



## בבית המשפט העליון

רע"א 630/18

לפני: כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופט ג' קרא  
כבוד השופט ד' מינץ

המבקש: מנהל מס ערך מוסף – רמלה

נגד

המשיבה: גני ירושלים בע"מ

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז-  
לוד בע"מ 60321-02-17 מיום 2.12.2017, שניתנה על-ידי  
השופט ש' בורנשטיין

בשם המבקש: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד יעקב קסטל

### פסק-דין

השופט נ' סולברג:

תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-  
1976 (להלן: תקנה 10א), קובעת כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביטס המשיב  
את שומתו [...] גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזורי". על-פי  
תקנה זו, נוהגות רשויות המס להגיש כראיה במסגרת הדיון בערעורי מס, מסמכים  
הכוללים הודעות שנגבו מאנשים שונים, שעליהן התבססה עריכת השומה. הנישום  
מבקש לחקור אותם אנשים בחקירה נגדית. על מי מהצדדים מוטל הנטל לזמן את  
האנשים הללו לעדות, מטעם מי יעידו וכיצד יחקרו?

1. בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש'  
בורנשטיין) בע"מ 60231-02-17 מיום 2.12.2017, בגדרה נקבע כי חובה על המבקש

(להלן: המנהל) לזמן לעדות את מוסרי ההודעות שהודעותיהם צורפו לתצהיר העד מטעמו.

החלטת בית המשפט המחוזי

2. המנהל הוציא שומת מס תשומות למשיבה (להלן: גני ירושלים), וזו הגישה ערעור על שומת המס. כפי שעולה מהחלטת בית המשפט המחוזי, שומת המס התבססה על הטענה כי חשבונות שאותן ניכתה גני ירושלים בדוחותיה, הוצאו שלא כדין. בין היתר, התבסס המנהל על הודעות שנמסרו מאת צדדים שלישיים במסגרת חקירה שנערכה על-ידי רשויות המס. צדדים אלו מסרו בחקירה כי אינם מכירים את גני ירושלים ולא עמדו עמה בקשר עסקי, בניגוד לטענתה של גני ירושלים עצמה.

3. על יסוד תקנה 10א, ביקש המנהל כי ההודעות של אותם צדדים שלישיים יצורפו לתצהיר העד שהעיד מטעמו. גני ירושלים ביקשה לחקור אותם צדדים שלישיים בחקירה נגדית. הצדדים חלוקים בשאלה על מי מוטל הנטל לזמן לעדות את מוסרי ההודעות. בית המשפט המחוזי הכריע, כטענת גני ירושלים, כי הנטל מוטל על רשויות המס. לפיכך נקבע כי על המנהל לדאוג לזמן את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו.

4. בית המשפט המחוזי פתח ואמר כי הערכאות הדיוניות חלוקות בשאלה זו, ובית המשפט העליון טרם הכריע בה. לגישת בית המשפט המחוזי, יש להתייחס להודעות מעין אלו, כאל עדות ראשית מטעם רשויות המס המוגשת באמצעות תצהיר. משכך, יש להחיל עליה את תקנה 522(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, הקובעת כי "מצהיר בהליך עיקרי [...] יתייצב לחקירה ביום הדיון, אלא אם כן הודיע בעל הדין שכנגד בהודעה בכתב לבית המשפט ולכל בעלי הדין, שהוא מוותר על חקירתו של המצהיר". נוסף על כך, בהלכה הפסוקה שעסקה בתקנה 10א הובעה הדעה, כי כאשר מצורפות הודעות כגון דא, יש להתיר לנישום לחקור את מוסרי ההודעות בחקירה נגדית. מכאן עולה, כי הללו הם עדי של המנהל, ועליו לזמנם לעדות.

