



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3886/12

לפני: כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערת: זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
(כב' הנשיא י' אלון) מתאריך 07.03.2012 בתיק ע"מ
48572-03-11

תאריך הישיבה: י' בכסלו התשע"ד (13.11.2013)

בשם המערער: עו"ד יובל קינן

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד בבאר שבע (כב' הנשיא, השופט י' אלון) מתאריך 07.03.2012 בתיק ע"מ 48572-03-11, במסגרתו דחה בית המשפט המחוזי הנכבד את השגותיה של המערערת על החלטות המשיב: להטיל על המערערת כפל מס ערך מוסף לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ, או: החוק), לפסול את פנקסי-החשבונות שלה בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק ולהשית עליה קנס מכח סעיף 95 לחוק מע"מ.

אפתח בהבאת הנתונים הנדרשים להכרעה במקרה שלפנינו.

2. במסגרת הדו"חות התקופתיים שהמערערת הגישה לרשויות מס ערך מוסף בנוגע לשנים 2005 ו-2006 – היא ניכתה את מס התשומות שהיה כלול בשש חשבוניות (להלן: החשבוניות החשודות), שהוצאו לה על-ידי חברת מ.ע.ת.א בע"מ (להלן: מ.ע.ת.א), בסך כולל של כ-236,000 ש"ח. החשבוניות האמורות נשאו בחלקן חתימה של בעל המניות בחברת מ.ע.ת.א, מר מוחמד אבו זעילה (להלן: מוחמד) וחלקן היו חתומות ע"י מר מוסא חמיזה (להלן: מוסא), תושב הרש"פ, אשר איננו רשום כבעלים, או בנושא משרה בחברת מ.ע.ת.א ולשיטת המשיב גם לא החזיק יפוי-כוח כדין המקנה לו סמכות לפעול בשם מ.ע.ת.א ולהוציא חשבוניות בשמה.

3. הרקע לפרשה מקורו בחקירה שרשויות מס ערך מוסף ניהלו בקשר לעסקיה של מ.ע.ת.א. בעקבות החקירה התעורר אצל המשיב חשד שהחשבוניות שמ.ע.ת.א הוציאה למערערת – הוצאו שלא כדין. נוכח החשדות הנ"ל, חקרו רשויות מס ערך מוסף גורמים שונים, וביניהם את מנהלה של המערערת, מר עומר עשיבה (להלן: עומר) ואת אחיו, מר וואהל עשיבה (להלן: וואהל), אשר היה רשום כבעל המניות במערערת בתקופה אליה התייחסו החשבוניות החשודות. בתום החקירות הנ"ל הגיע המשיב למסקנה שהחשבוניות החשודות – לא שיקפו עסקאות אמיתיות בין המערערת לבין חברת מ.ע.ת.א, וקבע כי המערערת ניכתה מס תשומות שהיה כלול בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. נוכח קביעתו זו החליט המשיב לפסול את פנקסי החשבוניות של המערערת לשנים 2005-2006 ולהטיל עליה את העיצומים שתוארו בפסקה 1 שלעיל: תשלום כפל מס שצויין בחשבוניות (בסך כולל של כ-472,000 ש"ח) ותשלום קנס בגין ניהול פנקסי חשבוניות בסטייה מהותית מהוראות חוק מע"מ (בסך של כ-102,700 ש"ח).

4. הגירסה שהמערערת הציגה בפני המשיב היתה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה בגין עבודות שעשתה עבורה חברת מ.ע.ת.א כקבלן משנה במסגרת פרויקט שהמערערת קיבלה על עצמה לבצעו בשנת 2005 בכביש 80 ובאזור אלהושלה – זאת מכוח הסכם שחתמה המערערת עם חברת פיקא תשתיות עבודות ופיתוח בע"מ (להלן: חברת פיקא). המערערת טענה בפני המשיב כי היא בדקה במשרדי מע"מ את אמינותה של מ.ע.ת.א קודם שהחלה לעבוד איתה וכי היא שילמה למ.ע.ת.א את כל הסכומים הנקובים בחשבוניות, אותן היא ביקשה לקזז כמס תשומות. בהקשר זה ציינה המערערת בפני המשיב כי היא עשתה כל שביכולתה על-מנת לוודא שחברת מ.ע.ת.א רשומה כדין, וכי שירות קבלנות המשנה שניתן לה – סופק בפועל על-ידי חברת מ.ע.ת.א. לשיטת

המערערת – אם בפועל לא התקיימה זהות בין מספק השירות לבין מנפיק החשבוניות, הרי שמדובר בהטעיה, שהמערערת נפלה לה קורבן.

5. עמדת המשיב היתה כי המערערת ניכתה, במודע, מס תשומות שלא כדין וכי מנהלה ידע שהחשבוניות לא שיקפו עסקאות אמת בין המערערת לבין מ.ע.ת.א.

פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע

6. המערערת השיגה על החלטותיו הנ"ל של המשיב – בערעור לבית המשפט המחוזי הנכבד (מכח סעיפים 50(ב), 77(ג) ו-95(ב) לחוק מע"מ), וערעורה נדחה כאמור.

7. בית המשפט המחוזי הנכבד נדרש בתחילה לשאלת נטל ההוכחה בערעור שהובא לפניו וקבע כי מאחר שמדובר במחלוקת "לבר-פנקסית", הרי שהנטל להראות כי החשבוניות החשודות "הוצאו כדין" ומשקפות עסקאות אמת – מוטל על כתפי המערערת. עוד קבע בית המשפט המחוזי בהקשר זה כי יש לבחון את הפעלת הסמכויות הנ"ל על-ידי המשיב בהתאם למבחן אובייקטיבי (הנדרש רק לשאלה אם חשבונית הוצאה כדין), זאת בצד בדיקה סובייקטיבית של החריג למבחן הנ"ל (שלפיו די לעוסק להראות שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק כדי שלא יופעלו כנגדו סנקציות). לאחר שבית המשפט המחוזי הנכבד נדרש למבחנים הנ"ל הוא קבע כי המערערת לא עמדה בנטל המבחן האובייקטיבי וגם לא הוכיחה את התקיימותו של החריג למבחן זה (שבדיקתו היא, כאמור, סובייקטיבית).

8. בית המשפט המחוזי הנכבד הסיק את מסקנותיו הנ"ל לאחר ששמע את מנהל המערערת עומד וכן את בעלי התפקידים במע"מ שלקחו חלק בהפעלת הסמכויות השונות כלפי המערערת ולאחר שבחן את תצהיריהם של: מנהל מ.ע.ת.א, סאלם אבו-זעילה (להלן: סאלם), של אחיו של סאלם – מוחמד (שרשום כאמור כבעלים של חברת מ.ע.ת.א) (להלן ביחד: האחים אבו זעילה) ועיין בהודעתו של רואה החשבון של המערערת, מר צ' נ' אבידוב, שנמסרה בפני חוקרי מע"מ. בית המשפט המחוזי הנכבד ציין כי הראיות של המערערת – לא היה בהן די, אף שצורפו אליהן: הסכם העבודה שנחתם, לטענת המערערת, בינה לבין חברת מ.ע.ת.א ביום 12.06.2005, חשבוניות המס השנויות במחלוקת, הקבלות וכרטסת הנהלת החשבוניות של המערערת בחברת מ.ע.ת.א (מלבד מסמכים אלה – לא הובאו ראיות נוספות). בנקודה זו הודגש כי בחקירותיו במשרדי המשיב, ובפני בית המשפט המחוזי הנכבד, עומד טען כי יש בידיו מסמכים

נוספים המעידים על אמיתות ההתקשרות עם מ.ע.ת.א והחשבוניות שהוצאו במסגרתה, ביניהם: העתק של מסמכי ההתקשרות של המערערת עם חברת פיקא, ההתחשבוניות שנעשו עם פיקא ו/או מ.ע.ת.א לצורך עריכת החשבונות הסופיים, רישום שעות העבודה שביצעו העובדים באתר ופירוט כמויות עבודות הבטון שבוצעו על ידי מ.ע.ת.א (ראו: פרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי מתאריך 25.10.2011) (להלן: הפרוטוקול), בעמ' 5 (שורות 30-32) ובעמ' 6 (שורות 1-3). ברם בפועל, מסמכים נטענים אלה – לא הוגשו לעיונו של המשיב במהלך החקירות בפניו וגם לא במהלך הדיון בערעור בבית המשפט המחוזי הנכבד.

בנוסף לאי הגשת המסמכים האמורים, צויין כי המערערת נמנעה גם מהעדת עדים מהותיים בפני בית המשפט המחוזי, אשר יכלו לשקף לאשורו את המצב ששרר באתר העבודה ואת טענתה לאמיתות ההתקשרות הנטענת בינה לבין החברות: פיקא ומ.ע.ת.א.

עוד הודגש בפסק-הדין כי בחקירתו הנגדית בבית המשפט המחוזי הנכבד עומד טען כי בזמן ביצוע העבודות נכחו באתר מפקח עבודה מטעם המזמינה (פיקא) ואחיו – וואהל – כמפקח מטעם המערערת (ראו: עמ' 5 (שורה 6) לפרוטוקול), אולם עדויותיהם של אלו, אשר לדעת בית המשפט המחוזי הנכבד לא היה ספק כי היה מקום וטעם הכרחי בהעדתם לצורך חיזוק טענות המערערת – לא הובאו ולא נשמעו.

בית המשפט המחוזי הנכבד עמד על כך שבהמשך חקירתו הנגדית אישר עומד כי בזמן ההתקשרות עם חברת מ.ע.ת.א, היה ידוע לו שבעל המניות בחברה הינו מוחמד – אחיו של סאלם, אך מנהלי החברה בפועל, עימם ניהל את ההתקשרות כולה ואשר בידיהם הופקדו, לדבריו, הכספים עבור ביצוע העבודות היו: סאלם ומוסא (ראו עמ' 5 לפרוטוקול שורות 18-20). נקבע כי גרסתו זו של עומד נטענה בעלמא, מבלי שהובאו לה תימוכין, לא באמצעות עדים כאמור, ולא באמצעות מסמכים, שכן עיון בהסכם העבודה אינו מלמד מי מבין השלושה (סאלם, מוסא או מוחמד) חתום על הסכם העבודה עם המערערת מטעם מ.ע.ת.א.

עוד נאמר בפסק-הדין כי כאשר עומד נשאל על-ידי בא-כח המשיב מדוע מוסא וסאלם לא הובאו כעדים מטעמו, השיב: "אני לא יודע מה לענות על שאלה כזאת" (ראו עמ' 7 (שורות 14-15) לפרוטוקול). בא-כח המערערת טען כי: "נודע לי שמוחמד וסאלם הם עדי תביעה בהליך הפלילי נגד המצהיר והחברה ולכן אסור על פי הדין ליצור קשר כלשהו עם מי מעדי התביעה" (ראו עמ' 7 (שורות 18-19) לפרוטוקול). בא-כח המערערת חזר על טיעונים אלה גם בסיכומיו. בית המשפט המחוזי הנכבד העיר בנושא

זה כי ככל שסאלם ומוסא אכן היו עתידים להעיד מטעם התביעה כנגד המערערת ומנהלה, הרי שפתוחה היתה הדרך למערערת הדרך לפנות למתן החלטה בעניין זה על ידי בית המשפט וכזאת לא נעשה ע"י המערערת.

לא זו אף זו – בית המשפט המחוזי הנכבד הצביע על כך שבכרטסת הנהלת החשבונות של מ.ע.ת.א אצל המערערת, רשומה יתרה לזכותה של מ.ע.ת.א בסך של למעלה מ-850,000 ש"ח (סכום המהווה מחצית מסך כל הסכומים הרשומים בחשבונות המס) – נתון העומד בסתירה לטענותיו של עומד, לפיהן הסכומים הרשומים על גבי החשבונות שולמו במלואם למ.ע.ת.א.

הסברו של עומד לעניין זה היה כי יתרת החובה הרשומה שולמה על-ידו במזומן מאחר וחשבון הבנק של המערערת הוגבל, וככל הנראה התשלום לא נרשם כראוי בספרים. אולם, גם כאן, מלבד הסבריו של עומד בעל-פה, לא הוצגו מסמכים, או עדים לתמיכה בגרסתו, ואף דבריו של רואה החשבון אבידוב בנושא זה – לא יישבו את הסתירות.

9. בית המשפט המחוזי הנכבד הוסיף וציין כי המערערת ביקשה בסיכומיה לראות בחקירות שערך המשיב לכל הגורמים המעורבים בפרשה כעדויות קבילות לאמיתות תוכנן. ברם עיון בהודעותיהם בחקירה של האחים אבו זעילה ובדבריו של מוסא שם – מעלה כי אלה מורכבות מגרסאות שונות, הסותרות זו את זו והמטילות ספק רב באמינות תכניהם, השונים זה מזה. בית המשפט המחוזי הנכבד סבר כי המערערת והמשיב ביקשו לייחס משקל וחיבות רק לחלקים הנוחים להם בהודעות אלה, אולם נוכח הגירסאות השונות שבאותן ההודעות והימנעות המערערת מהעדת מוסרי ההודעות הנ"ל בהליכי הערעור בבית המשפט המחוזי – לא נמצא מקום לאימוץ אקלקטי של ציטוטים אלה ואחרים דווקא משלל הנאמר והנכתב באותן ההודעות. עם זאת בית המשפט הפנה להודעת מוחמד, ממנה עולה, בין היתר, כי מ.ע.ת.א עסקה בהפצת חשבונות פיקטיביות תמורת עמלה של 5%, להכחשתו של סאלם כי הוא, או אחיו מוחמד נכחו כלל במעמד חתימת ההסכם הנטען עם מ.ע.ת.א ולדבריו כי מ.ע.ת.א לא ביצעה עבודות כלשהן עבור המערערת (ראו הודעות מוחמד – נספחים ז-2, ז-3, ז-4 לתצהיר שוקרון והודעות סאלם נספחים ח-1 עד ח-4 לתצהיר הנ"ל).

10. בית המשפט המחוזי הנכבד קבע לבסוף, בשים לב לכל הממצאים הנ"ל – כי המערערת לא הרימה את הנטל שהוטל עליה להראות כי החשבונות החשודות הוצאו

כדין, בצינונו כי: "מכלול הראיות מוביל למסקנה האמורה לעיל ולפיה המדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין".

בית המשפט המחוזי הנכבד אף דחה את טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת וקבע בהקשר זה כי בשונה מהסמכות להוצאת שומה על-פי מיטב השפיטה (המוסדרת בסעיף 77 לחוק מע"מ), שלגביה הוגדרה בחוק תקופת התיישנות פרטנית של 5 שנים – הרי שבנוגע לסמכויות שהמשיב הפעיל כנגד המערערת, לא קבועה בחוק תקופת התיישנות מיוחדת המגבילה את המשיב.

11. על פסק-דינו האמור של בית המשפט המחוזי הנכבד הוגש הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

12. בכתבי טענותיה ובמסגרת הדיון שהתקיים העלתה המערערת טענות בשני מישורים: טענות המצביעות על פגמים שנפלו, לטענתה, באופן ניהול ההליכים של המשיב כנגדה וטענות המכוונות כנגד עצם הקביעה, לפיה החשבוניות החשודות הוצאו שלא כדין. בהקשרים אלה הציגה המערערת, בין היתר, את הטענות הבאות:

(א) הפעלת סמכותו של המשיב להטיל על עוסק "כפל מס" לפי סעיף 50(א) לחוק מחייבת קיום הליך "דו-שלבי". על-פי טענה זו המשיב יכול להפעיל את סמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק רק לאחר שערך לעוסק שומה על-פי מיטב השפיטה (על-פי סעיף 77 לחוק), שבמסגרתה נקבע כי העוסק ניכה מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. לשיטת המערערת הדבר מתחייב מכך שהליך של שומה על-פי מיטב השפיטה מבטיח טוב יותר את זכויותיו של העוסק מאשר ההליך לפי סעיף 50(א) לחוק, ולכן יש לפעול בתחום זה באופן מדורג.

(ב) בהתאם לתפיסה העולה מהטענה הראשונה, הסמכות להטיל כפל מס כפופה אף לתקופת התיישנות המיוחדת (5 שנים), הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק, בנוגע לסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה.

(ג) בית המשפט המחוזי הנכבד שגה בקביעתו כי נטל ההוכחה מוטל על המערערת. המערערת סבורה כי ההלכה הפסוקה העוסקת בנטל ההוכחה בערעורים על שומה על-פי מיטב השפיטה – איננה מתאימה לערעורים כנגד הפעלת הסמכויות שהמשיב הפעיל ביחס למערערת נוכח אופיין ה"עונשי" של הסמכויות הנ"ל.

(ד) לא ניתנה למערערת זכות טיעון, שבאמצעותה היתה יכולה להראות כי לא ידעה שהחשבוניות החשודות הוצאו שלא כדין. בהקשר זה נטען כי המשיב לא הותיר למערערת מספיק זמן להיערכות לפני מועד הדיון שאליו הוא התייחס כ"שימוע", וכי לא הומצאה למערערת, עובר ל"שימוע", החלטה המפרטת את הנימוקים שעמדו בבסיס קביעת המשיב כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. עוד נטען כי החלטות המשיב להפעיל את סמכויותיו המדוברות לא נומקו כיאות, ולפיכך, בהתאם לסעיפים 2(א), 2 ו-6(א) לחוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 (להלן: חוק ההנמקות) – עובר הנטל לכתפי המשיב להראות כי החלטתו ניתנה כדין.

(ה) בית המשפט המחוזי הנכבד טעה כשקבע כי ראיות המערערת הסתכמו בתצהירו של עומד וכי "לכאורה לא הובאה עדותם של וואהל עשיבה (המפקח מטעם המערערת – ח.מ.), או של סאלם אבו זעילה". המערערת סבורה כי היה על בית המשפט המחוזי הנכבד לקבל את כל ההודעות שהוגשו לו, בהתאם לסעיף 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן: תקנות סדר הדין בערעור מע"מ), להתייחס לכל האמור בהן (לרבות בכל הנוגע להודעותיהם של עומד ו-וואהל) ולקבוע לגביהן ממצאי מהימנות ומשקל. בנוגע להודעותיהם של מוחמד וסאלם אבו זעילה, נטען כי ככל שבית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי לא ניתן ליתן בהן אמון – הרי שלא ניתן היה לבסס עליהן ממצאים כלל, לרבות כאלה התומכים בהפעלת הסמכויות שהמשיב הפעיל כנגד המערערת.

(ו) בית המשפט המחוזי הנכבד לא בחן כלל את השאלה אם היו בפני המשיב, מלכתחילה, ראיות מספיקות לשם הפעלת הסמכויות שהמשיב הפעיל כלפי המערערת. בהקשר זה יש להדגיש כי המערערת מציינת כי ראיות אלו צריכות היו לעמוד למצער ברף של "ראיות מינהליות".

(ז) בית המשפט המחוזי העניק משמעות שגויה לאי-העדתם של מנהל ח.מ.ת.א. ואחיו. בהקשר זה נטען כי בית המשפט המחוזי הנכבד שגה גם כשדחה את טענת המערערת כי לא ניתן היה להביא את מנהל ח.מ.ת.א. ואחיו לעדות, נוכח האיסור ליצור איתם קשר, הנובע מהעובדה שהם מופיעים כעדים בתיק הפלילי שהוגש כנגד המערערת.

(ח) בית המשפט המחוזי הנכבד שגה בקביעתו כי המערערת לא הוכיחה את התקיימותו של החריג למבחן האובייקטיבי, שבמסגרתו נבחן גם היסוד הנפשי של העוסק ביחס לעובדה שמס התשומות, אותו ניכה, נכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

13. המערערת משיגה גם על קביעות נוספות של בית המשפט המחוזי הנכבד, ואולם מאחר שמדובר בהשגות על ממצאים עובדתיים של בית המשפט המחוזי הנכבד – אין אני רואה צורך לפרט טענות נוספות אלה, וזאת על רקע גישתו של בית משפט זה שלא להתערב, ככלל, בממצאי עובדה (ראו: ע"א 3601/96 בראשי נ' עזבון המנוח זלמן בראשי, פ"ד נב (2) 582, 594 (1998); ע"א 4525/09 שערי שמיים הר הזיתים בע"מ נ' בנק המזרחי המאוחד בע"מ, פסקה 19 (28.08.2012)).

14. באת-כח המשיב התייחסה בסיכומיה, כמו גם בדיון שהתקיים בפנינו, לטענות המערערת והשיבה עליהן כדלקמן:

(א) אין כל בסיס לטענות המערערת בדבר הצורך לכרוך את הסמכות להטלת כפל מס עם הסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה ובדבר התיישנות סמכותו של המשיב להטיל כפל מס, הנובעת, לכאורה, מהכריכה האמורה. לשיטתה, הסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה והסמכות להטיל כפל מס – הינן סמכויות נפרדות, המבוססות על תכליות שונות ומוסדרות על-ידי מנגנונים דיוניים שונים (לרבות לעניין התיישנות). בהקשר זה נטען כי הסמכות להטיל כפל מס (המוסדרת בסעיף 50(א1) לחוק) נועדה להקנות לרשויות מע"מ כלים נוספים להתמודד עם הפרות של כללי הדיווח במע"מ – גם אם ההפרה מתגלה מספר שנים לאחר שנעשתה – ולפיכך אין מקום להגביל כלים אלו לסד זמנים של 5 שנים, הקבוע ביחס לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה. באת-כח המשיבה מציינת, עם זאת, כי המשיב מגביל עצמו, ככלל, בכל הנוגע להפעלת הסמכויות להטלת כפל מס, או קנס – לתקופת התיישנות הקבועה בדיון האזרחי הכללי, קרי 7 שנים.

(ב) בהתאם להלכה הפסוקה בנושא זה – הנטל מוטל על המערערת להראות כי לא ניתנה מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו "שלא כדין". כך לשיטת המשיב, במיוחד, כאשר פנקסיה של המערערת נפסלו, וכך באופן כללי, מאחר שלגרסת המשיב השאלה העומדת בבסיס הטענה כי החשבוניות החשודות הוצאו שלא כדין – הינה במקרה זה שאלה "לבר פנקסית" (שאז על-פי הפסיקה, בין אם הפנקסים נפסלו ובין אם לאו – נטל ההוכחה מוטל על העוסק).

גם תקנות סדר-הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (החלות על ערעורי מע"מ מכוח תקנות 10(א) ו-10(ב) לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ) מביאות, לשיטת המשיב, להטלת הנטל על המערערת. בהקשר זה נטען עוד כי הנטל הבסיסי להוכיח שהחשבוניות

שבגינן נוכה מס התשומות "הוצאו כדין" מוטל על המערערת כבר במועד ניכוי התשומות, וזאת בהתאם לסעיף 38 לחוק, שלפיו העוסק הוא שמבקש את ניכוי מס התשומות, והוא יכול לעשות כן רק בנוגע לחשבוניות שהוצאו כדין.

(ג) לא נפלו פגמים בהליכים שעמדו בבסיס הפעלת הסמכויות על ידי המשיב, לרבות לעניין מתן זכות טיעון ראויה. בהקשר זה נטען כי מנהלה של המערערת התבקש מספר פעמים להמציא למשיב מסמכים שונים לאימות הסבריו בהקשר להפרות הכללים שיוחסו למערערת והוא נמנע מלהגיש את המסמכים הדרושים. עוד נטען כי מנהלה של המערערת הוזמן לשימוע בפני המשיב לתאריך 07.11.2010, אליו אף הגיע, ולא נפלו פגמים מהותיים בהזמנה לשימוע, ובמידת ההנמקה שהמשיב הציג למנהלה של המערערת טרם השימוע.

(ד) בית המשפט המחוזי הנכבד לא סירב לקבל את הודעותיהם של מוחמד וסאלם אבו-זעילה, או של וואהל עשיבה בהתאם לתקנה 10א לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ, אלא קבע כי הודעות אלו סותרות זו את זו ומעוררות ספק באמינות התכנים המופיעים בהן. לגישת באת-כח המשיב בית המשפט המחוזי הנכבד קבע בצדק כי החלטתה של המערערת שלא להעיד עדים נוספים, שיש בכוחם לשפוך אור נוסף על התנהלותה בפרשה – פעלה נגד המערערת.

(ה) בית המשפט המחוזי הנכבד קבע ובידין כי המערערת ומנהלה היו יכולים לבקש מהגורמים המתאימים (בהליך מושא ערעור זה, או בהליך הפלילי) לאשר את זימונם של מוחמד וסאלם אבו-זעילה לעדות בתיק זה, חרף היותם רשומים כעדי תביעה בהליך הפלילי, והרשויות, או בית המשפט, היו מוצאים את המתווה הנכון להעדתם, תוך נטרול החשש לשיבוש הליכי משפט, או ל"הטרדת עדים".

(ו) בצדק קבע בית המשפט המחוזי הנכבד כי המערערת לא עמדה גם בחריג למבחן האובייקטיבי, וזאת בהסתמך על דבריו של עומד בפני בית המשפט המחוזי הנכבד, מהם עולה כי לא ערך בדיקה של מ.ע.ת.א, כמתחייב, דבר שהיה דרוש כדי לעמוד בחריג האמור. מסקנתו הנ"ל של בית המשפט המחוזי הנכבד נתמכת גם בתצהירו של הנציג מטעם המשיב (מר מוטי ליפשיץ), שלפיו המערערת לא פנתה אליו לצורך בירור פרטים אודות מ.ע.ת.א.

15. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, כפי שהובאו בכתבים השונים שהוגשו וכפי שהועלו בדיון שהתקיים בפנינו – הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להדחות וכך אציע לחברי שנעשה. להלן אביא את הנימוקים העומדים בבסיס קביעתי זו, השונים בחלקם בהילוכם מטעמיו של בית המשפט המחוזי הנכבד.

המסגרת הנורמטיבית

16. טרם שאפנה לבחינת השאלות העולות מפסק-דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד, אביא כלשונם את הסעיפים מתוך חוק מע"מ, שבמסגרתם מוסדרות הסמכויות שהופעלו עלי-ידי רשויות מס ערך מוסף במקרה שלפנינו. הוראות החוק הרלבנטיות קובעות כהאי לישנא:

הסמכות להשית כפל מס

"50(א1). עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."

הסמכות לפסול את ספריו של עוסק

"77ב(א). עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס."

הסמכות להטיל קנס מינהלי בגין ניהול לא-תקין של ספרים

"95. (א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין..."

לפירוש ולישום ההוראות הנ"ל בענייננו, אדרש בהמשך הדברים, ואולם עד שאגיע לכך אקדים מספר מילים בנוגע למהות הסמכויות הללו ולהיקף הביקורת השיפוטית על החלטות הרשות המוסמכת בנוגע להפעלתן.

הפעלת הסמכויות המדוברות על-ידי רשויות מס ערך מוסף – כאקטים מינהליים

17. הסמכויות שהופעלו כאן על-ידי רשויות מס ערך מוסף הינן בגדר אקטים מינהליים הכפופים לכללי המשפט המינהלי (ראו בהקשר דומה: ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, פסקה 15 (1998) (להלן: עניין בן שלמה); וכן בפסקי-דיני, שעסקו במס-הכנסה: ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (09.08.2009) ו-ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.08.2011); כן עיינו: דן בייץ "נטל השכנוע וחובת הראייה בדיני המיסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)" משפט וממשל ג 277, 283-284 (1995) (להלן: בייץ, נטל השכנוע במיסים); דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק: עיונים בעשייתו השיפוטית של אהרן ברק 595, 614 (איל זמיר, ברק מדינה וסיליה פסברג עורכים, 2009).

היקף הביקורת השיפוטית על החלטת הרשות בענייננו

18. בחוק מע"מ נקבעו הליכי השגה וערעור מיוחדים על פעולותיהן של רשויות מס ערך מוסף, והן אינן כפופות להליכי הבקרה הרגילים הנוהגים ביחס להתנהלויות של רשויות (עתירה לבג"ץ, עתירות מינהליות, ערעורים מינהליים וכיוצ"ב). ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף, עמ' 948 (מהדורה חמישית, 2013). הליכי הערעור הללו, בשונה מעתירה מינהלית, או עתירה לבג"ץ, מאפשרים ביקורת שיפוטית "ערעורית" על החלטת הרשות, החורגת מעילות ההתערבות הרגילות במשפט המינהלי (השוו: ע"א 461/69 ביטון נ' הממונה על מס בולים, פ"ד כד(1) 50, 55 (1970); ע"א 1326/91 הבורסה לניירות ערך נ' כץ, פ"ד מו(2) 441, פסקה 11 (1992) (להלן: עניין כץ), שם נאמר כי: "הדיון בערעור [על ההחלטה המינהלית, אשר מוסדר בחוק] הוא דיון המאפשר לבית המשפט לקבל אותה החלטה שהיה על הרשות לקבל מלכתחילה" (התוספת בסוגריים שלי – ח"מ); עניין בן שלמה, פסקה 17; כן עיינו: שלמה לויין "עתירה לבג"צ כהליך תקיפה ערעורי" משפטים ג 15, 21-22 (1971), שם נכתב כדלקמן: "סוג שלישי של מקרים מתייחס להליכי תקיפה של החלטות, הנושאות פחות או יותר אופי מינהלי, בפני בית-המשפט... במקרים אלה עשויה התערבותו של בית-המשפט להשתרע על תחום רחב יותר מאשר התערבותו של בית-המשפט הגבוה לצדק בדונו בעתירה לצו בירור".

חיזוק נוסף לתפיסה זו ניתן למצוא גם בהוראות סדרי-הדין, אשר מסדירות את הליכי הערעור על החלטותיו האמורות של מנהל מע"מ. תקנות סדר הדין בערעור מע"מ חלות, בין היתר, בנוגע לערעורים על החלטות מנהל מע"מ לפי סעיפים 50 ו-95 (מכח האמור בסעיף 1 לתקנות, בהגדרה של: "החלטת מנהל"). סעיף 10(א) לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ מורה כי תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: תקסד"א) חלות, בשינויים המחוייבים, על ערעורים לפי התקנות (למעט תקנות מסוימות בתקסד"א שהוחרגו). תקנה 462 לתקסד"א, המסדירה את סמכותו של בית המשפט בערעור – לא הוחרגה, ולפיכך היא חלה בערעור על החלטות הנ"ל של מנהל מע"מ. תקנה 462 לתקסד"א מורה כדלקמן:

462. בית המשפט שלערעור מוסמך ליתן כל החלטה שצריך היה לתיתה, או לאשר או לבטל את ההחלטה שניתנה ולהורות על דיון חדש, או ליתן החלטה נוספת או אחרת ככל שיחייב העניין..."

עינינו הרואות כי גם מבחינת סדרי-הדין, כאשר בית המשפט המחוזי דן בערעור על החלטות האמורות של מנהל מע"מ – עומדות לרשותו סמכויות דומות לאלה שעומדות לרשותו בערעור על פסק-דין של בית משפט שלום, והוא איננו מוגבל לעילות ההתערבות המקובלות במשפט המינהלי בביקורת השיפוטית על החלטות מינהליות. לא למותר לציין עוד בהקשר זה כי ערעור על החלטותיו של מנהל מע"מ איננו מוגדר כערעור מינהלי (שכן המחוקק לא ראה לנכון לכלול ערעור זה בתוספת השנייה של חוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000 (להלן: חוק בתימ"ש מינהליים)). לפיכך בכל הנוגע לערעור על החלטותיו של מנהל מע"מ – אין תחולה לסעיף 8 לחוק בתימ"ש מינהליים, אשר מגביל את סמכותו של בית המשפט לדון בעתירה מינהלית, או בערעור מינהלי: "בהתאם לעילות, לסמכויות ולסעדים שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק..." כלשונו של סעיף 8 הנ"ל.

19. אנו מצויים איפוא בקו התפר שבין ביקורת שיפוטית לפי עילות ההתערבות המוכרות במשפט המינהלי (ובמרכזן הקפדה על: חוקיות, סמכות, כללי הצדק הטבעי, סבירות, מידתיות וכיוצ"ב – ראו למשל: אהרון ברק שופט בחברה דמוקרטית, 364 (2004)), אשר מופעלות ברגיל ביחס להחלטות מינהליות (לרבות לעניין קביעת התשתית העובדתית עליה מסתמכת הרשות – ראו: בג"ץ 297/82 ברגר נ' שר הפנים, פ"ד לז(3) 29, בפסקה 11 (1983); בג"ץ 442/71 לנסקי נ' שר הפנים, פ"ד כו(2) 337, 355-357 (1972) (להלן: עניין לנסקי); ברוך ברכה ההליך המינהלי, בעמ' 293 בטקסט הצמוד לה"ש 94 (1996)) – לבין הסמכות המיוחדת הנתונה לבתי משפט בהקשר של החלטות מינהליות מסוימות (במקרה שלנו: החלטות של מנהל מע"מ) – לקיים דיון

"ערעורי רגיל" בהחלטת הרשות לגופה. במסגרת זו ניתן לבחון גם את נכונות ההחלטה, ולא רק את חוקיותה, סבירותה ומידתיותה, לפי כללי המשפט המינהלי (ראו: עניין כץ; עיינו גם בפסק-דיני ב-רע"א 8000/07 היועץ המשפטי לממשלה נ' פלוני, פסקאות 39-37 (02.05.2012), שעסק בערעור על החלטת ועדה פסיכיאטרית בדבר אשפוז כפוי (להלן: עניין פלוני)). לשון אחר, בשונה מהביקורת השיפוטית הרגילה על המעשה המינהלי – בית המשפט כאן לא ימנע בהכרח מלשים את שיקול דעתו "השיפוטי" תחת שיקול דעתו של מנהל מע"מ בהקשר של הסמכויות המדוברות (עניין פלוני, בפסקה 39א); לגישה המגבילה, ברגיל, את הביקורת השיפוטית במשפט המינהלי לביקורת על חוקיות ההחלטה, בשונה מתבונתה – ראו למשל: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב', עמ' 620-621 (2010) (להלן: ברק-ארז, משפט מינהלי)). חשוב להבהיר בהקשר זה כי הביקורת ה"ערעורית" הנ"ל צריכה להיות דומה לביקורת של ערכאת ערעור על החלטות ופסקי-דין של ערכאה נמוכה יותר, שאותה מקובל לראות כרחבה ואולם לא כה-רחבה עד כדי אפשרות לבדוק "דה-נובו" את ממצאי העובדה, שעומדים ביסוד ההחלטה מושא הערעור (למעט בנסיבות חריגות). הביקורת הערעורית מתמקדת איפוא במקרים אלו בבחינה של נכונות הקביעות הנורמטיביות, שעומדות בבסיס אותה החלטה (לדיון מורכב יותר באמות המידה להתערבות ערכאת ערעור בפסקי-דין של ערכאה נמוכה יותר – ראו: שלמה לוי תורת הפרוצדורה האזרחית: מבוא ועקרונות יסוד, 221-225 (מהדורה שנייה, 2008); שלמה לוי מהותו של ערעור, עמ' 49-59 (1967); חמי בן-נון וטל חבקיץ הערעור האזרחי, פרק 14 (מהדורה שלישית, 2012); ע"א 586/84 מקלף נ' זילברברג, פ"ד מג(1) 137, 141 (1989); לביקורת מסוימת על עמדה זו – ראו: עמנואל גרוס "חקר האמת והביקורת השיפוטית – התערבות של ערכאת ערעור בממצאי עובדה: עיון נוסף" ספר גבריאל בך 225 (דוד האן, דנה כהן-לקח ומיכאל בך עורכים, 2011)).

במאמר מוסגר ניתן לציין לסיום תת-פרק זה כי גם כאשר נתונה לבית המשפט סמכות לקיים בחינה "ערעורית" של החלטת הרשות, עדיין מבחינת "אמינות הנתונים", יש מקום להביא בחשבון את אמות המידה שלפיהן פועלת הרשות עצמה, ובהקשר של משטר מע"מ ניתן לזהות עקרון זה בתקנה 10א לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ, שלפיה הצדדים יכולים להגיש לבית המשפט בערעור מע"מ ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי רגיל, אם הצדדים הסתמכו עליהן בהליך שומת המס; ראו: עניין בן שלמה, פסקה 15.

עניין זה מוליך אותנו לסוגיות נטלי ההוכחה, בהן אדון מיד בסמוך.

20. בית משפט זה נתן דעתו מספר פעמים לשאלה על מי מוטלים נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעור מס ערך מוסף, אך זאת בנוגע לערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף בהשגה על שומה שהוצאה לעוסק על-פי מיטב השפיטה. טרם שאגיע לשם אציין כי במקרה שלפנינו יש צורך לבחון אם ההלכה האמורה מתאימה גם לערעור על החלטות מנהל מס ערך מוסף, שאינן בגדר עריכת שומה על-פי מיטב השפיטה, ואשר מוסדרות בסעיפים אחרים בחוק מע"מ, ובמיוחד בהוראות החוק, העומדות בבסיס הערעור שלפנינו.

אפתח איפוא בתיאור ההלכה הקיימת בהקשר שבו היא דנה, ואעבור לאפשרויות תחולתה על ענייננו.

21. ההלכה שיצאה מלפני בית משפט זה בנוגע לנטל ההוכחה בערעורי מע"מ – שעסקה כאמור בערעורים על שומות לפי מיטב השפיטה – מקורה בפסק-דינו של השופט ד' לויין ב-ע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד מו(5) 101 (1992) (להלן: הלכת ארד). הלכה זו וההתפתחויות שחלו בפסיקה מאז שניתנה – סוכמו בפסק-הדין ב-רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891 (2003) (להלן: עניין כ.ו.ע.), שעסק בעריכת שומת תשומות לפי מיטב השפיטה מכח חוק מע"מ, וקבע כדלקמן:

"בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות נטל השכנוע' על העוסק, המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה, ואתו 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." (שם, בעמ' 906-907).

יצויין במאמר מוסגר כי העמדה שלפיה נטל הבאת הראיות יועבר לכתפי מנהל מע"מ גם כאשר הצדדים חלוקים לגבי עצם השאלה אם המחלוקת ביניהם היא פנקסית, או לבר-פנקסית – התקבלה בעניין כ.ו.ע. בדעת רוב (השופטת ט' שטרסברג-כהן והנשיא א' ברק), כנגד דעתו החולקת של השופט י' אנגלרד.

בעניין כ.ו.ע. עמד בית משפט זה, בדעת הרוב, על כך שהתפיסה העקרונית בדבר הטלת נטל השכנוע על עוסק המבקש לנכות מס תשומות – נובעת מהדין הכללי ומסעיף 38 לחוק מע"מ, המסדיר את סוגיית ניכוי מס התשומות באופן כללי (להבדיל מהסדרה פרטנית של הליך ערעור המס). אביא איפוא את דבריו של בית המשפט בעניין כ.ו.ע. כלשונם (שם, בעמ' 904-905, פסקאות 16-18):

"...בסוגיה זו של הוצאת החשבונית כדין מטפלות כמה הוראות אחרות בחוק. הראשונה שבהן היא הוראת סעיף 38.

...סעיף 38 הוא סעיף ספציפי במובן זה שהוראתו קובעת את הזכאות לניכוי מס תשומות. הוא כללי במובן זה שאין עניינו בערעור דווקא. סעיף 38(א) קובע, לאמור:

'ניכוי המס ששולם על תשומות
38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב
בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס
שהוצאה לו כדין...'
(ההדגשה שלי – ט' ש' כ').

אחד הרכיבים הצריכים להתקיים על-מנת שעוסק יהיה זכאי לניכוי מס תשומות, הוא היות המס כלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. על-מנת לזכות בניכוי מס תשומות על המבקש את הניכוי הנטל לשכנע שהוא עומד בדרישות הוראת סעיף 38(א), לאמור שהמס כלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. מטעם זה מקובל עלי כי לפי סעיף 38(א), כאשר עוסק מבקש ניכוי מס תשומות, יש להחיל עליו את הכלל של "המוציא מחברו עליו הראיה":

'מי שטוען כי הוא זכאי לניכוי של מס
תשומות, עליו הראיה, וכל עוד לא הוכיח
מאומה, אינו זכאי לניכוי'
(ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס
והבלו, רחובות נ' אלפחל [8], בעמ' 550.
וראו גם עניין ארד [5], בעמ' 110-111).

...פשיטא הוא שהנטל להוכיח את היסודות המהווים תנאי לזכאות לנכות מס תשומות הוא "נטל השכנוע". כך עולה מרכיבי סעיף 38 המקנים את הזכאות לניכוי; כך עולה מתוך השיקולים שפורטו לעיל להטלת נטל השכנוע וכך עולה מדיני הראיות הכלליים...

22. מנגד, כל הדיון בנפקות של השאלה אם המחלוקת בין רשויות מע"מ לעוסק הינה "פנקסית", או "לבר-פנקסית" (לעניין נטל הבאת הראיה הראשוני) – מבוסס על הוראות סעיף 83 לחוק מע"מ, המסדיר את הערעור על החלטת מנהל מע"מ בהשגה

שהוגשה על שומה על-פי מיטב השפיטה שנערכה לעוסק. וכך ציינה השופטת ט' שטרסברג-כהן בעניין כ.ו.ע. בהקשר זה (שם, בעמ' 905-906):

"האם לניהול פנקסים כדין על-ידי העוסק השפעה על נטל ההוכחה המוטל עליו על-פי סעיף 38(א) לחוק? אין בסעיף זה התייחסות לניהול פנקסים על-ידי העוסק. אין בו הבחנה בין מצב שבו העוסק ניהל פנקסים כדין ובין מצב שפנקסי העוסק נוהלו בו שלא כדין. משתיקתו של הסעיף לעניין זה ניתן להסיק כי לכאורה, בכל מקרה שבו מבקש עוסק לנכות מס תשומות על-פי חשבונית, עליו "נטל השכנוע" שהחשבונית הוצאה לו כדין בין שניהל פנקסים כדין ובין שלא. האומנם כך? אכן, אין קיימת בחוק הוראה המתייחסת לנטל ההוכחה בערעור במקרה שנוהלו בו פנקסים כדין, ואלה לא נפסלו. לעומת זאת קיימת הוראה שעניינה ב"חובת הראיה" במצב שלא נוהלו בו על-ידי העוסק פנקסים כדין. הוראה זו מצויה בסעיף 83(ד) לחוק, הקובעת לאמור:

ערעור
83. (ד) חובת הראיה היא על המערער,
אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות
שנוהלו כדין (ההדגשה שלי – ט' ש'
כ')."

23. הערעור על סמכות המשיב לפסול ספרים לפי סעיף 77(ב) לחוק מע"מ מוסדר בסעיף 77(ג) לחוק, אשר מורה כדלקמן:

"77.ב. (ג) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה..."

הנה כי כן הערעור על החלטת המשיב לפסול ספרים לפי הסמכות שבסעיף 77(ב) לחוק – תיעשה לפי סעיף 83 לחוק. מאחר שכך, בהתאם להלכה שנקבעה בעניין כ.ו.ע, היה מקום, לכאורה, לבחון אם המחלוקת בין המערערת למשיב בעניין זה היתה "פנקסית", או "לבר-פנקסית" (על מנת להכריע בסוגיית נטל הבאת הראיות הראשוני). אלא מאי? למעשה, לא ניתן לבחון את השאלה אם הפנקסים נוהלו כדין (במסגרת הפעלת הסמכויות המוסדרות בסעיפים 77(א) ו-77(ב) לחוק) – מתוך הפנקסים עצמם, ולפיכך, כאשר מדובר בסמכות לפסול ספרים, מדובר בהכרח בשאלה "לבר-פנקסית". לשון אחר, על-פי הכלל המוסדר בסעיף 83(ד) לחוק (הקובע כי: "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין"), הרי ככל שפנקסיו של העוסק נוהלו כדין – קמה לעוסק חזקה, אשר מעבירה את הנטל למשיב להראות (במסגרת הערעור) כי נפל פגם בחשבוניות שהעוסק מבקש לקזז כנגדן מס תשומות.

שונה המצב לחלוטין כאשר עסקינן בערעור על קביעה של המשיב כי הפנקסים ניהלו שלא כדין, שאז החזקה בדבר תקינות הפנקסים לא מתקיימת – וברור שלא ניתן לעשות שימוש באותה החזקה לצורך העברת נטל ההוכחה למשיב, משל היה מדובר בברון מינכהואזן, אשר משה את עצמו מהביצה באמצעות שערותיו שלו עצמו.

מכל מקום, עמדה זו מתיישבת גם עם קביעתו של בית המשפט המחוזי כי מדובר כאן בשאלה "לבר-פנקסית". יוצא שנטל הבאת הראיות ונטל השכנוע, להראות כי המשיב שגה בפסילת הפנקסים – נותר על כתפי המערער, וכפי שאראה בהמשך, המערער לא הצליחה להרימו.

24. בשונה מהערעור על סמכות המשיב לפסול פנקסים לפי סעיף 77(ב) לחוק, כאשר מדובר בהליכי ערעור שאינם מוסדרים בסעיף 83 לחוק מע"מ, או מפנים אליו, אני סבור כי האבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ו"לבר-פנקסית" איננה בהכרח בעלת נפקות לעניין נטל ההוכחה (לדעה שונה מעט – עיינו: רע"א 11610/04 גולד נ' משרד האוצר/אגף המכס והמע"מ (03.04.2005)). לפיכך דומני כי ההלכה המסתמכת על האבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ל-"לבר-פנקסית", אשר סוכמה בעניין כ.ו.ע לגבי הנסיבות שם, כמפורט לעיל – איננה מתאימה בהכרח לערעורים על הפעלת סמכויות אחרות על ידי מנהל מע"מ (כמו ערעורים מכח סעיפים 50(ב) ו-95(ב) לחוק מע"מ במקרה שלפנינו). יחד עם זאת בעוד שאין מקום לקבוע את נטל ההוכחה בערעורים הנ"ל (שאינם לפי סעיף 83 לחוק) על יסוד השאלות אם הפנקסים נפסלו אם לאו, או אם המחלוקת פנקסית, או לבר-פנקסית – הרי שגם לשיטתי אין כל מניעה להביא את הנתון בדבר פסילת הפנקסים (ככל שנפסלו וככל שמדובר במחלוקת פנקסית) כנתון רלבנטי בעת שקילת כלל הראיות שהובאו בפני בית המשפט בערעור.

יוצא איפוא שבנוגע לסמכויות המשיב לפי סעיפים 50(א) ו-95 לחוק מע"מ – נותרנו עם ההלכה הכללית, המבוססת על סעיף 38 לחוק מע"מ ועל דיני הראיות וסדרי הדין הכלליים (ובמסגרתם סעיף 158 לתקד"א, המטיל את נטל הבאת הראיות הראשוני על התובע, ולפיכך גם על מערער בערעור מע"מ לפי תקנה 10(ב) לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ). אלא שבעניין כ.ו.ע. ציינה השופטת ט' שטרסברג-כהן כי יש לבחון את חלוקת נטלי ההוכחה (נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע) באופן פרטני ביחס להסדרים השונים בחוק מע"מ, תוך הסתמכות על הדין המהותי. רעיון זה משתקף בדברים הבאים:

"...ספק בעיני אם יש מקום לכלל גורף שלפיו בערעורי מס ערך מוסף העוסק הוא לעולם 'המוציא מחברו'

ש'עליו הראיה'...נטל ההוכחה בערעור מס נגזר מן הדין המהותי, שממנו ניתן ללמוד מי הוא – לצורך העניין – 'המוציא מחברו'. מתחת למטרייה של 'המוציא מחברו' מסתופפים מצבים שונים שבהקשרם משתנה מיהותו של 'המוציא מחברו', ומשתנה מיקומו של כל אחד מן הצדדים על 'לוח המשחק'.

(שם, בעמ' 902-903, בפסקה 14; כן השוו עם עמדתו של פרופ' דן ביין במאמרו נטל השכנוע במיסיס).

נוכח הדברים הללו אני סבור כי הגיעה השעה לבחון על מי יש להטיל את נטל הבאת הראיות ואת נטל השכנוע, בכל הנוגע להליכי ערעור על החלטות המשיב בנוגע להטלת כפל מס (לפי סעיף 50(א) לחוק), ולהשתת קנס מינהלי (לפי סעיף 95 לחוק). לכך אפנה עתה.

25. לצורך חלוקת הנטלים יש לדעתי מקום לבחון את האינטרסים המנוגדים העומדים על הפרק – אלה של העוסק, אשר כלפיו הופעלו הסמכויות על-ידי המשיב ואלה שהמשיב מבקש לקדם באמצעות הפעלת הסמכויות השונות. בעניין כ.ו.ע. עמדה השופטת ט' שטרסברג-כהן על האינטרסים הרלבנטיים בכל הנוגע להליכי השגה וערעור על שומה על-פי מיטב השפיטה. דברים אלה מתאימים במידה רבה גם לענייננו ולפיכך אביאם להלן (שם, בעמ' 903, בפסקה 15):

"חלוקת נטל ההוכחה היא פועל יוצא של שיקולים שונים שיש לתת עליהם את הדעת, ושלא אחת קיים מתח ביניהם. חלוקה זו נגזרת ממהות האינטרסים שאנו מבקשים לקדם, ועליהם מוצאים אנו להגן. על מי מן הראוי להכביד, ועל מי ראוי להקל? האינטרסים הראויים להגנה הם האינטרס להגן על מקור ההכנסה העיקרי של המדינה, שהוא המס המשתלם על-ידי אזרחיה, ועל גביית מס אמת, ומנגד, האינטרס שלא לפגוע בעוסק שאינו מעורב בפעילות בלתי לגיטימית כך שמלכתחילה לא יהיה הוא בעיני רשויות המס בבחינת 'אשם' הצריך להוכיח את חפותו..."

26. על מנת לעמוד על האינטרסים המנוגדים המתעוררים במקרה שלפנינו יש איפוא טעם רב בבחינת התכליות העומדות בבסיס הסמכויות, שכנגד הפעלתן הוגש לבית המשפט המחוזי הנכבד הערעור, מושא הערעור שלפנינו, ולקבוע כדלקמן:

(א) הסמכות להטיל כפל מס (סעיף 50(א) לחוק) נועדה להבטיח שלמדינה ישתלם הסכום המלא, אותו היא זכאית לקבל כתקבולי מס, וכן להרתיע את הרבים מפני ניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדורייס

בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, פסקה 7 (2001); ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נז(5) 947, פסקה 7 (2003) (להלן: עניין הובר).

(ב) הסמכות להשית קנס מינהלי לעומת זאת יכולה לשרת באופן כללי תכלית תרופתית, למשל כשהיא באה לכסות את הוצאותיה של המדינה בגין טיפולה המיוחד באכיפת החוק כלפי אזרח מסוים (עניין הובר, פסקה 8), או תכלית אכיפתית, למשל כאשר היא באה להאיץ באזרח לשלם תשלום חובה שהוא חב בו, בין היתר על-ידי הגדלתו בכל יום של איחור (ראו לדוגמה במקרה של סעיף 94 לחוק מע"מ, שבו עוסק פסק-הדין ב-ע"פ 58/80 יש לי בע"מ חברה פרטית נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 625 (1981) (להלן: עניין יש לי בע"מ)), ויכול שיהיה בה גם פן עונשי שנועד לסייע באכיפת החוק (עניין הובר, שם; עניין יש לי בע"מ, פסקאות 4-5), או, למצער, מימד "מעין עונשי" (ר"ע 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, פסקה 6 (1983) (להלן: עניין נירוסטה בע"מ)).

(ג) הסמכות הספציפית המוסדרת בסעיף 95 לחוק מע"מ, המאפשרת להשית קנס מינהלי בגין אי-ניהול פנקסים, או ניהול פנקסים בסטייה מהותית מחוק מע"מ – הינה איפוא בעלת מימד "מעין עונשי", אך היא נועדה בעיקרה להרתיע עוסקים ולתמרצם (בדרך נוספת על זו הרגילה) – לנהל את פנקסיהם כדין.

27. זאת ועוד – אחרת. מטרה מרכזית אליה חותרים דיני המס, והדבר נכון גם בנוגע להשתת נטל ההוכחה על הצד המתאים לכך, היא השאיפה להגיע לגביית מס-אמת. שאיפה זו למס-אמת, בהקשר שלנו כאן, נועדה מצד אחד להגן על מקור ההכנסה של המדינה ממס ערך מוסף, לרבות באמצעות מלחמה בתרבות ה"הון השחור", ומן העבר השני להגן על העוסק, אשר אמור, ברגיל, לשלם מס ערך מוסף רק בגין עסקאות שביצע בפועל בניכוי מס התשומות שהעביר בפועל לספקיו כנגד חשבוניות "אמיתיות" (ולא בגין כפלי מס וקנסות, העלולים להגדיל את נטל המס האפקטיבי המוטל עליו).

נראה איפוא כי הסמכות להטיל כפל מס, כמו גם הסמכות להשית קנס מינהלי – הגם שהן מיועדות לייעל את מנגנון הגבייה של מס הערך המוסף – מאפשרות בסופו של יום למנהל מע"מ לדרוש מעוסק מסויים יותר מאשר רק את המס הנובע מהערך המוסף שנוצר במסגרת העסק אותו הוא מנהל. במובן זה נראה שטמונה בסמכויות אלו פגיעה משמעותית בזכויותיו של העוסק, לעומת פעולת המיסוי עצמה. במיוחד אמורים הדברים בנוגע לסמכות להשית קנס מינהלי בגין ניהול פנקסים בסטייה מחוק מע"מ, שהיא, כאמור, בעלת מימד מעין עונשי. כפי שאראה להלן, מידת הפגיעה של

הסמכויות האמורות בזכויותיו של העוסק – יש בה כדי להשפיע במידה מסויימת גם על שאלת נטל ההוכחה בהליכי הערעור כנגד ההחלטות הנוגעות להפעלת הסמכויות הנ"ל. לבירורו של עניין זה אפנה להלן.

השפעתה של חזקת התקינות של המעשה המינהלי על שאלת נטל ההוכחה

28. בעתירות לבית המשפט העליון כבית משפט גבוה לצדק מתקיים כידוע הדיון במתכונת דו-שלבית, כאשר בשלב הראשון נדונה העתירה לצו-על-תנאי, ובשלב זה על העותר לשכנע את בית המשפט כי על פני הדברים יש צדק בעתירתו וכי ראוי להוציא צו-על-תנאי. בשלב השני, ככל שניתן צו-על-תנאי, נדרשת הרשות להראות טעם טוב המצדיק את התנהלותה, וככל שהיא לא עומדת בכך – הופך הצו-על-תנאי לקבוע. מתכונת דיונית זו מבוססת, בין השאר, על העקרון בדבר חזקת התקינות של הרשות המינהלית (ראו: יצחק זמיר "ראיות בבית המשפט הגבוה לצדק" משפט וממשל א 295, 298 (1993) (להלן: זמיר, ראיות בבג"ץ)), והיא חלה בעקרון גם בעתירות הנדונות בפני בתי המשפט המינהליים (ראו למשל: ע"מ 9682/06 עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקאות 15-16 (13.07.2008); ראו מנגד עמדתם של אליעד שרגא ורועי שחר בספרם המשפט המינהלי – סדרי הדין והראיות בבתי המשפט לעניינים מינהליים, בעמ' 118-120 (2011) (להלן: שרגא ושחר, בתיה"מ לעניינים המינהליים)), הגורסים כי מתכונת זו לא מיושמת בפועל בבתי המשפט המינהליים).

בבתי משפט אחרים, שאינם בג"ץ, או בתי המשפט לעניינים המינהליים – לא נהוגה מתכונת דו-שלבית דומה, אך עדיין נעשה בהם שימוש בחזקה בדבר תקינות המעשה המינהלי.

חזקת התקינות משפיעה, כמובן, על שאלת נטל ההוכחה (ראו: הלכת ארד, פסקה 12). שרגא ושחר מתייחסים בספרם: בתיה"מ לעניינים מינהליים לקשר בין חזקת התקינות לשאלת נטל ההוכחה באמרם את הדברים הבאים:

"הנטל שבו נושא העותר ועוצמתה של חזקת התקינות מקיימים ביניהם יחס הפוך: ככל שיש לחזקת התקינות עוצמה רבה יותר – כך הנטל המוטל על העותר לשכנע כי החלטה המינהלית פגומה יהא כבד יותר"
(שם, עמ' 328).

יחס זה מתקיים גם כאשר מדובר במערער בערעור מע"מ, ולא רק ביחס לעותר בעתירה מינהלית, או בבג"ץ (ראו: זמיר, ראיות בבג"ץ, בעמ' 298, בטקסט הצמוד לה"ש 11). ואכן, ברגיל, המשמעות של חזקת התקינות בהקשר לנטל ההוכחה היא כי

על העותר להעמיד תשתית ראייתית שתתמוך בטענותיו לסתירת חזקת התקינות. ואולם במקרים מסוימים בעבר – כתלות בעוצמת הפגיעה של הרשות בזכויות היסוד של הפרט – החליט בית משפט זה להקל בנטל הבאת הראיות המוטל על העותר, ולעתים אף להטיל על הרשות את הצורך להעמיד בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתה (ראו: בג"ץ 792/88 מטור נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פ"ד מג(3) 546 (1989); בג"ץ 4146/95 עיזבון המנוחה לילי דנקנר ז"ל נ' מנהל רשות העתיקות, פ"ד נב(4) 774, 793 (1998) (להלן: עניין דנקנר); ברק-ארז, משפט מינהלי כרך א', עמ' 459 בטקסט הצמוד לה"ש 66 (2010); שרגא ושחר, בתיהמ"ש לעניינים המינהליים, עמ' 334-335). בעניין דנקנר ציין השופט י' זמיר כדלקמן:

"לדעתי, חזקת החוקיות נחלשת מאוד, ואפשר אף שתיעלם לגמרי, כאשר מדובר בהחלטה מינהלית הפוגעת בזכות יסוד. המעמד של זכות יסוד, והחובה להגן עליה מפני פגיעה שלא כדין, עשויים להעביר אל הרשות המינהלית מלכתחילה את נטל הראיה בדבר חוקיות ההחלטה הפוגעת בזכות..."
(כן עיינו: יצחק זמיר "חזקת החוקיות במשפט המינהלי" ספר אור: קובץ מאמרים לכבודו של השופט תיאודור אור 741, 762-763 (אהרון ברק, רון סוקול ועודד שחם עורכים, 2013).

ודוק: בעניין דנקנר דובר בהחלטת מנהל רשות העתיקות להכריז על חלק גדול מהישוב כפר-שמריהו כ"אתר עתיקות", דבר אשר פגע בזכות הקניין של בעלי המגרשים בישוב, כאשר יכולתם לעשות שימוש בשטחיהם – הוגבלה, ושוי השוק של מגרשיהם ירד. באותו עניין העברת נטל הבאת הראיות באה לידי ביטוי בהוצאת צו-על-תנאי, אף שהעותרים לא הביאו כל ראיה להוכחת הטענה שאין בשטח הנדון עתיקות (לצורך שלמות התמונה אציין כי בסופו של דבר השתכנע בית המשפט כי מנהל רשות העתיקות הצליח להרים את הנטל בדבר המצאותן, לכאורה, של עתיקות בשטח בו היה מדובר).

29. נראה כי גם בענייננו היה מקום לדרוש מהמשיב להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו להטיל על המערערת כפל מס ולהשית עליה קנס מינהלי (להלן: הסמכויות המדוברות). כפי שהראיתי בפסקה 28 שלעיל, בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס. כאמור לעיל, על מנת לאפשר ולייעל את גביית המס – המחוקק העניק למנהל מע"מ את הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות אלו אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד בדרישות המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים הדיוניים ומבחינת נטל ורמת ההוכחה הנדרשים (ראה:

עניין יש לי בע"מ ו-עניין נירוטטה בע"מ). יחד עם זאת בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתית ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן בזכויותיו של העוסק – מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך שמנהל מע"מ יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטתו של מנהל מע"מ.

30. יחד עם זאת – יובהר: העברת נטל הבאת הראיות במקרה שלפנינו (כמו במקרים דומים אחרים) – אין משמעה העברת נטל השכנוע, וזאת קודם כל על רקע חזקת התקינות, שחרף החלשותה – אינני סבור שבעניינינו היא "נעלמת לגמרי", בלשונו של השופט י' זמיר בעניין דנקנר. (לדיון נוסף בהבחנה בין נטל הבאת הראיות לנטל השכנוע – ראו: אליהו ארנון דיני ראיות חלק ראשון 192-193 (1970)).

זה המקום להזכיר כי בעניין כ.ו.ע. עמדה השופטת ט' שטרסברג-כהן על שורה של שיקולים נוספים שיש להביא בחשבון בעת חלוקת נטלי ההוכחה, ואלו הם:

"אם שני הצדדים נתפסים כבעלי מעמד שווה (עובדת היותו של צד אחד נתפס כחלש יותר משפיעה הן על נטל ההוכחה הן על כמות הראיה); מי משני הצדדים יישא בתוצאות חמורות יותר אם יוכבד עליו הנטל; בידי מי מצוי ידע טוב יותר ביחס לעובדות השנויות במחלוקת ולמי יש גישה טובה יותר לראיות באופן שמטעמי נוחות והגינות יהא הוא הצד שיישא בנטל; האם העובדות השנויות במחלוקת הן עובדות חיוביות או שליליות, שאז יש בדרך-כלל להטיל את הנטל על מי שבידיו להוכיח את היסוד החיובי; יש לבחור בחלוקת הנטלים בחלופה שתוליך בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות נכונות או לכמות קטנה יותר של טעויות; אינטרס נוסף שיש לשמור עליו הוא הגנה על היציבות ועל הביטחון המשפטיים".

(שס, בעמ' 903, פסקה 15; יצויין כי שיקולים אלה הובאו עוד קודם לכן במאמרו של פרופ' בייך בנושא נטל השכנוע במיסיס, בעמ' 285-295).

יישום של חלק נכבד מהשיקולים הנ"ל מביא להשאת נטל השכנוע על

המעוררת מהטעמים הבאים:

(א) מירב הידע בנוגע לעובדות השנויות במחלוקת מצוי בידי המערערת, שכן המערערת יודעת טוב מכולם אם היא ניכתה מס תשומות שנכלל בחשבוניות "פיקטיביות", או חשבוניות "טובות" (אם כי במקרה שלפנינו ניתן לתהות בכל הנוגע להתנהלות חברת מ.ע.ת.א – אם לא היה למשיב מידע שלמערערת לא היתה גישה אליו, למשל מידע שנאסף במסגרת החקירות שניהלו חוקרי מע"מ בנוגע להתנהלותה של מ.ע.ת.א ובעלי התפקידים בה).

(ב) העובדות שהמערערת נדרשת להוכיח כאן הן בעלות אופי חיובי (להראות שניכתה רק מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו כדין), בעוד שמנהל מע"מ נדרש להצביע על עובדה שלילית, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

(ג) הטלת נטל השכנוע על העוסק תביא בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות "נכונות" (או תקטין את מספר הטעויות), שכן ככל שהעוסק יהיה מודע לכך שהוא יידרש להוכיח את תקינות החשבוניות שבגינן ניכה מס תשומות – הוא ידאג לתעד באופן מיטבי את עסקאותיו ולברר עם ספקיו את תקינות החשבוניות שהם מנפיקים עבורו.

לגבי מרבית השיקולים האחרים – לא ניתן לסווגם כתומכים בהטלת נטל השכנוע על אחד מהצדדים (העוסק, או מנהל מע"מ). אחד מהשיקולים, זה העוסק בפערי הכוחות בין הצדדים, תומך דווקא בהטלת הנטל על מנהל מע"מ, וזאת נוכח חולשתו של העוסק אל מול מנהל מע"מ. ואולם שיקול זה יכול לבוא לידי ביטוי גם בהעברת נטל הבאת הראיות למנהל מע"מ (שראיתי ממילא להשית עליו, כמובהר בפסקה 29 שלעיל).

גם העובדה שהנטל המהותי להוכיח כי ניכוי מס תשומות נעשה כדין מוטל על העוסק במסגרת סעיף 38 לחוק (ראו פסקה 21 לעיל) – יש בה כדי להשליך על חלוקת הנטל בנוגע להפעלת סמכויות מנהל מע"מ המדוברות כאן, שכן יסוד מרכזי בקבלת החלטה בדבר הטלת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק הוא השאלה אם החשבונית שבגינה נוכה מס התשומות הוצאה כדין. הדבר משפיע גם על הסמכות שהופעלה כאן לפי סעיף 95, שכן בבסיס החלטה זו עמדה פסילת פנקסיה של המערערת, שהתבססה בתורה על ניכוי מס תשומות בגין חשבוניות שלא הוצאו כדין. גם פרופ' ביינן, אשר סבור, שככלל יש להטיל את הנטל בערעורי מע"מ על מנהל מע"מ – סבור כי הדבר שונה במספר מצבים, ובין היתר כשמדובר בעוסק המבקש לנכות מס תשומות במע"מ (ביין, נטל השכנוע במיסיים, עמ' 287-288 בטקסט הצמוד לה"ש 34).

אמת המידה הראייתית שצריכה לעמוד בבסיס הפעלת הסמכויות האמורות

31. אמת המידה הצריכה לעמוד, ברגיל, בבסיסן של החלטות מינהליות היא אמת המידה של "ראיות מינהליות", כלומר: "ראיות שאדם סביר ורשות סבירה היו מסתמכים עליהן ורואים אותן כבעלות ערך הוכחתי ראוי ומספיק בנסיבות המקרה" (ראו: בג"ץ 10925/05 יבלונסקי נ' מדינת ישראל – משרד הפנים (23.07.2007); עניין לנטקי). ואולם, במקרים מסוימים, נדרשה בפסיקה אמת מידה מחמירה יותר, בהתאם לתפיסה שלפיה:

"מידת הסבירות מחייבת כי המשקל של הנתונים שלפני הרשות יהיה כבוד יותר ככל שהחלטה המנהלית מורכבת יותר או פגיעתה קשה יותר. פגיעה קשה במיוחד בזכות יסוד צריכה להתבסס על נתונים מהימנים ומשכנעים במיוחד"
 (בג"ץ 987/94 יורונט קווי זהב (1992) בע"מ נ' שרת התקשורת, פ"ד מח(5) 412, 425 (1994) (להלן: עניין יורונט)).

בחלק מהמקרים נדרשה הרשות השלטונית לבסס את החלטתה על תשתית ראייתית העומדת באמת מידה מחמירה של: ראיות "ברורות, חד-משמעיות ומשכנעות" (ראו למשל: ע"ב 2/84 ניימן נ' ועדת הבחירות המרכזית לכנסת האחת-עשרה, פ"ד לט(2) 225, 249-250 (1985) (להלן: עניין ניימן)) ובמספר מקרים נקבע אף מבחן מחמיר מזה (ראו: בג"ץ 159/84 שאהין נ' מפקד כוחות צה"ל באזור רצועת עזה, פ"ד לט(1) 309, 327 (1985) (להלן: עניין שאהין); בג"ץ 680/88 שניצר נ' הצנזור הצבאי הראשי, פ"ד מב(4) 617, 637 (1989) (להלן: עניין שניצר)). במרבית המקרים בהם נדרשו אמות מידה ראייתיות מחמירות, היה מדובר בסמכויות בעלות פוטנציאל לפגיעה משמעותית בזכויות אדם ואזרח (כך למשל: פגיעה בזכות להיבחר בעניין ניימן; סמכות הגירוש מאזורים שבשליטת ישראל בעניין שאהין; פגיעה בחופש הביטוי ב-עניין שניצר). לעומת זאת ב-בג"ץ 3379/03 מוסטקי נ' פרקליטות המדינה, פ"ד נח(3) 865, 899 (2004) (להלן: עניין מוסטקי) הוחל המבחן המחמיר של: ראיות "ברורות, חד-משמעיות ומשכנעות", בהקשר של שלילת הטבות שכר הניתנות בגין עמידה בדרישות השכלה מסוימות, אותן ראה בית המשפט כמעין זכויות קנייניות.

32. כפי שצינתי לעיל, הפגיעה בזכויות העוסק הטמונה בהפעלת הסמכויות בהן מדובר כאן (הטלת כפל מס והשתת קנס מינהלי) – הינה משמעותית יותר מאשר הפגיעה הטמונה בעצם הטלת וגביית המס. בהתאם יש מקום לדרוש מהרשות להעמיד

תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס השומות שהיא עורכת (בנוגע לאמינות הנתונים שיכולים לשמש בהליכי שומה נפסק כי מנהל מע"מ יכול להסתפק במקרים מסוימים – בעיקר נוכח מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה הנובע ממחדליו של הנישום – בראיות בעלות אמינות נמוכה יחסית, כגון: "הערכות, אומדנים, ונסיון אישי", ובמקרים קיצוניים אף: "ניחושים או השערות", או "רסיסי מידע" (ראו: עניין בן שלמה, פסקה 16); כן עיינו בפסק-הדין, שעמד בבסיס ההכרעה בעניין בן שלמה: ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 320-322 ו-341-342 (1992), שעסק במס הכנסה).

נוכח האמור – אני סבור כי בהקשר של הסמכויות המדוברות – ומבלי להפחית מפוטנציאל הפגיעה של סמכויות אלה בזכות הקניין של העוסק – אין מקום לדרוש מהרשות להעמיד בבסיס החלטתה ראיות "חד-משמעיות", וניתן להסתפק בראיות "ברורות ומשכנעות", העומדות ברף ההוכחה של "מאזן-הסתברויות", הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק (השוו על דרך של קל וחומר לפסק הדין בעניין פלוני, שם הגעתי למסקנה דומה בכל הנוגע לסמכות של ועדה פסיכיאטרית להורות על אשפוז כפוי של אדם, וההפניות שאוזכרו באותו מקום; לדיון באמת המידה הראייתית בהקשר של סנקציה אכיפתית – עיינו גם: צבי גבאי אכיפה מינהלית בדיני ניירות ערך (2012); והשוו: עניין מוטסקי, שם נקבע רף הוכחה מחמיר יותר, אף שהיה מדובר בפגיעה בזכויות מעין קנייניות). אמת מידה ראייתית של "מאזן הסתברויות" מתאימה לענייננו, גם נוכח סמכותו של בית המשפט המחוזי לבחון את החלטת מנהל מע"מ בחינה "ערעורית" החורגת מעילות ההתערבות של המשפט המינהלי. ודוק: כאמור לעיל – הראיות אותן יכול מנהל מע"מ להביא בחשבון אינן חייבות להיות כאלה שתהיינה קבילות בהליך אזרחי בהיותן ראיות מינהליות ודי שתהיינה בעלות ערך הוכחתי (עניין לנסקי, עמ' 357; עניין ניימן, עמ' 249). נוכח סעיף 10א לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ ניתן להביא ראיות אלו גם בפני בית המשפט המחוזי בערעור כל עוד שהצדדים הסתמכו עליהן במסגרת ההליך המינהלי.

סיכום ביניים

33. את הפרק הזה, העוסק בנטלי ההוכחה, ניתן איפוא לסכם באופן הבא:

(א) האבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ו"לבר-פנקסית" – איננה בעלת נפקות לעניין נטלי ההוכחה, ככל שלא מדובר בהליכי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, המוסדרים בסעיף 83 לחוק מע"מ.

(ב) יש לבחון בנוגע להסדרים השונים בחוק מע"מ על מי מוטלים נטלי ההוכחה (נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות) ועל מי נכון להטילו.

בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק ולהשית עליו קנס מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו (כלומר יש להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי מנהל מע"מ). לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפלו פגם, או טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד בית המשפט (יש לזכור כי לבית המשפט ישנה כאן סמכות להפעיל ביקורת שיפוטית "ערעורית", החורגת מעילות ההתערבות במשפט המינהלי).

הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו – מוטל על כתפי העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו.

(ג) אמת המידה הראייתית שבה צריך מנהל מע"מ לעמוד בעת קבלת ההחלטה להפעיל את סמכויותיו המדוברות הינה אמת מידה של ראיות ברורות ומשכנעות, העומדות ברף של "מאזן הסתברויות".

מן הכלל אל הפרט

34. לאחר בחינה של פסק-הדין, מושא הערעור שלפנינו, ולאחר עיון בראיות שהובאו בפני בית המשפט המחוזי הנכבד (לרבות אלו שהומצאו לבית המשפט במסגרת תצהירו של מר יהודה שוקרון, שטיפל בענייניה של המערערת במשרדי מע"מ באר שבע (להלן: תצהיר שוקרון)) – הגעתי לכלל מסקנה כי המשיב הציג בפני בית המשפט המחוזי הנכבד תשתית עובדתית שדי בה כדי לבסס את החלטותיו, הנתקפות כאן, ברמת ההוכחה הנדרשת. כן התרשמתי כי המערערת, שעליה היה מוטל נטל השכנוע בדבר קיומם של פגם, או טעות בהחלטותיו הנ"ל של המשיב – לא הרימה נטל זה. עתה אפרט:

(א) חרף התנסחותו המעורפלת בעניין זה – נראה כי בית המשפט המחוזי הנכבד קיבל את כל הראיות שהובאו בפניו (במישור הקבילות) ולא דחה אותן מחמת היעדר-קבילות (למשל בגין היותן עדות שמועה), וזאת הוא עשה (אף שהדבר לא נאמר על-ידו במפורש) בהתאם להוראות סעיף 10א לתקנות סדר הדין בערעור מע"מ.

בהקשר זה אעיר עוד כי בית המשפט המחוזי הנכבד לא קבע כי לא ניתן ליתן כל אמון בעדויותיהם של מוחמד וטאלם אבו-זעילה. בית המשפט המחוזי הנכבד קבע רק כי הוא: "לא מצא מקום לאימוץ אקלקטי של ציטוטים אלה ואחרים דווקא, משלל הנאמר והנכתב באותן הודעות". נראה איפוא כי בית המשפט המחוזי הנכבד התרשם באופן כללי מההודעות הנ"ל ומצא כי יש בהן כדי לתמוך, לצד ראיות נוספות, בהחלטת המשיב להפעיל את סמכויותיו המדוברות כאן. נוכח שיטת הפעולה שעלתה מהודעותיהם של נציגי חברת מ.ע.ת.א, והראיות כי שיטה זו הופעלה גם בעניינה של המערערת – בית המשפט המחוזי הנכבד סבר כי היה על המערערת להראות שהוצאת החשבוניות לטובתה נעשתה כדין. ודוק: מאחר שאין מדובר כאן ברף הראייתי הנדרש במשפט הפלילי, הרי שגם קשיים מסוימים בעדויות הנ"ל – לא היה בהם כדי למנוע מבית המשפט לאשר את החלטות המשיב.

(ב) בית המשפט המחוזי הנכבד סבר בצדק כי יש לזקוף לחובת המערערת את העובדה שנמנעה מלהביא ראיות רלבנטיות נוספות שיכולות היו לשפוך אור על הפרשה, וזאת בהתאם לכלל שלפיו כשבעל-דין נמנע מהבאת ראיה הנמצאת בחזקתו – קמה חזקה שאילו הובאה הראיה היתה פועלת כנגדו (השוו: ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה(1) 736, 760 (1980); רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברה ציפוי מתכות עמק זבולון בע"מ (11.04.2013)). המערערת אכן נמנעה מלהעיד עדים חשובים ולהמציא ראיות רלבנטיות. טענת המערערת כי היא יכולה היתה להסתפק בהודעותיו של וואהל, שצורפו לתצהיר שוקרון, וכי לא היה לה כל צורך לזמנו לעדות – הינה מוקשית, במיוחד על רקע עדותו של עומר בחקירתו הנגדית כי בזמן ביצוע העבודות (שבגינן הוצאו לכאורה החשבוניות) גם וואהל נכח באתר (והדברים אמורים גם בנוגע להימנעות המערערת מהבאה לעדות של מפקח העבודה מטעם חברת פיקא, שנכח אף הוא באתר לפי עדותו האמורה של עומר). נוכח המסקנה כי נטל השכנוע מוטל על המערערת (וכך גם נטל הבאת הראיות, שעבר לכתפי המערערת, לאחר שהמשיב ביסס את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו) – אני סבור כי ניתן היה לצפות מהמערערת לנסות ולהאיר את אופן ההתנהלות שלה אל מול חברת מ.ע.ת.א בכל דרך אפשרית. לפיכך בחירתה של המערערת להסתפק בדברים שאמר וואהל בהודעותיו בפני

חוקרי רשות המסים, חרף הסתירות הרבות שנפלו בין ההודעות השונות, והימנעותה מהבאתו לעדות – בהחלט פועלת כנגדה.

אשר להימנעות המערערת מהזמנת האחים אבו-זעילה לעדות, וקביעות בית המשפט המחוזי הנכבד בנוגע לכך, אני סבור כי העובדה שהאחים אבו-זעילה הופיעו כעדי תביעה בהליך פלילי מקביל שהוגש כנגד המערערת – אכן עוררה קושי להזמין לעדות מצד המערערת (הגם שייתכן וניתן היה להתגבר על קושי זה, למשל על-ידי הגשת בקשה במסגרת ההליך הפלילי, בתיאום עם הפרקליטות, להעדת האחים אבו-זעילה בעדות מוקדמת, או בקשה במסגרת ההליך, מושא הערעור שלפנינו, לעיכוב ההליך עד להעדת האחים במסגרת ההליך הפלילי). ספק איפוא בעיני אם ניתן היה לזקוף לחובת המערערת את הימנעותה מהעדת האחים אבו-זעילה, אך סבורני כי הכרעה בסוגיה הנ"ל איננה מתחייבת כאן, שכן נראה שדי היה בראיות שהוצגו מטעם המשיב על מנת להביא לתוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי הנכבד, וזאת גם מבלי לזקוף לחובת המערערת את הימנעותה מהעדת האחים אבו-זעילה.

(ג) גם נסיונותיה של המערערת לתת הסברים לסתירה שבין הרישומים בכרססת הנהלת החשבונות של מ.ע.ת.א לבין טענתה כי היא שילמה למ.ע.ת.א במזומן את כל הסכומים שמופיעים בחשבונות החשודות – לא עלו יפה, כפי שציין בית המשפט המחוזי הנכבד. גם בהקשר זה ניתן היה לצפות מהמערערת להביא עדים וראיות נוספות, על מנת להוכיח את טענותיה לעניין התשלום במזומן. הימנעותה מהבאת עדים וראיות רלבנטיים – פעלה גם היא כאן לחובתה.

טענת ההליך ה"דו-שלבי" וטענת ההתיישנות

35. המערערת טענה, כזכור, שהמשיב היה צריך לנקוט בעניינה בהליך "דו-שלבי", כלומר לערוך בשלב ראשון שומה על-פי מיטב השפיטה, שרק לאחריה יכול היה המשיב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק, ולהטיל על המערערת כפל מס. עוד טענה המערערת, בהתאמה, כי היה על המשיב להפעיל את סמכויותיו כלפי המערערת בכפוף לתקופת ההתיישנות המוגדרת בסעיף 77 לחוק בנוגע לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה. טענות אלו אין בידי לקבל, ואבהיר הטעמים לכך מיד.

36. מקובלת עלי קביעת בית המשפט המחוזי הנכבד שלפיה הסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכויותיו של המשיב להטיל כפל מס ולהשית קנס מינהלי. תפיסה זו נתמכת בתכליות של סמכויות אלה, עליהן עמדתו בפסקה 27 שלעיל, שהן מורכבות יותר מהתכלית הגבייתית של הליך השומה על-פי

מיטב השפיטה, וכוללות גם תכלית הרתעתית ואף מימד "מעין עונשי". במסגרת המנגנון הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, יש לערוך חישוב של המס, אשר העוסק היה צריך לשלם אם לא היה מנכה את מס התשומות שניכה שלא כדין, על מנת לקבוע את גובה כפל המס. מנגנון זה דומה אמנם במידה מסוימת להליך של עריכת שומה על-פי מיטב השפיטה, אולם מדובר במנגנון פנימי המוסדר בסעיף 50(א) לחוק ואין כל מקום לדרוש מהמשיב, להפעיל בהכרח את סמכותו לערוך שומה על פי מיטב השפיטה לפני הפעלת סמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק. משהכרעתי כך, נשמטת גם טענת המערערת לביטול החלטת המשיב מחמת התיישנות. כלל התיישנות של חמש שנים, התוחם את התקופה לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה (ומוסדר בסעיף 77(ב) לחוק) עוצב על רקע תכליתיה של סמכות זו, ואין כל הגיון להפעילו בכל הנוגע לסמכויות אחרות שבחוק מע"מ, אשר להן תכליות שונות, או נוספות (בהקשר זה – עיינו גם: ע"ש (ב"ש) ל.ש.ל. יבואנים בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ – אשדוד (30.03.2000) (להלן: עניין ל.ש.ל.); ע"מ (חי') פיקהולץ נ' מע"מ עכו (06.11.2011) (להלן: עניין פיקהולץ)). יחד עם זאת מוצא אני לנכון להעיר, מבלי לקבוע מסמרות (מאחר שבסוגיה זו לא נדרשת הכרעה בענייננו), כי לכאורה על המשיב להפעיל את סמכותו להטיל כפל מס, בכפוף לתקופת התיישנות הכללית הקבועה בחוק התיישנות, התשי"ח-1958, כפי שהמשיב אף נוהג לעשות בפועל, כמו שעולה מעמדת באת-כחו בסיכומיה ובדיון (להנמקותיהם של בתי המשפט המחוזיים לקביעה מעין זו – עיינו: עניין ל.ש.ל., בפסקה 2; עניין פיקהולץ, בפסקה 15).

מתן זכות טיעון ועמידה בחובת ההנמקה

37. גם את טענות המערערת כי לא ניתנה לה זכות טיעון מספיקה וכי המשיב לא נימק כיאות את החלטותיו להפעיל את סמכויותו המדוברות כאן – אני רואה לדחות בנסיבות. אכן התנהלות המשיב בנוגע למתן זכות טיעון למערערת, כמו גם מידת ההנמקה של החלטותיו – לא היו מיטביות. על המשיב היה לזמן את נציגי המערערת לשימוע גם בכל הנוגע להפעלת סמכותו לפי סעיף 95 לחוק ולנמק את החלטותיו ביתר פירוט. ואולם במכלול שלפנינו – אין לפגמים אלה נפקות ממשית ולפיכך במסגרת תורת ה"בטלות היחסית", או "התוצאה היחסית", הנוהגת במשפט המינהלי, אין מקום להתערב בהחלטות המשיב, חרף הפגמים הנ"ל (לדיון בתורת הבטלות היחסית בהקשר של פגמים בחובת השימוע – עיינו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב, 1195-1191 (מהדורה שנייה, 2011) (להלן: זמיר, הסמכות המינהלית); ברק-ארז, משפט מינהלי כרך ב, עמ' 808). אפרט הדברים מיד בסמוך.

38. ההסברים שאותם היתה המערערת יכולה להמציא למשיב במסגרת השימוע הנוגע להפעלת הסמכות שבסעיף 95 לחוק, ואשר היה בכוחם למנוע את הטלת הקנס המינהלי – דומים לאלה שהיא נדרשה להמציא במסגרת השימוע אליו הוזמנה בנוגע להפעלת הסמכות שבסעיף 50(א) לחוק, וביניהם: הסברים שישכנעו את המשיב כי החשבוניות שהוצאו לה על-ידי חברת מ.ע.ת.א – הוצאו כדין, או ביאורים שישכנעו את המשיב כי לא ידעה שהחשבוניות החשודות הוצאו שלא כדין. המערערת לא הצליחה להמציא למשיב הסברים אלו במסגרת השימוע אליו הוזמנה (שהוגדר בהזמנה – כשימוע המתקיים עובר להפעלת הסמכות שלפי סעיף 50(א) לחוק). לפיכך, ממילא, ברור שהמערערת לא היתה מצליחה לשנות את כוונת המשיב להפעיל כנגדה גם את סמכותו שלפי סעיף 95 לחוק.

39. אשר למידת ההנמקה בהחלטות המשיב, הרי שנוכח מהותו של ההליך ה"ערעורי" שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד – דומני כי גם פגם זה "נרפא". נימוקיו של המשיב להפעלת סמכויותיו השונות הובאו ביתר פירוט והרחבה במסגרת כתבי-טענותיו בהליך שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד (עיינו: ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (21.08.1997) – שם נקבע, בפסקה 3, כי גדר המחלוקת בערעור מע"מ נגזרת מנימוקי רשויות מע"מ בכתב התשובה לבית המשפט ולא מהנימוקים המצורפים להחלטת הרשות המקורית שנשלחה לעוסק). למערערת ניתנה לפיכך הזדמנות אמיתית להתמודד עם טיעונו של המשיב, ולו בשלב הערעור, והיא לא הצליחה לשכנע את בית המשפט המחוזי הנכבד בצדקת טיעוניה. הנה כי כן, במסגרת ה"בטלות היחסית" – די באמור לעיל כדי לדחות את טענות המערערת לעניין הפגמים שנפלו בחובת ההנמקה של המשיב (ליישום של תורת ה"בטלות היחסית" בנוגע לפגמים בחובת ההנמקה בהקשר של דיני מיסים – ראו: ע"א 6315/05 פקיד שומה ת"א 4 נ' שרצקי (24.12.2012) (להלן: עניין שרצקי)).

זאת ועוד – אחרת. המערערת טוענת כי נוכח ההנמקה המצומצמת של המשיב, ובהתאם להוראות סעיף 6 לחוק ההנמקות, היה מקום להעביר אל המשיב את הנטל להוכחת תקינות פעולותיו. ואולם חובת הנמקה מכח חוק ההנמקות חלה, על-פי סעיפים 2(א) ו-2א שבו, רק במקרים שבהם עובד ציבור נתבקש, בכתב, להשתמש בסמכות שניתנה לו על פי דין והוא סירב לבקשה. נראה אם כן כי חוק ההנמקות לא חל לכאורה בנוגע לסמכויות שהמשיב הפעיל כאן כלפי המערערת, שכן המשיב הפעיל כאן סמכות עצמאית ולא כזו שנתבקש להפעיל בבקשה מצד המערערת (ראו בהקשר דומה: ע"א 78/83 הינדס נ' מנהל מס שבח, תל-אביב, פ"ד לט(2) 57, פסקה 9 (1985); כן עיינו: בש"פ 3810/00 גרוסמן נ' מדינת ישראל (11.06.2000) (להלן: עניין גרוסמן); זמיר,

הסמכות המינהלית, עמ' 1276; בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1) 75, פסקה 18 (1998) (להלן: עניין חוף אשקלון)).

יחד עם זאת, אין באמור לעיל כדי לשחרר את המשיב מהצורך לנמק את החלטותיו, וזאת מכוח חובת ההגינות הכללית שהרשות המינהלית מחוייבת בה (ראו: עניין חוף אשקלון, שם; עניין גרוסמן; זמיר, הסמכות המינהלית, עמ' 1288-1292 (ויתר ההפניות בה"ש 87); יואב דותן "חובת ההנמקה של רשויות מינהל וגופים נבחרים" מחקרי משפט יט 5, 35-36 (2002)). בשונה מהסעד בגין פגם בחובת ההנמקה המוסדר בחוק ההנמקות, שהוא סעד של העברת נטל (אותו ממילא הפעלתי פה חלקית לגבי העברת הנטל הראשוני להבאת ראיות) – הסעד בגין פגם בחובת ההנמקה שמקורה בהלכה הפסוקה (המבוססת על חובת ההגינות המינהלית) הוא הסעד המקובל באופן כללי בהקשר של פגמים בהחלטות הרשות – קרי, סעד של "בטלות יחסית" (ראו: זמיר, הסמכות המינהלית, עמ' 1300-1304; עניין גרוסמן (יצויין כי במסגרת הסעד הכללי של "בטלות יחסית" ניתן גם להעביר את הנטל, במידה כזו או אחרת, לכתפי הרשות המינהלית, להראות כי פעלה כדין, או למצער לנמק באופן מספק את החלטתה – וכך אף נעשה בעניין גרוסמן (בפסקה 4)).

בענייננו, הנני סבור כי התוצאה אליה הגעתי לעיל בפרק שעסק בנטלי ההוכחה, שלפיה נטל הבאת הראיות הראשוני יוטל על המשיב, אך נטל השכנוע יישאר על כתפי המערערת, כמו גם העובדה שהמשיב המציא את נימוקיו המלאים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד – די בה כדי לרפא את הפגמים שנפלו מלפני המשיב בכל הנוגע לחובת ההנמקה. יחד עם זאת, בטוחני כי המסר העולה מהדברים – בדבר הצורך להעמיד בפני עוסק נימוקים מפורטים ובהירים יותר מלכתחילה – ייקלט אצל המשיב וייושם בעתיד.

מודעותה של המערערת להוצאה "שלא כדין" של החשבונות אותן ניכתה

40. בכל הנוגע לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה, נקבע כאמור בפסקה כי המבחן שלפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות כנגד חשבונות שהוצאו שלא כדין – יהיה "מבחן אובקייטיבי", שלפיו: "די בעצם העובדה כי החשבונות אינה כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה" (מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: עניין סלע) והתקבע כהלכה מחייבת ב-ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.י. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, פסקאות 24-25 לפסק-דינו של הנשיא (כתארו אז) א' ברק)

(להלן: עניין מ.א.ל.ר.ז.). בית המשפט שלל בעניין מ.א.ל.ר.ז את המבחן הסובייקטיבי שהוצע, שלפיו מודעותו של העוסק לפסול שנפל בחשבונית הינה תנאי למניעת ניכוי התשומות – וזאת מהטעם שאימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס הערך המוסף ולהביא להפחתת מס, ואף לשלילת מס מקופת המדינה. ההיגיון הנ"ל מבוסס על עקרון ההקבלה במע"מ, שעליו עמד בית משפט זה בעניין מ.א.ל.ר.ז במילים הבאות:

“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...”

41. יחד עם זאת, לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל, הכיר בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז (בהסתמך על פסק-הדין בעניין סלע) בחריג מסויים למבחן זה, ולפיו:

“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 וזרות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות”
(ההדגשה שלי – ח"מ)

חריג זה הינו איפוא מצומצם ביותר, וניתן לראותו כמטיל על העוסק מעין “אחריות קפידה” (כפראפרזה על דברי השופטת (כתארה אז) ד' בייניש בעניין סלע, אשר ראתה במבחן האובייקטיבי כמטיל על העוסק “מעין אחריות מוחלטת”).

זה המקום לציין כי דומה עלי שהמבחנים הנ"ל הינם מחמירים יתר על המידה בכל הנוגע להטלת “כפל מס” (לפי סעיף 50(א) לחוק) ולהשתת קנס מינהלי (לפי שילוב הסעיפים 77(ב) ו-95 לחוק). זאת, כפי שאראה להלן, הן מבחינת לשון החוק והן מבחינת התכליות העומדות בבסיסו.

42. לצורך בחינת הדברים אביא עתה שוב את הסעיפים הרלבנטיים בחוק מע"מ כלשונם (עם הדגשות הנחוצות לענייננו):

סעיף 50(א1) לחוק מורה כדלקמן (ההדגשה שלי כאמור – ח"מ):

"50(א1). עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."

סעיף 77ב(ב) לחוק מורה כך (ההדגשה שלי כאמור – ח"מ):

"77ב(ב). עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."

ודוק: השתת הקנס המינהלי על המערערת (לפי סעיף 95 לחוק) – נעשתה כאן תוך הסתמכות על פסילת פנקסיה על-פי הסמכות שבסעיף 77ב(ב) לחוק.

קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומות של סעיפים 50(א1) ו-77ב(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי היעדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכות הנ"ל. גם החריג למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרת בסעיפים הנ"ל. נראה לפיכך כי לשון הסעיפים הנ"ל מחייבת להחיל – ביחס לסמכות להטיל כפל קנס ולסמכות לפסול פנקסים שבסעיף 77ב(ב) – מבחן סובייקטיבי. יחד עם זאת, נוכח המבנה שבו מנוסחים הסעיפים, הדרישה להיעדר מודעות מצד העוסק לפסול שבהוצאת החשבונית – מהווה רק "הגנה". לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין.

43. החלתו של מבחן סובייקטיבי בהקשר של סעיף 50(א1) לחוק ושל סעיף 77ב(ב) לחוק (כשסעיף זה משמש בסיס להשתת קנס מינהלי לפי סעיף 95 לחוק) – מתיישבת גם עם תכליותיהן של הסמכויות הנ"ל. את התכליות הללו, עליהן עמדתי בפסקאות 27(א)-(ג) שלעיל (תכלית אכיפתית והרתעתית, ובהקשר של סעיף 95 לחוק אף בעלת מימד "מעין עונשי") – קשה איפוא ליישב עם ההגיון של "עקרון ההקבלה", שהוא

שעמד כאמור בבסיס ההלכה שנקבע בעניין מ.א.ל.ד.ז.ו. ההגיון הנובע מ"עקרון ההקבלה" תקף בהקשר של התכלית הגבייתית, כאשר באיזון בין השאיפה לגביית מס אמת לבין הגנה על העוסק מפני נשיאה בעלות הטעות – גוברת הראשונה. דברים אלו באים לידי ביטוי בדברים הבאים של השופטת (כתארה אז) ד' בייניש בעניין סלע:

"למעשה, המחלוקת היא מי יישא בסיכון של טעות, או מירמה זו – הנישום, שאינו מעורב בתהליך שבגיננו לא הגיע המס לשלטונות המע"מ, או שמא המדינה, שאף לה אין יד ורגל בטעות או במירמה הנטענות.

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 ועם עקרון 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 העיסקאות ואת זהות העוסקים המוציאים להם חשבונית. מדיניות זו ראויה 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" (שס, בעמ' 513-514).

44. הנה כי כן בשונה מהסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה – אין מקום לבסס את התכלית ההרתעתית שבסעיף 50(א1) לחוק, המתבטאת בהטלת חיוב במס כפול (החורג מהעקרון של מס אמת), או את המימד המעין עונשי שבסעיף 95 לחוק, המתבטא בהשתת קנס מינהלי, על יסוד ההצדקה הנ"ל, של שמירה על "עקרון ההקבלה" וגביית מס אמת. בהתאם לא ניתן, לשיטתי, לבסס על ההצדקה שעמדה בבסיס ההלכה שנקבעה בעניין מ.א.ל.ד.ז.ו. – את החלתו של מבחן אובייקטיבי (עם חריג סובייקטיבי מצומצם) בכל הנוגע לסמכויות להטיל כפל מס, או להשית קנס מינהלי.

45. האם המערערת עמדה בנטל הסובייקטיבי הנדרש על מנת לזכות בהגנה מפני הפעלת הסמכויות שהופעלו כלפיה? אני סבור שיש להשיב גם על קושיה זו – בשלילה. אמנם, כפי שצינתי לעיל, אינני סבור כי יש לדרוש פה מהמערערת להראות כי היא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכתה הוצאו כדין, אך כפי שהובהר לעיל, לדעתי היה עליה, לכל הפחות, להפריך את החזקה שלפיה היא

ידעה על הפגמים שנפלו בהוצאת החשבונות אותן ניכתה כמס תשומות. יתרה מזאת, אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי (שנוכח המטרות ההרתעתיות והעונשיות של הסמכויות הנ"ל – יש לו זיקה לענייננו) – את העקרון בדבר "עצימת עיניים", שלפיו: "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם" (סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז-1977; להחלה של עקרון "עצימת העיניים" במשפט האזרחי – ראו: ע"א 7785/99 ארוך נ' פאריינטי, פ"ד נה(3) 85, פסקה 11 (2001)).

אני סבור כי מן הראיות שהובאו בפני בית המשפט הנכבד קמא עולה בבירור כי בפני המערערת ונציגיה התעוררו, למצער, חשדות משמעותיים כי החשבונות אותן קיבלו מחברת מ.ע.ת.א – לא שיקפו את העסקאות שביצעו איתה, ובמיוחד לגבי מקומו וחלקן של מוסא תמיזה בחברת מ.ע.ת.א. הנה כי כן נראה כי המערערת לכל הפחות "עצמה עיניה" בפני חשדות אלו ונמנעה מלחקור ולוודא את העובדות לאשורן (בעניין זה יש גם ממצא פוזיטיבי מטעם בית המשפט המחוזי הנכבד), ומכל מקום המערערת לא עמדה בנטל השכנוע להראות כי נקטה בפעולות משמעותיות להסרת חשדות אלו.

שאלה עובדתית חשובה בהקשר של המבחן הסובייקטיבי הינה אם המערערת אכן ערכה בירור במשרדי מע"מ בנוגע לכשירותה של חברת מ.ע.ת.א. עומד אכן טען בעדותו כי ערך בירור שכזה, ואולם כשנדרש לפרט את הבירור שעשה – ציין כי הבירור נערך על-ידי רואה החשבון שלו. בהקשר זה ראוי לציין כי רואה החשבון, אשר מסר כאמור הודעה לרשויות מע"מ, לא התייחס בהודעתו לבירור מסוג זה שערך, והמערערת לא מצאה לנכון לזמן את רואה החשבון לעדות בפני בית המשפט על מנת לשפוך אור על הסוגיה. גם כאן יש איפוא מקום לזקוף לחובת המערערת את הימנעותה מהבאת העד לעדות בפני בית המשפט.

גם בכל הנוגע לזהות בין מספק השירות לבין מנפיק החשבונות – המערערת לא הצליחה להוכיח שעשתה מאמצים אמיתיים לוודא זהות זו. בהקשר זה ציטט בית המשפט המחוזי הנכבד מדבריו של עומד במהלך עדותו בבית המשפט, מהם עולה כי המערערת לא באמת בדקה את הנתון הנ"ל.

מכל האמור בפסקה זו עולה כי גם טענותיה של המערערת לעניין התקיימות המבחן הסובייקטיבי – דינן להידחות.

46. סוף דבר: נוכח כל המקובץ לעיל – אציע לחבריי לדחות את הערעור. עוד מוצע כי נוכח הפגמים המינהליים שנפלו בהתנהלות המשיב, עליהם עמדתי בפסקאות 37-39 שלעיל – יישא כל אחד מהצדדים בהוצאותיו בערעור זה (מבלי לשנות מקביעות בית המשפט המחוזי הנכבד לעניין נשיאה בהוצאות ההליך שהתקיים בפניו).

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ל' באב התשע"ד (26.8.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט