



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער **עופר אביבי**
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

נגד

משיב **מס ערך מוסף תל אביב 3**
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

מבוא

6 הערער הוגש על שלוש החלטות שהוצאו על ידי המשיב כנגד המערער בגין הפצה וניכוי של
7 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס:

8 א. חיוב המערער בכפל מס בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, מתוקף סמכותו של
9 המשיב לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **החוק**). סכום
10 החיוב לפי החלטה זו עומד על 670,297 ש"ח לתקופה שבין חודש דצמבר 2010
11 לחודש אפריל 2014.

12 ב. חיוב המערער בכפל מס בגין ניכוי חשבוניות מס שלא כדין, מתוקף סמכותו של
13 המשיב לפי סעיף 50(א1) לחוק. סכום החיוב לפי ההחלטה עומד על 1,953,098 ש"ח
14 לתקופה שבין חודש נובמבר 2010 לחודש אפריל 2014.

15 ג. חיוב המערער בקנס בגין אי ניהול ספרים כדין, מתוקף סמכותו של המשיב לפי
16 סעיף 95(א) לחוק. סכום הקנס לפי החלטה זו עומד על 78,648 ש"ח לתקופה שבין
17 חודש ינואר 2010 לחודש אוגוסט 2014.

18 המערער טוען, כי דין החיובים לעיל להתבטל, בין היתר, משום שלא פעל מתוך ידיעה
19 ממשית כי במעשיו קיים פסול ומשום שפעל על פי הוראותיו של מנהל החשבונות ושותפו מר
20 משה שוקר המנוח (להלן: **שוקר**). עוד טוען המערער כי כפל המס אשר הושת עליו אינו
21 מידתי, אינו תואם את הנזק שנגרם לקופת המדינה, ואינו עולה בקנה אחד עם תכלית
22 החקיקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

1

2

כפל מס בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין

3

רקע

4

1. במועדים הרלוונטיים להחלטת המשיב היה על שמו של המערער תיק עוסק מורשה בשם:

5

"א.א שירותים מ.ע. 058013459" (להלן: **א.א שירותים**). יצוין כי על שם המערער התנהל

6

תיק עוסק מורשה נוסף בשם "א.א. אבטחה" אך הוא אינו מעניינו של ערעור זה.

7

2. ממצאי חקירה של המשיב העלו, לטענתו, כי המערער הוציא חשבוניות על שם א.א שירותים

8

למר אלי ברק (להלן: **ברק**), תחת השם "הכי טובים בכשרויות", עבור "שירותי כוח

9

אדם" ו"עמלה", וזאת על אף שלא סיפק לו שירותים כאמור.

10

3. החשבוניות הוצאו בתקופה שבין חודש דצמבר 2010 לחודש אפריל 2014, וסכום המס הגלום

11

בהם (במונחי קרן) עומד על סך של 563,509 ש"ח (בגין חשבוניות שהוצאו לברק ודווחו

12

למע"מ על ידי א.א שירותים), סך של 28,922 ש"ח (בגין חשבוניות שהוצאו לברק ולא

13

דווחו למע"מ ע"י א.א שירותים), ויחד – סך של 592,431 ש"ח (נספחים 4, 11 ו-13

14

לתצהיר המשיב).

15

4. בנוסף, חקירת המשיב העלתה, לטענתו, כי המערער הוציא חשבוניות על שם א.א שירותים

16

לעיריית נתניה בעבור "תחזוקת מגרש נתניה", וזאת על אף שלא סיפק להם שירותים

17

כאמור. החשבוניות הוצאו בתקופה שבין חודש אפריל 2013 לחודש אפריל 2014, וסכום

18

המס הכלול בהם (במונחי קרן) עומד על סך של 35,580 ש"ח (נספחים 4 ו-17 לתצהיר

19

המשיב).

20

5. בנוסף, חקירת המשיב העלתה, לטענתו, כי המערער הפיץ לאחרים חשבוניות על שם "חברת

21

א.ר.ן חברה להנדסה ע.מ 510312747" (להלן: **א.ר.ן**), וזאת מבלי שהיה מורשה לעשות

22

כן.

23

החשבוניות על שם א.ר.ן הוצאו לחברות א. הופמן מתקני מיזוג בע"מ ומשיק מרכז

24

בע"מ, בתקופה שבין יולי 2012 לאפריל 2014, וסכום המס הגלום בהם (במונחי קרן)

25

עומד על סך של 42,287 ש"ח (נספחים 5 ו-15 לתצהיר המשיב).

26

6. יצוין, כבר בפתח הדברים, כי אף על פי שיצאה למערער הודעה שכותרתה "הטלת כפל מס

27

בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין" (נספח 1 לתצהיר המשיב), המערער חויב בפועל

28

פעם אחת בלבד במס עסקאות, בסכום של 670,297 ש"ח, ולא חויב "בכפל מס" בגין

29

סכום זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

המסגרת הנורמטיבית

- 1
- 2 7. סעיף 50(א) לחוק קובע כי "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא
- 3 חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים
- 4 הנדרשים לעניין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או
- 5 המשתמע ממנה".
- 6 8. סעיף 47(א) לחוק קובע כי "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית
- 7 מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה".
- 8 9. "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין היתר, כ: "(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק
- 9 במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".
- 10 10. העולה מכך, שעוסק רשאי להוציא חשבונית מס אך ורק בגין שירות שנתן או נכס שמכר
- 11 "במהלך עסקו". כאשר החשבונית אינה מייצגת שירות שניתן "במהלך עסקו" של מוציא
- 12 החשבונית, תיחשב החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין, וזאת גם אם בבסיסה של
- 13 החשבונית עומדת עסקה שארעה בפועל.
- 14 11. ב-ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836,
- 15 פס' 22 (2005) (להלן: עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה
- 16 אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים
- 17 הנכונים והאמיתיים לעסקה".
- 18 12. מקום בו אין זהות בין מוסר החשבונית, או ליתר דיוק, בין החברה שעל שמה הוצאה
- 19 החשבונית לבין מי שנתן את השירות, נחשבת החשבונית לחשבונית שהוצאה שלא כדין,
- 20 ואין נפקא מינה אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית
- 21 לא עמדה עסקה כלל, או שבוצעה עסקה בפועל אך החשבונית לא משקפת את הצדדים
- 22 האמיתיים שלה (ראו, ע"מ (מחוזי חי') 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור
- 23 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה עכו, פס' 8 (1.9.2013) (להלן: עניין זוהר
- 24 ש.ב.א.)).
- 25 13. החוק מחייב, אפוא, התאמה חד-ערכית בין נותן השירות או מוכר הנכס לבין החשבונית
- 26 שהוצאה על ידו. הוצאת חשבונית על ידי מי שאינו ספק הסחורה או נותן השירות
- 27 הנעשית לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר האחרון נמנע מלהוציא חשבונית
- 28 מס כדין, וכאשר מי שהוציא את החשבונית אינו מבצע פעילות כלכלית המצדיקה את
- 29 הוצאת החשבונית על ידו, היא בגדר הוצאת חשבונית "שלא כדין" המהווה "כיסוי"
- 30 חשבונאי בלבד (ראו: עניין זוהר ש.ב.א. פס' 9).
- 31 14. בהוצאת חשבונית שלא כדין, מוציא החשבונית נוטל על עצמו את האחריות כי, מי
- 32 שקיבל את החשבונית יקזז את מס התשומות הגלום בה. עילת החיוב הקבועה בסעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 50(א) לחוק מיועדת להבטיח, אפוא, כי למדינה ישתלם הסכום שאותו הייתה אמורה
2 לקבל כמס מלכתחילה, לולא הונפקה החשבונית שלא כדין.
- 3 15. סעיף 50(א) לחוק אינו מתחשב בדרגת המודעות של האדם שהוציא את החשבוניות
4 לעניין החלטת המשיב להטיל עליו כפל מס. זאת משום שאדם מוחזק כבעל ידיעה לגבי
5 תקינות החשבוניות אותן הוא מוציא. במובן זה אמת המידה להפעלת הסעיף היא
6 אובייקטיבית לחלוטין ודי שאדם הוציא חשבונית בלתי תקינה כדי שהמשיב יהיה
7 מוסמך לחייבו בכפל מס (ראו: ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 62039-02-16 שלום לב נ' מנהל
8 מס ערך מוסף תל אביב 2, פס' 30 (7.12.2017)).
- 9 16. בערעור על החלטה להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א), נטל ה**באת הראיות הראשוני** מוטל
10 על המשיב וזאת בשל המימד המעין עונשי המאפיין סמכות זו. משמעות הדברים היא, כי
11 על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו ולהציג תשתית ראייתית, העומדת ברף הוכחה של
12 מאזן הסתברויות, המבססת את החלטתו להטיל כפל מס. ככל שיעשה כן, יעבור נטל
13 הראיה לכתפי המערער על מנת להראות כי נפל פגם בהחלטה זו של המשיב. עם זאת,
14 **נטל השכנוע** נותר כל העת על כתפי המערער, ואם לא יעמוד בו יפסיד במשפט (ראו: ע"א
15 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 29-30 (26.8.2014) (להלן
16 – עניין זאב שרון); ע"מ (מחוזי מרכז) 55647-07-14 מאיר יוסף סניור נ' רשות המסים -
17 מנהל מע"מ', פס' 12 (28.06.2015)).
- 18 17. החשבונית נדרשת גם למלא אחר דרישת תקנה 9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי
19 חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן: **הוראות ניהול פנקסי חשבוניות**) באופן שכל הפרטים
20 המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים לרבות טיב הנכס הנמכר או מהות השירות שניתן,
21 הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.

החשבוניות שהוציא המערער על שם א.א. שירותים ועל שם א.ר.ן אינן משקפות עסקה

אמיתית

פעילות א.א. שירותים

- 25 18. המערער אישר בחקירתו בפני חוקרי מע"מ כי, העוסק א.א. שירותים לא סיפק שירותים
26 באופן ישיר: "אני באופן אישי או חברת א.א. שירותים לא סיפקנו דבר באופן ישיר. מי
27 שסיפק את השירותים או הציוד הרשום בחשבוניות היו חברות אחרות או עוסקים
28 אחרים או אנשים אחרים ואני כיסיתי בחשבונית שלי את העסקאות בתמורה לעמלה
29 אותה קיבלתי בשיעור שבין 3-5 אחוזים מערך העסקה לפני מע"מ והיו מקרים
30 שקיבלתי שיק נוסף עבור מע"מ" (הודעת המערער מתאריך 10.6.2014, נספח 11
31 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 16-20, החקירה שהחלה בשעה 17.10).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

19. המערער אישר בפני חוקרי מע"מ כי, לעוסק א.א שירותים אין עובדים ואין לו ספקי משנה לאספקת כוח אדם (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 11 שורות 23, 26).
20. המערער אישר בפני חוקרי מע"מ כי, הוא גבה עמלות עבור חשבוניות שהוציא על שם א.א. שירותים, בשיעורים שונים מסכום החשבונית (שם, בשורה 18).
- כשנשאל על ידי חוקרי מע"מ כיצד הגיעו אליו "הלקוחות", השיב: "מלקוחות ומפה לאוזן" (שם, בשורה 20).
- 8 הוצאת חשבוניות על שם א.א שירותים לברק
21. המערער הוציא חשבוניות על שם א.א שירותים לברק, בעבור "שירותי כוח אדם" ו"עמלה". המערער אישר בפני חוקרי מע"מ כי, מעולם לא ביצע עבודה או סיפק עובדים לברק, וכי קיבל ממנו עמלות עבור הוצאת חשבוניות בלבד.
22. בחקירתו הסביר המערער את דרך פעולתו בהוצאת החשבוניות לברק: "צורת העבודה שלי עם אלי ברק היא שהוא מוציא לי תשלום רק בגין העמלה שהיא בגובה שבין 3%-5% מערך החשבונית לפני מע"מ וכן שיק נוסף שהוא על סכום המע"מ, שאני משלם אצלי למע"מ, בחשבוניות המדווחות כמע"מ עסקאות. אני בתמורה מוציא לאלי ברק שתי חשבוניות צמודות בדר"כ באותו תאריך, כאשר האחת היא על הסכום ועל הפירוט שהוא מבקש ממני לרשום בחשבונית הראשונה, והחשבונית השניה היא על העמלה שאני מקבל." (הודעה מתאריך 10.6.2014, נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 4 שורות 14-20, החקירה שהחלה בשעה 10:36).
23. כאשר נשאל המערער מה סיפק לברק, האם סיפק לו עובדים או כל דבר אחר, השיב לחוקרי מע"מ כך: "אלי ברק החליט מה יהיה רשום בחשבוניות, לפי כמות העובדים שלו, אני לא סיפקתי לו דבר מעבר לחשבוניות שביקש. כלומר, אני בעצם כיסיתי בחשבוניות שלי על פי הצורך שלו, את העובדים שהוא העסיק, שכביכול לפי החשבונית אני סיפקתי, אבל בעצם, אני אישית לא סיפקתי דבר וכמובן לא סיפקתי לו עובדים" (שם, שורות 25-29).
24. עוד אישר המערער בחקירתו בפני חוקרי מע"מ כי, הוא הוציא את החשבוניות מבלי לבקר בעסק של ברק ומבלי לבדוק אם נעשתה עבודה כלשהי: "לא הייתי שם אף פעם, לא ספרתי בעצמי, אבל קיבלתי דיווח. קיבלתי באמינות את מה שאלי ברק סיפר לי." (שם, דף 4 שורות 33-37).
25. המערער חזר על גרסה זו גם בחקירתו המאוחרת מתאריך 19.5.2015, שנערכה כמעט שנה לאחר החיפוש שנעשה בביתו (מתאריך 8.6.2014): "...משה שוקר כתב את החשבוניות לפי בקשתי, לגבי הפרטים בחשבוניות זה מה שאמרתי בגרסת הראשונה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 אלו חשבוניות שיצאו להכי טובים בכשרויות לפי בקשתו של אלי מבלי שניתן כל שרות,
2 מה שאמרתי בגרסה מה שמסרתי" (נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 5 שורות 29-32).
- 3 26. המערער חזר ואישר בחקירתו הנגדית בפני בית המשפט כי, לא סיפק עובדים למר ברק
4 (ראו, פרוטוקול דיון מתאריך 7.6.2017 עמ' 71 שורות 7-23).
- 5 27. המערער הציג, אפוא, גרסה לפיה החשבוניות שהוציא לברק הוצאו לבקשתו של האחרון
6 מבלי שניתן בגינם כל שירות על ידו, כאשר התשלום שקיבל היה עמלה עבור הוצאת
7 החשבוניות עצמן.
- 8 על גרסה זו חזר המערער בכל חקירותיו וכן בשימוע שנערך לו על ידי המשיב (נספח 9
9 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 19-22).
- 10 28. הודעות המערער מלמדות כי, החשבוניות שהוצאו לברק אינן משקפות שירות אמיתי של
11 אספקת כוח אדם, ושהמערער לא נתן בגינן שרות כלשהו למעט הוצאת החשבוניות עצמן
12 וקבלת עמלה תמורתן.
- 13 בנסיבות אלו, אין מנוס מן המסקנה כי, החשבוניות שהוצאו על ידי המערער על שם א.א
14 שירותים לברק, הוצאו על ידו שלא כדין.
- 15 טענת המערער כי העניק לברק "חסות משפטית"
- 16 29. בכתב הערעור ובתצהיר מטעמו טען המערער לראשונה (סעיפים 12-14, 17 לתצהירו) כי,
17 הוציא את החשבוניות בהנחייתו של מנהל החשבונות שלו, מר שוקר, כאשר הוא משמש
18 "פלטפורמה משפטית לגיטימית" אשר "קיבלה את האחריות השילוחית כלפי עובדים
19 אשר סופקו ללקוחות השונים" (סעיף 15 לתצהירו: "למעשה ומבחינתי שימשתי
20 פלטפורמה משפטית לגיטימית (כך לפחות סברתי בזמן אמת), אשר קיבלה על עצמה
21 את האחריות השלוחית כלפי העובדים אשר סופקו ללקוחות השונים").
- 22 30. המערער חזר על כך בחקירתו הנגדית כאשר טען כי, העניק לברק שירות אותו כינה בשם
23 "חסות משפטית".
- 24 כאשר נשאל אם נתן שירותים לברק, תשובתו הייתה: "נתתי חסות משפטית ובזה
25 מסרתי את השירותים. לא הכרתי את העובדים זה נכון." (פרוטוקול עמ' 62 שורות 12-
26 13, וראו גם עמ' 92 שורות 27-29).
- 27 31. ברם, המערער לא הצליח להסביר מהי המהות של אותה "חסות משפטית" אשר לטענתו
28 העניק ללקוחותיו וביניהן לברק (פרוטוקול עמ' 71 שורות 9-12, 19):
29 "ש: אז מה הייתה העסקה האמיתית?
30 ת: עסקה אמיתית שהייתה עובדה ואני קיבלתי את העמלה, קיבלתי את האחריות.
31 ש: עבור מה קיבלת עמלה?
32 ת: עבור אחריות על זה שאני נתתי את החשבונות"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 ש: תוכל להסביר את מה שאמרת עכשיו?
 2 ת: קוראים לזה חסות משפטית.
 3 ש: מה נתת...
 4 ת: היה לי הסכם איתו והוצאתי לו חשבוניות ושום דבר פה לא פיקטיבי ואני לקחתי
 5 את האחריות על זה. אם היה קורה משהו לאחד העובדים, למי הוא היה בא?"
 6 וראו גם פרוטוקול עמ' 63 שורות 5-11:
 7 "כב' הש' סרוסי: היו הסכמים עם אותם העובדים?
 8 העד, מר אביבי: כן.
 9 כב' הש' סרוסי: בינך לבינם?
 10 העד, מר אביבי: כן, לא. עם הבעל בית שלהם.
 11 כב' הש' סרוסי: ומה היה הקשר המשפטי בינך לבין העובדים? כי אתה אומר שהייתה
 12 לך אחריות משפטית כלפיהם.
 13 העד מר אביבי: כן, אני לא מכיר אותם. לא, אין."
 14 טענת המערער, כי העניק "חסות משפטית", חסרת כל בסיס. 32
 15 מעבר לעובדה שהמערער לא פרט מה טיבה של אותה "חסות משפטית", שלכאורה
 16 העניק לעובדים של ברק, המערער מודה כי, לא סיפק לברק עובדים, לא הכיר עובדים
 17 שעבדו אצל ברק, לא שילם למי מהעובדים שכר ולא היו לו הסכמי עבודה עימם.
 18 המערער הוציא את החשבוניות אף מבלי לדעת, ומבלי לנסות לבדוק, אם בכלל התבצעה
 19 עבודה כאמור (סעיף 46 לסיכומים מטעם המערער).
 20 זאת ועוד, טענת המערער כי, נתן שירות שמהותו "חסות משפטית" עומדת בניגוד 33
 21 לטענותיו בחקירותיו, לפיהן לא סיפק לברק דבר ושבבסיס החשבוניות לא עמד מתן
 22 שירות כלשהו (ראו, הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 11 שורות
 23 23,26; והודעה מתאריך 10.6.2014, נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 4 שורות 25-29).
 24 כלל הוא, שעדיפה עדות מוקדמת על פני עדות מאוחרת ואם עד חוזר בו מדבריו, ניסיון 34
 25 החיים מלמד כי אין הוא עושה זאת, בדרך כלל, כדי לתקן טעות, כי אם להשיג מטרה
 26 אשר אין לה עם קביעת האמת ולא כלום (ראו, די"נ 23/85 מדינת ישראל נ' דוד טובול,
 27 פ"ד מב(4) 309, 344 (1988); יעקב קדמי על הראיות, מהדורה 2009, חלק רביעי, עמ'
 28 1857 והאסמכתאות בה"ש 112 (להלן: קדמי)).
 29 כך גם בענייננו. 35
 30 המערער העלה את הטענה בדבר "חסות משפטית" רק במסגרת הודעת הערעור (סעיף
 31 14) ונמנע מלטעון טענה זו במהלך חקירותיו או במסגרת השימוע שנערך לו. המערער לא
 32 הצביע, ולו על צידוק אחד, המסביר מדוע טענה זו הועלתה על ידו רק בשלב הערעור, אף
 33 על פי שהייתה לו הזדמנות להעלותה גם קודם לכן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 המערער הסביר בתצהירו כי, לקח על עצמו את האחריות להוצאת החשבוניות במסגרת
 2 הליכי החקירות, מפני שרצה להגן על שמו הטוב של מנהל החשבוניות, שוקר המנוח
 3 (סעיפים 4 ו-20 לתצהירו).
 4 בכל הכבוד, אין בכך להסביר מדוע המערער לא טען בחקירותיו כי העניק שירות של
 5 "חסות משפטית".
 6 הרושם המתקבל הוא שמדובר בטענה "שנתפרה" לאחר הליכי החקירות וללא קשר
 7 למותו של שוקר המנוח.
 8 פרקטיקה פסולה של הפצת חשבוניות פיקטיביות, בתמורה לעמלה משיעור סכום
 9 החשבונית, אינה הופכת לגיטימית רק בגלל שהמערער מכנה אותה בשם לגיטימי
 10 לכאורה של "הענקת חסות משפטית".
- 11 יתירה מכך, למערער הייתה הזדמנות להוכיח את טענתו כי, הוציא את החשבוניות בגין
 12 מתן שירות של "חסות משפטית", אולם הוא בחר שלא לעשות כן. למשל, המערער יכול
 13 היה לזמן לעדות את ברק ואת העובדים, שבגינם סיפק לכאורה את אותה חסות
 14 משפטית. להווי ידוע כי, הימנעות בעל דין מלהביא עד רלוונטי, פועלת לחובתו ומקימה
 15 חזקה שבעובדה כי אותו עד היה תומך בגרסתו של הצד שכנגד (ע"מ (מחוזי מרכז)
 16 20103-07-14 **חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 37** (9.5.2016) (להלן: עניין
 17 **חץ המזרח**).
- 18 לא מיותר לציין כי על החשבוניות מופיע הכיתוב "שירותי כוח אדם" ולא "חסות
 19 משפטית". מכאן, שגם לפי טענת המערער עצמו, החשבונית לא מבטאת את השירות
 20 שניתן לכאורה בגינה, ודי בטעם זה כדי לבסס את אי תקינות החשבוניות בהתאם
 21 להוראת תקנה 9א להוראות ניהול פנקסי חשבוניות.
- 22 **כפועל יוצא מהאמור לעיל, יש לקבל את עמדת המשיב לפיה, החשבוניות שהוציא**
 23 **המערער לברק, על שם א.א. שירותים, הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין שכן לא עמדה**
 24 **בבסיסן עסקה אמיתית.**
- 25 הוצאת חשבוניות על שם א.א. שירותים לעיריית נתניה
- 26 המערער אישר בחקירתו כי, הוציא חשבוניות מס לעיריית נתניה עבור שרותי תחזוקה
 27 של אצטדיון הכדורגל. שירותים אלה ניתנו לטענתו על ידי עובד שלו בשם איגור סרגייב
 28 (להלן: **איגור**).
- 29 וזו הייתה תשובת המערער לחוקרי המע"מ: "...את החשבוניות כתב משה שוקר עפ"י
 30 בקשתי, מי שביצע את העבודות הוא איגור, מי שקיבל את הכסף זה א.א. שירותים
 31 בהעברה בנקאית." (ראו, הודעה מתאריך 19.5.2015, נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 10
 32 שורות 12-15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 המערער ציין בפני חוקרי מע"מ כי, קיבל 10% מסכום החשבונית (לפני מע"מ) כאשר
2 יתרת סכום החשבונית שולמה לאיגור שביצע בפועל את עבודות התחזוק של האצטדיון,
3 והיה עובד שלו (שם, שורות 29-31 ו-36).
- 4 על פני הדברים, טענה זו אינה מסתברת.
5 אין כל היגיון כי המערער יקבל 10% מסכום החשבונית, כאשר מי שמוצג על ידו
6 כ"עובד" שלו יקבל את יתרת סכום החשבונית. בהעדר הסבר מניח את הדעת מצד
7 המערער, אין מנוס מהמסקנה כי גם חשבוניות אלו הוצאו על ידו "ככיסוי" עבור עבודות
8 שביצע איגור כאשר המערער נתן לו את "הכסות החשבונאית" לעבודתו (או אם תרצו
9 את "הכסות החשבונאית" בפרפרזה על טענת המערער בדבר "הכסות המשפטית").
10 די בכך כדי ללמד כי, החשבוניות על שם א.א שירותים הוצאו על ידי המערער שלא כדין,
11 שכן המערער אינו הנותן האמיתי של השירות מושא החשבוניות.
- 12 **אין לקבל את טענת המערער בדבר קיומם של יחסי עובד-מעביד בינו לבין איגור גם**
13 **מכל הטעמים הבאים:**
- 14 א. במסגרת חקירתו בבית המשפט נשאל המערער איזה שירותים סיפק לעיריית
15 נתניה והשיב: "שירותי אחזקה של אצטדיון"; "אני עופר נתתי פיזית בן אדם
16 שהחזיק את האצטדיון" (פרוטוקול עמ' 66 שורה 25, 27).
- 17 לטענת המערער, איגור הוא עובד שלו (פרוטוקול עמ' 67 שורה 1) ויש ברשותו
18 תלוש שכר שלו (פרוטוקול עמ' 67 שורה 3, 9).
- 19 ברם, המערער לא הציג בפני בית המשפט כל ראיה לכך שאיגור הוא עובד שלו
20 ובכלל זה לא הציג תלוש שכר (למרות שטען שהוציא לאיגור תלוש שכר), הסכם
21 עבודה וכיו"ב (פרוטוקול עמ' 68 שורות 7-2). המערער אף נמנע מלהביא את איגור
22 לעדות בבית המשפט.
- 23 יש לזקוף לחובת המערער את העובדה שנמנע מלהביא ראיות רלבנטיות אשר יכלו
24 לשפוך אור על הבירור העובדתי, זאת בהתאם לכלל שלפיו כשבעל-דין נמנע
25 מהבאת ראיייה הנמצאת בחזקתו, קמה חזקה שאילו הובאה הראיה היא הייתה
26 פועלת כנגדו (ראו, ע"א 548/78 פלונית נ' פלוני פ"ד לה(1) 736, 760 (1980)).
- 27 דברים אלה נכונים ביתר שאת מקום בו מדובר בראיה משמעותית, ככל שהראיה
28 יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות
29 יותר נגד מי שנמנע מהצגתה (שם).
- 30 ב. איגור אישר בחקירתו כי, הוא ביצע בפועל את העבודה הרשומה בפרטי
31 החשבונית (עבודות תחזוקה של האצטדיון) (נספח 17 לתצהיר המשיב, הודעה
32 מתאריך 21.4.2015, דף 3 שורות 9-10), אולם טען בפני חוקרי מע"מ כי "אני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 שכיר אצל אביב אבטחה בע"מ, אצל עופר [המערער - י"ס] וכי קיבל שכר חודשי
2 בסך 4,500 ש"ח בלבד עבור העבודות (שם, דף 2 שורות 15, 25).
- 3 מנהל האצטדיון, מר אילן יבלקובסקי (להלן: **יבלקובסקי**), טען בחקירתו כי א.א.
4 שירותים הוא **".. ספק של האצטדיון שאחראי על תחזוקת כר הדשא, מי שעובד**
5 **מולי מטעם א.א. שירותים הוא איגור סרגייב...**" (הודעה מתאריך 20.4.2015,
6 נספח 18 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 6-7). יבלקובסקי לא ידע להשיב בחקירתו
7 אם איגור הוא מיופה כוח מטעם א.א. שירותים (שם, דף 2 שורה 21).
- 8 יבלקובסקי נשאל על ידי חוקרי מע"מ אודות היכרותו עם המערער והשיב כי,
9 **"השם מוכר לי"** (שם, דף 2 שורה 37). המערער השיב בחקירתו כי, יבלקובסקי
10 הוא **"חבר שלי הרבה שנים"** (הודעה מיום 19.5.2015, נספח 13 לתצהיר המשיב,
11 דף 6 שורה 20).
- 12 הנה כי כן, למערער, לאיגור וליבלקובסקי היה מניע משותף בהצגת מערכת
13 היחסים ביניהם, מה שמעורר את החשד כי, עדותם על יחסי העבודה בין איגור
14 למערער, היא פרי תיאום מראש (ראו, ע"א 240/61 **מחמוד סאלם**, ו-5 אח' נ'
15 **האפוטרופוס לנכסי נפקדים**, טז 393 (1962); **קדמי**, עמ' 1856). תיאום עדויות
16 מסוג זה אמנם לא הוכח בענייננו, אך יש בקיומו של חשש לתיאום כאמור, כדי
17 להשפיע על המשקל שיש לייחס לאותן עדויות.
- 18 ג. הראיות מלמדות כי, חשבונות המס שהוציא המערער בשם א.א. שירותים
19 לעיריית נתניה היו על סכומים של 14,000 ש"ח או 15,000 ש"ח (לפני מע"מ),
20 כמעט מידי חודש.
- 21 לפי טענת המערער, הוא קיבל עמלה של 1,400 ש"ח או 1,500 ש"ח עבור הוצאת
22 החשבונות, כאשר איגור קיבל את יתרת הסכום (הודעה מתאריך 19.5.2015,
23 נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 10 שורות 29-31 ו-36); לפי טענת איגור, הוא קיבל
24 שכר חודשי של 4,500 ש"ח בלבד ואילו המערער קיבל את יתרת הסכום
25 שבחשבונות (נספח 17 לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 21.4.2015, דף 2 שורות
26 15, 25; דף 3 שורות 20-21).
- 27 הסתירה הקיימת בין טענות איגור והמערער בעניין מהות ההתקשרות ביניהם,
28 אופן ההתחשבנות וגובה התמורה שיש לייחס לכל אחד מהם, מעלה ספק ממשי
29 בדבר נכונות הטענה על קיום יחסי עובד מעביד ביניהם.
- 30 ד. המערער אישר בפני חוקרי מע"מ כי, לא היו לו עובדים וכי לא עבד עם ספקי
31 משנה לצורך אספקת כוח אדם (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר
32 המשיב, דף 11 שורות 23, 26).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 טענת המערער כי, איגור עבד אצלו במסגרת א.א שירותים, היא טענה מאוחרת
2 העומדת בסתירה להודאתו הראשונה ולכן יש לייחס לה משקל נמוך, אם בכלל.
3 ה. איגור אישר בפני חוקרי מע"מ כי, לא היה באפשרותו לפתוח תיק במע"מ ולכן
4 פנה אל המערער על מנת שיוציא עבורו חשבוניות (נספח 17 לתצהיר המשיב,
5 הודעה מתאריך 21.4.2015, דף 2 שורות 32-38, דף 3 שורות 11-16). כאשר איגור
6 נשאל כיצד הכיר את המערער, השיב: "אני פניתי אליו הסברתי לו את המצב
7 שלי וביקשתי ממנו לעבוד אצלו" (שם, דף 2 שורות 37-38).
8 איגור טען בפני חוקרי מע"מ כי, "...מי שהוציא וכתב את החשבונית היה עופר
9 או הרו"ח, שאת שמו אני לא יודע, אין לי קשר איתו, אני הסברתי לך כי אני לא
10 יכול להוציא חשבוניות כי יש עליי עיקולים..." (שם, דף 3 שורות 10-12).
11 הודעתו של איגור מלמדת כי, החשבוניות שניתנו מ-א.א שירותים לעיריית נתניה
12 שימשו "כיסוי חשבונאי" לעבודה שבוצעה על ידו בנסיבות בהן היה מנוע
13 מלהוציא חשבונית מס על שמו; לא שוכנעתי כי איגור נתן את השירות, מושא
14 החשבוניות, לעיריית נתניה "כעובד" של המערער. מבחינת המערער, החשבוניות
15 הוצאו על ידו מבלי שנתן שירות המצדיק את הוצאת החשבוניות, בדומה לדרך
16 פעולתו מול ברק (וראו סעיפים 22-23 לעיל).
- 17 ו. לאור האמור לעיל, לא שוכנעתי כי, עבודות תחזוקת האצטדיון בוצעו על ידי
18 איגור כעובד של המערער ומטעמו. מהראיות ניתן להסיק כי, המערער נתן לאיגור
19 "כיסוי חשבונאי", בכפוף לתשלום עמלה, עבור עבודות שביצע איגור, ככל שביצע,
20 באופן עצמאי.
- 21 44. בנסיבות אלה יש לקבל את עמדת המשיב לפיה, החשבוניות שהוצאו בידי המערער על
22 שם א.א שירותים לעיריית נתניה, הוצאו שלא כדין, שכן הן אינן משקפות את הצדדים
23 הנכונים לשירות שניתן על פי החשבוניות, ככל שניתן.
24
- 25 הוצאת חשבוניות על שם חברת א.ר.ן
- 26 45. אקדים ואומר, כי לאור כל הראיות שיפורטו להלן, נחה דעתי כי, החשבוניות מושא
27 ערעור זה על שם חברת א.ר.ן הוצאו על ידי המערער או בהנחייתו. מאחר שהמערער לא
28 היה מורשה להוציא את החשבוניות על שם חברת א.ר.ן, יש לקבוע כי חשבוניות אלה
29 הוצאו על ידו שלא כדין.
30 נימוקיי יפורטו להלן.
31 46. עדות מנהל חברת א.ר.ן על זיוף החשבוניות של החברה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 א. מר צבי הנריק ולגרין, המנהל של חברת א.ר.ן חברה להנדסה (להלן: **חברת א.ר.ן**)
2 ציין בפני חוקרי מע"מ, בחקירותיו מתאריכים 11.6.2014 ו- 13.4.2015 (נספחים
3 15 ו- 16 לתצהיר המשיב) כי, החשבוניות על שם א.ר.ן, שהוצאו ל-א. הופמן
4 מתקני מיזוג אוויר בע"מ ול-משיק מרכז בע"מ, בתקופה שבין יולי 2012 לאפריל
5 2014, מושא ערעור זה, הן חשבוניות מזויפות (הודעה מתאריך 11.6.2014, נספח
6 15 לתצהיר המשיב, דף 2 שורה 33, דף 3 שורות 15-19).
7 סכום המס הכלול בחשבוניות אלה (במונחי קרן) עומד על סך 42,287 ש"ח
8 (נספחים 5 ו-15 לתצהיר המשיב).
- 9 ב. הראיות שהציג המשיב מלמדות כי, חתימה דומה לחתימת המערער מופיעה על
10 גבי חלק מהחשבוניות שהוצאו על שם חברת א.ר.ן (ראו, החשבוניות אשר צורפו
11 בנספחים 13 ו-15 לתצהיר המשיב, לדוגמה חשבוניות מס' 5404, 5406, 5408,
12 5411, והשוו לחתימת המערער על הודעת חקירתו מתאריך 19.5.2015, נספח 13
13 לתצהיר המשיב, דפים 1-12).
- 14 ג. מר ולגרין ציין בפני חוקרי מע"מ, כי חברת א.ר.ן מעולם לא נתנה את שירותי
15 עבודות חשמל המפורטים בחשבוניות (הודעה מתאריך 11.6.2014, נספח 15
16 לתצהיר המשיב, דף 3 שורה 3) וכי אינו מכיר את החברות א. הופמן מתקני מיזוג
17 אוויר בע"מ ומשיק מרכז בע"מ להן הוצאו החשבוניות (הודעה מתאריך
18 13.4.2015, נספח 16 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 22-23, 29-30). כמו כן, ציין כי
19 אינו מכיר את עופר אביבי או את א.א שירותים (הודעה מתאריך 11.6.2014,
20 נספח 15 לתצהיר המשיב, דף 3 שורות 20-21). עוד ציין כי מעולם לא נתן למישהו
21 להשתמש בחשבוניות של החברה או להדפיס אותן (שם, שורות 8-10).
22
23
24
- 25 47. **עדות המערער בפני חוקרי מע"מ:**
- 26 א. בתאריך 8.6.2014 נערך חיפוש בביתו של המערער במסגרתו נמצאו פנקס
27 חשבוניות וחתימת של חברת א.ר.ן (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר
28 המשיב, דף 10 שורות 9-10).
- 29 ב. הודעת המערער מתאריך 8.6.2014 נפתחה בהערת חוקר לפיה: "**במהלך החיפוש**
30 **סיפר עופר אביבי כי הינו מחזיק פנקס חשבוניות וחתימת על שם חברת א.ר.ן -**
31 **חברה להנדסה וייעוץ בע"מ וכן חתימת של חברה זו, שמספר העוסק שלה הוא**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 510312747. לדבריו, מדובר בפנקס חשבוניות מזויף שהוזמן על ידו בבית דפוס
2 והחשבוניות שהפיץ מתוכו הינן בכתב ידו" (שם, דף 2 שורות 12-16).
3 המערער אישר את הערת החוקר בחתימת ידו (שם, דף 3 שורה 19).
4 במהלך חקירתו נשאל המערער היכן הדפיס את פנקסי החשבוניות על שם א.ר.ן,
5 והשיב: "לא חושב, לא זכור לי אם אני או משה הדפסנו, אבל בכל מקרה מדובר
6 בחשבוניות מזויפות" (שם, דף 7 שורות 32-33).
7 בהמשך החקירה, סרב המערער להסביר את טיב הקשר שלו עם חברת א.ר.ן
8 ומדוע פנקס חשבוניות וחותרמת שלה נמצאו בביתו במהלך החיפוש (שם, דף 10
9 שורות 9-11).
- 10 ג. בחקירתו הנוספת מתאריך 19.5.2015, כשנה לאחר החיפוש שנערך בביתו, אישר
11 המערער כי החזיק בפנקסים של חברת א.ר.ן: "ש: בחקירותיך הקודמות מסרת
12 כי אתה הזמנת את החשבוניות של תמיר ג'רבי ושל א.ר.ן, מדוע עכשיו אתה
13 אומר שלא הזמנת? ת: לא זוכר כיצד הגיעו הפנקסים אלי" (ראו, נספח 13
14 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 12-14).
- 15 ד. המערער אישר בפני חוקרי מע"מ כי, הוא מכיר את חברת א. הופמן מתקני מיזוג
16 אוויר בע"מ (לה הוצאו חלק מהחשבוניות על שם א.ר.ן): "כן, חברה למיזוג אוויר,
17 את שמוליק תיווכתי לו עבודות" (שם, דף 4 שורה 11). כמו כן, חקירת המשיב
18 העלתה כי חברת א. הופמן קיבלה מ-א.א שירותים חשבוניות בסכומים של
19 עשרות אלפי שקלים (ראו חשבונית מס' 832 על שם א.א שירותים המצורפת
20 בנספח 10 לתצהיר המשיב).
- 21 במהלך החקירה נשאל המערער: "מדוע הוצאת חשבוניות לא. הופמן ב - 2
22 פורמטים שונים? הכוונה א.א שירותים וארן חברה להנדסה וייעוץ בע"מ?"
23 המערער השיב: "לא זוכר" (ראו, נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 9 שורות 7-9).
- 24 ה. במסגרת החקירה הציגו חוקרי מע"מ בפני המערער חשבוניות שהוצאו מחברת
25 א.ר.ן לחברת משיק מרכז בע"מ.
26 המערער הצהיר בפני חוקרי מע"מ "אני כתבתי את החשבוניות עבור תיווך
27 לעסקה לחברת משק מרכז, התיווך בוצע על ידי אני הבאתי למשיק את העסקה
28 ושולם לי בשיקים" (שם, דף 11 שורות 13-15). המערער נשאל: "בחקירותיך
29 הקודמות מסרת כי הפורמט של א.ר.ן הנדסה הינו זיוף, נכון?" והשיב: "נכון מה
30 שמסרתי" (שם, שורות 16-18).
- 31 48. עדות המערער בבית המשפט:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 א. רק במהלך החקירה הנגדית של המערער בבית המשפט נטען על ידו לראשונה כי,
2 החשבוניות על שם חברת א.ר.ן הוצאו על ידי מנהל החשבונות שלו, מר שוקר
3 המנוח, ולא על ידו (פרוטוקול עמ' 63 שורות 13-23): "אז זה שנתת חשבוניות של
4 חברת א.ר.ן. למרות שאתה לא קשור אליה, זה בגלל ששוקר הנחה אותך? העד,
5 מר אביבי: נכון, אני לא נתתי, אני לא מכיר את א.ר.ן. בכלל".
6 וכן – (פרוטוקול עמ' 76 שורות 29-31): "ש: אני רוצה ספציפית לדבר על מה
7 שמסרת שם לגבי החשבוניות והחותמת של א.ר.ן שאתה מסרת שזייפת אותה.
8 ת: אני לא זייפתי כלום ולא מסרתי כלום, זה הכול היה אצל משה שוקר".
9 המערער הוסיף וטען בבית המשפט כי אינו מכיר את א.ר.ן ואינו יודע מי הבעלים
10 (פרוטוקול עמ' 78 שורה 27).
- 11 ב. הטענה כי, שוקר המנוח הוא זה שהוציא את החשבוניות על שם חברת א.ר.ן, לא
12 נטענה על ידי המערער בחקירותיו בפני חוקרי מע"מ (חקירות מתאריכים
13 8.6.2014, 10.6.2014, 19.11.2014 ו- 19.5.2015) וגם לא בהודעת הערעור או
14 בתצהיר מטעמו.
15 במסגרת תצהירו ציין המערער באופן כללי כי פעל בהתאם להנחיותיו של שוקר
16 המנוח אולם לא טען כי היה זה שוקר שהוציא את החשבוניות על שם חברת
17 א.ר.ן.
- 18 49. חזרה מהודאה ומשמעותה:
- 19 א. כאמור, המערער העלה לראשונה את הטענה המפורשת שמר שוקר המנוח הוציא
20 את החשבוניות על שם א.ר.ן במסגרת חקירתו הנגדית בבית המשפט.
21 טענה זו עומדת בסתירה מפורשת לגרסאות הקודמות שמסר המערער לפיהן הוא
22 זה שכתב והוציא את החשבוניות על שם א.ר.ן.
- 23 ב. לעובדה, שבעל דין מציג גרסה חדשה לראשונה בעדותו בבית המשפט, השלכה
24 ישירה ורבת משקל על מהימנותה של הגרסה. עקרונית, בית המשפט נוטה
25 להעמיד גרסה כזו בחזקת ספק, אלא אם ניתן הסבר מתקבל על הדעת לאי גילוייה
26 בשלב מוקדם יותר (ראו: קדמי, עמ' 1856).
- 27 ג. כלל הוא כי עדות כבושה, היינו, עדות אשר העד "כבש" בליבו למרות היותה
28 רלוונטית לעניין, ערכה ומשקלה מועטים ביותר (ראו, ע"א 14047-10-14 נפתלי נ'
29 עירית תל-אביב-יפו, פס' 26 (07.03.2016); קדמי, עמ' 500).
- 30 עם זאת, אם ניתן הסבר מתקבל על הדעת ל"כבישת" העדות, רשאי בית המשפט
31 ליתן בה אמון ולהעניק לה את המשקל הראייתי המתחייב לפי נסיבות העניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 ראו, ע"פ 4297/98 הראל הרשטיק נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 673, 687-689
2 (10.09.2000); קדמי, עמ' 501).
- 3 ד. בענייננו, המערער טוען כי, הסיבה לכך שלקח על עצמו את האחריות על הוצאת
4 החשבוניות על שם חברת א.ר.ן, במהלך חקירותיו, היא משום שרצה להגן על שמו
5 הטוב של מר שוקר המנוח (ראו, סעיפים 4 ו-20 לתצהיר המערער).
- 6 המערער טוען בנוסף כי, שוקר המנוח הוא זה שהנחה אותו לומר את ההודעות
7 שמסר במסגרת חקירותיו: "אף אני אשר בחלק מההודעותי נטלתי אחריות
8 לכאורה לדברים אלו ולגרסה שנשמעה מפי שוקר, למעשה ביצעתי ואמרתי את
9 מה ששתל בפי המנוח קודם לחקירה" (סעיף 20 לתצהיר).
- 10 עוד טוען המערער בסיכומיו, כי הערת החוקר המפרטת דברים שכביכול אמר
11 במעמד החיפוש בביתו (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דפים
12 2-3), נרשמה בטרם הוזהר כדין בקשר לזכויותיו (פרוטוקול עמ' 22 שורות 10-16).
- 13 ה. אין לקבל טענות אלה של המערער.
- 14 ו. מהמסכת העובדתית עולה כי, המערער ניהל עסק של הוצאת חשבוניות
15 פיקטיביות, מבלי שניתן בגינן שרות על ידו, תוך שהוא גובה עמלה בשיעור מסוים
16 מסכום החשבונית.
- 17 ז. המערער הודה בהוצאת החשבוניות על שם חברת א.ר.ן בשלב מוקדם של
18 החקירה, כבר בעת שנתפסו בביתו הפנקסים והחותמת המזויפים של החברה.
19 המערער שב וחזר על הודאה זו גם בחקירותיו המאוחרות, כשנה לאחר החיפוש
20 בביתו.
- 21 לאור העובדה שהמערער שב וחזר על ההודאה שמסר כבר בשלב החיפוש, וזאת
22 במסגרת חקירותיו הנוספות, איני רואה לתת משקל לטענתו כי "הערת החוקר",
23 עליה חתם, נכתבה ללא אזהרתו מראש. ממילא, המערער לא הצליח להוכיח כי,
24 הערת החוקר נכתבה בטרם הוזהר כדין.
- 25 ח. לא מצאתי טעם טוב המצדיק סטייה מההודאה שמסר המערער בחקירותיו, לפיה
26 הוא זה שהוציא את החשבוניות על שם חברת א.ר.ן.
- 27 למערער ניסיון בעולם העסקים. המערער העיד על עצמו כי, הינו "בעל רישיון של
28 סוכן ביטוח ומשמש כאיש תיווך לסדרנות ובטחון של אירועי תרבות שונים"
29 (סעיף 2 לתצהיר). המערער הינו בעלים של חברה נוספת בשם "א. אביב אבטחה
30 בע"מ 515017804" אשר התאגדה לקראת סיום התקופה הרלוונטית להחלטות
31 המשיב (בתאריך 9.1.2014).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 בהעדר הסבר מניח את הדעת, קשה להלום שהמערער מסר "הודאת שווא"
2 בחקירותיו.
3 כבר נפסק כי, חזקה על אדם שאין הוא שם עצמו רשע מרצונו ובוודאי שלא יעשה
4 כן כאשר עלול הדבר לחרוץ את גורל תביעתו, ונאמר כי "הפללה עצמית של
5 נאשם הינה התנהגות לא טבעית במובן זה שיש בה לפגוע בו ואולי להוביל
6 לענישתו" (ראו, ע"פ 4179/09 מדינת ישראל נ' אלכסיי וולקוב פס' 3 לפסק דינו
7 של כב' השופט הנדל (18.10.2010)).
- 8 ט. אין לקבל את טענת המערער כי, לאור מצבו הנפשי במהלך החקירות, יש
9 להתייחס לדברים שאמר כאל "הודאת שווא" ("לא, במצב הנפשי שהייתי גם
10 יכולתי להודות ברצח של ארלוזורוב", פרוטוקול עמ' 78 שורה 1).
- 11 לא מצאתי בחקירות כל אזכור או הערה לכך שהמערער היה שרוי במתח נפשי,
12 כטענתו. המערער לא זימן את החוקרים למסירת עדות בבית המשפט בעניין
13 טענתו על מצבו הנפשי במהלך החקירות וכאשר נשאל מדוע לא עשה זאת, השיב
14 שיתיעץ על כך עם בא כוחו (פרוטוקול עמ' 69 שורות 9-8). הימנעותו מלהביא
15 ראייה המבססת את טענתו בהקשר זה, פועלת לרעתו.
- 16 מה גם, שמדובר בטענה מאוחרת, שזכרה לא בא בשלבים המוקדמים של
17 ההליכים, ולכן המשקל שיש לייחס לה הוא קטן, אם בכלל.
18 ועיקר, המערער חזר על גרסתו, לפיה הוציא את החשבוניות על שם חברת א.ר.ן,
19 כאשר נחקר שוב, כשנה לאחר החיפוש בביתו, בתאריך 19.5.2015 (נספח 13
20 לתצהיר המשיב, דף 11 שורות 12-18). המערער לא סיפק הסבר משכנע מדוע
21 הודה בשני מועדים שונים, ששנה תמימה מפרידה ביניהם, על דברים שלפי טענתו
22 לא קרו מעולם.
- 23 50. הטענה כי שוקר המנוח הוציא את החשבוניות:
- 24 א. כאמור, במהלך דיון ההוכחות בבית המשפט טען המערער לראשונה כי, מנהל
25 החשבונות שלו, מר שוקר המנוח, הוא זה שהוציא את החשבוניות על שם חברת
26 א.ר.ן. המערער הסביר כי בחר שלא להעלות את הטענה בשלב מוקדם יותר
27 מחשש לפגיעה בשמו הטוב של שוקר המנוח.
- 28 ב. טענה זו אין לקבל.
- 29 ג. חזקה שאין אדם משים עצמו רשע מרצונו, קל וחומר כאשר הדבר עושי לחרוץ
30 את גורל תביעתו, ועל אחת כמה וכמה אינו עושה כן כאשר הדבר עשוי לחרוץ את
31 גורל חירותו (ע"א 596/78 יוחאי נ' חנה טוב אברהם, פ"ד לד(1) 269 פס' 3 לפסק
32 דינו של כב' השופט בייסקי (21.10.1979)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 מלבד זאת, מצופה ממי שמבקש לשמור על כבודו של אדם בחייו, אף במחיר
2 הפללתו העצמית, שימשיך לשמור על כבודו של אותו אדם גם במותו.
3 הרושם המתקבל הוא שבחירת המערער לתלות את האשם בשוקר המנוח נובעת
4 במידה רבה מן העובדה שעקב פטירתו הוא אינו יכול להתכחש לטענות שמעלה
5 נגדו המערער (**חץ המזרח**, פס' 63).
- 6 ז. מלבד העובדה שטענת המערער, כי שוקר המנוח היה האחראי הבלעדי להוצאת
7 החשבוניות מטעם חברת א.ר.ן, ניתנה בשלב בו לא ניתן היה לעמת אותה מול
8 שוקר (שוקר נפטר בתאריך 26.6.2015, פרוטוקול עמ' 78 שורה 8), מדובר בטענה
9 בעלמא הנעדרת כל אסמכתא לביסוסה.
10 כאשר התבקש המערער, במסגרת חקירתו הנגדית בבית המשפט, להצביע על
11 אותו "חופן ראיות" (כאמור בסעיף 7 לתצהירו) המבסס את טענתו כי שוקר
12 המנוח היה המוציא והמביא בעניין הוצאת החשבוניות, הוא השיב שעליו
13 להתייעץ בנושא עם בא כוחו (פרוטוקול עמ' 68 שורות 22-23, עמ' 69 שורה 4).
14 המערער בחר שלא להשיב על השאלה גם לאחר שדרש לקבל חיסיון מפני הפללה
15 עצמית (סעיף 47(ב) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971).
- 16 ה. המערער ציין בתצהירו (סעיף 3) כי "**במועד הרלוונטי לתקופת החיובים נשוא**
17 **הודעת הערעור זנא, שימש מר משה שוקר ז"ל כמנהל החשבוניות וכשותף**
18 **אקטיבי בכל פעולותי, בייחוד בנושא ניהול הדיווח לרשות המיסים והאחריות**
19 **לתוכן הדיווחים**" [הדגשה אינה במקור – י.ס].
20 המערער חזר על הצהרתו, כי בינו לבין שוקר המנוח היו יחסי שותפות, גם
21 בחקירתו הנגדית: "**הוא היה שותף**" (פרוטוקול עמ' 60 שורה 32).
- 22 ו. אין לקבל את טענת המערער כי שוקר המנוח היה בגדר "שותף אקטיבי" בעסקו.
23 מלבד העובדה שמדובר בטענה מאוחרת ובלתי מבוססת, הטענה עומדת בסתירה
24 להצהרות אחרות של המערער עצמו לפיהן היה "**כחומר ביז היוצר (שוקר המנוח)**
25 **וכל אשר הכתיב ואמר לי עשיתי**" (סעיף 13 לתצהירו, וכן ראו סעיפים 14 ו-17
26 לתצהירו).
- 27 ז. המערער לא הבהיר מהי טובת ההנאה שלכאורה הפיק שוקר המנוח מהוצאת
28 החשבוניות על שם חברת א.ר.ן, בהינתן כי מדובר בחשבוניות שהוצאו עבור
29 לקוחות של א.א. שירותים (לכל הפחות בעניין חברת א. הופמן, לגביה אישר
30 המערער כי הייתה לקוח של א.א. שירותים, וראו הודעה מתאריך 19.5.2015,
31 נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 4 שורות 10-11).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 ה. חוסר ההיגיון שבטענה מתחדד גם אל מול טענת המערער כי, לא שילם לשוקר
2 המנוח תשלום בכסף עבור עבודתו אלא שילם לו "בכרטיסים" ("אני לא משלם לו
3 כסף. אני משלם בכל מיני דברים אישיים, רפואיים שהוא צריך, אני עוזר לו",
4 הודעה מתאריך 10.6.2014, נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 7 שורות 22-23); "לא
5 שכר, שילמתי לו בדרכים אחרות, ברטר. לדוגמא כרטיסים מופעים" (הודעה
6 מתאריך 19.5.2015, נספח 13 לתצהיר המשיב, דף 6 שורה 18) (וראו אישור
7 המערער לכך גם בפרוטוקול הדיון, עמ' 61 שורות 15-17).
- 8 ט. יושם אל לב, כי טענותיו של המערער בתצהירו כלפי שוקר המנוח מתמקדות אך
9 "בנושא האחריות לדיווח לרשויות המס" (ראו סעיפים 10-12, 14, 17-18 לתצהיר
10 המערער). המערער אינו טוען באופן מפורש כי שוקר המנוח הוא זה שהוציא את
11 החשבוניות. מכאן, שהאחריות להוצאת החשבוניות על שם חברת א.ר.ן נותרת
12 לפתחו של המערער.
- 13 51. בנסיבות אלה, בהן המערער לא הציג, ולו נימוק אחד, המסביר מדוע היו בביתו
14 חשבוניות וחודמות מזויפות של חברת א.ר.ן, וכאשר המערער לא נתן הסבר מניח את
15 הדעת מדוע חתימתו מופיעה על גבי החשבוניות המזויפות שיצאו על שם חברת א.ר.ן,
16 ובהסתמך על מכלול הראיות והנימוקים המפורטים לעיל, איני רואה מנוס מן המסקנה
17 כי, המערער הוא זה שהוציא את החשבוניות על שם חברת א.ר.ן, מבלי שהיה מורשה
18 לעשות כן, ולכן יש לקבוע שהוצאו על ידו שלא כדין.
- 19 52. לסיכום הדברים עד כה, אני מאשרת את החלטת המשיב המחייבת את המערער
20 בתשלום מס עסקאות בסכום של 670,297 ש"ח (במונחי קרן) לתקופה שבין דצמבר
21 2010 לאפריל 2014.
- 22 אזכיר, כי למרות הכותרת בהחלטת המשיב המטילה על המערער "כפל מס בגין הוצאת
23 חשבוניות מס שלא כדין", בפועל, יצאה למערער "שומת מס עסקאות", הווה אומר,
24 המערער חויב בתשלום המס פעם אחת בלבד ולא חויב בכפל המס.

25

26

27

28

כפל מס בגין ניכוי חשבוניות מס שלא כדין

29

המסגרת הנורמטיבית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 53. סעיף 38 לחוק קובע כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות
2 הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין".
- 3 54. חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלת יהיה זכאי לקזז את מס התשומות הכלול
4 בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47 לחוק, הווה אומר, נדרש כי החשבונית
5 תוצא על ידי "עוסק מורשה" הזכאי להוצאה.
- 6 55. כאשר מדובר בחשבונית שהוצאה בידי מי שלא היה רשאי להוצאה, יישלל ניכוי מס
7 תשומות על פיה, וזאת גם אם הוכח כי בוצעה עסקה בפועל ושולמה תמורה בגינה.
- 8 56. המבחן שהתגבש בפסיקה לפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות על פי
9 חשבוניות שהוצאו שלא כדין הוא "מבחן אובייקטיבי" שלפיו "די בעצם העובדה כי
10 החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה".
- 11 57. מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ,
12 פ"ד נג(3) 493, פס' 14 (1999) (להלן: עניין סלע) שם נקבע כי "...המבחן שראוי לנוקטו
13 בסוגיה זו הוא המבחן ה'אובייקטיבי', העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה.
14 אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות
15 מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה
16 אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית
17 ראויה".
- 18 58. מבחן זה התקבע כהלכה מחייבת בעניין מ.א.ל.ר.ז.
19 בית המשפט העליון שלל בעניין מ.א.ל.ר.ז את המבחן הסובייקטיבי, לפיו המודעות של
20 העוסק לפסול שנפל בחשבונית הוא תנאי למניעת ניכוי התשומות, וקבע כי "אכן, אימוץ
21 מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף
22 ולהביא להפחתת מס, ואף לנטילת מס מקופת המדינה" (פס' 24), וכן כי "הוא פותח
23 פתח לרמאות. נטרול הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים, ולכן המבחן
24 הראוי לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן
25 האובייקטיבי. לא כל שכן בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של 'חשבוניות
26 פיקטיביות', ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה
27 בצורה חזקה למדי" (שם).
- 28 59. עם זאת, לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל הכיר בית המשפט בעניין סלע גם בחריג
29 מצומצם למבחן זה כאשר "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד
30 שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת
31 זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא
32 החשבונית לא היה זכאי להוצאה" (פס' 14).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

60. בהתבסס על פסק הדין בעניין סלע קבע בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז. כי "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (פס' 25).
61. בעניין זאב שרון נקבע כי "... עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" (פס' 42).
- עוד נקבע כי "אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'" (פס' 45).
62. עולה מהאמור, כי על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי המוטל עליו לצורך ניכוי מס התשומות, עליו להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכה הוצאו כדין. מדובר ברף מחמיר מאוד הדורש מהעוסק להוכיח, למעשה, כי נקט בכל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל פסול בחשבוניות אותן ניכה. מצופה, אם כן, מהעוסק לבצע את כל הבדיקות המוטלות עליו, ומצופה ממנו לבצע באמת ובתמים ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבוניות שקיבל.
- העובדות אשר עמדו בבסיס ההחלטה להטיל על המערער כפל מס תשומות**
63. כאמור, במועדים הרלוונטיים להחלטת המשיב, היה על שמו של המערער תיק עוסק בשם א.א. שירותים.
64. המשיב ערך למערער ביקורת וממצאי חקירתו העלו כי, במסגרת הדוחות שהגיש לתקופה שבין נובמבר 2010 לבין אפריל 2014, נוכה בידי א.א. שירותים מס תשומות בסך של 976,549 ש"ח (נספחים 6 ו-10 לתצהיר המשיב) הכלול בחשבוניות מס על שם העוסק "תמיר מאיר ג'רבי ע.מ. 58797408" (להלן: ג'רבי) עבור ייעוץ שיווקי.
65. המשיב קבע כי מס התשומות נוכה על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ובהתאם לסמכותו לפי סעיף 50(א1) לחוק, חייב את המערער בתשלום כפל מס תשומות בסך של 1,953,098 ש"ח (נספח 2 לתצהיר המשיב).
66. המשיב ביסס את החלטתו על העובדות הבאות:
- ג'רבי רשום במשטרת ישראל כ"נעדר" החל משנת 2006 (נספח 8 לתצהיר המשיב); מספר העוסק על שם "ג'רבי" היה סגור בתקופה הרלוונטית לערעור (נספח 7 לתצהיר המשיב); על פי הודעת המערער במהלך חקירותיו, הוא זייף את החשבוניות על שם ג'רבי על מנת להקטין את מס העסקאות בו הוא חייב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

1 67. העובדה כי, ג'רבי היה רשום כנעדר ושהעוסק על שמו היה סגור בתקופה הרלוונטית,
2 מלמדת בבירור כי חשבוניות המס הנדונות "הוצאו שלא כדין" באופן שאינו מאפשר את
3 ניכוי מס התשומות הכלול בהן.

4 68. נותר לנו, אפוא, לדון בשאלה, האם היה זה המערער שעמד מאחורי הוצאת החשבוניות
5 על שם ג'רבי, ולחילופין האם המערער ערך בדיקה מספקת, בהתאם לקריטריונים
6 שנקבעו בפסיקה, בטרם ניכה את מס התשומות הכלול באותן חשבוניות.

הוצאת החשבוניות על שם ג'רבי

7
8 69. בחקירתו מתאריך 8.6.2014 התבקש המערער לפרט את שמות הספקים וקבלני המשנה
9 ש-א.א שירותים עבדה איתם. המערער השיב: "היה תמיר ג'רבי, השכרת רכב שלמה,
10 דלק וכל הדברים הרגילים". כאשר נשאל המערער מمتי עד מתי שימש תמיר ג'רבי
11 כספק, השיב: "לא זכור לי. בערך עד לפני מספר חודשים" (נספח 10 לתצהיר המשיב, דף
12 5 שורות 14, 17).

13 70. לשאלת חוקרי מע"מ, עבור איזה שירות התקבלו החשבוניות של ג'רבי שקוזזו בספרי
14 א.א שירותים, בחר המערער שלא להשיב (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר
15 המשיב, דף 5 שורות 26-33).

16 71. כאשר נשאל המערער על ידי חוקרי מע"מ, מדוע שלח בפקס את החשבוניות על שם ג'רבי
17 ולמי שייך מספר הפקס, השיב: "זה פקס של משה שוקר, מנה"ח. ואני מן הסתם
18 שלחתי לו את החשבוניות" (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 5
19 שורות 36-37).

20 במהלך הדיון בבית המשפט חזר בו המערער מהודאה זו וטען כי הוא לא שלח את
21 החשבוניות בפקס, כי אינו מכיר את מספר הפקס ואינו יודע מי שלח אותו (פרוטוקול
22 עמ' 82 שורות 1-3).

23 72. במהלך חקירתו על ידי חוקרי מע"מ, הסביר המערער את דרך פעילותו כדלקמן: "למיטב
24 ידיעתי אני משלם מע"מ כל חודש, ולא דורש החזרים. אכן, את חשבוניות תמיר מאיר
25 ג'רבי הכנסתי לספרי החברה על מנת להגדיל את הוצאות החברה ובכך להקטין את
26 סכום המע"מ לתשלום" (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 7
27 שורות 22-24).

28 ובהמשך: "שאלה: היכן הדפסת את פנקסי החשבוניות על שם תמיר מאיר ג'רבי וכן על
29 שם א.ר.ן – חברה להנדסה ויעוץ בע"מ? תשובה: לא זכור לי. שאלה: אבל אתה
30 הדפסת? תשובה: לא חשוב, לא זכור לי אם אני או משה הדפסנו, אבל בכל מקרה
31 מדובר בחשבוניות מזויפות" (שם, שורות 28-33).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

73. יצוין כי, על גבי חלק מהחשבוניות של ג'רבי מופיעה חתימה הדומה לחתימתו של המערער (ראו, החתימה על החשבוניות שצורפו לנספח 10 לתצהיר המשיב לעומת החתימה על הודעתו מתאריך 19.5.2015; כן ראו פרוטוקול עמ' 82 החל משורה 24 עד עמ' 84).
74. במסגרת עדותו בבית המשפט, העיד המערער כי "גם את ג'רבי אני לא מכיר והכול נעשה על ידי משה שוקר, כן" (פרוטוקול, עמ' 63 שורה 26).
- אם המערער אינו מכיר את ג'רבי, כיצד הגיעו חשבוניות מס על שמו של ג'רבי לידינו? וכיצד מצאו חשבוניות אלה דרכן לדוחותיו, שם קיזזו את חיוביו במס עסקאות? די בעדות זו של המערער כדי ללמד שניכוי החשבוניות על שם ג'רבי בדוחותיו נעשה שלא כדין.
75. במהלך חקירתו בפני חוקרי מע"מ, נשאל המערער לגבי חלקו של שוקר המנוח בקיזוז התשומות שבחשבוניות על שם ג'רבי. המערער נמנע מלהשיב על שאלה זו (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 8 שורות 10-13).
- רק במסגרת חקירתו הנגדית בבית המשפט, טען המערער לראשונה כי האחראי הבלעדי להוצאת החשבוניות היה שוקר המנוח.
- אקדים ואומר כי התמונה המצטיירת היא שהמערער, ולא שוקר המנוח, היה זה שהוציא את החשבוניות על שם ג'רבי לצורך קיזוז מס התשומות הכלול בהן.
- מכל מקום, די בעובדה שהמערער עצם את עיניו אל מול החשדות המתעוררים בעניין ניכוי חשבוניות אלה בדוחותיו (בסכום של כמיליון ש"ח) כדי שניתן יהיה לקבוע כי ניכויין נעשה שלא כדין.
76. ניסיונו של המערער להסתתר מאחורי שוקר המנוח, על מנת להסביר את הימצאות החשבוניות של ג'רבי בדוחותיו, לא יצלח.
- המערער ציין בחקירתו (הודעה מתאריך 10.6.2014, נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 3 שורות 4-6, חקירה שהחלה בשעה 17.10): "**מספר פעמים פניתי למנהל החשבונות שלי ושאלתי אותו שאם זה שאני מכסה אחרים בחשבונית שלי האם זה בסדר והוא מעולם לא אמר לי שמשו לא תקין ונהפוכו הוא אמר לי שאין שום בעיה בעיסוק הזה...**"
- אולם, כאשר נשאל מר שוקר על ידי חוקרי מע"מ בתאריך 23.6.2014 (מע/1 דף 5 שורות 1-4) האם הכיר את ג'רבי, השיב: "**אני לא מכיר אותו, לא פגשתי אותו, אני רק בדקתי במחשב באתר מס הכנסה וראיתי שהעוסק הנ"ל לא תקין ויידעתי על כך את עופר [המערער - י"ס]**".
- מר שוקר המנוח ציין בחקירתו בפני חוקרי מע"מ כי תמיד פעל על פי אישורו של המערער, ולא להיפך ("**הכל באישורו ועפ"י הוראות שלו**", מע/1, הודעה מתאריך 23.6.2014, דף 3 שורה 16. שוקר המנוח הודה כי, כתב חלק מהחשבוניות בהתאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 להוראות המערער, אך התייחס רק לחשבוניות על שם א.א שירותים, ולא לחשבוניות על
2 שם ג'רבי).
- 3 77. בכל מקרה, ברור הוא שאין במתן אישור של שוקר המנוח לעיסוקו של המערער בהפצת
4 חשבוניות פיקטיביות ובהכללתן בדוחותיו, ככל שניתן אישור כזה (ולא עולה כך
5 מהראיות), כדי להכשיר את החשבוניות, שאין חולק כי הן מזויפות.
6 המערער ידע אל-נכון כי פעילות כאמור אינה חוקית (פרוטוקול עמ' 91 שורות 23-25):
7 "עו"ד רותם: ...האם נראה לך סביר או חוקי להוציא לעצמך חשבוניות, להוציא לעצמך
8 חשבוניות מזויפות, שנייה, על שם מישהו אחר כדי לקזז את המס שבו אתה חייב?
9 האם זה נראה לך חוקי או סביר? העד מר אביבי: זה לא חוקי ואני לא עשיתי דבר כזה."
- 10 78. טענת המערער כי, שוקר המנוח דיווח על חשבוניות ג'רבי ללא ידיעתו, נטולת כל בסיס
11 הגיוני. לא ברור מה היה האינטרס של שוקר המנוח להוציא את החשבוניות על שם ג'רבי
12 ולדווח עליהן בדוחות המערער כאשר המערער העיד כי "אני לא משלם לו כסף. אני
13 משלם בכל מיני דברים אישיים, רפואיים שהוא צריך, אני עוזר לו" (ראו, הודעה
14 מתאריך 10.6.2014, נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 7 שורות 22-23;
15 המערער אישר זאת גם בחקירתו בבית המשפט וראו פרוטוקול עמ' 61 בשורות 11-17).
16 לעומת זאת, היתרון הצומח למערער מניכוי החשבוניות בדוחותיו למע"מ הוא ברור
17 ובולט. (השוו, מ"ע 26082-07-14 אגבאריה נ' מנהל מע"מ חדרה (18.4.2017)).
- 18 79. בכל מקרה, טענת המערער כי, שוקר המנוח דיווח על החשבוניות של ג'רבי ללא ידיעתו,
19 אינה נותנת מענה לשאלה כיצד הגיעו החשבוניות אליו ולכן אין בה לסייע לו, אף אם
20 היה בה אמת (ואיני סבורה כך).
- 21 80. גם אם אניח, לטובת המערער, כי שוקר המנוח היה זה שהוציא את החשבוניות על שם
22 ג'רבי וכלל אותן בדוחות מיוזמתו, ואיני סבורה שהראיות מלמדות זאת וגם איני מוצאת
23 את ההיגיון שבכך, היה מצופה מהמערער כי, יפקח על מעשיו של מנהל החשבונות שלו
24 ויעשה את כל הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא שהדיווחים לרשויות המס משקפים את
25 פעילותו האמיתית. כך, במיוחד לאור העובדה שהמס שנוכה בדוחות המערער בגין
26 חשבוניות ג'רבי עמד על כמיליון ש"ח, לא דבר של מה בכך.
27 טענתו של המערער כי, שוקר המנוח היה "שותף פעיל" בעסק, לא הוכחה על ידו ואף
28 אינה עולה בקנה אחד עם גרסאות קודמות שמסר ולכן יש לדחותה (ראו דיון לעיל בסעיף
29 50).
- 30 81. אחריות המערער להכללת החשבוניות על שם ג'רבי בדוחותיו למע"מ נובעת בראש
31 וראשונה מעצם רישומו של העוסק א.א שירותים על שמו. על בסיס רישום זה קמה
32 חזקה לפיה הוא, ולא אחר, פעל בעסק, ולכן הוא הנושא באחריות לאשר נעשה במסגרת
33 עסקו, לרבות בעניין הדיווחים לרשויות המס (ראו, ע"א 2646/12 משה דבוש נ' מנהל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

1 מע"מ ת"א בע"מ, פס' 5 לפסק הדין של כב' השופט י' דנציגר (7.10.2013) "אנו סבורים
2 כי משנרשם אדם כעוסק אצל רשויות מס ערך מוסף, יש ברישום משום נטילת אחריות
3 לדיווח לרשויות מס ערך מוסף ולתשלום המסים כנדרש"; כן ראו ע"מ 48652-10-12
4 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מע"מ רמלה ואח', פס' 116 (20.8.2017) לעניין
5 אחריות מנהלי חברה לבדוק את תקינות החשבונות המוצאות לחברה).
6 82. זאת ועוד, הטלת האחריות לפתחו של מנהל החשבונות, שוקר המנוח, עלולה לפתוח פתח
7 מסוכן להתחמקות ממס בתואנות שונות ומשונות הקשורות למערכת היחסים שבין
8 העוסק לבין שלוחיו השונים, כאשר מערכת יחסים זו אינה מעניינה של רשות המיסים.
9 מערכת היחסים החוזית בין המערער לבין שוקר המנוח, ככל שהייתה כזו, לא פוטרת את
10 המערער מלפקח על התנהלות עסקו ובכלל זה מלפקח על אופן דיווחן של חשבונות המס
11 לרשות המיסים.
12 83. לסיכום הדברים עד כה, התמונה המצטיירת היא שהמערער הוא זה שהוציא את
13 החשבונות על שם ג'רבי והוא שנושא באחריות על ניכוי שלא כדין בדוחותיו. טענת
14 המערער כי, שוקר המנוח הוציא את החשבונות ודיווח עליהן למע"מ, שלא על דעתו,
15 אינה מבוססת בראיות ונעדרת כל בסיס הגיוני. הרושם המתקבל הוא שבחירת
16 המערער לתלות את האשם בשוקר המנוח נובעת במידה רבה מן העובדה שעקב פטירתו
17 של שוקר הוא אינו יכול להתכחש לטענות שמעלה נגדו המערער.
18 אך אפילו היה ממש בטענת המערער, כי שוקר המנוח ניכה את החשבונות של ג'רבי
19 בדוחותיו למע"מ (בסכום של כמיליון ש"ח), ללא ידיעתו, אין ספק כי הוא בחר לעצום
20 עיניו מול החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלו.
21 טענת המערער בדיון בבית משפט כי, אינו מכיר את ג'רבי, מלמדת בבירור כי חשבונות
22 אלה נוכו בדוחותיו שלא כדין.
23 כפועל יוצא, אני מאשרת את החלטת המשיב לחייב את המערער בכפל מס בגין ניכוי
24 שלא כדין של החשבונות על שם ג'רבי בסכום של 1,953,098 ש"ח לתקופה שבין
25 נובמבר 2010 לאפריל 2014.

26

27

28

קנס בגין אי ניהול ספרים כדין

29 84. המשיב ערך למערער ביקורת וממצאי חקירתו העלו כי, בתקופה שבין ינואר 2010
30 לאוגוסט 2014 המשיב ניהל פנקסי חשבונות בסטייה מהותית מהוראות החוק והתקנות
31 על פיו, ובין היתר, המערער לא רשם בספר תקבולים ותשלומים כל תשלום ותקבול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 16-04-22990 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 הנוגע להכנסות העסקיות, ניהל פנקסי חשבוניות כפולים, לא ניהל ספר הזמנות וגרס את
2 פנקסי החשבונות עם תחילת החקירה.
- 3 85. לאור זאת, קבע המשיב כי המערער לא ניהל את ספריו בהתאם לסעיפים 66 ו-75 לחוק,
4 ובניגוד להוראות ניהול פנקסי חשבונות.
- 5 86. בנוסף, המשיב קבע כי המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין לברק ולעיריית נתניה
6 וניכה מס תשומות שלא כדין על פי חשבוניות ג'רבי, ולכן פנקסיו נחשבים כבלתי קבילים
7 לפי סעיף 77ב(א) ו- (ב) לחוק, בתקופה הרלוונטית.
- 8 87. ב"הערת חוקר", עליה חתם המערער, בתאריך 8.6.2014 (נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 2
9 שורות 18-21) תיעד החוקר את דברי המערער במהלך חיפוש שנעשה בביתו באותו יום:
10 **"לדבריו, הפיץ מפנקסים אלו במשך השנים חשבוניות בכתב ידו תמורת עמלה וכאשר**
11 **שמע כי מבקרת החשבונות גיתית ביקרה אצל מנהל החשבונות שלו, ושאלה שאלות,**
12 **השמיד באופן מיידי את הפנקסים. לדבריו, גרס במכונת גריסה את כל הפנקסים."**
- 13 88. בחקירתו מתאריך 10.6.2014 (נספח 11 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 26-36) הודה
14 המערער כי, לא דיווח על כל העסקאות שנעשו על ידו וכי השמיד פנקסי חשבונות שהיו
15 בחזקתו:
16 **"שאלה: מדוע בחרת שלא לדווח על חלק מהעסקאות ובנוסף גם השמדת את פנקסי**
17 **החשבוניות לטענתך?**
- 18 **תשובה: ... כתוצאה ממחנק כספי זה לא דיווח(ת)י על חלק מהחשבוניות אותן הוצאתי**
19 **בעצמי, ומתוך לחץ וחשש ברגע ששמעתי שמבקרת של מע"מ ביקרה אצל מנהל**
20 **החשבונות שלי גרסתי את פנקסי החשבוניות..."**
- 21 89. כשנחקר המערער בבית המשפט אודות גריסת פנקסי החשבוניות, השיב (פרוטוקול
22 עמ' 67 שורה 19): **"הכל שקר וכזב. לא גרסתי שום דבר ולא שמעתי בכלל שהיא ביקרה**
23 **אותו"**.
- 24 90. בגריסת פנקסי החשבוניות הפר המערער את סעיף 25 להוראות ניהול פנקסי חשבונות.
25 91. המערער הודה בחקירתו (הודעה מתאריך 8.6.2014, נספח 10 לתצהיר המשיב, דף 5
26 שורות 1-5) כי לא ניהל ספר הזמנות. בכך הפר את הוראת סעיף 15 להוראות ניהול
27 פנקסי חשבונות.
- 28 92. לאור זאת, לא מצאתי להתערב בהחלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנים
29 2010-2014 ולהשית עליו קנס לפי סעיף 95 לחוק בסך של 78,648 ש"ח המהווה 1%
30 מהמחזור לשנים אלה.
- 31 הפחתת כפל מס לפי סעיף 100 לחוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 93. סעיף 100 לחוק קובע כי "המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל
2 מס...".
- 3 94. משקל רב מייחס המערער בסיכומיו (סעיפים 1-32) לטענה כי, חיובו במס על פי שלוש
4 ההחלטות, מושא ערעור זה, אינו מידתי והוא בגדר "חיוב מופרז".
- 5 95. זכור, המערער חויב בכפל מס בסכום של 1,953,098 ש"ח בגין ניכוי מס תשומות שלא
6 כדין, במס עסקאות בסכום של 670,297 ש"ח בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין ובסכום
7 של 78,648 ש"ח בגין קנס על פסילת פנקסיו.
- 8 96. המערער טוען כי "חיוב המערער בכפל מס תשומות בשל המעשה שעשה לכאורה למנוע
9 את דיווח מס העסקאות בחשבוניות, יוצר חיוב כפול המצטרף יחד לכדי חיוב פי
10 חמישה של קרן המס, כאשר כל אלו הפעולות בוצעו על מנת להתחמק מתשלום מס
11 פעם אחת בלבד" (סעיף 19 לסיכומי המערער).
- 12 המערער טוען כי, החלטת המשיב לחייבו הן בשומת מס עסקאות והן בשומת מס
13 תשומות עולה בגדר "חיוב כפול".
- 14 עוד טוען המערער כי, החלטת המשיב לחייבו בכפל מס עסקאות ובכפל מס תשומות
15 עולה בגדר "כפל חיוב כפול".
- 16 בהתחשב בכך שהמשיב השית עליו גם קנס על פסילת ספרים, טוען המערער כי חיובו
17 עולה על פי ארבעה מהנזק לקופת המדינה.
- 18 בנוסף, יש לקחת בחשבון את העובדה שגם את לקוחותיו של המערער ניתן לחייב בכפל
19 מס (בגין ניכוי תשומות שלא כדין על פי חשבוניות א.א שירותים וחברת א.ר.ן).
- 20 יוצא מכך, כי לטענת המערער, חיובו הכולל במס אינו מידתי ואינו עולה בקנה אחד עם
21 תכלית החקיקה, היינו, להשיב לקופת המדינה את המס שנגזל ממנה.
- 22 97. לא מצאתי ממש בטענות אלה של המערער.
- 23 98. ראשית, בכל הנוגע לרכיב העונשי שבכפל המס, הרי שלאור התכלית ההרתעתית
24 המונחת ביסוד הטלת כפל המס, איני רואה מניעה שהמשיב יפעל לגבייתו כמה פעמים
25 ומכל הגורמים המעורבים בפרשה ולא מדובר ב"כפל על כפל".
- 26 תוצאה זו מתיישבת גם עם הבחינה הלשונית של סעיפים 50(א) ו-50(א1) כד, שגם
27 מבחינה משפטית, איני רואה מניעה כי המשיב ישית כפלי מס על כל הגורמים המעורבים
28 (וראו ע"מ 1031/07 (מחוזי ת"א) שי קסוטו נ' מנהל מע"מ רחובות (17.11.2015); ע"מ
29 (מחוזי ירושלים) 19359-07-12 סבטלנה גילמן נ' אגף המכס והמע"מ (15.7.2014)).
- 30 99. שנית, המערער קיזז מס תשומות שלא כדין באמצעות הוצאת חשבוניות פיקטיביות על
31 שם ג'רבי ולכן המשיב היה רשאי לחייבו בכפל מס תשומות לפי סעיף 50(א1) לחוק. בכל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 הנוגע לרכיב המס הכלול בכפל מס תשומות הרי שתכליתו היא להשיב לקופת המדינה
2 את המס שנוכה שלא כדין על ידי המערער.
- 3 העובדה שלג'רבי אין תיק במע"מ, תומכת בהחלטת המשיב לחייב את המערער במס
4 תשומות, שכן ג'רבי מעולם לא שילם מס עסקאות בגין אותן חשבוניות כך שאי חיובו של
5 המערער בשומת תשומות עלולה לגרום לחסרון כיס לקופת המדינה.
- 6 100. שלישית, חיוב המערער במס עסקאות אינו בגדר "כפל על כפל". וכל כך למה? משום
7 ש"לקוחות" המערער, שקיבלו ממנו את חשבוניות א.א שירותים וחשבוניות א.ר.ן, קיזזו
8 (או יכלו לקיזז) את מס העסקאות הכלול בהן כמס תשומות בדוחותיהם. מכאן שחיוב
9 המערער במס עסקאות אינו אלא השבה לקופת המדינה של מס התשומות שנוכה על ידי
10 אותם "לקוחות" בגין חשבוניות שהמערער הוציא להם שלא כדין. כל תוצאה אחרת
11 משמעה חיסרון כיס לקופת המדינה.
- 12 (במאמר מוסגר אציין כי איני מקבלת את טענת המשיב, שבסעיף 3 לסיכומי התשובה
13 מטעמו, לפיה, חיוב המערער במס עסקאות משקף דווקא את הרכיב ההרתעתי כך שלא
14 מתעוררת בעיה של כפל מס. מבלי לקבוע מסמרות, נראה לי כי אך טבעי הוא שהמשיב
15 יפעל תחילה לגביית המס שנחסך מקופת המדינה).
- 16 101. רביעית, המערער טוען כי, גביית מס תשומות מ"לקוחותיו", יחד עם גביית מס
17 העסקאות ממנו, בגין אותן חשבוניות, מהווה "כפל מס". טענה זו היא נכונה במישור
18 העקרוני. עם זאת, נאמנה עליי הודעת המשיב, כי אין בכונתו לגבות את רכיב המס **יותר**
19 **מפעם אחת**, בהתאם לשיקולי הגבייה המנחים אותו, כך שאין חשש כי קופת המדינה
20 תועשר שלא כדין.
- 21 102. אזכיר, כי הגם שמלכתחילה התכוון המשיב להטיל על המערער כפל מס עסקאות בגין
22 הוצאת חשבוניות שלא כדין (לפי סעיף 50(א) לחוק), בפועל חויב המערער במס עסקאות
23 פעם אחת בלבד. מכאן, שבמישור העובדתי, אין לקבל את טענת המערער כי חויב
24 פעמיים בגין הרכיב ההרתעתי (פעם אחת בגין מס עסקאות ופעם שנייה בגין מס
25 תשומות).
- 26 103. המערער מבקש כי בית המשפט יפחית את החיובים שהושתו עליו, לפי סעיף 100 לחוק,
27 אולם לא מצא לנכון להציג אסמכתאות לביסוס בקשתו, למשל, בעניין מצבו האישי
28 והבריאותי (סעיפים 67-70 לסיכומיו). בנסיבות אלו איני יכולה להידרש לכך.
29 מכל מקום, לא ניתן להתעלם מהיקפם של הסכומים ומהעובדה שהמערער פעל באופן
30 שיטתי, סדור ולאורך תקופה ארוכה מתוך כוונה ברורה להונות את רשות המיסים.
- 31 104. **התוצאה, אפוא, שהחיובים שהושתו על המערער נותרים במלואם על כנם.**

32

סוף דבר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 דצמבר 2017

ע"מ 22990-04-16 אביבי נ' מס ערך מוסף תל אביב 3

- 1 .105 מכל הטעמים המפורטים לעיל, דין הערעור להידחות.
- 2 .106 המשיב ביסס את החלטותיו הן לעניין הוצאת חשבוניות שלא כדין על שם א.א.
- 3 שירותים, הן לעניין הוצאת חשבוניות שלא כדין על שם חברת א.ר.ן, הן לעניין ניכוי שלא
- 4 כדין של חשבוניות על שם ג'רבי והן לעניין הקנס על אי ניהול ספרים כדין. המערער לא
- 5 הצליח לשכנע אחרת.
- 6 .107 המערער ישלם למשיב את הוצאות המשפט בסך של 50,000 ש"ח, שישולמו תוך 30
- 7 ימים, אחרת יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

8
9
10
11
12
13
14
15
16

ניתן היום, ט' טבת תשע"ח, 27 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.



ירדנה סרוסי, שופטת

17
18
19
20
21
22
23