



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

דריה אנרגיה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד ליאת פייג-נויבירט, עוז סאסי ועומרי רוזנברג

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. המערערת, דריה אנרגיה בע"מ, תבעה שלושה תאגידיים מקבוצת אלסטום (Alstom) הרב-לאומית בטענה שהיא זכאית "לקבל מהנתבעות עמלות או שכר ראוי עבור פעילות[ה] לקידום אינטרסים של הנתבעות בשוק החשמל בישראל..." (מתוך המבוא לפסק דינה של כבוד השופטת ת' אברהמי מבית משפט זה בת"א 25115-11-11 דריה אנרגיה בע"מ ואח' נ' Alstom SA ואח' (ניתן ביום 11.11.2016)).

בית המשפט המחוזי פסק לטובת המערערת סכומים שונים שנאמדו יחד ב- 5 מיליון יורו לערך (סעיף 7.18 להשגה שהוגשה על ידי המערערת למשיב ביום 9.8.2018). בהמשך הדברים ובעקבות הגשת ערעור לבית המשפט העליון על ידי אלסטום, הצדדים להתדיינות האזרחית הגיעו לידי פשרה לפיה אלסטום תשלם למערערת סכום של 3.5 מיליון יורו (סעיף 7.21 להשגה וסעיף 6 להחלטת המשיב בהשגה מיום 7.7.2019).

2. ענייננו של הערעור דנן הוא החבות במס ערך מוסף בקשר לקבלת סכום הפשרה הנ"ל בידי המערערת. המשיב טוען כי סכום הפשרה חייב בשיעור מע"מ מלא, ואילו המערערת טוענת כי חל על הסכום האמור מע"מ בשיעור אפס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

3. כתב הערעור הוגש ביום 30.12.2019. בעקבות החלטתו של כבוד השופט אלטוביה מיום 30.12.2019, הוגשה לאחר מכן (ביום 28.1.2020) גרסה מצומצמת וקצרה יותר של כתב הערעור.
4. ביום 19.5.2020 הוגש כתב תשובה מטעם המשיב.
5. ביום 26.5.2020 הגישה המערערת "בקשה להורות על מחיקת סעיפים [מכתב התשובה] והתנגדות לשינוי והרחבת חזית", שהיא מושא החלטה זו ("הבקשה"). יצויין כי בעקבות דיון קדם משפט שהתקיים ביום 31.5.2020, צומצם נושא הבקשה לעניין אחד אשר יפורט להלן (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 15, שורה 21 עד שורה 23).
6. ביום 1.7.2020 הוגשה תשובתו של המשיב לבקשה וביום 12.7.2020 הגישה המערערת תגובה לתשובת המשיב.
7. ההקשר המסחרי הכללי למחלוקת המס מתואר כך בכתב הערעור המתוקן:

"החברה [המערערת] עוסקת במתן שירותי ייעוץ, סוכנות וייצוג לחברות זרות בתחום האנרגיה בישראל. ... בתחילת שנות ה-2000, עת נפתח משק החשמל בישראל לתחרות באופן המאפשר לגורמים פרטיים להיכנס לתחום ולהקים תחנות כוח פרטיות, החלו גורמים שונים להתעניין באפשרות להשתלב בתחום זה ולהקים תחנות כוח בישראל. ... התגבשו בין אלסטום לחברה הסכמות... במסגרתן פעלה החברה החל משנת 2003 עבור אלסטום ובשמה, כנציגיה וסוכניה הבלעדיים בתחום החשמל הפרטי בישראל.

...

במשך השנים, החברה השקיעה מאמצים רבים ופעלה ללא לאות לקידום האינטרסים של אלסטום בישראל והניחה את התשתית לפעילותה בשוק זה. ... בשנת 2009, לאחר שהחברה ביססה את מעמדה של אלסטום בשוק החשמל הפרטי בישראל, איתרה עבורה עסקאות ופרויקטים בישראל, אלסטום הודיעה לחברה באופן חד-צדדי כי היא בוחרת לסיים את ההתקשרות כנציגה וכסוכנת של אלסטום מבלי לשלם לחברה את התמורה לה היתה זכאית. ... בשנת 2011, החברה הגישה בביתהמ"ש המחוזי בתל אביב-יפו תביעה כנגד אלסטום..."

(מתוך סעיפים 14, 15, 16, 17 ו-18 לכתב הערעור המתוקן)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

8. כאשר נתקבל בידי המערערת סכום הפשרה הנ"ל היא דיווחה למשיב על עסקה שחייבת במס בשיעור אפס.

9. בהמשך, דיווח זה נומק על ידי המערערת על סמך שתי הוראות חוק: סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), וכן סעיף 30(א)(7) לחוק. סעיפים אלה קובעים לאמור:

"30. (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין;

...

(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל; ..."

10. הודעת שומת מס עסקאות הוצאה על ידי המשיב מכוח סעיף 77 לחוק במאי 2018.

זאת ההנמקה שניתנה לעריכת השומה לפי מיטב השפיטה: "לא הנחתם את דעתנו שהסכום ש[התקבל] מחברת אלסטום מהווה חלק מערך הטובין, ולכן חוייבה החברה [המערערת] במס מלא". הטובין המוזכרים בשומה הם הציוד שסופק על ידי קבוצת אלסטום למקימי מתקני האנרגיה השונים בישראל.

11. בעקבות הוצאת השומה הנ"ל, הגישה המערערת השגה החובקת 32 עמודים. בפתח הדבר נכתב:

"בקצירת האומר, וכפי שיפורט בהמשך בהרחבה, החברה תטען כי הואיל והיא עומדת בהוראות המנויות בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ והעמלות שקיבלה כלולות בערך הטובין לצרכי מכס הרי שדיווחה כדן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

על עסקאותיה נשואות השומה כחייבות במע"מ בשיעור אפס. מן המפורסמות שעמלות המשולמות לסוכני מכירה כלולות בערך הטובין לצרכי מכס, וזאת על פי מאמרי הסבר בינלאומיים המשמשים כאורים ותומים בעולם המכס ובהתאם להנחיות מקצועיות שפורסמו על ידי רשות המסים.

...

לחילופין, תטען החברה כי הואיל והיא עומדת בהוראות המנויות בסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, החברה דיווחה כדין על עסקאותיה כחייבות במע"מ אפס."

(מתוך סעיפים 4 ו-6 להשגה)

לאחר הרצאת עובדות המקרה, חלק הארי של ההשגה מוקדש להוכחת קיום הסיפא של סעיף 30(א)(5) (אותה הוראה המכונה בפי המשיב "הסייג לחריג") – וראו עמודים 9 עד 20 להשגה.

הטיעון על פי סעיף 30(א)(7) לחוק נדון בעמודים 20 עד 22 ושוב בעמודים 30 עד 32 להשגה.

יוער כי בסעיף 7.5 להשגה, תאגידי אלסטום הנוגעים לעניין מתוארים כ"חברות תושבות צרפת".

12. אף החלטת המשיב בהשגה היא מפורטת (ואורכה תשעה עמודים). קביעתו הראשונה של המשיב היא כי:

"שירותי התיווך וקידום העסקאות ניתנו בפועל, בנוסף לחברות הזרות, גם לחברות הישראליות שרכשו את תחנות הכח לייצור חשמל פרטי ואת שירותי התפעול והתחזוקה שלהן. ... החברות הפיקו במישרין תועלת והנאה ממשיים ומהותיים משירותי התיווך וקידום העסקאות, ועל כן שירותים אלו ניתנו בפועל בנוסף לאלסטום גם לחברות הישראליות.

מדובר בשירותים שנועדו באופן ממשי ומהותי גם עבור החברות הישראליות."

(מתוך סעיפים 8 ו-9 להחלטה בהשגה)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

יתרה מזאת, המשיב ממשיך ומסביר כי: "החברה אינה חולקת על כך ששירותי התיווך וקידום העסקאות ניתנו בנוסף לאלסטום גם לחברות הישראליות. טענתה היחידה היא כי הכנסותיה ממתן שירותים אלו מהוות חלק מערך הטובין שייבאו החברות הישראליות ושנקבע כאמור בסעיפים 129-133ט לפקודת המכס" (מתוך סעיף 12 להחלטה בהשגה).

13. כנגד ההחלטה בהשגה הוגש הערעור הנוכחי. גם בכתב הערעור מוקדש דיון נרחב ומפורט לסעיף 30(א)(5) סיפא לחוק (בעניין מחיר הטובין) וכן דיון קצר בעניין סעיף 30(א)(7).

