



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1407-10-18 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ, ח.פ. 515181931

ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1

### פסק דין

2 המערערת, חברת פ.ח לעבודות גמר (2015) בע"מ (להלן – המערערת), הגישה את הערעור דנן על  
3 החלטות המשיב, מנהל מס ערך מוסף חיפה (להלן – המשיב) אשר דחה את השגתה בעניין שומת  
4 תשומות ושומת עסקאות שהוצאה למערערת לתקופת השומה שבערעור - מחודש מאי 2015 עד  
5 חודש דצמבר 2017 (להלן – שנות המס שבערעור). הערעור אף נסוב על החלטת המשיב לפסול את  
6 ספרי המערערת לשנת 2017 ועל הטלת קנס לפי סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן  
7 – חוק מע"מ או החוק).

8 שומת מס העסקאות הוצאה למערערת בשל כך שלא דיווחה על מלוא עסקאותיה ולא ושילמה את  
9 מלוא המס המתחייב מן העסקאות שביצעה בפועל.

10 שומת התשומות הוצאה למערערת בשל כך שדרשה בדוחותיה בשנות המס שבערעור מס תשומות  
11 ביתר, בלא חשבוניות מס כדין.

12 המערערת אינה חולקת על היקף העסקאות שהמשיב קבע בשומה אך טוענת כי שילמה את מס  
13 העסקאות רק ביחס לעסקאות שבגינן קיבלה תשלום מלקוחותיה, ואילו לגבי עסקאות שלא קיבלה  
14 תשלום עליהן מלקוחותיה או שהתשלום נעשה בתנאי שוטף +, היא לא דיווחה ולא שילמה את  
15 המס עד שלא קיבלה את התשלום בפועל. לשיטת המערערת מדובר אפוא ב"שיפטינג" ותו לא.

16 באשר לשומת התשומות – המערערת טוענת כי לא הקפידה לקחת או לשמור חשבוניות בזמן ביצוע  
17 קניות מספקים מהם רכשה ציוד או חומרים לצורך ביצוע העבודות עבור לקוחותיה. עם זאת, טוענת  
18 המערערת כי יש להתיר לה את קיזוז התשומות כפי שדרשה בניכוי, וזאת מאחר ואם לא יותר לה  
19 ניכוי התשומות כאמור – יהיה בכך משום מיסוי מחזור עסקאותיה, ללא הקבלה בין הכנסות  
20 להוצאות ולא ייגבה הערך המוסף האמיתי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1407-10-18 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 באשר לפסילת הספרים – המשיב טוען כי המערערת הגישה ערר לועדה לקבילות פנקסים, לא  
2 שיתפה פעולה בהליך הערר ולא המציאה מסמכים שנדרשו על ידי הועדה לקבילות פנקסים ועל כן  
3 הערר נמחק ולפיכך אין מקום להתיר למערערת להגיש ערעור בנושא זה. המערערת טוענת מנגד כי  
4 היא רשאית לטעון בעניין פסילת הספרים במסגרת ערעור זה וכי לא היה בסיס ענייני לפסילת ספריה  
5 לשנת 2017.

### העובדות הרלבנטיות:

- 6
- 7 1. המערערת היא חברה שעיסוקה הוא בעבודות גמר ושיפוצים, כגון: טיח, גבס, צבע, ריצוף  
8 ועוד. בעל המניות הרשום של החברה הוא מר פול חורי, אולם מי שמנהל בפועל את החברה  
9 הוא אביו של פול, מר מנסור חורי (להלן – **מר חורי**).
- 10 2. המשיב ערך חקירה בעניינה של המערערת בחשד כי זו הגישה דוחות כוזבים למע"מ, בהם  
11 העלימה מס עסקאות בסך של 341,972 ₪. מידע זה הגיע לידי המשיב באמצעות לקוחותיה  
12 של המערערת אשר דיווחו בדוחות מקוונים על חשבונות המס שקיבלו מהמערערת וניכו  
13 את מס התשומות הגלום בהן. העסקאות עליהן לא דיווחה המערערת היו בעיקר עם חברת  
14 וילאר נכסים, וילאר אינטרנשיונל, חברת שתית, וחברת סיוון ביצוע.  
15 כמו כן, למשיב התגלה כי המערערת דרשה בדוחותיה התקופתיים מס תשומות ביתר, ללא  
16 גיבוי בחשבונות מס, בסך של 428,959 ₪. מר חורי נחקר על ידי המשיב בעניינים אלו.  
17 במסגרת בדיקות המשיב אף נסתבר לו כי לא היתה הנהלת החשבונות לחברה המערערת,  
18 ועל כן החליט לפסול את ספריה לשנת 2017 ולהטיל עליה קנס לפי סעיף 95 לחוק מע"מ.
- 19 3. על השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו לה ביום 28.2.2018 הגישה המערערת השגה ביום  
20 11.04.2018. ביום 02.09.2018 דחה המשיב את השגתה וציין כי המערערת לא המציאה  
21 מסמכים שנדרשה להמציא, לא הופיעה לדיונים בהשגה ולא נימקה את השגתה כנדרש.  
22 כמו כן, קבע המשיב כי המערערת לא ניהלה כלל הנהלת חשבונות באופן שוטף, אלא  
23 בדיעבד; כי המערערת קיזזה מס תשומות ביתר וללא מסמכים, ואף לא דיווחה על מלוא  
24 עסקאותיה כפי שבאות לידי ביטוי בחשבונות שהוצאו מטעמה.
- 25 4. במקביל להגשת השגתה כאמור, הגישה המערערת ערר לוועדת הערר לקבילות פנקסים  
26 בניצבות מס הכנסה על החלטת המשיב לפסול את ספריה לשנת 2017. ברם, ערר זה נמחק  
27 ביום 21.8.2018 מאחר והמערערת לא צירפה את כל המסמכים שנדרשה לצרף על ידי וועדת  
28 הערר ואף לא נענתה לפניויות בכתב ואף לא לפניויות טלפוניות (ראו נספח ז' לתצהיר העדות  
29 הראשית של מר יעקב אמדו מטעם המשיב).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מטעם המערערת הוגש תצהיר עדות ראשית של מר חורי. אף כי ניתנה שהות למערערת,  
2 לפני משורת הדין, לאחר חלוף המועד שנקבע להגשת תצהיריה - להגיש תצהיר של רואה  
3 החשבון שלה, רו"ח גד שיוביץ, לא הוגש תצהיר זה עד למועד שנקבע.
- 4 **תמצית טענות המערערת:**
- 5 לשומת התשומות: השומה מופרזת, חסרת היגיון ונעשתה ללא חישוב כלכלי. בתצהירו של  
6 מר חורי הוצג תחשיב חלופי לפי הדיווח בפועל, אשר מציג חישוב ערך מוסף בסך של מחצית  
7 מקביעת המשיב. מר חורי העיד כי התשומות הנדרשות על חומרי הגלם גבוהים בהרבה  
8 משומת המשיב. דוגמאות החישוב, המעידות על הרווחיות בענף (נספחים א-ג לתצהירו של  
9 חורי – מע/1), לא נסתרו על-ידי המשיב.
- 10 החוסר בחשבוניות נבע מכך שהמערערת לא העסיקה מנהל חשבונות, במטרה לחסוך  
11 בעלויות. מר חורי ניהל את עסקיה של המערערת מביתו לרבות הדיווח למע"מ, ועקב לחץ  
12 עבודה ומעבר של שלושה מקומות מגורים, לא עלה ידו לשמור את כל החשבוניות והקבלות.  
13 אולם, מס התשומות שנדרש שיקף את ההוצאות בפועל – ולפעמים אף בחסר.
- 14 סעיפים 77(א) ו-68(א) לחוק מע"מ וכן פסיקה קונקרטית תומכים בדיעה לפיה במקרים של  
15 שומה חסרת היגיון כלכלי וכאשר ידוע שלעוסק היו תשומות אולם החשבוניות בגינן אבדו  
16 – יש להתיר את ניכויין של אותן תשומות. רק כך יתקיים כלל ההקבלה בין ההכנסות  
17 להוצאות וייגבה מס אמת.
- 18 לשומת מס העסקאות: המשיב התייחס לפער הכללי בין החשבוניות הרשומות בספרים  
19 לבין מס העסקאות ששולם בפועל, מבלי להתייחס לחשבונית ספציפית כזו או אחרת. אותו  
20 פער נדרש בשנה העוקבת, וזאת בשל הסיבה שלקוחות החברה משלמים לחברה בתנאי  
21 תשלום של שוטף + 120. המערערת סובלת ממוסר תשלומים פגום של לקוחותיה, ואיננה  
22 יכולה לממן את הפער שנוצר במע"מ מיום הוצאת החשבונית ועד מועד קבלת הכסף, ולכן  
23 היא דוחה את חלקו משנה לשנה. המשיב לא סתר טענה זו.
- 24 לפסילת הספרים: כל חומר הנהלת החשבונות הועבר לרו"ח שיוביץ. גם אם הנהלת  
25 החשבונות נערכה ונרשמה באיחור, הרי שהיא קיימת והמשיב עצמו הסתמך עליה,  
26 ובנסיבות אלו לא ניתן לטעון להעדר קיומה של הנהלת חשבונות. מכיוון שהמערערת עובדת  
27 עם לקוחות עסקיים גדולים, קיימת שקיפות מלאה ולא יכול להתקיים מצב המאפשר אי-  
28 הוצאת חשבונית. הפער בדיווח מס העסקאות אינו מהווה טעם לפסילת הספרים, מקום  
29 שהוא מדווח גם בספרים עצמם.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1407-10-18 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העובדה שהמשיב פסל את הספרים לשנת 2017 בלבד, היא ראייה לכך שפסילה זו היא  
2 שרירותית. לחלופין, גם אם היה מקום לפסול את הספרים, המשיב היה צריך להסתפק  
3 בקנס מינימלי בלבד.
- 4 לא התקיים הליך ממשי בוועדה לקבילות פנקסים היות שהמערערת משכה את הערר כדי  
5 להגיש ערעורה זה לבית המשפט.
- 6 המשיב ביצע הרחבת חזית אסורה בעת השלמת חקירתו הראשית של מר אמדו במועד דיון .11  
7 ההוכחות מיום 15.05.2019, כאשר התייחס לדוחות הכספיים של המערערת שהוגשו על ידי  
8 רו"ח שויביץ. בהיעדר אפשרות לזמן את רו"ח שויביץ, הרי שלא ניתן להסתמך על הדוחות  
9 הכספיים להסקת מסקנות נגד המערערת, בפרט כאשר המשיב עצמו לא הסתמך עליהם  
10 בעת קביעת השומה. בנוסף, המשיב צירף לסיכומיו עשרות נספחים שלא כדין ובלא קבלת  
11 היתר.

### תמצית עמדת המשיב:

- 12
- 13 אין כל בסיס לטענת הרחבת החזית שנטענה על ידי המערערת. המשיב הסתמך על דוחות  
14 כספיים שנחתמו על ידי מר חורי (אשר הועברו אליו מאת רו"ח שויביץ). מר חורי הודה  
15 בחקירתו הנגדית בנכונות הנתונים המצויים בדוחות הכספיים והתאמתם לנתונים  
16 שבשומות המשיב. המערערת לא הביעה התנגדות להגשת דוחות אלו כראיה בהליך זה ואף  
17 לא הביעה התנגדות לתוכן עדותו של מר אמדו כאשר ציין כי אלו לא עמדו לנגד עיניו בעת  
18 קביעת השומה. טענת המערערת כי לא היה ניתן להעיד את רו"ח שויביץ – היא טענה  
19 מקוממת שכן המערערת היא זו שנמנעה מהגשת תצהיר של רו"ח שויביץ.
- 20 מר חורי הודה בחקירתו הנגדית באי-דיווח על מלוא העסקאות של המערערת. מר חורי  
21 ענה במפורש כי הפרש העסקאות הלא מדווח נבע מעיכובים בתשלומים מצד הלקוחות,  
22 וטען כי בשל כך לא שילמה המערערת את כל מס העסקאות, טרם שקיבלה את כל  
23 התשלומים מלקוחותיה.
- 24 כרטסת התשומות של המערערת לשנים 2015-2016 מוכיחה כי הסכומים ששילמה  
25 המערערת כמס תשומות פחותים משמעותית מהסכומים שדרשה בפועל בניכוי.
- 26 יש לדחות את טענת המערערת כי יש להכיר בתשומות שדרשה למרות שאלו אינן מגובות  
27 בחשבוניות מס כדין. האסמכתאות אליהן מפנה המערערת אינן בגדר הכלל, ואף אינן  
28 מחייבות את בית המשפט. הפסיקה העדכנית של בית המשפט העליון שוללת הכרה  
29 בתשומות שאינן נתמכות בחשבוניות מס כדין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ממילא ההלכה הפסוקה קובעת כי ניכוי תשומות בלא חשבוניות מס כדין ייעשה רק  
 2 במקרים חריגים בלבד – כאשר לא הייתה שותפות או רשלנות מצד הנישום, ולאחר שזה  
 3 נקט בכל האמצעים הסבירים להבטיח כי בידו חשבונית שהוצאה כדין. מדובר בנטל כבד  
 4 ביותר, ועל כן, מקל וחומר – כאשר לא קיימות חשבוניות כלל, הרי שלא ניתן להכשיר  
 5 הכרה בתשומות שבבסיסן.
- 6 **16. באשר לפסילת ספריה של המערערת:** המערערת הגישה ערר לוועדה לקבילות פנקסים ועל  
 7 כן אינה יכולה להגיש גם ערעור על הפסילה. משחלטה הוועדה על מחיקת הערר -  
 8 החלטתה היא סופית לפי סעיף 127(ה) לחוק מע"מ.
- 9 בכל מקרה, מרחורי הודה בחקירתו (מש/1) כי אין למערערת הנהלת חשבונות מסודרת. על  
 10 כן, ברור הוא כי המערערת לא פעלה כמתחייב לפי דין ולא ניהלה ספרים כדין.

### דין והכרעה:

- 11 **א. שומת העסקאות:**
- 12
- 13 **17.** המערערת היא חברה העוסקת, כאמור, בתחום הבניה והשיפוצים. בהתאם לכך, מועד  
 14 החיוב במס החל על עבודות הבניה שהמערערת מספקת הוא בהתאם להוראה שבסעיף  
 15 28(ב) לחוק מע"מ, הקובעת:
- 16 **"(ב) בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין שבהם**  
 17 **נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק**  
 18 **מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.**
- 19 **(ג) בסעיף זה, "עבודות בניה" - לרבות עבודות חפירה, הריסה, ביוב וניקוז, הנחת**  
 20 **צינורות, סלילת כבישים ודרכים, הכשרת קרקע וכיוצא באלה."**
- 21 זאת ועוד, סעיף 46(א) לחוק מע"מ, שעניינו מועד הוצאת חשבונית, קובע כי חשבונית תוצא  
 22 בתוך 14 יום ממועד החיוב במס.
- 23 **18.** בהודעה שנגבתה ממנו על ידי המשיב ביום 13.2.2018 (מוצג מש/1, נספח ה' לתצהיר אמדו)  
 24 נשאל מר חורי באיזה שלב הוא מוציא חשבוניות ללקוחות, והשיב:
- 25 **"לפי התקדמות חודשית של העבודה ומשא ומתן בסוף כל חודש עם המהנדס של**  
 26 **האתר ואז הוא מחליט את אחוז הביצוע, מתרגמים אותו למחיר של היחידה,**  
 27 **למשל יש בנין שיש בו 10 דירות ומחיר דירה לדוגמא 7000 ₪ בחודש שעשיתי**  
 28 **שכבה 1 אני מבקש 40% והוא אומר 20% ומסכימים על 25%, מכפילים 10 (מספר**  
 29 **דירות) במחיר לדירה כפול אחוזים. 10\*7000\*25%. כך בחודש 1, בחודש שני**  
 30 **עושים חישוב מצטבר ומפחיתים את התשלום הקודם."** (עמוד 1 שורות 36-33)



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

19. במקרה הנדון, המערערת הוציאה חשבוניות ללקוחותיה – ראו נספחים ג'2, ג'6 ו- ג'7 לתצהירו של מר אמדו מטעם המשיב. משמע, מועד החיוב במס חל, לכל המאוחר במועד הוצאת החשבוניות ללקוחותיה.

אלא שהמערערת לא דיווחה למשיב על מלוא עסקאותיה בהתאם לחשבוניות שהוצאו על ידה ואף לא שילמה את מלוא מס העסקאות המתחייב מהן במועד החיוב במס. על כן, אין מחלוקת.

בהודעתו מוצג מש/1 אמר מר חורי:

”שאלה: איך אתה יודע אלו עסקאות ואלו תשומות לכלול בדו"ח התקופתי? תשובה: לפי מה שגבינו ויש לנו כסף. לא בצורה מבוקרת. זה לא הכי טוב אבל זה הכלים שיש לי. אין לי יכולת כלכלית להחזיק משרד ומנהל חשבונות. שאלה: אלו חשבוניות שהחברה מוציאה אתה כולל בדוח התקופתי השוטף? תשובה: לפי מה שאנחנו גובים כסף. אני לא יכול לממן חשבוניות שאני מוציא ולא מקבל תשלום בגינם.” (עמוד 2 שורות 61-57).

גם במסגרת חקירתו הנגדית של מר חורי, הסתבר כי אכן המערערת לא דיווחה ולא שילמה את מלוא מס העסקאות בגין עסקאות שהוציאה חשבוניות לגביהן:

”ש. אני מפנה לנספח ב' בתצהיר של מר אמדו. יש שם טבלה שמראה את מע"מ העסקאות בספרים, לפיהם. יש את מע"מ עסקאות המדווח. בצד שמאל, ההפרש – זו השומה שיצאה. למה, למרות שהיית צריך, לא דיווחתם את כל מע"מ העסקאות בהתאם למחזורי החברה? ת. זה טבעי שאני לא אדווח את הכול, כי אני לא חברה שיש לה מימון, שאני גם צריך לממן את העובדים, לקנות את הדלק, וגם לממן את המדינה. הסברתי למר צביקה, גם לפני וגם אחרי, ואסביר – כדי לשנות את החוק שרק הטייקונים עומדים בו, והעם הפשוט מת מזה, אנחנו לא יכולים בחשבונות בנק מוגבלים, בלי אשראי, לממן פועלים ודלק והוצאות שוטפות וחומרים וכו', ולממן חשבונית – שנאמר, הוצאתי 100,000 ₪, שגם לשלם את המע"מ של 17,000 ₪, כשמוציא החשבונית קיזז את התשומות, ואני אקבל את הכסף רק אחרי חצי שנה. אתה חושב שלאנשים כמוני יש יכולת לממן את המדינה? אני דיווחתי על מה שקיבלנו בפועל, מכאן נובע ההפרש. עובדה שבמאזן עצמו של אותה שנה דיווחנו את ההכנסה האמתית. לא היה לנו באותו החודש...” (עמוד 9 לפרוטוקול שורות 31-20, עמוד 10 שורות 2-1)

20. הנה כי כן, מנהלה בפועל של המערערת, מר חורי, מודה למעשה כי המערערת אינה משלמת את מלוא מס העסקאות בו היא חייבת על פי הדין, בהתאם לחשבוניות המס שהוציאה ללקוחותיה.

35



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מר חורי עצמו מודע לכך שאין הדבר תקין ("זה לא הכי טוב"...), אך לגישתו אין מקום  
2 לחייב את המערערת בתשלום מס העסקאות על פי החשבונות שהוציא ללקוחותיו, כל עוד  
3 הלקוחות לא שילמו לו את מלוא התמורה, משום שהמערערת אינה יכולה "לממן את  
4 המדינה".
- 5 דהיינו: הטענה הנטענת על ידי המערערת איננה טענה כנגד עצם חובתה בתשלום מס  
6 העסקאות והיקפו, ביחס לכך אין מחלוקת, אלא שסבורה היא כי המועד לתשלום צריך  
7 להידחות עד לאחר שהיא תקבל תשלום מלקוחותיה. המערערת למעשה מבקשת שבית  
8 המשפט יקבע כי לא נפל פגם בהתנהלותה, בכך שלא שילמה את מס העסקאות בו היא  
9 חייבת על פי החוק – ועל כך אין מחלוקת – במועד שקבוע בחוק.
- 10 **לא ניתן לקבל את עמדת המערערת.** עמדת המערערת משוללת כל יסוד ועומדת בסתירה  
11 מפורשת להוראות חוק מע"מ. מועד החיוב במס אינו עניין "נזיל" ואינו נקבע בהתאם  
12 לתנאי התשלום או יכולות הגבייה של המערערת את התשלומים המגיעים לה מלקוחותיה.  
13 מועד החיוב במס ותשלומו – קבוע בחוק מע"מ, יש לפעול בהתאם לחוק ולשלם את מס  
14 העסקאות במועד הקבוע בחוק. הדברים פשוטים, ברורים ונהירים.
- 15 **מוסיפה המערערת וטוענת כי כשקיבלה את התשלום מלקוחותיה – שילמה את מס**  
16 **העסקאות, כך שלמעשה מדובר רק ב"שיפטינג".**
- 17 גם טענה זו אינה יכולה לשמש נימוק להתנהלותה של המערערת בכל הקשור למס  
18 העסקאות, וזאת מכמה טעמים.
- 19 **ראשית**, המערערת כלל לא הוכיחה כי אכן שילמה את מלוא מס העסקאות בגין מלוא  
20 עסקאותיה בשנות המס שבערעור. המערערת לא הוכיחה כלל בפניי כי חשבונות שהוציאה  
21 ללקוחותיה ולא דווחו על ידה ולא שילמה את מס העסקאות בגינן – אמנם דווחו ושולמו  
22 במועד מאוחר יותר. כך למשל, אם בשנת 2015 לא שילמה המערערת את מלוא מס  
23 העסקאות ו"דחתה" אותו למועד אחר (שאינו ידוע), נניח לשנת 2016 – הרי שהמערערת  
24 צריכה היתה להציג ראיות ואסמכתאות לכך שהמס דווח ושולם ב-2016. דהיינו:  
25 המערערת היתה צריכה להראות שהוציאה חשבונות מסוימת בשנת 2015 וכן היתה צריכה  
26 להראות שאותה חשבונות דווחה, למשל בשנת 2016 והמס שולם באותה שנה. **אך זאת לא**  
27 **עשתה.**
- 28 כידוע, נטל השכנוע בערעורי מס, לרבות ערעורים לפי חוק מע"מ, מונח על כתפי המערערת  
29 (ראו: ע"א 1436/90 גיורא ארד, **חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך**  
30 **מוסף**, פ"ד מו(5) 101). המערערת לא הרימה נטל זה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מר חורי טען כי המערערת שילמה את מס העסקאות במועד מאוחר יותר – אך מעבר  
2 לאמירה בעלמא זו – לא מצויה כל ראיה לכך.
- 3 ממילא, אין לקבל את עמדת המערערת לפיה די בכך שטענה כי שילמה את מס העסקאות  
4 במועד מאוחר כלשהו, בכדי להעביר אל כתפי המשיב את נטל להוכיח כי לא עשתה כן.  
5 דומני, כי בכך נפלה שגגה מלפני המערערת בהבנתה את נטלי השכנוע והראיה הקיימים  
6 בערעורים לפי חוק מע"מ.
- 7 המשיב אינו נדרש להוכיח כי המערערת לא שילמה את מס העסקאות במועד מאוחר יותר.  
8 המשיב יצא ידי חובתו בכך שהביא ראיות לכך שקיים הפרש בין מחזורי העסקאות שדווחו  
9 למשיב לבין מחזורי העסקאות בפועל, לרבות כפי שבאו לידי ביטוי בסופו של דבר  
10 בדוחותיה הכספיים של המערערת למס הכנסה (מוצגים מש/3-מש/5) – ראו נספח ב'  
11 לתצהירו של מר אמדו.
- 12 המערערת היא זו שחייבת להוכיח טענתה כי אכן שילמה את מס העסקאות במועד מאוחר  
13 כלשהו, ולא די באמירה בהבל-פה. **אך זאת, כאמור, לא עשתה.**
- 14 **שנית**, גם אילו מדובר היה אך ורק ב"שיפטינג", כפי שטוענת המערערת, אין בכך כדי לגרוע  
15 משומת העסקאות שיצאה למערערת. למעשה, כל שטוענת המערערת הוא שכבר שילמה  
16 את המס על פי השומה. אם כך, תתכבד, אפוא, המערערת ותבוא בפני פקיד הגביה אצל  
17 המשיב ותוכיח כי כבר שילמה את המס כולו או חלקו על חשבון חוב המס שבשומה, ולפיכך  
18 כי יש להקטין את סכום קרן המס ו/או להקטין את סכום הפרשי ההצמדה והריבית  
19 שנצברו על חוב המס וכל טענה כיוצא בכך הנוגעת לענייני הגבייה. ממילא, טענה זו אינה  
20 טענה כנגד השומה עצמה, ולפיכך אף אינה טענה שיש מקום להעלותה במסגרת ערעור זה.
- 21 ראו לעניין זה עדותו של מר אמדו, בהשלמת חקירה ראשית, בעמוד 14 לפרוטוקול שורות  
22 7-16:
- 23 **ש. תתייחס לטענה של השיפטינג.**  
24 **ת. בקשר לכך – אני יודע מה זה שיפטינג, זה דחיית תשלומים. כשיש עוסק שבשנת**  
25 **2015 נקלע לבעיה, היה צריך לדווח 100 דיווח 90, נשאר לו 10 לדווח ב-2016.**  
26 **כשיש לו ב-2016 100, הוא צריך לדווח 110. אבל כאן לא קרה כך. כאן היה לו 100**  
27 **ב-2016, והוא דיווח 50. כלומר, נותרו 50 נוספים שלא דיווח. אז איזה שיפטינג**  
28 **יש כאן? את התשלום של 2016 הוא לא שילם, אז אתה אומר לי שהוא שילם את**  
29 **2015 בשנת 2016? במידה וארצה ללכת לטענתו, שזו דחיית תשלום, אם אני**  
30 **אחייב אותו בדחיית תשלום, הריבית הצמדה וקנסות יהיו גבוהים מהריבית**  
31 **וההצמדה על כך שלא שילם – כי יהיה חיוב שיפטינג שמוכר גם במע"מ, משנת**  
32 **2015 ועד 2016, ועל כך יש גם ריבית וגם הצמדה וגם קנסות, מעבר לריבית**





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 והצמדה הרגילים שקבועים בחוק, על אי תשלום. כמובן שאותו דבר חל על  
2 השנים 2017 וכיוצא בזאת."

3 עדותו זו של מר אמדו, שהיא אמינה בעיניי משום אמירת הדברים כהויותם, בלא כחל  
4 ושרק ובלא נסיונות הטייה, לא נסתרה כלל בחקירתו הנגדית. ראו עמוד 16 לפרוטוקול  
5 שורות 21-32 ועמוד 17 שורות 1-6:

6 ש"ש. אני אומר לך דבר כזה – הלקוח שלי אומר לי שהיו לו שיפטינג, ואני רוצה לשכנע  
7 אותך, ולכן אני טוען בפניך טענה, שבניגוד למה שאתה חושב, יש אפשרות  
8 שהלקוח צודק. למה? אם ב-2015 חסר 17,000 ₪ מתוך ה-106,000 ₪, וה-17,000  
9 הֵאֵלָה מייצג חשבונות מסוימות, אני טוען שהסכום הנ"ל מדווח בתוך ה-  
10 169,000 ₪ של 2016, ומה שלא דווח ב-2016 אלו חשבונות אחרות. לכן, אני אומר  
11 לך שאתה לא יכול לשלול את הטענה שלו, שאם הולכים בשיטה של שקל-בשקל,  
12 החשבונות של 2016 דווחו ב-2017. אני חושב שאם אין לך תשובה לזה, זה פותח  
13 עולם שלם של טיעונים. אני אומר לך שאתה טוען שאתה מדויק, אתה לא יכול  
14 להראות לי ולסתור את הטעון שלי שאותן חשבונות של 17,000 ש"ח דווחו  
15 בשנה אחרי זה, והפעל שנוצר ב-2016 זה מחשבונות נוספות.  
16 מר חורי טען בעדותו כי שילם אך ורק לפי הכסף שהיה לו ולא לפי חשבונות מס.  
17 במידה ואתה טוען שזה שיפטינג, תראה לי כל חודש וחודש. הדיווח שלו לפברואר  
18 2016, מאיזה חשבונות נובעות, וכדומה. אין פשרה בתיק כי לא צריכה להיות  
19 פשרה בתיק. אני מוכן עד דו"ח אפריל 2019 לעשות ביקורת ולהוריד את מה  
20 שהוא דיווח לי, ואעשה ביקורת, ואני בטוח שיהיו ממצאים נוספים לביקורת.  
21 אתה תראה שאין שיפטינג, אלא עוד פעם נוצר הפרש עסקאות. אני לא צריך  
22 לבדוק ואני לא יכול לבדוק, אתה גם לא יכול להוכיח את זה. הבן אדם שילם לפי  
23 כסף מזומן שהיה לו בכיס, נקודה, ולא לפי חשבונות. אנחנו באנו לקראתו, כי  
24 אם נחייב אותו בריבית והצמדה לפי שיפטינג, יצא לו יותר. אין ספק שההפרש  
25 בשנים 2015-2017, הוא נכון. אז כל הנושא והוויכוח הוא סתמי לחלוטין, ואתה  
26 יודע את זה." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]

27 שלישית, גם אם אקבל את טענת המערערת ביחס ללקוחותיה בעלי "מוסר התשלומים  
28 הירוד", ואת הצורך בקביעת תנאי תשלום של שוטף+, והקשיים במימון הנגרמים עקב כך,  
29 אין ספק כי קופת הציבור אינה אמורה לממן את פעילותה של המערערת עצמה.

30 לקוחותיה של המערערת קיבלו לידיהם חשבונות שהוצאו על ידי המערערת והללו קיזזו  
31 את מס התשלומים הגלום בחשבונות אלו במסגרת דיווחיהם למנהל מע"מ. יוצא אפוא, כי  
32 מחד – קופת הציבור "ספגה" את קיזוז מס התשלומים על ידי לקוחות המערערת, אך מנגד  
33 – המערערת לא שילמה את מס העסקאות המתחייב מאותן חשבונות, ובכך פגמה בעיקרון  
34 של הניטרליות בין עוסקים וגרמה לפגיעה בקופת הציבור.

35 אחזור ואדגיש את המובן מאליו - המערערת חייבת בתשלום מס העסקאות במועד הקבוע  
36 בחוק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אם בשלב מאוחר יותר, מסתבר לה כי לקוח מסוים אינו משלם את חובו, כולו או מקצתו,  
2 רשאית היא – בכפוף לקיום התנאים הקבועים בדין, לטעון ל"חוב אבוד", או לפעול בכל  
3 דרך שהדין מתיר לה ולדרוש את החזר מס העסקאות.
- 4 אך בוודאי שאין המערערת רשאית לשנות את החוק לפי נוחותה, צרכיה ותנאי התשלום  
5 שניתנו על ידה ללקוחותיה ולהביא לכך שהמדינה תממן אותה ואת פעילותה.
- 6 **ב. שומת התשומות:**
- 7 25. סעיף 38(א) לחוק מע"מ העוסק ב"ניכוי מס ששולם על תשומות" קובע מפורשות:
- 8 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס  
9 שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל,  
10 ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל  
11 הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה  
12 או המסמך."
- 13 נהיר וברור כי ניכוי מס תשומות יכול שיעשה רק כנגד חשבונית מס שהוצאה כדין לעוסק  
14 המבקש את ניכוי התשומות הגלומות באותה חשבונית מס.
- 15 26. אין מחלוקת, כי המשיב התיר למערערת את ניכויין של תשומות שהמערערת הציגה לגביהן  
16 חשבוניות מס כדין.
- 17 אין גם מחלוקת, כי המערערת ניכתה בדוחותיה בשנות המס שבערעור גם מס תשומות בלא  
18 שהיו בידיה חשבוניות מס כדין. מר חורי טען כי הדבר נבע ממעברי דירה ו/או מ"עומס  
19 עבודה" שהוביל לשכחה לקחת חשבוניות או לשמור אותן – ראו סעיף 13 לתצהירו של מר  
20 חורי וכן ראו גם הודעתו של מר חורי מיום 26.2.2018 עמוד 1 שורות 7-14.
- 21 27. עם זאת, טוענת המערערת כי כל התשומות שנדרשו על ידה משקפות הוצאות בפועל,  
22 תשלומים בגין רכישות מספקים שונים שהוציאו בגינן חשבוניות, אך החשבוניות הללו לא  
23 נשמרו או לא נאספו. על כן, יש להתיר את ניכוי מס התשומות גם בהיעדר חשבוניות מס.
- 24 28. לא ניתן לקבל טענה זו של המערערת. כאמור, סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע מפורשות כי  
25 תנאי לניכוי מס התשומות הוא קיומה של חשבונית מס שהוצאה כדין.
- 26 המערערת לא הוכיחה כלל כי הוצאו לה חשבוניות מס כדין ביחס לתשומות שביקשה את  
27 ניכויין והמשיב לא התירן בשומת התשומות. מעבר לטענה בעלמא כי היו חשבוניות אך הללו  
28 אבדו או לא נאספו – לא הביאה המערערת כל ראיה להוצאת חשבוניות שכאלה ולתשלום  
29 מס העסקאות בגינן.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1407-10-18 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

29. המערערת יכולה היתה לפנות לספקים מהם רכשה חומרים וציוד, על פי טענתה, ולבקש מהם את העתקי החשבוניות שהוצאו לה, ככל שהוצאו. אלא שראיות כאלה – לא הובאו כלל – לא בפני המשיב בשלב הדיון בהשגה ואף לא בשלב ההוכחות בערעור דן, וזאת על אף שהמערערת התחייבה להמציא ראיות אלו עוד במסגרת חקירתו של מר חורי על ידי המשיב (ראו התחייבותו של מר חורי בהודעתו מיום 13.2.2018 עמוד 2 שורות 78-79 – נספח ה' לתצהירו של מר אמדו, וראו גם הודעתו מיום 26.2.2018 עמוד 1 שורות 1-8 נספח ו' לתצהירו של מר אמדו).
- אין די בטענת המערערת לפיה רכשה ציוד וחומרים מספקים שהם "לגיטימיים" – ראו סעיף 11 לתצהיר מר חורי. יתר על כן, דווקא משום שמדובר, כטענתה, בספקים "לגיטימיים", יש להניח כי הללו שומרים ברשותם העתקי חשבוניות, והעובדה כי המערערת כלל לא מצאה לנכון לפנות לאותם ספקים, אומרת דרשני.
30. המערערת אף טענה כי על פי ההסכמים שחתמה עם לקוחותיה היא היתה האחראית לרכישת הציוד והחומרים הנדרשים לצורך ביצוע העבודות עבור הלקוחות ועל כן נדרשה להוצאות לצורך רכישת ציוד וחומרים. לטענתה, אי הכרה בתשומות בשל העדר חשבוניות – יוביל למיסוי מלוא המחזור במקום מיסוי הערך המוסף.
31. נראה כי אין מנוס אלא מלהזכיר מושכלות יסוד: חוק מע"מ מתיר לעוסק ניכוי מס תשומות בגין חשבונית שהתקבלה בידו, משום שהוא מניח כי העוסק שהוציא את החשבונית, משלם את מס העסקאות הגלום באותה חשבונית. זהו המנגנון הקבוע בחוק מע"מ המביא לכך כי בין עוסקים תתקיים "ניטרליות מיסויית", כאשר מי שיישא בנטל המס יהיה אך ורק הצרכן הסופי.
- אלא שבהיעדר חשבונית מס כדין שהוצאה לעוסק, המבקש את ניכוי מס התשומות – לא ניתן להיווכח כי מס העסקאות שולם. די בכך כדי שלא להתיר את ניכוי מס התשומות.
- ראו לעניין זה" ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו רחובות נ' סמיר אלפחל [13.6.1985] (להלן – פרשת אלפחל), מפי כבוד הנשא (כתוארו אז) מ. שמגר:
- "... ניכוי מס התשומות אינו עניין הנשלט על פי הערכה או שומה אלא הוא נושא חשבוני, הנבחן על יסוד מסמכים."
32. יתר על כן, הטענה כי יש להתיר בניכוי תשומות אף בלא חשבוניות, לצורך "גביית מס אמת" – היא טענה שאינה במקומה ויש בה, לטעמי, משום פיזור מסך עשן, לאור הוראות חוק מע"מ.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אבהיר, כי על אף השאיפה להרמוניה בדיני המס, לא ניתן ליצור זהות בין ניכוי הוצאות  
2 במישור מס הכנסה לעומת ניכוי תשומות במישור מע"מ וזאת מאחר וההוראות הקבועות  
3 בפקודת מס הכנסה לעניין ניכוי הוצאות הן שונות מהוראת סעיף 38 לחוק מע"מ.
- 4 סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, בשונה ובמובחן מהוראת סעיף 38 לחוק מע"מ, אינו כולל  
5 באופן מפורש דרישה לאסמכתאות בדמות חשבוניות מס לצורך הכרה בכל הוצאה  
6 מההוצאות המנויות בסעיף 17 הנ"ל. עיון בסעיף 17 לפקודה מעלה כי קיימת בו דרישה  
7 להוכחת ההוצאה הנדרשת, אך לא נקבע באיזה אופן יש להוכיח זאת.
- 8 ראו עמדה זהה בפסק דינו של כבוד השופט ה. קירש בע"מ 55212-05-12 לולו לינור מנצור  
9 נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, מיסים ל/5 (אוקטובר 2016) ה-21 (להלן – עניין מנצור),  
10 בפסקה 47.
- 11 ראו לעניין זה גם חוזר מס הכנסה 2/2012 – רשות המיסים, העוסק ב"אסמכתאות להתרת .33  
12 הוצאות ו/או דרישת עלויות", מיסים כו/3 ג-44 ובו עמדת רשות המיסים באשר לאופן  
13 ההוכחה לקיומה של הוצאה הנדרשת בדוחותיו הכספיים של נישום, כאשר מתברר כי  
14 ההוצאה לא מלווה בחשבונית הרכישה כאסמכתא למהותה וסכומה של ההוצאה, או  
15 כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין. ראו בעיקר סעיף 2.1 לחוזר הנ"ל, העוסק במצב בו  
16 "הנישום לא שמר את התיעוד הנדרש בשל הוצאות שיצאו במהלך התקופה בה נדרש  
17 הנישום לשמירת מסמכים". ראו גם סעיף 3 לחוזר המבהיר את האבחנה בין התרת הוצאה  
18 במישור מס הכנסה, גם בהיעדר אסמכתאות של חשבוניות, לעומת מס ערך מוסף. במקרה  
19 האחרון, לא רק בהעדר חשבונית, אלא אף במצב שבו קיימת חשבונית אך היא לא הוצאה  
20 כדין (ובכלל זאת חשבונית "זרה", דהיינו: שהתקיימה עסקה אך לא בין הצדדים  
21 הרשומים בחשבונית) – לא יוכר ניכוי מס התשומות.
- 22 המערערת טוענת כי קיימת פסיקה המאפשרת הכרה בתשומות בהעדר אסמכתאות. .34  
23 המערערת הפנתה לעניין מנצור, בו ישנו ציטוט מספרו של המלומד נמדר.
- 24 אינני מקבלת את עמדת המערערת אף בעניין זה. ראשית יאמר, כי עיון בפסיקה הקיימת  
25 בנושא זה – פרשת אלפחל, וכן בע"מ 155/98 עפיפי מחמוד נ' מנהל עמ"מ נצרת, מיסים  
26 ט/1 (פברואר 2001) ה-211 (להלן – עניין עפיפי), כמו גם בע"מ 614/00 אבו סלאח חוסיין  
27 נ' מנהל מע"מ טבריה, מיסים ט/6 (דצמבר 2002) ה-44 (להלן – עניין אבו סלאח) וכן  
28 בעניין מנצור – מעלה כי אין בסיס לטענת המערערת.
- 29 בכל אחד מן המקרים הללו שעלו בפסיקה – בית המשפט לא התיר כלל לנכות תשומות  
30 בלא כל ראיה לקיומן של חשבוניות מס שהוצאו כדין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

35. כך, בפרשת אלפחל בית המשפט העליון הפך את פסק דינו של בית המשפט המחוזי וקבע מפורשות כי לא קיימת חובה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה של מס התשומות בכל מקרה בו הוצאה לנישום שומה לפי מיטב השפיטה על עסקאותיו וכי הנישום נושא בנטל הראיה להוכיח את קיומן של התשומות:

1 "כאשר אין המנהל רואה אפשרות להסתמך על הפנקסים, כפי שאירע במקרה  
2 שלפנינו, הרי השומה לפי מיטב השפיטה יכולה להתייחס לאחד מאלה: מס  
3 הערך המוסף המגיע או מס התשומות של החייב במס. אולם החוק לא קבע שילוב  
4 שבחובה בין השניים, ואין ללמוד מן החוק, כי כל אימת שמבקשים לערוך שומה  
5 לפי מיטב השפיטה של מס הערך המוסף המגיע, חייבים גם לשום את מס  
6 התשומות, אשר לגביו לא הוגשו ראיות כלשהן. המנהל רשאי להסיק, כי  
7 החשבוניות שהוגשו לו משקפות את כל אשר הנישום מסוגל להציג, ואין הוא  
8 חייב לצאת מתוך ההנחה, כי מה שנקנה, נרכש מידי עוסק אשר חזקה עליו  
9 שגלגל על הנישום את המס, אותו כלל במחיר הסחורה או השירותים. אין, כמובן,  
10 מקום למסקנה, כי לא ייתכנו לעולם נסיבות, בהן יש לשום גם את מס התשומות.  
11 נהפוך הוא, הסיפא לסעיף 77(א) מצביע על כך, שהמנהל הוסמך לכך באופן  
12 מפורש, אולם לא זאת השאלה שלפנינו: מפסק-דינו של בית המשפט קמא ניתן  
13 להסיק, כי בכל מקרה, בו עורכים שומה של המס המגיע, עולה מניה וביה גם  
14 החובה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה של מס התשומות. חובה כזאת לא  
15 נקבעה על ידי המחוקק, ואין גם לראותה כמחויבת המציאות. זאת ועוד, יש גם  
16 הגיון בכך, שהעניקו למנהל את הסמכות לשום את המס המגיע לפי מיטב  
17 השפיטה מבלי לנכות סכומים, אשר כביכול נצטברו לזכות הנישום מכוח זכותו  
18 לנכות מס תשומות. במה דברים אמורים? הניכוי של מס תשומות מתבסס בדרך  
19 כלל על ראיות שבכתב, וגם החובה במס עולה מן המובא ברישומים. אם נוצרות  
20 הנסיבות, בהן מדבר הרישא לסעיף 77(א), פירושו של דבר שהמסמכים אינם  
21 מדברים בעד עצמם: אמיונותם נפגמה, ובשל כך ניתן היתר למנהל להינתק  
22 מהרישומים, שהוגשו על ידי הנישום, ולעבור אל השומה לפי מיטב השפיטה.  
23 זהו הסיכון, אשר אותו נוטל על עצמו נישום, הנושא באחריות להיווצרותה של  
24 אחת מהנסיבות המתוארות ברישא לסעיף 77(א); וכאשר המנהל אינו יכול  
25 להישען על רישומים ומעריך את היקף העיסקאות בשיעור גבוה יותר, אין הוא  
26 חייב לשער, כי היו בידי הנישום חשבוניות נוספות בדבר מס תשומות, אם הוא  
27 עצמו לא הגישן. הכרה בקיום חובה כביכול לשום מס תשומות לפי מיטב  
28 השפיטה במשולב עם השומה לפי מיטב השפיטה של המס המגיע היא מעין  
29 ריפוי, על ידי המנהל, של פגם שנוצר על ידי הנישום, ולכן אין הצדקה.  
30 תוצאה זהה נובעת מן ההגדרה של חובת ההוכחה, אליה התייחסנו בסעיף 3  
31 לעיל: אין כל מקום למסקנה, לפיה הכלל הוא, כביכול, שמס התשומות מובא  
32 בחשבון, וכי רק בנסיבות יוצאות דופן אין מביאים את מס התשומות בגדר  
33 השומה לפי מיטב השפיטה. מי שטוען כי הוא זכאי לנכוי של מס תשומות, עליו  
34 הראיה, וכל עוד לא הוכיח מאומה, אינו זכאי לניכוי. יכולות להיווצר נסיבות, בהן  
35 יש הצדקה לשומה לפי מיטב השפיטה של מס תשומות (למשל, אם מביאים  
36 ראיות התומכות בגירסה, כי חשבוניות אבדו או כי העיסקאות היו דרך קבע עם  
37 עוסק מסוים, כגון עיסקאות בין מפעל תעשייתי מסוים לסוכן בלעדי שלו), אך  
38 הנטל ליצירת הבסיס לקביעת שומה של מס תשומות לפי מיטב השפיטה רובץ  
39 על הנישום." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]

36. בפסקי הדין שניתנו על ידי כבוד השופט ממן בעניין עפיפי וכן בעניין אבו חוסיין נקודת המוצא של בית המשפט נבעה מפסק הדין בפרשת אלפחל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהתאם, לא נשללה חד משמעית כל אפשרות לנכות תשומות אם הנישום לא הציג את  
2 החשבונות, אך התרת התשומות נעשתה בהסתמך על ראיות בדבר קיומן של החשבונות.  
3 כך, בעניין עפיפי החשבונות מצויות היו בידי המשיב (שכן שומת העסקאות שהוציא  
4 למערער באותה פרשה הושתתה על אותן חשבונות) – ראו פסקה 18 לפסק הדין שם. וכך  
5 גם היה בעניין אבו סלאח, אשר קיומן של התשומות לא היה שנוי במחלוקת והוצאו  
6 חשבונות כדין על ידי הספק. כמו בעניין עפיפי כך גם בעניין אבו סלאח - קיומן של  
7 התשומות לא היה מוטל כלל בספק מאחר שהתשומות עצמן אותרו על ידי המשיב שם  
8 בספרי החשבונות של הספקים השונים, במסגרת חקירות שערך אצל ספקי המערערים  
9 באותן פרשות, וחשבונות אלו שימשו יסוד לשומת עסקאות לפי מיטב שפיטה שהוצאה  
10 למערערים שם.
- 11 זאת ועוד, בעניין מנצור מעבר לציטוט שציטט בית המשפט שם מספרו של המלומד נמדר,  
12 שלל בית המשפט ניכוי של תשומות ללא חשבונות מס כדין מאחר שלא ניתן לדעת אם  
13 תשומות שאינן מתועדות אמנם התקבלו מידיהם של עוסקים אשר הוציאו חשבונות מס  
14 כדין – ראו פסקה 46 לפסק הדין בעניין מנצור.
- 15 37. במקרה הנדון בפניי, אין המערערת זכאית לניכוי התשומות לפי דרישתה, בהעדר הצגת  
16 חשבונות מס כדין. המערערת לא הביאה כל ראיה לכך כי רכשה ציוד או חומרים וקיבלה  
17 עבורם חשבונות מס כדין מהגורמים מהם נרכשו. כאמור, המערערת הסתפקה בטענה  
18 מעורפלת כי איבדה את החשבונות – באופן שלא הובהר כיצד ומדוע, או שכלל לא נטלה  
19 את החשבונות מספקים שרכשה מהם ציוד או חומרים.
- 20 מעבר לטענה בעלמא זו – לא הובאה כל ראיה. המערערת לא טרחה להביא לעדות אף אחד  
21 מן הספקים מהם רכשה כביכול חומרים או ציוד. המערערת אף לא הציגה העתקי  
22 חשבונות מספקים שמהם נטען שרכשה ציוד וחומרים.
- 23 38. יתר על כן, וזהו העיקר - עיון בדוחות הכספיים של המערערת לשנות המס שבערעור  
24 (מוצגים מש/3-מש/5) מעלה כי הנתונים המצויים בדוחות אלו תחת סעיף "עלות המכר"  
25 בהתייחס ל"קניות" נמוכים בצורה משמעותית מהתשומות אותן דרשה המערערת  
26 בדוחותיה מושא הערעור. בתמצית יאמר, כי הנתונים המספריים של ה"קניות" אינם  
27 משקפים תשומות בהיקף שנדרש על ידי המערערת ועוד בלי אסמכתאות של חשבונות.
- 28 בהקשר זה, אציין כי טענת המערערת להרחבת חזית בשל הצגת דוחותיה הכספיים  
29 והנתונים בדבר "קניות" המופיעים בהם תחת סעיף "עלות המכר" – מוטב היה אלמלא  
30 הועלתה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 המערערת לא התנגדה להגשת הדוחות הכספיים (וממילא לא היה כל בסיס ענייני  
2 להתנגדות שכזו גם אילו היתה מועלית) ולפיכך אין היא יכולה לטעון להרחבת חזית כאשר  
3 המשיב מבקש להסב את תשומת ליבו של בית המשפט להיעדר הסבירות של טענות  
4 המערערת בקשר לניכוי תשומות אל מול הנתונים המופיעים בדוחותיה שלה. ממילא,  
5 בהקשר זה, לא מצאתי כל ממש בטענת המערערת בדבר צירוף נספחים לסיכומי המשיב.  
6 כל הנספחים שצורפו היו חלק מתצהיר המשיב או מחומר הראיות שהוגש.

7 לפיכך, טענות המערערת בעניין שומת התשומות – אין בהן ממש, ומקובלת עליי בעניין זה  
8 עדותו של מר אמדו בהשלמת חקירתו הראשית:

9 הייתה התייחסות בסעיפים 4 ואילך בתצהיר של מנהל המערערת לעניין  
10 מס התשומות, שבהם יש טענה שמס התשומות אינו הגיוני. תתייחס  
11 לטענה זו.

12 ת. אני חושב שמס התשומות הגיוני ביותר. א, ניתנה למערערת מיום  
13 התחלת הביקורת עד יום חתימתי על ההשגה, וגם עד היום, להביא כל  
14 הוצאה שיש בפניו או כל כרטיס של ספק שסיפק לו סחורה, והחברה  
15 רשומה כלקוח של אותו ספק, על מנת שנוכל לאשר לו את כל מס  
16 התשומות שמגיע לו. אם נבדוק את דוחות הרווח וההפסד של המערערת  
17 שהוגשו לאחרונה, שלא היו בפנינו, הוגשו לאחרונה למס הכנסה – על  
18 סמך המסמכים שהמנהל הביא לרואה החשבון – נראה בפירוש שכל  
19 הוצאה שרשומה בדוח רווח והפסד, ויש בגינה מע"מ, תואמת להוצאות  
20 שהיו רשומות בספרי החברה ליום הביקורת, בקירוב. ב, דבר נוסף שלא  
21 צוין, והיה ידוע למערערת אך לא היה ידוע לנו עד ליום בו ראינו את  
22 הדוחות האלה – שהיו לו פועלים מהשטחים להם הוא שילם כמה  
23 מיליוני שקלים. לכן, הרווח אולי הגיוני. פשוט.

24 ש. תתייחס בבקשה להוצאות בגין אחזקת משרד ואחזקת רכב שמופיעות  
25 בדוחות.

26 ת. היות ומר ציוני הוא גם רואה חשבון, הוא בטח יודע שבניתוח קצר של  
27 הדוחות אפשר לקחת את כל ההוצאות אשר יש בגינן מע"מ, כגון קניות,  
28 אחזקת רכב – החלק המותר לצורך מע"מ בלי ביטוחים, אחזקת משרד  
29 – שאני לא יודע את ההבדל הגדול בין 700 ₪ ל-100,000 ₪, ואפשר  
30 לראות מה זה אם הוא יביא כרטיס, משפטיים, שירותים מקצועיים,  
31 טלפון ודואר, משרדיות ופרסום. כל ההוצאות הללו לשנת 2016 לדוגמא,  
32 כולל קניות, מסתכמות כמעט ב-350,400 ₪. אם אני זוכר נכון ב-2016,  
33 המע"מ על 450,000 ₪ הוצאות, בקירוב – זה כמעט 50 עד 70 אלף ₪, גם  
34 אם הכול הוכר במע"מ. ב-2016 הוכר לו 36 אלף ₪, וזה כולל ביטוחים  
35 ואחזקת משרד שאני לא יודע מה זה. כל חשבונית שהוא יביא תוכר  
36 לצורך הוצאה במע"מ. ההוצאות כפי שהוא הביא אותן, עליהן הוא חויב  
37 בלבד, על הפרש בין ההוצאות שהיו לו בפועל למה שדרש ממע"מ."

38 ג. פסילת ספרי המערערת לשנת 2017:

39 לא מצאתי כל ממש בטענות המערערת גם בעניין פסילת הספרים, וזאת בשל מספר טעמים.  
40 ראשית, סבורני כי המערערת מיצתה את זכותה לחלוק על פסילת הספרים במסגרת ההליך  
41 שניהלה בפני וועדת הערר לקבילות פנקסים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 אין מחלוקת כי המערערת הגישה ערר לוועדת הערר לקבילות פנקסים בשל פסילת ספריה  
 2 לשנת 2017, וזאת במסגרת ערר שמספרו 10/18. אין גם מחלוקת כי בשל העדר שיתוף  
 3 פעולה ואי הגשת המסמכים שהמערערת נדרשה להציג לוועדת הערר – על אף תזכורות  
 4 שנשלחו לה – נמחק הערר. ראו נספח ז' לתצהירו של מר אמדו.

5 41. העובדה כי הערר נמחק ולא נדחה – אין בה כל ממש מבחינת התוצאה האופרטיבית הנובעת  
 6 ממנו. סעיף 74 לחוק מע"מ קובע:

7 (א) לא ניהל חייב במס, בתקופה פלונית, פנקסי חשבונות, או שניהלם בסטיה  
 8 מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו, שהיתה מהותית לענין קביעת מחזור  
 9 העסקאות או המס, או שהמסמכים שעליהם מבוססים הפנקסים לא נשמרו  
 10 בהתאם להוראות, רשאי המנהל לסרב לקבל כל דו"ח המתייחס לשנת המס שבה  
 11 כלולה תקופת הדיווח שביחס אליה נתגלו הליקויים האמורים; סירב המנהל  
 12 לקבל דו"ח, יראו את החייב, לענין סעיף 76, כאילו לא הגיש דו"ח; ואולם על  
 13 סירוב מנימוקים המנויים בסעיף קטן (א) שעניינם הוצאת חשבונית מס שלא  
 14 כדין, או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי  
 15 החייב במס לערער רק לפני בית המשפט המחוזי.

16 (ב) המנהל יודיע לחייב במס על הסירוב ויפרט את נימוקיו לסירוב.  
 17 (ג) החייב במס רשאי לערער על הסירוב לפני בית המשפט המחוזי או לערור עליו  
 18 לפני ועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127 (להלן - הועדה לקבילות  
 19 פנקסים), תוך חמישה עשר יום מקבלת ההודעה לפי סעיף קטן (ב).  
 20 (ד) הוגש ערעור או ערר, ינהג המנהל בדו"ח כאילו הוגש כדין כל עוד לא החליטו בית  
 21 המשפט או הועדה אחרת.  
 22 (ה) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום הגשת השגה לפי סעיף 82;  
 23 נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור  
 24 על השומה.  
 25 (ו) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף זה, רשאי לערער על הסירוב יחד  
 26 עם הערעור לפי סעיף 83"

27 המערערת הגישה ערר ולא שיתפה פעולה ולא הציגה מסמכים נדרשים. החלטת ועדת הערר  
 28 היא סופית כפי הקבוע בסעיף 127(ה) לחוק מע"מ. על פי הוראת סעיף 74(ו) רק נישום שלא  
 29 הגיש ערר על פי הסעיף הנ"ל רשאי להגיש ערעור במצורף לערעור לפי סעיף 83 לחוק (ערעור  
 30 על החלטה בהשגה על שומה).

31 42. אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה בהתנהלותה זו, באי שיתוף פעולה בערר לוועדת  
 32 הערר לקבילות פנקסים, הרי שהיא "משכה דה פקטו את הערר" בכדי להגיש ערעור לגבי  
 33 הפסילה יחד עם הערעור על שומות העסקאות והתשומות.

34 משהוגש ערר על פסילת הספרים לוועדת הערר לקבילות פנקסים – אין המערערת רשאית  
 35 לחזור בה מן הערר, לא כל שכן בלא כל סיבה נראית לעין, ועל אחת כמה וכמה כאשר  
 36 תוצאת הערר נובעת מהתנהגותה של המערערת בפני ועדת הערר. קבלת עמדת המערערת  
 37 תביא לזילות בהליכים המתנהלים בפני ועדת הערר, ואין מקום שבית המשפט ייתן לכך יד.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-10-1407 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 כמו כן, דומני, כי המערערת ביקשה לנצל את העובדה כי הוצאו לה שומות עסקאות  
2 ותשומות עליהן יש להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי, בכדי לעקוף את מחדליה בהליך  
3 שבפני ועדת הערר לקבילות פנקסים. זאת אין להתיר.

4 על כן, נושא פסילת הספרים הפך חלוט עם החלטת וועדת הערר לקבילות פנקסים.

5 בבחינת למעלה מן הצורך, אציין גם כי המערערת לא סתרה את עדותו של מר אמדו (ראו  
6 סעיף 14 לתצהירו) לפיה בדיקת המשיב העלתה כי למערערת לא היתה הנהלת חשבונות  
7 בחברה. עדות זו נתמכת בעדותו של מר חורי עצמו בהודעתו מיום 13.2.2018 בעמוד 2  
8 שורות 51-54 (נספח ח' לתצהיר מר אמדו) כי למערערת אין מערכת הנהלת חשבונות  
9 מסודרת.

10 העובדה כי הוגש דוח שנתי לשנת המס 2017 – אין משמעה כי בזמן אמת נוהלה מערכת  
11 הנהלת חשבונות של החברה, כפי דרישות הדין. ממילא המערערת עצמה מודה בסעיף 22  
12 לסיכומיה כי הנהלת חשבונות לא נוהלה כדין בזמן אמת.

13 לפיכך, לא מצאתי כי נפל פגם בהחלטת המשיב על פסילת ספרי המערערת לשנת 2017  
14 ובהחלטה על הטלת הקנס לפי סעיף 95 לחוק מע"מ.

### סוף דבר:

15  
16 44. הערעור על כל חלקיו – נדחה.

17 אשר על כן, שומת העסקאות, שומת התשומות וההחלטה על פסילת ספרי המערערת לשנת  
18 2017 והקנס שהוטל על המערערת לפי סעיף 95 לחוק מע"מ – בעיני עומדות.

19 המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 40,000 ₪ אשר ישולם בתוך  
20 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא  
21 בפועל.

### המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

22

23

24

25

ניתן היום, י"ח ניסן תש"פ, 12 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1407-10-18 פ.ח. לעבודות גמר (2015) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת