



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד רמי חלבי

נגד

המשיב: ממנהל מע"מ חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1 פתח דבר:

2 המערערת, חברת פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ (להלן – המערערת) הגישה ערעור  
3 על החלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף חיפה (להלן – המשיב) בהשגה שהוגשה מטעמה על שומת  
4 תשומות לשנים 2013-2014 (להלן – תקופת השומה).

5 בהחלטתו בהשגה קבע המשיב כי אינו מתיר למערערת את ניכוי מס התשומות בסך של 254,513 ₪  
6 בגין חשבוניות של חברת מ. מוסא בע"מ (להלן – חברת מ. מוסא), מאחר ומדובר בחשבוניות  
7 שהוצאו שלא כדין. בהמשך, במסגרת כתב התשובה, ציין המשיב כי לאחר בדיקה חוזרת הסתבר  
8 כי המערערת ביטלה חשבונית מסוימת (שמספרה 463) של חברת מ. מוסא מספריה, ולפיכך עומד  
9 סכום מס התשומות השנוי במחלוקת בערעור זה על סך של 214,733 ₪, בגין 4 חשבוניות – שמספרן  
10 376, 462, 386 ו- 454.

11 הרקע העובדתי:

12 1. המערערת היא חברה העוסקת בעבודות עפר, עבודות פיתוח ותשתיות, אשר הינה בבעלותו  
13 של מר פארס עבוד (להלן – מר עבוד או מנהל המערערת).

14 2. ביום 12.10.2015 נחקר מנהל חברת מ. מוסא, מר מוסא אבו ג'עפר (להלן – מר אבו ג'עפר),  
15 בעניין החשבוניות נשוא הערעור. מנהל המערערת נחקר אף הוא על ידי המשיב ביום  
16 19.11.2015 (הודעת מר עבוד – נספח ד' לכתב התשובה, הודעת מר אבו ג'עפר – נספח ה'  
17 לכתב התשובה).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בחקירתו ציין מנהל המערערת כי עבד עם חברת מ. מוסא בשנים 2013-2014, כי לא נחתם  
2 חוזה בין המערערת לבין חברת מ. מוסא כי האדם מולו התקשר בקשרי העבודה הוא  
3 אברהים אבו אראם (להלן – אבו אראם). מנהל המערערת נשאל איך קשור אבו אראם  
4 לחברת מ. מוסא והשיב כי אין לו מושג. מר עבוד לא ידע לומר מיהו הבעלים של חברת מ.  
5 מוסא וציין כי כל ההתקשרות נעשתה עם אבו אראם, השיקים עבור השירותים שקיבלה  
6 המערערת (ללא שרטוט "למוטב בלבד") נמסרו לידי אבו אראם והחשבוניות נמסרו לידי  
7 על ידי אבו אראם. השירותים שהתקבלו על ידי המערערת היו על ידי עובדים מהשטחים  
8 כשהתשלום בוצע באופן חודשי כנגד קבלת חשבונית. מנהל המערערת לא ידע מי רשם את  
9 החשבוניות וציין כי הם הגיעו לידי כשהן מוכנות עם החתימה וחותרמת החברה של מ.  
10 מוסא. מר עבוד נשאל לגבי הבדיקות שערכה המערערת בעניין הקשר של אבו אראם לחברת  
11 מ. מוסא וציין כי המערערת בדקה את אישור הניכוי במקור, ולא נוהגת לבדוק את הקשר  
12 עם החברה שמספקת את השירותים.
- 13 מר אבו ג'עפר נחקר אודות חברה אחרת שכלל הנראה ניתנה מס תשומות על סמך  
14 חשבוניות של חברת מ. מוסא. מר אבו ג'עפר ציין בהודעתו כי לא נתן לאף אחד אישור או  
15 יפוי כוח להוציא חשבוניות של חברת מ. מוסא או לעשות הסכמים מטעמה. מר אבו ג'עפר  
16 ציין כי רק בנו, מאלק, פועל באישורו. מר אבו ג'עפר ציין כי הוא יודע שמפיצים חשבוניות  
17 פיקטיביות של חברת מ. מוסא כבר 3 שנים. בפני מר אבו ג'עפר הוצגה רשימה של לקוחות  
18 (אשר צורפה להודעתו) והוא סימן את הלקוחות שאותם אינו מכיר ולא הוציא להם  
19 חשבוניות. בתוך אותה רשימה של לקוחות שאינם מוכרים לו – סימן מר אבו ג'עפר את  
20 שמה של המערערת כחברה שאינה מוכרת לו ושלא הוציא לה חשבוניות.
- 21 ביום 20.12.2015 הוציא המשיב למערערת שומת תשומות (נספח 4 לכתב הערעור),  
22 במסגרתה נקבע כי בביקורת שנערכה בספרי המערערת התגלה כי זו קיזזה בתקופת השומה  
23 מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו לה כביכול על ידי חברת מ. מוסא. המשיב קבע בשומת  
24 התשומות כי החשבוניות הוצאו על ידי אדם שלא היה מורשה לכך (אבו אראם) ואשר אין  
25 לו זיקה לחברת מ. מוסא, ועל כן מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין אשר המערערת  
26 אינה זכאית לקזז את מס התשומות הנובע מהן. יצוין, כי שומת התשומות כללה סוגיה  
27 נוספת – אשר הוסדרה במהלך שלב ההשגה ואינה מעניינו של ערעור זה.
- 28 המערערת הגישה השגה על שומת התשומות ביום 27.1.16 (נספח 2 להודעת הערעור),  
29 במסגרתה טענה כי בעת התקשרותה עם חברת מ. מוסא היו בידה אישור ניכוי מס במקור  
30 ואישור ניהול ספרים בתוקף וכן החשבוניות מפורטות ושודרו בזמן אמת לרשויות המס,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במערכת הדיווח המקוון ולא התקבלה כל הודעה על ליקוי או אי התאמה בתקופת השומה,  
2 כך שלא עלה אצל המערער כל חשד באשר לתקינות החשבוניות.
- 3 בנוסף, טענה המערער כי ככל הידוע לה החשבוניות של חברת מ. מוסא נמסרו לה על ידי  
4 אדם מורשה וכנדרש לפי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – **חוק**  
5 **מע"מ**).
- 6 המערער אף טענה בהשגתה כי חתמה על הסכם עם פקיד שומה חיפה לאחר שבוצעה  
7 הביקורת של המשיב, המתייחס לתקופת השומה, ופקיד השומה קיבל את טענת המערער  
8 ולא ביטל את החשבוניות.
- 9 7. דיון בהשגה התקיים ביום 27.6.2016 (פרוטוקול הדיון בהשגה צורך כנספח ג' לכתב  
10 התשובה). המערער חזרה על טענותיה כי קיבלה את החשבוניות מאבו אראם, לרבות  
11 טענתה בדבר הדיווח המקוון, וכן טענה כי שילמה בשיקים "למוטב בלבד" את סכומי  
12 המע"מ ואילו את התשלומים בגין השירותים שילמה בשיקים סחירים. המערער טענה  
13 וכי החשבוניות מפרטות את מהות השירות שניתן וכי בדיון במס הכנסה הותרו ההוצאות  
14 על פי החשבוניות.
- 15 8. המשיב החליט לדחות את השגתה של המערער בהחלטתו מיום 22.11.2016 (נספח 1  
16 להודעת הערעור). המשיב פירט בהחלטתו את הוראות החוק והפסיקה בעניין ניכוי מס  
17 תשומות, וקבע כי במקרה דנן החשבוניות אינן חשבוניות שהוצאו כדין – אין עמידה  
18 ב"במבחן האובייקטיבי" שנקבע בהלכה הפסוקה ועל כן המערער אינה זכאית לנכות את  
19 מס התשומות הנובע מהן. עוד נקבע בהחלטה בהשגה כי המערער לא הוכיחה כי לא  
20 התרשלה ונקטה בכל האמצעים כדי לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין, לאור הדברים  
21 שנאמרו על ידי מנהל המערער בהודעתו. המערער לא בדקה את הקשר בין אבו אראם  
22 לבין חברת מ. מוסא ואת שאלת היותו מורשה לפעול בשמה, ועל כן אין היא עומדת במבחן  
23 האובייקטיבי. מר אבו ג'עפר אף העיד כי אינו מכיר את המערער, לא עבד עמה ולא הוציא  
24 לה חשבוניות. כמו כן, לא נערך חוזה, לא הוצגו רישומים של שמות העובדים, שעות  
25 עבודתם, חישובי כמויות או מחירים וכד' שלפיהם הוצאו החשבוניות הלכאוריות.
- 26 מכאן הערעור.

27 **תמצית טענות המערער:**



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

9. בשנת 2014 המערערת דיווחה למשיב באמצעות מערכת הדיווח המקוון של המשיב את כלל החשבוניות אותן המשיב הגדיר כ"חשבוניות פיקטיביות". המשיב קלט את החשבוניות במאגרו מבלי שהעלה טענה כלשהי כלפי המערערת ב"זמן אמת", דהיינו – המשיב לא העלה כל טרזניה כלפיי המערערת בעת שהמערערת דיווחה באופן מקוון למשיב על החשבוניות נשואות הערעור.
10. מטרת הדיווח המקוון למשיב הן זיהוי חשבוניות פיקטיביות ב"זמן אמת" על ידי המשיב, מניעת המשך השימוש והסחר בהן וכן התרעה על כך "בשעת אמת" לנישומים השונים, בעת הדיווח המקוון.
11. גם לשיטת המשיב, הדיווח המקוון נועד לתת בידי המשיב כלי עזר לבחינת אמיתות דיווחי העוסקים ובחינת השימוש לחשבוניות שאינן כדין. על כן, מוטלת היתה חובה על המשיב לזהות ולדעת כי החשבוניות נשואות הערעור הינן מזויפות ולפיכך להתריע בזמן אמת על כך בפני המערערת, כאשר החלה לדווח על החשבוניות למשיב באופן מקוון, בשנת 2014.
12. המשיב גבה החל משנת 2012 עשרות עדויות ממר אבו ג'עפר, הבעלים של חברת מ. מוסא, בכולן התלוננה חברת מ. מוסא על זיוף חשבוניות המס שלה. המשיב ידע כבר משנת 2012 כי קיימות בשוק חשבוניות רבות מזויפות של חברת מ. מוסא. אילו המערערת היתה יודעת בזמן אמת ובעת שדיווחה על החשבוניות במערכת הדיווח המקוון על קיום חשד באשר לכשרות החשבוניות הנמסרות לה על ידי חברת מ. מוסא - היתה מבצעת בדיקות נוספות בעקבות מידע זה ואף מפסיקה את ההתקשרות עם חברת מ. מוסא.
13. רק בשנת 2014 וזאת לאחר שכבר דיווחה המערערת בדיווח המקוון בגין החשבוניות נשואות הערעור, "התעורר" המשיב ונזכר לבטל לחברת מ. מוסא את אישור ניכוי המס במקור והאישור על ניהול פנקסים. בכך מומחשים רשלנותו ומחדליו של המשיב, שהיה עליו לבטל את ניכוי המס במקור והאישור בדבר ניהול הספרים של חברת מ. מוסא כבר בשנת 2012 (המועד בו החל המשיב לגבות עדויות ממר אבו ג'עפר), ולחלופין, היה עליו להתריע במערכת המקוונת בדבר קיומן של חשבוניות מזויפות של חברת מ. מוסא.
14. המשיב ידע כבר בחודש מאי 2014 מי הם לקוחותיה של חברת מ. מוסא, ובהתאם ידע שהמערערת אינה נמנית על לקוחותיה של חברת מ. מוסא. על כן, המשיב יכול היה להתריע למערערת על החשבוניות הבעייתיות, עת שהמערערת הגישה את החשבוניות באופן מקוון.
15. בשנים 2013-2014 הנפיק המשיב לחברת מ. מוסא אישור ניכוי מס במקור וכן אישור על ניהול ספרים. המערערת טוענת כי הסתמכה על אישורים אלה, אשר התקבלו אצלה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מחברת מ. מוסא ואשר המערערת הנפיקה בזמן אמת מאתר האינטרנט של המשיב. מנהל  
2 המערערת העיד כי טרם התקשרותו עם חברת מ. מוסא, הוא בדק את קיומם של האישורים  
3 הנ"ל באתר האינטרנט של המשיב ורק לאחר שוודא כי האישורים הינם בתוקף, הסכים  
4 להתקשרות עם חברת מוסא.
- 5 16. מלוא סכומי המע"מ בגין החשבוניות שהנפיקה חברת מ. מוסא שולמו על ידי המערערת.  
6 כעת המשיב מבקש לחייב את המערערת בתשלום כפול בגין אותו סכום מע"מ שכבר שולם  
7 על ידה.
- 8 17. החשבוניות נשוא הערעור הוכרו כהוצאה על ידי פקיד השומה ואף ניתן בגינן למערערת  
9 זיכוי מס כדין. קביעתו של פקיד השומה מחייבת גם את המשיב, כאשר אי ההכרה  
10 בזכאותה של המערערת לניכוי מס התשומות תיצור מצב אבסורדי לפיו זרוע אחת של רשות  
11 המיסים מכירה בחשבוניות המס כחשבוניות כדין ואילו זרוע שנייה קובעת כי הינן  
12 מזויפות.
- 13 18. המערערת פעלה בתום לב ובדרך מקובלת ועמדה בכל המבחנים לצורך הכרה בניכוי מס  
14 התשומות בגין חשבוניות המס, לרבות המבחן האובייקטיבי.
- 15 **תמצית טענות המשיב:**
- 16 19. המערערת לא עמדה בדרישות הדין לצורך ניכוי מס התשומות. ה"מבחן האובייקטיבי" כפי  
17 שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון הוא זה המכריע בשאלה האם בחשבוניות כדין  
18 עסקינן. בידי המערערת, מקבלת החשבוניות, היו האמצעים הטובים ביותר לוודא כי  
19 החשבונית היא כדין.
- 20 20. המערערת התעלמה מסימני אזהרה רבים במהלך הדרך, אשר חייבו אותה לבחון אם אמנם  
21 התקשרה עם חברת מ. מוסא וכן לבחון האם החשבוניות שנמסרו למערערת על ידי אבו  
22 אראם, אכן הוצאו על ידי חברת מ. מוסא: המערערת עבדה מול איש קשר "מטעמה" של  
23 חברת מ. מוסא, אבו אראם, מבלי שבדקה כיצד הוא קשור לחברת מ. מוסא; מנהל חברת  
24 מ. מוסא מעולם לא התקשר עם המערערת; לא נערך כל הסכם בין המערערת לחברת מ.  
25 מוסא; החשבוניות אשר קיבלה המערערת נעדרות פירוט כנדרש על פי דין; אישורי ניכוי  
26 המס במקור וניהול הספרים של חברת מ. מוסא לא היו בתוקף בעת ההתקשרות; המחאות  
27 שמסרה המערערת לידי אבו אראם נפרעו בבנק זר (בשטחי הרשות הפלשתינית).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

21. המשיב נסמך על עדותו של מר אבו ג'עפר מיום 12.10.15 במשרדי המשיב, בה העיד מנהל חברת מוסא כי החברה לא עסקה במתן שירותים למערערת ולא מסרה לה חשבוניות. כמו כן, טוען המשיב כי השוואת פורמט החשבוניות האותנטי של חברת מ. מוסא עם העתקי החשבוניות נשוא הערעור מעלה באופן ברור, כי אלו האחרונות אינן חשבוניות אמיתיות של חברת מ. מוסא. המשיב נסמך בעניין זה על חקירתו של מר אבו ג'עפר מוסא מיום 10.12.17 בה הצביע על הבדלים שונים בין החשבוניות אותן הציגה המערערת לבין החשבוניות האותנטיות של חברת מ. מוסא.
22. למעלה מן הדרוש (וזאת לאור העובדה כי החשבוניות נשוא הערעור מזויפות) - החשבוניות בהן עסקין אינן עומדות בדרישת הפירוט שבדין, מאחר ומצוין בהן עבודות באתרים כלשהם, באופן כללי, ללא ציון מידות, כמויות, מחירי יחידות כמות וכיו"ב. כמו כן, לא הוצגה כל אינדיקציה לקיומה של התחשבות, פירוט חשבון או כל נתון וראיה אחרים לקיומו של מסמך פירוט אלטרנטיבי.
23. מעדותו של מר אבו ג'עפר התברר כי המערערת ביצעה תשלומים ל"איש הקשר", כביכול, של חברת מ. מוסא, אבו אראם, מבלי שהיה בידי מנהל המערערת אישור ניכוי במקור של חברת מ. מוסא או כאשר אישור הניכוי במקור של חברת מ. מוסא לא היה תקף. לאור רשלנות המערערת, אשר מגיעה עד כדי עצימת עיניים, הרי שהיא אף אינה נכנסת לגדרי החריג שבמבחן הסובייקטיבי.
24. מנגנון הניכוי הוא של העוסק עצמו – מעין מנגנון עצמי, אשר ממנו מתחייב שההליך יתנהל באופן דווקני ומפורט ואשר יאפשר הפעלת שיטת ביקורת על ידי המשיב באופן שלא יצריך השקעת משאבים רבים מדי על ידי המשיב.
25. הדרישה שחשבונית "תהא כדין" אינה טכנית ועליה לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים לאותה עסקה. השאלה אם מדובר בחשבוניות כדין, הינה שאלה "לבר פנקסית" כפי שנקבע לא אחת בפסיקה, ועל כן נטלי השכנוע והבאת הראיות מוטלים במלואם על המערערת. המערערת לא הציגה מסמכים או אסמכתאות אשר מקימים לה זכות בדין לקזז את מס התשומות.
26. המבחן האובייקטיבי הוא המבחן הראוי לצורך הכרעה בשאלה האם בחשבוניות כדין עסקין והאחריות לוודא שהחשבוניות הינן כדין מוטלת כל כולה על כתפי המערערת. חובת הדיווח המקוון באה כדי לשמש ככלי עזר נוסף בידי המשיב לבחינת אמיתות דיווחי העוסקים ובחינת השימוש בחשבוניות פיקטיביות. אין בכלי זה ולא נקבע, לא בחוק ולא בהלכה הפסוקה, כי קיומו של דיווח מקוון מעביר את הנטל אל כתפי המשיב. אין בחובת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הדיווח המקוון כדי לפטור את המערערת מלנקוט בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא  
2 שהחשבוניות שבידיה הוצאו כדין.
- 3 טענות המערערת למחדלים ורשלנות כביכול מצד של המשיב, "כי ידע" על קיומן של  
4 חשבוניות פיקטיביות של חברת מ. מוסא ולא עשה דבר כדי להזהיר – הינן טענות שדין  
5 להידחות, הן מכיוון שמדובר בטענות מתחומי משפט אחרים (דיני נזיקין וחובות הזהירות  
6 במסגרתן) ואין מקומן בערעור מס, והן מכיוון שפעולת אזהרה כזו מטעם המשיב הייתה  
7 פוגעת בעסקי חברת מ. מוסא, על לא עוול בכפה.
- 8 יש לדחות כל מסקנה של המערערת המתבססת על "מאמרים" שפורסמו באתר האינטרנט  
9 של המשיב, כי הם אינם רלוונטיים למחלוקת הנדונה וכן אינם קובעים מהי הפרשות  
10 הראויה לחוק.
- 11 אין כל ממש בטענת המערערת כי החשבוניות נשואות הערעור הותרו בניכוי כהוצאה על  
12 ידי פקיד השומה ועל כן חייב גם המשיב להכיר בניכוי את מס התשומות הנובע מאותן  
13 חשבוניות. מבחני ההכרה בחשבוניות על ידי פקיד השומה שונים מהמבחנים הנוהגים על  
14 ידי המשיב ועל כן אין בכך כדי להכשיר את ניכוי מס התשומות בגין החשבוניות של חברת  
15 מ. מוסא על ידי המערערת.
- 16 **התשתית המשפטית הנדרשת:**
- 17 הזכאות לניכוי מס תשומות היא בהתאם לקיום הוראת סעיף 38(א) לחוק מע"מ, הקובעת  
18 כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס  
19 שהוצאה לו כדין.
- 20 על מנת שחשבונית מס תיחשב ככזו שהוצאה כדין עליה לעמוד בהוראת סעיף 47 לחוק  
21 מע"מ ועליה לקיים את דרישות תקנה 9'א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות),  
22 התש"ג – 1973, דהיינו: נדרש כי החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי  
23 להוציאה ובנוסף כל הפרטים המצויים בחשבונית צריך שיהיו נכונים, וכי היא תכלול את  
24 סוג הטובין או תיאור השירות שניתן, הכמות, המחיר וזהות הצדדים לעסקה.
- 25 ראו לעניין זה: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ  
26 (להלן – הלכת מ.א.ל.ר.ז.), שם נקבע:
- 27 "סעיף 38(א) מגלם את העיקרון הבסיסי המתיר ניכוי בגין תשומות שהוציא  
28 העוסק. המס אותו מנכה העוסק הוא מס תשומות, כפי שזה מוגדר בסעיף 1 לחוק



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מס ערך מוסף. בין היתר מדובר על תשומות בגין מכירת נכסים לעוסק ל"צורכי  
 2 העסק או לשימוש בעסקו" (ראו גם נמדר, בעמוד 576). סעיף 38(א) מתיר לעוסק  
 3 לנכות את מס התשומות ה"כלול בחשבונית שהוצאה לו (לעוסק) כדין".  
 4 המחלוקת בפנינו נעוצה בפרשנות ביטוי זה. מהי אפוא "חשבונית שהוצאה  
 5 כדין". ראשית, על החשבונית למלא אחר מספר דרישות טכניות. עליה להיות  
 6 מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף; וראו גם א. גרובר,  
 7 "חשבוניות מס פיקטיביות – אי הבהירות בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975:  
 8 ההיבט הפלילי והאזרחי", מיסים 2/א-10). כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו  
 9 על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף,  
 10 בהתאמה). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם  
 11 מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים  
 12 לעסקה."
- 13 31. מכאן, שכאשר לא קיימת זהות בין מוציא החשבונית לבין הגורם שסיפק את הטובין או  
 14 נתן את השירות בפועל – הרי שמדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין, חשבונית פיקטיבית.  
 15 התוצאה היא כי מס התשומות שנוכה בגין "חשבונית" שכזו – אינו מותר בניכוי. עוד יודגש,  
 16 כי תוצאה זו של אי התרה בניכוי של מס התשומות נובעת הן ממצב דברים לפיו לא  
 17 התקיימה כל עיסקה מאחורי החשבונית הנדונה והן ממצב דברים לפיו היתה אמנם עסקה  
 18 שהתבצעה בפועל ובוצע תשלום בגינה, אך החשבונית שהוצאה – ניתנה על ידי גורם אשר  
 19 אינו ספק הטובין או השירות בפועל, אלא גורם אחר המשתמש באותה "חשבונית" על מנת  
 20 לייצר לעסקה "כסות חשבונאית".
- 21 ראו לעניין זה: ע"מ 10-01-10750 זוהר ש.ב.א סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך  
 22 מוסף ומס קניה עכו (1.9.2013);
- 23 ע"מ 17-03-68042 טאהא נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (14.9.2018).
- 24 32. הלכת מ.א.ל.ר.ז. אף נתנה תוקף ל"מבחן האובייקטיבי" שנקבע במסגרת פסק דינו של בית  
 25 המשפט העליון בעניין ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ  
 26 (4.9.199) (להלן – הלכת סלע).
- 27 כבוד השופטת בייניש, כתוארה אז, קבעה בהלכת סלע, כדלקמן:
- 28 "חלקי עם אלה הגורסים כי הכלל הוא שיש לאמץ את המבחן ה"אובייקטיבי"  
 29 כמבחן הראוי לעניין ניכוי מס תשומות. עמדתי זו נגזרת הן מלשון החוק והן  
 30 מתכליתו. הוראת סעיף 38 קובעת את זכותו של העוסק לנכות את מס התשומות:  
 31 "...לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה  
 32 לו כדין". פשוטו של לשון: אם לא הוצאה החשבונית כדין, כלומר, אין היא עומדת  
 33 בדרישות הקבועות בסעיף 47, אין העוסק רשאי לנכות בגינה מס תשומות.  
 34 להשלמת התמונה אביא כלשונן את הדרישות הקבועות בסעיף 47 לחוק: ...





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2255-01-17 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 הנה כי כן, המשמעות "הרגילה" של לשון החוק תומכת, לכאורה, באימוץ המבחן  
2 האובייקטיבי. ראוי להזכיר כי המצדדים בגישה הסובייקטיבית סבורים כי  
3 גישתה עולה אף היא בקנה אחד עם לשון החוק. טענתם היא כי יש לפרש את  
4 המילים "שהוצאה כדין" ככוללות מרכיב סובייקטיבי, כלומר, יש לראות במילה  
5 "כדין" ככוללת גם את המבחן באם החשבונית הוצאה כדין מבחינתו של מקבל  
6 החשבונית. (ראו ע"ש 75/93 סאסי קבלני בנין בע"מ נ' מנהל מע"מ, הנ"ל; וכן  
7 ע"ש 387/87 נמורן חב' להשקעות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, הנ"ל).

8 אין בידי לקבל עמדה זו. אמנם, מבחינה מילולית גרידא יתכן ומילותיו של סעיף  
9 38 יכולות "לשאת" אף את ה"פרשנות הסובייקטיבית" האמורה, כלומר כי  
10 פרשנות זו נמצאת ב"מתחם האפשרויות הסבירות" מבחינה לשונית. אפשר  
11 שכן, אולם איני רואה להכריע בשאלת הפרשנות המילולית האפשרית, שכן על  
12 מנת לסתור את החזקה כי "אין מקרא יוצא מיד פשוטו" יש לעגן עמדה זו  
13 בתכלית החקיקה תוך הבאת נימוקים "בעלי משקל" (ראו ברק פרשנות במשפט  
14 כרך ב' (ירושלים תשנ"ג) בעמ' 119-117). כשלעצמי איני סבורה כי יש בתכלית  
15 החקיקה עיגון מספיק ל"פרשנות סובייקטיבית" זו. אחד העקרונות המרכזיים  
16 של מס ערך מוסף הוא עקרון ההקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס תשומות.  
17 יסודו של עקרון זה בכך שאת נטל המס נושא הצרכן הסופי, וכן מבוסס הוא על  
18 גישת הגבייה העצמית בה נוקט החוק, לפיה משלם כל "יצרן" את המס המוטל  
19 על מחיר הנכס תוך ניכוי מס התשומות שהיו לו בתהליך הייצור. משמעותו של  
20 עקרון ההקבלה הוא כי יש לקבוע מיתאם בין ניכוי מס התשומות על ידי היצרן  
21 לבין המע"מ שגובים שלטונות המע"מ. על כן, ככלל, מותר הניכוי כאשר השימוש  
22 בתשומות נעשה במסגרת של עיסקה החייבת במס, כלומר מס התשומות ינוכה  
23 רק כאשר מתגלגל המס בסופו של דבר על אדם החייב במס (ראו, למשל, א' נמדר,  
24 דיני מיסים - מיסים עקיפים, (ת"א, תשנ"ד) בעמ' 34-33).

25 השאלה היא איפוא מה דין הזכות לנכות מס תשומות, כאשר מופר, למעשה,  
26 עקרון ההקבלה הנ"ל במובן שמש הערך המוסף, אותו שילם הנישום המבקש את  
27 הניכוי, לא הגיע לשלטונות המע"מ. השאלה היא האם, על אף הפרה זו, יש  
28 להתיר את הניכוי במקרה בו לא התבצעה ההפרה בידיעתו של הנישום, אלא עקב  
29 טעות או מרמה של מוציא חשבונית המס בגינה מבוקש הניכוי. למעשה,  
30 המחלוקת היא מי יישא בסיכון של טעות או מרמה זו - הנישום, שאינו מעורב  
31 בתהליך בגינו לא הגיע המס לשלטונות המע"מ, או שמא המדינה, שאף לה אין  
32 יד ורגל בטעות או המרמה הנטענים. עמדתי היא כי חיוב המדינה בניכוי מס  
33 תשומות, כאשר המע"מ בגין העיסקה שביסוד הניכוי לא שולם כלל לשלטונות  
34 המע"מ, אינו מתיישב עם תכלית החקיקה ועקרון ההקבלה האמור, המהווה אחד  
35 מאבני היסוד של שיטת מס המע"מ. אין להטיל חיוב כאמור, שכן משמעו הטלת  
36 חיוב כספי על המדינה, שיסודו באמונה סובייקטיבית של הנישום כי החשבונית  
37 הוצאה כדין. גישה זו יש בה כדי לבטא מדיניות המטילה על הנישום את החובה  
38 לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים המוציאים להם חשבונית. מדיניות  
39 זו ראוייה היא, בהתחשב בכך שבידי מקבל החשבונית האמצעים הטובים ביותר  
40 לוודא כי החשבונית היא "כדין". הכרה בטענות הנוגעות לידיעתו של העוסק  
41 כמוה כתמריץ שלילי להקפדה על תקינות הליכי הגבייה, ועידוד לפריחת  
42 תעשיית החשבוניות הפיקטיביות."

43 בית המשפט העליון בהלכת מ.א.ל.ר.ז. התייחס לעובדה כי הדברים שנאמרו בהלכת סלע .33  
44 ביחס לתחולתו של מבחן אובייקטיבי לצורך בחינת הזכאות לניכוי תשומות – נאמרו  
45 בבחינת למעלה מן הצורך, ומצא לנכון "להסיר את העננה" בדבר המבחן לזכות הניכוי של



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 מס תשומות ולקבוע כי יחול המבחן האובייקטיבי, ורק במקרים חריגים – יחול מבחן  
2 סובייקטיבי:

3 "פסק הדין בעניין סלע קבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הנו מבחן אובייקטיבי.  
4 לדעתה של השופטת ביניש הצטרף השופט מ. אילן, בעוד שהשופט ת. אור  
5 השאיר סוגיה זו בצריך עיון "על-אף כוחם המשכנע של הנימוקים והמסקנות"  
6 בכל האמור למבחן האובייקטיבי. אכן, הדברים שנאמרו שם נאמרו למעלה מן  
7 הצורך, אך מטרתם הייתה להציג השקפה בנושא "השב ועולה בבתי המשפט  
8 המחוזיים שגישותיהם בעניין זה אינן אחידות" (עניין סלע, בעמוד 512; וראו גם  
9 ח. כהן אוביטר ז"ל והגינות לאי"ט, משפטים לא 415 (2000)). ראוי אפוא להסיר  
10 את העננה לה טוענת המערערת ולקבוע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשומות  
11 הוא המבחן האובייקטיבי (ראו גם נמדר, בעמוד 602). אכן, אימוץ מבחן  
12 סובייקטיבי עלול למוטט את ההגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף,  
13 ולהביא להפחתת מס, ואף נטילת מס מקופת המדינה. שיטת הטלת מס ערך  
14 מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצור ומסתיימת בצרכן. העיקרון הבסיסי  
15 הוא כי כל יצרן בשרשרת הייצור יחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר  
16 (נמדר, בעמוד 575). במכירת המוצר משלם העוסק מס עסקאות. ממש זה הוא  
17 מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו - זוהי אפוא משמעותו של  
18 ניכוי מס תשומות. תשלום מס עסקאות מחד, וניכוי מס תשומות מאידך, מביא  
19 לתוצאה לפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם  
20 להפרש בין מחיר עסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומותיו ששימשו  
21 בעסקאות אלה (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף - חיפה נ' אבי צמיגים,  
22 פ"ד נח(3) 817). תהליך זה ממחיש את עקרון ההקבלה העומד בבסיס מס ערך  
23 מוסף. עקרון ההקבלה פירושו הקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות,  
24 אשר לפיו היצרן רשאי לנכות מס תשומות רק אם השתמש באותן תשומות  
25 בעסקה החייבת במס (א. נמדר, דיני מיסים (מיסים עקיפים) 32 (1994); ע"א  
26 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נב(1) 449, 456).  
27 התרת ניכוי מס תשומות על בסיס מבחן סובייקטיבי יכולה לגרום לניכוי מס  
28 תשומות, על אף שלא שולם מס זה, בתור מס עסקאות, לרשויות המס. ניכוי זה  
29 עומד בניגוד לעקרון הטלת המס על הערך המוסף. הוא פותח פתח לרמאויות.  
30 נטרול הכשל הזה, באופן פשוט ויעיל, נמצא בידי הנישומים. ולכן, המבחן הראוי  
31 לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן  
32 האובייקטיבי. לא כל שכן, בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של "חשבונות  
33 פיקטיביות", ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול  
34 את ידיה בצורה חזקה למדי.

35  
36 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת  
37 הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם לפסול בחשבונית לא נבע  
38 ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס  
39 התשומות, אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים  
40 כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים  
41 הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזיהוי  
42 העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היה לגלות את  
43 הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין  
44 סלע, בעמוד 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה  
45 בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על פי חשבונות כדין." [ההדגשות אינן  
46 במקור – א.ו.]



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

34. סעיף 69א' לחוק מע"מ, העוסק ב"פרטי דוח תקופתי לעוסק החייב בדיווח מפורט", הוסף במסגרת תיקון מס' 37 לחוק מע"מ, לאחר תיקונו בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) (תיקון מס' 10) התשע"ב-2012. סעיף 69א' לחוק מע"מ למעשה קבע את החובה של "עוסק" כפי הקבוע בסעיף הנ"ל להגיש דיווח מקוון וזאת החל מיום 1.1.2014.

בדברי ההסבר של הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט-2009, נאמר:

"מוצע כי הדיווח התקופתי של עוסק ישלח לרשות המיסים באופן מקוון, ויכלול לא רק את סכום העסקאות, אלא פירוט של חשבוניות הקנייה (רכישות) וחשבוניות העסקה (מכירות). בדרך זו יהיה ניתן, בצורה פשוטה יחסית, לבצע הצלבה ממוחשבת של חשבוניות העסקה וחשבוניות הקניה. כך, יהיה ניתן לגלות את אותם מקרים שבהם חשבונית קניה הוצאה בלי שהוצאה כנגדה חשבונית עסקה, או את המקרים בהם אין התאמה בנתונים של אותן חשבוניות.

....  
מהלך כולל זה, אשר פרטיו יתוארו להלן, צפוי להביא לצמצום משמעותי של תופעת החשבוניות הפיקטיביות ויסייע בהשגת יעדי הגבייה לשנים 2009 ו-2010.

....  
יובהר כי בשל האפשרות להצליב את הנתונים, יהיה ניתן, בזמן אמת, לזהות מקרים שבהם יש חשד להונאות ולהבדילם ממקרים "טכניים" כגון איחורים בדיווח, טעויות הקלדה וכיוצא באלה. הסמכת מנהל רשות המיסים לעכב ניכוי תשומות כאמור, בצירוף מאגר המידע הממוחשב, תאפשר בקרה סלקטיבית שמצד אחד לא תפריע לעוסקים שפועלים כדון, ומצד שני תאתר במהירות רבה את המשתמשים בחשבוניות הפיקטיביות. בכך תיווצר הרתעה אפקטיבית שתוביל לצמצום תופעת החשבוניות הפיקטיביות."

### דיון והכרעה:

35. המערערת השליכה למעשה את כל יתרה בערעור דן על טענותיה, כפי שפורטו לעיל, בעניין הדיווח המקוון וחובות הזהירות והאחריות, אשר לגישתה חלות על המשיב בשל קיומו של הדיווח המקוון, כלפי עוסקים ככלל וכלפיה בפרט, בכל הקשור והמתייחס לזכאות לניכוי מס תשומות.

למעשה, ניתן לומר כי המערערת לא הביאה כל ראיה ממשית בכדי לעמוד בנטל הראיה החל עליה בערעור דן (ראו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף) להוכיח את זכאותה על פי הדין לנכות את מס התשומות הכלול ב"חשבוניות" שהוצאו



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כביכול על ידי חברת מ. מוסא. זאת ועוד, סיכומי טענותיה בכתב של המערערת התמקדו  
2 רובם ככולם בטענות בעניין הדיווח המקוון.
- 3 36. עמדתי היא כי אין לקבל את ניסיונה של המערערת להסיט את כובד המשקל בערעור על  
4 החלטת המשיב בהשגה על שומת מס תשומות לכיוון של דיון בעניין הדיווח המקוון, ויש  
5 לבחון את זכאותה של המערערת לניכוי מס התשומות נשוא הערעור בהתאם לעובדות  
6 הקונקרטיות במקרה הנדון תוך יישומם של הוראות הדין.
- 7 על פי הראיות שהובאו בפניי, אין ספק כי המערערת אינה עומדת במבחן האובייקטיבי,  
8 שכן הוכח בפני כי ה"חשבוניות" נשוא הערעור לא הוצאו בפועל על ידי חברת מ. מוסא או  
9 גורם מורשה מטעמה, החשבוניות הן חשבוניות מזויפות שאינן תואמות כלל את פורמט  
10 החשבוניות האמיתיות של חברת מ. מוסא, ואותו אבו-אראם איננו גורם הקשור בחברת מ.  
11 מוסא, ולכל הפחות אינו מוסמך להוציא חשבוניות מטעמה.
- 12 הראיות שבפניי הן, אפוא, כפי שיפורט להלן, כי החשבוניות נשוא הערעור – אינן חשבוניות  
13 שהוצאו כדין, הן אינן משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקה, ומכאן שאין על פי הדין  
14 מקום להתיר למערערת לקזז את מס התשומות הגלום בהן.
- 15 זאת ועוד, המערערת אף אינה עומדת בתנאי המבחן הסובייקטיבי הריג. המערערת לא  
16 הוכיחה, ולמעשה אף לא הביאה ראיה ולו לכאורית לכך שעשתה כל אשר ניתן לעשות על  
17 מנת לוודא כי מי שמסר לידה את החשבוניות – אבו-אראם – הינו גורם מוסמך מטעם  
18 חברת מ. מוסא. המערערת לא הוכיחה כי לא התרשלה וכי נקטה בכל האמצעים לצורך  
19 אימות זהותו של העוסק עימו התקשרה בעסקה.
- 20 37. אוסיף ואציין, כי לטעמי בדיקת העמידה במבחן הסובייקטיבי אינה צריכה להיעשות  
21 "באופן אוטומטי", כאילו וכביכול המבחן הסובייקטיבי הוא חלק בלתי נפרד מהמבחנים  
22 הנוגעים לזכותו של עוסק לנכות את מס התשומות. הדין מחייב עמידה במבחן  
23 האובייקטיבי, וככל שהעוסק, המערער, אינו עומד בתנאי המבחן האובייקטיבי – הרי שאין  
24 מקום להתיר את קיזוז מס התשומות.
- 25 אלא שיותר ויותר נתקלות הערכאות הדיוניות בהתנהלות לפיה המבחן האובייקטיבי –  
26 שהוא הכלל – מושם אל צד, ומערערים מתמקדים מלכתחילה ומעיקרא אך ורק בניסיון  
27 להוכיח עמידתם במבחן הסובייקטיבי, אשר הינו הריג לכלל, מתוך מטרה "לפצל" את  
28 ה"חשבונית" לשניים – היינו: חרף הקביעה כי החשבונית אינה חשבונית שהוצאה כדין,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 ולפיכך אין לקזז את מס התשומות הגלום בה, תולים הם את כל יהבם במבחן  
2 הסובייקטיבי.

3 התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם פסיקת בתי המשפט ואין בה אלא משום נסיון  
4 "להפוך את הכלל על ראשו", כאילו הכלל הוא החריג, והחריג הוא הכלל.

5 הלכת מ.א.ל.ר.ז. קבעה מפורשות כי רק במקרים חריגים תינתן האפשרות להוכיח עמידה  
6 במבחן הסובייקטיבי.

7 בית המשפט העליון קבע בהלכה האחרונה שיצאה מלפניו בעניין ע"א 10071/16 מנהל מס  
8 ערך מוסף תל אביב נ' טי. ג'י. די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן – הלכת טי. ג'י. די), אשר  
9 אף מלמדת על הרוח הנושבת מבית המשפט העליון ועל מידת הסובלנות המוגבלת, או  
10 שמה העדר הסובלנות, לתופעה זו של הפצת חשבוניות פיקטיביות, כי אין מקום "להליכה  
11 בין הטיפות":

12 "דעתי היא כי דין הערעור להתקבל. פיצול חשבונית מס שהוצאה שלא כדין,  
13 וניכוי מס תשומות בגינה, מעורר קושי בשני מישורים - לשון החוק, והמדיניות  
14 הרצויה. במישור הראשון, נראה כי לשון החוק אינה מאפשרת לנכות מס  
15 תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין. לשונו של סעיף 38(א) לחוק מס  
16 ערך מוסף ברורה היא, וקובעת שניכוי מס תשומות יותר רק אם החשבונית  
17 הוצאה כדין. ...

18 חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות  
19 המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו  
20 שנעשתה בפועל. כאמור, בית משפט קמא קבע בעצמו שהחשבוניות אינן  
21 משקפות את העסקאות המפורטות בהן - ועל כן הן הוצאו שלא כדין (בעמ' 42  
22 לפסק-הדין). אכן בענייננו לא מדובר בחשבוניות פיקטיביות לגבי עסקאות שלא  
23 התרחשו, אלא בחשבוניות שלא משקפות את העסקאות שפורטו בהן. דהיינו  
24 הפיקטיביות שבחשבוניות הינה לגבי מהות העסקה. ברם אין בכך בכדי להפוך  
25 את החשבונית לכזו שהוצאה כדין. חוק מס ערך מוסף מכיר בשתי אפשרויות -  
26 חשבונית שהוצאה כדין, וחשבונית שלא. אין אפשרות שלישית מסוג "הוצאה  
27 כדין ושלא כדין".

28 ...  
29 "מבחינת המדיניות הרצויה, מעבר לקושי המעשי בפיצול חשבונית המס, ישנו  
30 גם היבט של הכוונת התנהגות העוסקים בנוגע לגביית מס ערך מוסף. כלל לפיו  
31 ניתן לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין ולנכות מס תשומות בגין העסקאות  
32 שנעשו בפועל, מעודד מעשי מרמה מאחר שהנזק שייגרם במקרה שתתגלה  
33 התרמית קטן יותר. ויובהר, אין המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע מעשי  
34 מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר - מקבל החשבונית. דומה כי  
35 גם המחוקק נתן דעתו לכך, ועל כן הוסיף את הדרישה שהחשבונית הוצאה כדין  
36 על מנת שיותר ניכוי מס התשומות. בראייה זו החשבונית מהווה כלי תקשורת,  
37 היא הראיה אשר אמורה לשקף את העסקה. ככלל, מצב בו דבק פגם יסודי  
38 בחשבונית - דינה להיפסל לעניין הניכוי, בשל היעדר יכולת לתרום למסע אחר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מס האמת. יש נפקות לכך כי מוציא החשבונית ערפל את התמונה בהתנהגותו,  
2 והקשה על הבנת אירוע המס כהווייתו. "
- 3 39. אוסיף ואציין, כי בית המשפט העליון בהלכת טי. ג'י. די. היה ער לפסיקה שניתנה בהלכת  
4 **סלע ובהלכת מ.א.ל.ר.ז.** אך הבהיר כי המבחן הסובייקטיבי יחול במקרים חריגים בלבד:
- 5 "על פי גישה זו החריג נולד כאשר עיני הדין נשואות לעוסק שקיבל את  
6 החשבונית. ישנה נכונות לא להתעלם מנזק שעשוי להיגרם לו מאי-התרת הניכוי.  
7 התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק  
8 היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים  
9 ל**וודא שהחשבונית הוצאה כדין. המשוכה גבוהה, והיא משכללת את העקרונות**  
10 **שהובאו לעיל**". [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 11 40. כפי שכבר צוין לעיל, המערערת במקרה הנדון בפני לא עמדה במבחן האובייקטיבי. ספק  
12 בעיני אם יש בכלל מקום לבחון את עמידתה בתנאי המבחן הסובייקטיבי, מאחר  
13 והמערערת לא טרחה כלל להביא נימוקים או ראיות כלשהן על מנת להוכיח ולהצדיק את  
14 כניסתה לגדרי אותם "מקרים חריגים". בבחינת למעלה מן הצורך, אומר כי המערערת אף  
15 כשלה במבחן הסובייקטיבי.
- 16 41. מטעמה של המערערת העיד מנהל המערערת וכן יועץ המס של המערערת מר דיב נקארה.  
17 בנוסף, ביקשה המערערת לזמן לעדות את מר אבו ג'עפר. מטעם המשיב העידה רו"ח לילך  
18 להב, רכזת במשרדי המשיב.
- 19 42. מחקירתו של מר אבו ג'עפר במשרדי מע"מ באר שבע מיום 12.10.15 (מש/3 – נספח ו')  
20 לתצהיר המשיב) עולה כי מר אבו ג'עפר ציין כי חברת מ. מוסא לא סיפקה שירותים כלשהם  
21 למערערת. בחקירתו הנ"ל הוצגה בפני מר אבו ג'עפר רשימה של לקוחות והוא התבקש  
22 לסמן ב"סימן וי" ולחתום בצד השומות של החברות שאין הוא מכיר אותם ולא הוציא להם  
23 חשבוניות. המערערת הינה אחת מן החברות הללו שסומנו על ידי מר אבו ג'עפר כחברות  
24 שאין הוא מכירן ושלא הוציא לה חשבונית.
- 25 מר אבו ג'עפר ציין בהודעתו הנ"ל במענה לשאלה אם הוא אישר למישהו לתת חשבוניות  
26 של חברת מ. מוסא, לעשות הסכמים בשם החברה או אם נתן יפוי כוח לבצע עבודות בשם  
27 מ. מוסא – כי מעולם לא נתן אישור או יפוי כוח שכזה, וכי רק בנו מאלק פועל באישורו.  
28 מר אבו ג'עפר ציין כי הוא יודע כבר 3 שנים שמפיצים חשבוניות מזויפות של חברת מ.  
29 מוסא.
- 30 43. גם בעדותו בבית המשפט עמד מר אבו ג'עפר בתוקף על עמדתו כי אינו מכיר את המערערת  
31 ואינו מכיר את מר עבוד – ראו עדותו בעמוד 47 לפרוטוקול שורות 24-26.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 מר אבו ג'עפר גם הסביר את ההבדלים הקיימים בין פורמט החשבוניות המקוריות שלו  
2 לבין ה"חשבוניות" נשוא הערעור, ראו עדותו בעמוד 48 לפרוטוקול שורות 25-35 ועמוד 49  
3 שורות 1-19:

4 ש. אני מציג לך חשבונית עבוד עבודות בניית קירות וריצוף לאתר. מפנה לנספח 8  
5 לחשבונית השניה 376. מה לא בסדר בחשבונית הזאת.  
6 ת. אני אסביר לך מה לא בסדר. תסתכל על הלוגו של החשבונית, כתוב בו בניין,  
7 חקלאות וכוח אדם ואני לא מתעסק בכוח אדם ולא בחקלאות. אני מתעסק רק  
8 בעבודות פיתוח ובניין. שנית הלוגו לא מתאים בכלל, הלוגו שלי לא ככה. תסתכל  
9 איך כתוב אצלי (מש/2) ותראה איך כתוב פה בחשבונית הזאת שאתה מציג לי.  
10 מה שחשוב ביותר בכל החשבוניות שלי שכל אנשי מע"מ בדקו למטה אני לא שם  
11 חותמת על החשבוניות שלי, אף פעם לא שמתי חותמת על החשבוניות שלי. כתב  
12 היד לא זהה לכתב יד שלי. יש לך פה את פ.ר. עבוד ואני לא מכיר אותם ולא את  
13 מי שנתן לו. מה שחשוב כאן זה שמי שנתן את החשבונית לפ.ר. עבוד אז אדון  
14 עבוד לא הסתכל עליו לפני שקיבל את החשבונית ממנו, למי נתן אותה? איך הוא  
15 שילם לו? איך עבוד שילם לצד השני? לרמאי הזה שנתן לו את החשבונית, אני  
16 לא יודע מי הוא. לפני שהוציא לו שיק ושילם הוא היה צריך לדעת למי הוא נותן  
17 את הכסף, לצלם אותו, לקחת ת.ז. שלו. אני הקורבן של כל העסק הזה.  
18 ש. אמרת מקודם שעבוד היה צריך לדעת ממי קיבל את החשבוניות.  
19 ת. ואיך שילם לו? ולמה לא צילם ת.ז. שלו?  
20 ש. אתה אומר שהוא צריך לדעת ממי קיבל את החשבונית. ממי הוא אמור לדעת  
21 ממך?  
22 ת. תשאל אותו. אני לא יודע ממי הוא קיבל. אני לא מכיר אותו.  
23 ש. אולי הוא עשה את ההסכם או את החשבונית עם הבן שלך מאלק.  
24 ת. אין אף אחד אחר חוץ ממני שמנהל את הניירת שלי אם זה חשבונית, אני חותם  
25 על הסכמים, אני חותם על הכל. הוא רוצה שאתפוס טוריה ואתחיל לעבוד במקום  
26 הבן שלי שעומד בשמש ועוזר לי הוא רוצה שאני אעשה את זה.  
27 ש. אני אומר לך ולא מטעה אותך שבאחת החקירות אתה אומר שמאלק גם עושה  
28 הסכמים עם קבלני משנה.  
29 ת. אבל הוא לא חותם על זה. ברור שהוא בשטח אז בא אליו קבלן ורוצה עבודה ומזמין  
30 עבודה אז בטח שהוא יעביר את זה אלי. אם ישאלו אותך על עבודה אז מה אתה  
31 מצפה שהוא יגיד שהוא לא מכיר ולא עובד?  
32 ש. אתה אומר שיכול להיות מצב שיבואו אליו קבלנים ויסגורו איתם על עבודה ויבוא  
33 לספר לך.  
34 ת. הוא לא סוגר עם קבלנים. הוא לא חותם על כלום רק באישור שלי, אני חותם על  
35 כל המסמכים. אישור שלי בא עם הסכם עבודה לא חתום ואני מאשר וחותם. גם  
36 על השיקים אני חותם. הכל באישור שלי. [ההדגשות שלי – א.ו.]

37 אל מול עדות ברורה וחד משמעית זו – לא הציגה המערערת כל ראיה המוכיחה כי היא  
38 התקשרה, כביכול, עם גורם מוסמך מטעם חברת מ. מוסא.

39 תצהיר העדות הראשית של מר עבוד הינו לאקוני לחלוטין בכל הקשור לאמירות שנועדו  
40 לבסס עמידה במבחן האובייקטיבי. נא ראו סעיף 11 לתצהירו של מר עבוד, אשר כל שנאמר  
41 בו הוא כי:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 "כל החשבוניות הן חשבוניות כדין, אשר הונפקו כדין, נמסרו למערערת כדין,  
2 לאחר שהמערערת שילמה בגין החשבוניות תמורה מלאה והכל בקשר לעבודות  
3 שביצעה חברת מוסא עבור המערערת בהיותה של חברת מוסא קבלן משנה של  
4 המערערת, כך שמדובר בעסקאות אמיתיות ונכונות לעסקה כדין אשר התקיימה  
5 כיום בין המערערת לחברת מוסא."

6 יתר על כן, מר עבוד הצהיר בסעיף 24 לתצהירו כדלקמן:

7 "לא זאת אף זאת, אציין כי החשבוניות נמסרו למערערת על ידי מר אברהם אבו  
8 ארם אשר הציג את עצמו בפני נציגי המערערת כמורשה מטעם חברת מוסא ונציג  
9 חברת מוסא ואשר היה הכל יכול בחברה, כך שהוא זה שהיה מגיע עם העובדים  
10 לאתרי העבודה השונים, נמצא עמם באתרי העבודה, היה אחראי על ביצוע  
11 העבודות, עמד בקשר רציף עם נציגי המערערת, מסר את החשבוניות נשוא  
12 הערעור וקיבל שיקים בגינם מהמערערת."

13 וראו גם האמור בסעיף 35 לתצהיר מר עבוד, שם טען כי:

14 "כמו כן וככל הידוע למערערת החשבוניות של חברת מוסא שנמסרו לה הוצאו על  
15 ידי אדם מורשה וכנדרש בין היתר לפי סעיף 38 לחוק מע"מ."

16 די באמור לעיל, ואף אין צורך להידרש לחקירתו הנגדית של מר עבוד, בכדי להיווכח כי  
17 המערערת לא הרימה כלל את נטל הראיה המונח על כתפיה. .45

18 לא זו בלבד שאין כל פירוט בתצהירו של מר עבוד, אלא שגם ברור למקרא התצהיר של מר  
19 עבוד כי המערערת לא עשתה כל פעולה ממשית לברור הקשר בין אבו אראם לבין חברת  
20 מ. מוסא. די היה לה למערערת בכך שאבו אראם הציג עצמו כנציג חברת מ. מוסא – והיא  
21 לא שאלה עוד כל שאלה, לא ערכה כל ברור ולא ביקשה כל אסמכתא לביסוס מצג זה. די  
22 היה בהבל פיו של אבו אראם הנ"ל בכדי שהמערערת תתקשר עמו, תקבל לידיה חשבוניות  
23 של חברה (מ. מוסא) שאין היא יודעת כלל מה הקשר של אותו אבו-אראם לחברת מ.  
24 מוסא., ואף תבקש לקזז תשומות על בסיס זה.

25 יש להדגיש, כי גם מחקירתו הנגדית של מר עבוד לא צמחה ישועה למערערת. מעדותו של  
26 מר עבוד עולה כי למערערת לא היה הסכם עם חברת מ. מוסא (עמוד 17 לפרוטוקול שורות  
27 4-5), וכי הוא לא בדק כלל מיהו אברהם אבו אראם (עמוד 17 שורות 6-36 ועמוד 18  
28 שורה 1):

29 "ש. אני מבין שאתה עבדת מול אדם בשם אברהם אבו ארעם. נכון?  
30 ת. נכון.  
31 ש. אני מבין שהוא ניגש לאתר העבודה שלכם והציע את השירותים שלו, נכון?  
32 ת. נכון.  
33 ש. הוא אמר לך שיש לו עובדים ושאל אותך צריך, הוא יביא לך.  
34 ת. יש לו עובדים, הוא עובד בעבודות עפר, עבודות פיתוח, ריצופים, קירות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 .ש. הוא אמר לך מאיפה הוא מביא את העובדים?  
2 ת. אני לא צריך לדעת מאיפה הם מגיעים.  
3 .ש. אתה לא דיברת עם העובדים ביומיום בשוטף, תביא את זה, תעשה את זה?  
4 ת. דיברתי איתם.  
5 .ש. במהלך העבודה השוטפת לא הבנת מאיפה הם מגיעים?  
6 ת. לא שאלתי מאיפה הם מגיעים.  
7 .ש. בחקירה שלך אתה אומר שהם היו עובדי שטחים.  
8 ת. אמרתי שעבדנו עם מועצה אזורית מטה בנימין, ואז הם היו עובדי שטחים,  
9 שאברהים הביא.  
10 .ש. אתה יודע מאיפה אברהים?  
11 ת. מהדרום.  
12 .ש. איזה דרום?  
13 ת. לא יודע.  
14 .ש. הוא הציג לך תעודת זהות שלו?  
15 ת. לא.  
16 .ש. הוא הציג לך מסמך כלשהו, שמאשר שהוא מייצג את חברת מ. מוסא?  
17 ת. הוא הביא לי ניהול ספרים שלו, עם החשבונית הוא הביא ניהול ספרים שלו. אז  
18 בדקנו אותן והמשכנו לעבוד.  
19 .ש. בית המשפט: הרגע יועץ המס אמר, שנכנסים מרשות המיסים לאתר וכל אחד  
20 יכול להדפיס את האישור של ניהול ספרים וניכוי מס במקור. אז מעבר לבדיקה  
21 הזאת, שקיבלת ליד את האישור הזה, בדקת עוד משהו לגבי חברת מ. מוסא?  
22 ת. אנחנו בודקים מהמערכת של רשות המסים. אנחנו מדפיסים את הח.פ. של אותו  
23 עוסק מורשה ויוצאים לנו כל הפרטים שלו. יש לו אישור בתוקף. כן.  
24 .ש. בית המשפט: מעבר לזה, עשית בדיקה כלשהי?  
25 ת. לא."  
26 47. על הימנעותה של המערערת באמצעות מר עבוד מביצוע בדיקות כלשהן ביחס לגורמים עמם  
27 היא מתקשרת ולחשבוניות הנמסרות לידיה, ניתן ללמוד אף מההודעה שנגבתה ממר עבוד  
28 על ידי נציגת המשיב, לילך להב עיון, ביום 19.11.2015 (נספח ד' לתצהירה של גבי' להב). מר  
29 עבוד טען בהודעתו (עמ' 1 שורות 20-26) כי הוא מכיר את חברת מ. מוסא, אשר ביצעה עבור  
30 המערערת מספר עבודות פיתוח במודיעין ובמטה בנימין בשנים 2013-2014, אך כי אין חוזה  
31 עבודה שנחתם.  
32 מר עבוד אף נשאל לגבי הבדיקות שביצע טרם ההתקשרות הנטענת עם חברת מ. מוסא:  
33 "שאלה: מי האדם מולו התקשרת בקשרי עבודה?  
34 תשובה: אברהים אבו ארם.  
35 שאלה: האם יש לך את הנייד שלו?  
36 תשובה: כן. 0507217450.  
37 שאלה: התקשרת עם אדם נוסף מהחברה?  
38 תשובה: יש לי עוד נייד אך אני לא זוכר את שם האדם. 0547566925.  
39 שאלה: איך הגעת ליצור קשר עם חברת מוסא?  
40 תשובה: דרך אברהים. הוא הגיע אלינו לאתר והציע לספק עבודות פיתוח.  
41 שאלה: איך קשור אברהים לחברת מ. מוסא?  
42 תשובה: אין לי מושג.  
43 שאלה: האם ערכתם בדיקות לעניין זה? אישור ניכוי במקור, אישור רשם החברות?  
44 תשובה: בדקנו ניכוי במקור דרך הספרים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **שאלה:** האם אתם יודעים מי הבעלים של חברת מ. מוסא? האם יצרתם איתו קשר?  
 2 **תשובה:** לא. הכל נעשה דרך אברהים.  
 3 **שאלה:** כיצד שילמתם עבור השירותים מחברת מ. מוסא?  
 4 **תשובה:** בשיקים, לא למוטב בלבד.  
 5 **שאלה:** למי מסרתם את השיקים?  
 6 **תשובה:** לאברהים.  
 7 ...  
 8 **שאלה:** מי רשם את החשבוניות הללו?  
 9 **תשובה:** לא יודע.  
 10 **שאלה:** מי חתם על החשבוניות הללו?  
 11 **תשובה:** הם הגיעו מוכנות עם החתימה ועם חותמת לוגו של החברה.  
 12 .....  
 13 **שאלה:** כיצד הציג עצמו אברהים ביחס לחברת מוסא?  
 14 **תשובה:** לא יודע.  
 15 **שאלה:** אם כן, איך יכולת לדעת כי החשבוניות שנתן לך אברהים הינם מחברת מוסא ולא  
 16 חשבוניות שהוציא על דעת עצמו?  
 17 **תשובה:** בדקתי את החשבוניות לפי הספרים.  
 18 **שאלה:** כלומר בדקת ניכוי במקור?  
 19 **תשובה:** כן.  
 20 **שאלה:** ובמידה והחברה אכן קיימת אך מי שנתן לך את החשבונית לא היה מורשה לכך?  
 21 מדוע לא בדקתם את הקשר של אברהים לחברת מוסא?  
 22 **תשובה:** כי כך אנחנו עובדים. אנחנו בודקים ניכוי במקור ואני מתנהל מול מנהל העבודה.  
 23 לא בודק את הקשר שלו לחברה. "  
 24

25 48. זאת ועוד, הסתבר מן הראיות שהובאו בפני כי המערערת מסרה לידי אבו אראם שיקים  
 26 משורטטים "למוטב בלבד" רק ביחס לתשלום המע"מ (ראה סעיף 11 לתצהירו של מר  
 27 עבוד). לא הוצגו בפני השיקים בגין התשלום עצמו לאבו אראם, ולמעשה המערערת לא  
 28 נתנה כל הסבר מדוע לא הוצגו השיקים, ככל שטענתה היא כי היתה עסקה בפועל ובוצעו  
 29 כל התשלומים בגינה לאבו-אראם (ראו עדותו של מר עבוד בעניין זה בעמוד 19 לפרוטוקול  
 30 שורות 25-30).

31 ואם לא די בכך, הרי שמר עבוד לא יכול היה ליתן הסבר מניח את הדעת מדוע לא הוטרד  
 32 כלל כשנוכח לדעת שהשיקים שטען שנתן לאבו אראם נפרעו ב"בנק פלסטין" בחברון ומדוע  
 33 עניין זה לא הדליק אצלו "נורה אדומה" (ראו עדותו בעניין זה בעמוד 20 לפרוטוקול שורות  
 34 5-15). יתרה מזו, מעדותו של מר אבו ג'עפר הסתבר כי לחברת מ. מוסא מעולם לא היה  
 35 חשבון בנק בבנק פלסטין בחברון (עמוד 47 לפרוטוקול שורות 31-32).

36 49. באשר לניסיונה של המערערת להסתמך על קיומם של אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי  
 37 מס במקור – גם זה דינו להידחות, שכן מן הראיות שבפני עולה כי המערערת כלל לא בדקה  
 38 מראש את קיומם של אישורים אלה של חברת מ. מוסא, טרם שהתקשרה עם אבו אראם,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אלא האישורים הודפסו רק לאחר מעשה, היינו: לאחר שכבר נמסרו שיקים לידיו של אבו  
2 אראם, ראו עדותו של מר עבוד בעמוד 21 לפרוטוקול שורות 15-30 ועמוד 22 שורות 1-5:
- 3 **ש"ש.** בית המשפט: יש שיק, שהתאריך שלו 15/08/14. האישור שצירפת לתצהיר  
4 שלך, אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור, המסמכים האלה הודפסו ביום  
5 27/08/14, נספח 6 ו-7.  
6 מופיע שזה בתוקף מ-12/05.
- 7 **ש.ש.** בית המשפט: כשאתה מדפיס את האישור, אז אתה יודע אם יש להם אישור או  
8 אין להם. אבל כשאתה שילמת, עוד לא הדפסת את זה ולא ידעת אם יש או אין  
9 להם אישור. איך אתה אומר, שאתה משלם רק כשאתה יודע שיש אישור.  
10 כשבעצם בתשלום הזה עוד לא ידעת אם יש או אין אישור?  
11 **ת.** אני לא בודק את התאריכים האלה פיזית. יש לי רואה חשבון, אם הוא מאשר,  
12 אני משלם. יש לי רואה חשבון גם במשרד. לא אני בודק. יש לי רואה חשבון  
13 שמדווח. לא אני מדווח. לא דיברתי על מר נקרה, אלא אשואס פתחיש.
- 14 **ש.ש.** עוד לא קיבלתי תשובה. אתה אומר שאתה לא משלם מבלי לקבל אישור ניכוי  
15 במקור. בתחילת ההתקשרות קיבלת אישור מהם. דיב אומר שיקבל את האישור  
16 הזה ממך. אתה אומר שבשנת 2014 אתם מוציאים את זה. אבל אתה רואה שאתה  
17 משלם כסף למ. מוסא, ואתה יודע בזמן אמת בעת התשלום שאין אישור ניכוי  
18 במקור. איך אתה מסביר את זה? אני מפנה אותך לנספחים של התצהיר שלך,  
19 שם יש שיקים מיום 10/03/14 על 30,400 ₪, עוד שיק על 33,700 ₪ מיום  
20 30/04/14, עוד שיק על סך 25,300 ₪ מיום 25/03/14, וסך של 30,550 ₪ מיום  
21 20/05/14. כל השיקים האלה אתה משלם אותם ולא היה בידיך אישור ניכוי  
22 במקור ולא אישור ניהול ספרים. איך אתה מסביר לי את זה?  
23 **ת.** יש לי רואה חשבון שבודק. אולי לא הדפיסו את האישור. הם בודקים.  
24 **ש.** אז למה הוא הדפיס את זה באוגוסט ולא לפני?  
25 **ת.** לא יודע לענות לך על זה."
- 26 **50.** יצויין, כי רו"ח אשואס פתחיש לא הובא כלל לעדות מטעם המערערת, מסיבות השמורות  
27 עימה, על כל המשתמע על פי הדין מהימנעות מהבאת עד רלבנטי.
- 28 באשר ליועץ המס מר דיב נקארה, הרי שהלה אמנם טען כי "לפי ספרי הנהלת החשבונות  
29 חברת מוסא ביצעה עבודות עבור המערערת והמערערת נתנה את השיקים נשוא  
30 החשבוניות בגין תמורה שקיבלה מחברת מוסא" (סעיף 6 לתצהירו של מר נקארה). אלא  
31 שבחקירתנו הנגדית (עמוד 11 לפרוטוקול שורות 13-36) הסתבר כי מר נקארה לא ביקר  
32 באתרי העבודה של המערערת, אינו מכיר את "האנשים של חברת מוסא" או את עובדיה,  
33 ואינו יודע מי עשה את העבודות ומי קיבל את התמורה בגין.
- 34 זאת ועוד, בדיקת קיומם של אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור – אין בה די כדי  
35 לעמוד במבחני הדין לתקינות החשבונית. שהרי גם אם הללו קיימים – כל משמעותם היא  
36 כי קיימת חברה פעילה שכזו, אך בוודאי שאין באישורים אלו – אשר ניתן להשיגם בלחיצת  
37 כפתור באתר האינטרנט של רשות המיסים – כדי להעיד על תקינות החשבוניות במשמעות  
38 של אימות החשבונית שאינה מזויפת או אימות זהותו של העוסק וקיומה של עסקה  
39 אמיתית בין מוציא החשבונית לבין מקבלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ראו לעניין זה: ע"מ (מחוזי מרכז) 68042-03-17 חיקמט טאהא נ' מנהל מע"מ פתח תקוה  
2 (14.9.2018) (להלן – פרשת טאהא), פסקה 25 לפסק דינו של כב' השופט ד"ר בורנשטיין;
- 3 ע"מ (מחוזי מרכז) 48652-10-12 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ  
4 רמלה (20.8.2017), בסעיף 104 לפסק הדין.
- 5 51. אשר על כן, לאור כל האמור והמפורט לעיל, אני קובעת כי המערערת אינה עומדת לא  
6 בתנאי המבחן האובייקטיבי לבדיקת תקינות החשבוניות נשוא הערעור ואף לא בתנאי  
7 המבחן הסובייקטיבי. החשבוניות נשוא הערעור אינן חשבוניות של חברת מ. מוסא, מדובר  
8 בחשבוניות מזויפות וממילא לא נקשרה עסקה בין המערערת לבין חברת מ. מוסא.  
9 המערערת לא נקטה בשום פעולה ממשית על מנת לוודא את זהות הגורם אשר פנה אליה  
10 והציע לה להתקשר עמו (אבו אראם) ואת הקשר שלו לחברת מ. מוסא. יתר על כן, הרישום  
11 על גבי החשבוניות הינו לאקוני ואינו עומד בתנאי דרישות תקנה 9א' להוראות מס הכנסה  
12 (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג – 1973, דהיינו: המדובר ב"חשבוניות" אשר אינן כוללות  
13 באופן מספק את תיאור השירות שניתן, הכמות והמחיר.
- 14 52. עתה נותר לבחון שתי טענות נוספות שהועלו על ידי המערערת המצדיקות לדעתה לקבל  
15 את הערעור: האחת, כי מהסכם שומה שנחתם בינה לבין פקיד השומה עולה כי פקיד  
16 השומה הכיר בחשבוניות נשוא הערעור והתיר לה ניכוי הוצאות בגין ועל כן חייב המשיב  
17 בערעור דנן להכיר בהן גם כן; והשניה – כי בשל הדיווח המקוון מוטלת אחריות על כתפי  
18 המשיב, וזאת בשל כך שבכל רחבי הארץ נעשה שימוש בחשבוניות פיקטיביות הנושאות את  
19 שמה של חברת מ. מוסא.
- 20 53. באשר לטענה הראשונה בדבר התרת ההוצאות שבחשבוניות נשוא הערעור במישור מס  
21 הכנסה והמשמעות שטוענת המערערת כי יש לעובדה זו על הערעור דנן – דין טענה זו  
22 להידחות.
- 23 אקדים ואציין כי אפילו יועץ המס מטעמה של המערערת, מר נקארה, הודה בעדותו כי  
24 המבחנים לצורך התרת הוצאה בניכוי במס הכנסה, שונים מהמבחנים לפי חוק מע"מ  
25 לצורך ניכוי מס תשומות (ראו עדותו בעמוד 9 לפרוטוקול שורות 27-30 ועמוד 10 שורות 1-  
26 3).
- 27 אדגיש, כי במסגרת ערעור לפי חוק מע"מ שעניינו ניכוי מס תשומות – בוחן בית המשפט  
28 את תקינות החשבוניות ואת עמידתן בהוראות הדין. לעומת זאת, במישור מס הכנסה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיפוני:

- 1 נבחנות חשבוניות באופן אחר ושונה – נבחנת השאלה האם אמנם היתה הוצאה שהוצאה  
2 וככל שהוצאה – האם הוצאה לצורך ייצור הכנסה.
- 3 על כן, אין לייחס משקל להסכם שבין המערערת לפקיד השומה (אשר ממילא אינו עוסק  
4 ישירות בחשבוניות נשוא הערעור) לצרכי ההכרעה בערעור דנן, ועצם התרת ההוצאות על  
5 פי החשבוניות במישור מס הכנסה – אין בה כשלעצמה כדי להעיד על תקינות החשבוניות  
6 לפי חוק מע"מ ומניה ביה אין בכך כדי להכשיר את קיזוז מס התשומות שעל פי חשבוניות  
7 אלו.
- 8 באשר לטענות המערערת בעניין הדיווח המקוון ומשמעויותיו – הרי שאין בידי לקבל גם  
9 טענות אלו.
- 10 כפי שהובא לעיל בפרק התשתית המשפטית, מתוך דברי ההסבר של הצעת חוק ההתייעלות  
11 הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט-2009,  
12 עולה כי מטרת התיקון לחוק מע"מ שהכניס את הדיווח המקוון היתה ליתן כלים טובים  
13 יותר בידי רשות המיסים במלחמתה בתופעה הנפוצה של החשבוניות הפיקטיביות. מדובר  
14 בכלי עזר אשר אמור לסייע לרשות המיסים לבצע הצלבות בין חשבוניות של ספק לבין  
15 הלקוח.
- 16 אלא שבניגוד לנטען על ידי המערערת, התיקון לחוק מע"מ והדיווח המקוון לא נועדו לגרוע  
17 במאום מהאחריות המוטלת על פי הדין על כתפיהם של עוסקים לבדוק ולוודא את תקינותן  
18 של חשבוניות המוצאות להן, ועוד לפני כן, טרם ביצוע התשלום וקבלת החשבוניות –  
19 עומדת שרירה וקיימת חובתם של עוסקים לעמוד ולברר באופן אקטיבי ומקיף את זהותו  
20 של הגורם עימו הם מתקשרים בעסקה. טענת המערערת כמוה כטענה כי בשל אמצעי  
21 אכיפה מוגברים של גורמי האכיפה, למשל בתחום עבירות התנועה, חלה איזו הפחתה  
22 באחריותם של הנהגים לנהוג כחוק.
- 23 הלכת **טי.ג.י. אי.** נפסקה על ידי בית המשפט העליון שנים לאחר כניסתו לתוקף של התיקון  
24 לחוק מע"מ בעניין הדיווח המקוון, הגם שלא עסקה בסוגיית הדיווח המקוון, אך הלכה זו  
25 חוזרת ומבהירה הבהר היטב את החובות המהותיות הניצבות לפתחו של עוסק ואת  
26 האחריות המוטלת עליו, בהיותו "המונע היעיל ביותר" (ראו דברי כבוד השופט הנדל  
27 בפסקה 2 לפסק הדין), לבצע בדיקות ולנקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית  
28 הוצאה כדן, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 חובות אלו והאחריות המוטלת על פי הדין על העוסק – לא בוטלו ולא פחתו כתוצאה  
2 מחובת הדיווח המקוון.
- 3 56. אכן, במקרה שבפני הסתבר כי חשבוניות מזויפות של חברת מ. מוסא הופצו בכל הארץ.  
4 מר אבו ג'עפר נחקר בגין החשבוניות הפיקטיביות של חברתו על ידי מע"מ באר שבע, מע"מ  
5 אשדוד, מע"מ ירושלים, מע"מ פתח תקוה ולבסוף, גם בענייננו – על ידי מע"מ עכו.
- 6 יודגש, כי הודעות אלו שנגבו על ידי חוקרים במשרדי מע"מ אשדוד, באר שבע, ירושלים  
7 ופתח תקוה – לא עמדו נגד עיני המשיב בעת מתן ההחלטה בהשגה נשוא הערעור – ראו  
8 לעניין זה עדותה של גבי' להב בפרוטוקול הדיון מיום 12.12.17 עמודים 64-66:
- 9 ש" את יודעת שמר מוסא אבו ג'אפר נתן הודעות אצל המשיב בכמה תחנות מאז  
10 שנת 2012?  
11 ת. כן שמעתי.  
12 ש. ראית את ההודעות שלו?  
13 ת. לא.  
14 ש. מתי את יודעת, או המשיב בחיפה ידע, על כל הנושא הזה של החשבוניות  
15 הפיקטיביות הנטענות כמופצות על ידי או מטעם חברת מ. מוסא?  
16 ת. אני ערכתי את הביקורת למערערת, אני לא ערכתי את החקירות לאדון אבו-  
17 ג'אפר, אז אני לא יכולה לנקוב בתאריך מדויק.  
18 ש. מתי ערכת את הביקורת?  
19 ת. התשומה הייתה בדצמבר 2015.  
20 ש. בתאריך זה ידעת על החשבוניות הפיקטיביות הנטענות?  
21 ת. אני באופן אישי לא. תוך כדי ביקורת בחנתי את החשבוניות שקיזזה המערערת.  
22 ש. מה שאת אומרת שיש הודעות כאלה או חקירות, במקרה הזה של מוסא אבו-  
23 ג'אפר. את לא אמורה לדעת מזה?  
24 ת. אין לנו את היכולת להתעדכן, ולא אגזים אם אומר, מאות אלפי הודעות אשר  
25 מתקבלות ברשות המיסים און-ליין.  
26 ש. אבל נכון לומר שהיו מקרים, ולא מעט, שבהם הופיע מידע בדיווח המקוון  
27 בעקבות בדיקות מסוימות או הוצאת דוח חריגים שלגבי חשבוניות מסוימות,  
28 אלו של חברה מסוימת, יש לגביהן בעיה כלשהי או שצריך לעשות בדיקה  
29 כלשהי במידה והן נקלטות בדיווח המקוון?  
30 ת. אנחנו מבקשים לבדוק חשבוניות שהן נשואות בדיקה.  
31 ש. איך מגיעים לנושא הזה?  
32 ת. יש שלל מצבים שבעקבותיהן חשבונית יכולה להיות לא תקינה. בעיות טכניות  
33 ובעיות מהותיות.  
34 ש. אני מתכוון האם אתם מקבלים בתוך מערכת המע"מ...?  
35 ת. אין התראה, אין נקודה שזורקת לי אור אדום על חשבונית מסוימת.  
36 ש. ז"א, אפילו במקרה הזה שנניח מע"מ באר שבע יודע שלמ. מוסא יש חשבוניות  
37 מופצות פיקטיביות על פי טענתו – החשבוניות הללו מופצות בכל הארץ, ויש  
38 אחד בשם מוסא אבו ג'אפר שנחקר על זה – לא תופיע שום אינדיקציה במערכת  
39 של רשות מע"מ לעניין זה?  
40 ת. במידה ורכז המודיעין הזין הודעה, וזאת לאחר שבדק את נכונות ההודעות  
41 שנגבו מעוסק כזה או אחר, זה עשוי להופיע בשאילתה משלל השאילתות  
42 הקיימות במערכת שע"מ.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 ש. והשאלתה הזו, מה משמעותה, איך את מתייחסת אליה?  
 2 ת. אני פונה לרכז המודיעין ובוחנת את ההודעות שהתקבלו אצלו, פעמים רבות אלו  
 3 הן הודעות סרק.  
 4 ש. אם התקבלה שאלתה לעניין חשבוניות מופצות הנחזות כפיקטיביות...

### לשאלת ביהמ"ש:

7 רכז המודיעין שחקר הזין מידע מסוים למערכת שע"מ, זה יכול להופיע כקריטריון?  
 8 השאלתה הזו, אם נכנסת למשל למספר החברה של מ. מוסא, יש התראה שקופצת, או  
 9 שצריך להיכנס לשאלתה המתאימה?

11 ת. אין התראה שקופצת, צריך להיכנס לשאלתה המתאימה שהיא EMFN,  
 12 הכוללת שבעה קריטריונים, ואחד מהם (כוכבית 4-2-1) זה רישום "קיים". ואז  
 13 אני מבינה שקיים מידע מודיעיני אצל רכז המודיעין. במערכת עצמה לא כתוב  
 14 מה הוא המידע המודיעיני.

### לשאלת ביהמ"ש:

17 במקרה של מ. מוסא, הוא נחקר 21 פעמים, זה לא משהו שהמערכת כבר מזרימה מידע  
 18 לגביו?

20 ת. אם אני אגיע בביקורת לאחד המקזזים, יהיה רשום לי באותה שאלתה שקיים  
 21 מידע מודיעיני. יש לכל תחנה רכז מודיעין משלה והוא היחיד שרשאי לתת לנו  
 22 את ההודעות שנגבו לקריאה."

23 57. בית משפט זה קרא ובחן את כל העתקי ההודעות שנגבו ממר אבו ג'עפר – 21 הודעות  
 24 במספר – שנמסרו במעטפה סגורה ביום 27.11.2017. הודעות אלו נוגעות לחשבוניות  
 25 פיקטיביות של חברת מ. מוסא שמש התשומות בגינן נוכה על ידי עוסקים אחרים.

26 אלא שאין רלבנטיות לאותן הודעות לעניין תקינות החשבוניות נשוא הערעור, שנמסרו לידי  
 27 המערער, שכן הן עוסקות בניכוי מס תשומות על ידי עוסקים אחרים (ראו החלטה  
 28 מפורטת בעניין זה שניתנה במסגרת הדין מיום 10 בדצמבר 2017).

29 58. העובדה כי מר אבו ג'עפר נחקר מספר ניכר של פעמים על ידי משרדי מע"מ השונים ברחבי  
 30 הארץ אין בה כדי לגלגל אחריות על כתפי המשיב בעניין תקינותן של החשבוניות נשוא  
 31 הערעור וזכאותה או העדר זכאותה של המערער לקזז את מס התשומות הגלום בהן.  
 32 המערער חייבת היתה לבצע בעצמה את כל הבדיקות ולנקוט בכל האמצעים הסבירים על  
 33 מנת לוודא את זהותו של הגורם עימו היא מתקשרת, מיהו אבו אראם ומה הקשר שלו  
 34 לחברת מ. מוסא. זאת היה עליה לעשות עוד לפני ששילמה תשלום ראשון ולפני שיצאה  
 35 החשבונית הראשונה. הדיווח המקוון ממילא נעשה רק לאחר ההתקשרות, לאחר התשלום  
 36 ולאחר קבלת החשבונית – דהיינו: בשלב מאוחר לשלב שבו נדרשה המערער לבצע את כל  
 37 הבדיקות הנדרשות והסבירות לוודא את זהות העוסק עמו היא מתקשרת.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 יוצא אפוא, כי אילו המערערת היתה פועלת כפי שנדרשת היא לפעול על פי הדין – יכולה  
2 היתה להימנע מלהתקשר עם אותו אבו אראם וממילא ערעור זה לא היה בא לעולם. אלא  
3 שלא כך נהגה המערערת. את מחדליה שלה – ביקשה המערערת, לכל אורך הערעור דן,  
4 לגלגל על כתפי המשיב ואף על כתפי חברת מ. מוסא ומר אבו ג'עפר. אינני מקבלת טענות  
5 אלו ואינני מקבלת את דרך התנהלותה זו של המערערת, המנערת מעליה כל חובה ואחריות,  
6 שלא כדין.

7 טענות ממין אלו המושמעות על ידי המערערת בערעור דן בעניין הדיווח המקוון הועלו .59  
8 במקרים קודמים – ונדחו.

9 ראו לעניין זה: פרשת טאהא, פסקה 41 לפסק הדין;

10 וכן: ע"מ (מחוזי ת"א) 32448-03-17 צמח תעיזי ונרדע יפה צ.י. שיווק (שותפות) נ' מנהל  
11 מס ערך מוסף תל אביב (17.5.2018); ע"מ (מחוזי ת"א) 11694-07-16 לון-אורן אריזות  
12 (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (29.11.2017).

13 יושם אל לב כי בפסיקתו של בית המשפט המחוזי בת"א, כב' השופטת סרוסי, בעניין לון-  
14 אורן – נקבע מפורשות כי המערערת באותה פרשה היתה צריכה להיות מודעת לכך ששידור  
15 הדוח אינו תחליף לבדיקת תקינות החשבוניות. מאחר ועסקינן באותה מערכת דיווח – יפים  
16 הדברים באותה מידה לגבי המערערת שבפניי.

17 זאת ועוד, תשובה לטענת המערערת שבפניי כי היה על המשיב להזהירה בדבר קיומן של  
18 חשבוניות מזוייפות של חברת מ. מוסא המופצות בשוק, מצויה בפסקה 72 לפסק הדין  
19 בעניין צמח תעיזי, שם נקבע:

20 "בתשובה לטענת המערערת כי היה על המשיב לנקוט צעדים על מנת לצמצם את  
21 הסיכון שבניכוי חשבוניות ביטוליט המזויפות, אין לי אלא להביא מדבריה של  
22 נציגת המשיב [...]: "בדרך כלל כשמזייפים על שם חברה שלא עומד מאחוריה שום  
23 דבר, אז באמת אנחנו פועלים לסקל [לסכל] את החברה הזאת, פועלים לשלול את  
24 ניכוי המס במקור, ובעצם להזהיר את האנשים 'תשמעו, זאת חברה שהיא לא  
25 קיימת, תפסיקו לנכות את החשבוניות שלה', באמצעות שלילת ניכוי המס במקור,  
26 ובאמצעות אולי אפילו סגירת... "וכן - " זה כשמדובר בחברה שהיא לא קיימת  
27 בעצם, שכל התכלית שלה זה חשבוניות פיקטיביות. חברת 'ביטוליט' יש חברה  
28 אמתית כזו, יותר מזה, היא חברה שגם לא יכולה לסגור את התיק ולפתוח, כי היא  
29 עובדת עם... חוזים ארוכי טווח..." (עמוד 11 שורות 14-17).

30 מעבר לכך, כנגד טענה זו ניצבות סוגיות כבדות משקל, שאין זה המקום להיכנס  
31 אליהן, הנוגעות לחובת הסודיות המוטלת על המשיב ועל הצורך להבטיח את תקינות  
32 הליכי החקירה כנגד העוסקים השונים (ראו, ע"מ (מחוזי באר שבע) 1562/05  
33 אשטר אליעזר סחר והובלות בע"מ נ' מדינת ישראל - מע"מ, פסקה 22





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מ (מחוזי תל אביב-יפו) 3.6.2010; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1270-05 א.נ.ג אדם חב' לבניין בע"מ נ' מנהל  
 2 מס ערך מוסף יפו, עמוד 17 (30.10.2011).  
 3 מכל מקום, טענה זו אינה מקימה עילה הפוטרת את המערערת מחובתה לפעול על  
 4 פי הדין ומחובתה לבדוק מראש את תקינותן של החשבוניות. אין המערערת רשאית  
 5 להלין על המשיב על כי לא התריע בפניה על הסיכון שבניכוי חשבוניות מזויפות  
 6 כאשר בידיה האמצעים הטובים ביותר לוודא את תקינות החשבוניות והיא בחרה  
 7 שלא לנקוט בהם ולא לוודא את אמיתות העסקה לרבות זהות הגורם מוציא  
 8 החשבוניות - "הנטל מוטל על שכם העוסק ולא על שכם המדינה" (ע"ש (מחוזי  
 9 נצרת) 713/99 עוואודה סובחי נ' מנהל מס ערך מוסף נצרת, פסקה 29  
 10 "(21.2.2007)).
- 11 60. דברים אלו נכונים וטובים גם לענייננו. חברת מ. מוסא היא חברה קיימת ופעילה. אין כל  
 12 ספק כי חברה זו ניזוקה משמעותית כתוצאה מהפצה מאסיבית של חשבוניות פיקטיביות  
 13 הנושאות את שם החברה הנ"ל – ראו לעניין זה עדותו של מר אבו ג'עפר בעמוד 48  
 14 לפרוטוקול שורות 6-16. הדברים אף הגיעו כדי כך ששיעור הניכוי במקור של חברת מ.  
 15 מוסא הועלה ל- 15% - עניין בעל משמעות מסחרית ניכרת.
- 16 יחד עם זאת, איני סבורה כי תפקידו של בית משפט זה הוא ליתן הוראות והנחיות לרשות  
 17 המיסים או ליחידות החוקרות בה כיצד לנהוג בכדי לצמצם את תופעת החשבוניות  
 18 הפיקטיביות. יש להניח כי רשות המיסים פועלת במיטב יכולתה ועל פי מיטב שיקול דעתה  
 19 על מנת למקסם את כל משאביה לצרכי השגת המטרה האמורה שכן תופעת החשבוניות  
 20 הפיקטיביות גורמת, ללא ספק, נזק משמעותי ביותר לקופת המדינה. אולם, חשיפה ופרסום  
 21 העובדה כי מופצות חשבוניות פיקטיביות של חברה מסוימת, דוגמת מ. מוסא – לצורך  
 22 הזהרת עוסקים, היא בעלת משמעות ניכרת במישור הפגיעה באותה חברה, קרי – חברת מ.  
 23 מוסא. פרסום שכזה עשוי היה לשתק את פעילותה ואף לגרום להפסקת התקשרותם של  
 24 גורמים שונים עם חברה זו, על לא עוול בכפה.
- 25 על כן, באיזון הראוי – אין כל ספק, כי המערערת היא זו שאמורה לשאת באחריות של  
 26 ביצוע הבדיקות הנדרשות על פי הדין טרם ביצוע התקשרות, תשלום וקבלת חשבונית.
- 27 **סוף דבר:**
- 28 61. הערעור נדחה.
- 29 המערערת אינה עומדת במבחנים הקבועים בדין ואינה זכאית לקזז את מס התשומות בגין  
 30 החשבוניות נשוא הערעור.
- 31 טענות המערערת בכל הקשור לדיווח המקוון – נדחות כולן.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-2255 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 בשים לב להיקף ההתדיינות, לטענות שהועלו ולהתנהלותה של המערערת – כפי שבאה לידי  
2 ביטוי בפרוטוקולי הדיונים – תישא המערערת בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו  
3 בסך כולל של 60,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי  
4 הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

5

6 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

7

8 ניתן היום, ח' אייר תשע"ט, 13 מאי 2019, בהעדר הצדדים.

9

אורית וינשטיין, שופטת

10

11

12

13