



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11-16 עאמר נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

המערער **חמאדה עאמר**  
ע"י ב"כ עו"ד ואיל ראבי ואח'  
נגד

המשיבה **רשות המיסים**  
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם מפרקליטות מחוז תל אביב  
(אזרחי)

### פסק דין

עניינו של ערעור זה בהחלטת מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה ("המשיב") לדחות את ההשגה שהגיש עאמר חמאדה ("המערער"). המערער השיג על שומת מס תשומות שהוצאה לו לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 ("החוק"), ועל חיובו בקנס בגין אי ניהול ספרים כדין לפי סעיף 95 לחוק - שניהם ביחס לתקופה 10/14-1/11, ושניהם בגין ניכוי מס תשומות הכלול במסמכים הנחזים כחשבוניות מס ("החשבוניות").

### הרקע

1. המערער עסק, נכון לתקופה הרלוונטית, בייצור ומכירת רהיטים בעסקו שנקרא "לוקה דיזיין" שבכפר קאסם.
2. בחודש ינואר פנה המערער לטהה מוחמד וביקש ממנו לבנות מבנה עבור עסק הרהיטים שבבעלותו. עבודות הבנייה התבצעו בחודשים ינואר-אפריל 2014 ("התקופה הרלוונטית").
3. במוקד הערעור עומדים 4 מסמכים, שהוצאו על ידי טהה מוחמד על שם חברת ניס הברקות בע"מ ח.פ. 514737022 ("ניס הברקות"), לאחר סיום עבודות הבנייה. מסמכים אלו נחזים להיות חשבוניות והמס בגינן עומד על סך של 598,680 ₪.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

מס' ח-ן	תאריך	סכום נטו (₪)	מע"מ (₪)
301	10/5/2014	786,000	141,480
302	22/5/2014	1,198,700	215,766
303	12/6/2014	517,300	92,754
304	15/6/2014	826,000	148,680
		<b>סה"כ</b>	598,860

4. במסגרת פעולות החקירה שביצע המשיב, נחקר המערער תחת אזהרה מספר פעמים (גביית הודעה באזהרה בחשד לביצוע עבירה על חוק מע"מ). עוד נחקרו אחיו מוחמד עאמר ואביו עטף עמאר וכן טהה מוחמד.

### תמצית טענות המערער

5. המערער טען כי חברת ניס הברקות בע"מ ביצעה עבורו עבודות של קבלנות בניין "עד המפתח" ובנתה עבורו מבנה. תמורת עבודה זו שילם המערער למר טהה מוחמד, הבעלים של ניס הברקות, במזומן וקיבל ממנו 4 חשבוניות. נטען כי החשבוניות היו כשרות לניכוי מאחר שעמדו במבחן האובייקטיבי שנקבע בפסיקה.
6. לחילופין, טען המערער כי המקרה נכנס לגדר החרג המצדיק את החלת המבחן הסובייקטיבי.
7. עוד טען המערער כי המס הוחזר כשנה וחצי לאחר שהמשיב סירב להכיר בשומות ו/או בניכוי וסביר להניח שהחזר התבצע לאחר שהשתכנע באמיתות טענות המערער.
8. נטען כי כל הראיות מצביעות על ביצוע העבודות (כולל הסכם בכתב בין המערער לקבלן) וכי החשבוניות אמיתיות ושיקפו את אשר התרחש בפועל.
9. עוד טען המערער כי זכות הטיעון שלו הופרה וכי לא ניתנה לו זכות שימוע. אי לכך, התבקש בית המשפט לקבל הערעור ולבטל החלטת המנהל בהשגה ולקבל את ההשגה ו/או לחילופין ובהתאם לסעיף 83 לחוק מע"מ לאשר ו/או להפחית, ו/או לבטל את השומה.

### תמצית טענות המשיב

10. המשיב טען כי המערער לא הוכיח במישור האובייקטיבי שחברת ניס סיפקה לו שירותי בנייה ושהחשבוניות הוצאו לו כדין. בנוסף נטען כי המערער לא הוכיח כי לא התרשל וכי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- נקט בכל האמצעים הסבירים והרלוונטיים לוודא שהחשבוניות הוצאו לו כדין, ולכן אינו יכול לבוא בגידרו של החריג במישור הסובייקטיבי.
11. עוד טען המשיב כי לצד נטל השכנוע, שנתר על כתפי המערער מתחילת הדרך ועד סופה, מוטל על המערער גם נטל הבאת הראיות היות שפנקסיו נפסלו. מעבר לכך נטען, כי המדובר בשאלה לבר פנקסית – האם חברת נייס סיפקה שירותים למערער אם לאו והאם המערער נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות שניתנו לו על ידי חברת נייס הוצאו לו כדין – ומשכך ברי שנטל הבאת הראיה מוטל על המערער.
12. המשיב טען עוד כי המערער נמנע משיקוליו שלו להעיד בבית המשפט, וברי שיש לדבר נפקות ראייתית קרדינאלית, שהרי אם המערער נמנע מלהעיד, חזקה שעדותו הייתה פועלת לחובתו ומחזקת את עמדת המשיב.
13. עוד טען המשיב כי העובדה שהמערער לא העיד במשפטו משמעותה היא שהמערער לא הציג ראיות לביסוס טענותיו בערעור. הראיה היחידה שהביא המערער היא עדותו של רואה החשבון אולם אין בראיה זו כדי להוכיח שהחשבוניות הוצאו כדין.

מן האמור לעיל עולה כי השאלה העומדת בפנינו היא: האם עמד המערער בנטל להוכיח, על פי המבחן האובייקטיבי, כי נייס הברקות אכן נתנה לו שירותי בניה, עבורם שילם וקיבל את החשבוניות?

אם התשובה לשאלה זו תענה בשלילה, על המערער יהיה לעמוד בנטל ולהוכיח, על פי המבחן הסובייקטיבי, כי נקט את כל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות הוצאו לו כדין.

לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ובראיות ושמעתי את העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי המערער לא עמד בנטל המבחן האובייקטיבי ואף אינו נופל לגדרי החריג של המבחן הסובייקטיבי. משכך דין הערעור להידחות. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.

### דין והכרעה

14. "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק") כדלקמן:  
"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו";
15. סעיף 38 (א) לחוק עניינו זכאות העוסק לנכות את מס התשומות ולשונו:  
"38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."
- ודוק, רק חשבונית שהוצאה "כדין" יכולה להוות בסיס לניכוי מס ששולם על תשומות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

16. מהי חשבונית שהוצאה "כדין"? חשבונית מס מוגדרת לפי סעיף 1 לחוק מע"מ כ"חשבונית שהוצאה על פי סעיף 47", שם נקבע כי עליה למלא אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק: חשבונית תוצא ע"י עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מע"מ) וכן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מע"מ, בהתאמה).

17. בנוסף לכך, נקבע בפסיקה כי הדרישה שהחשבונית תוצא כדין אינה דרישה טכנית בלבד, אלא יש בה אלמנט מהותי, החשוב לענייננו, והוא הדרישה שעל החשבונית לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ מיסים יט/2 ה-6 ("עניין מ.א.ל.ר.ז.", עמ' 849). כלומר, הפרטים בחשבונית נדרשים להיות נכונים, הן לעניין טיב השירות או המכירה, הן לעניין סכום ששולם בתמורה והן לעניין זהות הצדדים לעסקה, דהיינו, על מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה.

18. זאת ועוד, כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל נחשבת החשבונית לחשבונית שלא הוצאה כדין, ואין נפקא מינא לעניין זה אם בפועל בוצעה העבודה ע"י גורם אחר.

