



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף תחנת טבריה
ע"י פרקליטות מחוז צפון

המשיב

פסק דין

הקדמה:

תיק זה עניינו הודעת ערעור שהגישה המערערת, חברת שמירה ובטחון הצפון בע"מ (להלן: "המערערת") על החלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף טבריה (להלן: "המשיב") לפי סעיפים 50(א1), 77ב' ו-95 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") לחייב את המערערת בכפל מס, לפסול את פנקסי המערערת לשנות המס 2007 ו-2008 ולהטיל על המערערת קנס בשיעור של 1% מסך עסקאותיה בגין אי ניהול ספרים.

ניתן למקד את עיקר המחלוקת בין הצדדים לשאלה האם ידעה המערערת, או עצמה את עיניה ונמנעה מלברר, כי החשבוניות נשוא ההליך כאן, שקיבלה מקבלני המשנה שהעניקו לה שירותים, הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין, שאם לא כך – ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות אלה נעשה על ידי המערערת לפי הוראות חוק מע"מ ובדין ערעורה.

העובדות הצריכות לעניין:

המערערת הנה חברה אשר סיפקה שירותי שמירה וביטחון באתרים שונים בארץ, ונפתחה כעוסק מורשה בחודש יוני 1984.

בתוך כך, סיפקה המערערת שירותי שמירה וביטחון לגופים מוסדיים שונים, דוגמת חברת מקורות, חברת בזק, מע"צ וכיוצא באלה.

בזמנים הרלוונטיים העסיקה המערערת עובדים מטעמה, וכן נזקקה להעסקת קבלני משנה, שהעמידו לרשותה עובדים לביצוע עבודות שמירה באתרים שונים. בהקשר זה, אין למעשה מחלוקת כי המערערת נקראה "בין לילה" להציב שומרים באתרים רבים של חברת מקורות ולמלא את החלל שנוצר בעקבות קריסתה הפתאומית של חברה שירותי השומרים, אשר סיפקה לחברת מקורות שירותי שמירה באתרים שונים, עד לאותו מועד.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 12-09-50001 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

בגין התשלומים ששילמה לקבלני המשנה מטעמה, קיבלה המערערת חשבוניות מס וניכתה את מס התשלומים הכלול בהן.

לטענת המשיב, בעקבות בדיקה שערך ביחס לתקופה שבין ינואר 2006 ועד פברואר 2008, נמצא כי המערערת דרשה ניכוי מס תשלומים ביחס ל-14 חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין (להלן: "**חשבוניות המס**" או "**החשבוניות**") על ידי החברות א.ר.מ.ס החזקות בע"מ ואי.טי.סי-אם.סי בע"מ (להלן: "**א.ר.מ.ס**" ו"**אי.טי.סי-אם.סי**" או יחד: "**קבלני המשנה**"). לשם הנוחות בלבד אתייחס להלן לחברת א.ר.מ.ס ולחברת א.ר.מ.ס, שהחליפה אותה בשלב כלשהו, בלשון אחת.

כפועל יוצא, הוחלט לחייב את המערערת בכפל מס, להכריז על ספרי הנהלת החשבונות שלה לשנים 2007 ו-2008 כבלתי קבילים ולהטיל עליה קנס, לפי הוראות חוק מע"מ.

אציין, לשם שלמות התמונה, כי בהסכם בין מקורות לבין המערערת, התנתה מקורות כי שירותי השמירה שהמערערת תספק לה יסופקו על ידי עובדי המערערת ולא על ידי עובדים של קבלני המשנה.

על אף התנאי האמור, אין חולק כי המערערת העסיקה קבלני משנה וסיפקה שירותי שמירה למקורות הן באמצעות עובדים שלה והן באמצעות עובדי קבלני משנה, אך כדי להיראות כמי שמקיימת את התחייבותה כלפי מקורות, סיפקה לעובדי קבלני המשנה ששמו באתרי מקורות מדים שלה וציידה אותם בתלושי משכורת שהנפיקה עבורם, כאילו הם עובדיה.

מחומר הראיות נראה שהדרג המפקח בשטח מטעם מקורות קיבל את הצגת הנתונים תוך העלמת עין מסוימת, זאת משום שהיה ברור להם שאילו לא כך, לא יכולה היתה המערערת לספק את היקף שירותי השמירה שנדרש ממנה באופן פתאומי, נוכח קריסת חברת שירותי השומרים שסיפקה אותם שירותים למקורות קודם לכן, תוך שנראה כי כולם אמורים היו לדעת שגם החברה שקרסה השתמשה בשירותי שמירה של קבלני משנה.

אעיר כי תצהירי העדויות והראיות מטעם המערערת שהוגשו לבית המשפט מילאו עשרות קלסרים, באחד עשר ארגזים!!

טענות המערערת:

לטענת המערערת, על פי הפסיקה, מקום בו הטיל המשיב כפל מס על הנישום, מוטלת על המשיב חובה להביא תחילה ראיות ברורות ומשכנעות לביסוס קביעתו. על פי הנתען, במקרה שלפנינו, לא ניתן



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

1 לראות בראיות שהמציא המשיב משום ראיות ברורות ומשכנעות, המצדיקות השתת כפל מס על
2 המערער.

3
4 יתירה מכך, לטענת המערער, הפסיקה קבעה כי המבחן הנוהג לשם הקביעה אם חשבונית הוצאה
5 כדן, שעה שעסקין בהשתת כפל מס, הוא המבחן הסובייקטיבי, כשלעניין זה אין מניעה לעשות
6 שימוש בעיקרון בדבר "עצימת עיניים".

7
8 המערער מוסיפה וטוענת כי מידת התערבותו של בית המשפט בקביעת כפל מס חורגת מעילות
9 ההתערבות המוכרות במשפט המנהלי, ובמקרים מעין אלה אין מניעה כי בית המשפט יבחן את נכונות
10 ההחלטה (וליתר דיוק: נכונות הקביעות הנורמטיביות שעומדות בבסיס אותה החלטה – ע"ע), ובתוך
11 כך יבחן הן את סבירות החלטתו של המשיב והן את תוכנה.

12
13 המערער טוענת כי בנסיבות המקרה שלפנינו, לא ברור מדוע סבר המשיב שיש לראות בחשבוניות
14 המס שהוצאו לה משום חשבוניות שהוצאו שלא כדן (האם משום שהשירותים כלל לא ניתנו על ידי
15 קבלני המשנה או שמא משום שהחשבוניות הוצאו על ידי מי שלא היה מוסמך להוציאן), וגם עדותו
16 של העד מטעם המשיב לא הייתה ברורה בהקשר זה. על פי הנטען, משכך, לא עמד המשיב בנטל המוטל
17 עליו להמציא, מראשית הדרך, ראיות ברורות ומשכנעות לביסוס קביעתו.

18
19 עוד טוענת המערער כי בניגוד לטענת המשיב, הראיות מצביעות על כך שהייתה עסקה, שהרי
20 המערער לא הייתה יכולה להמשיך במתן השירותים לחברת מקורות אלמלא העסיקה קבלני משנה,
21 שאף הם היו חייבים להעסיק עובדים מטעמם. בהקשר זה, מפנה המערער לחקירתו של עלי גדיר
22 (וכן לעדותו בפני בית המשפט), אשר על פי הנטען הייתה עקבית ואחידה ואשר במסגרתה ציין כי קיבל
23 שירותים מקבלני המשנה, כי שילם באמצעות המערער עבור שירותים אלה וכי קיבל בעבור התשלום
24 חשבוניות מס. כן מפנה המערער לעדותו של חוסיין גדיר שאשר בעדותו כי הועסק קבלני משנה.

25
26 בנוסף טוענת המערער כי לא הוכחה טענתו החלופית של המשיב כי החשבוניות הוצאו על ידי מי
27 שלא היה מוסמך להוציאן (שהרי אף הנציג מטעם המשיב לא ידע לומר מי הנציגים המוסמכים
28 להוציא חשבוניות בשם קבלני המשנה). אדרבה, על פי הנטען הוכח להיפך.

29
30 המערער מוסיפה וטוענת כי העובדה שלא הוצאה שומת תשומות במקרה שלפנינו, מלמדת כי המשיב
31 עצמו לא היה משוכנע שלפניו חשבוניות שהוצאו שלא כדן. לדידה של המערער, מקום בו המשיב
32 נמנע מלערוך שומה לפי מיטב השפיטה, מחליש הדבר את טיעונו כי חשבוניות המס הוצאו שלא כדן,
33 והדבר צריך לפעול לחובתו.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

1 כן טוענת המערערת כי העובדה שלא הוגש כתב אישום בנסיבות התיק שלפנינו (הן כנגד המערערת
2 עצמה והן כנגד מנהלה), מחזקת אף היא את הטענה שהחשבוניות הוצאו כדין, בייחוד בהינתן העובדה
3 שהתנהלה חקירה פלילית מקיפה והוגשו כתבי אישום כנגד נחקרים רבים באותה פרשה, וכן מחזקת
4 את הטענה שאין למשיב תשתית ראייתית מספקת לביסוס טענתו כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא
5 כדין.

6
7 המערערת מדגישה כי לא ידעה שהחשבוניות שהוצאו לה הן חשבוניות שלא כדין, כפי שעלה במפורש
8 מחקירתו של עלי גדיר בפני המשיב, אשר הייתה ברורה, אחידה וקוהרנטית. על פי הנטען, בנסיבות
9 אלה ועל יסוד המבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה (ולא על פי המבחן האובייקטיבי, כפי שסבר
10 בטעות נציג המשיב), לא היה מקום לחייב את המערערת בכפל מס.

11
12 לשיטתה של המערערת, לא ניתן בנסיבות העניין גם לטעון לעצימת עיניים מצדה, ולא הובאה כל ראיה
13 לפיה היה על המערערת לחשוד כי משהו אינו כשורה עם חשבוניות המס, והראיה לכך היא שעלי גדיר
14 ידע לראשונה על הפגמים הנטענים ביחס לחשבוניות רק בעת חקירתו בפני המשיב. על פי הנטען, שעה
15 שהמערערת למעשה המשיכה את העבודה עם קבלני המשנה מיד לאחר קריסתה של חברת שירותי
16 השומרים, ושעה שלא הייתה לה כל סיבה לחשוד שחשבוניות המס הוצאו שלא כדין, לא ניתן לייחס
17 לה עצימת עיניים.

18
19 כן מצביעה המערערת על ראיות התומכות בטענה כי חשבוניות המס שנמסרו לה משקפות עסקאות
20 אמיתיות, בדגש לבחינת מספר העובדים שהעסיקה לעומת אלה שהיה עליה להעסיק כדי לעמוד
21 בהתחייבויותיה כלפי חברת מקורות, המלמדת כי לא הייתה לה ברירה אלא להעסיק קבלני משנה,
22 שכן מספר העובדים שהועסקו על ידה באופן ישיר - לא היה בו די, בייחוד לצורך ביצוע השמירה
23 באתרים מזדמנים של מקורות (להבדיל מהאתרים הקבועים). בהקשר זה מוסיפה המערערת כי לא
24 נסתרה גרסתה באשר למספר העובדים הדרושים, מה גם שביחס למרבית המקרים הוצגו העתקי
25 המחאות שנמסרו לקבלני המשנה, וכן ראיות המלמדות כי אלה הופקדו ונפרעו (כשלא הוכחה טענת
26 המשיב כי ההמחאות נפרעו במזומן בציינניים או כי היו עובדים ששולם להם שכר "בשחור"), והדבר
27 עולה גם מכרססת הנהלת החשבונות של המערערת.

28
29 המערערת מדגישה כי שעה שענייננו בהטלת כפל מס, היה על המשיב לבסס את קביעתו על ראיות
30 ברורות ומשכנעות, בוודאי לא על מסמכים שהוכנו בדיעבד, לאחר הטלת כפל המס, בנימוק כי בשל
31 מחדלי הנישום לא מצוי בידו מלוא המידע. בתוך כך, מייחדת המערערת חלק מסיכומיה לעובדה
32 ששמות עובדיה נמצאו על כרטיסי עבודה באתרים המזדמנים, שהוחזקו על ידי קבלני המשנה, בניסיון
33 להפחית מהחשיבות שביקש המשיב לתת לכך, וכן מבהירה כי על פי דין, לא היה עליה להחזיק
34 ברשותה, החל ממועד מסוים, את רשימת העובדים שסופקו לה.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

בטרם סיום, טוענת המערערת כי נציג המשיב, מר אברהמים, לא היה מוסמך להטיל עליה כפל מס, וגם מטעם זה יש לבטל את קביעותיו.

לחלופין, טוענת המערערת כי למשיב סמכות להימנע מלהטיל עליה את מלוא כפל המס ואת מלוא שיעור הקנס, ובנסיבות העניין יש לעשות שימוש בסמכות זו, ולהפחית את כפל המס והקנס.

טענות המשיב:

המשיב טוען כי יש לדחות את טענת המערערת, השזורה כחוט השני בסיכומיה, לפיה היה עליו להבהיר מדוע החשבוניות שהוצאו הן "שלא כדין", ובתוך כך דוחה את הדרישה לחייבו להבהיר האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות או שמא חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

בנוסף, טוען המשיב כי אף שעמדה בפניו האפשרות להוציא גם שומת מס תשומות בגין ניכוי מס תשומות מחשבוניות מס שלא כדין (לפי סעיף 38 לחוק מע"מ), הרי שלנוכח העדר שיתוף פעולה מצד המערערת ומנהליה, הוחלט על הטלת כפל מס בלבד.

לטענת המשיב, מכלול הראיות בתיק, לצד חקירות עדי המערערת, מצביעים על כך שהמערערת ביקשה לנכות מס תשומות על מנת לאפשר לה לקבל סכומים ניכרים על חשבון הקופה הציבורית. למעשה, טוען המשיב כי המערערת ביצעה ניכוי תשומות מחשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין, וזאת בידיעתה.

המשיב טוען כי לפי הראיות בתיק, קבלני המשנה הן למעשה "חברות קש", שהוציאו חשבוניות מס שלא כדין, מבלי שבוצעו באמצעותן העסקאות המפורטות בחשבוניות ו/או מבלי שבוצעו עבודות בסכומים הנקובים בחשבוניות המס.

לטענת המשיב, המערערת לא ניהלה את ספריה כנדרש, ואף לא העבירה לידי את ספר ההזמנות, רשימות העובדים ועוד, ובכך גרמה נזק לרשות המסים ולקופה הציבורית.

כן טוען המשיב כי ניכוי מס תשומות מחשבוניות מס שלא כדין עשויה לגרום לנזק כפול לשלטונות המס, כבמקרה שלפנינו, שכן לא זו בלבד שהמס הכלול בחשבוניות לא שולם על ידי מוציאות החשבוניות, אלא שמקבלת החשבוניות ניכתה את מס התשומות שבבסיס החשבוניות.

אשר לטענה כנגד סמכות הנציג מטעם המשיב לקבל החלטה באשר לכפל המס, לפסילת הספרים ולקנס, טוען המשיב כי הנציג מטעמו היה מוסמך לערוך את השימוע ולקבל את ההחלטה, מה גם שהטענה הועלתה בשיהוי ניכר ובשלבי סיום של התיק.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

עוד טוען המשיב כי בנסיבות המקרה שלפנינו, אין מקום להפחתת כפל המס ושיעור הקנס, בין היתר לנוכח חוסר שיתוף הפעולה מצד החברה ומנהליה.

במישור הראייתי, טוען המשיב כי הימנעות המערערת מלהעיד עדים מטעמה, צריכה להיזקף לחובתה.

המשיב טוען כי מעדותו של מנהל הביטחון של מקורות עולה כי מקורות עמדה על העסקת עובדים באמצעות עובדי המערערת בלבד, ולא באמצעות קבלני משנה, וכן עמדה על כך שהעסקת העובדים תתבצע באמצעות תלושי שכר. המשיב מוסיף כי מעדות קצין הביטחון של מקורות עולה כי לא ידע על העסקת קבלני משנה ולא ידע על חברת א.א.ר.מ.ס וחברת אי.טי.סי.מ.סי. על פי הנטען, מבדיקת כרטיסי העבודה של המערערת נמצאו שמות של עובדים שמופיעים בדיווחים למס הכנסה כעובדי המערערת ולא כעובדים של קבלני המשנה. המשיב סבור כי אין לקבל את תשובותיו של עלי גדיר בנושא זה. עוד מצביע המשיב על סתירות ותשובות מתחמקות בנדון בעדותו של חוסיין גדיר מטעם המערערת. לפי הנטען עדויות עדי המערערת מצביעים על "התנהלות מדאיגה של חברה פורעת חוק ומפרת הסכמים".

לטענת המשיב, העדים שעבדו אצל המערערת הזכירו יומני עבודה פיזיים, בתוכם נרשמו שמות העובדים בחלוקה למשמרות, לפי תאריכים, וחרף זאת, לא הומצאו היומנים על ידי המערערת, דבר הפועל לחובתה ומלמד כי ביקשה לטשטש את אופן התנהלותה.

המשיב מפנה לעדויות המלמדות, לשיטתו, על כך שהמערערת היתלה בחברת מקורות ויצרה מצג שקרי כאילו עובדי הקבלן הם עובדים שלה.

המשיב טוען עוד כי שיטת התשלום של המערערת נועדה ליצור מצג של תשלום מלא, על מנת לקבל את התשומות בחזרה, הגם שבפועל נפרעו השיקים בחשבון המערערת עצמה או בצייגניים.

לשיטת המשיב, ניתנו לו בדין סמכויות להטיל את כל הסנקציות שהטיל. אשר להטלת הקנס, טוען המשיב כי הדבר מצוי בשיקול דעתו וכי לפי הפסיקה, רק לעיתים נדירות, שהמקרה הנדון אינו נמנה עליהן, יתערב בית המשפט בשיקול דעת זה.

המשיב טוען כי די בראיות שהוצגו על ידו כדי לעמוד בנטל המוטל עליו ולתמוך בעמדתו לפיה המערערת לא קיבלה את השירות הנטען מקבלני המשנה וכי החשבוניות אינן משקפות עסקה אמיתית, כך שהחשבוניות שהוצאו במסגרת זו אינן חשבוניות שהוצאו כדין.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

בנסיבות העניין, סבור המשיב שעלה בידיו להציג ראיות ברורות ומשכנעות, ברף הראייתי הנדרש, באשר להתנהלות המערערת, בעוד שהמערערת כשלה ולא עמדה בנטל המוטל עליה.

המסגרת הנורמטיבית:

מס ערך מוסף מוטל, מטבע הדברים, על הערך המוסף, הנמדד בהתאם להפרש בין מחיר עסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומותיו ששימשו בעסקאות אלה. מיסוי הערך המוסף מתבצע על דרך מיסוי מלוא מחיר העסקאות והתרת ניכוי המע"מ ששולם על התשומות (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף - חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ (פורסם בנבו, 7.1.04); אהרן נמדר מס ערך מוסף (מהדורה חמישית, תשע"ג-2013) (להלן: "נמדר"), כרך א' 36-37).

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "מס תשומות" בזו הלשון:

"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

בהקשר זה קובע סעיף 38(א) לחוק מע"מ כי:

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

אשר לשאלה מהי חשבונית מס "שהוצאה לו כדין", כבר נקבע בפסיקה כי על החשבונית למלא אחר דרישות טכניות ומהותיות. בפן הטכני, על החשבונית להיות מוצאת על ידי עוסק מורשה, ועליה לכלול פרטים שנקבעו על ידי שר האוצר ופרטים נוספים. בפן המהותי, על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, נט' (5) 836 (2005)).

סעיף 50(א1) קובע כי עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, יכול ויהא מחויב בכפל מס, כדלקמן:

"עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

(ההדגשה שלי – ע"ע)

סעיף 77ב(ב) לחוק מע"מ מלמד כי בנסיבות מעין אלה, אף ניתן לראות בפנקסי עוסק שניכה מס תשומות שלא כדין כבלתי קבילים באותה שנת מס :

"עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין"

(ההדגשות שלי – ע"ע)

הטלת קנס בנסיבות מעין אלה הנה סנקציה אפשרית לפי סעיף 95(א) לחוק מע"מ, הקובע כך :

"לא ניהל החייב במס פנקסי חשבוניות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-323 שקלים חדשים לחודש".

אשר למבחן באשר לזכותו של נישום לנכות מס תשומות שעה שחשבונית המס לא הוצאה לו כדין, הרי שבעניין זה חלה התפתחות בפסיקה, במובן זה שהפסיקה ביקשה לאמץ מבחן שונה מזה שהיה נהוג במקרים בהם נערכה שומה על פי מיטב השפיטה, כך שלגבי מקרים בהם החליט מנהל מע"מ לעשות שימוש בסמכות המוקנית לו להטיל כפל מס וקנס מנהלי, דוגמת המקרה הנוכחי, נקטה הפסיקה במבחן שונה.

הפסיקה במקור קבעה בעניין ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: **"פרשת סלע"**) כי המבחן הראוי לעניין זכאותו של נישום לנכות מס תשומות מקום בו החשבונית הוצאה שלא כדין הוא מבחן **אובייקטיבי**, שעניינו בבחינת השאלה אם החשבונית אכן אינה כדין, ולא מבחן סובייקטיבי, שעניינו בשאלה האם העוסק היה ער לפסול שנמצא בחשבונית. עם זאת, הוסיף בית המשפט וקבע כי דרישה זו, יכול ותרוכך, אם ישתכנע מנהל המע"מ שהנישום לא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

ואת זהות העוסק, ולמרות זאת לא גילה ולא יכול היה לגלות, באמצעים סבירים, שמוציא החשבונית לא היה מוסמך להוציאה.

בפסק הדין בעניין ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005) נקבע בהמשך לאמור בפרשת סלע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשומות הוא המבחן האובייקטיבי (ראו הביקורת שהובעה ביחס לקושי שיוצרים פסקי דין אלה על העוסק המבקש לנכות את מס התשומות בספרו של נמדר, בעמ' 655).

דברים דומים נקבעו לעניין זה בע"א 8945/06 דניאל בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע (פורסם בנבו, 16.3.10), שם נפסק כי אם מתגלה שהעוסק ביסס את דיווחיו על חשבוניות פיקטיביות, כי אז לא תקום לו זכות לנכות מס תשומות, בין אם ידע על הפיקטיביות ובין אם לאו, וזאת פרט למקרים חריגים בהם מצליח העוסק להראות שלא גילה או לא יכול היה לגלות את הפסול בחשבוניות באמצעים סבירים.

כך היו הדברים עד לפסק הדין בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.14) (להלן: "הלכת זאב שרון"), שבו נפסק כי המבחנים שהיו נהוגים עד אותה עת בפסיקה הנם מחמירים מדי שעה שעסקינן במקרים של הטלת כפל מס ופסילת פנקסים.

בהלכת זאב שרון נקבע כי הסיפא של סעיף 50(א1) לחוק מע"מ וסעיף 77(ב) לחוק מע"מ, הקובעים כי היעדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכות, אינם עולים בקנה אחד עם מבחן אובייקטיבי, ולפיכך, יש לנקוט במבחן סובייקטיבי, לפחות בכל הנוגע לסמכות להטיל כפל מס ולסמכות לפסול פנקסים:

"נראה לפיכך כי לשון הסעיפים הנ"ל מחייבת להחיל – ביחס לסמכות להטיל כפל קנס ולסמכות לפסול פנקסים שבסעיף 77(ב) – מבחן סובייקטיבי. יחד עם זאת, נוכח המבנה שבו מנוסחים הסעיפים, הדרישה להיעדר מודעות מצד העוסק לפסול שבהוצאת החשבונית – מהווה רק "הגנה". לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין".

(הלכת זאב שרון, פסקה 42).



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

1
2 אמור מעתה: במקרים של פסילת פנקסים והטלת כפל מס, וכאשר עסקינן בחשבונית שהוצאה שלא
3 כדין, קמה חזקה כי הנישום ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, ועליו הנטל להפריך חזקה זו
4 ולהראות כי היה חסר מודעות לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין.
5

6 כן נפסק בהלכת זאב שרון כי בהקשר זה ניתן לעשות שימוש בעיקרון בדבר "עצימת עיניים", שלפיו
7 רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם
8 נמנע מלבררם (פיסקה 45 לפסק הדין). משמעות הדברים היא **אם בפני הנישום מתעורר חשד כי**
9 **החשבוניות שקיבל אינן משקפות עסקאות שביצע, כי אז עליו לחקור ולוודא את העובדות לאשורן,**
10 **שאם לא כן – ניתן יהיה לראות בו כמי ש"עצם את עיניו" בפני חשד זה, וכפועל יוצא מכך, כמי שידע**
11 **שהחשבוניות הוצאו שלא כדין**
12

13 אשר לשאלת נטל הבאת הראיה ונטל ההוכחה, הרי ככלל, הפסיקה מלמדת, כי שעה שעסקינן במקרה
14 בו מנהל מע"מ הטיל כפל מס או השית על הנישום קנס מנהלי, יש לדרוש ממנהל מע"מ להציג את
15 התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו, בבחינת נטל הבאת הראיה הראשוני, ולאחר מכן, עובר
16 נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפל פגם בהחלטת מנהל מע"מ, באופן המצדיק
17 התערבות בית המשפט. לצד זאת, ייאמר מיד: נטל השכנוע כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו, מוטל על
18 כתפי העוסק לכל אורך הדרך (הלכת זאב שרון, פיסקה 33).
19

20 ראו לעניין זה פסק-הדין בדנ"א 6067/14 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל המע"מ (פורסם
21 בנבו, 6.8.15), שניתן במסגרת הדיון הנוסף בהלכת זאב שרון:

22
23 **"ה'שורה התחתונה' שאליה הגיע בית-המשפט היא כי יש להותיר את נטל**
24 **השכנוע על כתפיו של העוסק, אולם כי יש להעביר למשיב את נטל הבאת**
25 **הראיות "להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו להטיל**
26 **על [העוסק] כפל מס ולהשית [עליו] קנס מינהלי".**
27

28 דוק: כאשר השאלה שבמחלוקת נוגעת להטלת כפל מס, אמת המידה הראייתית שעל מנהל מע"מ
29 לעמוד בה היא אמת מידה של ראיות ברורות ומשכנועות, אשר עומדות ברף של מאזן הסתברויות
30 (הלכת זאב שרון, פיסקה 32).
31

32 מן הכלל אל הפרט:
33

34 במקרה שלפנינו, מטעם המערערת העידו **עלי גדיר**, מנהל המערערת; **חוסין גדיר**, בנו של עלי גדיר
35 ומנהל חשבוניות במערערת; **דורית ילוז**, עובדת אצל המערערת ואחראית על קבלה ומסירה של הזמנות



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

עבודה, קשר עם נציגי לקוחות וספקים, עריכה ומשלוח חשבוניות ללקוחות ועוד; **סופיה רויף**, עובדת לשעבר בחברת השומרים, אשר גויסה בהמשך לעבוד בחברת א.ר.מ.ס. כאחראית על העובדים וכמפקחת ולאחר מכן עברה לעבוד אצל המערערת; **יוסי פישר**, מנהל מחלקת ביטחון בחברת מקורות; **תמיר בן יקר**, קצין ביטחון בחברת שלם, חברת בת של מקורות; **מאיר מוצ'לוב**, מפקח על עובדים של המערערת באתרים של מקורות באזור המרכז והדרום.

מטעם המשיב העיד **אברהם חוסאם**, ממונה צוות ביקורת חשבוניות במע"מ, אשר הגיש את מלוא החומרים שהיוו בסיס לקבלת החלטותיו.

אקדים אחרית לראשית ואציין כבר עתה כי אם עד כה לא היה ברור למערערת האם לשיטת המשיב כלל לא הייתה עסקה (במובן זה שהשירותים לא ניתנו) או שמא החשבוניות הוצאו על ידי מי שלא מוסמך להוציאן, הרי כיום יודעים אנו כי לפי טענת המשיב, הראיות מלמדות כי לא בוצעו העסקאות המפורטות בחשבוניות, היינו: **המערערת לא קיבלה את השירות הנטען מקבלני המשנה ו/או לא בוצעו עבודות בסכומים הנקובים בחשבוניות המס**, כך שהחשבוניות הוצאו למערערת **שלא בגין עסקה אמיתית** (סעיפים 19 ו-92 לסיכומי המשיב).

כאמור, במקרה שלפנינו מתרכזת המחלוקת בעובדה שהמערערת ניכתה מס תשומות על פי 14 חשבוניות שהוצאו לה, על ידי קבלני המשנה, חברת א.ר.מ.ס. וחברת אי.טי.סי.מ.סי., בין התאריכים ינואר 2006 ועד פברואר 2008. מנספח יג' לתצהיר נציג המשיב, חוסאם אברהם, עולה כי 4 חשבוניות בלבד מיוחסות לחברת אי.טי.סי.מ.סי. בהיקף של כ-66 אלף ₪, בעוד 10 חשבוניות מיוחסות לחברת א.ר.מ.ס. בהיקף של למעלה מ-950 אלף ₪.

התשתית הראייתית העומדת בבסיס החלטת המשיב להטיל על המערערת כפל קנס וסנקציות נוספות נלמדת מתצהירו של נציג המשיב, חוסאם אברהם. על פי התצהיר, עלי גדיר, מנהל המערערת, הודה בחקירותיו במע"מ כי לא דרש מנציגי קבלני המשנה כל הוכחה שהם רשאים לפעול בשם החברות ולא פעל לאמת את זהות קבלני המשנה ונציגיהם (סעיף 10 לתצהיר). כך גם נטען כי חוסין גדיר, מנהל החשבוניות במערערת ובנו של עלי גדיר, הודה בחקירתו במע"מ שלא דרש שום מסמך ולא ביצע כל פעולה לאימות טענת נציגי קבלני המשנה כי הם אכן פועלים בשם קבלני המשנה (סעיף 12 לתצהיר). עוד נטען בתצהירו של חוסאם אברהם, כי אחד מפני החשבוניות, יניב בן דוד, הורשע ונידון למאסר בגין הפצת חשבוניות של קבלני המשנה חברת א.ר.מ.ס. וחברת אי.טי.סי.מ.סי. (סעיף 7 לתצהיר) וכי עלי גדיר, קשר עצמו לאותו בן דוד (סעיף 11 לתצהיר). בנוסף, מפנה נציג המשיב לגרסתו של נציגה של אחת מקבלניות המשנה, אבו גאנם סלמאן, אשר הכחיש כי עבד מטעם קבלנית המשנה וכי ערך התחשבות עם המערערת, וטען כי שימש רק כמתווך וכשליח והחליף מעטפות בין חברת אי.טי.סי.מ.סי. לבין המערערת (טענה זו, ייאמר כבר כאן, הוכחה כבר בחקירתם של עלי וחוסין גדיר במע"מ ובעימות שנערך שם בין עלי גדיר לסלמאן אבו גאנם, ובהמשך במסגרת הצגת ראיות המערערת



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

בהליך זה נסתרה גם על ידי עדים אחרים). כן מפנה נציג המשיב לעדויות נוספות שנגבו על ידי מע"מ מהגורמים הבאים: אלקריני עזאת (שהכחיש את טענת חוסין גדיר כי הביא לו חשבוניות והגיע להתחשבן עמו על עבודה), איברהים אלסייד (מנהל חברת השמירה ש.א. מוקד 2000, אשר ציין בחקירתו כי עלי גדיר "היה עושה לי בלגאן בתשלומים", כי סלמאן אבו גאנם תיווך בינו למערערת והיה מוסר למערערת את החשבוניות שהיה מקבל ממנו ומחזיר לו המחאות מהמערערת, וכי קיבל המחאות מהמערערת לא למוטב בלבד, והיה מעבירם לצד ג' או לגורמים העוסקים בניכיון שיקים. כן הוסיף כי סלמאן אבו גאנם היה הנציג שלו מול המערערת); ולבסוף, אשרף אבו קשק (אשר שמר במהלך חקירתו על זכות השתיקה, לרבות כאשר נשאל מדוע לא דיווחה חברת א.ס.א.ק למע"מ לגבי החשבוניות שהוצאו למערערת). נציג המשיב אף טוען כי הפעיל לחובת המערערת את העובדה שלא המציאה הוכחות לביצוע העבודות על ידי קבלני המשנה (בין אם על ידי מסירת רשימות עובדים של קבלני המשנה, בין אם על ידי מסירת מסמכי התחשבות ובין אם כל מסמך אחר), אף שנתבקשה לעשות כן, גם בשלב מאוחר יותר.

אשר לשאלה אם עסקינן בחשבוניות שלא כדין בפן הטכני, הרי שמתצהיר נציג המשיב, חוסאם אבראהים, עולה כי החשבוניות אינן מפורטות ואינן כוללות, בין היתר, את כמות העובדים שסופקו, את מיקום אתרי העבודה ואת מחיר שעת עבודה (סעיף 19 לתצהיר חוסאם אבראהים). עוד נטען כי אף שנרשם על גבי החשבוניות "אספקת כוח אדם לשמירה בכל חלקי הארץ לפי דוח מצורף", הרי שבפועל לא צורף כל דו"ח, גם לא בדיעבד (סעיף 20 לתצהיר חוסאם אבראהים). סעיף 9 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973 קובע אילו פרטים יש לכלול בחשבונית, ועליהם נמנים הפרטים החסרים שהמשיב מונה בתצהירו (השוו: ע"מ (מינהלים י-ם) 27582-06-10 מ.א. עליאן בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ ירושלים (פורסם בנבו, 13.1.13)).

לאחר סקירת גרסתו של המשיב באשר לראיות שעמדו בבסיס החלטתו ביחס למערערת, סבורני כי עלה בידי לעמוד בנטל הבאת הראיה הראשוני המוטל עליו, ברף הנדרש, וכן אהיה נכון להניח כי בנסיבות העניין לכאורה קמה חזקה כי המערערת ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.

בנסיבות אלה, יש להמשיך ולבחון אם עלה בידי המערערת לסתור את החזקה המוטלת עליה להראות שהייתה חסרת מודעות לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.

מחומר הראיות עולה כי המערערת, שעבדה עד חודש מרץ 2006 בהיקף מסוים, קיבלה על עצמה למלא את נעליה של חברת שירותי השומרים, שקרסה כהרף עין, והותירה אחריה "ואקום" באתרים שונים של מקורות ברחבי הארץ (סעיפים 10-13 לתצהיר עלי גדיר, וכן חקירתו מיום 23.6.15 בעמ' 20 שורות 17-23; סעיפים 9-11 לתצהיר חוסין גדיר). ראו לעניין זה גם את עדותו של יוסי פישר, קב"ט מקורות, אשר אישר כי המערערת נכנסה לעבודה מול מקורות בעשרות אתרים מיד לאחר קריסת שירותי השומרים (חקירתו מיום 23.6.15 בעמ' 10 ו-11 לפרוטוקול). משמעות הדברים היא כי עמד לרשותה



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

של המערערת סד זמנים דחוק לספק למקורות שירותי שמירה באתרים רבים בארץ (עשרות אתרים, לפי תצהירו של עלי גדיר וחקירתו של קב"ט מקורות), מלבד האתרים הקבועים שלהם סיפקה שירותי שמירה בעצמה באותו מועד.

מנהל המערערת, עלי גדיר, ציין בתצהירו כי מהלך זה דרש מהמערערת להעסיק עשרות רבות של עובדים במתכונת העסקה של קבלני משנה (סעיף 14 לתצהיר עלי גדיר), שאם לא כך – לא היה עולה בידיה לספק למקורות את שירותי האבטחה והשמירה באתריה השונים (ראו גם סעיף 36 לתצהיר עלי גדיר, וכן סעיף 13 לתצהיר חוסין גדיר).

אשר לשאלה כיצד נוצר הקשר בין המערערת לקבלני המשנה, ציין עלי גדיר בתצהירו כי קב"ט חברת מקורות, יוסי פישר, קישר אותו לסמנכ"ל בחברת שירותי השומרים, אדם בשם חיים בן לולו, והלה מצדו קישר אותו לקבלני המשנה, עמם נפגש זמן קצר לאחר מכן בלטרון (סעיף 15 וסעיף 37 לתצהירו של עלי גדיר; סעיף 12 לתצהיר חוסין גדיר. ראו גם חקירתו מיום 23.6.15 בעמ' 20 שורות 23-27 ובהמשך בעמ' 21). בחקירתו במע"מ, אגב, הציג עלי גדיר גרסה דומה, לפיה חיים בן לולו מחברת שירותי השומרים המליץ לו להמשיך בביצוע העבודה באמצעות חברת א.ר.מ.ס, שעזאם אבו זהירה הציג עצמו כבעלים שלה, וכי נערכה בנדון פגישה בלטרון, בנוכחות קבלני המשנה וחיים בן לולו.

מתצהירו של עלי גדיר עולה כי באופן זה הכיר את עזאם אבו זהירה (להלן: "עזאם"), שעבד עבור חברת שירותי השומרים בשירותים שסיפקה למקורות. על פי הנטען, יניב בן דוד, אשר הוצג לו כבעלים של א.ר.מ.ס, אמר לו כי את נושא ההתחשבות עליו לבצע עם אותו עזאם (סעיף 17 לתצהיר עלי גדיר וכן חקירתו מיום 23.6.15 בעמ' 21 שורות 20-21 וחקירתו במע"מ).

בתצהיר שמסר עזאם בשנת 2009 מטעם חיים בן לולו, בתביעה שהגישו עלי גדיר והמערערת כנגד חיים בן לולו וחברה נוספת, הצהיר כי המליץ לחברת א.ר.מ.ס להתקשר עם המערערת ולהעניק לה שירותי שמירה. כן הצהיר כי ניהל מטעם חברת א.ר.מ.ס את כל שירותי השמירה והאבטחה שביצעה עבור המערערת במתקני מקורות (נספח 2 לתצהיר עלי גדיר).

מתצהירו של עלי גדיר עולה כי סלמאן אבו גאנם (להלן: "אבו גאנם"), אותו הכיר מתוקף העובדה שסיפק למערערת בשנים קודמות שירותים כקבלן משנה, באמצעות חברות אחרות, הוצג לו כמי שהעניק לחברת שירותי השומרים שירותי שמירה כקבלן משנה באתרי מקורות, באמצעות חברת אי.טי.סי-אם.סי (סעיף 18 לתצהיר עלי גדיר).

טענה מרכזית שהעלה המשיב בהליך דנא היא כי המערערת נמנעה במופגן מלברר ולבדוק את כשירותם של קבלני המשנה, והסתפקה בהמלצה שנתנה לה שירותי השומרים. בהקשר זה, ניסתה



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

ב"כ המשיב להטיח בפני עלי גדיר במהלך חקירתו כי למעשה קיבל את העובדה שעזאם הוצג לו כאיש קשר של קבלן המשנה א.ר.מ.ס מבלי שבוצעו על ידו כל בדיקות נוספות.

ואולם, עלי גדיר הבהיר בחקירתו כי קיבל ניירות של א.ר.מ.ס, אשר הועברו למשרדו, וניירות אלה היוו את הבסיס להתקשרות עם קבלנית המשנה (ראו חקירתו של עלי גדיר מיום 23.6.15 בעמ' 21 שורות 19 ואילך ובעמ' 22).

חוסין גדיר, בנו של עלי גדיר ומנהל חשבונות במערערת, אף המשיך והבהיר במהלך חקירתו בבית המשפט כי נציג קבלן המשנה א.ר.מ.ס (עזאם) הגיע לצורך ביצוע התחשבות עם "אישור ניהול ספרים וניכוי במקור" (חקירתו של חוסין גדיר מיום 23.6.15 בעמ' 28 לפרוטוקול, שורות 31-32). בהמשך חקירתו, משנשאל אם עשה בירור על החברה, השיב: **"אני צריך לבדוק ניכוי במקור וניהול ספרים ואת זה הוא המציא לי בפגישה הראשונה שלנו"** (חקירתו של חוסין גדיר מיום 23.6.15 בעמ' 29 לפרוטוקול, שורה 14). אגב, גרסה זו זהה לגרסתו הראשונית של חוסין גדיר בעת חקירתו במע"מ, שם ציין: **"אני לא בדקתי שום דבר ולא ביקשתי ממנו להזדהות בתעודת זהות או כל תעודה אחרת, הוא הביא לי אישורים של שתי החברות על ניהול ספרים וניכוי מס במקור. לא בדקתי את המסמכים כלומר את אישור ניהול הספרים וניכוי מס במקור"**.

אשר לקבלנית המשנה אי.טי.סי-אם.סי, הבהיר עלי גדיר בחקירתו כי לא התעוררו בליבו חשדות שמשוהו אינו כשורה לגבי אבו גאנם, עמו עבד קודם לכן תחת קבלן משנה אחר, שכן ערך בירור עם גורם במע"מ טבריה ושאל לגבי מספר ח.פ של החברה והוא הסביר להם שהכל בסדר (חקירתו של עלי גדיר מיום 23.6.15 בעמ' 26 שורות 16-18). ראו גם במסגרת חקירתו של עלי גדיר במע"מ, שם ציין כי כאשר אבו גאנם החליף חשבוניות של חברות שונות, בדק את הנושא במע"מ, פעם אחר פעם, וכן הוסיף: **"... אמרו לנו לפי הח.פ. שהכל בסדר"**. משמעות הדברים היא כי נבדקה, באופן פורמלי כשרותו וכשירותו של אבו גאנם להנפיק חשבוניות.

אשר לטענת המשיב לפיה נציג המערערת אינו יכול להסתמך על כך שעזאם הוצג לו כמייצגה של חברת א.ר.מ.ס והיה עליו לדרוש לפגוש את מנהליה האמיתיים של החברה ולדרוש שימסרו לו ייפוי כוח לפיו עזאם מוסמך לפעול בשמם, הרי בעניין זה אמנם במצב הדברים האידיאלי כך אולי מוטב היה, אך בהינתן סד הזמנים הקצר והדחוק שעמד לרשות המערערת מול מקורות, בהינתן הבדיקות המקדמיות והמסמכים שהוצגו לעיון המערערת, ובהינתן הפגישה רבת המשתתפים בלטרוך בה הוצגו נציגי קבלני המשנה למערערת, בצירוף המלצות להתקשר עם אותם קבלני משנה, סבורני כי לא היה זה בלתי סביר בעליל להסתפק במסמכים ובנתונים שהוצגו (אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור והבירורים שנערכו לגבי מספר ח.פ של החברות במע"מ), ובנסיבות אלה, אין באי עמידתה של המערערת על הצגת ייפוי כוח מטעם נציגי קבלני המשנה כדי ללמד בהכרח כי הייתה מודעת למהלך בלתי כשר בכל הנוגע



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

1 להוצאת החשבוניות, או כי לא עשתה די מבחינת עריכת הברורים המתחייבים לגבי זהות קבלני
2 המשנה.

3
4 יתירה מכך, דורית ילזו, שהנה עובדת ותיקה אצל המערערת וכפופה לחוסין גדיר, מסרה בעדותה כי
5 ראתה את עזאם פעמים רבות, כאשר הגיע עם כרטיסי העבודה על מנת לערוך התחשבות מול חוסין
6 גדיר, וראתה בעזאם כבעלים של א.ר.מ.ס (חקירתה של דורית ילזו מיום 29.6.15 בעמ' 38 לפרוטוקול).
7 באשר לאבו גאנם, מסרה דורית ילזו כי הלה היה שולח לה בדואר כרטיסי עבודה של אי.טי.סי-אם.סי
8 ולעיתים נפגשה בו כאשר הגיע למשרדי המערערת על מנת להתחשבן עם חוסין גדיר (חקירתה של
9 דורית ילזו מיום 29.6.15 בעמ' 39 לפרוטוקול). דורית ילזו כפרה בטענת אבו גאנם בחקירתו בפני
10 המשיב לפיה לא התחשבן עם המערערת ולא מילא חשבוניות, בצינה כי אין אמת בטענות אלה וכי
11 ראתה שאבו גאנם עצמו כתב את החשבוניות, הגיש אותן לחוסין גדיר והתחשבן עמו על כרטיסי
12 העבודה (חקירתה של דורית ילזו מיום 29.6.15 בעמ' 39 לפרוטוקול).

13
14 כאן המקום לציין כי טענתו של אבו גאנם בעת חקירתו במע"מ, לפיה לא שימש כנציג של קבלנית
15 המשנה ולא ערך התחשבות עם המערערת, וכן טענתו כי שימש רק כשליח של מעטפות ומתווך בין
16 חברות שונות לבין המערערת, נסתרו באופן חזיתי בעדויות המערערת (ראו באופן מפורש, בין היתר,
17 בחקירתם של עלי וחוסין גדיר במע"מ ובבית המשפט ובחקירתה של דורית ילזו בבית המשפט), מה
18 גם שבגרסתו בפני מע"מ הרבה אותו אבו גאנם לא לזכור פרטים, גם בסיסיים ומהותיים, הנוגעים
19 לאותם שירותי תיווך שלטענתו סיפק, באופן המעלה חשד לגבי נכונות, אמינות ואמיתות גרסתו (בכלל
20 זה התקשה לזכור את פרטיהם המלאים של בעלי החברות שלטענתו שידך למערערת, האופן בו הכיר
21 אותם, היכן ממוקמים משרדי אותן חברות, האופן בו שולמה לו תמורה בגין שירותיו ועוד).

22
23 אשר לקשר עם קבלן המשנה א.ר.מ.ס ועזאם מטעמו, יש להוסיף כי דורית ילזו מסרה בעדותה שסופיה
24 רויף, אשר עשתה סיורים במתקנים, עבדה לצד עזאם בהצבת שומרים בשטח (חקירתה של דורית ילזו
25 מיום 29.6.15 בעמ' 42 לפרוטוקול, שורות 5-6). כן הזכירה דורית ילזו בעדותה שם של גורם נוסף
26 מטעם קבלן המשנה א.ר.מ.ס עמו עבדה, אדם בשם עאמר גוויאד (חקירתה של דורית ילזו מיום
27 29.6.15 בעמ' 42 לפרוטוקול שורות 11-14). באשר לחברת אי.טי.סי-אם.סי הבהירה דורית ילזו כי
28 הייתה בקשר עם בחור בשם עיזאת, עמו הייתה משוחחת מפעם לפעם (חקירתה של דורית ילזו מיום
29 29.6.15 בעמ' 42 לפרוטוקול, שורות 27-29). משמעות הדברים היא כי הקשר המקצועי עם נציגי קבלני
30 המשנה נמשך גם במהלך חודש העבודה עצמו ולא רק בסופו, עם עריכת ההתחשבות בין הצדדים.

31
32 סופיה רויף אף היא ציינה בתצהירה כי בזמנים הרלוונטיים שימשה כמפקחת על עובדי קבלן המשנה
33 א.ר.מ.ס וכי הייתה כפופה לעזאם, שהעביר לידיה את רשימת האתרים בהם היה עליה לסייר (סעיפים
34 6 ו-11 לתצהירה של סופיה רויף). אמנם העדה לא רשומה בדיווח למחלקת שכירים במס הכנסה
35 כעובדת של חברת א.ר.מ.ס, נכון לעת הרלוונטית (ראו מוצג מש/2), כי אם כעובדת של חברת שירותי



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

השומרים, ואולם גם אם בפן הטכני לא נרשמה במס הכנסה כנדרש, הרי שבפן המהותי נקראה לעדות כדי ללמד על הקשר התדיר והנמשך עם עזאם, וכך אכן העידה.

גם מארק מוצ'לוב, מפקח על עובדים מטעם המערכת באתרים במרכז ובדרום, הבהיר כי במהלך עבודתו פגש את נציגי קבלן המשנה א.ר.מ.ס, לרבות עזאם שהיה אחראי מטעם קבלן המשנה על הצבת שומרים באתרים הזמניים, וכן סופיה רויף, עאמר אבו ג'ואד ועזאם אלקריני, שלדבריו עבדו בחברת א.ר.מ.ס תחת ניהולו של עזאם (סעיף 8 לתצהירו של מארק מוצ'לוב וחקירתו מיום 16.11.15 בעמ' 64).

לטענת המשיב, על עלי גדיר, כמנהל מנוסה, היה לתת את דעתו על כך שעזאם ואבו גאנם הוציאו חשבוניות מס בסכומים מהותיים ביחס לחברות שונות בתקופה קצרה, דבר שהיה בו כדי לעורר חשדו של מנהל סביר בדבר אמיתות החשבוניות. בעניין זה אחזור ואדגיש כי על פי הפסיקה, המבחן במקרים של פסילת פנקסים והטלת כפל מס, דוגמת המקרה שלפנינו, הוא מבחן סובייקטיבי, במובן זה שעל הנישום להראות כי היה חסר מודעות לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין (הלכת זאב שרון הני"ל). משמעות הדברים היא כי שגה המשיב משבחן את פעולותיה של המערכת מבעד לעיניים אובייקטיביות, תוך עשיית שימוש במבחנים של סבירות, שאינם רלוונטיים למקרה הנדון. ודוק: אמנם הלכת זאב שרון ניתנה כשנתיים לאחר החלטת המשיב בעניין השימוע שנערך למערכת, ברם לא הייתה כל מניעה (והדבר אף נכון ומתבקש) כי המשיב ישוב ויעשה שימוש בסמכויות הנתונות לו כדין, ויבחן את הדברים על פי המצב המשפטי הנכון, העדכני והמתאים ביותר לנסיבות המקרה שלפניו.

בשאלת זהות העובדים שעבדו באתרים השונים של מקורות, הבהיר עלי גדיר בתצהירו כי באתרים הקבועים של מקורות הועסקו עובדים ישירים של המערכת, בעוד שבאתרים מזדמנים של מקורות, הועסקו קבלני המשנה, אשר אף שילמו שכר לעובדיהם (סעיפים 21, 22 לתצהיר עלי גדיר; סעיפים 20-18 לתצהיר חוסין גדיר; סעיפים 10 ו-11 לתצהיר דורית ילוז). לפי הנטען, מדי יום הייתה חברת מקורות מעבירה דרישת עבודה ביחס לכל אתר מזדמן, ועובדת המערכת דורית ילוז הייתה מעבירה את ההזמנה לנציג קבלן המשנה באזור הרלוונטי על מנת שזה ייצור קשר עם מנהל מקורות האחראי לעבודה באותו אתר (סעיף 24 לתצהיר עלי גדיר; סעיף 22 לתצהיר חוסין גדיר; סעיפים 13 ו-14 לתצהיר דורית ילוז). עוד נטען כי עובדי קבלן המשנה באתרים המזדמנים עבדו תחת מנהל העבודה של מקורות והנציג של קבלן המשנה שהעסיק אותו, וכי מנהל העבודה של מקורות היה מאשר בחתימתו את כרטיס העבודה של העובדים באתר (סעיף 25 לתצהיר עלי גדיר; סעיף 22 לתצהיר חוסין גדיר; סעיף 15 לתצהיר דורית ילוז; סעיף 7 לתצהיר מארק מוצ'לוב). עוד נטען כי כרטיסי העבודה ביחס לאתרים המזדמנים הועברו למערכת בסוף כל חודש, כשהם חתומים ומאושרים ברובם על ידי מנהלי העבודה של מקורות (ראו לעניין זה בסעיפים 10, 11 ו-15 לתצהירה של סופיה רויף, המפקחת מטעם א.ר.מ.ס, שאספה את כרטיסי העבודה החתומים והעבירה אותם לנציג המערכת), ובהמשך הועברו לגורם המאשר את התשלום בחברת שחם מקורות (תמיר בן יקר), בצירוף חשבוניות מתאימות בחלוקה למשמרות, באופן שביחס לכל אתר הוצאה חשבונית, בליווי כרטיס עבודה מאושר (סעיפים



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

27-29 לתצהיר עלי גדיר; סעיף 26 לתצהיר חוסין גדיר; סעיפים 16 ו-17 לתצהיר דורית ילוז).
משאורה החשבונית לתשלום, כך נטען, הועברה למחלקת הנהלת חשבונות של מקורות לצורך ביצוע
התשלום.

נושא מרכזי שעלה שוב ושוב בטיעוני המשיב הוא נושא אופן המעקב אחר זהות העובדים באתרים
הזמניים, והרישום הלוקה בחסר בהקשר זה (כך על פי הנטען), בכרטיסי העבודה של העובדים.
בהקשר זה, הפיק המשיב דו"ח ביחס לעובדים שלכאורה קיימת לגביהם כפילות בלתי מובנת ברישום
מעסיקתם, תוך שהודגש כי ביחס לחלקם המכריע של כרטיסי העבודה, כלל לא ניתן היה לדלות מהם
את פרטי העובדים באתרים השונים.

בתצהיר משלים מיום 25.11.15 שצירף עלי גדיר בתגובה לדו"ח המשיב חידד ופירט נתונים ביחס
למספר עובדים שהוצגו בדו"ח. בתוך כך, הבהיר עלי גדיר כי ישנם עובדים שעבדו באופן חלקי אצל
המערערת ובהיקף נמוך הרבה יותר אצל קבלני המשנה, באופן שלא הייתה מניעה כי חלק מהחודש
יעבדו אצל המערערת וחלק מועט מהחודש יעבדו אצל קבלן המשנה (או כי יעבדו רק משמרות בודדות
אצל קבלן המשנה). כן הודה כי חלק מהעובדים נרשמו כעובדי המערערת כדי לספק את דרישת
מקורות לפיה יועסקו באתרים רק עובדים של המערערת עצמה, ולא עובדים של קבלני המשנה. עוד
הבהיר ביחס לחלק מהעובדים כי נרשמו בטעות כעובדי קבלני המשנה לפי תצהיר חוסין גדיר, אף
שלאמיתו של דבר היו עובדי המערערת והועסקו באתרים שלה. כן ביקש לתקן טעויות נוספות שנפלו
בתצהירו של חוסין גדיר ביחס לאתרים שנרשמו בטעות באתרים של קבלני המשנה, בעוד שבפועל
מדובר באתרים של המערערת ובעובדים שהועסקו במקום מטעמה. עלי גדיר גם הצביע על טעויות
מנת חלקו של המשיב בדו"ח.

בעניין זה מצאתי לקבוע כי עיקרי הטענות המוצגות בתצהיר המשלים מטעם עלי גדיר ובחקירתו,
מקובלות עלי.

לדעתי, גם אם נפלו שגגות ברישום פרטי העובדים או לא ניתן פירוט מספיק של שמות העובדים
בכרטיסי העבודה, הרי ששעה שהובהר כי לא היה מקרה שבו עבדו באותו אתר עובדים של המערערת
לצד עובדים של קבלני המשנה (ראו חקירתו של חוסין גדיר מיום 23.6.15 בעמ' 34 שורה 22), ושעה
שהובהר כי ההתחשבות בוצעה לפי כמות המשמרות שבוצעה בפועל (ראו חקירתו של חוסין גדיר
מיום 23.6.15 בעמ' 32 לפרוטוקול שורות 16-22 וכן חקירתה של דורית ילוז מיום 29.6.15 בעמ' 43
לפרוטוקול שורות 8-9 ובעמ' 44 שורות 11-17), הרי משמעות הדברים היא כי **הנתון העיקרי לצורך
ביצוע ההתחשבות מול קבלני המשנה הוא כמות המשמרות פר חודש, ולא דווקא פרטי עובד פלוני
או אלמוני**, ובנסיבות אלה, לא מצאתי כי החוסר ברישום שמות העובדים באתרים השונים הוא
בבחינת פגם מהותי היורד לשורשו של עניין.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

במילים אחרות: לאחר שהובהר כי באתר פלוני מסוים יכולים היו לעבוד רק עובדים של קבלני המשנה או עובדים של המעוררת – אך לא יחד, אלה לצד אלה – הרי שגם אם המעוררת התרכזה במספר המשמרות המאושר ביחס לכל כרטיס עבודה, ולא התמקדה בעריכת רישום מפורט של שמות העובדים שעבדו, הרי שעל אף שהדבר אינו אידיאלי מבחינה רישומית ופורמלית, אין בכך כדי לפגוע בתום לב של המעוררת וכדי להצביע על כך ש"ידה הייתה במעל", אף לא בעקיפין.

היטיבה העדה סופיה רויף להתייחס לעניין זה בעדותה מיום 16.11.15 בעמ' 55 לפרוטוקול, שורות 12-14: "נכון, בכרטיסים זה כרטיס של המקום לא של בן אדם אחד, ביום אחד יכול לעבוד בן אדם אחד, ביום השני עובד אחר. הכרטיס הוא כרטיס התחשבות מול מקורות לכן מה שחשוב זה ימי העבודה ולא שם העובד". ראו גם חקירתה בעמ' 57 שורות 29-31: "... מה זה כל כך חשוב, זה כרטיס של המקום ולא של עובד, למקורות זה לא חשוב מי עבד אלא כמה ימים עבדו. שיהיו שומרים בשטח, אנשים מתאימים ומאושרים על ידי מקורות, לא משנה אם קוראים לו איקס או וואי העיקר שהוא נמצא באתר".

אשר על כן, בנסיבות המקרה שלפנינו, אין מקום לגזור מסקנות מרחיקות לכת מהעובדה שהמעוררת לא הקפידה לערוך רישומים מדויקים לפי שמות העובדים בכל האתרים המזדמנים והתרכזה בבחינת היקף המשמרות שבוצעו בפועל. מכל מקום, הרישומים בכרטיסי העבודה הם רישומים פנימיים-ראייתיים של המעוררת לצורך ביצוע ההתחשבות מול קבלני המשנה ומול מקורות, ואלה מלכתחילה לא נועדו להגשה לרשויות מע"מ.

אמור מעתה: גם אם לא ניתן לדלות מכרטיסי העבודה מידע על אודות זהותם המדויקת של העובדים באתרים המזדמנים (אתרי השטח), הרי שעל פי הראיות השונות שהונחו לפתחו של בית המשפט, הרישום בזמן אמת התמקד במספר המשמרות ובהיקף העבודה, כאשר כרטיסי העבודה אף אושרו מדי חודש על ידי מקורות, ובנסיבות אלה, לא מצאתי להפעיל את החסרים ברישום שמות העובדים לחובת המעוררת בכל הנוגע לשאלה העומדת לדיון.

יצוין, פירוט שמות העובדים בכל אתר ואתר היה חשוב לקבלני המשנה כדי לחשב ולשלם להם משכורות בהיותם עובדיהם, אך פחות חשוב מבחינת המעוררת אשר עניין אותה מספר המשמרות שכל קבלן משנה סיפק ולא שמות העובדים בכל משמרת ומשמרת.

נושא אחר שהעלה המשיב בטיעוניו נוגע לאופן הצגת העובדים באתרים השונים כלפי חברת מקורות, מזמינת העבודה.

בהקשר זה, על פי תצהירו של מנהל המעוררת, בחודש אפריל 2007 דרשה מקורות כי המעוררת תחדל לעשות שימוש בשירותיהם של קבלני משנה ותציב באתרים השונים עובדים שלה בלבד (סעיף 38



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

פני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

לתצהיר עלי גدير ; וכן חקירתו של יוסי פישר ממקורות בעמ' 12 לפרוטוקול מיום 23.6.15. מתברר כי חרף דרישה זו, בפועל לא חדלה המערערת להעסיק קבלני משנה. משעומת עלי גدير עם מידע זה הבהיר כי חברת מקורות אמנם ביקשה כי יחדל לקבל שירות מקבלני המשנה, ברם לא לחצה עליו בנדון ולכן המשיך להעסיק את קבלני המשנה, בליט ברירה (חקירתו של עלי גدير מיום 23.6.15 בעמ' 22 שורות 18-20).

במסגרת שמיעת העדויות בתיק הודתה המערערת כי לא פעם הציגה עובדים של קבלני משנה כעובדים שלה, רק כדי שיוכלו לבצע את עבודות השמירה באתרי מקורות, בהינתן דרישת מקורות כי עבודות השמירה תבוצענה על ידי עובדי המערערת בלבד. בתוך כך, הודתה המערערת כי הפיקה תלושי שכר לעובדים שאינם עובדים שלה, כדי לקבל "שקט תעשייתי", כלשון מנהל המערערת, במישור העבודה מול מקורות (ראו כבר בחקירתו של עלי גدير בעמ"מ). מנהל המערערת הודה כי הפיק תלושי משכורת לעובדים שאינם עובדי המערערת כדי שאם תתקיים ביקורת של מקורות, ניתן יהיה להציג למקורות מצג כאילו העובדים באתר הם של המערערת (פרוטוקול חקירת עלי גدير מיום 29.11.15 בעמ' 59, שורות 5-8, שורות 11-16, שורות 20-21 ושורות 26-31). גם בחקירתו של קב"ט מקורות התברר כי העובדים באתרים השונים הוצגו כעובדים של המערערת, במובן זה שהציגו תלושי שכר שהוצאו על ידי המערערת (חקירתו של יוסי פישר מיום 23.6.15 בעמ' 13 ו-14 לפרוטוקול). כן הודתה המערערת כי דאגה שעובדי קבלני המשנה יולבשו במדים שלה, מאותה סיבה (פרוטוקול חקירת עלי גدير מיום 29.11.15 בעמ' 60, שורות 18-19 ושורות 22-24; פרוטוקול חקירת חוסין גدير מיום 23.6.15 בעמ' 35 לפרוטוקול שורות 4-8).

מסקירת הנתונים והראיות שהוצגו לבית המשפט, לרבות העדויות מטעם המערערת, אשר היו אחידות וברורות בהקשר זה, כבר מתחילת החקירה בעמ"מ, עולה כי המערערת למעשה לא הייתה יכולה להמשיך לספק שירותי שמירה מלאים למקורות לאחר קריסת חברת שירותי השומרים והעברת שרביט השמירה לידיה, אלמלא העסיקה קבלני משנה, שהעסיקו עובדים מטעם באתרים המזדמנים של מקורות. התנהלות המערערת, בנסיבות אלה, אף אם אינה עולה בקנה אחד עם דרישתה של מקורות כי המערערת תעסיק באתרי מקורות עובדים שלה בלבד ואף אם היא רחוקה מלהיות משביעת רצון במישור היחסים עם מקורות, אין בה כדי ללמד כי המערערת הייתה מודעת לכך שהחשבוניות הוצאו לה על ידי קבלני המשנה שלא כדין. במילים אחרות, גם אם "חטאה" המערערת במישור היחסים בינה לבין מקורות, במובן זה שלא מילאה אחר התחייבויותיה כלפי מקורות, הרי שאין בכך כדי ללמד כי "חטאה" גם במישור המיסוי.

בנסיבות אלה, גם אם המערערת אכן הפיקה תלושי שכר לעובדים באתרים המזדמנים, כדי שיוכלו להציגם לנציגי מקורות בשטח, וגם אם המערערת דיווחה למס הכנסה על עובדים של קבלן המשנה כעובדים שלה, הרי שאין בכך כדי ללמד כי ידעה או חשדה בדבר "כשרות" החשבוניות, שעה שכל מטרתה הייתה לעמוד בהתחייבויותיה כלפי מקורות ולא להונות את רשויות המס.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

באופן דומה, גם אם מי מקבלני המשנה כשל בדיווח על עובדיו לרשויות המס, אין בכך כדי ללמד כי המערערת כשלה אף היא, ככל שפעלה לדווח על אותו עובד כנדרש וכמתחייב מצדה ביחס לחלקה בהעסקתו (ראו בנדון גם חקירתו המשלימה של עלי גדיר מיום 29.11.15 בעמ' 56 לפרוטוקול, שורות 28-29).

העובדה כי המשיב מפנה לעדויות המלמדות, לשיטתו, על כך שהמערערת היתלה בחברת מקורות ויצרה מצג שקרי כאילו עובדי הקבלן הם עובדים שלה, אינה מצביעה בהכרח על כך שהמערערת ידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

בנסיבות אלה, גם אם נפל פגם בהתנהלות המערערת אל מול חברת מקורות מבחינת קיום התחייבויותיה החוזיות של המערערת כלפי מקורות, וגם אם הדיווח על העובדים בכרטיסי העבודה יכול היה להיות מדויק ומפורט יותר, הרי שמכאן ועד להטלת הסנקציות במישור המיסוי המרחק הוא רב.

נושא נוסף שקיבל ביטוי בטיעוני הצדדים ואשר יש להתייחס אליו, נוגע לשאלת אופן התשלום מצד המערערת לקבלני המשנה.

המשיב טוען כי שיטת התשלום של המערערת נועדה ליצור מצג של תשלום מלא, על מנת לקבל את התשומות בחזרה, הגם שבפועל נפרעו השיקים בחשבון המערערת עצמה או בצייגניים. בנוסף, נטען כי לא קוימו דרישות סעיף 47א' לחוק מע"מ, שעה שלא ניתנו שיקים למוטב בלבד, באופן שמקבל השיק יהא חייב להפקידו בחשבונו שלו.

על פי ראיות המערערת, נציגי קבלני המשנה, עזאם ואבו גאנם, היו מתייצבים במשרדי המערערת מדי חודש ומציגים תחשיב של הסכום המגיע לקבלן המשנה בגין עבודות השמירה באתרים המזדמנים (ראו תצהירו של עלי גדיר וכן עמ' 25 לחקירתו מיום 23.6.15 וחקירתו במע"מ). על פי הנטען, היה התחשיב נבדק על ידי מנהל החשבונות בחברה, תוך השוואת דרישת התשלום לכרטיסי העבודה, להזמנות העבודה ממקורות ולחשבוניות שהוציאה המערערת למקורות בגין כל אתר מזדמן. על פי הנטען, לאחר מכן שילם חוסין גדיר את התשלום לקבלן המשנה, באמצעות המחאות (בחלוקה לתשלומים), כנגד חשבונית מס של קבלן המשנה (סעיפים 32 ו-33 לתצהיר עלי גדיר; סעיפים 28-29 לתצהיר חוסין גדיר; סעיף 21 לתצהיר דורית ילוז; חקירת עלי גדיר במע"מ).

בתמיכה לטענתה כי שילמה לקבלני המשנה בהמחאות, צירפה המערערת העתקי מספר המחאות שנמסרו לא.ר.מ.ס ולא.י.טי.סי-אם.סי, אשר נמשכו על שם קבלני המשנה ואשר על פי הנטען לרוב נפרעו בבנק (ראו סעיפים 30 ו-32 לתצהירו של חוסין גדיר, על סעיפי המשנה שבהם; כן ראו סעיף 23



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

לתצהיר דורית ילוז וחקירתה מיום 29.6.15 בעמ' 45 לפרוטוקול). במסגרת חקירתו במע"מ, הדגיש
עלי גדיר, מנהל המערערת, כי שילם לקבלני המשנה בהמחאות של המערערת, בין עם קרוס ובין בלי,
לרוב בחלוקה לתשלומים, ולא היה מקרה ששילם במזומן או באמצעות המחאות שאינן של המערערת
(ראו בנדון גם חקירתו של חוסין גדיר במע"מ). טענתו של המשיב לפיה ההמחאות נפדו אצל חלפני
כספים והוחזרו אל המערערת ב"שיטת הדלת המסתובבת" לא הוכחה, והיא נותרה בבחינת טענה
בלתי מבוססת (ראו גם סעיפים 33-35 לתצהיר חוסין גדיר).

בעניין זה, אינני מוצא כל סיבה לדרוש מהמערערת להראות כי ההמחאות נכנסו לחשבונות קבלני
המשנה דווקא, ודי בכך שהראתה, ולו בצורה מדגמית, כי מסרה את ההמחאות לקבלני המשנה, וכי
ההמחאות נושאות את חותמת קבלן המשנה (ראו חקירתה של דורית ילוז מיום 29.6.15 בעמ' 46
לפרוטוקול). אגב, ייתכן ועמדתי בשאלה הנוגעת לאופן התשלום הייתה משתנה במצב בו, למשל, היו
נמסרים לקבלני המשנה שיקים פתוחים, ללא פרטי מוטב, ואולם אין זה המקרה שלפנינו, ועל כן אמנע
מלקבוע מסמרות בנושא (השוו: ע"מ (מחוזי באר שבע) 43715-03-14 **סברי אבו עאבד נ' מדינת**
ישראל, רשות המסים מנהל מ"מ באר שבע (פורסם בנבו, 19.8.15)).

טענת המשיב שלפיה המערערת חרגה מהוראות סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ, שעניינו איסור תשלום
במזומן בסכומים העולים על 20,000 ₪, שכן קיימת חובה לשלם בשיק "למוטב בלבד", אינה נכונה
ואינה מתיישבת עם לשון הוראת החוק. הסיפא של סעיף 47א(ב) קובעת שאם קונה משלם בשיק
מוסב, עליו לרשום את פרטיו על גב השיק. לאמור: ניתן להסב שיק מעל 20,000 ₪, בכפוף לרישום
פרטי המסב. אין חולק כי שיק למוטב בלבד אינו ניתן להסבה. בנסיבות אלה, הפרשנות הראויה של
סעיף 47א(ב) היא שהקונה חייב לשלם סכום מעל 20,000 ₪ בשיק, אך לאו דווקא למוטב בלבד. לפיכך,
טענת המשיב בנדון - דינה דחייה.

מעבר לכל הנתונים שצינתי לעיל, ישנם סממנים נוספים התומכים, ולו בעקיפין, בעמדתה של
המערערת.

תחילה יצוין כי בתמיכה לתצהירו של עלי גדיר, צורף הסכם ההתקשרות מיום 15.3.06 בין המערערת
לבין א.ר.מ.ס, וכן צורף הסכם ההתקשרות מיום 3.11.06 בין המערערת לבין חברת חברת אי.טי.סי-
אם.סי – שניהם בנוסח דומה לנוסח הסכמים עם קבלני משנה אחרים (ראו דוגמת ההסכם עם חברת
י.ג.מ. המאגר הצפוני בע"מ נספח 2.3 לתצהיר עלי גדיר), לגביהם לא הועלתה כל טענה כי החשבוניות
שהוצאו הן חשבוניות שלא כדין.

עוד יצוין כי החשבוניות שהוציאו קבלני המשנה, ככלל, תואמות לחשבוניות שהוציאה המערערת
למקורות בגין שירותי השמירה והאבטחה, ואשר תמורתם שולמה למערערת על ידי מקורות (סעיף 39
לתצהיר עלי גדיר וכן חקירתו מיום 23.6.15 בעמ' 26 שורות 24-25), ובמובן זה, לא ניתן לומר כי



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה. שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

הסכומים בחשבוניות של קבלני המשנה הם בלתי סבירים, שהרי ההתחשבות של המערערת מול מקורות, בהסתמך על ההתחשבות שערכה מול קבלני המשנה, היתה מפוקחת על ידי מנגנוני הפיקוח של מקורות עצמה ותאמה את ממצאיה.

מנהלה של המערערת אף ציין, ולא ראיתי כי יש מחלוקת על כך, שבשנים הרלוונטיות, לא היה בידי המערערת רווח גדול יותר, שכן הגידול ברכיב ההכנסות שימש לכיסוי ההוצאות שנוצרו (סעיף 40 לתצהיר עלי גדיר), נתון שגם לו יש ליתן את המשקל המתחייב בנסיבות העניין.

משהגענו עד הלום, לא נותר אלא לבחון האם יש מקום, בנסיבות המקרה שלפנינו, לעשות שימוש בעיקרון "עצימת העיניים" ביחס להתנהלות נציגי המערערת.

בהקשר זה, כאמור, נקבע בהלכת **זאב שרון** כי ניתן לעשות שימוש בעיקרון "עצימת העיניים" לפיו רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהלות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם (הלכת **זאב שרון**, פסקה 45). משמעות הדברים בכל הנוגע לחשבוניות שהוצאו שלא כדין, היא כי על העוסק להראות שנקט בפעולות של ממש כדי להסיר את החשדות ולוודא את תקינות החשבוניות.

במקרה שלפנינו, כאמור, הוצגו למערערת על ידי גורם מוסמך בחברת השומרים אנשי הקשר אצל קבלני המשנה, ובכך ניתן למעשה למערערת "איתות ראשוני" כי ניתן לסמוך על אותם קבלני משנה. יתירה מכך, כבר בשלב ראשוני נערכו על ידי המערערת בדיקות ובירורים ביחס לאותם קבלני משנה, ובתוך כך הוצגו לפניהם אישור על ניהול ספרים וניכוי מס במקור ביחס חברת א.ר.מ.ס, ונערך בירור במע"מ ביחס לחברת אי.טי.סי.אם.סי. גם אם יטען הטוען כי היה על נציגי המערערת לחשוד בכך שהוצאו להם על ידי אבו גאנם חשבוניות על שם חברות שונות מדי תקופה, הרי שבעניין זה הובהר כי מנהל המערערת בדק את הנושא במע"מ ונמצא כי הכל תקין. חוסין גדיר אף הדגיש בתצהירו כי בעת שניתנו לו החשבוניות מקבלני המשנה, לא התעורר בו חשד שמדובר בחשבוניות פיקטיביות או בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (ראו סעיפים 41 ו-42 לתצהיר חוסין גדיר). על יסוד כל המפורט לעיל, שעה שהמערערת לא הסתפקה בהמלצה שניתנה על ידי חברת שירותי השומרים ביחס לקבלני המשנה, וערכה בדיקות ובירורים ביחס לזהות מוציאי החשבוניות, לא מצאתי כי יש להחיל לגביה את עיקרון "עצימת העיניים" ולראות בה כמי שנמנעה מלחקור את "כשירותם" של קבלני המשנה.

אשר לטענת המשיב לפיה היה על המערערת לשמור רשימות של העובדים שסופקו לה לתקופה של שלוש שנים, בהינתן חשיבותו הראייתית הרבה של המסמך להוכחת טענות המערערת, הרי שנושא יומן הנוכחות של השומרים, שהיה מצוי בזמן אמת באתרי העבודה ושימש כדי לעקוב אחר משמרות שביצעו עובדי המערערת על מנת שניתן יהא לחשב את שכרם, הועלה לראשונה – על פי הראיות לפני



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 50001-09-12 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

1 בית המשפט – רק בהחלטת המשיב מיום 28.6.12 בעניין השימוע שנערך למערערת ופעם נוספת
2 בחקירתו של מארק מוצ'לוב (ראו חקירתו מיום 16.11.15 בעמ' 66-64)

3
4 יוצא שבמועדים אלה כבר חלפו אותן שלוש שנים שעל פי טענת המשיב במהלכן היה על המערערת
5 לשמור את הרשימות שהיו בסיס לחישוב התשלום עבור שירותי השמירה, ומשמעות הדברים היא כי
6 המערערת לא הייתה חייבת לשמור בידיה את ספר ההזמנות או את רשימת העובדים ויומני העבודה
7 ששימשו אותה בזמן אמת.

8
9 יתירה מכך, טענות המשיב לגבי שימור כרטיסי עובדי קבלני המשנה, כפי שפורט לעיל, אינה יכולה
10 להישמע כלפי המערערת. כאמור אותם כרטיסים עניינו את המערערת רק כדי לחשב את מספר
11 המשמרות ללא כל חשיבות לזהות העובדים, בהיותם עובדי קבלני המשנה, כך שאותם רישומים
12 שמיים (לפי שמות העובדים) היו צריכים להימצא אצל קבלני המשנה ולא אצל המערערת.

13
14 עוד אשוב ואדגיש כי על כל משמרת שקבלן משנה דרש תשלום היה פיקוח כפול, גם של המערערת וגם
15 של מקורות, וכל תשלום ששולם הוא בגין משמרת שאושרה על ידי מקורות, כך שמקורות וידאה
16 שאותו שירות סופק בפועל.

17
18 אשר להסתמכותה של המערערת בגדרי הליך זה על העובדה שלא הוגש נגדה ונגד מנהלה כתב אישום,
19 הרי שאין בטענה זו, כשלעצמה, כדי לסייע לה, שעה שביסוד שני סוגי ההליכים נטלי הוכחה שונים
20 ורף ראיתי שונה (דרישת ההוכחה מעבר לספק סביר הנהוגה במשפט הפלילי אל מול הכלל בדבר מאזן
21 הסתברויות הנהוג במשפט האזרחי). עם זאת, גם לנתון זה, בייחוד שעה שהחשבוניות מושא ההליך
22 שלפני לא היו חלק מההליך הפלילי שהוגש נגד יניב בן דוד (ובמילים אחרות: האישומים נגד בן דוד
23 וא.ר.מ.ס לא התייחסו לחשבוניות שנמסרו למערערת), יש ליתן את המשקל המתחייב, על רקע מצבור
24 הנתונים הכולל, כמפורט בפסק דין זה.

25
26 אשר לטענת המערערת לפיה משנמנע המשיב לערוך שומה לפי מיטב השפיטה, מחליש הדבר את טענתו
27 לפיה חשבוניות המס הוצאו שלא כדין, הרי שטענה זו נדחתה בפסיקה לאור נוסחו של סעיף 77 לחוק
28 מע"מ, הקובע כי המנהל "רשאי", במובחן מ"חייב", להוציא שומה לפי מיטב השפיטה (ע"א 8945/06
29 דניאל בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע (פורסם בנבו, 16.3.10)).

הערה לקראת סיום:

30
31
32
33 המחלוקת שהעמידו הצדדים להכרעת בית המשפט אינה מתרכזת בשאלה אם עסקינן בחשבוניות
34 שהוצאו שלא כדין, ובעניין זה אהיה נכון להניח כי הדין הוא עם המשיב.



בית המשפט המחוזי בנצרת

20 נובמבר 2017

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ע"מ 12-09-50001 ש.ב.ה שמירה ובטחון בע"מ נ' רשות המיסים

עיקר המחלוקת בין הצדדים עיקרה, אפוא, בשאלה אם עלה בידי המערערת להפריך את החזקה שלפיה ידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, וליתר דיוק: האם עלה בידי המערערת להראות כי לא ידעה שהחשבוניות שקיבלה מקבלני המשנה הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

כאמור, על פי הלכת **זאב שרון**, מקום בו עסקינן בשאלת הפעלת סמכות מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס, פסילת ספרים וקנס מנהלי בגין ניכוי מס תשומות לפי חשבונית שהוצאה לו שלא כדין, המבחן הינו מבחן סובייקטיבי, הבוחן את מודעות העוסק לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין. בהקשר זה נפסק כי במצב בו חשבונית הוצאה שלא כדין, מוחזק העוסק כמי שידע על כך, אלא אם כן יראה כי לא הייתה לו מודעות לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

בנסיבות המקרה שלפנינו, משהתקבלה גרסת המערערת, בין לעניין עצם ביצוע הבדיקות הנדרשות ביחס לכשרות קבלני המשנה, בין לעניין אופי הקשר עם קבלני המשנה, בדגש לדרישת מקורות, בין לעניין אופן עריכת כרטיסי העבודה והדגש שניתן, בזמן אמת, להיקף העבודה דווקא ולא לשמות העובדים, בין לעניין אופן התשלום לקבלני המשנה ועוד, נראה כי עלה בידי המערערת להרים את הנטל המוטל עליה על פי ההלכה הפסוקה.

אשר על כן, אין מנוס אלא להתערב בהחלטות המשיב בעניין הטלת כפל מס, פסילת ספרים והשתת קנס על המערערת, ולבטלן.

סוף דבר:

על יסוד הנימוקים שלעיל ובסופו של יום, החלטתי לקבל את הערעור. המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט כולל שכ"ט עו"ד בסך כולל של 25,000 ש"ח, שישאו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד מועד תשלומם המלא בפועל.

ניתן היום, ב' כסלו תשע"ח, 20 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

עאטף עיילבוני, שופט