



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

בפני כבוד השופט אחיקם סטולר

המערערת:

א.מ אבו מוסה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד הילה תירוש ועו"ד רועי קריב

נגד

המשיב:

מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)
עו"ד יונתן בן-דוד

פסק דין

ענייניו של הערעור דנן הינו בשני נושאים עיקריים:

האחד, ערעור על הודעת כפל מס שהוציא המשיב למערערת לפי סמכותו שבסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), בסכום של 2,129,328 ₪. הערעור מתייחס לשנות המס 2009 - 2011, בשל טענה בדבר ניכוי מס תשומות שלא כדין בגין מסמכים הנחזים כחשבוניות מס.

השני, ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנים 2009-2011 בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק מע"מ והטלת קנס על המערערת בשיעור 1% מסך עסקאותיה בסך כולל של 331,321 ₪, בהתאם לסעיף 95 לחוק מע"מ, בשל טענה בדבר אי ניהול ספרים כדין.

הרקע

1. המערערת, חברת א.מ אבו מוסה בע"מ, היא חברה העוסקת בתחום עבודות הבניין ורשומה במע"מ החל מחודש אוגוסט בשנת 2002.
2. במוקד הערעור עומדים מעל 100 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות אשר המס בגינן עומד על מעל לסך של 1,000,000 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

תמצית טענות המערערת

3. המערערת טענה כי המשיב קבע, ללא תימוכין או בסיס עובדתי ממשי, שהיא ניכתה מסמכים הנחזים לחשבוניות מס. לטענתה, כל העסקאות שנעשו הן עסקאות אמיתיות, כשרות, אשר נערכו כדין במהלך עסקיה ואשר במסגרתן רכשה המערערת שירותים, שילמה את מלוא תמורתן, קיבלה בגינן חשבוניות מס כדין מספק השירותים וניכתה כדין את חשבוניות אלו בספריה. לעמדת המערערת, המשיב טעה בהפעלת שיקול דעתו והמסקנות אליהן הגיע אינן נכונות ובלתי מבוססות.
4. **באשר לחוקיותן של החשבוניות**, טענה המערערת שעסקאותיה עם ספקיה מגובות בחוזים שנערכו מול בעל זכות החתימה, שהיא ערכה בדיקה שישנם אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור, תיק עוסק ודיווחים שוטפים למע"מ. כמו כן, לטענתה היא שילמה לספקיה תמורה מלאה עבור השירות שקיבלה, כולל מע"מ, כך שהחשבוניות שניתנו לה נרשמו כדין והיא ניכתה מס כנגדן, כדין גם כן.
5. המערערת טענה כי היא פעלה בהתאם למבחן האובייקטיבי שנקבע בע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד נג(3) 493 (להלן: "**פרשת סלע**"), כשם שכל עוסק סביר היה פועל בנסיבות העניין.
6. לחילופין, טענה המערערת כי אם קיים פגם כלשהו בהתנהלות ספקי השירות, הרי שמשילמה את התמורה וערכה את הבדיקות הנדרשות – לא יכולה הייתה לדעת כי קיים פגם כלשהו בחשבוניות ולכן, לא ניתן היה לאסור עליה ניכוי מס תשומות או חמור מכך, לחייבה בכפל מס.
7. **באשר לאמיתות העסקאות**, טענה המערערת כי אין בהן כל פגם: מנהלי העבודה באתרים הם עובדיה, כאשר העבודה בוצעה על ידי קבלני משנה. המערערת פרטה בהודעת הערעור שלה אודות החברות עמן נקשרה (ניו קרדיט, א.ג.מ.ס, טיב וטוב, חן אבני ישראל, אוקראינה אמיר, קטלובסקי יצחק) והדגישה את בדיקותיה לגבי כל אחת מהן ואת שיתוף הפעולה של מנהל המערערת, מר מוסא, בחקירתו. עוד טענה המערערת כי היא הנהיגה מנגנון סינון קפדני העונה על דרישות הדין ומעבר לכך. כמו כן, המשיב אישר את עסקאותיה כך שלא ברור מדוע פסל את ניכוי התשומות שביקשה, על בסיס אותן עסקאות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

8. המערערת הדגישה שהיא בעלת מוניטין בתחומה, לוותה על ידי משרד רו"ח מיומן ובעל ניסיון וביצעה בדיקות כנדרש (ר' עדותו של מר עדנאן מיום 27.12.15 פרו' עמ' 37 שו' 1-3, עמ' 55 שו' 5-9, עמ' 54 שו' 28-31; עדותו של מר בנימין מיום 27.12.15 עמ' 58 שו' 25-28).
9. המערערת טענה כי הטלת כפל קנס במקרה דנן, הינה בבחינת פגיעה קשה ובלתי הגיונית בזכויותיה, כיוון שהיא שילמה תמורה בגין רכישת השירותים השונים, בדקה טופסי ניכוי מס במקור וניהול ספרים, ערכה חוזים כנדרש ובדקה קיומו של תיק עוסק. המשיב קיבל דיווחי ספקי השירות על חשבונות אלו ושילם מע"מ כנגדן.
10. לחילופין, גם אם מדובר בחשבונות שלא כדין, היא לא ידעה ולא יכלה לדעת שהן הונפקו שלא כדין הואיל והן הונפקו על שם המערערת, על ידי מי שאמור היה להוציאן והתקבל מלוא השירות כנגדן.
11. **באשר לפסילת ספרים וקנס שהוטל עליה**, טענה המערערת שהמשיב לא ערך כל בירור בנושא ולא נשקלו שיקולים אובייקטיביים וסובייקטיביים מתחייבים בעניין.
12. המערערת טענה כי במהלך השימוע שנערך לה, לא היה באפשרותה להוכיח שלא ידעה ולא יכולה היתה לדעת שקיבלה חשבונות שאינן כדין, מאחר וחומר חקירה רב היה חסר והוא הועבר לידיה רק לאחר שהסתיים השימוע. עוד טענה, שהמשיב לא עיין בחומר החקירה הקיים, התעלם מעדויות ללא סיבה, נמנע מלהוסיף ולחקור גורמים שיכלו לשפוך אור על העבודות ובחר לתת פרשנות מגמתית לעדויות שונות. לשיטתה, המשיב התרשל כאשר לא ניתח את כל החומר אשר עמד בפניו והיה פזיז לנקוט נגדה בסנקציה לפי סעיף 50(א) לחוק.

