



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

לפני כבוד השופטים יונה אטדגי, אב"ד, ירדנה סרוסי, טל לוי-מיכאלי

המערערת: מדינת ישראל - רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף

נגד

המשיבות: 1. בית ארז חוות מילטין בע"מ
2. פיש אנד פטס ישראל 1975 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אודי ראש

3. מלך האריות השקעות בע"מ
4. מלך האריות מזון וציוד בע"מ

פסק דין

השופטת י. סרוסי

לפנינו ערעור על החלטת בית המשפט השלום בהרצליה (כב' השופט צחי אלמוג) מיום 10.6.2024 בהליך ת"א 40909-07-23 בית ארז חוות מילטין בע"מ נ' מלך האריות השקעות בע"מ. עניינו של הערעור בשאלת גילוי של מידע על ידי רשות המסים.

רקע בתמצית

1. המשיבות 1 ו-2, בית ארז חוות מילטין בע"מ ופיש אנד פטס ישראל 1975 בע"מ (להלן: "המשיבות"), הגישו מספר תובענות שאוחדו כנגד המשיבות 3 ו-4, מלך האריות השקעות בע"מ ומלך האריות מזון וציוד בע"מ (להלן: "הנתבעות"), אשר נידונות בפני בית המשפט קמא (להלן: "התובענות").

2. במסגרת התובענות טוענות המשיבות כי הנתבעות לא שילמו עבור סחורה שהמשיבות סיפקו להן. הנתבעות מכחישות את טענות המשיבות כאשר לטענתן, הסחורה לא סופקה להן. יצוין כי המשיבות הנפיקו לנתבעות חשבוניות מס עבור הסחורה והן צורפו לתובענות.

3. המשיבות הגישו לבית המשפט קמא בקשה למתן צו למסירת מסמכים ומידע מרשות המיסים (להלן: "המערערת") ביחס לשאלה האם הנתבעות השתמשו בחשבוניות המס לצורך קבלת החזר של מס תשומות במע"מ או ניכוי הוצאות במס הכנסה. לדידן, אם יתברר כי הנתבעות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

השתמשו בחשבוניות לקיזוז תשומות או ניכוי הוצאות, הדבר מהווה הודאת בעל דין בכך שהן קיבלו את הסחורה.

4. בית המשפט קמא נעתר לבקשת המשיבות בהחלטה מיום 9.4.2024, והוא הוציא צו למערערת להודיע בתוך 30 ימים בתעודת עובד ציבור אם הנתבעות השתמשו בחשבוניות המס כאמור (להלן: "ההחלטה על הוצאת הצו").

5. בנימוקי ההחלטה על הוצאת הצו, קבע בית המשפט קמא כי המבחן הנוגע לגילוי מסמכים הוא רחב וכי המידע רלוונטי לבירור ההליך; כי המסמכים שייכים לצדדים להליך וכי במובן זה רשות המס היא אך בבחינת "מחזיקה" במסמכים ואין אינטרס כלשהו של רשות המיסים שייפגע; וכי החשבוניות אינן סודיות או חסויות, ואף אם יש ממש בטענת החיסיון, הרי שמדובר בחיסיון יחסי שכפוף לשיקול דעת בית המשפט. במקרה זה, סבר בית המשפט קמא "כי המידע המבוקש עשוי לסייע לרדת לחקר האמת" (סעיף 11 להחלטה על הוצאת הצו).

6. ראוי לציין כי בית המשפט קמא קבע בסעיף 6 להחלטה על הוצאת הצו כי: "איני נכנס למחלוקת בין הצדדים האם עצם העובדה (אם תוכח) שהנתבעים 1-2 עשו שימוש בחשבוניות שהוצגו, אצל רשויות המס, הינה הודאה בקבלת הסחורה, כלשון התובעות, או דווקא לא מוכיחה דבר, בהתאם לנסיבות, לפי דעת הנתבעים. המדובר בעניין השמור לשלב ההוכחות והסיכומים".

7. המערערת הגישה לבית המשפט קמא בקשה לביטול הצו. לטענתה, חלה עליה חובת סודיות שאוסרת עליה למסור פרטים כאמור בצו.

8. בהחלטה מיום 10.6.2024 דחה בית המשפט קמא את בקשת המערערת לביטול הצו והורה לה להעביר את המידע (להלן: "ההחלטה"). בית המשפט דחה את טענות המערערת לסודיות וקבע כי מדובר בחיסיון יחסי אשר כפוף לשיקול דעתו של בית המשפט. בנסיבות העניין, בית המשפט קמא סבר כי עָרְך בירור האמת גובר על תכליות חובת הסודיות וכי "הצו ניתן בין היתר כדי לברר האם עצם העובדה (אם תוכח) שהנתבעים 1-2 עשו שימוש בחשבוניות שהוצגו, אצל רשויות המס, הינה הודאה בקבלת הסחורה (לעניין זה ראו: ע"א (מחוזי ב"ש) 2722-04-16 משוב עבודות עפר ובטון בע"מ נ' ט.ר הנדסה אזרחית בע"מ (נבו 04.09.201). לפיכך, אני סבור כי מידת הרלוונטיות של המידע הנדרש לשם הכרעה במחלוקות שבתיק הינה משמעותית ביותר, והיא גוברת על חובת הסודיות" (פס' 9 להחלטה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

9. על החלטה זו הוגש הערעור דנן. יוער כי בית המשפט קמא עיכב את ביצועה של ההחלטה עד להכרעה בערעור.

טענות המערערת בתמצית

10. בהתאם לדין, המערערת מנועה מלמסור כל מידע המצוי ברשותה ואשר הגיע אליה מתוקף תפקידה, לרבות לבית המשפט. זאת, אלא אם כן נדרש המידע על ידי בית המשפט לצורך ביצועו של אחד מחוקי המס או בהתקיים מחלוקת בין הנישום ובין רשות המס. חובת הסודיות הפיסקאלית מקימה חיסיון על המידע המצוי אצל רשות המסים.

11. בענייננו הצד שכנגד הוא שמסרב להציג את המידע והוא זה שלא מאפשר את ליבון הפלוגות וחקר האמת. הדבר אינו נוגע למערערת, שחל עליה איסור לחשוף את המידע.

12. אין הכרח במסמכים מרשות המסים מכיוון שניתן להביא ראיות אחרות תומכות. כמו כן, בענייננו חלה החזקה שבעל דין לא יימנע מלהביא ראיה הפועלת לטובתו, ולפיכך, ניתן להסיק שאילו הייתה מובאת הייתה פועלת נגדו. נוסף על כך, מדובר במסמכים ששייכים לנתבעות, וניתן לדרוש מהן לחשוף מסמכים אלו במסגרת ההליך, למשל בדרך של הליך גילוי מסמכים, מבלי לאלץ את רשות המסים להפר את הוראות המחוקק.

13. החיסיון מאפשר את פעילותה התקינה של מערכת גביית המס במדינה. קיים חשש ממשי כי אם יִדְעו נישומים שהמידע שאותו מסרו לרשות המסים צפוי לשמש כנגדם ביום מן הימים במסגרת הליך משפטי אזרחי, הם יירתעו מלהגיש דיווחי אמת ולשתף פעולה. בכך תפגע גביית המס בישראל פגיעה קשה.

טענות המשיבות בתמצית

14. לעמדת המשיבות דין הערעור להידחות. מדובר בחיסיון יחסי שכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט. ההחלטה מפורטת ומנומקת ונקבע בה כי גילוי האמת גובר על חובת הסודיות.

15. הצו עוסק אך ורק בחשבונות שהוציאו המשיבות לנתבעות בעסקאות שקשורות אך ורק לתובענות, ועל כן אין כל מקום להתייחס לנתבעות כ"צד שלישי" ואין כאן כל הפרה של חובת סודיות.

16. בענייננו האינטרס להגיע לחקר האמת ולהותיר את הצו על כנו הוא גם של רשויות המס שכן, אם יתברר כי הנתבעות דיווחו לרשויות המס על החשבונות לצורך קבלת החזר של מס תשומות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 24-09-66978 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

או ניכוי הוצאות וזאת חרף טענותיהן בדבר אי קבלת הסחורה, הרי שחובה על רשויות המס לדרוש מהנתבעות השבה של הסכומים.

17. יצוין, כי המשיבות 3 ו-4 (הנתבעות) לא הגישו כל תשובה לערעור.

דין והכרעה

18. אני סבורה כי יש לקבל את הערעור וכך גם אציע לחבריי לעשות.

19. המשיבות מבקשות לקבל מידע הנוגע לקיזוז מס תשומות במע"מ וניכוי הוצאות במס הכנסה. כלומר, המשיבות מבקשות לקבל מידע שהגיע לרשות המסים במסגרת התנהלותה של רשות המסים מול הנתבעות מתוקף חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") או פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

20. הן בחוק מע"מ והן בפקודה קבועות הוראות סודיות הנוגעות למידע שהתקבל אצל רשות המסים אגב ביצוע תפקידיה לפי חוק.

21. סעיף 142 לחוק מע"מ, תחת הכותרת "סודיות", קובע כדלהלן:

"142. (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) המידע הוא כמפורט בסעיף 384 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 או בתקנות לפיו, ובלבד שמידע כאמור יימסר למוסד לביטוח לאומי ושמידע זה נדרש לתכליות האמורות באותו סעיף, ובמידה שנדרש.

(א) 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) גילה אדם שלא כדין ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצועו של חוק זה, דינו - מאסר שנה או קנס 20,000 לירות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 24-09-66978 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

22. סעיף 232 לפקודה, תחת הכותרת "עובד מס הכנסה לא יידרש לגלות סוד", קובע כדלהלן:
"מי שנתמנה לפי הוראות הפקודה, או מי שמועסק בביצועה, לא יידרש להראות לבית משפט כל דו"ח, תעודה או שומה, או לגלות לבית המשפט או להודיע לו, כל דבר שהגיע לידיעתו אגב מילוי תפקידו לפי הפקודה, אלא במידה שדרוש לעשות כן להפעלת הוראות הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס הכנסה, או תוך כדי בירור תביעה כאמור".

23. לא יכולה להיות מחלוקת כי המידע המבוקש הוא בגדר ידיעה שהגיעה לרשות המסים אגב ביצוע חוק מע"מ או מילוי תפקידה לפי הפקודה. בהתאם, הסעיפים הנ"ל מציבים תנאים ברורים שעל פיהם ניתן לגלות את המידע המבוקש. לא יכולה להיות גם מחלוקת כי המידע המבוקש אינו עומד באף לא אחד מהתנאים המפורטים בסעיפים לעיל.

24. משכך, על פי לשון החוק, אין מקום לגלות את המידע המבוקש. ויודגש, כי הוראות החוק מתייחסות במפורש לגילוי המידע גם במסגרת של הליך משפטי, והן מסייגות את הגילוי אך לגילוי בהליך משפטי שנוגע לחוקי המס.

25. בית המשפט קמא נימק החלטתו בכך שמדובר בחיסיון יחסי שכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט, תוך שהביא מדבריו של כב' השופט יצחק עמית בספרו **חסינות ואינטרסים מוגנים – הליכי גילוי ועיון במשפט האזרחי והפלילי 1016 ו-1026 (2021)**.

26. אולם, גם כאשר מדובר בחיסיון יציר הפסיקה שנגזר מחובת הסודיות, יש לפרש את החיסיון בהתאם לחובת הסודיות. זאת, כפי שקבע כב' המשנה לנשיא (כתוארו אז) א' ברק בגדרי רע"א 6546/94 בנק איגוד לישראל בע"מ נ' אזולאי, פ"ד מט(4) 54, 66 (1995) (להלן: "עניין אזולאי") ביחס להוראת הסודיות הקבועה בסעיף 15א לפקודת הבנקאות, 1941 (להלן: "פקודת הבנקאות"):

"אמת הדבר, סודיותה של ידיעה אינה גוררת ממילא חיסיון כנגד גילוייה. סודיות לחוד וחיסיון לחוד... עם זאת, הוראת חוק הקובעת סודיות מידע עשויה להתפרש כמשתרעת גם על סודיות המידע בהליך שיפוטי, ובכך להביא לידי יצירתו של חיסיון. כך, למשל, נקבעה בסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, הוראה ולפיה 'לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה...'. הוראה זו נתפרשה כמעניקה חיסיון מפני גילוי המידע (ראה בג"צ 174/83 שכנר ואח' נ' שר האוצר, בעמ' 922; רע"א 68/88 זילברמן ואח' נ' בנק אמריקאי ישראלי). אכן, הכול תלוי בלשון החיקוק ובתכליתו. נראה לי, כי פירוש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

לשונו של סעיף 15א לפקודת הבנקאות על רקע תכליתו מוביל למסקנה כי דין הסודיות הקבוע לידיעה באותה הוראה גוזר מקרבנו חיסיון מפני גילוי הידיעה בהליך שיפוטי. דבר זה מתבקש מלשונו של סעיף 15א(א) לפקודת הבנקאות שלפיה "מותר לגלות ידיעה אם הנגיד יראה צורך בכך לצרכי תביעה פלילית...". הנחת היסוד כאן הינה כי הראיה היא חסויה במשפט, ורק הסכמת הנגיד – בגדרי הליך משפטי פלילי – מאפשרת גילוייה. אך מעבר לכך: התכלית המונחת ביסוד סעיף 15א לפקודת הבנקאות מובילה אף היא למסקנה זו. תכלית זו הינה כפולה: התכלית הראשונה והעיקרית מבקשת להבטיח קיומו של פיקוח יעיל על מערכת הבנקאות – אשר מצדו נועד להבטיח יציבות הבנקים, אמינותם וטובת הציבור – באמצעות הבטחת סודיות ידיעות המושגת תוך כדי אותו פיקוח... פיקוח זה לא ישיג את יעדו אם לא יוקפד על סודיות המידע הזורם במסגרתו. התכלית השנייה המונחת ביסוד הוראת הסודיות היא לעודד שיתוף פעולה בכל הרמות בין הבנק לבין גורמי הפיקוח עליו... על הבנק הוטלה חובה סטטוטורית למסור מידע ולשתף פעולה עם הפיקוח על הבנקים מחד גיסא, והובטחה לו סודיות אותו מידע שיימסר על-ידי מאידך גיסא. השימוש במידע הוגבל למטרת החיקוק הספציפי שבגינו הוא נתבקש. אינטרס הציבור הוא כי במסירת המידע על-ידי הבנק לפיקוח יהא הבנק חופשי מהחשש כי המידע עלול לשמש כנגדו בסכסוך אזרחי בין שני פרטים. לשם כך יש להבטיח חיסיון מפני גילוי" [כל ההדגשות בפסק הדין הן שלי – י"ס].

למען לא ייצא הנייר חסר, סעיף 15א לפקודת הבנקאות קובע כי "לא יגלה אדם ידיעה שנמסרה לו ולא יראה מסמך שהוגש לו לפי פקודה זו או לפי חוק הבנקאות (רישוי), אולם מותר לגלות ידיעה אם הנגיד יראה צורך בכך לצרכי תביעה פלילית, או אם הידיעה או המסמך נתקבלו מתאגיד בנקאי – בהסכמתו".

כמו כן, התכליות העומדות בבסיס הוראות הסודיות בחוק מע"מ ובפקודה דומות לתכליות העומדות בבסיס הוראת הסודיות בפקודת הבנקאות – עידוד שיתוף הפעולה בין הגורם מוסר המידע (הבנק או הנישום) לגורם מקבל המידע (הפיקוח על הבנקים או רשות המסים). על התכלית שבבסיס הוראות הסודיות הפיסקאליות עמד בית המשפט העליון בבג"ץ 174/83 שכנר נ' שר האוצר, פ"ד לז(3) 225, 227 (1983) (להלן: "עניין שכנר"):

"טעמו של החסיון שנקבע בחוק מע"מ (ובחוקי מס אחרים) הוא לאפשר לשלטונות המס לקבל מידע מלא ואמין ככל הניתן, הן מאת הנישום והן אודות הנישום, כדי שיוכלו לעשות עבודתם נאמנה, לטובת המדינה והציבור. כך מובטח אדם, הפותח בפני שלטונות המס את ספריו ועסקיו, מפני החשש שמידע עלול לדלוף למתחריו וכדומה".

ובהמשך, בעמ' 229:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

"החיסיון שבסעיף 142(א) לחוק מס ערך מוסף הינו לטובת הנישום והמדינה כאחד. לטובת הנישום – כדי למנוע הימנו חשש כלשהו, שמסירת פרטי הדברים בדבר עסקיו והכנסתו לשלטונות המס יגיעו לידיעתו של אחר; לטובת המדינה – למען אפשר לשלטונות המס להגיע לחקר האמת על ידי קבלת מידע מגורמים אחרים, אשר יאותו לכך אם זהותם תישאר חסויה".

27. ניתן להיווכח כי הן לשון סעיף 15א לפקודת הבנקאות והן התכליות שעומדות בבסיס הוראת הסודיות הקבועה באותו סעיף, דומות לענייננו (ולא בכדי הפנה בית המשפט העליון בעניין **אזולאי** להוראת סעיף 142 לחוק מע"מ). בדומה, אני סבורה כי הן מבחינת לשון הוראות הסודיות בחוק מע"מ ובפקודה (שמתייחסת במפורש לגילוי במסגרת הליך משפטי) והן מבחינת התכליות שעומדות בבסיס אותן הוראות הסודיות – הוראות הסודיות בחוק מע"מ ובפקודה גוזרות מקרבן חיסיון מפני גילוי הידיעה בהליך שיפוטי אזרחי בין שני צדדים פרטיים.

28. היתר לגלות מידע במקרה כגון דא, תביעה אזרחית "רגילה" בין שני צדדים פרטיים, תחת תחת התכליות ותפגע באופן רוחבי בהליך גביית המס. יפים לענייננו הדברים האמורים ב-רע"א 68/88 **זילברמן נ' בנק אמריקאי ישראלי**, פ"ד מב(2) 383, 390 (1988) (להלן: "עניין זילברמן"): **"מובן, אם כן, כי מתן פרשנות מרחיבה לסעיף 142(א) דנן, באופן שיתאפשר לגלות ראיות – שמטבען, כאמור, סודיות המה – לצורך שימוש בסכסוך אזרחי בין שני צדדים פרטיים, נוגד את תכליתו האמורה של סעיף 142(א), שכן אם יידע נישום, כי מידע שמסר לשלטונות המס עשוי להיחשף ולשמש גורמים אחרים (ולמעט, כמובן, רשויות המדינה), העלולים להגיש תובענה כנגדו, עלול הוא להימנע מלמסור אותו המידע לשלטונות המס".**

29. ואכן, בתי המשפט השונים קבעו באופן חוזר ונשנה כי עקב חובת הסודיות שחלה ביחס למידע שהתקבל במסגרת חוקי המס השונים, חל חיסיון על המידע וניתן לגלותו אך לפי התנאים המפורטים בחוק, וראו למשל: בג"ץ 207/70 **יהלומי נ' שר האוצר**, פ"ד כה(1) 126 (1971); עניין **שכנר**; עניין **זילברמן**; בש"א (מחוזי חיפה) 3273/04 **אמין נ' אבו נוארה** (20.2.2004); ת"א (מחוזי חי) 7670-06-09 **דר נ' ותד** (31.3.2010); ה"פ (מחוזי ת"א) 44691-10-15 **עירית חולון נ' רשות מיסוי מקרקעין** (10.8.2017); רמ"ש (מחוזי חיפה) 68114-07-23 **א' ג' נ' ב' ג', פס' 26** (20.12.2023); רע"א (מחוזי נצרת) 24613-05-24 **מדינת ישראל נ' נאסימי** (23.7.2024) בו התקבל ערעור על ת"א (שלום נצרת) 9911-06-22 **הראל חברה לביטוח בע"מ נ' נאסימי** (29.2.2024).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 24-09-66978 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

30. רק במקרים פרטניים ומיוחדים – דוגמת רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221 (2004) שבו המידע נמסר לנישום עצמו על מנת לברר השגתו במסגרת הליך המס, או רע"א 9153/12 מנהל מס ערך מוסף, אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (25.2.2013) (להלן: "עניין הקורנס") שבו המידע התבקש במסגרת הליך מס והיה בקשר לתברות קש שהוקמו במעשי תרמית – מצא בית המשפט להורות על גילוי המידע. בשונה מענייננו, אותם הליכים התנהלו על פי חוקי המס, ולא התקיימו בהם התכליות המצדיקות את חיסיון המידע. לא בכדי, המשיבות לא הציגו ולו מקרה אחד שנסיבותיו דומות לענייננו, שבו בית המשפט מצא לנכון לגלות את המידע הסודי.

31. יתרה מזו, אף אם יש מקום לפרש את החיסיון היחסי כחיסיון שניתן להסירו גם בהליך שיפוטי אזרחי בין שני צדדים פרטיים, עדיין הדעת נותנת כי לאור לשון חוק מע"מ והפקודה והתכליות שעומדות בבסיס הוראות הסודיות, החיסיון יוסר אך במקרים חריגים ויוצאי דופן במיוחד (וראו האמור בספרו של עמית בעמ' 1028 – 1030: "נסקור להלן כמה מקרים שבהם נדונה בפסיקה טענת חיסיון כאשר בעל דין ביקש מרשויות המס לגלות מידע שברשותן הנוגע לבעל הדין שכנגד או לצדדים שלישיים... מהדוגמאות דלעיל עולה כי במקרים שבהם מעורבים צדדים שלישיים, יש בכך כדי להטות את הכף ולהוביל לקביעה שהמידע המבוקש חסוי").

32. איני סבורה כי המקרה דנן נמנה על אותם מקרים חריגים ויוצאי דופן במיוחד. ראשית, אף אם יתקבל המידע, הוא אינו מהווה הוכחה חותכת לכך שהתקבלה הסחורה, כפי שבית המשפט קמא אף קבע בתחילה בפס' 6 להחלטה על הוצאת הצו. קיזוז תשומות וניכוי הוצאות אינם מלמדים בהכרח כי הסחורה התקבלה, וניתן מבחינה מעשית לקזז תשומות ולדרוש הוצאה במס הכנסה (שלא כדין) גם אם התשומה או ההוצאה לא התקבלה בפועל. הנתבעות אינן עומדות למשפט על העלמת מס, כי אם על אי-תשלום עבור סחורה שקיבלו לכאורה מהמשיבות.

אף אם היה מדובר בהודאת בעל דין על קבלת הסחורה (ואין בכוונתי לקבוע כך במסגרת פסק דין זה), לכל היותר, מדובר בראיה נוספת במארג הראיות הכולל, וראו האמור ב-רע"א 7636/16 ט.ר. הנדסה אזרחית בע"מ נ' משוב עבודות עפר ובטון בע"מ, פס' 4 (10.10.2016), שניתן בבקשת רשות ערעור על פסק הדין שקבע כי בעצם השימוש בחשבונות מס יש הודאת בעל דין לסכום החוב והסחורה שסופקה (ע"א (מחוזי ב"ש) 2722-04-16 משוב עבודות עפר ובטון בע"מ נ' ט.ר. הנדסה אזרחית בע"מ (4.9.2016)):

"פסק הדין של בית המשפט המחוזי תוחם עצמו לנסיבות המקרה הפרטניות, ומשכך – לא ראיתי עילה למתן רשות לערער. הכרעתו נשענת על הראיות והעדויות שהציגו הצדדים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

שעל בסיסן נקבע כי לא הוכחה טענת המבקשת כי הסחורה שבמחלוקת לא סופקה לה.
קביעות אלו הן קביעות עובדתיות ופרטניות ואינן מעוררות שאלה משפטיות רחבה יותר".

כן ראו האמור בהחלטת בית המשפט קמא בבקשה לעיכוב ביצוע מיום 21.7.2024 ביחס לעיכוב התובענות עד להכרעה בערעור: **"אין מדובר בעיכוב מוחלט שכן הצו נשוא ההחלטה שאת ביצועה מבוקש לעכב, אינו ראייה – בלעדיה – אין (הגם שאני סבור כי היא חשובה לבירור המחלוקת) והצדדים יכולים להביא ראיות אחרות. ככל שהערעור יידחה, הרי שהמידע נשוא הצו עשוי לשמש ראייה נוספת".**

לא בכדי, הן בפס' 11 להחלטה על הוצאת הצו והן בהחלטה לעיכוב ביצוע, מסייג עצמו בית המשפט קמא וקובע כי המידע **"עשוי לסייע לרדת לחקר האמת"** ו**"עשוי לשמש ראייה נוספת"**. שנית, אם אף הייתי מניחה כי מדובר בראייה חותכת שמלמדת על הודאת הנתבעות בקבלת הסחורה, הרי שאין צורך לגלותה על מנת להכריע בתיק, וזאת לאור הכלל הראייתי הידוע **"שלפיו כשבעל-דין נמנע מהביאת ראייה הנמצאת בחזקתו – קמה חזקה שאילו הובאה הראייה היתה פועלת כנגדו"** (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 33 (26.8.2014)). המידע על קיזוז התשומות וניכוי ההוצאות נמצא בחזקת הנתבעות, ולחלופין, הנתבעות יכולות לתת את אישורן לכך שרשות המסים תגלה את המידע. משהנתבעות נמנעות מלחשוף את המידע ולהביא כראייה את אי-קיזוז התשומות ואי-ניכוי ההוצאות הגלומות בחשבוניות, לבית משפט קמא נתונה האפשרות להשתמש בכלל הראייתי האמור, אם ימצא לנכון, ולקבוע כי הראייה הנוגעת לשימוש בחשבוניות מול רשות המסים הייתה פועלת כנגדן. **שלישית**, המידע המבוקש מצוי אצל הנתבעות. במסגרת ההליך האזרחי נתונים כלים רבים לבית המשפט והצדדים להביא לחשיפת המידע הרלוונטי שנמצא אצל הצדדים וניהול ההליך **"בקלפים גלויים"**. ניתן להשתמש בכלים הללו, ולא לצוות על רשות המסים לגלות מידע שחלה עליו חובת סודיות, חלף שימוש באותם הכלים (על ההבחנה שבין חיובו של בעל דין לגלות מסמך שבשליטתו ובין חיובו של צד שלישי לגלות מסמך הנוגע לאותו בעל דין, ראו פסק הדין של בית המשפט העליון שניתן לאחרונה: רע"א 41448-09-24 שמואל נ' תיבון (7.1.2025)).

מתשובת המשיבות לכתב הערעור ומפס' 7 להחלטה על הוצאת הצו עולה כי המשיבות לא עשו דבר במישור הדיוני הרגיל והן מיהרו והגישו את הבקשה למתן הצו. בכך הן לא פעלו כראוי מבחינה דיונית, והיה עליהן לדרוש את גילוי המידע במסגרת ההליכים המקדמיים או בדרך של מתן עדות (והשוו לפס' 11 לעניין הקורנס). מחדל המשיבות אינו צריך להביא להפרת חובת הסודיות על ידי המערערת.

33. בהקשר זה אציין, כי אין ממש בטענה כי מדובר בחשבוניות של המשיבות ועל כן לא מדובר במידע סודי או במידע של צד שלישי. המידע המבוקש אינו גילוי החשבוניות עצמן, אלא המענה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

לשאלה אם הנתבעות השתמשו בחשבוניות ביחסייהן מול רשות המסים. מדובר במידע שקשור אך למערכת היחסים שבין הנתבעות לרשות המסים, ולא ליחסים שבין המשיבות לנתבעות. משכך, מדובר במידע סודי על פי האמור בחוק מע"מ ובפקודה, וכל עוד הנתבעות אינן מסכימות לגלותו, רשות המסים חייבת לשמור על סודיותו.

34. בכל הנוגע לטענת המשיבות כי האינטרס בגילוי המידע הוא גם של רשות המסים, הרי שעל מנת שרשות המסים תעמוד על תשלום המס הנכון, אין כל צורך לגלות את המידע במסגרת ההליך תוך הפרת חובת הסודיות.

35. סיכומם של דברים, אני סבורה כי יש לקבל את הערעור וכך אני ממליצה לחבריי לעשות. משלא נפסקו הוצאות בבית המשפט קמא, אמליץ שלא להטיל הוצאות אף בערעור.

ירדנה סרוסי, שופטת

השופט י. אטדגי

אני מסכים.

יונה אטדגי, שופט

השופטת ט. לוי-מיכאלי

אני מסכימה.

טל לוי מיכאלי, שופטת

תוצאה

הערעור מתקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"א 66978-09-24 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' בית ארז חוות מילטין בע"מ ואח'

החלטת בית משפט קמא מבוטלת.

אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"ד טבת תשפ"ה, 14 ינואר 2025, בהעדר הצדדים.

טל לוי מיכאלי, שופטת

ירדנה סרוסי, שופטת

יונה אטדגי, שופט