

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4069/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט י' טירקל  
כבוד השופטת א' חיות

המערערת: מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מכס ומע"מ

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בירושלים  
בתיק ע"ש 8122/00 מיום 12.02.03 שניתן על ידי כבוד  
השופט ע' קמא

תאריך הישיבה: ב' בכסלו התשס"ה (15.11.04)

בשם המערערת: עו"ד שולמית שיפר; עו"ד אדוה מרגוליס

בשם המשיב: עו"ד יריב אבן חיים

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

ערעור על החלטותיו ופסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט ע'  
קמא) בתיק ע"ש 8122/00 מיום 12.2.03.

1. המערערת הנה חברה העוסקת במסחר בפסולת מתכות. המשיב סירב להתיר לה ניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות מחמישה ספקים, משסבר כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. לאור זאת הוציא לה שומת תשומות על-פי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) בסכום כולל של 974,326 ₪ עבור השנים 1998-1999.

2. על שומה זו השיגה המערערת (ביום 20.7.00), בטענה כי חשבוניות המס שקיבלה מספקיה הם כדין, וכי עשתה למעלה מן הנדרש לוודא ולאמת את תקינותן. השגתה נדחתה. בנימוקי הדחייה נכתב, כי אחת מהחברות (חברת "אלחוסאם") שסיפקה חשבוניות איננה רשומה כעוסק מורשה. לגבי שאר החברות ("אלרביע", "מעון", "א.ד.ג.ד.", "דורית – שירותים רפואיים"), נכתב כי לא היה קשר עסקי בין המערערת ובין החברות שנחזו כמוציאות את החשבוניות והמערערת לא ביצעה את הבדיקות המינימליות הדרושות, כדי לוודא שמדובר בחשבוניות שהוצאו כדין.

3. משנדחתה ההשגה, הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי. המערערת טענה בערעור כי לא ניתנה לה זכות טיעון בהשגה משלא הוזמנה לדיון בפני המשיב. עוד טענה, כי חשבוניות המס שקיבלה נחזו ככשרות בעיניה, וסבורה הייתה בתום לב שמדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, וכי עשתה ככל אשר לא ידה לוודא שמדובר בחשבוניות כדין, ולכן, אין למנוע ממנה ניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות אלה.

4. בהליכים המקדמיים בפני בית המשפט המחוזי, ניתנו על-ידו שלוש החלטות ביניים. האחת, עניינה בבקשת המערערת לגילוי מסמכים. המערערת ביקשה גילויים של מסמכים הנוגעים לחברת "אלחוסאם", מסמכי שקילת סחורות של חברה בשם "אקסטל" ופרטים הנוגעים להודעות שומה שהוצאו לחברות אחרות. בית המשפט קמא קבע, כי אין לגלות למערערת מסמכים שאינם נוגעים לפעילות הישירה של המערערת, בשל הפגיעה האפשרית בחברות אחרות, בעוד שמסמכים הנוגעים לטענתה בדבר חשבוניות פיקטיביות וכל מסמך אחר היכול להצביע על כך כי המערערת פעלה כדין, יותר גילויים. השנייה, עניינה בבקשת המערערת למנוע מהמשיב להגיש תצהיר מטעמו, אליו מצורפים הודעות נחקרים תחת אזהרה. המערערת טענה כי מדובר בעדויות שמיעה בלתי קבילות. בית המשפט קמא קבע, כי אין מניעה, באופן עקרוני, להגשת תצהיר מטעם המשיב בצירוף

הודעות אלו. כן נקבע, כי בית המשפט יחליט בנפרד ביחס לכל ראייה שתצורף אם יש מניעה לקבלה אם לאו. השלישית, עניינה בבקשת המערערת להגיש שלוש הודעות של יועץ מס בשם נחליאלי, כאשר לטענתה יש בהודעות אלה כדי להעיד על תום ליבה. המשיב התנגד להגשת הודעות אלה, בציינו כי ההודעות לא שימשו בסיס לעריכת שומת המערערת. נקבע, כי המערערת אינה רשאית להגיש הודעות נחליאלי, בהיותן עדויות שמיעה, אך, כך נקבע, רשאית היא לזמנו לעדות. בהתאם להחלטות אלה הוגש חומר הראיות במחלוקת לגופה לבית המשפט קמא.

5. בפסק דינו דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערערת כי לא ניתנה לה זכות טיעון בהשגה. נקבע, כי לא נדרשת נוכחותו הפיזית של המשיג בהליך, שכן די בהגשת השגה ופירוט הנימוקים בכתב. משכך, בחן בית המשפט את טענות המערערת בדבר ניכוי מס תשומות לגופן. בית המשפט קבע, כי המבחן שראוי לאמצו לעניין זה הוא המבחן האובייקטיבי, שלפיו די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה. זאת להבדיל מהמבחן הסובייקטיבי, בו נדרש הנישום להיות מודע בפועל לפסול שנפל בחשבונית. עם זאת, כך נקבע, במקרים חריגים, בהם הוכיח הנישום כי לא התרשל, לא גילה ולא יכול היה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה, ניתן להכיר בניכוי התשומות. צוין, כי גישה זו עולה בקנה אחד עם האמור בפסיקתו של בית משפט זה בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493; להלן – עניין סלע).

6. על-פי מבחן זה וכלל הראיות שהיו בפניו, בחן בית המשפט את החשבוניות שנפסלו על-ידי המשיב, והגיע למסקנה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, וכי המערערת לא עשתה את הנדרש כדי לוודא את אמינותן. נקבע, כי חברת "אלחוסאם" אינה רשומה כעוסק במשרדי המע"מ, ולא הייתה רשאית להוציא חשבוניות מס. לא הוצג בפני המערערת אישור מע"מ על רישום החברה כעוסק מורשה, והמערערת לא עשתה פעולות סבירות כדי לוודא את רישומה של חברת "אלחוסאם" במע"מ. עוד נקבע, כי מנהלה של חברת "אלרביע" לא זיהה את החשבוניות שהוצאו לכאורה מטעמו, והעיד כי אינו עוסק בפסולת מתכת. בית המשפט קבע כי המערערת לא ניסתה לברר את הקשר בין מי שעמו ביצעה את העסקה לבין בעלי המניות של החברה. היא הסתמכה על תזכיר התאגדות, וסברה כי היא עושה עסקים עם בעלי מניות שלא ראתה אותם מעולם. המערערת נמנעה מלברר את פרטי החברה ברשם החברות ולא דרשה יפוי כוח מ"נציגי" החברה עמם ביצעה את ההתקשרות. כאשר לחשבוניות החברה השלישית, חברת "מעון", העיד מנהלה כי אינו עוסק בפסולת מתכות וכי החשבוניות הנחזות להיות שלו אינן שלו כלל ועיקר, ואף

אינן דומות להן. צוין, כי המערערת לא עשתה ניסיון ליצור קשר עם מנהל החברה ולא ביררה זהותה אצל הרשויות המוסמכות. כן צוין, כי המערערת לא ביקשה ייפוי כוח ממי שסחרה עמו, שיצביע על קשר עם החברה המופיעה על גבי החשבונית. לגבי חברת "א.ד.ג.ד.", נתברר כי החשבוניות לא הוצאו על-ידי החברה הנחזית על החשבוניות. בעליה ומנהלה של החברה לא זיהה את החשבוניות כשלו, והעיד כי אינו מכיר את מנהל המערערת או את המערערת. כן טען כי לא נתן ייפוי כוח לאדם אחר להוציא חשבוניות מטעם החברה. נקבע כי החשבוניות שהוצאו על-ידי חברת "א.ד.ג.ד.", הוצאו על-ידי מי שאינו רשאי להוציאן. אשר לחברת "דורית – שירותים רפואיים", נקבע כי החשבוניות לא דווחו למע"מ על-ידי חברת דורית, ולא הוצאו על-ידי מי שמורשה לתיתן. לאור כל זאת נקבע, כי החשבוניות שהוצאו למערער אינן חשבוניות כדין, וכי המערערת לא נכנסה לחריג של המבחן האובייקטיבי. על כן, דחה בית המשפט את ערעורה. מכאן הערעור בפנינו הן על החלטות הביניים והן על פסק הדין של בית המשפט המחוזי.

הטענות בערעור

7. המערערת חוזרת על טענותיה בכל האמור להחלטות הביניים שקיבל בית המשפט המחוזי. בנוגע להחלטה הראשונה, נטען כי היה מקום לגלות את כל המסמכים. אשר להחלטה השנייה, לפיה אישר בית המשפט הגשת תצהיר מטעם המשיב בצירוף הודעות שונות, טוענת המערערת, כי הדבר הביא לקבלת עדויות שמיעה מטעם המשיב. לבסוף, המערערת טוענת נגד ההחלטה השלישית, בעניין אי קבלת הודעות נחליאלי, כי הודעות אלה רלבנטיות להוכחת תום ליבה והיה על בית המשפט לקבלן.

8. כמו כן, המערערת טוענת שלוש טענות מרכזיות כנגד פסק הדין. ראשית, כי היה על המשיב לזמנה באופן פיזי לדיון בהשגה, על מנת שתוכל להשמיע דבריה. זאת במיוחד משום שהמחליט בהשגה שמע את עורך השומה ואת חוקרי המשיב. שנית, כי היה על בית המשפט קמא לנקוט מבחן סובייקטיבי בקביעה האם החשבוניות היו כדין, שכן המבחן אומץ בפסיקה של מספר בתי משפט מחוזיים, ואילו בעניין סלע הובעה תמיכה במבחן האובייקטיבי במסגרת אמרת אגב בלבד. נטען כי על-פי מבחן זה החשבוניות הוצאו כדין. שלישית, לחילופין, כי גם אם יאומץ מבחן אובייקטיבי, הרי שהיא נכנסת לגדר החריג, שכן, כך נטען, מחומר הראיות עולה כי היא עשתה את הנדרש ממנה.

9. המשיב, מצדו, מבקש לדחות את הערעור בהסתמכו על קביעותיו של בית המשפט המחוזי. לעניין החלטות הביניים שקיבל בית משפט קמא, נטען כי סירובו של בית משפט קמא לגלות מקצת מהמסמכים הנו מוצדק. המערערת לא הצביעה על רלבנטיות בגילוי מסמכים אלה לעניין הוכחת היות החשבוניות כדין. זאת ועוד, כך נטען, אין לקבל את הטענה הגורפת של המערערת לחשיפת כל המסמכים הנוגעים לספקיה, שכן הדבר מנוגד להוראת הסודיות בסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף. אשר להחלטה השנייה, נטען כי לפי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו – 1976 (להלן - תקנות מס ערך מוסף), ניתן להתבסס על ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי, ובכללן עדויות שמיעה, ולכן, כך נטען, רשאי היה בית המשפט לקבל את ההודעות שנגבו בחקירה, ללא חקירת מוסרי ההודעות, ואילו המערערת הייתה רשאית לזמן לעדות כל אחד ממוסרי ההודעות. בנוגע להחלטה השלישית, המשיב טען כי צדק בית המשפט קמא משלא אישר לצרף את הודעותיו של נחליאלי, משום שאלה לא היוו בסיס להוצאת השומה על-פי מיטב השפיטה.

10. לגופו של פסק הדין, המשיב טוען כי לא נפל פגם בזכות הטיעון שניתנה למערערת, שכן כבר נקבע כי בהליכי השגה לא נדרשת נוכחות פיזית של המשיג. עוד טען המשיב, כי המבחן שראוי לאמץ לעניין קביעה האם החשבונית הוצאה כדין הוא המבחן האובייקטיבי שנקבע בעניין סלע. לחילופין, גם אם יוחלט כי המבחן הסובייקטיבי הוא שיחול, הרי שאין המערערת נכנסת בגדרו, לאור הראיות הרבות המצביעות על כך שהמערערת ידעה שהחשבוניות פיקטיביות. לבסוף טען המשיב, כי אין המערערת נכנסת לחריג של המבחן האובייקטיבי, כפי שנקבע על-ידי בית משפט קמא, ואין להתערב בממצאים העובדתיים שנקבעו על-ידי בית המשפט קמא.

גילוי מסמכים

11. הכלל הבסיסי הוא כלל הגילוי. כלל זה חל גם בדיני המס ואצל רשויות המס. רשות מס, כמו כל רשות מנהלית אחרת, נדרשת לגלות לנישום את הבסיס להחלטתה המנהלית. אכן, זכותו של הנישום לעיין במסמכי הרשות המנהלית ששימשו אותה בעניינו. על זכות זו עמדתי לאחרונה בהרחבה ברע"א 291/99 T.J.T. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221; להלן – פרשת T.J.T.). קבעתי, כי זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המנהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו,

היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי, ונגזרת מזכות הטיעון ומחובת השקיפות של המינהל. ציינתי, כי:

”במצב כזה, זכותו של הפרט לדעת את הבסיס לאותה החלטה. רק ידיעה כזו תבטיח, שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית, הממצה את זכותו של המשיג לטעון את טענותיו ולתקוף באופן ישיר את המידע ששימש נגדו... זכות העיון מהווה גם אמצעי ביקורת על הרשות, שנדרשת לבסס את החלטותיה כראוי, בחומר ראיות סביר ומשכנע. לו הותר לרשות לקבל החלטות, הפוגעות באינטרסים של פרטים, מבלי לחשוף את הבסיס להן, היה גובר החשש מפני שרירות. בכך מצטרפת זכות העיון לחובת ההנמקה, כהיבט נוסף של עקרון שקיפות המינהל” (שס, בעמוד 233-232).

12. עם זאת, זכות העיון אינה זכות מוחלטת. הרשות רשאית לסרב למסור חומר מסוים, אך זאת רק אם ביססה סירובה בנימוקים סבירים ומשכנעים, כגון פגיעה בזכויות גוברות של פרט אחר. אכן, ישנן נסיבות בהן המנהל מוסמך שלא למסור חומר, מקום שחשיפתו בפני הנישום תפגע באינטרסים גוברים (שס, בעמוד 233). בפרשת T.J.T קבענו כי הנחת המוצא היא שחל כלל הגילוי, לפיו על המנהל מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו, טרם שתיתן החלטה בהשגה. עם זאת, אין פירושו של דבר כי כל המידע המצוי בידי המנהל יועמד לשימוש הנישום. המנהל צריך למסור את חומר החקירה ששימש אותו לפסילת השומה שערך הנישום, ולעריכת השומה על-פי מיטב השפיטה. יחד עם זאת, מקום בו סבור המנהל כי בחומר החקירה מצוי פרט, שחשיפתו אסורה מטעם מוצדק, רשאי הוא שלא למסור את החומר.

13. הצדקה כזו יכולה למצוא לה עיגון בהוראת הסודיות אשר בסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף, המורה כי:

”(א) לא יגלה אדם ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע חוק זה, אלא אם -  
(2) נדרש לגלותה בהליך משפטי על פי חוק זה”.

הטעם שביסוד דרישת הסודיות בסעיף 142(א) הנו כפול: הן לטובת הנישום והן לטובת המדינה. לטובת הנישום - כדי למנוע חשש שמסירת פרטים בדבר עסקיו והכנסתו לשלטונות המס יגיעו לידיעתו של אחר; לטובת המדינה - לאפשר לשלטונות המס להגיע לגביית מס אמת על-ידי קבלת מידע מגורמים אחרים, אשר יאותו לכך אם זהותם תישאר חסויה וללא חשש כי המידע יגיע למקור אחר (בג”ץ 174/83 שכנר נ’ שר האוצר, פ”ד לז(3) 225, 230; בג”ץ 527/82 שן נ’ שר האוצר, פ”ד לח(3) 76, 78). מקום שבו

מתקיימת תכלית הוראת הסודיות, נדרש המנהל לאזן בינה ובין חובת הגילוי. ייתכן כי באיזון זה תגבר חובת הסודיות על חובת הגילוי. אם כן, "הוראות הסודיות אינן משנות את הכלל בדבר גילוי. הן אך מצדיקות סודיות אם מתקיימת תכלית הוראת הסודיות, ותכלית זו גוברת על תכליות אחרות" (פרשת T.N.T. בעמ' 234). במצב כזה, על המנהל לתת החלטה נקודתית, עניינית ומנומקת שתסביר את הסודיות. מובן ששיקול הדעת של המנהל יהיה נתון לביקורת שיפוטית.

14. בהחלטה נשוא הערעור, הורה בית המשפט שלא לחשוף מסמכים ספציפיים הקשורים לחברת "אלחוסאם". נראה לי, כי מידע שכזה פוגע בפרטיות ובסודות המסחריים של הנישום האחר, שהגנה עליהם היא בבסיס תכליתה של חובת הסודיות; אין חולק כי בענייננו לא ניתן להסוות את המידע באופן שלא יפגע בפרטיות "אלחוסאם" (השוו: עמ"ה 7051/03 קלצקין נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים יח/6 (2004)). מידת חיוניותם של המסמכים האלה, ומסמכים נוספים שנדרשו, לביסוס טענות המערערת איננה ברורה. בנסיבות אלה, אינני רואה מקום להתערב בהחלטתו זו של בית המשפט קמא, אשר מאזנת כראוי בין השיקולים, כפי שהתווינו אותם בפרשת T.N.T.

עדויות שמיעה

15. כזכור, המערערת ערערה על החלטת בית המשפט לפיה המשיב יצרף תצהיר לתמיכה בשומתו. היא טענה, כי לתצהיר צורפו הודעות שהן בגדר עדויות שמיעה בלתי קבילות. כן טענה, כי לתצהיר צורפו הודעות נחקרים שנגבו תחת אזהרה. כך, לא יהיה באפשרותה לחוקרם, ויש בכך משום פגיעה בזכותה לבצע חקירה נגדית.

16. תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף קובעת:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס 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".

תקנה 10א מתירה הבאת ראיה בערעור מע"מ, גם אם מדובר בראיה שאיננה קבילה בהליך אזרחי, ובכלל זאת קבלתן של עדויות שמיעה והודעות מי שלא התייצב לחקירה בבית המשפט (ראו: ע"א 5330/98 נעימה נ' ממונה אזורי מ"ק ומע"מ חיפה, פ"ד נו(2) 337,

341-342). על תקנה זו נמתחה ביקורת (ראו: א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שלישית, 2003) 874-875; להלן – נמדר; מ' ליפשיץ א' רובינשטיין, השימוש בראיות בלתי קבילות בהליך של ערעור מס, מיסים ט/1 א-15). כן נעשה ניסיון לתקוף את חוקיותה, אך הוא נכשל (ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 252 (להלן – פרשת בן שלמה)).

17. על-פי תקנה זו, צדק בית המשפט כאשר התיר קבלתן של עדויות שמיעה. שכן, במקרה דנן הסתמך המשיב על החקירות שביצע במטרה לבסס את שומתו, ורשאי היה בית המשפט לקבלן כדי להעריך האם השומה בוצעה לפי מיטב השפיטה. אשר לטענת המערערת כי לא נתאפשרה חקירת הנחקרים, הרי שהמערערת יכולה לזמן את הנחקרים למתן עדות. יוער, כי אכן חלק ממוסרי ההודעות נחקרו במשפט, והעדים שזומנו להעיד נמצאו מהימנים. ברי כי יש להפריד זאת מהמשקל שיינתן לכל ראיה וראיה, כפי שיעריך אותה בית המשפט (פרשת בן שלמה, בעמוד 256).

18. כזכור, בית המשפט קמא דחה את בקשת המערערת לצרף הודעות יועץ המס, נחליאלי, בהיותן עדויות שמיעה, ועל כך היא מערערת. דין הערעור בעניין זה להידחות אף הוא. שכן, אין מחלוקת כי מדובר בהודעות שלא היו לנגד עיניו של המשיב, והשומה שהוצאה לא נסמכה עליהן. זאת ועוד, אף המערערת לא התבססה על הודעות אלה בהגישה את דו"חותיה למשיב. לכן, על הודעות אלה לא חלה תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף, אלא, מדובר בעדות שמיעה רגילה, עליה חלים דיני עדות השמיעה הרגילים, לפי דיני הראיות. זאת ועוד, בית המשפט התיר למערערת לזמן את נחליאלי למתן עדות. לכאורה, מה היה יותר פשוט מלזמנו ולחוקרו אודות ההודעות שמסר. המערערת, מסיבותיה שלה, בחרה שלא לעשות כן, ואין לה להלין אלא על עצמה בעניין זה.

זכות טיעון בהליכי השגה בפני רשויות המס

19. כזכור, המערערת מלינה על כך שהשגתה הוכרעה בלא שזומנה באופן פיזי להשתתף בהליך ההשגה. אכן, כלל יסוד בשיטתנו המשפטית מורה כי רשות מינהלית תימנע מהחלטה בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו (בג"ץ 7805/00 אלוני נ' מבקרת עיריית ירושלים, פ"ד נז(4) 577; בג"ץ 3379/03 מוסטקי נ' פרקליטות המדינה, פ"ד נח(3) 865). יחד עם זאת, חובת השימוע יכול שתהיה מוגשמת במספר רב של אופנים. יש שמדובר בשימוע בעל-פה בנוכחות



שני הצדדים או בשמיעת הצדדים בנפרד; יש שמדובר בשימוע בכתב (בג"ץ 161/84 חברת ווינדמיל הוטל נ' שר הפנים, פ"ד מב(1) 793, 796; בג"ץ 4706/02 סלאח נ' שר הפנים, פ"ד נו(5), 695, 705); ויש אף מקרים מיוחדים שמדובר בשימוע לאחר קבלת ההחלטה (בג"ץ 549/75 חברת סרטי נח נ' המועצה לבקורת סרטים, פ"ד ל(1) 757, 761; מ' כהן "זכות טיעון לאחר מעשה", משפט וממשל ד (תשנ"ז) 95).

20. סעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף קובע:

"החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים".

נמצא, כי זכות הטיעון מוגשמת הלכה למעשה בהליך ההשגה, אלא שזו נעשית בכתב. בכך אין פסול כשלעצמו. בית משפט זה כבר פסק כי:

"בחוק מס ערך מוסף אין הוראות בדבר שמיעה בפני המנהל וחובתו של המנהל אינה אלא לדון בהשגה ולהחליט בה. דיון זה אינו חייב להתנהל בנוכחות המשיג ואף לא על פי טיעונים בעל פה. כדי שהמערער לא יהא מקופח בהבאת ראיות - נקבע שבהליכי הערעור יהא המערער רשאי להביא ראיות ובית המשפט בערעור אכן קובע ממצאים עובדתיים על פי ראיות שהובאו בפניו על ידי שני הצדדים" (ע"א 428/82 אל-דין נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מא(3) 339, 341).

הלכה זו נשנתה בע"א 734/86 מנהל מס ערך מוסף נ' שהינו, פ"ד מג(3), 566, 571, וראו גם י' פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף (2001) 497.

21. אמנם, המחליט בהשגה שמע בעל פה את עורך השומה ואת החוקרים שטיפלו בה. אך, אין בכך כדי להוביל בהכרח למסקנה שיש לשמוע בעל פה גם את המערער משביקשה זאת. שכן, הליך ההשגה איננו הליך אדברסרי, מעין שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד שלישי שמכריע ביניהם. אלא, הליך ההשגה הוא הליך מנהלי שבו בוחנת הרשות המנהלית בשנית את החלטתה. הוא נועד ל"לבן את המחלוקת שבין החייב במס לשלטונות במסגרת פנימית לפני שמוציאים אותה להכרעה חיצונית של בית המשפט" (א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שנייה, בעמ' 770). בהליך זה ניצב הנישום בפני רשות המס וזו בוחנת בשנית את החלטתה המנהלית. שמיעת עורך השומה והחוקרים בהליך ההשגה, איננה, איפוא, שמיעה של

"צד אחר" אחד בלבד שיש בה הפרה של השוויון בין בעלי הדין, משום שאין הנשמעים בבחינת "צד אחר". אלא, הם חלק מהרשות המנהלית אשר בוחנת בשנית את החלטתה. על בחינה מחודשת זו חלים כמוכן כללי המשפט המנהלי. יש לקיים, בין היתר, הליך השגה מבוסס עובדתית, סביר, הוגן, מנומק. אכן, יש להעניק זכות טיעון סבירה והוגנת. על פי רוב, מתמלאת חובה זו במתן זכות טיעון בכתב כפי שמורה סעיף 82 לחוק. אך, ייתכנו מקרים חריגים שבהם יש צורך במתן זכות טיעון בעל פה כדי להגשים את תכלית ההשגה וכדי להגשים את חובות הרשות המנהלית ובכללן חובת ההגינות. עמד על כך השופט י' זמיר באומרו:

"בנסיבות מסוימות, חובת ההגינות עשויה לחייב את הרשות לקיים שימוע בעל-פה; ויש גם נסיבות בהן הרשות תידרש אפילו לאפשר לאזרח לחקור בפניה עדים. כפי שאמר השופט זוסמן בבג"ץ 335/68 המועצה הישראלית לצרכנות נ' יו"ר ועדת החקירה לעניין מתן שירות גז, פ"ד כג(1) 324, 334: "לא ניתן לקבוע כלל אחד על-פיו חייבת הרשות לכלכל צעדיה בכל ענין וענין, זולת זה שעליה להתייחס לאזרח יחס הוגן (fairness). מהי מידת ההגינות הראויה, תלוי בנסיבות הענין" (בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר-אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289, 322. ראו גם: י' זמיר, הסמכות המנהלית, 793-832).

הבחינה היא בחינה נסיבתית ממקרה למקרה. בנסיבות המקרה שבפנינו איננו מוצאים מקום להתערב בהחלטת המשיב להסתפק בשימוע בכתב למערערת בהשגתה. על כן, המשיב לא הפר חובה מחובותיו כרשות מנהלית. מעבר לחובה, מובן כי רצוי שיתקיים שימוע ככל האפשר כפי שאף המשיב עצמו מנחה בהנחיותיו הפנימיות (הנחיה 67.137 בהנחיות מע"מ בענייני שומות וערעורים, כפי שמובאת אצל י' שפט, מס ערך מוסף: נוהלי מע"מ (מהדורה שנייה)). נמצא, כי דין טענת המערערת בדבר אי מתן זכות טיעון להידחות.

חשובניות שהוצאו כדין

22. סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף קובע:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."

סעיף 38(א) מגלם את העיקרון הבסיסי המתיר ניכוי בגין תשומות שהוציא העוסק. המס אותו מנכה העוסק הוא מס תשומות, כפי שזה מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף. בין היתר מדובר על תשומות בגין מכירת נכסים לעוסק ל"צורכי העסק או לשימוש בעסקו" (ראו גם נמטר, בעמוד 576). סעיף 38(א) מתיר לעוסק לנכות את מס התשומות ה"כלול בחשבונית שהוצאה לו [לעוסק] כדין". המחלוקת בפנינו נעוצה בפרשנות ביטוי זה. מהי אפוא "חשבונית שהוצאה כדין". ראשית, על החשבונית למלא אחר מספר דרישות טכניות. עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף; וראו גם א' גרובר, "חשבוניות מס פיקטיביות – אי הבהירות בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: ההיבט הפלילי והאזרחי", מיסים 2/ז (א-10). כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף, בהתאמה). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. השאלה היא, האם המבחן לקיומה של "חשבונית כדין" הוא מבחן סובייקטיבי, כפי שטוענת המערערת, או אובייקטיבי, כפי שטוען המשיב וכפי שנקבע בפסק דינו של בית משפט קמא.

23. בעניין סלע נקבע, כי המבחן אותו ראוי לנקוט בשאלה זו הוא המבחן האובייקטיבי. המערערת טוענת כי הדברים שנאמרו בעניין סלע היו במסגרת אמרת אגב, שכן ממילא הוכח שם כי הנישום היה מודע בפועל לפגמים שנפלו בחשבוניות. המערערת מבקשת לאמץ את המבחן הסובייקטיבי דווקא לצורך בחינת "חשבונית שהוצאה כדין". אולם, גם אם יוחלט להחיל את המבחן האובייקטיבי, מוסיפה המערערת, לחילופין, כי היא נכנסת לפתחו של החריג, שכן, כך נטען, היא לא יכלה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבוניות אינו רשאי להוציאה ועשתה ככל שביכולתה לוודא את תקינות החשבוניות.

24. פסק הדין בעניין סלע קבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הנו מבחן אובייקטיבי. לדעתה של השופטת ביניש הצטרף השופט מ' אילן, בעוד שהשופט ת' אור השאיר סוגיה זו בצריך עיון "על-אף כוחם המשכנע של הנימוקים והמסקנות" בכל האמור למבחן האובייקטיבי. אכן, הדברים שנאמרו שם נאמרו למעלה מן הצורך, אך מטרתם הייתה להציג השקפה בנושא "השב ועולה בבתי המשפט המחוזיים שגישותיהם בעניין זה אינן אחידות" (עניין סלע, בעמוד 512; וראו גם ח' כהן אוביטר ז"ל והגינות לא"ט, משפטים לא 415 (2000)). ראוי אפוא להסיר את העננה לה טוענת המערערת ולקבוע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשומות הוא המבחן האובייקטיבי (ראו גם נמטר, בעמוד 602). אכן, אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף,

ולהביא להפחתת מס, ואף נטילת מס מקופת המדינה. שיטת הטלת מס ערך מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצרן ומסתיימת בצרכן. העיקרון הבסיסי הוא כי כל יצרן בשרשרת הייצור יחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר (נמדד, בעמוד 575). במכירת המוצר משלם העוסק מס עסקאות. ממס זה הוא מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו – זוהי אפוא משמעותו של ניכוי מס תשומות. תשלום מס עסקאות מחד, וניכוי מס תשומות מאידך, מביא לתוצאה לפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם להפרש בין מחיר עסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומותיו ששימשו בעסקאות אלה (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף - חיפה נ' אבי צמיגים, פ"ד נח(3) 817). תהליך זה ממחיש את עקרון ההקבלה העומד בבסיס מס ערך מוסף. עקרון ההקבלה פירושו הקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות, אשר לפיו היצרן רשאי לנכות מס תשומות רק אם השתמש באותן תשומות בעסקה החייבת במס (א' נמדד, דיני מיסים [מיסים עקיפים] 32 (1994); ע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נב(1) 449, 456). התרת ניכוי מס תשומות על בסיס מבחן סובייקטיבי יכולה לגרום לניכוי מס תשומות, על אף שלא שולם מס זה, בתור מס עסקאות, לרשויות המס. ניכוי זה עומד בניגוד לעקרון הטלת המס על הערך המוסף. הוא פותח פתח לרמאויות. נטרול הכשל הזה, באופן פשוט ויעיל, נמצא בידי הנישומים. ולכן, המבחן הראוי לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי. לא כל שכן, בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של "חשבוניות פיקטיביות", ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה בצורה חזקה למדי. עמדה על כך השופטת ביניש בציינה:

"למעשה, המחלוקת היא מי יישא בסיכון של טעות או מרמה זו - הנישום, שאינו מעורב בתהליך בגינו לא הגיע המס לשלטונות המע"מ, או שמא המדינה, שאף לה אין יד ורגל בטעות או המרמה הנטענים. עמדתי היא כי חיוב המדינה בניכוי מס תשומות, כאשר המע"מ בגין העיסקה שביסוד הניכוי לא שולם כלל לשלטונות המע"מ, אינו מתיישב עם תכלית החקיקה ועקרון ההקבלה האמור, המהווה אחד מאבני היסוד של שיטת מס המע"מ. אין להטיל חיוב כאמור, שכן משמעו הטלת חיוב כספי על המדינה, שיסודו באמונה סובייקטיבית של הנישום כי החשבונית הוצאה כדין. גישה זו יש בה כדי לבטא מדיניות המטילה על הנישום את החובה לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים המוציאים להם חשבונית. מדיניות זו ראוייה היא, בהתחשב בכך שבידי מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבונית היא "כדין". הכרה בטענות הנוגעות לידיעתו של העוסק כמוה כתמריץ שלילי להקפדה על תקינות הליכי הגבייה, ועידוד לפריחת תעשיית

החשבוניות הפיקטיביות" (עניין סלע, בעמוד 513-514).

25. אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע, בעמוד 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות כדין.

26. האם החשבוניות נשוא המחלוקת הוצאו כדין לאור המבחן האובייקטיבי? על פי ממצאיו העובדתיים של בית המשפט המחוזי, אין ספק כי בענייננו מדובר בחשבוניות פיקטיביות. במקרה של חשבוניות "אלחוסאם", הרי שהחברה אינה רשומה במע"מ ואינה "עוסק מורשה" (כמשמעו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף) אשר רק הוא רשאי להוציא חשבונית מס (סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף). אשר ליתר החשבוניות, הרי שהן הוצאו על-ידי אנשים שלא היו מוסמכים להוציאן, ואף המנהלים שהעידו מטעם החברות לא הצליחו לזהות את החשבוניות שמסרה המערערת כחשבוניות שהם מוציאים ברגיל. זאת ועוד, מנהלי החברות העידו גם כי אינם מכירים את מנהל המערערת כלל. כך שביסוד החשבוניות האמורות לא עומדת עסקה אמיתית בין צדדים אמיתיים לעסקה, ולכן, הן הוצאו שלא כדין.

27. האם המערערת נכנסת לגדרי החריג של המבחן האובייקטיבי במקרה דנא? סבורני, כי התשובה על כך היא בשלילה. כפי שנקבע על-ידי בית המשפט המחוזי, המערערת לא נקטה אמצעים סבירים כדי לוודא את תקינות החשבוניות. כך, נמנעה מלברר אודות החברות עמן סחרה אצל הרשויות המוסמכות, לא דרשה הצגתם של מסמכים רלבנטיים, כגון יפוי כוח, אשר יכלו לקשור בין האדם מולו פעלו לבין החברה אותה התיימר לייצג. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי המערערת יכולה ליהנות מהחריג אליו היא מבקשת להיכנס. היא ניסתה לחלוק על ממצאיו העובדתיים של בית המשפט המחוזי בדבר האמצעים שנקטה או יכלה לנקוט. אולם, אין בידינו להתערב בממצאים אלה, משאין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בממצאים עובדתיים של הערכאה הדיונית, אלא במקרים

חריגים, שאין המקרה הזה נמנה עליהם (ראו ע"א 583/93 מדינת ישראל נ' טחנת קמח שלום, פ"ד נ(4) 536, 545; ע"א 6315/98 שעת נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(3) 645; ע"א 7877/02 זיאד נ' חברת החשמל מזרח ירושלים, פ"ד נח(2) 279, 283).

לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 20,000 ₪.

ה נ ש י א

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' טירקל:

אני מסכים עם חוות דעתו של חברי הנכבד, הנשיא א' ברק, ולכך שיש לדחות את ערעורה של המערערת. עם זאת, רואה אני חובה לעצמי להוסיף שתי הערות שיהיה בהן, אולי, כדי לתקן דברים בעתיד.

1. בדיון בבית המשפט המחוזי התיר בית המשפט למשיב לצרף תצהיר לתמיכה בשומתו, שאליו צורפו הודעות שהן בגדר עדות שמיעה בלתי קבילה. לעומת זאת, דחה את בקשתה של המערערת לצרף הודעות של יועץ מס מטעמה מן הטעם שהן בגדר עדות שמיעה בלתי קבילה. את ההודעות שהגיש המשיב קיבל בית המשפט מכוח תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס 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".

אכן, בית המשפט היה רשאי לנהוג כך מן הטעם שעל ההודעות שהגיש המשיב חלה תקנה 10א הנזכרת, המתירה לבית המשפט לקבל ראיה בלתי קבילה, שאינה חלה

על ההודעות שביקשה המערערת להגיש, שעליהן חלים דיני עדות השמיעה הרגילים. אף על פי כן סבורני שבית המשפט היה מיטיב לעשות אילו קיבל את ההודעות שביקשה המערערת להגיש, כדי להסיר כל חשש – ולמצער, מראית עין – של פגיעה בשיוויון בין בעלי הדין; קל וחומר, אחרי שהחליט כי המערערת רשאית לזמן את יועץ המס לעדות. פגם זה אינו פוסל את ההליך אולם מוטב לו להליך שלא יוכתם בכגון דא.

2. אי שיוויון בין בעלי הדין, שאף לו יש יסוד בדין היה בענין זכות הטיעון בעל פה של המערערת, שלא ניתן לה לממש אותה בדיון בהשגה לפני המשיב. אני מסכים עם חברי הנשיא כי חובת השימוע יכול שתמומש על דרך של שימוע בכתב (ראו, בין היתר, בג"ץ 161/84 חברת ווינדמיל הוטל נ' שר הפנים, פ"ד מב(1) 793, 796; בג"ץ 4706/02 סלאח נ' שר הפנים, פ"ד נו(5) 695, 705), לרבות בדרך של הגשת השגה מנומקת בכתב לפי סעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (ראו, ע"א 428/82 אל-דין נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מא(3) 339, 341 שציטט חברי הנשיא בחוות דעתו). עם זאת – ותוך אימוץ דבריו ש"ש לקיים, בין היתר, הליך השגה מבוסס עובדתית, סביר הוגן, מנומק" – נראה לי שעל המשיב, או המחליט מטעמו, לשקול בכובד ראש בקשה של נישום להיות נוכח בדיון, שבו נשמעים דבריהם של מי שערך את השומה והחוקרים מטעם המשיב; ובהעדר טעמים טובים לדחיית הבקשה, להעתר לה. חוששני שלא כך היה בפרשה הנדונה.

אוסף לענין זכות הטיעון כי בעיני נפגם השיוויון בין בעלי דין כאשר אחד מהם שוטח את טענותיו בפני המחליט בעל פה ואילו יריבו שוטח את טענותיו בכתב. משל למה הדבר דומה? לשני בעלי דין שהגישו סיכומי טענות בכתב, אולם רק אחד מהם הוזמן להשלמת טיעון בעל פה. לא ייעשה כן, ואפילו דברים אמורים בהשגה בפני רשות מנהלית ולא בהליך המתקיים בבית משפט. אין צריך לומר כי אינו דומה מי שניתנה לו הזדמנות להסביר בעל פה ובמו פיו דברים שכתב, ולהגיב על שאלותיו וספקותיו של המחליט, למי שטיעונו "מדברים" מתוך הכתובים בלבד (השוו לדברי ברע"א 6810/97 בן שושן נ' בן שושן, פ"ד נא(5) 375). על כך נאמר במקורותינו "שמע בין אחיכם ושפטתם צדק" (דברים א, טז); ופירש רש"י "כשיהיו שניהם יחד שמעו דבריהם, ולא תשמעו דברי זה בלא זה" (סנהדרין ז, ב. וראו גם תשובות הגאונים-קובץ שערי צדק חלק ד, שער ב, סימן לח; שו"ת משפטי עוזיאל כרך ד, חו"מ סימן ט). לא זאת בלבד, אלא שמסופקני אם יש בזכות הערעור על החלטה בהשגה כדי "לחסן" החלטה כזאת מפני ביטול (השוו, עת"מ (ירושלים) 1006/02 אורי אמסלי נ' פקיד רישוי לכלי ירייה ואח', תק-מח 2003(1) 5227; ע"א 428/82 הנ"ל; בג"ץ 4914/94 יעקב

טרנר נ' מבקרת המדינה ואח', פ"ד מט(3) 771; י' זמיר, הסמכות המינהלית (תשנ"ו), כרך ב' (811).

דחיית בקשה של נישום להישמע בעל פה, בלי לשקול אותה כראוי, עלולה, לדעתי, לעלות כדי פגם המצדיק – במקרים הראויים לכך - את ביטולה של ההחלטה בהשגה. אולם, בפרשה הנדונה ולאור נסיבותיה המיוחדות, שעליהן עמד בית המשפט המחוזי בפירוט בפסק דינו, סבורני שאין לעשות כן כאן. עם זאת, ייטיב המשיב לעשות אם ישווה לנגד עיניו הערות אלה וינהג על פיהן בעתיד.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, י"ד באדר א' התשס"ה (23.2.2005).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א