


בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט מרים מזרחי
ע"מ 10-06-2012 27582
**המעורערת
מ.א. עליאן בע"מ
עוי בא כוח עו"ד יעקב קסטל**
נגד
**המשיב
מנהל אגף המכbst ומע"מ ירושלים
עוי בא כוח עו"ד ריצ'רד סאלח
מפרקילותות מהזו ירושלים**
פסק דין
מהות הערעור

1. לפניי ערעור על שומת תשומות לפי מיטב השפיטה שהוצאה למעוררת בהתאם לסעיף 77(א) מס' ערך מוסף התשל"ו- 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), לשנות המס 2004-2007. סכום המס שבמחלוקת, הינו 445,724 ש"ח (335,232 ש"ק רון) נכון ליום ההחלטה בהשגה.

2. המשיבקבע בחלטתו, כי המערערת ניכתה שלא כדי מס תשומות בהתבסס על חשבונות מס פיקטיביות אשר אין משקפות עסקאות אמתיות (להלן: "הحسابוניות"). את עדמותו ביסס המשיב, על כך שהחברות ששותיהן מופיעים על גבי החשבונות, לא ביצעו כל עבודה או עסקה כלשהי עם המערערת ולמעשה כל החשבונות נשוא הערעור התקבלו מאדם אחד בשם אחמד יוסף. כמו כן קבע המשיב, כי לא נתקבלה כל תמורה כספית בגין השירות או הטובין המפורטים בחשבונות אצל החברות ששותיהן מופיעים על גבי החשבונות ולמרות הנאמר בהשגה, לא הוציאו כל החזום בין המערערת לבין החברות המעדים על קיומן של עסקאות. יתר על כן, במסדר זיהוי שערך למנהל המערערת (אחמד עליאן), הוא לא זיהה אף אחד מבני החברות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

הרקע העובדי

3. המערעתה היא חברה העוסקת בין-היתר, בעבודות עפר והובלות ופעילה החל מיום **4.03.98**. מנהל המערעתה הוא אחמד עליאן.
4. המערעתה נictה מס תשומות בסך של 335,232 ש"ח, על סמך חשבונות של ארבע חברות שהן:
 - א. חברת יומס ובני בניה וSHIPOTIM בע"מ מ.ע. 513032920;
 - ב. חברת אדר-גור בר בע"מ מ.ע. 512121351;
 - ג. חברת בני SAMEER בע"מ מ.ע. 513111922;
 - ד. חברת דור נאות א.ב. ניהול ושירותים בע"מ מ.ע. 512280116.

(להלן: "החברות")

(רשימת החשבונות צורפה כנספה אי לתקצחים של עוזי לוי ; והעתק החשבונות צורף כנספה אי לתקצחים).

يُذكر already, כי החברות האמורות, הן חברות שתיקם במע"מ נסגר (תיק חב' דור נאות א.ב. ניהול ושירותים בע"מ נסגר ביום 22.8.05, באופן 8-8 חשבונות מתוך 11 החשבונות שקוזו נתקבלו לאחר תאריך הסגירה ; תיק חב' אדר-גור בר בע"מ נסגר ביום 1.9.04, באופן 8-9 החשבונות שקוזו נתקבלו לאחר מועד הסגירה ; תיק חב' בני SAMEER בע"מ נסגר במע"מ ביום 1.9.10 ; ותיק חב' יומס ובני בניה וSHIPOTIM בע"מ נסגר ביום 30.4.04).

5. במסגרת חקירתה של המערעתה במע"מ, אשר נערכה בעקבות החשד שעלה לפיו החשבונות שהגיעה לניכוי מס תשומות הן פיקטיביות, נחקרו: מנהל המערעתה, מנהל החשבונות שלה, מזכירת המערעתה, רואה החשבון שלה, וכן בעלי החברות ששמותיהן מופיעים על גבי אותן החשבונות. על פי גרסת המשיב, בחקרות אלה על הממצאים הבאים:

- A. בעלי החברות כלל לא מכיריהם את המערעת או את מנהלה, ומעולם לא הוציאו את החשבונות;



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

- ב. מנהל המערurat לא זיהה את בעלי החברות עמן הוא טعن שעבד;
 - ג. מחקרים מנהל המערurat עליה, כי החשבוניות סופקו על ידי אדם אחד בשם **אחמד יוסף**, כשהן ריקות ומולאו על-ידו או על ידי מזכירת המערurat (איiris ביטון). אולם יוסף, הינו זה שככל הנראה ביצע עבור המערurat עבודה כלשהי ולא חברות הרשות על גבי החשבוניות;
 - ד. אין כל קשר בין א Ahmad Yossef לבין החברות ששמותיהן מופיעים על גבי החשבוניות;
 - ה. אין ראייה לקיום של חוזה עבודה בין המערurat לבין החברות, או לכך שהחברות ביצעו עבודה כלשהי עבור המערurat;
 - ו. בחשבוניות אין פירוט כנדרש בסעיף 9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנסבי חשבונות) תשליך-1973.
- לאור תוצאות החקירה, החליט המשיב ביום 09.09.23 להוציא שומה למערurat לפי מיטב השפיטה בגין ניכוי מע"מ התשומות, בהתבסס על אותן חשבוניות (נספח כ"ב לתצהיר עוזי לוי).
6. בטרם הוצאה השומה, ביום 09.09.23 נערך למערurat שימוש בו נכח בעלי המערurat **אחמד עליאן ורואה יהיאל אזלאי** (פר' השימוש צורף כנספח כ"ג לתצהיר עוזי לוי).

7. ביום 10.10.25 הגישה המערurat השגה על החלטת המשיב בהתאם לסעיף 82 לחוק מע"מ, ובה טענה בין-היתר כי החברות נתנו שירותים למערurat ע"י נציג, אותו א Ahmad Yossef. כמו כן, העבודות בוצעו בפועל ושולמו לחברות שיקים ללא אפשרות הסבה (שייקים למוטב בלבד), אשר נפרעו על ידי החברות. עוד נטען, כי לחברות היו אישורי ניהול ספרים ואישורי ניכוי מס חוק, וכי הן דיווחו על הכנסותיהן מהמערurat ושילמו את המס, ולמערurat כתבי כמיות, הסכמים ואישורים הנדרסים בגין העבודות הניל, על פייהם נערכו חישובי הכספיים ושולמו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012

8. ביום **31.01.2012** נערך דיון בהשגה שהגישה המערעת, וביום **7.02.2012** דחפה המשיב את ההשגה מהנימוקים דלעיל. בעקבות ההחלטה בהשגה, הוגש העורו.

עליך המחלוקת

9. בא כוח המערעת טען, כי החשבונות היו כשרות לניכוי מאחר שעמדו ב מבחן האובייקטיבי שנקבע בפסקה לקומה של "חשבונית צדין" (ראו ע"א 3758/96 סלא חברת למוציארי בטון בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ (מסים), וכן ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכוות בע"מ נ. מנהל מכס ומע"מ (תקדין)). לחופין, לטענותו, המקורה נכנס לגדר החיריג המצדיק את החלטת המבחן הסובייקטיבי, לפיו יותר ניכוי מס התשלומות, כאשר הנישום הוכיח ש –

"לא התרשל ונקט בכל האמצעים הסביריים לוודא כי החשבונות הוצאו צדין, לרבות אימות החשבונות זהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היהגלות את הפסול שנפל בחשבונות באמצעות סביריות". (פסק-דין מ.א.ל.ר.ז ; ס' 25).

טענת בא כוח המערעת, מבין שני המבחנים (האחד - מבחן עובדתי "אובייקטיבי" והשני - מבחן התנהגותי (חוירג) ה"סובייקטיבי" הבודן את כשרות החשבונות), המבחן השני (הבודן את התנהגות הנישום שኒקה אותן), הוא מבחן של רשות. על פי טענותו, מבקשת הlimה בין מידת הנזק לבין מידת רשלנותו של הנישום, ובעניננו לא מתקבל על הדעת שהנזק (שנגרם ישירות על ידי מי שגנבו את כספי המיעם) יוטל במלואו גם על נישום רשלנותו זניחה, או באופןה מידה בדיק כמו על נישום שኒקה ביוזני חשבונות פיקטיביות. לשיטתו, הבדיקה זו עולה מסעיף 83(ה) לחוק מע"מ הקובל, כי –

"בית המשפט רשאי, אםheit, יגדיל או יבטל את השומה, או
יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012 27582

10. המשיב טען מצדו, כי על פי סעיף 38 לחוק, כדי לנכונות מס התשובות, נדרש כי הוא יהיה כולל בחשבוניות מס שהוצאה כדין, דהיינו על החשבוניות לשיקף עסקה אמתית בין הצדדים הנכונים והאמתניים לעסקה. במקרה דין, לא בוצעה כל עסקה בין המערעת לבין חברי ששותה ששמותיהן מופיעים על גבי החשבוניות, והמערעת כלל לא עמדה בבדיקה האובייקטיבי של פסק-דין מ.א.ל.ר.ז., ומשכך אין בעובדה שתשלום בפועל שולם על-ידה כדי להועיל לה. המערעת אף לא ביצעה כל בדיקה טרם קבלת החשבוניות, זאת כאשר בדיקה פשוטה הייתה אמורה לגלוות שהן פיקטיביות, ולכן לא עמדה אף בחריג, קרי בבדיקה הסובייקטיבי של פסק-דין מ.א.ל.ר.ז.

הראות שעמדו לפני המשיב

11. כאמור, המשיב הוציא את השומה בעקבות חקירה שבגדה נחקרו מצד מנהל המערעת ואנשי החשבוניות שלה, גם מנהלי חברות. בסופה של החקירה הצבירה בידי המשיב תשתיית ראייתית כדלקמן:

א. חקירותו של אחמד עליאן מנהל המערעת במע"ם

12. מחקירת מנהל המערעת, עולה כי כל החשבוניות נשוא העורור ניתנו למערעת על-ידי אחמד יוסף (פר' החקירה מיום 15.01.08, וכן עמי 12 לפרי הדין), וכי אותו אחמד יוסף נתן למערעת חשבוניות נוספות של חברת ז.ק.ד.ר. שיווק ובניין (דף 5 לפרי החקירה מיום 15.01.08). עוד עולה מוחקירה, כי מנהל המערעת אכן מכיר את חברותות ששמנן היה רשום על גבי החשבוניות- כך למשל, בתשובה לשאלת מי קיבל את החשבוניות של חברת דור נאות, השיב: "זה בטוח האדם שעבד איתי מיטא כנראה שהוא נתן לי את החשבוניות האלה" (דף 3 לפרי החקירה מיום 15.01.08), והוא גם נשאל לעניין חשבוניות המס של חברת אור גור בע"מ, האם מוכרת לו החברה והשיב: "לא ידע תרענן את זכרוני", ובהמשך ציין כי קיבל את החשבוניות של חברת זו מאחמד יוסף מיטא (דף 4 לפרי החקירה מיום 15.01.08). מוחקירה גם עולה, כי אף אין למערעת חזה עם חברת אור גור בע"מ. אשר לחשבוניות שנתקבלו לכאורה מחברת יורם שבי בניה ושיתופים בע"מ וחברת בני סאמר בע"מ, מנהל המערעת נשאל בחקירה כי אינו יודע ממי קיבל אותן (דף 7 לפרי מיום 15.01.08), ובדין שלפני בחקירה הנגדית ציין, כי גם החשבוניות האלה, כמו כל יתר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

החשבוניות, ניתנו לו על ידי אותו אחמד יוסף (עמ' 12 לפרי מיום 12.07.12). כאשר מנהל המערurat נשאל האם לא נראה לו מוחר אותו אחמד יוסף נותן לו חשבוניות של חברות שונות, והוא השיב: "לא שמתי לב על השם של החברה הזאת". כמו כן, מתשובתו עלה כי לא נתן דעתו על היבט זה:

"שאלה: האם לא שאלת את אחמד יוסף איך הוא נותן לך
חשבוניות מס של כמה חברות?"

תשובה: לא שאלתי אותו.

שאלה: האם ערכת עם אחד יוסף חוות על חשבוניות מס אלו של
ד.ק.ד.ר. שיוק בנין?

תשובה: יש לי חוות אחד על כל העבורה וקיבلتני ממנו מאחמד
יוסף חשבונות של חברות שונות שהציג לי, בכלל לא שמתי לב
שהוא נתן לי חשבוניות של חברות שונות". (דף 5 לפרי מיום
(15.01.08).

....

"שאלה: האם לא נראה לך מוחרשמי שנתן לך את החשבוניות זה
אדם אחר ואילו בעל החשבונית זה משחו אחר?"

תשובה: זה מוחר מאד אבל לא חשבתי שהוא משחו לא כשר, וזה עבר
את כל הבדיקות של הרואה חשבון.

שאלה: איזה פעולות ביצעת כדי לאמת שאחמד יוסף מיטה הוא
הבעל של החברות ד.ק.ד.ר., דור נאות, או גור בר?

תשובה: לא עשית שום פעולה. העברות הכל לרואה חשבון שהוא
יבזוק, אני לא מבין, הוא אמר לי שזה כשר, ואם היהתי יודע שזה
לא כשר בכלל לא הייתי משלם להם" (דף 6-7 לפרי מיום
(15.01.08).

חקירה מנהל המערurat בימיים, עליה אפוא כי לא נתן דעתו לכך שאחמד יוסף נותן
לו חשבוניות של חברות שונות; אם כי חשב בשלב מסוים שזה מוחר, אך לא נקט
בפועל כלשיי כדי לאמת את העובדה שאחמד יוסף הינו נציג של אותן חברות, או
לברר האם הוא מושעה מטעם חברותיהם ששם מופיע על החשבוניות (פרי מיום
15.01.08 ומיום 21.01.08 צורפו לנשפים ג' ו-ד' לתזכיריו של עוזי לוי).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

ב. חקירותה של איריס ביטון אליהו - מזכירות המערעת

13. בחקירהה סיפרה איריס ביטון (monicrita המערעת), כי החשבונות שלihan מופיעים השמות של חברת אר גור, דור נאות וא.א.ד. שירותים כוח אוט, התקבלו מאדם אחד בשם אחמד, ממוצא ערבי. עוד אישרה בחקירהה, כי היא זו שמיילאה את החשבונות שהגיעו אליה ריקות - "בלנקו" (פר' מיום 30.06.08).

ג. חקירתו של יחיאל אזולאי - רו"ח של המערעת

14. רואה החשבון של המערעת יחיאל אזולאי אישר בחקירהתו, כי מנהל המערעת לא בדק עמו או בירר מיהו אחמד יוסי או האם קיימות אפשרות שאדם אחד יוציא חשבונות של חברות שונות, וכן סייר בחקירהתו, כי לא ביצע כל בדיקה של תקיןות החשבונות ולא בירר מול רשות המס את רישומן של החברות. רואה החשבון יחיאל אזולאי טען, כי מי שבזock את החשבונות הוא דני שוקרון - מנהל החשבונות של המערעת (פר' החקירה מיום 17.01.08).

ד. חקירתו של דניאל שוקרון מנהל החשבונות של המערע

15. בחקירהו מיום 20.1.08 הת以為ש מנהל החשבונות לבדיקות אותן הוא מבצע לעניין קבלני משנה וספקים של המערעת. לדבריו, הוא בודק " ניהול ספרים וניכוי מס במקורו". לשאלת, אם הוא בודק אם הקבלן רשום במע"מ? ענה: "אם יש לו ניהול ספרים אז הוא רשום במע"מ... כיוון אני בודק באינטרנט".

ה. חקירת "בעלי החברות" אשר שמן מופיע על גבי החשבונות:

16. המערעת קיזזה חשבונות מס של חברת דור נאות א.ב. ניהול שירותים בע"מ בסך של 1,503,375 ש"ל כולל מע"מ בשנים 2006-2005, כאשר סך המעמ"מ הינו 213,888 ש"נ. בבדיקה שערכ המשיב במחשבי מע"מ, עלה כי ביחס 22.08.05 נסגר תיק החברה במע"מ (דף מס' 22.08.05 נסגרתיק החברות במע"מ) מצב החשבון של חברת דור נאות צורף לנספח ח' לתצהיר עו"ז לוי, זאת כאשר התאריכים שלאלhor המועד בו נסגר תיק החברה במע"מ. לשיטת המשיב, עובדה זו תאריכים שלאחר המועד בו נסגר תיק החברה במע"מ. לשיטת המשיב, עובדה זו שוללת את טענת המערעת, כי בוצעה בדיקה מול רשותות מע"מ טרם קיבלת החשבונות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012 27582

חוורabo סלימה נחקר במע"ם לאחר שנמצא רשום כבעלים של חברת דור נאות, בהתאם למידע שברשות החברות. בחקירהו, הבהיר סלימה את היותו הבעלים של חברת דור נאות, וכי יש לו קשר אליה – "אין לי הסבר ואני לא יודע איך השם שלי הגיע לחברת דור נאות", ובמקום אחר ציין לגבי אחמד יוסף – "לא נתתי לו שום יפויה כוח ואני בכלל לא מכיר אותו, אני רוצה לציין כי כל הזמן אני נחקר על חב' דור נאות בחקירות מע"ם ואני אין לי חברה, תמיד הייתי שכיר ופועל פשוט ולא יודע מי רשם עלי את החברה הזאת". עד הבהיר, כי איןנו מכיר את המערערת, מעולם לא עבר אתה, מעולם לא הוצאה לה חשבונות מס ולא חתם על החשבונות שהוצגו לפני, וכן, וכי הוא איןנו מכיר את מנהל המערערת אחמד עליאן.

"שאלה: האם אתה מכיר את אחמד עליאן בעל חברת מ.א. עליאן

מאבו גוש ?

תשובה: לא מכיר אותו ולא עבדתי אליו.

שאלה: אני מציג בפניך חשבונות מס של דור נאות... האם אתה

כתבת ונתת חשבונות מס של חב' דור נאות לחב' מ.א. עליאן או

לבעליה אחמד עליאן?

תשובה: אני לא כתבתי אותם, לא כתבתם אותם, ולא נתתי את החשבונות של חב' דור נאות לחב' מ.א. עליאן, אני בכלל לא מכיר את החברה הזאת ואף פעם לא עבדתי אתם אני לא קורא ולא כותב עברית ואין סיכוי שכבתבי חשבונות מס אלה". (דף 2 לפ"ר החקירה מיום 30.06.08).

עוד ציין סלימה בחקירהו, כי איןנו מכיר את איריס ביתון, ולא נתן לה חשבונות כלשון של דור נאות, והבהיר כאמור, כי איןנו מכיר כלל אדם בשם אחמד יוסוף ומעולם לא נתן לו כל ייפוי כוח (דף 3 לפרק החקירה מיום 30.06.08). במהלך חקירת המשיב נמצא עוד, כי ב مصدر זיהוי צילומים שנעשה בידי המערערת ביום 15.01.08 הוא לא זיהה את ابو-סלימה (העתק מידע מס' זיהוי צילומים צורף כנספח יא לתצהיר המשיב).

.17 המערערת קיזזה גם חשבונות מס של חברות אר גור בר בע"מ בסך של 608,400 ש"ח כולל מע"ם, בשנים 2004-2005, כאשר סך המעתים הינו 87,864 ש"ח. בבדיקה שערך המשיב במחשבי מע"ם עולה, כי ביום 1.09.04 נסגר תיק החברה במע"ם (דף מצב



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

החוון של חברת אר גור צורף לנספח יב' לתצהיר לו), זאת כאשר גם במקרה דנן, תאריכים שעל גבי 8 מתוך 9 החשבוניות שנתקבלו לכאורה הם תאריכים שלאחר המועד בו נסגר תיק החברה במע"ם. גם כאן לשיטת המשיב, העובדה האמורה שוללת את טענת המערערת כי בוצעה בדיקה לגבי חברה זו מול רשותות מע"םטרם קבלת החשבוניות.

חמאד פאדי נחקר במע"ם לאחר שנמצא רשום כבעליים של חברת אר-גור בר בע"מ בהתאם למידע ברשם החברות. בחקירהו הבהיר כי אינו הבעלים של החברה ואין לו כל קשר אליה - "לא מכיר את החברה הזאת, ולא פתחות את החברה הזאת שקוראים לה אר גור ברשם החברות". כמו כן, הבהיר, כי אינו מכיר את המערערת, מעולם לא עבד אתה ומעולם לא הוציא לה חשבוניות מס. כמו כן, הכחיש את חתימתו על החשבוניות, דבריו "לא מתבטי את החשבוניות של חברת אר גור בר, ואני בכלל לא מכיר את החברה הזאת". עוד אמר, כי אינו מכיר את מנהל המערערת אחמד עליאן (פר' החקירה מיום 14.01.08). פאדי הוסיף, כי אין ברשותו חשבון בנק. באותו מסדר זיהוי צילומים שנעשה למנהל המערערת ביום 15.01.08, הוא לא זיהה את צילומו של פאדי (העתק מדויק מסדר זיהוי צילומים צורף לנספח יד 1 לתצהיר המשיב).

.18 המערערת קיזזה גם חשבוניות מס של חברת בני סאמר בע"מ בסך של 92,400 ש"נ כולל מע"ם בשנת 2007, כאשר סך המיע"ם הינו 12,400 ש"נ. בבדיקה שערך המשיב במחשבי מע"ם עלה, כי ביום 1.09.2010 נסגר תיק החברה במע"ם (דף מצב החשבון של חברת בני סאמר צורף לנספח טו לתצהיר עוזי לו).

דעתם סאמר נחקר במשרדי מע"ם והצהיר, כי הוא אכן הבעלים של חברת בני סאמר משנת 2001. יחד עם זאת, הבהיר כי אינו מכיר את המערערת או את מנהל המערערת, מעולם לא עבד אתה ומעולם לא הוציא לה חשבוניות מס ולא נתן אף אחד ייפוי כוח להוציא חשבוניות.

"שאלת: האם עבדת עם אחמד עליאן, מנהל חב' מ.א. עליאן

מабו גוש ונתת לו או לחברת שלו חשבוניות של חב' בני סאמר?

תשובה: לא מכיר אותו או את החברה שלו ולא עבדתי איתו.

....

9 מתוך 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

**תשובה: לא אני הוציאתי את החשבוניות ולא כתבתי אותה, זהה
פעם ראשונה שאני רואה את החשבוניות.** (העתיק החקירה מיום
8.6.2010 צורפה כנספח י"ז לתצהיר המשיב).

.19 המעורר קיזזה גם חשבוניות מס של חברת יורט וabei בניה ושיפוצים בע"מ בסך של 145,080 ש"ח כולל מע"מ בשנת 2004, כאשר סך המעמ"ם היו 21,080 ש"ח. בבדיקה שערך המשיב במחשב מי"מ עלה כי ביום 30.04.04 נסגר התקיק של החברה במע"מ (דף מצב החשבון של חברת יורט וabei צורף כנספח י"ח לתצהיר עוזי לוי). לשיטת המשיב, בדיקה פשוטה מול רשותות מע"מ הייתה מעלה, כי לחברה אין תיק במע"מ. משכך, גם במקרה זה נשאלת טענת המעורר, לפיה בוצעה בדיקה מול רשותות מע"מ טרם קבלת החשבוניות.

שויקי שאדי נחקر במשרדי מע"מ והצהיר, כי על אף רישומו כבעליים בראשות החברה הוא אינו הבעלים של החברה ואין לו כל קשר אליה. במהלך החקירה חחש שווייקי שאדי את חותמו על המסמכים שהוצגו לו לגבי החברה (דף 2 לפרי החקירה מיום 20.03.08). עוד הצהיר, כי אינו מכיר את המעורר או את מנהלה, מעולם לא עבד אתה ומעולם לא הוציא לה חשבוניות מס, והבהיר, כי לא חתום על החשבוניות שהוצגה בפניו ולא כתוב אותה, וכן לא נתן לאף אחד ייפוי כוח להוציא חשבוניות של חברת יורטungi. עוד נמצא במהלך החקירה המשיב, כי ב مصدر זיהוי צילומים שנעשה לשווייקי שאדי ביום 20.03.08, הוא לא זיהה את מנהל המעורר (העתיק מדווק ממקור זיהוי צילומים צורף כנספח כ"א לתצהיר המשיב).

לכל ראיות אלה מצטרפת העובדה שבתקירתו, הזודה מנהל המעורר כי אינו זוכה את חברת יורטungi, דבר המעלוה חד, כך לטענת המשיב, כי המעורר מעולם לא עבדה עם חברה זו (דף 7 לפרי החקירה מיום 15.01.08).

.20 על יסוד כל הראיות המפורטות לעיל, בין היתר, ממצאי החקירה; דפי החשבון שהוצאו ממחשב מי"מ; תוצאות מסדר זיהוי הצלומים; הגיע המשיב למסקנה, כי הניכוי נעשה על יסוד חשבוניות פיקטיביות שהוצאו שלא כדין, ואין להתирו, זאת גם משלא הוכת החרג לבחן האובייקטיבי שהלכת מ.א.ל.ר.ז,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

זהינו (הבחן הסובייקטיבי) הבחן האם הנישום הראה שנקט אמורים סבירים
לברר כי מדובר בחשבונות כשרות ותקינות, והיה בידו להתרשם לכך.

.21 סקירה זו מלבדת, כי התשתית הראיתית שעמדה לפני המשיב קודם להחלטתו
בעניין שומת התשומות הייתה רחבה, והמסקנה שקיבל נבעה ממנה ללא קושי.

הריאות שהוצעו בערעור

.22 בערעור נסמך המערער על תצהירו ועל עדותו, וכן על תצהיר **דניאל שוקרוני** ששימש
כמנהל החשבונות של המערה. **דניאל שוקרוני**, לא התיציב למטען עדות, והתעוררה
מחלקת לגבי קובלות תצהירו שתזען להן. המשיב נסמך בערעור על תצהירו ועל
עדותו של מנהל תחום ביקורת חשבונות במע"מ ירושלים, עוזי לוי.

.23 בתצהירו טען מנהל המערה, כי השיקים שבهم שלימה המערה לחברות את
תמורת העבודה שבحسابוניות משורטטים (נمشכו "לモטב בלבד"), והם נפרעו
בחשבונות הבנקים שלהם ביוציא. ביצוע העבודה עצמה מוכחה לדבריו, גם מהעובדת
שעובדות הפיתוח של הבניינים שבוצעו באמצעות החברות אין פיקטיביות. עבודה
היא, שהבניינים שרירים וקיימים באterior הבניה השונים. עוד נאמר בתצהיר, כי
אחמד יוסף היה אחד מבעלי המשנה של המערה. מנהל המערה הוסיף, כי לגבי
חברות שנטענו את החשבונות פעיל בדרך הבא: על פי נוהל קבוע שהיה למערה
בהתಕשות עם קבלי משנה; דרש לפני תחילת העבודה אישורים שהחברות
שהעסקו בקבלי משנה רשומות בעסק מורשה במע"מ; וכי יש להן אישורי ניהול
ספרים ואו אישור ניכוי במקורה ממש הכנסה. את האישורים העביר מנהל
המעערה לפי גרטונו, לבדוקו של מנהל החשבונות של המערה **דניאל שוקרוני** שעבד
עם יחיאל אוזלאי רואה החשבון של המערה. שניים אלו, היו מודאים את
אמיותה האישורים במערכות המידע של רשות המס.

עוד ציין מנהל המערה – "למיוטב ייעטי היה דני מותקשר גם לפקידי המטפלים
ומבקש לדעת פרטים על החברות הללו. רק אחרי שקיבلت את אישורם של דני
ואו יחיאל בדבר תקינות האישורים הייתה המערה מתחילה בעבודה עם אותן



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

חברות וקבלני משנה שנבדקו ואושרו...באותה שיטה פעulti גם לגבי החברות וגם למסמכיהם העבשו לבזיקתו של זני ויחיאל...כדי לוודא שאני משלם את התמורה לחברת שנבדקה ונמצאה כשרה ולא איש אחר מלבדה היתי מושך(Claim) משורטטים לפיקוח לחברות בלבד". לטעמיה מנהל המערצת צורפו המסמכים הבאים: (ג2) אישור לצורך ניכוי מס ואישור על ניהול ספרים ליום 27.6.05 של חב' דור נאות בע"מ; תעוזת עסק מושרחה לחברת בני סאמר (ד/1); אישור על ניהול פנסקי חשבונות של בני סאמר (מתאריך לא ברור) (ד2).

.24. בתצהיריו פירט עוזי לוי את ממצאי חקירת המשיב שהביאה למסקנה, כי מדובר בחשבונות פיקטיביות. קיצור דברי הנחקרים הובא לעיל. בחקירהו שב והסביר את מסקנתנו, לפיה מי שביצע את העבודה בפועל עבור המערצת, אין חברות. הוא אישר, כי השיקים של המערצת נפרעו. ואולם, הדגיש כי הפירעון לא משתקף בחשבון הבנק של חברות בישראל, אלא נעשה בשטחים מבלי שהוכח שהחברות הן שקיבלו את התמורה - "במעט כולם נפרעו. אבל איך מצליחים לעשות את הטריקם האלה דרך חלפניות לא יודע. לא יכול להגיא לחדרון ולעשות את הבזיקות שלי שם". (עמ' 29 לפ"ר). עוזי לוי לא ייחס חשיבות בהקשר הנדון לעובדות הפירעון. אשר לנושא הרישום במע"ם היו תשובה זו כدلפקן:

"ש. לפי האישור של ג' (הערה: אישור של חב' דור נאות בע"מ שכותרתו "אישור לצורך ניכוי מס ואישור על ניהול ספרים נכון ליום 27.6.05" עליו נרשם, כי האישור בתוקף מיום 9.3.05 עד יום 31.3.07), היה לו גם אישור במע"ם על ניהול ספרים בתוקופה זאת.

ת. לא. הלא אודם בא היום, הלא אף אחד לא יכול לתת לך אישור שאתה מנהל ספרים קדימה. נתונים לו את האישור מיום 9.3 והלאה. לא כתוב מה שיתהיה ורשום עד 31.3.07. אי אפשר לתת לו אישור מראש שיתהיה כמה שנים קדימה"

...

ש. נכון שתיקים שנסגרו במע"ם ובאינטראנט לא נסגר. ראיית דבר כזה.

ת. לא. לא שאני נתקלתי".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

אשוב לדברים אלה להלן.

המחלוקת בעניין קבילות תצהירו של דניאל שוקרו

25. תצהירו של דניאל שוקרו התייחס לבדיקה שערכ לפני התחלת העבודה עם ספקים וקבלני משנה, לרבות לגבי החשבונות הספציפיות. על פי התצהיר, לפני שהתחיל בעבודה עם ספקים וקבלני משנה של החברה, היה מנהל המעררות מעביר לדני שוקרו לבדיקה אישורי מסים שקיבל מהם. היה בודק אישור ניכוי המקורי ניהול ספרים. כאשר מצא שהאישורים תקפים, היה מקליך את תוקף האישור לתוכנת החשבשבת במשרדו כדי לעקוב אחר המועד שבו פג תוקף האישור. בעבודתו, נבדק גם אישורי המסים של חברת צור נאות בע"מ. התצהיר מוסיף ונכנס לפרטים הנוגעים לחשבונות חב' צור נאות בע"מ, והוא מתייחס לחשבונות יתר החברות.

שוקרו לא התייצב לחקירה על תצהירו, ועל-כן מתעוררת במלוא חrifותה שאלת קבילותו ושאלת משקלו של התצהיר. לטענת המשיב, אין לקבל תצהירו של דניאל שוקרו כראיה מאחר שלא התייצב להחקיר עליו. המערערות טוענת, כי הטענה לפיה הזכות להגשת מסמכים שלא היו קבילים בהליך אזרחי רגיל שמורה רק למשיב, וחלה על ראיות שעמדו לפניו בשלב קבלת החלטה המנהלית עליה נסוב הערעור, דינה להיזהות. המערערת למדה זאת מהוראות תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדיי-הדין בערעור) התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות הערעור") אשר לשיטתה, אינה עשויה הבנתה בין המשיב לבין הוגש ראייה שלא הייתה קבילה בהליך אזרחי רגיל, ומזכזה על בית המשפט ל"התайл" קבלת ראייה כזו לפי רצון שני הצדדים.

תקנה 10א לחוק קובלות, כי -

"10א. בית המשפט ייתיר הבאת ראייה עליה ביסס המשיב את

שומותו או את החלטתו או המערער את הדוח שהגיש או את



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

**טענותיו, גם אם ראייה כזו לא הייתה קבילה בבית משפט בדין
בHALIK AZORCHI."**

כמו-כן, טוענת המערעת, כי בעוד קבלת ראייה כזו מטעם המשיב מוגבלת לראייה "עליה ביסס את שמותו או את החילתו", הרי שלגביה ראייה המוגשת מטעם המערע, התקינה גמישה יותר ומתריה את קבלתה לצורך ביסוס "טענותיו" בכלל. לטענתה, מאחר שהתחair בא לבסת את טענותיה והוא אף הוגש בהוראות בית המשפט עצמו (הערה: בהחלטה מיום 3.07.2012 הותר למערעת להגיש את התחair עד ליום 1.09.2012), יש להתייר קבלתו, אף שבHALIK AZORCHI לא היה מתקלב כיון ש**שׂניאל שוקרון** לא בא להឱקר עליו.

עד טוענת המערעת, כי יש לדוחות את טענת המשיב לפיה אין לקבל את התחair מהטעם ש"משהוגש תצהיר צרייך שתינתן למשיב זכות לחקירה נגדית". לטענתה, הראיות עליהן ביסס המשיב את השומה, מטרתן לשרת את האינטרסים הכלכליים של המשיב לביסוס שומות שהוא עורך נגד איזוחים. ולפיכך, מן הדין כי תינתןazonrah הזכות לחקור נגדית את מוסרי ההורדות, ועל המשיב החובה לזמן אותן לחקירה נגדית. המערעת הושיפה, כי בהתאם להלכת בן-שלמה (ראוי להלן), הודהה של עד שנגבתה בחקירה ואשר הונשה על ידי המשיב מבלי להביא את העד לחקירה נגדית, היא קבילה, ולפיכך קיבל גם תצהיר של עד שמביא איזוח המתגונן נגד השומה, מבלי להביא את המצחירות לעוזת. כמו-כן, משנמסר התחair מבעוד מועד לעונו של המשיב חלה עליו החובה לזמן את המצחירות בעצמו, ומשלא עשה כן, אין מניעה לקבל את התחair. אשר למשקל התחair טוענת המערעת, כי כיון שבידי איזוח המגיש תצהיר של עד לא מצוים אמציע הלחץ העומדים לרשות חוקרי המשיב, משקלו של תצהיר כזה גבוה יותר משקלה של עדות שנגבתה בחדרי חקירות המשיב, וזאת אף ללא חקירה נגדית.

.26. בא כוח המשיב טוען מנגד, כי מאחר ש**שׂניאל שוקרון** לא התייצב לדין בבית המשפט, התחair שהוגש מטעמו איינו קביל, ויש לדוחות את עמדות המערעת לגבי הנובע מתקנה 10א לתקנות הערעור, שכן בע"א 5709/95 יעקב בן-שלמה נ. מנהל מס ערך **מוסף ירושלים** נבחנה תקנה זו, ונפסק לביה בין-היתר, כי יש לו אותה



בית המשפט המחוון בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

כמשמעותו במבחן "הריאיה המנהלית של רשות המס", וכਮאפשרות בחינת תקפה של החלטה המנהלית בבית המשפט. באותו עניין נפסק, כי-

"חיווי שבפני בית המשפט הבוחן את ההחלטה המנהלית תעמוד אותה תשתיית עובדתית שעמדה בפני רשות המס. הדבר נכוון ביחס לחומר עליו סמכה הרשות את החלטתה, והן ביחס לחומר עליו סמכה הנישום את עמדתו בפני הרשות בשלבי הדיון השוניים". (פסקה 18).

לשיטת המשיב, מחלוקת בין-שלמה ומנוסח תקנה 10א לתקנות הערעור, עולה כי מטרתה להביא לכך שבפני בית המשפט הבוחן בערעור המס את ההחלטה המנהלית, תעמוד אותה תשתיית עובדתית של ראיות מנהליות שעמדה לפני המשיב טרם החלטתו. כאשר הראיות המנהליות כוללות הודעות שנוטנוין אינם "עדים מטעם המשיב" והן בגדר ראיות מנהליות שעמדויסוד ההחלטה המנהלית, כדי שבית המשפט יוכל להעביר את ההחלטה תחת שבט ביקורתו, חיווי שראיות מנהליות אלה יהיו בפנוי. לשיטת המשיב, האמור נכון גם בכל הנוגע לראיות שהציג הנישום לביטוס הדוייה שהגיש, ומשכך המעלערת אינה רשאית להגיש ראיות שלא עמדו לפני המשיב בנסיבות הליכי השומה וההשגה.

בא כוח המשיב מוסף, כי בהתאם לתקנה 169 לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד-1984, ניתן למסור עדות בבית משפט גם באמצעות תצהיר, אשר מהווה תחליף להקירה הראשית, אך ורק כאשר עד מופיע לפני בית המשפט ונחקק בחקירה נגידת על ידי הצד שכגד. תקנה זו נועדה לחסוך בזמןו של בית המשפט ושל הצדדים להליך (reau'a 3312/04 אשורנס ג'נול דה פרנס ג. הכהנס הרשמי בתפקידו כמפרק בנק צפוי אמריקה בע"מ, סי' 6 לפסק-הדין), لكن תצהיר עדות ראשית יכול להיות תחליף לעדות ראשית לפני בית המשפט רק בתנאי שהעדי יתיעצב לעדות בפני בית המשפט וייחקר על תצהירו (למעט מקרים חריגים שהוכרו בפסקה), ולאחר מכן אל שוקרונו לא התייעצב תצהירו אינו קביל, שכן יש לראותו כמו שאף לא התייעצב לחקירה ראשית. בא כוח המשיב הפנה לרעו'a 7953/99 פילבר ג. המרכז הרפואי שערי צדק (ນבו) שם נקבע, כי –

33 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

"המצאת תצהיר, לפי הוראות בית המשפט, **בשלצמה**, אינה הופכת אותו לחלק מן הראיות...עתים מסירת תצהיר היא תנאי מוקדם להעדות עד... לאחר שלא עמד עשוה התצהיר לחקירה נגידית, ולא העיד בחקירה ראשית, אין התצהיר יוצא מגדר עדות מפי השמורה ככל שהוא מובא להוכחת אמיתותו ולפיכך אין הוא קביל....".

בא כוח המשיב מודגש, כי מקום שהגורסה העובדתית הבסיסית שנוייה בחלוקת בין בעלי הדין, אין לשולח מהמשיב את זכותו לקיים חקירה שכגד על תצהיר המערערת, בין כדי לערער את גרטתו של העד, ובין כדי לאמת באמצעות החקירה את גרטתו של החוקר.

זיהוי והכרעה בעניין תצהирו של דניאל שוקרו

27. תצהирו של דניאל שוקרו, מנהל החשבונות של המערערת, הוגש כראייה ביום 1.09.2012, לאחר שניתנה למעעררת רשות בית המשפט להגישו (באישור מיום 3.07.2012) לקראות סיום הליך הוהוכחות. כאמור, דניאל שוקרו לא התיעץ להיחקר על תצהирו.

סעיף 10א לתקנות הערעור (שנוסחו הובא לעיל) מאפשר לבית המשפט להתייר הבאת ראייה עליה ביסס המשיב את שומרתו או החלטתו, גם אם ראייה כזו לא הייתה קבילה בבית המשפט בדיון בהליך אזרחי (ע"א 5709/95 בן שלמה המזוכר לעיל), וכן מאפשר להתייר הבאת ראייה עליה ביסס המערער את טענותיו. הסעיף על פי נוסחו, נקט לשון חובה "בית המשפט יתיר הבאת ראייה וכו'". אני סבורה, כי לשון זו פשוטה, מבירה כי התצהיר קביל. יחד עם זאת נפק, כי-

"קבלת הראייה על פי תקנה 10א אינה סוף פסק"

10א קובע מסמורות לעניין קביעותן של ראיות בלבד ואין בו כדי

לשנות מושע העיקרונו היודיע, לפיו בית המשפט הוא הקובע את משקלן



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

של הריאות, ומכריע בהתאם. בעשותו שימוש בשיקול הדעת המשור לו בקביעת הערך הוחותי של ראייה זו, יתנו בית המשפט את המשקל הרואי למכלול השיקולים, ובכלל זה לפחות שמדובר בראייה אשר לא ניתנת לתהות על קנקנה באופן ממצה". (ע"א 5709/95 בן-שלום, ע"מ 257-256) (ההדגשה אינה במקור).

מכאן, שאלת הקבילות היא רק תחילתה של הדרך וחוובת בית המשפט לבחון את משקללה של הראייה, בין-האר בהתיחס לעובדה שלא ניתן היה לתהות על קנקנה בחקירה נגדית. כאמור, לשיטתתי, לנוכח לשון תקנה 10א לפוקודה, יש לקבל טענת המיערת בדבר קבילות התצהיר חרף אי-התיצבותו של זניאל שוקרו לחקירה עליו. יחד עם זאת, לאחר שזניאל שוקרו לא הגיע להעיד כאשר המיערת יכולה להיות לבקו ללא קושי לשנות-כך, ותצהирו עוסק בשאלת מרכזיות הנדונה בתיק זה, אני בדעה שלא ניתן לתת לתצהיר זה אלא משקל קטן ביותר. אודגש, כי אפשרתי לمعרת לזמן את שוקרו למתן עדות, חרף העובדה שהבקשה להגשת התצהיר הוגשה בתום הליך הוחותות. אך נראה, כי אף שנטל השכנוע מוטל עלייה, המיערת זולגה בעובדה שאחרי הכל התצהיר, ללא החקירה, מהוויה עדות שמיעה, ראו ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. **שיוך מתכוות בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ, פד"י, נ"ט (5) 836**. עוד אצין, כי לא ברור מאי שואבת המיערת את הבסיס לטענה שמשנמסר התצהיר למשיב קודם לדיוון חורי שלחה עלי הוחבה בזמןו. ברו, כי הדבר בעד של המיערת וחובה לזמן חלה עלייה.

28. התוצאה היא, כי יש ביד המיערת בגדר העערור לסמך על תצהיר מנהל המיערת ועדותו בלבד, כאשר גם אם יש לקבל כראיה את תצהיר זניאל שוקרו, אין לייחס לו משקל של ממש.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012 27582

הטענות לעניין תחולת המבחןים שקבעה הפסיקה

א. השיקים נמשכו "לモוטב בלבד"

29. אליבא ד'טענות המערערת, כאמור, לא נפל כל פגם בחשבוניות. טענתה המרכזית לעניין זה נוגעת לאמצעי חשוב, לשיטתה, אשר ננקט על ידה כדי להבטיח שהחברות שביצעו את העבודות הן שקיבלו את המענקים ששילמה. אמצעי זה, הוא תשלום בשיקים שנמשכו **"לモוטב בלבד"**. כמו כן המערערת טענה, כי המידע שעליה בחקירה המשיב לפיו החברות לא ביצעו את העבודות הוא שקרי, כנובע בין-היתר מהעובדת שמנהלי החברות הכחישו קבלת התשלומים, אע"פ שהובחר כי השיקים נפרעו. לאחר שהשיקים היו **"לモוטב בלבד"** הובחר באמצעות עובדות הפירעון, כך לשיטת המערערת, כי מנהלי או בעלי החברות לא אמרואמת לעניין אי-קבלת התמורה, וכן גם לגבי ביצוע העבודה.

בקשר לנושא פירעון השיקים, הבהיר עוזי לוי בחקירהתו, כי השיקים אמורים נפרעו. ואולם, הפירעון לא היה בחשבונות החברות בبنקים בישראל, אלא בשטחים (עמי 24-25 לפ"ר). כדבריו, **"כמעט כלם נפרעו – אבל איך מצלחים לעשות את הטוריקם האלה דורך חלפניות לא ידוע. לא יכול להגיד לחבון לעשות את הבדיקות שלי שט"** (עמ" 29 לפ"ר). מדברים אלה עולה, כי לא ניתן להישען על תקינות הפעולה של הבנקים בהתאם לדיני השטרות ולקבוע שהשיקים נפרעו לחשבונות החברות. יתר על-כן, גם אם נכון היה לקבוע שהחברות הן שקיבלו את התשלומים (כאשר עובדה זו נשלה בחקירה מע"מ ע"י בעלי החברות עצמן ולא הובחרה כל צרכה בריאות), בודאי לא ניתן לקבוע שהן ביצעו את העבודות. עובדה שנשלה ע"י אותם בעליים. התוצאה היא, כי לא ניתן לקבוע שהמעערערת عمدهה במתן האובייקטיבי, מה-גם שהנטול להוכיח זאת מוטל עליה כפי שiodges לעיל.

נותר לבדוק אם המערערת عمדה בネット הוכחות המבחן **הטובייקטיבי**. בקשר זה, עלו טענות במספר מישורים שיפורטו להלן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012

ב. הטענות לעניין הוצאת אישורי מסים ובדיקה החשבוניות

.30. לטענת המערערת, יש לדוחות את טענת המשיב, לפיה התרשלה בכך שלא בדקה האם יש לחברות אישורי מסים כדי טרם קבלת החשבוניות. לטענה, יש לקבל את עדות הנהלה, לפיה על פי נוהל קבוע שהיה לה בהתקשרות עם כל לקוחותיו משנה, היה מקבל על פי דרישתו לפני תחילת העבודה, אישורים לפייהם החברות שהועסקו בקבלני משנה רשומות בעוסק מורשה במע"מ ויש להן אישורי ניהול ספריטס ואו ניכוי במוקוד במס הנכסה. המערערת הטעינה, כי אישורים אלו הועברו לבדיקה מנהל החשבונות שלה, דני שוקרון, ולראתה החשבון יהיאל אזולאי. כאמור, על פי גרסאות מנהל המערערת, רק לאחר שהשניים היו מודעים את אמיתיות האישורים במערכות המידע של רשותות המס, הייתה המערערת מתחילה לבדוק עם החברות וקבלני המשנה שנבדקו ואושרו (ס"י 13 לתצהיריו). עוד נטען, כי עדות מנהל המערערת לא נסתרה, והיא וועלה בקנה אחד עם חוקיתו במע"מ עם תצהירו וחיקירתו של שוקרון במע"מ, אשר אישר כי לפני שהמעערערת התחלת לעבודה עם ספק כלשהו, היה בודק עברו את אישורי המסים שקיבל.

עד הוסיפה המערערת, כי יש לדוחות את טענת המשיב לפיה מאחר שאישור המס מהאינטראנט מיום 27.06.05 (נספח ג' לתצהיר מנהלה) הוא מאוחר לחשבוניות מס' 740 מיום 5.05.05, הדבר מוכיח כי לא נערכה בדיקה לפני קבלת החשבוניות; שכן, בפועל, האישור הידני שהיה בידי המערערת (נספח ג' לתצהיר מנהל המערערת) הוא מיום 9.03.05; הינו מועד שלפני קבלת החשבוניות מיום 5.05.05. כמו כן, התאריך של גבי חשבוניות מס' 740 מיום 5.05.05 הוא ככל הנראה שגוי והוא צריך להיות רשמי - 5.05.06, מאחר שחשבוניות זו הייתה צריכה להיות ממוקמת כרונולוגית בין חשבוניות 640 לבין חשבונית 741, שתwichן משנת 2006. כך או כך, נטען כי כל החשבוניות התקבלו אצל המערערת בתקופה בה היו בתקוף האישורים האינטראנט וידיוני לניכוי במוקוד ולניהול ספריטס, ולפיכך המערערת לא בדקתה בבדיקה אישורי המסים של החברות מהן קיבלת את החשבוניות.

.31. בא כוח המשיב טען מנגד, כי בניגוד לטענותיה של המערערת עליה מן הראיות בתיק ו一封信ות מנהלה, כי המערערת התרשלה בבדיקה אישורי המסים שהציגה לפני. לטענתו, למעשה מחקריתו הנגידת של מנהל המערערת עליה, כי הוא עצמו מבצע בדיקה לכל חברה עמה הוא עובד, ובדיקה זו אמורה להיות מבוצעת על ידי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

הנהלת החשבונות (עמ' 13 ל פר'), זאת כאשר תצהיר שוקרין לעניין הבדיקה אינו קביל. מה-גם שעלה מחקירה מנהל המערערת, כי הוא כלל לא בדק את החשבונות בעת קבלתן, ואת אחמד יוסף שאל לגביון רק לאחר שנה מעות קבלתן. לשיטת בא כוח המשיב, עובדות אלה שוללות את טענת המערערת כי ביצעה בדיקה מול רשותות מעיים טרם קבלת החשבונות, ולפיכך המערערת לא נכنتת לאחר של המבחן האובייקטיבי שנקבע בפסק-דין מ.א.ל.ר.ג. בא כוח המשיב הוסיף, כי טענת מנהל המערערת לפיה כל חברה נבזה לפני שמהערערת החל להעבוד עמה, אינה עולה בקנה אחד עם טענתו שאת כל העובדות ביצע אחמד יוסף, אשר רק בסוף העבודה היה ניתן לו חשבונית, מה-גם שהוא מהלך חוקירתו (בדילול) שלא שם לב שאותו אחמד יוסף היה ניתן לו חשבוניות של חברות שונות. על פי הנטען, לאחר שמנהל המערערת עומת עם דבורי בחקירה, טען בעדותו כי בכל אתר חדש היה בודק את החשבונית (עמ' 13 ל פר'), ולא את החברה.

עוד טען בא כוח המשיב, כי טענותיו של מנהל המערערת אין עלות בקנה אחד עם אמרתו כי לא היה מבצע את הבדיקות לגבי החברות, ועם דברי אゾלי ושוקרין בחקרתם. לטענתו, גם מתחזיר צניאל שוקרין עלה כי הוא לא ביצע בפועל בדיקה מול רשותות המס, אלא הסתפק באישורים (אישור ניהול ספרים או אישור ניכוי מס במקור) שלטענתו נשלחו אליו על ידי המערערת (סעיף 2 לתצהיר), ואילו אゾלי (רואה החשבון של המערערת) העיד בחקרת מעי"ם (בניגוד לדעות מנהל המערערת), כי כלל לא ביצע בדיקה של תקינות החשבונות ולא בירר מול רשותות המס את רישומן של החברות, וכי מי שהיה אחראי על כך הוא שוקרין (פר' מיום 17.01.08).

לגורסת המשיב, באשר לאישורים שצורפו לתצהיר מנהל המערערת, מעין מהתעודה שהוגשה עליה, כי היא ניתנה ביום 6.09.01, ועל-כן אין בה כדי לסייע למערערת בטענותיה מאחר ששאות החשבונית הרלוונטיות היא קיבלה רק ביום 10.04.07, ואין בכך זה כדי להעיד על כך שהחברה הייתה רשומה ופעילה במעיים במועד קבלת החשבונות. לטענת בא כוח המשיב, בדיקה סבירה של החברות שמשמעותן מופיעות על החשבונות ברשם החברות או במשרדי מעי"ם, הייתה מעלה כי הכתובת של החברה שונה מזו הרשומה על גבי החשבונות. המשיב העלה תמייהה כיצד המערערת מבצעת עסקאות במאות אלפי שקלים עם חברה, אך אינה טורחת לבדוק את כתובתה או אפילו טורחות לבקרה, מה-גם שכפי שועלה מחקירתו של מנהל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

המעירעת, כתובות החברות עמן עבר היו בירושלים, דהיינו למרחק נסעה קצר ממוקם מגוריו, כך שניתן היה לבדוק בנקל את קיומה של החברה ואת רצונם להתקשר לביצוע הבדיקה עם המערעת. פשט היה גם לחתוך לחברות אלו כדי לברר אם אחמד יוסף הוא אכן נציג. מנהל המערעת לא בדק עניין זה עם החברות (ואף לא טען זאת). יתר על כן, עיון בחשבונות (למשל של חברת אר גול), מעלה כי הטלפון המופיע בחשבונית שם הינו חסר (יש 9 ספירות במקום 10), דבר המלמד לכארה, כי מנהל המערעת מתעלם לא היה בקשר עם החברות (עמ' 15 לפ'). בוגוסף, בדיקה של החברות במחשי המשיב מעלה, כי תיק החברות במע"ם נסגר, בעוד שהתחاريיכים המצויים על רוב החשבונות התקבלו לאחר סגירת התקיק - עבודה השוללת לשיטת המשיב את טענת המערעת שבוצעה בדיקה מול רשות מע"ם טרם קבלת החשבונות. עוד הוסיף בא כוח המשיב, כי באישור לצורך ניכוי מס (נספח ג' לተצהיר מנהל המערעת) אין כדי להוציא לערעורה, שכן לא ניתן ללמוד ממנו אם בוצעה כל בדיקה מול רשות מע"ם וככל שבוצעה בדיקה, متى היא בוצעה. כמו כן, האישור ניתן על ידי פקיד שומה גוש-דן (מס הכנסה), ואין בו כדי לאשר שהחברה רשומה כעוסק במע"ם.

עוד נטען עיי בא כוח המשיב, כי מהחקירה במע"ם עליה, שהאישור לצורך ניכוי מס והאישור לניהול הספרים שצורפו (נספח ג' לተצהיר מנהל המערעת) הوذפסו רק ביום 27.06.05, זאת כאשר המערעת קיבלה שתי חשבונות שהתאריך של גבן הוא לפני מועד זה - האחtent שמספרה 0740, ביום 05.05.05 והשנייה שמספרה 0216, מיום 24.06.05. לטענת המשיב, טענת המערעת לעניין זה, לפיו התאריך המופיע על חשבונית 0740 הוא שניי והתאריך היה צרייך להיות 05.05.06, דינה להידוחות מהטיימים הבאים. ראשית, כי מדובר בטענה שנטענת לראשונה במסגרת תצהירו של זניאל שוקרוון, אשר הוגש לאחר החקירה הנגדית של מנהל המערעת ובקבות שאלות שנשאל בה. שנית, כי המערעת וZNIAEL SHOKRON אינם מותמכדים עם העובדה, כי גם החשבונית הנושאת 0216 מוקדמת יותר לתאריך אישור מיום 27.06.05.

לטענת בא כוח המשיב, לאור האמור לעיל, המערעת לא עמדה בנטל להראות אילו פעולות נקבעה טרם קבלת כל חשבונית- היא לא ציינה מה נבדק; מול מי נעשתה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

הבדיקה ; ואף לא צורף אישור על בדיקה מעין זו. בנוסף, מהחקירה בمعنىים ו楣דות מנהל המערurat עלה, כי אם בוצעו בדיקות של החברות על ידי רואה חשבון, הרי שהן בוצעו לפני תחילתה של כל עבודה (עמ' 13 לפ"ר) ולא לפני קבלת חשבונית, וזה דרך שאינה מקובלת, שכן על המערurat היה לעורך את הבדיקות בסימון לקבלת כל חשבונית.

ב. הטענות לעניין התרשלות בבדיקה הייתו של אחמד יוסף נציג החברות

32. הצדדים חולקים בשאלה, האם המערurat התרשה גם בכך שלא בדקה את מהות הקשר בין אחמד יוסף לבין החברות. בא כוח המשיב הדגיש, כי המערurat לא הציגה חוזים וייפוי כוח המוכיחים שאחמד יוסף היה נציג החברות. המערurat טענה, כי יש לדוחות את טענות המשיב בשל שורת טעמים. ראשית, מנהל המערurat הסביר בעדותו כי היו בידיו חוזים וייפוי כוח, אשר ככל הנראה הלהו לאיובணודדים שעבר התיק בין מחלקות החקרות לבן מחלקת הביקורת, עד שחרורו. שנית, המערurat פعلاה כ"עסק סביר" ונתקה בכל האמצעים הסבירים בכך שהוצאה שיקים "ל匆匆" בלבד" לפקודת החברות שאחמד יוסף טען שהוא נציג (עמ' 24 לפ"ר). אליבא ד'מעירurat, הוצאה שיקים לפקודת החברות בלבד הייתה אמורה להבטיח שرك החברות יקבלו את כספי המיעים ולא איש בלבד, הינו כי התמורה הנkomה בחשבוניות, תשולם למי שהוצאה. לטענה, פירעון השיקים על ידי החברות מהווה ראייה לכך שאחמד יוסף אכן היה נציג, והיא לא הייתה צריכה להעלות על דעתה שבנק יפרע שיקים שלא לפקודת החברות, מה-גס שאין כל הוכחה כי הבנק فعل שלא כדי או שהכסף לא הגיע אל החברות ואל הבעלים הרשומים שלו.

המעירurat הוסיף, כי המשיב לא מילא תפקידו בכך שהסתפק במתן אמון בעדויותיהם של בעלי החברות לפיו אין מקרים את מנהל המערurat, שכן אלה שיקרו. לדבריה, הובהר, כי הבעלים של אחת מן החברות טען שאינו בעל החברה, אף כי שמו היה רשום בראשות החברה והוא חתום על מסמכי החברה (סילימה מחייב זור נאות בע"מ, פר' עמ' 26). כך, מפרטוקול חקירתו של סילימה בمعنىים עולה, כי הוצגו לפני מסמכים המעידים על כך שהוא בעל חברת זור נאות בע"מ, אך למורת זאת הוא הכחיש זאת והמשיב לא עימתו אותו עם העובדה שהחותם עליהם ואף לא חקר את עו"ד פכרי חスキיה שאישר את חתימתו של סילימה על המסמכים (דף 2 לפ"ר החקירה מיום 30.06.08).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

עוד נטען, כי המשיב גם לא בירר האם השקים שנרשמו לטובת החברות בלבד נפדו על ידי אחרים, לא זימן עדים רלוונטיים ולא טרח לבדוק את גרסת בעלי החברות, ולא עימת את בעלי החברות עם המסמכים המקוריים.

.33 בא כוח המשיב טען בהקשר זה, כי מחיקرتנו הנגדית של מנהל המערעתה עליה שאחמד יוסוף היה למשעה קבלן המשנה שעבד אצל המערעתה והוא זה שסייע לumaruta את כל החשבונות נשוא העדרו (עמ' 12 לפניו), דבר המעלת חשב כביד כי החברות לא סיפקו כל עבודה בתמורה לחשבונות שעלה-שםן. טענת מנהל המערעתה, כי למערעתה היה חוזה עובדה אחד עם אחמד יוסוף (עמ' 12 לפניו), חוזה נפרד עם כל החברות (עמ' 13 לפניו) וקיביל ייפוי כוח מכל החברות המנסים את אחמד יוסוף כנציג שלחן (עמ' 13 לפניו), לא נתמכה; והוא לא הציג אף אחד ממסמכים אלה (ראה פירוט הראיות לעיל). בא כוח המשיב הטעים, כי הלה פסוקה היא שהימנעות מהבאת ראייה שהייתה בהישג ידו של בעל דין, מחזקת את המשקל והמהימנות של גרסת הצד השני (י' קדמי, על-הריאיות, חלק שני (תל-אביב, 1991), עמ' 17). לטענת בא כוח המשיב, יש לדוחות את הטענה כי החווים כולם הלכו לאיבוד בשל מסירתם למשיב, שכן מנהל המערעתה התבקש להציג את המסמכים עוד בתחילת ההליך, במהלך חקירותיו לפני המשיב ולא עשה-כך. יתרה-מו, מנהל המערעתה אישר בחתימתו את השבת כל החומר שננטש אצליו (מש/1, מש/2). לשיטת בא כוח המשיב, אם למערעת אכן היה חוזה עובדה אחד עם אחמד יוסוף, אשר אותו מסיבות השמרות עמה בחורה שלא להציג לפני בית המשפט, ולא היה לה חוזה עבודה עם החברות באופן ספציפי, הרי שהדבר מחזק טענותיו לגבי אי-כשירות החשבונות.

בא כוח המשיב הדגיש, כי מנהל המערעתה הודה בחקירהתו, כי נתן דעתו לכך שאחמד יוסוף נתן לו חשבונות של חברות שונות וגרסתה זו סותרת את טענת המערעתה לפיה, עבده עם החברות שמן מופיע על גבי החשבונות וכי היה לה חוזה עם חברות אלו, או כי קיבל ייפוי כוח אשר הסמיכו את אחמד יוסוף לעבוד בשם החברות. עוד טוען, כי מן האמור עליה שלמערעת היה חוזה אחד בלבד לגבי כל העבודות אותן ביצע אחמד יוסוף, ומכך יש ללמידה שראתה את אחמד יוסוף מקבלן בפני עצמו ולא כנציג חברה כזו או אחרת כפי שניסתה לטעון. לשיטת המשיב, נסיבות שחוות אליה מוכיחות את עמדתו כי החשבונות הוצאו שלא כדין, ולא עמדו מאחוריהן עסקות עם החברות. עוד הوطע בקשר זה, כי בחקירהתו נתקבש מנהל המערעתה לזהות את



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

הספקים וקבלני המשנה שלו, אך לא טרח לציין את ארבע החברות שלגביה החשבוניות שקיבלה מהן ניכתה המערערת את המס, והדבר מלמד שלא היה מודיע כלל לחברות אלה.

.34 כמו כן, הפנה בא כוח המשיב לכך שמנהל המערערת אישר בחיקירתו בצורה ברורה כי הוא גם לא ביצע כל פעולה כדי לאמות שאחמד יוֹסֵף היה אכן נציג של אותן חברות (עמ' 15 לפ"ר) -

"ש. האמת ביצעת פעולה כלשהי לאמת שאחמד יוֹסֵף הוא אכן נציג של חברות אלה.

ת. לא. לא בדיקתי. הייתה בנאום נאיבי עכשו נפתחו לי העניינים אני בודק את "הנמלה" עכשו. למה אתם לא מביאים את אחמד יוֹסֵף לפה."

כן הינה בא כוח המשיב, להמשך עדותו בו אישר מנהל המערערת חשש כי קיימת בעיה-

"ש. זה לא עורר לך נורה אדומה שאربע חברות ישראליות ממנות משהו מחבוריון.

ת. משחו לא הסתדר לי, ביקשתי שיבדקו ואמרו לי שהכל בסדר."

לאור האמור, טען בא כוח המשיב, כי גם באופן סובייקטיבי מנהל המערערת חשב באותו אחמד יוֹסֵף, אך אף זאת לא ביצע כל בדיקה ממשית. העובדה, כי כל החשבוניות ניתנו על ידי אותו אדם, הייתה צריכה להדilk נורה אדומה, וכי מבחנ' הדברים שתואר, היה על מנהל המערערת לבצע את כל הבדיקות מול חברותות עצמן- כדי לוודא שאחמד יוֹסֵף אכן היה נציג שלהן.

.35 עוד נטען ע"י בא כוח המשיב, כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה המזוכירה מילאה את הפרטים על החשבוניות מסווג שאחמד יוֹסֵף לא ידע לכתוב עברית. על פי הנטען, על המערערת היה הנトル להוכיח גם טענה זו והוא לא עמדה בו. מהריאות שנמצאו בחיקירת מעיים עליה בצורה ברורה, כי איריס ביטון מילאה את החשבוניות



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

שהגיעו אליה ריקות "בלנקו" (ראו לעיל). מצב זה היה צריך להעלות אצל המערערת חשש ממשי לכך שהحسابוניות פיקטיביות, ואין שיקות לחברות.

בא כוח המשיב מוסף, כי עדות מנהל המערערת לעניין היו **אחמד יוסף** נציג החברות, היא עדות יחידה של בעל עניין אשר נתגלו בה סטיות מהותיות רבות ועל כן, אין לייחס לה משקל, ועל בית המשפט לפרט נימוקיו אם יקבלה.

ד. היעדר פרטים על גבי החשבוניות

36. מישור נוסף שבו יש מקום לבחון את התנחות המערערת בקבלה החשבוניות, הינו מישור הפגמים על החשבוניות. המערערת טענה, כי אין פגמים מהותיים על גבי החשבוניות הצדדים אט פסילתן. לדבריה, המשיב הצבע לכל היותר על פגמים שאין בהם ממש. כך על פי טענות המערערת, חשבוניות המס שניכתה מפורטות דיוון, והמשיב לא פירט כדבאי אילו חשבוניות חסרות פירוט. כמו כן, על פי הנטען, העובדה שאחמד יוסף לא מילא במזו ידיו את החשבוניות וקיבל מנהל המערערת (ומאייריס ביטון) סיוע בעניין זה אינה פוגעת בכשרות החשבוניות, שכן הובהר כי מדובר בסיווע טכני בלבד שנבע מאי-ידיעתו לכתוב בעברית. כך לטענת המשיב לפיה החשבוניות סופקו "בלנקו" אין בסיס, משום שעל פי גרסתה של איריס ביטון, היא מילאה את החשבוניות בכתב ידה על פי הוראות נציג החברות שישב מולה, הוא אחמד יוסף, אשר הסתייע בה כיון שלא ידע עברית (עמ' 54 לתקציר עוזי לוי). שלישיית, מבחינה משפטית, תקנות ניהול ספרים קבועות כללים לניהול ספרים, אך לא קבועות כי חשבונית שלא פורטה דיה לא תהיה כשרה לצרכיו ניכוי מס. ולפיכך, עוסק שהוצאה חשבונית ולא ציין בה פרטים מסוימים, אולי מבצע מבחינתו סטייה מדרישות ניהול ספרים, אך מבחינת מנכה החשבונית, אין בכך פגוע בכשרות החשבוניות או בזכותו לנכונות, במיוחד כאשר אין חולק שהמנכה שילם את תמורתה.

המעערערת הוסיפה, כי הזכות לנכונות תשומות עומדת בלבו של חוק מעיים והוא מבטיחה כי המס יהיה מס עריך ולא מס מחזoor, אך שלא ניתן להעלות על הדעת כי סטייה קלה של עסק אי-תפגע בזכותו הקניינית של עסק כי לנכונות את המס ששילם. כמו כן, גם סי 135 לחוק מעיים קבוע, כי תוקפה של פעולה שנעשתה לפי חוק זה לא יגרע - "מחמת פגט בנסיבות טעות או שימושה אם אין בהם כדי לפגוע בעיקר או להטעות".

25 מתוך 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

.37. המשיב טוען מנגד, כי בהתאם להוראות סעיף 9(א)(3) להוראות מס' המכנה (ניהול פנסבי חשבוגות) התשל"ג-1973 (להלן: "ההוואות"), על החשבוניות להחיל תיעוד של מספר תעוזת המשלוח ותאריכה, בפרט אם החשבוניות נרוכה בשלב משלוח הטובין. בעניין דן, בכל החשבוניות שבוחן נרשמה אספקת חומר, אין ציון של מספר תעוזת משלוח לפיה נתקבלו הטובי. כך למשל, בחשבוניות מס' 0272, 594, 306, 650, 0216 ו-740 של חברת דור נאות רשום אספקת פעילים;aben וחומרים; כאשר לגבי האבן וחומרים, לא צוין מספר תעוזת המשלוח והתאריך שבו סופקו חומרים אלה. בא כוח המשיב הוסיף, כי בהתאם לסעיפים 9(א)(5)-(7) להוראות אלה, על החשבוניות להחיל פירות סוג הטובי; היחידה שליפה נמצאות הכתובות; מהיר ליחידה ובמתן שירות יש לתאר את השירות שניתן; ואולם, בכל החשבוניות האמורות לעיל, לא צוינו כמוות הפעילים סופקו; כמה ימי עבודה עבדו; באיזה מחיר ליום עבודה; לפועל; וכן חסר ציון כמוות האבן שסופקה; המהיר ליחידה; סוג האבן שסופקה; משקלה; אורכה; ושתחה.

בא כוח המשיב מדגיש, כי גם היו סתיות בין המצב הקיים בפועל לבין הפרטים שעל גבי החשבוניות. כך לדוגמה, הכתובת של החברה הייתה במקום שונה מן הכתובת שצוינה על גבי החשבוניות. לטענתו, על פי ההלכה, די בפוגמים האמורים כדי להביא לדחיתת הערעור, תוך דחיתת טענה מנהל המערערת בעדותו (עמ' 19 לפ"ר), לפיה לא ידע שצורך לפרט בחשבוניות, כאמור.

דין והכרעה

א. נטל השכנווע

.38. נקודת המוצא לבחינת הראיות שלפניי, היא ההכרעה בשאלת מי מוטל נטל השכנווע בנושא כשירות החשבוניות. על פי הדין, נטל זה מוטל על המערערת. ברע"א 3646/98
כ.ו.ע. לבניין בע"מ נ. מס ערך מסו"ף (מסים) נאמר לעניין זה:

"בערעור מס ערך מסו"ף לעניין ניכוי מס תשומות, נטל השכנווע על העוסק המבקש לנכונות את המס. נטל זה מלוווה מתחילה הזורך עד סופה וייחד אליו מוטל על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר הפקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה ע過ר אל המנהל כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית או שהצדדים חולקים בשאלת אם המחלוקת היא כזו. באשר המחלוקת היא לבך – פנקסית, יטל השבונע וינטל הבאות הרואיות על העוסק".

בקשר זה ראו גם ע"א 3576/92 מנהל מע"מ ג. חברת מפגש האון בע"מ ואח' (מסים) ; עמ"ה 636/02 שרה כהן ג. מדינת ישראל פקידי השומה ירושלים (מסים). הוראת סעיף 83 (3) לחוק מע"ם, קובעת אף היא כי
"חובה הראיה היא על המערער, אם הדוח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".

בעניין בו עסקין, המידע נוגע לשאלת האם הטענו העסקאות בפועל או שלא מטרת החשבונות הייתה לשמש כיסוי לעסקאות שלא בוצעו כדי לאפשר ניכוי מס תשלומי, הינו מידע אשר מצוי בידי המערער ולא בספריה. لكن, מדובר במחלוקת לבך – פנקסית, ומשכך נטל החוכחה מוטל על כתפי המערערת.

ב. מבחני הפסיקה לעניין התרות ניכוי התשלומות

39. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ ג. מנהל המכס והמע"ם (הנ"ל), נקבע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשלומי, הינו מבחן אובייקטיבי אשר במסגרתו לא נבחנות תחזותינו הסובייקטיביות של הנישום באשר לקבלת החשבונות, אלא השאלה אם מדובר ב"חשבונות שהוצאה כדין" על כלDDRISHOTI של מונה זה. בע"א 4069/03 מא.ל.ר. ג. הנ"ל הבהיר כבוד הנשיה ברק (כתוארו אז), כי לבחינות קיומה של חשבונית כדין יכול המבחן האובייקטיבי שנקבע בפסק-דין סלע (לעיל), עם חריג מצומצם בהיקפו, שבדרכו יותר הניכוי כאשר הנישום הראה, כי "לא גילה או לא יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעות סבירים", הינו הנישום הוכיח כי לא התרשל בעת קבלת החשבונות –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012

"במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכונות את מס התשומות, אף אם החשיבות הוצאה שלא כדי מבחינה אובייקטיבית. במקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהניסיונות הוכיח כי לא התרשל וקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשיבות הוצאה כדין, לרבות אימות החשיבות זהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכל לכך גילה או לא יכול להיות לגלות את הפסול שנפל בחשיבות באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות. בכך יושג האיזון הרואין בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הרואין לניכוי מס תשומות על פי חשיבות כדין". (ס' 25 לפסק הדין).

לאור הלהקה זו יש לבחון תחילתה, אם המעררת עמדה בנטל להוכחת, כי המדבר בחשיבותו שהוצאו כדין כאשר המבחן לכך הוא המבחן האובייקטיבי, ואם לא עמדה במבחן זה, עדין יש לבחון את הטענה כי לא התרשלה וקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשיבות הוצאה כדין, ובכלל זה לעניין זהותם של בעלי החברות-אשר לכארה ביצעו את העבודה. כבר נאמר, כי לא ניתן לקבוע שמדובר בחשיבותו שהוצאו על ידי חברות שנותנו שירות למעעררת. מסקנה זו, היא קודמת כל פועל יוצא של הבדיקה החברות בחקירה שנערכה בمعنى באמצעות מנהליין או בעליין שנותנו שירות כלשהו למעעררת. הם הוכיחו גם קבלת תמורה. המעררת לא התמודזה בדיון בערעור עם הכחשה זו, ולא הזמינה לעוזות גורמים מוחברים ירושלמיות אלה. יתר על כן, הבחירה כי **אחמד יוסף** הוא זה שספק את כל החשוביות וקיבלת השיקום. הטענה שפועל כך כנגד החברות, לא הוכחה.

על כן, נותר לבדוק את תחולת המבחן הסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-2012 27582

ג. מחדלי המערערות

40. מהראיות שעמדו לפניי עלה, כי המערערת התעלמה מנורוות אדומות שנדרקו לנוכח המערבות הבלדיות של אחמד יוסוף בנושא החשבונות. העובדה, כי אדם אחד מספק חשבונות של חברות שונות מעוררת על פניה חשד. חרף האמור, המערערת לא דאגה ליצור קשר ישיר עם בעלי החברות אשר לכאורה סיפקו את החשבונות. המערערת, לא הציגה חוות כלשהו עם החברות ואך לא ייפוי כוח המלמדים שאחמד יוסוף הוסמך להתקשר בשםן. המערערת אף לא הציגה את חוות אשר נחתם על פי גרסתה עם אחמד יוסוף, כך לא ניתן לדעת אילו שירותים התחייב לפיק לה וכיצד תיאר עצמו. הטענות, כי המשיב גרם להיעלמות חוות ויפוי כוח אלה, לא משכנעות. נהפוך הוא. הוכח כי כל החומר שנתפס על ידי המשיב הוחזר למערערת. לכן, גם אם סופקו למערערת שירותי והעבודה בוצעה, אין לדעת אם החברות הרשותות מנפיקות החשבונות לכאורה, הן שסיפקו אותם.
41. יתר על-כן, המערערת לא הוכיחה כי בדקה את דבר רישום החברות כעוסקות במע"ם בסמוך לקבלות החשבונות. כאמור, חלק שימושותי מחשבונות הוציאו לאחר שתיק החברות במע"ם נסגר. לפי גרסת מנהל המערערת, בדק באמצעות דגיאל שוקרין את נושא הרישום לפני התחלת העבודה. לשון אחר, הבדיקה לא נעשתה ערב לקבלת החשבונית, זאת כאשר אפשר (כאשר השירות נתן בחלוקת) שיחולף זמן ארוך מתאריך תחילת העבודה ועד למועד מתן החשבונית. מהראיות שצינו לנו ניתן ללמוד, כי תיקי חלק מהחברות נסגורו במהלך הזמן, באופן שהחשבונות נתקבלו כאשר החברות כבר לא היו רשומות כעסק מורשה במע"ם.

הובחר בעדותו של עוזי לוי (ראו לעיל), כי גם אם אישורי המסימים ניתנים לתקופה, אין דבר המונע סגירות התיק תוך כדי תקופה זו. לכן, אין ממשמעות בהקשר דין לתקופת משך האישור הרשומה עליו מראש. אכן, בצדק טען בא כוח המערער, כי רישום כזה עשוי להכחיל עסק המבקש לדעתם בעל האישור הוא עסק מורשה הרשות במע"ם במועד ספציפי בתוך התקופה. לדבריו, הרשות גם אינה מבירה באתר שנפתח לצורך זה, אילו תיקי עסקים נסגורו. אין בכך לקבוע, כי עובדה נטענת זו הוכחה. ואולם, האפשרות שניתן אישור לתקופה עתידית, מעוררת מחשבה מטרידה של אפשרות הכשלה, על יסוד האמור באישור שניתן מראש, ונראה כי ראוי שרשויות המע"ם יתנו דעתם לעניין זה. כמו- כן, ראוי שהרשויות יהיוו באתא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

האינטרנט המועד לכך, כי הבדיקה חייבת להיעשות עבור לקבלת החשבונית, לנוכח האפשרות שבתקופת האישור התקין במע"מ יסגר.

42. בכל מקום, ההתרשות של המערעת נובעת בעיקר מעכימות העיניים שלא לנוכח קבלת החשבוניות של חברות שנותן אדם אחד, ושאלת בדיקת הרישום במע"מ של חברות אלו צדעית בנסיבות העניין. על פי החלטת מ.א.ל.ר.ז. הניל', כדי לעמוד ב מבחון הסובייקטיבי, על הנישום להראות ש-

נקט כל האמצעים הסביריים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין,

לרובות אימאות החשבונית זהות העוסק.

אין ספק, כי המערעת לא ביררה את זהות העוסק, דבר שהוא בידה לעשות באמצעות התקשרות בחווים עם ספקי החשבוניותביבול. למעשה, היה בידה ליצור קשר בלתי אמצעי עם מנהלי אותו גופים, ולברר מה מעמדו של אחמד יוסף מחייבן. כאמור, גם לא הוכיח ייפוי כוח המלמדים על קשר בין אחמד יוסף לבן אותם גופים.

לאור האמור, המערעת לא עמדה בטל השכנוע המוטל עליה לעניין זה. כאמור, היה לא הצגה חוזה בין ובין החברות המעד על טוב העסקאות שבוצעו עמו, או על טוב השירותים שקיבלה מהן. המערעת לא צירפה את החוזה שטענה שהחכמתה עליו עט אחמד יוסף, וכן לא צירפה ייפוי כוח המעד שהוא מייצג את חברות, כל זאת בטענה כי כל המסמכים הלוינו לאיבוד. המערעת יכולה הייתה נקל, גם בלי מסמכים אלה, להוכיח כי קיבלה שירותים מהחברות בתמורה לחשבוניות. כך למשל, היה בידה לזמן את מנהלי החברות כדי להוכיח כי עשו עמה עסקים וכי נתנו את החשבוניות בגין עבודה שביצעו וכן לזמן את אחמד יוסף לתמיכה בטענתה. באמצעות עדים היה בידה להוכיח גם קבלת תמורה עיי החברות, נטען על-ידה. כאמור, על פי טיעונו של בא כוח המערעת, העבודה שהמערעת שילמה בשיקים משורטטים לפיקודת החברות בלבד, הביטה שرك החברות קיבלו את כספי המע"מ ולא איש מלבדו, ופירעונים של השיקים על ידי החברות הוכיחו לא כaura שאחמד יוסף היה נציג. טענה זו דינה להיזהות, שכן לא הבהיר מהי התמורה שניתנה לשיק, דהיינו האם "הモטב" הוא שביצע את העבודה. על המערעת היה גם להוכיח, כי

30 מתוך 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

בוצעה עסקה אמתית של מתן שירות בתמורה לתשלום שנרשם בחשבוניות ותשומים זה הוא אשר נפרע בפועל. המערערת, לא הוכיחה זאת ولو בראשית ראייה.

.44. בנסיבות אלו, גם אם החברות היו רשומות בمعنى כעסקות מורשות בעת שנייתה החשבוניות והמערערת הייתה טורחת לברר זאת עבור לקבלת החשבוניות, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה ב מבחון הסובייקטיבי, לאחר שנטלה סיכון לגבי זהות מבצע העבודה. לנוכח מסקנה זו, גם אין חשיבות של ממש לשאלת משקל תצהיר שוקרו, שאינו מתייחס לנושא זהות מבצעי העבודה. מעבר לצורך אציג, כי גם נושא הבדיקה בمعنى, ככל שניתן ללמידה עליו מראיות המערערת (כשהמסמכים שהוצעו התייחסו לשתיים מהחברות בלבד), הראה שהמעערערת סקרה שדי כי המסמכים הנחוצים לה לניכוי התשומות בידיה ונטלה סיכון שהחברה נסגרה בשלב כזה או אחר, לאחר שהבדיקה לא נעשתה עבור לקבלת החשבוניות.

בקשר זה אף אבהיר, כי אני מקבלת את טענות המערערת, לפיון חובת המשיב היה לברר האם השקים שרשמו לטובה החברות בלבד ופדו על ידי אחרים, וכי היה עליו לזמן את העדים הרלוונטיים ולבדוק את גרסות בעלי החברות, שהכחשתם לעניין ביצוע העבודה הייתה, לשיטת המערערת, שקרית. לשיטתי, היקף הבדיקה תהיה על המשיב לבצע, לצורך להלום את משאבו, ואת העבודה שמדובר בהילך אזרחי, ומכל מקום היה על המערערת להתמודד עם מצאו, אפילו אם פרי קירה ממושכת ועמוקה, באמצעות ראיותיה.

.45. המערערת גם לא עמדה בנטל להוכיח, כי נגעה זהירות בכל הנוגע לפרטי החשבוניות. כפי שטען בא כוח המשיב, נפקדו מהחשבוניות פרטים נחוצים. כך, לא מצוינם כמעט בכל החשבוניות (נספח ב' לתצהיר לו עוזי) מספר תעוזות המשלו ותאריכה; כמוות הפעילים שטופקו; ימי העבודה; מחיר ליום; כמוות האבן שטופקה; המחיר ליחידה ועוד. קטעתה המשיב, על פי ההלכה, על החשבוניות למלא אחר דרישות טכניות, וכן עליה לכלול פרטים כפי שנקבעו על ידי שר האוצר. כך נקבע בסעיף 47(ב)(1) לחוק מע"מ, כי "חשבונית מס תכלול פרטים קבועשר האוצר ובבבב' שיפורט בה המס בפרט". בס' 9 להוראות מס הכנסת (ניהול פנסבי חשבונות) (מס' 2) התשל"ג-1973, נקבע מה צריכה לכלול חשבונית מס, כאשר בין היתר, צוינו הפרטים החסרים מהחשבוניות כמצוין לעיל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

ע"מ 10-06-27582

מטות החרואות בדבר הפרטים היא לוודא שכן נעשתה עסקה אמתית, שהעתקה בוצעה על ידי מוציאת החשבונות ולא על ידי אדם אחר ושהסכום המופיע בחשבונת הוא הסכום הנכון. מ顿ן הפרטים מאפשר לשלטונות מע"מ לעורך בדיקות צולבות, להשווות את הנתונים המופיעים על החשבונות עם מידע אחר שבידי שלטונות מע"מ [בדרי כבוד השופט זילר בעמיה 112/97 חברת שיפוחי הבירה נ. פ"ש ירושלים (מיסים)]. ההחלטה לא עשתה הבחנה והקיפה על מילוי כל הפרטים הנדרשים כתנאי להכרה בחשבוניות לצורך ניכוי תשומות [ע"ש 5918/98 ג.ר.ש.א לבניין והשקעות בע"מ ג. אגף מס ערץ נוסף (מיסים)]. הפרטים החסרים בחשבוניות בהן עסקין, חם מהותיים ואינם טכניים. גם היבט זה של התנהלות המערעת, תומך במסקנה כי היא לא נקטה אמצעים סבירים להבטיח את כשרות החשבוניות.

.46 על יסוד האמור לעיל, אני קובעת כי המערעת לא עמדה בנטל להראות שנكتה פעולות נדרשות טרם קבלת החשבוניות, לעניין זהות העסק, וגם לעניין משרות החברות האמורות להוציאו חשבונית כדין בעת קבלתן. כך, על יסוד העבודות שעמדו לפני המשיב, ולא נסתרו בערעור, לא ניתן לקבוע שהעסקאות אכן בוצעו עם חברות, והן אלו אשר סיימו את העבודות שנזקקה להן. על כן, לא ניתן לקבוע כי המערעת עמדה בבדיקה האובייקטיבי וכל וחומר בבדיקה האובייקטיבי. קרי, לא ניתן לקבוע שהמערעת הוכיחה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא שכן החשבוניות שקיבלה, הן חשבוניות כדין.

סוף דבר

.47 לאור האמור, אני דוחה את הערעור.

המערעת תשלם למושב הוצאות המשפט ושכר טרחת ע"י בסכום כולל של 15,000 נק.

המצירות תשלוח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוו' הצדדים.
ניתן היום, 13 בינואר 2013 ב' שבט תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

ארת' אל.
 מרים מזרחי, שופטת

32 מתוך 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרילם מזרחי

ע"מ 10-06-27582

33 מתוך 33