

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

ההחלטה בעניין **טמרוס** דנה בבקשה למתן צו המחייב את העוררת באותו מקרה להמציא למנהל מיסוי מקרקעין תצהיר גילוי מסמכים ספציפיים, ליתן פרטים נוספים ולחייב את העוררת לאפשר עיון במסמכים.

העוררת באותו עניין הינה חברה זרה הרשומה בדנמרק, אשר נוסדה בשנת 2000 על מנת לרכוש זכויות בחברת נדל"ן ישראלית (להלן: "**החברה הישראלית**"). ואכן, ביום 15/8/2000 רכשה העוררת 50% ממניות החברה הישראלית. יתרת המניות (50%) הוחזקו על ידי נאמנות זרה (להלן: "**הנאמנות הזרה**").

ביום 23/12/08 התקשרה העוררת בהסכם למכירת מניותיה בחברה הישראלית לצד ג' תמורת סך של 171.25 מיליון ש. גם הנאמנות שהחזיקה ביתרת המניות מכרה אותן לאותו צד ג'.

היות והחברה הישראלית הינה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), נדרשה העוררת על ידי מנהל מיסוי מקרקעין לשלם מס שבח, בגין מכירת המניות של החברה הישראלית.

העוררת מצידה טענה, כי היא פטורה ממס שבח מכוח הוראות אמנת המס שבין ישראל לדנמרק, האמנה בין מדינת ישראל ובין מדינת דנמרק בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס על הכנסה והון (להלן: "**אמנת המס**").

רשומון מס בנושא מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי: "על מגבלות הכוח של רשות המסים בבואה לדרוש גילוי ועיון במסמכים בעקבות החלטת בית המשפט בעניין טמרוס"

תקציר

לאחרונה, בעניין **טמרוס** (Tamares) (ו"ע 46256-08-11), הגדירה ועדת הערר מחדש את גבולות הסמכות של הרשות לדרוש גילוי ועיון במסמכים של הנישום במסגרת ההליך המשפטי. הכרעת ועדת הערר חורגת לטעמנו מתחומי מיסוי מקרקעין ויש לה השלכות רחוב לכל תחומי המס ובפרט לעניין דרישות הגילוי בתחום המיסוי הבינלאומי. ברשימה זו נסקור את עובדות פסק הדין ונדון בקצרה בהשלכותיו העיקריות: האחת, הא-סימטריה הראויה בין זכותו המוגברת של הנישום לגילוי ועיון במסמכי הרשות לבין הזכות המותנית של הרשות לגילוי ועיון במסמכי הנישום במהלך ההליך המשפטי. השנייה, אימוץ המבחנים המנחים בדין הכללי לדרישת גילוי מסמכים מצד רשות המסים – מבחן הרלוונטיות, השליטה במסמכים והאיסור על "מסע דיג" (Fishing). השלישית, אימוץ עקרונות ועדת הערר גם להליך הטרם שומתי וההליך השומתי תוך יישום הדברים על טופס 150, אשר מהווה נספח לדוח השנתי בדבר הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין.

הרקע העובדתי להחלטה בעניין טמרוס

בהתאם להסכמה שהושגה בין הצדדים ועל מנת לתמוך בטענותיו, שלח המנהל לעוררת מכתב דרישה המתייחס לכ-20 סוגי מסמכים שונים (להלן: "מכתב הדרישה"). 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. חלק מהמסמכים נוגעים לחברה הגיברלטירית, חלק נוגעים ליחיד הבריטי וחלק נוגעים לנאמנות הזרה.

במסגרת תצהיר שהוגש מטעמה של העוררת למשיב, התנגדה העוררת למסירת חלק ניכר מהמסמכים במכתב הדרישה, בעיקר אלו הקשורים לחברה הגיברלטירית, ליחיד הבריטי ולנאמנות הזרה. לטענתה מסמכים אלו אינם רלוונטיים להליך ואינם מצויים ברשותה.

המנהל, אם כן, פנה לוועדת הערר בבקשה למתן צו המחייב את העוררת להמציא תצהיר של כל המסמכים שנדרשו, לגלות את המסמכים הספציפיים ולאפשר עיון בהם. לטענתו, הבקשה לצו נתמכת במבחן הרחב לגילוי מסמכים, אשר פותח בפסיקה. מסמכים אלו יכולים לדידו להשליך על מעמדה של העוררת כתושבת דנמרק ועל טענתו, כי המערערת חברת צינור.

במסגרת ההחלטה בעניין הנדון, חזרה ועדת הערר על עקרונות הגילוי והדיווח שחלים על רשות המסים מזה והנישומים מזה, בשלב המנהלי ובשלב

במאמר מוסגר, יצוין, כי אמנת המס כוללת הטבה, אשר אינה קיימת ברוב אמנות המס עליהן חתומה ישראל ואינה קיימת אף באמנת המודל של ארגון ה-OECD. במילים אחרות, דרך כלל אמנות כפל מס קובעות, כי רווח הון שמקורו בהעברת מקרקעין ניתן יהיה למיסוי במדינה בה מצויים המקרקעין. הוראה דומה קיימת גם לגבי העברת מניות וזכויות אחרות, אשר עיקר ערכן נצמח ממקרקעין. לעומת זאת, אמנת המס קובעת, כי ישראל תוכל למסות תושב דנמרק על מכירת מקרקעין בישראל, אך מכירה של מניות של חברה המחזיקה במקרקעין (איגוד מקרקעין) תהא פטורה ממס בישראל.

מנהל מיסוי מקרקעין חלק על טענת העוררת וקבע בהשגה ולאחר מכן בפני ועדת הערר, בין היתר, כי בשל נסיבות הקמתה יש להתעלם מו העוררת לצרכי מס בשל היותה "חברת צינור". לעניין זה הדגיש, המנהל, כי מניות העוררת מוחזקות על ידי חברה מגיברלטיר (להלן: "החברה הגיברלטירית") ומניות החברה הגיברלטירית מוחזקות על ידי נאמנות זרה הרשומה במדינת ליכטנשטיין. יוצר הנאמנות והנהנה הינו יחיד תושב ואזרח בריטי. התעלמות מן העוררת משמע, לשיטתו של המנהל, כי המוכרת הינה החברה הגיברלטירית ולכן אמנת המס אינה חלה במקרה זה. לחילופין תבע המנהל למסות את המכירה לפי מדינת תושבותו של היחיד הבריטי ולחילופי חילופין להתעלם מן העוררת מכוח סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין – עסקה מלאכותית.

לאחר תחילת ההליך המשפטי, הסכימו הצדדים להעביר מסמכים לעיון וליתן תשובות לשאלונים.

השילוב של חובת ההצהרה בליווי הסמכות לדרוש מסמכים ומידע, נועד לאפשר לרשות המסים לקבל החלטה בדבר שומתו העצמית של הנישום, קרי האם לקבל את שומת הנישום או להוציא לו שומה לפי מיטב השפיטה תחתיה.

לאחר הוצאת השומה ובטרם חל השלב השני של השומה, הוא שלב ההשגה, קיימת לרשות המסים חובה מוגברת לגילוי מסמכים. עיקרון יסודי זה נקבע בעניין **ד.נ.ד.** (רע"א 291/99), שם התווה בית המשפט העליון, כי הנחת המוצא, היא כי כלל הגילוי החל על רשות מנהלית מכוח מושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי חל גם על רשות המסים. לפיכך, על מנהל רשות המסים מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו כבר בשלב ההשגה (השלב הטרומי משפטי), היינו, עוד טרם התקבלה החלטה בהשגה שהגיש הנישום (וזאת למעט תרשומות והתכתבויות פנימיות של רשות המסים ובכפוף לחובת סודיות, אשר אמורה לחול במקרים חריגים בלבד). בית המשפט העליון אף הדגיש כי חובה זו של הרשות לממש את זכות העיון והגילוי של הנישום חלה ביתר שאת בשלב הערעור כך שרשות המסים נדרשת למסור לעיון המערער, כבר בראשית ההליך המשפטי, את יתר החומר שברשותה, שגילויו נמנע בשלב ההשגה.

אשר לזכותה של רשות המסים לדרוש גילוי מסמכים וחשיפת מידע נוסף בשלב המשפטי, מתווה ועדת הערר, כי מדובר בזכות מוגבלת, שהרי לדידה של ועדת הערר "כל המסמכים והמידע צפוי שיהיו

המשפטי, תוך כדי שהיא מגדירה מחדש את זכות העיון והגילוי של רשות המסים במסגרת ההליך המשפטי המתנהל כנגד הנישום. על כך להלן.

על הא-סימטריה הקיימת בין חובת גילוי המסמכים של רשות המסים לבין זו של הנישום במסגרת ההליך המשפטי

הליך השומה מתחיל כידוע בהגשת שומה עצמית והצהרה של הנישום. לאחר מכן רשאית רשות המסים לבחון את ההצהרה. לשם כך, מוענקות לפקידי המס סמכויות נרחבות. בסעיף 96 לחוק מיסוי מקרקעין (ובאופן דומה בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961(להלן: "הפקודה"), ובסעיף 72 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ")) נקבע, בין היתר, כי המנהל מוסמך "(1) לדרוש מכל אדם, שהמנהל סבור שיש בידו מסמכים, שימסור לו תוך זמן שייקבע בדרישה, כל הסכם, תעודת-קניין, פנקסים, פנקסי-רישום, חשבונות, מסמכים וכל תעודה אחרת או ידיעה שברשותו הדרושים למנהל לצורך חוק זה; (2) לערוך העתקים או תמציות מן המסמכים והתעודות המפורטים בפסקה (1); (3) לדרוש מכל אדם, שהוא סבור שיש בידו מסמכים, שיתייצב לפניו ויביא עמו לבדיקה מסמכים או תעודות המפורטים בפסקה (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".

הרשות בשלב ההחלטה בהשגה של הנישום ולפגום בשיקול הדעת שהופעל סביב הוצאת הצווים.

היקף גילוי המסמכים וזכות העיון

היקף גילוי המסמכים והפרוצדורה הקשורה בגילוי במשפט האזרחי מוסדרים ככלל במסגרת תקנות 105-124 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד – 1984

עם זאת, תקנות סדר הדין האזרחי בערעורי מיסים מחריגות את תחולת תקנות 105-124 מערעורי מיסים ויתרה מזאת אינן מסדירות ככלל הוראות חלופיות, אשר יחולו על הגילוי והבירור בערעורי מס. לצורך היקף הבירור נדרשה, אם כן, ועדת הערר לפנייה אל הדין הכללי (ראו למשל רע"א 6546/94). לדידה, עצם הסכמת הצדדים, כי יינתן צו לגילוי מסמכים ועיון אין פירושו, כי המנהל זכאי לעיין בכל מסמך שיחפוץ.

זכותו של המשיב כפופה לעקרון הרלוונטיות, כלומר לעיקרון ש"בעל דין זכאי לעיין רק במסמכים הרלוונטיים לבירור המחלוקות שבפני בית המשפט".

לצורך פרשנות עקרון הרלוונטיות חוזרת ועדת הערר על הפרשנות המקובלת, כי אין צורך בהוכחה רלבנטיות ודאית. די בכך שלמסמך עשויה להיות רלבנטיות וכי המסמכים המבוקשים כוללים מידע אשר יאפשר "במישרין או בעקיפין לקדם את העניין נשוא התובענה".

יחד עם זאת, ועדת הערר מתווה, כי לא יינתן צו לגילוי ועיון במסמכים אשר אינם בשליטת או

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".

למרות זאת, מתווה ועדת הערר נסיבות בהן תהא זכאית רשות המסים לקבלת צו לגילוי ועיון במסמכים ואף למתן תשובות לשאלות 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... כמובן שניתן להתיר הליכי גילוי ועיון מקום שהצדדים הסכימו לכך".

נמצאנו למדים, אם כן, כי בעוד שזכות העיון והגילוי במסמכי הרשות הינה זכות בסיסית של הנישום במסגרת ההליך המשפטי (ככל שאלו לא גולו לו במסגרת ההליך המנהלי), הרי שדרישה של גילוי מסמכים מצד רשות המסים, מחייבת עמידה בנטל הוכחה, כי בעניינה חל אחד החריגים שהוזכרו על ידי ועדת הערר מעלה. מובן, כי דרישה מעין זו עלולה להחליש עד מאד את התשתית הראייתית של

במחלוקת זו אין צורך לקבוע ממצאים ביחס למעמדם של החברה הגיברלטריה, הנאמנות הזרה והיחיד הבריטי. די בכך שהעוררת תוכיח כי הינה תושבת דנמרק וממלאת את תנאי האמנה. ככל שלא תצליח לשכנע בהתמלאם של התנאים, הרי שטענתה תדחה. לבסוף, מדגישה ועדת הערר, כי המשיב אינו רשאי לצאת ב"מסע דיג" וכלשונה: "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 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 "לדוג" מהעוררת". מאידך, קבעה ועדת הערר, כי המנהל זכאי לעיון באותם מסמכים של העוררת שהינם רלבנטיים לבחינת מעמדה על פי האמנה ועמידתה בתנאי האמנה. ביניהם דוחותיה הכספיים של העוררת ומסמכים בנוגע להלוואה שנטלה העוררת לשם רכישת מניות החברה הישראלית. המעניין הוא, כי

בהחזקת הנישום. אין לדידה לחייב בעל דין לפעול להשגת מסמכים שאינם בחזקתו ואינם בשליטתו (ראו למשל רע"א 6715/05). אין גם לתת צו כאשר תכלית הגילוי הנה "מסע דיג" של רשות המסים, אשר כל מטרתו לבחון אלו מסמכים מצויים בידי הנישום והאם ניתן באמצעותם להעלות טענות חדשות, אשר לא הוזכרו בהחלטה בהשגה או לבסס טענות, אשר לא זכו לביסוס ראוי בהחלטה בהשגה. משמע, גבולות הליך גילוי המסמכים שניתן לרשות המסים במסגרת ההליך השיפוטי תחומים בשלושה: (1) עקרון הרלוונטיות; (2) בזמינות ובהחזקת המסמכים בידי הנישום; (3) באיסור על רשות המסים לבצע "מסע דיג" (fishing) בניסיון לשפר את עמדתה מול הנישום לאחר תום ההליך השומתי.

החלטת בית המשפט בעניין טמרס

על בסיס העקרונות שפורטו לעיל, קיבלה ועדת הערר באופן חלקי את בקשת המנהל. לעניין דרישת המנהל לקבל מידע ומסמכים בנוגע לחברה הגיברלטריה, היחיד הבריטי והנאמנות הזרה, החליטה ועדת הערר, לדחות את דרישת המנהל. לשיטתה, "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". בנוסף, מדגישה ועדת הערר, כי המסמכים המבוקשים אינם רלבנטיים למחלוקת שנדונה בפניו. העוררת מבקשת ליהנות מהטבות המס על פי אמנת המס ועליה לשכנע כי הינה זכאית להטבות אלו. לצורך הכרעה

המסים, אשר נדרשים למילוי על ידי הנישומים במסגרת דוחות המס השנתיים, ראוי, כי יהיו ממוקדים ויחילו דרישות למידע המצוי בחזקתו של הנישום וימנעו "ממסע דיג".

בהקשר לכך, יצוין, כי בשנים האחרונות עושה רשות המסים מאמצים רבים לגלות מידע הקשור לנכסים, עסקאות והכנסות של תושבי ישראל מחוץ לישראל. כך למשל נדרש, כל תושב ישראל אשר מחזיק בזכויות בחבר בני אדם תושב חוץ, אשר אינו נסחר בבורסה למלא טופס 150, אשר כותרתו "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין". קיים ספק רב בענייננו, לגבי המקור החוקי לדרישות הדיווח והגילוי הקיימות בטופס. מכל מקום, עיון בנוסח הקיים של הטופס מלמד, כי הוא חורג מדרישות גילוי עובדתיות רלוונטיות לגבי החזקה בזכויות בחבר בני אדם תושב חוץ. כך הטופס דורש הצהרה והתייחסות של הנישום להגדרות משפטיות הקיימות בפקודה (חברת משלח יד זרה, חברת נשלטת זרה וכו'). דרישות אלו אינן עולות בקנה אחד עם העקרונות המפורטים בהחלטת ועדת הערר בעניין **טמרי** ומהווים בעינינו מעין "מסע דיג" בלתי ראוי של רשות המסים בניסיון "לדוג" מידע נוסף על הנישום. למותר לציין, כי הגדרות אלו עלולות לגרום להכשלת הנישום, אשר אינו בקי ברזי הגדרות הפקודה.

לצד דרישות הגילוי הישירות מהנישום במישור המיסוי הבינלאומי, רשאית רשות המסים בתנאים מסוימים לפנות לרשויות מס של מדינות אחרות עמן חתומה מדינת ישראל על אמנה בילטרלית למניעת

ביחס לדרישת המנהל לקבל את כל דפי חשבון הבנק הקשורים לתמורה, אשר התקבלה בעסקת מכירת המניות, אסמכתאות לשימוש בתמורה, חשבון הבנק אליו הועבר הדיבידנד שחולק ועוד, קבעה ועדת הערר, כי "**מדובר במסע דיג של ראיות ועל כן דין הדרישה להידחות**".

סיכום, יישום הדברים ומחשבות נוספות

החלטת ועדת הערר בעניין טמרי מלמדת, כי ההליך המשפטי אינו יכול להוות ככלל מקצה שיפורים עבור רשות המסים. שומה עליה לדרוש את מלוא המידע מהנישום כבר בשלב המנהלי. לאחר קבלת ההחלטה בעניינו של הנישום, לא תינתן לרשות האפשרות לדרוש גילוי ועיון במסמכי הנישום, אלא בהתקיים מקרים חריגים, אשר פורטו בהחלטתה של ועדת הערר. כלומר, קיימת אי סימטריה מובנית בין זכותו של הנישום לעיין במסמכי הרשות, הקשורים בעניינו (ככל שלא גולו בשלב ההשגה ובכפוף לחריגים), לבין הסמכות המוגבלת של רשות המסים לעיין במסמכי הנישום לאחר תחילתו של ההליך המשפטי. למעלה מזאת, גם בהתקיים המקרים החריגים, חובת הגילוי של הנישום וזכות העיון של הרשות מוגבלות למידע רלוונטי בלבד לקידום הבירור העובדתי בסוגית המס הנידונה, למסמכים הנמצאים בחזקתו של הנישום ועל רשות המסים להימנע מ"מסע דיג".

אנו סבורים, כי עקרונות אלו צריכים להנחות את רשות המסים גם בשלב השומתי ואף בשלב הטרומ שומתי. טפסים ונספחים פרי יצירתה של רשות

כפל מס והימנעות מתשלום מיסים על מנת לקבל מידע לגבי תושבים ספציפיים של אותה מדינה. כן, פורסם לאחרונה בעיתונות, כי בכוונת רשות המסים לשנות את חקיקת המס על מנת לחתום על אמנת המס המולטיילטרלית (Convention on Mutual Assistance in Tax Matters), אשר יאפשר לרשות המסים לקבל מידע גם ממדינות אשר אינן חתומות על אמנות מס עם ישראל. על כל אלו ברשימה אחרת.

בכל מקרה מעניין יהיה להמשיך ולעקוב אחר תוצאות פסק הדין בעניין **טמרס** לגופו. נראה, כי לפסק הדין יהיו השלכות רבות בתחום המיסוי הבינלאומי במשפט המס בישראל.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו ועו"ד (כלכלן) אדי רשקובן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.