



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-09-11341 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

יצחק אמגר

המערער

נגד

מנהל מס ערך מוסף

המשיב

פסק דין

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
1. ערעור על החלטת המשיב לפי סעיף 77(א) **בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975** (להלן- "**חוק מס ערך מוסף**") לחייב את המערער **במס תשומות** בסכום של **1,267,396 ₪** (נכון ליום 17.5.17), מהטעם שהמערער לא המציא את החשבוניות שבגינן ניכה מס תשומות.
2. לטענת המערער, העוסק בשיווק ובמכירת דלק, פרצה בחודש אפריל 2015 דליקה במכלית דלק שהייתה בבעלותו, אשר כילתה לחלוטין את המכלית ואת ספרי הנהלת החשבונות של המערער שהיו בתוכה, לרבות הספרים לשנת 2014. בעטייה של ההתלקחות לא היה באפשרותו של המערער להציג למשיב את החשבוניות שבגינן ניכה מס תשומות. המערער הוסיף וטען כי כרטסת הנהלת החשבונות שהציג, מהווה ראיה תחליפית מספקת לחשבוניות, ויש בה כדי להוכיח את אמתותן של החשבוניות. עוד טען כי בעקבות המעבר לדיווח מקוון אין צורך עוד להציג את החשבוניות, שכן בידי המשיב קיימת האפשרות להצליב את המידע שברשותו ולבחון את אמתותן של החשבוניות.
3. המשיב טען מנגד כי גם אם נשרפו ספריו של המערער בדליקה שאירעה במכליתו, עמד בפניו זמן די והותר לשחזור החשבוניות שאבדו לשם הוכחת טענותיו. המשיב הפנה לכך שספריו של המערער לשנה הרלוונטית, היא שנת 2014, **נפסלו**, וציין כי המעבר לדיווח מקוון אינו פוטר את המערער מלשמור את העתקי החשבוניות והספרים, לשם בדיקת אמתותן. עוד טען כי הכרטסת שעליה ביקש המערער לבסס את טענותיו אינה אמינה, שכן היא מבוססת על מידע פנימי שמקורו במערער עצמו, ללא אסמכתא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אובייקטיבית כלשהי שתאמת אותו. המשיב הוסיף כי כ- 90% מהחשבוניות הוצאו
- 2 בידי 6 ספקים, הידועים כמנפיקי חשבוניות פיקטיביות.
- 3 4. במהלך דיון ההוכחות שהתקיים לפני העידו מטעם המערער: המערער עצמו; מר יניב
- 4 אבודרם, החייל שאבטח את נסיעתו של המערער במכלית בעת שהתלקחה; ומנהלת
- 5 החשבוניות של המערער בתקופה הרלוונטית, גב' סבטלנה בוגוסלבסקי. מטעם המשיב
- 6 העיד מר ארז אביטבול, מנהל תחום (בקורת חשבוניות) במשרדי מע"מ באר שבע.
- 7 5. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים ובראיותיהם מצאתי שלא עלה בידי
- 8 המערער להוכיח כי יש להתיר לו את ניכוי מס התשומות, אף שלא הציג בפני המשיב
- 9 חשבוניות שהוצאו כדיון, ולפיכך יש לדחות את הערעור ולאשר את שומת התשומות
- 10 שהוציא המשיב.

המסגרת הנורמטיבית

- 12 6. חוק מס ערך מוסף, קובע מנגנון המבוסס על כללים פורמאליים, אשר נועד לאפשר
- 13 גביית מס מדויקת ומהירה, ללא מנגנוני בדיקה מורכבים (ראו פסק דינה של כב'
- 14 השופטת ד' ברק-ארז בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף נ' טי. די. גי הובלות בע"מ
- 15 (מיום 9.5.18), (להלן: "פרשת טי. די. גי.")). מנגנון זה, שלפיו משלם היצרן את המס
- 16 על מכירותיו ומנכה את התשומות ששילם בעד רכישותיו, נועד כאמור ליצור מנגנון
- 17 גביה פשוט ויעיל, להבטיח אכיפה עצמית הנעשית בידי היצרן, ופיקוח אוטומטי על
- 18 גבייתו (ראו א' נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון, מהדורה חמישית, תשע"ג-2013,
- 19 סעיף 105, עמ' 38).
- 20 7. סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את
- 21 מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדיון. "מס התשומות" מוגדר בסעיף
- 22 1 לחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא
- 23 נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".
- 24 ניכוי מס התשומות אמנם נועד לאפשר את הטלת המס על תרומתו של כל יצרן למוצר,
- 25 בניכוי תרומתו של יצרן אחר, ואולם לא מדובר בזכות מוקנית, המאפשרת לעוסק
- 26 לנכות את התשומות בכל עת. נוכח השיטה הנהוגה בחוק, שמטרתה כאמור להבטיח
- 27 גבייה עצמית של המס, הוטלו על ניכוי התשומות מספר מגבלות, בראש ובראשונה
- 28 הניכוי צריך להיעשות על יסוד חשבונית מס שהוצאה כדיון, כפי שנקבע בסעיף 38
- 29 בחוק מס ערך מוסף.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-09-11341 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

8. חשבונית מס ש"הוצאה כדין" פורשה בהלכה הפסוקה כחשבונית מס שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, והמקיימת דרישות טכניות ודרישות מהותיות כאחד. מבחינת הדרישות הטכניות, על החשבונית למלא אחר הדרישות המפורטות בחוק מס ערך מוסף ובתקנה 9א' **בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)**, **התשל"ג - 1973** (להלן - "**הוראות ניהול פנקסים**"), כך שנדרש שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו נכונים, לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה, עליה לכלול את סוג הטובין, או את תיאור השירות שניתן, לפי העניין, הכמות, המחיר, וזהות הצדדים לעסקה. אשר לדרישה המהותית, על החשבונית לשקף **עסקה אמיתית**, בין **הצדדים הנכונים והאמיתיים** לעסקה. (ראו לעניין זה ע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נט (5) 836 (2005) (להלן: "**פרשת מ.א.ל.ר.ז.**"); פרשת טי. די. גי.).
9. המבחן שאומץ בפסיקה לסיווגה של החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין לצורך שלילת הזכאות לניכוי מס תשומות הוא **מבחן אובייקטיבי**, שלפיו די בכך שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול את הזכאות לניכוי מס התשומות (ראו ע"א 375/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פ"ד נג (3) 493 (1999) (להלן - "**פרשת סלע**"); פרשת מ.ל.ר.ז.). במקביל הכירה ההלכה הפסוקה בחריג לכלל זה, שבו יאומץ **המבחן הסובייקטיבי**, שלפיו יותר הניכוי ככל שיעלה בידי העוסק להוכיח כי נקט **בכל האמצעים הסבירים** לוודא כי החשבונית הוצאה כדין.
10. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, המבחן האובייקטיבי מבטא את ה"**מדיניות המטילה על הנישום את החובה לוודא את נכונות העיסקאות ואת זהות העוסקים המוציאים להם חשבונית**". מדיניות זו ראויה היא, בהתחשב בכך שבידי מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבונית היא "**כדין**". הכרה בטענות הנוגעות לידיעתו של העוסק כמוה כתמריץ שלילי להקפדה על תקינות הליכי הגבייה, ועידוד לפריחת תעשיית החשבוניות הפיקטיביות" (ראו פסק דינה של כב' השופטת ד' ביניש (כתוארה אז) בפרשת סלע). הטלת אחריות על העוסק לוודא את תקינותה של החשבונית, ואת הוצאתה כדין בולטת גם בדרישות המבחן הסובייקטיבי, המתיר כאמור ניכוי מס תשומות בנסיבות חריגות, שבהן הוכיח העוסק כי נקט בכל האמצעים הסבירים לשם לוודא כי החשבונית הוצאה כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

11. חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, שהעסקאות המפורטות בה אינן עסקאות אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל (ראו כב' השופט נ' הנדל בפרשת טי. גי. די.), ובשעה שהחשבוניות אינן משקפות את העסקאות המפורטות בהן, הרי שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. עוד הודגש בפרשת טי. גי. די. כי החשבונית היא הראיה אשר אמורה לשקף את העסקה. "ככלל, מצב בו דבק פגם יסודי בחשבונית – דינה להיפסל לעניין הניכוי, בשל היעדר יכולת לתרום למסע אחר מס האמת" (שם).
12. מגבלה נוספת שמטיל חוק מס ערך מוסף על ניכוי מס תשומות, היא מגבלת הזמן. במטרה להקל על המנהל בביצוע ביקורת על ניכוי מס תשומות, ועל גביית המס באופן עצמאי, נקבעה בסעיף 38 בחוק מס ערך מוסף, מגבלת זמן, התוחמת את התקופה שבגדרה רשאי העוסק לנכות את מס התשומות ששולם על ידו. ככל שלא ניכה את מס התשומות תוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית, מאבד העוסק את האפשרות לעשות כן, "ועליו לשלם את מס העסקאות ללא הניכוי האמור, בין אם נעוץ מחדלו ברשלנות, ובין אם מדובר במחדל שארע בתום לב. (ראו ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' אבו סאלח חוסיין, (מיום 1.5.10)).
13. אשר לדיווח המקוון, שלגביו טען המערער אחדות מטענותיו, אציין כבר עתה כי המעבר לדיווח מקוון לא שינה את הכללים שנקבעו מלכתחילה בחוק מס ערך מוסף, ואשר נועדו להבטיח גבייה יעילה ומהירה של המס. המעבר לדיווח מקוון לא שינה את המבחנים הקבועים בסעיף 38 בחוק מס ערך מוסף לחשבונית שהוצאה כדין, ולא העביר את הנטל למשיב לבחון את תקינות החשבונית. ממילא אף לא שונו המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה להוכחת הוצאתה של חשבונית כדין, ולעניין החובה המוטלת על העוסק לוודא את תקינותה של החשבונית.
14. הדיווח המקוון לא שינה גם את החובה המוטלת על עוסק לשמור על החשבונית במשך 7 שנים, (או את היקף החובה הקבועה בסעיף 75 בחוק מס ערך מוסף, שלפיה "פנקסי חשבוניות של חייב במס שיש לנהלם על פי חוק זה, המסמכים שעליהם הם מבוססים וחשבוניות הקניה שלו, יישמרו אצלו שבע שנים..."). חובה זו לשמירת הפנקסים והמסמכים, לרבות החשבוניות, נועדה לאפשר למשיב לבצע ביקורות ולבחון את תקינותה של החשבונית, כמו גם האם עומד העוסק בחובה המוטלת עליו לבדוק את תקינותה של החשבונית. הדיווח המקוון, שמטרתו דומה, לא החליף אמצעים אלו, אלא קבע הוראה משלימה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

15. הדיווח המקוון אינו תחליף לחשבונית, ואף שאין חובה לצרף לדיווח המקוון סריקה של החשבונית, במהלך ביקורת יש להציג בפני המנהל, כדי להוכיח קיומה של חשבונית שהוצאה כדין, וחרף הדיווח האלקטרוני ודרישותיו, עליה לכלול את כל הפרטים שנקבעו בדיון ובפסיקה לעניין תקינותה (ראו לעניין הדיווח המקוון גם 32448-03-17 (ת"א) צמח תעזי ונרדע יפה- צ. י. שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א (מיום 17.5.18); 68042-03-17 (מרכז) טאהא נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ת (מיום 14.9.18); 2255-01-17 פ. ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובנייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה (מיום 13.5.19)).

מן הכלל אל הפרט

16. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מעלה כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב, ועל כן יש לדחות את הערעורים.

17. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, תנאי לניכוי מס התשומות הוא בראש ובראשונה קיומה של חשבונית שהוצאה כדין, אשר מתמלאים בה התנאים הטכניים והצורניים שנקבעו. בענייננו אין חולק על כך שהמערער לא הציג ולו חשבונית מס אחת לשנת המס שבמחלוקת, בטענה כי החשבוניות נשמרו במכלית שעלתה באש, ונשרפו עמה.

18. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר המערער כי בחודש אפריל 2015 הודיעה לו גבי' בוגוסלבסקי כי ברצונה להפסיק לעבוד כמנהלת החשבונות של העסק, ועל כן ביום 19.4.15 אסף את כל המסמכים ממשרדה, ביניהם מסמכי הנה"ח לשנת 2014, ולתקופה 1-4/15. את המסמכים השאיר במכלית עד שימצא מקום חלופי ובטוח להנחתם, או עד שימצא מנהל חשבונות אחר. ביום 26.4.15 נדרש לבצע תדלוק באתר תצפיות של צה"ל. במהלך הנסיעה החל הגלגל הקדמי לבעור. המערער כיבה את הבעירה באמצעות מטף לכיבוי אש והמשיך בנסיעתו, ואולם לאחר זמן מה התלקח הגלגל בשנית, והמכלית נשרפה כליל. באותו אירוע נשרפו כל ספריו, לרבות קלסרי החשבוניות שאותם שמר במכלית. בחקירתו הנגדית השיב כי המכלית היא משרדו, ובה שמר את המסמכים.

19. בעדותו של המערער תמך מר יניב אבודרם, חייל אשר נהג לאבטח את המערער במהלך תדלוקים. העד הצהיר על שתי התלקחויות שאירעו באותו יום במכלית, ועל כך שלאחר שירד מהמכלית והיא המשיכה בדרכה, הסתכל אחורה וראה אותה מתלקחת פעם נוספת. לשאלה בדבר פנים המכלית, השיב כי על המיטה שהייתה במכלית היו מונחים תמיד דברים, כגון ניירות, ואולם בחקירה נגדית השיב כי אינו יודע מה בדיוק היה במכלית.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

20. אף שניתן לקבל, על יסוד הראיות שהובאו, את גרסתו של המערער באשר להתלקחות המכלית, הגרסה באשר לאחסון הספרים והחשבוניות במשך שבוע במכלית, אינה נקייה מספקות. לא ברור מגרסתו של המערער מדוע לא העביר את הספרים למקום עסקו, (אף שבהתאם לסעיף 75 בחוק מס ערך מוסף, ובהתאם לתקנה 25(א) **לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות)**, **התשל"ו-1976**, עליו לשמור את מערכת החשבוניות במקום העסק). לא ברור מדוע לא העביר לחלופין את ספריו למקום שבו נשמרו ספריו לשנים קודמות, לביתו, או לכול מקום סביר ובטוח אחר, שיש בו למלא אחר החובה המוטלת עליו לשמור את ספריו.
21. ואולם גם אם אקבל את גרסתו של המערער באשר לשריפת הספרים והקבלות בתוך המכלית, אין בכך כדי לפטור את המערער מהצגת החשבוניות למשיב. תנאי לניכוי מס תשומות הוא כאמור הצגת החשבוניות, לשם הוכחת תקינותן.
22. כפי שציין המשיב בטיעוניו, אין כל קושי בשחזור החשבוניות, במיוחד בשעה שמדובר בשישה ספקים בלבד, ועמד לרשות המערער זמן די והותר לביצוע השחזור. אמנם המערער טען בחקירתו הנגדית כי לא היו לו 'אנשי קשר' שמהם יכול היה לקבל את החשבוניות, וכי על המשיב לספק לו את שמות אנשי הקשר, ואולם לא מצאתי שמדובר בהסברים סבירים, המצדיקים את הימנעותו של המערער משחזור החשבוניות. המערער לא העיד על ניסיון כלשהו שערך לשחזור החשבוניות, עם מוצאי החשבוניות שעמם עבד, רואי החשבון או מנהלי החשבוניות מטעמם. המערער הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי החשבוניות הוצאו כדין. אילו אכן ערך את הבדיקות הנדרשות, סביר כי ימצאו בידו (או בידי מנהלת החשבוניות) רשימה של אנשי קשר שעמם עבד. בהתאם לחובה המוטלת עליו בחוק מס ערך מוסף לשמור מסמכים, ובהינתן האפשרות שתערך בעסקיו ביקורת של המנהל, היה עליו לוודא את האפשרות לבצע שחזור של החשבוניות, אם לא לשחזרן גם ללא קשר לביקורת. המערער לא זימן מי מהספקים שעמם עבד לעדות, לשם תמיכה בטענותיו. (ראו לעניין זה גם ע"מ (ת"א) 1117/09 **דרבאשי נ' מדינת ישראל** (מיום 9.2.12); 56220-12-12 (מרכז) **אהרנפלד נ' מנהל מע"מ רמלה** (מיום 23.11.16)).
23. בחקירתה הראשית של מנהלת החשבוניות, כאשר נשאלה האם היה באפשרותה לספק את העתקי החשבוניות לשנת 2014 אילו הייתה מתבקשת לעשות כן על ידי מע"מ, השיבה בחיוב (עמ' 11 לפרוטוקול הדיון, שורות 23-24). מתשובתה ניתן לכאורה ללמוד כי נותרו בידיה העתקי החשבוניות, וכי המערער יכול היה לקבל ממנה את ההעתקים, ואולם המערער לא העיד על ניסיון כלשהו לקבל את החשבוניות ממנהלת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 החשבונות . לא מצאתי אפוא כל הצדקה לכך שהמערער לא הגיש למשיב שחזור של
- 2 החשבוניות, ולו של חשבונית אחת.
- 3 24. המערער הציע להסתפק בכרטסת הנהלת חשבונות שהגיש כתחליף לחשבוניות, ואולם
- 4 לא מצאתי שיש לקבל הצעה זו. לקביעה המעוגנת בחוק מס ערך מוסף ובהוראות ניהול
- 5 ספרים, שלפיה יש להציג את החשבונית, קיימת תכלית אשר נועדה כאמור לספק
- 6 תמונה מלאה בדבר פרטי העסקה, אשר פרטיה מצויים בידיעת העוסק בלבד, ולא
- 7 בידיעת המשיב. לא מדובר אפוא בראיה אחת מני ראיות רבות שניתן להציג בפני
- 8 המשיב, כי אם בקביעה קטגורית באשר לאופן הוכחת הזכאות לניכוי מס תשומות,
- 9 אשר נועדה למנוע שימוש לרעה וניכוי מס שלא כדין.
- 10 25. הכרטסת הינה ראיה פנימית, ולא ראיה חיצונית, ואין בה כדי ללמד על אמתות
- 11 הפרטים הרשומים בחשבונית או על כך שהחשבונית הוצאה כדין. זאת ועוד, בענייננו
- 12 ניתן היה להתרשם כי לא מדובר בתיעוד אובייקטיבי, המהווה תחליף לחשבונית או
- 13 הממלא אחר דרישותיה. הכרטסת (מש/1) אינה כוללת את כלל הפרטים הנדרשים
- 14 מחשבונית, אין בה כל תיאור בדבר העסקה, המבצעים וכו'.
- 15 26. בחקירתה של מנהלת החשבונות, אשר צורפה כנספח 4 לתצהיר המשיב, השיבה כי
- 16 היא הזינה בכרטסת את התשלומים במזומן על סמך הצהרותיו של המערער, מבלי
- 17 שהוצגה לה אסמכתא על כך. מעדותה של מנהלת החשבונות בבית המשפט ניתן ללמוד
- 18 כי בחלק גדול מהפרטים רשמה "שיק לפי הצהרה", מאחר שעל השקים האמורים לא
- 19 היה רשום שם המוטב, ועל כן הסתפקה בהצהרתו של המערער (עמ' 12 לפרוטוקול,
- 20 שורות 18-22). כן השיבה כי הפסיקה לעבוד כמנהלת החשבונות של המערער, מהטעם
- 21 שהוא "לא היה לקוח מסודר, כמה חודשים הוא לא דיווח למע"מ ולרשויות, היה לקוח
- 22 מאוד מבולגן ובעייתי" (עמ' 12 לפרוטוקול, שורות 29-31). מעבר לאמינותה המוטלת
- 23 בספק של הכרטסת, מעיון בה ניתן ללמוד כי לכאורה לא שולמה תמורה לחלק
- 24 מהספקים עבור החשבוניות.
- 25 27. מלבד הכרטסת, לא הגיש המערער מסמכים אחרים, כגון קבלות עבור תשלומים,
- 26 רשימת מלאי, דוחות או תחשיבים בדבר הוצאות סולר או דלק, החזרי בלו, מסמכי
- 27 התחשבות, חוזי התקשרות עם הספקים, או כל מסמך אחר שיכול היה ללמד על
- 28 העבודות שבוצעו, על שירותים שניתנו או על מלאי שנרכש. לא הוכח למעשה כי
- 29 המערער שילם סכומי כסף עבור עבודות שבוצעו או השירותים שניתנו. לא צורפו
- 30 העתקי שקים, או תיעוד של העברות בנקאיות, ולמעשה אין כל אסמכתא לאמתות
- 31 התשומות שנדרשו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11341-09-17 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

28. אף שהדיווח המקוון לא ביטל כאמור את החובה המוטלת על עוסק להציג במהלך ביקורת את החשבונית, כדי לוודא כי אכן ניכוי התשומות נעשה על יסוד חשבונית שהוצאה כדין, ניתן ללמוד מעדותו של מר אביטבול, כי מטעמי זהירות, ערך בדיקה באמצעים העומדים לרשותו, כדי לבחון האם ניתן להתיר את ניכוי התשומות, כולן או חלקן. בחקירתו הנגדית השיב כי הוא בחן את הנתונים "בלב פתוח ובנפש חפצה", וכי בטרם נקט בסנקציות נגד המערער, בדק את מוצאי החשבוניות. אילו היה מוצא חשבוניות שניתן לאשרן, כגון חשבוניות של עורך הדין או מנהלת החשבונות (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 22-30), היה מאשרן, אולם כיון שמצא כי מדובר בחשבוניות של ספקים המפיצים חשבוניות פיקטיביות, והמצויים בכלא, לא מצא מקום להתיר את ניכוי התשומות. גם מאוחר יותר בעדותו השיב כי אילו היה רואה כרטסת שבה מופיעים ספקים מוכרים, כגון שופרסל, משרד עורכי דין, וכיוצ"ב, לא היה פוסל את כלל ניכוי התשומות, אלא מאשר את מה שניתן לאשר, כיון שהיה באפשרותו להשיג את אותן חשבוניות בעצמו. ואולם את החשבוניות נושא השומה בענייננו אין לו כל אפשרות להשיג (עמ' 18, לפרוטוקול, שורות 8-12).
29. המערער קבל על כך שהטענה שלפיה כ- 90% מהחשבוניות הוצאו בידי 6 ספקים, הידועים כמנפיקי חשבוניות פיקטיביות, הועלתה לראשונה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, וכי לא הוצגו לו מלוא הנתונים אודות חברות אלו המצויים בידי המשיב.
30. מר ארז אביטבול הבהיר בחקירתו הנגדית כי מטעמי זהירות והתחשבות במערער הוא בחן באלו חברות מדובר, ומצא מי שעמד בראש החברות הללו הודה בהוצאת חשבונית מס פיקטיבית. החקירות היו כלליות, ולא עסקו בעוסק זה או אחר. מהחקירות שנערכו עולה כי אף עסקה שביצעו לא הייתה עסקה אמיתית, אלא שהן שימשו לצורך כיסוי והקטנת חבות המס. לשאלה מדוע לא צירף את החקירות לתצהירו, השיב כי הן אינן רלוונטיות למערער, וקיימות הוראות סודיות המוטלות עליו בחוק מס ערך מוסף. כמו כן השיב כי אילו היו מתקבלות החשבוניות, היה חוקר את הספקים, ומן הסתם היה קובע שומת כפל מס בשל קיומן של חשבוניות שהוצאו שלא כדין. בהעדר החשבוניות הסתפק בהוצאת שומת תשומות.
31. בענייננו הוצאה כאמור שומת תשומות, המבוססת על כך שלא הוצגו למשיב חשבוניות מס, וסביר להניח, על יסוד תשובתו של מר אביטבול, שאילו היה מקבל את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-09-11341 אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

החשבוניות, היה באפשרותו לבחון האם החשבוניות אינן חשבוניות שהוצאו כדין, והשומה הייתה שומת כפל מס.

32. בהתאם להלכה הפסוקה זכאי הנישום לקבל את כלל המידע שעמד בפני המנהל שעליו מבוססת השומה. בענייננו השומה כאמור אינה שומת כפל מס, המבוססת על הטענה לקיומן של חשבוניות שהוצאו שלא כדין, בשל העדר ראיות לכך. השומה שהוצאה אינה מבוססת על ממצאי חקירות שהתקיימו, שכן הממצאים אינם עוסקים במערער. אמנם נעשה ניסיון מטעם המשיב, בהגנותו הרבה, לבחון האם ניתן לאתר את החשבוניות באמצעים עומדים לרשותו, אף שלא מוטל עליו לעשות כן, ואולם הממצאים שמצא הינם כאמור כלליים, ואין בהם כל מידע באשר למערער שניתן היה לעשות בו שימוש לשם הוצאת השומה. לא מדובר אפוא בחקירות הנחוצות להגנתו של המערער, ומכיוון שלא נעשה בהן שימוש לביסוס השומה, אף המערער אינו יכול לעשות בהם שימוש כדי להצדיק את אי הצגת החשבוניות. בנסיבות אלו, כאשר הראיות אינן רלוונטיות, הליך גביית המס אמור להיות מבוסס על כללים טכניים המבטיחים את יעילות הגבייה, אין כל פגם באיזון שערך המשיב בעניין זה.

33. בנסיבות האמורות, וכיון שהשומה אינה מבוססת על חקירותיהן של אותן חברות, לא מצאתי שנפל פגם כלשהו בכך שחומר החקירה לא נמסר למערער.

סיכום

34. אשר על כן, אני דוחה את הערעור.
35. בשים לב להיקף ההליכים בתיק, ישלם המערער למשיב את הוצאותיו, בסכום של 50,000, בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין.

ניתן היום, י"א אלול תשע"ט, 11 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת