



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מעוררים מאיר יוסף סניור
סניור קפיטל בע"מ

נגד

2

משיב רשות המיסים - מנהל מע"מ

3

החלטה

4 בקשה מטעם המערערים להיפוך נטל הבאת הראיות כך שנטל הראיה הראשוני יועבר אל כתפי
5 המשיב.

6

רקע עובדתי

7 1. המערער עסק בשיווק, גיוס ושימור לקוחות לקופת חולים מאוחדת, לרבות שירותי
8 טלמרקטינג וזאת כקבלן משנה של חברת אור יצחק. בנוסף עסק המערער במתן
9 שירותי פרסום, הסעות, ניהול, שימור והפצת ציוד. בעקבות חקירה שנערכה על ידי
10 המשיב בחשד להוצאה וקיזוז חשבוניות מס פיקטיביות בהיקף נרחב אשר כונתה
11 "פרשת קופת חולים מאוחדת" מצא המשיב כי המערער הוציא מסמכים הנחזים
12 כחשבוניות מס, הן על שם העוסק המורשה שלו תחת שם הפירמה "דניה ה.ס."
13 (להלן: **העסק**) והן על שם חברת סניור קפיטל בע"מ (להלן: **החברה**), שבבעלותו
14 ובשליטתו.

15 2. המשיב קבע כי השירות הרשום בחשבוניות המס לא התבצע כלל וכי מאחורי
16 המסמכים הנחזים כחשבוניות מס לא היו עסקאות אמת. בידי המשיב מצויים 330
17 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס אשר לטענת המשיב הוצאו על ידי המערער שלא
18 כדין. המשיב קבע כי במעשים אלה סייע המערער לאחרים להקטין במרמה את חבות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 המס באמצעות ניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות פיקטיביות. המערער טען כי
2 הסתייע בקבלני משנה הן במסגרת פעילות העסק והן במסגרת פעילות החברה.
3 לטענת המשיב, המערער לא קיבל בפועל שירותים מקבלני משנה, כשם שלא סיפק
4 שירותים ללקוחות. עוד נטען כי ספרי העסק וספרי החברה לא הומצאו על ידי
5 המערער למרות שנדרש לעשות כן.
- 6 בתיק זה אוחדו מספר ערעורים על החלטות המשיב בנוגע למערער (העסק) ובנוגע
7 לחברה (המערער והחברה הם המערערים שלפני), כמפורט להלן:
- 8 א. החלטה על חיוב המערער בכפל מס מסכום המע"מ הכלול במסמכים הנחזים
9 כחשבוניות מס על פי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק**
10 **מע"מ** או **החוק**) בגין הוצאת מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שלא כדין בין
11 השנים 2007-2010. סה"כ סכום החשבוניות הפיקטיביות הנטען הוא 27,469,650
12 שקלים. קרן המס הכלול בחשבוניות הפיקטיביות הוא 4,221,458 שקלים. סכום
13 כפל המס עומד על סך 8,443,076 ₪ (ע"מ 14-07-55647)
- 14 ב. החלטה על פסילת ספרי המערער לשנות המס 2007-2010 בהתאם לסעיף 77(א)
15 וסעיף 77(ב) לחוק מע"מ וחיוב בקנס בשיעור של 1% מסך כל מחזור עסקאותיו,
16 בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק. סכום הקנס עומד על סך 44,674 ₪ (ע"מ
17 14-07-55647).
- 18 ג. החלטה לפי סעיף 82 לחוק על חיוב במס תשומות שניכה המערער בשנים 2009
19 (למעט חודשים ינואר-פברואר) ו-2010 תחת שם העסק בגין שירותים שהתקבלו
20 בקשר עם שיווק ביטוחי בריאות וגיוס מבוטחים לקופת חולים מאוחדת בסך
21 כולל של 357,173 ₪. סכום התשומות הכולל עליו דיווח המערער בשנים אלה
22 הוא 2,048,276 שקלים (ע"מ 15-01-4650).
- 23 ד. החלטה לפי סעיף 82 לחוק על חיוב במס תשומות שנוכו על ידי החברה לתקופה
24 שבין 2009-2012 בסך כולל של 314,744 ₪. סכום התשומות הכולל עליו דיווחה
25 החברה בשנים 2009-2012 הוא 1,964,977 ₪ (ע"מ 15-01-4602).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ה. החלטה על פסילת ספרי החברה לשנים 2009-2012 בהתאם לסעיף 77(ב) וסעיף
2 77(א) לחוק מע"מ וקנס בשיעור 1% מסך כל מחזור עסקאותיה בהתאם לסעיף
3 95 לחוק בסך של 29,654 ₪ (ע"מ 15-01-4602).

4

5 טענות המערערים

- 6 4. לטענת המערערים יש להורות על היפוך נטל הבאת הראיות וזאת לאור ע"א 3886/12
7 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: עניין זאב שרון).
- 8 5. בהתאם להלכה שנקבע בעניין זאב שרון, נטל הבאת הראיות בערעור על כפל מס ועל
9 קנס מוטל על כתפי המשיב, הגם שנטל השכנוע מוטל על החייב במס. מאחר שסכום
10 כפל המס גבוה בהרבה מסכום החיוב במס תשומות, ממילא הערעור על כפל המס
11 הוא הערעור העיקרי, ואילו הערעור על מס התשומות טפל לו.
- 12 6. זאת ועוד, מלכתחילה עסקה וכוונה חקירת המשיב לעניין החשבונות הפיקטיביות
13 שהוצאו על ידי המערער, הן העומדות בבסיס החלטתו על כפל המס, כאשר
14 ההחלטות לעניין התשומות הן רק תוצר נלווה להכרזת החשבונות כפיקטיביות.
15 לפיכך, הנטל על המשיב הוא להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו
16 כי המדובר בחשבונות פיקטיביות וכי יש לחייב את המערער בכפל מס. רק לאחר
17 מכן, ואם יעמוד המשיב בנטל זה, יעבור נטל הבאת הראיות לכתפי המערערים.

