



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8272/16

לפני: כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופטת ע' ברון  
כבוד השופט א' שטיין

המערערת: י.מ.ש. השקעות בע"מ

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – מנהל מע"מ

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו  
בע"מ 1173/09 מיום 6.9.2016 שניתן על ידי השופטת מ'  
אגמון-גונן

תאריך הישיבה: כ"ג בחשון התשע"ט (01.11.2018)

בשם המערערת: עו"ד יוסף שגב

בשם המשיבה: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

השופט א' שטיין:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו בע"מ 1173/09 (השופטת מ' אגמון-גונן) אשר ניתן ביום 6.9.2016 (להלן: פסק הדין קמא). פסק הדין קמא דן והכריע בערעור שהגישה המערערת, י.מ.ש. השקעות בע"מ (להלן: חברת שגב), על שומת מע"מ אשר הוצאה על ידי המדינה בקשר לתקבול בסך של 15,677,698 ש"ח (3,000,000 דולר ארה"ב, לפי הערכים דאז) אותו קיבלה חברת שגב מהגב' לאה איזנברג (להלן: השומה). פסק הדין קמא קבע, בניגוד לעמדתה של חברת שגב, כי זו

חייבת היתה לשלם מע"מ בגין הסכום הנ"ל, אישר את השומה, דחה את הערעור וחייב את חברת שגב לשלם למשיבה הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 75,000 ₪.

2. העסקה נשוא השומה כללה שירות משפטי שניתן על ידי חברת שגב, משרד עורכי דין ד"ר י. שגב ושות' וראש המשרד ובעליו, עוה"ד י' שגב (להלן: משרד שגב ועו"ד שגב, לפי העניין), והיא תועדה בחשבונית מס מספר 4397, מיום 2.10.2003 (נ/6 לתיק המוצגים מטעם חברת שגב, להלן: החשבונית). שומה זו תיקרא להלן שומת איזנברג, מאחר שהשירות המשפטי אשר בגינו ניתנה החשבונית והוצאה השומה ניתן במסגרת טיפולו של עו"ד שגב ומשרדו בעיזבון המנוח שאול נחמיה איזנברג (להלן: המנוח). החשבונית הוצאה על שם הגב' לאה איזנברג (להלן: לאה), אלמנת המנוח, בגין תקבול אשר בא ממנה.

חברת שגב נקבה בחשבונית כי היא חבה בתשלום מס ערך מוסף של 0.00 ₪ לנוכח עמדתה כי העסקה היתה זכאית לשיעור מע"מ אפס. לשיטתה, היא העניקה את השירות המשפטי, שבעדו היא קיבלה את התקבול הנ"ל, ללאה; ומאחר שלא התגוררה דרך קבע ביפן, היא היתה תושבת חוץ הזכאית לקבל שירות בשיעור מע"מ אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף). ההטבה שנקבעה בהוראת חוק זו מתייחסת לשירות אשר ניתן לתושב חוץ (להלן: ההטבה של תושב חוץ). המדינה חלקה על עמדתה של חברת שגב. לטענת המדינה, השירות המשפטי בגינו הוצאה החשבונית ניתן, לאמיתו של דבר, לבתם של לאה והמנוח, הגב' ליז הרדי (להלן: ליז), שמרכז חייה בכל הזמנים הרלבנטיים היה בישראל. לאה רק מימנה את קבלת השירות הנ"ל, ומשכך, אין מדובר בעסקה הזכאית להטבה של תושב חוץ, אלא בעסקה שבגינה היה צריך לשלם מע"מ בשיעור מלא בסך של 2,391,513 ₪. עמדה זו השתקפה בשומה שהוצאה לחברת שגב על ידי המדינה.

3. חברת שגב הגישה השגה על שומה זו, אולם המדינה דחתה את ההשגה. בעקבות כך, הגישה חברת שגב ערעור לבית משפט קמא, וערעור זה, כאמור, נדחה.

רקע עובדתי: סכסוך הירושה במשפחת איזנברג

4. ביום 27.3.1997 נפטר המנוח, שהיה איש עתיר נכסים. למנוח וללאה היו שישה ילדים, שניים מהם מצויים במרכז הדיון שבפנינו: ליז (שאיננה עוד בחיים) וארווין. בסמוך לאחר פטירת המנוח, הודיע ארווין ללאה ולאחיותיו כי המנוח השאיר צוואה משנת 1986 (להלן: צוואת 86). צוואה זו זיכתה את ארווין ברוב נכסי העיזבון (80%);

חלקה של ליז היה 5% בלבד, וכך גם החלק של שתיים מאחיותיה ושל יורשי האחות האחרת שנפטרה. אחת מהאחיות לא זכתה לשום חלק בעיזבון המנוח, ואילו ללאה הוענק סכום של 2,000,000 דולר ארה"ב וכן הזכות להתגורר בבית שהיה משותף לה ולמנוח. צוואה זו עוררה את התנגדותן של לאה ובנותיה, וכך נפתח מאבק ירושה בין שני מחנות: "מחנה ארווין" ו"מחנה לאה", שאליו השתייכה ליז (להלן: המאבק על הירושה).

5. באפריל 1997, פנו לאה, ליז ואחת מאחיותיה, אמילי, לעוה"ד יעקב וינרוט ז"ל (להלן: עו"ד וינרוט) כדי שזה ייצגן במאבק על הירושה. בשל מחלוקות שנתגלעו בין ליז לבין לאה בנוגע לאופן הפעולה המיטבי במאבק, המליץ עו"ד וינרוט כי ליז תסדר לעצמה ייצוג נפרד. בעקבות כך, שכרה ליז, בעצתו של עו"ד וינרוט, את שירותיו של משרד שגב ושל עו"ד שגב עצמו. משרדו של עו"ד וינרוט המשיך לייצג את לאה ואמילי, תוך ששני המשרדים משתפים ביניהם פעולה כאשר הדבר מתאפשר מבחינתם ומוערך כמועיל ללקוחותיהם. בסופו של יום, שכר טרחתו של משרד שגב בסך של 15,677,698 ₪ (3,000,000 דולר ארה"ב, לפי הערכים דאז) שולם, כאמור, על ידי לאה. ליז לא שילמה את שכר טרחתו של משרד שגב מכספה שלה.

6. פסק הדין קמא מתאר ארוכות את המאבק על הירושה וסוקר את ההליכים השונים שננקטו במסגרתו – כל זאת, במטרה לענות על השאלה למי בדיוק הוענק השירות המשפטי אשר ניתן על ידי עו"ד שגב ומשרדו. כחלק מסקירה זו, בחן בית משפט קמא שלושה הסכמי שכר טרחה אשר נחתמו בין משרד שגב לבין ליז וכן שלושה הסכמים שמכונים הסכמי שיתוף פעולה. בין הצדדים לערעור זה אין מחלוקת לגבי עצם קיומם של הסכמים אלו, אך הצדדים חלוקים לגבי הנסיבות אשר הובילו להתגבשותם. ההסכם הראשון שעניינו שכר טרחה נחתם בין עו"ד שגב לליז ביום 20.5.1997 (להלן: הסכם שכ"ט הראשון). במסגרת הסכם זה הוסכם על ייצוגה של ליז על ידי משרדו של עו"ד שגב, וזאת בכל הנוגע לדרישתה לקבלת חלקה בעיזבון המנוח וכן בהכנת "מטריה משפטית" בנושא. במסגרת הסכם זה נקבע שכר טרחה אותו התחייבה ליז לשלם למשרד שגב.

7. ביום 24.5.1997 נחתם ההסכם הראשון בדבר שיתוף פעולה בין ליז ללאה (להלן: הסכם שת"פ הראשון). בגדרו של הסכם זה, הסכימו ליז ולאה לשתף פעולה במאבק על הירושה. הסכם שת"פ הראשון קבע כי ליז תזכה בגין סיועה ללאה ב-8.33% מתוך מה שלא תקבל מעיזבון המנוח. כמו-כן קבע ההסכם כי לאה תשפה את ליז בגין הוצאותיה המשפטיות בשיעור של 5% נוספים מזכייתה בנכסי העיזבון. הסכם שת"פ הראשון בוטל על ידי הצדדים ביום 1.6.1997 בשל טענתה של לאה כי הוטענה בעת שחתמה עליו. ביום 3.6.1997 חתמו ליז ולאה על הסכם שיתוף פעולה נוסף אשר החליף

את הסכם שת"פ הראשון, שבוטל (להלן: הסכם שת"פ השני). הסכם שת"פ השני קבע כי ליז תזכה בלא פחות מ-5% מנכסי העיזבון והוא גם הוסיף תקרה של 3,000,000 דולר ארה"ב לסכום השיפוי שלא התחייבה לשלם בגין ההוצאות המשפטיות של ליז. כמו כן קבע ההסכם כי לאה לא תקפח את ליז במסגרת צוואתה שלה. חתימותיהן של לאה וליז אומתו במסגרת הסכם שת"פ השני על ידי עורכי דינן, עו"ד וינרוט מזה ועו"ד שגב מזה (ככל הנראה, כלקח שהופק מנסיבות ביטולו של הסכם שת"פ הראשון). ביום 15.9.1997 חתמו ליז, לאה ואמילי על הסכם שיתוף פעולה משולש, שלישי במספר מבחינתן של ליז ולאה (להלן: הסכם שת"פ השלישי). במסגרתו של הסכם שת"פ השלישי, התחייבו הצדדים – לאה ושתי בנותיה, ליז ואמילי – לשתף ביניהן פעולה בגיבושו של הסכם הפשרה עם ארווין. הסכם שת"פ השלישי חזר על כך שלא נטלה על עצמה להשתתף בשכר הטרחה של ליז תחויב לשלם לעורך דינה עד לסכום של 3,000,000 דולר ארה"ב (ראו סעיף 3 להסכם שת"פ השלישי).

8. ביום 18.9.1997 הודיעה לאה, באמצעות עורך דינה, על ביטולם של כל הסכמי שיתוף הפעולה שבינה לבין ליז (להלן: הודעת הביטול). לאחר קבלתה של הודעת הביטול, הודיעה ליז למשרד עו"ד שגב כי היא חדלה להיות מיוצגת על ידו. בעקבות הודעה זו, נמסרה לליז דרישה לתשלום שכר טרחה ממשרד עו"ד שגב. זמן לא רב לאחר מכן, יישרה ליז את ההדורים עם משרד שגב ושבה להיות מיוצגת על ידו. משרד שגב ייצג את ליז גם בסכסוך שנתגלע עם אמה, לאה, בעקבות הודעת הביטול. סכסוך זה הועבר על ידי ליז ולאה להכרעת הבורר, השופט בדימוס א' וינוגרד, ז"ל (להלן: בוררות וינוגרד).

9. בוררות וינוגרד נועדה להכריע בשאלה בדבר תוקפם של הסכמי שיתוף הפעולה שבין ליז ללאה: הסכם שת"פ הראשון, הסכם שת"פ השני, והסכם שת"פ השלישי (שעליו חתמה גם אמילי). פסק הבוררות ניתן ביום 30.6.1998 והוא קבע כי "עם ביטולו של ההסכם השלישי [הסכם שת"פ השלישי – א.ש.] חזר ההסכם השני [הסכם שת"פ השני – א.ש.] להיות ההסכם המחייב את הצדדים ואולם מכיוון ששיתוף הפעולה שהיה יסוד להמשך קיומו נפסק, הוקפא בה בשעה ההסכם ונתגבשו הזכויות של הצדדים על פיו עד לאותה שעה". לצד זאת, קבע הבורר וינוגרד כי ליז תקבל את זכויותיה מכוח הסכם שת"פ השני רק אם תצטרף להסכם הפשרה עם ארווין ושאר יורשי המנוח (אשר זוהה בפסק הבורר גם כ"הסכם החלוקה"). הסכם פשרה זה, אשר הביא את המאבק על הירושה לסיומו ושם קץ לסכסוך היורשים, היה באותה עת בשלבי גיבוש. במהלכה של בוררות וינוגרד, שיגר עו"ד שגב לליז מכתב שהכיל בקשה לתוספת שכר טרחה בשל עבודה אשר התווספה מאז שנחתם הסכם שכ"ט הראשון. עו"ד שגב ביקש כי ליז תתחייב לשלם

למשרדו שכר מינימום של 3,000,000 דולר ארה"ב במועד בו תקבל את דמי השיפוי מלאה, אם תקבלם. לזו סירבה לחתום על התחייבות כאמור. היא החזירה לעו"ד שגב את מכתבו לאחר שכתבה על גבו כי דרישתו של עו"ד שגב אינה מקובלת עליה שכן היא לא רוצה לרמות את לאה. במלים של לזו: "Dear Josi, This document is unacceptable because I don't want to cheat my mother, Liz Hardy"

10. ביני לביני תם והושלם סכסוך היורשים לאחר שאלו חתמו על הסכם הפשרה. המאבק על הירושה שניהלו לזו ולאה הוכתר אפוא בהצלחה. הצלחה זו נבעה, במידה לא מועטה, משיתוף הפעולה בין משרדו של עו"ד וינרוט למשרד שגב. במסגרת זו, השיג משרד שגב קלטת שתיעדה פגישות אשר נערכו בשוויץ עם עורך הדין שערך את צוואת 86 עבור המנוח והיה מופקד עליה. מקלטת זו עלה כי המנוח נטל את הצוואה ממשרדו של אותו עורך דין – דבר שסייע ללאה לפתח טענה כי המנוח ביקש לבטל את צוואת 86 וכי לצוואה זו לא היה תוקף משפטי.

11. ביום 8.7.1998 פנה עו"ד שגב ללזו במכתב שבירך אותה על סיום הסכסוך והשגת הסכם הפשרה וציין כי פנה לעורך דינה של לאה בבקשה להסדיר את התשלום של שכר טרחתו בהתאם לפסק הבורר בבוררות וינוגרד והסכם השת"פ השני. עוד ציין עו"ד שגב באותו מכתב, כי ישתדל להגיע להסכמה בדבר תשלום שכר טרחה גבוה ככל הניתן. ביום 6.10.1998 חתמו לזו ועו"ד שגב על הסכם נוסף בעניין שכר הטרחה (להלן: הסכם שכ"ט השני). בהסכם זה נאמר כי הוא מעלה על הכתב את ההסכמות הקודמות בין הצדדים לפיהן לזו תשלם למשרד שגב שכר טרחה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב, אם וכאשר תקבל סכום זה כשיפוי מלאה. כמו-כן קבע הסכם שכ"ט השני כי אם לזו לא תקבל את השיפוי מלאה, יהא עליה להשלים את שכר טרחתו של משרד שגב בהתאם למנגנונים אשר נקבעו בהסכם.

12. בחלוף זמן קצר אחרי חתימת היורשים על הסכם הפשרה, נוכחה לזו לדעת כי שמחתה היתה מוקדמת. התברר, כי לאה אינה מוכנה לשלם לה את דמי השיפוי בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב בהתאם להסכם שת"פ השני, שכאמור אושר כמחייב בפסק דינו של הבורר וינוגרד. לאה טענה כי הסכום האמור מהווה תקרה של שכר הטרחה ושל ההוצאות המשפטיות שעליה לשלם, וכי את כל אלו יש להוכיח באמצעות חשבונות וקבלות. בנוסף לכך, נתגלעה בין לזו ללאה מחלוקת לגבי התחייבות לאה שלא לקפח את לזו בצוואתה, כאמור בהסכם שת"פ השני. בשל כל אלו, הגישה לזו, באמצעות עו"ד שגב ומשרדו, תביעה נגד לאה לאכיפת הסכם שת"פ השני. תביעה זו נדונה והוכרעה על ידי נשיאו בדימוס של בית המשפט העליון מ' שמגר במסגרת בוררות (להלן: בוררות שמגר).

ביום 26.12.1999, בסמוך לפתיחתה של בוררות שמגר, חתמו ליז ועו"ד שגב על הסכם שכר טרחה נוסף, שלישי במספר (להלן: הסכם שכ"ט השלישי), אשר הסדיר את שכר טרחתו של עו"ד שגב כמייצגה של ליז באותה בוררות על ידי הגדלת שכר הטרחה שנקבע בהסכם שכ"ט השני.

13. בוררות שמגר באה לסיומה בפסק הבורר אשר ניתן ביום 1.9.2003. פסק הבורר קבע כי לאה חייבת לשלם לליז סכום של 3,000,000 דולר ארה"ב כולל מע"מ, וזאת בתוספת ריבית מיום חלוקת העיזבון. עוד באותו היום פנה עו"ד שגב לבאי-כוחה של לאה וציין כי על פי הסכמתה של ליז יש להעביר את הכספים שעל לאה לשלם ישירות למשרדו. ביום 29.9.2003 הוגשה לבית המשפט לענייני משפחה ברמת גן בקשה מוסכמת לאישור פסק הבורר שמגר ובמסגרתה צוין, בין היתר, כי בהסכמת ליז הכספים שלאה חויבה לשלם לה יועברו ישירות למשרד שגב. עם הגשת בקשה זו הודיעו באי-כוחה של לאה כי היא תעביר את הסכום הדרוש למשרד שגב וביקשו מעו"ד שגב להמציא להם חשבונית מס עם קבלת הכסף. חשבונית זו – החשבונית נשוא שומת איזנברג – הוצאה על ידי חברת שגב ביום 2.10.2003, כאשר שיעור המע"מ שנקבע בה הוא אפס.

14. ביום 4.11.2003, שלחה ליז מכתב לעו"ד שגב, בהתאם לניסוחו של עו"ד שגב (נ/14 לתיק המוצגים מטעם חברת שגב, להלן: מכתב החזרי ההוצאות), ובו נאמר, בין היתר, כי "הוסכם בינינו כי נוכח העובדה שטיפולכם המשפטי היה למעשה עבור אימי ולא עבורי, הרי שאקבל מכם שיק על סך של 382,330 ₪ שהם החזר של חלק מהכספים ששילמתי עבור הוצאות משפטיות להגנת זכויותיה המשפטיות של אמי, לאה איזנברג, בעניין עיזבון שאול נחמיה איזנברג ז"ל" (סעיף 1 למכתב החזרי ההוצאות). בסעיף 3 למכתב החזרי ההוצאות נאמר כי "לא תהא [לכם – א.ש.] כל טענה כלפי ו/או לקבלת שכ"ט ממני".

ההליך קמא וההליך הפילי

15. ביום 18.9.2008 הודיעה המדינה לחברת שגב כי הדיווח על מע"מ בשיעור אפס בחשבונית איזנברג אינו מקובל עליה וכי החברה תחויב בשומה לפי מיטב השפיטה. בהודעת שומה זו חויבה החברה בתשלום מע"מ בשיעור מלא בגין העסקה עליה דיווחה בחשבונית. החברה הגישה השגה, אותה המדינה דחתה, ועל דחייה זו הגישה החברה ערעור לבית משפט קמא, שעל פסק דינו היא מערערת כעת לפנינו. ביום 25.7.2010, הגישה המדינה כתב אישום מתוקן נגד החברה, נגד משרד שגב ונגד עו"ד שגב עצמו, בגין מסירת ידיעה כוזבת או דו"ח או מסמך אחר אשר כוללים ידיעה כוזבת בנסיבות

מחמירות, עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף. כתב אישום זה הוגש לבית משפט השלום תל אביב-יפו בגדרו של ת"פ 10-06-32690 רשות המיסים נ' שגב (להלן: כתב האישום וההליך הפלילי, לפי העניין). ההליך הפלילי הסתיים בהרשעת עו"ד שגב ומשרדו בעבירות שיוחסו להם ובזיכוייה של חברת שגב, המערערת דכאן (להלן: פסק הדין הפלילי). פסק הדין הפלילי ניתן ביום 19.6.2017, כתשעה חודשים אחרי פסק הדין מושא הערעור הנוכחי, על ידי השופטת י' פרדלסקי, ועל השלכותיו אעמוד בהמשך דבריי.

#### פסק הדין קמא

16. פסק הדין קמא נתבסס על עדויותיהם של שני עדים – עו"ד שגב, שמסר את עדותו מטעם החברה, ומר בנימין איגר, שהעיד מטעם המדינה – ועל שורה ארוכה של מסמכים. כמו כן נתבסס פסק הדין על חומר הראיות שהוגש בהליך הפלילי. ביחס לראיות אלו, קבע בית משפט קמא כי הן תכלולנה, בין היתר, "פרוטוקולים, עדויות, החלטות ולמעשה כל חומר הקיים בנט המשפט בתיק הפלילי" (ראו החלטות בית משפט קמא מיום 11.9.2014 ומיום 26.4.2015). בהחלטתו מיום 30.4.2015 ציין בית משפט קמא בהקשר זה כי מדובר בגישה לחומר הראיות שממילא היה מתקבל בתיק שלפניו, וכי ככל שמדובר בעדים שלא נחקרו בפניו, ההתייחסות תהיה בהתאם.

17. פסק הדין קמא דן ארוכות בטענתה של חברת שגב כי בתקופה מסוימת העניקו עו"ד שגב ומשרדו שירות משפטי בלעדי ללאה. טענה זו ביקשה להבחין בין "ייצוג פורמלי", אשר ניתן לליז כנציגתה של לאה, לבין "הייצוג המהותי" שאותו העניקו עו"ד שגב ומשרדו ללאה. לפי טענה זו, בעוד שברמה הפורמלית – כמתועד בהסכמי שכר הטרחה ובייפוי-הכוח שליז ומשרד שגב חתמו עליהם – היה מדובר בייצוג של ליז, הרי שברמה המהותית פעלו עו"ד שגב ומשרדו באותה תקופה לקידום האינטרסים של לאה. לדברי עו"ד שגב, משמעותו של הקשר המשולש, שכאמור כלל אותו, את ליז ואת לאה, היא שליחות נסתרת שבמסגרתה הוא ייצג את לאה וקידם את האינטרסים שלה. במסגרת זו, ליז שימשה אך ורק כגורם שמקשר בין משרדו לבין לאה כאשר הוא ומשרדו נותנים ללאה שירותים משפטיים שבגינם היא שילמה להם סך של 3,000,000 דולר ארה"ב.

18. בית משפט קמא דחה טענה זו בקובעו כי עו"ד שגב העניק שירותי ייצוג בלעדיים לליז, ואילו לאה היתה מיוצגת באופן בלעדי על ידי עו"ד וינרוט ומשרדו. קביעות אלו נתבססו על עדויות שנשמעו במהלך המשפט. בית המשפט קבע כי ליז ולאה הסכימו ביניהן על שיתוף פעולה במאבק על הירושה עד למועד בו ביקשה לאה לבטל את הסכם

שיתוף הפעולה. בית המשפט הוסיף וקבע בהקשר זה כי לליז היה אינטרס אישי בכך שהמאבק על הירושה, אשר נוהל על ידי לאה, יוכתר בהצלחה: ליז עמדה לצד לאה בקואליציה מול אחיה, ארווין; ולאה גם הבטיחה לה כספים מכספי העיזבון במקרה של הצלחה.

19. זאת ועוד: בית המשפט סקר ובחן את העבודה שנעשתה על ידי משרד שגב במסגרת המאבק על הירושה והגיע למסקנה כי עבודה זו שירתה את האינטרסים של ליז. כמו כן קבע בית המשפט כי עדותו של עו"ד שגב בעניין שליחות נסתרת עומדת בסתירה למסמכים רבים. בית המשפט דחה את גרסתו של עו"ד שגב בכללותה כבלתי אמינה – זאת, לנוכח התרשמותו מעדות זו ותמיהות שזו עוררה אצלו וכן בשל הסתירות שמצא בינה לבין הדברים שאמר עו"ד שגב בהליכים אחרים. כמו כן ציין בית המשפט כי בחקירת מע"מ ובמסגרת ההליך הפלילי העידו עדים רבים שסתרו את דבריו של עו"ד שגב. בית המשפט נמנע מלהתבסס על עדויות אלו בקביעותיו מאחר שהעדויות לא נמסרו בפניו, אולם הוא ציין את קיומן. לצד זאת, בית המשפט נענה לבקשת עו"ד שגב והתייחס לדברים שאמר עו"ד וינרוט בחקירת מע"מ ובמסגרת ההליך הפלילי. לדברי עו"ד וינרוט, בעוד שהוא ומשרדו ייצגו את לאה במאבקה על הירושה, האינטרסים של לאה קודמו באופן משמעותי על ידי העבודה שבוצעה עבור ליז באמצעות באי כוחה, עו"ד שגב ומשרדו. בית המשפט גם בחן את עדותה של ליז ובחר להסתמך עליה באופן חלקי. ניתוחן של ראיות אלו יחד עם מסמכים רלבנטיים אשר נערכו בזמן אמת הוביל את בית המשפט אל המסקנה כי עו"ד שגב ומשרדו העניקו לליז שירות משפטי מהותי וכי התחייבותה של לאה לשלם לליז סך של 3,000,000 דולר ארה"ב עבור הוצאותיה המשפטיות היא בגדר התחייבות לשיפוי, ותו לא. על יסוד כל אלה קבע בית המשפט כי לאה לא התחייבה לשלם לעו"ד שגב ומשרדו שכר טרחה עבור שירותים משפטיים, שכן אלה לא העניקו לה שום שירות. מבחינת לאה – כך קבע בית המשפט – היא שילמה את הסך הנ"ל של 3,000,000 דולר ארה"ב לחברת שגב כדמי השיפוי בהתאם להתחייבותה לליז וההחלטות שניתנו בעניינה בבוררות וינוגרד ובבוררות שמגר.

20. על בסיס עובדות אלה ולאור ההלכה שנקבעה בע"א 41/96 קסטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999) (להלן: עניין קסטו), קבע בית המשפט קמא כי השירות שעו"ד שגב ומשרדו נתנו איננו בגדר שירות לתושב חוץ הזכאי להטבה של שיעור מס אפס. בית המשפט קבע כי השירות ניתן לליז ולא ללאה, ועל כן הוא חייב במע"מ בשיעור מלא. במסגרת זו, דחה בית המשפט את טענתה של חברת שגב כי עו"ד שגב ומשרדו נתנו ללאה שירותים משפטיים בפועלם כשלוח נסתר או כשלוח-משנה, כמשמעם, בהתאמה, בסעיף 17(א) לחוק מס ערך מוסף ובסעיף 16 לחוק השליחות,



התשכ"ה-1965 (להלן: חוק השליחות). בית המשפט דחה טענה זו לאחר שמצא כי אין לה אחיזה בחומר הראיות וכי אינה עולה בקנה אחד עם הכללים אשר נקבעו בדין בנוגע לייצוג לקוחות על ידי עורכי דינם.

#### מכאן הערעור.

#### פסק הדין הפלילי

21. כפי שכבר ציינתי, ביום 19.6.2017, כתשעה חודשים אחרי מתן פסק הדין מושא הערעור הנוכחי, נתן בית משפט השלום תל אביב-יפו (השופטת י' פרדלסקי) את פסק הדין הפלילי בגדרו של ת"פ 10-06-32690. פסק דין זה קבע, בין היתר, כי עו"ד שגב ומשרדו מסרו ידיעה כוזבת לרשות המס בנסיבות מחמירות והרשיעם לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף. פסק דין זה שינה את מסגרת הדיון בערעור הנוכחי לנוכח הסכמת הצדדים על קבלתו כראיה, בעקבות בקשתה של חברת שגב מיום 6.9.2017. במהלך הדיון שהתקיים לפנינו ביום 1.11.2018, הצדדים הסכימו כי פסק הדין הפלילי ישמש ראיה כאילו היה חלוט לעניין סעיפים 42א-42ג לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות).

22. פסק הדין הפלילי קבע שורה של ממצאים הרלבנטיים לערעור הנוכחי. ראשית, קבע פסק הדין כי בתקופה שבין מאי 1997 ועד יום 18.9.1997 ביצעו עו"ד שגב ומשרדו פעולות שתרמו רבות למאבקה של לאה ולהגדלת חלקה בעיזבון, וזאת מבלי שהיה בפעולות אלו כדי להגדיל את חלקה של ליז. כפי שכבר צויין, פעולות אלו כללו הקלטת שיחה חשובה עם עורך הדין שערך את צוואת 86 עבור המנוח והיה מופקד עליה, ממנה עלה כי המנוח נטל את הצוואה ממשרדו של אותו עורך דין. הקלטת שיחה זו, שכאמור נתקיימה בשווייץ, עזרה ללאה לפתח את טענתה כי לצוואת 86 לא היה תוקף משפטי ולהגיע להסכם הפשרה עם ארווין ושאר היורשים. כמו-כן קבע פסק הדין, כי ליז חתמה על הסכמי שכר הטרחה עם משרד שגב וייפתה את כוחו לפעול להגדלת חלקה בעיזבון המנוח. עוד קבע פסק הדין, כי ליז קיבלה את הצעתו של עו"ד וינרוט לפעול ב"שני ראשי מאבק" בסכסוך על הירושה ולסייע ללאה באמצעות משרד עו"ד שגב, וזאת לאחר שהוסבר לה כי חלק מהפעולות שתינקטנה במסגרת זו תהיינה מנוגדות לאינטרסים שלה. פסק הדין הפלילי גם קבע כי ליז קיבלה הצעה זו בשל תמיכתה במאבקה של אמה, לאה, וכן בשל רצונה לזכות בירושתה של לאה.

23. בעניין הסכמי שכר הטרחה שבין ליז לבין עו"ד שגב ומשרדו, קבע פסק הדין הפלילי את הממצאים הבאים:

א. בניגוד לגרסתו של עו"ד שגב, נקבע כי הסכם שכ"ט הראשון לא בוטל מעולם וכי הסכמי שכר הטרחה המאוחרים חוסים בצלו. כמו כן נקבע כי על פי הסכמי שכר הטרחה התחייבה ליז בתשלום שכר הטרחה של עו"ד שגב ומשרדו, בעוד שלא התחייבה לשפות את ליז על הוצאותיה המשפטיות בהסכם שת"פ השני.

ב. נקבע כי הוכח שליו התחייבה לשלם לעו"ד שגב ומשרדו שכר טרחה בסכום של 3,000,000 דולר ארה"ב כולל מע"מ, עבור ייצוגה שלה. ליז התחייבה כי תעביר למשרד שגב את הכספים שתקבל מלאה במסגרת הסכם שת"פ השני על חשבון שכר הטרחה שעליה לשלם לאותו משרד, וכן התחייבה כי במידה שתקבל מלאה סכום הנמוך מ-3,000,000 דולר ארה"ב, תשלם את יתרת התשלום עד לתקרה זו. כמו כן קבע פסק הדין הפלילי, כי ליז ועו"ד שגב הסכימו ביניהם על תשלום שכר טרחה נוסף בעד המשך עבודתם של עו"ד שגב ומשרדו בהיקף של עד 300 שעות וכן בעד טיפול עתידי בקשר לעיזבון לאה, ככל שיידרש.

ג. נקבע כי לאה לא חתמה על שום הסכם עם עו"ד שגב ומשרדו ולא מסרה להם שום ייפוי כוח.

ד. פסק הדין הפלילי דחה את טענתם של עו"ד שגב ומשרדו כי אלה העניקו ללאה שירות בלעדי בתקופה שבין מאי לספטמבר 1997.

ה. נקבע כי עו"ד שגב ומשרדו קידמו את האינטרסים של ליז בכך שפעלו כדי למנוע את השתלטותו של ארווין על העיזבון ונכסיו.

ו. נקבע כי אישורה של ליז, שניתן במסגרתה של בוררות שמגר, כי תעביר את התשלום שתקבל מלאה לעו"ד שגב איננו משנה את הממצאים דלעיל.

ז. על יסוד כל אלו, קבע פסק הדין הפלילי כי עו"ד שגב ומשרדו נתנו שירות משפטי לליז במסגרת מאבקה שלה על הירושה, ולא ללאה. כחלק מקביעה זו, דחה בית המשפט את גרסתו של עו"ד שגב כי ליז שימשה נאמנה של משרד שגב במסגרת בוררות שמגר. בית המשפט קבע כי הסכמתה של ליז להעברת הסך של 3,000,000 דולר ארה"ב, שלאה היתה חייבת לשלם לה, ישירות למשרד שגב איננה תומכת בגרסת עו"ד שגב ואינה משנה את המצב המשפטי.

ח. באופן ספציפי יותר, נקבע בפסק הדין הפלילי כי "הוכח שטרם חתמה ליו על ת/47 ו-נ/55 [הסכם שכ"ט הראשון וייפוי הכוח לעו"ד שגב – א.ש.] קיבלה ליו את הצעתו של עו"ד וינרוט לפעול בשני ראשים במאבק בעיזבון, ולסייע ללאה באמצעות הנאשמים" (שם, בעמ' 52); כי "ליו היא זו שנהנתה מהשירות, שכן שכרה את שירותי הנאשמים במטרה לסייע ללאה במאבקה בעיזבון" (שם, בעמ' 58); וכי "הנאשמים היו מעורבים בעסקת שירות אחת שעניינה מתן שירות לליו לסייע ללאה במאבקה בעיזבון" (שם, בעמ' 61).

ט. בית המשפט דחה את טענות הנאשמים שנסמכו על האמור בסעיף 17(א) לחוק מס ערך מוסף ובסעיף 16 לחוק השליחות. כפי שכבר ציינתי, מדובר בטענות אשר תיארו את השירות, שבעדו שילמה לאה לעו"ד שגב ומשרדו שכר טרחה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב, כשירות שניתן לה – ללאה – על ידי שלוח נסתר או שלוח-משנה של ליו. פסק הדין הפלילי קבע בעניין זה, כי ליו לא היתה בגדר "עוסק", כמשמעו בחוק מס ערך מוסף – דבר ששולל את תחולתו של סעיף 17(א) לחוק מעיקרו – וכי לאה ממילא לא היתה בגדר "מקבלת שירות". בית המשפט קבע גם כי לא הוכח בפניו שליו מינתה את עו"ד שגב כנאמן או כשלוח של לאה וכי היא – ליו – פעלה, כביכול, כזרועה הארוכה של לאה.

י. לבסוף, נקבע כי עו"ד שגב ומשרדו ידעו כי דיווחם לשלטונות מע"מ לפיו קיבלו מלאה שכר טרחה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב בעד השירותים המשפטיים, שכביכול העניקו לה, היה כוזב.

#### טענות הצדדים

24. חברת שגב חזרה בפנינו על הטענות שהעלתה בפני בית משפט קמא ובהליך הפלילי. החברה שבה וטוענת כי עו"ד שגב ומשרדו העניקו שירות משפטי מהותי ללאה. לטענת החברה, זוהי מסקנה משפטית שעולה ממסמכים שאין לגביהם מחלוקת, ומהממצאים שנקבעו בבוררות וינוגרד ובבוררות שמגר וכן מחלק מהממצאים אשר נקבעו בפסק הדין הפלילי. כמו כן טוענת החברה כי האמור בסעיף 17(א) לחוק מס ערך מוסף ובסעיף 16 לחוק השליחות תומך במסקנה משפטית זו. החברה טוענת אפוא כי בית משפט קמא טעה בהגיעו למסקנה שונה.

25. חברת שגב מוסיפה וטוענת כי השימוש שבית משפט קמא עשה בראיות ובמוצגים מההליך הפלילי לא היה תקין. לטענת החברה, מדובר בהפרה של כללי הדיון המשפטי ושל דיני הראיות, שבעטייה יש לבטל את פסק הדין קמא, שכן היא הסבה לה

עיוות דין. במסגרת זו, הלינה החברה על כך שבית משפט קמא קבע ממצאי מהימנות ביחס לעדויות שלא נשמעו בפניו.

26. המדינה, מנגד, סומכת את ידיה על פסק דינו של בית משפט קמא, ובפרט על קביעתו כי ליז היתה המקבלת הבלעדית של השירות בעדו שילמה לאה 3,000,000 דולר ארה"ב למשרדו של עו"ד שגב. כמו כן טוענת המדינה כי חברת שגב התנהלה בהליך קמא באופן שהצדיק הסתמכות על הראיות ששימשו בהליך הפלילי ועל כן החברה איננה רשאית לטעון כעת לאי קבילותן. עוד טוענת המדינה, כי מדובר בראיות ששימשו את שלטונות מע"מ בשומת איזנברג; ומשכך, בית משפט קמא היה רשאי להסתמך עליהן ממילא מכוח האמור בתקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.

דיון והכרעה

27. בפתח הדברים אקדים ואומר כי לאחר בחינת עובדות המקרה, הממצאים שנקבעו בפסק הדין הפלילי והמסמכים הרלבנטיים, הגעתי למסקנה כי השירות שהוענק על ידי עו"ד שגב ומשרדו היה בחלקו שירות משותף, אשר ניתן לליז וללאה יחדיו. הפועל היוצא של קביעתי זו הוא כי התמורה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב, אשר שולמה בעד שירות זה, טעונה מע"מ בשיעור מלא.

28. את מסקנתי זו אסביר ואנמק בסדר הבא :

א. תחילה, אציג את המסגרת הנורמטיבית אשר קובעת את מהותו של "שירות" לצרכיו של חוק מס ערך מוסף ואת הבסיס החוקי להטלת החבות במע"מ בשיעור מלא בגין שירות שניתן על ידי עוסק לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו.

ב. לאחר מכן, אפרט את העובדות הדרושות לענייננו, ועובדות אלו בלבד, אמקם אותן במסגרת הנורמטיבית ואיישם עליהן את הדין.

המסגרת הנורמטיבית

29. בפתח הדברים, אציג את הגדרתו של "שירות" אשר מופיעה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף. סעיף זה מגדיר "שירות", שבעטיו מוטל מס ערך מוסף, בזו הלשון:

"שירות" – כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם – גם עשיה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."

בפנינו הגדרה רחבה מאד אשר חורגת מעבר למשמעות הביטוי "שירות" בשפה של יומיום (ראו: איל זמיר פירוש לחוקי החוזים: חוק חוזה קבלנות, תשל"ד-1974 91-92 (1994)). לפי הגדרה זו, כל פעולה שנעשית בתמורה למען הזולת, והיא איננה בגדר מכר, מהווה "שירות". הגדרה זו מקשה לעתים בקביעת זהותו של מקבל השירות, אך קושי מעשי זה אינו משנה את ההגדרה (ראו: יעקב פוטשבוצקי "מס ערך מוסף על יצוא שירותים – דרך החתחתים לשיעור האפס" מיסים יג/א-1 (1999)).

30. הגדרת זהותו של "מקבל השירות" לצרכי מס ערך מוסף נדונה בפסק הדין שניתן בעניין קסוטו, אשר עליו התבסס בית משפט קמא בפסק דינו. השופט ט' שטרסברג-כהן, שכתבה את פסק הדין בעניין קסוטו, קבעה ארבעה מבחני עזר לאיתורו של "מקבל השירות" תוך הדגשה כי כל מקרה ומקרה צריך שיוכרע לגופו לפי נסיבותיו.

לדברי השופט ט' שטרסברג-כהן –

"המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות. תשלום בעד השירות על ידי מאן שהוא מהווה אינדיקציה לכך שהמשלם הוא זה שקיבל את השירות, שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם בעדו לנותן השירות. המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות. יש לאתר את מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את הצדדים לפעילות העסקית בקשר למתן השירות ולקבלתו. המבחן השלישי הוא מבחן הנהנה מן השירות. מקבל השירות נהנה מן השירות ומפיק תועלת ממנו. השירות בא להגשים את האינטרס של מקבל השירות. יש אפוא לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות. המבחן הרביעי הוא מבחן הנסיבות. זהו מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי ללמד על זהות מקבל השירות."

(עניין קסוטו, פסקה 9; ההדגשות במקור – א.ש.).

31. מבחני עזר אלה נקבעו כקווים מנחים בלבד, כאמור בעניין קסוטו. ודוק: מבחנים אלה מכירים בכל תועלת שמזמין השירות מבקש להפיק מהשירות כתועלת אשר מזהה אותו כמקבל השירות. מבחנים אלה גם מכירים באפשרות שהשירות יביא תועלת ליותר מאדם אחד. טול מקרה של חברה עסקית אשר משלמת שכר לעורך דין עצמאי בעד ייצוג של בעל דין שניצחוננו במשפט עשוי להביא תועלת לחברה. ברי הוא, כי במקרה זה ובמקרים דומים אחרים, הסטטוס של "מקבל השירות" יוצמד לא רק לבעל הדין שזוכה לייצוג, אלא גם לחברה – בדומה למערכת היחסים העסקית שנרקמה כאן בין לאה, ליו, ומשרדו של עו"ד שגב.

32. על מהות השירות ועל זהות מקבלו יש ללמוד, בראש ובראשונה, מההסכמים אשר מסדירים את מתן השירות והתשלום שישולם תמורתו. כך מורה לנו השכל הישר, וכך גם עולה מהוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, שעניינו מס בשיעור אפס. הוראות אלו, שעוד אדרש אליהן בהמשך, מדברות ב"רחל בתך הקטנה" כשהן מציבות את "נושא ההסכם" במרכז הבדיקה (ראו גם ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 687 (2004) (להלן: עניין גלמן פינץ)). בהקשר זה, חשוב לזכור את דבריה של השופטת שטרסברג-כהן בעניין קסוטו כי "לא בהכרח כל מי שנהנה מהשירות הוא גם מקבל השירות" (שם, פסקה 8). אכן כך: אדם יכול ליהנות מהשירות בדרך של מתת שמיים, חינם-אין-כסף (ראו: Eric Kades, *Windfalls*, 108 YALE L. J. (1999) 1489). לדוגמה, עורך דין אשר מקבל את שכרו מלקוח פלוני עבור ניהול הליך משפטי שמביא לביטולו של פטנט, לבקשת אותו לקוח, מאפשר לאנשים רבים אחרים להשתמש בידע שקודם לכן היה מוגן באמצעות הפטנט (ראו Gideon Parchomovsky & Alex Stein, *Intellectual Property Defenses*, 113 COLUM. L. REV. 1483, 1512-1514 (2013)). מכאן ניתן ללמוד כי כל אותם אחרים נהנים ממתת שמיים – הזכות להשתמש בידע ממנו הוסרה ההגנה של פטנט – בדומה לצדיקים שמלאכתם נעשית בידי אחרים. דבר נוסף, וחשוב לא פחות, אשר נלמד מדוגמה זו, אינו אלא זה: אדם שמשלם לאותו עורך דין את שכרו, ולו באופן חלקי, איננו זוכה למתת שמיים, אלא לשירות, וזאת גם אם המשלם איננו לקוחו של עורך הדין. עוד ניתן ללמוד מדוגמה זו ומההלכה שנפסקה בעניין קסוטו, כי שירות יכול להינתן לכמה אנשים בבת אחת, וזאת, למשל, כאשר כל אחד ממקבלי השירות משלם עבורו ולא נהנה ממתת שמיים (windfall).

33. עד כאן לגבי מהותו של "שירות" לצרכי החבות במס ערך מוסף. הנני עובר כעת לדון בשאלת החבות עצמה אשר עולה ביחס לשירות מעורב אשר ניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו.

סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

34. סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, בחלקו הרלבנטי לענייננו, מורה כדלקמן:

"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

[...]

מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל [...]."

35. סעיף זה מעניק לעוסק שנכנס לגדרו הטבת מס משמעותית: העוסק איננו משלם מס ערך מוסף בגין העסקה בעודו זכאי לנכות מס תשומות ששילם לספקים, דבר שמשמעותו היא החזר מס מקופת המדינה (ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 585 (מהדורה חמישית, 2013), (להלן: נמדר); אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 535 (מהדורה שלישית, 2018), (להלן: פרידמן); אהרון נמדר ויעל קינן "מס ערך מוסף על יצוא שירותים" מיסים י/2 א-1 (1996)). תכליתה של הטבה זו היא עידוד העוסקים הישראליים שמייצאים את שירותיהם אל מחוץ לגבולות ישראל. שיעור מס אפס עוזר לעוסק הישראלי להתחרות בעוסקים זרים אשר מספקים שירותים לתושבי חוץ, וזאת באמצעות הוזלת מחיר השירות (ראו פרידמן, בעמ' 561).

36. כדי להגביל את מתן ההטבה למקרים בהם תכלית כלכלית-חברתית זו אכן מתגשמת הלכה למעשה, מחריג סעיף 30(א)(5) מגדרו שירותים אשר "נחזים להיראות [...] כניתנים לתושב חוץ, אך אינם מגשימים את המטרה של עידוד הייצוא שלשמה ניתנה ההקלה" (נמדר, בעמ' 594; וראו גם עניין גלמן פינץ)). החרגה רחבת היקף זו נעשתה בתיקון 23 לחוק מס ערך מוסף, אשר נכנס לתוקף ביום 1.7.2002 (ראו: חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 23), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון 23)). התיקון החליף את נוסחו הקודם של הסעיף אשר קבע, בין היתר, כי "לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל".

37. לתיקון 23 היתה מטרה נוספת: לבטל את הפרשנות שניתנה לסעיף 30(א)(5) בנוסחו הקודם בפסק הדין בעניין קסוטו. בפרשת קסוטו נדונה הטענה כי שירותי תיווך

שהעניקה חברת קסוטו לחברות ביטוח זרות מהווים שירות לתושב חוץ הזוכה למס בשיעור אפס. במסגרתם של שירותי תיווך אלה, קישרה חברת קסוטו בין חברות ביטוח זרות לחברות ביטוח ישראליות שהיו מעוניינות לרכוש לעצמן ביטוחי משנה אצל החברות הזרות. בית משפט זה קבע בעניינם של שירותים אלה, כי "ככל שהשירות הוא אמיתי וניתן לתושב חוץ שזיקתו לשירות היא אמיתית ומרכזית, כך יהיה זה ראוי שלא לראות את השירות כשירות שניתן בפועל לתושב ישראל גם אם תושב ישראל נהנה ממנו" (שם, פסקה 15). קביעה זו התבססה על תכליתו של סעיף 30(א)(5) לחוק – עידוד יצוא שירותים, על כן "ככל שזיקת השירות לתושב החוץ רופפת יותר וככל שקיימת זיקה ממשית יותר בין מקבל השירות הישראלי לבין השירות, משמע שהייצוא איננו עיקר העסקה ואין הצדקה למתן עידוד" (שם).

38. בעיני המחוקק, מבחן זה של "עיקר מול טפל" פגע בוודאות המשפטית ויצר הזדמנויות לניצול הזכאות לרעה. המחוקק שלל אפוא את הזכאות למס אפס מכל שירות מעורב אשר ניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו, לרבות שירות שהנהנה הדומיננטי שלו הוא תושב חוץ (ראו: נמדד, בעמ' 594-598; פרידמן, בעמ' 566; עניין גלמן פינק, בעמ' 687; וכן פרוטוקול ועדת הכספים, הכנסת ה-15, 29 (2002.4.29)).

39. עמדתו זו של המחוקק מצאה את ביטויה בפסקי הדין שפירשו ויישמו את סעיף 30(א)(5) לחוק בנוסחו העכשווי. בפסק הדין שניתן לפני כשנתיים, ע"מ (מחוזי ת"א) 28788-11-15 טיביסי אינווסט-גאורגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (29.1.2017), דנה השופטת י' סרוסי באפשרות להחיל את סעיף 30(א)(5) על חברת-בת של בנק גיאורגי, הממוקמת בישראל, אשר עסקה באיתור וגיוס לקוחות בישראל עבור הבנק. לאחר דיון במטרותיו של תיקון 23 לחוק מס ערך מוסף, קבעה השופטת סרוסי כי בכל מקרה של מתן שירות מעורב לתושב חוץ ותושב ישראל, הזכאות למס אפס תישלל מעיקרה. השופטת סרוסי ראתה לנכון לסייג קביעה זו, באומרה כי –

"[...] אין באמור לעיל כדי לקבוע שכל שירות הניתן לתושב ישראל, יהא אשר יהא, יש בו כדי לסייג את ההטבה. ברי לכל, כי אם השירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי יצוא מישראל."

(שם, בפסקה 26)



40. קביעה זו מקובלת עלי לחלוטין. אכן, שירות שהינו זניח או בלתי משמעותי איננו בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק (ראו גם פרידמן, בעמ' 573; וכן, ע"מ (מחוזי ת"א) 37473-05-12 אמריקה-ישראל קאמפ אקסצ'אנג' (איי.סי.אי) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה אזורי תל אביב (17.3.2016), פסק הדין בו ציין השופט ה' קירש כי לאחר תיקון 23 יש לעסוק "בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב הישראלי כלל מהווה "שירות" או שמא העשייה לטובתו איננה ממשית וישירה" (שם, בפסקה 38)).

מן הכלל אל הפרט

41. לאחר שבחנתי את המסמכים המסדירים את מתן השירות שבו עסקינן ואת התשלום ששולם בגינו – 3,000,000 דולר ארה"ב, שכאמור שולם על ידי לאה למשרדו של עו"ד שגב – גיבשתי דעה ברורה כי עלינו להכריע בערעור דנן על יסוד מסמכים אלו ובהתבסס על כל אותם ממצאים של פסק הדין הפלילי אשר היו נחוצים להרשעת הנאשמים. אין אנו זקוקים לשום ראיה נוספת וממילא אין אנו נדרשים להכריע בכל המחלוקות העובדתיות אשר נדונו והוכרעו, כפי שהוכרעו, על ידי בית משפט קמא. בית משפט קמא קבע מסכת עובדתית עשירה ורוויית פרטים, אך הנני סבור כי רובה אינה נחוצה לענייננו. העניין שהונח על שולחננו הוא מהותה הכלכלית של העסקה אשר נקשרה בין לאה, ליז, ומשרד שגב לצרכי החיוב במס ערך מוסף לפי חוק מס ערך מוסף. בכואנו להכריע בעניין זה, אין אנו צריכים לדון בפרטי העיזבון של מר שאול איזנברג המנוח ובתולדות הסכסוך שנתגלע בין יורשיו. כמו כן, אין אנו נדרשים לכתוב פרק בדברי הימים של ליז, לאה ועו"ד שגב ולהכריע באמינותו של נרטיב כזה או אחר. עלינו להתמקד אך ורק במהותו הכלכלית של השירות שבעדו שילמה לאה למשרדו של עו"ד שגב 3,000,000 דולר ארה"ב, וכך אעשה. צר עולמי כעולמו של חוק מס ערך מוסף.

42. מנקודת ראות זו, כפי שכבר ציינתי, דומני שלא נתקשה להגיע למסקנה כי עו"ד שגב ומשרדו נתנו שירות משפטי לליז. המשרד נתן שירות זה לליז במסגרת יחסי עורך-דין-לקוח אשר נקשרו בינה לבין המשרד כמתועד בייפויי הכוח ובהסכמי שכר-הטרח שפורטו לעיל. שירות כאמור בא לידי ביטוי בכל מה שהמשרד עשה למען ליז במאבקה על נכסי העיזבון של אביה המנוח. התועלת של ליז הפיקה מאותו שירות היא אותה תועלת שהוסכם עליה בהסכם שכ"ט הראשון. ליז הפיקה מהשירות תועלת ישירה בכל הקשור לביטול צוואת 86, אשר לא הטיבה עמה (בלשון המעטה). כמו כן הפיקה ליז מהשירות תועלת נוספת – אם כי עקיפה – בכל הקשור להתעשרות של אמה, לאה, מן המאבק על הירושה, שכן לאה אמורה היתה להעביר לליז חלק מרכושה בעודה בחיים ואחרי מותה,

כאמור בהסכמים. יתירה מכך: תועלתה של ליז מהשירות המשפטי שקיבלה ממשרדו של עו"ד שגב במסגרת הסכמי שכר-הטרחה היא עניינה האישי, שאין – וממילא לא היה – שום צורך להעמיק בו חקר. פשיטא הוא, שאדם בגיר וצלול-דעת ששוכר את שירותיו של עורך דין מן השורה הראשונה ומשלם עבורם ממיטב כספו או מכספי משפחתו מפיק משירותים אלה תועלת אישית לא מבוטלת. השאלה "מהי בדיוק אותה תועלת?" איננה שאלה מעניינת לצרכיו של חוק מס ערך מוסף. חוק זה מתעניין אך ורק בזהותם של נותן השירות ומקבליו ובכסף ששולם בעד השירות. משכך, לא הייתי מהסס להגיע למסקנה כי ליז קיבלה שירות ממשרדו של עו"ד שגב גם אם השירות שלשמו שכרה את אותו משרד הטיב עם אמה על חשבונה והרע את מצבה הכלכלי. מסיבה זו, לא מצאתי ממש בטענתה של חברת שגב כי השירות שבעדו עו"ד שגב ומשרדו קיבלו מלאה 3,000,000 דולר ארה"ב ניתן ללאה לבדה.

43. באמצעו אותה נקודת ראות, לא נתקשה להגיע למסקנה נוספת: משרדו של עו"ד שגב העניק את שירותיו גם ללאה. לאה, כזכור, שילמה למשרד זה סך של 3,000,000 דולר ארה"ב; וכפי שכבר אמרתי, אדם בגיר וצלול דעת אינו משלם סכום כזה לספק שירותים אלא אם כן הוא קונה לעצמו שירות בעל ערך מאותו ספק. הווה אומר: לאה לא היתה אמנם לקוחתו של עו"ד שגב ומשרדו – כפי שהעיר בעניין זה בית משפט קמא, במקומותינו, עורכי דין אינם נוהגים לעבוד כשלוחי סתר של לקוחותיהם; והדבר גם מנוגד לכללי המקצוע. יחד עם זאת, אין זה מן הנמנע שעורך דין המייצג לקוח פלוני – דוגמת ליז – יפעל, בד-בבד, גם למענו של אדם אחר – דוגמת לאה – מבלי למנות את עצמו לשלוחו ולמייצגו של אותו אדם ומבלי לשמש עורך דינו. מהמסמכים הנזכרים לעיל עולה בבירור, כי לאה קיבלה ממשרדו של עו"ד שגב הטבה משמעותית: "פעילות בשני ראשים" במאבק על הירושה, שכאמור נחל הצלחה רבה. העובדה שעו"ד שגב ומשרדו לא פעלו כעורכי דינה של לאה עת שעשו את אשר עשו למענה במסגרת זו, אינה מעלה ואינה מורידה לעניינו של מס ערך מוסף. כפי שכבר אמרתי, חוק מס ערך מוסף איננו מתעניין בסיווגו המקצועי של שירות כזה או אחר, אלא רק בכסף ששולם עבורו ובזהותם של מקבל השירות ונותנו.

44. ההסכם אשר חייב את לאה להשתתף בהוצאותיה המשפטיות של ליז במאבק על הירושה אכן נועד שלא לתת ללאה מתת שמיים (windfall). עובדה פשוטה זו, יחד עם המבחנים של "הסכם", "הנאה" ו"שאר הנסיבות", אשר נקבעו בעניין קסטו, מזהים את לאה כאחת ממקבלי השירות מעו"ד שגב ומשרדו. לאה העריכה כי תפיק תועלת מפועלם של עו"ד שגב ומשרדו כאשר חתמה על ההסכמים שחייבוה להשתתף בשכר טרחתם; וכפי שכבר נאמר, לאה אכן נהנתה (מאד) מפעילותם. באשר לנסיבות המיוחדות של

המקרה: המאבק על הירושה ב"שני ראשים" כמתואר לעיל, אף הוא מעיד על כך שפעילותם של עו"ד שגב ומשרדו שירתה לא רק את האינטרסים של ליז – לקוחתם – אלא גם את אלו של לאה.

45. בנסיבות דנן, לא נותר לי אלא לקבוע כי משרדו של עו"ד שגב קיבל מלאה תשלום בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב בעד השירותים שנתן לליז וללאה יחדיו. כאשר תזה זו עלתה במהלך הדיון, בא כוח המדינה התנגד לה בטענה כי לאה אמנם שילמה את הסך הנ"ל למשרדו של עו"ד שגב, אך היא עשתה זאת כעזרה לבתה, ליז. על פני הדברים, טענה זו אינה נטולת היגיון, שכן דרכן של אימהות לעזור לבנותיהן, ולהיפך, אולם כאן המצב היה שונה בתכלית. אם שרוצה לעזור לבתה איננה שולחת לה הודעות בדבר ביטול הסכם ואיננה מנהלת נגדה, עד חורמה, הליכים משפטיים. ניסיון המדינה לשוות לתשלום הנ"ל אצטלה של דמי שיפוי, אף הוא תלוי על בלימה. בעניין זה, די אם נשאל את עצמנו שאלה פשוטה: מה הניע את לאה ליטול על עצמה חובת שיפוי זו מלכתחילה? לאחר שבדקנו ומצאנו כי לא מדובר כאן במתנת אם-לבת, המסקנה היחידה שנוכל להגיע אליה היא שמדובר בחליפין: כסף רב ששולם בעד הטבה משמעותית שקיבלה לאה מעו"ד שגב וממשרדו. עצם נכונותה של לאה לקחת חלק נכבד בתשלום שכר הטרחה של עו"ד שגב ומשרדו מקימה חזקה עובדתית שהאינטרסים שלה קודמו על ידי אותו משרד. חזקה זו נגזרת מניסיון החיים הכללי, אשר מלמדנו כי המוכנות לשלם (willingness to pay) בעד שירות או טובין, היא עצמה מעידה על קיומה של תועלת שהמשלם מפיק מהרכישה (ראו: (RICHARD A. POSNER, ECONOMIC ANALYSIS OF LAW 12-13 (9th ed. 2014).

46. ניתוח זה של העובדות מביא לתוצאת מס ברורה וחד משמעית. חברת שגב קיבלה מלאה סך של 3,000,000 דולר ארה"ב בעד השירותים השונים שעו"ד שגב ומשרדו העניקו לליז, ויחד עמה, ללאה.

47. סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף, בנוסחו דהיום, קובע כי "בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל". כיום, אין ולא יכולה להיות כל מחלוקת על כך ששירות ממסוה במע"מ על בסיס מזומנים, דהיינו: במועד קבלת התמורה בעד השירות ומבלי כל קשר למועד שבו השירות ניתן. במועד בו סופק השירות שבו עסקינן, סעיף 24 הנ"ל, בנוסחו הקודם, קבע כי החבות במע"מ קמה עם נתינת השירות, וזאת כהסדר כללי שהיה כפוף להחרגות מכוח חוק או תקנות. בד-בבד, תקנה 7(א)(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, החריגה מהסדר זה עוסקים מסוימים, לרבות אלו שחלה עליהם חובת ניהול פנקסי חשבונות לפי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג – 1973, וביניהם עורכי דין. על השירותים שעוסקים אלו נתנו ללקוחותיהם

חל ההסדר של מזומנים והם חויבו במע"מ "עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל", כפי שקובע היום סעיף 24 לחוק לגבי כלל נותני השירותים. לפיכך, היום הקובע לעניין החיוב במע"מ שחל על חברת שגב הוא יום הוצאת החשבונית (נ/6) כנגד התשלום ששולם לה על ידי לאה, דהיינו: 2.10.2003. אשר על כן, מדובר בחבות במע"מ הנשלטת על ידי סעיף 30(א)5 בנוסחו העכשווי, שאחרי תיקון 23. נוסח זה איננו משאיר מקום לספקות בנוגע לחבות מס שבה עסקינן. חברת שגב קיבלה תמורה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב עבור השירות שסיפקה לתושבת חוץ (לאה) ולתושבת ישראל (ליז) יחדיו. משכך, חברת שגב לא היתה זכאית לשיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)5 לחוק.

48. מעבר לנדרש, אציין כי חברת שגב לא היתה זכאית למס אפס גם בגדרו של סעיף 30(א)5 בנוסחו הקודם, שלפני תיקון 23. כפי שקבעתי לעיל בהתבסס על המסמכים הרלבנטיים והממצאים שבפסק הדין הפלילי, משרדו של עו"ד שגב סיפק לליז שירות ממשי ומשמעותי – דבר שנעשה במסגרת הסכמים שליז כרתה עם המשרד. השירות המשותף שהמשרד העניק לליז וללאה נתבסס אפוא על הסכמים שנושאים "הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל", שכאמור הוחרגו מן הזכאות למס אפס מקדמת דנא.

49. משהגעתי עד הלום, לא מצאתי ממש בטענתו האחרת של עו"ד שגב – אשר הועלתה בשמו, בשם משרדו ובשמה של חברת שגב כאחד – לפיה לאה קיבלה ממנו שירות במסגרת סעיף 17(א) סיפא לחוק מס ערך מוסף או, למצער, בגדרו של סעיף 16 לחוק השליחות. סעיף 17(א) לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן:

"עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח – כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צויינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צויין כך, יראו את הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה."

לטענת עו"ד שגב, הוא ומשרדו העניקו ללאה שירותים משפטיים בהיותם שלוח נסתר, כמשמעו בסיפא של הסעיף: לאה היתה בגדר קונה השירות; ואילו ליז פעלה כעוסק-שולח כאשר מינתה אותו ואת משרדו לשמש כשלוחם של לאה ולייצגה תמורת שכר טרחה נאה בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב.

50. טענה זו נדונה לכישלון משתי סיבות. ראשית, עו"ד שגב ומשרדו מעולם לא ייצגו את לאה, אף שהם פעלו באופן שסייע לה רבות במאבקה על הירושה ובדרך זו העניקו לה שירות. יחסי שולח-שלוח לא נתקיימו אפוא בין עו"ד שגב ומשרדו, מצד אחד, לבין לאה, מהצד השני, בשום נקודת זמן. זאת ועוד: עו"ד שגב לא הציג לנו ולבית משפט קמא שום חשבונית אשר מתעדת את פועלה של ליז כעוסק שמינה את משרדו לספק שירות משפטי ללאה. ודוק: סעיף 17(א) סיפא מתנה את תחולתו בכך שהשירות שבו עסקינן יינתן פעמיים – פעם מאת העוסק לשלוח, ופעם מאת השלוח לקונה.

51. הוא הדין לגבי טענתו של עו"ד שגב אשר באה לשוות לו ולמשרדו מעמד של שלוח-משנה של לאה, כמשמעו בסעיף 16 לחוק השליחות. ראשית, כפי שכבר ציינתי, עו"ד שגב ומשרדו אמנם פעלו לטובתה של לאה, אך הם מעולם לא ייצגו אותה ולא קיבלו ממנה שום ייפוי כוח לפעול בשמה. יתירה מכך: עו"ד שגב ומשרדו יכלו להיחשב לשלוחי-משנה של לאה רק מכוח המינוי שניתן להם על ידי ליז, כאשר זו פועלת מולם כשלוחה של לאה. לא כך התרחשו הדברים בפועל: כפי שקבע פסק הדין הפלילי, ליז שכרה את שירותיהם של עו"ד שגב ומשרדו לעצמה; וכך גם עולה מהמסמכים שפורטו לעיל. העובדה ששירותים אלה הטיבו גם עם לאה איננה הופכת את ליז לשלוחתה, שכן לאה מעולם לא נתנה לליז ייפוי כוח כדי שליוז תמנה עורך דין שידאג לענייניה. בעניין הייצוג, לאה ידעה לדאוג לעצמה: היא הפקידה את ייצוגה במאבק על הירושה בידיהם של עורך הדין המנוח יעקב וינרוט ומשרדו.

52. אלה הן כל הקביעות והממצאים אשר נדרשים להכרעה במחלוקת שנתגלעה בין בעלי הדין דכאן. קביעות אלה – והן בלבד – היו נחוצות גם להכרעה שבפסק הדין הפלילי אשר, כאמור, הרשיע את עו"ד שגב ומשרדו במסירת ידיעה כוזבת לשלטונות מס ערך מוסף בנסיבות מתמירות. עו"ד שגב ומשרדו דיווחו, כאמור, לשלטונות מס ערך מוסף כי לאה לבדה קיבלה את השירות שבעדו שילמה להם 3,000,000 דולר ארה"ב בהיותה תושבת חוץ הזכאית למע"מ בשיעור אפס. דיווח זה הסתיר במתכוון את העובדה כי השירות ניתן גם לליז, תושבת ישראל החייבת במע"מ בשיעור מלא, וכך נעברה עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף. סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף קובע כי על תשלום בעד שירות שניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו חל מע"מ בשיעור מלא, והדיווח הכוזב איפשר לעו"ד שגב ומשרדו להתחמק מתשלום המס. ודוק: לצרכי הרשעה בעבירה שנעברה כאן, לא היה זה הכרחי לקבוע בפסק הדין הפלילי כי לאה לא קיבלה שום שירות מעו"ד שגב ומשרדו; משכך, אין סיבה שנראה את עצמנו כבולים לקביעה בלתי הכרחית זו כהנחייתו של סעיף 42 לפקודת הראיות (ראו: רע"א 378/96 וינבלט נ' משה בורנשטיין בע"מ, פ"ד נד(3) 247, 266 (2000)). אוסיף, כי פסק הדין הפלילי מכיל

בתוכו קביעה מפורשת ממנה עולה כי פועלם של עו"ד שגב ומשרדו הטיב לא רק עם ליו – לקוחתם – אלא גם עם לאה. קביעה זו – המאומתת במסמכים שפורטו לעיל – מחזקת את הכרעתי במסגרת הערעור הנוכחי.

פגמים דיוניים בהליך קמא

53. חברת שגב הלינה לפנינו על כך שבית משפט קמא עשה שימוש מיוזמתו במוצגים ובפרוטוקולים ששימשו בהליך הפלילי אשר התנהל במקביל בפני בית משפט השלום תל אביב-יפו בת"פ 32690-06-10. מאחר שהדבר נעשה ללא אקט פורמלי של הגשת ראייה ומבלי שתינתן לצדדים הזדמנות מפורשת ומוגדרת להביע את התנגדותם, אני מוצא בכך משום פגם. למעשה, בית משפט קמא קיבל לידי ראיות בלתי קבילות, דוגמת עדות שמיעה, אשר יכול שהשפיעו ויכול שלא השפיעו על פסק דינו. כדי לקבל ראיות כאלה דרושה הסכמה מפורשת ופורמלית של כל בעלי הדין (ראו ע"א 61/84 ביאזי נ' לוי, פ"ד מב(1) 446 (1988)), והסכמה כאמור לא ניתנה.

54. המדינה טענה לפנינו, כי החומר שנתקבל בדרך זו כראיה היה קביל ממילא בהיותו חומר ששימש את רשויות מע"מ בשומת איזנברג, אשר נכנס לגדרה של תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות סדרי הדין). תקנה זו קובעת כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו, או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי".

55. בטענה זו אין ממש. חומר הראיות אשר הוזרם לבית משפט קמא מההליך הפלילי כלל פרוטוקולים שתיעדו עדויות וכן מסמכים לא מעטים שלא שימשו את השומה מושא הדיון. פרוטוקולים ומסמכים כאמור אינם קבילים כראיה לאמיתות תוכנם בהיותם עדות שמיעה רגילה (כמוסבר על ידי הנשיא א' ברק בע"א 4069/03 מ.א.ל.ד.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 848-849 (2005)). יתירה מכך: קביעת שומה על ידי רשות המס היא החלטה מינהלית לכל דבר, אשר חייבת לעמוד בדרישות הסבירות והשקיפות אשר נגזרות מכלל הראיה המינהלית (ראו ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 252 (1998), (להלן: עניין בן שלמה)). ערעור על קביעת שומה מהווה המשך של אותו הליך מינהלי, שאף הוא כפוף לכלל הראיה המינהלית בכל הקשור לחומר המוגש מכוחה של תקנה 10א לתקנות סדרי הדין. קבלתו של חומר זה כראיה נועדה להבטיח "שבפני בית-המשפט הבוחן את החלטה המינהלית

תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס" (ראו עניין בן שלמה, בעמ' 253-252).

כפי שהסביר זאת השופט ת' אור –

"הדבר נכון הן ביחס לחומר שעליו סמכה הרשות את החלטתה, והן ביחס לחומר שעליו סמך הנישום את עמדתו בפני הרשות בשלבי הדיון השונים. לומר אחרת פירושו למדר את בית-המשפט מחלק מן החומר, אשר עשוי להיות רלוונטי וחשוב להכרעה על-פי העקרונות שעליהם עמדתו. בשל כך, עלולה להיפרס בפני בית-המשפט תמונה מקוטעת, אשר אינה משקפת את מכלול הראיות אשר רשות המס הייתה רשאית, וחייבת, להישען עליו על-פי הדין. בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את התכלית של גביית מס אמת."

(ראו עניין בן שלמה, בעמ' 252-253)

56. דרישת השקיפות המלאה ביחס לחומר המוגש כראיה במסגרת ערעור שומה לפי תקנה 10א לתקנות סדרי הדין נתמכת בשיקולים נוספים. ערעור שומה הוא הליך שיפוטי, המתבסס, ככלל, על ראיות קבילות בלבד, כאמור בסעיף 1(א) לפקודת הראיות. זאת ועוד: הנטל לזמן ולחקור עדים שהודעותיהם מתקבלות כראיה מכוח תקנה 10א מוטל על הנישום (כמוסבר בפסק דינו של השופט נ' סולברג ברע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (2.5.2018)). נישום המערער על שומה זכאי אפוא לדעת בפני מה הוא עומד ועם אלו ראיות עליו להתמודד. שיקולים אלה שוללים קיצורי דרך דוגמת ההזרמה של ראיות מהליך אחר שלא מכוח הסכמה מפורשת של בעלי הדין.

57. אין אפוא מנוס מן המסקנה כי בהליך קמא נפל פגם דיוני, ועל כך יש להצטער.

58. דא עקא, מסקנה זו איננה עוזרת לחברת שגב. כפי שכבר הסברתי, די לנו בעובדות הבסיסיות, שאין לגביהן מחלוקת אמיתית, ובמסמכים שפירטתי לעיל – שגם ביחס אליהם הצדדים אינם חלוקים – כדי לקבוע כי התשלום הנ"ל בסך של 3,000,000 דולר ארה"ב, שחברת שגב קיבלה מלאה, היה טעון מע"מ בשיעור מלא. האופן שבו החברה דיווחה את קבלת התשלום הנ"ל לשלטונות מע"מ לא היה נכון (בלשון המעטה), ובזאת נוכל להסתפק. ברי הוא, על כן, כי הפגם הדיוני שבהזרמת החומר מההליך הפלילי לא גרם לחברת שגב שום עיוות דין, וטוב שכך.

59. מהטעמים דלעיל, הנני מציע לחבריי כי נותיר את התוצאה אליה הגיע בית משפט קמא על כנה. אשר על כן, הנני מציע כי נדחה את הערעור ונחייב את המערערת לשלם למשיבה הוצאות בסך של 40,000 ₪.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון :

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג :

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק הדין של השופט אלכס שטיין.

ניתן היום, ט"ו באדר א' התשע"ט (20.2.2019).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט