



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

**המבקש:**  
מנהל מע"מ ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד אמיר שקר  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

נגד

**המשיבה:**  
בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

### פסק דין

1  
2  
3  
4 לפניי בקשה לסילוק על הסף של הערעור, אשר הוגש על ידי המשיבה, על החלטת המבקש בהשגה  
5 שהוגשה על ידי המשיבה. ההחלטה בהשגה נוגעת לשומות תשומות לתקופה שבין אפריל 2014 ועד  
6 אפריל 2018.

### חקירת מע"מ והליך השומה

7  
8  
9 1. במהלך השנים 2014 ועד 2018 קיזזה המשיבה מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו על שם  
10 5 חברות. חקירת מע"מ העלתה כי כל החשבוניות הרלבנטיות לערעור הינן חשבוניות מזויפות שאינן  
11 משקפות עסקה אמיתית בין אותן חברות, שכביכול הנפיקו את החשבוניות, לבין המשיבה. על פי כתב  
12 התשובה של המבקש, בעלי החברות מסרו בחקירה כי החשבוניות מזויפות; כי הם אינם מכירים את  
13 המערערת ואת בעליה; וכן כי הם לא ביצעו עבודה כלשהי בעבורה.

14  
15 2. בהתבסס על מכלול הראיות שנצברו במהלך החקירה הגיע המבקש למסקנה שמדובר  
16 בחשבוניות מזויפות, שהוצאו למערערת שלא כדין ולפיכך, היא לא הייתה זכאית לנכות את מס  
17 התשומות על פי אותן חשבוניות.

18  
19 3. בהשגה שהוגשה מטעם המשיבה טען בא כוחה כי היא אינה טוענת שהיא עומדת בחריג  
20 הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה וכי אם תיבחן השומה בהיבט זה בלבד, ייתכן שדינה של ההשגה הוא  
21 דחיה. יחד עם זאת, נטען בהשגה כי לאחר שתוקן חוק מע"מ, המחייב עוסקים מסוימים להגיש  
22 דו"חות מקוונים, יש בידי המבקש יכולת ניטור של חשבוניות כוזבות ויכולות חדשות אלו הופכות את  
23 המבקש לשותף של העוסקים באחריות למניעת קיזוז מס תשומות שלא כדין. ב"כ המשיבה דרש לקבל  
24 מן המבקש דוחות הצלבה שהצביעו על אי התאמה בין דיווחי החברות לבין החשבוניות הרלבנטיות  
25 שכללו את מס התשומות שנוכה "ועם קבלת הנתונים העובדתיים ניתן יהיה לדון ספציפית לגבי כל  
26 חברה במידת אחריותה של רשות המיסים לכשל ולנזק שארע בתיק זה".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1  
2 4. המבקש דחה את ההשגה. בנימוקי הדחיה נכתב כי גם בכתב ההשגה וגם בדיון בשומה הודה  
3 המייצג של המשיבה כי על פי ממצאי התיק ונימוקי השומה ובהתאם לפסיקה בתיקים דומים, דין  
4 ההשגה להידחות. צוין בהחלטת המבקש כי הטענה היחידה שהועלתה בהשגה הייתה כי הדו"ח  
5 המפורט והמקוון שהגיש העוסק (המשיבה) יוצר לו לכאורה הגנה כנגד חיוב בשומה. טענה זו נדחתה  
6 על ידי המבקש.

7

### 8 הטענות בערעור

9 5. בהודעת הערעור נטען בשם המשיבה כי נסיבותיו של תיק זה שונות מאלה שהיו קיימות בעת  
10 שנפסקו ההלכות בעניין סלע (ע"א 3758/96) ובעניין מ.א.ל.ר.ז. (ע"א 4069/03) ועל כן הלכות אלה אינן  
11 מעודכנות ואינן ישימות במלואן במקרה זה. נטען כי בתקופה בה נפסקו ההלכות הנ"ל היה המבקש  
12 לחלוטין "מחוץ לתמונה" ולא היה לו בזמן אמת מידע כלשהו על פרטי העסקאות שהתנהלו בין  
13 העוסקים. משום כך, על פי הלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז. הוטלה מלוא האחריות למניעת הכשל על העוסק  
14 שניכה את החשבוניות. עוד נטען בהודעת הערעור כי לאחר תיקון חוק מע"מ, שחייב עוסקים מסוימים  
15 להגיש דו"חות מקוונים, השתנה המצב, בשל האפשרות של המבקש להצליב נתונים בזמן אמת ולזהות  
16 מקרים שבהן יש חשד להונאות. בהתאם לכך נטען כי היה בידי המבקש מידע, שלא היה בידי המשיבה,  
17 שיכול היה למנוע את מרבית הנזק ומשלא פעל המבקש למניעתו של הנזק בזמן אמת, הוא היה שותף  
18 לקרות הנזק ואחראי לתוצאות אי מניעתו.

19

20 6. עוד נטען בהודעת הערעור כי במהלך דיוני ההשגה התברר כי רק פקיד אחד אצל המבקש  
21 מופקד על טיפול בכל החריגות המתגלות בדיווחים המקוונים של כל העוסקים במחוז ירושלים, הן  
22 חריגות טכניות והן חריגות מהותיות. כמו כן נטען, כי הסתבר במהלך דיוני ההשגה כי המבקש לא  
23 מעדכן עוסקים אשר בהצלבת דיווחיהם נמצאו חשבוניות שאינן מופיעות בדיווחי החברות שהוציאו  
24 אותן ועל כן הן חשודות כמזויפות. עדכון כאמור יכול היה להזהיר עוסקים ולמנוע את הנזקים עוד  
25 בתחילתם. כן נטען כי נציג המבקש בדיון בהשגה הודיע לב"כ המשיבה כי הוא מנוע מלחשוף מידע על  
26 דיווחי החברות מטעמי חסיון (סעיף 142 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ")).

27

28 7. במסגרת הערעור דרשה המשיבה כי המבקש יחשוף בפניה את המידע אותו ביקשה במסגרת  
29 הליך ההשגה. נטען כי גם אם המשיבה אינה פטורה כליל מאחריות למחדליה בבדיקת כשרות  
30 החשבוניות, הרי שיש למבקש חלק מירבי באי מניעת הנזק, משלא עשה שימוש ראוי ויעיל במכשיר  
31 שחוקק למטרה זו (הדו"חות המפורטים והמקוונים). בית המשפט התבקש לקבוע את חלקו של  
32 המשיב בגרימת הנזק ובהתאם לכך, לחלק בין המשיבה לבין המבקש את החיוב בשומה על פי  
33 החשבוניות שנתגלו כמזויפות.

34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

8. המבקש הגיש כתב תשובה ובקשה לסילוק על הסף של הערעור. נטען על ידי המבקש כי הערעור אינו מגלה עילה ודינו להידחות על הסף. נטען כי אפילו יוכח, כטענת המשיבה, כי המבקש לא הצליח לגלות "בזמן אמת" כי מדובר בחשבוניות מזויפות ולהתריע על כך בפני המשיבה, אין בכך כדי לשנות מאומה לעניין העדר זכאות המשיבה לנכות מס תשומות על סמך אותן חשבוניות. לטענת המבקש, אין מחלוקת כי החשבוניות שהוצאו למשיבה אינן חשבוניות מס שהוצאו כדין בראי המבחן האובייקטיבי ואף לא בראי החרוג הסובייקטיבי, ולכך מסכימה המשיבה. נטען כי טענותיה הנזיקיות של המשיבה, כמפורט בהודעת הערעור, אינן רלבנטיות לשאלה שבמוקד שומת מס התשומות ואין בהן כדי לשנות מאומה מאותה שומה, או כדי לזכות אותה בניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

9. לטענת המשיבה, אין היא טוענת כי היא עומדת במבחן האובייקטיבי או בחרוג הסובייקטיבי על פי הלכת מ.א.ל.ר.ז וכי הטענה היחידה בערעור היא הטענה "הנזיקית", בדבר האשם התורם של המבקש, כמפורט בכתב הערעור. לטענת ב"כ המשיבה ההלכות שנפסקו בעניין סלע ומ.א.ל.ר.ז הכניסו את שאלת קיומו של נזק ואת המבחן האובייקטיבי עם החרוג הסובייקטיבי להעדר רשלנות, כמרכיבים בשאלה המשפטית בדבר האחריות לנזק והזכות לנכות חשבוניות אף שלא הוצאו כדין. ב"כ המשיבה הצביעה על כך כי בעניין מ.א.ל.ר.ז נדרש הנישום להוכיח כי הוא לא התרשל וכי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין. נטען כי שאלת ניכוי המס אינה שאלה מיסויית גרידא, אלא היא נבחנה בפסיקה במונחים של נזק ורשלנות. לפיכך נטען, כי אין מניעה לבחון במסגרת ערעור המס את מידת רשלנותו של המבקש עצמו לנזק, במיוחד משום שזהו נזק שנגרם לו (לקופת האוצר) ויש לו אשם תורם לגביו. לבסוף, נטען כי סילוק תובענה על הסף הוא אמצעי דרסטי וכי מקום שקיימת אפשרות, אפילו היא קלושה, שהערעור יתקבל, אין מקום למחיקת הערעור על הסף.

### דיון והכרעה

10. לאחר שבחנתי את הבקשה ואת תגובות המשיבה, הן בכתב והן בעל פה, באתי לכלל מסקנה כי יש לקבל את הבקשה ולדחות את הערעור על הסף.

11. כידוע, עוסק רשאי לנכות מס תשומות בהתאם לסעיף 38(א) לחוק מע"מ, הקובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. על פי סעיף 47 לחוק מע"מ ותקנה 9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התש"ג-1973, נדרש כי החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה הזכאי להוציאה וכי כל הפרטים המצויים בחשבונית צריכים שיהיו נכונים. מכאן, שכאשר לא קיימת זהות בין מוציא החשבונית לבין הגורם שסיפק את הטובין, או שנתן את השירות, הרי שמדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין, המכונה "חשבונית פיקטיבית". מס תשומות שנוכה בגין חשבונית פיקטיבית, אינו מותר בניכוי.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

12. על פי הפסיקה הרלבנטית (ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ  
2 (4.7.99); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.05) המבחן לעניין  
3 ניכוי מס תשומות על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין הוא אובייקטיבי אולם, במקרים חריגים, ניתן  
4 להחיל מבחן סובייקטיבי. בעניין מ.א.ל.ר.ז. נקבע, כי במקרים חריגים, ראוי לאפשר לנישום לנכות את  
5 מס התשומות, אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל  
6 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. נקבע  
7 כי במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או יכול היה לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית  
8 באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות.  
9
13. בדיון שהתקיים ביום 5.6.19 נרשמו מפי ב"כ המשיבה הדברים הבאים:  
10  
11  
12 "זה נכון שהמערערת אינה טוענת כי היא עומדת במבחנים האובייקטיביים  
13 והסובייקטיביים שהלכת מ.א.ל.ר.ז. זה נכון שהטענה היחידה של המערערת  
14 בערעור זה היא הטענה "הנזיקית" בדבר האשם התורם של המשיב כפי  
15 שפירטתי בהרחבה בכתב הערעור ובדרישה להציג חומר ראיות. עצם הטענה  
16 האמיתית היא שפסק דין מ.א.ל.ר.ז. לא עדכני לאור ההתפתחות שחלה מאז  
17 והחובה לדווח באופן מקוון על החשבוניות, באופן שונה ממה שהיה בתקופה  
18 שבה ניתן פסק הדין בעניין מ.א.ל.ר.ז."
14. בעניין זה ראוי להפנות לפסק הדין בע"מ (ת"א) 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ  
20 נ' מנהל מע"מ ת"א (29.11.17), שניתן על ידי כב' השופטת י' סרוסי, שם נקבע כדלקמן:  
21  
22  
23 "השידור המקוון אינו גורע מחובתה של המערערת לנקוט בכל האמצעים  
24 הסבירים על מנת לבדוק את אמיתות החשבוניות ואת זהות העוסקים והיא  
25 אינה רשאית להניח, שבעקבות תקינות השידור המקוון של הדוחות, עובר הנטל  
26 למשיב לבצע את הבדיקות המהותיות הנדרשות.  
27 לפי הסברו של המשיב, עוסק המדווח בדיווח מקוון מקבל הודעה, טרם שליחת  
28 הדו"ח המקוון, באותיות אדומות ובולטות כי "יודגש כי קליטת הדו"ח  
29 המפורט אינה מהווה אישור רשות המיסים בדבר נכונות הדו"ח והיות  
30 החשבוניות המפורטות בו חשבוניות שהוצגו כדין".  
31 לאור זאת, המערערת הייתה צריכה להיות מודעת לכך ששידור הדוח אינו  
32 תחליף לבדיקת תקינות החשבוניות."  
33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

15. באותו הקשר ראוי גם להפנות לפסק הדין בע"מ (חי') 2255-01-17 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (13.5.19) (להלן: "עניין פ.ר. עבוד"), שניתן על ידי כבי השופטת א' ויינשטיין, שם נקבע כדלקמן:

35" המערערת השליכה למעשה את כל יהבה בערעור דנן על טענותיה, כפי שפורטו לעיל, בעניין הדיווח המקוון וחובות הזהירות והאחריות, אשר לגישה חלות על המשיב בשל קיומו של הדיווח המקוון, כלפי עוסקים ככלל וכלפיה בפרט, בכל הקשור והמתייחס לזכאות לניכוי מס תשומות. למעשה, ניתן לומר כי המערערת לא הביאה כל ראיה ממשית בכדי לעמוד בנטל הראיה החל עליה בערעור דנן (ראו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף) להוכיח את זכאותה על פי הדין לנכות את מס התשומות הכלול ב"חשבוניות" שהוצאו כביכול על ידי חברת מ. מוסא. זאת ועוד, סיכומי טענותיה בכתב של המערערת התמקדו רובם ככולם בטענות בעניין הדיווח המקוון.

36. עמדתי היא כי אין לקבל את ניסיונה של המערערת להסיט את כובד המשקל בערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת מס תשומות לכיוון של דיון בעניין הדיווח המקוון, ויש לבחון את זכאותה של המערערת לניכוי מס התשומות נשוא הערעור בהתאם לעובדות הקונקרטיות במקרה הנדון תוך יישומם של הוראות הדין.

...

54. באשר לטענות המערערת בעניין הדיווח המקוון ומשמעויותיו – הרי שאין בידי לקבל גם טענות אלו.

כפי שהובא לעיל בפרק התשתית המשפטית, 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 היתה 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 המערערת, 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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 מתקשרים בעסקה. טענת המערערת כמוה כטענה כי בשל אמצעי אכיפה  
2 מוגברים של גורמי האכיפה, למשל בתחום עבירות התנועה, חלה איזו הפחתה  
3 באחריות של הנהגים לנהוג כחוק.  
4
- 5 55. הלכת טי.גיי. אי. נפסקה על ידי בית המשפט העליון שנים לאחר כניסתו  
6 לתוקף של התיקון לחוק מע"מ בעניין הדיווח המקוון, הגם שלא עסקה  
7 בסוגיית הדיווח המקוון, אך הלכה זו חוזרת ומבהירה הבהר היטב את  
8 החובות המהותיות הניצבות לפתחו של עוסק ואת האחריות המוטלת עליו,  
9 בהיותו "המונע היעיל ביותר" (ראו דברי כבוד השופט הנדל בפיסקה 2 לפסק  
10 הדין), לבצע בדיקות ולנקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית  
11 הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזוהת העסק. חובות אלו והאחריות  
12 המוטלת על פי הדין על העסק – לא בוטלו ולא פחתו כתוצאה מחובת הדיווח  
13 המקוון".  
14
- 15 16. אני מסכים עם הניתוח של חברותיי, השופטות יי סרוסי וא' ויינשטיין, בשני פסקי הדין הנ"ל,  
16 דהיינו, כי החובות שהוטלו על העוסק, בהתאם להלכת מ.א.ל.ר.ז, לא פחתו כתוצאה מחובת הדיווח  
17 המפורט והמקוון. אם נתייחס לדברי השופטת א' ויינשטיין בעניין פ.ר. עיבוד, בדבר הדמיון בין טענת  
18 המערערת לטענה כלפי גורמי האכיפה בתחום עבירות התנועה, ניתן להשוות את טענת המערערת  
19 לבקשתו של נתבע, שהוגשה נגדו תביעה על ידי ניזוק, בעקבות תאונת דרכים שנגרמה בשל רשלנות  
20 הנתבע, אשר נהג ברכב כשהוא שיכור, לשלוח הודעת צד ג' כנגד המדינה, אשר נטען כי לא דאגה לגדר  
21 הפרדה בין הנתיבים במקום אירוע התאונה, או לשיפור תנאי הדרך באותו מקום. כפי שאין להקטין  
22 את שיעור הפיצוי בו יחויב הנהג השיכור כלפי הניזוק, על בסיס טענת אשם תורם של המדינה, כך אין  
23 להקטין את סכום השומה במע"מ, במידה ולא עלה בידי המשיב לגלות בזמן אמת חשד ביחס  
24 לחשבוניות פיקטיביות, או במידה והמשיב לא התריע בפני עוסקים, המנכים מס תשומות הגלום  
25 באותן חשבוניות, בדבר אותו חשד, שהיה באפשרותו לגלות. למה הדבר דומה? למברח טובין שנדרש  
26 בדיעבד לשלם את מיסי היבוא מהם חמק בשעת שחרור הטובין מרשות המכס, הטוען כי יש להפחית  
27 את חיובו במיסי היבוא, עקב אשם תורם של פקידי המכס, אשר הועמדו לרשותם מכונות שיקוף של  
28 מכולות בנמל ופקידי המכס לא ביצעו את הבדיקות ביעילות ונכשלו במניעת ההברחה. במידה ותתקבל  
29 עמדת המשיבה עדיף יהיה לעוסקים המקבלים חשבוניות מס לעצום עיניים, ולא לנסות לברר בזמן  
30 אמת את כשרות החשבוניות ולאחר מכן, כאשר תתקבל שומת תשומות, להעלות טענות בדבר רשלנות  
31 רשות המע"מ בהתנהלותה בזמן אמת. התוצאה תהיה כי בכל ערעור על החלטת המבקש בהשגה  
32 שעניינה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונות פיקטיביות יהיה על בתי המשפט לבחון את מספר  
33 הפקידים שהועסקו על ידי רשות המע"מ בבדיקות דו"חות ההצלבה והאם לא היה נכון למנות פקידים  
34 נוספים לתפקיד, לאור ההיקף העצום של החשבוניות בכל חודש; האם אותם פקידים פעלו ביעילות  
35 ובמיומנות; כיצד פעל הממשק שבין תחנת מע"מ האזורית לבין הנהלת המכס ומע"מ ובין תחנות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 מע"מ אזוריות אחרות; והאם הוקצו מספיק משאבים ואמצעים על מנת להזהיר עוסקים (גם כאלה  
2 שפעלו ברשלנות ובעצימת עיניים ולא בדקו דבר בעת קבלת החשבונות המזויפות) בזמן אמת. עמדת  
3 המשיבה אף מעלה קושי נוסף, במידה ורשות מע"מ תתריע בפני עוסקים בדבר חשד ביחס לתקינות  
4 חשבונות שיצאו על שם חברה מסוימת, מבלי שנערכה בדיקה מעמיקה בדבר אותו חשד. הדבר עלול  
5 לחשוף את רשות המע"מ לתביעות של אותן חברות הן בגין מסירת מידע בדבר חשד שלא נבדק  
6 ביסודיות והן לנוכח הוראת הסודיות שבסעיף 142 לחוק מע"מ (רע"א 68/88 זילברמן נ' בנק אמריקאי  
7 ישראלי (1988)). כן ראו, בהקשר זה של חובת הסודיות ובעיקר בהקשר הכללי, את החלטת כב' השופט  
8 יי עמית ברע"א 9153/12 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (25.2.13). באותו  
9 מקרה היה מדובר בחשבונות שהונפקו שלא כדין ובשומה לפי מיטב השפיטה, בגדרה פסל מנהל מע"מ  
10 את ניכוי מס התשומות שנכלל בחשבונות של מספר חברות. גם באותו עניין נטען על ידי העוסק, אשר  
11 יוצג על ידי ב"כ המשיבה בענייננו, כי מנהל מע"מ התרשל בהתנהלותו מול החברות שעל שמן יצאו  
12 החשבונות. כב' השופט יי עמית התייחס לעניין במילים הבאות:

14 "אני נכון לקבל טענתו של המבקש [מנהל מע"מ] כי גם אם התרשל לאורך שנים  
15 בהתנהלותו מול החברות, כטענת המשיבה, אין לכך רלוונטיות לענייננו. זאת,  
16 באשר איננו עוסקים בתיק נזיקין ואין ברשלנות התורמת של המבקש, אם  
17 בכלל, כדי להשליך על השאלה אם החשבונות הוצאו ונוכו כדין אם לאו. עם  
18 זאת, לרשלנותו הנטענת של המבקש לאורך השנים – בכך שאישר למשיבה  
19 החזרים גדולים על פי חשבונות שייתכן כי לא דווחו כלל בדו"חות התקופתיים  
20 של החברות – עשויה להיות השלכה לטענתה של המשיבה כי היא נכנסת  
21 בחריגים שנקבעו בהלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז."

23 דברים אלה מחזקים את עמדת המבקש בערעור זה, שהרי בניגוד לעוסק בעניין הקורנס מפעלי עופרת,  
24 המשיבה בענייננו אינה מעלה טענה בדבר עמידתה בחריג הסובייקטיבי על פי הלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז.

26 17. אומנם דברי ההסבר להצעת החוק בדבר הדיווח התקופתי המקוון מתייחסים לאפשרות  
27 לבצע הצלבה ממוחשבת בזמן אמת של חשבונות העסקה וחשבונות הקניה, לצורך גילוי מקרים  
28 שבהם חשבונות קניה הוצאה בלא שהוצאה כנגדה חשבונות עסקה, אולם מטרת ההסדר הנ"ל נועדה  
29 לשפר את יכולת רשות המיסים להתגבר על תופעת החשבונות הפיקטיביות. אין בהסדר הנ"ל כדי  
30 להטיל חובות על רשות המיסים כלפי עוסקים המתעלמים מחובותיהם ומהאחריות המוטלת עליהם,  
31 באופן שיפטור עוסקים רשלנים וכאלה הנוהגים בעצימת עיניים, מתשלום שומות בגין ניכוי מס  
32 תשומות הכלול בחשבונות פיקטיבית. אין לקבל את טענת ב"כ המשיבה כי יש לבחון את שאלת ניכוי  
33 מס התשומות, על פי חשבונות שהוצאו שלא כדין, במונחים נזיקיים של נזק ורשלנות. הכלל הקבוע  
34 בסעיף 38(א) לחוק מע"מ הוא ברור ועל פיו ניכוי מס תשומות יותר רק אם מדובר בחשבונות שהוצאה  
35 כדין. המדיניות הרצויה היא להטיל אחריות על מקבל החשבונות, המצוי בלב העסקה מול מוכר



## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.נ.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 הטובין או מספק השירות ומשום כך הדרישה היא כי עליו לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת  
2 לוודא כי החשבונית הוצאה כדין. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף  
3 ת"א נ' טי. ג"י. די הובלות בע"מ (9.5.18):

4  
5 "מבחינת המדיניות הרצויה, מעבר לקושי המעשי בפיצול חשבונית המס, ישנו  
6 גם היבט של הכוונת התנהגות העוסקים בנוגע לגביית מס ערך מוסף. כלל לפיו  
7 ניתן לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין ולנכות מס תשומות בגין העסקאות  
8 שנעשו בפועל, מעודד מעשי מרמה מאחר שהנזק שייגרם במקרה שתתגלה  
9 התרמית קטן יותר. ויובהר, אין המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע מעשי  
10 מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר – מקבל החשבונית. דומה כי  
11 גם המחוקק נתן דעתו לכך, ועל כן הוסיף את הדרישה שהחשבונית הוצאה כדין  
12 על מנת שיותר ניכוי מס התשומות. בראייה זו החשבונית מהווה כלי תקשורת,  
13 היא הראיה אשר אמורה לשקף את העסקה. ככלל, מצב בו דבק פגם יסודי  
14 בחשבונית – דינה להיפסל לעניין הניכוי, בשל היעדר יכולת לתרום למסע אחר  
15 מס האמת. יש נפקות לכך כי מוציא החשבונית ערפל את התמונה בהתנהגותו,  
16 והקשה על הבנת אירוע המס כהווייתו".

17  
18 העובדה שהפסיקה עשתה שימוש, בעת קביעת החרגי הסובייקטיבי, במבחן של רשלנות (על הנישום  
19 להוכיח כי לא התרשל בעת קבלת החשבונית) ובמונחים של נזק (הנכונות שלא להתעלם מנזק שעשוי  
20 להיגרם לנישום מאי התרת הניכוי) אינה מלמדת כי יש לראות במנהל מע"מ, שהוא המשיב בערעורי  
21 מע"מ, הנוגעים לניכוי מס תשומות שלא כדין, כמזיק, שיש לבחון את מידת אשמו התורם לנזק, שנגרם  
22 לעוסקים, עקב ניכוי מס תשומות שלא כדין, במקרים של חשבוניות מזויפות כמו במקרה דנן.

### סוף דבר

23  
24  
25 18. לאור כל האמור, המסקנה היא יש לקבל את הבקשה למחיקת הערעור על הסף וכך נקבע.  
26 המשיבה תשלם למבקש הוצאות ושכר טרחה בסכום כולל של 6,000 ₪.

27  
28 המזכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין.

29  
30 ניתן היום, י"א אלול תשע"ט, 11 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

31

אביגדור דורות, שופט





## בית המשפט המחוזי בירושלים

11 ספטמבר 2019

ע"מ 19-02-53365 בן לולו ש.ני.י בניה ושיפוצים בע"מ נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1  
2  
3  
4  
5  
6