



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד איתן צחור

נגד

משיבים מע"מ רמלה

ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד רצולסקי

החלטה

לפני בקשת המערערת (אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ, להלן: "המערערת") לקבוע כי כיוון שספריה נמצאו קבילים - נטל ההוכחה צריך לעבור למשיב (מס ערך מוסף – רמלה, להלן: "המשיב"). המשיב טוען כי התיק עוסק רובו ככולו בכך שמיוחס למערערת קבלת חשבוניות פיקטיביות ועל כן יש לקבוע כי נטל ההוכחה מוטל עליה.

להלן העובדות הצריכות לעניין

הבקשה שבפני הוגשה במסגרת ערעור שהגישה המערערת כנגד החלטת המשיב שלא להכיר במס התשומות בגין חשבוניות מס שהוצאו למערערת, בגין רכישת הבשר של המערערת מספק הבשר העיקרי שלה, חברת גולדיס בע"מ (להלן: "גולדיס"), בתקופות הרלוונטיות לערעור זה.

ביום 22.3.10 הומצאה למערערת הודעת המשיב לפיה החליט לשום לפי מיטב שפיטתו את מס הערך המוסף המגיע מן המערערת בגין תקופות החיוב הבאות: 1/05-12/05,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

1/06-12/06, 5/09-5/09,

ביום 19.4.10 הוגשה ע"י המערערת השגה על שומה לפי מיטב השפיטה לתקופות הנ"ל. ביום 19.1.11 התקבלה בידי המערערת החלטת המשיב בהשגה לפיה החליט לדחות את ההשגה ולקיים את השומה.

בהתאם להוראת סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975 (להלן - "החוק") ולתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו, 1976 הוגש לבית משפט זה ערעור על - החלטתו של המשיב שלא להכיר בניכוי התשומות שדרשה המערערת בגין חשבוניות מס שהוצאו למערערת.

במסגרת קדם משפט העלה ב"כ המערערת טענה כי היות שספריה של המערערת לא נפסלו, עובר נטל ההוכחה למשיב. זה האחרון התנגד לטענה. מכאן הדיון שבפני.

טענות המערערת

לטענת המערערת, ספרי חשבוניות שניהלה קבילים. המחלוקת בשומה נוגעת לחשבוניות פיקטיביות לכאורה כטענת המשיב, שהוצאו כביכול ע"י פלוני למערערת. לטענת המערערת, המדובר בהוצאות שהוצאו ונרשמו כנגד חשבוניות מס שניתנו כדין.

עמדת המערערת, היא שהואיל וספרי החשבוניות קבילים, על המשיב מוטל נטל ההוכחה. ולפיכך הוא צריך לפתוח במסכת הבאת הראיות.

לטענת המערערת, על המקרה חל סעיף 83 (ד) לחוק, לפיו חובת ההוכחה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבוניות שנוהלו כדין. הוראה דומה קיימת גם בפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) בסעיף 155, לפיה נטל ההוכחה מוטל על הנישום, אלא אם כן



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

הספרים קבילים. מכאן משתמע, כי כאשר פנקסי החשבוניות נוהלו שלא כדין, נטל ההוכחה על הנישום ואילו כאשר הפנקסים נוהלו כדין, נטל ההוכחה הוא על מנהל מע"מ.

בא כוח המערערת תמך יתדותיו בדבריה של כב' השופטת ד. ביניש בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מע"מ, ה-1 מיסים יג/4 (אוגוסט 1999) (להלן: פס"ד סלע). נטען כי בגדר פס"ד סלע נבחן מקרה זה למקרה הנדון, בו הועמדה לדיון סוגיית חשבוניות פיקטיביות שהתקבלו בידי עוסק אשר דרש קיזוז תשומות על פיהן. בעוד שלטענת מנהל מע"מ, העסקאות באותו מקרה לא בוצעו בפועל בידי העוסק. לטענת המערערת נפסק בהלכה זו, כי ייתכנו מצבים בהם על אף היות ספרי החשבוניות קבילים, נטל ההוכחה יוותר על כתפי הנישום וזאת כאשר לספרי החשבוניות אין כל נפקות לסוגיה שבמחלוקת. בית המשפט קבע בהלכה זו את האבחנה בין "סוגיה פנקסית" בה יש נפקות לשאלת קבילות הפנקסים – לבין סוגיה "לבר פנקסית" בה אין נפקות לשאלת קבילות הפנקסים. באשר למקרה של חשבונית פיקטיבית, קובע בית המשפט העליון שם כי זו "סוגיה פנקסית" ולפיכך בהיות הפנקסים קבילים, נטל ההוכחה מוטל בכגון אלה על כתפי המשיב, וההפך כאשר פנקסי החשבוניות נפסלו.

עוד טוענת המערערת שבדיון בבית משפט זה ציינה באת כח המשיב את הלכת כ.ו.ע (ע"א 3646/98, כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף מיסים יז/4 (להלן: הלכת כ.ו.ע)), אשר קנתה לה אחיזה רבה בפסיקה מאז נתינתה. דע עקא, הלכת כ.ו.ע. קובעת אף היא שכאשר עסקינן בחשבוניות פיקטיביות, הסוגיה היא "פנקסית" ולא "לבר פנקסית" כטענת המשיב, ומשלא נפסלו הפנקסים הנטל לפתיחה בהבאת הראיות מוטל על המשיב.

נטען עוד על ידי המערערת, כי מן הראוי להפנות למאמרם של המלומדים זיידנברג ופרידמן: "נטל ההוכחה בפסילת ספרים כתוצאה מחשבונית פיקטיבית" (מיסים יח/3 (יוני 2004) א-38). לדעת המלומדים במאמר זה, כאשר מדובר בסוגיית חשבוניות פיקטיביות ופנקסי החשבוניות



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

קבילים, נטל הראיה הוא על המשיב ועליו לפתוח בהבאת הראיות (להבדיל מנטל השכנוע שאינו רלבנטי בשלב זה).

לגופו של עניין מדובר בעסק המנהל מסעדות, לקוחות ותקבולים, ומן הסתם נערכו בו ביקורות פתע רבות מצד המשיב לבדיקת איכות ניהול הפנקסים ורישום כל התקבולים. לפיכך, העדר כל פסילה אקראית, ועובדת היות ספרי החשבונות קבילים, צריכה להיות בעלת משמעות. מעבר לכך, המחלוקת הספציפית נוגעת לעסקי בשר בהם רכשה המערערת כמויות של בשר ולאור הלכת "סלע" עצם רישומן של כל הקניות בספרי החשבונות, לרבות שם הספק ופרטי הקניה, יש בהם משום הוכחה לכאורה, בדבר תקינות הספרים.

טענות המשיב

סעיף 38(א) לחוק קובע, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. על פי סעיף 41 לחוק, אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.

הדין קובע, כי כל הפרטים המופיעים בחשבונית צריכים להיות נכונים, וזאת לעניין טיב השירות או המכירה, הסכומים הנקובים בחשבונית ובוודאי זהות הצדדים לעסקה. דהיינו, על מוציא החשבונית להיות מי שסיפק בפועל את השירות ו/או המכירה.

המחלוקת שבפני נעוצה בפרשנות ביטוי זה. מהי "חשבונית שהוצאה כדין"? ראשית, עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47 (א) לחוק מס ערך מוסף). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. תנאי בסיסי להפיכתה של חשבונית מס לחשבונית מס שהוצאה כדין הוא שהחשבונית תוצא ע"י עוסק מורשה הרשאי להוציאה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

בנוסף, ברי, כי בבסיס החשבונית צריכה להיות עסקה אמיתית בין מקבל החשבונית לבין מוציאה.

כאשר קיימת מחלוקת אודות זכאותו של עוסק לניכוי מס תשומות, נטל זה רובץ על כתפי המערער. כך עולה מלשונו הברורה של סעיף 132 לחוק, הקובע כי: "הטוען ששילם מס או שהגיש ד"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה". משמע, על המערער להראות, כי החשבוניות עליהן היא נשענה הן חשבוניות מס כדין. תוצאה זו מתבקשת גם מסעיף 38 לחוק, המתיר לעוסק לנכות את מס התשומות רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. הנטל הוא, אפוא, על המערער, המבקשת לנכות את מס התשומות.

סעיף 83 (ד) לחוק קובע כי "חובת הראיה היא על המערער, אם הד"ח אינו נתמך בפנקסי חשבוניות שנוהלו כדין".

בהלכת כ.ו.ע קבע בית המשפט העליון לעניין זה, כי בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה ויחד איתו מוטל על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. 'נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה.

במקרה שבפנינו, עולות מחלוקות אמיתיות וברור הדבר, כי התשובות לשאלות אלו אינן מצויות בספרי המערער, ומכאן שהן נטל השכנוע והן נטל הבאת הראיות מוטלים על המערער. בית המשפט העליון פסק לא אחת, כי השאלה - האם החשבונית היא חשבונית פיקטיבית אם לאו - הינה שאלה אשר העובדות הרלוונטיות לבחינתה מצויות מחוץ לספרים, ועל כן מדובר בשאלה לבר פנקסית.

בענייננו, בבסיס הערעור עומדות שאלות עובדתיות, אשר לא נמצא להן פתרון בספרים, כגון האם סופק בכלל בשר; מי סיפק את הבשר, ככל שסופק; מה כמות הבשר שסופקה, ככל



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

שסופקו הטובין. תשובות לשאלות אלו מצויות מחוץ לספרים. מכאן, שכלל שמבקשת המערערת להפריך את עמדת המשיב באופן פוזיטיבי, עליה הנטל לעשות כן, באמצעות ראיות שאינן מצויות בספרים.

אשר על כן, הן נטל הבאת הראיות והן נטל השכנוע, מתחילתו ועד סופו, מוטלים על המערערת.

דיון והכרעה

בראשית דברי מצאתי לנכון להבהיר מבחינה משפטית מושגים אשר קיימת נטייה לטעות בהם ולהחליפם מעת לעת. בראש ובראשונה ייאמר, כי נטל השכנוע, מבטא את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין להוכיח את טענותיו כלפי יריבו כאשר אי עמידה בה משמעה דחיית הטענות. הכלל הוא כי נטל השכנוע מוטל על המוציא מחברו. אשר על כן התובעת נושאת בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים של עילת התביעה ואילו הנתבע נושא בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים של טענת הגנתו. (ראה יעקב קדמי "על הראיות" חלק שלישי הוצ' דיונון 2003 עמוד 1512)

נטל השכנוע הוא הנטל הכללי, ולעד הוא רובץ על כתפיו של התובע. כך חיווה דעתו כבוד הנשיא אגרנט בד"נ 4/69 יצחק נוימן ובניו חברה לביטוח בע"מ נ' פולה פסיה כהן ואח', פד"י כד(2) 229, עמוד 290 (להלן עניין נוימן):

"אמנם בדרך רגילה לא יעבור נטל השכנוע, במשך המשפט, מצד לצד והוא יישאר מונח, עד הסוף, על שכמו של מי שנושא בו בתחילה. אולם כפי שיתבהר להלן, יכול שבמהלך הדיון, תקום בנוגע לעובדה שיש עליה מחלוקת, חזקה מן הדין, הפועלת לטובת הצד שנשא קודם לכן בנטל השכנוע לגביה ואשר כוחה הוא להעביר את הנטל הזה ליריבו..."



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

נטל הבאת הראיות הוא הנטל הנלווה לנטל השכנוע. כאשר עובר הנטל אל הנתבע, עובר הוא במשקל אשר תלוי בטיב ההוכחה הלכאורית שהביא התובע. ככל שההוכחה הייתה משכנעת יותר, ירבוץ נטל כבד יותר על כתפיו של הנתבע:

"התובע הוא גם החייב לפתוח בהוכחותיו ופירוש הדבר, שעליו להביא עדות המספקת להוכיח את תביעתו הוכחה לכאורה. כזהו נטל הבאת ההוכחות מבחינתו של התובע וברור שאם לא השכיל להרימו, די בכך, כדי שיצא מפסיד במשפט. השלב הבא הוא: אם הצליח התובע במשימה האמורה, כי אז עוברת החובה מספר 2 לנתבע." (שם, עניין נוימן בעמוד 291).

סעיף 38 (א) לחוק קובע, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."

בסעיף 83 (ד) לחוק נקבע, כי "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין". זאת ועוד, על פי סעיף 41 לחוק "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". הנה כי כן, ניתן ללמוד כי בערעור מס ערך מוסף שעניינו מס תשומות, מוטל 'נטל השכנוע' על עוסק שלא ניהל פנקסים כדין, מכוח שתי הוראות חוק: האחת, הוראת סעיף 38 (א) הקובע כי תנאי לזכאות לניכוי מס תשומות הוא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

הכללות המס בחשבונית מס שהוצאה לעוסק כדין; השניה, הוראת סעיף 83 (ד) לפיו מוטל
'נטל השכנוע' על עוסק שלא ניהל פנקסים כדין (עניין כ.ו.ע).

מכאן, השאלה המתבקשת הינה מהי חשבונית מס שהוצאה כדין. בית המשפט העליון
התייחס באופן מפורש לסוגיה זאת כדלקמן:

"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", 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" (ע"א 4069/03,
מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ. מיסים יט/2 (אפריל
2005) ה-6 מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-6, עמ' 86)

בית המשפט העליון ניתח את הסוגיה שעניינה הוא האם המבחן לקיומה של "חשבונית כדין"
הוא מבחן סובייקטיבי או אובייקטיבי והשיב על כך כדלקמן:

"השאלה היא איפוא מה דין הזכות לנכות מס תשומות, כאשר מופר,
למעשה, עקרון ההקבלה הנ"ל במובן שמס הערך המוסף, אותו שילם הנישום
המבקש את הניכוי, לא הגיע לשלטונות המע"מ.... למעשה, המחלוקת היא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 36606-02-11 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 36641-02-11 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

1 מי יישא בסיכון של טעות או מרמה זו - הנישום, שאינו מעורב בתהליך בגינו
2 לא הגיע המס לשלטונות המע"מ, או שמא המדינה, שאף לה אין יד ורגל
3 בטעות או המרמה הנטענים. עמדתי היא כי חיוב המדינה בניכוי מס
4 תשומות, כאשר המע"מ בגין העיסקה שביסוד הניכוי לא שולם כלל
5 לשלטונות המע"מ, אינו מתיישב עם תכלית החקיקה ועקרון ההקבלה
6 האמור, המהווה אחד מאבני היסוד של שיטת מס המע"מ. אין להטיל חיוב
7 כאמור, שכן משמעו הטלת חיוב כספי על המדינה, שיסודו באמונה
8 סובייקטיבית של הנישום כי החשבונית הוצאה כדין. גישה זו יש בה כדי
9 לבטא מדיניות המטילה על הנישום את החובה לוודא את נכונות העסקאות
10 וזהות העוסקים המוציאים להם חשבונית. מדיניות זו ראוייה היא, בהתחשב
11 בכך שבידי מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבונית
12 היא "כדין". [ע"א 3758/96, סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס
13 ומע"מ. מיסים יג/4 (אוגוסט 1999) ה-1 מיסים יג/4 (אוגוסט 1999) ה-1, עמ' 88
14 (להלן: "עניין סלע").]

15
16 בעניין סלע נקבע אפוא, על ידי כב' השופטת בייניש כי המבחן לניכוי מס תשומות הנו מבחן
17 אובייקטיבי. לדעתה של השופטת ביניש הצטרף השופט מ. אילן, בעוד שהשופט ת. אור
18 השאיר סוגיה זו בצריך עיון.

19
20 על מנת להסיר ספק בא כב' השופט ברק ואימץ בהלכת מ.א.ל.ר.ז את האמור בעניין סלע
21 בקובעו את ההלכה הבאה כדלקמן:

22
23 "ראוי אפוא להסיר את העננה לה טוענת המערערת ולקבוע כי המבחן לזכות
24 הניכוי של מס תשומות הוא המבחן האובייקטיבי (ראו גם נמדר, בעמוד
25 602). אכן, אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההגיון הבסיסי המונח
26 ביסוד מס ערך מוסף, ולהביא להפחתת מס, ואף נטילת מס מקופת המדינה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

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 (נמדר, בעמוד 575)". (עניין מ.א.ל.ר.ז).

המבחן הסובייקטיבי משמעותו הינה שאת השאלה, אם חשבונית הוצאה כדין, יש לבחון מנקודת מבט של העוסק שקיבל את החשבונית ומבקש לנכות את מס התשומות הנקוב בה. המבחן מתמקד בידיעתו הסובייקטיבית של העוסק, כי החשבונית נגועה באי-חוקיות, העוסק היה ער לפסול שבחשבונית, וכי העוסק המבקש לנכות את המס היה שותף לקנוניה של הנפקת החשבונית שלא כדין (מיסים און-ליין - נטל ההוכחה בפסילת ספרים כתוצאה מחשבונית פיקטיבית. מיסים יח/3 (יוני 2004) א-38).

המבחן האובייקטיבי – משמעותו הינה שעצם העובדה שהחשבונית אינה כדין, שוללת את זכאותו של העוסק לנכות את מס התשומות הנקוב בה. בפסק דין סלע קבעה השופטת ביניש, כי לדעתה יש לבחון את זכותו של העוסק על פי המבחן האובייקטיבי, וזאת על סמך לשון החוק ותכליתו.

בפרשת כ.ו.ע מדובר בנסיבות הדומות למקרה שלנו. לפי הנסיבות שם, פנקסי המערערת לא נפסלו, אך המנהל סירב להתיר ניכוי חלק ממס התשומות שבדוחות בטענה, כי החשבוניות בגין חלק זה הן פיקטיביות. על השומה שהוצאה למערערת היא הגישה השגה, ומשזו נדחתה ערערה לבית המשפט המחוזי. שם נקבע בהחלטת ביניים, כי נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות הוא על המערערת. על החלטה זו הוגשה בקשת רשות ערעור והיא נדונה כערעור.

בית המשפט העליון בענין כ.ו.ע קבע קריטריון ברור לפיו ייקבע נטל ההוכחה לפי קריטריון זה: נטל הבאת הראיות עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר למנהל כאשר השאלה היא פנקסית. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית נטל השכנוע על העוסק. וכך נאמר:

"בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווה מתחילת הדרך עד סופה ויחד איתו מוטל על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. 'נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית, 'נטל השכנוע' ו'נטל הבאת הראיות' על העוסק" (רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבניין בע"מ נ' מע"מ, פ"ד נז (4) 891).

בתיבה "שאלות פנקסיות" - העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות המוצאות את ביטויין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן מוצאות את ביטויין בפנקסים, כי אז מדובר בשאלות לבר-פנקסיות. הרציונל לכך הוא שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים לשמש אסמכתא לבירור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר 'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הדר"ח איננו מלא או איננו נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר - פנקסית היא שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים? זאת כאשר עולות שאלות שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו. במקרה כזה, כאשר אין תשובה בפנקסים, עולה צורך בשמיעת עדויות מחוץ לספרים, וזאת על מנת לוודא האם עמדה עסקה של ממש מאחורי החשבונית. ועל כך ייאמר כי השאלה - האם



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

1 החשבונית היא חשבונית פיקטיבית אם לאו - הינה שאלה אשר העובדות הרלוונטיות
2 לבחינתה מצויות מחוץ לספרים, ועל כן מדובר בשאלה לבר פנקסית.

3
4
5 בבית המשפט המחוזי בתל אביב צוינה האבחנה הבאה כאשר נוסף לכך המרכיב האם
6 העובדות מצויות בידיעה של המערערת אם לאו:

7
8 "...כך עולה מההלכה אשר נקבעה ברע"א 3646/98 כ.ו.ע לבנין בע"מ נ' מע"מ.
9 ביהמ"ש קבע כי על הנישום מוטל הנטל מתחילת הדרך ועד סופה להוכיח כי
10 החשבוניות הוצאו כדין. הובהר במסגרת פסה"ד, כי השאלה אם החשבוניות
11 פיקטיביות או לא היא שאלה עובדתית אשר לא תמיד ניתן לבחון אותה מתוך
12 ספריו של הנישום. בין היתר, עולות שאלות שונות כגון האם רשאית היתה
13 מוציאת החשבוניות להוציא את החשבוניות, האם סופקה סחורה, מי סיפק את
14 הסחורה ופרטים באשר לספקים השונים. התשובות לשאלות אלה נמצאות
15 בידיעתו של הנישום בלבד ולא ניתן למצוא להן פתרון בספרי המערערת". (ע"ש
16 1123/04 (מחוזי ת"א) רמיטל מיחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים כג/3
17 (יוני 2009) ה-17, עמ' 161).

18
19 וכעת מהכלל אל הפרט:

20
21 השאלות העומדות בבסיס הערעור הן שאלות עובדתיות, אשר לא נמצא להן פתרון בספרים.
22 שאלות אלה מביאות למסקנה כי הפיתרון להן הוא לא בספרים אלא מחוצה להם. כך
23 לדוגמה, בענייננו, שאלות כגון מי סיפק את הבשר, ככל שסופק; מה כמות הבשר שסופקה,
24 ככל שסופקו הטובין הן שאלות שהתשובות לשאלות אלו מצויות מחוץ לספרים.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

- 1 בענייננו, בביקורת שנערכה בספרי הנהלת החשבונות של החברה לתקופה שבין 11/2004 ועד
2 12/2004, נמצא כי: במהלך תקופת הביקורת, החברה ניכתה בדוחותיה למע"מ מס תשומות
3 שלא כדין באמצעות מסמכים הנחזים לחשבוניות מס וזאת בניגוד לסעיף 38 לחוק מע"מ
4 התשל"ו 1975 ; המסמכים הנחזים לחשבוניות מס, נשוא השומה, הינם של חברת גולדיס
5 ואשר הוצאו כביכול בגין אספקת בשר. בפועל נמצא כי קניות הבשר של החברה מגולדיס
6 אינן תואמות את הכמות המתועדת בספרי החברה ובהתאם לתעודות וטרינריות. בנוסף,
7 החברה לא הצליחה להוכיח כי בוצעו תשלומים בפועל בגין המסמכים, נשוא השומה. כלומר,
8 במקרה שבפנינו המחלוקת היא האם החשבוניות הנ"ל הינן אמיתיות, משמע בין היתר –
9 האם נמכרו טובין; האם, ככל שבכלל נמכרו טובין למעוררת, האם הטובין נמכרו בסכומים
10 הכתובים על גבי החשבוניות; האם הגורם שכתוב על גבי החשבונית - גולדיס בע"מ - הוא
11 אכן הגורם שמכר את הטובין למעוררת; ברור הדבר, כי התשובות לשאלות אלו אינן מצויות
12 בספרי המעוררת, ומכאן שהן נטל השכנוע והן נטל הבאת הראיות מוטלים על המעוררת.
13
14 זאת ועוד, המעוררת מסכימה כי החשבוניות הן פיקטיביות ובלשונה: "המדובר בתיק של
15 חשבוניות פיקטיביות אך לא אנחנו הפיקטיביים. הפיקטיבי זה אדם שאנחנו לא הצלחנו
16 לדבר אתו עד היום...הוא "המסמר" של כל הסיפור. הוא צריך להעיד ראשון. שמו יוסי דדוש.
17 צריכים לשמוע את עדותו ראשון." העובדה כי המעוררת מסכימה כי החשבוניות הינן
18 פיקטיביות מאבחנת המקרה שבפני מהמקרה שבפס"ד כ.ו.ע, שכן בעניין כ.ו.ע דעת הרוב
19 סברה שהייתה מחלוקת על "נכונות אותן חשבוניות מס, כאשר המשיב טוען, שחשבוניות
20 אלה פיקטיביות והמעוררת טוענת שהן חשבוניות אמיתיות שמבטאות עסקאות אמיתיות".
21 וכיוון שדעת הרוב סברה שלא ברור מקביעת בית המשפט קמא אם השאלה במחלוקת היא
22 פנקסית או לבר-פנקסית ו"דומה שהצדדים חלוקים בשאלה זו" המסקנה שהתקבלה היא
23 שעל המנהל מוטל נטל ההוכחה.
24
25 כיוון שבמקרה דנן אין מחלוקת בין הצדדים כי החשבוניות פיקטיביות, המסקנה היא כי
26 המחלוקת היא לבר-פנקסית ומשכך נטל הבאת הראיות רובץ לפתחה של המעוררת. מה עוד



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה

ע"מ 11-02-36641 אוזי שכונת התקווה - חברת ניהול נ' מע"מ רמלה

תיק חיצוני :

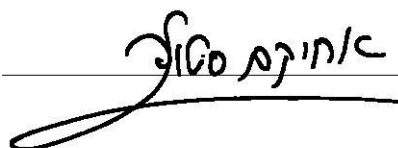
1 שהמערערת מציינת בלשונה, כי על מנת לברר את העניין יש לשמוע את "יוסי דדוש". הנה
2 כי כן, מדבריה של המערערת ומטענות המשיב עולה כי התשובות לשאלות אינן מצויות
3 בספרי המערערת שכן התשובות נמצאות אצל אדם אחר אותו יש לזמן כעד בעת בירור
4 הראיות שבתיק.

5
6 התוצאה היא שמדובר בסוגיה לבר-פנקסית ולפיכך נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערערת.

7
8 המערערת תישא בהוצאות ובשכר טרחת עו"ד של המשיב בגין בקשה זו בסך של 3,000 ₪
9 סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

10
11 המזכירות תעביר העתק החלטה זו לצדדים

12
13
14
15
16 ניתנה היום, ז' כסלו תשע"ג, 21 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.

17
18
19


ד"ר אחיקם סטולר, שופט