



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

### המערערת:

חברת קיי בי שיווק נעליים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד י. קסטל

נגד

### המשיב:

מנהל מע"מ ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)  
עו"ד ת. פרידמן

### פסק דין

1  
2  
3  
4  
5 לפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה, בגדרה נדחתה השגת המערערת על שומת תשומות שהוציא  
6 לה המשיב לשנים 2012-2013.  
7 במוקד הערעור עומדת שאלת זכאות המערערת לנכות מס תשומות הכלול בחשבוניות מס שהוציא  
8 עוסק תושב האזור (חשבוניות P) שהתברר כי הן מזויפות.

### רקע עובדתי ודינוני:

- 9  
10  
11  
12 1. המערערת היא חברה העוסקת במסחר קמעונאי בנעלי נשים. לאחר שנערכה חקירה וביקורת  
13 ספרים אצל המערערת, הוציא המשיב שומת מס תשומות, במסגרתה לא הכיר המשיב בחלק  
14 הארי של תשומותיה. החיובים בשומה כללו חשבוניות של שני עוסקים ישראליים ושל עוסק  
15 פלסטיני. המחלוקת ביחס לשני העסקים הישראליים אינה רלבנטית עוד, לאור הסכמות בין  
16 הצדדים ביחס אליהן.  
17  
18 2. החיוב ביחס לחשבוניות שהוצאו (לכאורה) על ידי עוסק תושב האזור (להלן: "חשבוניות P")  
19 נוגע לגוף הנקרא "שרכת היאט לתיג'רה" (להלן: "שרכת היאט"). מדובר ב-6 חשבוניות מס  
20 מחודשים מרץ עד יוני 2013 בסכום כולל של 1,505,291 ₪. סכום המע"מ המגולם בששת  
21 החשבוניות הוא 199,394 ₪. המערערת דיווחה על החשבוניות הנ"ל למשיב וניכתה את מס  
22 התשומות הכלול בהן.  
23  
24 3. במסגרת ההתחשבוניות החודשיות שבין רשות המסים לבין הרשות הפלסטינית, קוזז  
25 מהרש"פ סכום המע"מ שנכלל בחמש חשבוניות מתוך השש. המס שנכלל בחשבוניות מיום



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 24.5.13 על סך 44,718 ₪ (חשבונית מס' 1738568) לא קוזז, הואיל וקיימת חשבונית עם מספר  
2 זהה אצל העוסק שרכת היאט ולא ניתן להזין חשבונית עם מספר זהה לאותו עוסק.  
3  
4 בשומת התשומות שהוציא המשיב נכתב כי נמצאו שתי חשבוניות הנושאות מספר חשבונית .4  
5 זהה ובסכומים שונים. כן צוין כי בבדיקה שנערכה מול הרשות הפלסטינית נתקבל אישור כי  
6 כל חשבוניות המס מסוג P הן מזויפות.  
7 בהשגה מיום 27.2.17 נטען בשם המערערת כי לא הייתה רשלנות מצידה רק משום שבדיעבד  
8 התגלה כי החשבוניות מזויפות. נטען שאין להטיל על המערערת את חטאו של עוסק פלסטיני  
9 ויש לחייב את הרש"פ בנוק שנגרם על ידי אותו עוסק. ביום 4.5.14 הגישה המערערת נימוקי  
10 השגה משלימים, בהתייחס למכתבה של הרש"פ מיום 27.1.14, אליו עוד נתייחס בהמשך.  
11 בהחלטה בהשגה נקבע כי אין ספק שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין וכי המערערת אינה  
12 עומדת במבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה, הואיל והיא לא עשתה דבר על מנת לוודא אם  
13 החשבוניות הוצאו כדין. עוד צוין כי מדינת ישראל נדרשת להשיב את סכום המס לרש"פ  
14 הואיל ומדובר בחשבוניות מזויפות.  
15

### תמצית טענות הצדדים

- 16  
17  
18 5. לטענת המערערת, אין מדובר בעסקאות פיקטיביות (מן הסוג שלא בוצע כלל), אלא מדובר  
19 בעסקאות אמיתיות, בהן רכשה המערערת נעליים שיוצרו על ידי מפעל בתחומי הרש"פ, עבורן  
20 שילמה את התמורה וקיבלה את החשבוניות שנחזו להיות כשרות בעת קבלתן.  
21  
22 6. עוד טוענת המערערת, כי ההלכות שנפסקו בע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ'**  
23 **מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נג(3) 493 (להלן: "**עניין סלע**") ובע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק**  
24 **מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד נט (5) 836 (להלן: "**עניין מ.א.ל.ר.ז.**"), נפסקו ביחס  
25 לחשבוניות מס ישראליות "רגילות", שהתיימרו להיות של עוסקים ישראליים. באותם  
26 מקרים, המס הגלום בחשבוניות לא שולם ולא הגיע לאוצר המדינה. נקודת המוצא להלכות  
27 הנ"ל הייתה כי נגרם נזק לאוצר המדינה. בענייננו, נטען כי המדינה קיזזה במסגרת  
28 ההתחשבות עם הרש"פ את המע"מ הגלום באותן 5 חשבוניות ולכן לא נגרם נזק לאוצר  
29 המדינה. עוד נטען, כי קיים שוני מהותי בצורת החשבוניות ובשיטת הדפסתן, לעומת  
30 חשבוניות רגילות ויש בהן סימני זיהוי שנועדו למנוע זיופים. כן נטען, כי קיים הבדל במערך  
31 הניכוי והניטור של החשבוניות המבוצע על ידי רשות המסים בישראל ועל ידי הרש"פ, בניגוד  
32 לחשבוניות "רגילות" של עוסקים ישראליים.  
33 לאור האמור, טוענת המערערת, כי הרש"פ אחראית לנזק שנגרם על ידי נתיניה והיא צריכה  
34 לשאת בנוק עקב רשלנותה במקרה זה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 58611-05-15 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34

7. לטענת המשיב, ההלכה היא כי על העוסק הוטלה החובה לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים המוציאים את החשבוניות (זהו המבחן "האובייקטיבי" שנקבע בעניין סלע ובעניין מ.א.ל.ר.ז.). נטען כי בתי המשפט המחוזיים החילו את המבחן האובייקטיבי גם בנוגע לחשבוניות P (למשל, בע"ש (מחוזי-ים) 2086/03 רם שן בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, 31.8.06 (להלן: "עניין רם שן"); ע"מ (מחוזי י-ם) 47310-10-11 חברת שינוע-אל בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, 14.3.13 (להלן: "עניין שינוע אל")).

8. עוד נטען כי המערערת אינה עומדת בחריג למבחן האובייקטיבי, מפני שלא נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק.

9. לבסוף, דוחה המשיב את טענות המערערת הנוגעות ליישום ההלכות שנקבעו בעניין סלע ובעניין מ.א.ל.ר.ז. לדעת המשיב, שאלת קיומו של נזק לקופת המדינה, כתנאי להחלת המבחן האובייקטיבי, נדרשה בהרחבה בעניין רם שן וטענת המערערת נדחתה. עוד נטען כי אין בהתקזזות שערכה המדינה עם הרש"פ כדי להקנות למערערת זכות כלשהי.

10. אשר לרשלנות הנטענת של הרש"פ, טוען המשיב כי הרש"פ אינה צד להליך וכי המערערת רשאית לפעול נגד הרש"פ, בגין הרשלנות הנטענת, בהליך נפרד בערכאה המוסמכת.

### דיון והכרעה

11. ואלה השאלות בהן נדון להלן, לצורך ההכרעה במחלוקת בין הצדדים:

א. האם ניכוי מס התשומות נעשה שלא כדין.

ב. האם חל החריג למבחן האובייקטיבי במקרה זה.

ג. האם יש תחולה להלכות בעניין סלע ובעניין מ.א.ל.ר.ז. בנוגע לחשבוניות P.

### האם ניכוי מס התשומות נעשה שלא כדין:

12. סעיף 38(ג)(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") מתיר לעוסק לנכות את המס הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין בידי עוסק הרשום באזור ובשטחי עזה ויריחו. כאשר מדובר בחשבונית P קיימות דרישות טכניות מסוימות, כגון חובת הגשת טופס 878, בהתאם לתקנות מס ערך מוסף (קביעת פרטים שיש לכלול בחשבונית שהוציא עוסק תושב אזור או תושב שטחי עזה ויריחו או שהוציאו לו ופרטים שיש לכלול בתעודת משלוח שהוציא), התשנ"ו-1996 ולצו מס ערך מוסף (דרישת דוחות נוספים), התשנ"ו-1996 וקיימות דרישות מהותיות כי החשבונית תשקף עסקה אמיתית בין הצדדים לחשבונית.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 58611-05-15 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 במקרה הנוכחי דיווחה המערערת על ששת חשבוניות P בהן עסקינן ואין טענה כנגדה בכל  
2 הקשור לדיווח למשיב. אין מחלוקת כי רשות המסים קיזזה במסגרת ההתחשבות מול  
3 הרש"פ את סכום המע"מ שנכלל בחמש החשבוניות P עליהן דיווחה המערערת. המס  
4 שבחשבונית הששית, בעלת מספר זהה לחשבונית נוספת של אותו עוסק, לא קוזז מהסכומים  
5 המגיעים לרש"פ.  
6
- 7 14. בעקבות החקירה שביצע המשיב אצל המערערת עובר להוצאת השומה, פנה העד שמעון אלון,  
8 המשמש כמנהל תחום התחשבות ביחידת קישור מע"מ לרש"פ (להלן: "קמר"פ"), לנציגי  
9 הרש"פ וביקש כי אמיתות החשבוניות תבדק. לאחר בדיקה השיבו נציגי הרש"פ כי העוסק  
10 הפלסטיני נמצא ברשימה שחורה של עוסקים מוגבלים, שלא יכולים לקבל מהרש"פ  
11 חשבוניות מס מסוג P וכי החשבוניות הן מזויפות.  
12 העד עוזי לוי, מנהל תחום ביקורת חשבונות במע"מ ירושלים, הסביר לבקשתי כיצד ניתן  
13 להבחין בזיוף (עמ' 33 לפרוטוקול, שורות 15-9). על פי הסברו, בתחתית החשבוניות  
14 המזויפות, בצד ימין למטה, מופיעה המילה "תאריך", בעוד שבחשבוניות אמיתיות מופיע  
15 אחרי המילה תאריך קו, מעליו רושמים את תאריך החשבונית. מדובר בקו מיניאטורי  
16 שמורכב מאותיות בשפה הערבית, בהן ניתן להבחין אם מגדילים את הקו. פרט לכך, הנייר  
17 של החשבוניות המזויפות הוא באותו עובי כמו חשבוניות אמיתיות והסמל בצבע כסף הוא די  
18 דומה. לדבריו, מדובר ב"זיוף לא רע בכלל" (שם, שורה 15).  
19
- 20 15. למכתב מנהל המכס והמע"מ במשרד האוצר של הרש"פ מיום 28.11.14 (נספח לתצהירו של  
21 שמעון אלון, עד המשיב) צורפה טבלה הכוללת 13 חשבוניות מס שהוצאו בין חודש מאי לבין  
22 אוקטובר 2013 על שם העוסק הפלסטיני. חמש חשבוניות בטבלה נוגעות למערערת וכל  
23 האחרות נוגעות לששה עוסקים שונים (אשר קיבלו 8 חשבוניות מס בסך הכול). סכום המע"מ  
24 המצטבר של 13 החשבוניות הוא 332,952 ₪. סכום המע"מ של חמשת החשבוניות הנוגעות  
25 למערערת הוא 154,676 ₪. במכתב הנ"ל מיום 28.11.14 נאמר כי הרשות הפלסטינית לא  
26 מסרה את החשבוניות המפורטות בטבלה לעוסק. עוד נאמר במכתב, כי ביום 11.7.2010 נכלל  
27 שמו של העוסק הפלסטיני "ברשימה שחורה" ומשמעות הדבר היא שאותו עוסק לא קיבל  
28 מהרשות חשבוניות P אמיתיות.  
29
- 30 16. לאחר ששמעתי את העדים מטעם שני הצדדים, השתכנעתי כי אין מדובר בעסקאות  
31 פיקטיביות, מן הסוג שלא התקיים בפועל, בהן העוסק מקבל מסמכים (חשבוניות מס) לצורך  
32 ניכוי המס בלבד. במלים אחרות, אני קובע כי המערערת רכשה נעליים ממפעל ברשות  
33 הפלסטינית. בתחילה נרכשו נעליים שאותו מפעל ייצר בעצמו ובהמשך הזמינה המערערת



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 58611-05-15 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

1 נעליים בצבעים שונים שלא קיימים אצל המפעל, ורכשה עבור המפעל את חומרי הגלם (עדות  
2 בן ציון טוטיאן, בעמ' 14-15).  
3 מעדות עוזי לוי מטעם המשיב עולה בבירור כי הביקורת בעסקה של המערערת לא העלתה  
4 ממצאים המצביעים על כך שלא התקיימו עסקאות בין הצדדים, שכן ממצא מסוג זה היה  
5 מוביל לחיוב המערערת בכפל מס (עמ' 33-34 לפרוטוקול).  
6 יחד עם זאת, המערערת קיבלה חשבוניות מס מסוג P מזויפות, דהיינו, שלא נכתבו על גבי  
7 חשבוניות שהודפסו עבור הרש"פ ונמסרו על ידה לעוסק. לאור האמור, המסקנה היא כי  
8 המערערת ניכתה מס תשומות שלא על פי חשבוניות שהוצאו לה כדין, אלא אם כן יקבע כי  
9 עלה בידיה להוכיח את התקיימות החרג למבחן האובייקטיבי (ראו להלן).

### האם חל החרג למבחן האובייקטיבי

11  
12 17. בעניין מ.א.ל.ר.ז. נקבע כי קיימים מקרים חריגים (ראו פסקה 25 לפסק דינו של הנשיא א'  
13 ברק):

14  
15 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות  
16 מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם לפסול  
17 בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר  
18 לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין  
19 מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום  
20 הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי  
21 החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק.  
22 במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היה לגלות את  
23 הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס  
24 התשומות (עניין סלע, בעמ' 514). בכך יושג האיזון הראוי בין  
25 השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס  
26 תשומות על פי חשבוניות כדין".

27  
28 18. בענייננו התעוררה השאלה האם ניתן היה להבחין כי מדובר בחשבוניות מזויפות והאם היה  
29 על המערערת לגלות כי חשבונית מספר 1738568 מיום 24.5.13 נושאת מספר זהה לחשבונית  
30 קודמת מיום 25.4.13 ("חשבונית כפולה").

31 כפי שציין העד עוזי לוי, מדובר לדבריו ב"זיוף לא רע בכלל", וזאת לעניין רם שן, בו נקבע כי  
32 רק מומחה לדבר היה מבחין בין חזות החשבוניות המזויפות לבין חזות חשבוניות P אמיתיות  
33 (פסקה 5 לפסק הדין). בכך שונה המקרה שלפניי מן המקרה שנדון בעניין שינוע-אל, שם



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 החשבוניות הודפסו על נייר שונה בסוגו, עוביו והרקע שלו וכן חזות המספר הסידורי הייתה  
2 שונה מחזות חשבוניות אמיתיות (פסקה 9 לפסק הדין).
- 3 העולה מן המקובץ הוא שאין מדובר בזיוף "חובבני" שניתן להבחין בו בנקל, אלא בזיוף  
4 שקשה מאוד להבחין בו ורק מומחה לדבר היה יכול להבחין מהתבוננות בחשבוניות, כי מדובר  
5 בזיוף. אשר לחשבונית "הכפולה" אין זה סביר לצפות מן המערערת כי תבדוק בעת שקיבלה  
6 בחודש מאי 2013 את החשבונית, שמא מספרה זהה לאחת החשבוניות שקיבלה מן העוסק  
7 בעבר (מחודש מרץ 2013).
- 8
- 9 בכל הנוגע לקשר שבין המערערת לבין המפעל הפלסטיני העיד בן ציון טוטיאן, עובד  
10 המערערת, כי בתחילת 2013 פנה אליו יצרן נעליים מחברון בשם אבו אשרף. האחרון הציג  
11 לפני העד סוגים שונים של נעליים ולאחר שסוכמו ביניהם מחיריהם של דגמים מסוימים, הוא  
12 ביקש מאותו אבו אשרף לייצר דוגמאות אותן בדק העד ולאחר אישור הדוגמאות, הזמינה  
13 המערערת את הנעליים. אבו אשרף הנ"ל מסר למערערת את חשבוניות המס עליהן נסוב  
14 הערעור.
- 15
- 16 העד הצהיר כי לאחר קבלת החשבונית הראשונה מיום 31.3.13 (שמספרה 1738560) ולפני  
17 תשלומה, הוא העביר את פרטיה לבדיקה לרואה החשבון של המערערת, דניאל בנג'י. העד  
18 הצהיר כי רו"ח בנג'י אישר למערערת, לאחר בדיקה, כי העוסק הפלסטיני רשום ברש"פ. על  
19 פי תצהירו של רו"ח בנג'י, התקשרו ממשדו לקמר"פ ומשם נמסר שהעוסק הפלסטיני רשום  
20 כדין ברש"פ. בחקירתו הנגדית אישר רו"ח בנג'י כי הוא לא התקשר לקמר"פ בעצמו והדבר  
21 בוצע על ידי אחד מעובדי משרדו. העד הסביר כי הרקע לכך, היה איבוד הזיכיון שהיה  
22 למערערת מול חברת הנעלה ידועה וחיפוש אחר ספקים חדשים. העד הסביר בעדותו כי הבהיר  
23 לבעלי המערערת שהתקשרות עם ספק פלסטיני יכולה להיות בעייתית מבחינת מע"מ ולכן  
24 נעשתה הבדיקה של החשבונית הראשונה (עמוד 9 לפרוטוקול).
- 25
- 26 מחקירתו הנגדית של העד טוטיאן עולה כי אין בידי המערערת מסמך הקושר בין המפעל  
27 לייצור הנעליים לבין העוסק מוציא החשבוניות (שרכת חיאת), או הקושר בין אבו אשרף  
28 לעוסק הפלסטיני שאת המס המפורט בחשבוניותיו ניכתה המערערת. העד אישור כי אינו יודע  
29 את מספר תעודת הזהות של אבו אשרף ואין ברשותו צילום של התעודה. עוד הוברר כי לא  
30 קיים חוזה בכתב בין המערערת לבין המפעל (עמוד 14 לפרוטוקול). אשר לאופן התשלום,  
31 הוברר כי במרבית המקרים שילמה המערערת באמצעות שיקים דחויים, אולם כאשר הגיע  
32 יום הפירעון של השיקים, הגיע אבו אשרף אל העד וביקש כי המערערת תפרוט את סכום  
33 השיק במזומן, כדי לחסוך את ימי ההמתנה הכרוכים בפירעון השיק (עמ' 16 לפרוטוקול).



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 58611-05-15 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 העד אישר בחקירתו כי התשובה היחידה שקיבל הייתה כי העוסק פעיל (עמוד 13 לפרוטוקול,  
2 שורה 24) וכי מי שעשתה את הבירור במשרד רואה החשבון היא בלה, הפקידה.  
3 לתצהיר של שמעון אלון צורף תדפיס של פלט רישום אודות העוסק הפלסטיני ובו רשום כי  
4 העוסק פעיל במסחר קמעונאי של חלקי חילוף לרכב (ולא בענף ההנעלה). על בסיס פלט זה  
5 טען העד בתצהירו כי אם הייתה פנייה טלפונית לקמר"פ, המידע הנ"ל היה עולה ומעורר  
6 תהיות בנוגע להתקשרות עם אותו עוסק.  
7
- 8 22. מסקנתי מכל האמור לעיל היא שהמערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את  
9 החשבוניות ואת זהות העוסק. המערערת לא בדקה את זהותו של אבו אשרף ואת הקשר בינו  
10 לבין העוסק הפלסטיני (שרכת חיאת). לא נערך בירור האם אבו אשרף הוא הבעלים של העסק  
11 הפלסטיני, עובד של החברה או סוכן עצמאי המייצג את העוסק. כמו כן, לא נערך חוזה בכתב  
12 המסדיר את היחסים בין הצדדים ואף לא הוצגו הזמנות בכתב, ביחס לכ"א מן העסקאות.  
13 מדובר באחד הספקים העיקריים של המערערת, עמו התקשרה לאחר סיום יחסי הזכיינות  
14 עם הספק הבלעדי (הישראלי) הקודם.  
15
- 16 23. בעניין רם שן, בחן בית המשפט את התנהגות המערערת, כדי לקבוע אם חל בעניינה החריג על  
17 פי הלכת מ.א.ל.ר.ז. באותו מקרה, דרשה המערערת מקבלן המשנה את תעודת הזהות ופנתה  
18 למשרדי מע"מ כדי לברר אם שתי חשבוניות שאת מספריהן ציינה הן גנובות וקיבלה תשובה  
19 שלילית. באותו מקרה קבע בית המשפט כי היה קושי להתרשם מזיוף החשבוניות, מאחר  
20 והזיוף בוצע במיומנות. בית המשפט סבר כי הכפילות במספרי החשבוניות היה בה כדי לעורר  
21 את חשדה של המערערת, בעת שהגיעה חשבונית שניה עם אותו מספר. מסקנת בית המשפט  
22 הייתה כי אף שניתן להעריך כי בדרך כלל אין הנישום בוחן את מספרם הסידורי של  
23 החשבוניות שהוא מקבל, הרי שביחס לאותו עוסק פלסטיני, היה עליה להקפיד יותר כנישום  
24 סביר ממנו נדרשת רמת זהירות מוגברת בהקשר זה. מסקנת בית המשפט הייתה כי עלה בידי  
25 המערערת להוכיח את החריג למבחן האובייקטיבי ביחס לשתי חשבוניות בלבד, ביחס אליהן  
26 נעשה בירור ספציפי מול משרדי מע"מ. בית המשפט קבע כי המערערת לא התרשלה בבירור  
27 הזיוף לגבי שתי החשבוניות, אך לגבי יתר החשבוניות, התרשלה המערערת מאחר שהיה בידה  
28 גלגותו על פי העובדה שחשבוניות מאוחרות יותר נשאו מספר סידורי זהה לקודמות.  
29
- 30 24. בעניין רם שן הגיע בית המשפט למסקנה שהמערערת באותו מקרה לא הוכיחה כי לא  
31 התרשלה וכי נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין. בית המשפט  
32 ביסס את מסקנתו על מספר עובדות. ראשית, נקבע כי שלוש חשבוניות (מתוך 14) היו שונות  
33 מיתר החשבוניות מבחינת עובי הנייר, הרקע האדום וגודל וחזות המספר הסידורי באותן  
34 שלוש חשבוניות. כמו כן, נעדרה מגב החשבוניות הנ"ל חותמת הרש"פ, כמקובל ביתר



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 החשבוניות. שנית נקבע, כי מנהל המערערת מסר שלל גרסאות בכל הנוגע לאופן קבלת  
2 החשבוניות, כך שבית המשפט התקשה מאוד ליתן אמון בגרסתו. שלישית, בית השופט זקף  
3 לחובת המערערת את אי הצגת הסכם עם אחד הספקים, לגביו העיד מנהל המערערת כי קיבל  
4 ממנו תעודת זהות וחתם עמו על הסכם בשם העוסק. רביעית, נקבע כי התשלום במזומן  
5 לעוסקים רובץ לפתחה של המערערת, אשר נטלה סיכון שלא יכירו לה בעסקאות השניות  
6 במחלוקת. חמישית, בית המשפט לא נתן אמון בגרסת המערערת בכל הנוגע לפניות לקמ"ר"פ,  
7 לאחר ששמע את עדויותיהם של שלושה עובדי הקמ"ר"פ. בית המשפט ציין כי לחובת  
8 המערערת עומדת העובדה כי רואה החשבון של החברה לא התייצב להיחקר על תצהירו, בנוגע  
9 לפניות שנעשו לקמ"ר"פ.
- 10
- 11 נחזור לענייננו. כאמור, המערערת לא ביקשה ולא קיבלה תעודת זהות מאבו אשרף ולא בדקה .25  
12 את הקשר שבינו לבין העוסק הפלסטיני. שנית, במשרדי מע"מ טען טוטיאן כי יש לו הזמנה  
13 בכתב עם העוסק הפלסטיני (נספח 4 לתצהיר עוזי לוי, עמ' 2, שורות 18-17), ואף אישר זאת  
14 בחקירתו הנגדית בבית המשפט (עמ' 16, שורות 5-1), אולם הזמנה כאמור לא הוצגה בבית  
15 המשפט, על כל המשמע מכך. שלישית, המערערת שילמה במזומן כנגד החזר השיקים שנמסרו  
16 על ידה לאבו אשרף ובכך יש כדי לחזק את המסקנה בעניינה. רביעית, לא הובאה לעדות  
17 הפקידה בלה, עובדת משרדו של רואה החשבון, על מנת שתעיד בבירור על הפניה לקמ"ר"פ ועל  
18 התשובה שנטען כי קיבלה, במיוחד כאשר נלמד מפלט המחשב כי העוסק היה רשום בענף  
19 חלקי חילוף לרכב ולא בענף ההנעלה.
- 20 המבחן שנקבע בפסיקה אינו מבחן של העדר רשלנות, אלא שעל המערערת להוכיח כי נקטה  
21 בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות וזהות העוסק. מן המקובץ עולה כי לא  
22 עלה בידי המערערת להוכיח כי האמצעים שנקטה בהם הינם כל האמצעים הסבירים שהיה  
23 בידיה לנקוט בהם.
- 24
- 25 **תחולת הלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז**
- 26
- 27 לטענת המערערת, הרציונל המשפטי של ההלכות הנ"ל מבוסס על קיומו של נזק לאוצר .26  
28 המדינה כתוצאה מניכוי החשבוניות המזויפות וכן על כך שמדובר בחשבוניות "ישראליות-  
29 רגילות", להבדיל מחשבוניות P, לגביהן יש מאפיינים מיוחדים ומתקיים מערך מיוחד של  
30 ניכוי וניטור. משום כך, אין להלכות הנ"ל תחולה על חשבוניות P.  
31 עוד טוענת המערערת, כי הרש"פ התרשלה במניעת הנזק, הן בכך שלא עדכנה את המשיב כי  
32 העוסק הפלסטיני הוכנס ביום 11.7.2010 לרשימה שחורה של עוסקים ובכך שהרשות לא  
33 סיפקה לעוסק חשבוניות P אמיתיות והן בגילוי הזיוף המאוחר, שנעשה רק בעקבות פניית  
34 המשיב לרש"פ. הטענה היא שרשלנות הרש"פ היא הגורם המרכזי לנזק ולכן עליה לשאת בו.





## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1 ב"כ המערערת הביע חשש בסיכומיו כי אם תתקבל עמדת המשיב, יוכלו שלטונות מע"מ  
2 לרמוס בסיטונות וברגל גסה את זכותם של עוסקים לניכוי מס תשומות.  
3
- 4 27. בעניין רם שן בחן בית המשפט את הטענה בדבר קיומו של נזק לאוצר המדינה, כיסוד המונח  
5 בבסיס ההלכות בעניין סלע ובעניין מ.א.ל.ר.ז. בית המשפט דחה את הטענה, על בסיס מספר  
6 נימוקים. ראשית, בת המשפט ציין כי הנמקת בית המשפט העליון בעניין סלע ובעניין  
7 מ.א.ל.ר.ז לא כללה את הצורך לבחון לגבי כל חשבונית את שאלת הנזק הקונקרטי. שנית,  
8 בית המשפט ציין כי בעניין מ.א.ל.ר.ז הוגבל החריג למצבים של העדר רשלנות ולא למצבים  
9 של העדר נזק. שלישית, בית המשפט דחה את הטענה כי יש לאמץ חריג נוסף משיקולים של  
10 צדק. לדעת בית המשפט, תחושת הצדק מובילה למסקנה שלא צריך להיות הבדל בין שני  
11 נישומים, אשר בידיהם חשבונית מזוייפת, אולם לגבי אחד מהם בוצע קיזוז בהתחשבות מול  
12 הרש"פ ובאחרת לא בוצע. בית המשפט ציין כי גישת המערערת תוביל למעשה לבדיקת  
13 השתלשלות העניינים לגבי כל חשבונית מזוייפת, כדי לעשות צדק כולל. נקבע כי גישת  
14 המערערת מבוססת על התייחסות מקרית לחשבונית המזוייפת, בהתחשבות מול הרשות,  
15 מבלי שהדבר נובע מהתנהגות שונה של העוסקים. בית המשפט הוסיף שיקול נוסף הפועל נגד  
16 אימוץ גישת המערערת, שכן גישה זו מיוסדת על הטענה לפיה ההסכם בין הרש"פ לישראל  
17 מניב לנישום זכויות, טענה שנשללה במפורש בע"א 8549/03 **סופר דרינק בע"מ נ' מנהל מע"מ**  
18 (23.5.06) (להלן: "**עניין סופר דרינק**"). לאור כל האמור, נדחתה הטענה כי העובדה שסכומי  
19 החשבוניות קוזזו בהתחשבות מול הרש"פ מצדיקה את ביטול חיוב המערערת. גישת בית  
20 המשפט בעניין רם שן והנמקתו נראית בעיני כנכונה ומשקפת את הדין.  
21
- 22 28. גם בעניין שינוע-אל התייחס בית המשפט לסוגיה זו, אף שבקצרה. בית המשפט התייחס  
23 (פסקה 20 לפסק הדין) לטרזוניית המערערת שם, כי מצד אחד נמנע המשיב מלהכיר במס  
24 התשומות שניכתה המערערת ומצד שני, המשיב אינו מעביר את סכום מס התשומות לרש"פ,  
25 כפי שנדרש על ידה. בית המשפט העיר כי סוגיה זו חורגת ממתחם ההתדיינות שבין הצדדים  
26 ואין צורך לדון בה. בית המשפט ציין כי חזקה על המשיב ורשויות המדינה שתפעלנה בהתאם  
27 להוראות הדין ועל פי ההסכמים עם הרש"פ.  
28
- 29 29. ב"כ המערערת ציין בסיכומיו כי ברור שמי שזיין את החשבוניות היה נתין של הרש"פ וכי  
30 הרש"פ התרשלה בשני ההיבטים שצוינו לעיל. במסגרת חקירתו הנגדית של דניאל וקנין, מנהל  
31 אגף בכיר בהנהלת המכס והמע"מ, ציין העד כי יתכן שהחשבוניות זויפו בשטח הרש"פ על ידי  
32 תושב הרש"פ ויתכן כי הזיוף בוצע בישראל, על ידי תושב ישראל (עמ' 22, שורות 8-10; עמ'  
33 23, שורות 20-21). הרש"פ לא היתה צד בתיק ולא הושמעה עמדתה. משום כך, יש להסתייג  
34 מקביעת ממצאי עובדה וקביעות בדבר רשלנותה, כפי שהמערערת מבקשת.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

1  
2 30. אשר לטענת המערערת בדבר סכנת רמיסה סיטונית של זכויות הנישומים, יש לציין את עדות  
3 דניאל וקנין לפיה קיימות כ-3,000 חשבוניות מסוג P כפולות שנצברו לאורך מספר שנים, בין  
4 2012 לבין 2016. העד ציין כי מדובר בכמות זעירה מתוך כ-700,000 חשבוניות בתקופה זו,  
5 דהיינו, מדובר על יחס של 0.004. שלטונות מע"מ לא חיבו את העוסקים הישראליים שניכו  
6 את סכומי המס הגלומים באותן 3,000 חשבוניות כפולות אף שהנתונים התקבלו מהרש"פ  
7 (עמ' 21-24 לפרוטוקול). המערערת חויבה בסכומי המס של אותן חשבוניות רק בעקבות  
8 חקירה וביקורת שהתייחסה לחשבוניות של עוסקים ישראליים ולאחר שבמהלך הביקורת  
9 התעורר ספק ביחס לחשבוניות מסוג P. משום כך, לא השתכנעתי שיש חשש מן הסוג עליו  
10 הצביע ב"כ המערערת.

11  
12 31. בעניין ספור דרינק דחה בית המשפט את בקשת המערערת שם להסתמך על יתרת המס  
13 שנתרה בידי המשיב מתוך מס העסקאות שהעבירה ושלא נדרש ע"י הרש"פ. בית המשפט  
14 הבהיר כי היתרה האמורה נוצרה בשל הוראות הסכם פריס וקיומה של יתרה זו, אינו מקנה  
15 זכויות כלשהן לעוסקים ישראליים או פלסטינים.  
16 במקרה שלפנינו דרשה הרש"פ את החזר המס שקוזז על ידי המדינה בגין החשבוניות  
17 המזויפות. המשיב הבהיר כי ככל שעמדנו לתקבל, הוא יפעל לגבות את סכום המע"מ שנוכה  
18 שלא כדין מהמערערת וישיב לרש"פ את הסכום שקוזז. עוד ציין המשיב כי גם במקרים בהם  
19 לא ניתן היה לגבות מן העוסק את סכום המע"מ שנוכה על ידו שלא כדין, החזיר המשיב את  
20 סכום המע"מ לרש"פ (סעיף 32 לסיכומי המשיב).

21  
22 32. דומה שהמערערת מבקשת לראות ברש"פ צד להתדיינות בערעור זה ועותרת כי בית המשפט  
23 "יחלק" את האחריות ל"נוק" בין המשיב לבין הרש"פ, לפי מידת האשם היחסי, על פי נסיבות  
24 המקרה. אם תתקבל עמדת המערערת, הרי שבכל תיק דומה, יהיה על בית המשפט לבחון  
25 את התנהגות הרש"פ ביחס לעוסק הפלסטיני הרלבנטי וכן את מערכת היחסים שבין מדינת  
26 ישראל לרש"פ בהקשר להתחשבות התקופתית, אף שמדובר בחשבונית מס מזוייפת, לגביה  
27 הנישום לא נקט באמצעים כלשהם כדי לאמת את החשבונית ואת זהות העוסק. גישה זו לא  
28 ניתן לקבל והיא חורגת מגדר ההתדיינות שבין הנישום-המערער לבין המשיב בהקשר לשומת  
29 התשומות.

30  
31 **סוף דבר :**

32 23. לאור כל האמור, התוצאה היא שהערעור נדחה.  
33 המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 15,000 ₪.

34



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

13 אוגוסט 2017

ע"מ 15-05-58611 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"א אב תשע"ז, 13 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט