



בבית המשפט העליון

דנ"א 6067/14

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור

המבקשת: זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ

נגד

המשיב: מנהל המע"מ

בקשה לדיון נוסף על פסק דינו של בית המשפט העליון
בע"א 3886/12 מיום 26.8.2014 שניתן על ידי כבוד
השופטת (בדימ') ע' ארבל וכבוד השופטים ח' מלצר וד'
ברק-ארז

בשם המבקשת: עו"ד יובל קינן

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

החלטה

לפניי בקשה לדיון נוסף בפסק-דינו של בית-משפט זה (מפי השופט ח' מלצר ובהסכמת השופטת (בדימ') ע' ארבל והשופטת ד' ברק-ארז) בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014)). פסק-הדין והבקשה עוסקים בעיקרם בסמכויות מינהליות שונות המוקנות למשיב: לחייב עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שלא הוצאה כדין בכפל מס; לפסול את פנקסי חשבונותיו; וכן להשית עליו קנס. סמכויות אלה מעוגנות בסעיפים 50(א), 77(ב) ו-95(ב) – בהתאמה – בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף או החוק).

השתלשלות ההליכים

1. חברת מ.ע.ת.א בע"מ (להלן: מ.ע.ת.א) הייתה נתונה תחת חקירה של המשיב בחשד שחשבוניות שהוציאה למבקשת לא הוצאו כדין. במסגרת החקירה

נחקרו גם גורמים במבקשת. גרסת המבקשת בחקירה הייתה כי החשבוניות הוצאו לה בגין עבודות שמ.ע.ת.א אכן עשתה עבורה; כי היא ערכה בדיקה לגבי אמינותה של חברה זו במשרדי מס ערך מוסף; וכי היא שילמה בפועל למ.ע.ת.א את הסכומים הנקובים בחשבוניות. בתום החקירה קבע המשיב כי שש חשבוניות – שהמבקשת ניכתה את מס התשומות הכלול בהן בסך של כ-236,000 ש"ח – לא שיקפו עסקות אמיתיות בין החברות. כפועל יוצא מקביעה זו החליט המשיב בין היתר לפסול את פנקסיה של המבקשת לשנים הרלוונטיות (2005-2006) ולהטיל עליה תשלום של כפל המס שצוין בחשבוניות ושל קנס.

2. על קביעות אלה הגישה המבקשת ערעור לבית-המשפט המחוזי באר-שבע. בדחותו את הערעור, קבע בית-המשפט המחוזי כי המבקשת לא עמדה בנטל להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין. נקבע כי מכלול העדויות והראיות שהוצגו – לצד העובדה שהמבקשת נמנעה מלהציג מסמכים רלוונטיים ומלהעיד עדים רלוונטיים – מוביל למסקנה שמדובר בחשבוניות שלא הוצאו כדין. טענת התיישנות שהעלתה המבקשת נדחתה אף היא.

3. ערעור שהגישה המבקשת לבית-המשפט העליון נדחה אף הוא. בערעור הציגה המבקשת טענות בדבר פגמים שנפלו, לטענתה, באופן שבו ניהל המשיב את ההליך נגדה ויצאה חוצץ נגד הקביעה כי החשבוניות לא הוצאו כדין. בפסק-דינו קבע בית-המשפט מספר קביעות בעניין נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעורים על הפעלתן של הסמכויות המינהליות שבהן עסקינן. עיקרן הן: המחלוקת בערעור על פסילת פנקסים עקב אי-ניהולם כדין היא לעולם "לבר-פנקסית" ולפיכך מוטלים על הנישום נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע, להראות כי המשיב שגה בפסילת הפנקסים. עם זאת, בערעור על הפעלתן של סמכויות אחרות בידי המשיב – כדוגמת הערעורים נושא הליך זה, שהוגשו מכוח סעיפים 50(ב) ו-95(ב) בחוק מס ערך מוסף – אין בהכרח נפקות להבחנה בין מחלוקת "פנקסית" לבין מחלוקת "לבר-פנקסית" לעניין נטל הבאת הראיות; אך הנתון בדבר פסילת הפנקסים עשוי להיות רלוונטי כחלק ממכלול הראיות הנשקלות. בערעורים על סמכותו של המשיב להטיל כפל קנס ולהשית קנס מינהלי, יש לדרוש ממנו להציג ראשית את התשתית

הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו. קרי, יש להטיל עליו את נטל הבאת הראיות; אולם, נטל השכנוע נותר, כשהיה, על כתפי המערער. לצורך הרמת הנטל המוטל עליו, יש לדרוש מהמשיב להביא "ראיות ברורות ומשכנעות", העומדות ברף ההוכחה של 'מאזן ההסתברויות'.

על בסיס קביעות אלה קבע בית-המשפט כי "המשיב הציג בפני בית המשפט המחוזי הנכבד תשתית עובדתית שדי בה כדי לבסס את החלטותיו... ברמת ההוכחה הנדרשת... [ו]כי [המבקשת], שעליה היה מוטל נטל השכנוע... לא הרימה נטל זה." בית-המשפט דחה גם את יתר טענותיה של המבקשת בדבר הפגמים שנפלו לטענתה באופן שבו ניהל המשיב את ההליכים נגדה וקבע כי פגמים אלה "נרפאו" בכך שנתנה למבקשת הזדמנות אמיתית להתמודד עם טיעונו של המשיב ולו בשלב הערעור.

הבקשה שלפניי

4. המבקשת יצאה חוצץ נגד קביעתו של בית-המשפט שלפיה נטל השכנוע בערעורים על החלטות המשיב להפעיל סמכויות מינהליות המוקנות לו, להטיל כפל מס ולהשית קנס מינהלי, רובץ על כתפי העוסק. מאחר שמדובר לדבריה ב"סנקציה אזרחית מעין עונשית", סבורה המבקשת כי יש להטיל על המשיב את נטל השכנוע. ביסוד גישתה זו של המבקשת עומדת התפיסה שלפיה המשיב רשאי להפעיל סמכויותיו אלה "רק אם לאחר הליך ההשגה, הוא מגיע למסקנה כי יש בידי ראיות להוכחת טענתו [ש] לפיה החשבונות הוצאו שלא כדין." מדובר אפוא לעמדתה במעין הליך "דו-שלבי" – ראשית שומה והשגה; ורק אם לא הצליח העוסק "להוכיח את זכותו לנכות מס תשומות... [ו]יש למשיב ראיות נוספות [ש]יש בהן כדי להראות באופן פוזיטיבי כי החשבונות הוצאו שלא כדין" הוא יוכל להטיל כפל קנס. המבקשת הביעה חשש כי עקב הטלת נטל השכנוע על העוסק יחשפו "עוסקים 'רשלנים' שלא יוכלו לעמוד בנטל השכנוע... לסנקציה אזרחית" ויבוצע "שימוש יתר" בהטלת כפל מס חלף נקיטת "דרך המלך" של שומה לפי מיטב השפיטה, שתהפוך – כך טענה – ל"אות מתה".

טעמים דומים מצדיקים, לטענת המבקשת, הטלת נטל השכנוע על המשיב גם ביחס להשתתפות קנס מינהלי. ביסוד הקנס המינהלי עומדת לעמדתה החלטה על פסילת ספרים. כפי שבערעור על פסילת ספרים מוטל הנטל על המשיב להראות כי מתקיים התנאי הקבוע בחוק לפסילה ורק לאחר מכן עובר הנטל אל העוסק להראות כי הוא נעדר יסוד נפשי, כך גם צריך להיות המתווה בערעור על השתתפות קנס מינהלי. המבקשת סבורה כי בהקשר זה אין להיזקק לסעיף 83(ד) כלשונו וכי יש להחילו "בשינויים המחייבים".

5. המבקשת סבורה כאמור כי יש להורות על דיון נוסף בהלכה שנקבעה בפסק-הדין מושא הבקשה ושלפיה נטל השכנוע בערעור על הטלת סנקציות מינהליות יוטל תמיד על העוסק. מדובר לטענתה בהלכה חדשה וקשה, המנוגדת להלכות קודמות. המבקשת עמדה על מספר קביעות נוספות של בית-המשפט אשר מהוות לעמדתה "הלכות חדשות" המצדיקות קיומו של דיון נוסף, אולם אציין כבר עתה כי הקביעות המדוברות לא היו במוקד הדיון בפסק-הדין וממילא אין לומר כי הן באות בגדר הלכה. לחלקן אתיחס בהמשך הדברים.

6. המשיב סבור כי יש לדחות את הבקשה, אשר אינה מגלה לעמדתו טעם לקיומו של דיון נוסף. טענותיה של המבקשת נדחו בידי שתי ערכאות ולמעשה היא המבקשת לקבוע הלכה חדשה, הסותרת פסיקה קודמת. סוגיית נטל הראיה במובנה הרחב נתונה לעמדתו לפיתוח פסיקתי באופן עֵתי ופסק-הדין הוא "חוליה נוספת" בכך.

במקרה זה סבור המשיב כי בדין הוטל נטל השכנוע על המבקשת, בשים לב לכך שטענותיה היו למעשה טענות מסוג של "הודאה והדחה". המשיב דחה את ניסיונה של המבקשת לבצע "קרימינליזציה" לדבריו של הסנקציות שהוטלו עליה והדגיש כי אין בהטלתן כדי להביא להטלת אחריות פלילית נוספת. בתשובתו עמד המשיב על ההבדלים שבין הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה לבין הפעלתן של הסמכויות מושא ענייננו – המשליכים גם על ההבדלים בהליכי הערעור על כל אחת

מהן – והדגיש כי אין בחוק מס ערך מוסף כל דרישה כי הסמכויות המינהליות של המשיב תופעלנה רק לאחר שהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. תכליתן של סמכויות אלה, לשיטתו, היא מאבק ב"מכת המדינה" של חשבוניות פיקטיביות.

דיון והכרעה

7. לאחר עיון בפסק-הדין, בבקשה ובתגובה, הגעתי למסקנה כי דין הבקשה לדיון נוסף להידחות. אכן, פסק-הדין התייחס לראשונה לשאלת נטל השכנוע בערעור על החלטתו של המשיב להפעיל את סמכויותיו המינהליות, להבדיל מאשר בערעור על הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. במובן זה יש בפסק-הדין משום חידוש מסוים. אולם, אין מדובר בקביעתה של הלכה חדשה אלא לכל היותר בפיתוחה של הלכה קיימת, שבאה לידי ביטוי בשורה ארוכה של הליכים (ראו, למשל: ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נו(5) 947, 954-953 (2003); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992) (להלן: עניין ארד); 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.)). במובן זה ובשונה מטענת המבקשת, אין בפסק-הדין משום סתירה לפסיקה קודמת. מכל מקום, לא שוכנעתי כי בקביעותיו של בית-המשפט נפלו פגם או טעות. לכל היותר מדובר בפיתוח הלכה.

8. בפסק-הדין מושא הבקשה קבע בית-המשפט כי בערעור על החלטת המשיב להשתמש בסמכויותיו המינהליות מוטל נטל השכנוע על הנישום. בה בעת, נטל הבאת הראיות מוטל בתחילת הדברים על המשיב, לבסס את השתכללות התנאים הקבועים בחוק לשם הפעלתן של סמכויות אלה (להבחנה בין נטל השכנוע לבין נטל הבאת הראיות, ראו: עניין כ.ו.ע., בעמ' 898). קביעה זו בעניין נטל השכנוע מתיישבת כאמור עם הפסיקה העקבית שבה נקבע כי נטל השכנוע בערעור המס מוטל ברגיל על הנישום, בהיותו "המוציא מחברו" וזאת אלא אם קבע המחוקק במפורש אחרת (ראו: עניין ארד, בעמ' 906-907; עניין כ.ו.ע., בעמ' 904-905). למעשה, הוצאתה של חשבונית המס כדין היא תנאי-סף לכך שעוסק יהיה זכאי

לניכוי מס תשומות (שם, בעמ' 905; ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2), 547, 550 (1985)). מסקנה זו נובעת מלשונו של סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף, שלפיו "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין" (ההדגשה הוספה – מ.ג.). כפועל יוצא ובהתבסס על לשונו של סעיף זה נקבע כי "הנטל להוכיח את היסודות המהווים תנאי לזכאות לנכות מס תשומות הוא 'נטל השכנוע' והוא מוטל על העוסק (עניין כ.ו.ע., בעמ' 905).

9. אכן, הלכה זו נקבעה ביחס לערעורי מס ערך מוסף שעניינם ניכוי מס תשומות ואשר הוגשו לאחר החלטתו של המשיב להוציא לעוסק שומה לפי מיטב השפיטה. הסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה נועדה למקרים שבהם סבור המשיב כי דו"ח שהגיש העוסק ושבו דרש ניכוי מס תשומות "איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות" (סעיף 77(א) בחוק מס ערך מוסף). על החלטה מסוג זה קיים מנגנון סדור של השגה (סעיף 82) ושל ערעור (סעיף 83). אימוצה של הלכה זו נשען בהקשר זה בין היתר על הוראתו של סעיף 83(ד) שלפיו: "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נסמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין" (ראו והשוו גם: סעיף 155 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]). סעיף זה, שפורש בפסיקה כעוסק בנטל השכנוע ((עניין כ.ו.ע., בעמ' 906), מטיל ככלל את נטל השכנוע על כתפי העוסק. זאת, למעט במקרים שבהם פנקסי החשבונות נוהלו כדין, אשר בהם עובר הנטל אל המשיב. בפסיקה נקבע כי הנטל העובר אל המשיב במקרה של ניהול פנקסים כדין אינו נטל השכנוע אלא נטל הבאת הראיות: "כאשר ניהל פנקסים כדין, ואלה לא נפסלו, יוצא הוא ידי חובת נטל הוכחה לכאורו. במצב כזה עובר 'נטל הבאת הראיות' אל כתפי [המשיב] להביא ראיותיו להוכחת התשתית העובדתית שביסוד דעתו... כי יש הצדקה להוצאה שומה לפי מיטב השפיטה" (שם, בעמ' 907; ראו והשוו גם לתקנה 10(א) בתקנות בית-משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה, התשל"ט-1978). העברת נטל הבאת הראיות אל כתפי המשיב במקרה של ניהול פנקסים כדין משקפת חזקה בדבר תקינות הפנקסים (פסק-הדין מושא הבקשה, פס' 23).

10. כאמור, בפסק-הדין נדונה תחולתה של הלכה זו בערעורים על סמכויות אחרות של המשיב. הראשונה שבהן, אשר אינה מעוררת שאלה של ממש, היא סמכותו לפסול פנקסיו של עוסק. סמכות זו, הקבועה בסעיף 77ב בחוק, נועדה למקרים – כמו זה שבענייננו – שבהם מגלה המשיב כי עוסק פלוני הוציא חשבוניות שאינן כדין. הוצאת חשבוניות שאינן כדין יש בה, מניה וביה, כדי "להשחיר" את פנקסי החשבונות ולמנוע יכולת לבסס עליהם ממצא. לפיכך פנקסיו של עוסק שהוציא חשבונית מס לא כדין או שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שלא הוצאה כדין אינם קבילים (סעיפים 77ב(א) ו-77ב(ב) (רישא), למעט אם הוכיח עוסק, בחלופה השנייה, כי "לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין" (סעיף 77ב(ב) סיפא).

החלת ההלכה בדבר נטל השכנוע בערעור על החלטת המשיב לפסול פנקסיו של עוסק אינה מעוררת בעייתיות מיוחדת – וכך אכן קבע בית-המשפט. הטעם לכך נעוץ בהוראתו של סעיף 77(ג), שלפיה על ערעור זה יחול סעיף 83 – וממילא גם הוראת סעיף 83(ד) בדבר העברת נטל הראיה. בית-המשפט קבע עוד כי במקרה של פסילת הפנקסים לא מתקיימת החזקה בדבר תקינותם. בערעור על החלטה זו המחלוקת היא אפוא לבר-פנקסית ונטל הבאת הראיות נותר על כתפיו של העוסק. קביעה זו – שאין בה לדידי משום חידוש אלא לכל היותר חידוד של ההלכה – מקובלת עלי. היא מתיישבת, כאמור, עם לשונו המפורשת של סעיף 83(ד).

11. השאלה המורכבת יותר, שבה דן בית-המשפט, היא תחולתה של ההלכה בערעורים על החלטות אחרות של המשיב. שתי הסמכויות נושא הבקשה הן, כאמור, הטלת כפל מס והשתת קנס מינהלי. סמכויות אלה קבועות בסעיפים 50(א) ו-95(א) בחוק מס ערך מוסף, המורים:

<p>50. (א) [...] (1א) 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</p>	<p>הוצאת חשבונית מס שלא כדין</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------

כדין.

קנס על
אי-ניהול
ספרים

95. (א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה 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, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-320 שקלים חדשים לחודש.

בית-המשפט קבע כי אין לגזור גזרה שווה באופן אוטומטי מערעורים שבהם חל סעיף 83(ד) לבין ערעורים שבהם הוא אינו חל. זאת בשים לב לעובדה ש"האבחנה בין מחלוקת 'פנקסית' ו[בין] 'לבר-פנקסית' איננה בהכרח בעלת נפקות לעניין נטל ההוכחה" (שם, פס' 23). יש מקום אפוא, כך נקבע, "לבחון את חלוקת נטלי ההוכחה (נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע) באופן פרטני ביחס להסדרים השונים בחוק מע"מ, תוך הסתמכות על הדין מהותי." תמימת דעים אני עמדה זו, אשר עולה בקנה-אחד עם פסיקתו של בית-משפט זה (ראו: עניין כ.ו.ע., בעמ' 902-903).

12. כאמור, שתיים הן הסמכויות שערעור על הפעלתן נבחן בענייננו: הטלת כפל מס והשתת קנס מינהלי. אקדים ואומר כי השימוש בסמכויות אלה ארע בענייננו באופן "טהור" ועצמאי, מבלי שהמשיב הוציא למבקשת שומה לפי מיטב השפיטה. הפעלתן של סמכויות אלה שמשה אפוא כנקיטת אמצעים מינהליים נגד המבקשת, לאחר שגילה המשיב כי היא ניכתה מס תשומות הכלול בחשבונות שלשיטתו לא הוצאו כדין. על רקע האמור, טענה המבקשת בבקשה, למעשה, כי המשיב לא עשה שימוש כדין בסמכותו. לפי דרך הילוכה של טענתה זו, רשאי המשיב להטיל כפל מס או להשית קנס מינהלי רק לאחר שהוציא שומה לפי מיטב השפיטה. מדובר אפוא לעמדת המבקשת בהליך דו-שלבי. אין בידי לקבל טענה זו, אשר נדחתה בפסק-הדין (בפס' 35-36). עיון בחוק מס ערך מוסף מלמד כי עסקינן בסמכויות הקבועות בפרקים שונים: הטלת כפל מס מופיעה בפרק ט' שעניינו חשבונות; והשתת קנס מינהלי מופיעה בפרק י"ד שעניינו גבייה, קנסות וריבית. בשונה מכך, הסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה קבועה בפרק י"ב שעניינו קביעה, שומה, השגה וערעור. אין שום הוראה בחוק המכפיפה את השימוש בסמכויות

המינהליות להוצאתה של שומה לפי מיטב השפיטה. ועוד: בפרק י"ב עצמו קבועה סמכות נוספת שבה רשאי המשיב להשתמש – ואשר בה הוא אכן השתמש במקרה דנן – הסמכות לפסול את ספריו של העוסק. המשיב אינו מחויב להשתמש במצרף מסוים מתוך מנעד הסמכויות המוקנות בידיו; מדובר, כאמור, בסמכויות נפרדות ועצמאיות. קביעתן של סמכויות מינהליות נועדה להוסיף על הסמכות להוציא להוציא לעוסק שומה לפי מיטב השפיטה. אכן, יש שהמשיב יחליט להשתמש הן בסמכות מינהלית, הן בסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה גם יחד (השוו, למשל, ע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון, פ"ד מט(3) 726, 729 (1995) (להלן: חברת מפגש האון)); יש שהמשיב יחליט להשתמש בסמכויות מינהליות בלבד, כפי שארע בענייננו. הכל בהתאם לשיקול-דעתו של המשיב ולפי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה.

13. מכאן אחזור לנושא המרכזי של פסק-הדין ושל הבקשה בפניי, שאלת נטל השכנוע בערעורים על הפעלתן של סמכויות המינהליות של המשיב. בית-המשפט התייחס לאינטרסים המנוגדים העומדים על כפות המאזניים, שבהם יש להתחשב, לשיטתו, לצורך הקביעה על מי יש להטיל את נטל השכנוע בנסיבות אלה. במסגרת זו דן בית-המשפט גם במקומה של חזקת תקינותו של המעשה המינהלי. אין בדעתי לחזור על קביעות אלה, אשר עולות בקנה-אחד עם הפסיקה (ראו: עניין כ.ע.ו., בעמ' 903) והוזכרו גם בספרות (ראו: דן ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ" משפט וממשל ג' 277 (1995)). ה"שורה התחתונה" שאליה הגיע בית-המשפט היא כי יש להותיר את נטל השכנוע על כתפיו של העוסק, אולם כי יש להעביר למשיב את נטל הבאת הראיות "להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו להטיל על [העוסק] כפל מס ולהשית [עליו] קנס מינהלי" (שם, פס' 29). על כך יצא קצפה של המבקשת ובפרט על כך שנקבע כי נטל השכנוע נותר על כתפיה. לעמדתה בכך שגה בית-המשפט. אקדים ואומר כי חלק מטענותיה של המבקשת בעניין זה הן, מטיבן, ערעוריות. במסגרת זו היא חזרה למעשה – אף אם בשינויים מסוימים – על טענות שטענה ואשר נדחו במסגרת הערעור. למעשה, עיון מדוקדק בפסק-הדין מצביע על כך שאף אם היו

מתקבלות טענותיה המשפטיות של המבקשת (וכאמור לא זה הוא המצב), לא היה בכך מבחינתה שום תוחלת: בית-המשפט קבע במפורש כי "המשיב הציג... תשתית עובדתית שדי בה כדי לבסס את החלטותיו... ברמת ההוכחה הנדרשת." במילים אחרות, לשאלה בדבר נטל השכנוע אין נפקות בענייננו, בשים לב לכך שכפות המאזניים אינן מעוינות. לכן לסעד שבקשה המבקשת "להורות על קבלת ערעורה של העותרת... [ו]להורות למשיב לשלם למערערת הוצאות הליך זה [...]" (ההדגשות אינן במקור – מ.ג.) אין כל מקום.

14. אף לגופם של דברים, לא מצאתי כל פגם בקביעותו של בית-המשפט, שלפיהן בערעורים על הפעלתן של הסמכויות המינהליות של המשיב יש להתיר את נטל השכנוע על כתפיו של העוסק. (פס' 30). למעשה, עיון מדוקדק בסעיפים שבהם מעוגנות סמכויות אלה – על רקע תכליתן – תומך אף הוא בכך.

הסמכות הראשונה היא, כאמור, הטלת כפל מס על "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין" (סעיף 50(א) בחוק). סמכות זו "נועדה להבטיח שלמדינה ישתלם הסכום המלא, [ש]אותו היא זכאית לקבל כתקבולי מס, וכן להרתיע את הרבים מפני ניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצא שלא כדין" (פס' 26(ב) בפסק-הדין מושא הבקשה וההפניות שם). נקל להיווכח כי התשתית העובדתית הנדרשת לשם הפעלתה של סמכות זו היא כי יוכח כי מדובר בחשבונית מס שלא הוצאה כדין. אולם, כבר הוזכר לעיל כי הפסיקה העקבית היא כי ניכוי מס תשומות אינו אוטומטי וכי העוסק נדרש להוכיח כי החשבונית הוצאה לו כדי להיות זכאי לעשות כן; וכי במקרה של הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, העוסק הוא אשר נדרש להוכיח כי החשבונית הוצאה כדין מקום שהוא מערער על כך. ואם אלה הם פני הדברים, מדוע שבאותו נושא בדיוק – בשאלה אם הוצאה החשבונית כדין אם לאו – ישונו נטלי השכנוע רק מאחר שהמשיב החליט לפעול אחרת ולחייב את העוסק בכפל מס בשל העובדה "שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין"? "היסוד העובדתי" הנחוץ להפעלתן של כל אחת מהסמכויות הללו הוא זהה: עמדתו של המשיב כי חשבונית פלונית לא הוצאה כדין. נראה כי הרמוניה חקיקתית מחייבת שנטל השכנוע בשאלה

העובדתית אם חשבונית הוצאה כדין יוטל תמיד על אותו גורם; וכי הגורם הנכון והראוי לכך הוא העוסק – וזאת מכל הנימוקים שפורטו בפסק-הדין מושא הבקשה.

15. מסקנה דומה עולה גם מעיון בהוראות הרלוונטיות בעניינה של הסמכות המינהלית השנייה, היא הטלת קנס מינהלי על עוסק ש"לא ניהל... פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו" (סעיף 95(א) רישא בחוק). בפסיקה נקבע כי מדובר ב"הוראה בעלת אופי עונשי" (עניין חברת מפגש האון, בעמ' 733; ראו גם פסק-הדין מושא הבקשה, פס' 26(ג)). סמכות זו – החלה בנסיבות חריגות, שבהן לא נוהלו פנקסים כדין או שהם נוהלו כדין, אך ב"סטייה מהותית" ממנו" (עניין חברת מפגש האון, בעמ' 733) – נועדה "להרתיע עוסקים ולתמרצם (בדרך נוספת על זו הרגילה) – לנהל את פנקסיהם כדין" (פסק-הדין מושא הבקשה, פס' 26(ג)). "היסוד העובדתי" העומד ביסודה של סמכות זו הוא, אפוא, אי-ניהול של פנקסים כדין. פנקסים אלה הם כאמור בלתי קבילים (סעיף 77(ב)) ובערעור על החלטה זו נטל השכנוע מונח כאמור על כתפיו של העוסק (סעיף 83(ד)). גם כאן, ההגיון דומה: אם התשתית העובדתית שביסוד שני האמצעים הללו זהה היא, על שום מה ראוי לקבוע נטל שונה של שכנוע רק בשל בחירתו של המשיב לנקוט אמצעי שונה? חוסר הגיון זה מתחדד בענייננו, שבו נקט המשיב שני האמצעים גם יחד: הן פסילת הספרים, הן קנס מינהלי. התוצאה הפרשנית שמציעה המבקשת מביאה לתוצאה לא ראויה, שאינה שומרת על הרמוניה חקיקתית.

16. אעיר כי הבקשה לדיון נוסף הוגשה על-ידי המבקשת בלבד. ממילא אין צורך לבחון טענות אפשריות שיכולה הייתה אולי המדינה להעלות (וראו סעיפים 19-20 בתגובה מטעם המשיב).

17. סוף דבר: דין הבקשה להידחות. אין מקום להורות על קיומו של דיון נוסף בפסק-דינו של בית-משפט זה, אשר עולה בקנה-אחד עם פסיקה קודמת. המבקשת תישא בהוצאותיו של המשיב בסך של 20,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ"א באב התשע"ה (6.8.2015).

ה נ ש י א ה

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 14060670_C07.doc עע
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il