



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

1

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין

המערער: **ארז אריאל פנחס**
ע"י ב"כ עו"ד רמי אריה

נגד

המשיב: **מנהל מע"מ עכו**
ע"י ב"כ עו"ד ריצ'ארד סאלח מפרקליטות מחוז חיפה
(אזרחי)

2

החלטה

3

4

פתח דבר:

- 5 1. המערער, מר ארז אריאל פנחס (להלן – **המערער**) הגיש "בקשה להעברת נטל ההוכחה ונטל
- 6 הבאת הראיות לראשונה" (להלן – **הבקשה**), במסגרתה עתר לכך כי בית המשפט ייקבע כי
- 7 המשיב, מנהל מע"מ עכו (להלן – **המשיב**) הוא זה שישא בערעור דנן בנטל ההוכחה ויש
- 8 "להורות לו לפתוח בהבאת הראיות לראשונה ולשאת בנטל הראיה בערעור דנן".
- 9 2. המשיב מצידו מתנגד לבקשה וטוען כי נטל הראיה כמו גם נטל השכנוע מונחים על כתפי
- 10 המערער בערעור דנן.
- 11 3. כרקע לטענות המועלות במסגרת הבקשה, התגובה והתשובה לה, יצוין כי הערעור שבפניי
- 12 עניינו החלטת המשיב מיום 2.9.2018 לפיה קבע כי יש לרשום את המערער כ"עוסק" בהתאם
- 13 לסמכות שבסעיף 54 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – **חוק מע"מ**). המשיב קבע
- 14 בהחלטה נשוא הערעור כי פעילותו של המערער בתחום הנדלי"ן היא פעילות העולה כדי "עסק"
- 15 ולפיכך קמה חובת רישום כ"עוסק".
- 16 4. מנגד, טוען המערער בערעורו כי הוא מסתמך על החלטה מקדמית משנת 2005 של המחלקה
- 17 המקצועית במע"מ, אשר קבעה כי רכישת המקרקעין על ידי המערער מהאגודה השיתופית
- 18 "תנובה" היתה "שלא לצורך עסק" ועל כן המשיב מנוע מלקבוע אחרת.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 עוד נטען כי מכירת הדירות שנבנו על ידי המערער, על אותם מקרקעין שנרכשו מ"תנובה",
2 פטורה ממס לפי סעיף 31(4) לחוק מע"מ, מאחר ולא יכול היה לנכות את מס התשומות בעת
3 הרכישה ובעת הבנייה של הדירות.
- 4 עמדת המערער היא כי רכש את המקרקעין לצורך השקעה פרטית וכי הוא תכנן לבנות יחידות
5 דיור על המקרקעין לצורך השכרתן לתקופה ארוכה ועל כן אינו חייב במס. המערער טוען כי
6 בסופו של דבר מכירת הדירות על ידו היתה עקב אילוף שמקורו בשניים: בשל סכסוך עסקי
7 ולצורך פירעון חובות שנוצרו בגינו; ובשל שינוי משטר המס.
- 8 המערער אף טוען לגופו של עניין כי החלטת המשיב המורה על רישומו כ"עוסק" הינה שגויה
9 משום שאין הוא "עוסק" לפי חוק מע"מ ולפי ההלכה הפסוקה.
- 10 5. יש לציין, כי המערער צירף כנספח 1 לכתב הערעור את החלטת המחלקה המקצועית במע"מ
11 מיום 13.4.2005 (להלן – **החלטת המיסוי**), האוחזת לא יותר מחצי עמוד, אך לא צירף את
12 מכתב הפנייה אל המחלקה המקצועית במע"מ מיום 7.3.2005 הכוללת את הפרטים והמצגים
13 העובדתיים שעל בסיסם ניתנה החלטת המיסוי. המערער טוען כי הבקשה לקבלת החלטת
14 המיסוי לא נשמרה בידיו ואף לא בידיו משרד רואי החשבון ארצי את חיבה (להלן – **רואי**
15 **החשבון**) אשר הגישו את הבקשה לקבלת ההחלטה המקדמית. המערער אף ציין כי במסגרת
16 הליך גילוי המסמכים בערעור דן הסתבר כי גם בידי המשיב לא נשמרו המסמכים הרלבנטיים
17 להחלטת המיסוי.
- 18 6. בתמצית יאמר, כי החלטת המיסוי מתייחסת בסעיף 1 לה, לבעלותה של "תנובה" במקרקעין
19 בנהריה, הם המקרקעין מושא הערעור, לרכישתם על ידה טרם כניסתו לתוקף של חוק מע"מ,
20 ולהחזקתה של "תנובה" במקרקעין כל השנים כאשר רק חלק קטן מהם (15.4% מהם) שימש
21 אותה במהלך עסקיה. עוד נאמר בסעיף 1 להחלטת המיסוי כי "**לימים נמכרו המקרקעין למר**
22 **ארז פנחס (להלן – הרוכש) שאינו רשום כעוסק ואשר רכש את המקרקעין שלא לצורך**
23 **עסק.**"
- 24 החלטת המיסוי מתייחסת, כפי העולה מן האמור בה, לעובדות שצוינו בסעיף 1 להחלטה,
25 ובהתאם לכך נקבע בסעיף 3 להחלטת המיסוי כי "**תקום לתנובה חבות במס רק לגבי החלק**
26 **ששימש את תנובה במהלך עסקיה המהווה כ- 15.4% מסך התמורה במכירת המקרקעין,**
27 **בגין החלק הנותר במקרקעין לא תקום חבות במס, וזאת מאחר ומכירתו אינה בבחינת עסקה**
28 **כהגדרתה בס' 1 לחוק.**"



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 לא למותר גם לציין, כעולה מכתבי הטענות שהוגשו על ידי הצדדים – כי קיימת מחלוקת בין
2 הצדדים לערעור זה בשאלה האם החלטת המיסוי ניתנה על ידי המחלקה המקצועית במענה
3 לפניית "תנובה" או שמא ניתנה למערער, דהיינו – מי הוא הגורם הפונה לקבלת החלטת
4 המיסוי, ומה המשמעות שיש לייחס לזהות מקבל החלטת המיסוי לצרכי הערעור דנן.
- 5 מכאן, לדיון בטענות הצדדים בעניין הבקשה דנן שבפניי.
- 6 **תמצית טענות המערער בבקשה:**
- 7 המערער פרש בהרחבה יתרה במסגרת הבקשה את טענותיו במענה להחלטת המשיב לרשום
8 אותו כ"עוסק", בין היתר כפי שהועלו במסגרת כתב הערעור, ובאופן קונקרטי ביחס להחלטת
9 המיסוי: הרקע לבקשה שהוגשה למתן החלטת המיסוי, מי נשא בהוצאות הכרוכות בהגשתה
10 וכיוצ"ב. המערער צירף לבקשה שלושה תצהירים: של רו"ח ישי חיבה ממשרד רואי החשבון
11 שהגיש את הבקשה למתן החלטת מיסוי; של עו"ד יצחק רז אשר ייצג את המערער בעסקת
12 רכישת המקרקעין מ"תנובה" וכן תצהיר של המערער עצמו.
- 13 לגישת המערער, יש ליצור אבחנה בין ערעור על שומה לבין ערעור על החלטה מנהלית אחרת
14 של מנהל מע"מ, דוגמת החלטת המשיב נשוא הערעור המסווגת את המערער כ"עוסק", אשר
15 ניתנה על ידי המשיב לפי סעיף 54 לחוק מע"מ, אשר זכות הערעור עליה מוסדרת בסעיף 64
16 לחוק מע"מ. זאת, לעומת זכות הערעור על החלטות של המשיב בהשגות על שומת תשומות
17 או שומת עסקאות או באשר לסמכותו של המשיב לפסול פנקסים, המוסדרת בסעיף 83 לחוק
18 מע"מ.
- 19 בערעור על החלטת המשיב בהתאם לסעיף 54 לחוק מע"מ, אין נפקות לעניין נטל ההוכחה
20 המופיע בסעיף 83 לחוק מע"מ, אשר מבחין בין מחלוקת "פנקסית" ובין מחלוקת "לבר
21 פנקסית", כמו גם לפסיקה אליה מפנה המשיב בתגובתו.
- 22 בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן – הלכת זאב שרון),
23 נקבעה אבחנה בין נטלי הבאת הראיות והשכנוע בערעור מע"מ על שומות לפי סעיף 83 לחוק
24 מע"מ ובין אותם נטלים בערעורים על החלטות אחרות של המשיב, שאינם ערעורים על
25 שומות.
- 26 מכאן, ולאור העובדה שהערעור דנן הוגש בהתאם לסעיף 64 לחוק מע"מ, אזי יש להטיל את
27 נטל הבאת הראיות לראשונה (להבדיל מנטל השכנוע) על כתפי המשיב.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 על פי תקנה 462 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – **תקנות סד"א**), החלה
2 בערעורי מע"מ מכוח תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-
3 1976 (להלן – **תקנות סדרי הדין בערעור מע"מ**), רשאי בית המשפט ליתן כל החלטה בהליכים
4 מהסוג דנן, לרבות בעניין נטל ההוכחה.
- 5 .11 במועד הגשת הבקשה לקבלת החלטת המיסוי ידעו נציגי המחלקה המקצועית במע"מ כי
6 המערער הינו בעלים של שתי חברות העוסקות בתחום הנדל"ן מאז שנת 1995 וכי נרכשו על
7 ידו 16 חלקות עליהן ניתן היה לבנות 32 יחידות דיור דו-משפחתיות. כמו כן, הבקשה לקבלת
8 החלטת המיסוי פירטה את מעמדם החוקי של חברת תנובה ושל המערער. לפיכך, נטען על ידי
9 המערער כי על החלטת המיסוי חלה חזקת תקינות המעשה המנהלי וכי ככל שהמשיב מעוניין
10 לחזור בו מהחלטת המיסוי, עליו להוכיח זאת בראיות ולהרים את הנטל להתקיימות העילות
11 המצדיקות חזרה מהחלטת מיסוי.
- 12 .12 בע"א 1804/05 **אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא** (31.01.2008) (להלן – **פרשת אלוני**), נקבע
13 כי החלטת מיסוי מהווה הסכם בין המבקש ובין רשות המיסים. החלטת מיסוי מהווה הצעה
14 והקיבול מתבטא בפעולת הנישום בהתאם לתנאים שנקבעים בהחלטת המיסוי, כאשר
15 החלטת המיסוי כוללת את כל היסודות הדרושים להתגבשות חוזה.
- 16 .13 בהחלטת המיסוי בענייננו, קבעה המחלקה המקצועית במע"מ כי המקרקעין נמכרו למערער,
17 שאינו רשום כעוסק ואשר רכש את המקרקעין שלא לצורך עסק. בהתאם לתצהירים אשר
18 לבקשה דנן, הבקשה לקבלת החלטת המיסוי כללה את פרטי עסקת מכר המקרקעין עם
19 "תנובה", מעמדו של המערער, כוונת המערער לשימוש במקרקעין לצורך השכרה למגורים,
20 פרטי התבי"ע לבניית 32 יחידות דיור על המקרקעין והיותו של המערער בעל שתי חברות
21 לייזום ובנייה.
- 22 חזקה על המחלקה המקצועית שבדקה היטב את הבקשה לקבלת החלטת המיסוי ונסיבותיה.
23 בדיקותיו אלו של המשיב עולות לכדי "חזקת תקינות הפעולה של רשות מינהלית".
- 24 .14 בהתאם להוראות הסכם רכישת המקרקעין, נשא המערער בכל תשלומי מס הערך המוסף
25 בעסקה עם "תנובה", ולפיכך היה המערער בעל האינטרס היחיד לפנות למחלקה המקצועית
26 לקבלת החלטת המיסוי, בעוד ש"תנובה" הייתה אדישה באשר לחבות במס עסקאות.
27 בנוסף, נטען כי "תנובה" והמערער חתמו באופן משותף על ייפוי כוח לרואי החשבון לצורך
28 טיפול בבקשה לקבלת החלטת המיסוי, כאשר המבקש הוא זה אשר נשא בתשלום שכר
29 הטרחה לרואי החשבון אשר הגישו את הבקשה לקבלת החלטת המיסוי.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

15. החלטת המיסוי מהווה חוזה בין המערער ו"תנובה" מצד אחד, ובין המשיב מן הצד השני.
לפיכך, יש להטיל את נטל הראייה וההוכחה על מי שטוען כי מדובר בחוזה שאין לקיימו ולאוכפו.
16. לאור האמור בת"א (שלום ירושלים) 8423/03 **יצחק כהן נ' מדינת ישראל - משרד האוצר** (26.02.2007), בהסכמים הנחתמים מול רשות המיסים אשר בהם קיימת אי בהירות, חובת ההוכחה היא על מנסח ההסכם.
17. המערער הסתמך על קביעות המשיב בהחלטת המיסוי לפיהן המקרקעין נמכרו למערער שאינו רשום כעוסק ואשר רכש את המקרקעין שלא לצורך עסק. אמנם החלטת המיסוי ממוענת ל"תנובה", אך היא מתייחסת מפורשות למערער.
- לפיכך, ומבלי לפגוע בטענת המערער כי החלטת המיסוי ניתנה גם ישירות למערער, הרי שלמצער, החלטת המיסוי הינה "חוזה לטובת אדם שלישי", עליה הסתמך. טענות המשיב בדבר פעילות עסקית של המערער לאחר מתן החלטת המיסוי, אינן עומדות במבחן עיקרון ההקבלה, אשר לפיו משלא ניתן היה לתת למערער החזר מס תשומות בגין עסקת הרכישה, במועד רכישת המקרקעין, אזי אין לחייבו במס בעת המכירה.
- תמצית טענות המשיב:**
18. נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע לפיו המערער אינו עוסק במקרקעין, מוטל על המערער.
19. נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המערער מכוח תקנות סד"א, החלות בערעורי מע"מ מכוח תקנה 10 לתקנות סדרי הדין בערעור מע"מ, אשר לא חריגה את ההוראות הרלוונטיות בתקנות הסד"א לעניין נטלי השכנוע והבאת הראיות.
20. סוגיית נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בערעורי מע"מ נבחנה, בין היתר, ברע"א 1436/90 **גיא ארז, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, מו(5) 101 (1992) (להלן – **הלכת גיא ארז**) שם נקבע כי נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל על העוסק/המערער.
21. בפסק הדין בעניין **זאב שרון** דן בית המשפט העליון והכריע בשאלת נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בכל הנוגע להחלטות המשיב בהתאם לסעיפים 50(א1) ו-95 לחוק מע"מ. הלכת **זאב שרון** אינה עוסקת כלל בהקשר של החלטת המשיב לרשום אדם כעוסק במע"מ, ומכל מקום, ובהתאם להלכה זו, נטל השכנוע ממשיך להיות מוטל על כתפי המערער.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 22. המערער לא הביא במסגרת בקשתו אף אסמכתא משפטית כלשהי העוסקת בהחלטות
2 במסגרת סמכותו של המשיב להורות על רישום אדם כעוסק.
- 3 23. קיימת הלכה קונקרטיית שנקבעה בע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך
4 מוסף פתח תקוה (01.11.2018) לפיה במקרה בו עוסק מבקש שמכירת נכס לא תסווג כעסקה,
5 הרי שנטל הראייה מוטל לשכמו.
- 6 24. המערער אינו יכול להסתמך על החלטת המיסוי מאחר ומדובר בהחלטה שניתנה ל"תנובה"
7 ולא למערער. ממילא, החלטת המיסוי ניתנה בהתאם למידע אשר ניתן על ידי "תנובה"
8 בפנייתה למחלקה המקצועית, כאשר המערער, מסיבות השמורות עמו, בחר שלא לצרף את
9 הפנייה של "תנובה" למחלקה המקצועית.
- 10 בנוסף, החלטת המיסוי הייתה נכונה למועד שבו ניתנה, בשנת 2005 וכל עוד העובדות כפי
11 שהוצגו והיוו את בסיס ההחלטה – לא השתנו. עם זאת, המצב העובדתי השתנה במהלך
12 השנים עם שינוי הנסיבות, ועל כן עמדת המשיב היא כי בשנת 2018 עולה מכירת הדירות על
13 ידי המערער לכדי פעילות עסקית, המחייבת את רישומו כעוסק. ממילא אין בהחלטת המיסוי
14 כדי ליצור למערער "חסינות" מעריכת שומה עתידית.
- 15 25. ככל שהמערער סבור כי לפי דיני החוזים קיים הסכם תקף בינו לבין המשיב בשל החלטת
16 המיסוי, הרי שעליו הנטל להוכיח כי אכן קיים חוזה כאמור.
- 17 **התשתית החקיקתית הנדרשת לענייננו:**
- 18 26. סעיף 52 לחוק מע"מ, עניינו "חובת רישום", וס"ק (א) ו-(ב) לו קובעים כדלקמן:
- 19 "א) עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.
- 20 (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם
21 כעוסק ומשנרשם גינו לכל דבר וענין כדין עוסק."
- 22 סעיף 54 לחוק מע"מ כותרתו "רישום בידי המנהל", וזו לשונו:
- 23 "מי שחייב ברישום ולא נרשם, רשאי המנהל לרשמו רישום ארעי; אין ברישום זה
24 כדי לפטור מן החובה להירשם על פי סעיף 52."
- 25
- 26 על החלטת מנהל מע"מ בעניין רישום עוסק קיימת זכות ערעור, על פי הוראת סעיף 64(א)
27 לחוק מע"מ:



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 **"(א) פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 או 106(א) יודיע**
2 **על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו**
3 **ההודעה, לערער לפני בית המשפט המחוזי."**
4
- 5 דהיינו – על החלטות מנהל מע"מ שניתנו על פי הסעיפים הנ"ל המנויים בסעיף 64(א) לחוק
6 מע"מ אין זכות להגיש השגה, אלא קיימת זכות להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי.
- 7 27. לעומת זאת, זכות הערעור על החלטות מנהל מע"מ **בהשגות** הינה מכוח הוראת סעיף 83 לחוק
8 מע"מ, הקובעת:
- 9 **"(א) הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט**
10 **המחוזי.**
11 **(ב) הערעור יידון בפני שופט יחיד והוא רשאי למנות לו יועצים מתוך רשימת יועצים**
12 **שקבע שר המשפטים בהתייעצות עם שר האוצר; היועץ יסייע לשופט בבירור**
13 **הערעור בשעת שמיעתו, אך לא יטול חלק בפסק הדין.**
14 **(ג) הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת לפי**
15 **בקשת המערער.**
16 **(ד) חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו**
17 **כדין.**
18 **(ה) בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי**
19 **שיראה לנכון."**
- 20 28. תקנות סדרי הדין בערעור מע"מ חלות גם על ערעור על החלטת המנהל לפי סעיף 54 לחוק
21 מע"מ (ראו סעיף 1 לתקנות הנ"ל). תקנה 10 לתקנות סדרי הדין בערעור מע"מ, שעניינה
22 תחולת תקנות סדר הדין האזרחי, קובעת:
- 23 **"(א) בלי לפגוע באמור בתקנות אלה יחולו על ערעור הוראות תקנות סדר הדין האזרחי,**
24 **התשמ"ד-1984 (להלן – תקנות סדר הדין), בשינויים המחוייבים, למעט התקנות**
25 **שלהלן, ובלבד שבית המשפט ירשום בפרוטוקול רק אותה ראייה הנראית לו כעדות**
26 **חשובה ומהותית לאחד מן הנימוקים: תקנות 3 עד 6, 8 ו-9, 19, 49 עד 51, 61, 83**
27 **עד 86, 88, 90, 97 עד 99, 105 עד 122, 197, 202 עד 239, 248 עד 396, 500 עד 510.**
- 28 **(ב) לענין תקנה זו, כל מקום שנאמר בהוראות תקנות סדר הדין "תובע" – קרי**
29 **"מערער", "נתבע" – קרי "משיב", "תובענה" – קרי "ערעור", הכל לפי העניין."**
- 30 29. תקנה 158 לתקנות סד"א עוסקת ב"סדר הטיעון באין הודיה בעובדות" והיא קובעת כדלקמן:
- 31 **"(א) לא הודה הנתבע בעובדות שטען להן התובע, יהיה סדר הטיעון כזה:**
32 **(1) התובע רשאי לפתוח בהרצאת פרשתו ויביא ראיותיו, לרבות ראיות שבכתב,**
33 **אחריו רשאי הנתבע להרצות את פרשתו ויביא ראיותיו הוא; בית המשפט**
34 **רשאי, לפי שיקול דעתו, להרשות לתובע להביא ראיות מפריכות; ..."**
35



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

- 1
- 2 30. דין הבקשה להידחות.
- 3 עיון בבקשה ובמסד העובדתי שעליה מבקשת היא להישען – מובילנו ישירות לתוצאה זו של
4 דחיית הבקשה. שכן, המערער טוען במסגרת הבקשה דגן טענות עובדתיות שונות, אשר אמנם
5 מגובות בתצהירים – אולם טענות אלו מהוות את המסד עליו מבקש הוא לבסס את ערעורו
6 ובכך למעשה מבקש המערער "לרתום את העגלה לפני הסוסים", כפי שיבואר להלן.
- 7 בנוסף, עמדתי היא כי נפלה שגגה מלפני המערער גם באשר לפרשנותו את הלכת **זאב שרון**
8 ותחולתה על המקרה הנדון.
- 9 31. אתייחס תחילה לטענות המערער להיפוך סדר הבאת הראיות בשל תחולת הלכת **זאב שרון**
10 על החלטת המשיב נשוא הערעור דגן:
- 11 הלכת **זאב שרון** קבעה מספר קביעות בעניין נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעורי מס
12 אשר עוסקים בהפעלת סמכויותיו המנהליות של מנהל מע"מ לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ,
13 דהיינו: הטלת כפל מס בשל ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, ולפי
14 סעיף 95 לחוק מע"מ, דהיינו: הטלת קנס על אי ניהול ספרים או ניהולם בסטייה מהותית
15 מהוראות החוק.
- 16 הלכת **זאב שרון** התייחדה בשל כך שעד לפסיקה זו עסקה פסיקת בית המשפט העליון, מספר
17 פעמים, בקביעת נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעורי מע"מ על החלטות בהשגה של
18 מנהל מע"מ על שומות שהוצאו לעוסק לפי מיטב השפיטה. על ערעורים שכאלו, חלה הוראת
19 סעיף 83 לחוק מע"מ. הפסיקה עד אותה הלכה – לא עסקה ישירות בקביעת נטל הראיה ונטל
20 השכנוע בערעורים המוגשים שלא מכוח סעיף 83 לחוק מע"מ.
- 21 32. ההלכה מפי בית המשפט העליון (ראו: ע"א 1436/90 **גיורא ארד חברה לניהול השקעות**
22 **ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף** (1992) (להלן – **הלכת גיורא ארד**); רע"א 3646/98
23 **כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף** (2003) (להלן – **הלכת כ.ו.ע.**; ע"א 3576/92 **מנהל**
24 **מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון** (להלן – **הלכת מפגש האון**); וכן ע"א 3758/96 **סלע חברה**
25 **למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ** (להלן – **הלכת סלע**)) קבעה כי בערעורים על
26 החלטות בהשגה על שומות לפי מיטב השפיטה מוטל נטל השכנוע מתחילתו ועד סופו של
27 ההליך על כתפי העוסק, המערער, וכן מוטל על העוסק המערער גם נטל הבאת הראיות, כאשר
28 עסקינן במחלוקת שהיא "לבר פנקסית".



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 כאשר עסקינן במחלוקת "פנקסית" ופנקסי העוסק נוהלו כדין ולא נפסלו, או כאשר הצדדים
 2 חלוקים בשאלה אם מדובר במחלוקת פנקסית (לפי דעת הרוב בהלכת כ.ו.ע.) – הרי שנטל
 3 הבאת הראיות הראשוני מונח על כתפי מנהל מע"מ.
- 4 33. אכן, בית המשפט העליון קבע בהלכת **זאב שרון** כי ההבחנה הקיימת בין מחלוקת "פנקסית"
 5 לבין מחלוקת "לבר פנקסית" איננה בהכרח בעלת נפקות לעניין נטל ההוכחה בהליכי ערעור
 6 שאינם בשל החלטות מנהל מע"מ בהשגה על שומה לפי מיטב שפיטה, שכן הבחנה זו מקורה
 7 בהוראת סעיף 83 לחוק מע"מ. אך בהתאם לכך, קבע בית המשפט העליון (כב' השופט מלצר
 8 כתוארו אז):
- 9 "יוצא איפוא שבנוגע לסמכויות המשיב לפי סעיפים 50(א1) ו-95 לחוק מע"מ -
 10 נותרנו עם ההלכה הכללית, המבוססת על סעיף 38 לחוק מע"מ ועל דיני הראיות
 11 וסדרי הדין הכלליים (ובמסגרתם סעיף 158 לתקסד"א, המטיל את נטל הבאת
 12 הראיות הראשוני על התובע, ולפיכך גם על מערער בערעור מע"מ לפי תקנה 10(ב)
 13 לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ). אלא שבעניין כ.ו.ע. ציינה השופטת ט.
 14 שטרסברג-כהן כי יש לבחון את חלוקת נטלי ההוכחה (נטל הבאת הראיות ונטל
 15 השכנוע) באופן פרטני ביחס להסדרים השונים בחוק מע"מ, תוך הסתמכות על
 16 הדין המהותי. רעיון זה משתקף בדברים הבאים:
- 17 "... ספק בעיני אם יש מקום לכלל גורף שלפיו בערעורי מס ערך מוסף
 18 העוסק הוא לעולם 'המוציא מחברו' ש'עליו הראיה'... נטל ההוכחה
 19 בערעור מס נגזר מן הדין המהותי, שממנו ניתן ללמוד מי הוא - לצורך
 20 העניין - 'המוציא מחברו'. מתחת למטרייה של 'המוציא מחברו'
 21 מסתופפים מצבים שונים שבהקשרם משתנה מיהותו של 'המוציא
 22 מחברו', ומשתנה מיקומו של כל אחד מן הצדדים על 'לוח המשחק' (שם,
 23 בעמ' 903-902, בפסקה 14; כן השוו עם עמדתו של פרופ' דן ביין במאמרו
 24 נטל השכנוע במיסים).
- 25 נוכח הדברים הללו אני סבור כי הגיעה השעה לבחון על מי יש להטיל את נטל הבאת
 26 הראיות ואת נטל השכנוע, בכל הנוגע להליכי ערעור על החלטות המשיב בנוגע
 27 להטלת כפל מס (לפי סעיף 50(א1) לחוק), ולהשתת קנס מינהלי (לפי סעיף 95
 28 לחוק). לכך אפנה עתה." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 29 הנה כי כן, בית המשפט העליון בהלכת **זאב שרון** בחן את נטל השכנוע ונטל הבאת ראיות
 30 בנוגע להליכי הערעור הספציפיים שנדונו על ידו באותו פרשה, קרי: בעניין כפל מס וקנס על
 31 פסילת פנקסים, וקבע כי ביחס להפעלת סמכויות אלו על ידי מנהל מע"מ מוטל נטל הבאת
 32 ראיות הראשוני על כתפי מנהל מע"מ, בשל הפן ה"מעין-עונשי" של סמכויות אלו. לאחר שיציג
 33 מנהל מע"מ את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו, עובר נטל הבאת הראיות
 34 לכתפי העוסק על מנת שיצביע על פגם או טעות בהחלטת מנהל מע"מ המצדיק את התערבותו
 35 של בית המשפט. בכל מקרה, נקבע כי נטל השכנוע כי מנהל מע"מ טעה בהחלטתו – מוטל על
 36 העוסק למן תחילת ההליך ועד תומו.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 ביחס להחלטות אחרות של מנהל מע"מ עליהן מוגש ערעור – הרי לגביהן קבע בית המשפט
2 העליון כי יש לבדוק על מי מוטל נטל הבאת הראיות בהתאם לדין המהותי.
- 3 לפיכך, אין לקבל את עמדת המערער כפי שהוצגה בבקשה שבפניי, לפיה מכוחה של הלכת **זאב**
4 **שרון** יש להטיל את נטל הבאת הראיות על כתפי המשיב באופן "אוטומטי". שהרי, גם בית
5 המשפט העליון בהלכת **זאב שרון** בחן את מצב הדברים הרלבנטי לעניין כפל מס וקנס פסילה,
6 בהתאם לעקרונות שהותוו בפסיקה לצורך קביעת הנטל, והגיע למסקנתו בהתבסס על ניתוח
7 הנתונים הרלבנטיים והקונקרטיים לעניין כפל מס וקנס פסילה.
- 8 ראו פסקה 33 לפסק דינו של כבוד השופט מלצר בהלכת **זאב שרון**:
- 9 **"את הפרק הזה, העוסק בנטלי ההוכחה, ניתן איפוא לסכם באופן הבא:**
- 10 (א) האבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ו"לבר-פנקסית" - איננה בעלת נפקות
11 לעניין נטלי ההוכחה, ככל שלא מדובר בהליכי ערעור על שומה לפי מיטב
12 השפיטה, המוסדרים בסעיף 83 לחוק מע"מ.
- 13 (ב) יש לבחון בנוגע להסדרים השונים בחוק מע"מ על מי מוטלים נטלי ההוכחה
14 (נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות) ועל מי נכון להטילו."
- 15 בהלכת כ.ו.ע. קבע בית המשפט העליון (מפי כב' השופטת שטרסברג-כהן) כי: 35
- 16 **"מקובל עלי, כי נקודת המוצא לבחינת השאלה על מי מוטל 'נטל השכנוע' הוא הכלל**
17 **הידוע בדיני הראיות הכלליים לפיו "המוציא מחברו עליו הראיה" וכי כלל זה יפה**
18 **הוא גם בערעורי מס, ככל שלא קיימת הוראה אחרת מפורשת או משתמעת."**
- 19 עם זאת, הציף בית המשפט העליון את הקושי לקבוע בכל מצב נתון מיהו "המוציא מחברו",
20 וקבע כי נטל ההוכחה בערעור מס ייגזר מן הדין המהותי, ממנו ניתן יהיה ללמוד מי במקרה
21 הקונקרטי הוא "המוציא מחברו":
- 22 **"חלוקת נטל ההוכחה היא פועל יוצא של שיקולים שונים שיש לתת עליהם את**
23 **הדעת ושלא אחת קיים מתח ביניהם. חלוקה זו נגזרת ממהות האינטרסים אותם**
24 **מבקשים אנו לקדם ועליהם מוצאים אנו להגן. על מי מן הראוי להכביד ועל מי ראוי**
25 **להקל? האינטרסים הראויים להגנה הם האינטרס להגן על מקור ההכנסה העיקרי**
26 **של המדינה שהוא המס המשתלם על-ידי אזרחיה ועל גביית מס אמת ומנגד,**
27 **האינטרס שלא לפגוע בעוסק שאינו מעורב בפעילות בלתי לגיטימית כך**
28 **שמלכתחילה לא יהיה הוא בעיני רשויות המס בבחינת "אשם" הצריך להוכיח את**
29 **חפותו. מחד גיסא, ניתן לראות את המדינה המבקשת לגבות מס מן האזרחים,**
30 **כ"מוציא מחברו" ולפיכך 'נטל השכנוע' עליה (השופט (כתוארו אז) א' גורן בע"ש**
31 **(ת"א) 330/88 מור כימיקלים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מיסים 41 (1989) ה-**
32 **181 בע' 183; סגן הנשיא (כתוארו אז) א' וינוגרד בע"ש (ת"א) 569/83 (לא פורסם);**



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 'י פוטשבוזקי לעיל, בע' 501; א' נמדר לעיל, בע' 791; ש' שיפר "על הראיות בשומת
 2 מע"מ (הערות בעקבות רע"א 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל המכס ומע"מ ניתן על ידי
 3 בית המשפט העליון ביום 24.9.92)" מיסים ז/א-61-55). מאידך גיסא, המדינה
 4 מפעילה סמכות סטטוטורית הנגזרת מן "האמנה החברתית" שלפיה מסכימים
 5 האזרחים שפעילות המדינה תמומן מכיסם של יחידיה. מכאן, שהעוסק המבקש
 6 לא לשלם מס ובמיוחד לנכות מס ולהקטין חיוב, הוא "המוציא מחברו". ברוח זו
 7 פסק השופט ד' לוינ בעניין ארד כי פעולתה של רשות מס מעוגנת במקור סמכויותיה
 8 הסטטוטוריים והיא מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו
 9 שהוציאה הרשות הוא העוסק המערער עליו. מכאן עמדתו כי על העוסק רובץ הנטל
 10 לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו (ע' 108). שיקולים נוספים
 11 אותם יש לשקול הם - בין השאר - האם שני הצדדים נתפסים כבעלי מעמד שווה.
 12 (היותו של צד אחד נתפס כחלש יותר, משפיע הן על נטל ההוכחה והן על כמות
 13 הראיה); מי משני הצדדים ישא בתוצאות חמורות יותר אם יוכבד עליו הנטל; בידי
 14 מי מצוי ידע טוב יותר ביחס לעובדות השנויות במחלוקת ולמי יש גישה טובה יותר
 15 לראיות באופן שמטעמי נוחות והגינות יהא הוא הצד שישא בנטל; האם העובדות
 16 השנויות במחלוקת הן עובדות חיוביות או שליליות שאז יש בדרך כלל להטיל את
 17 הנטל על מי שבידיו להוכיח את היסוד החיובי; יש לבחור בחלוקת הנטלים בחלופה
 18 שתוליך בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות נכונות או לכמות קטנה יותר של
 19 טעויות; אינטרס נוסף שיש לשמור עליו הוא הגנה על היציבות והבטחון
 20 המשפטיים. " [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 21 36. בהלכת גיורא ארד עסק בית המשפט העליון בבחינתו של המישור המהותי לצורך קביעת נטל
 22 הבאת הראיות ונטל השכנוע. מאחר ובמקרה שבפני אין מחלוקת בין הצדדים כי נטל השכנוע
 23 מונח על כתפי המערער, והמחלוקת היא אך בעניין נטל הבאת הראיות, אתייחס לנושא זה
 24 בלבד. כב' השופט ד. לוינ קבע בעניין זה בהלכת גיורא ארד כדלקמן:
- 25 "ככלל, רובץ נטל הבאת הראיות בתחילתו של המשפט על מי שנושא בנטל השכנוע
 26 (הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189). מיהו, אם כן, הנושא בנטל השכנוע? העיקרון הוא,
 27 כי כל בעל דין, הטוען טענה מהותית לגירסתו במשפט, הוא הנושא בנטל השכנוע
 28 להוכחת אותה טענה. משמע: דיני הראיות הולכים אחר המשפט המהותי. כך,
 29 למשל: "תובע המבקש סעד נושא בנטל השכנוע שנתקיימו כל העובדות המהוות את
 30 עילת התובענה - היינו אותן עובדות בהן מתנה הדין המהותי את מתן מבוקשו,
 31 ככתוב: המוציא מחברו עליו הראיה. נתבע הטוען כי בגלל דין אחר פטור הוא מחבות
 32 שנולדה, עליו הראיה כי נתקיימו העובדות המפקיעות, המהוות את עילת ההגנה לפי
 33 הדין האמור" (הרנון, שם, בעמ' 200).
- 34 נמצא כי דרך כלל, וכל עוד לא התעוררה טענה מהותית של הנתבע כנגד התביעה,
 35 רובץ נטל השכנוע על התובע, אשר נחשב "כמוציא מחברו", ולכן "עליו הראיה".
 36 מכאן, שבתחילת המשפט ירבוץ על התובע נטל הבאת הראיות, נטל אשר אם לא
 37 יעמוד בו התובע, תביעתו תידחה משום נטל השכנוע."
- 38 37. בענייני מיסים קובעת הלכת גיורא ארד כי ערעור מס כמוהו כ"תובענה" לכל דבר ועניין,
 39 והמערער הינו בגדר "תובע" והמשיב הינו בגדר "נתבע" ובהתאם לכך נטל השכנוע מוטל על
 40 כתפי המערער כמו גם נטל הבאת הראיות.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

1 במסגרת הלכת גיורא ארד עסק כבוד השופט ד. לוינ גם בשאלה מה הדין במקרה שמדובר
2 בערעור העוסק בשאלה שאינה נוגעת כלל לפנקסי החשבונות, כאשר סעיף 83 לחוק מע"מ
3 אינו רלבנטי, וקבע כי יש לחפש את התשובה לשאלה זו מחוץ לגדר הוראותיו של סעיף 83
4 לחוק מע"מ.

5 בסופו של דבר נקבע:

6 "דעתי, כדעתו של המשיב, שגם אם נאמר, שנטל השכנוע להוכיח את החבות במס
7 מוטל על המשיב, חובת הראיה לביטול החלטתו של מנהל המע"מ מוטלת על
8 המערער. הטעם לכך הוא, שהעובדות בנוגע לחבותה במס של המערער נמצאות
9 בידיעתה היא, ואינן נמצאות בידיעתו של המשיב. כלל נכון באופן כללי בערעורי מס
10 (ראה: י. פוטשבוזקי, חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (מה) 2 בעמ' 403; עמ"ה
11 427/67 משולם נ' פ"ש פ"ת, פד"א א 171; עמ"ה 79/83 בנק דיסקונט נ' פשמ"ג
12 פד"א יב, 462). כלל זה נכון גם בעניינים אחרים (ראה: א. הרנון, חלק א, עמ' 203-
13 205).

14 וראו לעניין זה גם: ר"ע 389/82 פדאויל חוקרי ומחפשי נפט בע"מ נ' מנהל אגף המכס והבלו,
15 פ"ד לז(1) 572, מפי כבוד השופט ג. בד; ע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל פ"ד מג(3)
16 405.

17 מן הכלל אל הפרט: המערער הינו בגדר "תובע" גם במסגרת הערעור דנן, בהתאם להוראת .38
18 תקנה 10 לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ, ותקנה 158 לתקנות סד"א, ובהעדר כל הוראה
19 הקובעת אחרת ביחס לערעור מע"מ מכוח סעיף 64 לחוק מע"מ.

20 בהתאם להלכת זאב שרון יש לבחון במקרה הנדון האם יש לסטות מן הכלל הרגיל הני"ל,
21 כאשר אין עסקינן בערעור על החלטת מנהל מע"מ בהשגה על שומת תשומות או שומת
22 עסקאות.

23 עמדתי היא כי בנסיבות המקרה דנן, העוסקות בשאלה האם על פי הדין יש מקום לרישומו .39
24 של המערער כעוסק, יש לראות במערער כ"מוציא מחברו" וכמי שנושא לא רק בנטל השכנוע
25 אלא גם בנטל הבאת הראיות. שלא כמו בפרשת זאב שרון, במקרה שבפני הערעור עוסק
26 בהחלטת המשיב לרשום את המערער כ"עוסק" על פי הסמכות הנתונה לו בסעיף 54 לחוק
27 מע"מ. סמכות זו נועדה לגרום לכך שכל אדם המקים עסק ומקיים פעילות עסקית יהא רשום
28 כ"עוסק" ובהתאם ישלם לקופת המדינה את הערך המוסף הנוצר במסגרת העסק המנוהל על
29 ידו. למעשה, הנחת היסוד של הפעלת סמכות זו של מנהל מע"מ היא כי "מי שחייב ברישום
30 ולא נרשם" – יירשם כ"עוסק" על ידי מנהל מע"מ, וזאת על מנת שבמחדלו מלהירשם – לא
31 יחמוק מתשלום מס ערך המוסף המגיע לקופת המדינה.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 איזון האינטרסים הראוי במצב דברים זה, בהתייחס לשאלת נטל הבאת הראיות, במשולב
2 עם חזקת תקינות המעשה המינהלי, מחייב, לטעמי, את הקביעה כי נטל הבאת הראיות יוטל
3 על המערער.
- 4 לעומת זאת, בהלכת **זאב שרון** קבע בית המשפט העליון כי נטל הבאת הראיות הראשוני יוטל
5 על מנהל מע"מ בערעורים על החלטות להטיל כפל מס וקנס פסילה בשל העובדה כי סמכויות
6 **אלו: "מאפשרות בסופו של יום למנהל מע"מ לדרושת מעוסק מסוים יותר מאשר רק את**
7 **המס הנובע מהערך המוסף שנוצר במסגרת העוסק אותו הוא מנהל. במובן זה נראה שטמונה**
8 **בסמכויות אלו פגיעה משמעותית בזכויותיו של העוסק, לעומת פעולת המיסוי עצמה".**
9 דהיינו, המסקנה אליה הגיע בית המשפט העליון בהלכת **זאב שרון** בעניין נטל הבאת הראיות
10 נעוצה בעובדה כי כפל המס וקנס הפסילה הינם אקטים מינהליים בעלי אופי "מעין-עונשי",
11 המחייבים את העוסק בתשלום שהוא חורג מן המס הרגיל החל עליו.
- 12 **לא זה המקרה שבפניי**, שבו רישומו של העוסק מטרתו להביא לגביית המס גופו. ככל שעניין
13 לנו בתשלום המס גופו, להבדיל מתשלום סכום נוסף שיש בו מימד-מעין עונשי, יש לתת משקל
14 משמעותי יותר לאינטרס המדינה להגן על מקורות ההכנסה שלה הנובעים מגביית מע"מ
15 ולאינטרס בגביית מס אמת, לעומת האינטרס הנוגד של המערער לשמירה על קניינו.
- 16 בנוסף, אין כל ספק כי העובדות הנוגעות לשאלת חובתו של המערער ברישום כ"עוסק"
17 נמצאות בראש ובראשונה בידי המערער עצמו. ברי, כי במקרה דנן למערער ישנו יתרון ראייתי
18 משמעותי מאחר ובידיו מצוי המידע הטוב ביותר.
- 19 טענותיו העובדתיות של המערער באשר להסכם רכישת המקרקעין, באשר להחלטת המיסוי,
20 לרקע לפנייה שנעשתה לקבלת החלטת המיסוי, לזהות הגורם הפונה למחלקה המקצועית
21 בבקשה לקבלת החלטת המיסוי, למצגים העובדתיים שהוצגו בפני המחלקה המקצועית
22 במסגרת הפנייה לקבלת החלטת המיסוי, מה המידע שהיה בפני נציג המחלקה המקצועית
23 שטיפל בפנייה לקבלת החלטת המיסוי, סברות כאלו ואחרות של המחלקה המקצועית
24 הנטענות על ידי המערער, טענות לאי שמירת מסמכי הפנייה למחלקה המקצועית על ידי
25 המערער או מי מטעמו כמו גם על ידי המשיב ועל מי מוטלת החבות לשמור את המסמכים,
26 ועוד כיוצ"ב טענות עובדתיות (ראו סעיפים 2.3-2.8, 2.11-2.12, 5.1-5.3 וכן תצהיריהם של
27 המערער, רו"ח ישי חיבה ועו"ד יצחק רז) – כל אלו מצריכות שמיעת ראיות והכרעה עובדתית
28 טרם ההכרעה בטיעונים המשפטיים.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 ממילא ברור כי אין מקום להכריע, במסגרת בקשה להעברת נטל הבאת הראיות, בשאלות
2 עובדתיות אלו שהן בבסיסו של הערעור אלא יש לשמוע את העדים ולהציג באמצעותם את
3 המסמכים הרלבנטיים במסגרת דיון ההוכחות.
- 4 יתר על כן, וכפי שניתן להיווכח מן הבקשה עצמה על התצהירים הנלווים לה – בידי המערער
5 מצוי המידע הטוב ביותר בנוגע לתהליך רכישת המקרקעין מ"תנובה" ולתב"ע שחלה בשנת
6 2004 על המקרקעין, כמו גם לגבי כוונותיו ותוכניותיו של המערער לשימוש שיעשה
7 במקרקעין.
- 8 כך הם פני הדברים גם בנוגע לתהליך שהוביל לפנייה למחלקה המקצועית של מע"מ, ייעוץ
9 המס שטוען המערער שקיבל, מי ערך את הפנייה ומיהו הגורם הפונה לקבלת החלטת המיסוי
10 וכן המצגים העובדתיים שהובאו בפני המחלקה המקצועית ושעל בסיסם ניתנה החלטת
11 המיסוי.
- 12 ברי אפוא, כי על מנת להכריע בטענתו המרכזית של המערער כי הסתמך על החלטת המיסוי
13 וכי זו שרירה, תקפה ויש לאכפה גם במצב הדברים הרלבנטי למועד החלטת המשיב נשוא
14 הערעור – יש להכריע תחילה בכל אותן טענות עובדתיות שפורטו לעיל. ממילא, גם הכרעה
15 לגופו של עניין, באשר לשאלת קיומם או העדר קיומם של מבחני פעילות עסקית אצל המערער
16 לצורך רישומו כ"עוסק" – מצריכה בירור עובדתי, כאשר גם בענינים אלו מצוי מלוא המידע,
17 או למצער – רוב המידע – בידיו של המערער ואין ספק כי בידיו יתרון ראייתי על פני המשיב.
- 18 זאת ועוד, אף טענתו של המערער לפיה יש להתייחס להחלטת המיסוי כאל "הסכם מחייב"
19 בינו לבין המשיב והיסמכותו על פסק הדין בעניין **אהוד אלוני** לעניין זה – אין בה ממש לצרכי
20 בקשתו זו, שכן – כאמור טענה זו "רותמת את העגלה לפני הסוסים": טרם הדיון והכרעה
21 בשאלת היותה של החלטת המיסוי "הסכם מחייב" אם לאו – נדרשת תחילה הכרעה בשאלת
22 היקף תוכנה של החלטת המיסוי, נסיבות נתינתה, הגורם לו ניתנה ומעל לכל – המצג העובדתי
23 שעל בסיסו ניתנה ושאלת תחולתה ככל שהמצב העובדתי בו ניתנה - השתנה. ביחס לכל אלו,
24 כפי שכבר הבהרתי לעיל, נדרשת הבאת ראיות, שאין ספק כי נטל הבאתן צריך לחול על
25 המערער כמי שמחזיק בידיו את כל המידע העובדתי, או לכל הפחות את רובו.
- 26 בבחינת למעלה מן הצורך, אוסיף גם ואציין כי טיעונו של המערער לפיו מאחר ולא אותרה
27 הפנייה למחלקה המקצועית לצורך קבלת החלטת המיסוי לא על ידו ולא על ידי משרד רואי
28 החשבון, וגם בידי המשיב לא מצויה הפנייה הנ"ל, וכי מאחר ולא מוטלת עליו חובה לשמור



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 18-10-14611 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

- 1 מסמכים מעבר לתקופה של שבע שנים, כי אז יש בשל כך להעביר את נטל הבאת הראיות לידי
2 המשיב – אף היא טענה שלא מצאתי לה כל ביסוס.
- 3 ראשית, המערער לא הפנה כלל לאסמכתא כלשהי המחייבת את המשיב לשמור מסמכים
4 לתקופה ארוכה יותר משבע שנים. לא ברור איפוא מדוע סבור המערער כי למרות שהוא עצמו
5 או רואי החשבון לא שמרו עותק של הפנייה למחלקה המקצועית, אין בכך כדי להשליך על
6 חובת הראיה מצידו אלא דווקא מצד המשיב.
- 7 שנית, המערער הוא זה המבקש להיסמך על החלטת המיסוי ועל אמירה עובדתית המופיעה
8 בה, אשר מקורה במצגים עובדתיים שהוצגו בפני המחלקה המקצועית לצורך מתן החלטת
9 המיסוי.
- 10 מכאן, שעל פי הדין המערער הוא זה שצריך להביא את הראיות להוכחת המצג העובדתי
11 ששימש מסד להחלטת המיסוי, המצוי במכתב הפנייה למחלקה המקצועית, ובהעדר המכתב
12 – להביא ראיות אחרות להוכחת טענותיו.
- 13 44. בנסיבות שכאלו, אך ברור ומתבקש הוא כי המערער יפתח בהבאת הראיות ונטל הבאת
14 הראיות כמו גם נטל השכנוע – ינוח על כתפיו.
- 15 אשר על כן, בדיון ההוכחות הקבוע ליום 27.5.19 יפתח המערער בהבאת הראיות והמשיב
16 יביא ראיותיו לאחר מכן.
- 17 המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בגין הבקשה בסך כולל של 7,500 ₪ אשר
18 ישולמו בתוך 14 יום מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
19 התשלום המלא בפועל.
- 20 המזכירות תשלח החלטה זו לבאי כוח הצדדים.
- 21
22
23 ניתנה היום, כ"ו ניסן תשע"ט, 01 מאי 2019, בהעדר הצדדים.
24



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 14611-10-18 פנחס נ' מע"מ עכו

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת