



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת **לון-אורן אריזות (2005) בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד שמואל קליין ודריה גולדין

נגד

משיב **מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2**
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

מבוא

6 ערעור זה הוגש על החלטת המשיב בהשגה שהגישה המערערת על שומת מס תשומות שהוצאה
7 לה על ידי המשיב לשנים 2010-2012 על סך של 1,727,254 ש"ח (במונחי קרן).

8 המשיב שלל את ניכוי מס התשומות בחשבונות מס שהוציאו למערערת ארבע החברות
9 הבאות: יחד זה כח בע"מ (להלן – יחד זה כח), י.ב נכסים בע"מ (להלן – י.ב נכסים), ר.זקש
10 בע"מ (להלן – ר.זקש), ח.ט.ע בע"מ (להלן – ח.ט.ע) (להלן יחד – החברות).

11 המשיב נימק את החלטתו בהשגה בכך שהחשבונות, על פיהן נוכה מס התשומות על ידי
12 המערערת, לא שיקפו עסקאות אמת בין הצדדים הנכונים והאמיתיים של העסקה. עוד טוען
13 המשיב (במסגרת כתב התשובה), כי המערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת
14 לאמת את המסמכים הנחזים לחשבונות.

15 המערערת חולקת על החלטת המשיב וטוענת כי מס התשומות הכלול בחשבונות נוכה על ידה
16 כדין.

17 לטענות הצדדים ביתר פירוט אתיחס בהמשך.

רקע עובדתי

18
19 1. חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ (להלן – המערערת) היא חברה שעסקה במסחר
20 במשטחי עץ. החברה אינה פעילה החל מתאריך 31.12.2012. בעל החברה הוא מר אורן
21 ונתורה. מנהל בחברה הוא מר שרון לוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 המשיב ערך למערערת ביקורת חשבונות וממצאי חקירתו העלו, כי מסמכים הנחזים
2 כחשבוניות מס שהוצאו למערערת אינם כדין והם נועדו לשמש רק כיסוי חשבונאי
3 (להלן – המסמכים או החשבוניות).
4 המדובר, על פי הטענה, ב-71 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס מהשנים 2010-2012
5 אשר הוצאו על שם החברות הבאות:
6 22 מסמכים על שם חברת יחד זה כח – סכום המס לחיוב 463,048 ש"ח.
7 43 מסמכים על שם חברת י.ב נכסים – סכום המס לחיוב 1,097,858 ש"ח.
8 4 מסמכים על שם חברת ח.ט.ע – סכום המס לחיוב 113,834 ש"ח.
9 2 מסמכים על שם חברת ר.זקש – סכום המס לחיוב 52,514 ש"ח.
10 3. המשיב הוציא למערערת שומת תשומות לפי סעיף 77 לחוק לאחר שערך לה שימוע
11 לבחינת חיובה בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק. השגה שהגישה המערערת נדחתה
12 ומכאן הערעור.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 15 4. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – החוק) קובע כי עוסק זכאי לנכות
16 מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו "כדין".
17 5. חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלה יהיה זכאי לקזז על פיה את מס התשומות
18 הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47 לחוק, הווה אומר, נדרש כי
19 החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה.
20 כן נדרשת החשבונית למלא אחר דרישת תקנה 9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי
21 חשבונות), התשל"ג-1973 באופן שכל הפרטים המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים
22 לרבות טיב הנכס הנמכר או השירות שניתן, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.
23 6. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים של העסקה.
24 בע"מ 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836,
25 פס' 22 (2005) (להלן – עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין
26 אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין
27 הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה".
28 7. מקום בו אין זהות בין מוסר החשבונית, או ליתר דיוק, בין החברה שעל שמה הוצאה
29 החשבונית לבין מי שמכר את הנכס (או נתן את השירות), נחשבת החשבונית לכזו
30 שהוצאה שלא כדין, ואין נפקא מינה אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית
2 בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי.
3 וכפי שכבר נקבע ב-ע"מ (מחוזי חי') 10750-01-10, 57916-10-10 **זוהר ש.ב.א. סחר**
4 **ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה עכו**, פס' 8 (1.9.2013) (להלן
5 – עניין זוהר ש.ב.א.) "בין אם מדובר בעסקאות פיקטיביות שהן עסקאות בדויות
6 לגמרי, כך שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה; ובין אם מדובר בעסקה
7 בה בוצעה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה 'הושאלה' חשבונית מצד ג'
8 באופן פיקטיבי (מה שמכונה לעיתים 'חשבונית זרה') – בשני המקרים אין להתיר
9 ניכוי תשומות בגין אותה חשבונית".
- 10 8. החוק מחייב, אפוא, התאמה חד-ערכית בין ספק הסחורה או נותן השירות לבין
11 החשבונית שהוצאה על ידו. כאשר מדובר בחשבונית "מושאלת" שהוצאה בידי מי
12 שלא היה רשאי להוציאה, יישלל ניכוי מס תשומות על פיה, וזאת גם אם הוכח כי
13 בוצעה עסקה בפועל ושולמה תמורה בגינה.
- 14 9. נהוג לחלק את המקרים, בהם יישלל מהעוסק ניכוי מס התשומות, לשני מקרים:
15 האחד, כאשר אין בבסיס החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להטעות את
16 רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית פיקטיבית" מהטעם
17 שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית.
18 השני, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שסופקה לו לא הייתה
19 של הספק או של נותן השירות אלא היא הושאלה" מצד ג'. נהוג לכנות את החשבונית
20 במקרה זה "חשבונית זרה".
- 21 בשני המקרים, חשבוניות המס, הן הפיקטיביות והן הזרות, אינן משקפות את
22 המציאות, שכן במקרה האחד כלל לא בוצעה עסקה ובמקרה השני לא בוצעה עסקה
23 בין מוציא החשבונית (או ליתר דיוק בין מי ששמו מופיע על גבי החשבונית) לבין
24 העוסק.
- 25 המקרה השני הוא המקרה המעורר את ההתלבטות, האם להתיר את ניכוי מס
26 התשומות, וזאת בהנחה שהעוסק יוכיח כי לא היה שותף ליצירת האפשרות שלא
27 ישולם מס העסקאות על ידי מפיק החשבונית, או לאסור את ניכוי המס, שכן ברור
28 הוא שהמס המנוכה על ידי העוסק לא הועבר, או עשוי שלא לעבור, לרשויות מע"מ על
29 ידי מוציא החשבונית (אהרן נמדר **מס ערך מוסף** כרך ב' (מהדורה חמישית) (2013),
30 פס' 1708א).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

10. המבחן שהתגבש בפסיקה לפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין הוא "מבחן אובייקטיבי" שלפיו "די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה".
- מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פס" 14 (1999) (להלן – עניין סלע) שם נקבע כי "...המבחן שראוי לנקוטו בסוגיה זו הוא המבחן ה'אובייקטיבי', העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיניי חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה".
- מבחן זה התקבע כהלכה מחייבת בעניין מ.א.ל.ר.ז. (פס" 24-25 לפסק דינו של השופט ברק).
11. בית המשפט העליון שלל בעניין מ.א.ל.ר.ז. את המבחן הסובייקטיבי, לפיו המודעות של העוסק לפסול שנפל בחשבונית הוא תנאי למניעת ניכוי התשומות, וקבע כי "אכן, אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף ולהביא להפחתת מס, ואף לנטילת מס מקופת המדינה" (פס" 24), וכן כי "הוא פותח פתח לרמאות. נטרול הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים, ולכן המבחן הראוי לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי. לא כל שכן בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של 'חשבוניות פיקטיביות', ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה בצורה חזקה למדי" (שם).
- כך גם בעניין סלע בו נקבע כי "הכרה בטענות הנוגעות לידיעתו של העוסק כמוה כתמריץ שלילי להקפדה על תקינות הליכי הגבייה, ועידוד לפריחת תעשיית החשבוניות הפיקטיביות" (פס" 14).
12. עם זאת, לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל הכיר בית המשפט בעניין סלע בחרג מצומצם למבחן זה כאשר "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (פס" 14).
- בהתבסס על פסק הדין בעניין סלע קבע בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז. כי "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (פס" 25).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

13. עולה מהאמור לעיל, כי החריג שנקבע בפסיקה למבחן האובייקטיבי הוא חריג מצומצם ביותר עד כדי שניתן לראות בו כמטיל על העוסק "מעין אחריות מוחלטת" (עניין סלע) או "מעין אחריות קפידה" (כלשונו של השופט מלצר ב-ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 41 (26.8.2014) (להלן – עניין "זאב שרון") כך, שלכאורה, די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכות את מס התשומות על פיה.
14. מכאן, שעל מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי הנדרש לצורך ניכוי מס התשומות, עליו להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכה הוצאו כדין. מדובר ברף מחמיר מאוד הדורש מהעוסק להוכיח, למעשה, כי נקט בכל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל פסול בחשבוניות אותן ניכה.
15. מקובל עלי, עם זאת, כי יש להציב גבולות לעומק הבדיקה שניתן לדרוש מעוסק המבקש לנכות מס תשומות, כל עוד הוא פועל בתום לב ובניקיון כפיים, למשל, לא מצופה ממנו שיחקור וידרוש את כל היבטי העסק של מוציא החשבונית, והכוונה בעיקר למקרים הכרוכים בגילוי סודות מסחר או בהפרת הזכות לפרטיות (ע"מ (מחוזי ת"א) 37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פס' 88 (15.11.2017) (להלן – עניין דניאל מתת תכשיטים).
- אולם, כן מצופה מהעוסק לבצע את כל הבדיקות המוטלות עליו, באמת ובתמים, ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבוניות שקיבל.
16. בעניין זאב שרון נקבע (אמנם בהקשר להחלטת מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק או להשית עליו קנס לפי סעיף 95 לחוק) כי "...עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" (פס' 42).
- וכן – "אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי...את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'" (פס' 45).
17. בסופו של דבר, יהא עלינו לזכור, בבואנו ליישם את המבחנים הנ"ל בנסיבותיו של מקרה קונקרטי, כי המחלוקת היא למעשה בשאלה, על מי יוטל הסיכון של טעות העוסק: האם יהיה זה העוסק הטוען שאינו מעורב בתהליך שבגיניו לא הגיע מס העסקאות לרשויות מע"מ (במקרה בו הניכוי של החשבונית לא יותר לו) או תהיה זו המדינה, שאין לה כל חלק בטעות הנטענת (במקרה בו הניכוי יותר).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 הן החוק והן הפסיקה הטילו את הסיכון בדרך כלל על כתפי העוסק כך שאפשרות
2 העברת הסיכון לכתפי המדינה צומצמה עד מאוד (עניין סלע, פס' 14; עניין דניאל מתת
3 תכשיטים, פס' 89).
- 4 כמובן, שאם העובדות מלמדות שהעוסק נתן יד לקנוניה בינו לבין הספק או בין הספק
5 לצד ג' או כאשר מתברר שמאחורי החשבונית לא עמדה כל עסקה, יש טעם רב למנוע
6 את ניכוי התשומות בידי העוסק שהיה שותף לתהליך הרמייה של רשויות מע"מ.
- 7 נטל ההוכחה
- 8 18. בערעור מס ערך מוסף בעניין ניכוי מס תשומות, "נטל השכנוע" מוטל על כתפי העוסק
9 מתחילת ההליך ועד סופו.
- 10 גם נטל הבאת הראיות מוטל על העוסק, אף אם פנקסיו לא נקבעו כבלתי קבילים, שכן
11 השאלה אם החשבונית הוצאה כדין היא שאלה עובדתית לבר-פנקסית שהתשובה לה
12 אינה מצויה בספרי העוסק. למשל, השאלה אם סופקו למערערת משטחי עץ, מי סיפק
13 לה את הסחורה, פרטים בקשר לספקים השונים, פרטים בנוגע לזהותם של הצדדים
14 האמיתיים לעסקאות, כל אלה הן שאלות שהתשובות להן לא נמצאות בספרים אלא
15 מצויות בידיעתה של המערערת, ולכן עליה הנטל להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין.
- 16 19. תוצאה זו מתבקשת גם מסעיף 132 לחוק מע"מ הקובע כי "הטוען ששילם מס או
17 שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה" ומסעיף 38 לחוק
18 המתיר את ניכוי מס התשומות רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה כדין.
- 19 המבחן האובייקטיבי – האם החשבוניות הוצאו כדין?
- 20 20. בדיון קדם המשפט הסכימה המערערת כי החשבוניות הוצאו שלא כדין: "לא הייתה
21 מחלוקת גם בשלב המנהלי, שבסופו של יום כשמסתכלים כעת על החשבוניות או
22 המסמכים הנחזים להיות חשבוניות, נפל פגם במסמכים אלו והם לא הוצאו כדין"
23 (פרוטוקול דיון מתאריך 25.12.2016 עמ' 2 שורות 3-1).
- 24 21. גם מנהל המערערת, מר שרון לוי, הסכים במסגרת חקירתו הנגדית כי החשבוניות
25 מזויפות (עמ' 16 שורות 22-21):
26 "עו"ד בן דוד: היום אתה יודע שהחשבוניות מזויפות?
27 העד, מר לוי: היום כן, זה מה שהסבירו לי כן".
28 כלומר, המערערת אינה חולקת כי החשבוניות מושא הערעור הוצאו שלא כדין.
- 29 22. העובדה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין עולה בבירור מעדותם של כל בעלי החברות
30 שעל שמן הונפקו החשבוניות למערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 מהעדויות עולה (מצורפות כנספחים לתצהיר המשיב), כי מדובר בחשבוניות מזויפות
2 שלא הוצאו על ידי החברות, או מי מטעמן, וכי החברות לא סיפקו משטחי עץ
3 למערערת ולא קיבלו ממנה כל תשלום.
- 4 23. מהודעתו של מר צביקה לוי, הבעלים של חברת "יחד זה כח בע"מ", בפני חוקרי מע"מ
5 עולה, כי לא הוא, ולא מי מטעמו, הוציא את המסמכים הנחזים כחשבוניות למערערת,
6 לא סופקו משטחי עץ, לא נתקבל תשלום ועיסוקה של החברה הוא בכלל בשמאות ולא
7 במסחר במשטחי עץ (נספח 5 לתצהיר המשיב, הודעתו של מר לוי מתאריך 2.12.2012,
8 עמ' 2 שורות 13-22):
- 9 **"לא. מעולם לא מכרתי משטחי עץ וגם לא נתתי למישהו מטעמי למכור משטחי**
10 **ולהוציא חשבוניות מס של חב' יחד לחב' לון אורן ואו לכל חברה אחרת...מבחינתי**
11 **החשבוניות הן מזויפות. לא קיבלתי שום תשלום עבור החשבוניות האלה..."**
- 12 24. מהודעתו של מר יואב זיו, הבעלים של חברת "י.ב.זיו נכסים בע"מ" עולה כי המסמכים
13 על שם החברה שנמצאו בספרי המערערת, הם מזויפים. מר זיו, או מי מטעמו, לא
14 הוציא את המסמכים, לא סיפק משטחי עץ ולא קיבל תשלום ועיסוקה של החברה הוא
15 בבנייה והשכרת נכסים ולא במסחר במשטחי עץ (נספחים 6 א ו- 6 ב לתצהיר המשיב,
16 הודעותיו של מר יואב זיו מתאריכים 3.6.2012 ו- 13.12.2012, בהתאמה):
- 17 **"אני לא הוצאתי את החשבוניות וגם לא מישהו מטעמי לא הוציא את החשבוניות**
18 **ואין לי מושג מי זייף על שמי ועל שם חברתי את החשבוניות האלה"** (נספח 6 עמ' 2
19 שורות 9-18).
- 20 25. מהודעתו של מר עמרני חיים, הבעלים של עוסק מורשה "ח.ט. עמרני בע"מ" עולה כי
21 המסמכים על שם החברה שנמצאו בספרי המערערת הם מזויפים. המערערת אינה
22 לקוח של החברה, החברה עוסקת במכירת חומרי בניין, אינסטלציה וחשמל ולא
23 במסחר במשטחי עץ (נספחים 7 א ו- 7 ב לתצהיר המשיב, הודעותיו של מר עמרני
24 מתאריכים 11.11.2012 ו- 12.12.2012, בהתאמה):
- 25 **"אני לא הוצאתי את החשבוניות הללו וגם לא נתתי אישור לאף אחד להוציא**
26 **חשבוניות אלה בשמי. מבחינתי החשבוניות מזויפות, אני לא מתעסק במכירת**
27 **משטחי עץ בכלל. אני מוכר מוצרים לבניין יש לי חנות..."** (נספח 7 עמ' 2 שורות 3-
28 7).
- 29 26. מהודעתה של גב' שירז זקש, מנהלת עוסק מורשה "ר. זק"ש בע"מ", עולה כי
30 החשבוניות על שם החברה שנמצאו בספרי המערערת הן מזויפות. החברה, או מי
31 מטעמה, לא הוציאו את החשבוניות, לא סיפקו משטחי עץ למערערת ולא קיבלו כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 תשלום. החברה עוסקת בייצור בגדים ואופנה ולא במסחר במשטחי עץ (נספח 8
2 לתצהיר המשיב, הודעתה של גבי זקש מתאריך 8.11.2012):
3 **"לא. החשבונות לא שייכות לנו ולא נראות בגודל לחשבונות של החברה, הפורמט
4 לא דומה לחשבונות שלנו...הכתובת שמופיע על גבי החשבונות שהצגת בפני זה לא
5 הכתובת שלנו"** (נספח 8 עמ' 1 שורות 11-15).
- 6 27. המשיב מוסיף וטוען, כי כלל נסיבות העסקה מעלות תהיות רבות באשר לאמיתות
7 העסקאות שבבסיס החשבונות: לא הוצגו תעודות משלוח וקבלות למרות שעסקינן
8 בעסקאות בסכומים של מאות אלפי שקלים; התשלומים הועברו במזומן או בצ'קים
9 שאינם למוטב בלבד באופן הנוגד את הוראת סעיף 47א לחוק; הצ'קים נפרעו
10 בצ'יינג'ים כשהמטרה של התשלום במזומן, או בצ'קים שאינם למוטב בלבד, היא
11 להסתיר את "נתיב הכסף" ולמנוע אפשרות מעקב אחר העסקאות ואחר התשלום
12 בגין; המערערת קיבלה את המסמכים הנחזים להיות חשבונות מס מארבע חברות
13 שונות, באמצעות "מתווך" אשר הורשע בעבר בהפצת חשבונות פיקטיביות, מבלי
14 שהתעניינה בשינויים התכופים בפרטי החברות שמנפיקות את החשבונות; קיים ספק
15 אם המערערת שילמה תמורה (או לפחות תמורה מלאה) לחברות, למשל, יתרת זכות
16 בכרטיס של חברת יחד זה כח, בסכום של כ- 2.7 מיליון ש"ח, נסגרה בתאריך
17 15.12.2010 בפעולה אחת של תשלום במזומן וזאת מבלי שניתן ללמוד מכרטיס
18 משיכות במזומן, שבהנהלת החשבונות של המערערת, כי מדובר בתשלום ששולם
19 לחברת יחד זה כח (תצהיר רו"ח משה חסטר, מטעם המערערת, והאסמכתאות
20 המצורפות לו).
- 21 המערערת לא הציגה כל ראיה המלמדת כי, למרות התמונה המצטיירת מהנסיבות
22 דלעיל, העסקאות שבבסיס החשבונות הן עסקאות אמת.
- 23 28. הצדק עם המשיב, כי צורת התנהלות זו של המערערת **מעלה תהיות וסימני שאלה
24 רבים**, אולם, למרות זאת, ספק בעיני אם יש בהם כדי לבסס את טענת המשיב כי לא
25 עמדו מאחורי החשבונות עסקאות אמת.
- 26 יחד עם זאת, איני רואה חשיבות בהכרעה בשאלה זו, שכן כפי שציינתי לעיל, די לנו
27 בכך שהחשבונות אינן מייצגות התקשרות בין הצדדים הנכונים של העסקה כדי
28 לקבוע שהוצאו שלא כדין, וזאת אף אם העסקאות שבבסיסן היו עסקאות אמת.
- 29 29. תמיכה נוספת לכך שהחשבונות הוצאו "שלא כדין" ניתן למצוא בעובדה שהחשבונות
30 אינן עומדות בדרישות סעיפים 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות),
31 התשל"ג-1973 שכן לא ניתן ללמוד מהן על "תיאור הטובין המאפשר זיהוי סוג
32 הטובין" ואת המחיר הרלוונטי.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 מהעדויות עולה, כי למערערת סופקו משטחים מסוגים שונים, חלקם חדשים, חלקם
2 משומשים, בגדלים כאלה ואחרים וגם מחיריהם היו בהתאם. לכל זה לא ניתן ביטוי
3 בחשבוניות (עמ' 29 שורות 19-25; עמ' 65 שורות 25-31, עמ' 66-67).
- 4 30. לסיכום פרק זה, אין לומר שחשבוניות המס הנדונות "הוצאו כדין" באופן המאפשר
5 את ניכוי מס התשומות הכלול בהן ללא סייג.
6 נותר לנו, אפוא, לדון בשאלה, האם המערערת ערכה בדיקה מספקת, בהתאם
7 לקריטריונים שנקבעו בפסיקה, בטרם ניתנה את מס התשומות הכלול במסמכים
8 הנחזים כחשבוניות.
- 9 המבחן הסובייקטיבי - מודעות המערערת לאי תקינות החשבוניות
- 10 31. המערערת טוענת, כי לא הייתה לה ידיעה שהחשבוניות הן פיקטיביות, שכן לא עלו
11 אצלה כל חשדות בדבר תקינותן, ואף לא היו צריכים לעלות, ולכן אין לשלול ממנה
12 את זכאותה לניכוי התשומות על פי החשבוניות.
- 13 32. אקדים ואומר, כי על בסיס מכלול הראיות שנפרשו בפניי, הגעתי לכלל מסקנה כי
14 המערערת לא הוכיחה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את תקינות
15 החשבוניות.
- 16 התמורה המצטיירת בענייננו היא כזאת שניתן לומר, שלכל הפחות, היה על המערערת
17 לדעת שמדובר בחשבוניות פיקטיביות ושהיא עצמה עיניה, אם לא למעלה מכך, מלברר
18 ולבדוק את תקינות החשבוניות.
- 19 תמרורי אזהרה ונורות אדומות אותתו למערערת לאורך כל הדרך, והזהירו אותה מפני
20 חשדות לפגמים שנפלו בחשבוניות, אך המערערת בחרה להפנות פניה מהם. עצימת
21 העיניים של המערערת היא ברורה כשמש ומלמדת, כי הייתה לה מודעות להיות
22 החשבוניות בלתי תקינות.
- 23 33. מר אורן ונתורה, הבעלים של החברה, אישר בחקירתו הנגדית כי לא ערך בדיקות
24 לאימות החשבוניות (עמ' 71 שורות 11-14):
25 "ש. אבל אתה לא בדקת?
26 ת. אני את החשבונית עצמה לא אף פעם לא בדקתי.
27 ש. בדקת שמי שנתן אותה הוא באמת מהחברה עצמה?
28 ת. אני לא בדקתי את החשבונית אז אני לא יכול לבדוק את זה עם מישהו מהחברה
29 עצמה".
- 30 34. מעדותו של מר ונתורה עולה, כי הוא היה מעורב ונטל חלק פעיל בכל הנוגע לעסקי
31 המערערת, הכיר את הספקים, היה אחראי ללקוחות (ראו גם סעיף 4 לתצהירו), חתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 על הצ'קים ונהנה מרווחיה של המערערת (עמ' 73 שורות 17-32, עמ' 74 שורות 6-1,
2 (25-26).
- 3 וכך העיד בבית המשפט: "...תראי יש לי עסק שבזמנו העסק היה עם 20 עובדים, עם
4 אופרציה גדולה, עם משאיות, עם בנקים... אני צריך להיות בעבודה שלי, צריך למכור
5 סחורה צריך לדאוג לקליינטורה שלי ולאנשים שלי וצריך לדאוג שהכל עובד כמו
6 שצריך..." (עמ' 73 שורות 10-14).
- 7 לאור זאת, אך טבעי היה לצפות ממנו, כי ינקוט צעדים על מנת לברר על החברות איתן
8 עבדה המערערת ועל מה הוא משלם להן. טענתו כי לא בדק את החשבונות אינה עולה
9 בקנה אחד עם העובדה שהציג את עצמו כמי ש"צריך לדאוג שהכל עובד כמו
10 שצריך..."
- 11 35. מר ונתורה טען, כי הסמיד את מנהל המערערת, את מנהל החשבונות ואת רואה
12 החשבון לערוך את הבדיקות הנדרשות בעניין תקינות החשבונות:
13 "זה גם חלק מהעבודה בשביל זה יש לי אנשים שמטפלים בזה, יש לי גם מנהל
14 החשבונות, גם רואה חשבון, גם מנהל עבודה. אני נתתי סמכויות לאנשים שאני
15 מאמין בהם שהם עשו את הכל על הצד הטוב ביותר" (עמ' 73 שורות 16-18).
- 16 אולם, מששאל מהן אותן סמכויות שהאציל לאחרים בעניין בדיקת החשבונות ועל
17 פי איזה נהלים פעלה המערערת, השיב: "אני יודע באופן שטחי מאוד כאילו, אני סומך
18 על אנשים..." (שם, שורה 10).
- 19 36. מעבר לעובדה שבעלים של חברה נושא באחריות משפטית למתרחש בחברה והוא אינו
20 יכול להשיל אחריות זו מעליו גם אם הוא נעזר בשירותים של אנשים אחרים, עולה
21 מהעדויות, הן של מנהל המערערת, הן של מנהל החשבונות והן של רואה החשבון, שגם
22 הם לא גילו עניין בבדיקה אם החברות הרשומות על גבי החשבונות הן אלה שהוציאו
23 אותן ואם האנשים שהציגו עצמם כנציגים של החברות אכן מורשים לפעול מטעמן.
- 24 37. לפי עדותו של מר שרון לוי, מנהל המערער (עמ' 21 שורות 30-31):
25 "אני לא רואה חשבון, אני לא יועץ מס ולא שום דבר, זה מה שהביאו אני מעביר
26 הלאה לרואה חשבון וזה הכל".
- 27 לדברי מר משה הנדלמן, מנהל החשבונות של המערערת (עמ' 47 שורות 15-16):
28 "לא אני לא נתתי אף פעם אישור, שאלו אותי אם הוא מדווח אמרתי כן, אישור אני
29 לא יכול לתת..."
- 30 וכן (עמ' 45 שורות 18-24): "בעיקרון אני רציתי לדעת רק במע"מ ומס הכנסה כי לפי
31 חוק אני צריך לבדוק שעוסק מורשה הוא עוסק פעיל, אם הוא פעיל אז הכל בסדר,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 **אם הוא לא פעיל אז אני לא יכול לרשום את החשבונית בכלל. ש: אז זה מה שעניין**
2 **אותך? ת: כן. ש: וחוף מזה אתה בעצמך לא עשית בדיקות? ת: לא."**
3 משנשאל רואה החשבון, מר משה חסטר, האם בדק אם האנשים, שהציגו עצמם כנציגי
4 החברות, הם אכן מורשים לפעול מטעמן, השיב (עמ' 32 שורות 19-17): **"זה נוהל שהם**
5 **הונחו להפעיל אותו... אני לא בדקתי הם הפעילו את הנוהל..."** ובהמשך (עמ' 33 שורה
6 4): **"אני לא אמור לבדוק ואין לי אמצעים גם לבדוק את זה..."**
7 38. מר שרון לוי, מנהל במערערת, הצהיר כי לפני רכישת סחורה מספק היה דורש לקבל
8 תעודת עוסק מורשה, מסמכי התאגדות, אישור ניהול ספרים, אישור ניכוי מס במקור
9 וצילום תעודת זהות של מורשה חתימה מטעם החברה (סעיף 5 לתצהירו).
10 39. מר לוי נשאל בחקירתו הנגדית אודות תעודות הזהות שצילם, ואלו הדברים שאמר
11 (עמ' 15 שורות 31-27, עמ' 16 שורות 19-10):
12 **"בשביל מה צילמת את תעודת הזהות, מה התכוונת לעשות עם הצילום הזה, ללכת**
13 **עם זה למשרד של החברה שמופיעה על גבי החשבונית ולהראות להם את תעודת**
14 **הזהות כדי לשאול מה?**
15 **העד, מר לוי: לא יודע, הרואה חשבון אמר לי....**
16 **ש: ולמי אתם רוצים להראות את הצילום הזה?**
17 **ת: של מה?**
18 **ש: של תעודת הזהות שלו שצילמתם.**
19 **ת: לאף אחד.**
20 **ש: אז בשביל מה צילמתם?**
21 **ת: זה ההנחיות שהוא נתן לי, ניהול מס במקור, ניהול ספרים.**
22 **ש: אבל לא שאלת את רואה החשבון למה אתה צריך את צילום תעודת הזהות?**
23 **ת: לא, למה אני צריך לשאול על מה אני צריך לשאול, אני עובד תוכי אמרו לי תעשה**
24 **ככה תעשה ככה ממשיך לעבוד, למה אני צריך להסתבך בכלל? אנחנו התעסקנו יותר**
25 **בעבודה מאשר בשאלות, זאת אומרת גם לא חשבנו על זה כאילו על כל הדבר הזה..."**
26 40. הנה כי כן, מלבד עמידתו על קבלה פורמלית של צילום תעודות זהות של הנציגים
27 לכאורה של החברות – כי כך נאמר לו לעשות – לא התכוון מר לוי לעשות עם הצילומים
28 דבר מלבד להניחם במגירה, או להעבירם הלאה למנהל החשבונות או לרואה החשבון,
29 שגם הם העידו, בתורם, כי לא היה זה מתפקידם לבדוק את הקשר בין הצילומים
30 לחברות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 מר לוי אישר, כי כלל לא עלה בדעתו ליצור קשר עם החברות, שהחשבוניות נושאות
2 את שמן, על מנת לברר אם צילומי תעודות הזהות משקפים את המורשים לפעול
3 מטעמן.
- 4 התנהלותו של מר לוי מלמדת, כי צילום תעודות הזהות לא נועד להוות אלא "כיסוי"
5 לקיומה של בדיקה לכאורית, בדיוק כפי שהחשבוניות היו "כיסוי" לביצוע העסקאות.
6 דברים אלו מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה, שכפי הנראה, תעודות הזהות לא
7 צולמו טרם ביצוע העסקאות, ועל כן להלן.
- 8 41. מר לוי הצהיר, כי פגש את הנציגים לכאורה של החברות "יחד זה כח" ו"י.ב נכסים"
9 **בתחילת ההתקשרות** שלהן עם המערערת ובאותו מעמד קיבל מהם צילומים של
10 תעודות הזהות שלהם (ביחד עם ייפוי הכח). כלומר, לטענתו, המסמכים שצורפו
11 לתצהירו, הכוללים את ייפוי הכח ואת תעודות הזהות של נציגי שתי החברות הנ"ל,
12 התקבלו כבר בתחילת ההתקשרות עם החברות.
- 13 ברם, עיון בצילומי תעודות הזהות שצורפו לתצהירו של מר לוי מלמד, כי תעודת
14 הזהות של הנציג לכאורה של "יחד זה כח" (מר מוחמד אעמר) **הונפקה בתאריך**
15 **29.9.2013** (נספח ז' לתצהירו), היינו, לאחר שהמערערת חדלה לפעול.
16 באופן דומה, בצילום תעודת הזהות של הנציג לכאורה של "י.ב נכסים" (מר עומר
17 צלאח) מופיע **תאריך הנפקה ב-1.2.2012** (נספח ז' לעיל), היינו, לאחר תחילת
18 ההתקשרות עם המערערת.
- 19 מדובר, אפוא, בצילומי תעודות זהות שהונפקו **לאחר** שנת 2010, כך שוודאי לא היו
20 יכולים להימסר למערערת בעת התקשרותה עם החברות בשנת 2010, מה שמעיד על
21 **גרסה שקרית** של המערערת בכל הנוגע להסתמכותה על צילומי תעודות הזהות של
22 הנציגים לכאורה.
- 23 גרסה שקרית זו מטילה צל כבד על אמינות טענותיה של המערערת בכללותן.
- 24 42. אם לא די בכך, גם אין זהות בין שמות הנציגים המופיעים בייפוי הכח (ה"ה אעמר
25 וצלאח) לשמות הנציגים שנמסרו על ידי מר עמוס אברהם במסגרת חקירתו הנגדית
26 (טייסיר, אחמד, בקר ומוסא, עמ' 55 שורה 19).
- 27 אשר לחברות "ר. זקש" ו"ח.ט.ע", המערערת כלל לא הציגה מסמכים פורמליים
28 שהתקבלו מהחברות.
- 29 43. לתצהירו של מר לוי צורף ייפוי כח מטעם חברת "יחד זה כח", הנושא תאריך 1.1.2010,
30 המייפה את כוחו של מר "מוחמד אעמר" לפעול מטעם החברה לצורך רכישת משטחי
31 עץ ושיווקם. כן צורף ייפוי כח, במתכונת דומה, מטעם חברת "י.ב נכסים", שאינו נושא
32 תאריך, המייפה את כוחו של מר "עומר צלאח".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 ייפויי כח אלה לוקים בחסר, על פניהם: הם אינם חתומים על ידי מורשה חתימה
2 מטעם החברה, אינם מאושרים על ידי עורך דין ואחד מהם אינו נושא תאריך.
3 כך נשמעה עדותו של מר לוי בבית המשפט אודות ייפויי הכח הנ"ל (עמ' 17 שורות 15-
4 (26):
5 "ש: אני אראה לך, למטה זה אתה קיבלת את הייפוי כח הזה נכון?
6 ת: כן.
7 ש: נכון. עכשיו אני רואה שיש כאן בעצם כתוב יחד זה כח, נכון?
8 ת: נו.
9 ש: אתה בדקת מי חתם על זה?
10 ת: לא.
11 ש: בדקת אם מי שנתן את זה מורשה לתת את זה?
12 ת: לא.
13 ש: בדקת שזה אמיתי?
14 ת: לא.
15 ש: בדקת עם הבעלים של החברה שבאמת הוא נתן את זה?
16 ת: לא.
17 העולה מכך, שלא רק שייפויי הכח היו אמורים, על פניהם, לעורר חשד מסוים אצל מר
18 לוי בדבר אמיתותם, הוא כלל לא טרח לבדוק מול החברות, אם אותם נציגים לכאורה
19 ששמם מצוין על גבי ייפויי הכח, אכן מורשים לפעול מטעמן והסתפק רק בכתוב בהם
20 בבחינת "כזה ראה וקדש".
21 לו היה עושה זאת, כפי המצופה ממנו, היה נוכח לדעת בזמן אמת, בטרם בוצעה
22 העסקה ובטרם נוכה מס התשומות, כי החשבוניות הן מזויפות.
23 44. מאחר שהמערערת לא בדקה את ייפויי הכח ולא אישרה את נכונותם, ממילא אין כל
24 משמעות לצילום תעודות הזהות של מר מוחמד אעמר ושל מר עומר צלאח. כל עוד לא
25 הוכח כי הם מורשים לייצג את החברות, מה רבותא בצילום תעודות הזהות שלהם?
26 (וראו עמ' 17 שורות 29-32, עמ' 18 שורות 1-4; אזכיר, כי לגבי החברות ר. זקש ו-
27 ח.ט.ע לא צורפו מסמכים).
28 45. גם רואה החשבון של המערערת העיד, כי לא בדק אצל החברות אם מוסרי החשבוניות
29 בפועל היו מורשים לפעול בשמן והדגיש כי אין זה מתפקידו לערוך בדיקה שכזו: "אני
30 עוד פעם אני חוזר ואומר, נושא של ייפויי כח ומורשי חתימה לא נמסרו אלינו לבדיקה
31 וזה לא, אנחנו בדקנו 2 נושאים, אישור של קיום תיק במע"מ, אישור של ניהול
32 ספרים ופטור מניכוי מס במקור" (עמ' 35 שורות 28-30).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 46. לכל זאת אוסיף את העובדה, המעוררת תמיהה, כי המערערת לא הציגה את
2 המסמכים הפורמליים במהלך ההליך המנהלי, אלא רק במסגרת הערעור. מסמכים
3 אלה אותרו לטענתה רק לאחר שנמצאו ספריה לשנת 2010 בתוך מחסן.
4 כך לדברי המנהל מר לוי (סעיף 22 לתצהירו): **"...בצענו בדיקות חוזרות ואיתרתי את**
5 **הספרים בצריף בשטח ששכרה החברה בשנת 2012 (כאשר הופסקה הפעילות,**
6 **נשכחו הקלסרים באותו צריף וסברתי לתומי במשך מספר שנים שקלסרי החברה**
7 **לשנה זו נמצאים במע"מ נתניה)..."**
8 47. האמור מדבר בעד עצמו. לא הבעלים של המערערת, לא מנהלה, לא מנהל החשבונות
9 ולא רואה החשבון, גילו עניין בשאלה אם מוסרי החשבונות היו רשאים להוציאן. הם
10 גם לא בדקו את טיב הקשר שבין ספקי משטחי העץ לבין מי שהנפיק את החשבונות
11 ולא ערכו בדיקה בסיסית מול החברות על מנת לוודא שהן מאשרות את הנציגים
12 שתעודות הזהות שלהם צולמו, או כל מידע אחר שיכול היה להבטיח כי החשבונות
13 כשרות ושמי שהנפיק אותן היה רשאי לעשות זאת.
14 **העניין היחידי שגילתה המערערת הוא שהעבודה תתבצע ושהיא תוכל לרכוש ולמכור**
15 **את משטחי העץ. הא ותו לא. למערערת לא היה עניין כי יהיו בידיה חשבונות מס**
16 **כדין והלך רוחה זה הוביל לכך שלא טרחה לבדוק את תקינותן.**
17 48. המערערת אינה יכולה להסתפק בקיומם של אישורים פורמליים לניכוי מס במקור
18 ולניהול ספרים.
19 אישורים אלה, מעבר לעובדה שהם מלמדים כי למערערת תיקים פתוחים במס הכנסה
20 ובמע"מ, אינם מלמדים דבר וחצי דבר על כשירות החשבונות או על אמיתות
21 העסקאות שבבסיס החשבונות.
22 גם אין ברישומן של החברות כ"עוסק מורשה" במע"מ כדי ללמד שהחברות היו צד
23 אמיתי לעסקה עם המערערת.
24 **הבדיקות שערכה המערערת היו בדיקות פורמליות גרידא, שכל מטרתן הייתה לצאת**
25 **ידי חובה, ללא רצון אמיתי מצידה לבדוק את טיב הקשר הקיים בין מי שסיפק את**
26 **משטחי העץ לבין מי שהנפיק את החשבונות.**
27 **צירופם של מסמכים שאינם רלוונטיים, ושאינם בהם לתרום לבירור השאלות שבמוקד**
28 **בירור תקינות החשבונות, אינו מוציא את המערערת ידי חובתה להוכיח כי נקטה**
29 **בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את כשירות החשבונות.**
30 רק צירופם של מסמכים התורמים לבירור השאלה, האם החשבונות משקפות את
31 העסקה שהתרחשה בפועל מבחינת זהות הצדדים לעסקה ומבחינת מהות העסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 ומחירה, עשויים לסייע בידי העוסק להכשיר את ניכוי מס התשומות הכלול
2 בחשבוניות (עניין דניאל מתת תכשיטים, פס' 64).
3 צירופם של מסמכים אחרים – לא יועיל לעוסק.
- 4 49. יפים לעניין זה דבריו של השופט בורנשטיין בעניין ע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו
5 ברקת (2003) בע"מ נ' מע"מ רמלה ואח', פס' 117 (20.8.2017) (להלן – עניין ברקת):
6 "לא ניתן לומר כי עוסק נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את תקינות
7 החשבוניות בכך שהסתפק בבדיקה טכנית של המסמכים. מלבד עמידתה על קבלת
8 אותם מסמכים פורמליים, כגון: רישום כעוסק מורשה במע"מ, רישום במרשם
9 החברות, תעודות זהות, אישור לניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים וכו', לא
10 ערכה המערערת כל בדיקה על מנת להבטיח כי החברות שהנפיקו את החשבוניות
11 אכן היו מוסמכות לעשות כן. עצם העובדה כי לחברות קיימים אישורים כאמור, אינה
12 מכשירה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, כאשר הנסיבות
13 מלמדות כי מעבר למסמכים הפורמליים, אין מדובר בחשבוניות המשקפות עסקאות
14 אמיתיות".
- 15 50. לפי דבריו של מר לוי (בסעיף 8 לתצהירו), התקשרותו עם החברות נעשתה באמצעות
16 אדם העונה לשם "עמוס אברהם" וכך תאר אותו מר לוי: "אדם יהודי חובש כיפה
17 בשם עמוס אברהם... הוא, לדבריו, היה קניין, אשר מאתר מחד סחורות וסוחרים
18 ומאידך מאתר לקוחות".
19 ובהמשך (סעיף 9 לתצהיר): "מכיוון שהיה הרבה יותר יעיל, מתאים ונוח לעבוד עם
20 עמוס אברהם, הוא נהיה הנציג המועדף של אותו ספק המשטחים. וכאשר עמוס
21 אברהם הציג את עצמו כסוכן של ספק נוסף, שמחתי לעבוד איתו...[ההדגשה שלי –
22 י"ס]".
- 23 וכן (סעיף 13 לתצהיר): "ככל שמדובר בחשבוניות נשוא הערעור, מר עמוס אברהם
24 היה נציג החברות המורשה לפעול מטעמן יחד עם אנשי הקשר שהגיעו למשרדי
25 המערערת...[ההדגשה שלי – י"ס]".
- 26 51. הנה כי כן, לשיטתו של מר לוי, "נציג החברות המורשה לפעול מטעמן" היה מר עמוס
27 אברהם, ואם אכן כך, לא ברור מדוע הסתפק בקבלת ייפוי הכח של ה"ה מוחמד אעמר
28 ועומר צלאח ומדוע לא צירף את ייפוי הכח של מר עמוס אברהם ואת צילום תעודת
29 הזהות שלו, תחת צילומי תעודות זהות של נציגים שלכאורה אינם רלוונטיים או,
30 למצער, אינם מספקים?
31 המערערת לא השכילה לדרוש ולקבל מסמכים המאשרים, כי מר אברהם הוא נציג
32 החברות ששמן מצוין על החשבוניות, ובכלל זה לא קיבלה ייפוי כח המייפה את כוחו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 של מר אברהם לפעול בשם החברות, לא צילמה את תעודת הזהות שלו ולא עשתה שום
2 פעולה הנדרשת ממנה על מנת לאשש את הקשר שבינו לבין החברות. תחת זאת
3 הסתפקה במסמכים לא מספקים ולא רלוונטיים הנוגעים לה"ה אעמר וצלאח.
4 לאור זאת, לא ניתן לומר כי המערערת עשתה את כל הבדיקות הרלוונטיות הנדרשות
5 ממנה על מנת שתוכל להיכנס בגדרו של החרג הסובייקטיבי.
- 6 52. העובדה שמר עמוס אברהם שימש "נציג החברות המורשה לפעול מטעמן" גם
7 מסבירה את מעורבותו הגדולה בביצוע העסקאות עם המערערת, מעורבות החורגת
8 מזו המאפיינת "סוכן, מתווך, קניין", כפי שהציג אותו מר לוי (במסגרת חקירתו
9 הנגדית, עמוד 13 שורות 9-12).
- 10 וכך תאר מר אברהם את פעילותו מול המערערת (סעיף 11 לתצהירו):
11 "אני כאמור ריכזתי את כל הפעילות של רכישת המשטחים. אני זה שקיבלתי את
12 המשטחים, אני השתתפתי בספירה ובבדיקה, אני מסרתי את כל חשבוניות המס
13 לחברה, ואני זה שקיבלתי את התמורה בגין המשטחים מהחברה. אני קיבלתי את
14 כל התמורה, לרבות תשלומי מע"מ ואני זה שמסרתי הלאה את הכספים ללקוחותיי.
15 לי נותרה רק עמלה בשיעור של כ- 2% מסך התמורה שקיבלו לקוחותיי וכאמור עמלה
16 זו שולמה לי ע"י לקוחותיי".
- 17 (אציין כי הגרסה המקורית של מר אברהם בפני חוקרי מע"מ הייתה כי "אני לא יודע
18 אני לא נתתי את החשבוניות ולא קיבלתי כסף, הערבים הביאו את החשבוניות אני
19 קיבלתי עמלה" (הודעת מר אברהם, נספח ג' לתצהירו של מר לוי, עמוד 2 שורות 29-
20 30).
- 21 היקף הסמכויות של מר אברהם בביצוע העסקאות מלמד, כי הוא היה "הרוח החיה
22 והיד המכוונת" בביצוע העסקאות, כפי שהיה ידוע למערערת היטב, ולכן היה עליה
23 לוודא שנעשו כל הבדיקות הנדרשות על מנת לאשש את הקשר שלו עם החברות.
- 24 53. ההסבר של המערערת, בדבר הצורך "בתיווכו" של מר עמוס אברהם, אף הוא אינו
25 מסתבר.
- 26 מר לוי הסביר (בסעיף 7 לתצהירו), כי הסיבה לכך שהמערערת העדיפה לעבוד מול מר
27 אברהם נבעה מן העובדה שספקי המשטחים סרבו להנפיק לה חשבוניות ("לפני כ- 10
28 שנים היה מקרה כשאחד הערבים הביא סחורה ודרש תשלום במזומן במקום מבלי
29 שהיו לו מסמכים וחשבוניות. סירבתי לרכוש ממנו והוא עשה בלגן במקום").
30 אולם, איך הסבר זה מתיישב עם טענת המערערת לפיה החשבוניות הוצאו בפועל על
31 ידי ה"ה אעמר וצלאח, לכאורה כנציגי החברות, ולא על ידי מר אברהם?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 54. אוסיף, כי העובדה שמר אברהם הורשע בשנת 2009 בהפצת חשבוניות פיקטיביות
2 (הכרעת הדין צורפה כנספח 13 לתצהיר המשיב) מצטרפת כנסיבה נוספת ליתר
3 הראיות המובילות למסקנה, כי המערערת לא עמדה בנטל הנדרש בעניין בדיקת
4 תקינות החשבוניות (מר אברהם הורשע בהפצת חשבוניות פיקטיביות גם בשנת 2015,
5 נספח 14 לתצהיר המשיב).
- 6 טענת המערערת, כי המשיב היה מנוע מלהגיש את הכרעות הדין הנ"ל, אינה מבוססת
7 בדין. טענה זו גם אינה מתיישבת עם העובדה שהמערערת לא התנגדה להגשתם כראיה
8 במשפט ולא התנגדה לחקירת מר אברהם אודותם.
- 9 55. סיכומו של עניין, מסקנתי היא, כאמור, כי המערערת ראתה במר אברהם את נציג
10 החברות ולכן היה עליה לנקוט כל אמצעי על מנת לאשר את הקשר שבין מר אברהם
11 לבין החברות. אולם, המערערת מדברת בשני קולות, מחד גיסא, טוענת כי מר אברהם
12 הוא הנציג המורשה מטעם החברות וגם מנהלת את העסקאות מולו, אך, מאידך גיסא,
13 דואגת לקבל את האסמכתאות (ייפויי כח ותעודות זהות) מה"ה אעמר וצלחא.
- 14 56. יתירה מכך, בין אם אקבע כי מר אברהם הוא "מתווך" גרידא ובין אם אקבע כי הוא
15 "נציג החברות", בין כך ובין כך, אין המערערת עומדת בחרג הסובייקטיבי.
- 16 **במקרה הראשון** (מר אברהם הוא "מתווך"), המערערת לא ביצעה את הבדיקות
17 הנדרשות ממנה על מנת לאמת את הקשר שבין ה"ה אעמר וצלחא (על שמם הוצאו
18 ייפויי הכח) לבין החברות ששמן מופיע על גבי החשבוניות ולכן אין לומר, כי עשתה את
19 הבדיקות הנדרשות על מנת לאמת את זהות מוסרי החשבוניות.
- 20 יובהר, כי עובדת קיומו של "מתווך", אינה פוטרת את המערערת מעריכת בדיקה
21 מעמיקה ואיכותית על אודות זהותו של הגורם שבסופו של דבר מספק לה את משטחי
22 העץ ומבצע את העבודה (עניין **ברקת**, פס' 105).
- 23 כאן המקום להזכיר את סעיף 17(א) לחוק הקובע, כי כאשר נעשית עסקה של מכירת
24 נכס באמצעות שלוח, יש לציין את דבר השליחות בכל המסמכים שמוציא השלוח
25 לקונה. אם לא צוינו פרטים המלמדים על השליחות, הסעיף מטיל סנקציה לפיה יראו
26 את הנכס כנמכר פעמיים: פעם אחת מהעוסק לשלוח ופעם שניה מהשלוח לקונה.
- 27 העובדה שאין בחשבוניות כל אזכור לקיומה של שליחות, שומטת את הקרקע מתחת
28 הטענה כי מר אברהם הוא "מתווך" גרידא, ומלמדת כי מי שהיה צריך להנפיק את
29 חשבונית המס למערערת הוא דווקא מר אברהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 במקרה השני (מר אברהם הוא "נציג החברות"), המערערת לא ביקשה ולא קיבלה
2 מסמכים המלמדים כי מר אברהם מורשה לפעול בשם החברות ולכן, גם במקרה זה,
3 לא ניתן לומר כי נקטה ב"כל אמצעי סביר" על מנת לוודא את זהות מוסר החשבונית.
4 יצוין, כי טענת המערערת, לפיה נפלה קורבן למעשה רמייה, ראויה להידחות משום
5 שלא הוכחה ואין לה תמיכה במסכת הראיות שנפרשה בפניי.
- 6 57. זאת ועוד, המערערת קיבלה חשבוניות של חברות שונות מבלי שהדבר עורר אצלה
7 תהייה על השינויים התכופים בחילופי החברות שמנפיקות את החשבוניות, כפי שהעיד
8 מר לוי (עמ' 25 שורות 26-27):
- 9 "ש: אוקי. זה שעמוס אברהם נתן כל פעם של חברה אחרת זה לא היה לך חשד או
10 משהו?
11 ת: לא למה שיהיה לי?"
- 12 שינוי תכופ בפרטי החברות שמנפיקות את החשבוניות היה אמור לעורר אצל
13 המערערת חשד, חשד אותו היא נמנעה מלברר, על שום מה מונפקות החשבוניות פעם
14 על שם חברה זו ופעם על שם חברה אחרת. אך במקום לברר את החשדות המתעוררים,
15 העדיפה המערערת לעצום את עיניה ולא לבדוק מה עומד מאחורי השינוי התכופ
16 בפרטי החברות מנפיקות החשבוניות, ובכך הוסיפה נדבך נוסף לתמונה המצטיירת
17 בדבר אדישותה לתמרורי האזהרה הרבים שניצבו בדרכה.
- 18 58. המערערת טוענת, כי העובדה שהצליחה לשדר את החשבוניות במסגרת הדוחות
19 המקוונים הוא גם סוג של בדיקה של תקינות החשבוניות (ראו עדותו של מר הנדלמן,
20 מנהל החשבוניות, עמ' 42 שורות 16-18).
- 21 בכך נתפסת המערערת לכלל טעות.
- 22 השידור המקוון אינו גורע מחובתה של המערערת לנקוט בכל האמצעים הסבירים על
23 מנת לבדוק את אמיתות החשבוניות ואת זהות העוסקים והיא אינה רשאית להניח,
24 שבעקבות תקינות השידור המקוון של הדוחות, עובר הנטל למשיב לבצע את הבדיקות
25 המהותיות הנדרשות.
- 26 לפי הסברו של המשיב, עוסק המדווח בדיווח מקוון מקבל הודעה, טרם שליחת הדו"ח
27 המקוון, באותיות אדומות ובולטות כי "יודגש כי קליטת הדו"ח המפורט אינה מהווה
28 אישור רשות המיסים בדבר נכונות הדו"ח והיות החשבוניות המפורטות בו חשבוניות
29 שהוצגו כדין".
- 30 לאור זאת, המערערת הייתה צריכה להיות מודעת לכך ששידור הדוח אינו תחליף
31 לבדיקת תקינות החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 זאת ועוד, כפי שהעיד מנהל החשבונות, מר הנדלמן, המערכת המקוונת אינה בודקת
2 את תקינות החשבונות אלא אך מונעת ניכוי תשומה על סמך חשבונית שהוצאה על
3 ידי עוסק שאינו פעיל או עוסק שאינו מדווח על עסקאותיו.
4 לפיכך, היה על המערערת לבצע את כל הבדיקות הנדרשות ולא להסתפק בעובדה
5 שהחברות שעל שמן הוצאו החשבונות רשומות כ"עוסק מורשה" במע"מ ושהשידור
6 המקוון נקלט במערכת.
- 7 59. המערערת טוענת בסיכומיה, כי "אין בחוק מע"מ כל התייחסות למהות הבדיקות
8 שהעוסק נדרש לבצע על מנת שיהיה רשאי לנכות את מס התשומות הגלום
9 בחשבונות המס שמתקבלות אצלו" (סעיף 44 לסיכומי המערערת).
10 על טענה זו ניתן רק להצטער.
11 ראוי להסב את תשומת לב המערערת לפרק לעיל הדן ב"מסגרת הנורמטיבית" ולשורה
12 ארוכה של פסקי דין שקבעו, זה מכבר, את מכלול הבדיקות שעל עוסק לבצע על מנת
13 לוודא שבידו חשבונות מס כדין, בגינן יוכל לנכות מס תשומות.
14 בדיקות אלו נדרש העוסק לבצע באופן פוזיטיבי ויזום, גם אם אין לו סיבה לחשוד
15 שמשאו אינו כשורה, קל וחומר כאשר מתעוררים אצלו חשדות בדבר תקינות
16 החשבונות, שאז עליו לדרוש, לחקור ולבדוק על מנת להתיר את הספקות.
17 טענת המערערת, כי הדרישה ממנה לבצע בדיקות "שוונות ומשוונות" היא בגדר "חוכמה
18 בדיעבד" כאשר רק לאחר ביצוע העסקאות נודע לה כי החשבונות שהועברו לה הן
19 מזויפות, היא זריית חול בעיניים.
20 עוסק אינו רשאי לצאת מתוך ההנחה כי חשבונות שקיבל הן תקינות. להיפך. נדרש
21 ממנו לוודא, טרם ביצוע העסקה, כי החשבונות שבידו הן תקינות ועליו לנקוט כל
22 אמצעי סביר לשם כך. אם לא יעשה כן, הוא עלול לשאת בתוצאה של שלילת ניכוי מס
23 התשומות על פי אותן חשבונות.
- 24 60. אזכיר, שהחשבונות מושא ערעור זה הוצאו על סכומים של מאות אלפי שקלים, בגין
25 הזמנות גדולות של משטחי עץ. לא מדובר על חשבונית שהוצאה בגין סכום פעוט
26 במהלך העסקים השוטף. גם מטעם זה היה מצופה מהמערערת לנקוט משנה זהירות
27 ולהקפיד הקפדה יתירה בבדיקת התקשרויותיה עם ספקיה. ודוק – מדובר בבדיקה
28 יסודית אחת שעל העוסק לבצע במועד ההתקשרות הראשונית עם הספק. אין מדובר
29 ב"גזירה" שאין ציבור העוסקים יכול לעמוד בה.
30 בהקשר זה, מקובלים עלי דבריו של נציג המשיב, אשר תיאר בקצרה את הבדיקות
31 שהיה על המערערת לבצע טרם התקשרותה בעסקאות על מנת לוודא את תקינות
32 החשבונות שנמסרו לה (עמ' 95 שורה 5):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 "גם אמרתי את זה במקומות אחרים, תרימו טלפון תלכו תבקרו תראו את העסק".
2 אכן, לו הייתה המערערת "מרימה טלפון" או "מבקרת בעסק", בזמן אמת ובטרם
3 התקשרה עם החברות, הייתה נוכחת לדעת כי החשבונות שבידה הן מזויפות.
4 לו הייתה המערערת עורכת בדיקה פשוטה של השוואה בין הכתובת המופיעה על
5 החשבונית של חברת "י.ב נכסים", רחוב ארלוזורוב 158 תל-אביב, לבין הכתובת
6 המופיעה בנסח רשם החברות ובאישור לצורך ניכוי מס במקור של החברה (שני
7 אישורים שהמערערת קיבלה), שדרות ירושלים 15 קריית ביאליק, היה מתעורר אצלה
8 ספק שהיה מחייב אותה להמשיך ולבדוק. אך, כאמור, המערערת לא שעתה לתמרורי
9 האזהרה הרבים שניצבו בדרכה.
- 10 61. טענת המערערת, כי החשבונות משקפות עסקאות אמת, לא הוכחה על ידה. הנטל
11 בעניין זה מוטל על המערערת והיא לא השכילה לעמוד בו. המערערת לא הציגה
12 הסכמים בכתב בינה לבין החברות, תעודות משלוח, קבלות וכיו"ב וגם העובדה
13 ששילמה את התמורה במזומן או בצ'קים שאינם למוטב בלבד, ובניגוד לדין (סעיף
14 47א לחוק, עניין ברקת פס' 101-98), אינם מאפשרים מעקב אחר נתיב הכסף ואחר
15 הוכחת התשלום.
- 16 כפי שצינתי (סעיף 7 לעיל), משאין מחלוקת כי עסקינן בחשבונות מזויפות שהוצאו
17 על ידי מי שלא היה מוסמך להוציאן, אין נפקא מינה אם בוצעו עסקאות אמת, אם
18 לאו, ואין צורך להכריע בטענה זו. ממילא אין בטענה זו כדי לסייע למערערת.
- 19 62. טענת המערערת בעניין "הרחבת חזית" אף היא ראויה להידחות.
20 המערערת טוענת, כי המשיב לא טען בהחלטתו בהשגה כי היא לא עמדה בחריג
21 הסובייקטיבי ועשה זאת רק בשלב הכנת כתב התשובה בערעור.
22 על טענה זו אשיב באלה: ראשית, גדר המחלוקת הטעונה הכרעה בערעור מע"מ נקבע
23 על פי כתב הערעור וכתב התשובה, הבאים תחת כתב תביעה וכתב הגנה בהליך אזרחי
24 (ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פס' 3
25 (21.8.1997)); שנית, אף אם היה פגם, הריהו נרפא עם הגשת כתב התשובה וניהול
26 הערעור, שכן למערערת ניתנה ההזדמנות הנאותה להתמודד עם טענת המשיב בדבר
27 אי עמידתה בחריג הסובייקטיבי ולהשמיע את טיעוניה בהקשר זה במסגרת הדיונים
28 בבית המשפט, וכך אף עשתה בפועל; שלישית, מאחר שאין מחלוקת כי החשבונות
29 מזויפות והמערערת אינה עומדת במבחן האובייקטיבי, ממילא היה זה עניינה שלה
30 להוכיח כי היא עומדת בחריג הסובייקטיבי ושהיא נקטה בכל האמצעים על מנת
31 לבדוק את תקינות החשבונות. אזכיר, כי עצם קיומן של חשבונות פיקטיביות יוצר
32 חזקה לפיה המערערת ידעה על אי תקינות החשבונות ועליה הנטל להפריך חזקה זו;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

- 1 רביעית, אפילו נפל פגם בהליך המנהלי, מדובר בפגם שאין בו להביא לבטלות
2 ההחלטה, משלא נפגעו זכויותיה הדיוניות והמהותיות של המערערת בבירור
3 המחלוקות.
- 4 63. המערערת טוענת, כי החלטת המשיב לגבות מהמערערת את המס שלא דווח, ולא ממי
5 שהוציא את החשבוניות, אינה סבירה.
6 טענה זו יש לדחות.
- 7 כאמור, מדובר בחשבוניות מזויפות שלא שולם בגינן מס עסקאות (סעיף 22 לתצהיר
8 המשיב). המערערת באה בטרוניה כי היא נדרשת להשלים את החסר בקופת המדינה
9 בדרך של שלילת ניכוי מס התשומות. אולם, הפגיעה בקופת המדינה יכולה הייתה
10 להימנע לו הייתה המערערת עורכת את הבדיקות שנדרש ממנה לעשות, ברובן בדיקות
11 פשוטות מול החברות, על מנת לוודא כי הנציגים לכאורה של החברות הורשו להוציא
12 את החשבוניות מטעמן.
- 13 על כל פנים, במישור המשפטי, אין קשר בין תשלום מס העסקאות לבין חיובה של
14 המערערת בשומת תשומות. משלא התקיימו תנאי סעיף 38 לחוק המאפשרים ניכוי
15 מס תשומות, מוסמך היה המשיב להוציא למערערת את שומת התשומות (וראו גם
16 עניין דניאל מתת תכשיטים, פס' 92).

סוף דבר

- 17
18
19 64. על יסוד האמור לעיל, מסקנתי היא כי אין להתיר למערערת לנכות את מס התשומות
20 הכלול בחשבוניות מושא הערעור.
21 65. לפיכך, דין הערעור להידחות.
22 66. המערערת תישא בהוצאות המשפט של המשיב בסכום של 45,000 ש"ח.

30 ניתן היום, י"א כסלו תשע"ח, 29 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 נובמבר 2017

ע"מ 16-07-11694 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2

ירדנה סרוסי, שופטת

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7

