



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מבקשת גני ירושלים

נגד

משיב מנהל מע"מ רמלה

### החלטה

1. במסגרת ערעור על שומת מס תשומות שהוצאה למבקשת על יסוד טענת המשיב  
2 כי חשבוניות, אותן ניכתה המבקשת בדוחותיה, הוצאו שלא כדין, נחלקו  
3 הצדדים בשאלה על מי הנטל לזמן לעדות את אלה שמסרו הודעות במסגרת  
4 חקירה שנערכה בעניין זה על ידי רשויות החקירה במע"מ, ואשר האמור  
5 בהודעותיהם שימשו את המשיב לצורך הוצאת השומה.  
6 מדובר במר סמיר אבו-חאטר ומר עאמר אבו-רמילה (להלן: "מוסרי  
7 ההודעות"), כאשר מר אבו-חאטר מסר בחקירתו כי אינו מכיר את המבקשת  
8 ואת הפרויקט שבוצע על ידה, חרף דברי נציג המבקשת כי עבד מולו באותו  
9 פרויקט, ואילו מר אבו-רמילה, הרשום כבעלים של החברה שהנפיקה את  
10 החשבוניות, חברת אל סביל, מסר כי אינו מכיר את המבקשת ואינו מזהה את  
11 חתימתו על החשבוניות הנדונות. כעולה מתגובת המשיב לבקשת המבקשת  
12 להורות למשיב לזמן את מוסרי ההודעות כעדים, מתכוון המשיב לצרף את  
13 הודעותיהם לתצהיר העד מטעמו וזאת על יסוד תקנה 10א לתקנות מס ערך  
14 מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן: "תקנה 10א")  
15. המבקשת אינה חולקת על זכותו של המשיב לצרף את ההודעות לתצהיר העדות  
16 הראשית מטעמו בהתאם לתקנה 10א, אך לטענתה יש להורות למשיב לזמן  
17 לעדות את מוסרי ההודעות, שכן הללו עדיו שלו, עליהם הוא מסתמך לצורך  
18 שומתו וכי ההגינות וההיגיון הפשוט מצדיקים להטיל עליו את החובה לזמנם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לטענתה, מאחר שבהתאם לפסיקה רשאית היא לחקור את מוסרי ההודעות  
2 בחקירה נגדית, משמע - כי ההודעות הן בבחינת תצהיר המוגש כחקירה  
3 ראשית, כאמור בתקנה 169 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן:  
4 **"תקנות סד"א"**).
- 5 3. המבקשת מציינת כי בתי המשפט המחוזיים נחלקו בשאלה על מי הנטל לזמן  
6 לעדות את מוסרי ההודעות, אך לא קיימת הלכה מפורשת של בית המשפט  
7 העליון בשאלה שבמחלוקת. לטעמה, בית המשפט העליון אמנם קבע כי מערער  
8 אינו יכול לטעון כנגד האמור בהודעות, שכן אם רצה בכך יכול היה לזמן לעדות  
9 את מוסרי ההודעות, אך מקום שבו המערער פונה מראש ומבקש מהמשיב לזמן  
10 את מוסרי ההודעות לעדות, חובה על האחרון לעשות כן. לגישתה, יש גם  
11 להתחשב בכך שבית משפט בערער מס יושב למעשה כערכאה שיפוטית ראשונה  
12 ותפקידו לשמוע ולהעריך ראיות. המבקשת גוזרת גזירה שווה מסעיף 10א  
13 לפקודת הראיות המתיר בנסיבות מסוימות אמרת חוץ של עד, וכן טוענת שחלה  
14 במקרה זה תקנה 522(ב) לתקנות סד"א לפיה בעל דין שהגיש תצהיר הוא  
15 שחיב, אם נדרש לכך, לדאוג לזימונו של המצהיר לחקירה נגדית. המבקשת  
16 מסתמכת על החלטת בית המשפט המחוזי בחיפה בע"מ 11-07-972 א.י.  
17 **אביבים נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה** (2.4.2013) (להלן: **"עניין**  
18 **אביבים"**), שקבע כי המשיב הוא שנדרש לזמן את מוסרי ההודעות לעדות,  
19 וזאת בהתבסס על תקנה 130א לתקנות סד"א שעניינה חקירת מומחה שהגיש  
20 חוות דעת.
- 21 4. המשיב סבור, מנגד, כי החובה היא על המבקשת לזמן את מוסרי ההודעות ככל  
22 שחפצה היא לחקור אותם בחקירה נגדית. לגישתו, חובה זו נגזרת מכך  
23 שהמבקשת היא הנושאת בנטל השכנוע ובנטל הבאת הראיות והיא אף עולה  
24 משורת פסקי דין והחלטות, ובכלל זאת פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א  
25 5705/95 **יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים**, פ"ד נב(4) 241 (להלן:  
26 **"עניין בן שלמה"**) שנתן גושפנקא לתקנה 10א והתיר להגיש הודעות כראיה  
27 בערעורי מס, תוך שקבע כי על מנת להגן על האינטרסים הדיוניים של הנישום,  
28 יש לנקוט בגישה ליברלית ולהתיר למערער לחקור את מוסרי ההודעות בחקירה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 נגדית. משמע מכאן, כי הנטל על המערער בערעור המס לזמן את מוסרי  
2 ההודעות ובאופן זה אף פורש הדבר על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב  
3 בע"ש (ת"א) 1310/06 ל.י.נ.א. לעבודות שיפוצים וגמר נ' מע"מ נתניה  
4 (17.3.2008) (להלן: "עניין לינא").
- 5 עוד מפנה המשיב לע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס  
6 ומע"מ, פ"ד נט(5) 835 (2005) (להלן: "עניין מאלרז") אשר התיר קבלת  
7 ההודעות, ובכל הנוגע לטענת המערער שם כי לא נתאפשרה חקירת מוסרי  
8 ההודעות, קבע כי המערער יכולה הייתה לזמנם לעדות. המשיב אף מפנה  
9 להחלטת בית המשפט המחוזי במחוז מרכז בע"מ 34445-05-12 א.ד. עוף והוד  
10 בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (26.11.2013) (להלן: "עניין עוף והוד"), אשר סבר  
11 כי החלטת בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין אביבים סותרת את פסק הדין  
12 בעניין מאלרז וקבע כי על המערער לזמן את מוסרי ההודעות כעדים.
- 13 5. דעתי היא כי הנטל לזמן לעדות את מוסרי ההודעות מוטל על כתפי המשיב,  
14 ובכך לאפשר למבקשת לחקור אותם בחקירה נגדית.
- 15 6. ראשית, אבהיר כי על פני הדברים יש ממש בטענת המבקשת לפיה הסוגיה  
16 הנוגעת לזימונן של אלה אשר הודעותיהם צורפו לתצהירו של העד מטעם  
17 המשיב, לא הוכרעה באופן ישיר על ידי בית המשפט העליון והוא לא נדרש  
18 אליה, שכן במקרים שנדונו בפניו לא עמדה על הפרק השאלה על מי הנטל לזמן  
19 את מוסרי ההודעות, אלא נקבעה הזכות לחקור אותם בחקירה נגדית, וכן  
20 נדונה השאלה מהי תוצאת אי העדתם, והאם יש בכך כדי להשפיע על עצם  
21 האפשרות לעשות שימוש באותן הודעות.
- 22 כך, בעניין בן שלמה סבר בית המשפט כי יש לאזן את האפשרות הקיימת להציג  
23 עדויות שמיעה על פי תקנה 10א, וזאת בדרך של התרת חקירתם הנגדית של  
24 מוסרי ההודעות. אמנם בעניין לינא סבר בית המשפט המחוזי כי הדיבור  
25 "התרת חקירה נגדית" מלמד על כך שהמערער הוא שנדרש לזמנם לעדות, אך  
26 דומני כי פרשנות זו אינה מחויבת המציאות; הזכות הקיימת לבעל דין לחקור  
27 עד בחקירה נגדית, בין זכות "אוטומטית" כמו זו הקבועה במפורש בתקנה 522



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לתקנות סד"א בכל הנוגע לחקירת מצהירים, ובין זכות שנקבע שיש "להתיר"  
2 אותה, אין פירושה כי זה שעומד על זכותו לחקור את העד בחקירה נגדית, הוא  
3 הנדרש לזמנו.
- 4 .7. באותו אופן איני סבור כי מסקנת בית המשפט המחוזי בעניין **עוף והוד** לפיה  
5 פסק הדין בעניין **מאלרז** מלמד כי המערער הוא הנדרש לזמן עדים אלה, היא  
6 המסקנה המתחייבת. כפי שפסק בית המשפט העליון בעניין **מאלרז** המשיב אכן  
7 רשאי להגיש לבית המשפט כראיה הודעות שנגבו במסגרת חקירה שנערכה על  
8 ידו, והמערער אינו יכול להתנגד להגשתן בטענה כי הן בבחינת עדות שמיעה.  
9 כפי שסבר בית המשפט, על טענה זו יש להשיב למערער כי היה בידו לזמנם  
10 לעדות ולחקור אותם בחקירה נגדית כפי שהותר לו לעשות כן בעניין **בן שלמה**.  
11 עם זאת, ככל שהמערער עומד על זכותו לחקור את מוסרי ההודעות בבית  
12 המשפט, גם הלכת **מלארז** אינה מחייבת את המסקנה כי המשיב יכול לומר  
13 למערער: תתכבד אתה ותזמנם, כי אלה הם עדיך. למעשה, דווקא הפסיקה  
14 שהכירה בכך כי במהותה חקירת מוסרי ההודעות על ידי המערער היא חקירה  
15 נגדית, היא זו התומכת במסקנה כי יש להתייחס אליהם כעדי המשיב; כידוע,  
16 עדים הנחקרים בחקירה נגדית הם, בדרך כלל, עדיו של הצד שכנגד.
- 17 .8. אין זאת אלא, כי העובדה שהמערער אינו מוותר על זכותו לחקור את מוסרי  
18 ההודעות, אינה הופכת את אלה האחרונים לעדים מטעמו. ההיפך הוא הנכון.  
19 המשיב הוא שמצרף את ההודעות לתצהירו, והוא הנסמך על האמור בהם  
20 לצורך ביסוס החלטתו בהשגה. לפיכך, יש לראות במוסרי ההודעות כעדים של  
21 המשיב שעליו לזמנם ולהעמידם לחקירת שתי וערב על שום שהוא מבקש  
22 להסתמך ולהגיש את הודעותיהם כעדות ראשית מטעמו.
- 23 .9. באופן דומה פסק בית המשפט המחוזי בחיפה בע"מ 14-07-26082 **אגבאריה נ'**  
24 **מנהל מס ערך מוסף חדרה** (18.4.2017) (להלן: "**עניין אגבאריה**") בסעיף 38  
25 לפסק הדין. אמנם באותו מקרה המשיב לא חלק על חובתו לזמן את העדים,  
26 ואף היה מדובר שם בשומת כפל מס שיש בה יסוד מעין עונשי כפי שנקבע בע"א  
27 38886/12 **זאב שרון נ' מנהל מע"מ** (26.8.2014), אך הגישה לפיה ההודעות,





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המצורפות לתצהירו של המשיב, מהוות עדות ראשית, יפה כמובן גם לעניין  
2 שלפני.
- 3 10. המבקשת מסתמכת בבקשתה על עניין **אביבים** בו קבע בית המשפט המחוזי  
4 בחיפה כי על המשיב מוטלת החובה לזמן לעדות את מוסרי ההודעות, וזאת  
5 בדומה לבעל דין המגיש חוות דעת מומחה ועל יסוד תקנה 130א' לתקנות  
6 סד"א. בעיניי עדיפה הגישה לפיה יש להתייחס להודעות כעדות ראשית  
7 המוגשת במסגרת תצהיר. לפיכך זימונו של מוסר ההודעה יהא בדומה לזימונו  
8 של מצהיר על פי תקנה 522 לתקנות סד"א.
- 9 בהקשר זה אציין כי המבקשת סבורה שחלה תקנה 522(ב) לתקנות סד"א, לפיה  
10 בעל דין שהגיש תצהיר חייב לזמן את המצהיר לעדות אם נדרש לעשות כן על  
11 ידי בעל הדין שכנגד. עם זאת, סבורני כי בעניין זה חלה דווקא תקנה 522(א)  
12 לתקנות לפיה בהליך העיקרי, להבדיל מהליך הביניים, "ברירת המחדל" היא  
13 כי המצהיר יתייצב לחקירה בבית המשפט, אלא אם כן **וויתר** הצד שכנגד על  
14 חקירתו.
- 15 ועוד אעיר בהקשר זה כי בעניין **לינא** נימק בית המשפט המחוזי את מסקנתו  
16 לפיה על המערער לזמן את מוסרי ההודעות, בין היתר בכך שהנטל לדאוג להזמנת  
17 עדים אלה בכל דיון ודיון הינו כבד ביותר. על כך יש להשיב כי ניתן בנקל להתגבר על  
18 נטל זה, או לפחות לא להכביד בו מעבר להכבדה הנוצרת מקום שבו המערער מבקש  
19 מהמשיב לזמן את מוסרי ההודעות, כולם או חלקם, על ידי זאת שבית המשפט יורה  
20 למערער להודיע באופן מפורש ומראש את מי ממוסרי ההודעות הוא מבקש לחקור,  
21 ועל חקירתו של מי מהם הוא מוותר.
- 22 11. אוסיף כי מסקנתי לפיה על המשיב לזמן את מוסרי ההודעות אינה מבוססת  
23 אך ורק על כך שראוי להתייחס להודעות המצורפות לתצהיר מטעם המשיב  
24 כעדות ראשית, או על כך שהמערער זכאי לחקור את מוסרי ההודעות בחקירה  
25 נגדית, אלא אף על אדני הגיון והגינות, ועל היעילות הדיונית.
- 26 בסופו של יום, ועל אף הכלל לפיו המערער הוא הנושא בנטל הראיה, ועל אף  
27 הזכות הקיימת למשיב להגיש כראיה את ההודעות שנגבו במסגרת חקירה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שערך, הרי המשיב הוא שמסתמך על הודעות אלו לצורך ביסוס החלטתו  
2 להוצאת השומה. מאחורי הודעות אלו עומדים עדים בשר ודם שנחקרו במשרדי  
3 המשיב, והעובדה כי אין בהגשת ההודעות בלבד כדי להביא את מלאכתו של  
4 המשיב בהצגת הראיות לכדי סיום וסוף פסוק, וכי יהא עליו לזמנם כעדים  
5 מטעמו ולהעמידם בחקירה נגדית, ראוי שתעמוד לנגד עיני המשיב גם בעת  
6 גביית ההודעות (השווה ע"א 5503/98 נעימה נ' מנהל מע"מ (21.11.2001)).
- 7 12. יש עוד לזכור כי במקרים רבים בידי המשיב כלים טובים יותר לאתר את מוסרי  
8 ההודעות ולהבטיח את התייצבותם. אכן, יש ואותם מוסרי הודעות הם אלה  
9 שהמערער עצמו בא עמם בקשר עסקי, או, למצער, טוען זאת, ולפיכך מצופה  
10 כי יהיה בידו גם לאתרם. כך המקרה שלפניי, כאשר המבקשת היא שהזכירה  
11 את שני מוסרי ההודעות הנ"ל כמי שנטלו חלק בפרויקטים שבוצעו על ידה,  
12 עניין שהוכחש על ידם בחקירתם. יחד עם זאת, לא כך הם תמיד פני הדברים,  
13 וראוי כי יקבע בסוגיה זו כלל אחיד וברור שאינו עורך הבחנה בין מידת  
14 ההיכרות הנטענת בין המערער ובין מוסרי ההודעות.
- 15 13. בעניין לינא ביסס בית המשפט המחוזי את מסקנתו האמורה בין היתר לאור  
16 נכונותו הבלתי מסוייגת של המשיב לעשות "כל מאמץ" על מנת למצוא את  
17 הכתובות של נותני ההודעות ולמסור אותן לידי המערערות על מנת שניתן יהיה  
18 לבצע את הזמנת העדים בדרך יעילה. לטעמי יש לצפות מהמשיב כי יסייע  
19 בהבאת מוסרי ההודעות לעדות - יסייע הן למערער והן לבית המשפט - לא רק  
20 במסירת כתובת עדכנית, אלא אף בזימונם כעדים מטעמו. נימוק זה שימש גם  
21 את בית המשפט בהחלטתו בעניין אביבים כשקבע כי זימון מוסרי ההודעות על  
22 ידי המשיב "אף מתיישב עם הצורך בניהול יעיל של ההליך שכן בידי המשיב  
23 פרטי כל נותני ההודעות, כתובותיהם ומספרי הטלפון שלהם וביכולתו לזמנם  
24 באופן יעיל יותר ולהבטיח את התייצבותם".
- 25 14. נימוק נוסף המצדיק לדעתי לקבל את הבקשה היא העובדה כי כעולה מהחלטת  
26 בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין אביבים (ראה סעיף 5 להחלטה) ואף בעניין  
27 אגבאריה (סעיף 38 לפסק הדין), הנוהג המקובל הוא כי מקום שבו המערערים  
28 מבקשים ממנהל מס ערך מוסף לזמן את מוסרי ההודעות, הוא עושה כן. ככל



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שהכוונה היא כי רק מנהלי מע"מ במחוז חיפה עושים כן, ואילו באופן שונה  
2 נוהגים מנהלי מע"מ במחוזות אחרים, ברור שאין להשלים עם מצב זה. ברי כי  
3 אל למדינה לדבר בשני קולות.  
4 15. לסיום אציין כי העובדה שהמשיב הוא הנושא בנטל לזמן את מוסרי ההודעות,  
5 יש בה כמובן גם כדי להשפיע על משקלן של אותן הודעות מקום שבו המשיב  
6 לא עמד בנטל זה, אך יש אף לבחון את השאלה אילו מאמצים הושקעו על ידי  
7 המשיב בעניין זה, ומאיזו סיבה לא התייצב מוסר ההודעה לעדות. ממילא יש  
8 בכך כדי לאזן את התוצאה העולה מהחובה המוטלת על המשיב לזמן את מוסרי  
9 ההודעות, שהרי עניין לא פחות חשוב הוא אילו מאמצים ננקטו על מנת לזמנם  
10 ובידי מי האמצעים הטובים ביותר לעשות כן ובכך לסייע לבית המשפט לתרום  
11 לחקר האמת ולגביית מס אמת. כך או כך, משקל ההודעות יוכרע בסופו של  
12 דבר על ידי בית המשפט בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, וכפי שנאמר  
13 בעניין **אגבאריה**: (סעיף 39 לפסק הדין):

14 "אדגיש כי אי העדת מוסר הודעה אין פירושה כי לא ניתן  
15 להגישה כראיה בהתאם לתקנה 10א לתקנות ערעורי  
16 מע"מ. באותה מידה אין לומר כי משקלה של עדות מסוג  
17 זה הוא בהכרח נמוך או אפסי (ראו: פ"ד נעימה). בסופו  
18 של יום, שאלת משקלן של הודעות אלו היא עניין המסור  
19 להכרעת בית המשפט והוא תלוי בנסיבותיו של כל מקרה  
20 ומקרה, הן הנסיבות "החיצוניות" הנלמדות מתוך יתר  
21 הראיות בהליך, והן הנסיבות "הפנימיות" הנלמדות מתוך  
22 ההודעות עצמן. כך למשל, מקום בו מדובר במוסר הודעה  
23 שיש לו אינטרס בדבר, עובדת אי חשיפתו לחקירה נגדית  
24 יש לה משמעות יתר בקביעת משקל הודעתו. כמו כן, יש  
25 לייחס משמעות לשאלה האם המערער ביקש לזמן את  
26 מוסר ההודעה לעדות וזה סירב להגיע, ומהי סיבת  
27 סירובו, או שלא היה ניתן לאתרו ומאיזה טעם".

28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-02-60321 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

16. לאור כל האמור – הבקשה מתקבלת, ועל המשיב לדאוג לזמן את העדים הנ"ל.
17. המשיב יישא בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד של המבקשת בשל בקשה זו בסך של 7,500 ₪ שישולמו בתוך 21 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד מועד תשלומם בפועל.

5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13

ניתנה היום, י"ד כסלו תשע"ח, 02 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

14  
15

