



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"זי נ' רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררת צמח תע"זי ונרדע יפה – צ.י שיווק (שותפות)
ע"י ב"כ עו"ד רוני אורן

משיב

נגד

מנהל מס ערך מוסף – תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

פתח דבר וטענות הצדדים בתמצית

6

1. עניינו של ערעור זה בשני נושאים עיקריים:

7 א. ערעור על הודעת כפל מס שהוציא המשיב למערערת בהתאם לסמכותו לפי סעיף
8 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק" או "חוק מע"מ") לשנים
9 2011-2015 בסכום כולל של 2,066,156 ש"ח (במונחי קרן) (סכום של 1,785,348
10 ש"ח לשנים 2011-2014 וסכום של 280,808 ש"ח לשנת 2015) בשל ניכוי תשומות
11 על סמך 166 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס ("החשבוניות") (טבלה המרכזת
12 את החשבוניות צורפה כנספח 2 לתצהיר המשיב, החשבוניות עצמן צורפו כנספח
13 3 לתצהיר המשיב).

14 ב. ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנות המס 2011-2016
15 בגין ניכוי מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין (לפי סעיף 77ב(ב)
16 לחוק מע"מ) ועל החלטת המשיב להטיל על המערערת קנס בשיעור של 1% מסך
17 כל מחיר עסקאותיה בגין אי ניהול ספרים (לפי סעיף 95(א) לחוק) בסכום כולל
18 של 1,196,003 ש"ח (סכום של 830,335 ש"ח לשנים 2011-2014 וסכום של
19 365,668 ש"ח לשנים 2015-2016).

20 2. יוער כי המערערת ערערה גם על שומת עסקאות שהוציא לה המשיב לשנים 2015-
21 2016 בשל העדר רציפות בחשבוניות המס בסכום של 8,526 ש"ח וכן על שומת מס
22 תשומות לשנים 2012-2015 בגין ניכוי מס תשומות בכפל בסכום של 13,737 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"זי נ' רשות המיסים

- 1 בגין שומת העסקאות ושומת התשומות המערערת הגישה בקשה להארכת מועד
2 להגשת השגה וזו ניתנה לה לפני משורת הדין. משכך, הדיון בשומות אלה מוסר
3 משולחן הדיונים בהליך דנן.
- 4 3. המערערת היא שותפות רשומה שהוקמה על ידי מר תע"זי צמח ("מר תע"זי") ומר
5 נרדע יפה.
- 6 המערערת רשומה כ"עוסק" החל משנת 2003 ועיסוקה הוא בתחום שיווק מוצרי חלב
7 (חמאה ופרמז'ן) לעסקים ולמסעדות.
8 מר תע"זי אחראי מטעם המערערת על תחום רכישות המוצרים מהספקים.
- 9 4. המשיב טוען כי המערערת ניתנה מס תשומות על בסיס חשבוניות מס מזויפות של
10 חברת ביטוליט בע"מ ("חברת ביטוליט"), שהיא חברה לעבודות הנדסה אזרחית ואין
11 לה קשר למוצרי החלב שסופקו למערערת – חמאה וגבינת פרמז'ן ("מוצרי החלב")
12 אשר בגינם קוזזו החשבוניות מושא הערעור.
- 13 כמו כן, המערערת לא הצליחה להניח את דעתו של המשיב כי לא ידעה שהחשבוניות
14 הוצאו שלא כדין ואף לא הצליחה לשכנעו כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת
15 לוודא כי החשבוניות היו תקינות.
- 16 5. המערערת, מצידה, טוענת כי רק בדיעבד ולאחר שהחלו חקירות המשיב נודע לה כי
17 החשבוניות שקיבלה מחברת ביטוליט אינן תקינות. לטענת המערערת לא הייתה לה
18 ידיעה, בזמן אמת, כי החשבוניות הן מזויפות.
- 19 עוד טוענת המערערת כי אין לומר שלא נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא את
20 תקינות החשבוניות שכן ניכוי החשבוניות נעשה על ידה רק לאחר שקיבלה את
21 אישורו של רואה-החשבון שלה, מר פיני סייג ("רואה החשבון"), ולאחר שהלה ביצע
22 את הבדיקות לפי דרישתה.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 25 6. סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
26 התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין.
- 27 7. חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלת יהיה זכאי לנכות את מס התשומות
28 הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47(א) לחוק מע"מ, דהיינו, חשבונית
29 שהוצאה על ידי "עוסק מורשה" הזכאי להוציאה (ע"מ 22990-04-16 **עופר אביבי נ'**
30 **מס ערך מוסף תל אביב 3** ("עניין אביבי"), פסקה 54 (27.12.2017)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 כן נדרשת החשבונית לעמוד בדרישות הצורניות הקבועות בסעיפים 9 ו-9א להוראות
2 מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 בשילוב עם תקנות מס ערך מוסף
3 (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 ("הוראות ניהול ספרים").
- 4 8. על פי הוראות החוק והפסיקה, חשבונית מס תוצא על ידי עוסק מורשה הזכאי
5 להוצאה כאשר כל הפרטים המצוינים בה צריכים להיות נכונים, הן לעניין טיב
6 השרות או המכירה, הן לעניין הסכומים והן לעניין זהות הצדדים לעסקה.
7 כאשר אין זהות בין מי ששמו מופיע על גבי החשבונית לבין מי שסיפק את הסחורה,
8 נחשבת החשבונית לחשבונית שהוצאה "שלא כדין" ואין נפקא מינא אם בפועל
9 סופקה הסחורה, אם לאו (ע"מ (מחוזי חיפה) 10750-01-10 **זוהר ש.ב.א. סחר**
10 **ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה עכו**, פסקה 9 (1.9.2013)
11 ("עניין ש.ב.א.").
- 12 בהקשר זה מקובל להבחין בין חשבונית "פיקטיבית", דהיינו, חשבונית שלא עומדת
13 בבסיסה עסקה לבין חשבונית "זרה", דהיינו, חשבונית שבבסיסה עסקה אולם היא
14 אינה משקפת את הצדדים הנכונים והאמיתיים של אותה עסקה. בשני המקרים
15 מדובר בחשבונית בלתי תקינה, ואין לומר כי הוצאה "כדין", ולכן לא ניתן יהיה לקזז
16 מס תשומות על פיה.
- 17 מילים אחרות, גם חשבונית שאינה "פיקטיבית" עשויה להיחשב בלתי תקינה אם
18 אינה מייצגת את הצדדים האמיתיים של העסקה.
- 19 לאבחנה זו עוד אדרש בהמשך שכן למשיב טענה עיקרית לפיה המערערת כלל לא
20 רכשה את מוצרי החלב מושא החשבוניות, לפחות לא בהיקף העולה מהן. לצורך
21 התמודדות עם טענה זו המערערת פרשה יריעה רחבה של ראיות על מנת לשכנע כי
22 החשבוניות משקפות רכישה אמיתית של מוצרי חלב ששולמה בגינם תמורה מלאה.
23 כפי שניווכח לראות בהמשך הדיון, המערערת לא הצליחה לשכנע כי החשבוניות
24 מייצגות את רכישת מוצרי החלב, לפחות לא בכמויות הרשומות בהן, אולם גם אם
25 הייתי משתכנעת אחרת, לא היה בכך די. חשבונית אינה נחשבת תקינה רק משום
26 שאינה "פיקטיבית". על החשבונית לשקף לא רק עסקה שנערכה בפועל, ואת היקפה
27 הנכון של אותה עסקה, אלא גם את הצדדים הנכונים והאמיתיים שלה, כלומר
28 החשבוניות צריכות לייצג עסקה אמיתית על כל היבטיה.
- 29 9. כידוע, הזכות לניכוי מס תשומות נבחנת במבחן אובייקטיבי שאינו מייחס חשיבות
30 לדרגת מודעותו של העוסק בדבר אי תקינות החשבוניות.
31 בעיקרון, משהוכח על בסיס המבחן האובייקטיבי, כי מדובר בחשבוניות שהוצאו
32 שלא כדין, נשללת זכאותו של העוסק לנכות מס תשומות על פיהן, גם אם לא ידע
33 שהחשבונית בלתי תקינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 עם זאת, ההלכה הפסוקה קבעה חריג סובייקטיבי מצומצם המאפשר קיזוז תשומות
2 על סמך חשבוניות בלתי תקינות במקרים בהם "ישתכנע מנהל מע"מ כי הנישום
3 הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי
4 לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן לא גילה ולא יכול היה לגלות
5 באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (ע"א 3758/96 סלע
6 חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נג(3) 493, 515 (1999) ("עניין
7 סלע").
- 8 זהו, אפוא, המבחן הפסיקתי המנחה לעניין ניכוי תשומות על פי חשבונית מס.
9 הטלת החובה על מקבל החשבונית לוודא את נכונות העסקאות ואת זהות העוסקים
10 שהוציאו לו את החשבונית נעוצה בעובדה שהכלים לוודא את תקינות החשבונית
11 בזמן אמת מצויים בידו ולא בידי המשיב.
- 12 10. בהלכת **זאב שרון** נקבע כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי, היינו, קיומן של
13 חשבוניות שהוצאו שלא כדין, קמה מעין "חזקה" לפיה העוסק ידע שהחשבוניות אינן
14 כדין ועליו הנטל להפריך את החזקה ולהראות שהוא לא ידע שהחשבוניות הוצאו
15 שלא כדין.
- 16 בית המשפט העליון קבע בהקשר זה כי: "**אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש**
17 **מהמשפט הפלילי... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים' שלפיו: 'רואים אדם שחשד**
18 **בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם**
19 **נמנע מלבררם'...**" (ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ**,
20 פסקה 45 (26.8.2014) ("עניין **זאב שרון**")).
- 21 11. סעיף 50(א1) לחוק מע"מ מסמיך את מנהל מע"מ לחייב **בכפל מס** עוסק שניכה מס
22 תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו שלא כדין. כפל המס נועד להבטיח כי למדינה
23 ישתלם הסכום המלא אותו היא זכאית לקבל כתקבול מס וכן להרתיע את הרבים
24 מפני ניכוי מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין (ע"א 6825/98 **חברת**
25 **אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים** פ"ד נה(5) 330, 335 (2001)).
- 26 כפל מס תשומות כולל, אפוא, שני רכיבים: רכיב שנועד לפצות את המדינה על הנזק
27 הממוני שנגרם לה בעקבות קיזוז חשבונית שאינה תקינה (שכן על פי רוב מרכיב
28 המע"מ לא משולם לקופת המדינה על ידי מוציא החשבונית) ורכיב מעין עונשי שנועד
29 להרתיע את הרבים מפני ניכוי תשומות על בסיס חשבונית כזו.
- 30 12. סעיף 77(ב) לחוק מע"מ מסמיך את המנהל לפסול את ספריו של עוסק אם קיזז
31 בהם חשבוניות שהוצאו שלא כדין כל עוד לא הונחה דעתו כי העוסק נקט בכל
32 האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 סעיף 95(א) לחוק מסמיך את המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו
2 של העוסק אם לא ניהל את ספריו על פי הוראות הדין.
- 3 13. המחלוקות מושא הערעור הן לבר פנקסיות שכן המידע הנוגע לשאלה, האם
4 העסקאות שבבסיס החשבוניות הן עסקאות אמת והאם החשבוניות משקפות את
5 הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, אינו מצוי בפנקסי המערערת אלא בידיעתה
6 הבלעדית.
- 7 לאור זאת, נטל השכנוע לאורך ההליך כולו מוטל על כתפי המערערת ואם לא תעמוד
8 בו תפסיד במשפט (עניין **זאב שרון**, פסקה 33).
- 9 בהתאם להלכת זאב שרון ונוכח טיבן של החלטות המשיב הנבחנות בערעור, נטל
10 הבאת הראיות הראשוני הוטל על המשיב והוא פתח בהצגת ראיותיו.
- 11 **המבחן האובייקטיבי – החשבוניות הוצאו שלא כדין**
- 12 14. דומה שאין מחלוקת כי החשבוניות מושא הערעור הוצאו שלא כדין.
- 13 15. מהודעתו של מנכ"ל ביטוליט, מר עידו שוורץ, עולה כי חברת ביטוליט, שעל שמה
14 הוצאו החשבוניות מושא הערעור, עוסקת בעבודות הנדסה אזרחיות למוסדות ציבור
15 ממשלתיים וציבוריים ולא עסקה בשיווק מוצרי חלב (הודעתו של מר שוורץ מתאריך
16 13.9.2016, נספח 5 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 9-3).
- 17 מר שוורץ, שהיה מנהל בחברת ביטוליט בתקופת השומה, ציין בעדותו כי המערערת
18 מעולם לא הייתה לקוח של חברת ביטוליט והכחיש כל קשר לה"ה צמח ויפה (שם,
19 שורות 11-15).
- 20 16. בחקירתו הנגדית אישר מר תע"ז כי הבין בדיעבד כי נפל פגם בחשבוניות וכי הן בלתי
21 תקינות (פרוטוקול מתאריך 19.11.2017 עמ' 81 משורה 26 עד עמוד 82 שורה 10; ראו
22 גם סעיף 4 לסיכומי המערערת).
- 23 בכל מקרה, המערערת לא הצליחה לסתור את קביעת המשיב כי החשבוניות הוצאו
24 שלא "כדין".
- 25 17. לאור זאת, אני קובעת כי החשבוניות מושא הערעור הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין
26 תוך שימוש פסול בשמה של חברת ביטוליט, במספר עוסק מורשה שלה לעניין מע"מ
27 (511157737) ומבלי שמוציא החשבוניות קיבל הרשאה מהגורמים המוסמכים
28 בחברת ביטוליט להוציאן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