עם זאת, הפעם התייחסה המערערת גם לסעיף 30(א)(5) רישא – ככל הנראה במענה לדברים שכתב המשיב בסעיף 12 להחלטה בהשגה (וראו סעיף 12 לעיל):

"כפי שיפורט להלן, בניגוד לקבוע בהחלטה, בענייננו עסקינן בשירות שניתן על ידי החברה לחברות זרות שהינן תושבות חוץ ועל כן יש להחיל את ההוראה הכללית בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ואין כל צורך להידרש לסייג המופיע בהמשך הסעיף."

ואכן בהמשך, המערערת מרחיבה בנושא הרישא לסעיף 30(א)(5):

"מקבל השירות הוא בבחינת 'תושב חוץ' כהגדרתו בסעיפים 1 ו-30(ג) לחוק מע"מ. אין חולק שאלסטום היא 'תושב חוץ' כהגדרתו בסעיף 1 ו-30(ג). בנוסף, מארג העובדות בענייננו מצביע על כך שהחברה פעלה למען אלסטום בלבד, ללא קשר ליבואנים. החברה לא התקשרה בהסכם כלשהו עם החברות הישראליות ולא ייצגה אותן.

...

... אף אם ניתנו שירותים כלשהם על-ידי החברה, בעקיפין-עקיפין ליבואנים, הרי שברי לכל כי מדובר בכל היותר בשירותים זניחים ואגביים ולא מדובר ב'שירות לתושב ישראל בישראל' כהוראת הסעיף."

(מתוך סעיפים 51 ו-53 לכתב הערעור המתוקן)

14. כאן המקום לגלות עוד טפח מן הרקע העובדתי הכללי: במקביל לייצוג בישראל באמצעות המערערת, אלסטום החלה לקדם את האינטרסים שלה כאן בדרכים נוספות. כך הוסבר מטעם המערערת בישיבת קדם המשפט בערעור דנן: "החל משנת 2006 התחיל מהלך של חברת אלסטום לנסות להכנס לישראל בדרכים עקיפות שהיא מנסה לעקוף את חברת דריה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

בהתחלה בשיתוף פעולה תוך הבטחה שחברת דריה לא תפגע כעבור שלוש שנים דחיקת לאט לאט דריה החוצה. ... ב-2006 מודיעה לנו שהם רוצים לשלוח סוג של נציג דיפלומט צרפתי... בתור מישהו שאמור להיות ישות דיפלומטית רק אמור לטפל בעניינים. להיות סוג שגרירות. האיש בהתחלה לא עסק בפעילות מסחרית. הגיע לפה אזרח צרפת שישב פה. בניגוד לסיכומים שהיו איתנו שכרו אדם נוסף שכביכול היה אמור להיות מהנדס... ב-2009 הפכו רשמי הקימו חברה." (עמוד 1, שורה 24 עד שורה 27; עמוד 4, שורה 2 עד שורה 6; שורה 9).

דהיינו, בשנת 2009 הוקמה חברת אלסטום ישראל בע"מ, שהיא הייתה אחת הנתבעות בתביעה האזרחית המוזכרת בסעיף 1 לעיל.

15. כנדרש בערעורי מס ערך מוסף, המשיב הגיש כתב תשובה. בין היתר כתב המשיב כדלקמן:

"נטען על ידי המערערת כי החל משנת 2006 אלסטום הפעילה בישראל משרד נציגות שכלל עובדים שהועסקו על ידי אלסטום... ותפקידו היה לייצג את האינטרסים של קבוצת אלסטום בישראל... עם הקמתה הפורמאלית של אלסטום ישראל, באה זו בנעליו של משרד הנציגות.

... משמעות הדברים הינה ברורה כשמש. אלסטום לא נחשבה לתושבת חוץ לעניין סעיף 30 לחוק, הואיל והיא גם נמצאה בישראל, דהיינו היתה לה נוכחות פיזית בישראל, בדמותו של משרד הנציגות, וגם היו לה עסקים בישראל.

... יתרה מזאת, ביחס לטענה זו דומה כי אם המערערת רואה עצמה סוכן מכירה של אלסטום בישראל, הרי שזהו טעם נוסף מדוע אלסטום אינה עומדת בהגדרת 'תושבת חוץ' המופיעה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ - הואיל ולא מתקיים בה התנאי כי 'אין לו פעילות או עסקים בישראל', ומכאן נובע כי המערערת כלל לא באה בגדרו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ." (מתוך סעיפים 36, 37 ו-51 לכתב התשובה)

בקטעים אלה – שעומדים במוקד הבקשה הנדונה – גורס המשיב כי אלסטום לא הייתה בבחינת "תושבת חוץ" משני טעמים שונים: האחד, בשל הנציגות שהיא הקימה בישראל שלא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

באמצעות המערערת (סעיפים 36 ו-37 לכתב התשובה), והשני, בשל פעילות המערערת בישראל למען אלסטום (סעיף 51 לכתב התשובה).

16. נציין כי לעניין יישום הוראת סעיף 30 לחוק מס ערך מוסף המונח "תושב חוץ" מוגדר כ"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל...". לפי סעיף 1 לחוק, לגבי חבר בני אדם, "תושב חוץ" הוא "חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".

17. הנה כי כן, בכתב התשובה שהוגש לבית המשפט, מעבר לטענות המשיב בעניין סעיף 30(א)(5) רישא (שירות שניתן גם לתושבי ישראל בישראל וכו') ובעניין סעיף 30(א)(5) סיפא (תמורתו מהווה חלק ממחיר הטובין וכו'), מעלה המשיב מעין טענת סף: אלסטום כלל לא הייתה בחזקת "תושב חוץ".

18. המערערת מבקשת את מחיקתה של טענה זו:

"אין לאפשר למשיב במסגרת תשובה לערעור להעלות טענות חדשות, ולנסות לערוך מקצה שיפורים פסול בטענותיו.

הליך הערעור על החלטה בהשגה בעניין מע"מ איננו הליך חדש ('דה נובו'), אלא מדובר בהמשך הבירור בהתאם לטענות הצדדים שהועלו עד כה, ומכאן גם נובע העדר האפשרות להעלות טענות חדשות.

...

מדובר בטענה עובדתית ומהותית חדשה אשר לא נזכרה קודם לכן בהליכים שהתנהלו בין המשיב לבין המערערת, ואין לאפשר למשיב להעלות טענה זו כעת.

לא נערך דיון כלשהו בהליכים עד כה בסוגיה זו, ואף לא ניתנה למערערת אפשרות להתייחס לטענה זו, שכן המשיב לא העלה טענה חדשה זו עד כה.

(מתוך סעיפים 6, 7, 17 ו-18 לבקשה)

19. בתשובתו לבקשה, גורס המשיב בין השאר כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

"... אין המדובר בניצול לרעה או עיוות דין הנגרם למערערת מטענות המשיב, שכן, העובדות על בסיסן טען המשיב את טענותיו מבוססות על העובדות אותן הציגה המערערת והן כמובן בידיעתה.

... כמו כן, הליך הערעור נמצא בשלב מקדמי, ולמערערת לא נגרם נזק מהעלאת הטענות. תהא למערערת ההזדמנות ליתן את התייחסותה ולהתמודד עם טענות המשיב במסגרת ניהול הערעור דנן."
(מתוך סעיפים 12 ו-13 לתשובת המשיב)

בפרט טוען המשיב כי הוספת סוגיית התושבות באה אך כתגובה לטיעון חדש שהועלה על ידי המערערת עצמה:

"... המערערת במסגרת ההשגה שהוגשה מטעמה... כלל לא טענה לזכאותה לשיעור מע"מ אפס לפי סעיף 30(א)(5) רישא לחוק מס ערך מוסף...

... עיון בהשגתה מעלה כי כל טענותיה מתמצות רק ביחס לטיעון כי תמורת השירות כלולה בערך הטובין, בהתאם לסעיף 30(א)(5) סיפא לחוק מע"מ. המערערת לא טענה במסגרת ההשגה כי לא נתנה שירותים לחברות הישראליות ועל כן עומדת בתנאי סעיף 30(א)(5) רישא לחוק מע"מ - הגם שמדובר בטענות עובדתיות גרידא. וכן, בדיונים מול המשיב לא נטענו טענות אלה... קרי, טענותיה העובדתיות של המערערת ביחס לשירותים אותם נתנה למול החברות הישראליות הועלו לראשונה במסגרת כתב הערעור מטעמה."
(מתוך סעיף 5 לתשובת המשיב; קווי ההדגשה אינם במקור)

ואכן, כפי שפורט לעיל, בהשגה טענה מערערת לשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(5) סיפא (חלק ממחיר הטובין) וסעיף 30(א)(7), ואילו בכתב הערעור, בנוסף לשני נושאים אלה, מופיע דיון גם בתחולת סעיף 30(א)(5) רישא.

20. בתגובה לעניין אחרון זה כותבת המערערת:

"התנאי הבסיסי והראשוני לדיון בסעיף זה [30(א)(5)] בין אם מדובר ברישא לסעיף... ובין אם מדובר בסיפא לסעיף... הינו כי השירות ניתן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

לתושב חוץ. זהו התנאי המקדמי, שעל בסיסו מתחיל הדיון לגבי סעיף זה בחוק המע"מ. ... בהתאם לכך, אם לשיטת המשיב, אלסטום אינה חברת חוץ, הרי שכלל אין זה משנה אם מדובר בשירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין או לא."
(מתוך סעיפים 15 ו-16 לתגובת המערערת לתשובת המשיב)

21. אני מסכים עם המערערת בנקודה זו: אכן אין תחולה לסעיף 30(א)(5) כולו אם השירות הנבחן לא ניתן לתושב חוץ.

הסיפא ("הסייג לחריג") איננה מהווה מקור עצמאי להטלת שיעור מס אפס, מקור שאיננו מותנה בתושבות מקבל השירות. ברי כי אם יינתן שירות לתושב ישראל העוסק בייבוא טובין לישראל, לא יחול שיעור אפס על שירות זה אף אם יוכח כי תמורתו כלולה בערך הטובין לעניין המכס.

לפיכך, תושבות החוץ של אלסטום הייתה אבן יסוד בטיעוני המערערת גם בשלב ההשגה (אפילו אם בשלב זה טרם פותח הדיון בשאלת מקבלי שירות נוספים לעניין הרישא של הסעיף).

22. נציין כי המערערת אף מסתייגת מן האמור בסעיף 39 לכתב התשובה בקשר לצד שלישי שהיה מעורב באחד הפרויקטים ובו השקיעה אלסטום: "... וספק אם ברייטסורס עצמה ממלאת אחר הגדרת תושב חוץ" (הכוונה היא, ככל הנראה, לחברת Brightsource Energy Inc, שהתאגדה בארה"ב).

23. ההלכה בעניין הוספת טענות בערעורי מס גובשה והובהרה בשנים האחרונות בע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (החלטה שניתנה ביום 2.4.2015) וברע"א 7034/19 אמיר יהושוע ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3 (ניתן ביום 31.12.2019), בין היתר.

בעניין רובומטיקס הוטעם:

"... רשמנו לפנינו את דברי בא כוח המשיב שקרא לכל העוסקים בתחום דיני המס לאמץ גישה עניינית וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס. גם לפי גישת המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה.
הדבר מסור לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדין בעניין.

...

אנו מקבלים את הצהרת המשיב... לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה...

ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה."

בעניין אמיר יהושוע כתב כבוד השופט גרוסקופף:

"... בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת. ... 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... 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."

(מתוך סעיף 15 לפסק הדין)

24. רווחת אפוא גישה גמישה בנושא זה, הנוטה להתיר, במקרים המתאימים, הרחבת היריעה בבית המשפט המחוזי לעומת זו שדונוה בין הצדדים בשלבים המנהליים הקודמים – ככל שהדבר נחוץ לשם עשיית "שומת אמת". כמצוטט לעיל, גישה מקלה זו מסויגת היכן שהרחבת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

החזית עלולה לגרום נזק דיוני או ראיתי, לפגוע ביעילות הדיון יתר על המידה או להביא בעקיפין לזילות מעמד מוסד ההשגה.

25. עם זאת, וכפי שכתבתי בהחלטה שניתנה ביום 1.3.2020 בע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' פקיד שומה תל אביב 3: "לדעתי מן הראוי להדגיש את השוני בין בקשה להתיר הוספת ראיה (מסמך, עדות) או נימוק (במובן אמירה שמצדיקה עמדה) מחד, לבין בקשה להתיר הוספת בסיס שומה שונה, נוסף וחלופי אשר נועד להצדיק את החבות במס, מאידך" (סעיף 26 להחלטה; שם נדונה בקשה להוספת טיעון לכתב הטענות מטעם רשות המסים, ולא בקשה למחיקת טיעון שכבר נכתב, אך דומה כי השיקולים להכרעה בבקשות משני הסוגים הם דומים אם לא זהים).

26. לאחר שקילת הבקשה דנו, החלטתי לקבלה. אנמק.

27. אמנם ההליך נמצא בשלב מקדמי וטרם הובאו ראיות מטעם הצדדים (נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית ונקבע מועד לקיום דיון הוכחות בחודש ינואר 2021). כמו כן, אף אם בשלב ההשגה לא נדרשה המערערת להתייחס למעמד התושבות של אלסטום, הרי בפני בית המשפט יכולה להינתן לה הזדמנות להתייחס לנושא לראשונה (ויוער כי אף צד לא הציע להחזיר את התיק לשלב ההשגה).

28. כנגד שיקולים אלה עומדות לדעתי סיבות כבדות משקל שלא להסכים להרחבת הדיון לנושא התושבות כפי שמנסה המשיב לעשות.

29. ראשית, לא מדובר במקרה של הוספת ראיה (מסמך או עדות) להוכחת טענה קיימת, ואף לא במקרה של הוספת נימוק משפטי גרידא. נושא תושבותה של אלסטום (ושל ברייטסורס האמריקאית) הוא עניין מעורב של עובדה ומשפט, והוספתו לדיון עשויה לשנות את פני ההליך ולהסיטו לכיוון אשר קודם לכן לא הועמד במחלוקת.

30. שנית, בנסיבות מקרה זה, אכן קיים היבט של פגיעה ב"תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה" (כלשון פסק דין אמיר יהושוע).

כאמור, המערערת הגישה השגה מפורטת ביותר. נקודת המוצא לחלק נכבד מטעוניה הייתה כי אלסטום היא בבחינת תושבת חוץ לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק. דומה כי היא לא העלתה על דעתה בשלב הזה כי תושבותה של אלסטום כלל שנויה במחלוקת. לאחר דיון בהשגה ניתנה החלטת המשיב בה מתוארת אלסטום (בניגוד לחברת אלסטום ישראל) כחברה זרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

בסעיף 2 להחלטה בהשגה מסופר כי "[המערערת] מאתרת עבור חברות זרות... לקוחות בישראל..." בסעיף 3 נאמר כי "[המערערת] התקשרה עם חברת אלסטום הצרפתית..." בהמשך, אגב הדיון ב"סייג לחריג" מוסבר כי: "... על מנת שהסייג לחריג לשיעור אפס יחול נדרש כי בפועל מחיר הטובין המיובאים יכלול את מחיר השירות שניתן לתושב החוץ..." (סעיף 26, שם).

נראה כי לא הייתה כל מניעה מצדו של המשיב להציף כבר בשלב האמור את הסתייגויותיו לגבי התושבות של אלסטום אולם הדבר לא נעשה.

מצופה כי כל הצדדים להתדיינויות בתחום המסים – הנישומים, מייצגי הנישומים ורשות המסים – ייחסו את המשקל הראוי לשלב ההשגה ויעשו כל מאמץ לגייס כבר בשלב זה, וככל שניתן, את כל הטיעונים בעד עמדתם, מבלי להותיר נימוקים ממשיים לשלב הדיון בערכאות.

31. **שלישית**, דומה כי בהליך דנן ממילא הסוגיה המרכזית היא תחולתה של סעיף 30(א)(5) סיפא ("מהווה חלק מערך הטובין") וכי נושא התושבות הוסף על ידי המשיב כבדרך אגב. אם כך, מחיקת הטיעון לא תפגע פגיעה בלתי מידתית במשיב ובזכותו להביא בפני בית המשפט את עיקר עמדתו.

32. **רביעית**, וחשוב בנסיבות העניין מכל יתר השיקולים – טענת התושבות מועלית כאן על ידי המשיב לגבי **צדדים שלישיים** שאין להם חלק בדיון בהליך זה. הרי כאשר מועלית טענת תושבות כנגד הנישום או העוסק **עצמו** – אפילו בשלב מתקדם בדיון – בדרך כלל יהיה בכוחו וביכולתו להביא הסברים וראיות בנסיון להזים את הטיעון.

כאן, כאמור, טיעון התושבות מופנה **כלפי אלסטום**. אמנם נטל השכנוע אשר לזכאות להחלת סעיף 30(א)(5) מוטל על שכמה של המערערת ואחד היסודות של ההוראה האמורה הוא היות מקבל השירות "תושב חוץ". אך יש לשער כי מלוא המידע בנושא התושבות **איננו** נמצא אצל המערערת אלא בידי אלסטום. וכמוסבר, בין המערערת ובין אלסטום התקיימה התדיינות משפטית במשך שש שנים – כלומר, אלה הם צדדים מסוכסכים.

33. להמחשת הקושי, נזכיר כי המשיב טוען בין היתר ל"נוכחות פיזית בישראל, בדמותו של **משרד הנציגות**". כפי שעולה מפרוטוקול הדיון המקדמי, מעשה "הנציגות" החל להתרחש בשנת 2006 – כלומר, לפני 14 שנים. האם כעת מצופה מן המערערת להתמודד, לראשונה, עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 19-12-71998 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

שאלת נפקות הנציגות לעניין תושבותה של אלסטום, כאשר העובדות נמצאות לרוב אצל אלסטום, והיא מצויה ביריבות משפטית עם המערערת?

34. אמנם אם עניין תושבות אלסטום היה עולה בשלב השומה או בשלב ההשגה המערערת הייתה נדרשת להתמודד עם הטיעון, חרף הקשיים האובייקטיביים הניצבים בפניה בשל הסכסוך האמור ושליטתה של אלסטום בידיעות הצריכות לליבון הסוגיה. גם אז מצבה של המערערת היה "מאותגר".

אולם אם יותר למשיב להעלות את העניין היום – בכתב תשובה שהוגש שנתיים לאחר הוצאת השומה לפי 77 לחוק, ועל ספו של דיון ההוכחות בערעור בבית המשפט – דומה כי הדבר יחרוג מן הסביר ותהיה בפנינו דוגמה של "נזק דיוני" (כאמור בעניין אמיר יהושוע), כאשר בליבת המחלוקת – כפי שהיא נתפסה על ידי שני הצדדים לאורך זמן – עומדת סוגיה אחרת.

35. למעלה מן הנדרש, אעיר כי קבלת האמור בסעיף 51 לכתב התשובה אף עלולה לרוקן מתוכן את סעיף 30(א)(5) לחוק במקרים רבים. שם גורס המשיב כי "אם המערערת רואה עצמה סוכן מכירה של אלסטום בישראל, הרי שזהו טעם נוסף מדוע אלסטום אינה עומדת בהגדרת 'תושב חוץ'...". לפי קו טיעון זה, ככל שהמערערת תצליח לשכנע את בית המשפט שהיא פעלה רק עבור אלסטום הזרה ולא עבור הלקוחות הישראלים (ובשל כך לא ניתן שירות בפועל גם לתושבי ישראל), אזי הצלחה זו תוביל, לפי גישת המשיב, למסקנה כי אלסטום היא עצמה תושבת ישראל וממילא סעיף 30(א)(5) לא יחול. זאת טענה מוקשית ביותר (אם כי הטיעון עשוי להיות מוצדק למשל כאשר סוכן מקומי מהווה הלכה למעשה סניף של תושב חוץ - אולם כאן די בסכסוך הממושך בין המערערת ובין אלסטום והתנערותה של האחרונה מחבות לשלם למערערת כדי להראות כי אין בפנינו מקרה מסוג זה).

36. לפיכך, בנסותי "להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר" (כאמור בעניין רובומטיקס), החלטתי לקבל את הבקשה ולמנוע מהמשיב העלאת נושא התושבות בצומת זה של ההליכים.

37. אשר על כן, סעיף 37 לכתב התשובה יימחק; יימחקו המילים האחרונות של סעיף 39 החל מ- "וספק אם"; ויימחק סעיף 51.

38. לא ניתן צו להוצאות בשלב זה, ועניין הגשת הבקשה וקבלתה יובא בחשבון בתום המשפט אגב פסיקת הוצאות משפט באותו שלב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

2 אוגוסט 2020

ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

39. מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.

ניתנה היום, י"ב אב תש"פ, 2 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט