



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

המבקשת ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ

נגד

המשיב מע"מ נצרת

החלטה

רקע

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24

1. לפני בקשה לשינוי סדר הבאת הראיות.

2. המבקשת הגישה ערעור על החלטות המשיב לפיהן נפסלו פנקסיה והוטל עליה קנס. בנוסף, הגישה המבקשת ערעור על החלטות המשיב לפיהן חויבה במס תשומות והוטל עליה כפל מס. הדיון בשני הערעורים אוחד.

3. בהחלטה מיום 24.9.17 נקבע, כי על הצדדים להגיש תצהירי עדות וראיות מטעמם כך שתחילה תגיש המבקשת את ראיותיה ולאחר מכן יגיש המשיב את ראיותיו. במסגרת הבקשה שלפניי עותרת המבקשת, כי בית המשפט יורה על שינוי סדר הבאת הראיות כך שיוטל על המשיב להגיש תחילה את ראיותיו.

טענות המבקשת

4. במסגרת פרשת זאב שרון, בית המשפט העליון קבע הלכה לעניין סדר הבאת הראיות בערעור על החלטת מנהל מע"מ להטיל קנס ו/או כפל מס. נקבע, כי על מנהל מע"מ להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו ורק לאחר מכן יעבור נטל הראיה לעוסק להוכחת הפגמים שנפלו בהחלטתו של מנהל מע"מ.

5. אין בעובדה שהתיק המאוחד כולל ערעור על מס תשומות בכדי להשליך על שאלת סדר הבאת הראיות. שכן, אין למעשה הבדל בין הטלת שומת תשומות וכפל מס לבין הטלת כפל מס בלבד. מקום בו מוטל כפל מס בלבד הרי שלמעשה המשמעות הינה דרישת סכום התשומות שקוזז פעמיים ומקום בו מוטל כפל מס יחד עם שומת תשומות המשמעות זהה- דרישת התשומות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס.טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס.טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שקוזזו פעם אחת נוספת מלבד הפעם האחת אשר נדרשה במסגרת שומת התשומות. כמו כן,
2 במקרה בו התשתית העובדתית לשלוש ההודעות (קנס, שומה וכפל מס) היא אותה תשתית,
3 כמו במקרה בו עסקינן, ובשל כך אוחדו התיקים הרי שלאור הפגיעה המשמעותית בהטלת
4 כפל מס וקנס הרי שאין בעובדה שבנוסף לקנס ולכפל המס הוטלה גם שומת תשומות, בשל
5 אותם ממצאים, בכדי להצדיק סטייה מההלכה בדבר סדר הבאת הראיות. בענייננו, שומת
6 התשומות היא חלק מכפל המס עצמו ומשכך הרי שלא ניתן לטעון, כי במקרה בו המשיב
7 מחליט להוציא גם הודעה על שומת תשומות מלבד ההודעה על כפל המס הרי שנטל הבאת
8 הראיות יוטל על הנישום בניגוד להלכת בית המשפט העליון.

טענות המשיב

- 9
10
11
12 6. הרכיבים השומתיים שעמדו בבסיס הלכת זאב שרון שונים מאלה שבמקרה בו עסקינן.
13 הרכיבים השומתיים נשוא הערעור הם החלטת מנהל מע"מ לפסול את ספרי המבקשת,
14 לדחות את תשומותיה, להטיל עליה כפל מס ולהשית עליה קנס. רכיבי השומה אשר לגביהם
15 ניתנה הלכת זאב שרון ואשר לגביהם נקבע, כי יועבר נטל הבאת הראיות הראשוני לכתפי
16 המשיב הם רק כפל מס וקנס בגין פסילת ספרים. קיים שוני מהותי בין המקרה בו עסקינן
17 לבין הלכת זאב שרון.
18
19 7. המבקשת התייחסה לרכיב התשומות כאילו הוא חלק אינטגרלי מרכיב כפל המס, בניגוד
20 גמור לעולה מהלכת שרון, ומאידך התעלמה כליל מרכיב שומתי שעצם קיומו, אף במנותק
21 מרכיבי שומה אחרים, מוביל למסקנה הפוכה מהמסקנה אשר המבקשת מנסה להקיש
22 מהלכת זאב שרון.
23
24 8. כנגד ספרי המבקשת נקבעו שלוש פסילות. בנסיבות אלו, יש להחיל את הוראות סעיף 83(ד)
25 לחוק המע"מ לפיו חובת הראיה היא על המערער אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות
26 שנוהלו כדין. במסגרת הלכת זאב שרון שב בית המשפט על ההלכה לפיה כאשר בסיס
27 ההחלטה בדבר הטלת כפל מס הוא פסילת פנקסיו של המערער שמתבסס על ניכוי מס
28 תשומות בגין חשבוניות שהוצאו שלא כדין הרי שהנטל יישאר לפתחו של המערער. החזקה
29 שנקבעה בהלכת שרון חלה רק על הטלת כפל מס או השתת קנס בגין פסילת ספרים. הערעור
30 שהגישה המבקשת הוא בנוגע לארבעה רכיבי שומה אשר על שניים מתוכם לא חלה הלכת זאב



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שרון. די ברכיב שומה אחד שאינו כלול בחזקה שנקבעה בהלכת זאב שרון בכדי להוציא את
2 המקרה מתחולת החזקה.
3

טענות המבקשת במסגרת תשובתה לתגובת המשיב

4
5
6 9. אין ממש בטענה לפיה בהלכת זאב שרון היה מדובר רק בשני רכיבים- קנס וכפל מס. שכן, אף
7 במקרה האמור נפסלו ספרי הנישום. ההבדל היחיד בין המקרה האמור למקרה בו עסקינן
8 הוא שבמקרה בו עסקינן הוצאה גם שומת תשומות שהיא למעשה חלק מכפל המס ואינה
9 מוסיפה או מחייבת אף לא בשקל נוסף מעבר לכפל המס. המשיב לא הבהיר כיצד עולה
10 מהלכת זאב שרון ניגוד לעמדת המבקשת. בית המשפט העליון הכיר בכך שכפל מס הוא
11 במהותו כפל שומת תשומות ולפיכך הותיר את נטל השכנוע על המערער אולם הטיל את נטל
12 הבאת הראיות על המשיב.

13
14 10. סעיף 83(ד) מתייחס לערעור על שומת תשומות בלבד או על פסילת ספרים בלבד ולא במקרה
15 בו מופעלות גם סמכויות עונשיות של כפל מס ו/או קנס פסילת ספרים.

16
17 11. המשיב טען, כי החלטת בית המשפט המחוזי בעניין סניור היא חריגה בנוף פסקי הדין
18 המחזיזים אולם לא טרח להביא אף פסק דין בו נפסק אחרת. כמו כן, הוא לא אפיין את
19 הדומה והשונה בין פרשת סניור למקרה בו עסקינן. בניגוד לטענת המשיב הרי שבפסיקה אליה
20 הפנה המשיב אין קביעה, כי רק במקרים בהם רכיב השומה הוא כפל מס או קנס בגין פסילת
21 ספרים יעבור נטל הבאת הראיות לכתפי המשיב.

דיון ומסקנות

22
23
24
25 12. האם יש להורות על שינוי סדר הבאת הראיות. זו השאלה בה דרושה הכרעתי במסגרת
26 הבקשה שלפניי.

27
28 13. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הבקשה
29 לשינוי סדר הבאת הראיות להתקבל, מהנימוקים שיפורטו.
30



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

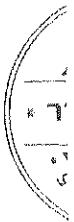
תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 14. אציין תחילה, כי קיימת הבחנה בין נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות. בהתאם לכלל לפיו
2 המוציא מחברו עליו הראיה הרי שבדרך כלל מוטל נטל השכנוע על כתפי התובע ובערעורי מס
3 על הנישום מגיש הערעור (ראה לעניין זה: רע"א 1436/90 גיורא ארד, **חברה לניהול השקעות**
4 **ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, (מו"5), 101). באשר לנטל הבאת הראיות, הרי שככלל
5 הוא מוטל בתחילת המשפט על כתפיו של הצד עליו מוטל נטל השכנוע. נטל הבאת הראיות
6 עשוי להשתנות במהלך ניהול ההליך המשפטי. אין בהעברת נטל הבאת הראיות משום העברת
7 נטל השכנוע. עוד חשוב לזכור, כי למעשה המנהלי עומדת חזקת התקינות ויש באמור בכדי
8 להשליך על סוגיית נטל ההוכחה.

9
10 15. כמפורט לעיל, הערעורים שהגישה המבקשת עניינם פסילת ספרים, קביעת שומת תשומות
11 לפי מיטב השפיטה, הטלת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין והטלת כפל מס בגין ניכוי תשומות
12 על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין. אתייחס תחילה לנטל הבאת הראיות לגבי כל אחת
13 מהסוגיות האמורות.

שומת תשומות לפי מיטב השפיטה

14
15
16
17 16. בהתאם לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק") הרי שעוסק זכאי לנכות מהמס
18 שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין (סעיף 38(א)). אם
19 המנהל סבור, כי הדו"ח התקופתי אשר הגיש הנישום אינו מלא או נכון או שאינו נתמך
20 במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע הוא רשאי לשום לפי מיטב שפיטתו את מס
21 התשומות של הנישום (סעיף 77). על העוסק להוכיח, כי הוא עומד בדרישות המפורטות בסעיף
22 38(א) כך שהתגבשה זכאותו לנכות את מס התשומות. קרי, עליו להוכיח, כי מס התשומות
23 שניכה כלול בחשבונית אשר הוצאה לו כדין. כאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים
24 היא באשר לזכאות העוסק לנכות מס תשומות הרי שהעוסק הוא המוציא מחברו ועליו הנטל
25 להוכיח, כי החשבוניות הוצאו לו כדין. הנטל האמור מלווה אותו לאורך כל הדרך ועמו נטל
26 הבאת הראיות. במקרה בו לא נפסלו ספריו של העוסק הרי שמוטל על המנהל נטל הבאת
27 הראיות להוכיח ברמה הלכאורית את התשתית העובדתית בגינה מצא להוציא שומה לפי
28 מיטב השפיטה אף שלא פסל את ספריו של העוסק. מאידך, במקרה בו פנקסי העוסק נפסלו
29 הרי שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטלים על העוסק ועליו לפתוח בהבאת הראיות
30 ולשכנע באמיתות טענותיו (רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף).





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס.טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס.טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני : מספר תיק חיצוני

1

2 17. בסעיף 83(ד) נקבע, כי אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין הרי שחובת הראיה
3 היא על המערער. במקרה שלפני מנהל מע"מ פסל את ספרי המערער ועל כן חלות הוראות
4 סעיף 83(ד). יש לציין, כי כאשר המחלוקת היא לבר פנקסית, וכך הוא המקרה כאשר הטענה
5 היא, כי החשבונות הוצאו שלא כדין, הרי שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל על
6 הנישום בין אם נפסלו ספריו ובין אם לאו.

7

8

פסילת ספרים

9

10 18. במקרה אשר נדון במסגרת ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ
11 נפסלו ספריו של הנישום והוטלו עליו כפל מס וקנס. בית המשפט העליון התייחס להלכה
12 בדבר נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעור מס ערך מוסף ובחן האם ההלכה שנקבעה
13 בנוגע לערעור על החלטת המנהל בהשגה על שומה לפי מיטב השפיטה מתאימה גם לערעור על
14 החלטות אחרות של המנהל אשר מוסדרות בסעיפים אחרים ובעיקר בהוראות החוק
15 העומדות בבסיס הערעור אשר נדון על ידי בית המשפט העליון, כאמור לעיל.

16

17 בפרשת שרון נקבע, כי כאשר מדובר בסמכות לפסול ספרים הרי שמדובר בשאלה לבר
18 פנקסית. במקרה כאמור לא מתקיימת חזקה בדבר תקינות הפנקסים ולא ניתן להשתמש
19 בחזקה זו לצורך העברת נטל ההוכחה למנהל. משכך, נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע
20 להראות, כי המנהל שגה בפסילת הפנקסים נותר במקרה כאמור על כתפי הנישום.

21

22

הטלת קנס וכפל מס

23

24 20. באשר לנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בהליכי ערעור על החלטה להטיל כפל מס והחלטה
25 להשית קנס מנהלי נקבע בפרשת שרון, כי סמכויות אלו מאפשרות למנהל לדרוש מעוסק יותר
26 מהערך המוסף שנוצר במסגרת העסק אותו הוא מנהל ובמובן זה טמונה בסמכויות אלו פגיעה
27 משמעותית בזכויות העוסק. הדברים נכונים ביתר שאת בנוגע להשתת קנס מנהלי, פעולה
28 בעלת מימד עונשי. נקבע, כי מידת הפגיעה בזכויותיו של העוסק יש בה בכדי להשפיע במידה
29 מסוימת על שאלת נטל ההוכחה במסגרת הליכי ערעור בנוגע להפעלת סמכויות אלו. לכן, בכל
30 הנוגע לסמכויות אלו מנהל המע"מ יידרש להציג תחילה את התשתית העובדתית שעמדה





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בבסיס החלטתו. לאחר שהמנהל יעשה כן, יחזור נטל הבאת הראיות לכתפי העוסק, להראות,
2 כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטת מנהל מע"מ. בית המשפט העליון פירט באריכות
3 את הסיבות בגינן אף במקרה בו מועבר נטל הבאת הראיות הרי שנטל השכנוע יישאר על כתפי
4 הנישום.

נטלים 'מעורבים'

5
6
7
8 21. במקרה אשר נדון במסגרת פרשת זאב שרון לא נקבעה שומה לפי מיטב השפיטה והחלטת
9 לא התייחסה לערעור על החלטה בהשגה בעניין זה. כמפורט לעיל, נטל הראיה בערעור בנוגע
10 לשומת תשומות לפי מיטב השפיטה מוטל על הנישום וכך גם הנטל בנוגע לפסילת ספרים.
11 מאידך, נטל ההוכחה בנוגע להטלת קנס וכפל מס עובר לכתפיו של מנהל מע"מ.

12
13 22. השאלה המונחת לפתחי היא על מי מהצדדים מוטל לפתוח בהבאת הראיות במקרה בו
14 הערעור עוסק הן בעניינים אשר נטל הראיה לגביהם מוטל על הנישום- פסילת ספרים וקביעת
15 שומת תשומות לפי מיטב השפיטה, והן בעניינים אשר נטל הראיה לגביהם מוטל על מנהל
16 מע"מ- הטלת קנס וכפל מס. קביעותיו של בית המשפט העליון בפרשת זאב שרון באשר לנטל
17 הראיה אין בהן בכדי לתת מענה לסוגיה שלפני. אציין, כי הפסיקה אינה אחידה בעמדתה
18 בעניין זה.

19
20 23. במסגרת ע"מ (מחוזי מרכז) 14-07-55647 מאיר יוסף סניור נ' רשות המסים - מנהל מע"מ דן
21 כבוד השופט בורנשטיין בשאלת נטל ההוכחה במקרה של התנגשות בין הנטלים כאשר לגבי
22 חלק מהטענות הנטל על הנישום ובחלקן על המנהל. במקרה האמור נקבע, כי על מנהל מע"מ
23 לפתוח בהבאת הראיות. נקבע, כי ההליך שבו הנטל מוטל כרגיל על המערערים הוא תולדה
24 של ההליך שבו מוטל הנטל על המשיב. משכך, אין זה הולם להטיל את נטל הראיה לגבי כל
25 ההליכים על כתפי המערערים ותחת זאת על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו. כבוד השופט
26 בורנשטיין ציין, כי בדרך זו נשמרים האינטרס הדיוני של היעילות והאינטרס המהותי העומד
27 ביסוד הטלת הנטלים על כל אחד מהצדדים, לרבות התחשבות בפגיעה המשמעותית הכרוכה
28 בהטלת קנס וכפל מס. עוד נקבע, כי קביעה כאמור עולה בקנה אחד עם קביעותו של בית
29 המשפט העליון בפרשת זאב שרון לפיה יש לבחון את שאלת חלוקת נטלי ההוכחה באופן





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פרטני ביחס להסדרים השונים בחוק המע"מ תוך הסתמכות על הדין המהותי והאינטרסים
2 הרלוונטיים.
3
- 4 24. מנגד, במקרה אחר קבע בית המשפט המחוזי, כי במקרה בו קיימות הן מחלוקת פנקסית והן
5 מחלוקת לבר-פנקסית הרי שהנישום יפתח בהבאת ראיותיו. בערעור אשר הוגש על החלטה
6 זו קבע בית המשפט העליון, כי אין מקום להתערב בקביעה האמורה. בית המשפט העליון
7 ציין, כי הנישום יאלץ להביא ראשון את ראיותיו אף לעניין מחלוקת אשר נטל הבאת הראיות
8 לגביה מוטל על כתפי הצד השני, כאשר ככלל נטל הבאת הראיות כרוך בסדר הבאת הראיות,
9 אולם אין בחלוקת הנטל בנוגע להבאת הראיות בכדי לחייב את פיצול סדר הבאת הראיות.
10 עוד ציין בית המשפט העליון, כי יש בפסיקה תמיכה לעמדה לפיה די בעובדה שנטל הבאת
11 הראיות מוטל על הנישום במחלוקת אחת בכדי שהלה יפתח בהבאת ראיותיו בערעור כולו.
12 בית המשפט העליון הוסיף, כי מדובר בקביעה של בית המשפט המחוזי באשר לאופן ניהול
13 ההליכים בפניו וכי לבית המשפט המחוזי נתון שיקול דעת רחב בנוגע לעניין זה (רע"א
14 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל המכס, מס קנייה ומע"מ חיפה, (ט1), 769).
- 15
- 16 25. בית המשפט העליון שב על הקביעה לפיה במקרה בו מוטלת על הנישום חובת הראיה בנוגע
17 לאחת המחלוקות הרי שאף אם לגבי נושאים אחרים הנטל היה על מנהל מע"מ הרי שביט
18 המשפט המחוזי היה רשאי שלא לפצל את הדיון ולהורות לנישום להתחיל בהבאת ראיותיו
19 לגבי כל הסוגיות שהתעוררו בערעור (רע"א 1965/05 סוחייק מורד נ' מנהל מס ערך מוסף).
- 20
- 21 26. ככל שהיה נערך דיון נפרד לגבי כל אחת מההחלטות נשוא הערעור הרי שסדר הבאת הראיות
22 בנוגע לכל מחלוקת היה נקבע בהתאם להלכות של בית המשפט העליון, כמפורט לעיל. אולם
23 אין זה המקרה בו עסקינן. ברי, כי אין מקום להורות על פיצול סדר הבאת הראיות, שכן, יהיה
24 בכך בכדי לפגוע ביעילות הדיונית והדבר עומד בסתירה לטעמים בגינם אוחדו הדיונים
25 בערעורים השונים. משכך, יש לקבוע את סדר הבאת הראיות במקרה 'מעורב' בו חלק
26 מהנטלים מוטלים ברגיל על הנישום וחלקם מוטלים ברגיל על מנהל מע"מ.
27
- 28 27. סבורני, כי לשם הכרעה בשאלה האמורה יש להבחין בין מקרים בהם חלק מהנטלים מוטלים
29 על הנישום וחלק על מנהל מע"מ בשל העובדה שחלק מהמחלוקות פנקסיות וחלקן לבר
30 פנקסיות לבין מקרה בו חלק מהנטלים מוטלים על מנהל מע"מ מאחר ומדובר בהפעלת





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בנייה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 סמכויות אשר טמונה בהן פגיעה משמעותית בנישום ובעיקר בנוגע לקנס מנהלי אשר יש לו
2 מימד עונשי.
3
- 4 28. מקובלת עליי קביעתו של כבוד השופט בורנשטיין בע"מ (מחוזי מרכז) 55647-07-14 מאיר יוסף
5 **סניור נ' רשות המסים - מנהל מע"מ**, כי קביעה לפיה העובדה שנטל הבאת הראיות מוטל על
6 כתפי הנישום במחלוקת אחת די בה בכדי ללמד, כי עליו לפתוח בהבאת הראיות בערעור כולו
7 אינה הולמת בנסיבות בהן ההליך שבו הנטל המוטל כרגיל על הנישום הוא **תולדה של ההליך**
8 **שבו מוטל הנטל על מנהל מע"מ**. וקביעתו, כי תוצאה זו אף אינה הולמת בהתחשב בכך
9 שהנטל המוטל על המשיב בנוגע לסנקציה הרתעתית או מעין עונשית הוא כרף הוכחה של
10 "מאזן הסתברויות" אשר דומה לרף ההוכחות הנדרש לצורך עמידה בנטל השכנוע המוטל על
11 כתפי הנישום. לאור הרף האמור המוטל על מנהל מע"מ הרי של חלה ההצדקה לפיה מאחר
12 ונטל השכנוע מוטל על הנישום הרי שיש להטיל עליו את נטל הראיה לגבי כל המחלוקות, אף
13 אלו שברגיל מוטלות על מנהל מע"מ.
14
- 15 29. בפרשת זאב שרון נפסלו ספרי המערערת והוטלו עליה קנס וכפל מס. במקרה האמור בית
16 המשפט העליון לא מצא לקבוע, כי נטל הבאת הראיות בכל המחלוקות מוטל על כתפי
17 המערערת בשל העובדה שברגיל הנטל באחת המחלוקות- פסילת הספרים- מוטל על הנישום.
18
- 19 30. כאמור לעיל, בית המשפט העליון מצא שלא להתערב בקביעותו של בית המשפט המחוזי
20 אשר מצא, כי די בכך שנטל הראיה לגבי אחת המחלוקות מוטל על הנישום בכדי להטיל עליו
21 את נטל ההוכחה לגבי כל המחלוקות. זאת, מאחר ולבית המשפט מסור שיקול דעת רחב בנוגע
22 לאופן ניהול ההליכים בפניו. אין בקביעה, כי בית המשפט המחוזי היה **רשאי** לקבוע קביעה
23 כאמור בכדי ללמד, כי חובה על בית המשפט המחוזי לקבוע כך. קביעתו של בית המשפט
24 העליון באשר לשיקול הדעת הרחב המסור לבית המשפט המחוזי בעניין זה תומכת בעמדתו,
25 כי בידי בית המשפט לקבוע, כי במקרים בהם יש נטלים מעורבים הכוללים ערעור על קנס
26 ו/או כפל מס הרי שעל מנהל מע"מ לפתוח בהבאת הראיות.
27
- 28 31. כמו כן, אין בכך בכדי לשלול קביעה, כי מקום בו חלק מהנטלים מוטלים על מנהל מע"מ
29 מאחר ומדובר בהפעלת סמכויות אשר כרוכה בהן פגיעה משמעותית בנישום הרי שעל מנהל
30 המע"מ לפתוח בהבאת ראיותיו לגבי כל המחלוקות. בית המשפט העליון לא שלל קביעה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
ע"מ 15-11-42538 ס. טנוס בניה ופיתוח בע"מ נ' ממונה אזורי - מס ערך מוסף
טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני : מספר תיק חיצוני

- 1 כאמור. יש להבחין בין מקרים בהם הנטל מוטל על המשיב מאחר ומדובר במחלוקת פנקסנית
- 2 כאשר הספרים לא נפסלו לבין מקרה, כמו המקרה בו עסקינן, שבו הנטל מוטל על המשיב
- 3 לאור אופי הסנקציות בהן נקט כאשר הדבר משליך אף על רף ההוכחה.
- 4
- 5 32. בנסיבות אלו, נעתרת לבקשה ומורה, כי המשיב יפתח בהבאת ראיותיו.
- 6
- 7 33. המשיב ימציא תצהירי עדות ראשית מטעמו בצירוף כל ראיותיו בתוך 30 ימים ממועד
- 8 המצאת החלטה זו.
- 9
- 10 34. המערער תגיש תצהירי עדיה בצירוף כל ראיותיה בתוך 30 ימים מתצהירי המשיב.
- 11
- 12 המוכירות תמציא העתק החלטה זו לצדדים.
- 13
- 14
- 15 ניתנה היום, כ"ז חשוון תשע"ח, 16 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.
- 16

עירית הוד, שופטת



TX Result Report

P 1
 16/11/2017 19:06
 Serial No. A7PY121001647
 TC: 154298

Addressee	Start Time	Time	Prints	Result	Note
026467072	16-11 19:02	DD:03:32	009/009	OK	

Note THR:Timer TX, POL:Polling, ORG:Original Size Setting, FME:Frame Erase TX, DPG:Page Separation TX, MIX:Mixd Original TX, CALL:Manual TX, CSRC:CSRC, FWD:Forward, PC:PC-FAX, BND:Double-Sided Binding Direction, SP:Special Original, FCDFE:F-code, RTX:Re-TX, RLY:Relay, MCF:Confidential, BUL:bulletin, SIP:SIP Fax, IPADR:IP Address Fax, I-FAX:Internet Fax

Result OK: Communication OK, S-OK: Stop Communication, PW-OFF: Power Switch OFF, TEL: TX from TEL, NG: Other Error, Cont: Continue, No Ans: No Answer, Refuse: Receipt Refused, Busy: Busy, H-Full:Memory Full, LOVR:Receiving length over, PQR:Receiving page over, FIL:File Error, DC:Decode Error, MDN:MDN Response Error, DSN:DSN Response Error, PRINT:Compulsory Memory Document Print, DEL:Compulsory Memory Document Delete, SEND:Compulsory Memory Document Send.

מיטען פקט

דיברתי עם _____

בשעה _____ תאריך _____

אויף _____

בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-08-24553 ס. טנוס בניה ומיתוח בע"מ נ' מע"מ נצרת
 ע"מ 15-11-42638 ס. טנוס בניה ומיתוח בע"מ נ' ממנוה אוזרי - מס ערך מוסף
 טבריה/נצרת עלית

תיק חיצוני : מספר תיק חיצוני

המבקשת ס. טנוס בניה ומיתוח בע"מ

נגד

המשיב מע"מ נצרת

תחלטה

רקע

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
1. לפני בקשה לשינוי סדר הבאת הראיות.
 2. המבקשת הגישה ערעור על החלטות המשיב לפיהן נפסלו פנקסיה וחוטל עליה קנס. בנוסף, הגישה המבקשת ערעור על החלטות המשיב לפיהן הויבה במס תשומות וחוטל עליה כפל מס. תדיון בשני הערעורים אוחז.
 3. בחלטת מיום 24.9.17 נקבע, כי על הצדדים להגיש תצהירי עדות וראיות מטעמם כך שתחילת תגיש המבקשת את ראיותיה ולאחר מכן יגיש המשיב את ראיותיו. במסגרת הבקשה שלפני עותרת המבקשת, כי בית המשפט יורה על שינוי סדר הבאת הראיות כך שיוטל על המשיב להגיש תחילה את ראיותיו.
- שאלות המבקשת**
4. במסגרת פרשת זאב שרון, בית המשפט העליון קבע תלכה לעניין סדר הבאת הראיות בערעור על החלטת מנחל מע"מ לחטיל קנס /או כפל מס. נקבע, כי על מנחל מע"מ להציג את הנתונים הראייתיים שעמדה בבסיס החלטתו ורק לאחר מכן יעבור נטל הראיה לעוסק להוכחת הפגמים שנפלו בחלטתו של מנחל מע"מ.
 5. אין בעובדה שחזיק המאוחד כולל ערעור על מס תשומות בכדי להשליך על שאלת סדר הבאת הראיות. שכן, אין למעשה חבל בין הטלת שומת תשומות וכפל מס לבין הטלת כפל מס בלבד. מקום בו מוטל כפל מס בלבד הרי שלמעשה המשמעות הינה דרישת סכום התשומות שקוּוּז פעמיים ומקום בו מוטל כפל מס יחד עם שומת תשומות המשמעות זחה- דרישת התשומות

