



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

סיטי טאור (2003) שמירה, ניקיון וכ"א בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אלי גבאי

המערערת

נגד

רשות המיסים – מנהל מע"מ באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד ירון פנש

המשיב

פסק דין

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
1. זהו פסק דין בערעור על החלטות המשיב, לפסול את ספריה של המערערת לשנות המס
2012 ו- 2013, בהתאם להוראת ס' 77(ב) לחוק מס ערך מוסף, להטיל עליה כפל מס
תשומות לפי הוראת ס"ק 50(א) לחוק, וקנס לפי ס' 95 לחוק. הוחלט לדחות את הערעור
ולהלן הנימוקים.
2. המערערת עסקה לטענתה בשנות המס האמורות, בעיקר, באספקת עובדי ניקיון ואחזקה,
ללקוחות שונים, וזאת, הן בהעסקה ישירה, והן באמצעות קבלני משנה.
- לטענת המערערת, בתקופה האמורה פעלה בשירותה חברת סיגמא פאוור בע"מ (להלן: "**סיגמא**")
קבלנית משנה, כאשר נציגה, מר חביב אל בחירי הציע למערערת להשתמש
בשירותי קבלני משנה נוספים, משום שסיגמא לא יכולה היתה לספק את הביקוש של
המערערת במלואו בשל היקפו הגדול. בהמשך, התקשרה המערערת, לטענתה, עם מספר
קבלני משנה, בהסכמים, כאשר הובהר לה לדבריה, על ידי כל קבלני המשנה האמורים, כי
חביב אל בחירי מורשה מטעמם לקבל עבורם כספים, ולהעביר מסמכים שונים מהם אל
המערערת. לטענתה, במסגרת ההתקשרות עם אותם קבלני משנה, שילמה להם המערערת
כספים וקיבלה מהם חשבוניות. את החשבוניות האמורות, כללה בדוחות המס שלה,
וניכתה בגין מס תשומות.
- המשיב ערך ביקורת בעסקה של המערערת לשנות המס האמורות, ומצא, נוכח הראיות
שנאספו במסגרת הביקורת והחקירה שנלוותה אליה, כי ניכתה מס תשומות שלא כדין,
ולסברתו, גם ביודעין, בגין חשבוניות של עשרה קבלני משנה: ה. י. מ. ייזום והשקעות בע"מ
(להלן: "**ה.י.מ. ייזום והשקעות**") ; ל. ר. אופק בניה ותשתיות בע"מ (להלן: "**אופק**") ;
סלובודוב שירותי כח אדם בע"מ (להלן: "**סלובודוב**") ; קרליטוס 2005 בע"מ (להלן: "**קרליטוס**") ;
ש. ר. חברותא בע"מ (להלן: "**חברותא**") ; שניצה בע"מ (להלן: "**שניצה**") ; בר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

קל פלסטיקה בע"מ (להלן: "בר קל"); גל רון ניקיון ואחזקה בע"מ (להלן: "גל רון"); גד-
אור שרותים פיננסיים בע"מ (להלן: "גד-אור"); ח.מ.י.ע גיוון בע"מ (להלן: "חמיע").

סכום המס הכולל שניכתה המערערת, על פי חשבוניות של אותם עוסקים, עמד על
2,632,744 ₪.

המשיב ערך למערערת שימוע, בנוכחות ב"כ המערערת עו"ד גבאי, ומנהלה, מר עופר
בלומשטיין, ביום 14.2.17. במהלך השימוע האמור, ביקשה המערערת ארכה לבחינת
המסמכים שהוצגו בפניה, ואכן ניתנה לה ארכה עד יום 26.2.17. במועד האמור, נערך
למערערת שימוע נוסף, שבמהלכו פירטה טענותיה ותשובותיה בעל פה וכן הגישה פירוט
טיעונים בכתב. ביום 2.3.17, הוצאו למערערת הודעה על פסילת ספרים, והטלת קנס בסך
404,303 ₪, והודעה על חיוב בכפל מס בסך 5,265,487 ₪. למסמכים אלה צורף מכתב
המפרט את הנימוקים להחלטות המשיב. מכתב זה נושא תאריך 14.2.17, אם כי, כמפורט
להלן, לטענת המשיב, התאריך הנקוב במסמך האמור שגוי, והוא נערך ונחתם לאחר
השימוע האחרון.

3. במסמך נימוקי ההחלטות, מפורטים ממצאי החקירה והביקורת בעניין המערערת,
העומדים בבסיס המסקנה בדבר הוצאת החשבוניות שלא כדין, וניכוי מס התשומות
ביודעין, ושלא כחוק.

בין היתר, פורטו בו ממצאים אלה:

א. ביחס לחברת **בר קל** ולחברת **חברותא**: בעלי החברות האמורות, מר אביאל
ביסמוט, הכחיש בהודעתו, היכרות עם המערערת, התקשרות עמה, קבלת כספים
ממנה, והוצאת החשבוניות עבורה. כן הכחיש, ש הכרות עם מנהל המערערת מר עופר
בלומשטיין.

מר בלומשטיין השיב בחקירתו לעניין חברות אלה, כי אין לו הכרות עם בר קל,
ואילו לעניין חברותא, טען שעבדה כקבלן משנה של המערערת עד כחודשיים
שלושה לפני חקירתו (חקירה מיום 20.10.13). לדבריו, ערך את ההתחשבות בגין
עבודתה של חברותא מול חביב אל בחירי, שהינו אחיו של נסים אל בחירי, עובד
המערערת. לשאלה אם חביב אל בחירי מורשה לפעול בשם חברותא, השיב: "אני
חושב שהוא מורשה לפעול מטעמה, אחרת אני לא רואה פה סיבה שהוא מוציא
לי את החשבונית" (דף 5 לחקירה מיום 20.10.13, ש' 15 - 16). מר בלומשטיין טען



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 17-05-3340

1 כי מר חביב אל בחירי התנהל מולו, בשם מספר חברות, והוציא למערכת
2 חשבוניות של אותן חברות. בהמשך, אמר: "...אני לא יודע אם חביב הוא בעל
3 שליטה בחברות האלו ואם יש לו זכות חתימה או לא אבל התנהלתי מולו בעניין
4 העבודה והוא זה שמולו הייתי עושה את ההתחשבות..." (דף 6 לחקירה ש' 36 –
5 38). לדבריו, הוא עצמו לא עבד ישירות מול החברות, והן היו קבלניות משנה של
6 חביב אל בחירי. עוד אישר מר בלומשטיין, כי התשלום ניתן לחביב אל בחירי עבור
7 החברות בשיקים פתוחים.
8

9 ב. לעניין **גד-אור**, בעלי חברת גד-אור מר צאלח נאסר אלדין, סיפר בחקירתו, שלא
10 הגיש דוחות מע"מ עבור החברה, ולא ידע כמה זמן החברה פעילה. מר אלדין שתק,
11 כאשר נשאל על הכנסותיה של החברה, ועל אזור מגורי עובדיה, אישר כי הוא
12 הוציא חשבוניות של החברה ולקח לעצמו את סכום המע"מ, ולעניין יתרת
13 התמורה בגין החשבוניות, שתק. מר אלדין שתק, כאשר נשאל על מתן השירותים
14 למערכת, וכאשר נשאל על הקשר שלו עם מר בלומשטיין ועם חביב אל בחירי.
15 כאשר נשאל היכן התקבולים שקיבל לכאורה מן המערכת, טען: "**עישנתי בהם**
16 **סמים**" ובהמשך: "**נשרפו לי שני מיליון ₪ ברכב**", אך טען, כי בכל זאת שילם
17 לפועלים (הודעה מיום 16.2.14, ש' 277 – 284). מר אלדין נשאל, על הכרות עם
18 סמיר סייד, מבעלי המערכת ושותפו של מר בלומשטיין, טען באופן כללי שעבד
19 עמו, אך לא זכר מתי ועבור איזו חברה, וכאשר נשאל לפרטי העבודה, שתק. מר
20 בלומשטיין נחקר, לעניין הפעילות מול גד-אור והשיב שאינו מכיר את מר אלדין
21 בעל החברה. גם לעניין גד-אור שב וטען, כי הוא עבד רק מול חביב אל בחירי, שעמד
22 בקשר עם קבלני המשנה. גם את התשלום לגד-אור הוציאה המערכת לדבריו,
23 בשיקים פתוחים.
24

25 ג. גם מנהל **סלובודוב**, מר שראיעה נורידין, לא זכר את המערכת ואת בעליה. הוא
26 זיהה את החשבוניות המיוחסות לסלובודוב, אך לא זכר למי מסר אותן. לדבריו
27 העבודה שבגינה הוצאו החשבוניות, בוצעה בפועל, על ידי אמיר מסעוד, מבעלי
28 **שניצה**, כאשר מר מסעוד האמור שתק בחקירתו, בכל האמור בחברת סלובודוב,
29 ולמעשה, שתק תחת מענה, כמעט לכל שאלה שנשאל בחקירתו. מר בלומשטיין
30 נחקר לעניין הפעילות מול שניצה, והשיב: "**אולי היה לי קבלן משנה כזה אבל אני**
31 **לא זוכר במפורש**" (חקירה מיום 20.10.13, דף 3, ש' 19). גם ביחס לחברת סלובודוב
32 טען שפעל מול חביב אל בחירי בלבד, שילם לו בשיקים פתוחים או במזומן וקיבל
33 ממנו את החשבוניות.
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

- ד. לעניין קרליטוס – רוח"ח של חברת קרליטוס, מר גבריאל אלנתן, טען, כי מדובר בחברה קטנה עם מחזור הכנסות נמוך מ – 100,000 ₪, שאינה עוסקת בהספקת כח אדם או בבניה, ותבנית חשבוניותיה שונה מתבנית החשבונית שהציגה המערערת, בקשר עם ניכוי התשומות. מר בלומשטיין נשאל על היכרותו עם החברה, והשיב: "לא זוכר כזה שם" (הודעה מיום 20.10.13, דף 6 ש' 8). כאשר הטיח בפניו החוקר, כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות שלא נעשה תמורתן דבר, או שאין קשר בין מבצע העבודה למוציא החשבונית, השיב, כי אין לו מה לומר ואין לו ידיעה על כך, והוסיף: "מבחינתי מה שכתוב פה בחשבונית אמת ויציב... שאם כתוב פה שסופקו עובדים אז מבחינתי סופקו עובדים" ובהמשך: "שאלה: ואם היה כתוב שמכרו אורז אז מבחינתך מכרו אורז? תשובה: אם הלקוח היה אומר לי שמכרו לו אורז אז מכרו אורז. שאלה: ואם היה רשום שצדו חייזרים אז צדו חייזרים? תשובה: אם זה מה שהלקוח היה מדווח לי אז כן. שאלה: אז לפי מה שאני מבין ממך מה שהלקוח אומר לך אתה מאמין, בלי לבדוק, זאת אומרת יכול להיות שסופקו 10 עובדים והחשבוניות יצאה על 100 עובדים אבל אם הלקוח יגיד לך שסופקו 100 עובדים אתה מאמין? תשובה: חד משמעית כן, כי הלקוח צריך לשלם את הכסף" (דף 9 ש' 38 עד דף 10 ש' 7). בהמשך נשאל, מי היה קבלן המשנה של המערערת, והשיב: "חביב קבלן המשנה שלי והוא מפעיל את קרליטוס" (דף 10 ש' 28).
- ה. אשר לחברת שניצה – כמצוטט לעיל, מר בלומשטיין לא זכר את העבודה הנטענת עם שניצה, ואילו מר אמיר מסעוד, בעליה של שניצה, שמר על זכות השתיקה במהלך כל חקירתו, למעט שאלות בודדות שאינן רלוונטיות לענייננו. כאשר הוצגו חשבוניות שניצה למר בלומשטיין, השיב: "אני לא יודע מי הוציא את החשבונית האלו. אני לא הייתי במשרד ואני לא קיבלתי אותם ביד, זה השותף שלי סמיר קיבל אותם. החשבוניות האלו יצאו עבור עובדים שחביב סיפק מטעמי לכמעט חנים ואני לא יודע מי זה חברת שניצה. אני לא יודע מי רשם ומי חתם על החשבונית האלו" (חקירה מיום 20.10.13 דף 11 ש' 21 – 24). בלומשטיין גם לא ידע, מי הוא בעליה של חברת שניצה.
- ו. גם מר ג'מאל מסעוד, בעליה של חברת גל רון, הכחיש הכרות עם המערערת, ועבודה עמה. הוא גם לא זיהה את החשבוניות שביקשה המערערת לייחס לחברת גל רון, ולדבריו: "... לא הוצאתי אותן הכול זיוף אחד גדול. אין את החתימה שלי על החשבוניות אין את הכתב שלי על החשבונית אני לא מזהה את העבודה או את הסכומים..." (הודעה מיום 27.11.13 ש' 33 – 34). לדבריו, החברה נסגרה בחודש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

1 פברואר 2013, בשל זיוף חשבוניותיה. מר בלומשטיין לא ידע לומר בחקירתו, מי
2 הוא בעלי חברת גל רון.

3
4 ז. בעליה של חברת ה.י.מ. ייזום והשקעות, מר מוחמד ערנדס, לא זכר בחקירתו, עם
5 אילו חברות עבד, ולא זכר את המערערת או את מי מבעליה. הוא לא יכול היה
6 להעריך את היקף הכנסות החברה שבבעלותו, או לומר אילו עבודות ביצעה,
7 וכאשר נשאל על חשבוניות החברה שהציגה המערערת, השיב: "אני לא מעוניין
8 לדבר אני מעוניין לשמור על זכות השתיקה ואני רוצה לדעת מי האדם שנתן את
9 החשבונית שלי" (הודעה מיום 6.3.14, ש' 152 – 153). מר בלומשטיין לא ידע לומר
10 בחקירתו, מי הוא בעלי החברה.

11
12 ח. הממצאים דומים, גם ביחס לחברת חמיע, שבעליה, מר מליק אבו וואדי, הכחיש
13 הכרות עם המערערת ובעליה, וטען, כי החברה שבבעלותו, לא ביצעה כל עבודה
14 עבורה. הוא גם הכחיש את נכונות החשבוניות, וטען, כי לא כתב אותם או חתם
15 עליהן. מר בלומשטיין לא ידע לומר, מי הוא בעלי חברת חמיע.

16
17 ט. באשר לחברת אופק, הרי שמר בלומשטיין סיפר בהודעתו, כי מדובר בקבלן משנה
18 שסיפק למערערת עובדים והסעות, אך לא זכר את שם האדם שעמו עמד בקשר
19 ביחס לשירותים הנטענים, והפרטים היחידים שיכול היה לומר לגבי אותו נציג
20 היו: "זה בחור ממוצא ערבי, אני חושב שהוא מרמלה או מלוד ואין לי טלפון שלו
21 פה אני חושב שבמשרד יש" (חקירה מיום 20.10.13, ש' 28 – 29). זאת, כאשר בעל
22 החברה אינו עונה לתיאור האמור, המדובר באדם ששמו אברהם לב, ואשר טען,
23 כי מדובר בחברה העוסקת בביצוע עבודות קבלניות, והגיש תלונה על זיוף ביחס
24 להעברת מניות כוזבת בחברה. גם ביחס לחברה זו, טען מר בלומשטיין, כי פעל מול
25 חביב אל בחירי, ולדבריו, העביר את התשלומים לעובדיו של מר אל בחירי.

26
27 י. שותפו של מר בלומשטיין, מר סמיר סייד, טען בחקירתו, כי מר בלומשטיין הוא
28 האחראי לעבודה מול ספקים, וכן טען, כי למערערת היו מספר ספקים שאת
29 שמותיהם לא זכר, מלבד חברת סיגמא, אך בפועל, התנהלה מול חביב אל בחירי
30 בלבד. לדבריו, חביב אל בחירי היה קבלן המשנה היחיד של המערערת בתחום כח
31 האדם, והוא שהביא למערערת, את כל החשבוניות ואת כל המסמכים שהגישה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

- 1 יא. מר חביב אל בחירי, שמר על זכות השתיקה, ביחס לפעילות מול המערערת ויתר
2 הספקים, ביחס לכתב היד ולחתימה על החשבוניות, ובאשר לנסיבות פירעון
3 השיקים שנועדו לספקים השונים.
4
5 4. המערערת טענה, בערעורה, בין היתר, טענות אלה:
6
7 לטענתה, נפל פגם מהותי בהליך השימוע, כאשר המכתב ובו נימוקי ההנמקות נושא תאריך
8 14.2.17 - מועד השימוע הראשון, מה שמעלה חשש, כי המשיב פעל בחוסר תום לב בעניין
9 השימוע, החלטתו היתה כבר מגובשת, ונימוקיו כבר נכתבו, עובר לשימוע האחרון. בהקשר
10 זה הוסיפה וטענה, כי ההחלטות ניתנו ימים ספורים לאחר השימוע האחרון, ומכאן, כי
11 המשיב לא בחן ביסודיות את חומר הראיות, ולא נתן משקל של ממש לטיעוני המערערת.
12
13 לטענת המערערת, היא ערכה בדיקות מקדמיות, קודם להתקשרות עם כל אחד מקבלני
14 המשנה שלה, וקיבלה ביחס לכל אחד מהם, מסמכי התאגדות, פרוטוקולים לעניין מינוי
15 מורשי חתימה, וצילום תעודת זהות שלהם, אישור ניהול ספרים תקין ועדכני, ואישור ניכוי
16 מס במקור תקין ועדכני. לטענתה, כל המסמכים האמורים הועברו להנהלת החשבונות
17 שלה, המתנהלת במשרד רואה חשבון חיצוני, לצורך בדיקה, ורק לאחר אישור הנהלת
18 החשבונות, כי המסמכים תקינים, התקשרה עם קבלני המשנה. ההתקשרות נעשתה, על פי
19 הסכם כתוב שנחתם על ידי הצדדים.
20
21 המערערת ניהלה, לטענתה, מנגנון פיקוח ובקרה על קבלני המשנה, אשר כלל דוחות ביצוע
22 מטעם הלקוחות.
23
24 לטענת המערערת, היא פעלה, אך ורק, מול גורמים מוסמכים ומורשים מטעם קבלני
25 המשנה, כאשר בעת שערכה הסכמים לצורך התקשרות עם קבלני המשנה, הובהר לה על
26 ידי קבלני המשנה, כי חביב אל בחירי מורשה מטעמם, לקבל כספים ולהעביר מסמכים
27 מהם אל המערערת. לטענתה: "כאמור... סיגמא פאוור באמצעות מר חביב אל בחירי
28 המליצה על קבלני המשנה נשוא ערעור זה מתוך הכרות וניסיון למערערת ולכן היה זה אך
29 טבעי כאשר קבלני המשנה אישור בפגישה עמם כי מר חביב אל בחירי מורשה מטעמם
30 בכל הקשור להתקשרות מול המערערת".
31
32 המערערת הוסיפה וטענה: "... באשר לטענות המשיב כי קבלני המשנה נשוא ערעור זה
33 טוענים כי אינם מכירים את המערערת או את בעלי השליטה בה או שבוחרים לשמור על
34 זכות השתיקה תטען המערערת כי פגשה את כל קבלני המשנה נשוא ערעור זה קיבלה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

מהם את מסמכי התאגדות + מורשי חתימה / פעלה וכן אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים וחתימה איתם על הסכם התקשרות".

לטענת המערערת היא פעלה כדין לעניין ניכוי מס התשומות, ולא היה כל מקום לפסול את ספריה, להטיל עליה כפל מס, או לקנוס אותה.

5. למערערת העידו, מנהלה, מר עופר בלומשטיין, ורואה החשבון שלה, מר ראגי אל חאג', אשר במשרדו סופקו למערערת שירותי הנהלת חשבונות. בתצהיר עדותו הראשית, הקצר, פירט רו"ח אלחאג', את נוהל העבודה של משרדו, בכל הנוגע לקבלני משנה של לקוחות המשרד. העד לא התייחס בתצהירו באופן פרטי לאיזה מקבילי המשנה האמורים בערעור, ובחקירתו הנגדית העיד, כי הוא עצמו איננו מטפל בהנהלת החשבונות של איזה מלקוחותיו, אלא הפקידות העבודות במשרד, לרבות מנהלת החשבונות נטלי, אשר לדברי מר בלומשטיין, היתה מי שטיפלה בעניינה של המערערת.

המערערת ביקשה (באיחור, ביחס למועד שנקבע בהחלטה על הגשת הראיות בקדם המשפט), להעיד עדים שונים, אשר מהם נגבו הודעות במסגרת חקירת המשיב, וכן, את מי מהחוקרים שחקרו את אותם עדים. המערערת ביקשה לחייב את המשיב לזמן את העדים האמורים, בהיות לו, לטענתה, יכולת טובה יותר לזמנם. בהחלטה מיום 15.1.18 (עמ' 5 – 7 לפרוטוקול), התקבלה הבקשה לעניין מוסרי ההודעות במסגרת החקירה, ונדחתה, ביחס לחוקרי המשיב שחקרו אותם עדים. כן נקבע, כי על המערערת - ולא על המשיב - לפעול לזימון העדים. המערערת לא העידה בפועל מי מהעדים האמורים.

למשיב העיד מר ארז אבוטבול, מנהל תחום ביקורת במע"מ באר שבע (בעת חקירתו הנגדית), מי שקיבל את ההחלטות בעניינה של המערערת, ואשר בפניו גם נערכו השימועים למערערת. העד העיד בתצהירו, בין היתר, כי התאריך הנקוב במכתב הנימוקים האמור לעיל, שגוי, וכי בפועל, נערך לאחר השימוע האחרון. העד סקר את ממצאי החקירה, ולתצהירו צורפו המסמכים הרלוונטיים, לרבות הודעות הנחקרים.

6. כאשר נבחנת האפשרות לנכות מס תשומות, כנגד חשבונית שהוצאה שלא כדין, יחול, ע"פ ההלכה הפסוקה, דרך כלל, מבחן אובייקטיבי, לפיו לא יותר ניכוי ע"פ חשבונית שלא הוצאה כדין, תוך הותרת פתח צר, השמור למקרים חריגים, בהם יותר ניכוי, כאשר עוסק הוכיח, כי נקט כל אמצעי סביר, לוודא, הוצאת החשבונית כדין, וזיהוי מוציא החשבונית, וכי לא יכול היה לגלות את הפגם באמצעים סבירים. נפסק, לעניין זה: "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 17-05-3340

1 לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי
2 אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין
3 מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל
4 ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות
5 החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או יהיה יכול
6 לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות... בכך
7 יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי
8 מס תשומות על-פי חשבוניות כדין" [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל
9 מכס ומע"מ, פ"ד נט(5), 836, 851, ור' לעניין זה גם ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון
10 בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3), 493, 515].

11
12 בשונה מן האמור נפסק, לעניין הפעלת סמכות מנהל מע"מ להטיל על עוסק "כפל מס" וקנס
13 מנהלי, בגין ניכוי מס תשומות, ע"פ חשבונית שהוצאה שלא כדין, כי המבחן הנכון הינו
14 מבחן סובייקטיבי, הבוחן, את מודעות העוסק, לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין. יחד עם
15 זאת נפסק, כי בהינתן שחשבונית על פיה נוכה מס תשומות, הוצאה שלא כדין, מוחזק
16 העוסק כמי שידע על כך, ועל כן, רובץ על כתפיו הנטל להפריך חזקה זו, ולהראות, כי לא
17 הייתה לו מודעות, לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין: "קשה איפוא להלוס את המבחן
18 האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומות של סעיפים 50(א1) ו-77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש
19 כי היעדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני
20 הפעלת הסמכות הנ"ל. גם החריג למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את
21 הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרת בסעיפים הנ"ל.
22 נראה לפיכך כי לשון הסעיפים הנ"ל מחייבת להחיל – ביחס לסמכות להטיל כפל קנס
23 ולסמכות לפסול פנקסים שבסעיף 77(ב) – מבחן סובייקטיבי. יחד עם זאת, נוכח המבנה
24 שבו מנוסחים הסעיפים, הדרישה להיעדר מודעות מצד העוסק לפסול שבהוצאת
25 החשבונית – מהווה רק "הגנה". לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא
26 כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה
27 מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על עוסק
28 להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה
29 שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" [ע"א 3886/12, זאב שרון
30 קבלנות ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ המוזכר לעיל, בסעיף 42 לפסק הדין. יצוין, כי בקשה
31 לדיון נוסף בפסק הדין, נדחתה - דנ"א 6067/14 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל
32 המע"מ (ניתנה ביום 6.8.15)].



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

- 1 לעניין המבחן הסובייקטיבי האמור, חל העיקרון, לפיו אדם ש"עצם את עיניו" נוכח
2 התנהגות או נסיבות חשודות, ונמנע מלבררן, יראה, כמי שהיה מודע לפסול שבהתנהגות או
3 בנסיבות האמורות, וכאשר מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, על העוסק לשכנע, כי
4 נקט בפעולות של ממש, כדי להסיר את החשדות ולוודא תקינות החשבוניות (ע"א 3886/12
5 האמור לעיל, בסעיף 45 לפסק הדין).
6
7. סבורני, כי הראיות המנהליות שעליהן נשענו החלטות המשיב, מבססות את ההחלטות,
8 לרבות הקביעה, כי המדובר בחשבוניות שלא הוצאו כדין, ואף את המסקנה המסתברת, כי
9 המערערת פעלה ביודעין, או לכל הפחות, תוך עצימת עיניים, אל נוכח המצב הבעייתי, בו
10 פעל מולה מר אל בחירי (ככל שאכן קיבלה שירותי אספקת כ"א, ממנו או באמצעותו). זאת,
11 כאשר מן הראיות עולה, כי מערערת בחרה שלא לבחון כראוי את נכונות מצגיו של מר אל
12 בחירי, ואת כשרות פעולתו בשם קבלני המשנה הנטענים, והדברים חמורים לסברתי עוד
13 יותר, בהינתן כי פעלה מולו ביחס לתשעה קבלני משנה לפחות, במהלך התקופה המדוברת.
14
15 מכל מקום, עצם הוצאת החשבוניות, לכאורה, שלא כדין, כעולה מן התשתית הראייתית
16 הנרחבת שבבסיס ההחלטות, מקימה כאמור חזקה שלפיה המערערת ניכתה את מס
17 התשומות, ביודעה כי היא עושה כן, על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ועליה כאמור,
18 הנטל, לסתור את החזקה.
19
20 כאמור לעיל, טען מר בלומשטיין כי מי שביצע את בדיקת תקינות המסמכים בפועל, היתה
21 מנהלת החשבוניות במשרד רואי החשבון אל חאג', ולא מר בלומשטיין עצמו. מר אל חאג'
22 עצמו העיד מטעם המערערת, ואולם כאמור, הוא העיד על נוהל העבודה במשרדו, ואישר,
23 כי לא היה לו כל חלק בבדיקות הפרטניות בעניינה של המערערת, כמו בעניינם של יתר
24 לקוחות המשרד. המערערת נמענה מלהעיד את מנהלת החשבוניות, אשר טיפלה בענייניה
25 במשרד רוי"ח אל חאג', למרות שעל פני הדברים, לא עמדה בפניה כל מניעה להעידה.
26 הימנעות זו לא רק שנוקפת לחובתה במאזן הראיות, אלא מותירה את טענתה לעניין עצם
27 בדיקת תקינות המסמכים, ולעניין טיב הבדיקה, נטולת בסיס ראייתי.
28
29 המערערת לא העידה אף אחד מלקוחותיה, על מנת להוכיח כי אכן סיפקה את השירותים
30 לאותם לקוחות, וכי על כן, נדרשה לשכור את שירותיהם של קבלני המשנה. גם מחדל זה
31 יש לזקוף לחובתה, במישור האמור.
32
33 המערערת לא העידה כאמור, מי ממוסרי ההודעות, במסגרת חקירת המשיב. משום כך,
34 כמובן, לא נסתרו דבריהם של אותם עדים, אשר הכחישו את ההכרות עם המערערת,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

1 וממילא, גם את הקשר העסקי הנטען עמה, כמו גם את נכונות החשבונות, ואשר לעדים
2 אשר טענו, כי סיפקו שירותים למערערת, הרי שכאמור, עדים אלה בחרו בזכות השתיקה,
3 כאשר נחקרו לעניין טיב הפעילות, ולעניין נכונות החשבונות, ומשום כך יש לזקוף את
4 ההימנעות מהעדתם במסגרת הערעור, לחובת המערערת, לעניין בחינת נכונות המסקנות
5 העולה מעדויותיהם, לרבות לעניין ניכוי המס על פי החשבונות ובידיעה שאין כשרות.
6
7 יש לזקוף לחובת המערערת, את הימנעותה מהעדת מר סמיר סייד, שהינו אחד מבעליה,
8 ולפיכך, ודאי שלא היתה כל מניעה להעידו. עדותו רלוונטית, לעניין המסכת כולה, אך
9 במיוחד לעניין חברת שניצה, אשר לטענת מר בלומשטיין, פעלה מול מר סייד.
10
11 יש לזקוף לחובת המערערת, גם את אי העדת עובד המערערת, מר נסים אל בחירי, אחיו
12 של מר חביב אל בחירי, אשר יכול היה אולי לשפוך אור על טיב הקשר עם אחיו, וכן, את אי
13 העדת מי מיתר עובדי החברה.
14
15 עדותו של מר בלומשטיין עמדה, ביחס לחלק ניכר מן השאלות שבמחלוקת, כעדות יחידה
16 של בעל דין, על המשתמע מכך. קשה היה לבסס ממצא פוזיטיבי על עדותו, לא רק בשל
17 מחדליה הראייתיים של המערערת שבאי העדת עדים רלוונטיים, אלא גם בשל קשיים
18 שנפלו בעדות העד, לכשעצמה. לעניין זה יצוין ויודגש, כי אין די בעצם קיומם של מסמכים,
19 כגון הסכמי עבודה החתומים לכאורה על ידי קבלני משנה – ואשר לכשעצמם היו הסכמים
20 כלליים ולא מפורטים, ואף לא ביתר המסמכים שצרפה המערערת, כגון, פרוטוקולים של
21 אסיפות החברות, אישור ניכוי מס במקור, ואישור ניהול ספרים, כדי להוכיח את אמיתות
22 הקשר העסקי הנטען עם אותן חברות, וודאי שלא די במסמכים אלה, כדי להוכיח את
23 הנטען, לעניין הסמכת מר אל בחירי לפעול בשם כל אותן חברות.
24
25 כך, העיד מר בלומשטיין במהלך חקירתו הנגדית, כי נפגש עם מנהלי החברות הרלוונטיות,
26 צילם את תעודות הזהות שלהם, ישב איתם, החתים אותם על חוזים, והסביר להם שעליהם
27 לפעול בהתאם לחוזים. דא עקא, גרסה זו שונה מהותית, מן הגרסה שמסר בהודעתו
28 במסגרת חקירת המשיב ביום 5.2.14, שם השיב, על שאלה לעניין הכרות עם בעל אחת
29 מהחברות: "אני זוכר שמטעם חברה אחת או שתיים הגיע בעלים כולשהו וחתם על הסכם
30 וגם הציג ת.ז. וחומר של החברה לא זוכר איזה ולא זוכר איזה חברה..." (גיליון מס' 2 ש'
31 14 – 15). המדובר, על פני הדברים, בהודאה משתמעת, בכך שהעד לא פגש נציגים
32 אותנטיים, של לפחות שמונה מבין עשר החברות, והסתפק במצג שהציג בפניו מר חביב אל
33 בחירי, לעניין ייצוג אותן חברות על ידו. העד נחקר לעניין הסתירה לכאורה בין דבריו
34 בחקירה הנגדית ובין דבריו בחקירת המשיב, וביקש ליישב את הסתירה בהעידו: "...אני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

1 **אומר שבחלק מהמקרים הגיעו אליי בעלי החברות למשרד ואיך זה מתיישב עם הדברים**
2 **שאמרתי כעת לפיהם כל בעלי החברות הגיעו אלי למשרד, אני משיב שאני חושב שזה**
3 **עניין של מינוח** (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 12-14). לסברתי, אין מדובר בעניין של מינוח
4 גרידא, אין בתשובתו האמורה של העד ליישב את הסתירה, ויתרה מכך, יש בתשובתו זו,
5 לפגוע במהימנות גרסת המערער.

6
7 כאמור, בחקירתו במשרדי הרשות, נשאל העד, לעניין טיב ידיעתו על הרשאת מר אל בחירי,
8 על ידי קבלנית המשנה, והשיב: **"אני חושב שהוא מורשה לפעול מטעמה אחרת אני לא**
9 **רואה פה סיבה שהוא מוציא לי את החשבונית"** (הודעה מיום 20.10.13 דף 5 ש' 15 – 16).
10 תשובה זו, עשויה להתיישב עם המסקנה, כי מר בלומשטיין לא העמיק לבדוק, את נכונות
11 המצג לעניין ייצוג החברות על ידי מר בחירי, ועצם עיניו, נוכח האפשרות כי מר אל בחירי
12 הטעה אותו, וכי לא פעל בשם אותם חברות. זאת, כאשר ניתן היה לבדוק את הדברים על
13 נקלה, על ידי יצירת קשר ישיר, עם בעליהם הרשומים של החברות. יודגש, כי המערער
14 לא קיבלה, ואין בידה, כל מסמך המאשר, כי מר חביב אל בחירי מייצג מי מהחברות (ור'
15 לעניין זה תשובת מר בלומשטיין בעמ' 20 לפרוטוקול ש' 15 – 20).

16
17 הדברים האמורים, באים על רקע גרסתו הראשונה של העד בחקירתו במשרדי המשיב מיום
18 20.10.13, שלפיה, לא היתה לו הכרות עם מי מבעלי החברות, והוא התנהל אך ורק מול
19 חביב אל בחירי.

20
21 לאמור לעיל יש להוסיף את הקושי העולה מביצוע התשלומים לקבלנים לכאורה, באמצעות
22 שיקים פתוחים, עובדה שאותה אישר העד בחקירתו ברשות, כאשר בחקירתו הנגדית, לא
23 שלל את הדברים (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 19).

24
25 קושי נוסף עולה מתשובותיו בחקירתו ברשות שצוטטו לעיל, מהן עולה, כי נתן אמון עיוור
26 ממש, בדברי אל בחירי, ובנכונות החשבוניות, ללא ניסיון להרהר אחרי הכתוב בהן (הודעה
27 מיום 20.10.13, דף 9 עד דף 10 ש' 7).

28
29 מכאן, כאמור, כי המערער לא הרימה את הנטל המוטל עליה, ולא סתרה את החזקה, כמו
30 גם המסקנה המסתברת, כי פעלה ביודעין ולכל הפחות בעצימת עיניים לעניין ניכוי מס
31 התשומות על פי החשבוניות.

32
33 אשר לטענות בדבר פגם בשימוע, נוכח התאריך הנקוב במסמך נימוקי ההחלטות, הרי
34 שעדותו של מר אבוטבול, בדבר טעות סופר שנפלה לעניין זה במכתב, מתקבלת על הדעת,



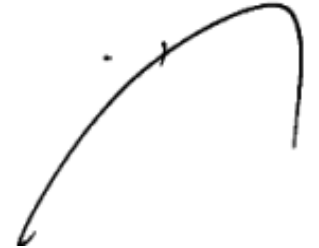
בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 3340-05-17

- 1 ודאי נוכח התאריכים הנקובים בהחלטות עצמן. גם אם נערכה טיוטא של המסמך קודם
- 2 השימוע, על יסוד הממצאים שעלו מחקירת המשיב, אין בכך להוביל דווקא למסקנה, כי
- 3 השימוע לא נערך בלב פתוח, וכי טענות המערערת לא נשקלו לגופן.
- 4
- 5 לפיכך, סבורני כי לא נפל בהחלטות המשיב פגם העשוי להצדיק התערבות בית המשפט.
- 6
- 7 8. הערעור נדחה אפוא. נוכח היקף ההתדיינות, וסכומי המס והקנס שבמחלוקת, תשלם
- 8 המערערת למשיב הוצאות הדיון בערעור, בסך 60,000 ₪.
- 9

ניתן היום, ט"ו אייר תשע"ט, 20 מאי 2019, בהעדר הצדדים.



גד גדעון, שופט