



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42455-11-22 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בע"מ
ע"י עו"ד אהרן ברגר

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף חיפה
ע"י עו"ד טל זוהר

פסק דין

1

2

פתח דבר

1 בפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת מס תשומות שהוצאה למערערת לשנים
2 2018-2021 בסך 4,491,247 ש"ח, בהתאם לסמכותו בסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף,
3 תשל"ו-1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף או החוק**).

4 2. המערערת הינה חברה פרטית העוסקת בתחום הקבלנות, ובעת שנערכה השומה נשוא
5 הערעור, הייתה רשומה כעוסק מורשה לצורך מס ערך מוסף.

6 3. הבעלים והמנהל של המערערת בתקופה נשוא ההחלטה הוא מר אמין סלימאן (להלן:
7 **סלימאן**). יצוין כבר עכשיו, כי סלימאן עזב את הארץ מבלי שוב. נטען כי עזב את הארץ
8 בשל איומים על חייו. מכל מקום, מאחר שלא התייצב לדיון, לא הגיש תצהיר ולא נחקר,
9 לא הונחה בפני בית המשפט כל גרסה מטעמו. יתר על כן, המערערת ביקשה לזמן שלושה
10 עדים, אך בסופו של דבר ויתרה על העדתם. הוסכם כי הודעותיהם יהיו חלק מחומר
11 הראיות כאשר לכל אחד מהצדדים שמורה הזכות לטעון לגבי משקל ההודעות
12 (פרוטוקול הדיון מיום 14.11.2023, עמ' 3 ש' 23 – 26). מטעם המשיב הוגש תצהירו של
13 מר יעקב אמדו (להלן: **אמדו**) שהוציא את השומה, וכן העיד, לפי בקשת המערערת, חרף
14 התנגדות המשיב, ובהתאם להחלטתי מיום 19.1.2024, מר אמיר חנא (להלן: **חנא**), שנתן
15 את ההחלטה בהשגה. השניים נחקרו בחקירה נגדית על ידי ב"כ המערערת. לתצהיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המשיב צורפו הודעות והודאות שנגבו במסגרת החקירה שנערכה במשרדו, וכן חומר
2 חשבונאי שנאסף על ידו לצורך הוצאת השומה.
3 4. נטען על ידי המשיב, כי המערערת ניכתה בשנת המס 2021 מס תשומות שלא כדין בגין
4 התקשרותה עם שישה ספקים: מ. מגדל בניה ירוקה (להלן: **מגדל**), קו ירוק ובניה בע"מ
5 (להלן: **קו ירוק**), דוריאן פרינד יזמות בע"מ (להלן: **דוריאן**), אבנו נאגיי פארס (להלן:
6 **פארס**), ראפיד לעבודות בניה בע"מ (להלן: **ראפיד**) וח.פ.ר מגדלים ומשקיעים (להלן:
7 **מגדלים ומשקיעים**) (יקראו יחד **הספקים**). טענת המשיב היא כי הגורם שהוציא את
8 החשבונות לא היה רשאי להוציאן, וכי המערערת והספקים אינם הצדדים הנכונים
9 לעסקה.

10 5. כן נטען שהמערערת ניכתה בשנים 2018-2021 מס תשומות בגין תשומות שאינן מותרות
11 בניכוי או מותרות בניכוי באופן חלקי בלבד (להלן: **תשומות כלליות**).

תמצית טענות המערערת

12 6. ההחלטה בהשגה שניתנה על ידי חנא נעשתה תוך ניגוד עניינים מובנה היות ומנהלו
13 הישיר, אמדו, הוא הגורם שערך את השומה נשוא הערעור, ואילו מחקירתו של חנא
14 עולה כי לא הפעיל שיקול דעת עצמי בקבלת החלטתו. לאורך ההליך כולו, לא ראה
15 המשיב פסול בעניין זה, ומנסה לנרמל ולהלבין התנהלות פסולה זו.
16

17 חנא הודה בחקירתו כי לא ערך כל בדיקה נוספת מעבר לאלו שבוצעו על ידי אמדו, זאת
18 על אף חוסרים רבים בשלב זה שנדרש היה להשלים. חנא ביסס את קביעותיו על "ניסיון
19 החיים" מבלי שאסף את כלל הנתונים הנדרשים לשם קבלת ההחלטה בהשגה, ודי
20 בניגוד עניינים מובנה זה כדי לקבל את הערעור במלואו.

21 7. טרם הגשת הערעור ביקשה המערערת לשוב לשלב ההשגה אך נתקלה בסירוב מצד
22 המשיב. משהוגש הערעור, ביקש המשיב לשוב לשלב ההשגה כדי לתקן המחדלים
23 והליקויים בטיעונו – ולכך סירבה המערערת. אין ברצון המערערת לאפשר למשיב לבצע
24 "מקצה שיפורים" ולתקן את ליקויו הרבים, וכן ידועות כל טענות המערערת למשיב, כך
25 שלא יהיו בהן שינויים ומתייתרת החזרה לשלב ההשגה.
26
27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42455-11-22 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 המשיב טוען, כי נטל זימון הספקים מוטל על כתפי המערער, בעוד שבית המשפט קבע
- 2 בהחלטתו מיום 19.9.2023 כי על המשיב לדאוג להתייצבות העדים. לא זו אף זו,
- 3 המערערת אפשרה לצרף עדויות אלה לתיק חלף עדותם בפועל, וזאת לפני משורת
- 4 הדין.
- 5 יש לראות בסגירת תיקו של המערער בהליך הפלילי בשל חוסר ראיות, משום הודאה
- 6 מצד המשיב כי אין בידיו ראיות המצביעות על אי-תקינות החשבוניות – ומשום כך יש
- 7 לקבל את הערעור במלואו.
- 8 10. המשיב קיבל משלושה ספקים חשבוניות ואף אישור כי הם הגורמים שהוציאו אותן, וכן
- 9 לא פתח בהליך שומתי או פלילי נגדם – נתונים המעידים על תקינותן של החשבוניות,
- 10 כך שהמשיב מדבר בשני קולות.
- 11 11. פעולות המשיב עולות כדי אכיפה בררנית בכך שמתעמר במערער, זאת בשעה שלא
- 12 פועל כנגד הספקים שהוציאו את החשבוניות.
- 13 12. יש לראות סתירה אף בטענת המשיב, כי לא ננקטו הליכים כנגד מי מהספקים בשל
- 14 חשש לבזבז משאבי ציבור, שכן בניהול ערעור זה מבזבז משאבי ציבור – זאת תוך
- 15 סיכויי גבייה קלושים, שכן מנהל המערער נמלט מהארץ ונסגר התיק הפלילי בעניינו.
- 16 13. בית המשפט קבע כי נטל הבאת הראיה הראשוני מוטל על כתפי המשיב, כך שעליו
- 17 להמציא לפחות ראיה ראשונית לכך שהוצאו החשבוניות שלא כדין. המשיב לא הציג
- 18 אפילו ראשית ראיה לגבי שלושת הספקים עמם כלל לא יצר קשר. יתר על כן, עדותם של
- 19 שלושת הספקים עמם כן יצר קשר, תומכת בגרסת המערער.
- 20 14. בידי המשיב מצויים כל הכלים והאמצעים לאתר את הספקים וליצור עמם קשר
- 21 בהיותם רשומים במרשם מע"מ. על כן, טענתו כי לא הצליח לאתרם לשם גביית עדות
- 22 אינה הגיונית.
- 23 15. בעוד שמחזיק המשיב בדרך כלל ברשומות ותיעודים של שיחות ותכתובות, כאשר
- 24 נתבקשו נציגי המשיב להמציא סימוכין לניסיונות יצירת קשר עם אותם הספקים – לא
- 25 עשו כן.
- 26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42455-11-22 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המשיב לא הכיר בניכוי מס תשומות כלליות, אך זאת מבלי שסיפק כל הסבר או נימוק
2 לכך בשומה, בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה. המשיב קבע סכום לחיוב המערערת
3 בגין תשלום ששילמה לחברת דלתון עבודות אלומיניום בע"מ (להלן: **דלתון**), בהליך
4 משפטי כנגדה וכנגד נתבעות אחרות, וזאת בהיעדר כל פירוט לאופן קביעת סכום זה
5 שנראה כשרירותי. כך למשל, המשיב לא בדק האם המערערת שילמה את כל הסכום
6 וניכתה מס התשומות תוך חיוב הנתבעות האחרות. לפיכך, הנימוקים לכך, שצורפו
7 לראשונה לתצהירו של אמדו, עולים כדי הרחבת חזית אסורה, ופגם זה לא יכול שיתרפא
8 בהליך ובשל כך יש לקבל את הערעור.

