



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

מוניות הנשיא

ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא ורקע כללי

1. המערערת היא שותפות רשומה המפעילה את תחנת המוניות "הנשיא" בעיר רמת גן. היא רשומה כאיחוד עוסקים לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("החוק").
2. במסגרת תחנת המוניות פעלו, לאורך השנים, עשרות נהגי מוניות (קבועים ומזדמנים). חלקם סווגו כעוסקים לעניין החוק.
3. המערערת סיפקה למספר לקוחות קבועים שירותי הסעה באשראי, שהתמורה בגינם השתלמה לה במרוכז על בסיס חודשי. המערערת הוציאה ללקוחות אלה חשבוניות מס משלה, בהן נכלל מרכיב מס ערך מוסף. את מרבית הכסף שגבתה (לאחר ניכוי עמלות שונות) היא העבירה לנהגים שביצעו את הנסיעות ("לקוחות האשראי" ו-"נסיעות האשראי").
4. לפי שיטת ההתחשבות שנהגה אצל המערערת בתקופה הרלבנטית, השנים 2009 עד 2012, במקום לקבל מהנהגים חשבוניות מס אשר ישמשו לביסוס ניכוי תשומותיה, המערערת הוציאה "חשבוניות זיכוי" בגובה התשלום שהעבירה לנהגים, והקטינה בהתאם את מחזור עסקאותיה. על ידי כך, מס העסקאות שדווח למשיב, מנהל מס ערך מוסף, חושב לפי הסכום "נטו" המשקף בעיקר את הכנסותיה של המערערת מעמלות הנהגים (המסמכים האמורים יכוננו בשם: "חשבוניות הזיכוי").
5. על מלאכת הנהלת החשבונות והדיווחים למע"מ, היה אמון מנהל חשבונות חיצוני וותיק אצל המערערת, מר שמואל שגב ("מנהל החשבונות"). הוא זה שהגה את השיטה האמורה, בעקבות קושי בהשגת חשבוניות מס מנהגים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

6. בתיק איחוד העוסקים של המערערת רשומים שניים: מר בנימין תשובה רשום כ"שותף מייצג במע"מ", ומר אליהו כוכבי רשום כ"שותף רגיל במע"מ" ("תשובה" ו-"כוכבי", בהתאמה, ושניהם יכוננו יחד: "השותפים הרשומים במע"מ"; מוצג מש/1).
- תשובה וכוכבי הם נהגי מוניות בשנות השישים והשבעים לחייהם, הנמנים עם קבוצה של כעשרה חברי תחנה (החברים כונו גם "שותפים").
7. בעקבות ביקורת שנערכה על ידי המשיב, ספרי המערערת לשנים 2009 עד 2013 נפסלו. המשיב קבע כי "הדוחות אינם מלאים ואינם נכונים", הוציא למערערת שומות לפי מיטב שפיטתו מכוח סעיף 77 לחוק, והטיל קנסות לפי סעיף 95. השגת המערערת נדחתה, ועל החלטה זו הוגש הערעור הנוכחי (נספחים א' עד ט' לכרך המוצגים מטעם המערערת).
8. ערעור זה עוסק בשלוש סוגיות:
- (א) **הפרשי עסקאות** - למערערת הוצאה שומת **עסקאות** בקשר לתקופה מחודש ינואר 2009 עד חודש אוקטובר 2012. המשיב לא הכיר בחשבונות הזיכוי, וקבע כי קיים הפרש עסקאות לא מדווח בסך כ-14.65 מיליון ש"ח. חבות המס (במונחי קרן) הנובעת מכך היא כ-2.35 מיליון ש"ח (או כ-70% מהיקף המחלוקת בתיק כולו).
- כמו כן, כיוון שחלק מפנקסי המערערת לא אותרו, המשיב חישב תוספת למחזור בסך של כ-465 אלף ש"ח, המשקפת לגישתו הכנסות מעמלות שלא דווחו. המס בגין תוספת זו הוא כ-75 אלף ש"ח.
- (ב) **הפרשי תשומות** - למערערת הוצאה שומת **תשומות** בגין התקופה מחודש ינואר 2009 עד חודש אוקטובר 2013. המשיב שלל את התשומות המדווחות משום שלדבריו הן לא גובו בחשבונות מס שהוצאו כדין. חבות המס לפי שומה זו היא כ-717 אלף ש"ח במונחי קרן (או כ-21% מהיקף התיק).
- (ג) **פסילת ספרים** - כאמור, המשיב פסל את ספרי המערערת לשנים 2009 עד 2013, והטיל עליה קנסות בגין **אי ניהול ספרים**. נטען כי המערערת לא ניהלה רישום בספרי הנהלת חשבונות כנדרש, והסתפקה בקבצי Excel מסוימים. סכום הקנס שהוטל במונחי קרן הוא כ-211 אלף ש"ח.
9. כאן המקום לציין כי המשיב רואה בשותפים הרשומים במע"מ, ה"ה תשובה וכוכבי, כאחראים לכלל המעשים והמחדלים הנוגעים למערערת, כמו גם לתשלום מלוא חיובה במס.
10. המערערת חולקת על החלטות המשיב והיא מעלה שלוש טענות עיקריות:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**בראש ובראשונה**, המערערת חוזרת ומדגישה את הקושי בהתעלמות המשיב מהטרגדיה, כלשונה, שנוצרה כאן. להשקפתה, החלטת המשיב להטיל את חיוב השומה על גבם של שני השותפים הרשומים במע"מ היא שרירותית ובלתי מוצדקת. נטען, בין היתר, כי **"אין לשניים כל יד ורגל ונגיעה בסכום הנדרש מהם בהודעת השומה, וכי למצער, נפלו קורבן תמים להתנהלות חשבונאית טכנית קלוקלת..."** (מתוך סעיף 1 לסיכומי המערערת).

11. **שנית**, המערערת מייחסת למנהל החשבונות **"אחריות אקסקלוסיבית"** לדרכי התנהלותה בתקופת החיוב. לדבריה, הוא **"הכתיב את שיטת הדיווחים ושיטת ניהול הספרים באופן בלעדי"**, מבלי שנועץ עם מי מגורמי התחנה. כפי שיפורט בהמשך, המערערת סומכת טענתה זו על עדויות שמסר מנהל החשבונות עצמו בחקירותיו אצל המשיב ובהליך כאן (שם, סעיפים 6-7).

12. **שלישית**, המערערת טוענת כי שיטת הדיווח לא גרמה נזק לקופת המדינה, ובראייתה מדובר **"פאול טכני"**. טיעון זה מבוסס על שניים:

לפי המערערת, המשיב אינו מתכחש לכך שהיא העבירה לנהגים את עיקר התמורה בעד נסיעות האשראי. כך שלמעשה היא שימשה **"צינור להעברת הכספים"** מלקוחות האשראי אל הנהגים.

בהמשך לכך, לדעת המערערת, **"ניתן היה לבדוק כי לא נוצר בפועל חיסרון כיס למדינה, באשר אם כל הנהגים אשר קיבלו את תשלומיהם מן המערערת... דיווחו כדבעי על הכנסותיהם, הופרכה הנחת הנזק"**. לפי המערערת, הנהגים לא עשו שימוש בחשבונות הזיכוי, ומסמכים אלה לא השפיעו על דיווחיהם האישיים למשיב (שם, סעיף 16).

המערערת מוסיפה וטוענת כי המשיב לא ראה להתחשב בראיות הרבות שהוצגו לו בנושא זה.

13. במהלך דיוני ההוכחות, העידו מטעם המערערת כוכבי, תשובה ומר מתוק סרבי (**"סרבי"**), שנמנה עם הנהלת התחנה בתקופת הביקורת ופעל בה כסדרן.

המערערת ביקשה מבית המשפט לזמן את מנהל החשבונות לעדות מטעמה. לאחר שהמשיב צירף לתצהירו את הודעות מנהל החשבונות בחקירותיו במע"מ (לפי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976), הותר למערערת לחקור אותו בחקירה נגדית.

14. עוד יצוין כי לאורך ניהול התיק, ולנוכח נסיבות המקרה, בית המשפט ניסה להביא את הצדדים ליישב את המחלוקת בדרך של הסכמה שתייתר הכרעה שיפוטית. בין היתר, ניתנה שהות נוספת להעברת נתונים נוספים ולמציאת פתרון מוסכם - תחילה בשלב המקדמי של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ההליך, ולאחר מכן בתום שמיעת ההוכחות. כמו כן, נערכה ישיבה נוספת בהשתתפות גורמים בכירים במשרד המשיב לפני מתן צו להגשת סיכומים. אך המאמצים לא הועילו, וכעת נדרשת הכרעה לגופו של הערעור.

15. הדיון יהיה לפי הסדר הבא: תחילה אדרש להוצאת חשבוניות הזיכוי ומשמעותה (חלק ב'). לאחר מכן, אבחן את שלוש טענות ההגנה העיקריות שהעלתה המערערת: אחריותו הבלעדית של מנהל החשבונות (חלק ג'); העדר פגיעה בקופת האוצר (חלק ד'); והטענה לפיה אין מקום לגבות את סכום המס כולו מהשותפים הרשומים במע"מ (חלק ה'). בהמשך אדון בשאר העניינים: ניכוי התשומות, פנקסי החשבוניות החסרים, והטלת קנס בגין פסילת הספרים (חלקים ו', ז', ו-ח', בהתאמה).

### ב. הדפסת חשבוניות הזיכוי

16. למעשה אין מחלוקת כי לשיטת הדיווח שנקטה המערערת אין כל בסיס בדין. בכובעה כמקבלת שירות מן הנהגים, המערערת לא הייתה רשאית להוציא את המסמכים שכונו "חשבוניות זיכוי".

אציג תחילה את הוראות הדין בעניין זה והגיוןן.

17. ככלל, חשבונית זיכוי משמשת ככלי בידי העוסק החייב במס לתקן את החשבונית המקורית שהפיק, במצב בו תנאי העסקה שונו. חשבונית הזיכוי נועדה לשקף את העסקה שנעשתה בפועל ולהביא לתוצאת המס הנכונה.

18. שינוי בהיקף העסקה המקורית (לאחר שהחשבונית יצאה מרשות העוסק), מצריך תיקון הדדי בדיווח על ידי שני הצדדים לעסקה, כך שחיובם במס יתאם לעסקה כפי שקרתה במציאות. לדוגמה, במצב בו העסקה שהתרחשה הייתה לבסוף מצומצמת יותר - מצד אחד, נותן השירות רשאי להקטין את חיובו במס עסקאות ולקבל חזרה את עודף המס ששילם; ומן הצד השני, מקבל השירות מחויב להשיב את מס התשומות העודף שניכה.

19. החוק מגדיר שלושה מצבים שבהם ניתן לתקן את החשבונית המקורית, ולהקטין את מס העסקאות על ידי הוצאת חשבונית זיכוי: רישום שגוי, שינוי בהיקף העסקה או ביטול העסקה.

סעיף 48 שכותרתו "רישום בחסר או ביתר" קובע:

**"48. הוצאה חשבונית שנרשמו בה ביתר או בחסר מחיר העסקה, או החלק**

**ממנו המגיע אותה שעה, או מס הערך המוסף, יחולו הוראות אלה:**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- (1) נרשמו ביתר - ישולם המס על-פי המחיר הרשום או המס הרשום, הכל לפי הגבוה, כל עוד לא תוקנה החשבונית בדרך שקבע שר האוצר;
- (2) נרשמו בחסר - יוציא העוסק חשבונית משלימה."

סעיף 49 מוסיף ומורה בקשר ל"עסקה שלא יצאה אל הפועל או בוטלה":

"49. הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר."

20. אשר למהלך התיקון עצמו - כדי להבטיח שתיקון החשבונית לא יגרום לחוסר בקופת המדינה (הקטנת מס העסקאות מבלי שיוחזר מס התשומות בהתאם), החוק והתקנות מכוחו קובעים מנגנון סדור לביצוע התיקון.

21. לעניין זה, לפי "נוהל תיקון חשבונית" המצוי בתקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (בשילוב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976; "תקנה 23א"), הקטנת החיוב במס על ידי העוסק מותנית בעדכון הלקוח (מקבל השירות או קונה הנכסים) ותיעוד ההודעה:

"23א. בוטלה עסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות

בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג העוסק

כלהלן:

(1) ...

(2) יצא מקור החשבונית מרשות העוסק ינהג לפי אחת מאלה:

(א) יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו

לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:

(1) סכום החיוב או הזיכוי;

(2) מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון;

(3) הסיבה לשינוי הסכום;

(4) הסכום המתוקן;

(ב) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)(1) לא יעלה על סכום

החשבונית;

(ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח

חשבונית נוספת, רשאי העוסק להוציא הודעת זיכוי;



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- (3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי העוסק להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:
- (א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של העוסק;
- (ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,400 שקלים חדשים, אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של העוסק;
- (ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;
- (ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה; ..."

22. במקביל, גם מקבל השירות (מנכה התשומות) מצווה לעדכן את דיווחיו למשיב - ראו הוראות סעיף 43 לחוק ותקנה 24(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

23. ובחזרה לנסיבות התיק כאן.

המערערת תיארה את עסקאות האשראי ואת אופן התחשבותה מול לקוחות האשראי ומול הנהגים כך:

"במהלך תקופת הביקורת, ביצעו נהגי השותפות נסיעות באשראי למוסדות שונים...

הלקוחות הללו היו מזמינים את הנסיעות מאת התחנה על פי סידור שהתווה בניהם והתחנה היתה משבצת את נהגיה להסעות אלו.

הנהגים קיבלו שוברי נסיעות 'ויזות' אשר אותם היו מרכזים במהלך כל תקופה ומגשים לתחנה על מנת שתערוך התחשבות אל מול הלקוחות ותגבה את המגיע להם תמורת עמלה.

בסוף כל חודש לערך, נערכה התחשבות בין התחנה ללקוחות, כאשר הלקוחות העבירו את התקבול המרוכז הצריך להשתלם לכל הנהגים לתחנה עצמה, ואילו התחנה היתה מנפיקה ללקוחות חשבונית מס אחת ומרכזת, בגין כלל נסיעות האשראי שביצעו נהגיה.

בסוף כל חודש ובהתאמה, העבירה התחנה לנהגיה את התקבולים שגבתם עבורם מאת הלקוחות ובניכוי עמלת הסדרנות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

...

באופן סיסטמתי, סבר מנהל החשבונות, כי על מנת לחלץ את הכנסותיה של התחנה בגין עמלות ודמי סדרנות, עליו להוציא חשבוניות מס זיכוי עבור כל העברת תשלום המשתלמת לנהגים בגין הוויזות, וזאת ללא כל קשר לקבלת חשבוניות מס מאת הנהגים בעבור משיכת חלקם בתקבולי הוויזות... באמצעות הפחתת העברת הכספים לנהגים, ערך מנהל החשבונות את תחשיב מחזור העסקאות של התחנה... [ש]עליו דיווח בפועל למשיב במסגרת הדוחות השוטפים. (מתוך סעיפים 12 עד 16, 19-20 להודעת הערעור)

24. לפני שאדרש בהרחבה לשיטת חשבוניות הזיכוי שהנהיגה המערערת, יש לדחות כבר כאן את טענתה כי היא "שימשה כצינור תשלומים בלבד" (סעיף 12 לסיכומיה). אסביר.
25. ניתן להבין כי במהלך תקופת הביקורת למערערת היו שני לקוחות אשראי עיקריים. דובר בחברות אבטחה שהגיעו להסדר עם המערערת בנוגע להסעת מאבטחים, איש איש מנקודת האיסוף אל נקודת השמירה וחזרה.
26. כמסופר, מדי חודש המערערת הפיקה ללקוחות האשראי חשבונית מס מרכזת. לא מדובר בעניין טכני ולצורת התחשבות זו היה מניע כלכלי-עסקי.
- מנהל החשבונות סיפר לחוקרי המשיב בהקשר זה כי היה זה תנאי מצד לקוחות האשראי: "החברה [לקוחה] לא הסכימה לקבל חשבונית בנפרד מכל נהג, אלא רק חשבונית אחת גלובלית מהתחנה ואחר כך 'אתם תשברו את הראש עם הנהגים שלכם'" (חקירה מיום 1.12.2013, עמוד 2, שורה 15 עד שורה 17 - נספח י"ב לכרך המוצגים).
- הוא חזר על כך בעדותו בבית המשפט והוסיף שזו שיטת ההתחשבות ה"קיימת בכל התחנות":

"מאז ומתמיד הלקוחות אף פעם לא הסכימו שתצא להם רשימה של נסיעות שכוללת בתוכה חשבונית, חשבונית, חשבונית של כל נהג שביצע את הנסיעות, הלקוחות תמיד רצו רק חשבונית אחת רצו להתחשבן רק עם גורם אחד."  
(פרוטוקול הדיון, עמוד 70, שורה 1 עד שורה 3)

דהיינו הייתה חשיבות מסחרית כלפי הלקוחות הקבועים לריכוז פעילות ההסעות בידי התחנה.

27. במישור הארגוני - המערערת הבטיחה את תפקוד התחנה על ידי מינוי בעלי תפקיד שונים. לפי כוכבי, "פעם בכמה שנים... חברי התחנה... ממנים את המנהל, סגן, אנשי ביקורת,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- משמעות** (הודעתו בחקירה מיום 15.12.2013, עמוד 2, שורה 29 עד שורה 32 - נספח י"ג לכרך המוצגים).
28. כמו כן, בהיבט **הביצוע** - תפקידה של המערערת לא התמצה רק בהעברת כספים מלקוחות האשראי לידי נהגי המוניות. לפי העדויות, המערערת ארגנה וניהלה את מערך ההסעות כולו: היא קיבלה הזמנות מלקוחות האשראי (בהתאם לסיכום מוקדם מולם); שיבצה את נהגי המוניות בלוח נסיעות והפיקה להם סידורי עבודה; תמחרה את שוברי הנסיעות שהנהגים היו מוסרים לה בסוף כל חודש; ערכה דו"ח דרישת תשלום שהועבר לבדיקת לקוחות האשראי, וביררה את הסתייגויותיהם בנושא. לעיתים הבדיקה הובילה להטלת קנסות על נהגים בגין איחורים לא מוצדקים (עמוד 9, שורה 27 עד עמוד 13, שורה 9; עמוד 48, שורה 3 עד שורה 5 ועוד).
29. מעבר לכך, דומה כי אספקת שירותי הסעה ללקוחות האשראי **המסוימים** שמולם המערערת פעלה **חייבה** מנגנון כלשהו. נהג המונית, לבדו, לא היה מסוגל או ערוך לספק להם את השירות, ומעורבותה של המערערת היא שאפשרה זאת.
- להמחשת עניין זה אביא כדוגמה את עדותו של מנהל החשבונות בנוגע לטיפולו בהזמנות של חברת אבידר, שהייתה לקוחת אשראי מרכזית של המערערת ("**אבידר**"). באותה עת אבידר סיפקה שירותי אבטחה לרכבת ישראל.
- מנהל החשבונות העיד, בין היתר, שאבידר העבירה לו הזמנות מדי יום. לדבריו, "**מדי יום** [היו] **משהו בסדר גודל של 50, 60 או 70 נסיעות במשך הלילה**". לדבריו, נדרשו הסעות לפנות בוקר: "**הנסיעות היו מתחילות בסביבות שעה 2:30 בלילה ועד שעה 6 בבוקר זה השעות שבהם המאבטחים צריכים להגיע לתחנות הרכבת ולהתפרש**". היו הסעות גם בשעות הערב עד לסגירת תחנות הרכבת. מנהל החשבונות סיפר כי הוא נהג לארגן את ההזמנה לפי סדר כרונולוגי ויעדים, ולהעביר למערערת לוח נסיעות מסודר שעל פיו היא שיבצה את הנהגים והפיקה סידור עבודה (עמוד 87, שורה 25 עד עמוד 88, שורה 33).
30. מהאמור עולה, כי הדרך הנכונה להביט על מצב הדברים המתואר היא, ששירותי הסעה באשראי ניתנו על ידי **שתי חוליות בשרשרת** - המערערת ונהגי המוניות - כעמדת המשיב.
31. החוליה הראשונה בשרשרת כוללת את העסקאות בין המערערת לבין לקוחות האשראי. המערערת חייבת במס על תמורת השירותים שהעניקה (באמצעות הנהגים) ללקוחותיה, ומנגד היא זכאית ככלל לנכות את המס שהוטל על השירותים שקיבלה מנהגי המוניות.
32. במסגרת החוליה השנייה בוצעו עסקאות בין המערערת לבין כל אחד מנהגי המוניות. בחוליה זו סופקו שני סוגי שירותים:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

(א) ההסעה עצמה - נהגי המוניות חייבים במס על התקבולים עבור הנסיעות שביצעו. כאן המערערת היא בבחינת מקבלת שירות.

(ב) תפעול מערך הסעות האשראי - המערערת, כנותנת השירות, חייבת במס על דמי הסדרנות ועמלות שהנהגים שילמו לה.

33. יש מקום להדגיש כי המנגנון שלפיו כל אחת מהחוליות בשרשרת השירות מתחייבת במס באופן עצמאי ונפרד, על ידי חיוב **מלוא** מחיר השירות לצד ניכוי התשומות ששולמו, עומד בבסיס החוק. זו הדרך להבטיח שהמס יושת על תוספת הערך שתרמה כל חוליה בפעילותה - לא יותר אך גם לא פחות - בהתאם להגיונו של החוק.

34. מהאמור עד כה עולה כי בנסיבות העניין אין הצדקה לחישוב מחזור העסקאות של המערערת על בסיס סכום התקבולים "נטו" (בהתחשב בכספים שהועברו לנהגים). המערערת לא עמדה בחובתה לדווח למשיב על "סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס" כמצווה בסעיף 69 לחוק.

35. זה המקום לספר כי, לפי המערערת, בעבר היא נהגה לדווח על סכום מחזור העסקאות **במלואו** ומנגד לקזז תשומות. היא החלה להוציא חשבוניות זיכוי לאחר שנתקלה בקשיים בקבלת חשבוניות מס מהנהגים וספגה נזקים כלכליים. שיטה חדשה זו אפשרה לה, לגישה, להקטין את גובה חיובה במס מבלי להיות תלויה בנהגים ולהצטרך "לרדוף" אחריהם. חשבוניות הזיכוי שימשו לה למעשה כתחליף לקבלת חשבוניות מהנהגים השונים. להלן עדותו של מנהל החשבונות בעניין:

ש" : מה עמד ביסוד הוצאת החשבונית זיכוי הזאת? מה עבר לך

בראש?

ת: זה שני גורמים שהתפתחו במשך הזמן שראיתי שקורים

שהם לא היו בסדר. התחנה ספגה נזק כתוצאה מנהגים שלא הוציאו חשבוניות על נסיעות שהם עשו... אני הרי הייתי עושה חשבון כל חודש ונותן לנהגים שיק שהוא הסך הכל של הנסיעות שהם עשו פחות מיסי תחנה, פחות איזושהי עמלה שהתחנה הייתה גובה ופלוס איזה הוצאות אחרות אם היו כגון מכשיר קשר או דברים כאלה, היה נשאר בסוף איזה נטו שזה סכום השיק, חלק מהנהגים היו מוציאים בסוף חשבונית על הנטו שזה לא מעשי למעשה, הם היו צריכים להוציא לי חשבונית על סך הכל הנסיעות שהם עשו ולא על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

הנטו של השיק שהם קיבלו אז זה נזק אחד שנגרם לתחנה.  
נזק שני זה נהגים שבכלל לא הוציאו חשבונית, אני התרעתי  
בפניהם ואמרתי להם תשמעו יש חלק מהנהגים שלא  
מוציאים חשבונית תלכו תרדפו אחריהם, ניסו כמה פעמים,  
כב' הש' קירש: אז מה הייתה השיטה בשלב הראשון הזה... מה היה המצב  
הקודם,

מר שגב [מנהל

החשבונות]: המצב הקודם היה שהיינו מדווחים על כל המחזור של  
הנסיעות... והיינו מדווחים על החשבוניות שהנהגים היו  
נותנים כהוצאות.

כב' הש' קירש: כתשומות.

מר שגב: כתשומות.

ש: דהיינו שאם אני הולך לשנה מוקדמת לתקופה הזאת, אני  
אמצא דיווח של התחנה על מלוא החשבוניות שהוצאו  
ללקוחות,

ת: כן ומלוא החשבוניות,

ש: במאה אחוזים ולא רק ה-5 אחוזים או משהו כזה [המשקף  
עמלות נהגים - ה"ק],

ת: כן, כן.

ש: ... וכתשומות חשבונות מהנהגים?

ת: כן.

ש: זה היה המצב הישן?

ת: הישן, אחרי שראיתי שזה כאילו מצטבר וכל הזמן יש בעיות  
עם אנשים שלא נותנים חשבוניות או עם חלק מהאנשים  
שנותנים חשבוניות רק על הסכום נטו של [השיק]... אמרתי  
תשמעו המצב הזה לא יכול להמשך כי אתם מפסידים כספים  
פה כל הזמן, אז אמרתי להם יש משהו שאני חושב שאפשר  
אולי לעשות וזה חשבוניות זיכוי ומאז התחלנו לעשות  
חשבוניות זיכוי.

...

כב' הש' קירש: למה לא אמרת משהו מאוד פשוט, שלא נותנים שיק... עד  
שהנהג לא... ירשום חשבונית?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

מר שגב: אמרתי את זה,

...

... הנהגים אמרו שהם לא יעבדו.

..

... כל נהג שהיו אומרים לו עד שאתה לא מביא חשבונית אתה

לא מקבל שיק, היה אומר להם אני לא עובד יותר."

(עמוד 62, שורה 1 עד שורה 33; עמוד 63, שורה 25 עד עמוד 64, שורה 3)

36. וכעת ללב העניין: הדפסת חשבוניות הזיכוי נעשתה בניגוד להוראות הדין ומטרתן.

כמוסבר לעיל, רק **נותן השירות** שהפיק את החשבונית המקורית, רשאי להוציא חשבונית זיכוי לצורך תיקונה בכפוף לעמידה בהוראות תקנה 23א.

כאן המערערת הפכה את היוצרות. בכובעה כ**מקבלת השירות**, היא הוציאה חשבוניות זיכוי לנהגי המוניות, כאילו שאלה היו לקוחות שירותי ההסעה (עמוד 63, שורות 22-23).

37. מנהל החשבונות סיפר, בין היתר, על נוהג העבודה הלקוי:

"עו"ד בן דוד: איפה החשבוניות [זיכוי] המקוריות? ...

מר שגב [מנהל

החשבונות]: אני אומר קרוב לוודאי נזרקו.

...

... בעיקרון אני לא הייתי מוסר אות[ן] לנהגים בשביל לא לבלבל אותם, הם היו מוסרים מלא חשבוניות משלהם אז מבחינתם זה רק לגבי הספציפיים שלא נתנו חשבוניות או שהיו נעלמים ולא היו מוצאים אותם, אם במילא אנחנו נקטנו לפי השיטה שאנחנו מוציאים חשבונית זיכוי בשביל מה לתת להם את זה אם במילא הם לא משתמשים בזה...

כב' הש' קירש: ואיך נהג ידע על איזה סכום לרשום את החשבוניות?

מר שגב: מחייב אותו בדוח, יש דוח מפורט שכל נהג היה מקבל, סך הכל נסיעות שעשית בחודש... מתוך זה יורד לך סדרנות.. מגיע לך שיק כך וכך, הם היו תמיד צריכים להוציא לי חשבונית על סך הכל הנסיעות שהייתי כותב להם בדוח, ולא תמיד הייתי מקבל חשבוניות זה השורש של כל הבעיה."

(עמוד 85, שורה 23 עד עמוד 86, שורה 9)





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

38. כזכור, על פי החוק, חשבונית הזיכוי נועדה לתקן חשבונית מס מסוימת שהוצאה בקשר לעסקה המקורית לאחר שהתרחש אחד מאלה (בלבד): התגלתה טעות ברישום החשבונית המקורית; היקף העסקה המקורית שונה; או העסקה בוטלה.

אין חולק כי במישור חיוב התחנה על ידי הנהגים עבור ביצוע הנסיעות, אף לא אחד מהמצבים הנ"ל התרחש כאן.

39. מנהל החשבונות העיד כי ייחס לחשבוניות הזיכוי משמעות אחרת:

**"כב' הש' קירש: מה זה הודעת זיכוי להבנתך?**

**מר שגב: שמגיע לו [לנהג מונית] כסף עבור נסיעות שהוא עשה."**

(עמוד 64, שורות 25-26)

לדבריו, חשבוניות הזיכוי שימשו אותו "רק לצורך החישוב" של מחזור העסקאות של המערערת (עמוד 86, שורה 1).

40. מלבד העדר בסיס חוקי-משפטי, התנהלות המערערת אינה מניחה את הדעת גם בהיבט הכלכלי-גבייתי. המערערת הקטינה את מס העסקאות המתחייב, מבלי להבטיח שפעולתה לא יוצרת חוסר בקופת המדינה. וזאת על אף שכמתואר לעיל, הייתה לה סיבה להניח שהמס שהחסירה לא ייגבה במלואו מידי הנהגים.

41. מעבר לכך, המערערת הגדילה, במעשיה היא, את הסיכון לכך שמס עסקאות יגבה בחסר מהנהגים.

ראשית, המערערת לא השתדלה להשיג את חשבוניות המס גם במקום בו יכלה, לפי גרסתה. מנהל החשבונות טען בעדותו כי רוב נהגי המוניות כן הוציאו למערערת חשבוניות מס, אך הוא העדיף לעקוף את הצורך בקבלת חשבוניות באופן גורף:

**"ש: אם היו [נהגים] בודדים [שלא הוציאו חשבוניות כנדרש] ונניח הרוב כן הוציאו, אז בשביל מה להוציא הודעות זיכוי לאותו רוב של נהגים,**

**ת: כי אני רציתי לפתור את הבעיה מיסודה ולא להתחיל לחפש ולברור מי כן עובד ומי לא עובד, פשוט לעשות בצורה גורפת את כל העבודה, אז אני יודע שאם אני מוציא חשבוניות זיכוי לכל הנהגים יש לי את הסך הכל הגלובלי של הנסיעות שהם עשו אל מול החשבונית שאני נותן ללקוח... ואז אני מקזז אחד מהשני ואני בתמונה הנכונה."**

(עמוד 72, שורה 13 עד שורה 20; וראו גם עמוד 70, שורות 29-30)





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

42. מהאמור עולה כי במקרה הטוב, העדר הפיקוח על כך שהנהגים אכן הוציאו חשבוניות מס פגע ביכולת לדעת היום אם המס נגבה (פגיעה בוודאות הגבייה). במקרה הרע, התנהלות המערערת עודדה תופעה פסולה של אי-הפקת חשבוניות על ידי הנהגים (הגדלת החוסר בקופה הציבורית).

43. יתרה מזאת, המערערת הגדילה את פוטנציאל הפגיעה באוצר בכך שמסרה את חשבוניות הזיכוי לידי נהגי המוניות. המערערת לא הקפידה לבדוק שלא הייתה לכך השפעה על הוצאת חשבוניות מצדס. עם זאת, יוער כי לפי המערערת (והמשיב לא סתר זאת) חשבוניות הזיכוי נמסרו לנהגים במשך כשנה בלבד מתוך תקופת החיוב (סעיפים 33 ו-72 לסיכומיה).

44. לגישת מנהל החשבונות, אין זה מעניינה של המערערת, אף לא לאחר הדפסת חשבוניות הזיכוי, שמס העסקאות ידווח ויגבה במלואו. אלו תשובותיו לשאלות בית המשפט בנושא:

ש"ש: ... אני שואל לא עשית מעקב על הוצאת חשבוניות על ידי הנהגים כדי,

ת: לא בכלל לא.

ש: אז בעצם האחריות פה עברה מקיזוז תשומות אצל התחנה לנהגים,

ת: נכון.

ש: שהם ישברו את הראש,

ת: שהם ישברו את הראש, בדיוק. או שמע"מ ישבור את הראש איתם.

למה התחנה צריכה להכנס לכל נהג ונהג פתאום נהג נעלם או פתאום

מישהו לא בא, או פתאום לא חשבונית, כל אחד ואחד כזה זה סיפור

וזה גורם נזק לתחנה באלפי שקלים."

(עמוד 83, שורה 33 עד עמוד 84, שורה 6)

45. במקרה כאן הדפסת חשבוניות זיכוי כתחליף לקבלת חשבוניות מס מהנהגים, גרמה לשיבוש מיסוי שרשרת השירות. כפועל יוצא, היא פגעה ביכולת לגבות את מלוא סכום המס (לשאלת היקף הנזק שנגרם בפועל לאוצר המדינה אתיחס בנפרד בהמשך).

46. אסכם את האמור בחלק זה:

(א) המערערת סיפקה (באמצעות נהגי המוניות) שירותי הסעה ללקוחות האשראי. לכן מחזור עסקאותיה צריך היה לכלול את מלוא סכום החשבוניות שהיא הפיקה ללקוחות בתקופת החיוב.

(ב) בנסיבות העניין אין בסיס חוקי להוצאת חשבוניות הזיכוי. למעשה נקודה זו מוסכמת גם על המערערת, כפי שעולה מטיעוניה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

(ג) אין דרך להצדיק את התנהלות המערערת - גם לא מהפך הכלכלי. הדפסת חשבוניות הזיכוי שלא על פי דין הבטיחה למערערת מעין "ניכוי מס תשומות" מבלי לאלץ אותה להמתין לקבלת חשבוניות מס מידי הנהגים השונים. המערערת גלגלה את קשיי הגבייה ממנה הלאה, מבלי לתת את דעתה לפגיעה בקופת המדינה.

במצב דברים זה, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לחייב את המערערת בהפרשי עסקאות הנובעים מהוצאת חשבוניות זיכוי.

47. על רקע האמור, אפנה לדון בטענה מרכזית שהעלתה המערערת בנוגע לאחריותו הבלעדית של מנהל החשבונות, בפרט בקשר להנהגת שיטת חשבוניות הזיכוי.

### ג. מעורבות מנהל החשבונות במהלכי המערערת ונפקותה

48. השאלה היא, האם לעניין הטלת המס וגבייתו יש לייחס משמעות לתפקיד המרכזי שמילא מנהל החשבונות, בהתנהלותה החשבונאית של המערערת ובדיווחיה למשיב?

49. אפתח ברקע הרלבנטי.

מנהל החשבונות העיד שלמד הנהלת חשבונות (סוג 3) במוסד אקדמי. את עיסוקו אצל המערערת החל במהלך שנות התשעים. בשנים הרלבנטיות המערערת הייתה לקוחתו היחידה, ואת העבודה ביצע מביתו (עמוד 59, שורה 19 עד עמוד 60, שורה 8; עמוד 84, שורה 20 עד שורה 22 ועוד).

50. לפי הראיות, במסגרת תפקידו מנהל החשבונות ביצע, בין השאר, פעולות אלו:

(א) קבלת הזמנות נסיעה על בסיס יומי מאבידר (לקוחת אשראי מרכזית של המערערת), ועריכת לוח נסיעות מתאים לשיבוץ נהגי המוניות;

(ב) ריכוז ועיבוד של נתוני נסיעות האשראי מדי חודש - מנהל החשבונות קיבל את אוסף שוברי הנסיעות ("ה"ויזות") לאחר תמחורם, וערך דוחות אקסל מפורטים שכללו את פרטי הנסיעות (לרבות שם הנהג מבצע הנסיעה);

(ג) התחשבות חודשית מול לקוחות האשראי - מנהל החשבונות העביר ללקוחות דוחות לביסוס דרישת התשלום, בדק את טענותיהם בנושא, ולבסוף הוציא חשבונית מרכזת של המערערת בגובה הסכום הסופי (והמוסכם) לגבייה;

(ד) התחשבות חודשית מול נהגי המוניות בקשר לנסיעות האשראי ותשלום הסכום המגיע - מנהל החשבונות חישב את דמי הסדרנות והעמלה להם זכאית המערערת ואת גובה הקנסות במידת הצורך, ורשם לפקודת כל נהג ונהג שיק בגובה יתרת הסכום. את אסופת השיקים היה מוסר לתחנה יחד עם פירוט הנסיעות. לפי מנהל החשבונות, פעולות אלו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- גובו בהוצאת חשבונית מס (בגין תקבולי המערערת מעמלות וקנסות) וחשבונית זיכוי (בגובה התשלום שהועבר לנהג);
- (ה) עיבוד אסמכתאות בקשר להוצאות תחנת המוניות לתקופת הדיווח (כגון הוצאות חשמל, טלפון, שכירות ועוד) - מדי תקופה נמסרו לידי מנהל החשבונות אגד מסמכים בנוגע להוצאות המערערת, ביניהם נמצאו גם חשבוניות שנהגים הפיקו לה;
- (ו) הכנת דיווחים תקופתיים למשיב ותשלום סכום המס המתחייב;
- (ז) הדפסת פנקסי חשבוניות ופנקסי חשבוניות זיכוי;
- (ח) שמירת החומר החשבונאי בקשר למערערת - מנהל החשבונות החזיק את החומר בביתו. (ראו, בין היתר, עמוד 68, שורה 18 עד עמוד 69, שורה 5; עמוד 73, שורה 10 עד שורה 13; עמוד 76, שורה 6 עד שורה 22; עמוד 77, שורה 5 עד שורה 8; עמוד 87, משורה 20)
51. אשר למעמדו במערערת - מנהל החשבונות חזר ואישר ששימש כבעל הסמכות המקצועית עבור התחנה בכל הנוגע לניהול החשבונות והדיווח. הוא מסר כי פעל לפי שיקול דעתו העצמאי, מבלי שקיבל הנחיות כלשהן, וכי מעורבות השותפים הייתה זניחה. אמירותיו בנושא זה היו חד-משמעויות. כך לדוגמה הוא השיב לשאלות חוקרי מע"מ:

**שאלה:** אתה מקבל הוראות ממישהו מהשותפים?

**תשובה:** לא, כבר שנים אני עושה אותו הדבר.

**שאלה:** מיהם השותפים?

**תשובה:** יש כ-11 שותפים שרובם עובדים בתחנה, אני לא זוכר שמות של כולם, תשובה וכוכבי הם המייצגים.

**שאלה:** קיבלת ממישהו יעוץ או הנחיה לגבי אופן ניהול החשבונות ו/או דיווח למע"מ.

**תשובה:** מזמן כבר, אולי לפני 15-20 שנה כאשר התחלתי בתפקיד, מאז כל השנים אני פועל באותה הדרך.

**שאלה:** עד כמה השותפים מעורבים באופן ניהול החשבונות, דיווח למע"מ, הוצאת החשבוניות?

**תשובה:** כמעט וכלום, מדי פעם הם אומרים שצריך להוציא חשבונית שלא הוצאתי או שצריך לבטל חשבונית שהוצאתי. הם מקבלים לקראת ה-15 לכל חודש את החשבון של כל נהג עם השיק שלו והחשבוניות.

...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- שאלה: קיבלת הנחיה ממישהו מהתחנה להוציא חשבוניות זיכוי במקום לקבל חשבוניות של הנהגים?
- תשובה: המנהלים סיפרו לי על הקשיים שיש בלדרוש חשבוניות מהנהגים והפתרון היה להוציא חשבוניות זיכוי.
- שאלה: אז זה היה הפתרון שאתה הצעת?
- תשובה כן.
- שאלה: כאשר אתה אומר 'מנהלים' למי את מתכוון?
- תשובה: זה בדרך כלל אלי כוכבי וסרבי מתוק ותשובה בני. (מתוך הודעה מיום 1.12.2013, החל מעמוד 1, שורה 14)

52. ברוח דומה מנהל החשבונות העיד בבית המשפט:

- ש"ש: ... אתה האוטוריטה המקצועית ואתה זה שאמרת לתחנה איך להתנהל מבחינה חשבונאית, מה נכון לעשות ומה לא נכון לעשות, נכון?
- ת: אפשר להגיד.
- ש: לא מרדו בך אמרו לך מה פתאום שגב [מנהל החשבונות] אנחנו לא, מה שאמרת להם ראו בזה ראה וקדש?
- ת: כן יש לי הרבה ניסיון בנושא. (עמוד 71, שורה 22 עד שורה 27)

53. בהמשך עדותו מנהל החשבונות אישר את דברי השותפים הרשומים במע"מ לחוקרי המשיב, שלפיהם הוא זה שהיה אחראי ל"כל הנהלת החשבונות וכל הנושא של הזיכויים וכל הנושא של ההתחשבוניות ורישום השיקים", והוא זה שהעביר להם את "כל ההוראות החשבונאיות ואיך להתנהל" (עמוד 79, שורה 7 עד שורה 15).

יצוין כי גם במסגרת ההליך כאן, השותפים הרשומים במע"מ חזרו על כך שנסמכו על עמדתו המקצועית של מנהל החשבונות. שניהם, כמו גם מר סרבי שעסק בניהול התחנה באותה תקופה, תלו את האחריות להתנהלות הכושלת, בפרט בנוגע להוצאת חשבוניות הזיכוי, במנהל החשבונות (ראו למשל את עדותו של סרבי מעמוד 21, שורה 33 ואילך).

54. עוד יוסבר כי מנקודת מבטו של מנהל החשבונות - אז וגם היום - לא נפל דופי בהתנהלות המערערת:

- עו"ד סלומון: איפה הטעות במה שעשית אם אתה מזהה טעות בכלל?
- מר שגב: אני לא רואה שיש טעות אבל אמרו לי שזה לא חוקי, אני לא יודע למה. אני עדיין יוצא מנקודת הנחה שהתחנה בתור צינור







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

שמקבל כסף מצד אחד וצריך לחלק כמעט את כל הכסף הזה לצד אחר אז אם אני רושם שמגיע לצד האחר את הכסף הזה והתחנה צריכה לקבל כסף שבאמת עובר לצד השני אז למה היא צריכה לשלם בכלל על זה.

...

ש: ואתה לא עשית את זה בכוונה זה מה שאתה אומר נכון?  
ת: אני חשבתי שזאת הדרך הנכונה לפתור את הבעיה שנתקלתי בה."

(עמוד 72, שורה 24 עד שורה 29; עמוד 73, שורות 8-9)

55. לנוכח כל האמור, טוענת המערערת:

"כבר במועד הוצאת השומות וחקירותיהם של הגורמים הרלוונטיים עלה בבירור כי כל 'התקלה' שנערכה בשיטת דיווחה של תחנת המוניות נסובה על פעילותיו של מנהל החשבונות שכיהן במשרתו זו במערערת, ולמעשה הכתיב את שיטת הדיווחים ושיטת ניהול הספרים באופן בלעדי.

... [ב]הודעותיו של שגב [מנהל החשבונות] מיום 17.11.13 ו-1.12.13 [שנגבו בחקירות מע"מ] מצאנו עדות ברורה לאחריות האקסקלוסיבית על דיווחי המערערת, באשר הנ"ל מציין באופן ברור ונחרץ כי את כל נושא ניהול החשבונות הוא ביצע על דעתו ועל דרך ראייתו והבנתו את החוק.

...

מנגד, תשובה וכוכבי אשר נחקרו במקביל [על ידי חוקרי מע"מ]... העידו כי אכן כל נושא ניהול החשבונות נעשה על ידי שגב בלבד, ואילו הם נהגו מוניות פשוטים אשר מקיימים את לחמם על עבודה רגילה של נהיגה במונית עצמאית, ללא שקיימת להם מכך כל טובת הנאה ו/או יתרון על מי מבין נהגי התחנה האחרים, ואין נפקא מינה מה הוא מעמדם." (מתוך סעיפים 6, 7 ו-9 לסיכומי המערערת)

56. המשיב, כפי שעולה מטיעונו, אינו מתכחש לרמת מעורבותו הגבוהה של מנהל החשבונות במהלכי מערערת. אולם לטענתו, בכל הנוגע למישור יחסיה של המערערת עם המשיב, אין לראות במנהל החשבונות כגורם האחראי:

"למשיב אין יריבות ביחס לשומה מול מנהל החשבונות... המשיב... התבסס על דיווחי המערערת וככל שיש לה טענות כלפי מנהל החשבונות בנושא זה הרי שטענות אלה אינן מענייניו של המשיב. ... חובתו של אדם, אשר חסר ידע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**להסתייע באנשי מקצוע... ככל שאנשי מקצוע אלה כשלו, עליו לשאת בתוצאות מעשיהם וזאת על פי דוקטרינת השליחות.** (מתוך סעיפים 16 ו-18 לסיכומיו)

57. בנסיבות העניין ובהתחשב בהוראות החוק - אני סבור כי לא ניתן לקבל את עמדת המערערת בנקודה זו. המערערת (או מי מאנשיה) אינה יכולה להסתתר מאחורי עצת מנהל החשבונות.
58. בראש ובראשונה, הדיווח הוא דיווח של התחנה. מנהל החשבונות מונה לפעול **בשם** המערערת, וכידוע **"שלוחו של אדם כמותו, ופעולת השלוח, לרבות ידיעתו וכוונתו, מחייבת ומזכה, לפי הענין, את השולח"** (סעיף 2 לחוק השליחות, התשכ"ה-1965).
- עוד אזכיר, בהקשר כללי זה, את הוראת סעיף 144(א) לפקודת מס הכנסה (המוחלת לעניין מע"מ מכוח סעיף 143 לחוק), לפיה בין השאר רואים כל דו"ח שנחזה להיות מוגש על ידי אדם פלוני או בשמו כאילו הוגש בהרשאתו.
59. בחירת העוסק למנות אדם אחר לניהול החשבונות של העסק ולהכנת הדיווחים לרשויות המס, אינה מסירה ממנו את האחריות כלפי הרשויות לגבי התנהלות העסק. ראו בע"מ 10331-12-08 דורון אלוש נ' ממונה מנהל מס ערך מוסף חיפה (ניתן ביום 10.10.2013), שם נפסק כי:

**"הטענה בדבר 'אי הידיעה' בדרך של העברת סמכות הטיפול בצד החשבונאי של העסק לידי גורם מקצועי, אין בה כדי לפטור את המערער... המערער במקרה זה אינו שונה מכל נישום או עוסק ואין באפשרותו להסתתר מאחורי פעולות של יועץ המס או מנהל החשבונות של העסק, ככל שאכן לא היה מודע להן..."**

- וראו גם ע"מ 12339-02-09 שי יצחק דור בע"מ נ' מס ערך מוסף חיפה, ניתן ביום 20.10.2010 - סעיפים 16-17.
60. אך לאחרונה בפסק דין **יעקב פאר**, דחה בית המשפט העליון את טענת העוסק כי מתכונת דיווחיו למשיב נעשתה בהתאם להנחיית איש מקצוע.
- יוסבר כי במוקד המחלוקת בהליכים בעניינו של מר פאר עמדה השאלה, האם פעל כסוחר מתכות או שמא כגורם מתווך. דיווחיו המקוריים למשיב כללו את מלוא מחזור העסקאות והתשומות, ולא רק את עמלת תיווך - כאילו היה סוחר. לאחר שנפסק בבית המשפט המחוזי שפאר לא סחר במתכות ולכן אינו זכאי לניכוי מס התשומות שדווח, הוא ביקש לתקן את הדיווח ולהקטין את מחזור עסקאותיו, כך שימוסה כמתווך. נטען, בין היתר, כי הדיווח המקורי הוגש בהתאם להנחיות רואה החשבון.
- כבוד השופט סולברג שלל את האפשרות לתיקון הדיווח מסיבות שונות, והוסיף:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

"גם טענתו של פאר כי נסמך על עצתו של רואה החשבון, אין בה כדי להועיל לו. פאר הגיש את הדוחות התקופתיים, לרבות החשבונות הפיקטיביות, על שמו-שלו - והוא הנושא באחריות להשלכות שיש לכך. ככל שהדבר נעשה בשל הסתמכותו לכאורה על דבריו של בעל מקצוע כזה או אחר, הרי שהדבר אינו נוגע למישור היחסים בינו לבין רשויות המס." (ע"א 892/20 פקיד שומה חיפה ומנהל מע"מ חיפה נ' יעקב פאר, ניתן ביום 4.11.2020)

61. ובחזרה לתיק הנוכחי. המערערת נושאת באחריות לדיווחיה, ללא קשר לרמת מעורבותה בנושא. אך גם בהיבט זה, נראה כי בניגוד לטענת המערערת, מנהל החשבונות לא נקט את שיטת חשבוניות הזיכוי על דעת עצמו, אלא בידיעה ואף בגיבוי של חלק מחברי המערערת. אפרט.

62. כמתואר בסעיפים 35 ו-51 לעיל, מנהל החשבונות סיפר כי השיטה הוצעה על ידיו כמענה לקושי שהעלו בפניו מנהלי המערערת לדרוש חשבוניות מס מהנהגים. עוד סיפר שהצעתו הקודמת להתנות את העברת התשלום לנהגים בהוצאת חשבונית למערערת נמצאה בלתי ישימה.

63. בחקירתו הנגדית בבית המשפט, מנהל החשבונות הוסיף ותיאר את ההשתלשלות שהובילה להדפסת חשבוניות הזיכוי. לדבריו, חשבוניות הזיכוי הוצאו לאחר שיחות מזדמנות עם חברי התחנה. מנהל החשבונות אמנם הדגיש שהוא זה ששב והתריע על הצורך לפעול בנושא, אך מכאן גם משתמע שהמתין לקבל מהם אור ירוק ליישום הצעתו:

"ת: ... אחרי שראיתי שזה כאילו מצטבר וכל הזמן יש בעיות עם אנשים [נהגים מוניות] שלא נותנים חשבוניות או עם חלק מהאנשים שנותנים חשבוניות רק על הסכום נטו של השיק... אמרתי להם כמה פעמים... אמרתי תשמעו המצב הזה לא יכול להמשך כי אתם מפסידים כספים פה כל הזמן, אז אמרתי להם יש משהו שאני חושב שאפשר אולי לעשות וזה חשבוניות זיכוי ומאז התחלנו לעשות חשבוניות זיכוי.

...

ש: מתי התרעת בפני מי התרעת, יש לך איזה מכתב שאתה אומר להם אתם לא מקבלים, אנחנו לא מקבלים חשבוניות וזו השיטה ובדקתי אותה והיא השיטה שצריך לפעול לגבי חשבוניות זיכוי?

ת: האמת היא שלא הייתה אף פעם תכתובת ביני לביןם כי הם היו באים אליי תמיד עם החומר אז הייתי מדבר איתם עם המנהלים, מי שהיה בא עם החומר... אז כל פעם שהם היו מגיעים אליי עם החומר, גם עם





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**הפתקאות [הכוונה ל"ויזות"] וגם עם החשבונות שהתחנה עצמה**

**רשמה... הייתי מתריע בפניהם."**

(עמוד 62, שורה 28 עד שורה 33; עמוד 63, שורה 13 ואילך)

יוער כי המערערת לא חלקה על נכונות הדברים האמורים, וחקירתה הנגדית התמקדה בכך שמנהל החשבונות יזם והוביל את המהלך, להבדיל מבירור רמת מודעות המנהלים (או יתר החברים) לעצם השינוי בשיטת הדיווח.

64. גם תשובה, כוכבי וסרבי הודו כי ידעו על הוצאת חשבונות הזיכוי. אך לדבריהם הם נחשפו לכך כאשר חשבונות הזיכוי נמסרו לנהגי המוניות פיסית, ככל הנראה לקראת סוף שנת 2012 במשך כשנה. מחומר הראיות עולה כי השלושה היו שווי נפש ביחס לכך.

65. כך לדוגמה, תשובה סיפר לחוקרי מע"מ שהוא ביקש ממנהל החשבונות להפסיק להוציא חשבונות זיכוי. מאמירה זו משתמע כי תשובה הבין כי הוצאת חשבונות הזיכוי לא הייתה תקינה, ולמרות זאת, נראה כי הוא לא עשה מאמץ מיוחד לבלום את המהלך (וממילא גם לא לברר את הצורך בתיקון דיווחי המערערת):

**"שאלה: האם אתה מקבל חשבונות זיכוי מהשותפות?**

**תשובה: שמוליק [מנהל החשבונות] נתן תקופה מסוימת חשבונות זיכוי, לא התייחסתי לזה... והוצאתי חשבונות רגילה.**

**שאלה: שאלת את שמוליק מה זה, חשבונות זיכוי שקיבלת?**

**תשובה: הוא אמר שחלק מהנהגים לא מוציאים לו חשבונות ואז במקום זה הוא נותן להם חשבונות זיכוי.**

...

**אני אמרתי לשגב [ב]שנה האחרונה, כשקיבלתי ממנו את חשבונות זיכוי, שהוא לא יכול לעשות את זה והוא הפסיק לאחר מספר חודשים."**

(הודעה מיום 15.12.2013, עמוד 2, שורה 20 עד שורה 32)

66. גם מהדברים שאמר מר כוכבי בחקירתו בידי חוקרי מע"מ מצטיירת תמונה של השלמה עם הוצאת חשבונות הזיכוי (הודעה מיום 15.12.2013, עמוד 3, שורה 9 עד שורה 17; שורה 27 עד שורה 29).

67. וכך העיד כוכבי בבית המשפט:

**"ש: מתי התחילו תעודות הזיכוי?**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ת: ... הוא [מנהל החשבונות] הביא לתקופה של בערך שנה שמונה חודשים, אפשר לבדוק את זה, הוא שידך את זה לשיק.

...

ש: ... אתה כל חודש מקבל שיק פתאום אתה מתחיל לקבל חשבונות זיכוי עם השיק אתה לא שואל את עצמך?

ת: שאלתי אותו מה זה הוא אומר אל תתייחס לזה זה עבודה פנימית שלי, לא התייחסתי השמדתי. אני השמדתי או ששידכתי חלק לאיזשהו מקום שיהיה לי אסמכתא למשל אבל לא הגשתי לרואה חשבון, הרואה חשבון שלי בכלל לא ידע מזה.

ש: לא שאלת את רואה החשבון שלך מה זה הדבר הזה?

ת: מה אני צריך לשאול אותו אם אני לא מגיש לו את זה.

ש: איך ידעת שאתה צריך לא להגיש את זה?

ת: אני יודע זה חשבונות זיכוי תחשוב רגע אחד, זה זיכוי,

...

חשבונות זיכוי זה לזכות אותו.

(עמוד 106, שורה 7 עד שורה 34)

68. זאת ועוד, חלק מהחברים היו מעורבים בענייניה הכספיים של התחנה, ואגב כך הם גם ערכו ביקורת על תוצרי עבודתו של מנהל החשבונות או מקצתם. ביתר פירוט, אלו הפעולות שבוצעו על ידיהם באופן אישי: תמחור שוברי נסיעות שמסרו הנהגים; בדיקת סכום התשלום הסופי שמנהל החשבונות חישב ודרש מלקוחות האשראי; הפקדת השיקים של לקוחות האשראי; בדיקת נכונות השיקים שרשם מנהל החשבונות לפקודת הנהגים, חתימתם וחלוקתם לנהגים; מסירת מסמכי הוצאות וחשבונות נהגים שהונחו בתיבת דואר לידי מנהל החשבונות (ראו את עדותו של סרבי - עמוד 7, שורה 29 עד עמוד 8, שורה 6; עמוד 9, שורה 27 עד שורה 34; עמוד 15, שורה 1 עד שורה 4; עמוד 24, שורה 32 עד שורה 34).

מעבר לכך, השותפים הרשומים במע"מ פעלו בשם המערערת אל מול רשויות המס.

69. מהאמור עולה כי תפקידם של חברי המערערת, ולפחות חלקם, חרג מ"עבודה רגילה של נהיגה במונית עצמאית", כטענת המערערת. עם זאת, כאמור, גם אילולא המעורבות האמורה בהיבט הכספי של התחנה, פעולות מנהל החשבונות היו מחייבות את המערערת כשולחת, תהא אשר תהא מידת הסתמכותה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

70. נקודה נוספת היא הישענותם המוחלטת של חברי התחנה על עצת מנהל החשבונות להפיק חשבוניות זיכוי. כפי שהוזכר, הצעת מנהל החשבונות ניתנה בעל-פה, ונראה כי לא התקיים דיון מעמיק וסדור בנושא (עמוד 63, שורה 13 עד שורה 16).

יתכן כי בנסיבות העניין ה"תקלה", כלשון המערערת, הייתה נמנעת אילו חבריה היו מתעניינים ושואלים. על פניו, היכולת (לכאורה) לעקוף את התלות בהשגת חשבוניות מס מנהגים בצורה כה פשוטה וחד-צדדית הייתה צריכה לעורר חשדנות בקרב החברים, בייחוד לאור הניסיון האישי של חלק מהם כעוסקים. ולראיה, תשובה הודה כי התנגד להוצאת חשבוניות הזיכוי (ראו סעיף 65 לעיל).

עוד יצוין כי בדיקת תוקפה של עצת מנהל החשבונות לא הצריכה מאמץ חריג מצד חברי המערערת. הרי קיימת התייחסות מפורשת בדין לתנאים להוצאת הודעת זיכוי, וחלק מהחברים (וגם נהגים אחרים בתחנה) ממילא נעזרו באופן שוטף באנשי מקצוע נוספים. תשובה עצמו העיד כי פנה לרואה החשבון שלו בקשר לאפשרות השימוש בחשבוניות הזיכוי במסגרת דיווחיו האישיים (עמוד 33, שורות 15-16). באותה הזדמנות יכול היה לברר מהן ההשלכות על דיווחי המערערת.

71. במצב הדברים המתואר, ובהתחשב בכך שהשיטה שירתה את התחנה, לא ניתן להשלים עם אמירות כגון: "סמכנו על האיש הזה, אם הוא טעה או הוליד אותנו שולל אנחנו לא יודעים"; "אנחנו סומכים על איש מקצוע, אנחנו לא למדנו הנהלת חשבונות ולא למדנו משפטים ולא למדנו לעשות את זה" (מעדות סרבי - עמוד 22, שורות 8-9; שורה 31 עד שורה 33).

72. לסיכום, המערערת נושאת באחריות מלאה למעשיה ומחדליה כלפי המשיב. רמת מעורבותו של מנהל החשבונות בניהול החשבונות והדיווח למשיב איננה מעלה או מורידה בהקשר זה. ובשאלת אחריותו של מנהל החשבונות כלפי המערערת בשל מעשיו - אינני נוקט כל עמדה (במהלך ניהול התיק, ב"כ המערערת עדכן כי המערערת הגישה תביעה כנגד מנהל החשבונות, בגין מעשיו הקשורים לדיווחי המע"מ, ותביעה זו עשויה להקיף גם כל סכום שייפסק נגד המערערת בערעור זה - עמוד 121 משורה 10; עמוד 137, שורה 28 עד שורה 31).

### ד. האם הדפסת חשבוניות הזיכוי גרמה לאובדן מס בפועל, ואם כן - מה גובהו?

73. אקדים ואומר כי השאלות שבכותרת נותרו ללא מענה ברור.

ראשית, על מנת להמחיש את הנזק הכלכלי שעשוי להיגרם לאוצר המדינה, אשתמש בדוגמה. נניח שמחיר נסיעה בודדת הוא 100 ש"ח (לפני מע"מ), והמערערת גובה מהנהג עמלה בשיעור 5%.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

בנתוני הדוגמה, לקוח האשראי ישלם למערערת 117 ש"ח כולל מע"מ, והמערערת תעביר לנהג 111 ש"ח (תמורת הנסיעה פחות סכום העמלה בתוספת מע"מ; 6-117).

בנוגע למס על הנסיעה (בלבד) - המערערת הייתה צריכה לדווח למשיב על עסקה בהיקף של 117 ש"ח, ולהעביר לקופת המדינה את מס עסקאות **שגבתה** מהלקוח בגובה 17 ש"ח. כמו כן, **בתנאי** שהייתה מציגה חשבונית מס שהוציא לה הנהג, היא הייתה יכולה לנכות תשומה בסך 17 ש"ח.

אך המערערת, כמסופר, נהגה אחרת. במסגרת הדיווח למשיב, היא הקטינה את היקף העסקה מול הלקוח בסכום הכסף שהעבירה לנהג (111-117), ובהתאם התחייבה במס של 1 ש"ח בלבד (בגובה מס העסקאות שגבתה מהנהג בגין העמלה).

בדוגמה כאן, עשוי להיגרם חסרון מס של 17 ש"ח. כפי שיפורט מיד, בפן הכלכלי, **לא ידוע** אם סכום המס **ששולם** למערערת על ידי לקוח האשראי הגיע לבסוף לקופת המדינה באמצעות נהג המונית (שאמור לדווח במסגרת תיקו האישי אצל המשיב על הכנסתו מאותה נסיעה).

74. לא היה סימן שאלה, כפי שקיים כאן, אילו המערערת הייתה מנכה מס תשומות לפי חשבוניות מס שקיבלה מנהגים. במצב כזה, מס העסקאות היה מגיע לקופת האוצר באחת מהשתיים: או דרך נהגי המוניות שהפיקו למערערת חשבוניות מס ודיווחו על העסקאות כדן, או דרך המערערת, ככל שלא קיבלה חשבונית מנהג ולכן לא הייתה זכאית לנכות את התשומה.

75. לשיטת המשיב, כתוצאה מהוצאת חשבוניות הזיכוי נוצר חסרון מס בסך של כ-2.35 מיליון ש"ח.<sup>1</sup> לדבריו,

**"בשל אופן [ה]התנהלות... קופת המדינה נפגעה:**

**(א) מס העסקאות המדווח על ידי השותפות [המערערת] הוקטן שלא כדין על ידי**

**חשבוניות זיכוי, אשר לא היה מקום להוציאן. ...**

**(ב) הנהגים קיבלו סכומי כסף גבוהים לאורך השנים בלי לדווח עליהם, ולשלם**

**את המס המתחייב."**

<sup>1</sup> יוסבר כי המערערת חויבה במס עסקאות (במונחי קרן) בסך כולל של 2,427,125 ש"ח. סכום המס שצוין כאן (כ-2.35 מיליון ש"ח) מתייחס לעסקאות מול לקוחות האשראי בלבד (ראו "פירוט חיוב מס העסקאות" הכלול בנימוקי השומה). עוד יצוין כי בחלק ממסמכי המשיב (בנימוקי החלטתה בהשגה ובסיכומיו), נפלה ככל הנראה טעות וסך המחזור המדווח (1,890,338 ש"ח) הוצג בתור סכום החיוב במס עסקאות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לפי דעתו של המשיב היום, "השאלה האם הנהגים עשו שימוש בתעודות הזיכוי היא למעלה מן הצורך במקרה דנן, שכן ממילא הוכח כי באמצעות הודעות הזיכוי המערערת לא דיווחה על כל עסקאותיה ולא שילמה מס כדין" (סעיפים 35-36 לסיכומיו).

76. הנחת המוצא של המשיב, אפוא, היא שנהגי המוניות לא דיווחו כלל על מס העסקאות בגין התקבולים ששולמו להם. נציג המשיב מר רוט, הסכים כי אם הנחה זו אינה נכונה, ויוכח כי בפועל המס דווח ונגבה מידי הנהגים, יש הצדקה כלכלית לפחות להפחתת השומה:

**"מר רוט:** אני חושב שברגע שהשותפות [המערערת] נהגה כמו שהיא נהגה, היא קטעה את השרשרת הכלכלית. אם היא הייתה רוצה להמשיך את השרשרת הכלכלית... היא הייתה צריכה להביא את הנהג, את השם שלו, כדי שאנחנו נבדוק. ואז, היינו אומרים, אוקי, אם אנחנו מסתכלים על כל העסקה עד הסוף, בעצם, אנחנו נקבל את המס פעם אחת. אף אחד לא מתכוון לקחת מס פעמיים...

**כב' הש' קירש:** ... אם הם היו מוכיחים שכל או מרבית הנהגים, כן דיווחו על מס עסקאות ולא ניצלו את תעודות הזיכוי, אז בעצם, לפחות במישור הכלכלי, אולי לא המשפטי, אז היה מקום להקטין את השומה.

**מר רוט:** נכון.

...

... ואת זה, אמרנו כל הזמן."

(עמוד 132, שורה 4 עד שורה 20)

דהיינו, הוכחה לכך כי הנהגים שילמו לאוצר המדינה את מס העסקאות החל על הסכומים שהם קיבלו מהתחנה הייתה מוציאה את העוקץ הכלכלי ממחדלה של התחנה בנושא הקטנת מס העסקאות שהיא חבה בו כתוצאה מהשימוש הבלתי תקין בחשבונות זיכוי.

77. המערערת מצדה עומדת על כך כי "ניתן היה לבדוק כי לא נוצר בפועל חיסרון כיס למדינה". היא חוזרת ומלינה כלפי המשיב: "לשוב ולטעון על פגיעה בקופת המדינה מבלי לטרוח, לבדוק, ולהוכיח את הנזק... אינה יכולה להתקבל כאסטרטגיה תחליפית לראיות" (מתוך סעיף 16 לסיכומיה הראשיים וסעיף 6 לסיכומי התגובה).

78. המערערת מעלה טענות קשות בנוגע להתנהלות המשיב לאורך כל ההליך. נטען, בין היתר, כי חוקרי המשיב הפגינו "חוסר מוטיבציה מובהק... לתור אחר האמת - בזמן אמת"; כי "המשיב בחר בדרך טכנוקרטית, קלה למלאכה, אך נושאת טרגדיה עצומה בחובה, עת





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

התעלם ממכלול הראיות שבו לפניו, החל מן העדויות שגבה בשלב הראשון, ובהמשך מאסופות המסמכים והאסמכתאות אשר הציגו את האבסורד הצורם שבשומות"; כי "לא היה סיכוי למערערת בעיני המשיב לחצות רף כלשהו בכדי לשכנעו להתנתק מן התיזה שהניח כלפיהם... בשורה התחתונה דבר לא סייע ולא היה מסייע למערערת, לא רשימות, לא חשבוניות, לא כרטסות..."; ועוד - "הגם כי החתירה להטלת מס צודק הייתה דורשת מאמץ ובדיקת הנהגים, הרי אין בכך ובדרך הקשה כדי לסלול מסלול עוקף על חשבון גבם של כוכבי ותשובה" (מתוך סעיפים 34, 10, 35 ו-47 לסיכומיה).

79. אינני מקבל את גישתה של המערערת.

השיקולים העיקריים לכך הם שלושה: אחריות המערערת למחדל; שוויון בפני החוק ואינטרס ההגנה על אוצר המדינה; וכן אי-הרמת עיקר נטל השכנוע בקשר להיקף הנזק הכלכלי בפועל. אפרט.

### המערערת אחראית למחדל

80. המערערת בחרה בשיטה של הוצאת חשבוניות זיכוי, במקום ניכוי מס תשומות כמתחייב בחוק. גם אם - לצורך הדיון - אתמקד בפן הכלכלי, הרי שמערערת גבתה את **מלוא** מס העסקאות מידי לקוחות האשראי מצד אחד; והעבירה למשיב **רק חלק קטן ממנו** מצד שני, וזאת מבלי לוודא שיש לכך "כיסוי" מצד הנהגים. בזמן אמת, המערערת לא הבטיחה כי בשורה התחתונה לא יגרם חסר בקופת המדינה; והיום, היא מצפה ודורשת מהמשיב לברר זאת.

81. יתר על כן, כמפורט לעיל, המערערת הגבירה את הסיכון לחיסרון מס, ופגעה ביכולת לדעת היום מה היקף הגבייה (ראו סעיפים 41-42 לעיל).

82. אחזור ואדגיש כי אינני מקבל את ניסיון המערערת לפטור עצמה מאחריות כלפי המשיב, בטענה כי הפקידה את גורלה בידי איש מקצוע, הוא מנהל החשבונות (ראו את הדיון בחלק ג' לעיל).

### שוויון בפני החוק ואינטרס ההגנה על הקופה הציבורית

83. המערערת אינה נבדלת מהמוני עוסקים הנדרשים להקפיד על מילוי הוראות החוק. בכל הנוגע להתרת ניכוי מס תשומות, סעיף 38(א) לחוק קובע במפורש כי זכאות העוסק לניכוי מותנית בהצגת חשבונית שהוצאה כדין.

84. ההכבדה הכרוכה לעיתים בקבלת חשבוניות מצד ספקים או קבלני משנה שבשרשרת, ודאי אינה מנת חלקה של המערערת בלבד. סביר להעריך כי רבים מן העוסקים היו מעדיפים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

"לפתור" את העניין בינם לבין עצמם, כפי שנהגה המערערת, ולגלגל את האחריות ו"כאב הראש" מהם הלאה.

אין לאפשר זאת. עוסק אינו יכול להתעלם מהוראות החוק ולצפות מהמשיב שיבוא לעזרתו, ובין היתר, יחקור את ספקיו אחד-אחד, על מנת לאמוד את חסרון המס שהעוסק עצמו גרם לו.

85. הפעלת הוראות החוק תלויה בשיתוף פעולה מצד הציבור, אשר לוקח חלק פעיל במלאכת הגבייה. משימתו של המשיב, כשליח ציבור, היא להבטיח את גביית המס כדין. המשאבים העומדים לרשותו לצורך כך אינם בלתי נדלים.

### אי-הרמת עיקר נטל השכנוע בקשר להיקף הנזק הכלכלי בפועל

86. אין למעשה מחלוקת כי חובת הבאת הראיות מוטלת על כתפי המערערת. אלא שלגישתה, היא סיפקה למשיב די אסמכתאות ונתונים לבדיקה ולהפחתת השומה, והמשיב בחר לא לעשות דבר.

87. דוגמה לכך, אותה מדגישה המערערת, היא מספרי הזהות של נהגי המוניות בתחנה, אשר גם להערכת המשיב היו עשויים לשמש כנתיב ביקורת אפקטיבי. המערערת טוענת בנחרצות:

"... מה היה פשוט יותר מלהציץ באוסף חשבונותיו של תשובה, בפנקסיו של כוכבי, ולמצוא בהם בנקל את מספרי תעודות הזהות של נהגי המוניות שהובאו במדגם החשבונות... למעשה 23... מספרי תעודות הזהות של נהגי התחנה... הובאו לידיעת המשיב גם במהלך הדיון בהשגה!!  
... מספרי תעודות הזהות... כלל לא זכו להתייחסות ובקרה, אף לא אחד מבין הנהגים שבלחיצת כפתור ניתן היה לקבל את פרטיהם במערכת שע"מ, לא הוזמן כדי ליתן גרסה ולהניח תשתית ראייתית שיש בה ולו בראשיתה כדי לאשש את טענות המערערת."

ועוד -

"... כאשר רשימת הנהגים שצירפה המערערת ואף הגישה לבית המשפט בו פירטה אחד לאחד את שמות הנהגים, את מספרי תעודות הזהות שלהם, את מספר הכובעים שלהם, וכן את תקופות העבודה [יובהר כי זוהי הרשימה שאכנה בהמשך בשם 'רשימת הנהגים המפורטת' - ה"ק], כל אלה מרבץ הנתונים המרשים פשוט לא עניין את המשיב, והוא נותר בשלו, ללא שטרח לבדוק את חיוב המס שלוקה בעיוות דין משווע כנגד תשובה וכוכבי." (סעיפים

17, 89 ו-98 לסיכומיה)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

88. לדעתי אין זו הצגה נכונה ומלאה של הדברים.

נציג המשיב אכן גילה נכונות מסוימת לבחון מחדש את שומת העסקאות, בתנאי שיוכח שלא נגרם נזק כלכלי כתוצאה מהוצאת חשבוניות זיכוי, ולחלופין שהנזק נמוך יותר. המשיב דרש לקבל נתונים מספיקים לכך שהנהגים אכן דיווחו לו על מס העסקאות בקשר לנסיעות האשראי. בין היתר, הוא ביקש את מספרי הזהות שלהם.

89. זו הייתה גישתו בשלב ההשגה (עמוד 4 לנימוקי החלטת בהשגה מיום 24.3.2015 - נספח ט' לדרך המוצגים); במסגרת דיון קדם המשפט (פרוטוקול דיון מיום 13.6.2016, עמוד 4, שורה 1 עד שורה 5); ובמהלך ישיבת ההוכחות (עמוד 129, שורה 24 עד שורה 28 ועוד).

90. כפי שיפורט, הן בשלב השומה והן לקראת דיון ההוכחות המערערת מסרה נתונים ומסמכים מסוימים.

לאחר גמר שמיעת ההוכחות, ובהתאם לסיכום בין הצדדים, המערערת העבירה רשימת נהגים מפורטת, הכוללת לדבריה את פרטי הזהות המבוקשים של רוב הנהגים ("רשימת הנהגים המפורטת").

91. אך לבסוף המשיב בדק ומצא שלא ניתן להשלים את הבדיקה הנדרשת. אלה ממצאיו:

**"המשיב קיבל מהמערערת פרטים אודות נהגים והמועדים בו עבדו עבור המערערת.**

**המשיב בדק מול מערכת שע"מ מהם המועדים בהם היו לנהגים תיקי עוסקים. המשיב איתר 57 עוסקים מתוך הרשימה אותה סיפקה המערערת אשר כללו 120 עוסקים (אשר שלושה מהם סדרנים). יצוין כי חלק מהעוסקים הם עוסקים פטורים, חלקם סגורים, וחלקם בפשיטת רגל.**

**המשיב אינו יכול לדעת האם אותם 57 עוסקים דיווחו על העסקאות עם המערערת." (מתוך הודעת עדכון שנמסרה מטעם המשיב ביום 16.7.2018)**

92. על רקע זה, זימנתי את הצדדים לשיבה נוספת בניסיון אחרון לקדם פשרה ביניהם. בפתח הישיבה נשאל ב"כ המשיב על תוצאת הבדיקה הנ"ל, והוא מסר כי: **"גם אם נראה שהיו מחזוריים [אצל הנהגים] לא יודעים אל מול מי. אין אפשרות לראות בחודש מסויים מי היו"** (פרוטוקול ישיבה נוספת מיום 14.11.2018, עמוד 154, שורה 12).

ב"כ המשיב אישר כי מכיוון שבאותן שנים עדיין לא הונהג דיווח תקופתי מקוון לשלטונות מע"מ, לא ניתן לדעת מנתוני שע"מ בלבד איזה עסקאות פרטניות נכללו בכל דיווח ודיווח. על מנת להגיע לידיעה בעניין זה, היה צורך לזמן את הנהגים אחד-אחד להתייצב עם התיעוד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

הנדרש, ככל שזה נשמר בידיהם, וזאת כדי לברר אלו עסקאות דווחו ואלו לא (עמוד 127, שורה 16 עד שורה 34; וראו גם בישיבה הנוספת - עמוד 153, שורה 33).

יצוין כי חזקה תקינות מעשה המנהל, בכל הנוגע לניסיון הבדיקה המתואר ולכישלונו, לא נסתרה באופן פרטני על ידי המערערת. לכן ההנחה היא שלא ניתן לאמוד את חסרון המס על בסיס הנתונים השמורים במחשבי המשיב.

93. לדברי מר פולק, ממונה אזורי במשרד המשיב, אשר נכח בישיבה הנ"ל:

**"ברגע שיש פסילת ספרים ואם המערערים טוענים אחרת יתכבדו ויביאו את הראיות כדי שנוכל לשקול. לא עשו זאת. גם היום בשנת 2018 הביאו לנו רשימה של 120 נהגים... לשים רשימה של נהגים ולהטיל עלינו לבדוק אם אחרי 10 שנים דווחו או לא זו לדעתי לא הייתה כוונה של מחוקק כשקבעו את החובה לגבי עוסק לניהול הספרים שלו וכעת מנסים להטיל עלינו את החובה המוטלת עליהם להביא את הראיות... אני חושב שקופת המדינה נפגעה מדרך ההתנהלות הם הוציאו תעודות זיכוי שלא היו צריכים פיזרו ע[ש]רות אלפים אינני יודע כמה. לכן היום לא ניתן לשחזר. אנו כמדינה לא צריכים להשקיע משאבים בחיפוש הנהגים האלה שזאת חובתם."** (שם, עמוד 155, משורה 14)

יש ממש בדבריו של מר פולק.

94. כאמור, לוז המחלוקת בנוגע לחסרון המס שנגרם בפועל הוא בשאלה האם נהגי המוניות דיווחו למשיב על עסקאות ההסעה באשראי עם המערערת, וביתר דיוק - מה היקף הדיווח והמס שנגבה מהם.

לאחר עיון בראיות ושקילת התנהלות הצדדים, הגעתי למסקנה כי המערערת לא הרימה את עיקר הנטל להוכחת היקף הנזק הכלכלי, מסיבות אלו: ממצאי המשיב בקשר לרשימת הנהגים המפורטת; הימנעות המערערת מזימון גורמים רלבנטיים לעדות; הימנעות מדרישה והצגה של חומר הנהלת חשבונות חיוני לדעת המערערת; וכן הצגת אסמכתאות חלקיות בלבד. אדון בכל אחת מהן בנפרד.

95. ממצאי המשיב ביחס לרשימת הנהגים המפורטת - המערערת לא התייחסה לתוצאת הבדיקה לגופה. היא לא הסתייגה, למשל, מהממצא כי חלק מהנהגים רשומים כעוסקים פטורים. בהקשר זה, לפי עדותו של סרבי, שנמנה בהנהלת התחנה, כאשר נהג חדש ביקש להצטרף, לא נערכה בדיקה יזומה לגבי סיווגו אצל המשיב:

**"עו"ד בן דוד: נהג שרצה להתחיל לעבוד עם השותפות עשו איזה הסכם**

**כתוב?**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**מר סרבי :** נהג שרוצה לעבוד בתחנה מקבלים אותו לראיון קצר שולחים אותו להתחבר לקשר של התחנה ולמערכת GPS, אין שום חוזים בין הנהג לתחנה.

**ש :** בדקתם אם יש לו עוסק מורשה אם הוא מדווח לרשויות המס?

**ת :** לא, לא בדקתי אם יש לו עוסק מורשה, אני יוצא מהנחה שבן אדם בא לעבוד, מסדר לו את הכל לפי חוק..."

(עמוד 21, שורה 24 עד שורה 29)

בהמשך לאמור, יצוין כי לפי העדויות הייתה בתחנה תחלופה של נהגים, וחלק מהם היו מזדמנים (עמוד 72, שורות 11-12; עמוד 99, שורות 31-32).

96. כן יש לתת את הדעת לכך שרשימת הנהגים המפורטת הועברה למשיב רק לאחר סיום שלב ההוכחות, באפריל 2018, וגם אז באופן חלקי בלבד. נמסרו פרטי הזהות של כ-76% מהנהגים שעבדו בתחנה במהלך התקופה ההיא (89 מתוך 117 איש). המערערת הסבירה כי התקשתה לאתר את שאר הנתונים (הודעת המערערת מיום 18.4.2018).

97. לנוכח הטיעונים הרבים שהושמעו בקשר להיקף מאמציו של המשיב, יש מקום להתעכב על הרקע שקדם לכך. כבר בדיון קדם המשפט, שהתקיים 22 חודשים לפני כן, המערערת התחייבה להעביר למשיב מסד נתונים מלא לצורך בדיקה. כך נכתב, בין היתר, בפרוטוקול הדיון:

**"ב"כ המשיב:**

אם תומצא לנו רשימה מפורטת של תשלומים ששולמו על ידי התחנה לנהגים השונים (לרבות שמות הנהגים ומספרי זהות, סכומי התשלומים ומועדי התשלומים), המשיב יהיה מוכן לבצע בדיקה צולבת של המידע, על מנת לבחון אפשרות של שינוי השומה וזאת מבלי להתחייב בשלב זה לעריכת שינוי כלשהו טרם בדיקה.

**ב"כ המערערת:**

אנו מסוגלים להביא רשימה כזאת לידי המשיב ונעשה כן עד סוף חודש יולי 2016."

(פרוטוקול דיון קדם המשפט מיום 16.3.2016, עמוד 3, משורה 33)

נתתי החלטה בהתאם לסיכום זה, אך הסיכום לא קוים על ידי המערערת (עמוד 122, משורה 23).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

98. כשנה מאוחר יותר, לקראת דיון ההוכחות, המערערת צירפה לתצהירה טבלאות שערך מנהל החשבונות המשקפות לדבריה תיעוד של הסכומים ששולמו לכל אחד מהנהגים עבור נסיעות האשראי ושל מועדי התשלום. גם בהזדמנות זו מספרי הזהות שהתבקשו לא צוינו ("ריכוזי התשלומים לנהגים"; נספח כ"ז לכרך המוצגים).

99. לשלמות התמונה יצוין כי בהליך השומה הועברו למשיב אסמכתאות ונתונים מסוימים בנוגע לנהגים.

כך לדוגמה סמוך לחקירות במע"מ, בדצמבר 2013, נמסרה רשימת שמות של אנשי התחנה. הרשימה כללה מספר קטגוריות, ביניהן: "רשימת נהגים חברים בתחנה", "נהגים שכירים בתחנה", וכן "נהגי חוץ שעוזרים לתחנה ברכבת". את הרשימה הכין כוכבי בכתב ידו. הוא הסביר שהרשימה מציגה תמונת מצב נכון ליום 16.12.2013, ללא ציון של מספרי זהות, בהתאם לבקשת החוקרת (נספח כ"א לכרך המוצגים; עמוד 98, משורה 30).

דוגמה נוספת היא אגד חשבונות נהגים שהוצגו במסגרת הדיון בהשגה. המערערת מזכירה מסמכים אלה כראיה לכך שהמשיב יכול היה לדעת את מספרי הזהות של 23 נהגים כבר בשלב השומה.

100. נציג המשיב הודה כי בשלב השגה לא נעשתה בדיקה של החומר שהועבר. לשיטתו לא הייתה בכך תועלת:

... כבר בשלב ההשגה, הצגתי בפניך, חשבונות מס של נהגים וכרטיסות שהוציאו בגין אותן נסיעות שהם קיבלו באשראי, חשבונות, זה נכון?

ת: ואני אומר לך שמה שאתה הצגת לי, זה אולי שלושה נהגים ואני ביקשתי ממך, רשימה שמית, של כל הנהגים, יחד עם מספרי תעודות זהות כדי שאנחנו נוכל להריץ אותם במערכת ולתת לך את התשובות שביקשת, למרות שזה לא העבודה שאנחנו אמורים לעשות... לא הבאת לי שום דבר מלבד איזשהו שלושה סוגי חשבונות, רשימה ידנית, של איזשהו, חמישה, ששה נהגים או אולי קצת יותר, בלי תעודות זהות, בלי כלום. עם כזה חומר אי אפשר לעשות כלום...

...

עו"ד סלומון: עוד בשלב ההשגה... שהבאנו דוגמאות של מעל עשרה [נהגים]... עשית איזה בדיקה פיסית, שלחת איזה מבקר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

שיראה, מה קרה עם הנהגים האלה, כמה הם דיווחו, מי דיווח?

מר רוט: לא ואני אגיד לך מאיזה סיבה. הסיבה היא, כשאתה הבאת לי את המספר נהגים האלה, כמובן שחלק מהם, היו השותפים הרשומים, אתה ביקשת בעצם, שאנחנו נקח את מספר הנהגים שהבאת... נשליך על כל השומה, נקח את זה כמדגם מייצג ושהמדגם הזה בעצם, הוא יהיה המפתח לעשות את השומה. עכשיו, המדגם, הוא לא יכול להיות מייצג כי מדובר במספר שנים. אנחנו לא יודעים כמה נהגים היו באותה שנה, אם זה היה עשר, עשרים, שלושים, ארבעים, אין לי מושג... מדגם מייצג זה באמת, מדגם שיכול להיות מייצג אם מדובר בשלושים או ארבעים נהגים, אז יכול להיות 21, אני יודע, אם הולכים על ה-51% לכאן או לכאן, אבל לא היה לנו כזה דבר. לא היה לי עם מה לעבוד, בוא נגיד ככה.

כב' הש' קירש: גם לגבי אותם נהגים שכן, קיבלתם את המידע הבסיסי, לא בדקתם.

מר רוט: לא בדקנו כי לא היה טעם... אין לי מה לעשות עם זה..."  
(עמוד 122, שורה 4 עד שורה 13; עמוד 125, שורות 23-24; עמוד 126, משורה 8)

101. אינני מביע כל עמדה לעניין אפשרות המשיב לבצע בדיקה מעמיקה יותר בשלב השומתי. בין היתר, משום שקיים תיעוד כתוב לכך, שממנו המערערת לא הסתייגה, כי בשעתו נציג המשיב ביקש ולא קיבל אסמכתאות נוספות בנוגע לנהגים ובכלל (ראו עמוד 4 לנימוקי ההחלטה בהשגה; עמוד 124, שורה 3 עד שורה 20).

102. קשה להבין את גרירת הרגלים מצד המערערת והימנעותה מארגון והשלמת המידע החסר. מצופה היה כי היא תשקיע את מירב מאמציה על מנת לסייע ולקדם את בירור טענותיה. כמתואר, המשיב לא חסם את האפשרות לבצע בדיקה נוספת לשם דיוק שומתו - לא בשלב קדם המשפט (יוני 2016), ואף לא לאחר שמיעת העדויות (מרץ 2018).

הגם שבדיעבד התברר כי מספרי הזהות של הנהגים אינם מועילים, ניתן לשער כי פרק הזמן הממושך שחלף, פגע ביכולת לערוך בירורים בדרכים אחרות (כזכור, לפי בדיקת המשיב, חלק מהנהגים סגרו או פשטו את הרגל, ולדברי המערערת היו כאלה שעזבו את התחנה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

103. הימנעות מהבאת גורמים רלבנטיים למסירת עדות - המערערת נמנעה מהזמנת חברים ונהגים נוספים למסור עדות בבית המשפט ולהציג תימוכין לדיווחיהם למשיב בתקופה הרלבנטית.

המערערת חזרה והדגישה את היתרון הקיים למשיב להשיג מידע ישירות מהנהגים, ואת הפסול בכך שלא ניצל את סמכויותיו לשם כך. ראו למשל את עדותו של תשובה בחקירה נגדית:

**ש" :** איך אנחנו יכולים לדעת שהנהגים שילמו את מס העסקאות? אני אפשט את השאלה, איך אנחנו יכולים לדעת שהנהגים שילמו את הכסף מהסכומים שהמערערת הביאה להם?

**ת: יש מותג שנקרא מע"מ, יש שם פקידים חכמים, מוכשרים, מזמינים את הנהג תראה לי את הספרים שלך, תבדוק אותו מא' עד ת' כמו שבדקו את זה שיבדקו את שלו ואז ידעו בדיוק אם הוא שילם או לא שילם."**

(עמוד 113, שורה 17 עד שורה 22)

אך באותה מידה, המערערת יכלה לבקש את זימונם של נהגים נוספים למתן עדות בבית המשפט ולהצגת מסמכים בהתאם לתקנה 178(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. אולם, המערערת בחרה שלא לעשות זאת (ראו בקשתה לזימון מנהל החשבונות בלבד לעדות מיום 8.3.2017).

כידוע, הימנעות המערערת מהבאת עדים רלבנטיים, שלא לומר חיוניים, פועלת לחובתה.

104. הימנעות מדרישה והצגה של חומר הנהלת חשבונות חיוני לכאורה - כמסופר, כל חומר הנהלת החשבונות של המערערת הוחזק על ידי מנהל החשבונות בביתו. המערערת הלינה על כך שהמשיב לא קיים את חובתו לדרוש, לחקור ולבדוק מידע נוסף הדרוש לו ממנהל החשבונות.

במסגרת קו טיעון זה ב"כ המערערת הפנה למנהל החשבונות סדרה של שאלות, כגון:

**ש" :** אפשר היה להגיע לחקר האמת פה?

**ת: בוודאי, בוודאי.**

**ש: אם הם היו רוצים הם היו לדעתך משחזרים את הכל?**

**ת: בקלות, הכל הרי רשום והכל נמצא ברשומות."**

ועוד -





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**"עו"ד סלומון:** ... במידה ומע"מ היה אומר לך שגב תגיע לכאן בבקשה, בוא נעשה בדיקה ביחד איתך נעבור מסמך מסמך, חשבונית חשבונית, זיכוי זיכוי, שיק שיק... אפשר היה להגיע בדיוק לאן הלך הכסף ואיפה המע"מ ואם הוא דווח בכלל על ידי אחרים, אם הוא לא דווח כמה דווח וכמה לא דווח?

**מר שגב:** ללא שום ספק."

(עמוד 73, שורה 32 עד עמוד 74, שורה 1; עמוד 81, שורה 23 עד שורה 27)

105. אם אלה פני הדברים, מדוע המערערת לא דרשה והגישה בעצמה את חומר הנהלת החשבונות שעשוי היה לסייע לה?

כך לדוגמה, לעניין מספרי הזהות של הנהגים, עליו עמדתי בפירוט מעלה, מנהל החשבונות העיד כי ניתן היה "בקלות" לארגן את הנתונים (עמוד 66, שורה 28 עד שורה 30).

ולמרות זאת, חלפו מעל עשרה חודשים מחילופי הדברים הנ"ל עד שהמערערת המציאה חלק מהנתונים (במסגרת רשימת הנהגים המפורטת).

106. ככל שהמערערת התקשתה להשיג מידע ממנהל החשבונות במישרין (למשל בשל המתיחות שנוצרה ביניהם), הרי שגם בעניין זה המערערת הייתה יכולה לבקש מבית המשפט שיצווה על הצגת המידע. נושא זה לא הוזכר כלל בבקשת המערערת לזמן את מנהל החשבונות לעדות.

המערערת יוצאת מנקודת הנחה כי מנהל החשבונות החזיק בנתונים בעלי ערך הוכחתי משמעותי לביסוס גרסתה. אך משום מה היא לא ניסתה להשיגם ולהציגם במסגרת הליך זה, והדבר נזקף לחובתה.

107. הצגת אסמכתאות חלקיות - המערערת הגישה לתיק אסמכתאות בלתי מספקות לביסוס עמדתה כי לא נגרם שום נזק לקופת הציבור. כפי שיפורט מיד, אני נכון להתחשב בחשבונות ובכרטסות הנהגים שהוגשו לתיק באופן מקל.

(א) אוסף חשבוניות נהגים

108. המערערת המציאה לקט חשבוניות של נהגי מוניות אשר הוצאו למערערת (מתוך 230 חשבוניות המתייחסות לתקופה השומה, רק 209 חשבוניות ניתנות לקריאה. קיימות 16 חשבוניות ריקות; נספחים י"ד, י"ח ו-כ"ג לכרך המוצגים). על פי הכתוב, החשבוניות הוצאו בשנים 2009 עד 2013 על ידי כעשרים וארבעה נהגים שונים. לפי חשבון שערך בית המשפט, החשבוניות משקפות עסקאות בסכום העולה על 3 מיליון ש"ח (כולל מע"מ).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

109. מתוך הסכום האמור, ניתן לייחס לכל היותר סך של כ-2.492 מיליון ש"ח לתקופת החיוב שלגביה הוצאה שומת העסקאות (בהתבסס על סכימת ערכי החשבוניות שהוצאו למערערת בשנים 2009 עד וכולל אוקטובר 2012, לרבות חשבוניות שמועד הפקתן אינו ברור). מדובר בשיעור של כ-15% מסך הפרש העסקאות שייחס המשיב להוצאת חשבוניות הזיכוי.

110. המערערת לא הסבירה מדוע הסתפקה רק במדגם של חשבוניות. השאלה מתעוררת ביתר שאת בכל הנוגע לשותפים הרשומים במע"מ שלקחו חלק פעיל בהליך זה.

לגבי כוכבי - הוגשו לתיק רק שתי חשבוניות שהוצאו בשנת 2013, המסתכמות בכ-4,200 ש"ח בלבד; ולגבי תשובה - נמסרו עשרים ושתיים חשבוניות שהופקו במהלך תקופת השומה (חלקן בשנת 2011 ורובן בשנת 2013), בסכום כולל של מעל 139 אלף ש"ח.

יצוין כי לפי המערערת, בגין נסיעות האשראי בשנים 2009 עד אוקטובר 2012, שולמו לכוכבי ולתשובה, סכומים של כ-263 אלף ש"ח ושל כ-390 אלף ש"ח, בהתאמה (על בסיס הנתונים בריכוזי התשלומים לנהגים).

111. אשר לעדויות שבעל-פה - כפי שיפורט מיד, ארבעת העדים (סרבי, תשובה, כוכבי ומנהל החשבוניות) מסרו גרסה דומה: במשך תקופת החיוב לא התבצעו ביקורת או מעקב אחר מסירת חשבוניות מצד הנהגים.

112. סרבי, ששימש כסדרן ונכח בביתן תחנת המוניות, סיפר כי הנהגים נהגו לשלשל את החשבוניות לתיבת הדואר שנמצאת בצדו האחורי של הביתן. מדי תקופה כל החומר שהצטבר בתיבה (לרבות דברי דואר בקשר להוצאות התחנה, כמו חשמל וטלפון) הוכנס למעטפה ונמסר (as is) למנהל החשבוניות.

113. סרבי נשאל על כמות הנהגים שנהגו להכניס חשבוניות לתיבת הדואר, והשיב:

**ש" :** ... האם אתה מעיד בבית משפט שאתה יודע מידיעה אישית שראית...  
שהנהגים כולם, רובם, חלק, הביאו כל חודש חשבוניות כנגד השיקים,  
**ת: חלקם, חלקם זרקו [לתוך התיבה - ה"ק] וחלק לא ראיתי ולא שמת**  
**לב."**

(עמוד 14, שורה 25 עד שורה 28)

114. בשונה מסרבי, תשובה וכוכבי עבדו כנהגי מוניות ולא ישבו בביתן התחנה באופן רציף. בהתאם לכך, שניהם העידו כי ידיעתם על הנעשה שם, ובפרט השכיחות בה נהגים שלשלו חשבוניות לתיבה, ממילא אקראית ומוגבלת (עמוד 45, שורה 12 עד שורה 31; עמוד 103, שורות 23-24).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

במענה לשאלת בית משפט: "אתה לא יודע להעיד שכל הנהגים או כמעט כל הנהגים דיווחו או לא דיווחו, מסרו מדי חודש בחודשו חשבוניות מס בתחנה, אתה לא יודע להגיד את זה?", תשובה השיב ביירות: "לא". תשובותיו של כוכבי לשאלות בנושא לא היו מועילות (עמוד 51, שורה 31 עד עמוד 52, שורה 1; עמוד 103, משורה 27).

115. בנוגע לעדות מנהל החשבונות אשר צוטטה לעיל (ראו סעיפים 41 ו-44 לעיל), כלל לא הוברר על סמך מה הוא קבע כי "רוב" הנהגים הוציא למערכת חשבוניות, ונראה כי לא ניתן לייחס לאמירה זו משקל של ממש.

116. על בסיס כל האמור, הגעתי למסקנה כי יש מקום להתחשב בחשבוניות הנהגים שהוגשו לתיק - ובהן בלבד. המערכת לא הצליחה להוכיח כי מדגם החשבוניות שהציגה מלמד על דיווח תקין ושיטתי מצד כלל נהגי המוניות במהלך תקופת החיוב.

117. אני ער לכך כי החשבוניות אינן מהוות ראיה חותכת להעברת המס על ידי הנהגים לאוצר המדינה. הרי קיימת אפשרות שהחשבוניות הוצאו למערכת אך לא דווחו בסוף. עם זאת, אני סבור כי המערכת עמדה בנטל המוטל עליה בנקודה זו.

118. דומה כי גם המשיב לא מתנגד באופן עקרוני להכרה בחשבוניות נהגים.

המשיב, לפי מסמכיו, הכיר בחשבוניות נהגים שהוצאו למערכת בשנת 2013, והומצאו לו בשלב השומה (סעיפים 41 ו-45 ונספח 4 לתצהירו של מר רוט; סעיף 3 לסיכומי המשיב).

במהלך ניהול התיק, המשיב קרא למערכת להגיש לו חשבוניות תשומות נוספות. אך לבסוף הוא לא שינה את שומתו, כך שחשבוניות נהגים שהוצאו למערכת, בעיקר בשנים 2009 עד 2012, לא נלקחו בחשבון (בין היתר, סעיף 37 לתצהיר מר רוט; סעיף 7 להודעת המשיב מיום 16.7.2018).

בישיבה הנוספת שקיימתי, נציג המשיב, מר פולק ציין: "לעניין מס תשומות לנו יש מגבלה של חמש שנים. עברו. אם התשומות מובאות אלינו במועד היינו מכירים בהם. היום אנו בבימ"ש וכל מה שיקבע לגבי התשומות נכבד". בסיכומיו, המשיב לא התייחס לאפשרות זו וגם לא חזר ממנה (פרוטוקול ישיבה נוספת, עמוד 155, שורות 21-22).

119. אשר לאופן ההתחשבות בחשבוניות הנהגים - כפי שצוין, סכימת החשבוניות שהציגה המערכת ביחס לשנים 2009 עד לאוקטובר 2013 מגיעה להיקף עסקאות בסך 3,020,831 ש"ח (כולל מע"מ). מבחינה כלכלית, אין הבדל אם החשבוניות יובאו בחשבון במסגרת שומת התשומות (דרך המלך לניכוי מס תשומות שהוכחו) או במסגרת שומת העסקאות של המערכת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

על כן, יש להפחית את היקף העסקאות לפי החלוקה הבאה (בסכומים כולל מע"מ; חשבוניות ללא תאריך שויכו באופן יחסי לשנות הערעור): בשנת 2009 - 556 אלף ש"ח; בשנת 2010 - 534 אלף ש"ח; בשנת 2011 - 801 אלף ש"ח; ובשנת 2012 (עד וכולל אוקטובר) - 601 אלף ש"ח.

בקשר לתקופה מנובמבר 2012 ועד וכולל אוקטובר 2013 - על המשיב לוודא כי במסגרת שומת התשומות, הוא התחשב בין השאר בחשבוניות הנהגים שהוגשו לתיק בית המשפט אשר נוגעות לתקופה האמורה, שסכומן הכולל מגיע לכדי 529 אלף ש"ח (כולל מע"מ). במידת הצורך, יש לתקן את שומת התשומות לתקופה זו ולהתחשב גם ביתרת החשבוניות שטרם הוכרו.

### (ב) כרטסות הנהלת חשבוניות של שלושה נהגים

120. המערערת הגישה העתק כרטסות מהנהלת החשבוניות של שלושה נהגי מונית (ביניהם כוכבי) לשנים 2009 עד 2013 (נספחים ט"ו, ט"ז, כ"ד ו-כ"ה לכרך המוצגים). בכרטסות ישנו פירוט של הכנסות שנרשמו בעסקי היחידים וסכום המע"מ הגלום בהן. להלן עיקר הנתונים בקשר לשנים הרלבנטיות (2009 עד וכולל אוקטובר 2012):

כוכבי - סכום ההכנסות הרשום מסתכם לסך של כ-538 אלף ש"ח (כולל מע"מ). לא צוין כי ההכנסות נבעו מנסיעות שבוצעו במסגרת התחנה. כמו כן, עמודת ה"אסמכתא" שבכרטסות ריקה.

מר דלל - נראה כי מר דלל הוא חלק מקבוצת "נהגי חוץ שעוזרים לתחנה ברכבת", ובבעלותו מספר מוניות (סעיף 43 לתצהירו של כוכבי; וסעיף 99 לעיל).

לתיק הוגשה טיוטה של הכרטסות המתייחסת, לפי הכתוב, להכנסות ממוניות הנשיא בלבד בסכום העולה על 2.250 מיליון ש"ח (כולל מע"מ). לצד פריטי ההכנסה צוינו מספרי אסמכתאות.

יצוין כי הסכום האמור נמוך מהתשלומים ששילמה המערערת לטענתה למר דלל (הוא משקף כ-80% בלבד; לפי הנתונים הכלולים בריכוזי התשלומים לנהגים).

מר גניש - דומה כי מר גניש חבר בתחנה, ובשנת 2013 היה חלק מצוות הנהלה שלה (נספח כ"א לכרך המוצגים).

ההכנסות המפורטות בכרטסות מיוחסות ללקוחות שונים, ביניהן המערערת - אליה ניתן לשייך הכנסות בגובה כ-254 אלף ש"ח (כולל מע"מ). לפי הרשום, סכום זה מגובה באסמכתאות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

גם כאן, ההכנסה הנ"ל משקפת כמחצית מהתשלום שהועבר למר גניש לפי המערערת.  
121. לעמדת המשיב, "הכרטסות של הנהגים אינן מלמדות דבר פרט לעובדה שניהלו כרטסת",  
לכן הן לא יכולות לסייע למערערת (מתוך סעיף 90 לסיכומיו).

יש טעם בדברי המשיב, הרי השאלה היא לא אם המערערת העבירה את כספי נסיעות  
האשראי לנהגים (שעל כך המשיב לא חולק), אלא - האם הנהגים דיווחו למשיב על סכומים  
אלה והעבירו לקופת המדינה את המס המגיע, כך שקיים כיסוי למחדלה של המערערת (וגם  
זאת רק לפני משורת הדין).

122. מצד אחר, מדובר במסמך חיצוני (להבדיל מריכוז תשלומי הנהגים שהוכן על ידי מנהל  
החשבונות) המעיד על סדר וארגון ברישום ההכנסות מנסיעות לאורך השנים. קשה להעלות  
על הדעת (אם כי הדבר איננו בלתי אפשרי) שאדם יטרח בניהול חשבונותיו בעזרתו של יועץ  
מקצועי, יעלה על הכתב את סכום המס שעליו להעביר לקופת המדינה, רק כדי להכניס את  
הניירת למגירה מבלי לדווח - וכך חוזר חלילה, שנה אחר שנה.

נוסף על כך, היה מצופה מהמשיב לנסות ולברר מה נאותות הדיווח של ה"ה כוכבי, דלל וגניש,  
ולו לשם הבהרת הדברים. וזאת בפרט בנוגע לכוכבי - שלגבי תיקו האישי נערכה כנראה  
ביקורת על ידי המשיב; ובנוגע למר דלל - יתכן והכנסותיו המשמעותיות מהמערערת  
משקפות את מלוא מחזור עסקאותיו בתקופה (כמוסבר בסעיף 92 לעיל, לפי המשיב לא ניתן  
לקשור בין סך המחזור שדווח על ידי נהג לבין העסקאות המסוימות שהנהג ביצע מול  
המערערת).

123. בעניין זה, אפוא, קיימים שיקולים לכאן ולכאן. בהתחשב במכלול נסיבות התיק, ניתן לקבוע  
כי המערערת עמדה ברף השכנוע כי המס המתחייב מהעסקאות הרשומות בכרטסות הנהגים  
(כוכבי, דלל וגניש) הועבר למשיב.

כפועל יוצא, יש להקטין את מחזור העסקאות בשיעור של כ-18%, על ידי הפחתת סכומים  
אלה (הכנסות כולל מע"מ הרשומות בכרטסות): בשנת 2009 - 508,876 ש"ח; בשנת 2010 -  
635,497 ש"ח; בשנת 2011 - 1,215,932 ש"ח; ובשנת 2012 (עד וכולל אוקטובר) - 683,084  
ש"ח.

124. לסיכום נושא זה, אני מוכן להניח, לטובת המערערת, שהיו נהגים שדיווחו למשיב על סכומי  
העסקאות מול המערערת, והעבירו לקופה הציבורית את המס המגיע. הקושי הוא שחלקם  
הגדול - היה ונותר - בלתי ידוע, ולא באשמת המשיב. המערערת לא הוכיחה את טענתה  
העובדתית כי מס העסקאות שהחסירה מהקופה, נגבה במלואו על ידי נהגי המוניות. היא  
עמדה בנטל להראות כי היקף הנזק הכלכלי שנגרם הוא נמוך מזה שחישב המשיב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

### ה. גביית המס משני השותפים הרשומים במע"מ

125. במוקד המחלוקת בנוגע לגביית המס מהשותפים הרשומים במע"מ עומדות למעשה שתי שאלות:

(א) מה המשמעות שיש לייחס לכך שתשובה וכוכבי רשומים במרשמי מע"מ כשותפיה הבלעדיים של המערערת? האם מדובר ברישום פורמאלי בלבד, וקיימים צדדים נוספים הקשורים לעניין שאליהם המשיב לא פנה - כטענת המערערת; או שמא השותפים הרשומים הם בעלי הדין הרלבנטיים היחידים - כטענתו העיקרית של המשיב?

(ב) שאלת ההמשך היא, האם וכיצד יש להתחשב בראיות (שלא נסתרו על ידי המשיב) המצביעות על כך כי במערערת יש שותפים נוספים, שווי מעמד לתשובה ולכוכבי? לפני שאדון בשאלות אלה, אציג את הרקע הנוגע לעניין.

126. המשפט נוהל תחת הנחה משותפת של הצדדים כי המערערת מעולם לא נרשמה אצל רשם השותפויות, אלא במרשמי המשיב בלבד (עמוד 94, משורה 17; עמוד 120, משורה 19).

127. בשלב כתיבת פסק הדין, ולנוכח ספק שהתעורר בנוגע למעמדה של המערערת (לעניין פקודת השותפויות (נוסח חדש), התשל"ה-1975 ולעניין החוק), הצדדים התבקשו לשוב ולבדוק נקודה זו. התברר כי מספר שנים לאחר שנפתח למערערת תיק איחוד עוסקים אצל המשיב, היא נרשמה גם אצל רשם השותפויות (החלטותיי מיום 22.10.2020 ומיום 2.11.2020; הודעות המשיב והמערערת מיום 29.10.2020 ומיום 1.11.2020, בהתאמה).

128. להלן השתלשלות העניינים הנלמדת מחומר הראיות וההבהרות הנוספות:

בחודש דצמבר 1980, נפתח למערערת תיק במע"מ והיא נרשמה כאיחוד עוסקים בהתאם לסעיף 56 לחוק. לפי מרשם המשיב, תחת האיחוד נרשמו שניים: מר זיבלי ומר אברהם. הראשון נחשב ל"שותף מייצג במע"מ" והשני ל"שותף רגיל במע"מ".

מעדותו של סרבי משתמע כי באותה נקודת זמן היו בתחנה חברים נוספים: "... פעם עשינו הסעות שכל הנהגים יבואו ואז אמרו תשמע מה זה הבלאגן הזה, תביא את כל הנהגים כל ה-15 חברים? שיביא 2 נציגים והשני נציגים האלה יהיו החבר'ה האחראיים על הנושא" (עמוד 23, שורה 16 עד שורה 19).

129. כעבור כמעט חמש שנים, בספטמבר 1985, נרשמה המערערת ברשם השותפויות בהתאם לסעיפים 4 ו-7 לפקודת השותפויות. לפי מסמכי הרישום, השותפות מנתה אחד עשרה שותפים (שתוארו כנהגים), שניים מהם היו מר זיבלי ומר אברהם. גם סרבי מופיע ברשימת השותפים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

130. בשנים 1986 ו-1987 לערך, תשובה וכוכבי הצטרפו לתחנה. תשובה סיפר כי עם כניסתו לתחנה הוא נהפך להיות שותף, ואגב כך נדרש לשלם סכום של אלפי שקלים בודדים. לדבריו, "היינו, 24 או 25, בערך, שותפים... היו 24 חברים בתחנה חלקם נפטרו, חלקם עזבו... יש היום, יש 8 נדמה לי שזה מה שנשאר 8 או 10" (עמוד 28, משורה 31; עמוד 91, שורות 32-31).

131. במרץ 2003, תשובה וכוכבי נרשמו במקום קודמיהם בתיק איחוד העוסקים במע"מ. כוכבי תיאר את הנסיבות לכך בעדותו: "זה שהיה לפני הוא פשוט פרש ואז היו צריכים להביא מישהו מחליף אז המנהל [של התחנה - ה"ק] לקח אותי למע"מ ורשם אותי כנציג" (עמוד 92, משורה 6).

סרבי סיפר בעניין זה כי הנציג המחליף היה צריך להיות עוסק, ותשובה וכוכבי התנדבו למשימה:

**"עו"ד בן דוד: ... למה כוכבי ותשובה צריכים להיות שני השותפים הרשומים, אם הם לא מרוויחים מזה כלום מה היתרון, למה שלא כולם יהיו רשומים במע"מ שהעסק יהיה רשום על שם כולם?"**

**מר סרבי: ... היה איזה שלב מסוים שהיו צריכים ללכת לשלטונות שיהיו 2 נציגים, ואני אין לי עוסק מורשה כי אני שכיר שמה בתחנה, אז הם אמרו אתה יודע מה בוא אנחנו נעשה את זה בשביל שהתחנה תתחיל לעבוד אז הם קיבלו את זה על עצמם..."**

(עמוד 23, שורה 11 עד שורה 16)

132. מסקירה זו ניתן להגיע למספר מסקנות שישמשו להמשך הדיון בחלק זה:

- (א) כמות השותפים (חברים) בפועל גדולה מזו המופיעה במרשמי מע"מ.
- (ב) רישומה של המערערת כאיחוד עוסקים, לפני שנהפכה לשותפות רשומה, משקף בחירה בין שתי חלופות. המלומד נמדר מסביר בספרו בהקשר זה:

**"... שותפות בלתי רשומה לא תוכל להירשם כעוסק, אלא כל שותף ושותף יהיה חייב להירשם כעוסק לענין החוק. אם השותפים בשותפות בלתי רשומה בכל זאת רוצים להירשם כעוסק אחד, יוכלו לעשות כן לפי ההסדר הקבוע בסעיף 56 לחוק המתיר למספר עוסקים להירשם כאחד."**  
(מס ערך מוסף, כרך ב', עמוד 738, מהדורה חמישית, 2013)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

יתכן כי הרישום כעוסק אחד נועד לאפשר לחברי התחנה להוציא חשבונית מס מרוכזת, בהתאם לדרישת לקוחות האשראי. אפשרות נוספת היא שחלק מהחברים העדיפו שלא להירשם כעוסקים בנפרד. כך או אחרת, הדגש הוא שרישום זה לא נכפה על המערערת, והוא תוצאה של בחירה מצדה.

(ג) גם רישום של שני חברי תחנה בלבד בתיק מע"מ (מלכתחילה או לאורך השנים) משקף בחירה. ניתן להעלות מספר טעמים אפשריים לכך: קיצור דרך וייעול ההתנהלות מול המשיב (ראו את דברי סרבי בסעיף 128 לעיל); הבטחת הזכאות להנפקת אישורי מס (ראו בהרחבה בסעיף 146(א) להלן); חלק מהחברים לא נחשבו לעוסקים, כך שממילא לא ניתן היה לצרפם לתיק איחוד העוסקים (ראו את עדות סרבי בסעיף 131 לעיל).

(ד) מסתמן כי במועד פתיחת התיק במע"מ נמסרה הצהרה לפיה מדובר בשני עוסקים יחידים המבקשים להיכלל באיחוד. אסביר.

המערערת מסרה כי למיטב ידיעתה, הרישום נעשה בהתאם לתקנות 4 ו-10 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 ("תקנות הרישום"). לפי התקנות, הרישום מותנה, בין היתר, במילוי טופס רישום.

נכון להיום טופס זה (המסומן כ"טופס 821 משולב עם מע"מ 821א") כולל חלק משותף ל"מבקשים... להירשם למע"מ כשותפות/איחוד עוסקים" (חלק ג' לטופס). שם יש לפרט את נתונייהם של כל השותפים (או העוסקים) ושל הנציג שנבחר (שם, מספר זהות, כתובת, פרטי קשר וחתימה). בתחתית הטופס הנציג נדרש להצהיר: "כל הפרטים הרשומים לעיל הינם נכונים ומלאים. כמו כן אני מתחייב להודיע למשרד מס ערך מוסף על כל שינוי שיחול בעסק...".

נראה כי דרישה דומה הופיעה גם בעבר (ראו תקנה 4(א) לתקנות הרישום: "חייב במס שהוא שותפות, כהגדרתה בפקודת השותפויות, לרבות שותפות שלא נרשמה, יציין בטופס הרישום פרטים על השותפים וכן על נציג השותפות לענין החוק..."); סעיף 62.217 לנוהל מע"מ (תאמ"ו) בו מובהר כי הרישום מותנה בציון פרטי כל השותפים ופרטי כל העוסקים (פסקאות 217.4 ו-217.6, וכן טופס מע"מ 821א המופיע בתאמ"ו); וכן תיאור הטופס שהובא בספרו של המלומד פוטשבוצקי ז"ל - חוק מס ערך מוסף, עמוד 427, מהדורה שישית, 2001 - "פוטשבוצקי".

(ה) ניתן להבין כי המערערת לא מילאה את חובתה להודיע למשיב על השינויים שחלו מאז פתיחת התיק במע"מ בהתאם לסעיף 137 לחוק. תקנה 8(א) לתקנות הרישום מורה בעניין זה:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

"... חלו אירועים המצריכים שינוי ברישום או ביטולו, כגון שינוי מען העסק, או מען המשרד הרשום של עסק שהוא תאגיד, חילופי שותפים בשותפות, שינוי בנציג השותפות, שינוי במעמדו החוקי של החייב במס, שינוי בענף הכלכלי שאליו משתייך העסק, יודיע על כך החייב במס בכתב למנהל תוך חמישה-עשר יום מהיום שבו חל האירוע."

עולה כי גם כאשר המערערת הודיעה למשיב על שינוי בנציגיה בהתאם להוראת התקנה, היא לא דיווחה לו (בדיעבד) על שאר ההתפתחויות.

על רקע כל האמור, אגש כעת לבחינת השאלות שבמחלוקת.

### מה נפקות הרישום כאיחוד עוסקים?

133. היקף חבותם של תשובה וכוכבי מוסדר בהוראות הדין.

סעיף 128 לחוק קובע (בנוסחו לאחר תיקון מס' 6 לחוק; "תיקון מס' 6"):

"128. (א) עסקה שעשה שותף בשותפות רשומה, או שעשו מי שרואים אותם

כשותפים לפי סעיף 56 [עוסקים שנרשמו תחת איחוד עוסקים - ה"ק],

במהלך עסקי השותפות - יראוה כאילו עשתה אותה השותפות, אם

לא הוכח להנחת דעתו של המנהל היפוכו של דבר.

(ב) עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות

שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים

בשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או

עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק

אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה,

חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין.

(ג) ...

(ד) "...

134. אשר להוראת סעיף 128(א) - יוסבר כי הסעיף מחיל למעשה (אף שהדבר לא נכתב במפורש)

את ההסדר הכללי שבפקודת השותפויות, הן לגבי שותפות רשומה והן לגבי איחוד עוסקים

(גם אם העוסקים באיחוד אינם נחשבים לשותפים לפי פקודת השותפויות). על פי סעיף 20(א)

לפקודה זו: "כל שותף חב, יחד עם שאר השותפים ולחוד, בכל החיובים שהשותפות חבה

בהם בהיותו שותף..."

135. עולה אפוא כי לעניין היקף החיוב במס קיימת הבחנה בין שותפות רשומה לבין שותפות

שאינה רשומה, אלא אם קיים רישום כ"עוסק אחד" בהתאם לסעיף 56 לחוק. במקרה שכזה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

התוצאה היא זהה: העוסקים (שותפים או מעין שותפים לצורכי החוק) חייבים יחד ולחוד בתשלום המס (פוטשבוזקי, עמודים 661 עד 663).

136. ההוראה בדבר אחריות "ביחד ולחוד" הוספה לסעיף 128 במסגרת תיקון מס' 6 לחוק.

בדברי ההסבר להצעה לתיקון נאמר: "מוצע לקבוע שכאשר השותפים, שאינם בגדר שותפות רשומה, ביקשו להירשם כעוסק אחד, יראו את כולם, ביחד ולחוד, כאחראים לביצוע החוק ולחובות הנובעות מהחוק; וזאת משום שהעדר הוראות בדבר חלוקת הנטל, והזכויות של השותפים בשותפות בלתי רשומה גורם לויכוחים בין שלטונות המס לבין העוסקים, ולעיכובים בביצוע החוק." (ה"ח 1767, תשמ"ו, בעמוד 105).

137. ההסדר שנקבע בתיקון מס' 6 חל גם על המערערת, למרות שהיא נרשמה כאיחוד עוסקים עוד בשנת 1980. נקבע כי כניסתו של התיקון לתוקף תהא "בתום 120 ימים מהיום הקובע [1.10.1986], גם על שותפות, שותפים או מי שרואים אותם כשותפים, לפי הענין, הרשומים על פי החוק העיקרי ביום הקובע" (סעיפים 37 ו-49(ט) לתיקון - ס"ח 1195, תשמ"ו, עמודים 273 ו-276).

דהיינו, מאז שנת 1987, שאלת משמעות הרישום כאיחוד עוסקים במישור החבות במס והגבייה - בין אם מדובר בשותפות רשומה ובין אם לאו - קיבלה מענה מפורש במסגרת הוראות החוק.

138. בפסק דין פליצה כבוד הנשיא שמגר עמד על משמעות הוראות החוק, וכתב בין היתר:

"... הוראה זו [סעיף 128(א) לחוק כנוסחו לאחר תיקון מס' 6] מחילה על עוסקים שנרשמו כאחד את העקרונות שבדין השותפויות הכללי, לפיהם כל שותף [הוא] שלוח של השותפות, לכל [עניין של עסקי השותפות, ופעולותיהם בדרך העסקים הרגילה יחייבו את השותפות ואת שותפיו (סעיף 14 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975, בכפוף לתנאים שמונה הסעיף), וכן כי כל שותף חב, ביחד עם שאר השותפים ולחוד, בכל החיובים שהשותפות חבה בהם (סעיף 20(א) לפקודת השותפויות [נוסח חדש]...]..." (ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, ניתן ביום 19.10.1989; וראו גם פוטשבוזקי, עמוד 428)

139. עם השנים בתי המשפט יישמו את הכלל בדבר החיוב יחד ולחוד, ואפשרו לגבות את חוב המס שנוצר במסגרת הפעילות שלשמה נרשם איחוד העוסקים, מאחד או יותר מהעוסקים הרשומים בתיק המע"מ (ראו לדוגמה: ה"פ (חיפה) 686/92 ד. פל שווק נייר בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ, ההחלטה ניתנה ביום 30.7.1992; ע"ש (חיפה) 466/94 דינה רוזנברג נ' מנהל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

מע"מ, ניתן ביום 5.2.1996; וכן ע"א 6076/97 ישראל מאירוביץ ואח' נ' מנהל מע"מ, ניתן ביום 26.7.2001).

140. מהאמור עד כה עולה כי גם אם הרישום בתיק מע"מ הוא חלקי, כטענת המערער, המשיב בלאו הכי רשאי לגבות מתשובה וכוכבי - במאוחד או בנפרד - את מלוא המס המגיע. וזאת, כך נראה, מבלי להצטרך לברר את זהות יתר השותפים או לפנות גם אליהם.

141. ניתן להצדיק תוצאה זו.

כידוע, יש חשיבות ומשקל להצהרותיו ולדיווחיו של חייב במס או נישום כלפי רשויות המס. וזאת מטעמים ברורים, כגון: האמינות המיוחסת לדיווח המקורי כמי שמשקף את השקפתו וכוונותיו של האזרח בזמן אמת; ייעול הליכי הגבייה ויצירת ודאות בקשר להיקפה (המאפשרת לרשויות השלטון לתכנן וליישם מדיניות רצויה); מניעת התנהגות אופורטוניסטית מצד האזרח ועוד.

142. בהתאם לכך, הכלל הקבוע בפסיקה הוא, כי אין לאפשר לחייב במס להתכחש למצגיו הקודמים, מבלי שניתן לכך הסבר המניח את הדעת (הפסיקה בנושא זה רבה, אסתפק בהפניה לדברים שכתבתי בפסקי דיני בע"מ 447-09-14 נבוק אליהו, גלזר גבריאל נ' רשות המיסים, ניתן ביום 5.5.2016, ובע"מ 12491-02-17 אליטס בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה תל אביב, ניתן ביום 15.1.2020 - ולמקורות המרוכזים שם).

143. אשר לנפקות הרישום במשרדי מע"מ, בע"ש (תל אביב-יפו) 475/85 לואיזה בלום נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף (ניתן ביום 3.8.1986), קבע כבוד השופט א. וינוגרד, ביושבו בבית המשפט המחוזי, כי "הרישום מהווה הודיית הנרשם שהוא החייב בדיווח ובתשלום המס" (וראו גם ע"א 2646/12 משה דבוש נ' מנהל מע"מ ת"א 3, ניתן ביום 7.10.2013 - סעיף 5).

144. יוזכר כי במקרה הנוכחי, להבדיל ממקרים אחרים שנדונו בפסיקה, השותפים הרשומים במע"מ אינם טוענים כי הרישום שגוי במובן זה שהם אינם בעליהם האמיתיים של התחנה, אך השניים מציינים שהם לא היחידים (ראו והשוו ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל, ניתן ביום 21.3.2016; פסק דין לואיזה בלום ועוד).

145. בהקשר זה, נסיבותיו של פסק דין אלוש, שהוזכר מעלה, דומות יותר לענייננו. פסק הדין עסק בין היתר במשמעות רישום המערער כעוסק יחיד לעניין היקף חיובו במע"מ. המערער טען שמשום שהפעילות העסקית (הפעלת בית אבות) נעשתה בפועל בשותפות עם אחר, יש לגבות ממנו מחצית מחוב המס, בהתאם לחלקו היחסי. לפי המתואר, במשך השנים אלוש לא דיווח למנהל על השותפות וייחס לעצמו את מלוא העסקאות. וזאת, בשונה מדיווחיו למס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

כבוד סגנית הנשיא, השופטת וסרקרוג דחתה את עמדת המערער ופסקה כי ניתן לגבות ממנו את מלוא חוב המס:

"... הרישום אינו יוצר אמנם את החיוב המהותי במס, אך יש בו להשפיע על אופן גבייתו. וכך, מקום בו נרשם נישום כ'עוסק' במשרדי מע"מ, יש באופן הדיווח משום יצירת מצג של העוסק הרשום כלפי רשות מע"מ כי הוא מתחייב למעשה לשאת בעצמו בכל מס שיידרש בגין העסקאות של העסק, וזאת ללא תלות בשותפות, ככל שהיא קיימת באותו עסק. ... גם אם לאחר בדיקה מהותית של העסקאות, נמצא כי אכן יש מקום ליחס אותן לשותפים בעסק, הרי שלעניין עצם גביית החוב, יש לראות ברישום המוצהר של המערער במשרדי מע"מ כעוסק יחיד משך כל שנות פעילות העסק, לרבות דיווח על העסקאות על-ידו, משום התחייבות של המערער לשאת במס המתחייב. ... ככל שביקשו השותפים שיינתן תוקף לשותפותם על כל המשתמע מכך אצל רשות מע"מ, הרי שהיו יכולים לבקש להירשם כעוסק אחד לפי סעי' 56 לחוק הדרן ברישום מספר עוסקים כאחד; או לחילופין, הגם שיש בכך משום הכבדה על רשות מע"מ, להירשם כעוסקים נפרדים ולדווח על כלל העסקאות בדיווח מקביל - או אז, היה מנהל מע"מ מייחס כל עסקה לשותפים עצמם על פי חלקם היחסי לפי סעי' 128(ב) לחוק. ... ואולם, משלא עשו כן, לא תישמע הטענה בשלב הגבייה. אופן הדיווח של המערער לרשות מע"מ לאורך השנים, מחייב אותו, איפוא, במערכת היחסים מול רשות מע"מ, לעניין גביית המס..." (מתוך פסקאות 47, 49, 51-52; וראו גם את דברי השופטת וסרקרוג בע"ש (חיפה) 609/01 חברת ש.קינד ושות' בע"מ נ' ממונה אזורי, תחנת מכס ומע"מ חיפה, ניתן ביום 8.9.2004)

אין לי אלא להצטרף לדברים ולאמצם כאן.

146. זאת ועוד, כפי שצינתי בפסק דין אליטס, קיימים מספר שיקולים בבחינת אפשרות האזרח לסטות ממצג קודם (שם, סעיף 64). יישום חלק מהם כאן מוביל להעדפת הסתמכות המשיב:

(א) מידת התועלת שצמחה לחייב במס מהמצג המקורי - במקרה זה, רישום שני עוסקים בלבד בתיק איחוד העוסקים העניק למערערת יתרון משמעותי, המתבטא בהמשך הענקת אישורי ניהול ספרים ופטור מניכוי מס במקור.

כאן יסופר כי בעקבות מחדלי המערערת במע"מ נשללו ממנה אישורי המס, והיא הגישה המרצת פתיחה שנדונה לפני מותב זה (הליך ה"פ 15-04-39446 מוניות הנשיא נ' מס ערך מוסף גוש דן ופקיד שומה ת"א 5, שאליו הפנתה המערערת עצמה בהליך הנוכחי). בדיון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

שקיימתי בהליך שם, התברר כי לשם המשך מתן האישורים, הרשות בוחנת את התנהלות המערערת ושני השותפים הרשומים במע"מ (בתיקם האישי) בלבד. אם למשל הייתה מתעוררת בעיה בתיקו האישי של חבר אחר בתחנה, הדבר לא היה אמור להשפיע על גורל האישורים (פרוטוקול דיון מיום 4.5.2015, מעמוד 5, שורה 1 ואילך; עמוד 29, שורה 25 עד שורה 28).

המערערת הפיקה עוד יתרונות מרישומה כעוסק אחד, שאליהם התייחסתי בסעיפים 132(ב) ו-132(ג) לעיל.

(ב) משך הזמן שחלף - לפי חומר הראיות בתיק, מאז פתיחת התיק במע"מ - ובמשך כ-33 שנים - לא הועברה למשיב הודעה על שינוי במצבת השותפים ונתונים על זהותם (להוציא אירוע החלפת העוסקים הרשומים בתיק). קיימות אינדיקציות לכך שהמשיב התוודע לפער בין מספר השותפים הרשומים במע"מ למספרם בפועל בשלב החקירות במע"מ בשנת 2013.

(ג) היקף שיקול דעת באופן הצגת הדברים בעבר - כמוסבר, המערערת בחרה לפתוח תיק איחוד עוסקים וכן בחרה לרשום תחתיו שני עוסקים בלבד. לא הייתה כל חובה לעשות כן, והמנהל לא יכול היה לכפות על העוסקים להירשם כעוסק אחד.

לצד זאת, במשך שנים ארוכות, המערערת הפרה את החובה המוטלת עליה מכוח סעיף 137 לחוק ותקנה 8(א) לתקנות הרישום להודיע למשיב על השינויים שנעשו בה.

מסירת מידע בדבר שינויים בעסק נועדה לסייע למשיב בגביית המס, והיא גם מאפשרת לו לשקול את הצורך בתיקון הרישום בהתאם לסעיף 61(ב) לחוק.

על השאלה "האם אי הודעה למנהל על שינוי בניהול העסק היא מכרעת לשאלת החיוב במס?", השיב בית המשפט בפסק דין לואיזה בלום:

"... הרישום מהווה הודיית הנרשם שהוא החייב בדיווח ובתשלום המס. ועליו החובה להודיע על שינוי במעמדו זה ולשכנע את המשיב, כל אימת שחל שינוי כזה, שאכן חל שינוי (ראה תקנה 8 לתקנות מס ערך מוסף (רישום) התשל"ו-1976). כל עוד לא עשה כן, נשאררת הצהרתו שניתנה עם רישומו בעינה, וחבותו - הנובעת מעצם הודייתו זו - נשארת בעינה. ... נכון שנושא הרישום והשינוי של הרישום הם ענינים טכניים הבאים לקבוע סדרים ומינהל תקין ולא את החבות במס. אך, כאמור, אי הודעה על שינוי במועד מכבידים על בירור העובדות ומטילים נטל שכנוע כבד יותר על מדווח השינוי..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

147. המסקנה מכל האמור היא, שהמשיב רשאי - לפי החוק והפסיקה - לגבות את מלוא המס המגיע מכל אחד מהשותפים הרשומים במע"מ. האחריות המיוחדת למעשה הרישום מצדיקה תוצאה זאת.

מכאן אפנה לדון בשאלה השנייה שהצגתי.

### האם וכיצד יש להתחשב בראיות על קיומם של שותפים נוספים?

148. מהמסמכים שהוגשו לתיק קשה לדעת מי היו השותפים בתקופת החיוב ובכמה אנשים מדובר. על פי הראיות, מספר האנשים שנחשבים "חברים" בתחנה נע בין 8 ובין 25.

מהצלבת הנתונים עולה כי חלק מהשותפים שנרשמו ברשם השותפויות בשנת 1985 (11 איש) לא היו פעילים בתקופה הרלבנטית (כולה או מקצתה), או עזבו או נפטרו קודם לכן. כמו כן, היו שותפים אחרים, ביניהם תשובה וכוכבי, שלא הופיעו שם (ראו נספח א' להודעת המערערת מיום 1.11.2020; "רשימת נהגים חברים בתחנה" נכון ליום 16.12.2013, הכלולה בנספח כ"א לכרך המוצגים; רשימת הנהגים המפורטת).

נוסף על כך, פרט לכוכבי, תשובה וסרבי שהיו מעורבים בהליך ערעור זה, לא ידוע אם יתר השותפים היו מודעים לקיומו או מעודכנים בנושא.

149. אשר לזכויות ולמעמד השותפים בתחנה, על פי העדויות:

(א) בתחילת הפעילות או סמוך לכך נערך הסכם או מסמך מכונן כלשהו;

(ב) שותף שהצטרף לתחנה נדרש לשלם סכום כסף;

(ג) כל שותף מחזיק (או החזיק) באחוז זהה ומעמד השותפים שווה (לדברי כוכבי: "כולם אותו דבר אצלנו בתחנה... אצלנו כולם שווים... מבחינת כסף כולם משלמים אותו דבר, זכויות של חלוקת עבודה כולם מקבלים אותו דבר");

(ד) לאורך השנים לא הייתה חלוקת רווחים בין החברים (ככלל, בקופת התחנה לא נותר כסף);

(ה) השותפים הרשומים במע"מ לא קיבלו שכר נוסף בעד הייצוג מול רשות המסים (תשובה וכוכבי הצהירו: "איננו מקבלים כל הכנסה מאת השותפות בגין רישומנו כנציגי השותפות, ולמעשה מעמדנו הכולל זכויות וחובות מול התחנה הינו זהה לחלוטין ליתר החברים והנהגים בתחנה"); ותשובה אמר בעדותו: "אני לא מקבל שום תמורה בעבור זה... הכול היה בהתנדבות גם שלי וגם של כוכבי, על חשבון הזמן שלנו".

(ראו, בין היתר, עמוד 20, שורה 21 עד שורה 30; עמוד 27, שורה 10 עד שורה 20; עמוד 30, משורה 20; עמוד 97, משורה 30; עמוד 100, שורות 20-21; סעיף 8 לתצהירי תשובה וכוכבי)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

150. על רקע האמור, המערערת עותרת להפחתת חבותם של ה"ה תשובה וכוכבי. עמדה זו מנומקת בשני טיעונים:

חוסר צדק והוגנות - נטען כי תשובה וכוכבי מצויים בחזית הסכסוך **בשם** קבוצה גדולה יותר, אך המס נדרש רק מהם.

לדעת המערערת, אין להבחנה האמורה צידוק מהותי:

(א) תשובה וכוכבי לא קיבלו כל טובת הנאה מההתנהלות המתוארת כאן, וכספי המס לא הגיעו לידיהם (עמוד 73, שורות 6-7; סעיף 7 לתצהיר סרבי ועוד).

(ב) השניים לא גרמו באופן אישי לחסרון מס בקופת הציבור (המוכחש ממילא). הם הוציאו חשבונות בקשר לנסיעות שביצעו בתחנה ודיווחו על כך למשיב במסגרת התיקים האישיים שלהם. ספריהם הועברו לביקורת המשיב, ולא נמצא בהם דופי (עמוד 40, שורות 6-7; עמוד 70, שורה 31 עד שורה 34; עמוד 104, שורה 25 עד שורה 27; סעיפים 41-42 לתצהיריהם ועוד).

יצוין כי הדברים האמורים לא הוכחו ולא נסתרו על ידי המשיב.

נסיבות חיים אישיות - גילם ומצבם הבריאותי והכלכלי של תשובה וכוכבי מצדיקים גם כן, לשיטת המערערת, לנהוג במידת הרחמים (מצבם האישי פורט בסעיפים 54 עד 66 למכתב המערערת להנהלת רשות המסים בנושא "סיום התיק בהסדר פשרה" מיום 27.1.2019, שהומצא לתיק ללא אסמכתאות וצורף גם לסיכומיה; "הצעת המערערת לפשרה").

151. בתצהיריהם של השותפים הרשומים במע"מ (שנוסחו באופן דומה) נכתב, בין היתר:

"שגה מנהל מע"מ בכך... [ש]השית עלינו חובות אשר בכל חיינו, אף אם נתחיל אותם מחדש, לא נצליח להשיב. ... שגה מנהל מע"מ בכך... [ש]חייב אותי [כוכבי] ואת תשובה בעבור המס בו היה על כל הנהגים לשאת איש איש על-פי חלקו. ... תוך הפיכתי והפיכת תשובה לקורבנות אסון כלכלי חסר כל צדק. ... אלא שאני ותשובה כתפנו רחבות לפי שיטת מנהל מע"מ... [ו]מצאנו עצמנו מחויבים ערב יציאתנו לפנסיה בשומות גרנדיוזיות, חסרות כל פרופורציה..." (סעיפים 53, 56, 57 ו-68)

ובמסגרת הצעת המערערת לפשרה הוסף:

"כיום, מלבד ה"ה תשובה וכוכבי... רובם המוחלט כמעט של נהגיה בתקופה הרלוונטית לשומה נטשו את התחנה, ומלבדם, אין ולו אדם אחד ונוסף אשר יכול וישא בעול הקרדינאלי המונח על גבם הרופף והרצוף מחולי וזקנה. ...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ולמעשה תוצאה הרת האסון וחסרת הצדק תוביל להעמסתו של החוב על כתפיהם של שני האומללים האלה, ובד בבד למפלתם המוחלטת ולסכנה הממשית לחייהם. (מתוך סעיפים 5 ו-65)

152. הקושי האנושי שמתעורר כאן עמד בבסיס המלצותיי לצדדים לנסות ולגבש פשרה. במהלך הישיבה הנוספת שקיימתי, אמרתי, בין היתר:

"הקושי הגדול שיש מצב שהוא בוודאי לא באשמת המשיב. יש שני אנשים שנרשמו כשותפים מבחינת המשיב הם הכתובת... זה עניין אנושי נוצר מצב ששני אנשים יצגו ארגון גדול...  
... יש פה בעיה של צדק והגינות בעיה למשיב ולבימ"ש לשמוע עדויות לראות התמונה להבין את הכשל שהיה לראות את שני האנשים כמייצגים קבוצה יותר גדולה של אנשים ובסוף הם יצטרכו לשאת בזה. יש לי קושי גדול עם זה..."

למשמע הדברים, מר פולק, ממונה מטעם המשיב, היה מוכן לשקול "אפשרות להקלה אפילו משמעותית":

"... אני חושב שאנו צודקים, אבל למרות זאת יש כאן באמת סכסוך בין השכל לרגש. אנו לא רוצים לגבות מס שלא מגיע לנו. יש כאן בעיה מבחינת המערערים אני חושב שבנסיבות האלה ולאור הכיוון שבימ"ש מנסה לכוון אנו נהיה מוכנים לשמוע הצעות מהצד השני איך באים להסדיר את [החוב] תהיה אפשרות להקלה אפילו משמעותית... שיביאו בפנינו קבוצה נוספת של נהגים שהיו שותפים למעשה ולהכנסות שישתתפו גם בנוזק שנגרם נהיה מוכנים לקבלם נרחיב את המעגל של החייבים וכל אחד ישלם פחות. אנו מוכנים למאמץ נוסף... אני מציע למערערים לעשות שיעורי בית לראות לכמה אנשים אפשר לחלק. נהיה מוכנים לשמוע הצעה."

ב"כ המערערת השיב לדברים ואמר, בין היתר, ש"הם לא יכולים להביא את אותם נהגים", אך בכל זאת סוכם על קיום פגישה נוספת. לאחריה, פנתה המערערת להנהלת רשות המסים, בהצעתה לפשרה ולתשלום סכום נמוך, שהייתי מגדיר אותו, עם כל הכבוד, כבלתי מידתי להיקף התיק.

(פרוטוקול ישיבה נוספת מעמוד 157, שורה 6; וראו גם עמוד 160, שורה 7 עד שורה 10)

153. יצוין כי לאורך הדרך, המערערת הקפידה, מטעמים מובנים, להפנות את המשיב לברר ולהפריך את חיוב המס מול עשרות נהגי המוניות שעבדו בתחנה (סעיף 50 להודעת הערעור,





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

סעיף 89 לסיכומיה ועוד). המערערת לא הצביעה על קבוצת שותפים מסוימת החולקת באחריות לדעתה. ובכל זאת, בסיכומי התגובה, המערערת טוענת:

**"המשיב... שואף לרתק את תשובה וכוכבי השותפים הפורמאליים כבעלי הדין הרלוונטיים היחידים, באשר לטעמו אין כל קשר להיות השותפות מורכבת משותפים נוספים אשר היו כאלה בפועל, אולם רק באופן דקלרטיבי לא נרשמו במרשמי מע"מ כעוסק." (מתוך סעיף 4 וראו גם את האמור בסעיף 5)**

154. אסכם עד כאן.

לצד עקרונות הפסיקה ביחס למשמעות הרישום (שעליהם עמדתי בהרחבה בסעיפים 141 עד 146 לעיל), הנסיבות המסוימות בתיק מעוררות קושי הכרוך בגביית מלוא המס המתחייב משני השותפים הרשומים במע"מ.

למרות מוכנות המשיב להפחית, ואף משמעותית, את חיוב המס, המערערת לא העלתה הצעה מעשית לפשרה. היא לא הציגה בפני המשיב את השותפים הרלבנטיים לדעתה, על מנת לחלק את יתרת החוב לפי מפתח כלשהו, והסכום הכספי שהציעה משקף אחוזים בודדים בלבד מסך קרן החיוב.

155. אל מול הקושי הקונקרטי האמור, קיימים שיקולים רחבים וארוכי טווח, כגון: שמירה על קופת הציבור, הבטחת שוויון בפני החוק והכוונת התנהגות. כפי שפורט, הוראות החוק בנושא ברורות, וכך גם החשיבות בהקפדה על קיומן ואכיפתן. הרי התחשבות יתרה בנסיבותיו של נישום פלוני עלולה להביא בסופו של דבר לפגיעה בעקרון השוויון ולאי מתן יחס שווה לכלל הנישומים. וראו בהקשר זה את גישתו של כבוד השופט אלטוביה בו"ע 9451-10-16 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביב רייך, החלטה שניתנה ביום 22.8.2017, וכן את השקפתה של כבוד השופטת סרוסי, בעמדת מיעוט, בו"ע 68019-07-18 אפי חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א, ניתן ביום 28.10.2020 - סעיף 56).

156. לאחר שקילת הדברים, הגעתי למסקנה כי בנסיבות הקונקרטיות שלפניי, יהיה נכון לרכך את התוצאה הנובעת מהחלטות המשיב בשני אופנים:

(א) העדר החמרה בקביעת המשקל הראייתי של כרטסות הנהגים, כך שהצגתן תספיק לעמידה בנטל השכנוע כי מס העסקאות המתחייב מהן הועבר למשיב (ראו סעיפים 120 עד 125 לעיל).

(ב) התחשבות במצבם האישי של תשובה וכוכבי והתנהלותם האישית מול המשיב בשקילת גובה קנס פסילת הספרים (אליו אחזור בהמשך), והקטנתו במחצית מן הסכום.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

יצוין כי גם לפי עמדתה המוצהרת של רשות המסים, חלק מהשיקולים להקלה בגובה קנס פסילת ספרים הם: היבטי גבייה (כמו קושי מיוחד בגביית הקנס), נסיבות אישיות (כמו מחלה קשה), עברו של העוסק, והיקף הרווח השנתי לעומת סכום הקנס (ראו אוגדן מע"מ ומסים עקיפים אחרים, "פרק 16 - נוהל ויתור על קנסות, הפרשי הצמדה, וריבית", מיום 19.11.2008 - חלק 16.2, סעיפים 5.א(3)(ב), 5.א(4)(א), 6.ה. ו-6.ו.).

אזכיר כי שני אלה מתווספים להקלה המתבטאת בהכרה בחשבונות הנהגים שהוגשו לתיק (ראו סעיפים 108 עד 119 לעיל).

### ו. שומת התשומות

157. ככלל, למערערת שני סוגי תשומות: הוצאות ביצוע הנסיעות (התשלומים לנהגי המוניות עבור נסיעות האשראי), וכן הוצאות כלליות הקשורות להפעלת התחנה (כמו חשמל, מים, אינטרנט, ציוד משרדי ועוד). לפי מנהל החשבונות, במסגרת הדיווחים למשיב נתבעו תשומות כלליות בלבד. את הוצאות הנסיעות הוא כבר הביא בחשבון דרך הקטנת מחזור העסקאות והוצאת חשבונות זיכוי (חקירה מיום 17.11.2013, עמוד 3, שורות 9-10; עמוד 76, משורה 19; עמוד 83, משורה 18).

158. במהלך הביקורת, המשיב בדק את גובה התשומות המותרות בניכוי, על שני סוגיהן, והגיע למסקנה כי "המערערת דרשה מס תשומות ביתר בסך של 717,092 ש"ח קרן מס" (סעיף 75 לסיכומיו).

מר רוט תיאר את אופן הבדיקה בתצהירו (סעיף 34):

"הואיל ולמערערת לא הייתה מערכת ניהול חשבונות מסודרת, הוגשו לביקורת מעטפות שבתוכן תיעוד החוץ לכל חודש (חשבונות התשומות אשר היו קיימות), כל מעטפה חודשית סוכמה, כל המעטפות לכל שנה סוכמו. מסך כל התשומות ניתן היה ללמוד על סך התשומות המקסימאלי אותן הייתה יכולה המערערת לדרוש. עם זאת השוואת הדיווח בין הדרישה בדוחות בפועל לבין הסכימה אשר המשיב ביצע לימדה כי המערערת דרשה תשומות ביתר וללא מסמכים בסכום של 717,092 ש"ח."

159. העתקים של "ריכוז חשבונות תשומות חודשי" הוגשו לתיק בית המשפט על ידי המשיב. לפיהם סכום התשומות החודשי (הוצאות ביצוע נסיעות והוצאות כלליות) - שגובה בתיעוד - נע בין 0 (אפס) ש"ח לכ-360 אלף ש"ח בחודש.

כמו כן, לפי בדיקת המשיב, סכום ההוצאות השנתי (ללא מע"מ) המתועד הוא: בשנת 2009 - 571 ש"ח (פחות מ-1% מסכום התשומות המדווח על ידי המערערת); בשנת 2010 - 729



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ש"ח (פחות מ-1% מהתשומות המדווחות); בשנת 2011 - כ-152 אלף ש"ח (כ-54% מהתשומות המדווחות); בשנת 2012 - כ-47 אלף ש"ח (פחות מ-4% מהתשומות המדווחות); ובשנת 2013 (עד וכולל אוקטובר) - כ-1,814 אלף ש"ח (כ-47% מהתשומות המדווחות) (נספחים 4 עד 6 ו-8 לתצהיר מר רוט).

160. המערערת מתנגדת לשומת התשומות. היא טוענת כי סכומי ההוצאות הכלליות בדיווחיה כן גובו בחשבוניות שנמסרו כולן למשיב, וכי שומת המשיב בלתי סבירה. המערערת נסמכת על עדות מנהל החשבונות בעניין זה:

**ת":** ... אני אומר לך בפירוש שלתחנה יש הוצאות שוטפות של חשמל, טלפון וכל הדברים האלה שהם חשבוניות של מע"מ אז לא יכול להיות שיש בחודש מסוים מע"מ תשומות 0. זה פשוט לא יכול להיות ולא מתקבל על הדעת.

**ש:** אז אתה יכול להביא את החומר הזה להראות להם?

**ת:** אני מסרתי את כל החומר.

**ש:** למי מסרת?

**ת:** ... חלק מסרתי לרואה חשבון שלו [של כוכבי] וחלק אני בעצמי אישית הבאתי למע"מ.

**ש:** מה הבאת אישית למע"מ?

**ת:** ארגזים מלאים ניירת, מלאים חשבוניות.

**ש:** של חשבוניות של הוצאות?

**ת:** כן, כן.

...

**ש:** ... אפשר להגיד שכל דוח שערכת והגשת למע"מ ורשמת בו מס

תשומות זה על סמך חשבוניות של הוצאות שראית בפועל מול העיניים?

**ת:** כן.

(עמוד 75, שורה 23 ואילך)

161. חרף דברי מנהל החשבונות, אין בידי לקבל את עמדת המערערת בנקודה זו.

כידוע, זכאות העוסק לניכוי מס תשומות מותנית בהצגת חשבוניות שהוצאו כדין. על העוסק להוכיח כי עמד בדרישת הסף (סעיפים 38(א) ו-132 לחוק).

בפסק הדין הוותיק בעניין אלפחל, קבע בית המשפט העליון (מפי הנשיא שמגר) בהקשר זה:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

"... ניכוי מס התשומות איננו עניין הנשלט על-פי הערכה או שומה אלא הוא נושא חשבוני, הנבחן על יסוד מסמכים... המנהל רשאי להסיק, כי החשבוניות שהוגשו לו משקפות את כל אשר הנישום מסוגל להציג, ואין הוא חייב לצאת מתוך ההנחה, כי מה שנקנה, נרכש מידי עוסק אשר חזקה עליו שגלגל על הנישום את המס, אותו כלל במחיר הסחורה או השירותים." (ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' סמיר אלפחל, ניתן ביום 13.6.1985)

וראו גם את הדברים שכתבתי בפסק דיני בע"מ 12-05-55212 לולו לינור מנצור נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (ניתן ביום 13.9.2016).

162. ומכאן לטענת המערערת כי קיים ונמסר תיעוד מלא לתשומות הכלליות.

פרט לעדות מנהל החשבונות, המערערת לא המציאה חשבוניות ספקים שלא נלקחו בחשבון לגרסתה. המערערת לא טענה כי החשבוניות אבדו או שקיימות נסיבות מיוחדות המונעות מבעדה להציגן. בכל מקרה, כשמדובר בסוג כה פשוט של הוצאות (חשמל, מים ועוד), מצופה היה שהמערערת תהא מסוגלת להשיג תימוכין כדין לדרישתה לניכוי.

163. התרשמתי מעדותו של מר רוט כי החומר שהועבר למשיב נבדק ביסודיות:

"... אני בעצמי, בדקתי את המעטפות אחת-אחת, כדי לראות שאין טעות סיכומית, בנושא של המס תשומות. כי נכון, זה לא הגיוני, איך יהיה 718,000 שקל חסר, מהדרישת מס תשומות. אבל אם אתה רואה את כל ההתנהלות הכללית של השותפות, בנושא של הניהול ספרים, אז כן, אז אני מבין שגם 718,000 שקל יכול לקרות שמה. שהם דרשו מס תשומות ביתר, זרקו חשבוניות, אני לא יודע, אין לי מושג. אני עובד לפי ניירות, אני לא עובד לפי איזשהו מערך כלכלי. לדוגמה, אני הבנתי שהוא [מנהל החשבונות] אומר, מה, אין חשמל, אין מים? אדרבה, תביא חשמל, תביא מים, תביא, תראה שהייתה פעילות. ואני כתבתי את זה, בהחלטה בהשגה, שלא הביאו לי אפילו נייר אחד נוסף, על מה שהיה."

(עמוד 138, שורה 28 עד עמוד 139, שורה 2)

מר רוט הצהיר והעיד כי למרות בקשות חוזרות, המערערת לא סיפקה אסמכתאות נוספות (סעיף 32 לתצהיר, עמוד 138, שורה 18 עד שורה 20).

164. בכל הנוגע לתשומות בקשר לביצוע הנסיעות, כאמור ראיתי לנכון להתחשב בעצם קיום חשבוניות נהגים ואף בכרטסות הנהגים וזאת במסגרת הדיון לעיל בשומת העסקאות, כאשר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

הדבר שקול להכרתן כתשומות נוספות. לדעתי, אין מקום להרחיק מעבר לכך, ולהתיר למערערת לנכות תשומות ללא תיעוד כנדרש.

165. אשר לטענת המערערת בנוגע לחוסר סבירות שומת התשומות - על פי השכל הישר, תשומות ביצוע הנסיעות הן המהותיות מבין שני סוגי ההוצאות. על כן, התחשבותי בתיעוד שהובא לגבי תשומות אלו (חשבוניות וכרטסות נהגים) והתרתן למעשה, מספקת מענה גם בהיבט זה.

עוד יוער בנקודה זו כי היקף התשומות המדווחות מעלה סימן שאלה. כאמור, לטענת מנהל החשבונות, התשומות שדווחו היו אך ורק תשומות כלליות ולא כללו חשבוניות שהתקבלו מהנהגים (כדי שלא תהא התחשבות כפולה בהוצאות הנסיעות - פעם אחת לצורך חישוב מחזור העסקאות, ופעם שנייה במסגרת התשומות). יש מקום לתמוה אם אמירה זו היא אכן מדויקת, וזאת בהתחשב בגובה סכומי התשומות המדווחים שנעו בין כ-280 אלף ש"ח לכ-1.18 מיליון ש"ח לשנה (ללא מע"מ) בתקופה הרלבנטית. תמיהה זו נובעת הן מההיקף הגבוה של התשומות הכלליות לסוג עסק זה, והן לנוכח השונות בסכומם המדווח משנה לשנה (נתוני הדיווח מופיעים בנספח 6 לתצהיר מר רוט).

166. לאור כל האמור, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב ולהתיר ניכוי מס תשומות בקשר להוצאות שאינן נתמכות בתיעוד המתחייב.

### ז. פנקסי החשבוניות החסרים - עמלות

167. כמוסבר לעיל, המערערת "איפסה" למעשה את עסקאותיה מול לקוחות האשראי דרך שיטת חשבוניות הזיכוי. אולם, המערערת כן דיווחה מדי שנה על עסקאות של מתן שירות לנהגים. דהיינו, הכנסה מעמלות ודמי סדרנות (סעיף 21 להודעת הערעור). גם בנושא זה הוצאה למערערת שומת מס עסקאות.

168. לטענת המשיב, פנקסי החשבוניות של המערערת בנוגע לכאחד עשר חודשים לא נמצאו (בעיקר בשנת 2009 ובשנים 2010 ו-2012). לדבריו, הפנקסים מכילים את העתקי החשבוניות שהמערערת הוציאה לנהגים עבור עמלות שהם שילמו לה.

המשיב סבור כי העדר הפנקסים מעיד על העדר דיווח. הוא שם את המערערת לפי מיטב שפיטתו והוסיף למחזור עסקאותיה תוספת של 465,147 ש"ח (ללא מע"מ).

דרך החישוב מתוארת בנימוקי השומה:

**"... נערכה לשותפות שומת עסקאות בגין פנקסי החשבוניות החסרים כאשר ההכנסה לצורכי שומת העסקאות לאותן תקופות חושבה בהתבסס על חישוב**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

**סכום העסקאות הממוצע לחודש בשנת 2011 (שנה שבה נמצאו כל החשבונות והפנקסים), אשר הסתכם בסך של 44,300 ש"ח ללא מע"מ לחודש" (נספח ג' לכרך המוצגים)**

169. לדעתי המשיב שגה בנקודה זו. לא ניתן ללמוד מאי-עמידתה של המערערת בהוראות ניהול ספרים (על כך ארחיב בהמשך), כי הכנסותיה מעמלות בהכרח לא דווחו למשיב.

170. מעבר לכך, מהנתונים שעל בסיסם חושבה שומת העסקאות מסתמנת מסקנה שונה. המחזור המדווח של המערערת בשנים שבהן היו חסרים פנקסים **דומה** לזה שדווח בשנת 2011, שלגביה נמצאו כל הפנקסים. לכאורה, אם צודק המשיב בטענתו כי העדר הפנקסים מעיד על אי-דיווח, היה מצופה למצוא פער בין מחזורי העסקאות.

171. סברת המשיב אינה מתיישבת עם הנתונים, ואינני מקבל את חישוביו.

למשל, בשנת 2009, שבמהלכה היו חסרים **רוב** הפנקסים, דווח על מחזור עסקאות בגובה של 467,558 ש"ח, בעוד שהמחזור המדווח לשנת 2011 עמד על 485,885 ש"ח. למרות שהיקפי המחזור קרובים, המשיב הניח - על בסיס העדר הפנקסים בלבד - כי בשנת 2009 המערערת הפיקה עמלות נוספות שלא דווחו לו בסך 376,547 ש"ח (הנתונים לקוחים מטבלת "פירוט חיוב מס העסקאות" הכלולה בנימוקי השומה).

172. אשר על כן, בעניין תוספת מס העסקאות בגין פנקסים חסרים - הערעור מתקבל ויש להקטין את שומת העסקאות בהתאם לכך.

### ח. קנס בגין פסילת ספרים

173. המשיב פסל את ספרי המערערת, והשית עליה קנס כספי בשיעור 1% ממחזור העסקאות שייחס לה לשנים 2009 עד 2013, וזאת מכוח סעיף 95 לחוק.

174. למרות הבהרת המשיב, עדיין לא ברור מה גובה המחזורים שלפיהם חושב הקנס ומה סכום הקנס.

לפי ההודעה על הטלת הקנס, סכום קנס הפסילה (במונחי קרן) הוא 211,330 ש"ח, אך לפי ההבהרה האמורה, "**קנס המחזור עומד על סך של 176,353 ש"ח נכון לתאריך 16/7/2018**" (נספח ד' לכרך המוצגים; הודעת הבהרה מטעם המשיב מיום 16.7.2018).

175. המשיב קבע כי ספרי המערערת נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, ופירט את ממצאי הביקורת בקשר לכך (סעיפים 16-17 לתצהיר מר רוט המופיעים גם בסיכומי המשיב).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 15-11-28658 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

פרט לנושא פנקסי החשבונות החסרים, שאליהם התייחסתי מעלה, המערערת לא הכחישה את יתר הכשלים שיוחסו לה לגופם. טענותיה התמקדו באופן חישוב הקנס (על בסיס מלוא המחזור במקום על גובה הכנסותיה מעמלות, כפי שהתבקש לדעתה), ובהטלת הקנס לפי שיעור מקסימלי (ומופרז לשיטתה, בהתחשב בנסיבות).

176. בהמשך לקביעתי כי יש לייחס למערערת את מחזור העסקאות מול לקוחות האשראי במלואו, יש לדחות את טענתה בקשר לבסיס החישוב.

177. על המשיב לחשב מחדש את סכום קנס פסילת הספרים, בהתחשב בביטול חלק מהתוספת למחזור העסקאות כאמור בסעיף 172 לעיל.

178. אשר לגובה הקנס, כאמור, לדעתי יש מקום להתחשב בנסיבות התיק, ובייחוד נשיאתם של שני השותפים הרשומים במע"מ בכל נטל החבות של התחנה. על כן אני מורה על הפחתת הקנס במחצית (ראו גם סעיף 156(ב) לעיל).

### ט. לסיכום

179. הערעור נדחה באופן חלקי. כמוסבר, בנסיבות התיק, הגעתי למסקנות הבאות:

(א) המערערת הוציאה חשבונות זיכוי בניגוד להוראות החוק, ודיווחה על עסקאותיה עם לקוחות האשראי בחסר.

(ב) המערערת נושאת במלוא האחריות כלפי המשיב בנוגע למחדליה.

(ג) מר תשובה ומר כוכבי, הרשומים בתיק איחוד העוסקים, מחויבים **כלפי המשיב** יחד ולחוד במלוא המס המגיע.

(ד) מכוח סמכותי לפי סעיף 83(ה) לחוק, המשיב מצווה לתקן ולהפחית את שומת העסקאות ואת שומת התשומות בהתאם להנחיות המפורטות בסעיפים 119, 123 ו-172 לעיל. כמו כן, על המשיב לתקן ולהפחית את סכום קנס פסילת הספרים כאמור בסעיפים 177-178 לעיל.

180. לאור התוצאות המעורבות, ובהתחשב במכלול הנסיבות, אין צו להוצאות.

181. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ט"ז טבת תשפ"א, 31 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2020

ע"מ 28658-11-15 מוניות הנשיא נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

---

ה' קירש, שופט