המבחן הסובייקטיבי – מודעות המערערת לאי תקינות החשבוניות

- 1
- 2 18. ייאמר כבר כעת כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח, כי לא רק שלא התרשלה
- 3 בבדיקת תקינות החשבוניות, אלא שנקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא
- 4 את תקינותן.
- 5 19. התמונה המתחווה מכלל הראיות שנפרשו בפניי היא שהמערערת, באמצעות נציגיה,
- 6 התרשלה בבדיקת הנתונים הבסיסיים ביותר הנדרשים על מנת לוודא את תקינות
- 7 החשבוניות ובכלל זה כשלה בבדיקת טיב הקשר בין מי שמסר לה את החשבוניות
- 8 לבין חברת ביטוליט:
- 9 המערערת לא בדקה אם הנציג לכאורה של חברת ביטוליט, אדם בשם אנדרי
- 10 ("אנדרי"), שסיפק לה לטענתה את החמאה והפרמז'ן, היה מורשה מטעמה של
- 11 ביטוליט לספק את הסחורה ולהוציא את החשבוניות בשמה (פרוטוקול עמוד 68
- 12 שורות 16-23); המערערת לא ידעה לומר מה שמו המלא של אותו נציג או כל פרט
- 13 מזהה אחר אודותיו (למעט מספר טלפון מנוי טוקמן שלא ניתן לאתר את בעליו, ראו
- 14 נספח 7 לתצהיר המשיב); המערערת לא יכלה לספק מידע, ולו כללי ביותר, על מקור
- 15 הסחורה שסופקה לה; המערערת מעולם לא ביקרה במשרדי חברת ביטוליט; מעולם
- 16 לא בררה את זהות בעלי ומנהלי חברת ביטוליט; לא צילמה את תעודת הזהות של
- 17 אנדרי על מנת לבדוק מול ביטוליט האם הוא מורשה לייצגה, ולמעשה לא עשתה כל
- 18 פעולה שיכלה לתרום לבירור השאלות הרלוונטיות העומדות על הפרק (פרוטוקול
- 19 עמודים 80-82).
- 20 למעשה, מקרה זה הוא מסוג המקרים בהם ניתן לומר כי המערערת לא עשתה דבר
- 21 על מנת לוודא את תקינות החשבוניות. יתירה מכך, המערערת עצמה את עיניה
- 22 במופגן מפני החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלה באופן העולה כדי מודעות
- 23 ממשית בדבר אי תקינות החשבוניות.
- 24 20. הדברים מתחדדים על רקע העובדה שהמערערת רכשה את מוצרי החמאה והפרמז'ן
- 25 במשך תקופה של 5 שנים ובהיקפים של מיליוני שקלים. למרות זאת, היא נמנעה
- 26 מלערוך את הבדיקות, ולו הבסיסיות ביותר, על מנת לוודא שמי שהוציא לה את
- 27 החשבוניות היה מורשה לעשות זאת בשם חברת ביטוליט.
- 28 מר תע"ז, נציג המערערת שהיה אחראי על הרכישות מהספקים, העיד כי היה נוהג
- 29 לבדוק חלק מלקוחותיו באמצעות פניה לחברת BDI אולם את הזהירות שגילה
- 30 בבדיקת לקוחותיו לא בחר ליישם גם על בדיקת ספקיו: "אבל BDI אני עושה בדיקה
- 31 רק ללקוחות, לקוחות שעובדים מולי. ספקים וכאלה זה רואה החשבון" (פרוטוקול
- 32 עמוד 78 שורות 28-29).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 לאור זאת, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה במבחן הדורש ממנה לבצע את
2 הבדיקות הנדרשות "באמת ובתמים ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות
3 החשבוניות" (עניין אביבי פסקה 62).
- 4 21. דומה כי הלך רוחה והתנהלותה של המערערת היו מרוכזים בדבר אחד: לקבל את
5 הסחורה מאנדרי במחיר משתלם תוך הפגנת אדישות מוחלטת לבדיקת זהותו
6 והקשר שלו לחשבוניות שהוציא.
- 7 לדברי מר תע"ז: "אני עכשיו אקבל ספק, נראה לך שמה שאני מתעסק כאן זה
8 רק עם מספרי החשבוניות? אני מסתכל על הסחורה, מסתכל על הסכום, מסתכל
9 על שם הספק שזה זה, וזה הכל. אם היא 'ביטוליט', אם הוא משה, או יעקב או
10 דוד, ויש שם למעלה, ויש כמות ומחיר והכל, זה מה שמעניין אותי. מספרי תעודות,
11 לא תמיד אני זה, יש הרבה מוכרים" (פרוטוקול עמוד 77 שורות 24-28).
- 12 לדברי שותפו, מר נרדע יפה: "...אם יש עסק פעיל וח.פ פעיל והבן אדם בא ומוכר
13 סחורה מה אכפת לי שימכור...אם הוא מביא לי את המוצר שלי ואת הסחורה שאני
14 צריך אותה, ויש לי את המחיר ואת מה שאני צריך, מעבר לזה כל השאר לא מעניין
15 אותי" (פרוטוקול עמוד 107 משורה 33 עד עמוד 108 שורה 3).
- 16 למערערת לא היה עניין לבדוק את תקינות החשבוניות, ובכך שגתה.
17 למערערת היה צריך להיות עניין לבדוק את תקינות החשבוניות שבידה על מנת
18 שתוכל לקזז את מס התשומות הכלול בהן. לצורך כך היה עליה לברר, בראש
19 וראשונה, את טיב הקשר בין אנדרי לבין חברת ביטוליט.
- 20 22. בהקשר זה יוטעם, כי המערערת, כמו גם עוסקים אחרים, אינה נדרשת לבצע בדיקות
21 מקיפות ותדירות באופן העלול להכביד על המהלך התקין של ניהול עסקיה.
22 לא מצופה מהמערערת לערוך חקירה ודרישה בכל היבטי העסק של מוציא
23 החשבונית.
- 24 עם זאת, אין די בבדיקה טכנית שהיא למראית עין ושאינה תורמת לבירור השאלות
25 שעל הפרק.
- 26 על העוסק, תם הלב ונקי הכפיים, לוודא, בין היתר, כי קיימת התאמה חד-ערכית בין
27 מי שהוציא לו את החשבונית וסיפק לו את הסחורה (או נתן לו את השירות) לבין מי
28 ששמו מופיע על גבי החשבונית.
- 29 הבדיקה הנדרשת מהמערערת לבצע היא יחסית פשוטה והיה עליה לבצע **בתחילת**
30 **ההתקשרות** עם הספק אנדרי, על מנת לוודא שקיימת התאמה כאמור.
- 31 בדיקה זו נדרשת מטבע הדברים על מנת שהמערערת לא תיפול חלילה קורבן למעשה
32 רמייה בעטיו תפסיד את הונה המושקע בעסקה ולא רק את מרכיב המס ששילמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

23. בענייננו, לא רק שהמערערת התרשלה בבדיקת הנתון הבסיסי ביותר, דהיינו, בדיקת זהותו של אותו אנדרי וטיב הקשר שלו לחברת ביטוליט, אלא שהיא אף לא שעתה לתמרורי האזהרה שניצבו בדרכה ונמנעה מלנקוט פעולות ולבצע בדיקות על מנת להסיר את החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלה.
- לדוגמא:
- החשבוניות אינן נושאות תאריך; החשבוניות הוצאו בפורמטים שונים, פעם אחת על שם "ביטוליט בע"מ מוצרי חלב מסחר-הובלות" (חשבונית מס' 237) ופעם אחרת חשבונית על שם "ביטוליט בע"מ מוצרי חלב" (חשבונית מס' 251); מספר גדול של חשבוניות הוצא באותו תאריך, מה שהיה אמור לעורר חשד ובעקבותיו את הצורך בבדיקת אותו חשד (למשל, 7 חשבוניות שהתקבלו כולן בתאריך 31.8.2012); העדר רציפות במספרי החשבוניות (חשבונית מס' 179 וחשבונית מס' 200 מתאריך 31.8.2012); העובדה שהמערערת התבקשה לשלם את תמורת החשבוניות רק במזומן, גם כאשר סכום החשבונית עלה על 20,000 ש"ח ותשלומו במזומן עמד בניגוד להוראות סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ (ע"מ) (מחוזי מרכז) 48652-10-12 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה, פסקה 100 (20.08.2017)).
- בהקשר זה יצוין כי ביחס לשאר הספקים עימם התקשרה המערערת, כגון וילי פוד, התשלום היה גם באשראי, ולא רק במזומן, ולוה בקבלת תעודות משלוח ובהתקשרות מסודרת.
- בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי המערערת זכאית שתינתן לה ההגנה של החריג הסובייקטיבי מפני הטלת כפל מס בגין קיזוז חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
24. ניסיונה של המערערת להטיל את האחריות על אי בדיקת החשבוניות לפתחו של רואה החשבון שלה, מר פיני סייג, לא יצלח, ואין הוא אלא זריית חול בעיני בית המשפט.
- זהותו של האדם ממנו נרכשה הסחורה וטיב הקשר שלו לעוסק ששמו מופיע על גבי החשבונית, כמו כל פרט עובדתי אחר הנוגע לעסקת הרכישה, אמורים להיות בידעתם של נציגי המערערת שהם אלה שבצעו את העסקה ובקיאים בפרטיה ואין לרואה החשבון עדיפות על פניהם בבירורים אלה, שהם בעיקרם עובדתיים ואינם מצריכים בקיאות מיוחדת.
- מעדותו של רואה החשבון של המערערת עולה כי, הוא מעולם לא פגש את אנדרי, אינו מכיר אותו ומעולם לא קיבל צילום תעודת זהות שלו לצורך עריכת בירורים אודותיו. אפילו היה מוכח כי המערערת ביקשה מרואה החשבון שלה לבדוק את טיב הקשר בין אנדרי לחברת ביטוליט, לא ברור איך מצפה המערערת מרואה החשבון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 שלה לערוך את הבדיקה מבלי לצייד אותו, לכל הפחות, בצילום תעודת זהות של
2 אותו אנדרי?
3 25. עניינה של המערערת לבדוק את תקינות החשבוניות חורג מעבר להיבטי המס שכן
4 הוא נועד להבטיח, קודם כל, שתמורת העסקה תגיע לידיים הנכונות ושהמערערת לא
5 תיפול חלילה קורבן למעשה רמייה. עניינה של המערערת לוודא כי היא מתקשרת עם
6 הגורם הנכון ושאינה מניחה את מעותיה על קרן הצבי נועד להגן על התמורה
7 המשתלמת על ידה בעסקה ולא רק על מרכיב המס.
8 26. לו היו מנהלי המערערת מבצעים בדיקה פשוטה במרשתת, שאינה דורשת בקיאות
9 מיוחדת של רואה חשבון, היו למדים לדעת כי תחום עיסוקה האמיתי של חברת
10 ביטוליט הוא "בניין והנדסה", ותחום שיווק מוצרי חלב רחוק ממנה כרחוק מזרח
11 ממערב.
12 כך העידה נציגת המשיב (עמוד 17 שורות 21-22):
13 "כמו שאני עשיתי, כתבתי 'ביטוליט' בגוגל, ויצא לי 'ביטוליט' בע"מ קבלני בניין
14 בספיר יוסף 3 רמת גן, אחר כך יצא לי 'ביטוליט' בניין והנדסה בע"מ..." (עמוד 17
15 שורות 21-22).
16 וכך העיד מר תע"ז (עמוד 69 שורות 25-30):
17 "עו"ד אסף: ... לעשות חיפוש בגוגל אתה יודע אני מניחה, נכון?
18 העד, מר תע"ז: כן.
19 עו"ד אסף: בדקת פעם בגוגל, כשמקלידים 'ביטוליט', מה התוצאות שמניב גוגל?
20 מר תע"ז: אני, אני אישית לא, אני כולי סמוך ובטוח שכשאני נותן את זה לפני
21 [רואה החשבון] הוא עושה את הבדיקות".
22 בדיקה פשוטה זו, לו נעשתה, הייתה מלמדת כי הכתובת המופיעה על גבי החשבונית
23 "נתניה ת.ד. 163" אינה הכתובת של חברת ביטוליט המופיעה במרשתת ב"רחוב ספיר
24 יוסף 3 רמת גן".
25 די היה בכך כדי לעורר את חשדם של נציגי המערערת ובעקבות כך את הצורך
26 בבדיקת תקינות החשבוניות, לו רצונם בבירור האמת היה כן ואמיתי.
27 27. לו היו נציגי המערערת מתקשרים למספר הטלפון של חברת ביטוליט המופיע
28 במרשתת היו למדים לדעת כי "לא דובים ולא יער" וכי אותו אנדרי, שבסמוך
29 לפתיחת הליכי החקירה של רשויות מע"מ נעלם מהשטח ועקבותיו לא נודעו
30 (פרוטוקול עמוד 92 שורות 19-24), אינו אלא מתחזה ושהחשבוניות שבידו הן
31 מזויפות. בדיקה זו אינה מצריכה מומחיות או מיומנות של רואה חשבון, שלפתחו
32 משליכה המערערת את האחריות לבדיקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"זי נ' רשות המיסים

28. הצורך בבדיקה מתחדד נוכח טענת נציגי המערערת כי הפנייה אליה למכירת מוצרי החלב נעשתה ככל הנראה ביוזמתו של אנדרי. בנסיבות אלה היה מצופה מהמערערת לבדוק במשנה תוקף את זהותו ואת טיב הקשר שלו לחברת ביטוליט (פרוטוקול עמוד 69 שורות 10-14).
29. לאור כל זאת, לא ניתן לקבל את טענת המערערת כי היא זכאית להתכסות תחת שמיכת ההגנה של רואה החשבון שלה.
- כפי שכבר אמרתי, על נציגי המערערת מוטלת החובה לברר את תקינות החשבוניות והם גם הגורמים המתאימים לספק את התשובות לשאלות עובדתיות הקשורות להתקשרות עם הספקים והלקוחות ובכלל זה, היה זה מתפקידה של המערערת לתהות על קנקנו של אותו אנדרי ועל טיב הקשר שלו לחברת ביטוליט. בכל אלה אין לרואה החשבון יתרון יחסי על פני המערערת.
- המערערת אינה רשאית להשיל מעליה את האחריות לבדיקת החשבוניות באמצעות הסטת מרכז הכובד של הבדיקות הנדרשות לעבר רואה החשבון שלה.
30. כמובן, אינני מוציאה מכלל אפשרות כי עוסק יבקש מרואה החשבון שלו (או מיועץ אחר הנותן לו שירותים) שיסייע בידו לערוך בדיקה על נכונות החשבונית ועל טיב הקשר בין מוציא החשבונית לספק הסחורה. לדוגמא, כאשר החשבונית הוצאה על שם חברה בע"מ ויש צורך בבדיקת זהות בעלי החברה במרשם רשם החברות ובבדיקת ייפוי הכוח של מוציא החשבונית וכיו"ב.
- אולם, על המערערת להוכיח כי פנתה לרואה החשבון שלה בבקשה לביצוע בדיקה כאמור והיה עליה לוודא את תוצאות הבדיקה בטרם התקשרה עם הספק. על המערערת לדעת כי, בסופו של יום, האחריות לבדיקת החשבוניות רובצת עליה והיא הנושאת באחריות אם יתברר כי אינן תקינות.
31. לפי העובדות שהתבררו בפניי, מר תע"זי לא בדק אם לאנדרי יש ייפוי כוח לפעול בשם חברת ביטוליט ("אתה צרפת לתצהיר שלך מסמך שמייפה את כוחו של אנדרי להוציא חשבוניות בשמה של חברת 'ביטוליט'?...ת: לא", פרוטוקול עמוד 68 שורות 16-23).
- גם השותף, מר נרדע יפה, לא ידע לקשר בין אנדרי לבין ביטוליט ולמעשה רוב עדותו נשענת על דבריו של מר תע"זי ולכן בה לתרום לבירור העניין (פרוטוקול עמוד 107 שורות 25-27).
- המערערת לא העבירה לרואה החשבון שלה צילום תעודת זהות של אנדרי על מנת שיברר מול ביטוליט אם אנדרי מורשה להוציא חשבוניות מטעמה.
- לאור זאת, טענת המערערת כי רואה החשבון שלה היה אמור לבצע את בדיקת זהותו של מוציא החשבוניות היא טענה ריקה מתוכן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"זי נ' רשות המיסים

32. יתירה מכך, רואה החשבון של המערערת שזומן לעדות מטעמה העיד כי משרדו אינו ערוך לבצע בדיקות מסוג זה. וזו הייתה תשובתו לשאלה שנשאל במסגרת חקירתו הנגדית: "...אני אגב לא בודק כל, כי אחרת אני לא אצא, אני צריך 3 מנהלות חשבוניות שיבדקו כל היום אולי גם, אני לא בודק לא רישום, לא ספרים ולא ניכוי מס, אגב גם קולגות שלי אני יודע שלא עושים את זה, מי שעושה את זה, בדרך כלל אמור לעשות את זה, אני מבחינתי זה העוסק" (פרוטוקול עמוד 40 שורות 5-9; ראו גם עמוד 43 שורות 18-26).
- רואה החשבון העיד כי הפעם הראשונה בה ראה את החשבוניות מושא הערעור הייתה בשלב חקירות מע"מ (פרוטוקול עמוד 39 שורה 29 עד עמוד 40 שורה 1).
33. המערערת אינה יכולה להפריח טענות לחלל האוויר, ככל העולה על רוחה, מבלי להוכיח אותן.
- טענת המערערת, כי יש לראותה כמי שנקטה אמצעים סבירים לבדיקת תקינות החשבוניות משום שהטילה את מלאכת הבדיקה על רואה חשבון מטעמה, טעונה הוכחה.
- ברם, עדות רואה החשבון שהובאה מטעמה של המערערת מוכיחה את ההיפך (פרוטוקול עמודים 39-43).
- לאור זאת, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה בנטל להוכיח כי בדקה את זהותו של מוציא החשבונית. בדיקה כזו לא נעשתה על ידי המערערת, לא באופן ישיר ולא באופן עקיף (באמצעות רואה החשבון שלה).
34. לא זו אף זו, לא רק שרואה החשבון של המערערת לא התבקש לבדוק את זהותו של אנדרי ואת הסמכתו על ידי ביטוליט להוציא את החשבוניות מושא הערעור, רואה החשבון העיד כי לא התבקש לבדוק נתונים נוספים הנוגעים לחברת ביטוליט, הנדרשים לצורך בדיקת תקינות החשבוניות שהוצאו על שמה. לדוגמא, האם חברת ביטוליט היא "עוסק מורשה"? האם יש לה תיק פעיל במע"מ? וכיו"ב (פרוטוקול עמוד 42 שורות 18-26).
35. המערערת טוענת כי ביקשה מרואה החשבון שלה לבדוק אישורים על ניהול ספרים וניכוי מס במקור של חברת ביטוליט.
- כפי שכבר חזרתי ושניתי במקרים אחרים, אין די בבדיקה פורמאלית של אישורים על ניהול ספרים וניכוי מס במקור כדי להוציא את המערערת ידי חובת בדיקת תקינות החשבוניות (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2, פסקה 48 (29.11.2017); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16661-04-16 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2, פסקה 88 (28.01.2018)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 אישורים אלה, לא רק שהם רלוונטיים למס הכנסה ואינם קשורים למע"מ, אין להם
2 דבר וחצי דבר עם הבדיקה הרלוונטית הנדרשת להוכחת תקינות החשבונות, הווה
3 אומר, בדיקת טיב הקשר בין אנדרי, מוציא החשבונות בפועל, לבין חברת ביטוליט,
4 שעל שמה הוצאו החשבונות.
5 בדיקה סתמית שאינה רלוונטית אינה יכולה לשמש הגנה לעוסק המתמודד עם טענה
6 של קיזוז חשבונות שהוצאו שלא כדין.
7 זאת ועוד, מעדות רואה החשבון עולה כי משרדו אינו ערוך לבצע בדיקות אלה
8 ללקוחותיו, כי לא התבקש לעשות זאת על ידי המערער וממילא אישורי ניכוי מס
9 במקור וניהול ספרים של חברת ביטוליט לא נבדקו (פרוטוקול עמוד 40 שורות 7-9;
10 עמוד 41 שורות 24-28; עמוד 54 משורה 25 עד עמוד 55 שורה 1; עמוד 55 שורות 15-
11 23)).
12 המערער טענה כי עובדת של רואה החשבון ביצעה את הבדיקות אולם לא פרטה
13 אלו בדיקות ביצעה, לא צרפה כראיה את הבדיקות שנעשו ומתי נעשו וממילא
14 העובדת לא הובאה לעדות. משנשאל על כך רואה החשבון השיב כך (פרוטוקול עמוד
15 42 שורות 18-26):
16 **"אתה מספר לי על אישור ניכוי מס במקור, 2018, שהיא בדקה בגוגל בזמן אמת**
17 **בשנת 2011, נכנסה עובדת שלך לגוגל ובדקה מה עשתה המערער?**
18 **העד, מר סייג: נראה לי, נראה לי שבאמת אני יודע אם זה היה, אני אמרתי לך שלא**
19 **זכור לי.**
20 **ש. יש לך מסמך להראות לי?**
21 **ת. אין לי מסמך להראות... נראה לי שאני אשב על כל אחד על כל הספקים שלו ואני**
22 **אבדוק כל אחד..."**
23 מכל מקום, האחריות לביצוע הבדיקות מוטלת על המערער והיא אינה יכולה
24 להשילה מעליה על ידי הטלתה על אחר.
25 36. כפועל יוצא, אין לקבל את טענת המערער כי יש לראותה כמי שנקטה את כל
26 האמצעים סבירים על מנת לוודא את תקינות החשבונות. הלכה למעשה, המערער
27 לא רק שלא בדקה דבר, אלא התעלמה באופן מובהק ומופגן מנורות אזהרה רבות
28 שניצבו בדרכה עד כדי שניתן לומר כי הייתה לה מודעות של ממש לכך שהחשבונות
29 אינן תקינות. במצב דברים זה, אין כל סיבה שציבור משלמי המיסים ישלם מכיסו
30 את תוצאות מחדלה וטעותה של המערער.
31 37. אוסיף, כי גם אם הייתי מגיעה למסקנה שלמערער לא הייתה מודעות לאי תקינות
32 החשבונות, די היה במסקנה כי **התרשלה** בביצוע הבדיקות הנדרשות, ובעיקר באלה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 17-03-32448 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 הנוגעות לטיב הקשר בין מוציא החשבונית (אנדרי) לבין החברה שעל שמה הוצאה
2 החשבונית (ביטוליט), כדי לקבוע כי ניכתה מס תשומות על פי החשבוניות שלא כדין.
3 לצורך ביסוס המסקנה כי העוסק ניכה מס תשומות שלא כדין, אין חובה להוכיח כי
4 היה שותף למעשה קנוניה, או כי היה מודע (בפועל או בכוח) לאי תקינות החשבוניות.
5 די שיוכח כי התרשל בביצוע הבדיקות הנדרשות כדי שניתן יהיה לשלול ממנו את
6 ניכוי מס התשומות.
- 7 38. קביעה כי העוסק היה תם לב בהתנהלותו, כי שילם את מלוא תמורת החשבוניות
8 ואף את מרכיב המע"מ הכלול בהן, כי נפל קורבן למעשה תרמית, כל אלה לא יסייעו
9 בידו, אם בסופו של יום התרשל בביצוע הבדיקות הרלוונטיות הנדרשות ובראש
10 וראשונה בבדיקת זהותו של מוציא החשבונית ובבדיקת טיב הקשר שלו לעוסק שעל
11 שמו הוצאה החשבונית.
- 12 על העוסק לדעת כי הסיכון הנובע מרשלנותו יוטל על כתפיו שלו ולא על ציבור
13 משלמי המיסים שאין לו יד ורגל בטעותו (עניין **סלע** פסקה 14; ע"א 4069/03
14 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836, 850 (2005)**; ע"מ
15 (מחוזי תל אביב-יפו) 37174-06-13 **דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך**
16 **מוסף גוש דן**, פסקה 89 (15.11.2017)).
- 17 39. הרציונל בהטלת האחריות על העוסק הוא ברור: "גישה זו יש בה כדי לבטא
18 מדיניות המטילה על הנישום את החובה לוודא את נכונות העסקאות ואת זהות
19 העוסקים המוציאים להם חשבונית. מדיניות זו ראויה היא, בהתחשב בכך שבידי
20 מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבונית היא 'כדין'. הכרה
21 בטענות הנוגעות לידיעתו של העוסק כמוה כתמריץ שלילי להקפדה על תקינות
22 הליכי הגבייה, ועידוד לפריחת תעשיית החשבוניות הפיקטיביות" (עניין **סלע**,
23 פסקה 14).
- 24 40. המערערת הקדישה חלק נכבד מטיעוניה על מנת להתמודד עם טענת המשיב כי
25 ביסוד החשבוניות לא עמדה כל עסקה, ולמצער, שלא עמדה בבסיסן עסקה בהיקף
26 הכמויות והסכומים המצוינים בחשבוניות.
27 המשיב טען, כטענה עיקרית, כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה שנערכה בפועל ורק
28 לחילופין טען כי המערערת לא הוכיחה כי נקטה אמצעים סבירים לבדיקת תקינות
29 החשבוניות.
30 את טענתו כי החשבוניות הן "פיקטיביות" ביסס המשיב על שני אדנים:
31 האחד, המשיב הציג תשתית ראייתית של תנועות המלאי של המערערת בשנים
32 הרלוונטיות על מנת להראות כי המערערת לא רכשה את מוצרי החלב (חמאה
33 ופרמז'ן) מושא החשבוניות, ולמצער, כי לא רכשה אותם בהיקף העולה מהחשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 17-03-32448 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 השני, המשיב הציג תשתית ראייתית על היקף המזומנים שהיו בידי המערערת
2 בשנים הרלוונטיות על מנת להראות כי למערערת לא היה די מזומנים לשלם את
3 סכומי החשבוניות, שאין מחלוקת כי שולמו במזומן, ובכך ביקש לתמוך בטענתו כי
4 החשבוניות הן בדויות.
- 5 המערערת, מצידה, לא ישבה בחיבוק ידיים והציגה ראיות למכביר על מנת לשכנע
6 את בית המשפט כי רכשה בפועל את מוצרי החמאה והפרמז'ן מהספק אנדרי וכי
7 שילמה תמורה מלאה בגינם (כמו גם בגין מרכיב המע"מ), כמפורט בחשבוניות.
8 אומר מיד, כי מאחר שהגעתי לכלל מסקנה, כפי שפרטתי לעיל, כי המערערת לא
9 נקטה בכל האמצעים הסבירים הנדרשים על מנת לבדוק את כשירות החשבוניות
10 (ולכן לא הצליחה לסתור את החזקה לפיה הייתה מודעת לאי תקינות החשבוניות
11 שהוצאו שלא כדין) הרי אפילו הייתי מקבלת את טענתה כי רכשה בפועל את מוצרי
12 החלב מאנדרי, ובהיקף העולה מהחשבוניות, לא היה בכך לסייע לה ודינו של
13 הערעור היה להידחות.
- 14 41. כפי שהדגשתי לעיל, גם עוסק תם לב, שלא היה שותף לקנוניה להונות את רשויות
15 מע"מ, אולם התרשל בביצוע הבדיקות הנדרשות לבדיקת תקינות החשבוניות,
16 איפשר במחדלו זה את התהליך שבגיניו לא הגיע מע"מ לרשויות המס ולכן הוא זה
17 שצריך לשאת בסיכון הנובע מטעותו. אין הצדקה להטיל את החיוב הכספי במקרה
18 זה על כתפי משלמי המיסים שאין להם יד ורגל בטעות זו של העוסק. בשאלה מי
19 ראוי שיישא בסיכון הנובע מרשלנות העוסק, תוכרע הכף לחובת העוסק שלא ערך
20 את הבדיקות הנדרשות (ע"ש (מחוזי ירושלים) 9038/01 גוד-מאן מתכות בע"מ נ'
21 מנהל מע"מ ירושלים פסקה 14 (20.8.2003)).
- 22 42. מאחר שהמערערת לא נקטה אמצעים סבירים על מנת לאמת את זהותו של אנדרי
23 ואת הקשר שלו לחברת ביטוליט, ולמעשה לא ביצעה כל בדיקה על מנת לבדוק את
24 תקינות החשבוניות, לא באופן ישיר ולא באמצעות רואה החשבון שלה, כמוה כמי
25 שהניח את מעותיו על קרן הצבי (בהנחה שאכן הונחו), ואין לה להלין אלא על עצמה.
26 מחדלה של המערערת לבצע את הבדיקות הנדרשות הוביל בסופו של דבר לתהליך
27 שבגיניו לא שולם המע"מ על ידי מוציא החשבוניות ולכן קופת המדינה נמצאת חסרה
28 תשלום זה. חיוב המדינה בניכוי מס תשומות, לו הייתה מתקבלת טענת המערערת,
29 היה פוגע בעקרון ההקבלה שהוא מאבני היסוד של שיטת הטלת מע"מ ולכן אין
30 להתירו.
- 31 43. דברים אלה חלים, מטבע הדברים, ביתר שאת כאשר מדובר בעוסק שהיה שותף
32 למעשה התרמית של הוצאת החשבוניות שלא כדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תעיזי נ' רשות המיסים

1 אולם אין אני נדרשת להרחיק נדוד בנסיבות ענייננו. שכן, בין אם אנדרי אינו אלא
2 פרי דמיונה הפורה של המערערת (עדות מר זוארץ, פרוטוקול עמוד 96 שורות 5-1),
3 ובין אם לא, בין אם מוצרי החלב על פי החשבוניות נרכשו על ידה, ובין אם לאו, **די**
4 **לי בקביעה לעיל לפיה המערערת נמנעה מלבדוק את תקינות החשבוניות כדי לבסס**
5 **את המסקנה כי חיובה במס תשומות בדין יסודו.**
6 כפועל יוצא, אין צורך לדון בשלל הראיות והנתונים שהגישה המערערת על מנת
7 להתמודד עם טענת המשיב כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה שבוצעה בפועל.
8 44. אחר כל זאת, והגם שהיה ניתן לעצור את הדיון בנקודה זו, אתייחס **בקצרה** לטענת
9 המשיב כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה שבוצעה בפועל, ולו על מנת להפיס את
10 דעתה של המערערת כי החלטת המשיב מבוססת על אדנים יציבים גם בהיבט זה.
11 כפי שנראה להלן, המערערת לא השכילה לשכנע כי החשבוניות מושא הערעור
12 משקפות עסקאות שנערכו בפועל. לדיון בסוגיה זו, **הנעשה למעלה מן הצורך**, אפנה
13 כעת.

החשבוניות אינן מייצגות עסקאות שבוצעו בפועל

תנועת המזומנים של המערערת

15
16 45. המערערת מנסה להיבנות ממכתב רואה החשבון מתאריך 2.11.2016 (צורף כנספח 1
17 לתצהיר המערערת, נספח 10 לתצהיר המשיב) המאשר כי בשנים 2011-2015 היו לה
18 הכנסות במזומן מלקוחותיה בסכום כולל של 11,374,079 ש"ח. כן צוין באישור כי
19 המערערת משכה במזומן מהבנק בשנים 2011-2015 סכום של 2,440,000 ש"ח.
20 46. בכל הכבוד, לא ניתן להסתמך על אישור רואה החשבון הנ"ל על מנת להוכיח את
21 טענת המערערת כי היו בידיה המזומנים הנדרשים לשלם את סכומי החשבוניות
22 מושא הערעור.
23 47. אתחיל בכך, שבאישור רואה החשבון מצוינים הסכומים שקיבלה המערערת במזומן
24 מלקוחותיה, כשורות תחתונות, מבלי לתת הסבר כלשהו כיצד נבנו הסכומים ומבלי
25 לצרף את ניירות העבודה שעל בסיסם סוכמו סכומים אלה ("נכון שלא צרפת
26 **תדפיסי חשבון בנק של המערערת לתצהיר שלך?....ת: לא**", פרוטוקול עמוד 46
27 שורות 1-7).
28 כמו כן, האישור אינו מלמד על הפעילות התזרימית האמיתית של המערערת, אינו
29 נתמך בדפי חשבון הבנק של המערערת, בדוחות רווח והפסד שלה, במאזנים ולמעשה
30 אין שום דרך לאמת את הנתונים שבאישור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תעיזי נ' רשות המיסים

- 1 48. שנית, מעיון בכרטיס של ביטוליט בהנהלת החשבונות של המערערת (מצורף בסוף
2 נספח 8 לתצהיר המשיב) עולה כי לא ניתן ללמוד ממנו מתי שולמה לביטוליט
3 התמורה במזומן בגין החשבונות. הכרטיס אינו משקף את תשלומי החשבונות בזמן
4 אמת ונסגר באופן סתמי בסוף השנה בתשלום אחד של 1,850,000 ש"ח.
5 כך העיד רואה החשבון (פרוטוקול עמוד 44 שורה 10):
6 "אני, אין לי מושג מתי זה שולם, אני רק יודע שזה נסגר בספרים...".
7 ובהמשך (פרוטוקול עמוד 45 שורות 8-9, 21-22):
8 "ש. מהכרטיס ניתן ללמוד מתי שולמה התמורה לביטוליט?
9 ת. מפה? לא. אני עכשיו מסתכל על זה ואני לא יודע מתי... לא, לא... את יכולה
10 ללמוד שהיא שולמה, לא מתי היא שולמה...".
11 גב' תעיזי, מי שטיפלה מטעם המערערת בתשלום לספקים ("שמה סכומים במעטפות
12 לצורך תשלום לספקים שצמח ביקש להכין על פי חשבונות שהתקבלו או האמורות
13 להתקבל", סעיף 2 לתצהירה), העידה אף היא כי סכום חד בסך של 1,850,000 ש"ח
14 מעולם לא שולם על ידה ("שכאילו שילמתי בפעם אחת 1,850,000? אין מצב
15 בעולם", פרוטוקול עמוד 100 שורה 30).
16 כפועל יוצא, לא ניתן ללמוד מהנהלת החשבונות של המערערת מה הייתה התנהלותה
17 בפועל בזמן אמת ומה היו סכומי המזומן ששילמה לביטוליט עבור החשבונות ומתי
18 שילמה אותם ולכן לא ניתן לאמת את טענתה כי התמורה במזומן שקיבלה
19 מלקוחותיה שימשה אותה לתשלום החשבונות במועד הוצאתן.
20 49. שלישית, גב' תעיזי העידה כי מאז פתיחת העסק של המערערת ועד היום מעולם לא
21 הפקידה סכומי כסף בבנק ("אני, כסף מזומן לא מפקידה לבנק... לא, מהיום
22 שפתחתי את העסק", פרוטוקול עמוד 100 שורות 7-9). לדבריה, סכומי כסף במזומן
23 של המערערת מופקדים רק בכספת ("הכסף תמיד הוא אצלי ובמקום שאני שמה
24 אותו... בכספת", פרוטוקול עמוד 99 שורות 15-18).
25 עדות זאת אינה מתיישבת עם הכתוב באישור רואה החשבון לפיו למערערת היו
26 משיכות מזומן מהבנק בסכום של כ- 2.4 מיליון ש"ח בשנים 2011-2015.
27 50. רביעית, הסכומים המצוינים באישור רואה החשבון אינם מתיישבים עם עמדת
28 המערערת בסעיף 9 להודעת הערעור לפיה "יודגש כי מחצית מסך המזומן, משולם
29 כמשכורות לעובדים מזומן ביד... יתרת סך המזומן משולם לספקים שונים לרבות
30 הספק ביטוליט".
31 לפי אישור רואה חשבון הנ"ל, למערערת היו, לכל היותר, מזומנים בסכום של כ-
32 13.8 מיליון ש"ח בשנים הרלוונטיות. המערערת טענה כי מחצית מסך המזומן
33 שבידה שולם כמשכורת לעובדיה. יוצא, שלפי טענת המערערת עצמה, לא נותר בידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תעיזי נ' רשות המיסים

1 מעבר לסכום של כ- 7 מיליון ש"ח לתשלום לחברת ביטוליט. אם כך, כיצד עלה בידה
2 לשלם לביטוליט את סכום החשבוניות העומד על מעל 8 מיליון ש"ח? התמיהה גדלה
3 אם לוקחים בחשבון את טענת המערערת כי נהגה לשלם במזומן גם לספקיה
4 האחרים וכראיה לכך צרפה בנספח 2 לתצהירה העתקי חשבוניות המדגימים
5 תשלום במזומן לספקים נוספים. משנשאל על כך רואה החשבון לא היו בידו תשובות
6 מספקות (פרוטוקול עמודים 50-52).
7 לכל זה אוסיף גם את העובדה שהמערערת לא הציגה אסמכתא המלמדת על גובה
8 הוצאות השכר בהן עמדה בשנים 2011-2015.
9 51. חמישית, מר תעיזי העיד כי התשלום לאנדרי בוצע במזומן במעמד קבלת החשבונית
10 והסחורה (הודעתו של מר תעיזי מתאריך 29.8.2016, נספח 6 לתצהיר המשיב, דף 4
11 שורות 12-22). בשלב מאוחר יותר שינה את גרסתו וטען כי כאשר לא היה די מזומן
12 בקופת המערערת לתשלום בעת קבלת הסחורה, יתרת הסכום הייתה משולמת
13 בביקור הבא של אנדרי (פרוטוקול עמוד 73 שורות 13-3). טענה זו לא הוכחה ונדמה
14 שלא נועדה אלא לטשטש את נתיב הכסף ואת הוכחת התשלום, הקשה ממילא לאור
15 העובדה שכל החשבוניות שולמו במזומן.
16 מכל מקום, המשיב בדק את הטענה באמצעות בדיקה מדגמית של תנועת המזומנים
17 של המערערת מלקוחותיה בשנים 2011 ו- 2013, בסמוך למועד קבלת החשבוניות
18 מביטוליט, על מנת לברר אם היו בידי המערערת סכומי המזומנים הנדרשים
19 לתשלום בגין החשבוניות (נספח 12 לתצהיר המשיב).
20 בדיקת המשיב העלתה כי במועד קבלת מוצרי החלב לא היו בידי המערערת
21 המזומנים הנדרשים לתשלום בגין החשבוניות. המשיב בדק את סך המזומנים
22 שקיבלה המערערת מלקוחותיה כמה ימים לפני קבלת מוצרי החלב וגם כמה ימים
23 לאחר מכן וזאת כדי להגיע לתוצאת המזומנים הטובה ביותר מבחינת המערערת.
24 ברם, תוצאות הבדיקה לא תמכו בטענת המערערת.
25 לדוגמא:
26 סכום המזומנים בידי המערערת מלקוחותיה בחודש דצמבר 2011 עמד על סך של
27 238,076 ש"ח לעומת סכום החשבוניות של חברת ביטוליט בחודש זה שעמד על סך
28 של 348,000 ש"ח. לא ברור מאין השלימה המערערת תשלום מזומן של 109,924 ש"ח
29 כאשר לפי טענתה שילמה גם לעובדיה וגם לספקים אחרים במזומן?
30 כשנשאל על כך רואה החשבון השיב כך:
31 "כל פעם שאת שואלת אותי שאלה אני לא יודע, אני לא יודע, אני רק יכול להגיד לך
32 שאם הם שילמו, אם הם שילמו לה יכול להיות שהיה להם יותר. אם הם לא שילמו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 לה זו בעיה אחרת, אני, את שואלת אותי שאלה, אני יכול, מה, איך אני יכול
2 לדעת?" (פרוטוקול עמוד 60 שורות 27-30).
- 3 באופן דומה, לפי בדיקת המשיב, בחודש נובמבר 2013 היו חסרים בידי המערערת
4 מזומנים בסכום של 136,415 ש"ח לתשלום בגין חשבוניות ביטוליט וזאת מבלי
5 לקחת בחשבון את המזומנים ששילמה לטענתה לספקים נוספים ולעובדיה.
6 המערערת לא הצליחה לסתור נתונים אלה של המשיב.
- 7 המערערת צרפה להודעת הערעור מטעמה (בנספח 3) טבלאות המפרטות את
8 המזומנים שקיבלה מלקוחותיה לשנים 2014-2015 כאשר לגבי שנת 2015 הנתונים
9 שהמציאה התייחסו לחודש דצמבר 2015 בלבד בשעה שחשבוניות ביטוליט לשנת
10 2015 היו לתקופה 2.2015-11.2015 כך שנתרנו רק עם הנתונים שהמציאה המערערת
11 לשנת 2014.
- 12 אולם גם הנתונים לשנת 2014 אינם תומכים בטענת המערערת.
13 למשל, בחודש אפריל 2014 היה בקופת המזומנים של המערערת סך של 162,663
14 ש"ח בעוד שהחשבוניות על שם ביטוליט בחודש זה הסתכמו לסכום של 306,800
15 ש"ח. מניין היה למערערת סכום מזומן נוסף של 144,137 ש"ח לשלם לביטוליט אם
16 בנוסף לכך שילמה גם לעובדיה ולספקיה האחרים במזומן?
17 המערערת טענה כי היו לה יתרות מזומנים בקופה משנים קודמות (2 מיליון ש"ח)
18 שבכוון להסביר את התשלום במזומן בגין החשבוניות. ברם, טענה זו לא הוכחה על
19 ידה, לא במסמכים, לא בתצהירים שהוגשו מטעמה ולא באמצעות עדיה במהלך
20 הדיון.
- 21 52. לסיכום הדברים בעניין תנועת המזומנים, המערערת לא שכנעה כי היה בידה סכום
22 המזומנים הנדרש לתשלום בגין החשבוניות בסמוך למועד קבלתן. אם נוסף לכך את
23 העובדה שהמערערת לא הציגה כל אסמכתא, קבלה, תעודת משלוח או התחשבנות,
24 המעידים על קבלת הסחורה מביטוליט ועל תשלום בגינה, אין מנוס מהמסקנה כי
25 המערערת לא הצליחה להוכיח כי החשבוניות משקפות עסקה שבוצעה בפועל. מר
26 תע"ז טען כי נהג לערוך תרשומת על ההתחשבנות הכספית בינו לבין אנדרי אולם
27 משנשאל מדוע לא הציג אותה לבית המשפט השיב: "...זה לא משהו שנשאר עם
28 תעודה, זה משהו שנזרק... ברגע ששילמתי נזרק הנייר" (עמוד 73 שורות 23-25).
- 29 **תנועת המלאי של המערערת**
- 30 53. המערערת צרפה בנספח 4 לתצהירה "ריכוז מכירות ומלאי מול קניות חמאה
31 ופרמז'ן". המערערת בקשה לשכנע, באמצעות פירוט תנועות המלאי שלה, כי
32 החשבוניות מייצגות רכישה אמיתית של הסחורה המופיעה בהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

54. המשיב טען כי המערערת הסתפקה בהצגת תמונה חלקית ולא אמינה של תנועת המלאי שלה תוך שהיא משמיטה ממנה חשבוניות רכישה מסוימות ולכן לא ניתן להסתמך עליה להוכחת אמיתות העסקאות (ראו פרוט והרחבה בסעיף 33 לתצהיר המשיב לעניין חשבוניות שלא נכללו ברשימות המלאי של המערערת ובסעיף 34 לתצהיר המשיב לעניין חשבוניות שנרשמו באופן חלקי בתנועות המלאי. כן ראו נספחים 13 ו-14 לתצהיר המשיב, בהתאמה).
- לטענת המשיב, המערערת הציגה בתנועות המלאי רק את הכמויות שעולות בקנה אחד עם המכירות שלה וזאת כדי שלא לחשוף את עודף הקניות על המכירות. המשיב למד מהפער בין הכמויות של חמאה ופרמז'ן שהמערערת רכשה לכאורה על פי החשבוניות לבין כמויות מוצרים אלה שנמכרו על ידה, כי נעשה שימוש בחשבוניות מס פיקטיביות כדי להגדיל באופן מלאכותי את הכמויות שנרכשו, שכן הן לא נמכרו בפועל.
- בכל מקרה, המערערת לא הצליחה לשכנע מדוע היה צורך ברכישת כמויות עודפות של חמאה ופרמז'ן שהם מוצרים מתכלים בעלי אורך חיי מדף מוגבל.
- עוד טוען המשיב, לעניין טענת המערערת כי נעשתה טעות בהתייחס ליחידות חמאה במשקל 10 גרם, כי המערערת כללה בעצמה יחידות חמאה אלה בתנועות המלאי שלה מבלי שעשתה כל אבחנה בין סוגי המוצרים השונים (לדוגמה חשבונית מספר 705921).
55. הצדק עם המשיב בעניין זה.
56. המשיב צרף בנספח 15 לתצהירו את ניירות העבודה שערך לבדיקת תנועת המלאי של המערערת לשנים 2011-2014.
- בדיקה זו מעלה קיומו של פער גדול בין הכמויות של פרמז'ן וחמאה שנרכשו לבין הכמויות שנמכרו:
- לעניין החמאה - סה"כ נרכשו 211,619 ק"ג מביטוליט ועוד 662,923 ק"ג מספקים אחרים בעוד שנמכרו רק 266,251 ק"ג. בהתחשב במלאי לסוף שנה שעמד על 2,500 ק"ג מדובר בפער לא מוסבר של 613,841 ק"ג (!) חמאה.
- לעניין הפרמז'ן - סה"כ נרכשו 32,000 ק"ג מביטוליט ועוד 77,867 ק"ג מספקים אחרים בעוד שנמכרו רק 67,965 ק"ג. בהתחשב במלאי סוף שנה של 2,965 ק"ג מדובר בפער לא מוסבר של 38,937 ק"ג פרמז'ן.
57. גם אם הייתי מקבלת את טענת המערערת כי המשיב שגה כאשר ערך את תנועת המלאי בהתחשב ביחידות חמאה במשקל 10 גרם, עדיין היה קיים הפרש בלתי מוסבר של עודף קניות על מכירות חמאה של כ- 50,000 ק"ג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 17-03-32448 תע"ז נ' רשות המיסים

1 כד, גם לעניין הפרמז'ן, אם מבטלים לחלוטין את הקניות של פרמז'ן מביטוליט
2 (32,000 ק"ג), יוצא שהכמות שנרכשה מספקים אחרים (77,867 ק"ג) בניכוי מלאי
3 סוף שנה (2,965 ק"ג) קרובה מאוד לכמות הפרמז'ן שנמכרה ללקוחות המערערת
4 (67,965 ק"ג). נתון זה תומך בעמדת המשיב כי המערערת, ככל הנראה, לא רכשה את
5 המוצרים מביטוליט וכי החשבוניות הן פיקטיביות (וראו עדות נציגת המשיב, גב'
6 לוי: "לגבי החמאה יכול להיות שטעינו בכמויות אבל אלה מקצת החשבוניות שלא
7 נכנסו בכלל בתנועות המלאי שהם עשו. יכול להיות שאולי עכשיו, גברתי, זה
8 מסביר לי את הפערים המאוד גדולים שיצאו לנו בחמאה, ועכשיו אולי הפערים
9 יירגעו או יונמכו ויהיו דומה למה שמצאנו בפרמז'ן. ההפך זה יבליט את הצורך, את
10 העדר הצורך באותן חשבוניות פיקטיביות שיהיו בעצם, כמו בפרמז'ן, זהות לכמות
11 שחסרה" (פרוטוקול עמוד 28 משורה 30 עד עמוד 29 שורה 2).
12 58. לסיכום הדברים עד כה, התמונה המצטיירת היא כי תנועות המלאי של המערערת,
13 שהוכנו על ידה לצורך הצגת טיעוניה בפני המשיב, אינן משקפות את המציאות
14 כהווייתה (ראו גם התייחסות נציגת המשיב להוספת המילה "טון" בכתב יד ליד
15 המספר "41" בנספח ג' שבנספח 13 לתצהיר המשיב שנועדה להתאים את הכמויות
16 בדוח המלאי, פרוטוקול עמוד 28 שורות 26-28).
17 לא מן הנמנע כי המערערת עשתה שימוש בחשבוניות פיקטיביות על מנת להגדיל
18 באופן מלאכותי את כמויות מוצרי החלב שרכשה.
19 אולם אין אני נדרשת להכריע בשאלה שכן, בין אם המערערת הגדילה באופן
20 מלאכותי את רכישות מוצרי החלב ובין אם נמנעה מלדווח על מכירות מוצרים אלה,
21 כפי שחזרתי ואמרתי, אין בכך לשנות את התוצאה, שכן בכל מקרה המערערת אינה
22 זכאית ליהנות מהגנת החרוג הסובייקטיבי לצורך ניכוי התשומות על פי החשבוניות.
23 גם אם המערערת הייתה מצליחה לשכנע כי אנדרי סיפק לה את מוצרי החלב על פי
24 החשבוניות לא היה בכך להוכיח כי ניכתה את מס התשומות על פיהן כדין.
25 59. משהגענו עד הלום, נותר לדון בערעור על קביעת המשיב כי פנקסי המערערת אינם
26 קבילים בשנות המס הנדונות ועל החלטתו להטיל עליה קנס בגין אי ניהול ספרים.
27 לכך אפנה כעת.
28
29

30 פסילת ספרי המערערת והטלת קנס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

- 1 60. המשיב החליט לפסול את ספרי המערערת לשנים 2011-2016 לפי סעיף 77ב(ב) לחוק
2 מע"מ.
3 המשיב טען כי המערערת ניכתה מס תשומות בספריה באמצעות מסמכים הנחזים
4 כחשבוניות מס מבלי שהוכיחה כי נקטה אמצעים סבירים לבדיקת החשבוניות, ולכן
5 יש לראות את ספריה כבלתי קבילים לשנות המס בהן נוכו החשבוניות.
- 6 61. המשיב הטיל על המערערת קנס בשיעור של 1% מסך מחיר עסקאותיה בהתאם
7 לסעיף 95(א) לחוק מע"מ בסך כולל של 1,196,003 ש"ח.
8 המשיב הטיל את הקנס על בסיס טענתו כי המערערת לא ניהלה את ספריה כנדרש על
9 פי הוראות ניהול ספרים ובכלל זה לא ניהלה: ספר תנועות מלאי, ספר כניסת טובין,
10 רשימות מלאי.
11 עוד טען המשיב כי המסמכים הנחזים כחשבוניות מס אינם מפורטים כנדרש על פי
12 סעיפים 9 ו-9א(א) להוראות ניהול ספרים.
- 13 62. לאור מסקנתי לעיל לפיה המערערת ניכתה בספריה חשבוניות מס שהוצאו שלא
14 כדין, ולא הניחה את הדעת כי לא ידעה ולא יכולה הייתה לדעת כי החשבוניות הוצאו
15 שלא כדין, נחה דעתי כי צדק המשיב בקובעו כי יש לראות את פנקסי המערערת
16 כבלתי קבילים בשנות המס בהן נוכו החשבוניות (2011-2016), בהתאם לסעיף 77ב(ב)
17 לחוק.
- 18 63. לא יכולה להיות גם מחלוקת כי ניכוי בספרים של חשבוניות שהוצאו שלא כדין הוא
19 בגדר ליקוי מהותי בניהול פנקסיה של המערערת המצדיק כשלעצמו הטלת קנס לפי
20 סעיף 95(א) לחוק. הטלת הקנס לפי סעיף זה מוצדקת גם בשל הליקויים הנוספים
21 שבאי ניהול ספר תנועות מלאי וספר כניסת טובין.
22 המערערת אישרה בסיכומיה כי לא ניהלה ספר מלאי (ב"מבוא" לסיכומיה) אולם
23 טענה כי מדובר ב"כשל טכני בלבד".
- 24 64. בנוסף, החשבוניות שנוכו בספרים אינן מפורטות כנדרש בסעיפים 9 ו-9א(א)
25 להוראות ניהול ספרים: החשבוניות אינן נושאות תאריך ואינן מפורטות האם מדובר
26 בכמות או במשקל. כמו כן, החשבוניות לא הוצאו ברצף, הכתובת על גבי החשבונית
27 שגויה וכך גם מספר הטלפון הרשום בה והחשבונית אינה נושאת את מספר הרישום
28 במשרד מס ערך מוסף.
- 29 65. אין לקבל את טענת המערערת כי מדובר בכשל "טכני" גרידא.
30 הפירוט הכמותי הנדרש בחשבונית אינו טכני אלא נועד לשפוך אור על תנועת המלאי
31 הכמותית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"זי נ' רשות המיסים

1 ניהול תנועת מלאי באופן סדור וברור חיוני לצורך ביקורת אפקטיבית של המשיב על
2 היקף עסקאותיה והיקף קניותיה של המערערת.
3 מחדלה של המערערת לנהל ספר מלאי וספר כניסת טובין הקשה על בירור כמות
4 הסחורה הוודאית שהתקבלה אצלה (עניין ש.ב.א. פסקה 41).
5 66. גם העובדה שמר תע"זי לא שמר את הפתקים שרשם לטענתו ואשר שימשו
6 להתחשבותו מול אנדרי (פרוטוקול עמוד 73 שורות 33-31) מהווה עילה לקביעה כי
7 ספרי המערערת נוהלו בסטייה מהוראות ניהול ספרים (ע"מ (מחוזי מרכז) 17633-04-
8 14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל-אגף מס ערך מוסף רמלה (3.12.2017)).
9 67. לאור זאת, לא קמה עילה להתערבות בהחלטות המשיב לפסול את ספרי המערערת
10 ולהטיל עליה קנס בגין אי ניהול הספרים.
11 68. בהקשר זה עולה השאלה, אם אין בהטלת הקנס המנהלי לפי סעיף 95(א) לחוק מע"מ
12 לצד הטלת חיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, משום הענשה בלתי מידתית
13 של המערערת הואיל ושתני ההוראות הן בעלות מימד עונשי ועלולות לפגוע
14 בזכויותיה, בנבדל ממרכיב המס עצמו (עניין זאב שרון, פסקה 27).
15 69. הסמכות הקבועה בסעיף 95(א) לחוק מע"מ היא אמנם בעלת מימד "מעין עונשי" אך
16 עיקר תכליתה הוא להרתיע עוסקים ולתמרץ אותם לנהל את פנקסיהם כדין (עניין
17 זאב שרון, פסקה 26).
18 בענייננו, כפל המס שהושת על המערערת הוא בגין ניכוי תשומות על בסיס חשבוניות
19 שהוצאו שלא כדין, ואילו הקנס המנהלי שהושת עליה הוא בגין אי ניהול ספריה על
20 פי הוראות הדין.
21 בנסיבות אלו, החלטות המשיב על כפל מס וקנס מנהלי עומדות במבחן המידה
22 הראויה ומתיישבות עם תכלית החקיקה ולא מצאתי עילה להתערב בהן (ע"א
23 1497/01 עזרא הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה פ"ד נז(5) 947 (2003); ע"מ
24 (מחוזי מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ (9.5.2016);
25 ע"מ (מינהליים חי') 921/07 אלבשר סחר מתכות והובלות בע"מ נ' מע"מ ומס קניה
26 חיפה (26.09.2010)).
27 אדגיש, כי מאחר שטענה זו לא הועלתה על ידי המערערת, ממילא לא הייתה למשיב
28 ההזדמנות הראויה להתמודד איתה, ולכן אסתפק בדברים שנאמרו לעיל.
29
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 17-03-32448 תע"ז נ' רשות המיסים

התייחסות ליתר טענות המערערת

- 1
- 2 70. המערערת טענה כי יש לזקוף לחובת המשיב את העובדה שלא הזמין לעדות את מר
3 שוורץ, מנכ"ל ביטוליט, תוך שהיא מסתמכת על החלטה בעניין ע"מ 17-02-60321
4 גני ירושלים נ' מנהל מע"מ רמלה (2.12.2017).
- 5 אין לקבל טענה זו.
- 6 המשיב לא היה צריך לזמן לעדות את מר שוורץ משום שצרף לתצהיר עדות ראשית
7 מטעמו את הודעתו שנגבתה במסגרת חקירתו במשרדי המשיב וזאת בהתאם
8 להוראת תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) התשל"ו-
9 1976.
- 10 תקנה 10א קובעת כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את
11 שומתו... גם אם ראיה כזו לא הייתה קבילה בבית המשפט בדיון בהליך אזרחי". על
12 פי תקנה זו נוהגות רשויות מע"מ להגיש כראיה מנהלית, במסגרת הדיון בערעורי
13 מס, את ההודעות שנגבו מאנשים שונים ושעליהם התבססה, בין היתר, השומה.
14 אלו חפצה בכך המערערת, היא הייתה רשאית לזמן את מר שוורץ, מנכ"ל ביטוליט,
15 לחקירה נגדית על הודעתו שנמסרה בפני המשיב. כך יכלה לעשות גם לגבי נותני
16 ההודעות האחרים שנחקרו על ידי המשיב, ולו הייתה נתקלת בקושי באיתורם
17 הייתה רשאית לבקש את סיועו של בית המשפט.
- 18 בכל הנוגע להחלטה בעניין גני ירושלים, החלטה זו נהפכה על ידי בית המשפט
19 העליון (ראו, רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ
20 (2.5.2018)) אשר קבע כי חובת זימון מוסרי ההודעות היא על הנישום באופן
21 שהימנעות מזימון מוסרי ההודעות תיזקף לחובתו ולא לחובת המשיב.
- 22 האינטרס לזמן את מנהל ביטוליט היה צריך להיות של המערערת, ועליה היה לעשות
23 זאת לו רצתה לקעקע את אמינות ההודעה שמסר בדבר זיוף החשבוניות מושא
24 הערעור. משלא עשתה זאת, אין לה להלין אלא על עצמה.
- 25 71. בנוסף, המערערת טענה כי יש לתת משקל לעובדה שהחשבוניות מושא הערעור נכללו
26 בדוח המקוון שהגישה לרשויות מע"מ לאורך תקופה ארוכה מבלי שנתקבלה כל
27 התרעה על אי תקינותן.
- 28 עוד טוענת המערערת כי המשיב לא התריע בפניה על הסיכון שבניכוי חשבוניות
29 ביטוליט למרות שידע על אי כשירותן מחקירות של עוסקים נוספים אליהן נחשף
30 ובכך הכשיל אותה במודע.
- 31 גם טענות אלה אין בידי לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

1 ראשית, המערערת אינה רשאית להסתמך על הדיווח המקוון כמעיד על כשירות
2 החשבונאית הכלולות בו. העובדה שמנהל מע"מ לא התריע על קיומה של בעיה בנתוני
3 הדיווח המקוון אינה מלמדת כי החשבונאית היו תקינות. יצוין כי עוסק המדווח
4 בדיווח מקוון מקבל הודעה, טרם שליחת הדוח, כי קליטת הדוח אינה מהווה אישור
5 של רשות המסים על תקינות החשבונאית המפורטות בו.
6 שנית, המערערת אינה רשאית להסיט את מרכז הכובד של בדיקת החשבונאית ממנה
7 אל עבר המשיב בהסתמך על הדיווח המקוון.
8 הדיווח המקוון אינו תחליף להלכה הפסוקה הקובעת כי המבחן הקובע לעניין
9 תקינותן של חשבונאיות מס הוא המבחן האובייקטיבי, שכן בידי מקבל החשבונאיות
10 האמצעים הטובים ביותר לוודא את תקינותן. הדיווח המקוון אף אינו משנה מהחריג
11 הסובייקטיבי הדורש מהעוסק לנקוט את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא
12 שמדובר בחשבונאיות שהוצאו כדין.
13 72. בתשובה לטענת המערערת כי היה על המשיב לנקוט צעדים על מנת לצמצם את
14 הסיכון שבניכוי חשבונאיות ביטוליט המזויפות, אין לי אלא להביא מדבריה של נציגת
15 המשיב, גב' לוי (פרוטוקול עמוד 10 שורות 25-21):
16 **"בדרך כלל כשמזייפים על שם חברה שלא עומד מאחוריה שום דבר, אז באמת**
17 **אנחנו פועלים לסקל [לסכל] את החברה הזאת, פועלים לשלול את ניכוי המס**
18 **במקור, ובעצם להזהיר את האנשים 'תשמעו, זאת חברה שהיא לא קיימת, תפסיקו**
19 **לנכות את החשבונאיות שלה', באמצעות שלילת ניכוי המס במקור, ובאמצעות אולי**
20 **אפילו סגירת...".**
21 **וכן – "זה כשמדובר בחברה שהיא לא קיימת בעצם, שכל התכלית שלה זה**
22 **חשבונאיות פיקטיביות. חברת 'ביטוליט' יש חברה אמיתית כזו, יותר מזה, היא**
23 **חברה שגם לא יכולה לסגור את התיק ולפתוח, כי היא עובדת עם... חוזים ארוכי**
24 **טווח..." (עמוד 11 שורות 17-14).**
25 מעבר לכך, כנגד טענה זו ניצבות סוגיות כבדות משקל, שאין זה המקום להיכנס
26 אליהן, הנוגעות לחובת הסודיות המוטלת על המשיב ועל הצורך להבטיח את תקינות
27 הליכי החקירה כנגד העוסקים השונים (ראו, ע"מ (מחוזי באר שבע) 1562/05 **אשטר**
28 **אליעזר סחר והובלות בע"מ נ' מדינת ישראל – מע"מ**, פסקה 22 (03.06.2010); ע"מ
29 (מחוזי תל אביב-יפו) 1270-05 **א.נ.ג אדם חב' לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**
30 **יפו**, עמוד 17 (30.10.2011)).
31 מכל מקום, טענה זו אינה מקימה עילה הפוטרת את המערערת מחובתה לפעול על פי
32 הדין ומחובתה לבדוק **מראש** את תקינותן של החשבונאיות. אין המערערת רשאית
33 להלין על המשיב על כי לא התריע בפניה על הסיכון שבניכוי חשבונאיות מזויפות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 17-03-32448 תע"זי נ' רשות המיסים

1 כאשר בידיה האמצעים הטובים ביותר לוודא את תקינות החשבוניות והיא בחרה
2 שלא לנקוט בהם ולא לוודא את אמיתות העסקה לרבות זהות הגורם מוציא
3 החשבוניות – "הנטל מוטל על שכם העוסק ולא על שכם המדינה" (ע"ש (מחוזי
4 נצרת) 713/99 עוואודה סובחי נ' מנהל מס ערך מוסף נצרת, פסקה 29 (21.02.2007)).
5

סוף דבר

7 73. על בסיס כל האמור לעיל, הערעור נדחה והחלטות המשיב נותרות על כן.
8 74. הגיעה העת לפסוק את ההוצאות בגין ההליך.
9 בפסיקת ההוצאות יש להתחשב במספר שיקולים ובהם ההצדקה בנקיטת ההליך
10 ואופן ניהולו (על השיקולים בפסיקת השיעור הראוי של הוצאות משפט ראו בג"צ
11 891/05 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' הרשות
12 המוסמכת למתן רישיונות יבוא-משרד התעשייה, המסחר, פסקאות 19, 24
13 (30.6.2005)).
14 בסופה של הדרך, התברר כי לא היה כל טעם בניהול הליך זה שלא היה בו כל ממש.
15 המערערת הייתה רחוקה מלעמוד, ולא באופן מינימאלי, באמות המידה הנדרשות על
16 מנת להוכיח את טענותיה.
17 זאת ועוד, לא היינו צריכים להמתין לסופה של הדרך על מנת להגיע למסקנה זו אלא
18 כבר במהלכה שוקפו הדברים למערערת, הוצג בפניה הנטל שעליה לעמוד בו, הוצגו
19 בפניה הקשיים שבהוכחת טענותיה ובכל זאת נוהל ההליך עד תום.
20 בנסיבות אלה, אין מנוס מלהורות על תשלום הוצאות גבוהות יחסית בסכום כולל
21 של 75,000 ש"ח לחובת המערערת.
22 בפסיקת ההוצאות לקחתי בחשבון גם את העובדה שהמערערת עשתה דין לעצמה
23 והגישה את הסיכומים בערעור בניגוד להנחיות בית המשפט (ראו החלטותיי
24 מתאריכים 15.3.2018 ו- 2.5.2018).
25
26
27
28
29
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 מאי 2018

ע"מ 32448-03-17 תע"ז נ' רשות המיסים

1

2

3

4

5

6

7

8

9

ניתן היום, ג' סיוון תשע"ח, 17 מאי 2018, בהעדר הצדדים.

10

ירדנה סרוסי, שופטת

11

12

13

14

15

16

17