



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

יוגן הנדסה בע"מ

המערערת

נגד

מנהל מע"מ אשדוד

המשיב

החלטה

1

מבוא

1. בקשה שכותרתה "בקשה לגילוי מסמך ספציפי", שבגדרה ביקשה העוררת לקבל מהמשיב, מנהל מס ערך מוסף אשדוד (להלן- "המנהל"), רשימה של עובדי חברה אשר הנפיקה לה חשבוניות מס, אשר, לטענת המנהל, הוצאו לה שלא כדין.
2. המערערת עוסקת במתן שירותי הנדסה בתחום בקרת איכות, תשתיות, כבישים, מנהרות וגשרים עבור מזמינים שונים, ביניהם משרדי ממשלה, גופים ציבוריים וקבלנים. את העבודות מבצעת המערערת באופן עצמאי, באמצעות 50 עובדיה, וכן באמצעות קבלני משנה, בהתאם לצרכי העבודה.
3. הבקשה הוגשה במסגרת ערעור שהגישה המערערת לפי סעיף 83 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף"), ועל פי תקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור) התשל"ו-1976 (להלן- "תקנות סדרי הדין"), על החלטת מנהל תחום ביקורת מע"מ אשדוד, לדחות את השגת המערערת על שומת תשומות שלפיה חויבה במס בסכום כולל של 385,584 ₪ לשנים 2014-2015 ולחודש ינואר 2016.
4. בנימוקי ההחלטה נושא הערעור נכתב כי-
 "בביקורת שנערכה לעסקך לתקופות המצוינות בטבלה לעיל, נמצא כי דרשתם חשבוניות מס על שם חברת "ורטוז", כאשר האדם שממנו קבלתם את השרות והחשבוניות קרסונוב אנדרי, עזב את ישראל, בטרם צאת החשבונית הראשונה אליכם, ובטרם חתימת החוזה, שכביכול נחתם מולכם. אם כן- מי סיפק את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 השרות? זאת כאשר האדם השני בחברה- פבלוב דניס, אינו מכיר אותכם, ומכחיש
2 הוצאת חשבוניות אליכם. כמו כן, גם מגרסאותיכם נובע כי הוצאו לכם חשבוניות
3 ע"ש "ורטוז" שלא כדין על ידי קרסנוב אנדרי, כאשר זה הציג לכם מסמך מינוי
4 כמורשה חתימה בחברת "ורטוז" מתאריך 20/12/13, בעוד שיצאו אליכם
5 חשבוניות מס כבר מחודש 10/13..."
5. על פי האמור בכתב הערעור, בסוף שנת 2013 התקשרה המערערת עם קבלן משנה
6 בשם ורטוז בע"מ (להלן- "ורטוז"), למתן שירותי הנדסה בפרויקט רכבת קו העמק.
7 ביום 3.1.14 נחתם ההסכם למתן השירותים בינה לבין ורטוז באמצעות מורשה
8 החתימה מטעמה של ורטוז, מר אנדריי קרסנוב (להלן- "קרסנוב"). לפני החתימה
9 על ההסכם, ערכה המערערת לטענתה, בדיקה, ומצאה שלורטוז אישורי ניהול
10 ספרים וניכוי מס במקור תקפים.
11
6. במהלך השנים 2013-2016 סיפקה ורטוז למערערת שירותי הנדסה שונים, ובתמורה
12 שילמה המערערת לורטוז תשלומים שונים בעד השירותים, בהתאם לתעריף
13 המוסכם בין הצדדים, באמצעות העברות בנקאיות. במקביל הוציאה ורטוז
14 למערערת חשבוניות מס, והמערערת ניכתה את התשומות בגין החשבוניות במסגרת
15 הדוחות החודשיים שהגישה למנהל.
16
7. לטענת המערערת, יש לקבוע כי היא עומדת במבחן האובייקטיבי, שכן החשבוניות
17 הוצאו לה כדין, והן משקפות נאמנה את השירותים שסיפקה לה ורטוז. נטען
18 שהמערערת בדקה את החשבוניות, הן מבחינה מהותית והן מבחינה פורמלית.
19 החשבוניות הוצאו למערערת ע"י מי שהיה הבעלים של ורטוז, לאחר שבחנה את
20 זהותו כמי שרשאי להוציא את החשבוניות. המערערת נקטה בכל האמצעים כדי
21 לוודא את תקינות החשבוניות: בדקה כי לורטוז אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי
22 במקור, קיבלה פרוטוקול מורשה חתימה, צילמה את ת.ז. של קרסנוב ובדקה את
23 הנתונים שלו בפרוטוקול מורשה החתימה. עוד טענה כי גם אם ימצא שהחשבוניות
24 הוצאו שלא כדין, חל בענייננו החריג למבחן האובייקטיבי, ונוכח התנהלותה של
25 המערערת יש להחיל בענייננו את המבחן הסובייקטיבי.
26
8. המערערת הוסיפה וטענה כי על פי שלוש עדויות שונות שהה קרסנוב בישראל בין
27 השנים 2013-2016, והוא זה שחתם עמה על ההסכם למתן שירותים. השירותים
28 סופקו למערערת על ידי עובד בשם אנדרי יצקוב (להלן- "יצקוב"), אשר הציג עצמו
29 כעובד בורטוז.
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

9. המערערת הוסיפה וטענה כי אי התרת ניכוי התשומות עומד בסתירה לעקרון
ההקבלה, שכן ורטוז הגישה דוחות חודשיים למע"מ ודוחות שנתיים לפקיד השומה,
אף נעזרה לשם כך ברואה חשבון. משגבה המנהל את מס העסקאות מורטוז, מוטל
עליו להתיר את ניכוי התשומות למערערת. הימנעותו של המנהל מלהוציא לורטוז
שומה, או לחייבה בכפל מס, כמי ש'הוציאה' את החשבונית שלא כדין, חותרת תחת
הוגנות השומה. כראיה לטענותיה בדבר דיווחיה של ורטוז, צירפה המערערת לכתב
הערעור את דוחותיה של ורטוז לשנים 2014-2016.
10. המנהל טען מנגד בכתב התשובה, כי במהלך ביקורת שערך נמצא כי המערערת
ניכתה מס תשומות על סמך 24 חשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין ע"י ורטוז. לאור
האמור הוצאה למערערת שומת תשומות בסך כולל של 385,584 ₪ לשנים 2014-
2015 ולחודש ינואר 2016. לטענת המנהל, טענותיה של המערערת עובדתיות, ודין
להתברר בשלב הבאת הראיות.

הבקשה

11. בבקשה שהגישה טענה המערערת כי ורטוז העניקה לה שירותים באמצעות עובדיה,
עמם עמדה בקשר שוטף בכול תקופת העבודה. לטענת המערערת, על מנת שתוכל
למצות זכויותיה ולקבל את יומה בבית המשפט, יש להורות למנהל להעביר לידיה
את רשימת עובדיה של ורטוז, בהתאם לדוח הניכויים שהגישה ורטוז לפקיד השומה
לשנים 2014-2016, ושאותו יש באפשרות המנהל לקבל מפקיד השומה בהתאם לחוק
לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), התשכ"ז-1967 (להלן - "**חוק
חילופי ידיעות**"). המערערת הדגישה כי בקשה שהפנתה למנהל בעניין זה סורבה
ללא נימוק משכנע, לאחר שהמערערת מצדה מילאה את התחייבותה לבדוק
ולהעביר למנהל את שמות עובדיה של ורטוז שהיו עמה בקשר, לרבות שם פרטי של
עובד שהיה עמה בקשר, ששם משפחתו אינו זכור לה. המערערת הוסיפה כי גילוי
רשימת העובדים יאפשר למערערת להוכיח שורטוז העסיקה עובדים, וכן לבדוק
האם ישנה התאמה בין השמות שהעבירה המערערת למנהל לבין שמות העובדים
שעליה דיווחה ורטוז לפקיד השומה.
12. המערערת טענה שכשם שהמנהל עושה שימוש במסמכים, יש לאפשר גם לה
להשתמש בהם. נטען כי מדובר במידע רלוונטי, הדרוש להגנתה של המערערת. כן
נטען כי גם אם המידע האמור לא שימש את המנהל בשומה שערך, וגם אם הוא לא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 מצוי בידיו, אלא בידי פקיד השומה, המידע זמין למנהל, בלחיצת כפתור, ובדיוק
2 לשם כך חוקק חוק חילופי הידיעות. בכול מקרה, היה על המנהל לבדוק את הטענה,
3 לפני שדחה את גרסתה של המערערת באשר לכך שעובדיה של ורטוז הם אלו שביצעו
4 עבור המערערת את העבודה.
5

התנגדות המנהל

6
7 13. המנהל התנגד לבקשה וטען בתגובה שהגיש כי לא מדובר בבקשה לגילוי מסמכים
8 אשר שימשו את המנהל בקביעת השומה או בדחיית ההשגה, אף הבהיר כי כל
9 המסמכים ששימשו את המנהל בקביעתו הועברו זה מכבר לידי המערערת.
10 14. המנהל הדגיש כי בערעורי מס לא מתנהלים הליכי גילוי מסמכים על פי תקנות סדר
11 הדין האזרחי, ובהתאם להלכה הפסוקה מוטל על רשות המס לאפשר לעוסק לקבל
12 את החומר שהיווה בסיס להחלטה בעניינו בלבד. נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות
13 מוטלים על העוסק, והוא הנושא בנטל להציג ראיות שיסתרו את השומה.
14 15. לטענת המנהל, המידע בדבר טיב השירותים שקיבל עוסק בגין החשבונות, וזהות
15 הגורמים שעבדו עמו, הוא מידע שבידיעת העוסק, בעוד שהמערערת עצמה, אינה
16 יודעת משום מה, מי הם אותם עובדי ורטוז שעבדו עבורה, מלבד שני שמות שאחד
17 מהם הוא שם פרטי בלבד. ככל הנראה, ברצונה של המערערת 'לבשל גרסה'
18 שתתאים לשמות עובדי ורטוז, ועל כן ביקשה לקבל מהמנהל את שמות עובדיה של
19 ורטוז, על מנת שתוכל "לבחור" מי מבין אותם עובדים פעלו מולה.
20 16. המנהל הוסיף וטען כי רשימת עובדי ורטוז לא תועיל למערערת, שכן אין בקיומם
21 של עובדים, גם אם היו לורטוז עובדים, כדי לסייע למערערת בטענותיה, שכן אין
22 במידע זה כדי להעיד על כך שורטוז סיפקה למערערת שירות כזה או אחר, אף אין
23 במידע המבוקש כדי להוות ראיה לכך שהחשבונות הוצאו למערערת כדן. לכל
24 היותר, תאפשר רשימת העובדים לסייע למערערת 'לבשל גרסה' שבה ישולבו
25 שמותיהם של עובדי ורטוז בטרם יוגשו תצהיריה לבית המשפט.
26 17. המנהל טען שאין לעוסק זכות לקבל נתונים ומסמכים הנוגעים לעוסקים אחרים,
27 בפרט כאלו שלא עמדו בפני המנהל בעת הוצאת השומה. ככל שהמערערת זקוקה
28 לרשימת עובדי ורטוז, יש באפשרותה לפנות לורטוז ולבקש ממנה את הנתונים
29 הדרושים לה. הודגש כי המערערת לא הביאה כל ראיה לכך שפנתה לורטוז ביקשה
30 את רשימת העובדים או ביקשה את הסכמתה לגילוי המידע המבוקש.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

18. המנהל הדגיש כי אמנם נקודת המוצא בבקשה לגילוי ועיון במסמכים היא מתן גילוי מרבי, ואולם הזכות לגילוי ועיון איננה מוחלטת, ומולה ניצב החיסיון המוכר על פי דין, בין בהוראת סעיף 142(א) בחוק מס ערך מוסף, ובין בהוראת סעיף 231 בפקודת מס הכנסה. המנהל הדגיש את החיסיון הסטטוטורי שנקבע בדיני המס, אשר כפי שבואר בהלכה הפסוקה, קובע חובה רחבה, ומאפשר את הסרתו בסייגים המנויים בו בלבד. מלבד העובדה שהוראת הסודיות רחבה וגורפת, מדובר בהוראה המטילה חיסיון לגבי כל מידע אשר הגיע לידי המנהל מתוקף תפקידו. בהלכה הפסוקה נקבע כי יש לפרש חריגה מהוראות הסודיות בצמצום ובדווקנות שאם לא כן, יחששו נישומים שהמידע שימסרו לרשות המיסים ייחשף, ועל כן יימנעו ממסירתו. מצב שכזה עלול להוביל לפגיעה בגביית מס אמת. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה רשות המס כמו כל רשות מנהלית אחרת נדרשת לגלות לנישום את הבסיס להחלטתה המנהלית. כאשר מבקש נישום גילוי של מידע אשר לא עמד בבסיס החלטת המנהל, חוסה המידע תחת הוראות הסודיות, ויש להצביע על נימוק משכנע מדוע דרוש מידע זה, ומדוע הוא רלוונטי עבורו. בענייננו, לא זו בלבד שרשימת העובדים של ורטוז לא שימשה את המנהל בהוצאת השומה, למערערת אין זכות לקבל מידע ונתונים הקשורים בעוסק אחר. מעבר לחיסיון הסטטוטורי נקבע בהלכה הפסוקה כי שימוש במידע הנוגע לענייניו של אדם אשר אינו צד להליך, יותר רק במקרים נדירים ויוצאי דופן. (ראו רע"א 621/13 גרגור חיים לזרוביץ נ' בנק אגוד לישראל בע"מ; ע"מ 3542/04 פלוני נ' פלונית; רע"א 8873/05 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' דני אלחדף).
19. המנהל הדגיש כי בהתאם להלכה הפסוקה אין לחייב בעל דין להפיק או לייצר מסמכים במסגרת צו לגילוי מסמכים. (רע"א 6715/05 מחסני ערובה נעמן בע"מ נ' זאב אייזנברג, פ"ד ס (3) 264 (2005); ע"מ 18-06-32205 אלוירוס תעשייה אלקטרונית בע"מ נ' מע"מ).
20. אשר לחוק חילופי ידיעות טען המנהל כי החוק אינו מקנה לעוסק את הזכות לדרוש מרשות מס שהוציאה החלטה בענייניו לפנות לרשות מס אחרת, על מנת שתעביר לידיו מידע.
21. לטענת המנהל הוצאה השומה לאחר שהמנהל מצא כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. בהחלטה בהשגה לא נאמר כי עובדי ורטוז לא סיפקו למערערת את השירותים הרשומים בחשבונית (אף שמסקנה זו מתבקשת מההחלטה), שכן המנהל לא בדק את רשימת עובדי ורטוז.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

תשובת המערערת

1
2 22. בתשובת המערערת נטען כי אילו היה המנהל בודק את טענותיה ומעיין ברשימת
3 העובדים, היה משנה דעתו, וייתכן שהדיון בערעור היה מתייתר. ניתן ללמוד
4 מתשובתו של המנהל כי טענות המערערת בהשגה שהגישה כלל לא נבדקו, ודי בטעם
5 זה כדי לקבל את הערעור. נטען שהמנהל דחה את ההשגה למרות שידע שישנם
6 מסמכים המוכיחים את טענת המערערת. פורט כי המערערת העבירה למנהל שני
7 שמות של עובדים שלמיטב ידיעתה עבדו מולה מטעם ורטוז, ועדיין סירב המנהל
8 לגלות את רשימת העובדים. לתשובה צירפה המערערת העתק של תכתובת דואר
9 אלקטרוני בינה לבין אלכס, עובד חברת ורטוז.

דיון והכרעה

10
11
12 23. תקנה 9 בתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט – 1978,
13 מחריגה (מכוח סעיף 25 בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981) את הסדר גילוי
14 המסמכים שנקבע בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן- "תקנות
15 סדר הדין האזרחי"), כך שהסדר זה אינו חל בדיונים בערעורי מס, יחד עם זאת,
16 וכפי שנקבע בהלכה הפסוקה, מוטלת על רשות המס החובה לגלות למערערת את
17 מלוא המידע שעמד בבסיס עריכת השומה, ולהעמידו לרשותה, כחלק מזכות
18 הטיעון, ובגדר חובתה של רשות המס לנהוג בשקיפות ככל רשות מנהלית אחרת.
19 (ראו למשל רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף,
20 פ"ד נח(4) 221 (להלן- "פרשת ד.נ.ד."); רע"א 302/09 יניב ניסים נ' פקיד שומה גוש
21 דן, (מיום 5.8.2009) (להלן- "פרשת ניסים"); רע"א 9153/12 מנהל מס ערך מוסף
22 נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ, (מיום 25.2.13)(להלן- "פרשת הקורנס"); רע"א
23 7998/17 פלוני נ' רשות המסים (מיום 13.11.17)(להלן- "פרשת פלוני").

