



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

1

המערער **רז הוכמן**
ע"י עו"ד קתי ברדה

נגד

המשיב **מע"מ תל אביב**
ע"י עו"ד יהונתן קראוני
פרקליטות מחוז תל אביב

2

פסק דין

3

4

1. כללי

5 לפניי ערעור על החלטת המשיב הדוחה השגה שהגיש המערער על שומת עסקאות בסך של
6 170,954 ₪ (להלן: "השומה"). השומה הוצאה לאחר שהמשיב סבר שאין להכיר בעמדת
7 המערער לפיה יש להחיל מס בשיעור אפס על עסקאות נטענות של יצוא טובין לחו"ל לפי
8 סעיף 30(א)(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

9

10

2. עיקר העובדות הדרושות לעניין

11 המערער עוסק בייצוא של תרופות הורמונאליות בתחום הפוריות לרומניה ולמולדביה
12 (להלן: "העיסוק"). לעמדת המערער, לצורך העיסוק הוא רוכש את התרופות המצויות
13 במבחנות (להלן: "התרופות") מיצרנים וספקים ישראליים, ומייצא אותן לקליניקות
14 בחו"ל, שם נעשה שימוש בתרופות לצרכי הפריה. לעמדתו, הוא ייצא את התרופות על ידי
15 עמיל מכס מקומי אשר הפקיד את התרופות בקירור במחסני מסוף המטענים בנמל התעופה
16 בן גוריון, בקופסה בתנאי קירור למשך 10 שעות באמצעות קרח שנמצא במיכל פלסטיק,
17 שבו ניתן לקרר למשך 10 שעות. מאחר ולפי דרישת מסוף המטענים יש להפקיד את המטען
18 יום קודם לטיסה, אזי בפועל נמצאו התרופות במשך כ- 36 שעות בממוצע בהליך אחסון
19 ומשכך, לא היו בקירור במשך זמן מספיק. לעמדת המערער, הדבר גרם לכך שתרופות רבות
20 הוחזרו למערער בלא יכולת שימוש בהן. בנסיבות אלה, החל המערער לייצא את התרופות
21 באופן אישי, בתוך מזוודה שנלקחה על ידו בעת טיסתו לחו"ל, ומבלי שהוא הצטייד
22 ברשימון ייצוא וכנדרש לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ, כתנאי לחיוב מס בשיעור אפס
23 (להלן: "רשימון הייצוא").

24

25 המערער, לדבריו, הגיש דוחות תקופתיים למשיב במסגרתם ציין כי מס העסקאות הינו אפס
26 וזאת עשה לדבריו על יסוד סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ. במקביל, דרש המערער החזר מס
27 תשומות, בגין הרכישות שביצע בארץ. החל משנת 2007, קיבל המערער מהמשיב החזרים
28 של מס תשומות, ורק במחצית שנת 2009, בעקבות ביקורת של המשיב, ולאחר שלא קיבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