תמצית טענות המשיב

13. המשיב טען כי הוא פעל כדין עת חייב את המערערת בכפל מס, בשל כך שניכתה מס תשומות שלא כדין, על בסיס מסמכים הנחזים כחשבונות מס. לשיטתו, מאחורי מסמכים אלו לא עמדה כל עסקה, לא סופק למערערת שירות או עובדים ולכן, המערערת אינה זכאית לנכות את המס הגלום במסמכים אלו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

14. לטענת המשיב, המערערת לא ביצעה את הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא שמדובר בחשבוניות מס שהוצאו כדין ולא נקטה באמצעים סבירים על-מנת לוודא את תקינות החשבוניות. כל הפעולות שביצעה המערערת לטענתה (בדיקת קיומם של תעודת עוסק מורשה, אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור, מסמכי התאגדות ורישום ברשם החברות) הן פעולות שביצעה על מנת לצאת מידי חובה בלבד והיא אינה עונה על המבחן האובייקטיבי או החריג לו.
15. אשר לפסילת הספרים, המשיב טען כי המערערת לא ניהלה את ספריה על פי הוראות ניהול ספרים ובפרט לפי שיטת החשבונאות הכפולה; החשבוניות אינן מפורטות כנדרש בסעיף 9 ו-9א להוראות ניהול פנקסים וכי המערערת ניכתה מס תשומות באמצעות מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס.
16. עוד טען המשיב, כי כל החומר שעמד בבסיס החלטת המשיב היה מצוי בידי המערערת לפני מועד השימוע (ר' נספח 31 לכתב התשובה); למערערת ניתן פרק זמן של כמעט שנה לטעון טענותיה (ממועד השימוע ועד מועד ההחלטה – ר' נספחים 32034 לכתב התשובה) וכי אף אחת מהחברות אשר הפיקו את המסמכים הנחזים כחשבוניות מס, אינן חברות כוח אדם שבכלל יכולות לספק לה עובדים (ר' נספח 35 לכתב התשובה).

דיון והכרעה

17. מטעם המערערת, העיד מר מוסא אבו מוסא, בעל השליטה ומנהל במערערת (להלן: "מר מוסא"); מר מוחמד אבו מוסא, בעל מניות במערערת (להלן: "מר מוחמד"); מר עדנן אל באסל, אשר עבד כשכיר במערערת במשרה חלקית כפקיד (להלן: "מר עדנן"); מר רוני בנימין, אשר שימש כרו"ח של המערערת (להלן: "מר בנימין"); גב' בטי חנחן, אשר עבדה כמנהלת חשבונות במשרדו של מר בנימין (משרד רו"ח "אלירון שירותי חשבונאות") וביצעה את הנהלת החשבונות עבור המערערת (להלן: "גב' חנחן"); מר חסן סלאח, בעל השליטה בחברת אוקראינה אמיר ח.פ. 513710921 (להלן: "מר חסן"); מר פודה אברהים, עובד של מר יוסף דגן (להלן: "מר פודה") וכן העידה את מר עזרא כהן, אשר עבד בעבר במס הכנסה- פקיד שומה רמלה, במחלקת מודיעין (להלן: "מר כהן"). המערערת צרפה לתצהירה גם תצהיר מטעם הגב' עמליה בינס (מנהלת חשבונות במשרדו של מר בנימין) ותצהיר מטעם מר פריד טהאא (הבעלים של חברת א.ג.מ.ס), אך בחרה שלא להעיד את השניים האחרונים בבית המשפט.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

- מטעם המשיב, העיד מר משה מוראי, אשר שימש כממונה בכיר צוות ביקורת חשבונות (להלן: "מר מוראי").
18. ביום 27.12.15 ניתן תוקף של החלטה להסכמת הצדדים להפקיד ערובה בקופת בית המשפט בסך של 7,500 ₪ במזומן. הודעה על הפקדת הערובה הוגשה ביום 31.1.16.
19. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ושמעתי את העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל בחלקו. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.

המסגרת הנורמטיבית – כפל מס

20. חשבונית מס לפי הוראת סעיף 1 לחוק מע"מ היא "חשבונית שהוצאה על פי סעיף 47". הוראת סעיף 47 לחוק מע"מ, קובעת כך:

"47. (א) עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה.

21. כלומר, על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבוניות שהוצאה כדין, עליה להיות מונפקת על ידי עוסק מורשה ובגין עסקה החייבת במס.

22. בית המשפט העליון קבע, בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ מסים יט/2 עמ' ה-6, כי חשבונית שהוצאה כדין צריכה לעמוד במספר דרישות טכניות, אך גם מהותיות ועליה לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. דהיינו, הפרטים בה צריכים להיות נכונים, הן לעניין טיב השירות או המכירה, הן לעניין סכום ששולם בתמורה והן לעניין זהות הצדדים לעסקה.

23. הוראת סעיף 38 לחוק מע"מ קובעת, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין:

"38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

24. על פי הוראת סעיף 41 לחוק: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

25. בית המשפט העליון קבע בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נגד (3) 493 (להלן: "עניין סלע"), כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת לפי מבחן אובייקטיבי, מבלי ליתן חשיבות ליסוד הנפשי של העוסק או לדרגת מודעותו. דהיינו, די בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות על בסיס מבחן אובייקטיבי, כדי לשלול את זכאותו של העוסק לניכוי מס התשומות. עם זאת, הוכר בפסיקה חריג, לפי מבחן סובייקטיבי, שלא ישלול את זכאותו של עוסק לניכוי מס תשומות, גם כאשר מדובר בחשבוניות פיקטיביות. במבחן סובייקטיבי זה, על הנישום לשכנע את מנהל מע"מ כי הוא לא התרשל ואף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק ואף על פי כן לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. חריג זה, מטיל על הנישום את החובה לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים והמוציאים להם חשבונית.

26. אך יודגש, כי המבחן האובייקטיבי הוא מצומצם ביותר והשאלות - האם היה בידי עוסק לגלות את הפסול שנפל בחשבוניות במועד קבלתן והאם נקט אמצעים סבירים לעשות כן - הן שאלות שתבחנה במבחן מחמיר (ר' ע"ש 5042/05 טל יואב נ' מדינת ישראל, מסים כא/4 (אוגוסט 2007)).

27. בית המשפט העליון קבע בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי (קיומן של חשבוניות שהוצאו שלא כדין) קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין והנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהוא היה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין. שם, המערערת לא עמדה בנטל הסובייקטיבי הנדרש ויש לראותה כמי ש"עצמה עיניים" בדבר אי חוקיותן של חשבוניות המס:

"אינני סבור כי יש לדרוש פה מהמערערת להראות כי היא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכתה הוצאו כדין, אך כפי שהובהר לעיל, לדעתי היה עליה, לכל הפחות, להפריך את החזקה שלפיה היא ידעה על הפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות אותן ניכתה כמס תשומות יתרה מזאת, אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי (שנוכח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

המטרות ההרתעתיות והעונשיות של הסמכויות הנ"ל – יש לו זיקה לענייננו) – את העקרון בדבר "עצימת עיניים", שלפיו: "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם" (סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז-1977; להחלה של עקרון "עצימת העיניים" במשפט האזרחי – ראו: ע"א 7785/99 ארוך נ' פאריינטי, פ"ד נה(3) 85, פסקה 11 (2001) ... הנה כי כן נראה כי המערערת לכל הפחות "עצמה עיניה" בפני חשדות אלו ונמנעה מלחקור ולוודא את העובדות לאשורן (בעניין זה יש גם ממצא פוזיטיבי מטעם בית המשפט המחוזי הנכבד), ומכל מקום המערערת לא עמדה בנטל השכנוע להראות כי נקטה בפעולות משמעותיות להסרת חשדות אלו."

נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות

28. סעיף 132 לחוק קובע: "הטוען ששילם מס או שהגיש ד"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה". כלומר, על המערערת להראות, כי החשבוניות עליהן היא מתבססת הוצאו כדין, מייצגות עסקאות אמת ומותרות בניכוי מס תשומות.
29. יוער, כי ישנה הבחנה בין נטל השכנוע לבין נטל הבאת הראיות. על כך עמד בית המשפט העליון בעניין רע"א 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל מע"מ, מסים 6/ו, דצמבר 1992 (להלן: "עניין גיורא ארד"), שם נקבע כך:

"מה בין נטל השכנוע לנטל הבאת הראיות? בפסיקה ובספרות עמדו על הבחנה זו פעמים רבות. כך, למשל, פרופ' הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189 מסביר לאמור: "המונח נטל ההוכחה (burden of proof or onus of proof) משמש, לעתים, בשני מובנים שונים: נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות. אם בגמר גביית העדויות מתברר, כי טענה פלונית לא הוכחה כדי שכנועו של בית המשפט, יכריע בית המשפט על פי נטל השכנוע; היינו יפסוק נגד אותו בעל דין שעליו היה להוכיח אותה טענה. ואילו נטל הבאת הראיות אומר, אם מבחינת כמות הראיות שהוגשו - ובהנחה שהן מהימנות - מותר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

לשופט לקבוע ממצא. נטל השכנוע הוא הנטל העיקרי, ובדרך כלל הוא קבוע ועומד ואינו עובר במהלך המשפט מבעל דין אחד למשנהו. נטל הבאת הראיות הוא הנטל המשני ועשוי להתחלף במהלך המשפט. ובקיצור לשון: נטל השכנוע - ענינו מהימנות הראיות; נטל הבאת הראיות, אין ענינו אלא דיות הראיות".

30. בפסק הדין זאב שרון נקבע, כי נטל הבאת הראיות הראשוני בערעור על כפל מס חל על מנהל מע"מ, אך לאחר שהוא ממציא את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו, חוזר נטל הבאת הראיות לעוסק, להראות שנפל פגם בראיות. בשונה מכך, נטל השכנוע נותר לאורך כל ההליך על כתפי המערער, שכן מירב העובדות השנויות במחלוקת מצויות בידו. בדרך זו, ישנו תמריץ לעוסקים לדאוג לתעד את עסקאותיהם ולברר תקינותן של חשבוניות המס. הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות, כמי שמבקש לשנות את ה"סטטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו (ר' ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.14)).

31. בענייננו, מדובר בערעור מע"מ שהמחלוקת בו היא "לבר-פנקסית" העוסקת בניכוי תשומות. במצב דברים שכזה, על העוסק המבקש לנכות את המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי (ר' ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547, 550 (1985); עניין גיורא ארד; רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, פסקאות 26 (2003); רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3 (29.3.2005) (להלן: "עניין מורד"); עניין סלע). המשיב הרים את נטל הבאת הראיות והציג תשתית עובדתית איתנה בבסיס החלטתו לחייב את המערער בכפל מס בשל הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות. מכאן, על המערער רובץ הנטל להראות שנפל פגם בהחלטה זו של המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

מן הכלל אל הפרט

המבחן האובייקטיבי

32. עסקינן בניכוי המערערת את המס הגלום בחשבוניות שהונפקו על ידי חברת ניו קרדיט, חברת א.ג.מ.ס, חברת טיב טוב, חברת חן אבני ישראל, חברת יומאי הפקות, חברת אוקראינה אמיר ועל ידי קטלובסקי יצחק.

33. בחנתי את החשבוניות שהונפקו על ידי כל אחת מהחברות, כדלהלן:

34. **ניו קרדיט** – מר מוסא אישר שהוא היה בקשר עם מר בקר ג'ארדת בעל חברת ניו קרדיט (ר' נספח 27 - הודעה מתאריך 2/5/2011, עמוד 1061 לתצהיר המשיב, שורה 9). מר ג'ארדת בחקירתו, ציין שלא סיפק למערערת עובדים ולא ביצע עבודה עבודות, אלא רק מכר לה חשבוניות תמורת כסף. לטענתו, הוא לא הוא חתם ולא כתב את החשבוניות נושא המחלוקת וכי הוא אינו זוכר שחתם על חוזה עבודה מול המערערת, אינו מבין את ההסכם ומעולם לא קרא הסכם עבודה שנערך ביניהן (ר' נספח 4 לכתב התשובה, חקירה מתאריך 27/12/2016, עמ' 26, עמ' 28 שו' 56, עמ' 29 שו' 57-60, 80-83) המערערת לא הציגה ראיות לסתור את דבריו של מר ג'ארדת, לא זימנה אותו לעדות מטעמה ולא סתרה את הודעתו המלמדת כי החשבוניות של חברת ניו קרדיט הוצאו שלא כדין.

מעיון בחשבוניות, עולה כי ישנן חשבוניות שהוצאו באותו יום מבלי שניתן לכך הסבר ממשי. כך למשל, בתאריך 30.6.09, הוצאו חשבוניות מספר 630 ו-632 (עמודים 1080, 1082 לתצהיר המשיב), שתיהן בגין אתר בית שמש ושתיהן בגין אותו יום. המערערת לא ספקה הסבר בגין התנהלות זו, לא הציגה אישורים על התחשבוניות ולא ניירות עבודה (ר' עמוד 1061 נספח 26 לתצהיר המשיב).

35. **חברת א.ג.מ.ס** – בעל החברה, מר טהא פריד, ציין בחקירתו כי תפקידו היה לתווך בין המערערת לאנשים אחרים וכי לא ביצע את העבודות בעצמו ואף אין לו את הידע הדרוש לצורך ביצוע העבודות בעצמו "אין לי ידע להרים בנין..." (ר' נספח 5 לכתב התשובה עמ' 79, הודעה מתאריך 3.1.12). מר טהא הדגיש כי כל תפקידו הסתכם באספקת עובדים למערערת ולא נקב בשמות האזורים או האתרים בהם סיפק עובדים למערערת. מר מוחמד לעומת זאת, פרט בעדותו אילו עבודות ביצעה חברת א.ג.מ.ס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

עבור המערערת (ר' פרו' מיום 25.2.16 עמ' 79 שו' 19-20).

לחברת א.ג.מ.ס לא היה רישיון כחברת כוח אדם בהתאם לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996 או תעודת עובד ציבור של משרד הכלכלה (נספח 35 לתצהיר המשיב, עמוד 1264). כמו כן, מר פריד פרע את השיקים שקיבל אצל חלפן כספים כך שלא הוכח כי שולמה תמורה כנגד אותן חשבוניות מס. יצוין כי מר מוסא מסר בהודעתו כי הוא הכיר את אותו חלפן הכספים שפרע את השיקים (ר' הודעת מוסא אבו מוסא מתאריך 1/12/2012, נספח 24 עמוד 997 לתצהיר המשיב, שורה 58). מר פריד הגיש תצהיר מטעם המערערת, אך נמנע מלהתייצב לעדות.

המשיב הדגיש בסיכומיו כי חברת א.ג.מ.ס נמצאת ביתרת זכות אצל המערערת. לטענתו, עובדה זו מעלה את החשד שמדובר בחשבוניות פיקטיביות (ר' פסק דנה של כבוד השופט קרת-מאיר בע"מ (ת"א) 1110/09 מואב ביטחון אזרחי בע"מ נ' מע"מ רחובות, (1.8.11), עמוד 266). המערערת לעומת זאת, טענה כי ליתרות זכות ייתכנו הסברים השוללים חשד. מר בנימין למשל, הסביר שמקורה של יתרת הזכות בחילוקי דעות בין הצדדים (ר' עמ' 47-36 להודעה של מר בנימין; פרו' מיום 27.12.15 עמ' 59 שו' 1-3).

36. **חברת טיב טוב** – המערערת לא הציגה מסמכים המלמדים על מה הוצאו החשבוניות של חברת טיב טוב, ולא הציגה חומר הקשור להתחשבנות (ראו הודעתו של מר מוסא נספח 27, מתאריך 1/5/2011, שורות 124-122, עמוד 1100 לתצהיר המשיב). המערערת לא הציגה חשבוניות מקוריות של חברת טיב טוב על אף שלא ניתן לנכות מס תשומות אלא על פי חשבוניות מס מקוריות.

מר עלאא הינדי (להלן: "הינדי") שמר בהודעותיו על זכות השתיקה ונפטר בטרם החל להתנהל הליך זה. הוא ציין בהודעותיו כי סיפק עובדים למערערת, אך לחברת טיב טוב לא היה קיים תיק ניכויים ולחברה כלל אין רישיון להספקת כוח אדם. כך, לא הוכח כי החברה סיפקה עובדים, לא הוצגה רשימת עובדים של החברה או יומן נוכחות ואף עובד של החברה לא התייצב לעדות. מעיון בחשבוניות עולה שלמעט רישום של עבודות בנייה כאלה ואחרות, לא ניתן להבין מהחשבוניות מהן הכמויות אשר בגינן הוצאו החשבוניות (צבע, טיח וכד').



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

37. **חברת חן אבני ישראל, חברת יומאי הפקות** – הבעלים של החברה, מר יוסף דגן, ציין בחקירתו המשטרה כי הוא לא עבד ולא סיפק תמורה או שירות בגין החשבונות. הפקת החשבונות לטענתו נעשתה תחת לחץ איומים של אדם בשם שהאיד מרמלה. לטענתו הוא חתם על פנקס שלם של חשבונות ואין לו מושג מה נעשה בהן (ר' נספחים 10, 11 לכתב התשובה). המערערת טענה שמר דגן אינו דובר אמת וכי ביניהם כן התקיימו יחסי עבודה. מר דגן לא הגיש תצהיר ולא העיד בפני בית המשפט. מר מוסא ציין בחקירתו מיום 4.10.11 כי כן בוצעה עבודה והוא ביצע בדיקות על חברת אבני ישראל. מר עדנן העיד שמר דגן היה מגיע עם כל המסמכים למשרדי המערערת על מנת לערוך התחשבות בהתאם לקצב העבודה (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 43 שו' 27-31, עמ' 45 שו' 30). מר אברהים, עובד בחברת אבני חן, העיד שהוא עבר עבור מר דגן אצל המערערת וכי למיטב ידיעתו הפועלים שהיו מגיעים לעבודה היו של חברת אבני ישראל (ר' פרו' מיום 25.2.16 עמ' 75 שו' 19-22, 26-27; עמ' 77 שו' 9-10). המשיב תמה מדוע המערערת עבדה עם שתי חברות שונות, חברת חן אבני ישראל וחברת יומאי, כשהבעלים בהם זהה והעבודה שסופקה לטענתה זהה גם כן. לטענת המשיב, עצם העובדה שהחשבונות הוצאו במקביל על ידי אותו בעלים מעידה על פיקטיביות החשבונות (ר' ע"ש 178/00 משמר אילון ואח' נגד מע"מ רחובות (15/1/2007); ע"א 1241/04 דוד כהן נגד מע"מ נתניה (1/4/2007)). המערערת לא הוכיחה שהיו פועלים שעבדו כנגד אותן חשבונות שהונפקו.

38. **חברת אוקראינה אמיר** – בעל החברה, מר סאלח חסן, ציין בחקירתו שביצע את העבודה באמצעות פועלים מהשטחים, ללא אישור שהייה בארץ. מר חסן העיד בבית המשפט מטעם המערערת, שהחברה רשומה אצל המשיב ובמס הכנסה, שהוא דיווח על הפועלים לרשות המיסים ואף שילם את המס בגין העסקת העובדים (ר' פרו' מיום 25.2.16 עמ' 73 שו' 15-21). עוד העיד לטובת המערערת, היכן עבד עבורה, איזו עבודה נעשתה כנגד החשבונות, כיצד נעשה החישוב עבור החשבונות, על כן (ר' פרו' מיום 25.2.16 עמ' 72 שו' 1-3, 30-32; עמ' 73 שו' 1-6, 28-29, 15-18). לעמדת המשיב, עדותו של מר חסן אינה נתמכת בראיות, ואף אין לחברת אוקראינה אמיר תיק ניכויים אצלו (ר' נספח 29 לתצהיר המשיב). המערערת לא הוכיחה שבוצעה עבודה או שניתן לה שירות על ידי אוקראינה אמיר, לא הוצגה רשימת עובדים או התחשבות חודשית כלשהי בין הצדדים, לא הוצג יומן עבודה או יומן נוכחות של העובדים שביצעו את העבודה הנטענת ולא הוצג שום מסמך שיכול להעיד פיקוח ומעקב אחר ההתקשרות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

ביניהם. המערערת גם לא צירפה אישור ניכוי מס במקור ופרוטוקול מורשה חתימה מי היה ראשי לחייב בחתימתו את החברה ומכאן שלא ניתן ללמוד עם מי התקשה המערערת.

39. מר קטלובסקי יצחק – מר מוסא מסר בהודעתו כי הוא אינו מכיר את קטלובסקי. בעת החקירה לא זכר שעבד עמו בכלל למרות שעברה רק כשנה ממועד העבודה (ר' הודעה מיום 1.5.15 נספח 27 לתצהיר המשיב):

"ספר לי על חברת יצחק קטלובסקי ? מי ? במה עבדה אצלי ? לא זכור אני מנסה לשחזר. בסך הכל לפני שנה. את האמת אני כרגע לא זוכר, את הבן אדם אני לא זוכר אבל את העבודות של שנת בדק אותן אני זוכר" ... "אז אני מבין שאתה לא יודע איך הוא נראה ואת הכתב אתה מזהה ? לא זוכר אותו ולא מזהה את הכתב" ... "אני לא זוכר אותו".

40. מר יצחק קטלובסקי טען בחקירתו כי לא ביצע עבודות עבור המערערת וכל תפקידו היה לנכות חשבוניות מס. מר קטלובסקי נחשד בפעולות הקשורות לחשבוניות פיקטיביות מיום 1.12.09 (ר' נספחים 13-21 לכתב התשובה).

41. לגבי העובדה של מר קטלובסקי יש שתי תעודות זהות שונות, המערערת טענה שהיא סרבה להתקשר עמו עד שיציג תעודה אותנטית. לטענתה עניין זה לא העלה את חשדה כיוון שהיתר הבדיקות שביצעה היו תקינות לרבות העברה מידית של ת.ז. תקינה לידי המערערת וכי קיבלה המלצות לעבוד עמו מטעם מנהל בחברה קבלנית גדולה ומוכרת (ר' עדותו של מר מוסא, פרו' מיום 27.4.15 עמ' 19 שו' 23-24; עמ' 16 שו' 6 ואילך). מר קטלובסקי לא הובא לעדות ולא הוצגה ראייה הסותרת את הודעותיו.

טענות נוספות

42. המערערת הצביעה על כך שלא עמד בפני המשיב מלוא החומר עת קיבל החלטתו; לא הציג ראיות לסתור את המסמכים שהיו בידי המערערת ולא טען לאי אותנטיות המסמכים שהוצגו כמו: אישורי מורשי חתימה, תעודות עוסק או תעודות התאגדות של קבלי המשנה. לא נטען גם כי התשלומים בפועל לא הועברו לבעלי החברות או מורשי החתימה בחברות עמן המערערת נקשרה. לשיטתה, המשיב ביסס עמדו על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

מקרים שאינן המקרה דנא, ביחס לנסיבות אחרות וחשבוניות אחרות מאלו שנבחנות בעניין המערערת (ר' עדותו של מר מוראי, פרו' מיום 21.12.14 עמ' 12 שו' 9-12; עמ' 7 שו' 3-4; עמ' 11 שו' 18). עוד ציינה, כי אין באפשרותה לשלוט על מצב בו קבלן המשנה לא דיווח כדין למע"מ כך שמיד הופך מקזז החשבוניות לעבריין מבלי שתהיה לו יכולת להגיב בזמן אמת למצב.

43. התקשיתי לקבל טענות אלו של המערערת, שכן התנהלותו של המשיב אינה יכולה להכשיר את הממצאים העובדתיים המחשידים באי אמיתות העסקאות.

44. מעיון בחשבוניות עולה כי הן אינן מפורטות ולא ניתן להבין מהן עבור מה שולם הכסף. לא מצוינות בהן הכמויות, כמויות עובדים, בחלק מהחשבוניות כלל אין ציון של האתר בו בוצעה העבודה. מעבר לכך, גם בעלי המניות במערערת והעדים מטעמם במסגרת חקירותיהם, עדותם בבית המשפט, והראיות אשר הגישו לבית המשפט - לא סיפקו נתונים אודות כמות העובדים, שמותיהם, כמה שולם עבור כל פועל ואף לא הציגו חוזים או ראיות אחרות כלשהן לעניין זה.

מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי התגבש היסוד האובייקטיבי להוכיח כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.

המבחן הסובייקטיבי

45. לבחינת תחולת החריג למבחן האובייקטיבי, על המערערת נטל ההוכחה והשכנוע כי נקטה באמצעים סבירים לאמת את החשבוניות וזוהות העוסק. לשם כך, נדרשת המערערת לנקוט באמצעים סבירים ולא די להראות שלא התרשלה. עליה לשכנע, כי לא גילתה ואף לא יכולה היתה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי לעשות כן (ר' ע"מ 11-09-38791, נשאת עודה עבאדלעזיז נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, מיסים כז/4 (אוגוסט 2013); פסק דין זאב שרון)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

46. המערערת טענה כי נהגה בדרך קבע לבחון כל חברה עמה התקשרה במבחן כפול, טרם התקשרותה. במסגרת המבחן הראשון, היא פנתה אל נציג מס הכנסה, על מנת שיאשר את ההתקשרות. במסגרת המבחן השני, ביקשה לקבל לעיונה מסמכים כגון, אישור לצרכי ניכוי מס, ת.ז. מורשה חתימה, אישור מרשם החברות, אישור ניהול ספרים, תעודת עוסק מורשה, תקנון לניהול חברה ופרוטוקול חברה המסמיק את מורשה החתימה.

47. המערערת הדגישה שהיא נקשרה רק עם חברות עליהן התקבל אישור בהתאם למנגנון הסינון שלה. ומי שלא עבר את מנגנון הסינון, היא לא נקשרה עמו (ר' עדותו של מר מוסא – פרו' מיום 27.4.15 עמ' 33 שו' 5-2; עדותו של מר עדנן מיום 27.12.16 עמ' 47 שו' 19-17; עדותו של מר בנימין מיום 27.12.15 עמ' 60 שו' 14-10; עדותו של מר מוחמד מיום 25.2.16 עמ' 79 שו' 18-14).

48. הבעלים של המערערת, מר מוסא, התבקש בחקירתו להסביר כיצד המערערת בודקת חברה והעיד כך:

"כל מי שניגש אלינו ורוצה לקבל עבודה מציג את המסמכים שלו, מגיע למשרד, כל המסמכים שזה רשם החברות, עוסק מורשה, בעלי זכות חתימה, כל המסמכים נמסרים למשרד והמשרד זה אומר לרו"ח, עושים את הבדיקה המקיפה שהחברה אכן פעילה ואכן חברה שקיימת ואין עליה סימני שאלה מבחינת שלטונות המס ואם מקבלים אישור אנחנו עושים את ההתקשרות ואז מקימים את החוזה לפי התנאים והשכר שמוסכם בינינו ואז הם מתחילים את ביצוע העבודה אצלנו." (ר' פרו' מיום 27.4.15 עמ' 17 שו' 16-10).

49. מר מוחמד, בעל המניות במערערת, העיד כי בודקים "את הח"פ שלו, מעביר את זה למס הכנסה לבטי הנה"ח ובודקים אותו" (ר' פרו' מיום 25.2.16 עמ' 78 שו' 4-3).

50. עובד המערערת, מר עדנן, העיד כך:

"... כל אחד שהגיע למשרד פתחתי לו תיק על פי הנחיות עם רו"ח, אם זה חברה לקחת ממנו תעודת רישום ברשם החברות, תזכיר תקנות של החברה, אישור של רו"ח מי רשאי לחתום בשם החברה והייתי לוקח ממנו אישור ניכוי מס במקור, אישור על ניהול ספרים, את כל זה הייתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

מעביר לרו"ח וכשהיה בודק אם הבן אדם תקין או לא תקין, והיינו מקבלים את התשובה ואז היינו עובדים אתו או שלא עובדים אתו. זה הנוהל."

...

ש" מבחינת מסמכים,

ת. מסמכים אמרתי לך שאני לוקח מהספק את כל המסמכים העיקריים של החברה או אם זה עוסק מורשה את העוסק..

ש. היה נוהל בדיקה מסודר של הספקים?

ת. כן. היה איש שקוראים לו עזרא מפקיד שומה רמלה שאני לא מכיר אותו, שהיה נותן תשובות או לרוני רו"ח למשרד שם או לאבו מוסא ישירות. " (ר' פר' מיום 27.12.15 עמ' 41 שו' 6-1, עמ' 46 שו' 32-29, עמ' 47 שו' 6-1).

51. רו"ח של המערערת, מר בנימין, העיד כיצד לדעתו ניתן היה לדעת שחשבוניות היא כדין:

"באיזה שהוא שלב היינו במס הכנסה אדון מוסא ואני כדי להשיג אישור מס במקור ולא אישרו לו ולקחתי את אבו מוסא אתי. ואז אישרו לו ויש במס הכנסה, היה במס הכנסה עובד בשם עזרא נדמה לי כהן שבשיחה שהוא הנפיק לנו את האישור מס במקור אז לא היה דרך האינטרנט והוא אמר תשמעו, מכיוון שבענף הזה יש קצת בעיות עם הנושא של קבלני משנה אז אני מציע שלפני שאתם מתקשרים עם קבלן משנה תפנו אליי עם מספר התיק, מספר העוסק מורשה ואני אבדוק. ואז עזרא היה בודק, היינו מתקשרים אליו ועזרא היה עושה את הבדיקות שלו ולפעמים במקום והרבה פעמים היה אומר לי תן לי לבדוק והיה חוזר אליי או היה אומר לי תחזור אליי בעוד שעה, שעתיים, והרבה פעמים גם אמר שהחברה לא בסדר בגלל שיש לה בעיות במע"מ, כלומר, מכיוון שהוא במס הכנסה יש לו אפשרות להיכנס לתיק של מע"מ ולבדוק גם את זה. ואז אנו במקרים שהוא אישר שהחברה היא בסדר, מתנהלת בסדר אז אמרנו את זה לאבו מוסא ומכאן והלאה אבו מוסא או שיצר אתו קשר או שלא יצר אתו קשר, הדרך הייתה סלולה ובד"כ הוא יצר קשר עסקי. במידה ולא אז מסרנו את זה גם לאבו מוסא ואבו מוסא ברגע ששמע לא





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

אז גם בשיחה אתו אומר אני מנתק קשר ולא מתקשר. " (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 56 שו' 1-26).

52. מנהלת החשבונות של המערערת, גב' חנחן, העידה כך:

ש. היה לכם נוהל בכדי לבדוק עם איזה חברות המערערת יכולה להתקשר?
 ת. עם עזרא ממס הכנסה.
 ש. מה זה אומר?
 ת. זה אומר שאבו מוסא היה מתקשר אליי ומבקש ממני, נותן לי מספר עוסק מורשה של הספק הספציפי שרוצה להיות אתו בקשר ולעבוד אתו, והייתי מתקשרת לעזרא והוא היה בודק וחוזר אליי עם תשובה אם באמת זה בסדר ותקין לעבוד עם החברה הספציפית הזאת או לא, והיינו מנהלים רישום.

...

ש. איך את יודעת מי מורשה לחתום מטעם החברה?
 ת. בשלב הראשוני לפני שהם מתחילים לעבוד עם החברה אבו מוסא היה מתקשר ומבקש ממני לבדוק אם להתחיל בכלל, ואז הייתי מתקשרת לאבו מוסא ואומרת לו שעזרא אישר ואז הם היו צריכים להמציא אישור זכויות חתימה, רישום התאגדות, צילום ת"ז של בעלי המניות, אישור ניכוי מס במקור בתוקף, כל מה שצריך. " (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 50 שו' 24-30, עמ' 51 שו' 14-18).

עוד העידה, כי היא לא היתה היחידה שערכה בדיקות אלא גם עובדת בשם עמליה שלא הובאה לעדות (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 52 שו' 12-15).

הגב' חנחן צרפה לתצהירה שתי תרשומות פנימיות שערכה על אישורו של מר כהן למספר חברות. בין החברות המפורטות בתרשומת ניתן למצוא את חברת טיב טוב וחברת ניו קרדיט.

בתרשומת הראשונה, שכותרתה: "קבלני משנה/ספקים שנבדקו מול עזרא במס הכנסה" נרשמה חברת טיב טוב בשורה הרביעית מתוך שש שורות (בכל שורה עוסק אחר) ובכל שורה נרשם שם העוסק, מספר עוסק מורשה, תאריך ופרטים. לגבי כל העוסקים המפורטים בתרשומת זו נכתב "עזרא אישר שזה בסדר" (ר' נספח א'1 לתצהירה של גב' חנחן).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

בתרשומת השנייה, לא צוינה כותרת ספציפית, אך בה נרשם לגבי חברת ניו קרדיט כך:
"חברת ניו קרדיט בע"מ ... נבדקה ע"י עזרא במס הכנסה ביום 26.2.09 אין מניעה לעבוד
איתה" (ר' נספח א'2 לתצהירה של גב' חנחן).

53. המערערת העידה מטעמה את מר כהן, עובד לשעבר (2006-2013) במס הכנסה פקיד שומה רמלה – מח' מודיעין, אשר תיאר בהרחבה את מערכת היחסים בינו לבין המערערת ואילו בדיקות ביצע עבורה, מי הגורם שהסמיכו לכך ועל תוקפן של הבדיקות שבוצעו (ר' תצהירו של מר כהן ועדותו לפרו' מיום 27.12.15 עמ' 61-63, 66). מר כהן הציג עצמו כמי שידע אצל המשיב מי הן חברות אשר להיזהר מלהתקשר איתן בשל הנפקת חשבוניות פיקטיביות. כשנשאל מר כהן אם יש לו תיעוד של הבדיקות שערך, השיב כי אין לו תיעוד "אני עבדתי באון לין" וכי אין נוהל שהוא עבד לפיו "אני קבעתי לעצמי את הנהלים" (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 67 שו' 31-32; עמ' 68 שו' 30). מר כהן העיד שהוא אינו מכיר את שאילתת המעקב MKAV (טכנולוגיה ממוחשבת בה ניתן למצוא היסטוריה מיסויית על כל חברה) ולמעשה הוא גם לא התייעץ עם מע"מ או עדכן את פקיד שומה אודות חברות הנחשדות בשימוש חשבוניות פיקטיביות.

עוד מר כהן העיד: "אני זוכר שאכן בטי יחד עם עמליה ויחד עם רוני אלימלך שיצרו אתי קשר כדי לבדוק חברות של לקוח שלהם בשם אבו מוסא ואכן אישרתי ולא זוכר אם זה חברה אחת או שתיים בתקופה ההיא... אני הייתי אומר להם תרשמו לפניכם שבתאריך כזה וכזה, בשעה כזו וכזו יצרתם אתי קשר ואני אישרתי לכם, אם היא אומרת שככה זה כנראה מה שהיה" (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 65 שו' 1-3).

העד בנימין אישר בעדותו שהמערערת נהגה להתקשר לנציג מס הכנסה ישירות (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 57 שו' 11-14). גם עדן אישר בעדותו שהמערערת ערכה בדיקות מול מר כהן (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 47 שו' 1-2).

מר כהן, העיד שהוא אינו זוכר פרטים בנוגע לחברת א.ג.מ.ס, חברת טיב טוב או מנהל מר הינדי, חברת אוקראינה אמיר וחברת יומאי הפקות. גם לגבי יוסף דגן, הבעלים של חברת יומאי הפקות וחברת חן אבני ישראל, העיד שהוא זוכר את שמו, אך לא זוכר אם נתן אישור לגביו למערערת (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 64, 67).

יחד עם זאת, מר כהן אישר שמוכרות לו שלוש חברות כפיקטיביות: חברת ניו קרדיט, חברת חן אבני ישראל והחברה של קטלובסקי יצחק - אך התקשה לומר באופן חד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

משמע על היותן פיקטיביות או לא, בתקופת התקשרותן עם המערערת: "גם קטלובסקי וגם ניו קרדיט וגם אבני חן אני יודע שהן פיקטיביות ואולי נוצרו כפיקטיביות לא בתקופת הבדיקה שנתתי את האישור. אם נתתי אישור, אני לא זוכר כרגע..." "הבדיקה שלי לגבי החברה אם היא בסדר או לא בסדר היא מתייחסת לאותו רגע, לאותו יום שהבדיקה נערכה. אם אחרי זה החברה הפכה לפיקטיבית אני לא יכול לדעת" (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 67 עמ' 10-13).

לגבי חברת ניו קרדיט, העיד שהוא מזהה אותה כחברה פיקטיביות "מהעבר הרחוק" והעיד שהוא לא אישר לעוסקים לעבוד עימה "אבל יכול להיות שאישרתי לגבי אותו רגע של הבדיקה שהייתה בסדר. אין לי כאן כרגע נתונים". לגבי קוטלצקי יצחק, העיד מר כהן שהוא לא אישר למערערת להתקשר עמה (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 64 שו' 27-28)

54. עדותו של מר כהן מפורטת, אמינה וקוהרנטית והתרשמתי מדבריו ומקצועיותו. עם זאת, אינני סבור שעדות זו, מסייעת למערערת להוכיח גרסתה כי עמדה בחובתה לבדוק את החברות עמן היא מבקשת להתקשר. מר כהן למעשה, לא אשרר את אישוריו הנטענים להתקשר עם אותן חברות שחשבוניותיהן מצויות בבסיס המחלוקת ולא זכר את אותן חברות. יתרה מכך, העיד שגם אם נתן אישור, זה רלוונטי לאותו מועד ואין אישורו מעיד על תקינותן של החברות למחרת יום אישורו.

55. כהערת אגב, יש לתת את הדעת לשאלה האם די למערערת להסתמך על אישור מילולי שניתן לה על ידי נציג כדוגמת מר כהן, להתקשר עם חברה מסוימת, כאשר אין מדובר בתפקיד רשמי אצל המשיב. כפי שמר כהן העיד, אין היום בעל תפקיד אצל המשיב אשר מרכז נתונים בדבר תקינותן של חברות (הן במס הכנסה והן במע"מ) אשר משמש כגורם רשמי אליו עוסקים פונים על מנת לבדוק את תקינות החברות עמן הן מבקשות להתקשר, או אפילו מעדכן עוסקים על העדר תקינות של חברות באופן שוטף כדי למנוע התקשרויות נוספות.

56. על המערערת היה לערוך בדיקות מסוימות, כמו למשל בדיקת תיק ניכויים, רשימת עובדים של קבלני משנה, אישור לאספקת כוח אדם ומסמכים המעידים על התקשרות של קבלני משנה עם צד ג' לאספקת עובדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17633-04-14 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

- המערערת צרפה לגבי חלק מהעוסקים אישור ניכוי מס במקור, אישור על מורשה חתימה, תדפיס בעלי מניות מרשם החברות, צילום ת"ז של מורשה החתימה וכן, צרפה את החוזים שערכה עם העוסקים (מע/6). המערערת גם הדגישה, שמשרד רואי החשבון שליווה אותה לא הבחין בבעייתיות כלשהי בחשבוניות (ר' עדותו של מר בנימין מיום 27.12.15 פרו' עמ' 59 שו' 25-31; עדותה של גב' חנחן מיום 27.12.15 פרו' עמ' 54 שו' 28-31).
57. עם זאת, למעט בעניינה של חברת טיב טוב, כפי שאפרט להלן, המערערת לא שללה את המצג העובדתי האובייקטיבי לפיו חשבוניות המס הוצאו שלא כדין. דהיינו, המערערת לא הוכיחה שערכה את הבדיקות הנדרשות ושלא יכולה היתה לדעת אודות אי תקינותן של החברות עמן נקשרה.
58. כך, למעט אותן חשבוניות והסכמי עבודה, המערערת לא הציגה מסמכים המעידים על פרטי העבודה שסופקה לה, או כאלו שיכולים לקשר בין החשבוניות אותן ניתנה לבין אותה עבודה או שירות שניתן מאותם מוצאי חשבוניות. כך למשל, לא הוצגו רשימות עובדים של אתר כלשהו או של יום עבודה מסוים; לא הוצגו התחשבוניות חודשיות מול אחד הספקים שהנפיקו את החשבוניות; לא הוצגו הזמנות עבודה או שירות מהעוסקים; לא הובאו העוסקים לעדות מטעם המערערת, למעט עוסק אחד – מר חסן ואף מנהלת החשבוניות של המערערת, הגב' חנחן העידה שלחשבוניות לא צורף חומר חשבונאי או מסמכים כלשהם (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 52 שו' 2).
59. המשיב הצביע על כך שבעוד מסמכים אלו חסרים לגבי אותם עוסקים שחשבוניותיהם במחלוקת, דווקא על עוסקים אחרים, שהחשבוניות שהנפיקו אינן במחלוקת, ישנו פירוט מסודר ומסמכים נלווים ממהלך ההתקשרות עמם (ר' נספח א' לתצהירו של מר מוסא).
60. המערערת טענה כי החברות סיפקו לה עובדים ושירות, אך לא הוכח שמי מבין החברות מחזיקה ברישיון לאספקת כוח אדם, כנדרש בהוראת סעיף 2 לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, תשנ"ו 1996 (ר' נספח 35 לתצהיר המשיב). כמו כן, למעט חברת חן אבני המחזיקה בתיק ניכויים בגין עובדים אצל המשיב, המערערת לא הוכיחה שליתר החברות שהנפיקו את חשבוניות המס שבבסיס ערעור זה, קיים תיק ניכויים בגין עובדים ברשות המיסים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

61. בעניין חוסר ראייתי דומה, קבעתי בע"מ (מרכז) 44866-04-12 מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה, פסקה 23 (30.6.15) כך:

"המערער לא צירף לתצהירו וגם לא הביא עימו לדין בבהמ"ש מסמך כלשהו התומך בקיומן של עסקאות אמיתיות בינו לבין החברות הנ"ל, ובכלל זה ניירות עבודה כבסיס להתחשבות, הסכמים, מסמך הקושר בין הגורם שהוציא לו את החשבונית לחברות, תעודת זהות של אותו הגורם וכד' (סעיפים 8, 16, 24, 32 לתצהיר מוראי). גם יואל העיד בבית המשפט, כי לא ראה ניירות עבודה נלווים לחשבוניות (פרו' עמ' 80, ש' 22-26). די בחסר הראייתי כדי להוביל למסקנה כי עסקינן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (ע"ש 1548/09 בן יאיר עוקב נ' מנהל מע"מ [פורסם בנבו] (מסים, 28.2.11) עמ' 233 פס' 5 (להלן: "פס"ד יאיר- עמ' 244-245))."

62. ככלל, אין בהמצאת אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים כדי לעמוד במבחן האובייקטיבי או בחריג הסובייקטיבי ר' פסק הדין שניתן על ידי חברי כבוד הש' בורנשטיין בע"מ 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה (9/5/2016) (להלן: "עניין חץ המזרח"):

"איני מקבל את טענת המערערת כי עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח את אי ידיעתה באשר לחוקיות החשבוניות, בכך שבדקה - או שביקשה ממנהל החשבונות שלה לבדוק - קיומם של אישורי ניהול ספרים ואישורי ניכוי מס במקור של החברות המדוברות. העובדה כי לחברות קיימים אישורים כאמור, אינה מכשירה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, כאשר כלל הנסיבות מלמדות, או לפחות אמורות ללמד, כי מעבר לכך שהחשבונית נושאת שם ומספר של חברה הרשומה במרשמי מע"מ, אין מדובר בחשבונית המשקפת עסקת אמת."

63. הבדיקות שנעשו, אינן הופכות את החשבוניות לכאלו שהוצאו כדין, אלא דווקא העלו את השאלה האם מדובר בחשבוניות מס שהונפקו במסגרת עסקת אמת בין הצדדים הנכונים לעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

64. הנה כי כן, המסמכים שהוגשו על ידי המערערת אינם מבססים את גרסתה שערכה מספיק בדיקות בנוגע לחברות עימן נקשרה וכי לא ידעה או לא היתה יכולה לדעת על העדר תקינותן של חשבונות המס שהונפקו לה.

65. **זאת כאמור, למעט חברת טיב טוב.** נסיבות היקשרותה של המערערת עם חברת טיב טוב שונות מיתר החברות בהן דנתי לעיל. המערערת אמנם לא הציגה מסמכים המלמדים על מה הוצאו החשבונות של חברת טיב טוב, אך הודעותיו של מר הינדי, הבעלים של חברת טיב טוב, אינם מגבשים תשתית המעידה על עסקאות פיקטיביות. מר הינדי שמר על זכות השתיקה כשנחקר אצל המשיב ונפטר בטרם החל להתנהל הליך זה. כשכן נתן גרסה, הוא ציין שסיפק למערערת עובדים אך מבלי שיש לו רישיון הספקת כח אדם. לצד חוסר ראייתי שיכול להעיד על העסקים בין חברת טיב טוב למערערת, ישנה את עדותה של הגב' חנחן, שקיבלה ממר כהן אישור לעבוד עם חברת טיב טוב וכן צרפה תרשומת פנימית לתצהירה, בה נרשם כי נכון ליום 13.4.2008 "עזרא אישר שזה בסדר". עדותה של הגב' חנחן לא נסתרה ולאור הראיות שהונחו לפניי, **הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת עמדה בחובתה לבדוק את חברת טיב טוב על פי המבחן הסובייקטיבי. על כן, יש לקבל את הערעור ביחס אליה בלבד.**

66. יצוין, כי לא נעלמה מעיניי טענת המערערת לפיה העדר המסמכים נעוץ בהתנהלותו של המשיב אשר לקח לחזקתו את ספרי המערערת לבדיקה ולא השיבם במלואם (ר' עדותו של מר בנימין מיום 27.12.15 פרו' עמ' 59 שו' 4-8; עדותה של גב' חנחן מיום 27.12.15 פרו' עמ' 55 שו' 8-15). גם לעניין זה לא הציגה המערערת ראיות וממילא, עומדת למשיב חזקת התקינות, שלא נסתרה, לפיה רשויות המס מפעילות את סמכויותיהן הסטטוטוריות בהתאם לדין. על העוסק הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו שלא כדין (ר' עניין ארד, פסקאות 12, 17; עניין סלע, בעמ' 504; עניין מורד, שם; ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008)). המערערת לא הרימה נטל זה.

מכל האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי למעט ביחס לחברת טיב טוב, המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי ביצעה את הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא שמדובר בחשבונות מס שהוצאו כדין וכי לא נקטה באמצעים סבירים על מנת לוודא את תקינות החשבונות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

פסילת ספרים

67. סעיף 66 לחוק מע"מ, בד בבד עם הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973 בשילוב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו – 1976 (להלן: "הוראות ניהול ספרים"), מחייבים את המערערת בניהול פנקסים לפי תוספת יא(2)(א).
68. המשיב סבר כי המערערת לא ניהלה את ספריה כנדרש על פי הוראות ניהול ספרים ובפרט לפי שיטת החשבונאות הכפולה, כי החשבוניות אינן מפורטות כנדרש בסעיף 9 ו- 9א להוראות ניהול פנקסים וכן, ניכתה מס תשומות באמצעות מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס.
69. לפי סעיף 12 להוראות ניהול ספרים, חלה חובה לרשום כל תקבול וכל תשלום הנוגעים להכנסות ולהוצאות. מי שחלה עליו החובה לנהל לפי שיטת "החשבונאות הכפולה" לא חייב לרשום בספר תקבולים ותשלומים את השיקים וזאת בתנאי שהשיק נמסר לזכאי משוך מחשבונו בבנק.
70. בעניין דגן, מר עדנן ציין בחקירתו שהמסמכים אשר צורפו לחשבוניות נקרעו ונזרקו על ידי בעלי המערערת וכי הוא עצמו לא טרח לשמור את הפתקים שנרשמו (ר' הודעתו מיום 5.5.2011 - נספח 30 לתצהיר המשיב; פרו' מיום 27.12.15 עמ' 38 שו' 9-5). מר מוסא אישר בעצמו כי המערערת אכן נהגה להשמיד באופן שיטתי ומודע את דפי ההתחשבות החודשיות (ר' פרו' מיום 27.4.15 עמ' 22 שו' 9 ואילך). זאת, על אף שמסמכים אלו מהותיים לעניין פסילת הספרים והוכחת חוקיות החשבוניות.
71. לכן, יש להוסיף שאת השיקים רשמה המערערת לטובת החברות שהנפיקו את החשבוניות, אולם השיקים נפרעו באמצעות חלפני כספים. כמו כן, מוטבי השיקים לא הם שפרעו בפועל את השיקים (ר' חקירתו של יוסף דגן מיום 4/6/2012 דף 3 שורות 33-36 ובדף 4 שורות 9-2 - נספח 11 לתצהיר המשיב; פרו' עמ' 38 שו' 25 ואילך). בנסיבות אלו, לא ניתן לעקוב מי קיבל בפועל את התקבולים.
72. אי שמירת פתקים על ידי המערערת, אשר שימשו לשם התחשבות מול הספקים, מהווה הוכחה לאי חוקיות החשבוניות ומהווה עילה לקביעתו כי ספריי המערערת נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול הספרים. היה מקום לשמור את אותם פתקים,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-04-17633 א.מ.אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף מס ערך מוסף רמלה

כמעידים על קצב התקדמות בהתאם לחוזה, שנערך בין מנהל המערערת לבין קבלן המשנה (ר' פרו' מיום 27.12.15 עמ' 40 שו' 5-11). בהעדר ראיות, דחיתי את טענת המערערת כי רישום "פתקים" בפנקס ידני, יכול להעיד על תקינות העסקאות.

סוף דבר

מכל האמור לעיל, למעט ביחס לחברת טיב טוב, שוכנעתי שהמערערת דרשה בניכוי את התשומות הכלולות במסמכים שאינם חשבוניות מס שהוצאו כדין, וניהלה את ספריה שלא כדין. על כן, הגעתי לכלל מסקנה כי אין כל פגם בשומת תשומות שהוציא המשיב למערערת, בהודעתו על פסילת ספרים והשתת כפל מס על המערערת.

התוצאה היא שדין הערעור להתקבל ביחס לחשבוניות שהוצאו על ידי חברת טיב טוב.

הערעור נדחה ביחס ליתר החשבוניות שבמחלוקת.

בנסיבת העניין המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד מופחתים בשיעור של 10,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 13/12/17.

ניתן היום, ט"ו כסלו תשע"ח, 03 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט

