



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

רע"א 6089/24

לפני: כבוד השופט חאלד כבוב

המבקשת: תור וגיל בע"מ

נגד

המשיב: אגף המכס והמע"מ

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט א' דורות) בע"מ 59604-06-19 מיום 26.05.2024; תשובת המשיב

בשם המבקשת: עו"ד יגאל חברוני; עו"ד יפעת דוד

בשם המשיב: עו"ד אורן סוקר

### פסק-דין

זוהי בקשת רשות לערער על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט א' דורות) בע"מ 59604-06-19 ו-ע"מ 10757-01-21 מיום 26.05.2024, בגדרה נדחתה בקשת המבקשת לצירוף ראייה.

רקע והשתלשלות העניינים

1. המבקשת היא חברה שנרשמה בשנת 2010 כעוסק מורשה, ופעילותה המוצהרת היא הדרכת טיולים. לצד זאת, המבקשת עוסקת בתחום המסחר בדלק, כמתווכת בעסקאות לרכישת דלקים. תחילה המבקשת נרשמה על שמו של מר ששון סלמן (להלן: מר ששון), ובהמשך הוקצו מניותיה לבנו, מר מתן סלמן, שמונה לדירקטור היחיד בה.

2. ביום 26.04.2018 נשלחה למבקשת שומת תשומות לפי מיטב השפיטה ושובר לתשלום בסך של כשבעה מיליון ש"ח, בגין ניכוי חשבוניות שלא כדין. שומה זו התבססה על חקירה וביקורת, שערך המשיב למבקשת בתקופה שבין חודש יוני 2015 וחודש מרץ 2016. בהקשר זה נטען, כי "בתקופה מיוני 2015 עד מרץ 2016 ניכתה המבקשת מס תשומות בסך כולל של 6,958,916 ש"ח (במונחי קרן) על בסיס חשבוניות מס כוזבות על שם חברת נתיבי דלקים בע"מ [...] חברת דלק מואסי בע"מ [...] וחברת אננס חי בע"מ [...] חשבוניות המס הכוזבות הוצאו למבקשת בגין 'רכישת' דלק לכאורה, שאותן [מכרה] לכאורה ל-'לקוחותיה' במסגרת עסקאות פיקטיביות". כן צוין, כי בין "שלל ההודעות והמסמכים

שעליהם ביסס המשיב את שומת 2016, נמנית גם הודעתו של אדם בשם בני נסימוב [להלן: מר נסימוב – ח' כ'...] מיום 5.12.2017 [...] בהודעתו מסר נסימוב כי הוא מכיר את ששון וכי 'תיווך' בינו לבין 'לקוחות' [...]". הודעה זו הוגשה בתור ראיה מינהלית מכוח תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסך ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ).

3. השגה על שומה זו נדחתה ביום 07.04.2019, ועל כך הוגש ערעור לפני בית משפט קמא ביום 26.06.2019.

4. ביום 30.12.2019 נשלחה למבקשת שומת תשומות נוספת לפי מיטב השפיטה, גם היא בסך של כשבעה מיליון ש"ח ובגיין ניכוי חשבוניות שלא כדין. בדומה, נטען כי "מאחורי החשבונות המזויפות לא עמדה כל עסקה והחברה (שכביכול החשבונות בוצעה על ידו) לא ביצעה עבור המערערת [היא המבקשת – ח' כ'...] כל עבודה או שירות. לפיכך ונוכח העובדה כי המסמכים הנחזים להיות חשבוניות לא הוצאו כדין, לא הייתה המערערת רשאית לנכות את מס התשומות הנובע מהם". שומה זו התבססה, בין היתר, על הודעתו של מר יהושוע שי גריידי מיום 05.06.2019 (להלן: מר גריידי). בהתאם לנטען על-ידי המשיב, מר גריידי היה קשור לאותה חברה, שחשבוניות מזויפות הוצאו על-ידיה עבור המבקשת. יצוין, כי בדומה להודעתו של מר נסימוב, גם הודעתו של מר גריידי הוגשה כראיה מינהלית ובהתאם לתקנה 10א לתקנות מע"מ.

5. ביום 07.09.2020 הוגשה השגה על שומה זו, שנדחתה ביום 09.12.2020; וביום 06.01.2021 הוגש ערעור בנדון לבית משפט קמא.

