



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10071/16

לפני: כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט ד' מינץ

המערער: מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3

נגד

המשיבה: טי.גי.די הובלות בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
מיום 04.08.2016 בע"מ 1187/07 ובע"מ 1188/07

בשם המערער: עו"ד טליה נעים

בשם המשיבה: עו"ד טלי ירון-אלדר; עו"ד רני שורץ

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ע"מ 1187/07, ע"מ 1188/07, כבוד השופטת ד' קרת-מאיר), בגדרו התקבל באופן חלקי ערעור המשיבה על שומת מס תשומות שהוצאה לה על ידי המערער.

הפרשה עסקה בחשבוניות שנקבע כי הוצאו למשיבה שלא כדין, מאחר שהתייחסו באופן מעורב לעסקאות אמיתיות של רכישת דלקים, ולעסקאות סיבוביות שמטרתם השגת מימון בתנאים נוחים. דהיינו, לא מדובר בחשבוניות בגין עסקאות שכלל לא בוצעו, אלא בחשבוניות שלא ציינו את מהות העסקה האמיתית. השאלה שהתעוררה, הרלוונטית לערעור זה, הינה האם רשאית המשיבה לנכות מס תשומות בגין העסקאות האמיתיות שבוצעו, או שמא העובדה שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין שוללת לחלוטין את האפשרות לנכות מס תשומות על בסיס אותן חשבוניות. יצוין

כי הסוגיה התעוררה במסגרת חשיפת פרשה מורכבת יותר של עסקאות פיקטיביות שנוהלו על ידי ארגון פשיעה, כאשר כנגד המשיבה לא הוגש כתב אישום המייחס לה ביצוע עבירות.

בית משפט קמא קבע כי אף שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, הן מתייחסות גם לעסקאות רכישת דלקים שבוצעו בפועל, ועל כן יש לאפשר למשיבה לנכות את מס התשומות המיוחס לרכישת הדלקים.

המערער טוען כי חשבוניות המס לא הוצאו כדין, ועל כן לא ניתן לנכות כלל מס תשומות ביחס לאותן חשבוניות לפי הוראות סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975. המערער עמד על הצורך בשמירה על פשטותו ויעילותו של מנגנון מס ערך מוסף, והדגיש את תופעת החשבוניות הפיקטיביות כמכת מדינה. מנגד טוענת המשיבה כי פסיקת בית משפט קמא תואמת את העיקרון של גביית מס אמת, ומתיישבת עם הפסיקה בעניין מ.א.ל.ר.ז. בה נקבע שבמקרים מסוימים יוכל עוסק לנכות מס תשומות, גם כאשר מדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, נט (5) 836, 851 (2005) (להלן: מ.א.ל.ר.ז.)). המשיבה הדגישה את העובדה שהעסקאות מושא הערעור הינן עסקאות אמיתיות, ולא פיקטיביות, אשר שולם בגינן מס תשומות, ועל כן תוצאה לפיה היא לא תוכל לנכות מס זה אינה צודקת.

דיון והכרעה

2. דעתי היא כי דין הערעור להתקבל. פיצול חשבונית מס שהוצאה שלא כדין, וניכוי מס תשומות בגינה, מעורר קושי בשני מישורים – לשון החוק, והמדיניות הרצויה. במישור הראשון, נראה כי לשון החוק אינה מאפשרת לנכות מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין. לשונו של סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף ברורה היא, וקובעת שניכוי מס תשומות יותר רק אם החשבונית הוצאה כדין:

38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך.

חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל. כאמור, בית משפט קמא קבע בעצמו שהחשבוניות אינן משקפות את העסקאות המפורטות בהן – ועל כן הן הוצאו שלא כדין (בעמ' 42 לפסק-הדין). אכן בענייננו לא מדובר בחשבוניות פיקטיביות לגבי עסקאות שלא התרחשו, אלא בחשבוניות שלא משקפות את העסקאות שפורטו בהן. דהיינו הפיקטיביות שבחשבוניות הינה לגבי מהות העסקה. ברם אין בכך בכדי להפוך את החשבונית לכזו שהוצאה כדין. חוק מס ערך מוסף מכיר בשתי אפשרויות – חשבונית שהוצאה כדין, וחשבונית שלא. אין אפשרות שלישית מסוג "הוצאה כדין ושלא כדין".

במישור השני, הכרה באפשרות כזו לפיצול חשבונית שהוצאה שלא כדין, עשויה לעורר קשיים מעשיים רבים בנוגע לאומדן המרכיבים בחשבונית המשקפים עסקאות אמת, אל מול ההיבטים הפיקטיביים של החשבונית. אף אם במקרים מסוימים היה ניתן להבחין בין העסקאות האמיתיות לבין היתר, ועולה בענייננו שייתכן שהיה ניתן לעשות זאת, אין הדבר משנה את התוצאה לטעמי. גם כאשר השיקול של הקושי באומדן המרכיבים האמיתיים בעסקה אינו מתקיים, ישנם שיקולים נוספים התומכים באי-התרת ניכוי בדמות התמריצים הניצבים בפני הנישומים. מבחינת המדיניות הרצויה, מעבר לקושי המעשי בפיצול חשבונית המס, ישנו גם היבט של הכוונת התנהגות העוסקים בנוגע לגביית מס ערך מוסף. כלל לפיו ניתן לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין ולנכות מס תשומות בגין העסקאות שנעשו בפועל, מעודד מעשי מרמה מאחר שהנזק שייגרם במקרה שתתגלה התרמית קטן יותר. ויובהר, אין המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע מעשי מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר – מקבל החשבונית. דומה כי גם המחוקק נתן דעתו לכך, ועל כן הוסיף את הדרישה שהחשבונית הוצאה כדין על מנת שיותר ניכוי מס התשומות. בראייה זו החשבונית מהווה כלי תקשורת, היא הראיה אשר אמורה לשקף את העסקה. ככלל, מצב בו דבק פגם יסודי בחשבונית – דינה להיפסל לעניין הניכוי, בשל היעדר יכולת לתרום למסע אחר מס האמת. יש נפקות לכך כי מוציא החשבונית ערפל את התמונה בהתנהגותו, והקשה על הבנת אירוע המס כהווייתו.

3. יחד עם זאת, התמונה בפסיקה מורכבת יותר במידת מה. בפרשות מ.א.ל.7.1 וטלע (ע"א 3758/96 טלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999)) לא שלל בית משפט זה אפשרות לנכות מס שומות, גם כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין, אך זאת במקרים חריגים בלבד:

”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 את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזוהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות” (עניין מ.א.ל.ר.ז., בעמ’ 851, ההדגשות הוספו).

על פי גישה זו החריג נולד כאשר עיני הדין נשואות לעוסק שקיבל את החשבונית. ישנה נכונות לא להתעלם מנזק שעשוי להיגרם לו מאי-התרת הניכוי. התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. המשוכה גבוהה, והיא משכללת את העקרונות שהובאו לעיל.

בענייננו לא הוכח כי המשיבה עמדה בתנאי החריג. בית משפט קמא קבע כי: ”עסקאות רכישת הדלקים מזאפ ומכירתן לעוסקים – נעשו על ידי המערערת באופן מודע כעסקאות סיבוביות אשר משני צדן עמד קסוטו או גופים הקשורים אליו” (בעמ’ 42 לפסק-הדין). עקב היותן של העסקאות עסקאות מימון סיבוביות, ולא עסקאות לרכישת דלק, קבע בית משפט קמא כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. מכאן שהמשיבה אינה נכנסת בגדרי החריג שהוזכר בפסיקה, ולו מטעם זה בלבד אין לגישתי להתיר את ניכוי מס התשומות. אוסיף כי לנוכח הכלל שהובא לעיל, ולשון החוק שהובאה, הנטל להתרת ניכוי כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר.

בית משפט קמא הסתמך בפסיקתו על עניין בוטקילה, שם ניתן דגש לכך שיש לאפשר את ניכוי מס התשומות במצב בו אכן שולם מס עבור תשומות ששימשו לעסקה שבוצעה כדין (ע”א 8945/06 בוטקילה נ’ מדינת ישראל - מנהל מע”מ באר שבע (16.3.2010) (להלן: בוטקילה)). ברם, מהטעמים שפורטו, עולה כי ענייננו אינו נופל לגדר אותם מקרים חריגים בהם יש להתיר את הניכוי מהטעם שהעוסק עשה כל שביכולתו לברר האם החשבונית הוצאה כדין, כפי שנאמר לעיל. לשון החוק ושיקולי המדיניות שפורטו תומכים אפוא במסקנה שאין להתיר את הניכוי.

4. לנוכח האמור אציע לחבריי לקבל את הערעור, כך שמס התשומות בגין החשבוניות שהוצאו שלא כדין לא יותר בניכוי, תוך חיוב המשיבה בהוצאות המערער בסך 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ד' מינק:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו של חברי השופט נ' הנדל.

אכן, זהו אחד מאותם מקרים שבהם התשובה העולה מלשון החוק מתיישבת היטב אף עם תכליתו ושיקולי המדיניות שביסודו. צודק חברי כי "פיצול" חשבונית שהוצאה שלא כדין כרוך בקשיים מעשיים, וכן עלול לפגום בהכוונת ההתנהגות של עוסקים המוציאים חשבוניות. ברמה כללית יותר, אני מבקשת להוסיף כי הפעלת המערך של מס ערך מוסף מבוססת על כללים פורמאליים היפים לתחום זה – על מנת לאפשר גביית מס מדויקת ומהירה, ללא מנגנוני בדיקה מורכבים. קבלת העמדה שלה טענה הנישומה בעניין זה הייתה עלולה לפגוע אפוא לא רק בהיבט של הכוונת התנהגויות, אלא גם – בטווח הארוך – להפוך את גבייתו של מס ערך מוסף למורכבת יותר ועתירת התדיינויות (השוו: ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פ"ד סד(1) 17, 43 (2010)).

בשולי הדברים אציין כי בניגוד לנטען אף אין להשקיף על השאלה שהונחה לפתחנו כעל עימות חזיתי בין שיקולים פורמאליים לבין החתירה לגביית "מס אמת". לאמיתו של דבר, "מס אמת" אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמטיבי, המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ויעילות מינהלית (ראו למשל: רפעת עזאם "פרשנות דיני המיסים: מס אמת וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון" משפט ועסקים יח 401, 410 (2014)).

ש ו פ ט ת

אשר על כן, הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, כ"ד באייר התשע"ח (9.5.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט