



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער

עדי אשד
ע"י ב"כ עו"ד יובל ליכטר

נגד

משיבים

רשות המיסים – אגף מכס ומע"מ
באמצעות היחידה לפירוקים, כינוסים וגביה קשה
ע"י ב"כ עו"ד איילה ושדי-אלדר

החלטה

פתח דבר

1. המשיב החליט להפעיל הליכי גביית מס כנגד המערער על פי סעיף 106ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 בגין חובות מס של שתי חברות אשר היו בבעלותו ובניהולו: חברת אנוש לשכת שירות וטיפול בעובד בע"מ (להלן – **אנוש שירות**) וחברת אנוש הנדסה (קינטון) פרויקטים בע"מ (להלן – **אנוש הנדסה**) (וביחד יקראו להלן – **החברות**).
2. המערער ביקש מהמשיב שיאפשר לו לעיין בכל החומר ששימש אותו בהחלטתו, וכן בכל החומר הקשור להליכים שהמשיב ניהל מול החברות (בקשות מתאריך 6.9.2016 ו-4.11.2018).
- הצדדים נפגשו על מנת לנסות וליתר את המחלוקת שהתעוררו בסוגית גילוי מסמכים. אף על פי שהצדדים השיגו התקדמות, נותרה מחלוקת לגבי חלק מהמסמכים ובגינה הגישו הצדדים סיכומים קצרים (ראו פרוטוקול מתאריך 8.11.2018, הודעה מתאריך 9.1.2019).
3. המסמכים שנותרו שנויים במחלוקת בין הצדדים הם כדלקמן:
 - קביעת המס שהוצאה לאנוש שירות;
 - אישור המצאה של קביעות המס לחברות;
 - תדפיסי שאילתת EMAM של החברות משנת 2004;
 - תכתובות ואישור משלוח תכתובות לרו"ח וקסלר בעניין החברות.
 (יכונו להלן יחדיו – **המסמכים החסרים**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

4. המערער טוען כי המשיב מסרב להעביר לידיו את המסמכים החסרים המלמדים על אופן הוצאת שומות המס וקביעות המס לכל אחת מהחברות ולדרך חישובן, שלשיטתו מהווה תנאי הכרחי ליישום סעיף 106ב לחוק מע"מ בעניינו.
5. המשיב טוען כי לא הסתיר כל מידע מהמערער. להיפך, הושקעו מאמצים באיתור המסמכים שהמערער ביקש למרות שמדובר במסמכים המצויים בידו או שלכל הפחות מוכרים לו. לגבי המסמכים החסרים, המשיב טוען כי המערער קיבל ממנו תשובות ענייניות לגבי כל אחת מדרישותיו וכי מדובר בבקשה שלא נועדה אלא להכביד על המשיב ולשמש מקצה שיפורים בידי המערער.
- עוד טוען המשיב כי במסגרת ההליך הפלילי נגד המערער נוהלו הוכחות והמערער הורשע לאחר שהמדינה עמדה בנטל ההוכחה, מעבר לכל ספק סביר, לגבי כל יסודות כתב האישום, לרבות לעניין סך הנזק הכספי שנגרם לרשויות מע"מ בעקבות ביצוע העבירות המפורטות בכתב האישום. לטענת המשיב, סך הנזק על פי כתב האישום הוא כסך החוב למע"מ כנדרש בהחלטת המשיב בעניין סעיף 106ב לחוק מע"מ. על רקע זה טוען המשיב כי כל המסמכים הנחוצים למערער ממילא מצויים בידו ולכל הפחות מוכרים לו (סעיף 50 לכתב התשובה וסעיף 13 לסיכומי המשיב).

המסגרת הנורמטיבית

6. הדעה המקובלת היא שיש לאפשר לבעלי-הדין "לשחק" בקלפים גלויים, למען לא יפתיע אחד מהם את יריבו במהלך המשפט בראיה בלתי צפויה שלא הייתה בידו אפשרות לבודקה ולהכין חומר ראיות להפריכה.
7. 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.).
8. תשומת הלב כי תקנה 10(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, קובעת כי תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, שעניינן גילוי מסמכים (תקנות 112-122), לא יחולו בערעורי מע"מ.
- עם זאת, ככלל, עיקרון הגילוי חל גם בדיני המס: "בהיות רשות המס רשות מנהלית, הנחת המוצא היא שחל כלל הגלוי: על המנהל החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו" (בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 5926/04 עמרם אבנר נ' פקיד שומה נתניה (22.08.2004); עניין ד.נ.ד. פסקה 26).
9. חרף היותה של זכות העיון במסמכים המוחזקים בידי הרשות המנהלית ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי, זכות זו אינה בלתי מוגבלת (עניין ד.נ.ד., פסקה 15;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 844 (2005).

10. במסגרת שיקול הדעת הרחב שניתן לבית המשפט לגבי הליכי גילוי מסמכים, נקבע כי בבואו לדון בגילוי מסמכים, על בית המשפט לערוך איזון בין שני אינטרסים: גילוי האמת ויעילות. הליכי גילוי מסמכים מקומם בשלב המקדמי של המשפט ויש לדאוג כי לא יתמשכו מעבר לנדרש, לא יהיו כרוכים בהוצאות מיותרות ולא יכבידו באופן העלול לפגוע ביעילות הדיונית (ראו אורי גורן **סוגיות בסדר דין אזרחי** עמוד 240 (מהדורה 12, 2015)).

דיון והכרעה

קביעות המס שהוצאו לחברות ואישורי המצאה שלהן

11. המערער טוען כי תנאי להפעלת סעיף 106ב לחוק מע"מ הוא שהשומות וקביעות המס שהוצאו לכל אחת מהחברות הוצאו והומצאו כדין.
12. המערער טוען כי המשיב לא גילה את קביעת המס שהוצאה לכאורה לחברת אנוש שירות ולא גילה את אישורי המצאת קביעות המס שהוצאו לכאורה לכל אחת מהחברות. המערער טוען כי ככל שמסמכים אלו אינם בחזקת המשיב כי אז עליו להודיע על כך לבית המשפט.
13. המערער מתייחס בסיכומיו רק לקביעת המס שהוצאה לכאורה לחברת אנוש שירות ובכל הנוגע לקביעת המס שהוצאה לחברת אנוש הנדסה הוא מציין כי היא צורפה כנספח 9 לכתב התשובה מטעם המשיב.
- אלא שהמערער לא דק פורתא בהערת המשיב בסיכומיו כי בנספח 9 לכתב התשובה צורפה בטעות קביעת המס של חברת אנוש הנדסה לחודש 10/2004 ולא לחודשים 8-9/2004 (סעיף 7 לסיכומי המשיב).
14. המשיב צרף כנספח 7 לכתב התשובה מטעמו העתק מפלט מחשבי מע"מ בעניין קביעת המס הרלוונטית שהוצאה לחברת אנוש שירות בתאריך 15.9.2004. המשיב לא צרף פלט מחשב דומה בכל הנוגע לחברת אנוש הנדסה.
15. המשיב צרף לסיכומיו העתק מדוחות שתי החברות לחודשים 8-9/2004, ששימשו בסיס לקביעות המס, כנספחים 1 ו-2. לטענת המשיב, דוחות אלו נמסרו למבקרי מע"מ במהלך ביקורת שנערכה לשתי החברות. הדוחות נמסרו ללא תשלום וסכום קביעות המס נקבע בהתאם לסכומים שנרשמו על ידי החברות עצמן בדוחות האמורים. בנסיבות אלו, בהן המשיב מסתמך בקביעות המס על נתונים שנמסרו לו על ידי החברות עצמן, המשיב טוען כי סוגיית המצאת קביעות המס לחברות אינה רלוונטית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

16. נוכח כל האמור לעיל, אני קובעת כי על המשיב להמציא לעיון המערער העתקים של קביעות המס שהוצאו לחברות. היה ויודיע המשיב כי אין בחזקתו מסמכים אלו, מתבקש המשיב להמציא לעיון המערער העתק של פלט ממחשבי מע"מ בעניין קביעת המס שהוצאה לחברת אנוש הנדסה לתקופה 8-9/2014, בדומה לפלט מחשב שהומצא בעניין זה לחברת אנוש שירות (נספח 7 לכתב התשובה). אחרת, יודיע המשיב כי מסמך זה אינו בידו. בכל הנוגע לגילוי העתקי אישורי מסירה של המצאת קביעות המס לכל אחת מהחברות, המשיב ימציא לעיון המערער העתקים של אישורי המסירה, אחרת יודיע המשיב כי מסמכים אלו אינם בידו. למען הסר ספק, נשמרת למשיב הזכות לטעון כל טענה בהקשר לאי רלוונטיות של סוגיית המצאת קביעות המס לסוגיות שבמחלוקת בערעור הנדון.

שומות המס שהוצאו לחברות ואישורי המצאה שלהם

17. בסעיף 19 לסיכומיו מאשר המערער כי המשיב המציא לעיונו עותק מאישור מסירת השומות שהוצאו לחברות על ידי חתימה על גבי פלט מחשב: לחברת אנוש שירות על ידי המצאתה למר עמית שפירא בתאריך 17.4.2005 ולחברת אנוש הנדסה על ידי המצאתה למר עמית שפירא בתאריך 17.4.2005 (ראו גם נספחים 6 ו-8 לכתב התשובה מטעם המשיב). מכאן, שבכל הנוגע להוצאת שומות המס לחברות ואישורי המצאתן, התייתרה המחלוקת בסוגיית הגילוי.

פלט מחשב שאילתת EMAM מתחילת שנת 2004 כפי שהיו מופקים בתקופה הרלוונטית לחיובים (2004-2006)

18. המשיב טוען כי מסר לעיון ב"כ המערער באמצעות דואר אלקטרוני מתאריך 22.1.2017 את תדפיסי EMAM הנוגעים לשתי החברות מתחילת שנת 2004 (סעיף 8 לסיכומי המשיב). המשיב מציין כי התדפיסים שנמסרו לב"כ המערער כללו גם תדפיסים מלפני שנת 2004.

המשיב צרף תדפיסים אלו כנספחים 3 ו-4 לסיכומיו בעניין גילוי מסמכים. עוד מציין המשיב כי החוב הנדרש במע"מ זהה לסכום החוב שהופיע בכתב האישום נגד המערער, ועל כן ממילא כי כל המסמכים הנחוצים למערער מצויים בידו או שלכל הפחות מוכרים לו.

19. בסיכומי תשובה שהוגשו מטעם המערער צוין כי הוא ביקש פלט שאילתת EMAM "כפי שהיה מופק בתקופה הרלוונטית בשנים 2004-2006". לטענת המערער, מדובר ב"פלט שונה מהפלט המופק היום ובו מידע מפורט יותר מהמידע שבפלט שצורף לסיכומי המשיב" (סעיף 6).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

20. המערער סתם ולא פרש מה המידע המפורט יותר שמצוי לטענתו בפלט שאילתת EMAM בגרסתו הקודמת, לעומת הגרסה שהמשיב העביר לעיונו, ומדוע מידע זה רלוונטי לסוגיות שבמחלוקת בערעור. די בכך כדי לדחות את בקשתו בהקשר זה.

21. אף לגוף העניין, עיון בתדפיסי ה-EMAM שצירף המשיב לסיכומיו מלמד כי הם מפורטים דיים. ככל שלמערער יש טענות בנוגע לחוסר התאמה בין פירוט חיובי החברות כאמור בהחלטת המשיב (נספחים 1 ו-2 לכתב התשובה וסעיף 5 לכתב התשובה) לעומת הסכומים המפורטים בשומות המס ובקביעות המס שהוצאו לחברות (נספחים 6-9 לכתב התשובה וגם הדוחות שצורפו כנספחים 1 ו-2 לסיכומי המשיב), המקום לבירור הטענות הוא בשלב בירור המשפט, ולא במסגרת הליכי גילוי מסמכים.

על כן, בקשת הגילוי בהקשר זה נדחית.

22. במאמר מוסגר אציין, כי מכתב הערעור עולה כי המערער מודע לשיטת החישוב ולראיות שעל בסיסן נקבעו הסכומים הנקובים בכתב האישום. משכך, וככל שהסכומים בשומות זהים למפורט בכתב האישום (שלא הוצג בפני), כטענת המשיב, לא ברורה טענת המערער בהקשר זה.

יובהר כי, מאחר שהמערער הורשע בהליך הפלילי בפסק דין חלוט, הממצאים והמסקנות שנקבעו בפסק הדין הפלילי יהיו קבילים כראיה לכאורה לאמור בהם בהליך הערעור שלפני (ראו סעיף 42א(א) לפקודת הראיות; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 53476-05-12 יעקב פרץ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3 (29.01.2019)).

התכתובות ואישור משלוח התכתובות לרו"ח וקסלר

23. המערער מבקש לקבל את התכתובות של המשיב עם רו"ח וקסלר על מנת להוכיח, בין היתר, כי השומה שהוצאה לחברת אנוש הנדסה לשנים 2001-2004 אינה סופית מהטעם שהוגשה עליה השגה על ידי רו"ח וקסלר. בכך מנסה המערער לבסס את טענתו כי לא התקיימו יסודות סעיף 106ב לחוק מע"מ הנדון בערעור זה.

24. בסעיף 19 לכתב התשובה טען המשיב כי "מרישומי מע"מ עולה כי ביום 25.5.2005 הוגשה הגשה [צ"ל – השגה] על השומה של החייבת 2. עוד עולה מרישומי מע"מ כי ביום 29.5.2005 ההשגה הוחזרה לרואה החשבון של החייבת 2, רו"ח פורת וקסלר והוא התבקש להגיש השגה חלקית. מרישומי מע"מ עולה כי השגה נוספת לא הוגשה".

25. המשיב טוען כי הרישומים הנ"ל, המאוזכרים בסעיף 19 לכתב התשובה, לקוחים מתוך שאילתת MAKV המשמשת לתרשומת פנימית ועל כן המשיב מנוע מלמסור תדפיס משאילתא זו למערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

26. בפסיקה השתרש חיסיון הפורס את תחולתו על מסמכים פנימיים אשר הוכנו במהלך העבודה הרגיל של הרשות המנהלית ובכלל זה תכתובות, תרשומות וכיוצא באלה, המשקפות חילופי דעות וחוות דעת מקצועיות. תכלית החיסיון היא להגן על יכולתם של עובדי הרשות להתבטא באורח חופשי ולקבל החלטות בלא שיהיו נתונים ללחצים חיצוניים, למען הבטחת תקינותה של פעילות המינהל הציבורי (ראו – רע"א 7461/16 מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ נ' פן דור תעשיות בע"מ (29.11.2016)).
27. עם זאת, הכתרת מסמך על ידי המשיב בכתרת "תרשומת פנימית" אינה "מילת קסם" ואין היא חוסמת מינה וביה את הגילוי והעיון בו (ראו רע"א 680/17 אקוויסט ניהול השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 פסקה 6 (23.02.2017)).
28. בסעיף 9 לסיכומי המשיב בעניין גילוי המסמכים הובהר כי לאחר מאמצים רבים עלה בידי המשיב לאתר מסמך התומך במה שנכתב בשאלתת MAKV בעניין ההודעה לרו"ח וקסלר. המשיב צרף מסמך זה כנספח 5 לסיכומים מטעמו בעניין גילוי מסמכים.
- עוד טוען המשיב כי, למיטב ידיעתו, ולאחר בדיקה שערך מול משרד המע"מ הרלוונטי, אין בידו מסמכים נוספים שעניינם ההתכתבות המדוברת עם רו"ח וקסלר.
- בשים לב לכך שעניינו של המערער בתדפיסי שאלתת MAKV מצומצם לתכתובות עם רו"ח וקסלר הנוגעות לשאלה אם הוגשה השגה, אם לאו, בעניין אנוש הנדסה, הרי שלאור הצהרה הנ"ל של המשיב, באה על סיפוקה בקשת המערער בעניין התכתובות עם רו"ח וקסלר.**
29. ההוצאות בגין בקשה זו יילקחו בחשבון בקביעת ההוצאות המשפטיות בסוף ההליך.
30. לא יאוחר מתאריך 31.3.2019 הצדדים יגיעו להסדר דיוני בדבר שמיעת הראיות ויגישו את ההסדר לאישור בית המשפט.
31. תז"פ 1.4.2019.

ניתנה היום, ו' אדר ב' תשע"ט, 13 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 מרץ 2019

ע"מ 16-07-46167 אשד נ' רשות המיסים

ירדנה סרוסי, שופטת