



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער: סמיח אגבאריה
ע"י ב"כ עו"ד סג'ראווי

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

3 1. בפני ערעור שהוגש על ידי מר סמיח אגבאריה (להלן – **המערער**) על החלטת המשיב, מנהל מס
4 ערך מוסף חדרה (להלן – **המשיב**) בגין חיובו בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף,
5 תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), בשל הוצאת חשבוניות מס שלא כדין. הערעור אף מופנה
6 כנגד החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנות המס 2008 ו-2011 (להלן – **שנות המס**
7 **שבערער**) בהתאם לסעיף 77ב(א) לחוק מע"מ וכן כנגד ההחלטה להטיל עליו קנס לפי סעיף
8 95 לחוק מע"מ בשל אי ניהול ספרים כדין.

9

רקע עובדתי:

10 2. המערער הינו יועץ מס אשר סיפק שירותי הנהלת חשבונות ללקוחותיו, ביניהם חברת ביג
11 ביגוד מציאון בע"מ (להלן – **ביג ביגוד**) וחברת אופנת עדן יבוא ושיווק בע"מ (להלן – **אופנת**
12 **עדן**) (ביג ביגוד ואופנת עדן יכוננו יחד - **החברות הלקוחות**).

13 3. בעניינו של המערער ושל חלק מלקוחותיו נערכה חקירה ביחס לשנות המס שבערער.

14 המשיב טוען, בהתבסס על ממצאי החקירה, כי המערער "הוציא /או אישר להוציא"
15 חשבוניות מס של החברות אורי-אל סחר יבוא ושיווק בע"מ, בן פורת טקסטיל בע"מ,
16 ופרימדונה (2006) בע"מ (להלן - **מוציאות החשבוניות לביג ביגוד**) וכן של החברות אופנת
17 סיקסטין (מיס קפה), אס.אר צפון בע"מ, וקמפוס טקסטיל בע"מ (להלן - **מוציאות**
18 **החשבוניות לאופנת עדן**) – על פי נספח א' לכתב התשובה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב טוען כי מס העסקאות הכלול באותן חשבוניות לא דווח ולא שולם למנהל מע"מ, בעוד
2 שמש התשומות הכלול בהן קוזז על ידי החברות הלקוחות. עוד נטען על ידי המשיב כי
3 מוציאות החשבוניות כלל לא היו רשומות כ"עוסק" במועדי הוצאת החשבוניות, וכן כי חברות
4 אלו לא התקשרו בכל עסקה עם לקוחות המערער וכי מדובר בחשבוניות מזויפות.
- 5 4. במכתב הנימוקים להטלת כפל המס (נספח ב' לכתב הערר), צוין כי מחומר החקירה עלה כי
6 המערער הוציא ללקוחותיו חשבוניות מס פיקטיביות, ללא שבוצעה כל עסקה בפועל, כשסכום
7 המע"מ בחשבוניות אלו מגיע כדי סך של 446,535 ₪. עוד צוין, כי בחקירת מנהלי החברות
8 הלקוחות לגבי נסיבות הימצאותן של החשבוניות, נטען כי לא בוצעה כל עסקה בגינה הוצאו
9 חשבוניות אלו וכי הם לא ידעו כי החשבוניות נמצאות בספריהם. גם בעלי החברות מוציאות
10 החשבוניות טענו בחקירתם כי מדובר בחשבוניות מזויפות שהוצאו מבלי ידיעתם ומבלי קבלת
11 הסכמתם, תוך כדי שעסקם לא היה פעיל בתקופות הרלוונטיות ומבלי שקיימת כל היכרות
12 בינם לבין החברות הלקוחות.
- 13 ההחלטה על פסילת ספרי המערער (מוצג מש/2) מתבססת על הנימוקים והשיקולים שהובילו
14 את המשיב להטיל על המערער את כפל המס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. בהחלטה על פסילת
15 הספרים נקבע כי ספרי המערער לשנות המס הינם בלתי קבילים. על כן, הוטל על המערער
16 קנס בסך 1% מהמחזור בכל שנה משנות המס שבערער, על פי סעיף 95 לחוק מע"מ.
- 17 **אקדמת מילין:**
- 18 נסיבותיו של הערער שלפני הן ייחודיות.
- 19 מושא הערער הוא החלטת מנהל מע"מ חדרה להטיל כפל מס ולפסול את ספרי המערער בשל
20 הוצאת חשבוניות פיקטיביות. החלטה מסוג זה כמובן שאינה מיוחדת כשלעצמה.
- 21 הייחוד בהחלטה זו של המשיב הוא בכך שהיא אינה מכוונת כלפי העוסק עצמו, ואף לא
22 כלפי בעליו או מנהלו של העוסק, ובמקרה זה – החברות מוציאות החשבוניות או מנהלי
23 החברות הללו. החלטת המשיב מכוונת כלפי יועץ המס ומי שסיפק שירותי הנהלת חשבונות
24 לחברות הלקוחות – ביג ביגוד ואופנת עדן. כפי שיתואר להלן, החלטת המשיב מבוססת על
25 שני אדנים; ראשית, על הטענה כי חקירת הגורמים המערורים העלתה כי מדובר בחשבוניות
26 פיקטיביות שלא עומדות מאחוריהן כל עסקה וכי מס התשומות בגינן נוכה בספרי לקוחותיו
27 של המערער, הוא יועץ המס שלהן; שנית, על הטענה שהחשבוניות הפיקטיביות נכתבו בכתב
28 ידו של המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 סופו של דבר הוא, כי בעוד שהחברות מוציאות החשבוניות ומנהלי החברות מוציאות
2 החשבוניות, כמו גם החברות הלקוחות ומנהלי החברות הלקוחות - אינם נושאים בעצמם
3 בסנקציה הקשה של כפל מס הנובעת מהוצאה של חשבוניות פיקטיביות ומניכוי מס תשומות
4 בגינן, הרי שדווקא יועץ המס, שאיננו אורגן של מי מן החברות, הוא הנושא בסנקציה חמורה
5 זו.
- 6 תוצאה זו מעוררת אי נוחות לא מבוטלת, במיוחד על שום שהמשיב בחר להותיר בערפל את
7 השאלה מהי מידת מעורבותם של החברות מוציאות החשבוניות והחברות הלקוחות
8 ומנהליהם בפרשה, ומהי מידת ידיעתם. זאת, בין היתר, נוכח העובדה כי המשיב עצמו מצא
9 לנכון בהחלטתו להטיל על המערער כפל מס גם מחמת ש"אשר להוציא" את החשבוניות
10 הפיקטיביות – קביעה זו, אומרת דרשני, שהרי אם המערער "אשר להוציא" את החשבוניות,
11 כנטען על ידי המשיב, הרי שהיה מאן דהוא שהמערער אישר לו, כביכול, את ההוצאה של
12 החשבוניות. ומיהו אותו גורם? – המשיב לא טרח להציג גרסה כלשהי בעניין זה, בהמשך ישיר
13 להתנהלותו המעורפלת בתיק זה.
- 14 בנוסף, חלק מאותם מנהלים (מנהלי חברת ביג ביגוד) לא התייצבו למתן עדות בבית המשפט
15 על מנת להיחקר על הדברים שמסרו בחקירתם ברשות המסים, לפיהם כלל לא ידעו כי
16 בספריהם מצויות חשבוניות פיקטיביות שמש התשומות בגינן נוכה. יתר על כן ועיקר, נותרה
17 בערפל גם השאלה מהי טובת ההנאה, אם בכלל, שנוצרה למערער בשל ההוצאה וניכוי אותן
18 חשבוניות, כאשר ברי שהנהנות מכך הן, בראש ובראשונה, החברות הלקוחות.
- 19 אקדים אף ואומר, כי על פני הדברים לא קיימת מחלוקת ממשית בין המערער למשיב ביחס
20 לסוגיית היות החשבוניות נשוא הערעור – חשבוניות שאינן כדן, קרי – חשבוניות שהוצאו
21 בלא שהתקיימה עסקה כלל, לא כל שכן בין החברות מוציאות החשבוניות לבין החברות
22 הלקוחות. שכן, מחקירת מנהלי החברות מוציאות החשבוניות ומחקירת מנהלי החברות
23 הלקוחות עולה מסקנה זו, בדבר היות החשבוניות פיקטיביות, כאשר כל אחד מן הצדדים
24 (המוציא והמקבל) מכחיש קיומה של עסקה או היכרות עם הצד שכנגד. המערער עצמו עסק
25 בהכחשה גורפת של מעורבותו בהוצאת החשבוניות ולפיקד ממילא לא הביע, ואף לא יכול היה
26 להביע, עמדה עובדתית כלשהי באשר לתקינות החשבוניות ולשאלה אם הוצאו כדן. על כן,
27 מרכז הכובד של פסק דין זה נסוב בעיקר סביב השאלה האם המערער הוא זה ש"הוציא ו/או
28 אישר להוציא" את החשבוניות נשוא הערר. הכרעה זו נשענת ברובה על חוות דעת גרפולוגיות.
- 29 אוסיף גם ואציין, כי ייחודיותו של ערעור זה אינה מתמצה אך ורק בהוצאת ההחלטה על כפל
30 המס ופסילת הספרים ליועץ המס, המערער, שאיננו אורגן במי מן החברות מוציאות
31 החשבוניות או החברות הלקוחות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 ייחודיותו של ערעור זה נעוצה גם בעובדה שעל אף היות ההחלטה מושא הערעור חריגה
2 כאמור לעיל, בחר המשיב בהתנהלות חריגה בדרך של הצגת הראיות בפני בית המשפט. בתיק
3 זה הוגש על ידי המשיב כל חומר החקירה שנגבה במסגרת חקירות המערער וחקירותיהם של
4 גורמים נוספים וזאת בהתאם לתקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין
5 בערעור), התשל"ו – 1976 (להלן – **תקנות ערעורי מע"מ**).

6 **לא פחות משבעים ושתיים חקירות, אשר כונסו לתוך קלסרים רבים שמילאו שני ארגזים,**
7 **נכללו בחומר הראיות שהגיש המשיב לבית המשפט, מעבר לחוות דעת גרפולוגיות. אלא**
8 **שמעבר להנחת אותו חומר חקירה גולמי על מפתנו של בית המשפט, לא טרח המשיב, על**
9 **אף נטל הראיה המונח על כתפיו בערעור זה, למקד את בית המשפט בראיות המתאימות,**
10 **לערוך ניתוח ענייני של הראיות, לצטט או אפילו להפנות אליהן, מלבד אל הודעות ספורות**
11 **של המערער.**

12 באותו אופן גם נערך תצהיר העדות הראשית של גבי איריס יוסף, ממונה ביקורת חשבונות
13 במשרדי המשיב, שהוציאה את ההחלטה על כפל המס (מוצג מש/1). מדובר בתצהיר האוחז
14 בקושי מחצית העמוד, מנוסח באופן לאקוני, נטול פרטים או ניתוח מינימאלי של הראיות
15 עליהן ביקש המשיב להיסמך, כאשר כל שיש בו זו אמירה לפיה מבקרת החשבונות אימצה
16 את ממצאי ו/או מסקנות מחלקת החקירות בעניינו של המערער (ראו סעיף 4 לתצהיר גבי
17 יוסף).

18 גם תצהיר העדות הראשית של החוקר מר אסף זכריה (מוצג מש/5) לא היה בו כדי להאיר את
19 העובדות הנחוצות למשיב לצורך הצדקת ההחלטות מושא הערעור. מעבר לטעון כי המערער
20 ייצג את החברות הלקוחות וכי דוחות ו/או כרטסות של החברות הלקוחות לא נערכו כנדרש,
21 או כי חשבוניות שנמסרו לו, לצורך עריכת הדוחות למשיב, לא נבדקו כדבעי על ידי המערער
22 – אין גם בתצהיר החוקר ולו הפנייה לחקירה אחת מבין 72 החקירות שהונחו בפני בית
23 המשפט, לא כל שכן ניתוח משמעותי שלהן.

24 למעשה, הרושם שהתקבל הוא כי המשיב בחר בגישה לפיה "כמות מעידה על איכות", וסבר
25 כי בכך יהיה די כדי להתמודד עם נטל הראיה המונח לפתחו בערעור זה. ולא היא. ראוי היה
26 לו למשיב כי יציג התייחסות קונקרטית אל הראיות שהוגשו על ידו, וזאת לא נעשה.

27 **תפקידו של בית המשפט אינו לעשות את מלאכתם של הצדדים או מי מהם, במיוחד בתיק**
28 **מורכב כזה, כאשר ברור שישנן ראיות הדורשות בירור, ניתוח וליבון.**

29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אינני יכולה גם להתעלם מן העובדה כי סיכומי טענותיו של המשיב אחזו בקושי 7 עמודים,
2 אשר רובם התייחסו לממצאים הגרפולוגיים ואף בהם לא היה ניתוח ממשי של מאסת
3 הראיות שהוטלה לפתחו של בית המשפט לפי תקנה 10א לתקנות ערעורי מע"מ. סיכומי
4 התשובה מטעמו של המשיב השתרעו בקושי על 2 עמודים. זאת, על אף שלא נקבעה מגבלת
5 עמודים לסיכומים על ידי בית המשפט. אף כי כאמור, "כמות אינה מעידה על איכות", ספק
6 גדול אם ניתן לסכם כדבעי את מכלול הטענות בערעור זה במתכונת כה מצומצמת.
- 7 על אף כל שנאמר לעיל, אין לו לדיין אלא מה שענינו רואות. לפיכך, נדרשת אני לבחון אך ורק
8 את השאלה האם בעניינינו מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (עניין שאינו שנוי במחלוקת
9 ממשית, כאמור) ואת השאלה המרכזית והיא האם המערער הוא אכן זה שהוציאן. זאת עליי
10 לבחון על פי הכללים בדבר נטל הראייה הקיימים בערעורי מע"מ בכלל, ובערעורים על שומת
11 כפל מס וקנס פסילה, בפרט. העובדה כי בסופן של יום עשויה להיוותר עננה סביב השאלה
12 האם מנהלי החברות הלקוחות היו מעורבים בפרשה, אינה פוטרת אותי מלהכריע בשאלת
13 מעורבותו של המערער, ובהתאם לכך אף להכריע בגורלו של ערעור זה.
- 14 יצוין, כי מטעם המשיב הוגשו, מעבר לתצהיר גב' יוסף ותצהירו של החוקר מר זכריה - שתי
15 חוות דעת גרפולוגיות: האחת של גב' תמר שביט, שהתייחסה לחשבוניות שהוצאו לאופנת
16 עדן, והשנייה של גב' חנה קורן, שהתייחסה לחשבוניות שהוצאו לחברת ביג ביגוד. חוות הדעת
17 של גב' קורן הוצאה מתיק בית המשפט לפי החלטתי מיום 28.2.2016 נוכח העובדה שנבצר
18 מגב' קורן להתייצב בבית המשפט ולהיחקר על חוות דעתה. המשיב בחר שלא הגיש חוות דעת
19 חלופית לחוות דעתה של גב' קורן.
- 20 מטעם המערער העיד המערער עצמו, וכן נחקרו על ידו ה"ה אייל ורפי גיאן מאופנת עדן
21 שחקירותיהם צורפו לתצהיר המשיב. בנוסף, הובאה על ידי המערער חוות דעת מומחה
22 גרפולוגי, מר חגג, בשאלת זיהוי כתב היד על גבי החשבוניות.
- 23 למען הסר כל ספק – התרשמותי היא כי אכן "יש משהו רקוב בממלכת דנמרק", אך קביעה
24 כי פשה "ריקבון" במעשי המערער אינה יכולה להישען על "ריח" ו"אווירה" בלבד. נדרשות
25 ראיות.
- 26 עם זאת, ועל אף הערותיי לעיל באשר להתנהלותו זו של המשיב בהצגת הראיות ובסיכום
27 הטענות, הראיות שהוגשו לבית המשפט נבחנו והמסקנות הנדרשות מהן – הוסקו.
28 מכאן לערעור לגופו.
29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

טענות המערער:

- 1
- 2 תמצית טענות המערער ביחס להחלטות המשיב מושא הערעור היא כדלקמן:
- 3 5. המערער לא היה מעורב בהוצאת החשבוניות הנדונות, כאשר לגבי החשבוניות שהוצאו
4 לאופנת עדן, אף לא הוכח כי החשבוניות נוכו בפועל בספריה. החלטות המשיב שרירותיות,
5 לא מבוססות, ואף מפלות, באשר רק כנגד המערער, ולא כנגד כל גורם אחר בחברות מוציאות
6 החשבוניות או בחברות הלקוחות, הוצאו שומות כפל המס והקנס וזאת בשעה שלמערער לא
7 נצמחה כל טובת הנאה. בנסיבות אלה לא היה גם כל מקום להטיל קנס על המערער, במיוחד
8 כאשר קנס זה הוטל על מחזור עסקאותיו של המערער שאינו נוגע לעסק שנטען כי ניכה
9 חשבוניות פיקטיביות.
- 10 6. באשר להחלטה בדבר חיוב בכפל מס בעניין החשבוניות שהוצאו לביג ביגוד, הרי שלאחר
11 הוצאת חוות הדעת הגרפולוגית של גבי קורן מתיק בית המשפט, עליה ביסס המשיב את
12 החלטתו – לא קיימות ראיות בתיק לעניין זה. חוות דעת גרפולוגית היא ראיה מדעית, אשר
13 בלעדיה אין ביכולתו של המשיב להוכיח את הטענה כי החשבוניות נשוא הערר נכתבו על ידי
14 המערער.
- 15 7. מחומר הראיות עולה כי חברת ביג ביגוד הייתה מעורבת בקיזוז חשבוניות שלא כדין, ללא
16 טענה מצד המשיב לסיועו של המערער וללא מעורבות מצידו, לאחר שניכתה מס תשומות
17 בשנים 2007-2009 בהסתמך על חשבוניות פיקטיביות שהוצאו לה על ידי גורמים שונים. ב"כ
18 המשיב הצהיר כי ביג ביגוד נקלעה להליכי פירוק וכי בנסיבות אלו "התוצאה מבחינת
19 התשלום אפס" (עמ' 14 לפרוטוקול ש' 15-16), לכן, ההחלטה להטיל כפל מס על המערער
20 בלבד הינה, על פניה, החלטה מפלה ביחס למעורבים האחרים בפרשה.
- 21 8. המערער הודיע למשיב, לפי בקשתו, כי הוא מבקש לזמן לעדות חמישה מבין מוסרי הודעות
22 אשר כיהנו בעמדות מפתח בביג ביגוד (יצחק אהרון, ויקטור מימון, מזל חכמון, עמי ביטון
23 ויעקב קבלה), אולם אלה לא התייצבו לעדות. על כן, אין לראות בהודעות אלו כראיות
24 קבילות. לחילופין, יש ליתן להודעותיהם של מוסרי הודעות אלו משקל אפסי, זאת לאור
25 סתירות מהותיות בין גרסאותיהם בינם לבין עצמם, וכן אל מול גרסאות של אחרים.
- 26 עיון בהודעות של מוסרי ההודעות האמורים מעלה כי כלל לא הובהר מיהו המנהל של ביג
27 ביגוד, וכן לא הובהר מיהו הגורם אשר היה בקשר עם הספקים, אשר ביכולתו להעיד אודות
28 הרכישות המשתקפות בחשבוניות נשוא הערר. ניתן להיווכח מהעדויות שנגבו מאותם גורמים
29 כי כל אחד מהם מנסה לגלגל את האחריות על ניהול ביג ביגוד לפתחו של האחר, כאשר
30 בגרסאותיהם קיימות סתירות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב לא דאג לקבלת מידע מתוך מערכת המחשב של אותה חברה בו הוזנו פרטי
2 החשבוניות, באופן שהיה יכול ללמד על מודעותם של מנהלי החברה ועובדיה לאותן
3 חשבוניות.
- 4 9. לעומת הודעות אלה, המערער הכחיש לכל אורך הדרך כי הוא כתב את החשבוניות נשוא
5 הערעור. לכך יש להוסיף את העובדה שאף גורם בחברת ביג ביגוד לא הפנה אצבע מאשימה
6 כלפי המערער, וכן כי עובדת במשרדו של המערער כמו גם בני משפחתו – הכחישו כי הלה כתב
7 את החשבוניות.
- 8 10. באשר להחלטה בדבר חיוב בכפל מס בעניין אופנת עדן, הרי שמדובר בהחלטה שרירותית,
9 משום שלא נערך נייר עבודה המשווה בין הדיווחים בפועל למע"מ לבין החשבוניות בספרי
10 אופנת עדן. במצב דברים כאמור, לא ניתן להיווכח שהיה קיזוז בפועל של חשבוניות שלא כדין
11 ולא היה מקום לחייב בכפל מס. זאת ועוד, משנשאל החוקר מטעם המשיב, מר זכריה,
12 בחקירתו הנגדית האם ביכולתו להעיד כי החשבוניות קוזזו בהנהלת חשבוניות של אופנת עדן,
13 התקשה העד לספק תשובה ברורה ומשכנעת, על אף שהגיש תצהיר בעניין.
- 14 11. בחקירותיהם של אייל ג'אן ורפי ג'אן, מנהלי אופנת עדן, עלו סתירות מהותיות, כאשר כל
15 אחד מהם הכחיש שקיבל את החשבוניות נשוא הערר, והטיל את האחריות בעניין עבודה מול
16 הספקים על השני.
- 17 בהודעה הראשונה שנגבתה מרפי ג'אן ביום 22.11.11 (מוצג מש/6), זיהה רפי ג'אן את
18 חשבוניות המס על שם חברת אס.אר צפון בע"מ ואף ציין את זהותו של מוסר החשבוניות
19 שכתב את החשבוניות לפניו (אדם בשם יוסף רוקח). אולם, בחקירתו בבית המשפט טען כי
20 אינו מכיר את החשבוניות הנ"ל ומסר הסברים מעורפלים לגביהן. כך גם לגבי החשבוניות של
21 קמפוס טקסטיל בע"מ – רפי ג'אן ציין בהודעתו הראשונה את שמות מוסרי החשבוניות, ואילו
22 בחקירתו הנגדית הכחיש כל היכרות עם חברה זו. הטלת תשלום כפל מס על המערער מפלה
23 אותו אל מול רפי ג'אן – אשר קיים יסוד ממשי לכך שידע על החשבוניות נשוא הערעור וניכוי
24 בספרי אופנת עדן.
- 25 12. המערער לא הפיק תועלת כלכלית בהוצאת החשבוניות וכל טענה שקיימת למשיב בעניין זה
26 מהווה הרחבת חזית אסורה, שכן הטענה לא עלתה בהחלטות נשוא הערעור. המערער מפנה
27 לעניין זה להחלטת בית המשפט מיום 29.5.2015, לפיה הנימוקים בהחלטות המשיב תוחמים
28 את גדר המחלוקת בין הצדדים לערעור.
- 29 עוד נטען בהקשר זה כי לא נערך עימות בין המערער לבין רפי ג'אן או אייל ג'אן בעניין הפקת
30 הנאה כלכלית בדמות שימוש שעשה המערער בשיקים של אופנת עדן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן, מר זכריה העיד בחקירתו הנגדית כי ככל שהיה שימוש בשיקים של אופנת עדן על ידי
2 המערער, הרי מדובר בעבירות שאינן לפי חוק מע"מ, אלא הן מצויות בטיפול המשטרה. על
3 כן טוען המערער, כי אין לנושא רלוונטיות וביקש לפסול כל ראיה הנוגעת לשימוש בשיקים
4 כאמור.
- 5 13. באשר לחוות הדעת הגרפולוגית שהוגשה מטעם גב' תמר שביט (להלן – **גב' שביט**) (מוצג
6 מש/3), הרי שיש לייחס לה משקל מופחת לאור העובדה שהחשבוניות המקוריות לא צורפו
7 לחוות הדעת. האמור מקבל משנה תוקף מקום בו בדיקה גרפולוגית מבוססת על מסמכים
8 מקוריים ועל אופן לחיצת העט על המסמך. כמו כן, ברשות גב' שביט היו רק שתי חשבוניות
9 להשוואה, למרות בקשתה לקבל דוגמאות נוספות. בהקשר זה נטען כי לא ניתן לבסס מסקנה
10 על סמך שתי דוגמאות בלבד, זאת נוכח העובדה שגב' שביט העידה כי קיימות מספר וריאציות
11 בכתב ידו של המערער. בנוסף, טענת גב' שביט כי נבדקים ששפת אמם אינה עברית משנים
12 בקלות את כתיבתם, מחזקת את המסקנה שלא די במספר דוגמאות מועט. עוד טען המערער
13 בעניין כי היה על החוקרים להציג בפני גב' שביט דוגמת כתב יד שהמערער מסר להם.
- 14 חוות הדעת של מר יצחק חגג (להלן – **מר חגג**) שהוגשה מטעם המערער (מוצג מע/1), כמו גם
15 חקירתו הנגדית של מר חגג – ביססו כי קיימים ניגודים בכתב היד שאינם מאפשרים הגעה
16 למסקנה שהמערער כתב את החשבוניות נשוא הערר.
- 17 14. באשר להחלטה להטיל על המערער קנס פסילה בשל אי ניהול ספרים כד"ן, הרי שהחלטה זו
18 מבוססת על הנימוקים ששימשו את המשיב בהחלטתו להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק
19 מע"מ ולפיכך כל הטיעונים דלעיל יפים גם כאן. זאת ועוד, פסילת ספרים לפי סעיף 77(א)
20 לחוק מע"מ עניינה בספריו של "עוסק", (להבדיל משומת כפל מס המוטלת על "אדם"),
21 ולפיכך אין קשר בין הוצאת החשבוניות המיוחסות למערער כ"אדם" לבין ספריו שלו
22 כ"עוסק". כמו כן, להחלטה על פסילת הספרים ולהחלטה על הקנס לא התלוותה שומה
23 כלשהי. לפיכך, פסילת ספרי המערער נעשתה בחוסר סמכות ושלא כד"ן.
- 24 פרשנות המשיב לסעיף 77(א) לחוק מע"מ לפיה ניתן להטיל קנס פסילה על אדם שמעורב
25 בהוצאת חשבוניות בעסקים שאינם שלו, כאשר לא יוחסו לו טובות הנאה מכך – הינה
26 מוטעית.
- 27
- 28
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

עמדת המשיב:

- 1
- 2 עמדת המשיב בתמצית הינה כדלקמן:
- 3 15. בבסיס הערעור דגן עומדות השאלות שלהלן: האם הוציא המערער או אישר להוציא
- 4 חשבוניות פיקטיביות לאחרים, ובהנחה שהתשובה חיובית – האם ניתן בנסיבות אלה לפסול
- 5 את ספרי חשבוניותיו של המערער בגין ההתנהלות המיוחסת לו.
- 6 16. מהחקירה שנערכה בעניינו של המערער נמצא כי בשנת 2008, דרשה חברת ביג ביגוד, לקוחה
- 7 של המערער, ניכוי מס תשומות שהיה כלול בחשבוניות מס פיקטיביות בסך 2,014,618 ₪.
- 8 המדובר ב-30 חשבוניות פיקטיביות שהיו על שם אורי-אל סחר ייבוא ושיווק בע"מ, בן פורת
- 9 טקסטיל בע"מ ופרימדונה (2006) בע"מ.
- 10 17. עוד עלה מהחקירה, כי אופנת עדן, לקוחה נוספת של המערער, דרשה ניכוי מס תשומות שהיה
- 11 כלול בחשבוניות פיקטיביות שהוציא לה המערער בסך 1,277,270 ₪, אשר המע"מ הכלול בהן
- 12 הסתכם ב-176,175 ₪. המדובר ב-21 חשבוניות פיקטיביות שהיו על שם אפנת סיקסטין (מיס
- 13 קפה), אס. אר. צפון בע"מ וקמפוס טקסטיל בע"מ.
- 14 18. מחוות הדעת שהוגשה מטעם גב' שביט עולה מסקנתה לפיה בחשבוניות שבמחלוקת ובאלה
- 15 שנועדו להשוואה "מהלך הקו ותנועת הכתיבה זהים בכל התחומות". מלבד המבנה הצורני
- 16 לא נמצא "שוני מהותי בין החתימה שבמחלוקת לבין דוגמאות החתימה על חשבוניות
- 17 ההשוואה". בעדותה בבית המשפט אישרה גב' שביט כי הוצגו בפניה חשבוניות מקוריות, וכי
- 18 הסיכויים לכך שהמערער הוא האדם שכתב את החשבוניות נשוא המחלוקת נעים בין 90% ל-
- 19 100%.
- 20 19. בניגוד לחוות דעתה המפורטת של גב' שביט, הגיש מר חגג חוות דעת שהינה כללית ולא
- 21 מפורטת דיה, ועל כן לא ניתן לאמץ את ממצאיה.
- 22 20. גרסתו של המערער, כפי שעלתה בהודעות השונות שמסר, אינה אמינה. כך למשל, משנשאל
- 23 המערער בהודעה מס' 3 מיום 22.11.11 מדוע רק החשבוניות של שלוש החברות (אורי-אל
- 24 סחר ייבוא ושיווק בע"מ, בן פורת טקסטיל בע"מ ופרימדונה (2006) בע"מ) הוזנו לאחר הגשת
- 25 דוח מע"מ בשנת המס 2008, תחילה התחמק מתשובה ולאחר מכן הציג גרסה תמוהה לפיה
- 26 היה פיגור בהזנת הנתונים. בהמשך הודעה זו, משנשאל מדוע נרשמו כל חשבוניות המס של
- 27 חברת פרימדונה (2006) בע"מ בכרטסת ספקים שונים, התחמק המערער ממתן תשובה וענה
- 28 כי אין לו הסבר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 21. בהודעה מס' 5 מיום 25.11.11 אישר המערער כי יש לו גישה לנתונים באינטרנט באמצעותם
2 יכול היה לבדוק אם הגורם המצוין על גבי חשבוניות רשום כעוסק. בהמשך נשאל אם הוא
3 מודע לכך שיצאו חשבוניות של חברת למבדה לאחר שזו סיימה את פעילותה והפסיקה להיות
4 רשומה כעוסק, המערער השיב שהוא לא יודע. כמו כן, משנשאל המערער לגבי ניכוי מס
5 תשומות בכפל בחברת אושא, שהוא שימש כמייצגה, טען כי מדובר בטעות אנוש.
- 6 22. בהודעה מס' 7 מיום 28.11.11 התברר כי בניגוד לטענת המערער לפיה אין לו כל קשר עם צבי
7 סלע או חברותיו, עלה כי המערער התבקש להדפיס לצבי סלע ולחברותיו פנקסי חשבונות.
8 בעניין זה טען המשיב כי מדובר למעשה בחברות שונות שנועדו לשמש את המערער או אחרים
9 בהפצת חשבוניות פיקטיביות.
- 10 23. בהודעה מס' 8 אישר המערער כי הוא הכין את המאזנים של חברת ביג ביגוד. המערער נשאל
11 על ניכוי מס תשומות בכפל בחברת ביג ביגוד והשיב כי אמנם הוא הזין את חשבוניות המס
12 למערכת הנהלת החשבונות של הלקוח, אולם החישוב הידני הוא הקובע עבורו. עוד התברר
13 מהודעה זו כי המערער נהג להקליד הן את חשבונית המקור והן את ההעתקים.
- 14 24. לאור האמור, הרי שיש לאשר את המסקנה לפיה המערער הוציא, ולמצער אישר להוציא, את
15 החשבוניות נשוא הערעור, וחיובו בכפל המס הינו נכון וראוי. כמו כן, משנרשם המערער
16 כעוסק ומשהוכח מעל לכל ספק כי הוציא חשבוניות מס שלא כדין, יש לאמץ את החלטת
17 המשיב לפסול את ספריו ולחייבו בקנס.

דיון והכרעה:

- 18
- 19 א. ההחלטה על הטלת כפל המס
- 20 א.1. תשתית משפטית:
- 21 25. בהתאם [לסעיף 47](#) לחוק מע"מ רק מי שנרשם כעוסק מורשה רשאי להוציא חשבונית מס.
22 בהתאם לפסיקה, חשבונית מס כדין היא חשבונית המשקפת עסקה בפועל בין מוציא
23 החשבונית לבין מקבלה.
- 24 ראו: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836
25 (23.2.2005) (להלן – פס"ד מ.א.ל.ר.ז.).
- 26 סעיף 50 לחוק מע"מ, שעניינו הוצאת חשבונית מס שלא כדין, קובע בס"ק (א) שלו, אשר
27 היווה בסיס להחלטה לחייב את המערער בכפל מס, את הדברים הבאים:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **"אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או**
 2 **הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין**
 3 **חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע**
 4 **ממנה".** [ההדגשות אינן במקור]
- 5 בהתאם להוראת סעיף 50(א) הנ"ל ניתן להטיל את כפל המס על כל "אדם" שהוציא חשבונית
 6 מס שלא כדין, ולא רק על ה"עוסק" שהוציא אותה חשבונית.
- 7 **26. סעיף 38(א) לחוק מע"מ, העוסק בניכוי מס ששולם על תשומות" קובע:**
- 8 **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס**
 9 **שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא 1 או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד**
 10 **שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי**
 11 **ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."**
- 12 כאמור, חשבונית מס שהוצאה כדין היא חשבונית אשר הוצאה על ידי עוסק מורשה המוסמך
 13 להוציאה ומשקפת עסקה שבוצעה בפועל בין מוציא החשבונית לבין מקבל החשבונית.
 14 חשבונית אשר אינה עומדת בתנאים אלה אינה חשבונית שהוצאה כדין ולא ניתן לנכות מכוחה
 15 מס תשומות.
- 16 ראו לעניין זה הדברים שנקבעו בפס"ד מ.א.ל.ר.ז:
- 17 **"סעיף 38(א) מגלם את העיקרון הבסיסי המתיר ניכוי בגין תשומות שהוציא העוסק.**
 18 **המס שהעוסק מנכה הוא מס תשומות, כפי שזה מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף.**
 19 **בין היתר מדובר על תשומות בגין מכירת נכסים לעוסק ל"..."[צרכי עסקו או לשימוש**
 20 **בעסקו" (ראו גם נמדר (מהדורה 3) [24], בעמ' 576). סעיף 38(א) מתיר לעוסק לנכות**
 21 **את מס התשומות "הכלול בחשבונית שהוצאה לו [לעוסק] כדין". המחלוקת בפנינו**
 22 **נעוצה בפרשנות ביטוי זה. מהי אפוא "חשבונית שהוצאה כדין"? ראשית, על**
 23 **החשבונית למלא אחר דרישות טכניות אחדות: עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק**
 24 **מורשה (סעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף; וראו גם א' גרובר "חשבוניות מס**
 25 **פיקטיביות – אי הבהירות בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: ההיבט הפילולי**
 26 **והאזרחי" [31]), כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים**
 27 **אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף, בהתאמה). הדרישה כי**
 28 **החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית**
 29 **לשקף עיסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעיסקה."**
- 30 במקרה הנדון, יש לתת את הדעת לכך כי הטלת כפל המס אינה בשל ניכוי מס התשומות
 31 הכלול בחשבוניות החשודות כפיקטיביות, אלא בשל **הוצאתן**. אמנם בהתאם לסעיף 50(א1)
 32 לחוק מע"מ ניתן להטיל כפל מס גם על העוסק שניכה את החשבוניות הפיקטיביות (להבדיל,
 33 כאמור, מהאפשרות להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א) על כל "אדם" שהוציא את החשבונית) -
 34 אך במקרה דנן המשיב מצא לנכון שלא הפעיל סמכותו לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, ולא



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הטיל כפל מס על החברות הלקוחות. המשיב אף לא הפעיל סמכותו לפסילת הספרים של אותן
2 חברות בשל ניכוי מס תשומות שלא כדין ולא הטיל עליהן קנס בשל כך. המשיב פסל את ספרי
3 המערער בעסקו שלו – ושוב, בשל הוצאת חשבוניות שלא כדין, אך לא הוצאת חשבוניות שלא
4 כדין של עסקו שלו - ואף הטיל עליו קנס בשל כך.
- 5 הערעור דגן מתמקד אפוא בשאלת הוצאתן של החשבוניות הנחשדות כפיקטיביות, ולא
6 בשאלת ניכוי מס התשומות שבהן בספרי החברות הלקוחות. עם זאת, בערעור זה אדרש גם
7 לשאלת ניכוי החשבוניות מכיוון שגם בכך יש כדי ללמד, לכאורה, על מידת מעורבותו של
8 המערער בהוצאת אותן חשבוניות, מאחר שהיה אחראי לטיפול בהנהלת החשבונות של
9 לקוחותיו.
- 10 **2.א. נטל הראיה בערעור על החלטה על הטלת כפל מס:**
- 11 **28.** בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן – פס"ד
12 **זאב שרון**) נקבע בהתייחס לערעורים הנוגעים להחלטות על כפל מס וקנס כי יש להטיל את
13 נטל הבאת הראיות הראשוני על כתפי המשיב:
- 14 **"בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק ולהשית עליו קנס**
15 **מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג את התשתית הראייתית שעמדה**
16 **בבסיס החלטתו (כלומר יש להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי מנהל**
17 **מע"מ). לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית**
18 **שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך**
19 **שנפלו פגם, או טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד בית**
20 **המשפט (יש לזכור כי לבית המשפט ישנה כאן סמכות להפעיל ביקורת שיפוטית**
21 **"ערעורית", החורגת מעילות ההתערבות במשפט המינהלי)."**
- 22 פסיקה זו אושרה בדנ"א [6067/14](#) זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם
23 בנבו, 6.8.2015).
- 24 **29.** בענייננו, כפי שקבעתי בהחלטתי מיום 29.5.2015 בבקשת המערער לקבלת הערעור על הסף,
25 המשיב הוא שנושא בנטל הראשוני של הבאת הראיות, זאת גם בנוגע להחלטה על פסילת
26 הספרים. בהחלטה האמורה מיום 29.5.2015 צוין כי לאור טענת המערער להפרת זכות
27 השימוע במסגרת ההחלטה על פסילת הספרים, וככל שנפל פגם במתן החלטה על ידי המשיב
28 בלא קיום דיון נפרד ומסודר לשמיעת טענות המערער – הרי שאיזון נכון בין זכויותיהם
29 המהותיות והדיוניות של הצדדים בנסיבות העניין הוא באמצעות הטלת נטל הבאת הראיות
30 הראשוני על המשיב גם בעניין ההחלטה על פסילת הספרים.
- 31 **30.** באשר לנטל השכנוע לעניין סמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק ולהשית עליו קנס
32 מנהלי, נקבע כי נטל זה מוטל על המערער, כאמור בפס"ד **זאב שרון**:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 "הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו – מוטל על כתפי
2 העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו."
- 3 31. אמת המידה הראייתית שבה צריך מנהל מע"מ לעמוד בעת קבלת ההחלטה להפעיל את
4 סמכויותיו, הועמדה על ידי כבוד השופט מלצר בפס"ד **זאב שרון** על דרישה לראיות ברורות
5 ומשכנעות, העומדות ברף של מאזן הסתברויות:
- 6 "אמת המידה הצריכה לעמוד, ברגיל, בבסיסן של החלטות מינהליות היא אמת
7 המידה של "ראיות מינהליות", כלומר: "ראיות שאדם סביר ורשות סבירה היו
8 מסתמכים עליהן ורואים אותן כבעלות ערך הוכחתי ראוי ומספיק בנסיבות
9 המקרה" (ראו: **בג"ץ 10925/05 יבלונסקי נ' מדינת ישראל – משרד הפנים [פורסם**
10 **בנבו] (23.07.2007)**; עניין לנסקי). ואולם, במקרים מסוימים, נדרשה בפסיקה
11 אמת מידה מחמירה יותר, בהתאם לתפיסה שלפיה:
- 12 "מידת הסבירות מחייבת כי המשקל של הנתונים שלפני הרשות יהיה כבד יותר
13 ככל שהחלטה המנהלית מורכבת יותר או פגיעה קשה יותר. פגיעה קשה במיוחד
14 בזכות יסוד צריכה להתבסס על נתונים מהימנים ומשכנעים במיוחד"
- 15 (**בג"ץ 987/94 ירונט קווי זהב (1992) בע"מ נ' שרת התקשורת, פ"ד מח(5) 412,**
16 **425 (1994) (להלן: עניין ירונט)**).
- 17 בחלק מהמקרים נדרשה הרשות השלטונית לבסס את החלטתה על תשתית
18 ראייתית העומדת באמת מידה מחמירה של: ראיות "ברורות, חד-משמעיות
19 ומשכנעות" (ראו למשל: **ע"ב 2/84 ניימן נ' ועדת הבחירות המרכזית לכנסת**
20 **האחת-עשרה, פ"ד לט(2) 225, 249-250 (1985) (להלן: עניין ניימן)**) ובמספר
21 מקרים נקבע אף מבחן מחמיר מזה (ראו: **בג"ץ 159/84 שאהין נ' מפקד כוחות**
22 **צה"ל באזור רצועת עזה, פ"ד לט(1) 309, 327 (1985) (להלן: עניין שאהין)**; **בג"ץ**
23 **680/88 שניצר נ' הצנזור הצבאי הראשי, פ"ד מב(4) 617, 637 (1989) (להלן: עניין**
24 **שניצר)**). במרבית המקרים בהם נדרשו אמות מידה ראייתיות מחמירות, היה
25 מדובר בסמכויות בעלות פוטנציאל לפגיעה משמעותית בזכויות אדם ואזרח (כך
26 למשל: פגיעה בזכות להיבחר בעניין ניימן; סמכות הגירוש מאזורים שבשליטת
27 ישראל בעניין שאהין; פגיעה בחופש הביטוי ב-עניין שניצר). לעומת זאת ב-**בג"ץ**
28 **3379/03 מוסטקי נ' פרקליטות המדינה, פ"ד נח(3) 865, 899 (2004) (להלן: עניין**
29 **מוסטקי)** הוחל המבחן המחמיר של: ראיות "ברורות, חד-משמעיות ומשכנעות",
30 בהקשר של שלילת הטבות שכר הניתנות בגין עמידה בדרישות השכלה מסוימות,
31 אותן ראה בית המשפט כמעין זכויות קנייניות.
- 32 כפי שציינתי לעיל, הפגיעה בזכויות העוסק הטמונה בהפעלת הסמכויות בהן
33 מדובר כאן (הטלת כפל מס והשתת קנס מינהלי) – הינה משמעותית יותר מאשר
34 הפגיעה הטמונה בעצם הטלת וגביית המס. בהתאם יש מקום לדרוש מהרשות
35 להעמיד תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס
36 השומות שהיא עורכת (בנוגע לאמינות הנתונים שיכולים לשמש בהליכי שומה
37 נפסק כי מנהל מע"מ יכול להסתפק במקרים מסוימים – בעיקר נוכח מחסור
38 בראיות אמינות לצורך קביעת השומה הנובע ממחדליו של הנישום – בראיות
39 בעלות אמינות נמוכה יחסית, כגון: "הערכות, אומדנים, ונסיון אישי", ובמקרים
40 קיצוניים אף: "ניחושים או השערות", או "רסיסי מידע" (ראו: עניין בן שלמה,
41 פסקה 16); כן עיינו בפסק-הדין, שעמד בבסיס ההכרעה בעניין בן שלמה: **ע"א**
42 **734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 322-**
43 **320 ו-341-342 (1992), שעסק במס הכנסה).**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 נוכח האמור – אני סבור כי בהקשר של הסמכויות המדוברות – ומבלי להפחית
2 מפוטנציאל הפגיעה של סמכויות אלה בזכות הקניין של העוסק – אין מקום לדרוש
3 מהרשות להעמיד בבסיס החלטתה ראיות "חד-משמעיות", וניתן להסתפק
4 בראיות "ברורות ומשכנעות", העומדות ברף ההוכחה של "מאזן-הסתברויות",
5 הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת את
6 חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק". [ההדגשות אינן במקור]
- 7 הנה כי כן, לשם הפעלת הסמכות להטיל כפל מס וקנס נדרש המשיב להציג ראיות "ברורות" 32.
8 ומשכנעות" המלמדות כי התקיימו הנסיבות המצדיקות את הפעלת הסמכות. זאת ועוד, נדרש
9 כי כמות הראיות ורצינותן תהא תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית.
- 10 אין צורך לומר כי בנסיבות המקרה שלפני, כפי שהוצגו בפתח הדברים, בהתחשב בכך כי
11 הפעלת הסמכות מכוונת לא כנגד העוסק עצמו אלא כנגד יועץ המס, שאיננו אורגן של העוסק,
12 כאשר המשיב בחר להותיר בערפל את השאלה מהי מידת מעורבותם של מנהלי החברות
13 מוציאות החשבוניות ומנהלי החברות הלקוחות, ואף אין זה ברור מהי, אם בכלל, טובת
14 ההנאה שהפיק המערער מהפרשה - יש להקפיד ביתר שאת על כמות הראיות ורצינותן.
- 15 ברוח זו אבחן, אפוא, תחילה, האם עלה בידי המשיב להציג בפני בית המשפט תשתית
16 עובדתית מספקת אשר יש בה כדי לבסס את החלטותיו ברמת ההוכחה הנדרשת כי המדובר
17 בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, דהיינו שלא עומדת מאחוריהן עסקת אמת. בתוך כך אבחן
18 האם קיימות תשתית משפטית מספקת הקושרת את המערער לאותן חשבוניות וזאת בשני
19 מישורים. הראשון, כאחראי, לפי הנטען, לניכוי החשבוניות בספרי לקוחותיו. השני, כאחראי,
20 לפי הנטען, להוצאת החשבוניות.
- 21 **3.א. הוצאת החשבוניות לחברת ביג ביגוד:**
- 22 לטענת המשיב, מהחקירה שנערכה בעניינו של המערער נמצא כי בשנת 2008 דרשה חברת ביג 33.
23 ביגוד ניכוי מס תשומות שהיה כלול בחשבוניות מס פיקטיביות אשר הוצאו על שם החברות
24 אורי-אל סחר ייבוא ושיווק בע"מ, בן פורת טקסטיל בע"מ ופרימדונה 2006 בע"מ.
- 25 מחומר הראיות שבפני עולה כי החשבוניות שהוצאו לחברת ביג ביגוד אכן אינן משקפות
26 עסקת אמת, ונראה כי אף המערער אינו חולק ואינו יכול לחלוק על כך. לא זו בלבד שעולה
27 מחומר הראיות כי מדובר בחברות שלא היו פעילות, ומנהליהן של מוציאות החשבוניות
28 הכחישו כי ביצעו עסקאות עם חברת ביג ביגוד, אלא שאף מנהלי חברת ביג ביגוד ובעליהן
29 טענו בחקירותיהם כי לא היתה להם היכרות עם ספקים אלה. עוד עולה מחומר החקירה כי
30 המערער, כמי שהיה אחראי להנהלת החשבוניות של ביג ביגוד, היה מעורב בניכוי חשבוניות
31 אלו בספריה והתשובות שניתנו על ידו באשר ל"טעויות" וחריגות בהנהלת החשבוניות של ביג
32 ביגוד – היו רחוקות מלהניח את הדעת ולשכנע. לעומת זאת, שאלת מעורבותם של מנהלי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ובעלי ביג ביגוד, ומידת מודעתם לניכוי החשבוניות הפיקטיביות, לא התבררה עד תומה, בין
2 היתר לאור אי התייצבותם להיחקר בחקירה נגדית בבית המשפט. יתר על כן, טענתם
3 בחקירתם כי לא ידעו דבר אודות ניכוי החשבוניות, מעוררת תמיהה רבה.
- 4 34. ראו, למשל, חקירתו של יצחק אהרון, בעליה של ביג ביגוד, אשר נשאל על ידי חוקרי רשות
5 המיסים, הכיצד ייתכן שחשבוניות בסכומים של מיליוני שקלים נמצאות בקלסרי הנהלת
6 החשבוניות של חברה שבבעלותו, והוא טוען שכלל לא מכיר את אותם הספקים, השיב: "לא
7 יודע כלום, לא יודע איך זה נכנס, אני לא מבין, בבקשה לקרוא לרואה חשבון ולהנהלת
8 חשבונות שהיתה במשרדים..." (עמ' 8 ש' 21-12 בהודעה מס' 58912 מיום 20.11.2011).
- 9 35. עמדתי היא כי בנסיבות בהן מוסרי ההודעות הנוגעות לחברת ביג ביגוד, אשר המערער דרש
10 מהמשיב את התייצבותם לחקירה בבית המשפט – לא התייצבו לחקירה, והמשיב – כך על
11 פני הדברים – לא עשה כל שביכולתו כדי לגרום להתייצבותם (ראו עמוד 54 לפרוטוקול מיום
12 16.2.28 שורות 21-16) ולמעשה היה מוכן ליטול את הסיכון שבאי הבאתם לעדות – הרי שאין
13 לייחס משקל רב לדברים שמסרו מנהלי ביג ביגוד והגורמים הקשורים לחברה בחקירתם,
14 במיוחד כאשר אלה ניסו להרחיק עצמם מהתנהלות חברת ביג ביגוד בקשר לרישומי
15 החשבוניות הפיקטיביות בספרים, לרבות הסכומים, באופן המעורר תמיהה רבה בלשון
16 המעטה.
- 17 36. תקנה 10א לתקנות ערעורי מע"מ קובעת:
- 18 **"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו או**
19 **המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית**
20 **משפט בדיון בהליך אזרחי."**
- 21 בית המשפט העליון בחן את תוקפה של תקנה 10א' הנ"ל בפסיקתו בעניין ע"א 5709/95 בן
22 שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, מיסים יב/5 (אוקטובר 1998) ה-3, וקבע כי הותקנה
23 בסמכות וכי היא נחוצה במקרים רבים בהם מוצאת השומה על ידי רשות המס כשהיא עומדת
24 במצב של מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה, וכי מחסור זה נובע על פי רוב
25 ממחדליו של הנישום. מכאן הצורך להגמיש את דרישת הראיה המינהלית.
- 26 בהתאם לכך, קובע בית המשפט בעניין בן שלמה כי:
- 27 **"מכך עולה, כי חיוני שבפני בית המשפט הבוחן את ההחלטה המינהלית תעמוד**
28 **אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס. הדבר נכון הן ביחס לחומר עליו**
29 **סמכה הרשות את החלטתה, והן ביחס לחומר עליו סמך הנישום את עמדתו בפני**
30 **הרשות בשלבי הדיון השונים. לומר אחרת פירושו למדר את בית המשפט מחלק מן**
31 **החומר, אשר עשוי להיות רלוונטי וחשוב להכרעה על פי העקרונות עליהם עמדתני.**
32 **בשל כך, עלולה להיפרש בפני בית המשפט תמונה מקוטעת, אשר אינה משקפת**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 את מכלול הראיות אשר רשות המס היתה רשאית, וחייבת, להישען עליו על פי
2 הדין. בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את התכלית
3 של גביית מס אמת. הסטייה עלולה להיות לטובת הנישום. היא עלולה להיות
4 לרעתו. בכל מקרה, תוצאה כזו מחטיאה את תכליתו של הליך הערעור, המהווה חלק
5 אינטגרלי מהליכי קביעת המס, כמפורט לעיל."
- 6 ועם זאת, מוסיף וקובע בית המשפט העליון בפרשת בן שלמה, כי על רקע קיומה של תקנה
7 10א' לתקנות ערעורי מע"מ קיימת חשיבות לחקירה הנגדית:
- 8 "עד כאן לשאלת הסמכות להתקין את תקנה 10א. שאלה אחרת הוא אופן ניהול
9 הדיון, נוכח האמור בתקנה זו. בהזדמנות אחרת התייחסתי למכשיר החקירה
10 הנגדית, וציינתי כי:
- 11 "חשיבותה של החקירה הנגדית לנגד עיני בית המשפט היא, בין היתר,
12 בכך שבית המשפט יוכל להתרשם מהעד ותנתן אפשרות לחקור את העד
13 על אתר בשאלות הנובעות מתשובותיו, שאז יכולה להיות חשיבות מכרעת
14 להתרשמות, הן מהידע והן מהמהימנות של העד" (רע"א 2065/94 מדינת
15 ישראל נ' שטרית, דינים עליון לו 149, בפיסקה 3 לפסק הדין).
- 16 נוכח דברים אלה, ראוי כי בתי המשפט הדנים בערעורי מע"מ, ינקטו גישה
17 ליברלית בהתרת חקירה של מי שאמרותיהם או פעולותיהם סיפקו את התשתית
18 הראייתית להחלטות מנהל מס ערך מוסף בעניינו של הנישום. בכך, יושג איזון נכון
19 בין הצורך להגיע לשומת אמת על פי כללי שיקול הדעת המינהלי, לבין הצורך להגן
20 על האינטרסים הדיוניים הלגיטימיים של הנישום.
- 21 לא למותר להוסיף כי קבלת הראיה על פי תקנה 10א אינה סוף פסוק. ההסדר
22 שבתקנה 10א קובע מסמרות לענין קבילותן של ראיות בלבד. אין בו כדי לשנות מן
23 העיקרון המושרש, לפיו בית המשפט הוא הקובע את משקלן של הראיות, ומכריע
24 בהתאם. בעשותו שימוש בשיקול הדעת המסור לו בקביעת הערך ההוכחתי של
25 ראיה כזו, יתן בית המשפט את המשקל הראוי למכלול השיקולים, ובכלל זה לכך
26 שמדובר בראיה אשר לא ניתנת לתהות על קנקנה באופן ממצה."
- 27 שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים להתייחס לנותני הודעות, שהמשיב מבקש להסתמך על
28 הודעותיהם לצורך הרמת נטל הראיה להצדקת החלטתו, כמו נתנו עדות ראשית מטעם
29 המשיב. על כן, המערער זכאי לחקור נותני הודעות כאמור, שהתבקשה על ידו חקירתם
30 הנגדית.
- 31 לא למותר לציין, כי המשיב לא חלק כלל על חובתו לזמן נותני הודעות שהמערער מבקש את
32 חקירתם בבית המשפט, ולמעשה ב"כ המשיב הקדים והגיש בקשה לבית המשפט, במסגרתה
33 ביקש כי ייקצב למערער מועד עד אליו יודיע מי הם נותני ההודעות שחקירתם מבוקשת על
34 ידו (ראו הבקשה מיום 22.11.2015 וההחלטה שניתנה באותו יום בהתאם).
- 35 ראו לעניין זה גם: ע"א 5503/98; ע"א 5330/98 אחמד נעימה נ' מנהל מע"מ, מיסים ט/6
36 (דצמבר 2001) ה-1.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082-07 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בהתאם לכך, ומשרואים בנותני ההודעות כמי שנתנו עדות ראשית לטובת המשיב, שהרי
2 נסמך הוא על הודעותיהם לצורך ביסוס החלטתו, הרי שככל שהמשיב מבקש כי בית המשפט
3 ייתן משקל ראוי להודעות אלו בבחינת שיקול דעתו במתן החלטה נשוא הערעור – שומה
4 עליו לפעול ככל יכולתו ולדאוג לזימונם של נותני ההודעות לעדות.
- 5 יוצא אפוא, כי לאור הלכת בית המשפט העליון בעניין **בן שלמה** הודעותיהם של הגורמים .39
6 בחברת ביג ביגוד אכן קבילות כראיה לפי תקנה 10א לתקנות ערעורי מע"מ. עם זאת, יש
7 לקבוע כי ההשלכה של אי התייצבות נותני ההודעות שנדרשו להתייצב לחקירה צריכה לפעול
8 לחובת אותו צד שנסמך על אותן הודעות, קרי: על המשיב.
- 9 אדגיש כי אי העדת מוסר הודעה אין פירושה כי לא ניתן להגישה כראיה בהתאם לתקנה 10א
10 לתקנות ערעורי מע"מ. באותה מידה אין לומר כי משקלה של עדות מסוג זה הוא בהכרח
11 אפסי או נמוך (ראו: פס"ד **נעימה**). בסופו של יום, שאלת משקלן של הודעות אלו היא עניין
12 המסור להכרעת בית המשפט והוא תלוי בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, הן הנסיבות
13 "החיצוניות" הנלמדות מתוך יתר הראיות בהליך, והן הנסיבות "הפנימיות" הנלמדות מתוך
14 ההודעות עצמן. כך למשל, מקום בו מדובר במוסר הודעה שיש לו אינטרס בדבר, עובדת אי
15 חשיפתו לחקירה נגדית יש לה משמעות יתר בקביעת משקל הודעתו. כמו כן, יש לייחס
16 משמעות לשאלה האם המערער ביקש לזמן את מוסר ההודעה לעדות וזה סירב להגיע, ומהי
17 סיבת סירובו, או שלא היה ניתן לאתרו, ומאיזה טעם.
- 18 התרשמותי היא, כאמור, כי במקרה הנדון המשיב לא פעל בשקידה ראויה כדי לגרום .40
19 להתייצבותם של נותני ההודעות של חברת ביג ביגוד לחקירה בבית המשפט. אמנם, ב"כ
20 המשיב הגיש בקשה להורות על זימונם לעדות. אולם כאשר איש מנותני ההודעות בחברת ביג
21 ביגוד לא התייצב לחקירה ולא היו בידי המשיב אישורי מסירה לגבי רובם הודיע ב"כ המשיב
22 כי "**נסתפק במה שיש ומוכן להתקדם בתיק. מדברים על תקנה 10א**". (פרוטוקול 28.2.16
23 עמוד 54 שורות 1-8)
- 24 איני סבורה כי ההישענות על תקנה 10א לתקנות ערעורי מע"מ מאפשרת למשיב לדלג כה .41
25 בנקל על המשוכה של הבאת מוסרי ההודעות לחקירה נגדית בבית המשפט, לפי דרישת
26 המערער. מתן אפשרות גורפת שכזו יש בה כדי להפר את האיזון הראוי שבין הצורך להתיר
27 את השימוש בראיות על פי תקנה 10א לתקנות ערעורי מע"מ לשם מתן החלטות או הוצאת
28 שומות, לבין הצורך לאפשר לנישום לחקור חקירה נגדית ו"לתהות על קנקנה" של ההודעה
29 שניתנה לרשות המס בצורה ממצה ויסודית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לא כל שכן, שיש לדאוג ביתר שאת לאיזון הנדרש כאמור לעיל, כאשר עסקינן בהחלטה להטיל
2 כפל מס, ובמידה כפולה ומכופלת כאשר עסקינן בהחלטה להטיל כפל מס על גורם שאינו
3 אורגן בחברה העוסקת.
- 4 42. אשר על כן, ככל שהמשיב ביקש להסתמך על ההודעות שמסרו הגורמים הקשורים לחברת
5 ביג ביגוד, הרי שההודעות הינן קבילות על פי הדין, אך מאחר ונותני ההודעות לא התייצבו
6 להיחקר בחקירה נגדית בבית המשפט ולא נעשה, לטעמי, מאמץ ראוי לגרום להתייצבותם
7 כאמור. המשיב לא יצא מגדרו על מנת לגרום להתייצבותם של מנהלי ביג ביגוד לעדות.
8 בנסיבות אלו, הרי שאי התייצבותם של נותני ההודעות בחברת ביג ביגוד פוגמת בצורה
9 משמעותית במשקל שאפשר ליתן להודעותיהם וראוי לייחס להודעותיהם משקל נמוך, בכל
10 הקשור והמתייחס לשאלה האם אלה היו מעורבים בניכוי החשבונות אם לאו. זאת, בשים
11 לב לעובדה כי ההכחשה שנשמעה על ידי אותם גורמים בחברת ביג ביגוד, במסגרת
12 ההודעותיהם, את דבר ידיעתם אודות ניכוי מס התשומות בדוחותיה ובספריה של החברה –
13 נראית מוקשית, בלשון המעטה.
- 14 43. ושוב, אכן הערעור דן אינו נוגע לניכוי מס התשומות הכלול בחשבונות, אלא להוצאתם,
15 ולפיכך שאלת מעורבותם של מנהלי ובעלי ביגוד בניכוי התשומות אין בה, לכאורה, בכדי
16 להעלות או להוריד, אך סבורני כי בנסיבות אלה נדרש המשיב להצגת תשתית ממשית ומוצקה
17 לכך כי דווקא המערער הוא שהיה מעורב גם בהוצאת החשבונות ו/או באישור להוציאן ולא
18 רק בניכוי מס התשומות בגינן.
- 19 כאמור, הן בחקירתו והן בעדותו בבית המשפט, הכחיש המערער כי הוא זה שכתב את
20 חשבונות המס על שם החברות אורי-אל סחר ייבוא ושיווק בע"מ, בן פורת טקסטיל בע"מ
21 ופרימדונה (2006) בע"מ.
- 22 לאור הכחשתו זו של המערער כי כתב ידו מופיע בחשבונות שהוצאו לחברת ביג ביגוד, הציג
23 המשיב חוות דעת גרפולוגית מטעם גב' קורן, אלא שחוות דעת זו הוצאה מתיק בית המשפט,
24 מאחר וגב' קורן לא יכולה היתה להתייצב לחקירה בבית המשפט על חוות דעתה. חוות דעת
25 זו אינה מצויה עוד בפניי, והמשיב בחר שלא להמציא חוות דעת חלופית תחת חוות הדעת של
26 גב' קורן.
- 27 44. על מנת להתגבר על העדר חוות דעת כאמור, טען המשיב מספר טענות, אך איני סבורה שיש
28 בהן בדרך כלשהי כדי למלא את החסר. כך, למשל, ביקש המשיב להסתמך על הכחשתו של
29 המערער את דבר הדמיון לכאורה בין כתב היד על חשבונות שכר הטרחה שהגיש לביג ביגוד
30 ולזו שהגיש לאופנת עדן, חרף זאת שהודה כי הוא לבדו מוציא את חשבונות שכר הטרחה
31 שלו ללקוחותיו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אלא שברי, כי גם אם קיים דמיון, ואפילו קיימת זהות, בין כתבי יד אלה, אין הן יכולות לשמש
2 כ"גשר" בין החשבוניות שנוכו על ידי חברת אופנת עדן (לגביהן קיימת חוות דעת גרפולוגית)
3 לחשבוניות שנוכו על ידי ביג ביגוד (לגביהן לא קיימת חוות דעת גרפולוגית בפניי).
- 4 עד המשיב, החוקר מר זכריה, הבהיר בעצמו, במענה לשאלת בית המשפט כי המשיב עצמו
5 במהלך החקירה, פיצל בין חוות הדעת הגרפולוגית שניתנה לצורך החקירה בעניין הוצאת
6 החשבוניות לחברת ביג ביגוד, שאז נתבקשה חוות הדעת של גבי קורן, לבין חוות הדעת
7 הגרפולוגית שניתנה על ידי גבי שביט לצורך החקירה בעניין אופנת עדן (ראו עמוד 33
8 לפרוטוקול 27.1.16, שורות 10-15).
- 9 הוא הדין גם ביחס לטענה כי ברכבו של המערער נמצאו פנקס חשבוניות השייך לבן פורת (אחד
10 ממוציאי החשבוניות לביג ביגוד) וכן של לקוחות אחרים נוספים שלו, או ששילם בצ'ק של ביג
11 ביגוד לטובת לקוחות אחרים. ממצאים אלו אין בהם, בהעדר חוות דעת גרפולוגית, או ראיה
12 ישירה כלשהי, כדי להביא לכך שהמשיב יצליח לעמוד בנטל הראיה הראשוני המונח לפתחו
13 להוכיח כי המערער "הוציא ו/או אישר להוציא" את החשבוניות לחברת ביג ביגוד.
- 14 45. אני קובעת אפוא כי המשיב כשל בהצגת תשתית עובדתית מספקת על מנת לבסס את אחריותו
15 של המערער להוצאת החשבוניות לחברת ביג ביגוד. הדבר בא לידי ביטוי בראש ובראשונה
16 בכך שטיעונו של המשיב התמקדו בעיקרו של דבר בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות
17 וכי המערער הוא שהיה אחראי לניכוי בספרי לקוחותיו. דא עקא, שעניינו של הערעור דן
18 אינו בניכוי החשבוניות בספרים אלא בהוצאתן, וניסיונו של המשיב לקשור בין המערער
19 להוצאת החשבוניות, בשל כך שהמערער איפשר את ניכוי בספרי חברת ביג ביגוד – אין בו
20 ממש.
- 21 אף כי הפכתי והפכתי במאסת ההודעות שהוגשו על ידי המשיב, לא מצאתי במי מהן אמירה
22 קונקרטית באשר להיות המערער מוציא החשבוניות או מי שאישר את הוצאתן. למעשה קו
23 הטיעון של המשיב משמעו "הנחת המבוקש", ואין בידי לקבל זאת, כאשר אין לכך תימוכין
24 בראיות.
- 25 לכך יש להוסיף כי המשיב אף לא הציג תשתית עובדתית העשויה להבהיר מהי טובת ההנאה
26 שהפיק המערער מהוצאת החשבוניות. הטענה כי הדבר נלמד מכך שהמערער עשה שימוש
27 בצ'ק של חברת ביג ביגוד לצורך תשלום המע"מ של חברה אחרת, בוודאי שאינה מספיקה
28 לצורך כך. עדויות עדי המשיב בעניין זה בחקירותיהם הנגדיות – היו רחוקות מלהניח את
29 הדעת. התשובה שניתנה על ידי החוקר מר זכריה (עמוד 32 לפרוטוקול שורות 31-26 ועמ' 33
30 שורות 1-2) לפיה הלקוח האחר שבוצע עבורו תשלום על ידי המערער בשיק של ביג ביגוד לא



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 נחקר מאחר ולא מדובר בעבירות לפי חוק מע"מ והעניין הושאר לטיפול המשטרה – אינה
2 מסברת את האוזן.
- 3 כך, גם גב' יוסף בעדותה, לא הצליחה ליתן תשובה עניינית בשאלת טובת ההנאה שצמחה
4 למערער מהוצאת החשבוניות הפיקטיביות, וכדבריה: **"ההנאה הכלכלית שהיתה לו לפעמים**
5 **אי אפשר לצבוע אותה"** (עמוד 8 לפרוטוקול שורה 31). דומני, כי לא ניתן לבסס נטל ראיה,
6 ואפילו ראשוני, על סמך תשובה שכזו.
- 7 תשובה ישירה לשאלה מה עומד מאחורי ההחלטה להשית על המערער כפל מס, דומה שניתנה
8 על ידי החוקר מטעם המשיב, מר זכריה, כאשר נשאל בחקירתו הנגדית (עמ' 26 לפרוטוקול
9 27.1.16 שורות 11-13):
- 10 **"ש. אנחנו בערעור הזה משום שהצלחתם, לפי חוות הדעת הגרפולוגיות, לייחס**
11 **את החשבוניות לכתב היד שלו?**
- 12 **ת. כן. "**
- 13 החוקר מר זכריה אף הבהיר כי למעשה, ללא חוות הדעת הגרפולוגיות, אין בידי המשיב ראיות
14 להוצאת החשבוניות על ידי המערער, מאחר והמשיב אינו יודע כיצד נעשו הדברים (עמ' 26
15 לפרוטוקול, שורות 18-23):
- 16 **"ש. מי היה מדפיס את פנקסי החשבוניות ומפזר אותן בין העוסקים השונים?**
- 17 **ת. אין לנו את המידע הזה. חקירתית נחקרו בעלי אותן חברות ששמותיהן**
18 **מתנוססות על החשבוניות. נחקרו מנכי החשבוניות ונחקר המערער.**
19 **החקירות האלה, לא הצלחנו להגיע למעשה איפה הודפסו החשבוניות ומי**
20 **ביקש להדפיס אותן, ולמעשה לא ידוע לנו מה קרה מהשלב שהן נכנסו**
21 **לספרים של העוסקים, נוכח מס התשומות הכלול בהן – מהשלב השלב**
22 **שלפני כן לא ידוע לנו איך זה קרה. "**
- 23 46. כך שבסופו של יום אין בפניי אלא זאת: ראיות לכך כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות שנוכו
24 בספרי ביג ביגוד; ראיות לכך כי המערער היה מעורב בניכוי החשבוניות כמי שטיפל בהנהלת
25 החשבוניות של ביג ביגוד; אי בהירות בהתייחס לשאלה האם גם מנהלי ביג ביגוד היו מעורבים
26 בניכוי החשבוניות האמורות ובאיזו מידה; העדר כל ראיה ישירה הקושרת את המערער
27 להוצאת החשבוניות, באשר לא הוכח כי כתב ידו הוא שמופיע על גבי החשבוניות, וזאת
28 בהעדר חוות דעת גרפולוגית.
- 29 בנסיבות אלו לא ניתן לומר כי המשיב הציג תשתית ראייתית ברורה ומשכנעת, כנדרש על פי
30 הדין (הלכת זאב שרון) לביסוס הטענה כי המערער הוא שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות
31 וכי יש מקום להטיל עליו כפל מס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך, הערעור, ככל שהוא נוגע לכפל המס שהוטל על המערער בשל הוצאת החשבוניות
2 לחברת ביג ביגוד – מתקבל.
- 3 **א.4. הוצאת החשבוניות לחברת אופנת עדן:**
- 4 47. לטענת המשיב, עלה מהחקירה כי בשנת 2011 אופנת עדן, לקוחה נוספת של המערער, דרשה
5 ניכוי מס תשומות שהיה כלול בחשבוניות מס פיקטיביות שהוציא לה המערער בסך 1,277,270
6 ש"ח, אשר המע"מ הכלול בהן מסתכם ב-176,175 ש"ח. המדובר ב-21 חשבוניות פיקטיביות שהיו
7 על שם אפנת סיקסטיין (מיס קפה), אס. אר. צפון בע"מ וקמפוס טקסטיל בע"מ.
- 8 48. בחקירתו אישר המערער כי סיפק שירותי הנהלת חשבונות לאופנת עדן בשנת 2011, פתח
9 עבורה תיק עוסק מורשה במע"מ וערך דיווחים תקופתיים למע"מ (עמ' 13 ש' 5-6, 24-25, 26-
10 27, עמ' 14 ש' 6-7 בהודעה מס' 59041 מיום 23.11.2011), אך טען כי אינו מכיר את החברות
11 מוציאאות החשבוניות. בהמשך לכך אישר המערער כי ראה את החשבוניות שהוצאו על ידי
12 אופנת סיקסטיין ובהסתמך עליהן ערך את הדו"ח התקופתי למע"מ, למרות שלא בדק אם
13 קיים לחברה תיק עוסק מורשה. כמו כן, אישר המערער כי ניכה בספרי חברת עדן את מס
14 התשומות הכלול בחשבוניות של חברת קמפוס טקסטיל בע"מ (המצויה באותה כתובת של
15 חברת סיקסטיין) והוסיף כי הפנה את תשומת ליבו של רפי ג'אן לכך שחשבוניות המס ריקות,
16 והלה הבטיח לו שלהבא יהיה יותר זהיר.
- 17 49. מצאתי כי בעניינים הנוגעים לחברת אופנת עדן לא ניתן לתת אמון בגרסתו המשתנה של
18 המערער. שכן, בתחילת חקירותיו על ידי חוקרי מע"מ הכחיש המערער היכרות עם החברות
19 מוציאאות החשבוניות, אולם בהמשך לכך אישר כי כלל את חשבוניות המס של החברות אופנת
20 סיקסטיין (מיס קפה) וקמפוס טקסטיל בע"מ בדו"חות שהגיש למע"מ – על אף היותן נעדרות
21 כל פירוט. המערער אף אישר כי כלל לא בדק האם קיים תיק עוסק מורשה במע"מ ביחס
22 לחברות אלו. דבריו אלו אינם מתיישבים זה עם זה.
- 23 50. לא למותר לציין, כי בעליה של חברת אופנת סיקסטיין (מיס קפה) ושל חברת קמפוס טקסטיל
24 בע"מ, מסרו בחקירתם כי אינם מכירים את חברת אופנת עדן וכי לא ניהלו עמה עסקים.
25 משהוצגו בפניהם החשבוניות הנדונות מסרו כי מדובר בחשבוניות מזויפות וכי החברות כלל
26 לא היו פעילות באותה תקופה.
- 27 51. בעליה של אופנת עדן, אייל ג'אן, נחקר במשרדי המשיב ואף התייצב למתן עדות בבית
28 המשפט. בעדותו מסר כי נהג להעביר למערער את כל חשבוניות הקניה והמכירה של אופנת
29 עדן, וכן שיקים פתוחים, ואילו המערער היה חותם על הדיווחים השוטפים לרשויות המס



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 (עמ' 36 לפרוטוקול ש' 8-24). עוד מסר כי אינו מכיר את מוציאי החשבוניות ולא עשה עמם
2 עסקים (עמ' 37 לפרוטוקול ש' 1-15).
- 3 אחיו, רפי ג'אן, מסר תחילה בהודעותיו כי הוא מכיר את מוציאי החשבוניות כאשר חלק
4 מהחשבוניות אף הוצאו בנוכחותו. בהמשך לכך, לאחר שנועץ עם עורך דינו, חזר בו ומסר כי
5 אינו מכיר אותם ספקים וכי תשובותיו הקודמות ניתנו מפאת לחץ וחוסר ריכוז. על גרסה זו
6 חזר גם בעדותו בבית המשפט.
- 7 משנשאל לגבי חברת קמפוס טקסטיל בע"מ השיב בזו הלשון (עמ' 48 לפרוטוקול ש' 28-31,
8 עמ' 49 לפרוטוקול ש' 1-2):
- 9 "לא. זה נראה לי אותם נוכלים, יכול להיות של אותו בן אדם. פותחים חברות
10 ועוקצים את כל העולם. הם רימו אותי ואת כל יפו. אני יכול להביא עדים שקנו
11 סחורות וחושב שעוד היום ממשיכים לפתח, זה חברה של עקיצות. לא עושים להם
12 שום דבר. היו אנשים שבגללם ישבו בכלא. עקצו אותי אולי 3-4 שנים אחור. אם
13 אתה שואל לגבי חשבוניות שמכרו לי סחורה. שום דבר, לא עשו איתי עסקה."
- 14 52. אציין כי לא מצאתי שעדותם של האחים ג'אן בפני תרמה להבהרת שאלת מעורבותם בניכוי
15 מס התשומות שבחשבוניות, והתמיהות בעניין זה היו מרובות, זאת בלשון המעטה.
- 16 עם זאת, מעדותם עלה בבירור, כי אכן מדובר בחשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן עסקה
17 אמיתית, וכי המערער הוא שהיה אחראי לדוחות של אופנת עדן ולניכוי מס התשומות
18 בספריה, עובדה שאושרה אף על ידי המערער עצמו.
- 19 משכך, יש לברר האם הניח המשיב תשתית מוצקה לטענתו כי אותן חשבוניות הוצאו על ידי
20 המערער. לביסוס טענתו זו הסתמך המשיב על חוות דעת מומחה בתחום הגרפולוגיה, אותה
21 ביקש המערער לסתור באמצעות חוות דעת מומחה מטעמו.
- 22 נבחן כעת את חוות הדעת מטעם המומחים, אשר בהן יש כדי להטות את הכף, בבואי לבחון
23 את השאלה אם הרים המשיב את נטל הראיה הראשוני המוטל על כתפיו, בעניין החשבוניות
24 שהוצאו לאופנת עדן.
- 25 **א.5. חוות הדעת הגרפולוגיות שהוגשו מטעם הצדדים:**
- 26 53. כאמור, המערער הכחיש כי החשבוניות הפיקטיביות הוצאו על ידו (עמ' 79 לפרוטוקול ש' 26-
27 31):
- 28 "ש. בסופו של יום אנחנו מוצאים שבתוך החומר החשבונאי יש חשבוניות
29 שאנחנו טוענים שהם פיקטיביות
30 ת. מה השאלה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ש. אתה אומר לא אני כתבתי, יש לך השערה מי כתב את החשבוניות האלה
2 ת. אני לא צריך לשער, אני מקבל חשבונית עבור קניה, אני לא גרפולוג
3 קיבלתי מכירות וקניות לא שאלתי מי רשם חשבוניות הכנסה ולא דמיינתי
4 שמישהו אחר רושם את החשבוניות
- 5 54. המשיב הגיש מטעמו חוות דעת גרפולוגית שנערכה על ידי גבי' שביט (מוצג מש/3). לצורך
6 הכנת חוות הדעת קיבלה גבי' שביט לידיה שתי חשבוניות מס שכתב המערער לביג ביגוד
7 ולאופנת עדן בגין שכר טרחה ששולם לו בתמורה לשירותי הנהלת חשבונות שסיפק להן – אלו
8 הן החשבוניות להשוואה (החשבוניות הנ"ל צורפו גם כנספח ב'1 לתצהירו של מר זכריה).
- 9 כמו כן, קיבלה גבי' שביט לבדיקתה, בין היתר, את החשבוניות שלהלן:
- 10 7 חשבוניות הנושאות את הלוגו "אופנת סיקסטיין (מיס קפה)" ששם המוטב בהן הוא "אופנת
11 עדן"; 11 חשבוניות הנושאות את הלוגו "קמפוס טקסטיל בע"מ" ששם המוטב בהן הוא
12 "אופנת עדן"; 3 חשבוניות הנושאות את הלוגו "אס.אר צפון בע"מ" ששם המוטב בהן הוא
13 "אופנת עדן" – אלו הן החשבוניות שבמחלוקת.
- 14 55. מתוך הבדיקות של כתבי היד והחתימות על החשבוניות שבמחלוקת המיוחסות למערער,
15 ומתוך השוואתם לכתבי היד והחתימות בחשבוניות להשוואה, הסיקה גבי' שביט בדרגת
16 הסבירות הגבוהה ביותר כי כל החשבוניות שבמחלוקת אכן נכתבו על ידי המערער. גבי' שביט
17 ביססה מסקנה זו, בין היתר, על המבנה הייחודי של האותיות והספרות בכתב ידו של
18 המערער, צירופי האותיות אשר יצרו לדבריה מבנה אישי ולא קריא, הרווח המוגדל בין
19 אותיות מסוימות אשר קיים בכל החשבוניות, צירוף ספרות ייחודי וכן קטן בסיום ספרות
20 המופיע בכל החשבוניות.
- 21 56. המערער הגיש מטעמו חוות דעת שנערכה על ידי מר חגג (מוצג מע/1). לצורך הכנת חוות הדעת
22 קיבל מר חגג לידיו מספר חשבוניות מס שכתב המערער לביג ביגוד ולאופנת עדן בתמורה
23 לשירותי הנהלת חשבונות – אלו הן החשבוניות להשוואה. בנוסף, מר חגג ביקש מהמערער
24 לכתוב מילים באקראי וכן לחתום את שמו – אלו הן הדוגמאות להשוואה.
- 25 כמו כן, קיבל מר חגג לבדיקתו, בין היתר, את החשבוניות שלהלן:
- 26 חשבונית הנושאת את הלוגו "אורי-אל סחר ייבוא ושיווק בע"מ" ששם המוטב בה הוא ביג
27 ביגוד; שתי חשבוניות הנושאות את הלוגו "פרימדונה 2006 בע"מ" ששם המוטב בהן הוא ביג
28 ביגוד; חשבונית הנושאת את הלוגו "קמפוס טקסטיל בע"מ" ששם המוטב בה הוא אופנת
29 עדן; חשבונית הנושאת את הלוגו "אופנת סיקסטיין (מיס קפה)" ששם המוטב בה הוא אופנת
30 עדן; חשבונית הנושאת את הלוגו "בן פורת טקסטיל בע"מ" ששם המוטב בה הוא ביג ביגוד
31 – אלו הן החשבוניות שבמחלוקת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בחוות דעתו הגיע מר חגג למסקנה כי ישנם ניגודים בין החשבונות שבמחלוקת לבין
2 החשבונות והדוגמאות להשוואה, אשר באו לידי ביטוי באופן כתיבת החתימות והספרות.
3 עוד צוין, כי בספרות המקצועית האנגלית והאמריקאית ישנו כלל לפיו די בניגוד ייחודי אחד
4 כדי לשלול את אפשרות כתיבת החתימה על ידי הבעלים, וגם אם נמצאו מספר התאמות
5 בכתב היד – אין לכך משמעות.
- 6 57. הכרעה בין שתי חוות דעת של מומחים העומדות בסתירה זו לזו – אינה מלאכה קלה. ראו
7 ע"פ 1839/92 עאטף אשקר נ' מדינת ישראל (4.9.1994):
- 8 **"אכן, מקום שבו מתייצבים בפני בית המשפט שני מומחים מטעמם של שני יריבים**
9 **ובית המשפט נדרש להכריע ביניהם - מלאכתו של בית המשפט אינה קלה כלל**
10 **ועיקר: בית המשפט אינו "מומחה-על" בתחומי המדע המגוונים הנפרשים בפניו;**
11 **ואף על פי כן - עליו להכריע בין מומחים המציגים חוות דעת נוגדות באותם תחומים.**
- 12 **ואכן, בבואו להכריע בין מומחים, אין בית המשפט שם עצמו "מומחה-מכריע"**
13 **ביניהם, ומטבע הדברים שאין הוא מפעיל לענין זה שיקול דעת מקצועי; אלא - גם**
14 **בהקשר זה פועל בית המשפט כערכאה שיפוטית, ומפעיל לצרכי ההכרעה בין**
15 **המומחים שיקול דעת שיפוטי, על בסיס הידע המשפטי, נסיון החיים השיפוטי**
16 **והשכל הישר, בהם הוא עושה שימוש כאשר הוא מתבקש להכריע בין גירסאות**
17 **סותרות."**
- 18 58. במקרה הנדון, שוכנעתי כי חוות הדעת שהוגשה מטעם המשיב הינה חוות דעת מבוססת היטב
19 ומשתלבת עם המארג הראייתי בתיק, באופן המטה את הכף למסקנה כי המערער אכן כתב
20 את החשבונות נשוא המחלוקת. כמו כן, בחקירתו הנגדית של מר חגג בפני בית המשפט
21 התגלו טעויות בולטות המצדיקות את דחיית מסקנותיו, כפי שיפורט להלן.
- 22 59. אמנם מר חגג ציין בעדותו כי די בניגוד ייחודי אחד כדי לשלול את אפשרות כתיבת החתימה
23 על ידי אותו אדם, אולם משנשאל לגבי הניגודים שלכאורה הבחין בהם בכתב היד – התקשה
24 לספק תשובה משכנעת (עמ' 60 לפרוטוקול ש' 26-31):
- 25 **"ש. אין השוואה בחווה"ד בין כתבי היד, שמענו לגבי החתימות, השאלה שנשאלה לגבי**
26 **כתב היד עצמו, איפה שכתוב ביג ביגוד, חיפה, לא התייחסת בחווה"ד?**
- 27 **ת. בדקתי את החתימות את הספרות וגם את כתב היד. לגבי כתב היד, התייחסתי**
28 **מבחינה כללית. זאת אומרת כשמצאתי ניגודים בין כתבי היד רק ציינתי, לא עשיתי**
29 **את הבדיקה היסודית שהצביעה על נקודה זאת או אחרת. באופן כללי בדקתי עשיתי**
30 **הגדלות עשיתי את הבדיקות שעשיתי וצרפתי אותן לחווה"ד והגעתי למסקנה שיש**
31 **ניגודים מה לעשות."**
- 32 60. מתשובתו של העד מר חגג עולה כי מסקנתו לפיה קיימים ניגודים בכתב ידו של המערער,
33 התבססה על הערכה כללית ולא על בדיקה יסודית שיש בה להצביע על ניגוד כזה או אחר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 זאת ועוד, לצורך עריכת חוות הדעת ביצע מר חגג הכתבה למערער, בה נדרש המערער לכתוב
2 צרופים שונים של מילים ומספרים ולחזור עליהם (דוגמת הכתיבה צורפה כנספח ג/4 לחוות
3 דעתו של מר חגג). גם כאן סבר מר חגג כי "אין דמיון" בין האותיות, על אף שמדובר במסמך
4 אותו כתב המערער לצורך הכנת חוות הדעת ולבקשת המומחה. ראו חקירתו הנגדית של מר
5 חגג בעניין (עמ' 66 לפרוטוקול ש' 21-32) (ההדגשה איננה במקור):
- 6 **ש"ו** שאלתי האם אתה באותו מסמך ג/4 שלפניך באות אושה הראשונה השניה
7 והשלישית רואה קוי דמיון?
- 8 **ת.** קוי דמיון יש במילה אושה בע"מ, יש קוי דמיון. לגבי האות א' אין דמיון
9 בין שלשת האותיות א' ביניהן לבין עצמן, מפני שה א' למעלה ו-ה' א'
10 למטה השלישית יש איזה שהוא דמיון ואין שום דמיון בין שני ה א' האלה
11 ל א' האמצעית. האות א' במילה אושה הראשונה והשלישית בג/4 יש דמיון
12 האות א' במילה אושה שניה אין דמיון לאותיות האחרות.
- 13 **ש.** איך אתה מסביר את זה, קיבלת את המסמך מהמערער, מניח שכתב את זה
14 בנוכחותך, איך יכול להיות שכתב בנוכחותך בהפרש כנראה קצר של זמן לא
15 דומה אחד לשני. אתה אומר קוי דמיון בין המקרה הראשון לשלישי ואין
16 דמיון למקרה השני
- 17 **ת.** נכון זה מה שאני רואה
- 18 **ש.** איך אתה מסביר
- 19 **ת.** אין לי הסבר. אני רק אומר את הדברים מבחינת הממצאים על סמך מה
20 שאני רואה."
- 21 **61.** אולם הבעייתיות המרכזית בעדותו של מר חגג נעוצה בעובדה כי הלה הבחין בניגודים בין
22 שתי חשבוניות, אשר אין לגביהן מחלוקת כי נכתבו שתיהן על ידי המערער. המדובר בשתי
23 חשבוניות אשר צורפו כנספח ב'1 לתצהירו של מר זכריה, וסומנו בחוות דעתו של מר חגג
24 כחשבוניות ב/2 ו-ב/3 (חשבוניות ב/3 צורפה בשגגה פעמיים לחוות דעתו של מר חגג וסומנה
25 גם ב/4). ראו חקירתו של מר חגג בעניין זה (עמ' 61 לפרוטוקול ש' 1-14):
- 26 **ש"ו** אני מראה לך חשבונית 5041 מסומנת ב/2 וחשבונית 06643 מסומנת על ידך
27 ב/3 ומראה לך חשבונית 06643 מסומנת על ידך ב/4 אני שואל האם אתה
28 רואה דמיון בין חשבונית ב/2 לחשבונית שלך שמסומנת ב/3?
- 29 **ת.** דמיון שאתה מנסה להצביע בין ב/2 לב/3 אין. יש דמיון בין ב/3 לב/4, במה
30 קשור הדמיון, הקווים המתחברים ביחד הקו ההתחלתי של החתימה,
31 כאשר ב-ב/3 וב/4 מצומצם, מקוצר, לעומת בדוגמא ב-ב/2 שם בקו
32 ההתחלתי, בחתימה, ארוך מתעגל והלולאה היא פתוחה בניגוד ללולאות ב-
33 ב/3 ו-ב/4 שהן מצומצמות וסגורות
- 34 **ש.** ומעבר לחתימות שציינת כרגע הכס יש דמיון בכתב היד, לאופנת עדן,
35 השניה לביג ביגוד בע"מ אתה רואה דמיון זהות בכתב היד?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ת. אני רואה שהחשבונית ב-ב/2 אם ניקח את הסכום 1,200 1,200 1,200 יש
2 לנו 3 פעמים 1,200 תסתכל ב- 3 הפעמים שיש 1,200 מבנה הספרות 1, 2,
3 3 הוא אותו קו ישר שיורד מלמעלה למטה. לעומת זאת ה- 1 בדוגמאות של
4 ה ב/3 וב/4 ה-1 מורכב משני קוים
- 5 ש. אז אתה רואה ניגוד בכתב היד של החשבוניות?
6 ת. כן. "
- 7 לאחר מכן עומת מר חגג עם העובדה כי למעשה אותו אדם כתב את שתי החשבוניות, ותגובתו
8 בעניין היתה כדלקמן (עמ' 61 לפרוטוקול ש' 25-23):
- 9 ש. אני אפתיע אותך אלה חשבוניות שהוציא המערער ללקוחות שלו ואין
10 מחלוקת לגביהן שזה אותו כתב יד מה אתה אומר על זה אין מחלוקת שב/2
11 ו ב/3 אותו אדם שכתב?
- 12 ת. יכול להיות שאותו אדם הוציא, אבל לא אותו אדם שכתב. תסתכל בעצמך."
- 13 62. מהמקובץ לעיל עולה כי מר חגג לא בחן בצורה יסודית ניגודים בכתב ידו של המערער, סבר
14 כי אין דמיון בין האותיות פרי ההכתבה לבין עצמן, ואף הבחין בניגודים בין שתי חשבוניות
15 שאין מחלוקת כי נכתבו שתיהן על ידי המערער. פגמים אלה בעדותו של מר חגג מובילים
16 למסקנה כי חוות דעתו, המבוססת על העיקרון לפיו "הניגוד הוא הקובע" (עמ' 67 לפרוטוקול
17 ש' 26), הינה חוות דעת בעייתית, שאין בידי לקבלה.
- 18 63. נוסף על האמור, במסגרת עדותה בבית המשפט העידה גב' שביט כי לשיטתה חוות דעתו של
19 מר חגג הינה מוטעית (עמ' 19 לפרוטוקול ש' 4-1). משנשאלה לגבי עיקרון "הניגוד הוא
20 הקובע" עליו ביסס מר חגג את מסקנתו בחוות דעתו, השיבה את הדברים הבאים (עמ' 21
21 לפרוטוקול ש' 28-19):
- 22 ש. לפי הספרות המקצועית ברגע שיש לך 2 חתימות שונות, מתעורר ספק
23 גדול. או קבוצה של 5 זהות מול קבוצת השוואה, ויש חתימה אחת שונה,
24 מפחית?
- 25 ת. השאלה באיזה אופן שונה, אם נכלל בטווח השונות האישית של אותו אדם,
26 או לחלוטין משהו אחר. צריך לבדוק מה טווח השונות.
- 27 ש. בחתימות יש כלל מקצועי מתי שיש חתימה שונה, הסבירות פוחתת
28 משמעותית?
- 29 ת. אתה מצטט מה שחגג כתב בחווה"ד שלו שמספיק ניגוד אחד. הוא אף פעם
30 לא מגדיר מה זה ניגוד. איך מוגדר ניגוד. כשאומרים מילה צריך להגדירה.
31 בשום מקום לא הופיעה הגדרה מה זה ניגוד. דבר שני צריך לבדוק מה אם
32 זה נגדו. אם תכתב בדף 20 חתימות שלך תראה שיש חתימות שרחוקות
33 מהאחרות, ואי אפשר להגיד שזה לא אתה, כי יש טווח שונות אצל אותו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אדם, בשביל זה אנחנו המומחים אמורים לדעת מה נכלל בטווח של אותו
2 אדם." .
- 3 הנה כי כן, גב' שביט הסבירה כי שוני צורני בכתב היד אינו שולל את המסקנה כי מדובר
4 באותו אדם, זאת בניגוד לאמור בחוות דעתו של מר חגג. בהקשר זה גב' שביט הוסיפה ואמרה
5 את הדברים הבאים (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 10-18):
- 6 ש. באיזה רמת סבירות זה דומה לגבי שתי החשבוניות של המערער?
7 ת. יש כאן אותה יד. ידוע שאדם לא מכונה, לא מייצר פונטים של מחשב,
8 בוודאי שלא בחתימה, חתימה יכולה להשתנות לפה ולשם, תלוי מצב רוח,
9 עייפות, בריאות בסה"כ יש אותה יד, נכון שבשתי חתימות, אז, חתימה
10 אחת קצת יותר מנופחת, באחרת הלולאות קצת פחות מודגשות. אותה יד,
11 אותה תנועה, אותו כיוון, זה לא אנשים שונים.
- 12 ש. למרות שוני צורני, את אומרת אותו אדם?
13 ת. כמו שאמרתי אדם לא מכונה ולכן יש מעט שוני צורני. זה לא אומר שזה
14 אדם אחר. כתבתי במסקנות שלי בעמ' 10 לחווה"ד. כותבת בפירוש שכל
15 מה שכתבתי במסקנות זה בדרגה אחת בין 90-100% הגבוהה ביותר. שגם
16 החתימה וכתבי היד נכתבו ונחתמו על ידו."
- 17 ראו גם תשובתה של גב' שביט במענה לשאלת בית המשפט האם שוני בכתב היד מקטין את
18 הסבירות כי מדובר בכתב יד של אותו אדם (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 31-22 ועמ' 25 לפרוטוקול
19 ש' 1-5):
- 20 "לשאלת בית המשפט האם העובדה שיש וריאציות שמביאה למסקנה שקיימת
21 שונות שמקטינה את הסבירות שמדובר בכתב יד של אותו אדם, אני משיבה כי אנו
22 מגדירים טווח של וריאציה אישי כטווח של שונות. איזה שהם שינויים שחלים
23 בכתב ידו של אדם אחד, זה טווח וריאציה. אדם הוא אינו מכונה ולא מייצר פונטים
24 של מחשב. יש הבדל בין שינויים בטווח של וריאציות אישיות לבין שינויים שהם
25 משהו אחר לגמרי, זה כתב יד אחר לגמרי. לדוגמא, אם היו מופיעות האות ו' בצורה
26 של עמוד ישר לגמרי, לחוץ עם פתיחה וסיום גדומים, אז זה לא מופיע בכלל בטווח
27 הווריאציה של הכותב הזה. לעומת זאת, כתב היד הזה הוא כתב יותר גמיש, פעם
28 יש לו פניה לפה ופעם פנייה לשם, זה אופייני. בניגוד לכתב יד שהוא מאוד נוקשה
29 וחד גוני של אדם אחר.
- 30 ש. אז זה כתב יד בעייתי.
31 ת. הוא לא בעייתי. הוא כתב יד גמיש, אבל אחרי שאני 40 שנה במקצוע אני
32 עדיין יכולה לקבוע שזה כתב היד שלו.
- 33 ש. הוא לא נוקשה אלא גמיש.
34 ת. בוודאי, הוא יותר גמיש, יש בו כל מיני מאפיינים שלא יופיעו בכתב מאוד
35 נוקשה של אדם אחר."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 שוכנעתי אפוא כי יש בחוות הדעת שהוגשה מטעם המשיב, בשילוב עם שאר ממצאי החקירות
2 שפורטו לעיל, כדי להוכיח כי המערער הוא שכתב את החשבוניות הפיקטיביות שהוצאו
3 לאופנת עדן.
- 4 אדגיש, כי על אף אי הבהירות והערפל הנוגע למעורבותם, או למידת ידיעתם, של בעליה
5 ומנהליה של אפנת עדן בהתייחס לניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית הפיקטיביות, אינני
6 סבורה כי יש בכך כדי להצדיק קבלת הערעור.
- 7 ראשית, וכפי שכבר הבהרתי בפתח הדברים, עניין לנו בשאלת הוצאת החשבוניות ולא בשאלת
8 ניכוי, ואין בחומר הראיות די כדי לקשור את בעליה ומנהליה של אופנת עדן להוצאת
9 החשבוניות, וזאת להבדיל מהמערער, שכתב ידו – כך שוכנעתי – הוא הרשום על גבי
10 החשבוניות.
- 11 שנית, הטלת כפל המס על המערער עולה בקנה אחד עם המטרות העומדות ביסוד הוראת
12 בסעיף 50(א) לחוק מע"מ, כפי שנאמר על ידי בית המשפט העליון בעניין ע"א 6825/98 **חברת**
13 **אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים**, פ"ד נה(5) 330 (17.7.2001):
- 14 **"להוראה זו תכלית כפולה: ראשית, היא נועדה להבטיח כי למדינה ישתלם הסכום**
15 **המלא שאותו זכאית היא לקבל כתקבולי מס, ושנית, להרתיע את הרבים...**
- 16 **התכלית ההרתעתית באה לידי ביטוי בהוראה כי על מנפיק החשבונית לשאת**
17 **בתשלום כפל המס. התשלום הכפול הוא סנקציה אזורית שנועדה למנוע**
18 **מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית. לתכלית ההרתעתית משנה תוקף,**
19 **כאשר הרקע להנפקת החשבונית הינו ניסיון להונות את רשויות המס. להוראה זו**
20 **חשיבות פחותה, כאשר החשבונית הונפקה שלא בכוונת מירמה..."**
- 21 התכלית ההרתעתית מגולמת גם בלשון המרחיבה שנקט המחוקק בסעיף 50(א), אשר הטיל
22 את תשלום כפל המס על **"אדם** שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס..." בעוד
23 שהוראת **סעיף 47** לחוק מע"מ קובעת כי רק מי שנרשם **כעוסק מורשה** רשאי להוציא חשבונית
24 מס. דהיינו, הרחבת מעגל ההרתעה באה לידי ביטוי בכך שהסנקציה בדמות כפל המס חלה
25 על האדם שפעל להוצאת החשבוניות, ולא רק על העוסק המורשה.
- 26 המשיב סיפק ראייה ברורה ומשכנעת לכך שהמערער הוא שכתב את החשבוניות הפיקטיביות.
27 המערער מצידו לא הצליח לסתור ראייה זו ולא הצליח להציג אינדיקציה ברורה לכך שגורמים
28 אחרים המעורבים בפרשה היו אחראים לכך – ולפיכך אין בידי לקבל את טענת המערער
29 לאפליה בשל חיובו האישי בכפל המס על פי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עם זאת איני יכולה להתעלם, בנסיבות הקונקרטיות והייחודיות של המקרה הנדון בפני,
2 מהוראת סעיף 100 לחוק מע"מ. סעיף זה מסמיך את המשיב לוותר או להפחית חיוב בכפל
3 מס, מטעמים מיוחדים שיירשמו, וזו לשונו:
- 4 **"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי**
5 **הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם, ורשאי הוא להמיר קנס על פי סעיפים 96**
6 **ו-98(ב) בהפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97."**
- 7 רק לאחרונה עשה בית המשפט העליון שימוש בסעיף זה על מנת להפחית כדי מחצית את כפל
8 המס שהוטל על פי סעיף 50(א) על מוציאי החשבונות, בהתאם לסעיף 50(א) לחוק, בנסיבות
9 שבהן הסתבר כי המס על החשבונות שולם וכן כי התכלית ההרתעתית העומדת מאחורי
10 הסעיף הושגה באמצעות סנקציה פלילית שהוטלה עליהם.
- 11 ראו: ע"א 6267/14 **עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב** (26.3.2017).
- 12 סבורני כי ראוי לעשות שימוש בסעיף זה גם במקרה שלפני, הגם שהמשיב טען כי לא שולם
13 מס העסקאות בגין החשבונות. הטעם המיוחד לעשיית השימוש בסעיף 100 לחוק מע"מ הוא
14 כישלונו של המשיב להציג תשתית ראייתית מספקת ומניחה את הדעת, ממנה ניתן להיווכח
15 כי למערער צמחה טובת הנאה כלכלית מהוצאת החשבונות או מניכויין בספרי לקוחותיו.
- 16 דומני כי בנסיבות ייחודיות אלו שבפניי, יש לקבוע כי ראוי שלא להטיל על המערער את כפל
17 המס בגין אותן חשבונות שהוצאו לאופנת עדן, אלא יש להטיל עליו רק את המס הגלום בהן
18 ולא מעבר לכך. נראה לי, כי כאשר עסקינן במערער שאיננו אורגן במי מן החברות – מוציאות
19 החשבונות או הלקוחות – ובנסיבות הקונקרטיות של הערעור דנן, תושג הסנקציה
20 ההרתעתית הנדרשת כלפי המערער גם אם יוטל עליו פעם אחת מס העסקאות בגין אותן
21 חשבונות, ולא כפל המס.
- 22 יתרה מזאת, העובדה כי המשיב נתקל בקושי לגבות את המס מהחברות הלקוחות לאור מצבן
23 הכלכלי (כפי שנטען על ידי ב"כ המשיב), אף היא אינה נימוק מספיק להטלת כפל מס על
24 המערער לבדו.
- 25 נתתי דעתי לטענה אפשרית שעשויה להתעורר ולפיה המערער לא עתר לסעד שבסעיף 100
26 לחוק מע"מ. אלא שטענה זו, אף לו היתה מועלית – דינה היה להידחות, שכן המערער טען
27 בכתב הערעור המתוקן שהוגש מטעמו טענות באשר למידתיות שבהטלת כפל המס על
28 המערער (סעיף 32 לערעור המתוקן). ניתן לראות בטענה זו כטענה לעניין טעם מיוחד הנדרש
29 לפי סעיף 100 לחוק מע"מ, שכן יש בו נימוק לצורך להפחית את כפל המס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 71. מכל מקום, וגם בלא לעשות שימוש בסעיף 100 לחוק מע"מ, ניתן להגיע לאותה תוצאה
2 באמצעות הסמכות המוקנית לבית המשפט הדין בערעור מע"מ לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ,
3 הקובע:
- 4 **"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי**
5 **שיראה לנכון."**
- 6 לעמדתי, ועל בסיס אותם נימוקים שפורטו לעיל יש מקום להפחית את כפל המס במחצית,
7 גם על פי הסמכות הנתונה בסעיף 83(ה) לחוק מע"מ.
- 8 72. **סיכומו של דבר – הערעור נדחה בכל הנוגע לחשבוניות שהוצאו לחברת אופנת עדן. עם זאת,**
9 **בהתאם לסעיף 100 לחוק מע"מ או סעיף 83(ה) לחוק מע"מ אני קובעת כי יש לתקן את**
10 **שומת כפל המס שהוצאה למערער ולהעמידה על מחצית, קרי, על פעם אחת מס העסקאות**
11 **הגלום בחשבוניות שהוצאו לחברת עדן.**
- 12 **ב. ההחלטה על פסילת ספרי המערער:**
- 13 73. סעיף 77(א) לחוק מע"מ, אשר על בסיסו החליט המשיב לפסול את ספרי המערער, קובע
14 כדלקמן:
- 15 **"עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה**
16 **שנת מס."**
- 17 74. המשיב פסל את ספרי המערער בעסקו שלו ולאור זאת אף הטיל עליו קנס לפי סעיף 95(א)
18 לחוק מע"מ, הקובע כדלקמן:
- 19 **"לא ניהל החייב במס פנקסי חשבוניות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה**
20 **מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך**
21 **כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא**
22 **נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-320 שקלים**
23 **חדשים לחודש."**
- 24 המשיב ביקש לבסס את ההחלטה על פסילת ספרי המערער על אותם הנימוקים והשיקולים
25 שהובילו אותו להטיל על המערער את כפל המס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.
- 26 75. סבורני כי ישנו קושי לא מבוטל בהצדקת פסילת ספרי המערער לפי סעיף 77(א) לחוק מע"מ
27 ובהתאמה – בהטלת הקנס עליו, בניסיונות המקרה הנדון.
- 28 סעיף 50(א) לחוק מע"מ אכן מתייחס ל"**אדם**" שהוציא חשבוניות מס, ויכול שאותו אדם לא
29 יהיה ה"עוסק" או מנהלו של העוסק, לצורך חיובו בכפל מס בשל הוצאת חשבוניות שלא
30 כדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082-07 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עם זאת, הוראת סעיף 77ב(א) לחוק מע"מ עניינה **"עוסק"** שהוציא חשבוניות מס שלא כדין.
- 2 לעמדתני, לפי סעיף זה ניתן לפסול אך ורק את ספריו של אותו עוסק שהחשבוניות הוצאו בשמו
3 ומטעמו. איני סבורה כי ניתן להרחיב את גדרי הסעיף כך שיחול גם על מצב שבו **"עוסק"**
4 הוציא חשבונית בשמו של עוסק אחר, גם אם חשבונית זו הוצאה שלא כדין.
- 5 76. אמנם כפי שנקבע בפס"ד **זאב שרון**, נטל הראיה בנוגע להחלטה על פסילת ספרים מוטל על
6 המערער מאחר ומדובר בהכרח בשאלה **"לבר-פנקסית"**.
- 7 אולם בענייננו, קבעתי בהחלטה מיום 29.5.15 בבקשת המערער לקבלת הערעור על הסף, כי
8 המשיב הוא שיישא בנטל הראשוני של הבאת הראיות בנוגע להחלטה על פסילת הספרים (ראו
9 פסקה 28 להחלטה) וזאת בשל העובדה כי לא ניתנה למערער זכות השימוע המוקנית לו בדין
10 טרם שניתנה ההחלטה על פסילת הספרים.
- 11 77. יתרה מזאת, ועוד בטרם ייבחנו הראיות בכדי לקבוע עמידה בנטל ראיה ראשוני או משני, יש
12 לבחון את השאלה אם המשיב רשאי כלל להורות על פסילת ספרי המערער בנסיבות
13 העובדתיות של ערעור זה, לפיהם הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, אין בה, על פני הדברים,
14 כדי להשליך על תקינותם של ספרי המערער עצמו.
- 15 על שאלה זו – לא ניתנה כל תשובה על ידי המשיב. אין טיעון ראוי בשאלה זו – לא בכתב
16 התשובה, לא בתצהירי המשיב ואף לא בסיכומיו.
- 17 78. ניסיונות מצד בית המשפט לעמוד על הרציונל והלוגיקה שהנחו את המשיב בפסילת ספרי
18 המערער על בסיס אותם נימוקים שהטיל עליו כפל מס – לא נשאו פרי.
- 19 כך, שאלות שנשאלה גבי יוסף בחקירתה בבית המשפט (עמ' 10 לפרוטוקול ש' 11-2) – לא
20 הביאו לתשובות מניחות את הדעת:
- 21 **"לשאלת בית המשפט:**
- 22 ש. **טוען המערער שזה טוב ויפה מה שכתוב בסעיף 50 לחוק, גברתי יכולה**
23 **להוציא החלטה שמטילה כפל מס לפי 50 לחוק על אדם שמוציא חשבונית**
24 **והוא לא חייב להיות העוסק הספציפי, אבל 77ב מתייחס לפחות רעיונית**
25 **ברור שמה שמדבר עליו, שעוסק שהוציא חשבוניות של העסק עצמו שלו,**
26 **והחשבוניות אינן כדין, לא עסקה וכו', לגבי זה ניתן לפסול את ספריו, מה**
27 **שפה נעשה קישור בין אדם לעוסק וזה הפער בין הדברים?**
- 28 ת. **הבנתי לחלוטין לאן מכוון ורוצה. אני טוענת בעקבות ה 77ב שאנו מוציאים,**
29 **הסנקציה, הרבה פעמים לאו דווקא יש עוד סיבות נוספות לפסילת ספרים.**
30 **במקרה שלו של המערער, ראינו את הפעולה שלו כמשהו שצריך להטיל**
31 **עליה גם סנקציה של פסילת הספרים שלו עצמו והטלת מס."**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ובהמשך (עמ' 11 לפרוטוקול ש' 10-1):
- 2 "לשאלת בית המשפט:
- 3 ש. מה לא קביל בספרים שלו עצמו, זה שהספרים של הלקוחות שלו הופכים
4 להיות בלתי קבילים. הסטייה המהותית נמצאת בספרים של אותם
5 לקוחות בלי ידיעתם תחת ההנחה שמה שאומרים נכון, נוכח מס תשומות
6 על בסיס חשבוניות שהן פיקטיביות, מה נוהל בסטייה מהותית בספרים
7 שלו שמצדיק את הפסילה?
- 8 ת. ב 77א אני מקריאה את הסעיף. אני מבינה שבפסילת ספרים בנימוקים
9 רגילים אני צריכה להגיד היית צריך לנהל את ספריך לפי תוספת ג או
10 במקרה שלך ה' או לא ניהלת ולכן: א.ב.ג. במקרה זה, לא הייתה פסילה
11 לפי המתודה הזאת אלא במקרה הזה, ההולכה לכוון פסילת הספרים
12 הייתה 77ב. אין לי תשובה אחרת. ההולכה מ 77ב ובמקרה שלו 77א לעניין
13 הטלת והסנקציה לפסילת ספרים".
- 14 79. ושוב, הדברים נכונים במיוחד עת לא עלה בידי המשיב להוכיח, במידת הראיה הנדרשת ממנו,
15 מהי ההנאה הכלכלית שהפיק המערער כתוצאה מהוצאת החשבוניות הפיקטיביות
16 ללקוחותיו או מניכויין בספריהן. כאמור, העובדה כי המערער השתמש בשיק של לקוח שניתן
17 לו לצורך תשלום מע"מ, על מנת לשלם עבור חוב המע"מ של לקוח אחר שלו, אין בה די כדי
18 להצביע על אינטרס כלכלי אישי של המערער בהוצאת החשבוניות או בניכויין, בוודאי לא כזה
19 שיש בו כדי להצביע על סטייה מהותית המצדיקה את פסילת ספריו של המערער.
- 20 80. אשר על כן, ערעורו של המערער בכל הנוגע לפסילת ספריו, ובהתאמה גם לעניין הטלת הקנס
21 לפי סעיף 95 לחוק מע"מ – מתקבל.
- 22 סיכומו של דבר:
- 23 81. לאור כל האמור לעיל – הערעור מתקבל ברובו.
- 24 דין הערעור על ההחלטה לחייב את המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין
25 הוצאת חשבוניות מס שלא כדין לחברת בי ביגוד – להתקבל.
- 26 דין הערעור על ההחלטה לחייב את המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין
27 הוצאת חשבוניות מס שלא כדין לחברת אופנת עדן – להידחות, ואולם בהתאם לסעיף 100
28 לחוק מע"מ או בהתאם לסעיף 83(ה) לחוק מע"מ אני קובעת כי המערער ישלם פעם אחת
29 את המס הכלול בחשבוניות, ולא ישלם את כפל המס.
- 30 הערעור על ההחלטה לפסול את ספרי המערער לשנות המס - מתקבל הקנס שהוטל על
31 המערער לפי סעיף 95 לחוק מע"מ בשל אי ניהול ספרים כדין – מבוטל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 .82 בנסיבות העניין, לא מצאתי לעשות צו להוצאות. כל צד יישא בהוצאותיו.

2

3

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום

4

5

6

ניתן היום, כ"ב ניסן תשע"ז, 18 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.

7

אורית וינשטיין, שופטת

8

9

10

11