

בפני: כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

המערערות: אביבה פרידמן
ע"י ב"כ עוה"ד משה מזרחי ואח'

נגד

המשיב: מנהל מע"מ רמלה
ע"י ב"כ עו"ד מורן בילס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה

1. לפני בקשה של המערערות להורות על ביטול השומה נושא ערעור זה, בדרך של קבלת ערעור על הסף וזאת בשל פגמים בהתנהלות המשיב היורדים לשורשו של עניין. לחילופין מבקשת המערערות להורות על הארכת המועד להגשת תצהירים בערעור דנא, עד לאחר 60 יום מתאריך קבלת ההחלטה בבקשה זו.
2. עניינו של הערעור נושא בקשה זו הוא הודעת שומת עסקאות אשר הוציא מנהל מס ערד מוסף - רמלה לגברת אביבה פרידמן (להלן: "המערערות"), אשר הינה מתאמת מחקרים קליניים עבור חברות תרופות זרות המעוניינות לבצע ניסויים קליניים בתרופות חדשניות בישראל.
3. השאלה העומדת בערעור היא כיצד יש לסווג את העסקאות שמבצעת המערערות: האם להגדירן כחייבות במע"מ בשיעור אפס כשירות הניתן לתושבי חוץ בלבד, או שמא חייבות במע"מ בשיעור מלא בהתאם לסעיף 30א(5) לחוק מס ערד מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ).

עובדות המקרה הצריכות לעניין

4. ביום 6.12.11 הוציא המשיב שומת עסקאות למערערות ובמסגרתה דחה את טענתה כי בגין שירותים שנתנה היא לא חייבת בתשלום מע"מ. ביום 29.12.11 הגישה המערערות השגה על השומה.
5. ביום 13.2.12 התקיים דיון ראשון בהשגה בפני מר משה מוראי, מנהל בקח"ש (ביקורת חשבונות) אצל המשיב. לבקשת מר מוראי התקיים דיון נוסף יחד עם המערערות בתאריך 23.4.12. לאחר דין ודברים סיכמו הצדדים לקיים דיון נוסף עם ב"כ המערערות בהשתתפות גל גרינברג מהמחלקה המקצועית במע"מ שנקבע ליום 13.9.12. בסמוך

למועד הפגישה עם מר גרינברג נמסר לב"כ המערערת, כי מועד הדיון נדחה, אולם ייקבע מועד חדש לדיון.

6. בעוד המערערת ממתינה לזימון לדיון הנוסף בהשגה, קיבל המשיב ביום 9.12.12 החלטה בדבר דחיית ההשגה, וזו נמסרה לבאי כוחה של המערערת בסמוך לאחר מכן.

7. מנימוקי ההחלטה על דחיית ההשגה עולה, כי ההחלטה נסמכת על שלוש הודעות שנגבו מהגבירות הבאות: מפרופ' ענת אחירון מבית החולים שיבא, מגב' תמי קסירר מתאמת המחקר של פרופ' אחירון ומגב' ורה לייבו רכזת המחקרים הקליניים בבית החולים תל השומר (להלן: **ההודעות**).

8. המערערת, הביעה תרעומת על כך, כי מר מוראי פעל ללא ידיעתה, לגביית הודעות מאנשים שונים אשר היו בקשר עם המערערת במסגרת עבודתה, לא הודיע לה על גביית ההודעות, לא מסר לה את ההודעות, ואף לא קבע דיון שומה נוסף, במסגרתו תוכל לעיין בהודעות שנגבו ולהתייחס לתוכן בטרם קבלת ההחלטה בדבר דחיית ההשגה.

טענות המערערת

9. לטענת המערערת, התנהלות המשיב בשלב ההשגה עולה כדי פגם מהותי היורד לשורשו של ההליך השומתי ונוגדת את פסיקתו של בית המשפט העליון ברע"א 291/99 ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יח/3** (יוני 2004) (להלן: **הלכת ד.נ.ד.**), לפיה זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים אצל הרשות המנהלית ושימשו אותה להחלטה בעניינו.

10. עוד טוענת המערערת, כי לא אחת מתחו בתי המשפט ביקורת על פגיעה בהליכים הדיוניים ברשויות המס, בקשר עם זכות הטיעון, ובמקרים שהיו חמורים דיים, לא היססו לבטל שומה שמקורה בהליך שסבל מפגמים מהותיים. כך, לפני שנים רבות (ועוד לפני **הלכת ד.נ.ד.**) בבג"צ 361/76, בבג"צ 361/76 **המגדר נ' שלמה רפאלי ואח'**, פ"ד לא(3), 281 (להלן: **בג"ץ המגדר**) קבע בית המשפט העליון, כי הימנעות רשות המס ממתן זכות טיעון, מהווה פגיעה בכללי הצדק הטבעי ותוצאתה - ביטול ההחלטה המינהלית.

11. עוד מוסיפה המערערת וטוענת, כי המשיב היה בעיצומם של הליכי הדיון והודיע לה כי בכוונתו לקיים דיון נוסף בנושא כדי למצות את זכות הטיעון תוך שהוא מביע הסכמה לטענות המערערת. תחת זאת, בחר במודע לעקר את הליכי השומה מתוכן, ליצור תשתית עובדתית חדשה לצורך דחיית ההשגה, ולהימנע מליבון הדברים אל מול המערערת.

12. כתגובה לטענות המשיב טוענת המערערת כי אכן לא ביקשה בשלב ההשגה גילוי מסמכים כיוון שלא הייתה מודעת לכך, והמשיב לא גילה אוזנה של המערערת בדבר קיומם של מסמכים נוספים. גילוי זה ניתן רק במסגרת החלטתו לדחות את ההשגה.

טענות המשיב

13. לטענת המשיב, אין באי מסירת העדויות כדי לקבל את הערעור על הסף מבלי לדון כלל בטענות המועלות בו. לאור כללי המשפט המנהלי אין לבטל את החלטה בהשגה וזאת בשל העובדה שנערכו עם המערערת שני דיונים בהשגה וכל טענותיה שהועלו גם על הכתב נשקלו על ידי המשיב.
14. ההודעות היוו חיזוק לעמדת המשיב לדחיית ההשגה. יש להניח שגם אלמלא נגבו ההודעות, המשיב היה מחליט לדחות את ההשגה.
15. יתר על כן, המערערת אשר טרם נחשפה לתוכן של ההודעות, ממילא אינה יודעת את משמעותן לברור ההליך בכללותו. תמוהה העובדה, כי המערערת מתיימרת לדעת מראש, כי יש בהודעות אלה כדי להפוך את החלטה על פיה או להפוך את טיעוניה - מבלי שראתה את תוכן של ההודעות.
16. לא זו אף זאת; כאשר המחוקק רצה לקבוע סנקציה כלשהי בשל הפרת הוראה מסוימת על ידי רשות המס קבע זאת במפורש. כך למשל סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, קובע סנקציה, כי אם לא ניתנה החלטה בהשגה תוך שנה - רואים את ההשגה כאילו התקבלה.
17. לטענת המשיב, במהלך דיוני ההשגה, לא ביקשה המערערת לעיין בחומר ולא הגישה בקשה כאמור לגילוי ולעיון במסמכים. לאור זאת, ובתום לב, לא העביר המשיב למערערת את שלוש ההודעות.
18. עוד טוען המשיב, כי כאשר רצה המחוקק לקבוע סנקציה כלשהי בשל הפרת הוראה מסוימת על ידי רשות המס עשה זאת במפורש. במקרה הנדון הגם שאי מסירת חומר עומדת בסתירה להלכת ד.נ.ז לא קבועה כל סנקציה בחוק למקרה בו לא נמסר כל החומר שעמד בבסיס החלטה.
18. כלל יסוד במשפט המינהלי הוא שלא כל פגם במעשה הרשות גורם לביטול המעשה כולו (ראו זמיר, הסמכות המינהלית, כרך ב, עמ' 679).
19. בנוסף טוען המשיב, כי קבלת עמדת המערערת משמעותה פגיעה משמעותית בקופה הציבורית ובאינטרס הציבורי, גם כאשר הפגם ניתן לריפוי. האינטרס הציבורי הינו שהשומה אשר הוצאה למערערת תהיה שומת אמת.

דיון והכרעה

20. עניינה של עתירה זו הוא "בקשה לקבלת הערעור על הסף", בשל כשל בפעולת הרשות, לרבות פגם בעצם גביית העדויות וכן פגם בכך שלא נמסרו לעיונה של המערערת ההודעות הנ"ל. המערערת אף מצאה טעם לפגם בכך, כי פקיד השומה נמנע מלקיים דיון שומה נוסף, בו יתאפשר למערערת לטעון תוך התייחסות לתוכן ההודעות.

21. בראש ובראשונה בחנתי את הטענה לפיה נפל פגם בעצם גביית העדויות ולא מצאתי בטענה כל ממש. גביית העדויות היא פעולה לגיטימית אשר מהווה חלק מפעולת המינהל. "הלכה היא, שעל מנת שרשות ציבורית תמלא תפקידה כהלכה, עליה לדאוג תחילה שכל העובדות והנתונים הנוגעים לעניין יהיו לפנייה. באין תשתית עובדתית הולמת, לא כל החשוב והדרוש להכרעה בעניין יהיו לנגד עיניה של הרשות" (בג"צ 2013/91 עיריית רמלה נ' שר הפנים ו-9 אח', פ"ד מו(1), 271). באם המערערת יוצאת חוצץ כנגד תקינות ההליך המינהלי עליה להוכיח כי נפל בו פגם, אחרת יוגדר המעשה כתקיין ובית המשפט ימנע מלהתערב בו. כך היא ההלכה אליבא דבית המשפט העליון בעניין זה:

"לרשותה של הראשות המקומית עומדת חזקת התקינות (או החוקיות). על פי חזקה זו, נקודת המוצא הנה כי המינהל פעל באופן חוקי ותקיין... ניתן, כמובן לסתור החזקה. הנטל מוטל על המבקש לעשות כן. חזקה זו נתקבלה בפסיקה הישראלית... חזקה זו חלה בכל תחומי המשפט הציבורי... בצדק ציין השופט זמיר כי: "החזקה היא שהחלטה ניתנה כדין. לפיכך מי שטוען כי ההחלטה ניתנה שלא כדין עליו הראייה" (ע"א 6066/97 עיריית תל-אביב-יפו נ' אבן אור פסגת רוממה בע"מ, פ"ד נד(3), 749).

המערערת שעליה נטל הראייה לא הוכיחה כי נפל פגם במעשה הרשות ועל כן אין לקבוע כי ההליך המשפטי שלפני, דינו בטלות.

22. באשר לגישה למסמכים, המערערת מבקשת להסתמך על האמור בהלכת ד.נ.ד. וטוענת כי קמה לה זכות לעיין במסמכים ששימשו בסיס להחלטה בעניינה. מנגד טוען המשיב כי במהלך הדיונים בהשגה, לא ביקשה המערערת לעיין בחומר ולא הגישה בקשה לגילוי ועיון במסמכים. לאור זאת, ובתום לב, לא העביר המשיב למערערת את שלוש ההודעות. על כך משיבה המערערת כי אין לאפשר למשיב "מקצה שיפורים" לצורך תיקון התקלות וזאת לאחר שחלפה תקופת ההתיישנות להוצאת שומה כדין. אינני מקבל את דרך הילוכה של המערערת וזאת מכמה טעמים אותם אפרט להלן.

23. מהמסמכים שהניחה לפני המערערת עולה, כי היא לא פנתה כלל למשיב בבקשה לגילוי מסמכים. כידוע, הלכה היא עימנו לפיה על עותר מוטלת חובה מקדמית לשטוח את בקשותיו לפני הרשות המנהלית המוסמכת טרם הפנייה לבית המשפט. אף נפסק בעניין זה, כי המבקש סעד מבית המשפט כנגד החלטה של רשות מינהלית או כנגד מעשים ונהלים של רשות כזו, חייב להקדים ולעלות את השגותיו לפני הרשות כנגדה הוא קובל (שרגא ושחר, המשפט המינהלי עילות הסף, 161, 2008). זהו הכלל בדבר מיצוי הליכים, אשר לא קוים על ידי המערערת בעניין שלפני.

24. זאת ועוד; לטענתו של המבקש לא היה מודע להליכי גביית העדות ומשכך לא פנה במועד המתאים לכך לגילוי המסמכים; דא עקא, דבר לא מנע מהמערערת לפנות למשיב לגילוי המסמכים וזאת מיד לאחר שנודע לה, כי המשיב גבה את ההודעות. אמת, מוטב לו היה המשיב, מקיים את חובת הגילוי כבר בשלב ההשגה אך משהדבר לא נעשה, ניתן לתקן הדבר באמצעות זכות העיון, החלה מקל וחומר גם בהליך השיפוטי של הערעור, הוא ההליך שלפני. יושם לב אף לכך, כי התיק שלפני מצוי לפני

הדיון המקדמי בתיק, ומשכך לא ברור מדוע לא העלתה המערערת בקשה לגילוי במסמכים לקראת דיון זה. בהלכת ד.נ.ד נאמר בעניין זה כדלקמן:

”חזקה היא... שיש מקום לגילוי כללי של מסמכים ולעיון בהם בעתו בין כשמדובר במסמכים 'מועילים' ובין כשמדובר במסמכים 'מזיקים'” (פרשת סוויסה, בעמוד 527). באופן כללי, זכאי כל צד לעיין, בפתח ההליך האזרחי, בחומר שעומד לשמש את הצד השני במהלך המשפט. התכלית של כלל זה היא ייעול הדיון ונטרול “הפתעות” בהמשך הדרך, אשר יקשו על הצד השני להציג טיעון ענייני ומסודר ויעכבו את ההגעה לתוצאה נכונה וצודקת. לתכלית זו משנה תוקף מקום בו בעלי הדין אינם שווים מיסודם. כזה הוא המקרה בענייננו, בו מתייצב הנישום מול ראשות שלטונית, שלה סמכויות חקירה עצמאיות, הפוטרות אותה מהצורך להיזקק להליכי הגילוי במסגרת המשפט (בכך אף נבדל המקרה שלפנינו מזה שנדון בפרשת סוויסה, בה בעלי הדין היו גורמים פרטיים).”

25. לא זו אף זאת; המשיב הציע למערערת להחזיר את הדיון לשלב ההשגה שתידון בפני גורם אחר. בתגובתה השיבה המערערת כי היא איננה מקבלת את הצעת המשיב להחזיר את ההליך לשלב ההשגה. לטענתה, על רקע חומרת הפגמים בהליך, הפרת זכותה לקבלת מסמכים והפגיעה בזכות הטיעון שלה, אין לאפשר למשיב “מקצה שיפורים” לצורך תיקון התקלות החמורות. מגמה זו של המערערת לסרב להצעתו הנדיבה של המשיב במטרה לתקן את ההליך, אף סותרת את ההלכה הנוהגת כיום שהינה דוקטרינת הבטלות היחסית. דוקטרינה זו אשר החליפה את דוקטרינת הבטלות המוחלטת מקנה לבית המשפט סמכויות רבות שמגמתן היא ריפוי ההליך ולא בטלותו. כך ניסח את ההלכה כב' השופט י. זמיר:

”מוטב שנבחר מלכתחילה, באופן גלוי ורשמי, במודל הבטלות היחסית. לפי מודל הבטלות המוחלטת, אם קיים ניגוד בין חוק לבין חוק-יסוד, החוק בטל מיסודו, באופן אוטומטי, למפרע מיום שנחקק, גם אם הניגוד לא נתגלה אלא כעבור שנים, לאחר שהכל נהגו על פיו כאילו הוא חוק כשר ותקף. אכן, זהו מודל יפה מבחינה הגיונית. אך את חיי המשפט מעצב בעיקר, לא ההגיון, אלא הנסיון. הנסיון של ארה"ב וקנדה מלמד כי מודל הבטלות המוחלטת, בהיותו נוקשה וחד, הוא מודל בלתי אפשרי, אם מתייחסים אליו בכנות. הוא מערער את הביטחון המשפטי. הוא יכול להרוס את הסדר החברתי. מבחינה מעשית, אי אפשר לחיות עם מודל כזה, יפה ככל שיהיה. ... לעומת זאת, מודל הבטלות היחסית הוא מודל גמיש. הוא מאפשר לבחור, בכל מקרה ומקרה, בתוצאה המתאימה ביותר לנסיבות המקרה, מבטלות מוחלטת ועד תוקף מלא. כיוון שהוא גמיש כל כך, הוא בולע בקרבו, מבחינה מעשית, גם את מודל הבטלות המוחלטת ואת מודל הנפסדות. הוא מאפשר להשתמש בזה או בזה, או לא בזה ולא בזה, לפי הצורך. ... מודל הבטלות היחסית דחק לאחורונה את רגליהם של הבטלות המוחלטת ומודל הנפסדות מתחום דיני המנהל הציבורי. בתחום זה נפסק כי יש להבחין, לצורך החלטה בשאלת התוקף של תקנות והחלטות מינהליות, בין הפגם לבין הסעד. לפי מודל הבטלות המוחלטת, פגם של חוסר סמכות היה גורר סעד של בטלות. ואילו לפי מודל הבטלות היחסית, פגם של חוסר סמכות יכול להוביל לסעד של בטלות, אך

לא בהכרח כך. הכל תלוי בנסיבות המקרה: הצדדים, העיתוי, החומרה, הנפקות, ועוד...” (בג”ץ 6652/96 האגודה לזכויות האזרח נ’ שר הפנים, פ”ד נב(3), 117).

26. בהינתן האמור לעיל בג”ץ המגדר אליו הפנתה המערערת בעתירתה, אינו מייצג את ההלכה הנוהגת כיום, אלא את ההלכה הקודמת שהייתה נהוגה והיא הבטלות המוחלטת. אבהיר את דבריי; בג”ץ המגדר, ניתן בשנת 1977. פסק דין זה נסמך על ע”א 183/69 עיריית פתח תקוה ואח’ נ’ אברהם טחן ממעברת “עמישב”, פ”ד כג(2) 398, ושעיקרו התמצה בדבריו של כב’ השופט חיים כהן שאמר כדלקמן: “... הפגיעה בעיקרי הצדק הטבעי כמוה כחריגה מן הסמכות, ותוצאתה היא שמבטלת את מעשה הרשות מדעיקרא, ואין צורך במעשה ביטול מידי בית המשפט הגבוה לצדק”. אלא שמאז זרמו מים רבים בירדן וההלכה השתנתה מדוקטרינה הדוגלת בפסלות מוחלטת לדוקטרינה הדוגלת בבטלות יחסית. הלכה שהתמצתה בדבריו של כב’ השופט זמיר בבג”ץ 6652/96 האגודה לזכויות האזרח, כאמור לעיל.

27. לא מן המותר להעיר כי בטלות מוחלטת בתחום דיני המיסים יכולה להתקיים הלכה למעשה במצבים אותם התווה החוק. כך לדוגמה, בסעיף 82 לחוק מע”מ נאמר כי החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק בפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה וכן נאמר בסעיף 82(ד) כי “אם לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה”.

28. התוצאה היא שבנסיבות הקיימות, ובהתחשב בכל המקובץ לרבות דוקטרינת ה”בטלות יחסית” שמטרתה ריפוי ההליך ולא בטלותו המוחלטת ומשסירבה המערערת לכל הצעה לריפוי ההליך כפי שהציע המשיב, אני דוחה בזאת את בקשתה לבטל את השומה נושא ערעור זה. יחד עם זאת מצאתי לנכון להיעתר לבקשתה להורות על הארכת המועד להגשת תצהירים בערעור דנא, עד לאחר 60 יום מתאריך קבלת ההחלטה בבקשה זו.

המערערת תישא בשכר טרחת המשיב בסך של 7,500 ש”ח. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתנה היום, כ”ג בניסן תשע”ג (3.4.2013), בהיעדר הצדדים.

(-) שופט