18

19

טענות המשיב

- 20 7. לטענת המשיב יש להותיר את נטל הבאת הראיה הראשוני על כתפי המערערים, כבכל
21 ערעור מס, בשל היותם "מוציאים מחברס", כתובעים בהליך אזרחי, וכפי שנובע
22 מחזקת תקינות המעשה המנהלי, בהתבסס על ההלכה שנקבעה זה מכבר ברע"א



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 עניין 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל מע"מ, מיסים ו/6 (דצמבר 1992) ה-11 (להלן: עניין
2 גיורא ארד).
- 3 8. עסקינן בערעור מע"מ בעניין ניכוי מס תשומות ולכן אין תחולה לחריג שנקבע לנטל
4 הבאת הראיות בעניין **זאב שרון**, שם לא הוצאה שומה ולא ניתנה החלטה בהשגה
5 באשר לשומה, כפי שקרה במקרה הנדון. המימד העונשי בכפל מס ובקנס, העומד
6 ביסוד ההלכה לפיה נטל הבאת הראיות מוטל על המשיב, אינו מתקיים מקום בו הדיון
7 נסוב על החלטות בהשגה על שומת תשומות ועל פסילת ספרים אשר ערעור עליהן
8 מוסדר בסעיף 83 לחוק מע"מ, שאז, הואיל ומדובר בשאלה לבר-פנקסית, על המערער
9 לפתוח בהבאת הראיות.
- 10 9. בהתאם לפסיקה, די בכך שנטל הבאת הראיה מוטל על המערער במחלוקת אחת מבין
11 אלה שעומדות לדיון, על מנת שהוא זה שיפתח בהבאת הראיות בהתייחס לכלל
12 הסוגיות שבמחלוקת.
- 13 10. הסוגיה העיקרית במקרה זה היא לבר פנקסית, הואיל והמערערים נדרשים להוכיח
14 את העסקאות בגינן הוציאו את החשבוניות וזאת לא ניתן ללמוד מתוך הפנקסים. אף
15 בשל כך יש לומר כי נטל הראיה מוטל על המערערים, במיוחד בעניינינו כאשר אין בידי
16 המערערים ספרים וכאשר נטל השכנוע מוטל בכל מקרה עליהם.
- 17 11. שיקולים נוספים התומכים בהותרת נטל הראיה על המערערים מוצא המשיב בכך
18 שבידי המערערים מצוי ידע טוב יותר וגישה טובה יותר לראיות ביחס לעובדות
19 השנויות במחלוקת (הוצאת חשבוניות, ניכוי תשומות, קיום עסקאות בפועל); בכך
20 שהעובדות השנויות במחלוקת שעל המערערים להוכיח הן חיוביות ולא שליליות; ובכך
21 שהטלת נטל הראיה על המערערים תביא בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות
22 נכונות, שכן ככל שהעוסקים יהיו מודעים לכך שהם יידרשו להוכיח את תקינות
23 החשבוניות שהוציאו ושבינן ניכוי מס תשומות, הם ידאגו בעתיד לפעול כדין ולוודא
24 קיום תיעוד כנדרש. שיקולים אלה גוברים על השיקול הנוגע לגובה סכום כפל המס,
25 עובדה אשר המשיב לא מצא לה רלוונטיות להכרעה בסוגיית נטל הראיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1

2

3

דיון והכרעה

4

"מקבץ" ההחלטות ו"מקבץ" הנטלים

- 5 12. בעניין זה הפעיל המשיב את סמכותו שבחוק מע"מ להטיל כפל מס מכוח סעיף 50(א)
- 6 לחוק על מי שהוציא חשבונית מס שלא כדין, הוא המערער. ויוטעם כי כפל מס זה
- 7 הוטל על המערער הן בגין החשבוניות שהוצאו במסגרת העסק והן אלה שהוצאו
- 8 במסגרת החברה, שכן סעיף 50(א) לחוק חל על "האדם" שהוציא חשבונית מס, בין
- 9 אם הוא העוסק ובין אם לאו (ראה ע"ש 1176/05 אילל נ' מנהל מע"מ (12.3.2001)
- 10 אשר דחה טענת המערער לפיה לא ניתן להטיל כפל מס אלא על החברה שבשמה
- 11 המערער, שהיה בעל מניות ומנהל, הוציא את החשבוניות הפיקטיביות. עם זאת,
- 12 הודגש שם כי אין המשיב רשאי לחייב הן את החברה והן את המערער בכפל מס בגין
- 13 אותה מסכת עובדתית, והדברים ברורים).
- 14 בערעור על החלטה להטיל כפל מס כאמור, נטל הבאת הראיות הוא על המשיב כפי
- 15 שנקבע בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **זאב שרון**. משמע, המשיב פותח
- 16 בהבאת ראיותיו ולאחריו מביא המערער ראיות שמנגד. נטל השכנוע נותר כל העת על
- 17 כתפי המערער.
- 18 13. עוד החליט המשיב להטיל הן על המערער (בגין העסק) והן על החברה קנס בשל
- 19 סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים וזאת לפי סעיף 95(א) לחוק. כפי שנקבע
- 20 בעניין **זאב שרון**, גם בערעור על החלטה להטיל קנס כאמור, נטל הבאת הראיות
- 21 מוטל על המשיב.
- 22 14. כן הוגש ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערים (העסק והחברה) לפי
- 23 סעיפים 77(א) ו-77(ב) לחוק בשל הוצאת חשבוניות וניכוי חשבוניות שלא כדין.
- 24 כפי שנקבע בעניין **זאב שרון**, ובשונה משני ההליכים הקודמים, בערעור על החלטה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 לפסול ספרים נטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המערער, על שום שבמקרה זה לא
2 עומדת לחייב חזקת תקינות הפנקסים, אשר לפי סעיף 83(ד) לחוק מעבירה את הנטל
3 למנהל, "משל היה מדובר בברון מינכהואזן אשר משה עצמו מהביצה באמצעות
4 **שעותיו שלו עצמו**".
- 5 15. אחרונה ברשימת ההחלטות עליה הוגש ערעור היא ההחלטה בעניין שומת מס
6 תשומות, הן על העסק והן על החברה, בשל ניכוי מסמכים הנחזים כחשבונות מס
7 שלא כדין וזאת לפי סעיף 82 לחוק מע"מ. גם בערעור מסוג זה, וכפי שנקבע פעמים
8 רבות בפסיקה, נטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המערער, כאשר רק במקרה
9 שהספרים לא נפסלו והוצאה שומה שעניינה שאלה פנקסית, עובר נטל הבאת
10 הראיות לכתפי המנהל (רע"א 36446/98 כ.ו.ע. נ' מנהל מע"מ (1.7.2003) (להלן: עניין
11 **כ.ו.ע.**).
- 12 פסק הדין בעניין **זאב שרון** לא סטה מהלכה זו.
- 13 16. הנה לפנינו **מקבץ החלטות ומקבץ נטלים**. בחלק מהן מוטל נטל הבאת הראיות על
14 המערערים, ובחלקן – על המשיב; בערעור על פסילת הספרים ושומת התשומות –
15 מוטל הנטל על המערערים. בערעור על כפל המס והקנס – על המשיב. השאלה העולה
16 היא, אפוא, כיצד ייקבע הנטל מקום בו אוחדו הערעורים הנוגעים לאותן החלטות.
17 אילו לא אוחדו הערעורים, היה כל הליך עומד לעצמו, והנטל היה זה הקבוע לגביו.
18 הליך ונטלו. הליך ונטלו. אלא שהערעורים אוחדו, ובדין ובצדק אוחדו, שהרי
19 במובהק "**כרוכות בהם שאלות דומות של משפט ושל עובדה**" (ראה תקנה 520
20 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984). איחוד זה נעשה מטעמים של יעילות
21 דיונית, וברי לפיכך כי ההכרעה בשאלת הנטל ראוי לה שתהא מבוססת אף היא על
22 נימוקים של יעילות.
- 23
- 24 על נטל השכנוע לעומת נטל הבאת הראיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

17. יש לערוך הבחנה בין שני סוגי נטלים. האחד הוא נטל השכנוע, והשני הוא נטל הבאת הראיות. השאלה העומדת לפתחי אינה נוגעת לנטל מהסוג הראשון, שהרי, כפי שכבר הבהרתי, בכל ההליכים שלפני נטל השכנוע מוטל על המערערים. עניין לנו בנטל מהסוג השני.

5 על ההבחנה בין שני סוגי הנטלים עמד בית המשפט בעניין גיורא ארד:

6 "מה בין נטל השכנוע לנטל הבאת הראיות? בפסיקה ובספרות עמדו על
7 הבחנה זו פעמים רבות. כך, למשל, פרופ' הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189
8 מסביר לאמור: "המונח נטל ההוכחה (burden of proof or onus of proof)
9 משמש, לעתים, בשני מובנים שונים: נטל השכנוע ונטל
10 הבאת הראיות. אם בגמר גביית העדויות מתברר, כי טענה פלונית לא
11 הוכחה כדי שכנועו של בית המשפט, יכריע בית המשפט על פי נטל
12 השכנוע; היינו יפסוק נגד אותו בעל דין שעליו היה להוכיח אותה טענה.
13 ואילו נטל הבאת הראיות אומר, אם מבחינת כמות הראיות שהוגשו -
14 ובהנחה שהן מהימנות - מותר לשופט לקבוע ממצא. נטל השכנוע הוא
15 הנטל העיקרי, ובדרך כלל הוא קבוע ועומד ואינו עובר במהלך המשפט
16 מבעל דין אחד למשנהו. נטל הבאת הראיות הוא הנטל המשני ועשוי
17 להתחלף במהלך המשפט. ובקיצור לשון: נטל השכנוע - ענינו מהימנות
18 הראיות; נטל הבאת הראיות, אין ענינו אלא דיות הראיות".

19 ככלל, רובץ נטל הבאת הראיות בתחילתו של המשפט על מי שנושא בנטל
20 השכנוע (הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189). מיהו, אם כן, הנושא בנטל
21 השכנוע? העיקרון הוא, כי כל בעל דין, הטוען טענה מהותית לגירסתו
22 במשפט, הוא הנושא בנטל השכנוע להוכחת אותה טענה. משמע: דיני
23 הראיות הולכים אחר המשפט המהותי. כך, למשל: "תובע המבקש סעד
24 נושא בנטל השכנוע שנתקיימו כל העובדות המהוות את עילת התובענה -
25 היינו אותן עובדות בהן מתנה הדין המהותי את מתן מבוקשו, ככתוב:
26 המוציא מחברו עליו הראיה. נתבע הטוען כי בגלל דין אחר פטור הוא
27 מחבות שנולדה, עליו הראיה כי נתקיימו העובדות המפקיעות, המהוות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1 את עילת ההגנה לפי הדין האמור" (הרנון, שם, בעמ' 200). נמצא כי דרך
2 כלל, וכל עוד לא התעוררה טענה מהותית של הנתבע כנגד התביעה, רובץ
3 נטל השכנוע על התובע, אשר נחשב "כמוציא מחברו", ולכן "עליו
4 הראיה". מכאן, שבתחילת המשפט ירבוץ על התובע נטל הבאת הראיות,
5 נטל אשר אם לא יעמוד בו התובע, תביעתו תידחה משום נטל השכנוע."

6 עוד הובהר בפסיקה, כי גם מקום שבו יש להעביר את נטל הבאת הראיות, אין 18.
7 משמעות הדבר בהכרח העברת נטל השכנוע. זאת נוכח קיומם של שיקולים נוספים
8 שיש לשקול בעת חלוקת נטלי ההוכחה, כגון: חזקת תקינות המעשה המנהלי; האם
9 שני הצדדים הם בעלי מעמד שווה או שמא צד אחד חלש יותר; מי משני הצדדים
10 יישא בתוצאות חמורות יותר אם יוכבד עליו הנטל; מיהו בעל הידע הטוב יותר ביחס
11 לעובדות השנויות במחלוקת ולמי יש גישה טובה יותר לראיות באופן שמטעמי נוחות
12 והגינות יהא הוא הצד שיישא בנטל; האם העובדות השנויות במחלוקת הן חיוביות
13 או שליליות; מהי החלופה שתוליך בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות
14 נכונות; ומהו הכלל המגן על היציבות ועל הביטחון המשפטי (ראה גם עניין **כ.ו.ע.**
15 בעמ' 903, פסקה 15). מטעם זה מוטל נטל השכנוע, דרך כלל, על החייב במס.

16 ההבחנה המושגית שבין עמידה בנטל השכנוע לבין עמידה בנטל הבאת הראיות 19.
17 דורשת המחשה באשר לדיות כל אחד מהנטלים והיחס ה"כמותי" או האיכותי שבין
18 אלה לאלה. מתי ניתן יהיה לומר כי נטל הבאת הראיות גבוה יותר ומתי – פחות.
19 במילים אחרות, מתי יצלח נטל הבאת הראיות להביא ל"חציית" משוכת נטל
20 השכנוע? בעניין **זאב שרון** נקבע כי נטל הבאת הראיות בערעור על החלטה להטיל קנס
21 או על החלטה להטיל כפל מס מוטל על המנהל, וזאת ברף הוכחה של "**מאזן**
22 **הסתברויות**".
23 לכך עוד נחזור בהמשך הדברים.

24
25 על הנטלים השונים וההצדקה להם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 הנטל בערעור על שומה לפי מיטב השפיטה ובחיוב במס תשומות
- 2 20. אכן, כפי שטען המשיב, בשאלה על מי מוטל נטל ההוכחה בערעורי מע"מ, וביתר
3 שאת בערעור על שומת מס תשומות, מקובלת כבר שנים רבות ההלכה ולפיה נטל
4 השכנוע הוא על העוסק, והוא הדין בנטל הבאת הראיות. זאת, ככל שהפנקסים
5 נפסלו או שמדובר בשאלה שהתשובה עליה אינה מצויה בפנקסים.
- 6
- 7 21. כך עולה מסעיף 83 לחוק מע"מ אשר זו לשונו:
- 8 (א) הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער
9 עליה לפני בית המשפט המחוזי.
- 10 (ב) הערעור יידון בפני שופט יחיד והוא רשאי למנות לו יועצים
11 מתוך רשימת יועצים שקבע שר המשפטים בהתייעצות עם
12 שר האוצר; היועץ יסייע לשופט בבירור הערעור בשעת
13 שמיעתו, אך לא יטול חלק בפסק הדין.
- 14 (ג) הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט
15 הוראה אחרת לפי בקשת המערער.
- 16 (ד) חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך
17 בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.
- 18 (ה) בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או
19 יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון."
- 20 22. וככל שמדובר בשומת תשומות, תוצאה זו עולה הן מההוראה הכללית האמורה והן
21 מסעיף 38 לחוק מע"מ, הקובע כי עוסק זכאי לנכות מס תשומות בתנאי שהמס כלול
22 בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. מטעם זה, כאשר עוסק מבקש ניכוי מס תשומות יש
23 להחיל עליו את הכלל של "המוציא מחברו עליו הראיה", ופשיטא שנטל השכנוע
24 הכולל את היסודות לזכאות לנכות מס תשומות, מוטל על העוסק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

23. נטל הבאת הראיות עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, או כאשר הפנקסים נוהלו כדין והמחלוקת היא בשאלה פנקסית, או כאשר הצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא פנקסית או אם לאו (ראה עניין גיורא ארד ועניין כ.ו.ע).

24. ברע"א 4483/02 מובילי מים 1994 דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ (04.08.2005) (להלן: עניין מובילי מים) נאמרו בעניין זה הדברים הבאים:

"רשות המס ככל רשות נהנית מחזקת תקינות של פעולותיה (ראו, פרשת ארד, עמ' 107-108; רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף (לא פורסם); לדעה שונה ראו, ד' ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים" משפט וממשל ג' (תשנ"ה) 277). על כן, נטל השכנוע מוטל על הנישום שמבקש להפריך את החזקה האמורה וטוען כי פסילת פנקסיו הייתה שלא כדין. משנפסלו הפנקסים, מוטל אף נטל הבאת הראיות בערעור לגבי הפסילה על כתפיו של הנישום, שכן ההנחה היא שבידו מצויות העובדות האמיתיות בנוגע לעסקאות שנערכו (השוו, פרשת סלע, עמ' 504). משכך, נכון יהיה במקרה דנא להטיל הן את נטל השכנוע והן את נטל הבאת הראיות בערעור על הקנס על כתפיה של המבקשת, שספריה נפסלו. על כך שנטל הבאת הראיות בערעור לפי סעיף 95(ב) לחוק מוטל על הנישום ניתן ללמוד גם מתקנה 10(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן - תקנות מס ערך מוסף), המחילה על הליך הערעור, בין היתר, את תקנה 158 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן - תקנות סדר הדין האזרחי). תקנה אחרונה זו קובעת כי על התובע לפתוח בהבאת הראיות. תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף קובעת בהקשר זה, כי יש לראות את המערער בערעור המס כ"תובע" על פי תקנות סדר הדין האזרחי."

25

26

הנטל בערעור על פסילת ספרים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 יש להקדים ולציין כי על אף שהמונח "פסילת ספרים" אינו זר לפסקי הדין השונים
2 הנוגעים לחוק מע"מ, הוא זר ללשון החוק עצמה. הרושם העולה הוא כי בתי המשפט
3 "תרגמו" את הוראות סעיפי החוק הרלוונטיים שעניינם ניהול ספרים ב"סטייה
4 מהותית" או "שלא כדין" (וכמובן אף את ההוראות שעניינן ספרים "בלתי קבילים",
5 דוגמת הוראות סעיפים 77ב(א) ו-77ב(ב) לחוק, נשוא דיוננו), כ"פסילת" ספרים (ראה
6 בהרחבה אבי"ע 14-02-13792 **ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ** (26.3.15) (להלן: עניין
7 **דוידי**).
- 8 26. מכל מקום, כאשר מדובר בהחלטה הנוגעת ל"פסילת" הספרים, נטל הבאת הראיות
9 מוטל על המערער וזאת כמצוות סעיף 83(ד) לחוק, כפי שהבהיר בית המשפט בעניין
10 **זאב שרון**:
- 11 "שונה המצב לחלוטין כאשר עסקינן בערעור על קביעה של המשיב כי
12 הפנקסים נהלו שלא כדין, שאז החזקה בדבר תקינות הפנקסים לא
13 מתקיימת – וברור שלא ניתן לעשות שימוש באותה החזקה לצורך
14 העברת נטל ההוכחה למשיב, משל היה מדובר בברון מינכהואזן, אשר
15 משה את עצמו מהביצה באמצעות שערותיו שלו עצמו."
16
- 17 הנטל בערעור על הטלת קנס ובערעור על כפל מס
- 18 27. בעניין **זאב שרון** סבר בית המשפט כי ההלכה המתבססת על ההבחנה בין מחלוקת
19 פנקסית לבין מחלוקת "לבר פנקסית" אינה מתאימה לערעורים הנוגעים להחלטות
20 על פי סעיפים 50 (כפל מס) ו-95 (קנס) לחוק מע"מ, אשר אינם מוסדרים בסעיף 83
21 לחוק. לגישת בית המשפט יש לבחון את שאלת חלוקת נטלי ההוכחה באופן פרטני
22 ביחס להסדרים השונים שבחוק מע"מ, תוך הסתמכות על הדין המהותי, ובאופן
23 ספציפי, על פי האינטרסים הרלוונטיים בכל הנוגע להליכי השגה וערעור על שומה על
24 פי מיטב השפיטה.
- 25 28. נקבע כי סמכויות מנהל מע"מ לחייב בכפל מס ובקנס משרתות את התכליות הבאות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 א. הבטחת תשלום הסכום המלא אותו זכאית המדינה לקבל כתקבול מס
2 וכן הרתעת הרבים מפני ניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו
3 שלא כדין.
- 4 ב. תכלית תרופתית, למשל, לכיסוי הוצאותיה של המדינה בגין טיפולה
5 המיוחד באכיפת החוק כלפי אזרח מסוים, או תכלית אכיפתית, למשל,
6 כאשר המדינה מאיצה באזרח לשלם תשלום חובה שהוא חב בו, בין
7 היתר על ידי הגדלתו בכל יום של איחור.
- 8 ג. פן עונשי, או למצער "מעין עונשי" שנועד לסייע באכיפת החוק, ובכל
9 הנוגע לקנס - אף פן הרתעתי תוך מתן תמריץ לעוסקים לנהל את
10 פנקסיהם כדין.
- 11 29. לאור זאת קבע בית המשפט בעניין **זאב שרון**, כי כאשר מפעיל מנהל מע"מ את
12 סמכותו להטיל כפל מס ולהשית קנס, שומה עליו להתכבד ולהקדים להציג את
13 התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו. וכך נימק זאת:
- 14 "בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של
15 העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס. כאמור לעיל, על
16 מנת לאפשר ולייעל את גביית המס - המחוקק העניק למנהל מע"מ את
17 הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות אלו
18 אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד בדרישות
19 המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים הדיוניים ומבחינת נטל
20 ורמת ההוכחה הנדרשים (ראה: עניין יש לי בע"מ ו-עניין נירוסטה
21 בע"מ). יחד עם זאת בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית
22 הרתעתית ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש
23 מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן
24 בזכויותיו של העוסק - מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך
25 שמנהל מע"מ יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית
26 שעמדה בבסיס החלטתו. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת
2 הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס
3 החלטתו של מנהל מע"מ."
- 4 30. אעיר כי בעניין **זאב שרון** הוטל על המערערת כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק שעניינו
5 עוסק שניכה מס תשומות שלא כדין, ואילו במקרה שלפני המדובר בהטלת כפל מס
6 לפי סעיף 50(א) לחוק. אלא שברי כי אין בהבדל זה כדי לשנות מהרציונל העומד
7 ביסוד קביעת בית המשפט העליון בדבר המימד ה"מעין עונשי" וכנגזר מכך –
8 התוצאה ולפיה נטל הבאת הראיות מוטל על המשיב. אדרבא, ככל שמדובר בהטלת
9 כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק, המימד המעין עונשי וההרתעתו, בשלו ראוי להטיל על
10 המשיב את נטל הבאת הראיות, אף מתחזק, שהרי הנושא בנטל כפל המס אינו
11 בהכרח העוסק עצמו אלא כל אדם אשר לטענת המשיב הוציא את החשבונית שלא
12 כדין, כדוגמת המערער שלפנינו.
- 13 31. בהקשר אחרון זה אף אציין כי "הרמת מסך" זו שבין המערער ובין החברה בבעלותו,
14 היא גם הנותנת ששאלת הנטל תוכרע בהתייחס לכל ההליכים גם יחד, מבלי שים לב
15 לעובדה כי לא קיימת זהות משפטית, בוודאי לא זהות משפטית פורמלית, בין כל
16 הצדדים להליך, המערער מזה, והחברה מזה. זהות מהותית זו, שמקורה באותה
17 "הרמת מסך" העולה מסעיף 50(א) לחוק, היא בנוסף לזהות הדיונית שמקורה
18 באיחוד ההליכים לפי תקנה 520 לתקנות סדר הדין האזרחי. כפי שציינתי לעיל,
19 נראה לי כי טעמי היעילות שהובילו לאיחוד ההליכים, הם אלה שיש לתת עליהם את
20 הדעת בשעה שאנו באים להכריע בשאלת הנטל. עכשיו אוכל להוסיף כי גם הזהות
21 המהותית האמורה תעמוד ביסוד אותה הכרעה.
- 22
- 23 **"התנגשות" הנטלים**
- 24 32. טעמיו של בית המשפט העליון להעברת נטל הבאת הראיות אל כתפי המשיב בכל
25 הנוגע להטלת כפל מס וקנס, כאשר נטל זה נותר על כתפי המערער בכל הנוגע לערעור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 על פסילת הספרים ועל השומה, אין בהם, לכאורה, כדי להבהיר מה יהא הדין מקום
2 בו אוחדו הערעורים על כפל המס והקנס, יחד עם הערעורים על פסילת הספרים
3 והשומה.
- 4 בפסק הדין בעניין דוידי התייחסתי לראשונה לשאלה זו של "התנגשות" הנטלים .33
5 בשל כך שהם מונחים על "כתפיים" אחרות. הצגתי את השאלה האם הנטל המחמיר
6 עם המשיב בשל הפעלת סמכויות "הרתעתיות" או "מעין עונשיות", חל גם כאשר
7 הוא מפעיל סמכויות נוספות, שאינן כאלה. באותו עניין נדרשתי לשאלה זו בהקשר
8 לקנס שהוטל לפי סעיף 95 לחוק, שבבסיסו עומדת החלטת המנהל כי ספרי העוסק
9 נוהלו ב"סטייה מהותית", לאמור "נפסלו". וכך שאלתי: האם נטל הבאת הראיות
10 מוטל על העוסק, הנדרש להוכיח כי ספריו נוהלו כדיון, או שמא הנטל מוטל על כתפי
11 המנהל, הנדרש להציג את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו?
- 12 וכיוצא בכך הקשיתי – .34
- 13 "הבה נניח שהמנהל החליט להטיל קנס בשל ניהול הפנקסים בסטייה
14 מהותית מההוראות, החייב במס הגיש ערעור לבית המשפט או ערר
15 לועדה, והערעור או הערר התקבל, וזאת משום שהמנהל לא הצליח
16 לעמוד בנטל הבאת הראיות ברף ההוכחה המחמיר שהוטל עליו כאמור
17 בעניין זאב שרון. עתה המנהל עורך שומה לחייב והוא מבקש לבסס את
18 השומה על אותה סטייה מהותית מההוראות. כלום תשמע טענתו של
19 המנהל כי בשלב זה של השומה נטל הבאת הראיות מוטל על שכמו של
20 החייב, ובכל מקרה, וגם אם נטל זה מוטל על המנהל, אין הוא נדרש
21 לעמוד ברף ההוכחות המחמיר שחל בהטלת הקנס? ואם תשמע – האם
22 התוצאה האפשרית תהא שהספרים יהיו קבילים ובלתי-קבילים בעת
23 ובעונה אחת, דהיינו קבילים לצורך הקנס אך בלתי קבילים לצורך
24 השומה?"
- 25 בעניין דוידי הותרתי שאלה זו הנוגעת ל"התנגשות" הנטלים בצריך עיון, אלא שבתיק
26 זה שלפני אין מנוס מלהכריע בשאלה זו ממש. למעשה, התוצאה האפשרית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 הלכאורית שהצגתי, הנגזרת מכך שבשני ההליכים "כתפיים" אחרות הן הנושאות
2 בנטל, כמו גם מכך ששני הנטלים הם ברף הוכחות שונה זה מזה – האחד "מאזן
3 הסתברויות" והאחר "רגיל" - היא המחייבת שלא להותיר שאלה זו בצריך עיון.
4 כאמור, טעמי יעילות דיונית הם שישמשו נר לרגלי.
- 5 לטענת המערערים, יש להכריע בסוגיית הנטל על פי עקרון הטפל הולך אחר העיקר,
6 ולפי זאת לקבוע כי העיקר הוא הקביעה בדבר הוצאת חשבונות מס שלא כדין,
7 ממנה נובעת ההחלטה בדבר כפל המס כמו גם פסילת הספרים והקנס, ואילו השומה
8 היא החלק הטפל, שנולד לאחר חקירה ודרישה שערך המשיב בדיווחי המערערים
9 אודות עסקאותיהם. לכן על המשיב לשאת בנטל הבאת הראיות בערעורים כולם
10 ומשכך, עליו לפתוח בהבאת הראיות.
- 11 המשיב סבור כי הנטל אינו יכול לעבור לכתפיו מקום שמדובר בערעור על שומה לפי
12 מיטב השפיטה המוסדר בסעיף 83 לחוק מע"מ, וממילא על המערערים להוכיח קיום
13 עסקאות בפועל, הוצאת חשבונות כדין וניכוי תשומות כדין. המערערים אף לא ניהלו
14 פנקסים וספרים כדין. לכן יש לשיטתו להותיר את נטל הבאת הראיות על
15 המערערים.
- 16 בעניין **זאב שרון** נמנע בית המשפט העליון לעשות שימש בכלל שנקבע בפסיקה ולפיו
17 די בכך שבנוגע למחלוקת אחת מתוך מכלול מחלוקות, מוטל הנטל על המערער, על
18 מנת שהלה הוא שיפתח בהבאת הראיות. כלל זה נקבע, בין היתר, ברע"א 8722/03
19 **וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל מע"מ** (30.8.2004) (להלן: עניין וולקן), לאמור:
20 "אשר לסדר הבאת הראיות, בית-המשפט קבע כי בנסיבות העניין,
21 שבהן קיימת מחלוקת פנקסית לצד מחלוקת לבר-פנקסית, תפתח
22 המבקשת בהבאת הראיות. יוצא אפוא כי המבקשת תיאלץ להביא
23 ראשונה את ראיותיה גם לעניין מחלוקת שנטל הבאת הראיות לגביה
24 מוטל על כתפי המשיב. "אכן, ככלל, נטל הבאת הראיות כרוך מטבעו גם
25 בסדר הבאת הראיות. נטל זה אף הוגדר כמטיל על התובע לפתוח
26 בהוכחותיו ולהוכיח תביעתו הוכחה לכאורה (ד"נ 4/69 נוימן נ' כהן [4]),



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1 בעמ' 291). גם הפסיקה שהתייחסה לסעיף 83(ד) קבעה כי מקום שבו
2 לא נפסלו הספרים ומדובר במחלוקת פנקסית, יפתח פקיד השומה
3 בהוכחותיו, עם זאת חלוקת נטל הבאת הראיות בין הצדדים אינה
4 מחייבת בהכרח פיצול בסדר הבאת הראיות. כאמור, בית משפט קמא
5 סבר כי די בכך שנטל הבאת הראיה מוטל על המבקשת במחלוקת אחת
6 כדי שזו תפתח בהבאת הראיות בערעור כולו. לעמדה זו יש תימוכין
7 בפסיקה (ראו: ע"א 272/68 קב' מכוניות "גרר" נ' "ציון" חב' לביטוח
8 בע"מ 5], בעמ' 601; רע"א 2840/90 זוכביצקי נ' פקיד שומה ת"א 1
9 [6]), ובנסיבות העניין לא מצאתי מקום להתערב בקביעתו של בית
10 משפט קמא. מה גם שקביעה זו – הנוגעת לאופן ניהול ההליכים בבית
11 המשפט המחוזי – נתונה לשיקול דעתו הרחב, ואין ערכאת הערעור
12 מתערבת בכגון דא אלא במקרים נדירים. מקרה זה אינו נופל בגדרם של
13 אותם מקרים".

14 39. וכיוצא בכך נקבע בעניין מובילי מים:

15 "...בעניינו מדובר, כאמור, בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף אם נטל
16 הבאת הראיה רק באחד מהם (ערעור השומה) מוטל על הנישום, רשאי
17 היה בית קמא להורות לנישום להתחיל בהבאת הראיות באשר לכל
18 הנושאים שעלו בערעור המאוחד (השוו: רע"א 1965/05 הנ"ל; רע"א
19 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל המכס, מס קניה ומע"מ - חיפה
20 (לא פורסם); רע"א 2840/90 זוכביצקי נ' פקיד שומה ת"א 1 (לא
21 פורסם); ע"א 272/68 קבוצת מכוניות "גרר" בע"מ נ' "ציון" חברה
22 לביטוח בע"מ, פ"ד כב(2) 600, 601).

23 40. כך גם נקבע בעמ"ה 1169/00 קרז'נר עופר ואח' נ' פקיד שומה (9.11.2002) (להלן:
24 עניין קרז'נר):

25 "אשר לסוגיית חלוקת הנטלים בין הצדדים, לא אוכל לצערי להסכים עם
26 ב"כ המערערים גם בנקודה זו, שכבר נדונה ונבחנה מכל היבט אפשרי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1 בבתי המשפט, ואשר אין לחדש לגביה דבר בעניננו. אין המדובר בערעור
2 זה, על פי העולה מכתבי הטענות, בטענת מלאכותיות העסקה, התופסת
3 מקום מרכזי בו, כנטען על ידי ב"כ המערערים; אלא, בטענה כאמור
4 המועלית בנגרר לטענה עובדתית פשוטה, לפיה, אירע אותו אירוע מס
5 המוכחש על ידי המערערים, בעיתוי כזה או אחר. טענה עובדתית זו,
6 מטילה מיידית את נטל ההוכחה על כתפי המערערים, בהיותה במובהק
7 טענה לבר-פנקסית שחלוקת הנטלים לגביה, נקבעת על פי דיני הראיות
8 המקובלים. מילים אחרות, כאשר במרכז הדיון בכתבי הטענות של שני
9 הצדדים, עומדת השאלה העובדתית, אם מכירת המניות על ידי
10 המערערים לצד ג', היתה או לא היתה; בהכרח נדחקת טענת
11 המלאכותיות לשוליים. יתרה מזו, גם אילולא כן, קרי, אילו היתה טענת
12 המלאכותיות תופסת מקום מרכזי בין הטענות שבערעור, די היה בעצם
13 העלאת הטענה העובדתית הנ"ל, כדי לקבוע שהנטל בענין זה צריך
14 שיהיה מונח על כתפי המערערים, כמתחייב מהילכת זוכוביצקי (ר',
15 רע"א 2840/90 יונתן זוכוביצקי נ' פ"ש ת"א 1, תק-על 90 (3) 140); שכך,
16 קבע השופט לזין בענין זה: "בין הפלוגתאות שבין בעלי הדין שנויה
17 במחלוקת גם השאלה אם תשלומים ששולמו, לפי הטענה למערער על
18 ידי מעבידו נוסף על משכורתו חייבים במס אם לאו (ראה, למשל, סעיף 5
19 להודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנת 1981). לענין זה, בודאי
20 שהמבקש חייב להתחיל בהבאת הראיות וגם נטל השכנוע מוטל עליו,
21 ראה: ע"א 236/83 פד"י לט(2) 810. די בכך שקיימת אפילו עובדה אחת
22 שלעניינה על המבקש להתחיל בהבאת הראיות כדי להצדיק את מסקנת
23 בית המשפט המחוזי ואין מקום לפיצול הדיון: ע"א 273/68, 272/68,
24 פד"י כב(2) 600."

25 יש להעיר כי בפסקי הדין הנ"ל, שבהם נקבע הכלל ולפיו נטל המערער "גורר" אחריו
26 את נטל המשיב, לא הובהר עד תומו טעמו של כלל זה. אפשר כי תוצאה זו עולה מכך
27 שנטל השכנוע ממילא מוטל על המערער, או כי בנסיבות אלה של "התנגשות"
28 הנטלים, יש לחזור למצב הבסיסי ולפיו "המוציא מחברו עליו הראיה", ו"המוציא"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים

ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 הרי הוא המערער. לעומת זאת, הכלל ולפיו אין לפצל את הדיון לפי שני הנטלים, אינו
2 צריך טעם מיוחד והוא מובן מאליו. ברי כי פיצול זה בלתי יעיל מבחינה דיונית, והוא
3 עומד בניגוד מוחלט למטרה שבגללה אוחדו ההליכים מלכתחילה, וכלשון בית
4 המשפט בעניין **קבוצת מכוניות "גרר" בע"מ הנ"ל**, על מנת שלא **"לסבך את הדיון**
5 **שלא לצורך"**.
- 6 מכל מקום, אני סבור כי האיזון הראוי בין האינטרס הנוגע ליעילות הדיון, מחד, ובין
7 הרציונל שעמד ביסוד ההלכה שנקבעה בעניין **זאב שרון**, מאידך, ובלשון אחר -
8 שילובן יחד של ההלכות שנקבעו בעניין **וולקן**, **מובילי מים וקרז'נר**, עם זו שנקבעה
9 בעניין **זאב שרון**, מוביל למסקנה כי **בנסיבותיו של התיק העומד לפני**, הדין עם
10 המערערים וכי על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו.
- 11 43. אכן, נקבע כי די בכך שנטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המערער במחלוקת אחת
12 בערעור, על מנת שיפתח בהבאת הראיות בערעור כולו, אך, כאמור, נראה כי טעמו של
13 כלל זה הוא בצורך להשיג יעילות דיונית בד בבד עם החזרה למצב הבסיסי לפיו
14 המערער הוא שנושא בנטל השכנוע והוא זה "המוציא מחברו".
- 15 44. אלא שתוצאה זו נראית בלתי הולמת בנסיבות, כדוגמת נסיבות המקרה שלפני, שבו
16 ההליך, שבו הנטל מוטל, כרגיל, על המערערים, הוא "תולדה" על ההליך שבו מוטל
17 הנטל על המשיב. יתר על כן, בנסיבות מעין אלה, תוצאה זו בלתי הולמת גם
18 בהתחשב בכך שהטעם העומד ביסוד הטלת הנטל על כתפי המשיב הוא כי מדובר
19 בסנקציה "הרתעתית" או "מעין עונשית", שאף מחייבת כי נטל זה יהיה ברף הוכחה
20 של "מאזן הסתברויות", הדומה לרף ההוכחות הנדרש לצורך עמידה בנטל מהסוג
21 השני, הוא נטל השכנוע, המוטל על כתפי המערערים.
- 22 45. על "התנגשות" זו שבין שני נטלים, הנדרשים שניהם לעמוד ברף הוכחה דומה, כבר
23 הערתי במקום אחר את הדברים הבאים:
- 24 **"מאחר שנטל השכנוע עדיין מוטל על כתפי הנישום, ואף נטל זה נדרש**
25 **לעמוד ברף של "מאזן הסתברויות", ניתן לאור האמור לעיל לדמות את**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

1 הצדדים כמנהלים מעין מאבק כוחות שבו מנסה כל צד להדוף את יריבו
2 אל מעבר לקו הדמיוני של 50%. עוצמת ההדיפה הנדרשת היא כעומק
3 החזקה העובדתית או המשפטית שהעבירה את נטל הבאת הראיות מזה
4 הנושא בנטל השכנוע, דהיינו הנישום, ליריבו, דהיינו רשות המס. כעולה
5 מפסק דינו של בית המשפט העליון, ככל שמדובר בסנקציה כבדה יותר
6 (כגון קנס), כך "עמוקה" יותר החזקה העומדת לטובת הנישום כי לא
7 נפל פגם בהתנהלותו, ולפיכך נדרשת הרשות למאמץ רב יותר על מנת
8 להדפה. עם זאת, בסופו של יום, על הנישום מוטל הנטל לשכנע כי לא
9 נפל פגם בהתנהלותו" (ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ'
10 רשות המיסים (13.10.2014)).

11 46. לפני, אפוא, עומדים שני הצדדים כשכל אחד מהם נושא על כתפו את נטלו שלו.
12 המערערים נדרשים להוכיח, ברף הוכחה של "מאזן הסתברויות", כי ניכו מס
13 תשומות כדון, כמו גם שלא נפל פגם בספריהם ושאינן מקום לפסול אותם. יעשו כן –
14 יעמדו בנטל הבאת הראיות וכן בנטל השכנוע. המשיב נדרש להציג את התשתית
15 העובדתית המבססת, אף היא ברף של "מאזן הסתברויות", את טענתו ולפיה
16 המערער הוציא חשבוניות פיקטיביות ולפיכך כפל המס הוטל כדון. כן הוא נדרש
17 לבסס את טענתו ולפיה הקנס הוטל כדון, הגם שכפי שכבר הערתי בעניין **דויד**, קנס
18 זה הוא תולדה של ההחלטה בדבר פסילת הספרים, דהיינו ניהול ספרי המערער
19 וספרי החברה בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, כאשר בנטל זה נושאים
20 דווקא המערערים ה"מושכים עצמם בשערותיהם שלהם" (והשווה לעניין **מובילי**
21 **מים** בו ניתן דגש לנושא הפסילה שביסוד ההחלטה על הטלת הקנס). מכל מקום,
22 עמד המשיב בנטל זה, יעבור הנטל לכתפי המערערים להוכיח כי אין מדובר
23 בחשבוניות פיקטיביות, וכי אין מקום להטיל קנס.

24 47. במצב דברים זה אינני רואה מקום להעדיף את "כתפיהם" של המערערים על זה של
25 המשיב. מקום בו הנטל הוטל על כתפי המשיב בשל עוצמת הפגיעה במערערים כאשר
26 בשל אותה עוצמה נדרש נטל זה לעמוד ברף הוכחה מחמיר של "מאזן הסתברויות",
27 ומקום בו ההליך שבו מוטל הנטל על כתפי המערערים הוא לכאורה תולדה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4650 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 15-01-4602 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ההליך שבו מוטל הנטל על המשיב, ראוי שהמשיב הוא שיפתח בהבאת ראיותיו
2 וינסה "להדוף" את המערערים אל מעבר לאותו קו דמיוני של 50%. אין משמעות
3 הדברים כי גם בכל הנוגע לשומת התשומות או בכל הנוגע לפסילה, נדרש המשיב
4 לאותו רף הוכחה מחמיר, אך מאחר שממילא שומת התשומות והפסילה שייכים
5 לאותה מערכת עובדתית כוללת, כנטען על ידי המשיב, ולפיה המערער והחברה
6 שבבעלותו לא נתנו שירותים ולפיכך גם לא קיבלו שירותים, עמידה בנטל האחד
7 משמעה תהא לרוב אף עמידה בנטל האחר.
- 8 נראה לי כי בדרך זו נשמר הן האינטרס הדיוני של היעילות והן האינטרס המהותי .48
9 העומד ביסוד הטלת הנטלים על כל אחד מהצדדים, לרבות ההתחשבות בפגיעה
10 המשמעותית יותר בהטלת כפל מס וקנס. הדבר אף עולה בקנה אחד עם מצוותו של
11 בית המשפט בעניין **זאב שרון** לפיה יש לבחון את שאלת חלוקת נטלי ההוכחה באופן
12 פרטני ביחס להסדרים השונים שבחוק מע"מ, תוך הסתמכות על הדין המהותי ועל פי
13 האינטרסים הרלוונטיים.
- 14 סוף דבר – המשיב יפתח בהבאת ראיותיו. .49
- 15 • תצהירי עדות ראשית מטעם המשיב יוגשו עד ליום 12.8.2015
 - 16 • תצהירי עדות ראשית מטעם המערערים יוגשו עד ליום 30.9.2015
- 17 בנסיבות העניין, ובהתחשב בחדשנותה של הסוגיה, איני עושה צו להוצאות.
- 18
19
20
21
22 ניתנה היום, י"א תמוז תשע"ה, 28 יוני 2015, בהעדר הצדדים.
23



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55647-07-14 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4650-01-15 סניור נ' רשות המיסים
ע"מ 4602-01-15 סניור קפיטל בע"מ נ' רשות המיסים

ד"ר שמואל בורנשטין, שופט