9

תמצית טענות המשיב

- 10 17. המשיב מוסמך לחייב את המערערת במס תשומות ועסקאות מכוח סעיף 82 לחוק
11 מע"מ, אלא אם תוכיח המערערת כי החשבוניות דן הוצאו כדין תוך הצגת ראיות לכך.
12 המערערת, אשר נטל ההוכחה מוטל עליה בעניין זה, לא המציאה את המסמכים
13 הדרושים לשם הוכחת לגיטימיות ותקינות החשבוניות.
- 14 18. המערערת נמנעה מלשתף פעולה עם המשיב לאורך כל ההליך, זאת בכדי לא לאפשר לו
15 להתחקות אחר נתיב הביקורת של פעילותה. כמו כן, הגישה המערערת השגה לאקונית,
16 דחתה ממושכות את מועדי הדיון וכן הקשתה על המשיב לבצע השלמות חקירה כנדרש.
17 המערערת מנסה להעביר את נטל הראיות ונטל השכנוע למשיב, זאת בעוד היא עצמה
18 לא מספקת את הראיות הנדרשות כלל.
- 19 19. סלימאן, מנהל המערערת בעת הוצאת ההחלטה בהשגה, עזב את הארץ בתאריך
20 23.11.22, ונכון למועד ניהול ההוכחות טרם חזר. סלימאן, בהיותו הבעלים והמנהל של
21 המערערת, הינו הגורם המשמעותי ביותר אשר יכול היה לספק את המידע המהותי
22 הרלוונטי בענייננו, והיעדרו הקשה על ניהול התיק וההוכחות. העובדה שסלימאן לא
23 התייצב בפני בית המשפט מעידה על כך שהמערערת לא נקטה בצעדים ובאמצעים
24 הסבירים הנדרשים לשם אימות תקינות החשבוניות, ולפיכך כי ניכוי מס התשומות
25 נעשה שלא כדין.
- 26 20. המשיב ביטל, לפני משורת הדין, את חיוב המערערת בשומת עסקאות לשנת 2017, אך
27 הותיר את החיוב בשומת תשומות לשנים 2018-2021. שומת תשומות זו הינה בגין
28 דרישת המערערת לניכוי מס תשומות בשנים הנ"ל בגין תשומות שאינן מותרות בניכוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 או מותרות בניכוי חלקי בלבד בסך 268,231 ש"ח, וכן דרישתה לניכוי מס תשומות בשנת
- 2 2021 בסך 4,223,016 ש"ח בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין על ידי שישה ספקים.
- 3 21. רישומה של המערערת כ"עוסק" במשרדי מס ערך מוסף בוטל בתאריך 31.08.23, זאת
- 4 עקב אינדיקציות שהיו בידי המשיב כי המערערת הפיצה וקיזזה חשבוניות שלא כדין
- 5 בסכומים של מיליוני שקלים.
- 6 22. במהלך תקופת ניהולו של סלימאן את המערערת, דיווחיה הגיעו לכדי שיעור מס ערך
- 7 מוסף שלילי, כך שקיבלה החזרי מס תשומות מהמשיב ולא שילמה מס עסקאות.
- 8 23. על פי סעיף 132 לחוק מס ערך מוסף, על המערערת להוכיח כי החשבוניות דנן לגיטימיות
- 9 וחוקיות, היות וכל המידע הדרוש לשם כך מצוי אצלה. ברי, כי בהחזקת המערערת את
- 10 החשבוניות, עליה לוודא את נכונות העסקאות וזהות מוצאי החשבוניות.
- 11 24. על מוציא חשבוניות להיות עוסק מורשה, ולא די בהוכחת קיומה של עסקה אמיתית
- 12 כדי לקבוע שהוצאה כדין. דרישה זו אינה טכנית, אלא מהותית, ומשקפת את הדרישה
- 13 כי מדובר בחשבונית אמת.
- 14 די בכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, על מנת לשלול מהעוסק זכאותו לנכות מס
- 15 התשומות הגלום בהן. על הנישום להוכיח את תקינות החשבוניות, או כי לא גילה ולא
- 16 יכול היה לגלות את דבר אי-תקינותן. לא כך בענייננו.
- 17 25. המשיב פעל ככל שניתן היה לאיתור הספקים לשם גביית עדותם, וערך את הבדיקות
- 18 הרלוונטיות ככל שהתאפשרו, שעה שהמערערת, כפי שצוין לעיל, לא פעלה לספק
- 19 הסברים או ראיות לפעולותיה – ואין לאפשר לה ליהנות מהחסר הראייתי שיצרה.
- 20 26. ממכלול הנתונים עולה כי המערערת, בהתקשרותה עם ספקים שונים, לא פעלה באופן
- 21 סביר לוודא תקינות החשבוניות וכי מוציאייהן רשאים היו לעשות כן. לא זו אף זו, מנהל
- 22 המערערת אף לא ידע לנקוב בשמות חלק מהספקים דנן.
- 23 27. המערערת אף חויבה בגין מס תשומות שדרשה בשנים 2018-2021 אשר אינן מותרות
- 24 בניכוי, ובהן רכב פרטי שהוצמד לעובד, מגורים לעובדים וכן אירוע שקיימה המערערת
- 25 לעובדיה.
- 26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 28. המערערת דרשה ניכוי מס תשומות בגין הסכומים ששילמה לדלתון יחד עם נתבעות
2 נוספות ולפיכך המשיב התיר בניכוי רק את חלקה היחסי של המערערת בסכומים הנ"ל.
- 3 29. בנוסף, המערערת דרשה ניכוי מס תשומות בגין שכר טרחה עבור ייצוג בהליך פלילי,
4 כאשר תשלום זה אינו קשור לפעילותה השוטפת ולפיכך אין מקום לנכות את מס
5 התשומות.
- 6 30. המערערת מבקשת להעביר את נטל ההוכחה לכתפי המשיב, ובתוך כך אף לטעון כי
7 החלטת המשיב ביחס לספקים פסולה משום שלא גבה עדות מכולם. טענה זו נועדה
8 להסיט תשומת הלב מהעבודה שהמערערת לא הציגה עדים או ראיות מטעמה. די
9 במכלול הנתונים והראיות החלקיות שהשיג המשיב על מנת לקבוע כי החשבוניות נוכו
10 שלא כדין, זאת על אף אי חקירת המשיב את כל הספקים.
- 11 31. יש לדחות את טענת המערערת כי החלטת המשיב נגועה בניגוד עניינים, שכן חנא קיבל
12 את ההחלטה בהשגה באופן עצמאי וללא התייעצות עם מנהלו אמדו, עורך השומה, כך
13 שאין לראות בכך פגיעה בקבילות ההחלטה ובשיקול דעת המשיב. בע"מ 1029/09 רמי
14 קנטור נ' פ"ש כפ"ס (25.4.2017) נקבע כי לא נדרש ניתוק מוחלט בין מוציא השומה
15 ובין מקבל ההחלטה בהשגה.
- 16 32. טענת המערערת באשר להרחבת חזית אסורה דינה להידחות, שכן בעל המניות
17 במערערת נשאל על טיב יחסיו עם כל אחד מהספקים תוך דרישת המצאת מסמכים, וכן
18 ידע על הביקורת שנערכה בחברתו. למשיב אף עומדת חזקת התקינות המעשה המנהלי.
- 19 33. טענת המערערת לפיה אי-נקיטה בהליכי שומה כנגד הספקים מהווה אישור לתקינות
20 החשבוניות – דינה להידחות. ראשית, אין האחד משליך על השני ומדובר בעניינים
21 נפרדים; שנית, עלול להיגרם בהוצאות חיוב מעין זה בזבוז משאבי ציבור לריק;
22 שלישית, למשיב כוח אדם מוגבל ואין ביכולתו לנקוט בהליכים מול כלל הספקים.

דיון והכרעה

- 23
- 24 המסגרת הנורמטיבית – המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי
- 25 34. סעיף 38(א) לחוק קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות
26 הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. חשבונית מס שהוצאה כדין ואשר מקבלה רשאי
27 לנכות את מס התשומות הכלול בה, היא חשבונית הממלאת אחר דרישות סעיף 47 לחוק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ואחר דרישות תקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973.
2 הדרישה הינה שהחשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה, ושכל
3 הפרטים בה יהיו נכונים, לרבות תיאור השירות וזהות הצדדים לעסקה.
- 4 35. ההלכות בעניין זה ברורות וידועות והן מקדמת דנא. (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) -48652-
5 10-12 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (20.8.2017); ע"מ
6 21-02-21979-02 מנשירוב ירון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה (16.9.2024)). על
7 החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה, במובן זה
8 שמוציא החשבונית צריך להיות מי שביצע בפועל את העבודה (ראו: ע"א 4069/03
9 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: עניין
10 מ.א.ל.ר.ז.)). במצב שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל,
11 נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן
12 זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית
13 בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי. כמו
14 כן, נדרש שהסכומים הנקובים בחשבונית ישקפו את התמורה הנכונה והאמיתית בגין
15 השירות או העבודה.
- 16 36. בפסיקה נקבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא **מבחן אובייקטיבי**, לפיו די בעובדה כי
17 החשבוניות אינן כדין כדי לשלול את זכאותו של עוסק, וכי רק במקרים חריגים יחול
18 **מבחן סובייקטיבי**, לפיו אם יוכיח העוסק כי נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי
19 החשבוניות הוצאו כדין, יותר לו ניכיון אף אם בפועל ימצא כי החשבוניות אינן כדין
20 (ראו: עניין מ.א.ל.ר.ז.; ע"א 375/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד
21 נג(3) 493 (1999) (להלן: "עניין סלע"). הודגש בפסיקה כי המבחן הסובייקטיבי הוא
22 **מבחן צר ומצומצם**. (ראו: ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די
23 **הובלות בע"מ** (9.5.2018); ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס
24 **ערך מוסף תל-אביב 2** (20.6.21)).
- 25 נטל ההוכחה
- 26 37. המערערת היא הנושאת בנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות, שכן שאלת היות החשבוניות
27 פיקטיביות אם לאו, היא שאלה עובדתית - לבר-פנקסית והמערערת היא בבחינת
28 "המוציא מחברו", עת היא מבקשת לטעון כי המשיב עשה שימוש שלא כדין בסמכויותיו
29 המנהליות (ראו: רע"א 36446/98 כ.ו.ע. נ' מנהל מע"מ (1.7.2003); ע"מ (מחוזי מרכז)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 36606-04-12 מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה (30.6.15); ע"מ (מחוזי מרכז) -36606
2 02-11 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה (21.11.12)).
3 38. יתר על כן, במקרים מעין אלה, כלל המידע הרלוונטי להוכיח את העובדות הרלוונטיות
4 נמצא בידי העוסק, שכן הוא זה שהתקשר עם הספקים, והוא זה אשר מחזיק, או אמור
5 להחזיק, בחשבונות, במסמכים ובספרים. לפיכך, העוסק הוא בעל הדין אשר בידו
6 האמצעים הטובים יותר להמציא את המסמכים והראיות המלמדים כי החשבונות
7 הוצאו כדין ומתעדות עסקאות אמת. גם מטעם זה ראוי להטיל עליו את נטל
8 ההוכחה. משמע כי הטלת נטל ההוכחה לפתחה של המערערת מוצדקת אף מן הטעם כי
9 היא בעלת הידע ביחס לעובדות השנויות במחלוקת ולה גישה טובה יותר לראיות (ראו
10 ע"מ 15-03-48587 בסנינו גרופ (גמג) בע"מ נ' רשות המיסים (12.6.2018)).

11 החשבונות נשוא השומה – הממצאים העובדתיים

12 39. כפי שצוין לעיל, סלימאן, מנהל המערערת ובעל מניותיה, עזב את הארץ מבלי שוב,
13 וגרסתו לא הובאה ולא נבחנה בפני בית המשפט. המערערת לא הגישה תצהירים
14 מטעמה ואף ויתרה על זימון עדים. הממצאים הנוגעים לחשבונות נשוא השומה
15 מבוססים על האמור בהודעות ובהודאות שנגבו במסגרת החקירה שערך המשיב, לרבות
16 של סלימאן, וחומר נוסף שהגיע לידי המשיב וצורף לתצהירו. להלן יפורטו עיקרי
17 הממצאים הנוגעים לספקים שעל שמם הוצאו החשבונות אשר מס התשומות הכלול
18 בהן נוכה על ידי המערערת.

19 40. כאן כבר המקום לציין, כי שומתו של המשיב התבססה במידה רבה לא רק על ה"יש"
20 אלא על ה"אין". כפי שהסתבר מחומר הראיות שצורף לתיק ומהעדויות שנשמעו בפניי,
21 המערערת לא סיפקה מידע ומסמכים שהיה בהם כדי לבסס את טענתה בדבר תקינות
22 החשבונות, כגון פירוט העבודות ומספר העובדים באתרים השונים. בחלק מהמקרים
23 החשבונות עצמן עוררו ספקות בדבר תקינותן, כגון רישומים בכתבי יד שונים. העובדה
24 שהמערערת לא הוכיחה כי שילמה בפועל את התמורה או את עיקרה בגין החשבונות,
25 אף היא מעלה ספק בדבר אמיתות החשבונות.

26 זאת ועוד, חלק מהספקים, מוציאי החשבונות, כלל לא אותרו על ידי המשיב. במסגרת
27 ההליך התבקש המשיב לשוב ולנסות ולאתרם, והדבר לא עלה בידו (הגם שלא הוצג על
28 ידו תיעוד מספק לעניין זה), אך איני סבור כי יש לזקוף את אי איתורם של הספקים
29 לחובתו. בסופו של דבר, המערערת היא שהתקשרה עם הספקים, ועליה מוטל הנטל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 להביא את כל המידע הנוגע אליהם. עמדתו של המשיב לפיה בנסיבות אלה רשאי הוא
2 לקבוע כי החשבוניות הוצאו על ידי מי שאינו רשאי להוציאן (ראו דברי עד המשיב להלן
3 בהתייחס לחברת קו ירוק), או ההנחה שהניח בהתבסס על העובדה כי כל תיקי הספקים
4 נסגרו בלא כל מחאה מצדם (ראו דברי עד המשיב להלן בהתייחס לחברת מגדלים
5 ומשקעים), מקובלים עליי.

6 41. חברת מגדל – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על שם חברה זו,
7 בגין עבודות בהיקף של 7-8 מיליון ש"ח. חלק מהחשבוניות נכתבו בכתב שונה וסלימאן
8 לא ידע ליתן הסבר משכנע לכך, תוך שציין כי לעיתים החשבוניות נכתבו מולו ולעיתים
9 נשלחו אליו במייל (חקירת סלימאן מיום 22.11.2021; נספח 16 לתצהיר המשיב). עוד
10 ציין סלימאן כי הוא אינו מחזיק ברשימות המתעדות את מספר העובדים שהיו באתרים
11 בהן פעלה חברת מגדל, וכן שלא קיים פירוט להתחשבוניות מול ספק זה. בעל המניות
12 בחברת מגדל בעת הוצאת החשבוניות, מסר כי הוא אמנם מכיר את המערערת אך לא
13 ידע לספק מידע בדבר העבודות המתועדות בחשבוניות הנ"ל (עדות ריאן מוחמד מיום
14 20.01.2022, נספח 21 לתצהיר המשיב).

15 42. העוסק פארס – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על שם עוסק זה,
16 כשהעבודות עליהן הוצאו החשבוניות נעשו לא רק על ידי העוסק פארס אלא גם על ידי
17 קבלני משנה (חקירת פארס מיום 19.01.2022, נספח 28 לתצהיר המשיב). מתוך
18 החשבוניות לא ניתן ללמוד מי מקבלני המשנה עבד באיזה אתר. פארס העיד כי סלימאן
19 חייב לו כ-800,000 ₪ וכי קיים הסכם בינו ובין המערערת ושהוא זה שהוציא את
20 החשבוניות. עם זאת, בספרי המערערת נמצאו רק עותקים של החשבוניות הנ"ל, כאשר
21 בחלקן מופיעים כתבי יד וחתומות שונים (נספח 28 לתצהיר המשיב), כאשר לסלימאן
22 לא היה הסבר משכנע לכך. סלימאן ציין בחקירתו מיום 22.11.2021 (נספח 16 לתצהיר
23 המשיב), כי בינו ובין פארס "יש חוזה אבל אין התחשבוניות וכתב כמויות". זה הלך
24 לפי התקדמות העבודות."

25 43. חברת דוריאן – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על שם חברה זו,
26 אך בעל החברה, עיסא דוריאן, לא יכול היה לספק מידע על מקום העבודות או מספר
27 העובדים שסופקו למערערת בהתקשרות עמה (חקירת דוריאן מיום 13.12.2021, נספח
28 32 לתצהיר המשיב). עוד ציין בעל החברה שהמערערת חייבת כספים לחברתו. אשר
29 להוצאת החשבוניות – טען בעל חברת דוריאן, כי לעיתים הוא זה שהוציאן ולעיתים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 עובד בחברתו עשה זאת, אך לא ידע לתת הסבר לחישובים והסכומים המצוינים
2 בחשבוניות. יש לציין כי לאורך חקירתו כינה בעל החברה את מנהל המערערת בשם
3 "אימן", ואף כשנשאל אם מתכוון ל"אימן" חזר על טעותו. כשנשאל סלימאן על אודות
4 התקשרותו עם חברת דוריאן לא ידע לציין מי בעל החברה ומי הם העובדים באתרים
5 השונים.

6 44. **חברת ראפיד** – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על שם חברה זו.
7 סלימאן טען כי התקשרות זו הופסקה לאחר שהוטל ספק בהתנהלותה וכשרותה. עם
8 זאת, ההתקשרות חודשה לאחר זמן מה (חקירת סלימאן מיום 22.11.2021, נספח 16
9 לתצהיר המשיב). סלימאן אישר כי לא קיימים בידיו התחשבוניות ומפרט עם חברת
10 ראפיד, אך טען שקיים ביניהם חוזה (חקירת סלימאן מיום 16.01.2022, נספח 17
11 לתצהיר המשיב). עם זאת, חוזה זה, כמו גם חשבוניות המס המקוריות, לא הוצגו בפני
12 המשיב. יתר על כן, כל ההמחאות שניתנו בגין עבודות אלו חזרו כך שהמערערת נותרה
13 חייבת כ-1.2 מיליון ש"ח לחברת ראפיד. לטענת המשיב לא עלה בידו לאתר גורם כלשהו
14 מחברת ראפיד, חרף ניסיונותיו החוזרים והנשנים, שכן הספקים "נעלמו מן האופק".
15 עם זאת לא נמצא בידו תיעוד כלשהו הנוגע לאותם ניסיונות (פרוטוקול, בעמ' 30 ש' 19
16 – 24).

17 45. **חברת קו ירוק** – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על שמה של
18 חברה זו. עם זאת, כעולה מחומר הראיות, המערערת עדיין חבה לחברת קו ירוק סך של
19 כ-10 מיליון ש"ח (נספח 25 לתצהיר המשיב, וכן הודאת סלימאן מתאריך 22.11.2021,
20 נספח 16 לתצהיר המשיב, וחקירתו מיום 16.01.2022, נספח 17 לתצהיר המשיב). כאשר
21 נשאל סלימאן על טיב התקשרות חברתו עם ספק זה, טען כי בעליה הוא מוסטפא
22 מחרום, אך לטענת המשיב אדם בשם זה כלל לא רשום כבעל מניות בחברת קו ירוק.
23 עוד ציין סלימאן כי אין ברשותו רשימות עובדים או כתבי כמויות והתחשבוניות
24 המתעדות את התקשרותו עם ספק זה.

25 אשר לחשבוניות, מסר סלימאן כי "מה שכתוב בחשבוניות מס לא יודע לפרט מעבר
26 לזה, אין לה מה לפרט מעבר לזה, כל העסקאות האלה הם על עסקאות אמת באתרים
27 השונים" (חקירה מיום 16.01.2022, נספח 17 לתצהיר המשיב). לא עלה בידי המשיב
28 לאתר גורם כלשהו מטעם חברת קו ירוק אשר יכול היה לשפוך אור על ההתקשרות בינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 לבין המערערת. כך העיד אמדו בעניין זה (פרוטוקול דיון ההוכחות מיום 22.01.2024
2 (להלן: הפרוטוקול) בעמ' 42 ש' 26 – עמ' 43 ש' 12):

3 העד, מר אמדו: אני חוזר ואומר, אני לא יודע מי הוציא את החשבוניות.
4 עו"ד א. ברגר: אבל אתה קבעת שמי שהוציא לא היה רשאי.
5 העד, מר אמדו: אני לא יודע מי שהוציא את החשבוניות.
6 עו"ד א. ברגר: לא ציינת 'אני לא יודע מי הוציא', אתה קבעת שמי שהוציא לא היה
7 רשאי.

8 העד, מר אמדו: נכון.
9 עו"ד א. ברגר: איך קבעת?

10 העד, מר אמדו: כי לא הצלחתי להשיג את מכון טארק [צ"ל מחרום טארק, הרשום
11 כבעל מניות ודירקטור בתקופה הרלוונטית – ש.ב.]. מכון טארק לא
12 הצלחנו להשיג אותו, אם אני זוכר נכון. וזה מה שקבענו. כי אנחנו לא
13 יודעים, לא קיבלנו שיתוף פעולה, לא קיבלנו חשבוניות מקור, לא
14 קיבלנו אמצעי תשלום, לא קיבלנו צ'קים, לא קיבלנו כלום. ולא יכולנו
15 לדעת אם העבודות האלה בכלל בוצעו.

16 עו"ד א. ברגר: אבל קבעת שמי שהוציא לא היה רשאי.

17 העד, מר אמדו: אני לא יודע. מישהו הוציא. הלוואי והייתי יודע מי הוציא.

18 עו"ד א. ברגר: אם היית יודע מי שהוציא אז היית יודע להגיד לי שמי שהוציא לא
19 היה רשאי. אבל אתה לא יודע מי הוציא.

20 העד, מר אמדו: אז אני אגיד לך.

21 עו"ד א. ברגר: אז אתה לא יכול לקבוע מי לא היה רשאי.

22 העד, מר אמדו: אני יכול להגיד משהו? בקשר לזה. הלוואי והיה תשלום שהייתי יכול
23 למצוא שחברת א. עמית הייתה משלמת עם צ'קים למוטב בלבד
24 והייתי יכול לתפוס את מי שקיבל את החשבוניות, שקיבל את הכסף
25 הזה והייתי יכול לתפוס אותו מהאוזן ולחייב אותו. הלוואי והייתי יכול
26 למצוא את זה. היות ולא מצאתי למי שולם כסף כי לא שולם כסף. וגם
27 כספים ניתנו במזומן. אין צ'קים, לא הופקדו באף חשבון בנק, לא
28 יכולתי לדעת למי שולמו כל הכספים האלה.

29 עו"ד א. ברגר: אז קבעת שמי שהוציא לא היה רשאי. זו המסקנה.

30 העד, מר אמדו: כן. נכון לאותו זמן כן.

31 46. חברת מגדלים ומשקיעים – המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבונית שהוצאו על

32 שמה של חברה זו. סלימאן טען כי חברת מגדלים ומשקיעים ביצעה עבור המערערת

33 עבודה אחת, זאת על אף שהחשבונית דגן ניתנה בגין עבודות שונות באתרים שונים, מה

34 גם שלא הוצגו מסמכים המלמדים על טיב העבודות (סעיף 73 לתצהיר המשיב).

35 בחקירתו מיום 22.11.2021 ציין סלימאן כי שם בעלי החברה הוא עלי מוגרבי (נספח 16

36 לתצהיר המשיב), אך בחקירתו מיום 16.01.2022 טען כי הספק הוא חסין נאסר (נספח

37 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 לא עלה בידי המשיב לאתר גורם מחברת מגדלים ומשקעים, וכשנשאל אמדו הכיצד אם
2 כך קבע כי החשבוניות שהוצאו על ידה אינן משקפות עסקת אמת, השיב כך (פרוטוקול,
3 עמ' 41 ש' 26 – 30):

4 "אין לו כוח ויכולת לבצע את העבודות האלה כי בן-אדם שיש לו חברה שמבצעת
5 כאלה עבודות לאחר שסוגרים לו את התיק, הוא מגיע ונלחם על התיק שלו ועל
6 העוסק מורשה שלו ועל המחזור שלו ועל הקבלן הרשום שלו וכל הדברים האלה.
7 ואם יש לו אישורים להחזיק פועלים, הוא נלחם על זה, ובן אדם שלא מגיע,
8 פשוט לא היה לו את כל זה, ואין לו את כל זה, וזה בוודאות"

9 המבחן האובייקטיבי

10 47. על פני הדברים נראה כי המערערת לא הציגה ראיות לכך שהחשבוניות מתעדות
11 עסקאות אמת ואף משקפות באופן נכון את הצדדים לאותן עסקאות. כל זאת חרף
12 העובדה כי ראיות אלו מצויות, או אמורות להיות מצויות, בידה. סלימאן, מנהל ובעל
13 המניות במערערת, שללא ספק הינו הגורם המסוגל והנדרש לספק הסברים והוכחות
14 למה שאירע, עזב את הארץ ביום 23.11.2022 (ראו נספח 13 לתצהיר המשיב), כאשר
15 נטען שעזיבתו היא בשל איומים על חייו. לפיכך, עדותו לא נשמעה, וממילא אך ברור
16 כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה בערעורי מס.

17 נראה כי בשל קושי זה ביקשה המערערת להעביר את נטל ההוכחה לכתפי המשיב,
18 ובכלל זאת ציפתה כי המשיב יאתר את הספקים ויבחן את גרסאותיהם. אלא שברור
19 הוא כי העובדה שמנהל ובעל המניות במערערת אינו יכול למסור את גרסתו, אם בשל
20 עזיבתו את הארץ ואם מסיבה אחרת, אין פירושה כי הנטל המוטל על המערערת
21 להוכיח את תקינות החשבוניות בהתאם למבחן האובייקטיבי עובר לכתפי המשיב. על
22 אחת כמה וכמה שאין מקום להעביר לכתפי המשיב את הנטל להוכיח את מאמציה של
23 המערערת, באמצעות מנהלה ובעל מניותיה, לבדוק את תקינות החשבונית בהתאם
24 למבחן הסובייקטיבי.

25 48. כפי שצינתי לעיל, המשיב התבקש במסגרת ההליך לנסות לאתר את הספקים שאת מס
26 התשומות הכלול בחשבוניות המס שלהם ניכתה המערערת, אך הדבר לא עלה בידו.
27 למותר לומר כי אין לזקוף את אי איתורם של הספקים לחובת המשיב. בסופו של יום,
28 הנטל לזמן ולחקור עדים שהודעותיהם מתקבלות כראיה לתיק רובץ על כתפי מי
29 שמערער על השומה (ראו רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ
30 (2.5.2018)), (להלן: עניין גני ירושלים) ובנטל זה המערערת לא עמדה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 49. אציין בהקשר זה כי הצעתי למערערת שהתיק יוחזר לשלב ההשגה נוכח החסר הראייתי
2 המשמעותי הנובע מהיעדרו של המנהל ובעל המניות במערערת. המערערת סירבה
3 בתוקף לאפשרות זו, על אף שהובהר לה היטב הקושי המשפטי הקיים במצבה
4 (פרוטוקול, עמ' 21 – עמ' 24. ראו גם הודעת המערערת מיום 29.1.2024). התוצאה היא,
5 כאמור, כי לא התבררו עד תום הנסיבות הקשורות להוצאת החשבוניות על המשתמע
6 מכך מבחינת נטל ההוכחה.
- 7 50. כמו כן אציין, כי המערערת אף נמנעה מלהגיש בקשה להעיד את סלימאן בהיוועדות
8 חזותית (ראו עמ' 22 ש' 7). נראה שהדבר אומר דרשני. אם אמנם סיבת אי התייצבותו
9 של סלימאן בבית המשפט היא האיומים על חייו כפי שנטען (אך לא הוכח), מדוע אפילו
10 לא נעשה מאמץ כלשהו להעידו בדרך אחרת? **אין זאת אלא כי יש להניח שהמערערת**
11 **סברה כי חקירתו של מנהלה ובעל מניותיה בחקירה נגדית בבית המשפט, תהא לה**
12 **לרועץ.**
- 13
- 14 51. אף העובדה שהספקים לא החזיקו ברשותם את כוח האדם והציוד הדרוש על מנת לבצע
15 את העבודות נשוא החשבוניות, מעוררת ספק בדבר תקינות החשבוניות (ראו עדות
16 אמדו, פרוטוקול, עמ' 38 ש' 20-21, עמ' 41 ש' 18-19, עמ' 45 ש' 33-35, עמ' 46 ש' 17-19,
17 עמ' 52 ש' 14-19). אמת, כי אין מן הנמנע שהספק יסתייע לצורך ביצוע העבודות בקבלני
18 משנה אשר בידם מצוי הכוח האדם והציוד הדרוש, אך ברור כי טענה לשימוש בקבלני
19 משנה מחייבת הוכחה, ואין די בכך כי אפשרות זו תועלה כעניין תיאורטי כפי שניסה
20 לטעון ב"כ המערערת בחקירתו את אמדו (פרוטוקול, עמ' 41 ש' 22-34).
- 21
- 22 52. הוא הדין בעובדה כי תיקי הספקים נסגרו על ידי המשיב ולא הוגש ערעור כנגד החלטה
23 זו. כפי שציין אמדו (ראו ציטוט מדבריו לעיל), ככל שהייתה לספקים פעילות ממשית,
24 אם באמצעות עובדיהם ואם באמצעות קבלני משנה, יש להניח כי לא היו משלימים עם
25 ההחלטה לסגירת תיקם.
- 26 53. שאלת תקינותן של החשבוניות מתעוררת גם נוכח היקף העסקאות בהן מדובר
27 וחובותיה של המערערת כלפי הספקים. כעולה מחומר הראיות המערערת חבה לספקים
28 סכומי כסף גבוהים המגיעים כדי מיליוני שקלים בגין עבודות שסופקו לה (לעניין חברת
29 מגדל, ראו נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 266); לעניין חברת קו ירוק ראו נספח 17



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 לתצהיר המשיב, ש' 147); לעניין העוסק פארס ראו כרטסת בנספח 29 לתצהיר המשיב);
2 לעניין חברת דוריאן ראו נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 350); לעניין חברת ראפיד ראו
3 נספח 17 לתצהיר המשיב, ש' 199). הצדק עם המשיב הטוען כי אין זה מתקבל על הדעת
4 שספק יבצע עבודות בהיקף כספי מעין זה בלא קבלת תשלום על פני תקופה ארוכה כדי
5 כך שהחובות יעמדו על סכומים כה גבוהים.
- 6 54. לא מצאתי ממש בטענת המערערת לפיה העובדה שהמשיב לא נקט הליכים שומתיים
7 כנגד מי מהספקים, מהווה אינדיקציה לכך שמדובר בגורמים אשר מוסמכים להפיק
8 חשבוניות. המשיב הסביר כי מטעמי יעילות וחסכון במשאבים, הוחלט שלא לפעול כנגד
9 עוסק שתיקו נסגר ולא מצאתי הסבר זה כבלתי סביר. לפיכך, אי נקיטת הליכי שומה
10 כנגד הספקים שהוציאו את החשבוניות, אינה מלמדת כשלעצמה כי מדובר בחשבוניות
11 תקינות. ככל שטענת המערערת בעניין אי נקיטת הליכים כנגד מפיקי החשבוניות היא
12 לקיומה של "אכיפה סלקטיבית", הרי אף טענה זו אין בה כדי לשנות את התוצאה. גם
13 אם נכון היה למצות את הדין עם הספקים, אין בכך כדי להכשיר ניכוי חשבוניות
14 פיקטיביות, בוודאי כאשר המשיב נמנע מלהטיל על המערערת כפל מס אלא הסתפק
15 בהוצאת שומת מס תשומות (ראו: ע"מ 19-01-54624 גמא הוד שירותים ואחזקה בע"מ
16 נ' רשות המיסים (2021)).
- 17 55. בסופו של יום, כשאני נותן דעתי למכלול הראיות שעמדו בפניי, ולא פחות מכך - לחוסר
18 הראייתי הממשי, הנובע מכך שבעל המניות ומנהל המערערת לא התייצב לדיון וגרסתו
19 לא הוצגה ולא נבחנה, המסקנה העולה היא כי החשבוניות נשוא השומה הוצאו למראית
20 עין בלבד, כשלא עמדה מאחוריהן עסקת אמת. לפיכך, המערערת לא עמדה במבחן
21 האובייקטיבי ואין בפניי ראיה כי מדובר בחשבוניות תקינות.
- 22 56. למעלה מן הצורך יש להוסיף כי החשבוניות שנוכו על ידי המערערת אף אינן עומדות
23 בדרישת סעיפים 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות) (מספר 2)
24 התשל"ג-1973, שכן לא ניתן לדלות מהן פרטים אודות אותם עובדים שעל פי הנטען
25 סופקו למערערת. כל שנרשם בחשבוניות הם פרטים כלליים אשר לא ניתן להבין מהם
26 את טיב והיקף העבודות המתועדות בחשבוניות (ראו למשל חקירתו של סלימאן בנספח
27 16 לתצהיר המשיב, ש' 244).
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בדומה לדברים שנאמרו על ידי בע"מ 20103-07-14 **חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל**
2 **מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה** (9.5.2016) (להלן: **עניין חץ המזרח**), כיתוב כללי לא
3 די בו לשם עמידה בדרישת הדין, ואף מחזק את המסקנה כי החשבונות הוצאו שלא
4 כדין.
- 5 57. וכיוצא בכך - התשלום ששולם לחברת מגדל כנגד החשבונות היה בהמחאות שאינן
6 למוטב בלבד (נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 273-282). לא רק שהדבר מנוגד לסעיף 47א
7 לחוק, אלא שיש בדרך תשלום זו כדי לשלול אפשרות המעקב וההתחקות אחר תשלומים
8 אלו ולאמת את טענות המערערת בדבר לגיטימיות העסקאות. יש לציין בהקשר זה כי
9 בעל המניות באותה חברת מגדל מסר בחקירתו כי ההמחאות נפרעו אצל חלפנים לשם
10 תשלום לעובדי שטחים (נספח 21 לתצהיר המשיב, ש' 95-99).
- 11 המבחן הסובייקטיבי
- 12 58. משעה שהמערערת כשלה מלהוכיח כי החשבונות נשוא השומה הן חשבונות תקינות
13 המשקפות עסקת אמת, וממילא לא עמדה בתנאי המבחן האובייקטיבי, די בכך כדי
14 לדחות את ערעורה. המערערת טוענת כי יש לבחון האם מתקיים בעניינה המבחן
15 הסובייקטיבי – דהיינו האם המערערת נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק
16 את תקינות החשבונות. כאמור, מדובר במבחן צר ביותר שיש לפרשו בצמצום רב.
- 17 59. אין צורך לומר כי כשם שגרסתו של בעל המניות ומנהל המערערת לא עמדה למבחן על
18 מנת שניתן יהיה להוכיח עמידת המערערת במבחן האובייקטיבי, כך חסרונה בוודאי
19 שהביא לכך שהמערערת אף אינה עומדת במבחן הסובייקטיבי. בהעדר גרסת בעל
20 המניות בדבר האמצעים שנקטה, אם בכלל נקטה, המערערת על מנת לוודא את
21 תקינות החשבונות, ממילא היא אינה עומדת במבחן הסובייקטיבי, ואפילו לא הייתה
22 קרובה לעמוד במבחן הסובייקטיבי.
- 23 60. למעשה, קיימות אינדיקציות לכך שהמערערת נמנעה מלנקוט באמצעים כלשהם
24 לברור תקינות החשבונות, על אחת כמה וכמה נמנעה מלנקוט אמצעים סבירים. כך
25 למשל, העובדה כי במספר חשבונות שהופקו על ידי חברת מגדל מופיעים כתבי יד
26 וחתימה שונים, הייתה צריכה, לכל הפחות, לעורר את חשדו של סלימאן בדבר תקינות
27 החשבונות (ראו נספח 16 לתצהיר המשיב). יתר על כן, סלימאן בחקירתו לא ידע
28 לנקוב בשמות בעלי המניות בספקים שונים, לפרט על טיב העבודות שסופקו, מיקום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 העבודות או מספר העובדים. נראה, אפוא, כי המערערת לכל הפחות בחרה במודע
2 לעצום את עיניה באשר לתקינות החשבוניות (ראו עניין חץ המזרח וכן ע"מ (מחוזי
3 מרכז) 60321-02-17 גני ירושלים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה (2019)).

4 תשומות כלליות

5 61. המערערת דרשה בשנים 2018-2021 מס תשומות בגין מספר הוצאות אשר נטען על ידי
6 המשיב שהן אינן מותרות בניכוי או מותרות בניכוי חלקי. יאמר מיד כי המערערת לא
7 הציגה כל נימוק התומך בעמדתה, מלבד הטענה לפיה מדובר "בהרחבת חזית". מאחר
8 שבעיקרו של דבר טיעוני המשיב בעניין זה מבוססים על הוראות הדין, והם הוצגו
9 בתצהירו של המשיב, הייתה למערערת הזדמנות להתייחס אליהם והיא בחרה שלא
10 לעשות כן. אלה התשומות שבמחלוקת:

11 א. ניכוי 2/3 מסך התשומות הכלולות בשמונה חשבוניות מס בגין קניית רכב שהוצמד
12 לעובד. המשיב חייב את המערערת ב-3,159.38 ש"ח – סכום דרישתה לניכוי
13 במקור – זאת בשל היות הניכוי אסור בהתאם לתקנה 14 לתקנות. המערערת
14 טענה שהניכוי נעשה כדין לפי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף אך, כאמור, לא
15 נימקה ולא הביאה ראיות לביסוס טענה זו.

16 ב. ניכוי מס תשומות הכלול בארבע חשבוניות מס בגין מתן מגורים לעובד, על סך
17 20,088 ש"ח, אשר המשיב ראה כמתן הטבה לעובד על פי תקנה 15. כאמור,
18 המערערת לא הסבירה מדוע יש לטעמה להתיר ניכוי מס תשומות בחשבוניות אלו.

19 ג. ניכוי מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות מס בגין אירוע שקיימה המערערת
20 לעובדיה. אף במקרה זה ראה המשיב בתשומות כמתן הטבה לעובד וחייבה במלוא
21 הסכום – 2,319.14 ש"ח. אף במקרה זה המערערת לא הסבירה מדוע יש לטעמה
22 להתיר ניכוי מס התשומות בחשבוניות אלו.

23 ד. המערערת דרשה בניכוי מס תשומות בגין חשבונות מס שהוצאה על ידי ישראל,
24 חדאד משרד עורכי דין, וחויבה על ידי המשיב במלוא הסכום בסך 19,394.44 ש"ח,
25 בטענה כי ההליך בגינו שולם התשלום אינו קשור לפעילותה השוטפת של
26 המערערת על פי סעיפים 38 ו-41 לחוק. לעומת זאת, המערערת לא נימקה מדוע
27 יש להתיר ניכוי מס התשומות בחשבונות אלו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

62. בנוסף לתשומות הנ"ל דרשה המערערת בניכוי מס תשומות הכלול בשתי חשבוניות מס בגין תשלומים ששילמה לחברת דלתון במסגרת הליך משפטי שנוהל כנגדה וכנגד שלוש חברות נוספות, כשאחת מהן שותפות רשומה שבה חברות שלוש הנתבעות האחרות (נספח 39 לתצהיר המשיב). המשיב התיר בניכוי רק את חלקה היחסי של המערערת (1/3) בסך של 220,716.67 ש"ח.

לטענת המערערת המשיב לא נימק את החלטתו להתיר בניכוי אך ורק שליש מתום התשלום ששולם על ידה לחברת דלתון, וככל שנעשה ניסיון ליתן לכך הסבר במהלך עדותו של אמדו, הרי שמדובר בהרחבת חזית. ועוד טענה, כי החשבונית על מלוא הסכום הוצאה על שמה ולפיכך היא זכאית לניכוי מלוא מס התשומות הכלול בה וכן כי המשיב כלל לא בדק האם הנתבעות האחרות ניכו את מס התשומות הכלול באותה חשבונית, כמו גם שלא בדק האם המערערת חייבה את שתי הנתבעות האחרות ושילמה בעצמה מס עסקאות.

63. אין בידי לקבל טענותיה אלה של המערערת בהעדר כל תימוכין. ברור הוא כי אם אכן ניכתה המערערת את מלוא מס התשומות, חייבה את הנתבעות האחרות או שזכאית היא לניכוי העולה על שליש מהסכום – עליה להוכיח זאת. המערערת לא הציגה כל סימוכין באשר לאופן שבו חולק סכום התביעה בינה לבין החברות האחרות, וממילא אין אלא להסיק את המסקנה העולה מתוך הגיונם של דברים והשכל הישר לפיה המערערת נשאה בשליש מהסכום לחברת דלתון משום היותה אחת משלוש נתבעות. ממילא אף אין מקום לטענה כי המשיב לא נימק בשומתו על שום מה התיר למערערת ניכוי של שליש בלבד מהסכום הכלול בחשבונית.

הטענה לניגוד עניינים

64. בהתאם לסעיף 82(ה) לחוק מע"מ, מי שערך את השומה לא ידון בהשגה. כך גם היה במקרה שלפנינו. אמדו הוציא את השומה, ואילו חנא הוא שהוציא את ההחלטה בהשגה. עם זאת, בהתאם להוראת תאמ"ו 67.602 (צורף כנספח ג' להודעת הערעור) "הממונים וראשי הלשכות יחליטו בהשגות", מה גם שנראה כי הפרקטיקה המקובלת היא כי מי שדן בהשגה יהיה עובד בכיר יותר מאשר זה שערך את השומה. במקרה שלפנינו, לעומת זאת, חנא, שדן בהשגה, כפוף לאמדו שערך את השומה.

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-22-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

65. בעדותו (פרוטוקול, עמ' 15 ש' 19-25) טען חנא כי הפעיל שיקול דעת עצמי בעת מתן החלטתו בהשגה, כי מכתב ההשגה שהגישה המערערת לא היה מנומק דיו, וכי לא הוצגו בפניו נתונים שלא היו בפני מי שערך את השומה. לפיכך החליט לדחות את ההשגה.

66. האם העובדה שחנא, שנתן את ההחלטה בהשגה, כפוף לאמדו, שערך את השומה, משמעה כי יש לבטל את ההחלטה ולקבל את הערעור? סבורני כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה. אכן, הטעם לפרקטיקה האמורה לפיה מי שדן בהשגה יהיה עובד בכיר יותר מהעובד שערך את השומה, הוא ברור. המטרה היא לשמור על מראית פני הצדק, ולמנוע כל טענה לפיה נערך דיון בהשגה שלא בלב פתוח ובנפש חפצה ובלא הפעלת שיקול דעת עצמאי אלא תחת השפעת ההחלטה שהתקבלה בשלב הראשון על יד העובד הבכיר יותר. לפיכך מצופה כי המשיב יקפיד לקיימה. עם זאת, בסופו של יום הכפיפות המדוברת היא כפיפות ניהולית ולא כפיפות מקצועית, ובהעדר הוראה מפורשת בדין לא ניתן להניח כי כפיפות ניהולית זו פוגעת בשיקול הדעת המקצועי של מי שהחליט בהשגה או כי קיים ניגוד עניינים מובנה המחייב את פסילת ההחלטה. כך בוודאי כאשר שיקול דעתו של מי שהחליט בהשגה ממילא נתון לביקורתו של בית המשפט, כבמקרה דנן, ונמצא כי לא נפל בו פגם המצדיק את קבלת הערעור.

67. בדומה לכך קבע בית המשפט המחוזי בע"מ 17-08-4177 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מע"מ ת"א 1 (10.5.2020), לאמור:

"כאמור, במסגרת הליך ההשגה, נבחנת מחדש השומה שהוצאה לעוסק, כאשר המשיב רשאי לחזור בו מהחלטתו בנוגע להוצאת השומה, או לשנותה. לצורך כך, הטיפול בהשגה יימסר, ככלל, לעובד אחר בדרג מקביל או גבוה יותר, מזה של עורך השומה, אך גם אם הגורם שקיבל את ההחלטה בהשגה כפוף מנהלתית לעובד בכיר ממנו שהוציא את השומה בגינה הוגשה ההשגה, אין הדבר פוגע בקבילות החלטתו. לאור זאת, נדרש כי הטיפול בהשגה יופקד בידי נושא משרה מקצועי שבכוחו לקיים הליך אובייקטיבי של השגה נטול השפעות וחופשי מדעות קדומות או קבעון, ולקבל החלטות על-פי מיטב מיומנותו המקצועית, ללא כל חשש שמא כפיפות מנהלתית תטה את שיקול דעתו" (פסקה 79 לפסק הדין).

68. לכך יש להוסיף כי בע"ש 1669/99 קו לו עבודות בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ (29.12.2000) נקבע כי אין לפסול החלטה בהשגה אפילו אם זו ניתנה על ידי מי שערך את השומה ובניגוד להוראת סעיף 82(ה) הנ"ל וזאת בנימוק שבשמיעת הערעור על החלטה בהשגה ניתן לבחון האם עיוות הדין שנעשה יכול שיתרפא במהלך שלב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-11-42455 א. עמית ושות' חברה לבנין ופיתוח בעמ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 הערעור, אם לאו, זאת מתוקף סמכותו הרחבה של בית המשפט לפי סעיף 83(ה) לחוק
2 מס ערך מוסף. היות ומצוי הדבר בשלבי ערעור, אין מדובר בהחלטה מנהלית סופית,
3 ונתון בידי בית המשפט לקבוע האם מדובר בעיוות דין חמור שאינו יכול לבוא על
4 תיקונו, או שמא יכול להתרפא בשלב הערעור. דומני כי בבחינת קל וחומר אפשר לומר
5 כי אין לפסול החלטה בהשגה שניתנה על ידי גורם אחר מזה שערך את השומה, גם אם
6 הוא כפוף (ניהולית) למי שהוציא את השומה.

סוף דבר

7
8 69. על יסוד כל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי צדק המשיב בשומתו, על פיה אין להתיר
9 למערערת לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונות נשוא השומה. לפיכך, דין הערעור
10 להידחות.

11 70. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 40,000 ש"ח, שישולמו בתוך 30 יום
12 שאם לא כן יתווספו אליהם הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם
13 בפועל.

14 71. ניתן לפרסם את פסק הדין.

15

16

17

ניתן היום, א' שבט תשפ"ה, 30 ינואר 2025, בהעדר הצדדים.

18

שמואל בורנשטיין, שופט

19

20