



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 1,2

1

ר' הוכמן
עו"ד קתיה ברודה

המערער

נדץ

המשיב

מע"מ תל אביב
עו"ד יהונתן קראנוי
פרקיות מחוז תל אביב

2

פסק דין

3

כללי

לפניי עורך על החלטות המשיב הדוחה השגה שהגיש המערער על שומת עסקאות בסך של 170,954 ש' (להלן: "השומה"). השומה הוצאה לאחר שהמשיב סבר שאין להכיר בעמדת המערער לפיה יש להחיל מס בשיעור אפס על עסקאות נתענות של יצוא טובין לחו"ל לפי סעיף 30(א)(נ) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

2. עיקר העבודות הדורשות לעניין

המערער עסוק ביצוא של תרופות הורמוניאליות בתחום הפוריות לרומניה ולמודביה (להלן: "העסקוק"). לעומת זאת, העסקוק, לצורך העסקוק, רוכש את התרופות המצוויות במבחנות (להלן: "התרופות") מיצרנים וספקים ישראליים, ומיצא אותן לקליניקות בחו"ל, שם נעשה שימוש בתרופות לצרכי הפריה. לעומת זאת, הוא ייצא את התרופות על ידי עמיילucus מכומי אשר הפקד את התרופות בקיורו במחסני מסוף המטענים בנמל התעופה בן גוריון, בקופהה בתנאי קירור למשך 10 שעות באמצעות קרח שנמצא במיכל פלסטי, שבו ניתן לקירר למשך 10 שעות. לאחר ולבסוף דרישת מסוף המטענים יש להפקיד את המטען יום קודם לטישה, אז בפועל נמצא התרופות במשך כ- 36 שעות בממוצע בהליק אחסון ומשכך, לא היו בקיורו במשך זמן מספיק. לעומת זאת המערער, הדבר גורם לכך שתרופות רבות חוזרו למערער ללא יכולת שימוש בהן. בסיבות אלה, החל המערער לייצא את התרופות באופן אישי, בתוך מזוודה שנלקחה על ידו בעת טיסתו לחו"ל, וב的日子里 החזיד בראשימון ייצא וכנדרש לפי סעיף 30(א) (נ) לחוק מע"מ, בתנאי לחיבור מס בשיעור אפס (להלן: "רשימון הייצוא").

24

המערער, לדבריו, הגיע לדוחות תקופתיים למשיב במסגרת ציון כי מס העסקאות הינו אפס וזאת עשה לדבריו על יסוד סעיף 30(א)(נ) לחוק מע"מ. במקביל, דרש המערער החזר מס תשומות, בגין הרכישות שביצע בארץ. החל משנת 2007, קיבל המערער מהמשיב החזרים של מס תשומות, ורק במחצית שנת 2009, בעקבות ביקורת של המשיב, ולאחר שלא קיבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 1,2

1 את ההchor, הוא פנה למשרדי המשיב, ואז הבהיר לו לטענתו שהיה עליו להציג בראשמו
2 יצוא.

3 בנסיבות אלה, הוציא המשיב את השומה.

4

עמדת המערער

5 המערער טוען כי יש לבטל את החלטה בהשגה ואת השומה, ולהזכיר במס בשיעור אפס
6 החל על עסקאות הוצאה של התרופות.

7

עמדת המשיב

8 9 המשיב טוען AGAIN שANI המערער עונה על הנדרש בסעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ, מחתמת שני
10 ברשותו רשיימו ייצוא. המשיב מוסיף וטען כי אף לא הוכיח המערער כי הלה
11 במעשה הוא ייצא את התרופות כגירסתו.
12

13

הראיות

14 המערער הגיע לתצהיר מטעמו ובהמשך עתר בבית המשפט לבקשתו והתריר לו להגיש תצהיר
15 משלים לו צירף נספחים שונים המוכיחים לטענתו את גירסתו. בין אלה חשבונות על
16 רכישת התרופות בישראל, ודוחות על מכירתן של אלה לרומניה ומולדביה. עוד צירף
17 המערער מכתב מאת הרוכש ברומניה באשר לרכישות של סחרורה מהמערער. המערער
18 המציא אישור של משרד הפנים על כניסה ויציאות לישראל בשנים 2009-2007. המערער
19 הגיע בנוסף לתצהיר של ד"ר אורן יקוביץ (להלן: "יינקוביץ"). בתצהיריו של ינקוביץ נטען כי
20 האחרון משמש כמנהל רפואי ופוא להפריה ברומניה וזאתمنذ 2006. לפי הנאמר
21 בתצהיר, המרכז הרפואי שבנהלתו, רוכש תרופות וכן צירד מתכלה מהמערער וזאת החל
22 משנת 2003. עוד נאמר בתצהיר כי בסוף שנת 2006, הוחזרו למערער חלק מהתרופות,
23 מחתמת שחן לא נשמרו בקירור כנדרש. כל משלוח שגיעו קלינייה ברומניה, נבדק על מנת
24 לוודא כי הוא עומד בתנאי הקירור. מוסף ד"ר ינקוביץ ומצהיר כי אחת לשבע, עם הגעתו
25 של המערער לישראל קלינייה ברומניה עם התרופות, מתבצע רישום עקרוני של הנסיבות
26 שסופקו, כולל החלפת מזוקקים שבורים בחדים ופעם עד שלוש פעמים בربעון, מונפק חיבור
27 בחשבונית לתשלום.

28 המשיב הגיע לתצהירים של מר יוסף הירשברג ושל בן ציון מרדכי שהינם מנהלי ביקורת
29 חשבונות אצל המשיב שטיפלו בהשגה. כן הגיע המשיב תעודות עובדת ציבור של לשכת רשות
30 האוכלוסין במשרד הפנים אשר לבניות ויציאות של המערער מארץ.
31

32

המחלוקות

33 סלא המחלוקת שבין הצדדים הינה האם חלה בנסיבות המקרה, הוראות סעיף 30(א)(1) לחוק
34 מע"מ המורה כדלקמן:
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 1,2

1 "30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס :

2 (1) **מכירת טובין –** למעט טובין כאמור בסעיף 33 – אם הותר לגבייהם

3 רשימון ייצוא או מסמך אחר שאישר לענין זה המנהל".

4 בהתאם לסעיף 30(א)(1), יוטל מע"ם בשיעור אפס כאשר הותר רשימון ייצוא, ובקשר זה נקבע בסעיף 103 לפקודת המכס :

5 **"רשימון ליצוא**

6 **לפני שמעלים טובין אל אניה, קרון רכבה, או כל הובלה אחר לשם ייצוא יש לרשותם לשם**
7 **ייצוא בדרך שנקבעה לכך".**

8 אין חולק כי לפי לשון החוק פשיטה, או בהעדר רשימון ייצוא, אין המערער עומד בתנאי
9 סעיף המזוכה את העסקאות נשוא הערעור במיעם בשיעור אפס קבוע בסעיף 30(א)(1) לחוק
10 מע"ם. משכך אין להחיל על העסקאות הנטענות של ייצוא התרופות, מס בשיעור אפס,
11 ונראה כי די כדי לדוחות את הערעור. עם זאת, נאות המשיב, ברוב הגינותו, לאפשר
12 מערער לשכנע כי העסקאות לגוףן היו של ייצוא טובין לחו"ל, הגם שבוצעו בהעדר רשימון
13 ייצוא. זהינו, המשיב לא עומד בדרכו של המערער והוא מוקן לבוא לפני מושורת הדין
14 ולחשתכנע, כפוף להציג ראיות מספקות שאכן המערער ייצא תרופות לחו"ל, ומשכך יש
15 לחיל מס בשיעור אפס על העסקאות האמורות. לפיכך, השאלה הדורשת להכרעה הינה
16 האם עליה בידי המערער להוכיח שהוא אכן עסקן ייצוא טובין לחו"ל.

7. דין והברעה

20 לאחר ששמעתי את העדים, בחריתי את מכלול הראיות ונתתי דעתני לטענות הצדדים, הגעתו
21 ליידי מסקנה כי לא עליה בידי המערער להרים את הנטול הדorous, וזאת מהטעמים הבאים :

22 8. ספרי המערער
23 המערער נסמך על ספריו והציג רכישות של תרופות מספק ישראלי בשם "לפיות", כראיה
24 לכך שאכן קנה כגרסתו את התרופות בארץ וייעד אותן לייצוא. דא עקא, התגלו פערים בין
25 הנתוניים בספרי המערער לבין הרכישות של התרופות מהספק "לפיות". כך התברר
26 שבבריטסט משנת 2007, דווח על 6 עסקאות עם הספק לפיות בהיקף של 91,381 ש"ל לעומת
27 13 חשבוניות של לפיות מאותה שנה בסך של 233,408 ש"ל, קרי פער בלתי מוסבר של
28 142,000 ש"ל. גם ביחס לשנת 2008 נמצא פער בסך של 187,000 ש"ל ללא הסבר. משכך, קיים
29 ספק באוונטיות של ספרי המערער, המעידת בכלל את גרסתו.

9. תעודות משלוח

30 תעודות משלוח של הסוחרה יכולות להיות ראייה לעמדת המערער כי הוא ייצא את הטובין.
31 משכך, יש ליתן להן משקל לצורך ההכרעה בחלוקת. ואכן, המערער הציג תעודות משלוח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

של ייצוא הטובין לקלייניקה ברומניה. דא עקה, גם בתעדות המשלו נפלו פגמים, שכן אלה הונפקו שלא בהתאם לכללים אלא בתוכנת "וורד", לא הוזפסו בעותק ברוך או בקובץ מורשתה, והכל בגיןו להוראות סעיף 18(א)(נ) להוראות ניהול פנסיסי חשבונות. בכך יש כדי להעיב על מיהימנות של תעודות המשלו האמורות. זאת ועוד, אין בתעדות פירוט של הטוביין אלא רק ציון סטמי שמדובר בתרופות ומשכך, לא ניתן לעקוב האם אכן מדובר בסחורה שנרכשה בארץ לצורך יצואו לחו"ל. לטענת המערער גם ברישומו הייצוא לא מופיע פירוט של הטוביין, אך לא הוגש בבית המשפט רישומו ייצוא ממנו ניתן ללמידה כי כך הוא. לא התעלמתי מטענה כי המערער שהציג בחיקירת העד הירשברג רישומו ייצוא, אך רישומו כאמור לא הוגש כראיה, ומשכך לא ניתן לסת משקל לטענה. מכל מקום, העד הבHIR כי לרישומו ייצוא מחייב נספח ובו פירוט של הטוביין, ומשכך יש שינוי בין רישומו ייצוא לו נספח של הטוביין ונitin להתחקות איפוא אחר הטוביין המיזואים לחו"ל, לבן תעודות המשלו הסתמיות שהנפיק המערער.

חשבוניות 10.

על המערער היה להנפיק חשבוניות עבור כל משלווח ולא להסתפק רק בתעודות משלווח, ולציין
בבה כי המעניינים הוא בשיעור אפס. דא עוקה המערער לא להנפיק חשבוניות ולא סיפק הסבר
מדוע נמנע מלушות כן. משכך, קיימים קושי להתמקות אחר התחשבנות הנעטנת עם
הקליניקות בחו"ל, והזבד עומד למעערר לרווח.

11 אישורי הלבוט בקובען

המעערר צירף אישור מהרווחש בחו"ל (נספח 41 לתקציהו) בשפה הרומנית שתורגם לעברית. מעבר לעבודה שהמשמעות אינה מתרגמת על ידי נוטריון כנדרש על פי דין ולטעת ב"כ המשיב אינו יכול להזות ראייה, איזו אין במסמך כדי לסייע לנירוסת המערר. באותו מסמך מצהירה מנהלת המכירות של הלוקוח בדבר היקפי הרכישה של התורפות מהמעער בעשנים - 2007-2009. דא עקא, תעודות המשלוחה שהמציא המערר ביחס לתורפות שסופקו לאותו לוקח, מעלה כי קיים פער כספי ניכר בין הנקוב באישור של הלוקוח והמתבטה באלווי יוזו (דברי העד הירושברג בעמ' 32 שורות 15-21).

לא הטעמי מטענת באת כוח המערר לפיה הופיע נבע מבלאי של התהיפות, אך אין כל
39 אחיזה בחומר הריאות לטענה האמורה. אולם, DIR ינקובי העיד כי הקליניקה נאלצה
40 להחזיר תרופות מהמת שלא היו בקשר ממשך תקופת מספקות, אך זאת היה בתקופה
41 שקדמה לשומות נשוא העරעור, ובשל כך חסיק המערר להסתיע בשירותי עמייל המכס
42 והביא את התהיפות עימיו בטישה. משכך, אין כל ראייה החומכת בטענת המערר לפיה,
43 הופיע נבע מבלאי של הסחורה.
44



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 1,2

1 המשקנה הינה שהמערער לא השכיל להסביר את הפער הניכר בין סכומי תעוזות הממשלה
2 לבין אישור הלקוח בחו"ל, דבר המצביע על מהימנותו גרסתו.
3

4. א. אי הבאת ראיות

5 בנסיבות שנוצרו, קרי שעה שהמערער לא הצטייד ברישימון ייזוא, אין בידיו חשבונות,
6 קיימים תשלום בספרי, מצופה היה שהמערער ימציא ראיות נוספות שתתמכנו בגרסתו כי
7 עסקן בייזוא. כך למשל היה עליו להעיד את הספקים בישראל מהם רכש את השורה,
8 אשר יציגו תעוזות על היקפי השורה שרכשה, והתאמתה לשורה שיוצאה. העדר העדتم
9 עומד בעורכי.

10 מכל הטעמים דלעיל, לא כל שכן משקלם המצטבר, נקבע בזאת כי לא הוכחה גרסת המערער לפיה
11 עסקין בעסקאות ייזוא אשר המע"מ עליון הוא בשיעור אפס.

12. בשולי הדברים

13 לא הטעמתי מכיסות ויציאות רבות של המערער מישראל בחו"ל, ומטענתו כי הוא שוהה
14 חודשים רבים בשונה בחו"ל. עם זאת, אין בטענה האמורה הנתמכת גם באישור האוכלוסין
15 של משרד הפנים כדי להיות אינדייציה לכך שהוא עסק בחו"ל בתפקיד. לעניין זה
16 אוסיף כי המערער הינו שותף בклиיניקה ברומניה, ולא ניתן לשולב כי הנסיעות הרבות
17 לחו"ל והשחיה הממושכת שם נועדה לצורך עסק זה, ולא לצורך ייזוא התרופות.

18. נתתי דעתני לטענת המערער לפיה המשיב החזר לו את התשומות, בעקבות דוחות
19 תקופתיים שהגיש המערער, אך אין בכך כדי להגיד למסקנה אחרת. כפי שהסביר העד
20 הירושברג, פקיד מע"מ עת נדרש להסביר לעסוק את התשומות, בודק את החשבונות בגין
21 נדרש החזר התשומות ולא בוחן את העסקאות ביחס לאותם דוחות. גם אין בעובדה
22 שהמערער התייצב במספר רב של פעמים לפני פקיד המע"מ ולא נאמר לו כי עליו להיות
23 מצודד ברישימון ייזוא כדי להרים את הנטל החל על המערער.

24 התוצאה הינה כי דין העורר להיזמות.
25 המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ש"נ.

26 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים בזואר רשום עם אישור מסירה.
27 ניתן היום, ז תשרי תשע"ג, 23 ספטמבר 2012, בהעדן הצדדים.
28
29
30
31

32 איתן אורנשטיין, שופט
33



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחֹזֶה בָּתֵּל אֲבִיב - יִפּוּ

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 1,2

1

6 מתוך 6