6. לשם שלמות התמונה יצוין, כי ביום 19.11.2020 הוגש נגד המבקשת ונגד מר ששון כתב אישום בבית משפט השלום בירושלים, במסגרת ת"פ 48632-11-20 (להלן: ההליך הפלילי). זאת, בגין ניכוי מס תשומות מחשבונות מזויפות שלא כדין, הכוללות את החשבונות מושא ההליכים שלפני בית משפט קמא. ההליך הפלילי עודנו מתברר לפני בית משפט השלום בירושלים.

ההליך בבית משפט קמא

7. בימים 15.02.2024 ו-22.02.2024 נערכו דיוני הוכחות לפני בית משפט קמא בערעורים המתוארים לעיל. עם תום הליך ההוכחות, נקבעו מועדים להגשת סיכומים, במסגרתם נקבע כי המבקשת תגיש את סיכומיה עד ליום 05.05.2024. ביום 02.05.2024 הוגשה לבית משפט קמא בקשה, בגדרה ביקשה המבקשת (המערערת בהליך מטה) להגדיל את היקף סיכומיה, לדחות את המועד שנקבע להגשתם וכן להגיש פרוטוקול

מדיון ההוכחות, שנערך בהליך הפלילי ביום 01.05.2024 (להלן: פרוטוקול הדיון), בטענה כי מדובר ב'תעודה ציבורית', כהגדרתה בסעיף 29 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות). ייאמר מיד, כי בדיון מושא הפרוטוקול העידו מר נסימוב ומר גריידי והם נחקרו בחקירה נגדית על-ידי בא-כוח המדינה.

8. המשיב הסכים להגדלת היקף הסיכומים ולדחיית מועד הגשתם, אך הוא התנגד להגשת פרוטוקול הדיון. בעניין פרוטוקול הדיון נטען, כי "מטעם מר בני נסימוב המערערת הגישה תצהיר, אך מר נסימוב לא התייצב לעדות ולא ניתנה למשיב הזדמנות לחקור אותו על תצהירו [...] מטעם מר יהושוע שי גריידי המערערת כלל לא הגישה תצהיר". על-כן נטען, כי הבקשה, בהקשר זה מהווה "ניסיון לעשות מקצה שיפורים פסול". כמו כן, המשיב ביקש לדחות את טענת המבקשת בעניין היותו של פרוטוקול הדיון 'תעודה ציבורית', כהגדרתה בפקודת הראיות.

9. ביום 26.05.2024 בית משפט קמא קיבל את בקשותיה המוסכמות של המבקשת, לעניין הגדלת היקף העמודים ודחיית מועד הגשת הסיכומים, אך דחה, בהחלטת פתקית קצרה, את בקשתה להגשת פרוטוקול הדיון; וזו לשון ההחלטה כולה:

"מדובר בפרוטוקול דיון במשפט הפלילי המתנהל בבית משפט השלום בירושלים. פרוטוקול כזה אינו קביל כשלעצמו כראיה במשפט האזרחי, וניתן להגישו באמצעות העדים הרלבנטיים, שנדרשים להעיד במשפט האזרחי [...] וגם אז, זכותו של המשיב לחקור את העדים בחקירה נגדית. היה על המערערת לדאוג להתייצבות העד ניסימוב (אשר הוגש מטעמו תצהיר עדות ראשית) וכן להגיש תצהיר עדות ראשית מטעם שי גריידי, שלא הוגש. לכך מתווסף השלב המאוחר של הגשת הבקשה – בשלב הגשת הסיכומים, בתיק שהחל לפני כחמש שנים".

בקשת רשות הערעור והתשובה לה

10. המבקשת לא השלימה עם החלטת בית משפט קמא, ומכאן הבקשה שלפניי. לשיטת המבקשת, פרוטוקול הדיון הוא בעל חשיבות מכרעת, ועשוי להשפיע על פסק דינו של בית משפט קמא. זאת, בין היתר, משום שפרוטוקול הדיון מפריך, לשיטת המבקשת, את הודעותיהם של מר נסימוב ומר גריידי, עליהן כאמור ביסס המשיב את שומות המס מושא ההליכים לפני בית משפט קמא. במצב דברים זה, נטען, כי החלטת בית משפט קמא מיום 26.05.2024, עלולה לגרום לעיוות דין. בנוסף, לטענת המבקשת במקרה דנן מתעוררת שאלה משפטית עקרונית, שעניינה הוא אם "פרוטוקול דיון במשפט פלילי אינו קביל, כשלעצמו, כראיה במשפט אזרחי".

