

לא בא בחשבונית

ניכוי מס תשומות במבחן תכלית החקיקה: האם תמיד יש צורך בחשבונית מס מקור או ב"העתק נאמן"?

< יוסי נתנזון

חשבוניות מס בחודש באמצעות הדוא"ל? במספר קטן של מקרים התשובה חיובית, אולם לא כל חברה ערוכה להתמודד עם כך. ומה כאשר החשבונית משמשת שני עוסי-

קים (למשל: שני בני זוג עצמאים המנויים על חבילה משפחתית בחברת הסלולר)?

יש כאלו המדפיסים או מצלמים את החשבונית במספר ההעתקים הדרוש ומסתפקים בכך. אולם לא תמיד הדבר עולה בקנה אחד עם ההוראות והנהלים הדקדקניים.

סרט קופה רושמת

ברוב המקרים, סרט הקופה הרושמת אינו מהווה חשבונית מס. כאשר אנו זקוקים לחשבונית המס, אנו מבקשים בחנויות

ברמת הכרטיס הבודד, כך שברור לחלוטין שחברת התחבורה הציבורית אכן מדווחת ומשלמת את המע"מ על הנסיעות שהיא מוכרת.

חשבוניות מקוונות

יותר ויותר גורמים מפיקים כיום את חשבוניות המס שלהם באופן מקוון ומע"מ בירים אותן ללקוחות באמצעות הדוא"ל. דוגמא בולטת היא חברות הסלולר. כנ"ל כאשר החשבונית אובדת או נפגמת: ניתן להפיק העתק ישירות ממחשבי החברה.

מה מונע הכנת מספר עותקים של המקור (תזכורת: מקור אמור להיות אחד)? האם ניתן לקבל חתימה/חותמת "נאמן למקור" מחברת ענק השולחת עשרות ומאות אלפי

ע"פ 38(א) לחוק מס ערך מוסף קובע, כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס

התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו". הפרקטיקה מלמדת שהעוסק חייב לקבל חשבונית מס מקור (או העתק חתום על ידי הספק כ"נאמן למקור") ובלעדיה לא ניתן לתבוע את מע"מ התשומות.

מה קורה כאשר אין בידי של העוסק חשבונית מס מקור ולא ניתן להשיג "נאמן למקור"? במרבית המקרים אנו מתייחסים אל מע"מ התשומות כאבוד. אולם האם זה המצב? בשורות הבאות ננסה לבחון את המצב ולטעון, כי בבסיבות מסוימות ניתן לתבוע את מע"מ התשומות גם בלי שתהיה בידינו חשבונית מס מקור.

שלוש דוגמאות

כרטיסי נסיעה בתחבורה הציבורית

על גבי כרטיסי הנסיעה בתחבורה הציבורית מופיע מספר העוסק המורשה, מספר סידורי וכדומה, אולם לא מופיעות המלים "חשבונית מס". בבירור מול מע"מ נאמר לנו, כי על פי הנוהל יש לגשת עם כרטיסי הנסיעה לתחנה המרכזית ולבקש שם חשבונית מס.

יקום מי שעושה זאת. מעבר לכך, אנו עשינו מעשה ופנינו לתחנה מרכזית של אחד הגופים. לאנשים שם לא היה שמץ של מושג מה אנו רוצים ועל מה אנו מדברים. מצד שני, המערכת ממוחשבת ומנוהלת



לקוח יקר

מספרות החשבונית החדשה ללקוחי 27.09.08 - 26.10.08

מרוצים החשבונית סגירה ישירות אליך למיל כקובץ מצורף. והיא חתומה דיגיטלית ומאושרת לצדכי מס.

למידע נוסף על חשבונך בסלקום (כמו פירוט שירותי לבי עומים, השוואה לחשבונית הקודמת ועוד) לרוץ סאן

לפרטים נוספים, טייפנו ישמחו לעמוד לך כל עמלה. חייג 120 מהסלקום שלך

לרשימת לוחות השעות קבצי החשבונית המסודרי לאור החשבונית לפיכך בחשבונית לרוץ סאן

סלקום

האם ניתן לקבל "נאמן למקור" מחברת ענק השולחת עשרות ומאות אלפי חשבוניות מס בחודש באמצעות הדוא"ל?



על פי הנוהל יש לגשת עם כרטיסי הנסיעה לתחנה המרכזית ולבקש שם חשבונית מס. יקום מי שצושה זאת

הרמוניה חקיקתית, ראוי להחיל את אותו העיקרון גם בהקשר זה. בית המשפט העליון כבר קבע יותר מפעם אחת, כי גיבוש תכלית החקיקה כרוך בהכרח בהפעלת מיטב שיקול הדעת גם מצידן של רשויות המס, ואין להסתפק בפרשנות טכנית של החוק היבש.

בסעיף 38(א) לחוק מע"מ נאמר (בקיצור רים מסוימים): "עוסק זכאי לנכות... את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדי... או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל" (ההדגשות אינן במקור).

לשון החוק דורשת "רק" שהספק יוציא חשבונית מס; אין בניסוח חובה שהחשבונית תהיה בידי הלקוח. יתרה מזאת: החוק מתיר למנהל לקבוע תחליפים לחשבונית המס.

לסיכום: לדעתנו, תכלית החקיקה וההיגיון הבריאי יובילו למסקנה, כי במקרים בהם ברור לחלוטין שמש העסקאות דווח כחוק על ידי המוכר/ספק, ניתן לתבוע את מס התשומות (הראוי לניכוי) גם כאשר אין בידינו חשבונית מס מקורית.

לסיום נבהיר, כי העמדה שהובעה ברשימה זאת אינה בהכרח מקובלת על מנהל מע"מ, וכל מי שיבחר לפעול על פיה מחויב במתן גילוי נאות. ●

כלומר: יש לנישום/עוסק מרחב להוכיח, כי התקלה (או החריגה) בניהול פנקסיו לא פוגעת בגביית מס אמת. אמת, אין זה דבר של מה בכך להרים נטל זה, אולם החוק מקנה במפורש את האפשרות וההזדמנות.

מסקנה אחת

האם חייבת להיות ברשותנו בהכרח חשבור נית מס מקורית? נראה לנו שניתן לענות על שאלה זו ב"לא, לא תמיד".

כפי שהודגם לעיל, ישנם מצבים בהם טכנית אין לנו את חשבונית המס הדרושה. לעיתים המדובר בקושי אובייקטיבי ולעיתים המדובר בטורח לא פרופורציונלי כדי להשיג את חשבונית המס המיוחלת.

יזכר, כהערת אגב, כי גם חשבונית מס הנראית על פניה כשרה, עלולה להתגלות כבעייתית – וראה את פרשיות החשבוניות הפיקטיביות שהיו בידי עוסקים תמימים, שקיבלו אותן בתמורה לתשלום בגין שירותים ומוצרים שרכשו בתום לב ובכסף מלא.

כפי שהוסבר לעיל, ניתן לרשויות המס מרחב פעולה במקרים המתאימים, כדי לקבל גם דברים שאינם עולים בקנה אחד לכאורה עם החוק היבש. מתוך הרצון לשמור על

הענק מהקופאית/ ואז מוכנסת פיסת נייר אחרת לקופה הרושמת, ואותה קופה מוציאה דף נייר נוסף ועליו מופיע השם המפורש "חשבונית מס".

במקרים אחרים, בעסקים קטנים יותר, חשבונית המס מונפקת לנו מפנקס ידני צדדי שאינו חלק מהמערכת לקביעת ההכנסה (מאחר שחשבוניות מופקות רק על פי דרישה) ובהכרח, לא תהיה התאמה בין הרישומים בו לסיכומי הקופה הרושמת.

ואם שכחנו לבקש חשבונית מס? האם סרט הקופה הרושמת כשלעצמו אינו מספיק? האם יעלה על הדעת שחנות הענק לא דיווחה על הרכישה שלנו (אשר הוקלדה בקופה הרר שמת הממוחשבת שלה) רק בגלל שלא זכרנו לבקש חשבונית מס?

ניתן להציג עוד דוגמאות רבות, אולם נסתפק בכך.

שתי השוואות

כדי להשוות את האבסורדים שהוצגו לעיל, נתבסס על אחותו הבכורה (לפחות מבחינת גיל) של חוק מע"מ: פקודת מס הכנסה.

פקודת מס הכנסה והתקנות שהותקנו על פיה הרבה יותר גמישות והרבה פחות "נעולות" באשר לדרך ההוכחה של הוצאה. למעשה, אין בחוק הוראות בקשר לאסמכתאות הדרושות כדי להוכיח הוצאה וכל צורת הוכחה יכולה להיות קבילה.

דוגמא בולטת לנקודה זו היא תשלומי שוחד (וכידוע, נדיר המצב בו מקבל השוחד נותן קבלה). השופט מגן אלטוביה קבע בפברואר השנה (עמ"ס 1015/03), כי שוחד אינו הוצאה ראויה, אולם לא היתה מחלוקת בשאלה שניתן להוכיח ביצוע תשלומי שוחד. אמנם, במקרה הנדון היתה מחלוקת על הסכומים והראיות, אולם ברור לחלוטין מקריאת פסק הדין, כי שאלת ההוכחה אינה ליבת הדיון.

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות) התשל"ג-1973 על תיקוניהן השור נים קובעות בסעיף 3(ד), כי "נתגלתה סטייה מהוראות אלה, שאינה מהותית לעניין קביעת הכנסתו של הנישום/המס שבו חב העוסק, לא יראו בסטייה זו בלבד אי קיום הכללים לשיטת ניהול הפנקסים".