



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

### המערערת:

מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד דניאל פסרמן ואח' ממושרד גורניצקי ושות'.

נגד

### המשיב:

פקיד שומה חיפה

ע"י ב"כ עו"ד ערן רזניק מפרקליטות מחוז חיפה – אזרחי

### החלטה

- 1 המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) הגיש בקשה שכותרתה "בקשה מטעם המשיב למחיקה
- 2 כוללת של אמירה ו/או טענה ולאיסור כולל של העלאת אמירה ו/או טענה שצוינו בנימוקי הערעור –
- 3 בקשה לדחיית מועד ישיבת קדם המשפט – בקשה לסעדים נלווים" (להלן – בקשת המחיקה).
- 4 במסגרת בקשה זו, מבקש המשיב כי בית המשפט יורה על מחיקה מההודעה המפרשת את נימוקי
- 5 הערעור של כל טענות המערערת, מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ (להלן – המערערת) בדבר תושבות
- 6 ישראלית של חברת IML INDUSTRIES LLC (להלן – חברת IML) וחברת DODSON
- 7 GLOBAL INC. (DG) (להלן – חברת דודסון) (שתי החברות יכוננו להלן ביחד – החברות הבנות).
- 8 עמדת המשיב בבקשת המחיקה היא, כי העלאת הטענה בנימוקי הערעור של המערערת בדבר תושבות
- 9 ישראלית של החברות הבנות (להלן – טענת התושבות הישראלית) הינה בגדר פעולה בחוסר תום לב
- 10 ותוך שימוש לרעה בהליכי משפט, שכן טענה זו לא הועלתה במסגרת דיוני השומה וממילא לא נדונה.
- 11 על כן, טוען המשיב כי יש להחיל במקרה זה את דוקטרינת ההשתק שיפוטי.
- 12 מנגד, גורסת המערערת, כי טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות הייתה "מונחת על
- 13 השולחן" לכל אורך דיוני השומה ונטענה מראשית הדרך, גם אם באופן שולי ליתר הטענות.
- 14



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

### הרקע הנדרש והשתלשלות ההליכים:

- 1
- 2 1. ביום 20.1.2020 הגישה המערערת את הודעת הערעור מטעמה, על שומה בצו שהוצאה לה על
- 3 ידי המשיב לשנת המס 2014. המשיב קבע בצו כי סכום ההכנסה החייבת שהתקבלה בידי
- 4 המערערת, הנובעת מרווח הון ריאלי, עומד על סך 207,860,920 ₪, והמס שנקבע על ידי
- 5 המשיב בצו הועמד על 55,083,144 ₪ (קרן המס).
- 6 המערערת טענה בהודעת הערעור כי הכנסתה החייבת מרווח הון ריאלי עומדת על סך של
- 7 85,894,004 ₪ והמס בו היא חייבת הוא כמוצאה על ידה, ועומד על סך של 21,186,149 ₪.
- 8 2. הצו לשנת המס 2014 הוצא למערערת בשל עסקה מאותה שנה, בה מכרה המערערת את מלוא
- 9 אחזקותיה (100%) בחברת IML (המחזיקה ב-88.89% בחברת דודסון). בדיווח שדיווחה
- 10 המערערת על רווח ההון שנצמח לה ממכירת המניות בחברת IML דיווחה המערערת על
- 11 רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בחברת דודסון לשנים 2007-2013 ובחברת בת של חברת
- 12 IML – היא חברת GFF. על-פי גישת המערערת, במסגרת חישוב רווח ההון מהעסקה יש
- 13 לקחת בחשבון את הרווחים הראויים לחלוקה (להלן – הרר"לים) שהצטברו בחברות הבנות,
- 14 וזאת בהתאם לסעיף 94 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה).
- 15 עמדת המערערת בהליכי השומה בפני המשיב התבססה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
- 16 מרכז-לוד בע"מ 15-11-28212 דלק הונגריה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (9.7.2018) (להלן –
- 17 פס"ד דלק הונגריה במחוזי), אשר דן בסוגייה של תחולת הוראת סעיף 94' לפקודה בחישוב
- 18 רווח ההון ממכירת מניותיה של חברה זרה על ידי חברה ישראלית, תוך שקבע כי הטבת המס
- 19 שבסעיף 94' הנ"ל חלה במקרה האמור וקיבל את ערעורה של חברת דלק הונגריה.
- 20 מנגד, החלטת המשיב בצו לשנת המס 2014 שהוצא למערערת נסמכה על פסק דינו של בית
- 21 משפט זה בעניין ע"מ 18-01-23488 כור סחר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (1.12.2019), בו
- 22 נדחתה עמדת המערערת שם ונקבע כי הוראת סעיף 94' לפקודה אינה חלה בחישוב רווח
- 23 ההון ממכירת מניותיה של חברה זרה על ידי חברה ישראלית.
- 24 3. ביום 26.1.2020, מספר ימים לאחר שהוגשה הודעת הערעור, ניתן פסק דינו של בית המשפט
- 25 העליון בע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (להלן – הלכת דלק הונגריה),
- 26 אשר בו נקבע, בניגוד לפס"ד דלק הונגריה במחוזי, כי חברה ישראלית המוכרת מניותיה של
- 27 חברה זרה אינה זכאית, בחישוב המס על רווח ההון שנצמח לה, להטבת המס הגלומה בסעיף
- 28 94' לפקודה, בעניין חישוב הרר"לים.



## בית משפט המחוזי חיפה

### ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 זאת, מאחר ולא ניתן להתייחס לרווחיה של החברה הזרה, שמניויתיה נמכרו, כאל רווחים  
2 ש"נתחייבו במס", כלשון סעיף 94ב' לפקודה לצורך עריכת החישוב לפי החלופה המיסויית.
- 3 4. בהחלטה שניתנה על ידי ביום 27.1.20, לאור פסק דינו של בית המשפט העליון שקבע את  
4 הלכת דלק הונגריה, נדרשה המערערת, בנסיבות האמורות, להגיש את עמדתה בעניין ניהולו  
5 של הערעור עד ליום 11.2.20.
- 6 המערערת ביקשה ביום 29.1.20 שהות של 45 יום על מנת למסור הודעתה בעניין המשך ניהול  
7 הערעור, וזאת על מנת שתתקבל החלטה בעניין עתירה לדיון נוסף שהוגשה לבית המשפט  
8 העליון בעניין דלק הונגריה (העתירה לדיון הנוסף – דנ"א 1833/20 נדחתה ביום 18.6.20).
- 9 ביום 15.3.20 הודיעה המערערת כי בכוונתה לנהל את ערעור המס דנן.
- 10 5. המשיב הגיש את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה מטעמו ביום 17.3.20, אשר עסקו,  
11 רובם ככולם, בעמדה לפיה אין תחולה לסעיף 94ב' לפקודה על מיסוי רווחי הון ממכירת  
12 מניותיה של חברה זרה.
- 13 6. ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור הוגשה על ידי המערערת ביום 1.6.20, ובמסגרתה נטען  
14 על ידי המערערת, כי חרף הלכת דלק הונגריה, יש מקום להחיל את הוראת סעיף 94ב' על רווח  
15 ההון של המערערת ממכירת מניות חברת ILS וחברת דודסון, וזאת מאחר והחברות הבנות  
16 הן תושבות ישראל על פי מבחן הניהול והשליטה.
- 17 ביום 25.6.20 הגיש המשיב את בקשת המחיקה, מושא החלטה זו.
- 18 7. המערערת טענה כי אין מקום לדון בבקשת המחיקה כבקשה מקדמית, וזאת מהטעם כי  
19 מדובר בהליך המחייב שמיעת עדים רבים – דבר אשר עלול להוביל לסרבול ההליך.
- 20 טענתה זו של המערערת נדחתה וניתנה החלטה לפיה בנסיבות הייחודיות של המקרה דנן,  
21 ראוי לדון בטענות המשיב בבקשת המחיקה באופן מקדמי, אף אם ישנו צורך לשמוע באופן  
22 מצומצם ראיות כבר בשלב זה.
- 23 8. דיון בבקשת המחיקה התקיים ביום 16.11.21 במסגרתו, נשמעו עדותה של גבי עידית כהן-  
24 גולן, נציגת המשיב (להלן – **עדת המשיב**), ועדותו של רו"ח קלינגהופר, מטעם המערערת.  
25 הצדדים הגישו סיכומי טענותיהם בכתב בקשר עם בקשת המחיקה.
- 26



