



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המערער

ארז סמדר

באמצעות ב"כ עו"ד רחמים דיין

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף רמלה

באמצעות ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1 לפניי ערעור העוסק בשלוש החלטות של המשיב:

2 א. ערעור על החלטה בעניין שומת תשומות שהוצאה למערער לשנים 2012-2016, השוללת ניכוי

3 מס תשומות הנובע מ- 121 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס ואשר קרן המס הגלומה בהן היא

4 772,079 ₪.

5 ב. ערעור על החלטה בעניין שומת עסקאות שהוצאה למערער לשנים 2013-2014, כתוצאה מאי

6 הכרה של המשיב בהודעות זיכוי שהוציא המערער ואשר קרן המס הגלומה בהן עומדת על

7 121,489 ₪.

8 ג. ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנים 2012-2014, ועל חיוב המערער

9 בקנס בסך של 43,153 ₪, בגין אי ניהול ספרים או ניהולם בסטייה מהותית מהוראות החוק,

10 בהתאם לסמכות המשיב לפי סעיף 95(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק");

11 "החוק").

12

13

עיקרי העובדות

14 1. בשנים 2012-2016 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת") עסק המערער בתחום שירותי הסעות, וכן

15 החזיק מוסך לתיקון תקרים (להלן: "המוסך"). עניינו של ערעור זה הוא בעיסוקו של המערער

16 בתחום ההסעות בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

2. המערער סיפק שירותי הסעות באמצעות קבלני משנה, לחברה בשם "דרך השם בע"מ" (להלן: "חב' דרך השם"). לטענת המערער, חב' דרך השם זכתה במכרזים להסעות ילדים, מטעם עיריית מודיעין עילית. המערער התקשר עם שתי חברות אשר שימשו עבורו כקבלני משנה, לשם ביצוע הנסיעות עבור חברת דרך השם: האחת, חברת היילקס נכסים ובניין בע"מ ח.פ. 514489954 (להלן: "חב' היילקס"), והשנייה, חברת עומר ל. הנדסה אזרחית בניה ותשתיות בע"מ ח.פ. 513512103 (להלן: "חב' עומר"; שתי החברות יכוננו יחדיו: "קבלני המשנה").
- במהלך דיון ההוכחות התגלתה אי בהירות בנוגע לשמות קבלני המשנה, משום שבמסמכים שונים שהוגשו על ידי הצדדים, הוצגו לעיתים החברות בשמות שונים. השמות שצוינו לעיל נלקחו מפלטי רשם החברות, אשר צורפו כנספחים 7-8 לתצהיר המשיב.
3. המערער טוען כי את התשלומים לקבלני המשנה, המצטברים יחדיו בשנות המס שבמחלוקת לסך העולה על 4 מיליון ₪, שילם להם במזומן. לפי דברי המערער, דרך התנהלות זו של המערער, חב' דרך השם וקבלני המשנה, הייתה לרוב כך שהמערער קיבל את שכרו מחב' דרך השם ולאחר מכן היה מעביר לקבלני המשנה את חלקם במזומן (לטענתו, בחלק מהפעמים, חב' דרך השם שילמה ישירות לקבלני המשנה). לטענת המערער הוא התנהל בדרך זו של תשלום במזומן, משום שאין ברשותו חשבון בנק, בשל היותו פושט רגל בעברו.
- עוד מסר המערער כי את החשבוניות מקבלני המשנה היה לרוב מקבל בפקס, או שאלה היו מושארות עבורו בתיבת דואר במוסך. לדבריו, המפגשים שלו עם קבלני המשנה היו "נדירים למדי" (סעיף 40 לתצהיר המערער), שכן הכל התנהל כשורה באופן שלא עורר את חשדו.
4. במהלך שנת 2015 נדרש המערער להגיש את ספרי חשבוניותיו לשנים 2012-2014 לבדיקתו של המשיב. לטענת המערער, "בשלהי שנת 2015" (סעיף 4 להודעת הערעור) הגיע ב"כ של המערער, רו"ח דוד בן הרויה (להלן: "רו"ח בן הרויה") למשרדי המשיב, והשאיר לטענתו את ספרי החשבוניות של המערער במשרדה של מבקרת החשבוניות הגב' שרה חמד (להלן: "גב' חמד"). אין חולק כי גב' חמד לא הייתה במשרדה באותה העת, כי רו"ח בן הרויה לא קיבל טופס אישור בדבר תפיסת הספרים ("טופס אב"ת") כי רו"ח בן הרויה לא יצר קשר עם גב' חמד ולא יידע אותה בדבר הותרת הספרים במשרדה, לא בסמוך למועד בו לדבריו השאיר את הספרים במשרדה ולא במועד מאוחר יותר.
- במהלך חודש יולי שנת 2016, שב המשיב על דרישתו מן המערער להמציא לו את ספריו. המערער ורו"ח בן הרויה טענו כי ספרי החשבוניות הומצאו למשיב. לבקשתם, המשיב ערך חיפוש במשרדיו – וספרים אין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 נוכח האמור, המשיב מכחיש את קבלת ספרי החשבונות של המערער (לשנים 2012-2014) והוא
2 רואה במערער כמי שלא הגיש את ספריו לשנים אלו. המערער מנגד שב וטוען כי הספרים נמסרו
3 למשיב, והוא טוען כי רשלנותו של המשיב היא שהביאה לאובדנם.
4 כך או אחרת, יש לזכור כי כאמור לעיל, מחלוקת זו נוגעת לספרי המערער לשנים 2012-2014
5 בלבד, בעוד שלשנים הבאות, 2015-2016 – אשר אף הן חלק משנות המס שבמחלוקת, הוצגו
6 ספרי המערער ובתוכם אף המסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציאו קבלני המשנה למערער.
7 5. ביקורת שערך המשיב העלתה כי בשנות המס שבמחלוקת, ניכה המערער קרן מס תשומות בסך של
8 772,079 ₪ בדוחותיו השוטפים, בגין 121 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס. מדובר בחשבוניות
9 שהוצאו למערער, לטענתו, על ידי ספקי המשנה: 42 מסמכים מחב' היילקס ו-79 מסמכים מחב'
10 עומר. המשיב סבור כי ניכוי מס התשומות בגין חשבוניות אלה נעשה שלא כדין, ולכן אסר את
11 ניכוי מס התשומות (להלן: "שומת התשומות").
12 6. עוד עלה בביקורת כי המערער דיווח למשיב כי הוציא הודעות זיכוי בשנים 2013-2014 לחב'
13 דרך השם, בסך של 684,675 ₪ (להלן: "הודעות הזיכוי"). סכום המע"מ הגלום בהודעות הזיכוי,
14 הוא 121,489 ₪. המשיב לא הכיר בהודעות הזיכוי והוציא למערער שומת עסקאות בהתאם, וזאת
15 לאחר שהמשיב זימן לחקירה את מר אהרון בן חמו, מנהלה של חב' דרך השם, וזה מסר כי לא
16 קיבל את הודעות הזיכוי מהמערער (להלן: "שומת העסקאות").
17 7. לצד שומת התשומות ושומת העסקאות, קבע המשיב כי דין ספרי המערער בשנים 2012-2014
18 להיפסל, והוא אף השית על המערער מכוח סעיף 95(א) לחוק קנס בשיעור של 1% מסך מחזור
19 עסקאותיו של המערער, קנס בסך של 43,153 ₪, בשל אי ניהול ספרים כדין (להלן: "הקנס").
20 8. בהתאם לחוק, המערער הגיש ביום 16.1.2017 ערעור לבית המשפט כנגד החלטת המשיב בדבר
21 פסילת ספריו והטלת הקנס, וכן הגיש השגות למשיב כנגד שומת התשומות ושומת העסקאות.
22 הערעור כנגד פסילת הספרים והטלת הקנס, ע"מ 17-01-36506, נדון לפני כב' השופט ש'
23 בורנשטיין. מכיוון שכאמור, במועד הגשת הערעור טרם ניתנו החלטות בהשגות שהגיש המערער
24 כנגד שומת התשומות ושומת העסקאות, הסכימו הצדדים כי הערעור יימחק, וכי ככל שהמשיב
25 ידחה את ההשגות, תישמר למערער הזכות להגיש ערעור הן לעניין פסילת הספרים והקנס והן
26 לעניין החלטות המשיב בעניין שומת התשומות והעסקאות.
27 ביום 22.2.18, לאחר שהמשיב דחה את ההשגות שהגיש המערער, הוגש הערעור שלפניי, המאגד
28 כאמור שלושה עניינים:
29 א. ערעור בעניין שומת התשומות, בסך של 772,079 ₪;
30 ב. ערעור בעניין שומת העסקאות, בסך של 121,489 ₪;
31 ג. ערעור בעניין פסילת הספרים והקנס בגין פסילה זו, בסך של 43,153 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-02-52062 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

9. במסגרת שמיעת הראיות העידו מטעם המערער, המערער בעצמו, וכן רו"ח בן הרויה. מטעם המשיב העיד מר חן פקלק, אשר שימש במועדים הרלוונטיים מנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב. לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

4

5 עיקרי טענות הצדדים

6 עיקרי טענות המערער

7 א. שומת התשומות:

8 10. טענתו המרכזית של המערער היא כי הוא עשה את כל המאמצים הסבירים, על מנת לבחון מול מי הוא מתקשר בעסקאות המוצגות בחשבוניות. לפני ההתקשרות עם קבלני המשנה, פנה המערער לאנשי קשר שפעלו מולו בשם קבלני המשנה: מוטי היילקס בחב' היילקס (להלן: "מוטי") ועומר סרחאן בחב' עומר (להלן: "עומר"). מוטי ועומר הציגו לו אישורים רשמיים הנוגעים לקבלני המשנה, כגון אישור ניהול פנקסי חשבונות של קבלני המשנה, אישור ניכוי מס במקור ותעודת התאגדות. בכך יצא המערער לידי חובה, שכן ביצע את הבדיקות הנדרשות טרם ההתקשרות עם קבלני המשנה. אמנם לא נחתמו הסכמי התקשרות עם קבלני המשנה, משום שלא נהוג בענף ההסעות לבצע התקשרות כתובה עם מספקי השירותים, אך ברור כי העבודה בוצעה בפועל, שכן בסופו של יום היו תלמידים ונוסעים שהגיעו למחוז חפצם מדי יום.

11. בכל הנוגע לחב' עומר, קיבל המערער לידיו את צילום תעודת הזהות של עומר (אשר אכן התבררה לבסוף כמזויפת), תעודת התאגדות חתומה ופרוטוקול אסיפה כללית חתום, לפיו מונה עומר למורשה חתימה בחב' עומר.

12 לטענת המערער, אשר הועלתה לראשונה בדיון ההוכחות, אותו עומר התגלה בשמו האמיתי כמזכיר חסן עליאן, והוא הורשע בשנת 2016 בביצוע עבירות מס בבית המשפט השלום בירושלים (כתב האישום הוגש בשנת 2014). לעניין זה טוען המערער כי על המשיב הייתה החובה להזהיר אותו ואת שאר העוסקים, מפני אותו עומר. דוחותיו של המערער הוגשו במשך שנים ללא כל התרעה מצד המשיב, כאשר המשיב ידע על מעשיו העברייניים של עומר אך נמנע מלהזהיר את המערער מפניו.

20

21 ב. הודעות הזיכוי - שומת העסקאות:

22



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

12. השיטה בה התנהל המערער והגורמים איתם עבד בהתחשבות מול חב' דרך השם, התבצעה כך
שהוא היה מוציא לחב' דרך השם חשבונית, והיא הייתה מעבירה לו את התשלום לאחר שבדקה
מול מזמיני ההסעות כי ההסעות אכן בוצעו. עם זאת, היו מספר לא מבוטל של מקרים בהם טענה
חב' דרך השם כי בדיעבד התברר לה כי הנסיעות שדווחו לא התקיימו. במקרים אלה, לאחר
בדיקות וביורורים, כשהיה צורך לזכות או להשיב סכומים לחב' דרך השם, המערער היה מוציא את
הודעות הזיכוי.

7

8 ג. פסילת הספרים והקנס שהושט בגין כך:

13. רו"ח בן הרויה מסר בחקירתו בפני המשיב, כמו גם בעדותו בבית המשפט, כי העביר את ספרי
המערער לידי המשיב. בנסיבות אלה, האחריות לאובדן הספרים רובץ לפתחו של המשיב.

המערער טוען כי המשיב טען לראשונה כי הספרים לא הומצאו לו, רק פרק זמן ניכר לאחר המועד
בו דרש את הספרים וקיבלם. התממהות זו של המשיב, מלמדת כי הספרים אכן היו בידיו, שכן
אלמלא כן היה שבו על דרישתו להמצאת הספרים עוד במהלך שנת 2015 ולא רק בחודש יולי שנת
2016. אם הטענה בדבר העדר הספרים הייתה מושמעת סמוך למועד הגשתם, ניתן היה לערוך
חיפוש יעיל ולמצוא את הספרים במשרדי המשיב.

דרך התנהלותו הרשלנית של המשיב, אשר הביאה לאובדן הספרים, גרמה למערער נזק ראייתי
כבד, אשר צריך להיזקף לחובת המשיב ולא לחובת המערער. בנסיבות בהן המשיב איבד את ספרי
המערער, אין לפסול את הספרים ואין להשית על המערער כל קנס.

המערער מלין על כך שהמשיב לא הביא את גב' חמד למסור עדות בבית המשפט, דבר אשר
לשיטת המערער חובה היה על המשיב לעשות.

21

22 עיקרי טענות המשיב

23 א. שומת התשומות:

14. את ההחלטה לפיה אין להתיר למערער לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות של קבלני
המשנה, מבסס המשיב על מספר טענות חלופיות:

המערער ניכה שלא כדין מס תשומות הגלום ב-42 חשבוניות על שם חב' היילקס, 24 מתוכן הוצאו
בשנים 2012-2014. המערער ניכה שלא כדין מס תשומות הגלום ב-79 חשבוניות מס שהוצאו על
שם חב' עומר הנדסה, מהן 37 חשבוניות מס הוצאו בשנים 2012-2014. טענת המערער בדבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המצאת ספריו לשנים 2012-2014 לידי המשיב, מעוררת תמיהות רבות, והמשיב טוען כי המערער
2 לא הציג ספרים לגבי שנות מס אלו. המערער מודה כי אין לו העתק מקלסר הנהלת החשבונות או
3 מהחשבונות שאת התשומות הגלומות בהן ניכה בדוחותיו בשנים אלה. תנאי הכרחי להכרת
4 בניכוי מס תשומות, הוא המצאותן של חשבונות, לכן ובהעדר החשבונות, הרי שדי בטעם זה
5 בלבד כדי לא להכיר בניכוי מס התשומות לשנים 2012-2014.
6 בכל מקרה וגם בייחס לשנים 2015-2016, המערער לא עמד בנטל ההוכחה ולא הוכיח כי
7 החשבונות הוצאו לו כדין. כשרותן של החשבונות מוטלת בספק, והמערער לא מילא את חובתו
8 ולא בדק את אמינותן. כך, באשר לחב' היילקס, תיק העוסק שלה סגור משנת 2011, ומשכך בוודאי
9 שלא הייתה היא רשאית להוציא למערער חשבונות מס בשנות המס שבמחלוקת. בנוסף, לא ברור
10 מיהו איש הקשר בחב' היילקס בשם מוטי, מולו לטענתו פעל המערער. עיון במסמכי רשם החברות
11 אינו מלמד על קיומו של שום גורם בשם מוטי היילקס, אשר היה מוסמך לפעול בשם חב' היילקס.
12 כך הם פני הדברים גם בכל הנוגע לחב' עומר. איש הקשר עמו טוען המערער כי היה במגע, אדם
13 בשם עומר סרחאן, אינו בעל מניות בחב' עומר ואינו נושא תפקיד כלשהוא בחברה זו. יתירה מזו,
14 בדיקה העלתה כי תעודת הזהות של עומר, אשר צילום שלה הציג המערער, היא תעודה מזויפת –
15 שכן במשרדי משרד הפנים אין אדם שפרטיו זהים לאלה המוצגים בתעודה.
16 בדיקות פשוטות ברשם החברות שהיה חובה על המערער לבצע, יכלו בנקל ללמד אותו אודות
17 הבעייתיות שיש בחשבונות של שני קבלני המשנה.
18 15. החשבונות שהציג המערער אינן מפורטות כלל, וזאת בניגוד לנדרש בתקנה 9א לתקנות מס ערך
19 מוסף (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות ניהול פנקסי חשבונות") ובסעיף 9
20 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ד-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסי
21 חשבונות"), והן אינן יכולות ללמד על אופן ההתחשבות שהייתה בין הצדדים. המערער העיד כי
22 לצד כל חשבונות נערך מסמך התחשבות אותו כינה "תשבץ", אולם לטענתו הוא לא שמר
23 מסמכים אלה. כמו כן הודה המערער כי את התשלומים לקבלני המשנה ביצע במזומן. במצב
24 דברים זה, לא הותיר המערער בידי המשיב נתיב ביקורת, והוא לא הרים את הנטל להוכיח כי
25 החשבונות הוצאו לו כדין או כי הוא ערך את כל הבדיקות הנדרשות קודם להתקשרות הנטענת
26 מול קבלני המשנה.
27 16. טענת המערער כי על המשיב היה להתריע בפניו בעניין חב' עומר וזיוף חשבונותיה, עלתה רק
28 בשלב דיון ההוכחות ולכן היא מהווה הרחבת חזית אסורה. למעלה מן הצורך, יצוין כי לפי ההלכה
29 הפסוקה, לא מוטלת על המשיב כל חובה להזהיר את המערער מפני גורמים עבריינים, שכן
30 האחריות לעריכת בדיקות לפני ההתקשרות, התשלום וקבלת החשבונות, מוטלת על כתפי העוסק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 [בעניין זה, ראו פסק דינו של כב' השופט א' דורות, ע"מ מ. טורשאן בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים
2 .](9.6.2020)

3

4

ב. הודעות הזיכוי - שומת העסקאות:

5 17. החלטת המשיב שלא להכיר בהודעות הזיכוי לחב' דרך השם, הייתה כדין. המערער לא הוכיח כי
6 הוציא הודעות זיכוי ואף אם הוציא, הוא לא עמד בתנאי סעיף 49 לחוק וסעיף 23א להוראות ניהול
7 פנקסי חשבונות, הדורשים אסמכתא באשר לקבלת הודעת הזיכוי בידי הצד שכנגד (אצלנו – חב'
8 דרך השם). המערער לא הרים את הנטל להוכיח שאכן עסקאות עם חב' דרך השם לא יצאו אל
9 הפועל או בוטלו, וכי היה מקום להוציא בגינן הודעות זיכוי. מר אהרון בן חמו, הבעלים של חב'
10 דרך השם, העיד בחקירתו אצל המשיב כי מעולם לא קיבל מהמערער הודעות זיכוי. אף מעיון
11 בכרטסת החשבונות של חב' דרך השם, עולה כי באשר לעסקאות בגינן טען המערער כי יצאו
12 הודעות זיכוי, הרי שהלכה למעשה הן לא בוטלו. המשיב עמד בסיכומיו על כך שבסיכומי המערער
13 נזנחה הטענה בדבר הודעות הזיכוי ושומת העסקאות, ולכן בהתאם להלכה הפסוקה, טענה
14 שהועלתה בכתב הטענות אך לא הועלתה בסיכומים, דינה כדין טענה שנזנחה.

15

16

ג. פסילת הספרים והקנס שהושת בגין כך:

17 18. פסילת ספריו של המערער לשנים 2012-2014 נעשתה משום שנוכה מס תשומות בגין חשבונות
18 מס שהוצאו לו שלא כדין. די בכך כדי להצדיק את פסילת הספרים. למעלה מן הצורך, טענתו של
19 המערער כי הספרים הונחו במשרדה של גב' חמד, ללא השארת העתקים מהספרים בידי המערער
20 וללא קבלת אישור בדבר תפיסה (אב"ת) - מעלה תמיהות. בכל מקרה, גם טענה זו לא תועיל
21 למערער שכן לפי סעיף 25(א) להוראות, חלה עליו החובה לשמור על ספריו למשך 7 שנים. משלא
22 לא עשה זאת, אין לו להלין אלא על עצמו. המשיב אף ערך חיפוש נרחב של הספרים במשרדה של
23 גב' חמד, אך אלה לא נמצאו.

24

25

דיון והכרעה

26 19. כאמור, הערעור שלפניי נסוב על שלוש החלטות המשיב. אדון בכל אחת מההחלטות ובטענות
27 המערער בעניינה, בפני עצמה.

28

29

א. שומת התשומות

30

20. סעיף 38(א) לחוק, אשר כותרתו – "ניכוי מס ששולם על תשומות" - קובע:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס
2 שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד
3 שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי
4 ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך".

5 התרת ניכוי מס התשומות, הכרחית כדי להביא לכך שמס הערך המוסף יוטל, כשמו, על הערך
6 המוסף בלבד. אלא שלצד הכרה עקרונית זו בזכות לנכות את מס התשומות, נקבעו שורה של
7 הגבלות, אשר מטרתן לוודא כי ניכוי זה עולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד הנוספים, המהווים
8 יחדיו את יסודותיו של החוק.

9 מגבלה מרכזית, הנובעת מסעיף 38(א) עצמו, היא כי ניכוי מס התשומות יהיה על סמך חשבונית
10 מס שהוצאה למי שמבקש לנכותה - "כדין". חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלת יהיה
11 זכאי לקזז את מס התשומות הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת [סעיף 47](#) לחוק – היא
12 הוצאה על ידי עוסק מורשה אשר רשאי להוציאה. כל הוצאה שאין בגינה חשבונית מס או מסמך
13 אחר שאישר המשיב ושהוצא כדין, אינה מותרת בניכוי. כמו כן נדרשת החשבונית למלא אחר
14 דרישות הפירוט הקבועות בתקנה 9א לתקנות ניהול פנקסי חשבונות ובסעיף 9 להוראות ניהול
15 פנקסי חשבונות, באופן שכל הפרטים המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים, לרבות טיב הנכס או
16 השירות שניתן, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה. לצד דרישות אלה, נקבעו בחקיקה
17 ובפסיקה עוד דרישות חשובות נוספות, אשר בשים לב לנסיבות ערעור זה, לא כאן המקום לפורטן
18 [לסקירה רחבה של דיני ניכוי מס תשומות, ראו: א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה חמישית) עמ'
19 625 - 721].

20 21. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005). (להלן: "עניין
21 מ.א.ל.ר.ז."), פסקה 22, נקבע:

22 "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית
23 לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה".

24 כפי שקבע כב' השופט נ' הנדל בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות
25 בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די") בפסקה 2:

26 "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות
27 בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".
28 כאשר אין זהות בין מבצע העבודה בפועל לבין מוציא החשבונית, נחשבת החשבונית למסמך
29 שהוצא שלא כדין ומשכך התשומות הנובעות ממנה אינן מותרות בניכוי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

22. המבחן לזכות לנכות מס התשומות, הוא מבחן אובייקטיבי. על פי מבחן זה, די בעצם העובדה שהחשבונית לא הוצאה לעוסק כדין, כדי לשלול ממנו את הזכות לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונית. מבחן זה התגבש בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999) (להלן: "עניין סלע"), שם נקבע על ידי כב' השופטת ד' ביניש - כדלקמן:
- "...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן האובייקטיבי, העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה."
- יפים לעניין זה דבריו של כב' הנשיא (דאז) א' ברק, בפסקה 24 בעניין מ.א.ל.ר.ז.:
- "פסק-הדין בעניין סלע קבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הינו מבחן אובייקטיבי. ... אכן, אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף ולהביא להפחתת מס, ואף לנטילת מס מקופת המדינה. שיטת הטלת מס ערך מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצרן ומסתיימת בצרכן. העיקרון הבסיסי הוא כי כל יצרן בשרשרת הייצור יחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר (נמדר שם [24], בעמ' 575). במכירת המוצר משלם העוסק מס עיסקאות. ממס זה הוא מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו – זוהי אפוא משמעותו של ניכוי מס תשומות. תשלום מס עיסקאות, מחד, וניכוי מס תשומות, מאידך, מביאים לתוצאה שלפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם להפרש בין מחיר עיסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומותיו ששימשו בעיסקאות אלה (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף, חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ [15]). תהליך זה ממחיש את עקרון ההקבלה העומד בבסיס מס ערך מוסף. עקרון ההקבלה פירושו הקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות, אשר לפיו היצרן רשאי לנכות מס תשומות רק אם השתמש באותן תשומות בעיסקה החייבת במס (...).
- התרת ניכוי מס תשומות על בסיס מבחן סובייקטיבי יכולה לגרום לניכוי מס תשומות אף שלא שולם מס זה, בתור מס עיסקאות, לרשויות המס. ניכוי זה עומד בניגוד לעקרון הטלת המס על הערך המוסף. הוא פותח פתח לרמאויות. נטרול הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים, ולכן המבחן הראוי לכונן את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי. לא כל שכן בשעה שמדובר בחופעה נרחבת יחסית של "חשבוניות פיקטיביות", ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה בצורה חזקה למדי."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 עם זאת ולצד קביעת המבחן האובייקטיבי כאבן הבוחן המרכזית, הכיר בית המשפט בעניין סלע
2 (פסקה 14) בחריג מצומצם וצר, במסגרתו נסיבותיו הסובייקטיביות של העוסק יצדיקו את התרת
3 ניכוי מס התשומות, על אף שהמבחן האובייקטיבי אינו מתקיים, וזאת כאשר:

4 "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט
5 את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן,
6 לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי
7 להוציאה".

8 חריג זה, הוכר על ידי בית המשפט העליון גם בעניין מ.א.ל.ר.ז (ראו פסקה 25 לפסק הדין).

9 מהאמור עולה כי האחריות המוטלת על עוסק המבקש לנכות מס תשומות, גבוהה ביותר: לרוב,
10 כאשר מבחינה אובייקטיבית יתברר כי החשבוניות הוצאו לו שלא כדין, לא יהיה הוא רשאי לנכות
11 את מס התשומות הגלום בחשבוניות. החריג הסובייקטיבי יחול רק במקרים מצומצמים, בהם יעלה
12 בידי העוסק להוכיח כי פעל בתום לב וכי עשה את כל הנדרש כדי לברר כי החשבוניות הוצאו לו
13 כדין. בדיקות טכניות למראית עין בלבד אינן מספיקות, ומצופה מעוסק המבקש לבוא בשעריו של
14 החריג הסובייקטיבי הצר, לבצע בדיקות מקיפות ככל האפשר, המשקפות רצון אמיתי לברר את
15 תקינות החשבוניות שקיבל.

16 כך קבע בעניין זה כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3, עת עמד על המקרים בהם יחול החריג
17 פרי המבחן הסובייקטיבי:

18 "התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר
19 רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא
20 שהחשבונית הוצאה כדין".

21 23. באשר לנטל ההוכחה, בערעור מס ערך מוסף בעניין ניכוי מס תשומות, מוטל הנטל על כתפי
22 המערער – וזאת כאמור בסעיף 132 לחוק. לעניין זה יפים דבריה של כב' השופטת שטרסברג-כהן
23 ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (1.7.2003), פסקה 26:

24 "ערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על העוסק,
25 המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה, ואתו מוטל
26 על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. 'נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר
27 הפנקסים נוהלו כדין, ולא נפסלו, והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה.
28 נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית,
2 'נטל השכנוע' ו'נטל הבאת הראיות' על העוסק".
3 בענייננו נפסלו ספרי המערער ומעבר לכך, הרי שמדובר במחלוקת לבר-פנקסית ומשכך,
4 הנטל להוכיח כי החשבוניות שקיבל המערער היו כדין, מוטל על כתפיו של המערער.
5 בעניין ט.ג.די נקבע כי כאשר עסקינן בעוסק המבקש להחיל בענייננו את חריג המבחן
6 הסובייקטיבי, הרי ש-:
7 "הנטל להתרת ניכוי כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר".
8 בית המשפט העליון, שם, עמד על כך כי הצבת רף גבוה נדרשת מכמה טעמים: כדי להרתיע
9 ממעשי מרמה, בשים לב לכך כי מקבל החשבוניות הוא המונע היעיל ביותר של מעשים מסוג זה,
10 וכדי להבטיח את פשטותו ויעילותו של החוק.
11 לאור כל האמור, אפנה לבחון את טענותיו של המערער ולהכריע האם עמד הוא בנטל להוכיח כי
12 ניכה את התשומות כדין.
13 24. כאמור לעיל, ראשית יש לבחון האם, מבעד למבחן האובייקטיבי, המסמכים הנחזים כחשבוניות
14 מס אשר לטענת המערער הוצאו לו על-ידי קבלני המשנה, הוצאו לו כדין? – דומה כי הצדדים
15 אינם חלוקים כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה ולמעשה המערער לא עשה כל ניסיון להוכיח
16 אחרת.
17 ובמילים אחרות, מבחינה אובייקטיבית ולנוכח הראיות שהוצגו, דומה כי אין מחלוקת כי
18 החשבוניות לא הוצאו על ידי ספקי המשנה כדין. אפרט את המביא לקביעה זו, בייחס לכל אחד
19 מספקי המשנה:
20 חב' היילקס: כפי שהעיד מר פקלק מטעם המשיב (בסעיף 16 לתצהירו) וכפי שעולה באופן ברור
21 ממסמך שהגיש המשיב ושסומן מש/1, תיק העוסק של חב' היילקס סגור במרשמי המשיב מאז
22 שנת 2011. לאור זאת ברור כי חב' היילקס לא הייתה רשאית להוציא חשבוניות למערער בשנות
23 המס שבמחלוקת, והמערער לא היה רשאי לנכות מס תשומות על סמך חשבוניות אלה. על אף שדי
24 באמור לעיל כדי להבהיר כי החשבוניות לא הוצאו כדין, אוסיף ואציין כי הגורם עמו טען המערער
25 כי היה בקשר מטעם חב' היילקס הוא, לטענת המערער, אדם בשם מוטי היילקס. אלא שכפי
26 שהראה המשיב, אין אדם הנושא שם זה שהיה בעל מניות או נושא משרה בחב' היילקס. המערער
27 לא הביא אדם עלום זה למסור עדות בבית המשפט והוא לא המציא כל ראיה העשויה לחזק מסקנה
28 בדבר קשר בינו לבין חב' היילקס. יוצא אפוא כי חב' היילקס לא הייתה רשאית להוציא חשבוניות
29 מס בשנות המס שבמחלוקת ואדם בשם מוטי היילקס, אם וככל שיש אדם שכזה, לא היה רשאי
30 לספק למערער חשבוניות מס בשם חב' היילקס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 חב' עומר: המערער טען כי אדם בשם עומר סרחאן ("עומר") היה איש הקשר בינו לבין חב' עומר.
2 המערער הציג צילום ת.ז של עומר (עמ' 40 לתצהיר המערער) וכן הציג המערער העתק ממסמך
3 הנחזה כפרוטוקול של חב' עומר, מאושר על-ידי עו"ד (עמ' 49 לתצהיר המערער), במסגרתו
4 הוסמך עומר סרחאן כמנהל חב' עומר וכמורשה חתימה מטעמה. דא עקא, המשיב הוכיח כי
5 בדיקה במערכות משרד הפנים העלתה כי אין אדם בשם עומר סרחאן הנושא תעודת זהות
6 שמספרה תואם את זה המופיע בצילום שהציג המערער. מסקנת הדברים היא כי תעודת הזהות
7 מזויפת. כמו כן הראה המשיב כי עיון במסמכי רשם החברות מלמד כי אדם בשם זה, לא נשא
8 תפקיד כלשהו בחב' עומר. מהאמור עולה כי גם החשבוניות מחב' עומר, לא הוצאו למערער כדין.
9 25. נמצא אפוא כי יישום המבחן האובייקטיבי בייחס לחשבוניות שאת מס התשומות הגלום בהן ביקש
10 המערער לנכות, מלמד כי חשבוניות אלה הוצאו לו שלא כדין ולכן ככלל, נראה כי אין להתיר לו
11 את ניכוי תשומות. נותר אפוא לבחון האם הצליח המערער לשכנע כי יש להחיל בעניינו את החרג
12 הצר שנקבע במסגרת המבחן הסובייקטיבי, ומכוח חריג זה להתיר לו את ניכוי מס התשומות. יש
13 לבחון האם הוכיח המערער כי נקט בכל פעולה סבירה ונדרשת כדי לברר את כשרות החשבוניות,
14 כך שניתן יהיה לומר כי לא היה עליו להעלות על דעתו כי נפל פגם בחשבוניות שסיפקו לו,
15 לטענתו, קבלני המשנה.
16 בסעיפים הבאים אמנה שורה של ליקויים שנפלו בדרך התנהלותו של המערער והמביאים אותי
17 למסקנה כי אין הוא רשאי לבוא בשעריו של המבחן הסובייקטיבי.
18 26. בדיקות מצומצמות והעדר בדיקות נחוצות: המערער הציג מסמכים ספורים המהווים שיקוף של
19 הבדיקות אותן לטענתו ערך, קודם להתקשרות עם קבלני המשנה. עיון בנספחים שצירף המערער
20 לתצהירו מלמד כי מדובר במסמכים בודדים: תעודת התאגדות, אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי
21 מס במקור לחלק משנות המס שבמחלוקת ועוד מספר מסמכים אשר אין בהם די כדי ללמד כי
22 המערער התקשר עם הגורמים המוסמכים מטעם קבלני המשנה. בכל הנוגע לחב' היילקס,
23 המסמכים שהציג המערער הם משנת 2010, שנתיים לפני המועד בו הוצאה החשבונית הראשונה
24 (בשנת 2012) הניצבת כעת לבחינה. ברור אפוא כי אין במסמכים אלה כדי ללמד על ביצוע
25 הבדיקות הנדרשות, במועד הרלוונטי. לגב' חב' עומר, מדובר בתעודת זהות של עומר סרחאן, אשר
26 התבררה כמזויפת. כפי שנקבע בפסיקה, אין די בהצגת מסמכים מסוג זה כדי ללמד על כשירות
27 חשבוניות המס או אמיתות העסקאות שבגינן הוצאו החשבוניות [על כך, ראו: דברי כב' השופט ש'
28 בורנשטיין בע"מ 48652-10-12 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה
29 (20.8.2017), בפסקה 117, ובדברי כב' השופטת י' סרוסי בע"מ (ת"א) 11694-07-16 לון-אורון
30 אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (29.11.2017), פסקה 48].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המערער הודה במהלך דיון שמיעת הראיות, כי לא ביצע כל בדיקה אצל רשם החברות אודות זהות
2 בעלי המניות ואודות זהות המנהלים של קבלני המשנה (עמ' 18 לפרוטוקול ש' 17-34; עמ' 25 ש'
3 17-15). מדובר בבדיקות פשוטות, בלעדיות לא ניתן לדעת כי הגורמים מולם התנהל המערער,
4 בעסקאות במיליוני ₪, הם אכן הגורמים המוסמכים, אלא שהמערער נמנע מלביצע בדיקה קלה זו.
5 אם הייתה מתבצעת בדיקה שכזו, היה המערער מגלה כי מוטי היילקס אינו מוסמך לפעול בשם
6 חב' היילקס, וכן כי אין לחב' עומר מנהל בשם עומר סרחאן.
7 בכל הנוגע לחב' היילקס, בצדק ציין המשיב כי בדיקה פשוטה באתר רשות המסים הייתה מגלה כי
8 חב' היילקס אינה פעילה מאז שנת 2011. אישור ניהול ספרים של חב' היילקס בשנת 2010 שהציג
9 המערער, אינו יכול כמובן ללמד כי החשבונות שהוצאו לו בשנות המס שבמחלוקת, בשנים 2012
10 – 2016, הוצאו כדין.
11 27. העדר חוזי התקשרות: המערער לא הציג הסכמי התקשרות בינו לבין קבלני המשנה (ואף לא בינו
12 לבין חב' דרך השם). בכל הנוגע לחב' עומר, הציג המערער עמ' בודד ובו תעריפי נסיעות, ללא כל
13 פירוט של ממש (עמ' 43 לתצהיר המערער) ואילו לגבי חב' היילקס, אפילו מסמך חלקי מסוג שכזה
14 לא הוצג. בחקירתו שב המערער ואישר כי לא חתם על עם ספקי המשנה על חוזי התקשרות (עמ'
15 14 לפרוטוקול ש' 14-15). לטענת המערער (בסעיף 44 לתצהירו), בתחום ההסעות, לא נהוג
16 לחתום על חוזי התקשרות. אין צריך להכביר במילים כי מדובר בטענה המעוררת תמיהות, שכן אין
17 זה שכיח כי התקשרות עסקית המגלגלת מיליוני שקלים, אינה כרוכה בהתקשרות חוזית המסדירה
18 את זכויות הצדדים וחובותיהם.
19 28. תשלום במזומן: המערער טוען כי שילם לספקי המשנה במזומן (עמ' 14 לפרוטוקול ש' 21-22).
20 מדובר בתשלומי בהיקף שעולה על 4 מיליון ₪ - ולטענת המערער היא בוצעה כולה במזומן.
21 תשלומים במזומן, בהיקף המדובר, עומדת בניגוד להוראות סעיף 49א לחוק.
22 דרישת החוק כי תשלומים בהיקף גבוה לא יתבצעו במזומן, נועדה לאפשר למשיב נתיב ביקורת על
23 העסקאות שבוצעו, אם בוצעו.
24 29. אי הבאת עדים רלוונטיים: לטענתו, ביצע המערער עסקאות במיליוני ₪ עם קבלני המשנה ועם
25 חב' דרך השם. למרות שעסקאות אלה ניצבות במרכז המחלוקת שבין הצדדים, המערער לא הביא
26 שום גורם משלושת החב' (ובעיקר מקבלני המשנה, אשר הוציאו לו לטענתו את החשבונות)
27 להעיד בבית המשפט. גם אם לא היה המערער מביא עדים מאחת החברות בלבד, היה הדבר נזקף
28 לחובתו, אולם שעה שלא הביא שום עד מאף אחת מהחברות, הרי שיש בכך כדי לעורר תמיהות
29 של ממש.
30 גם בכל הנוגע לאופן ניהול ספריו, נמנע המערער מלהביא את עדותו של מי שניהל עבורו את
31 ספריו ושהגיש מטעמו את דוחותיו התקופתיים למשיב. ר"ח בן הרויה, אשר העיד מטעם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-02-52062 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 המערער, העיד כי לא הוא ניהל את ספרי החשבונות של המערער ולא הוא שהגיש מטעמו את
2 הדוחות התקופתיים למשיב [לדברי רו"ח בן הרויה, פעולות אלה בוצעו עבור המערער על-ידי גב'
3 בשם יוכי רוזנבלום (עמ' 50 לפרוטוקול ש' 7-12)]. כתוצאה מכך הדגיש רו"ח בן הרויה, כי אין
4 הוא יודע לתת מידע כלשהו אודות קבלני המשנה והבדיקות שנעשו, אם נעשו, בעניינם (עמ' 51
5 לפרוטוקול ש' 24-26).
- 6 30. חשבוניות לא מפורטות וזריקת דפי ההתחשבות: בניגוד להוראות החוק, החשבוניות שאת מס
7 התשומות הגלום בהן מבקש המערער לנכות, אינן מפורטות. חוסר הפירוט אינו מאפשר לדעת
8 מדוע ועבור מה שולם הסכום הנקוב בחשבוניות.
- 9 המערער השיב על העדר הפירוט, בכך כי לדבריו פירוט מצוי במסמך אותו כינה "תשבץ",
10 במסגרתו לטענתו נערכה ההתחשבות המפורטת מול קבלני המשנה, ושתוצאתה נרשמה בסכום
11 שבחשבונית. לדברי המערער, לכל חשבונית קדם מסמך "התשבץ", אלא שכפי שהעיד בתצהירו
12 (בסעיף 41) ובבית המשפט (עמ' 15 לפרוטוקול ש' 29-30) הוא נהג לזרוק את התשבץ ולא
13 לשומרו. התנהלות מסוג זה עומדת בניגוד להוראות ניהול ספרים, המחייבות לשמור כל מסמך
14 רלוונטי. נוכח העדר הפירוט בחשבוניות ובהעדר מסמכי התשבץ, אין דרך לערוך ביקורת של ממש
15 על התשלומים שבחשבוניות.
- 16 אם לא די באמור עד כה, אציין כי חלק ניכר מהחשבוניות של קבלני המשנה שהציג המערער אינן
17 חשבוניות מקוריות אלא כאלה שהועברו אליו בפקס.
- 18 31. עיון במסמכים השונים שצרפו הצדדים, מלמד כי שמותיהם של קבלני המשנה, השתנה ממסמך
19 למסמך. כך לדוגמה, לגבי חב' עומר, על-גבי חשבוניות שצורפו כנספח 5 לתצהיר המשיב, שמה
20 של חב' עומר - "עומר קבלנות משנה, הסעות, מעלון". לעומת זאת, בתעודת ההתאגדות של
21 החברה, אותה צירף המערער לתצהירו, שמה של החברה מופיע כ- "עומר הנדסה, בניה, הסעות
22 ושירותים בע"מ", ואילו על גבי אישור נכוי המס במקור שצירף המערער לתצהירו מופיע שם
23 שונה - שלישי במספר! - "עומר הנדסה אזרחית בניה". גם באשר לחב' היילקס, הדברים דומים.
24 על גבי החשבוניות שצורפו כנספח 5 לתצהיר המשיב, שמה מופיע כ- "היילקס הסעות, יזמות
25 ושירותים בע"מ" ולא בשמה המופיע ברשם החברות, שהוא - היילקס נכסים ובניין בע"מ".
- 26 השימוש בשמות שונים, אצל שני קבלני המשנה, היה צריך אף הוא לעורר את חשדו של המערער
27 ולהביאו לבצע את הבדיקות הנדרשות, אותן בלאו הכי חובה היה עליו לבצע.
- 28 32. צירוף כל האמור עד כה מביא אותי למסקנה כי המערער רחוק מלעמוד בתנאי החריג
29 הסובייקטיבי. מי שאינו בודק במרשמי רשם החברות מי הגורמים המוסמכים בחברות להן לטענתו
30 הוא משלם מיליוני ₪, מי שמבצע תשלומים אלה במזומן - בניגוד לחוק, ללא הסכמי התקשרות
31 כתובים, ותוך שהוא מסתפק, בניגוד לחוק, בקבלת חשבוניות אשר כלל אינן מפורטות והוא זורק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 את דפי ההתחשבות אשר היו עשויים לשפוך אור על תוכן החשבוניות – אינו נכלל בסוג המקרים
2 המצומצמים בהם יש מקום להחיל את חריג המבחן הסובייקטיבי ולהתיר ניכוי תשומות
3 מחשבוניות שיצאו שלא כדין.
4 יתירה מזו, צבר הליקויים וסימני השאלה שהתנהלות המערער מעלה, ובכלל זה אי הבאת עדים
5 רלוונטיים, מעוררת את החשד שמא לא עמדו מאחורי החשבוניות העסקאות שהן מתיימרות
6 להציג.
7 כך או אחרת, ודאי שלא ניתן לומר כי המערער עמד בנטל ההוכחה הכבד המוטל על כתפיו בכגון
8 זה, כדי להצדיק התרת ניכוי מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לו שלא כדין.
9 33. בכל הנוגע לחב' עומר, המערער הלין על כך שהמשיב לא התריע בפניו על כך שביום 3.1.2016
10 הורשע אדם בשם מוחמד חסן עליאן בכך שהפיץ חשבוניות פיקטיביות, בין השאר, של חב' עומר,
11 וזאת במסגרת ת"פ (י-ם) 17138-10-14 בית המכס מע"מ ירושלים נ' עוזי יהושע-זאדא ואח'
12 (3.1.2016). המערער טוען כי אותו מוחמד חסן עליאן הוא עומר סרחאן, שהעביר לידיו את
13 החשבוניות של חב' עומר.
14 המשיב דחה טענה זו וטען כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן הטענה הועלתה לראשונה
15 במסגרת דיון ההוכחות. כך או אחרת ומעבר לטענת הרחבת החזית ולכך שהמערער כלל לא הוכיח
16 כי אותו אדם שהורשע הוא אותו עומר שטוען המערער, הרי שאיני מוצא בטענה זו של העורר כדי
17 להצדיק את התרת ניכוי מס התשומות מחשבוניות שהוצאו לו שלא כדין. חובה היה על המערער
18 לבצע בדיקות פשוטות, כגון אצל רשם החברות, אשר היו מלמדות אותו כי החשבוניות הוצאו לו
19 שלא כדין. בשים לב לכל הליקויים הרבים שפורטו לעיל, הרי שאין לאפשר למערער לגלגל את
20 האחריות למעשיו ולמחדליו, על המשיב.
21
22 לאור כל האמור באתי למסקנה כי צדק המשיב בהחלטתו, עת קבע כי אין להתיר למערער את ניכוי
23 מס התשומות, והערעור בעניין זה נדחה.
24
25 ב. שומת העסקאות – הודעות הזיכוי
26 34. במציאות החיים העסקיים, עשוי לקרות כי מתברר בדיעבד שיש לתקן חשבונית שהוצאה. במסגרת
27 החוק ובמסגרת הוראות ניהול פנקסי חשבוניות, נקבעה המתכונת בה ניתן לבצע את הדבר.
28 סעיף 49 לחוק קובע בעניין זה כך :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או
2 נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או
3 תוקנה כפי שקבע שר האוצר".
- 4 סעיף 23א להוראות ניהול פנקסי חשבונות דן בהוראות ביטול או שינוי עסקה, טעות או שינוי
5 סכום בחשבונית לאחר שכבר הוצאה חשבונית. בסעיף 23א(3) נקבעה הדרך בה יש לפעול:
6 "הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום
7 המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:
8 (א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת
9 החשבונות של הנישום;
10 (ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת
11 ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי
12 סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,400 שקלים חדשים, אישור המסירה
13 יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;
14 (ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;
15 (ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את
16 קבלתה".
- 17 35. במהלך השנים 2013-2014, דיווח המערער על הודעות זיכוי שהוציא לטענתו לחב' דרך השם בשל
18 עסקאות שבוטלו או שוננו, בסך של 684,675 ₪. סך המע"מ הנובע מהודעות הזיכוי הוא 121,489
19 ₪. המשיב החליט לא לקבל הודעות זיכוי אלה, ועל החלטה זו, בין שאר העניינים, ערער המערער.
20 ראשית אציין כי המערער בחר שלא להעלות טענות בסוגיה זו בסיכומיו. מקובלת עליי טענת
21 המשיב כי זניחת עניין זה בסיכומים, דינה כדין טענה שנזנחה ומשכך, בית המשפט לא יידרש
22 לטענה זו [על כך, ראו: ע"א 675/86 רבקה שמיסר נ' יצחק הודסמן (12.6.89), פסקה 7].
23 על אף האמור ולמעלה מן הצורך, אפרט להלן בקצרה, מדוע דין טענותיו של המערער בעניין
24 הודעות הזיכוי להידחות, אף לגופו של עניין.
- 25 36. כפי שראינו לעיל ובהתאם להוראות סעיף 23א להוראות ניהול פנקסי חשבונות, על מי שמוציא
26 הודעת זיכוי מוטלת החובה לוודא ולהוכיח כי זו התקבלה אצל מי שלו היא מיועדת. המערער
27 טוען כי הוציא הודעות זיכוי לחב' דרך השם, בגין עסקאות שבסופו של דבר לא יצאו אל הפועל או
28 שהיה צורך בתיקון הסכומים שנכתבו בחשבוניות. עם זאת, המערער הודה בחקירה הנגדית כי אין
29 בידיו אסמכתא לכך שחב' דרך השם קיבלה את הודעות הזיכוי (עמ' 25 לפרוטוקול, ש' 36 - עמ')



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 26 ש' 15). בעליה של חב' דרך השם, מר אהרון שם טוב (להלן: "מר שם טוב"), זומן למשרדי המשיב ומסר הודעה ביום 22.9.16, אשר צורפה כנספח 14 לתצהיר המשיב. במסגרת הודעה זו נשאל מר שם טוב האם המערער הוציא לו הודעות זיכוי. בהודעתו ענה מר שם טוב כי "אף פעם לא הייתה חשבונית זיכוי שקיבלתי מארז סמדר. לא היה גם על מה שתצא חשבונית" (עמ' 1 להודעה, שורה 40). משבחר המערער שלא להביא את מר שם טוב כעד מטעמו, עניין זה פועל לחובתו, ואנו נותרים עם הודעתו של מר שם טוב, לפיה לא נשלחו לו הודעות הזיכוי (אודות ההשלכות לאי הבאת עד, ראו: ע"מ 28643-01-16 יו.ג.י.אס. אחזקות ישראליות (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (31.10.17), פסקה 81).
- כמו כן מקובלת עליי טענת המשיב לעניין זה, כי עיון בכרטסת הנהלת החשבונות של חב' דרך השם (אשר צורפה כנספח 15 לתצהיר המשיב), מלמד כי העסקאות שהמערער טוען כי הוציא בעניינן את הודעות הזיכוי, נותרו על כנן ברישומי חב' דרך השם – דבר המחזק את הטענה כי הודעות הזיכוי לא נשלחו אל חב' דרך השם.
- כאמור לעיל, הודעות הזיכוי שהוציא המערער היו בסך של 684,675 ₪ (והמע"מ הגלום בהן הוא 121,489 ₪). המערער לא טרח להביא ראיה כלשהי על תשלומים כאמור בסדר גודל זה, והוא אף לא הזמין לעדות עדים רלוונטיים, כגון את מנהלה של חב' דרך השם או כל גורם אחר. לא מדובר אפוא בעניין טכני גרידא, אלא במצב דברים בו לא הציג המערער ולו ראשית ראיה לכך שהייתה הצדקה להוצאת הודעות הזיכוי. מדובר בהתנהלות שאין לראותה אלא בחומרה.
37. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי יש לדחות את טענות המערער בעניין הודעות הזיכוי וכי בצדק הוציא המשיב למערער את שומת העסקאות במסגרתה בוטלו הודעות הזיכוי.
- 20
- 21 ג. פסילת הספרים לשנים 2012-2014 והטלת הקנס
38. מכל האמור עד כה בפסק הדין, עולה כי מצאתי כי המערער ניכה מס תשומות שלא כדין וכי לא היה מקום להוצאת הודעות הזיכוי. בשני עניינים אלה, התנהלות המערער נמצאה לקויה ואף חמורה. די בקביעות אלה כדי להצדיק את פסילת הספרים והטלת הקנס מכוח סעיף 95(א) לחוק. לצד האמור לעיל, ציין המשיב כהצדקה לפסילת הספרים ולהטלת הקנס, את טענתו כי המערער לא המציא למשיב את ספריו לשנים 2012-2014. למען הזהירות ובשים לב למחלוקת שבין הצדדים בעניין המצאת הספרים, הרי שאת ההחלטות שהתקבלו בפסק הדין עד כה לא ביססתי על עניין זה, אולם אני סבור כי גם בסוגיה זו הצדק עם המשיב.
39. גם אם אקבל את עדותו של רו"ח בן הרויה, הרי שדרך ההתנהלות של המערער, בין אם בעצמו ובין אם באמצעות ב"כ רו"ח בן הרויה, אינה מקובלת. המצאת ספרי חשבונות למשיב, אין פירושה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 הנחתם הפיזית במשרדי המשיב בלבד, שכן מוטלת הייתה האחריות על המוסר לוודא כי הספרים
2 התקבלו בפועל על-ידי מי שדרש אותם אצל המשיב – הגב' חמד, או אצל גורם אחר המוסמך לשם
3 כך. לא ניתן בשום אופן לקבל את דרך ההתנהלות שתוארה: הותרת הספרים במשרדה של גב'
4 חמד, ללא החתמת אישור קבלה, ואף מבלי שלכל הפחות, המוסר יוודא בסמוך לאחר הותרת
5 הספרים במשרדה של גב' חמד, כי הספרים אכן הגיעו לידיה. אם בחר המערער להשאיר כך את
6 הספרים, מבלי להותיר בידיו העתק של החומרים שמסר, אין לו להלין אלא על עצמו.
7 40. בסיכומיו טוען המערער כי רו"ח בן הרויה הודיע לעובד במשרדי המשיב, אדם בשם משטה –
8 אשר נטען לפתע, לראשונה בדיון שמיעת הראיות, כי הוא נכח בעת הותרת הספרים במשרדה של
9 גב' חמד, וכי הוא התבקש על-ידי רו"ח בן הרויה להודיע לגב' חמד על המצאת הספרים. אלא
10 שעיון בהתפתחות הגרסאות של המערער ורו"ח בן הרויה בעניין זה, מלמד כי מדובר בגרסה
11 מעודכנת של האירועים, גרסה אשר לא נמסרה באופן ברור מלכתחילה – דבר המקשה על קבלתה.
12 כך, בהודעתו של בן הרויה מיום 25.9.2016, נשאל בן הרויה מדוע לא הגיש המערער את ספריו
13 לשנים 2012 – 2014 כפי שהתבקש, והוא השיב (נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 5-7):
14 לפני מעל שנה, היה מבצע במע"מ לנהגי מוניות, והתבקשתי ע"י המבקרת שרה חמד
15 להביא את הספרים. הספרים הומצאו על ידי והיא לא הייתה נוכחת בחדר. השארתי את
16 הספרים בחדרה, ואיני זוכר למי הודעתי שיודיע לשרה שהקלסרים בחדרה. (ההדגשה,
17 כאן ולהלן, אינה במקור)
18 בהמשך ההודעה מאשר בן הרויה כי לא קיבל אישור בכתב על מסירת הספרים (טופס אב"ת), וכי
19 לא אמר לגב' חמד במועד כלשהו כי השאיר את הספרים בחדרה.
20 בהודעת הערעור (בסעיף 4), לא הועלתה הטענה כי רו"ח בן הרויה מסר למאן שהוא אצל המשיב
21 אודות הותרת הספרים בחדרה של גב' חמד.
22 בחקירתו בבית המשפט שב בן הרויה על עיקרי הדברים: הוא טען כי השאיר את הספרים במשרדי
23 המשיב, והוא אכן מאשר כי לא קיבל אישור על מסירת הספרים וכי לא יצר קשר עם גב' חמד כדי
24 ליידע אותה כי השאיר את הספרים בחדרה. לצד דברים אלה מסר רו"ח בן הרויה את הדברים
25 הבאים (עמ' 36 לפרוטוקול ש' 5-6):
26 לא זוכר מי ישב בחדר באותו יום, והוא אמר לי שהוא ימסור, זה, אם אני לא טועה, בחר
27 בשם משטה ישב בחדר.
28 עדות מהוססת זו, נמסרה רק כעבור מספר שנים מאז קרות האירוע, בעוד שבהודעה שנמסרה
29 בסמיכות זמנים (בשנת 2016) לא הוזכר כלל שמו של משטה ואף לא נטען כי נמסרה הודעה
30 למישהו אחר אשר התחייב להעביר את הספרים לגב' חמד. עדות מהוססת זו, הפכה במסגרת
31 הסיכומים (בסעיף 8) לטענה וודאית לפיה הספרים נמסרו לעובד בשם משטה אשר התחייב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 להעבירם לידי גב' חמד. אלא שכפי שניתן לראות, מפיו של בן הוריה לא נשמעה טענה ברורה
2 מסוג זה, ודאי לא במסגרת ההודעה שנגבתה ממנו במשרדי המשיב ובסמיכות זמנים, שם היה
3 המקום לצפות כי יעלה את הדברים.
4 41. כאמור, איני מקבל את דרך ההתנהלות של המערער (באמצעות רו"ח בן הרויה) ואיני סבור כי כך
5 יש להגיש ספרי חשבונות למשיב. המערער מגדיל לעשות ומטיל את האשמה לאובדן הספרים על
6 המשיב. טוב היה אם טענה זו כלל לא הייתה עולה. כאשר מדובר בגורם בו עובדים רבים כמו אצל
7 המשיב, הרי שהמצאת מסמכים בדרך המקובלת, היא הדרך היחידה לוודא כי מה שנמסר הגיע אכן
8 לייעדו. מי שאינו פועל בדרך זו, לא יוכל לגלגל את תוצאות פעולותיו על אחרים.
9 המערער מלין על כך שהמשיב לא הביא לעדות את גב' חמד, אלא שדבר לא מנע מהמערער עצמו
10 לזמנה לעדות. העד מטעם המשיב, מר פקלק, אשר נשא בתפקיד ניהולי אצל המשיב, העיד על
11 השתלשלות מכלול האירועים, ובין השאר על כך שהספרים לא הגיעו לידי המשיב – כמו שהובא
12 לידיעת המערער בשנת 2016.
13 המערער מבקש ללמוד מכך שגב' חמד לא פנתה אליו מיד בדרישה חוזרת להמצאת הספרים, כי
14 הספרים הגיעו לידיה. זאת מסקנה בלתי מבוססת וכדי לבססה היה על המערער לזמן את גב' חמד
15 לעדות, דבר שלא נעשה. אין לרפא התנהלות רשלנית ברורה של המערער, באמצעות טענות
16 והשערות בלתי מבוססות.
17
18 לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי דין הערעור להידחות אף בעניין פסילת
19 הספרים והטלת הקנס.
20

סוף דבר

21
22 42. הערעור נדחה.
23 43. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם
24 לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.
25
26 ניתן לפרסם את פסק הדין.
27 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
28
29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52062-02-18 סמדר נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

3

4

5

ניתן היום, כ"ב סיוון תש"פ, 14 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

6

7

אבלי גורמן, שופט