



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

לפני כב' השופט ה' קירש

אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד יעקב גולדמן וישראל בן ציון

המערערת

נגד

מס ערך מוסף - גבעתיים
ע"י ב"כ עו"ד עמי עבר הדני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת, חברת אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ, עסקה בתחומי הניקיון והשגחת כשרות. במסגרת פעילותה בענף הניקיון, שבה מתמקד הליך זה, היא סיפקה שירותי ניקיון עירוניים (למשל, טיאטוא רחובות ופינוי אשפה) למספר רשויות מקומיות ברחבי הארץ, באמצעות מאות פועלי ניקיון שסופקו לה, לגרסתה, על ידי קבלני משנה שונים.
2. במוקד הערעור עומד מס התשומות שניכתה המערערת במסגרת דיווחיה למשיב, הכלול ב- 121 חשבוניות שהוצאו לה על ידי שמונה קבלני משנה כאמור, בתקופה שמחודש ינואר 2006 ועד דצמבר 2009 ("תקופת השומה").
3. המשיב שלל את ניכוי מס התשומות, והוציא למערערת שומה, בסכום קרן כולל העולה על 3.7 מיליון ש"ח, בהתאם לסמכותו לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 ("החוק"). טענת המשיב היא שהפועלים שביצעו את עבודות הניקיון הם למעשה עובדיה של המערערת עצמה, וקבלני המשנה לא סיפקו לה כוח אדם. על פי הטענה החשבוניות הוצאו ככסות לעסקאות שלא התקיימו כלל, או לא התקיימו בין הצדדים הרשומים בהן. המערערת מתנגדת לכך, ולטענתה החשבוניות משקפות כדבעי את העסקאות שנערכו בפועל, כך שהיא עומדת בתנאי הדין לניכוי מס התשומות. לחלופין, וככל שייקבע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, משעה שהיא הקפידה לגרסתה לערוך בדיקות כדי לוודא את תקינות החשבוניות, יש להתיר את ניכוי מס התשומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ב. המסגרת הנורמטיבית

4. בפני עוסק עומדת הבחירה אם להעניק שירותים ללקוחותיו באמצעות עובדים המועסקים על ידיו או בעזרת שירותיו של גורם אחר. במצב שבו השירות ניתן על ידי מספר גורמים בשרשרת, ככלל, העוסק יחויב במס על השירותים שהוא מעניק ללקוחותיו, ומנגד יהיה זכאי לנכות את המס שהוטל על השירותים שקיבל מספקיו. בדרך זו, מתחייב העוסק במס על הערך המוסף שהוא מייצר כחוליה אחת בשרשרת.

5. הגדרת המונח "מס תשומות" המצויה בסעיף 1 לחוק קובעת:

"מס תשומות" – מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על

יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או

לשימוש בעסקו; "(קו ההדגשה איננו במקור)

כיוון שעל פי הגדרת המונח "שירות" בסעיף 1 לחוק, "עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו", עוסק המעניק שירות ללקוחותיו באמצעות עובדיו, אינו זכאי לכל ניכוי על פי החוק בקשר לעלות שכרם. לעומת זאת, במקרה שבו הוא בוחר להעניק את שירותיו באמצעות כוח אדם המסופק לו מעוסק אחר, העוסק יהיה רשאי לנכות את מס התשומות הכרוך בכך.

וידגש, תוצאות המס השונה נובעת מהגיונו של החוק - מיסוי תוספת הערך שתרם העוסק בפעילותו. בעוד שבמצב הראשון, הערך המוסף שמייצר העוסק בא לידי ביטוי בשכר המשולם לעובדיו, הרי שבמקרה השני תוספת הערך מגולמת בעמלה שגובה העוסק בעד שירותי אספקת כוח האדם שהגיע לו מגורם אחר.

אמרו מעתה - תרומת "ההשאלה הראשונה" שווה לעלות שכר העובדים לרבות הרווח בגינה, ועל כן יש לחייב במס עלות כוללת זו במלואה, בעוד שתרומת כל אחת מהשאלות "המשנה" בהמשך שרשרת אספקת השירות, מתבטאת בגובה העמלה בלבד, וכדי למסות (רק) אותה יש להתיר את ניכוי מס התשומות.

6. בדברי ההסבר להצעת החוק המקורי נאמר כך:

"המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה

המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש

שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין

השירותים שקיבל..." (ה"ח 1178, התשל"ח, עמוד 235)

7. עם זאת, לצד השאיפה להשגת התוצאה הפיסקאלית האמורה - מיסוי תוספת הערך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

שתרמה כל חוליה בשרשרת אספקת המוצר או השירות - הדגיש המחוקק את ההבחנה בין חיוב העוסק במס לניכוי המס על ידיו, כך:

"חוק מס ערך מוסף מבחין בין חובתו של כל עוסק לשלם מס באחוז מסויים מכלל עסקאותיו לבין זכותו - בתנאים שבחוק ובתקנות - לנכות מהמס שהוא חייב בו..." (שם, עמוד 251 וגם עמוד 252; קו ההדגשה איננו במקור)

כלומר, למרות שזכות העוסק לנכות את מס תשומותיו היא חלק ממנגנון המיסוי שבבסיס החוק (ואינה בגדר הטבה), הרי שבמצב שבו לא מולאו התנאים שבדין, הזכות עשויה להישלל. וזאת, גם אם הדבר יוביל למיסוי סכום הגבוה מתוספת הערך. נזכיר כי נטל ההוכחה לעמידה בתנאי הדין מוטל על כתפי העוסק.

8. התנאים העיקריים לגיבוש הזכאות לניכוי מס התשומות בידי עוסק מנויים בסעיף 38 ו-41 לחוק.

סעיף 38(א) לחוק קובע כי: **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."**

לצד זאת, סעיף 41 לחוק קובע כי: **"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."**

9. בפסיקה כבר נכתב רבות על המבחנים לעמידה בתנאי הזכאות לניכוי מס התשומות ודומה כי אין טעם להוסיף על הדברים (וראו את הדברים שכתבתי אך לאחרונה בע"מ 22478-12-15 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 6.3.2019), ואת האסמכתאות המובאות שם).

אסתפק אפוא בתזכורת קצרה כי על פי הפסיקה, הזכאות להתרת התשומות נבחנת בשני שלבים: **בשלב הראשון** ("המבחן האובייקטיבי") יש לקבוע כי חשבונית פלונית מתארת עסקת אמת וכי הצדדים המזוהים בחשבונית הם הצדדים הנכונים לעסקה. ככל שהמענה לכך שלילי, יש להמשיך **לשלב השני** ("החריג הסובייקטיבי"), ולבחון האם בכל זאת ננקטו מאמצים מספיקים כדי לעמוד על כשרות החשבונית.

ג. תמצית טענות הצדדים

10. המשיב מעלה שלושה טיעונים עיקריים: **ראשית**, נטען כי המערערת קיזזה בספריה תשומות שלא כדין בגין אספקת עובדים; **שנית**, לשיטת המשיב, המערערת לא נקטה אמצעים סבירים לבדיקת תקינות החשבוניות שבמחלוקת, וממילא ידעה או היה עליה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

לדעת כי הן פגומות; **לבסוף**, גורס המשיב כי החשבוניות שקוּזְזו לא כוללות את הפירוט הנדרש בדין (סעיפים 7, 13 ו-15 לכתב התשובה).

יוער כי מעיון בכתבי המשיב, עולה כי נוסח טענתו בנוגע לחוקיות הוצאת החשבוניות השתנה לאורך ההליך. פעם טען שהפועלים הועסקו על ידי המערערת, בפעמים אחרות - שתק או הכחיש ("אנחנו לא אמרנו שהפועלים של המערערת בשום צורה"), ולבסוף, נדמה כי חזר לטענתו בנוסחה המקורי (ראו בנימוקים לצו; כתב התשובה; פרוטוקול הדיון, עמוד 304, שורה 24 עד עמוד 305, שורה 1; וכן בסיכומי המשיב).

11. טענתה העיקרית של המערערת משולשת גם היא:

א. **ראשית**, המערערת גורסת כי גם אם במישור דיני העבודה יש לראותה כמעסיקתם של פועלי הניקיון, הרי שלצורכי החוק מצב הדברים שונה. על פי הטענה, כיוון שעלות שכר הפועלים נכללה במחיר העסקה עם קבלני המשנה, וחויבה במס, יש להתיר את ניכוי מס התשומות בהתאם. המערערת תומכת את עמדתה ב"מבחן הניתוק" שנקבע בפסיקה בנוגע להחלת תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (סעיפים 6 ו-12.א. לסיכומיה; וראו גם פיתוח של טיעון זה בסעיף 160 לסיכומים).

ב. **שנית**, ולמרות שלעמדתה אין להידרש למבחנים שנקבעו בתחום דיני העבודה, המערערת טוענת כי יישומם כאן מוביל למסקנה כי יחסי עובד - מעביד מתקיימים בין קבלני המשנה ובין פועלי הניקיון, ולא בין הפועלים לבינה. בהקשר זה, קוראת המערערת לתת את הדעת לתבנית ההעסקה הייחודית לפעילות באמצעות קבלן כוח אדם, הכוללת: מעסיק, עובד ומפעיל (משתמש) (סעיפים 7 ו-12.ב. לסיכומיה).

ג. **לחלופין**, לטענת המערערת גם אם מדובר בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, הרי שהיא הקפידה לערוך בדיקות כדי לוודא את תקינות החשבוניות, ולא ידעה ולא יכלה לדעת שאלו הם פני הדברים, כך שיש להתיר את הניכוי. בהקשר זה, מוסיפה המערערת ומטעימה כי המשיב לא הוכיח שקבלני המשנה לא דיווחו על העסקאות שחוללו את התשומות שבמחלוקת. ומשכך, לא הוכח כי קיימת הצדקה לשלילת ניכוי (סעיפים 8, 10 ו-12.ג. לסיכומיה).

ד. חידוד השאלות שעל הפרק וסדר הדיון

12. מטענות הצדדים עולה כי ההכרעה בשאלה העיקרית בנוגע לתקינות החשבוניות מושא המחלוקת, מצריכה את בירורה של שאלה בסיסית עוד יותר: האם ניתנו למערערת שירותי כוח אדם על ידי קבלני המשנה כפי שתואר בחשבוניות, או שמא פעלה המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

באמצעות עובדים משלה.

בפסק דיני בעניין ת.מ.י.ד כתבתי:

"בפסיקה [העוסקת בזכאות לניכוי מס התשומות] **מודגשת שאלת מפתח**
זו: האם הגורם שהוציא את החשבונית הוא זה אשר סיפק את השירות או
מכר את הנכס? (לעיתים יש צורך לדון בשאלה בסיסית עוד יותר: האם
בכלל ניתן שירות או נמכר נכס כמתואר בחשבונית?) מתן מענה לשאלת
המפתח הנ"ל מחייב עיסוק בשאלות משנה שונות, בהתאם לנסיבות
המקרה: האם מוציא החשבונית באמת היה מסוגל וערוך למתן השירות
או מכירת הנכס כמתואר בחשבונית? האם מוסר החשבונית אכן היה
מוסמך ורשאי לפעול בשם הגורם אשר לכאורה נתן את השירות או מכר
את הנכס? האם קיימים סימנים כי השירות ניתן או הנכס נמכר על ידי
גורם אחר שלא הוציא את החשבונית?" (סעיף 7 לפסק הדין)

13. במקרה זה, בירור השאלה הבסיסית - אם בכלל ניתן למערכת שירות, מעורר שאלה משנית - מי המעסיק של פועלי הניקיון, המערכת או קבלני המשנה? השאלות **שלוכות** זו בזו; אסביר.

על פניו, המענה לשאלת זהות המעסיק יכול להוביל לשתי תוצאות: **האחת** - במקרה שניווכח שפועלי הניקיון הועסקו על ידי המערכת, אזי אין חולק כי החשבוניות רחוקות מתיאור המציאות, ויש לדחות את הערעור; **השנייה** - במקרה שיימצא כי פועלי הניקיון הועסקו על ידי גורם אחר, אזי יש להמשיך ולבחון אם קבלני המשנה המוזכרים הם הצד הנכון לעסקה.

14. חשוב להבהיר כי העיסוק בשאלה המשנית (מי המעסיק), נעשה **לצורך** בחינת זכאות המערכת לניכוי מס התשומות, ולפיכך, המוקד יהיה בפן המסחרי - פונקציונלי העומד בבסיס שירות לאספקת כוח אדם. קרי, השאלות המנחות בבירור טיב היחסים יהיו: מי **גייס** את פועלי הניקיון; מי **דאג להסעתם ולניודם** לאתרים השונים; מי **צייד אותם** בציד הנדרש למילוי תפקידם; ועל מי חלה **חובת תשלום** שכרם.

15. יודגש כי אין בהכרח חפיפה מלאה למבחנים המסורתיים המשמשים להגדרת יחסי עובד - מעביד. כך למשל, דומה כי השאלה מי אמון על גיוס העובד היא חסרת נפקות לצורכים אחרים (על ההבדל בין הגדרת יחסי עבודה בתחומים שונים, ראו את דברי כבוד השופט רובינשטיין בסעיף כ"ג לחוות דעתו בע"א 8669/07 צ.ד.א. **אחזקה ושירותים בע"מ נ'**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

מנהל המכס ומע"מ (ניתן ביום 29.12.2009) והאסמכתאות המוזכרות שם).

עם זאת, יוער כי קיים דימיון בין השאלות שהעלינו למבחני העזר המקובלים בפסיקה במקרה של "העסקה מורכבת" שבו מופעלים העובדים על ידי גורם שאיננו מעסיקם הפורמאלי; ראו לדוגמה, בפסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה ע"ע 33542-11-12 אוניברסיטת בן גוריון נ' פרופ' דינה פלפל (ניתן ביום 4.3.2014), סעיף 35 ואילך.

16. הדיון בסוגיות ייערך לפי הסדר הבא:

פרק ה': פועלה של המערערת וצוותה הניהולי

פרק ו': התקשרויות המערערת עם העיריות (מזמינות השירות)

פרקים ז'-ח': המכנה המשותף לכלל התקשרויות המערערת עם קבלני המשנה

פרק ז' יוקדש למסגרת החוזית; ופרק ח' ידון בצורת התשלום

פרקים ט'-י"ד: מי המעסיק של פועלי הניקיון והאם ניתן שירות?

פרקים ט'-י"ג ידונו בזיהוי הגורם האמון על הגיוס, התשלום, ההסעה, אספקת הציוד והפיקוח על העובדים; ובפרק י"ד יתוארו ראיות נוספות שיש להביא בחשבון לשם גיבוש המסקנה

פרקים ט"ו-כ': בחינה פרטנית של התקשרות המערערת עם כל אחד מקבלני המשנה

פרק כ"א: דיון בטענות נוספות

ה. עיסוק המערערת בתחום הניקיון והצוות הניהולי שהוביל את פועלה

17. המערערת התאגדה בשנת 1989 והיא בבעלותו של מר אבינועם דוידזון, המשמש כמנהלה הכללי משנת הקמתה ("אבינועם"). המערערת נחשבת ל"עוסק מורשה" לצורכי החוק.

18. כאמור, בתקופת השומה, המערערת פעלה בשני תחומים: הניקיון והכשרות. השומה שבמוקד המחלוקת בתיק זה נוגעת לפעילותה בענף הניקיון, ורק בה נתמקד.

במסגרת פעילות הניקיון, המערערת העסיקה צוות ניהולי שהיה אחראי על עבודות הניקיון ומספר לא רב של עובדי ניקיון.

19. ככלל, מטעם המערערת פעלו שלושה סוגי מנהלים: מנהלים כלליים, מנהלים אזוריים ומנהל אתר בעיר רחובות. לטענת המערערת, אחד מההבדלים ביניהם היה מידת הקשר לפועלי הניקיון בשטח:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

"מנהל המערכת והמנהלים מטעם המערכת, ככלל אף לא הכירו את פועלי קבלני המשנה בשמותיהם, ורק המנהלים האזוריים (מנהלי רובע) הכירו את שמות הפועלים, הואיל וערכו בכל יום רשימה של הפועלים אשר הגיעו לעבודה בכל אזור..." (סעיף 33.3 לסיכומי המערכת)

20. להלן, על פי חומר הראיות, רשימת המנהלים שפעלו מטעם המערכת, והוזכרו בהליך זה:

שם ¹	תפקיד	שנות פעילות	אזור פעילות
לב פלאנקין	מנהל כללי	2007-1994	בני ברק
חיים ויטו חסון	מנהל כללי	2007 עד ינואר 2009	רחובות, רמת גן, בני ברק, קרית אונו, אשדוד, אלעד ותל אביב
שלום מליחי	מנהל אתר	2009-2006	רחובות
אייל בשרי	מנהל אזור	2009-2006	רחובות
רון כובשי	מנהל אזור	2009-2008	רחובות
רומן דתחייב	מנהל אזור	2009-2006	רחובות
אפרים שפירא	סייע לאבינועם	2009- 2008	רחובות, בני ברק, רמת גן

יצוין כי חלק מהמנהלים נחקרו ברשות המיסים במהלך או בסמוך לתקופת השומה, והממצאים מההודעות שנגבו מהם שימשו כבסיס לעריכת השומה שהוצאה למערכת. כמו כן, מספר מנהלים התייצבו לעדות בבית המשפט. על כולם עוד נרחיב את הדיבור בהמשך.

ו. על החוזים שנערכו בין המערכת לעיריות (מזמינות השירות)

21. לאורך השנים, התמודדה המערכת במכרזים שונים למתן שירותי ניקיון לרשויות מקומיות שפורסמו על ידי החברה למשק וכלכלה של השלטון המקומי בע"מ. בעקבות

¹ כל המנהלים יכוננו להלן על פי שם משפחתם, למעט חיים ויטו חסון שיכונה "ויטו".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

זכויותיה, התקשרה המערערת עם עיריות שונות ברחבי הארץ.

22. המערערת המציאה מספר חוזים שערכה עם העיריות (נספחים 1 עד 8 לתצהיר אבינועם):

הרשות המזמינה תקופת אספקת שירותי הניקיון

עיריית בני ברק 2010 - 2003

עיריית קריית אונו 2008 - 2005

עיריית רחובות 2009 - 2005

עיריית תל אביב 2011 - 2005

עיריית רמת גן 2009 - 2008

לטענת אבינועם, נוכח העומס הרב הכרוך בניהול המערערת, שפעלה בו-זמנית מול מספר עיריות, ממילא לא היה ביכולתו להעסיק במישרין את פועלי הניקיון (עמוד 168, שורה 6 עד עמוד 169, שורה 11).

23. המערערת הדגישה כי דרישות העיריות ומחויבויותיה כלפיהן הכתיבו במידה רבה את אופן התנהלותה מול קבלני המשנה ופועלי הניקיון. כך למשל, כדי להימנע ממחלוקות עם העיריות והטלת קנסות, מנהליה של המערערת הקפידו לערוך רישומי נוכחות של הפועלים בשטח (סעיפים 29 ו-33.3 לסיכומי המערערת).

24. על רקע דברים אלו, אציג בקצרה את ההוראות הרלוונטיות מתוך חוזי העיריות (החוזים שונים זה מזה, והדברים יוצגו בכלליות המתחייבת):

שירותי הניקיון

המערערת התחייבה לבצע שירותי ניקיון בהתאם לתכנית עבודה ולמועדים שתקבע העירייה. לצורך כך, היה עליה לספק את חומרי הניקוי, הכלים והציוד הנדרשים לביצוע העבודות (לרבות, כלי רכב ומכונות לטיאטוא ולשטיפה).

השירותים כללו ניקיון של שטחים פתוחים, מתחמים (למשל, מקוואות), ומוסדות שונים (כדוגמת בתי ספר, ספריות, ומועדונים קהילתיים), וישנה גם התייחסות למבצעי ניקיון באירועים מיוחדים (בתקופות חגים ובחודשי הקיץ למשל). לרשות המזמינה עמדה האפשרות להרחיב או לצמצם את היקף השירות על פי שיקול דעתה הבלעדי.

רק בחלק מהחוזים הוגדרה כמות מינימאלית של פועלי ניקיון, ולעיתים ניתן למצוא גם דרישות פרטניות למאפייניהם (למשל, למקום מגוריהם, טווח גילם ולאישור משטרתי כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

אין מניעה להעסיקם).

במסגרת החוזים המערערת הוגדרה כמעסיקתם של פועלי הניקיון, והיא התחייבה לשלם את כל עלויות העסקתם ולמלא אחר דיני העבודה.

פיקוח על טיב העבודה ואפשרות הפחתת התמורה

המערערת נשאה באחריות הפיקוח על ביצוע העבודות. לשם כך, היא נדרשה למנות מנהלים אחראים מטעמה (ששימשו גם כאנשי קשר כלפי העיריות). תשלום התמורה במלואה הותנה בביצוע העבודות לשביעות רצון העירייה. בחלק מהחוזים נכללה רשימה של הפרות שתזכה את הרשות המזמינה בפיצוי מוסכם. לדוגמה, במקרה שבו תקן עובד לא אויש או שהמשימה בוצעה באופן חלקי לגישת העירייה.

האפשרות לספק את שירותי הניקיון באמצעות קבלן משנה

ניתן למצוא בחוזים, כפי שהוצגו בפניי, הסדרים שונים בעניין זה. כך למשל, בחוזה הנוגע לניקיון מוסדות חינוך שנערך מול עיריית תל אביב, נקבע איסור להעסיק קבלני משנה. הסדר אחר מופיע בחוזה שערכה המערערת מול עיריית רמת גן, שלפיו, העסקת קבלן משנה כפופה לאישור בכתב, אשר יכול להינתן בסייגים.

ז. ההתקשרות החוזית עם קבלני המשנה

25. לצורך אספקת שירותי הניקיון, וקיום התחייבויותיה אל מול העיריות, התקשרה המערערת עם מספר קבלני המשנה, לעיתים בד בבד (סעיפים 4-5 לתצהיר אבינועם). ההליך כאן נוגע לחשבוניות שסיפקו שמונה קבלני משנה :

שם הספק	מספר החשבוניות שבמחלוקת	מס התשומות הכולל בחשבוניות (בעיגול ובאלפי ש"ח) ומשקלו מכלל התיק
ס. יוטה בע"מ	52	1,210 (32.18%)
מ.ר.א. שמירה וניקיון בע"מ	15	1,194 (31.73%)
א.ב. ורד עבודות בניין וקבלנות בע"מ	13	460 (12.23%)
גרין למון (2004) בע"מ	13	271 (7.20%)
פ.א. סלקט בע"מ	18	237 (6.29%)
לורילנד בע"מ	5	200 (5.32%)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

פ.י. יופיטר (2004) בע"מ	4	135 (3.57%)
א.ג.מ.ס. בע"מ	1	54 (1.43%)

26. בקשר לכל אחת מההתקשרויות הציגה המערערת הסכמים בכתב. לגבי רוב קבלני המשנה (למעט מרא ואגמס) הומצא "הסכם מסגרת" וכן "חוזה קבלנות" או "נספח להסכם מסגרת" (ראו נספחים 9 עד 16 לתצהיר אבינועם).

27. הסכם המסגרת נוסח באופן כמעט זהה לגבי כל קבלני המשנה האמורים, ובו הותוו העקרונות שבבסיס ההתקשרות בין הצדדים. במבוא להסכם תואר הרקע להתקשרות כך:

"הואיל: והקבלן [המערערת] זכה במכרז שפרסמה עיריית... בדבר אספקת שירותי ניקיון...

והואיל: והקבלן התקשר עם עיריית... בהסכם לאספקת שירותי הניקיון בתחום השיפוט של עיריית... (להלן: 'ההסכם העיקרי')

והואיל: ועל פי תנאי ההסכם העיקרי רשאי הקבלן לספק את שירותי הניקיון כאמור בעצמו או על ידי מי מטעמו לרבות קבלני משנה, הכל לפי שיקול דעתו.

....

והואיל: והקבלן מעוניין למסור מפעם לפעם לקבלן המשנה ביצוע עבודות ניקיון טאוט רחובות בקבלנות בשיטת הק"מ, כפי שיקבעו בנספח להסכם וקבלן המשנה מעוניין לבצע העבודות כאמור, בכפוף לתנאים ולהסדרים שיפורטו להלן בהסכם ז[ה] ובנספח לו."

28. סעיף 3.1 להסכם המסגרת² דן בשלב הבא בהתקשרות החוזית מול קבלן המשנה - חתימת נספח (חוזה קבלנות) ביחס לכל עבודה ועבודה אשר "בו תוגדר העבודה אותה נדרש קבלן המשנה לבצע, התמורה בגין עבודה זו, לוח הזמנים לביצועה, ומספר הפועלים המינימליים שעל קבלן המשנה להעמיד לצורך ביצוע העבודה."

² מספור הסעיפים מתייחס להסכם המסגרת שצורף כנספח 9 לתצהיר מטעם המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

29. להלן תיאור של אחדות מהוראות הסכם המסגרת הנוגעות לענייננו:

ביצוע עבודות הניקיון, הפיקוח והדיווח עליהן

על פי הסכם המסגרת, עבודות הניקיון כוללות, בין היתר, ניקוי וטיאטוא רחובות, פינוי אשפה ו"משימות מיוחדות". ההסכם קובע כי העבודות יבוצעו בהתאם להוראות נציג המערערת או נציג העירייה, לרבות בקשר לשעות ולסדרי העבודה (סעיף 5.2). הנציגים גם יפקחו על אופן ביצוע עבודות הניקיון, ובמידת הצורך, יורו על תיקון ליקויים (סעיף 12). לצד פיקוח הנציגים, **קבלן המשנה** נדרש להגיש למערערת דיווח יומי שיכלול פירוט לגבי מספר הפועלים שביצעו את העבודה ושמותיהם (סעיף 5.3).

עוד נוסף כי לצורך ביצוע העבודות, הוסכם כי קבלן המשנה ישאל מהמערערת את הציוד והכלים הדרושים, והמערערת תספק לו גם את חומרי הניקוי (סעיף 8.1).

יחסי עבודה מול קבלן המשנה בלבד

קבלן המשנה הוגדר בהסכם כמעסיקם של פועלי הניקיון, והובהר כי אין בפיקוחה של המערערת על העבודות כדי לרקום יחסי עבודה כלפי הפועלים (סעיפים 4.1 ו-4.3). עוד הוסכם כי קבלן המשנה יהיה האחראי הבלעדי לביצוע כלל התשלומים לפועלים לרבות תשלום המס בגינם, ולהבטחת קיום התנאים הסוציאליים (סעיפים 4.2, 4.5 ו-4.6).

אפשרות קבלן המשנה להיעזר בקבלן משנה

העברת התחייבות כלשהי מכוח ההסכם, לרבות ביצוע עבודות הניקיון (או חלק מהן), מקבלן המשנה לאחר, כפופה לאישורה של המערערת בכתב ומראש (סעיף 11).

התמורה ורכיב המע"מ

לגבי אופן קביעת התמורה, הסכם המסגרת מזכיר את "שיטת הקילומטרים" (במבוא) ומפנה לנספח שייערך בין הצדדים ביחס לכל עבודה (שם ניתן למצוא מנגנוני תמחור נוספים בהתאם לסוג העבודה, למשל בהתבסס על ימי עבודה). כמו כן, הוסכם כי:

"התמורה אינה כוללת מע"מ, מע"מ יתוסף לתמורה ובלבד שתומצא

לקבלן [המערערת] חשבונית מס כדין של קבלן המשנה אשר תאפשר

לקבלן לנכות את סכום המע"מ כמס תשומות. סכום המע"מ ישולם

לתאריך 15 לחודש שלאחר חודש הגשת החשבונית." (סעיף 14.3)

על פי ההסכם, התמורה תשולם רק לאחר שהמערערת תאשר את ביצוע העבודות בשטח (סעיף 14.2).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

30. לסיום פרק זה, וכדי להקל על ההתמצאות בנסיבות התיק, נביא את נתוני ההתקשרויות העיקריים בין המערערת לקבלני המשנה, כפי שעולים מחומר הראיות:

שם הספק	תקופת התקשרות	מיקום ביצוע עבודות על פי החשבוניות	דמויות מפתח
ס. יוטה	יוני 2006 עד ינואר 2008	בני ברק, רחובות, רמת גן ותל אביב	בעלים: סנדרה בראון; מנהלי עבודה: אלכסיי שוורץ ומיכאל אקמן
מ.ר.א.	אוגוסט 2008 עד אוקטובר 2009	בני ברק, קריית אונו, רחובות, רמת גן ותל אביב	בעלים: אחמד אבו קטיפאן; מנהלי עבודה: אביב מנשה וחיים ויטו חסון
א.ב. ורד	אוגוסט 2007 עד פברואר 2008	בני ברק, קריית אונו, רחובות ורמת גן	בעלים: יוסף פנספורקר
גרין למון	ינואר עד מאי 2006	קריית אונו, רמת גן ותל אביב	בעלים: יורי טורצ'ינסקי; מנהלי עבודה: אלכסיי שוורץ ומיכאל אקמן
פ.א. סלקט	יוני עד דצמבר 2006	בני ברק, נתניה, רחובות, קריית אונו ותל אביב	בעלים: אלכסנדר פנסקו
לורילנד	מרץ עד יוני 2008	אור יהודה, אלעד, אשדוד, רחובות, רמת גן וקריית אונו	בעלים: בנימין חסון; מנהל עבודה: שגיא עוז; רו"ח: צהל יהודה רגב
פ.י. יופיטר	ינואר עד אפריל 2006	רחובות	בעלים: רומן שטיבלמן
א.ג.מ.ס.	יולי 2008	רחובות	בעלים: סעיד חמאד, טהא פריד

סוגי העבודה שנרשמו בחשבוניות כוללים: טיאטוא רחובות, ניקיון מקוואות, מוסדות ומשרדים, פינוי אשפה, עבודות יזומות, וכן עבודות תחזוקה ותשתית. יצוין כי עיקר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

הראיות שהוגשו לבית המשפט עוסקות בפעילות הניקיון שנעשתה בערים רחובות ובני ברק.

ח. אופן תשלום התמורה לקבלני המשנה

31. המערערת הדגישה כי הקפידה לשלם את התמורה בעד העסקאות הנטענות עם קבלני המשנה בשיקים משורטטים הרשומים על שם קבלני המשנה "למוטב בלבד", ומשכך רק קבלני המשנה יכלו לפדותם בבנק ולא במזומן (ראו, בין היתר, סעיף 18 עד 25 לסיכומיה).
32. לגבי אופן מסירת ההמחאות, אבינועם הצהיר כי:

"התשלום לקבלני המשנה היה משולם במשרדי חברת אמיעד בבני ברק... התשלום היה מבוצע בש[נ]ים לקים למוטב בלבד שנמסרו על ידי באופן אישי לקבלן עצמו אל מול חשבונית שנמסרה לי." (סעיף 8 לתצהירו)

33. בסמוך לדיוני ההוכחות, הגישה המערערת קלסר עב כרס, הכולל בין היתר צילומי 264 שיקים, מלפנים ומאחור, שבאמצעותם שילמה לטענתה לקבלני המשנה. כל השיקים נמשכו מחשבונה של המערערת בבנק מזרחי ברמלה. יוער כי חומר זה לא הומצא למשיב לאורך הליכי השומה.

הצדדים העלו טענות שונות בנוגע לעיתוי גילוי העתקי השיקים, קבילותם ומשקלם. ייאמר כבר כאן כי לטעמי רלוונטיות אסמכתאות אלו למחלוקת בתיק ממילא מצומצמת. גם אם נניח כי אכן הסכומים שולמו לחשבונות הבנק של קבלני המשנה, אין בכך כדי להוכיח כי מדובר בעסקאות אמת או כי קבלני המשנה הם אכן הצדדים הנכונים לעסקאות אלו. לאמור, השיקים אינם מוכיחים כי קבלני המשנה אכן סיפקו למערערת שירותי כוח אדם כטענתה.

עוד נעיר שהמשיב לא אישר כי העסקאות הכלולות בחשבוניות מושא הדיון אכן דווחו על ידי קבלני המשנה וכי מס העסקאות הגיע לאוצר המדינה, וממילא תשלום מס העסקאות לא היה מעלה או מוריד לעניין תקינות החשבוניות.

34. לאחר תיאור הרקע והמכנה המשותף להתקשרות המערערת עם רוב קבלני המשנה, נפנה לדיון בשאלות הבסיס (מי המעסיק של פועלי הניקיון והאם ניתן למערערת שירות). לצורך כך, נבחן מי מבין הגורמים ביצע את פונקציית הגיוס, התשלום, ההסעה, אספקת הציוד והפיקוח על העובדים. כמו כן, נציג ראיות נוספות שיש להביא בחשבון לשם גיבוש המסקנה.

ייאמר כבר כאן כי במישור יחסי המערערת עם שני קבלני המשנה יוטה וגרין למון קיימות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ראיות מוצקות המצביעות כי המערערת לא הייתה המעביד של פועלי הניקיון. לעניין זה נשוב בהמשך.

ט. מי היה אחראי לגיוס הפועלים?

35. המערערת טוענת כי היא לא פעלה לגיוס פועלי ניקיון לאחר זכייתה במכרז, כיוון שקבלני המשנה והפועלים בשטחי העיר היו "קבועים", והגיעו עוד לפני. על פי הטענה, היא "לא התקשרה עם קבלני המשנה מרצונה החופשי... [ו]לא הייתה יכולה להתקשר עם הפועלים ישירות גם אם רצתה בכך"; היינו, ההתקשרות הראשונית עם קבלני המשנה והפועלים נקבעה כעובדה בשטח, תרתי משמע (סעיפים 31-32 לסיכומי המערערת).

36. לאורך ההליך, המערערת שבה והדגישה את דפוסי העבודה הלא שגורתיים בענף הניקיון. והמשיב מצדו לא סתר את הדברים. המערערת תיארה את התנהלות הענף כך:

"כאשר המערערת (וכן כל זכין אחר לפני או אחריה) הייתה זוכה במכרז לאספקת שירותי ניקיון, טיאוט רחובות, בשטח של רשות מקומית מסוימת, לא הייתה המערערת פועלת לגיוס עשרות עובדי טיאוט חדשים לכל מכרז, אלא הייתה משתמשת בשירותיו של קבלן המשנה שבשטח.

שכן, בכל רשות מקומית עובדים באופן קבוע, בטיאוט הרחובות פועלים, לרוב בני מיעוטים..., גם כאשר משתנה הזכין שזכה במכרז.

את הפועלים היה מנהל מגייס ומתפעל קבלן משנה, לרוב גם הוא בן מיעוטים אשר דובר את שפתם של הפועלים..., אשר גם הוא כמו הפועלים היה עובד במקום באופן קבוע, ובכל פעם שזוכה זכין אחר במכרז היה מתקשר הזכין עם קבלן המשנה שהיה שם לפני שזכה במכרז...

...

... קבלן המשנה היה לרוב אדם בעל כוח עברייני, אשר שולט בשוק הטיאוט באלימות, ואינו מאפשר כל מגע עם הפועלים שלו אלא אך ורק דרכו, ורק הוא רשאי לגייס ולהעסיק פועלים בתחום שליטתו. (סעיף 31 לסיכומיה)

37. לדברי המערערת, במקרה שקבלן המשנה באזור התחלף, הפועלים היו עוברים אל קבלן המשנה המחליף שהשתלט, מיד ליד. כך:

"קבלני המשנה התחלפו גם הם כתוצאה מהסכמים או מלחמות בין אותם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

גורמים עברייניים או כאשר אחד מהם הסתלק מהזירה (הסתבך בחקירות, נעצר, עזב לחו"ל, וכדומה) וגורם אחר השתלט על הפועלים במקומו.

כאשר היה מתחלף קבלן משנה, קבלן המשנה החדש היה קולט את הפועלים שעבדו עבור קבלן המשנה הקודם, יחד עם הפועלים האחרים שבמאגר הפועלים שבשליטתו. (שם)

38. אבינועם חזר על הדברים בעדותו בבית המשפט והוסיף כי גם גישתם של פועלי הניקיון הקשתה על אפשרות העסקתם במישרין. לדבריו, הפועלים לא בטחו באנשים שלא נמנו על עדתם, והסכימו לעבוד רק עם קבלני המשנה שלרוב היו מאותו מוצא כמותם (עמוד 162, שורה 5 עד עמוד 163, שורה 19). רוח דברים דומה (וחד משמעית) עלתה גם בחקירתו הנגדית של ויטו בבית המשפט (עמוד 77, שורה 29 עד עמוד 81, שורה 2).

39. עמדת המערערת כי לא הייתה אחראית לגיוס העובדים נתמכת בעדויות שנשמעו מצד קבלני המשנה יוטה ומרא בקשר למקור הפועלים (ראו הודעותיהם של סנדרה ושל אחמד שצורפו כנספחים כ"ה, כ"א 1, כ"א 2 וכ"א 3 לתצהיר מטעם המשיב; וכן הודעת שוורץ שהוגשה לבית המשפט ביום 3.1.2017).

40. בסתירה לאמור לעיל, עומדת עדותו של מליחי בנוגע לגיוס פועלי ניקיון בעיר רחובות. במהלך חקירותיו ברשות המיסים, מליחי טען בעקביות שבמסגרת תפקידו אצל המערערת נהג לגייס פועלי ניקיון. לדבריו, עד למחצית שנת 2009, לא היה קבלן משנה באזור (פרט לאדם בשם רחמים שסיפק כמות פועלים זניחה). גרסתו השתנתה בנוגע להיקף הפועלים שגייס. תחילה אמר שגייס חלק מהעובדים, ובחקירה מאוחרת יותר אמר כי גייס את מרביתם ואף את כולם (נספחים י"א 1 וי"א 2; סעיף 45.ה. לסיכומי המערערת).

יצוין כי המערערת בעצמה מודה כי מליחי אכן גייס לשורותיה בהעסקה ישירה פועלי ניקיון מסויימים, רק שלעמדתה מדובר בחריג, שאינו מעיד על הכלל, והדבר נעשה בחוסר סמכות (סעיף 59 לסיכומיה).

41. נוכח דרכי ההתנהלות המתוארות בענף (שהמשיב לא סתר), אני מוכן להניח כי חלקה של המערערת בגיוס הפועלים לא היה משמעותי, וכך גם בכל הנוגע לתגבור העובדים במידת הצורך (וראו את דברי אבינועם בעדותו - עמוד 168, שורה 22 עד שורה 26; וכן דברי נציג המשיב כי לא ערך בדיקה בעניין - עמוד 304, שורה 8 עד שורה 13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

42. אשר לשאלה ה"הפוכה" - בידי מי הכוח לפטר את פועלי הניקיון? - דומה כי נוכח הנסיבות שתוארו בדבר קיומם של פועלים "קבועים" בשטח, העוברים מקבלן משנה אחד לאחר, חשיבותה ממילא מתייתרת. יוער כי אומנם על פי הסכם המסגרת, המערערת יכלה לדרוש מקבלן המשנה להפסיק את עבודתו של עובד מסוים באתר או בכלל, אך הדבר אינו זהה לפיטורין (סעיף 15.3).

43. בשולי פרק זה, יש מקום להתייחס להיבט נוסף: על פניו, המציאות בענף אשר לגרסת המערערת כפתה עליה את ההתקשרות עם קבלני המשנה בשטח, מעוררת קושי לגבי טענתה כי ערכה בדיקות מקיפות טרם ההתקשרות (שעליה עוד נדון בהמשך). כשאבינועם נשאל על כך בחקירתו הנגדית, הוא הסביר כי קיים פער בין מי שאחז בשטח ובין "הגורם הנכון" להתקשרות. ואלו חילופי הדברים:

ש"ממי דרשת פרוטוקול מורשה חתימה?

ת: מכל בעל חברה שבא לחתום איתי על חוזה... ביקשתי ממנו... את כל הפרטים, רשמתי את זה, ... כל הפרטים שצריכים. ... ביקשתי ממנו שיביא לי... אישור שהוא מורשה לחתום בשם החברה.

ש: אבל אתה יודע, אתה בעצמך אומר [ש]היה קבלן פועלים ששמר על הפועלים שלו ואפילו נהג באלימות אם מישהו ניסה לקחת.

ת: שני דברים שונים, אתה מדבר על חוק... ואני מדבר על המצב בשטח... יכול להיות שזה שהיה בשטח הוא לא מורשה חתימה, הוא לא מורשה בכלל אבל אני שילמתי את הצ'קים למורשי החתימה בלבד ולכן אני דרשתי... שבחוזה, שהוא חתם על החוזה אני דרשתי גם אישור החתום על החוזה."

(עמוד 170, שורה 15 עד שורה 30)

44. עוד נעיר כי בעדויות השונות ניתן למצוא התייחסויות נוספות שלא בהכרח מתיישבות עם הצגתה של המערערת את המציאות בענף הניקיון (למשל, סיפורי היכרות או מעשי תיווך שקדמו להתקשרות עם קבלני המשנה המחלישים את "תזת ההשתלטות" של קבלני המשנה).

י. על מי חלה חובת תשלום השכר לפועלים וכיצד שולם בפועל?

45. כפי שעולה מהסכם המסגרת (וחוזי הקבלנות) קבלני המשנה נטלו על עצמם את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

המחויבות הבלעדית לשאת בכלל התשלומים לפועלים לרבות המס בגינם, ולהבטחת קיום תנאיהם הסוציאליים.

עם זאת, המערערת לא הייתה משוחררת לחלוטין מנטל תשלום השכר כמתחייב על פי דין. כזכור, במישור יחסיה עם העיריות, היא התחייבה לשלם את עלויות העסקתם ולמלא אחר דיני העבודה. מעבר לכך, חלק מחוזי העיריות כוללים מנגנון לפיקוח על גובה שכר הפועלים ואף לקביעתו.³ המערערת לא נתנה דעתה להיבט זה (בשונה מדרישות אחרות שהציבו העיריות והודגשו על ידיה), ולטענתה "האחריות לתשלום שכר הפועלים תמיד הייתה של המעסיק של הפועלים קבלן המשנה הרלוונטי..." (סעיף 34 לסיכומי המערערת).

46. כך או כך, המערערת לא הכחישה כי היו מצבים שבהם נשאה בחובת התשלום במקום קבלן המשנה. בהקשר זה, בחקירתו ברשות המיסים, אמר אבינועם: "לפי מיטב זכרוני קבלני המשנה שיל[מו] לפועלים. אלא אם כן רצו פועלים תלושי משכורת בנתניה לדוגמא ואז אני שילמתי תקופה קצרה." (עמוד 3 לנספח כ"ב 1). בסיכומיה, הסבירה המערערת כי:

"... לא הייתה תקופה בה המערערת שילמה לפועלי קבלני המשנה, אלא היה מצב נקודתי בעיר נתניה (בתקופה הרלוונטית מדובר בקבלן המשנה פ.א. סלקט בלבד) שבו לתקופה קצרה בה ביקשו הפועלים העובדים בעיר לעבור להיות מועסקים על ידי המערערת, עם תלושי שכר מסודרים, ואז העסיקה אותם המערערת בעצמה עם תלושי שכר מסודרים כעובדי המערערת לכל דבר ועניין." (סעיף 88 לסיכומיה)

47. מלבד השאלה מי נשא באחריות החוזית לתשלום, נשמעו גם עדויות בנוגע למעורבות המערערת במעשי חלוקת השכר וטיפול בחסרים שהתגלו. על פי ההודעות שנגבו מנציגי המערערת, אבינועם ביקש מהם שימסרו את המשכורות לפועלים בעצמם, ולחלופין שיהיו נוכחים במעמד חלוקת השכר על ידי נציגים מטעם קבלני המשנה. מעבר לכך, ככל שהתעוררה בעיה של חוסר במזומנים, חלק מנציגי המערערת שימשו ככתובת למתן מענה (ראו בין היתר, בהודעות שנגבו ממליחי, ויטו, שפירא ודתחייב שצורפו כנספחים י"א 1, י"א 2, ט"ו 1 עד ט"ו 3, י"ב ו-י"ד).

³ כך למשל, בחוזה מול עיריית תל אביב, המערערת התחייבה להציג על פי דרישה את כל המסמכים הדרושים להוכחת עמידה בחוקי העבודה. לרבות, תלושי שכר, אישורי רואה חשבון, טפסי ניכויים ועוד. כמו כן, היא התחייבה להציג בתלוש השכר של הפועלים את חלק השכר הנוגע לעבודתם בשירות העירייה, לצורך מעקב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

המערערת הסבירה כי התנהלותה המתוארת נועדה למנוע שביתות והטלת קנסות מצד העיריות. ולכן, לדבריה, מדובר ב"אינטרס עליון" עבורה שהשכר ישולם לפועלים בזמן ובמלואו (סעיף 34.1 לסיכומיה המערערת).

48. אלא שמחומר הראיות עולה כי בחלק מהמקרים, התערבות המערערת חרגה מעבר לסיוע בנטל לשם הבטחת אינטרס משותף. כך למשל, בחקירתו ברשות המיסים, אבינועם נשאל כיצד קבלן המשנה ידע לאיזה מהפועלים לשלם וכמה. ותשובתו הייתה: **"אני או ויטו יצאנו עם קבלן המשנה להכיר את הפועלים וקיבל ממני או מויטו רשימה שמית של הפועלים כמה מגיע לכל פועל."** לדבריו - ובהתייחס לקבלני המשנה שאינם חלק מתיק זה - בלעדי אותה הרשימה, אותם קבלני המשנה לא ידעו למי לשלם ומי הפועל (עמוד 3 לנספח כ"ב 1).

גם מדברי ויטו לחוקריו בולט תפקיד המערערת בנושא חישוב השכר. לטענתו, בתקופת העסקתו הקצרה במרא, היא הסתמכה לחלוטין על רישומי הנוכחות שערכה המערערת בנוגע לעובדי הניקיון בעיר רחובות, ולא ניהלה כרטיסי עובדים בעצמה. על בסיס רישומים אלו, כך ניתן להבין, חושב שכר הפועלים (עמודים 4-5 לנספח ט"ו 3).

49. נעיר כי אל מול מעורבותה של המערערת כאמור יש להביא בחשבון את השינויים התכופים בזהות קבלני המשנה. מדברי ויטו עולה ספק אם הפועלים עצמם היו מודעים לתחלופת קבלני המשנה: **"לא נראה שהם מודאגים מזה, זה קיים שנים והם זקוקים למזומן... אני מסתובב יחד עם קבלני המשנה ועורך את ההכרות בין העובדים לבין הקבלנים החדשים."** לשיטתו, גם בדיעבד הפועלים לא הכירו את כל קבלני המשנה (עמודים 3-4 לנספח ט"ו 1).

50. קושי נוסף שעולה ממעורבות המערערת בחלוקת השכר נעוץ בטשטוש בין עובדי הניקיון שהעסיקה בעצמה (גם לגרסתה) ובין עובדי קבלני המשנה. כיוון שחלק לא מבוטל מהעובדים קיבלו את משכורתם במזומן, ללא תלוש, ומבלי לדווח לרשויות המס, ודרך העסקה זו לא הייתה זרה למערערת בנוגע לעובדיה שלה (כפי שעוד יתואר בהמשך), לא ברור כיצד ניתן להבחין בין פעילותה של המערערת בכובעה כ"מסייעת" ובין פעילותה בכובעה כ"מעסיקה" (סעיפים 107 ו-59 לסיכומי המערערת). נשוב להיבט זה בהמשך.

51. לאור כל האמור, ולמרות ההסכמים שנחתמו בין המערערת לקבלני המשנה, לא שוכנעתי כי קבלני המשנה נשאו לבדם בנטל לשלם את שכר הפועלים. מסקנה זו נובעת הן מהמחויבות החוזית של המערערת כלפי העיריות והן מהתנהגות הצדדים בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

יא. מי דאג להסעת פועלי הניקיון?

52. על פי גרסת המערערת, קבלי המשנה דאגו להסיע את פועלי הניקיון שגרו מחוץ לעיר ולפזר את הפועלים באתרי העבודה השונים (סעיף 35 לסיכומיה). המשיב לא הציג ראיות סותרות ונציגו העיד כי לא ערך בדיקה בעניין (עמוד 304, שורה 4 עד שורה 6).
53. טענה זו נתמכת בעדותו של בשרי, מנהל אזור בעיר רחובות, בבית המשפט כשסיפר על התנהלותו מול אחמד, בעליה של קבלן המשנה מרא. להלן תשובותיו לשאלות בית המשפט בעניין:

"כב' השופט קירש: איך... הפועלים הגיעו למקום בבוקר?

העד, מר בשרי: חלק היו מגיעים למקום וחלק היו מגיעים למקום שלהם, יש 2 מקומות שהם מגיעים, אז הם מגיעים.

כב' השופט קירש: בכוחות עצמם או שבהסעה?

העד, מר בשרי: חלק וחלק היו באים בהסעה...

כב' השופט קירש: אתה לא היית אחראי על זה, הם היו מגיעים.

העד, מר בשרי: אני לא הייתי אחראי, הם היו מגיעים... אני הייתי מקבל אותם בבוקר..."

(עמוד 53, שורה 5 עד שורה 12)

54. דברים דומים עלו בחקירתו של שוורץ ברשות המיסים בנוגע לפעילותו מטעם קבלני משנה שונים - יוטה וגרין למון. שוורץ תיאר כיצד נהג להסיע עובדים ממקום מגוריהם לערים, ולפזר אותם ברחובות שונים בעיר (עמודים 6 ו-11 להודעה בחקירה). סנדרה, בעליה של קבלן המשנה יוטה, מסרה גרסה דומה בחקירתה (עמוד 7 לנספח כ"ה).
55. לאור האמור, הגעתי למסקנה כי פעילות הסעת העובדים וניודם לא נעשתה על ידי המערערת.

יב. מי סיפק את הציוד?

56. כידוע אחת מאמות המידה לבחינת יחסי עבודה נוגעת לשאלה מי אחראי לאספקת הציוד והחומרים המשמשים לצורכי העבודה. במקרה כאן כאמור, המערערת התחייבה כלפי העיריות לספק את כל האמצעים הדרושים לביצוע עבודות הניקיון - החל בכלי הרכב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ומכונות הניקוי וכלה בחומרי הניקיון. כמו כן, בחלק מהחוזים נדרשה המערערת לספק לפועלים ביגוד מתאים שעל גביו מופיעה שמה לצד המילים "בשרות הרשות המזמינה". לצד זאת, במישור יחסי המערערת עם קבלני המשנה הוסכם כי אלו ישאלו ממנה את הציוד, וישאו באחריות לנזקים.

57. לטעמי נוכח המציאות בענף הניקיון כפי שתוארה, טיב הציוד והתחייבות המערערת כלפי העיריות, בחינת קריטריון זה אינה מקדמת את ההכרעה בשאלת זהות המעסיק. אסביר. מהעדויות עולה כי קבלני המשנה התחלפו באופן בלתי צפוי ותדיר (לעיתים תוך חודש ימים ואף פחות מכך) (עמודים 2-3 להודעתו של ויטו שצורפה כנספח ט"ו 2 ועוד). במצב זה, וכדי שהמערערת תוכל להבטיח את שיגרת עבודתה ואת עמידתה במחויבויותיה כלפי העיריות, אך הגיוני שהיא העדיפה לרכוש את הציוד בעצמה, במקום לסמוך על הימצאותו אצל קבלני המשנה המזדמנים.

נוסף על כך, גם סוג הציוד שהתחייבה המערערת להעמיד על פי הסכמיה עם העיריות חייב אותה מבחינה מעשית להיות אחראית לאספקתו (וראו גם את דברי אבינועם בעדותו - עמוד 168, שורה 14 עד שורה 16; וכן סעיף 33.2 לסיכומי המערערת). הציוד כלל גם מכשור כבד, למשל משאיות טיאטוא, הכרוך בהשקעה ניכרת והוא אינו ניתן להשגה באופן מיידי (להבדיל מרכישת מגבים, סמרטוטים ודליים). נוסף על כך, נדרשו גם חומרי ניקיון מתכלים שאספקתם השוטפת הצריכה מעקב מדוקדק. בהקשר זה נעיר כי בחלק מחוזי העיריות, התחייבה המערערת להעביר את רשימת כל חומרי הניקיון שבכוונתה להשתמש בהם מראש לאישור העירייה, וכל שינוי הצריך פנייה נוספת מצידה. בבחירת חומרי הניקוי נדרשה, בין היתר, התאמה לסוג העבודה ולמתקני המקום (למשל, תרסיסים לניקוי מוצרי חשמל, מגבות נייר לחדרי השירותים ועוד). לבסוף, ולא פחות חשוב מהשאר - המערערת נדרשה גם לאחסן את חלק מאמצעי העזר (מטאטאים, סולמות, אתים ועוד) במוסדות או בתחומי הרשות המזמינה, כך שעל פניו, לא היה כל היגיון שקבלן המשנה המתחלף יספק את הציוד (בקשר לאחסון הציוד בעיר רחובות - ראו גם בעמוד 2 למכתב גרסתו של אבינועם שצורף כנספח כ"ב 10).

58. לאור האמור, וכיוון שקיימים טעמים עסקיים ופרקטיים שעשויים להסביר את בעלות המערערת על הציוד והעובדה שהיא זו שדאגה לספק לפועלי הניקיון את הכלים והחומרים הדרושים להם, דומה כי לקריטריון זה אין משקל רב לענייננו.

יג. הפיקוח על עבודות פועלי הניקיון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

59. אקדים ואומר כי לדעתי לשאלת הגורם שפיקח על פועלי הניקיון אין חשיבות רבה בנסיבות העניין, אך כיוון שהמשיב הדגיש נקודה זו, מצאתי לנכון להתייחס לדברים.
60. כאמור, בחוזים שערכה מול העיריות, המערערת התחייבה לפקח על עבודות הניקיון, וטיב ביצוען השפיע על גובה התמורה שקיבלה מהן. בהמשך לכך, בהסכם המסגרת מצויות הוראות ברורות בנוגע לפיקוחה של המערערת על שנעשה בשטח (לצד מפקח מטעם הרשות המקומית), והובהר כי אין באמור כדי לגבש יחסי עבודה כלפי הפועלים.
61. ואכן, ההוראות קיבלו ביטוי במציאות. המערערת אינה מכחישה שמנהלי הרובע מטעמה פיקחו על עובדי הניקיון, נהפוך הוא. היא מדגישה את נוכחותם המשמעותית בשטח שלדבריה ייתרה התערבות שוטפת מצד קבלני המשנה. כך:

"על מנת לפקח על ביצוע העבודה והעובדים של הקבלנים, העסיקה חברת אמיעד באזורי העבודה השונים כשישה מנהלי אזור ... אשר תפקידם היה לנהל את צוותי העובדים באזור עליהם הם מופקדים ולדווח טלפונית מי וכמה מהפועלים הגיעו באותו היום לעבודה, כמו כן לעבוד מול המנהלים האזוריים מטעם העירייה. ולמעשה המגע בעבודה ובשטח עם הפועלים היה רק של המנהלים האזוריים שהיו כל הזמן בשטח..." (סעיף 10 לתצהירו של אבינועם; וראו גם תצהיריהם של כובשי ובשרי ועדותם בבית המשפט)

וכן -

"... מלבד קבלני המשנה, גם המנהלים האזוריים מטעם המערערת וגם המפקחים מטעם העיריה עסקו בפיקוח על פועלים הניקיון, כך שלרוב לא היה צורך לערב מנהלים מטעם קבלן המשנה בהתנהלות היומיומית אלא בעיקר כאשר יש בעיות..." (סעיף 27 לסיכומי התגובה מטעם המערערת; ראו והשוו לאמור בסעיף 33.1 לסיכומיה הראשיים)

62. בהתאם לכך, מעדויותיהם של מנהלי האזור בעיר רחובות, מתקבל הרושם הברור כי הם הכירו את פועלי הניקיון. כך למשל, בחקירתו הנגדית בשרי העיד: **"... אני הייתי עם עובדים קבועים שהיו מגיעים בהסעה והיינו מקבלים אותם בבוקר."** (עמוד 53, שורות 18-19; קו ההדגשה אינו במקור). ובאופן דומה, כובשי השיב לשאלות בית המשפט כך:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

"כב' השופט קירש: ... כעיקרון הייתה רשימה של עובדים שהיו אמורים להיות בעבודה באותו יום... וזה אתה ידעת.

העד, מר כובשי: ברור.

כב' השופט קירש: לפי השמות שלהם.

העד, מר כובשי: ברור, זה עובדים שהיו קבועים שלי כאילו לכאורה שהם היו עובדים על הקו הזה באופן קבוע."

(עמוד 48, שורה 1 עד שורה 8; קו ההדגשה אינו במקור)

גם דתחייב פירט בחקירתו ברשות המיסים את שמותיהם המלאים של העובדים שעליהם הוא אחראי (שבעה במספר), משך עבודתם ושכרם ליום עבודה (עמוד 2 לנספח י"ד).

63. לטענת המשיב, פועלם של מנהלי הרובע והיכרותם עם עובדי הניקיון, תומכים בעמדתו כי פועלי הניקיון הועסקו במישרין על ידי המערערת. המשיב גורס כי,

"... לא ברור מה תפקידם של מר אבו קטיפאן [בעליה של קבלן המשנה מרא]... אם... עובדי המערערת, מנהלים רישום ומפקחים על העובדים. ...

בפועל אבו קטיפאן לא הגיע לשטח, לא נמצא בקשר עם העובדים ולא פיקח עליהם." (סעיפים 156 ו-160 לסיכומי המשיב ועוד)

64. אינני מקבל את מלוא טיעון המשיב בעניין זה. מבלי לכנות זאת כך, דברי המשיב למעשה מכוונים ליישום כלשהו של "מבחן הפיקוח". אך כפי שפתחתי, המבחנים המסורתיים לסיווג יחסי עבודה אינם בהכרח רלוונטיים לבירור המחלוקת כאן. וזאת, הן נוכח הסברי המערערת על אודות התחייבויותיה כלפי העיריות (שהכתיבו את סדר היום גם עבורה), והן מטעם כללי יותר, הנוגע לתבנית העסקה באמצעות חברת כוח אדם שעליה הצביעה גם המערערת (סעיף 7 לסיכומי המערערת).

עם זאת, שונה הדבר בנוגע להסתמכותם של קבלני המשנה על רישומי הנוכחות שנערכו על ידי נציגי המערערת. בייחוד נוכח חשיבות מספר ימי העבודה, הן לצורך ההתחשבות בין המערערת לקבלני המשנה (חלק מהעבודות תומחרו לפי נתון זה) והן לשם תשלום שכר הפועלים כאמור. אומנם אבינועם הסביר כי דרש לערוך דיווח יומי כדי להימנע מקנסות מצד העיריות, אך היה זה גם האינטרס של קבלני המשנה, שלא להסתמך על רישומיה של המערערת באופן עיוור (וזאת ללא קשר לחובתם לעשות כן על פי הסכם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

המסגרת; סעיף 33.3 לסיכומי המעוררות).

על פי חומר הראיות בתיק, דומה כי רמת ההסתמכות של קבלני המשנה על המעוררות בעניין זה אינה זהה בכל עיר ועיר. כך למשל, נטען כי בעיר בני ברק, אביב מנשה, מנהל עבודה מטעם קבלן המשנה מרא, היה זה שניהל באופן שוטף את כרטיסי העובדים והרישומים הרלוונטים, שרוכזו בהמשך על ידי נציג המעוררות. לעומת זאת, בעיר רחובות, מסתמן כי למרא הייתה תלות מוחלטת ברישומים שערכה המעוררות (עמודים 2 ו-5 להודעות שפירא וויטו שצורפו כנספחים י"ב ו-ט"ו 3, בהתאמה).

יד. ראיות נוספות הנדרשות לבחינת טיב היחסים ועצם מתן שירות

65. בחלק זה יוצגו ראיות נוספות שיש להביא בחשבון לשם הכרעה בשאלות הבסיס (מי המעסיק של פועלי הניקיון והאם ניתן למעוררות שירות).

עדויות מליחי ודתחייב

66. בשונה מיתר המנהלים, גרסתם של מליחי ודתחייב סותרת בבירור את עמדת המעוררות. על פי ההודעות שמסרו, עד למחצית שנת 2009 פועלי הניקיון בעיר רחובות הועסקו על ידי המעוררות ולא נכח קבלן משנה באזור (פרט לרחמים). אתייחס לעדויות אחת לאחת.

(א) מליחי, מנהל אתר בעיר רחובות

67. בחקירותיו ברשות המיסים, מליחי חזר על טענתו כי אבינועם היה מעסיקם של פועלי הניקיון והוא זה ששילם להם את שכרם במזומן, מבלי להוציא תלוש משכורת. לגרסתו, קבלן המשנה היחידי בשטח היה אדם בשם רחמים.

כשהחוקר חזר על שאלותיו בנקודה זו והתעקש: "איך אתה יכול להיות בטוח שהעובדים שמופיעים בדוחות הנוכחות החודשי[ים] אינם מועסקים על ידי קבלני כוח אדם?" מליחי נותר בעמדתו והסביר:

"חלק מ[ה]עובדים היו בעבודה כאשר אני הגעתי לנהל ולפקח על העבודה ויתר העובדים אני קיבלתי לעבודה ושילמתי את המשכורת שלהם אם היה קבלן משנה הי[יתי] רשם את שמו ואת מס' הפועלים שהביא לצורך ההתחשבות ולגבי הפועלים האתיופים רשמתי את שמו של קבלן המשנה רחמים ואת מס' הפועלים שהביא, חוץ מרחמים לא היה קבלן משנה אחר..."

חוץ מרחמים קבלן כוח אדם האתיופי שהביא בין 7 ל-8 עובדים לא היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

קבלן משנה בתקופה שאני ניהלתי ופקחתי על פועלי הטיאוט והאשפה

ברחובות. (עמודים 5-6 לנספח י"א 1)

68. בחקירתו השנייה, שנערכה בדצמבר 2009, סיפר לחוקריו כי "רק לפני שלושה חודשים שמעתי על חברת מ.ר.א שהוא הקבלן שאחראי על העובדים... אחמד הגיע לכאן יחד עם אפי [ככל הנראה אפרים שפירא – ה"ק] עובד מחב' אמיעד כדי לחלק כסף לפועלים." (עמוד 2 לנספח י"א 2).

69. בהמשך לדברים האמורים, נוסף שתי הערות:

א. הוצגו גרסאות סותרות בנוגע למהות תפקידו של מליחי אצל המערערת, וכפועל יוצא מכך, למידת מעורבותו בשטח. לטענת אבינועם, רק למנהלי האזור היה קשר ישיר עם הפועלים, ומשכך לדבריו, מליחי "לא היה יכול לדעת אם יש או אין קבלן" (עמודים 2-3 לנספח כ"ב 10). לעומת זאת, מליחי תיאר את תפקידו כמי שבא במגע יומיומי עם הפועלים (לפחות עד לשנת 2008).

ב. בשלב כלשהו היחסים בין אבינועם ומליחי עלו על שרטון, ולטענת המערערת, התשובות שסיפק מליחי לחוקריו הושפעו מהסכסוך ביניהם ומיחס נוקשה מצד חוקריו (סעיפים 45. ב. ו-45. ד. לסיכומי המערערת).

70. במסגרת ההליך שלפניי, מליחי זומן ליתן עדות בבית המשפט. עדותו הייתה מבולבלת ומעט נסערת, והתקבל הרושם כי לא זכר היטב את הדברים וכן לא ידע למסור פרטים בקשר לחקירותיו ברשות המיסים (עמוד 230, שורה 34 ואילך).

לאור הנסיבות, בשלב כלשהו הרשיתי לבנו של מליחי, רונן, שהתלווה אליו ונכח בדיון, להעיד גם כן (עמוד 263 ואילך). רונן סיפר מיוזמתו על נסיבות חקירותיו של אביו (שבהן לא נכח) ופרץ בבכי. יש להודות כי הדברים שאמר עוררו מידה רבה של תחושת חוסר נוחות (עמוד 265, שורה 1 עד שורה 11 ובהמשך).

נוסף על כך, רונן אישר כי זיכרונו של אביו אינו טוב, ועל מצבו הרפואי בזמן החקירות (שנערכו כשבע שנים קודם לכן) העיד: "הזיכרון שלו, בזמנו, היה טיפה יותר טוב ממה שהוא היום. היה יותר טוב ממה שהוא היום." (עמוד 268, שורות 10-11)

71. כמצופה, הצדדים חלוקים בשאלת המשקל שיש לייחס לחקירותיו של מליחי ברשות המיסים. המערערת טוענת כי נוכח מצבו הרפואי, הלך הרוח בחקירות וטיב יחסיו עם אבינועם, אין ליתן להן כל משקל (סעיף 50 לסיכומיה). לעומת זאת, המשיב הקדיש חלק ניכר מטיעונו לגרסה שמסר מליחי לחוקריו, אשר לגישתו סיפקה את "התמונה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

הכוללת" (סעיף 47 עד סעיף 57 לסיכומי המשיב). בהתאם לכך, גם התייחסות הצדדים לעדותו של מליחי בבית המשפט שונה בתכלית.

72. אינני סבור כי עדותו של מליחי בבית המשפט תורמת לבירור עצם המחלוקת, וממילא קו חקירתו הנגדית כמעט ולא עסק באופי תפקידו אצל המערערת. כמו כן, לטעמי אין ראייה שמערערת באופן מהותי את הגרסה שמסר מליחי בחקירותיו ברשות המיסים, אם כי יש בעדותו של הבן כדי לחייב זהירות נוספת לגבי תוכנה.

(ב) דתחייב, מנהל רובע בעיר רחובות

73. דתחייב שינה את גרסתו במהלך חקירתו ברשות המיסים בנוגע לזהות המעסיק. תחילה מסר כי: "הפועלים אינם עובדים של חב' אמיעד, הם עובדי חב' מ.ר.א שמנהל החברה הוא אחמד...". אך, בהמשך החקירה (שנעשתה בחלק זה תחת אזהרה) הוא מסר גרסה שונה, שלפיה מעסיקתם של הפועלים היא המערערת, ואחמד נכנס לתמונה זמן קצר לפני קיום חקירתו בספטמבר 2009. מפאת חשיבותם נביא את חלקי החקירה כלשונם:

"שאלה: מי זה אחמד ומה הקשר שלו לפועלים?

תשובה: ... אמרו לי שזה קבלן שהביא אותו אבינועם לפני כחודשיים וחצי כלומר חודשי[נ]ים 7-8-9/09.

שאלה: מי היה המעסיק... של הפועלים לפני חודש 7/09?

תשובה: בפועל מי שניהל את הפועלים היה אבינועם מחב' אמיעד"ד.

שאלה: מה קרה שלפני כחודשיים הגיע בחור בשם אחמד ושאל אותך לגבי הפועלים?

תשובה: אחמד הגיע עם ויטו, ויטו אמר לי שזה הקבלן של הפועלים, והוא רוצה להכיר את הפועלים ואני נסעתי איתו, ואני לא יודע מה הסיבה שפתאום הגיע ויטו עם אחמד וביקש לראות את הפועלים.

שאלה: מי ניהל ופיקח על העובדים במהלך השנים האחרונות?

תשובה: אני כל הזמן הייתי אחראי על העובדים ברובע 3...

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

שאלה: האם הפועלים שעובדים אצלך ברובע 3 הועסקו ע"י קבלני משנה במהלך השנתיים האחרונות?

תשובה: לא. הפועלים הועסקו ישירות אצל אבינועם מחב' אמיעד"ד.

שאלה: מדוע אמרת בעדותך הראשונה מהיום שכל העובדים ברובע 3 הם עובדי חב' מ.ר.א שמירה?

תשובה: אני התכוונתי שהם עובדים של מ.ר.א רק בחודשי [י] 7/09, 8/09, 9/09.

שאלה: איך אתה יודע שהפועלים ברובע 3 בחודשיים 7/09, 8/09 עובדים של חב' מ.ר.א?

תשובה: ויטו ואחמד ביקשו ממני למלא טפסים 101 ולצרף תעודות זהות צילומים לכל העובדים ברובע [3], זה היה לפני כחודשי [י] ואני מסרתי להם את צילומי תעודות זהות + טפסים מלאים וחתומים [ים]."

(עמודים 2-3 לנספח י"ד; יוער כי הודעתו אינה מתיישבת עם תקופת העסקתו של ויטו אצל המערערת שהסתיימה בינואר 2009)

74. המערערת בחרה שלא לעמת את דתחייב עם הגרסה שמסר לחוקריו, וזנחה את בקשתה הראשונית לזמנו לעדות בבית המשפט. בהקשר זה נוסף כי אומנם כובשי ובשרי, מנהלי הרובע הנוספים בעיר רחובות, הצהירו כי אחמד היה זה שסיפק את הפועלים. אך אף אחד מהם לא ציין מתי למעשה אחמד נכנס לתמונה (סעיפים 3 עד 5 בתצהירי בשרי וכובשי; עמוד 46, שורה 21 עד שורה 23; עמוד 53 שורות 21-22).

מנגד, קיימת גרסתו של ויטו, שלפיה אחמד פנה אליו כבר באוגוסט 2008 לצורך סיוע בתשלום לפועלי העיר רחובות, ודבריו תואמים לפירוט החשבונית של מרא מתקופה זו (עמוד 4 לנספח ט"ו 3).

לאור שינוי הגרסאות, הגעתי למסקנה כי אין בעדותו של דתחייב, שאיננה מתיישבת בהכרח עם ראיות אחרות, הוכחה של ממש לכך שהפועלים אכן הועסקו על ידי המערערת.

דיווחי הנוכחות של פועלי הניקיון בעיר רחובות

75. במסגרת תפקידו, מליחי היה אמון על הכנת ד"וחות נוכחות של פועלי הניקיון בעיר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

רחובות, על סמך דיווחים שקיבל ממנהלי האזור (לעיל ולהלן: "דיווחי הנוכחות").
דיווחים אלו שימשו, בין היתר, לחישוב שכר הפועלים.

76. הסתירה בין עמדת המערערת לגרסת מליחי נעוצה בשאלה למי הדיווחים מתייחסים.
בעוד שהמערערת טוענת כי מדובר בעובדי קבלני המשנה (למעט חלק מעובדי פינוי האשפה, כך ניתן להבין), מליחי סיפר בחקירתו כי "כל העובדים שמופיעים בדוחות שייכים לחב' אמיעד"ד והועסקו על ידה חלקם בתלושי משכורת והיתר במעטפות מזומן..." (עמוד 5 לנספח י"א 1). יצוין כי גרסתו של ויטו בקשר לשנעשה בתקופת העסקתו במרא וכן עדותו של מנהל קבלן המשנה לורילנד ברשות המיסים מתיישבות עם עמדת המערערת (עמוד 5 לנספח ט"ו 3; עמוד 6 לנספח י"ט).

77. מעיון בדיווחי הנוכחות בקשר לתקופה שמחודש אוקטובר 2006 ועד לחודש אוגוסט 2009 (למעט חודשיים שחסרים), מתקבל הרושם כי הדו"חות הוכנו באופן שיטתי, רצוף וסדור. כמעט בכל חודש ניתן למצוא את אותם סוגי דיווחים, שבחלקם יש התייחסות ל"פועלים במזומן", ולקבלן כוח אדם בשם רחמים. מלבדו לא קיים רמז לקבלן כוח אדם נוסף (ראו מוצגים שמוספרו 1 עד 5 וכן 7 עד 188, שצורפו לנספח י"א 1).

78. בעניין זה, טוענת המערערת כי:

"... בניגוד לאמור בחקירתו [של מליחי], כביכול לא היו למערערת קבלני משנה, הרי שברשימותיו שלו [דיווחי הנוכחות], מר מליחי בעצמו חילק בין כלל הפועלים (פועלי קבלני המשנה) לבין הפועלים של המערערת וערך עבורם רשימה נפרדת שכונתה על ידו 'עובדי אמיעד'ד' (מוצג 41) או 'עובדי אבינועם' (מוצג 81)". (סעיף 45.ג. לסיכומי המערערת)

יצוין כי שני הדו"חות שעליהם נסמכת המערערת כוללים את רשימת מנהלי המערערת (ביניהם, מליחי, דתחייב, כובשי ובשרי). אלא שבמקום שצוין "מנהלים", כפי שנעשה בדיווחים אחרים, נרשם "עובדי אמיעד"ד" ו"עובדי אבינועם".

אין בידי לקבל טענה זו. המערערת לא הסבירה מדוע ביתר דיווחי הנוכחות, שמספרם עולה על 180 כאמור, לא מופיעה התייחסות דומה. מעבר לכך, המערערת לא השכילה להסביר את הופעתו החוזרת ונשנית של קבלן כוח אדם אחד ויחיד בשם רחמים. כפי שצוין, לא נמצא על גבי הדיווחים כל רמז (פוזיטיבי) לקיומם של קבלני משנה נוספים.

מנגד, גם אין בדיווחים גופם דבר הסותר את עמדת המערערת באופן מוחלט. ומשכך, לכאורה דיווחי הנוכחות יכולים לשקף גם מציאות אחרת, המתיישבת עם טענת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

המערערת כי מדובר בתיאור של עובדי קבלני המשנה. מכל מקום, גם אפשרות זו עשויה לפעול לחובתה של המערערת. ממה נפשך? אם דיווחי הנוכחות מתארים את עובדי המערערת, כעמדת מליחי, אזי טענת המערערת לגבי העיר רחובות נסתרת; ואם מדובר דווקא בעובדי קבלני המשנה, כגרסת המערערת, אזי הדבר מצביע על הסתמכותם של קבלני המשנה בעיר על מעשיה, ומחזק את מעמדה כמעבדה בפועל של פועלי הניקיון.

טשטוש ההבחנה בין פועלי הניקיון שהעסיקה המערערת (גם

לגישתה) לפועלים אחרים

79. המערערת אינה מכחישה שהעסיקה פועלי ניקיון בעצמה, רק שלטענתה מדובר במקרים מעטים. בהליך שלפניי הוגשו עדויות של ארבעה עובדי ניקיון שהועסקו על ידי המערערת בערים בני ברק, רמת גן ורחובות, ואחד מהם התייצב ליתן עדות בבית המשפט (הודעותיהם צורפו כנספחים י"ג, י"ח, ט"ז ו-כ"ד; סעיף 106 לסיכומי המערערת).

80. אומנם העדויות האמורות אינן תורמות לפתרון שאלת זהות המעסיק של יתר פועלי הניקיון, אך לטעמי יש להן חשיבות עקיפה. עיון בהודעות אלה מעורר ספק בנוגע ליכולת ההבחנה בין פועלי הניקיון שהעסיקה המערערת (יהיה מספרם אשר יהיה) לפועלי קבלני המשנה כביכול, וזאת בשני היבטים:

א. תשלום שכר במזומן - חלק מעובדי המערערת העידו כי קיבלו את שכרם (או חלקו) במזומן וללא תלוש משכורת (והמערערת לא הכחישה זאת, ראו בסעיף 59 לסיכומיה). כפי שצוין, נציגי המערערת היו מעורבים גם בתשלום שכר במזומן לפועלים שהועסקו על פי הטענה על ידי קבלני המשנה.

ב. זיהוי הגורם שביצע את העבודות - שניים מעובדי המערערת העידו כי ניקו באתרים הכלולים גם בפירוט החשבוניות שבמחלוקת (מקוואות בבני ברק). המסקנה המתבקשת היא כי לכל הפחות, באותם סוגי אתרים עובדי המערערת פעלו במקביל לפועלים אחרים.

לא ברור אם, וכיצד, הקפידה המערערת על הפרדה בטיפול בענייניהם של עובדיה ובין פועלים שהועסקו על פי הטענה על ידי קבלני המשנה.

81. נציין כי מטיעוני המערערת עולה כי הייתה מודעת לערבוב בין עובדיה לאלו של קבלני המשנה כביכול. כך למשל, בקשר לחלק מעובדי פינוי האשפה ברחובות שהעסיקה במישרין, טענה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

"... מדובר באירוע חריג שארע עם מיעוט זניח של פועלים בעיר רחובות בלבד, שהיו חלק מפועלי פינוי אשפה (בשונה מרוב הפועלים שהיו פועלים טיאוט) ישראלים (בשונה מרוב הפועלים שהיו בני מיעוטים...), שגוייסו בחוסר סמכות על ידי מר מליחי אך הלה התחמק מלערוך עבורם טפסי 101 בניגוד להוראותיו של מנהל המעוררת, והעבירם שיועסקו באמצעות קבלן המשנה שממילא פועל בשטח (ושאיתו התקשרה המעוררת מלכתחילה בעיקר בגלל העשרות רבות של פועלים הטיאוט, ...)..." (סעיף 59 לסיכומיה; קו ההדגשה איננו במקור)

מעבר לכך, המעוררת הודתה שהיא תרמה לקושי בהפרדה בין סוגי העובדים (מלבד עצם התשלום במזומן):

"לתקופה קצרה בה ביקשו הפועלים [של פ.א. סלקט] העובדים בעיר [נתניה] לעבור להיות מועסקים על ידי המעוררת, עם תלושי שכר מסודרים, ואז העסיקה אותם המעוררת בעצמה עם תלושי שכר מסודרים כעובדי המעוררת לכל דבר ועניין." (סעיף 88 לסיכומיה שהובא לעיל)

ובהקשר זה נוסף כי בחקירתו של ויטו ברשות המיסים הוא סיפר שבמספר מקרים שבהם התחלפו קבלני המשנה, המעוררת קלטה חלק מהפועלים אליה (נספחים ט"ו 1 ו-ט"ו 2).

82. למרות סימני השאלה האמורים, המעוררת לא מצאה לנכון לזמן לעדות את מנהלת החשבונות שהעסיקה במשך שנים רבות ולדבריה טיפלה במשכורות לבדה, כדי לחדד את הדברים (סעיף 33.2 לסיכומי המעוררת).

דיווחי העסקת הפועלים

83. כדי לתמוך בעמדתו, הציג המשיב חלק מהדיווחים שאיתר בתיקי הניכויים למס הכנסה של קבלני המשנה. מהדיווחים עולה כי חלק מקבלני המשנה לא דיווחו על העסקת עובדים כלל בתקופה השומה או בחלקה (סעיף 22 לתצהיר המשיב ונספח י"א 3).

84. המעוררת מצידה לא הכחישה טענות אלו, אלא שלגישתה אין לכך כל נפקות בענייננו. וכך טענה בסיכומיה:

"... נוהג קבלני המשנה היה לשלם לעובדיהם 'בשחור' הווי אומר ללא דיווח לרשויות המס, כך שאין כל רבותא בכך שלרוב לא דווחו הפועלים לרשויות המס על ידי קבלני המשנה (וגם לא על ידי אף אחד אחר לצורך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

העניין). (סעיף 107 לסיכומי המעוררת)

85. אני מסכים עם טענת המעוררת בעניין זה. דיווחי העסקה לרשויות המס יכולים בהחלט לשמש כאינדיקציה לזיהוי המעסיק. עם זאת, העדר דיווח אינו בהכרח מוביל למסקנה ההפוכה (וראו את הדברים שכתבתי בעניין ת.מ.י.ד., בסעיפים 18-19).

יצוין כי בפי המעוררת טענה נוספת בנוגע לקבילות דיווחי העסקה אשר הוגשו לבית המשפט לשיטתה מבלי שניתנה הסכמת קבלני המשנה (סעיף 109 לסיכומיה).

סיכום ביניים של שאלות הבסיס (זהות המעביד ועצם מתן שירות)

86. לאור כל האמור, עולה כי המסקנה בנוגע לזהות המעסיק בפועל אינה חד משמעית, וקיימות אינדיקציות לכאן ולכאן. מצד אחד, לא ברור על מי חלה חובת תשלום השכר, וקיימות עדויות הסותרות את עמדת המעוררת בקשר לנעשה בעיר רחובות; מצד אחר, מסתמן כי פונקציות הגיוס וניוד העובדים נעשו בידי אחרים - ועל כן ניתן למעוררת שירות מסוים. ברקע הדברים, כפי שצוין, ישנה אי וודאות בדבר יכולת ההבחנה בין פעילות שביצעה המעוררת בעצמה לפעילות שנעשתה בעזרתם של אחרים.

87. בהעדר מסקנה מובהקת כי המעוררת היא המעבידה, המשך הדיון איננו יכול להתייתר. במצב זה, ומתוך הבנה שלמעוררת סופק שירות כלשהו, עלינו להמשיך ולבחון אם קבלני המשנה שהוציאו את החשבונית הם אכן אלו שסיפקו את השירות. נפנה לדון בראיות הפרטניות שהוצגו לגבי התקשרות המעוררת עם קבלני המשנה לפי סדר ההיקף הכספי של החשבוניות מ"הכבד אל הקל".

טו. התקשרות המעוררת עם ס. יוטה

(א) החשבוניות שהוציאה יוטה

88. ההתקשרות בין המעוררת ובין ס. יוטה בע"מ ("יוטה") נמשכה כשנה וחצי, החל מיוני 2006 ועד ינואר 2008. מחומר הראיות עולה כי יוטה הוקמה כשלושה חודשים לפני תחילת ההתקשרות.

89. במהלך תקופת ההתקשרות יוטה הוציאה למעוררת 52 חשבוניות מס המשקפות עסקאות בסך כולל של כ-9 מיליון ש"ח. סך כל המע"מ בחשבוניות - שהוא חלק ממס התשומות שניכוי שנוי במחלוקת - הוא 1,210,504 ש"ח (העתקי החשבוניות צורפו כנספח ו' לכתב התשובה).

90. החשבוניות כוללת תיאור של עבודות הניקיון (טיאטוא רחובות; ניקיון בתי ספר; ניקיון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

מקוואות ; תחזוקת כבישים ועוד), ובמרבית החשבונות צוינה העיר שבה בוצעה העבודה (רחובות, רמת גן, תל אביב ובני ברק). בחלק מהחשבונות צוין האופן שבו חושבה התמורה (לפי קילומטרים ובמקרים ספורים לפי מספר הפועלים).

מעשה ההתקשרות (ב)

91. לדברי פלאנקין, מנהל אצל המערערת, הקשר הראשוני עם סנדרה בראון, בעליה של יוטה, נעשה כבר בשנת 2004, שעה שפעלה תחת חברה אחרת. לדבריו, סנדרה וגורם אחר פנו אליו והציעו את שירותיהם, והוא חיבר ביניהם לאבינועם (עמוד 11 לנספח כ"ו 1).

92. המערערת הציגה מספר אסמכתאות בקשר להתקשרות עם יוטה. מלבד הסכם המסגרת (שנוסחו דומה למתכונת האחידה שתוארה לעיל), הומצא חוזה קבלנות שנערך ביוני 2006, המסדיר את עבודות הניקיון בתחום העיר רמת גן (נספח 16 לתצהיר אבינועם).

במסגרת חוזה הקבלנות, יוטה התחייבה לפעול לאספקת עובדים לצורך טיאטוא הרחובות בעיר, בעד תמורה שתחושב על בסיס קילומטרים. עוד הוסכם כי **המערערת** תפיק דו"ח נוכחות חודשי, שעל בסיסו יוטה תגיש לה חשבונית (סעיפים 1.3 ו-2).

93. אשר לתשלום התמורה - בין העתקי השיקים שהגישה המערערת, מצויים 100 צילומי המחאות שנכתבו "לפקודת יוטה בע"מ". מעיון בהן עולה כי הסחירות של כולן הוגבלו ("למוטב בלבד") ולא ניתן היה לפדותן במזומן (קרוס). למעט מקרים בודדים, בצילום צידה האחורי של המחאה מופיעות חותמת של יוטה וחתימה.

מהשוואה בין השיקים לחשבונות עולה כי הסכום הכולל דומה, ולעיתים זהה, לסך החשבונות בחודש הקודם (הפער המצטבר בין הסכומים ששולמו בשיקים לחשבונות שהופקו בתקופת ההתקשרות מתמצה באחוזים בודדים). נוסף על כך, ניתן למצוא זיקה בין סכומי השיקים לשיעור ניכוי המס במקור שנקבע ליוטה.

על אופן ההתנהלות תחת יוטה (ג)

94. מהעדויות השונות מצטיירת תמונה ברורה בנוגע לחלוקת התפקידים ביוטה ואופן התנהלותה. נראה כי תפקידה של סנדרה, בעלת המניות של יוטה, התמצה במתן חשבונות, בעוד ששוורץ ואקמן, מנהלי עבודה מטעם יוטה, סיפקו את הפועלים. נביא חלק מהדברים.

95. בחקירתו ברשות המיסים, אבינועם סיפר: "הם [שוורץ ואקמן] עמדו מאחורי החברה [ו]הם ניהלו את המשא ומתן הראשוני על תנאי העסקה". לשאלת החוקר "האם מי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

שהביא את החשבוניות הוא בעצם זה שהביא את הפועלים? אבינועם השיב:

"לא בהכרח, בחברות ס. יוטה ובחב' גרין למון בע"מ נותני החשבוניות היו אלכסנדרה [סנדרה - ה"ק] בס.יוט[ה] ובגרין למון היה יורי, מספקי הפועלים היו מיכאל אקמן ואלכסיי שוורץ בשתי החברות למיטב ידיעתי הם היו מנהלים."

ובהמשך הוסיף גם -

"... [פלאנקין, מנהל כללי אצל המערערות] דאג להביא עובדים, ואח"כ דאג לגייס קבלני משנה[.]. שניים מתוך העובדים הפכו להיות ראשי קבוצות שלא רשומים במע"מ והם הביאו מישהו שנתן חשבוניות שמם היה מיכאל אקמן ואלכסיי שוורץ." (עמוד 3 לנספח כ"ב 1)

96. גם בחקירתו הנגדית בבית המשפט התייחס אבינועם ל"מבנה" של יוטה, שעל פי העדות התוודע אליו (רק) עם חלוף הזמן:

"... במשך הזמן הכרתי את המבנה של ס' יוט[ה]... היו שם עוד כמה אנשים שעזרו לה... לנהל את העסק או שהם ניהלו, אני לא יודע בדיוק... היה מבנה לחברה הזאת... שניהלו את כל החברה, שבראשה עמדה ס' יוט[ה]. מה הבפנוכו של החברה איך זה עובד בתחום העסקי. לא, לא נתנה לי לחקור את זה... יוט[ה] עמדה בראש המערכת. היא, ס' יוט[ה], שמה המלא היה אלכסנדרה בראון, לחברה קראו סנדרה, זה קיצור של אלכסנדרה אני מניח... היא הייתה בחורה יחסית מבוגרת, רווקה, לצדה היו שני גברים רציניים מאוד... אלכסיי שוורץ ומיכאל אקמן, שהם עזרו לה לנהל... את העסק והם הסתובבו איתה ביחד..." (עמוד 164, שורה 1 עד שורה 31)

97. גם ויטו ופלאנקין תיארו התנהלות דומה בחקירותיהם ברשות המיסים. לפי הגרסה שמסר ויטו:

"[פלאנקין] הביא את אלכסיי ואת מיכאל [אקמן] שניהם בני דודים הם היו מספקים את העובדים הם היו באים עם אלכסנדרה [סנדרה] מחב' ס.יוט[ה] למשרד מקבלים צקים אלכסנדרה כתבה את החשבוניות הם בעצם הפעילו את אלכסנדרה..." (עמוד 2 לנספח ט"ו 2)

98. נוסף על כך, בגרסה שמסר פלאנקין הוא התייחס למעמדם של מנהלי העבודה ביוטה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ומהות התפקיד בראייתו :

"אצל סנדרה היו כמה מנהלי עבודה שהיה להם פועלים בשחור. [ה]מנהלי עבודה היו רק רשומים בס.יטה ... והיו מקבלים תלוש כל חודש. אבל סנדרה לא היתה אומרת להם מה לעשות. התפקיד שלה היה לתת חשבוניות ולמסור את הכסף במזומן למנהלי עבודה שהם היו הבעל בית של הפועלים. היא הרוויחה את המע"מ של החשבוניות." (ראו, בין היתר, עמודים 4-5 להודעה שנגבתה בחקירה מיום 24.3.2009)

99. מצב הדברים המתואר מצד נציגי המערערת, מתיישב עם עדויותיהם של סנדרה ושוורץ, שפעלו תחת יוטה. במסגרת חקירתה במוסד לביטוח לאומי (בין היתר, בנוגע לחשדות על אי דיווח העסקת עובדים), סנדרה תיארה את האופן שבו פעלה ה"שיטה":

"קיים מעגל צר של האנשים שיש להם מאגר של עובדי ניקיון שעובדים איתם שנים בשחור והם מספקים לי את העובדים: סוגר את החשבוניות שלי שאני מוציאה לחברות שמספקות לי עבודה.

...

... המעגל הצר של האנשים ... פונה לאדם ומציע לפתוח חברה - כאשר החברה נפתחה ונרשמה על שם אותו אדם הם מספקים גם את העבודה וגם את העובדים ותפקידו של האדם שרשום כבעל החברה זה רק להוציא חשבוניות [ל]חברות שמספקות את העבודה ולקבל מהאנשים (המעגל הצר) חשבוניות של 'קבלני משנה' כמו כן לטפל בחשבון הבנק, לרשום שיקים. ה'מעגל הצר' - האנשים יכולים להיות רשומים או לא רשומים כבעלי החברה." (עמודים 2-3 לנספח כ"ה)

100. לדבריה, בתקופה שפעלה תחת יוטה, ובפרט בעת התקשרותה עם המערערת, ה"מעגל הצר" שגייס, סיפק, הסיע ושילם את שכר הפועלים כלל את מנהלי העבודה שוורץ ואקמן. בעוד שפלאנקין, מנהל אצל המערערת כאמור, היה זה שסיפק לה את חשבוניות קבלני המשנה. לטענתה, פלאנקין גם קבע את שכר הפועלים יחד עם האחרים, והיא לא לקחה חלק בהחלטה זו.

נציין כי סנדרה זומנה לעדות לבקשת המערערת, אך לא התייצבה לדיון ההוכחות והניסיונות לאתר את מקום המצאה לא הועילו. במהלך ההליך שלפניי הועלתה הסברה כי במועד כלשהו סנדרה קיבלה מעמד של עדת מדינה, אך המשיב שנדרש להתייחס לעניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

מסר שהוא אינו מוצא לכך תימוכין (סעיף 100 לסיכומי המערערת; סעיף 141 לסיכומי המשיב).

101. גם שוורץ תיאר את תפקידו כמנהל עבודה ביוטה, כמי שגייס, הסיע ושילם את שכר העובדים. בהודעה שמסר בחקירתו ברשות המיסים, הוא התייחס לעובדים שגייס כעובדים שלו ותחת פיקוחו ואישר כי לסנדרה לא היה כמעט קשר אליהם (עמוד 2). נוסף כי לדברי שוורץ הוא שימש בתפקיד מנהל עבודה במספר חברות כוח אדם, לעיתים אף בו זמנית - דבר שמתיישב עם דברי פלאנקין בנוגע למהות התפקיד.

102. בהליך שלפניי, כל אחד מהצדדים הציג פרשנות שונה להתנהלות המתוארת ולמשמעותה. בעוד המשיב טען שאבינועם "הודה... כי לא בהכרח מי שהביא חשבונות הוא מי שהביא את הפועלים", הרי שלשיטת המערערת, כל שנאמר הוא שאצל קבלני המשנה יוטה וגרין למון "האדם שמסר את החשבונות היה הבעלים של החברה, והאדם שסיפק את הפועלים בשטח היו מנהלים באותה החברה..." (סעיף 36 לכתב התשובה וסעיף 89 לסיכומי המערערת).

103. על סמך העדויות השונות, אני נוטה להסכים עם עמדת המשיב. נראה כי יוטה שימשה כ"כסות משפטית" לגורמים אחרים שסיפקו את שירותי כוח האדם, ולא הייתה לה היכולת הדרושה להעניק שירותים אלו בעצמה.

104. בפסק דיני בעניין דניאל מתת תכשיטים, הבעתי את העמדה כי, באופן עקרוני, גם במצב שבו מתברר שבעל המניות הרשום בתאגיד אינו אלא "איש קש", ניתן יהיה עדיין להוכיח את כשרותן של החשבונות שהוציא התאגיד לצורך ניכוי על פי החוק. שם כתבתי כי:

"... אין בעובדה כי בעל המניות והדירקטור ... היה 'איש קש' כדי להוביל בהכרח וכשלעצמה למסקנה כי החשבונות הוצאו שלא כדין. ייתכן מצב בו השליטה למעשה בעיסוקיו של תאגיד וההנאה הכלכלית מפירות העסקים שלו יימצאו בידי אדם שאינו בעל מניות רשות או נושא משרה בו, אולם כל עוד התאגיד עצמו עורך בפועל את הפעילות הכלכלית והינו צד להתקשרויות עם הספקים והלקוחות, הוא עשוי להוציא חשבונות מס כדין (ואילו השליטה הכלכלית הסמויה בידי אדם שאיננו הבעלים הרשום עלולה להצמיח השלכות פיסקאליות אחרות)". (סעיף 57 לפסק דיני בע"מ 37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (שניתן ביום 15.11.2017))



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

105. אף על פי כן, דומה כי אין זה מצב הדברים בתיק הנוכחי. מהעדויות עולה מסקנה ברורה כי תפקידה של יוטה התמצא בהוצאת חשבוניות (והכרוך בכך) ותו לאו. כלל לא הוכח כי יוטה **עצמה** ביצעה את הפעילות הכלכלית, אלא היא שימשה אך כצינור בין ספקי הפועלים מחד, למזמיני העבודה, כדוגמת המערערת, מנגד.

במצב דברים זה, שבו אין זהות בין מי שהוציא את החשבונית לגורם המבצע, המסקנה היא שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. וזאת, גם אם בפועל ניתן השירות ומדובר ב"חשבונית זרה" (וראו את דבריו של פרופ' נמדר בספרו **מס ערך מוסף**, חלק שני, עמוד 647 ואילך (מהדורה חמישית, 2013)).

106. אינני מסכים עם עמדת המערערת כי יש בעצם העסקתם של שוורץ ואקמן ביוטה כדי לשנות ממסקנה זו. אחרת, לכאורה, די היה בהוצאת תלוש משכורת כדי לשנות כביכול את פני המציאות.

107. על פניו, ניתן היה לעצור את הדיון לגבי יוטה כאן, ולומר שנוכח מודעותם של אבינועם והמנהלים מטעמו לאופן ההתנהלות של יוטה (בין אם למן ההתחלה, ובין אם בשלב כלשהו במהלך ההתקשרות), אזי אין מקום להמשיך ולבחון את תחולת החרג הסובייקטיבי. שהרי כל מטרת תיאור המאמצים והבדיקות שננקטו היא להוכיח כי מקבל החשבונית לא ידע ולא יכל לדעת כי השירות ניתן שלא על ידי מוציא החשבונית.

עם זאת, בנסיבות העניין שבהן העסקת ספקי הפועלים על ידי יוטה יכולה אולי להביא את המערערת לחשוב כי הפעילות העסקית אכן נערכה על ידי יוטה, כן אדון ביישום המבחן הסובייקטיבי, שמא יש בו כדי לסייע למערערת, ואבחן את הראיות שהציגה על אודות הבדיקות שערכה.

(ד) הבדיקות שערכה המערערת טרם ניכוי מס התשומות

108. באופן כללי ניתן לומר כי נוכח המציאות בענף הניקיון, כפי שתוארה על ידי המערערת, נקודת המוצא לדיון היא שהיה על המערערת לנהוג בזהירות מוגברת ולהקפיד לערוך בירורים ובדיקות לצורך התקשרותה עם קבלני המשנה.

ודאי שהיה עליה לפעול במשנה זהירות כאמור נוכח **ניסיונה** היא. בין היתר, חקירות שנוהלו בקשר למספר קבלני משנה, שהצריכו את הפסקת ההתקשרות עמם; וכן מעשה המרמה מצד אחד מקבלני המשנה שאליו נחשפה המערערת בעצמה (עמודים 2-3 להודעתו של ויטו שצורפה כנספח ט"ו 2; סעיף 94 לסיכומי המערערת).

109. במישור הכללי הנוגע לדרכי הבדיקה (ויפה גם ליתר קבלני המשנה), טענה המערערת כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

"בטרם התקשרה המערערת עם קבלני המשנה, דאג מנהל המערערת לערוך את כל הבדיקות על מנת לוודא כי הינם רשאים להתקשר עם המערערת, ודרש בין היתר את המסמכים הבאים...: אישורי ניכוי מס במקור, אישורי ניהול ספרים כדין, פרטי בעל החברה מרשם החברות, פרוטוקול מורשה חתימה, וכן את צילום תעודת הזהות של בעל החברה ו/או מורשה החתימה מטעמה אשר חתם על החוזה מול המערערת...

אצל חלק [מ]קבלני המשנה, נדרשו והתקבלו בנוסף גם: תעודת עוסק מורשה, תעודת התאגדות, תקנון חברה, אישור מייצג בדבר תשלום כל המיסים כדין, ואף העתקי דוחות הדיווח למע"מ. כמו כן, למעלה מן הצורך, יצר מנהל המערערת קשר עם מע"מ מידי חודש בחודשו באמצעות האינטרנט במועד התשלום על מנת לוודא כי יש בידי קבלן המשנה את אישור ניכוי המס במקור, אישור ניהול ספרים, ולוודא כי התיק אכן פעיל וכי החברה רשאית להוציא חשבוניות מס". (סעיפים 15-16 לסיכומי המערערת; קו ההדגשה איננו במקור)

(יוער כי המערערת לא הוכיחה שבדיקותיה באינטרנט, ככל שנעשו, יכלו לבסס את המסקנה כי עוסק מורשה פרטני הוציא חשבוניות תקינות).

110. המערערת לא הסבירה מה הייתה הסיבה להעלאת רף הדרישות בקשר לחלק מקבלני המשנה. וניתן היה להניח כי לכאורה נקטה בזהירות המתבקשת. נוסף כי מגמה זו באה לידי ביטוי בחוזי הקבלנות שערכה המערערת. בחוזים שנעשו בתקופה מאוחרת יותר (מחצית 2008 ואילך) ניתן למצוא דרישה מפורטת להעברת אסמכתאות (חלקן אף מדי רבעון), וזאת במקום העדר התייחסות או הוראה תמציתית המצויה בחוזים קודמים.

111. אשר לגורם האמון על הבדיקות - המערערת לא הזכירה כל גורם שסייע לאבינועם בביצוע הבדיקות, וזאת על אף המעמסה שהוטלה עליו, על פי הטענה, בניהול ענייניה. בהקשר זה, מנהלת החשבונות של המערערת סיפרה בחקירתה ברשות המיסים כי במסגרת הכנת הדיווחים למע"מ על ידיה נהגה להקליד את חשבוניות קבלני המשנה מבלי לבצע כל בדיקה. לא ברור מה היה היקף מעורבותו של רואה החשבון שהזכירה, אם בכלל (נספח כ"ג).

112. ובחזרה ליוטה - על אף שבחוזה הקבלנות מצויה הוראה לקונות כי "הקבלן [יוטה] מתחייב שכל ניירת הקשורה לעסקו כשירה כדין והוא הבעלים של חברה או מורשה חתימה". (סעיף 5.3), ואין דרישה להצגת מסמכים כלשהם, המערערת המציאה את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

תקנון החברה, מסמך המעיד כי סנדרה מורשית חתימה ואת צילום תעודת הזהות שלה, אישורים לצורך ניכוי מס וניהול ספרים (להלן יחד: **"אישורי מיסים"**) וכן אישור עוסק מורשה זמני.⁴

113. מעיון באסופת המסמכים המתוארת לא שוכנעתי כי המערערת עמדה בנטל ההוכחה הנדרש להחלת החריג הסובקייטיבי. בעניין **דניאל מתת תכשיטים**, כבר חיוותי דעתי כי דיות הבדיקה נוגעת הן לעיתוי קבלת האישורים והן לרלוונטיות תוכנם בנסיבות המקרה. לטעמי האסמכתאות שהוצגו לא עומדות ברף זה.

114. **ראשית**, חוזי ההתקשרות שהציגה המערערת נוגעים לעבודות טיאטוא בעיר רמת גן בלבד. בעוד שהחשבוניות שהפיקה יוטה מתייחסות לעבודות ניקיון נוספות שבוצעו גם בערים אחרות. המערערת לא הסבירה כיצד נעשתה ההתחשבות בין השתיים בקשר לסוגי העבודה השונים, ולא המציאה למשל את דיווחי הנוכחות החודשיים שנהגה לערוך על פי האמור בחוזה.

115. **שנית**, וזה העיקר, אמירותיהם של אבינועם, ויטו ופלאנקין מחזירות אותנו לנקודת המוצא ומעלות ספקות משמעותיים בנוגע לתום ליבה של המערערת. הרושם המתקבל הוא שהמקרה חורג ממצב של עצימת עיניים ונסיבות מחשידות. נוכח משמעות מסקנתי זו, אתאר עוד מקצת מהדברים:

א. ויטו סיפר לחוקריו כי בתחילת העסקתו אצל המערערת, עת שימש כאחראי על עובדי הניקיון בבני ברק שסופקו דרך יוטה, התעורר אצלו חשד:

"אני הרחתי דברים לא כשרים כמו שאת החשבוניות שהוציאו לאבינועם על העבודה שביצעו לו באופן כללי כמעט מכסה את שכר הפועלים ואני שאלתי את עצמי מה הם מרוויחים מזה, באתי לאבינועם ואמרתי לו שיפסיק לעבוד איתם." (עמוד 2 לנספח ט"ו 1)

בתצהירו הסביר כי דבריו הוצאו מהקשר, וחששו נגע להעדר תשלום ודיווח על העסקת עובדים (סעיף 8 לתצהירו העיקרי).

ב. פלאנקין, שדומה כי מעורבתו ביחסים בין המערערת ליוטה הייתה ניכרת, הודה בחקירתו שנהג להעביר לסנדרה חשבוניות פיקטיביות לצורך רישום הוצאות בספרי יוטה בתקופה כלשהי. תחילה הבחין בין חשבוניות שהוציאה סנדרה

⁴ נוסף כי הומצאו גם מסמכים נוספים, למשל מסמך המעיד על פתיחת חשבון בנק על שם יוטה; ובקשר לתשלום התמורה כביכול - הוגשו גם כרטיס הנהלת החשבוניות שניהלה המערערת ביחס ליוטה ודפי חשבון בנק של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ללקוחות ש"היו אמיתיות כי זה היה עבור עבודה שסנדרה עשתה..." ובין חשבונות שסנדרה קיבלה מקבלני משנה "שכולם פיקציה ואין שום קבלני משנה זה הכול פיקטיבי" (הודעה בחקירתו מיום 17.3.2009 שצורפה כנספח כ"ו 1). אך בהמשך סיפר על חשבונות פיקטיביות שיוטה מסרה בעצמה:

"אני גם יודע שסנדרה נתנה חשבונות פיקטיביות של דני בן משה [חברה שבמסגרתה פעלה סנדרה קודם לפעילותה תחת יוטה – ה"ק] לאמיעד" כי אני הייתי שם באמיעד... גם בס. יוטה הכול היה פיקטיבי אותו דבר כמו דני בן משה, אין פועלים ואין קבלני משנה." (עמוד 5 להודעה שנגבה בחקירה מיום 19.3.2009)

בתצהירו פלאנקין הבהיר את דבריו כך:

"התכוונתי כי בכל הנוגע לקבלני המשנה של ס. יוטה הכול היה פיקציה, שכן ס. יוטה החזיקה במאגר עובדים משל עצמה ושילמה לעובדיה במזומן - בשחור, וכי חברת ס. יוטה סיפקה פועלים מתוך מאגר העובדים שלה למעוררת." (סעיף 9 לתצהירו העיקרי)

בשולי הדברים נעיר כי חקירותיו של פלאנקין עסקו גם בהתנהלות יוטה לאחר תום תקופת התקשרותה עם המעוררת, בקשר לחברה אחרת שבה פעל. לדבריו, סנדרה הוציאה לו חשבונות פיקטיביות של יוטה לצורך רישום הוצאות בחברה זו. ולאחר עזיבתה את הארץ, הוא הדפיס בעצמו חשבונות של יוטה.

116. לפני סיום אוסיף כי גם אם אצא מנקודת הנחה כי המעוררת הצליחה להוכיח ששילמה בעד השירות והכסף לא חזר לידיה, אין בכך כדי לשנות ממסקנתי כי לא התקיימה ההתאמה המתחייבת בין מוציא החשבונות לנותן השירות.

אמת, רישום שיק "למוטב בלבד" עשוי לאפשר מעקב אחר נתיב הכסף מהמשלם, מקבל השירות בענייננו, לגורם אחר. אלא שאין כל הכרח כי זו תהא התחנה הסופית, ויתכן כי אותו גורם שימש כצינור והוא העביר את התמורה, כולה או חלקה, לגורם שלישי (וראו גם סעיפים 203-204 לסיכומי המשיב). מחקירתה של סנדרה במוסד לביטוח לאומי עולה כי זה אכן היה מצב הדברים ביוטה. לדבריה:

"כל השיקים של קבלנים ראשיים שמספקים עבודה... מופקדים בשני חשבונות בנקים של החברה [יוטה]. בבנק לאומי היינו מושכים במזומן כ-150,000 [ש"ח] בחודש בשביל לשלם שכר לעובדים עד לפני כ-3-4



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

חודשים שהם [הבנק] התחילו לעשות בעיות ומאז זה עובר דרך אנשים שעושים ... [ניכיון] שיקים - אני מוסרת את השיקים לשוורץ, אינני יודעת דרך מי הוא... [מנכה] את השיקים אך הוא מקבל בחזרה מזומן לאחר... [ניכוי] עמלה ומשלם עם הכסף הזה שכר לעובדים. לגבי בנק מזרחי מהחשבון הזה משולם שכר לעובדים שרשומים וגם מושכים כ-120,000 [ש"ח] במזומן בחודש לתשלום שכר לעובדים בשחור. בשני הבנקים אני מושכת את הכסף. מה שהייתי מושכת בלאומי הייתי מוסרת לשוורץ ומה שהייתי מושכת במזרחי הייתה מעבירה לגנלס, או לאקמן... (עמודים 7-6 לנספח כ"ה)

יוזכר כי קיימות ראיות לכך שהעובדים האמורים הועסקו בכלל על ידי שוורץ ואקמן ולא על ידי יוטה עצמה.

מובן כי נימוק זה בנוגע למידת ההוכחה המצומצמת של השיקים יפה ככלל גם ביחס ליתר קבלני המשנה.

117. הגעתי אפוא למסקנה כי כדעת המשיב, אין להתיר למערערת את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוציאה יוטה.

טז. התקשרות המערערת עם מרא

(א) החשבוניות נושא המחלוקת

118. המערערת ניכתה מס תשומות בסך 1,193,612 ש"ח הכלול ב-15 חשבוניות שהוצאו על ידי חברת מ.ר.א. שמירה וניקיון בע"מ ("מרא"), וזאת לתקופה מחודש אוגוסט 2008 ועד אוקטובר 2009. החשבוניות נחזות לשקף עסקאות בסכום כולל העולה על 8.7 מיליון ש"ח (העתקי החשבוניות צורפו כנספח ג' לכתב התשובה).

119. בחשבוניות מופיע פירוט של עבודות הניקיון ומיקומן. מדובר בטיאטוא רחובות, ניקיון בתי ספר, משרדים ומקוואות, ופינוי אשפה. כן צוינו עבודות יזומות, משימות מיוחדות וגם תגבור ועבודה בשבתות. על פי החשבוניות, העבודות בוצעו בעיקר בערים רחובות, בני ברק ורמת גן, ומצוינות גם תל אביב וקרית אונו. התמורה חושבה באופן שונה ביחס לכל סוג משימה, בהתבסס על שעות וימי עבודה, מספר העובדים, כמות האתרים ומספר קילומטרים.

(ב) תיאור ההתקשרות החוזית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

120. מעיון בסדרת המסמכים שהציגה המערערת עולה כי מרא הוקמה בשנות התשעים על ידי שני מייסדים, ומניותיה הועברו לאחמד אבו קטיפאן בסוף חודש אוגוסט 2008, ככל הנראה לאחר תחילת אספקת השירות הנטען למערערת.

בשונה מרוב קבלני משנה, המערערת לא המציאה הסכם מסגרת בקשר למרא, ולא ידוע אם הסכם דומה נערך בין השתיים. משכך, אתאר תחילה את הוראות חוזה הקבלנות המשמש כבסיס להתקשרות (נספח 10 לתצהיר אבינועם).

121. חוזה הקבלנות נערך ביום 1.1.2009, כארבע חודשים לאחר תחילת ההתקשרות. החוזה דן בביצוע שירותי ניקיון בערים רחובות, בני ברק ורמת גן, הכוללים: טיאתור רחובות, ניקיון בתי ספר, מקוואות ומשרדים, פינוי אשפה ועוד. על פי החוזה מרא תישא באחריות הבלעדית לתשלום שכרם של מי שיועסק על ידיה לביצוע העבודות, והמערערת לא תחשב כמעסיקתם (סעיפים 8 ו-18).

122. החוזה קובע שיטת תמחור שונה לכל סוג עבודה (רק חלק מהתעריפים תואמים במדויק לאלו הכלולים בחשבוניות). כמו כן הוסכם כי "התמורה תימסר אך ורק לקבלן במסירה אישית תמורת חשבונית מס כחוק שתוגש ע"י הקבלן מבצע העבודה עצמו, בידי בעל זכויות החתימה לידי מנהל החברה בלבד". על פי החוזה נדרש אישורה של המערערת בכתב ומראש להעברת כל התחייבות ממרא לגורם אחר (סעיפים 11 ו-16).

123. בחוזה הקבלנות כלולה דרישת מסמכים מפורטת שעל מרא להמציא, ביניהם: אישור רשם חברות או תעודת עוסק מורשה, אישור זכויות חתימה, צילום תעודת זהות של בעל המניות, אישור ניהול ספרים ואישור לצורכי ניכוי מס במקור. כן הוסכם כי מרא תדאג להעביר מדי רבעון אישור מרואה חשבון ושוברי תשלום מע"מ (סעיף 7).

124. נוסף כי כדי להוכיח את התשלום בעד השירות הנטען, הגישה המערערת 73 צילומי שיקים שנכתבו "לפקודת מ.ר.א שמירה וניקיון בע"מ". פרט לשיק האחרון בסדרה, כל השיקים משורטטים (קרוס) ורשומים "למוטב בלבד" (לא סחירים), וכמעט בכולם ניתן למצוא בצילום הצד האחורי חותמת של מרא וחתימה. ההמחאות מכסות מעל 95% מהסכום הכולל של העסקאות הנטענות מול מרא.

125. למען הבהירות וטרם אדרש לתיאור אופן התנהלותה של מרא, אציין כי על פי עדותו של אחמד, מרא העסיקה מספר מנהלי עבודה מטעמה. בתיק זה ניתן דגש לאביב מנשה ("מנשה") - שהיה אחראי על הערים בני ברק ורמת גן ופעל בשיתוף פעולה עם נציג המערערת, שפירא; וכן למר ויטו - שהועסק על ידי מרא למשך תקופה קצרה לאחר שעזב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

את המערערת בינואר 2009. ויטו שימש כאחראי על העיר רחובות.

(ג) על אודות דרכי פועלה של מרא

126. לדברי אחמד, מרא פעלה במספר ערים, באמצעות פועלים ומנהלי עבודה שהעסיקה בעצמה וכן בעזרת פועלים שסופקו לה על ידי קבלני משנה (ביניהם אגמס, הנמנית בין קבלני המשנה המעורבים בתיק) (נספחים כ"א 1, כ"א 2 ו-כ"א 3).

127. על פני הדברים, אין בעצם היעזרותה של מרא בקבלני משנה כל פסול. אלא שכפי שיוסבר מיד הדבר תורם לאי הבהירות בנוגע למעשיה של מרא וזיקתה לשירות נושא החשבונות.

א. בחקירותיו ברשות המיסים, אחמד לא נתן מענה ברור בנוגע לכמות הפועלים שהעסיק במישרין ואלו שסופקו לו על ידי קבלני משנה. נראה כי מדובר בסדר גודל של מעל 200 פועלים, ודומה כי במהלך תקופת ההתקשרות עם המערערת היו תזוזות משמעותיות בין הקבוצות. לא ברור כמה מתוכם סופקו למערערת על פי הטענה.

ב. אחמד מסר גרסאות סותרות גם בקשר לאופן תשלום שכר הפועלים. תחילה סיפר לחוקריו כי שילם את השכר בעצמו על בסיס הרישומים שערך מנהל מטעם המערערת (עמוד 2 לנספח כ"א 2), ובחקירה אחרת, כחודש ימים לאחר מכן, השיב שאינו יודע מי שילם את השכר ומי ערך מעקב אחר נוכחות הפועלים: **"אני לא יודע, אני עובד מול קבלן המשנה [אגמס ואחר] והוא צריך לדעת את זה כי הוא היה בשטח"**. כך או אחרת, אחמד שלל את האפשרות שהשכר שולם על ידי מנהלי המערערת (בניגוד לעדותו של שפירא בעניין; עמוד 2 לנספח כ"א 3).

128. מעדותם של נציגי המערערת מסתמנת תמונה שונה מזו שהציג אחמד. שפירא וויטו לא ציינו כי מרא נהגה להיעזר בקבלני משנה כלשהם בערים שבהן פעלו. כמו כן, גם מליחי ומנהלי הרובע ששהו בשטחי העיר רחובות, דתחייב ובשרי, העידו כי אינם מכירים את קבלן המשנה אגמס שהוזכר על ידי אחמד כספק עיקרי שהעסיק.

נוסף על כך, בנוגע למעקב אחר נוכחות הפועלים - מדברי ויטו ושפירא עולה כי דרך פועלה של מרא לא היה זהה בכל הערים כפי שכבר ציינתי. בנוגע לערים בני ברק ורמת גן - שפירא סיפר כי מנשה, מנהל מטעם מרא כאמור, היה זה שערך רישום שוטף של העובדים (עמודים 2-3 לנספח י"ב). לצד זאת, בעיר רחובות - הכיוון היה דווקא הפוך. ויטו טען שבתקופת העסקתו במרא, הוא הסתמך לחלוטין על דיווחי הנוכחות שהכין מליחי ופיקח על הרישומים "מלמעלה" (עמודים 4 ו-5 לנספח ט"ו 3 ועוד).

129. כפי שצוין, גם בנוגע למועד תחילת פעילותו של אחמד בעיר רחובות נשמעו עדויות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

סותרות (כזכור, מליחי ודתחייב טענו שהגיע לראשונה רק במחצית השנייה של 2009).
מכל מקום, מעדותו של בשרי, מנהל רובע של המערערת, בבית המשפט ניתן להבין כי
נוכחותו של אחמד בשטח לא הייתה משמעותית:

"כב' השופט קירש: ואחמד היה שם בבוקר או שלא היה?

**העד, מר בשרי: אחמד הוא היה מפעיל אותם, לא יודע, דרך הסעה
או דרך איזשהו.**

כב' השופט קירש: הוא לא היה בבוקר במקום?

העד, מר בשרי: לא, הוא לא היה נוכח בבוקר.

כב' השופט קירש: הוא היה מסתובב, אולי... ראית אותו?

**העד, מר בשרי: אני לא יודע, לא היה לי איתו כל כך קשר יום יומי,
לא הייתי רואה אותו..**

כב' השופט קירש: אבל ראית אותו פעם?

**העד, מר בשרי: בטח שראיתי אותו, ... אפילו אבינועם בא והציג
אותו בפנינו וישבנו במשרד [כל] המפקחים ביחד
והוא דיבר איתנו ואמר לנו שכל בעיה ש[ת]היה וכל
דבר שקורה אתם יכולים לעדכן אותי, תצרו איתי
קשר, אני הכתובת וזהו."**

(עמוד 53, שורה 13 עד שורה 23)

130. אשר להתחשבות בין הצדדים - לטענת שפירא, הוא נהג מדי חודש לערוך טבלת אקסל
לצורך ההתחשבות מול מרא בנוגע לעבודות שנעשו בבני ברק וברמת גן. וזאת, על סמך
נתוני העובדים, ימי העבודה ואתרי העבודה שקיבל ממנשה כאמור (עמוד 2 לנספח י"ב).
ניירות עבודה אלו לא הוצגו לבית המשפט, וזאת על אף תרומתן הפוטנציאלית להוכחת
עמדת המערערת, ובפרט לקשרה של מרא לשירות הנטען.

לצד זאת, דיווחי הנוכחות שערך מליחי בקשר לרחובות, ששימשו גם הם לגרסת אבינועם
לעריכת חשבון מול מרא, לא כוללים כל רמז לנוכחותה של מרא בעיר (עמוד 5 לנספח
כ"ב 5).

131. עוד יצוין כי עדותו של אחמד ברשות המיסים מותירה ספק בדבר האופן שבו נוהלו
חשבוניותה של מרא, בחלק מתקופת ההתקשרות עם המערערת, לכל הפחות. לטענתו,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ההתחשבות מול אגמס, קבלן המשנה שהעסיק בעצמו, נעשתה "במקום" ואין לו רישומים בעניין (עמוד 7 לנספח כ"א 1). כמו כן, החל מאוגוסט 2009, בשל עזיבת רואה החשבון, הוא נאלץ להכין את הדיווחים למשיב בעצמו ("ישבתי בבית עשיתי את החשבון על נייר הכנסות הוצאות ומילאתי את הדו"ח ואם אתם רוצים שאני אחפש לכם את הנייר הזה, אני לא בטוח שאני אמצא"). ומאז, לדבריו, ניהול הספרים "נהיה פחות מסודר" (עמוד 4 לנספח כ"א 3).

לאחר עזיבת רואה החשבון של מרא כאמור, היא הוציאה למערכת חשבוניות על עסקאות בסך כולל של מעל 2.1 מיליון ש"ח. סך המע"מ הכלול בחשבוניות אלו עולה על 309 אלפי ש"ח, ומשקף מעל רבע ממס התשומות שניכוי שנוי במחלוקת.

132. למרות אי הבהירות והסתירות באשר לאופן התנהלותה בפועל של מרא, המעלות תהיות בנוגע למהות פעילותה העסקית וזיקתה למתן השירות, המערערת לא ראתה לנכון לחדד ולהבהיר את הדברים.

בתוך כך, היא לא עמדה על רצונה לזמן את אחמד ליתן עדות בבית המשפט (וזנחה את בקשותיה הראשונות בעניין), ולא זימנה גם את מנשה. אומנם, שפירא נתן תצהיר מטעמה, אך כשלא התייצב בבית המשפט, המערערת לא עמדה על כך והסתפקה בהודעתו בחקירה (סעיף 10 לסיכומי התגובה).

133. בסיכומי המערערת נטען כי :

"המערערת לא יודעת האם אכן השתמשה מ.ר.א בשירותיה של חברת א.ג.מ.ס כקבלן משנה מטעם חברת מ.ר.א, או כקבלן כוח אדם עבור חברת מ.ר.א? והאם חברת מ.ר.א נתנה את השירותים למערערת באמצעות 80 העובדים השכירים מטעמה [דומה כי נתון זה לקוח מחקירת אחמד בקשר לדיווחי העסקה של מרא לחודש יוני 2009 – ה"ק], או שמא נעזרה גם בחברת א.ג.מ.ס? מבחינת המערערת זה לא רלוונטי, המערערת התקשרה עם חברת מ.ר.א כקבלן משנה, חברת מרא באה עם ניסיון בתחום ועם מאגר גדול של פועלים מטעמה מלבד הפועלים שלקחה מקבלן המשנה הקודם (א.ג.מ.ס) אשר עבדו בשטח מימים ימימה, ניהלה את הפועלים, גייסה פועלים כשצריך, ודאגה לספק פועלים בהתאם לצרכי המערערת ללא כל תלונה מצד המערערת, העיריות או הפועלים." (סעיף 84)

134. לאחר ששקלתי את מכלול הראיות, אין בידי לקבל את טיעוני המערערת בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

בפרשת **ת.מ.י.ד.** דנתי בשאלה אם מוטל על העוסק הנטל להוכיח את מקור אספקת הפועלים (ראו בסעיף 63 לחוות דעתי ואילך). נוכח ה**נסיבות** שם בקשר לאחד מקבלני המשנה, תשובתי לכך לגביו הייתה שלילית. ואולם, המקרה שלפניי מגלה תמונה שונה.

135. **ראשית**, למערערת לא היה ניסיון קודם עם אחמד, אשר לכאורה הפך לבעלי מרא רק ביום 26.8.2008, ימים ספורים לפני שהוצאה למערערת החשבונית הראשונה שבמחלוקת (החשבונית משקפת עסקה בסך של כ-485 אלפי ש"ח, ומטבע הדברים מתייחסת לעבודות שבוצעו בתקופה כלשהי שקדמה להוצאתה).

אומנם לדברי אבינועם הוא ערך "בדיקת שטח" לפני שהתקשר עם מרא:

"אמיעד התקשרה ב 1/12/09 עם חברת מ.ר.א בראשות אחמד אבו קטיפן... אחרי בדיקת שטח שהוכיחה כי הנ"ל מעסיק מספר עובדים גדול בכמה חברות בלא שיהיו נגדו טענות. הנ"ל עבד שנה וחצי למיטב זכרוני בצורה חלקה ומסודרת לפי מיטב ידיעתי הוציא גם תלושי שכר לחלק מן העובדים וכן ידוע לי כי העובדים היו מרוצים מהקבלן הנ"ל." (עמוד 4 לנספח כ"ב 10 שאליו גם הפנתה המערערת בהערות שוליים מספר 108 בסיכומיה; קו ההדגשה איננו במקור)

אך גרסתו אינה מתיישבת עם המועדים העולים מיתר המסמכים - לא בנוגע למועד תחילת ההתקשרות עם מרא (אוגוסט 2008), ולא בקשר למועד המדווח שבו רכש אחמד את מרא (אוגוסט 2008 גם כן). יוער כי אין כל נתון המעיד כי אחמד עבד במרא לפני שהפך לבעל מניותיה, ומחקירתו ברשות המיסים ניתן להבין אחרת (עמוד 3 לנספח כ"א 1).

136. **שנית**, גם אם נצא מנקודת הנחה לטובת המערערת, כי אכן ערכה בירורים בקשר לפועלה של מרא בתקופה שהוחזקה בידי מייסדיה, לפני שאחמד נכנס לתמונה (ואין לכך כל תיעוד), דומה כי בתחילת ההתקשרות - במהלך חודש אוגוסט 2008 כאמור - לא היה בידיה כל מידע שיכול לקשר בין אחמד למרא.

בהקשר זה, מעיון באסמכתאות שהומצאו עולה כי אחמד הפך לבעל מניות רק בסוף חודש אוגוסט כאמור, והוא מונה למורשה חתימה רק ביום 2.9.2008 (למרות שהחשבונית הראשונה מיום 31.8.2008 נושאת חתימה הנחזית כחתימתו).

נוסף על כך, חוזה הקבלנות נערך רק בינואר 2009, מעל ארבע חודשים ממתן השירות הנטען והוצאת החשבונית הראשונה כאמור. לא הוצג כל מסמך המסדיר את מערכת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

היחסים בין השתיים בתקופת הביניים. במהלך תקופה זו מרא הוציאה למערכת חמש חשבוניות שמס התשומות הכלול בהן עולה על 373 אלפי ש"ח (כ-31.29% מתוך מס התשומות הנוגעות להתקשרות בין המערכת למרא).

137. ברקע הדברים יש לתת את הדעת גם להתחייבויותיה של המערכת כלפי העיריות שבתחומן פעלה גם מרא (על פי החשבוניות). בחלק מהחוזים, המערכת התחייבה להחזיק נתונים על אודות תשלום שכרם של העובדים ולהציגם על פי דרישה. כמו כן, חלק מעבודות הניקיון הצריכו מהפועלים לעמוד בקריטריונים ספציפים (למשל, אישור משטרתי לצורך ניקיון בתי ספר). מבלי להביע דעה בקשר להשלכות התחייבויות אלו, יש בהן לכל הפחות כדי לערער על עמדת המערכת שלפיה היא אדישה לשאלה כיצד ניתנים השירותים, ועל ידי מי.

138. מכל הטעמים שהובאו לעיל, הגעתי למסקנה כי המערכת לא עמדה בנטל להוכיח שהחשבוניות של מרא הוצאו כדין, ואין גם הצדקה להחלת החריג הסובייקטיבי. עם זאת, ולמען שלמות הדיון בנוגע לאי החלת החריג, אדרש בקצרה ליתר האסמכתאות שהציגה המערכת.

139. בידי המערכת מצויים בין היתר תקנונה של מרא, צילום תעודת זהות של אחמד, ואישורי מיסים שהופקו בינואר 2007 ותוקפם פג בסוף חודש מרץ 2009.⁵ למעשה, האישורים מכסים רק כמחצית מתקופת ההתקשרות.

יצוין כי חלק מהמסמכים שנדרשה מרא להציג מדי רבעון (אישורי תשלום מע"מ ואישור רואה חשבון) לא נמצאים בחומר הראיות. המערכת לא הסבירה מדוע לא דאגה לקבל ממרא את מלוא המסמכים הדרושים לה לגישה, ואם נקטה אי אילו מאמצים בעניין.

140. לסיכום עניין זה, ומכל הטעמים המנויים, לא שוכנעתי כי המערכת עמדה בנטל הנדרש לצורך התרת ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות. לא הוכח כי למרא עמדה היכולת להעניק את השירות נושא החשבוניות, בין בעצמה ובין בעזרת קבלני משנה אחרים. כאמור, המערכת לא עמדה על בקשתה לזמן את אחמד ליתן עדות מטעמה ולא פעלה לזימונו של מנשה.

כמו כן, ממכלול הראיות עולה כי המערכת לא גילתה עניין רב בדרכי פעילותה של מרא, ומסתמן כי חלק מהבדיקות שערכה נעשו לאחר תחילת ההתקשרות. על כל אלה, יש

⁵ וכן מסמכים נוספים, למשל: הודעות בדבר שינוי דירקטוריון ומען החברה שנמסרו לרשם החברות. כמו כן, בקשר לתשלום הנטען למרא המציאה המערכת, בין היתר, כרטסת מהנהלת החשבוניות שניהלה ואת דפי חשבון הבנק שלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

להוסיף את הודעתו של אחמד עצמו המעלה תהיות בקשר לנכונות הנהלת החשבונות של מרא בזמן ההתקשרות עם המערערת.

יז. התקשרות המערערת עם א.ב. ורד

(א) החשבוניות שבמחלוקת

141. במשך שבעה חודשים, מחודש אוגוסט 2007 ועד פברואר 2008, הוציאה א.ב. ורד עבודות בניין וקבלנות בע"מ ("א.ב. ורד") למערערת 13 חשבוניות. היקף העסקאות הרשומות בחשבוניות עולה על 3.4 מיליון ש"ח, וסכום מס התשומות הגלום בהן מסתכם לסך של 460,124 ש"ח (העתקי 12 חשבוניות בלבד צורפו כנספח ח' לכתב התשובה).

142. רמת הפירוט של החשבוניות אינה אחידה. בחלקן מופיע תיאור רחב של סוג העבודות, לצד חישוב התמורה. מלבד עבודות ניקיון (טיאוט רחובות, ניקיון בתי ספר, מקוואות, משרדים), יש התייחסות גם לעבודות תשתית, צבע ותיקון כבישים. לפי הרשום, העבודות בוצעו בערים רחובות, בני ברק, קריית אונו וכן רמת גן.

(ב) בירור פועלה של א.ב. ורד

143. בפני בית המשפט לא הוצגה תמונה מלאה על פועלה של א.ב. ורד בתקופת התקשרותה עם המערערת. מאסופת המסמכים שהמציאה המערערת ניתן לדלות, בין היתר, כי ההתקשרות בין השתיים החלה בראשית חודש אוגוסט 2007. נציגה של א.ב. ורד היה בעל מניותיה היחיד באותה עת, יוסף פנספורקר ("יוסף"); נספח 14 לתצהיר אבינועם). לטענת המערערת, הקשר עם א.ב. ורד נותק כשהבעלים נעצרו בחשד לעבירות פליליות (עמוד 5 לנספח כ"ב 10).

עוד יצוין כי מדיווח העסקה של א.ב. ורד לרשות המיסים עולה כי בשנת 2008 היא העסיקה עובדים רבים (נספח י"א 3).

144. המשיב מצידו הסתפק בהפניה להליך פלילי ת.פ. 40099/08, אשר התנהל בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו, ובו הורשעו, בין השאר, א.ב. ורד ובעליה הרשום, יוסף (סעיף 49 לכתב התשובה, וכן גזר הדין וכתב האישום המתוקן שצורפו כנספחים ט' ו-י', בהתאמה).

כתב האישום המתוקן מתייחס ל"תוכנית עבריינית רבת היקף במטרה לרמות ולהונות את מנהל רשות המיסים ומנהל המוסד לביטוח לאומי", שבמסגרתה, בין היתר, הוציאה א.ב. ורד ארבע חשבוניות פיקטיביות לא למערערת בהיקף עסקאות העולה על 5 מיליון ש"ח. החשבוניות הפיקטיביות הוצאו בחודשים אוקטובר 2007 עד ינואר 2008, קרי,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

בתקופת ההתקשרות עם המערערת (ראו בכתב האישום המתוקן, סעיף 1 בעמוד 3 וסעיף 6 בעמוד 26 וכן נספח י"ג).

יצוין כי כתב האישום המתוקן הוגש מכוח הסדר טיעון בין הצדדים, והנאשמים, ביניהם, א.ב. ורד ויוסף כאמור, הודו בו (עמוד 1450 לגזר הדין).

145. בגזר הדין צוין:

"הנאשם 1 [יניב בן דוד] היה המנהל ובעל השליטה בפועל בחברות הנאשמות [לרבות א.ב. ורד - ה"ק], אולם מעורבותו הושוותה, וכך חלק מהחברות נרשמו על שמם של הנאשמים 2-4 [ביניהם יוסף - ה"ק] ועל שמם אחרים.

...

הנאשמת 11 – א.ב. ורד עבודות בנין וקבלנות בע"מ, נרשמה כעוסק מורשה ביום 1.3.05, התאגדה ע"ש עופר קרינגל ב-15.6.04 וביום 24.5.07 הועברו מניותיה לנאשם 3 [יוסף]. בפועל הנאשם 1 [יניב בן דוד] שלט בחברה, ונאשם 3 פעל בשמו."

(עמודים 1447-1448 לגזר הדין; וכן בכתב האישום המתוקן, סעיף 5 בעמוד 3 וסעיף 1.7. בעמוד 5)

146. בסיכומיה, מפנה המערערת לקביעה בגזר הדין שלפיה:

"הסדר הטיעון שבין הצדדים שמתוכו תוקן כתב האישום הוגש כאמור לאחר שפרשת התביעה הסתיימה והסתבר שחלק ניכר מהעבודות שבגינן הוצאו חשבוניות בוצעו בפועל, למרות שחלק אחר לא בוצע."

(עמוד 1454 לגזר הדין; סעיף 110 לסיכומי המערערת)

מהדברים האמורים, למדה המערערת כי א.ב. ורד היא **"חברה אמיתית שעשתה עבודות"**, ופעילותה הפסולה מסתכמת בארבע חשבוניות שממילא לא הוצאו בעבורה.

אינני סבור שמסקנת המערערת היא היחידה האפשרית, שכן לא ניתן לדעת אם הדברים האמורים נוגעים גם לפעילותה של א.ב. ורד, אחת מבין שבע החברות הנאשמות שהורשעו בהוצאות חשבוניות פיקטיביות. כתב האישום המקורי לא הוגש לבית המשפט.

147. אומנם נקבע בהליך הפלילי הנזכר כי יוסף הוצב כאיש קש וביצע את הוראותיו של גורם אחר, אולם אין בכך כדי לשלול מניה וביה את התרת מס התשומות, ועלינו להמשיך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ולבחון אם הוכח כי א.ב. ורד אחראית לפעילות הכלכלית המשתקפת מהחשבוניות, והיא שסיפקה את כוח האדם.

(ג) האם הורם נטל השכנוע?

148. לעמדת המערער, נטל הבאת הראיות וההוכחה (ללא הבחנה ביניהם) מוטל על כתפי המשיב. טענה זו נשענת על שני נדבכים: האחד - שעה שאין מחלוקת (ונוכח ראיותיה, לעמדתה, לא יכולה להיות) כי השירות ניתן והתמורה שולמה, הרי שגדר המחלוקת מתמצה בשאלת זהות הצדדים לעסקה; השני - ותחת ההנחה שלב העניין נוגע לזהות הצדדים כאמור - לגישת המערער, כיוון שספריה לא נפסלו, הנטל רובץ לפתחו של המשיב (סעיף 11 לסיכומיה).

149. אין בידי לקבל ניתוח זה ולטעמי הנטל מוטל על המערער: ראשית, טיעון הבסיס של המערער מניח את המבוקש לגבי עצם מתן השירות - ברי כי יריעת המחלוקת רחבה הרבה יותר מזו שהציגה; שנית, נקודת המוצא שממנה יוצאת המערער ממילא אינה מועילה לה. כפי שכתבתי בעניין דניאל מתת תכשיטים, לדעתי המחלוקת שבבסיס השומה היא לבר-פנסקנית, כך שאין בעובדה שספריה לא נפסלו כדי להעביר את הנטל אל המשיב. וכך נימקתי את עמדתי:

"... אומנם חשבוניות המס, כפי שהן, קיבלו ביטוי בפנקסי המערער אשר לא נפסלו. אולם בפנקסי המערער לא יימצא מענה לשאלה האם הרשום בחשבוניות אלו משקף נאמנה את עסקאות הזהב כפי שבוצעו בפועל, בייחוד בנוגע לזהותם של הצדדים האמיתיים לעסקאות אלו. על כן, לטעמי מדובר בעניין לבר-פנקסי ונטל ההוכחה מוטל על המערער..." (סעיף 55 והאסמכתה המובאת שם)

150. המערער לא הביאה ראיות מספיקות התומכות במסקנה כי א.ב. ורד סיפקה שירותי כוח אדם. אין די בראיות שכן הומצאו כדי להוביל לקביעה זו.⁶ בסיכומיה, ונוכח גישה כי הנטל מוטל על כתפי המשיב, הלינה המערער:

"... ביחס לחמישה מתוך שמונה קבלני משנה [א.ב. ורד, גרין למון, פ.י. יופיטר, פ.א. סלקט ואגמס] ... המשיב לא טרח לבדוק, לחקור, לבקש,

⁶ למשל, הסכמי ההתקשרות, תקנון החברה, תדפיס פרטי החברה מרשם החברות, אישורי מיסים; וכן, בנוגע לתשלום התמורה לכאורה, הועברו בין השאר: העתקי שיקים לפקודת א.ב. ורד, דפי חשבון הבנק של המערער וכרטיס מהנהלת החשבוניות שלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

לבדוק האם קיימת חקירה של אף אחד מטעם קבלן המשנה... כלומר
לפחות ביחס לחמשת קבלני המשנה הללו לא עמד המשיב ולו בקצה קצהו
של נטל הבאת הראיות המוטל עליו." (סעיף 143 לסיכומיה ועוד)

משעה שאיני שותף למסקנתה של המערערת בדבר שאלת הנטלים כאמור, אין לי אלא
לאשר את קביעת המשיב כי החשבוניות שהפיקה א.ב. ורד הוצאו שלא כדין.

151. גם במישור הסובייקטיבי, ובהמשך לדיון בסעיפים 108 עד 111 לעיל, לא שוכנעתי כי
המערערת הצדיקה את החלת החרג בעניין זה.

יח. התקשרות המערערת עם גרין למון

(א) החשבוניות שהוצאו למערערת

152. על פי המסמכים שהמציאה המערערת,⁷ התקשרותה עם חברת גרין למון (2004) בע"מ
("גרין למון"), ובעל מניותיה יורי טורצ'ינסקי ("יורי"), החלה עוד באפריל 2004, כחודש
ימים לאחר התאגדותה של גרין למון. שיתוף הפעולה נפסק ביוזמתו של יורי לאחר שהוא
זומן לחקירות במע"מ (נספח 12 לתצהיר אבינועם; עמוד 5 לנספח כ"ב 10).

153. תקופת השומה חופפת לחמישה חודשים בלבד מתוך משך ההתקשרות הכולל. מינואר
ועד מאי 2006, המערערת קיבלה 13 חשבוניות המשקפות עסקאות בהיקף העולה על 1.9
מיליון ש"ח, והמס הכלול בהן הוא בגובה 271,084 ש"ח.

בחשבוניות יש תיאור של סוג העבודות ומיקומן: קריית אונו, רמת גן או תל אביב. בחלקן
מופיע חישוב של התמורה שנערך על בסיס מספר קילומטרים (העתקי החשבוניות צורפו
כנספח ז' לכתב התשובה).

(ב) חלוקת התפקידים תחת גרין למון

154. על פי העדויות שנגבו, ההתנהלות תחת גרין למון הייתה דומה לזו של יוטה, והן אף חלקו
את אותם מנהלי עבודה - שוורץ ואקמן. יורי, בעל המניות הרשום דאג לחשבוניות, בעוד
שוורץ ואקמן סיפקו את הפועלים והכרוך בכך. נביא שוב את דבריו של אבינועם בעניין
זה:

⁷ בין המסמכים שהגישה המערערת כלולים: הסכמי התקשרות, תעודת התאגדות, תעודת עוסק מורשה, דו"חות
תקופתיים למע"מ וקבלות על תשלום לתקופה שמחודש יוני 2004 ועד דצמבר 2004 (עובר לתקופה השומה); אישור
יועץ מס המטפל בספרי החברה מספטמבר 2005 כי החברה משלמת את כל מסיה במועד; פרוטוקול החברה המסמך
את בעל המניות לשמש כמורשה חתימה של החברה ונציגה בפני הרשויות וכן צילום תעודת הזהות שלו. כמו כן, בנוגע
לתשלום הנטען הומצאו, בין היתר: צילומי שיקים והעברות בנקאיות, וכן כרטיס מהנהלת החשבוניות של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

"... בחברות ס. יוטה ובחב' גרין למון בע"מ נותני החשבוניות היו אלכסנדרה בס.יוט[ה] ובגרין למון היה יורי, מספקי הפועלים היו מיכאל אקמן ואלכסיי שוורץ בשתי החברות למיטב ידיעתי הם היו מנהלים." (עמוד 3 לנספח כ"ב 1; וראו גם סעיף 89 לסיכומי המערערת)

דבריו של אבינועם מתיישבים עם עדותו של שוורץ עצמו בחקירתו ברשות המיסים:

"בעל החברה [גרין למון] היה טורצ'ינסקי והחבר שלו לאוניד. מי מהם היה בעל הבית לא יודע הם חברים והיו כל הזמן ביחד. אני עבדתי אצל טורצ'ינסקי באזורים מסויימים. ספקתי עובדים ועשיתי הסעות ואקמן אותו דבר." (עמוד 11 להודעה)

וכן עם עדותה של סנדרה, אשר הכירה את יורי וסיפרה לחוקריה:

"זו [גרין למון] חברת נקיון שהופעלה על ידי שוורץ ואקמן, נרשמה על טורצ'ינסקי יורי החבר שלי וגם לאוניד קורן היה בעסק אך לא רשום. אותו סיפור בדיוק כמו ס.יטה רק, לדעתי, הם בעצמם [השיגו] חשבוניות מזויפות מקבלני משנה ולא עבדו עם פל[א]נקין..." (עמודים 11-12 לנספח כ"ה)

נעיר כי לדברי פלאנקין, מנהל אצל המערערת כזכור, יורי מכר לסנדרה חשבוניות פיקטיביות של קבלני משנה לשם רישום הוצאות בספרי יוטה (עמודים 7-8 לנספח כ"ו 1).

155. לאור האמור, ושעה שהמערערת עצמה אינה מכחישה ש"סידור העבודה" בגרין למון היה דומה לזה שנהג תחת יוטה (סעיף 89 לסיכומיה), מתבקשת מסקנה דומה, שלפיה החשבוניות לא משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקאות.

גם במקרה זה, ומאותם הנימוקים שכבר ציינתי, לרבות מודעותו של אבינועם לאופן ההתנהלות תחת גרין למון, אין כל הצדקה להחיל את החריג הסובייקטיבי (וראו סעיף 108 ואילך לעיל).

156. לפני סיום חלק זה נוסיף כי המערערת העלתה טענת התיישנות לגבי הדיווח שהגישה בחודש ינואר 2006, והמשיב קיבל טענה זו והסכים להפחית את סכום שומתו בהתאם (סעיף 4 לכתב התשובה).

157. מכל המקובץ עולה אפוא כי יש להשאיר על כנה את שומת המשיב בנוגע לחשבוניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

שהוצאו למעוררת על ידי גרין למון, פרט לתשומות שניכויין נדרש בדיווח לחודש ינואר 2006.

יט. התקשרות המערערת עם לורילנד

(א) החשבוניות נושא המחלוקת

158. במשך ארבעה חודשים, מחודש מרץ עד לחודש יוני 2008, הוציאה חברת לורילנד בע"מ ("לורילנד") למערערת חמש חשבוניות, שהיקפן הכספי עולה על 1.4 מיליון ש"ח ומס ערך המוסף הכלול בהן הוא 200,407 ש"ח (העתקי החשבוניות צורפו כנספח א' לכתב התשובה).

159. לפי הרשום בחשבוניות עבודות הניקיון בוצעו במרכז ודרום הארץ (בערים רחובות, קריית אונו, בני ברק, רמת גן וכן באור יהודה, אלעד ואשדוד), וכללו טיאטוא רחובות, ניקיון מקוואות ומשרדים וכן עבודות תשתית ועבודות כלליות מזדמנות. לגבי מרבית המשימות, ניתן למצוא התייחסות לאופן חישוב התמורה.

(ב) סימני השאלה בקשר לפועלה של לורילנד

160. לורילנד נרכשה על ידי בנימין חסון בסוף חודש פברואר 2008, ערב עריכת חוזה ההתקשרות עם המערערת ("בנימין"). בנימין הוא אחיו של ויטו, ודרכו נוצר הקשר הראשוני עם אבינועם (עמוד 4 לנספח כ"ב 1). לדברי בנימין, בשלב כלשהו, ובתיאום מסוים עם אבינועם, הוא השתלט על "שוק העובדים":

"פנו אלי גורמים מסוימים ואמרו לי שלאבינועם יש בעיות עם הרוסים
ישבתי ודיברתי עם אבינועם, וגם דיברתי עם הרוסים, הודעתי להם
שמהיום אני עובד עם אבינועם ואני אמשיך לעבוד עם אבינועם." (עמוד 4 לנספח י"ט)

שיתוף הפעולה עם לורילנד נפסק בהוראת רשות המיסים, לאחר שפתחה בחקירה בעניינה של לורילנד (עמוד 3 להודעת ויטו שצורפה כנספח ט"ו 2).

161. עיון בהודעות שמסרו בנימין ורו"ח של לורילנד באותה עת, מר צהל יהודה רגב ("רגב"), מעלה ספקות בקשר לפועלה של לורילנד ויכולתה ליתן את שירות כוח אדם הנטען:

א. ראשית, לדברי רגב, עובר לרכישתה, לורילנד עסקה בהפעלת פארק שעשועים ברמת השרון ולא סיפקה שירותי כוח אדם כלל (עמוד 2 לנספח כ'). מכאן, שמדובר בשירות חדש שניתן כביכול החל ממועד ההתקשרות עם המערערת;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ב. **שנית**, ניתן להבין מהדברים כי לבנימין, שהשתחרר מהכלא מספר חודשים עובר לרכישת לורילנד, לא היה ניסיון קודם בתחום כוח האדם. לדבריו, הוא לא נעזר בספקים אחרים. את חלק מפועלי הניקיון אסף מהתחנה המרכזית, ואחרים שעבדו בעבר במסגרת המערכת או קבלניה, פנו אליו מיוזמתם לאחר שהבינו שהוא "בעל הבית" (עמוד 3-4 לנספח י"ט).

על פניו, הרקע של בנימין אשר לשיטת המערכת איפשר לו להשתלט על "שוק הפועלים" לא מעיד על יכולתו להעניק לה את השירות הנדרש לאחר "תפיסת" השטח. כך שהשאלה אם בנימין אכן היה ערוך לגייס ולתגבר את הפועלים במידת הצורך, לניידם ממקום למקום ולשלם את שכרם, נותרה ללא מענה (סעיף 75 לסיכומיה);

ג. **שלישית**, על פי הטענה, ללורילנד היו רק שתי לקוחות שלהן היא סיפקה שירותי כוח אדם באותה התקופה - שתיהן היו בבעלות אבינועם. פרט למערכת, לורילנד סיפקה כביכול פועלים גם לחברה בשם תמרור (עמוד 2 לנספח ט"ו); וכן מוצגים 12-11 לנספח כ');;

ד. **רביעית**, בנימין לא הצליח לספק לחוקריו את רשימות הפועלים שהועסקו על ידי לורילנד (למרות מאמציו לכאורה לעשות כן), זאת פרט לדיווחי העובדים שפעלו בעיר רחובות, ואף הם מעוררים תמיהות.

מדובר למעשה בדיווחי נוכחות מחודש יוני 2008, שערך והעביר מליחי לבקשת בנימין במהלך חקירתו (עמוד 6 לנספח י"ט, ומוצגים 6 עד 11 שצורפו לו). בין הדיווחים כלולה גם רשימת עובדי פינוי האשפה, שהמערכת הודתה שהעסיקה את חלקם במישרין; רשימת עובדי של קבלן כוח האדם רחמים; וכן דו"ח נוכחות של המנהלים שעל גביו צוין "עובדי אבינועם" והוזכר על ידי המערכת בעצמה כמי שמשקף את מצב הדברים לאשורו (סעיפים 45.ג, 59 ו-89 לסיכומי המערכת ואת האמור בסעיף 78 לעיל).

יצוין כי המערכת, מצידה, אישרה את גרסה בנימין כי דיווחי הנוכחות מתארים את עובדי לורילנד בעיר רחובות, ולא הבהירה את הסתירות המשתמעות (סעיף 76 לסיכומיה).

162. מהדברים האמורים ניכר גם הקושי להבחין בין הפועלים שסיפקה לורילנד על פי הטענה לאלו שהועסקו על ידי המערכת במישרין. כמו כן, מסתמן טשטוש בין השירות שניתן למערכת כביכול לזה שניתן בעבור החברה הנוספת שבבעלות אבינועם.

163. אין חולק כי לורילנד לא דיווחה על ביצוע העסקאות עם המערכת לרשות המיסים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

אומנם, אי העברת מס העסקאות אינה מחייבת את המסקנה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, אלא שלגרסת רגב, נאמר לו על ידי בנימין שהעסקאות בוטלו (מבלי שהלה פעל להחזרת החשבוניות שנמסרו ללקוחות או להוצאת חשבוניות זיכוי מאושרות על ידיהן). מנגד, בנימין הכחיש את הדברים וטען כי נאמרו על רקע הסכסוך הכספי שהתגלע בין השניים (עמוד 4 לנספח י"ט; עמוד 2 לנספח כ').

יצוין כי לדברי שניהם העסקת פועלי הניקיון לא דווחה לרשויות.

164. המערערת לא הצליחה להסיר את סימני השאלה בקשר לנכונות העסקאות ולהיותה של לורילנד הצד האמיתי להן. המערערת זנחה את בקשותיה הראשוניות לזמן את בנימין ורגב ליתן עדות מטעמה, ולא זימנה אף אחד ממנהלי העבודה של לורילנד אשר פעלו בשטח, על פי הטענה (עמוד 2 לנספח י"ט). בפני בית המשפט אין הוכחות מספקות לכך שלורילנד אכן העניקה את השירות המתואר בחשבוניות.

יוער כי לאורך חקירותיו של ויטו ברשות המיסים וכן במהלך עדותו בהליך זה, ויטו סירב להשיב לשאלות בעניינה של לורילנד שהוחזקה על ידי אחיו, והסביר שאינו רוצה להיות מעורב (סעיף 9 לתצהירו העיקרי ועוד).

165. לא שוכנעתי כי יש מקום להחיל בעניין זה את החריג הסובייקטיבי. המערערת עצמה מודה כי הבדיקות שנקטה לגבי לורילנד היו מצומצמות יותר. על פי הטענה, המערערת לא בדקה אם לורילנד דיווחה על עסקאותיה למשיב, כפי שהקפידה לעשות ביתר המקרים. וזאת, נוכח האמון שרכש אבינועם לתשובתו של בנימין בעניין. עם זאת, טוענת המערערת באותה נשימה, כי ממילא מדובר ב"בדיקה מחמירה" שנעשתה מעל הנדרש (עמוד 4 לנספח כ"ב 1; סעיף 1 לסיכומי התגובה מטעם המערערת).

אלא שמעיון בסדרת האסמכתאות שהמציאה המערערת עולה כי לא היה בידיה **שום** הוכחה כי בנימין מוסמך לפעול בשם לורילנד (נספח 11 לתצהיר אבינועם). מובן כי אין בהיכרותו האישית של אבינועם עם ויטו, אחיו של בנימין, כדי לייתר את הצורך לברר את מידת זיקתו של בנימין ללורילנד (המסמכים הקושרים את בנימין ללורילנד, ביניהם הסכם רכישת מניותיה, הוגשו על ידי המשיב וככל הנראה לא היו בידי המערערת; ראו מוצגים 1-4 שצורפו להודעתו של רגב שסומנה כנספח כ').

166. גם בנוגע ללורילנד עצמה דומה כי המערערת לא טרחה לערוך בדיקות בסיסיות. למעשה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

למעט חוזי ההתקשרות וצילום תעודת זהותו של בנימין, לא המציאה המערערת דבר.⁸ לטענת המערערת, היא העבירה את התשלומים לבנימין רק לאחר שנמסר לה מפי רגב כי "עניין אישורי המס סודר", והדברים נתמכים בגרסתו של בנימין (הערת שוליים מספר 73 בסיכומיה). עם זאת, לא ברור באיזה שלב נערך הבירור ובאילו אישורים מדובר (הם לא הומצאו לבית המשפט). שעה שהבירורים והבדיקות אמורים להיעשות לפני מתן השירותים, ספק אם יש בכך כדי להועיל למערערת.

167. עוד נוסף כי המערערת, אשר חזרה והדגישה את החשיבות שייחסה לתשלום התמורה בשיקים שאינם ניתנים להיפרע במזומן וסחירותם מוגבלת, סטתה ממנהגה בחלק מהתשלומים שהעבירה ללורילנד כביכול ומשכה שיקים שלא היו "למוטב בלבד" ולא סומנו בקרוס (וראו גם הערת שוליים מספר 6 בסיכומי המערערת).

168. כיוון שלא הוכח כל מאמץ מצידה של המערערת לברר פרטים על אודות לורילנד או בנימין שמולו פעלה, הגעתי למסקנה כי היה מקום לשלול את ניכוי מס התשומות, כעמדת המשיב.

כ. התקשרות המערערת עם פ.א. סלקט, פ.י. יופיטר ואגמס

169. שומת מס התשומות שוללת את ניכוי המס הכלול בחשבוניות של שלושה קבלני משנה נוספים: חברת פ.א. סלקט בע"מ ("פ.א. סלקט"), חברת פ.י. יופיטר (2004) בע"מ ("פ.י. יופיטר") וחברת א.ג.מ.ס. ניהול ואחזקה בע"מ ("אגמס").

כבר כאן ייאמר כי לגבי שלושת קבלני המשנה הנזכרים רב הנסתר על הגלוי. לא הוצג בפני בית המשפט מידע מספק המאפשר לבחון את נכונות החשבוניות שהופקו על ידיהם ונחזות לשקף עבודות ניקיון שבוצעו עבור המערערת.⁹

(א) פ.א. סלקט

170. פ.א. סלקט נוסדה ביום 26.6.2006, כחודש ימים לאחר שנערכו חוזי ההתקשרות עם המערערת. לדברי אבינועם ההתקשרות נמשכה כשנה וחצי, עד לעזיבת מנהלה את הארץ (נספח 9 לתצהיר אבינועם; עמוד 5 לנספח כ"ב 10).

⁸ המערערת כן המציאה מסמכים הנוגעים לתמורה ששילמה ללורילנד כביכול, לדוגמה: צילומי שיקים לפקודת לורילנד ו/או בנימין חסון, דפי פריעת שיקים למזומן על ידי בנימין וכרטסת הנהלת חשבונות שניהלה.

⁹ לגבי שלושת קבלני המשנה: פ.א. סלקט, פ.י. יופיטר ואגמס, המערערת המציאה בין היתר: הסכמי התקשרות, אישורי מיסים ומסמכי זהות של בעל המניות. כמו כן, לצורך הוכחת התמורה הוגשו אסמכתאות נוספות, לרבות צילומי שיקים וכרטסות מנהלת החשבונות שניהלה המערערת. מעבר לכך, לגבי כל אחד מקבלני המשנה הנזכרים ניתן למצוא גם סוגי מסמכים נוספים, כמו לדוגמה מסמכי התאגדות ואישור רואה חשבון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

171. פ.א. סלקט הוציאה למערכת 18 חשבוניות במחצית השנייה של שנת 2006. החשבוניות משקפות לכאורה עסקאות בסך העולה על 1.7 מיליון ש"ח, וסכום מס התשומות הגלום בהן הוא 236,945 ש"ח (העתקי החשבוניות צורפו כנספח ד' לכתב התשובה).

172. כזכור, בנוגע לעבודות הניקיון שבוצעו בעיר נתניה - שבגינן נוכו כמעט רבע ממס התשומות שבמחלוקת¹⁰ - המערכת הודתה שלמשך תקופה קצרה הוציאה תלושי משכורת לפועלים שסופקו לה על ידי פ.א. סלקט (סעיף 88 לסיכומיה). עם זאת, המערכת לא ציינה אם כוונתה לכל העבודות שבוצעו בעיר או לחלקן, ולא נקבה בפרק זמן מדויק.

נוסף על כך בחינת המסמכים שהומצאו לבית המשפט על פני ציר הזמן מעוררת תהיות. לכאורה, המערכת התקשרה עם פ.א. סלקט לפני שזו התאגדה. כמו כן, פ.א. סלקט הוציאה למערכת את החשבונית הראשונה שבמחלוקת בהיקף כספי של כ-183 אלפי ש"ח ארבעה ימים בלבד לאחר היווסדה.

(ב) פ.י. יופיטר

173. מחומר הראיות עולה כי ההתקשרות בין המערכת ופ.י. יופיטר החלה לפני תקופת השומה, אך לא ברור מה המועד המדויק (נספח 15 לתצהיר אבינועם). לדברי אבינועם הקשר נפסק לאחר פרישת המנהל (עמוד 5 לנספח כ"ב 10).

174. במשך תקופה של ארבע חודשים, מחודש ינואר ועד אפריל 2006, קיבלה המערכת ארבע חשבוניות מידי פ.י. יופיטר בסכום כולל העולה על 950 אלפי ש"ח. מס התשומות הגלום בהן מסתכם לסך של 134,640 ש"ח (העתקי החשבוניות צורפו כנספח ה' לכתב התשובה).

175. דלות החומר בקשר לפ.י. יופיטר ודאי אינה מאפשרת לעמוד על פועלה.

(ג) אגמס

176. המשיב שלל את ניכוי מס תשומות בסך 54,021 ש"ח הכלול בחשבונית אחת שהוציאה אגמס ביולי 2008.

177. החברה הוקמה במאי 2007 ובסוף חודש יוני 2008 שינתה את שמה לאגמס. על פי חוזה הקבלנות, שיתוף הפעולה עם המערכת החל בסמוך לכך, בחודש יולי 2008. הקשר בין השתיים החזיק חודש ימים בלבד (סעיף 10 לתצהיר ויטו).

¹⁰ מדובר בשיעור של 24.69% לפי החישוב שלהלן: סך מס התשומות הכלול בחשבוניות בקשר לעיר נתניה: 58,495 ש"ח לחלק בסך מס התשומות שבמחלוקת 236,945 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

על הנסיבות שהובילו להתקשרות בין השתיים, סיפר אבינועם, "אחרי שלורילנד הסתבכה עם החוק עברתי לעבוד בחלק מן העובדים עם חברת א.ג.מ.ס שלקחה לעצמה הפעלת העובדים" (עמוד 4 לנספח כ"ב 10).

178. מחומר הראיות עולה ספק בקשר להיקף המידע שהיה בידי המערערת לפני התקשרותה עם אגמס. חוזה הקבלנות נערך מול אגמס ונציגה סעיד, החתומים על גביו, ביום 15.6.2008. מעל עשרה ימים לפני שינוי שמה לאגמס ומינוי סעיד לבעל מניותיה והסמכתו למורשה חתימה מטעמה (בחוזה הוסכם כי השירות יינתן החל מחודש יולי, היינו לאחר האירועים האמורים, ולמשך שנה).

מהאמור עולה כי במעמד ההתקשרות לא היה בידי המערערת מסמך המאמת את זהותה של אגמס, בשמה החדש, או של סעיד (המערערת לא הציגה אפילו צילום של תעודת זהות). כמו כן, למערערת לא היה כל מידע המוכיח זיקה כלשהי בין סעיד לאגמס. יוער כי אין בעובדה שתקופת ההתקשרות התבררה בדיעבד כקצרה, כדי להפחית מחובת המערערת לבדוק את מיהות הספק.

נראה כי מאוחר יותר, במעמד התשלום, המערערת כן הקפידה על תשלום התמורה לסעיד ובספחי השיקים ששולמו לפקודת אגמס צוין כי אלו נמסרו לסעיד וזאת לצד מספר תעודת הזהות שלו.

179. במצב הדברים המתואר ולרקע הטעמים שפורטו לעיל, הגעתי למסקנה זהה לגבי החשבוניות שקיבלה המערערת משלושת קבלני המשנה : פ.א. סלקט, פ.י. יופיטר ואגמס. לדעתי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל לפתחה כי אכן ניתנו לה שירותים על ידי מי מבין שלושת קבלני המשנה. כמו כן אין הצדקה להחלת החרגי הסובייקטיבי. אינני סבור כי המערערת פעלה בצורה מספקת כדי לברר ולאמת את זהות שלושת קבלני המשנה ונציגיהם (למרות המסמכים שכן נאספו).

משכך, אין מנוס אלא לשלול את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוציאו פ.א. סלקט, פ.י. יופיטר ואגמס, בהתאם לעמדת המשיב. זאת, כפוף לתיקון השומה שהוצאה בנוגע לפ.י. יופיטר בקשר לחודש ינואר 2006, נוכח התיישנות הדיווח כמוסבר בסעיף 156 לעיל.

כא. טענות נוספות

180. הצדדים העלו טענות קשות האחד כלפי השני בדבר פגמים שנפלו בהליכי השומה ובאשר לאופן ההתנהלות לאורך ערעור זה. בתוך כך, נשמעו טענות הדדיות בנוגע לגילוי מסמכים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

מאוחר וחסר, והמערערת הלינה על כך שהמשיב לא ערך ביקורת מספקת ולא הפעיל את שיקול הדעת המתחייב לפני הוצאת השומה.

כפועל יוצא מכך, הצדדים העלו טענות בקשר לקבילות ולמשקל שיש ליתן לראיות שהוגשו לתיק בית המשפט.

181. כדי להבין את הבסיס לטיעונים הנזכרים נקדים ונספר כי הביקורת בעניינה של המערערת החלה לאחר שמחלקת החקירות ברשות המיסים מיצתה הליך חקירות רחב היקף שנגע לעוסקים רבים, וחלק מחומר החקירה הנוגע למערערת הועבר לטיפולו של המשיב (יוער כי כנגד המערערת הוחלט שלא להגיש כתב אישום פלילי; ראו הודעת המשיב מיום 19.6.2013).

182. לא כל ההודעות שנגבו על ידי מחלקת החקירות הוצגו בפני המערערת בהליכי השומה, חלקן הוגשו יחד עם התצהיר מטעם המשיב ועוד הודעות הומצאו במהלך הערעור לאחר מכן. על אודות הממשק בין מחלקת החקירות למחלקת הביקורת במשרד המשיב, והתפקיד שמילאה כל אחת מהן, העיד נציג המשיב, מר אלי רוט, המשמש כמנהל תחום ביקורת חשבוניות כך:

"... מחלקת החקירות מתחילה חקירה מסוימת...

... היא בודקת היא עושה את החקירה מנהלת אותה ובודקת את כל ההיבטים שיש בחקירה, אחרי שהיא עושה את החקירה וסוגרת [ו] החליטה שהיא מיצתה את החקירה היא מעבירה את החקירה למחלקת ביקורת... כדי לעשות את העבודה היותר חשבונאית העמוקה יותר. לא את הבדיקה האם חשבונית עצמה פיקטיבית או ללכת לצאת לשטח ולתפוס את בעלי החברות שהוציאו את החשבוניות, אנחנו עושים את העבודה היותר חשבונאית הפנימית של המערכת... ולכן אנחנו לא ניגשנו לא לגרין למון ולא ל-ס' יוטה ולא [ל-פ.א. סלקט], לא, אנחנו לא יוצרים קשר אלא אם כן יש בעיה שלא נוצר איתם קשר, במקרה של מר [דוידזון] מאחר ואנחנו ראינו שיש חברות שלא הייתה התייחסות אליה [ב] בחומר חקירה פנינו למר [דוידזון] ביקשנו ממנו את הגרסה לגבי החברות האלה, מאחר ולא קיבלנו את הגרסה ולא יכולנו לאתר אות [אז המשכנו עם האמצעים שהעבירו לנו מחלקת חקירות]."

(עמוד 301, שורה 25 עד עמוד 302, שורה 8)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ובהמשך -

"... מחלקת חקירות שהיא בודקת פרשייה... אחרי שהיא סיימה לחקור את הפרשייה היא מנתבת את התיקי חקירה של המעורבים לכול תחנה שאליה הם שייכים. מר [דוידזון] שייך לתחנה שלנו. ... אנחנו טיפלנו רק בחברת [א]מיעד.

...

... מעבר למה שיש בעדויות אנחנו לא עשינו בדיקה נוספת. גם לא הזדמן לנו בגלל ש[דוידזון] לא דיבר..."

(עמוד 303, שורה 7 עד שורה 16 ; עמוד 304, שורות 6-7)

183. נציג המשיב נשאל על ידי בית המשפט על האופן שבו חומר החקירה מגיע למחלקת ביקורת והיקפו. להלן חילופי הדברים :

"כב' השופט קירש : ... כשיש חקירה כזאת... מביאים למנהל התחנה את חומר החקירה?

מר רוט : את המעגל הקטן.

כב' השופט קירש : מי מחליט מה קטן ומה גדול? מי מצמצם את החומר?

מר רוט : ... מי שעושה את החקירות.

...

כב' השופט קירש : בחקירות? הסינון הזה נעשה בחקירות?

מר רוט : כן.

כב' הש' קירש : דהיינו, מנהלים חקירות, אוספים מידע ו,

מר רוט : ומחליטים לגזור את זה..."

(עמוד 292, שורה 6 עד שורה 16)

184. נציג המשיב אישר בחקירתו הנגדית כי חלק מחומר החקירה לא הועבר למערערת בהליך השומתי, והסביר :

"כאשר אנחנו מעבירים חו[מ]ר למייצג יכול להיות שיש חומר שלא מגיע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

ואחר כך אנחנו עושים את ההתאמות, פה במקרה הזה לא נעשו התאמות... כאילו לוקחים את כל החומר מצלמים אותו ונותנים. לפי הרשימה. בגלל זה גם צחי [ממונה צוות אצל המשיב החתום על השומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה למערכת בשלב א' - ה"ק] טען] שחסרים פרטים אז צחי ביקש את מה שכבר קיבלו תתנו לנו את מה שקיבלנו ונראה מה יש לנו ונעשה matching לראות מה חסר, עכשיו אני מתאר לעצמי שגם אחרי שהוא עשה את ה-matching יש דברים שנפלו בין הכיסאות ועובדה ששמנו [אותם] בתצהיר שלי, זה לא שהעלמנו את זה... שום דבר לא נעשה בכוונת מכוון."

(עמוד 311, שורה 24 עד עמוד 312, שורה 4)

מעדותו של נציג המשיב בהמשך, ניתן להבין כי חומר חקירה שלא נמסר למערכת בשלב ההשגה לא עמד בפני המשיב בעת עריכת השומה (עמוד 312, שורה 12 עד שורה 14; עמוד 312, שורה 31, עד עמוד 313, שורה 11; סעיפים 130 ו-134 לסיכומי המערכת).

185. בעקבות חשיפתם של מסמכים נוספים וחדשים מטעם שני הצדדים לאורך ההליך, ואף בשלב מתקדם, שני הצדדים ביקשו (בשלבם שונים) להחזיר את השומה לשלב ההשגה, אך מסיבות שונות הוחלט להתקדם בהליך הערעור.

186. במצב הדברים המתואר וכדי להבטיח גילוי מלא של המידע בפני בית המשפט, ביום 14.12.2016 (ולאחר ישיבת ההוכחות הרביעית), ניתנה על ידי החלטה כי:

"(א) לנוכח הספקות שעלו במהלך הדיון עד כה, ועל מנת להסיר ספקות אלו, כל צד יאשר בתצהיר כי אין בידיו (ולא היו בידיו) מסמכים כלשהם הנוגעים לנושא שנדון בערעור זה אשר טרם גולו לצד כשנגד.

(ב) נמצא לאחר חקירה ודרישה מסמך שטרם גולה, העתק ממנו יצורף לתצהיר המוזכר בסעיף קטן (א) לעיל..."

בהתאם לכך, המערכת והמשיב הגישו תצהירי גילוי מסמכים הדדיים. נציג המשיב אישר בתצהירו, בין היתר, כי "לפי מיטב ידיעתי ולאחר בדיקה שערכתי אין ולא היו בידי מסמכים כלשהם הנוגעים לנושא שנדון בערעור זה אשר טרם גולו לצד שכנגד..." (ראו תצהיר שהוגש ביום 20.2.2017). יוער כי בחקירתו הנגדית, אישר נציג המשיב כי הצהרתו אינה נסמכת על עיון ב"תיק הפרשייה הגדול", היינו תיק החקירות שממנו "נגזר" חומר החקירה ששימש לצורכי השומה (עמוד 312, שורה 21 עד שורה 28).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

גילוי המסמכים

187. בעוד המערערת טענה כי המשיב **הסתיר** ממנה חומרי חקירה (פרק ד' לסיכומיה), המשיב הלין על כך שהתנהלות המערערת בעניין זה חסרת תום לב וטענותיה הועלו בשלב מאוחר וטיפין טיפין. המשיב הבהיר כי **"לא היה כל ניסיון להסתיר מאת המערערת עדויות כלשהן"** (החל מסעיף 14 לסיכומיו ואילך).

188. למעשה ניתן לחלק את המסמכים שנחשפו לראשונה במסגרת הערעור כאן לארבעה סוגים:

- א. **סוג ראשון** - חומר חקירה שזכה להתייחסות ראשונה בכתב התשובה וצורף לתצהיר מטעם המשיב **בדצמבר 2012**. נציין כי המערערת ידעה על אודות קיומו של **חלק** מהחומר כבר בהליך השומתי ודרשה מהמשיב לקבלו (סעיף 125 עד 128 לסיכומיה). חומר החקירה שנחשף כלל עדויות של גורמים שונים שנחקרו ברשות המיסים. לאחר הגשתו, המערערת גבתה והגישה לבית המשפט חמישה תצהירים נוספים מטעמה וביקשה לזמן לעדות את יתר הגורמים שלא הצליחה לאתר. בסופו של יום, ויתרה על עיקר פנייתה בעניין (ראו הודעותיה מיום 20.5.2013 ומיום 17.5.2016);
- ב. **סוג שני** - חומר חקירה שגולה **לאורך ההליך** בעקבות טענות שהעלה בא כוחה של המערערת, בין היתר, על סמך חלקי מסמכים שהגיעו לידיה בדרך כלשהי (אך לא בהכרח מיד לאחר שהשיגם - ראו את האמור בהחלטתי מיום 23.2.2017). דומה כי המשיב לא ידע על קיומו של חומר החקירה "הנוסף" הנזכר, ומשכך בחר, במפורש או לאו, שלא להסתמך עליו בסיכומיו (ראו הודעתו מיום 4.12.2016);
- ג. **סוג שלישי** - חומר חקירה שטרם הועבר למערערת לכאורה - מדובר בהודעות שנגבו מבעלי המניות של קבלני המשנה אגמס וגרין למון (סעיפים 136 ג. ו-136 ד. לסיכומיה), ונציב המשיב העיד כי מעולם לא קיבל העתק מהן (עמוד 313, שורה 27 ואילך). יצוין כי ההודעות הוזכרו במסמכים שהועברו למערערת כבר במהלך הליכי השומה, והיא מעולם לא ביקשה לזמן גורמים אלו ליתן עדות בבית המשפט;
- ד. **סוג רביעי** - מסמכים שמקורם במערערת, הכוללים צילומי שיקים ואסמכתאות קשורות, שהוגשו על ידיה אך לפני ישיבת ההוכחות הראשונה. ייאמר כי כבר בהליך השומתי הלינה המערערת על כך שהמשיב טרם בדק את "מסלול הכסף", אך היא לא העבירה לרשות את המסמכים הנזכרים (נספח כ"ב 8 לתצהיר המשיב). לאחר שהמערערת הגישה את האסמכתאות לבית המשפט, נעניתי לבקשת נציג המשיב והוצאתי צו המופנה לבנק להעביר לידי את ההמחאות המקוריות לצורכי בדיקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12-01-12645 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

(ראו החלטתי מיום 2.11.2016).

189. לאחר ששקלתי את עמדות הצדדים בעניין זה, מצאתי לנכון להידרש לכלל המסמכים שהוגשו לבית המשפט. חלק מהמסמכים - ובוודאי המכלול יחד - רלוונטיים לדיון במחלוקת ולבירור חקר האמת. כמו כן, כיוון שדרך ההתנהלות הייתה משותפת לשני הצדדים (ועל כך יש להצטער), ולשני הצדדים ניתנה ההזדמנות לזמן לעדות את מוסרי ההודעות ולבצע בדיקות שונות כאמור, אינני סבור כי החלטה זו מקפחת את זכויותיו של מי מהם.

עריכת ביקורת והפעלת שיקול דעת

190. כאמור, המערערת העלתה טענות בקשר ל"אי עריכת ביקורת ואי הפעלת שיקול דעת" מצד המשיב בטרם הוצאת השומה (סעיף 140 לסיכומי המערערת ואילך). לשיטתה, "לא ביצעו בעניינה... ולו פעולות ביקורת בסיסיות", כמו למשל: בדיקת "התאמת בנקים" (השוואה בין תדפיסי הבנק של המערערת לכרטיסת הנהלת חשבונות שלה), בירורים מול רואה החשבון שלה, בדיקת חשבונות הבנק של קבלני המשנה וחקירת יתר נציגי קבלני המשנה.

191. כמו כן, המערערת גורסת כי ההחלטה להוצאת השומה (לה ולא לחברות אחרות) ותוכנה התקבלה על ידי גורמים **במחלקת החקירות**. בהקשר זה נסמכת המערערת, בין היתר, על תשובתו של נציג המשיב לשאלה מדוע לא כלל בשומה חשבוניות נוספות שהוצאו למערערת על ידי קבלני משנה אחרים. וכך העיד נציב המשיב:

ש"ו: ולמה לא ראיתם להוציא שומה על אות[ן] חשבוניות?

...

ת: לא [הייתה] לנו גרסה לא של חקירות ולא שלו ... לא קיבלנו מידע מחקירות, חקירות הרי גם כן מביאים המלצה, חקירות כשהן עושים את התיק הם מביאים המלצה לחיוב, עכשיו כשאין להם ראיות אז הם לא ממליצים בכל[ל] להגיע לש[ו]מה...

ש: כלומר המלצת החקירות הייתה ... [ש]לא להוציא שומה כי אלו עסקאות אמיתיות?

ת: לא, המלצות החקירות שלא היה ניתן להוציא שומה נקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

...

ש: במה ה[ן] [החברות הנוספות] שונות מחברת גרין למון? ...

ת: לא בדקתי."

(עמוד 335, שורה 19 עד עמוד 336, שורה 5)

192. מנגד, טוען המשיב כי על המערערת מוטל נטל הראיה והשכנוע:

"המערערת היא זו שהייתה צריכה להביא את קבלני המשנה כדי להעיד על צורת התשלום, אם לטענתה עדותם אמורה הייתה לתמוך בטענותיה... חובתה [של המערערת] הייתה לזמן את מנהליהן [של קבלני המשנה] לעדות ולדרוש מהם להביא את כל המסמכים בהם חפצו." (סעיף 12 לסיכומיו)

כמו כן, המשיב הטעים כי המערערת לא שיתפה עמו פעולה כדי לסייע בבירור האמת, ואבינועם העדיף לשמור על זכות השתיקה (סעיף 22 לסיכומי המשיב).

193. בהמשך לדברים אלו, נציין כי החל מחקירתו השלישית ואילך (ובסך הכול במהלך ארבע חקירות), בחר אבינועם לשמור על זכות השתיקה והוא הודיע לחוקרי מע"מ בפתח החקירה:

"אין לי בכם אמון לאור השתלשלות של המהלכים שלכם בתקופה האחרונה צורת החקירה שלכם הבטחות שלכם כלפי וכלפי עו"ד שלי קובי גולדמן אני בוחר לשמור על זכות השתיקה ולא מוכן לענות על אף שאלה... מכיוון שאני לא נותן בכם אמון שתחקרו אותי כדי להגיע לחקר האמת... וכראיה לכך חקירת שלום מליחי עם הפחדות עד כדי כך שהוצאתם ממנו משפטים שאינם מתאימים למציאות..." (עמוד 2 לנספח כ"ב 4; וראו גם עמוד 175, שורה 5 עד עמוד 176, שורה 18)

בהתאם לכך, במשך יתר חקירותיו, אבינועם השיב לשאלות ספורות בלבד.

נוסיף כי אבינועם מסר לחוקריו מכתב הכולל את גרסתו להתנהלות המערערת, כחצי שנה לאחר שהוצאה למערערת השומה לפי מיטב שפיטה, וקודם לעריכת חקירתו האחרונה (נספח כ"ב 10).

194. אין בידי לקבל את טענות המערערת כאילו עצם העברת חומר החקירה, עם או בלי המלצה של מחלקת חקירות, החליף את שיקול דעתו העצמאי של המשיב בעניין. לטעמי, היה די בחומרים שהועברו כאמור לידי המשיב בטרם שלב השומה (ונמסרו גם למערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים

- ראו נספח כ"ב 9 לתצהיר המשיב) כדי להצדיק את החלטתו לפתוח בעריכת ביקורת בעניינה של המערערת (ואוסיף מעבר למה שנכתב בהחלטתי מיום 15.6.2018 כי לא מצאתי בסיס לדיון בטענתה של המערערת בדבר אכיפה בדרנית).

במצב דברים זה, אני מסכים עם המשיב כי על המערערת מוטל הנטל לשכנע כי חשבוניות המס שניכתה בדיווחיה הוצאו לה כדין (ראו סעיף 132 לחוק והדיון החל מסעיף 148 לעיל).

המערערת היא שערכה את ההתקשרויות עם קבלני המשנה, ומלוא המידע התומך בדיווחיה למשיב אמור היה להיות בידה. גם אם אניח לטובת המערערת כי שתיקתו של אבינועם בחלק מחקירותיו נבע מחוסר האמון שגילה כלפי נציגי המשיב, הרי שבמסגרת הליך זה הייתה לה הזדמנות לבסס ולתמוך את טענותיה.

כב. סיכום

195. אשר על כן, ומכל הטעמים המנויים לעיל, הערעור נדחה, וזאת כפוף לתיקון השומה שהוצאה בקשר לחודש ינואר 2006 כמוסבר בסעיפים 156, 157 ו-179 לעיל. המשיב יערוך שומה מתוקנת בהתאם לכך.

196. המערערת תשלם הוצאות משפט לידי המשיב בסך כולל של 40,000 ש"ח וזאת תוך 30 ימים. בקביעת סכום ההוצאות הבאתי בחשבון את התנהלות שני הצדדים לאורך הדיון.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ז אדר ב' תשע"ט, 03 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2019

ע"מ 12645-01-12 אמיעד ע.מ.ה ניהול ופיקוח כשרויות וניקיון בע"מ נ' רשות המיסים