



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 32205-06-18 אלרון תעשייה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

אלרון תעשייה אלקטרונית בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד זיו שרון ועמית גליק

מערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף ומס קניה תל אביב
ע"י ב"כ ניר וילנר
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

החלטה

לפני בקשה מטעם אלרון תעשייה אלקטרונית בע"מ (להלן – המערערת) לחייב את מנהל מע"מ תל אביב (להלן – המשיב) בגילוי מסמכים שעשויים לתמוך בטענתה בערעור על אפליה.

רקע עובדתי וטענות הצדדים

1. בחודש מאי 2009 התקשרה המערערת עם חברת האם שלה, חברת דיסקונט השקעות בע"מ (להלן – דסק"ש), בהסכם למתן שירותי ניהול (להלן – הסכם למתן שירותי ניהול). הסכם זה הוארך מעת לעת עד לביטולו הסופי בשנת 2017.
2. בגין שירותי הניהול שהעניקה דסק"ש למערערת, הנפיקה דסק"ש חשבוניות מס ודיווחה עליהן במסגרת עסקאותיה החייבות כמתן שירותי ניהול. המערערת מצידה, ניכתה בספריה את מס התשומות הכלול באותן חשבוניות באופן מלא.
3. המשיב הוציא למערערת שומת מס תשומות לתקופת הדיווח 11/2011-12/2015 ולתקופה 1-12/2016. במסגרתה שומת התשומות, חייב המשיב את המערערת ב-75% ממס התשומות אותו ניכתה ואשר היה כלול בחשבוניות מס שהוציאה לה דסק"ש.
4. בבסיס השומה עומדת טענת המשיב לפיה המערערת אינה זכאית לנכות את מס התשומות בגין שירותי הניהול משום ששירותי הניהול לא שימשו אותה לעסקאות חייבות במס. המשיב טוען כי עיקר פעילותה של המערערת הוא בהשקעה במניותיהן של חברות אחרות במטרה להפיק מהן הכנסה בדמות דיבידנד או רווח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 ארון תעשיה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

- הון ולכן היא אינה זכאית לניכוי של מס התשומות בגין דמי הניהול ששילמה לחברת האם שלה.
5. המערערת טוענת כי מבחינה מהותית הסכם שירותי הניהול אינו אלא הסכם לתשלום שכר עבודה לעובדים אשר דה-פקטו נותרו לעבוד במערערת, הגם שהועברו פורמאלית להעסקה בידי חברת האם דסק"ש. לטענתה, עבודתם של אותם עובדים המשיכה להיעשות עבודה ועבודה בלבד גם לאחר חתימת הסכם השירותים. המערערת טוענת כי תשלום שכר עבודה אינו חייב במע"מ ולכן יש להתיר לה לנכות את מלוא מס התשומות בגין ההסכם למתן שירותי ניהול ובכך להימנע מחיוב במע"מ ללא הצדקה.
6. במסגרת טענותיה טוענת המערערת כי עמדת המשיב בערעור דן מהווה אפליה אסורה נוכח החלטות מיסוי קודמות בעניין תאגידי המיס במסגרתן רשות המסים פטרה עיריות (המסווגות כמלכ"ר) מתשלום מס שכר בגין עובדים, הגם שקיבלו פורמאלית משכורת מהעיריות אולם עבדו בפועל עבור תאגידי המיס (ראו – החלטת מיסוי 9158/16 בנושא "החבות במס שכר בגין שכר של עובדים מושאלים מרשות מקומית לתאגיד המיס והביוב – החלטת מיסוי בהסכם" וכן החלטה דומה שניתנה במסגרת החלטת מיסוי 5849/14 (להלן יחד – **החלטות מיסוי בעניין תאגידי המיס**, נספח ו לכתב הערעור).
- לטענת המערערת, הכלל האוסר על רשות מנהלית לנהוג בשירות ואפליה מחייב את ביטול שומת התשומות בעניינה (הודעת ערעור סעיפים 133-140).
7. המערערת טוענת כי ייתכן שרשות המיסים קיבלה החלטות נוספות ברוח החלטות מיסוי בעניין תאגידי המיס (סעיף 12 לבקשה). למיטב ידיעתה של המערערת, "קיימים מקרים בהם עובדים שהועסקו פורמאלית ו/או קיבלו משכורת מחברה א' ובמקביל חברה א' חייבה חברה ב' בעלויות שכרם – רשויות מע"מ קבעו כי התשלומים ששילמה חברה ב' לחברה א' עבור שכרם של העובדים, אינה בגדר עסקה לפי חוק מע"מ, אין לראותם כתשלומים בעבור שירותים מחברה א' ואין צורך להוציא בגינם חשבונית מס..." (סעיף 15 לבקשה).
- לפיכך, מבקשת המערערת לחייב את המשיב להמציא ולהעביר לידיה את כל החלטות המיסוי ו/או אישורים ו/או החלטות בשומות ובהשגות וכיו"ב, ביחס למקרים בהם על אף שעובדים שהועסקו פורמאלית ו/או קיבלו משכורת מגוף א' התייחסו אליהם כאילו הועסקו על ידי גוף אחר וזאת לצרכי מע"מ ו/או מס שכר ו/או מס שכר ורווח וכד'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 אלרון תעשייה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

8. לטענת המערערת, יש בעמדת רשויות המס ביחס למקרים דומים אחרים כדי להשליך על טענותיה בערעור דנן, בפרט לעניין טענתה על אפליה פסולה.

המסגרת הנורמטיבית

9. באופן כללי, הליכי גילוי מסמכים מבוססים על התפיסה כי ביסוד ההליך השיפוטי עומדת החתירה לגילוי האמת וכי על הליך זה להתקיים "בקלפים גלויים".

הדעה המקובלת היא שיש לאפשר לבעלי-הדין "לשחק" בקלפים גלויים, למען לא יפתיע אחד מהם את יריבו במהלך המשפט בראיה בלתי צפויה ובכך ימנע מהיריב להיערך מבעוד מועד לבדיקת הראיה ולהבאת ראיות להפרכתה. לפיכך הכלל הוא, שרשאי בעל-דין לקבל מידע על מסמכי היריב, בין שהם "מועילים" ובין שהם "מזיקים" (רע"א 4249/98 שמעון סוויסה נ' הכשרת הישוב – חברה לביטוח בע"מ, פ"ס נה(1) 515, 520 (1999); רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004)(להלן – עניין ד.נ.ד.)).

10. במסגרת שיקול הדעת הרחב שניתן לבית המשפט בהליכי גילוי מסמכים, נקבע כי בבואו לדון בגילוי מסמך על בית המשפט לערוך איזון בין שני אינטרסים: גילוי האמת ושמירה על יעילות ההליך (ראו, אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי עמוד 240 (מהדורה 12, 2015); רע"א 3860/16 וויספרס לאנז'רה בע"מ נ' אלרוב אזור מסחרי ממילא (1993) בע"מ פסקאות 6-8 (22.06.2016)).

11. הלכה היא כי חובת הגילוי המוטלת על בעל דין משתרעת על "כל אותם מסמכים, אשר סביר להניח כי הם כוללים מידע אשר יאפשר לצד, במישרין או בעקיפין, לקדם את העניין נושא התובענה" (רע"א 6546/94 בנק איגוד לישראל בע"מ נ' אזולאי, פ"ד מט(4) 54, פסקה 7 (1995)).

הגם שרלוונטיות המסמך שגילוי מבוקש היא תנאי הכרחי, אין די בכך כדי לאפשר את חשיפתו. יש לבחון האם מול רלוונטיות המסמך ניצבים ערכים אחרים המונעים את הגילוי כגון הגנה על אינטרסים לגיטימיים של הצד המגלה ומניעת פגיעה בצדדים שלישיים (ראו, חובת הסודיות לפי סעיף 142 לחוק מס ערך מוסף). כן יש לתת משקל למידת ההכבדה בגילוי על בעל הדין ומידת הנחיצות של גילוי המסמכים המבוקשים בהקשר לבריור המחלוקת הספציפית התלויה ועומדת (רע"א 7586/15 בן צבי נ' אלשיך, פסקאות 12-13 (24.1.2016)).

12. על המשיב מוטלת החובה לגלות לנישום את מלוא המסמכים ששימשו אותו בהחלטתו בעניינו. חובה זו נגזרת מזכות הטיעון, ומחובת המשיב כרשות מנהלית לנהוג בשקיפות (ראו עניין ד.נ.ד., פסקה 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 אלרון תעשיה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

- ברם, במקרה דנן, המערערת אינה מבקשת מהמשיב לחשוף מסמכים הקשורים לשומה שנערכה **בעניינה**, אלא מבקשת לחשוף מסמכים הנוגעים למדיניות כללית בה לכאורה נוקט המשיב כלפי נישומים אחרים וזאת במסגרת טענתה על אפליה.
13. יובהר כי הנטל להוכיח כי מדובר באפליה אסורה בין שווים, מוטל על **הטוען את הטענה**, בין היתר לאור חזקת התקינות העומדת לרשות המנהלית (ראו, בג"ץ 6396/96 סימונה זקין נ' ראש-עיריית באר-שבע פ"ד נגד (3) 289, 307 (1999); ע"מ (מחוזי באר שבע) 1562/05 **אשטר אליעזר סחר והובלות בע"מ נ' מדינת ישראל - מע"מ פסקה 39** (03.06.2010); ע"מ (מחוזי מרכז) 14183-11-12 **דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא** (6.07.2015)); ע"מ (מחוזי באר שבע) 58167-12-12 ג. **ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (28.10.2014)).
14. בהתאם, בתי המשפט הציבו **שני תנאי סף** לקבלת מידע הנוגע למדיניות בה נקט המשיב ביחס לנישומים דומים אחרים במסגרת טענת נישום לאכיפה בררנית כלפיו.
- ראשית**, כי הנישום יציג תשתית עובדתית לכאורית כי קיימים מקרים דומים, או דומים במידה רבה, שהוסדרו באופן שונה: "**בית משפט לא ישהה לבקשת גלוי המבוססת על טענת אפליה בעלמה**" (בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 5926/04 **עמרם אבנר נ' פקיד שומה נתניה** (22.08.2004)). קרי, הנישום הוא אשר חייב להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורית, לדבר הפלייתו לעומת נישומים אחרים.
- שנית**, כי הנישום יבהיר מדוע המידע המבוקש בגילוי רלוונטי לבחינת שיקול הדעת שהופעל על ידי הרשות **בעניינו**. קרי, על המבקש לשכנע את בית המשפט במידת הרלבנטיות הלכאורית של המידע המבוקש ביחס לשומה שהוצאה לו (ע"מ (מחוזי-מרכז) 34264-01-13 **ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה** (04.02.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 **ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (19.11.2017)).
- הנה כי כן, התנאים למתן צו כמבוקש בעניינו הוא כי הנישום יהיה זה שיציג תשתית עובדתית לכך שמחלוקת זהה או זהה במידה מספקת לעניינו הוסדרה על ידי פקיד השומה באופן המפלה אותו לרעה.

דיון והכרעה

15. המשיב טוען בתגובתו לבקשה כי "**בירור שנעשה העלה שעמדת המשיב בערעור זה היא עמדה רוחבית בתנאים הזהים לערעור זה**" (סעיף 24 לתגובת המשיב)
16. בכל הנוגע למערערת, הרי שבקשתה לחייב את המשיב להמציא לה מסמכים אינה נשענת על בסיס עובדתי, ולו ראשוני, אלא לכל היותר על השערות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 ארון תעשיה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

המערערת מסתפקת בבקשתה באמירה לפיה "למיטב ידיעתה" המשיב קיבל החלטות ביחס לנישומים אחרים העומדות בסתירה להחלטה בעניינה (סעיפים 14-15 לבקשה).

אמירות המערערת לפיהן – "גם המשיב עצמו מכיר היטב ומצויות תחת ידו, החלטות רבות בהן במקרים בהם קבעה רשות המיסים כי אין חובה להוציא חשבוניות מס..." (סעיף 2 לתגובה) או "המשיב מודע היטב ומכיר היטב החלטות אלו" (סעיף 3 לתגובה) – אין בהן כדי לבסס תשתית עובדתית. עוד טוענת המערערת כי "למשיב עצמו ברור כשמש בצהרי היום ביחס לאלו החלטות מוסבת בקשתה של המבקשת..." (סעיף 6 לתגובה).

בכל הכבוד הראוי, הנטל הוא על המערערת להבהיר לבית המשפט ביחס לאלו החלטות נסובה בקשתה ולכל הפחות להציג ראשית ראיה כי החלטות כאמור קיימות וניתנו על ידי הרשות. על המערערת היה להבהיר באילו מקרים מדובר ועל אלו חברות או גופים חלו ההחלטות המדוברות כדי שניתן יהיה לשקול את טענותיה בבקשה. המערערת אינה רשאית להטיל נטל זה על המשיב במסגרת בקשה ערטילאית לגילוי מסמכים.

גם לא מצאתי תמיכה לסברתה של המערערת כי החלטות המיסוי בעניין תאגידי המים מלמדות על קיומן של החלטות נוספות דומות של הרשות. משלא הניחה המערערת תשתית עובדתית מספקת לבקשתה לגילוי מסמכים לצורך הוכחת טענתה לאפליה, היא לא עמדה בחובה המוטלת עליה להעמיד את התשתית העובדתית הנדרשת על מנת לחייב את המשיב בגילוי המסמכים (השוו עניין ניופארם, פסקה 19).

17. מאותו טעם, אין מקום להיעתר אף לבקשתה החלופית של המערערת, "לצמצם את בקשתה ולחייב בגילוי מסמכים רק את תחנת מע"מ ת"א מרכז ואת המחלקה המקצועית... ולשנים 2016-2017..." (סעיף 17 לתגובה).

בקשה חלופית זו תומכת בטענת המשיב כי אין בידי המערערת כל אינדיקציה לקיומו של המידע המבוקש על ידה וכי אין בבקשתה דן יותר מ"מסע דיג".

18. יש לתת את הדעת גם לכך, כי בלא העמדת תשתית עובדתית כלשהי מצד המערערת, יש בבקשה זו (ובבקשות נוספות במקרים דומים אחרים) כדי להשית על המשיב עלויות גבוהות תוך השקעת זמן ומשאבים רבים לצורך עיון בכל התיקים המתנהלים או שהתנהלו ברשות. בכך יש משום הכבדה יתירה והטלת מעמסה בלתי סבירה על המשיב, בפרט כאשר המשיב טוען כי אין ברשותו מאגר מידע של איתור מסמכים כדוגמת החלטות שונות בהליכי שומה ולכן בקשת המערערת אינה ישימה מבחינתו (סעיף 17 לתגובת המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 אלרון תעשיה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

בעניין זה כבר נקבע כי "במסגרת צו לגילוי מסמכים אין לחייב בעל דין להפיק או לייצר מסמכים", וזאת בפרט כאשר הפקת המסמכים טעונה השקעה רבה של משאבים (רע"א 6715/05 מחסני ערובה נעמן בע"מ נ' זאב איזנברג, פ"ד (3) 264 (2005)).

אף המחוקק הכיר בקושי זה והעניק לרשות המינהלית פטור ממסירת מידע שיש באיתורו משום הכבדה יתירה או משום הטלת מעמסה כלכלית בלתי סבירה (ראה למשל סעיפים 8(1) ו-9(ב)(1) לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1988).

בכך יש כדי להסביר את ההיגיון העומד מאחורי הדרישה כי הנישום הוא זה שיציג את התשתית העובדתית לבקשת הגילוי, דהיינו, הקושי הניצב בפני הרשות לבחון את כל תיקי הנישומים וההכרה בכך שמדובר במטלה מכבידה שאינה ישימה ועלולה לשתק את הרשות מעבודתה השוטפת תוך פגיעה עקיפה בציבור עצמו.

19. זאת ועוד ועיקר, ספק אם המערערת עומדת בתנאי המחייב כי המידע שגילוי מבוקש יעמוד בדרישת הרלוונטיות למחלוקת המתבררת.

בבקשתה לגילוי מסמכים מבקשת המערערת לעיין בהחלטות בהן חברה א' חיבה את חברה ב' בתשלום שכר עובדים שהועסקו על ידי חברה א'.

ברם, בין המערערת לדסק"ש נחתם הסכם למתן שירותי ניהול, שולמו דמי ניהול והוצאו חשבוניות מס על ידי דסק"ש. המערערת אף הצהירה לרשות ניירות ערך ולבורסה על פיטורי עובדיה ועל קבלת שירותי ניהול מדסק"ש (סעיף 6 לתגובת המשיב). טענת המערערת כי יש לראות בתשלום דמי הניהול משום שכר עבודה טעונה הוכחה ובירור במסגרת הערעור וטרם הוכרעה. המשיב מצדו טוען בערעור כי אינו רואה בהעסקת העובדים המעניקים את שירותי הניהול כהעסקה פורמאלית בלבד ושאת שאלת ניכוי מס התשומות יש לבחון באספקלריה של שאלת השימוש בשירותי הניהול לעסקה חייבת במס, מה שמוביל לשיטתו למסקנה כי אין למסמכים המבוקשים כדי לסייע בבירור השאלות האמיתיות השנויות במחלוקת בערעור.

20. יתירה מכך, אף אם תתקבל טענת המערערת בערעור כי התשלומים ששילמה כדמי ניהול הם במהותם שכר עבודה שאינו חייב במס עסקאות, עדיין נשאלת השאלה אם יש בכך כדי להעניק לה את הסעד המבוקש, קרי, את הזכות לנכות בגינם מס תשומות כאשר לכאורה לא נעשתה כל "עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ ולכן לא היה מקום כי דסק"ש תוציא לה חשבוניות מס מלכתחילה וממילא לא היה מקום לקיזוז מס תשומות (ראו שאלות בית המשפט בהקשר זה במסגרת דיון קדם משפט מתאריך 23.1.2019, עמוד 5 שורה 20 עד עמוד 6 שורה 19). כמובן שאינני קובעת בכך מסמרות והדברים ייבחנו בערעור. מכל מקום, את המסקנות שמבקשת המערערת להסיק מגילוי המסמכים המבוקש על ידה יש לבחון על רקע הנסיבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 18-06-32205 ארון תעשיה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

- המיוחדות בעניינה ועל רקע השוני הרלוונטי בין נסיבות אלה למקרים העומדים בבסיס ההשוואה.
21. למעלה מן הצורך אציין כי, בסופו של יום, אין נפקות של ממש לבקשת הגילוי כבסיס לטענת אפליה.
- ראשית, משום שלרשות הסמכות לשנות את עמדתה אם לשיטתה נפלה שגגה בהחלטותיה הקודמות ואין היא כבולה להחלטותיה. כך בפרט בענייננו כאשר לא יכולה להיות מחלוקת שלא נעשתה כל פגיעה באינטרס ההסתמכות של המערערת, שהרי אין בידה להצביע על הסדרי עבר שפורסמו ושימשו בסיס להתנהלותה. שנית, מטרת ההליך העיקרי הוא לבחון את שיקול דעת המשיב בהוצאת השומה. ככל שיימצא כי החלטת המשיב בהשגה היא נכונה וסבירה בנסיבות העניין, יידרשו **נסיבות קיצוניות** כדי להביא לביטול השומה רק משום שהמשיב פעל בדרך שגויה בעניינם של נישומים אחרים (להרחבה על הסעד הראוי במקרה בו הוכחה אכיפה בררנית, ראו החלטתי בעניין ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 17-01-36860 **אליאס שירי נ' פקיד שומה גוש דן** פסקה 16 (20.06.2019)).
22. בכל הנוגע לרלוונטיות של החלטות המיסוי בעניין תאגידי המיס לטענות המערערת בערעור דנן, הדברים ייבחנו במסגרת ההליך העיקרי ושמורות למערערת כל טענותיה בעניין זה.

סוף דבר

23. הבקשה לגילוי מסמכים נדחית.
24. המערערת תחויב בהוצאות המשפט של המשיב בגין בקשה זו בסכום של 8,000 ש"ח.

ניתנה היום, ט"ז אלול תשע"ט, 16 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ספטמבר 2019

ע"מ 32205-06-18 אלרון תעשייה אלקטרונית בעמ נ' מע"מ - מס קנייה ומע"מ ת"א

ירדנה סרוסי, שופטת