



בבית המשפט העליון

רע"א 9153/12

לפני: כבוד השופט י' עמית

המבקש: מנהל מס ערך מוסף, אשדוד

נגד

המשיבה: הקורנס מפעלי עופרת בע"מ

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בבאר שבע בתיק עמ' 03-12-016219 שניתנה ביום 7.10.2012 על ידי כבוד השופטת נ' נצר

בשם המבקש: עו"ד קמיל עטילה
בשם המשיבה: עו"ד יעקב קסטל

החלטה

1. המשיבה היא חברה העוסקת מזה עשרות בשנים במחזור עופרת וחומר הגלם העיקרי המשמש אותה להפקת העופרת הינו מצברים משומשים (נטען כי המשיבה קולטת מעל 90% מהמצברים המשומשים בישראל). המשיבה רוכשת מצברים משומשים מסוחרי גרוטאות, ומייצאת את רוב העופרת שהיא מפיקה לחו"ל. על ייצוא העופרת לחו"ל חל מע"מ בשיעור אפס, ומנגד, משלמת המשיבה מע"מ על רכישותיה ותשומותיה, ולפיכך זכאית היא להחזרי מס משמעותיים מהמבקש בגין התשומות.

בתקופה מחודש יוני 2007 עד דצמבר 2009 דרשה המשיבה ניכוי מס תשומות בסכום של כ-4.5 מיליון ₪, על פי חשבוניות שהונפקו לה על ידי 4 חברות: אלכמאל למסחר ומתכות בע"מ, לוגארט מערכות בע"מ, מיטל אינדסטריאל בע"מ וחמד המלך בע"מ (להלן: החברות). אין חולק, כי מי שהוציא את החשבוניות בפועל היה תושב חברון בשם פתחי שעראוי (להלן: פתחי). המבקש קבע כי החשבוניות הונפקו שלא כדין והוציא למשיבה שומה על פי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ), בגדרה פסל את ניכוי מס התשומות שנכלל בחשבוניות של החברות.

2. משנדחתה השגתה של המשיבה, הגישה המשיבה ערעור לבית משפט קמא, ובד בבד עם הגשת הערעור עתרה להורות למבקש לגלות מידע הקשור לחברות הנ"ל, ובמיוחד את פרטי הדו"חות התקופתיים שהגישו למבקש.

בהחלטתו מיום 7.10.2012 הורה בית משפט קמא למבקש להמציא את החומר המבוקש. בהחלטה נקבע, כי אמנם החברות אינן צד להתדיינות המשפטית, אך מעורבותן "מרחפת כעננה", והמשיבה רשאית לנסות להיבנות מעיון בדיווחים שהגישו לרשויות המס, בין היתר, כדי להעמיק ולבסס את טענתה להתרשלות של המבקש. עוד נאמר בהחלטה, כי עמדת המבקש, שראה לנכון להגן על פרטיותן של החברות, אינה סבירה, באשר משמעות הדבר כי המשיבה תאלץ להתגונן כשעיניה מכוסות וידיה כבולות.

3. על כך נסבה בקשת הרשות לערעור שבפניי. אציין כי בית משפט קמא נעתר לבקשת המבקש והורה ביום 31.10.2012 על עיכוב ביצוע החלטתו למשך 30 יום, לשם הגשת בקשת רשות ערעור (הבקשה דכאן הוגשה ביום 19.12.2012, בחלוף 30 הימים, אך בפועל הצדדים נהגו כאילו ההחלטה לעיכוב ביצוע עומדת בתוקפה).

טענות הצדדים

4. המבקש טען, בין היתר, כי סעיף 142 לחוק מע"מ מטיל חיסיון על מסמכים שהגיעו למבקש אגב ביצוע החוק, וכי הדברים נכונים במיוחד לגבי מסמכים הנוגעים לצדדים שלישיים. עוד נטען, כי המסמכים שגילויים מתבקש אינם רלוונטיים כלל לבירור השומה, באשר המבחן לכשרותה של חשבונית הוא אובייקטיבי ללא חשיבות ליסוד הנפשי ולדרגת מודעותו של מבקש הניכוי לגבי טיבן של החשבוניות. לכן, הנושא העיקרי הוא אם המשיבה נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות שניכתה הוצאו כדין. לעניין זה המידע מצוי כל כולו בידי המשיבה, ואין כל צורך בדיווחי החברות, ולחלופין, המשיבה יכולה לזמן לעדות את נציגי החברות להעיד בבית המשפט כעדים מטעמה.

5. המשיבה טענה, בין היתר, כי המסמכים המבוקשים רלוונטיים נוכח טענותיה בדבר תום ליבה האובייקטיבי והסובייקטיבי לגבי החשבוניות, ויש בהם גם לקדם את טענת ההתרשלות שהיא מייחסת למבקש.

דיון והכרעה

6. המבקש טרח ופירט לאורך עמודים רבים מדוע למרות שבהחלטת ביניים עסקינן, יש צורך וחשיבות בבחינתה.

איני רואה להאריך בדברים בעניין זה, באשר ברי כי כאשר בית משפט מורה על גילוי מסמך, ההחלטה היא בלתי הדירה במוכן זה שאם יימצא כי לא היה מקום להורות על גילוי המסמך, לא ניתן יהיה להחזיר את הגלגל לאחור. עוד אזכיר את סעיף 1(10) לצו בתי המשפט (סוגי החלטות שלא תינתן בהן רשות ערעור), התשס"ט-2009, אשר מחריג החלטות הנוגעות ל"גילוי מסמך פלוני, עיון במסמכים ובעניין טענת חיסיון" (לחריגים אלה והרציונל שבבסיסם ראו רע"א 1395/12 שחף ליווי פיננסי יבוא יצוא נ' עו"ד ברוך טולידאנו (21.3.2012)).

וכעת, לאחר שהמבקש חצה את המחסום הדיוני, ניגש לעיצומן של טענות.

7. שאלת הרלוונטיות של מסמך שגילוי מתבקש, קודמת לשאלת החיסיון, שאם המסמך אינו רלוונטי אין מקום להורות על גילוי גם ללא קשר לשאלת החיסיון. עם זאת, סוגית הרלוונטיות וסוגית החיסיון אינן מנותקות לחלוטין זו מזו, נוכח "מקבילית הכוחות" הקיימת בין השתיים. ככל שהרלוונטיות גדולה יותר, וככל שהמסמך חיוני יותר לקידום עניינו של אחד הצדדים, בית המשפט יתן לכך משקל באיזון בין האינטרסים הנוגדים, במסגרת החלטתו אם להורות על הסרת החיסיון היחסי אם לאו.

במקרה דנן, אילו סבר המבקש כי טענות המשיבה הנוגעות להתרשלותו-שלו, אינן מקימות כלל טענת ערעור למשיבה, היה עליו לעתור למחיקת טענות אלה מכתב הערעור. לדידי, התנגדות לגילוי מסמך אינה דרך המלך להעלאת טענה כי כתב טענות אינו מגלה עילה.

8. אך גם לגופו של עניין, איני סבור כי ניתן בשלב זה לשלול את הרלוונטיות של המסמכים שגילויים נתבקש על ידי המשיבה.

המבקש נסמך על ההלכה שנקבעה בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון נ' מנהל מע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: הלכת סלע), ולפיה המבחן האובייקטיבי הוא הקובע בקביעת כשרותה של חשבונית. על פי מבחן זה, די בכך שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה, למרות שיש בכך כדי להטיל על הנישום מעין "אחריות מוחלטת". עם זאת, גם בהלכת סלע, נפתח הפתח למקרים חריגים:

"כאשר ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים

הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף-על-פי-כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. בנסיבות כאלה ייתכן שנשלל היסוד של הוצאת החשבונית 'שלא כדין' (שס, עמ' 515).

על כך חזר בית המשפט גם בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: עניין מ.א.ל.ר.ז.), באמצעו את המבחן האובייקטיבי, אך גם את החריג לו:

"אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות [...] בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות כדין (שס, עמ' 851).

אני נכון לקבל טענתו של המבקש כי גם אם התרשל לאורך שנים בהתנהלותו מול החברות, כטענת המשיבה, אין לכך רלוונטיות לענייננו. זאת, באשר איננו עוסקים בתיק נזיקין ואין ברשלנות התורמת של המבקש, אם בכלל, כדי להשליך על השאלה אם החשבוניות הוצאו ונוכו כדין אם לאו. עם זאת, לרשלנותו הנטענת של המבקש לאורך השנים – בכך שאישר למשיבה החזרים גדולים על פי חשבוניות שייתכן כי לא דווחו כלל בדו"חות התקופתיים של החברות – עשויה להיות השלכה לטענתה של המשיבה כי היא נכנסת בחריגים שנקבעו בהלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז. יתרה מזו, המשיבה טענה כי המסמכים המבוקשים אף עשויים להוכיח כי היא נכנסת בגדר המבחן האובייקטיבי, שאם יתברר שדיווחי החברות כללו דיווח על החשבוניות נשוא השומה, יהא בכך כדי להוכיח שפתחי אכן פעל בשם החברות.

סיכומו של דבר, שהמשיבה צלחה את מחסום הרלוונטיות, ובנקודה זו אנו מגיעים לטענת החיסיון.

9. סעיף 142 לחוק מע"מ קובע כלהלן:

(א) לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה, אלא אם –

(1) שר האוצר התיר לגלותה;

(2) נדרש לגלותה בהליך משפטי על פי חוק זה או חוק מסים כמשמעותו בחוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), תשכ"ז-1967;

(3) [...]

(1א) לענין סעיף קטן (א)(1) רשאי שר האוצר לתת גם היתר לגילוי מידע לסוגיו, ובלבד שהיתר כאמור יינתן לבעלי תפקידים שצוינו בו לצורך מילוי תפקידם כדין, ומנימוקים שיירשמו.

(ב) הגיעה לאדם ידיעה על פי סעיף קטן (א), יראוהו כמי שקיבל אותה אגב ביצוע חוק זה.

(ג) [...]

לפנינו הוראת סודיות אשר מתוכה אנו גוזרים חיטיון יחסי שבית המשפט רשאי להסירו, כפי שעולה מלשון הסעיף עצמו (להסקת חיטיון מתוך הוראת סודיות ראו, לדוגמה, רע"א 6546/94 בנק איגוד בע"מ נ' אזולאי, פ"ד מט(4) 54 (1995); רע"א 8943/06 יוחנן נ' סלקום ישראל בע"מ (18.11.2009). וראו סעיף 231 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 הקובע הוראת סודיות ממנה נגזר חיטיון דומה – רע"א 302/09 ניסים נ' פקיד שומה, פסקאות 29-30 (5.8.2009)).

הטעם שבבסיס החיטיון הוא כפול: לטובת הנישום – על מנת שיתאפשר לנישום לדווח על הכנסותיו ועסקיו ללא חשש שהמידע שימסור יגיע לידיעת צדדים שלישיים. לטובת המדינה – על מנת לעודד גביית מס אמת בכך שהנישום המדווח על הכנסותיו ועסקיו לא יחשוש כי המידע ייחשף בפני אחרים.

10. אך גם ללא החיטיון מכוח הוראת סעיף 142 לחוק מע"מ, ככלל, בית משפט לא יורה על גילוי מסמכים של צד שלישי להתדיינות, בשל החשש לפגיעה בפרטיות ופגיעה בסודות מסחריים של הצד השלישי (צדדים שלישיים עשויים להיות מעורבים בהליכי גילוי מסמכים בשלוש צורות עיקריות: צו המופנה ישירות כלפי צד שלישי; צו המורה לחשוף מסמכים הכוללים נתונים המתייחסים לצדדים שלישיים; וצו המורה לצד שלישי להמציא מסמכים הנוגעים לבעל הדין – ראו יצחק עמית "קבילות, סודיות,

חיסיון ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי – נסיון להשלטת סדר" 90 אורי קיטאי 247, 280-292 (2007)).

מטעם זה, איני רואה להקיש מענייננו להלכה שנקבעה ברע"א T.J.T 291/99 אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004) (להלן: עניין T.J.T), שם היה מדובר במסמכים הקשורים לנישום עצמו ולא לצדדים שלישיים.

11. במצב הדברים הרגיל, דומני כי היה מקום לקבל את הבקשה בשל הפגיעה הבלתי נמנעת לכאורה בחברות, שהן הצדדים השלישיים בענייננו. במצב הדברים הרגיל, אף ניתן היה לצפות כי המשיבה, כמי שעמדה בקשר עם החברות שהנפיקו לה את החשבונות, תזמן את בעלי התפקיד באותן חברות למתן עדות, תוך דרישה כי העדים יביאו עמם את המסמכים הרלוונטיים מכוח תקנה 178 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (רע"א 4256/98 ה.ל.ס. בע"מ נ. כור מתכת בע"מ, פ"ד נג(1) 621 (1999)).

אלא שהמקרה שלפנינו הוא מיוחד, לאור טענת המשיבה, שהמבקש לא חלק עליה, כי החברות היו למעשה חברות פיקטיביות. בהודעת הערעור נכתב כי לאחר שהמשיבה קיבלה את חומר החקירה בתיק, היא נחשפה לראשונה ל"סיפור ביבים עברייני מדהים" שלא ידעה אודותיו ולא הייתה יכולה לדעת עליו דבר וחצי דבר.

נתברר, כי בכפר יטה שליד חברון התגורר אדם בשם אבראהים שוואהין (להלן: אבראהים) שלמשיבה, כך נטען, לא היה מושג על קיומו. אותו אבראהים רכש באמצעות מתווכים ישראלים, ביניהם גם רואה חשבון ומנהלי חשבונות, את החברות שהיו רשומות כדת וכדין במשרדי מע"מ, החליף את הדירקטורים של אותן חברות באנשי קש, ובאמצעות החברות חבר לאנשי עסקים כמו פתחי הנ"ל, והתיר להם להנפיק לעוסקים הישראלים חשבונות מס בגין עסקאות שעשו עם העוסקים הישראלים. אבראהים הועמד לדין, ויושב כיום מאחורי סורג ובריה.

12. הנה כי כן, אין ענייננו בנישומים צדדי ג' מן השורה, אלא בחברות שהוקמו במעשי תרמית, כך שהחשש לפגיעה בפרטיותן בטל בשישים.

ודוק: איני בא לומר כי כל צד שלישי החשוד במעשי תרמית אינו זכאי להגנה על פרטיותו או על סודותיו המסחריים. אלא שבמקרה דנן, המבקש לא הכחיש את סיפור המעשה כפי שהועלה על ידי המשיבה, אף לא טען כי נעשתה פניה לאותן חברות

על מנת לברר אם הן נכונות כי המידע ייחשף, ונראה כי גם לא היה טעם בפניה כאמור. מכאן, שאין כל תכלית ראויה בהגנה על פרטיותן וסודותיהן העסקיים כביכול של אותן חברות, ומאחר שאנשי הקש נפוצו כבר לכל רוח, ממילא גם אין טעם כי המשיבה תנסה לזמנם כעדים תוך דרישה שיגיעו לעדות עם ספרי החברות.

13. המבקש הסתמך על הלכת מ.א.ל.ר.ז. בה הבחין הנשיא ברק בין מסמכים הנוגעים לנישום לבין מסמכים הנוגעים לצד ג'. אך קריאה זהירה של פסק הדין מעלה כי באותו מקרה, בית המשפט המחוזי התיר לגלות מסמכים של צד ג' הנוגעים לטענת המערערת בדבר חשבוניות פיקטיביות וכן כל מסמך אחר היכול להצביע על כך שהמערערת פעלה כדין, והערעור נסב על סירובו של בית משפט קמא לגלות מקצת המסמכים (שס, עמ' 841 מול האות ב, עמ' 843 מול האותיות ג-ד). אף לא למותר לציין, כי בניגוד לענייננו, נאמר בפסק הדין כי מידת חיוניותם של המסמכים הנוספים שנדרשו איננה ברורה וגם מטעם זה לא מצא בית המשפט להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי (שס, עמ' 845 מול האות ז). ובקיצור, אין להסיק מהלכת מ.א.ל.ר.ז. הלכה גורפת לפיה בכל מקרה אין לחשוף מסמכים הנוגעים לצד שלישי.

14. לסיכום, גם אם במהלך הדברים הרגיל אין מקום כי רשויות מע"מ תחשופנה נתונים הקשורים בצדדים שלישיים, המקרה שבפנינו חריג בנסיבותיו, ומטעם זה דין הבקשה להידחות. המבקש ישא בהוצאות המשיבה בסך 5,000 ₪.

15. בשולי הדברים אציין כי מהחלטת בית משפט קמא עולה כי היא מתייחסת אך ורק לנושא המסמכים שנתבקשו לגבי החברות, ואינה מתייחסת לבקשת המשיבה לגבי הנוהל הפנימי של מע"מ. לכן, איני רואה להידרש לנושא זה, וככל שהמשיבה עומדת על בקשתה בנושא זה, יחזרו הצדדים ויפנו לבית משפט קמא שייתן החלטתו בנושא.

ניתנה היום, ט"ו באדר התשע"ג (25.2.2013).

ש ו פ ט