



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

בפני כב' ס' הנשיאה השופטת ש' וסרקרוג

פרופאל בע"מ, ח"פ 512481839

המערערת

נגד

פקיד שומה עכו

המשיב

בשם המערערת: עו"ד תמיר קלדרון
בשם המשיב: עו"ד יהודה גלייטמן - ס' בכיר א' בפמ"ח (אזרחי)

פסק דין

1. הערעור הוא על שומה בצו שהוציא המשיב למערערת, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) לשנות המס 2004-2005 (להלן: שנות המס שבערעור), שעיקרה אי התרת קניות בשנות המס שבערעור, וזאת בהתבסס על ממצאי מס ערך מוסף, כאשר הטענה של המשיב היא שניכוי התשומות נעשה על בסיס חשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין. השומה שהוצאה על ידי המשיב, נעשתה כולה על דרך גילום הכנסות מאותן חשבוניות מס במע"מ.

2. הערעור שהגישה המערערת על שומת התשומות (ע"מ 12837-01-09, להלן: ערעור מע"מ) התברר בפני כב' השופט סוקול. בעקבות כך ביקש המשיב לעכב הדיון בתיק דנן, עד למתן פסק דין בערעור המע"מ (בקשת המשיב מיום 11/1/2012). פסק הדין בערעור מע"מ ניתן ביום 3/10/2012 (להלן: פס"ד מע"מ).

לאחר שניתן פסק הדין בערעור מע"מ שקיבל את עמדת המערערת בנוגע לחלק מהחשבוניות, ומאחר שכפי שיפורט בהמשך קיבלה הוועדה לקבילות פנקסים ערר שהגישה המערערת על פסילת ספריה, ועל בסיס הסכמה בין הצדדים כי דמי שכירות שקיבלה המערערת הם בגדר "הכנסה רגילה" ולא הכנסה ממפעל מאושר, הסכימו הצדדים כי אין צורך באותו שלב בשמיעת ראיות.

הרקע:

3. המערערת מתמחה בתכנון, ייצור עיבוד ואילגון (אנדוייז) של בולי ופרופילי אלומיניום, המיוצרים בתהליך של התכת פסולת אלומיניום ואלומיניום גולמי מחומרי גלם הנרכשים בחו"ל ומספקי פסולת אלומיניום בארץ. למערערת שתי תוכניות השקעה במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, במסלול מענקים: תוכנית מס' 383 עם אישור ביצוע מיום 23/11/03 ושנת הפעלה 1999; ותוכנית מס' 6009 עם דו"ח ביצוע סופי מתאריך 3/11/09.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 התוכניות והאישור בגינם משתרעים על פני 7 שנים לפחות. לטענת המשיב, אלה אינם
2 רלוונטיים ביחס לשנים 2004-2005.
3 יצוין כי במסגרת כתב האישור נדרשה המערערת לנהל "ספרים נאותים".
4
5 4. מבדיקה שערכה רשות מע"מ של חשבוניות הקנייה של המערערת ושמות העוסקים, נמצא
6 לטענת המשיב כי חלקן נושאות שמות של מי שאינו ספק פסולת. בעקבות ממצאים אלה לא
7 הכיר מע"מ באותן חשבוניות לצורך ניכוי תשומות, הוגש כתב אישום נגד המערערת
8 ומנהליה, בשל השימוש שנעשה בגין אותן חשבוניות והמשיב בעניינו הוציא השומה דן
9 בצו.
10 בנוסף, החליט המשיב לפסול את ספרי החשבוניות של המערערת לשנות המס 2004-2005.
11 לעמדת המשיב, החשבוניות שהוצאו על-ידי רשימת עוסקים (תוך שהוא מאזכר את שמות
12 העוסקים) הן פיקטיביות, מאחר שהן לא משקפות עסקאות אמתיות בין המערערת לבין
13 אלה שהוציאו את החשבוניות.
14 על החלטה זו של המשיב לפסול ספרי החשבוניות בשנות המס שבערעור הגישה המערערת
15 ערר לוועדה לקבילות פנקסים, שהתקבל.
16
17 עוד קבע המשיב, כי משניהלה המערערת את פנקסי החשבוניות באופן שאלה אינם עוד
18 "ספרים נאותים", הפרה המערערת את התנאי לכתב האישור, והגם שפקיד השומה לא שלל
19 את עצם ההכרה במערערת כמפעל מאושר, טען שרשאי היה לבטל את ההטבות במס שניתנו
20 לה מכוח היותה מפעל מאושר.
21
22 5. מנגד טענה המערערת כי היא רוכשת את מוצרי הפסולת מהספקים ומשלמת להם את
23 התמורה על בסיס מחיר השוק המקובל בהתאם למשקל הפסולת המסופקת. החשבוניות
24 שהוצאו לה מעידות על עסקאות אמת שבוצעו בפועל, וכי היא זכאית לקיזוז מלא של
25 התשומות הנקובות שם, כמו גם ניכוי כהוצאה במסגרת שומת מס הכנסה.
26 לדברי המערערת, ספקי הפסולת מסרו לה בשנות המס שבערעור, חשבוניות ערוכות כדין
27 עבור התשלומים שהיא נוהגת לשלם.
28
29 6. יצוין כי בהליך הפלילי שהתנהל נגד המערערת ומנהליה, זוכו הנאשמים בפסק דין מיום
30 13/2/13, וזאת עוד בשלב שלפני הבאת ראיותיהם. בית משפט השלום קבע (כב' השופטת
31 קנטור) שאין הנאשמים שם צריכים להשיב לאשמה, וזאת מאחר שהמדינה לא עמדה בנטל
32 המוטל עליה בהליך הפלילי להוכחת כתב האישום.
33
34
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

המחלוקות:

7. לאור השומה שהוציא המשיב למערערת, המחלוקת בתיק היא בשלוש שאלות: האחת, אם יש לאשר למערערת ניכוי הוצאות בשנות המס 2004-2005, על בסיס חשבוניות שהוצאו לה על ידי ספקים מסוימים; השנייה, אם יש לאשר החלטת המשיב לשלול מהמערערת הטבות מס המגיעות לה כמפעל מאושר, מקום בו ערר שהגישה על ההחלטה לפסול ספריה נתקבל בוועדה לקבילות פנקסים; השלישית, אם זכאית המערערת לקיזוז הפסדים ממפעל מאושר כנגד הכנסות מדמי שכירות שאין חולק שהן בגדר הכנסה רגילה ממפעל תעשייתי רגיל.

נבחן את טענות הצדדים, בנוגע לכול אחד מנושאי המחלוקות. מאחר שהמחלוקת העיקרית נוגעת לזכות המערערת לנכות הוצאות מכוח חשבוניות שביקשה לנכות כתשומות, ומאחר שלתוצאת הבחינה יכול שיהיו השלכות גם במחלוקות הנוספות, נבחן תחילה נושא זה. במסגרת הבדיקה תהא התייחסות להליכים שהיו בין הצדדים לרבות טיעוניהם, ככל שיידרש.

הכרה בניכוי הוצאות על בסיס חשבוניות מע"מ:

8. כמפורט בנימוקים לשומת תשומות מדובר ב-10 חשבוניות (להלן: החשבוניות), לפי הפירוט הבא:

שנה	שם הספק	סכום מס התשומות
1 2005	אבו אלאמיר	399,779
2 2002	אלבאשה	497,752
3 2003	אלבאשה	24,355
4 2005	חסין רמאדאן	111,501
5 2004	מיזם קורל	790,397
6 2005	מיזם קורל	274,630
7 2004	ס.ח. שחאדה	201,944
8 2002	ע. מסעאדה	121,336
9 2003	ע. מסעאדה	583,311
10 2005	שיש ירמי	25,258

לטענת מע"מ בערעור מע"מ החשבוניות הנ"ל לא הוצאו כדין, בין מפני שמאחורי אותן חשבוניות לא עמדה כלל עסקה ובין מפני שמוציא החשבונית אינו מספק השירות בפועל. בנסיבות אלה קבעה רשות מע"מ, כי המערערת לא הייתה זכאית לנכות את מס התשומות הכלול באותן חשבוניות, והוציאה למערערת שומת תשומות לשנים 2002-2005 בסך כולל של 2,481,656 ₪.

יודגש כי רשות מע"מ לא ביקשה לפסול את ספרי החשבוניות של המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

השומה נשוא הערעור בתיק דנן, נעשתה כולה על דרך של גילום ההכנסות על פי אותן חשבונות, ואי התרת קניות הנטענות בחשבונות בשנות המס שבערעור: בשנת המס 2005 - 4,842,913 ₪ ובשנת המס 2004 - 5,728,873 ₪.

כן החליט המשיב כאמור, לפסול את פנקסי החשבונות של המערערת בשנות המס שבערעור. בהחלטת הפסילה קבע המשיב:

1. "בהתאם לאופי העסק והיקפו היית חייב לנהל ספרי חשבונות לפי תוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג-1973, סעיף 2(א).

2. במהלך הדיון לשנים 2004-2005 נמצא:

א. כי לא ניתן לאמת את זהות ספקי הפסולת על פי החשבונות.

3. על כן, הנני קובע כי ספרי החשבונות שניהלת לשנת המס 2004-2005

הם בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתך לאור הסטיות והליקויים

המהותיים שהתגלו מבדיקתם".

על ההחלטה לפסול את ספריה הגישה המערערת ערר שהתקבל.

בהחלטת הוועדה לקבילות פנקסים נקבע, בין היתר, כי בבדיקה כמותית שנעשתה לשנים

2004-2005, נמצאה התאמה מלאה בין נתוני קניית פסולת מחושבת לבין נתוני קניית

פסולת בפועל. יצוין כי קביעה זו אף אושרה במהלך הדיונים בפני הוועדה בדברי נציג

המשיב (פרוטוקול הדיון מצורף נספח ו' לנימוקי הערעור).

עוד נקבע שהמערערת עשתה כול שביכולתה כדי לשמור על תקינות ספריה; כי העסקאות

היו אמתיות; וכי המערערת עשתה כול שביכולתה כדי לאמת את זהות מגיש החשבונות.

על בסיס האמור קבעה הוועדה שהמערערת הרימה הנטל שהוטל עליה לגבי תקינות ניהול

פנקסים.

החלטת הוועדה לקבילות פנקסים אינה מקימה מעשה בית-דין:

9. על בסיס החלטת הוועדה לקבילות פנקסים הגישה המערערת בקשה בערעור מע"מ לקבל

הערעור על הסף על בסיס מעשה בית-דין על דרך של השתק פלוגתא, ולחלופין השתק עילה.

גם בתיק דנן במסגרת טענה מקדמית, חזרה המערערת על טענותיה בדבר קבלת הערעור על

הסף, כפועל יוצא מהחלטת הוועדה לקבילות פנקסים. בנושא זה אני מצטרפת לדעתו של

השופט סוקול בהחלטה מקבילה שניתנה במסגרת ערעור המע"מ. לפיכך הבקשה לקבלת

הערעור על הסף, נדחית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

10. השופט סוקול דחה את הבקשה (החלטה מיום 5/12/11) וקבע שאין בהחלטה של הוועדה כדי להשתיק את המחלוקת הנדונה בפניו, ולכן לא חל הכלל בדבר השתק עילה.
- בית המשפט קבע כי המחלוקת היחידה שעמדה להכרעה בפני הוועדה, הייתה אם **"האפשרות לאמת את זהות מוסרי החשבוניות מהווה ליקוי המצדיק את פסילת הספרים"**. בנושא זה קבעה הוועדה כי אותרו הספקים העיקריים של העסק על ידי מע"מ ואף הועמדו לדין, ואילו לגבי ספקים אחרים שלא הצליח מע"מ לאתר, נמצא כי אינם רלוונטיים והדבר אינו מהווה סטייה מהותית מניהול החשבוניות.
- כב' השופט סוקול הוסיף וקבע כי: **"הוועדה לא דנה כלל בשאלה האם מוציאי החשבוניות הם שסיפקו בפועל את הסחורה או שמא שימשו רק כסות לסוחרים אחרים"**. פלוגתא כזו לא עמדה בפני הוועדה והיא אף לא נדרשה לה, מאחר שפקיד השומה התבסס על הליקוי ברישום ולא על השוני בין הסוחר שמכר את הסחורה לבין מוציא החשבונית (ראו סעי' 20 להחלטה). כל זאת בשונה מהמחלוקת בערעור מע"מ שצריכה להתמקד בעיקר בשאלה האם בוצעו העסקאות בכמויות שנרשמו והאם נקטה המערערת אמצעי זהירות סבירים לשמור על תקינות ספריה.
11. הטענה בדבר השתק פלוגתא, נדחתה אף היא. כב' השופט סוקול קבע שהפלוגתאות שעמדו בפני הוועדה אינן זהות לפלוגתאות בתיק שבפניו. בית המשפט הוסיף והבהיר, שנכון הוא שהוועדה קבעה שהעסקאות שנעשו הן אמיתיות, ואולם "קביעה" זו ככל שניתן לראות בה קביעה, לא הייתה בבחינת פלוגתא הדורשת הכרעה במסגרת הערעור שהיה בפני הוועדה, וממילא אין באמירתה של הוועדה בנושא כדי להביא להחלת כלל השתק הפלוגתא.
- טעם נוסף אליו הפנה כב' השופט סוקול בקביעתו, הוא כי הוועדה לא ניתחה את הראיות ולא קבעה כל ממצא פוזיטיבי בשאלת זהות ספקי הפסולת. קביעת הוועדה כי "העסקאות אמיתיות", אינה משמשת קביעה פוזיטיבית במחלוקת אם מוציאי החשבוניות אכן היו ספקי הסחורה בפועל, וזאת להבדיל מן השאלה, אם נעשו עסקאות בכמות ובתמורה, כמפורט באותן חשבוניות (כמפורט בסעיפים 21-22 לאותה החלטה).
12. כב' השופט סוקול העלה ספק, אם ככלל יש בכוחן של הוועדות לקבילות פנקסים לשמש עיגון לטענת השתק פלוגתא, מאחר שהחלתו של השתק פלוגתא, מחייב הליך בפני טריבונל שיבטיח כי ההכרעה תהיה מבוססת על ראיות וכי תשמר זכותם של בעלי הדין להליך הוגן. כך שאם מתנהל הליך משפטי שבמסגרתו נשמעות ראיות, מחייבים כללי "הכיבוד בין הערכאות", שאם ערכאה שיפוטית מוסמכת החלה לדון בפלוגתא מסויימת, תמנע ערכאה אחרת מלדון באותה פלוגתא, לרבות הימנעות מלקבוע ממצא שיכול שיחייב את הערכאה



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

האחרת. לעניין זה הפנה כב' השופט סוקול לע"א 1327/01 (אפריים נ' אילן, פ"ד נו(6) 775, 781-782 [2002]).
בית המשפט קבע כי הנישום שהגיש ערר בפניי הוועדה לקבילות פנקסים צריך להיות ער לעובדה, שהוועדה היא ועדה מקצועית שאינה כוללת משפטנים. הדיונים בפני הוועדה שונים מהליך שיפוטי רגיל, וכי הוועדה אינה מחוייבת לשמוע ראיות, אלא הדבר נתון לשיקול דעתה (סעיף 146 לפקודת מס הכנסה ותקנות 15-16 לתקנות מס הכנסה ומס ערך מוסף (סדרי הדין בפני הוועדה, התשל"ח-1978)).

על בסיס כל האמור נקבע בהחלטה שדין הבקשה לקבלת הערעור על הסף להידחות "וכי אין בפסק דינה של הוועדה כדי להציב מחסום מפני בירור הטענות בהליך הנוכחי "ולהשתיק" את הדיון בפלוגתאות הדורשות הכרעה".
כאמור, אין לי אלא להצטרף ולאמץ את קביעותיו של השופט סוקול בנושאים אלה.

לגוף המחלוקת, יש להפנות לפסק הדין בערעור מע"מ.

דיון ומסקנות:

13. בפסה"ד שניתן בערעור מע"מ, נתקבלו מרב טענות המערערת שם - וכולן מתייחסות גם לתיק דנן, כך שהשומה שבערעור דינה להתבטל, ככל שזו מתייחסת לאי התרת הקניות על בסיס החשבוניות.

בענייננו, אדגיש כי לא היה מקום לכלול בשומות מס הכנסה חשבוניות מע"מ שהתייחסו לשנות מס שקדמו לשנות המס שבערעור; ובנוגע לחשבוניות האחרות, עם הינתן פסק הדין בערעור מע"מ, היה על המשיב להודיע כי אין הוא עומד עוד על השומות שהוציא.
עוד אבהיר כי למעשה, לאור הדיונים שהיו עוד בשלב ההשגה לא הייתה הצדקה במקרה דנן לפסול את ספרי המערערת או לשלול הטבות מס שניתנו.
בנוגע למחלוקת הנוגעת לקיזוז הפסדי המערערת כנגד ההכנסה מדמי השכירות, ולאור ההסכמות אליהם הגיעו בעלי הדין במהלך הדיון אצל המשיב ביום 8/4/10 (הפרוטוקול סומן כמוצג ו' לנימוקי הערעור) היה מקום לצמצם המחלוקת - אם בכלל - כשאלה משפטית.

אפרט מסקנתי.

14. ראשית יצויין כי לעניין התרת ניכוי קניות מכוח חשבוניות, אין בהכרח הלימה חד ערכית בין הכרה בחשבוניות במסגרת הליך מע"מ לבין ניכוי הוצאות במס הכנסה. כאשר מדובר בחשבונית זרה, בשונה מחשבונית פיקטיבית שלא עומדת מאחוריה כל עסקה, הרי שעומדת



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

מאחוריה עבודה שבוצעה או שירות שסופק, כך שהייתה הוצאה בפועל, אלא שהטענה היא שאחר ביצע את העבודה או סיפק את השירות. במקרה כזה, אין מניעה להכיר בהוצאה במסגרת מס הכנסה, גם אם שומת מע"מ לא מכירה באותה חשבונית. בנסיבות אלה שומה שמוצאת במע"מ לא תהלוט אוטומטית את השומה במס הכנסה (פרופ' אהרן נמדר **מס הכנסה** (מהדורה שלישית) 295 (2010)).

לגופו של עניין, בפסק הדין בערעור מע"מ, לאחר שבית המשפט נדרש למחלוקת גופה, נקבע כי מרבית החשבוניות שפורטו בטבלה לעיל הוצאו כדין. בנסיבות אלה לא היה מקום שמשיב לא יתיר ניכוי הוצאות בגין:

- לגבי חשבוניות **חב' הובלות אבו אל אמיר**: נקבע כי החשבוניות שבמחלוקת משקפות עסקאות אמיתיות שבין המערערת לאל-אמיר ולא נפל כול פגם בנוגע לניכוי מס התשומות על בסיס אותן חשבוניות.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה בתיק דין על החשבוניות המפורטות בסעיף 1 שבטבלה לעיל.

- לגבי חשבוניות **מיזם קורל**: טענת המשיב הייתה כי מי שביצע את העבודות בפועל היה אדם בשם ראיד שתייה והחברה הייתה כסות בלבד. בית המשפט קבע כי המערערת רכשה את הסחורה ממיזם קורל ולא מראיד שתייה, וכי חב' קורל ספקה את הסחורה. לכן התיר בית המשפט ניכוי של חשבוניות אלה.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיפים 5 ו-6 שבטבלה לעיל.

- לגבי חשבוניות **חב' ס.ח. שחאדה למיזוג בע"מ**: נקבע שהעסקאות בוצעו מול חב' שחאדה ולא נפלו פגמים טכניים-צורניים השוללים את ניכוי מס התשומות.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיף 7 שבטבלה לעיל.

- לגבי חשבוניות **חב' ע' מסאעדה מסחר כללי בע"מ**: נקבע כי החברה מסאעדה היא שסיפקה הסחורה, ולכן לא נפל פגם בניכוי תשומות בהסתמך על אותן חשבוניות. יתר על כן, מדובר בחשבוניות בגין עסקאות משנת 2002-2003 שאינן רלוונטיות לשומה שבערעור – שהוצאה לשנים 2004-2005.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיפים 8 ו-9 שבטבלה לעיל. ועוד, לאור הדיונים המוקדמים בנושא זה, ראוי היה שהמשיב יודיע על חזרה מטענותיו לגבי חשבוניות אלה בשלב מוקדם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

15. באשר לחשבוניות הנוספות, הרי שהן הוצאו בגין עסקאות לשנים שקדמו לשנות המס שבערעור (2004 – 2005), כך שהמשיב לא יכול להסתמך עליהן בהוצאת השומה. ועוד, לאור הדיונים המוקדמים בנושא, ראוי היה שהמשיב היה מודיע על חזרה מטענותיו לגבי חשבוניות אלה בשלב מוקדם:

- לגבי חשבוניות חב' שיש ירמי בע"מ: החשבוניות הוצאו בשנת 2002 ואינן רלוונטיות לשנות המס שבערעור.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיף 10 שבטבלה לעיל.

- לגבי חשבוניות חב' אלבאשא עבודות אינסטלציה ומסחר בע"מ: נקבע אמנם בפסק הדין בערעור מע"מ שהמערערת לא הייתה רשאית לנכות את מס התשומות הכלול בהן. ואולם, בנוגע לשומת מס הכנסה, מאחר שמדובר בחשבונית לשנת 2002 לא יכול היה המשיב לכלול אותן בשומה לשנות המס 2004-2005.

כפועל יוצא, לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיפים 2 ו-3 שבטבלה לעיל.

- לגבי חשבוניות חב' חוסין רמאדאן למסחר כללי בע"מ: נקבע אמנם שהניכוי לא היה כדין, אך החשבונית מתייחסת ככל הנראה לשנת 2003 ומשכך היא אינה רלוונטית לשנות המס שבערעור.

כפועל יוצא לא ניתן לבסס השומה על החשבוניות המפורטות בסעיף 4 שבטבלה לעיל.

לאור כל האמור לא היה מקום שהמשיב לא יכיר בניכוי קניות מכוח אותן חשבוניות ודין הערעור בנושא זה להתקבל.

שלילת הטבות מס למפעל מאושר בשל ניהול "ספרים לא נאותים":

16. המשיב ביקש להפעיל סמכותו לפי סעי' 51 לחוק עידוד השקעות הון ולשלול מהמערערת הטבות שניתנו לה מכוח היותה מפעל מאושר וזאת לאחר שקבע כי יש לראות את ספריה של המערערת כ"בלתי נאותים".

המשיב ער לעובדה שההוראה האמורה מתייחסת למפעל מועדף ואילו בענייננו מדובר במפעל מאושר, ואולם לעמדתו, לפי תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון (שתחולתו מיום 1/1/11), היה המשיב רשאי לשלול הטבות במס, ובלבד שתינתן הודעה מנומקת לאחר שניתנה לחברה המועדפת הזדמנות סבירה לטעון את טיעוניה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 החלטת המשיב התבססה הן על השימוש בחשבוניות שהן פיקטיביות לשיטתו בגינן ביקשה
2 המערערת לנכות הוצאות והן מאחר שלא ניתן לזהות את הספקים על בסיס החשבוניות.
3 עוד ציין המשיב שהמערערת כללה בספריה במסגרת הכנסות המפעל המאושר לשנים 2004 -
4 2005 הכנסות משכר דירה בסכום של כ-470,000 ₪, ביודעה שאלה אינן יכולות להיות חלק
5 מהכנסות המפעל המאושר - כפי שאכן הסכימה לכך באמצעות רואה החשבון מטעמה.
6 בנסיבות אלה, תוך שהפנה לע"א 3149/90 (אחים בולוס נ' פקיד שומה חיפה), סבר המשיב
7 כי הוא רשאי לסרב לאשר את מתן ההטבות.

8 לעניין השימוש בחשבוניות ציין המשיב כי אינו מתעלם מן העובדה ששומת מס הכנסה
9 מתבססת על אותן חשבוניות שעמדו לדיון במסגרת ערעור מע"מ בפני השופט סוקול. יחד
10 עם זאת, מאחר שהשופט סוקול הכיר רק בחלק מהחשבוניות, ואין התייחסות בפסק הדין
11 ביחס ליתר החשבוניות אשר הוכרו על ידו, הרי שאין בכך כדי לפגוע בהחלטתו.

12
13 עוד מבקש המשיב להדגיש כי אין זהות בין המונחים "ספרים נאותים" ו"ספרים קבילים"
14 ויש להבחין בינם. לעניין זה הפנה המשיב לעמ"ה (מחוזי-חי') 55/91 (החרט בע"מ נ' פקיד
15 שומה חיפה), שם נקבע (כב' השופט ביין, כתוארו אז), כי הדרישה ל"ספרי חשבוניות
16 נאותים" רחבה מהדרישה ל"ספרים קבילים". המשיב מבהיר שאמנם יש להידרש ל"סטייה
17 מהותית" בניהול ספרים כדי להפעיל סמכותו של המשיב לפסילת ספרים, ואולם לעמדתו
18 גם סטיות לא מהותיות עשויות לשלול מהנישום ההטבות הקבועות בחוק עידוד השקעות
19 הון.

20 במקרה דנן, לעמדת המשיב מדובר בפגם מהותי, שפוגע באפשרות המשיב לבירור
21 חשבוניותיה של המערערת, כאשר היעד הוא מתן הטבות למי שראוי לקבלן, ומי שמנהל את
22 ספריו כהלכה ובאופן נאות המאפשר ביקורת נדרשת.

23
24 17. לעמדת המערערת לא רק שספריה קבילים אלא גם נאותים. לעמדתה, צריך הדבר להוביל
25 למסקנה שלא היה מקום להטיל דופי בפנקסי החשבוניות של המערערת ואין לפיכך לשלול
26 את ההטבות להן היא זכאית כמפעל מאושר.
27 עוד טוענת המערערת שאין תחולה לסעי' 51 כג לחוק עידוד השקעות הון בענייננו, מאחר
28 שתחולת תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון היא מיום 1/11 ולא קודם לכן, כך שכל
29 שקיימת סמכות בידי המשיב אין הוא יכול להפעילה לגבי שנות המס שבערעור.

30
31 18. לעניין טענת המשיב כי המערערת כללה בספריה חשבוניות פיקטיביות במובן שלא עומדת
32 מאחוריהן כל עסקה, יש לדחות הטענה.
33 יוזכר כי הוועדה לקבילות פנקסים קבעה שהחשבוניות הנדונות הוצאו בגין קיומן של
34 עסקאות בהיקף המדווח; וככל שעובדה כזו לא הוכחה, הרי שהמערערת עשתה כל הנדרש



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 כדי לאמת את זהות מוציא החשבוניות. עוד הודגש שם, כי השאלה העיקרית שנותרה, היא
2 מה מידת הידיעה של החברה כי החשבוניות אינן של הספקים אלא של אחרים.
3 בנוסף יצויין כי במסגרת הדיונים בפני הוועדה הודה נציג המשיב כי מבדיקה שערך מר
4 סיבוני, מפקח מטעם המשיב נמצאה התאמה מלאה מבחינת הבדיקה הכמותית שנעשתה
5 לשנות המס 2004-2005 בין נתוני קניית פסולת מחושבת לבין נתוני קניית פסולת בפועל
6 (ראו סעיפים 36-38 לנימוקי הערעור של המערער). עוד הודגש והוסף: **"יש לציין כי לית**
7 **מאן דפליג שהחשבוניות הוצאו כנגד סחורה שסופקה בפועל ואין המדובר בחשבוניות שלא**
8 **עומד מאחוריהן ולא כלום"**.
9 בנסיבות אלה, יש לקבל את טענת המערער כי יש להחיל את כלל "ההשתק השיפוטי",
10 ואין לאפשר למשיב לטעון אחרת במסגרת ערעור זה.
11 זאת ועוד, בפרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 8/4/10, עם רואה חשבון בלום יעקב כמייצג
12 המערער (נספח ו' לנימוקי הערעור), הדגיש המייצג כי המערער נקטה ונוקטת בכל
13 האמצעים העומדים לרשותה כדי לברר את זהות ספקי הפסולת, לרבות פניות למשרדי
14 מע"מ לצורך קבלת אישור להתקשרות מול הספקים.
15
16 לאור הדברים האמורים, הרי הנימוק לפסילת ספרים לפיו המערער כללה בדיווחיה
17 חשבוניות שלא עמדה מאחוריהן כל עסקה, אינו יכול עוד לעמוד.
18
19 19. יש עוד לבחון טענת המשיב כי לא ניתן לאמת את זהות ספקי הפסולת על-פי החשבוניות
20 ומטעם זה יש הצדקה לראות בספרי המערער כלא נאותים ולהצדיק שלילת הטבות המס.
21 מכלל הראיות עולה שלגבי חלק מהספקים ניתן היה לזהותם ואף נפתחו נגדם הליכים; לגבי
22 אחרים, לאחר בדיקת המשיב נמצא אף כי הם ספקים העוסקים בתחום, וכי החשבוניות
23 תואמות לעסקאות שבוצעו בפועל, ככל שמדובר בשנות המס שבערעור.
24
25 טענה דומה של המשיב בפני הוועדה לקבילות פנקסים נדחתה אף היא.
26 יש להזכיר כי הפלוגתא שעמדה להכרעה בפני הוועדה לקבילות פנקסים הייתה לגבי
27 השאלה אם **"האפשרות לאמת את זהות מוסרי החשבוניות מהווה ליקוי המצדיק את**
28 **פסילת הספרים"**. בנושא זה קבעה הוועדה כי אותרו הספקים העיקריים של העסק על ידי
29 מע"מ ואף הועמדו לדין, ואילו לגבי ספקים אחרים שלא הצליח מע"מ לאתר, נמצא כי אינם
30 רלוונטיים ואין בכך כדי להוות סטייה מהותית מניהול החשבונות. בנסיבות אלה בדיון
31 קבעה הוועדה שאין לפסול את ספרי החשבונות של המערער.
32
33 20. עוד יש להוסיף ולהפנות לנספחים השונים שצירפה המערער לנימוקי הערעור מטעמה
34 ומבלי שאלה הוכחו על-ידי המשיב - ומבלי להידרש לצורך בשמיעת ראיות לגבי חלק מן
35 הספקים – לפיהם עולה שהמערער פנתה למשיב כדי לוודא אם היא יכולה להמשיך ולפעול



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 עימם בדרך בה היא פועלת. לא נמסרה כל תגובה מטעם המשיב אשר חייבה את המערערת
2 לשנות מדרכה.

3 כך לדוגמא לגבי חברת **מיזם קורל**, שאלה המערערת באופן מפורש אם ניתן לעבוד איתה,
4 וקיבלה תשובה חיובית. המערערת אף פנתה למשיב כדי לדעת מה עליה לעשות ובאלו
5 פעולות נוספות עליה לנקוט, והמשיב לא נתן כל הנחייה אחרת. מכתבו של רו"ח בלום מיום
6 8/12/04 (נספח ז') לא זכה למענה.

7 כך גם פנתה שלחה המערערת מכתב אחר למשיב ובו ביקשה תגובתו לגבי ספקים עמם היא
8 בקשר עסקי. במכתב נרשם: "**בהמשך לבקשות קודמות**, במידה והספק הנ"ל **אינו מאושר**
9 **על-ידי מע"מ או מס הכנסה או כל גוף ממשלתי אחר**" (ההדגשות אינן במקור - ש' ר').

10
11 לאור כל האמור טענות המשיב כי **החשבוניות** הוצאו שלא כדין מאחר ששמות העוסקים
12 הנקובים באותן חשבוניות אינם של ספקי הפסולת ולכן כי גם "**לא ברור האם הסחורה**
13 **בכלל סופקה**" (נימוקי השומה, סעיף 3(ב)), נדחו.

14 הוכח שהחשבוניות העידו על אספקת סחורה בפועל, תוך התאמה בין הכמויות לעסקאות
15 שבוצעו ולאור הקביעה כי השמות של הספקים הנקובים באותן חשבוניות, ניתן היה
16 לזהותם והם אכן של ספקי פסולת - ככל שמדובר בחשבוניות לשנות המס שבערעור.

17
18 לאור הדברים האמורים, הרי הנימוק לפסילת ספרים לפיו לא ניתן לאמת את זהות ספקי
19 הפסולת על-פי החשבוניות, אינו יכול עוד לעמוד.

20
21 21. השאלה שנתרה איפוא עוד לדון בה היא, אם הוכח שההכנסה משכר הדירה נרשמה
22 בספרים כחלק מהכנסות המפעל המאושר; ואם כן, אם די בכך כדי להוות "סטייה
23 מהותית" מניהול ספרים באופן שהופך את הספרים ל"לא נאותים", וכי ראוי כי תהייה לך
24 השלכה לעניין שלילת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון.

25
26 יודגש כי המערערת עומדת על טענתה שהיא לא כללה בספריה את ההכנסות משכירות
27 כהכנסות מהמפעל המאושר, אלא ביקשה לקזז את ההכנסה הנ"ל מההפסדים מהמפעל
28 המאושר, וזכות כזו עומדת לה.

29
30 כפי שיפורט בהמשך, אכן יש בסיס לטענת המערערת כי ההכנסה מדמי השכירות דווחה
31 כהכנסה ממפעל תעשייתי רגיל והמערערת היתה רשאית לקזז אותה כנגד הפסדים של
32 המפעל המאושר. לכן גם נימוק זה אינו יכול להצדיק החלטת המשיב לראות בספרים כלא
33 נאותים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

לאור כל המפורט לעיל יש לדחות טענת המשיב כי הייתה סטייה מחובת ניהול הפנקסים, ואו כי יש לראות בספרים כ"לא נאותים". בנסיבות אלה אין מקום לאשר קביעת המשיב לשלול הטבות שקיבלה המערערת כמפעל מאושר לפי החוק לעידוד השקעות הון. החלטת המשיב בטלה לגבי שנות המס שבערעור. יחד עם זאת, אין בקבלת עמדת המערערת בנושא זה לגבי שנות המס שבערעור, כדי למנוע מן המשיב לחזור ולבדוק את אופן ניהול הספרים בשנות המס הבאות, לרבות אפשרות הפעלה עתידית של סמכותו לשלול הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון.

22. יוער כי הפעלת הסמכות של המשיב בנסיבות העניין מעוררת שאלות נוספות ובכללן בדבר עצם האפשרות של המשיב להפעיל הסמכות הנטענת על המערערת במקרה דנן – שעה שהמערערת נהנית מהטבות מס מכוח היותה "מפעל מאושר" וזאת בשונה מהסמכות הרלוונטית שביקש המשיב להפעיל לפי סעיף 53(בג) לחוק עידוד השקעות הון שהוקנתה לו לגבי "מפעל מועדף"; זאת ועוד עשויה לעלות טענה בדבר סמכותו של המשיב להפעיל סמכות שניתנה לו בתיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון משנת 2011 על שנות מס קודמות. יש להזכיר כי המשיב הפעיל הסמכות שעה שהאישור מצוי בשנות הפעלתו, כשאין חולק שהמשיב יכול לבדוק את ההתאמה של המערערת לתנאים הקבועים באישור, ואולם, נשאלת השאלה האם יכול המשיב גם לשלול ההטבות שניתנו קודם לשנת 2011. הערות אלה נותרות בדרך של אמירות בלבד.

23. לאור הקביעה בפסק דין זה כי אין בסיס להחלטת המשיב לראות בספרי המערערת כ"לא נאותים" באופן שהמערערת לא עמדה בתנאי האישור שניתן לה, ומכאן שהחלטת המשיב לשלול מהמערערת הטבות מס שקיבלה בטלה, למעשה הדיון בשאלות האמורות לא נדרש במסגרת ערעור זה. יובהר כי קביעה זו רלוונטית להחלטת המשיב בנוגע לשנות המס שבערעור, כשנתונה הסמכות למשיב לחזור ולבחון את הדברים בשנות המס הבאות.

הכנסה מדמי שכירות :

24. לטענת המשיב, המערערת כללה את ההכנסות משכר הדירה כחלק אינטגרלי מהכנסותיה כמפעל מאושר. בנסיבות אלה זקף המשיב הכנסות אלה להכנסתה הרגילה של החברה, על השלכות המס הנובעות מכך, והדבר לטענתו אף הוסכם עם רואה החשבון של המערערת. ההכנסות הן :

246,572 ₪ לשנת המס 2004 ;

223,095 ₪ לשנת המס 2005.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 11-10-4005 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

25. במהלך הדיון בפני הודיע בא כוח המערערת, בהמשך לדיון מיום 5/11/12, כי המערערת אינה עומדת עוד על הערעור ככל שהוא נוגע לשיוך ההכנסה משכר דירה למפעל המאושר וכי המערערת מסכימה שאין לראות בה הכנסה ממפעל מאושר אלא הכנסה ממפעל תעשייתי רגיל. ואולם עומדת המערערת על טענתה כי ניתן לקזז הכנסה זו כנגד הפסדיה בעסק בשנות המס שבערעור, לפי סעי' 28(א) לפקודה, באופן שלמעשה אין מהכנסות אלה תוצאת מס.
26. מבדיקת ההליכים שהיו קודם להגשת הערעור, עולה כי אצל המשיב נערך דיון קודם לשלילת ההטבות במס האמורות (הדיון נרשם על-ידי רואה חשבון אליהו סיבוני, מפקיד השומה - פרוטוקול הישיבה מיום 8/4/10).
- מהפרוטוקול הנ"ל (נספח ו' לנימוקי הערעור) עולה, כי אכן דווחה ההכנסה מדמי שכירות כחלק מהכנסה ממפעל תעשייתי רגיל:
3. נכס להשכרה: מדובר בנכס שההכנסות הנובעות ממנו דווחו כחלק מההכנסה ממפעל תעשייתי רגיל. הוסכם כי יש למסות את ההכנסה כהכנסה רגילה משכירות וההכנסה כפי שנקבע בשומה בשלב א'" (נספח ו' לנימוקי הערעור, ההדגשה במקור - ש' ו').
- הפועל היוצא מן האמור, שלא הייתה מחלוקת בין הצדדים שהדיווח לגבי אותה הכנסה היה כעל הכנסה ממפעל תעשייתי רגיל ולא ממפעל תעשייתי מאושר וההסכמה הייתה גם לגבי גובה ההכנסה.
- לאור האמור בפרוטוקול הנ"ל, יש לקבל את טענת המערערת כי מלכתחילה נרשמו ההכנסות מדמי השכירות שלא כחלק מהכנסות המפעל המאושר.
27. נותר איפוא לדון בשאלת זכאותה של המערערת לקיזוז הפסדים ממפעל מאושר כנגד ההכנסה ממפעל תעשייתי רגיל (נספח ו' לנימוקי המערערת).
- יש לקבל בעניין זה את עמדת המערערת.
- מבחינה עובדתית המערערת היא מפעל מאושר. בצד הכנסות מהמפעל המאושר יש לה גם הכנסות רגילות כדוגמת הכנסה משכר דירה.
28. בנוגע לשאלה הממוקדת, אם ניתן לקזז הפסד ממפעל תעשייתי מאושר כנגד הכנסה רגילה ממפעל תעשייתי רגיל, יש להפנות לחוזר מס הכנסה מס' 10/2011, בנושא קיזוז הפסדים במפעל מעורב, מיום 23/10/11 בו התייחסה רשות המיסים אל תיקון מס' 60 שהתקבל ביום 22/3/05 לחוק עידוד השקעות הון. אותו חוזר מאזכר את פסק הדין בע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפינים בע"מ, פ"ד נט(1) 499 (להלן: פס"ד אולפינים) ואת פסק



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

הדין בע"מ 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות ותעשייה בע"מ, (מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-119, להלן: פס"ד מודול בטון).

בסעיף 6.4 של החוזר נקבע אופן קיזוז ההפסדים במפעל מעורב, כאשר לחברה יש הכנסות ממפעל מאושר ישן ו/או מפעל חדש (להלן: פעילות תעשייתית) וכן הכנסות שאינן מהמפעל המאושר (להלן: פעילות לא תעשייתית). במקרה כזה ייתכן וייווצר הפסד מהפעילות התעשייתית ו/או מהפעילות הלא תעשייתית (כדוגמת: שכר דירה וכו'). במקרה כזה נקבע, כי החברה תפעל בהתאם להוראות כדלקמן:

"6.4.1 הפסד הנובע מאחד או יותר מחלקי המפעל של הפעילות התעשייתית יקוזז כנגד אחד מחלקי המפעל החייבים במס (אך לא כנגד הכנסה פטורה, בהתאם להלכת מודול בטון) או כנגד ההכנסה החייבת מהפעילות הלא תעשייתית. הקיזוז יבוצע בהתאם להעדפותיה של החברה, כנגד הכנסה בשיעור מס רגיל או בשיעור מס מופחת. הוראות אלו יחולו גם לגבי הפסד הנוצר מחלק המפעל של הפעילות התעשייתית שאילו היה רווח היה פטור ממס מכח הוראות החוק....".

בהסתמך על החוזר המפורט לעיל, אין איפוא אלא לקבל את עמדת המערערת גם בעניין זה, ויש לאפשר למערערת קיזוז של ההפסדים שנוצרו לה ממפעל תעשייתי מאושר כנגד ההכנסה מדמי השכירות.

הערת בית המשפט:

29. בשולי הדברים אעיר, שעל אף שערעור המערערת התקבל, הלשון שננקטה בדברים הכתובים על-ידי בא כוח המערערת בסעיף 3 לתגובה לבקשה למתן פסק דין חלקי שהוגשה לתיק ביום 6/12/12, אינם ראויים והיה מקום להימנע מהם.

התוצאה:

30. אשר על כן, אני מורה על קבלת הערעור ומחייבת את המשיב לשלם למערערת הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 15,000 ₪ בתוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ה' טבת תשע"ד, 08 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

08 דצמבר 2013

ע"מ 4005-10-11 פרופאל בע"מ נ' פקיד שומה עכו

שולמית וסרקרוג

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6