



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

דן מיחזור בע"מ

מערערת

ע"י ב"כ עוה"ד איתן צחור ואח'

נגד

ממונה אזורי מע"מ נתניה
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד מורן סילס

משיב

פסק דין

1

2

3 בפני תביעה אשר נסובה סביב השאלה, האם המערערת דיווחה למשיב במועד החוקי על
4 חשבוניות שהוצאו לה בחודשים ינואר ומרץ שנת 2008, על ידי עוסקים משטחי הרשות
5 הפלסטינית - הרש"פ (להלן: "חשבוניות שטחים" או "חשבוניות רש"פ"). עמידה במגבלת
6 הזמן של שישה חודשים שקבע המחוקק הינה תנאי מהותי. מחדלו של עוסק להגיש את
7 החשבוניות במועד, גורם לאובדן הזכות לדרוש מרשות המס הפלסטינית את סכומי המס
8 ששילם העוסק. אשר על כן, שלטונות המס אינם מאפשרים ברגיל לעוסק לנכות סכום זה
9 אם חרג מהמועד הנקוב בחוק.

10

11 **א. העובדות הצריכות לעניין**

12 1. המערערת חברת דן מיחזור (להלן: המערערת) היא חברה העוסקת במיחזור ועיבוד
13 של ברזל ומתכות אחרות. במסגרת עסקיה רוכשת המערערת מתכות מהרשות הפלסטינית
14 (לעיל ולהלן - הרש"פ), מעבדת וממחזרת אותן.

15 המשיב הוא ממונה אזורי מס ערך מוסף נתניה (להלן: המשיב).

16 2. בתקופה שבין 16.10.07 ל- 12/09 היה קיים הסדר ייחודי, עקב שביתת פקידי המכס
17 ברשות הפלסטינית, לפיו ניתן לעוסקים מסוימים אישור מיוחד הקרוי "תעודת הפטר".
18 תעודת ההפטר פטרה את בעליה מהוצאת חשבוניות על כל משאית שיצאה מהאזור לישראל



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 ואפשרה דווח ריכוז של חשבוניות מעת לעת. ההסדר הנ"ל הוחל גם על המערערת, על פי
2 בקשתה בתקופה הרלוונטית לערעור.
- 3 3. מן הראוי לציין, כי בשלהי שנת 2007 פנה מר אפרים אליעזר (להלן: **מר אליעזר**)
4 מנהל יחידת הביצוע מעברים בירושלים (להלן: **יחידת המעברים**) למנהלת החשבונות
5 במערערת, גב' אסתר בן ארי (להלן: **גב' בן ארי**) וביקש לשלוח את החשבוניות שבידה
6 ישירות אליו (להלן: **ההסדר המיוחד**). ההסדר המיוחד שהופעל ביחידת המעברים על ידי מר
7 אליעזר בוצע במתווה הבא: עם קבלת חשבוניות המס ורישומם על גבי טופס 878, היה נשלח
8 אל המערערת העתקו של הטופס הנ"ל בצירוף אישור על קבלתם והזנתם של החשבוניות
9 המפורטות. זאת, בתוספת הערה, כי אין צורך לשלוח במקביל את החשבוניות הנ"ל ליחידה
10 לקישור לרשות הפלסטינית (להלן: **"הקמר"פ**).
- 11 4. יחידת המעברים בניהולו של מר אליעזר פועלת לצד הקמר"פ. תפקידה של יחידת
12 המעברים הוא איסוף כל החומר מהבדיקות שנערכות במעברי קו התפר, בדיקתו וטיפול
13 בעוסקים אשר אינם מדווחים ליחידת הקמר"פ. מדובר באלפי עוסקים אשר נבדקים באופן
14 אקראי ע"י יחידת המעברים עפ"י חשבוניות האוטונומיה המגיעות מהמעברים.
- 15 5. אין חולקין על כך, כי עד לשלהי 2007, עת הוחל בהפעלת ההסדר המיוחד, העבירה
16 המערערת את טפסי 878 לידי הקמר"פ באשדוד, באמצעות דואר או באופן ידני, אשר כללו
17 את פרטי החשבונות.
- 18 6. במהלך חודש נובמבר 2008, הגישה המערערת למשיב חשבוניות שהוצאו לה
19 בחודשים 1/08, 3/08, 4/08, ו-10/08. מס התשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו למערערת
20 בחודשים 1/08 ו-3/08 בסך של 371,784 ₪ לא הותרו בניכוי על ידי המשיב, בנימוק שהמועד
21 לדווח עליהן חלף. המשיב הסביר את החלטתו בכך, כי המערערת הגישה את החשבוניות
22 הנ"ל באיחור, למעלה מחצי שנה מיום הוצאת החשבוניות וזאת בניגוד לאמור בסעיף 38
23 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: **חוק מע"מ**).
- 24 7. בכתב ההשגה טענה המערערת, כי היא חרגה מהנוהל המקובל של שליחת הדו"ח
25 לקמר"פ עקב פנייתו של מר אליעזר להעביר אליו ישירות באמצעות הפקס את כל חשבוניות
26 המס - התחשבנות שקיבלה מעוסקים הרשומים ברש"פ בתקופה הרלוונטית. לדבריה, היא
27 נהגה לפי הנחייתו. המערערת ציינה בהשגתה, כי מר אליעזר הדגיש שאין צורך לשלוח את
28 החשבוניות לקמר"פ, אלא אליו ישירות. לטענת המערערת, דבריו אלה של מר אליעזר גרמו



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 להטעיה. שכן בעקבותיהם לא נשלחו החשבוניות במקביל למר אליעזר וליחידת הקמר"פ
2 והחל מאותה נקודת זמן חדלה החברה לשלוח חשבוניות ליחידת הקמר"פ כפי שנהגה בעבר.
3 8. המשיב, החליט לדחות את ההשגה בעיקר מהטעם שביקורת העלתה, כי המערערת
4 ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שלא דווחו במועד לקמר"פ. לטענתו, מס התשומות
5 הגלום בחשבוניות שהוצאו לחברה בחודש 3/08 לא הותר בניכוי, שכן חלף המועד לדווח
6 עליהן. לפיכך, הודיע המשיב, כי על החברה לשלם מס בסכום של 436,654 ש"ח כולל ריבית
7 והצמדה.

8 מכאן הערעור שבפני;

9 **ב. טענות המערערת**

10 1. לעמדת המערערת, חשבוניות המס נשוא השומה וטופס 878 המתייחס לחשבוניות
11 אלו נשלחו למשיב במועד, קרי במהלך חודש אפריל 2008. אין בעצם העובדה שמר אליעזר
12 לא הטביע את חותמתו על גבי טופס 878 שנשלח במועד, כדי להצביע על כך שהחשבוניות
13 לא נשלחו.

14 2. לחילופין טענה המערערת, כי המשיב התמהמה בבקשת החשבוניות וכבר בחודש
15 אפריל היה צריך לדרוש אותן מהמערערת, שכן היה זה בעיצומה של הביקורת שביצע. אלא
16 שהמשיב המתין עד לחודש נובמבר בדרישת החשבוניות שנשלחו אליו, ובכך גרם למערערת
17 - נזק כלכלי משמעותי (ראו סעיף 18 להודעת הערעור).

18 3. כן הוסיפה המערערת וטענה, כי האחריות לטעות נעוצה בהתנהגותו של מר אליעזר.
19 אלמלא היה מר אליעזר מורה לפקידת המערערת גב' בן ארי, כי תחרוג מנוהל שליחת
20 חשבוניות לקמר"פ ותשלח אותן אליו בלבד – כי אז היה נמנע המחדל. לולא הנחיה זו,
21 הייתה המערערת ממשיכה לשגר את החשבוניות כפי שפעלה מאז ומעולם, ללא כל טענה
22 מצד הרשויות. תמוהה העובדה שכיום מתנער המשיב מכך שביודעין הטעה את המערערת
23 בהנחיותיו ובכך גרם למערערת לשגות.

24 4. המערערת ציינה, כי הפיקוח על המערערת מופעל החל משלב שיגור הסחורה ועד
25 הגעתה לישראל. הפיקוח הוא כה הדוק, עד כי, לא יתכן כי תתרחש "שכחה" או "רשלנות" או
26 "אי דיווח" של חודש מסוים לקמר"פ. שנים רבות דיווחה כדין ובמדויק, מידי חודש בחודשו,
27 לרשויות מע"מ בישראל על התשומות ששילמה לעוסקים פלסטינים.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

5. אין כל בסיס עובדתי לכך שדווקא בחודש אפריל 2008, תסטה המערערת, ללא כל
סיבה נראית לעין, ממסלולה החוקי באשר לדיווחיה לקמ"פ. היה זה המשיב, מר אליעזר,
אשר הודיע למערערת בחודש אפריל 2008, במפורש ובאופן חד משמעי וברור, כי תסטה
מהוראות הדין הרגיל, תעביר בפקס את החשבונות הפלסטיניות ישירות לידי לירושלים,
ולא תדווח באותו חודש אפריל 2008 לקמ"פ באשדוד, וכי הוא, מר אפרים בעצמו, כנציג
מע"מ, יבצע את הדיווח במקומה.
6. כך נהג המשיב בכל אותה תקופה: קרי, הודעה טלפונית למערערת להעביר אליו
בפקס את כל החשבונות לאותו חודש, והכל בעל פה או בפקס. מכלול הראיות בתיק זה
תומכות בעמדת המערערת באופן הברור ביותר.
7. כדי לזרז את תהליך הבדיקה במעברים, ניתנת ללקוחות ישראלים ברמת אמינות
גבוהה אישורי פטור מהצגת החשבונות הפלסטינית בנקודות המעבר ("תעודות הפטר").
תעודת הפטר ניתנת כפריבילגיה אך ורק לעוסקים המקיימים את החוק על כל דקדוקיו. יש
לראות בכך אות ומופת להתנהגותה החפה מטעויות של המערערת.
8. נטל הראיה במקרה הנדון מוטל על המשיב בשל ארבעה נימוקים לפחות: ראשית,
בהיות ספרי חשבונותיה של המערערת קבילים לחלוטין, ומעולם לא הועלתה כל טענת
פסלות או אי קבילות לגביהם; שנית, הסוגיה בה עסקינן היא סוגיה פנקסית, הואיל והשאלה
נוגעת ישירות לחשבונות, תעודות משלוח ותעודות הפטר אשר סוגיית חובת הדיווח
החודשי עליהן שנויה במחלוקת לאחר שהמשיב הוא שמילא את דו"ח 878; שלישית, המשיב
יצר במקרה זה מתווה חריג הסותר את הוראות החוק החרוט אשר באו לידי ביטוי באופן
מסירת הנחיותיו לנישומים, הצעדים אשר ננקטים על ידו וכדומה. כל אלה הן בראש
וראשונה בידיעתו – ועל כן הוא זה המוציא מחברו ועליו נטל הראיה; רביעית, המשיב בתיק
זה פעל בניגוד מוחלט להנחיות הלכת ד.ג.ד באשר לשקיפות ולגילוי חומר הראיות הנדרש
ממנו (רע"א 291/99 ד.ג.ד אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף. מיסים יח/3).

24

ג. טענות המשיב

1. המשיב טוען כי בענייננו, לא הצליחה המערערת להוכיח את העובדה הפשוטה –
שאכן דיווחה על החשבונות במועד, בין באמצעות דיווח ישיר לקמ"פ ובין באמצעות
יחידת המעברים.

28



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 2. חרף זאת, ובהעדרו של קו הגנה, בחרה המערערת לנהל תיק זה בדרך של מתקפה
2 אישית נטולת כל בסיס עובדתי, נגד עובד ציבור, ממונה יחידת הביצוע מעברים, מר אליעזר.
3 ללא כל אחיזה במציאות, ניסתה המערערת בטענותיה להטיל את האשם במחדלה על מר
4 אליעזר. יש לדחות טענות אלה על הסף, בהיותן בלתי מבוססות, וכל יעודן לפזר מסך עשן
5 ולהסתיר את העובדה כי טענות הגנה וראיות משכנעות למועד הדיווח – אין.
- 6 3. במסגרת ההשגה מיום 23.6.09, הודתה המערערת שלא דיווחה על החשבוניות
7 לקמ"פ, אולם ניסתה להתגונן בכך שהיה קיים "נוהג חליפי" כהגדרתה, בדבר שליחת
8 החשבוניות ליחידת ביצוע מעברים והזנתם על ידי אליעזר. לחילופין, טענה המערערת
9 במסגרת ההשגה שמאחר והמערערת נתונה הייתה תחת פיקוח המשיב, הרי שהמשיב היה
10 צריך לדעת "בזמן אמת" אם דיווחיה חסרים – ולהתריע על כך.
- 11 4. המערערת לא הציגה כל ראיה לכך שהחשבוניות נשלחו במועד, ולפני חודש נובמבר
12 2008 – הן בדואר רשום לקמ"פ והן באמצעות הפקס למר אליעזר. בהעדר כל ראיה על
13 מועד הדיווח, ומאחר ובמערכת הממוחשבת של המשיב לא נמצא דיווח על החשבוניות
14 נשוא הערעור – נדחתה השגתה של המערערת.
- 15 5. הנה כי כן, הזכות לנכות תשומות, הינה בראש ובראשונה "זכות". מיותר לציין שאין
16 מדובר בזכות הקמה באופן אוטומטי, אלא שהיווצרותה מותנית במספר תנאים מצטברים.
17 הדברים אמורים כאשר מדובר בחשבוניות שהתקבלו מעוסק ישראלי, קל וחומר כאשר
18 מדובר בחשבוניות שהתקבלו מעוסק פלסטיני.
- 19 6. מחדלו של עוסק להגיש את טופסי 878 במועד מביא לכך שמדינת ישראל מאבדת את
20 הזכות לדרוש מרשות המס הפלסטינית את סכומי המס ששילם העוסק לעוסקים פלסטינים.
21 לפיכך המשיב אינו מאפשר לעוסק לנכות חשבוניות שלא דווחו במועד. במילים אחרות
22 התרת קיזוז כאמור, שאין בצידו העברת כספים מהרשות גורם לנזק ישיר לקופת המדינה
23 בשיעור הסכום המנוכה. לפיכך, אין לאפשר לעוסק לנכות סכום זה.
- 24 7. במסגרת תקופת הערעור, במהלך חודש נובמבר 2008, נתקבל ביחידת הביצוע
25 מעברים טופס אירוע של המערערת מאחד המעברים. ומבדיקתו של טופס האירוע (הצלבה
26 בין השאליות) התברר, כי חסרים למערערת דיווחים ליחידת האוטונומיה בגין חשבוניות
27 שקיבלה מעוסקים ברשות הפלסטינית מחודשים ינואר ומרץ שנת 2008. משכך, פנה מר
28 אפרים מיוזמתו למערערת והפנה תשומת ליבה כי לא דיווחה על כל החשבוניות.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 8. יצוין, כי במידה ותוקפה של תעודת ההפטר הסתיים באמצע חודש נדרשה המערערת
2 להגיש ליחידת הביצוע מעברים את החשבוניות החסרות שטרם הוגשו במעבר כתנאי
3 לחידוש תעודת ההפטר.
- 4 9. המערערת מנסה לטעון שמר אפרים הנהיג "נוהג חליפי" של דיווח ליחידת הביצוע
5 ולכן אין בידה הוכחה שדיווחה לקמ"ר פ. עד עתה מתקשה המשיב לרדת לעומק הטענה, ולא
6 הובהר מדוע דיווח ליחידת הביצוע הכשיל לכאורה את המערערת.
- 7 10. אין מחלוקת על כך שמר אפרים אמר למערערת שלמען היעילות והסדר, חשבוניות
8 שנשלחו אליו בפקס לא צריכות להישלח פעם נוספת (בדיווח כפול) לקמ"ר פ, שהרי הוא כבר
9 ממלא עבור המערערת טופס 878 ומזין את הטופס למערכת. לצד זאת, גם לא יכולה
10 להתעורר מחלוקת אודות שיטת העבודה המסודרת של מר אפרים, והעובדה שבגין כל דיווח
11 שדיווחה המערערת ליחידת הביצוע מעברים, היא קיבלה באופן מיידי אישור מודפס על
12 הדיווח.
- 13 11. ככל שעסקינן בשאלת נטל ההוכחה, הרי מאחר שעוסק המבקש לנכות את מס
14 התשומות הנקוב בחשבונית מבקש למעשה להפחית את חבות המס שלו, הרי שהנטל
15 להוכחת הטענה לפיה החשבונית אכן הוצאה כדין ודיווח עליה נמסר במועד מוטל על כתפי
16 העוסק. בענייננו, כפי שיפורט להלן, לא עמדה המערערת בנטל ולא הצליחה להוכיח
17 שדיווחה על החשבוניות במועד. עובדה היא שהיעדר הדיווח עלה בשאילתה של המשיב.
18 עובדה נוספת היא שלמערערת יש את כל האישורים פרט לאישור על אותן חשבוניות של
19 חודש אפריל כפי שהעיד מנהל המערערת, מר אנג'ל (ע' 23 ש' 4 – 5).
- 20 12. המערערת גם לא הצליחה להסביר, מדוע בשגרת עבודתה, בה בדרך כלל נשמרים
21 אישורים של דואר רשום או אישורי פקס קרה שלפתע דווקא האישור הנחוץ לא נמצא.
- 22 13. המערערת אף לא הצליחה לסתור את נוהלי עבודתו של מר אפרים המאופיינים
23 בסדר ותיעוד ובכלל זה מתן אישורים על כל חשבונית שמועברת אליו בפקס ומוזנת על ידו
24 למערכת.
- 25 **ד. הסוגיות שבמחלוקת**
- 26 הסוגיות במחלוקת בתיק זה הן: האם המשיב פעל במסגרת סמכותו הפרסונלית
27 והפונקציונלית וכן האם המערערת חרגה בדיווח תשומותיה מעבר לששת החודשים
28 הקבועים בחוק ובפסיקה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1

2

דיון והכרעה

3

ה. תשתית נורמטיבית

4

1. חוק מע"מ מתייחס ליחסי המסחר בין ישראל לרשות הפלסטינית. בחוק זה קיימות הוראות ספציפיות המתייחסות לשלב רכישת הסחורה (חשבוניות ותעודות משלוח) לעניין תהליך הביקורת ולעניין הדיווח בתום העסקה לרשויות המס באמצעות טופסי 878.

7

2. סעיף 38(ג) לחוק מע"מ קובע את זכותו של עוסק לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין בידי עוסק הרשום באזור או בשטחי עזה ויריחו. הסעיף גם מסמיך את מנהל מע"מ לקבוע את הצורה ואת הפרטים שעל חשבונית כאמור להכיל, וכולל הוראה הקובעת כי אם חשבונית ממלאת אחר תנאים אלה, כי אז ניתן לנכות את מס התשומות הכלול בה, כאילו הייתה חשבונית מס ישראלית רגילה ובלבד שהניכוי ייעשה תוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית:

12

13

"38(ג) (1) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין בידי עוסק הרשום באזור ובשטחי עזה ויריחו, ובלבד שהחשבונית היא בצורה שקבע המנהל וכוללת את הפרטים שקבע, ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית; השר רשאי לקבוע כי תנאי נוסף לניכוי כאמור הוא אישור מאת המנהל בדבר הכנסת הטובין מהאזור ומשטחי עזה ויריחו לישראל בהתאם להוראות לפי סעיף 129א;

19

20

(2) מס שנוכה כאמור בפסקה (1) יראוהו כמס תשומות הכלול בחשבונית מס לפי חוק זה, ובלבד שהעוסק המבקש ניכוי כאמור הגיש למנהל, ביחד עם הדוח התקופתי הנדרש לפי סעיף 67, דוח הנדרש לפי סעיף 72 על רכישת נכסים או קבלת שירותים מעוסקים הרשומים בידי הרשות הפלסטינית".

24

25

26

3. בעניין הדיווח לרשויות המס, חל סעיף 72 לחוק, המסמיך את המנהל לקבוע דוחות נוספים על הדוחות התקופתיים הרגילים שמגיש כל נישום בישראל. כך אומר הסעיף:

27

28



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 "72. דרישת פרטים נוספים, דר"חות נוספים ואישור רואה חשבון (א)
2 המנהל רשאי לדרוש, דרך כלל או במיוחד או לסוגים, הגשת דר"חות
3 נוספים על הדו"חות התקופתיים, הכל לתקופות ובמועדים שקבע,
4 והגשת דר"ח שנתי מסכם ודר"ח על המלאי.

5 (ב) המנהל רשאי לדרוש מעוסק מורשה שהוא חבר-בני-אדם, דרך כלל או
6 במיוחד או לסוגים, הגשת מאזנים וחשבונות התאמה לצרכי המס; כן
7 רשאי הוא לדרוש מחבר-בני-אדם כאמור כי דר"ח שנתי מסכם, דר"ח
8 תקופתי שבו נדרש החזר מס על פי סעיף 39 ודר"ח מסוג אחר שקבע שר
9 האוצר יהיו מאושרים ומתואמים לצרכי מס בידי רואה חשבון.

10 (ג) בחבר-בני-אדם שהוא אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח רשאי
11 לבוא במקום רואה חשבון, כאמור בסעיף-קטן (ב), פקיד ברית הפיקוח
12 שנרשם כדין אצל רשם האגודות השיתופיות.

13 (ד) המנהל רשאי לדרוש ממי שאישר דר"ח על פי סעיפים-קטנים (ב) או
14 (ג) למסור לו ידיעות על הקף הבקורת שנערכה ועל ממצאיה. "

15 4. על פי סעיף 67 לחוק מע"מ:

16
17 "67. (א) חייב במס יגיש למנהל בדרך שקבע שר האוצר דר"ח לכל
18 תקופה שקבע שר האוצר כתקופת דר"ח לחייבי מס דרך כלל או לסוגים
19 (להלן - דר"ח תקופתי), ובלבד שמוסד כספי יגיש דר"חות נפרדים לגבי
20 השכר ששילם ולגבי הריווח שהפיק, ותקופת הדו"ח לגבי הריווח תהיה
21 שנת מס.

22 (א1) מלכ"ר שרכש טובין או שקיבל שירותים מעוסק הרשום בידי הרשות
23 הפלסטינית, יגיש למנהל, בעת הגשת הדו"ח התקופתי, דר"ח מיוחד על כך,
24 כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

25 (ב) דר"ח תקופתי יוגש תוך חמישה-עשר יום לאחר תקופת הדו"ח שבו, אף
26 אם לא היו באותה תקופה עסקים או פעילות המחייבים בתשלום מס,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 זולת אם נפסקו כליל העסקים או הפעילות והחייב במס הודיע על כך
2 למנהל בדרך שקבע שר האוצר."

- 3
- 4 5. הרקע לחקיקה זו נעוץ בשנת 1994, אז בעקבות הסכמי אוסלו, נחתם הסכם פריס
5 ובו נוצר המנגנון המאפשר לעוסקים ישראלים להמשיך לנכות, כמס תשומות, מע"מ ששילמו
6 בעת רכישה של נכסים מעוסקים פלסטינים, וכן להיפך. לשם כך, הסכימו ישראל והרשות
7 הפלסטינית על עריכת התחשבנות ביניהן, כך שמע"מ המשולם על ידי עוסקים ישראלים
8 לעוסקים פלסטינים יוחזר לישראל ומע"מ שמשולם על ידי עוסקים פלסטינים לעוסקים
9 ישראלים - יוחזר לרשות הפלסטינית. כפי שהוסבר בעניין סופר דרינק: "מנגנון זה נועד
10 להבטיח שרשויות המס לא יסבלו מחסור בעת שהן מכירות בניכוי מס תשומות לעוסקים
11 בתחומן שכן באמצעות המנגנון האמור מועבר אליהן סכום הניכוי מהרשות המקבילה"
12 (מיסים און-ליין - עליון, ע"א 8549/03, סופר דרינק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים,
13 מיסים כ/3 (יוני 2006) ה- מיסים כ/3 (יוני 2006) ה- 2, לעיל ולהלן: עניין סופר דרינק).
- 14 6. בעקבות הסכם פריס, הוסדרה החקיקה ולפיה, בהתאם להוראת סעיף 38(ג) לחוק
15 מע"מ ומכוח הסמכות שהוקנתה למנהל מע"מ בסעיף 72(א) לחוק מע"מ, הותקנו תקנות מס
16 ערך מוסף (קביעת פרטים שיש לכלול בחשבונית מס שהוציא תושב אזור או שטחי עזה
17 ויריחו או שהוצאה לו) התשנ"ו-1996 (להלן: "התקנות"). תקנות אלו מפרטות את הפרטים
18 הנדרשים להיכלל ב"חשבוניות מס - התחשבנות". על פי ההוראות, זכותו של עוסק ישראלי
19 לנכות מס תשומות בגין עסקאות שערך עם עוסקים פלסטיניים קמה בהתקיים שלושה
20 תנאים מצטברים:
- 21 (א) חובה על העוסק לתעד עסקה שעשה עם עוסק פלסטיני על גבי חשבונית מיוחדת לפי
22 הנוסח המופיע בתקנות; (ב) על העוסק לצרף לדו"ח הרגיל שהוא מגיש טופס מיוחד הוא
23 טופס 878 המוזכר לעיל, בהתאם לנוסח המופיע בצו. בטופס זה על העוסק לרכז בנפרד רק
24 את העסקאות שעשה עם עוסקים פלסטינים; (ג) העוסק הישראלי יגיש דוח מיוחד בתוך
25 שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית ברת הניכוי.
- 26 7. הגשת הדו"ח הנוסף בצירוף העתק מחשבוניות המס - התחשבנות, מאפשרים
27 למעשה את ביצוע ההתחשבנות עם הרשות הפלסטינית.
- 28 בעניין סופר דרינק הוסבר כי החובה לבצע את הניכוי תוך שישה חודשים הינה בעלת
29 חשיבות יתרה כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 "למנהל מע"מ קיימת אמנם סמכות כללית להאריך מועדים הקבועים
2 בחוק (סעיף 116 לחוק מע"מ) אולם הדבר נתון לשיקול דעתו וברי כי אין
3 הוא מפעיל סמכות זו אלא במקרים מיוחדים ולא על דרך של שגרה. מכל
4 מקום, בענייננו, החובה לבצע את הניכוי בתוך שישה חודשים היא בעלת
5 חשיבות יתרה לנוכח התנאי הקבוע בהסכם פריס, לפיו ההתחשבות עם
6 הרשות הפלסטינית תעשה רק ביחס לחשבוניות מיוחדות שהוצאו
7 בששת החודשים האחרונים שקדמו להתחשבות. כאמור, מכיוון
8 שבמסגרת ההתחשבות הנערכת בין רשויות המס אין ניתן לדרוש
9 סכומים לפי חשבוניות מיוחדות שהוצאו למעלה משישה חודשים לפני
10 מועד ההתחשבות, הרי שביחס לסכומים אלו אובדת הזכות לקבלם
11 בחזרה".

12 8. סעיף 1 א' לחוק מע"מ משווה את מעמדם של אזור יהודה ושומרון למעמדה של
13 מדינת ישראל בכל הקשור למס המוטל על תושבי ישראל. לפי הסעיף עסקה שנעשתה באזור
14 על ידי תושב ישראל יראוה כעסקה שנעשתה בישראל והיא תחויב במע"מ. מנגד, גם עסקות
15 שנעשו באזור על ידי תושבי האזור שהינם אזרחי ישראל יחויבו במע"מ.

16 9. הוראות החוק חלות גם על עוסקים הרשומים באזור במובן זה שעוסקים כאלה יוכלו
17 לנכות את מס התשומות ששולמו על פי חשבוניות שקיבלו מעוסקים הרשומים בישראל
18 ולהיפך. עוסקים הרשומים בישראל יוכלו לנכות את מס התשומות ששילמו על פי חשבוניות
19 של עוסקים הרשומים באזור.

20 מהכלל אל הפרט;

21

22 **1. בראש ובראשונה אדון בשאלת נטל ההוכחה;**

23 1. נטל השכנוע, מבטא את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין להוכיח את טענותיו
24 כלפי יריבו כאשר אי עמידה בה משמעה דחיית הטענות. הכלל הוא כי נטל השכנוע מוטל על
25 המוציא מחברו. אשר על כן התובעת נושאת בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים
26 של עילת התביעה ואילו הנתבע נושא בנטל השכנוע לגבי כל יסודותיה העובדתיים של טענת
27 הגנתו. נטל השכנוע הוא הנטל הכללי, ולעד הוא רובץ על כתפיו של התובע.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 2. נטל הבאת הראיות הוא הנטל הנלווה לנטל השכנוע. כאשר עובר הנטל אל הנתבע,
2 עובר הוא במשקל אשר תלוי בטיב ההוכחה הלכאורית שהביא התובע. ככל שההוכחה הייתה
3 משכנעת יותר, ירבוץ נטל כבד יותר על כתפיו של הנתבע.
- 4 3. בערעור מס ערך מוסף שעניינו מס תשומות, מוטל 'נטל השכנוע' על עוסק שלא ניהל
5 פנקסים כדין, מכוח שתי הוראות חוק: האחת, הוראת סעיף 38 (א) הקובע כי תנאי לזכאות
6 לניכוי מס תשומות הוא הכללות המס בחשבונית מס שהוצאה לעוסק כדין; השנייה, הוראת
7 סעיף 83 (ד) לפיו מוטל 'נטל השכנוע' על עוסק שלא ניהל פנקסים כדין.
- 8 בית המשפט העליון בע"א 3646/98, כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף [פורסם בבנו] מיסים
9 יז/4 (להלן: "הלכת כ.ו.ע."), קבע קריטריון לפיו נטל הבאת הראיות עובר למנהל כאשר
10 הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר
11 למנהל כאשר השאלה היא פנקסית. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית נטל השכנוע על
12 העוסק. וכך נאמר:

13 "בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על
14 העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד
15 סופה ויחד איתו מוטל על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. 'נטל הבאת
16 הראיות' עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל
17 הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר
18 השאלה שבמחלוקת היא פנקסית או שהצדדים חלוקים בשאלה אם
19 המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית, 'נטל השכנוע'
20 ו'נטל הבאת הראיות' על העוסק" (הלכת כ.ו.ע.).

- 21
- 22 בתיבה "שאלות פנקסיות" - העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות
23 המוצאות את ביטוין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן
24 מוצאות את ביטוין בפנקסים, כי אז מדובר בשאלות לבר-פנקסיות. הרציונל לכך הוא
25 שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים
26 לשמש אסמכתא לבירור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו
27 הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר 'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה
28 מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הדו"ח איננו מלא או איננו
29 נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר - פנקסית היא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתיי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים?
2 זאת כאשר עולות שאלות שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו. במקרה
3 כזה, כאשר אין תשובה בפנקסים, עולה צורך בשמיעת עדויות מחוץ לספרים, וזאת על מנת
4 לוודא האם עמדה עסקה של ממש מאחורי החשבונית. ועל כך ייאמר כי השאלה - האם
5 החשבונית היא חשבונית פיקטיבית אם לאו - הינה שאלה אשר העובדות הרלוונטיות
6 לבחינתה מצויות מחוץ לספרים, ועל כן מדובר בשאלה לבר פנקסית.

7 בבית המשפט המחוזי בתל אביב צוינה האבחנה הבאה כאשר נוסף לכך המרכיב האם
8 העובדות מצויות בידיעה של המערערת אם לאו:

9

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

21

22 4. בענייננו, המחלוקת היא לבר פנקסית, לא ניתן לשאוב כל מידע מפנקסי המערערת
23 וחלק חשוב מבירור הקונפליקט נעשה באמצעות העדת עדים כגון גב' אסתר ומר אליעזר
24 אשר העידו על עובדות ואירועים שאין להם זכר בפנקסים. לפיכך יש לראות את המחלוקת
25 כמחלוקת לבר פינקסית אשר על כן, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, דהיינו על המערערת.

26 ז. האם המשיב פעל במסגרת סמכותו הפרסונלית והפונקציונלית

27 1. חלק חשוב מדרך הילוכה של המערערת מבוסס על טיעון, לפיו הדין מנחה כי קיימת
28 חובת דיווח לקמ"פ וכי מדובר במסלול סטטוטורי, אשר כל סטייה הימנו אינה מתיישבת



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 עם הוראות החוק. אשר על כן, מקום שמר אליעזר, הודיע למערערת בחודש אפריל 2008,
2 במפורש ובאופן חד משמעי וברור, כי "תסטה מהוראות הדין הרגיל, תעביר בפקס את
3 החשבונות הפלסטיניות ישירות לידי לירושלים, ולא תדווח באותו חודש אפריל 2008
4 לקמ"פ באשדוד" - חרג מהדין הנוהג ויצר, כלשונה של המערערת, : "מתווה דין חדש" (ראו
5 סעיף 3 לסיכומיה).
- 6 2. בחנתי טענה זו על כל היבטיה ובאתי לידי מסקנה כי במעשיו של מר אליעזר אין כל
7 סטייה מהחוק וכי פעל בהתאם לחוק וברוח החוק.
- 8 3. בראש ובראשונה ייאמר, שדומה כי אין כל מחלוקת שמר אליעזר פעל לפי סמכותו
9 הפרסונלית. הסמכות הפרסונלית בוחנת את השאלה האם פלוני הממלא תפקיד ברשות
10 מרשויות המינהל הוא בעל סמכות לפעול כפי שפעל. בענייננו, זו המערערת שקבעה, כי מר
11 אליעזר "הינו נציג מע"מ" (סעיף 4 לסיכומי המערערת) ואין חולק כי מר אליעזר נושא
12 בתפקיד שהוגדר על ידי רשויות מע"מ כמנהל יחידת המעברים.
- 13 4. השאלה הבאה אותה עלי לבחון היא האם למר אליעזר הייתה סמכות פונקציונלית
14 בפעולתו במקרה דנא. הסמכות הפונקציונלית בוחנת מהי הפונקציה שהוטלה על הרשות
15 המנהלית לקיים מכוח הדין ואם קוימה פונקציה זו, הלכה למעשה, בעת שהרשות החליטה
16 את אשר החליטה. פעולה או החלטה של רשות מנהלית שלא בהתאם לתפקיד שאותו היא
17 נועדה למלא, משמעה חוסר סמכות במובן הפונקציונלי (אליעד שרגא ורועי שחר, המשפט
18 המינהלי, 2008, עמ' 13).
- 19 5. עבודה לפי תעודת הפטר על כל המתחייב מכך מעוגנת מבחינה חוקית וניתן ללמוד
20 זאת מנוסח התעודה (מע/5) אשר הוגשה לתיק בית המשפט. העיגון החוקי למתן תעודת
21 הפטר נעוץ בסעיף 129(א) לחוק מע"מ, בגדרו נאמר כדלקמן:
- 22 "129א. פיקוח על הכנסת טובין והוצאתם מהאזור ומשטחי עזה
23 ויריחו (תיקון התשס"ז) לצורך פיקוח על ביצוע ההוראות לפי חוק זה
24 רשאי שר האוצר בהתייעצות עם שר הביטחון, להורות על מקומות
25 שבהם תותר הכנסה של טובין לאזור ולשטחי עזה ויריחו והוצאתם
26 מהם ועל הימים והשעות שבהם תותר הכנסה או הוצאה כאמור, וכן
27 להורות כי יידרש אישור מאת המנהל, בדרך שיקבע, על כך שהטובין
28 הוכנסו או הוצאו בהתאם להוראות כאמור; הוראה לפי סעיף זה יכול
29 שתהיה כללית או לסוגים של טובין."



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 המחוקק אף הגדיר הוראות מיוחדות המקנות פטור במעבר וזאת במסגרת "הוראות
2 מס ערך מוסף (פטור מחובת הובלת טובין בייצור עם חשבונית או תעודת משלוח) (הוראות
3 שעה), התשסז-2007" (להלן: ההוראות). כך אומרות ההוראות בין השאר:
- 4 "המנהל" - לרבות מי שהמנהל אצל לו מסמכויותיו לפי הוראות אלה;
5
- 6 2. בקשה לפטור (א) עוסק שאין ביכולתו לקבל עובר להובלת טובין
7 בייצור חשבונית שהוצאה כדין באזור בידי עוסק הרשום שם לפי הדין
8 המקביל לחוק (להלן - חשבונית), לפי סעיף 129 לחוק, או שיש
9 בהשגתה או המצאתה כדי להכביד הכבדה ניכרת על פעילות העוסק
10 רשאי להגיש למנהל בקשה לפטור (להלן - הבקשה).
- 11 (ב) הבקשה תוגש בכתב לגובה מכס מעברים ותפרט את פרטי העוסק
12 המלאים ואת מסכת העובדות שבשלה מבוקש הפטור.
13
- 14 (ג) ניתן לעוסק פטור כאמור בסעיף קטן (ב), יעניק לו המנהל תעודה
15 המעידה על כך (להלן - תעודת הפטור).
- 16 (ד) תעודת הפטור תהיה ממוספרת ומוגבלת לעוסק מקבל הפטור
17 ולמעבר מסוים.
- 18 4. תנאים לפטור הפטור יינתן בהתקיים תנאים אלה:
- 19 (1) במעמד הובלת טובין בייצור במעבר מן האזור לשטח מדינת
20 ישראל ימסור העוסק לעובד רשות המסים תעודת מעבר טובין בייצור
21 מקורית והעתק מאושר של תעודת ההפטר.
- 22 (2) תעודות מעבר טובין בייצור ימוספרו בסדרת מספרים עוקבים
23 נפרדת.
- 24 5. חובת הגשת חשבונית (א) בטובין בייצור שלגביהם ניתנה לעוסק
25 תעודת הפטור לפי הוראות אלה, יגיש העוסק לגובה מכס מעברים
26 חשבונית בתוך עשרה ימים אחר תום כל חודש או עם העברת הטובין
27 בייצור מן האזור לישראל בסוף כל שלבי הייצור באזור לפי המאוחר;
28 חשבונית זו תכלול את מלוא הערך המוסף של כל שלבי הייצור
29 בשטחי הרשות הפלסטינית עד מועד הגשת החשבונית. " (ההדגשות
30 שלי - א.ס).
- 31
- 32 7. על פי מסמך שסומן על ידי כמוצג מע/5 עולה, כי החל מיום 24.12.07 ועד ליום
33 24.6.08 נתן מר אליעזר בתוקף תפקידו כממונה יחידת ביצוע של רשויות מע"מ למערערת -
34 "תעודת הפטר" וזאת לאחר שכובדה בקשתה לקבל תעודה שכזו. מן הראוי לציין, כי בתקופה
35 שבין 16.10.07 - 12.09 היה קיים הסדר מיוחד, לפיו ניתן לעוסקים מסוימים תעודת הפטר,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 אשר אפשרה להם להציג תעודת הפטר בעת מעבר סחורות בין האזור לישראל. במסגרת
2 אותו הסדר - בסוף כל חודש - היה פונה נציג העוסק למעבר בו התנהל תיקו לצורך
3 התחשבות לחודש השוטף, כאשר העוסק היה מחויב בהגשת חשבונית - התחשבות בגין כל
4 תעודות המשלוח שהצטברו במעבר לאותו חודש.
- 5 8. כאמור, ההסדר הנ"ל הוחל גם לגבי המערערת, על פי בקשתה בתקופה הרלוונטית
6 לערעור. משכך, בתקופה הרלוונטית הייתה המערערת מבוקרת על ידי יחידת הביצוע
7 מעברים. מדובר בצעד מנהלי אשר הגיונו בצידו והרציונל הוא שהטיפול בסוגיות המע"מ של
8 עוסק עוברות לטיפולו של מר אליעזר, כיוון שיחידתו היא זו המפקדת על גביית המס
9 במעברים.
- 10 9. מעל לצורך, ייאמר שגם לולא היה החוק המנהלי מתווה במדויק את ההתנהלות
11 הנדרשת, ניתן לעשות שימוש בחוק הפרשנות, התשמ"א - 1981 (להלן: **חוק הפרשנות**)
12 המעניק לגוף המנהלי המוסמך סמכויות נלוות על מנת שיוכל לבצע את המשימה הנדרשת
13 ממנו. סעיף 17 לחוק הפרשנות מורה אותנו את הכלל הבא:
- 14 **"סמכויות עזר 17. (א) הסמכה לעשות דבר או לדון בענין פלוני או**
15 **להכריע בו - משמעה גם הסמכה לקבוע נוהל עבודה וסדרי דיונים**
16 **ככל שאלה לא נקבעו בחיקוק. (ב) הסמכה לעשות דבר או לכפות**
17 **עשייתו - משמעה גם מתן סמכויות עזר הדרושות לכך במידה**
18 **המתקבלת על הדעת".**
- 19 10. מר אליעזר בהנחייתו לגב' אסתר בן ארי פקידת המערער לשלוח אליו את
20 החשבוניות פעל על פי סמכותו. בהיות חוק מע"מ מושתת על עקרון הגביה והדיווח העצמי,
21 ומאחר שהמערערת היא זו שמחזיקה בכל האינפורמציה הקשורה בכך, חובת הדיווח במועד
22 מוטלת על העוסק וקבועה בהוראות החוק, ואין זה מתפקידו של המשיב להבטיח כי העוסק
23 ידווח במועד.
- 24 11. מכל המקובץ עולה, כי מר אליעזר בהנחייתו לגב' בן ארי לשלוח אליו את
25 החשבוניות פעל על פי סמכותו ועל רקע העובדה שבתקופה שבין 16.10.07 - 12.09 היה קיים
26 הסדר מיוחד, עקב שביתת פקידי המכס ברשות הפלשתינאית לפיו ניתנה לעוסקים מסוימים
27 תעודת הפטר אשר אפשרה להם להציג תעודת משלוח מיוחדת במקום חשבונית -
28 התחשבות על כל הובלה, כקבוע בסעיף 129 לחוק מע"מ. במסגרת אותו הסדר בסוף כל
29 חודש היה פונה נציג העוסק למעבר בו התנהל תיקו לצורך התחשבות לחודש השוטף,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

1 כאשר העוסק היה מחויב בהגשת חשבונית - התחשבנות בגין כל תעודות המשלוח שהצטברו
2 במעבר לאותו חודש.

3 ח. חובת הדיווח

4 1. בניגוד לטענת המערערת, חובת הדיווח מוטלת על המערערת ואין זה כאמור
5 מתפקידם של שלטונות מע"מ להזכיר לנישומים כי מחויבים הם בחובת הדיווח. המלומד
6 פרופ' נמדר מציין בספרו **מס ערך מוסף**, חלק ב', חושן למשפט, מהדורה רביעית, 2009, עמ'
7 1039, כי כדי ששלטונות המס יוכלו לגבות מס אמת, הם זקוקים למידע מלא על פעולות
8 העוסק המשמשת בסיס לחיוב במס. אחד הכלים החשובים שהמחוקק מצייד בו את
9 השלטונות לאיסוף מידע על נישומים הוא הדו"ח התקופתי שצריך להיות מוגש על ידי עוסק
10 המתבסס על מערכת חשבונות שנוהלה כדין.

11 2. בהיות חוק מע"מ מושתת על עקרון הגביה והדיווח העצמי, ומאחר שהמערערת היא
12 זו שמחזיקה בכל האינפורמציה הקשורה בכך, חובת הדיווח במועד מוטלת על העוסק
13 וקבועה בהוראות החוק, ונעוצה בסעיף 67 לחוק מע"מ, לפיו:

14 **"(א) חייב במס יגיש למנהל בדרך שקבע שר האוצר דו"ח לכל תקופה**
15 **שקבע שר האוצר כתקופת דו"ח לחייבי מס דרך כלל או לסוגים (להלן -**
16 **דו"ח תקופתי), ובלבד שמוסד כספי יגיש דו"חות נפרדים לגבי השכר**
17 **ששילם ולגבי הריווח שהפיק, ותקופת הדו"ח לגבי הריווח תהיה שנת**
18 **מס".**

19 3. חובת הדיווח והנטל מודגשים גם על ידי סעיף 132 לחוק ולפיו נטל הראיה כי הוגש
20 דו"ח הינו על הטוען שהגיש דוח כזה ואין זה מחובתו של המנהל להוכיח כי לא הוגש דו"ח.

21 4. לפי סעיף 132, הטוען ששילם מס או הגיש דו"ח - עליו הראיה:

22 **"ראיה 132. הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שמס נוכה על פי**
23 **חשבונית מס - עליו הראיה".**

24 5. יוסבר כי לעיתים דיווח ישיר ליחידת המעברים היה הכרח המציאות וזאת אם
25 המערערת ביקשה להיכלל בהסדר של תעודת הפטר, כפי שהסביר מר אליעזר:

26 **"לא הבנת את מה שעניתי. כאשר עוסק היה בא למשרדי לחדש תעודת**
27 **הפטר היה צריך להשלים את כל החשבוניות בגין אותה תקופה. כשהוא**



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 בא אלי בחודש שישי לקבל תעודת הפטר יכול להיות שהיו חסרות לכן
2 דרשתי אותן ודיווחתי אותן והוא הביא לי אותן ביד למשרד שלי" (ע' 74
3 ש' 9-12).
- 4 6. חובת הדיווח אף מוזכרת בגדר ההוראות המוזכרות לעיל ובהן נאמר כי באשר
5 לטובין שלגביהם ניתנה לעוסק תעודת הפטר "יגיש העוסק לגובה מכס מעברים חשבונית
6 בתוך עשרה ימים אחר תום כל חודש או עם העברת הטובין בייצור מן האזור לישראל בסוף
7 כל שלבי הייצור באזור לפי המאוחר".
- 8 ט. האם המערערת חרגה בדיווח תשומותיה מעבר לששת החודשים הקבועים בחוק
9 ובפסיקה
- 10 1. כיוון שהוכח בפני, כי מר אליעזר פעל מתוקף סמכות פרסונלית ופונקציונלית וכיוון
11 שהוכח כי חובת הדיווח חלה על המערערת, לא נותר לי אלא לברר את השאלה העובדתית
12 והיא האם גב' בן ארי דיווחה במועד אם לאו. במסגרת בירור שאלה זו ניצבות שתי עדויות
13 מרכזיות: האחת, עדותו של מר אליעזר וכנגדה עדותה של גב' בן ארי. לאחר שאלה
14 האחרונים הגישו תצהירים והעידו לפני, אני קובע שאני מעדיף את עדותו של מר אליעזר על
15 פני עדותה של גב' בן ארי. התרשמתי, כי מר אליעזר העיד עדות מהימנה קוהרנטית
16 והתואמת את מסכת הראיות שהוצגה בפני בית המשפט. מנגד, אני סבור, כי הוכח שגב' בן
17 ארי שכחה לשלוח את החשבוניות במועד הנקוב וכי עדותה ניתנה כדי לסתור עובדה זו.
18 להלן נימוקים התומכים בקביעה זו.
- 19 2. ראשית, אני נותן אמון בעדותו של מר אליעזר, לפיה הוא התקשר לגב' בן ארי
20 להזכיר לה לגבי החשבוניות והיא התוודתה בפניו, כי שכחה לדווח אודות החשבוניות
21 שנשארו במגירה. כך העיד מר אליעזר בפני:
- 22 "היא [גב' בן ארי] מיד אמרה לי 'אוי ואבוי, שכחתי אותם במגירה'
23 אמרתי לה שיחייבו אותה במס תשומות והיא אמרה לי 'תעשה לי
24 טובה תעזור לי, אם לא הוא יפטר אותי' זו היתה השיחה הראשונה
25 בעניין זה. ... למחרת התקשרו אלי שוב, אינני זוכר אם זה בעל
26 החברה או מי שיושב כעת באולם, וביקשו ממני עזרה לעניין השומה,
27 אמרתי להם שאין זה בידי כי אינני עורך שומות ואינני מחייב או
28 מזכה עוסקים" (פרו' ע' 57 ש' 14-25).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 3. יש ליתן חשיבות לאמירה זו של גב' בן ארי, אשר נאמרה באופן אותנטי ובזמן אמת.
2 רק מאוחר יותר שונתה הגרסה ונטען כאילו החשבוניות נשוא המחלוקת דווחו בחודש
3 אפריל.
- 4 אינדיקציה נוספת המעידה, כי גב' בן ארי שכחה לדווח על החשבוניות עולה בעצם העובדה
5 שהמערערת ידעה להציג את כל האישורים, פרט לאישור על החשבוניות של חודש אפריל
6 כעולה מעדותו של מנהל המערערת, מר אנג'ל (פרו' ע' 23 ש' 4 – 5). המערערת גם לא
7 הצליחה להסביר, מדוע בשגרת עבודתה, בה בדרך כלל נשמרים אישורים של דואר רשום או
8 אישורי פקס, קרה שלפתע דווקא האישור הנחוץ לא נמצא. אין זאת אלא שנציגת המערערת
9 שכחה לדווח אודות החשבוניות והן נשתכחו ממנה עד שמר אליעזר טרח להזכיר לה, כי לא
10 נשלחו כלל.
- 11 4. כמו כן, גב' בן ארי אישרה לפרוטוקול, כי היא שומרת את האישורים של הדואר
12 הרשום שהיא שולחת (עמ' 27, שור' 4-6). אישור בדבר משלוח החשבוניות נשוא המחלוקת
13 לא הוצג. גב' בן ארי גם לא הציגה לבית המשפט אישור פקס שיתמוך את טענתה
14 שהחשבוניות נשלחו למר אליעזר.
- 15 5. במהלך ההוכחות, לפני משורת הדין ועל מנת להגיע לחקר האמת, אפשרתי
16 למערערת להציג אישור דואר רשום אודות משלוח הדיווח (ראה החלטה בפרוטוקול ע' 18).
17 על אף ההזדמנות, אישור כזה לא נמצא ולא הומצא.
- 18 6. יתר על כן, במהלך חקירתה הנגדית סתרה עצמה גב' בן ארי ביחס לשאלה המרכזית
19 הניצבת במחלוקת. בעוד שבתצהיר טענה בן ארי טענה שהחשבוניות נשוא המחלוקת דווחו
20 על ידה בחודש אפריל, (ר' סעיף 1 וסעיף 10 לתצהירה), בחקירתה הנגדית שונתה הגרסה ואז
21 טענה כי שתי החשבוניות של חודש ינואר דווחו על ידה בחודש מרץ (ע' 25 ש' 9 וש' 11).
22 כשעומתה גב' בן ארי באשר לסתירה היתממה וטענה שמא "אולי לא הבנתי את השאלה" (ע'
23 25 ש' 27).
- 24 7. מנגד, עולה מהראיות, כי עבודתו של מר אליעזר התאפיינה בסדר רב ותוך תיעוד
25 מלא ומדוקדק. כך לדוגמה, עולה כי מר אליעזר נהג לצרף אישורים על כל חשבונית
26 שהועברה אליו בפקס והוזנה על ידו למערכת (ראה גם ע' 52 ש' 25-28 וראה נספח 3 ונספח
27 4 לתצהירו של מר אפרים שם מופיע אישור בדבר דיווח על גבי טופס 878). עניין זה אף קיבל
28 אישור מהעד אנג'ל אשר אישר כי: "כל חודש מר אפרים היה מחזיר פקס לאתי שבה אישר
29 את קבלת הדוח" (ע' 13 ש' 25).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-3127 דן מיחזור בע"מ נ' מע"מ נתניה

- 1 8. יוזכר כי במהלך הדיון בהשגה (אשר הודפס והוגש לביהמ"ש ביום 14.2.12) טענה
2 המערערת באופן סתמי כי: "ייתכן והפקס נשלח לקמר"פ נלקח בתום לב על ידי מאן דהוא
3 והוא לא הגיע למר אליעזר".
- 4 9. בסיכומיה הקדישה המערערת מקום רב לדיון בשאלה מדוע נזקק מר אליעזר למלא
5 טפסי 878 במקום העוסק. לצערי הרב לא היה מקום להתפלמסות בסוגיה זו מפני שהיא
6 איננה קשורה למחלוקות שבתיק זה אותן הגדרתי לעיל. אין זאת אלא שמר אליעזר קבל
7 מהמערערת את החשבוניות, מילא אותן בטופס 878, דווח בעצמו ליחידת האוטונומיה
8 ובמקביל נתן אישור לעוסק שהזין את החשבונית. כאמור, בעשותו כן פעל מר אליעזר מכוח
9 סמכויותיו ואין למצוא בפעולתו כל פגם. הבעיה הייתה שהמערערת לא דיווחה למר אליעזר
10 באשר לחשבוניות במועד החוקי ולמחדל זה לא היה לה כל הסבר.
- 11 10. לא נמצא כל בסיס לטענת המערערת לפיה מר אליעזר ניסה לשרבב חשבונית
12 פיקטיבית לטופס של המערערת (סעיף 13.5 לסיכומים). אין זאת אלא כי מדובר בחשבונית
13 אשר אחד המעברים בקו התפר העביר למר אפרים שסבר כי היא שייכת למערערת וברר
14 עניין זה מולה. לבסוף, התברר כי החשבונית אכן אינה קשורה למערערת. (ע' 66 ש' 16 – 28).
- 15
- 16 מהמקובץ עולה כי מר אליעזר פעל מכוח החוק ואין למצוא כל פגם בדרך תפקודו. מנגד,
17 המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה ולא הראתה כי החשבוניות נשוא השומה דווחו על ידה,
18 בין אם בדיווח ישיר לקמר"פ ובין אם באמצעות יחידת הביצוע מעברים.
- 19 משכך דין הערעור להידחות.
- 20
- 21 הערעור נדחה המערערת תשלום למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של
22 15,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.
- 23
24
25
26
27
28

