



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערערת התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ)

נגד

המשיב אגף המכס והמע"מ - אילת

החלטה

מבוא

- 1 בקשות שונות שהגישו הצדדים לאחר הגשת תצהירי עדות ראשית: **בקשה ראשונה**,
2 היא בקשת המשיב להורות על מחיקת טענות מכתב הערעור, בשל העלאת טענה
3 חדשה שלא נדונה במסגרת ההשגה; **בקשה שנייה**, היא בקשת המערערת לחייב את
4 המנהל להשיב על שאלון, בקשה שביסודה טענת אפליה; **בקשה שלישית** היא
5 בקשת המערערת להגיש ראיות נוספות, לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם
6 הצדדים.
- 7 הבקשות הוגשו במסגרת בירור ערעור שהגישה המערערת, על פי סעיף 83 **בחוק מס**
8 **ערך מוסף, התשל"ו-1975** (להלן- "**חוק מס ערך מוסף**"), על החלטת מנהל תחום
9 ביקורת חשבונות (להלן- "**המנהל**"), שבגדרה דחה המנהל את ההשגה שהגישה
10 המערערת על שומת עסקאות לשנים 2014-2016, שלפיה חויבה במס עסקאות בסך
11 כולל של 625,761 ₪.
- 12 המערערת, חברה לתועלת הציבור, הוקמה ע"י עיריית אילת לשם קידום ופיתוח ענף
13 התיירות באילת. פעילותה של המערערת כוללת ארגון והפקת אירועים בין לאומיים
14 באילת, כגון פסטיבל הג'אז והפסטיבל הקאמרי.
- 15 **בהחלטה בהשגה**, שהיא החלטה נושא הערעור (להלן- "**ההחלטה בהשגה**"), פורט
16 כי לצורך הפקת הפסטיבלים הבין לאומיים, מתקשרת המערערת בהסכמים עם
17 אומנים מחו"ל (להלן- "**האומנים הזרים**"), על מנת שיופיעו בפסטיבלים. בביקורת
18 חשבונות שנערכה בספרי הנהלת החשבונות של המערערת, נמצא כי המערערת לא
19 שילמה את מס העסקאות בגין השירותים שקיבלה מהאומנים הזרים, כמתחייב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 מהוראות סעיפים 2 ו-15 בחוק מס ערך מוסף, ותקנה 6 ד' בתקנות מס ערך מוסף,
2 **התשל"ו** – 1976 (להלן - "**התקנות**"). בעקבות ממצאי הביקורת חויבה כאמור
3 המערערת בשומת עסקאות בסכום קרן של 625,761 ₪.
4 5. בהחלטה בהשגה פורטו טענותיה של המערערת, כפי שבאו לידי ביטוי בהשגה
5 שהגישה בכתב ובדיון שנערך בפני המנהל בהשגה: **טענה ראשונה**, כי מדובר **בייבוא**
6 **של נכס בלתי מוחשי**, הפטור ממס ערך מוסף בהתאם להוראות סעיף 5 א' בחוק
7 **אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים)**, **התשמ"א** – 1985 (להלן –
8 "**חוק אזור סחר חופשי באילת**"), שכן המערערת רוכשת מהאומנים הזרים את
9 הזכות לצלם ולהקליט את הופעתם, ולעשות בה שימוש למטרת קידום מכירות
10 עתידיות. זאת ועוד, האומנים התחייבו כלפי המערערת לבלעדיות, ולכך שלא יופיעו
11 באף מופע אחר בישראל ממועד חתימתם על ההסכם עמה ועד שלושה חודשים
12 לאחר סיומו; **טענה שנייה**, היא כי ככל שהתמורה משולמת גם עבור ייבוא
13 **שירותים** הרי שיש לערוך חישוב כלכלי, לאמוד את ערכם של השירותים, ולחייב
14 במס ערך מוסף רכיב זה בלבד. מאחר שהתמורה המשולמת לאומנים כוללת גם
15 החזר הוצאות: עלויות שהותם של האומנים בבתי מלון, ארוחות וטיסות, יש
16 להפחית הוצאות אלו מהמחיר לצורך חישוב השומה.
17 6. בהחלטה בהשגה קבע המנהל כי מהותה הכלכלית האמתית והנכונה של העסקה
18 הוא **מתן שירות**, בשל כך שמופע האומנים בפסטיבלים מתאפיין ביגיעה אישית
19 ובעשייה מצדם. צילום והקלטת המופע לצורך הפצתו הוא תוצר טפל וזניח, ה'הולך
20 אחר העיקר', ואין בו כדי לשנות את מהותה של העסקה כ'מתן שירותים'. בשל כך
21 לא מצא המנהל לנכון לקבל את הטענה שלפיה מדובר בייבוא של **נכס בלתי מוחשי**,
22 ואף לא מצא שיש לערוך פיצול מלאכותי בין רכיבי העסקה כפי שהוצע.
23 7. המנהל דחה את הטענה כי יש להפחית ממחיר העסקה את עלויות האירוח שבהן
24 נשאה המערערת, מהטעם שעלויות האירוח הן חלק אינטגרלי מהתמורה הכוללת
25 ששולמה לאומנים הזרים בעד השירות, ועל כן אין לערוך הפרדה מלאכותית בין
26 מרכיבי העסקה.
27 8. המנהל הדגיש כי בהחלטתו נשמר העיקרון של 'ניטרליות המס', שלפיו אין ליצור
28 יתרון לאדם אחד על פני רעהו בגלל צורת מיסוי שונה. ככל שהמערערת הייתה
29 מתקשרת עם אומן ישראלי, שאינו תושב אזור אילת, היה אותו אומן נדרש לשלם
30 את מרכיב מס הערך המוסף בעסקה, ולכן ראוי ונכון לחייב את המערערת במס ערך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 מוסף בהתקשרות עם אומן מחו"ל, על מנת שלא ליצור אפליה בין האמנים. המנהל
2 הוסיף כי בהתאם להוראות סעיף 15(א)(2) בחוק אזור סחר חופשי באילת, נעשתה
3 העסקה בישראל, היות והאומנים אינם תושבי ישראל, המערערת היא החייבת במס
4 על פי הוראת תקנת 6 ד' בתקנות, ועל כן עליה לדווח על העסקאות, דבר שאותו
5 נמנעה מלעשות.
- 6 9. **בכתב הערעור** חזרה המערערת, בדרך ההפניה, על כל טיעוניה בהשגה. "**בנוסף**",
7 כפי שציינה במפורש בסעיף 12 בכתב הערעור, טענה המערערת כי יש להחיל על
8 השירותים שניתנו לה באמצעות האמנים הזרים את סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר
9 חופשי באילת, המעניק פטור ממס ערך מוסף במתן שירותים הניתנים באזור אילת
10 ע"י **תושב העיר אילת**. לטענת המערערת, הוראות סעיף 60 בחוק מס ערך מוסף,
11 ותקנה 6(א) **בתקנות מס ערך מוסף (רישום) התשל"ו-1976** (להלן- "**תקנות**
12 **הרישום**"), מחייבות עוסקים זרים להירשם במשרדי מס ערך מוסף ולמנות נציג
13 לפעול בשמם. נציגו של העוסק הזר יהא יחיד שמקום מושבו בישראל, או תאגיד
14 רשום בישראל ובכלל זה המערערת. אומן זר המגיע לאילת, אשר נרשם באמצעות
15 נציג, כגון המערערת, אינו חייב בתשלום מס הערך המוסף, בהתאם לחוק אזור סחר
16 חופשי באילת. עוד נטען כי קיימת הצדקה לרישום העוסקים הזרים במשרדי מס
17 ערך מוסף באילת בדיעבד, מהטעם שהשירותים בגינם מתבקש הפטור ממס, נועדו
18 לקידום ופיתוח התיירות באילת ולרווחת כלל תושביה.
- 19 10. **תמצית טענתו של המנהל** בכתב התשובה היא כי האמנים הזרים אינם תושבי העיר
20 אילת, שכן מרכז חייהם הוא מחוץ לעיר אילת. הודגש בכתב התשובה כי במהלך
21 הדיונים בהשגה טענה המערערת שהיא לא ייבאה **שירותים** מהאמנים הזרים, אלא
22 **טובין**, ואולם בערעור שהגישה טענה לראשונה כי יש לרשום את האמנים כעוסקים
23 תושבי אילת.
- 24 11. המנהל הדגיש כי העסקאות בענייננו הן עסקאות של רכישה וייבוא **שירותים**, ולא
25 עסקאות של ייבוא **טובין**. האמנים הזרים אינם תושבי אילת, על פי הגדרת ס' 5(ה)
26 בחוק אזור סחר חופשי באילת. רכישת שירותים מאמנים זרים מטילה על המערערת
27 את החובה לשלם מס בגין העסקאות, שכן, סעיף 15 בחוק מס ערך מוסף ותקנה 6
28 בתקנות קובעים כי בעסקה בישראל, שבה המוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ,
29 תחול חובת תשלום המס על הקונה, ובענייננו על המערערת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

12. אשר לטענה בדבר החזר הוצאות, טען המנהל כי ברוב המקרים סיפקה המערערת
לאמנים הוצאות שונות, כגון אירוח בבתי מלון וטיסות, בנוסף לסכומי הכסף
ששילמה לאומנים.
13. אשר לטענה החדשה שלפיה מאפשר הדין לרשום את האמנים כעוסקים תושבי
אילת, נטען כי טענה זו משנה את חזית המחלוקת באופן מהותי. רישום לצרכי מס
ערך מוסף לתושבי אילת אפשרי רק לתושבי העיר אילת כהגדרתם בחוק אזור סחר
חופשי באילת. עוד נטען כי המערערת אינה מוסמכת לייצג את האמנים הזרים, ובכל
מקרה אין מקום לרישום רטרואקטיבי, אשר נעשה במקרים חריגים בלבד.
14. **אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים, ואף שבמהלך דיון קדם המשפט
המלצתי לצדדים (בחום) להידבר ולסיים את המחלוקת בפשרה, מצאתי שאין
מנוס מקבלת בקשתו של המנהל להורות על מחיקת הטענה החדשה מכתב
הערעור. עוד מצאתי שיש לדחות את מרבית בקשותיה של המערערת.**

הבקשות

בקשה ראשונה, בקשתו של המנהל

15. ביום 18.10.2020 הגיש המנהל את בקשתו למחיקת טענות מכתב הטענות של
המערערת, בטענה כי בכתב הערעור הציגה המערערת טענה חדשה, שלא נטענה
בהשגתה. הודגש כי בערעורה טענה המערערת לראשונה כי העסקאות שערכה עם
האומנים הזרים הן למעשה עסקאות לרכישת שירותים **מעוסקים תושבי העיר
אילת**, ועל כן פטורות ממס מכוחו של ס' 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת. עוד
הוסיפה המערערת וטענה כי על המנהל להכיר באומנים הזרים כעוסקים תושבי
העיר אילת, ולרשםם ככאלה. המערערת הגדילה לעשות וטענה כי יש לבצע את
הרישום רטרואקטיבי, משנת המס הרלוונטית לערעור, שנת 2014. המנהל טען כי
המערערת העלתה טענות עובדתיות סותרות ביחס לסיווג העסקאות, תחילה טענה
המערערת שמדובר בעסקאות לרכישת **טובין** ואילו בכתב הערעור הועלתה טענה
חדשה שמדובר בעסקאות לרכישת **שירותים**.
16. **בתגובתה** מיום 9.1.2020, טענה המערערת כי מבחינה מהותית כבר בהשגה טענה כי
ניתנו לה **שירותים** על ידי האומנים הזרים. עוד טענה כי בהתאם להלכה הפסוקה,
אין לחסום את דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת ערעור
מס רק מהטעם שהן מועלות לראשונה בביהמ"ש. בענייננו מתקיימים התנאים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חייוני:

1 שנקבעו בפסיקה להעלאת טענה חדשה, שכן לא נגרם למנהל נזק דיוני מהעלאת
2 הטענה, היות והטענה הועלתה בהזדמנות הראשונה, עם הגשת כתב הערעור. גם
3 היעילות הדיונית לא נפגעה, היות שמדובר בטענה משפטית, הנשענת על בסיס
4 עובדתי קיים. אין בטענת המערערת לפגוע בתוקפו וחשיבתו של הליך ההשגה, היות
5 וכבר בהליך ההשגה העלתה המערערת טיעונים אלה. המערערת הוסיפה כי לא
6 **מדובר בטענה סותרת כפי שטען המנהל**, אלא בטענה משפטית הנסמכת על תשתית
7 עובדתית קיימת, שאינה סותרת את טענותיה בדיוני ההשגה. רכיב עובדתי בטענה
8 משפטית אינה הופך אותה לטענה עובדתית.
9 **17. המערערת הוסיפה וטענה כי בקשת המנהל אינה עולה בקנה אחד עם הוראות**
10 **תקנות סדר הדין האזרחי**, שכן הבקשה הוגשה בחוסר תום לב, מבלי שהמנהל פנה
11 אל המערערת בבקשה למחוק את הבקשה תוך 15 ימים, כאמור בתקנה 91 לתקנות
12 סדר הדין האזרחי. המנהל והמערערת ניהלו פגישה באמצעות תוכנת הזום, וכן
13 שיחה טלפונית, אך לא נעשתה פנייה מוקדמת כנדרש, והמערערת גילתה על העניין
14 לראשונה עם הגשת הבקשה.
15 **18. בתשובתו** לתגובת המערערת, מיום 23/11/20, חזר המנהל על טענותיו כי מדובר
16 בטענה נוספת וחדשה, בדבר רכישת שירותים, וכן בדבר רישום האומנים הזרים
17 כעוסקים בישראל. זאת ועוד. טענותיה של המערערת **סותרות זו את זו**, שכן מצד
18 אחד מדובר לטענתה בעסקאות **לייבוא טובין**, הפטורות ממס מכוח סעיף 5(א) בחוק
19 אזור סחר חופשי באילת, ומצד שני מדובר בעסקאות לרכישת **שירותים** הפטורות
20 מכוחו של ס' 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי. אשר **לתקנה 91 לתקסד"א**, טען המנהל
21 כי עוד בכתב התשובה הוא ציין כי הוא שומר לעצמו את הזכות לפנות בבקשה
22 למחיקת טענה חדשה שהעלתה המערערת בכתב הערעור.

בקשה שנייה

בקשת המערערת לקבלת מידע

26 **19. בקשה שנייה** הטעונה הכרעה היא בקשת המערערת, מיום 31.12.2020, **לחייב את**
27 **המנהל להשיב על שאלון** בהתאם לסעיף 110 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד**
28 **– 1984**. בבקשה פורט כי בדרישה מיום 26.8.2020 למתן מענה על שאלון, התבקש
29 המנהל להשיב על מספר שאלות, ובהן מה מספר הפעמים במהלך חמש השנים
30 האחרונות שבהן הוגשו בקשות על ידי חברות ישראליות צפוניות לאזור סחר חופשי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

1 באילת, או חברות זרות שלהן פעילות עסקית בעיר אילת, להירשם במע"מ אילת;
2 כמה מהבקשות אושרו בפועל; וכמה אושרו באופן רטרואקטיבי. בבקשה פורט כי
3 בתשובת המנהל מיום 15.10.20 נטען כי אין למערערת זכות מוקנית לפנות
4 בשאלונים למנהל, וכי לא מתקיימת תשתית ראייתית בדבר קיומה של אכיפה
5 בררנית, ועל כן לא ברור כיצד יסייע המידע המבוקש לביטול השומה. המערערת
6 טענה כי קיימת לה זכות עיון במידע הנוגע לצדדי ג', זאת מאחר ומידע שכזה נועד
7 להוכיח את טענתה בדבר אפלייתה לרעה לעומת נישומים אחרים בעלי מאפיינים
8 דומים, שכן מידע זה נגזר מזכות הטיעון, ומחובת רשות המנהלית לפעול בשקיפות
9 בהיותה נאמן ציבור. כאסמכתא הפנתה המערערת הפנה לרע"א 291/99 ד.ג.ד
10 **אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד נח(4) 221 (להלן - "**פרשת ד. נ.**
11 **ד.**"; רע"א 10144/06 **מדינת ישראל נ' פרמה גורי בע"מ** (מיום 9.2.10); ע"מ מרכז
12 34264-01-13 **ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה** (מיום 4.2.16). המערערת
13 הדגישה כי אין במענה על השאלון משום פגיעה בהוראות הסודיות או באינטרסים
14 של צדדי ג', שכן המערער לא ביקש לחשוף את שמותיהם של העובדים. עוד ציינה כי
15 נדמה שלא מדובר בשאלות המצריכות הקצאת משאבים רבים מצד המנהל, והפנתה
16 לע"מ 36860-01-17 **אליאס שירי נ' פקיד שומה גוש דן** (מיום 20.6.19).

17 20. המערערת הוסיפה וטענה כי טרם התגבשה תשתית ראייתית בדבר קיומה של
18 **אכיפה בררנית**, שכן במהלך חודש אוגוסט 2020 נמנעה ממנה האפשרות לגשת
19 למשרדי מע"מ אילת ולנסות להסדיר את ענין הרישום של המערערת כנציגת
20 האומנים הזרים, תוך בחינת האפשרות לרישום בדיעבד כתושבי העיר אילת
21 בהתאם לפסיקה בע"א 9453/10 **ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה**
22 **אילת** (מיום 10.6.13). את טענתה בדבר המניעה לקיום פגישה, צירפה המערערת את
23 תצהירו של מר אסף ישראל בן חמו, גזבר המערערת, שלפיו הוא נפגש ביום
24 26.8.2020 עם מר עודד מנצר, מנהל מע"מ אילת, בדיון שהתקיים אצל ראש העיר,
25 שבמהלכו סוכם על בחינת האפשרות לקיום פגישה בין תחנת מע"מ אילת לבין
26 המערערת בסוגיית האומנים הזרים. בשיחה טלפונית שהתקיימה לאחר מכן נמסר
27 כי הם אינם מוכנים להיפגש עם המערערת, על פי הנחיית הפרקליטות המייצגת את
28 המנהל, שכן הנושא מצוי בדיון בבית המשפט.

29 21. המערערת הדגישה כי המידע המבוקש רלוונטי להוכחת טענתה בדבר אכיפה
30 בררנית, שכן ככל שיתברר כי המנהל אפשר את רישומן של חברות זרות, שלהן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 פעילות עסקית באילת במשרדי מע"מ אילת באופן הפוטר אותן מתשלום מע"מ
2 באילת, משמעות הדבר היא כי יש לקבל את הערעור ולהורות על ביטול חלק ניכר
3 מהשומה מהטעם של אכיפה בררנית.
- 4 22. המנהל בהתנגדותו לבקשה ציין כי הבקשה הוגשה כחודשיים וחצי לאחר שהודיע
5 למערער על סירובו להשיב לשאלון, מבלי שניתן נימוק לכך שהבקשה מוגשת רק
6 עתה. המנהל הדגיש כי בהתאם לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין
7 בערעור), התשל"ו – 1976 לא יחולו תקנות סדר הדין האזרחי, המקנות לבעל דין
8 את הזכות להפנות שאלון לצד השני, בערעורי מע"מ, ובכל מקרה, מתעלמת הבקשה
9 מהמועדים הקבועים בתקנות סדר הדין האזרחי המהווים תנאי מקדים לגיבוש
10 זכותו של צד להגיש בקשה לבית המשפט בעניין זה.
- 11 23. המנהל הדגיש כי לא ניתנה החלטה מטעמו בנושא רישום האומנים הזרים כתושבי
12 העיר אילת, ועל כן לא ברור כיצד מבקשת המערערת להקדים את טענת האפליה
13 עוד לפני שהייתה פניה כלשהי למנהל בבקשה לרשום את האומנים הזרים כעוסקים
14 תושבי אילת. המנהל הדגיש שלא ברור מה מעמדה של המערערת בעניין זה, שכן
15 היא איננה מוסמכת לייצג את האומנים הזרים. עוד טען שהאומנים הזרים רשאים
16 לפנות אליו בבקשה לרושם כעוסקים תושבי אילת ורק לאחר שתינתן החלטתו
17 בעניין יהיה באפשרות מי מהאומנים הזרים לבחון האם יש מקום להעלות את טענת
18 האפליה. המנהל הפנה לבקשתו למחיקת טענות מכתבי הטענות, שגם במסגרתה
19 טען כי לא ניתן לברר במסגרת ערעור זה את שאלת רישום האומנים הזרים
20 כעוסקים בשעה שהם עצמם לא הגישו מעולם בקשה להירשם כעוסקים.
- 21 24. המנהל הוסיף וטען כי המערערת לא ביססה בדרך כלשהי את הטענה בדבר אכיפה
22 בררנית, אף לא הובהר בבקשה מהי מהות האכיפה הבררנית הנטענת. הרמז היחיד
23 מצוי בסעיף 7 בבקשה, ומגולם בטענה שככל שיתברר שהמנהל אישר רישומן של
24 חברות זרות שלהן פעילות עסקית באילת כעוסקות תושבות אילת, משמעות הדבר
25 שקיימת אכיפה בררנית המצדיקה ביטול שומה שהוצאה למערערת. לטענת המנהל
26 לא הונח כל בסיס לטענת האפליה או האכיפה הבררנית בשל מכלול הנימוקים
27 הבאים:
- 28 1. לא ברור כיצד רואה עצמה המערערת כשווה לחברות זרות שלגביהן נטען
29 שייתכן שהן נרשמו כעוסקות תושבות אילת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 2. לא הוצגה ראיה לבסיס עובדתי שממנו ניתן להתרשם כי המנהל אכן אפשר
2 רישום של חברות זרות כעוסקות תושבות אילת.
- 3 3. לא ברור כיצד רואה המערערת את הבסיס המשותף בין האומנים הזרים שעמם
4 התקשרה, לבין חברות זרות שלפי הטענה נרשמו כעוסקות תושבות אילת, שכן
5 אין חולק שאף אחד מהאומנים הזרים אינו חברה זרה שכזו.
- 6 25. המנהל הדגיש כי המערערת מנסה ליצור בדיעבד מציאות עובדתית ומשפטית שלא
7 התקיימה כלל ועיקר עת בוצעו העסקאות נושא המחלוקת. בדיעבד מנסה המערערת
8 לטעון שהיא רכשה **שירותים** ולא ייבאה **טובין**, שיש לרשום את האומנים הזרים
9 כעוסקים תושבי אילת, וכי יש לרושםם כך באופן רטרואקטיבי. טענות אלו לא נטענו
10 מעולם בפני המנהל בשלב הדיון המנהלי, ולמעשה עולה מטענות אלו כי כל עוד לא
11 תשונה המציאות העובדתית והמשפטית באופן רטרואקטיבי המערערת אינה זכאית
12 לפטור.
- 13 26. המנהל הדגיש שבהתאם להלכה הפסוקה שני תנאים הכרחיים ומצטברים צריכים
14 להתקיים כתנאי לחיובו להמציא תשובות ונתונים באשר לאכיפה בררנית: האחד,
15 **הנחת תשתית ראייתית ולו לכאורה בדבר קיומה של אכיפה בררנית**; השני, **ביסוס**
16 **המסביר כיצד המידע המבוקש יסייע לביטולה של השומה הספציפית**. המערערת
17 אינה עומדת בשני התנאים האמורים. עוד טען המנהל כי אין כל בסיס לסברה של
18 המערערת שלפיה לא מדובר בשאלות המצריכות הקצאה של משאבים רבים. נטען
19 כי לא מדובר בנתונים המצויים במרחק של לחיצת כפתור וכי מתן מענה יחייב
20 לפתוח מאות תיקים באופן ידני ולעיין בהם, דבר אשר ללא ספק יכביד על המנהל
21 ויגזול משאבים בלתי מבוטלים. מדובר במסע דיג אסור, שמטרתו לאתר מידע
22 שהמערערת סבורה שייתכן ויסייע לה או למי מהאומנים הזרים בהליך עתידי
23 כלשהו אשר יעסוק באפשרות לרישום אומנים זרים כעוסקים תושבי אילת, וזאת
24 מבלי שיש בידי המערערת אינדיקציה קלושה לקיומו של מידע שכזה, שבו אומנים
25 זרים נרשמים כעוסקים תושבי אילת, ובשעה שהמידע המבוקש מעולם לא היה חלק
26 מהמידע או מהנתונים שעליהם בוססה השומה שבמחלוקת.

הבקשה השלישית

בקשת המערערת להגשת ראיות נוספות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 .27. בקשה שלישית, מיום 31.12.2020, היא בקשתה של המערערת להגיש ראיות נוספות.
2 בבקשה צוין כי ביום 14.6.2020 אישר בית המשפט הסדר דיוני שלפיו הסכימו
3 הצדדים על הגשת עדויות ראשיות ותצהירים עובר לקיום קדם משפט בתיק.
4 בהתאם לאמור הוגשו תצהירים מטעם המערערת ביום 1.9.2020, ותצהיר מטעם
5 המנהל ביום 28.10.2020. בד בבד עם הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת
6 הוגשה הודעתה שלפיה "**המערער מבקש לשמור על הזכות להגשת תצהיר עדות**
7 **ראשית נוספים במסגרת ההליכים המקדמיים המתנהלים בתיק**". המערערת
8 טענה כי עקב התמשכות משבר הקורונה לא היה סיפק בידי משרד עורך דינה להגיש
9 את הבקשה להוספת ראיות במועד מוקדם יותר, שכן הגורמים הרלוונטיים היו
10 עסוקים בהתמודדות עם השלכות המשבר. ביום 23.12.2020 במסגרת, קדם
11 המשפט, ביקשה המערערת להגיש ראיות נוספות. בבקשתה פירטה המערערת כי
12 היא מבקשת להוסיף את תצהירו של מר רועי שוורץ, הבעלים של חברת 010 יזמות
13 בע"מ, אשר התקשרה עם המערערת למתן שירותי הפקה של פסטיבל הג'אז בעיר
14 אילת, שבו הופיעו אומנים זרים. החברה הייתה אחראית על היבטים רבים של
15 ההתקשרות שבין המערערת לסוכנים או לחברות המייצגות אומנים זרים שהופיעו
16 בפסטיבל. עוד נטען כי תוכן התצהיר ידוע היטב למנהל, שכן חקירתו של מר שוורץ
17 במשרדי המנהל הועברה לידי המערערת במסגרת הליך גילוי המסמכים, ומשכך לא
18 צפוי להיגרם למנהל כל נזק ראייתי או דיוני.
- 19 .28. הראיה השנייה שביקשה המערערת לצרף היא חוות דעת של מומחה במיסוי
20 בינלאומי. נטען שהעסקאות נושא השומה התבצעו אל מול אומנים זרים הפועלים
21 באמצעות עוסקים או חברות זרות, שלהם פעילות בישראל. חוות הדעת חיונית על
22 מנת לבאר את חובותיהם של עוסקים בחברות זרות בישראל, לרבות בדבר רישומם
23 במשרדי מע"מ, תוך בחינת השלכות המס על העסקאות נושא השומה. המערערת
24 הדגישה כי התיק מצוי בשלב מקדמי, עוד לפני דיון ההוכחות העתיד להתקיים בעוד
25 כחודשיים, ועל כן הגשת הראיות החדשות אינה צפויה להביא לדחיית מועד הדיון.
- 26 .29. **המנהל** הדגיש בהתנגדותו לבקשה כי הבקשה הוגשה כארבעה חודשים לאחר
27 שהמערערת הגישה תצהירי עדות ראשית מטעמה, וכחודשיים לאחר שהמנהל הגיש
28 תצהיר עדות ראשית מטעמו. בבקשה ניתן הסבר מעורפל, אשר אינו מבהיר מה
29 הקשר בין משבר הקורונה לבין האיחור, וכיצד יש במשבר הקורונה כדי לנמק איחור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 כה ניכר בבקשה. המנהל הדגיש כי בישיבת הקדם המסכמת העלתה המערערת
2 לראשונה את רצונה להגיש ראיות נוספות.
- 3 30. אשר לעד רועי שוורץ, פירט המנהל כי העד המבוקש מסר הודעה ביום 1.3.18,
4 ומבחינת המנהל אין מניעה לצרף את ההודעה שמסר כמוצג לתיק בית המשפט ובכך
5 לייתר את הצורך בהגשת תצהיר עדות נוסף לתיק ובזימונו של העד לחקירה נגדית.
6 ככל שהמערערת מעוניינת להוסיף גרסה אחרת לזו שנמסרה על ידי מר שוורץ, אין
7 להיעתר לבקשה, מהטעם שלא הוצג הסבר של ממש מדוע נזכרה המערערת רק עתה
8 בצורך להעידו, בשעה שהיא עצמה הודתה בכך שהודעתו של מר שוורץ הועברה
9 אליה במסגרת הליך גילוי המסמכים. זאת ועוד, המערערת לא הבהירה האם
10 ברצונה להעיד את מר שוורץ גם לעניינים אחרים שלא עלו בהודעתו, אף לא ציינה
11 מה המשקל והרלוונטיות שלהם לביטול השומה. המנהל הוסיף שככל שהמערערת
12 אינה מסתפקת בגרסתו של מר שוורץ אלא מבקשת להציג גרסה חדשה, יש לאפשר
13 למנהל להיערך להגשת ראיות נוספות.
- 14 31. אשר לבקשה להגיש חוות דעת של מומחה למיסוי בינלאומי, נטען כי שאלת החובות
15 של עוסקים בחברות זרות בישראל, לרבות רישומן במע"מ, היא בראש ובראשונה
16 שאלה משפטית מובהקת, אשר התשובה לה מצויה בהוראות הדין בישראל, ועל כן
17 אין צורך בחוות דעת של מומחה בעניין זה. חוות דעת שכזו, כך נטען, תשיג באופן
18 מובהק את גבול מומחיותו של בית המשפט. זאת ועוד, כפי שנטען בבקשתו למחיקת
19 טענות מכתב הערר, גם אם היה מקום לרשום את האומנים הזרים כעוסקים
20 בישראל, ועמדתו של המנהל היא שאין מקום לכך, עדיין היה עליהם להיות מוכרים
21 כ'תושבי אילת' במובנו של חוק אזור סחר חופשי באילת. לא זו בלבד, אלא שהיה
22 עליהם להראות שהם זכאים לרישום כעוסקים 'תושבי העיר אילת' באופן
23 רטרואקטיבי. עוד טען המנהל כי המערערת אינה מוסמכת כלל ועיקר לייצג בפניו
24 מי מהאומנים הזרים. הודגש כי הלכה למעשה לא הוגשה למנהל כל בקשה לעניין
25 רישומם של האומנים הזרים בישראל כעוסקים באזור אילת, אף לא ניתנה החלטה
26 בעניין זה שעליה ניתן לערער בבית המשפט. מכאן, שגם אם תצליח המערערת לשכנע
27 כי הדין מטיל חובת רישום על האומנים הזרים במע"מ ישראל, בשל אופייה
28 המשפטי של השאלה, אין צורך בחוות דעת של מומחה, ובכל מקרה אין בכך כדי
29 לסייע למערערת לבטל את שומת העסקאות שהוצאה לה, כיוון שלא מדובר
30 בעוסקים שהם תושבי אילת, במובנו של חוק אזור סחר חופשי באילת. המנהל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

1 הדגיש כי הגשת חוות דעת של מומחה בשלב זה מחייבת מתן אפשרות למנהל
2 להשלים את ראיותיו, ועל כן הגשת חוות דעת שכזו עלולה להביא לדחיית דיון
3 ההוכחות שנקבע, היא אף תגרום לסרבול והארכת ההליך.
4

דיון והכרעה

הבקשה למחיקת טענות מכתב הערעור

7 32. המחלוקת הראשונה הטעונה כאמור הכרעה היא בשאלה האם יש למחוק את
8 טענתה החדשה של המערערת מכתב הערעור, כפי שטען המנהל בבקשתו.

9 33. אף שהמלצתי כאמור לצדדים להידבר ביניהם פעם נוספת, ולסיים את המחלוקת
10 בפשרה, עוד לפני דיון ההוכחות, מצאתי שאין מנוס מקבלת בקשתו של המנהל.

11 34. הכלל שנקבע בהלכה הפסוקה, כפי שסוכם על ידי כב' השופט ע' גרוסקופף בע"א
12 9838/17 גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ – תל אביב-יפו (מיום
13 31.12.2019) (להלן- "פרשת גבעות דוד"), הוא כי -

14 "... ניתן להעלות בערעור המס רק את אותן טענות שנטענו בהליך
15 ההשגה. לעניין זה נקבע כי "בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו
16 מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור" (רע"א 77/14 ליבוביץ נ'
17 פקיד שומה גוש דן, פסקה 11 (6.3.2014)). ובדומה לכך, כי "על דרך הכלל
18 נישום שכשל בניסיונו להביא לביטול חיוב במס, יישא בתשלום המס, ולא יזכה
19 לנסות את מזלו בשנית, או לערוך 'מקצה שיפורים' בשלב הערעור" (ע"א
20 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד,
21 פסקה 41 (5.7.2011); ראו בנוסף: ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ
22 נ' פקיד שומה חולון, פסקה 28 (13.10.2015)) (להלן: "עניין ינקו"); עמ"ה
23 (מחוזי ת"א) מיקרוקול נ' פקיד שומה (31.12.1993). השופטת ברכה אופיר
24 (תום))."

25 35. החריג לכלל זה, אשר סוכם על ידי כב' השופט ע' גרוסקופף ברע"א 7034/19
26 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (3), פסקה 15 (מיום 31.12.2019) קובע כי -

27 "בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור
28 מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא
29 שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ'
30 פקיד שומה תל-אביב, פ"ד יח (2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר
2 לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי
3 בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי
4 ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס
5 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015); עניין ינקו,
6 בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה
7 נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01 ועקנין נ' פקיד שומה
8 ירושלים, פסקה 4 (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית
9 המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד;
10 לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך
11 ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28)".
- 12 36. טענתה של המערערת בכתב הערעור, כי יש לרשום את האומנים הזרים כתושבי
13 העיר אילת, בדיעבד לשנות המס שבערעור, לראות אותה כרוכשת שירות מתושבי
14 העיר אילת, וכפועל יוצא לקבוע שהיא עצמה פטורה ממס על פי הוראות חוק אזור
15 סחר חופשי באילת, לא נטענה בפני המנהל, וממילא גם לא נדונה. טענה זו אינה
16 מופיעה בהשגה שהגישה המערערת ביום 11.9.2019 (ואשר צורפה לכתב הערעור),
17 היא אף לא הוזכרה על ידי המנהל בהחלטתו בהשגה, על פי הנימוקים להחלטה
18 בהשגה (אשר צורפו גם הם לכתב הערעור).
- 19 37. מדובר אפוא בטענה חדשה המועלת לראשונה בכתב הערעור ואשר לא נדונה בדיון
20 בהשגה. כפי שהודגש בהלכה הפסוקה, הכלל הוא שאין להתיר העלאת טענות
21 חדשות בכתב הערעור, והשאלה הנשאלת היא האם מתקיים בענייננו החריג שנקבע
22 לכך בהלכה הפסוקה. השיקולים המנחים את בית המשפט בבואו להתיר העלאת
23 טענה חדשה בכתב הערעור הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד, לא תפגע היעילות
24 הדיונית, ולא ייפגע תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה. שלושת השיקולים
25 האמורים מובילים לכך שלא מתקיים בענייננו החריג המתיר העלאת טענה חדשה.
- 26 38. הטענה החדשה שטענה המערערת בכתב הערעור, שלפיה יש לרשום את האומנים
27 הזרים כתושבי העיר אילת בדיעבד, לראות אותה כרוכשת שירותים מתושבי אילת,
28 וכפועל יוצא לפטור אותה ממס המוקנה לתושבי אילת על פי חוק אזור סחר חופשי
29 באילת, אינה טענה משפטית חדשה הנסמכת על המסכת העובדתית שנדונה בפני
30 המנהל, אלא היא טענה המחייבת את שינוי מעמדם של האומנים הזרים, שאינם צד



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 להליך שלפני, לצורך קבלת הפטור הנטען ממס. מבלי להביע כל עמדה לעניין
2 זכאותם של האומנים הזרים להירשם כ'תושבי אילת', סוגיית רישומם אינה סוגיה
3 טכנית פורמלית, כי אם שאלה מורכבת, המחייבת בחינה עובדתית ומשפטית כאחד,
4 בהתאם לנסיבותיו של כל אמן זר בנפרד ובפני עצמו. בפועל לא הוגשה למנהל בקשה
5 של כל אחד מהאומנים הזרים להירשם כתושב העיר אילת לשנות המס שבמחלוקת,
6 לא בזמן אמת, אף לא בדיעבד, לא במישרין, ולא בעקיפין-באמצעות נציג. המנהל
7 ממילא לא בחן כאמור בקשה שכזו ולא הביע עמדתו בסוגיה. גם אם יוגשו הבקשות
8 האמורות, אין כל וודאות שהאומנים הזרים יהיו זכאים בסופו של יום, להירשם
9 כתושבי העיר אילת. בוודאי שנוכח ההלכה הפסוקה, אין כל וודאות שניתן יהיה
10 לרושםם כתושבי העיר אילת בדיעבד, לשנות המס הרלוונטיות לערעור.
- 11 39. הטענה החדשה שהעלתה המערערת לראשונה בכתב הערעור אינה יכולה להתברר
12 לראשונה בבית המשפט, ועליה להתברר תחילה בפני המנהל, שהוא הרשות
13 המנהלית המוסמכת להכריע בשאלת הרישום. לבית המשפט הזן בערעורי מס,
14 מסורה אמנם הסמכות הרחבה לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה או לבטלה,
15 אף לפסוק בדרך אחרת, כאמור בסעיף 83 בחוק מס ערך מוסף, על מנת להבטיח מס
16 אמת. ואולם לצד זאת עליו לבחון את סבירותה של ההחלטה המנהלית, ולא להחליף
17 את שיקול דעת הרשות המוסמכת בשיקול דעתו. הטענה הנטענת מחייבת אפוא
18 מיצוי ההליכים בפועל בפני המנהל, והדיון בטענה לראשונה בבית המשפט פוגע
19 בהליך ההשגה ובסמכויות שהוקנו למנהל. ממילא לא מדובר בטענה שעליה יכול
20 המנהל להשיב בכתב התשובה או במהלך בירור הערעור, מבלי שהוגשה לו בקשה,
21 מבלי שנערכו על ידו הבדיקות הדרושות, ומבלי שהפעיל את שיקול דעתו, ועל כן
22 מדובר בפגיעה באפשרותו של המנהל להתגונן בהליך שבפני.
- 23 40. מעבר לדרוש אציין כי המערערת לא הציגה במסגרת תצהירי העדות הראשית
24 שהגישה ראיות כלשהן המאפשרות לדון בגדרו של הערעור בטענתה בדבר זכאותם
25 של אומנים זרים, כאלה ואחרים, להירשם כתושבי אילת. לתצהירי עדות ראשית
26 מטעם המערערת לא צורפו פרטי זיהוי של האומנים הזרים, פרטי ההתקשרות עמם,
27 תקופת פועלם באילת, ושאר הפרטים הדרושים להכרעה בסוגיה זו. במצב דברים
28 זה, אין באפשרות בית המשפט לדון בטענה החדשה שהועלתה על ידי המערערת
29 בכתב הערעור, למעט דיון אקדמי שאין לו כל הצדקה. לדיון בטענה ל תהיה במצב
30 דברים זה כל נפקות לעניין השומה ולעניין החבות במס (וראו לעניין זה את פסק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 הדין בע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ
2 **אשדוד (מיום 5.7.2011)**, הקובע כי יש צורך בקיומה של תשתית עובדתית
3 מספקת לשם הדיון בטענה החדשה).
- 4 41. הותרת הטענה החדשה על כנה תוביל אף לפגיעה ביעילות הדיונית, במיוחד בשל כך
5 שהמחלוקת האמורה לא לובנה תחילה בפני פקיד השומה, לא מבחינה עובדתית, אף
6 לא מבחינה משפטית. בקשותיה השונות של המערערת, כפי שאפרט להלן, מדגישות
7 בעייתיות זו, שכן נוכח העדר ליבון נדרש ו'מסוימות' מתבקשות אך עתה בקשות
8 שונות, שהיה על המערערת להגישן עוד לפני הגשת ראיות, ובוודאי שלפני קביעת
9 התיק לשמיעת ההוכחות. מבחינה יעילות דיונית אין מקום לעיכובים בבירור
10 הערעור, לא רק בשל האינטרס הציבורי של ניהול הליכים בבית המשפט בצורה
11 יעילה, אלא גם בשל אינטרס הציבור בגביית מס, הנדחית עד סיום ההליכים בבית
12 המשפט, ככל שבסופו של יום ידחה הערעור.
- 13 42. לא מצאתי שיש מקום להורות בענייננו על החזרת הדיון לשלב ההשגה, שכן טענתה
14 של המערערת בעניין רישום האומנים הזרים כתושבי אילת היא טענה בעלת אופי
15 תאורטי ואקדמי בשלב זה. לא זו בלבד שטרם הוגשה למנהל בקשתם של האומנים
16 הזרים להירשם כתושבי אילת, מדובר בכוונה עתידית בלבד להגיש בקשה זו, אם
17 בכלל. בסעיף 13 בתצהיר עדותו הראשית של מר יוסף חן, מנכ"ל המערערת, פורט
18 כי "התחלנו בתהליך במסגרתו אנו עתידים לנות לסוכניהם של האומנים הזרים,
19 אשר להם פעילות בישראל, על מנת שיירשמו במשרדי מע"מ אילת, תוך הגשת
20 בקשה שרישומם יוכר בזיעבד, אולם כתוצאה ממשבר הקורונה הדבר טרם יצא
21 לפועל". ההצהרה אינה מבארת באילו פעולות בדיוק החלה המערערת לנקוט, מי
22 הם האומנים הזרים שבהם מדובר, האם מדובר ביחידים או בחברות, האם אותם
23 אומנים זרים הם חלק מהמהלך, האם ייפו אותם אומנים זרים את כוחה של
24 המערערת לבקש עבורם בקשות, להירשם בשמם, או האם מינו אותה לנציגתם. על
25 כל פנים, קשה להימנע מהרושם שמדובר בכוונה ערטילאית להתחיל במהלך שטרם
26 בא לעולם, ואין כל אפשרות לברר בשלב זה את סיכוייו. במצב דברים זה, לא ברור
27 האם כתוצאה מההליך שבו מבקשת המערערת לנקוט תזכה המערערת בפטור ממס
28 שהוא תכלית טענתה החדשה.
- 29 43. לפיכך מצאתי שאין מנוס מלקבל את הבקשה ולהורות על מחיקה מכתב הטענות
30 של הטענה החדשה שלפיה יש לרשום את האומנים הזרים כתושבי העיר אילת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

1 **בדיעבד, לראות את המערערת כרוכשת שירות מתושבי אילת, וכפועל יוצא לפטור**
2 **את המערערת ממס.**

3

4

דרישה להשיב על שאלון והטענות לאפליה

5 44. סוגיה שנייה שיש להכריע בה היא באשר לחיובו של המנהל להשיב למערערת על
6 שאלון ששלחה, ובאשר לטענה המשתמעת מבקשתה **לאפליה או לאכיפה ברונית.**

7 45. בקשה זו של המערערת כרוכה ושלובה בטענתה החדשה, שלפיה זכאית היא לפטור
8 ממס כרוכשת שירות מתושבי אילת, הואיל ויש לרשום את האומנים הזרים כתושבי
9 אילת, באופן רטרואקטיבי, לשנות המס שבמחלוקת. משמצאתי שיש להורות על
10 מחיקת הטענה האמורה מכתב הערעור, ממילא מתייתר הדין בבקשה.

11 46. מעבר לדרוש אציין כי מבחינה דיונית, מעבר לכך שהליך הגילוי והעיון במסמכים
12 הסתיים זה מכבר, תצהירי העדות הראשית הוגשו, ובקדם המשפט המסכם נקבע
13 דיון לשמיעת ההוכחות, ועל כן הסתיים שלב גילוי המסמכים זה מכבר, תקנות **מס**
14 **ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו – 1976**, מחריגות את הסדר
15 גילוי המסמכים שנקבע בתקנות סדר הדין האזרחי, לרבות את החובה להשיב על
16 שאלון (ומכוח סעיף 25 בחוק הפרשנות, היא מחריגה גם את ההסדר הקבוע **בתקנות**
17 **סדר הדין האזרחי, התשע"ט – 2018**). אינני סבורה שמתן **תשובה לשאלון** הוא
18 נגזרת של זכות הטיעון (בניגוד לגילוי מסמכים בעניין המידע שעמד ביסוד החלטת
19 המנהל נושא הערעור, אשר הוכר כנדבך בזכות הטיעון ברע"א 291/99 ד.נ.ד.
20 **אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד נח(4) 221 (להלן - "**פרשת**
21 **ד.נ.ד.**)). כפי שבכול הליך מנהלי לא עומדת לעותר זכות לקבלת תשובה לשאלונים,
22 כך גם בענייני מסים.

23 47. עוד אציין מעבר לדרוש, כי גם אם נשקיף על הבקשה כבקשה **לגילוי מסמכים** או
24 **מידע**, אין מקום בענייננו להורות על גילוי המידע המבוקש.

25 48. המבחנים לגילוי המסמכים בענייני מס דומים בעיקרם למבחנים שנקבעו לעניין
26 גילוי מסמכים בתקנות סדר הדין האזרחי. גילוי המסמכים בהליכי מסים נועדו
27 לאפשר את ניהול ההליך המשפטי **בשקיפות** בין בעלי הדין, מתוך **הגינות דיונית**,
28 על מנת שניתן יהיה לחדד את המחלוקות בין הצדדים, לברר עד תום ולהגיע **לחקר**
29 **האמת**, שהיא תכליתו של ההליך המשפטי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 49. נקודת המוצא בעניין גילוי המסמכים היא מידת הרלוונטיות של המסמכים להליך.
2 לצד המגמה הליברלית בפרשנות הרלוונטיות של מסמכים להליך, הנוטה לגילוי
3 מרבי לשם חשיפת האמת, שהיא תכליתו של ההליך השיפוטי, נשקלת גם היעילות
4 הדיונית, המחייבת את צמצום היקף הגילוי למסמכים החיוניים, הנחוצים לשם
5 בירור המחלוקת בין הצדדים. זאת ועוד, כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, ערך גילוי
6 האמת אינו ערך מוחלט, ולעיתים קיימת התנגשות בינו לבין ערכים אחרים,
7 המביאה לכרסום בהיקף הגילוי, בעיקר נוכח ערכים המוגנים באמצעות חיסיון.
8 50. חובת הגילוי בענייני מסים נגזרת בעיקרה מיחס 'מקבילית הכוחות' בין מידת
9 הרלוונטיות של המסמכים המבוקשים, לבין חובת הסודיות המוטלת על רשויות
10 המס, והחיסיון היחסי הנגזר מחובה זו, אשר יוסר, בהתאם להלכה הפסוקה,
11 בנסיבות חריגות במיוחד. כפי שהודגש על ידי כב' השופט י' עמית ברע"א 9153/12
12 מנהל מס ערך מוסף, אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (מיום 25.2.2013),
13 (להלן - "פרשת הקורנס"), שאלת הרלוונטיות של מסמך, קודמת לשאלת החיסיון,
14 וככל שהמסמך אינו רלוונטי, אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת
15 החיסיון. יחד עם זאת, סוגיית הרלוונטיות וסוגיית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין
16 זו מזו, נוכח "מקבילית הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות של
17 המסמך גדולה יותר, וככל שהמסמך חיוני יותר לקידום עניינו של אחד הצדדים,
18 ייתן לכך בית המשפט משקל באיזון בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת החלטתו
19 האם להורות על הסרת החיסיון היחסי אם לאו.
20 51. הכלל שנקבע בהלכה הפסוקה לעניין גילוי בהליך מס עוסק בעיקרו במידע ששימש
21 את המנהל בהחלטה נושא הערעור. כפי שנקבע בפרשת ד.נ.ד. וכן ברע"א 302/09
22 יניב נסים נ' פקיד שומה גוש דן (מיום 5.8.09) (להלן - "פרשת נסים"), כאשר שימשו
23 המסמכים שגילויים מבוקש את המנהל, או עמדו לנגד עיניו, גוברת חובת הגילוי,
24 שהיא כאמור נגזרת של זכות הטיעון, על פני החיסיון היחסי הקבוע בדיני המס,
25 בעוד שמסמכים שלא שימשו את המנהל בהחלטתו, נותרים חסויים. כפי שנקבע
26 בפרשת נסים, אין להציג בנסיבות אלו את הנתונים הגלומים באותם מסמכים, גם
27 בעילום שם.
28 52. אשר לטענת האפליה שביסוד הדרישה לקבלת מידע בענייננו, בהתאם להלכה
29 הפסוקה, מוטל על הטוען לאפליה, להניח תשתית ראייתית, ולו לכאורה, לאפלייתו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 לעומת נישומים אחרים הנמנים על אותה קבוצה, וכן לשכנע את בית המשפט
2 במידת הרלבנטיות הלכאורית של המידע המבוקש לשומה נושא הערעור.
3 53. המערערת ציינה במפורש בבקשתה כי "טרם התגבשה תשתית ראייתית בדבר
4 קיומה של אכיפה בררנית", ואכן, בהינתן העובדה שהחלטת המנהל בעניין רישום
5 האומנים הזרים טרם ניתנה, מקדימה הבקשה את זמנה. זאת ועוד. המידע
6 שהתבקש הוא "מה מספר הפעמים במהלך חמש השנים האחרונות שבהן הוגשו
7 בקשות על ידי חברות ישראליות צפוניות לאזור סחר חופשי באילת, או חברות זרות
8 שלהן פעילות עסקית בעיר אילת, להירשם במע"מ אילת; כמה מהבקשות אושרו
9 בפועל; וכמה אושרו באופן רטרואקטיבי. לא ברור כיצד נמנית המערערת על קבוצת
10 החברות הישראליות הצפוניות לאזור אילת, או על קבוצת החברות הזרות שלהן
11 פעילות עסקית באילת. לא ברור מהבקשה כיצד יש במידע כדי להשליך על חבות
12 המס של המערערת.
13 54. ראוי להזכיר בהקשר זה את קביעותיו של כב' השופט שי' בורנשטיין בע"מ (מרכז)
14 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא
15 (מיום 19.11.17)(להלן- "פרשת ברודקום"), שם נקבע כי הניסיון לבסס טענת
16 אפליה על דמיון נסיבתי, בהעדר כל תשתית ראייתית לטענת אפליה, דינו להידחות,
17 שכן כל מקרה נבדק לגופו, וההחלטות בעניינו של כל נישום מתקבלות באופן פרטני,
18 בהתאם לנסיבות הקונקרטיות. מסירת מידע אודות נישומים אחרים תחייב הצגת
19 מלוא מכלול העובדות הפרטני של כל אחד מהמקרים, ותחייב דיון מעמיק בעניינם
20 של נישומים אחרים. ככל שתאורטית נפלה שגגה ביחס לנישום מסוים, לא יהיה בכך
21 כדי להשליך על עניינם של נישומים אחרים, שכן אין לכבול את הרשות בטעויותיה,
22 ככל שהיו כאלו. ככל שבבירור המחלוקת העיקרית יימצא כי המנהל יישם את
23 הוראות הדין כשורה, אין למעשה רלוונטיות לשאלה מה נעשה בשומות של נישומים
24 אחרים.
25 (ראו גם החלטת כב' השופט מ' אלטוביה בע"מ (ת"א) 5926/04 עמרם אבנר נ' פקיד
26 שומה נתניה, (מיום 22.8.04); החלטת כב' השופט א' סטולר בע"מ (מרכז) 34264-
27 01-13 ניאופרם בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיום 4.2.2016); החלטת
28 כב' השופטת א' ויינשטיין בע"מ 15343-10-15 שמורי המרכז בע"מ נ' מנהל מס ערך
29 מוסף חדרה (מיום 21.1.17); והחלטת כב' השופטת י' סרוסי בע"מ (ת"א) 50811-
30 07-16 פלוני נ' רשות המסים (מיום 10.9.17).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

1 55. מדובר אפוא בטענה בעלמא, בוודאי כאשר היא נטענת בשפה רפה עוד בטרם ניתנה
2 כל החלטה בעניין רישום העוסקים הרלוונטיים, והיא אינה מצדיקה גילוי מסמכים
3 או מידע, מבלי שהוצגה ראשית ראיה לביסוס דרישה כאמור או לקיומה של אפליה,
4 הן מאחר ואין בכך כדי להצביע על **חיוניות המידע** לבירור המחלוקת בערעור שבפני,
5 הן בשל חזקת **תקינות ההליך המנהלי**, הן בשל עיקרון היסוד של **חיסיון המידע**
6 המצוי בידי רשויות המס (וראו גם רע"א 7998/17 פלוני נ' רשות המיסים - פקיד
7 **שומה תל-אביב** (מיום 13.11.2017); רע"א 5779/19 **שירי אליאס ואח' נ' פקיד**
8 **שומה גוש דן** (מיום 11.11.2019)).

9 56. אשר על כן, אני דוחה את בקשתה של המערערת לחייב את המנהל להשיב על שאלון,
10 או לגלות לה את המידע המבוקש בדרך אחרת.

11

12

בקשה שלישית

13

בקשה להוספת ראיות

14 57. בקשתה האחרונה של המערערת היא להוספת תצהיר עדות ראשית נוסף של מר רועי
15 שוורץ, וכן חוות דעת של מומחה במיסוי בינלאומי.

16 58. הסבריה של המערערת באשר לעיתוי הגשת הבקשה להוספת תצהיר נוסף, אינם
17 מניחים את הדעת, במיוחד על רקע הוראות תקנות סדר הדין האזרחי, אשר נועדו
18 לקבוע מסגרת דיונית מוגדרת של סדרי דין, במטרה להבטיח, לצד בירור האמת, גם
19 את היעילות הדיונית, ואת אינטרס הציבור. על הצדדים מוטלת החובה להגיש את
20 כלל ראיותיהם בחבילה אחת, במועדים שנקבעו בהחלטת בית המשפט, במיוחד
21 בשעה שיש בהגשת ראיה באיחור כדי לשנות את סדר הבאת הראיות. הצהרת
22 הצדדים שלפיה הם שומרים לעצמם את הזכות לבקש הגשת ראיות נוספות, אין בה
23 כדי להקנות להם את הזכות האמורה, ולאפשר להם לשנות מסדרי הדין. כפי שציין
24 המנהל בתגובתו, הודעתו של העד שאת תצהירו מבקשת המערערת להוסיף היה
25 בידי המערערת, ואין כל הצדקה לכך שעדותו לא הובאה בתצהיר במועדים שנקבעו
26 בהחלטתי בדבר הגשת התצהירים.

27 59. המערערת לא ביארה בבקשתה מהי תרומת התצהיר המבוקש לבירור המחלוקת
28 בתיק, ולא ברור האם העדות נחוצה לשם הטענה שנמחקה מכתב הטענות, או לשם
29 הוכחות טענותיה האחרות של המערערת. קבלת הבקשה עלולה לפגוע בניהול הדיון,
30 הקבוע כאמור להוכחות, בשל הצורך לאפשר גם למנהל להשלים ראיותיו בעקבות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-12-69574 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

1 הגשת הראיות האחרות. על אף הקושי בקבלת הבקשה, בשים לב לקשיים שמקורם
2 במגפת הקורונה, אשר צוינו בבקשה באופן מעורפל, ולכך שהרפורמה בתקנות סדר
3 הדין היא בראשית דרכה, מצאתי שמדובר בפגם שאותו ניתן לרפא בפסיקת הוצאות
4 לטובת המנהל, ולפיכך אני מתירה את הגשת התצהיר של מר רועי שוורץ בתוך 10
5 ימים.

6 60. אשר לבקשה להגיש חוות דעת של מומחה בתחום המיסוי הבינלאומי, מעבר לכך
7 שיש לדחות את הבקשה בעקבות מחיקת הטענה החדשה מכתב הטענות, יש לחות
8 אותה גם לגופה.

9 61. סעיף 20 בפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות")

10 מסמיך את בית המשפט לקבל חוות דעת מומחה כראיה בתיק, בזו הלשון-

11 "בית המשפט רשאי, אם אין הוא רואה חשש לעיוות דין, לקבל כראיה,
12 בכתב, חוות דעתו של מומחה בשאלה שבמדע, שבמחקר, שבאמנות או
13 שבידיעה מקצועית (להלן - חוות דעת), ותעודה של רופא על מצב בריאותו
14 של אדם (להלן - תעודת רופא)."
15

16 62. העיקרון העומד בבסיס הוראה זו נעוץ בייחודיותה של עדות המומחה, שאינו מעיד

17 על עובדות, כפי שעושים עדים אחרים, אלא על מסקנות, שהן "סברות" (ראו י

18 קדמי, על הראיות, הוצאת דיונון תש"ע-2009 חלק שני (להלן - "קדמי בספרו") עמ'

19 754-755).

20 63. יחד עם זאת, קובע סעיף 57ב' בפקודת הראיות כי-

21 "כל דין הוא מן המפורסמות שאינן צריכות ראיה, אם אין הוראה

22 אחרת משתמעת."

23 64. סעיף 57ב' בפקודת הראיות מגלם את העיקרון שלפיו בית המשפט אינו נזקק לחוות

24 דעת מומחה באשר לדין, משמעותו ויישומו, למעט לעניין הדין הזר (ראו קדמי

25 בספרו, עמ' 948; רע"א 1115/20 דקל קינן נ' פקיד שומה חיפה (מיום 15.3.2020),

26 65. אשר על כן אינני מתירה את הגשת חוות הדעת של מומחה בתחום המיסוי

27 הבינלאומי.

28

29

סיכום

30 66. מצאתי כאמור שאין מנוס מקבלת בקשתו של המנהל, ולפיכך אני מורה מחיקה

31 מכתב הערעור של הטענה החדשה שהעלתה המערערת ואשר לא נדונה בהשגה,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 69574-12-19 התאגיד העירוני לתיירות אילת בע"מ (חל"צ) נ' אגף המכס
והמע"מ - אילת

תיק חיצוני:

- 1 שלפיה יש לרשום את האומנים הזרים כתושבי העיר אילת, בדיעבד, וכפועל יוצא
2 לפטור את המערערת ממס כרוכשת השירותים מתושבי העיר אילת.
3 67. מצאתי שיש לקבל את בקשת המערערת להגיש תצהיר עדות ראשית של מר שוורץ,
4 והוא יוגש תוך 14 ימים. שאר בקשותיה של המערערת נדחות.
5 68. המערערת תשלם למנהל את הוצאותיו בגין הבקשות, בסכום כולל של 15,000 ₪,
6 בתוך 30 ימים.

7

8

9

10

11

12

ניתנה היום, כ"ח שבט תשפ"א, 10 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

13



יעל ייטב, שופטת

14
15