



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מערער שרון יאיר  
ע"י ב"כ עוה"ד תמיר סולומון

נגד

משיבים רשות המיסים  
ע"י ב"כ מפרקליטות אזרחית תל אביב, עוה"ד ניצן  
זגרינסקי

### פסק דין

1. לפניי ערעור על שומת תשומות שהוצאה למערער לתקופה שבין 1/2012 לבין 10/2015, בגין טענה של ניכוי מס תשומות שלא כדין של מסמכים הנחזים כחשבוניות מס (להלן: "החשבוניות") בסך 1,454,704 ש"ח (קרן). שומת התשומות נסובה על חשבוניות מס שהוצאו למערער ע"ש חברת: לרגו עבודות עפר בע"מ (להלן: "לרגו"); י.פ. בניה ופיתוח (להלן: "י.פ."); חברת מ. מוסא עבודות עפר בע"מ (להלן: "מוסא")
2. כמו כן, נסוב הערעור כנגד החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנים 2012-2014, תוך חיוב בקנס בגין אי ניהול ספרים, או בסטייה מהותית בסך 129,191 ש"ח, וזאת מתוקף סמכותו של המשיב לפי סעיף 95(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק").
3. בהתאם לאמור לעיל, ההכרעה בתיק תיגזר מהשאלות האם המערער היה רשאי, בנסיבות העניין, לקזז את התשומות מהחשבוניות שהתקבלו מלרגו, מי.פ. וממוסא והאם כדין נפסלו ספרי המערער?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

### המסגרת הנורמטיבית

4. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. עפ"י סעיף 41 לחוק, אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן שימשו בעסקה החייבת במס.
5. כדי לקבוע האם חשבונית מס הוצאה כדין ומקבלה רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בה, יש לבדוק האם החשבונית ממלאת אחר דרישות סעיף 47 לחוק ודרישות תקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג – 1973. הדין קובע לעניין זה, כי כל הפרטים המופיעים בחשבונית צריכים להיות נכונים, וזאת לעניין טיב השירות או המכירה, הסכומים הנקובים בחשבונית ובוודאי זהות הצדדים לעסקה, דהיינו שעל מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-79 (להלן: "פס"ד מ.א.ל.ר.ז.") נקבע לעניין זה כדלקמן: "סעיף 38(א) מתיר לעוסק לנכות את מס התשומות ה"כלול בחשבונית שהוצאה לו (לעוסק) כדין". המחלוקת בפנינו נעוצה בפרשנות ביטוי זה. מהי אפוא "חשבונית שהוצאה כדין". ראשית, על החשבונית למלא אחר מספר דרישות טכניות. עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47 (א) לחוק מס ערך מוסף; ... כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף, בהתאמה). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה.
6. תנאי בסיסי לכך שחשבונית מס תיחשב ככזו שהוצאה כדין הוא שהחשבונית תוצא ע"י עוסק מורשה הזכאי להוציאה. בנוסף, בבסיס החשבונית צריכה להיות עסקה אמיתית בין מקבל החשבונית לבין מוציאה. על כן, במקרה שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לחשבונית פיקטיבית, ואין נפקא מינא לעניין זה אם בפועל בוצעה העבודה ע"י גורם אחר, אם לאו.
7. במילים אחרות, די שהצדדים המופיעים בחשבונית, לרבות מוציא החשבונית, אינם הצדדים האמיתיים לעסקה על מנת להפכה לחשבונית פיקטיבית. כאשר אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מי שסיפק את השירות בפועל, נחשבת החשבונית לכזו שהוצאה שלא כדין, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי. ר' ע"מ 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר תעשיות נ' מנהל מע"מ עכו, מיסים און ליין, מיום 1.9.13, בפסקאות 8-9; ע"מ 48652-10-12 תעשיות עוף והודו ברקת נ' מנהל מע"מ רמלה, מיסים און ליין, מיום 20.8.17, בפסקה 33 (להלן: "פס"ד ברקת"); ע"מ 11694-07-16 לון אורן אריזות נ' מנהל מע"מ ת"א 2, מיסים און ליין, מיום 29.11.17, בפסקה 7 (להלן: "פס"ד לון אורן")

8. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג (3) 493 (להלן: "פס"ד סלע"), נקבע, כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת במבחן אובייקטיבי - ללא ייחוס חשיבות ליסוד הנפשי ולדרגת מודעותו של העוסק. עם זאת, השאירה כבוד השופטת בייניש מקום למקרים חריגים, כגון מקרים שבהם "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".

9. בית המשפט הוסיף והסביר כי הפרשנות תואמת למדיניות חוק מע"מ שמטילה על העוסק לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים והמוציאים להם חשבונית. נקבע, כי מדיניות זו היא נכונה וראויה מאחר שהכלים מצויים בידי מקבל החשבונית לוודא שאכן מדובר בחשבונית מס כדין. בנוסף, אימוץ המדיניות האמורה תביא להקפדה מצד עוסקים ותהווה מכשול מפני תעשיית החשבוניות הפיקטיביות. לכן, משהוכח על בבסיס מבחן אובייקטיבי כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, די בכך כדי לשלול את זכאותו של העוסק לניכוי מס תשומות, פס"ד סלע, בעמ' 511-514. כאמור בפס"ד מ.א.ל.ר.ז חזר בית המשפט העליון וקבע, כי המבחן הוא אובייקטיבי תוך השארת פתח צר למקרים חריגים אשר יצדיקו את המבחן הסובייקטיבי.

10. בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב נ' טי. גי'. די הובלות בע"מ, מיום 9.5.18, בית המשפט העליון שב וחזר על ההלכה הפסוקה לפיה המבחן הסובייקטיבי יחול במקרים חריגים בלבד (להלן: "הלכת טי גי' די").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

11. הסירוב לאשר ניכוי מס תשומות, דהיינו סיווג חשבונית המס שבידי העוסק ככזו "שלא הוצאה לו כדין", יכול לנבוע משני מצבים: ייתכן כי העסקה בוצעה, אולם החשבונית הוצאה על ידי עוסק שלא נתן את השירות, או לא מכר את הסחורה נשוא החשבונית; מצד שני, ייתכן כי החשבונית היא פיקטיבית, דהיינו חשבונית שאין מאחוריה עסקה כלל או שהעסקה המשמשת יסוד לאותה חשבונית, היא עסקה בדויה.

12. לעניין נטל ההוכחה - כאשר קיימת מחלוקת בדבר זכאותו של עוסק לניכוי מס תשומות, נטל זה רובץ על כתפי המערער. כך עולה מסעיף 132 לחוק מע"מ: "הטוען ששילם מס או שהגיש דר"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה".

13. עולה אפוא שעל המערער להראות כי החשבוניות עליהן הוא נשען הן חשבוניות מס כדין. תוצאה זו מתבקשת גם מסעיף 38 לחוק מע"מ, המתיר לעוסק לנכות מס התשומות רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. יתרה מכך. עסקינן במחלוקת לבר פנקסית, שבה התשובה שבבסיס המחלוקת - האם בוצעו עסקאות אמת, לא תימצא בספרי העוסק, ועל כן נטל ההוכחה מוטל על העוסק החולק על כך. הנטל הוא, אפוא, על המערער, המבקש לנכות מס תשומות. ר' רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבניין בע"מ נ' מע"מ, פ"ד נז (4) 891, 909-910; ע"ש 1123/04 רמיטל מיחזור נ' מנהל מע"מ, מיסים און ליין; ע"ש 1003/02 צאדק מארר נ' מע"מ פ"ת, מיסים כא/1, 264, 267; ע"מ 44866-04-12 מוסטפא דרבאשי נ' מנהל מע"מ רמלה, מיסים און ליין, מיום 30.6.15, בפסקה 14; ע"מ 2255-01-17 פ.ר. עבוד עבודות עפר נ' מנהל מע"מ חיפה, מיסים לג/2 (יוני 2019) ה-54, מיום 13.5.19, בפסקה 35 (להלן: "פס"ד עבוד"); ע"מ 45330-11-16 עאמר נגד רשות המיסים (ניתן ביום 1.12.19) (להלן: "ענין עאמר") בפסקה 23.

ומן הכלל אל הפרט:

### חשבוניות המס שהוצאו ע"ש י.פ. ולרגו

14. המערער ביקש לנכות מס תשומות שגלום בחשבוניות מס שהוצאו על שם העוסקים י.פ. ולרגו בשנים 2012-2013. רשימת החשבוניות שהוצאו צורפה לתצהיר המשיב כנספח 6.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

15. המערער לא הציג את חומר הנהלת החשבונות המתייחס לשנת 2012, וכן לא הציג את החשבונות שהוצאו בשנת 2012 או את העתקיהן.

16. בעל המניות והמנהל של חברת לרגו הוא יוסף פקלר (להלן: "פקלר"). ר' תדפיס מרשם החברות - נספח 13 לתצהיר המשיב. פקלר הוא גם הבעלים של העוסק י.פ. ר' הודעת פקלר מיום 26.11.15 - נספח 12 לתצהיר המשיב - בדף 1 ש' 4-7. פקלר מסר בהודעתו כי הוא אינו מכיר את המערער, מעולם לא עשה עמו אף עסקה ולא נתן אישור לאף גורם להוציא בשמו חשבונות מס בכל שנות המס נשוא הערעור. ר' נספח 12 - דף 2 ש' 16 - 19:

"ת. לא נתתי לאף אחד יפויי כוח להוציא חשבונות מס בשמי הן בעסק הפרטי והן בחברה.

ש. האם הינך מכיר את שרון יאיר והאם היו לך איתו עסקים?

ת. לא ומעולם לא היה לי איתו עסקים"

כן ר' דברי פקלר בהודעתו בדף 2 ש' 33 - 37:

"החשבונות שהצגת בפני ואישרתי אותם בחתימת ידי של חב' לרגו ופקלר יוסף י.פ. בניה אינם שלי. לא הוצאתי אותם זה לא החתימה שלי ולא הכתב שלי ולא אישרתי לאף אחד להוציא בשמי חשבונות מס וכל התקופה הזו הייתי בחו"ל וגם אני לא מכיר את יאיר שרון ומעולם לא עשיתי איתו עסקים".

עוד מסר פקלר בהודעתו כי הגיש תלונה במשטרה על שימוש בשמו ובשם חברותיו ללא אישורו. ר' דף 3 להודעה, ש' 21-23.

מעדותו של מר פקלר בפני עולה כי מדובר במהמר כפייתי שנקלע לחובות וברח מפני נושיו לקנדה ושהה שם כשש שנים ובלשונו:

"ההימורים גמרו אותי, היה מישהו שלחץ אותי מאוד לכספים בגלל חובות, עזבתי את הארץ האישה והילדים לא יכולתי לעמוד בלחץ ועזבתי לחו"ל."

17. בהמשך העדות עולה כי אותו אדם שלחץ אותו היה אדם בשם דותן שוקרון בעל קזינו במושב אלישמע שלו היה פקלר חייב כספים, לימים דותן שוקרון נרצח בדרום אפריקה. פקלר מתאר את דותן שוקרון כרוצח ולשאלה מדוע התלונן עליו במשטרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

רק אחרי ששב לארץ, לאחר שדוּתן שוקרון נרצח, הוא עונה כי אם היה מתלונן לפני כן היה פקלר נרצח מידי של שוקרון הנ"ל ובלשונו:  
"ש. אתה נחקרת במע"מ לגבי מה נחקרת?"

ת. נחקרתי לגבי י.פ חברה לבניין ולגבי לרגו.

ש. נשאלת אם אתה מכיר את המערער כאן והשבת שאתה לא מכיר,

ת. אני לא מכיר אותו.

ש. ואז בעמוד השני בשורה 10 שאלו אותך אם ידוע לך מי מוציא חשבוניות מס שלך ושל החברה שלך ואתה משיב בשורה 11 "אני חושד במישהו שהייתי חייב לו כסף בין היתר", אתה יכול לומר לנו במי?

ת. בטח שאני חושד והגשתי תלונה במשטרה ואחרי שידעתי שהוא מת חזרתי לארץ כי אם לא אז לא הייתי חוזר בחיים לארץ, זה בן אדם רוצח ולא יכולתי להתמודד מול הלחצים האלה, הוא עשה לי את כל השחור הזה. הוא סידר אותי, הוא התחזה בשמי ועשה דברים על השם שלי, הוא עשה הרבה דברים.

ש. הגשת תלונה אחרי שהוא מת?

ת. כן

ש. למה לא הגשת לפני שהוא מת?

ת. אז אני הייתי מת.

ש. על מי אתה מדבר?

ת. על דוּתן שוקרון.

ש. נשאלת בעמוד 3 בשורה 5 האם היית שותף בעסקים עם אדם בשם דוּתן שוקרון ואמרת שלא היית שותף, שדוּתן היה בעל קזינו במושב אלישמע ושהיית חייב לו כספים בתקופה שהיית בארץ. אנו מדברים על אותו דוּתן?

ת. כן (ראו פרוטוקול עמודים 12-13).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

18. בעדותו בבית המשפט העיד פקלר כי לא נתן אישור לדותן שוקרון או למישהו אחר להוציא את החשבוניות. ר' עמ' 16 לפרוטוקול ש' 22-24. עוד העיד פקלר כי "אין ייפוי כוח להוציא חשבוניות, אני נתתי ייפוי כוח לקנות את לרגו" (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 25).

19. כאמור פקלר מסר בהודעתו כי לא שהה בישראל, אלא התגורר בקנדה בתקופה שבה הוצאו החשבוניות, קרי בתקופה שבין שנת 2005 ובין שנת 2014. ר' הודעתו מיום 26.11.15 - נספח 13 - בדף 3 ש' 18 - 19. כן ר' עדותו בבית המשפט בעמ' 12 לפרוטוקול ש' 19-20.

20. סעיף 38 לחוק מע"מ מאפשר לעוסק לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. כלומר, תנאי לניכוי הוא הימצאותה של חשבונית. בהיעדרה של החשבונית - המסמך הבסיסי מכוחו ניתן לנכות מס תשומות - או למצער העתק שלה, לא ניתן להתיר את ניכוי מס התשומות. נמצא, כי המערער ניכה מס תשומות ללא מסמכים ולכן לא ניתן להכיר בניכוי את מס התשומות הגלום באותן חשבוניות ולו מטעם זה בלבד.

21. בהקשר זה יאמר כי משמעות אי הצגת הספרים לשנת 2012 היא כי יש לראות את הספרים כפסולים. ר', למשל, ע"א 718/86 אנואר בוטרוס אשכר נ' פקיד שומה נצרת, מיסים ג/5 (ספטמבר 1989) עמ' ה' - 101. בנוסף, חשבוניות המס, שהמערער ביקש לנכות את מס התשומות הגלום בהן, הן חשבוניות פיקטיביות, באשר אין זהות בין הגורם על שמו הוצאו החשבוניות לבין נותן השירות, ככל שניתן שירות כלשהו.

המערער לא נקט באמצעים הסבירים לאימות המסמכים הנחזים לחשבוניות:

22. בעדותו בבית המשפט פקלר שב והעיד כי הוא לא מכיר את המערער. ר' עמ' 12 לפרוטוקול ש' 27-28; עמ' 16 לפרוטוקול ש' 15-16. עוד העיד פקלר כי הוא לא דיבר עם המערער. ר' עמ' 12 לפרוטוקול ש' 16-17.

23. המערער העיד בבית המשפט כי הוא היה מודע לכך שפקלר, הבעלים של י.פ ולרגו, שוהה בחו"ל. ר' עדות המערער בעמ' 8 לפרוטוקול ש' 6-10:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

"ש. אתה יודע מי המנהל הרשום של חברת לרגו ו-י.פ.?

ת. זה פקלר יוסף.

ש. מציגה לך אישור ממרשם האוכלוסין שמר פקלר יצא את הארץ משנת 2005 עד שנת 2014, מה יש לך להגיד על זה?

ת. אני יודע שהוא לא היה בארץ ולא נפגשתי איתו..."

24. לטענת המערער, הוא קיבל את החשבוניות מאדם בשם דותן שוקרון. ר' הודעת המערער מיום 2.12.15 - נספח 8 לתצהיר המערער - דף 2 ש' 29 - 30. עוד מסר המערער כי הוא לא מכיר את מנהל חברת לרגו ו-י.פ.:

"אני לא מכיר ולא נפגשתי איתו, נפגשתי רק עם דותן שוקרון שהוא היה מנהל את שני העסקים וסיפק לי עובדים". כן ר' הודעת המערער מיום 5.1.16 - נספח 9 לתצהיר המשיב - בדף 2 ש' 7 - 8: "...כפי שאמרתי אני הייתי מקבל את החשבוניות על שם פקלר יוסף ו"לרגו" מדותן שוקרון בלבד".

ובהמשך, בש' 11-14:

"שאלה: זאת אומרת שכל הקשר שלך עם חברת "לרגו" ופקלר היה עם דותן שוקרון בלבד. תשובה: כן. ממנו הייתי מקבל את החשבוניות מס ורק לו הייתי משלם את הכסף, הוא היה דואג לכל. כולל הפועלים ולכל העבודה שבאחריותו". ר' גם הודעת המערער מיום 26.1.16-נספח 10 לתצהיר המשיב- דף 2 ש' 1-3: "שאלה: שוב אני שואל מי נתן לך את החשבוניות המס ומי ביצע לך את העבודה?

תשובה: דותן שוקרון נתן לי את החשבוניות וביצע את העבודה".

כן ר' עדות המערער בעמ' 6 ש' 21-22:

"ש. בהודעות שלך וגם בתצהירך אמרת פעם אחר פעם שאיש הקשר שלך הוא דותן שוקרון האם נכון?

ת. כן וגם עכשיו אני אומר את זה";

עדות המערער בעמ' 8 ש' 1-2; עדות המערער בעמ' 9 ש' 2-4:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

"תמיד עבדתי רק מול דותן שוקרון ושילמתי לדותן שוקרון.

ש. דותן שוקרון היה איש הקשר הבלעדי שלך?

ת. כן".

25. המערער לא הציג, לא בתצהיר מטעמו ולא בבית המשפט, כל ראיה הקושרת את דותן שוקרון לעוסק י.פ. ולחברת לרגו. המערער לא הציג ייפוי כוח שמראה כי דותן שוקרון פעל מטעמם של לרגו וי.פ. ר' עדותו של המערער בעמ' 6 ש' 24-30, עמ' 7 ש' 1-14:

"ש. יש לך להציג לי מסמך בכתב שמייפה את דותן שוקרון על ידי יוסף פקלר המנהל הרשום של חב' לרגו בע"מ להוציא חשבוניות בשם חב' לרגו?

ת. אמור היה לי להיות מסמך אך אני מסתמך על זה שהוצאתי מהדו"ח של מר פקלר מזכר שהיא טוענת שהיה לה מזכר כזה של ייפוי כוח של מר פקלר שנתן לדותן שוקרון ייפוי כוח על זה.

ש. יש לך להראות לי כעת ייפוי כוח שנתן לדותן שוקרון להוציא חשבוניות בשמו?

ת. מפנה לתזכיר של ענת ישראל הר"ח שם של מר פקלר ותראי שהיא מופיעה.

ש. לשיטתך בהודעה שנגבתה מענת יש ייפוי כוח שנתן מר פקלר לדותן שוקרון להוציא חשבוניות לחב' י.פ וחב' לרגו?

ת. עד כמה שאני זוכר כן. יש את השאלה האם נתנו לך ייפוי כוח של איציק בכלר בשם החברות, היא אמרה שיש ייפוי כוח, מצטט משורות 21, 22 להודעה שנגבתה מגב' ענת ישראל בתאריך 24.12.15.

ש. תראה לי איפה בהודעה של ענת ישאל יש מוצג ייפוי כוח של מר פקלר עבור דותן שוקרון שאתה טוען שהיית איתו בקשר להוציא חשבוניות של חב' י.פ וחב' לרגו?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

ת. נאבד לי התיק של המסמכים של 2012 ורוב הסיכויים שהיה בו את הייפוי כוח וחוזים שעמדתי עם דותן שוקרון שעשינו את החוזה הזה שהיה לו גם ייפוי כוח וגם נתן לי שיק ביטחון על שם יוסי פקלר ותעודת זהות ומסמכים וכל מה שקשור ללרגו וי.פ. בניה.

ש. יש לך להציג עכשיו את המסמכים?

ת. כרגע אין לי את זה, נעלם לי התיק ולפני שהגעתי חיפשתי אותו כי זה היה לי חשוב לי להראות".

כן ר' עדות המערער בעמ' 8 לפרוטוקול ש' 15-16:

"ש. יש לך להציג לי מסמך בכתב מפקלר שמייפה את הכוח של שוקרון?

ת. אמרתי לך שכנראה זה היה בתיק של 2012 שהוא נעלם לי..."

וכן בעמ' 8 ש' 21-23:

"ש. נכון שאין לך מסמך בכתב להציג לי היום שמייפה את כוחו של שוקרון בשם פקלר?

ת. נכון, אין לי כרגע את המסמך כי רוב הסיכויים שזה היה בקלסר של 2012 שנעלם לי ולא מוצא אותו".

26. עינינו הרואות כי המערער הודה בחקירתו כי אין לו להציג ייפוי כוח שקיבל מפקלר המייפה את כוחו של שוקרון להוציא חשבוניות בשם העוסק י.פ. (אשר פקלר הוא מנהל ובעלים של עסק זה) ובשם חברת לרגו (אשר פקלר הוא מנהלה ובעליה). ר' גם עדות נציג המשיב, מאיר איינהורן, בעמ' 34 לפרוטוקול ש' 2-4.

27. ויודגש. אין כל ממש בטענות המערער לפיהן גם רשות המיסים לא הייתה ערה לכך שפקלר טס לקנדה, וכפי שפקלר הערים על רשות המיסים הצליח להערים על המערער. שכן, הוכח כי המערער היה מודע לכך שהבעלות של י.פ. וחב' לרגו היא של פקלר ואילו החשבוניות הוצאו על ידי דותן שוקרון, כאשר לא היה למערער ייפוי כוח שממנו עלה כי דותן שוקרון מורשה להוציא חשבוניות של י.פ. ושל חברת לרגו. משלא היה לשוקרון ייפוי כוח להוציא חשבוניות בשם לרגו וי.פ. והמערער לא ראה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

יפוי כוח כזה, היה צריך להיות ברור למערער כי מדובר בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.

28. במאמר מוסגר יצוין, כי גם דותן שוקרון עזב את הארץ ביום 24.9.12 ומאז לא שב לישראל (ר' פלט משרד הפנים - נספח 11 לתצהיר המשיב), כאשר החשבוניות נשוא הערעור הוצאו בתקופה שבין 2012-2014.

29. כאמור, המערער העיד שאין לו להציג יפוי כוח לפיו דותן שוקרון הוא מיופה כוח של פקלר ורשאי להוציא חשבוניות מס בשם י.פ. וחברת לרגו. כשנשאל המערער "איך ידעת שדותן שוקרון קשור לי.פ. ולחב' לרגו?" ענה המערער "כי דותן שוקרון הביא לי את השיקים, שיק ביטחון, הביא לי חשבוניות, הביא לי את הכל, את הזה של החברה, את כל המסמכים והתחלנו לעבוד" (עמ' 10 ש' 18 - 19).

30. עצם העובדה שדותן שוקרון הביא למערער את החשבוניות, איננה הופכת את דותן שוקרון למורשה חתימה מטעם מוציאי החשבוניות.

31. הסתמכות המערער על חקירתה של גב' ענת ישאל, ר"ח אשר עבדה במשרד שנתן שירותי הנהלת חשבונות לחברת לרגו וי.פ., אינה במקומה ואין בה ממש. שכן, גב' ישאל מסרה בהודעתה ובחקירתה כי קיבלה יפוי כוח מאדם בשם יצחק בלכר. המערער עצמו שב והעיד לאורך כל הדרך כי היה בקשר וקיבל את החשבוניות מאדם בשם דותן שוקרון ולא מיצחק בלכר, כאשר גב' ישאל לא הכירה את שוקרון ולא ראתה יפוי כוח מפקלר לשוקרון (עמ' 30 ש' 7-29). לפיכך, אין כל נפקות לקיומו של יפוי כוח לבלכר, ככל שהיה קיים יפוי כוח כזה. ויודגש, כי יפוי כוח כזה כלל לא הוצג בפני בית המשפט ר' עדות גב' ישאל בעמ' 30 ש' 6-7.

32. לא ניתן להסתמך על עדות גב' ישאל לגבי היכרותה עם פקלר, שכן לאחר מכן מסרה בעדותה כי בעת שהקלידה את הנתונים לא נפגשה עם פקלר וכי שוחחה עימו בטלפון בלבד. ר' עמ' 30 ש' 20-21. בדיעבד הודתה גב' ישאל כי היא אכן לא יכולה הייתה לדעת ששוחחה עם פקלר ולא עם אחר. ר' עמ' 30 ש' 27-32. גם נציג המשיב, מאיר איינהורן, העיד כי לא קיים בתיק יפוי כוח נוטריוני. ר' עמ' 33 ש' 21-23.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

33. המערער נשאל בחקירתו בבית המשפט האם בדק ברשם החברות וענה בשלילה. ר'  
עמ' 10 לפרוטוקול ש' 20-23:

"ש. לא בדקת ברשם החברות?

ת. היועץ מס שלי בדק ונתן לי אישור להתחיל לעבוד אתו.

ש. יש לך את האישור של היועץ מס שנתן לך?

ת. ב-18 לחודש כשהיועץ מס יגיע לפה תשאלי אותו את השאלות".

34. יועץ המס של המערער, משה יוסף, העיד כי לא היה לו מסמך בכתב שקושר את  
דותן שוקרון לחברת לרגו ולעוסק יוסף פקלר. ר' עמ' 20 לפרוטוקול ש' 4-7. עוד  
העיד יועץ המס של המערער כי מעולם לא ראה יפוי כוח. ר' עמ' 23 לפרוטוקול ש'  
18-19.

35. המערער מסר בהודעתו כי שילם במזומן ובשיקים. על אף שהמערער טען כי שילם  
גם בשיקים, הרי שלא היה בידי המערער להציג את השיקים בהם שילם לטענתו. ר'  
עדות המערער בעמ' 7 ש' 20-21. המערער העיד כי שילם גם במזומן- עמ' 7 ש' 22-  
26:

"ש. אתה אומר שחלק מהתשלומים הועברו במזומן, יש פה חשבונית על 449  
אלף ש"ח, 404 אלף ש"ח, 350 אלף ש"ח, איך העברת סכומים כאלה במזומן?

ת. מה ז"א איך העברתי? פיסית נתתי ביד, ישבנו במשרד בתוך הקרוואן, ישבנו  
וסגרנו חשבון, מה הבעיה עם זה? אף אחד לא אמר לי שזה לא נכון לעשות את  
זה. אף אחד לא עדכון אותי ואם היה מעדכן אותי אז לא הייתי עושה את זה".

36. העובדה שבחלק מן המקרים המערער שילם במזומן עולה גם מהחשבוניות עצמן. ר'  
למשל חשבונית מס' 1268 שהוצאה על שם י.פ. למערער מיום 27.12.12, על סך  
105,300 ש"ח (כולל מע"מ), אשר נרשם בה "ניפרע במזומן". כן ר' חשבונית מס' 1271  
שהוצאה על שם י.פ. למערער מיום 29.1.13, על סך 315,00 ש"ח (כולל מע"מ), אשר  
גם בה נרשם "ניפרע מזומן". יצוין, כי החשבוניות צורפו כנספח 6 לתצהיר המשיב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

37. בעת שהמערער שילם במזומן, הוא פעל בניגוד לחובתו לפי סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ ומנע מהמשיב להתחקות אחר העסקה האמיתית שנעשתה בין הצדדים. ר' ע"מ 10-10-28244 פושקין ניהול מסעדות נ' מדינת ישראל, מיסים כו' 2/ (אפריל 2012) ר' גם ע"מ 1113/05 ניר ארביב נ' מנהל מע"מ פ"ת, מיסים כו' 1/ (פברואר 2012) ה- 25, ר' ע"מ 17-03-68042 חיקמט טאהא נגד מנה מע"מ פתח תקווה, מיסים לג' 1/ (מרץ 2018) ה-49, פסקאות 36-37.

38. המערער לא הציג הסכם התקשרות עם י.פ. ועם חברת לרגו. ר' סעיף 17 לתצהיר המשיב. כמו כן, לא הציג ניירות עבודה או התחשבוניות. ר' עדות המערער בעמ' 9 ש' 14-18. אי הצגת הסכם ההתקשרות וכן מסמכי התחשבוניות מלמד שהמערער לא עמד בנטל להוכיח כי מדובר בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. ר' לענין זה למשל ע"מ (מחוזי מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה, מיסים און ליין, מיום 9.5.16.

39. לכל האמור יש להוסיף כי חשבוניות המס אינן ערוכות לפי דרישות תקנות 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג - 1973, והן אינן כוללות פירוט מספק לבדיקת קיומה של עסקה. לא ניתן לדעת כמה פועלים עבדו, כמה קיבל כל פועל, ואף לא תמיד ניתן לדעת באיזה אתר בוצעה העבודה. העובדה שהחשבוניות אינן מפורטות, מעבר לכך שהדבר מהווה הפרה של תקנות 9 ו-9א להוראות מס הכנסה, יש בכך גם כדי ללמד כי עסקינן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

40. מן המקובץ עולה כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי דותן שוקרון היה רשאי להוציא חשבוניות בשם י.פ. ולרגו. מה גם, שהמערער לא הוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבחון את תקינות החשבוניות ועל מנת לוודא שדותן שוקרון רשאי להוציא חשבוניות בשם לרגו וי.פ.

41. מילים אחרות, המערער לא נקט בכל האמצעים הסבירים העומדים בפניו לבדוק את תקינות החשבוניות ואין המערער עומד - לא במבחן האובייקטיבי ולא במבחן הסובייקטיבי שנקבעו בפסיקה. על כן, אין כל מקום להכיר במס התשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו על שם י.פ. וחברת לרגו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

### חשבוניות המס שהוצאו ע"ש מוסא

42. המערער ניכה מס תשומות שגלום בשתי חשבוניות שהוצאו על שם חברת מוסא בסך של 66,060 ש"ח (קרן מס).  
מנהלה הרשום של חברת מוסא, אבו גאפר מוסא, מסר למשיב כי שני המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, לא הוצאו על ידי חברת מוסא; חברת מוסא מעולם לא חתמה על כל הסכם עם המערער; חברת מוסא לא עבדה עם המערער ומעולם לא קיבלה ממנו תשלום. ר' נספח 15 לתצהיר המשיב- הכולל חתימת מנהל חברת מוסא על החשבוניות ואישורו כי מדובר בחשבוניות שלא הוצאו על ידו אלא בחשבוניות מזויפות.
43. המערער לא ידע למסור כל נתונים לגבי הבעלים של חברת מוסא. כך, למערער לא היה את מספר הטלפון שלו וכן לא היה לו מידע בדבר כתובתו. ר' הודעת המערער מיום 3.11.15- נספח 7 לתצהיר המשיב, בדף 2 ש' 17-18.
44. מהמסמכים שהציג המערער עולה כי תעודת ההתאגדות של חברת מוסא, כפי שהוצגה לו, היא מיום 24.9.18 בעוד שהרישום במע"מ של חברת מוסא הוא מיום 2.9.18 (כשלושה שבועות קודם לכן). ר' נספח 7 לתצהיר המשיב. ברי הוא כי כבר ממסמכים אלו המערער היה יכול היה להבין בנקל כי מדובר במסמכים מזויפים. שכן, כמובן שלא ייתכן כי החברה תירשם במע"מ כאשר היא לא קיימת מאחר שטרם נרשמה ברשם החברות וטרם קיבלה מספר זיהוי (ח.פ.).
45. המערער טען בעדותו בבית המשפט לגבי חברת מוסא:  
"אני מכיר אותו ועשיתי איתו חוזה ועשיתי את הכל כמו שצריך ובדקתי ונתתי לר"ח שלי לבדוק את הכל ובלי זה לא עבדתי". ר' עמ' 4 לפרוטוקול ש' 24-25.
46. כאמור, בדיקה שטחית הייתה מעלה שהמסמכים מזויפים. המערער מסר כי הוא העביר את המסמכים לר"ח כדי שר"ח יבדוק אותם (עמ' 5 ש' 3-8; עמ' 6 ש' 9). משמע, המערער עצמו לא בדק את המסמכים. המערער לא ידע להסביר כיצד תעודת עוסק המורשה ניתנה לפני שהחברה בכלל התאגדה וטען בחקירתו כי "בשביל זה אני משלם לר"ח או ליועץ המס שיעבוד ויבדוק ויסתכל ויתן לי את האישור" ר' עמ' 6 ש' 11-13.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

47. יחד עם זאת, למערער לא היה להציג בפני בית המשפט אישור מטעם יועץ המס המאשר כי הוא בדק את חברת מוסא ואת המסמכים שלה. מה גם, שיועץ המס של המערער, משה יוסף, נחקר על כך ולא ידע להסביר את הדברים. ר' עמ' 21 לפרוטוקול ש' 27-35.

ש. בחקירה של המערער שרון יאיר הוא אמר שהוא העביר לך את תעודת התאגדות של חב' מוסא והתעודת עוסק מורשה במע"מ, האם אתה בדקת את התקינות של המסמכים האלה?

ת. אנו קיבלנו את אישור של רשם החברות כמו שאמרתי את ההסכם ובאון ליין נכנסנו לאתר האינטרנט של מע"מ ובדקנו האם התיק רשום במע"מ ואח"כ נכנסנו לאתר מס הכנסה לראות גם אם הניכוי מס במקור הוא בתוקף ואישור ניהול ספרים.

ש. מציגה את אישור רשם החברות של מוסא,

התקבל וסומן מש/1.

יש לך להציג לי את הפלט בזמן אמת של הבדיקה שעשית ברשם החברות לגבי חב' מוסא?

ת. התיקים לא אצלי ואני לא יכול להראות לך את זה.

ש. מפנה לנספח 7 לתצהיר המשיב, מפנה לתעודת ההתאגדות של החברה ו- 3 עמודים אח"כ לתעודת עוסק מורשה של מע"מ, בהתאם לתעודת התאגדות של החברה, החברה התאגדה ב- 24.9.08, והעוסק נרשם ב- 2.9.08, איך יכול להיות שהעוסק נרשם במע"מ לפני שהוא התאגד?

ת. אין לי מושג.

ש. כשראית את המסמכים הללו זה לא הדליק לך נורה אדומה?

ת. לא הסתכלתי על התאריכים.

ש. מפנה אותך לתעודת עוסק מורשה שבמסמך רשמי יש פה טעות כתיב, נרשם כעוסק מורשה לפי חוק מס ערך מוסף רשאי להוציא, האם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

לא נדלקה לך נורה אדומה כשבמסמך הרשמי יש טעות כתיב במילה להוציא?

ת. לא, לא ראיתי את זה.

48. עדותו של יועץ המס הייתה יותר ממביכה. הסתמכות המערער על תעודת עוסק המורשה (נספח 7 לתצהיר המשיב) גם היא רעועה, שעה שנמצא כי יש טעות כתיב בתעודה (כתוב "להוציא" במקום "להוציא"). ברי, שלו המערער או יועץ המס שלו, היו מסתכלים בתעודה במעט תשומת לב, היו רואים על נקלה שהתעודות מזויפות. בנוסף לכך שכאמור התאריך בו הוצאה תעודת עוסק המורשה קודם לתאריך ההתאגדות של החברה, עובדה אשר מלמדת כי אין מדובר במסמכים אמיתיים. כשיועץ המס נשאל על טעות הכתיב בתעודת עוסק המורשה הוא הוא ענה - "לא ראיתי את זה".

49. זאת ועוד. בעוד שבמוצג מ/ש 1 - אישור רשם החברות של חברת מוסא - נרשם כי שם החברה הוא "מ. מוסא חב' לעבודות פיתוח בניה ומסחר בע"מ", בתעודת ההתאגדות של חברת מוסא נרשם שם החברה כדלקמן: "מ. מוסא ח' לעבודות פי בע"מ". על החשבוניות לעומת זאת, נכתב שם החברה: "מ. מוסא חב' לעבודות פ' בע"מ". חוסר הזהות בשם החברה - בין הרשום באישור רשם החברות ובין הרשום בתעודת ההתאגדות ובין הרשום בחשבוניות עצמן, היה אמור להדליק נורה אדומה אצל המערער או אצל יועץ המס שלו.

50. מהראיות שעמדו בפני עולה כי המערער לא נקט בכל האמצעים הסבירים העומדים בפניו לבדוק את תקינות החשבוניות ולפיכך אינו עומד במבחן האובייקטיבי ובמבחן הסובייקטיבי שנקבעו בפסיקה ואין כל מקום להכיר במס התשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו ע"ש מוסא.

### האם ספרי המערער נפסלו כדין

51. המשיב פסל את ספרי המערער לשנים 2012-2014 וחייבו בקנס מכוח סעיף 95(א) לחוק מע"מ.

תמים דעים אני עם המשיב אשר החליט פסול את ספרי המערער לאחר שהגיע למסקנה שהמערער ניכה מס תשומות שלא כדין על ידי רישום במערכת ניהול





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

החשבונות חשבוניות מס מבלי שאותן חשבוניות שיקפו עסקת אמת בין המערער לבין העוסקים אשר על שמם הוצאו החשבוניות. למסקנה דומה הגיע בית משפט זה לאחר ניתוח הראיות שהוצגו. די בכך על מנת לקבוע כי בדין פסל המשיב את ספרי המערער. ר' למשל ע"מ 5550-09-16 יצחק אמגר נ' מנהל מע"מ אשדוד, מיסים און ליין, מיום 11.3.19; ע"מ 2583-07-14 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים, מיסים און ליין, מיום 31.3.19, בהם דחו בתי המשפט את הערעור על הקנס בשל כך שנוכה מס תשומות בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. שכן, במצב דברים זה רישום החשבוניות כהוצאות במערכת הנהלת החשבונות אינו משקף נכונה את הנהלת החשבונות של העוסק.

52. המערער לא הציג ספרים כלל לגבי שנת 2012. לטענת המערער, קלסר הנהלת החשבונות אבד. ר' סעיף 9 לתצהיר המשיב אשר לא נסתר. כן ר' עדות המערער בעמ' 7 לפרוטוקול ש' 8-9: "נאבד לי התיק של המסמכים של 2012..." כן ר' בהמשך, בעמ' 7 ש' 11 - 13. זאת, בניגוד לסעיף 75 לחוק מע"מ, הקובע כי על המערער לשמור את פנקסי הנהלת החשבונות במשך שבע שנים.

53. משמעות אי המצאת הספרים היא כי הספרים לא נוהלו כלל ויש לפסול אותם. ר' ע"א 718/86 אנואר בוטרוס אשכר נ' פקיד שומה נצרת, מיסים ג/5 (ספטמבר 1989) עמ' ה'-101:

"... אולם, כאשר אין בנמצא ספרי חשבונות - בין מחמת שלא נוהלו כלל ובין מחמת שהנישום נמנע מלהציגם באופן חוזר ונשנה - הרי שבוודאי אין לומר שאלו ספרים קבילים. בענייננו קבע בית המשפט, כאמור, כי המערער התחמק מלהציג את ספריו בפני פקיד השומה ואף בבית המשפט המחוזי לא נשמע מפיו כי הוא מוכן לעשות כן בשלב הערעור. בנסיבות אלה בוודאי אין לומר, כי המערער ניהל ספרים קבילים והמסקנה המתבקשת היא, כי לא ניהל ספרים כלל."

54. כן ר' ע"ש 1048/06 בש"א 4465/06 ש.י.צ. אירועים נ' מנהל מע"מ נתניה, מיסים און ליין, מיום 27.5.07; ע"ש 1283/05 סלמאן אבו רקייק נ' מחלקה משפטית מכס ת"א, מיסים און ליין, מיום 24.7.07. על כן, דין הערעור בגין פסילת ספרי המערער להידחות גם מחמת שהמערער לא הציג ספרים לגבי שנת 2012.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

### התייחסות לטענות המערער

55. לא אצא ידי חובתי אלא אם אתייחס לטיעוני המערער. המערער מלא טענות כרימון כנגד המשיב ומצאתי להתייחס לחלקן. באשר לחשבוניות חברת לרגו וי.פ טען המערער שהמשיב הרחיב חזית בכך שחרג מהנימוקים להחלטה בהשגה. אין ממש בטענה זו נימוקי המשיב בהשגה מפורטים מאד ומכילים בנוסף לטיעונים הגולמיים ציטוטים נרחבים מהודעות והראיות האחרות עליהן הסתמך פקיד השומה בהחלטתו. כך גם תצהירו של ר"ח אינהורן אשר העיד מטעם המשיב וקבע את השומה, מפרט את הכתוב בנימוקיו בהשגה ואין בתצהיר כדי להרחיב את חזית המחלוקת.

56. אחת מטענותיו של המערער היא שבסופו של יום נבנו בתים שבגינם שולמה תמורה ולכן על שלטונות מע"מ להכיר בהוצאה שהוצאה לשם עבודות הבניה. בכך בא המערער לכלל טעות. שכן, אף אם בוצעו העסקאות ונבנו הבניינים כטענת המערער, אין בכך כדי להוכיח כי חשבונית המס משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקה - לפיה י.פ, לרגו ומוסא סיפקו למערער או למי מטעמו שירותים וכי חשבוניות המס משקפות את זהות הצדדים האמיתיים לעסקה, וזה העיקר. ראו ענין עאמר פסקאות 32-33, עוד ראו הלכת טי.ג.י.די פסקאות 2-3.

57. מדובר בחשבוניות שהוצאו על ידי מי שלא מוסמך לכך ושהוצאו בניגוד לדין. ואין נפקא מינה אם בוצעה עסקה אם לאו - על כן בהתאם להחלטת המשיב די כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. המערער, שטוען כי מדובר בעסקאות אמת, יתכבד ויוכיח טענותיו בהתאם לנטל ההוכחה המוטל עליו. ראה פס"ד ברקת עמ' 8:

"במצב שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי..."

58. המערער טוען שמהעובדה שלא חוייב בכפל מס תשומות, אלא בשומת תשומות בלבד ניתן להסיק, כי המשיב שוכנע, כי המערער לא ידע שהחשבוניות נשוא החיוב הוצאו שלא כדין, כמשמעות הדיבר "הידיעה" החקוקה בהוראת סעיף 50(א) לחוק, כך בלשונו (ראו סעיף 4 לסיכומיו)



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

59. גם בכך בא המערער לכלל טעות, אין באי חיוב המערער בכפל מס על ידי המשיב כדי לקבוע כי המערער עומד בחריג הסובייקטיבי ביחס ל"שומת תשומות". המשיב שקל את שיקוליו וסבר בהתאם לסמכותו כי בנסיבות העניין עצימת העיניים של המערער מצדיקה הוצאת "שומת תשומות" על פני הוצאת "שומת כפל מס" ובכך הקל עם המערער. אולם, לא ניתן ללמוד מאי חיוב המערער בכפל מס כדי לקבוע שהמערער עומד בחריג הצר הסובייקטיבי וכי עשה את כל המאמצים כדי לאמת את החשבוניות – שעה שהמערער ויועץ המס העידו כי לא בדקו את אמיתות החשבוניות.

60. אין מקום לטענת המערער לפיה שולם מס עסקאות על ידי העוסקים שעל שמם הוצאו המסמכים, ומשכך לא נגרם נזק למדינה. ראשית, המערער לא הוכיח כי אכן שולם מס עסקאות כאמור. יוזכר, כי פקלר, הבעלים והמנהל של י.פ. ושל חברת לרגו, העיד בחקירתו בבית המשפט כי הוא לא מכיר את הכרטסות של י.פ. ושל חברת לרגו אשר צורפו כנספחים א'-ג' לתצהיר המערער. ר' עמ' 17 לפרוטוקול ש' 11-16. מה גם, שגב' ישאל, ר"ח של חברת לרגו וי.פ., העידה כי לא נעשה מאזן; לא נעשו התאמות בנקים; הכרטסת היא בלי תשלומים; היא אינה יכולה לאשר שהחשבוניות בכלל שולמו ולמעשה מדובר רק בהקלדת הוצאות והכנסות. ר' עמ' 32 ש' 1-14.

61. לא זו אף זו, גם אם היה מוכח כי שולם מס עסקאות על ידי העוסקים על שמם הוצאו המסמכים, הרי מנגנון הטלת המע"מ מבוסס על כך שהמס מוטל על כל שלב ושלב בשרשרת ואין בודקים את התוצאה הסופית, אם רשות המס מקבלת את המע"מ (כאשר מדובר בצרכן סופי), או כאשר אין גביה אפקטיבית של מע"מ (כשמדובר בעסקה בין עוסקים). הזכות לנכות מס תשומות עומדת לעוסק שבידו חשבונית רק אם מדובר בעסקה אמיתית שנערכה בינו לבין מוציא החשבונית, ולא די בטענה שמוציא חשבונית שילם את המע"מ לרשות המס.

62. העיקרון הוא שזכותו של מקבל החשבונית כדין לנכות את מס התשומות הכלול בה, לא תלויה בכך שהמוכר או נותן השירות שהוציא את החשבונית שילם את מס העסקאות למדינה. לרשות המדינה עומדים מנגנוני אכיפה וגבייה בעלי עוצמה רבה והיא יכולה לעשות שימוש בהם כנגד מוציא החשבונית. אין זה צריך לענין את



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

המבקש לנכות מס תשומות על פי חשבונית כדין, אם פעלה המדינה וגבתה את מס העסקאות או שנמנעה מעשות כן או לא הצליחה במלאכת הגבייה.

63. ולענייננו - גם היפוכו של דבר הוא נכון, אין לאפשר ניכוי מס תשומות על פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין. גם כאשר הצליחה המדינה לגבות מס ממוציא חשבונית זו מצד שלישי שלא הוציא את החשבונית.

64. הגישה, לפיה רעיון ההקבלה הוא במישור החיובים והזכויות ולא במישור של הגבייה בפועל, היא מאזנת את הסיכונים והסיכויים בהם עומדת המדינה. יהיו מקרים בהם המדינה תצטרך לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות והיא לא תצליח לגבות מס עסקאות מהמוכר או נותן השירות (למשל, מחמת שפשט רגלו, או נפטר ולא השאיר נכסים) ויהיו מקרים שבהם היא לא תאפשר לעוסק לנכות מס תשומות עפ"י חשבונית שהוצאה על-ידי מי שלא היה צד לעסקה, תוך שהיא מצליחה לגבות מס עסקאות מהצד האמיתי לעסקה. לשון אחרת, סיכויי "ההתעשרות" וסיכויי "ההפסד" מתאזנים כשמסתכלים על כלל העסקאות (ראו ה"פ (מחוזי חיפה) 445/00 ירון חנני בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ עכו (פורסם בנבו 1/8/02)

"על העוסק שהוציא את החשבונית מוטלת חובה להעביר למס ערך מוסף את המע"מ שגבה, ואילו לעוסק שקיבל את החשבונית עומדת זכות לנכות את המע"מ ששילם כמס תשומות; זכותו של האחרון אינה תלויה, כלל ועיקר, בשאלה אם מוציא החשבונית מילא את חובתו. כך הוא במי שקיבל לידו חשבונית-מס, שהוצאה כדין ובגדר עסקת אמת" (פכן ר' רע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן ואח', מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-8, בפסקה 6)

ר' גם ע"ש (מחוזי ים) 2086/03 רם שן בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים און לין, מיום 31.8.06, בפסקה 13

"...בכל מקרה, הקשר המגולם בעקרון ההקבלה בין ניכוי מס התשומות לתשלום המס אינו יוצר תלות בין השניים, כעולה מדבריו הבאים של נמדר: "חוסר התלות בין תשלום המס לבין ניכוי מס התשומות מתבטא גם בצורה נוספת. זכותו של מקבל חשבונית מס כדין לנכות את מס התשומות איננה תלויה בחובתו של העוסק - מוציא החשבונית - לשלם מס עסקאות למדינה. והיפוכו של דבר נכון במידה דומה: אין להתיר לנישום לנכות את מס התשומות על



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין גם אם מוציא החשבונית שילם את המס בגין העסקה. החובה להצטייד בחשבונית מס כדין על מנת לנכות את התשומות היא חובה נפרדת שעל הנישום לעמוד בכל מקרה בתנאיה"

65. המערער טוען שהעובדה שהדיווחים למע"מ נעשו באופן מקוון היה צריך להציף את החשד שנעשה שימוש בחשבוניות פיקטיביות. החיוב בדיווח המקוון יוצר תחושה, כי מדובר בשלב מהותי וקריטי בבדיקתן של החשבוניות בזמן אמת, כאשר "האח הגדול" מקבל דיווח ומצליב מיידעים בו בעת. לפיכך יש להשית את האחריות ולו בחלקה על המשיב.

66. דין טענות המערער בקשר עם הדיווח המקוון והמשמעות שיש ליתן לו, להידחות. לעניין זה תמים דעים אנכי עם דבריה של עמיתתי כבוד השופטת א' וינשטיין בפס"ד עבוד, בפסקאות 54-59:

"...מתוך דברי ההסבר של הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, עולה כי מטרת התיקון לחוק מע"מ שהכניס את הדיווח המקוון הייתה ליתן כלים טובים יותר בידי רשות המיסים במלחמתה בתופעה הנפוצה של החשבוניות הפיקטיביות. מדובר בכלי עזר אשר אמור לסייע לרשות המיסים לבצע הצלבות בין חשבוניות של ספק לבין הלקוח. אלא שבניגוד לנטען על ידי המערער, התיקון לחוק מע"מ והדיווח המקוון לא נועדו לגרוע במאום מהאחריות המוטלת על פי הדין על כתפיהם של עוסקים לבדוק ולוודא את תקינותן של חשבוניות המוצאות להן, ועוד לפני כן, טרם ביצוע התשלום וקבלת החשבוניות - עומדת שרירה וקיימת חובתם של עוסקים לעמוד ולברר באופן אקטיבי ומקיף את זהותו של הגורם עימו הם מתקשרים בעסקה".

67. יש להבהיר כי קליטת הדו"ח המקוון אינה מהווה אישור של רשות המיסים בדבר נכונות הדו"ח והיות החשבוניות המפורטות בו חשבוניות שהוצגו כדין. גם יועץ המס שהעיד מטעם המערער הסכים לכך. ר' פרוטוקול עמ' 21 שורות 15-18.  
ר' לעניין זה פס"ד לון אורן, בפסקה 58:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

"המערערת טוענת, כי העובדה שהצליחה לשדר את החשבוניות במסגרת הדוחות המקוונים הוא גם סוג של בדיקה של תקינות החשבוניות... בכך נתפסת המערערת לכלל טעות. השידור המקוון אינו גורע מחובתה של המערערת לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את אמיתות החשבוניות ואת זהות העוסקים והיא אינה רשאית להניח, שבעקבות תקינות השידור המקוון של הדוחות, עובר הנטל למשיב לבצע את הבדיקות המהותיות הנדרשות. לפי הסברו של המשיב, עוסק המדווח בדיווח מקוון מקבל הודעה, טרם שליחת הד"ח המקוון, באותיות אדומות ובולטות כי "יודגש כי קליטת הד"ח המפורט אינה מהווה אישור רשות המיסים בדבר נכונות הד"ח והיות החשבוניות המפורטות בו חשבוניות שהוצגו כדין". לאור זאת, המערערת הייתה צריכה להיות מודעת לכך ששידור הדוח אינו תחליף לבדיקת תקינות החשבוניות."

68. ההסתמכות על אישור ניכוי מס במקור אינה מעלה ואינה מורידה, שכן אין במסמך זה כדי לקשור בין דותן שוקרון, עמו המערער היה בקשר, לבין חברת לרגו והעוסק י.פ. ; גם ההסתמכות על צילום תעודת הזהות של פקלר אינה מעלה ואינה מורידה. שכן, אין בצילום תעודת הזהות כדי ללמד על כך שפקלר נתן ייפוי כוח להוציא את החשבוניות ועל כן אין כל תועלת בצילום תעודת הזהות שלו.

### סיכום

המערער לא עמד בנטל המוטל עליו, להראות כי החשבוניות הן חשבוניות מס שהוצאו לו כדין, ושמאחוריהן עומדות עסקאות אמת. משלא צלח בכך המערער ומשלא עלה בידו לסתור את מסקנת המשיב, לפיה העבודה, נשוא החשבוניות, לא בוצעה ע"י מוציאי החשבוניות, אין הוא רשאי לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות אשר הוצאו לו שלא כדין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים  
ע"מ 36107-11-16 יאיר נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

המערער אף לא הוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לאמת את החשבוניות, את זהות העוסקים והחברות שהוציאו אותן ואת הקשר בין מוציא החשבוניות לבין החשבוניות. יתרה מכך, המערער עצם את עיניו עת בחר לקבל את החשבוניות מגורמים אשר אין כל ספק כי לא היו רשאים להוציאן.

אשר על כן ספריו של המערער נפסלו כדין; אין להתיר למערער לנכות את מס התשומות, הנגזר מחשבוניות המס נושאות הערעור. הערעור נדחה, אפוא.

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

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 26/7/20

ניתנה היום, כ' תמוז תש"פ, 12 יולי 2020, בהעדר הצדדים.



א/חיקם סטולר

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה