

בתי המשפט

עמה 001192/04		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
תאריך: 17/05/2006		שופט: אלטוביה מגן	בפני:

בעניין: קולטין יגאל ושרה
 ע"י ב"כ עו"ד ברזילי אהוד מערערים- מבקשים
 נ ג ד
 פקיד שומה כפר-סבא
 ע"י ב"כ עו"ד אורית וינשטיין -פרקליטות משיב
 מחוז ת"א - אזרחי

נוכחים: שלא בנוכחות הצדדים

החלטה

במסגרת ערעורם של המבקשים בקשר עם שנות המס 2000-2001, העלו הם בקשה כי יוקפאו הליכי הערעור על מנת לאפשר למשיב להיכנס לנוהל הסכמה הדדית עם הרשות המוסמכת של ארה"ב, על פי האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה (קובצי מיסוי רב-לאומי, הוצאת רונן)(להלן- האמנה). אין חולק כי המערערים הם אזרחי ישראל. עיקר המחלוקת בערעור לגופו נסובה סביב שאלת תושבותם של המערערים בישראל במועד הרלבנטי.

הבקשה להקפאת ההליכים בבית משפט זה הועלתה משום מה בטרם פנו המערערים לרשות מוסמכת של מי ממדינות האמנה. משהוגשה הבקשה, ניתנה החלטה, עוד ביום 6.7.2005 כדלקמן:

"בטרם תידון הבקשה, יפנה המערער בבקשה פורמאלית לרשות המוסמכת, לפי הבנתו ותתקבל עמדת הרשות המוסמכת היש בדעתה לפנות בשמו לרשות המוסמכת של המדינה האחרת. המערער יפעל כאמור בתוך 10 ימים. היה

ופנייתו הינה לרשות המוסמכת בישראל, תגבש זו עמדתה באופן שתימסר הודעה לבית המשפט בעניין זה ב 1.9.2005. בהתאם להודעה זו תידון הבקשה שבפני.

המבקשים, הטוענים בן השאר, כי לא היו תושבי ישראל לצורך מס בשנות המס שבערעור, בחרו, להגיש בקשה לפתיחה בנוהל הסכמה הדדית לרשות המוסמכת אצל המשיב ולא בארה"ב, בשל היותם אזרחי מדינת ישראל. כך, בהמשך לסעיף 28 ס"ק 1 לאמנה :

" מקום שתושב או אזרח של אחת מן המדינות המתקשרות סובר שהפעולה של אחת המדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמת, או עתידה לגרום לו, חיוב במס שלא בהתאם לאמנה זו, רשאי הוא, על אף התרופות הנתונות לו לפי החוקים הלאומיים של המדינות המתקשרות, להביא את ענינו לפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא תושב או אזרח. סבורה הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שלפניה נעשתה התביעה כי יש יסוד לתביעת התושב או האזרח, היא תשתדל לבוא לכלל הסכם עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת במגמה למנוע הטלת מס שלא בהתאם להוראות אמנה זו"

בעקבות זאת המערערים פנו באמצעות בא כוחם, לרשות המוסמכת ביום 15.7.2005, וביקשו כי יפתח נוהל הסכמה הדדית מול הרשות המוסמכת של מדינת ארה"ב. בבקשה זו נמנעו הם מלציין כי הינם תושבי ארה"ב אלא נאמר כי הם אזרחי ישראל וארה"ב וכי בגין הכנסותיהם שולם מס בארצות הברית.

ביום 7.3.2006 מסר המשיב הודעה לבית המשפט בה הודיע כי :

"לאור סירובו התמוה של המערער לשתף פעולה עם הרשות המוסמכת בישראל, והתעקשותו בתואנות שווא שלא למסור לידיה את הפרטים והמסמכים הנחוצים לה על מנת לבחון בקשתו לקיום הליכי הסכמה הדדית, **נאלצת הרשות המוסמכת להודיע לבית המשפט הנכבד כי היא דוחה את בקשתו של המערער לקיום הליך הסכמה הדדית**" (ההדגשים כולם במקור).

