



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער **חיקמת טאהא**
באמצעות ב"כ עו"ד חיים חרוב

נגד

משיב **מנהל מע"מ פתח תקווה**
באמצעות ב"כ עו"ד הגר אסף

פסק דין

1

2

פתח דבר

1. בפניי ערעור על החלטה בהשגה שהגיש המערער בהתייחס לשומת מס תשומות שהוציא לו המשיב לתקופה שבין 6/2012 לבין 12/2014 בסך של 828,015 ₪ (קרן המס), בהתאם לסמכותו לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף" או "החוק") וכן בהתייחס לקנס שהטיל עליו המשיב בגין אי ניהול ספרים כדין בסכום של 69,371 ₪, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 95 לחוק.

2. המערער עסק בתקופה הרלוונטית בעבודות ריצוף, טיח ושיפוצים, במסגרת עסקו בשם "ח.ט. שיפוצים". לשם ביצוע העבודות סופקו לו עובדים על ידי קבלני משנה.

3. בעקבות חקירה וביקורת שנערכה למערער בשנות המס 2012-2014, מצא המשיב כי המערער דרש בניכוי מס תשומות בגין 24 מסמכים הנחזים כחשבונות מס (להלן: "המסמכים" או "החשבונות") אשר הוצאו לו, לדבריו, על ידי מר מוחמד שאמי (להלן: "מר שאמי") על שם החברות הבאות: מ.ז. ניהול והפעלה בע"מ (להלן: "מ.ז."), ר. רעמים (2009) בע"מ (להלן: "רעמים"); ח.מ. כימלב בע"מ (להלן: "כימלב"); גל רון ניקיון ואחזקה בע"מ (להלן: "גל רון"); ל. ניקיטה ע.מ (להלן: "ניקיטה"); ישראל י-ק ע.מ (להלן: "ישראל י-ק"); גוסין הסעות ואספקת עובדים בע"מ (להלן: "גוסין הסעות"); ש.א.ח.ל. ניהול פרויקטים בע"מ (להלן: "ש.א.ח.ל.י").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 4. על פי המשיב, טענת המערער לפיה הוא קיבל את המסמכים הנחזים להיות חשבוניות
2 מס ממר שאמי ביחס לכל החברות המוזכרות לעיל, חסרת כל אחיזה במציאות, שכן
3 לא רק שהמערער לא הציג כל אסמכתא המלמדת על היכרות, מקל וחומר התקשרות,
4 בין השניים, כאשר מר שאמי בחקירתו העיד כי אינו מכיר את המערער ולא סיפק לו
5 חשבוניות מס, אלא שאף עדויות הגורמים מטעם החברות האמורות תומכות בטענה
6 לפיה מדובר בחשבוניות מס פיקטיביות.
- 7 5. המערער חולק על החלטות המשיב הנ"ל וטוען כי מאחורי כל החשבוניות שקיבל
8 עומדות עסקאות אמת, וכי נתן אמון מלא במר שאמי, כך שלא ידע שמדובר
9 בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, ולפיכך גם אין הצדקה להטיל עליו קנס.
- 10 **טענות המערער בתמצית**
- 11 6. חשבוניות המס שקיבל המערער משקפות עבודות אמיתיות שבוצעו על ידו, כאשר
12 קבלני המשנה סיפקו לו עובדים לצורך כך, והוא שילם להם בגין אותן עבודות שבשלבן
13 הוצאו החשבוניות.
- 14 7. דיווחיו של המערער למע"מ היו בדו"ח מקוון, כך שבזמן אמת רשויות מע"מ ידעו אצל
15 מי הוא עובד ומי הם קבלני המשנה שלו.
- 16 8. מר שאמי, שסיפק את החשבוניות, הציג עצמו בפני המערער כמורשה מטעם החברות
17 הנדונות. המערער, בתמימותו, נתן אמון במר שאמי, אדם אמיד אשר התרועע עם
18 אנשים מפורסמים בכפר. יש להביא בחשבון את אופייה של התרבות המוסלמית ואופן
19 חינוכו של המערער, שהשפיעו על מתן האמון כאמור, שלמרבה הצער, היה לבסוף
20 בעוכריו.
- 21 9. לא נערך עימות בין המערער לבין מר שאמי להוכחת טענותיו של המערער לפיהן
22 ההתקשרויות עם החברות שסיפקו עובדים ואשר ביצעו את העבודות בפועל, נעשו דרך
23 מר שאמי.
- 24 10. העובדה שמר שאמי נתפס כאשר במכוניתו חשבוניות מס של אחרים ולא נחקר אודות
25 כך, מהווה מחדל חקירה, שכן החוטא יוצא נשכר וכנראה ממשיך להוציא חשבוניות
26 פיקטיביות ולפגוע בקופה הציבורית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

11. רואה החשבון של המערער ערך בדיקה לגבי קבלני המשנה ואף המשיב מודה כי לפחות לגבי אחד מקבלני המשנה מצא כי "הכל תקין". ולפיכך היה לכל הפחות מקום להכיר במס התשומות בנוגע לחשבוניות שהוצאו על ידי קבלן משנה זה.

טענות המשיב בתמצית

12. המערער לא הוכיח שמוציא החשבוניות, מר שאמי, היה רשאי להוציאן, וכי העבודות בוצעו על ידי פועלים שסופקו על ידי קבלני המשנה הנטענים.

13. גורמים מטעם החברות מסרו בהודעותיהם בפני המשיב כי הם אינם מכירים את מר שאמי ובוודאי שלא נתנו לו ייפוי כוח להוציא חשבוניות בשמם.

14. החשבוניות נשוא הערעור לא משקפות אספקת עובדים כטענת המערער, אלא אספקת עבודה ואין כל רישום המתעד את מספר הפועלים שסופקו או בכמה שעות עבודה מדובר. נראה כי חשבוניות קבלני המשנה סיפקו למערער כיסוי חשבונאי ותו לא.

15. המערער לא ביצע בדיקה כלשהי על מנת לוודא את תקינות החשבוניות אותן ניכה.

המערער הודה בחקירתו הנגדית כי לא בדק את פרטי קבלני המשנה ואת הקשר של מר שאמי לקבלני המשנה. המערער אף לא בדק האם בידי מר שאמי ייפוי כוח להוציא חשבוניות בשם החברות, האם החברות עוסקות בכלל באספקת עובדים וכיוצא באלה.

למצער, המערער עצם עיניו נוכח נתוניו של החברות השונות, שרובן ככולן לא עוסקות באספקת עובדים או בתחום הבנייה בכלל.

16. המערער הודה שרוב התשלומים שיועדו לקבלני המשנה שולמו על ידו במזומן (70%) והיתרה בהמחאות (30%), כאשר חלקן לא נרשמו למוטב בלבד.

רואה החשבון של המערער דאז, מר נעים בדיר, מסר בהודעתו כי יידע את המערער בדבר האיסור לשלם במזומן בסכום של מעל 20,000 ₪ ועם זאת המערער המשיך לשלם במזומן.

העובדה כי המערער העביר תשלומים רבים במזומן ובהמחאות שלא למוטב בלבד, מונעת מהמשיב להתחקות אחר אותם התשלומים, ושומטת את הקרקע תחת הטענה כי התשלומים הועברו באופן תקין לקבלני המשנה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

17. לא זו בלבד שהמערער לא הביא לעדות את מר שאמי, הוא גם לא זימן לעדות אף גורם מטעם החברות שעל שמן הוצאו החשבוניות נשוא הערעור, על מנת שיעיד על אספקת עובדים אמיתית. מהודעותיהן של הגורמים עולה בבירור כי אין להם כל קשר למר שאמי, והם אינם מכירים אותו או את המערער.
- בנוסף, המערער לא מסר את שמות העובדים שסופקו לו לכאורה. חסר ראיתי זה עומד לפתחו את המערער.
18. מאחר שלטענת המשיב הוכח כי החשבוניות שניכה המערער הן פיקטיביות, לא היה מקום לרשמן בספרי המערער, ולפיכך בדין נפסלו הספרים והוטל הקנס.

9

10

דיון והכרעה

19. סעיף 38(א) לחוק קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין.
- חשבונית מס שהוצאה כדין, ואשר מקבלה רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בה, היא חשבונית הממלאת אחר דרישות סעיף 47 לחוק ואחר דרישות תקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973.
- נדרש שהחשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוצאה, וכן שכל הפרטים בה יהיו נכונים, לרבות תיאור השירות וזהות הצדדים לעסקה.
20. על החשבונית לשקף, אפוא, עסקת אמת בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה, במובן זה שמוציא החשבונית הוא שביצע בפועל את השירות שבגינו ניתנה החשבונית (ראו: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז.")).
- במצב בו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לחלוטין, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או אם מדובר בעסקה שאמנם התבצעה בפועל ואף שולמו כספים במסגרתה, אך נעשה שימוש בחשבונית שהוצאה על ידי גורם אחר שאינו הצד אשר מולו נערכה העסקה וזאת לצורך "כיסוי חשבונאי" גרידא (ראו: ע"מ



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 (מחוזי חיפה) 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך
2 מוסף ומס קנייה עכו (1.9.2013) (להלן: "עניין זוהר"). כך אף נדרש שהסכומים
3 הנקובים בחשבונית, ישקפו את התמורה הנכונה והאמתית בגין השירות או העבודה
4 (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה
5 (30.9.2013)).

6 21. לעניין דרישת הזהות בין מוציא החשבונית למבצע השירות או העבודה, ראו את
7 שנאמר בעניין זוהר בפסקה 9:

8 "החוק מחייב איפוא כי תהא זהות בין ספק הסחורה לבין מוציא
9 החשבונית, וזאת כדי להבטיח תשלום מס עסקאות ורישום
10 העסקה בספרי הספק וכן תשלום מס ורישום אצל העוסק המבקש
11 את ניכוי התשומות. ועוד, כי תהא התאמה חד-ערכית בין מבצע
12 העבודה או נותן שירות לבין חשבונית המס שניתנה על ידו. הוצאת
13 חשבונית על ידי אחר, שאינו "הספק" או "נותן השירות", נעשה
14 לפחות לכאורה לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר
15 האחרון נמנע מלהוציא חשבונית מס כדין; ואילו מוציא החשבונית,
16 לא ביצע פעילות כלכלית המצדיקה הוצאת החשבונית. החשבונית
17 במקרה כזה היא בגדר "כיסוי" חשבונאי בלבד, שאין לקבלו לצורך
18 קיזוז תשומה.

19 באופן זה מקום בו אין התאמה בין מוציא החשבונית למספק
20 הסחורה, הרי שיראו בחשבונית שהוצאה כחשבונית מס שלא
21 כדין".

22 22. בנסיבות ענייננו, על סמך בדיקות שערך המשיב, הוא הגיע למסקנה לפיה המערער
23 ניכה מס תשומות על בסיס מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו לו, לטענת
24 המערער, על ידי מר שאמי, על שם 8 חברות שונות, וזאת מבלי שבוצעו עסקאות אמת
25 בינו לבין החברות. מכאן שניכוי מס התשומות הכלול באותן חשבוניות, היה שלא
26 כדין.

27 23. בפסיקה נקבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן **אובייקטיבי**, לפיו די בעובדה
28 כי החשבוניות אינן כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכות את המס הכלול בה, וכי
29 רק במקרים חריגים יחול מבחן **סובייקטיבי**, לפיו אם יוכיח העוסק כי נקט בכל
30 האמצעים הסבירים על מנת להבטיח את תקינות החשבוניות, ניתן יהיה להכיר בניכוי
31 מס התשומות חרף אי תקינות החשבוניות (ראו: עניין **מ.א.ל.ר.ז.**; ע"א 3758/96 **סלע**
32 **חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: "עניין סלע")).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

24. לאחר בחינת מכלול הראיות שעמדו בפניי הגעתי לכלל מסקנה לפיה לא עלה בידי המערער לסתור את טענת המשיב כי החשבוניות הנדונות הן פיקטיביות. מחומר הראיות עולה בבירור כי לאף לא אחת מהחברות שעל שמן הוצאו החשבוניות, קיים קשר לעבודות המצוינות באותן חשבוניות, הן לא קיבלו את התשלומים המצוינים בהן, והגורמים מטעמן כלל לא הכירו את המערער או את מר שאמי. אזכיר בהקשר זה כי הנטל להוכיח את תקינות החשבוניות לצורך ניכוי מס התשומות רובץ על כתפי המערער (ראו רע"א 36446/98 כ.ו.ע. נ' מנהל מע"מ (1.7.2003)). לפיכך, המערער לא עמד בתנאי המבחן האובייקטיבי הנדרש לצורך הכרה בניכוי מס התשומות.
- עוד מצאתי כי, לא רק שהמערער לא נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת להבטיח את תקינות החשבוניות, אלא שאף היה ער לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ולמצער, עצם עיניו מפני אפשרות זו. לפיכך, המערער אף אינו עומד בתנאי הריג הנדרש לצורך ניכוי חשבוניות פיקטיביות, על פי המבחן הסובייקטיבי.
- ממילא אף הגעתי למסקנה כי כדין הטיל המשיב קנס על המערער בהתאם לסעיף 95 לחוק. רישום חשבוניות פיקטיביות במערכת הנהלת החשבוניות, אינו משקף נכונה את הנהלת החשבוניות של העוסק ומעוות את התוצאות העסקיות של הדוחות הכספיים. לכך יש להוסיף את העובדה כי המערער אישר כי שילם תמורה בצ'קים סחירים ובמזומן, וזאת בניגוד להוראות ניהול ספרים.
- מסקנותיי הנ"ל נוגעות לכל אחת ואחת מ-8 החברות שאת החשבוניות הרשומות על שמן ניכה המערער, והכל כפי שיפורט להלן.
25. חברת מ.ז. - המערער ניכה מס תשומות הכלול ב-11 חשבוניות הנחזות כשלה, משנת 2013 ומשנת 2014. מהודעתו של חשב החברה, מר פטנסברג שמואל, עולה כי, לא רק שהוא אינו מכיר את המערער ואינו מכיר את מר שאמי, אלא שחברתו לא ביצעה כלל עבודות בניין, טיח ולא סיפקה עובדים או עבודות הקשורות לתחום הבניין וכי מדובר במסמכים מזויפים (הודעת מר פטנסברג שמואל מיום 7.12.2014, נספח 18 לתצהיר המשיב, בעמ' 1 שי 24-30).
- לאור האמור יש גם לדחות את טענת המערער בהתייחס לחברה זו לפיה רואה החשבון שלו בדק את תקינות האישורים הנוגעים לאותה חברה. כבר ציינתי במקום אחר כי בדיקת תקינות אישורים, ובכלל זאת קיומו של אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים, אין בה די על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, מקום שהחשבוניות אינן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 מייצגות עסקאות אמת (ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 48652-10-12 **תעשיות עוף והודו ברקת**
2 (2003) **בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה** (20.8.2017) (להלן: **"עניין תעשיות עוף והודו"**),
3 סעיף 104 לפסק הדין).
- 4 26. **חברת רעמים** - המערער ניכה מס תשומות הכלול בשלוש חשבוניות הנחזות כמי
5 שהוצאו על ידי חברה זו, משנת 2013. בהודעתו של מר ששון חבושה צוין כי הוא אינו
6 מכיר את המערער או את שם העסק שלו, אינו מכיר אדם בשם מחמוד שאמי, הוא לא
7 סיפק עובדים למערער ולא קיבל ממנו כספים, וכי מדובר במסמכים מזויפים (הודעת
8 מר ששון חבושה מיום 17.2.2015, נספח 21 לתצהיר המשיב, בעמ' 1 ש' 17-21, ש' 30-
9 38).
- 10 27. **חברת כימלב** - המערער ניכה מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות הנחזות כמי שהוצאו
11 על ידי חברה זו, משנת 2012 ומשנת 2013. מהודעתו של המנהל ובעל המניות של
12 החברה, מר יעקב חיים, עולה כי אף הוא אינו מכיר את המערער או את מר שאמי,
13 הוא לא נתן לאף גורם ייפוי כוח להוצאת חשבוניות על שם חברתו, הוא כלל אינו עוסק
14 בעבודות בניה, וכי המסמכים הנחזים לחשבוניות מס הם מזויפים. (הודעה מיום
15 9.2.2015, נספח 23 לתצהיר המשיב בעמ' 1 ש' 4-20).
- 16 28. **חברת גלרון** - המערער ניכה מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות הנחזות כמי שהוצאו
17 על ידי חברה זו, משנת 2012. מהודעתו של המנהל ובעל המניות של החברה, מר גמאל
18 מסעוד, עולה כי חברתו עוסקת באספקת כוח אדם לחינוכים ומרכזים מסחריים
19 לעבודות ניקיון בלבד וכי החשבוניות המדוברות זויפו (הודעה מיום 9.2.2015, נספח
20 26 לתצהיר המשיב, בעמ' 1 ש' 14-31).
- 21 29. **חברת ניקיטה** - המערער ניכה מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות הנחזות כמי
22 שהוצאו על ידי חברה זו, משנת 2012 ומשנת 2013. המשיב הציג ראיות מהן עולה כי
23 מר ליפשיץ ניקיטה, שמספר העוסק המופיע על גבי החשבוניות, לא העסיק עובדים
24 בשנים הרלוונטיות, אלא היה שכיר בתקופה זו במקומות עבודה שונים (נספחים 38-
25 39 לתצהיר המשיב).
- 26 30. **חברת ישראל יק** - המערער ניכה מס תשומות הכלול בחשבונית אחת הנחזית כמי
27 שהוצאה על ידי חברה זו, משנת 2012. מהודעתו של מנהלה, מר ישראל יצחק, עולה
28 כי הוא לא עסק במתן שירותי בנייה או העסקת עובדים אלא הפעיל גן ילדים עצמאי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בשנה זו. אף הוא לא הכיר את המערער או את מר שאמי ושלל את האפשרות שנתן
2 הרשאה לאחר לפעול בשמו. (הודעה מיום 1.1.2015, נספח 29 לתצהיר המשיב, בעמ' 1
3 ש' 1-20).
- 4 31. חברת גוסין הסעות - המערער ניכה מס תשומות הכלול בחשבונית אחת הנחזית כמי
5 שהוצאה על ידי חברה זו, חשבונית מיום 30.10.2012 שמספרה הוא 251. המשיב הציג
6 מכתב מטעם נציג החברה, גזאוי יזיד, לפיו, במענה לשאלת נציג המשיב אודות
7 החשבונית המדוברת שהוצאה לעסקו של המערער, נכתב כי "**בבדיקת הכרטסת**
8 **מתברר שהחשבונית האחרונה במספרים שלנו היתה 173.. וכל חשבונית שהוצאה**
9 **לאחר החשבונית הזו היא לא כדין**" (נספח 37 לתצהיר המשיב).
- 10 32. חברת ש.א.ח.ל - המערער ניכה מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות הנחזות כמי
11 שהוצאו על ידי חברה זו, משנת 2014. מהודעתו של מנהלה, מר ציון שמאייב, עולה כי
12 מדובר בחשבוניות מזויפות ואף הוא אינו מכיר את המערער או את מר שאמי (הודעה
13 מיום 10.2.2015, נספח 32 לתצהיר המשיב, עמ' 1 ש' 2-27).
- 14 33. כללו של דבר – הראיות הנוגעות לכלל החשבוניות שהמס הכלול בהן נוכה על ידי
15 המערער, מלמדות כי לפנינו חשבוניות פיקטיביות. אל מול ראיות אלו של המשיב, לא
16 הציג המערער תשתית ראייתית כלשהי שתבסס את הטענה לפיה אין מדובר
17 בחשבוניות פיקטיביות.
- 18 34. המערער, כאמור, טען כי כנגד כל החשבוניות שקיבל בוצעו עסקאות אמיתיות, סופקו
19 לו עובדים על ידי קבלני המשנה, נעשתה עבודה ושולם בגינה לקבלני המשנה, אולם
20 לא הציג בפני בית המשפט כל ראיה לתמיכה בטענותיו אלו. המערער לא מסר פרטים
21 לגבי הפרויקטים השונים בהם עבדו לכאורה העובדים שסופקו לו, לא הראה פירוט
22 של עבודות שבוצעו, חוזים שנחתמו מול אותן חברות שלכאורה הוציאו לו את
23 החשבוניות נשוא הערעור, מסמכי התחשבות, רשימות עובדים וכל כיוצא באלה. לא
24 למותר לציין כי המערער אף לא ביקש לזמן לעדות את מנהלי החברות על מנת לנסות
25 ולהפריך את הדברים שנאמרו מפיהם במסגרת הודעותיהם.
- 26 35. החשבוניות שנוכו על ידי המערער אף אינן עומדות בדרישות סעיפים 9 ו-9א להוראות
27 מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מספר 2), התשל"ג-1973 שכן לא ניתן לדלות מהן
28 פרטים אודות אותם העובדים שעל פי הנתען סופקו למערער. ברי כי כיתוב כללי וסתמי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 דוגמת "עבודות טיח", "עבודות ריצוף" "עבודות בנייה כללי", "עבודות שיפוץ כללי",
2 "אספקת עובדי בניין", "עבודות גמר כלליות" אינו מספק ואינו ממלא אחר דרישות
3 הדין, ואף בכך יש כדי לתמוך במסקנה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.
- 4 36. זאת ועוד – המערער מסר בחקירתו כי חלק מהתשלומים שולמו על ידו באמצעות
5 צ'קים סחירים ואף במזומן. (ראו פרוטוקול עמ' 7 ש' 29-30, עמ' 8 ש' 10-13, עמ' 10
6 ש' 5-12). המערער ציין בהודעתו כי יתכן שרואה החשבון שלו אמר לו שאסור לשלם
7 במזומן - "אולי נעים אמר לי" - אך לצד זאת ציין כי "אני לא ידעתי שאסור לשלם
8 במזומן, כולם עובדים ככה" (ראו: הודעת המערער מיום 26.11.2014, נספח 6 לתצהיר
9 המשלב עמ' 3 ש' 32-35). וראו גם תשובתו המתחמקת בעניין זה במסגרת עדותו
10 בפרוטוקול הדיון מיום 21.2.2018 (להלן: "הפרוטוקול") עמ' 7 ש' 31-34:
- 11 ש. אומר לך רואה החשבון שלך שאסור לשלם מעל 20,000 ₪
12 במזומן ובכל זאת המשכת לשלם במזומן סכומים כאלה. תסביר לי
13 אם אתה אומר שרואה החשבון אומר שהכל תקין ממשיך לעבוד,
14 ושומר לך שאסור משהו ואתה ממשיך.
- 15 ת. תלוי מתי אמר, יותר משנה וחצי שאני הייתי משלם במזומן..."
- 16 37. תשלום במזומן או בצ'קים שאינם למוטב בלבד בסכומים כאמור, לא רק שמנוגד
17 לסעיף 47 לחוק (ראה תעשיות עוף והודו לעיל, סעיף 100 לפסק הדין), אלא שיש בדרך
18 תשלום זו כדי לשלול לחלוטין את האפשרות להתחקות אחר התשלומים ולאמת את
19 טענות המערער בדבר אמיתות העסקאות נשוא החשבוניות.
- 20 38. ניכר כי את עיקר יהבו תולה המערער בהתנהלותו של אותו מר שאמי ממנו קיבל,
21 לטענתו, את החשבוניות הנדונות (ראו הודעתו מיום 15.2.2015, נספח 8 לתצהיר
22 המשלב, עמ' 3 ש' 11-18). אלא שאף טענה זו של המערער תלויה על בלימה, שכן מר
23 שאמי ציין בהודעותיו כי הוא אינו מכיר את המערער, הוא לא סיפק לו פועלים, לא
24 עשה עבורו עבודות, לא נתן לו חשבוניות ולא קיבל ממנו כספים. ראו לעניין זה הודעת
25 מר שאמי מיום 3.2.2015, נספח 9 לתצהיר המשיב, בעמ' 2 ש' 26 – עמ' 3:
- 26 ש. האם אתה מכיר אדם בשם חיכמאט טהא' מכפר קאסם או את
27 הפירמה שלו חט השיפוצים?
28 ת. לא.
- 29 ש. חיכמאט טהא' מסר בהודעתו שאתה ביצעת לו עבודות בניה,
30 סיפקת לו פועלי בנין לעבודות שונות והוצאת חשבוניות מס ע"ש
31 מס' פורמטים. מהי תגובתך?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ת. איך אני לא מכיר ולא נתתי לו פועלים, לא מכיר אותו, לא עשיתי
2 עבודות, לא נתתי לו פועלים, לא נתתי חשבוניות מס או קיבלתי
3 ממנו כספים.
- 4 ש. אני מציג בפניך 24 חשבוניות מס מקור שצולמו וסומנו מוצגים
5 1-24 ע"ש חברות ועוסקים שונים שהוצאו לח. ט שיפוצים. האם
6 אתה הוצאת את החשבוניות כתבת וחתמת עליהם?
- 7 ת. אני מאשר בחתימת ידי את צילומי החשבוניות שסומנו מוצגים
8 1-24, זאת פעם ראשונה שאני רואה את החשבוניות האלה, אני לא
9 מכיר את החשבוניות האלה, אני לא הוצאתי את החשבוניות, לא
10 כתבתי ולא חתמתי עליהם.
- 11 ש. האם אתה מכיר את השמות שמופיעים על גבי החשבוניות?
12 ת. לא".
13 וראו גם בהמשך, עמ' 3 שי 20-26:
- 14 ש. האם קיבלת כספים מחכמאת טהא?
15 ת. לא מכיר אותו ולא שמעתי עליו.
- 16 ש. האם נתת לאדם כלשהו ייפוי כוח לעבוד על תעודת הזהות שלך
17 ולהוציא חשבוניות מס?
18 ת. לא".
- 19 עוד הדגיש מר שאמי בהודעתו כי הוא אף אינו מכיר את שמות כל שמונה החברות
20 שעל שמן הוצאו החשבוניות (הודעת מר שאמי מיום 3.2.2015, נספח 9 לתצהיר
21 המשיב, בעמ' 3 שי 6-21).
- 22 39. דבריו אלה של מר שאמי, לא רק שעומדים בסתירה לגרסתו המערער, לפיה הלה סיפק
23 לו חשבוניות, אלא שהמערער לא הציג ולו אסמכתא אחת המלמדת על היכרות של מר
24 שאמי עמו. ראו דברי המשיב בהודעתו מיום 26.11.2014, נספח 6 לתצהיר המשיב,
25 בעמ' 1 שי 32-33:
- 26 "ש. איזה פרטים מזהים יש לך על מחמוד שמי?
27 ת. אין לי פרטים מזהים".
- 28 וראו גם בהמשך הודעה זו, בעמ' 2 שי 36 – עמ' 3 שי 2:
- 29 "ש. מחמוד שמי נתן לך חשבוניות מס בסכומים של מיליוני ש"ח
30 ואין לך פרטים מזהים עליו כמו טלפון, כתובת?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ת. פעם אחרונה ראיתי אותו לפני כחודש וחצי, את החשבוניות שלח
2 עם אחד הפועלים שלו. מחקתי את מס' הפלאפון שלו כי הוא לא
3 עונה בכלל, ושמעתי שהוא עזב את הכפר".
- 4 ראו גם: הודעת המערער מיום 2.2.2015, נספח 7 לתצהיר המשיב, בעמ' 1 ש' 27-31.
- 5 40. המערער אף לא הציג כל ראיה שתעיד על התקשרות כלשהי בינו לבין מר שאמי,
6 לדבריו "אני הייתי לוקח עבודות, הוא היה מספק לי פועלים, היינו על מילה, לא
7 עשינו הסכם ביני לבינו" (פרוטוקול, עמ' 5 ש' 7-8). יתרת על כן, רואה החשבון של
8 המערער, מר נעים בדיר, מסר בחקירתו כי מעולם לא שמע את שמו של מר שאמי ואף
9 לא נאמר לו מפי המערער שהוא עבד עם קבלן משנה אחד (הודעה מיום 26.11.2014,
10 נספח 10 לתצהיר המשיב, בעמ' 2 ש' 26-27 וכן ש' 19-22).
- 11 41. לאור האמור מתקשה אני לקבל את טענת המערער לפיה כלל לא ידע שהחשבוניות
12 שהמס הכלול בהן נוכה, הוצאו שלא כדין, או כי נפל קורבן לתרגיל "עוקץ" של מר
13 שאמי, וכי בסופו של יום "חוטא יוצא נשכר".
- 14 בהקשר זה הלין המערער על כך שנציגי המשיב לא ערכו עימות בינו לבין מר שאמי וכי
15 מדובר ב"מחדל חקירתי". עוד טען כי המשיב לא ערך בדיקות וחקירות מספקות
16 בקשר למר שאמי, שברכבו נמצאו חשבוניות מס נוספות, וכי לא נקט אמצעים על מנת
17 למנוע ממר שאמי להמשיך ולהפיץ חשבוניות פיקטיביות. לבסוף טען כי יש מקום
18 להתחשב בכך שהמערער הגיש דו"ח מקוון הכולל את פרטי החשבוניות, וממילא כי
19 רשויות מע"מ ידעו "בזמן אמת" את כל הנתונים הרלוונטיים.
- 20 42. למותר לומר כי איני מקל ראש בחובתם של רשויות המס לערוך את כל הבדיקות
21 והחקירות הנדרשות, ובכלל זאת לפעול כנגד מפיצי החשבוניות הפיקטיביות, הן
22 במישור האזרחי והן במישור הפלילי, על מנת למנוע מהם להמשיך ולעשות כן. אך גם
23 בהנחה כי מר שאמי, חרף הכחשתו בחקירתו, הוא זה שעמד מאחורי הוצאת
24 החשבוניות הפיקטיביות שהמס הכלול בהן נוכה על ידי המערער, ברי כי אין בכך כדי
25 לפטור את המערער מחובתו שלא לנכות מס הכלול בחשבוניות פיקטיביות וכן מחובתו
26 לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת למנוע ניכוי כאמור.
- 27 אשר לטענה בעניין ה"דוח המקוון", לא רק שהמערער לא הבהיר ונימק הכיצד יש
28 בדו"ח המקוון כדי לתמוך בעמדתו במסגרת הליך זה, אלא שהדו"ח המקוון, שנועד
29 ליתן בידי מנהל מע"מ כלים טובים יותר לבדוק ולבקר את דיווחי העוסקים, אינו גורע
30 מהאחריות המוטלת על העוסקים לוודא את תקינות החשבוניות הנרשמות בספריהם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 (ראו: ע"מ (מחוזי תל אביב) 32448-03-17 צמח תעיזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות)
2 נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (17.5.2018)).

3 43. כאמור, הפסיקה הכירה בחריג מצומצם בהיקפו המאפשר ניכוי מס תשומות חרף אי
4 תקינות החשבונית. כך נאמר בהקשר זה בעניין מ.א.ל.ר.ז.:

5 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות
6 מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם
7 לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי,
8 אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם החשבונית
9 הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלה יחולו,
10 למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים
11 הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות
12 החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה בהם הנישום יוכיח כי לא
13 גילה או לא יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים
14 סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות."

15 44. איני סבור כי במקרה שלפנינו נקט המערער בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא
16 שהחשבוניות אינן פיקטיביות. למעשה, הרושם המתקבל הוא כי המערער נמנע במכוון
17 מלנקוט אמצעים כלשהם לבירור תקינות החשבוניות, ולפיכך כי היה ער לפסול הקיים
18 באותן חשבוניות או לכל הפחות נקט בדרך של "עצימת עיניים" בעניין זה. אזכיר כי
19 לדברי המערער אותו מר שאמי סיפק לו חשבוניות על שם 8 חברות שונות, לא פחות,
20 ונראה כי די היה בכך כדי לעורר חשד ממשי בדבר תקינותן. המערער גם לא בדק האם
21 קיים קשר כלשהו בין מר שאמי לבין אותן חברות, והאם הוא הוסמך להוציא
22 חשבוניות מטעמן. זאת נדרש היה לעשות גם אם מדובר ב"אדם אמיז המתרועע עם
23 אנשים מפורסמים בכפר", כפי שטען. המערער אף לא טרח לבדוק מה עיסוקן של
24 החברות, והאם הן בכלל עוסקות באספקת עובדים.

25 ראו דברי המערער בפרוטוקול עמ' 7 ש' 35- עמ' 8 ש' 4:

26 "ש. מדובר פה ב-8 עוסקים, כולם מי שמנפיק לך את החשבוניות
27 זה אותו מוחמד שאמי. לא היה לך מוזר שאותו בנאדם מוציא
28 חשבוניות על שם 8 עוסקים שונים?"

29 ת. כל פעם שהיה נותן לי חשבונית הייתי בודק אותה והכל היה
30 תקין, אז לא עניין אותי מאיפה וממי."

31 וראו גם בהמשך הפרוטוקול בעמ' 10 ש' 31-32:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **ש. האם דיברת עם מישהו מהמנהלים של החברות האלה?**
- 2 ת. לא, הייתי עובד מול שאמי".
- 3 השוו לדברי המערער בחקירתו בפני נציגי המשיב מיום 26.11.2014, נספח 6 לתצהיר
- 4 המשיב, עמ' 1 ש' 5-8 :
- 5 **ש. מה הקשר בין מחמוד שמי לחברת מ.ז. ניהול ופעולה...?**
- 6 ת. מאיפה אני יודע.
- 7 **ש. מדוע לא שאלת את מחמוד שמי מה הקשר שלו לחברת מ.ז.?**
- 8 ת. לפני כמה שנים עבדתי בחברה שיתופית ולא היה לי תיק עצמאי,
- 9 וקבלן מירושלים ביקשתי ממנו חשבונית ושילמתי לו את המע"מ.
- 10 מחמוד שמי ביצע לי עבודות ולא שאלתי שאלות".
- 11 למותר לומר כי מי שאינו "שואל שאלות" אינו יכול לרחוץ בניקיון כפיו.
- 12 45. המערער אישר כי לא קיבל ייפוי כוח ממר שאמי לפיו הוא רשאי לפעול בשם החברות
- 13 ולהוציא מטעמן חשבוניות מס, וזאת משום שסבר שאין בכך צורך (הודעתו של
- 14 המערער מיום 2.2.2015, נספח 7 לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 33-35). המערער אף
- 15 התעלם מאזהרתו של רואה החשבון שלו לפיו יתכן שהחשבוניות "לא בסדר". ראו
- 16 הודעתו של המערער מיום 26.11.2014, נספח 6 לתצהיר המשיב, בעמ' 2 ש' 18-31 :
- 17 **ש. האם מחמוד שמי נתן לך חשבוניות מס נוספות על שמות**
- 18 **אחרים או פירמות אחרות?**
- 19 ת. מחמוד שמי נתן לי גם חשבוניות על שם חברות אחרות.
- 20 **ש. האם זה לא היה מוזר שמחמוד שמי נתן לך סוגים שונים של**
- 21 **חשבוניות על שם חברות שונות?**
- 22 ת. זה לא עניין אותי, אותי היה מעניין שהחשבונית תקינה, אני נתתי
- 23 את החשבוניות לנעים רואה החשבון שבדק את החשבוניות ואמר לי
- 24 שהכל תקין.
- 25 **ש. האם אמרת לנעים שאתה מקבל את החשבוניות על שמות של**
- 26 **עוסקים שונים מאותו אדם בשם מחמוד שמי?**
- 27 ת. לא.
- 28 **ש. האם נעים אמר לך שהחשבוניות נראות לו לא בסדר?**
- 29 ת. נעים היה מזהיר אותי שאולי החשבוניות לא בסדר, אבל אני
- 30 הייתי אומר לו שבדקנו במחשב והכל תקין".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 46. כשנשאל המערער במהלך חקירתו הנגדית האם רואה החשבון היה בודק את
2 החשבוניות השיב כי "היה מחשב, בודק לפי מספרים והיה אומר שהכל בסדר"
3 (פרוטוקול עמ' 8 שק 15-17). בהמשך, כנשאל אם אמר לרואה החשבון שהוא מקבל
4 ממר שאמי חשבוניות על שמות עוסקים שונים, השיב "אני לא זוכר אם אמרתי או לא"
5 וכן ציין כי רואה החשבון אף פעם לא אמר לו שהחשבוניות "לא בסדר" (פרוטוקול עמ'
6 8 ש' 26-30), וזאת חרף דבריו בהודעתו בפני המשיב.
- 7 47. המערער ביכר שלא להעיד את רואה החשבון שטיפל בענייניו בעת ההיא, וזאת למרות
8 שלא הייתה מניעה בעדו מלעשות כן, כעולה מתשובתו לשאלה מדוע לא הביאו ("לא
9 אמרתם לי שהוא צריך להיות", פרוטוקול עמ' 8 שק 21-22). לפיכך קמה חזקה שאילו
10 היה מעידו, היה הדבר פועל נגדו (ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ
11 נ' מנהל מע"מ (26.8.14); ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015); ע"מ
12 (מחוזי מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה
13 לפשיעה חמורה (9.5.2016)).
- 14 48. מכל מקום, וכפי שצינתי לעיל, אין די בהעברת החשבוניות לבדיקת רואה החשבון
15 לשם בדיקת תקינות האישורים הפורמליים, כדי לפטור את העוסק מאחריות לוודא
16 כי אין מדובר בחשבוניות פיקטיביות. על העוסק מוטלת החובה לבדוק את נכונות
17 העסקאות וזהות העוסקים המוציאים לו חשבוניות, במיוחד בשים לב לכך שבידי
18 מקבל החשבוניות מצוי הידע והכלים לבדוק זאת. וכפי שנקבע בעניין סלע הנ"ל,
19 מדיניות זו תביא להקפדה מצד העוסקים על תקינות החשבוניות, תוך צמצום תופעת
20 החשבוניות הפיקטיביות. ראו גם הדברים שנאמרו בהקשר זה בע"מ (מחוזי תל אביב)
21 22990-04-16 עופר אביב נ' מנהל מס ערך מוסף (27.12.2017), פסקה 62:
- 22 "על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי המוטל עליו
23 לצורך ניכוי מס התשומות, עליו להוכיח כי נקט בכל האמצעים
24 הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכה הוצאו כדין.
25 מדובר ברף מחמיר מאוד הדורש מהעוסק להוכיח, למעשה, כי נקט
26 בכל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל פסול בחשבוניות אותן
27 ניכה.
- 28 מצופה, אם כן, מהעוסק לבצע את כל הבדיקות המוטלות עליו,
29 ומצופה ממנו לבצען באמת ובתמים ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את
30 תקינות החשבוניות שקיבל".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

49. בענייננו, לא רק שהמערער לא טען כי ביצע בדיקה כלשהי כדי לוודא את תקינות החשבונות, הוא אף לא התעלם במפגיע מכל "תמרורי האזהרה" שניקרו בדרכו. כך למשל, כשנשאל המערער מדוע לא צוינה בחשבונות כמות העובדים שקיבל ממר שאמי, השיב כי לא מעניין אותו כמה פועלים הוא מביא (פרוטוקול עמ' 9 ש' 13-7).
ראו אף בהמשך דבריו של המערער, מהם עולה כי לא היה בודק את החשבונות שהיה מקבל, אף כאשר חוסר סבירותן הייתה ניכרת על פניה (פרוטוקול עמ' 9 ש' 19-14):

7 "ש. מציגה לך את רשימת החשבונות נשוא הערעור, ואפשר גם
8 את נספח 3 לתצהיר המשיב בעמ' האחרון של נספח 3 לתצהיר
9 המשיב לראות את הרשימה זו. בתאריך 31.8.13 קיבלת חשבונות
10 מ-מ.ז. ניהול והפעלה שמספרה היה 778, ב-31.10.13 קיבלת גם
11 חשבונות של אותה חברה שמספרה 232, איך יכול להיות שבחודש
12 אוגוסט תקבל חשבונות שמספרה היה 778 ואח"כ 232?

13 ת. לא הייתי בודק, לא הייתי בודק בכלל, אני גם לא זוכר איזה
14 מספר".
15

16 וכן בהמשך, פרוטוקול עמ' 10 ש' 30-25:

17 "ש. מפנה אותך לנספח 34 לתצהיר המשיב של חברת גוסין
18 הסעות. נספח 36-37 לתצהיר המשיב, רואה החשבון של חברת
19 גוסין אומר שהחשבונות שהוצאה לך מס' 251, החשבונות
20 האחרונה משנת 2012 של חברת גוסין הייתה 173, מציגה לך את
21 הכרטסת?

22 ת. לא הייתי שם לב למספרים, אני אישית לא הייתי שם לב ואף פעם
23 לא שמת לב. הייתי מקבל חשבונות, מגיש אותה לרואה החשבון,
24 היה בודק והכל היה בסדר. אני לא איש ניירת, אני איש עבודת
25 שטח".
26

27 50. ולבסוף - כשאומת המערער עם דבריו במסגרת חקירתו בפני נציגי המשיב, לפיהם
28 רואה החשבון הזהירו כי החשבונות "לא בסדר", השיב בדברים אלה המדברים בעד
29 עצמם (פרוטוקול, עמ' 8, ש' 34 – עמ' 9, ש' 3):

30 "ש. מפנה אותך לנספח 6 לתצהיר המשיב, עמ' 3 לחקירה שלך...
31 שם אתה אומר שרואה החשבון היה מזהיר אותך שהחשבונות לא
32 בסדר, אבל אמרת לו שבדקת במחשב והכל תקין... לפני רגע אמרת
33 שאתה בעצמך לא היית עושה בדיקות והזהירו אותך שהחשבונות
34 לא בסדר, ובכל זאת עבדת איתם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 ת. אולי פעם אחת או פעמיים לא זוכר, אמר לי שצריך להחליף את
2 החשבונית ושנראה לו שזה לא בסדר, אל תציג לי את זה כי את זה
3 צריך להחליף, ואז הייתי מחזיר את זה ומקבל משהו אחר שיהיה
4 תקין".

5 [ההדגשה אינה במקור – ש.ב.]

6
7 51. הוציא, אפוא, המערער, במו פיו, את המרצע מן השק.

9 סוף דבר

10 52. על יסוד האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי צדק המשיב בכך שלא הכיר במס
11 התשומות, נשוא החשבוניות הנ"ל, שנדרש בניכוי על ידי המערער, ובכך שהטיל עליו
12 את הקנס בגין אי ניהול הספרים כדיון.

13 53. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 30,000 ש"ח,
14 שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד
15 תשלומם בפועל.

16
17 ניתן היום, ה' תשרי תשע"ט, 14 ספטמבר 2018, בהעדר הצדדים.

18


19 שמואל בורנשטיין, שופט
20
21
22