**ע"מ 8749-05-17 זמירו צאלח בע"מ נ' רשות המיסים**
**ע"מ 23924-05-18 שם תיק ללא שמות חסויים**

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופט אבי גורמן**

| | |
|---|---|
| **המערערת:** | **זמירו צאלח בע"מ** |
| | באמצעות ב"כ עו"ד משה נאמן |
| | **נגד** |
| **המשיב:** | **מנהל מס ערך מוסף - נתניה** |
| | באמצעות ב"כ עו"ד סיוון הוידה<br>פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי) |

## <u>פסק דין</u>

לפניי שני ערעורים שהגישה חברת זמירו צאלח בע"מ (להלן: "**המערערת**"), שהדיון בהם אוחד, כנגד מספר החלטות שקיבל מנהל מס ערך מוסף נתניה (להלן: "**המשיב**") בעניינה של המערערת:

<u>הערעור הראשון</u> - ע"מ 8749-05-17: ערעור זה הוגש כנגד שתי החלטות של המשיב:

א. הודעה בדבר הטלת כפל מס (תשומות) על המערערת, בסך של 610,372 ₪ (הסכומים, כאן ולהלן, במונחי קרן), ביחס לתקופה שבין 8/2012 – 11/2015, מכוח סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**" או "**החוק**") (להלן: "**כפל המס**").

ב. החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנים 2012-2015 מכוח סעיף 77ב(ב) לחוק, ולהשית עליה קנס בשיעור של 1% מסך מחזור עסקאותיה, בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק, בסך של 617,304 ₪ (להלן: "**הקנס**").

<u>הערעור השני</u> – ע"מ 23924-05-18: ערעור זה הוגש כנגד שלוש החלטות של המשיב, המתייחסות לשנות המס 2012-2016:

א. שומת תשומות, בסך של 992,400 ₪, מכוח הוראות סעיף 77 לחוק (להלן: "**שומת התשומות**").

ב. שומת עסקאות, בסך של 117,150 ₪, מכוח הוראות סעיף 77 לחוק (להלן: "**שומת העסקאות**").

ג. הודעת חיוב בגין הישבון בלו, על סך 1,675,023 ₪, בהתאם להוראות סעיף 2(א) לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968 (להלן: "**שומת הבלו**").

**<u>המסגרת העובדתית ותמצית החלטות המשיב</u>:**

1. המערערת היא חברה הסוחרת בחומרי בניה ודלק, וכן מספקת שירותי הובלה ושירותי מנוף.
2. בעל מניות המערערת ומנהלה, הוא מר זמירו צאלח (להלן: "**צאלח**").
3. בעקבות חקירה בעניין הפצת חשבוניות פיקטיביות בענף הדלק, נערכה חקירה אף בעניינה של המערערת, ביחס לתקופה שבין 1/2012 – 4/2016. בעקבות חקירה זו יצאו שומות ונקבעו הקביעות, הניצבות במוקד ערעור זה (והשנויות כמובן במחלוקת בין הצדדים).
4. **<u>כפל המס</u>**: בתקופה שבין 8/2012 – 11/2015 ניכתה המערערת מס תשומות, בסך העולה על 300,000 ₪, הגלום בכ- 1200 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציאה למערערת חב' ספרינט מוטורוס בע"מ – המדווחת באיחוד עוסקים עם חב' סונול בע"מ (להלן, בהתאמה: "**ספרינט מוטורוס**", "**סונול**" ו- "**חשבוניות ספרינט מוטורס**"). חשבוניות ספרינט מוטורס ניתנו למערערת בגין תדלוק אותו כביכול ביצעה המערערת בתחנת דלק SO GOOD בקלנסוואה. המשיב קבע כי חשבוניות ספרינט מוטורס הוצאו למערערת שלא כדין, שכן לדבריו מחומר הראיות עולה בבירור כי צאלח ידע כי החשבוניות אינן משקפות עסקאות שביצעה המערערת. לאור זאת ובהתאם להוראות סעיף 50(א1) לחוק, השית המשיב על המערערת כפל מס תשומות.
5. **<u>שומת התשומות</u>**: בשנות המס 2014-2015 ניכתה המערערת מס תשומות בגין 20 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס, שהוצאו לה כביכול על שם 4 גורמים שונים (להלן: "**מוציאי החשבוניות**"), כדלקמן:
   א. חב' סקאיה בע"מ (להלן: "**סאקייה**"): 2 חשבוניות מהתאריכים 30.9.2014 ו- 31.10.2014, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 10,041 ₪ (להלן: "**חשבוניות סקאיה**").
   ב. חב' מ.ע מפעל גריסה ומחזור בע"מ (להלן: "**מפעל גריסה**"): 2 חשבוניות מהתאריכים 31.1.2014 ו- 1.12.2014, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 126,468 ₪ (להלן: "**חשבוניות מפעל גריסה**").
   ג. חב' ר. למברג אספקה לנגר בע"מ (להלן: "**למברג**"): 3 חשבוניות מפברואר 2015, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 91,431 ₪ (להלן: "**חשבוניות למברג**").

ד. עוסק מורשה א.ע עבודות סחר בע"מ (להלן: "**עבודות סחר**") על שם אגבריה עמאד: 13 חשבוניות מהתקופה שבין 6/2015 – 12/2015, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 651,519 ₪ (להלן: "**חשבוניות עבודות סחר**").

המשיב קבע כי מחומר הראיות עולה כי החשבוניות הנ"ל אינן משקפות עסקאות אמת בין מוציאי החשבוניות לבין המערערת, ולא עלה בידי המערערת להוכיח אחרת.

חשוב להדגיש כי ביחס לחשבוניות אלה בחר המשיב שלא להשית על המערערת כפל מס, אלא רק לשלול את ניכוי מס התשומות.

6. **<u>שומת העסקאות</u>**: לאחר שבעקבות הערעור קיבל המשיב טענה של המערערת ביחס לעסקאות בסכומים נמוכים (כ- 14,000 ₪), המחלוקת שנותרה בין הצדדים נוגעת רק לחשבונית אחת שהוציאה המערערת לעוסק מורשה בשם **משטחי טלי**, אשר חיוב המע"מ הגלום בה הוא בסך של 58,994 ₪, ואשר לטענת המשיב בוטלה על ידי המערערת שלא כדין.
7. **<u>פסילת הספרים והטלת הקנס</u>**: המשיב קבע כי המערערת לא ניהלה ספרים כדין ולפיכך פסל את ספריה והשית עליה קנס בסך של 617,304 ₪, וזאת בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק.
8. **<u>שומת הבלו</u>**: המשיב קבע כי על המערערת להשיב החזרי בלו שקיבלה. לטענת המשיב, לאור דרך התנהלותה של המערערת (שניכתה מס תשומות שלא כדין ושספריה נפסלו) ובהתאם להוראות החוק, ניתן היה לשלול מהמערערת את כל החזרי הבלו שקיבלה. אלא שהמשיב, לשיטתו, נקט בגישה מקלה יותר, והוא שלל רק חלק מהחזרי הבלו – בהתאם לחישוב תנועת מלאי שערך. חישוב זה, אשר יוצג בהמשך בפרק שייוחד לכך, העלה לשיטת המשיב, כי דיווחי המערערת בגינן קיבלה החזרי בלו, מופרכים ובהכרח אינם נכונים.
בתמצית, המשיב בדק את כמות הדלק שדיווחה המערערת שרכשה (בניכוי הדלק מחשבונות ספרינט מוטורס – אשר לשיטת המשיב שיקפו באופן ברור עסקאות פיקטיביות), והפחית מכך את כמות הדלק שדיווחה המערערת שמכרה. זהו הדלק שנותר לשימושה של המערערת, ורק בגינו ניתן על פי החוק לדרוש החזרי בלו. אלא שהתברר, כך טוען המשיב, כי המערערת דרשה החזרי בלו בהיקפים גדולים בהרבה – שאינם עולים בקנה אחד עם הנתונים שלה עצמה. לאור חישוב זה קבע המשיב כי על המערערת להשיב סך של 1,675,023 ₪, בגין הישבון בלו שניתן שלא כדין.
9. לאחר שדחה המשיב את ההשגות שהגישה המערערת ואת טענותיה בשימוע שנערך לה, הוגשו הערעורים. בשלב הראשון נשמעו הערעורים בפני מותב אחר, ומאוחר יותר הועברו לטיפולי.
10. מטעם המערערת העיד רק מר צאלח. מטעם המשיב העיד מר אליהו מרחב (להלן: "**מרחב**"), מנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב.

11. בשים לב לכך שכל אחת מהסוגיות השנויות במחלוקת, דורשת בירור בפני עצמה, תידון להלן כל אחת מהן בנפרד בחלק שייוחד לה. בכל חלק יידונו עיקרי טענות הצדדים וההכרעה באותו עניין. על אף הדיון הנפרד, לא אעלים עיניי מהתמונה הכללית שהתגלתה, ובעת הצורך אתייחס אף אליה.

12. קודם שאכנס לדון בפרטי הערעור, אסיר מעל הפרק טענה שהעלתה בחצי פה המערערת בסיכומיה (עמ' 7 סעיף 1). לדברי המערערת, צאלח לא הבין שאלות שנשאל בחקירותיו אצל המשיב, בין השאר "בגלל קושי בשפה העברית". כבר בפתח הדברים אומר כי איני מקבל טענה זו, אשר טוב היה אם לא הייתה נטענת. צאלח העיד באריכות לפניי, ללא שום קשיי שפה ומבלי שביקש כל סיוע של מתרגם. גם עיון בחקירותיו אצל המשיב, אינו מלמד על קושי מסוג זה, וכך כאמור התרשמותי אף מהדיונים הרבים שנערכו לפניי.

## <u>חלק א - חשבוניות ספרינט מוטורס – כפל המס</u>

13. כאמור לעיל, המערערת ניכתה תשומות מכ-1200 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציאה לה ספרינט מוטורוס, כביכול עבור תדלוק בתחנת הדלק SO GOOD בקלנסוואה (להלן: "**תחנת הדלק**"). סך המע"מ הגלום בחשבוניות הוא כ- 300,000 ₪. המשיב קבע כי מדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין, בנסיבות המצדיקות השתת כפל מס על המערערת, וזאת מכוח הוראות סעיף 50(א1) לחוק.

14. <u>תמצית טענות המשיב</u>: המשיב סבור כי מדובר במקרה חמור, בו באופן מודע יזם צאלח קבלת חשבוניות פיקטיביות בידי המערערת. קביעה זו נסמכת על הראיות הבאות:

א. הודאתו של צאלח באמור, וזאת במסגרת ההודעות שנגבו ממנו אצל המשיב.

ב. הודאתו של עובד של חב' ספרינט מוטורס – אחמד עזאם (להלן: "**עזאם**"), אשר הודה בחקירתו במשרדי המשיב כי לבקשתו של צאלח ובתמורה לתשלום חודשי, הוא הוציא למערערת חשבוניות פיקטיביות, הנחזות כאילו רכביה תדלקו בתחנת הדלק בסכומים שבחשבוניות.

ג. ראיות אובייקטיביות שהתקבלו מחב' סונול, המלמדות כי החשבוניות בוטלו סמוך להוצאתן וכי לא התקבלה בגינן תמורה.

ד. המשיב סבור כי יש לדחות מכל וכל גרסאות משתנות וכבושות של צאלח, אותן ניסה לגבש במסגרת הערעור, ושלא גיבה אותן בכל ראיה.

15. <u>תמצית טענות המערערת</u>: כפי שיובהר בהמשך, במסגרת חקירתו אצל המשיב הודה למעשה צאלח כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. אלא שבמסגרת הערעור הציע מספר הסברים, מכוחם הוא סבור כי מדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת כדין וכי אין להשית עליה בגינן כפל מס:

א. מדובר בעסקאות אמת, שכן נהגים של המערערת תדלקו מבלי לשלם, ומאוחר יותר שילם צאלח וקיבל את החשבוניות (עמ' 8 סע' 5-6 לתצהיר צאלח).

ב. נהגי המערערת תדלקו ושילמו אך לא לקחו חשבוניות בעת התדלוק, ולכן מאוחר יותר הועברו החשבוניות לידי צאלח. התשלום לעזאם נבע מחובות שהיו לעזאם או לתחנת הדלק, בגין הטרחה בהוצאת החשבוניות, כמו גם בגין דלק שלקחו נהגים של המערערת ושלא שילמו בגינו (עמ' 16 סעיף 11 לתצהיר צאלח).

ג. הכספים שבגינן הוצאו החשבוניות שולמו לעזאם עבור אוכל ושתייה שלקחו נהגי המערערת (עמ' 42 לפרוטוקל ש' 14 ; עמ' 44 ש' 19-20).

ד. המערערת לא ידעה שהחשבוניות בוטלו, והיא למעשה נפלה עוקץ להונאה של המתדלקים. חובה היה על תחנת הדלק, ספרינט מוטורס וסונול, למנוע אפשרות להונאה מסוג זה – לה נפלה המערערת קרבן.

<u>דיון והכרעה</u>

16. סעיף 50(א1) לחוק קובע:

> **עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.**

כפי שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון, תכלית החקיקה של הסעיף כפולה: השבת קרן מס שנוכתה שלא כדין, והשתת קנס אשר ירתיע משימוש בחשבוניות שהוצאו שלא כדין [ראו לדוגמה: ע"א 6825/98 **חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים** (17.7.2001)].

17. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות שהגישו הצדדים, שמעתי את טענותיהם ובחנתי את הראיות שהגישו, אני סבור כי המקרה שלפנינו הוא מקרה מובהק בו ראוי להשית כפל מס. בסעיפים הבאים, אנמק את קביעתי.

18. בחקירתו במשרדי המשיב הודה צאלח באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי מדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין. כך לדוגמה:

**ע"מ 8749-05-17 זמירו צאלח בע"מ נ' רשות המיסים**
**ע"מ 23924-05-18 שם תיק ללא שמות חסויים**

תיק חיצוני:

בחקירתו הראשונה של צאלח (מיום 2.5.2016), טען צאלח כי החשבוניות היו "רק" מנופחות, כך שהסכום הנקוב בהן לא שיקף את עסקת האמת שהייתה (נספח 9א לתצהיר המשיב, עמ' 7):

**ש. אחמד עזאם נחקר היום בבוקר במשטרת ישראל. ע"פ עדותו, אדם בשם צאלח זמירו שיש לו משאיות היה מגיע אליו וביקש ממנו להוציא לו חשבוניות, לא התבצע תדלוק ולא היה תשלום. מה תגובתך?**

**ת. הוא שקרן. אני הייתי מתדלק והוא היה נותן לי יותר. נניח הייתי מתדלק ב-400 שקל, והוא היה מוציא לי 800. אני אוצר את האמת.**

[ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור]

ובהמשך (שם, ש' 12-13):

**אני לא הייתי בא כל יום, אבל הייתי בא עם כל הרכבים אני בעצמי והיה נותן לי סתם דוגמה תדלקתי ב-600 ונתן לי ב- 1000.**

ובהמשך (שם, ש' 16-18):

**הלכתי ותדלקתי ולקחתי אני אומר לך שאני מודה אני אומר לך מה היה עושה, אני הייתי בא מתדלק 200 שקל ואז היה מציע לי לקחת חשבונית יותר גדולה נניח של 400.**

די בגרסה זו כדי ללמד כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, אלא שלמעשה, לאחר שעומת עם כך שדרך המרמה שהוא מתאר ככל הנראה אינה ניתנת לביצוע מבחינה טכנית, צאלח הודה אף מעבר לאמור לעיל (נספח 9א לתצהיר המשיב, עמ' 8 ש' 19-20):

**ש. לגבי החשבוניות הללו, לא תדלקת ולא שילמת ולא קיבלת סולר, נכון?**

**ת. זה נכון.**

ובחקירתו השנייה של צאלח (מיום 3.5.2016; נספח 9ב לתצהיר המשיב, עמ' 3, ש' 9-13) שב והודה צאלח בדברים החמורים:

**ש. יוצא שמעולם לא קיבלת בתחנת הדלק הזאת חשבונית אמיתית שמשקפת בדיוק את העסקה שבוצעה אם בכלל בוצעה?**

**ת. נכון.**

**ש. מה יצא לך מזה?**

**ת. דיווחתי על זה.**

ובהמשך (שם, עמ' 3 ש' 26-37):

**ש. למה לקחת את החשבוניות מעזאם למרות שלא תדלקת?**

**ת.** **אמרתי לך שדיווחתי אותם והתקזזתי איתם. לקחתי בשביל היופי לקחת על הקיר אני אמרתי לך. מה שפה לקחתי התקזזתי. מה יותר מזה.**

**ש.** **האם אתה מבין שבכך הגדלת את את מס התשומות שלך בדוחות וכתוצאה מכך הפחתת את תשלום המע"מ בכל חודש בו עשית זאת?**

**ת.** **לא יודע זה מנהל החשבונות יודע.**

**ש.** **מנהל החשבונות יודע מכל הסיפור?**

**ת.** **לא.**

**ש.** **אז אם רק אתה יודע אז מה אתה אומר שזה מנהל החשבונות יודע?**

**ת.** **אמרתי לך אני מתקזז על זה ואני שלחתי את זה, תרסק את העסק יותר טוב, תרסק אותו זהו. מהרגע הראשון אמרתי לך שאני טעיתי ועל טעויות משלמים.**

מדובר בהודאה ברורה, כי באופן מודע ומכוון, צאלח עשה שימוש בחשבוניות פיקטיביות, שאינן משקפות עסקאות אמת (ניתן היה להוסיף ולצטט מקומות נוספים בהם מצויה הודאתו של צאלח, אלא שלנוכח הדברים הברורים איני רואה צורך בכך).

19. עזאם - המתדלק שמסר לצאלח את החשבוניות, הודה אף הוא כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות וכי הוא מסר לצאלח את החשבוניות לבקשתו של צאלח ובתמורה לתשלום. כך לדוגמה, בחקירתו עזאם (ביום 2.5.2016; נספח 10א לתצהיר המשיב, ש' 10-15):

**"זה מקלנסוואה קוראים לו סאלח זמירו יש לו משאיות ... זה הבן אדם שהיה מגיע אצלי והיה מבקש ממני להוציא לו חשבוניות ... לא היה תדלוק עבור החשבוניות שהוצאתי. גם לא בדקתי אם אכן תדלק ... לא היה תשלום".**

(באופן דומה מסר עזאם גם בחקירותיו הנוספות, ראו לדוגמה: נספח 10ב לתצהיר המשיב, ש' 23-28, 57-61, 112-114).

ובמקום אחר מסר עזאם (נספח 10ג לתצהיר המשיב, ש' 31-35):

**"התברר לי ... שסאלח זמירו היה משקר עליי ומוציא קבלות שהוא לא תדלק ואפילו רכבים שלא שלו ... סאלח זמירו היה נותן לי מספרי רכב בפתק בכתב יד ואמר לי שזה רכבים שתדלקו בלילה ובפועל אף רכב לא תדלק".**

(ובאופן דומה, שם, ש' 75-77).

ולגבי אופן ביצוע הדבר, מסר עזאם (נספח 10א לתצהיר המשיב, ש' 17-23):

**"יש פעולה במחשב שנקראת תשלום מראש ... לאחר שהייתי עושה פעולה של תשלום מראש ובוחר את המשאבה ועושה 'קבל' על סכום נגיד 1500 ₪, הוא לא היה**

**<u>מתדלק ולא היה משלם כסף אלא רק לוקח את החשבוניות</u>. כל פעם 5-6 חשבוניות עם מספרי רכב. <u>זה היה ככה כמעט כל יום, לפחות 3 שנים</u>".**

ואם ישאל השואל, מדוע שיתף עזאם ככל הנראה פעולה עם חפצו של צאלח לנכות מס תשומות על סמך חשבוניות פיקטיביות, הרי שתשובה לכך ניתן למצוא בדבריו של עזאם, לפיהם עשה זאת עבור תשלום (נספח 10א לתצהיר המשיב, ש' 26-27):

" ... **<u>סאלח זמירו היה משלם לי 800 ₪ לחודש</u> ...**

ולשאלה כמה זמן נמשך תשלום זה, השיב עזאם (שם) - "**<u>שנתיים לפחות</u>**".

אף צאלח עצמו הודה בתשלום זה (נספח 9ב לתצהיר המשיב, עמ' 4 ש' 2-4):

**ש. כמה שילמת לו כדי לקבל חשבוניות בלי שתדלקת?**

**ת. <u>הייתי נותן לו לא יותר מ-1000 ₪ כל חודש</u>.**

המערערת בחרה שלא לזמן את עזאם לעדות, וחזקה שידעה מדוע.

20. בהודעות שגבה המשיב מאת גב' רונה בסטריצקי (להלן: "**רונה**"), מנהלת טכנולוגיות מידע בסונול, מסרה היא כי מיד בסמוך להוצאת החשבוניות, החשבוניות בוטלו, כך שבפועל – לא היה תדלוק ולא שולמה תמורה. רונה גיבתה את טענותיה במסמכים, המלמדים לכאורה כי כך היה. עוד ניתן ללמוד ממסכים אלה, כי חשבוניות רבות הוצאו בסמיכות זמנים ומיד בוטלו (נספחים 11א ו-11ב לתצהיר המשיב).

המערערת בחרה שלא לזמן את רונה לעדות.

21. עוד אציין כי כמות הדלק שצוינה בכל החשבוניות היא – "1" – נתון אשר מעורר תמיהה כשלעצמו.

22. אל מול הראיות המשכנעות שהציג המשיב, המבוססות כאמור אף (ולא רק) על הודאתו של צאלח, המערערת העלתה טענות בעלמא, אשר זכרם לא בא בחקירותיו של צאלח. טענות אלה של המערערת, כאמור לעיל, השתנו מעת לעת, ובכל מקרה לא התבססו על דבר. המערערת לא הוכיחה כי רכשה דלק/סולר כפי שמצוין בחשבוניות, ולא כי נשאה באמת בתשלומים הנזכרים בחשבוניות. בשים לב לראיות המשכנעות שהציג המשיב, נותר הריק הראייתי שבחרה המערערת להותיר.

23. המערערת בחרה שלא להביא כל עד מטעמה, זולת צאלח. אי זימונו של עזאם, כמו גם של גורמים רלוונטיים מספירנט מוטורס או מסונול, נזקף לחובתה של המערערת.

24. עוד אוסיף כי עדותו של צאלח לא הייתה משכנעת, וניכר היה כי הוא מעלה טענות והשערות בעלמא, ללא כל ביסוס של ממש. כך גם לדוגמה, טענת צאלח בתצהירו ואשר עליה חזרה

המערערת בסיכומיה, כי – "גם אם ניתנו לי חשבוניות ביתר, הנה"ח שמה אותם בקלסר ולא קיבלו ביטוי בספרים", היא טענה בעלמא שלא עוגנה בכל ראיה, והיא למעשה סותרת דברים שצוטטו לעיל – מהם עלה כי צאלח ידע היטב כי מדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין.

25. בנסיבות אלה – אשר על חומרתם ניתן ללמוד מהציטוטים שהובאו לעיל, אני מוצא כי צדק המשיב בהחלטתו להשית על המערערת כפל מס בגין התשומות שניכתה שלא כדין מחשבוניות ספרינט מוטורס.

## <u>חלק ב - שומת התשומות</u>

26. בניגוד להחלטתו בעניין החשבוניות מספרינט מוטורס – שם מצא המשיב כי יש די ראיות לחייב את המערערת בכפל מס, בשומת התשומות נקט המשיב בגישה מתונה יותר וכל שקבע הוא כי אין להתיר למערערת את ניכוי מס התשומות שדרשה בגין חשבוניות שהוצאו לה בשנים 2014-2015 על שם 4 גורמים שונים: סקאיה, מפעל גריסה, למברג ועבודות סחר.
27. קודם שאבחן את שומת התשומות לפרטיה, אזכיר כי בהתאם להוראות סעיף 132 לחוק, נטל הראייה מוטל על מי שמבקש לנכות מס תשומות. הווה אומר, הנטל על המערערת להראות כי מדובר בחשבוניות שהוצאה לה כדין וכי היא רשאית לנכות את מס התשומות [על כך, ראו לדוגמה בע"א 3646/98 **כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף** (1.7.2003)].
28. לכל אחד מהצדדים טענות הנוגעות לכל אחד ממוציאי החשבוניות, וטענות אלה ייבחנו במקומן, אולם בתמצית, יש לצדדים טענות עיקריות שלמעשה חוזרות על עצמן ביחס לכל החשבוניות:

<u>תמצית טענות המערערת</u>:

המערערת טוענת כי מדובר בחשבוניות המשקפות עסקאות אמת, אשר נערכו מול הגורם הנזכר בחשבוניות ושאת התמורה בגינן שילמה המערערת.

מסמכים שהיו למערערת, נלקחו על ידי המשיב ולא הושבו למערערת (וזאת על אף שאין בידי המערערת ראיות לביסוס טענה זו).

גם אם בדיעבד מתברר כי המערערת נפלה קרבן להונאה, כך שמי שהציג עצמו בפניה כמי שמוסמך לפעול בשם מוציאי החשבוניות, אינו כזה, הרי שהמערערת נקטה בכל הבדיקות הסבירות כדי לוודא מראש כי החשבוניות מוצאות לה כדין. בדיקות אלה נערכו מראש על ידי רו"ח זד גזאווי, שאת שירותי משרדו שכרה המערערת (צאלח ציין כי מנהל חשבונות בשם עזאת חמודי,

ממשרדו של רו"ח גזאווי, נתן לו שירותים). בנסיבות אלה, גם אם ייקבע כי החשבוניות לא הוצאו על ידי מי שלא היה מוסמך להוציאן, יש להתירן בניכוי.

<u>תמצית טענות המשיב</u>:

המשיב טוען כי המערערת טוענת טענות בעלמא, מבלי להציג להן כל ראיה של ממש, באופן המעורר חשד כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

המערערת לא הוכיחה כי ערכה בדיקות קודם להתקשרות עם מוציאי החשבוניות, ודאי לא בדיקות ממשיות (כגון בדיקה אצל רשם החברות, מתוך מטרה לבדוק האם הגורם עמו לטענתה התקשרה, מוסמך לפעול בשם החברה, וכיוצא באלה בדיקות).

המערערת טוענת כי בדיקות נערכו על ידי רו"ח גזאווי ומנהל החשבונות חמודי, אלא שהמערערת בחרה שלא לזמנם לעדות, ולכן טענותיה בעניינם נעדרות כל משקל של ממש.

המערערת לא הציגה מסמכים של ממש (כגון הסכמים, התחשבנויות, תעודות משלוח, קבלות וכיוצא בזה) לתיעוד העסקאות שכביכול ביצעה, בסכומים נכבדים. טענת המערערת כאילו מסמכים אלה מצויים במשרדי המשיב, היא טענת סרק שאינה אמת. המשיב ערך רישום מסודר של המסכים שנתפסו, ואלה הושבו למערערת, תוך שניתנו לב"כ המערערת שוב ושוב הזדמנויות לבוא ולעיין בכל החומר שאצל המשיב.

עם כל אחד ממוציאי החשבוניות, התעוררו חשדות של ממש: בעלי המניות של החברות המוציאות כלל לא הכירו את המערערת ואת צאלח, ויש ראיות המעוררות חשד של ממש כי הכספים הנזכרים בחשבוניות כלל לא שולמו על ידי המערערת. בנסיבות אלה ונוכח אי הבאת עדים רלוונטיים, אין להתיר את מס התשומות בניכוי.

29. אקדים את המאוחר ואומר כי המסקנה אליה הגעתי היא כי צדק המשיב בהחלטתו, שכן אל נוכח הבעיות עליהן הצביע המשיב ביחס לכל אחד מארבעת מוציאי החשבוניות, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה כדין.

המערערת לא טרחה לזמן <u>שום עד</u> מקרב אלה שלטענתה הוציאו לה את החשבוניות, וכן לא הוכיחה באף אחד מהמקרים את "נתיב הכסף" – בו ניתן לבחון כי התשלומים הנזכרים בחשבוניות אכן שולמו. בנסיבות אלה, לא עלה בידי המערערת לשאת בנטל הראיה הרובץ לפתחה ולהוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה כדין. יתירה מזו, התמונה שהתקבלה מעוררת חשד של ממש כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, והיא מצדיקה את החלטת המשיב שלא להתיר בניכוי את מס התשומות.

עוד אוסיף, כי לנוכח התמונה החשודה והחמורה שהתגלתה, ואי הבאת שום עד רלוונטי, באתי למסקנה כי אין להחיל בנסיבות אלה את החריג הצר שנקבע בפסיקה והמכונה – "המבחן

הסובייקטיבי" [ראו לדוגמה, ע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ** (23.2.2005)] – לפיו במקרים חריגים מתאימים, בהם הוכח כי העוסק נקט בכל הבדיקות הנדרשות והוטעה לחשוב כי החשבוניות הוצאו לו כדין, יותר ניכוי מס תשומות אף אם מבחינה אובייקטיבית מדובר בחשבוניות שבדיעבד ידוע כי הוצאו שלא כדין. כפי שנקבע בפסיקה, מדובר בחריג צר, השמור מטבעו למקרים חריגים ומיוחדים, כאשר "**הנטל להתרת ניכוי כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר**" [ע"א 10071/16 **מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ** (9.5.2018)]. כפי שיתברר בהמשך, לא רק שהמערערת לא הוכיחה כי נקטה מראש באמצעים הנדרשים לוודא כי מדובר בחשבוניות המוצאות לה כדין, אלא שהתמונה המתקבלת מעוררת חשד של ממש אודות דרך התנהלותה של המערערת – אשר לא הייתה כדין. המקרים בהם מדובר – וכפי שיפורט בהמשך, רחוקים מרחק רב מסוג המקרים החריגים בהם יש להחיל את המבחן הסובייקטיבי.

## א. <u>חשבוניות סקאיה</u>

30. על שם חב' סקאיה בע"מ ("**סאקייה**") הוצאו למערערת 2 חשבוניות, מהתאריכים 30.9.2014 ו-31.10.2014, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 109,041 ₪ ("**חשבוניות סקאיה**" או, בפרק זה - "**החשבוניות**").

31. בהתאם לנתונים שהציג המשיב ממסמך 'פרטי מרשם לישות' (נספח 12 לתצהיר המשיב), הבעלים והמנהל הרשום של סקאיה בתקופה הרלוונטית הוא דוד מזן (להלן: "**מזן**"). אלא שדוד מזר, לדבריו, לא היה מודע לרישומו כבעלים וכמנהל של סקאיה, ולדבריו הוא אינו מכיר כלל את המערערת או את צאלח (כך בהתאם להודעה שנגבתה ממנו במשרדי המשיב ביום 30.10.2016; נספח 13 לתצהיר המשיב).

32. כדי להתגבר על הבעיה – לפיה בעל המניות הרשום והמנהל כביכול של סקאיה אינו מכיר את המערערת, הציגה המערערת שורה של טענות:

מזן העביר את מניות סקאיה לאדם בשם רג'ב מחמוד (להלן: "**רג'ב**"). העברה "הרשמית" נעשתה ביום 15.1.2015, אולם בפועל המניות הועברו עוד קודם.

המערערת הציגה כבר בשלב הדיונים בהשגה, פרוטוקול, הנחזה כפרוטוקול אסיפת בעלי המניות של סקאיה מיום 10.8.2014, במסגרתו ממנה רג'ב – המוצג כבעל המניות של סקאיה, את נאטור עבד (להלן: "**עבד**"), לפעול בשם סקאיה (נספח 17א לתצהיר המשיב; להלן בפסקה זו: "**הפרוטוקול**").

עוד הציגה המערערת בשלב ההשגה, תצהיר מטעם עבד, לפיו הוא מאשר כי ביצע עסקאות בשם סקאיה עם המערערת (נספח 18 לתצהיר המשיב; להלן בפסקה זו: "**התצהיר**").

33. הן הטענה בדבר העברת המניות לרג'ב, הן הפרוטוקול והן התצהיר מעוררים שורה של קשיים:

א. המערערת כלל לא הוכיחה כי במרשם החברות הועברו המניות על שם רג'ב, וכפי שיפורט בהמשך, מסמכים שהציג המשיב מלמדים לכאורה כי לא כך אירע. בנוסף, מועד העברת המניות לרג'ב, לטענת המערערת [עמ' 23 לתצהיר צאלח, סעיף 2(ה)], היה ביום 15.1.2015, כאשר החשבוניות הוצאו כאמור בתאריכים 30.9.2014 ו- 31.10.2014. טענות המערערת כאילו המניות הועברו עוד קודם, כלל לא הוכחו.

ב. מבדיקה שערך המשיב ובהתאם למסמכים שצירף (בתוך נספח 17ג לתצהיר), ת.ז הנקובה בפרוטוקול, כלל אינה של אדם בשם רג'ב אלא של אדם בשם מחמוד בדר.

ג. התצהיר שהוגש בשלב ההשגה בשם עבד למשיב, הוא תצהיר לאקוני, ואין בו כל פירוט של ממש אודות העסקאות שכביכול בוצעו. התצהיר כלל אינו כולל אזהרה כי על מוסר התצהיר להצהיר אמת. ומעל הכול, על אף שעבד מציין שם כי הוא מכיר את צאלח באופן אישי, המערערת בחרה שלא לזמנו לעדות בבית המשפט.

המערערת בחרה שלא לזמן לעדות את רג'ב ואת עבד. אי זימונם לעדות, בשים לב למכלול הנסיבות מעורר קושי של ממש, וודאי שלא ניתן לתת כל משקל לתצהיר שהוגש בשלב ההשגה ושנותנו לא הוזמן להיחקר עליו.

34. בהתאם לרישומים שהציג המשיב – "מרשם לאומי – פרטי מרשם ליישות" (נספח 12 לתצהיר המשיב), אין כל אינדיקציה כי לרג'ב ו/או לעבד היה קשר לסקאיה. המערערת לא הוכיחה אחרת, וודאי שלא שהוכיחה כי במועדים הרלוונטיים להוצאת החשבוניות היה קשר כאמור.

בנסיבות אלה, נראה כי בדיקה פשוטה ברשם החברות הייתה מגלה לצאלח, אם היה מתעניין בכך, כי הוא אינו פועל מול הגורם המוסמך לפעול בשם סקאיה.

בחקירתו הודה למעשה צאלח כי לא ביצע בדיקות כאמור ובנקודה מסויימת אף הודה:

"**אני מכיר את עבד, אני לא מכיר את סקיה, את האמת.**"

(עמ' 217 לפרוטוקול ש' 29).

אלא שכאמור, עבד לא זומן לעדות, וחזקה כי המערערת ידעה מדוע בחרה לנהוג כך.

35. אציין כבר כעת כי אותה טענה בדבר קשר עם אדם בשם רג'ב – בדיוק באותה מתכונת שנזכרה כאן, העלתה המערערת – כפי שיוצג בהמשך, גם בקשר לחשבוניות שקיבלה כביכול מלמברג. תמונה זהה ותמוהה זו, של עבודה כביכול מול אותו רג'ב (שלא הובא למסור עדות) ביחס לשני מוציאי חשבוניות שאינם קשורים זה לזה – מעוררת תמיהה.

36. אי הוכחת נתיב הכסף: עיון בכרטסת של סקאיה אצל המערערת (נספח 14 לתצהיר המשיב), מלמד כי סך של 463,045 ₪ שולמו לסקאיה במזומן וסך של 251,780 ₪ בכ-65 צ'קים. התשלומים במזומן, הם בסכומים של עשרות אלפי שקלים ולמעלה מכך. תשלום במזומן בסכומים שכאלה – אשר עלו על 20,000 ₪, עומדים בניגוד להוראות סעיף 47א לחוק. אין ספק שתשלום במזומן שולל את האפשרות לבחון את נתיב הכסף.

יתירה מזו, אף התשלומים בצ'קים, מעוררים יותר מתהייה, שכן המשיב ערך מדגם אודות 9 צ'קים ומצא כי אלה כלל לא הוצאו על שם סקאיה אלא על שם גורמים אחרים, ביניהם עובדים של המערערת.

צאלח נשאל על כך בחקירתו ונתן תשובות, אשר לא רק שאינן מספקות, אלא שקשה לתת בהן אמון. צאלח טען למעין תנועה סיבובית של הצ'קים: לדבריו, המערערת העבירה את הצ'קים לסקאיה וזו השיבה לה את הצ'קים, והמערערת העבירה אותם לגורמים מטעמה (עמ' 218 לפרוטוקול ש' 7 – עמ' 221 ש' 28). מדובר בטענה שלא גובתה בכל ראיה מספרי החשבונות של המערערת כי כך ארע, היא אינה סבירה ואיני נותן בה אמון.

צאלח עצמו הודה בחקירתו (עמ' 218 לפרוטוקול ש' 5-6) - כדלקמן:

**ש. <u>אז אי אפשר לדעת שהכסף הגיע לסקיה</u>, נכון?**

**ת. <u>אי אפשר לדעת</u>.**

37. המסקנה העולה מהדברים היא כי לא ברור מי הגורם שהוציא למערערת את החשבוניות על שם סקאיה, לא ידוע בבירור עבור מה, ומתעורר חשד של ממש כי התשלומים לא שולמו לסקאיה.

38. למעלה מהצורך אציין כי לא עלה בידי המערערת להציג כל ראיות של ממש כי יש להחיל בעניינה את החריג הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה, השמור למקרים חריגים, השונים באופן מהותי מזה שלפנינו – בו לא הוכח כי המערערת ביצעה בדיקות של ממש קודם להתקשרות עם סקאיה וכי פעלה באופן המצדיק את החלת החריג הצר.

39. בנסיבות אלה, לא עלה בידי המערערת להוכיח החשבוניות של סקאיה הוצאו לה כדין, ובצדק שלל המשיב את ניכוי התשומות בגין חשבוניות אלה.

## ב. <u>חשבוניות מפעל גריסה</u>

40. על שם חב' מ.ע מפעל גריסה ומחזור בע"מ ("**מפעל גריסה**") הוצאו למערערת 2 חשבוניות מהתאריכים 31.1.2014 ו- 1.11.2014, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 126,468 ₪ ("**חשבוניות מפעל גריסה**" או, בתת פרק זה -"**החשבוניות**").

41. כפי שעולה מנספח 20 לתצהיר המשיב, בתקופה בה הוצאו החשבוניות, בעל המניות של מפעל גריסה הוא מוסטפא נאטור (להלן: "**מוסטפא**"). בחקירתו במשרדי המשיב מסר צאלח כי קיבל את החשבוניות ממאמון עודה (להלן: "**מאמון**"), אשר בהתאם למרשם שבנספח 20 הנ"ל, חדל להיות בעל מניות בשנת 2013. בחקירתו הנגדית טען צאלח כי ראה בעסק של מפעל גריסה, הן את מוסטפא והן את מאמון – ממנו קיבל את החשבוניות (עמ' לפרוטוקול 255 ש' 3-9). צאלח הודה כי לא בדק מי מורשה לפעול מטעם מפעל גריסה. כך לדוגמה (עמ' 255 לפרוטוקול ש' 10-12):

> **ש: בסדר. <u>אתה לא בדקת מי הבעל בית ולא בדקת, נניח שמוסטפה הוא בעל הבית ולא בדקת שלמאמון יש יפוי כוח או אישור לפעול בשם מוסטפא</u>, נכון?**
>
> **ת: <u>לא, לא בדקתי</u>.**

(באופן דומה, ראו גם בעמ' 253 לפרוטוקול ש' 5-20, ובעמ' 255 ש' 7-19).

42. בנוסף לאמור לעיל, בעיה חמורה בכל הנוגע לפעילות כביכול מול מפעל גריסה, היא כי מתעורר חשד של ממש כי המערערת כלל לא שילמה למפעל גריסה את הסכומים שבחשבוניות, דבר המעורר חשד כבד אודות כשרות החשבוניות – אותו לא עלה בידי המערערת להסיר.

עיון בכרטסת הספק של מפעל גריסה אצל המערערת (נספח 21 לתצהיר המשיב) מלמד לכאורה, כי המערערת שילמה למפעל גריסה 600,000 ₪ ב-6 תשלומים, באמצעות צ'קים. אלא שבדיקה של צ'קים אלה (נספח 22 לתצהיר המשיב; צ'קים שמספריהם 15370-15375) לימדה כי לא רק שצ'קים אלה הוצאו לגורמים שונים ולא למפעל גריסה, אלא שסכימת הסכומים הנקובים בהם מסתכמת במצטבר לסך של כ- 21,000 ₪ בלבד!

לדוגמה: צ'ק מס' 15370, אשר בכרטסת מצוין כי סכומו 100,000 ₪ ששולמו לכאורה למפעל גריסה, כאשר בפועל (מהעתק הצ'ק שצורף יחד עם שאר הצ'קים בנספח 22 לתצהיר המשיב) מדובר

בצ'ק שסכומו 2500 ₪ בלבד וכי הוא הוצא לפקודת עו"ד משה נאמן – ב"כ המערערת!

המערערת העלתה בעניין זה טענות בעלמא, כי ייתכן כי הוצאו צ'קים במספרים זהים, הן למפעל גריסה והן לגורמים אחרים (כפי שעולה מנספח 22). המערערת לא הציגה ולו ראשית ראייה להוכחת טענה בלתי סבירה זו.

עוד אוסיף כי צאלח טען כי חלק מהתשלום נעשה במזומן (עמ' 262 לפרוטוקול ש' 10-17). מדובר בטענה שלא הוכחה כלל, ושבכל מקרה אין בה כדי לסייע להוכיח את כשרות החשבוניות.

43. המערערת טענה כי המע"מ בגין החשבוניות שולם על ידי מפעל גריסה. מדובר בטענה בעלמא שלא הוכחה, ושבכל מקרה אין בה כדי ללמד כי החשבוניות הוצאו כדין [על כך, ראו: ע"מ 23602-06-17, **ברק אלימלך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3** (26.7.2018) פסקה 183)].
44. על אף שידעה על הבעייתיות החמורה שתוארה לעיל בכל הנוגע להוכחת התשלום ולחשדות המתעוררות בנסיבות אלה, בחרה המערערת שלא לזמן לעדות את מוסטפא, את מאמון, או כל גורם רלוונטי אחר (כגון מהנהלת החשבונות, אותה מצא צאלח להאשים), וחזקה כי ידעה מדוע.
45. בנסיבות החמורות שתוארו לעיל, צדק המשיב בקביעתו כי לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין ולפיכך בצדק לא התיר את התשומות בניכוי.

**<u>חשבוניות למברג</u>**

46. על שם חב' ר. למברג אספקה לנגר בע"מ ("**למברג**") הוצאו למערערת בפברואר 2015 3 חשבוניות, שסכום המע"מ הגלום בהן הוא 91,431 ₪ ("**חשבוניות למברג**" או, בתת פרק זה -"**החשבוניות**").
47. בהתאם לנתונים שהציג המשיב ("פרטי מרשם ליישות" – נספח 25 לתצהיר המשיב), בתקופה הרלוונטית לחשבוניות למברג, היו אברהם למברג (להלן: "**אברהם**") ויצחק פרין בעלי החברה. בהודעה שנגבתה במשרדי המשיב מאברהם – בנוכחות המנהל המיוחד שמונה לחב' למברג – עו"ד אשי אנגלמן (למברג הייתה בפירוק מאז סוף 2014 – נספח 27א לתצהיר המשיב), מסר הלה כי אינו מכיר את המערערת או את צאלח וכי לא נקשר איתם בכל עסקה (נספח 26 לתצהיר המשיב).
צאלח הודה בחקירתו כי אינו מכיר את אברהם, תוך שהוא מנסה לגלגל אחריות על דרך ההתנהלות, במסגרתה לא בדק את הזהות של הגורם עמו התקשר, אל רואה החשבון של המערערת – רו"ח גזאווי, אשר כזכור לא זומן לעדות.
48. העובדה כי למברג הייתה נתונה בהליכי פירוק ותחת פיקוח של המנהל המיוחד מאז סוף 2014, מקשה אף היא על ההנחה כי המערערת ביצעה עמה עסקאות במאות אלפי שקלים בחודש אחד.
49. בדיוק כמו עם סקאיה, גם כאן הציגה המערערת מסמך הנחזה כפרוטוקול של אסיפה כללית של למברג, בה בעלי המניות – שזהותם אינה ברורה – מסמיכים את עבד לפעול - הפעם בשם למברג (נספח 28 לתצהיר המשיב). גם הפעם טוענת המערערת כי מניות למברג הועברו לרג'ב, וכי זה הסמיך את עבד לפעול (נספח 29 לתצהיר המשיב) – ומולו פעל לטענתו צאלח. אותן בעיות שתוארו לעיל בנוגע למסמכים אלה ביחס לסקאיה, נכונים גם כאן, כך שמדובר במסמכים המעוררים תמיהה.

אלא שגם כאן, בדיקה קלה אותה היה יכול צאלח בזמן אמת לבצע במרשם החברות, הייתה מגלה אודות זהות בעלי המניות האמתיים, אלא שצאלח בחר שלא לערוך בדיקה שכזו. עוד אוסיף, כי עצם זה שאותם שמות (עבד ורג'ב) נזכרים הן בחב' למברג והן כפי שראינו לעיל אצל חב' סקאיה – ובאותה מתכונת, הייתה יכולה לעורר חשד אצל צאלח, לו ביקש לבחון את הדברים.

ושוב, לא רג'ב ולא עבד, לא זומנו לבית המשפט למסור עדות, ולפיכך לא ניתן לתת כל משקל של ממש לטענות המערערת בעניינם.

50. אי הוכחת נתיב הכסף: גם אצל למברג, לא ניתן להראות כי שולמו הסכומים הנקובים בחשבוניות. בהתאם לכרטסת של למברג בספרי המערערת, שולמו כ-200,000 ₪ במזומן ו-400,000 ₪ בצ'קים. תשלום במזומן אינו מאפשר כמובן מעקב אחר ביצועו, ובידי המערערת לא היה להציג כל ראיות בעניין זה. אלא ששוב גם כאן התברר כי אף הצ'קים לא מסייעים להוכחת תשלום, שכן כפי שהראה המשיב (נספח 31 לתצהיר המשיב) הצ'קים לא נמשכו כלל. ושוב ניסה צאלח בחקירתו הנגדית להסביר כי הצ'קים הושבו למערערת וכי שולם מזומן לעבד עבור למברג – אלא שמעבר לכך שמדובר בטענות בעלמא שכלל לא הוכחו, אלא שאף אם כך אירע – ואיני נותן אמון בדבר – הרי שמדובר בהתנהלות שאינה כדין והשוללת אפשרות לעקוב אחר ביצוע התשלומים – כפי שבסופו של דבר אף צאלח הודה (עמ' 247 לפרוטוקול ש' 28-32, עמ' 248 ש' 32 – עמ' 249 ש' 12).

51. לאור כל האמור, צודק המשיב בקביעתו כי לא עלה בידי המערערת להוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה כדין, ולכן אין להתיר בניכוי את התשומות.

<u>**חשבוניות עבודות סחר**</u>

52. עוסק מורשה בשם א.ע עבודות סחר בע"מ ("**עבודות סחר**") על שם אגבריה עמאד, הוציא למערערת 13 חשבוניות, בתקופה שבין 6/2015 – 12/2015, שרק סכום המע"מ הגלום בהן הוא 651,519 ₪ ("**חשבוניות עבודות סחר**" או, בתת פרק זה -"**החשבוניות**"). החשבוניות מתיימרות אפוא לתאר עסקאות בהיקף כלכלי ניכר, שבוצעו לכאורה תוך פרק זמן קצר יחסית. ניתן היה לצפות כי המערערת תוכל להוכיח פעילות משמעותית זו, אלא שהתמונה שהתגלתה ביחס למוציאי החשבוניות האחרים, שבה והתגלתה אף כאן, ואף באופן חמור יותר.

53. מתוך 13 חשבוניות, אותרו רק 4 חשבוניות בספרי המערערת (נספח 8 לתצהיר המשיב). המע"מ הגלום ב-9 החשבוניות שכלל לא הוצגו ושהמערערת מבקשת לנכות בגינן מס תשומות, עומד על 499,899 ₪. כפי שעולה מפרוטוקול הדיון בהשגה מיום 21.6.2017, למערערת ניתנו הזדמנויות

לנסות לאתר את החשבוניות בתוך ספריה, ואלה לא נוצלו על-ידה. המערערת לא הוכיחה כי עשתה כל ניסיון של ממש לשחזר את החשבוניות עם מי שמסר לה אותן, ולמעשה צאלח הודה כי לא עשה דבר לשם כך (עמ' 276 לפרוטוקול ש' 30-34):

**ש: ... <u>אתה ניסית לשחזר את החשבוניות האלה החסרות, לדבר עם עבודות סחר להגיד תקשיבי,</u>**

**ת: <u>לא</u>.**

**ש: לא?**

**ת: <u>לא דיברתי איתם</u>.**

לא ניתן לנכות מס תשומות (בסך של כ-1/2 מילון ₪!) בלי להציג את החשבוניות. די בכך כדי להצדיק את החלטת המשיב ביחס לחשבוניות אלה.

אלא שכפי שיובהר להלן, נימוקים נוספים מצדיקים את החלטת המשיב, ביחס לכלל החשבוניות.

54. בחקירתו אצל המשיב מסר צאלח גרסאות משתנות אודות הגורם ממנו קיבל את החשבוניות. תחילה טען כי קיבלן מאדם בשם ג'בארין, ולאחר מכן טען כי קיבלן ממוסטפא נאטור. לאחר שתשומת ליבו של צאלח הופנתה לכך שעבודות סחר אינה חברה בע"מ, אלא עוסק מורשה על שמו של אדם בשם אגבריה עמאד (להלן: "**אגבריה**"), טען צאלח כי אולי מדובר באותו אדם אותו כינה בראשית חקירתו בשם ג'בארין. הן בחקירתו אצל המשיב והן בעדותו בבית המשפט, אישר צאלח כי הוא לא ערך בדיקות לגבי זהות מוציא החשבוניות וסמכותו להוציא את החשבוניות (בסך העולה על 4 מיליון ₪!).

55. אגבריה נחקר במשרדי המשיב, וחקירתו מיום 14.7.2016 צורפה כנספח 36 לתצהיר המשיב. בחקירתו טען אגבריה כי כל החומר החשבונאי שלו נגנב. עוד טען אגבריה כי היה לו לקוח בשם זמירו צאלח, אולם הוא לא ידע לתאר את השירות שנתן לו ואפילו לא באיזה תחום.

אזכיר כי מדובר כביכול בעסקאות בסכום העולה על 4 מיליון ₪ שבוצעו על פני תקופה הקצרה מחצי שנה. בנסיבות אלה, תשובותיו של אגבריה, לא רק שאינן מספקות, אלא שהן מעוררות חשד של ממש אודות כשרות החשבוניות.

56. המערערת בחרה שלא לזמן את אגבריה או כל גורם רלוונטי אחר להעיד, וחזקה כי ידעה מדוע. כפי שנקבע בפסיקה, אי הבאת עדים רלוונטיים פועלת לחובת מי שנמנע מלהביאם, ומקימה חזקה כי אם היו באים להעיד – לא הייתה עדותם משרתת את מי שנמנע מלזמנם.

57. לבית המשפט לא הציגה המערערת מסמכים כלשהם אודות בדיקות שנערכו בעניינה של עבודות סחר (עמ' 272 לפרוטוקול ש' 9-11):

**ש. אתה יכול להראות לנו את האישור הזה או אישורים אחרים שהיה לך בקשר לעבודות סחר?**

**ת: <u>אין לי עכשיו כלום</u>.**

טענות שחזרו על עצמן שוב ושוב בהקשרים שונים, כי היו מסמכים ואלה מצויים בידי המשיב, הן טענות בעלמא שאינן מבוססות על כל ראיה. במצב דברים זה ובשים לב לתמונה הכוללת, אין בכך כמובן די.

58. לכל האמור יש להוסיף כי לא הוכח כי הסכומים שבחשבוניות שולמו. עיון בכרטסת עבודות סחר אצל המערערת (נספח 33 לתצהיר המשיב), מלמד כי סכומים נכבדים (מעל מיליון ₪) שולמו כביכול במזומן, והשאר שולמו באמצעות שיקים. תשלומי המזומן הם בסכומים ניכרים, העולים על 20,000 ₪, כך שמדובר בהתנהלות העומדת בניגוד להוראות סעיף 47א לחוק. כמובן, תשלומי המזומן אינם מאפשרים מעקב אחר נתיב הכסף. בהינתן העובדה כי המערערת בחרה שלא לזמן כל עד (זולת צאלח), אין צריך לומר את הברור מאליו – כי ביצוע תשלומים כאמור כלל לא הוכח. יתירה מזו, כמו במקרים הקודמים, גם כאן בחינה מדגמית של 20 מהצ'קים שכביכול שולמו לעבודות סחר, העלתה כי אלה שולמו לגורמים אחרים לגמרי (נספח 34 לתצהיר המשיב). ושוב, כמו במקרים הקודמים שנדונו לעיל, לצאלח לא היה כל הסבר של ממש וודאי שלא היה בידיו להוכיח כי הסכומים שבחשבוניות שולמו לעבודות סחר (עמ' 279 לפרוטוקול ש' 25 ואילך).

59. בנסיבות אלה, צדק המשיב בקביעתו כי לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין וכי אין על כן להתיר את ניכוי התשומות.

60. <u>לסיכום חלק זה של פסק הדין</u>, אתייחס שוב בקצרה לתמונה הכללית שעלתה:

כפי שניתן להתרשם מהאמור לעיל – ביחס לכל אחד מ-"מוציאי החשבוניות", מדובר במקרים חמורים, בהם מתעורר חשד של ממש כי החשבוניות אינן משקפות עסקאות אמת. במקום להציג ראיות של ממש נוכח התמונה החמורה שהציג המשיב, בחרה המערערת שלא לזמן כל עדים, מלבד צאלח, ואף לא להציג ראיות אחרות משכנעות (כגון מערכת מסמכים סדורה במתכונת שניתן היה לצפות נוכח היקף העסקאות). צאלח טען כי רואה חשבון גזאווי ועובדי משרדו (כגון מנהל החשבונות מר חמודי) היו אחראים לביצוע בדיקות שונות, וכי הוא לא ערך בדיקות (עמ' 193 לפרוטוקול ש' 34 – עמ' 194 ש' 14):

**ש: אתה לא יודע מה יש בניירת?**

**ת: לא, את האמת אני לא כל כך, גם בקריאה וגם על המחשב <u>אני לא יודע כלום</u>,**

...

**ש: אז מה שהוא מביא לך, מה שהוא מביא לך אתה ככה מעביר לרואה חשבון.**

**ת: כן.**

...

**ש: יש, ואז אתה הבאת חשבונית לרואה חשבון והוא בדק.**

**ת: והכל טוב, הוא בדק והכל טוב.**

**ש: טוב. אז אתה באופן אישי לא בדקת משהו לפני שהתקשרת עם קבלן משנה.**

**ת: אני לא, אין לי אפשרות לבדוק אני.**

אך את רואה החשבון גזאווי ואת מנהל החשבונות חמודי, בחרה המערערת שלא לזמן למסור עדות. כנשאל צאלח על כך (עמ' 67 לפרוטוקול ש' 6-7), השיב:

**"אף אחד לא אמר להביא את גזאווי."**

המערערת הייתה מיוצגת לאורך כל ההליך, ואין צריך לומר כי תשובה מסוג זה אינה מספקת. ושוב אזכיר כי לא רק רו"ח גזאווי לא הוזמן להעיד, אלא אף לא כל עד רלוונטי אחר, ביחס לאף אחד מהגורמים שנטען כי הוציא למערערת את החשבוניות – במיליוני ₪.

עדותו של צאלח לא הייתה אמינה בעיני, בין השאר מן הטעם כי אל מול החשדות כבדי המשקל שהציב המשיב – כפי שפורט לעיל לגבי כל אחד אלה שמחשבוניותיהם ביקשה המערערת לנכות מס תשומות, העלה צאלח טענות בעלמא (כגון האשמת הנהלת החשבונות שלו; האשמת המשיב כי מסמכים שונים של המערערת מצויים בידיו, וכיוצ"ב טענות להן לא הוצג כל בסיס ושכל מטרתן היא הסרת אחריות מהמערערת וממנהלה צאלח).

העובדה כי תמונה זו – כפי שתוארה לעיל, חזרה על עצמה בייחס לכל ארבעת מוציאי החשבוניות, מחדדת את חומרת הדברים.

המשיב בחר להקל עם המערערת ולהסתפק בקביעה כי אין להתיר את מס התשומות בניכוי, ולא להשית עליה כפל מס בגין חשבוניות אלה. מדובר בהחלטה מתונה, אשר דומה שהתקבלה מתוך התחשבות אף בסנקציות אחרות שהושתו במסגרת החלטות המשיב – כמפורט בפסק דין זה. על אף גישה מתחשבת ומקלה זו, "זכה" המשיב כי יוטחו בו האשמות, כאילו החמיר עם המערערת, ולא כך הם פני הדברים.

## חלק ג - שומת העסקאות

61. שומת העסקאות שהוציא המשיב הייתה מראש בהיקף מצומצם, ולאחר הדיון בהשגה נותרה בין הצדדים מחלוקת הנוגעת לחשבונית אחת בלבד, חשבונית מס' 3457, שהוציאה המערערת לעוסק בשם "**משטח טלי**", אשר המע"מ הגלום בה הוא 58,994 ₪ (החשבונית צורפה כנספח 38 לתצהיר המשיב).

62. המערערת לא הכחישה כי הוציאה את החשבונית ומסרה אותה למשטח טלי, אלא שלטענתה העסקה בוטלה, ולכן היא סבורה כי לא היה עליה לדווח על העסקה ולשלם את המע"מ בגינה.

63. סעיף 49 לחוק, קובע:

> **הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - <u>ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר</u>.**

בסעיף 23א להוראות ניהול ספרים, (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973, נקבע כיצד יש לנהוג במקרה בו בוטלה עסקה. בלי להיכנס לפרטים שאינם נדרשים כאן, אסתפק בכך שאציין כי יש להוציא "הודעת זיכוי" ללקוח, ולהציג ראיה כי הודעה זו נשלחה לו (בהתאם לפרוצדורה הקבועה בסעיף). אדגיש כי אין המדובר "רק" בדרישה טכנית פורמאלית, אלא בכזו הנובעת מדרך הפעלתו של חוק מס ערך מוסף. כידוע, חשבונית שמוציא עוסק, מאפשרת ככלל לצד השני לעסקה לנכות מס תשומות. לא ייתכן כי מחד, עוסק יבטל את החשבונית, ומאידך – לא יודיע על כך כנדרש לצד שכנגד וזה ינכה את מס התשומות.

המערערת לא הראתה כי פעלה כאמור לעיל – כפי שנקבע בחוק ובהוראות ניהול ספרים, כי הוציאה הודעת זיכוי, ובעיקר, כי זו נשלחה כדין למשטח טלי.

64. אם לא די באמור לעיל, הרי שבחקירתו של ירון גונן, הבעלים של משטח טלי, ביום 5.3.2018 במשרדי המשיב, הכחיש הלה את טענות המערערת. לדבריו (נספח 39 לתצהיר המשיב), העסקה כלל לא בוטלה, משטח טלי לא קיבלה כל הודעה על כך מאת המערערת, משטח טלי שילמה למערערת את הסכומים שבחשבונית וניכתה את מס התשומות הגלום בחשבונית.

65. המערערת בחרה שלא לזמן את ירון גונן לעדות, וחזקה כי ידעה מדוע.

66. בשולי הדברים אציין כי במסגרת דיון ההוכחות העלה צאלח טענה חדשה, כאילו החשבונית הוצאה לא עבור עבודה כלשהי שביצעה המערערת עבור משטח טלי, אלא כמעין טובה, כדי לעזור למשטח טלי לקבל מענק כלשהו מהמדינה (עמ' 303 לפרוטוקול ש' 3-23; עמ' 305 ש' 20-25). מדובר בטענה בעלמא, המהווה גרסה חדשה למה שאירע, טענה שכלל לא הוכחה ואשר אינה

מסייעת בידי המערערת, שכן בכל מקרה הדרך לביטול חשבונית, היא זו שנקבעה כאמור לעיל בחוק ובהוראות ניהול ספרים, והמערערת לא הוכיחה כי עמדה בדרישות אלה.

67. לאור כל האמור, המערערת לא הוכיחה כי היה מקום לבטל את החשבונית, וודאי שלא הוכיחה כי פעלה בהתאם לתנאים הקבועים בחוק ובהוראות ניהול ספרים לשם כך. לאור האמור, הערעור על שומת העסקאות נדחה.

## <u>חלק ד - ההחלטה בעניין פסילת הספרים והשתת הקנס הקבוע בסעיף 95 לחוק</u>

68. המשיב הורה על פסילת ספרי המערערת והשית עליה קנס מכוח סעיף 95 לחוק, בשל אי ניהול ספרים כדין.

69. לאור כל שתואר לעיל, הרי שמדובר במקרה מובהק בו החלטות אלה נכונות ואין להתערב בהן.

70. סעיף 77ב(ב) לחוק, קובע:

> **עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.**

כפי שפורט לעיל, בין השנים 2012-2015 ניכתה המערערת תשומות מחשבוניות פיקטיביות שהוצאו לה על שם ספרינט מוטורס, <u>בתמורה</u> לסכומים ששילם צאלח לעזאם - אחד המתדלקים בתחנת הדלק. זהו מקרה מובהק בו חלה הוראת סעיף 77ב(ב) לחוק, ודי בכך כדי לקבוע כי ספרי המערערת לשנים אלה פסולים.

למעלה מהצורך אוסיף כי הנסיבות שפורטו לעיל, אף ביחס לניכוי מס התשומות מארבעת "מוציאי החשבוניות", הן כה חמורות, כך שאף בהן היה די כדי להצדיק את פסילת הספרים לאותן שנים.

71. פסילת ספרי המערערת, אינה נובעת "רק" מפגם טכני שנפל בספרים, אלא מכך שמדובר בספרים שנוהלו בדרך שלא ניתן ללמוד מהם פרטים רבים ומהותיים אודות פעילות המערערת ולא ניתן לתת אמון במה שנכתב בהם.

72. כפי שעוד יורחב בפרק הבא, תחשיב תנועת מלאי הסולר בספרי המערערת, אינו מתקבל על הדעת, שכן כמויות הסולר שדרשה בגינם החזר בלו, בתוספת כמויות הסולר שלטענתה מכרה ללקוחותיה, עולים באופן ניכר על כמויות הסולר שהוכח שרכשה. מדובר כמובן בנתון שאינו אפשרי – שכן מהיכן למערערת סולר אם לא רכשה אותו? – יש בנתון זה בהכרח ללמד כי נתונים המצויים בספרי

המערערת אינם נכונים, ויש בכך כדי להצדיק את פסילת הספרים – שכן אין ערך לספרים שעולה בעליל כי האמור בהם חסר שחר.

בהקשר זה אציין כי במהלך דיון שמיעת הראיות, כשסבר צאלח כי הדבר עשוי להועיל לו בעניין החזרי הבלו (וסברה זו, כפי שיובהר בהמשך, בטעות יסודה), הודה למעשה כי רכש דלקים "בשחור" (עמ' 306 לפרוטוקול ש' 27 – עמ' 307 ש' 5):

**ש: שאתה פתאום דיברת על זה שיש אולי חשבוניות שרכשת דלק שלא נרשמו שרכשת בשחור?**

**ת: כן.**

**ש: אז אם זה נכון אז אתה מסכים איתי שמה שאמור פה בסעיף 2 לא נכון? כי אי אפשר לרשום, זאת אומרת אי אפשר לקנות בשחור.**

**ת: למה? מותר כאילו,**

**ש: מותר לקנות בשחור בלי לרשום ובלי לדווח?**

**ת: לא, לפעמים לוקחים את הסולר של את יודעת של הצבא ומביאים לנו את זה וקונים מהם,**

**ש: נו.**

**ת: קונה.**

**ש: בשחור?**

**ת: סולר.**

**ש: מבלי לדווח?**

**ת: אני קונה מהם בלי חשבונית.**

יוצא אפוא כי ספרי המערער כוללים חשבוניות רבות (מאוד) שהוצאו לה שלא כדין, ולדברי צאלח, הספרים אינם כוללים רכישות של סולר שנעשו "בשחור" – בלי חשבוניות. ברור אפוא שמדובר בספרים שלא נוהלו כדין.

73. למעלה מהצורך אציין כי בהחלטת המשיב יש נימוקים נוספים לפסילת הספרים, אשר אף בהם יש כדי להצדיק את החלטת המשיב. כך, התברר כי המערערת לא הציגה את ספריה לשנת 2012, וכן התברר כי לא ניהלה רישום נדרש, ביחס למחפרון שברשותה.

74. ספרים שחובה על נישום לנהל, נועדו לאפשר עריכת ביקורת שומתית. אלא שספרי המערערת, לאור הפרטים המהותיים שהתברר כי אין לתת אמון באמור בהם, אינם יכולים לשמש למטרה זו, ולפיכך – כמפורט לעיל, דינם להיפסל.

יש ממש בדברי העד מטעם המשיב, מר מרחב, אשר העיד כדלקמן (עמ' 243 לפרוטוקול הדיון מיום 5.4.21, ש' 3-12):

> **בעסק שכזה יש לנו 2 דברים שהם מאוד מאוד זזים מצד לצד לצד. זה סחורות או שירותים מצד אחד שהחברה מספקת, וכסף שנכנס. יש לנו תנועה של דלקים, בין אם זה למכירה ובין אם זה לשימוש בעבודה שהוא ביצע, ויש כספים. אי אפשר לסמוך על כלום אדוני. לא על תנועה של הטובין ולא על התנועה הכספית. ... אין לי נתיב לא לכסף אדוני, לא נתיב לסחורות, לא נתיב לשירותים. שום דבר אין בעסק הזה. שום דבר שאני יכול לשים את ידי עליו ולסמוך עליו.**

אם ספרי המערערת היו מנוהלים כנדרש, היו יכולים הם לתת תמונה אמתית ונכונה על שאירע, אלא שבאופן ברור וחמור - לא כך הם פני הדברים (ראו גם עמ' 277 לפרוטוקול ש' 3-7).

75. מכל הנימוקים האמורים, אני מוצא לדחות את הערעור בעניין פסילת הספרים והשתת הקנס. בעניינו של הקנס אוסיף ואציין כי לנוכח הנסיבות החמורות שהתגלו באשר לדרך התנהלות המערערת, ואף בשים לב לכך שהמשיב נקט כלפי המערערת בגישה מקלה בכך שלא מיצה עמה את הדין ולא השית עליה כפל מס אלא ביחס לחשבוניות ספרינט מוטורס בלבד, איני סבור כי יש מקום להפחית את הקנס שקבע המשיב.

## <u>חלק ה - החיוב בגין הישבון בלו על סולר</u>

76. בעקבות ביקורת שנערכה למערערת בעניין דרישה להישבון בלו על סולר, בהתאם לסעיף 9(א)(2) לחוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958 (להלן: "**חוק הבלו**") וסעיף 3א(ג) לצו הבלו על דלק (פטור והישבון), התשס"ה-2005 (להלן: "**צו הבלו**"), קבע המשיב כי בשנים 2012-2016 דרשה המערערת הישבון בלו שלא כדין, בסך של 1,675,023 ₪.

77. <u>תמצית טענות המשיב</u>: בדיקות שערך המשיב העלו כי המערערת דרשה הישבון בלו בהיקף גדול ובלתי סביר. בנסיבות אלה, התיר המשיב הישבון רק בהיקף שתאם חישוב שערך, ואף זאת – לפנים משורת הדין, שכן משנפסלו ספרי המערערת היה ניתן לשלול ממנה הישבון מכל וכל.

החישוב שערך המשיב מבוסס על כך שעל פי צו הבלו, הישבון ניתן רק בגין סולר ששימש לעבודתה של המערערת, ולא סולר שנרכש לשם מכירתו (המערערת לא חולקת על כך). עוד קבע

המשיב לצורך החישוב שערך, כי אין לקחת בחשבון במסגרת סך רכישות הסולר שביצעה המערערת, את "הרכישות" הפיקטיביות שנרשמו במסגרת חשבוניות ספרינט מוטורס, שכן הראיות מלמדות כי אלה לא בוצעו והיו תרמית גרידא (אזכיר כי מדובר בכ-1200 חשבוניות!).

בהתאם לאמור לעיל, חישב המשיב לכל אחת מהשנים את כלל רכישות הסולר עליהן דיווחה המערערת (בניכוי חשבוניות ספרינט מוטורס). מסך זה הפחית המשיב את סך הסולר שדיווחה המערערת כי מכרה. הסך שהתקבל, הוא המשקף את הסולר שנרכש לצורך כלי עבודתה של המערערת (מנופים, רכבי צמ"ה וכלים אחרים ששימשו אותה להובלות ולשאר עבודותיה), והוא שבגינו יש לזכותה בהישבון.

המשיב עמד על כך שאם נקבל את דיווחיה של המערערת ונתיר לה את ההישבון שביקשה, נגיע לתוצאה שאין הדעת סובלת: סך הסולר בגינו התבקש ההישבון, עולה באופן ניכר על סך הסולר שנרכש וששימש לצרכים בגינן מותר ההישבון! (המשיב צירף חישוב מפורט בנספח 40 לתצהירו).

78. <u>תמצית טענות המערערת</u>:

אין בפי המערערת כל הסבר לתעלומה שהציג המשיב מתוך נתוני ספריה, לפיהם ההישבון משקף רכישה של סולר בהיקף גבוה הרבה יותר מזה שנותר בידיה לאחר נטרול הסולר שמכרה. עוד אוסיף, כי המערערת לא הציגה כל חישוב אלטרנטיבי לחישוב המפורט שערך המשיב.

ומה כן בפי המערערת? – כדי לספק מענה לתעלומה שהציב המשיב, הודתה המערערת – בחצי פה ותוך הצגת הדברים תחילה כ-"השערה" - כי נרכש סולר "בשחור" (בסופו של דבר, עמ' 306 לפרוטוקול ש' 27 – עמ' 307 ש' 5, הודה צאלח באופן ברור כי ביצע רכישות "בשחור"). בדרך זו "מכניסה" המערערת למאגר הווירטואלי מה ברשותה, עוד סולר. אלא שבכך אין די. כעת נדרשת המערערת לטענה נוספת, והיא כי הסולר שנרכש בשחור, שימש ככל הנראה לצורך המכירות שביצעה (ולא לצורך עבודתה), ואילו הסולר שרכישתו מגובה בחשבוניות שיצאו לה כדין – הוא ששימש לעבודתה – ולכן היא זכאית בגינו להישבון.

המערערת מדגישה כי עמדת המשיב, השוללת ממנה רכיב משמעותי מההישבון, גורמת לתוצאה אבסורדית, שכן לפיה, רכביה וכליה ההנדסיים, נסעו ופעלו כלשונה – "על מים" (ולא על סולר). זאת תוצאה מעוותת, העושה לה עוול.

<u>דיון והכרעה</u>

79. אקדים אחרית לראשית, ואומר כי מהנימוקים שיפורטו להלן, מצאתי כי דין הערעור בעניין זה להידחות.

80. ראש לכל, אפרוס בקצרה רקע נדרש, בו יועמד הישבון הבלו במסגרת שקבע לו המחוקק ושהציבה הפסיקה:

הבלו על הדלק הוא מס קצוב שמוטל על סוגי דלק שונים, כגון נפט, סולר ובנזין. השתת הבלו מוסדרת בחוק הבלו. עד ינואר 2005 היה הבלו על הסולר נמוך באופן ניכר בהשוואה לבלו על הבנזין. המחוקק רצה לתקן מצב זה, בו ראה כמקור להקצאת מקורות לא יעילה וכעיוות לא מוצדק, ולכן הורה באופן הדרגתי, החל משנת 2005 ואילך, על העלאת שיעור הבלו על הסולר. לצד העלאת שיעור הבלו על סולר, נקבעו קבוצות של משתמשים, אשר הסולר הוא האמצעי העיקרי לייצור הכנסתם. כדי לצמצם את הפגיעה בקבוצות אלה בעקבות העלאת שיעור הבלו על סולר וככלי לעידוד פעילותן, נקבע מנגנון הישבון, שמטרתו להשיב לקבוצות אלה חלק מהוצאותיהם על רכישת סולר. הסדר זה מעוגן בסעיף 9(א)(2) לחוק הבלו ובסעיף 3א(ג) לצו הבלו.

81. נקודת מוצא חשובה לעיסוק בהישבון הבלו – אותה דומה כי המערערת שוכחת, היא כי מדובר בהטבה, אותה באופן לגיטימי ואף ראוי – ניתן להכפיף להוכחת זכאות והמוגבלת למקרים המתאימים בלבד – במתכונת שקבע המחוקק. בהקשר זה, יפים דברים שקבע בית המשפט העליון בבג"ץ 171/09, **נ.ט.ל.י החברה לשירותי רפואה דחופה בישראל בע"מ ואח' נ' שר האוצר ואח'** (18.7.2010) (להלן: **עניין נ.ט.ל.י**), בהקשר ההישבון –

> **נקודת המוצא לדיון הינה כי לעותרים, ככל אדם, אין זכות קנויה לפטור ממס (ראה: פרשת קפלן, סעיף 13 לפסק דינו של הנשיא (בדימוס) א' ברק). הסדר הסולר קובע כלל של מיסוי הסולר. מכאן, המקרים בהם נקבעה זכאות להישבון הם בגדר חריג לכלל.**

לאור זאת הובהר שם, כי הכללה ברשימת הזכאים להישבון, אינה מובנת מאליה, אלא היא כפופה לשיקולים לגיטימיים ששוקל מחוקק המשנה, וכי -

> **המשותף לכלל הרציונאליים הפרטניים של הקבוצות הוא בכך שהם מהווים כלי לקידום יעדים חברתיים וכלכליים.**

82. כדי להיות זכאים להישבון יש אפוא לעמוד בשורה של דרישות, ובין השאר קבע מחוקק המשנה בסעיף 3א(ה) לצו הבלו – כדלקמן:

> **הישבון לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג) יינתן רק אם הוגשה על כך בקשה לפי טופס שהורה עליו המנהל, והתקיימו התנאים בדבר רישום, ניהול ספרים, דיווח ואישורים לפי כל דין והוראות המנהל, לרבות לעניין האסמכתאות לרכישת הדלק.**

הצבת הדרישה כי הישבון יינתן רק למי שמנהל ספרים כדין ואשר הציג אסמכתאות לרכישת הדלק, צריכה להיבחן על רקע הקביעה כי הישבון אינו מובן מאליו, שכן הכלל הוא מיסוי מלא. מדובר בהטבה שהיא, כדברי בית המשפט העליון בעניין נ.ט.ל.י – "**בגדר חריג לכלל**", ושניתנת כ-"**כלי לקידום יעדים חברתיים וכלכליים**".

איני נדרש לקבוע מסמרות בשאלה האם בכל מקרה בו יפסלו ספריו של עוסק, מיד, באופן אוטומטי וללא חריגים, נשללת באופן מלא הזכות להישבון, או שיש לבחון את נסיבות פסילת הספרים ומידת החומרה שנמצאה בהתנהלות העוסק. איני נדרש להכריע בשאלה זו, מפני שבמקרה דנן, פסילת הספרים לא נבעה מליקוי טכני וצדדי לענייננו כאן, אלא היא נבעה מפגם חמור בספרים, אשר התגלה לאורך כל העניינים הנדונים בערעור זה. מדובר בהתנהלות חמורה, שאינה מהסוג אותה ביקש המחוקק לעודד. יש אפוא הצדקה, במקרה כאן, לעמוד על דרישת המחוקק ולשלול מהמערערת את ההישבון בשל כך שלא ניהלה ספרים כדין. אלא שאף מעבר לסנקציה, המוצדקת כשלעצמה, הרי שהליקויים בספרי המערערת עומדים לה לרועץ, משום שהם ניצבים בלב הבעיה לה אנו נדרשים כאן – בירור כמות הסולר האמתית שרכשה המערערת. בהקשר זה, ניצבת באופן ברור דרישת סעיף 3א(ה) לצו הבלו, כי תנאי למתן ההישבון הוא הצגת – "**<u>האסמכתאות לרכישת הדלק</u>**".

חסר זה בהצגת האסמכתאות הנדרשות, רלוונטי לגבי כל השנים לגביהן ניתנה החלטת המשיב.

83. לאור התחשיב שהציג המשיב (אשר סומן מש/2), המערערת בטענותיה מודעת לכך כי כדי לייחס סולר לכלי ההנדסה וההובלה בגינן היא זכאית להישבון, היא חייבת להראות כי היה בידיה עוד סולר, אשר שימש לה למכירות. אלא שבהתאם לספריה, סולר כאמור אין, ולכן היא נאלצת לטעון לקיומו של סולר (בהיקף גבוה במיוחד) אותו רכשה למעשה "בשחור".

הפגם בספרי המערערת, אינו אפוא עניין חיצוני לתחשיב שערך המשיב, אלא הוא ניצב במרכזו. המערערת לא יכלה להראות תיעוד סדור לצריכה ולאופן השימוש שעשתה בסולר, היא לא ניהלה יומני עבודה נדרשים ביחס לציוד הצמ"ה ובנוסף ומעבר לכל זה – נתוניה שלה מובילים לתוצאה שאינה מאפשרת הכרה בהישבון הגבוה שביקשה. כדי להותיר את ההישבון כפי שביקשה המערערת, חסרה רכישה של כמויות גדולות מאוד של סולר מידי שנה.

מילוי החסר באמצעות הודאה בכך שבוצעו רכישות "בשחור", מעבר לכך שמדובר בטענה בעלמא שאינה כוללת שום תיעוד או הצגה מספרית של נתונים, הרי שזו טענה שכפי שיובהר בהמשך, אינה יכולה לשרת את המערערת וודאי שאין היא מזכה אותה בהישבון!

84. הטענה שעולה מדברי המערערת, כי יש לראות את הסולר שנרכש "בשחור" - ככזה ששימש למכירות שביצעה, ואילו את הסולר שרכשה כדין – לזקוף לשימושה העצמי ולהתיר בגינו הישבון

בלו, משוללת יסוד ואינה מוצדקת כל עיקר. מעבר לכך שהרכישות בשחור לא הוכחו והן בבחינת טענות בעלמא, הרי שאם היו רכישות כאמור, נכון ומוצדק ליחסן לפעילות שאינה מזכה בהישבון בלו, ולא ההיפך. זאת ועוד וכתנאי סף, טענה שיש לנהוג אחרת (ולייחס את הסולר שנרכש בשחור דווקא למכירות ולא לשימוש העצמי), הייתה חייבת להיות מגובה בראיות של ממש, וכאלה לא הוצגו.

85. כאמור לעיל, המשיב נקט עם המערערת בגישה שאינה מחמירה. הוא לא שלל מראש את כלל ההישבון לכל השנים שבמחלוקת, אלא ערך תחשיב – על בסיס נתוני המערערת עצמה (תוך נטרול הרכישות הפיקטיביות מספרינט מוטורס), ועל סמך חישוב זה שלל חלק מההישבון.

בעוד שהמשיב הגיש חישוב, עליו ביסס את שומתו (צורף אף במסגרת מש/2), המערערת לא הגישה כל חישוב נגדי. מעבר להצגת אמירות כלליות ולא מבוססות, לא היה בידיה להציג כל ראיות של ממש כדי להפריך את התחשיב שערך המשיב, אשר התבסס על נתוני המערערת עצמה – כפי שהשתקפו בספריה.

צאלח עומת עם עובדה זו – והוא נשאל והשיב כדלקמן (עמ' 68 לפרוטוקול ש' 35-35):

**ש: ... חוץ מאמירה כללית, <u>האם יש לך תחשיב חלופי עם מספרים</u>? להראות לנו לבית משפט?**

**ת: <u>לא, את זה צריך הרואה חשבון לעשות את החישובים הזה</u>.**

מדובר בתשובה מתחמקת, אשר הייתה חלק מעדות שלא עוררה אמון וודאי שלא היה בה כדי לשכנע. המערערת הייתה מיוצגת לאורך כל ההליך (ע"י מייצג שהוא עו"ד ורו"ח בהשכלתו), והיא בחרה שלא להגיש כל תחשיב חלופי מטעמה – וחזקה כי ידעה היטב מדוע.

86. מנגד, התחשיב שערך המשיב אמין ומשכנע. התחשיב מסתמך כאמור על נתוני המערערת עצמה, ובידי המערערת לא היה להפריכו. תחשיב זה, אשר בחן כאמור את תנועת המלאי של הסולר אצל המערערת – בהתאם לנתוניה (תוך נטרול, בצדק, של חשבוניות ספרינט מוטורס), הצביע על תוצאות אבסורדיות ובלתי סבירות.

כך לדוגמה, בשנת 2015, עלתה מספרי המערערת תוצאה בלתי סבירה בעליל: היא רכשה 310,752 ליטרים של סולר ומכרה 463,418 ליטרים. יתירה מזו, המערערת דרשה בשנה זו החזרי בלו בגין 526,571 ליטרים – בהם לכאורה השתמשה לצרכיה, וזאת כאשר אין לה אפילו ליטר אחד לשימוש – שהרי מכרה יותר סולר ממה שרכשה!

צאלח בחקירתו לא ידע לספק שום הסבר של ממש לדברים. כך לדוגמה, השיב צאלח כשעומת עם נתוני שנת 2015 הנ"ל (עמ' 63 לפרוטוקול ש' 27):

**"זה אני את יודעת זה לא עבודה שלי, זה עבודה של הרואה חשבון, הנהלת חשבונות".**

איש לא מנע מהמערערת להעיד את רו"ח גזאווי, או כל מומחה אחר מטעמה, ולנסות לספק הסברים – אם אלה בידיה. משבחרה המערערת שלא להעיד כל גורם כאמור, אין די כמובן בתשובות מתחמקות כדי להסיר מהמערערת אחריות להוכיח את הרובץ לפתחה (תשובות מתחמקות דומות מפי צאלח, ניתן למצוא בעמ' 63 לפרוטוקול ש' 16 – עמ' 64 ש' 9, עמ' 65 ש' 5-19).

87. כמובן – וכפי שלמעשה הודה צאלח (כמצוטט לעיל בפרק הקודם של פסק הדין; עמ' 306 לפרוטוקול ש' 27 – עמ' 307 ש' 5), ניתן להסביר את הנתונים האבסורדיים העולים מספרי המערערת – כפי שהראה המשיב וכפי שהודגם לעיל, אם נניח כי היו למערערת רכישות סולר "בשחור", אלא שאלה נסיבות מובהקות בהן אין היא זכאית בהתאם לקביעת המחוקק להחזרי בלו.

88. בהעדר חישובים של ממש המבוססים על נתונים משכנעים – מטעם המערערת, נותרנו עם שומת המשיב – אותה לא עלה בידי המערערת להפריך.

89. אציין כי כדי להמחיש את האבסורד בהחזרי הבלו שביקשה המערערת, המשיב אף ערך תחשיב (אשר אף הוא צורף במסגרת מש/2, בטבלה שבתחתית הדף) במסגרתו כלל את החשבוניות מספרינט מוטורס – לגביהן קבעתי לעיל כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. כפי שהראה המשיב, גם אם יכללו בתחשיב חשבוניות ספרינט מוטורוס (רק לשם הבחינה, ומבלי כמובן להודות כי כך יש לנהוג), הרי שהחזרי הבלו שביקשה המערערת אבסורדיים ואינם נכונים.

כך לדוגמה, אם נבחן שוב את נתוני שנת 2015 – והפעם עם הרכישות הפיקטיביות מספרינט מוטורס, הרי שבשנה זו נרכשו סה"כ 455,160 ליטרים (310,752 מאחרים ו- 144,408 מספרינט מטורס), ומכירות הסולר היו 463,418 ליטרים – נתון שכמובן אינו אפשרי. יתירה מזו, בשנה זו אושר למערערת (קודם להתערבות המשיב) הישבון בלו ביחס לסולר בהיקף של 442,263 ליטרים – אשר כביכול שימשו לפעילותה, דבר שכמובן כלל אינו אפשרי לאור היקף מכירותיה (אשר עלה כאמור על סך רכישותיה).

חישובים אלה שערך המשיב (ואשר הודגמו לעיל ביחס לשנה אחת, אך נערכו ביחס לכל השנים), הם משכנעים, ולא היה כאמור בידי המערערת להפריכם.

ושוב וכאמור לעיל, החישוב שהוצג בסעיף זה ואשר כלל את חשבוניות ספרינט מוטורס, נערך רק כדי להמחיש את הבעייתיות שיש ב-"נתוני" המערערת. משקבעתי כי חשבוניות ספרינט מוטורס הן חשבוניות פיקטיביות (אשר כזכור, צאלח שילם בעבור קבלתם), אין הצדקה לכלול אותן בתחשיב, ומקובלת עליי בעניין זה עמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בשומתו.

90. בהתאם לנתונים הנוגעים לשנת 2016, שנה לגביה לא הוצאו החשבוניות הפיקטיביות מספרינט מוטורס ולא נפסלו ספרי המערערת, הראה המשיב כי אף בשנה זו "הנתונים" עליהם דיווחה

המערערת בעליל אינם נכונים. כך, בשנת 2016, רכשה המערערת סולר בהיקף (מדווח) של 124,194 ליטרים, ומכרה סולר ללקוחותיה בהיקף של 128,301 ליטרים. אין צריך לומר כי דבר זה אינו אפשרי. נתון לא הגיוני זה, לא מנע מהמערערת לטעון כי צרכה סולר לשימושה, בהיקף של 130,350 ליטרים – ולבקש בגין כך הישבון, דבר שאינו אפשרי לאור מכירת כל הסולר כאמור לעיל. החסר כאן, כלשון המחוקק [בסעיף 3א(ה) לצו הבלו] – ב-"**האסמכתאות לרכישת הדלק**" – ניכר וברור והוא מצדיק את שלילת ההישבון, וזאת על אף שבשנה זו לא נפסלו ספרי המערערת.

91. המערערת טוענת כי לא ייתכן כי משאיות שבשימושה "נסעו על מים", ולכן יש להתיר לה את החזרי הבלו שביקשה. איני מקבל טענה זו, וזאת משני טעמים:

ראשית וכאמור לעיל, הישבון בלו אינו מובן מאליו אלא הוא חריג, אשר יינתן במקרים העומדים בדרישות שקבע המחוקק (וביניהן – ניהול ספרים כדין והצגת אסמכתאות אודות רכישת הסולר). בנסיבות בהן ספרי המערערת לא נוהלו כדין, הן כללו שימוש רחב בחשבוניות פיקטיביות, ולדברי המערער – הוא אף רכש הרבה סולר "בשחור" (טענה אשר נטענה באופן כללי וביחס לכל השנים במשמע) – אין מקום למתן ההישבון, ודאי במקום שפגמים אלה יורדים לשורש החישוב בו עסקינן.

שנית – ולמעלה מהצורך, אפילו טענה זו אודות כלים בהם עשתה המערערת שימוש בסולר, נטענה כטענה בעלמא, מבלי שיוצג לצידה תחשיב אלטרנטיבי לזה שהציג המשיב, ואפילו לא תחשיב המגבש את הטענה מה היקף הסולר שלטענת המערערת בהכרח עשתה בו שימוש לצרכיה.

92. במקום להציג נתונים של ממש, המערערת בחרה להעלות טענות בעלמא, שאינן מבוססות ושממילא אינן מסייעות בידה. כך לפתע ומבלי שטענה בעניין זה הועלתה קודם לכן בשלב חקירותיו של צאלח אצל המשיב ואף לא בכתבי טענותיה בבית המשפט, טענה המערערת כי היו לה מתקנים לאחזקת סולר ("צובר") – אשר נתונים בעניינם לא נבחנו על ידי המשיב. איני מוצא ממש בטענות אלה, אשר לא בוססו ואשר הועלו כטענות בעלמא בשלב מאוחר. נתוני המערערת הוצגו בספריה, ומה שלא הוצג, אינו יכול להוות הצדקה לקבלת הטבה מסוג הישבון בלו – כמפורט לעיל. במסגרת הערעור שנדון במשך מספר שנים, ניתנו למערערת שוב ושוב הזדמנויות להציג את ראיותיה (תוך שבית המשפט נוקט בעמדה סבלנית ביחס לראיות שאינן מוגשות באופן הנדרש). המערערת בחרה שלא להציג חישוב נגדי לזה שערך המשיב, וחלף זאת במסגרת סיכומיה בחרה (בין השאר) להתייחס למסמכים שלא נבחנו קודם לכן – שלא נזכרו בשנות דיוני השומה ולא צורפו לתצהיר שהגיש צאלח. אין לקבל דרך התנהלות זו, ובצדק טען המשיב כי היא המשך לטקטיקה פסולה בה נקטה המערערת לאורך שנות הדיון, להכביד וכדברי המשיב – אף לנסות ולהתישו. למעלה מהנדרש אציין כי אף עיון בטענות אלה לגופן, אין בו כדי לסייע בידי המערערת.

כך או אחרת, נתונים שהיו כלולים בספריה של המערערת – כלולים בתחשיבים שערך המשיב, וכאלה שלא נכללו בספרי המערערת – אינם יכולים לסייע בידה - כמפורט לעיל. המערערת לא הראתה כי יש נתונים עליהם דיווחה ומהם התעלם המשיב בתחשיב שערך, וטענותיה בעניין זה הן טענות בעלמא, בהן – משלא הוכחו - איני נותן אמון.

93. המשיב הוכיח בתחשיב שערך, כי המערערת דרשה החזרי בלו שלא כדין. מעבר לכך – מדובר במקרה מובהק בו אי ניהול הספרים כדין והשימוש בחשבוניות פיקטיביות – הם שמונעים מהמערערת – כפי שקבע המחוקק ואף במבחן השכל הישר – את קבלת ההטבה הגלומה בהישבון הבלו.

94. לאור כל האמור, נדחה הערעור שהגישה המערערת אף בעניין הישבון הבלו.

## <u>סוף דבר</u>

95. הערעור, על כלל רכיביו, נדחה.

96. צודק המשיב כאשר ציין כי המערערת בחרה להתנהל בדרך מכבידה, ודי לעיין בתצהיר שהגישה (כמו גם בכתבי טענות קודמים) כדי להיווכח בכך. התרשמותי היא כי יש ממש בטענת המשיב, כי דרך התנהלות זו נועדה להכביד ולזרות חול בעיני המשיב ובעיני בית המשפט, וזאת חלף הצגת ראיות והסברים לתמונת הדברים החמורה שהתגלתה. עוד אוסיף, כי לא היה כל מקום לטענות קשות שהעלה ב"כ המערערת כלפי נציגי המשיב, אשר עשו מלאכתם נאמנה וכפי שצוין לעיל (בחלק שעסק בניכוי מס התשומות) – אף בחרו שלא להחמיר עם המערערת.

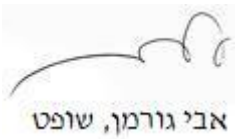
97. משנדחה הערעור ובשים לב לאמור לעיל, תישא המערערת בהוצאות המשיב בסך של 70,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו אדר א' תשפ"ב, 27 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.

**ע"מ 8749-05-17 זמירו צאלח בע"מ נ' רשות המיסים**
**ע"מ 23924-05-18 שם תיק ללא שמות חסויים**

תיק חיצוני:




1
2