19. כמבחן לקיומה של "חשבונית כדין" נקבע בפסיקה המבחן האובייקטיבי:

**"ראוי אפוא להסיר את העננה שהמערערת טוענת לה ולקבוע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשומות הוא המבחן האובייקטיבי"** (עניין מ.א.ל.ר.ז., עמ' 850, המפנה לפסק דינה של כב' השופטת ביניש[כתוארה אז] בעניין ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493,515, "עניין סלע". עוד נקבע בעניין סלע: **"די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין לשלילת זכאותו של הנישום"** (עניין סלע, עמ' 511).

20. על פי הפסיקה, על-מנת שזכאות הנישום לנכות מס תשומות תישלל אין צורך להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבונית כלומר, אין צורך להוכיח את היסוד הנפשי של העוסק או את דרגת מודעותו, כאמור במבחן הסובייקטיבי. עם זאת נקבע בפסיקה חריג לפיו במקרים חריגים ראוי לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית:

**"כאשר ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף-על-פי-כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. בנסיבות כאלה ייתכן שנשלל היסוד של הוצאת החשבונית "שלא כדין"** (עניין סלע, עמ' 515; וראה גם: עניין מ.א.ל.ר.ז. עמ' 851).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

21. בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.14, "עניין זאב שרון") קבע בית המשפט העליון כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין והנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהוא היה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין. בית המשפט קבע כי המערער לא עמדה בנטל הסובייקטיבי הנדרש ויש לראותה כמי ש"עצמה עיניים" בדבר אי חוקיותן של חשבוניות המס:

"אינני סבור כי יש לדרוש פה מהמערער להראות כי היא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכתה הוצאו כדין, אך כפי שהובהר לעיל, לדעתי היה עליה, לכל הפחות, להפריך את החזקה שלפיה היא ידעה על הפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות אותן ניכתה כמס תשומות... הנה כי כן נראה כי המערער לכל הפחות "עצמה עיניה" בפני חשדות אלו ונמנעה מלחקור ולוודא את העובדות לאשורן (בעניין זה יש גם ממצא פוזיטיבי מטעם בית המשפט המחוזי הנכבד), ומכל מקום המערער לא עמדה בנטל השכנוע להראות כי נקטה בפעולות משמעותיות להסרת חשדות אלו" (עמ' 39 לפסק הדין).

22. להשלמת התמונה הנורמטיבית אתיחס לנטלי ההוכחה - נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה:

לעניין נטל ההוכחה, קובע סעיף 132 לחוק: "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה". כלומר, על המערער להראות, כי החשבוניות עליהן התבסס הוצאו כדין, מייצגות עסקאות אמת ומותרות בניכוי מס תשומות.

23. בית המשפט העליון התייחס פעמים רבות לעניין נטל ההוכחה בערעורי מע"מ ואף מותב זה נדרש לכך פעמים מספר. הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם:

היתרון הראייתי שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו להכנסותיו ולהוצאותיו והרשומות בספריו;

ערעור מע"מ כמוהו כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו". הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות שהוא כמי שמבקש לשנות את ה"סטטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו;



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

זאת ועוד פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין ולפיכך על הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל עליו להוכיח כי פעולת הרשות הייתה שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המינהלי (עא 7909/16 סיף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי - אגף המכס ומע"מ, באר שבע (פורסם בנבו, 26.04.2018, עמ' 17-18 וראה ההפניות שם); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014, עמ' 7); רע"א 1436/90; עניין סלע, עמ' 504; גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מו(5) 101 (1992)).

24. חריג לנטל השכנוע הוא אם ספרי העוסק לא נפסלו והמחלוקת היא "פנקסית", שאז יעבור נטל השכנוע לרשות המס. במידה והמחלוקת היא "לבר-פנקסית", כלומר אינה מסתמכת על ספרי העוסק, הרי שנטל השכנוע הוא על העוסק. (ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547, 550 (1985); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"מ מו(5) 101, עמ' 110-111 (1992); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, עמ' 908-909 (2003); רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, עמ' 4 (29.3.2005); עניין סלע, עמ' 503-504).

ומן הפרט אל הכלל:

### א. האם נייס הברקות אכן נתנה למערער שירותי בנייה? – המבחן האובייקטיבי.

25. המערער מבסס את טענתו כי חברת נייס הברקות ביצעה עבורו את עבודות קבלנות הבניה על מספר טיעונים עיקריות:

א. שוק העבודה אינו מבחין בין חתימת הסכם עם בעלי המניות של החברה ולבין החברה ולעיתים מזומנות נחתם הסכם בפועל עם בעל מניות או מנהל ובפועל מי שאמור לבצע את העבודה הינו החברה.

ב. החברה, נייס הברקות, באמצעות מנהלה ובעל מניותיה, הודתה כי העבודה בוצעה על ידה כחברה, ואף דיווחה לשלטונות המס על ביצוע העבודה.

ג. הקמת המבנה הינה הוכחה חותכת כי אכן בוצעה עבודה ע"י נייס הברקות.

ד. אין ולו ראיה אחת השוללת את ביצוע העבודות ע"י נייס הברקות ומנהלה מוחמד כי אכן ביצע את העבודות והוציא את החשבוניות נשוא המחלוקת.

26. מנגד, טען המשיב, כי המערער לא הציג ראיה לפיה חברת נייס הברקות סיפקה לו שירותי בנייה, ואף מעבר לכך, מהראיות בתיק עולה שחברת נייס הברקות לא הייתה יכולה לספק למערער בתקופה הרלוונטית שירותי בנייה, ומתן החשבוניות על שמה נועד אך ורק כדי לכסות על שירותים שניתנו למערער על ידי אחרים, שאינם יכולים לספק חשבוניות מס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

27. לטענת המשיב, המערער בחר שלא להעיד בבית המשפט והוא בחר שלא לזמן את טהה מוחמד, או נציג אחר מטעם חברת נייס הברקות. המערער לא הציג ראיה למסוגלות מצד חברת נייס לספק שירותי בנייה, הוא לא הציג כי יש לה יכולת לרכוש חומרים, או להעסיק עובדים, או לבטח אותם, הוא לא הציג כי היא בעלת חשבונות בנק או בעלת הנהלת חשבונות.

28. עוד טען המשיב כי מצטיירת תמונה שלפיה המערער לא הכיר את חברת נייס הברקות, לא כאשר קיבל את שירותי הבניה ולא לאחר מכן כאשר קיבל את החשבוניות על שמה. הדברים ברורים לאור כך שרק בחודש מאי 2014 ולאחר שהסתיימו עבודות הבנייה, טהה נרשם כבעלים של החברה כאשר קודם לכן לא היה לו שום קשר אליה.

29. לטענתו, אין זה משולל יסוד להניח שבגמר עבודות הבנייה, ולאחר שהמערער סירב לשלם לטהה את יתרת התשלומים מבלי לקבל חשבוניות לניכוי התשלומים, טהה רשם את חברת נייס הברקות בבעלותו על מנת שיוכל להוציא על שם החברה חשבוניות לכיסוי הוצאותיו של המערער.

הכרעה לעניין המבחן האובייקטיבי

30. אין מחלוקת בין הצדדים לגבי עצם פנייתו של המערער לטהה מוחמד כדי שייבצע עבורו עבודת בנייה. בחקירתו במע"מ העיד המערער כי פנה אל טהה מוחמד כדי שיבנה עבורו מבנה לעסק הרהיטים שלו בכפר קאסם (הודעה מיום 22.10.14, תיק מוצגים עמ' 72-74). עוד העיד המערער כי הוא מכיר את טהה מוחמד כשש שנים "ויש שמועות עליו שהוא עושה עבודות יפות ואז דיברתי איתו שרציתי לבנות" (הודעה מיום 30.12.2014, תיק מוצגים עמ' 84).

אף המשיב טען בסיכומיו כי אין חולק שהמערער פנה אל טהה מוחמד כדי שיבנה עבורו. כך גם עולה מהסכם העבודה שנחתם בין המערער לבין טהה מוחמד בינואר 2014 (תיק מוצגים, עמ' 38 – 43).

31. כאמור, המבחן האובייקטיבי קובע, כי בנוסף לפרטים הטכניים הנדרשים בסעיף 47 לחוק מע"מ, על החשבונית לשקף עסקה ממשיית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, וכי הפרטים בה יהיו נכונים, כולל זהות הצדדים לעסקה, דהיינו, **על מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה.**

32. המחלוקת בעניינינו מתמקדת בזהות מבצע העבודה בפועל. כאמור, טען המערער כי עצם הקמת המבנה היא הוכחה חותכת לכך שאכן בוצעה עבודה ע"י נייס הברקות - ולא היא. עצם הקמת המבנה, מצביעה על מתן שירותי בנייה (ואינני קובע מסמרות לעניין פרטי הקמת המבנה וטיבו, שלא הוכחו) אך לא על זהות המבצע, ולכן נדרשות ראיות אחרות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

33. עוד טען המערער כי "אין ולו ראייה אחת השוללת את ביצוע העבודות ע"י ניס הברקות". מעבר לכך, שאיני מסכים עם טענה זו, המערער, שהגיש ערעור על דחיית השגתו, הוא זה שנדרש להביא ראיות פוזיטיביות בעניין ביצוע העבודות על ידי ניס הברקות. טרם אדון במחלוקת לגופה אתיחס בקצרה לנטל ההוכחה המוטל על המערער.
34. ראשית, אין במידע הרשום בפנקסי המערער כדי לתמוך בטענותיו, היות וספריו של המערער נפסלו. יתר על כן, מדובר במחלוקת לבר-פנקסית, בשאלה עובדתית: האם חברת ניס הברקות אכן ביצעה את עבודת קבלנות הבניין הנטענת. יוער, כי המערער לא כפר מפורשות בנטל המוטל עליו. הן בכתב הערעור והן בסיכומיו ציטט המערער מתוך הלכת מ.א.ל.ר.ז לעניין נטל ההוכחה, אולם לא טען כי יש להעביר את הנטל למשיב.
35. לגופו של ענין, ראיות רבות הוגשו לבית המשפט על ידי המשיב דווקא, בהן ראיות מינהליות, השוללות את ביצוע העבודות על ידי ניס הברקות. להלן אדון בעיקריות שבהן:
36. **הסכם עבודה** - מהסכם עבודה עם קבלן (תיק מוצגים עמ' 38-43, "**הסכם העבודה**") עולה כי הוא נחתם בין המערער לבין טהה מוחמד ביום 19.1.2014. משנשאל ע"י החוקר למה חתם על הסכם עבודה עם טהה מוחמד ולא עם ניס הברקות ענה:
- "אין לי מושג. אני לא מכיר את החברה אני מכיר אותו אישית, הוא עשה לי את העבודה וגם לקחתי ממנו ת.ז. שלו עצמו" (הודעה מיום 26.1.2015, תיק מוצגים, עמ' 112).
- בהסכם העבודה אין כל איזכור לחברת ניס הברקות או להיותו של טהה מוחמד, החתום על ההסכם, הבעלים-המנהל של חברה זו.
37. **רישומי רשם החברות** - מתוך רישומי החברה ברשם החברות - "**מרשם לאומי - פרטי מרשם לישות 514737022 - ניס הברקות בע"מ**" (תיק מוצגים עמ' 18) עולה כי טהה מוחמד היה רשום כבעלים של החברה תקופה קצרה בלבד, בין התאריכים 7.5.14 - 10.9.14 ולא היה רשום כבעלים בתקופה הרלוונטית בה התבצעו עבודות הבנייה, ינואר-אפריל 2014.
38. **הודעות המערער ומוחמד טהה במשרדי מע"מ** - אף טהה מוחמד הודה בחקירתו במע"מ כי הפך לבעלי ניס הברקות רק בחודש מאי 2014: "**מחודש 5/14 אני מנהל החברה לפני כן היו בעלים אחרים אני קניתי את החברה מאדם בשם עטיה**" (הודעה מיום 24.7.2017, תיק מוצגים עמ' 146). כשנשאל לגבי חשבוניות של ניס הברקות שהוצאו מפברואר ועד אפריל 2014 ודווחו למע"מ ענה: "**זה לא שלי. אני מנהל החברה רק מ-5/14 ואילך. לפני כן אני לא הגשתי את הדוחות האלה וזה לא שלי**" (שם, עמ' 147).
- כלומר, טהה מוחמד אף הכחיש כל קשר לחברת ניס הברקות לפני חודש מאי 2014.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

39. מנגד, העיד המערער בחקירותיו כי עבודות הבניה בוצעו מינואר ועד סוף אפריל 2014 וכי עבודות ההכנה נעשו לפני 2014 (הודעות במע"מ מיום 12.8.14 ומיום 26.1.2015, תיק מוצגים עמ' 63 ועמ' 112, בהתאמה). המסקנה המתחייבת מרישומי רשם החברות והודעות המערער וטהה מוחמד לגבי תקופת ביצוע העבודה כי חברת ניס הברקות בבעלות טהה מוחמד, לא ביצעה את העבודות עבור המערער בתקופה הרלוונטית.

40. יתרה מכך, המערער עצמו חזר והודה בחקירתו במע"מ כי לא הייתה לו עסקה עם חברת ניס הברקות. מפאת חשיבותה של הודאה זו אני מביא אותה כלשונה:

**שאלה: עם מי היתה העסקה?**

**תשובה: העסקה היתה עם טהה מוחמד אישית.**

**שאלה: האם היתה לך עסקה עם ניס הברקות בע"מ?**

**תשובה: "אני היתה לי עסקה עם טהה מוחמד אישית אך לא היתה לי עסקה עם ניס הברקות"**

**שאלה: האם חברת ניס הברקות בע"מ סיפקה לך עבודה או פועלים?**

**תשובה: לא. טהה מוחמד סיפק לי עבודה ופועלים.**

**שאלה: מתי קיבלת חשבונית מס על שם ניס הברקות בע"מ?**

**תשובה: בחודש מאי-יוני כשדרשתי מטהה מוחמד לתת לי חשבונית מס**

**שאלה: אני מבין שקיבלת את חשבונית המס ותשלום היתרה היתה כבר אחרי סיום העבודה?**

**תשובה: כן, סיום העבודה היה באפריל ואת חשבונית המס קיבלתי במאי-יוני.**

**שאלה: אם העבודה בוצעה על ידי טהה מוחמד והעבודה הסתיימה בחודש אפריל 2014, למה לא דרשת חשבוניות מס מטהה מוחמד עצמו?**

**תשובה: דרשתי והוא אמר לי אביא לך אביא לך, משך אותי בזמן ובסוף נתן לי חשבוניות מס על שם ניס הברקות שגם בדקתי אותם.**

**שאלה: אך בפועל חברת ניס הברקות לא ביצעה לך עבודות לטענתך אלא טהה מוחמד. תשובה: נכון, העסקה היתה עם טהה מוחמד הוא סיפק לי פועלים ועבודה, אך במאי נתן לי חשבוניות מס על שם ניס הברקות בע"מ, והאת גם לאחר לחץ שלחצתי אותו ואמר לי כי הוא מנהל חברת ניס הברקות, וגם בדקתי את החברה שהוא רשום כמנהל בחברה אז הסכמתי לקבל חשבוניות מס על שם החברה."**

...

**שאלה: בפועל לא היה לך שום קשר או מושג על חברת ניס הברקות בע"מ.**

**תשובה: שום דבר. העסקה היתה עם טהה מוחמד ויש חוזה איתו, והאחריות הינה שלו בלבד, והעסקה היתה איתו בלבד.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

שאלה: אתה לא הכרת את החברה, רק במאי 2014. בפועל, עשית את העסקה עם טהה מוחמד אישית, החוזה נערך איתו באופן אישי. מדוע דרשת מס תשומות ע"ס חשבוניות מס על שם נייס הברקות בע"מ?

תשובה: אני דרשתי חשבוניות מס שלו אישית, אך הוא אמר לי כי החברה נייס שייכת לו והוא מנהל החברה, והוא נתן לי חשבוניות על שם החברה אך אני דרשתי חשבוניות מס שלו אישית.

שאלה: הינך חשוד בדרישת מס תשומות פיקטיביות על שם נייס הברקות בע"מ, מה תגובתך על כך?

תשובה: אני לא הכרתי את חברת נייס הברקות בע"מ אלא את טהה מוחמד, ואיתו היתה לי העסקה בלבד. שאר הכסף ששילמתי לטהה רק לאחר שהביא לי חשבוניות מס שהוא אמר כי הוא מנהל החברה "

(הודעה מיום 26.1.2015, תיק מוצגים עמ' 113 שורות 3-26, 34-38; עמ' 114 שורות 1-9).

41. עדות זו של המערער היא הודאת בעל דין כי לא הייתה לו עסקה עם חברת נייס הברקות אלא עם טהה מוחמד עצמו באופן אישי וכי לא הכיר את נייס הברקות קודם לחודש מאי 2014, עת קיבל מטהה מוחמד את החשבונית הראשונה. החזרות הרבות בעדותו זו אך מחזקות את הודאתו.

עם זאת, בסיכומי סתר המערער עדות מפורטת זו וטען טענה הפוכה: "אין ספק כי העבודה בוצעה נייס ולא ע"י מוחמד עאמר באופן אישי... החברה, באמצעות מנהלה בעל מניותיה, מודה כי העבודה בוצעה על ידה כחברה ומה גם שהיא דיווחה לשלטונות המס על ביצוע העבודה" (סעיפים 26-27 לסיכומי המערער).

42. בחרתי להעדיף את עדותו של המערער במשרדי מע"מ ביום 26.1.2015 על פני טענותיו הכלליות במסגרת הסיכומים, טענות שלא נתמכו בראיות כלשהן ולא נתמכו בעדותו שלו, היות שבחר שלא להעיד (על משמעות בחירתו לא להעיד, בהמשך).

43. זאת ועוד, המערער חזר מספר פעמים בחקירותיו במע"מ על כך שטהה מוחמד קבל ממנו כמיליון שקל במזומן בחודש ינואר 2014 אך לא נתן לו חשבונית במשך זמן רב, אלא רק לאחר הפעלת לחצים:

"שיגע אותי עד שהביא לי חשבוניות" (הודעה מיום 12.8.2014, תיק מוצגים, עמ' 63)  
"שילמתי לו רק פעם אחת לפני תחילת העבודה ובגלל שלא נתן לי חשבונית, לא המשכתי לשלם לו עד שיביא לי חשבונית, ורק אחרי שהביא לי את החשבונית הראשונה, המשכתי לשלם לו" ... "היה אומר לי שהכל בסדר ויש חשבוניות ואני אביא לך וכך היה מושך אותי אמרתי לו שאני לא משלם לו עד שלא יביא לי את החשבוניות" (הודעה מיום 22.10.2014, תיק מוצגים עמ' 78).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- "מוחמד משך אותי עד שהביא לי את החשבוניות" (הודעה מיום 30.12.2014, תיק מוצגים עמ' 90)
- "הוא אמר לי אני אביא לך חשבונית בהמשך" (הודעה מיום 26.1.2015, תיק מוצגים עמ' 112).
- "דרשתי והוא אמר לי אביא לך אביא לך, משך אותי בזמן ובסוף נתן לי חשבונית מס על שם ניס הברקות שגם בדקתי אותם..." במאי נתן לי חשבוניות מס על שם ניס הברקות בע"מ, וזאת גם לאחר לחץ שלחצתי אותו ואמר לי כי הוא מנהל חברת ניס הברקות, וגם בדקתי את החברה שהוא רשום כמנהל בחברה אז הסכמתי לקבל חשבוניות מס על שם החברה".** (שם, עמ' 113)
44. מהודעותיו של המערער במע"מ עולה כי רק לאחר שהפעיל לחץ על טהה מוחמד וסרב לשלם לו כספים נוספים, ורק לאחר סיום העבודות במאי, הוא קיבל את החשבונית הראשונה. חשבונית זו לא הייתה על שם טהה מוחמד אלא על שם חברת ניס הברקות בע"מ, בטענה שהוא, טהה מוחמד, הבעלים של החברה. תמיכה לכך ניתן לראות בחשבונית הראשונה, חשבונית 301 (תיק מוצגים, עמ' 107).
45. היבט ראייתי נוסף המתייחס לזיהוי מבצע העבודה בפועל (וכאמור בהלכת מ.א.ל.ר.ז.) הוא מסוגלות ניס הברקות לספק שירותי בנייה. המערער לא הציג כל ראיה למסוגלות חברת ניס הברקות לספק שירותי בנייה בכלל או לכך שהעסיקה עובדים. בחקירתו במשרדי מע"מ אמר טהה מוחמד: **"העובדים הם לא שלי אני לקחתי קבלן משנה ומסרתי לו את העבודה ושילמתי לו את הכסף. כל העובדים של הקבלן המשנה הם עובדי השטחים אני לא זוכר את שם הקבלן המשנה..."** בהמשך נשאל האם עבד עם אנשים אחרים והאם זוכר ספקים אחרים שעבד איתם ותשובתו הייתה שעבד עם אנשים אחרים אבל **"לא זוכר אני בצום"** (תיק מוצגים, עמ' 147-148).
46. המערער אף לא הציג כל ראיה כי ניס הברקות ניהלה פעילות עסקית אחרת עם לקוחות אחרים או עם המערער (לעניין התקופה הרלוונטית כבר הוכח כי לא הייתה אפשרות כזו).
- ודוק, המערער בחר שלא להעיד את הבעלים והמנהל של חברת ניס, טהה מוחמד, שיכול היה לשפוך אור על מהות החברה והתנהלותה ועל התנהלותו ואי מתן חשבונית כבר בינואר 2014.
47. בפסיקה נקבע פעמים רבות כי הימנעות בעל-דין מלהעיד עד פועלת לחובתו, בהיעדר הסבר אמין וסביר. היות שאי הבאת העד מעוררת חשד שחשיפתו לחקירה היה בה כדי לתמוך בגרסת הצד שכנגד. (ע"א 795/99 אנטוני (טוני) פרנסואה נ' אהוד (אודי) פויס, נד(3) 107 (2000) "עניין אנטוני פרנסואה"; ע"א 641/87 קלוגר נ' החברה הישראלית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

48. עוד נקבע בפסיקת בית המשפט העליון :  
"מקום בו נמנע בעל דין מלהביא ראיה רלוונטית, ואין לכך הסבר סביר, יכול הדבר לפעול לרעתו ולהוביל להנחה העובדתית, שאילו הובאה אותה ראיה הייתה היא פועלת לחובתו של אותו בעל דין. הימנעות בעל דין מהבאת ראיה בנסיבות כאלה, "מחזקת" את הראיות העומדות כבר לחובתו, ומחלישה את הראיות המובאות מטעמו להוכחת גירסתו" (ע"א 8951/10 אורן יורם אריזות בע"מ נ' שקולניק ח.י בע"מ (וראה ההפניות שם. פורסם בנבו, 02.11.2014, עמ' 10-11)

49. בעניינינו לא סיפק המערער כל הסבר לאי העדתו של טהה מוחמד או לאי הגשת תיק מוצגים (כמו גם לאי העדתו של המערער עצמו. על כך, בהמשך). אין ספק שחסרונו של ראיות עיקריות אלו מחליש את גרסת המערער ואף מחזק את גרסת המשיב.

50. מכל האמור לעיל עולה כי המערער לא הכיר את ניס הברקות עת קיבל את שירותי הבנייה ואף לא הכיר אותה עת שילם לטהה מוחמד (ספק רב אם טהה מוחמד עצמו הכיר את ניס הברקות, טרם נדרש למתן חשבוניות).

51. סיכום ביניים: לא הוכח כי ניס הברקות אכן ביצעה את העבודות להן טוען המערער. לבית המשפט לא הוגשה כל ראיה ממנה עולה שחברת ניס שהנפיקה את החשבוניות, היא זו שביצעה פעילות כלכלית כל שהיא עבור המערער בתקופה הרלוונטית (לא הוכח כי התקיימה "עיסקה אמיתית" – וראה עניין מ.א.ל.ר.א.ז, עמ' 849), שיש בה כדי להצדיק את הוצאת חשבוניות על שמו, ואף לא כל פעילות כלכלית אחרת בתקופה בה היתה בבעלותו של טהה מוחמד.

זאת ועוד, הראיות שהוגשו על ידי המשיב שוללות את האפשרות כי חברת ניס ביצעה את העבודות הנטענות בתקופה הרלוונטית עבור המערער.

52. אכן, כפי שטען המשיב, אין זה משולל יסוד להניח שבגמר עבודות הבנייה, ולאחר שהמערער סירב לשלם לטהה מוחמד את יתרת התשלומים מבלי לקבל חשבוניות לניכוי התשלומות, רשם טהה מוחמד את חברת ניס הברקות בבעלותו על מנת שיוכל להוציא על שם החברה חשבוניות לכיסוי הוצאותיו של המערער.

53. מכל האמור לעיל עולה כי עבודות קבלנות הבניה שבוצעו עבור המערער בתקופה הרלוונטית, ינואר-אפריל 2014 לא בוצעו על ידי חברת ניס הברקות. שכן, מי שנחזתה להיות מוציאת החשבונית, חברת ניס הברקות, לא ניהלה קשרים עסקיים עם המערער בתקופה הרלוונטית, התקופה בה התבצעו העבודות הקבלניות, ינואר עד אפריל 2014. די בכך כדי לקבוע כי החשבוניות שבמחלוקת הן חשבוניות פיקטיביות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

**לסיכום המבחן האובייקטיבי: לא קמה למערער זכות לניכוי מס תשומות מן המסמכים שהוצאו על שם ניס הברקות כיון שהם חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.**

כאמור, לא עמד המערער במבחן האובייקטיבי. אי לכך, עלינו לבחון האם הוא נכנס לגדרו של החרג.

**ב. האם עמד המערער בנטל להוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות הוצאו לו כדין? – המבחן הסובייקטיבי**

54. לחילופין, טען המערער כי המקרה נכנס לגדר החרג המצדיק את החלת המבחן הסובייקטיבי. נטען כי הוא נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. עוד נטען כי למצער הייתה רשלנות זניחה.

55. לעומתו טען המשיב כי המערער לא הוכיח כי לא התרשל וכי נקט בכל האמצעים הסבירים והרלוונטיים לוודא שהחשבוניות הוצאו לו כדין. לטענת המשיב מהראיות בתיק עולה באופן פוזיטיבי שחברת ניס הברקות לא סיפקה שירותי בנייה למערער וכי המערער ידע זאת וחרף כך ניכה את החשבוניות שהוצאו לו על שם ניס הברקות.

הכרעה לעניין המבחן הסובייקטיבי

56. היות שהוכח כי המערער לא עמד במבחן האובייקטיבי, חזקה עליו שהוא ידע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. לכן הנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהיה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין (וראה לעיל, עניין זאב שרון). מן הראיות ומן העדויות שנשמעו (ושלא נשמעו) בבית המשפט עולה כי טענתו של המערער, גם בעניין המבחן הסובייקטיבי, נפרכת.

57. הן מחקירותיו במשרדי מע"מ והן מעדות רואה החשבון אחמד נאטור ("רו"ח נאטור"), עולה כי המערער (בעצמו או באמצעות רו"ח מטעמו) לא ערך את הבדיקות הנדרשות לבדיקת זהות מוציאת החשבוניות.

58. זאת ועוד, המערער לא סיפק לבית המשפט כל נתונים נוספים על ניס הברקות ועל פעילותה ולא צרף כל מסמכים לתיק המוצגים המאוחד (כפי שנקבע בהחלטת בית המשפט בדיון שהתקיים ביום 7.5.2017) שיתמכו בגרסתו. כל שהוגש על ידי המערער, הם המסמכים המועטים שצורפו לכתב הערעור: עמוד 1 בלבד מתוך הסכם העבודה עם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- טחה מוחמד ו-3 הודעות שנגבו במע"מ מן המערער, מטהה מוחמד ומאביו, עאטף מוחמד.
59. ודוק, מעבר לכך שכאמור, המערער לא זימן לעדות את טחה מוחמד, המערער עצמו בחר שלא להעיד. בהינתן שהימנעות בעל-דין מלהעיד עד פועלת לחובתו, בהיעדר הסבר אמין וסביר, כאמור לעיל, הרי שמקל וחומר הימנעות בעל דין מלהעיד בעצמו – על אחת כמה וכמה.
- יתרה מכך, אין ספק שעדותו של המערער יכולה הייתה לשמש ראיה עיקרית להוכחת עמידתו במבחן האובייקטיבי (שכן הוא יכול היה להעיד על השתלשלות המאורעות מתחילת העבודות ועד לקבלת החשבונית הראשונה מטהה מוחמד), לא כל שכן נדרשת עדות המערער להוכחת עמידתו במבחן הסובייקטיבי. שכן מי יכול להעיד טוב מן המערער על מודעתו שלו או אי מודעותו להיות מסמכי ניס הברקות, חשבוניות כדין? יפים לכאן דבריו של בית המשפט העליון בעניין אנטוני פרנסואה:
60. **"הדברים מקבלים משנה תוקף כאשר מדובר בהימנעות בעל-דין מלהעיד. במצב דברים זה רשאי היה בית-המשפט מאז ומתמיד להעניק ל"שתיקתו" של בעל-דין משקל ראייתי לחובתו. משקל ראייתי זה עולה, מטבע הדברים על המשקל שמייחסים בדרך-כלל לאי-העדתו של עד, בעוד שבעל-דין מוחזק, ככלל, כעד מרכזי" (עניין אנטוני פרנסואה, עמ' 118).**
61. אי לכך, ובהיעדר עדותו המרכזית של המערער, הסתמך בית המשפט על הראיות אותן הגיש המשיב ובהן הודעותיו של המערער במשרדי מע"מ. הימנעותו של המערער מלהעיד, הופכת את ההודעות הללו לראיות העיקריות בבחינת: **"אין לו לדיין אלא מה שענינו רואות"** (סנהדרין, דף ו).
62. עדות רו"ח נאטור (ממשרדו של עו"ד ורו"ח פריג' אארף, מייצג המערער): בעדותו מיום 6.2.18 אמר רו"ח נאטור כי הוא בדק את החשבוניות של ניס הברקות **"והיה לניס אישור עם ניכוי מס במקור וניהול ספרים והחברה פעילה"** (עמ' 3). בחקירתו הנגדית אמר: **"הבדיקה שלי לא מספקת כי החומר שהביא לי החשבוניות של ניס מעבירים אותם למע"מ ושם הם מחליטים אם החשבונית הזאת פיקטיבית או לא, אם מגיע לבן אדם החזר או לא"** (עמ' 4 לפרוטוקול). מדבריו עולה כי הוא מודה שהוא ביצע בדיקה בלתי מספקת וכי לטענתו הבדיקה האם החשבונית פיקטיבית או לא, צריכה להתבצע על ידי שלטונות המס - טענה תמוהה כשלעצמה, כשהיא באה מפיו של רואה חשבון. בהמשך חקירתו נשאל רו"ח נאטור שוב לעניין הבדיקות שביצע:
- "ש... אמרת בדיקות שביצעת בדיקת ניהול ספרים תקין, עשית עוד בדיקות? ת. בדקתי בפועל אישור ניכוי מס במקור, ניהול ספרים ובדקתי שהחברה פעילה ועובדת.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- ש. יש לך להציג לי אסמכתאות לבדיקות שביצעת?  
ת. לא.
- ש. אם תפנה למשרד יהיה לך?  
ת. אין לי כרגע ואני אחפש" (עמ' 4-5 לפרוטוקול)
- לא למותר לציין כי המערער לא הגיש כל ראיה בדבר הבדיקות שנעשו על ידו או על ידי המייצג שלו או מי מעובדיו וכיצד וידא כי מדובר בחברה "פעילה".
63. הודעות המערער במשרדי מע"מ: בחקירתו ביום 22.10.14 אמר המערער בעניין הבדיקות שעשה בעניין תקינות החשבונית הראשונה שקיבל מטה מוחמד, חשבונית מס' 301 (תיק מוצגים, עמ' 107).
- "תשובה: שלחתי אותה לעו"ד פריג' עארף, המייצג שלי, ודיברתי איתו שיבדוק אותה, אם החברה בכלל קיימת ואם יש לה פטור בניכוי מס במקור.  
שאלה: ומה עארף אמר לך?  
תשובה: אמר שהכל בסדר. שהחברה קיימת ויש פטור." (תיק מוצגים, עמ' 78).
64. עוד נשאל המערער לגבי בדיקתו את דבריו של טהה מוחמד כי הוא הבעלים של ניס הברקות.
- "שאלה: אמרת לבהגלי בחקירתך ב-12.8.2014 שוידאת שהוא (טהה מוחמד, א.ס) בעל החברה. נכון? מתי זה היה? מתי וידאת שהוא בעל החברה? באיזה חודש? איך וידאת?  
תשובה: באותה תקופה שהוא הביא לי את החשבונית אז בדקתי. לא זוכר מתי במדויק.  
שאלה: וידאת שהוא בעל החברה?  
תשובה: כן, בטח, דרך הרואה חשבון שלי, עארף." (תיק מוצגים, עמ' 79)
65. מחקירותיו של המערער האמורות לעיל עולה כי הוא היה מודע לכך שעליו לבדוק את תקינות החשבונית ובפרט לבדוק האם טהה מוחמד הוא הבעלים של ניס הברקות. הטענה עליה חזר המערער היתה כי הוא, באמצעות רואה החשבון שלו, בדק ונמצא ש"הכל בסדר" ולכן עובדה זו מצביעה על כך שעשה כל שביכולתו וכי נקט בכל האמצעים הסבירים.
66. לא ניתן לקבל טענה זו: ראשית, לא צורפו כל ראיות לתמיכה בטענה כי בוצעו בדיקות ואף רוי"ח נאטור הודה בעדותו כי אין לו אסמכתאות לבדיקות שביצע. אף אם נקבל את הטענות כי אכן בוצעו שלוש הבדיקות המוזכרות לעיל (למרות שכלל לא ברור כיצד בוצעה הבדיקה בדבר היות החברה "פעילה"), הרי אין בכך כדי לסייע למערער. גם אם בוצעו, בדיקות בסיסיות אלו אינן יכולות לעלות כדי נקיטת כל האמצעים הסבירים לברור זהות מוציא החשבוניות.
67. שנית, לגופו של ענין, לו היה המערער אכן עושה "ככל יכולתו" הוא היה מעלה בבדיקה פשוטה ברשם החברות כי מוחמד טהה הפך להיות בעלים של ניס הברקות בחודש מאי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- 2014 (בעת בה נתן למערער את החשבונית הראשונה), אולם לא היה בעלים בעת ביצוע העבודות (פרטי מרשם, תיק מוצגים, עמ' 18).
68. גם אם חשדו של המערער לא התעורר בחודשים בהם "רדף" אחרי טהה מוחמד כדי לקבל חשבונית, כפי שטען (הודעה מיום 22.10.2014, תיק מוצגים עמ' 78), הרי שפרטי מרשם רשם החברות די היה בהם כדי להבהיר למערער כי החשבונית הראשונה שקיבל (וכן האחרות, מאוחר יותר) אינה חשבונית כדין, ולכן אינו יכול לדרוש תשומות בגינה, שכן טהה מוחמד לא היה בעליה של ניס הברקות בתקופה הרלוונטית. יוער, כי ר"ח נאטור לא טען בעדותו כי בדק את הבעלויות בחברה אלא רק כי "החברה פעילה" וכי יש לה אישור ניהול ספרים ופטור מניכוי מס במקור.
69. לשאלת בית המשפט אילו בדיקות נוספות היה על המערער לבצע ענה מר מאיר איינהורן, מנהל תחום ביקורת מע"מ פתח תקווה, אשר דן והחליט בהשגת המערער ("איינהורן"):
- "לטעמי היה לעורר לו נורה אדומה גדולה מאוד שברגע שהוא חתם על ההסכם עם טהה מוחמד כל ההתנהלות של העבודה הייתה מול טהה מוחמד ולאחר שהוא ביקש מספר פעמים חשבוניות מס מטעם טהה מוחמד רק לאחר מכן פתאום צצה החברה. היה צריך לבדוק איך החברה קשורה לעבודה שנעשתה, האם בזמן שנחתם ההסכם אותו טהה מוחמד היה בעלים של החברה, האם החברה היא שזו התחייבה לעשות את העבודה הזאת בכלל כאשר טהה מוחמד לא היה בכלל הבעלים שלה ואם כן אז להתקשר לבעלים באותה עת ולשאול אותו האם הוא נתן אישור שטהה מוחמד יפעל בשם החברה באותה תקופה שלא היה בעלים שלה, כל הדברים האלה לא נעשו וכפי שהעיד מנהל החשבוניות לא נבדק שום דבר. היה צריך לצלצל אל בעל החברה באותו זמן שהיה רלוונטי לעבודות ולשאול אם מוחמד טהה פועל בשם החברה" (עמ' 7 לפרוטוקול)**
70. מכל האמור לעיל עולה כי המערער התרשל (ואין לראות בכך התרשלות זניחה, כטענת המערער) ולא נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין, לרבות אימות החשבוניות וזהות העוסק. אין ספק שהמערער היה מודע לכך שעליו לבדוק את החשבונית הראשונה שקיבל לאחר מאמצים רבים כל-כך (וכן שלוש האחרות שנתקבלו בעקבותיה), אך הוא לא עשה זאת.
71. המערער יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבוניות באמצעים סבירים, כפי שפירט איינהורן בעדותו, או לכל הפחות על ידי עיון במרשם ברשם החברות. אי לכך, יש לקבוע כי המערער לא הפריך את החזקה שהוא ידע שהחשבוניות שקיבל הוצאו שלא כדין, כאמור במבחן האובייקטיבי. לכן, אין המערער נופל לגדרי החריג של המבחן הסובייקטיבי, ואף אינו קרוב לכך כלל.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

72. יפים לעניינינו דבריו של בית המשפט העליון בעניין המבחן הסובייקטיבי:  
"ישנה נכונות לא להתעלם מנזק שעשוי להיגרם לו מאי-התרת הניכוי.  
התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא  
רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים  
הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. המשוכה גבוהה, והיא משכללת  
את העקרונות שהובאו לעיל" (עא 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב  
3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ. פורסם בנבו, 9.5.2018, עמ' 5).
73. זאת ועוד, לבחירת המערער לא להעיד בעצמו, בפרט בעניין המבחן הסובייקטיבי, יש  
לייחס משקל ראייתי משמעותי, בעיקר כשהמערער לא הגיש כל ראיות אחרות לבית  
המשפט (לבד מעדותו של רו"ח נאטור, שלא סייעה בידו, ואף להיפך, כאמור לעיל). ברי  
לכל בר בי רב כי אין כל טעם בהגשת כתב ערעור תוך טעינה של טענות בעלמא, ללא  
ראיות וללא עדים מהותיים.
- לו בחר המערער לעלות על דוכן העדים, הייתה לו האפשרות להפריך את החזקה  
האמורה ולהראות שלא ידע כי החשבוניות שקיבל הוצאו שלא כדין. בחירתו שלא  
לעשות זאת מעידה על עצמה כאלף עדים.
74. לאור כל האמור לעיל, מהראיות והעדויות בעניינינו מצטיירת תמונה שלפיה המערער  
ידע שהחשבוניות שניתנו לו הוצאו שלא כדין, או למצער היה עליו לדעת והוא התרשל  
בבדיקות הנדרשות ממנו על פי המבחן הסובייקטיבי, "עצם את עיניו" ובחר לקבל את  
החשבוניות של ניס הברקות ולנכות את התשומות הכלולות בהן.

**לסיכום המבחן הסובייקטיבי: המערער לא עמד כלל בנטל ההוכחה במסגרת המבחן  
הסובייקטיבי. לכן, משנקבע לעיל כי החשבוניות שנמסרו לו הן חשבוניות פיקטיביות, לא קמה  
למערער זכות לנכות מס תשומות על פיהן.**

**ג. טענת המערער בדבר אי מתן זכות טיעון על ידי המשיב**

75. עוד טען המערער (הן בכתב הערעור והן בסיכומים) כי זכות הטיעון שלו הופרה וכי לא  
ניתנה לו זכות שימוע ו/או הזכות להביא את ראיותיו בטרם הכרעה בהשגה. לעומתו טען  
המשיב (הן בכתב התשובה והן בסיכומים) כי לא רק שטענה זו לא הוכחה בראיות, אלא  
המשיב זימן את המערער ואת מייצגו לדיון בהשגה, וחרף פניותיו לא גילה המערער רצון  
לקיים דיון בהשגה. המשיב הפנה לתיק המוצגים, עמ' 20-22: עיון בתיק המוצגים מעלה  
כי המשיב צרף שלושה מזכרים שכתב איינהורן מיום 11.2.2016; 24.3.2016 וכן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

- 28.3.2016, המצביעים על מספר ניסיונות של המשיב לקבוע מועד לדיון עם המערער ו/או עם בא כוחו דאז עו"ד בועז ראובן.
76. כך למשל, ביום 28.3.16 התקשר איינהורן למשרדו של עוה"ד בועז ראובן אולם לא היה מענה בטלפון זה. עקב כך התקשר למערער ואף שוחח עימו בדבר אפשרות לדיון בהשגה. איינהורן ביקש מהמערער כי בא כוחו יתקשר עימו על מנת לתאם מועד (תיק מוצגים, עמ' 20). איינהורן אף העיד בעניין ניסיונותיו שלא הצליחו לתאם מועד לדיון בהשגה. (עמ' 6 לפרוטוקול).
77. טענות המשיב לעיל וההפניות למזכרים עלו כבר בכתב התשובה, אך המערער לא סתר אותן בסיכומיו, אלא טען בעלמא כי "אין להסתפק בניסיון להשיג את המערער טלפונית וצריך לוודא כי יערך שימוע". אינני מקבל זאת.
- המשיב הוכיח כי ניסה מספר פעמים להשיג את ב"כ המערער וכן שוחח שלוש פעמים עם המערער בעניין קביעת דיון להשגה. זכותו של המשיב לשימוע אין פירושה שהמשיב צריך לוודא שהשימוע יתקיים. התעלמותו בפועל של המערער מפניותיו החוזרות של המשיב מעידה כי בהתנהגותו ויתר הוא על זכותו לשימוע, או למצער, התרשל לקבוע מועד לדיון, כפי שנדרש.
78. יתר על כן, כבר נפסק כי זכות הטיעון, כאמור בסעיף 82 לחוק מע"מ מושגת בעצם הגשת השגה, כלומר – בכתב (ענין מ.א.ל.ר.ז. עמ' 847). עוד נקבע:
- "יש לקיים, בין היתר, הליך השגה מבוסס עובדתית, סביר, הוגן, מנומק. אכן, יש להעניק זכות טיעון סבירה והוגנת. על-פי רוב, מתמלאת חובה זו במתן זכות טיעון בכתב כפי שמורה סעיף 82 לחוק, אך ייתכנו מקרים חריגים שבהם יש צורך במתן זכות טיעון בעל-פה כדי להגשים את תכלית ההשגה"** (ענין מ.א.ל.ר.ז. עמ' 848).
- כלומר, למשיב ניתנה זכות טיעון, בעצם הגשת ההשגה שהגיש בכתב באמצעות ב"כ דאז ביום 14.5.2015 (תיק מוצגים, עמ' 23-28).
79. זאת ועוד, טענת המערער תמוהה. המערער מלין כי לא ניתנה לו הזדמנות להביא את ראיותיו בטרם קבלת החלטה על ההשגה, אולם אף לאחר שהגיש ערעור על אותה החלטה בהשגה וניתן לו יומו בבית המשפט, הוא זה שבחר שלא להביא את ראיותיו לבית המשפט: הוא לא צרף מסמכים לתיק המוצגים המאוחד, לא זימן לעדות את טהה מוחמד ובעיקר בחר לא להעיד בעצמו, כאמור.
- בעניין רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (פורסם בנבו 02.05.2018) שדן בעניין הנטל לזימון עדים שנתנו הודעות במסגרת חקירות של רשויות המס נקבע:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

"המנהל מצדו מגיש לבית המשפט את ראיותיו המינהליות, שעמדו בבסיס החלטתו. מצדו השני של המתרס מצוי הנישום. הוא מעונין לתקוף את החלטת המנהל, ולקעקע אותה תשתית עובדתית. ככל שהדברים אמורים ביחס להודעות כתובות שמוגשות לבית המשפט, האינטרס של הנישום הוא שמוסרי ההודעות יתייצבו בבית המשפט על מנת לחקור אותם" (עמ' 9 לפסק הדין).

80. עוד נקבע בהמשך פסק הדין:

"מבחינה עיונית, הנישום אשר מעונין לקעקע את אמינות ההודעות הוא זה אשר חפץ בזימונו של העד לאולם בית המשפט, וממילא מבחינה מעשית הוא זה אשר מופקד על כך... באשר לאופן שבו יחקרו העדים, ממילא כפי שקבעה ההלכה הפסוקה, ראוי לנקוט גישה ליברלית ולהתיר חקירה נגדית של העדים הללו, באשר אמנם הם מזומנים על-ידי הנישום, אך לרוב אינם מעידים 'מטעמו' אלא נגדו. החשיבות העיקרית שבהעמדת הדברים על דיוקם היא שהימנעות מזימון מוסרי ההודעות נזקפת לחובת הנישום, ולא לחובת המנהל; גם בקשר לכך יש לזכור, כי המשקל שיש ליתן להעדר ההתייצבות נגזר ממכלול הנסיבות, ובית המשפט יתן את דעתו אליהן." (עמ' 10-11 לפסק הדין).

81. כלומר, בעניינינו, היה בידי המערער לזמן את טהה מוחמד, ולחקור אותו בחקירה נגדית בקשר להודעתו במשרדי מע"מ ביום 24.7.2014, על מנת לבסס את טענותיו בערעור. עם זאת, ולמרות שבחקירותיו התלונן המערער בפני החוקרים על טהה מוחמד ("אין לו מילה. הוא היה כאן כבר בחקירה והתחיל להגיד לא יודע ולא זוכר", הודעה מיום 30.12.2014, תיק מוצגים עמ' 85) ואף טען שהוא הקרבן בהליך ("אני פה הקורבן. תבדקו את טהה טוב-טוב...") הודעה מיום 22.10.2014, תיק מוצגים, עמ' 78), הוא בחר שלא להעיד.

**לסיכום טענה זו: טענת המערער כי לא ניתנה לו זכות טיעון על ידי המשיב – נדחית.**

**ד. טענת המערער בדבר קבלת החזר מס התשומות בפועל**

82. המערער טען כי מס התשומות הוחזר לו כשנה וחצי לאחר שהמשיב סירב להכיר בשומות וסביר להניח שהחזר התבצע לאחר שהשתכנע באמיתות טענות המערער ולאחר שביקר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

במקום וראה את הבניה. משהוחזר הניכוי אין עוד מקום לדרוש בשנית את הניכוי שכן המערער הסתמך על החלטה שלטונית ו/או מינהלית. עוד נטען כי החלטה להשיב את הכספים הינה בבחינת החלטה מינהלית המחייבת שינוי רק במקרים מאוד חריגים שלא התקיימו בערעור נשוא תיק זה.

83. לעומתו טען המשיב כי בכל הנוגע לטענת המערער כי הסתמך על שחרור החזר המס, הרי שאין בדברים ממש. אין הליכי גביה מקום שבו יש ערעור תלוי ועומד, ככל שהיו הליכי גביה בתיק זה הדבר נבע ככל הנראה בשל העובדה שלא הוגשה השגה וערעור במועד הנדרשים לפי החוק. רק לאחר שבית המשפט הנכבד פוסק כי החלטה המנהלית בעינה עומדת, הרי שרשות המסים רשאית לפעול לצורך גביית החוב, ואין הבדל בין תיק זה לבין כל תיק אחר.

במהלך העדויות ביום 6.2.2018 אמר ב"כ המשיב: "**בדקתי והכספים שוחררו למערער בפברואר 2016 בטרם הגשת הערעור, כחודשיים לפני מתן החלטה בהשגה**" (עמ' 5 לפרוטוקול).

84. בעדותו, בחקירה הראשית, נשאל איינהורן על ידי ב"כ המערער:  
"ש. אחרי שביקרו במקום נציגי מע"מ הם הורו לבצע את החזר, מה אתה אומר על זה?"

ת. התזה לא נכונה מאחר ובדקתי כרגע בהפסקה והשחרור של החזר בוצע בזמן שהתיק היה בהשגה, כשהתיק נמצא בהשגה אז לא קיים חוב במחשב של מע"מ ובטעות שוחרר החזר ולא בכוונה."

86. אינני מקבל את טענות המערער. מלוח הזמנים של האירועים השונים עולה כי אכן שוחרר החזר המס למערער בטעות:

ביום 18.2.2015, כחודש לאחר החקירה האחרונה של המערער, נשלחו למערער הודעה לעוסק בדבר שומת תשומות והודעה לעוסק בדבר הטלת קנס (תיק מוצגים, עמ' 12 ועמ' 7, בהתאמה).

ביום 14.5.2015 הוגשה השגת המערער למע"מ פתח תקווה. כאמור לעיל, מהראיות עולה כי בתאריכים 11.2.2016; 24.3.2016 וכן 28.3.2016 ניסה איינהורן ללא הצלחה לקבוע מועד לדיון בהשגה עם המערער ועם בא כוחו. במהלך חודש פברואר 2016 קיבל המערער את החזר לחשבונו.

ביום 18.4.2016 נשלחה למערער "**הודעה לעוסק בדבר החלטה בהשגה-תשומות**" ובה נקבע כי נדחתה השגתו (תיק מוצגים, עמ' 1).

מניסיונות איינהורן בחודש מרץ 2016 לתאם מועד לדיון בהשגה, וזאת לאחר שהמערער קיבל את החזר לחשבונו, ניתן להסיק מספר מסקנות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

א. המס הוחזר בטעות ולא בהחלטה של המשיב, שטרם נתן את החלטתו בהשגה וניסה לתאם מועד לשימוע. המערער לא צרף כל אסמכתה להחזר מס התשומות ולכן לא ניתן לדעת כיצד קרתה טעות זו. אין ספק שיש למנוע טעויות דומות, הכרוכות בפגיעה בהכנסות המדינה.

ב. אין בקבלת החזר מס התשומות כדי הסתמכות על "ההחלטה המנהלית" כיון שסביר להניח כי המערער ידע בחודש מרץ 2016, כי כל החלטה מנהלית לא התקבלה, היות וטרם התקיים דיון בהשגה. לא מן הנמנע כי פניות איינהורן נפלו על אוזניים ערלות, כיון שהכסף כבר היה בחשבונו של המערער. זאת ועוד, לאחר כחודשיים בלבד, מקבלת החזר, המערער קיבל לידי את "ההחלטה המינהלית", שקבעה כי אינו יכול לנכות מס תשומות בגין חשבוניות ניס הברקות.

87. ודוק, כאמור לעיל, המערער הוא שבחר שלא להעיד ולא להיחקר על טענותיו ועניין זה עומד לו לרועץ גם בבחינת טענה זו, שנטענה בעלמא, ללא כל ראיות תומכות ובעיקר ללא עדותו של המערער הטוען כי הוא זה שהסתמך על ההחלטה המנהלית. אדרבא, היה בא המערער לבית המשפט ומעיד כיצד הסתמך על החלטה זו למן היום בו קיבל את החזר מס התשומות ועד ליום בו קיבל את ההחלטה המינהלית – דחיית ההשגה בפועל.

**לסיכום טענה זו: טענות המערער לעניין החזר מס התשומות וההסתמכות עליו – נדחות.**

### סוף דבר

א. לא קמה למערער זכות לניכוי מס תשומות מן המסמכים שהוצאו על שם ניס הברקות כיון שאינם חשבוניות מס שהוצאו כדין.

ב. המערער לא עמד בנטל ההוכחה במסגרת המבחן הסובייקטיבי ולכן משנקבע לעיל כי החשבוניות שנמסרו לו הן חשבוניות פיקטיביות, לא קמה למערער זכות לנכות מס תשומות על פיהן.

ג. טענת המערער כי לא ניתנה לו זכות טיעון על ידי המשיב – נדחית.

ד. טענות המערער לעניין החזר מס התשומות בפועל וההסתמכות עליו – נדחות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-11-45330-11 עאמר נ' רשות המיסים

מכל האמור לעיל הגעתי לכלל מסקנה כי לא נפל פגם בשומת התשומות שהוציא המשיב למערער. החלטת המשיב, "החלטה בהשגה- תשומות", וקביעתו כי יש לדחות את ההשגה שהגיש המערער, הינה החלטה מנומקת היטב העומדת במבחן הסבירות הנדרש. שוכנעתי כי המערער דרש בניכוי את התשומות הכלולות במסמכים שנחזו לחשבוניות מס אך אינם חשבוניות מס שהוצאו כדין.

הערעור נדחה אפוא.

המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 25,000 ש"ח. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 15/12/19.

ניתן היום, ג' כסלו תש"פ, 01 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה