



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

המערערת: דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני

נגד

המשיב: מנהל מע"מ רמלה

ע"י ב"כ עוה"ד ניר וילנר
מפרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

1 ערעור זה עניינו ב-3 חשבוניות מס שהוצאו למערערת בחודשים מרץ ואפריל 2013, על ידי חברת בשמוט
2 א.א. כח אדם עבודות בניה והובלה בע"מ (להלן: "בשמוט"), ובשאלה האם חשבוניות אלו הוצאו
3 למערערת כדין, באופן המזכה אותה בניכוי מס תשומות בגינן על פי ס' 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-
4 1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ").

5

6 עיקרי העובדות

- 7 1. המערערת היא חברה בע"מ, העוסקת בתחום הבנייה, ורשומה במשרדי המשיב החל משנת 2012
8 תחת ענף עבודות בנייה ותשתיות. בסוף שנת 2017 הפסיקה המערערת את פעילותה, ותיקה אצל
9 המשיב נסגר.
- 10 2. בחודשים מרץ ואפריל 2013, קיבלה המערערת מחברת בשמוט 3 חשבוניות מס שסכומן המצטבר
11 (כולל מע"מ) עמד על 1,695,915 ₪. על החשבוניות חתם מטעם חברת בשמוט מר יוסף סרחאן
12 (להלן: "סרחאן") וכפי שנטען, הוא שמסר למערערת את החשבוניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 3. על החשבוניות נכתב כי הן הוצאו בגין "עבודות עפר אתר כנות" (חשבונית מס' 187), "עבודות עפר
- 2 וטיוח אתר בית שמש" (חשבונית מס' 194) ו-"עבודות עפר ופיתוח אתרים בית שמש כנות"
- 3 (חשבונית מס' 281) (שלוש החשבוניות הנ"ל יכוננו להלן: "החשבוניות").
- 4 4. המערערת ניכתה בספריה מס תשומות בגין החשבוניות, בסך של 246,415 ש"ח.
- 5 5. במסגרת ביקורת שערך המשיב בעניינה של המערערת, ביחס לתקופה שבין חודש ינואר 2012 ועד
- 6 לחודש דצמבר 2013, קבע המשיב כי החשבוניות הוצאו למערערת שלא כדין, ולפיכך המערערת לא
- 7 זכאית לנכות בגינן מס תשומות. לאור זאת, הוציא המשיב למערערת שומת תשומות על סך 246,415
- 8 ש"ח (קרן המס בשומה).
- 9 6. ביום 15.9.16 הגישה המערערת למשיב השגה על השומה כאמור, במסגרתה טענה כי בדין ניכתה
- 10 את מס התשומות בגין החשבוניות, ופירטה טענותיה. ביום 22.1.17 התקיים במשרדי המשיב דיון
- 11 בהשגה. ביום 2.7.17 התקבלה החלטת המשיב לדחות את ההשגה במלואה. על החלטה זו הוגש
- 12 הערעור דנן.
- 13 7. להשלמת התמונה יצוין, כי בגין ניכוי מס התשומות שבחשבוניות, המשיב שקל לנקוט כנגד
- 14 המערערת גם בהליכים פליליים. לאור זאת, ביום 24.8.16 הגישה המערערת למשיב בקשה להמרת
- 15 כתב אישום בכופר כסף, במסגרתה הסכימה לשלם את קרן המס נשוא החשבוניות שבמחלוקת אם
- 16 תתקבל הבקשה. ביום 16.3.17 (לאחר הדיון בהשגת המערערת על השומה, ובטרם התקבלה החלטת
- 17 דחיית ההשגה), קיבל המשיב את הבקשה לכופר שהגישה המערערת, והורה לה לשלם 75,000 ש"ח
- 18 בגין הכופר, וכן ולפי הסכמת המערערת, את תשלום חוב השומה. לבקשת המערערת שהוגשה ביום
- 19 5.3.17, הסכים המשיב לפרוס למערערת את תשלום הכופר ל-5 תשלומים החל מחודש מרץ 2017,
- 20 ואת תשלום השומה ל-18 תשלומים.
- 21 על אף שבקשות המערערת לתשלום כופר וכן לפריסת התשלומים התקבלו, המערערת לא שילמה
- 22 את כופר הכסף. כתוצאה מכך, כך נמסר, הגישה המדינה כנגד המערערת ובעלי מניותיה כתב אישום
- 23 הכולל אף את החשבוניות נשוא הערעור, אשר נידון ומתנהל במקביל לתיק זה.
- 24 8. כמו כן להשלמת התמונה יצוין, כי גם כנגד מר סרחאן, מי שהוציא בפועל את החשבוניות למערערת
- 25 בשם חברת בשמוט והחתום עליהן, מתנהלים הליכים פליליים בין היתר בגין האמור. בנוסף הוצאה
- 26 לסרחאן הודעת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק, בגין הפצה של מסמכים הנחזים להיות חשבוניות
- 27 מס בניגוד לדין, וביניהם החשבוניות נשוא הערעור. מר סרחאן לא הגיש ערעור על הודעת כפל המס
- 28 ולפיכך היא חלוטה.
- 29 9. במסגרת שמיעת הראיות בתיק, העידו מטעם המערערת, מר יוסף אבו ג'ענים, מנהל פרויקטים
- 30 במערערת (להלן: "מר אבו ג'ענים"); מר סרחאן, מי שחתם על ההסכם בין המערערת ובין חברת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 בשמוט מטעם חברת בשמוט, והחתום על החשבוניות שהוציאה חברת בשמוט; ועו"ד מוחמד
2 אלעזברה (להלן: "עו"ד אלעזברה"), שחתם על המסמך המאשר כביכול כי סרחאן מורשה חתימה
3 בחברת בשמוט. עדי המערערת מסרו עדותם הראשית בעל פה, חלף הגשת תצהירים בכתב מטעמם,
4 וזאת בהסכמת הצדדים ובשל אילוצים שנגזרו מחמת ההליך הפלילי שהתנהל במקביל לערעור זה.
5 10. מטעם המשיב העיד מר חן פקלק, אשר שימש בתקופה הרלוונטית לערעור כמנהל תחום ביקורת
6 חשבונות אצל המשיב. עדותו הראשית של מר פקלק נמסרה במסגרת תצהיר בכתב (להלן: "תצהיר
7 פקלק"). לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

8

9

עיקרי טענות הצדדים

10

טענות המערערת

11 11. המערערת טוענת כי החשבוניות נשוא הערעור הוצאו כדין, שכן הן משקפות עסקת אמת שנחתמה
12 בינה ובין מוציאת החשבוניות, חברת בשמוט. על פי העסקה כאמור, ביצעה עבודה עבור חברת בשמוט
13 עבודות עפר ותשתיות בפרויקטים בצומת כנות שבשפלה ובאתר נוסף בבית שמש. לטענת
14 המערערת, היא שכרה את חברת בשמוט לביצוע עבודות אלו כחלק מעבודות בפרויקט שביצעה
15 המערערת עבור חברה בשם נדין כמאל בע"מ. החשבוניות משקפות את התמורה בגין העבודות
16 שבוצעו עבורה על ידי חברת בשמוט כאמור.

17 12. מר סרחאן, שחתם על החשבוניות בשם חברת בשמוט, היה מורשה חתימה בחברת בשמוט על פי
18 אישור מורשה חתימה שהוצג למערערת ושאושר ע"י עו"ד אלעזברה.

19 13. סכום החשבוניות שולם לחברת בשמוט במלואו, בשיקים אשר המוטבת בהם הייתה חברת בשמוט
20 בלבד. בהמשך, משנקלעה המערערת לקשיים כלכליים וחלק מהשיקים חזרו, השלימו גורמים
21 במערערת את התשלומים לחברת בשמוט מכספיהם הפרטיים.

22 14. אשר על כן, הרי שמבחינה אובייקטיבית המדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, בגין עבודה שבוצעה
23 בפועל ושתמורתן שולמה במלואה לגורם שהוציא את החשבוניות ושביצע את העבודה.

24 15. יתירה מכך ולחלופין, טוענת המערערת, כי היא ביצעה את כל הבדיקות הסבירות והאפשריות על
25 מנת לוודא שהחשבוניות הוצאו כדין, ולפיכך, אף אם ייקבע כי בחשבוניות נפל פסול, הרי שחל
26 עליה "החריג הסובייקטיבי" שנקבע בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ
27 (23.02.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), ויש להתיר לה לנכות את מס התשומות בגינה.

28

29





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

טענות המשיב

- 1
- 2 16. המשיב טוען כי הנטל להוכיח שהחשבוניות הוצאו כדין מוטל על כתפי המערערת, וכי היא לא עמדה
- 3 בנטל זה, וזאת מהטעמים שלהלן:
- 4 א. החשבוניות עצמן אינן מפורטות כלל, ולא ניתן ללמוד מהן על מהות העבודות שבוצעו או על
- 5 אופן ההתחשבות בין הצדדים.
- 6 ב. המערערת לא הוכיחה כי שילמה את סכום החשבוניות במלואו לחברת בשמוט. השיקים
- 7 שהציגה לבית המשפט אינם מכסים את מלוא הסכום, ובנוסף הם לא היו "למוטב בלבד"
- 8 כדרישות החוק, ובפועל הם נפרעו בצ'ינג' על ידי אדם בשם סלימאן אבו ריקק שהקשר שלו
- 9 לחברת בשמוט לא הוסבר.
- 10 ג. חברת בשמוט כלל לא יכולה הייתה לספק למערערת שירות או עובדים, שכן, על פי הרישומים
- 11 אצל המשיב, כלל לא היו לה עובדים משל עצמה ולא היו לה כלים הנדסיים או כלי רכב
- 12 בבעלותה לביצוע העבודות שנטען כי בצעה.
- 13 ד. המערערת לא הציגה אף מסמך שיתמוך בטענתה כי החשבוניות מייצגות עבודות שבוצעו
- 14 בפועל: לא הוצגו הצעות מחיר של חברת בשמוט; לא הוצגו יומני עבודה; לא הובאו לעדות
- 15 נציגים מחברת נדין כמאל בע"מ, אשר לטענת המערערת לה סופקה העבודה שבוצעה על ידי
- 16 חברת בשמוט ומפקחים מטעמה כביכול פיקחו על ביצוע העבודות. את כל אלה יש לזקוף
- 17 לחובת המערערת, לפי הכלל הידוע, כי הימנעות מהבאת ראיה או עד רלוונטי פועלת לחובת
- 18 בעל הדין אשר נמנע מלהביאם.
- 19 ה. מעבר לכל האמור, מי שחתם מטעם חברת בשמוט על ההסכם עם המערערת, וכן על החשבוניות
- 20 שהוציאה החברה, מר סרחאן, לא היה מוסמך לעשות כן. על פי הרישומים ברשם החברות הוא
- 21 לא היה בעל מניות או נושא משרה כלשהי אצל בשמוט. אישור מורשה החתימה שכביכול ניתן
- 22 לו, אינו אמין ובכל מקרה ולאור הנסיבות, המערערת לא יכולה להסתמך רק עליו.
- 23 מי שבפועל שלט בחברת בשמוט היה מר אפרים גרינברג, עברייך מס מורשע, שהורשע בביצוע
- 24 מספר רב של עבירות מס, בין היתר בקשר עם הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, בין היתר
- 25 גם של חברת בשמוט עצמה (אף כי החשבוניות הספציפיות נשוא הערעור דגן לא נכללו בכתב
- 26 האישום שהוגש נגד גרינברג).
- 27 כפי שעולה מן הדברים, גרינברג שכנע חייל משוחרר ששמו אביאל בשמוט (להלן: "אביאל"),
- 28 להירשם כבעל מניות בחברה ששמה נתיב הכסף הסעים ושירותים כלליים בע"מ (להלן: "נתיב
- 29 הכסף"), אשר החזיקה במניות חברת בשמוט (על כך אביאל כנראה כלל לא ידע), כביכול כדי
- 30 שאביאל יוכל לפדות את כספי הפיקדון שהגיע לו עם שחרורו מצה"ל. גרינברג בסיוע עו"ד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 אלעבורה, החתים את אביאל על מסמכים לשם העברת המניות על שמו. כמה ימים לאחר
2 שאביאל חתם על המסמכים ונעשה בעל מניות בחברת נתיב הכסף, הוא פנה לגרינברג בבקשה
3 לבטל את כל העניין. גרינברג הבטיח לו שהכל מבוטל, אולם בפועל לא ביטל דבר והותיר את
4 אביאל בעל מניות בחברת נתיב הכסף, וכתוצאה מכך באופן עקיף גם בחברת בשמוט.
5 גרינברג העמיד את אביאל בחזית חברת בשמוט, כאמור ללא ידיעתו והבנתו את שנעשה,
6 ובפועל הפעיל את חברת בשמוט בעצמו, באמצעות סרחאן. אביאל, אשר מכוח החזקתו
7 בבשמוט באמצעות חברת נתיב הכסף, היה הגורם המוסמך היחיד לפעול בשמה, לא מינה את
8 סרחאן לתפקיד כלשהו בבשמוט וודאי לא הסמיכו להיות מורשה חתימה.
9 סרחאן עצמו, הן בחקירותיו ברשות המיסים, והן בעדותו בפני בית המשפט, לא ידע למסור
10 פרטים בסיסיים ביחס לחברת בשמוט וביחס לעסקאות והעבודות אותן כביכול ביטאו
11 החשבונות נשוא הערעור. עובדה זו מדברת בעד עצמה, ודי בה כדי להציב בפני המערערת רף
12 ראייתי משמעותי, בו לא עמדה.

13 17. לאור כל האמור, טוען המשיב, כי החשבונות הוצאו שלא כדין, וכי המערערת לא עמדה בנטל
14 להוכיח אחרת.

15 18. יתירה מכך, המשיב טוען, כי בבקשה שהגישה המערערת לכופר כסף חלף כתב אישום, יש בפועל
16 כדי להוות הודאה מצד המערערת כי החשבונות הוצאו שלא כדין וכי לא עמדה מאחוריהן כל עסקה.
17 המערערת מנגד טוענת כי הבקשה לכופר כסף אינה רלוונטית, שעה שבפועל היא החליטה שלא
18 לשלם את הכופר, ותחת זאת היא מנהלת את הגנתה במסגרת ההליך הפלילי, ואף הגישה ערעור זה.
19 19. מעבר לכל האמור, המשיב טוען, כי המערערת גם לא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא
20 כי החשבונות הוצאו כדין, ולפיכך היא גם לא נכנסת בגדר החריג הסובייקטיבי. לא די בבדיקת
21 מסמכים פורמאליים, אשר אינם מעידים על כשרות החשבונות או אמיתות העסקאות שבבסיסן.
22 המערערת לא ביצעה בדיקה פשוטה ברשם החברות על מנת לעמוד על תפקידו של מר סרחאן
23 בחברת בשמוט (אשר בפועל, כפי שעולה מהמרשם, לא היה בעל מניות ולא נשא בתפקיד כלשהו).
24 כמו כן, המערערת לא בדקה אם לחברת בשמוט כלים או פועלים לביצוע העבודה. הנטל להוכיח
25 עמידה במבחן הסובייקטיבי כבד ביותר, והמערערת לא עמדה בו.

דיון והכרעה

26
27
28 20. בראשית הדברים אציין כי לא מצאתי לייחס משקל לבקשת הכופר שהגישה המערערת, וזאת לאור
29 העובדה כי בסופו של יום היא בפועל התנערה מבקשה זו. לאור זאת, ההכרעה שלהלן תתבסס על
30 יישום החוק והפסיקה בעניין ניכוי מס תשומות על עניינה של המערערת, ולכך אפנה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

המסגרת הנורמטיבית

3

21. ס' 38 (א) לחוק מע"מ קובע:

4

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו

5

כדין...".

6

22. על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה לעמוד במספר דרישות טכניות: עליה

7

להיות מוצאת על ידי עוסק מורשה (ס' 47 (א) לחוק); ועליה לכלול פרטים שנקבעו על ידי שר האוצר

8

ופרטים אחרים (ס' 47 (ב) ו-47 (ג) לחוק). בתוך כך, על החשבונית למלא את דרישות הפירוט

9

הקבועות בתקנה 9 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות

10

ניהול פנקסים") ובסעיף 9 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ד-1973 (להלן:

11

"הוראות ניהול פנקסים"), באופן שכל הפרטים המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים, לרבות טיב הנכס

12

או השירות שניתן, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.

13

23. בפסקה 22 לעניין מ.א.ל.ר.ז, נקבע כי:

14

"הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית

15

לשקף עיסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעיסקה".

16

24. עוד נקבע בעניין מ.א.ל.ר.ז, כי השאלה אם חשבוניות מס הוצאו כדין, תיבחן במבחן אובייקטיבי (ראו

17

בפסקה 24 לפסק הדין). דהיינו, כי על מנת לזכות בניכוי מס תשומות בגין חשבוניות מס, לא יוכל

18

הנישום להסתפק בטענה כי הוא סבר, באופן סובייקטיבי, שהחשבוניות הוצאו כדין, או כי לא ידע

19

שהן הוצאו שלא כדין. יהא עליו להוכיח, כי אכן מאחורי המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס,

20

עומדות עסקאות אמיתיות, בין עוסקים שהם הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. למעשה המדובר

21

בהטלת חובה על הנישום, לוודא, בטרם הוא מתקשר בעסקאות, ובטרם הוא מקבל לידי חשבוניות ומשלם

22

למוציאי החשבוניות את תמורתן, את נכונות העסקאות שהוא בא להתקשר בהן ואת זהות העוסקים

23

המוציאים לו חשבוניות. הטלת חובה זו על הנישום (ולא על רשויות המס) היא ראויה, שכן בידיו

24

האמצעים הטובים והזולים ביותר לוודא מראש את כל הפרטים האמורים (וראו לעניין זה גם ע"א

25

3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999), בפסקה 14 לפסק הדין (להלן:

26

"עניין סלע").

27

25. על אף אימוץ המבחן האובייקטיבי, קבע בית המשפט בעניין מ.א.ל.ר.ז כי במקרים חריגים, יותר

28

לנישום לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות, אף אם מבחינה אובייקטיבית הללו הוצאו שלא

29

כדין. מקרים אלה כונו - "החריג הסובייקטיבי", תוך שנקבע לגביהם כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים
2 הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים
3 כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית
4 באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (עניין מ.א.ל.ר.ז., פס' 25).
- 5 26. בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין
6 טי.גי.די"), בפס' 3 לפסק הדין, חידד בית המשפט את התנאים לכניסה בגדרי החריג:
7 "על פי גישה זו החריג נולד כאשר עיני הדין נשואות לעוסק שקיבל את החשבונית... התנאי
8 לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא
9 אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין.
10 המשוכה גבוהה, והיא משכללת את העקרונות שהובאו לעיל".
- 11 עוד הבהיר שם בית המשפט, כי:
12 "לנוכח הכלל שהובא לעיל, ולשון החוק שהובאה, הנטל להתרת ניכוי כאשר החשבונית
13 הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר".
- 14 27. הנה כי כן, ולסיכום האמור, השאלה אם חשבונית הוצאה כדין תיבחן, ברגיל, במבחן אובייקטיבי,
15 במסגרתו יהא על הנישום להוכיח כי מאחורי החשבונית עומדת עסקת אמת בין הצדדים הנכונים
16 והאמיתיים לעסקה. במקרים חריגים בלבד, יותר ניכוי מס תשומות גם בגין חשבונית אשר מבחינה
17 אובייקטיבית הוצאה שלא כדין, וזאת כאשר הנישום יוכיח כי נקט, באופן פוזיטיבי, בכל האמצעים
18 הסבירים על מנת לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. הנטל להוכחת האמור - כבד ביותר והמשוכה
19 גבוהה.
- 20 28. באשר לנטל ההוכחה בנוגע לניכוי מס התשומות, ס' 132 לחוק מע"מ קובע כי נטל זה חל על העוסק
21 המבקש לנכות את מס התשומות:
22 "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה".
- 23 29. בע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014), נקבע:
24 "ככלל, בערעורי מע"מ בדבר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש לנכות את המס
25 רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי...
26 הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם: היתרון הראייתי
27 שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור
28 מע"מ הוא כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו
29 מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו"... הדבר נכון במיוחד
30 לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות כמי שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו"
31 ולכן רואים אותו כמוציא מחברו...; חזקה כי רשויות המס, המפעילות את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 סמכויותיהן הסטטוטוריות, פעלו כדין, ולפיכך על העוסק הטוען לפגם בפעולת
 2 הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת
 3 התקינות" המוכרת במשפט המנהלי...
 4 לצד נטל השכנוע, שנותר קבוע לאורך המשפט, מוטל על פי רוב גם נטל הבאת
 5 הראיות... בעניינים הנוגעים לשאלות פנקסיות, כאשר העוסק ניהל פנקסים כדין
 6 שלא נפסלו, או כאשר קיימת מחלוקת האם השאלה פנקסית, נטל הבאת הראיות הוא
 7 על המנהל לאור החריג הקבוע בסעיף 83(ד) לחוק הקובע כי "חובת הראיה היא
 8 על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין". אך
 9 כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, העוסק הוא שנושא בנטל השכנוע ובנטל הבאת
 10 הראיות...".

11 30. בענייננו המחלוקת היא לבר-פנקסית, שכן היא עוסקת בשאלה האם הנתונים המופיעים בפנקסים
 12 אמיתיים, האם העסקאות המצוינות בהם הן עסקאות אמיתיות, והאם הן משקפות את הצדדים
 13 הנכונים והאמיתיים לעסקה - שאלות אשר התשובה להן לא תימצא בפנקסים עצמם.
 14 לאור זאת, הן נטל השכנוע והן נטל הבאת הראיות, מוטלים במקרה דנן על כתפי המערער.

15

16 מן הכלל אל הפרט

17 31. לאחר שעמדתי על המסגרת הנורמטיבית, אפנה לבחון את שתי השאלות הדורשות הכרעה: ראשית
 18 – האם מבחינה אובייקטיבית החשבוניות נשוא הערעור הוצאו כדין? ושנית ובהנחה כי התשובה
 19 לשאלה הקודמת תיענה בשלילה – האם המקרה של המערער נופל בגדריו של החריג
 20 הסובייקטיבי?
 21

21

22 האם החשבוניות נשוא הערעור "הוצאו כדין"?

23 32. אקדים ואומר, כי לא שוכנעתי שהחשבוניות נשוא הערעור הוצאו כדין. בתמצית אומר, כי המערער
 24 לא הצליחה להוכיח כי מאחורי החשבוניות עמדה עסקת אמת, בינה ובין בשמוט ובכלל. להלן אפרט
 25 את הטעמים שהובילוני למסקנה זו.
 26

26

27 א. החשבוניות אינן מפורטות ולא הוצגו מסמכים נדרשים אחרים

28 33. הכיתוב על גבי החשבוניות אינו עומד בדרישות הפירוט הקבועות בתקנה 9 לתקנות ניהול פנקסי
 29 חשבונות ובסעיף 9 להוראות ניהול פנקסי חשבונות. החשבוניות מציינות באופן לקוני כי הן הוצאו
 30 בגין "עבודות עפר" או "עבודות עפר ופיתוח", אולם אין בהן פירוט של הימים בהם בוצעה העבודה,





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שעות העבודה, כמות הפועלים שנדרשה לשם ביצוע העבודה, מחירה של שעת עבודה, וכיוצא בזה
2 פירוט המאפשר עמידה על אופן ההתחשבות בין הצדדים, ועל הדרך שבה נקבע סכום החשבונות.
3 34. מדובר בחשבונות שסכומן הכולל עומד על 1.7 מיליון ש"ח, וכל אחת מהן על למעלה מחצי מיליון
4 ש"ח. אין זה סביר כי חשבונות בסדר גודל כזה לא יכללו פירוט המאפשר נתיב ביקורת ביחס
5 לסכומים הכלולים בחשבונות. בידי המערער גם לא היו מסמכים אחרים אשר היו יכולים ללמד
6 על אופן ההתחשבות שבין הצדדים.
- 7 35. יתירה מכך, גם אילו לא נדרשנו להוראות הפירוט הקבועות בחוק, הרי שההסכם עצמו בין הצדדים,
8 אשר על פיו כביכול בוצעה העבודה נשוא החשבונות, קובע כי חישוב השכר והתמורה בגין העבודה
9 ייעשה על פי יומן עבודה ו/או כרטיסי עבודה שיימסרו למערער (ראו סעיפים 5 ו-6 להסכם שצורף
10 במסגרת נספח 15 לתצהיר פקלק, בעמ' 8-9 לנספח זה). ואולם כל כרטיס עבודה או יומן עבודה
11 שכזה לא הוגש ולא הוצג על ידי המערער.
- 12 36. יצוין כי במסגרת עדותו הראשית של מנהל הפרויקטים של המערער, ומי שכביכול ניהל מטעמה
13 את הפרויקט נשוא החשבונות, מר אבו ג'ענים, כאשר הציג לו ב"כ המערער את החשבונות נשוא
14 הערעור ושאל אותו לאיזו עבודה מתייחסות החשבונות, תשובתו הראשונית הייתה (פרוטוקול מיום
15 18.9.19, עמ' 8 ש' 22-23):
- 16 "עו"ד ציוני: ...מה העבודה הזאת על מה מדובר?
17 העד, מר אבו ג'ענים: יש נספחים לזה משהו? פירוט של עבודות אין כלום שמה."
- 18 37. גם תשובה זו של אבו ג'ענים, שהיה כאמור מנהל הפרויקטים של המערער, יש בה כדי להעיד כי
19 החשבונות נשוא הערעור אינן מפורטות כדבעי, ולא מצורפים להן שום נספחים שיכולים ללמד על
20 מהות העבודות שבוצעו, וזאת, כך נראה מדבריו, בניגוד למצב הדברים והחשבונות הרגיל גם אצל
21 המערער.
- 22 38. גם מי שכביכול כתב את החשבונות בעצמו, מר סרחאן, לא ידע לפרט בעדותו כיצד הגיע לסכום
23 הנקוב בחשבונות, כמה עובדים הוא סיפק לצורך ביצוע העבודה, או מה העבודה שבוצעה
24 (פרוטוקול מיום 30.10.19, עמ' 53 ש' 14-23, ש' 34-36; עמ' 54 ש' 4-11; עמ' 55 ש' 13-18).
- 25
26 ב. לא הוכח כי בוצעה עבודה
- 27 39. לטענת המערער וכפי שנכתב על גבי החשבונות, הרי שהן הוצאו בגין עבודות עפר ופיתוח
28 שביצעה חברת בשמוט עבור המערער באתרים בית שמש וכנות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 40. על פי פלט ניכויים של חברת בשמוט, שצורף כנספח 17 לתצהיר פקלק, לא היו לבשמוט עובדים,
2 כלי רכב או כלים הנדסיים משל עצמה, כך שהיא בוודאי לא יכולה הייתה לבצע את העבודה או
3 לספק את הכלים לביצוע העבודה בעצמה.
- 4 41. כשנשאל מר אבו ג'ענים, אם לחברת בשמוט היו עובדים משלה, הוא השיב (פרוטוקול מיום
5 18.9.20, עמ' 19 ש' 17-21):
6 "ת: אני לא יודע לא נכנסתי לספרים שלה ואני לא מכיר.
7 ש: לא בדקת את זה?
8 ת: לא. אני יודע שיש אנשים בשטח וזהו. והמפקח ומנהל העבודה מרוצים בשבילי נגמר
9 הסיפור."
- 10 42. אבו ג'ענים טען בתחילה כי ההסכם שנחתם עם חברת בשמוט היה הסכם פאושלי, במסגרתו הייתה
11 בשמוט מספקת פועלים וכלים ביומיות או בקבלנות (פרוטוקול מיום 18.9.20, עמ' 19, בשורות 30-
12 32). בהמשך טען אבו ג'ענים כי בשמוט לא הייתה מספקת לו פועלים ביומיות (שם בעמ' 27, ש'
13 34). אבו ג'ענים העיד כי לא בדק מי הם קבלני המשנה של חברת בשמוט – אם בכלל היו כאלה, לא
14 מאיפה היא הייתה מביאה כלים ולא מאיפה הייתה מביאה פועלים (שם, עמ' 29, ש' 29-35).
- 15 43. לטענת אבו ג'ענים, מפקחים מטעם חברת נדין כמאל בע"מ, אשר עבורה כביכול בוצעה העבודה,
16 היו מפקחים על העובדים של חברת בישמוט (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 22 ש' 9-17). אלא שאף
17 אדם מחברת נדין כמאל לא הובא להעיד על מנת לתמוך בטענה זו, וכך לא הוצג כל מסמך אחר
18 שיתמוך בה, כך שהיא נותרה למעשה חסרת כל ביסוס.
- 19 44. גם הטענה כי ההסכם שנחתם בין המערערת ובין חברת בשמוט היה הסכם פאושלי, אין לה כל ביסוס
20 בראיות: ראשית, ההסכם עצמו אינו מציין בשום אופן את היותו הסכם פאושלי; שנית, ולמעלה מכך,
21 סעיפיו של ההסכם סותרים את הטענה כאילו המדובר בהסכם פאושלי (ההסכם צורף כאמור במסגרת
22 נספח 15 לתצהיר פקלק, עמ' 9-8 לנספח).
23 כך, כאמור לעיל, ס' 6 להסכם קובע במפורש, כי:
24 "לצורך חישוב השכר והתמורה בין הצדדים עפ"י הסכם זה, יעביר המזמין לחברה את יומן
25 העבודה של כל העובדים כשהוא חתום ע"י מנהל העבודה או דו"ח ביצוע עבודה במקרה של
26 עבודה קבלנית".
27 זאת אומרת שהשכר והתמורה בגין ביצוע העבודות לא נקבעו על ידי הצדדים מראש במסגרת ההסכם
28 – כפי שנהוג בהסכם פאושלי, אלא שנקבע כי הם יחושבו על ידי הצדדים, בהתאם למספר העובדים
29 ושעות העבודה שיבוצעו בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 כשנשאל אבו ג'ענים על סעיפים אלה בהסכם על ידי ב"כ המשיב, הוא השיב כי המדובר בהסכם
2 סטנדרטי שהורד מהאינטרנט, וכי הוא שכח למחוק ממנו סעיפים מסוימים שאינם רלוונטיים להסכם
3 פאושלי כזה שנחתם בין הצדדים (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 20 ש' 13 - עמ' 21 ש' 26). אלא
4 שסעיפים אחרים בהסכם, ס' 13-14, כן נמחקו על ידי הצדדים להסכם, כך שחזקה עליהם כי עיינו
5 בהסכם וכי אם היו רוצים למחוק סעיפים נוספים ממנו, היו עושים כן.
6 יתירה מכך, בהסכם גם לא נקבע כל סכום שהוא כביכול תמורת העבודה, ואף לא צורף לו נספח
7 תשלומים.
8 מכל האמור עולה, כי הטענה שהמדובר היה בהסכם פאושלי, היא טענה שנטענת בדיעבד, בניסיון
9 להסביר את העדרו של כל נתון של ממש אודות העובדים שסופקו ואופן עריכת ההתחשבות בין
10 הצדדים, ואולם לטענה זו אין אחיזה של ממש בראיות והיא נוגדת את נוסח ההסכם עליו חתמו
11 הצדדים.
- 12 45. לכל האמור יש להוסיף, כי המערערת גם לא הציגה אף מסמך ולא הביאה אף עד שיוכיחו את ביצוע
13 העבודה בפועל. כך כאמור לא הוצג אף כרטיס עבודה, או יומן עבודה שיעיד על ביצוע העבודות
14 בפועל; שום עובד שעבד כביכול באתרים בהם בוצעה העבודה נשוא החשבוניות לא הגיע למתן
15 עדות; גם מטעם חברת נדין כמאל בע"מ אשר כביכול מפקחים מטעמה פיקחו על ביצוע העבודות,
16 כאמור לא הובא אף נציג לעדות. לעניין זה מקובלת עליי טענת המשיב, כי את כל אלה יש לזקוף
17 לחובת המערערת, על פי הכלל הידוע לפיו הימנעות מהבאת ראיה או עד רלוונטיים פועלת לחובת
18 בעל הדין אשר נמנע מלהביאם (ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה(1) 736, 760; רע"א 3489/09 מגדל
19 חברה לביטוח בע"מ נ' חברת ציפוי מתכות עמק זבולון בע"מ (11.4.2013)).
- 20 46. לפיכך ולאור כל האמור לעיל, הרי שהמערערת לא הוכיחה כי בוצעה עבודה בפועל.
21
- 22 ג. לא הוכח כי הצדדים הם "הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה"
- 23 47. כפי שנאמר לעיל, כדי שחשבונית תיחשב חשבונית שהוצאה כדין, עליה לשקף את הצדדים
24 האמיתיים לעסקה שנעשתה. על מוציא החשבונית להיות זה שסיפק בפועל את המוצר או השירות
25 שניתן, ועל מקבל החשבונית להיות זה שקיבל בפועל את המוצר או השירות האמור.
- 26 48. בנסיבות המקרה דנן וכאמור לעיל, לא שוכנעתי כי בפועל סופק מוצר או שירות כלל. אולם גם אם
27 הייתי מקבל את טענת המערערת לפיה בפועל סופקו פועלים וכלי עבודה ובוצעה עבודה, הרי
28 שהמערערת לא הוכיחה כי העבודה סופקה ובוצעה על ידי מוציאת החשבונית, חברת בשמוט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 49. ראשית, כפי שנאמר כבר לעיל, על פי הרישומים הקיימים אצל המשיב, לחברת בשמוט עצמה לא
2 היו עובדים או כלים באמצעותם יכולה הייתה לספק את העבודה. גם הטענה כי היא כביכול ביצעה
3 את העבודה באמצעות קבלני משנה, לא הוכחה.
- 4 50. למעלה מכך, מבחינת חומר הראיות והעדויות בתיק, עולה, כי מר סרחאן, שחתם על החשבוניות
5 מטעם חברת בשמוט, כלל לא היה מוסמך לחתום על חשבוניות ובכלל נעדר סמכות כלשהי בחברת
6 בשמוט.
- 7 51. על פי פרטי המרשם של חברת בשמוט, שצורפו כנספח 21 לתצהיר פקלק, בעלת המניות בבשמוט
8 הייתה חברת נתיב הכסף. על פי פרטי המרשם של נתיב הכסף, שצורפו כנספח 20 לתצהיר פקלק,
9 בעל המניות בנתיב הכסף בתקופה הרלוונטית לשומת התשומות נשוא הערעור, היה מר אביאל
10 בשמוט. כפי שניתן לראות בפרטי המרשם של שתי החברות, בשתייהן לא היה מר סרחאן בשום מועד
11 בעל תפקיד כלשהו או בעל מניות בחברות אלה. לחברת בשמוט כאמור גם לא היו עובדים, כך
12 שסרחאן אף לא היה עובד החברה.
- 13 52. על פי עדות שמסר אביאל בשמוט אצל המשיב, בתאריכים 21.6.13 ו-9.10.13 (נספחים 22-23
14 לתצהיר פקלק, בהתאמה), הוא הפך לבעל מניות בחברת נתיב הכסף לאחר שהשתחרר מהצבא
15 וביקש למשוך את כספי הפיקדון המיועד לחיילים משוחררים. לצורך כך פנה לאדם בשם אפריים
16 גרינברג, אשר החתים אותו על מסמכים שונים כדי שיהפוך לבעל מניות בחברת נתיב הכסף, וזאת
17 לטענתו לצורך שחרור כספי הפיקדון כאמור. לאחר זמן קצר פנה אביאל לגרינברג וביקש לסגור את
18 החברה. גרינברג הבטיח לו שהכל מבוטל, אולם בפועל המשיך להפעיל את חברת נתיב הכסף תוך
19 שאביאל ממשיך להיות רשום כבעל המניות בחברת נתיב הכסף וכתוצאה מכך באופן עקיף להחזיק
20 גם בחברת בשמוט. במסגרת חקירותיו אצל המשיב מסר אביאל כי הוא כלל לא היה מודע לקיומה
21 של חברת בשמוט וודאי שלא ידע על פעילותה, וזאת עד לחקירותיו אצל המשיב (נספח 23 לתצהיר
22 פקלק, ש' 103-99, 174-173 לחקירה).
- 23 53. נגד מר גרינברג, מי שכאמור החתים את אביאל על המסמכים שהפכו אותו לבעל מניות בחברת נתיב
24 הכסף וכתוצאה מכך באופן עקיף למי שהחזיק גם בחברת בשמוט, נוהל הליך פלילי במסגרתו
25 הורשע גרינברג בכיצוע מספר רב של עבירות מס, בין היתר בקשר עם הפצה של חשבוניות
26 פיקטיביות של חברות שונות וביניהן גם חברת בשמוט עצמה (אף כי החשבוניות הספציפיות נשוא
27 הערעור דגן לא נכללו בכתב האישום שהוגש נגד גרינברג).
- 28 54. במסגרת הכרעת הדין נגד גרינברג, שצורפה כנספח 12 לתצהיר פקלק, קבע בית המשפט כי אביאל
29 בישמוט, בעל המניות ובעל הסמכויות היחיד בחברת בשמוט, כלל לא היה מודע לקיומה של
30 החברה, ובוודאי שלא הייתה לו כל ידיעה או מעורבות בפעילותה. עוד קבע שם בית המשפט, כי מי





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ששלט באופן מהותי בחברה היה מר גרינברג, אשר העמיד בחזית את אביאל ללא ידיעתו והבנתו,
2 ובפועל הפעיל את בשמוט באמצעות סרחאן – זאת כאשר כאמור, הן מר גרינברג והן מר סרחאן
3 אינם בעלי סמכויות כלשהן בחברה.
- 4 55. המערערת טענה כי סרחאן היה מורשה חתימה בחברת בשמוט, וזאת על פי אישור מורשה חתימה
5 שהוצג לה עובר לחתימת ההסכם עם בשמוט ואשר עליו חתום עו"ד אלעזר (אותו אישור צורף
6 כחלק מנספח 16 לתצהיר פקלק, עמ' 18 לנספח). אלא שעיון באישור האמור, מעלה מס' תמיהות,
7 אשר היו צריכות להתעורר כבר אצל המערערת:
- 8 א. שם החברה המופיעה בגוף האישור – שיוביץ ודור מוצרים פיננסיים בע"מ – שונה מזו
9 שמופיעה בכותרת המסמך – הלא היא חברת בשמוט. בדיעבד ניתן אמנם הסבר לפיו "שיוביץ
10 ודור מוצרים פיננסיים" היה שמה הקודם של בשמוט, אולם אין בכך כדי להסביר מדוע על גבי
11 אותו מסמך נזכר פעם שם זה ופעם שם זה.
- 12 ב. חמור מכך, תוכן האישור אינו ברור: לא ברור מיהו הגורם אשר מסמיך את סרחאן לפעול בשם
13 חברת בשמוט, שכן לא צורף כל פרוטוקול של החלטה המסמיכה את סרחאן להיות מורשה
14 חתימה. אין די בכך שעו"ד חתום על המסמך, כדי להצדיק הסתמכות עליו. כפי שכבר נאמר,
15 בדיקה קלה ברשם החברות קודם חתימת העסקה, בסכומה הגבוה, הייתה מלמדת כי סרחאן
16 לא רשום כבעל מניות ולא כמנהל בחברת בשמוט.
- 17 56. עו"ד אלעזר עצמו העיד, כי במקרים בהם פנו אליו בניסיון לברר האם אישורים כמו זה שהוצג
18 למערערת הם תקינים, הוא היה משיב כי על הפונים לערוך בדיקות בעצמם, והם אינם יכולים
19 להסתמך על המסמך הנחזה כאישור לבדו (פרוטוקול מיום 30.10.19, עמ' 33, ש' 17-14).
- 20 57. אביאל בשמוט מסר בחקירותיו כי הוא אינו מכיר את סרחאן, מעולם לא היה לו כל קשר עסקי איתו,
21 והוא בוודאי לא נתן לו ייפוי כוח לחתום בשמו או בשם חברת בשמוט (נספח 23 לתצהיר פקלק,
22 חקירת אביאל אצל המשיב מיום 9.10.13, ש' 103-99).
- 23 58. סרחאן נחקר אצל המשיב פעמים רבות וחקירותיו צורפו לתצהיר פקלק כנספחים 27-36. כן העיד
24 מר סרחאן גם בפניי.
- 25 במסגרת חקירותיו הרבות אצל המשיב, בחר מר סרחאן לשמור על שתיקה ביחס לרובן ככולן של
26 השאלות שהוצגו לו. כך בחר שלא לענות לשאלות על הקשר שלו לחברת בשמוט, מדוע חתם
27 כמיפיה כוחה של חברת בשמוט, מי נתן לו ייפוי כוח לפעול בשם החברה, האם סיפק למערערת
28 עובדים או עבודות באמצעות החברה, האם הוא מכיר את המערערת, האם חתם על ההסכם מולה,
29 היכן הם אתרי העבודה בהם סיפקה חברת בשמוט שירות או עובדים למערערת, אילו עבודות ביצעה
30 חברת בשמוט, מה שמו של הבעלים של המערערת והאם קיבל כסף בגין החשבונות שנתן למערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 (נספח 27 לתצהיר פקלק, ש' 89-94, 109-113, 118-120, 128-129; נספח 28 לתצהיר פקלק, ש' 23-
 2 24, 37-69, 74-77; נספח 29 לתצהיר פקלק, דף 6 ש' 21- דף 7 ש' 7, דף 8 ש' 16-20; נספח 30 לתצהיר
 3 פקלק, דף 4 ש' 15-17, דף 5 ש' 37- דף 6 ש' 5; נספח 31 לתצהיר פקלק, דף 2 ש' 7-31, דף 4 ש' 10-
 4 32, דף 8 ש' 7-9; נספח 32 לתצהיר פקלק, ש' 113-135, ש' 172-181; נספח 35 לתצהיר פקלק, דף 3,
 5 ש' 1-4, 16-20; דף 6 ש' 13-35, דף 7 ש' 13-18, דף 8 ש' 10-13, 19-20; נספח 36 לתצהיר פקלק,
 6 דף 2, ש' 5-38, דף 3 ש' 1-2).

7 59. לעדותו בפניי הובא מר סרחאן על ידי שב"ס, שכן התברר כי הוא מרצה מאסר בגין פרשייה אחרת
 8 שאינה נוגעת לערעור זה. סרחאן טען כי היה מכור לסמים, וכי הדבר פגע בזכרונו. לגופו של עניין,
 9 לא ידע סרחאן לספק כל פרט של ממש אודות העסקאות הרלוונטיות נשוא החשבוניות העומדות
 10 במוקד ערעור זה.

11 כך לדוגמא, סרחאן לא ידע להגיד היכן נחתם ההסכם בין חברת בשמוט ובין המערערת, ומי חתם
 12 עליו מטעם המערערת (פרוטוקול מיום 30.10.19, עמ' 52, ש' 30-34); כמה חשבוניות הוציא
 13 למערערת מטעם חברת בשמוט (שם, עמ' 53, ש' 10-11); כיצד הגיע לסכומים הרשומים על גבי
 14 החשבוניות נשוא הערעור, כמה פועלים סיפק למערערת ואיזו עבודה בוצעה עבורה ביחס לכל
 15 חשבונית (שם, עמ' 53, ש' 12-23; עמ' 54, ש' 9-1, ש' 10-11, ש' 34-35; עמ' 55, ש' 1-27). כמו
 16 כן לא ידע להגיד היכן בארץ נמצא האתר "כנות", בו כביכול ביצעה חברת בשמוט עבודה עבור
 17 המערערת, ולא ידע לאשר שנכח במקום (שם, עמ' 52, ש' 24-27).

18 סרחאן גם לא ידע להשיב לשאלות בסיסיות ביחס לחברת בשמוט - בה כביכול הוא היה מורשה
 19 חתימה, ובשמה חתם על החשבוניות.

20 וראו חקירתו על ידי ב"כ המשיב מיום 30.10.19, בעמ' 50-53 לפרוטוקול:

21 ש" : איפה היו המשרדים של חברת ביסמוט כשעבדת בה ?

22 ת: לא זכור לי.

23 ...

24 ש: מי היה מנהל החשבונות של חברת ביסמוט ?

25 ת: גם לא זוכר את השם שלו.

26 ש: מי היה רואה החשבון של החברה ?

27 ת: גם לא זוכר.

28 ...

29 ש: את חברת דקל הארץ אתה מכיר ?

30 ת: כן.

31 ...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ש: איך התחלת לעבוד עם החברה?
2 ת: אני לא זוכר.
3 ש: התחלת לעבוד עם דקל הארץ נכון?
4 ת: לא זוכר.
5 ש: אתה לא זוכר איך התחלת לעבוד איתם?
6 ת: לא.
7 ...
8 ש: הציג לך עורך דין ציוני את ההסכם שאישרת שאתה חתום עליו. אתה זוכר את ההסכם?
9 ת: אני מזהה את החתימה כן.
10 ש: מי הכין את ההסכם הזה?
11 ת: מה זאת אומרת מי הכין? אני הגשתי אותו.
12 ש: מישהו כתב את ההסכם הזה מי הכין אותו?
13 ת: לא זוכר.
14 ...
15 ש: כשחתמתם על ההסכם איפה זה היה?
16 ת: לא זוכר. האמת שאני לא זוכר.
17 ...
18 ש: אתה זוכר מי חתם על ההסכם מטעם חברת דקל הארץ?
19 ת: לא.
20 ...
21 ש: כמה חשבוניות הוצאת לדקל הארץ באמצעות חברת ביסמוט?
22 ת: האמת שאני לא זוכר.
23 ש: אני מציג לך את חשבונית מספר 187. זו בחתימה שלך נכון? זה גם כתב היד שלך?
24 ת: כן.
25 ש: הסכום פה לפני מע"מ הוא 500 אלף שקל. איך הגעת לסכום הזה?
26 ת: אני לא זוכר איך הגעתי לסכום.
27 ש: אתה יודע להגיד כמה עובדים סיפקת בשביל העבודה הזאת?
28 ת: לא זוכר אני לא יודע כמה היה מה היה לא זוכר אבל אני רואה שזו החתימה שלי
29 ושביצעתי עבודה באותו יום. מתי כמה לא זוכר.
30 ש: אתה יודע מה העבודה שבוצעה?
31 ת: לא זוכר מה היה שם.
32 הציטוטים שהובאו הם ציטוטים חלקיים בלבד, והמעייין בפרוטוקול ימצא לכל אורך החקירה הנגדית
33 כי סרחאן לא ידע לספק כל תשובה של ממש, כמצופה ממי שביצע עסקאות בסכומים המדוברים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

60. בעדותו של מר סרחאן, אם כן, לא היה כדי לשכנע, וזאת בלשון המעטה, כי הוא אכן היה מורשה חתימה בחברת בשמוט, כי הוא או חברת בשמוט אכן ביצעו עבודה כלשהי עבור המערערת, וכי החשבוניות הוצאו כדין.

61. למעלה מן הצורך אוסיף כי במסגרת חקירותיו אצל המשיב, תיאר סרחאן את דרך הפעולה שלו ושל גרינברג (מי ששלט כאמור בפועל בחברת בשמוט), אשר היה מפעיל אותו בהוצאת חשבוניות פיקטיביות ללקוחות בהתאם לבקשתם (ר' בנספח 29 לתצהיר פקלק, דף 2, ש' 27-33). הודעתו זו של סרחאן אצל המשיב אמנם לא נגעה באופן ספציפי בחשבוניות נשוא הערעור דנן, אולם בשים לב למכלול הדברים (ולתשובותיו החסרות בעדותו לפני), יש בה כדי לחזק את החשד כי גם החשבוניות נשוא הערעור דנן אינן משקפות עסקאות אמת.

ד. לא הוכח כי מלוא סכום החשבוניות שולם לחברת בשמוט.

62. בנוסף לכל האמור, הרי שלא הוכח כי מלוא סכום החשבוניות אכן שולם לחברת בשמוט. על פי עדותו של מר אבו ג'ענים, חלק מהשיקים שניתנו לחברת בשמוט נפרעו על ידי המערערת, אולם משנקלעה המערערת לקשיים כלכליים, החלו לחזור חלק מהשיקים, ובשלב זה לטענתו, גורמים במערערת השלימו את התשלומים לחברת בשמוט במזומן (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 11, ש' 27-9). אלא שבכל הנוגע לתשלומים שבוצעו כביכול במזומן - לא הוצגה כל ראיה.

63. בנוסף, על השיקים שהוצגו לבית המשפט לא נכתב כי הם "למוטב בלבד" (צילום השיקים צורף כנספח 18 לתצהיר פקלק), ובפועל הם נפרטו בצ'ינג על ידי אדם בשם סלימאן אבו ריקק, שהקשר שלו לחברת בשמוט לא הוסבר ובוודאי שלא הוכח (ר' הודעתו של כפיר לביא, מנהל בחברת ש.ל פיננסים מימון חוץ, אשר פרעה את השיקים שנתנה המערערת לחברת בשמוט, לאדם בשם סלימאן אבו ריקק - נספח 19 לתצהיר פקלק).

64. מכל אחד מן הטעמים המפורטים לעיל, ועל אחת כמה וכמה מהצטברותם יחד, באתי למסקנה כי לא עלה בידי המערערת לשכנע כי החשבוניות הוצאו כדין.

האם בנסיבות המקרה דנן, המערערת נכנסת בגדר החרוג הסובייקטיבי?

65. משלא שוכנעתי כי החשבוניות נשוא הערעור הוצאו כדין, נותר לבחון האם המקרה דנן נכנס בגדר אותם מקרים חריגים אשר בהם יותר לנישום לנכות מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו שלא כדין, בשל כך שפעל בתום לב, ונקט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות הוצאו כדין - החרוג הסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 66. המערערת מבקשת להיכנס בגדרי החריג הסובייקטיבי, בשל כך שביצעה לטענתה מספר בדיקות
2 בטרם התקשרה עם חברת בשמוט בהסכם: היא קיבלה את תעודת ההתאגדות של החברה; אישור
3 ניהול ספרים של החברה; אישור ניכוי מס במקור; אישור מורשה חתימה של סרחאן בחברה וכן
4 צילום ת"ז שלו. כמו כן, ולאחר קבלת אישור מורשה החתימה של סרחאן בחברה, פנה לטענתו מר
5 אבו ג'ענים טלפונית לעורך הדין החתום על אישור מורשה החתימה, עורך דין אלעזר, ויודא מולו
6 כי האישור אמיתי ותקין (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 28 ש' 35-36).
- 7 67. אומר כבר עתה, כי אינני סבור כי בבדיקות אלו שביצעה המערערת, היא יצאה ידי חובת הבדיקה כי
8 החשבוניות הוצאו כדין, ואינני סבור כי די בהן כדי להכניסה בגדרי החריג הסובייקטיבי.
9 המדובר בבדיקות טכניות בעיקרן, אשר אין בהן כדי להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין.
- 10 68. יפים לעניין זה דבריו של כבוד השופט בורנשטיין בע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת (2003)
11 בע"מ נ' מע"מ רמלה (20.8.2017), בפסקאות 117-118 לפסק הדין:
12 "...לא ניתן לומר כי עוסק נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות
13 בכך שהסתפק בבדיקה טכנית של המסמכים. מלבד עמידתה על קבלת אותם מסמכים
14 פורמליים, כגון: רישום כעוסק מורשה במע"מ, רישום במרשם החברות, תעודות זהות, אישור
15 לניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים וכו', לא ערכה המערערת כל בדיקה על מנת
16 להבטיח כי החברות שהנפיקו את החשבוניות אכן היו מוסמכות לעשות כן. עצם העובדה כי
17 לחברות קיימים אישורים כאמור, אינה מכשירה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה
18 שלא כדין, כאשר הנסיבות מלמדות כי מעבר למסמכים הפורמליים, אין מדובר בחשבוניות
19 המשקפות עסקאות אמת...
20 עניינה של המערערת הוא כי יהיו בידה חשבוניות מס כדין כך שתוכל לנכות את מס התשומות
21 הכלול בהן. ממילא, צריך להיות לה אף עניין בתקינות אותן חשבוניות, והדבר מחייב מתן
22 הדעת אף לזהותם של מבצעי העבודה, ולטיב הקשר הקיים בינם לבין מי שהנפיק את
23 החשבוניות בגין עבודתם, לרבות שרשרתו של אותו קשר בין מנפיק החשבוניות וקבלן המשנה
24 (ככל שאין מדובר בעובדים של מנפיק החשבוניות אלא של קבלן המשנה שלו)."
- 25 69. בענייננו, המערערת אמנם קיבלה מסמך שבו נכתב כי סרחאן הוא מורשה חתימה בחברת בשמוט,
26 אולם מסמך זה היה לא תקין וחסר כל משמעות, שכן מי שהרשה את חתימתו של סרחאן בחברה על
27 פי אותו מסמך, לא היה אדם בעל סמכות או תפקיד כלשהם בחברה בעצמו. האישור שהוצג
28 למערערת לא נוסח כייפוי כוח, ואף לא כפרוטוקול ישיבת דירקטוריון או פרוטוקול אסיפת בעלי
29 מניות המסמיכים את מר סרחאן לחתום בשם החברה. המדובר במסמך סתמי שבו עורך דין, שבידי
30 המערערת לא הייתה כל ראייה בנוגע למעמדו בחברה ואשר איננו מורשה חתימה בחברה בעצמו,
31 מאשר כי אותו סרחאן הוא מורשה חתימה בחברה. כאמור עורך הדין החתום על המסמך, עורך דין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 אלעזבורה, בעצמו העיד כי אם היו פונים אליו בבירור האם מסמך כזה שהוצג למערערת הוא תקין,
2 הוא היה משיב כי על הפונים לערוך בדיקות בעצמם, והם אינם יכולים להסתמך על המסמך המוצג
3 כאישור לבדו (פרוטוקול מיום 30.10.19, עמ' 33, ש' 14-17).
- 4 70. לו ביקשה המערערת לוודא באמת כי אישור מורשה החתימה המסמך את סרחאן תקין, היה עליה
5 לעמוד על כך שיימסר לה פרוטוקול החלטה במסגרתו אדם המוסמך לכך בחברת בשמוט מסמך את
6 סרחאן לפעול בשמה.
- 7 71. אלא שמעבר לקבלת המסמכים הפורמליים כתעודת ההתאגדות, אישור ניהול הספרים וכיו"ב,
8 המערערת כלל לא טרחה לבדוק אצל רשם החברות אם סרחאן הוא בעל תפקיד כלשהו בחברה. לו
9 הייתה המערערת בודקת את רישומי החברה ברשם החברות, היא הייתה מגלה בנקל כי סרחאן אינו
10 רשום שם כבעל מניות או כמנהל, וכי היא מתקשרת מול גורם שסמכותו לכל הפחות מוטלת בספק.
11 הבדיקה אצל רשם החברות היא בדיקה קלה וזולה, אותה יש לצפות כי יבצע מי שמשלם סכומי כסף
12 נכבדים, קודם להתקשרות בהסכם הנטען וקודם לביצוע התשלומים הנטענים.
- 13 72. יתירה מכך. בחקירתו ביום 23.10.13 של מר טאלב אבו גאנם (להלן: "טאלב"), בעל המניות
14 במערערת, אצל המשיב, העיד טאלב כי סרחאן הוא הבעלים של חברת בשמוט (נספח 15 לתצהיר
15 פקלק, דף 4, ש' 11-15). זאת אומרת שכאמור המערערת לא ביצעה ולו את הבדיקה הבסיסית ביותר
16 ברשם החברות, לוודא מיהם בעלי המניות ובעלי התפקידים בחברת בשמוט, שכן אם הייתה מבצעת
17 בדיקה זו הייתה בקלות מגלה כי מה שסברה אינו נכון. ושוב נזכיר כי המדובר בחברה עמה מתקשרת
18 המערערת בפעם הראשונה, בהסכם בהיקף של למעלה ממיליון וחצי ש"ח, כך שניתן היה לצפות כי
19 תבצע בדיקות בסיסיות ממין זה.
- 20 בנוסף, טאלב אף הודה בחקירתו כאמור כי הוא גם לא בדק אם לחברת בשמוט כלים וטרקטורים
21 לביצוע העבודה (נספח 15 לתצהיר פקלק, דף 3, ש' 33-36).
- 22 73. יצוין כי טאלב, וכל בעל מניות אחר במערערת או מנהל רשום אצלה לעניין זה, לא הגיע למתן עדות
23 בפני בית המשפט, דבר הנזקף אף הוא לחובת המערערת.
- 24 מר אבו ג'ענים, אשר העיד בשם המערערת, לא היה בעל מניות ואף לא היה רשום ברשם החברות
25 כמנהל בחברה (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 11, ש' 29-32).
- 26 74. אבו ג'ענים, שהיה לדבריו מנהל הפרויקטים במערערת, העיד כי הוא לא בדק אם לחברת בשמוט
27 עובדים משל עצמה, וכי מבחינתו הדבר היחיד שמעניין אותו הוא שהעבודה מתבצעת בפועל
28 (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 19, ש' 17-21):
- 29 "ש: לחברת ביסמוט היו עובדים משלה?
30 ת: אני לא יודע לא נכנסתי לספרים שלה ואני לא מכיר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ש: לא בדקת את זה?
2 ת: לא. אני יודע שיש אנשים בשטח וזהו. והמפקח ומנהל העבודה מרוצים בשבילי נגמר
3 הסיפור."
4 כך הוא גם לא בדק כיצד היו העובדים מגיעים לאתרים (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 27 ש' 7-8):
5 "ש: איך העובדים היו מגיעים לאתרים? מי היה מביא אותם.
6 ת: לא יודע.
7 ש: מה?
8 ת: לא מעניין אותי".
9 ואף לא בדק מי היו קבלני המשנה של סרחאן או של בשמוט, ומהיכן הם היו מביאים כלים או את
10 הפועלים (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 29, ש' 35-29):
11 "ש: אתה בדקת עם סרחן מי הם קבלני כוח העבודה שלו?
12 ת: לא.
13 ש: מאיפה הוא הביא את הכלים,
14 ת: לא שאלתי,
15 ש: מאיפה הביא פועלים?
16 ת: לא שאלתי אותו זה לא התפקיד שלי לשאול אותו. התפקיד שלי שהוא נותן לי מענה
17 בשטח, נגמר הסיפור."
18 אבו ג'ענים אף העיד, כי הוא לא מכיר את אביאל בשמוט ולא יודע מה הקשר שלו לחברת בשמוט
19 (פרוטוקול מיום 18.9.19, עמ' 27, ש' 24-29). וכן כי הוא אינו יודע מה התפקיד של מר סרחאן
20 בחברת בשמוט (שם, בש' 3-7).
21 75. הדברים מדברים בעד עצמם. לא בעל המניות ומנהל המעוררת ולא מנהל הפרויקטים שלה, גילו
22 עניין כלשהו בשאלה האם חברת בשמוט אכן הייתה רשאית להוציא את החשבוניות, האם מדובר
23 היה בפועלים המועסקים על ידה, או מועסקים על ידי קבלני משנה שלה, האם היא מחזיקה בכלל
24 בכלים באמצעותם היא תוכל לבצע את העבודה, מי הם בעלי התפקידים בחברה, וכיוצא בכך מידע
25 שמטרתו להבטיח שמדובר בחשבוניות כשרות, ושמי שהנפיק אותן היה אכן רשאי לעשות כן.
26 76. כפי שקבע בית המשפט בעניין טי.ג.י.די, הנטל להוכחת עמידה בתנאי החרוג הסובייקטיבי "כבוד
27 ביותר", והמשוכה הראייתית הניצבת בפני מי שמבקש לבוא בשעריו של חריג זה - גבוהה. לאור כל
28 האמור לעיל, אינני סבור כי המעוררת עמדה בנטל זה, וכי הוכיחה שנקטה בכל האמצעים הסבירים
29 שעמדו לה על מנת לבדוק כי החשבוניות הוצאו כדין. לפיכך, אני קובע כי החרוג הסובייקטיבי אינו
30 מתקיים בנסיבות המקרה דנן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-16621 דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 77. לאור כל האמור לעיל, הרי שהמערערת לא עמדה בנטל הרוכץ לפתחה להוכיח כי יש מקום להתיר
2 לה את ניכוי מס התשומות שבחשבוניות.

3

4

סוף דבר

5

78. הערעור נדחה.

6

79. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח. סכום זה ישולם למשיב בתוך 30 ימים,

7

שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

8

9

ניתן לפרסם את פסק הדין.

10

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

11

12

13

14

15

16

17

ניתנה היום, י"ח אלול תש"פ, 07 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

18

אבי גורמן, שופט

19

20