- 1 את החזור, הוא פנה למשרדי המשיב, ואז התברר לו לטענתו שהיה עליו להצטייד ברשימון
2 ייצוא.
- 3 בנסיבות אלה, הוציא המשיב את השומה.
4
- 5 **עמדת המערער** .3
- 6 המערער טוען כי יש לבטל את ההחלטה בהשגה ואת השומה, ולהכיר במס בשיעור אפס
7 החל על עסקאות היצוא של התרופות.
8
- 9 **עמדת המשיב** .4
- 10 המשיב טוען שאין המערער עונה על הנדרש בסעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ, מחמת שאין
11 ברשותו רשימון ייצוא. המשיב מוסיף וטוען כי אף לגופו לא הוכיח המערער כי הלכה
12 למעשה הוא ייצא את התרופות כגירסתו.
13
- 14 **הראיות** .5
- 15 המערער הגיש תצהיר מטעמו ובהמשך נעתר בית המשפט לבקשתו והתיר לו להגיש תצהיר
16 משלים לו צירף נספחים שונים המוכיחים לטענתו את גירסתו. בין אלה חשבונות על
17 רכישת התרופות בישראל, ודוחות על מכירתן של אלה לרומניה ומולדביה. עוד צירף
18 המערער מכתב מאת הרוכש ברומניה באשר לרכישות של סחורה מהמערער. המערער
19 המציא אישור של משרד הפנים על כניסות ויציאות לישראל בשנים 2007-2009. המערער
20 הגיש בנוסף תצהיר של ד"ר אורן ינקוביץ (להלן: "ינקוביץ"). בתצהירו של ינקוביץ נטען כי
21 האחרון משמש כמנהל מרכז רפואי להפריה ברומניה וזאת משנת 2006. לפי הנאמר
22 בתצהיר, המרכז הרפואי שבהנהלתו, רוכש תרופות וכן ציוד מתכלה מהמערער וזאת החל
23 משנת 2003. עוד נאמר בתצהיר כי בסוף שנת 2006, הוחזרו למערער חלק מהתרופות,
24 מחמת שהן לא נשמרו בקירור כנדרש. כל משלוח שמגיע לקליניקה ברומניה, נבדק על מנת
25 לוודא כי הוא עומד בתנאי הקירור. מוסיף ד"ר ינקוביץ ומצהיר כי אחת לשבוע, עם הגעתו
26 של המערער לישראל לקליניקה ברומניה עם התרופות, מתבצע רישום עקרוני של הכמויות
27 שסופקו, כולל החלפת מזרקים שבורים בחדשים ופעם עד שלוש פעמים ברבעון, מונפק חיוב
28 בחשבונות לתשלום.
- 29 המשיב הגיש תצהירים של מר יוסף הירשברג ושל בן ציון מרדכי שהינם מנהלי ביקורת
30 חשבונות אצל המשיב שטיפלו בהשגה. כן הגיש המשיב תעודת עובדת ציבור של לשכת רשות
31 האוכלוסין במשרד הפנים באשר לכניסות ויציאות של המערער מהארץ.
32
- 33 **המחלוקת** .6
- 34 סלע המחלוקת שבין הצדדים הינה האם חלה בנסיבות המקרה, הוראת סעיף 30(א)(1) לחוק
35 מע"מ המורה כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

- 1 **30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:**
- 2 **(1) מכירת טובין – למעט טובין כאמור בסעיף 33 – אם הותר לגביהם**
- 3 **רשימון ייצוא או מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל."**
- 4 בהתאם לסעיף 30(א)(1), יוטל מע"מ בשיעור אפס כאשר הותר רשימון ייצוא, ובהקשר זה
- 5 נקבע בסעיף 103 לפקודת המכס:
- 6 **"רשימון ייצוא**
- 7 **לפני שמעלים טובין אל אניה, קרון רכבת, או כלי הובלה אחר לשם ייצוא יש לרשום לשם**
- 8 **ייצוא בדרך שנקבעה לכך."**
- 9
- 10 אין חולק כי לפי לשון החוק פשיטא, אזי בהעדר רשימון ייצוא, אין המערער עומד בתנאי
- 11 סעיף המזכה את העסקאות נשוא הערעור במעמ בשיעור אפס קבוע בסעיף 30(א)(1) לחוק
- 12 מע"מ. משכך אין להחיל על העסקאות הנטענות של ייצוא התרופות, מס בשיעור אפס,
- 13 ונראה כי די בכך כדי לדחות את הערעור. עם זאת, נאות המשיב, ברוב הגינותו, לאפשר
- 14 מערער לשכנע כי העסקאות לגופן היו של ייצוא טובין לחו"ל, הגם שבוצעו בהעדר רשימון
- 15 ייצוא. דהיינו, המשיב לא עמד בדרכו של המערער והיה מוכן לבוא לפני משורת הדין
- 16 ולהשתכנע, כפוף להצגת ראיות מספקות שאכן המערער ייצא תרופות לחו"ל, ומשכך יש
- 17 להחיל מס בשיעור אפס על העסקאות האמורות. לפיכך, השאלה הדרושה להכרעה הינה
- 18 האם עלה בידי המערער להוכיח שאכן עסקינן בייצוא טובין לחו"ל.
- 19
- 20 **דיון והכרעה** .7
- 21 לאחר ששמעתי את העדים, בחנתי את מכלול הראיות ונתתי דעתי לטענות הצדדים, הגעתי
- 22 לידי מסקנה כי לא עלה בידי המערער להרים את הנטל הדרוש, וזאת מהטעמים הבאים:
- 23
- 24 **ספרי המערער** .8
- 25 המערער נסמך על ספריו והציג רכישות של תרופות מספק ישראלי בשם "לפידות", כראיה
- 26 לכך שאכן קנה כגרסתו את התרופות בארץ וייעד אותן לייצוא. דא עקא, התגלו פערים בין
- 27 הנתונים שבספרי המערער לבין הרכישות של התרופות מהספק "לפידות". כך התברר
- 28 שבכרססת משנת 2007, דווח על 6 עסקאות עם הספק לפידות בהיקף של 91,381 ₪ לעומת
- 29 13 חשבוניות של לפידות מאותה שנה בסך של 233,408 ₪, קרי פער בלתי מוסבר של
- 30 142,000 ₪. גם ביחס לשנת 2008 נמצא פער בסך של 187,000 ₪ ללא הסבר. משכך, קיים
- 31 ספק באותנטיות של ספרי המערער, המעמידה בצל את גרסתו.
- 32
- 33 **תעודות משלוח** .9
- 34 תעודות משלוח של הסחורה יכולות להוות ראיה לעמדת המערער כי הוא ייצא את הטובין.
- 35 משכך, יש ליתן להן משקל לצורך ההכרעה במחלוקת. ואכן, המערער הציג תעודות משלוח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

1 של ייצוא הטובין לקליניקה ברומניה. דא עקא, גם בתעודות המשלוח נפלו פגמים, שכן אלה
2 הונפקו שלא בהתאם לכללים אלא בתוכנת "וורד", לא הודפסו בעותק כרוך או בקובץ
3 מורשה, והכל בניגוד להוראות סעיף 18(א)1 להוראות ניהול פנקסי חשבונות. בכך יש כדי
4 להעיב על מהימנות של תעודות המשלוח האמורות. זאת ועוד, אין בתעודות פירוט של
5 הטובין אלא רק ציון סתמי שמדובר בתרופות ומשכך, לא ניתן לעקוב האם אכן מדובר
6 בסחורה שנרכשה בארץ לצורך ייצואה לחו"ל. לטענת המערער גם ברשימוני הייצוא לא
7 מופיע פירוט של הטובין, אך לא הוגש לבית המשפט רשימון ייצוא ממנו ניתן ללמוד כי כך
8 הוא. לא התעלמתי מטענת ב"כ המערער שהציגה בחקירת העד הירשברג רשימון ייצוא, אך
9 רשימון כאמור לא הוגש כראיה, ומשכך לא ניתן לתת משקל לטענה. מכל מקום, העד
10 הבחיר כי לרשימון ייצוא מצורף נספח ובו פירוט של הטובין, ומשכך יש שוני בין רישומון
11 ייצוא לו נספח של הטובין וניתן להתחקות איפוא אחר הטובין המיוצאים לחו"ל, לבין
12 תעודות המשלוח הסתמיות שהנפיק המערער.
13

10. חשבוניות

14 על המערער היה להנפיק חשבונית עבור כל משלוח ולא להסתפק רק בתעודת משלוח, ולציין
15 בה כי המע"מ הוא בשיעור אפס. דא עקא המערער לא הנפיק חשבוניות ולא סיפק הסבר
16 מדוע נמנע מלעשות כן. משכך, קיים קושי להתחקות אחר ההתחשבות הנטענת עם
17 הקליניקות בחו"ל, והדבר עומד למערער לרועץ.
18

11. אישורי הלקוח בחו"ל

19 המערער צירף אישור מהרוכש בחו"ל (נספח 41 לתצהירו) בשפה הרומנית שתורגם לעברית.
20 מעבר לעובדה שהמסמך אינו מתורגם על ידי נוטריון כנדרש על פי דין ולטענת ב"כ המשיב
21 אינו יכול להוות ראיה, אזי אין במסמך כדי לסייע לגירסת המערער. באותו מסמך מצהירה
22 מנהלת המכירות של הלקוח בדבר היקפי הרכישה של התרופות מהמערער בשנים 2007-
23 2009. דא עקא, תעודות המשלוח שהמציא המערער ביחס לתרופות שסופקו לאותו לקוח,
24 מעלה כי קיים פער כספי ניכר בינן לבין הנקוב באישור של הלקוח והמתבטא באלפי יורו
25 (דברי העד הירשברג בעמ' 32 שורות 21-15).
26

27 לא התעלמתי מטענת באת כוח המערער לפיה הפער נובע מבלאי של התרופות, אך אין כל
28 אחיזה בחומר הראיות לטענה האמורה. אמנם, ד"ר ינקוביץ העיד כי הקליניקה נאלצה
29 להחזיר תרופות מחמת שלא היו בקירור במשך תקופה מספקת, אך זאת היה בתקופה
30 שקדמה לשומות נשוא הערעור, ובשל כך הפסיק המערער להסתייע בשירותי עמיל המכס
31 והביא את התרופות עימו בטיסה. משכך, אין כל ראיה התומכת בטענת המערער לפיה,
32 הפער נובע מבלאי של הסחורה.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-10-11010 הוכמן נ' מע"מ ת"א 2,1

1 המסקנה הינה שהמערער לא השכיל להסביר את הפער הניכר בין סכומי תעודות המשלוח
2 לבין אישור הלקוח בחו"ל, דבר המעיב על מהימנות גרסתו.

3

4

12. אי הבאת ראיות

5 בנסיבות שנוצרו, קרי שעה שהמערער לא הצטייד ברשימון ייצוא, אין בידיו חשבונות,
6 קיימים כשלים בספריו, מצופה היה שהמערער ימציא ראיות נוספות שיתמכו בגירסתו כי
7 עסקין בייצוא. כך למשל היה עליו להעיד את הספקים בישראל מהם רכש את הסחורה,
8 אשר יציגו תעודות על היקפי הסחורה שנרכשה, והתאמתה לסחורה שיוצאה. העדר העדתם
9 עומד בעוכריו.

10 מכל הטעמים דלעיל, לא כל שכן משקלם המצטבר, נקבע בזאת כי לא הוכחה גרסת המערער לפיה
11 עסקין בעסקאות ייצוא אשר המע"מ עליהן הוא בשיעור אפס.

12

13

בשולי הדברים

14 13. לא התעלמתי מכניסות ויציאות רבות של המערער מישראל לחו"ל, ומטענתו כי הוא שוהה
15 חודשים רבים בשנה בחו"ל. עם זאת, אין בטענה האמורה הנתמכת גם באישור האוכלוסין
16 של משרד הפנים כדי להוות אינדיקציה לכך שהוא עסק בייצוא של התרופות. לעניין זה
17 אוסיף כי המערער הינו שותף בקליניקה ברומניה, ולא ניתן לשלול כי הנסיעות הרבות
18 לחו"ל והשהייה הממושכת שם נועדה לצורך עסק זה, ולא לצורך ייצוא התרופות.

19

20 14. נתתי דעתי לטענת המערער לפיה המשיב החזיר לו את התשומות, בעקבות דוחות
21 תקופתיים שהגיש המערער, אך אין בכך כדי להגיע למסקנה שונה. כפי שהסביר העד
22 הירשברג, פקיד מע"מ עת נדרש להשיב לעוסק את התשומות, בודק את החשבונות בגינן
23 נדרש החזר התשומות ולא בוחר את העסקאות ביחס לאותם דוחות. גם אין בעובדה
24 שהמערער התייצב מספר רב של פעמים לפני פקיד המע"מ ולא נאמר לו כי עליו להיות
25 מצויד ברשימון ייצוא כדי להרים את הנטל החל על המערער.

26

27

התוצאה הינה כי דין הערעור להידחות.

28

המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪.

29

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים בדואר רשום עם אישור מסירה.

30

ניתן היום, ז תשרי תשע"ג, 23 ספטמבר 2012, בהעדר הצדדים.

31

32

איתן אורנשטיין, שופט

33

