



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל- היחידה הארצית לשומה

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

טוני ברגיג
ע"י ב"כ עו"ד יעקב דהן

מערער
(המבקש)

נגד

פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה
ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

החלטה

מבוא וטענות הצדדים

1. התיקים המאוחדים שלפניי עניינם בשומות מס הכנסה לגבי שנות המס 2008-2013 שהוצאו למערער. המערער הודה במסגרת הסדר טיעון על עובדות כתב אישום מתוקן ובין היתר על כי ניהל וארגן בשנים הרלוונטיות משחקי הימורים אסורים. לאור הודאתו זו של המערער, המחלוקת בין הצדדים הצטמצמה אך לשאלה מה היה גובה הכנסתו החייבת של המערער מניהול ההימורים.
2. במסגרת פשיטות של משטרת ישראל על דירות המגורים, בהן נערכו משחקי ההימורים, נתפסו מחברות שכללו בין היתר רישומים על סכומים שנמשכו מרווחי ההימורים. על בסיס הרישומים באותן מחברות ועל בסיס העדויות שנגבו על ידי משטרת ישראל והיחידות החוקרות ברשות המיסים מדילרים שעבדו בהימורים, מלקוחות מהמרים, מספקים ונותני שירות ומעובדי המערער, קבע המשיב את הכנסתו החייבת של המערער על דרך האומדן. בקציר האומר ייאמר, כי על בסיס המחברות וההודעות השונות קבע המשיב את ההכנסה הממוצעת היומית בכל דירה ודירה בה נוהלו המשחקים ונתון זה הוכפל בתקופת ההחזקה בכל אחת מהדירות. מסכומי ההכנסה נוכו הוצאות שונות וכך נקבעה ההכנסה החייבת שיוחסה למערער. יוער כי על עצם ניהול משחקי ההימורים ועל תקופות ההחזקה בדירות השונות אין מחלוקת בין הצדדים שכן המערער אישר זאת בהודאתו על עובדות כתב האישום המתוקן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל- היחידה הארצית לשומה

3. המערער טוען כי השומה שהוצאה לו אינה סבירה, בין היתר משום שהתחשיב שבבסיסה נעשה על דרך של הכפלות, על בסיס ממוצע יומי של הכנסות שאינו מדויק, וכל זאת מבלי להתחשב בתקופות בהן דירות ההימורים לא הופעלו ומבלי להתחשב בהוצאות האמיתיות בהן עמד.
4. לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם שני הצדדים (מטעם המערער הוגש רק תצהיר עדות אחד שניתן מטעמו), **וכשלושה שבועות לפני מועד ההוכחות, הגיש המערער בקשה לזימונם של 37 עדים!**
לגבי 19 מהעדים, מדובר במי שמסרו הודעות בהליכי החקירה והודעותיהם צורפו לתצהיר העדות הראשית של נציג המשיב בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשל"ט-1978.
לגבי 18 העדים הנוספים, למרות שגם הם נחקרו במסגרת ההליך הפלילי וחלקם אף מסרו הודעות, המשיב לא צרף את הודעותיהם לתצהיר מטעמו ולא ביקש להסתמך עליהן כראיה בהליך.
5. המערער מבקש מבית המשפט כי יורה למשיב לזמן את העדים שהודעותיהם צורפו לתצהיר מטעמו וכן מבקש את זימונם של עדים נוספים בנימוק שאינו יכול להביאם לעדות ללא התערבותו וסיועו של בית המשפט.
6. המשיב מתנגד לבקשת המערער לזימון העדים ומכאן הצורך בהכרעתי בבקשה. בתמצית, המשיב טוען כי יש בבקשת המערער כדי להפוך את סדר הבאת הראיות בערעור מס ולהפר את הכלל הבסיסי לפיו המערער הוא הפותח בהבאת הראיות ושעליו להביא את ראיותיו ב"חבילה אחת".
המשיב מציין כי **הלכת גני ירושלים** (רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (02.05.2018)) לא כיוונה לפגוע במועדים להגשת הראיות ובסדר הבאתם. המשיב סבור כי השימוש שמבקש המערער לעשות **בהלכת גני ירושלים** חורג הרבה מעבר למה שנאמר בה.
לטענת המשיב, **יישום הלכת גני ירושלים** מוגבל אך למצב בו הנישום מבקש לזמן את העדים, שהודעותיהם צורפו לתצהיר המשיב, על מנת לקעקע את **אמינות ההודעות משום שהיו נגדו ולא לטובתו**. ברם, **הלכת גני ירושלים** לא כיוונה למצב בו העדים שזימונם מבוקש הם עדים "**מטעם הנישום**" כאשר מטרת עדותם בבית המשפט היא לבסס את טענותיו של המערער בערעור ולתמוך בהן ולהרחיב את היריעה שהוצגה בתצהיר עדות ראשית מטעמו.
על מנת להעיד את מוסרי ההודעות מטעמו, היה על המערער להקדים ולהגיש תצהירי עדות ראשית מטעםם וזאת במסגרת המועדים שקצב לו בית המשפט להגשת ראיותיו בכתב. בכל מקרה, לא ניתן כיום להגיש תצהירים מטעםם לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

שכבר הוגש תצהיר המשיב וטענותיו וראיותיו פרושים בפני המערער באופן שהופך את סדר הבאת הראיות בהליך ותוך פגיעה בזכויותיו של המשיב.

7. המערער טוען כי בהתאם להלכת גני ירושלים אין מניעה כי יותר לו לזמן את העדים שהודעותיהם צורפו לתצהיר המשיב על מנת לחקור אותם בחקירה נגדית. לשיטתו, מדובר בעדים אשר עדותם רלוונטית למחלוקת בין הצדדים ו"אקוטית לצורך הגעה למס אמת". המערער טוען כי על שיקולי צדק לגבור על שיקולי פרוצדורה ויש לחתור לשומת מס אמת. המערער טוען כי אי היענות לבקשתו לזימון של 37 העדים, על בסיס פרוצדוראלי גרידא, עלולה להסב לו נזק בלתי הפיך.

דיון והכרעה

8. להכרעה לה אני נדרשת בבקשת המערער לזימון עדים, שני רבדים. הרובד האחד, עניינו בזכותו של המערער לזמן ולחקור בחקירה נגדית את מוסרי ההודעות, שהודעותיהם צורפו לתצהיר המשיב והוא הסתמך עליהן בקביעת השומה.

הרובד השני, עניינו בשאלה, באלו נסיבות ניתן לאפשר למערער בערעור מס להגיש את ראיותיו באיחור וכיצד הדבר מתיישב עם חובתו לפתוח בהבאת הראיות ולהגישן ב"חבילה אחת" (רע"א 2948/15 חוסין נ' רשות הפיתוח (01.07.2015)).

א. גדר הלכת גני ירושלים ויישומה בנסיבות המקרה

אנצל את הבמה הנוכחית על מנת לנסות ולהעמיד דברים על דיוקם בכל הנוגע לגדרי ההלכה שנקבעה בעניין גני ירושלים, בנסיבות בהן מבקש המערער, כי אנשים שמסרו הודעות בהליכי חקירות, עליהן הסתמך המשיב בקביעת השומה והן צורפו כראיות לתצהירי העדות מטעמו, יזומנו לבית המשפט לצורך חקירתם על ידו בחקירה נגדית.

נדמה לי שהפרשנות שמבקש המערער לתת להלכת גני ירושלים בנסיבות ענייננו חורגת הרבה מעבר למה שנאמר בה.

א.1. על מי הנטל לזמן את מוסרי ההודעות לבית המשפט?

9. רשויות המס נוהגות להגיש כראיות מטעמן, במסגרת הדיון בערעורי מס, מסמכים הכוללים הודעות שנגבו מאנשים שונים במסגרת הליכי חקירות ושעליהן ביסס בין היתר את שומתו.

בית המשפט מתיר הבאת ראיות אלו, עליהן ביסס המשיב את שומתו, גם אם הן לא היו קבילות בדיון בהליך אזורי (עדות מפי השמועה), וזאת בהסתמך על תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשל"ט-1978 הקובעת כי: "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל- היחידה הארצית לשומה

את הדו"ח שהוגש על ידי או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראייה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי" (להלן – תקנה 10(ב)).

10. בכל הנוגע לראיות אלו, ההתמקדות היא בערך ההוכחתי שלהן כ"ראיה מנהלית" ולא בקבילותן בבית משפט.

הצורך בהגמשת מבחן הראיה המנהלית במסגרת ההליך השומתי הוא פועל יוצא של העובדה, שלא פעם, הרשות המנהלית עומדת בפני מחסור בראיות לצורך קביעת השומה, לעיתים פועל יוצא של מחדלי הנישום עצמו שאינו מדווח דיווח מלא או נכון על הכנסותיו או שאינו תומך אותם בפנקסים שנוהלו כדין.

11. בהלכת גני ירושלים דן בית המשפט העליון בשאלה, על מי מהצדדים מוטל הנטל לזמן את האנשים שמסרו את ההודעות בהליכי החקירות, מטעם מי יעידו (האם מטעם הנישום או מטעם רשות המיסים) ומה יהיה אופי חקירתם (האם במתווה של חקירה ראשית או במתווה של חקירה נגדית הכוללת גם שאלות מדריכות). בית המשפט קבע כי כאשר פקיד השומה (או מנהל מע"מ) מצרף לתצהירי העדות מטעמו את ההודעות שנגבו מאנשים שונים, הוא מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעליה הסתמך בהוצאת השומה, בדיוק כפי שתקנה 10(ב) מאפשרת לו.

נקבע, בשונה מעמדתו של בית המשפט המחוזי בעניין גני ירושלים (עמ"ה 60321-02-17 גני ירושלים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה (2.12.2017)), כי אין לראות באותן הודעות מעין תצהירי עדות ראשית מטעם רשות המיסים כל אימת שהנישום מבקש לזמן את מוסרי ההודעה לחקירה נגדית. לאור זאת, אין לחייב את רשות המיסים להבטיח את התייצבות מוסרי ההודעות במשפט ואין לזקוף לחובתה את הסנקציה הקבועה בתקנה 522(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן – תקנות סדר הדין האזרחי) במקרה של אי התייצבות מצדם ("לא התייצב המצהיר בהתאם להודעה, לא ישמש תצהירו ראיה אלא ברשות מיוחדת מאת בית המשפט או הרשם").

12. בית המשפט העליון דחה את האנלוגיה בין הודעות אלו לבין תצהירי עדות ראשית המוגשים מטעמו של בעל דין:

"בענייננו, המנהל אינו מבקש להסתמך על דבריהם של מוסרי ההודעות בתורת עדות, אלא בתורת התשתית העובדתית שעל סמכה החליט את אשר החליט. מצדו, אין צורך בהתייצבותו של מוסר ההודעה לעדות כלל, וממילא אין טעם לכפות עליו לזמנו לעדות מטעמו" (הלכת גני ירושלים, פסקה 19).

מילים אחרות, הרשות אינה מבקשת להסתמך על דבריהם של מוסרי ההודעות בתור "עדות" מטעמה, אלא רק בתור התשתית העובדתית שעל בסיסה הוציאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

את השומה. כפועל יוצא, אין היא מחויבת לזמן את אותם מוסרי ההודעות למתן עדות בבית משפט.

המשמעות העיקרית של האמירה הזאת היא שאין לזקוף לחובת רשות המיסים את אי זימונו של מוסר הודעה זה או אחר או את אי התייצבותו לעדות למרות שזומן.

13. עם זאת, ייאמר כבר כעת, כי בבואו לתת את המשקל הראייתי הראוי להודעה שנמסרה בהליך החקירתי, שמוסרה לא זומן להיחקר עליה בבית המשפט, ייקח בית המשפט בחשבון את העובדה שמדובר בראיה שלא עברה את כור ההיתוך של החקירה הנגדית של הנישום (המערער) ולכן "לא ניתן לתהות על קנקנה באופן ממצה" (ע"א 5709/95 יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 252 פסקה 22 (1998)) (להלן – עניין בן שלמה).

14. לסיכום עניין זה, פקיד השומה אינו מחויב לזמן את מוסרי ההודעות, שהודעותיהם צורפו לתצהירו, כעדים מטעמו, אף אם הנישום מבקש לחקור אותם על הודעותיהם. זאת, הן מהטעם שאין לראות בהודעות אלו "עדויות" מטעם הרשות והן מהטעם שתקנה 10(ב) נועדה לפטור את המשיב, המגיש את ההודעות, מלזמן את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו.

ככל שיש לנישום אינטרס שמוסרי ההודעות יתייצבו בבית המשפט על מנת לחקור אותם בחקירה נגדית על הודעותיהם, משום שלטעמו הודעות אלו הן "נגדו" והוא מבקש להפריך את אמינותן, הרי שעליו הנטל לזמן את מוסרי ההודעות. הימנעותו מכך עלולה להיזקף לחובתו. בהקשר זה יצוין כי המשקל שבית המשפט ייתן להעדר התייצבות של מוסר ההודעות שזומן לחקירה ייגזר ממכלול הנסיבות שגרמו לכישלון הבאתו לעדות.

הנחת המוצא היא אפוא כי "נישום המעוניין לערער את אמינות ההודעות שנמסרו, עליו לזמן את מוסרי ההודעות לעדות" (הלכת גני ירושלים, פסקה 24).

א.2. באיזה אופן ייחקר מוסר ההודעה שזומן לבית המשפט?

15. כעת, נשאלת השאלה באיזה אופן ייחקר מוסר ההודעה שזומן למתן עדות על ידי הנישום, האם במתווה של חקירה ראשית או במתווה של חקירה נגדית הכולל גם הצגת שאלות מדריכות.

16. נקודת המוצא שנקבעה בהלכת גני ירושלים היא, שככלל, נישום המזמן את מוסרי ההודעות לעדות בבית המשפט, כשמטרת זימונם היא להסתייע בעדותם על מנת להוכיח את טענותיו בערעור מס, יחקור אותם בחקירה ראשית ולמשיב שמורה זכות החקירה הנגדית.

אם בית המשפט קבע כי הראיות בערעור יוגשו בכתב על דרך של הגשת תצהירי עדות ראשית (תקנות 168-169 לתקנות סדר הדין האזרחי), מחויב הנישום,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

המבקש להסתמך על ההודעות, להגיש תצהירי עדות ראשית מטעם מוסרי הודעות.

ככל שהנישום נתקל בקושי להביא את העדויות של מוסרי ההודעות במסגרת תצהירים, עליו להגיש בקשה מסודרת לבית המשפט, הנתמכת בתצהיר והמפרטת את הסיבות שמנעו את הבאת העדויות בתצהירים ואת פירוט הניסיונות שנעשו, לצורך זימונם למתן עדות ראשית בעל פה בבית המשפט. בית המשפט ידון בבקשה ויחליט אם יש לאפשר את זימון מוסרי ההודעות למתן עדות ראשית בעל פה, למרות החלטתו המקורית כי הראיות בהליך יוגשו בכתב.

17. דברים אלה יחולו במיוחד כאשר מוסרי ההודעות הם אורגנים של הנישום או אנשים המצויים עמו בקשר אישי או בקשר עסקי כגון שותפים עסקיים, עובדים, לקוחות, ספקים ונותני שירותים.

במקרים אלו נקודת המוצא היא כי אין מניעה שהנישום יפנה אל אותם מוסרי הודעות ויבקש לקבל את עדותם בתצהירי עדות ראשית:

"...לא בכל מצב רצוי לאפשר חקירה נגדית... כאשר מוסרי ההודעות הם אורגנים של הנישום, לא יהא זה טרביאלי לאפשר לנישום לחקור אותם בחקירה נגדית" (הלכת גני ירושלים, פסקה 23).

18. עולה מהאמור כי אין לנישום זכות אוטומטית לחקירה נגדית של מוסרי ההודעות. עם זאת, לעיתים יש מקום להיעתר לבקשת הנישום לחקור את מוסרי ההודעות בחקירה נגדית, למרות שזומנו על ידו למתן עדות ראשית, בהסתמך על הכללים החלים על "עד עוין".

וכך נקבע בהקשר זה בהלכת גני ירושלים:

"מקובלת עלי בהקשר זה עמדת המנהל, לפיה האנלוגיה הראויה למצב זה היא מצב של 'עד עוין', שניתן להתיר לבעל הדין שזימן אותו לחקור אותו בחקירה נגדית" (פסקה 22).

19. בצד זאת, יתכנו מצבים בהם הנישום אינו מעוניין להביא את עדותם של מוסרי ההודעות לצורך תמיכה בטענותיו בערעור אלא האינטרס שלו הוא דווקא לקעקע את האמור בהן משום שהן "נגדו" ולא "לטובתו".

במקרים אלו, ומטבע הדברים, אופי חקירת מוסרי ההודעה יהיה "לעומתי", דהיינו, במתכונת של חקירה נגדית, כשהמטרה היא להפריך את אמינות ההודעות ולכן הנישום יזדקק לטכניקה של שאלות המאפיינות חקירה נגדית.

כך נקבע בעניין זה בהלכת גני ירושלים:

"במצבים רבים – וכזהו המצב שלפנינו – הנישום מעוניין לזמן את מוסרי ההודעות לעדות על מנת לקעקע את גרסתם שמסרו לחוקרי המס. לפיכך, נקבע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

- כאמור, כי על בית המשפט לנהוג במדיניות ליברלית כאשר מתבקשת על ידי הנישום חקירה נגדית ולא חקירה ראשית" (פסקה 22).
20. אמת, תקנה 10(ב) נועדה לכך, שבמסגרת חקירת נציג המשיב על תצהירו, ניתן יהיה לחקור אותו גם על תוכן ההודעות שצורפו לתצהיר, מבלי לזמן בהכרח את מוסריהן לחקירה בבית המשפט.
- אולם, ההלכה הפסוקה כבר קבעה כי מן הראוי לנקוט גישה ליברלית בהתרת חקירתם הנגדית של מוסרי ההודעות במקרים המתאימים:
- "ראוי לנקוט גישה ליברלית ולהתיר חקירה נגדית של העדים הללו, באשר אמנם הם מזומנים על-ידי הנישום, אך לרוב אינם מעידים 'מטעמו' אלא נגדו" (הלכת גני ירושלים, פסקה 25).
- וכן בעניין בן שלמה: "נוכח דברים אלה, ראוי כי בתי-המשפט הדנים בערעורי מע"מ ינקטו גישה ליברלית בהתרת חקירה של מי שאמרותיהם או פעולותיהם סיפקו את התשתית הראייתית להחלטות מנהל מס ערך מוסף בעניינו של הנישום" (פסקה 22).
21. סיכומם של דברים, יש לבחון כל מקרה לגופו, כאשר היעדרות לבקשה לזמן את מוסרי ההודעה לעדות וקביעת אופי חקירתם בבית המשפט, אם בחקירה ראשית ואם בחקירה נגדית, תיגזר מהתשובה לשאלה מה מטרת זימונו של מוסר ההודעה ומה מידת ההיכרות ושיתוף הפעולה בינו לבין הנישום. ככל שמדובר בעדים שהם אורגנים של הנישום או שהנישום עמד עמם בקשר עסקי או אישי, והוא מבקש להסתמך על הודעתם להוכחת טענותיו, הנטייה תהיה שלא לאפשר לו לזמנם לחקירה נגדית, והנישום יצטרך למסור את גרסתם בתצהיר עדות ראשית או בעל-פה, הכול לפי הנחיות בית המשפט.
- עם זאת, ככל שההודעה סותרת את עמדת הנישום בערעור ותומכת בעמדת הרשות, יש לאפשר לנישום את הזדמנות לקעקע את אמינות ההודעה ולזמן את מוסרה לחקירה נגדית עליה.
- א.3. זימון 19 מוסרי ההודעות (סעיף 10 לבקשה) – יישום הלכת גני ירושלים
22. במסגרת סעיף 10 לבקשה ביקש המערער לזמן לחקירה נגדית 19 עדים אשר מסרו הודעות בהליכי החקירות ושהודעותיהם צורפו לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב (בעניין מר אופיר ברנס, ראו התייחסות בסעיף 31 להלן).
- ב"כ המערער הסביר במסגרת דיון בבקשה כי "אינני מכיר את אותם עדים באופן אישי, שאני יכול להגיד מאיזה זווית יעידו, אני מבקש לחקור בחקירה נגדית" (עמוד 3 שורות 17-19); "המשיב בחר לצרף הודעה נוחה ולא צרף הודעות אחרות שקיימות" (עמוד 3 שורה 15);
- באותה נשימה טען:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

"המטרה לא בהכרח לקעקע את דברי המשיב, אלא להרחיב את היריעה, הם נשאלו שאלות ספציפיות וצרות ואני רוצה לפתוח את היריעה בפני בית המשפט. לא בהכרח אלו עדים עוינים" (עמוד 3 שורות 27-28);
וכן - "במסגרת הבאת אותם עדים, אנחנו לא מפתחים תזה חדשה ולא פותחים גרסאות חדשות, פותחים את גרסת המערער עם חיזוק עדים" (עמוד 8 שורות 13-14).

23. אין מחלוקת בין הצדדים כי ההודעות שצורפו לתצהיר מטעם המשיב נמסרו על ידי אנשים שקשורים למערער, דהיינו, עובדים (דילרים), ספקים, נותני שירותים ולקוחות (המהמרים) (סעיף 12 לסיכומי המערער).
בנסיבות אלו, בהן מדובר בעדים הקשורים למערער והוא היה מצוי עימם בקשר עסקי או אישי, ומאחר ולדבריו הוא מבקש להעיד אותם שלא על מנת לקעקע את עדותם אלא על מנת "להרחיב את היריעה" ו"לפתוח את גרסת המערער" כדי לסייע לו לבסס את טענותיו בערעור, היה עליו להקדים ולהגיש תצהירי עדות ראשית מטעמם.

טענת המערער כי מטרת העדות היא "להרחיב את היריעה בפני בית המשפט" או "לשפוך אור כיצד הדברים פעלו בשטח" רק מחזקת את העובדה כי המערער מבקש באמצעות אותם עדים להציג מסד עובדתי חדש ורחב שלא נכלל במסגרת תצהיר עדות ראשית מטעמו. בנסיבות אלו היה על המערער להקדים ולהגיש תצהירי עדות ראשית מטעמם במועד שנקצב לו על ידי בית המשפט להגשת ראיותיו בכתב.

ככל שהמערער היה נתקל בסירוב של מי מבין אותם 19 מוסרי הודעות למסור תצהירי עדות, או שהייתה קיימת מניעה אחרת, היה עליו לעדכן את בית המשפט, מבעוד מועד, ולבקש את התערבותו וסיועו בזימוןם של עדים אלו למתן עדות בעל פה. בכל הנוגע לאופי החקירה של עדים אלו, הם ייחקרו בחקירה ראשית, אלא אם בית המשפט יאפשר במהלך הדיון את שינוי אופן החקירה למתכונת של חקירה נגדית בהתאם לכללים החלים על "עד עוין".

24. יובהר כי, נישום אינו זכאי לזמן את מוסרי ההודעות לחקירה נגדית באופן אוטומטי מבלי שהבהיר לפני כן את אופי מערכת היחסים שלו עם כל אחד מהעדים המבוקשים ואת מטרת העדות ומבלי שהניח תשתית עובדתית מינימאלית כי לא ניתן לקבל את המידע הנדרש מהעדים במסגרת חקירה ראשית.
25. המערער טוען כי במועד בו הגיש תצהיר עדות ראשית לא יכול היה לדעת על הצורך בזימוןם של מוסרי ההודעות שכן הם נמנו על עדי המשיב שנחקרו על ידו באזהרה (סעיף 5 לתשובה לתגובה לבקשה לזימון עדים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

ברם, במסגרת תצהיר העדות שהגיש המערער הוא התייחס לאותן הודעות. עיון בתצהיר המערער מעלה כי מתוך 19 מוסרי ההודעות, שאת זימונם הוא מבקש, הוא התייחס ל-5 מתוכם וציטט דברים שאמרו בהודעותיהם בתמיכה לטענותיו בערעור. ראו למשל, הודעתו של מר יפת נגר מתאריך 19.3.2014 בעמוד 4 לתצהיר המערער; הודעתו של מר אברהם ברקוביץ מתאריך 18.3.2014 בעמוד 5 לתצהיר; הודעתו של מר אליעזר מעוז נחמה מתאריך 8.3.2014; הודעתו של כפיר טל מתאריך 19.3.2014; הודעתו של עופר שמואלי מתאריך 18.3.2014, כולם בעמוד 6 לתצהיר.

כן ציין המערער כי "מהודעות שונות ומעדי התביעה שנחקרו בבית המשפט במסגרת דיוני ההוכחות, עולה כי זכויות גדולות לא נרשמו במחברת והן שולמו מחוץ לדירת ההימורים..." (עמוד 6 לתצהיר מטעם המערער).

26. מכל מקום, המערער ידע ידוע היטב כי המשיב ערך את שומתו בהתאם לממצאי החקירה הפלילית וכי שומתו נסמכת על הודעותיהם של העדים שהוא מבקש כעת את זימונם (סעיף 13 להבהרה לבקשה לזימון עדים). המערער ידע על קיומם של עדים אלו, ידע על טענות המשיב בקשר להודעותיהם, אינו מכחיש את הקשר עימם וכל חומר הראיות הרלוונטי היה מצוי בידו הן במסגרת הליכי השומה והן במסגרת ההליך הפלילי.

זאת ועוד, כל המידע הרלוונטי אודות ניהול עסקי ההימורים מצוי בידיעתו המלאה של המערער, הן לעניין גובה הרווחים והן לעניין ההוצאות והסכומים ששולמו ללקוחות ולכן היה עליו לדעת מי מהעדים הללו יוכל לתמוך בגרסתו ולדאוג להביא את עדויותיהם מראש. תחת זאת בחר המערער להגיש תצהיר עדות ראשית מטעמו בלבד, מבלי להגיש ראיות או עדויות נוספות שעשויות לשפוך אור על סכומי ההכנסות וההוצאות שלו מניהול ההימורים.

שומה היה על המערער להציג גרסה סדורה בתצהיר מטעמו, הן לעניין גובה הכנסותיו והן לעניין גובה הוצאותיו, ולצרף את מלוא הראיות המגבות את גרסתו. ככל שראיות אלו מצויות בעדותם של עובדים, לקוחות, ספקים, נותני שירותים אחרים או מוסרי הודעות נוספים, היה עליו להגיש מראש בתצהיר עדות ראשית מטעמו. משכשל לעשות זאת, אין לו להלין אלא על עצמו.

27. בנסיבות אלו, לא מצאתי לאפשר למערער לזמן את מוסרי ההודעות לחקירה נגדית. וודאי שאין לאפשר לו להציג את גרסתו לראשונה באמצעות חקירות נגדיות של מוסרי ההודעות.

ודוקו, החקירה הנגדית נועדה לצורך ערעור אמינות ההודעות. היא לא נועדה לשמש מקצה שיפורים בידי המערער כדי להציג באמצעותן את גרסתו הראשונה בערעור, גרסה שכשל להציג במסגרת תצהיר עדות מטעמו. החקירה הנגדית לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

נועדה לרפא את הפגם שבמחדלו של המערער להביא את ההודעות כעדויות מטעמו מלכתחילה.

28. סיכומם של דברים, המערער מבקש לתת להלכת גני ירושלים פרשנות מרחיבה מידי, הרבה מעבר למה שכיוון בית המשפט העליון בפסיקתו.

הלכת גני ירושלים התייחסה לאפשרות שהנישום יבקש לקעקע את ההודעות עליהן הסתמך המשיב ושאותן צרף לתצהירו, משום שהן לרעתו ולא לטובתו, ולכן ניתנה לו האפשרות לזמן את מוסרי הודעות באמצעות בית המשפט על מנת לחקור אותם בחקירה נגדית על הודעותיהם. במקרה זה מובן כי זימון מוסרי ההודעות ייעשה רק לאחר שהמשיב הגיש את ההודעות במסגרת תצהירו ולא תהיה בכך פגיעה בסדר הבאת הראיות במשפט.

ברם, הלכת גני ירושלים לא התייחסה ולא כיוונה למצב בו המערער מבקש להסתמך על ההודעות שצורפו לתצהיר המשיב ולהסתייע בהם כתמיכה לטענותיו בערעור. במקרה זה על המערער להקדים ולהגיש, בהתאם למועדים שקצב לו בית המשפט להגשת ראיותיו בכתב, תצהירי עדות ראשית מטעם עדים אלו. המערער אינו רשאי להמתין עד שהמשיב יגיש את תצהיריו ויחשוף את מלוא טענותיו וראיותיו ורק אז לפנות ולבקש את זימוןם של עדים אלו כדי להציל מפניהם עובדות ונתונים העשויים לבסס ולתמוך את גרסתו בערעור אגב חקירה נגדית "גמישה". בית המשפט לא יאפשר חקירה נגדית של עדים אלו אם מטרת החקירה היא לרפא את הפגם שבאי הבאתם לעדות ראשית מלכתחילה, אם בכתב ואם בעל פה, באופן הפוגע בסדר הבאת הראיות, בניהולו התקין של ההליך ובזכויות המשיב.

29. לאור זאת, יש לדחות את בקשת המערער לחקור בחקירה נגדית את 19 מוסרי ההודעות שהודעותיהם צורפו לתצהיר נציג המשיב (סעיף 10 לבקשה).

30. יובהר כי אין כל מניעה שהמערער יעמת את נציג המשיב, במסגרת חקירתו הנגדית על תצהירו, עם שאלות הנוגעות לתוכן ההודעות שצורפו לתצהיר. בנוסף, רשאי המערער לברר מדוע בחר המשיב להציג בפני בית המשפט הודעה כזו או אחרת או מדוע לא הסתמך על מידע המופיע בהודעות שלא הוגשו לבית המשפט (ראו יעקב קדמי על הראיות חלק שני עמוד 908 (2009); בעניין בן שלמה נקבע כי "חיוני שבפני בית-המשפט הבוחן את ההחלטה המינהלית תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס. 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" (פסקה 17); רע"א 423/83 מדינת ישראל נ' עיזבון המנוחה ורד סילוורמן ז"ל, פ"ד לז(4) 281 (1983)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

31. עם זאת, אני מוצאת כי יש מקום להחלטה אחרת בכל הנוגע לבקשת המערער לחקור בחקירה נגדית את **מר אופיר ברנס**, שהיה שותפו בתקופה מסוימת בשנת 2013. המשיב הגיש במסגרת תצהיר עדות ראשית מטעמו העתק מכתב אישום מתוקן במסגרת הסדר טיעון שנערך עם מר אופיר ברנס (נספח 5 לתצהיר המשיב). **מקובלת עלי עמדת המערער כי, לצורך דיונו, ניתן לראות בהודאה בעובדות כתב אישום כהודעה שנמסרה בחקירה.**

המשיב טוען כי איננו יודע מה הייתה חלוקת הרווחים מהימורים בין המערער לבין שותפו מר אופיר ברנס, כאשר לפי גרסת מר ברנס חלקו עמד על 10%. המערער הבהיר כי בכוונתו להפריך גרסה זו. לטענתו, מר ברנס היה שותפו המלא והרווחים חולקו ביניהם באופן שווה.

יצוין כי הטענה לפיה מר אופיר ברנס קיבל לידיו 10% בלבד מהרווחים היא טענה שעלתה לראשונה בתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב ולא הופיעה בנימוקי השומה מטעמו (בנימוקי השומה לשנים 2012-2013 ציין המשיב כי מר אופיר ברנס היה שותף של המערער בבית ההימורים, אך לא ציין את יחסי הרווחים מהשותפות, (סעיפים 11-12 לנימוקי השומה ע"מ 17-03-24370)). עולה מכאן שהמערער לא ידע על טענה זו של המשיב בעת שהגיש את תצהירו. כן נראה כי למר ברנס ולמערער, על פני הדברים, יש אינטרסים מנוגדים.

לאור זאת, רשאי המערער לבקש את זימונו של מר אופיר ברנס על מנת לחקור אותו בחקירה נגדית.

יצוין כי המשיב אינו מתנגד לזימונו של מר אופיר ברנס כעד מטעם המערער. 32. סוף דבר – נדחית הבקשה לזמן לחקירה נגדית את 19 מוסרי ההודעות. מתקבלת הבקשה לזמן את מר אופיר ברנס לחקירה נגדית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל- היחידה הארצית לשומה

4. זימון 17 העדים הנוספים (שהודעותיהם לא צורפו לתצהיר המשיב)
33. תקנות סדר הדין האזרחי קובעות את המנגנון לזימון עדים (תקנות אלו חלות גם בערעורי מס).
 על פי תקנה 178, אם "נקבע תאריך לדיון בתובענה, רשאי בית המשפט, לבקשת בעל דין, להזמין עד, אם למתן עדות ואם להצגת מסמכים".
 מגבלת המועדים הנוגעת לזימון עדים קבועה בתקנה 182(ב): "אם דרש בעל דין הזמנת עד במועד שהוא פחות מחמישה עשר ימים לפני התאריך שנקבע לבירור המשפט, רשאי בית המשפט לסרב להוציא את ההזמנה".
 34. הסמכות להזמין עדים קבועה בסעיף 1 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, אשר קובע כדלקמן:
 (א) "מותר להזמין כל אדם ליתן עדות שהיא קבילה ושייכת לענין; והוא, כשאין הוראה אחרת בפקודה זו.
 (ב) בית המשפט רשאי, לפי שיקול דעתו, לסרב להוציא הזמנה אם אין בה צורך או אם ראה שנתבקשה למטרה שאיננה גילוי האמת".
 35. דרישת הרלוונטיות להזמנת עדים פורשה בפסיקה בצורה רחבה. עמד על הדברים השופט ח' מלצר ברע"א 9055/07 שירותי בריאות כללית נ' נאדר נאצר (22.11.2007) באומרו את הדברים הבאים: "כאשר מדובר בעדות שהינה בעליל לא רלוונטית רשאי בית המשפט לסרב לבקשה לזימון העד, מכיוון שמדובר בעדות ש'אין בה צורך' כלשון סעיף 1(ב) לפקודה. עם זאת די בכך שעל פני הדברים לא ניתן לשלול את הרלוונטיות של העדות – על מנת לאשרה. בהקשר זה יש גם להעיר שאין לייחד שלב זה של אישור הזימון בידי בית המשפט לבדיקה קפדנית של התועלת העשויה לצמוח לבעל הדין מן העדות" (שם, פסקה 5).
 36. תקנה 158 לתקנות סדר הדין האזרחי קובעת את סדר הטיעון ואת הכלל לפיו על התובע (המערער בערעור מס) להציג את ראיותיו ראשון ורק לאחר מכן על הנתבע (המשיב בערעור מס) להציג את ראיותיו.
 סדר הדין הקבוע בתקנות סדר הדין האזרחי, אינו שרירותי ואחת ממטרותיו היא ליצור סדר בהבאת הראיות בפני בית המשפט, כאשר תחילה נשמעים עדי התובע (המערער) ולאחר מכן נשמעים עדי הנתבע (המשיב). ההלכה הנוהגת היא כי על התובע להגיש בראשונה את ראיותיו "בחבילה אחת" טרם יוגשו ראיות הנתבע.
 37. בסעיף 11 לבקשה פרט המערער רשימה נוספת של 17 עדים, שנחקרו אף הם בפרשה, אך הודעותיהם לא צורפו לתצהיר המשיב.
 המערער מבקש מבית המשפט כי עדים אלו יזומנו להתייצב למתן עדות כאשר תהיה לו הזכות לחקור אותם בחקירה נגדית. המערער טוען כי אין לו שליטה על עדים אלו ולכן נדרש סיועו של בית המשפט בזימונם. יצוין כי למרות שההודעות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

שנמסרו על ידי עדים אלו, כולם או חלקם, לא צורפו לתצהיר המשיב, מבקש המערער לחקור אותם בחקירה נגדית.

38. כפי שציינתי לעיל בעניין בקשת המערער לזמן את 19 העדים שהודעותיהם צורפו לתצהיר המשיב, גם כאן מדובר בעדים שקשורים למערער, דהיינו, עובדים, ספקים, נותני שירותים ולקוחות.

המערער ציין כי מטרת זימונם של העדים היא "לשפוך אור כיצד הדברים פעלו בשטח" ו"להרחיב את היריעה" בעניין אופן התנהלות עסקי ההימורים. כלומר, המערער מבקש להציג, באמצעות עדים אלו, מסד עובדתי חדש ורחב אותו לא כלל במסגרת העובדות שהוצגו בתצהיר הבודד שהגיש, תצהיר עדות ראשית מטעמו. משעדים אלו אמורים לסייע בידי המערער בהוכחת טענותיו בערעור, הם אמורים להיחקר על ידו **בחקירה ראשית** ולא בחקירה נגדית כבקשתו.

39. כזכור, במסגרת קדם המשפט קבעתי כי הצדדים יקדימו ויגישו ראיותיהם בכתב במסגרת תצהירי עדות ראשית (ראו פרוטוקול דיון מתאריך 18.2.2018).

מכאן, שהיה על המערער להגיש את עדויותיהם של העדים המבוקשים על ידו (למעט מר אופיר ברנס) במסגרת תצהירי עדות ראשית. המערער לא עשה זאת והסתפק בהגשת תצהיר עדות מטעמו בלבד.

ככל שהמערער היה פונה בזמן לעדים אותם הוא מבקש לזמן והיה נתקל בסירוב מצדם לתת תצהיר עדות ראשית, היה רשאי לפנות לבית המשפט בבקשה מתאימה, נתמכת בתצהיר, המפרטת את הסיבות לכך ואת הניסיונות שנעשו ובית המשפט היה מחליט אם יש מקום לאשר הבאת עדים אלו לעדות בעל פה בנסיבות העניין.

40. המערער כשל מלהביא את עדויותיהם של העדים בתצהירים ולא פנה לבית המשפט במועד בבקשה לזמנם לעדות ראשית בעל פה.

בנסיבות אלו עולה השאלה אם יש מקום לאפשר למערער להגיש את תצהירי העדות מטעם העדים באיחור.

המערער טוען כי יש לאפשר לו לזמן את העדים ולהגיש את ראיותיו למרות האיחור, שכן מדובר בראיות הדרושות לבירור האמת ויהיה בהם כדי לסייע לבית המשפט להגיע לתוצאה המגשימה את תכליתו של ערעור מס, שהיא גביית מס אמת.

ב. האיחור בהגשת תצהירי עדות ראשית מטעם המערער

41. בבוא בית המשפט לבחון, האם אי הגשה במועד של תצהירי עדות ראשית מטעם בעל דין, שלא קיים את החלטת בית המשפט, נבעה מסיבות מוצדקות אם לאו, עליו לשקול את מידת אחריותו של בעל הדין לכך, את משך הזמן שחלף, את הנסיבות לאיחור, את מידת הפגיעה הצפויה לבעל הדין שכנגד והאם היעדרות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

לבקשה עלולה לגרום לעיוות דין (אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי (עמוד 1214 (מהדורה 12, 2015)).

בית המשפט רשאי לשקול גם שיקולים הנוגעים לניהול יעיל של ההליך ואת חיוב המבקש בהוצאות ככל שתתקבל בקשתו (ע"א 10687/07 אלמשרק חברה לביטוח בע"מ - רמאללה נ' מוחמד חג'וג פסקה 17 (05.08.2010)).

42. בענייננו, לאיחור שבהגשת העדויות מטעם המערער מצטרפת פגיעה בעיקרון נוסף שהוא סדר הבאת הראיות בערעור.

טוען המשיב, כי בקשת המערער להביא ראיות נוספות הוגשה לאחר שכבר הוגש תצהיר עדות ראשית מטעמו. לכן, היעדרות לבקשת המערער, בנסיבות אלו, תביא להיפוך סדר הבאת הראיות וזאת ללא הצדק סביר ותוך פגיעה מהותית בזכויותיו. 43. מוסיף המשיב וטוען כי מטרת המערער בבקשתו להביא עדויות נוספות היא לערוך "מקצה שיפורים" לגרסתו לאחר שראיות המשיב כבר עמדו בפניו. אין המדובר במקרה בו המערער היה מופתע מראיות המשיב. כל חומר הראיות היה מונח בפני המערער והוא ידע מבעוד מועד, טרם הגשת ראיותיו, מי מתוך העדים שאת זימונם הוא מבקש כעת יכולים לתמוך בגרסתו בערעור ולבקש מהם תצהירים או לזמן אותם בזמן.

44. האם המערער הראה סיבה מוצדקת לאיחור בהבאת ראיותיו?

המערער טוען כי נגרם לו עוול בשל מחדלי הייצוג הקודם. אולם, כידוע, חילופי עורכי דין מייצגים אינו מצדיק אי קיום החלטות של בית המשפט. דברים אלה נכונים ביתר שאת בשים לב לבקשות הארכה הרבות שניתנו למערער להגשת ראיותיו והאיחור בהמצאתן למשיב והחלטות בית המשפט שניתנו בהקשר זה (ראו החלטתי מתאריך 10.10.2018). המערער היה מיוצג מיומו הראשון וככל שיש לו טענות בדבר טיב הייצוג הקודם שקיבל הרי שמקומן אינן בהליך זה.

45. המערער טוען כי לא הייתה לו שליטה על העדים המבוקשים.

לא די בטענה כי "אין למבקש שליטה על העדים המבוקשים" כדי לבסס סיבה מוצדקת לאי הגשת תצהירי עדות במועד. כבר נקבע בפסיקה כי: "לא ניתן להסתמך על הנחה כללית כי עד יסרב ליתן תצהיר - גם אם זו מבוססת על נסיון העבר" (רע"א (מחוזי ב"ש) 11274-09-16 יונתן מצליח כהן נ' אהלי משה אלחור פסקה 10 (10.11.2016)).

היה על המערער להראות כי עשה ניסיונות של ממש לקבל תצהירי עדות מטעם העדים וכי ניסיונות אלו כשלו או שהעדים לא אותרו. המערער לא טען ולא הוכיח כי פעל להשגת העדויות בכתב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

46. הצדק עם המשיב, כי ניהולו התקין והיעיל של ההליך הדיוני מחייב כי בית המשפט ישמור על הכללים הקובעים את סדר הבאת הראיות ובכללם על העיקרון כי על הצדדים להגיש את ראיותיהם "בחבילה אחת" (ברע"א 4617/03 **טמבור בע"מ ואח' נ' איתן אטיאס** (8.7.2003)).

אולם, כאשר מציבים עיקרון זה מול העיקרון של בירור האמת, באמצעות התרת הגשתן של ראיות נוספות, העיקרון של שמירת סדרי הדין יפנה את מקומו מפני עיקרון גילוי האמת, וכך במיוחד כאשר יש בכוחן של הראיות הנוספות לתרום תרומה **משמעותית** להשלמת התמונה העובדתית, לגילוי האמת ולעשיית הצדק (ראו דברי כב' השופט דורנר ברע"א 1297/01 **מיכאלוביץ' נ' כלל חברה לביטוח בע"מ**, פ"ד נה(4) 577 (2001)).

הדברים צריכים להיעשות בזהירות ובאופן מדוד ומושכל על מנת שלא לפרוץ את הגבולות וכדי שלא להתיר את הרצועה יתר על המידה, שמא יעודד הדבר רשלנות מצד פרקליטים בקיום ההוראות הדיוניות (ע"א 188/89 **פיאד אחמד עזאיזה נ' המועצה המקומית כפר דבוריה**, פ"ד מז(1) 661 (1993)).

47. בתוך כך יש לקחת בחשבון גם את העובדה שאין ענייננו בהליך אזרחי רגיל אלא בערעור על הליך שומתי שהתנהל בפני המשיב. הווה אומר, יש להתחשב בעובדה שטענותיו וראיותיו של המשיב היו פרוסים וגלויים בפני הנישום כבר בשלב הליכי השומה. על רקע זה מאבדת מעט מעוקצה טענת המשיב על היפוך סדר הבאת הראיות. עוד יש לזכור כי הבקשה להבאת העדויות הנוספות הוגשה על ידי המערער טרם תחילת הליך ההוכחות וגם לזה יש לתת משקל מסוים בבחינת מידת הפגיעה בזכויות המשיב.

48. הנה כי כן, בית המשפט עשוי להיעתר לבקשה להגשת ראיה נוספת, אף אם אי הגשתה במועד נבעה ממחדלו של בעל דין, אם ההכרעה במאזן השיקולים הרלוונטיים מובילה לכך שיש בהגשת הראיה הנוספת כדי לתרום לאמת ולהכרעה בשאלות השנויות במחלוקת בין הצדדים.

על הפגיעה שעלולה להיגרם בשל כך לצד שכנגד ניתן להתגבר הן על ידי מתן רשות להגשת תצהירים משלימים, לאחר הגשת הראיות הנוספות, והן על ידי פסיקת הוצאות לטובתו (ע"א 5520/90 **חברת שבת שרון בע"מ נ' בנק איגוד לישראל בע"מ**, פ"ד מו(5) 462 (1991)).

49. המערער טוען כי עדותם של העדים המבוקשים רלוונטית לצורך חישוב אחוזי הרווח הגולמי בפעילות, להוכחת הטענה כי רק דירה אחת פעלה בזמן נתון, להוכחת היקף ההכנסות וההוצאות השוטפות ולסוגית המחברות והתשלומים שלא נרשמו בהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

לצורך כך, המערער מבקש להביא את עדותה של גב' מירב חג'ג', ששימשה כיד ימינו וניהלה בפועל את הפעילות מושא הערעורים. המערער מבקש להוכיח באמצעותה מה היו ההכנסות וההוצאות בעסק.

בנוסף, המערער מבקש להביא את עדותם של "הדילרים", עובדי המערער, ה"ה כפיר טל, יצחק טל, ציפורה יוסף, עופר שמואלי ואברהם ליליאן, שלהערכתו יהיה בעדותם כדי להבהיר את הרישומים במחברות עליהם הסתמך המשיב בהוצאת השומה.

עוד מבוקשת עדותם של ספקי המחשבים, מר אברהם ברקוביץ ומר יפת נגר כדי להוכיח את טענת המערער כי המחשבים תוכנתו להחזיר למהמרים אחוז מסוים מההכנסות מההימורים באופן שהכנסת המערער לא יכולה לעלות על היתרה.

בנוסף, מבקש המערער להביא מדגם מייצג מתוך השחקנים המהמרים בתקופות הרלוונטיות כדי להוכיח את טענותיו בדבר הוצאות כיבוד, כספי זכויות ששולמו מחוץ לדירה ואת טענתו כי לא נערכו הימורים ביותר מדירה אחת בו זמנית. המערער מבקש לזמן גם את ספק הרהיטים מר רוני גבאי ואת המתווך לרכישת מכונות משחקי המזל מר שי פרץ על מנת להוכיח את הוצאותיו בגין הרהיטים והמכונות.

50. אזכיר כי המשיב קבע את ההכנסה החייבת של המערער מפעילות ניהול ההימורים על בסיס תחשיב שלקח בחשבון את משיכות הכספים שצוינו במחברות שנתפסו בבתי הימורים ואת העדויות שנגבו בין היתר ממהמרים ודילרים. תקופות הפעילות בדירות ההימורים נלקחו מהכרעת הדין והודאת המערער בכתב האישום המתוקן.

51. המשיב הודיע כי לאחר הדיון שהתקיים בתאריך 25.3.2019 הוא שקל פעם נוספת את עמדתו והסכים, לפני משורת הדין ועל אף הפגיעה הנטענת בזכויותיו, לזימונם של 5 עדים אשר הוא סבור כי יכול ויהיה בעדותם כדי לשפוך אור על ההתנהלות ולאפשר לבית המשפט לקבוע את סבירות השומה. המשיב הסכים לזימונם של העדים הבאים: גב' מירב חג'ג' (סייעה בניהול העסק), מר אופיר ברנס (שותף המערער), ה"ה כפיר טל ואליעזר מעוז נחמה (דילרים) וגב' ציפורה יוסף (דילרית).

כמו כן פרט המשיב באריכות מדוע אינו סבור כי יתר העדים המבוקשים על ידי המערער חיוניים להגעה לשומת מס אמת.

52. בהסתמך על הסכמת המשיב, שניתנה בהגינות רבה יש לומר, המערער יהיה רשאי להביא את עדותם של עדים אלו: גב' מירב חג'ג', ה"ה כפיר טל ואליעזר מעוז נחמה וגב' ציפורה יוסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

53. **בנוסף לכך**, במסגרת תצהיר עדות ראשית שהגיש המערער הוא התייחס להודעותיהם של העדים הבאים: מר יפת נגר, מר אברהם ברקוביץ, מר אליעזר מעוז נחמה, ה"ה כפיר טל ועופר שמואלי. למרות שאין חולק כי המערער היה מודע לחשיבות עדותם להוכחת טענותיו, הוא לא הגיש תצהירי עדות מטעמם.

לאחר ששקלתי את הדברים, אני מוצאת לנכון לאפשר את הבאת עדותם של עדים אלו, למרות השלב המתקדם בו אנו נמצאים, כדי שבפני בית המשפט תוצג תמונה כוללת ומאוזנת שתאפשר בחינה נכונה של סבירות השומה שהוצאה למערער. לאור זאת, המערער יורשה להביא גם את עדותם של עדים אלו: מר יפת נגר, מר אברהם ברקוביץ, מר עופר שמואלי.

כמו כן, המערער יורשה להביא את עדותם של 3 מהמרים לפי בחירתו.

54. למען הסר ספק יובהר כי עדותם של עדים אלו תינתן במסגרת תצהירי עדות ראשית והמשיב יהיה זכאי לחקור אותם בחקירה נגדית.

55. בכל הנוגע למר אופיר ברנס, המערער רשאי לפנות בבקשה מתאימה לזימונו באמצעות בית המשפט לצורך חקירתו בחקירה נגדית, בהתאם להסבר המפורט בסעיף 31 לעיל.

56. אסכם את הדברים למען הסדר הטוב:

המערער יורשה להביא את עדותם של העדים הבאים במסגרת תצהירי עדות ראשית: גב' מירב חג'ג', מר כפיר טל ואליעזר מעוז נחמה, גב' ציפורה יוסף, מר יפת נגר, מר אברהם ברקוביץ, מר עופר שמואלי וכן את עדותם של 3 מהמרים לפי בחירתו.

בכל הנוגע למר אופיר ברנס, המערער רשאי לפנות בבקשה מתאימה לזימונו באמצעות בית המשפט לצורך חקירתו בחקירה נגדית, בהתאם להסבר המפורט בסעיף 31 לעיל.

57. לגבי יתר העדים המפורטים בבקשה, המערער לא התייחס במפורש לצורך בעדותם, מעבר למילים כלליות ביותר, ודי בכך כדי לדחות את בקשתו בהקשרם. היה על המערער להבהיר בדקדוק לצורך מה דרושה הבאת עדותם של כל 37 העדים בשלב מאוחר זה. לא די באמירה כללית כי עדים אלו היו עדי תביעה בהליך הפלילי או באמירה בעלמא כי "יש בעדותם כדי לשפוך אור כיצד הדברים פעלו בשטח".

58. לסיכום הדברים, בשים לב לאיזון הנדרש בין הפגיעה הפוטנציאלית במערער, היה ולא יורשה להעיד את עדיו, לבין הפגיעה בזכויות המשיב בשל היפוך סדר הבאת הראיות וההכבדה (הנמשכת) על ניהול ההליך, מצאתי להיעתר חלקית לבקשת המערער ולהורות על הבאת עדותם של העדים כמפורט בסעיף 56 לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

עם זאת, מחדל המערער באי הגשת תצהיריו ב"חבילה אחת", הצורך האפשרי בהגשת תצהירים משלימים מטעם המשיב, ההכבדה שנגרמה לניהולו היעיל של ההליך ודחיית מועד ההוכחות לצורך השלמת שמיעת הראיות, כל אלה מצדיקים השתתת הוצאות הולמות על המערער, לטובת המשיב, ואלו יעמדו בנסיבות העניין על סכום של 15,000 ש"ח.

סוף דבר

59. המערער ישלם למשיב הוצאות בסך של 15,000 ש"ח.
60. המערער יגיש עד לתאריך 8.9.2019 תצהירי עדות ראשית מטעם העדים המפורטים בסעיף 56 לעיל (למעט מר אופיר ברנס).
61. אם לא יעלה בידי המערער לקבל תצהירי עדות מטעם עדים אלו, כולם או מקצתם, הוא רשאי להגיש בקשה **כדין** לזימון העדים באמצעות בית המשפט למתן עדות ראשית בעל פה.
- הבקשה תהא מלווה בתצהיר המפרט את הניסיונות שנעשו להבאת העדויות בתצהירים ואת הסיבות לכישלון.
- בקשה זו תכלול את זימונו של מר אופיר ברנס לחקירה נגדית.
- יובהר כי בקשה כאמור תוגש לא יאחר מתאריך 8.9.2019, אחרת ייחשב המערער כמי שוויתר על העדת עדים אלו, כולם או מקצתם, לפי העניין, ובלא צורך במתן החלטה נוספת.
62. יובהר כי תנאי לזימון העדים באמצעות בית משפט הוא הפקדת שכר בטלת העדים והוצאות נסיעתם בקופת בית המשפט בסכום של 400 ש"ח לכל אחד מהעדים.
63. בסמוך לאחר מכן, יורשה המשיב לפנות בבקשה מתאימה להבאת ראיות משלימות, כל שיחפוץ בכך. הנחיות מפורטות יותר יינתנו בהמשך.
64. יובהר כי בנסיבות העניין לא יינתנו אורכות והמערער יימנע מהגשת בקשות.

תז"פ 9.9.2019.

ניתנה היום, כ"ד סיוון תשע"ט, 27 יוני 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2019

ע"מ 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה

ירדנה סרוסי, שופטת