הודעה זו ניתנה, לדברי המשיב, לאחר שהמשיב דרש מאת המערער פרטים ומסמכים כמפורט בהוראת ביצוע 23/2001 מטעם המשיב. הוראה זו קובעת נוהל הגשת בקשה לרשות המוסמכת כאמור. הוראה זו דומה עד למאד על דרישותיה, לנוהל הפניה לרשות המוסמכת במדינת ארה"ב Revenue Procedure 2002-52 (נספח א' לתשובת המשיב לתגובת המערער להודעה האמורה –

למען סבר דעת אציין כי הרשות המוסמכת בישראל פנתה למערער ובקשה כי יגיש בקשה חוזרת ובה :

”

1. שם המבקש וכתובתו, פרטים מזהים של כל ישות ישראלית או זרה הקשורים בנושא.
2. אזכור האמנה, סעיף הליך ההסכמה ההדדית שמכוחו מוגשת הבקשה והסעיפים באמנה עליהם נסמכת פניתך.
3. תאור תמציתי של הנושא שבגיניו מתבקש סיוע הרשות, כולל תיאור הנסיבות הקשורות והוכחת הפעולה שבגינה נטען כי נגרם או עלול להיגרם מיסוי בניגוד להוראות האמנה.
4. סכומי מס ישראלי וזר הקשורים לעניין בשקלים חדשים ובדולר ארה"ב.
5. הצהרת המבקש כי הוא מוותר על סודיות ומתיר לרשות המוסמכת לגלות לרשות המוסמכת של ארה"ב ולנציגיה כל מידע הקשור לעניין נשוא הבקשה.
6. הצהרת המבקש המופנית אל הרשות המוסמכת של ארה"ב המתיר לה לגלות לרשות המוסמכת בישראל כל מידע הקשור לעניין נשוא הבקשה.
7. יפוי כוח למייצג.
8. התחייבות של המבקש להודיע על כל טעות שינוי או התפתחות שחלו בפרטים שנמסרו על ידו מיד לאחר היוודעם.
9. המצאת אישור תושבות של המבקש מרשות המס של ארה"ב ובנוסף צרוף של הדו"חות לצרכי מס אותם הגיש לרשויות המס בארה"ב.

הפרטים האמורים יכללו בתצהיר של המבקש, המצהיר כי הפרטים ידועים לו מידע אישית, ויהיה מאושר על ידי עו"ד. במידה והתצהיר יערך על ידי מייצגו של המבקש, יצהיר המייצג כי הוא בדק את הפרטים האמורים וכי הם נכונים ומלאים.”

הרשות המוסמכת הודיעה באותה פניה, כי עם הגשת בקשה מפורטת כאמור ולאחר בחינתה, תשקול פתיחה בהליך של הסכמה הדדית.

המבקשים, השיבו באמצעות מיצגם, כי הנושא בגינו מתבקש הסיוע פורט בהרחבה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור שבהליך שבפני בית המשפט. בעניין הנסיבות

העובדות, הפנו המערערים לפניות בכתב ובעל פה מול המשיב ולנימוקי הערעור. עוד ציין ב"כ המערערים כי למיטב ידיעתו העתקי הדו"חות שהוגשו בארה"ב כבר מצויים ביד הרשות המוסמכת. כן צורף מכתב של מי שמשמש 13 שנה כרואה החשבון של המערער 1 בארה"ב וכמי שערך והגיש את הדו"חות השנתיים של המערער מול רשויות המס שם. במכתב זה מאשר רואה החשבון כי בהגשת הדוחות לשנים 2000-2001 הוא כלל את כל הכנסות המערער בשנים האמורות וכי המס בגין הכנסות אילו שולם במלואו למשרד האוצר האמריקאי. כן מציין רואה החשבון כי ההכנסות בשנים הללו היו כפופות למיסוי ולתשלום המס בארה"ב על פי דיני המס של ארה"ב (ראה נספח – בלתי מסומן) – לנספח א' לתגובת המערער להודעה לבית המשפט מיום 30.3.2006). עוד צרפו המבקשים יפוי כוח למייצגם.

המערערים לא חולקים כי לא עמדו בדרישות הרשות המוסמכת אצל המשיב בקשר עם האמור לעיל. לטענתם דרישות המשיב באמצעות הרשות המוסמכת, הינן טכניות. עמידתו עליהן מנוגדת בצורך הממשי בבירור טענותיהם כך שלא יוטל מס על הכנסותיהם בישראל ובארה"ב, כשהמשיב חוטא בכך למטרת הסיוע במניעת מצב זה, שבנוהל ההסכמה ההדדית.

המשיב דחה את הבקשה כאמור בשל העדר פניה ראויה ומלאה לגישתו. עוד מנה הוא מספר טעמים לגופה של בקשת ההקפאה. ביניהם כי הבקשה לא לוותה בתצהיר כנדרש, כי הבקשה אינה מציינת מול איזו רשות מוסמכת של מדינת אמנה תובעים המערערים כי הרשות המוסמכת בישראל תפעל מולה (באשר זו הוגשה כאמור קודם שפנו המערערים לרשות המוסמכת בישראל), כי בנימוקי הערעור מטעם המבקשים לא נטען באיזו מדינה הם תושבים וכי רק נטען כי לא היו תושבי ישראל בשנות המס שבערעור. שימוש בנוהל הסכמה הדדית בקשר עם שאלת התושבות, יעשה במסגרת סעיף 3, "שובר השוויון", שבאמנה, כאשר יש קביעה פוזיטיבית כי תובע קיום הנוהל, הוא תושב שתי המדינות. בעניינם של המערערים מכחישים הם את תושבותם בישראל לצרכי מס ואין הם מציגים מקום תושבות אחר לצרכי מס. לטענת המשיב השימוש בכללים שוברי השוויון יעשה רק לאחר שיקבע כי המערערים תושבי שתי המדינות וקביעה זו ככל שהיא נוגעת לתושבות בישראל, מסורה לבית המשפט בישראל. הכרעה קודמת של בית המשפט לא תמנע כניסה לנוהל ההסכמה על פי סעיף זה. נוהל ההסכמה ההדדית במצב דברים זה חי בשלום עם קביעת בית המשפט, שהרי סעיף 3 הנ"ל מניח כי מדובר בתושב שתי המדינות המתקשרות. למצער על המערערים להציג אישור מאת רשות המס של המדינה המתקשרת האחרת כי הם תושבי אותה מדינה לצרכי מס. אישור כזה לא הומצא. על כן גם לגופה של הבקשה אין מקום להקפא הליך הערעור.

המבקשים מפנים להחלטה מיום 7.4.2005 שניתנה על ידי בית משפט זה בעמ"ה 1255/02 ג'טק טכנולוגיות בע"מ נ. פקיד שומה, מיסים יט/3 עמ' ה-196, שם פורטו הטעמים להקפאת הליכי ערעור מס שעה שהרשות המוסמכת של מדינת ישראל אצל המשיב, מחליטה להיכנס לנוהל הסכמה הדדית מול רשות מוסמכת של מדינת אמנה אחרת, לבקשת מי שפתח בהליכי ערעור. לגישתם, קביעה של בית משפט בישראל הן באשר לתושבותם והן באשר למקום הפקת ההכנסה, תכבול את ידי הרשות המוסמכת בישראל באופן שימנע מהם להסתייע בה בנוהל ההסכמה ההדדית. המערערים לא פרטו באיזה אופן יוטל עליהם מס שלא בהתאם להוראות האמנה.

דיון

הצורך בבחינת הבקשה בהקפאת ההליך שבפני עד כי ימוצה נוהל ההסכמה ההדדית מתעורר רק כאשר הייתה פניה לרשות המוסמכת, בין בישראל ובין במדינה המתקשרת האחרת. עתה, עם קבלת הודעת המשיב בדבר עמדת הרשות המוסמכת כי אין בדעתה, לפי שעה, להיכנס בעניינם של המבקשים, לנוהל הסכמה הדדית, לכאורה כל שמצריך הכרעה היא שאלת הקפאת ההליך. דחיית פנית המבקשים נבעה משום שבפני הרשות המוסמכת בישראל לא הוצגה תמונה מלאה ולא נמסרו כל הפרטים הנדרשים המקימים פניה.

ודוק, בעניין ג'טק דלעיל, הפניה אל בית המשפט הייתה לאחר שהמערערת שם בקשה להיכנס לנוהל הסכמה הדדית מאת הרשות המוסמכת. האחרונה לא חלקה על האפשרות לממש נוהל זה אלא בקשה כי תחילה יתקיים דיון בבית המשפט בן השאר על מנת שתתבררנה העובדות לאשורן בקשר עם בקשת המערערת חברת ג'טק.

סברתי שם כי קביעות שיקבע בית המשפט, לרבות קביעות עובדתיות, עלולות לכבול את ידי הרשות המוסמכת בישראל בניסיונה להגיע להבנות עם הרשות המוסמכת של מדינת האמנה האחרת, הכול כמבואר שם. עוד נקבע שם:

" חזקה על המערערת, וזו חובתה בדין, לאפשר למשיב לנהל את נוהל ההסכמה ההדדית באופן היעיל והנכון ביותר, משכך לא מן הנמנע כי אם המשיב יסבור כי הוא זקוק לתצהירים או מידע נוסף, לרבות חוות דעת באשר לטיב המוצרים הנמכרים וכיוצא בזה, תעמיד המערערת מידע זה לרשות המשיב עובר לפתיחה בנוהל. " (שם, בעמ' ה-203)

דרישות המשיב באמצעות הרשות המוסמכת, כפי שתואר לעיל, מעוגנות בצורך לפעול מול רשות אחרת כמייצגת את עניינו של הנישום. משכך עליה להיות מצוידת במרב המידע,

מפורט ומדויק ככל האפשר. הצורך בעיגון המידע ואישורו בדרך של תצהיר הוא חיוני. הרשות המוסמכת בהחליטה להיכנס לנוהל הסכמה הדדית פותחת בכך בהליך סמי-דיפלומטי, אמנם לבקשת הנישום אולם בשם מדינת ישראל. מדינה המבקשת לפעול מול מדינה אחרת חייבת להגיע לדיונים אילו ערוכה כדבעי מבלי שתופתע למשל בשל אי דיוקים עובדתיים. זאת ועוד, רשאית הרשות לקבל מירב המידע באופן שתוכל לשקול נכונה את עמדתה. על מנת עשות כן זקוקה היא למידע מלא ומבוסס ולשיתוף פעולה מאת הנישום. הפנית הרשות המוסמכת אל המידע המצוי במסגרת הליך הערעור אין בו די. נימוקי הערעור אינם בבחינת תצהיר עובדתי. אין פסול בדרישת המשיב לעגן גרסת הנישום בדרך של תצהיר הן משום המשקל שיש למתן תצהיר והעובדה כי הוא מאפשר קבלת גרסה ערוכה, ברורה ועדכנית, אשר לא תמיד ניתנת ככזו במסגרת ההליך השומתי. אם זאת, גם אם תאמר כי דרישה זו מיותרת לאור דו"חות הנישום שהן בבחינת הצהרה ושאר מסמכים וראיות שהמציא במהלך ההליך השומתי, הרי שגם שאר דרישות המשיב במקרה זה לא מולאו ואין הן בבחינת דרישות סרק. כך הדרישה לחתימה על ויתור על סודיות לגבי שתי רשויות המס, שהרי מי מעובדי המשיב מנוע מלמסור מידע בקשר עם שומותיו של הנישום, הכנסותיו, פרטיו האישיים ופרטים עסקיים בפרט בהמשך להוראות החיסיון שבפקודה. כך גם הדרישה לקבלת דו"חות הפונה שהוגשו במדינה האחרת היא לגיטימית. ברור הצגת הדברים מול רשות המס האחרת, מתבקש קודם לקבלת החלטה אם לפנות אליה אם לאו, בכניסה למשא ומתן בקשר עם הכנסות אותו נישום. אך טבעי וראוי כי הרשות אליה פנה הנישום, תבקש לראות מה הוצג על ידו לרשות האחרת ולו בדו"חות. כך לגבי הדרישה לקבלת אישור רשמי באשר לסכום המס ששולם במדינה האחרת בקשר עם אותה הכנסה נשואת המחלוקת, כפי שהיה מוצג אישור כזה במקרה של בקשה להכיר במס ששולם לצורך זיכוי. יתרה מכך, המשיב, כבר בנימוקי השומה (סעיף 9) קובל על כך כי המערערים "לא צרפו מסמכים המעידים על הכנסותיהם בשנים הרלוונטיות, למרות שנדרשו לעשות כן מספר רב של פעמים..." משמע כי מתוך ההליך השומתי לא יכול היה המשיב קבל תמונה מלאה בקשר עם טענותיהם של המערערים או עוגן הראייתי.

תמים דעים אני עם המשיב כי המערער דכאן לא פעל די באמת המידה המתבקשת של שיתוף פעולה שבין האזרח לרשות. מכתב מרואה חשבון, המאשר כי כל ההכנסות חבות במס בארה"ב וכי שולם המס בגינן, אין בו, בכל הכבוד, די. אין בכך כדי להחליף את הגשת העתקי הדו"חות שהוגשו בארה"ב כמו גם את אישורי התשלום על מנת שהרשות תבחן מכלי ראשון את הנתונים. גם אם סבר המערער כי המידע כבר מצוי בידי הרשות, לא היה עליו לעכב משלח המסמכים רק מטעם זה.

יש לזכור כי קיימות גישות שונות בקשר עם התערבות בית המשפט בהחלטת הרשות המוסמכת כאשר מדובר בהליך שהוא למעשה הליך סמי דיפלומטי, כאשר ישנם לעיתים

שיקולים לבר פיסקאליים בבסיס החלטות מסוג זה והדברים נדונו במידת מה בעניין **ג'טק**. כאשר המשיב באמצעות הרשות המוסמכת, טרם גיבש עמדה משום שלא הייתה בפניו פניה ראויה המבססת לכאורה את הצורך בפתיחה בנוהל ההסכמה ההדדית, יטה בית המשפט שלא להתערב בשקול דעתו של המשיב. המשיב, באמצעות הרשות המוסמכת, הוא שצריך יהא לנהל את הדיונים מול רשות מדינת האמנה האחרת וזכאי הוא להציב תנאי סף מאת הפונה, לשם בחינת עמדתו והערכותו לקראת אותם דיונים. רשאית היא רשות מנהלית באשר היא לגבש נהלים של פניה אל אורגניה ובלבד שנהלים אילו מצוי בהם טעם של ממש, כי גלויים הם וידועים מבעוד מועד לפונה, וכי אינם מכבידים יתר על המידה על האזרח במובן זה שאינם מהווים מחסום בלתי סביר. נוהלי עבודה מושכלים ומוסדרים מתחייבים הן בשל העובדה כי הרשות משרתת רבבות פונים והן בשל העובדה כי עתידה היא לייצג במקרה זה את עמדת הנישום כמו גם את עמדתה שלה בהתבסס על המידע שקבלה. על כן זכאית היא לעמוד על כך כי לא יהא די במשלוח מכתב בלתי מחייב, על מנת להניע את גלגלי ההליך. אם ברצונה לשמור על מעמד ראוי אשר בו בקשות מטעמה לכניסה לנוהל הסכמה הדדית, נשקלות על ידי רשות מדינת האמנה האחרת בכובד ראש, עליה לעמוד באמות מידה שהן מקצועיות ומקובלות בקרב רשויות מקבילות. מנגד, ביחסיו מול רשות המס חב הנישום לפחות את אותה רמת גילוי שהיה הוא מצפה מאת הרשות. הימנעות המערערים למסור המסמכים המבוקשים, אינה עולה בקנה אחד עם חובה זו.

בהמשך לטענת המערערים, אכן אין הוראת הביצוע מהווה הוראה מחייבת אולם כיוון שעל פניה, ולא נטען אחרת, אין בה דרישות בלתי סבירות או מכבידות בנסיבות העניין והיא בבחינת כלי עזר בידי הרשות המוסמכת לבחון פניות אליה, הרי שדרישת המשיב על פי אותה הוראת ביצוע כמוה כדרישה להמצאת פרטים ומסמכים מכוח הסמכות המוענקת למשיב בפקודה למשל בסעיף 135 שבה. ב"כ המשיב מבהירה כי הוראת הביצוע האמורה נערכה לאחר שהוראות דומות במדינות אמנה אחרות נסרקו ונבחנו. אכן ההוראה דומה בעיקרה להוראה דומה של הרשות המוסמכת ב-IRS בארה"ב ודומה כי טמון בה נסיון מצטבר וידע רב במובן זה שהיא יוצרת תשתית ראויה לרשות המוסמכת לפעול מול רעותה. יש לזכור כי הגם שעל הנוהל האמור שורה רוח שיתוף הפעולה והרצון לפתור את המחלוקות מתוך הבנה, הרי שכל רשות מוסמכת מגיעה למשא ומתן מתוך כוונה כי המס ישולם בסופו של ההליך, רובו ככולו, במדינתה. על כן אך טבעי הוא כי תרצה היא להיערך לדיונים אילו באופן מיטבי. עוד יש לציין כי מדובר בהוראה גלויה המתפרסמת בפרסומים המוכרים.

אבהיר, כל שיש בפני היא בקשה להקפאת הליכי הערעור שעה שהוגשה בקשה למשיב להיכנס באמצעות הרשות המוסמכת מטעמו לנוהל הסכמה הדדית. במובדל מעניין **ג'טק**

כאמור, המשיב טרם גיבש עמדה מהותית משום שלא הוצגו לו הנתונים והמסמכים שביקשם מאת המערערים. בהעדר פניה המלווה באותם אילו, הרי שספק אם בפני המשיב מצויה בקשה כלל. מכל מקום המשיב הודיע כי בשלב זה אין בדעתו לפנות בשם המערערים לרשות המוסמכת של מדינת ארה"ב. טעמיו מקובלים עלי ומכל מקום אינם מצדיקים התערבות בית המשפט באשר שקול הדעת שהופעל, הופעל במתחם הסבירות בנסיבות העניין.

המשיב סבור כי שעה שהכניסה לנוהל ההסכמה ההדדית נובעת משאלת התשובות הכפולה אין מקום להקפאת הליך הערעור משום שקביעות בית המשפט יכולים ואף דרים בכפיפה אחת עם קיום נוהל ההסכמה ההדדית במסגרת כללי שוברי השוויון. מהם אותם כללי שוברי שוויון? לשם המחשתם נפנה לסעיף 3 (2) לאמנה, הגם שקיימים מודלים נוספים :

- " מקום שמכוח הוראות סעיף קטן (1) (הגדרות "תושב ישראל" ו"תושב ארצות הברית-מ.א.) נמצא שיחיד הוא תושב שתי המדינות המתקשרות :
- (א) רואים אותו כתושב אותה מדינה מתקשרת שבה הוא מקיים את ביתו הקבוע. עומד לרשותו בית קבע בשתי הארצות המתקשרות, או אין לרשותו בית קבע אף באחת מן המדינות המתקשרות, רואים אותו כתושב אותה מדינה מתקשרת שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים"). לגבי אדם שהוא "עולה" (כמוגדר בסעיף 35 לפקודת מס הכנסה), רואים את מרכז האינטרסים החיוניים שלו בישראל ;
- (ב) אם אי אפשר לקבוע את המדינה המתקשרת שבה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, רואים אותו כתושב המדינה המתקשרת שבה הוא נוהג לגור ;
- (ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות המתקשרות, או אינו נוהג לגור אף באחת מן המדינות המתקשרות, רואים כתושב המדינה שהוא אזרח שלה ;
- (ד) (ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות המתקשרות, או אם אינו אזרח של שום מדינה מתקשרת, יפתרו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה תוך הסכמה הדדית."

כללים אילו לגבי "יחיד", מדברים בעדם.

לכאורה טענת המשיב מסברת את האוזן : עם מתן פסק דין חלוט הקובע כי הנישום אינו תושב ישראל לצרכי מס, הרי שאין צורך כלל בכניסה לנוהל ההסכמה הדדית, בעוד שקביעה כי מדובר בתושב ישראל אינה סותרת קביעה של המדינה המתקשרת האחרת כי הנישום הוא גם תושב אותה מדינה לצרכי מס, בין על ידי רשות המס שלה או בידי בית משפט שם. לשם כך נועדו כללי שוברי השוויון לרבות נוהל ההסכמה ההדדית בקשר לכך.

אולם דומני כי נוהל ההסכמה ההדדית הקבוע בסעיף 28 לאמנה מהווה חלק מכללי שוברי השוויון בבחינת כלל ופרט. על כן העמדה שהובעה בעניין ג'טק בקשר עם הצורך בהקפאת הליכי הערעור ישימה גם כאשר מדובר בשאלת תושבות כפולה. נוהל ההסכמה הוא הליך של משא ומתן שיש בו צורך בגמישות מטבע הדברים משום שאין הוא נתון בסד פורמלי מדי. יש והוא עוסק במספר שאלות הכרוכות בתושבות, כדוגמת מקור ההכנסה וכיוצא בזה, כפי שגם נטען במסגרת ערעור זה.

זאת ועוד, סעיף 3(3) לאמנה דן בתושבות כפולה לצרכי מס של מי שאינו יחיד: " כאשר בשל הוראות סעיף קטן (1) אדם שאינו יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ישתדלו הרשויות המוסכמות של המדינות המתקשרות לפתור את שאלת מקום מושבו בהסכמה הדדית ולקבוע או אופן החלת האמנה לגביו."

סעיף קטן 3 הנ"ל אף קובע כי עד אשר יקבעו הרשויות המוסכמות כאמור, לא יראו את אותו נישום שאינו יחיד כשתושב המדינות המתקשרות למעט לצורך סעיפי האמנה המנויים שם. הכיצד אפשר ליישם הוראה זו באמנה עם הינתן פסק דין חלוט כי המדובר בתושב ישראל לצורך מס, למשל בשל קביעה כי לו מוסד קבע בישראל? בעידן זה בו חברות וגופים רב לאומיים פועלים בישראל הרי שהיקף הנישומים העשויים לבוא בשעריו של סעיף קטן 3 הנ"ל אינו מבוטל וקביעה המנוגדת להוראת האמנה עלולה להיות לה השלכה החורגת מעבר להיבטים משפטיים גרידא, למשל במישור התדמית של המילייה העסקי בישראל. משכך עמדת המשיב שהועלתה כאן מצריכה דיון מעמיק ומכל מקום לאור הקביעה דלעיל כי פעל המשיב מתוך שקול דעת סביר ואף ראוי, לאור מחדליהם של המערערים בפנייתם לרשות המוסמכת בישראל כאמור, אין מקום להכריע בסוגיה זו עתה.

מן המקובץ עולה כי אין מקום להיעתר לבקשה להקפיא עתה את הליך הערעור בנסיבות אילו והיא נדחית. היה ותוגש תביעה מחודשת לרשות המוסמכת בישראל בלווית כל אשר נתבקש על ידי המשיב וזה יסבור כי יש לפתוח בנוהל ההסכמה ההדדית, יוכלו הצדדים לעלות מחדש עמדותיהם בקשר עם הקפאת ההליך שבפני, כך גם אם תימסר הודעה לרשות המוסמכת בישראל כי הרשות המוסמכת בארה"ב מבקשת להיכנס לנוהל הסכמה הדדית בעניינם של המערערים. זאת בהמשך לסעיף 2 לתגובת המערערים לתגובת המשיב לבקשה להקפאת הליכי הערעור, שם מציינים המבקשים כי "מתגבשת בימים אלה פניה מקבילה מאת המבקש אל רשויות המס בארה"ב".

המערערים ישאו בהוצאות המשיב בסך 750 ₪ ובשכר טרחת עורך דינו בסך 6,000 ₪ כשסכומים אילו נושאים הפרשי הצמדה וריבית אלא אם ישולמו בתוך 30 יום מהיום.

התיק נקבע לקדם משפט נוסף ולקביעת מועדי הוכחות ליום 21.6.2006 שעה 9:10.

**ניתנה היום י"ט באייר, תשס"ו (17 במאי 2006) שלא במעמד הצדדים
המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

אלטוביה מגן, שופט

052עמה001192/04 אלטוביה מגן