11. לגופם של דברים נטען, כי אמנם, ככלל, אין להתיר הגשת ראיות בשלב זה של ההליך. ברם, בנסיבות העניין לא ניתן להתעלם מהעובדה כי הדיון בהליך הפלילי התקיים אך ביום 01.05.2024, כלומר לאחר סיום שלב ההוכחות בבית משפט קמא, וכי כבר למחרת המבקשת הגישה את בקשתה לצירוף ראיה. כמו כן נטען, כי הבקשה לצירוף ראיה עומדת במבחנים שנקבעו על-ידי בית משפט זה, לשם הגשת ראיה שלא הובאה במועדה, וכי כפי שנטען לפני בית משפט קמא, פרוטוקול הדיון מהווה 'תעודה ציבורית'. בהקשר זה צוין, כי גם המשיב עצמו הגיש לבית משפט קמא, במסגרת דיוני ההוכחות ואף לאחר מכן, "ראיות נוספות וביניהן פרוטוקולים המתעדים חקירות עדים מאותו תיק פלילי". זאת ועוד נטען, כי "בנוסף לקבלת הפרוטוקול כראיה לעצם קיומו יש לקבלו גם כראיה לאמיתות תוכנו".

12. לבסוף נטען, כי "טעה, בכל הכבוד, כב' בית משפט קמא, שעה שקבע בהחלטתו, כי היה על המבקשת לדאוג להתייצבות העד נסימוב (אשר הוגש מטעמו תצהיר עדות ראשית) וכן להגיש תצהיר עדות ראשית מטעם שי גריידי, שלא הוגש". זאת, משום שלטענת המבקשת מר נסימוב "פשוט נעלם מעל פני השטח" ובנוגע למר גריידי נטען, כי לנוכח העובדה שמדובר בעד שאינו בשליטת המבקשת, לא עלה בידה "לקבל את תצהירו ו/או לזמנו לחקירה בבית המשפט". בהקשר זה הודגש, כי במסגרת ההליך הפלילי גם המשיב התקשה לאתר את מר נסימוב ומר גריידי ולהביאם לחקירה, ואף צוין כי "בסופו של יום, ולאחר זמן לא מבוטל, הצליחו חוקרי מע"מ לאתר את נסימוב וגריידי, והם הובאו לחקירתם בתיק הפלילי כשהם מלווים ע"י חוקרי מע"מ" (ההדגשות במקור – ח' כ').

13. מנגד, המשיב סמך את ידו על החלטת בית משפט קמא, ולשיטתו דין הבקשה להידחות הן על הסף הן לגופה. לפי הנטען, לא נפל בהחלטה כל פגם המקים עילה להתערבות, וזאת, בין היתר, בשים לב לשיקול הדעת הרחב הנתון לערכאה הדיונית בהחלטות בעניין בקשות להגשת ראיות נוספות. זאת ועוד, נטען כי בלא-הכי המבקשת לא הוכיחה שייגרם לה נזק בלתי הפיך, במידה ותדחה בקשת רשות הערעור וטענותיה יתבררו במסגרת ערעור על פסק הדין הסופי.

14. לגופם של דברים נטען, כי פרוטוקול הדיון הוא ראיה בלתי קבילה, וזאת בהתאם לפקודת הראיות, הכלל האוסר על עדות מפי השמועה וכן בהתאם לתקנה 10א לתקנות מע"מ. בנוגע לתקנה 10א לתקנות מע"מ, נטען, בין היתר, כי משום שפרוטוקול הדיון לא עמד בבסיס החלטותיו של המשיב בהליך קביעת השומה, ולא בסיס דו"חות המבקשת או בסיס טענותיה לפני המשיב, אזי שאין תחולה לתקנה 10א לתקנות מע"מ. בנוסף נטען, כי אין להיעתר לבקשת המבקשת ולו רק לנוכח השלב המאוחר שבו הוגשה הבקשה להוספת ראיה.

15. בנוגע לשאלת היותו של פרוטוקול הדיון 'תעודה ציבורית', כהגדרתה בסעיף 29 לפקודת הראיות, הובהר כי "המשיב אינו מתנגד, באופן עקרוני, לכך שבמקרים המתאימים יוגש פרוטוקול מהליך פלילי במסגרת ערעור מס בתור 'תעודה ציבורית' וזאת לצורך הוכחת עצם קיומו [...] אולם אין זה המצב בענייננו. בענייננו, המבקשת לא מעוניינת להוכיח באמצעות הפרוטוקול את עצם העובדה שנסימוב וגריידי העידו בהליך הפלילי [...] בענייננו, המבקשת מעוניינת להשתמש בתוכנו של פרוטוקול שנוצר בהליך הפלילי המתנהל במקביל להליך האזרחי, על מנת להתעמת עם תוכן הראיות המנהליות שעליהן ביסס המשיב את החלטותיו". לבסוף נטען, כי הגשת פרוטוקול הדיון עלולה להוביל לעקיפה של סדרי הדין המקובלים וכפועל יוצא לעיוות דין ולנזק ראייתי למשיב.

דיון והכרעה

16. לאחר שהפכתי ושבתי והפכתי בדברים, מצאתי כי יש לדון בבקשת רשות הערעור שלפניי כאילו ניתנה רשות לערער והוגש ערעור לפי הרשות שניתנה, וזאת בהתאם לסמכותי לפי תקנה 149(2)(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: התקט"א). בהתאם לכך, המבקשת תיקרא להלן המערערת. אקדים אחרית לראשית ואומר כי סבורני שדין הערעור להתקבל, באופן חלקי, כפי שיפורט להלן.

17. החלטות בעניין מתן היתר להגשת ראיות נוספות הן החלטות דיוניות מובהקות, וכידוע גדר ההתערבות בהחלטות מסוג זה הוא מצומצם ביותר (ראו, מיני רבים: רע"א 8597/21 יעקב נ' נבואני, פסקה 14 (21.02.2022); רע"א 5991/22 פלוני נ' יעוד מפעלים חינוכיים, פסקה 9 (21.09.2022)).

לאחר עיון, מצאתי כי העניין שלפנינו נופל לגדר המקרים החריגים בהם נדרשת ערכאת הערעור להתערב בהחלטת הערכאה הדיונית; שאם לא כן, עלול להיגרם למערערת עיוות דין, בשים לב לכך שהמשיב ביסס את שומותיו, בין היתר, על הודעותיהם של מר נסימוב ומר גריידי. אסביר.

הגשת הפרוטוקול לפי תקנה 10א לתקנות מע"מ

18. קביעת שומה על-ידי רשות המס היא החלטה מינהלית לכל דבר. על-כן, ככל החלטה מינהלית, הראיות העומדות בבסיסה צריכות לעמוד בדרישות 'כלל הראיה המינהלית', במובן זה שעליהן להיות כאלה "אשר כל אדם סביר היה רואה בהן ערך הוכחתי וסומך עליהן במידה כזו או אחרת, אך אינן בהכרח ראיות קבילות לצורך משפט פלילי או אזרחי" (בג"ץ 7542/05 פורטמן נ' שטרית, פסקה 23 (11.02.2007)).

19. ערעור על קביעת שומה הוא הליך אזרחי, אך הוא מהווה המשך ישיר של אותו הליך מינהלי, ומכאן הצורך בתקנה 10א לתקנות מע"מ, שקובעת כי: "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביטס המשיב את שומתו או את החלטתו, או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי" (ההדגשה הוספה – ח' כ'). כפי שכבר נפסק, תכליתה המרכזית של תקנה זו היא להבטיח כי "בפני בית-המשפט הבוחן את ההחלטה המינהלית תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס" (ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מע"מ, פסקה 55 (20.02.2019)). בהתאם ללשון תקנה 10א לתקנות מע"מ ותכליתה, נקבעו שלוש חלופות להגשת ראיות בערעור על קביעת שומה, שעל דרך הכלל אינן קבילות: ראיות שרשות המס ביטסה עליהן את שומתה; ראיות שהנישום ביטס עליהן את הדו"ח שהגיש; ראיות שהנישום ביטס עליהן את טענותיו לפני רשות המס (ראו והשוו: רע"א 27/20 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל – היחידה הארצית לשומה, פסקה 21 (15.05.2020)).

20. כזכור, המשיב טען, שבניגוד להודעותיהם של מר נסימוב ומר גריידי, עליהן הוא ביסס את שומות המס, תקנה 10א לתקנות מע"מ לא חלה בעניין פרוטוקול הדיון. זאת, מן הטעם הפשוט, ולגביו גם אין חולק, שמדובר בראיה שלא הייתה לנגד עיניו של המשיב, והשומות שנקבעו לא נסמכו עליה. זאת ועוד, ברי כי גם המערער לא יכלה לבסס את דו"חותיה, או את טענותיה לפני המשיב, על פרוטוקול הדיון, שטרם בא לעולם באותה עת.

לפיכך, ענייננו איננו נמנה בגדר אף אחת מהחלופות האמורות, ובצדק נטען כי אין תחולה במקרה דנן לתקנה 10א לתקנות מע"מ. אלא, שכפי שיפורט להלן, על פרוטוקול הדיון חלים החריגים הקבועים בדיני הראיות הרגילים.

האם היה מקום להתיר למערער לצרף את הראיה בשלב שבו היא ביקשה לעשות כן?

21. תקנה 66 לתקסד"א קובעת כי נקודת המוצא היא שכל בעל דין יגיש את ראיותיו ב'חבילה אחת' ולא ב'תפזורת', וזאת על-מנת לשמור על ההגינות הדיוניות ועל הסדר הדיוני (ראו, למשל: ע"א 579/90 רזין נ' בן נון, פ"ד מו(3) 738, 742 (1992) (להלן: עניין רזין); רע"א 5403/17 ר'בקה טכנולוגיות בע"מ נ' חברת כימיקלים לישראל בע"מ, פסקה 21 (05.12.2017) (להלן: עניין ר'בקה); רע"א 16324-09-24 עזבון המנוח פלונית ז"ל נ' קופת חולים לאומית, פסקה 7 (06.10.2024)). לצד זאת נקבע, כי בית המשפט רשאי להיעתר לבקשתו של בעל דין ולסטות מהכלל האמור על דרך של הוספת ראיות נוספות, כאשר בעל דין מצביע על טעמים של ממש המצדיקים זאת. בהקשר זה, נקבעו בפסיקה מספר מבחנים אותם נדרש בית המשפט להביא בחשבון, כבואו להכריע בשאלה אם

להתיר הגשת ראייה מסוימת באיחור, אם לאו. בתוך כך נקבע כי על בית המשפט לעמוד על אופייה של הראייה הנוספת ו'פשטותה' – קרי, האם מדובר בראייה 'טכנית' באופייה, כמו למשל תעודה רשמית שנועדה להוכיח עניין פורמאלי; מידת מחדלו של בעל הדין בעיכוב בהבאת הראייה – כלומר האם בעל הדין יכול היה להביא את הראיות בשלב מוקדם יותר וככל שכן מה הסיבה שלא עשה כן; תרומתה של הראייה לגילוי האמת וכן השלב שבו מצוי ההליך (ראו עניין רוזין, עמ' 742-743; עניין ר'בקה, פסקה 23; רע"א 4375/23 בן יהודה 5 תל אביב בע"מ נ' א.מ קל בניה בע"מ, פסקה 13 (16.10.2023)).

22. ומן הכלל אל הפרט. בקשת רשות הערעור שלפניי נסובה על השאלה האם יש להתיר למערערת לצרף את פרוטוקול הדיון כראייה נוספת לפני בית משפט קמא; היא אינה עוסקת במשקל הראוי שיש לייחס לפרוטוקול הדיון, שאלה שעתידה להיות מוכרעת בבית המשפט המחוזי. על כן, אתיחס אך ורק לשיקולים המנחים במסגרת בקשה לצירוף ראייה, עליהם עמדתי לעיל.

