



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

רע"א 27/20

לפני: כבוד השופט ע' גרוסקופף

המבקש: טוני ברגיג

נגד

המשיבה: רשות המיסים בישראל - היחידה הארצית לשומה

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו מיום 2.12.2019 בע"מ 59997-08-16, ע"מ 24370-03-17 וע"מ 62797-05-18 שניתנה על ידי כבי השופטת ירדנה סרוסי

בשם המבקש: עו"ד יעקב דהן

בשם המשיבה: עו"ד רות אשור

החלטה

לפניי בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ירדנה סרוסי) בע"מ 59997-08-16, ע"מ 24370-03-17 ו-ע"מ 62797-05-18 מיום 2.12.2019, במסגרתה התקבלה בקשת המשיבה, רשות המיסים (להלן: "דרשות המיסים"), להורות על הוצאת האזנות סתר שצורפו לתצהירים של עדי המבקש.

רקע והשתלשלות העניינים

1. ביום 12.3.2015 הוגש כתב אישום נגד מר טוני ברגיג (להלן: "המבקש") ו-4 אחרים, במסגרתו יוחסו למבקש, בין היתר, מספר עבירות של ארגון וניהול משחקי הימורים אסורים ברחבי הארץ, וכן עבירות של הלכנת הון וזיוף שהתרחשו כולן בין השנים 2008-2014 (ראו: ת"פ (מרכז) 28056-03-15 מדינת ישראל נ' ברגיג). הן בכתב האישום המקורי והן בכתב האישום המתוקן (אשר הוגש ביום 22.3.2017) טענה המדינה כי המבקש הרוויח בתקופה זו מיליוני שקלים מארגון וניהול של משחקי ההימורים, אך לא דיווח על הכנסות אלו לרשויות המס. בהמשך לכך, רשות המיסים הוציאה למבקש שומות מס לשנים 2008-2013 בגין רווחיו מפעילות ההימורים.

2. לאחר שנדחו השגותיו על שומות מס אלו, הגיש המבקש 3 ערעורי מס לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ע"מ 16-08-59997, ע"מ 17-03-24370 ו-ע"מ 62797-05-18. להלן: "ערעורי המס"). עקב הודאת המבקש בעובדות כתב האישום המתוקן, לרבות בארגון וניהול של משחקי הימורים אסורים, המחלוקת שנותרה בערעורי המס היא סכום הכנסתו החייבת של המבקש מניהול ההימורים ביחס לשנות המס 2008-2013. ביום 12.8.2018 הורה בית המשפט קמא על איחוד הדיונים ב-3 ערעורי המס האמורים.

3. ביום 8.9.2019 הגיש המבקש 9 תצהירים משלימים של עדים מטעמו, כאשר ל-3 תצהירים מתוכם צורפו תמלילי שיחות שנקלטו באמצעות האזנות סתר שערכה משטרת ישראל כדין במסגרת החקירה הפלילית נגד המבקש ואחרים, ונמסרו למבקש כחלק מחומר הראיות בהליך פלילי שהתנהל נגדו.

4. ביום 24.9.2019 הגישה רשות המיסים בקשה להורות על הוצאת האזנות הסתר שצורפו לתצהירים המשלימים של עדי המבקש, וזאת בהתאם לסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר, התשל"ט-1979 (להלן: "חוק האזנת סתר"), הקובע: "דברים שנקלטו כדין בדרך האזנת סתר לא יהיו קבילים כראיה אלא בהליך פלילי שאינו על פי קובלנה". לטענת רשות המיסים, המבקש אינו רשאי להשתמש במסגרת ערעורי המס בתמלילים של האזנות סתר שנמסרו לו כנאשם. לחילופין, ככל שבית המשפט יתיר שימוש בהאזנות הסתר כראיות בערעורי המס, רשות המיסים ביקשה להורות כי יוגשו לה כל תמלילי האזנות הסתר שנמסרו למבקש בהליך הפלילי נגדו, תוך צירוף הסכמת הצדדים לשיחות המוקלטות להשתמש בהן במסגרת ערעורי המס.

5. המבקש הגיש את התנגדותו לבקשה. ראשית, נטען כי חלה בענייננו תקנה 10(ב) לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "תקנות מס הכנסה"), לפיה: "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי". המבקש טוען כי המדינה היא צד הן להליך הפלילי נגדו והן לערעורי המס. מכאן שהאזנות הסתר אינן ראיות "זרות" לערעורי המס, ופקיד השומה הסתמך, ולמצער יכול היה להסתמך, על הראיות הללו בביסוס שומתו. משכך, יש לאפשר למבקש להשתמש בהאזנות סתר בערעורי המס; שנית, לדברי המבקש, הצדדים לשיחות הסכימו לשימוש באמור בהן במסגרת ערעורי המס, ועל כן גורס המבקש כי יש לקבל את תמלילי האזנות הסתר כראיות קבילות.

6. במסגרת תגובתה להתנגדות המבקש, טענה רשות המיסים כי בעת קביעת השומות היא לא הסתמכה על האזנות הסתר, ועל כן תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה לא חלה בנסיבות העניין. כמו כן, נטען כי אין לראות במדינה כגוף קוהרנטי אחד, שכן יחידות שונות מטפלות בכל הליך והראיות מההליך הפלילי לא מועברות לפקיד השומה לצורך ההליך השומתי.

החלטת בית המשפט קמא

7. ביום 2.12.2019 קיבל בית המשפט קמא את בקשת רשות המיסים והורה על הוצאת האזנות הסתר מתיק בית המשפט. בנמקו את ההחלטה התבסס על שלושת אלה:

ראשית, על פי ההבחנה המקובלת בפסיקה בין "חיסיון ראייה" לבין "קבילות ראייה", סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר אינו מונע מהצדדים לשיחה המוקלטת להסכים להסרת החיסיון על התמלילים של האזנת הסתר לשם הצגתם בפני רשויות מנהליות. על כן, משהסכימו הצדדים להאזנת הסתר בענייננו להסרת החיסיון, רשות המיסים רשאית לעיין באותן האזנות. יחד עם זאת, לאור הכלל הקבוע בסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר, אין בהסכמת הצדדים להסרת החיסיון כדי להכשיר את קבילות האזנות הסתר כראיה בהליך משפטי שאינו פלילי.

שנית, בית המשפט קמא קבע כי אין תחולה לתקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, משום שלפי כללי הפרשנות המקובלים הנורמה המשפטית המעוגנת בסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר גוברת על הנורמה המשפטית בתקנה 10(ב) בתקנות מס הכנסה, שכן הראשונה מעוגנת בחקיקה ראשית ומהווה הסדר מיוחד וספציפי אשר נחקק לאחר קביעת תקנות מס הכנסה.

שלישית, נפסק כי יש להורות על הוצאת האזנות הסתר גם בשל בחירתו של המבקש לצרף רק תמלילים של שיחות בודדות התומכות בעמדתו, מתוך כלל האזנות הסתר שנמסרו לו במסגרת ההליך הפלילי נגדו, כך שנמנע מרשות המיסים לבחון את התמונה המלאה העולה מהאזנות הסתר.

8. לבסוף, יצוין כי בית המשפט קמא הותיר בצריך עיון את השאלה האם במצב בו האזנות הסתר נחשפו במלואן בפני רשות המיסים, נוכח הסכמת הצדדים להאזנת הסתר, ורשות המיסים השתמשה בחלקן לשם ביסוס השומה – יש בו כדי להכשיר את קבילות האזנות הסתר בהליך משפטי שאינו פלילי, וזאת על מנת לממש את תכלית תקנה 10(ב)

לתקנות מס הכנסה. בית המשפט קמא קבע כי די בעובדה שהמבקש לא הגיש לרשות המיסים דו"חות, קל וחומר דו"חות המבוססים על האזנות הסתר, וכי רשות המיסים הצהירה שלא השתמשה כלל בהאזנות הסתר בעת הוצאת השומות, והן אף לא מצויות בחזקתה, כדי להורות על הוצאת האזנות הסתר מתיק בית המשפט במקרה דנן.

מכאן בקשת רשות הערעור שלפניי.

9. יצוין כי ביום 17.2.2020 הצעתי לצדדים הסדר דיוני לפיו תמלילי האזנות הסתר מטעם המבקש יוחזרו לתיק בית המשפט, בכפוף להעברת כל תמלילי האזנות הסתר שנמסרו למבקש במסגרת ההליך הפלילי לידי רשות המיסים, וצירוף הסכמות הצדדים לשיחות שהוקלטו לעשיית שימוש בהן כראיות בערעורי המס. בעוד המבקש קיבל את ההסדר שהוצע, רשות המיסים דחתה אותו.

טענות המבקש

10. במסגרת בקשת רשות הערעור, טוען המבקש כי בית המשפט קמא שגה כאשר הורה על הוצאת האזנות הסתר מתיק בית המשפט. לעמדת המבקש, מדובר בהחלטה חדשנית, מהותית ובעלת השפעה רחבה בדיני הראיות המנהליות, שכן משמעותה היא כי רשות המיסים רשאית לבסס את הוצאת שומותיה על ראיות מנהליות, אך הנישומים אינם יכולים להסתמך על ראיות אלו. לשיטת המבקש, העובדה שבית המשפט קמא ביסס את החלטתו על שיקולים טכניים גרידא, כגון אי שימוש בהאזנות הסתר במסגרת ההליך השומתי, מצדיקה ליתן למבקש רשות ערעור לבירור הסוגיה המהותית שהועלתה.

11. לגופו של עניין, המבקש טוען כי החלטת בית המשפט קמא שגויה ממספר טעמים: ראשית, המבקש חוזר על עיקר טענותיו שהועלו בהליך קמא: לשיטתו חלה בענייניו תקנת 10(ב) לתקנות מס הכנסה. לדבריו, האזנות הסתר היו מצויות כולן בחזקתה ובשליטתה של רשות המיסים, והיא אף הסתמכה על ההליך הפלילי בעת הוצאת השומות למבקש. משכך, לטענת המבקש, אין לרשות המיסים אלא להלין על עצמה אם לא בדקה את האזנות הסתר במסגרת ההליך השומתי; שנית, המבקש טוען כי בית המשפט קמא שגה בכל הנוגע לשאלת הסכמתם של הצדדים לשיחה, הואיל ולפי הפסיקה, בהינתן הסכמת הצדדים, ניתן להשתמש בהאזנות הסתר בהליכים מנהליים או הליכים משפטיים הנשענים על ראיות מנהליות; לבסוף, טוען המבקש כי קביעת בית המשפט קמא לפיה קיימת סתירה בין סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר לבין תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה היא שגויה, וכך גם הקביעה כי הוראת החוק הראשונה גוברת על זו האחרונה. זאת, היות

שתקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה היא ביטוי לאפשרות להגיש ראיות מנהליות שכללי הקבילות אינם חלים עליהן. מכאן שההחלטה להורות על הוצאת האזנות הסתר מתיק בית המשפט מסכלת את תכליתה של תקנה זו.

12. בתגובתו לתשובה, הוסיף המבקש כי האזנות הסתר מוכיחות את תקופת הפעילות האמיתית של בתי ההימורים שניהל ואת אופן חלוקת הרווחים בינו לבין שותפו לפעילות. על כן, הותרת החלטת בית המשפט קמא על כנה תגרום לו לנזק של ממש. כמו כן, המבקש מוסיף בתגובתו כי תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה מפנה גם לסעיף 147(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), לפיו אין להגדיל את שומת הנישום אלא לאחר שניתנה לו הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו, וזאת במנותק משאלת הגשת דו"חות על ידי הנישום. על כן, העובדה שלא הגיש דו"חות לרשות המיסים אינה שוללת את זכותו לטעון נגד השומות שהוצאו לו. בנוסף, המבקש מדגיש כי עודנו מסכים למתווה הדיוני שהוצע לצדדים ביום 17.2.2020.

טענות רשות המיסים

13. רשות המיסים גורסת כי דין הבקשה להידחות מכיוון שאינה מקיימת את התנאים שנקבעו בפסיקה למתן רשות ערעור: החלטת בית המשפט אינה יוצרת עיוות דין, שכן היא מבוססת היטב על חקיקה ופסיקה קיימת; וההחלטה לא מסבה למבקש נזק ממשי, מכיוון שהוא יכול להוכיח את טענותיו באמצעות התצהירים המשלימים שהגיש וחקירת המצהירים עליהם, כאשר ממילא האזנות הסתר רלוונטיות לחלק מזערי בלבד מטענותיו.

14. לגופם של דברים, רשות המיסים טוענת כי דין בקשת רשות הערעור להידחות, ומבססת היא את נימוקה על שלושה נדבכים: ראשית, רשות המיסים שבה על עיקר הטענות בבקשה מטעמה: תמלילי האזנות הסתר שהועברו למבקש במסגרת ההליך הפלילי נגדו לא היוו חלק מהליך הוצאת שומות המס; האיסור על שימוש בהאזנות סתר כראיות בהליכים שאינם פליליים הוא חד-משמעי ולא נתון לפרשנות או לשיקול דעת של בית המשפט; ואין לראות במדינה (וכפועל יוצא ברשות המיסים) כצד גם לערעור המס וגם להליך הפלילי.

15. שנית, רשות המיסים סומכת את ידיה על החלטת בית המשפט קמא לפיה הסכמת הצדדים להאזנות הסתר אינה משפיעה על אי קבילותן בהליכים משפטיים שאינם פליליים, ובלאו הכי – המבקש לא השיג את הסכמת כל הצדדים להאזנות הסתר שהועברו

אליו במסגרת ההליך הפלילי. לעמדת רשות המיסים, סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר הוא הוראת חוק קוגנטית שנועדה להגן על פרטיות הצדדים להאזנת הסתר, אף אם הם מסכימים להציגה כראיה בבית משפט. יחד עם זאת, רשות המיסים חולקת על הקביעה לפיה היא יכולה להסתמך על האזנות סתר בהוצאת שומת מס ככל שניתנה הסכמת הצדדים לשיחה לכך, מכיוון שלטענתה הדין אוסר על רשות מנהלית להשתמש בהאזנות סתר או להגישן לבית המשפט, ואין להפוך את ההליך השומתי ל"פרצה" המכשירה הגשתן של האזנות סתר בניגוד לדין.

16. לבסוף, רשות המיסים טוענת כי תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה אינה רלוונטית בענייננו, מכיוון שהמבקש כלל לא הגיש דו"חות לרשויות המס, קל וחומר שלא הגיש דו"חות המבוססים על האזנות הסתר, ושומות המס לא התבססו על האזנות הסתר שכלל אינן בחזקתה. מכל מקום, במישור העקרוני, רשות המיסים סומכת את ידיה על החלטת בית המשפט קמא לפיה הוראת סעיף 13(ג) לחוק האזנות סתר גוברת על תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה. זאת ועוד, רשות המיסים טוענת כי לפי הפסיקה, תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה מאפשרת הגשת ראיות שאינן עומדות בכללי הקבילות שנקבעו בפסיקה (כדוגמת עדות מפי שמועה), אך אינה מאפשרת הגשת ראיות שאינן קבילות מתוקף כללים סטטוטוריים.

התגובות המשלימות

17. ביום 12.4.2020 נעתרתי לבקשת רשות המיסים להגיש התייחסות נוספת (להלן: "התגובה המשלימה"). לעמדת רשות המיסים, הטענה בנוגע לסעיף 147(ג) לפקודה, הועלתה לראשונה בתגובת המבקש, ולגופה אין היא ברורה, שכן בהליך בו עסקינן לא נעשה כלל שימוש בסעיף 147 האמור.

יצוין כי במסגרת התגובה המשלימה, רשות המיסים העלתה טענה נוספת לפיה המבקש מנסה להשתמש בהאזנות הסתר בערעורי המס על מנת להתנער מהעובדות שהודה בהן במסגרת כתב האישום המתוקן נגדו, כגון היקף פעילות ההימורים שניהל. ואולם, ביום 4.5.2020 הבהירה רשות המיסים כי הפנתה לכתב האישום המתוקן שאינו נכון, ועל כן היא חוזרת בה מטענה זו.

18. במסגרת התייחסותו לתגובה המשלימה, טען המבקש כי סעיף 147(ג) לפקודה הוא חלק אינטגרלי מתקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, ועל כן אין מדובר בטענה חדשה.

מכאן, מסיק המבקש, שרשות המיסים נדרשת על פי דין ליתן לו הזדמנות סבירה להעלות טענות נגד שומות המס, במנותק משאלת הגשת הדו"חות על ידו.

דיון והכרעה

19. לאחר שעיינתי בבקשת רשות הערעור ובטיעוני הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות.

20. ענייננו בצירוף האזנות סתר אשר אין חולק בין הצדדים כי אינן מהוות ראייה קבילה בהליך שאינו פלילי. המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה האם קיימת דרך להכשירן במסגרת ההליך השומתי, ובכלל זאת ערעורי המס שהגיש המבקש.

21. כידוע, בערעורי מס הכנסה חלים סדרי דין מיוחדים, כאשר בית המשפט אינו כבול בכללי הראיות הרגילים והצדדים רשאים להגיש גם ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי (ע"א 506/71 חפ"ן נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד כז(1) 212, 217 (1972); ע"א 196/77 חנוך ברנר נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד י 44, 46 (1978); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקה כ"ד(3) (5.6.2008)). הדבר נועד כדי להבטיח שלפני בית המשפט תיפרש מלוא התשתית העובדתית והראייתית אשר עמדה לפני רשויות המס, כך שתתקבל התוצאה אשר תגשים את העיקרון של גביית מס אמת (ראו: ע"א 4403/96 פקיד שומה כפר סבא נ' גולדמן עמיר, פסקה 9(ב) (25.11.1998); ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 252-254 (1998); רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ, פסקה 17 (2.5.2018)). כלל זה מעוגן כיום בתקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה אשר קובעת שלוש חלופות דרכן תתאפשר הגשתן של ראיות שאינן קבילות על דרך הכלל: האחת, ראיות שפקיד השומה ביסס עליהן את שומתו; השנייה, ראיות שהנישום ביסס עליהן את הדו"ח שהגיש לפקיד השומה; שלישית, ראיות שעל בסיסן השמיע הנישום לפני פקיד השומה טענות מכוח זכותו לפי סעיף 147(ג) לפקודה, במקרה של תיקון שומה לפי סעיף 147(א) לפקודה המגדיל את השומה.

22. דא עקא, ענייננו איננו נמנה בגדר אף אחת מן החלופות האמורות. החלופה הראשונה איננה מתקיימת בענייננו, היות שרשות המיסים לא השתמשה בפועל בהאזנות הסתר כראיה לביסוס השומות שהוצאו למבקש, והן אף לא היו מצויות בחזקתה. ויובהר, אין לקבל את פרשנותו של המבקש לפיה ניתן להגיש מכוח החלופה הראשונה גם ראיות שלא היו בפועל לפני פקיד השומה, ואולם היו יכולות להימצא בחזקתו, ובכלל זה ראיות שנמצאו בידי רשות אחרת מרשויות המדינה. זאת הן לאור לשונה של תקנה 10(ב)

לתקנות מס הכנסה ("ראיה עליה ביטס המשיב את שומתו"), והן לאור תכליתו (לאפשר לבית המשפט לעיין במכלול חומר הראיות שעמד ביסוד ההחלטה מושא ערעור המס). אף החלופות השנייה והשלישית בתקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה, אינן חלות בענייננו – המבקש כלל לא הגיש דו"חות למס הכנסה ביחס לפעילות ההימורים מושא צווי השומה, ובוודאי שלא הגיש ראיות שיבססו אותם; רשות המיסים לא הפעילה את סמכותה על פי סעיף 147(א) לפקודה לעיין ולתקן שומה, ועל כן למבקש לא עמדה זכות להשמיע טענות לפי סעיף 147(ג) לפקודה, והוא אף לא התיימר לפעול מכוח סעיף זה.

23. אשר על כן, תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה כלל אינה רלוונטית במקרה זה, וממילא אין בה כדי להכשיר את צירוף האזנות הסתר לתיק בית המשפט. מטעם זה דין הבקשה להידחות.

24. בהינתן האמור, אמנע מלטעת מסמרות בשאלת היחס שבין תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה לסעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר. אציין עם זאת, כי על פני הדברים קיים קושי בגישה המאפשרת שימוש בראיות בהליך המנהלי, מבלי שיתאפשר להגישן בהליך ערעור המתנהל ביחס לאותה החלטה מנהלית. ודוק, הפתרון לקושי זה יכול להיות באחת משתי דרכים: שלילת האפשרות להשתמש בראיות האמורות בהליך המנהלי או יצירת אפשרות לבית המשפט לעיין בראיות הללו בהליכי הערעור. כן אבקש להותיר בצריך עיון את השאלה האם סעיף 13(ג) לחוק האזנת סתר מונע אפשרות להשתמש בדברים שנקלטו כדין בדרך האזנת סתר בהליך משפטי שאינו פלילי בהסכמת כל הצדדים לשיחה. לכאורה עמדה נוקשה בעניין זה, לפיה גם הסכמת כל הצדדים לשיחה אינה יכולה להכשיר את קבלת הראיה בהליך משפטי, נראית דווקאנית ללא תכלית. ואולם, כאמור, אין צורך להכריע בכך במקרה שלפניי, בו התבסס המבקש על תקנה 10(ב) לתקנות מס הכנסה לבדה, ולא פנה בבקשה מנומקת להגשת ראיות נוספות בערעור, בצירוף הסכמה להגשת הראיות האמורות מצד כלל המשתתפים בשיחות נשוא האזנות הסתר.

25. 1009 זבד: בקשת רשות הערעור נדחית איפוא. עיכוב ההליך קמא שניתן בהחלטתי מיום 20.2.2020 – מבוטל בזאת. בנסיבות העניין לא מצאתי לנכון לעשות צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ח באייר התש"ף (12.5.2020).

