



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

וידאד אלעוקבי

מערער

נגד

רשות המיסים – מנהל מע"מ רמלה

משיב

2

### החלטה

3

4

### בבקשה לקבלת הערעור על הסף

5

**פתח דבר**

6

1. מונחת בפני בקשה לקבלת הערעור על הסף ביחס לשומה נשוא הערעור.

7

2. המדובר בערעור על החלטת המשיב לדחות את השגת המערער על השומה שערך לה

8

לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: **החוק**) וכן בערעור על החלטת

9

המשיב בדבר פסילת ספרי המערער לשנות המס 2011-2013 והטלת קנס עליה בשל

10

אי ניהול ספרים כדין לפי סעיף 95 לחוק.

11

3. המערערת היא בעלת מכולת בשם "מכולת סלאמה" בעיר לוד.

12

לטענת המשיב בבדיקה צולבת שערך מול מספר ספקי סיגריות הוא מצא כי

13

המערערת לא רשמה, לכאורה, קניות סיגריות מאותם הספקים במהלך השנים

14

2011-2013 ועל כן פסל את ספרי המערערת לשנים הללו והטיל עליה קנס פסילה

15

בהתאם למחזור העסקאות המשוחזר בשיעור 1%.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 במקביל לפסילת הספרים, ערך המשיב למערערת שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה  
2 על בסיס ההפרשים שמצא בין הדיווחים שרשמה המערערת בספריה לבין הנתונים  
3 שהופיעו בכרטסות על שמה אצל ספקי הסיגריות.

4 השומה לא הביאה בחשבון את התשומות של המערערת.

5 מכאן הבקשה שבפניי אשר עניינה בטענת המערערת לפיה השומה שנערכה לה אינה  
6 כדין, ועל כן יש לקבל את הערעור לגביה על הסף. לחילופין, עתרה המערערת  
7 להפחתת השומה כך שתשלב בתוכה את התשומות בהתבסס על ההפרשים שנמצאו  
8 על ידי המשיב בבדיקה הצולבת אצל ספקי הסיגריות.

9 **טענות המערערת**

10 4. אין מחלוקת בין הצדדים כי השומה הוצאה למערערת בעקבות הבדיקה הצולבת  
11 שערך המשיב אצל ספקי הסיגריות, כאשר עלה הפרש, לכאורה, בין הכרטסות  
12 המנוהלות אצל ספקי הסיגריות על שם המערערת לבין הדיווחים בספרי המערערת.

13 5. בע"פ 155/98 עפ"י נ' מנהל מע"מ נצרת (12.12.2000) (להלן: עניין עפ"י) נקבע כי  
14 במצב שבו עסקאות נעשו עם סוכן קבוע או מסוים יש לשלב את מס התשומות בעת  
15 עריכת שומה לפי מיטב השפיטה, שהרי המנהל כבר גילה את התשומות בביקורת  
16 הצולבת מול הספק, ומכאן שאין כל צורך לשכנע את המנהל שהיו תשומות. ההוכחה  
17 לקיומן של תשומות נמצאת כבר בידי המנהל שהרי הן היוו את הבסיס לשומת  
18 העסקאות, לכן בכל מקרה של השמטה- תהא אי הכללת התשומות בשגגה, בשל  
19 אובדן או ביודעין- יש להכיר בתשומות שאותרו אצל הספק.

20 עוד נקבע בעניין עפ"י כי אין צורך לבקש הארכת מועד לפי סעיף 116 לחוק לצורך  
21 הכרה בתשומות, שכן חובת המנהל לכלול את מס התשומות הכרוך בעסקאות  
22 קיימת בלי שהעוסק יבקש הארכת מועד.

23 6. אף בע"פ 614/00 אבו סאלח נ' מע"מ טבריה (10.9.2002) (להלן: עניין אבו סאלח),  
24 שם מדובר היה במספר ספקים ולא בספק אחד כמו בעניין עפ"י, חזר בית המשפט



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 על הקביעה לפיה קיומן של התשומות לא היה מוטל בספק, מפני שהתשומות עצמן,  
2 שאותרו בספרי החשבוניות של הספקים השונים, שימשו יסוד לשומה לפי מיטב  
3 השפיטה. בית משפט קבע שם כי העובדה שהחשבוניות אינן נמצאות פיזית בידי  
4 המערער, משום שהוא החליט להשמיד אותן או לא לקחת אותן בכלל, אינה צריכה  
5 להשפיע על השאלה האם הוא זכאי לנכות את מס התשומות הכלול בהן.
- 6 7. מכיוון שהשומה בענייננו נערכה למערערת בהתבסס על הבדיקה הצולבת בספרי  
7 ספקי הסיגריות הרי שהמשיב מחויב לנכות את מס התשומות הנובעות מעסקאות  
8 מוכחות אלו לפי עניין **עפיפי**, החלה גם כשמדובר במספר רב של ספקים, לפי עניין  
9 **אבו סאלח**.
- 10 8. במסגרת שומה לפי מיטב השפיטה יוכל העוסק לנכות מס תשומות בו נשא, אף אם  
11 לא דרש אותו במועד הקבוע בחוק, ואף אם לא ביקש הארכת מועד. הדבר נקבע  
12 במפורש בעניין **עפיפי** כאמור ואוזכר בפסקי דין נוספים.
- 13 9. אי הכללת הפרש התשומות שנמצאו בבדיקה הצולבת אצל ספקי הסיגריות על ידי  
14 המשיב במסגרת הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה נעשתה שלא כדין.
- 15 10. מכיוון שהשומה לא מביאה בחשבון את הפרש התשומות, מדובר ב"שומת מחזור"  
16 עונשית במהותה, ולא בשומה לפי מיטב השפיטה. אין להפוך את שומת הערך המוסף  
17 לאמצעי עונשי אלא במקום שהחוק ותקנת הציבור מחייבים זאת.
- 18 11. עסקינן בטענות משפטיות גרידא שאינן שלובות בשאלות עובדתיות, ומכאן שבירור  
19 טענותיה המקדמיות של המערערת יועיל לקידום ההליך ולא כרוך בשמיעת ראיות.
- 20 12. לאור האמור, יש לקבל את הערעור על הסף ביחס לשומה. לחילופין, יש להפחית את  
21 השומה כך שתשלב בתוכה את הפרש התשומות שנמצאו בבדיקה הצולבת מול ספקי  
22 הסיגריות.
- 23 13. עוד יצוין כי בהודעת ההבהרה שהגישה המערערת, בהמשך לבקשתה לקבלת הערעור  
24 על הסף ביחס לשומה, ביקשה היא להבהיר כי בקשתה נוגעת לעצם אי הכללת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 התשומות, וזאת מבלי לגרוע מטענתה לפיה שיעור של 10% רווח גולמי כפי שנקבע  
2 בשומה הינו מופרז ולא משקף את המקובל בשוק.

3 **תגובת המשיב**

4 14. המשיב אינו מתנגד להכרה בתשומות העומדות בבסיס שומת העסקאות שערך  
5 (בכפוף להוראת סעיף 95(א1) לחוק), ככל ששומת העסקאות תאושר על ידי בית  
6 המשפט. כל דרישת המשיב היא שהמערערת תגיש את פירוט החשבוניות שבגינן היא  
7 דורשת את המס ואת החשבוניות עצמן. אין בדעת המשיב לחייב את המערערת במס,  
8 מעבר למס בו היא חייבת על פי דין.

9 15. אין מדובר בדרישה קנטרנית מצד המשיב במטרה להקשות על ניכוי התשומות.  
10 מקור הדרישה הוא בכך שאין בידי המשיב את פירוט כל החשבוניות ואת החשבוניות  
11 שבגינן דורשת המערערת לנכות את מס התשומות ולכן אין באפשרות המשיב לאמת  
12 שהמס הנכלל בהן לא נדרש בעבר ולא יידרש פעם נוספת בעתיד.

13 16. בקשה זו מהווה בקשה לסילוק השומה על הסף, שמקורה החוקי מצוי בתקנות 100  
14 ו-101 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: **תקנות סדר הדין האזרחי**).  
15 על פי הפסיקה, בקשות מסוג זה תתקבלנה אך במקרים מצומצמים ביותר, ואך  
16 כאשר יש בהן כדי לייעל את הדיון. ואולם, בקשה זו לא באה בגדר אותם מקרים  
17 מצומצמים ואין בה כדי לייעל את הדיון.

18 17. בחינת סבירותה או נכונותה של שומת עסקאות בנוגע לאי הכללת מס תשומות, אינה  
19 מתאימה להתברר בהליך מקדמי במופרד מטענות אחרות המועלות נגד סבירותה או  
20 נכונותה של השומה, כגון קביעת אחוז שיעור הרווח הגולמי או לחלופין דיותה של  
21 התשתית העובדתית עליה התבסס המשיב. בענייננו, בהפרדה בין המחלוקת הנוגעת  
22 לאי הכללת מס התשומות לבין המחלוקת הנוגעת לאחוז הרווח הגולמי שנקבע  
23 בשומה, יש כדי לסרב ולהאריך את הדיון, ורק מטעם זה יש לדחות את הבקשה.

24 18. הוראות החוק מבחינות בין חבות עוסק במס ערך מוסף בגין עסקאות שביצע לבין  
25 זכאותו לנכות מס תשומות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בהתאם לחוק, שומת עסקאות קובעת מהו מס הערך המוסף שבו חב העוסק בגין  
2 העסקאות שביצע ותו לא. החוק לא מחייב את המשיב לשום את מס התשומות  
3 במסגרת מס העסקאות.
- 4 אף בפסיקה קיימת הבחנה בין מס ערך מוסף לבין מס תשומות כך שהחוק לא מחייב  
5 את המנהל לשלב בין השניים בעת עריכת שומה. בהקשר זה הפנה המשיב לע"א  
6 401/82 מדינת ישראל נ' אלפחל (13.6.1985) (להלן: עניין אלפחל).
- 7 19. בענייננו שומת העסקאות נערכה על ידי המשיב על סמך כרטסות על שם המערערת  
8 אצל ספקי הסיגריות שלה. אין בידי המשיב פירוט החשבוניות שהונפקו לטובת  
9 המערערת במסגרת ביצוע הרכישות מהספקים.
- 10 20. אי הכללת מס תשומות בשומת עסקאות אינה הופכת את שומת העסקאות לשומה  
11 שלא הוצאה כדין, זאת בעיקר בנסיבות שבהן העוסק לא המציא לידי המשיב את  
12 פירוט החשבוניות בגינן הוא מבקש שיערכו לו שומת תשומות.
- 13 21. בעניין אלפחל הכיר בית המשפט העליון בכך שיהיו מקרים שבהם יהיה היגיון  
14 להכליל את מס התשומות במסגרת שומת העסקאות. מדובר במקרים שבהם אין  
15 מחלוקת כי החשבוניות מותרות לפי סעיף 38 לחוק. אלא שגם במקרים אלה העוסק  
16 מחויב להמציא לידי המשיב את פירוט החשבוניות ואת החשבוניות שבגינן הוא  
17 דורש את מס התשומות.
- 18 22. אף בעניין עפיפי ובעניין אבו סאלח היה קיים פירוט של החשבוניות שהמס הכלול  
19 בהן נדרש בניכוי, דבר שאינו קיים בעניינה של המערערת.
- 20 23. פירוט החשבוניות הינו תנאי קרדינאלי לצורך עריכת תשומות במסגרת שומת  
21 עסקאות. הדרישה לפירוט החשבוניות אינה דרישה קנטרנית שמטרתה להקשות על  
22 ניכוי מס תשומות, אלא דרישה מהותית שתכליתה לאפשר למשיב לאמת כי מס  
23 התשומות הכלול בחשבוניות לא נוכח בעבר ולהבטיח שלא ינוכה פעם נוספת בעתיד,  
24 כך יוכל המשיב להבטיח כי הקופה הציבורית לא תינזק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

24. ככל שהמערערת תעביר למשיב את פירוט החשבוניות שבגינן נדרש ניכוי מס  
1 תשומות, יהיה המשיב רשאי לנכות את מס התשומות, כדרישת המערערת ולהטיל  
2 עליה קנס בשיעור 30% ממס התשומות שדרשה. הכל בהתאם להוראת סעיף 95(א1)  
3 לחוק.  
4

באופן זה תוגשם כוונת המחוקק- לצמצם, מחד גיסא, את ההגבלות הנוגעות לדחיית  
5 המועדים בהתייחס לניכוי מס התשומות, ומאידך גיסא, להטיל קנס על עוסק שלא  
6 דיווח במועד, מטעמים של התחמקות ממס.  
7

25. בקשת המערערת להכיר במס תשומות הינה, הלכה למעשה, הודאה מצידה כי  
8 שילמה את התשומות. המערערת לא יכולה לאחוז בחבל בשני קצותיו ולטעון לשתי  
9 גרסאות עובדתיות שונות, כך שמצד אחד היא טוענת כי לא הוציאה את התשומות  
10 ומצד שני טוענת כי יש להכיר לה במס התשומות.  
11

המשיב טוען כי המערערת שילמה את התשומות, אולם על מנת שהוא יוכל לנכות את  
12 המס הנכלל בהן עליה להעביר לידיה את פירוט החשבוניות ואת החשבוניות.  
13

26. המשיב הציע למערערת להמציא לו את החשבוניות אולם היא דחתה את ההצעה  
14 מהטעם כי פירוט החשבוניות יהווה הודאה שהיא רכשה את הסיגריות. לטענת  
15 המשיב, הודאה זו נדרשת לצורך הכרה במס תשומות ממילא.  
16

17 **דיון והכרעה**

27. כותרתה של הבקשה שבפניי "קבלת הערעור על הסף ביחס לשומה". ברם,  
18 המערערת לא הבהירה מהו הבסיס המשפטי לבקשה מעין זו.  
19

כפי שכבר ציינתי בעבר, ככל שהכוונה היא להעלות טענות כנגד השומה, ברי כי לשם  
20 כך נועד הליך הערעור גופו. ואילו ככל שהכוונה היא לבוא בשעריו של פרק ח'  
21 לתקנות סדר הדין האזרחי בבחינת בקשה ל"סילוק על הסף" של התובענה, הרי שלא  
22 הובהר על ידי המערערת איזו עילה מהעילות הנזכרות שם חלה בעניינה, מה גם שלא  
23 הובהר על שום מה השומה דינה כדין "תובענה" שניתן לבקש "מחיקתה" (ראו ע"מ  
24



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 : (להלן: 20387-03-15 מנו איתור גיוס והכוונה נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (22.7.2015) (להלן: עניין מנו).  
2
- 3 בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור) תשל"ו –  
4 1976 דינו של הערעור הוא כדין "תובענה". משמעות הדבר הינה כי המשיב הוא זה  
5 הרשאי לבקש, במקרים המתאימים, בקשה למחיקת הערעור על הסף לפי סעיף 100  
6 לתקנות סדרי הדין או בקשה לדחיית הערעור על הסף לפי סעיף 101 לתקנות, בעוד  
7 שהמערערת אינה רשאית לבקש את "מחיקת השומה" (ראו עניין מנו בעמ' 4).
- 8 28. לצד זאת, אף אם אהיה מוכן להניח כי יש לראות במקורה החוקי של הבקשה כמצוי  
9 בסעיף 100 או בסעיף 101 לתקנות סדר הדין האזרחי, כפי שסבר המשיב, הרי שכבר  
10 נפסק כי בקשות מעין אלה תתקבלנה אך במקרים מצומצמים ורק כאשר יהיה בכך  
11 כדי לתרום ליעילות הדיון (ראו ע"מ 14-01-29760 תומר הרצוג נ' פקיד שומה חדרה  
12 (2015.1.27) (להלן: עניין תומר הרצוג)).
- 13 29. בקשה לקבלת הערעור על הסף כמוה כבקשה לפצל את הדיון לכמה חלקים, כאשר  
14 דיון והכרעה בחלק אחד יכול לייתר את הדיון בחלקיו האחרים, או לפחות לצמצמו  
15 משמעותית.
- 16 דוגמא לטענה מקדמית שראוי שתיבחן תחילה, כך שדיון למעשה יפוצל, היא למשל  
17 טענת התיישנות כנגד שומה במצב בו אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים לגבי  
18 העובדות עליה היא מבוססת (ראו עניין תומר הרצוג בפסקאות 34-35 לפסק הדין).
- 19 30. לטענת המערערת עניין לנו במחלוקת משפטית גרידא, אלא שאף אם כך הדבר, אין  
20 בעובדה זו ה כדי להצדיק הכרעה בטענות מקדמיות במנותק מהערעור גופו, ככל  
21 שאין בכך כדי לייעל את הדיון, שהרי לכך בדיוק נועד ההליך המשפטי.
- 22 עמד על כך כב' השופט סטולר בע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד  
23 שומה כפר סבא (2015.5.10):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "עוד אוסיף כי אף כאשר הטענה המקדמית אינה כרוכה בבירור עובדתי  
2 אלא היא מעלה שאלה משפטית בלבד, או שהצדדים הגיעו להסכמה בדבר  
3 התשתית העובדתית, אין מקום להגשת בקשה מקדמית שכן הדרך הנאותה  
4 היא שבית המשפט יורה במקרה זה על הגשת סיכומים, תוך קביעת האופן  
5 שבו הם יוגשו וכל הוראה אחרת בקשר לכך. באופן זה בית המשפט מכוון  
6 את ההליך ומכתיב את דרך התנהלותו ולא נכפה הר כגיגית לעסוק בסוגיות  
7 שאינן מקדמות את הטיפול בתיק, וגוזלות זמן שיפוטי רב על חשבון תיקים  
8 אחרים".
- 9 31. יתר על כן, במקרה דנן ניכר כי בניגוד לטענת המערערת, הכרעה בבקשתה המקדמית  
10 דורשת הן בירור משפטי והן בירור עובדתי, כך שאין מדובר בטענה משפטית גרידא.
- 11 בהקשר זה יהיה מקום לברר האם ספקי הסיגריות הוציאו חשבוניות כדין, האם  
12 ניתן לאתר את החשבוניות, האם המערערת ביקשה לנכות בעבר את מס התשומות  
13 הכלול באותן חשבוניות, כיצד משתלבות טענותיה של המערערת בעניין מס  
14 התשומות עם יתר טענותיה בערעור, ומנגד, כיצד שאלת החשבוניות ומס התשומות  
15 משתלבת עם שומתו של המשיב, ועוד. בירורים אלו, אשר אף יתכן שיהיו כרוכים  
16 בשמיעת ראיות, אינם בעלי אופי "מקדמי" כלל ועיקר, אלא נראה כמצויים בלבו של  
17 הערעור, ולפיכך מקומן להתברר במסגרת הערעור גופו.
- 18 32. אין זאת אלא, שבפיצול הדיון, כפי שמבקשת המערערת, לא רק שלא נראה שיתרום  
19 ליעילות הדיון, אלא להיפך – הפיצול עלול לסרבול את הדיון בערעור ולהאריך את  
20 ההליכים שלא לצורך.
- 21 וכפי שנאמר בעניין מקסון הנ"ל:
- 22 "...יש מקום להכריע בשאלות מקדמיות באותם מצבים ששאלות  
23 אלה יכולות להכריע ולסיים את המחלוקות בתיק. כאשר מדובר  
24 בשאלות משפטיות השלובות בשאלות עובדתיות הדרך היעילה היא  
25 לדון בכל השאלות בכפיפה אחת. הניסיון מלמד שפיצול הדיון דווקא  
26 מאריך את משך הטיפול בתיק..."





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-04-9952 אלעוקבי נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המקרים שבהם יש מקום להגיש בקשה לקבלת הערעור על הסף הם  
2 מקרים מצומצמים, כדוגמת מצב שבו יש על פניו טעות ברורה וגלויה  
3 לעיני כל בשומה, או כאשר בירור הטענה המקדמית יועיל לקידום  
4 ההליך ובדרך כלל אינו כרוך בשמיעת ראיות, או ואם כן – בתנאי  
5 שמדובר בבירור עובדתי קצר ושאין מדובר בראיות שממילא יש  
6 לשומען לצורך ההליך גופו, כך שהבירור המקדמי אך מסרבל את  
7 ההליך ואינו תורם לו דבר."

8 33. במקרה דנן ניכר כי מרבית התשתית העובדתית והמשפטית הרלוונטית בהקשר  
9 לבקשתה המקדמית של המערערת, ממילא רלוונטית גם לצורך הדיון בערעור לגופו.  
10 התוצאה היא אפוא שהבקשה לקבלת הערעור על הסף נדחית.

11 34. למען הסר ספק אבהיר כי טענות המערערת, כפי שהועלו במסגרת הבקשה, שמורות  
12 לה במסגרת הדיון בערעור גופו.

13 35. המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסך של 6,000 ש"ח.

14  
15  
16 ניתנה היום, ד' ניסן תשע"ו, 12 אפריל 2016, בהעדר הצדדים.  
17

18 ד"ר שמואל בורנשטין, שופט  
19