23. אופייה של הראייה – בפסיקה נקבע כי פרוטוקול דיון של הליך שיפוטי מהווה חריג לכלל הפוסל עדות מפי השמועה, וזאת נוכח היותו 'תעודה ציבורית', כהגדרתה בסעיף 29 לפקודת הראיות (ראו, למשל: בד"מ 2461/05 שרת המשפטים נ' השופטת הילה כהן, ס(1) 403, 444 (2005)). כמו כן, נקבע כי פרוטוקול דיון יתקבל, על-פי רוב, כראייה ל'עצם קיומם' של הדברים, להבדיל מראייה לאמיתות תוכנם. בהקשר זה, צוין בספרות כי "[...] על פניהם, מאפשרים תנאי הפסיקה לקבל פרוטוקול של בית משפט כראייה לאמיתות תוכנו, בהליך חיצוני ושונה מזה שבו הוא נערך. עם זאת, ברי כי, לעניין זה, כל שמבטיחים תנאי הפקודה והפסיקה הוא שהרישום ישקף נאמנה את שנאמר – ואילו אין בתנאים דבר אשר מבטיח את אמיתות תוכן הדברים. אדם עשוי לשקר בבית המשפט – ודבריו יירשמו כפי שנאמרו. ואכן, בפועל, התקבלה בפסיקה העמדה שלפיה פרוטוקולים מוגשים כראייה לעצם רישומם של הדברים כפי שנאמרו, ולא לאמיתותם" (יניב ואקי דיני ראיות 1229 (2020)).

במצב דברים זה, לא ניתן לקבל את טענות המערערת לעניין אמיתות תוכנו של פרוטוקול הדיון. לצד זאת, סבורני כי פרוטוקול הדיון אכן מהווה 'תעודה ציבורית' כהגדרתה בפקודת הראיות, וככזה ניתן יהיה להגישו כראייה לעצם רישומם של הדברים, שנאמרו על-ידי מר נסימוב ומר גריידי לפני בית משפט השלום בירושלים במסגרת ההליך הפלילי. ודוק, אף המשיב עצמו "אינו מתנגד, באופן עקרוני, לכך שבמקרים המתאימים יוגש פרוטוקול מהליך פלילי במסגרת ערעור מס בתור 'תעודה ציבורית' וזאת לצורך הוכחת עצם קיומו [...]".

ואולם, המשיב טען שאין זה המצב בענייננו, שכן נטען כי הגשת פרוטוקול הדיון נועדה להתעמת "עם תוכן הראיות המנהליות שעליהן ביסס המשיב את החלטותיו". לגישתי, אין צורך להכריע בסוגיה זו, שעניינה למעשה משקלו הראייתי של פרוטוקול הדיון. זאת, משהגעתי למסקנה שבמקרה דנן פרוטוקול הדיון הוא מסמך רשמי, שמוכיח באופן פורמאלי בלבד את עצם אמירת הדברים על-די מר נסימוב ומר גריידי.

24. מידת האשמה של המערערת בעיכוב בהבאת הראיה – כאמור לעיל, הדיון בהליך הפלילי התקיים אך ביום 01.05.2024, כלומר לאחר סיום שלב ההוכחות בבית משפט קמא, וכבר למחרת המערערת הגישה את בקשתה לצירוף ראייה. מכאן, שלא יכולה להיות מחלוקת כי המערערת לא השתתתה, והגישה את בקשתה להוספת ראייה במהירות האפשרית, מבלי שיכלה לעשות זאת בשלב מוקדם יותר.

25. תרומתה של הראיה לגילוי האמת – לטענת המערערת, פרוטוקול הדיון עשוי להפריך את הודעותיהם של מר נסימוב ומר גריידי, עליהן ביסס המשיב את שומות המס מושא ההליכים לפני בית משפט קמא. מצידו, איני מביע עמדה ביחס לשאלה אם יש ממש בטענה אלה; מלאכה זו מסורה לבית משפט קמא. בתוך יובהר, כי איני מביע עמדה בסוגיית המשקל של פרוטוקול הדיון. כל שמקובל עלי, הוא שניתן להניח, לטובת המערערת, במסגרת המבחנים להוספת ראייה, כי לפרוטוקול הדיון יש רלוונטיות לשאלה שבמרכז ההליכים שלפני בית משפט קמא, ויש בו כדי לתרום לגילוי האמת בעת הצבתו למול הראיות המינהליות שהביאה המשיבה.

26. השלב בו מצוי ההליך – אין חולק כי הבקשה להוספת ראייה הוגשה בשלב מאוחר, לאחר סיום הליך ההוכחות ולאחר שנקבע מועד להגשת סיכומים. יתרה מזאת, ניתן אף לזקוף לחובתה של המערערת את העובדה שמר נסימוב לא התייצב לדיון ההוכחות לפני בית משפט קמא, דבר הפוגם בערך הראייתי של תצהירו (לנפקות היעדר חקירה נגדית של מצהיר ראו: ע"א 52/87 הראל נ' הראל, פ"ד מג(4) 201 (1989)); וכן כי המערערת כלל לא ביקשה את זימונו של מר גריידי ולא הגישה תצהיר מטעמו. לצד זאת, ראוי לציין כי במסגרת ההליך הפלילי הוצא צו הבאה, בעניינו של מר נסימוב לצורך מתן עדות, ולפי הנטען הוא הובא לבית המשפט על-ידי חוקרי מע"מ; ובעניינו של מר גריידי המשיב ציין כי "המאשימה משקיעה משאבים רבים על מנת להביאו [...] למתן עדות". כלומר, גם המשיב עצמו הכיר בקושי ובמורכבות בהבאתם של מר נסימוב ומר גריידי למתן עדות.

27. מסקנתי היא כי בנסיבות העניין, ולאחר שקילת מכלול השיקולים האמורים לעיל, ובראשם הרלוונטיות הלכאורית של פרוטוקול הדיון; וכן העובדה כי המערערת לא יכלה להביא את פרוטוקול הדיון בשלב מוקדם יותר, העניין שלפנינו נופל לגדר



המקרים החריגים בהם נדרשת התערבות ערכאת הערעור בהחלטה בעניין מתן היתר להגשת ראיות נוספות. זאת, כאמור לעיל, על-מנת למנוע את האפשרות שיגרם למערערת עיוות דין.

אפילו: על האפשרות להגיש ראיה שאינה קבילה על-מנת להתמודד עם ראיה מאותו סוג

28. כפי שפורט בהרחבה לעיל, בענייננו דיני הראיות הרגילים הם שמאפשרים ומצדיקים את קבלת הערעור באופן חלקי. לצד האמור, למקרא הערעור ונימוקיו, מבלי טעת מסמרות ועל-פני הדברים בלבד, יתכן כי במקרה ייחודי זה, אף אם לא הייתה תחולה לחריגים הקבועים בפקודת הראיות, נכון היה להגמיש את כללי הקבילות ולאפשר את הגשת הראיה המבוקשת. מבלי למצות את הסוגיה הנדונה, ייתכן כי לנוכח העובדה שענייננו בערעור שהוא הליך אזרחי אמנם, אך מהווה המשך ישיר של ההליך המינהלי שהתנהל קודם לכן לפני רשויות המס; וכן שעה שהראיה המבוקשת מטרתה להפריך באופן ממוקד את הראיה המינהלית עליה ביססה הרשות את שומת המס, תחושת הצדק הייתה מחייבת את הגמשת כללי הקבילות. זאת, משום שעקרונית נראה כי אין זה נכון או צודק שבית המשפט יאפשר לרשות המינהלית להגיש לו חומר שאינו כפוף לכללי הקבילות, ובד-בבד ימנע מהצד השני את האפשרות להפריך את אותו החומר בדיוק מקום בו היה קושי אובייקטיבי, עד שלב מתקדם אף למדינה, להשיגו.

29. סוף דבר: דין הערעור להתקבל, וזאת כמובן שדינה של בקשתה של המערערת לצירוף הפרוטוקול כראיה בדמות תעודה ציבורית להתקבל וזאת ל'עצם קיומו' של פרוטוקול הדיון. כאמור, אשוב ואדגיש, כי איני מביע כל עמדה באשר למשקל שיש ליתן לראיה זו; בית משפט קמא יכריע וידון בכך כמיטב חוכמתו. בנסיבות העניין, כל צד יישא בהוצאותיו.

ניתן היום, ו' חשוון תשפ"ה (07 נובמבר 2024).



חאלד כבוב  
שופט