



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

המערערות: א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני

נגד

המשיב: מנהל מע"מ רמלה
ע"י ב"כ עוה"ד סיון הוידה
מפרקליטות מחוז ת"א - אזורחי

פסק דין

1. הערעורים שלפני עוסקים בשלושה עניינים, הנובעים מחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"): שומת מס תשומות, שומת מס עסקאות, ופסילת ספרי המערערת והקנס שהוטל עליה בשל כך.

2. למען הפשטות, לאחר שיוצגו הרקע ועיקרי העובדות המהווים את מסגרת הדברים, יידון כל אחד משלושת העניינים הנזכרים לעיל והשנויים במחלוקת בין הצדדים - בפני עצמו.

6

7 רקע ועיקרי העובדות

3. המערערת היא חברת בנייה, המבצעת עבודות גמר ועפר עבור המגזר הפרטי והמגזר הציבורי.

4. המשיב ערך ביקורת אצל המערערת, ביחס לתקופה שבין חודש יוני 2012 לחודש מאי 2017.

10 כתוצאה מביקורת זו, פעל המשיב כדלקמן:

11 א. שומת מס תשומות: המשיב קבע כי בשנים 2014 – 2017 ניכתה המערערת מס תשומות

12 שלא כדין, מ-21 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס. סך קרן המס בשומת מס התשומות

13 שהוציא המשיב למערערת, עומד על סך של 439,482 ₪ (להלן: "שומת התשומות").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 ב. שומת מס עסקאות: המשיב קבע כי המערערת לא דיווחה כנדרש על מלוא העסקאות
- 2 שביצעה בשנים 2012, 2013, 2015 ו-2017. סך קרן המס בשומת מס העסקאות שהוציא
- 3 המשיב למערערת, עומד על 209,028 ₪ (להלן: "שומת העסקאות").
- 4 ג. פסילת הספרים והטלת הקנס: המשיב קבע כי בשנים 2012 – 2017 נוהלו ספרי המערערת
- 5 בסטייה מהותית מהנדרש בחוק, ולכן פסל את ספרי המערערת בשנים אלה והשית עליה
- 6 בשל כך קנס מכוח סעיף 95 לחוק, בשיעור של 1% מסך מחזור עסקאותיה. סך הקנס
- 7 עומד על 478,424 ₪ (להלן: "פסילת הספרים והקנס").
- 8 5. בגין שומת התשומות ושומת העסקאות, הגישה המערערת בחודש אוקטובר 2017 השגה למשיב.
- 9 6. בגין פסילת הספרים הגישה המערערת ערעור לבית משפט זה - ע"מ 17-09-53708.
- 10 7. ביום 7.3.2018 התקבלה החלטת המשיב לדחות את השגת המערערת (החלטה צורפה כנספח 1
- 11 לתצהיר מטעם המשיב). על החלטה זו, הגישה המערערת לבית המשפט ערעור נוסף - ע"מ
- 12 20423-04-18.
- 13 8. הדיון בשני הערעורים אוחד, והם שעומדים במוקד פסק הדין דנן.
- 14 9. במסגרת שמיעת הראיות בתיק, העידו מטעם המערערת, בעל המניות במערערת והמנהל שלה, מר
- 15 ג'מאל אבו-סיאם (להלן: "ג'מאל"), מר עומר סולטן, מנהל משרד רואי החשבון אשר סיפק שירותי
- 16 ראיית חשבון למערערת מאז הקמתה (להלן: "רו"ח סולטן"), והגברת רבקה הנריאט אבו קישק,
- 17 שעבדה אצל רו"ח סולטן וניהלה את חשבונות המערערת מטעם משרדו (להלן: "הגב' הנריאט").
- 18 מטעם המשיב העיד מר יואל חלימי, אשר שימש במועדים הרלוונטיים כמנהל תחום ביקורת
- 19 חשבונות אצל המשיב (להלן: "חלימי"). לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

חלק א' – שומת התשומות

- 20
- 21
- 22
- 23 10. כאמור, המשיב קבע כי בשנים 2014 – 2017 המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין, מ-21
- 24 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס.
- 25 11. לגבי 17 חשבוניות, קבע המשיב כי הן הוצאו למערערת שלא כדין, שכן לא עלה בידי המערערת
- 26 להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה בגין שירותים שאכן העניקו החברות הנחזות כמוציאות
- 27 החשבוניות, ולכן ניכוי התשומות בגין חשבוניות אלה אסור.
- 28 פירוט החשבוניות, תוך חלוקתן בהתאם לחברות שכביכול הוציאו אותן (להלן: "החברות מוציאות
- 29 החשבוניות"), הוא כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 א. ש.א.ח.ל ניהול וביצוע פרויקטים בע"מ (להלן: "חב' שאחל") - 3 חשבוניות שהוצאו בחודשים
2 ספטמבר 2014 ומרץ 2015, ושסכום המע"מ בהן עמד על 66,130 ₪.
- 3 ב. ד. בורלא תעשיות השבתת מים בע"מ (להלן: "חב' בורלא") - 3 חשבוניות שהוצאו בחודשים
4 אוקטובר-דצמבר 2014, ושסכום המע"מ בהן עמד על 62,008 ₪.
- 5 ג. אלבאסל חברה לבנין ופיתוח בע"מ (להלן: "חב' אלבאסל") - 3 חשבוניות שהוצאו בחודשים
6 ינואר ויולי 2016, ושסכום המע"מ בהן עמד על 90,354 ₪.
- 7 ד. כ.נ.ת. ישראל כח אדם בע"מ (להלן: "חב' כנת") - 3 חשבוניות שהוצאו בחודש יוני 2015,
8 ושסכום המע"מ בהן עמד על 42,516 ₪.
- 9 ה. מודוס בניה בע"מ (להלן: "חב' מודוס") - חשבונית שהוצאה בחודש יולי 2016 ושסכום
10 המע"מ בה עמד על 23,800 ₪.
- 11 ו. אסרף ירום חברה לבנין בע"מ (להלן: "חב' אסרף") - חשבונית שהוצאה בחודש אוקטובר
12 2015 ושסכום המע"מ בה עמד על 24,650 ₪.
- 13 ז. אבראהים אל עוויסאת עבודות בנין בע"מ (להלן: "חב' אל עוויסאת") - חשבונית שהוצאה
14 בחודש ינואר 2017 ושסכום המע"מ בה עמד על 17,450 ₪.
- 15 ח. חברת א.מ. בוני הבירה פרויקטים בע"מ (להלן: "חב' בוני הבירה") - 2 חשבוניות שהוצאו
16 בחודש אוגוסט 2016, ושסכום המע"מ הכולל בהן עמד על 92,747 ₪.
- 17 סכום קרן המע"מ בחשבוניות שהוצאו לטענת המשיב שלא כדין, עמד על 419,655 ₪.
- 18 12. לגבי 4 חשבוניות נוספות, קבע המשיב כי מס התשומות הכלול בהן נוכח על ידי המערער
19 פעמיים:
- 20 בשנת 2015 – חשבוניות שמספרן 30205, 29907 ו-13775, ושסכום המע"מ בהן עמד על 9,932
21 ₪, 1,965 ₪ ו-1,147 ₪ בהתאמה.
- 22 בשנת 2016 חשבונית שמספרה 3686, ושסכום המע"מ בה עמד על 6,783 ₪ (להלן: "החשבוניות
23 שנוכו בכפל").
- 24 סך קרן המע"מ שנוכה לטענת המשיב בכפל, עמד על 19,827 ₪.

טענות המערער

- 28 13. ביחס ל-17 החשבוניות לגביהן נטען כי הוצאו לה שלא כדין, טוענת המערער כי כל החשבוניות
29 הוצאו כדין, שכן הן משקפות עסקאות אמת שנעשו בינה ובין החברות מוציאות החשבוניות.
30 המדובר, לטענתה, בקבלני משנה שונים שביצעו עבודה בתחום הבנייה, על פי הסכמים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני :

1 מסודרים ומפורטים שנחתמו עמם. המערערת שילמה להם את תמורת החשבוניות במלואה, כולל
2 מע"מ, בשיקים.
3 בנוסף טוענת המערערת, כי היא פעלה בתום לב וביצעה בדיקות סבירות על מנת לוודא כי
4 החשבוניות הוצאו לה כדין, וכי לפיכך היא נכנסת בגדרי "החריג הסובייקטיבי" שנקבע בע"א
5 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיוק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.02.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."),
6 ויש להתיר לה לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות אף אם מבחינה אובייקטיבית נפל בהן
7 פגם.
8 טענה נוספת שמעלה המערערת, נוגעת לאופן שבו דיווחה על עסקאותיה ותשומותיה למשיב -
9 באמצעות דיווח מקוון. המערערת טוענת כי העובדה שהצליחה לדווח על החשבוניות נשוא שומת
10 התשומות באופן מקוון, מעידה כי מדובר בחשבוניות שדווחו במקביל על ידי החברות שהוציאו
11 את החשבוניות, שאם לא כן, החשבוניות לא היו נקלטות בדיווח. בכך יש, לטענת המערערת, כדי
12 לסתור את טענות בעלי החברות מוציאות החשבוניות, כי הם אינם מכירים את המערערת ולא
13 ביצעו עמה עסקאות, ולכל הפחות - כדי להעביר את נטל השכנוע ונטל הראיה להוכיח
14 שהחשבוניות לא דווחו על ידי מוציאות החשבוניות - אל כתפי המשיב.
15 14. ביחס ל-4 החשבוניות לגביהן נטען כי המערערת ניכתה את התשומות הכלולות בהן פעמיים,
16 טוענת המערערת כי הטענה לא הוכחה על ידי המשיב. בנוסף טוענת המערערת, כי אף אם
17 חשבונית מסוימת נדרשה בכפל במסגרת הדיווח השוטף שבוצע על ידה במהלך השנה, הרי
18 שיתכן שהדבר תוקן על ידה במסגרת דיווחים שוטפים מאוחרים יותר או במסגרת ביקורת סוף
19 השנה. המשיב לא בדק את כרטסות המע"מ של המערערת, לא בדק אל מול הנהלת החשבונות
20 שלה, ולא צירף את כרטסות התשומות שלה, אלא הסתמך אך ורק על הדיווח המקוון שביצעה
21 המערערת, אשר בכלל אינו אמור לאפשר דרישת ניכוי בגין חשבונית מסוימת פעמיים - שהרי בין
22 היתר לשם כך בדיוק (מניעת ניכויים כפולים) נועד.
23

טענות המשיב

24
25
26 15. המשיב טוען, כי מדובר ב-17 חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ומבלי שעמדו מאחוריהן עסקאות
27 אמת בין המערערת לבין החברות מוציאות החשבוניות. כך טוען המשיב, ביחס לכל אחת
28 מהחשבוניות שפורטו בסעיף 11 לעיל, כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, מזויפות, שאינן כלל
29 חשבוניות אמיתיות של החברות הרשומות על גביהן, ובוודאי שהעבודה המפורטת בהן לא בוצעה
30 בפועל על ידי אותן חברות. המשיב טוען כי על פי עדותם של בעלי החברות מוציאות החשבוניות,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 הרי שכולם – ללא יוצא מן הכלל – אינם מכירים כלל את המערערת, וטוענים שלא ביצעו עבודה
- 2 כל עבודה ולא סיפקו לה כל מוצר או שירות. חלקם אף העידו כי הם כלל לא עובדים באזורים בהם
- 3 נטען כי ביצעו עבודות עבור המערערת; כי הם כלל לא מבצעים עבודות מן הסוג שפורט
- 4 בחשבוניות שאת התשומות הגלומות בהן ניתנה המערערת; וכי החשבוניות האמיתיות שמוצאות
- 5 על ידי החברה שלהם – שונות בתכלית (בלוגו החברה המוצג, בעיצוב החשבונית וכיו"ב) מאלה
- 6 שהוצגו במסמכים הנחזים כחשבוניות ושמכוחם ביקשה המערערת לנכות את מס התשומות.
- 7 עוד טוען המשיב, כי בעל מניות המערערת, ג'מאל, לא ידע לתת הסברים כלשהם לתהיות
- 8 והשאלות שהוצגו בפניו, וכי המערערת אף לא הציגה כל אסמכתא שתתמוך בטענתה כי
- 9 החשבוניות מבטאות עסקאות אמת.
- 10 החשבוניות עצמן אינן מפורטות דיו ולא ניתן ללמוד מהן על העבודה שבוצעה, או על האופן שבו
- 11 נקבע הסכום הנקוב בהן.
- 12 כן לא הוכיחה המערערת, כי הסכומים המופיעים על גבי החשבוניות – אכן שולמו למוציאות
- 13 החשבוניות. לא הוצגו שיקים או קבלות. ג'מאל העיד כי חלק מהשיקים לא היו "למוטב בלבד",
- 14 באופן המנוגד לסעיף 47'א' לחוק, ושאינו מאפשר מעקב אחר התשלומים וזהות מקבלם.
- 15 16. המערערת לא הוכיחה כי נקטה את כל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות תקינות. אין די
- 16 בקבלת אישורים פורמאליים דוגמת ניכוי מס במקור (שגם הוא התקבל אצל המערערת רק לאחר
- 17 קבלת החשבונית אצלה), כדי להיכנס בגדר החריג הסובייקטיבי. המערערת לא ביצעה כל בדיקה
- 18 כדי לוודא שמי שמוסר לה חשבוניות, אכן מוסמך לעשות כן מטעם החברה שאת החשבוניות שלה
- 19 הוא מוסר.
- 20 17. בנוסף לכל האמור, המערערת לא הביאה לעדות עדים רלוונטיים אשר היו יכולים, כביכול, לתמוך
- 21 בטענותיה. אי הבאת עדים אלה, צריכה להיזקף לחובת המערערת.
- 22 18. באשר לטענות המערערת בדבר הדיווח המקוון, עונה המשיב, כי אפשרות הדיווח המקוון אינה
- 23 גורעת במאום מאחריותו של העוסק לוודא כי חשבוניות שמוצאות לו, מוצאות כדין. יתירה מזו,
- 24 עוסק שמבצע דיווח מקוון מקבל הודעה המדגישה במפורש כי עצם קליטת הדו"ח אינה מהווה
- 25 אישור של רשות המיסים כי החשבוניות המפורטות בדיווח הוצאו כדין. לאור זאת, לא היה כל
- 26 מקום להסתמך על קליטת הדו"ח המקוון, והמערערת ידעה זאת היטב.
- 27 19. ביחס ל-4 החשבוניות שנוכו בכפל, טוען המשיב, כי הציג מסמכים המעידים על הניכוי בכפל
- 28 שביצעה המערערת, וכי המערערת לא הוכיחה את הטענה כי ניכויים כפולים אלה תוקנו על ידה
- 29 בהמשך הדיווחים שהגישה. גם מנהלת החשבונות של המערערת, הגב' הנריאט, אשר העידה בבית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 המשפט, הודתה בעדותה כי היו חשבוניות שנוכו בכפל, כך שיש לדחות את טענות המערערות
2 בעניין זה כאילו הדיווח המקוון יכול תמיד למנוע דיווחים/ניכויים כפולים.
3

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

7 20. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע:
8 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס
9 שהוצאה לו כדין..."

10 21. על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה לעמוד במספר דרישות טכניות:
11 עליה להיות מוצאת על ידי עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק); ועליה לכלול פרטים שנקבעו על ידי
12 שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק). בתוך כך, על החשבונית למלא אחר
13 דרישות הפירוט הקבועות בתקנה 9א לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ו-1976
14 (להלן: "תקנות ניהול פנקסים") ובסעיף 9 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ד-
15 1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים"), באופן שכל הפרטים המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים,
16 לרבות טיב הנכס או השירות שניתן, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.

17 22. בפסקה 22 לעניין מ.א.ל.ר.ז, נקבע כי:
18 "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על
19 החשבונית לשקף עיסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעיסקה".

20 23. עוד נקבע בעניין מ.א.ל.ר.ז, כי השאלה אם חשבוניות מס הוצאו כדין, תיבחן במבחן אובייקטיבי
21 (ראו בפסקה 24 לפסק הדין). דהיינו, כי על מנת לזכות בניכוי מס תשומות בגין חשבוניות מס, לא
22 יוכל העוסק להסתפק בטענה כי הוא סבר, באופן סובייקטיבי, שהחשבוניות הוצאו כדין, או כי לא
23 ידע שהן הוצאו שלא כדין. על המבקש לנכות מס תשומות להוכיח כי אכן מאחורי המסמכים
24 הנחזים להיות חשבוניות מס, עומדות עסקאות אמיתיות, בין עוסקים שהם הצדדים הנכונים
25 והאמיתיים לעסקה. למעשה המדובר בהטלת חובה על הנישום, לוודא, בטרם הוא מתקשר בעסקאות,
26 ובטרם הוא מקבל לידי חשבוניות ומשלם למוציא החשבוניות את תמורתן, את נכונות העסקאות שהוא
27 בא להתקשר בהן ואת זהות העוסקים המוציאים לו חשבוניות. הטלת חובה זו על הנישום, היא
28 ראויה, שכן בידיו האמצעים הטובים והזולים ביותר לוודא מראש את כל הפרטים האמורים (וראו
29 לעניין זה גם ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999), בפסקה
30 14 לפסק הדין (להלן: "עניין סלע")).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

24. על אף אימוץ המבחן האובייקטיבי, קבע בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז. כי במקרים חריגים, יותר
לנישום לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות, אף אם מבחינה אובייקטיבית הללו הוצאו
שלא כדין. מקרים אלה כונו - "החריג הסובייקטיבי", תוך שנקבע לגביהם כדלקמן:
"מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל
האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות
החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או
היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכר
מס התשומות" (עניין מ.א.ל.ר.ז., פסקה 25).
25. בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין
טי.גי.די"), בפסקה 3 לפסק הדין, חידד בית המשפט את התנאים לכניסה בגדרי החריג
הסובייקטיבי:
"על פי גישה זו החריג נולד כאשר עיני הדין נשואות לעוסק שקיבל את
החשבונית... 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".
עוד הבהיר שם בית המשפט, כי:
"לנוכח הכלל שהובא לעיל, ולשון החוק שהובאה, הנטל להתרת ניכוי כאשר
החשבונית הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר".
26. הנה כי כן, ולסיכום האמור, השאלה אם חשבונית הוצאה כדין תיבחן, ברגיל, במבחן אובייקטיבי,
במסגרתו יהא על הנישום להוכיח כי מאחורי החשבונית עומדת עסקת אמת בין הצדדים הנכונים
והאמיתיים לעסקה. במקרים חריגים בלבד, יותר ניכוי מס תשומות גם בגין חשבונית אשר מבחינה
אובייקטיבית הוצאה שלא כדין, וזאת כאשר הנישום יוכיח כי נקט, באופן פוזיטיבי, בכל האמצעים
הסבירים על מנת לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. הנטל להוכחת האמור - כבד ביותר והמשוכה
גבוהה.
27. באשר לנטל ההוכחה, סעיף 132 לחוק קובע כי נטל זה חל על העוסק המבקש לנכות את מס
התשומות:
"הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס -
עליו הראיה".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

28. בע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014), נקבע (ההדגשה, כאן ולהלן,

אינה במקור):

"כלל, בערעורי מע"מ בדבר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש
לנכות את המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי...
הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם:
היתרון הראייתי שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו,
להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור מע"מ הוא 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 כמי שמבקש לשנות את ה"סטטוס
קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו...; חזקה כי רשויות המס,
המפעילות את סמכויותיהן הסטטוטוריות, פעלו כדין, ולפיכך על
העוסק הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו
שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט
המנהלי...

לצד נטל השכנוע, שנתר קבוע לאורך המשפט, מוטל על פי רוב גם
נטל הבאת הראיות... בעניינים הנוגעים לשאלות פנקסיות, כאשר
העוסק ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, או כאשר קיימת מחלוקת האם
השאלה פנקסית, נטל הבאת הראיות הוא על המנהל לאור החרג
הקבוע בסעיף 83(ד) לחוק הקובע כי "חובת הראיה היא על המערער,
אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין". אך כאשר
המחלוקת היא לבר-פנקסית, העוסק הוא שנושא בנטל השכנוע ובנטל
הבאת הראיות..."

29. משעה שפנקסי המערער נפסלו, הרי שהן נטל השכנוע והן נטל הבאת הראיות, מוטלים במקרה
דנן על כתפי המערער.

מן הכלל אל הפרט - האם החשבוניות נשוא שומת התשומות "הוצאו כדין"?

30. לא שוכנעתי כי החשבוניות הוצאו כדין, וזאת ממספר טעמים אותם אפרט להלן.

31. כאמור לעיל, הדרישה כי החשבוניות תוצאנה כדין איננה דרישה טכנית בלבד, כי אם בראש
ובראשונה דרישה מהותית. על החשבוניות לשקף עסקה אמיתית, ואת הצדדים הנכונים והאמיתיים
לעסקה שנעשתה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

32. במקרה שלפניי, לא שוכנעתי – וזאת בלשון המעטה – כי החשבונות משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקה, וזאת אף אם הייתי מוכן להניח שעסקה שכזו אכן בוצעה (ולמען הסר ספק – גם עובדה זו לא הוכחה בפניי).

33. למעט בעל המניות בחברת כנת, כל בעלי החברות מוציאות החשבונות נחקרו במשרדי המשיב. כולם, ללא יוצא מן הכלל, העידו כי אינם מכירים את המערערת, כי לא ביצעו את העבודות המצוינות בחשבונות, וכי החשבונות אינן חשבונות אמיתיות של חברותיהם – תוך שהם מציגים חשבונות אמיתיות של חברותיהם לדוגמא, אשר ההבדלים בינן ובין החשבונות שהציגה המערערת – ברורים. גם מטעם חברת כנת נמסרה למשיב, באמצעות יועץ המס שלה, הצהרה שתוכנה זהה (ראו נספח 11 לתצהיר חלימי). הודעות בעלי החברות מוציאות החשבונות אצל המשיב, צורפו כנספחים 8, 9, 10, 12, 13, 14 ו-15 לתצהיר חלימי. הצהרת מר עומר זועבי, יועץ המס של חברת כנת, צורפה כנספח 11 לתצהיר חלימי.

34. וכך השיב בהודעתו מר ציון שמאייב, בעל חברת שאחל (נספח 8 לתצהיר חלימי, ש' 9-20):

”ש. האם אתה מכיר את חברת א.ס. אדם הנדסה ובניה בע"מ?

ת. לא אני לא מכיר את החברה א.ס אדם הנדסה ובניה בע"מ בכלל ולא עבדתי

איתה.

ש. אני מציג בפניך מסמכים... האם אתה מזהה את החשבונות?

ת. זה בכלל לא החשבונות שלי ואני מסתכל עליהם ולא מזהה כלום לא

חתימה והטלפונים לא שלי לא חתימה שלי ולא חותמת שלי...

ש. האם תוכן שרשום בחשבונות קשור לחברה שלך?

ת. גם מה שכתוב בחשבונות לא מוכר לי ואני לא מכיר ואני רחוק מעבודות

אלה...”

35. וכך השיב בהודעתו מר דרור בורלא, בעל חברת בורלא (נספח 9 לתצהיר חלימי, עמ' 1 ש' 19 –

עמ' 2 שורה 19):

”ש. אני מציג בפניך 3 חשבונות... האם אתה מזהה את החשבונות הללו?

ת. החשבונות הללו שהוצגו בפני... לא שייכות לחברה שלנו ולא הוצאו על

ידנו.

ש. בחשבונות רשום שבוצעה עבודת שלד סופקו חומרי בנין נעשתה חפירה...

האם אלה סוגי עבודה שהתעסקתם בהם בעבר או בהווה?

ת. מעולם לא ביצענו עבודות אלה וכאלה.

...



תיק חיצוני :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 תשובה: לא."
- 2 38. וכך מסר בהודעתו מר יצחק אסרף, בעל חברת אסרף (נספח 13 לתצהיר חלימי, ש' 12-13):
- 3 "שאלה: האם אתה מכיר את חברת א.ס הנדסה ובניין?
- 4 תשובה: אני לא מכיר את החברה הזו בכלל."
- 5 39. וכך מסר בהודעתו מר אברהם אל עויסאת, בעלי חברת אל עויסאת (נספח 14 לתצהיר חלימי):
- 6 "שאלה: אני מציגה בפניך פלט של דוח מפורט שבו מפורטים פרטי החשבוניות
- 7 שהוצאו על ידי חברת איברהם אל עויסאת לחברת ... בשנת 2017... האם
- 8 הוצאת חשבוניות?
- 9 תשובה: לאחר שעיינתי במסמך וראיתי את התאריך והסכומים אני לא עובד
- 10 בסכומים אלה, המספרים של החשבוניות האלה לא הגעתי אליהם אני הגעתי ל-
- 11 506 או 505. והתאריכים לא נכון. וגם מספר החשבוניות האלה לא הגעתי
- 12 בכלל, וגם אני לא מכיר בכלל את החברה הזאת."
- 13 40. וכך מסר בהודעתו מר חאזם געפרי, בעלי חברת בוני הבריה (נספח 15 לתצהיר חלימי, ש' 14-20):
- 14 "שאלה: האם אתה מכיר את חברת א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ?
- 15 תשובה: אני לא מכיר את חברת א.ס אדם.
- 16 ...
- 17 שאלה: אני מציגה בפניך חשבוניות... האם אתה מזהה את החשבוניות?
- 18 תשובה: החשבוניות שהצגת בפני הם לא שלי ואני לא מכיר אותם."
- 19 41. כאמור גם יועץ המס של חברת כנת מסר הצהרה בעלת תוכן דומה (נספח 11 לתצהיר חלימי).
- 20 42. אל מול הודעותיהם המפורטות והמשכנעות של בעלי החברות מוציאות החשבוניות, עמדה עדותו
- 21 הבודדת של ג'מאל מטעם המערער – חיוורת, בין השאר מן הטעם כי זו לא חוזקה בראיות של
- 22 ממש.
- 23 כך, ג'מאל טען הן בחקירותיו אצל המשיב (נספח 5 לתצהיר חלימי, עמ' 1 ש' 8, עמ' 2 ש' 51) והן
- 24 בעדותו לפני (עמ' 20 ש' 33-עמ' 21 ש' 18 לפרוטוקול הדיון) (ההפניות מכאן והלאה תהיינה
- 25 לפרוטוקול הדיון)) כי עם רוב קבלני המשנה אשר כביכול הוציאו את החשבוניות נשוא הערעור
- 26 דנן – הוא חתם על חוזים. אלא שמעבר להעלאת הטענה, לא הוצג או הוגש אף חוזה.
- 27 ג'מאל גם טען כי האנשים מולם עבד מטעם החברות מוציאות החשבוניות כביכול – מוכנים לבוא
- 28 להעיד בבית המשפט (עמ' 23, ש' 23-27), אולם בפועל לא הובא אף אחד מהם לעדות. כן לא
- 29 הובא לעדות גם כל אדם אחר, אשר יכול היה לתמוך בטענה כי מאחורי החשבוניות נשוא שומת
- 30 התשומות עמדו עסקאות אמת, או עבודות שבוצעו בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 ג'מאל גם לא הציג, ולא צורף לתצהירו, צילום של אף צ'ק, או כל הוכחה שהיא לטענה כי
- 2 התשלומים על פי החשבוניות – אכן בוצעו על ידי המערערת. בסיכומיה ניסתה המערערת לטעון
- 3 כי "המערערת שילמה לקבלני המשנה את תמורת החשבוניות במלואה, בשיקים, כולל מרכיב המע"מ. לא
- 4 הוצגה על ידי המשיב ראיה כלשהי שסותרת טענה זו" (סעיף 2 לסיכומי המערערת). אלא שטעות בידי
- 5 המערערת ביחס לנטל ההוכחה – המוטל, בעניין דנן, כמפורט לעיל – על כתפיה שלה. לא המשיב
- 6 הוא שצריך להציג ראיות על מנת לסתור את טענות המערערת, אלא שעל המערערת להציג ראיות
- 7 שיתמכו ויוכיחו את טענותיה, וזאת, כאמור – לא עשתה.
- 8 כמו כן לא הוצגו ולא הוגשו על ידי המערערת ניירות עבודה, חשבונות, או מסמכים כלשהם אשר
- 9 יש בהם כדי להוכיח או לתמוך בטענה כי העבודות המופיעות בחשבוניות נשוא שומת התשומות
- 10 שהוצאה למערערת – אכן בוצעו עבורה. החשבוניות עצמן נעדרות פירוט סביר, בניגוד להוראות
- 11 תקנה 9 לתקנות ניהול פנקסים וסעיף 9 להוראות ניהול פנקסים, ולא ניתן ללמוד מהן על שעות
- 12 או היקף העבודה שבוצעה, כמות העובדים שנדרשה לשם ביצוע עבודה, מחירה של שעת עבודה
- 13 או מחירים של חומרים והכמויות שסופקו, או במילים אחרות – על האופן שבו נקבע הסכום
- 14 שבחשבוניות (עמ' 24 ש' 33-עמ' 25 ש' 11, ש' 24-26).
- 15 ג'מאל טען, כי: "הפירוט של החשבונית היא בדף אחר. הדף הזה לא פה" (שם, ש' 7) – אולם אותו
- 16 "דף" לא הומצא מעולם – לא למשיב ולא לבית המשפט.
- 17 43. מן האמור עולה, כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי מאחורי החשבוניות עמדו עסקאות
- 18 אמת: לא הוכח אפילו כי בוצעו עבודות בפועל, קל וחומר שלא הוכח כי ככל שבוצעו עבודות –
- 19 הן בוצעו על ידי מוציאות החשבוניות. עדויותיהם של בעלי החברות מוציאות החשבוניות ברורות
- 20 וחד משמעיות, ולפיהן החשבוניות אינן חשבוניות אמיתיות שלהם, הן לא הוצאו על ידם, והם אף
- 21 מציגים להוכחת טענותיהם חשבוניות אמיתיות של חברותיהם אשר ההבדלים בינן ובין
- 22 החשבוניות שניכתה המערערת – ניכרים לעין. ואציין, כי אין המדובר במקרה שבו מספר
- 23 חשבוניות בודדות שהוצאו למערערת על ידי חברה אחת – הוצאו שלא כדין או שמתעורר חשד כי
- 24 הוצאו שלא כדין (מקרה שאף הוא חמור). מדובר במקרה שבו 7 בעלי חברות שונות (+יועץ המס
- 25 של חברה נוספת) מעידים בקול ברור כי חשבוניות שהוצאו למערערת כביכול על שם חברותיהם –
- 26 אינן חשבוניות אמיתיות שלהן והן הוצאו שלא כדין. וודאי שהצטברות החשבוניות והעדויות
- 27 מחזקת את החשד כי המערערת פעלה שלא כדין, ואף מגבירה את עוצמת נטל ההוכחה, החל
- 28 עליה ממילא, להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין. המערערת לא עמדה בנטל זה, ולמעשה
- 29 מעבר לטענות בעלמא שהעלה ג'מאל בעדותו, לפיהן בוצעו עבודות ושולמה תמורתן – היא לא
- 30 הציגה כל אסמכתא או ראיה לטענותיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 44. אשר על כן, אני קובע, כי החשבוניות נשוא שומת התשומות שהוצאה למערערת (17 החשבוניות
2 לגביהן נקבע כי הוצאו שלא כדין) - הוצאו שלא כדין.

3

4 האם בנסיבות המקרה דנן, המערערת נכנסת בגדר החריג הסובייקטיבי?

5 45. גם לשאלה זו עליי להשיב, לאחר ששמעתי את העדים ועיינתי בראיות שהוצגו לפניי – בשלילה.

6 46. המערערת, בבקשה לחסות תחת כנפי החריג הסובייקטיבי, לא הציגה טעמים משכנעים אשר יש
7 בהם כדי להצדיק זאת.

8 47. בתצהירו, טען ג'מאל כי "מבצעי העבודה הציגו עצמם כבעלי החברות תוך הצגת תעודת זהות המזהה

9 אותם עם בעלי החברות נשוא החשבוניות" (סעיף 7 לתצהיר ג'מאל). אולם בחקירותיו אצל המשיב

10 מסר ג'מאל דברים אחרים:

11 חקירת ג'מאל אצל המשיב מיום 18.5.2017, נספח 5 לתצהיר חלימי, עמ' 1 ש' 29-30:

12 "שאלה: איך ידעת אם יוסף שאיתו עבדת הוא הבעלים של ד.בורלא?

13 תשובה: לא ידעתי אם הוא הבעלים או לא. לא בדקתי את זה."

14 שם, עמ' 2 ש' 40-43:

15 "שאלה: ממי קיבלת את החשבונית?

16 תשובה: קיבלתי את החשבוניות ממחמוד אלבאסל.

17 שאלה: איך ידעת שאותו אדם ממנו קיבלת את החשבוניות הוא הבעלים?

18 תשובה: לא בדקתי מי הבעלים של החברה."

19 שם, עמ' 2 ש' 59-60, 67-68:

20 "שאלה: ממי קיבלת את החשבונית?

21 תשובה: קיבלתי אותה מאסרף.

22 ...

23 שאלה: איך ידעת שאסרף הוא הבעלים של החברה?

24 תשובה: לא ידעתי. פעם הבאה אני צריך לראות תקנון של החברה."

25 שם, עמ' 3 ש' 82-85:

26 שאלה: ממי קיבלת את החשבונית?

27 תשובה: לא זוכר את השם שלו.

28 שאלה: איך ידעת שאותו אדם שהביא לך את החשבונית הוא הבעלים?

29 תשובה: לא ידעתי, לא בדקתי מי הבעלים."

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

חקירת ג'מאל אצל המשיב מיום 7.5.2017, נספח 16 לתצהיר חלימי, דף 3 ש' 11-17:

שאלה: ממי קיבלת את החשבונית?

תשובה: בחור בשם ג'אלל וואהב.

שאלה: יש לך את התז שלו?

תשובה: כרגע לא, יכול להשיג

שאלה: איך ידעת שג'אלל הוא הבעלים של ש.א.ח.ל או עובד של חברת

שאחל?

תשובה: אני לא אמור לחקור את זה, כן אדם מביא לי חשבונית, מביא לי ניכוי

במקור."

48. גם בבית המשפט מסר ג'מאל דברים שונים מהאמור בתצהירו, ביחס לשאלת הבדיקות שביצע.

בעדותו זו טען, כי - "בעבודות גדולות אני בודק, אבל בעבודות קטנות אני לא בודק" (עמ' 22, ש' 13,

ש' 19-20). בהמשך שם טען שאחל נחשבת חברה שביצעה עבודה "גדולה" (שם, ש' 23-24),

ושביחס אליה הוא עמד בקשר מול ג'אלל, ו-"אני זוכר שהציג בפני מסמך שמעיד שהוא הבעלים של

החברה" (שם, ש' 34).

אזכיר שטענה זו סותרת את עדותו במשרדי המשיב, שניתנה כשנתיים וחצי לפני כן, סמוך יותר

למועד ההתקשרות עם חברת שאחל, לפיה במענה לשאלה איך הוא ידע שג'אלל הוא הבעלים של

חברת שאחל, ג'מאל השיב כאמור כי הוא "לא אמור לחקור את זה", וכי הסתפק בחשבוניות

ובאישור ניכוי מס במקור.

בין כך ובין כך, אותו מסמך נטען שכביכול הוצג לג'מאל על מנת להוכיח לו שג'אלל הוא הבעלים

של חברת שאחל - לא הוצג ולא הוגש לבית המשפט, ויותר מכך - מהמסמכים שכן צורפו ביחס

לחברת שאחל (נספח ג' לתצהיר ג'מאל) ניתן לראות כי דווקא שמו של הבעלים האמיתי של

החברה - מר ציון שמאייב, מופיע על המסמכים - תחת רובריקת "חברות אם", ואילו שמו של

אותו ג'אלל נטען - אינו מופיע כלל וכלל. בעמ' 6 לנספח ג' לתצהירו של ג'מאל, תעודת

ההתאגדות של חברת שאחל, נכתב בכתב יד מעל התעודה "ג'לאל אלוואהב" - אולם לא ברור למי

שייך כתב היד, מתי נכתב השם ובאילו נסיבות, וממילא אין המדובר בכיתוב רשמי שניתן לייחס לו

משקל כלשהו.

ג'מאל גם אישר בסופו של דבר בבית המשפט כי במסמכים שצורפו לתצהירו ביחס לחברת שאחל

- ג'לאל אינו מופיע (עמ' 23, ש' 8-9, 15-16).

כך שאחרי ככלות הכל, לא הוצגה כל ראיה שתתמוך בטענה כי ג'מאל בדק כביכול ווידא שג'לאל

הוא הבעלים של חברת שאחל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 כך, לא ביחס לחברת שאחל, ואף לא ביחס לכל חברה אחרת מהחברות מוציאות החשבונות. לא
2 הוצגה כל ראיה לכך שהמערערת בדקה את זהות בעלי החברה מוציאת החשבונות.
3 49. ג'מאל גם טען בבית המשפט כי בטרם התקשרות עם קבלן משנה הוא מקבל ממנו "ת"ז, תקנון
4 ומורשה חתימה, דברים כאלה" (עמ' 20 ש' 32), אולם אף אחד מהמסמכים הללו גם הוא לא הוגש
5 ביחס לאף חברה (ראו הודאתו של ג'מאל בכך שם בעמ' 22 ש' 6-7 ביחס לתעודות זהות, ובש' 26-
6 25 ביחס לייפוי כוח/מורשה חתימה). למעשה המסמכים היחידים שצורפו לתצהירו של ג'מאל,
7 שהוצגו ושהוגשו לבית המשפט, היו מסמכים ביחס ל-3 חברות בלבד מתוך 8 החברות מוציאות
8 החשבונות, וגם הם - אישור ניכוי מס במקור, אישור ניהול ספרים, תעודת התאגדות וכיו"ב
9 (נספחים ג'-ה' לתצהיר ג'מאל, ביחס לחברות שאחל, אלבאסל ובוני הבירה). כאמור לא תקנון, לא
10 אישור מורשה חתימה ולא צילום ת"ז, לא הוצגו ביחס לאף אחת מהחברות.

11 50. חיזוק לכך שלא בוצעו על ידי המערערת בדיקות מספקות בטרם התקשרותה עם קבלני משנה
12 נמצא בעדותה של הגב' הנריאט, שהייתה מנהלת את חשבונות המערערת (במשרדו של רו"ח
13 סולטן - רואה החשבון של המערערת):

עמ' 13, ש' 12-16:

14 "ש...איזה בדיקות אתם נוהגים לעשות כשהלקוח מביא לכם חשבונות?

15 ת. היום אנחנו פועלים בשיטה אחרת לגמרי. עד שנת 2017 הכלל היה

16 שהתפקיד שלי לבדוק רק אם יש ניכוי מס במקור וזהו, ככה היינו יודעים כמה

17 לקזז מס, זה היה התפקיד ולא מעבר לכך."

18 שם, ש' 27-28:

19 "ש. את אומרת בחקירה שאנחנו בודקים בגוגל שהספק פעיל, מה זה אומר?

20 ת. ברגע שיש לו אישור ניהול ספרים מבחינתי הוא תקין."

21 עמ' 16, ש' 34 - עמ' 17 ש' 13 (ההדגשות אינן במקור):

22 "ש. האם כל חשבונית שקיבלת מהמערערת דרשת בניכוי עבורה בלי בדיקה

23 נוספת?

24 ת. ... הבדיקה היחידה שעשינו זה שיש לו ניהול ספרים שהבן אדם קיים

25 במערכת.

26 ש. האם את ראית הסכמים של המערערת עם קבלני המשנה?

27 ת. כן, הרבה. אני לא יודעת מי ספציפית, אבל היו הרבה הסכמי עבודה,

28 תעודות זהות, תקנון של החברה הספציפית עם הפרוטוקול, התקנות עם הכל.

29 היום אנחנו עושים את הבדיקה, אבל פעם הם היו מביאים אנחנו בדקנו רק

30 ניהול ספרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 ש. מה גרם לשינוי אצלכם?
- 2 ת. אני עשיתי את השינוי. כשאני הייתי בביקורת התוכנית איתם, הייתי
- 3 המומה ממה שהיא אמרה לי. היא אמרה שיש הרבה חשבונות ידניות שזה
- 4 בפועל חברות שמפיקות רק חשבונות ממוחשבות, שבעלי מניות זה לא אותם
- 5 בעלי מניות, היא אמרה לי דברים מפחידים מאוד ומאז התחלנו לבדוק חברה
- 6 חברה לעומק, מי בעלי המניות, מי מורשה חתימה, צילום ת.ז, לוודא שהוא
- 7 בעל המניות הספציפי. התחלנו לעשות הרבה בדיקות היום."
- 8 51. זאת אומרת שמעדותה הברורה והחד משמעית של הגב' הנריאט עולה, כי טרם החקירות אצל
- 9 המשיב, המערערת הייתה בודקת רק אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים של חברות
- 10 שהייתה מתקשרת איתן ושהיו מוציאות לה חשבונות, ואילו בדיקות מיהם בעלי המניות בחברה,
- 11 מיהם מורשי החתימה בחברה, צילומי ת"ז – כל אלה, אשר כפי שיובהר בסמוך – אף בהם
- 12 כשלעצמם אין בהכרח די, לא היו מבוצעות על ידי המערערת בתקופה נשוא הערעור.
- 13 52. ואדגיש, כי בתצהיר שמסר מטעמה של המערערת, טען ג'מאל כי (סעיף 10 לתצהירו):
- 14 "החשבונות הועברו לפני הכללתן בספרי החשבונות למשרד רואה החשבון של
- 15 החברה שבדק ואישר תקינותן."
- 16 דהיינו כי המערערת עצמה מבקשת לבסס את איכות הבדיקות שביצעה לכאורה, על הבדיקות
- 17 שביצע עבורה רואה החשבון מטעמה והעובדת שלו - הגב' הנריאט.
- 18 אציין כי העברת אחריות הבדיקות כביכול לרואה החשבון שלה, כמובן שאינה יכולה ואינה פוטרת
- 19 את המערערת מהאחריות המוטלת עליה על פי חוק. אולם משמבקשת המערערת לסמוך את ידיה
- 20 על בדיקות שביצעו עבורה כביכול רואה החשבון שלה והעובדים שלו, הרי שמהמתואר לעיל
- 21 עולה בבירור כי גם הבדיקות שבוצעו על ידם אינן מספקות על מנת לבוא בשעריו של החריג
- 22 הסובייקטיבי.
- 23 53. יפים לעניין זה דבריו של כבוד השופט בורנשטיין בע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת
- 24 (2003) בע"מ נ' מע"מ רמלה (20.8.2017), בפסקאות 117-118 לפסק הדין:
- 25 "...לא ניתן לומר כי עוסק נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את
- 26 תקינות החשבונות בכך שהסתפק בבדיקה טכנית של המסמכים. מלבד
- 27 עמידתה על קבלת אותם מסמכים פורמליים, כגון: רישום כעוסק מורשה
- 28 במע"מ, רישום במרשם החברות, תעודות זהות, אישור לניכוי מס במקור
- 29 ואישור על ניהול ספרים וכו', לא ערכה המערערת כל בדיקה על מנת
- 30 להבטיח כי החברות שהנפיקו את החשבונות אכן היו מוסמכות לעשות כן.
- 31 עצם העובדה כי לחברות קיימים אישורים כאמור, אינה מכשירה ניכוי מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, כאשר הנסיבות מלמדות כי
- 2 מעבר למסמכים הפורמליים, אין מדובר בחשבוניות המשקפות עסקאות
- 3 אמת...
- 4 עניינה של המערערת הוא כי יהיו בידה חשבוניות מס כדין כך שתוכל לנכות
- 5 את מס התשומות הכלול בהן. ממילא, צריך להיות לה אף עניין בתקינות
- 6 אותן חשבוניות, והדבר מחייב מתן הדעת אף לזהותם של מבצעי העבודה,
- 7 ולטיב הקשר הקיים בינם לבין מי שהנפיק את החשבוניות בגין עבודתם,
- 8 לרבות שרשורו של אותו קשר בין מנפיק החשבוניות וקבלן המשנה (ככל
- 9 שאין מדובר בעובדים של מנפיק החשבוניות אלא של קבלן המשנה שלו).
- 10 54. בכל הנוגע לזהותם של מבצעי העבודה בפועל, העיד ג'מאל (עמ' 27 ש' 1-4):
- 11 "ש. כשהיה מדובר על אספקת עבודה, של מי היו העובדים?
- 12 ת. שלהם. לא מתעסק עם העובדים שלהם.
- 13 ש. איך אתה יודע שזה עובדים שלהם יש לך רשימה שלהם?
- 14 ת. לא. היו מביאים עובדים והיו עושים את העבודה.
- 15 55. כך שג'מאל מעיד במפורש כי הוא גם לא בדק אם לחברות איתן התקשר כביכול לצורך קבלת
- 16 עובדים/עבודה – אכן עובדים משלהן, או כיצד הן מתכוונות לספק עובדים לצורך ביצוע העבודה
- 17 הנדרשת.
- 18 56. אם ג'מאל היה מבצע בדיקות פשוטות, כגון במסמכי רשם החברות, היה ככל הנראה מגלה כי
- 19 בעלי המניות של החברות מוציאות חשבוניות או מנהליהן המוסמכים, אינם הגורמים עימם הוא
- 20 מתקשר. מדובר בבדיקות קלות לביצוע, אשר ראוי ומוצדק לדרוש כי מי שמתקשר בעסקאות
- 21 בסכומים ניכרים ומבקש לנכות בשל כך מס תשומות, יבצע.
- 22 57. מכל האמור עולה, כי המערערת לא ביצעה בדיקות מספקות המזכות אותה בכניסה לגדרי החריג
- 23 הסובייקטיבי. ונזכיר שוב כי המשוכה לכניסה בגדרי החריג גבוהה, והנטל כבד ביותר –
- 24 והמערערת לא עמדה בו.
- 25 58. למעלה מן הצורך אתייחס גם לטענה בדבר הדיווח המקוון. המערערת טוענת כי "הסתמכה"
- 26 על תקינות ניכוי המס שבחשבוניות, העולה, לטענתה, מכך שהניכוי הותר למעשה במערכת
- 27 הממוחשבת, ולא נבלם על ידי המערכת. לטענתה, העובדה שהחשבוניות נקלטו במערכת המקוונת
- 28 מהווה ראיה לכך שהן דווחו כדין גם על ידי הצד השני לעסקה, שאחרת המערכת לא הייתה
- 29 מאפשרת את קליטתן וקליטת הדיווח בגינן. עוד היא טוענת כי הדבר מעביר את נטל הראיה אל
- 30 כתפי המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 כתשובה לטענת ה-"הסתמכות" של המערערת על הדיווח המקוון שביצעה, די להפנות לסעיף 44
2 לתצהיר חלימי, על פיו עוסק המדווח דיווח מקוון מקבל, טרם שליחת הדו"ח המקוון, הודעה
3 בנוסח הבא:

4 **"יודגש כי קליטת הדו"ח המפורט אינה מהווה אישור רשות המיסים בדבר**
5 **נכונות הדו"ח והיות החשבוניות המפורטות בו, חשבוניות שהוצגו כדין".**

6 מר חלימי חזר על עניין זה גם בעדותו בפניי (עמ' 30, ש' 1-5).
7 המערערת לא הכחישה שקיבלה הודעה בנוסח זה עת הגישה את הדו"ח המקוון מטעמה.
8 די אם כן באמור בהודעה זו כדי לבטל את טענת ה-"הסתמכות" של המערערת, שהרי הודע לה
9 במפורש, בזמן אמת, בעת הגשת הדו"ח המקוון על ידה, כי היא אינה יכולה "להסתמך" על הגשתו
10 כראיה לכך שהחשבוניות עליהן דיווחה הוצגו כדין או כי הדו"ח שהגישה נכון.
11 מעבר לכך, הדיווח המקוון נועד לסייע לרשות המיסים במלחמתה כנגד התופעה הרווחת של
12 חשבוניות פיקטיביות. הוא אינו בא לגרוע במאום מאחריותם של עוסקים לבדוק ולוודא את זהותו
13 של גורם עמו הם באים להתקשר בעסקה, ולנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי
14 חשבוניות שמוצאות להם – מוצאות כדין, כל זאת בהיותם בעלי האמצעים הטובים והזולים ביותר
15 לעשות בדיקות אלה.

16 לפיכך הרי שאני דוחה גם את הטענה הזאת.

17 59. באשר ל-4 החשבוניות אשר נטען כי נוכו בכפל (סך של 19,827 ₪), הרי שגם לעניין זה מקבל אני
18 את טענות המשיב. המערערת למעשה לא הכחישה את הטענה כי חשבוניות אלה ומס התשומות
19 הגלום בהן נדרשו על ידה במסגרת הדיווח המקוון שהגישה – בכפל, אלא שהיא טענה כי העובדה
20 שנדרשו בכפל במסגרת הדיווח השוטף אין בה כדי להעיד כי הדבר "לא תוקן בהמשך הדרך,
21 במסגרת הדיווחים השוטפים או בביקורת סוף שנה" (סעיף 17 לסיכומי המערערת). עוד היא
22 טוענת כי הדיווח המקוון אמור היה לנטרל ולא לאפשר לכתחילה דיווחי כפל, וכי המשיב לא בדק
23 את כרטיסות המע"מ שלה לשנה הרלבנטית או את כלל התשומות שלה לעומת הדיווח בפועל.
24 אין בידי לקבל טענות אלה.

25 המשיב הציג ראיה, לפחות לכאורית, לכך שחשבוניות מסוימות דווחו על ידי המערערת פעמיים,
26 כך שמס התשומות הגלום בהם נוכה בכפל (ראו נספח 17 לתצהיר חלימי).

27 במסגרת הודעתה אצל המשיב, כשנשאלה על כך הגב' הנריאט, מנהלת החשבוניות של המערערת
28 אצל רו"ח סולטן, היא הודתה, לפחות ביחס לחלק מהחשבוניות, כי הן אכן נדרשו בכפל ("טעות
29 שלנו", ראו נספח 6 לתצהיר חלימי, עמ' 4, ש' 96 וש' 99, וכן ראו ש' 90-99).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בנוסף, במסגרת עדותה לפניי, העידה הגב' הנריאט כי ייתכנו מקרים בהם תתאפשר דרישת
חשבונית בכפל במערכת המקוונת (עמ' 13, ש' 21-22):

ש. שאלה כללית, מה קורה אם דרשת את אותה חשבונית פעמיים, זה לא
אמור לקפוץ ולא לתת לך לשדר את זה?
ת. בדרך כלל כן, אלא אם כן הכנסנו את החשבונית בסוג תנועה שונה. אם
אתה לא מכניס את החשבונית מילה במילה בדיוק באותו אופן, אז זה לא
קופץ. רק אם עשינו סיווג שונה, אז היא לא קופצת.

עדותה של הגב' הנריאט שומטת אפוא גם את הבסיס תחת טענת המערערת, לפיה הדיווח המקוון
אמור היה לנטרל כביכול דיווחי כפל.

מן הצד האחר, ובכל הנוגע לטענות המערערת לפיהן המשיב לא הוכיח כביכול כי דיווחי הכפל לא
תוקנו בהמשך הדרך - הרי שהמערערת לא הציגה כל ראיה, ולו לכאורית, לכך שדיווחי הכפל
תוקנו בהמשך. מדובר בטענה סתמית, שנטענה בעלמא.

מרגע שכאמור בידי המשיב עלה להוכיח כי המערערת ככל הנראה דיווחה על מספר חשבוניות
(בודדות, יש לציין), בכפל, ומרגע שכאמור גם העדה מטעם המערערת הודתה כי ככל הנראה (אף
אם בטעות) - כך היה, הרי שהנטל לסתור זאת עובר לכתפי המערערת. לא די בהעלאת טענה
סתומה וחסרת כל ביסוס לפיה ייתכן שהדבר תוקן על ידה בהמשך, אלא שעל המערערת להראות
ממש, בראיות, כי אכן כך היה. דומה כי המערערת שוכחת כי נטל הראיה מוטל על כתפיה והיא
מנסה לגלגל נטל זה אל המשיב. מעבר לטענות בעלמא, המערערת לא הציגה כל ראיה בעניין זה,
ולכן דין הערעור שהגישה להידחות אף בעניין זה.

60. אשר על כן, ולאור האמור בפרק זה, אני דוחה את הערעור בנוגע לשומת התשומות.

חלק ב' - שומת העסקאות

61. בעקבות השוואה שערך בין דיווחי המערערת למע"מ לבין ספריה ופנקסי החשבונות שלה, קבע
המשיב כי המערערת דיווחה בחשבוניותיה בחסר או לא דיווחה בכלל, על עסקאות שביצעה
בשנים 2012, 2013, 2015 ו-2017, ולא שילמה את מלוא המס הנובע מהן, בסך כולל של 201,056
ש. בנוסף, ביחס לשנת 2013, גילה המשיב אף הפרש בין סך מס העסקאות שדווח על ידי
המערערת לבין מס העסקאות שהופיע בספריה, בסך של 7,972 ש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1

2

טענות המערערות

3

4 62. המערערות מכחישה את הטענות לפיהן עסקאות לא דווחו על ידיה למשיב, וטוענת בעניין זה מספר

5

טענות:

6 א. מלוא החשבוניות מועברות על ידיה לרואה החשבון שלה, על-מנת שידווח עליהן וידאג

7

לתשלום המס בגינן, כנדרש.

8 ב. עקב מתקפת סייבר על מחשביו של רואה החשבון שלה בסוף שנת 2017, לא ניתן היה לבדוק

9

את טענות המשיב.

10 ג. ייתכן שחשבוניות שהמשיב סבר שלא דווחו, דווחו במועד מאוחר בהמשך, או שהן בכלל

11

יצאו בגין עסקאות שבוטלו מאוחר יותר ולפיכך בוטלו גם הן, או שכלל לא היה מדובר

12

בחשבוניות שהוצאו ללקוח כלשהו, אלא שמסיבה כלשהי הן

13

בוטלו/נמחקו/הושמדו - דבר שבהחלט יכול להתרחש כשמדובר בפנקסי חשבוניות

14

ידיניים. על המשיב היה להניח לטובת המערערות, כי מדובר בחשבוניות "נפל" שכלל לא

15

הוצאו ללקוחות.

16 63. המערערות טוענת כי דרך חישוב שומת העסקאות, כאשר חלק מסכומי החשבוניות נקבע על פי

17

ממוצע העסקאות השנתי של המערערות לאותה שנה, וחלקם באמצעות "בדיקה צולבת" – אינה

18

סבירה.

19 64. בנוגע לשנת 2013, המערערות טוענת כי הפרשים שמצא המשיב בין מס העסקאות שדווח לו על ידי

20

המערערות לבין מס העסקאות המופיע בספריה, אינם בהכרח מעידים כי ההפרש נובע מאי-דיווח

21

או מדיווח בחסר, וכי הדבר מצריך בדיקה מעמיקה יותר. כן טוענת המערערות כי אם ההפרש אכן

22

נובע מאי-דיווח או מדיווח בחסר בגין עסקאות, הרי שבהחלט ייתכן כי מדובר באותן עסקאות

23

הכלולות באותן חשבוניות שלגביהן טוען המשיב כי מצא שלא דווחו או דווחו בחסר וכבר חייב

24

אותה בגינן במסגרת שומת העסקאות. כך שהדבר עלול להוביל לחיוב בכפל.

25

65. ביחס לחשבוניות שמספרן 102 ו-103 טוענת המערערות כי חלה עליהן התיישנות, שכן השומה

26

יצאה למערערות בתאריך 25.6.2017, ולפיכך היא תקפה ביחס לחשבוניות שהוצאו 5 שנים אחורה

27

מתאריך זה, דהיינו עד ליום 25.6.2012, וחשבוניות שהוצאו במועד מוקדם למועד זה – התיישנו

28

במועד הוצאת השומה. כעולה מכרטסת המערערות שצורפה כחלק מנספח 7 לתצהיר חלימי, הרי

29

שחשבונית מס' 104 (שאמורה לצאת אחרי חשבוניות מס' 102 ו-103), הוצאה ביום 30.6.2012.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך, סביר יותר, לטענת המערערת, להניח כי חשבוניות 102 ו-103 יצאו עוד לפני תאריך
2 25.6.2012 ולפיכך התיישנו.
3 66. ביחס לחשבוניות שלא אותרו בספריה (חשבוניות מס' 272, 273, 274 ו-301 - ר' הטבלה בעמ' 3
4 לתצהיר חלימי), טוענת המערערת כי כלל לא ברור כיצד הגיעו החשבוניות ללקוחות, וכי ייתכן
5 שזויפו על ידי מאן דהוא על שמה וללא ידיעתה.
6 67. כן מעלה המערערת טענת שיהוי.
7
8

טענות המשיב

- 9
10 68. הביקורת שנערכה למערערת לתקופה שבין 6/2012 ועד ל-5/2017, העלתה כי המערערת דיווחה
11 בחסר או לא דיווחה בכלל, על עסקאות שביצעה בתקופה זו. מדובר בעסקאות שתועדו
12 בחשבוניות שלא דווחו או שדווחו בחסר, כדלקמן (פירוט מלא מצוי בסעיף 11 לתצהיר חלימי):
13 שנת 2012 – 3 חשבוניות; שנת 2013 – 5 חשבוניות; שנת 2015 – 2 חשבוניות; שנת 2017 – 3
14 חשבוניות.
15 בהתאם, הוצאה למערערת שומת עסקאות בגין עסקאות אלה, תוך שסכום העסקאות הנכון, לטענת
16 המשיב, נקבע באופן הבא: לגבי מרבית החשבוניות, נמצאו נתונים בספרי המערערת והחויב נעשה
17 בהתאם לנתונים אלה; לגבי חלק מהחשבוניות, לא נמצאו נתונים בספרי המערערת אך הנתונים
18 אותרו באמצעות בדיקה צולבת אצל מנכי החשבוניות; לגבי 3 חשבוניות בעניינן לא נמצאו
19 נתונים, סכום המע"מ חושב לפי ממוצע העסקאות באותה השנה.
20 התוצאה היא כי לגבי מרבית החשבוניות, החישוב שערך המשיב מבוסס על נתונים ברורים וחד
21 משמעים, ולגבי 3 חשבוניות – בלית ברירה ובשל דרך התנהלותה של המערערת – בדרך של
22 חישוב ממוצע – שהינו סביר וראוי בנסיבות העניין.
23 69. חובת הגשת הדו"ח ותשלום המס מוטלת, כעולה מהוראות סעיפים 67(א) ו-88(א) לחוק, על
24 העוסק, והעובדה כי המערערת נעזרה, לטענתה, ברואה חשבון, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין
25 זה.
26 70. בחקירתו אצל המשיב, ג'מאל לא ידע להסביר את העדר הדיווח/הדיווח בחסר. הגב' הנריאט
27 הסבירה ביחס לחלק מהחשבוניות כי הן מבוטלות, ואלה שעלה בידה להוכיח כאמור, אכן לא
28 נכללו בשומת העסקאות שהוצאה בסופו של דבר למערערת. שומת העסקאות יצאה רק ביחס
29 לחשבוניות לגביהן לא היה בידי המערערת לספק כל הסבר של ממש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

71. לא המערערת ולא רואה החשבון שלה דאגו לשחזור כרטסת המערערת לשנים הרלוונטיות לשומות, אשר לטענתם אבדה ממשרדי רואה החשבון במסגרת מתקפת סייבר. עניין מתקפת הסייבר כלל לא הובא לידיעת המשיב בשלבי ההשגה, דבר המדבר בעד עצמו ומלמד כי לא היה בכך בזמן אמת כדי לספק הסבר למחדלי המערערת.
72. טענות המערערת לפיהן ייתכן שהחשבוניות דווחו בהמשך/מדובר בחשבוניות שבוטלו/מדובר בחשבוניות "נפל", לא הוכחו והן טענות בעלמא.
73. קביעת סכום חשבוניות בהתאם לממוצע העסקאות השנתי של המערערת – ביחס ל-3 חשבוניות, נעשה רק במקום שבו לא ניתן היה לאתר את החשבונית בספריה, ואף לא לשחזר אותה באמצעות השוואה לדו"ח המפורט (= "בדיקה צולבת"). בשים לב לנסיבות ולתמונה הכללית שהתגלתה בכל הנוגע להתנהלות המערערת, מדובר בדרך הגיונית ואף סביר להניח שמקילה עם המערערת.
74. לגבי טענות שמעלה המערערת בסיכומיה ביחס לחישוב הממוצע עצמו, הרי שאלה לא נטענו במסגרת ההשגה שהגישה ואף לא בכתב הערעור ולפיכך הן מהוות הרחבת חזית. חלימי העיד כי הנתונים מבוססים ונבדקו על ידו, ועדותו לא נסתרה. הצעות לחישובים אלטרנטיביים הועלו על ידי המערערת בכתב סיכומיה בעלמא, מבלי שהוצג יישום שלהן בפועל, ומבלי שהוכח כי הן בכלל מיטיבות עם המערערת ביחס לחישוב בשיטת הממוצע בה נקט המשיב.
75. גם את טענות המערערת לעניין חשבוניות ש-"שוחזרו" יש לדחות. ברי כי מקום בו לא ניתן לאתר חשבונית נעדרת בספרי המערערת, יש צורך בשחזור שלה, ומי שהייתה צריכה בפועל לשחזר את החשבוניות הנעלמות היא המערערת עצמה. המסמכים הנוגעים לשחזור הועברו למערערת, וחלימי הבהיר בחקירתו כי חשבוניות ששוחזרו מופיעות בדו"ח המפורט, ואף הציג והגיש חלק מהן.
76. אין זה מתפקידו של המשיב לבדוק כיצד חשבוניות, שאינן מופיעות בספרי המערערת, הגיעו ללקוחותיה, כפי שמנסה המערערת לראשונה לטעון במסגרת סיכומיה (במה שמהווה אף הרחבת חזית אסורה).
77. בכל הנוגע לשנת 2013 – יש לדחות גם את טענות המערערת ביחס לטבלת ההפרשים שצורפה כנספח 4 לתצהיר חלימי, והמציגה את ההפרשים בין דיווחי המערערת למע"מ לבין הכרטסת שלה לשנת 2013. המערערת בחרה שלא לחקור את חלימי על הטבלה ועל הנתונים המופיעים בה, ולא העלתה כל טענה לעניין הטבלה עד לסיכומים. הדיווחים נמסרו למשיב על ידי המערערת עצמה (ונשלפו ממחשבו), והכרטסת היא כרטסת שלה. הטענה כי יש לבדוק את ההפרשים "בדיקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

מעמיקה" היא טענה בעלמא עליה חזרה המערערת במספר הזדמנויות, כאשר בפועל היא לא ביצעה כל בדיקה כאמור, ולא הציגה סתירה לנתונים או להסברים שסיפק המשיב.
78. יש לדחות את טענת ההתיישנות ביחס לחשבוניות מס' 102 ו-103. המערערת ביקשה להסתמך על כך שחשבונית מס' 104 היא מיום 30.6.2012 כדי להסיק שמסתבר שחשבוניות 102 ו-103 יצאו עוד לפני 25.6.2012 (מועד הוצאת השומה). מדובר בהשערה בעלמא, מה גם שבפועל חשבונית מס' 81 (הקודמת בהרבה לחשבוניות 102 ו-103) היא מתאריך 27.6.2012 - כך שלטענה אין בסיס.

דין והכרעה

79. גם בנושא זה, לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. בפתח הדברים שהובילוני למסקנה זו, אדגיש את נטל ההוכחה הרובץ לפתחה של המערערת.
80. כאמור בסעיפים 27-29 לעיל, נטל ההוכחה בערעורי מס – מוטל על הטוען ששילם מס או הגיש דו"ח. כמפורט שם, חלק מהסיבה להטלת הנטל על הנישום, נובע מכך שהוא בעל הגישה הטובה, הזולה והיעילה ביותר למידע הנוגע לעסקאות שבוצעו או שלא בוצעו על ידו. מי שברשותה היה מלוא המידע, המסמכים והחומר הנדרש בכל הנוגע לעסקאות שבוצעו על ידה – היא המערערת. למקרא טענותיה של המערערת בסיכומיה, מתקבל הרושם כי היא אינה מבינה או שאינה משלימה עם חלוקת הנטלים והאחריות הרובצת לפתחה.

81. טענותיה של המערערת בסיכומיה ביחס לשומת העסקאות מתמקדות בניסיונות להעביר את האחריות לפתחם של אחרים (רואה החשבון שלה; המשיב), ובהעלאת ספקולציות והשערות שונות ומשונות, ולמען הסר ספק – בלתי מבוססות, ביחס לשאלה האם בוצעו עסקאות שלא דווחו, או שמא מדובר בעסקאות שדווחו בהמשך, או בוטלו, אם מדובר בחשבוניות "נפל" אשר כלל לא הוצאו, אם דרך החישוב שבה נקט המשיב נכונה או שראוי היה לחשב בדרך אחרת וכיוצא באלה. וכאמור, מדובר בהשערות אשר הופרכו לאוויר, מבלי שיוצגו ראיות של ממש להוכחת הדברים.

לא די בכך, כדי לעמוד בנטל ההוכחה המוטל על המערערת.

82. מבדיקת המשיב עלה כאמור כי חלק מהעסקאות שבוצעו על ידה בתקופה שבין 6/2012 ועד 5/2017 דווחו על ידה בחסר, או לא דווחו כלל (ראו סעיף 4 לתצהיר חלימי). למעשה בדיקת המשיב העלתה 3 ממצאים הרלוונטיים לשומת העסקאות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 א. בדיווחי המערערת נמצאו מספר חשבוניות חסרות ברצף (לדוגמה חשבוניות שמספרן 1-91
- 2 וחשבוניות שמספרן 93-100 דווחו – נמצאה חסרה חשבונית מס' 92 אשר מסיבה כלשהי
- 3 לא דווחה; כן נמצאו חסרות ברצף החשבוניות שדווחו חשבוניות מס' 102-103, 272-274,
- 4 301, 619, 898-899 ו-900). מרבית החשבוניות הללו אותרו בספרי המערערת או בדיווחי
- 5 החברות המנכות - אך לא דווחו למשיב (פירוט מצוי בסעיף 11 לתצהיר המשיב).
- 6 ב. נמצאו חשבוניות שסכום המע"מ שדווח לגביהן, על פי כרטסת המערערת, נמוך מסכום
- 7 המע"מ הנקוב בהן ושצריך היה להיות מדווח (חשבוניות מס' 268, 882).
- 8 ג. נמצא הפרש בין מס העסקאות שדווח על ידי המערערת לבין מס העסקאות שהופיע בספריה,
- 9 בסך של 7,972 שח.
83. דווק – המדובר במסמכים של המערערת. בפנקסי החשבוניות שלה, בדיווחים שהיא הגישה למשיב
- 11 ובחשבוניות שהיא הוציאה. המערערת היא בעלת הגישה הטובה ביותר למידע ולמסמכים
- 12 הרלוונטיים. ואף על פי כן, המערערת לא הצליחה להראות מסמך כלשהו שיסתור את ממצאי
- 13 בדיקת המשיב, או יפריך את מסקנותיו הסבירות.
84. ביחס לחשבוניות שחסרו ברצף הדיווחים העלתה המערערת את הטענות הבאות:
- 15 א. מלוא החשבוניות דווחו על ידה.
- 16 ב. משרדו של רואה החשבון שלה הותקף במתקפת סייבר כך שנמנע ממנה לבדוק את טענות
- 17 המשיב.
- 18 ג. ייתכן [או בלשון המערערת – "לא מן הנמנע" (סעיף 21 לסיכומי המערערת)] שהחשבוניות
- 19 דווחו בהמשך, או שהן נגעו לעסקאות שבוטלו ולכן בוטלו גם הן בהמשך, או שמלכתחילה
- 20 לא היה מדובר כלל בחשבוניות שהוצאו ללקוחות אלא בחשבוניות "נפל".
85. בכל הכבוד, אין בידי לקבל טענות אלו. כאמור, חובת ההוכחה חלה על המערערת. חובה זו אף
- 22 מתחזקת נוכח ממצאי המשיב ביחס לדרך התנהלות המערערת, ובראש ובראשונה הממצאים
- 23 המצביעים על כך שלא כל העסקאות דווחו וכי חלקן דווח בחסר. ממצאים אלה עלו מספרי
- 24 המערערת עצמה וכן מדיווחים שהוגשו על-ידי חברות שביקשו לנכות את מס התשומות הנובע
- 25 מחשבוניות שהוציאה להן המערערת. במצב דברים זה, שעה שמבדיקתו של המשיב עולה כאמור
- 26 כי חשבוניות מסוימות חסרות מרצף הדיווח שביצעה המערערת, הרי שעל המערערת להוכיח,
- 27 בראיות, לפחות אחת מהטענות החלופיות שהועלו על ידה. כך, על המערערת היה להוכיח בראיות
- 28 כי החשבוניות כן דווחו, להוכיח בראיות כי מדובר בחשבוניות שדווחו בהמשך, להוכיח בראיות כי
- 29 מדובר בחשבוניות שנגעו לעסקאות שבוטלו לאחר מכן ולפיכך בוטלו אף הן, או להוכיח בראיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 כי מדובר בחשבוניות "נפל" – שבפועל לא יצאו לשום לקוח. אלא שהמערערת לא הראתה זאת,
- 2 והיא הסתפקה בהעלאת האפשרויות השונות מבלי להוכיח דבר. בכך אין די.
- 3 86. אוסיף ואציין, כי ביחס לטענה לגבי חשבוניות שבוטלו בהמשך, הרי שבנוגע לחלק מהחשבוניות
- 4 שבדיקת המשיב העלתה שלא דווחו, ושהוצגו לגב' הנריאט בחקירתה אצל המשיב – הגב' הנריאט
- 5 הסבירה – בזמן אמת בחקירתה במשרדי המשיב בחודש 6/2017 – כי הסיבה לכך שלא דווחו היא
- 6 שהן בוטלו (ראו בנספח 6 לתצהיר חלימי, עמ' 3, ש' 79-80), וחשבוניות אלה אכן הוצאו משומת
- 7 העסקאות ולא נכללו בה (ראו אישורה של הגב' הנריאט לכך בעמ' 16 ש' 26-28 לפרוטוקול). אלא
- 8 שביחס לחשבוניות האחרות שהוצגו לה במשרדי המשיב, לא הייתה בפי הגב' הנריאט תשובה
- 9 מדוע לא דווחו, ולמעשה עד היום לא סופקה, לא על ידי הגב' הנריאט, לא על ידי ג'מאל ולא על
- 10 ידי מאן דהוא אחר מטעם המערערת, תשובה לעניין זה – למעט אותן השערות חסרות ביסוס
- 11 כאמור.
- 12 87. גם את טענת המערערת הנוגעת למתקפת הסייבר שהופעלה על משרדי רואה החשבון שלה,
- 13 ושמנעה ממנה, לטענתה, את האפשרות לבדוק את טענות המשיב – אין בידי לקבל, ולו רק מפאת
- 14 לוח הזמנים.
- 15 על פי טענת המערערת ורואה החשבון שלה, מתקפת הסייבר על משרדיו התרחשה בחודש דצמבר
- 16 2017 (סעיף 3 לתצהיר רו"ח סולטן). אלא שכל ההליך השומתי שהתקיים במשרדי המשיב בעניינה
- 17 של המערערת קדם למועד זה. בכלל זה – 2 חקירותיו של ג'מאל אצל המשיב התקיימו בחודש
- 18 מאי 2017, חקירתה של הגב' הנריאט אצל המשיב התקיימה בחודש יוני 2017, השומות עצמן
- 19 הוצאו למערערת בחודש יוני 2017, השגת המערערת הוגשה בחודש אוקטובר 2017 והדיון בהשגה
- 20 התקיים בחודש נובמבר 2017. למערערת עמדו אפוא (לכל הפחות) יותר מ-6 חודשים – במהלכם אף
- 21 הוגשה על ידה ההשגה על השומות, ואף התקיים הדיון בהשגה במשרדי המשיב – לגבש את עמדתה
- 22 ולאסוף את מסמכי הנדרשים מרואה החשבון שלה, עוד לפני שמשרדיו של זה הותקפו לטענתו
- 23 במתקפת סייבר ומסמכים כביכול נעלמו.
- 24 חזקה על המערערת כי לו היו בידי רואה החשבון שלה מסמכים שיכולים היו לעזור לה לבסס את
- 25 טענותיה כנגד השומות והודעת פסילת הספרים והקנס שהוצאו לה, הייתה משיגה אותם מרואה
- 26 החשבון ונעזרת בהם עוד בשלב הגשת ההשגה והדיון בהשגה. משלא עשתה כן, הרי שטענותיה
- 27 כאילו מתקפת הסייבר, שהתרחשה לאחר שהמערערת כבר ניהלה את הגנתה מפני השומות והודעת
- 28 פסילת הספרים והקנס, מנעה ממנה את האפשרות להתמודד עם טענות המשיב – אינן משכנעות.
- 29 בשולי הדברים אציין כי פרשיית מתקפת הסייבר והשלכותיה, לא נזכרה בהודעת הערעור שהגישה
- 30 המערערת, ואף דבר זה מעלה את החשד כי לא זה שמנע בזמן אמת מהמערערת את הצגת הראיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 ושוב, מדובר בטענה בעלמא, אשר לא עלה בידי המערערת להראות כיצד יש בה כדי להשפיע על
2 דיווחים לא תקינים שיצאו תחת ידה.
- 3 88. לגבי הטענות שמעלה המערערת ביחס להפרשי הדיווח שמצא המשיב ביחס לשנת 2013, תוך
4 השוואה בין מס העסקאות שהופיע בספריה לבין מס העסקאות שדווח על ידה למשיב – הרי
5 שהדברים חוזרים ונוגעים לחובת ההוכחה החלה על המערערת. השוואה בין הדיווחים שדיווחה
6 המערערת למשיב, לבין ספריה, העלתה כי קיימים הפרשים בין השניים – וכפי שהוצגו בטבלה
7 שצורפה כנספח 4 לתצהיר חלימי. יובהר כי המשיב אינו חייב לזמן את עורך הטבלה לעדות ודי
8 בהבאת מר חלימי, נציג בכיר מטעם המשיב, על מנת שזה יעיד ויחקר ביחס לכל המסמכים
9 שהוגשו על ידי המשיב ולמלאכת השומה שבוצעה אצל המשיב, עיתים על-ידי מפקחים אחרים,
10 ושעל בסיסה נקבעה השומה.
- 11 המערערת וב"כ בחרו שלא לחקור את מר חלימי ביחס לטבלה, ועל כך אין להם להלין אלא על
12 עצמם. אלא שעיקר החשיבות אינה בחקירת חלימי או אי-חקירתו ביחס לטבלה שצורפה לתצהיר
13 המשיב, כי אם בכך שלמעשה לא הובאה אף ראיה על ידי המערערת על מנת שתסתור את הנתונים
14 שהוצגו בטבלה. שוב מעלה המערערת השערות ותיאוריות שונות ביחס למשמעותו האפשרית של
15 ההפרש המוצג בטבלה שהגיש המשיב ושהפרשי הדיווח הנקובים בה עמדו לבחינה בדיוני השומה
16 שנערכו עימה, אולם מבלי שהיא מביאה כל ראיה שתתמוך באחת מתיאוריות אלה.
- 17 כפי שטוען בצדק המשיב, על המערערת, שטענה שוב ושוב (החל משלב ההשגה, עובר בערעור
18 שהגיש, בתצהיר מטעמה, וכלה בסיכומיה) כי ההפרש בדיווח "מצריך בדיקה מעמיקה", היה
19 להתכבד ולבצע "בדיקה מעמיקה" זו, שהנטל לביצועה ולהפרכת טענות המשיב מוטל על כתפיה.
20 גם הטענות לפיהן "לא מן הנמנע" כי תיקון הדיווח בגין החשבוניות החסרות בשנים 2012 ו-2013
21 יוביל לסגירת ההפרש בכרטסת, או כי ההפרש "יכול" לשקף שיפטינג שנסגר בשנה העוקבת או
22 שהוא טופל בביקורת סוף שנה על ידי רואה החשבון – לא הוכחו ולו בבדל ראיה, ומשכך – דין
23 כולן להידחות.
- 24 89. בשים לב למכלול התמונה העולה מדרך התנהלות המערערת והליקויים החמורים שנמצאו בה,
25 אינני מקבל אף את טענות המערערת כנגד חיובה בגין חשבוניות חסרות על פי ממוצע העסקאות
26 השנתי שלה. סעיף 77(א) לחוק קובע, כי אם לדעת המנהל דו"ח שהגיש חייב במס אינו מלא או
27 אינו נכון או שאינו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום את המס
28 המגיע לפי מיטב שפיטתו.
- 29 חקירתו של המשיב העלתה כאמור כי חשבוניות מסוימות חסרות מרצף הדיווחים של המערערת.
30 על מנת לעמוד על סכומי החשבוניות החסרות, כשלב ראשון בדק המשיב את ספרי המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בבדיקה זו נמצאו בספרי המערערת חשבוניות מס' 92, 268, 619, 882 ו- 898-899 – ואלה חויבו על ידו בשומת העסקאות על פי סכומן כפי שהופיע בספרי המערערת עצמה. ביחס לסכומי המע"מ שבחשבוניות אלה - העולים יחדיו לסך של 132,161 ₪ המהווים חלק ארי משומת העסקאות, דומה כי לא יכולה להיות מחלוקת כי המשיב פעל כנדרש. בשלב שני, ביחס לחשבוניות שלא אותרו בספרי המערערת, ניסה המשיב לשחזר את החשבוניות ולעמוד על סכומן באמצעות "בדיקה צולבת" – השוואה לדו"ח מקוון שהוגש על-ידי חברות שביקשו לנכות את מס התשומות. באמצעות בדיקה זו שוחזרו חשבוניות מס' 272-274, ו-301. סך המע"מ בחשבוניות אלה – 32,586 ₪. טענות המערערת ביחס לחשבוניות אלה, שמא הן זויפו על-ידי החברות המנכות, חסרות כל בסיס. רק כשלב שלישי ואחרון ולאחר שהתבררה דרך התנהלותה המחשידה של המערערת, בהעדר מוצא אחר לעמוד על סכום חשבוניות חסרות שלא אותרו בספרי המערערת ושלא ניתן היה לשחזרן באמצעות בדיקה צולבת, נדרש המשיב לחייבן על פי ממוצע העסקאות השנתי של המערערת לשנה שבה הוצאו אותן חשבוניות. אדגיש כי מדובר ב-3 חשבוניות בלבד, חשבוניות מס' 102-103 ו-900. סך המע"מ בדרך הממוצע שקבע המשיב עומד יחד בשלוש החשבוניות הללו על 36,309 ₪.

אשוב ואבהיר, כי החובה לדווח על החשבוניות ולשלם את מס העסקאות הנובע מהן מוטלת, על פי סעיף 69 לחוק, על המערערת. המערערת היא שכשלה ולא עמדה בחובת הדיווח החלה עליה, היא שכשלה בחובת ניהול הספרים החלה עליה, והיא שגם בדיעבד לא מסוגלת הייתה לספק את המידע ולאחר את החשבוניות ואת סכומן. ומה לה להלין על המשיב, אשר הפעיל את הסמכות המסורה לו בחוק, ועל פי מיטב שפיטתו, בהעדר דרך אחרת לעמוד על סכום החשבוניות ובאופן סביר לחלוטין – נוכח הנסיבות והתמונה הכללית שהתבררה - חייב אותה על פי ממוצע העסקאות השנתי? !

וכך גם העיד לעניין זה חלימי (עמ' 31 ש' 17-23):

"... מי שמוציא את החשבוניות זה אתם, את החשבוניות, פנקסי החשבוניות אמורים לדווח אותם, כשנשאלתם היכן החשבוניות כי הן לא ברצף עד היום עד לרגע זה לא הומצאו לא העתקים ולא שום דבר לגבי החשבוניות האלה. עם כל הכבוד, אתם מוציאים את החשבוניות. אנחנו אמורים לקבל את זה, זה לא נמצא אצלי. אני דרך המפורט עליתי על זה, או דרך הרצף. לגבי 102 ו-103, משום שלא הצלחנו, לא דרך צולבת ולא דרך המפורט, ערכנו ממוצע, חייבנו את החשבוניות האלה לפי ממוצע של אותה שנה, ממוצע עסקאות של אותה שנה. זו דרך לגיטימית. הממוצע הוא לפעמים גם לטובתך, לדעתי הוא די לטובת החברה."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

90. המערערת טענה בלשון רפה כי על המשיב היה לנקוט בדרך חישוב על פי "שכיח" או "תיכון" (סעיף 25 לסיכומיה), אולם היא לא הציגה את סכומי העסקאות המתקבלים על פי חישוב בדרך זו, ואף לא הראתה כי בחישוב בדרך זו היה כדי להועיל לה. ממילא חישוב בדרך של ממוצע הוא מקובל, סביר וראוי, הוא בוצע על פי מיטב שפיטתו של המשיב – בהתאם לסמכות המסורה לו בחוק, וכעולה מעדות חלימי כאמור הרי שהוא גם מקל ומיטיב עם המערערת – טענה שאף היא לא נסתרה על ידי המערערת (וראו טענת חלימי בעמ' 32, ש' 4-6 ביחס לחשבונית מס' 900, אשר המערערת לא התייחסה אליה ולא סתרה אותה). כך או אחרת, מדובר שוב בטענות בעלמא, מבלי שיוצג ויוכח הפגם הנטען שנפל בדרך החישוב בה נקט המשיב, ולכן דינה להידחות.
91. אשר לטענת ההתיישנות שהעלתה המערערת ביחס לחשבוניות מס' 102 ו-103, הרי שגם לטענה זו לא הובאו כל סימוכין ומדובר בהשערה בלבד. יתירה מכך, המשיב הצליח להראות כי חשבונית מוקדמת יותר, חשבונית מס' 81 – יצאה בתאריך 27.6.2012, כך שלפי זה סביר להניח שחשבוניות מס' 102 ו-103 יצאו לאחר תאריך זה – דהיינו, פחות מ-5 שנים לפני מועד הוצאת השומה (25.6.2017). לאור האמור, גם טענה זו נדחתה.
92. גם טענת שיהוי שהעלתה המערערת בחצי פה – אין לה על מה שתסמוך. המחוקק קבע בסעיף 77(ב) לחוק, כי המשיב רשאי להוציא שומה בתוך 5 שנים לאחר הגשת הדו"ח. משהוצאו השומות תוך פרק זמן זה, אין ככלל מקום לטענת השיהוי. אוסיף ואציין כי שומת העסקאות שהוצאה למערערת בשנת 2017, עסקה במספר שנים, ובייחס לכולם התבררה אותה תמונה של ליקויים אצל המערערת. המערערת לא הציגה כל ראיות אף ביחס לשומות שהתייחסו לשנים סמוכות למועד הוצאת השומה, כך שאין כל אינדיקציה לכך שחלוף הזמן הוא שמנע ממנה להציג ראיות.
93. לאור כל האמור בפרק זה, אני דוחה את הערעור גם בנוגע למס העסקאות.

חלק ג' – פסילת הספרים לשנים 2012-2017 והטלת הקנס

טענות המערערת

94. מי שפסל את הספרים מטעם המשיב – לא הובא לעדות על ידי המשיב, והדבר צריך לפעול לחובת המשיב.
95. פסילת הספרים גורפת לכל שנות השומה הפתוחות – ללא הבחנה בין שנה לשנה – וזאת ללא הצדקה. כך, הטעם המרכזי לפסילה נשען על ממצאי המשיב ומסקנותיו ביחס לחשבוניות שנוכו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 שלא כדין על ידי המערערת, ואילו חשבוניות שכאלה נמצאו על ידי המשיב לשנים 2014-2016
- 2 בלבד (ולשנת 2017 חשבונית אחת בלבד), ובכל זאת נפסלו ספרי המערערת לכל השנים 2017-
- 3 2012.
- 4 96. המערערת ניהלה את ספריה כדין, לפי הוראות ניהול חשבון החלות על קבלנים ובהתאם להנחיות
- 5 רואה החשבון שלה. המערערת דיווחה על תשומות ועסקאות באופן מקוון.
- 6 97. המערערת חוזרת על טענותיה בעניין שומת התשומות, ותקינות החשבוניות שהתשומות הכלולות
- 7 בהן נוכו על ידה. החשבוניות נרשמו כדין בספריה. התשלומים נרשמו כדין בספריה. קיים נתיב
- 8 מעקב וביקורת ביחס לכל חשבונית ולכל תשלום. גם אם נפל פגם בחשבוניות, הרי שהרישום
- 9 בספרים אודות חשבוניות אלה, משקף את ההוצאה האמיתית שנגרמה לחברה, כך שמבחינת
- 10 הרישום בספרים לא נפל פגם.
- 11 98. המערערת לא הייתה צריכה לנהל ספר תנועת מלאי, שכן היא אינה מוכרת מלאים ואינה צוברת
- 12 מלאים, אלא עיקר עבודתה במתן שירותי עבודה.
- 13 99. המערערת לא הייתה צריכה לנהל חשבון עבודה. בכל מקרה, בחשבוניות שהמערערת מקבלת
- 14 מקבלני המשנה מתואר האתר שבו בוצעה העבודה, כך שבכל נקודת זמן, הנהלת החשבונות של
- 15 החברה מאפשרת ייחוס חשבוניות מכירה וקניה לכל אתר.
- 16 100. בכל הנוגע לפסילת הספרים והטלת הקנס ביחס לשנת 2012, הרי ששנה זו התיישנה במועד פסילת
- 17 הספרים (שנת 2017).
- 18 101. המערערת מעלה גם טענת שיהוי.
- 19 102. המשיב הטיל את המס המקסימלי מבלי שהפעיל שום שיקול דעת בעניין, כאשר יכול וצריך היה
- 20 להסתפק בהטלת קנס מינימלי או סמלי בלבד.
- 21 103. בסיכומי התשובה שהגישה המערערת, העלתה המערערת את הטענה כי הנימוק בדבר ניכוי
- 22 תשומות על ידה בגין חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין – לא הופיע כלל בהחלטת המשיב על
- 23 פסילת הספרים, ולא היווה טעם לפסילה, ולפיכך העלאתו על ידי המשיב מהווה הרחבת חזית
- 24 אסורה אשר אין לקבלה.
- 25
- 26 טענות המשיב
- 27
- 28 104. סעיף 66 לחוק, לצד הוראות ניהול פנקסים, מחייבים את המערערת בניהול פנקסים לפי תוספת ד'
- 29 להוראות ניהול פנקסים (קבלנים). סעיף 95 לחוק קובע כי אם החייב במס לא ניהל ספרים, או



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 שניהל אותם בסטייה מהותית מהוראות הדין, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחזור
- 2 עסקאותיו לאותה שנה.
- 3 105. כמפורט לעיל, ממצאי הביקורת שערך המשיב למערערת העלו כי האחרונה ניכתה מס תשומות
- 4 בגין מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין. די בקיומן של חשבוניות אלה בספרי
- 5 המערערת כדי להעיד כי ספריה נוהלו תוך סטייה מהותית מהוראות ניהול פנקסים.
- 6 בנוסף, המערערת גם לא דיווחה על מלוא עסקאותיה.
- 7 106. קיימים בספריה של המערערת ליקויים נוספים כגון אי פירוט מספיק בחשבוניות, ותשלום סכומים
- 8 גבוהים במזומן; אי ניהול ספר הזמנות; אי ניהול חשבון עבודה; אי ניהול ספר תנועות מלאי
- 9 ורשימות מלאי.
- 10 107. עיקרו של דבר, התנהלותה הכללית של המערערת – המשתקפת בספריה – אינה תקינה, אינה
- 11 משקפת את המציאות העסקית האמיתית וסוטה באופן מהותי מהוראות ניהול פנקסים. לפיכך בדין
- 12 נפסלו ספריה והושת עליה קנס.
- 13 108. מלוא החומר עמד בפני חלימי, המצהיר מטעם המשיב, בשלב ההשגה, ולפיכך אין רלוונטיות לכך
- 14 שלא הוא שקיבל את ההחלטה על פסילת ספרי המערערת לכתחילה. חלק מהסוגיות בגין נפסלו
- 15 הספרים נכללו בהחלטה בהשגה, אותה קיבל חלימי.
- 16 109. המשיב פעל במסגרת המועדים הקבועים בחוק, כך שאין לקבל טענות בדבר שיהוי או התיישנות.

דיון והכרעה

- 17
- 18
- 19
- 20 110. מכל האמור עד כה בפסק הדין, עולה כי מצאתי שבשנים 2012, 2013, 2015 ו-2017 – המערערת
- 21 לא דיווחה כדין על מלוא העסקאות שבוצעו על ידה, ואלה לא הופיעו בספריה. בשנים 2017-
- 22 2014 מצאתי שהמערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין. בשני עניינים
- 23 אלה, הנפרשים, כאמור, על פני כל שנות השומה והשנים בגין נפסלו ספרי המערערת והושת עליה
- 24 הקנס (2012-2017), מצאתי את התנהלות המערערת לקויה ואף חמורה. די, אם כן, בקביעת אלה
- 25 כדי להצדיק את פסילת הספרים והטלת הקנס מכוח סעיף 95(א) לחוק, בגין כל השנים האמורות,
- 26 ואיני נדרש לפיכך להכריע ביתר הסוגיות שהועלו על ידי המשיב בהודעת פסילת הספרים,
- 27 ושאליהן התייחסה המערערת בכתבי טענותיה בהרחבה (בנושאי תשלומים שבוצעו במזומן; אי
- 28 ניהול ספר הזמנות; אי ניהול חשבון עבודה; אי ניהול ספר תנועות מלאי ורשימות מלאי).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

111. אתייחס אם כן לטענות שהעלתה המערערת בנושאים שלפיהם אני קובע כי פסילת הספרים והטלת
הקנס נעשו כדין – ניכוי התשומות שלא כדין, ואי-הדיווח בגין מלוא העסקאות שבוצעה המערערת
– ולטענות בנושאים אלה בלבד.
112. איני מקבל את טענת המערערת לפיה "מי שפסל את הספרים" כלל לא הובא לעדות על ידי המשיב,
והדבר פועל כנגד קבלת עמדת המשיב (סעיף 28 לסיכומי המערערת).
כפי שהובהר בעדותו של מר חלימי מטעם המשיב, הרי ששומת העסקאות, שומת התשומות
ופסילת הספרים, בוצעו כולן יחד – בשלב הראשוני של השומה עצמה, על ידי הרכז מר משה
מוראי. לאחר מכן, בשלב הדיון בהשגה וההחלטה בהשגה, עבר כל החומר לידי מר חלימי, כמנהל
תחום ביקורת, וכל החומר עמד לנגד עיניו בשעה שקיבל את ההחלטה בהשגה (עמ' 28 ש' 4-1).
מאחר וממילא אני מקבל ומאשר את ההחלטה על פסילת הספרים והטלת הקנס מן הטעמים
שעמדו ביסוד ההחלטה בהשגה (דהיינו שומת התשומות ושומת העסקאות), ומאחר וממילא מי
שקיבל את ההחלטה בהשגה היה מר חלימי, המצהיר מטעם המשיב, הרי שממילא האדם הרלוונטי
אצל המשיב שעסק בהחלטות הרלוונטיות שהובילו לפסילת הספרים ולאישור ההחלטה על פסילת
הספרים על ידי, גם העיד בבית המשפט ואף נחקר על ידי ב"כ המערערת.
נוסף על-כך, דרך התנהלות זו לפיה מובא עד מוסמך אחד מטעם המשיב המעיד על כלל פעולותיו
של המשיב, אושרה על ידי בתי המשפט שוב ושוב. אין המדובר בעדות על פעולתו האישית של
פלוני או אלמוני, אלא על הדרך בה נקט המשיב כגוף ציבורי. כידוע, אצל המשיב עובדים אנשים
רבים ולא אחת בטיפול בתיק מעורבים מספר גורמים. הבאת כל אחד מגורמים אלה למסירת עדות,
תסרבל את שמיעת הראיות ולרוב אין היא נדרשת. לא עלה בידי המערערת להראות כי המקרה כאן
שונה. בשולי הדברים אציין כי המערערת אף לא ביקשה לזמן לעדות גורם נוסף מטעם המשיב,
וודאי שלא הצביעה על נחיצות גורם זה.
113. איני מקבל אף את הטענה התמוהה שהעלתה המערערת, לפיה גם אם נפל פגם בחשבוניות שהוצאו
לה, הרי שעדיין הרישום בספרים אודותיהן מבטא את ההוצאות האמיתיות שנגרמו לה, כך
שמבחינת הרישום בספרים לא נפל פגם. כפי שהובהר לעיל בחלק א' של פסק הדין, לא שוכנעתי
כלל כי מאחורי החשבוניות שנכללו בשומת התשומות שהוצאה למערערת – עמדו עסקאות אמת,
לא שוכנעתי כי בוצעה עבודה, ואף לא הוכח בפניי כי שולמו הסכומים שבחשבוניות אלה למאן
דהוא. כך שאיני יכול לקבל את הטענה כאילו אף אם מדובר בחשבוניות פיקטיביות "הרישום
בספרים, נשוא החשבוניות, משקף את ההוצאה שנגרמה לחברה" (סעיף 33.1 לסיכומי המערערת).
לפיכך גם טענה זו נדחת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

114. בכל הנוגע לטענות בדבר התיישנות או שיהוי, ראשית אציין כי טענות אלה נטענו ללא פירוט נדרש. מעבר לכך אזכיר כי בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014), בפסקה 36 לפסק הדין, הבהיר בית המשפט העליון, כי תקופת ההתיישנות של חמש שנים, התוחמת את התקופה לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה (ומוסדר בסעיף 77(ב) לחוק כאמור לעיל), אינו חל על סמכויות אחרות שבחוק מע"מ, ביניהן פסילת ספרים (המוסדרת בסעיף 77(א) לחוק) והטלת קנס מינהלי בגין ניהול לא-תקין של ספרים (הקבוצה בסעיף 95(א) לחוק). מבלי לקבוע מסמרות בעניין, שכן הכרעה בסוגיה זו לא נדרשה בעניין שנדון לפניו, העיר שם בית המשפט העליון כי לפחות לכאורה, על המשיב להפעיל את הסמכויות האחרות המסורות לו בחוק (שם נדונה סמכות הטלת כפל מס על פי סעיף 50(1א) לחוק), בכפוף לתקופת ההתיישנות הכללית הקבוצה בחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958. בין כך ובין כך, ברי כי לטענה כי בשנת 2017 התיישנה פסילת הספרים והטלת הקנס לשנת 2012 – אין בסיס, ועל כן היא נדחית. מעבר לכך, לטענה הכללית בדבר שיהוי התייחסתי בסעיף 92 לעיל, ודחיתי אותה. מאחר שפסילת הספרים והטלת הקנס נעשו בתוך המועדים הקבוצים לכך בחוק ובשים לב לתמונה שהתגלתה בכל הנוגע לדרך התנהלות המערערת לאורך כל שנות השומה, איני מקבל אף את טענת השיהוי.

115. לטענות שהעלתה המערערת, בסיכומי התשובה מטעמה, בדבר הרחבת חזית אסורה על ידי המשיב – אין כל בסיס. ראשית יצוין כי בסיכומים שהגישה המערערת היא התייחסה לנימוק בדבר התשומות בשוויון נפש, כשכתבה, בין היתר, בסעיף 28 לסיכומיה "כך לדוגמא, טענת החשבוניות הפיקטיביות, שהיא הטעם העיקרי לפסילה, מתייחסת למעשה לשנים... בלבד, אולם בכל זאת המשיב מצא לנכון לנהוג באופן גורף וחסר אבחנה ולפסול את הספרים לכל התקופה" (ההדגשה אינה במקור), וזאת מבלי שהעלתה במסגרת הסיכומים כל טענה לפיה מדובר בנימוק המהווה הרחבת חזית אסורה. כן ראה סעיף 30 (על תתי סעיפיו) וסעיף 33 (על תתי סעיפיו) לסיכומי המערערת. אלא שהסיבה שהמערערת לא העלתה טענה זו כבר במסגרת הסיכומים העיקריים שהגישה, היא שהטענה פשוט אינה נכונה. מדובר בטעות. בסיכומי התשובה מטעמה טענה לפתע המערערת כי "הטענה המרכזית של המשיב במסגרת השומה הינה לקיזוז חשבוניות שלא כדין. אלא שטענה זו לא היוותה טעם לפסילת הספרים בהחלטת המשיב!..." (סעיף ד' לסיכומי התשובה). וכן כי "...ההחלטה על פסילת הספרים כלל לא מזכירה את נושא קיזוז החשבוניות!..." (סעיף ח' לסיכומי התשובה). אולם עיון מהיר בהודעת פסילת הספרים והטלת הקנס מגלה כי נושא ניכוי התשומות שלא כדין הופיע גם הופיע במסגרת הנימוקים שהובילו לפסילה. וכך נכתב בתחתית עמ' 2 ותחילת עמ' 3 לנספח הנימוקים לעניין הטלת הקנס על אי ניהול ספרים כדין (צורף במסגרת נספח 2 לתצהיר חלימי, החל מעמ' 4 לנספח 2):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-53708 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 18-04-20423 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 "במהלך הביקורת נמצא כי בשנים 2014-2017 קיימות בספרי חשבוניות של
2 הספקים: ש.א.ח.ל... א.מ. בוני הבירה פרויקטים בע"מ.
3 מדובר בחשבוניות שסופקו לך ע"י אנשים שאינם מורשים להנפיק חשבוניות אלה,
4 ושנוכו שלא כדין.
5 מהביקורת עולה כי הרישומים בגין התשלומים עבור חשבוניות אלה לא נעשו עפ"י
6 כללי חשבוניות המקובלים בכך שהוצאו צ'קים שאינם למוטב בלבד, ובכך לא ניתן
7 לשייך תשלומים אלה בפועל לבעלי חשבוניות אלה. מכאן בלתי אפשרי להתאים
8 בפנקסי החשבוניות את התשלומים לאותם ספקים כפי שנדרש על פי דין.
9 מכאן עולה כי ספר תקבולים ותשלומים לשנים 2014-2017, נוהל בסטייה מהותית
10 וזאת בניגוד להוראות החוק ותקנות על פיו" (ההדגשה במקור).

11 נמצא כאמור, כי גם בטענה זו אין כל ממש, ועל כן גם היא נדחתה.
12 116. באשר לטענות בדבר הטלת הקנס בשיעור המקסימלי, הרי שמדובר בהחלטה המסורה לשיקול
13 דעתו של המשיב וההתערבות השיפוטית בכגון זה תיעשה במקרים חריגים. לאור התנהלות
14 המערערת כפי שהעלו ממצאי בדיקת המשיב ושהתגלתה בהליך זה, לא מצאתי כי מדובר בהטלת
15 קנס בגובה בלתי סביר באופן המחייב את התערבותי. לפיכך אני קובע כי הטלת הקנס בגובה
16 המרבי האפשרי, בשיעור של 1%, נעשתה כדין.
17 117. לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו בפרק זה, אני מוצא כי דין הערעור להידחות אף בעניין פסילת
18 הספרים והטלת הקנס.

סוף דבר

19
20
21 118. הערעור נדחה.
22 119. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם
23 לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.
24

25 ניתן לפרסם את פסק הדין.

26 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

27
28
29 ניתנה היום, י"ח חשוון תשפ"א, 05 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53708-09-17 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המיסים
ע"מ 20423-04-18 א.ס אדם הנדסה ובניין בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

אבי גורמן, שופט