

חשבונית פיקטיבית - עדכונים מפסקי דין ופרקטיקה מקצועית

נובמבר 2016
חוזר מקצועי מספר 84/16

חשבונית פיקטיבית הינה חשבוניות מס שהוצאה שלא כדין, כגון: חשבונית מזויפת, חשבונית שהוצאה על ידי מי שאינו מורשה להוציאה על פי דין, או חשבונית שמכילה פרטים שאינם נכונים. יצוין, כי, המונח "חשבונית פיקטיבית" הינו מונח השגור בפרקטיקה וכי חוק מס ערך מוסף אינו משתמש בו. החוק עוסק בחשבונית מס שהוצאה כדין לעומת חשבונית מס שהוצאה שלא כדין - מבלי להבחין בין מקרה בו לא בוצעה עבודה או לא ניתן שירות, לבין מקרה בו החשבונית נמסרת ככיסוי לעבודה או שירות, אך מבלי לייצג עסקה בין הצדדים לחשבונית¹.

בהתאם לפס"ד מ.א.ל.ר.ז², הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה רק דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית להיות מוצאת על ידי עוסק מורשה, לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, ולכלול את פרטי העסקה.

בפסיקה נקבע, כי האחריות לבדיקת החשבוניות חלה על מקבל החשבונית והוא זה שיספוג את החיוב במס התשומות, אשר נוכה שלא כדין ואת הקנסות שיוטלו בגין החשבוניות, למעט, במקרים בהם יצליח מקבל החשבונית להוכיח, כי נקט בכל האמצעים הסבירים, כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות המוציא אותן.

בשנים האחרונות, בתי המשפט דנו בשאלה האם המבחן לקיומה של "חשבונית כדין" הוא מבחן סובייקטיבי, בו נדרש הנישום להיות מודע בפועל לפסול שנפל בחשבונית, או מבחן אובייקטיבי, שלפיו די בעצם העובדה, כי החשבונית אינה כדין, כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה.

בפסקי הדין מ.א.ל.ר.ז וסלע³ נקבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הינו המבחן האובייקטיבי, היות והתרת ניכוי מס תשומות על פי מבחן סובייקטיבי יכולה לגרום לניכוי מס תשומות, על אף שלא שולם מס זה לרשויות המס בתור מס עסקאות.

¹ עא (עליון) 3171/07 סובחי נ. מנהל מע"מ.

² עא (עליון) 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נגד מנהל מכס ומע"מ.

³ עא (עליון) 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נגד המשיב: מנהל המכס ומע"מ.

עם זאת בפסד דין מ.ל.ר.א.ז. נקבע, כי לכלל זה קיים חריג - במקרה בו הנישום הוכיח, כי לא התרשל, וכי נקט את כל האמצעים הסבירים, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק שנתן את השירות, כדי לוודא, כי החשבונית הוצאה כדין.

מפסקי הדין, שניתנו בשנים האחרונות ומהפרקטיקה המקצועית עולה, כי בירור ואימות אמיתות החשבונית יכולים להיעשות באמצעים הבאים:

- בירור אודות מנפיק החשבונית אצל הרשויות המוסמכות - יש לוודא, כי המנפיק רשום ברשות המסים ובעל תיק מע"מ פעיל במועד הנפקת החשבונית.
- הצגת אישור מע"מ על רישום מנפיק החשבונית כעוסק מורשה.
- דרישת הצגתם של מסמכים רלבנטיים נוספים, כגון ייפויי כוח, אשר יכולים לקשור בין האדם מולו פועלים לבין העסק אותו הוא מתיימר לייצג, ולגבי זכותו לחתום על הסכמים ו/או הזמנות מטעם העסק.
- באם החשבונית ניתנת מטעם חברה או שותפות רשומה יש לוודא שהמנהל מולו פועלים הינו בעל מניות / שותף בחברה / שותפות או מנהל המוסמך לחתום מטעמה.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח יוסי שלם, בטלפון: 03-6382845
yosys@mbtcpa.co.il