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 **תמצית טענות המשיב בבקשת המחיקה:**
- 2 9. טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות, המצויה בנימוקי הערעור היא טענה חדשה, שנטענה לראשונה ובניגוד לדין רק בשלב הערעור, ומשכך מהווה הרחבת חזית אסורה. מדובר
- 3 בטענה מנוגדת לחלוטין להצהרות המערערת ולמצגים שהציגה לאורך שנים לרשויות המס, לפיהם החברות הבנות הן חברות זרות. המערערת העלתה את טענת התושבות הישראלית של
- 4 החברות הבנות רק לאחר שנקבעה **הלכת דלק הונגריה** בבית המשפט העליון. משכך, המערערת נוהגת בחוסר תום לב קיצוני, תוך עשיית שימוש לרעה בהליכי משפט, ועל כן יש
- 5 להחיל בעניינה את דוקטרינת ההשתק השיפוטי, כפי שנפסק בעניין רע"א 1830/14 **רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (נבו 02.04.2015) (להלן –
- 6 **הלכת רובומטיקס**).
- 7 10. שמונה דיוני שומה התנהלו בעניין מיסוי רווח ההון שנצמח למערערת ממכירת המניות של
- 8 החברות הבנות, כמו גם תכתובת ענפה, אך טענות באשר לתושבות הישראלית של החברות
- 9 הבנות לא נטענו מעולם. לאורך כל הדרך, הסתמכה המערערת על **פס"ד דלק הונגריה במחוזי**
- 10 לעניין תחולת סעיף 94' לפקודה על רר"ל **בחברה זרה**, והדגישה כי יש להחיל את סעיף 94' לפקודה גם בעניינה.
- 11 11. גם במסגרת דיוני ההשגה שהתקיימו בין המערערת למשיב לא הועלתה טענת התושבות הישראלית.
- 12 לעמדת המשיב, שלב ההשגה הוא השלב הרלבנטי לבחינה במסגרת הערעור דן, והעובדה כי טענה כה מכרעת לא נטענה, מעידה כי זו נזנחה על-ידי המערערת. כמו כן, כתוצאה מדיוני ההשגה, הושג בין הצדדים הסכם שומה חלקי. הסכם זה סיים את כל מחלוקות השומה, אך הותיר לדיון את המחלוקת **המשפטית** שעניינה הזכאות להפחתת
- 13 הרר"ל **של חברה זרה** ולחלופין, את המחלוקת באשר לאופן חישובו של הרר"ל. אין לאפשר למערערת לטעון טענות החורגות מגבולות הסכם השומה החלקי.
- 14 12. המערערת העלתה טענות נפתלות ומתחכמות בתגובתה, כאילו טענת התושבות הישראלית היתה "על השולחן לאורך כל הדרך" למן שלב א' של השומה ונטענה במכתב מטעמה מיום 12.7.17 שהופנה למר רולנד עם-שלם מהנהלת רשות המיסים, שם נכתב כי הייתה לה "האפשרות לטעון" למעורבות ישראלית בחברות הבנות, וכי טענה זהה הועלתה בהשגה. לגישת המשיב, "אפשרות לטעון" אינה עולה כדי העלאת הטענה לגופה ובפועל.
- 15 13. טענת תושבות היא טענה שרק הנישום עצמו – דהיינו, החברות הבנות בעצמן – זכאי לטעון, ואף זאת, רק באמצעות הגשת דו"ח שנתי לרשות המיסים בישראל - שלא הוגש כלל על ידי החברות הבנות.
- 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 העלאת טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות על-ידי המערערת, בעלת המניות, היא  
2 ניסיון לעקוף את הליכי המס ולבצע לראשונה הליך שומתי לחברות הבנות – וזאת אין  
3 לאפשר.
- 4 זאת ועוד, העובדה כי החברות הבנות לא הגישו דוחות מס בישראל, אף מדגישה ומחזקת את  
5 העובדה כי הללו ראו עצמן תושבות ארצות-הברית בלבד.
- 6 14. המערערת לא הצליחה להוכיח כי טענת התושבות הישראלית הועלתה בשלבי השומה. נהפוך  
7 הוא, תצהיר המערערת וחקירת העד מטעמה, כמו גם העובדה כי החברות הבנות לא הגישו  
8 מעולם דוחות מס בישראל, והמערערת אף דיווחה לבורסת לניירות ערך בתל אביב כי חברת  
9 דודסון היא חברה זרה – מציגים תמונה הפוכה, לפיה המערערת ראתה בחברות הבנות  
10 חברות זרות מראשית הדרך.
- 11 15. מתן אפשרות למערערת להעלות טענה זו עתה, תסב נזק משמעותי למשיב, אשר שינה מצבו  
12 לרעה. מלבד השחתת משאבים לריק במשך ארבע שנים, הרי שהמשיב אינו מסוגל כיום, לבצע  
13 טיפול שומתי בעניין החברות הבנות, בפרט בדבר סוגיית השליטה והניהול, ולבחון מצב  
14 עובדתי שנפרש לאורך 16 שנים.
- 15 **טענות המערערת במענה לבקשת המחיקה:**
- 16 16. סוגיית התושבות הישראלית של החברות הבנות הייתה "מונחת על השולחן" כבר מראשית  
17 דיוני השומה, כפי העולה ממכתבה של המערערת למר רולנד עם-שלם, נציג המשיב, מיום  
18 12.7.17. המערערת הבהירה למשיב כי להבנתה המעורבות הישראלית בחברות הבנות עולה  
19 כדי שליטה וניהול בהן, אולם טענה זו לא התבררה עד תום, מפאת שהיה הליך תלוי ועומד  
20 בבית המשפט העליון בעניין **פרשת דלק הונגריה**.
- 21 סוגיית התושבות הישראלית היתה סוגיה שהתייטרה בעיני שני הצדדים. אולם, לאחר  
22 שהתברר בפסק דינו של בית המשפט העליון **בהלכת דלק הונגריה**, כי שאלת התושבות היא  
23 מכרעת לצורך החלת סעיף 94 לפקודה, והואיל ודיוני השומה כבר הסתיימו בשלב זה, לא  
24 נותר למערערת אלא לשוב ולשטוח טענותיה אלו במסגרת הערעור דנן.
- 25 17. במסגרת הסכם השומה החלקי, הסכימו הצדדים כי המחלוקת בעניין זכאות המערערת  
26 להפחתת הר"ל הזר – לרבות טענת התושבות הישראלית – תדון בפני בית המשפט, לאחר  
27 שיינתן פסק הדין ב**פרשת דלק הונגריה** בערעור לבית המשפט העליון.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לא בכדי המערערת דחתה את הצעת המשיב להסדר דיוני, שלפיו ההלכה **בפרשת דלק**  
2 **הונגריה** תחול כלשונה בעניינה. עובדה זו באה ללמדך כי המערערת סברה כי קיים שוני בין  
3 המקרה שם למקרה דכאן.
- 4 18. אין כל בסיס לטענת המשיב בדבר השתק שיפוטי, וזאת מהטעם שלא צמחה למערערת טובת  
5 הנאה ואין בהתנהגותה משום ניצול לרעה של ההליך המשפטי. המערערת פעלה בתום לב,  
6 ובתוך כך טענה את טענת התושבות הישראלית בהזדמנות הראשונה – במסגרת נימוקי  
7 הערעור – ובכך נמנעה מלגרום נזק למשיב וליעילות ההליך. המערערת רשאית לשנות את  
8 עמדתה המשפטית עם הגשת הערעור, על אחת כמה וכמה כאשר טיעון זה נדרש על מנת  
9 להגשים את עקרון גביית מס אמת.
- 10 19. אין מחלוקת כי החברות הבנות לא הגישו דוחות מס בישראל, אולם הסיבה לכך הייתה כי  
11 לתושבותן הישראלית לא הייתה כל נפקות מיסויית בישראל, לנוכח משטר התחשבות המס  
12 בין ישראל לארצות-הברית. על כן, החברות הבנות והמערערת עצמה לא השיגו כל יתרון באי-  
13 הגשת הדוחות.
- 14 20. המשיב לא שינה מצבו לרעה, היות שלא הסתמך על דוחות המערערת – אשר לא עברו ביקורת  
15 עד לשנת 2013 – וכן הודה כי מעולם לא נעשה טיפול שומתי בחברות הבנות. המשיב פועל  
16 בדרכים שאינן ראויות לרשות מנהלית, בין היתר, תוך התעלמותו המכוונת ממסמכים רבים  
17 שהוגשו לו ועמדו לנגד עיניו בשלב עריכת השומה, המלמדים על התקיימותו של מבחן הניהול  
18 והשליטה מישראל.
- 19 21. טענת המשיב לפיה סוגית השליטה והניהול לא נטענה מעולם היא מקוממת, ואף מופרכת  
20 בעדות המצהירה מטעמו. עדותה של גב' כהן היא עדות שמועה, שכן לא נכחה בשלב א' בדיוני  
21 השומה, ועל כן אין לאמירותיה כל משקל ממשי. טענת המשיב שאין לדיונים בשלב א' כל  
22 רלוונטיות היא אבסורד.
- 23 22. אין שחר לטענת המשיב כי המערערת אינה רשאית להעלות טענות באשר לחברות הבנות,  
24 שהרי שומתה של המערערת תלויה בקשר ישיר בשאלת סיווגן של החברות הבנות ובמשטר  
25 המס החל עליהן. כמו כן, אין להעניש את האם בעוון בנותיה, ככל ששגו.  
26  
27  
28



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

### דיון והכרעה:

- 1
- 2 **א. התשתית המשפטית הרלבנטית:**
- 3 23. בפסק דין קצר וממוקד קבע בית המשפט העליון (כבוד השופט י' דנציגר, כבוד השופט עי'  
4 פוגלמן וכבוד השופט נ. סולברג) במסגרת הלכת רובומטיקס, כי ככלל אין בעל דין רשאי  
5 להעלות טענות חדשות במסגרת ערעור מס, אך דרכו לא תיחסם בפני העלאת טענות חדשות,  
6 ככל שקיימות נסיבות המצדיקות זאת ובהתאם לשיקול הדעת של הערכאה הדיונית הדנה  
7 בערעור המס:
- 8 "גם לפי גישת המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות  
9 טענות חדשות במסגרת ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך  
10 טענות אלה מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל  
11 לרעה. הדבר מסור לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדין בעניין.  
12 הטעם לכך נעוץ, לטענת המשיב, בכך שבית המשפט המחוזי אמור אמנם להכריע  
13 במחלוקת בין שני בעלי דין החלוקים ביניהם, הנישום מצד אחד ופקיד השומה מצד  
14 שני, אך מוטלת עליו החובה לוודא שהשומה שהוצאה לנישום היא שומת אמת  
15 ושהוראות הדין בתחום המס תיושמה באופן נכון ומתוך חתירה לכך שישולם מס  
16 אמת על ידי הנישום.  
17 ...  
18 ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל  
19 מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע  
20 ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה  
21 שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה." [ההדגשות  
22 אינן במקור – א.ו.]
- 23
- 24 24. הגישה השוללת העלאת טענות חדשות בשלב הערעור – ובדומה, הצגת ראיות חדשות בשלב  
25 הערעור – אשר לא הוצגו למשיב בשלב הדיון בהשגה, יסודה בהכרה לפיה הליך ערעור המס  
26 בבית המשפט המחוזי אינו הליך "דה-נובו", כלומר, הוא אינו הליך בראשיתי, אשר הצדדים  
27 לראשונה מעלים טענות ומביאים ראיות, אלא הוא הליך ערעורי/מנהלי במהותו, הבוחן את  
28 החלטת רשות המס בהשגה.
- 29 25. אלא שהמציאות לימדתנו, כי הליך ערעור המס בבית המשפט המחוזי הוא הליך "גמיש",  
30 מכורח הנסיבות. כך מחד, נדרש בית המשפט לבחון את שיקול הדעת של רשות המס כפי  
31 שהוא בא לידי ביטוי בהחלטה בהשגה מושא הערעור, ולקבוע האם ההחלטה סבירה בנסיבות  
32 העניין, לאור הטענות, המסמכים והראיות שהוצגו בפני רשות המס ושעמדו לנגד עיניה טרם  
33 מתן ההחלטה בהשגה; מאידך, בית משפט הדין בערעור מס מקיים הליך הוכחות, שומע עדים  
34 ומקבל מסמכים, כחלק מחובתו הבסיסית לבחון האם השומה שהוצאה לנישום המערער היא  
35 שומת מס אמת או אם לאו.
- 36 26. ומהו כורח הנסיבות עמו נדרשת הערכאה הדיונית להתמודד במסגרת ערעור מס?



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 התשובה לכך נעוצה בהבנה כי לעיתים לא רחוקות, מתנהל ההליך השומתי שלא כדבעי  
2 ובאופן שאינו סדור – מסיבות שונות, בין אם מחמת היעדר ייצוג לנישום בדיוני השומה, ובין  
3 אם בשל חוסר התייחסות נאותה להליך ההשגה כהליך "מעין שיפוטי" המצריך הבאת ראיות  
4 והצגת מסמכים ולא רק העלאת טענות בעלמא.
- 5 וכך, לא אחת מוצא עצמו בית המשפט המחוזי בערעור מס נדרש לילך "בין הטיפות" בעודו  
6 חותר ל"שומת מס אמת".
- 7 מחד, אם בשלב הערעור יעלה המערער טענות או יציג מסמכים או ראיות אחרות שלא הציג  
8 בפני המשיב בשלב השומתי – יקשה על בית המשפט להתעלם מהם אם יתרשם כי יש בהם,  
9 לכאורה, כדי לסייע להגיע לשומת מס אמת.
- 10 מאידך, בית המשפט אינו יכול לבקר את החלטת המשיב בהשגה אלא על בסיס מה שהציג  
11 הנישום המערער בפני המשיב בדיון השומתי, שאם לא כן - ייעשה עוול עם המשיב אם בבחינת  
12 החלטתו יתבסס בית המשפט על טענות או ראיות שהמשיב לא זכה לשמען או לראותן ולא  
13 יכול היה להביאן בחשבון במסגרת החלטתו בהשגה מושא הערעור.
- 14 יתר על כן, יש בהחלט מקום נכבד בשיקולי בית המשפט גם לתובנה כי יש לגרום לך כי  
15 הצדדים להליך השומתי ינהלוהו כראוי ובכבוד, כפי מצוות המחוקק, וכי אין לאפשר, למי מן  
16 הצדדים, "לדלג" עליו ולהגיע ישירות לערעור מס בבית המשפט.
- 17 לפיכך, וככלל, מתן רשות להעלאת טענות חדשות בשלב הליך ערעור המס, – לא כל שכן  
18 טענות עובדתיות חדשות – ייעשה במשורה ובמקרים חריגים בלבד:
- 19 **"צודק המשיב באמרו כי טענות אלה מועלות לראשונה בשלב הערעור ולטעמו די**  
20 **בכך על מנת לסלקן על הסף בהיותן הרחבת חזית פסולה. אכן ככלל אין לאפשר**  
21 **העלאת טענות חדשות בשלב הערעור אם אלה לא עלו ולא נתלבנו בערכאה הדיונית.**  
22 **יחד עם זאת יתכנו מקרים שבהם תהא ערכאת הערעור נכונה לסטות מאותו הכלל**  
23 **ולפתוח את הדלת לטענות חדשות אם מדובר בטענות משפטיות הנשענות על נתונים**  
24 **עובדתיים שהוכחו ובהסקת מסקנות מאותם נתונים."**
- 25  
26 [ע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (נבו 10.07.2008), בפסקה 6].
- 27  
28 עם זאת וכאמור, מצא בית המשפט העליון בהלכת רובומטיקס כי ניתן לחרוג מהכלל האמור,  
29 ולאפשר העלאתן של טענות חדשות בשלב הערעור במקרים הראויים לכך, ובתנאי שהדבר לא  
30 יהווה "פריצת הסכר" על ידי העלאת טענות ללא אבחנה – והכול, בכפוף לשיקול דעתו של  
31 בית המשפט המחוזי.





## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

29.

בין השיקולים המנחים את בית המשפט המחוזי בהחלטתו אם לחרוג מן הכלל ולאפשר העלאת טענה חדשה, נכללים, בין היתר, בחינת השאלה האם העלאת הטענה החדשה נעשתה תוך ניצול לרעה של ההליך השיפוטי, בחינת הנזק הדיוני שעלול להיגרם לצד שכנגד אם תתאפשר העלאת הטענה החדשה; הפגיעה האפשרית ביכולתו של בית המשפט לערוך בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים; הפגיעה ביעילות ההליך או הפגיעה בתוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה.

ראו לעניין זה, ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, בפסקה 28 (13.10.2015):

"אכן, צודק המשיב כי ערעור על שומת מס אינו דומה להליך המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, אלא מהווה המשך של הליך ההשגה על השומה. הנישום אינו יכול לנצל את הליך הערעור ל"שיפור עמדות", שאחרת תרוקן מתוכן משמעותו של הליך ההשגה בפני רשות המס (ראו: רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (6.3.2014)). עם זאת, ברע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים [פורסם בנבו] (2.4.2015) צוין, כי בסמכותו של בית המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק מחובתו לוודא שהשומה תהא שומת אמת, ובלבד שיובטח כי אפשרות זו לא תנוצל לרעה. למותר לציין, כי השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים, בהם הפעלתה אינה גורמת נזק דיוני לצד האחר לכך; אינה פוגעת ביעילות הדיונית; ואינה פוגעת בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס, וביכולת לערוך במסגרת ההכרעה בהשגה בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים (והשוו לע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין – מחוז ת"א, [פורסם בנבו] בפסקאות 6-7 (5.3.2015), שם פורטו שיקולים אלו כשיקולים המצדיקים את מניעת האפשרות להעלות טענות חדשות שלא בהזדמנות הראשונה). בהתקיים תנאים אלו, רשאי בית המשפט לבחון, בהתאם לשיקול דעתו, האם נסיבות העניין אכן מצדיקות את הפעלת הסמכות לאפשר העלאת טענות לראשונה בשלב ערעור המס. [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]

ראו גם רע"א 777/14 יורם ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014):

"אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות חדשות לביסוס טענות המבקשים. מבלי להיכנס לייחודיות ההליך שבערעור מס שעליו הצביעו המבקשים, אציין כי לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב הליך השומתי ובכללו ההשגה. בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור. כפי שציין בית המשפט המחוזי בהחלטתו, "כבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים". אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים" (השוו ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד, פס' 41 (5.7.2011)).



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

30. על הלכה זו חזר בית המשפט העליון ברע"א 7034/19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (3),  
 (31.12.2019) (ראו פסקה 14 לפסק דינו של כבוד השופט ע. גרוסקופף), והוסיף וסיכם את  
 הגדרת החריג לכלל (ראו פסקה 15 לפסק הדין).
- "בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס,  
 יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא  
 שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ'  
 פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי  
 הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר  
 לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי  
 בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי  
 ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס  
 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים [פורסם בנבו] (2.4.2015); עניין  
 ינקו, בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה  
 נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01 ועקנין נ' פקיד שומה  
 ירושלים, פסקה 4 [פורסם בנבו] (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו  
 את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד  
 שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך  
 ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28)."
- וראו גם ע"א 9838/17 גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב-יפו  
 (11.11.2020) בפסקה 29; וכן ע"מ (מחוזי ב"ש) 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת  
 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ – אילת, (10.2.2021) פסקה 37.
- ב. מן הכלל אל הפרט:**
31. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים כפי שבאו לידי ביטוי בבקשת המחיקה, בתגובה לה  
 ובתשובה לתגובה, כמו גם את העדויות שהובאו בפניי במסגרת הדיון בבקשת המחיקה  
 ובסיכומי הטענות של הצדדים, עמדתי היא כי יש לקבל את בקשת המחיקה, מאחר וטענת  
 התושבות הישראלית לא הועלתה ולא נדונה במסגרת הדיון בהשגתה של המערערת.  
 כמו כן, מצאתי כי המערערת אינה זכאית להיכנס בגדרי החריג לכלל הקובע כי בית המשפט  
 בערעור המס יבחן את החלטת המשיב בהשגה לאור הטיעונים, המסמכים והאסמכתאות  
 שהובאו בפניו שלב ההשגה, ואין מקום לאפשר לה לטעון לראשונה את טענת התושבות  
 הישראלית במסגרת הערעור דנן. לא מצאתי גם מקום להיעתר לבקשתה של המערערת  
 להשיב את הדיון בעניינה לשלב ההשגה.
- לטעמי, הנסיבות במקרה הנדון כאן הן בדיוק הנסיבות אליהן התייחס בית המשפט העליון  
 בהלכת רובומטיקס, בהזירו מניצול לרעה של מתן אפשרות להעלאת טענות חדשות בשלב  
 הערעור.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 יתרה מזו, סבורני כי המקרה הנדון הינו קיצוני עוד יותר מהנסיבות שנדונו בהלכת  
 2 רובמטיקס, ואשר ביחס אליהן קבע בית המשפט העליון כי אין מקום להתערב בהחלטתו  
 3 של בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מ. אלטוביה), אשר הורה על מחיקת חלקים ניכרים  
 4 מתצהיר עדות ראשית של בעלת השליטה בחברת רובמטיקס, לרבות נספחים שצורפו לאותו  
 5 תצהיר (ראו שתי הפסקאות הראשונות בהלכת רובמטיקס).
- 6 להלן נימוקי החלטתי זו.
- 7 **ג. האם טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות נטענה בשלב ההשגה?**
- 8 32. ראשית, יש להכריע בשאלה האם טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות אמנם לא  
 9 נטענה כלל – כעמדת המשיב, או שמא טענה זו היתה "על השולחן" כל העת, הן בשלב א' של  
 10 השומה והן בשלב ההשגה – כפי עמדת המערערת.
- 11 לאחר שעיינתי בראיות שהוגשו מטעם הצדדים ושמעתי את עדויותיהם – עמדתי היא כי הדין  
 12 עם המשיב, מאחר ולא מצאתי כל אחיזה בראיות שהגישה המערערת לביסוס טענתה,  
 13 ולמעשה ההיפך הוא הנכון. דוחותיה של המערערת לאורך השנים כמו גם מכלול התנהלותה  
 14 מול המשיב בשלב א' של השומה במיוחד בשלב וההשגה, דווקא מציירים תמונה שונה.  
 15
- 16 33. כעולה מן המסמכים והעדויות שבפניי, למן תחילת דיוני השומה בשנת 2016, טענה המערערת  
 17 טענות שונות באשר לזכאותה לאופן חישובם של הר"לים ולקביעת רווח ההון הריאלי  
 18 בעסקה מושא הערעור. **נקודת המוצא של כל הטענות הללו היתה כי החברות הבנות הן**  
 19 **חברות זרות.**
- 20 המערערת חזרה והדגישה בדיונים אלו, כי מדובר בחברות תושבות חוץ (ראו פרוטוקול דיון  
 21 השומה מיום 15.3.2016, סומן כמוצג **מע/1**), בו נרשם כי מדובר בחברת בת תושבת חוץ, וכן  
 22 נרשם בחלק המפרט את טענות המייצג, כי הנ"ל התבסס על הוראת סעיף 126(ג) לפקודה, וכן  
 23 נטען כי סעיף 94ב' לפקודה המאפשר לכלול בחישוב רווח ההון את הר"ל חל גם על חברה  
 24 זרה (ראו פרוטוקול דיון השומה מיום 25.4.2018 שורות 22-23 – סומן כמוצג **מע/4**).
- 25 34. נוסף על כך, משניתן פס"ד **זלק הונגריה במחוזי** ביום 9.7.18, הבהירה המערערת כי היא  
 26 נסמכת על פסק דין זה במלואו (ראו פרוטוקול דיון שומה מיום 1.11.2018 אשר סומן כמוצג  
 27 **מע/7** שורה 91). ובייחוד יש ליתן את הדעת למכתב רואי החשבון של המערערת (משרד קוסט  
 28 פורר גבאי את קסירר) למר רולנד עם-שלם מיום 12.7.17 – נספח יז' לתצהיר עדת המשיב,  
 29 שניתן בתמיכה לתשובה לתגובה לבקשת המחיקה (התצהיר סומן כמוצג **מע/2**).



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בעמוד הראשון של המכתב הנ"ל צויין מפורשות כי: **"כפי שנמסר לנו, DG הינה חברה**  
 2 **תושבת ארה"ב לצרכי מס ..."**
- 3 כמו כן, בעמוד השני של המכתב למר עם-שלם, טענה המערערת טענות מהן עולה בבירור כי  
 4 החברות הבנות הן חברות זרות – ראו הפיסקה השלישית בעמוד השני למכתב, שם נטענה  
 5 הטענה בהסתמך על הוראת סעיף 126(ג) לפקודה, וכן ראו הטיעון בפיסקה האחרונה בעמוד  
 6 השני למכתב, שם נטען כי: **"תוספת נטל המס כאמור הינה אך ורק לאור העובדה כי מדובר**  
 7 **בחברה אשר אינה תושבת ישראל..."** [ההדגשה שלי – א.ו.]
- 8 זאת ועוד, עיון בפרוטוקולים של דיוני השומה (מוצגים מע/1-מע/8), מעלה כי אין בהם כל .35  
 9 זכר לטענה מצד המערערת לתושבות ישראלית של החברות הבנות. אף לאחר שניתן פס"ד  
 10 **דלק הונגריה במחוזי**, ועל אף שהיה ברור וידוע לה כי הוגש ערעור לבית המשפט העליון, חזרה  
 11 המערערת בהרחבה על טענותיה באשר לתחולת סעיף 94ב' במכירת מניות של חברה זרה,  
 12 וזאת גם במכתב ההשגה מטעמה מיום 27.2.19 (ראו נספח ט' לתצהיר עדת המשיב שצורף  
 13 לבקשת המחיקה, סומן כמוצג מש/1), אשר בעמוד השני לו, בפסקה השנייה, מתייחסת  
 14 המערערת לפסיקה בעניין **דלק הונגריה במחוזי**.
- 15 לא למותר להדגיש, כי המערערת הקדישה פרק שלם במכתב ההשגה מטעמה, ולמעשה – את  
 16 רוב רובה של ההשגה - ל"תחולת סעיף 94ב על רווחים שמקורם בחברה זרה" – ראו עמוד 3  
 17 למכתב ההשגה עד עמוד 10 (כולל) למכתב ההשגה.
- 18 כך למשל, טענה המערערת כי: **"שליחת האפשרות ל"ייחוס רווחים ראויים לחלוקה" במקרה**  
 19 **הנדון מוליד תוצאה בלתי סבירה בעליל ביחס לשיעור המס הכולל בעסקה על הרווחים**  
 20 **המחולקים עד לבעל המניות ומפלה לרעה את תושבי ישראל שביצעו רכישות של חברות זרות**  
 21 **על אף העובדה כי ביצעו במהות עסקה דומה רק משום העובדה כי העסקה בוצעה ביחס**  
 22 **לחברה שאינה תושבת ישראל"** (עמוד 4 פסקה שניה למכתב ההשגה) [ההדגשות אינן  
 23 במקור].
- 24 .36  
 25 טוענת המערערת כי טענת התושבות הישראלית נטענה בשלב א' של דיוני השומה, אולם,  
 26 לשיטתה, הפרוטוקולים של דיוני השומה אינם משקפים נכונה את כל מה שנאמר במסגרת  
 27 אותם דיונים (ראו העדות של רו"ח קלינגהופר בעמוד 42 לפרוטוקול מיום 16.11.20, שורות  
 28 (8-7).



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לחיזוק טענתה, מפנה המערערת לאותו מכתב ששלחה למר רולנד עם-שלם מיום 12.7.17,  
2 אשר נטען כי הוא מסכם את הפגישה שהתקיימה במשרדו של מר עם-שלם בתל אביב ביום  
3 5.2.17. המערערת מפנה לפסקה במכתב הנ"ל המצויה בעמוד השלישי של המכתב, שם נכתב:  
4  
5 "במסגרת הדיונים עמכם העלתה החברה מספר נימוקים נוספים ביחס לאי-החלת  
6 מס בישראל על הרווחים שנצמחו ושולם עליהם מס וביניהם האפשרות לטעון כי  
7 מדובר בחברות אשר קיימת מעורבות ישראלית בהן ומשכך יש להחיל לגביהן את  
8 הוראות דיני המס בישראל לרבות לעניין סעיף 94 לפקודה. לחידוד העניין, לחברה  
9 ולבעלי מיטותיה לא היה כל נטל מס עודף לו היה נטען כי המעורבות הישראלית  
10 מגיעה לכדי שליטה וניהול. מבחינת נוחות מיסויית אדמיניסטרטיבית, לא נטענה  
11 על ידי החברה ולא על ידכם טענה זו אשר כעת מביאה לפגיעה לא פשוטה בחברה."  
12  
13 המערערת אף מפנה בנוסף למכתב ההשגה, שם נכתב בעמוד 12 להשגה בפסקה הראשונה כי:  
14 "עוד תטען החברה כי לחברה ולבעלי מניותיה לא היה כל נטל מס עודף לו היה נטען  
15 כי המעורבות הישראלית מגיעה לכדי שליטה וניהול בחברות הזרות.  
16 המערערת תולה את כל יתרה בפסקה זו. אלא, שלטעמי אין באמור בפסקה זו כדי לסייע  
17 למערערת, ולמעשה, היפוכו של דבר הוא הנכון.  
18 ראשית, על אף נפתלות הניסוח - המערערת אומרת במו פיה ובאופן מפורש במכתבה למר  
19 רולנד עם-שלם כי היא לא טענה את הטענה בדבר מעורבות ישראלית בחברות הזרות המגיעה  
20 כדי שליטה וניהול, ועל כך היא מצרה (ראו סייפת הטיעון במכתב מיום 12.7.17 למר עם-  
21 שלם). די בכך כדי לשמוט את יסודות טיעונה בתגובה לבקשת המחיקה, לפיה, כביכול, היתה  
22 טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות "על השולחן" כל העת.  
23 שנית, דומני כי צירופי המילים "לו היה נטען" או "האפשרות לטעון" מעידים בבירור כי טענת  
24 התושבות הישראלית לא נטענה. נישום המבקש בתום לב להעלות טענה בפני פקיד השומה –  
25 מביא הוא את טענתו באופן מפורש, מסודר, ממוסמך, מפורט וברור, בכתב ההשגה ובדיונים  
26 המתקיימים בה. נישום הבא בשקיפות ותום לב בפני רשות המס אינו מטשטש מילותיו ואינו  
27 משתמש בניסוחים פתלתלים דוגמת אלו בהם השתמשה המערערת. התנסחות שכזו, תוך  
28 שימוש במילים "לו היה נטען" נראית, במקרה הטוב, כטענה המבקשת להחיל על נסיבות  
29 מסוימות (חברת זרה) את אותו דין החל בנסיבות אחרות (חברה ישראלית), ובמקרה הפחות  
30 טוב, כמו מבקש הנישום "למשש את הדופק" של רשות המס ביחס לטענתו – מבלי באמת  
31 להעלותה כדבעי. בבחינת "ללכת בלי ולהרגיש עם". וזאת אין להתיר.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על כן, ניסיונה של המערערת להיאחז במילים אלו בכדי לבסס את טיעונה בפני בית משפט זה  
2 – דינו להידחות, בהיותו מאולץ, בלתי סביר ומנוגד לחובות תום הלב והשקיפות הנדרשות  
3 מכל נישום, לרבות המערערת, בבואו בפני רשות המס ובהשיגו על שומה שהוצאה לו.
- 4 38. אוסיף ואציין, כי כך הם פני הדברים גם באשר לניסיונה של המערערת להישען על הדברים  
5 שנרשמו בפרוטוקול דיון השומה מיום 25.4.18, על ידי המפקח ערן בלס (המזוהה כ- ע'  
6 בפרוטוקול הדיון), בנוכחות נציגי המערערת – ביניהם רו"ח ירון שטיין (המזוהה כ- י'  
7 בפרוטוקול), שבו נכתב:
- 8 *"ע: בסופו של יום הטענה שאתה מציג מתבססת על מצב שלכאורה היה מתרחש אם*  
9 *היית נוקט בצעד כזה או אחר אולם לא בחרת.*
- 10 י: לגבי העניין שאתה מציג אם בחרתי או לא הוא לא רלבנטי שכן סעיף 94ב מאפשר  
11 לי לקבל ר"ל ולא אומר לי שאי-אפשר לחברה זרה ולכן זה לא רלבנטי." (ראו מוצג  
12 מע/4, שורות 21-23).
- 13 39. המערערת ניסתה לטעון באמצעות רו"ח קלינגהופר כי דברים אלו שנרשמו בפרוטוקול הדיון  
14 השומתי מתייחסים להעלאת הטענה בעניין התושבות הישראלית של החברות הבנות.  
15  
16 אינני מקבלת טענה זו.
- 17  
18 לטעמי, ברור ונהיר כי ההתייחסות הנ"ל שנרשמה בפרוטוקול הדיון השומתי, נוגעת לטיעון  
19 שהעלה רו"ח ירון שטיין בדבר "אדישות מיסויית" – קרי - לבחירה בין חלוקת דיבידנד לפני  
20 ביצוע העסקה של מכירת המניות לעומת חישוב ר"ל לפי סעיף 94ב' – ראו הדברים שנרשמו  
21 מספר שורות קודם לכן מפיו של רו"ח שטיין בשורות 20-16 למוצג מע/4.
- 22  
23 לפיכך, לא ניתן לקבל בעניין זה את עדותו של רו"ח קלינגהופר, אשר ניסה לטעון כי  
24 ה"בחירה" עליה דובר באותו דיון היא בין טיעון לחישוב ר"ל בחברה זרה לבין טענת תושבות  
25 ישראלית של החברות הבנות. אין כל אחיזה בפרוטוקול הדיון השומתי לטענה זו, ולמעשה  
26 ההיפך הוא הנכון.
- 27 40. יפים לעניינו הדברים שנקבעו בפסק הדין בעניין ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד  
28 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (16.12.2020) (להלן – פרשת פ.ק. גנרטורים), שם נדון מקרה דומה  
29 לענייננו, בו החברה המערערת שם לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בשלב ההשגה. בית  
30 המשפט קבע באותה פרשה כי השימוש במילים "יכולה הייתה לטעון" אינו מלמד כי הטענה  
31 נטענה בפועל:



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 "הן מכתב ההשגה והן מהדיון בהשגה עולה, כי המערערת לא טענה בפני המשיב  
 2 כי יש לה "מוסד קבע" בברזיל אלא כי רשות המיסים בברזיל יכולה לטעון כי  
 3 פעילותה שם הייתה במסגרת של "מוסד קבע". אין ללמוד מכך כי המערערת טענה  
 4 בפני המשיב בשלב ההשגה כי פעילותה בברזיל עלתה כדי "מוסד קבע". יתירה  
 5 מכך, אין כל ראיה לכך שהמערערת טענה כי פעלה במסגרת "מוסד קבע" בפני  
 6 רשות המיסים בברזיל.  
 7 אף אין חולק כי אותן ראיות שמבקשת המערערת להציג כעת בפני בית המשפט, על  
 8 מנת לבסס את טענתה על "מוסד קבע", לא הוצגו למשיב בהליך השומה.  
 9 משהמערערת לא הציגה טיעון מפורש ומפורט, הנתמך בראיות, לקיומו של "מוסד  
 10 קבע" בברזיל במסגרת ההליכים השומתיים (שומה שלב א' ושלב ההשגה), אין  
 11 מקום להתיר לה לטעון זאת כעת בשלב הערעור ולהציג ראיות התומכות בכך  
 12 לראשונה בפני בית המשפט. (שם בפסקה 14).  
 13  
 14 41. הלכה היא כי נישום נדרש להעלות את טענותיו ביחס לשומה שהוצאה לו באופן מלא ומפורט,  
 15 בכדי שניתן יהיה לתחום את גדרי המחלוקת בינו לבין רשות המס וזאת בהזדמנות הראשונה  
 16 – דהיינו: בכתב ההשגה. אין מקום לקבל העלאת טענה בעלמא, בלא כל ביסוס, לא כל שכן  
 17 מקום שבו לא ניתן אפילו לומר כי הטענה אכן הועלתה בפה מלא.  
 18 ראו לעניין זה ע"א 5238/13 ד"ר משה וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין – מחוזת"א (5.3.2015)  
 19 (להלן - עניין וינברג):  
 20 "כידוע, על צד בהליך אזרחי לכלול את כלל טענותיו במסגרת כתב הטענות שהגיש  
 21 ולפרטן במידה מספקת, כך שהן הצדדים האחרים בהליך, הן בית המשפט שדן בו  
 22 יוכלו לאמוד את גדר המחלוקת ולהתייחס אליה כדבעי. ניתן לכנות זאת כדרישה  
 23 מצד הליך להציג את גרסתו במלוא ובהזדמנות הראשונה.  
 24 בענייננו, ההזדמנות הראשונה היתה ההשגה. על המערער היה להציג את גרסתו  
 25 באופן מפורט בכתב ההשגה שהגיש למשיב. בדרך זו היה המשיב יכול להידרש  
 26 לבירור עובדתי של טענותיו של המערער ולהתייחס אליהן במלואן. המערער לא  
 27 העלה את הטענות המפורטות במסגרת כתב ההשגה והסתפק במסגרת סעיף 22  
 28 בכתב ההשגה, בדברים הבאים:  
 29 לאור חוסר בהירותה של שומת מס הרכישה וחוסר הבהירות בנוגע  
 30 לקביעת שווי הרכישה והשומה עדיין בגדר 'מדרש פליאה' בעיני המשיג  
 31 ועל כן שומר המשיג על זכותו לעדכן ולהוסיף לאמור לעיל כאשר יתבררו  
 32 נימוקי המנהל לאשורם...  
 33 גם בכתב הערר שהגיש המערער ננקטה הטקטיקה המתוארת....  
 34 למען הסר ספק: אין להלום שימוש בסעיפים לקוניים כמתואר כ"פותחים פתח"  
 35 להעלאת טענות שלא נטענו ושלא פורטו ... העלאת גרסה במלואה משמעה העלאת  
 36 גרסה הכוללת את מלוא הטענות. על כל טענה להיות מפורטת דיה. טענות המועלות  
 37 "כלאחר יד" תוך שימוש בטקטיקה המתוארת – יש לראותן כאילו לא הועלו כלל  
 38 במסגרת ההליך."  
 39  
 40



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ראו גם פרשת פ.ק. גנרטורים, בפסקה 16 :
- 2 "לו סברה המערערת, באמת ובתמים, כי פעלה בברזיל במסגרת של "מוסד קבע",
- 3 היה מצופה ממנה לציין זאת בפני המשיב "ברחל ביתך הקטנה", ולא באופן עמום
- 4 או לאקוני או משתמע, ותוך הצגת מסמכים התומכים בטענה זו, על מנת שהמשיב
- 5 יוכל לאסוף מידע ולערוך את הבירורים העובדתיים הנדרשים לעניין קיומו של
- 6 "מוסד קבע" ולצורך ייחוס רווחיו העסקיים, וזאת בזמן אמת, ולא בדיעבד בחלוף
- 7 כעשר שנים, במיוחד כאשר הטענה היא לקיומו של "מוסד קבע" במדינה זרה.
- 8 אין להתיר שימוש בטקטיקה של העלאת אפשרות תיאורטית לקביעה אפשרית של
- 9 רשות המיסים בברזיל לקיומו של "מוסד קבע", כפתח לטיעון עתידי של המערערת
- 10 – מול רשות המיסים בישראל – כי פעלה ברזיל במסגרת של "מוסד קבע"."
- 11
- 12 ואם לא די בכל אלה הרי שעוד עולה, כי המערערת הייתה מודעת לחוסר הראייתי שבטענתה.
- 13 רוי"ח קלינהופר, עד המערערת, טען בעדותו כי הסיבה שבגינה נכתבו המילים "לו היה נטען"
- 14 הייתה, שהחברות הבנות לא הגישו כלל דוחות מס בישראל, ועל כן ידעה כי לא תוכל להעלות
- 15 טענה של תושבות ישראלית של החברות הבנות :
- 16 בוא נעבור על מה שרשום שם. רשום שם אפשרות לטעון. בשורה השנייה.
- 17 אתה מסכים איתי שלומר "האפשרות לטעון" זה לא כמו להגיד "אני טוען"
- 18 בשפה של בני אדם רגילים?
- 19 ת. אני אספר לך את הרקע.
- 20 ש. אני לא רוצה רקע. תענה על השאלה.
- 21 ת. אני אספר לך על הרקע אז תבין. אני לא התייחסתי לעניין של אפשרות
- 22 לטעון כמו לטעון, זה לא מעניין אותי. אני יכול לספר לך את הרקע, מנין זה
- 23 בא.
- 24 הרקע לסיפור הזה הסברנו לרולנד בעניין השליטה והניהול, היינו עם
- 25 אריה פונדק אצלו והסברנו לו את העניין של השליטה והניהול ותשובתו
- 26 של רולנד הייתה, אם אתם רוצים לטעון תעשו מעשה, מה זה תעשו מעשה,
- 27 תגישו דוחות, תעשו כל מה שצריך ואז נדון בטענה.
- 28 ש. עשיתם?
- 29 ת. לא עשינו. זה הרקע לעניין לו היה נטען וכל הסיפור הזה.
- 30 ש. כשכתוב בטקסט של המכתב "מבחינת נוחות מיסויית אדמיניסטרטיבית
- 31 לא נטענה טענה על ידי החברה ולא על ידכם טענה זו", תסכים איתי
- 32 שהטענה לא נטענה?
- 33 ת. הטענה כן נטענה, אבל מה שאמר לנו רולנד, שאם אנו טוענים את הטענה
- 34 הוא לא מתחשב בזה, עד שנגיש דוחות וכל הסיפור הזה, ורק אז תהיה
- 35 התייחסות לזה.
- 36 ש. אם מה שאתה אומר נכון אז למה השתמשת בביטוי ואתם משתמשים
- 37 בטענה שהטענה "לא נטענה".
- 38 ת. הטענה נטענה, מבחינת רולנד אין לטענה משמעות, כל זמן שאני לא מגיש
- 39 דוחות ועושה כל מה שאני צריך לעשות, טענה באוויר לא עניינה אותי.
- 40 ש. החלטתם לא להגיש דוחות? >
- 41 ת. כעובדה לא הגישו דוחות, לא אני מחליט אם להגיש דוחות או לא."
- 42 (פרוטוקול הדיון מיום 16.11.20 בעמוד 37, שורות 25-5)
- 43 ....
- 44 ש. תסכים איתי שלו היה נטען, זה לא אומר שזה נטען?
- 45 ת. אני רוצה להסביר, אני לא מסכים איתך, הכוונה של הכתיבה הזו היא,
- 46 שיכולתי לטעון, לא לו היה נטען, אם הייתי עושה מעשה, לאמור מגיש





## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 דוחות של החברות הזרות בישראל, מאחר ולא הגשתי אני יכול להגיד לו  
2 היה נטען.  
3 (עמוד 43 לפרוטוקול שורות 21-24)

4  
5 ....  
6 פקיד השומה בדרגים שלו, אמר, מבחינתו שכל זמן שאנחנו לא הצהרנו  
7 ולא הגשנו דוחות, מבחינתו זו חברה זרה, וזה הסיפור. אנחנו טוענים אחרי  
8 כל הסיפור, שהחברה הזו, עובדתית היא לא חברה זרה. (עמוד 44, שורות  
9 31-29).

10 גם בית המשפט ניסה בעצמו לרדת לסוף דעתו של רו"ח קלינגהופר בטענתו הנ"ל: 43.

11 ש" לבית המשפט: מה הערך של טענה כזו?

12 ת. הערך נורא פשוט, אנחנו צריכים להגיע בסוף אם נגיע, לאמת במיסוי הזה זה מה  
13 שאנחנו רוצים להגיע. אנחנו טוענים לא הם, שהחברות האלה הם חברות ישראליות  
14 בשליטה וניהול ישראליים, לא עשינו ולא אומרים בפה מלא שלא עשינו את  
15 הפעולות שהיינו צריכים לעשות של דיווח כדי להראות שהן חברות ישראליות. אבל  
16 העובדות האלו לא סותרות את המהות שהחברות לדעתנו כמובן, שהחברות הן  
17 בשליטה וניהול ישראליים.

18 ש. לבית המשפט: חוץ מהניסוח הזה שנמצא בעמ' 12 להשגה, הגשתם איזה שהיא  
19 ראייה?

20 ת. אנחנו לא הגשנו ראיות, לא עשינו מעשה, לא הגשנו דוחות, לא אמרנו בואו תבדקו  
21 אותנו, אבל אנחנו עשינו עבודה.

22 ש. לבית המשפט: איזה עבודה עשיתם?

23 ת. יש לנו עבודה מ 29.1.18 שהלכנו ותישאלנו את הבעלים הקודמים, הרי קנינו את  
24 זה ב 2016, האירוע מס הוא משנת 2014. אנחנו זה קבוצת פרנר. אז נציגים שלנו..

25 ש. בית המשפט: איזה ראיות, אם בכלל, הצגתם בפני פקיד השומה כדי לבסס את מה  
26 שאדוני אמר שטענתם טענת תושבות?

27 ת. לא הצגנו ראיות בפני פקיד השומה, דיברנו וטענו.

28 ש. האם נכון שלכל אורך ההשגה אתם מתארים את דודסון כחברה שאינה תושבת  
29 ישראל לצורכי מס נכון?

30 ת. לא.

31 ש. לא נכון?

32 ת. אתה אומר "אינה תושבת" אנו לא טענו שהיא תושבת או שאינה תושבת

33 ש. לבית המשפט: אז מה היא? יש תחושת אי נוחות מהצד של בית המשפט, עם ללכת  
34 עם להרגיש בו או ללכת בלי להרגיש עם. נישום שבא שקוף ונקי תם לב, אומר מה  
35 הן העובדות שאיתן הוא הולך ומה הטיעון המשפטי שלו ומה הן העובדות הללו,  
36 ובית המשפט בתחושה מהתשובות שאדוני נותן, שאתם לא רציתם לטעון שום דבר  
37 שמשו בסוף ייקלט, מה פקיד השומה היה צריך להבין, שדודסון חברה תושבת  
38 ישראל, או חברה זרה מה הוא היה צריך להבין מכם?

39 ת. פקיד השומה בדרגים שלו, אמר, מבחינתו שכל זמן שאנחנו לא הצהרנו ולא הגשנו  
40 דוחות, מבחינתו זו חברה זרה, וזה הסיפור. אנחנו טוענים אחרי כל הסיפור,  
41 שהחברה הזו, עובדתית היא לא חברה זרה.

42 ש. בית המשפט: אני שואלת את אדוני בשלב הדיון בהשגה איזה טיעון עובדתי הצגתם  
43 בפני פקיד השומה, כי מה שאדוני אומר לי שזרקתם את כל הכדורים באוויר  
44 וחיכיתם שכולם יקפאו שם?

45 ת. הטיעון כתוב או לא, היינו באותו מקום בדיוק. (עמוד 44 שורות 31-3, עמוד 45  
46 שורות 1-4)



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 סבורני כי בסופו של דבר, עדותו של רו"ח קלינגהופר שוללת לחלוטין את האפשרות להתייחס .44  
2 להתנסחות מסוג של "לו היה נטען" – כאילו הועלתה טענת התושבות הישראלית של החברות  
3 הבנות. ניסיונה של המערערת כיום לטעון בכל זאת כי כן העלתה טענה בדבר תושבותן  
4 הישראלית של החברות הבנות, במיוחד לאור עדותו של רו"ח קלינגהופר והתשובות שנתן  
5 לשאלות בית המשפט – נראית בעיניי מוקשית עד מאוד.
- 6 רו"ח קלינגהופר העיד בפה מלא כי המערערת הבינה הבן היטב מדבריו של מר רולנד עם-  
7 שלם, כי לא יכולה בכלל להישמע טענה לתושבות ישראלית של החברות הבנות, בלא שיוגשו  
8 בישראל דוחות על ידי החברות הבנות. בכל זאת, ועל אף הדברים הברורים של מר עם-שלם,  
9 לא ננקטה כל פעולה להגשת דוחות של החברות הבנות בישראל. ולא זו בלבד, אלא שגם  
10 המערערת הגדילה לעשות (או ליתר דיוק – הגדילה לחדול) ולא הביאה כל ראיה בפני המשיב  
11 בעניין טענת התושבות הישראלית.
- 12 זאת ועוד, קיים קושי אינהרנטי בטענת המערערת לפיה היא טענה כבר בשלב השומה וההשגה .45  
13 כי החברות הבנות הן תושבות ישראל, וזאת משום שטענה זו, אינה יכולה, בשום מקרה,  
14 להיטען בצוותא חדא עם הטענה בדבר תחולת סעיף 94ב' לפקודה על מכירת מניות של חברה  
15 זרה: **מדובר בטענות עובדתיות סותרות ומנוגדות שהדין אינו מאשר להעלותן.**
- 16 שהרי, אם אמנם החברות הבנות הן תושבות ישראל, כפי הטעון שמבקשת המערערת להעלות .46  
17 כעת בנימוקי הערעור, על שום מה ולמה טענה המערערת באריכות ובפרוטרוט בהשגתה בדבר  
18 תחולת סעיף 94ב' לפקודה במכירת מניות של חברה זרה!?
- 19 די היה לה למערערת אם היתה מביאה ראיות בפני המשיב אודות תושבותן של החברות  
20 הבנות, בהתאם למבחנים הנוהגים של שליטה וניהול, ואם אמנם היתה משכנעת את המשיב  
21 – הרי לא היתה צריכה כלל להיסמך על **פס"ד דלק הונגריה במחוזי**, ואף לא היה לה כל צורך  
22 להמתין לפסיקת בית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסק דין זה.
- 23 ואם, מצד שני, נשענה המערערת בכל כוחה על **פס"ד דלק הונגריה במחוזי**, העוסק מתחילתו .47  
24 ועד סופו בשאלה של תחולת סעיף 94ב' לפקודה במכירת מניות בחברה זרה – כיצד יכולה  
25 היתה המערערת, באותה נשימה, לבוא בפני המשיב ולטעון כי החברות הבנות הן תושבות  
26 ישראל?...!
- 27 אין זו אלא שהמערערת, באמצעות מייצגיה, הבינה היטב כי לא תוכל לאחוז במקל משני .48  
28 קצותיו, וכי חייבת היא לבחור את קו הטעון העובדתי עליו תבסס את נימוקי השגתה.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המערערת אכן בחרה את טענתה – בוודאי בשלב ההשגה בו כבר פורסם פס"ד **דלק הונגריה**  
2 **במחוזי**. רו"ח קלינגהופר העיד כי למן אותו רגע שהתפרסם פס"ד **דלק הונגריה במחוזי** לא  
3 היה לה למערערת עוד כל צורך בכל טיעון אחר – ראו עדותו בעמוד 48 לפרוטוקול שורות 27-  
4 28.
- 5 אך בסופו של דבר, לאחר שהוגשה הודעת הערעור של המערערת, משהפך בית המשפט העליון  
6 את הקערה על פיה **בהלכת דלק הונגריה** – או אז ביקשה המערערת לעורר בנימוקי הערעור  
7 טענה שלא השמיעה קודם לכן, מאחר ועמדה בסתירה לטיעון עליו נשענה עד שניתן פסק הדין  
8 של **הלכת דלק הונגריה**, והיא עצמה התקשתה לגבות בראיה משכנעת את עמדתה שלה.
- 9 אוסיף ואדגיש, כי עדותה של עדת המשיב, לפיה טענת התושבות הישראלית של החברות .49  
10 הבנות לא נטענה מעולם בפני המשיב בשלב ההשגה – הינה אמינה עליי, בהיותה משתלבת  
11 עם מכלול המסמכים והראיות שהוצגו בפניי.
- 12 מעבר לעובדה כי אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה טיעון בדבר "אפשרות לטעון"  
13 משמעו העלאת טענת התושבות הישראלית, ומעבר לעובדה הברורה והחד משמעית בדבר אי  
14 הגשת דוחות בישראל על ידי החברות הבנות – המעידה כאלף עדים על כך שהחברות הבנות  
15 לא ראו עצמן כלל ועיקר כתושבות ישראל, הרי שהמשיב צירף לתצהיר עדת המשיב (מוצג  
16 **מש/1**) התומך בבקשת המחיקה, מסמכים למכביר המעידים על כך כי לאורך שנים רבות  
17 יצרה המערערת מצג בפני המשיב לפיו החברות הבנות הן חברות זרות – ראו נספחים ג'1-ג'3;  
18 נספחים ד'1-ד'6; נספחים ה'1-ה'3; נספח ו'2; נספחים יא'1-יא'5.
- 19 כך, למשל – הציגה עדת המשיב בתצהירה מש/1, דוחות מס של המערערת לשנים 2011-2014  
20 אשר כללו טפסי 150 בדבר הצהרה על החזקת חבר בני-אדם תושב חוץ, וטפסי 1385 בדבר  
21 הצהרה על עסקאות בינלאומיות. בטפסים אלו הוצהר מפורשות כי מקום מושבה של חברת  
22 דודסון הוא בארצות הברית, ולא צוין כי ישנה תושבות דואלית (ראו נספחים ג'1-ה'3, ו'2  
23 לתצהיר עדת המשיב מוצג מש/1).
- 24 כך גם מציינת עדת המשיב כי בכל הקשור לטפסי 150 – שאת חלקם ערך רו"ח קלינגהופר  
25 בעצמו – הרי שמדובר בהודאת בעל דין כי חברת דודסון אינה תושבת ישראל, וזאת לאור  
26 נספח ההנחיות למילוי טופס 150, המבאר כי טופס זה נועד עבור חברות שהתאגדו מחוץ  
27 לישראל **ושהשליטה והניהול בהן אינן מישראל** (נספחים טז'1 וטז'2 לתצהיר עדת המשיב  
28 מוצג מש/2); וראו גם עמוד 33 לפרוטוקול שורה 16, שורה 30 ובעמוד 34 שורה 1).
- 29  
30



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בנוסף על כך, בנספחים לטופס 1214 בדבר פרטים על חברות קשורות (נספחים ד' ו-ה'  
 2 לתצהיר עדת המשיב מוצת מש/1) ציינה המערערת בעצמה כי חברת דודסון היא חברת בת  
 3 זרה. כמו כן, בהצהרת מנהל המערערת לדוחות המס של השנים 2008-2009, נכתב במפורש  
 4 כי הדו"ח מתבסס על ההנחה העובדתית כי ניהול פעילותה של חברת דודסון הוא בחו"ל  
 5 (נספחים יג'1 ו-יד'1 לתצהיר עדת המשיב מוצג מש/2).
- 6  
 7 כך גם עולה מדיווחי המערערת לבורסה לניירות ערך בתל-אביב, לפיהם חברת דודסון היא  
 8 חברה זרה, תושבת ארצות-הברית (ראו נספחים יא'1-יא'5 לתצהיר עדת המשיב מוצג מש/1).
- 9 50. עדת המשיב, אשר היא זו שדנה בהשגתה של המערערת, העידה באופן רהוט, מפורט וסדור,  
 10 ועדותה לא נסתרה בחקירתה הנגדית. כך, חזרה והדגישה עדת המשיב כי לא היתה מחלוקת  
 11 כלל בשלב ההשגה כי החברות הבנות הן חברות זרות:
- 12 **ש" אמרת לפני דקות ספורות שבדיון הזה וגם בתכתובות לא נדונה שאלת של סעיף 94ב**  
 13 **אלא דנתם בסוגיות אחרות שהיו על השומה, 5 סוגיות אחרות לפחות, דנתם בהן?**  
 14 **ת. זה לא נכון, כי יש לפחות עוד דיון אחד טלפוני, יש תכתובות ענפות במיילים. לגבי**  
 15 **הסוגיה של 94ב זה נכון שעיקר המחלוקת בשלב ב' הייתה על שאר הסוגיות ועל**  
 16 **הסכום של הרר"ל. לא הייתה מחלוקת בשלב ב' לעניין החברה הזרה וזה מעולם**  
 17 **לא עלתה הטענה של התושבות בישראל, לא ברמז לא בעל פה, ולא בכתב ולא**  
 18 **בהפניה ולא בשום צורה שהיא. העובדות בנושא הזה של חברה זרה היו מוסכמות**  
 19 **על שני הצדדים. אני פניתי לאבשלום, הנציג מאי.ווי שהתנהל מולי, ואמרתי לו אם**  
 20 **הוא רוצה לשבת ולדבר על 94ב על זכאות או אי זכאות החברה לרר"ל חברה זרה.**  
 21 **התשובה של אבשלום הייתה, אין טעם שניכנס לנושא הזה, כי במילא מה שיוכרע**  
 22 **בעליון זה מה שיקבע. יש לי גם מייל שיכול לתמוך, זה לא נכתב על ידי בפרט' שזו**  
 23 **התשובה שלו, אך יש לי מיילים ממנו שמראה שזו בדיוק הייתה העמדה שלו."**  
 24 (עמוד 7 לפרוטוקול שורות 21-31)
- 25 וכן ראו עדותה של עדת המשיב בעמוד 27 לפרוטוקול שורות 12-23:
- 26 **ש" המייל שאבשלום שולח לך ב- 28.11.19 הוא כותב לך (מקריא) "למען**  
 27 **הסדר הטוב... אודה לאישורך...". תסכימי איתי שהוא לא מדבר על חברה**  
 28 **זרה או תושבות אלא כותב את זה בצורה הכי רחבה שיכולה להיות?**  
 29 **ת. אני לא מסכימה איתך. בשלב ב' העובדות היו שהחברות הן חברות זרות**  
 30 **ולא הייתה על כך מחלוקת.**  
 31 **ש. איזה תיעוד יש לך שלא הייתה מחלוקת?**  
 32 **ת. לא רשום בשום מקום שנטען על ידכם טענה למשהו אחר בשלב ב' שלא**  
 33 **מדובר בחברה זרה.**  
 34 **ש. איפה יש תיעוד בהסכמה שהמערערת מסכימה שמדובר בחברה תושבת**  
 35 **חוץ?**  
 36 **ת. קודם כל בהסכם השומה החלקי, רשום התייחסות שהמחלוקת היא רק**  
 37 **לגבי רר"ל לחברות זרות. אני לא משפטנית ולא יודעת לנסח על חודה של**  
 38 **מילה כשברור לי שאין מחלוקת בינינו בסוגיה, אז לא אחפש את מה שיש**  
 39 **ומה שאין, ההסכם הוא ברור מאוד והוא בדיוק לתחום המחלוקת."**



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

51. מנגד, לא ניתן להימנע מלומר, כי רו"ח קלינגהופר התחמק ממתן תשובות קונקרטיות וענייניות לשאלות שנשאל בחקירה הנגדית – ראו עדותו מעמוד 45 לפרוטוקול עד עמוד 48 לפרוטוקול. שאלה אחר שאלה שנשאל רו"ח קלינגהופר – בין אם על ידי ב"כ המשיב ובין אם על ידי בית המשפט בעצמו – לא נענתה בתשובה ישירה. עד כדי כך שבית המשפט שיקף בפני רו"ח קלינגהופר את מורת רוחו מהדברים ששמע בעדות זו:
- 6 **ש. בית המשפט: למה לדון במשהו שהוא לא קיים, אם אתם אומרים מצד**  
7 **אחד שיש לכם את פסק הדין בעניין דלק הונגריה שמדבר על רר"לים של**  
8 **חברה זרה ואתם יכולים לנוח אחרי שניתן פסה"ד הזה. אז איך זה לא**  
9 **חברה זרה, למה יש כאן דיון בהשגה מע' 3 ואילך, על רווחים שמקורם**  
10 **בחברה זרה, אם החברה אינה זרה?**  
11 **ת. הכתיבה הייתה מצד אי.ווי והם מומחי מס, אז הם כתבו 20 עמודים**  
12 **דיסרטציה, אני הייתי כותב ולא קיבלו את עמדתי, "מקבל את עמדת בית**  
13 **המשפט בפסק דין דלק הונגריה על כל חלקיו פלוס הנושא והאלטרנטיבה**  
14 **של מה שהיה קודם של עניין התושבות. כל הטרם הזה לא היה מעניין**  
15 **מבחינתי כי מקבלים שכ"ט לפי עמוד, והכול בסדר, אבל צריך לכתוב את**  
16 **זה בשורה אחת, לכן חוזרים על מה הדיון מה לא הדיון.**  
17 **ש. כשאתה רושם בכותבת "חברה זרה?"**  
18 **ת. אני לא כותב בכותרת, כתבו.**  
19 **ש. בית המשפט: אדוני הוא העד מבחינת המערערת?**  
20 **ת. לא לגבי כתב ההשגה, העובדה שכתבו וכתבו, אין לזה מבחינתי משמעות,**  
21 **הכול מבחינתי היה צריך להיות כתוב בשורה אחת "שכל מה שנקבע בפסק**  
22 **דין הונגריה תקף למעט עניין התושבות...".**  
23 **ש. מה שאתה אומר כרגע, לא כתוב בכתב ההשגה?**  
24 **ת. אתה אומר, אני רואה שזה כתוב.**  
25 **ש. אני שואל אותך פעם שלישית, הביטוי "חברה זרה" בכותרת, האם הוא**  
26 **מתייחס לחברה זרה שאינה תושבת ישראל לצורכי מס?**  
27 **ת. הוא מתייחס באופן כללי, לא לחברת דודסון, אלא לחברה זרה באופן כללי**  
28 **ולא לדודסון.**  
29 **ש. לא לדודסון?**  
30 **ת. לחברה זרה, ולא לדודסון.**  
31 **ש. הבאתם כותרת בהשגה, מה היישום הקונקרטי של העניין. על מי ביקשו**  
32 **לטעון את כל הנושא שכותרתו "תחולת סעיף 94ב על רווחים שמקורם**  
33 **בחברה זרה". למה להביא נושא כזה ולדון בו, לאיזה אישיות משפטית**  
34 **הוא מתייחס?**  
35 **ת. הוא מתייחס לשאלה, האם הרר"ל של חברה זרה נלקח בחשבון כן או לא.**  
36 **אני אומר לך שבמקום כל הסיפור הזה, יכולתי לשים שורה אחת, והייתי**  
37 **שם אותה, "ראו פסק דין זה" זה עונה על כל הסוגיות האלה." (עמוד 46**  
38 **שורות 17-28, עמוד 47 שורות 1-16)**
- 39 ובהמשך, נמשכת מסכת ההתחמקויות ממתן תשובה עניינית, עד שיוצא המרצע מן השק:
- 40 **ש. מפנה אותך לעמ' 4 בהשגה, פיסקה שנייה שמתחילה במילים: "החברה**  
41 **תטען כי שלילת האפשרות...". (מקריא). מפנה אותך למשפט האחרון.**  
42 **ת. (מעין)**



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1      ש.      תסכים איתי שהחברה המערערת אומרת כאן שעמדת רשויות המס לעניין  
2      תחולת סעיף 94 מפלה את המערערת רק משום "העובדה כי העסקה  
3      בוצעה ביחס לחברה שאינה תושבת ישראל". תסכים איתי שהחברה  
4      שאינה תושבת ישראל היא דודסון?  
5      לא.      ת.  
6      ש.      אז על איזה עסקה מדובר פה?  
7      ת.      מדובר על השגה של הר"ל של דודסון ומה שמסופר בפיסקה הזו, זה  
8      טענה תיאורטית שיש הפלייה וכו'.  
9      ש.      מי בטענת ההפליה, מי זו החברה שאתם טוענים להפליה?  
10     ת.      אם אתה טוען שדודסון היא חברה זרה, אז אני אומר שגם אם חברה זרה,  
11     אז יש הפלייה.  
12     ש.      מי החברה שאתם טוענים שלגביה יש הפלייה?  
13     ת.      אני מתייחס לטענה של חברה זרה, אז יש את הטענה הזו. אנחנו מספרים  
14     פה סיפור שיש הפלייה.  
15     ש.      ולכן אני שואל אותך, הבאתם טענה של הפלייה ואתם טוענים שיש עובדה  
16     שהעסקה נעשתה עם חברה שאינה תושבת ישראל?  
17     ת.      אנו לא אומרים  
18     ש.      ל**בית המשפט**: מה אתם כן אומרים. כי אדוני מספר לבית המשפט שאתם  
19     אומרים ולא אומרים, טוענים ולא טוענים, עושים ולא עושים, ובית  
20     המשפט מנסה להבין, אם זה הצגה או סיפור של מעשה תיאורטי. כי אדוני  
21     אמר כשהוא עושה השגה ומקיים דיון בהשגה, הוא בא להיות פרקטי,  
22     איפה הפרקטיקה כאן, כשאתם הסכמה בסוף צריך להגיע לבית המשפט  
23     שמאז השעה 11:00 בבוקר מנסה להבין מה אתם טוענים או לא טוענים,  
24     כדי להבין משהו, ואי אפשר להבין שום דבר ממה שאדוני אומר. אבקש  
25     שאדוני יבהיר מה הייתה הטענה המרכזית שלכם ברמה העובדתית  
26     שחברת דודסון היא חברה זרה כן או לא?  
27     ת.      הטענה שלנו היא בשניים, לא ה טענה המרכזית, שחברת דודסון היא  
28     חברה תושבת ישראל, זו הטענה המרכזית שלנו.  
29     ש.      ל**בית המשפט**: איפה זה מופיע?  
30     ת.      אנו טוענים שחברת דודסון היא חברה תושבת ישראל, ולא הגשנו דוחות  
31     ולא זה. אבל הטענה שהיא תושבת ישראל עומדת, ואנו טוענים לאור פסק  
32     דין דלק הונגריה, שגם אם דודסון חברה זרה מגיע לקבל את הר"ל שלנו,  
33     זו הטענה.  
34     ש.      תסכים איתי שלאור העובדה שאתה מציין שלא הגשתם דוחות של  
35     החברות הזרות על מנת שתוכלו בכלל להשמיע את טענת התושבות מול  
36     פקיד השומה, ולא עשיתם את זה, אז למעשה כל הדיון השומתי התרכז  
37     בתחולת פסק דין דלק הונגריה כן או לא?  
38     ת.      מבחינה מעשית, לאחר שהיה לנו פסק דין של דלק הונגריה במחוזי, אז  
39     כמובן שאנחנו התרכזנו והלכנו לכיוון של דלק הונגריה לפי פסק הדין. לא  
40     ויתרנו.  
41     ש.      איפה זה רשום?  
42     ת.      לא אגיד לך איפה זה רשום, אגיד לך מה אני יודע. אני לא חוזר על כל מה  
43     שדיברנו. אמרתי לך איפה זה מתועד. היו אי דיוקים כאלה ואחרים. בזמן  
44     ההשגה היה לנו את פסק דין דלק הונגריה, והוספנו את עניין התושבות  
45     בפיסקה קטנה אמנם, לא הגשנו באותו זמן של ההשגה, את הדוחות של  
46     החברות הזרות, לא הגשנו. אבל, כמו שקורה בדיונים של ההשגות, ואני 50  
47     שנה במקצוע הזה, בדיונים גם אם מעלים טענות שהם לכאורה, ואילו היו  
48     עושים כך ואילו היו עושים אחרת, גם את הטענות האלה לוקחים בחשבון  
49     ובסופו של יום מגיעים לפשרה.





## בית משפט המחוזי חיפה

### ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

56. עניין נוסף ומשמעותי בהפעלת שיקול דעתו של בית המשפט, האם להתיר העלאת טענה חדשה בשלב הערעור אם לאו, מתמקד בבחינת סוג הטענה החדשה אותה מבוקש להעלות בשלב הערעור – האם מדובר בהוספת מסמך או נימוק שיש בו כדי לבסס ולהצדיק ביתר שאת את העמדה שהובאה בדיון בהשגה, או שמא מדובר בהוספת טענה המציגה בסיס אחר לטיעון בהשגה.
- ראו לעניין זה: ע"מ 29712-02-19 **יבדייב נ' פקיד שומה תל אביב 3**, בפסקה 26 להחלטת כבוד השופט קירש, וכן ראו: ע"מ 71998-12-19 **זריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף מרכז** (2.8.2020) בפסקה 25.
57. בענייננו, הטענה אותה העלתה המערערת בנימוקי הערעור, ואשר אותה מבקש המשיב למחוק – היא טענה מהסוג השני – קרי: טענה חדשה המבקשת להציג בסיס אחר, ולמעשה הפוך – לטיעון שהועלה במסגרת ההשגה.
- לעמדתני, במקרה הנדון אין להתיר העלאת טענה חדשה שכזו, בדבר תושבות ישראלית של החברות הבנות, בשלב הערעור, מכל הסיבות שנמנו לעיל ובנוסף מאחר ומדובר בטענה הפוכה וסותרת את הטענה שעמדה במרכז ההשגה שהוגשה על ידי המערערת – טענה בדבר תחולת סעיף 94ב' לפקודה במכירת מניותיה של חברה זרה.
- זאת ועוד, מן העדויות שהובאו בפניי עולה בבירור, כי לא היתה כל מניעה מהעלאת הטענה בדבר התושבות הישראלית של החברות הבנות והבאת ראיות בפני המשיב בעניין זה חלף טענת התחולה של סעיף 94ב' במכירת מניותיה של חברה זרה. המערערת בחרה במודע ובמתכוון, כעולה מעדותו של רו"ח קלינגהופר, שלא לטעון ולהביא ראיות להוכחת טענת התושבות הישראלית, ועל כן לא קיים כל נימוק המצדיק מתן אפשרות להעלאת טענה זו בשלב הערעור.
58. בנקודה זו יצוין, כי הטיעון שהובא בסיכומי המערערת ואשר מיועד להציג בפני בית המשפט מסמכים ואסמכתאות לביסוס טענת התושבות הישראלית – דינו להידחות על הסף. במהלך הדיון בבקשת המחיקה ניתנו מספר החלטות המבהירות כי אין כל מקום להידרש לבחינה לגופה של הטענה בדבר התושבות הישראלית (ראו ההחלטה בעמוד 23 לפרוטוקול וכן ההחלטה בעמוד 26 לפרוטוקול).
- על כן, הכללת טיעון שכזה בסיכומי המערערת (ראו כל פרק א' לסיכומי המערערת), כמו גם טיעון בדבר הנפקות המיסויית של תושבותן של החברות הבנות (ראו כל פרק ב' לסיכומי המערערת) – אינה במקומה ודינה להידחות על הסף.





## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

59. בהקשר זה יובהר, כי לא ניתן אף לקבל את טענת המערערת לפיה היה על המשיב לעמוד בעצמו על טענה של ניהול ושליטה של החברות הבנות מישראל וזאת מתוך המסמכים שהגישה. המשיב אינו נדרש לדלות מתוך מסמכים שהונחו בפניו טענה, שהמערערת עצמה לא העלתה במפורש בפניו, לא כל שכן, שעה שמפי המערערת נטענת טענה סותרת. בהיעדר ראיות או חשד להצהרה כוזבת, ובהיעדר הגשת דוחות על ידי החברות הבנות - לא היתה למשיב כל סיבה שלא לקבל את מצגי המערערת בדוחותיה ובדיווחיה למשיב כמו גם לבורסה לניירות הערך.
60. אשר על כן, אינני רואה מקום להתיר את העלאתה של טענת התושבות הישראלית של החברות הבנות, שהינה טענה כה משמעותית ומורכבת - בשלב הערעור. מתן אפשרות כזו למערערת יהווה מתן גושפנקא להתנהלות שלא בתום לב ותוך ניצול לרעה את ההליך המשפטי, וזאת בניגוד להלכת רובומטיקס.
- ה. האם היתה הסכמה בין הצדדים כי טענת התושבות הישראלית תועלה בשלב הערעור?
61. המערערת טענה כי היתה הסכמה בינה לבין המשיב לפיה טענת התושבות הישראלית לא תידון לגופה במסגרת הדיון בהשגה, וככל שבית המשפט העליון יהפוך את פס"ד דלק הונגריה במחוזי, תהא המערערת רשאית להביא טענותיה וראיותיה בעניין התושבות הישראלית – בפני בית המשפט במסגרת ערעור המס.
62. מספר כשלים מצויים בטענתה זו של המערערת – אשר כל אחד מהם מוביל לדחיית הטענה.
- ראשית, לא ברור כלל מניין נטלה לעצמה המערערת את החירות לקבוע או להסכים להבאת טענה לראשונה לבחינה בפני בית המשפט בערעור מס, כאשר הטענה לא נדונה בשלב השומתי ולא היוותה חלק מהליך ההשגה.
- עמדה שכזו מנוגדת להוראות הפקודה, המסמיכות את בית המשפט בערעור המס לבחון את החלטת המשיב בהשגה (ראו סעיף 153(א) לפקודה). ככל שעניין כלשהו לא נדון כלל בהשגה – לא קיימת עילה וסמכות להביאו בפני בית המשפט בערעור מס, אלא אם מצא בית המשפט כי העניין נכנס בגדרי החריג לכלל. לא זה המקרה שבפניי, אשר אינו נכנס בגדרי החריג.
- שנית, בית המשפט בערעור המס אינו מחויב בהסכמות שכאלו, ככל שהיו, בין הצדדים. הצדדים אינם מוסמכים להסמיק את בית המשפט בערעור המס לדון בעניינים שהמחוקק לא מצא לנכון להסמיכו לדון בהם.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מאחר ובית המשפט בערעור המס נדרש לבחון את סבירותה ונכונותה של החלטת המשיב  
2 בהשגה – הרי בראש ובראשונה בוחן הוא את גדרי המחלוקת שהוגדרו בשלב ההשגה ובהתאם  
3 לכך נקבעים תחומי הערעור.
- 4 שלישית ועיקר – המערערת כלל לא הוכיחה כי היתה הסכמה שכזו. למעשה, מפיו של עד  
5 המערערת, רו"ח קליגהופר, עולה בבירור כי לא היתה הסכמה שכזו:
- 6 **ש. תסכים איתי שלא הייתה כל הסכמה מצד פקיד השומה בטח ללא הגשת**  
7 **דוחות, ששאלת התשובות תתברר מתי שהוא בעתיד?**  
8 **ת. לא הייתה שום הסכמה כזו.**  
9 (עמוד 49 לפרוטוקול שורות 10-12).
- 10 63. אוסיף ואומר, כי אינני מקבלת גם את טענת המערערת לפיה הסכם השומה החלקי (נספח  
11 י"1 למוצג מש/1), שנחתם בתום שלב ההשגה, מנוסח באופן רחב וכולל את המחלוקת לגבי  
12 חישוב הרר"לים שהצטברו הן בחברה זרה והן בחברה ישראלית. על רקע הדיונים שקדמו  
13 להסכם השומה החלקי, וכן מעדותה של גב' כהן, אשר הסבירה מה הייתה רוח הדברים (עמוד  
14 27 שורות 15-26), אני מוצאת כי יהיה זה בלתי סביר לקרוא את הסכם השומה החלקי באופן  
15 כה רחב, כפי שמציעה המערערת.
- 16 64. לפי עדותה של גב' כהן, עדת המשיב, העובדה כי מדובר בחברות זרות הייתה מוסכמת לאורך  
17 דיוני ההשגה (ראו עמוד 7 לפרוטוקול, שורות 24-27). הוכח בפניי כי לא בכדי התעקש המשיב  
18 לחזור שוב ושוב על המונח "חברה זרה", בהסכם השומה החלקי שנחתם בשלב ההשגה  
19 ובדיונים עצמם (ראו גם נספח י"2 למוצג מש/1 וכן ראו מוצג מע/10). היות שהמערערת לא  
20 מצאה לנכון, בזמן אמת, להעמיד את המשיב על "טעותו" הרי שמוקשית בעיניי טענתה,  
21 בבחינת חוכמה בדיעבד, להעניק לדבריו כוונה משתמעת ומאולצת.  
22
- 23 65. בדומה, אין מקום לקרוא את סעיף 8 להסכם השומה החלקי ככזה המתיר לערער בפני בית  
24 המשפט על סוגיית הזכאות לרר"ל בכללותה. אין לקרוא את סעיף 8 במנותק משאר חלקי  
25 ההסכם, שבהם נכתב מפורשות, כי סוגיית זכאות החברה לרר"לים שמקורם ברווחים של  
26 **חברה זרה** נותרו במחלוקת (סעיפים 5-6 להסכם השומה החלקי).  
27
- 28 66. מוסיפה וטוענת המערערת כי בשם עקרון גביית מס האמת וחשיבות חקר האמת, הרי שיש  
29 לאפשר לה להעלות את טענת התשובות הישראלית של החברות הבנות כעת. לגישתה, על בית  
30 המשפט לנקוט גישה ליברלית, במקום שבו הטענה החדשה חיונית להכרעה במחלוקת שבין  
31 הצדדים.  
32



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אכן, עקרון גביית מס אמת הוא אבן יסוד בשיטת המס בישראל. עם זאת, הוא אינו עקרון  
2 בודד ויחיד והוא אינו גובר בהכרח על עקרונות מהותיים נוספים – ביניהם עקרון תום הלב  
3 והשקיפות.
- 4 יתר על כן ועיקר, בטיעונה של המערערת מצויה הנחת המבוקש. המערערת סבורה כי שומת  
5 מס אמת תתקיים רק אם יותר לה להוכיח כי החברות הבנות הן תושבות ישראל ובהתאם  
6 לכך יתאפשר לה לערוך חישוב של רווח ההון שנצמח לה בעסקת מכירת המניות של חברת  
7 IML וחברת דודסון. אלא שכאמור – המערערת בחרה שלא לטעון וממילא אף לא להוכיח את  
8 תושבותן הישראלית, כביכול, של החברות הבנות. על אותו משקל ניתן לטעון מנגד, כי הלכת  
9 דלק הונגריה היא זו המיישמת שומת מס אמת ביחס למיסוי עסקת מכירת המניות של  
10 החברות הבנות על ידי המערערת. על כן, לא יכולה להישמע הטענה כאילו שומת מס אמת  
11 תושג רק אם תתאפשר העלאת טענת התושבות הישראלית כעת.
- 12 אוסיף ואציין, כי אינני מקבלת את הטענה כי המערערת העדיפה שלא להתמקד בטענת  
13 התושבות הישראלית ולא הוגשו דוחות מס בישראל של החברות הבנות, מהטעם שחשבה כי  
14 לא תישאנה בנטל מס נוסף בגין כך – לאור משטר התחשבנות המס בין ישראל לארצות-  
15 הברית. אם נכונה היא טענה זו, המשמעות היא שהמערערת פעלה בניגוד לדין ונטלה לעצמה  
16 חירויות שהן מסוכנות בעיניי ואין להן אח ורע. ברור כי אין זה מקומה ותפקידה של  
17 המערערת לקבוע שלא יוגשו דוחות חרף ידיעתה כי יש חובה להגישן ככל שאכן מדובר  
18 בחברות תושבות ישראל, ובוודאי שאין להתיר למערערת לפעול באופן השולל או מאיין את  
19 סמכויות הבדיקה והשומה של המשיב.
- 20 השוו: פרשת פ.ק. גנרטורים, בפסקה 83.
- 21 הנה כי כן, המערערת כבולה בהצהרותיה שלה, והיא אינה רשאית לטעון עתה את ההיפך.  
22 קביעתי זו יסודה בדוקטרינת "ההשתק השיפוטי", אשר קובעת, כי בעל דין אינו יכול לטעון  
23 טענות עובדתיות סותרות בהליכים שונים, לרבות בהליכים המתנהלים בפני רשויות המס.  
24 ראו: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל, בפסקה 7 (21.3.2016).
- 25 כלל ההשתק השיפוטי נגזר משתי תכליות עיקריות: האחת, מניעת ניצול לרעה של ההליך  
26 השיפוטי, והשנייה, מניעת החלטות סותרות בין מותבים שונים. עקרונות האלו חלים ביתר  
27 שאת בהליכי המס, אשר להם עלולות להיות השלכות ניכרות גם ביחס לנישומים אחרים  
28 [השוו: ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, בפסקה 10 (28.8.2012)].  
29  
30



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

70.

המערערת טענה כי אין להחיל בעניינה את דוקטרינת ההשתק השיפוטי, מהטעם כי לא צמחה לה טובת הנאה או יתרון מהצהרותיה אלו ומאז-הגשת דוחות המס בישראל על ידי החברות הבנות.

דומני, כי בנסיבות העניין ולאור מכלול השיקולים שהובאו לעיל, אין מקום להידרש לשאלה האם אכן תנאי מקדים לצורך החלת דוקטרינת ההשתק השיפוטי הוא הפקתה של טובת הנאה (הנקראת גם "כלל ההצלחה המוקדמת"), מה גם שבשאלה זו קיימת מחלוקת בפסיקה [ראו לדוגמה: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, בפסקה 11 (8.3.2005); בר"מ 8689/14 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מגדל העמק נ' מבני תעשיה בע"מ, בפסקאות 11-12, 17 (4.5.2015)].

"מכל מקום, ומבלי להידרש ליתרונותיה של גישה זו או אחרת, נראה שהיום הכול יסכימו כי בעל דין שטען טענה או נקט עמדה בפני בית משפט, וכתוצאה מכך צמחה לו "הנאה" כלשהי – במובן הפשוט של המילה – בפסק הדין, אף אם טענתו לא התקבלה, אינו רשאי לטעון, בשל כללי ההשתק השיפוטי, טענה מנוגדת לאותה טענה או עמדה בה נקט במסגרת הליך קודם. אגב, ניתן אף להרחיק לכת, וליישם כללים של השתק או מניעות במצב בו בהתדיינות קודמת לא העלה בעל דין טענה כלשהי שהיה יכול להעלותה, באופן שלא יתאפשר לו לטעון לה בהתדיינות מאוחרת" [רע"א 8297/12 הפניקס הישראלי לביטוח בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי (16.7.2013)].

ראו גם ע"א 9056/12 יעל קינג נ' פקיד השומה ירושלים (4.8.2014), בפסקה 11:

"כאשר מדובר בטענות הנטענות בשלב הערעור והסותרות טענות שנטענו לפני הערכאה הדיונית מגולמים כללי ההשתק השיפוטי גם בכלל המושרש לפיו ערכאת הערעור לא תידרש, ככלל, לטענות שלא נטענו לפני הערכאה הדיונית [ראו: בן-נון וחבקיין, עמ' 329]. כלל זה חל ביתר שאת כאשר מדובר בטענות עובדתיות, ותחולתו תהא קשיחה במיוחד כאשר מדובר בטענות עובדתיות שאינן רק חדשות, אלא גם סותרות את טענות הטוען לפני הערכאה הדיונית."

סוף דבר:

71. לאור כל האמור לעיל, בקשת המשיב למחיקה מנימוקי הערעור של טענות המערערת בדבר תושבות ישראלית של החברות הבנות – דינה להתקבל.

טענתה של המערערת בדבר התושבות הישראלית של החברות הבנות לא נטענה באף אחד משלבי השומה, ובמיוחד לא בשלב ההשגה. טענה זו אף סותרת באופן מובהק את טענות המערערת בהשגה וכן את המצגים שהציגה למשיב ולבורסה לניירות ערך לאורך השנים. לא היתה כל מניעה בפני המערערת מלטעון את טענת התושבות הישראלית במלואה, וזכויותיה הדיוניות לא קופחו על ידי המשיב בשום שלב. המערערת בחרה במודע שלא להעלות את הטענה בפני המשיב – ואין לה אלא להלין על עצמה.



## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אשר על כן, בין אם על-פי דוקטרינת ההשתק השיפוטי, ובין אם בהתאם להלכת רובומטיקס,  
2 הרי שאין מקום להתיר למערערת להעלות את טענת התושבות הישראלית בנימוקי הערעור.
- 3 כפי שכבר החלטתי במסגרת ההחלטה מיום 16.9.20 – אין מקום להכריע בבקשת המחיקה  
4 במסגרת הדיון בערעור גופו. לא ברור מדוע מצאה המערערת לנכון לחזור ולטעון בעניין זה  
5 בסיכומיה, על אף ההחלטה הנ"ל. על כל פנים – בקשת המערערת בעניין זה נדחתה ונדחת  
6 בשנית.
- 7 מכל הטעמים שפורטו לעיל, ולאחר שעיינתי בכל טיעוני הצדדים ובראיות שהובאו על ידם,  
8 מצאתי גם כי אין מקום להורות על החזרת הדיון בעניינה של המערערת לשלב ההשגה.  
9 המערערת לא הגישה בקשה שכזו, ואף לא עתרה לכך במסגרת תגובתה לבקשת המחיקה. רק  
10 במסגרת סיכומיה ביקשה המערערת סעד חלופי שכזה.
- 11 אכן, בשלב כלשהו של הדיון בבקשת המחיקה – הועלתה הצעה כזו על ידי בית המשפט, אך  
12 הצעה זו לא התקבלה על ידי שני הצדדים.
- 13 סבורני, כי בנסיבות אלו, ולאור התנהלותה של המערערת ובמיוחד נוכח העובדה החד  
14 משמעית לפיה לא היתה כל מניעה כי המערערת תעלה את הטענה בדבר התושבות הישראלית  
15 של החברות הבנות בפני המשיב בשלב ההשגה – אך היא נמנעה במתכוון מלהעלותה,  
16 משיקוליה היא ומתוך הסתמכות על פס"ד דלק הונגריה במחוזי – אין מקום לאפשר  
17 למערערת לבצע "מקצה שיפורים".
- 18 לא מצאתי כל ממש ביתר טענותיה של המערערת, לרבות טענות בדבר החלפת גרעין השליטה  
19 במערערת לאחר העסקה, או טענות על כך שאין לפקוד את עוון החברות הבנות באי הגשת  
20 דוחות בישראל – על המערערת.
- 21 החלפת גרעין השליטה במערערת אינו מאיין את כל התנהלותה הקודמת של המערערת ואינו  
22 מאפשר לבעלי מניות חדשים או להנהלה חדשה להתנהל תוך התעלמות ממצגים קודמים  
23 שיצרה המערערת מול המשיב.
- 24 באשר ל"עוון" החברות הבנות – שוב עסקינן בטענה המניחה את המבוקש – המערערת  
25 מבקשת כי בית המשפט יאמץ טענה לפיה החברות הבנות (אשר נשלטו על ידי המערערת עד  
26 לביצוע העסקה מושא הערעור) פעלו שלא כשורה בכך שלא הגישו דוחות בישראל, אך אין  
27 מקום כי מחדל זה יפעל לחובת המערערת בחישוב רווח ההון הריאלי שלה בעסקת מכירת  
28 המניות של החברות הבנות.





## בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 20-01-47204 מנדלסון תשתיות ותעשיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אלא שבאותה מידה, ניתן ואף יותר סביר לחשוב כי החברות הבנות לא הגישו דוחות בישראל  
2 משום שלא סברו כלל כי הן תושבות ישראל ועל כן לא "עוולו" כלל.
- 3 על כל פנים, כיום, כאשר החברות הבנות נשלטות על ידי גורמים זרים אחרים ובמכלול  
4 הנסיבות שתוארו לעיל – לא ניתן לקבל מפי המערערת טענה לתושבות ישראלית של החברות  
5 הבנות.
- 6 **74. לפיכך, אני מורה כי כל הטענות המצויות בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור שהוגשה על**  
7 **ידי המערערת, שעניינן תושבות ישראלית של החברות הבנות – יימחקו ולא יהוו חלק מגדר**  
8 **המחלוקת בערעור דנן.**
- 9 **75. המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בגין בקשת המחיקה בסכום כולל של 35,000**  
10 **ש, שישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד**  
11 **התשלום המלא בפועל.**
- 12 **הצדדים ובאי כוחם יתייצבו לישיבת קדם משפט ביום 3.10.21 בשעה 09:30.**
- 13
- 14 **המזכירות תשלח מיידיית החלטה זו לב"כ הצדדים.**
- 15
- 16 ניתנה היום, י"ח אלול תשפ"א, 26 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22

אורית וינשטיין, שופטת

23  
24