5. בית המשפט המחוזי הוסיף ואמר כי מסקנה זו מתבקשת גם לאור שיקולי הגינות ויעילות. המנהל הוא זה אשר נסמך על ההודעות שהגיש כבסיס לשומה שהוציא; אכן, תקנה 10א מאפשרת לו להגיש כראיה את ההודעות עצמן, והוא אינו מחויב לזמן לעדות את מוסרי ההודעות. ברם, כאשר הנישום מעוניין בכך שהללו יתייצבו לדיון על מנת לחקור אותם, מן הדין הוא שנטל הזמנתם לדיון יוטל על כתפיו של המנהל. או אז עליו לזמנם לדיון כעדים מטעמו, ולאפשר את העמדתם לחקירה נגדית. במצבים רבים, בידי המנהל כלים טובים יותר מאשר לנישום, לאתר את מוסרי

ההודעות ולהבטיח את התייצבותם. לבסוף ציין בית המשפט כי העובדה שהמנהל הוא אשר נושא בנטל לזמן את מוסרי ההודעות, יש בה כדי להשפיע על משקלן של ההודעות שהגיש, אם לא עמד בנטל זה; הכל בהתאם לנסיבות שגרמו לכשלון הבאתם לעדות.

על החלטה זו הגיש המנהל את בקשת רשות הערעור שלפני.

נימוקי בקשת הרשות לערער

6. לטענת המנהל, הדמיון שראה בית המשפט המחוזי בין ההודעות המוגשות לפי תקנה 10א, לבין תצהיר עדות ראשית בהליך אזרחי רגיל – בטעות יסודו. הגיונה של תקנה 10א הוא להציג לבית המשפט את הראיות המינהליות שעמדו בבסיס החלטת המנהל, במסגרת הליך של ביקורת שיפוטית על החלטה זו. ההודעות המצורפות על-פי תקנה זו הן, אפוא, אותן ראיות מינהליות שעל-פיהן נקבעה השומה. הן אינן בגדר עדות, או תצהיר עדות ראשית, בוודאי לא עדות מטעם המנהל. לדוגמה, מציין המנהל, כי לעתים מצורפות גם הודעות שנגבו מאת נושאי משרה או מבעלים של החברה הנישומה. אין להלום את הקביעה כי משום כך הופכים בעליה של החברה לעדים מטעם המנהל.

7. המנהל טוען עוד, כפי שציין בית המשפט המחוזי, כי בהלכה הפסוקה נקבע כי ראוי להתיר לנישום לחקור בחקירה נגדית את מוסרי ההודעות במצבים כגון דא; אולם, משם ראייה לכך שאין מדובר בעדים מטעם המנהל. הפסיקה הדגישה, כי על אף שאין מדובר בעדים מטעם המנהל (אלא בראיות מינהליות שביססו את החלטתו), וכפועל יוצא – אם הנישום מעוניין לזמנם לעדות, עליו לעשות כן בעצמו ומטעמו, הרי שמבחינה מהותית מדובר במי שעדותם 'עוינת' לאינטרס של הנישום, ועל כן ראוי להתיר לו לחקור אותם בחקירה נגדית דווקא. לעמדת המנהל, זוהי הגישה העקבית בפסיקתו של בית משפט זה, ולפיכך שגה בית המשפט המחוזי כשקבע שבסוגיה הנדונה טרם נפסקה הלכה ברורה.

8. המנהל התייחס בבקשתו גם לפרקטיקה הנוהגת בערעורי מס. לטענתו, הנוהג הרווח הוא שכאשר נישום מעוניין לחקור את מוסרי ההודעות שצורפו לראיות רשיות המס, עליו מוטל הנטל לזמנם לעדות; ועם זאת, במצבים המתאימים, יתיר בית המשפט לנישום לחקור את העדים הללו מעיקרא בחקירה נגדית. אכן, לעתים מתגבשת הסכמה בין הצדדים באשר לאופן שבו יזומנו וייחקרו העדים; אולם, כאשר אין הסכמה כזו,

אין מקום לכפות על המנהל לזמן עדים מטעמו, שלא ברצונו, ובניגוד לעקרונות היסוד של הדיון האדוורסרי.

9. באשר להצדקה ליתן רשות ערעור, טוען המנהל כי עצם העובדה שקיימת מבוכה בקרב בתי המשפט המחוזיים בסוגיה זו, מצדיקה כשלעצמה מתן רשות ערעור. זאת ועוד, ההחלטה גורמת לפגיעה בזכויותיו הדיוניות של המנהל, אשר לפי תקנה 10א רשאי להסתפק בצירוף ההודעות שנגבו, וכעת מחויב בזימון מוסרי ההודעות כעדים מטעמו, עדים שלא יחקרו על-ידו בחקירה ראשית (שכן ההודעות נחשבות, לפי ההחלטה, כתצהיר עדות ראשית). עיוות דין זה יש לתקן, כך לעמדת המנהל, כבר בשלב זה של ההליך. עוד מוסיף המנהל וטוען כי החלטה זו אינה נופלת בגדרי צו בתי המשפט (סוגי החלטות שלא תינתן בהן רשות ערעור), התשס"ט-2009. אמת נכון הדבר, סעיף 1(5) לצו שולל את האפשרות ליתן רשות לערער על "החלטה בעניין הזמנת עדים", אולם ההחלטה דנן אינה בגדר החלטה ספציפית על זימון עד כלשהו, אלא עוסקת בעצם השאלה אם מוסרי ההודעות הם בגדר 'עדים', אם לאו, ומטעם מי.

תשובת גני ירושלים

10. בתשובתה ציינה גני ירושלים, כי אדהכי והכי המשיך בית המשפט המחוזי וקיים את דיוני ההוכחות בתיק, ולא נעתר לבקשת המנהל לעיכוב הדיון, כך שלדידה הפך הדיון לתאורטי – אף שגם לשיטתה ראוי שתיקבע בסוגיה הלכה פסוקה. לגופו של עניין, טוענת גני ירושלים, כי טיבו של הליך ערעור המס, על אף שמו, אינו בגדר ערעור אלא בגדר דיון של ערכאה משפטית ראשונה על החלטת הרשות, וככזה – ניתנת בו לראשונה אפשרות לשמוע עדים ולחקור אותם בחקירת שתי וערב. תקנה 10א אמנם מאפשרת לצדדים להגיש הודעות שנמסרו בכתב, אולם יש לבעל הדין שכנגד זכות לבקש להעמיד את מוסרי העדות לחקירה נגדית בבית המשפט. אכן, לאור תקנה 10א אין חובה אוטומטית לזמן את מוסרי ההודעות לחקירה נגדית כתנאי לקבלת ההודעות כראיה; אולם אם נדרש הדבר על-ידי הצד שכנגד, יש לבית המשפט סמכות להורות למגיש ההודעות לזמן את מוסריהן לעדות מטעמו.

11. לאור זאת, סבורה גני ירושלים כי צדק בית המשפט המחוזי כשהשווה בין ההודעות שהוגשו לבין הגשת תצהיר בהליך אזרחי רגיל. לשיטתה, ההבדל היחיד בין שני המצבים הוא שבמצב של הגשת תצהיר קיימת חובה על המצהיר להתייצב לדיון גם אם לא נתבקש, ואילו הודעות שהוגשו לפי תקנה 10א קבילות גם ללא התייצבותו של מוסר ההודעה – וזה חייב להתייצב רק אם נתבקש הדבר על-ידי הצד שכנגד.

12. גני ירושלים מוסיפה כי במצבים רבים משקלן של ההודעות הללו מוטל בספק, משום שמדובר בהודעות שנגבו במסגרת חקירה – על כל משמעויותיה. משכך, יש חשיבות בזימונו של מוסר ההודעה לעדות ולחקירה נגדית, על מנת להתרשם ממנו באופן ישיר. הטלת נטל הזימון על כתפי רשויות המס עשויה לתמרץ אותן לגבות הודעות אובייקטיביות ומהימנות, ולוודא שאינן מוטות או מגמתיות. גם ברמה הפרקטית, לרשויות המס נגישות רבה יותר לעדים הללו; בנוסף, נטל זה יחייב את רשויות המס לשלם את הוצאותיו של העד, כפי שראוי שיהיה, שכן אין הצדקה לכך שהוצאותיו של עד המוזמן לדיון, שעל פני הדברים תומך בעמדת רשויות המס, לצורך חקירתו הנגדית – יוטלו על כתפי הנישום.

#### דיון והכרעה

13. לאחר שעיינתי בהחלטת בית המשפט המחוזי ובטענות הצדדים מזה ומזה, אציע לחברי כי נעשה שימוש בסמכותנו שלפי תקנה 410 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, ונדון בבקשה כבערעור. זאת, הן משום שבערכאות הדיוניות אין תמימות דעים בסוגיה זו, ומן הדין להבהירה, הן בשל השלכותיה של החלטת בית המשפט המחוזי על ההליך – גם לאחר שהתקיימו דיוני ההוכחות – באופן המצדיק לדון בה כבר בשלב זה, ולא לדחותה לערעור על פסק הדין הסופי לכשיינתן, אם יוגש.

14. בסוגיה שלפנינו – הנטל לזימונו של עד שהודעתו נמסרה בכתב לפי תקנה 10א, אכן נחלקו הדעות בערכאות הדיוניות. יש שקבעו, כשם שנקבע בהחלטה מושא בקשה זו, כי על רשויות המס לזמנו לעדות מטעמם, כדי שיוכל להחקר בחקירה נגדית על-ידי הנישום (ע"מ (מחוזי חי') 972-07-11 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה (2.4.2013) (השופט ר' סוקול); וראו ע"מ (מחוזי חי') 26082-07-14 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה, פסקאות 35–42 (18.4.2017) (השופטת א' וינשטיין); ויש שקבעו שאין מוטלת חובה שכזו, ואם מעוניין הנישום לזמן עד שכזה לעדות, יתכבד ויעשה כן בעצמו – אף אם הוא מעוניין לחקור את העד בחקירה נגדית (ע"מ (מחוזי י-ם) 57131-01-14 אהרונב נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 22 (7.5.2015) (השופט ד' מין); ע"ש (מחוזי ת"א) 1310/06 ל.י.נ.א לעבודות שיפוצים וגמר נ' מע"מ נתניה (17.3.2008) (השופטת ד' קרת מאיר); ע"מ (מחוזי מר') 34445-05-12 ד.א. עוף והוד בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (רמלה) (26.11.2013) (השופט א' סטולר)). לעמדתי, הצדק עם דעה אחרונה זו, בניגוד לעמדת בית המשפט המחוזי בהחלטה דנא. לפיכך, אציע לחברי לקבל את הערעור, ולבטל את החלטת בית המשפט המחוזי.

15. בטרם אגש לבחינתה של הסוגיה שעל הפרק, יש לעמוד על השלכותיה. השאלה העיקרית נוגעת לנטל זימונו של העד. אין חולק, שלפי תקנה 10א ניתן להגיש את ההודעות שמסר העד לרשויות המס, כראיה. מנגד אין חולק, כי ניתן לזמן את מוסר ההודעה לעדות, ואף לחקור אותו בחקירה נגדית במצבים המתאימים. המחלוקת היא אם מדובר בעד מטעם רשויות המס, ועליהן מוטל הנטל לזמן אותו לעדות, או שמא הנישום – המעוניין לחקור את העד – הוא זה שצריך לזמנו לעדות.

16. ברם, לנטל הזימון השלכות נוספות, מעבר לשאלה מי הוא זה אשר ישלח בפועל זימון לעד. השאלה קשורה להשלכות הראייתיות שבאי-זימון העד, לאופן חקירתו, ואף להיבטים נוספים כגון מימון הוצאותיו. במהות, השאלה היא אם יש לראות בעצם הגשת ההודעות כראיה, כדי לקבוע שמוסר ההודעה מעיד מטעם רשויות המס. כך, שהמוקד אינו כובד הנטל שבזימון עצמו, כי אם כיצד יש לתפוס את משמעות העדות הזו, לאור תקנה 10א ותכליתה. אפתח אפוא בהסדר שקבע מחוקק-המשנה בתקנה זו, ובתכליות שבבסיסו.

17. כאמור, תקנה 10א קובעת כי בערעור על שומה ניתן להגיש ראייה גם אם "ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי". מהו הטעם שבגינו החליט מחוקק המשנה לסטות בהליך ערעור המס מדיני הראיות הרגילים? עניין זה הובהר בע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241 (1998), אשר עסק בין היתר בחוקיותה של תקנה זו. בית המשפט הבהיר כי הרציונל שבבסיס התקנה הוא שבערעור מס, בוחן בית המשפט את טיבה של ההחלטה המינהלית – שומת המס – שקיבלו רשויות המס:

"קביעת השומה על-ידי רשות המס היא הליך מינהלי. בהליך זה, הרשות המינהלית אינה כפופה לדיני הראיות החלים בבתי-המשפט. על-כן, הרשות רשאית לסמוך את החלטותיה גם על ראיות, אשר אינן קבילות בבית-המשפט. המבחן המהותי שבו צריכות לעמוד הראיות עליהן מתבססת הרשות הוא מבחן הראיה המינהלית. מבחן זה מתמקד בערך ההוכחתי של הראיה, ולא בקבילותה בבית-המשפט" (שם, בעמ' 250; ההפניות הושמטו).

כנגזרת מכך, בית המשפט צריך להיות מודע לתשתית העובדתית והראייתית שעמדה בבסיס החלטת הרשות, ללא קשר לקבילות הראיות:

"לדברים אלה בדבר הליך קביעת השומה חשיבות רבה בעיצובו של הליך הערעור על פעולת רשות המס. בהליך הערעור, שבו חלה תקנה 10א, על בית-המשפט להכריע בדבר תוקפה של ההחלטה המינהלית של רשות המס.

עניינו של הליך הערעור ב'...בדיקה ראשונית של ההחלטה, ללא צורך בהצבעה על שיקול זר או על עילת התערבות ספציפית אחרת... בהליך זה, מקיים בית-המשפט...דיון המאפשר לבית המשפט לקבל אותה החלטה שהיה על הרשות לקבל מלכתחילה...'. בגדר זה, הוסמך בית-המשפט לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה או לבטלה, או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון.

מכך עולה, 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 על-פי העקרונות שעליהם עמדתי. בשל כך, עלולה להיפרס בפני בית-המשפט תמונה מקוטעת, אשר אינה משקפת את מכלול הראיות אשר רשות המס הייתה רשאית, וחייבת, להישען עליו על-פי הדין. בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את התכלית של גביית מס אמת. הסטייה עלולה להיות לטובת הנישום. היא עלולה להיות לרעתו. בכל מקרה, תוצאה כזו מחטיאה את תכליתו של הליך הערעור, המהווה חלק אינטגרלי מהליכי קביעת המס, כמפורט לעיל" (שם, בעמ' 252-253; ההפניות הושמטו).

סמכות דומה קיימת גם בערעורים על שומת מס הכנסה (ראו תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978; עניין בן שלמה, עמ' 252).

18. משמעות הדבר היא, כי כאשר מנהל מע"מ מצרף לעדויות מטעמו גם את ההודעות שגבה מאנשים שונים, הריהו למעשה מציג לבית המשפט את הראיות המינהליות שעליהן הסתמך. אין מדובר אפוא בעדות מטעמו. המנהל אינו מבקש מאת מוסרי ההודעות, שעל סמכן הגיע למסקנה שגני ירושלים הוציאה חשבוניות שלא כדין, להעיד עבורו. הוא מבקש להראות לבית המשפט, מה היתה התשתית הראייתית שעל בסיסה התקבלה החלטתו; תקנה 10א מאפשרת לו לעשות כן.

19. לפיכך, אין בידי לקבל את האנלוגיה שערך בית המשפט המחוזי בין הנדון דידן לבין תצהיר עדות ראשית המוגש מטעמו של בעל דין. כאשר מוגש תצהיר שכזה, אכן מוטלת על המצהיר חובת התייצבות, ועל בעל הדין שמטעמו הוא מעיד מוטל הנטל לדאוג לזימונו. 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.

20. אם כן, המנהל מצדו מגיש לבית המשפט את ראיותיו המינהליות, שעמדו בבסיס החלטתו. מצדו השני של המתרס מצוי הנישום. הוא מעוניין לתקוף את החלטת המנהל, ולקעקע אותה תשתית עובדתית. ככל שהדברים אמורים ביחס להודעות כתובות שמוגשות לבית המשפט, האינטרס של הנישום הוא שמוסרי ההודעות יתייצבו בבית המשפט על מנת לחקור אותם. ההלכה הפסוקה היתה ערה לאינטרס זה, וקבעה שיש להגן עליו. לפיכך נקבע בעניין בן שלמה, כי –

”ראוי כי בתי-המשפט הדנים בערעורי מע”מ ינקטו גישה ליברלית בהתרת חקירה של מי שאימרוניהם או פעולותיהם סיפקו את התשתית הראייתית להחלטות מנהל מס ערך מוסף בעניינו של הנישום. בכך, יושג איזון נכון בין הצורך להגיע לשומת אמת על-פי כללי שיקול-הדעת המינהלי, לבין הצורך להגן על האינטרסים הדיוניים הלגיטימיים של הנישום. לא למותר להוסיף כי קבלת הראיה על-פי תקנה 10א אינה סוף פסוק. ההסדר שבתקנה 10א קובע מסמרות לעניין קבילותן של ראיות בלבד. אין בו כדי לשנות מן העיקרון המושרש, שלפיו בית-המשפט הוא הקובע את משקלן של הראיות, ומכריע בהתאם. בעשותו שימוש בשיקול-הדעת המסור לו בקביעת הערך ההוכחתי של ראיה כזו, ייתן בית-המשפט את המשקל הראוי למכלול השיקולים, ובכלל זה לכך שמדובר בראיה אשר לא ניתנת לתהות על קנקנה באופן ממצה” (שם, בעמ’ 256).

התרופה, אם כן, ליתרון הדיוני שניתן למנהל מע”מ היא בשניים: ראשית, גישה ליברלית בהתרת חקירה נגדית של מוסרי הודעות; ושנית, מתן משקל ראוי להודעות הללו, שהיכולת לברר את טיבן היא מוגבלת.

21. יחד עם זאת, אין משמעות הדבר כי מוטלת חובה על מנהל מע”מ לזמן את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו, כל אימת שהנישום מבקש לחקור אותם. תקנה 10א פוטרת את מגיש ההודעות מלזמן את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו, ואין ברצונו של הנישום בהקשר זה כדי לשנות מכך. מבחינה עיונית, הנישום אשר מעוניין לקעקע את אמינות ההודעות הוא זה אשר חפץ בזימונו של העד לאולם בית המשפט, וממילא מבחינה מעשית הוא זה אשר מופקד על כך.

22. אמת נכון הדבר, במצבים רבים – וכזהו המצב שלפנינו – הנישום מעוניין לזמן את מוסרי ההודעות לעדות על מנת לקעקע את גרסתם שמסרו לחוקרי המס. לפיכך נקבע כאמור, כי על בית המשפט לנהוג במדיניות ליברלית כאשר מתבקשת על-ידי הנישום חקירה נגדית ולא ראשית. אולם דווקא קביעה זו מחזקת את מסקנתנו, שהרי לפי החלטת בית המשפט המחוזי, אין מדובר בעניין של מדיניות, כי אם עניין שבדין: כל



אימת שהנישום יבקש שיזומן מוסר הודעה, הרי שהודעתו תחשב כמעין תצהיר עדות ראשית, ואילו הנישום יהא זכאי לחקור בחקירה נגדית באופן אוטומטי. קריאה מדוקדקת בהלכה הפסוקה, הדנה במדיניות בדבר היתר לערוך חקירה נגדית, מלמדת כי הנישום הוא אשר מזמן את מוסרי ההודעה לעדות, ולפיכך הוא נדרש להיתר מבית המשפט לחקור חקירה נגדית דווקא. 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.

23. מסקנה זו מתבקשת גם משום שלא בכל מצב רצוי לאפשר חקירה נגדית. כפי שציין המנהל (וגני ירושלים בתשובתה לא חלקה על עמדתו), כאשר מוסרי ההודעות הם אורגנים של הנישום, לא יהא זה טרביאלי לאפשר לנישום לחקור אותם בחקירה נגדית. יש לזכור ולהזכיר שלעיתים רבות, החומר והמידע שעל סמכו נערכת השומה, מתקבל מהנישום עצמו. הצורך לבחון כל מקרה לגופו – אף לעמדת גני ירושלים – מלמד על הכלל כולו: הנישום מעונין להפריך את הראיות המינהליות שהגיש המנהל, ועליו לזמן לעדות את מי שמסר את ההודעות ששימשו כראיות מינהליות אלו.

24. גם יחסה של ההלכה הפסוקה למצבים שבהם לא זומנו מוסרי ההודעות לעדות, מלמד כי הנחת המוצא הפסיקתית היא שעדים אלו מובאים על-ידי הנישום ומטעמו. כך, בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 846 (2005) נדחתה טענת המערערת על כך שבית המשפט הסתמך על הודעות שנמסרו, בלי שמוסרי ההודעות נחקרו בחקירה נגדית: "אשר לטענת המערערת כי לא נתאפשרה חקירת הנחקרים, הרי שהמערערת יכלה לזמן את הנחקרים למתן עדות" (וראו ע"א 5330/98 נעימה נ' ממונה אזורי מס קנייה ומע"מ חיפה, פ"ד נו(2) 337 (2001)). בית המשפט המחוזי ביקש להבחין בין דברים אלו לנדון דידן, ולהפריד בין ערעור בדיעבד לבין חובת זימון מלכתחילה. אין בידי לקבל הבחנה זו. נישום המעונין לערער את אמינות ההודעות שנמסרו, עליו לזמן את מוסרי ההודעות לעדות, ובמצבים המתאימים – לבקש מבית המשפט לחקור אותם בחקירה נגדית. לא עשה כן – אין הוא יכול לבוא בטרוניה על כך שבית המשפט נסמך על ההודעות שנמסרו.

25. בשולי הדברים ראיתי לנכון להוסיף, כי אף שמבחינה עיונית אני רואה לנכון לקבל את הערעור, הרי שמשמעות הדבר מבחינה מעשית – מצומצמת יותר. ראשית, בכל הנוגע לזימון העדים בפועל, עולה מכתבי הטענות כי לרוב מתגבשת בעניין זה הסכמה בין הצדדים, וככל שלמנהל נגישות רבה יותר לעדים, הרי שחזקה עליו שיסייע באיתורם ובזימונם; גם לבית המשפט עצמו כלים להבטחת התייצבותו של עד למשפט.

באשר לאופן שבו יחקרו העדים, ממילא כפי שקבעה ההלכה הפסוקה, ראוי לנקוט גישה ליברלית ולהתיר חקירה נגדית של העדים הללו, באשר אמנם הם מזומנים על-ידי הנישום, אך לרוב אינם מעידים 'מטעמו' אלא נגדו. החשיבות העיקרית שבהעמדת הדברים על דיוקם היא שהימנעות מזימון מוסרי ההודעות נזקפת לחובת הנישום, ולא לחובת המנהל; גם בקשר לכך יש לזכור, כי המשקל שיש ליתן להעדר ההתייצבות נגזר ממכלול הנסיבות, ובית המשפט יתן את דעתו אליהן.

26. אציע אפוא לחברי לקבל את הערעור.

גני ירושלים תישא בהוצאות המנהל, על הצד הנמוך, בסך של 4,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ד' מינץ:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט נ' סולברג.

ניתן היום, י"ז באייר התשע"ח (2.5.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט