



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

נשאת עודה עבאדלעזיז
ע"י עו"ד שמעון טננבלט

מערער

נגד

מנהל מע"מ פתח תקוה
ע"י פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד נגה דגן

משיב

פסק דין

א. כללי

ערעור זה עוסק בהחלטת המשיב להשית על המערער חיוב בגין מס תשומות הכלול בחשבונות מס שהוצאו לטענת המשיב שלא כדין בסך של 496,316 ₪. כמו כן, עוסק הערעור בכפל מס תשומות שהוצא למערער לתקופה שבין 9/2008 – 1/2009 בגין ניכוי מס תשומות משש כחשבוניות מס (להלן: "החשבוניות"). כפל המס הוטל על המערער לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: חוק מע"מ). החשבוניות נשוא כפל המס הינן חשבוניות שמספרן 778 – 783, אשר צוינו בסעיף 9 לתצהירה של גב' רבקה שמש מטעם המשיב (להלן: גב' שמש). החשבוניות שהמשיב טוען שהן פיקטיביות הוצאו למערער על ידי העוסק עראר עבד אלחפד פיסל, (להלן: עראר עבד) והמערער ניכה בגינן מע"מ בסך של 496,316 ₪.

ב. להלן העובדות הרלוונטיות לעניין

1. החל מחודש מרץ 1996 מפעיל המערער עסק הנקרא "הנאמנים שמירה" העוסק באספקת עובדים לשמירה ואבטחה. המערער מעסיק מספר קטן של עובדים, להם הוא משלם מדי חודש משכורת, ומקבל, כך נטען, עובדים נוספים מקבלני כוח אדם.
2. בהתאם למצג שהציג המערער, הוא נהג לקבל עובדים מעראר עבד ולהעסיק אותם בפרויקטים שונים. לפי הנטען, עראר עבד העסיק חלק מהעובדים שסופקו למערער בעצמו, ואת חלקם סיפק למערער באמצעות קבלני כוח אדם שעבדו עמו.
3. במסגרת חקירה שנערכה על ידי המשיב התברר, כך על פי טענת המשיב, כי המערער הפיק "חשבוניות פיקטיביות" שניתנו שלא כנגד שירותים של ממש, וכל מטרתן הינה להונות את רשויות המס, ולנכות את מס הערך המוסף הכלול בחשבוניות, שלא כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

4. בחיפוש בביתו ובמשרדו של המערער ביום 1.3.2009 נתפס, בין השאר, פנקס חשבוניות ופנקס קבלות של עראר עבד, הכולל גם את החשבוניות בגינן הוצאה השומה. פנקס זה כלל גם חשבוניות ריקות, שפרטיהן אינן מלאים, אך הם חתומים בסופן על ידי עראר עבד.

5. בחקירותיו טען המערער, כי מדובר בפנקס שנשכח על ידי עראר עבד במשרדו. לטענתו, מילא את החשבוניות בעצמו כיוון שכתב ידו של עראר עבד אינו ברור או "חלש", אולם אלה מולאו על ידיו ברשות ובהסכמה. יחד עם זאת, המערער לא ידע להסביר מדוע נמצאו בפנקס גם חשבוניות ריקות שנחתמו מראש ופרטיהם לא מולאו.

ג. טענות המערער

1. לטענת המערער, מדובר בפנקס חשבוניות שנשכח על ידי עראר עבד במשרדו. המערער הסביר, כי הוא מילא את החשבוניות בעצמו, כיוון שכתב ידו של עבד אינו ברור או "חלש".

2. המערער הגיש תצהיר עדות ראשית עליו נחקר בישיבת בית המשפט מיום 10.7.12. במהלך ישיבה זו התנגדה באת כוח המשיב להגשת נספח ג' המהווה את סה"כ הקבלות שכיסו חשבונאית את התשלום ששילם המערער למר עראר עבד בתמורה לעבודה שביצע (להלן: **נספח ג'**). לאחר דיון ארוך בבקשה זו הסירה באת כוח המשיב את התנגדותה ובהתאם להחלטת בית המשפט הרי שהראיות-הקבלות במוצג נספח ג' לתצהיר התקבלו. לפיכך טוען המערער שניתן ההסבר למצב הכרססת של העד עראר עבד ועל כן, למעשה דין הערעור להתקבל.

3. כמו כן טוען המערער, כי אין ממש בטענת המשיב לפיה עסקו של העד עראר עבד נסגר בחודש ספטמבר 2008. טענה זו נשללה על ידו.

4. בתצהירה נמנעה גב' שמש נציגת מס הכנסה מלבדוק את המסמכים המפורטים המופיעים בנספח ג', מאחר שלא היה סיפק בידיה לבדוק עניינית את הקבלות. די בכך לטעמה, כי בית המשפט לא יתייחס אליהן. ואולם מאוחר יותר ציינה גב' שמש כי מדובר בקבלות כמעט עוקבות, וכי כתב היד נחזה להיות דומה מאוד לאותן חשבוניות שנכתבו על ידי המערער בעצמו. כך שהתגלעה סתירה בדבריה וביחסה של גב' שמש באשר לנספח ג'.

5. גב' שמש אישרה, כי כל החומר שעמד לרשותה בעת קבלת ההחלטה הועמד לרשות בית המשפט במסגרת תצהירה. ברם, בחקירתה הנגדית התברר כי לפחות דו"ח ממונה רכז החקירות לא צורף. בית המשפט מתבקש לקבוע במקרה זה, כי מקום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

שהעדה אמורה לצרף את כל החומר שהיה בפניה בעת מתן החלטתה לבית המשפט ולא עשתה כן, דין החלטתה להיפסל.

6. לטענת המערער, בהתאם לאמור בתיק החקירה, קיימות שתי החלטות נוספות: האחת של ר"ח בשארי שערך את השימוע והשני של מנהל התחנה מר פסח הלפרין הממונה על גב' רבקה שמש. החלטות אלו לא הוגשו לתיק למרות שגב' שמש אישרה את העובדה שאת ההחלטה בעניינו של המערער קיבלו היא ור"ח שי בשארי. כיוון שהעד בשארי הוא זה שערך את השימוע, הוא זה אשר שמע את טענות המערער והוא גם זה שהחליט על תוצאות השימוע כדבריה של העדה שמש, מן הראוי היה, כי ר"ח שי בשארי הוא שיוזמן ויגן על החלטתו בבית המשפט.

ד. טענות המשיב

1. לטענת המשיב, בחקירה שערכה רשות המיסים התברר, כי בפועל החשבוניות שבגינן נוכו התשלומים הינן "חשבוניות פיקטיביות" שניתנו שלא כנגד שירותים של ממש, וכל מטרתן הינה להונות את רשויות המס, ולנכות את המע"מ הכלול בחשבוניות, שלא כדין. (החקירות שנערכו בעניין זה צורפו כנספח ב' לתצהיר גב' שמש).

2. כן נטען על ידי המשיב, כי בחיפוש בביתו ובמשרדו של המערער ביום 1.3.09 נתפס, בין השאר, פנקס חשבוניות ופנקס קבלות של עראר עבד הכולל גם את החשבוניות בגינן הוצאה שומה זו. העתק החשבוניות צורף כנספח א' לתצהיר גב' שמש. הפנקס כלל גם חשבוניות ריקות, שפרטיהן אינן מלאים, אך הן חתומות בסופן על ידי עבד (ע' 3 לחקירות עבד ואביו פיסל (להלן: "פיסל") מיום 20.10.09).

3. לעניין נטל ההוכחה, נטען על ידי המשיב, כאשר קיימת מחלוקת בדבר זכאות עוסק לניכוי מס תשלומים, הנטל רובץ על כתפי המערער, כקבוע בסעיף 132 לחוק מע"מ: "הטוען ששילם מס או שהגיש דר"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה".

4. מעבר לכך, לא ניתן לתת כל אומן בגרסת המערער בעניין אמיתות החשבוניות והתשלום בגינן, וניתן להיווכח כי ניהול הספרים של המערער הוא קלוקל ולא ניתן להסתמך עליו. במהלך השומה התברר, כי למערער חוב העולה על 20 מיליון ₪ לעראר עבד.

5. כמו כן נטען על ידי המשיב, כי החשבוניות אינן מפורטות כדין, שכן הן אינן מפרטות את מספר העובדים, מספר ימי העבודה, סכומי הכסף ששולמו עבור כל עובד בגין מספר ימי העבודה, באיזה אתר בוצעה העבודה, וכיוצא באלה פרטים חיוניים שהנם תנאי להגדרתן של החשבוניות כ"חשבוניות כדין".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

6. פיסל ציין בחקירתו ביום 20.10.09 (ע' 2-3), כי המערער כותב את החשבוניות וערער עבד חותם עליהן, אך לא ידע לפרט בגין אילו עבודות ניתן התשלום, ולא ידע להסביר מדוע ישנן חשבוניות מס ריקות בפנקס החשבוניות שנתפס אצל המערער עם חתימה עליהן. המערער לא ידע להסביר מדוע נמצאו בפנקס גם חשבוניות ריקות שנחתמו מראש ופרטיהם לא מולאו.

ה. דיון והכרעה

1. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין.

2. על פי סעיף 41 לחוק מע"מ, אין לנכות מס על תשומות, אלא אם הן שימשו בעסקה החייבת במס.

3. כדי לקבוע האם חשבונית מס הוצאה כדין ומקבלה רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בה, יש לבדוק האם החשבונית ממלאת אחר דרישות סעיף 47 לחוק מע"מ ואת דרישות תקנה 9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג – 1973 (להלן: "הוראות מס הכנסה").

4. בראש ובראשונה אציין כי במקרה שלפני המערער נושא בנטל השכנוע. דומני שאין חולקין, כי עסקינן במחלוקת לבר פנקסית מובהקת אשר התשובה לשאלות שבבסיס המחלוקת והן: האם בוצעו עסקאות אמת אם לאו? והאם העסקאות בוצעו על ידי מוציא החשבוניות?, לא תימצא בפנקסי המערער.

ברע"א 3646/98 כ.ו.ע לבנין בע"מ נ' מע"מ קבע בית המשפט העליון, כי על הנישום מוטל הנטל מתחילת הדרך ועד סופה להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין. הובהר במסגרת פסק הדין, כי השאלה אם החשבוניות פיקטיביות או לא היא שאלה עובדתית, אשר לא תמיד ניתן לבחון אותה מתוך ספריו של הנישום. בין היתר, עולות שאלות שונות כגון האם רשאי היה מוציא החשבוניות להוציא את החשבוניות, האם סופקה סחורה, מי סיפק את הסחורה ופרטים באשר לספקים השונים. התשובות לשאלות אלה נמצאות בידיעתו של הנישום בלבד ולא ניתן למצוא להן פתרון בספרי המערער. משכך, נטל השכנוע מוטל על המערער (ראו ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-79, להלן: **עניין מ.א.ל.ר.ז**).

5. בעניין אחר (ע"ש (חי) 304/93, 303 נסר אלדין סאלח בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ, מיסים 2/1, ה-174) נדונה השאלה של נטל ההוכחה לאחר שהמשיב סירב להכיר בגיכוי מס תשומות בטענה כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקאות אמתיות. בשאלת נטל ההוכחה נקבע (שם, בעמ' ה-179) כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

"אין ספק כי עוסק המבקש לנכות מס תשומות מוטל עליו נטל השכנוע להוכיח את זכאותו לניכוי שכן הוא בבחינת 'המוציא מחברו'... עם זאת מקום שהעוסק מציג חשבוניות שמהן עולה לכאורה שהיו לו תשומות שבגינן שילם מע"מ, הרי במקרה והמשיב טוען שחשבוניות אלה פיקטיביות על המשיב חלה החובה להביא ראיות שמהן עולה לכאורה שיש ממש בטענתו".

6. ויושם לב - אכן מספיק כי המשיב יביא ראיות לכאורה בדבר פיקטיביות החשבוניות בכל שהנטל יעבור אל המערערת, כפי שאף קבע כב' השופט ד"ר ד. ביין בע"ש (חי) 254/91 איסמעיל נ' מנהל מע"מ, מיסים ז/1 בעמ' ה-193:

"לדעתי חל נטל השכנוע הסופי על המערערת, וזאת מן הטעם שסעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע שהזכות של עוסק לניכוי מס תשומות מותנית בהמצאת 'חשבונית שהוצאה לו כדין'. אמנם מקום שהומצאה חשבונית הנראית תקינה על פניה מוטלת על המשיב החובה להביא ראיות (החובה מס' 2) שבכוון לעורר ספק באמינותה של אותה חשבונית, אך משהועלה ספק זה, הנטל לשכנע את ביהמ"ש במידה הדרושה במשפט האזרחי כי אכן החשבונית הוצאה כדין הוא על העוסק".

7. אכן, אין בחוק מע"מ הגדרה המאפיינת חשבונית פיקטיבית, אם כי בגדר סעיף 38 לחוק מע"מ, עוסק רשאי לנכות מס תשומות מחשבונית מס שהוצאה לו כדין. מהי, אם כך, חשבונית מס שהוצאה כדין?

כב' השופט אבידע מבית המשפט המחוזי באר שבע, פסקה, כי להבדיל מעסקה מלאכותית, הסיבה ששלטונות המס אינם מכירים בחשבונית פיקטיבית אינה נובעת ממלאכותיות העסקה, אלא משום שהחשבוניות אינן משקפות עסקה אמתית שתואמת את המציאות (מיסים און-ליין - מחוזי, ע"ש 7299/96, ע.ק.ל. חברה לכח אדם בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע מיסים יב/4 (אוגוסט 1998) ה-38 מיסים יב/4 (אוגוסט 1998) ה-38, עמ' 293).

בע"א 252/87 גחלת נ' מנהל מע"מ, פד"י מה(1) 245 (אליו הפנתה כב' השופטת אבידע), נידונה השאלה מהי "עסקה מלאכותית" ונקבע שם, תוך הסתמכות על פסיקה קודמת, כי לצורך קביעה בדבר קיומה של עסקה מלאכותית יש לבדוק:

"... שתי שאלות: האחת, האם העסקה נוגדת דפוסיים מקובלים בחיי הכלכלה, שאז דבק בה חשש למלאכותיות; והשניה, מהן מטרות העיסקה וטעמי עריכתה בצורה בה נערכה, האם היו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

**לה טעמים עסקיים מלבד שיקולי החסכון במס ומה משקלם
היחסי (שם, בעמ' 248 והפסיקה המובאת שם).**

8. בהתאם לסעיף 50(א1) לחוק מע"מ, הוטל על המערער ביום 19.6.11 כפל מס, משהמשיב השתכנע שהמערער ידע על כך כי מדובר ב"חשבוניות פיקטיביות" שהוצאו שלא כדין, וזאת בהסתמך על החקירות שנערכו. סעיף 50(א1) לחוק מע"מ מסמך את מנהל מע"מ לחייב בכפל מס במקרה בו עוסק ניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו שלא כדין:

"עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

סעיף 50(א) לחוק מע"מ מסמך את מנהל מע"מ לחייב בכפל מס במקרה בו הוצאה חשבונית מס בנסיבות בהן סעיף 47 לחוק אוסר על הוצאתה של חשבונית מס, או כאשר הוצא מסמך הנחזה לחשבונית מס:

"אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה".

9. על פי הדין, כל הפרטים בחשבונית צריכים להיות נכונים, וזאת לעניין טיב השירות או המכירה, הסכומים הנקובים בחשבונית וזהות הצדדים לעסקה, דהיינו שעל מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה. בעניין מ.א.ל.ר.ז. נקבע, כי חשבונית שהוצאה כדין צריכה לעמוד במספר דרישות טכניות, אך גם מהותיות, ועליה לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים לעסקה. תנאי בסיסי לכך שחשבונית מס תיחשב ככזו שהוצאה כדין הוא שתוצא על ידי עוסק מורשה הזכאי להוציאה. בנוסף, בבסיס החשבונית צריכה להיות עסקה אמיתית בין מקבל החשבונית לבין מוציאה. כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא לעניין זה אם בפועל בוצעה העבודה על ידי גורם אחר, אם לאו. כמו כן, נדרש שהסכומים הנקובים בחשבונית משקפים את התמורה הנכונה והאמיתית בגין השירות או הקניה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 38791-09-11 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

מהכלל אל הפרט;

10. לאחר בחינת מכלול הראיות בתיק התרשמתי כי לגופו של עניין, המערער הנושא בנטל השכנוע לא השכיל להציג ראיות אשר יצביעו על השירות שניתן בתמורה לחשבוניות, ולמעשה לא הרים את נטל ההוכחה המוטל עליו. באופן כללי ייאמר בעניין זה, כי המערער לא מסר לבית המשפט פרטים בגין הפרויקטים השונים, האתרים בהם עבדו העובדים, כמות העובדים, זהות קבלני המשנה, הסכומים ששולמו לכל אחד מהם וכו' (ס' 7ג לתצהיר גב' שמש; ע' 3,5,6 להודעת המערער מיום 1.3.09).

11. באשר לזהות העובדים, המערער לא ידע למסור מי העובדים שסיפק הספקים, כמה עובדים סופקו והיכן הועסקו. כך לדוגמה כאשר נשאל על ידי חוקרי מס הכנסה מספר שאלות בקשר לספק פנטה ריי, הרבה להתחמק ממתן תשובות לשאלות שהופנו אליו:

"שאלה: אני מציג בפניך חשבוניות של ספק פנטה ריי...מי הספק

הזה ומה הוא סיפק לך?

תשובה: סיפק לי שומרים

שאלה: כמה שומרים הוא סיפק לך?

תשובה: כתוב ברישומים

שאלה: ז"א אתה לא זוכר?

תשובה: לא זוכר

שאלה : איפה עבדו העובדים שהוא סיפק לך?

תשובה: לא זוכר." (הודעת המערער עמ' 8).

12. המערער לא ידע לומר כמה עובדים היו לו בשנת 2008, ורק לאחר שנשאל שוב ושוב מסר כי לא היו לו יותר מ-20-10 עובדים. המערער טען כי הוא יכול להמציא מסמכים על כך, אך בפועל לא טרח לעשות כן (ע' 14 לפרו', ש' 19-29). מצד שני, המערער טען בחקירה נגדית, כי היו לו למעלה מ-100 עובדים של עבד בשנת 2008, אך לא ידע לפרט באיזה פרויקטים הם עבדו, וכמה שעות עבד כל אחד מהם. אלא השיב שזה תלוי בהזמנה (ע' 19 לפרו', ש' 18-23). לא למותר לציין, כי מהראיות עלה שככל שאכן היו עובדים, הרי שהם קיבלו תשלומים במזומן (ע' 3 להודעת עבד מיום 23.3.09) ולא דווחו כראוי לרשויות המס ולרשויות האחרות, ועל כן לא ניתן להתחקות אחרי העסקתם, ולבחון את הטענות לאשורן (ס' 7ג לתצהיר גב' שמש). המערער נשאל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

בחקירה נגדית לגבי מסמכים שצורפו כנספח ב' לתצהירו. הוא נשאל על עובד בשם אחמד והתבקש למסור נתונים, אך הוא השיב כי זה לא כתב היד שלו. גם כשנשאל המערער לגבי אחרים מתוך הרשימה שבנספח ב' לתצהירו, הוא לא יכול היה למסור נתונים לגביהם, וציין כי הוא לא זוכר מי עבד איתו בשנים 2007-2008 (ע' 19 לפרו', ש' 13-6). אין ספק כי במצב בו המערער בעצמו לא יכול לתת הסברים בנוגע למסמכים שצרף כנספח ב' לתצהירו, ולטענתו לא הוא כתב אותם, מדובר בעדות מפי השמועה שאין לקבלה לנכונות תכנה יש להתעלם מהמסמכים ואין ליתן להם משקל כלשהו.

13. אף עדויותיהם של עראר עבד ופיסל הצביעו על מידע, לפיו החשבוניות הוצאו שלא בתמורה לעבודה של ממש. כך לדוגמה, שני אלה מסרו בהודעותיהם מיום 23.3.09 (ע' 3) נתונים סותרים אודות מספר העובדים בעסק, פיסל לא ידע לומר איזה עובד עבד בכל אתר ומי איש הקשר בכל אתר (ע' 4). בהודעתו מיום 8.3.09, עראר עבד נשאל מיהם העובדים שסיפק למערער והוא השיב כי אי אפשר לאתר אותם (ע' 9). כל העובדות הנ"ל לא נסתרו על ידי המערער, ובחקירותיו ברשות המיסים הוא התחמק בעקביות ממסירת פרטים ומסר תירוצים שונים לכך שלא נמסרו הנתונים הנדרשים.

14. אין חולק כי עיקר ראיות המשיב נמצאו במשרדי המערער בדמות חשבוניות חתומות על ידי עראר עבד שחלקן שמולאו וחלקן נותרו ריקות.

מצד אחד אינני נותן כל אמון בהסבריו של המערער באשר לחשבוניות אלה. מצד שני אני קובע כי המשיב הצליח לשכנע את בית המשפט שמדובר בחשבוניות פיקטיביות אשר אינן מייצגות עסקאות אמיתיות.

כך לדוגמה, כאשר המערער נשאל בחקירת מס הכנסה האם בחיפוש שנעשה בג'לג'וליה במשרדיו נמצא פנקס חשבוניות על שם עראר עבד אלחפז פיסל, הודה, כי אכן נמצאו חשבוניות שכאלה וכאשר נשאל האם הוא זה שכתב את החשבוניות האלו, השיב כי אכן הוא שמילא את הפרטים בחשבוניות אך רק בנוכחותו של עבד. לטענתו של המערער, הוא מילא את החשבוניות בעצמו, כיוון שכתב ידו של עבד אינו ברור או "חלש", אולם אלה מולאו על ידיו ברשות ובהסכמה. יחד עם זאת, המערער לא ידע להסביר מדוע נמצאו בפנקס גם חשבוניות ריקות שנחתמו מראש ופרטיהם לא מולאו (סעיף 7 ב' לתצהיר גב' שמש). הימצאות חשבוניות של עראר עבד במשרדיו של המערער ללא כל הסבר מספק מצידו לכך, מוביל אותי למסקנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

לפיה ברשותו של המערער נמצא פנקס חשבוניות חתומות של עראר עבד והוא מילא אותן כרצונו. עצם העובדה שנמצאו חשבוניות ריקות מעידה באופן מובהק על כך שעראר עבד נתן למערער פנקס ריק כדי שיכול לרשום ככל שיאווה ליבו.

15. ממעקב אחר התנהלות החשבונות בין המערער לעראר עבד עולה כי מדובר בפעילות חשבונאית בהיקף נרחב אשר איננה מעידה בהכרח על פעילות כלכלית אמיתית. הוכחה לכך התקבלה כאשר התברר כי למערער חוב העולה על 20 מיליון ש"ח לעראר עבד בעוד שמלכתחילה הוא הכחיש מכל וכל חוב שכזה. כך לראיה, בהודעת המערער מיום 1.3.09 (ע' 9) הוא נשאל האם הוא חייב לעבד כסף והוא השיב בשלילה. כשהוצגה למערער הכרטיס לפיה הוא חייב לעבד 20 מיליון ₪, הוא השיב שהוא לא חייב לעראר עבד דבר, ולא ידע להסביר את הפער בכרטיס. בחקירה מיום 16.6.09 (ע' 3) צוין בפני עבד, כי הוא הוציא חשבוניות עם מחזורי עסקאות של מעל 20 מיליון ₪ במשך כשנתיים ולצורך כך נדרשים יותר עובדים מאלו שהוא טוען להם. תשובת עראר עבד הייתה שהוא זרק את הניירת, ומעבר לכך לא ניתן כל הסבר לחוב העצום. גם פיסל טען שלא ידע שהמערער חייב לעסק 20 מיליון ₪ וטען שזה לא יתכן (הודעה מיום 23.3.09, ע' 4). מהיקף חוב של סכום גדול זה ניתן ללמוד כי בפועל התקבלו חשבוניות רבות ובהיקף כספי גדול אולם לא שולם בגינם תשלום כספי, כך שמדובר בהוצאת חשבוניות ללא שניתן בגינם שירות של ממש. עצם זה שפיסל אביו של עראר עבד אשר ניהל את ענייניו לא ידע על החוב יכולה להעיד על כך שחוב כזה לא היה והוא נוצר באופן פיקטיבי מכוחן של חשבוניות פיקטיביות.

16. הוכחה נוספת לכך כי מערכת הנהלת החשבונות של המערער התנהלה בצורה לא תקינה נעוצה בכך שהוא לא ידע להסביר אילו סכומים שולמו ובעבור מה שולמו. כך לדוגמה, בחקירתו הנגדית, המערער לא ידע להשיב לשאלה מדוע שילם לעראר עבד סך של 946,000 ₪ ולא מיליון ₪ ביום 27.2.07, אם אין חשבונית על הסכום הזה, ולא ברור איך הגיע לסכום זה, למעט התשובה כי "אולי היה בזמנו התאמה". כך גם לגבי תשלום של 947,500 ₪ מיום 30.4.07 במקום 1,047,000 ₪ שעראר עבד דרש, למערער לא היה הסבר מלבד "אני לא יכול לענות לך כי זה כרטיס של ר"ח". באותו אופן, גם לגבי חשבונית מיום 30.5.07 על עבודות בסך 1,040,000 ₪, שילם המערער רק 600,000 ₪, והשיב שהוא לא זוכר, ואולי שילם עוד במזומן. כשנשאל שוב, מסר המערער כי הוא זה שמחליט כמה מגיע לעראר עבד וכמה לשלם לעבד (ע' 17 לפרו', ש' 31-17). גב' שמש הסבירה בחקירתה הנגדית, כי החשבוניות והצ'קים שהוציאו המערער ועבד הם מנופחים, והתברר כי רוב הצ'קים נפרעו אצל פורטי כספים על ידי עבד והמערער (ראו הודעות אחמד סרסור ויגאל דוגה מיום 4.5.09 בעמ' 2).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

17. המערער אף הודה כי שילם סכומים גדולים במזומן, מקום שתשלום במזומן אסור על פי החוק. בגדר סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ נאמר כדלקמן:

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

כך לדוגמה, כשנשאל המערער בחקירה נגדית מדוע לפי קבלות 251 ו-252 שצירף בנספח ג' לתצהירו הוא שילם חלק מהתשלום במזומן (900,000 ₪) וחלק בצ'ק, והוא התחמק והשיב "כי ככה נתתי" (ע' 16, ש' 20-25). המערער ציין בחקירתו הנגדית כי את התשלום לעבד הוא מסר במשרד או בבית, וטען שהוא לא מסתובב עם סכומי כסף כה גדולים בחוץ (ע' 16, ש' 28-32). אולם, כשהמערער נשאל האם כדי להגיע למשרד הוא צריך לנסוע עם סכומי כסף אלו, הוא השיב כי ביתו של עבד לא רחוק מביתו שלו, והוא שם את הכסף בתיק (ע' 17, ש' 2-7). אם כן, הוכח כי המערער לא אמר אמת בעדותו ואין ליתן כל אמון לדבריו ולגרסתו. המערער נשאל בחקירה הנגדית מהיכן יש לו מאות אלפי שקלים במזומן בבית, הוא השיב שהוא מחזיק כסף בבית ובבנק (ע' 15, ש' 18-32, ע' 16, ש' 1-12). המערער נשאל מדוע לשלם למישהו 450,000 ₪ במזומן, והוא השיב כי הוא היה משלם גם 800,000 במזומן (ע' 16, ש' 10-19), בניגוד מוחלט לדין. זאת בעוד, עאסי וגיה הודה בחקירתו הנגדית, כי לא מופיעים בכרסת של עבד תשלומים במזומן (ע' 9, ש' 16-17). אף המערער חיזק גרסה זאת שכשנשאל בחקירה נגדית כיצד יתכן שבכרסת לא מופיעים תשלומים במזומן, על אף שלטענתו מסר למנהל החשבונות קבלות, השיב, כי מנהל החשבונות **"כנראה לא הכניס את זה, לא יודע הבעיה אצלר"**, וטען שישנם צ'קים שלא מופיעים בכרסת (ע' 19, ש' 24-31, ע' 20, ש' 1-4). ברור שאין בגרסה זו כל הסבר בנוגע לכסף מזומן שכביכול שולם לעראר עבד אך לא מופיע בספרי המערער. ככל שאכן שולם כסף מזומן, הרי שהדבר נעשה בניגוד לדין. ככל שלא שולמה תמורה, הרי שבפועל המערער קיבל חשבוניות פיקטיביות, אך לא שילם בגינן, ולפיכך לא מדובר בחשבוניות בגין שירות של ממש.

18. באשר לחשבוניות שהוגשו לבית המשפט בשלב מאוחר; המערער ביקש מבית המשפט לקבל את החשבוניות בנספח ג' לתצהירו בטענה כי נספח ג' מהווה סה"כ הקבלות שכיסו חשבוניות את התשלום שהוא שילם לעבד. זאת בתמורה לעבודה שביצע. ב"כ המשיב התנגדה לקבלת נספח ג', בטענה, כי המסמכים לא צורפו לשומה והוצגו לראשונה בתצהיר, מבלי שניתן הסבר המניח את הדעת לאיחור בהמצאה. לפנים משורת הדין החלטתי לקבל את החשבוניות בנספח ג' כמוצג ובחנתי אותן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

בשימת לב קפדנית. אלא שלאחר בדיקתו, אין לי אלא לקבוע שאין בהן כדי לשנות את התמונה באשר למערער וההפך הוא הנכון: בראש ובראשונה לא ניתן להתעלם מכך שהן הוגשו בשלב מאוחר ביותר. משכך, לא ניתן היה לחקור את פיסל ועבד על הוצאת הקבלות, לא ניתן היה לבדוק בבנקים את התאמת הצ'קים המצוינים בקבלות ולא ניתן היה לבצע בדיקות וחקירות לאימות הקבלות (ס' 7ה' לתצהיר גב' שמש). מעבר לכך, מדובר לכאורה בקבלות שניתנו בזמן אמת בשנים 2007-2009 ועל כן הסבירות שרק ביוני 2012, במהלך שלב הגשת התצהירים, הקבלות יופיעו יש מאין - היא קלושה ביותר. לא זו אף זו, תמונה שהמערער לפתע הצליח לאתר מסמכים אלו, לאחר שלאורך חקירתו ברשות המיסים הוא טען בעקביות שכל החומר הרלוונטי נלקח על ידי מע"מ. זאת ועוד, מדובר בקבלות כמעט עוקבות, כאילו לא קיבל כמעט העסק של עראר עבד תשלום כלשהו מאף אדם אחר לאורך חודשים ארוכים. גם כתב היד נחזה להיות דומה מאוד לאותן חשבוניות שנכתבו על ידי המערער בעצמו (ס' 7ה' לתצהיר גב' שמש). גב' שמש הבהירה בעדותה, כי הקבלות שצורפו כנספח ג' לתצהיר המערער דווקא מחזקות את החלטתה נשוא הערעור, שכן הקבלות והחשבוניות נרשמו על ידי המערער, כנראה בשיתוף פעולה של עבד. כמו כן, היקף המזומן בעסקאות הנטענות הוא מאות אלפי שקלים, ואילו היקף הצ'קים הוא של עשרות אלפי שקלים בלבד, בעוד שלא נראה שמדובר בעסקאות בהיקף של מאות עובדים (ע' 42, ש' 24-13, ע' 43 לפרו', ש' 6-7). לא למותר לציין, כי אפילו המערער לא ידע להשיב בחקירתו הנגדית לשאלה בגין איזה חשבוניות ניתנו הקבלות שצורפו כנספח ג' לתצהירו (ע' 17 לפרו', ש' 8-16).

19. המשיב הבהיר כי על אף שהתעורר חשד לגבי חלק נכבד מחשבוניות המס אותן ניכה המערער לאורך השנים והתקבלו מעבד, הרי שבסופו של דבר הוחלט על ידו למען הזהירות בלבד, לחייב את המערער בגין המס הכלול במספר חשבוניות קטן בלבד, שהוצאו לאחר סגירת תיק העוסק של עבד במע"מ, ולאחר שהתחייב להפסיק את פעילותו. המשיב גם טרח להבהיר, כי אין בכך כדי ללמוד דבר לגבי חוקיות החשבוניות האחרות שניכה המערער וליתן להן הכשר (ס' 8 לתצהיר גב' שמש; ע' 37, ש' 12-3). מנגד, טען המערער כי אין ממש בטענת המשיב, לפיה עסקו של העד עראר עבד נסגר בחודש ספטמבר 2008. אף במחלוקת זו דעתי תומכת בעמדת המשיב.

ראשית, אבהיר שהנני מקבל כנכונה טענת גב' שמש בתצהירה לפיה עראר עבד חתם על טופס סגירת תיק במע"מ החל מיום 31.8.08. חיזוק לטענה זו ניתן בתצהירו של עראר עבד בו הוא מודה, כי בחודש ספטמבר 2008 הוא חתם על בקשה לסגירת תיקו במע"מ. בחקירת פיסל מיום 2.3.09 (ע' 2-3) הוא טען, כי מאז מועד סגירת התיק במע"מ העסק היה סגור ולא פעיל, ולא הוצאו חשבוניות. בהמשך שונתה הגרסה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

ונטען כי פיסל אמנם הפסיק את הפעילות, אך עראר עבד המשיך לעבוד עד סוף שנת 2008, על אף התחייבותו להפסיק מפעילות העסק (ע' 5 להודעת פיסל מיום 23.3.09). אם כן, החשבוניות הפיקטיביות נשוא השומה הוצאו לאחר שתיק העוסק של עבד במע"מ כבר היה סגור. מכאן, שהחשבוניות לא הוצאו על ידי עוסק מורשה, שלא לפי סעיף 38 לחוק מע"מ. בניגוד לטענת המערער בסיכומיו, אי קיום תיק עוסק פעיל במע"מ אינו נתון סתמי שאפשר להתעלם ממנו. רק עוסק מורשה רשאי להוציא חשבוניות ונתון זה רלוונטי ומהותי לקביעת היותה של חשבוניות כדין או שלא כדין. בהודעת המערער מיום 3.3.09 (ע' 4) הוא מסר שהוא לא ידע שהעסק של עבד לא פעיל. לו היה המערער בודק במע"מ, היה נאמר לו כי עבד סגר את תיקו, וכי הוא אינו עוסק מורשה רשאי להוציא חשבוניות מס. בחקירתו של פיסל מיום 23.3.09 (עמ' 4) התרשמתי שפיסל האב מודה בכך שעראר עבד המשיך להוציא חשבוניות גם לאחר ספטמבר 2008 אם כי תירץ זאת בנימוק לפיו הבן עבד לא ידע כביכול שהעסק סגור וכי סבר שמס הכנסה רק הציע להם לסגור את התיק. כך התנהלו הדברים בחקירה:

"שאלה: מדוע יצאו חשבוניות מס של העסק עראר עבד אל חפז גם

לאחר סגירת התיק במע"מ?

תשובה: אני לא יודע

שאלה: העסק עראר עבד אל חפז סגור מאז ספטמבר 2008, למה נכתבו

מאז חשבוניות מס?

תשובה: לא יודע.

שאלה: האם המשכתם להוציא חשבוניות על העסק עראר עבד אל חפז

לאחר סגירת התיק במע"מ?

תשובה: הבן אומר שהוא המשיך להוציא חשבוניות, הוא לא ידע

שהעסק סגור הוא חשב שרק הציעו לנו לסגור את התיק".

20. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 נקבע, כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת במבחן אובייקטיבי, ללא ייחוס חשיבות ליסוד הנפשי ולדרגת מודעות העוסק. עם זאת, הושאר מקום למקרים חריגים, כגון מקרים שבהם "ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה". ההיגיון שבבסיס הגישה האובייקטיבית ברור,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 38791-09-11 עודה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

שהרי רק בידיו של מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר לוודא שהחשבונית היא כדין. ראו בעניין מ.א.ל.ר.ז שם הובעה הדעה לפיה:

"...הפיתוי להתחמקות ממס, בדרכים עקלקלות, הוא רב, ואין מנוס מהטלת נטל כבד על העוסק שמקבל את החשבונית - לנקוט אמצעים רבים ככל האפשר כדי לוודא את העסקה ואמיתותה, זהות נותן החשבונית ופרטים אחרים הצריכים לעניין..."

בבחינת תחולת החריג למבחן האובייקטיבי, יש לעמוד על הגורמים המצטברים הבאים: האם המדובר בעסקה אמיתית בין שני צדדים, כשהנישום שילם את המע"מ כנגד חשבוניות מס בלתי חוקיות שאותן קיבל בתום לב; האם הנישום נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות וזהות העוסק. לשם כך נדרשת ממנו פעולה פוזיטיבית לנקוט באמצעים סבירים ולא די בכך שלא התרשל. עליו לשכנע, כי לא גילה ואף לא יכול היה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי לעשות כן; האם החשבוניות תקינות על פניהן וממלאות על פי צורתן את הדרישות הקבועות בסעיף 47 לחוק מע"מ ובסעיף 9א להוראות מס הכנסה. בענייננו, לא הוכח כי המערער עומד בחריג למבחן האובייקטיבי, ואין לראות בו כמי שעשה ניסיון של ממש על מנת לברר האם החשבוניות הוצאו כדין. ממילא גם לא ניתן לומר כי הוא נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא תקינות החשבוניות.

21. המערער יצא חוצץ נגד תקינות ההחלטה שהתקבלה על ידי גב' שמש. לטענתו, אין לראות בהחלטה כתקינה, כיוון שדו"ח ממונה רכז החקירות לא צורף או משלא הובא לעדות העד הרלבנטי לעניין. בראש ובראשונה ייאמר, כי כפי שהבהיר המשיב, כל החומר שעמד בפני גב' שמש בעת מתן ההחלטה נמסר למערער או לב"כ (ס' 12 לתצהיר גב' שמש). דו"ח רכז חקירות, חוות דעת פנימיות, התייעצויות פנימיות ותרשומות פנימיות ככלל – ואם לא קבע בית המשפט אחרת – הינם חסויות, לפי סעיף 9(ב)(4) לחוק חופש המידע ואין להעבירן למערער (ראו גם רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-3).

ההחלטה בתיק זה התקבלה על ידי גב' שמש, ואין זה רלוונטי שגורמים אחרים במשרד המשיב סברו כמוה, שכן סבירות החלטתה היא אשר נבחנת. המערער תוקף את שיקול דעתו של מקבל ההחלטה, ופשיטא כי נותן ההחלטה הוא העד הרלוונטי מטעם המשיב. אמנם, מר שי בשארי ישב בשימוע שנערך למערער, אך הטענות בשימוע נבחנו על ידי גב' שמש, והחקירות עליהן הסתמכה ההחלטה צורפו לתצהיר גב' שמש. אכן רצוי כי **"מי ששומע הוא המחליט ומי שמחליט הוא השומע"** (בג"צ 554/05 אשכנזי נ' מפכ"ל המשטרה (פורסם בנבו, ניתן ביום 8.9.2005) ואולם נאמר בעניין זה כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-09-38791 ערדה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

"השאיפה שהגוף השומע יהא גם הגוף המחליט היא שאיפה אוטופית, שכן במקרים רבים שיקולי יעילות ומעשיות אינם מאפשרים זהות פרסונלית של השומע והמחליט. לכן אפשר שהרשות תקיים את חובתה גם אם השימוע יתקיים לפני עוזר או לפני נציג של הרשות המחליטה".

(שרגא ושחר, המשפט המינהלי, חלק שלישי, התשס"ח-2008, עמ' 81)

לענייננו, אין כל פגם בכך שפקיד אחד מסתמך על ראיות שנאספו על ידי פקיד אחר. גב' שמש היא שקיבלה את ההחלטה נשוא הערעור, ועדותה אינה עדות מפי השמועה. לפי תקנה 10א' לתקנות מס ערך מוסף, המשיב יכול להביא ראיות שעליהן ביסס את החלטתו אף אם לא היו קבילות בהליך אזרחי רגיל (וראו גם עניין מ.א.ל.ר.ז וע"א 5709/95 יעקב בן שלמה נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נב(4) 241). אשר על כן, יש לדחות את כל טענות המערער בסיכומיו בעניין זה.

סיכום:

לאחר בחינת מכלול הראיות בתיק התרשמתי כי לגופו של עניין, המערער הנושא בנטל השכנוע לא השכיל להציג ראיות אשר יצביעו על השירות שניתן בתמורה לחשבוניות, ולמעשה לא הרים את נטל ההוכחה המוטל עליו. **המערער לא השכיל לשכנע את בית המשפט כי מאחורי החשבוניות שהציג עומדות עסקאות אמיתיות וכי הוא אכן שילם לעראר עבד כספים בגין אספקת עובדים לחברת השמירה שהפעיל. במסגרת טענה זו המערער לא השכיל להצביע על אתרי השמירה אותם הפעיל ובהם עבדו העובדים, כמות העובדים, זהות קבלני המשנה, הסכומים ששולמו לכל אחד מהם וכל מידע לפי ניתן יהיה לזהות כי מאחורי החשבוניות עמדו שומרים של ממש וחברות שמירה שעמדו מאחוריהם. המערער לא הוכיח שהתקשר עם עבד, וכי ביצע עסקאות עם עראר עבד, ובפרט לא בהיקפי הסכומים הנטענים. זאת ועוד, הימצאות חשבוניות של עראר עבד במשרדיו של המערער ללא כל הסבר מספק מצידו לכך, והודאותיו כי הוא אשר מילא הפרטים בחשבוניות אלה ובנוסף הימצאות חשבוניות ריקות השייכות לעראר עבד במשרדיו של המערער ללא כל הסבר הגיוני ומנומק מצידו, מובילה אותי למסקנה לפיה המערער מילא חשבוניות על מנת להונות את רשויות מס הכנסה ביוזעין ובכוונת מכוון. המערער הודה כי שילם סכומים גדולים לעראר עבד במזומן, מקום שתשלום במזומן אסור על פי החוק. לא לחינם אסר המחוקק מתן תשלומים בסכום גדול במזומן כשהרציונל לכך הוא רצון למנוע הונאת רשויות מס הכנסה. דומה שהמערער הרבה לשלם במזומן על מנת ליצור ערפל מכוון שמאחוריו בוצעה פעילות שתכליתה השאת רווחים לא חוקיים עבורו ועבור אנשי שלומו. מן הראוי לציין כי השתכנעתי כי החשבוניות נשוא התיק ושניתנו לתקופה שבין 9/2008 – 1/2009 הוצאו כאשר העסק של עראר**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 38791-09-11 עו"מ נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

עבד נסגר על ידו במע"מ ומשכך יש לראות את החשבוניות כפיקטיביות, כיוון ששעה שהוצאו לא פעל העסק כלל וכי היה מבחינה חשבונאית ומיסויית לא פעיל. לא מצאתי כל ממש בטענה כי החלטתה של גב' שמש הייתה לקויה מבחינה כלשהי כמפורט על ידי בפסק הדין.
אשר על כן, דין הערעור להידחות.
הערעור נדחה אפוא, המערער יישא בהוצאות המשיב בשיעור של 18,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, י"א תמוז תשע"ג, 19 יוני 2013, בהעדר הצדדים.

חתימה

אחיה מאלף