

**חברים יקרים:**

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

**מספר הרהורים באשר להתנהלות רשות המיסים בהתמודדות עם תופעת החשבניות "הזרות"**

פתח דבר

"בהשתמשה בנכסיה או בעשותה את פעולותיה נטלה הרשות על עצמה תפקיד של נאמן כלפי הציבור"

דברים אלה של השופט זוסמן בבג"ץ 262/62 הם מן המימרות המפורסמות ביותר שנטבעו בפסיקתו של בית המשפט העליון בתחום המשפט הציבורי. הם מביעים את התפיסה שרשויות השלטון מתפקדות כ"נאמן" המופקד על משאבי הציבור, ולכן נושאות בחובות יתרות כלפי הציבור. הכרה הברורה במעמדה של הרשות הציבורית כ"נאמן הציבור" אינה קשורה דווקא במשאבים שהיא מחזיקה ומנהלת. לאמתו של דבר, הכרה זו מבוססת על הכוחות שהופקדו בידיה של הרשות ועל התכליות שלשמן הוקמה.

יריעת רשימה זו תקצר מלדון בפרוטרוט בנושא החשבונות הפיקטיביות. לפיכך יצטמצם המאמר למישור אחד בלבד: בחינת השאלה האם רשות המיסים, בניסיונה להתמודד עם תופעת החשבונות "הזרות" מתפקדת כראוי וכמצופה מ - "נאמן כלפי הציבור".

הביטוי נאמן הוא מטאפורה אך מאחוריו עומדת תפיסה חשובה לפיה הנאמנות משמשת להטלת חובות יתרות על מי שמשמש כנאמן - חובות אמון. בתחום המשפט הציבורי החובות שנובעות ממעמד

הרשות כנאמן הן מגוונות - החובה להגן על זכויות האדם, החובה לקדם את האינטרס הציבורי וכן חובת ההגינות הכללית.

חלקו הראשון של רשומון זה יוקדש ליישום ההלכה שנקבעה בפרשת מ.א.ל.ר.ז. (ע"א 4069/03) על ידי רשות המיסים. חלקו האחר של הרשומון יעסוק בשאלה האם מוטלת על הרשות החובה לפעול באופן אקטיבי לשם הגנה על נישומים המבקשים לקזז מס תשומת בהסתמך על חשבונות.

הלכת מ.א.ל.ר.ז.

לפני 15 שנים ניתן פסק הדין מפי בית המשפט העליון בעניין מ.א.ל.ר.ז. שם ביקש בית המשפט להשיב על השאלה העקרונית מהו המבחן הראוי לקיומה של "חשבונית כדין". האם מבחן אובייקטיבי לפיו חשבונית כדין תהיה כזו אשר מקיימת את כל הדרישות החוקתיות להוצאת חשבונית או שמא מבחן סובייקטיבי, על פיו מוסט הדגש למישור הנפשי - הכרתי בו נבחנת מודעתו של מקבל החשבונית (המבקש להסתמך עליה) לפגם שנפל בה.

בכל הנוגע למבחן הראוי לקיומה של "חשבונית כדין" נקבע בעניין מ.א.ל.ר.ז. כי המבחן שלפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות כנגד חשבונות שהוצאו שלא כדין - יהיה "מבחן אובייקטיבי", שלפיו: די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה. יחד עם זאת, לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל, הכיר בית המשפט בעניין

ההלכה, ככל שהדבר נוגע לחשבונית זרה, הוא יישום שחורג מגבולותיו של המבחן שנקבע בהלכת מ.א.ל.ר.ז.

הקושי שמעורר המבחן של ברק בהלכת מ.א.ל.ר.ז. שאלה שמעניין לפתוח בה היא מה מייחד את המבחן שנקבע בעניין מ.א.ל.ר.ז? התשובה היא כי מבחן זה מבוסס על על עיקרון הבנוי על מדיניות המשקפת אמת מידה. דומה כי המדיניות בעניינו משמעותה כי באופן כללי הנושא בסיכון של טעות או מרמה ביחס לחשבוניות הוא הנישום ולא המדינה. מכאן, שעל הנישום מוטלת החובה לוודא את נכונות העסקה וזהות העוסק המוציא לו חשבונית. **האמת מידה** משמעותה "נקיטת אמצעים סבירים".

אמת, ההלכה קבעה אמת מידה, לפיה כאשר יוכיח הנישום כי נקט בכל "האמצעים הסבירים" לוודא כי החשבונית יצאה לו כדיון, זו תותר לו בניכוי אף אם נפל בה פגם במישור האובייקטיבי. ואולם, ההלכה לא קבעה כיצד יקבעו מהם אותם אמצעים סבירים. **אף רשות המיסים לא קבעה כל הנחיה או הדרכה באשר לפעולות הנדרשות.** תפקיד זה - לצקת תוכן למושג "אמצעים סבירים" - הוטל על כתפי בית המשפט.

המושג "אמצעים סבירים" יותר מאשר יש בו תשובות הוא מעורר שאלות. "הסבירות" שייכת ל"קטגוריה של הפניית שווא". אנו משתמשים בה בצורה מעגלית. ההפניה לאדם סביר או אמצעים סבירים אינה אלא דיבור מטאפורי, שאין בה כדי לתת תשובה מניחה את הדעת לשאלות אלה. כאשר אנו שואלים כיצד

מ.א.ל.ר.ז - בהסתמך על פסק הדין בעניין סלע - בחריג מסוים למבחן זה, ולפיו:

**"במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדיון מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדיון, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות".**

מאז שנקבעה ההלכה בעניין מ.א.ל.ר.ז היא אוזכרה בעשרות פסקי דין. בעניין "ברק אלימלך" אשר ניתן ביולי 2018 (ע"מ 23602-06-17) עמד בית המשפט על המבחן האובייקטיבי לצד המבחן הסובייקטיבי - על בסיס ההלכה שנקבעה בעניין מ.א.ל.ר.ז - תוך שהוא נדרש לשאלה האם החשבוניות שניכה ברק אלימלך הינן חשבוניות שיצאו כדיון. בית המשפט קובע כי ביסוד אותן חשבוניות לא עמד כל שירות שניתן על ידי מוציא החשבוניות. משכך, אין לומר כי החשבוניות הוצאו כדיון. תוצאת פסק הדין, נראית לנו צודקת וראויה. היא מיישמת נכונה את ההלכה תוך התבססות על השיקולים שהובאו בה.

שונה הדבר עת מבקשים בתי המשפט ליישם את ההלכה מקום בו העוסק קיבל שירות בפועל אך החשבונית שהוצאה לעוסק הוצאה לא על ידי הספק או נתן השירות אלא היא "הושאלה" מצד ג'. חשבונית זו, זכתה לכינוי "חשבונית זרה". דומה כי יישום

נדרש מן העוסק לבדוק את ענין העובדים לגבי כל חשבונית וחשבונית בכל עת ועת?

על גישת רשות המיסים במובנה הרחב ניתן ללמוד אף מפרשת "רם שן בניה בע"מ" (עמ"ה 2086/03) שנפסקה בבית המשפט המחוזי בירושלים. באותה פרשה רשות המיסים סירבה להתיר תשומות משום שלדעתה היה על הנישום לפעול כמומחה לזיוף ולהבחין בעובדה כי החשבוניות מזויפות. שם ציינה השופטת מ. מזרחי:

**"מכל מקום, אדגיש כי לא מקובלת עלי טענת עד המשיב שמעוני כפי שהופיעה בתצהירו, לפיה ניתן להבחין בזיוף בנקל על פי חזות החשבוניות, וזאת לדבריו: "ע"פ גוון החשבוניות, עובי הנייר, משקל הנייר, טיב הנייר, גודל המספר הסידורי, עוביו ומיקומו" .... להבנתי, רק מומחה לדבר מבחין בהבדלים שצוינו ע"י העד, כשבחלקם כלל לא הבחנתי, אף לאחר עיון מדוקדק."**

עוד על גישת רשות המיסים ניתן ללמוד אף מעניין פרופאל. (ע"מ 1283701-09) שם העלתה רשות המיסים טענה לפיה חברת פרופאל לא רכשה את חומרי הגלם מהספקים שעל שמם יצאו החשבוניות אלא רכשה אותם מצד ג'. בהקשר זה טענה רשות המיסים - במישור האזרחי - כי החברה לא הוכיחה כי לא התרשלה ולא נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות יצאו כדין. בית המשפט אומר שם באופן נחרץ:

**"למעשה כל הראיות מלמדות כי מי שסיפקה את הסחורה הייתה מיזם קורל ולא ראיד שתייה או כל גורם אחר."**

מתנהג האדם הסביר, משיבים לנו לרוב כי בית המשפט הוא האדם הסביר, והוא קובע את רמת ההתנהגות. אך מהי אמת המידה שבית המשפט צריך לקבוע? על כך משיבים לנו לרוב, כי אלה נקבעות על פי אמת המידה של האדם הסביר. בכך נסגר המעגל. אכן לפנינו מעגל שוטח.

דומה כי התשובה לשאלה מהם "אמצעים סבירים" היא "כל האמצעים", ככל שהמשיבה לשאלה זו היא רשות המיסים. פיתוחה המשלים של קשת גווני הבדיקות הנדרשות מהנישום ממשיך לפרוש ולמתוח את גבולותיו. כך עוצבה גישת רשות המיסים המציבה (כתנאי להכרה בחשבונית) את מכלול הבדיקות שעוצבו בפסיקה אך מצרפת ומוסיפה עליהם בדיקות נוספות (משתנות) כך שהדבר יתאים לנסיבות הדרושות לה בכל מקרה ומקרה.

גישה זו של רשות המיסים מצאה את ביטויה (בין היתר) בפרשת "גל אבטחה ושמירה בע"מ" (ע"ש 1059/02) שנפסקה בבית המשפט המחוזי בירושלים. שם טענה המדינה כי שומה על עוסק לבדוק בעת ההתקשרות את העסקת עובדי קבלן המשנה. דרישה זו - ככל שהיא מבקשת להתמודד עם מעשי מרמה - אין בה ממש. לטובת מסקנה זו אפשר להביא שני טיעונים: האחד, גם מסמכים המשקפים התקשרות בין פועלים לקבלן משנה יכול שיזויפו. האחר, עניינו הוא תוקף. כך למשל, כאשר עוסק מתקשר עם קבלן משנה (תוך כדי בדיקת העסקת עובדיו כמו גם את תשלומי המס בגינם) האין לומר כי יכול ולאחר פרק זמן כלשהו קבלן המשנה אינו יעבוד עוד כפי שפעל. מה הדין במקרה זה? האם

מכאן גישתנו לעניין זה כי, רשות המיסים אינה ממלאת את תפקידה כנאמן של הציבור אשר דואג לאינטרס הציבור. המדינה אינה צריכה לנהוג "ככלב ציד". התנהגות זו יש בה כדי להביא לאובדן אמונו של הציבור ביושרם ובהגינותם של המדינה ורשויותיה. האינטרס הציבורי הוא שיוון בנטל המס. בה במידה האינטרס הציבורי הוא שהנישום לא ישלם מה שאינו צריך לשלם.

ענה נעבור לבחון את השאלה האם לאור הקושי שמעורר המושג "סבירות", מוטלת על הרשות - אשר משמשת כנאמן של הציבור - החובה להגן על זכויות יסוד של נישומים (זכות הקניין בעניינו). השאלה המעניינת אותנו היא האם רשות המיסים צריכה לפעול באופן אקטיבי - ואם כן, כיצד - לשם הגנה על נישומים המבקשים לקזז מס תשומת בהסתמך על חשבונות.

חובת הרשות השלטונית לא לפגוע בזכות החוקתית מוצא את ביטויו בסעיף 3 לחוק יסוד: **כבוד האדם וחירותו**: "אין פוגעים בקנינו של אדם."

פסיקת הכיבוד מעוגנת בהוראת סעיף 11 לחוק יסוד: **כבוד האדם וחירותו**: "כל רשות מרשויות השלטון חייבת לכבד את הזכויות שלפי חוק- יסוד זה".

אכן, חלק מן החובות שנובעות ממעמד הרשות כנאמן הן החובה להגן על זכויות האדם והחובה לקדם את האינטרס הציבורי. מכאן גישתנו כי על הרשות מוטלת החובה לפעול לשם הגנה על נישומים המבקשים להסתמך על חשבונות לשם קיזוז מס תשומות.

מה ראה השופט לנגד עיניו שלא ראו שלטונות המס (או שלא רצו לראות)? הנקודה המעניינת בפרשה זו מתבטאת בצמד הניגודיות והמתח הפנימי (תזה ואנטיתזה) שבין עמדת שלטונות מע"מ במישור האזרחי לבין עמדתה במישור הפלילי. **מחד**, במישור האזרחי הועלתה הטענה כי חברת פרופאל לא רכשה את חומרי הגלם מהספק "מיזם קורל" שעל שמו יצאו החשבונות. **מנגד**, במישור הפלילי, הוגש כתב אישום נגד חברת "מיזם קורל" ובעליה בו הואשמו בעבירות של השמטת עסקאות בינה לבין חברת פרופאל. אם לא די בכך, רשות המס הטילה עיקול על כספים המגיעים ל"מיזם קורל" מחברת פרופאל.

על רקע האמור, דומה כי גישת רשות המיסים - ככל שהיא נוגעת לחשבונית הזרה - היא גישה שבנויה על אחריות מוחלטת. לתפיסתנו, תכניה של הסבירות יכולים שישתנו מעניין לעניין אך אין להטיל על נישום אחריות לבצע את כל הבדיקות. דבר זה עולה באופן מפורש מלשון הטקסט בעניין מ.א.ל.ר.ז. - "כל האמצעים הסבירים" נאמר ולא "כל האמצעים". סבירות האמצעים - אם מטפסים בה למרומי השחקים - עלולה לרוקן מתוכן את קביעת בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז. קבלת גישה לפיה יש לטפס למרומי השחקים בבחינת המושג "אמצעים סבירים", משמעותה הטלת אחריות מוחלטת בגין חשבונית שנפל פה פגם במישור האובייקטיבי. אופציה זו אינה ראויה. היא אינה נתמכת על ידי השיקולים שהובאו לביסוס החריג בהלכת מ.א.ל.ר.ז. ואינה נכונה מתודולוגית.

זאת ועוד, רשות המיסים מצוידת בשורה ארוכה של סמכויות מנהליות המאפשרות לה לגבות את המס ואף את כפל המס בגין חשבונית זרה. בגדר סמכויות אלה ניתן למצוא את הסמכות להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה (ס' 77 לחוק מע"מ), הסמכות להטיל קנס על אי ניהול ספרים (ס' 77ב(ב) +95 לחוק מע"מ) והסמכות להטיל כפל מס (ס' 50א(1) לחוק מע"מ). גישת רשות המיסים - ככל שהדבר נוגע להטלת כפל המס - מהווה דוגמה נוספת להתנהלות שאינה ראויה לנאמן כלפי הציבור. גישה זו משקפת מדיניות על פיה הרשות משיתה כפל מס תשומות מבלי שהתקיים כל דיון שומתי בתיק. אכן סעיף 50א(1) מאפשר למנהל להטיל כפל מס על עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שיצאה שלא כדין. אך זאת בתנאי הכרחי לפיו יוכח לדעתו של המנהל כי העוסק לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין. כלומר המבחן הוא מבחן סובייקטיבי לפיו נבחנת המודעות של עוסק ספציפי לפגם בחשבונית.

אם כך, מתעוררת השאלה כיצד יוכל המנהל להכריע בשאלה האם העוסק לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין מבלי שהתנהל כל דיון שומתי בתיק? מדיניות זו לפיה מוטל כפל מס בטרם דיון שומתי זכתה, לצערנו, לגיבוי מפי בית המשפט העליון בעניין **זאב שרון** (ע"א 3886/12).

**לסיכום**, פעולותיהן של רשות המס כפופות לדינים הכלליים של המשפט החוקתי ושל המשפט המנהלי. ככל רשות שלטונית אחרת, אף רשות המס חבה חובת אמון לאזרח. מחובת אמון זו נגזרת למשל

אם כך, השאלה שמתעוררת היא, מהם האופציות הפתוחות לרשות המיסים כדי להגשים תכלית זו? עקרונית אפשר לחשוב על שתי אופציות: **ראשית**, טוב הייתה עושה רשות המיסים לו הייתה יוצרת ומנהלת מאגר אוטומטי אשר היה מאפשר בדיקה של עוסקים וקבלת אישורים אוטומטית לגבי כשרות חשבונית מס. זאת, בדומה לאישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים, הניתנים באתר הרשות. **שנית**, ראוי היה כי הרשות תוציא הנחיות מנהליות ברורות לגבי חובותיו של עוסק המבקש לנכות חשבונית מס שהוצאה שלא כדין.

זאת ועוד, קביעת בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז. באשר למבחן לניכוי מס תשומות התבססה ונתמכה על ידי שיקול מרכזי לפיו הנישום צריך לשאת בסיכון של טעות כיוון שלמדינה אין יד ורגל בטעות או במרמה הנטענות. אך האם לאורה של העובדה כי מלכתחילה נוצרה הרשות כאמצעי ולא כתכלית - אשר תפקידה לשמש כנאמן של הציבור תוך חובה לקדם את האינטרס הציבורי ולדאוג לאזרח - אין לומר שמקום בו הרשות אינה פועלת להקמת מנגנון המאפשר בדיקה בדבר כשירותם של חשבוניות מס המדינה אינה מקדמת את האינטרס הציבורי ומניחה מכשול בידי ציבור הנישומים? האם האמרה כי "אין למדינה יד ורגל בטעות" היא נכונה?

אם כך, מתעוררת השאלה האם ההלכה בעניין מ.א.ל.ר.ז. - אשר נתמכה על ידי השיקול לפיו למדינה אין יד ורגל בטעות - דורשת בחינה מחודשת לאור האמור, ובפרט לאור חוק יסוד כבוד האדם וחירותו.

החובה לקדם את האינטרס הציבורי. מאותה חובה נגזרת גם החובה להגן על זכויות האזרח. אכן, אם רשות מנהלית משמשת כנאמן כלפי הציבור המבקש לקדם את ענייניו של האזרח, וכך הדבר, יש מקום למסקנה בעניינו כי רשות המיסים אינה פועלת כפי שהיא נדרשת לפעול. מסקנה זו נתמכת על ידי השיקולים שהובאו ברשימה זו לפיהם: רשות המיסים אינה מוציאה הנחיות ברורות לעניין הבדיקות הנדרשות, היא אינה מקדמת הקמת מנגנון אשר יעזור בגילוי חשבוניות פרובלמטיות, והיא מחילה גישה של "אחריות מוחלטת" לגבי חשבונית שנפל בה פגם. לצערנו, דבר זה מוביל לפגיעה בעוסקים רבים אשר אין להם יד ורגל בהוצאת החשבונית הזרה, תוך שהם נאלצים להתמודד עם סנקציות אזרחיות כבדות. כדברי המימרה הלטינית " יזהר הקונה".

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד שלומי שלו.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.