



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

בפני כבוד השופט ה' קירש

המעורר **בנלי טל**
על-ידי ב"כ עו"ד יואב ציוני

נ ג ד

המשיב **מנהל מס ערך מוסף גוש דן**
על-ידי ב"כ עו"ד יונתן בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. ערעורים אלה הוגשו כנגד שומות מס ערך מוסף שהוצאו על ידי המשיב בגין עסקאות שנעשו, לפי הטענה, במסגרת עסק בשם "אלומיניום טל בן-לי" ("העסק"). לפי הרשום על גבי חשבוניות המס של העסק, העיסוק הוא "ביצוע כל עבודות האלומיניום". השומות, כמפורט בהמשך, נוגעות לתקופה מחודש אוקטובר 2006 ועד חודש ספטמבר 2008. כמו כן, הוטל קנס בשל אי ניהול פנקסי חשבונות כנדרש לגבי התקופה ינואר 2007 – דצמבר 2008.

כבר כאן יצויין כי לגבי אותו עסק ואותה תקופה התנהל הליך ערעור לפי פקודת מס הכנסה והעניין אף הגיע לשולחנו של בית המשפט העליון (ראו ע"מ 11-11-4199 **בנלי טל**, אורית טל ודוד טל נ' פקיד שומה גוש דן, שניתן ביום 14.12.2014 בבית משפט זה על ידי כבוד השופט אטדגי, וכן ע"א 732/15 **פקיד שומה נ' בנלי טל**, אורית טל ודוד טל, שניתן על ידי בית המשפט העליון ביום 21.3.2016).

2. סך קרן מס העסקאות השנוי במחלוקת הוא כ-125,000 ש"ח וקרן הקנס שהוטל לפי הוראות סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") הוא כ-7,500 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ב. הערה לגבי שייכות העסק

3. מר בנלי טל הוא בנו של מר דוד טל. העסק רשום אצל המשיב על שמו של בנלי ומספר תיק המע"מ הוא מספר הזהות של בנלי. חרף זאת וחרף כינוי העסק "אלומיניום - טל בן-לי", טענו האב והבן, הן בהליכים לפי חוק מס ערך מוסף והן בהליכים שהתנהלו לפי פקודת מס הכנסה, כי העסק שייך אך ורק לאב, דוד, והוא זה שניהל אותו מכל ההיבטים. בנלי רק "השאיל את שמו" לעסק, כך נטען, והסכים כי העסק יירשם על שמו ולא על שם אביו (סוגייה זו תכונה להלן "נושא שייכות העסק").

4. טענה זו נדחתה באופן נחרץ על ידי בית המשפט העליון בע"א 732/15 הנ"ל ("הערעור לעליון"). בין היתר פסק כבוד השופט עמית כי:

"... דין הערעור להתקבל. ראשית, טענת המשיבים לפיה בנלי אינו בעל העסק עומדת בסתירה למצג שהציגו בפני רשויות המס והם מנועים מלטעון אחרת. שנית, גם אם נקבל את טענות המשיבים לפיהן בנלי העביר את הכנסותיו מהעסק לאביו דוד וכי מעורבותו של בנלי בעסק התבטאה ברישומים ובדיווחים גרידא, אין בכך כדי לשלול את חבותו במס בנסיבות המקרה שבפנינו.

...

"סוף מעשה במחשבה תחילה. מי שמשאיל שמו לאחר, ואף מתייצב בפני רשויות המס וטוען כי הוא הנישום, עליו לקחת בחשבון כי בסופו של יום הוא עלול לשאת בתוצאות הנובעות מצגיו-שלו...

...

"אין מדובר במצב של 'עיתוק' הכנסות העסק מבנלי לאביו... בנלי השתמש בהכנסות העסק ולא העתיקן לדוד, כאשר השליטה בעסק ובהכנסות ממנו נותרו בידיו של בנלי גם לאחר הסבת הכספים להוריו.

לפיכך, בנלי הוא שחב במס בגין הכנסות העסק."

(מתוך סעיפים 6,7 ו-15 לפסק הדין)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

5. כאן יוסבר כי בטרם מתן פסק הדין בבית המשפט העליון בתיק מס ההכנסה, הצדדים להליכים דנן הכירו בתועלת בהמתנה להכרעתו של בית המשפט העליון, למצער בסוגיית שייכות העסק. כך נרשם בפרוטוקול הדיון המקדמי שהתקיים בערעורי המע"מ הנדונים ביום 15.2.2015:

"הצדדים:

אנו מבקשים להמתין עד להכרעה בעליון.

החלטה

לנוכח העובדה שהוגש ערעור על ידי המדינה בתיק מס הכנסה כנגד פסק הדין שניתן ביום 14.12.2014 על ידי כבוד השופט אטדגי ולנוכח העובדה שהערעור הזה מתייחס בין השאר לשאלת הבעלות בעסק וניהולו, יש מקום להמתין לתוצאות הערעור בעליון בתיק מס ההכנסה לפני חידוש ההליך הנוכחי בעניין מס ערך מוסף שמא ייקבע על ידי בימ"ש העליון שהעסק היה שייך לאב ולא לבן.
(עמוד 4 לפרוטוקול, שורה 11 עד שורה 20)

אף קודם לכן, כאשר הערעורים דנן היו בטיפול מותב אחר, הושגה הבנה דיונית דומה לפיה:

"... יעוכב בירור הערעורים... עד לאחר הכרעה בתיק מס הכנסה [בבית המשפט המחוזי], וזאת מטעמי יעילות, מניעת בזבוז זמן... ומניעת אפשרות של החלטות סותרות"
(פרוטוקול דיון מיום 18.3.2013, עמוד 5, שורה 16 עד שורה 18)

6. בעקבות פסיקתו של בית המשפט העליון בתיק מס ההכנסה הגיש המשיב (מנהל מס ערך מוסף) "בקשה לדחיית ערעור על הסף ובקשה למחיקת סעיפים מהודעת הערעור ותצהירי המערער". בבקשה זו, בכל הנוגע לשומות העסקאות, ביקש המשיב מחיקת קטעים מסויימים מכתב הערעור ומתצהיר המערער, וזאת על מנת לשקף את העובדה כי שאלת שייכות העסק הוכרעה על ידי בית המשפט העליון וכבר לא קיים בסיס לטיעון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לפניו דוד טל, ולא בנלי טל, הוא הכתבות הבלעדית לשומות הנערכות על ידי רשות המסים.

7. קיבלתי את בקשת המשיב בעיקרה ונימקתי את עמדתי בהחלטה מיום 8.12.2016. שם, בין היתר, כתבתי:

"לטעמי ממצאים אלה [שנסקרו על ידי בית המשפט העליון] יוצרים השתק פלוגתא כך שגם אם המערער (בנלי) יטען כי רישומו ברשות המיסים היה 'פורמלי' בלבד אין בכך כדי להושיעו מכל החבויות והחובות הנובעות ממעמדו כנישום וכעוסק על פי דיני המס – הכל מן הסיבות ומן הטעמים המפורטים בהרחבה בפסיקת בית המשפט העליון. קיימים לדעתי כל היסודות הדרושים להקמת ההשתק, לרבות זהות הפלוגתא (זכותו של המערער להרחיק את עצמו לענייני מיסוי מהעסק הרשום על שמו) וכן חיוניות הפלוגתא לתוצאה הסופית בפסיקה הראשונה... מנגד, לא מצאתי כל שוני בין הסוגיה הכללית של שיוך העסק כפי שנדונה בהקשר של מס הכנסה ולבין הסוגיה הכללית המקבילה כפי שהועלתה על ידי המערער בעניין מס ערך מוסף.

...

"המשאיל שמו לאַחַר כ'איש קש' לצורך ניהול עסקים, נוטל על עצמו סיכון כי בניהול העסקים כאמור ייעשו דברים בלתי תקינים או בלתי חוקיים, כגון ביצוע עסקאות שאינן מדווחות לרשויות המס, ותוצאות המעשים ייוחסו לו למרות מעמדו ה'פורמלי'".

(מתוך סעיפים 8 ו-10 להחלטה)

8. למרות החלטה זו, ולמרות פסיקת בית המשפט העליון, המשיך המערער לאורך הדיון, עד להגשת סיכומי התגובה מטעמו, לשזר בכל טיעונו את נושא שייכות העסק, כאילו לא הוכרע, ולדבוק בגרסה כי אין לחייב אותו בחבויות שונות לפי החוק או לפי הפקודה.

לא היה מקום או הצדקה להסטה זו של הדיון, משאמר בית המשפט העליון את דברו (ויודגש, קביעותיו של בית המשפט העליון בנושא שייכות העסק אשר נפסקו בקשר לשומות מס הכנסה יפות באותה מידה גם במישור מס ערך מוסף).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ג. שומות המס

9. תיק העוסק של המערער אצל המשיב נפתח קודם לשנת 2006 והתיק "הוקפא" בחודש מרץ 2008 (לנושא ההקפאה נשוב בהמשך). דיווחיו של המערער, שנמשכו עד לחודש מרץ כאמור, היו כדלקמן:

<u>שנה</u>	<u>סכום העסקאות המדווח</u>	<u>סכום המע"מ</u>
2006	70,056 ש"ח	10,943 ש"ח
2007	0 ש"ח	0 ש"ח
2008	0 ש"ח	0 ש"ח

10. המשיב הצליב מידע מתיק המערער עם נתונים ומסמכים שנתקבלו על ידי רשות המסים מלקוחות ששילמו למערער עבור עבודות אלומיניום (לקוחה עיקרית, לפי הידוע, הייתה עיריית רמת גן). החשבונית הראשונה מפנקס חשבוניות המס של המערער שנמצאה היא מספר 017 מחודש יוני 2006, החשבונית האחרונה שנמצאה מהתקופה שקדמה להקפאת התיק היא חשבונית מס¹ 51.

בסך הכל דווחו או אותרו 11 חשבוניות מס מהתקופה שקדמה להקפאת התיק. סכום מס העסקאות הכולל על פי חשבוניות אלו הוא 36,690.05 ש"ח.

כאמור, המערער דיווח באופן ייזום בתקופה זו על מס עסקאות בהיקף של 10,943 ש"ח. לגבי הפרש, פעל המשיב מכוח סמכותו לפי סעיף 77 לחוק והוציא שומה לפי מיטב השפיטה².

¹ מתברר כי מבחינה כרונולוגית, חשבונית מס¹ 51 הוצאה לפני חשבונית מס¹ 50, אשר הוצאה לאחר הקפאת התיק.

² בתחילה שומה זו עמדה על סך 30,873 ש"ח אך בסיכומיו הודה המשיב כי נפלה טעות ולא הובא בחשבון מלוא מס העסקאות שכן דווח על ידי המערער בשנת 2006. לכן הסכום הנכון של רכיב שומה זה הוא 25,747 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

11. לגבי חשבוניות שאותרו ואשר התייחסו לתקופה **לאחר ההקפאה** (דהיינו בחודשים בהם המערער כלל לא דיווח למשיב) נקבעה קביעת מס בהתאם לסמכות המשיב לפי סעיף 76 לחוק. היו שמונה חשבוניות כאמור. מס העסקאות לפי חשבוניות אלה מסתכם ב-14,721 ש"ח.

12. היו אפוא בידי המשיב 19 חשבוניות שונות, כאשר הראשונה בהן היא מספר 017 מיוני 2006 והמאוחרת ביותר היא מספר 066 מספטמבר 2008.

המשיב הסיק כי החשבוניות הנוספות באותו רצף מספור – חשבוניות **שלא** אותרו – אף הן הוצאו על ידי המערער בגין עסקאות חייבות במס. כדי לשום את המס בגין חשבוניות "חסרות" אלה, חישב המשיב סכום מס עסקאות ממוצע עבור כל שנה בנפרד (2006, 2007, 2008) וזאת על פי החשבוניות שכן נמצאו לגבי אותה שנה. לפי שיטה זו המשיב חישב את ממוצע המס לשנת 2006 על פי ארבע חשבוניות ידועות מאותה שנה, וכן הלאה על פי חמש חשבוניות ידועות משנת 2007 ועשר חשבוניות ידועות משנת 2008. אלה סכומי המס הממוצעים:

2006 :	4,010 ש"ח	לחשבונית
2007 :	3,563 ש"ח	לחשבונית
2008 :	1,755 ש"ח	לחשבונית

המשיב השליך את סכומי המס הממוצעים האמורים על החשבוניות החסרות אשר קיומן הונח בגלל הדילוגים בין מספרי החשבוניות שאותרו.

על ידי כך הוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה המבוססת על קיומן של עשר חשבוניות חסרות משנת 2006 (כאשר לכל אחת מיוחס מס עסקאות בסך 4,010 ש"ח); שמונה חשבוניות חסרות משנת 2007 (כאשר לכל אחת מיוחס מס עסקאות בסך 3,563 ש"ח); ותשע חשבוניות חסרות משנת 2008 (כאשר לכל אחת מיוחס מס עסקאות בסך 1,755 ש"ח).

היקף שומת מס העסקאות בגין כל החשבוניות החסרות הנ"ל הוא 84,399 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

13. כסיכום ביניים, יש בפנינו שומות וקביעת מס עסקאות כדלקמן (בסכומי קרן):

(א) בגין חשבוניות שאותרו ולא דווחו עד להקפאת התיק: 25,747 ש"ח

(ב) בגין חשבוניות שאותרו ולא דווחו לאחר הקפאת התיק
ועד לתום שנת 2008: 14,721 ש"ח

(ג) בגין חשבוניות חסרות: 84,399 ש"ח

בנוסף, כזכור, הוטל גם קנס לפי סעיף 95 לחוק בשל אי ניהול ספרים בקשר לשנים 2007 ו-2008.

ד. עיקר השגותיו של המערער

14. מעבר להעלאה חוזרת של הטיעון בנושא שייכות העסק, המערער טען בעיקר טענות אלו:

(א) לנוכח העובדה כי תיק העסק אצל המשיב הוקפא או נסגר בחודש מרץ 2008, לא הייתה אפשרות או סמכות לערוך שומת מס עסקאות או קביעת מס לכל תקופה מעבר לכך:

"לכל הפחות, ברור שבסיטואציה שבה ניתנה הוראה מטעמו של בנלי לסגור את התיק במרץ 2008, אין שום הצדקה לייחס לו, הכנסות של אביו שנעשו על אף אותה הודעה לאחר אותו מועד... כיוון שכך יש להפחית מהשומה את כל הקביעות והשומה לפי מיטב השפיטה שמתייחסות לתקופה שמעבר למרץ 2008."
(מתוך סעיפים 5 ו-6 לסכומי המערער).

יצוין כי טענת המערער בנושא זה אף הייתה מרחיקת לכת יותר והוא גרס כי ההקפאה אמורה הייתה לחול באופן רטרואספקטיבי מתום שנת 2006.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

(ב) בשומת מס העסקאות נפלה טעות ולא הובא בחשבון כי חלק מן הסכום כן דווח למשיב בשנת 2006 (ראו הערת שוליים 2 לעיל).

(ג) בשומת "החשבוניות החסרות" יש להתחשב בכך כי בחיי המסחר הרגילים לא כל חשבונית המצויה בפנקס חשבוניות תוצא בסופו של דבר כחשבונית מס בגין עסקה שיוצאת לפועל:

"המשיב הניח כי כל חשבונית וחשבונית שחסרה הינה חשבונית שהוצאה ללקוח ולא דווחה. מדובר בטיעון לא הגיוני שלא לוקח בחשבון מרכיב של 'בלאי' ו'טעויות'. ודוק: כל מי שאי פעם בחייו כתב חשבונית או שק, יודע שנעשים טעויות אנוש, שיש לפעמים דילוג בתום לב על חשבונית, שחשבונית מסוימת נקרעת תוך כדי הכתיבה, שעוברים לפנקס חדש ובטעות לא מסיימים את כל החשבוניות בפנקס הקודם וכולי וכולי."

(מתוך סעיף 9 לסיכומי המערער)

(ד) על מנת להגיע לתוצאה הגיונית בשומה, וכדי להימנע מהטלת מס מחזור, יש להתיר בניכוי מס תשומות בגין ההוצאות בהן עמד העסק בייצור ההכנסה מביצוע עבודת אלומיניום.

המערער מבקש להכיר בהוצאות כאחוז ממחזור העסקאות, ובהתאם לכך לגזור את סכום מס התשומות המותר בניכוי. בנושא זה מפנה המערער להליכים שהתקיימו בקשר לחיובו במס הכנסה, שם נקבעו על פי האומדן שיעורי הוצאות כאחוזים מן ההכנסה.

לחלופין, תובע המערער התרת מס התשומות הגלום בחשבוניות מס שהוצאו לעסק על ידי צדדים שלישיים. ככל הנראה חשבוניות אלו לא היו בידי המערער בתחילת ההליכים, וזאת בעקבות מסירתן לשלטונות מס ההכנסה על ידי יועץ המס של המערער. צילומי חשבוניות צורפו לתצהירים מטעם המערער ופירוט החשבוניות (212 במספר) סוכם בטבלה אשר צורפה לסיכומי המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ה. דיון בטענות המערער

15. אתייחס קודם כל לטענת המערער לפיה יש להגביל את תקופת השומה (או קביעת המס) בשל הקפאת תיק המערער (כאשר לגישת המערער הקפאה זו אף פועלת למפרע).

ראשית, אין מחלוקת בין הצדדים כי מעשה ההקפאה נעשה על ידי יועץ המס של המערער, מר פרח, בחודש מרץ 2008 (סעיף 5 לסיכומי המערער). כך העיד מר פרח עצמו (בהודעתו מיום 4.9.2011) וכך למעשה אישר העד מטעם המשיב, מר דעבול (עמוד 48, שורה 29 עד עמוד 49, שורה 3). יועץ המס לא נקרא להעיד ולא הוצגו בפני בית המשפט כל תכתובת, מסמך או אישור רשמי בנושא זה.

הייתה מחלוקת בין הצדדים סביב שאלת ההבדל בין "הקפאה" של תיק מחד לבין "סגירה" של תיק, מאידך. לדידי, בנסיבות המקרה הנוכחי, אין לכך כל חשיבות, כפי שאין חשיבות לשאלה האם "הקפאה" של תיק עשוייה לפעול למפרע. כל כך למה? **כי העסק המשיך כל העת להוציא חשבוניות ללקוחות**. גורס המערער כי מבחינתו העסק לא היה פעיל ואם אביו, דוד, הוציא חשבוניות בגין העבודות שהוא ביצע, אין זה ממעיניו של המערער. אין כמובן להישמע לטיעון זה לנוכח הכרעתו של בית המשפט העליון בערעור מס ההכנסה.

בקשה להקפיא תיק, או אף בקשה לסגור תיק, איננה יכולה למנוע עריכת שומת מס עסקאות (או עריכת קביעת מס) אם ממשיך העוסק להוציא חשבוניות מס ללקוחותיו. עצם הוצאת החשבונית משמעה כי התיק אמור להיות **פתוח ופעיל** (וראו עדותו של דוד טל, עמוד 20, שורות 11-12).

ממה נפשך? אם כטענתו של בנלי הוא רק "השאיל את שמו" לעסק של אביו, כיצד הוא התיימר להקפיא את תיק המע"מ כאשר אין בידיו הוכחה ניצחת שכל הפעילות העסקית אכן הופסקה (מה שלא היה בפועל)?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

אם טעה או הוטעה מנהל מס ערך מוסף והקפיא או סגר תיק כאשר הלכה למעשה הפעילות העסקית נמשכת, אין כל טעם למנוע מן המנהל, משהתגלתה הטעות, מלפעול לפי סמכויותיו מכוח החוק ולשום את העוסק.

מסיבה זו, משנמצאו במקרה דנן חשבוניות מס אשר הוצאו במהלך כל התקופה, לרבות במחצית השנייה של שנת 2008, ומשנקבע כי העסק היה שייך למערער לצרכים פיסקאליים, אזי המשיב היה רשאי לערוך שומה למערער **לגבי התקופה כולה**.

16. אינני מוצא אפוא כל פגם בשומת מס העסקאות כפי שנערכה על ידי המשיב בקשר לחשבוניות שאותרו לתקופה עד הקפאת התיק (השומה בגובה 25,747 ש"ח, כמתוקן) או בקביעת המס בקשר לחשבוניות שאותרו לתקופה מהקפאת התיק עד סוף שנת 2008 (הקביעה בגובה 14,721 ש"ח), הכל בכפוף לאמור להלן בנושא ניכוי מס תשומות.

17. בעניין השומה הנוגעת **לחשבוניות החסרות**, לדעתי שיטת חישוב המס הממוצע אשר אומצה על ידי המשיב מחמירה יתר על המידה עם המערער.

כאמור, המשיב חישב סכום מס עסקאות ממוצע שונה לכל אחת משלוש השנים, על פי החשבוניות שדווחו או אותרו לאותה שנה. שיטה זו הביאה לשונות גדולה בין הממוצעים (מ-1,755 ש"ח לשנת 2008 עד ל-4,010 ש"ח לשנת 2006). אולם לא הוסבר מדוע יש מקום להניח כי הייתה אחידות או עקביות בסכומי המע"מ מחשבונית לחשבונית **בתוך** כל שנה (כאשר בהתאם לרשום בחשבוניות שאותרו אין הדבר כך כלל), וגם לא הוסבר מדוע היקף המע"מ ישתנה משנה לשנה באופן שהמשיב הניח (סכומים גבוהים יותר בשנת 2006, ירידה מסויימת בשנת 2007 וסכומים נמוכים בהרבה בשנת 2008). יתרה מזאת, המדגם ששימש בסיס לחישוב הממוצעים השנתיים היה קטן מאוד (בסך הכל ארבע חשבוניות בשנת 2006, חמש בשנת 2007 ועשר בשנת 2008). על כן לטעמי יש לחשב ממוצע **רב-שנתי**, דהיינו חישוב שיביא בחשבון את כל החשבוניות שדווחו או אותרו על פני כל התקופה, ולהשליך ממוצע כללי זה על כל "חשבונית חסרה", תהיה שנת הוצאתה אשר תהיה. חישוב חלופי זה מוביל לממוצע מס עסקאות כללי בסך 2,706 ש"ח (= (17,552+17,816+16,042)/19), וזאת במקום הממוצעים השונים בהם השתמש המשיב. משמעות הדבר היא כי אם ממוצע זה ייושם לגבי כל החשבוניות החסרות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

שנישומו על ידי המשיב (27 חשבוניות), רכיב שומה זה יקטן מסך 84,399 ש"ח לכדי 73,062 ש"ח.

18. אולם כאמור המערער מלין גם על **מספר** החשבוניות החסרות שנמנו על ידי המשיב. לטענת המערער, אין בסיס להניח כי כל חשבונית ריקה בפנקס בסופו של דבר מוצאת כחשבונית מס לידי לקוח; מטבע הדברים חלק מן החשבוניות מתבטלות, נמחקות, מושמטות או מושמדות. לפי הטיעון, המשיב היה צריך להתחשב באחוז "פחת" מסויים בספירת מספר החשבוניות החסרות שמייצגות עסקאות שיצאו לפועל.

לדעתי טענה זו איננה מופרכת וככלל היה מקום להכיר באחוז (קטן) מסויים של חשבוניות נפל. דא עקא, חישוביו של המשיב **מלכתחילה** הקלו עם המערער. הרי חשבונית מספר 017 הוצאה רק בתאריך 29.6.2006 וייתכן שקודם לכן בשנת 2006 הוצאו חשבוניות נוספות שלא דווחו למשיב. עם זאת, המשיב, כפי שהוא ציין, לא מצא לנכון לכלול את החשבוניות הקודמות בסדרה (ממספר 001 עד מספר 016) בשומת החשבוניות החסרות.

יתרה מזאת, וככל הנראה בשל טעות, המשיב עצמו דילג על חשבוניות מספר 031, 032, 033 ו-034 וארבע חשבוניות אלו לא נכללו בשומה כ"חסרות" (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 55, שורה 6 עד שורה 24).

19. אתייחס בקצרה לטיעון המערער בנושא עונתיות העסק (סעיף 20 לתצהירו של דוד טל מיום 27.1.2013), לפיו מרבית העבודות בוצעו בבתי ספר עבור עיריית רמת גן "במהלך חופשות", ולפיכך החיוב בשומה על בסיס ההנחה כי נעשו עסקאות על פני כל השנה הוא "סתמי ושרירותי, שיוצר הכנסות יש מאיין". עיון בכלל החשבוניות שנמצאו (כמפורט בסעיף 18 לתצהירו של מר דעבול) מראה כי לפחות חשבונית אחת הוצאה בכל אחד משנים עשר חודשי השנה – **פרט לחודש אוגוסט דווקא**.

זאת התפלגות 19 החשבוניות שאותרו לפי חודש הוצאתן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

2	: יולי	1	: ינואר
0	: אוגוסט	1	: פברואר
1	: ספטמבר	1	: מרץ
2	: אוקטובר	4	: אפריל
1	: נובמבר	1	: מאי
2	: דצמבר	3	: יוני

לא ניתן להסיק מנתונים אלה כי העסק פעל בעיקר במהלך חופשות בית ספר.

20. אפנה עתה לנושא התשומות. ראשית אומר כי לדעתי נסיבות המקרה והתנהלות המערער ואביו אינן מצדיקות שקילת אפשרות של התרת ניכוי מס תשומות על בסיס תחשיבי גרידא, ללא המצאת חשבוניות מס כאסמכתא לעמידה בפועל בהוצאות הנטענות (וראו ע"מ 55212-05-12 מנצור נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, ניתן על ידי ביום 13.9.2016, לרבות לעניין ההבדלים הקיימים בין הוראות חוק מס ערך מוסף לבין הוראות פקודת מס הכנסה בהקשר זה).

21. כאמור, בידי המערער 212 חשבוניות מס אשר התקבלו מעוסקים אחרים ואשר לטענתו שיקפו תשומות שנרכשו לצורך ביצוע עסקאות חייבות במס. בהתאם לכך, לפי הנטען, יש להתיר בניכוי את כל סכומי מס התשומות הכלולים בחשבוניות אלו.

כמוסבר, בתחילת הליכי הערעור בנושא מס ערך מוסף, החשבוניות האמורות לא היו בידי המערער, וזאת בשל מסירת החומר במסגרת ההליכים לפי פקודת מס הכנסה. רק בשלב מאוחר יותר צורפו החשבוניות כנספחים לתצהירים שהוגשו לבית המשפט.

22. זאת התייחסות המשיב לנושא התשומות בסיכומיו (סעיף 52):

"ביחס לכל חשבוניות התשומות אשר צורפו לתצהירים מטעם המערער, בהתאם לחוק על המערער להגיש דו"ח מתקן אליו יצרף את החשבוניות ויצוין בדו"ח הסבר ביחס לאלו עסקאות הוצאו הוצאות. מרגע שיוגש דו"ח מתקן המשיב יבחן ויכיר בהוצאות בהתאם לדין. במהלך חקירתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**הנגדית שב וחזר נציג המשיב וציין כי ככל שתוגש בקשה מסודרת הנושא
ייבחן על ידי המשיב..."**

23. עיינתי בחשבוניות שנתקבלו מהצדדים השלישיים.³

חלק גדול מהחשבוניות הוצא על ידי חנויות לחומרי בניין וכלי עבודה, ספקי צבע, ויצרנים של מוצרי אלומיניום. חלק בלתי מבוטל של החשבוניות הוצא על ידי מספר קטן של ספקים. רכישות אלו נעו בהיקפים מעשרות בודדות של שקלים ועד לאלפים בודדים של שקלים.

קבוצה קטנה יותר של חשבוניות מתייחסת להוצאות שונות כגון טלפון, תקשורת ופרסום.

24. סך מס התשומות הכלול בכל 212 החשבוניות הוא 27,808 ש"ח (דומה כי נפלה טעות בעניין זה בסעיף 10 לסיכומי המערער, שם רשום סכום נמוך יותר).

25. לדעתי, לנוכח המשאבים שכבר הוקדשו לשומות המס של עסק זה (הן במישור מס הכנסה והן במישור מס ערך מוסף, וזאת אצל רשות המסים, בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון), ולאור סכום מס התשומות הלא גבוה – אין זה נכון או צודק להחזיר את הדיון בהתרת מס התשומות לשלב ההשגה או לחייב את המערער להגיש עתה "דוחות מתקנים" כדי לתבוע את התרתו. לא תצמח כל תועלת מכך ובהתחשב בסכום התשומות המדובר הרי "אין הצר שווה בנזק המלך". החומר מונח לפני ולטעמי צודק יותר - כלפי כולם - אם אעשה שימוש בסמכויותי לפי סעיף 83(ה) לחוק ואפסוק כאן גם בעניין זה.

26. יוסבר כי נכונות המשיב לבחון את האסמכתאות לניכוי מס תשומות הייתה מוגבלת רק למיעוט קטן של החשבוניות, מפני שלשיטת המשיב החשבוניות הוצגו לראשונה במסגרת

³ בטבלה המסכמת שצירף ב"כ המערער לסיכומיו, אכן מופיעות 212 חשבוניות. מצאתי צילומים של 210 חשבוניות מתוכן. לגבי שתי החשבוניות שצילומיהן לא נמצאו בחומר, סך מס התשומות הכלול בהן הוא כ-22 ש"ח בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

תצהירו של דוד טל בערעורים אלה (בחודש ינואר 2013) ולפיכך חלה התיישנות על פי סעיף 116 לחוק בקשר למרבית החשבוניות:

"סעיף 116(א) לחוק קובע כי המשיב יכול להאריך את המועד להכרה בתשומות עד לתקופה של חמש שנים בלבד (תקופת ההתיישנות המקובלת בדיני מסים). ... לחלופין בלבד, מסכים המשיב להכיר בחשבוניות אשר עומדות בשני התנאים המצטברים הבאים: א) הוצאו בתקופה אשר אינה עולה על חמש שנים שקדמה לתאריך 27/1/2013. ב) בחשבוניות מצוין שמו ש[ל] העוסק, ולא מדובר על חשבוניות עם שם ריק או שם כללי אחר. כאמור המשיב סבור כי חשבוניות 1-163, בטבלת המערער בהכרח אינן עומדות בהוראות סעיף 116(א). שכן הוצאו בתקופה אשר עולה על חמש שנים למועד הגשת תצהיר המערער. את יתר החשבוניות יש לבחון כל אחת לגופה."
(מתוך סעיפים 60 ו-61 לסיכומי המשיב)

בנסיבות המסויימות של המקרה הנוכחי אינני יכול לקבל את הגישה המצמצמת של המשיב: אין מחלוקת כי חשבוניות המס שהוצאו על ידי הצדדים השלישיים היו פיזית בידי שלטונות מס הכנסה. על כך גם הצהירו דוד ובנלי טל ודבריהם בנושא זה לא נסתרו:

"בכל הפגישות שנערכו למול המשיב טענתי כי החומר הנדרש מצוי בידי מס הכנסה, ביקשתי כי המשיב יפנה למס הכנסה בבקשה שאלו ימציאו לי את הספרים או לחלופין ימציאו למשיב את הספרים על מנת שאוכל לדרוש את התשומות, רק במהלך ובעקבות הערעור שהוגש במס הכנסה ודרישת עורך דינו של בנלי ניתן היה לצלם חומר הנהלת חשבונות שנמסר למס הכנסה במסגרת גילוי המסמכים במס הכנסה הומצאו וצולמו העתקי חשבוניות תשומות."
(סעיף 24 לתצהיר דוד טל; דברים דומים מופיעים בסעיף 24 לתצהירו של בנלי)

לימים (במועד בלתי ידוע) ב"כ המערער צילם את החומר האמור (ראו דברי עו"ד ציוני, עמוד 33, שורה 19; עמוד 37, שורה 7). ייתכן שניתן היה לקבל גישה לחומר עוד קודם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לכן והמערער לא פעל בשקידה הראויה כדי לעשות כן. אולם היות והאסמכתאות היו דווקא בידי רשות המסים, לא יהיה זה מן הראוי לשלול על הסף את זכות הניכוי לגבי מרבית התשומות בשל טענת ההתיישנות ובנסיבות המקרה ניתן לראות את מניין התקופה לעניין סעיף 116 לחוק כמושהה במהלך תקופת החזקת החומר בידי פקיד השומה. בנוסף יוער חשבוניות המס של הצדדים השלישיים היו בידי המשיב לפחות מחודש ינואר 2013 ואילו מן האמור בסעיף 52 לסיכומי המשיב (וכן מדברי העד מר דעבול: עמוד 36, שורה 20 ואילך; עמוד 37, שורה 15 ואילך; עמוד 38, שורה 22 עד שורה 30; עמוד 39, שורות 14-15), עולה כי המשיב לא עשה מאז כל מאמץ של ממש כדי למיין ולבחון את ההוצאות השונות.

27. לאחר העיון בחשבוניות הרבות שהוצאו כאמור על ידי חנויות לחומרי בניין, ספקי צבע וספקי אלומיניום (הקבוצה הראשונה) שוכנעתי כי יש להתיר בניכוי את מלוא מס התשומות הכלול בהן. זאת, אף אם במיעוט קטן של החשבוניות נפלו פגמים (כגון העדר רישום שם הלקוח). אלו התשומות אשר איפשרו, ככל הנראה, את ניהול העסק. כאמור, אינני רואה הצדקה בנסיבות המיוחדות של העניין, להחזיר את מטלת בחינת החשבוניות לידי המשיב ואין בחשבוניות אלו, רובן ככולן, דברים חריגים.

28. באותו אופן הייתי מתיר בניכוי את מס התשומות הכלול בחשבוניות עבור שירותי פרסום ושיווק.

29. החשבוניות הנוגעות להוצאות טלפון, תקשורת ועוד תחומים שונים (הקבוצה השנייה) אינן מגלות באיזה מידה תשומות אלו שימשו בביצוע עסקאות חייבות במס במסגרת העסק. המערער לא נתן הסבר מפורט בקשר לכך וייתכן שמדובר בהוצאות פרטיות או מעורבות. לפיכך, ואף אם יש בכך כדי להחמיר עם המערער בעניין מסויים זה, לא הייתי מתיר בניכוי את מס תשומות הכלול בחשבוניות אלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

30. אשר על כן, מתוך כלל החשבוניות המצויינות בטבלה הנ"ל הייתי מתיר את ניכוי מלוא מס התשומות בקשר לכולן פרט לאלה הרשומות מטה:⁴

31. יוצא כי מתוך הסכום הכולל של מס התשומות בסך 27,808 ש"ח, יותר סך של 23,189 ש"ח.

32. בעניין הקנס (שסכום הקרן שלו הוא כ-7,500 ש"ח): כאמור הקנס הוטל לפי סעיף 95 שדן ב"קנס על אי ניהול ספרים":

"(א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו..."

המשיב פירט את הליקויים הרבים שנמצאו במערכת הספרים של המערער:

"המערער לא ניהל את הספרים הבאים: ספר תקבולים ותשלומים, ספר הזמנות של עבודות בנייה, שוברי קבלה, חשבוניות, תיק תיעוד חוץ, רשימת יתרות של לקוחות וספקים לסוף שנת המס, רשימת המלאי לסוף שנת המס אם המלאי הוא מהותי."
(סעיף 11 לסיכומי המשיב)

בסיכומי המערער אין למעשה הכחשה כי הפנקסים לא נוהלו כנדרש לפי החוק (בשלב מסויים ניסה המערער לטעון כי אכן ניהל מערכת תקינה של ספרים ואילו מחדלו היה רק באי דיווח העסקאות למשיב. דומה כי קו טיעון זה נזנח בהמשך).

אמנם ספרי העסק נמסרו לידי רשות המסים במסגרת ההליכים לפי הפקודה, אולם כעבור זמן החומר הועמד לרשות המערער לצורך צילום ואף על פי כן לא הוצגה בפני בית המשפט מערכת של פנקסי חשבונות הסותרת את טענות המשיב.

⁴ אלה החשבוניות שמש התשומות בהן לא יותר בניכוי: 27, 38, 39, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 78, 79, 82, 84, 95, 96, 97, 98, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 111, 116, 130, 132, 144, 195, 202, 203, 204, 206, 207, 208, 210, 211, 212.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

על כן אין בסיס להתערב בשיקול דעת המשיב אשר מצא לנכון להטיל קנס בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק.⁵

ו. סיכום התוצאות

33. אסכם את הדברים שנפסקו לעיל:

- (א) תתוקן הטעות שנפלה בשומת החשבוניות שאותרו ולא דווחו עד להקפאת התיק, כמוסבר בסעיפים 10, 13 ו-16 והערת שוליים 2 לעיל;
- (ב) שומת החשבוניות שאותרו ולא דווחו לאחר הקפאת התיק, כאמור בסעיפים 11, 13 ו-16 לעיל, תישאר על כנה;
- (ג) שומת החשבוניות "החסרות" תופחת כאמור בסעיף 17 לעיל (דהיינו, לסכום של 73,062 ש"ח במונחי קרן);
- (ד) יותר בניכוי מס תשומות כאמור בסעיף 31 לעיל;
- (ה) הקנס לפי סעיף 95 לחוק יעמוד בעינו;
- (ו) בכל עניין אחר, שאיננו מפורט לעיל, יידחו הערעורים.

34. לאור התוצאות אליהן הגעתי החלטתי להטיל על המערער הוצאות משפט אך במשורה, בסכום של 7,500 ש"ח. מתוך הסכום האמור סך של 5,000 ש"ח כבר הופקד בקופת בית המשפט כערובה להוצאות בהתאם להחלטתי מיום 8.12.2016. פקדון זה יועבר לידי המשיב (ותשומת לב מזכירות בית המשפט מופנית לעניין זה). יתרת סכום ההוצאות – על סך 2,500 ש"ח - תשולם על ידי המערער לידי המשיב תוך 30 ימים מיום מתן פסק הדין.

⁵ אף דומה כי מלכתחילה הקנס חושב באופן מקל על ידי המשיב. לצורך החישוב הובאו בחשבון רק חשבוניות שאותרו (ולא דווחו) ולא "חשבוניות חסרות" שגם הן מהוות חלק מ"מחיר עסקאותיו" של המערער, לפי גישת המשיב עצמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 יולי 2018

ע"מ 11-11-16687 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ע"מ 12-06-28538 טל נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

35. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ט אב תשע"ח, 31 יולי 2018, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

הרי קירש, שופט