

חברים יקרים:

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

האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות, הרי שעלה בידו לסתור את החזקה ולפיכך, יותר לו לנכות את המס הכלול בחשבוניות. לא יוכיח כאמור, לא יותר ניכוי מס התשומות בידו.

מצב זה יוצר הלכה למעשה, "יד קלה על ההדק" אצל רשויות מע"מ אשר מסתפקות לעיתים בהוצאת שומה מכוח סעיף 77(א) לחוק, שלאחריה, וכפי שיוסבר להלן, הנישום הוא זה אשר נושא בנטל ההוכחה, גם כאשר עמדת המנהל, אינה נתמכת בתשתית ראייתית מספקת.

במסגרת רשומון זה נבקש להבהיר כי אין ללמוד מכך שחובת ההוכחה (נטל השכנוע ונטל הראייה) מוטלת על שכמי העוסק, כ"אור ירוק" למנהל להוציא שומה, מבלי שעומדת בבסיסה תשתית ראייתית מספקת. ואולם, בטרם נתחיל את דיונונו לעניין זה, נעמוד בקצרה על המסגרת הנורמטיבית וההלכה שהתקבלה בפסיקה בהקשר של ניכוי מס תשומות.

ניכוי מס תשומות – מסגרת נורמטיבית והלכת

המבחן האובייקטיבי

הוראות מסגרת

סעיף 38(א) לחוק מע"מ אשר קובע את ההוראה המרכזית לעניין ניכוי תשומות מורה כדלקמן: "**עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..**"

על המתח בין החובות המוטלות על העוסק לבין החובות (הפחותות) החלות על רשויות מע"מ, בהקשר של ניכוי מס תשומות על רקע תופעת החשבוניות הפיקטיביות

פתח דבר

לאחרונה ניתן פסק הדין בעניין **שערי ירושלים** (ע"מ 11168-10-18) מפי כבוד השופט **א. דורות** אשר עסק בשאלת ניכוי מס תשומות בהתאם לסעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**"). פסק הדין יישם את ההלכה אשר נקבעה בפסיקת בית המשפט העליון (עניין סלע (3758/96) עניין מ.א.ל.ר.ז. ע"א 4069/03)) ולפיה די בעובדה כי החשבוניות יצאו "שלא כדין" על מנת לשלול את זכאותו של העוסק לנכות את מס תשומות הכלול בחשבוניות (המבחן האובייקטיבי). ואולם, לצד הכלל כאמור, קובעת ההלכה כי אם העוסק יוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא את תקינות החשבונית, או אז המס הכלול בחשבוניות יותר לו בניכוי, אף אם ימצא כי החשבוניות יצאו (מבחינה אובייקטיבית) שלא כדין (להלן: "**החריג הסובייקטיבי**").

משמע, כאשר נקבע על ידי מנהל מע"מ (להלן: "**המנהל**") כי החשבונית יצאה "שלא כדין", קמה חזקה הניתנת לסתירה ולפיה הנישום היה מודע לפגם שבחשבונית. יוכיח הנישום כי נקט בכל

חשבוניות (ראו ע"א 6825/98). מצב דברים נוסף, הינו כאשר הייתה עסקה בין הצדדים אך הסכום בחשבונית לא משקף את תמורת העסקה האמיתית. מצב הדברים השלישי הינו מצב בו הייתה עסקה מסחרית אמיתית בין שני צדדים אלא שהחשבונית הוצאה על ידי צד ג' אשר לא העניק את השירות (חשבונית זרה).

על עניין מ.א.ל.ר.ז ונטל ההוכחה בקליפת אגוז

בשנת 2005 ניתן פסק הדין מפי בית המשפט העליון בעניין מ.א.ל.ר.ז. (ע"א 4069/03) 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 חשבוניות 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 מ.א.ל.ר.ז - בהסתמך על פסק הדין בעניין סלע (3758/96) - בחריג מסוים למבחן זה, ולפיו:

המונחים "מס תשומות" ו-"חשבונית מס" מוגדרים בסעיף 1 לחוק כהאי לישנא: **"מס תשומות - מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו."** **"חשבונית מס" - חשבונית שהוצאה על פי סעיף 47.**

בעניין מ.א.ל.ר.ז (ע"א 4069/03) עמד בית המשפט העליון על משמעותה ומהותה של "חשבונית שהוצאה כדין", בציינו כי: **"ראשית, על החשבונית למלא אחר מספר דרישות טכניות. עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף; ..)"** **"כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף, בהתאמה). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה."**

משמע, אליבא דבית המשפט על מנת שחשבונית תהא "חשבונית שהוצאה כדין" עליה לצלוח מבחן כפול: ראשית, החשבונית צריכה לקיים מספר דרישות טכניות. שנית, נדרש כי מבחינה מהותית **החשבונית תשקף עסקה בין צדדים אמיתיים ונכונים של העסקה.**

במאמר מוסגר, נזכיר לעניין זה, כי המונח "חשבונית פיקטיבית" הוא מונח כולל אשר מתאר מצבי דברים שונים. כך למשל, יתכן כי החשבונית הוצאה על ידי עוסק שרשום כדין, אלא שבינו לבין מבקש הניכוי לא בוצעה כל עסקה, למשל, כאשר העוסק "מוכר"

הכלליים באשר לצורך זה הוא "המוציא מחברו". במקרה כזה עליו להוכיח כי "החשבונית הוצאו לו כדין". נטל זה מלווה מתחילת הדרך עד סופה. ב. כאשר פנקסיו של העוסק נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל פוסל את החשבוניות בטענה כלשהי ומוציא שומה לפי מיטב השפיטה על-פי סעיף 77(א) לחוק, עובר אליו 'נטל הבאת הראיות' לאמור, על המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח ברמה לכאורית את התשתית העובדתית שבעטייה ראה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו הגם שלא פסל את הפנקסים. משעשה כן, עדיין רשאי העוסק להביא ראיות לסתור את ראיות המנהל. ג. אוסיף ואומר מעבר לדרוש בענייננו, כי לדעתי, כאשר פנקסי העוסק נפסלו, מוטלים עליו הן 'נטל השכנוע' והן 'נטל הבאת הראיות' ועליו לפתוח בהבאת הראיות ולשכנע באמיתות טענותיו.

נעבור לבחון את העקרונות המפורטים לעיל בפסיקה חדשה אשר יצאה תחת ידם של בתי המשפט המחוזיים בחודשים האחרונים בסוגית ניכוי מס תשומות על רקע טענת מנהל מע"מ כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

עניין שערי ירושלים (ע"מ 18-10-11168)

בפסק הדין שניתן ביום 10 בינואר 2024 דובר בחברה (המערערת), אשר עסקה בתחום הבנייה ואשר ביקשה לנכות מס תשומות על פי חשבוניות מס אותן קיבלה ממספר חברות שונות. מנהל מע"מ הוציא לחברה שומה לפי מיטב השפיטה תוך שהוא

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

לגופם של דברים, קבע בית המשפט כי המערערת אינה נכנסת לגדרי החריג של המבחן האובייקטיבי הואיל והיא לא נקטה אמצעים סבירים כדי לוודא את תקינות החשבוניות.

אם כן, עיינינו הרואות אפוא כי על הנישום מוטל נטל כבד ביותר להוכיח כי הוא רשאי לנכות את מס התשומות. ראשית עליו להוכיח כי החשבונית יצאה כדין והיא משקפת עסקה אמיתית ונכונה בין הצדדים לעסקה. שנית, אם נמצא כי החשבונית כאמור לא יצאה כדין הרי שעל העוסק להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים כדי להיווכח כי החשבונית הוצאה על ידי מי שהיה רשאי לעשות כן. קרי, ככלל חל עליו גם נטל השכנוע וגם נטל הבאת הראיות, אלא אם כן, פנקסיו לא נפסלו וכדברי בית המשפט העליון בעניין כ.ו.ע (רע"א 3646/98), כדלקמן: **א. כאשר בערעור מס ערך מוסף עסקינן, בו השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלת זכאותו של עוסק לנכות מס תשומות, רובץ 'נטל השכנוע' על העוסק הן מכוח סעיף 38(א) לחוק והן מכוח דיני הראיות**

לגופם של דברים, על סמך הראיות שהובאו בפניו, קבע בית המשפט כי אין זהות בין מוציא החשבונית למבצעי השירות בפועל ולכן החשבוניות יצאו שלא כדין (המבחן האובייקטיבי). תימוכין לכך מצא בית המשפט מתוך חקירות אשר ביצע מנהל מע"מ במשרדי מע"מ **לבעלי המניות של החברות הקשורות למחלקות**, אשר העידו כי הם אינם מכירים את המערערת או את מנהלה ואף הצביעו על השינוי בין החשבוניות של החברות לבין החשבוניות שאותן ניתנה המערערת. המשיב צירף את ההודעות שנגבו מבעלי החברות לתצהירו.

בית המשפט מצא לנכון להדגיש כי העוררת לא זימנה את בעלי החברות לחקירה נגדית ולא ביקשה מבית המשפט לחקרו, ולפיכך, בהתאם להלכה אשר נקבעה בעניין גני ירושלים (ע"מ 32448-03-17) בית המשפט רשאי להיבנות מעדות בעלי החברות ולא יכולה לקום למערערת טענה בעניין.

באשר לטענתה החלופית של המערערת ביחס לתחולת החרג הסובייקטיבי, בית המשפט ציין כי לא שוכנע כי נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית אכן יצאה כדין. המערערת כלל לא ערכה בדיקה בסיסית ביחס למוציא החשבוניות ובנוסף מנהל המערערת לא ידע להסביר מדוע החוזים עם קבלני המשנה שצורפו לתצהירו אינם מאזכרים את שם המערערת.

לאור כל האמור, דחה בית המשפט את הערעור וסירב לאפשר את ניכוי מס התשומות של המערערת.

דחה את הניכוי כאמור ביחס ל- 131 חשבוניות, בטענה כי יצאו שלא כדין.

המערערת טענה מנגד כי מבחינה אובייקטיבית החשבוניות שהוצאו לה הינן חשבוניות שיצאו כדין ולחילופין טענה כי גם אם יקבע כי החשבוניות יצאו שלא כדין, אזי חל בעניינה החרג הסובייקטיבי.

כבר בפתח הדברים וכהקדמה לניתוח המשפטי, חזר בית המשפט מפי כב' השופט א. דורות על כך כי עוסק (מקבל השירות) אינו רשאי לנכות מס תשומות כאשר אין זהות בין מוציא החשבונית לספק השירות בפועל, גם אם בפועל ניתן שירות תוך שהוא מצטט מפסק דין אחר (ע"מ 10750-01-10): "**החוק מחייב איפוא כי תהא זהות בין ספק הסחורה לבין מוציא החשבונית, וזאת כדי להבטיח תשלום מס עסקאות ורישום העסקה בספרי הספק וכן תשלום מס ורישום אצל העוסק המבקש את ניכוי התשומות. ועוד, כי תהא התאמה חד-ערכית בין מבצע העבודה או נותן שירות לבין חשבונית מס שניתנה על ידו. הוצאת חשבונית על ידי אחר, שאינו "הספק" או "נותן השירות", נעשה לפחות לכאורה לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר האחרון נמנע מלהוציא חשבונית מס כדין; ואילו מוציא החשבונית, לא ביצע פעילות כלכלית המצדיקה הוצאת החשבונית. החשבונית במקרה כזה היא בגדר "כיסוי" חשבונאי בלבד, שאין לקבלו לצורך קיזוז תשומה. באופן זה מקום בו אין התאמה בין מוציא החשבונית למספק הסחורה, הרי שיראו בחשבונית שהוצאה כחשבונית מס שלא כדין."**

יפים לעניין זה דבריו של כבוד השופט ע. פוגלמן בבג"ץ 7281/11 כדלקמן: "הלכה מושרשת היא שכל החלטה של רשות מינהלית חייבת להתבסס על תשתית ראייתית מספקת, לאחר תהליך מקיף ויסודי של איסוף ועיבוד הנתונים...תכלית ההקפדה על הליך מינהלי תקין היא להבטיח שהחלטת הרשות תתקבל על סמך הנתונים הרלוונטיים ולאחר בחינה מעמיקה של השיקולים השונים. הליך תקין של קבלת החלטות מגדיל את הסבירות שהחלטה עצמה תהיה ראויה וסבירה..."

מכאן ניתן ללמוד כי על מנהל מע"מ לתמוך טענתו בראשית ראייה, ואין בטענה לא מבוססת מצידו, על מנת לקבוע כי החשבוניות יצאו שלא כדין. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם עקרונות יסוד במשפט המנהלי אשר ביקשו למנוע החלטות שרירותיות של בעל הסמכות.

נוכח האמור, אנו סבורים כי כאשר המנהל לא חקר את מוציא החשבוניות ו/או בעלי המניות ו/או מורשי החתימה בחברה ומבקש להישען רק על הודעת העוסק מהשלב השומתי (אשר סותרת את עמדת המנהל) לצורך שלילת ניכוי מס התשומות בחשבוניות, המסקנה היא שהוא לא עמד בחובתו הבסיסית להצביע על תשתית ראייתית מספקת. לבטח, אם הוא לא מציג ראיות אחרות התומכות בעמדתו.

עיננו הרואות אפוא כי בית המשפט יישם את ההלכה בעניין מ.א.ל.ר.ז ככתבה ולשונה ואין בפסק הדין כאמור כל חידוש.

נפקות פסק הדין לענייננו

בפסק הדין בעניין שערי ירושלים, קיבל בית המשפט את עמדת מנהל מע"מ כי החשבוניות יצאו שלא כדין. זאת כאמור, לאור חקירות אשר ביצע מנהל מע"מ במשרדי מע"מ לבעלי המניות של החברות הקשורות למחלקות אשר העידו כי אינם הוציאו את החשבוניות מושא המחלוקת. משמע, בעניין שערי ירושלים, החלטת רשות המיסים לפסול את החשבוניות נתמכה בתשתית ראייתית מספקת.

ואולם, יש לשאול מה הדין כאשר רשות המיסים מבקשת לשלול את חשבוניות העוסק מבלי שהיא חקרה את מוציא החשבוניות ו/או בעלי החברות שעל שמם יצאו החשבוניות. תחת זאת, היא מבקשת להישען רק על עדות העוסק בחקירת מע"מ, אשר מצידו מכחיש את טענת המנהל, בצורה שלדעת המנהל אינה משכנעת ביותר.

האם מעצם העובדה כי נטל ההוכחה כאמור מוטל על כתפי העוסק, יש ללמוד כי המנהל רשאי להוציא שומה ללא תשתית ראייתית מספקת?

הוראת סעיף 77(ג) לחוק קובעת כי: "הודעת שומה תפרט את נימוקי השומה". כידוע, כל החלטה של רשות מנהלית צריכה להתבסס על עובדות.

ע"מ 2882/08 קין נ' הועדה המחוזית לתכנון ובניה מחוז תל אביב (11.3.2013)), וככזה, המשיב יכול להסתמך עליו בהוצאת השומה. כמו כן, ממילא הנטל להוכיח את תקינות החשבוניות רובץ על הנישום, כך שהמשיב אף יכול להיבנות רק מהודעת הנישום. אולם, כאשר השומה מתבססת על מסקנות אליהן הגיע גורם אחר ביחס לבעלי דין אחרים, מבלי שנבדק חומר הראיות הקונקרטי כלפי הנישום, והגרסה העובדתית היחידה שמובאת ביחס למקרה הספציפי היא גרסתו של הנישום, הנטל הרובץ על הנישום להפריך את טענות המשיב הוא נטל קל יחסית.

כלומר בעניין ב.ג. הנדסה כורך בית המשפט את התשתית הראייתית של המנהל עם נטל ההוכחה של הנישום, באופן שככל שהתשתית הראייתית של המנהל חלשה יותר כי אז נטל ההוכחה שעל הנישום יהיה קל יותר.

וכאן נשאלת השאלה היכן ניתן למתוח את קו הגבול בין ראיות חלשות של המנהל המספקות בכל זאת תשתית ראייתית מנהלית לבין ראיות חלשות שאינן עולות כדי תשתית ראייתית מספקת לביסוס עמדת המנהל.

סיכום והרהורים נוספים

במסגרת רשומון זה ביקשנו לעורר דיון בשאלה שלא קיבלה התייחסות ישירה בפסיקה עדיין, והיא – אימתי נגיד כי בבסיס שומתו של מנהל מע"מ בהתאם לסעיף 77(א) לחוק עמדה תשתית ראייתית מספקת

ויובהר, אין מחלוקת כי הנטל להוכיח כי החשבוניות הינן "חשבוניות שהוצאו כדין" מונח על כתפי העוסק. יחד עם זאת, חובה זו כרוכה, מבחינת סדר הזמנים, בחובה של המנהל להצביע על תשתית מספקת. קרי, החובה של העוסק להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין לא שוללת את החובה הראשונית של המנהל להצביע על תשתית ראייתית מינימלית התומכת בעמדתו.

דברים אלו דומה שמקבלים משנה תוקף בחשבוניות זרות, שכן, כפי שהיטיב לבאר זאת בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז., במצב דברים זה, בהחלט יתכן כי הפסול בחשבוניות לא נבע ממעשיו של מקבל החשבונית, אשר בעצמו רומה על ידי נותן השירות.

למיטב ידיעתנו, אין בפסיקה, אשר עסקה בסוגיות ניכוי מס תשומות, התייחסות ישירה לחובת המנהל להניח תשתית ראייתית מינימלית על מנת לקבוע כי החשבוניות יצאו שלא כדין, וממילא אין התייחסות לשאלה מה הדין כאשר נמצא שהמנהל לא עמד בחובה זו.

עם זאת, בעניין ב.ג. הנדסה (ע"מ 20822-06-20) מתייחסת כב' השופטת י.סרוסי לקשר שבין חובת המנהל לבין נטל ההוכחה של הנישום. באותו עניין הודה מנהל מע"מ כי השומה שהוציא למערערות התבססה אך ורק על כתב אישום אשר לא נגע למערערות, אלא לחברות שהוציאו להן את החשבוניות. המשיב כלל לא ביצע חקירה טרם הוצאת השומה אלא הסתפק בהודאה בכתב אישום. במסגרת הכרעתו הבהיר בית המשפט לעניין זה כי: **"כתב אישום יכול להוות ראיה מינהלית (למשל**

גבוהות. על כן, טוב יעשו בתי המשפט אם יגדירו את הרף הראייתי שצריך לעמוד לעיני המנהל בהחלטתו לא להתיר ניכוי מס תשומות בידי עוסק ויזקפו זאת לחובתו, ככל שלא יעמוד ברף זה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

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 להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

אשר תעביר את נטל ההוכחה לעוסק, בהקשר של חשבונות פיקטיביות. במרכזה של סוגיה זו עמדה השאלה, האם מעצם העובדה כי המבקש לנכות מס תשומות הוא זה אשר נושא בנטל ההוכחה (נטל השכנוע והבאת הראייה), יש ללמוד כי המנהל לא נדרש להביא תשתית ראייתית לטענותיו בדבר הפסול בחשבונות.

ראינו כי בתי המשפט אשר עסקו בשאלה אימצו אחד אחרי השני את המבחן האובייקטיבי לפיו די כי החשבונות יצאה שלא כדין על מנת לשלול את זכאותו של העוסק לנכות את מס תשומות הכלול בה. אולם, אף לא אחד מפסקי הדין כאמור התייחס לאופן יצירת השומה בידי המנהל, אשר כפופה במהותה לכללי המשפט המנהלי.

לדידנו, בשים לב לנטל הכבד המוטל על הנישום להוכיח כי הוא רשאי לנכות את מס התשומות, ראוי כי בתי המשפט יתורו אחר הראיות ו/או העובדות אשר הובילו את המנהל להוציא את שומתו. מניסיוננו לא מדובר בשאלה תאורטית בלבד. בעניין **ב.ג. הנדסה** התייחסה כבוד השופטת י. סרוסי לקשר שבין חובת המנהל לנטל ההוכחה של הנישום. באותו עניין העדר התשתית הראייתית של המנהל, לא הביאה לדחייה על הסף של שומתו, אלא הורידה את רף נטל ההוכחה של הנישום.

מצב זה מעודד את רשויות מע"מ להוציא לעיתים שומות לא מבוססות, אשר גורמות לעוסק לאי ניכוי מס תשומות בניגוד לתכלית החקיקה או לפתיחת הליכים מנהליים ומשפטיים בעל כורחו, בעלי עלויות