



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון
ע"מ 13-11-41492-11 כלילה נ' רשות המיסים

המערער

מאיר כליפה

באמצעות ב"כ עו"ד בלפור קויתי

נגד

המשיבה

מדינת ישראל - רשות המיסים – מע"מ באר שבע

באמצעות פרקליטות מחוז דרום ע"י עו"ד ליאור קורן

פסק דין

- 1
- 2 1. זהו פסק דין בערעור על החלטות מנהל מע"מ, לפסול את פנקסי החשבוניות של המערער,
- 3 לפי סעיף 77ב(ב) לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק"), ולהטיל עליו כפל מס, על פי סעיף
- 4 50(א1) לחוק, וכן, קנס בשיעור אחוז אחד ממחזור העסקאות בתקופה הרלוונטית, על פי
- 5 סעיף 95 לחוק. הוחלט לדחות את הערעור, ולהלן הנימוקים.
- 6
- 7 2. החשבוניות שבמחלוקת, 34 במספר, נחזות כחשבוניות שהוצאו במועדים שונים, בשנים
- 8 2006-2009, על ידי שלושה עוסקים: האני נתאשה, תחת השם "האני-בניין", שיפוצים
- 9 ועבודות טיח" (להלן: "חשבוניות האני נתשה"), כוכב השחר בע"מ, תחת השם "כוכב
- 10 השחר עבודות בנייה" (להלן: "חשבוניות כוכב השחר"), ואלי לוי (להלן: "חשבוניות אלי
- 11 לוי").
- 12 הסכומים הנקובים בחשבוניות מסתכמים ב- 3,743,026 ₪, כולל סכום המע"מ הנקוב בהן,
- 13 כאשר חשבוניות האני נתשה מסתכמות ב- 812,273 ₪, חשבוניות כוכב השחר מסתכמות ב-
- 14 2,044,753 ₪, וחשבוניות אלי לוי מסתכמות ב- 886,000 ₪.
- 15
- 16 בהחלטות מושא הערעור נקבע (בהתייחס לחשבוניות האמורות), כי המערער ניכה מס
- 17 תשומות בגין "חשבוניות שלא הוצאו כדין".
- 18
- 19 סכום כפל המס במועד מתן ההחלטה – 1,004,620 ₪, וסכום הקנס במועד האמור – 50,984
- 20 ₪.
- 21
- 22 3. המערער טען, כי כל החשבוניות שבמחלוקת, הוצאו על ידי העוסקים שפרטיהם נקובים
- 23 בחשבוניות, כדין, וכי הוא היה רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בהן, על פי הוראת
- 24 סעיף 38(א) לחוק. לטענתו "המערער התקשר עם העוסקים כדין, הם נתנו לעסקו שרותי
- 25 בניה, קיבלו תמורה כספית בעד השירותים שנתנו והיו רשאים ואף חייבים לערוך לו
- 26 חשבוניות מס כדין. לדעת המערער קביעת המנהל כי החשבוניות הוצאו לו שלא כדין היא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492 כליפה נ' רשות המיסים

1 שרירותית ומקפחת; אין בידי המנהל כל ראיה לכך כי החשבוניות אינן כדין גם אם הם
2 יבחנו עפ"י מבחן אובייקטיבי".

3
4 לחילופין טען, כי גם אם יוכח שהחשבוניות שבמחלוקת לא הוצאו כדין, על פי מבחן
5 אובייקטיבי, הרי שיש לקבל את ערעורו, תוך החלת המבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה
6 לעניין זה, וזאת, משום שלטענתו "... הוא עשה כל אשר לאל ידו על מנת לוודא את תקינות
7 החשבוניות שהוצאו לו ע"י שלושת העוסקים, הוא ברר לגביהם ברשויות המס, קיבל מהם
8 אישורים שהונפקו ע"י רשות המיסים ובדק אישורים אלו, זיהה את שלושת העוסקים
9 וביקש וקיבל מהם את כל המסמכים הרלוונטיים המוכיחים את הקשר בין מפיקי
10 החשבונית לישויות המבצעות את העבודה".

11
12 כן טען המערער, כי המנהל לא היה רשאי להטיל עליו כפל מס, בגין אותן חשבוניות - מתוך
13 החשבוניות שבמחלוקת - אשר הוצאו למעלה מחמש שנים עובר למתן ההחלטה, וזאת,
14 באשר "... לדעת המערער סמכות המנהל עפ"י סעיף 50(א1) אינה יכולה להיות בלתי
15 מוגבלת בזמן ויש לגביה תקופת התיישנות, לדעת המערער דין סמכות המנהל עפ"י סעיף
16 50(א1) לחוק כדין שומה עפ"י הוראות סעיף 77(א) לחוק יחולו לגביה "הוראות
17 ההתיישנות" הכלולות בסעיף 77(ב) לחוק. לדעת המערער אין לחייב אותו בגין חשבוניות
18 שהוצאו לו במועד המוקדם ביותר מ- 5 שנים מיום הודעת המנהל ובוודאי שלא לחייב
19 אותו בגין חשבוניות שבחלקן התקבלו לפני למעלה מ- 7 שנים".

20
21 4. בכתב התשובה נטען בין היתר כדלקמן:

22 "...במקרה הנדון, המערער ניכה מס תשומות על בסיס חשבוניות שהוצאו לו שלא כדין,
23 כדלהלן:

24 א. המערער קיזז מס תשומות ע"ס 109,006 ₪ על סמך 8 חשבוניות לתקופה ספטמבר
25 2006 עד מרץ 2007 אשר נותן קיבל מקבלן שלא היה רשום כעוסק. החשבוניות
26 נושאות את השם "האני נטשה" שהעיד בהודעתו כי אינו מכיר כלל את המערער,
27 לא ביצע עבודות עבורו, אינו מזהה את החשבוניות הנושאות את שמו גם מכחיש
28 את טענת המערער כי שוחח עמו בטלפון.

29 ב. המערער קיזז מס תשומות בסך 118,900 ₪ על סמך 20 חשבוניות הנושאות את
30 שם "אלי לוי" בגין אספקת עובדים לתקופה, פברואר 2008 עד פברואר 2009. אלי
31 לוי מסר בחקירתו כי לא מכיר את המערער ומכחיש כל פעילות עסקית.

32 ג. המערער קיזז מס תשומות בסך 274,404 ₪ על סמך 6 חשבוניות, הנושאות את
33 השם חב' כוכב השחר בע"מ, לתקופה יולי 2007 עד ספטמבר 2009. תיק עוסק
34 המורשה של החברה במע"מ, סגור מאז ינואר 2004. מנהל בחברת כוכב השחר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון
ע"מ 13-11-41492-11 כלפינה נ' רשות המיסים

- 1 מסר בהודעתו כי לא מכיר את המערער, לא קיבל ממנו כספים ואף אינו מזהה את
2 החשבוניות אותן קיזז המערער ע"ש כוכב השחר.
3
- 4 ... המשיב יטען כי המערער ידע או היה עליו לדעת שהחשבוניות הוצאו שלא כדין ולא עמד
5 בנטל המוטל עליו לשכנע אחרת" (ההדגשות במקור ג.ג.).
6
- 7 נטען, כי במסגרת ההשגה לא הרים המערער, את הנטל להוכיח, כי עשה כל שביכולתו על
8 מנת לבדוק תקינות החשבוניות עם קבלתן, ולא פעל די, כדי לברר את זהות העוסק, לרבות
9 קבלת אישורים מרשות המסים עובר לקבלת החשבוניות. על כן, לא עמד גם במבחן
10 הסובייקטיבי, אשר נקבע בפסיקה כחריג למבחן האובייקטיבי שיחול דרך כלל, לעניין ניכוי
11 מס תשומות.
12
- 13 לפיכך נטען, כי ההחלטות להטיל על המערער תשלום כפל מס, לפסול את ספריו ולהטיל
14 עליו קנס מנהלי, התקבלו כדין.
15
- 16 המשיבה טענה בכתב התשובה, כי יש לדחות, את טענת ההתיישנות שהעלה המערער. זאת,
17 היות שסעיף 50 לחוק, אינו קובע, את התקופה להוצאת הודעת חיוב בכפל מס, היות
18 שתקופת ההתיישנות מתחילה ביום בו נולדת עילת התובענה, וכאשר בנסיבות, הוארכה
19 תקופת ההתיישנות. הארכת תקופת ההתיישנות נטענת הן על יסוד הוראת סעיף 7 לחוק
20 ההתיישנות, נוכח תרמית או הונאה בהן נקט המערער לסברת המשיבה, והן על יסוד הוראת
21 סעיף 8 לחוק ההתיישנות, משנעלמו מן המשיבה, לטענתה, העובדות המהוות את עילת
22 התובענה מסיבות שלא היו תלויות בה, ומשלא הייתה יכולה לטענתה למנען, גם בזהירות
23 סבירה. לפיכך טענה, שיש לחשב את תקופת ההתיישנות, מן היום בו התגלו העובדות
24 המלמדות, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, דהיינו, ממועד סיום החקירה בעניינו של
25 המערער.
26
- 27 5. אין לקבל את טענת ההתיישנות שטען המערער, לפיה, לא היה המנהל רשאי להטיל עליו
28 כפל מס בגין חשבוניות ששמשו לניכוי מס תשומות, ביחס לתקופה שלמעלה מחמש שנים
29 קודם החלטת המנהל.
30
- 31 טענתו המרכזית של המערער לעניין זה הייתה, כי לצורך הטלת כפל מס, נדרש המנהל
32 לערוך שומה לפי מיטב השפיטה, על פי הוראת סעיף 77(א) לחוק, ומשכך כפופה החלטתו
33 להוראת סעיף 77(ב) לחוק, לפיה :



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-11 כלילה נ' רשות המיסים

1 (ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או
2 כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר
3 שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור – תוך עשר
4 שנים לאחר הגשת הדו"ח".

5 דא עקא, על פי ההלכה הפסוקה, סמכות המנהל להטיל על עוסק כפל מס, הינה סמכות
6 שונה ונפרדת מהסמכות לעריכת שומה, על פי מיטב השפיטה, ועל כן, גם אינה כפופה
7 להוראת ההתיישנות שבסעיף 77 (ב) לחוק. לעניין זה נפסק:

8 "מקובלת עלי קביעת בית המשפט המחוזי הנכבד שלפיה הסמכות לערוך שומה
9 על-פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכויותיו של המשיב להטיל
10 כפל מס ולהשית קנס מינהלי. תפיסה זו נתמכת בתכליות של סמכויות אלה, עליהן
11 עמדתי בפסיקה 27 שלעיל, שהן מורכבות יותר מהתכלית הגבייתית של הליך
12 השומה על-פי מיטב השפיטה, וכוללות גם תכלית הרתעתית ואף מימד "מעין
13 עונשי". במסגרת המנגנון הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, יש לערוך חישוב של המס,
14 אשר העוסק היה צריך לשלם אם לא היה מנכה את מס התשומות שניכה שלא
15 כדון, על מנת לקבוע את גובה כפל המס. מנגנון זה דומה אמנם במידה מסוימת
16 להליך של עריכת שומה על-פי מיטב השפיטה, אולם מדובר במנגנון פנימי המוסדר
17 בסעיף 50(א) לחוק ואין כל מקום לדרוש מהמשיב, להפעיל בהכרח את סמכותו
18 לערוך שומה על פי מיטב השפיטה לפני הפעלת סמכותו לפי סעיף 50 (א) לחוק.
19 משהכרעתי כך, נשמטת גם טענת המערער לביטול החלטת המשיב מחמת
20 התיישנות. כלל ההתיישנות של חמש שנים, התוחם את התקופה לעריכת שומה
21 על-פי מיטב השפיטה (ומוסדר בסעיף 77(ב) לחוק) עוצב על רקע תכליותיה של
22 סמכות זו, ואין כל הגיון להפעילו בכל הנוגע לסמכויות אחרות שבחוק המע"מ,
23 אשר להן תכליות שונות, או נוספות... יחד עם זאת, מוצא אני לנכון להעיר, מבלי
24 לקבוע מסמרות (מאחר שבסוגיה זו לא נדרשת הכרעה בענייננו), כי לכאורה על
25 המשיב להפעיל את סמכותו להטיל כפל מס, בכפוף לתקופת ההתיישנות הכללית
26 הקבועה בחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 כפי שהמשיב אף נוהג לעשות בפועל,
27 כמו שהעולה מעמדת באת-כחו בסיכומיה ובדיון... " [ע"א 3886/12, זאב שרון
28 קבלנות ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 26.8.14), בסעיף 36 לפסק הדין].

29

30 במסגרת השלמת טיעוניו בכתב לעניין טענת ההתיישנות, טען ב"כ המערער, בהתייחס
31 לקביעת בית המשפט העליון הנכבד שצוטטה לעיל, כי הינה שגויה, שכן לא ניתן לקבוע מהו
32 כפל המס, אלא על דרך של עריכת שומה מתוקנת, על פי מיטב השפיטה, ואין כל מנגנון
33 מתאים אחר לעניין זה, פרט למנגנון הקבוע בסעיף 77 לחוק. בהמשך העלה ב"כ המערער
34 השערה, לפיה פסק בית המשפט העליון הנכבד כפי שפסק, תוך התעלמות – לשיטת ב"כ



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492 כליפה נ' רשות המיסים

- 1 המערער – מההוראה הרלוונטית שבסעיף 77 לחוק "יתכן מבלי משים ויתכן שמשום
2 שכל הנראה הנישום שם הורשע", ועל יסוד סברה זו, ביקש להבחין בין המקרה שנדון
3 שם, ובין עניינו של המערער כאן.
4
5 סבורני, כי יש לדחות טענות אלה, שאינן אלא ניסיון להתנצח עם ההלכה הפסוקה, ואין בהן
6 כדי להצדיק סטייה ממנה.
7
8 יתרה מזאת, גם אילו חלה בעניינינו תקופת התיישנות מקוצרת, הרי שנכון היה לקבוע, כי
9 מירוץ ההתיישנות החל, רק עם היוודע הנסיבות הרלוונטיות למשיבה, לאחר שהועלמו
10 מפניה, בין אם ע"י המערער, ובין אם ע"י אחרים.
11
12 על כן, נדחית טענת המערער לעניין ההתיישנות.
13
14 6. כאשר נבחנת האפשרות לנכות מס תשומות, כנגד חשבונית שהוצאה שלא כדין, יחול, ע"פ
15 ההלכה הפסוקה, דרך כלל, מבחן אובייקטיבי, לפיו לא יותר ניכוי ע"פ חשבונית כאמור, תוך
16 הותרת פתח צר, השמור למקרים חריגים. לעניין זה נפסק: "אימוץ המבחן האובייקטיבי
17 יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה,
18 והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר
19 לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה
20 אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל
21 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות
22 העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או יהיה יכול לגלות, את הפסול
23 שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות... בכך יושג האיזון הראוי
24 בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי
25 חשבוניות כדין" [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד
26 נט(5), 836, 851, ור' לעניין זה גם ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל
27 המכס ומע"מ, פ"ד נג(3), 493, 515].
28
29 בשונה מן האמור, נפסק לעניין הפעלת סמכות מנהל מע"מ להטיל על עוסק "כפל מס" וקנס
30 מנהלי, בגין ניכוי מס תשומות ע"פ חשבונית שהוצאה שלא כדין, כי המבחן הנכון הינו מבחן
31 סובייקטיבי, הבוחר, את מודעות העוסק, לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין. יחד עם זאת
32 נפסק, כי בהינתן שחשבונית על פיה נוכה מס תשומות, הוצאה שלא כדין, מוחזק העוסק
33 כמי שידע על כך, ועל כן רובץ על כתפיו הנטל להפריך חזקה זו, ולהראות כי לא הייתה לו
34 מודעות, לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין: "קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492 כליפה נ' רשות המיסים

1 הנ"ל עם הסיכומות של סעיפים 50(א1) ו-77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי היעדר
2 מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכות
3 הנ"ל. גם הריג למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא
4 עדיין מצומצם באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרת בסעיפים הנ"ל. נראה לפיכך כי
5 לשון הסעיפים הנ"ל מחייבת להחיל – ביחס לסמכות להטיל כפל קנס ולסמכות לפסול
6 פנקסים שבסעיף 77(ב) – מבחן סובייקטיבי. יחד עם זאת, נוכח המבנה שבו מנוסחים
7 הסעיפים, הדרישה להיעדר מודעות מצד העוסק לפסול שבהוצאת החשבונית – מהווה רק
8 "הגנה". לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד
9 האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק
10 ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על עוסק להפריך את החזקה האמורה
11 ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה
12 כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" (ע"א 3886/12, זאב שרון קבלנות ועפר בע"מ נ' מנהל
13 מע"מ המוזכר לעיל, בסעיף 42 לפסק הדין).

14
15 יודגש, כי לעניין המבחן הסובייקטיבי האמור, חל העיקרון, לפיו אדם ש"עצם את עיניו"
16 נוכח התנהגות או נסיבות חשודות, ונמנע מלבררן, יראה, כמי שהיה מודע לפסול
17 שבהתנהגות או בנסיבות האמורות, וכאשר מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, על
18 העוסק לשכנע, כי נקט בפעולות של ממש, כדי להסיר את החשדות ולוודא תקינות
19 החשבוניות (ע"א 3886/12 האמור לעיל, בסעיף 45 לפסק הדין).

20
21 מכאן, כי אם תתקבל, ביחס לכל החשבוניות שבמחלוקת, או ביחס לחלקן, עמדת המשיבה,
22 לפיה מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, הרי שביחס לאותן חשבוניות, מוטל על המערער
23 הנטל להוכיח, כי אין לייחס לו מודעות להוצאתן שלא כדין, וכי לא עצם עיניו, נוכח ספקות
24 וחשדות שהעלו אותן חשבוניות, לעניין זהות מוציאי החשבוניות או שלוחיהם, טיב העסקה,
25 נכונות תוכן החשבוניות וכיו"ב.

26
27 7. הנסיבות המלמדות, לסברת מנהל מע"מ, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, הובאו בתמצית
28 בתשובת המשיבה, כמצוטט לעיל, ופורטו בתצהיר עד המשיבה, מר ארז אבוטבול - ממונה
29 חולית ביקורת במשרדי המשיבה בבאר שבע. מר אבוטבול ציטט בתצהירו, מהודעות
30 המערער עצמו בעת חקירתו. לתצהיר צורפו, בין היתר, הודעות המערער והודעות של
31 אחרים, שנחקרו ביחס לאותן חשבוניות, נוכח גרסת המערער.

32
33 א. לעניין חשבוניות האני נתשה, צורפו לתצהיר מר אבוטבול, הודעותיו של הקבלן האני
34 נתשה (אשר מספר הזהות שלו זהה למספר העוסק, הנקוב בחותמת שהוטבעה על גבי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-11 כלילה נ' רשות המיסים

1 החשבונאיות). הלה הכחיש כל הכרות עם המערער, והכחיש גם כי שוחח עמו אי פעם
2 בטלפון. החוקר הציג בפניו, את החשבונאיות החתומות לכאורה בחותמתו, דו"חות
3 מע"מ המיוחסים לו אשר הוצגו ע"י המערער, וכן, חוזה התקשרות שערך לכאורה עם
4 המערער, ואישור על ניכוי מס במקור. העד הכחיש, את נכונות המסמכים, הכחיש את
5 הטענה, כי היה צד לעסקה עם המערער, וטען כי החתימה אינה חתימתו, והחותמת
6 על גבי המסמכים אינה חותמתו. מר נתשה אישר גם, כי תיק העוסק שלו סגור,
7 מחודש נובמבר 2006 (חקירת מר נתשה מיום 22.9.08, נספח ח4 לתצהיר מר
8 אבוטבול, עמודים 2-3).

9
10 ב. לעניין חשבונאיות אלי לוי, צורפו לתצהיר עד המשיבה, הודעותיו של מר לוי, מן
11 התאריכים 15.7.09 (נספח ו1 לתצהיר), ו-22.11.09 (נספח ו1 לתצהיר). מהודעות אלה,
12 עולה, בין היתר, כי מר לוי סגר את תיק העוסק שלו במע"מ כ-14 שנים עובר לחקירה
13 (נספח ו1 עמ' 2 שורה 10), דהיינו בשנת 1995 או סמוך לכך. מר לוי הכחיש הכרות עם
14 המערער (ו1, עמ' 5, שורות 9-6), טען, כי לא היה לו כל קשר עסקי עמו, כי לא קיבל
15 ממנו סכום כסף כלשהו, כי ולא מסר לו מעולם חשבונאיות. לטענתו, הן החשבונאיות
16 שהגיש המערער, והן חוזה העבודה שנכרת ביניהם לטענת המערער, אינם חתומים על
17 ידו.

18
19 עמדת המשיבה, לפיה חשבונאיות אלה הוצאו שלא כדין, נשענה, בין היתר, גם על דברי
20 המערער עצמו בחקירתו, לפיהם, העובדים אשר בגין שירותיהם שילם לטענתו מר
21 לוי, לא הועמדו לשירותו בפועל ע"י מר לוי, אלא אותרו ונשכרו, ע"י המערער עצמו,
22 והוא ששילם להם, ועמד מולם בקשר ישיר, במהלך ביצוע העבודות. לעניין זה, מסר
23 המערער בחקירתו: **"לאלי לוי לא היו עובדים ואני הייתי צריך לחפש לו עובדים ואני
24 הייתי מביא אותם בידיעתו ואני הייתי משלם להם במזומן כל שבוע ואם הייתה
25 יתרת כסף הייתי מעביר לו..."**, ובהמשך: **"אני הבאתי עובדים מזדמנים... ואני
26 הייתי משלם להם במזומן... אם היו טענות כל שהן מצד העובדים אז הם היו פונים
27 אליי כי אלי לוי לא היה מגיע לשטח באופן סדיר, לאחר התחשבות על עבודות
28 שביצעו ותשלומים ששולמו לפועלים הייתי משלם לו את יתרת החן"** (הודעת
29 המערער מיום 29.11.09, נספח ה2 לתצהיר מר אבוטבול, עמ' 2 שורות 14-30).

30
31 ג. לעניין חשבונאיות כוכב השחר, נטען כאמור, כי תיק העוסק של החברה במע"מ נסגר,
32 עוד בחודש ינואר 2004, למעלה משלוש שנים, קודם התאריכים הנקובים בחשבונאיות
33 הנושאות את שם החברה, שהציג המערער. המשיבה נשענה בעניין זה, על רישומיה –
34 דו"ח **"מצב חשבון"** מיום 18.10.09, בו מופיע במשבצת **"סוג תיק"**, הקוד **"09"**,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-11 כלפינה נ' רשות המיסים

- 1 כאשר תאריך שינוי הרישום לעניין זה, הינו 1.1.04 (מוצג מש/1). יודגש לעניין זה -
2 טבלת "סוגי תיקים", שהגיש ב"כ המשיבה מלמדת, כי הקוד "09", משמעו "סגור
3 עקב חיסול".
4
5 מנהלה הרשום היחיד של החברה, מר שאהר רישק, נחקר במשרדי המשיבה והעיד,
6 כי חתם על מסמכים שונים של החברה עובר למינויו כמנהל בחברה לבקשת אדם
7 אחר, ובפועל לא היה לו כל קשר לפעילות החברה, ולא חתם על חשבוניות של
8 החברה. המנהל, העיד כי אינו מכיר את המערער, וכי לא ביצע עבורו כל עבודה.
9 בהתייחס לחשבוניות, הנחזות כחשבוניות החברה אותן הציג המערער, ואשר נושאות
10 לכאורה את חתימתו, העיד כי הן מזוייפות (נספח ד4 לתצהיר מר אבוטבול).
11
12 עמדת המשיבה, לעניין חשבוניות כוכב השחר, נשענו גם על דברי המערער בחקירתו
13 (נספח ג לתצהיר מר אבוטבול), מהם נלמד, כי עמד בקשר עם אדם בשם זיאד, אשר
14 הציג את עצמו כנציג החברה, אך לא וידא, כי הוא אכן נציגה, וכן נלמד, כי שילם
15 סכומים בגין עבודתה הנטענת של החברה, המסתכמים בלמעלה משני מיליון ₪,
16 במזומן:
17 **"...מדובר בחן מס שקיבלתי בגין ביצוע עבודות בניה ואספקת עובדים, את חן המס**
18 **קיבלתי מאדם בשם זיאד שהינו תושב לוד וגם ירושלים, אני לא זוכר את שמו**
19 **המלא אני זוכר רק את השם זיאד, יש לי הסכם כתוב בגין חן מס אלו שערכת עם**
20 **זיאד שאני אציג לך את ההסכם שכרגע אני לא מוצא הסכם זה.**
21 **שאלה: מסיכום שאני עורך כרגע לחן מס אלו אני רואה שמדובר בסך של 2,044,753**
22 **₪, ואני מבקש ממך לפרט כיצד שולמו חן מס אלו?**
23 **תשובה: חן מס אלו ע"ש חב' כוכב השחר שולמו במזומן מאחר ולא היה לי חן בנק**
24 **וגם הייתי מוגבל חמור בבנק איגוד, וחן מס אלו שולמו לאחר שפרעתי צ'קים**
25 **שקיבלתי מלקוחות וכך שילמתי במזומן, אני רוצה לציין כי חן מס אלו שולמו**
26 **במזומן לקבלן בשם זיאד שרק אותו הכרתי לעניין חן המס ע"ש חב' כוכב השחר**
27 **בע"מ.**
28 **שאלה: האם אתה יכול לומר לי מה היה הקשר של זיאד לחב' כוכב השחר ואם**
29 **בדקת באופן מסודר את הקשר של זיאד לחב' כוכב השחר.**
30 **תשובה: אני לא ידוע לי הקשר שלו לחב' כוכב השחר, אני רק יכול לציין כי הוא**
31 **היה הקבלן שהביא את העובדים וגם היה האחראי לביצוע העבודות וגם מסר את חן**
32 **המס ורק אותו הכרתי.**
33 **שאלה: האם הקבלן זיאד אמר לך שהוא בעל ומנהל חב' כוכב השחר?**
34 **תשובה: לא זכור לי אם הוא אמר לי דבר כל שהוא בעניין הזה."**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-13 כליפה נ' רשות המיסים

1
2 מן המפורט לעיל עולה, כי כל החשבוניות שבמחלוקת אכן הוצאו שלא כדין. זאת באשר
3 כעולה מן הראיות המנהליות האמורות, החשבוניות לא הוצאו ע"י העוסקים שפריטיהם
4 נקובים בהן, לא הוצאו ע"י עוסקים שהיו רשאים להוציאן (משום שתיקיהם כבר נסגרו
5 עובר להוצאתם), ולעניין חשבוניות אלי לוי – הרי שלא הוצאו בגין העסקה המתוארת בהם,
6 שכן, על פני הדברים מדובר בפועלים שאותרו וגויסו ע"י המערער, ואשר הועסקו ישירות על
7 ידו.
8
9 מכאן, כי על המערער רובץ הנטל להוכיח, כי לא היה מודע לכך שהחשבוניות הוצאו שלא
10 כדין, וכי לא עצם את עיניו, נוכח חשדות שהיו אמורים להתעורר בלבו לעניין זה.
11
12 סבורני, כי המערער לא הרים את הנטל הרובץ עליו, לעניין איזו מן החשבוניות שבמחלוקת. 8.
13
14 יאמר כבר עתה, כי בכל נקודה אשר לגביה נותרה עדותו של המערער, כראיה יחידה להוכחת
15 טענותיו, לא מצאתי לבסס עליה ממצא לזכותו. זאת, נוכח קשיים שעלו בגרסתו, כפי
16 שיפורט להלן, נוכח הימנעותו מהעדת עדים רלוונטיים, וגם משום שעדותו ביחס לאותן
17 נקודות, נותרה כעדות יחידה של בעל דין בהליך אזרחי, על המשתמע מכך.
18
19 א. לעניין חשבוניות האני נתשה, העיד המערער בתצהיר עדותו הראשית, בין היתר, כי
20 המדובר בקבלן משנה שביצע עבורו עבודות, בקיבוץ יד מרדכי, וסיפק למערער
21 עובדים מקצועיים. לדבריו, לאחר שנוצר קשר עם קבלן זה באמצעות קבלן אחר,
22 קיבל המערער, לבקשתו, מסמכים שונים להנחת דעתו, כי המדובר בעוסק מורשה,
23 ובהם, אישורי ניכוי מס במקור, פרטים אישיים של מר נתשה, צילום תעודת זהות,
24 דו"חות מע"מ, ועוד. לדבריו, ערך עמו הסכם עבודה כדין, ושוחח עמו בטלפון.
25 לדבריו, דו"חות הנהלת חשבונות של מר נתשה, התקבלו מרואה החשבון שלו - רוי"ח
26 אל בדארין, לאחר שמר נתשה סיפר למערער, כי הוא עבד כקבלן משנה של קבלנים
27 גדולים ומוכרים. המערער הדגיש, כי המדובר בעסקה מתמשכת. במשך כל התקופה,
28 לטענתו, לא חשד כי החשבוניות אינן תקינות.
29
30 מגרסת המערער בחקירתו במשרדי מע"מ נלמד, כי המערער לא פגש כלל את מר
31 נתשה עובר לביצוע העבודות, ולא וידא, כי העסקה אכן נכרתה עם האדם הנטען. כך,
32 בחקירתו מיום 21.9.08 (נספח ז' לתצהיר מר אבוטבול), מסר המערער, כי אין לו
33 הכרות אישית עם מר נתשה, וכי עובר לביצוע עבודות, בגין הוצאו החשבוניות, לא
34 פגש בו מעולם, אלא רק שוחח עמו בטלפון. לטענתו, נוצר הקשר עם מר נתשה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492 כליפה נ' רשות המיסים

1 באמצעות קבלן אחר, תושב הרשות הפלסטינית, אשר סיפק לו עובדים, אשר אף הם
2 תושבי הרשות הפלסטינית. המערער לא זכר את שמו של אותו קבלן, או כל פרט
3 אישי אחר שלו, הגם, שלגרסתו, רק עם קבלן זה היה לו קשר ישיר בנוגע לעבודות.
4 המערער הסתפק לדבריו, במסמכים שקיבל מאותו קבלן, אשר מהם למד, לטענתו, כי
5 מר נתשה הינו **"...קבלן מסודר"**, כגון מסמכי הנהלת חשבונות ודו"ח מע"מ של מר
6 נתשה.
7
8 המערער היה ער, לדבריו, לצורך לבדוק, את זהות האדם שעמו התקשר, ומדבריו שלו
9 עולה, לסברתי, כי לא עשה די לוודא, כי אכן התקשר עם האדם שעמו ביקש לטענתו
10 להתקשר. יתרה מזאת, בנסיבות שפורטו לעיל, צריך היה לעלות בלבו חשש של ממש,
11 שמר נתשה, או האדם שהוצג בפניו בזהות זו, לא שימש קבלן משנה בפועל, אלא לכל
12 היותר העניק כסות חשבונאית, לפעילותו של אותו קבלן שאת שמו לא זכר המערער,
13 ואשר הוא שסיפק לו את השירותים בפועל.
14
15 ביחס לחלק זה של הערעור, יש לזקוף לחובת המערער, את המנעותו מהעדת מר
16 נתשה עצמו, ואותו קבלן עלום שם, אשר יצר לטענתו את הקשר בינו ובין מר נתשה,
17 על מנת להוכיח, כי אכן היה לו קשר עסקי עם מר נתשה, כפי שטען.
18
19 יצוין, כי הגם שלטענת המערער, הוא קיבל צילום תעודת זהות של מר נתשה, קודם
20 חתימת ההסכם עמו, הרי שלא צירף לתצהירו צילום תעודת זהות כאמור, ואף
21 במהלך חקירתו הנגדית, לא היה בידו צילום תעודת זהות, של מר נתשה (ר' עמ' 8
22 לפרוטוקול, שורה 28).
23
24 יש לזקוף לחובת המערער גם, את המנעותו מהעדת מנהלת החשבונות שלו, גבי אתי
25 לוצאטו, אשר לדבריו, התייעץ עמה, עובר להתקשרות עם מר נתשה, ומדבריו ניתן
26 להבין, כי הייתה שותפה לבדיקות המקדימות שערך (עמ' 10 לפרוטוקול, שורות 9-
27 11).
28
29 נראה, כי גרסת המערער, לפיה, במסגרת הבדיקות שערך קודם להתקשרות עם מר
30 נתשה, קיבל מסמכים שונים, עליהם ביקש להסתמך בתצהיר עדותו הראשית,
31 נסתרה, נוכח התאריכים הנקובים באותם מסמכים. זאת, כאשר לטענתו, נחתם
32 החוזה עם מר נתשה ביום 7.8.06, ואולם, אישור ניכוי מס במקור, המתייחס לקבלן
33 זה, נושא תאריך 18.9.06. יודגש לענין זה, כי החשבונית הראשונה שקיבל, לטענתו,
34 ממר נתשה (חשבונית מס' 0080 ע"ס 26,449.50 ₪ כולל מע"מ), הוצאה קודם מועד



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-11 כלפינה נ' רשות המיסים

1 זה – ביום 1.9.06. גם דו"חות המע"מ, אשר באמצעותם ביקש להוכיח, כי ביצע
2 בדיקה מעמיקה אודות הקבלן, מר נתשה, מתייחסים לתקופות מאוחרות למועד
3 תחילת ההתקשרות – דו"ח ראשון נושא תאריך 15.11.06, ודו"ח שני נושא תאריך
4 15.1.07, כאשר מכיתוב הפקס בראש הדף הכולל, את צילומי הדו"חות, נלמד, כי
5 נשלח בפועל ממשרד רואה החשבון בתאריך 13.3.07 – למעלה מחצי שנה לאחר
6 תחילת ביצוע העבודות, ולאחר שהוצאו לכאורה כבר שבע חשבוניות מתוך שמונה
7 חשבוניות האני נתשה. בהתייחס למסמכים אלה, יש לזקוף לחובת המערער, את
8 המנעותו מהעדת רוי"ח אל בדארין, לעניין הקשר עמו, לעניין נכונות המסמכים,
9 ולעניין נסיבות הגעתם לידי המערער (כדי להוכיח, כי המסמכים האמורים אכן
10 נשלחו ע"י רואה החשבון אל המערער, ולא הגיעו לידי מצד ג' כלשהו, באקראי, או
11 בדרך פסולה).

12

13 מכאן, שהמערער לא הוכיח ביצוע הבדיקות הנטענות, עובר לתחילת ההתקשרות
14 הנטענת עם מר נתשה, על אף שהיה ער לצורך, לערוך בדיקות כאלה.

15

16 ב. לעניין חשבונית אלי לוי, העיד המערער בתצהירו, בין היתר, כי מר לוי מוכר לו מזה
17 שנים, כקבלן לקביצוע עבודות ריצוף ושיפוצים, שניהם השתייכו לדבריו, לחוג חברתי
18 משותף, ובמסגרת זו פנה אליו לדבריו מר לוי, וביקש ממנו לספק לו עבודה. לטענתו,
19 הוא הכיר למר לוי חלק מן הפועלים שהעסיק באמצעותו, כאשר לעיתים סוכם
20 ביניהם שהמערער ישלם את שכר העבודה ישירות לפועלים, ואת היתרה ישלם למר
21 לוי. בחודש אפריל 2007, חתם לטענתו, על הסכם לביצוע עבודות ואספקת עובדים
22 עם מר לוי, כאשר עובר לחתימה הציג בפניו מר לוי, לבקשתו, אישור ניכוי מס
23 במקור, ואישור ניהול ספרים תקין. כן טען, כי בתחילת שנת 2009 פנתה אליו הגב'
24 אתי לוצאטו המוזכרת לעיל, אשר לדבריו, ערכה עבורו את הדו"חות לרשויות המס,
25 ושאלה אותו שאלות לגבי מר לוי. בהמשך, קישר בינה ובין מר לוי והם שוחחו,
26 ולאחר מכן, על פי הנחייתה של הגב' לוצאטו, החתים את מר לוי, על אישור לעניין
27 קבלת התשלומים מן המערער במזומן. כן אישר מר לוי בהזדמנות זו, לדברי
28 המערער, כי הוא שהוציא את חשבונית מס' 0677 מיום 28.1.09. לתצהיר צורף גם
29 העתק דו"ח מע"מ משולם של מר לוי, מיום 16.2.09, וצילום תעודת זהות שלו.
30 המערער טען, כי מר לוי שיקר בחקירתו, כאשר טען כי איננו מכיר אותו, ולראיה,
31 צירף תצהיר של ידידתו, אותה הכיר למר לוי. לטענתו, הוא עצמו יצר קשר עם מר לוי
32 במהלך עריכת התצהיר, ומר לוי אף חתם לבקשתו על תצהיר, שבו הוא מודה בטענות
33 המערער לעניין הקשר ביניהם.

34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-13 כליפה נ' רשות המיסים

- 1 מגרסת המערער נלמד, כי היה ער לצורך לערוך בדיקות ולקבל מסמכים, על מנת
2 לוודא, כי מר לוי כשיר להוציא חשבוניות, כתנאי לניכוי מס התשומות בגינן.
3
4 יש לזקוף לחובת המערער, את הימנעותו מהעדת מר לוי. למותר לציין, כי התצהיר
5 בחתימת מר לוי איננו קביל, ואין לו כל משקל ראייתי, משלא התייצב להיחקר עליו.
6 מעבר לכך, גם אם נניח, כי מר לוי שיקר בחקירתו, אין בכך לסברתי, להועיל
7 למערער, משום שאם לא ניתן ליתן אמון במר לוי, הרי שקשה לקבל איזה מן
8 המסמכים החתומים לכאורה, על ידו, לרבות הסכם העבודה בינו ובין המערער,
9 כמהימנים.
10
11 נזכיר, כי תיק העוסק של מר לוי במשרדי מע"מ, נסגר, למעלה מעשר שנים קודם
12 ההתקשרות הנטענת, והדבר עומד בסתירה לטענת המערער, כי קיבל ממנו אישור
13 ניכוי מס במקור, ואישור ניהול ספרים תקין. יצוין, כי המערער גם לא הציג צילומים
14 מן המסמכים האמורים, שהציג בפניו מר לוי, לטענתו, הגם שסביר להניח, כי אילו
15 אכן הוצגו בפניו, היה שומר בידיו העתקים מהם.
16
17 דו"ח המע"מ, אשר נחזה להיות הדו"ח של מר לוי, ואשר עליו מבקש המערער
18 להסתמך, לא רק שלא מסייע לו, אלא שלסברתי, פוגע במהימנות גרסתו. יצוין
19 ויודגש, כי השם "לוי אלי" הנקוב במסמך כשם העוסק, איננו מודפס, כי אם כתוב
20 בכתב יד, דהיינו, לא מן הנמנע, כי המדובר בטופס ריק שהפרטים הוספו בו, ע"י מאן
21 דהוא, ויתרה מזאת, על אף שסכום המע"מ לתשלום הינו 7,010 ₪, הרי שניתן לראות
22 בנקל, באישור התשלום של הבנק, המודפס על גבי המסמך, כי הסכום ששולם בפועל
23 לבנק, היה 10 (עשרה) ₪ בלבד, והדבר מעורר חשד כבד, בדבר האותנטיות של הדו"ח
24 האמור.
25
26 מעבר לאמור, גם אילו היה מדובר במסמך אותנטי, כנטען, קשה לראות, כיצד יכול
27 היה המערער להסתמך עליו, לעניין כשירותו של מר לוי להוציא חשבוניות, כאשר
28 מדובר במסמך שנערך, כשנתיים לאחר ההתקשרות הנטענת.
29
30 גם בחלק זה של הערעור, יש לזקוף לחובת המערער, את הימנעותו מהעדת הגב'
31 לוצאטו, אשר לטענתו, שוחחה עם מר לוי, ובעקבות שיחה זו, הנחתה את המערער
32 לטענתו, להחתים את מר לוי על רישומים שונים.
33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492 כליפה נ' רשות המיסים

1 מעבר לכל האמור, נראה, כי יש לקבל את טענת המשיבה, לפיה, גם אם אכן נכרת
2 חוזה התקשרות בין המערער ובין מר לוי, הרי שבפועל קשה לראות במר לוי, כמי
3 שסיפק, את השירותים הנטענים למערער, כאשר המערער היה זה שאיתר את
4 העובדים, גייס אותם, שילם להם שכר, ושימש כתובת לפניותיהם במהלך העבודה.
5 אופן פעולה זה, נראה אכן, כהעסקה ישירה של העובדים על ידי המערער, ואינו
6 מתיישב עם טענת המערער, לעניין טיב ההתקשרות בינו ובין מר לוי.

7
8 ג. באשר לחשבוניות כוכב השחר, הרי לא רק שהמערער לא הציג כל מסמך, שיכול היה
9 לסתור את טענות המשיבה, לפיהן לא פעל די, על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות,
10 אלא שמגרסתו שלו עולה, כי לא ביצע את הבדיקות המינימאליות המתחייבות. זאת,
11 משהעיד כאמור, כי פעל מול אדם בשם זיאד, אשר את הקשר בינו לבין החברה, לא
12 טרח לבדוק. ההסכם שנחתם לטענתו עם החברה או עם זיאד, לא הוצג כאמור,
13 והמערער אף לא טען, כי ווידא שזיאד מוסמך לחייב את החברה בחתימתו, או
14 לייצגה. כזכור, המערער העיד, כי זיאד לא הציג עצמו כמנהל החברה, ולא טען כי
15 הציג ייפוי כח לפעול בשמה. נראה, כי המערער אף לא ערך בדיקה ברישומי רשם
16 החברות שם יכול היה להיווכח על נקלה, כי מנהל החברה הרשום הינו מר רישק
17 שאהר, ולא אותו זיאד.

18
19 המערער העיד בתצהיר עדותו הראשית (בסעיף 9.ד), כי כאשר נפגש עם זיאד ועם
20 אדם נוסף, לצורך חתימת ההסכם, הוצגו בפניו אישור נכחי מס במקור, אישור ניהול
21 ספרים ותעודת עוסק מורשה של החברה. טענתו זו, אינה מתיישבת, עם רישומה של
22 החברה כסגורה, עוד בשנת 2004, זמן רב טרם ההתקשרות הנטענת בין המערער
23 ובינה. הדבר פוגע, במהימנות גרסתו של המערער. יתירה מזאת, המערער לא הציג כל
24 מסמך, שיכול היה לתמוך בטענותיו, בדבר ההתקשרות עם חברת כוכב השחר, ובדבר
25 ביצוע עבודות עבורה, וזאת, על אף שלגרסתו, שילם לכוכב השחר למעלה משני מליון
26 ₪ בתקופה הרלוונטית (בחודשים יולי – ספטמבר 2007, כעולה מן החשבוניות).
27 לעניין זה נטען בתצהיר עדותו הראשית (סעיף 9.ז), כי חיפש את המסמכים, אך לא
28 מצא אותם, וזאת לטענתו "כנראה בשל חלופ הזמן", הגם שבחקירתו הנגדית
29 העיד, כי ידע, בתקופה הרלוונטית, שעליו לשמור מסמכים הנוגעים להתקשרות עם
30 קבלנים אחרים, על רקע חקירות קודמות שנחקר במע"מ (עמ' 14, ש' 29, עד עמ' 15,
31 ש' 3).

32
33 בנוסף, גם בעניין זה יש לזקוף לחובת המערער, המנעותו מהעדת עדים רלוונטיים –
34 הגבי לוצטו, הקבלן זיאד, ומר רישק שאהר.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 13-11-41492-13 כליפה נ' רשות המיסים

1

2

3 9. מן האמור לעיל עולה, כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו להוכיח, כי לא היה מודע,

4 ולא עצם עיניו, להוצאת החשבוניות שלא כדין. נראה דווקא, כי על אף הנסיבות המחשידות,

5 ועל אף שהיה מודע לצורך לברר, את נכונות כל הפרטים הרלוונטיים לעניין הוצאת

6 החשבוניות בהתאם להוראות הדין, לא פעל המערער כנדרש, ולא ערך את הבדיקות

7 הנחוצות. יש איפוא, לדחות את הערעור.

8

9 10. לפיכך, נדחה הערעור. נוכח הסכומים שבמחלוקת והיקף ההתדיינות בפועל, ישלם המערער


10 למשיבה הוצאות המשפט, לרבות שכר בטלת עדיה, ושכר בא כוחה, בסך 40,000 ₪.

11

12

13 ניתן היום ד בתמוז התשע"ה, 21 ביוני 2015, בהעדר הצדדים.

14



גד גדעון, שופט

15

16