



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעורר

מ.מ. מאי אריזות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ר' פלר ואח'

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד י' דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב לדחות את השגת המערערת על שומת תשומות שהוצאה לה לתקופות שמיום 1/1/05 עד 28/2/09. המס נשוא השומה הינו בסך של 1,684,310 ₪ (כולל ריבית והצמדה), נכון ליום השומה – 16/5/10.

שומת התשומות הוצאה לאחר שהמשיב מצא כי חלק ממס התשומות שנוכה על ידי המערערת נוכח שלא כדין ומבלי שהוכח כי בוצעו עסקאות לרכישת התשומות על ידי המערערת. כן מצא המשיב כי חלק ממס התשומות נוכח מבלי שהיו בידי המערערת חשבוניות מס כלשהן.

רקע

2. המערערת, חברה רשומה בישראל, נרשמה כ"עוסק" במס ערך מוסף. מנהלה של המערערת ובעל השליטה בה הינו, מר ירון גונן. בתקופה הרלבנטית (שנים 2005 - 2009), עסקה המערערת במסחר באריזות וקרטונים, תחום בו עסק בעבר מנהלה מר ירון גונן הן במסגרת חברות אחרות והן באופן עצמאי (עמ' 14-15). בהתאם להוראות סעיף 66 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נדרשה המערערת לנהל ספרים ולהגיש דו"חות תקופתיים. בדו"חות התקופתיים שהגישה המערערת חישבה המערערת את המס המגיע בהתאם להפרש שבין מס העסקאות ששילמה בתקופת הדיווח למס ששילמה לרכישת התשומות. בין התשומות שאת המס הכלול בהן ביקשה המערערת לנכות ממס העסקאות, נכללו תשומות עבור רכישת מוצרי קרטון ואריזות מספקים שונים.

3. בחודש ינואר 2009 נערכה ביקורת לספריה של המערערת. בעקבות ביקורת זו נמצא על ידי המשיב כי המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין. על פי ממצאי הביקורת שערך הגב' סימה כהן-לוי, נמצא כי המערערת ניכתה, בין היתר, מס תשומות על פי חשבוניות שקיבלה מ-6 ספקים. המשיב בדק את החשבוניות והגיע למסקנה כי בין המערערת לאותם ספקים לא בוצעו העסקאות הנטענות וכי לא הוכח שהמערערת רכשה מאותם ספקים תשומות. עוד מצא המשיב, כי נפלו בחשבוניות פגמים שונים ועל כך קבע המשיב כי ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות של הספקים האמורים, נעשה שלא כדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

4. המשיב מצא גם כי המערערת ניכתה מס תשומות מבלי שהיו בידה חשבוניות מס של ספקי התשומות, כי במספר הזדמנויות ניכתה מס בכפל וכי במקרה אחר ביקשה לנכות מס הכלול בחשבונית שהוצאה למר גונן באופן פרטי (חשבונית בגין קיום אירוע משפחתי). סך כל מס התשומות שהמשיב מצא כי נוכח שלא כדין הינו 1,418,410 ₪ (קרו).

5. ביום 31/8/09 הוצאה למערערת שומת תשומות (להלן: "השומה"). על השומה הגישה המערערת השגה למנהל (השגה מיום 5/11/09, סומנה נספח "ד" למש/1).

ביום 10/5/10 ניתנה החלטת המנהל הדוחה את ההשגה (להלן: "החלטה הדחייה"). בהחלטת הדחייה קובע המנהל כי מצא שהמערערת ומנהלה אינם יודעים מי מסר להם את החשבוניות. החשבוניות שולמו במזומן על אף שסכומן עלה על 20,000 ₪, בניגוד לדרישת סעיף 47' לחוק מס ערך מוסף וכי העוסקים שהוציאו את החשבוניות כלל אינם עוסקים במכירת מוצרי אריזה. בהתאם הורה המשיב לקיים את השומה.

הערעור

6. המערערת הגישה ערעור על החלטת הדחייה. בערעור נטען כי המערערת קונה אריזות וקרטונים מספקים שונים לרבות מלקוחות מזדמנים. מדובר גם במוצרים הנאספים וממויינים על ידי הלקוחות. המערערת טוענת כי רכשה את כל התשומות נשוא החשבוניות. כן נטען, כי בתקופה הרלבנטית היה חשבונה של המערערת בבנק מוגבל ועל כן נאלצה לשלם עבור התשומות שרכשה במזומן. החריגה מהוראת סעיף 47' לחוק מס ערך מוסף לעניין איסור התשלום במזומן בסכומים העולים על 20,000 ₪, אינה מצדיקה התעלמות מהתשומות. המערערת הוסיפה, כי ההחלטה להותיר את מס העסקאות בעינו, ולהתערב רק בניכוי מס התשומות אינה סבירה, שהרי המערערת נדרשה לרכוש תשומות לשם מכירת המוצרים וקבלת המחיר עבורם. תוצאת הקביעה, כך נטען, הינה חיוב המערערת "במס מחזור" במקום במס על הערך המוסף.

המערערת אינה מתייחסת בהודעת הערעור לניכוי התשומות בכפל, או לניכוי התשומות בגין האירוע הפרטי שערך מנהלה.

המערערת מוסיפה וטוענת כי ספריה לא נפסלו והדבר מחזק את נכונות הדו"חות התקופתיים שהגישה.

7. המשיב לעומתה טוען כי הנטל להוכיח שניכוי מס התשומות נעשה כדין מוטל על שכמי המערערת וכי נטל זה לא הורם. נטען כי המערערת לא הציגה כל ראיה על קיום העסקאות לרכישת התשומות הנטענות; לא הציגה הסכמים וקבלות על תשלומים ואין כל ראיה אחרת המעידה כי החשבוניות הוצאו כדין. המשיב מצביע גם על פגמים שונים בחשבוניות, כגון העדר פירוט כנדרש,



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 10-11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

תשלום במזומן בניגוד להוראת סעיף 47' לחוק מס ערך מוסף ועוד. המשיב גם מפנה לפגמים שונים בחשבוניות של כל אחד מהספקים השונים. לאור כל אלו, טוען המשיב, כי המערערת לא הייתה רשאית לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות. המשיב מוסיף, שבניגוד לנטען, ספרי המערערת לשנים 2008 - 2009 נפסלו. על כן, מבקש המשיב לדחות את הערעור.

דיון והכרעה

8. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי המערערת לא הרימה את הנטל להוכיח שניכוי מס התשומות שבמחלוקת נעשה כדין ועל כן דין הערעור להידחות. אפתח תחילה במספר הערות כלליות על המסגרת המשפטית לניכוי מס תשומות ולאחר מכן אבחן את החשבוניות שבמחלוקת עצמן.

ניכוי מס תשומות

9. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 קובע:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל [...]."

הנטל להוכחת הזכאות לניכוי מוטל על שכמי העוסק (רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891 (2003); ע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון, פ"ד מט(3) 726 (1995); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992)).

כדי לעמוד בנטל, על העוסק המבקש לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית שקיבל להצביע על כמה רכיבים; המבקש הוא עוסק רשום; בוצעה עסקה אמיתית לרכישת מוצרים או שירותים ממוציא החשבונית; מוציא החשבונית הינו עוסק מורשה (סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף); החשבונית שהוצאה משקפת את המחיר והתשלומים של העסקה האמיתית; החשבונית עומדת בכל הדרישות הטכניות והצורניות כנדרש על פי החוק והתקנות (סעיף 47(ב), 47(ג) לחוק מס ערך מוסף); התשומות שאת המס ששולם בגינן מבקש הוא לנכות, שימשו או מיועדו לשמש בעסקה חייבת (סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף) ועוד (ראה בהרחבה בע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 7 (ניתן ביום 28/8/12)).

10. כאשר עוסקים בחשבוניות כוזבות – חשבוניות פיקטיביות, עוסקים למעשה במצבים שונים. יתכן שהחשבונית הוצאה על ידי עוסק שרשום כדין, אלא שבינו לבין מבקש הניכוי לא בוצעה כל עסקה. כך למשל כאשר העוסק "מוכר" חשבוניות לאחר (ראה ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330 (2001)). בעניין זה יכולים להיות מקרים בהם בוצעה עסקה אמיתית עם צד ג' – שאינו עוסק מורשה – וישנם מצבים כי כלל לא בוצעה עסקה. יתכן גם כי החשבונית זויפה לגמרי, דהיינו לא בוצעה כל עסקה והחשבונית לא הוצאה על ידי העוסק. כך למשל



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

כאשר המבקש לנכות הוא שזיף, או שצד ג' זיף עבורו, חשבוניות של עוסק אמיתי אחר, מבלי שביצע עימו כל עסקה (ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 01/07/2010)).

בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999) דן בית המשפט במקרה שבו בוצעה עסקה אמיתית ושולמה תמורה, אולם נותרה מחלוקת בעניין זהות העוסק, דהיינו "האם ביצע העוסק המורשה שהוציא את החשבונית בפועל את העבודה שבגינה הוצאה" (שם, עמ' 506). בית המשפט פסק, כי בנסיבות שאלו, יש לבחון את ניכוי התשומות במבחן אובייקטיבי, דהיינו ללא קשר ליסוד הנפשי של מבקש הניכוי. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005), שוב דן בית המשפט במחלוקת לגבי ניכוי מס תשומות בנסיבות בהן קיימת מחלוקת בעניין זהות הצדדים לעסקה. בפסק דין זה הגמיש בית המשפט את המבחן האובייקטיבי שנקבע בעניין סלע, וקבע:

"אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לדבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע, בעמוד 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות כדין" (שם, פסקה 25).

רואים אנו כי על מנת לאפשר לעוסק לנכות את מס התשומות על פי חשבוניות שהוציא, עליו לשכנע תחילה כי החשבוניות משקפות עסקה אמיתית שבוצעה בינו לבין מי שנחזה כמוציא החשבונית. רק אם יקבע שאכן הוכחה העסקה, יהיה צורך לדון בשאלת זהות הצד לעסקה, האם היה זה מוציא החשבונית או גורם אחר והאם נפלו פגמים בחשבוניות השוללים את זכות הניכוי.

עובדות המקרה - כללי

11. בעדותו סיפר מר גונן- מנהל המערערת, כי גם במערערת וגם בחברות קודמות שבהן עבד, היה רוכש סחורה (אריזות וקרטונים) מלקוחות מזדמנים (עמ' 15). לגרסתו, הוא היה מקבל סחורה מהלקוחות, רושם את הכמויות ובסוף חודש היה עורך איתם חשבון (עמ' 15 שורה 22). עוד סיפר, כי בדרך כלל שילם לספקים מקדמה במזומן על חשבון הסחורה שקיבל באותו חודש ואת המקדמה היה מנכה מהתשלום הסופי (עמ' 15 שורה 30; עמ' 16 שורה 20). לגרסתו, כי בעת עריכת החשבון בסוף כל חודש, היה רושם את כל הפרטים. את דפי הסיכום לא שמר (עמ' 17 שורה 30).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 10-11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

עוד סיפר כי היה שומר את החשבוניות במגירה ומעת לעת מעביר את המסמכים למנהל החשבונות בשם אהרון (עמ' 17). לדבריו, הוא ביקש מהספקים אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור. בעת עריכת החשבון היה מתקשר למנהל החשבונות, מברר האם אישורי ניכוי המס במקור תקפים ועל פי זה היה מחשב את התשלום (עמ' 17). המערערת לא הציגה אף אחד מהאישורים שקיבלה לטענתה מהספקים.

12. על-פי עדותו של מר גונן, האישורים שקיבל מהספקים נמצאים אצלו "בספרים" (עמ' 9 שורה 8), אולם העד לא הציג אף אחד מאלו. עוד סיפר, כי קיבל מהספקים קבלות על התשלומים, אולם גם את אלו לא הציג (עמ' 19). לטענתו, חלק מהחומר נתפס על ידי רשות החקירה וחלק היה ברכבו ונגנב (עמ' 19, שורה 18). יצוין, שאין שמץ ראיה על גניבת המכונות, לא כל שכן על גניבת ספרי החשבונות. אין גם כל הסבר מדוע לא הוצגו מסמכים שנתפסו על פי הנטען בחקירה, שכן כל חומר החקירה הועמד לרשות המערערת.

13. לגבי התשלומים לספקים סיפר העד, כי כל התשלומים נעשו במזומן (עמ' 15, עמ' 2 להודעה מיום 10/8/04). לדבריו חשבון החברה היה מוגבל בבנק ולכן לא יכל למשוך שיקים. לדבריו, הוא היה מקבל המחאות מלקוחות, פורע אותן, ואת הכספים שקיבל במזומן משלם לספקים (הודעה מיום 10/8/13, עמ' 2). עם זאת המערערת לא הציגה שמץ ראיה על ניכוי שיקים שקיבלה מלקוחות (בין בבנקים מסחריים ובין אצל כל גורם אחר) ולא הציגה ראיה כלשהי על החזקת כספים במזומן.

14. מנהל החשבונות, אהרון סעדה, מסר הודעה לחוקרי המשיב (הודעה מיום 1/7/09 – נספח ט' למש' 1). מהודעתו מתברר כי טיפל בחשבונות המערערת רק עד שנת 2006 (שם, עמ' 1 שורה 6). את כל מסמכי הנהלת החשבונות העביר לאחר מכן, לבקשת המערערת, לרואה החשבון יגאל אלחדד (שם). לדבריו, החומר שהגיש לידי שנת 2005 ואילך לא היה מסודר, כנראה בשל קשייה של החברה בבנקים ועל כן היה מוסר את הדו"חות שהכין למר גונן וזה היה משלם בעצמו את המס (עמ' 2 להודעה). אהרון לא זומן לעדות בבית המשפט. מר אלחדד לא זומן לעדות ולא מסר כל גרסה. אין בפנינו שום ראיה האם אכן הגיעו מסמכים כלשהם ליגאל אלחדד ואילו מסמכים נמסרו לו.

15. מכל האמור עולה, כי בידי המערערת אין די ראיות להצביע על העסקאות נשוא החשבוניות שבמחלוקת. לאור גרסתו של מר גונן, צפוי היה כי יוצגו מסמכים המעידים על ההתחשבוניות שנעשו עם הספקים, אולם לא הוצגו מסמכים שכאלו. כמו כן, צפוי היה כי יוצגו הקבלות על התשלומים. גם אלו לא הובאו. אין כל ראיות על תשלומים במזומן ואפילו לא על ניכיון שיקים שהתקבלו מלקוחות ואשר יכלו לחזק את הטענה בדבר התשלומים במזומן. אין גם כל תיעוד על תנועות המלאי במחסן. המערערת נמנעה מלזמן עד כלשהו מבין אותם ספקים שסיפקו לה על פי הנטען סחורה - עדויות שיכלו לחזק את הגרסה בדבר ביצוע העסקאות והתשלום במזומן. אין תעודות משלוח, אין



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

רישומי כניסה ויציאה של סחורה מהמחסן ולמעשה, פרט לדבריו של מר גונן, אין כל ראיה על העסקאות הנטענות.

16. דומה שדי באמור כדי לקבוע שהמערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי אכן רכשה את התשומות נשוא החשבוניות שבמחלוקת ומכאן שלא הייתה זכאית לנכות את המס שהיה כלול בהן. אם בכך לא די, ראוי להתייחס גם לחשבוניות עצמן ולעסקאות השונות.

חשבוניות מחברת ביטוליט ח.פ. 511157737

17. בשנת 2007 ניתנה המערערת את מס התשומות הכלול ב-10 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת ביטוליט בע"מ (להלן: "ביטוליט"). על פי האמור בחשבוניות, רכשה המערערת מביטוליט סחורה תמורת סך של 761,559 ₪, שהמס שהיה כלול בהן ונוכה היה 102,200 ₪ (נספח י"א למש/1).

בחקירתו הנגדית סיפר מר גונן כי את הסחורה היה מביא לו נציג של ביטוליט בשם מחמוד (עמ' 16 שורה 8). מעניין לציין כי בחקירתו בפני חוקרי מע"מ מיום 14/8/09 (נספח ז' למש/1), הוא לא ידע לספר מיהו נציג ביטוליט (דף 7 שורה 1).

בחשבוניות שקיבלה המערערת לטענתה מביטוליט נרשם שם הספק "ביטוליט בע"מ סחר עבודות בנייה והובלות". בחקירה הסתבר, כי חברת ביטוליט מוציא חשבוניות שהכותרות בהן שונות: "ביטוליט בע"מ חברה לעבודות הנדסה אזרחית" (נספח י" למש/1).

18. מר יעקב גלאם, מנהל החשבוניות של חברת ביטוליט, נחקר על ידי המשיב ובהודעתו מיום 26/8/09 (נספח י" למש/1), הוא הבהיר כי החברה אינה עוסקת כלל במכירת קרטונים ומוצרי אריזה (שורה 16 להודעה). עוד ציין כי החברה לא ביצעה כל עסקה עם המערערת (עמ' 2 שורה 2 להודעה).

מחקירתו התברר גם, כי בשנת 2007 הוציאה חברת ביטוליט חשבוניות מסדרה שמתחילה במספר 5000 (שם, עמ' 2) ואילו החשבוניות שהציגה המערערת הינן של 3 ספרות בלבד 204 – 209, 511-515.

19. בדיקת החשבוניות עצמן, אף היא מעלה תהיות. כך מתברר כי ביום 27/9/07 הוצאה למערערת חשבונית מס' 208, על סך של 49,319 ₪. ביום 30/10/07 הוצאה חשבונית מס' 209 על סך 87,385 ₪ ולמרבח הפלא ביום 15/11/07, כלומר שבועיים מאוחר יותר, הוצאה חשבונית מס' 207 על סך 95,865 ₪. הדבר מפתיע, כי על פי הסדר חשבונית 207 הייתה צריכה להיות קודמת בזמן לחשבוניות 208, 209 שהוצאו ביום 27/9/07 וביום 30/10/07.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

עוד מתברר כי החשבוניות אינן תואמות לגרסתו של מר גונן ולפיה בסוף כל חודש נערכה התחשבות, שהרי חשבונית 207 הוצאה ב-15/11/07 וחשבונית 210 ביום 20/11/07.

עוד נציין, כי לא סביר שבין יום 27/9/07 שבו הוצאה חשבונית 208 ליום 30/10/07 (חודש לאחר מכן) לא הוצאה כל חשבונית על ידי ביטוליט, שכן החשבונית מיום 30/10/07 הינה מס' 209.

תהיות אלו בנוגע לחשבוניות, המצטרפות להערותיי לעיל, בדבר העדרן של ראיות להוכחת העסקאות, מחייבות את המסקנה כי המערערת לא הוכיחה שרכשה את התשומות נשוא החשבוניות, לא כל שכן לא הוכח כי רכשה אותן מחברת ביטוליט.

חשבונית מחברת ג.א. שיווק, סחר והשקעות (ח.פ. 027836386)

20. בשנות המס 2005 ו-2006, ניתנה המערערת את מס התשומות הכלול ב-15 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת ג.א. שיווק, סחר והשקעות (להלן: "חברת גיא ארצי"). על-פי החשבוניות, רכשה המערערת בשנת 2005 מגיא ארצי סחורה בסך של 228,236 ₪ שהמס שהיה כלול בהן ושנוכה על ידה היה 32,325 ₪ ובשנת 2006 רכשה המערערת מגיא ארצי סחורה בסך של 710,445 ₪ שהמס הכלול בהן ואשר נוכה על ידה היה 100,621 ₪ (נספח י"ב למש/1).

בעדותו בבית משפט ובהודעתו בפני חוקי המשיב סיפר מר גונן כי ביצע את העסקאות מול שלושה צעירים מחדרה. השלושה היו אוספים קרטונים ומביאים אליו למחסן (עמ' 18 בפרוטוקול). עם קבלת הסחורה היה משלם מקדמה במזומן. בסוף כל חודש היה אחד משלושת הספקים מגיע עם חשבונית של גיא ארצי. גונן היה מתקשר למספר הטלפון הרשום בחשבונית שקיבל כדי לוודא שאותו אדם שהגיע אליו אכן נשלח על ידי חברת גיא ארצי (נספח ז', דף 4 למש/1). עוד סיפר כי נהג לבדוק האם יש אישור תקף לניכוי מס במקור ואישור תקף לניהול ספרים, ורק לאחר מכן היה משלם את החשבון, בניכוי המקדמה ששולמה. התשלומים בוצעו כולם במזומן (נספח ז' למש/1 עמ' 4). גונן לא זכר את שמותיהם של אותם ספקים שפעלו בשם גיא ארצי.

21. עיון בחשבוניות עצמן מראה, כי אין בהן פירוט בדבר המחיר ליחידה וכמות היחידות שנמכרו כנדרש לפי סעיף 9א(א) לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976. בחקירתו סיפר גונן כי נהג לכתוב את הכמויות ומחירי היחידות על דף נפרד, וכי היו מקרים שהוא קיבל סחורה פעמיים ביום מאותו ספק. לפיכך רק בתום כל חודש היו עורכים חשבון ורושמים סכום כולל (נספח ז' דף 4 למש/1). גם דפים אלו הושמדו לטענתו והעד לא יכל להציגם (שם, דף 5).

22. גרסה זו של מר גונן אינה יכולה להתקבל. לא הובאה שום ראיה המצביעה על זיקה כלשהי בין חברת גיא ארצי לבין הסחורה שנמכרה על פי הנטען למערערת. אין הסכם בכתב המעיד על התקשרות עסקית בין המערערת לבין גיא ארצי, לא הומצאו תעודות משלוח, אין פירוט של



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

הכמויות והמחירים, אין הסבר לדרך חישוב התמורה, לא הוצגו האישורים על ניכוי מס במקור וניהול ספרים שנמסרו על פי הנטען על ידי הספק ואין מסמך כלשהו המעיד כי שולמו סכומים בהיקפים של עשרות אלפי שקלים. המערערת גם לא זימנה מי מהספקים או נציג כשלהו של חברת גיא ארצי ולא מסרה פרטים כלשהם על זהות הספקים בפועל כדי שניתן יהיה לחקור.

בנסיבות אלו יש לקבוע כי המערערת לא הוכיחה את ביצוע העסקאות עם חברת גיא ארצי.

חשבוניות מחברת אבו ראמי לבנין פי (ח.פ. 513370007)

23. בשנת 2006 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול ב-9 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת אבו ראמי לבנין פי (להלן: "אבו ראמי"). מדובר בחשבוניות לפיהן רכשה המערערת מאבו ראמי סחורה בסך של 1,455,759 ₪ כשהמס שהיה כלול בהן ושנוכה על ידי המערערת היה 195,362 ₪ (נספח י"ג למש/1).

בחקירתו של מר גונן בפני חוקרת מע"מ הוא סיפר כי קיבל סחורה למחסן מבחור שפעל מטעם אבו ראמי. אותו אדם היה מביא אליו קרטונים משומשים וחדשים. בסך הכול רכש מאבו ראמי סחורה במשך שלושה חודשים. לאחר מכן נעלם אותו אדם ולא חזר (דף 6, נספח ז' למש/1). לגרסתו, הוא העדיף לשלם במזומן הן מאחר ולא הייתה לו אפשרות לשלם בשיקים והן מאחר שקיבל "הנחה" או "הטבה" עבור תשלום במזומן. לדבריו אילו היה משלם בשיקים היה נדרש לשלם עמלות. עוד העיד כי בעסק מסוג העסק שלו אנשים נוהגים לשלם רק במזומן (שם).

גם בעסקאות עם אבו ראמי היה עורך חשבון ולאחר התשלום נהג להשמיד כל המסמכים הקשורים לעסקה. גם עם אבו ראמי ערך חשבון פעם בחודש ועם קבלת החשבונית היה משלם את התמורה.

24. גרסתו זו של מר גונן מעלה תהיות עד כי אין לתת בה כל אמון. עיון בחשבוניות מראה כי חשבונית מספר 172 הוצאה ביום 14/8/06 כלומר לפני חשבונית מספר 169 שהוצאה ביום 30/8/06. הדבר גם אינו מתיישב עם עדותו של גונן לפיה נהג לערוך חשבון בסוף כל חודש ולהוציא חשבונית אחת בסכום כולל המסכם את כל העסקאות שבוצעו באותו חודש (עמ' 16 שורה 26 לפרוטוקול).

זאת ועוד, החשבוניות הוצאו החל מחודש יולי ועד חודש דצמבר כלומר במשך שישה חודשים ולא רק שלושה חודשים כפי שנטען על ידי מר גונן בעדותו.

25. גם בעניין הרכישות מאבו ראמי אין בפנינו כל הסכם, אין תעודות משלוח, אין ראיות על תשלומים אף שמדובר בסכומים של מאות אלפי שקלים, אין פירוט של המתקשר, לא ברור עם מי בוצעו העסקאות ועם מי נערך החשבון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

בשים לב לכל אלו יש לקבוע כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח שאכן בוצעו עסקאות רכישה בפועל מאבו רומי.

חשבוניות מחברת קוד הילה בע"מ (ח.פ. 513550269)

26. בשנת 2007 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול ב-4 חשבוניות שהוצאו לה על ידי חברת קוד הילה בע"מ (להלן: "קוד הילה"). המדובר בחשבוניות לפיהן רכשה המערערת מקוד הילה מוצרי אריזה סך 224,950 ₪, שהמס שהיה כלול בהן ושנוכה על ידי המערערת היה 30,189 ₪ (נספח י"ד למש/1).

המערערת קיבלה מקוד הילה קרטונים ומשטחים על ידי אדם שהביא אליה את הסחורה למחסן. לגרסתו של מר גונן בחקירתו במע"מ, הוא ביקש מאותו אדם להמציא לו את אישורי ניהול הספרים וניכוי המס במקור כדי לוודא שאכן נשלח על ידי קוד הילה (נספח ז', דף 7 למש/1). אישורים אלו לא הוצגו. מר גונן העיד כי גם לקוד הילה נהג לשלם רק במזומן לאחר עריכת החשבון הסופי בכל חודש וגם לגבי קוד הילה סיפר כי נהג להשמיד כל המסמכים הקשורים לעסקה.

מתברר כי חברת קוד הילה עוסקת בהספקת דלק. לטענת המשיב, הספקת מוצרי אריזה אינה בתחום העיסוק של קוד הילה. המערערת טוענת מנגד, כי עסקינן בתחום שאינו יעודי או מסוים לחברה מסוג מסוים וכי מאד שכיח להוסיף תחום נוסף לעסק שלא צריך להתמקצע בו.

27. המערערת לא הציגה כל מסמך כלשהו שיש בו להצביע על ההתקשרות עם קוד הילה בעסקה לרכישת מוצרי אריזה; אין הסכם בכתב, אין תעודות משלוח, אין פירוט לכמות הסחורה ותאריכי קבלתה ואין מסמך המעיד על תשלום הסכום הנטען. כל החשבוניות שהציגה המערערת הינן חשבוניות במספרים עוקבים מ-1716 ועד 1719 אף שהוצאו במשך 4 חודשים החל מ-26.5.2007. הדבר מעיד לכאורה כי לקוד הילה לא היו לקחות נוספים והדבר אינו סביר. יתרה מזו, אילו המערערת הייתה הלקוח היחיד של קוד הילה צפוי היה כי המערערת תכיר את נציגי הספק אולם מר גונן לא זכר את שמו של הנציג (הודעה נספח ז' למש/1 עמ' 7).

אע"פ זאת כי צודקת המערערת בטענתה כי גם עוסק שתחום עיסוקו במכירת דלקים עשוי למכור מוצרי אריזה אולם בנסיבות המקרה, כאשר לכאורה קוד הילה ביצעה עסקאות רק עם המערערת במשך 4 חודשים, הדבר אינו סביר ומחייב היה להציג ראיות נוספות.

28. אשר על כן אין לי אלא לקבוע כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח כי רכשה תשומות מקוד הילה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

חשבוניות מחברת מ. סמיר (2007) בע"מ (ח.פ. 513924308)

29. בשנת 2007 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול ב-5 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת מ. סמיר (2007) בע"מ (להלן: "סמיר"). מדובר בחשבוניות לפיהן רכשה המערערת מסמיר סחורה תמורת סך 670,131 ₪ שהמס שהיה כלול בהן ושנוכה ע"י המערערת היה 89,931 ₪ (נספח ט"ו למש/1).

בחקירתו אצל המשיב, טען מר גונן כי במקרה של חברת סמיר הוא נהג לפי אותו נוהל. על כן, הוא השמיד את כל המסמכים אחרי סגירת החשבון בסוף כל חודש. מר גונן לא זוכר פרטי אנשי הקשר שעזרו לו להשיג את המסמכים ורק במזומן את כל הסכומים הנ"ל לאדם שאת שמו לא זכר. לגרסתו, הוא ביקש מאותו איש קשר שיראה לו אישור ניכוי מס בכדי לוודא כי הוא נשלח מטעם החברה שהפיקה החשבוניות (דף 6, נספח ז' למש/1).

30. גם במקרה זה המערערת לא הצליחה להרים נטל ההוכחה המוטל עליה ולהוכיח אמיתות העסקאות הנטענות. המערערת לא דאגה לנהל עסק בצורה מסודרת ולשמור את כל המסמכים הקשורים לעסקת הרכישה שבוצעה בינה לבין סמיר, כפי שהיא טוענת. המערערת אף לא השקיעה מאמצים סבירים לברר מקור החשבוניות והספק. על כן, הערעור של המערערת לגבי התשומות הכלולות בחשבוניות שהוצאו על ידי חברת סמיר, נדחה.

החשבוניות מחברת אי.אל.ג.י.או השקעות ובניה 2003 בע"מ (ח.פ. 513439695)

31. בשנת 2005 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול ב-20 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת אי.אל.ג.י.או השקעות ובניה 2003 בע"מ (להלן: "אי.אל.ג.י.או"). מדובר בחשבוניות לפיהן רכשה המערערת מאי.אל.ג.י.או סחורה תמורת 1,565,687 ₪, שהמס שהיה כלול בהן ושנוכה על ידי המערערת היה 97,412 ₪ כששיעור המע"מ היה 17% ועוד 126,797 ₪, כששיעור המע"מ השתנה בסוף 2005 ל-16.5%.

בשנת 2006 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול ב-6 חשבוניות נוספות שהוצאו על ידי אי.אל.ג.י.או. מדובר בחשבוניות לפיהן רכשה המערערת מאי.אל.ג.י.או סחורה תמורת 705,222 ₪ שהמס הכלול בהן ושנוכה על ידי המערערת היה 99,881 ₪.

בשנת 2007 ניכתה המערערת את מס התשומות הכלול בשתי חשבוניות בסך 217,020 ₪ שהמס הכלול בהן שנוכה על ידי המערערת היה 29,124 ₪. סך הכך מס שנוכה על ידי המערערת היה 353,214 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 10-11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

32. גם לגבי רכישת התשומות מחברה זו לא הובאו כל נתונים. אין תעודות משלוח, אין קבלות ואין כל הסכם. מר גונן לא ידע את שמו של נציג החברה שהביא לו את הסחורה ושקיבל את התשלומים. כאשר נשאל בחקירתו בפני חוקרי מע"מ כיצד ידע כי אותו אדם משמש כנציג החברה השיב כי קיבל ממנו מכתב המאשר לו לפעול בשם החברה. גם מכתב זה לא הוצג לעיוני. ודוק, מדובר בעסקאות על סך של כ- 1,575,687 ₪ כלומר כמעט 200,000 ₪ מידי חודש ולא סביר כי בהיקף שכזה לא נשמר כל תיעוד. לא סביר גם כי בהיקף כזה לא נוצר כל קשר ישיר עם החברה ולבטח אי אפשר לקבל את הטענה כי אין בידי המבקש כל פרט מזהה של נציג החברה.

33. זאת ועוד, בדיקת החשבוניות שהציגה המערערת מעלה תהיות המטילות ספק בטענותיה. החשבוניות אינן מפורטות כנדרש, אין בהן ציון כמויות ומחירים. בין החשבוניות שהציגה המערערת מצויות שתי חשבוניות הנושאות את המספר הסידורי 0231, האחת מיום 20/12/2005 על סך 117,665 ₪ והשנייה מיום 30/4/2006 על סך של 130,597 ₪. כמו כן מצויות שתי חשבוניות הנושאות את המספר 0245, האחת מיום 1/2/2006 והשנייה מיום 28/2/2007. הדבר מעלה חשד כבד בדבר אמיתות העסקאות ואמיתות החשבוניות.

34. כאן נזכיר כי המערערת דרשה בניכוי פעמיים את המס הכלול בשתי חשבוניות שהוצאו לה על ידי אי.אל.ג.י.א., חשבוניות מס' 151-154. שתי החשבוניות נכללו בדוחותיה של המערערת לחודש 8/2005 ולחודש 9/2005. המס הכלול בחשבוניות אלו שנדרש פעמיים היה 15,152 ₪.

תשלום במזומן בניגוד לסעיף 47א לחוק מס ערך מוסף

35. אחת הטענות שמעלה המשיב הינה כי התשלומים ששילמה המערערת לספקים במסומן נעשו בניגוד להוראת סעיף 47א' לחוק מס ערך מוסף. נטען כי על פי הוראת החוק אין לבצע תשלום במזומן של סכומים העולים על 20,000 ₪.

סעיף 47א' לחוק קובע:

קונה שהוא חייב במס, שרכש נכסים או שירותים לצורך עסקו או לשימוש בעסקו או לצורך פעילותו, חייב לנהוג כלהלן:

(א) עלה ערך הנכסים או השירותים על 306 שקלים חדשים אך לא הגיע ל-20,000 שקלים חדשים, ידרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס או ישלם בהעברה בנקאית, בכרטיס אשראי או בשיק שהוא חתום עליו כמושך ונאמר בו כי התשלום הוא למוכר בלבד;

(ב) היה ערך הנכסים או השירותים 20,000 שקלים חדשים או יותר, חייב הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס ולא ישלם בשטרי כסף, ואם שילם בשיק מוסב יוסיף על גב השיק את שמו, חתימתו ומספר הרישום במשרד מס ערך מוסף;



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 10-11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

(ג) הטוען שקיים תנאי סעיף זה - עליו הראיה.

הוראה זו מטילה חובות על רוכש מוצרים ושירותים ובין היתר מטילה עליו את החובה לשלם עבור עסקאות העולות על סך של 20,000 ₪ באמצעי תשלום הניתנים למעקב כגון שיק וההעברה בנקאית. תכלית ההוראה הינה לאפשר מעקב ופיקוח על העסקאות ולצמצם את תופעת החשבוניות הפיקטיביות (ראו א' פרידמן, **מס ערך מוסף, החוק וההלכה**, 793 (מהדורה שנייה-2010).

36. עם זאת אין בסעיף 47א או בחוק מס ערך מוסף כל הוראה האוסרת על עוסק שקיבל תשלום במזומן בסכום העולה על 20,000 ₪ להוציא חשבונית. חובת העוסק להוציא חשבונית מס אינה מותנת באמצעי התשלום ששימש את הרוכש. אין גם כל הוראה מפורשת האוסרת את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה על תשלום במזומן בסכום העולה על 20,000 ₪.

הפרת הוראת סעיף 47א אינה שוללת את ניכוי מס התשומות אלא רק מעבירה ומגבירה את הנטל המוטל על הרוכש להוכיח את העסקה ואת התשלום ששילם לרכישת התשומות.

במקרה הנוכחי אין צורך להיזקק להוראת סעיף 47א האמורה שכן ראינו כי גם ללא העברת נטל מוגבר, אין בידי המערערת די ראיות כדי לשכנע באמיתות רכישת התשומות. לפיכך גם אין מקום להרחיב את הדיון בכל הנוגע להפרת הוראת תקנה 9 לתקנות ניהול ספרים שכן משנכסלה המערערת להוכיח את ביצוע העסקאות, קיומם או העדרם של פגמים בחשבוניות שהוצאו לה אינו מעלה ואינו מוריד.

שומה לפי מיטב השפיטה

37. המערערת טוענת גם כי היה על המשיב לשום, על פי מיטב שפיטתו, את התשומות שנרכשו על ידה לצורך ביצוע העסקאות שהרי לא ניתן לבצע את העסקאות ללא תשומות. על כך יש להשיב כי אין די בהוכחת רכישה כדי להכיר בניכוי מס תשומות.

מס ערך מוסף מוטל על "הערך המוסף" שהתווסף לנכס או לשירות כתוצאה מפעילותו של העוסק (ראה א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך א 37 (מהדורה רביעית, 2009); ע"א 6014/04 **מנהל מס ערך מוסף – אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד** (ניתן ביום 28/1/09)). את הערך המוסף מודדים בדרך של השוואת מחיר עסקאותיו של העוסק למחיר התשומות ששימשו אותו בעסקאות אלו (ראה ע"א 507/02 **ממונה אזורי מס ערך מוסף חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ**, פ"ד (נח) 817 (3) 2004); ע"א 4069/03 לעיל). עקרון זה בא לידי ביטוי בהוראות חוק מס ערך מוסף. סעיף 2 לחוק מטיל מס על "מחיר העסקאות או הטובין" (סעיף 38 לחוק מתיר את ניכוי מס התשומות (כפוף למגבלת סעיף 41).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 10-11-1892 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה

שילוב ההוראות מבטא את "עיקרון ההקבלה", שמשמעו כי רק מס ששולם על תשומות ששימשו בעסקה חייבת במס יותר בניכוי (ראה על עיקרון ההקבלה - ע"א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268 (1987); א' נמדר מס ערך מוסף 839 (2009); ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (ניתן ביום 4/5/10)). משמעו של העיקרון הינו כי כל עוסק בשרשרת העסקאות שבין היצרן ונותן השירות המקוריים לצרכן הסופי, יחויב במס רק על הערך המוסף שהוא יצר (ראה ע"א 4202/08 לעיל).

לפיכך ברי כי מקום שבו עוסק מבקש לנכות את מס התשומות שלא על פי חשבונית מס שהוצאה לו כדין, נשברת השרשרת ונפגע עקרון ההקבלה.

יתרה מזו, ההגבלה על ניכוי מס תשומות לניכוי רק על פי חשבונית "שהוצאה כדין" נועדה להבטיח את מילוי כל דרישות הדין בעניין הוצאת חשבוניות ולמנוע עשיית שימוש לרעה בחשבוניות כוזבות למיניהן. הכרה בתשומות בלא שהוצגו חשבוניות כדין, עלולה לעודד את הפרת הדין, לאפשר ביצוע עסקאות ללא הוצאת חשבוניות כדין, ולאייץ את כל מערכת הפיקוח על ניהול חשבוניות של העוסק. הקפדה על ניכוי מס התשומות רק מקום שבידי העוסק חשבונית מס שהוצאה לו כדין, תעודד את רוכשי המוצרים והשירותים לדרוש קבלת חשבוניות ערוכות כדין ובכך תובטח מערכת ניהול הספרים ולרשות המס תהא אפשרות לעקוב לפקח ולהבטיח את תשלום מס האמת.

סוף דבר

38. בשים לב לכל האמור לעיל אין לי אלא לקבוע כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי אכן רכשה את התשומות ממוצאי החשבוניות שבמחלוקת. הואיל ואין מחלוקת כי המערערת לא הייתה זכאית לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית בגין האירוע הפרטי ואף לא הייתה רשאית לבצע ניכוי, הרי שדין הערעור להידחות על כל חלקיו.

אשר על כן אני דוחה את הערעור.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 15,000 ₪.

ניתן היום, ט"ז חשוון תשע"ד, 20 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 אוקטובר 2013

ע"מ 1892-11-10 מ.מ. מאי אריזות בע"מ נ' מע"מ חדרה