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

29 25. נקודת המוצא גם בענייני מסים, היא מידת הרלוונטיות של המסמכים להליך. לצד
30 המגמה הליברלית בפרשנות הרלוונטיות של מסמכים להליך, הנוטה לגילוי מרבי
31 לשם חשיפת האמת, שהיא תכליתו של ההליך השיפוטי, נשקלת גם היעילות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 הדיונית, המחייבת את צמצום היקף הגילוי למסמכים החיוניים, הנחוצים לשם
2 בירור המחלוקת בין הצדדים. זאת ועוד, כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, ערך גילוי
3 האמת אינו ערך מוחלט, ולעיתים קיימת התנגשות בינו לבין ערכים אחרים,
4 המביאה לכרסום בהיקף הגילוי, בעיקר נוכח ערכים המוגנים באמצעות חיסיון.
5 26. בעניינינו גילה המנהל למערערת זה מכבר את המסמכים שעמדו בבסיס החלטתו,
6 והעבירם לידיה, כמצוות החובה המוטלת עליו לגלות למערערת ולהעמיד לרשותה
7 את מלוא המידע שעמד בבסיס עריכת השומה. המחלוקת בין הצדדים הינה בשאלה
8 האם יש לחייב את המנהל לעשות שימוש בסמכויותיו הכלליות לדרוש מסמכים
9 ולקבל ידיעות מפקיד השומה, על מנת לקבל את דוח הניכויים שהגישה ורטוז לפקיד
10 השומה, ולהעבירו לידי המערערת, אף שהוא לא שימש את המנהל בהוצאת השומה,
11 ואינו מצוי בידו, אולי אף לערוך את הדוח כך שיכלול פרטים מסוימים בלבד
12 מהדוחות שהוגשו.
- 13 27. חובת הגילוי בענייני מסים נגזרת בעיקרה מיחס 'מקבילית הכוחות' בין מידת
14 הרלוונטיות של המסמכים המבוקשים, לבין חובת הסודיות המוטלת על רשויות
15 המס, והחיסיון היחסי הנגזר מחובה זו, אשר יוסר, בהתאם להלכה הפסוקה,
16 בנסיבות חריגות במיוחד. כפי שהודגש בפרשת הקורנס, שאלת הרלוונטיות של
17 מסמך, קודמת לשאלת החיסיון, וככל שהמסמך אינו רלוונטי, אין מקום להורות על
18 גילוי גם ללא קשר לשאלת החיסיון. יחד עם זאת, נקבע בפרשת הקורנס, כי סוגיית
19 הרלוונטיות וסוגיית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין זו מזו, נוכח "מקבילית
20 הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות של המסמך גדולה יותר, וככל
21 שהמסמך חיוני יותר לקידום ענייניו של אחד הצדדים, ייתן לכך בית המשפט משקל
22 באיזון בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת החלטתו האם להורות על הסרת החיסיון
23 היחסי אם לאו.
- 24 28. בחינת יחס 'מקבילית הכוחות' בעניינינו מעלה שאין מקום להיעתר לבקשה, שכן
25 אין ברלוונטיות הקלושה של המידע המבוקש כדי להטות את הכף לטובת הפגיעה
26 בחיסיון המוקנה למידע בדיני המס.
- 27 29. חרף הפרשנות הליברלית הנהוגה בהלכה הפסוקה בפרשנות ה"רלוונטיות", ספק
28 בעיני האם אכן מדובר במידע רלוונטי הנחוץ לשם הכרעה במחלוקת העיקרית בין
29 הצדדים. דוח הניכויים, המתייחס לרשימת העובדים של ורטוז, הכנסתם, וגובה
30 המס שנוכה ממנה, אינם נחוצים לגילוי האמת ולהכרעה בשאלה שבמחלוקת. דיווח
31 על העסקת עובדים, על הכנסתם, ועל ניכוי המס, באופן מלא או חלקי, אינו מעיד על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 כך שבין המערערת לבין ורטוז היו עסקאות אמת, על כך שהעובדים שעליהם דיווחה
2 ורטוז עבדו עבור המערערת דווקא, שהיו קשורים אליה בקשר כלשהו, או
3 שהחשבוניות הוצאו כדין. דיווחים אלו אף אינם מעידים כל התקיימות המבחן
4 הסובייקטיבי, כפי שנטען בענייננו.
- 5 30. אזכיר לשם השוואה, כי המסמכים שנדרשו בפרשת הקורנס, שבה מצא כב' השופט
6 יי עמית כי יש ברלוונטיות שבמסמכים כדי להטות את הכף ולהצדיק את הסרת
7 החיסיון היחסי, היו הדוחות שהגישה למנהל החברה שהוציאה את החשבוניות
8 שנחשדו כחשבוניות שהוצאו שלא כדין. בענייננו הדוחות שהגישה ורטוז למנהל בגין
9 החשבוניות החשודות, נמסרו למערערת על ידי המנהל זה מכבר, והיא אף צירפה
10 אותם לכתב הערעור. דוחות אלו, העוסקים באותן חשבוניות נושא הערעור, קשורים
11 בטבורם לחשבוניות שבמחלוקת, ועל כן הם רלוונטיים לבירור המחלוקת בעניין מס
12 תשומות (אף שאין להוציא מכלל אפשרות שהתאמה בין דוחות שהוגשו על ידי
13 מוציא החשבונית לבין מנכה התשומות לא תעיד על כך שהחשבוניות הוצאו כדין,
14 או שהיו בין הצדדים עסקאות אמת, חרף הדיווחים התואמים). עוד ראוי להזכיר כי
15 חרף הרלוונטיות הרבה של הדוחות, בחן בית המשפט בפרשת הקורנס את החיסיון
16 החלקי המוטל בדיני המס, וקבע כי אף שבמצב הדברים הרגיל לא היה מקום לאפשר
17 גילוי מסמכים של חברות צד ג', אף שהן קשורות קשר הדוק לשומת המס, נוכח
18 הוראות החיסיון והפגיעה בצדדים השלישיים, מאחר שבאותה פרשה טען המנהל
19 כי מדובר בחברות פיקטיביות, שהוקמו בשל מעשי תרמית, בטל בשישים החשש
20 לפגיעה בפרטיותן, ועל כן מצא בית המשפט כי נוכח 'מקבילית הכוחות' והרלוונטיות
21 הרבה של המסמכים לשומה, ראוי היה לגלות את המסמכים.
- 22 31. שונים הם פני הדברים בענייננו. לא זו בלבד שהרלוונטיות של המסמך המבוקש
23 קלושה, ולא ברור כיצד יש ברשימת עובדים להוכיח את גרסת המערערת לכך
24 שהחשבוניות הוצאו כדין, או לכך שמתקיימת בענייננו הגנת המבחן הסובייקטיבי,
25 צמצום החיסיון יוביל לא רק לפגיעה בחיסיון המוטל לטובת ורטוז, אלא גם בחיסיון
26 המוטל לטובת עובדיה, ולפגיעה בפרטיותם.
- 27 32. בבחינת מקבילית הכוחות בין מידת הרלוונטיות לבין משמעות הפגיעה בחיסיון
28 החלקי המוטל בדיני המס, יש להביא בחשבון כי פגיעה בפרטיות צריכה להיעשות
29 באופן מידתי, וכפי שקבעה כב' השופטת א' פרוקצ'יה בהקשר אחר, בבע"מ 3542/04
30 פלוני נ' פלונית ואח' (מיום 20.6.05), יש לנהוג בזהירות רבה שעה שפוגעים
31 בפרטיות של צד ג', שאינו צד להליך, אף יש לבחון האם בידי מבקש המידע "לחשוף



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 את המידע הנדרש בדרך של הישענות על ראיות חילופיות שלא תהיינה כרוכות
2 בפגיעה בפרטיות". מעבר לכך שלא ברור בענייננו מדוע דווקא רשימת עובדיה של
3 ורטוז, כפי שדיווחה עליהם לפקיד השומה, רלוונטית לשם הכרעה במחלוקת
4 שבפנינו, לא ברור מדוע אין אפשרות להפיק את המידע מראיות חליפיות, מבלי
5 לפגוע בחיסיון המוקנה למידע בדיני המס, ומבלי לפגוע בתכליותיו. לא ברור בענייננו
6 מדוע אין בידי המערער לשחזר את שמות עובדי ורטוז שעבדו עמה במשך 3 שנים,
7 על בסיס מסמכיה ועובדיה שלה. לא ברור מדוע אין באפשרותה של המערערת לזמן
8 עדים מטעמה, הן מבין עובדיה שלה, הן מבין עובדי ורטוז שעבדו עמה, הן מבין
9 עובדים אחרים באתר, מפקחים או מנהלים. לא ברור מדוע אין באפשרות המערערת
10 להגיש מסמכים רלוונטיים, כגון תכניות עבודה, יומני עבודה, מסמכים
11 והתכתבויות, בעניינים מקצועיים וכספיים כאחד, אשר יעידו על טיבה והיקפה של
12 ההתקשרות העסקית בינה לבין ורטוז, לרבות שמות עובדי ורטוז שעבדו עבורה.
13 33. נוכח מסקנתי באשר לכך שמבחן 'מקבילית הכוחות' מעלה בענייננו שאין הצדקה
14 לפגיעה בחיסיון היחסי המוענק למידע בדיני המס, בשל הרלוונטיות המעטה של
15 המידע המבוקש, אם בכלל, מתייתר הדיון בשאלות אחרות שמעוררת הבקשה.
16 מעבר לדרוש אציין בקצרה כי עצם קיומו של חוק חילופי ידיעות מעיד על כך
17 שהמנהל ופקיד השומה הם בגדר רשויות מס נפרדות, כל אחת מהן עומדת בפני
18 עצמה, ופועלת על פי חוק אחר בהתאם לתכליותיו הספציפיות. העברת מידע בין
19 הרשויות השונות טעונה אפוא הרשאה חוקית מפורשת, וכך נעשה בחוק חילופי
20 הידיעות. לא מדובר אפוא במידע המצוי בידי המנהל ובשליטתו. אמנם למנהל
21 סמכויות נרחבות לדרישת מידע, ואולם כשם שלא ניתן לבקש מהמנהל במסגרת
22 הליך גילוי מסמכים לעשות שימוש בסמכויותיו על מנת לדרוש מידע מצדדי ג', כגון
23 מידע מבנקים, מעוסקים או מנישומים אחרים, בטענה שהמידע דרוש למערער
24 לצורך הוכחת גרסתו, כך גם אין לחייב את המנהל לדרוש מידע מפקיד השומה על
25 פי חוק חילופי ידיעות.
26 34. זאת ועוד. אף שתקנות סדר הדין האזרחי אינן חלות בענייננו, לאור ההיקש הנעשה
27 לעיתים מהפסיקה שנקבעה בעניינים אלו, ראוי להזכיר את דבריו של כב' השופט א'
28 גרוניס (כתוארו אז) ברע"א 6715/05 מחסני ערובה נעמן בע"מ נ' זאב איזנברג (מיום
29 1.11.2005) (להלן - "פרשת מחסני ערובה"), שלפיהם -
30 הליכי הגילוי והעיון מקומם בשלב המקדמי המכין, שהרי הם הפרוזדור בדרך
31 לטרקלין המשפט. על מנת שהליכים אלו לא יתמשכו מעבר לנדרש, לא יהיו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 כרוכים בהוצאות מיותרות ולא יפגעו ביעילות הדיונית, הוטלו מגבלות מסוימות על
2 היקף תחולתם... כך, אין מקום לדרוש מן הצדדים לדיון לחשוף מסמכים אשר
3 אינם נמצאים בחזקתם או בשליטתם... כמו כן, בית המשפט רשאי שלא לאשר
4 בקשה לגילוי מסמכים אשר היא בלתי סבירה ועלולה להכביד על בעל הדיון יתר על
5 המידה...

6 חובת גילוי המסמכים חלה אך ורק על מסמכים שנמצאים בידיו של אחד מבעלי
7 הדיון או בשליטתו. חובת זו אינה משתרעת מטבע הדברים על מסמכים אשר טרם
8 נוצרו. לשון אחר: חובת הגילוי חלה על מסמכים קיימים; אין משמעה חיוב בעל
9 הדיון לבצע בירורים עובדתיים כאלו ואחרים ולייצר מסמכים מסוימים במיוחד
10 לצורכי המשפט במסגרת הליך גילוי המסמכים נדרש בעל הדיון להצביע על
11 המסמכים אשר נמצאים ברשותו או בשליטתו, הא ותו לא. אין זה מתקבל על הדעת
12 כי במהלך השלב המקדמי יידרש בעל דין לערוך בירורים וחקירות שונות, ודאי לא
13 כאלו הכרוכים במאמץ רב, במטרה לייצר מסמכים הדרושים לצד השני לשם
14 ביסוס תביעתו או הגנתו. הטלת נטל שכזה, ותהא תרומתם של המסמכים לביסוס
15 התביעה גדולה ככל שתהא, אינה עולה בקנה אחד עם המטרה העיקרית העומדת
16 בבסיס הליך גילוי המסמכים – קידום ההגיונות והיעילות הדיונית – ונראה שהיא
17 אף נוגדת את עקרונות שיטת המשפט בעניין נטל ההוכחה וחובתו של תובע (למעט
18 במקרים חריגים) לשאת בו....

19 35. לסיום אתייחס בקצרה לחששו של המנהל בהתנגדותו מכך שהמידע דרוש למעוררת
20 לשם 'בישול גרסה'. טענה דומה נדונה בפרשת ד.נ.ד. כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז)
21 קבע באותו עניין כי –

22 ...המנהל, ככל רשות מינהלית, אינו חופשי להניח בעלמא שכל
23 המשיגים על שומות במס ערך מוסף הם רמאים, ושהתרת העיון תביא
24 בהכרח לשיבוש ראיות ול"תפירת גירסאות". גישה כזו אינה סבירה
25 ואינה הוגנת. כדי להצדיק את הגבלת זכות העיון מוטל על המנהל לבסס
26 בראיות משכנעות את חשדותיו כי העיון מבוקש לצרכים פסולים. רק
27 בנסיבות שבהן יש בפני המנהל בסיס של ממש לחשדות יותר לו להימנע
28 ממשירת אותו פרט מידע, שהיוודעות המשיג אליו צפויה לאפשר
29 שיבוש. גם העובדה שבאופן טיפוסי רוב המידע הנוגע לשומה נמצא
30 בידיו של הנישום, אינה מצדיקה שלילת הגילוי. הנישום מציג את
31 המידע שבידיו, שהביא לשומה העצמית, בספרי החשבונות. המידע
32 שהביא לדחיית השומה ולעשיית שומה חלופית הוא מידע שנוצר על-
33 ידי המנהל ונמצא בידיו. ביחס למידע זה מתנהלת ההשגה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-01-22771 יוגן הנדסה בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 36. אכן אין מקום להנחה שלפיה התרת העיון תוביל בהכרח לשיבוש ראיות ולתפירת
2 גרסאות, ואולם יש לזכור כי בפרשת ד.נ.ד התבקש העיון במסמכים שעמדו בבסיס
3 החלטתו של המנהל, ובית המשפט קבע כאמור שאין בחשש מפני תפירת הגרסה כדי
4 להצדיק מניעת עיון בחומר שעליו מבוססת ההחלטה המנהלית. לא כך בענייננו,
5 שעה שהעיון מתבקש במסמכים שכלל לא נבדקו על ידי המנהל. בשים לב לטיבה של
6 המחלוקת, בין היתר בדבר התקיימות המבחן הסובייקטיבי, מחלוקת שהיא
7 עובדתית בעיקרה, קיימת חשיבות רבה למסכת העובדתית שבידי המערערת,
8 ולשאלת האמינות, ובהינתן העובדה שהמידע בדבר העסקאות מצוי בידי המערערת,
9 ולא בידי המנהל, ראוי שראיותיה של המערערת יובאו על יסוד ידיעתה האישית,
10 והמידע המצוי ברשותה.

11

12

סיכום

13

37. אשר על כן אני דוחה את הבקשה.

14

38. המערערת תשלם למשיב את הוצאותיו בגין בקשה זו בסכום של 7,500 ₪ בתוך 30

15

ימים.

16

39. הצדדים יגישו תצהירי עדות ראשית: המערערת, תוך 45 ימים; המנהל, תוך 45 ימים

17

לאחר מכן.

18

19

ניתנה היום, י"ח שבט תשפ"א, 31 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

20



יעל ייטב, שופטת

21
22