



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המעוררת:

שערי ירושלים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ג'ריס דחולי

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף (היחידה לפשיעה חמורה)
ע"י ב"כ עו"ד מנחם סבג
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6 לפניי ערעור לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1976 (להלן: "חוק מע"מ") על החלטת המשיב
7 בהשגה על שומת תשומות בגין קיזוז מע"מ על פי חשבוניות שהוצאו, לטענת המשיב, שלא כדין.

8

9

שומת מס תשומות

10 1. ביום 28.8.2018 הוציא המשיב למעוררת שומת תשומות בגין קיזוז מס התשומות על פי
11 חשבוניות שקבילה משש חברות שונות, כדלקמן:

12

13 (-) אביעם אינסטלציה ובניין בע"מ (להלן: "אביעם"): מדובר ב – 91 חשבוניות הכוללות
14 מע"מ בסכום של 1,337,000 ₪.

15 (-) כל מתכת מידן בע"מ (להלן: "כל מתכת"): מדובר ב – 12 חשבוניות הכוללות מע"מ
16 בסכום 57,783 ₪.

17 (-) ט.ס. הנדסה ובניה בע"מ (להלן: "ט.ס."): מדובר ב – 2 חשבוניות הכוללות מע"מ
18 בסכום של 41,580 ₪.

19 (-) ח.ר. עדן לבניה בע"מ (להלן: "ח.ר."): מדובר ב-9 חשבונות הכוללות מע"מ בסכום
20 של 234,875 ₪.

21 (-) אידיאל זאוס בע"מ (להלן: "אידיאל"): מדובר ב-5 חשבוניות הכוללות מע"מ בסכום
22 של 82,737 ₪.

23 (-) א.ח. חמיס שיווק ומסחר בע"מ (להלן: "חמיס"): מדובר ב – 12 חשבוניות הכוללות
24 מע"מ בסכום של 234,021 ₪.

25



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שיערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1 בסך הכול מדובר ב-131 חשבוניות אשר סכום המע"מ הכלול בהן מסתכם ב-1,988,383,
2 והסכום הכולל של החשבוניות מסתכם בכ-13 מיליון ₪, בתקופה שבין חודש
3 אוקטובר 2012 וחודש יוני 2015.
- 4
- 5 2. המערערת הגישה השגה וביום 28.8.18 דחה המשיב את ההשגה. על ההחלטה בהשגה הוגש
6 הערעור דנן.
- 7
- 8 **טענות המערערת בתמצית**
- 9 3. לטענת המערערת, החשבוניות שהתקבלו אצלה הן עבור טובין ושירותים שהיא קיבלה, אשר
10 תמורתם היא שילמה לספקים, כאשר במרבית המקרים, התשלום בוצע במזומן.
- 11
- 12 4. לטענת המערערת, בשנים 2012 ו-2013 היה מחזור עסקיה בסדר גודל של 1.5 מיליון ₪ וכמעט
13 3 מיליון ₪ (בהתאמה) וכי לצורך העבודות שביצעה, היא התקשרה עם קבלני משנה.
- 14
- 15 5. נטען כי גם אם מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, חל במקרה זה החריג הסובייקטיבי,
16 והמערערת עומדת בתנאיו: החשבוניות נחזות להיות אמיתיות; קיימים הסכמי עבודה עם
17 הספקים; והיא ביצעה את כל הבדיקות הנחוצות לצורך אימות החשבוניות. על כן, נטען שיש
18 לקבל את הערעור ולקבוע כי בדין קיזזה המערערת את מס התשומות שנכלל באותן חשבוניות
19 שבמחלוקת.
- 20
- 21 **טענות המשיב בתמצית**
- 22 6. לטענת המשיב, הבעלים של החברות הנזכרות לעיל נחקרו והעידו כי הם אינם מכירים את
23 המערערת ולא את מנהלה וכן כי הגורם שנטען כי הוא שימש כסוכן מטעמם, אינו מוכר להם.
24 הבעלים הצביעו על הבדלים בין החשבוניות שהם מוציאים לבין החשבוניות שאותן ניכתה
25 המערערת בפועל.
- 26
- 27 7. עוד נטען מטעם המשיב כי מנהל המערערת נהג באופן קבוע לשלם לספקים במזומן, אף
28 שהוזהר על ידי מנהל החשבוניות ורואה החשבון שלו, כי הדבר אסור.
- 29
- 30 8. לטענת המשיב, גרסתו של מנהל המערערת, בורה ג'ברין (להלן: "מנהל המערערת" או
31 "ג'ברין") כי עבד מול סוכן בשם אחמד ג'אבר (להלן: "הסוכן" או "ג'אבר"), הייתה חייבת
32 לעורר חשד, שכן הסוכן פעל בשם שלושה ספקים שונים.
- 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

9. עוד טען המשיב כי מנהל המערערת לא טרח לאמת את העובדה כי הסוכן אכן היה מורשה לפעול בשם אותם ספקים. לטענת המשיב, הסוכן הכחיש בהודעתו כי ביצע עסקאות עם מנהל המערערת.

10. לטענת המשיב, המערערת לא ביצעה את הבדיקות הנדרשות לשם עמידה בחריג הסובייקטיבי.

דיון והכרעה

11. תחילה נפרט את המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית למחלוקת. לאחר מכן, נבחן ביחס לששת הספקים, האם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין. לבסוף, נבחן אם המערערת נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין.

המסגרת הנורמטיבית

12. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. חשבונית מס שהוצאה כדין ואשר מקבלה רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בה, היא חשבונית הממלאת אחר דרישות סעיף 47 לחוק מע"מ ואחר דרישות תקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התש"ג – 1973. הדרישה הינה שהחשבוניות תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה, ושכל הפרטים בה יהיו נכונים, לרבות תיאור השירות וזהות הצדדים לעסקה.

13. על החשבוניות לשקף, אפוא, עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, במובן זה שמוציא החשבונית צריך להיות מי שביצע בפועל את השירות או המכירה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז.")).

במצב שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מספק השירות בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי (ע"מ (חי') 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה עכו (1.9.13) (להלן: "עניין זוהר")).

14. לעניין דרישת הזהות בין מוציא החשבונית למבצע השירות, ראו את שנאמר בעניין זוהר בפסקה 9:



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 18-10-11168 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1
- 2 "החוק מחייב איפוא כי תהא זהות בין ספק הסחורה לבין מוציא החשבונית, וזאת
- 3 כדי להבטיח תשלום מס עסקאות ורישום העסקה בספרי הספק וכן תשלום מס
- 4 ורישום אצל העוסק המבקש את ניכוי התשומות. ועוד, כי תהא התאמה חד-ערכית
- 5 בין מבצע העבודה או נותן שירות לבין חשבונית מס שניתנה על ידו. הוצאת
- 6 חשבונית על ידי אחר, שאינו "הספק" או "נותן השירות", נעשה לפחות לכאורה
- 7 לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר האחרון נמנע מלהוציא חשבונית מס
- 8 כדין; ואילו מוציא החשבונית, לא ביצע פעילות כלכלית המצדיקה הוצאת
- 9 החשבונית. החשבונית במקרה כזה היא בגדר "כיסוי" חשבונאי בלבד, שאין לקבלו
- 10 לצורך קיזוז תשומה.
- 11
- 12 באופן זה מקום בו אין התאמה בין מוציא החשבונית למספק הסחורה, הרי שיראו
- 13 בחשבונית שהוצאה כחשבונית מס שלא כדין".
- 14
- 15
- 16 בפסיקה נקבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו די בעובדה כי .15
- 17 החשבוניות אינן כדין כדי לשלול את זכאותו של עוסק לקזז את מס התשומות, וכי רק
- 18 במקרים חריגים יחול מבחן סובייקטיבי, לפיו אם יוכיח העוסק כי נקט בכל האמצעים
- 19 הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין, יותר לו ניכויין אף אם בפועל יימצא כי החשבוניות
- 20 אינן כדין (ראו: עניין מ.א.ל.ר.ז; ע"א 375/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ,
- 21 פ"ד נג(3) 493 (1999) (להלן: "עניין סלע").
- 22
- 23 על עוסק מוטלת החובה לבדוק את נכונות העסקאות וזהות העוסקים המוציאים לו .16
- 24 חשבוניות, במיוחד בשים לב לכך שבידי מקבל החשבוניות מצוי הידע והכלים לבדוק זאת.
- 25 כפי שנקבע בעניין סלע הנ"ל, מדיניות זו תביא להקפדה מצד העוסקים על תקינות
- 26 החשבוניות, תוך צמצום תופעת החשבוניות הפיקטיביות. ראו לעניין זה את ע"מ (ת"א)
- 27 22990-04-16 עופר אביב נ' מנהל מס ערך מוסף (27.12.2017) פסקה 62:
- 28
- 29 "על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי המוטל עליו לצורך ניכוי מס
- 30 התשומות, עליו להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי
- 31 החשבוניות אותן ניכה הוצאו כדין. מדובר ברף מחמיר מאוד הדורש מהעוסק
- 32 להוכיח, למעשה, כי נקט בכל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל פסול
- 33 בחשבוניות אותן ניכה.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1 מצופה, אם כן, מהעוסק לבצע את כל הבדיקות המוטלות עליו, ומצופה ממנו לבצען
2 באמת ובתמים ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבונות שקיבל".
3
- 4 17. בכל הנוגע לנטל ההוכחה, יש לציין כי בעניינינו, המערערת היא הנושאת בנטל השכנוע ונטל
5 הבאת הראיות, שכן שאלת היות החשבונות פיקטיביות אם לאו, היא שאלה עובדתית – לבר
6 – פנקסית והמערערת היא בבחינה "המוציא מחברו", עת היא מבקשת לטעון כי המשיב עשה
7 שימוש שלא כדין בסמכויותיו המנהליות (ראו: רע"א 36446/98 כ.ו.ע. נ' מנהל מע"מ
8 (1.7.2003)).
9
- 10 18. כך נאמר בהקשר זה בע"מ (מרכז) 44866-04-12 מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה (30.6.15)
11 בפסקאות 9-11:
12
- 13 "ככלל, בערעורי מע"מ בדברר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש לנכות את המס
14 רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי[...].
15
- 16 הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם: היתרון הראייתי
17 שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור מע"מ
18 הוא כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו מוטל
19 נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו" (וראו תקנה 10(ב) לתקנות
20 מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו – 1976, אם כי התקנה
21 פורשה כמתייחסת לנטל הבאת הראיות, עניין כ.ו.ע. עמ' 899); הדבר נכון במיוחד
22 לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות כמי שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו"
23 ולכן רואים אותו כמוציא מחברו [...].
24
- 25 חזקה כי רשויות המס, המפעילות את סמכויותיהן הסטטוטוריות, פעלו כדין,
26 ולפיכך על העוסק הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו שלא
27 כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המנהלי [...].
28
- 29 האם מדובר בחשבונות שהוצאו כדין
30
- 31 19. במסגרת חקירת המשיב נחקרו בעלי החברות הנוגעות למחלוקת. בעלי החברות העידו כי הם
32 אינם מכירים את המערערת או את מנהלה ואף הצביעו על השינוי בין החשבונות של החברות
33 לבין החשבונות שאותן ניכתה המערערת. לתצהיר המשיב צורפו ההודעות שנגבו מבעלי
34 החברות כספחים יג'-יח'.
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1 במצב דברים זה, ניתן היה לצפות כי המערערת תבקש לזמן את בעלי החברות לחקירה נגדית,
2 דבר שלא נעשה על ידה.
3 לעניין זה יפים הדברים שנקבעו ברע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים
4 בע"מ (2.5.18) כדלקמן:
5
6 "נישום המעוניין לערער את אמינות ההודעות שנמסרו, עליו לזמן את מוסרי
7 ההודעות לעדות, ובמצבים המתאימים – לבקש מבית המשפט לחקור אותם
8 בחקירה נגדית. לא עשה כן – אין הוא יכול לבוא בטרוניה על כך שבית המשפט
9 נסמך על ההודעות שנמסרו".
10
11 בעניין זה ראו את הדברים שנקבעו בע"מ (ת"א) 32448-03-17 צמח תעיזי ונרדע יפה – צ.י.
12 שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף – תל אביב 1 (17.5.18):
13
14 האינטרס לזמן את מנהל ביטוליט היה צריך להיות של המערערת, ועליה היה
15 לעשות זאת לו רצתה לקעקע את אמינות ההודעה שמסר בדבר זיוף החשבוניות
16 מושא הערעור. משלא עשתה זאת, אין לה להלין אלא על עצמה".
17
18 כך הם פני הדברים ביחס למערערת, אשר לא ביקשה לזמן לעדות את מנהלי החברות,
19 קבלניות המשנה.
20
21 מנהל המערערת בהודעותיו לא זכר ממי קיבל את החשבוניות של ט.ס. (הודעה מיום 1.3.16,
22 נספח ב' לתצהיר המשיב, שורות 290-275). דברים דומים מסר ג'ברין גם בעניין החשבוניות
23 של ח.ר. (הודעתו הנ"ל, שורות 428-415). בעניינה של אידיאל לא זכר ג'ברין את שמה של
24 החברה (הודעתו מיום 2.3.16, נספח ג' לתצהיר המשיב, שורות 290-275). ביחס לחמיס, טען
25 ג'ברין כי קיבל את החשבונית מבעל החברה, אך לא זיהה את שמו (הודעה מיום 1.3.16,
26 שורות 500-456). עדותו של מנהל המערערת בבית המשפט בחקירה הנגדית לא עוררה אמון.
27
28 בכל הנוגע לספקים אביעם וכל מתכת וכן חברה נוספת בשם "מתי גבס", טען ג'ברין כי הוא
29 עובד רק מול אחמד ג'אבר, שהציג את עצמו כסוכן של אותן חברות. המשיב גבה עדות
30 מג'אבר, שמסר בחקירתו כי בשנים האחרונות עובר לחקירה הוא שהה במעצר בית ולא יכול
31 היה לספק פועלים למערערת ולפעול כפי שנטען כלפיו על ידי המערערת (הודעה מיום
32 24.11.15, נספח ד' לתצהיר המשיב, שורות 18-10).
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1 לטענת ג'אבר, הוצע לו סכום של 5,000 ₪ בתמורה לכך שימסור את תעודת הזהות שלו וכן
2 בתמורה לחתימתו על מסמכים אצל עורך דין והוא נאלץ להסכים לכך, עקב מצבו הכלכלי
3 הקשה (ההודעה הנ"ל, שורות 31-71). כל, למשל, נאמרו הדברים הבאים בשורות 36-41:
4
5 **"ת. אני במעצר בית כבר כמעט 4 שנים ולא עובד ויש לי אשה ושתי ילדות ואחד**
6 **אמר לי תן לי את הת.ז. שלך ואני אביא לך כסף.**
7 **ש. על מה הוא יביא לך כסף ולמה?**
8 **הערת חוקר: החוקר דביר לביא נכנס לחקירה בשעה 16:04.**
9 **ת. אמר לי תן לי תעודת זהות שלך ואני אצלם אותה ומתי שאני מתקשר אליך אתה**
10 **הולך לעו"ד ותחתום לו על זה שסיפקת פועלים ועל זה שמכרת חומרי בנין".**
11
12 24. כמו כן, מסר ג'אבר בחקירתו מיום 3.12.15 (נספח ה' לתצהיר המשיב) כי הוצעו לו 50,000 ₪
13 תמורת עדות הנוגעת לחשבוניות למעוררת שנעשו על ידו (שורות 17-23).
14
15 25. בעימות שנערך בין מנהל המערערת לג'אבר ביום 7.3.16 (נספח ז' לתצהיר המשיב) הכחיש
16 האחרון כי ביצע עסקאות עם המערערת.
17
18 26. מנהל המערערת טען בחקירתו כי בכל תחילת שנה הוא וג'אבר היו חותמים על חוזה ביניהם
19 שלא בפני עורך דין. בחקירתו הוא נשאל מדוע לאחר זמן לחקירה, נחתם חוזה בסוף השנה
20 (6.11.15) ובפני עו"ד מדחת דיבה. בהודעתו מיום 1.3.16 (שורות 138-150) טען מנהל
21 המערערת כי אין הבדל בין תחילת שנה לסוף שנה ובהמשך החקירה (שורות 169-179) סיפק
22 הסבר בלתי אמין ביחס למועד החתימה ביום 6.11.15.
23
24 27. המערערת לא ביקשה לזמן לחקירה את ג'אבר והדבר פועל לחובתה. כידוע, הימנעות
25 המערערת מזימון עד רלבנטי למתן עדות, מקימה חזקה, לפיה עדותו של העד הייתה פועלת
26 נגדה, אלא אם כן ניתן הסבר סביר לאי הבאת העדות הרלבנטית (ע"א 8382/06 **כורש בוטח**
27 **נ' דוד כהן** (26.8.12) פסקה 28; ע"א 7183/09 **עזבון המנוח בולוס חורי נ' מנהל מקרקעי**
28 **ישראל** (4.4.12); ע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ**
29 **רוזנברג**, פ"ד מז(2) 605 (1993) פסקה 14 (להלן: **"עניין לימה"**); ע"א 256/17 **הרשקוביץ נ'**
30 **מדינת ישראל – רשות המסים** (18.8.19) פסקה 15; ע"א 8294/14 **רוני גנגינה נ' פקיד שומה**
31 **פתח תקוה** (20.3.18) פסקה 24). במקרה זה, לא ניתן הסבר סביר לאי הבאת ג'אבר לעדות.
32
33 28. זאת ועוד, המערערת הגישה הודעה על הגשת תצהירי עדות מטעמה הכוללת בקשה לזימון
34 העדים הבאים:
35 עו"ד מדחת דיבה



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1 כרים אבו ריא, רו"ח
2 ראיך מרוואת, רו"ח
3 יגאל דרייגור, חוקר פרטי

4 למרות שניתן אישור לזימון העדים הנ"ל, אף אחד מהם לא התייצב למתן עדות. בהחלטה
5 מיום 9.8.20 נקבע מועד נוסף לדיון הוכחות ונקבע כי באותו מועד ייחקרו עו"ד מדחת דיבה
6 ומר יגאל דרייגור. עוד נקבע כי ב"כ המערערת יודיע האם הוא עומד על זימונם לעדות של
7 רו"ח אבו ריא ורו"ח מרוואת. בפתח ישיבת ההוכחות מיום 6.10.21 הודיע ב"כ המערערת כי
8 לא יגיעו למתן עדות העדים שזימונם התבקש. כמו כן, הודיע ב"כ המערערת כי הוא "מושך"
9 את תצהירו של מחמוד עבד אלרחמן (אשר לא הגיע לדיון לשם חקירתו הנגדית).

10 אי הבאת אותם עדים, שעדותם ודאי רלבנטית למחלוקת, מעורר חשד כי המערערת חששה
11 מעדותם ומחשיפתם לחקירה שכנגד. בנסיבות אלה, ניתן להסיק כי אילו הובאו עדים אלה
12 לבית המשפט, עדותם הייתה פועלת נגדה. ככל שהעדויות הן יותר משמעותיות, בית המשפט
13 יסיק מאי הבאת העדים מסקנות מכריעות יותר נגד מי שנמנע מהבאתם לעדות (עניין לימה,
14 פסקה 14). בענייננו, מדובר בעדויות משמעותיות ומכאן המסקנות המכריעות הנובעות מאי
15 הבאת אותם גורמים לעדות.

16 כך, למשל, הצהיר מנהל המערערת בתצהירו כי עו"ד מדחת דיבה אישר את חתימתו של
17 אחמד גיאבר על אישור לפיו האחרון שימש נציג של החברות אביעם, כל מתכת ומתי מרכז
18 הגבס. עו"ד מדחת דיבה מסר הודעה בחקירה (מיום 2.2.16, נספח כ' לתצהיר המשיב) כי לא
19 קיבל מסמך כלשהו המאמת שאכן גיאבר רשאי לפעול בשם אותן חברות. אי הבאת עו"ד דיבה
20 לעדות, משמעה כי יש לקבל את הודעתו בחקירה כמשקפת את האמת.

21

22 מהודעות מנהל המערערת בחקירתו (מיום 16.11.15, 1.3.16 ו-2.3.16) עולה כי הוא נהג לשלם .29
23 באופן קבוע לספקים במזומן וכי הוא הוזהר על ידי מנהל החשבונות שלו ורואה החשבון שלו,
24 כי הדבר מנוגד לחוק מע"מ. מנהל החשבונות, כרים אבו ריא, מסר בהודעתו מיום 2.2.16
25 (נספח כ"ב לתצהיר המשיב) כי הזהיר את מנהל המערערת שלא ישלם במזומן סכום העולה
26 על 20,000 ₪. גם רו"ח ראיך מרוואת מסר בהודעתו מיום 7.2.16 (נספח כ"א לתצהיר המשיב)
27 כי הזהיר את מנהל המערערת בנוגע לתשלום במזומן ואף מסר כי בדיקת כרטיס קופת מזומן
28 לא תמכה בגרסת מנהל המערערת (שורות 76-70 להודעתו מיום 7.2.16). אי הבאת אותם
29 גורמים לעדות משמעה כי יש לקבל את האמור בהודעות שמסרו בחקירת מע"מ.
30 סעיף 47א לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

31

32 **"קונה שהוא חייב במס, שרכש נכסים או שירותים לצורך עסקו או**
33 **לשימוש בעסקו או לצורך פעילותו, חייב לנהוג כלהלן:**
34 **(א) ...**



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1 (ב) היה ערך הנכסים או השירותים 20,000 שקלים חדשים או
2 יותר, חייב הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס
3 ולא ישלם בשטרי כסף ואם שילם בשיק מוסב יוסיף על גב השיק
4 את שמו, חתימתו ומספר הרישום במשרד ערך מוסף".

5
6 תכליתו העיקרית של סעיף זה היא מלחמה בהון השחור ובמיוחד בתופעת החשבוניות
7 הפיקטיביות, כאמור בדברי ההסבר לתיקון 26:

8
9 "חובה זו מאפשרת פיקוח על עסקאות ומעקב אחר זהות הצדדים.
10 כדי להיאבק בהון השחור, לרבות בתופעת החשבוניות
11 הפיקטיביות, מוצע כי בעסקאות שערכן מעל 20,000 ₪ תהיה
12 חובה לשלם בהעברה בנקאית, בכרטיס אשראי או בשיק שהקונה
13 חתום עליו כמושך ונאמר בו כי התשלום למוכר בלבד ולא להסתפק
14 באפשרות של קבלת חשבונית מס מהמוכר, זאת כדי שניתן יהיה
15 לעקוב אחר זהות הצדדים לעסקה. כמו כן, מוצע שגם בעסקאות
16 בעלות היקף כספי נמוך יותר ניתן יהיה לשלם בהעברה בנקאית או
17 בכרטיס אשראי, בנוסף לחובה הקיימת בסעיף בנוסחו הנוכחי של
18 קבלת חשבונית מס או תשלום בשיק המשוך לפקודת המוכר
19 בלבד".

20
21 המסקנה בנסיבות העניין היא, ביחס לחשבוניות שסכומן עולה על 20,000 ₪, והן רבות מאוד
22 (למשל, החשבוניות של אביעם), הינה כי התשלום במזומן, בניגוד להוראת חוק מע"מ, יכול
23 ללמד על התנהלות בלתי חוקית ביחס לאותן חשבוניות, באופן המחזק את עמדת המשיב,
24 בדבר הפיקטיביות של אותן חשבוניות.

25
26 מנהל המערערת הזמין חקירה פרטית מחברת דרייגור חקירות פרטיות, על מנת לתעד את .30
27 ג'אבר כספק של החברות אביעם, כל מתכת ומתי מרכז הגבס. החוקרים הפרטיים, יגאל
28 דרייגור וגבריאל תירוש, מסרו בהודעותיהם מיום 14.1.18 ו-15.1.18 (נספחים י"א וי"ב
29 לתצהיר המשיב) כי כבר בפגישה הראשונה עם ג'אבר הרגישו כי משהו אינו תקין ובהמשך הם
30 סברו כי החקירה הייתה מוזמנת ו"מבושלת" וכי ג'אבר הופעל על ידי מנהל המערערת. עוד
31 צוין כי אם היה ידוע להם על חקירה המתבצעת על ידי מע"מ, הם היו מסרבים לבצע את
32 החקירה. ביום 15.1.18 נחקר ג'אבר פעם נוספת ביחס לחקירה של דרייגור חקירות פרטיות
33 והוא שב על גרסתו, כי אינו מכיר כלל את החברות אביעם, כל מתכת ומרכז הגבס. ג'אבר
34 מסר בהודעתו מיום 15.1.18 (נספח י' לתצהיר המשיב), כי הוצע לו תשלום בסך 2,000 ₪ אם
35 יסכים להיפגש עם החוקרים הפרטיים מבלי שיצטרך לחתום על חוזים או תצהיר. החוקרים



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1 הפרטיים מסרו כי ג'אבר הגיע לפגישה הראשונה עמם מצויד בפתק מוכן מראש, עליו רשום
2 שמה של המערערת ומסר כי המערערת היא אחד מהספקים שלו.
3 העולה מן המקובץ מחזק את טענות המשיב בצורה משמעותית ואף מעלה חשש כי נעשה
4 ניסיון לשבוש את הליכי החקירה, מצד מנהל המערערת.
5
6 31. לאור כל האמור, סבורני כי התמונה העולה מכל הראיות שהוצגו היא, כי מדובר בחשבוניות
7 שהוצאו שלא כדין וכי ספק אם החשבוניות שיקפו עסקאות אמיתיות. בכל מקרה, וביחס
8 לטענה כי ביצוע העבודה בהיקף של 2-3 מיליון ₪ בשנה היה כרוך בהעסקת קבלני משנה,
9 עולה בבירור מן הראיות כי אין זהות בין מוצאי החשבוניות למבצעי השירות, ועל כן, מדובר
10 בחשבוניות שהוצאו שלא כדין והמערערת לא הייתה רשאית לנכות את סכומי המע"מ
11 המגולמים באותן חשבוניות.
12

החריג הסובייקטיבי

13
14
15 32. לטענת המערערת, היא קיבלה את החשבוניות שבמחלוקת בשם החברות אביעם, כל מתכת
16 וחמיס מג'אבר ואת החשבוניות של החברות ט.ס, ח.י ואידיאל ממחמוד עבד אלרחמן.
17 במסגרת תצהירי העדות הראשית, הוגש מטעם המערערת תצהירו של עבד אלרחמן, אולם
18 בפתח ישיבת ההוכחות מיום 6.10.21 הודיע ב"כ המערערת על משיכת תצהירו, כך שאין
19 בחומר הראיות תצהיר מטעם עד זה.
20
21 33. כפי שהוזכר לעיל, הפסיקה הכירה בקיומו של חריג סובייקטיבי, מצומצם בהיקפו ולעניין זה
22 נביא את הדברים שנקבעו בעניין מ.א.ל.ר.ז.:

23
24 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות
25 מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם
26 לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי,
27 אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם החשבונית
28 הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלה יחולו,
29 למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים
30 הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות
31 החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה בהם הנישום יוכיח כי
32 לא גילה או לא יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית
33 באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות." (עניין מ.א.ל.ר.ז.)
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1 בעניין זאב שרון נפסק, כי לאחר שהתברר קיומן של חשבוניות שהוצאו שלא
 2 כדין, קמה מעין 'חזקה' לפיה העוסק ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין,
 3 והנטל עליו להפריכה ולהראות שהוא היה חסר מודעות לכך שהחשבוניות
 4 אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין. בית המשפט העליון אף הבהיר
 5 מה ייחשב לעמידה בנטל הסובייקטיבי הנדרש מצד עוסק בכדי שיזכה בהגנה
 6 מפני הפעלת הסמכויות שהופעלו כלפיו על ידי המנהל:

7
 8 'אינני סבור כי יש לדרוש פה מהמערערת להראות כי היא נקטה
 9 בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכתה
 10 הוצאו כדין, אך כפי שהובהר לעיל, לדעתי היה עליה, לכל הפחות,
 11 להפריך את החזקה שלפיה היא ידעה על הפגמים שנפלו בהוצאת
 12 החשבוניות אותן ניכתה כמס תשומות. יתרה מזאת, אני סבור כי
 13 ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי (שנוכח המטרות
 14 ההרתעתיות והעונשיות של הסמכויות הנ"ל – יש לו זיקה
 15 לענייננו) – את העקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם
 16 שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי
 17 שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם' (סעיף 20(ג)(1) לחוק
 18 העונשין, התשל"ז-1977; להחלה של עקרון 'עצימת העיניים'
 19 במשפט האזרחי – ראו: ע"א 7785/99 ארוך נ' פאריינטי, פ"ד
 20 נה(3) 85, פסקה 11 (2001))."

21
 22 34. טענת המערערת, היא נהגה לבדוק אישורי ניהול ספרים ואישורי ניכוי מס במקור ואת
 23 הרישום ברשם החברות. כמו כן, נטען כי נחתמו הסכמי עבודה עם קבלני המשנה אשר צורפו
 24 לתצהיר העדות של מנהל המערערת. עוד נטען מטעם המערערת, כי היא נהגה לבצע את כל
 25 הבדיקות המצופות ממנה, ובדקה שנציג החברות הינו מוסמך מטעם החברות.

26
 27 35. טענות המערערת בסוגיה זו לא הוכחו על ידה. להלן יובאו דבריו של מנהל המערערת בחקירתו
 28 מיום 1.3.16 (שורות 201-202, 223-236, 568-574):

29
 30 "ש. האם עשית בירור כלשהוא לאמת האם אחמד געבר הוא באמת
 31 סוכן של החברות הללו?
 32 ת. עשינו מסמך שהוא חתום עליו שאומר שהוא הסוכן של החברות
 33 הללו
 34 ...



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1 ש. מדוע לא יצרת איתם קשר כלשהו לדעת אם באמת אחמד געבר
2 הוא סוכן של החברות הללו?
3 ת. לא יצרתי קשר.
4 ש. אז מה עדיף לעשות תצהיר וחוזים אבל לא לבדוק בדיקה
5 פשוטה מול אותם בתי עסק אם הוא סוכן שלהם?
6 ת. אמרתי לך שיש מסמך שהוא הסוכן של החברות האלו והוא
7 מביא את הסחורה וזהו.
8 ש. למה לא לבדוק זאת?
9 ת. לא יודע למה לא.
10 ש. למה כי זה נח?
11 ת. לא יודע למה לא, לא ידעתי שזה חייב להתקשר, לא היה לי
12 מושג לדעת את זה.
13 ש. אתה יודע מה ההיקף של החשבוניות של החברות הללו?
14 ת. בין 2,000,000 ₪ ל 3,000,000 ₪ פחות או יותר, לא זוכר בדיוק.
15 ש. ואם אומר לך שזה 9,150,000 ₪ בערך, זה נראה לך הגיוני?
16 ת. כל שנה 3 מיליון אז כן
17 ...
18 ש. אז אני מבין שלא עשית שום פעולה על מנת לבדוק מאיפה
19 מגיעה הסחורה שלדבריך הגיע לאתרים?
20 ת. לא מתעסק הייתי עם אחמד שהוא הסוכן שלהם.
21 ש. האם הוא הציג לך תעודה כלשהיא שהוא סוכן שלהם?
22 ת. לא.
23 ש. לא נראה לך שזה לא הגיוני שאחמד פועל מולך בשמן של כמה
24 חברות שונות?
25 ת. כן בשבילי זה היה הגיוני".
26
27 מדברים אלה עולה כי המערערת לא ערכה בדיקה בסיסית ונדרשת ביחס להיותו של ג'אבר
28 סוכן של אותן חברות. ג'אבר מסר למנהל המערערת מספר פורמטים של חשבוניות והדבר לא
29 עורר אצל האחרון כל חשד. מנהל המערערת לא ידע להסביר מדוע החוזים עם קבלני המשנה
30 שצורפו לתצהירו אינם מאזכרים את שם המערערת (עמ' 6 לפרוטוקול מיום 9.8.20, שורות
31 1-5). לא מצאתי שיש לתת אמון בעדותו של מנהל המערערת בבית המשפט בהקשר זה.
32
33 36. ביחס לחשבוניות שהתקבלו מעבד אלרחמן, מדובר בחמישה/ששה פורמטים שונים של
34 חשבוניות, על שם חברות שונות ומנהל המערערת לא סבר שהדבר מעורר קושי והצהיר כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

1 "לא נדלקה לנו נורת אזהרה" (סעיף 14 לתצהיר מנהל המערערת). בעמ' 8 לפרוטוקול, בשורות
2 24-29 העיד מנהל המערערת כך:

3
4 "ש. בסעיף 14 לתצהירך אתה אומר שלא נדלקה לך נורת אזהרה.

5 היום אנו יודעים כי לפי הגרסה שלך עבד אלרחמן נתן לך 6

6 פורמטים שונים ולמרות זאת לא נדלקה לך נורת אזהרה.

7 ת. מאיזה צד? מאיזה בחינה?

8 ש. לא נראה לך מוזר

9 ת. למה מוזר? הוא מביא לי עובדים, הייתי עובד עם חברה 3-4

10 חודשים, אם העובד יעלה לי 500 ₪ ואז הוא הביא לי עובדים ב-

11 400 ₪ ליום ואחר כך ב-350 ₪ ליום".

12
13 37. המבחן הסובייקטיבי אינו מבחן רחב המקל עם העוסק אלא מבחן מצמצם לפיו על העוסק
14 לעמוד בתנאי החוק והוראות מס הכנסה בצורה כנה ואמיתית ולא רק "למראית העין", וכי
15 עליו לפעול – בבחינת "קום ועשה" – ולוודא כי החשבונות אותנטיות והינן כדין (ראו: ע"מ
16 58611-05-15 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים (13.8.2017), ע"מ 49874-
17 08-15 אביוב גולד בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה (27.6.2018), ע"מ 22481-08-18
18 יחזקאל ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (12.12.2019).

19
20 במקרה זה לא שוכנעתי כי המערערת הוכיחה כי היא לא התרשלה וכי היא נקטה בכל
21 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונות הוצאו כדין. המערערת יכולה הייתה לגלות ללא
22 מאמץ רב את הפסול שנפל בחשבונות והטענה כי לא נדלקה נורת אזהרה היא טענה מתממת
23 שאין לקבלה. התמונה המצטיירת בענייננו היא כי, לכול הפחות, היה על המערערת לדעת כי
24 מדובר בחשבונות מס שהוצאו שלא כדין, וכי היא נמנעה, במופגן, לברר ולבדוק את תקינות
25 החשבונות.

26 משום כך, נקבע בזאת כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את עמידתה בתנאי המבחן
27 הסובייקטיבי.

סוף דבר

28
29
30
31 38. לאור כל האמור לעיל, באתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור ועל כן, הוא נדחה בזאת.

32
33 39. המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 40,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים
34 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כדין, עד למועד
35 התשלום בפועל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

10 ינואר 2024

ע"מ 11168-10-18 שערי ירושלים בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ט טבת תשפ"ד, 10 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט