



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1618/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט ד' מינץ

המערערת: חברת הרודיון הפיסגה של עולם בע"מ

נגד

המשיבים: 1. רשות המיסים
2. מנהל מע"מ רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
מיום 2.12.2019 בתיק ע"מ 40395-11-15 שניתן על ידי סגן
הנשיאה א' סטולר

תאריך הישיבה: כ"ב בשבט התשפ"ב (24.1.2022)

בשם המערערת: עו"ד ערן ערבה

בשם המשיבים: עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

הנשיאה א' חיות:

זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (סגן הנשיאה א' סטולר) בע"מ 40395-11-15 מיום 2.12.2019, אשר דחה את הערעור שהגישה המערערת על החלטת המשיב 2, מנהל מס ערך מוסף רחובות (להלן: המשיב) לחייבה בכפל מס, לפסול את ספריה ולהטיל עליה קנס בגין אי-ניהול ספריה כדין.

1. ביום 10.9.2015 נשלחו למערערת שתי הודעות מטעם המשיב: (1) הודעה בדבר הטלת כפל מס בגובה 647,128 ש"ח לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק); (2) הודעה בדבר פסילת ספריה של המערערת מכוח סעיף 77ב

לחוק ובדבר הטלת קנס בגין אי-ניהול ספריה כדין בשיעור של 1% ממחזור העסקאות שלה בין השנים 2010-2013 (סך הקנס 579,782 ש"ח) מכוח סעיף 95(א) לחוק. כפי שפורט בהודעות מטעם המשיב, כפל המס והקנס הוטלו בגין 62 חשבוניות מס שהוצאו עבור המערערת על ידי מר מהדי אבו ג'נאם (להלן: מהדי) אשר בגינן ניכתה המערערת מס תשומות בסכום כולל של 323,654 ש"ח בדוחותיה התקופתיים בין ינואר 2010 לדצמבר 2013. המשיב קבע שסכום זה נוכח מבלי שעמדה מאחורי החשבוניות "עסקה אמיתית", שכן בניגוד לנטען על ידי המערערת, חברת כוח האדם שבכעלות מהדי לא סיפקה לה עובדים, ובשימוע שנערך למערערת ביום 16.4.2015 לא השתכנע המשיב "כי החברה לא ידעה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות".

2. המערערת הגישה לבית המשפט קמא ערעור על החלטות אלה של המשיב, ובו עמדה על כך שמהדי סיפק לה בפועל עובדים וטענה כי הוכח שחשבוניות המס הוצאו כדין וכי רכיב המע"מ שנכלל בהן לא נותר בידה. עוד נטען על ידה כי אף אם חשבוניות המס אכן פיקטיביות, המערערת ומנהליה לא היו מודעים לכך שמהדי לא העניק לה שירותי כוח אדם, שכן מי שריכז באופן בלעדי את ההתנהלות מול העובדים היה מר מוניר אל באסל המכונה "שמשון" (להלן: שמשון), אשר שימש כמנהל התפעול של המערערת.

3. לאחר שמיעת עדי הצדדים, דחה בית המשפט קמא את ערעורה של המערערת. בית המשפט קבע כי אין חולק שהעבודות שבגינן הוצאו חשבוניות המס בוצעו ושהמערערת העסיקה עובדים בתקופות הרלוונטיות, אך הדגיש כי השאלה העיקרית שיש לבחון היא האם מהדי הוא מי שסיפק את העובדים למערערת, קרי האם החשבוניות שהוצאו על ידו משקפות עסקאות אמת בין הצדדים. בית המשפט ציין בהקשר זה כי שמשון הבהיר במסגרת חקירתו ביום 9.2.2014 על ידי רשויות המע"מ, שאין קשר בין מהדי ובין העובדים שהעסיקה המערערת וכי שמשון עצמו הוא שגייס את העובדים, למעט פרק זמן של חמישה חודשים שבמהלכם גם מר מוחמד אזברגה (להלן: אזברגה) סיפק למערערת עובדים בהסתמך על חשבוניות שהוצאו על ידי מהדי. בית המשפט ציין כי שמשון הציג גם גירסה אחרת לאורך חקירתו על ידי חוקרי המע"מ וכן בעדותו בבית המשפט, במסגרתה טען כי מהדי אכן סיפק למערערת עובדים ושילם להם את משכורתם. על רקע חוסר יכולתו של שמשון להסביר באופן קוהרנטי את הפער בין גירסאותיו קבע בית המשפט קמא כי יש לייחס לדבריו משקל ראייתי נמוך, אך הבהיר כי יש להעדיף את הדברים שמסר בחקירתו מיום 9.2.2014, אשר נתמכת גם בדבריהן של גב' אנה פופוב (להלן: פופוב), שעבדה כמזכירה בשורות המערערת ושל גב' אורלי באומל (להלן:

באומל) שעבדה כמנהלת חשבונות של המערערת, במסגרת חקירותיהן על ידי חוקרי המע"מ.

כמו כן, בית המשפט קמא דחה את טענת המערערת לפיה לא הותירה בידיה את רכיב המע"מ בגין חשבוניות המס שהופקו על ידי מהדי. בהתבסס על חקירתם של פופוב, באומל ושל מר שלמה ברנס, שמשמש כקנָיִין של המערערת, קבע בית המשפט כי המערערת נהגה להכין שני שיקים לפקודת מהדי – אחד בגובה שכר העובדים נטו והשני בגובה המע"מ. נקבע כי מר ברנס התלווה למהדי לסניף הבנק, שם נפרטו השיקים למזומן והיו מועברים חזרה לידי המערערת. בית המשפט קמא ציין כי אין כל היגיון עסקי בהתנהלות זו מבחינתו של מהדי, ועל כן מתחזקת המסקנה ש"למהדי שולם תקבול מהמזומן שהתקבל מהפריטה למזומן של שיק המע"מ". עוד נקבע כי אין בראיות שהציגה המערערת כדי להוכיח שמהדי אכן סיפק לה עובדים בפועל, וצוין בין היתר כי למעט תלוש שכר של עובד אחד ביחס לחודש אחד, שהוצא כביכול על ידי מהדי, נמנעה המערערת מהצגת תלושי שכר נוספים ואף נמנעה מלהעיד את אותו עובד שתלוש השכר שלו צורף על ידה. בשולי הדברים צוין כי מהדי עצמו הודה במסגרת חקירותיו במע"מ כי סיפק למערערת חשבוניות מס מבלי שסיפק לה עובדים בפועל, והוא אף הורשע בפלילים על בסיס הודאתו בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות, לרבות החשבוניות שהוצאו לטובת המערערת.

4. על רקע האמור לעיל קבע בית המשפט קמא כי המערערת לא הרימה את הנטל המוטל עליה על פי דין (סעיף 132 לחוק) להוכיח כי חשבוניות המס הוצאו בגין עסקאות אמת בהתאם למבחן האובייקטיבי שנקבע בפסיקה, ומשכך לא הוכח שהחשבוניות נושא הערעור הוצאו כדין. בהמשך לכך ציין בית המשפט כי על מנת להפריך את החזקה לפיה המערערת ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, על המערערת להראות כי חל בענייננו החריג הסובייקטיבי, לפיו לא הייתה לה מודעות כלשהי לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. ואולם, בית המשפט קבע כי המערערת ידעה שמהדי לא מספק לה עובדים בפועל. קביעה זו התבססה, בין היתר, על כך שמנהל המערערת, מר שמעון בלולו (להלן: בלולו), מסר בחקירותיו במע"מ כי הוא נהג לאשר את החשבוניות מול מהדי טרם הוצאת חשבונית המס ומסירת השיקים לידי מהדי. לצד זאת נקבע כי בהתחשב בכך שמשוון היווה מנהל התפעול של המערערת האחראי על כלל עובדיה, יש לראותו כאורגן שלה ולייחס לה את ידיעתו על הוצאת החשבוניות שלא כדין. בהקשר זה הובהר כי לא הוכח שהתנהלותו של משוון מול מהדי נעשתה לצורך השגת רווח אישי או לצורך גרימת נזק למערערת. בנוסף, נקבע כי המערערת לא נקטה באמצעים סבירים כדי לגלות כי

חשבוניות המס הוצאו שלא כדין, ובפרט נמנעה מלבדוק כי למהדי יש רישיון מתאים לאספקת כוח אדם.

לבסוף דחה בית המשפט קמא את טענותיה הנוספות של המערערת, ובכלל זאת הטענה לפיה ההחלטה להטיל עליה כפל מס וההחלטה בדבר גובה הקנס שהוטל עליה בגין פסילת ספריה, אינן מידתיות. זאת, שכן טענות אלה נטענו על ידי המערערת בשפה רפה וזנחו בסיכומיה, וממילא לא נפל פגם בנימוקי המשיב בהחלטות האמורות.

מכאן הערעור שלפנינו.

5. המערערת טוענת כי בית המשפט קמא שגה בכך שלא העניק משקל הולם לעדים שהעידו בפניו וסתרו את גירסאותיהם הקודמות שנמסרו בחקירותיהם על ידי רשויות המע"מ. בפרט, המערערת סבורה כי בית המשפט לא נתן דעתו לכך שהגירסה שמסר שמשון בחקירתו מיום 9.2.2014 נבעה מסכסוך אישי שהתגלע בינו ובין בלולו באותה עת. כן נטען כי מעדותו של שמשון, שנמנע מלהשיב לשאלות מסוימות בשל חשש להפללה עצמית, ניתן היה ללמוד שנרקם בינו ובין מהדי קשר פלילי, אך בית המשפט קמא נמנע מלברר עניין זה משדחה את בקשת המערערת לחייב את שמשון להעיד בנושא ולהעניק לו את החיסיון הקבוע בסעיף 47(ב) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות). עוד טוענת המערערת, כי בית המשפט לא נתן דעתו לשורת ראיות שהובאו בפניו המוכיחות כי מהדי סיפק עובדים לאולמות אירועים שונים ובכלל זאת למערערת. מכל מקום, נטען כי לא הובאה כל ראיה המעידה על כך שמנהל המערערת, בלולו, היה מודע להתנהלות מול מהדי בכל הנוגע לתשלום העובדים. המערערת מוסיפה וטוענת כי בית המשפט דחה את טענתה בדבר אי-מידתיותו של שיעור הקנס שהוטל עליה בגין פסילת ספריה מבלי שהוצגה כל הנמקה לכך.

בשולי הדברים נטען כי במהלך חקירתו של נציג המשיב, מר שלמה בשויץ, התברר שנפלו פגמים רבים בהליך החקירה על ידי המשיב, אשר לא זכו לביטוי בפסק דינו של בית המשפט קמא. כן נטען כי נפלו פגמים גם באופן ניהול ההליך על ידי בית המשפט קמא, ובכלל זאת בהחלטתו לחייב את המערערת לחקור בחקירה ראשית עדים שזומנו לצורך הפרכת גירסאות קודמות שנמסרו על ידם.

6. המשיב טוען, מנגד, כי המערערת מבקשת למעשה להתערב בקביעות המהימנות של הערכאה הדיונית, וכי ערכאת הערעור נוהגת להימנע מלעשות כן למעט במקרים חריגים שענייננו אינו נמנה עמם. המשיב מדגיש כי התמונה העובדתית העולה מפסק

הדין של בית המשפט קמא היא ברורה – מהדי לא סיפק למערערת עובדים והשיקים שהועברו לו, כנגד חשבוניות המס, נפרעו במזומן ותמורתם נותרה בידי המערערת. עוד נטען כי כפי שקורה לא אחת, עובדי המערערת שנתבקשו להעיד מטעמה בבית המשפט חזרו בהם מגירסאותיהם בחקירה על ידי חוקרי המע"מ, ולא בכדי העדיף בית המשפט את הגירסאות שנמסרו על ידם בזמן אמת. המשיב מוסיף וטוען כי קביעת בית המשפט קמא לפיה לא התקיים בענייננו החריג הסובייקטיבי מבוססת על יסודות איתנים ואין מקום להתערב בה. אשר לטענת המערערת לפיה הקנס שהוטל עליה בגין אי-ניהול ספריה כדין אינו מידתי, מציין המשיב כי השימוש בחשבוניות פיקטיביות הוא נסיבה מחמירה המצדיקה כשלעצמה הטלת סנקציה חמורה, במיוחד בהתחשב בתכלית המעין-עונשית של הקנס המעוגן בסעיף 95(א) לחוק. לבסוף מציין המשיב כי לנוכח הרשעתו של מהדי בפלילים, במסגרתה נקבע כממצא עובדתי שחשבוניות המס שהוצאו עבור המערערת היו פיקטיביות, ניתן היה לעשות שימוש בפסק הדין המרשיע כראיה חלוטה נגד המערערת בהתאם לסעיף 42א לפקודת הראיות.

7. במהלך הדיון ביום 24.1.2022 הצענו כי בהתחשב בכך שבית המשפט קמא לא נדרש בהרחבה לטענת המערערת בדבר היעדר מידתיות הקנס שהוטל עליה בגין אי-ניהול ספריה כדין, הצדדים יבואו ביניהם בדברים ביחס לעניין זה וינסו להגיע להסכמות באשר לגובה הקנס, מבלי שיהיה בכך להשפיע על חיובה של המערערת בכפל מס. עם זאת, ניסיון זה להידברות בין הצדדים לא נשא פרי.

8. לאחר עיון בטענות הצדדים בכתב ובעל פה, החלטנו לאמץ את פסק דינו של בית המשפט קמא על פי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (כיום תקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018), למעט ביחס לסוגיה אחת הנוגעת לשיעור הקנס שהוטל על המערערת בגין אי-ניהול ספריה כדין.

9. טענות המערערת מתמקדות בהשגות על קביעות עובדתיות וממצאי מהימנות, וכלל נקוט הוא כי ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב בהיבטים אלה אלא במקרים חריגים (ע"א 2461/16 מדינת ישראל נ' תחנת אוטובוסים מרכזית ירושלים בע"מ, פסקה 7 (10.4.2019); ע"א 3110/19 איטח נ' קימברלי קלארק ישראל שיווק בע"מ, פסקה 7 (6.7.2020)). לא שוכנענו כי פסק הדין נושא הערעור נמנה עם המקרים החריגים הללו.

בית המשפט קמא בחן וניתח את כלל החומר הראייתי שהונח בפניו, לרבות הדברים שנמסרו על ידי העדים שזימנה המערערת, והחליט להעניק משקל רב יותר

לגירסאות של אותם עדים במהלך חקירתם על ידי רשויות המע"מ. ממצאים עובדתיים אלה מבוססים היטב ותומכים במסקנות המשפטיות שאליהן הגיע בית המשפט קמא. במסגרת זו קבע בית המשפט קמא, בהתאם למבחן האובייקטיבי שנקבע בפסיקה, כי חשבוניות המס נושא הערעור הוצאו שלא כדין; וכי המערערת לא הפריכה את החזקה לפיה היא הייתה מודעת לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות ועל כן לא חל לגביה החריג הסובייקטיבי.

10. באשר לחריג הסובייקטיבי יוער במאמר מוסגר כי בית המשפט קמא לא עמד על ההבחנה בין הדרישה המחמירה שנישום נדרש לעמוד בה לצורך הוכחת זכאותו לנכות מס תשומות בהתבסס על חשבונית שלא הוצאה כדין (נקיטת כל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין) ובין הדרישה המקלה יותר שעליו לעמוד בה לצורך "הגנה" מפני חיובו בכפל מס או בקנס (מודעות בפועל או "עצימת עיניים" ביחס לפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות) (וראו בהקשר זה: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקאות 40-45 (26.8.2014)). ואולם, אף שבית המשפט לא התייחס במפורש להבחנה זו, הוא קבע ממילא כי המערערת הייתה מודעת בפועל (בין באופן ישיר ובין באמצעות ייחוס מודעותו של שמשון כאורגן) לכך שחשבוניות המס שהוצאו על ידי מהדי לא הוצאו כדין, ומשכך המערערת לא הפריכה – אף לפי הדרישה המקלה יותר – את החזקה בדבר מודעותה לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות.

11. עם זאת, טענה אחת של המערערת – הנוגעת למידתיות הקנס שהוטל עליה בגין אי-ניהול ספריה כדין, נדחתה בפסק דינו של בית המשפט קמא, מבלי שנבחנה באופן ממצה (פסקה 86 לפסק הדין).

הסמכות להטיל את הקנס האמור מעוגנת בסעיף 95(א) לחוק, הקובע כי:

"לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-316 שקלים חדשים לחודש".

בפסיקה הובהר כי "בגדר שיקול-הדעת הנתון לו לפי סעיף 95(א), רשאי המנהל מלכתחילה – בהתקיים שיקולים המצדיקים זאת – להימנע מהטלת קנס מינהלי על עוסק שלא ניהל כראוי את פנקסי חשבונותיו, או להסתפק בהטלת קנס בשיעור נמוך מ-1%

ממחזור עיסקאותיו של העוסק בשנת המס שבה חדל מקיום החובה" (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נז(5) 947, 958-959 (2003) (להלן: עניין הובר)). כמו כן, קובע סעיף 100 לחוק כי "המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם [...]".

12. בענייננו, בית המשפט קמא קבע כי שמשון "שימש כ'בעל הבית' של העובדים, לכל אורך העסקתם אצל המערערת" (פסקה 52 לפסק הדין); וכי הוא "התנהל למול העובדים, פיקח על עבודתם, והיה מעורב גם באישור תשלום משכורתם" (פסקה 45 לפסק הדין). יוצא, אפוא, כי יש ממש בטענת המערערת לפיה שמשון ריכז באופן בלעדי את ההתנהלות מול העובדים. אף שעובדה זו אין בה כדי לגרוע ממודעותה של המערערת לכך שחשבונות המס לא הוצאו כדין, אנו סבורים כי בנסיבות ייחודיות אלה, שבהן ניתן להצביע על גורם אחד שהיה "המוציא והמביא" בכל הנוגע לגיוס העובדים והעסקתם, ובשים לב לכך שהמערערת חויבה בכפל מס, היה מקום להימנע מהטלת השיעור המרבי של הקנס הקבוע בסעיף 95(א) לחוק, בין אם במסגרת שיקול הדעת שהוקנה למשיב מתוקף סעיף זה ובין אם על ידי שימוש בסמכות ההפחתה הקבועה בסעיף 100 לחוק (ראו והשוו: עניין הובר, בעמ' 959-960). על כן, אנו סבורים כי יש להפחית את הקנס שהוטל על המערערת, כך שיעמוד על מחצית האחוז (0.5%) ממחזור העסקאות שלה בין השנים 2010-2013. בכך אין כדי לגרוע מחיובה של המערערת בכפל מס ובחיובה בהפרשי הצמדה וריבית על פי דין.

13. סיכומם של דברים – הערעור נדחה, למעט בכל הנוגע לשיעור הקנס שהוטל על המערערת, כאמור בפסקה 12 לעיל.

בשים לב לכך שרכיב מסוים בערעור התקבל, לא ייעשה צו להוצאות.

ה נ ש י א ה

השופט ד' מינץ :

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית :

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של הנשיאה א' חיות.

ניתן היום, ז' באדר א התשפ"ב (8.2.2022).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה