



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20822-06-20 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20854-06-20 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערות
1. ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ
2. מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אחיקם גריידי

נגד

משיב
מנהל מע"מ-ת"א 2
ע"י ב"כ עו"ד שירה פרלא
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 בפניי ערעור מאוחד על שומות תשומות לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק
6 מע"מ" או "החוק"), שהוצאו למערערות. ענייננו של הערעור בשאלות תקינות החשבוניות
7 שיצאו למערערות, והאם ניתן לנכות מס תשומות על בסיסן.

8

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור בתמצית

9 1. המערערות הן חברות קבלניות שעוסקות במתן שירותי בנייה, בבעלותן ובניהולן של מר
10 משה (הושנג) ברזידה (להלן: "משה"). המערערות 1, חברת ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ
11 (להלן: "ב.ג."), ניכתה מס תשומות במהלך השנים 2015 – 2017, בין היתר, מ-27
12 חשבוניות שהנפיקו לה שלושה עוסקים שונים: 16 חשבוניות שהנפיקה חברת קינג
13 דיוויד תעשיות (2014) בע"מ (להלן: "קינג דיוויד"); 7 חשבוניות שהנפיקה חברת יחיאל
14 סולניק בע"מ (להלן: "סולניק"); ו-4 חשבוניות שהנפיקה חברת גלריה אדלריס בע"מ
15 (להלן: "אדלריס").

16 2. המערערות 2, חברת מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ (להלן: "ברזידה ובניו"),
17 ניכתה מס תשומות במהלך השנים 2017 – 2018, בין היתר, מ-12 חשבוניות שהנפיקה
18 לה קינג דיוויד ומחשבונית אחת שהנפיקה לה חברת א - ר.ו.ן 2012 בניה ופיתוח בע"מ
19 (להלן: "ארון").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 המשיב הוציא שומות תשומות ביחס לחשבוניות שהוציאו החברות האמורות
2 למערערות. זאת, לאחר שנוכח לראות, כי חלק ניכר מהחשבוניות של סולניק, קינג
3 דיוויד ואדלר'ס הוזכרו בהליכים אחרים כחשבוניות פיקטיביות.
4 כך, לגבי 6 מתוך 7 חשבוניות המס של סולניק, שנכללות בשומת התשומות של ב.ג., נקבע
5 בהכרעת דין חלוטה בגדרי ת"פ (שלום ראש"צ) 34257-12-16 **מדינת ישראל נ' שמואל**
6 **ואח'** כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות (להלן: "**הכרעת הדין**"). יצוין כי המערערות לא
7 היו בעלות דין בהליך הפלילי.
8 כמו כן, 26 מתוך 32 חשבוניות המס של קינג דיוויד ואדלר'ס שנכללות בשומות
9 התשומות של המערערות, מוזכרות כחשבוניות פיקטיביות בכתב אישום שהוגש בגדרי
10 תפ"ח (מחוזי מרכז) 24905-02-18 **מדינת ישראל נ' בן דוד ואח'**, בין היתר, כנגד תום בן
11 דוד, מנהלה של קינג דיוויד (להלן, בהתאמה: "**כתב האישום**" ו- "**בן דוד**"). גם כאן,
12 המערערות לא היו בעלות דין בהליך הפלילי.
13 כלומר, המשיב הוציא למערערות שומות תשומות בקשר לחשבוניות שהוזכרו בהכרעת
14 הדין ובכתב האישום, וכן בקשר לחשבוניות נוספות שהוצאו על ידי אותן החברות.
15 ביחס לחשבונית המס של ארון, המשיב הוציא שומת תשומות בקשר אליה משום שהיא
16 איננה מפורטת כנדרש. בנוסף, מהודעתו של מנהל ארון, מר אבו חמדי רדואן
17 (להלן: "**רדואן**"), עלה כי הוא לא מכיר את ברזידה ובניו ואף לא סיפק לה שירותים או
18 עובדי כוח אדם.
19 4. מנגד, המערערות טוענות כי לא נפל כל פגם בחשבוניות שהוצאו להן, ולמצער, חל בעניינן
20 החריג הסובייקטיבי. מכאן ערעור זה.

21 טענות המערערות בתמצית

- 22 5. לטענת המערערות, הן קיבלו שירות ממנפיקי החשבוניות, הן שילמו את התמורה בגין
23 והן לא נטלו כל חלק בניסיון להונות את רשויות המס. מהבחינה האובייקטיבית לא ניתן
24 למצוא כל פגם בהתקשרות מול קבלני המשנה. חשבוניות המס הוצאו כדין, הן במילוי
25 הדרישות הצורניות והן במילוי הדרישות המהותיות, לפיהן על החשבונית לשקף עיסקה
26 אמיתית בין הצדדים הנכונים לעסקה. המערערות גם לא התרשלו, והן נקטו בכל
27 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין, ולפיכך ניתן להחיל עליהן את
28 החריג הסובייקטיבי.
29 6. לטענת ב.ג., בשנים 2015 – 2017 היא ביצעה מספר פרויקטים של בנייה, בהם נדרשו גם
30 שירותיהן של קינג דיוויד, אדלר'ס וסולניק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 לטענת ברזידה ובניו, בשנים 2017 – 2018 היא ביצעה מספר פרויקטים של בנייה, בהם
2 נדרשו גם שירותיהן של קינג דיוויד וארון.
- 3 7. ביחס לקינג דיוויד, המערערות 1 ו-2 טוענות כי היא סיפקה פועלים ובעלי מקצוע על פי
4 דרישת המערערות לצורך ביצוען של עבודות בנייה. עבודות הבנייה מטעם קינג דיוויד
5 בוצעו בפרויקט ברחוב שלונסקי 54 בתל אביב ובפרויקט ברחוב צ'לנוב בפתח תקווה.
- 6 8. טרם תחילת העבודה עם קינג דיוויד, דרשו המערערות לקבל מקינג דיוויד את כל
7 המסמכים הנחוצים להן לשם ההתקשרות עימה. למערערות לא הייתה כל אפשרות
8 לדעת כי קינג דיוויד קשורה להפצת חשבונות פיקטיביות, ולא היה להן יד ורגל בדבר.
9 המערערות קיבלו שירותים מקינג דיוויד וכראיה לכך עומדים וקיימים המבנים שנבנו
10 בידי המערערות, בסיוע קינג דיוויד. למערערות אין דרך לדעת על צורת ההעסקה של
11 עובדיה של קינג דיוויד או על שלמות ותקינות דיווחיה לרשויות.
- 12 9. ביחס לאדלריס, בשנת 2015 התקשרה ב.ג. עם אדלריס אשר סיפקה למערערות שירותי
13 בנייה בפרויקט ברחוב ז'בוטינסקי בחולון. המערערות קיבלה שירותי בנייה מאדלריס,
14 וכראיה לכך עומדים וקיימים המבנים שנבנו בידי המערערות בסיוע אדלריס. המערערות
15 דאגה לוודא את תקינות ההתקשרות עימה והיא קיבלה מסמכים שהיה בהם כדי להעיד
16 על כך, אולם משום שמסמכים אלו נתפסו במסגרת תיק החקירה, אין בידי ב.ג. בשלב
17 זה את העתקי המסמכים. אין כל פסול בכך שמשה, אדם בן 76, לא זכר את שמו של
18 נותן החשבונות מטעם אדלריס, בחלוף שנתיים מתום ההתקשרות עמה.
- 19 10. ביחס לסולניק, ביום 14.1.2015 חתמה ב.ג. על הסכם שירות עם סולניק, לפיו סולניק
20 תספק עובדי טיח לביצוע כלל עבודות הטיח בפרויקט תמ"א 38 ברחוב בית לחם בחולון.
21 ב.ג. קיבלה שירותי בנייה מסולניק, וכראיה לכך עומדים וקיימים המבנים שנבנו בידי
22 ב.ג. בסיוע סולניק. ב.ג. דאגה לוודא את תקינות ההתקשרות עם סולניק והיא קיבלה
23 מסמכים שיש בהם להעיד על כך. מהמסמכים האמורים עולה כי לא הייתה כל מניעה
24 לעמוד בקשר עסקי עם סולניק. ב.ג. אף דאגה לקבל מרואי החשבון של סולניק אישור
25 מפורט על כך שכל החשבונות שנמסרו לה מטעם סולניק דווחו כדין לשלטונות מע"מ.
- 26 11. ביחס לארון, ברזידה ובניו חתמה על הסכם שירות עם ארון, לפיו ארון תספק שירותי
27 בניה – שלד ופיתוח – בפרויקט ברחוב שלונסקי בתל אביב, בתמורה לסך של 1,050,000
28 ש"ח בתוספת מע"מ. עם התקדמות העבודה גדל היקף ההתקשרות לסך של 1,300,000
29 ש"ח בתוספת מע"מ. ברזידה ובניו דאגה לוודא את תקינות ההתקשרות עם ארון, ולא
30 נפל פגם בהתנהלותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

12. אין כל סתירה בין דבריו של משה בחקירתו במשרדי מע"מ, ובין דבריו של בנו, יצחק ברזידה (להלן: "יצחק"), בחקירתו במשרדי מע"מ. משה הוא שיוצר את הקשר הראשוני עם הספקים ועם קבלני המשנה, ואילו יצחק עומד עם הספקים וקבלני המשנה בקשרי עבודה שוטפים והוא שבודק את ביצוע העבודה והתקדמותה, לצורך ההתחשבות מולם.
13. אין גם סתירה בכך שבחשבוניות מצוין שמדובר בשירות של ביצוע עבודות בנייה, שכן ההתקשרות היא להעסקת פועלים בעלי מקצוע (שירותי כוח אדם) שהם בתחום הבנייה, ועל כן יש התאמה בין השירות שסופק בפועל לבין השירות המופיע בחשבוניות.
14. אין פגם בהסכמים שנחתמו מול החברות השונות. יש לקבל את עדות משה שמדובר בהסכמי מסגרת בפרויקטים של תמ"א 38, בהם לא ניתן לדעת מהו היקף העבודה בפועל אלא לאחר שהעבודה מתבצעת, ועל כן ההסכמים נוסחו באופן כולל ולא פרטני.
15. לא היה כל בסיס ענייני וראוי לדחיית ההשגות מטעם המערערות. לא ניתן להסתמך על כתב האישום או על הכרעת הדין ללא בירור עובדתי נוסף כלשהו. כמו כן לא ניתן להסתמך על ידיעה אישית של נציג המשיב מתיקים אחרים, שבהם המערערות לא היו צד להליך. נציג המשיב לא בדק אם עבודות הבנייה אכן בוצעו בפועל בשטח, והוא לא גבה עדויות מצדדים שלישיים. נציג המשיב אף אישר שלא עיין בהודעות שמסרו הנחקרים והנאשמים, אלא אך ורק בכתב האישום.
16. ברזידה ובניו ביקשה שאם טענותיה יידחו, יקוזז חיובה מסכום שנתפס בקרן החילוט על בסיס המחאות שהוציאה לקינג דיוויד.

19 טענות המשיב בתמצית

17. לטענת המשיב, המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס אינם מהווים "חשבוניות מס שהוצאו כדין" כמצוות סעיף 38 לחוק. חשבוניות המס אינן מייצגות את השירותים שניתנו בפועל; את הזהות האמיתית של הצדדים לעסקה; הן הוצאו על ידי מי שאינו מורשה לכך ושאינו יכול לספק בפועל שירותים מהסוג הנטען; והן אינן מפורטות דיין. פועל יוצא מן האמור הוא, כי המערערות לא זכאיות לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות המס.
18. על פי הפסיקה, נטל השכנוע בענייננו מוטל על העוסק.
19. על בסיס כתב האישום ניתן פסק דין שהרשיע את המערורבים בפרשה. אמנם, פסק הדין שניתן על בסיס כתב האישום, כמו גם הכרעת הדין, אינם מהווים ראיה לכאורה לחובת המערערות, ואולם, הם מהווים ראיה לעצם קיומם. באשר כך, עצם ההרשעה מחייבת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 את המערערות לשכנע את בית המשפט כי בבסיס החשבוניות הנדונות עומדות עסקאות
2 אמיתיות. קיומה של הרשעה בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, יש בה כדי להכביד את נטל
3 השכנוע שמוטל על המערערות.
- 4 20. על מנת לעמוד בנטל, היה על המערערות להציג בפני בית המשפט ראיות ברורות
5 ומשכנעות בדבר אמיתות העסקאות. זאת הן לא עשו: משה לא ידע לספק פרטים על
6 ההתקשרויות שהיוו לכאורה את הבסיס להוצאת החשבוניות; גרסאותיו לא היו
7 סדורות ביחס לגורמים מולם התקשר באותן החברות, ומהן עולה כי לא נקט באמצעים
8 הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו על ידי מי שהיה רשאי להוציאן; משה לא ידע
9 להעיד על אופי העבודה מול החברות ועל היקף העבודה מולן; משה הודה כי אין לו
10 רישומי עובדים וחוזים ספציפיים ביחס לכל עבודה; משה לא ידע למסור את זהות
11 האדם שממנו קיבל את החשבוניות מטעם אדלריס ושלו שילם תמורה; משה לא ידע
12 למסור בוודאות כי מי שרשום כבעלי קינג דיוויד הוא זה שביצע את העבודות המצוינות
13 במסמכים; משה לא ידע להעיד מי יצר את הקשר בין הספקים וקבלני המשנה ובין
14 המערערות, ועוד כהנה וכהנה.
- 15 21. בנוסף, המערערות אף לא הוכיחו את התקיימות החריג הסובייקטיבי, שכן המערערות
16 נמנעו מבדיקות ועצמו את עיניהן למול נורות אזהרה.
- 17 22. לעמדת המשיב, החשבוניות אינן עומדות במבחן האובייקטיבי, וכן לא חל בעניינינו
18 החריג הסובייקטיבי.
- 19 23. יש לזקוף לחובת המערערות את אי הבאתם לעדות של עדים רלוונטיים.

20 דיון והכרעה

- 21 24. סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
22 התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין".
- 23 25. על מנת שניתן יהיה לנכות מס תשומות הכלול בחשבונית, על החשבונית לצאת כדין. על
24 כן, תנאי לניכוי מס התשומות הוא כי חשבונית המס תוצא על ידי מי שזכאי להוציאה
25 וכי כל הפרטים בה יהיו נכונים לעניין טיב השירות, הסכומים וזהות הצדדים לעסקה.
26 כלומר, על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים לעסקה ויש להוציאה
27 על ידי מי שרשאי לכך. המבחן לכך הוא מבחן אובייקטיבי (ע"א 3758/96 סלע חברה
28 למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

26. עוד נקבע בפסיקה, כי אף אם החשבונית אינה משקפת את הצדדים הנכונים לעסקה או אף אם היא הוצאה בידי מי שאינו רשאי להוציאה, העוסק רשאי לנכות את מס התשומות שבה, אם החשבונית משקפת עסקה אמיתית ואם העוסק נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבונית הוצאה כדין על ידי מי שזכאי לכך (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פס' 25 (23.2.2005)).
- מדובר בחריג לכלל שידוע בכינויו "החריג הסובייקטיבי".
27. כמו כן נקבע, כי הנטל להוכיח את שאלת זכאותו של עוסק לנכות מס תשומות, כלומר הן את הוצאת החשבוניות כדין והן את התקיימות החריג הסובייקטיבי, מוטל על הנישום (רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נו(4) 891, 908 (2003); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, פס' 6 (3.7.2014)).
28. השאלות העומדת לפתחי, אם כן, הן האם החשבוניות הוצאו כדין, ואם לא, האם מתקיים בעניינן החריג הסובייקטיבי.
- אקדים ואציין, כי הגעתי למסקנה כי יש להפריד בין החשבוניות שהוצאו על ידי קינג דיוויד ואדלר'ס לב.ג. ועל ידי ארון לברזידה ובניו, לגביהן לא השתכנעתי כי הן אכן יצאו כדין וכי מתקיים לגביהן החריג הסובייקטיבי, לעומת החשבוניות שהוצאו על ידי סולניק לב.ג. ועל ידי קינג דיוויד לברזידה ובניו, לגביהן השתכנעתי, גם אם באופן גבולי, כי הן משקפות עסקה אמיתית, לרבות לעניין טיב השירות, בין הצדדים הנכונים לעסקה.
29. בכל הנוגע לחשבוניות שהוצאו על ידי קינג דיוויד לב.ג., אף אם הן שיקפו עבודה כלשהי שנעשתה, ממכלול הראיות עולה, כי הן לא שיקפו את טיב השירות הנכון. כך, מעיון בחשבוניות עולה כי הן הוצאו בקשר לעבודה בפרויקטים בבית לחם 17 ובז'בוטינסקי 48 בחולון (וראו נספח 30 לתצהיר המשיב). מנגד, כל העדים מטעם ב.ג. הצהירו כי קינג דיוויד סיפקה שירותים לב.ג. ביחס לפרויקטים בצ'לנוב ובשלונסקי (וראו סעיף 102 לתצהיר משה; סעיף 102 לתצהיר יצחק; סעיף 19 לתצהיר גינדי; וסעיף 65 לסיכומי המערערות). לפיכך, מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. אין מקום להתקיימות החריג הסובייקטיבי, שכן מטבע הדברים נציגי ב.ג. היו אמורים לדעת בזמן אמת כי החשבוניות משקפות שירות לא נכון (והשוו למשל ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, פס' 3 (9.5.2018)).
30. הוא הדין ביחס לחשבוניות שהוצאו על ידי אדלר'ס לב.ג., מעיון בחשבוניות עולה כי הן הוצאו ביחס לפרויקט בבית לחם 17 בחולון (נספח 31 לתצהיר המשיב), אולם כל העדים מטעם ב.ג. הצהירו כי השירות סופק ביחס לפרויקט ברחוב ז'בוטינסקי (וראו סעיף 113



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 לתצהיר משה; סעיף 113 לתצהיר יצחק; סעיף 30 לתצהיר גינדי; וסעיף 70 לסיכומי
2 המערערות).
- 3 31. בהקשר זה יוער, כי לא מדובר בטעות דפוס זניחה וחד-פעמית, אלא בגרסאות שחוזרות
4 על עצמן, אשר מעמידות את בסיס טענותיהן של המערערות. אם אני מקבלת את
5 טענותיהם העובדתיות של נציגי המערערות כטענות המשקפות את המציאות, אני
6 מחויבת לקבל אותן כהווייתן, ולהיפך, אם אתייחס בביטול לטענותיהם הבסיסיות, הרי
7 שלא יהיה ניתן להסתמך על יתר דבריהם.
- 8 32. בכל הנוגע לחשבונית של חברת ארון, אני סבורה כי ברזידה ובניו לא עמדה בנטל להוכיח
9 כי החשבונית שיקפה עסקה אמיתית. אל מול טענותיה של ברזידה ובניו ניצבת הודעתו
10 של רדואן, שזוהה על ידי משה (עמ' 21, ש' 3 – 13 לפרוטוקול הדיון), לפיה מדובר
11 בחשבונית פיקטיבית שלא ניתנה עבור שירות כלשהו. על אף שנטען כי משה נכון לערוך
12 עימות עם רדואן על מנת להוכיח את טענותיו (סעיף 13 לסיכומי המערערות), ברזידה
13 ובניו נמנעה מלזמן לחקירה את רדואן, ובמקרה שכזה אין כל מניעה להסתמך על
14 האמור בהודעת רדואן, שלא נסתרה (רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני
15 ירושלים בע"מ, פס' 24 (2.5.2018) (להלן: "הלכת גני ירושלים")). במצב עניינים זה,
16 הנטל המוטל על ברזידה ובניו להפריך את האמור בהודעת רדואן הוא נטל כבד. נטל,
17 שהיא לא השכילה להרים.
- 18 כך, הסכם ההתקשרות שהמערערת צירפה (נספח 15 לתצהיר המשיב) הוא הסכם כללי,
19 שאף הסכום שמצוין בו, 1,050,000 ש"ח בתוספת מע"מ, לא תואם את הסכום
20 בחשבונית בשיעור של 1,300,000 ש"ח בתוספת מע"מ; לא הוצגה כל אסמכתא, כגון
21 תדפיס חשבון בנק, כי הסכום בחשבונית אכן שולם בפועל לארון; מטענות ברזידה ובניו
22 אף עולה כי מלבד השיק בגין רכיב המע"מ, יתרת השיקים לא נפרעו "מאחר שהקבלן
23 [ארון] לא השלים את עבודתו" (סעיף 42 לסיכומי המערערות); המסמכים שצורפו
24 לנספח ו' לתצהיר משה ברזידה אינם מספקים, וכוללים רק את ההסכם בין הצדדים,
25 נסח רשם החברות ואישור לצורך ניכוי מס. בהקשר זה יצוין, כי האישור לצורך ניכוי
26 המס הודפס ביום 1.5.2018, כאשר חשבונית המס הוצאה כחודש קודם לכן, ביום
27 30.3.2018; ומשה אף הודה בחקירתו כי "לא חקרתי אותו [רדואן] כמו שצריך" (עמ' 24,
28 ש' 12 – 14 לפרוטוקול הדיון).
- 29 33. כאשר מצד אחד יש הודעה מפורשת שלא נסתרה, של צד שאין לו עניין בתוצאות ההליך,
30 כי מדובר בחשבונית פיקטיבית, ומצד שני אין כל עדות אובייקטיבית לכך שהחשבונית
31 אכן שיקפה עסקה אמיתית, לא ניתן לקבל את טענות הנישום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

34. עם זאת, מסקנתי שונה ביחס ליתר החשבוניות שכלולות בשומה – החשבוניות שהוצאו על ידי סולניק לב.ג. ועל ידי קינג דיוויד לברזידה ובניו. זאת, לא משום חוזקת ראיותיהן של המערערות, אלא מפאת חולשת ראיותיו של המשיב.
35. המשיב הודה בפה מלא, כי השומה ביחס ליתר החשבוניות הוצאה אך ורק על בסיס כתב האישום, הכרעת הדין והודעותיהם של משה ברזידה ובנו יצחק (עמ' 73, ש' 18 – עמ' 74, ש' 5 לפרוטוקול הדיון). זאת, מבלי לבחון את חומר הראיות עצמו שהיווה בסיס לכתב האישום ולהכרעת הדין, לרבות את הודעות הנאשמים (עמ' 79, ש' 28 – 29; עמ' 82, ש' 4 – 9; עמ' 83, ש' 13 – 22 לפרוטוקול הדיון). המשיב הסתמך על מסקנתם של גורמים אחרים, שהתקבלה ביחס לבעלי דין אחרים, מבלי לבחון ולחקור בעצמו את המסד הראייתי. המשיב לא גבה הודעות ממוציאי החשבוניות ולא שמע את גרסתם ביחס לאירועים דנן. מדובר בתשתית עובדתית שהיא רעועה מעצם טיבה.
36. ואבהיר. כתב אישום יכול להוות ראיה מינהלית (למשל עע"מ 2882/08 קין נ' הועדה המחוזית לתכנון ובניה מחוז תל אביב (11.3.2013)), וככזה, המשיב יכול להסתמך עליו בהוצאת השומה. כמו כן, ממילא הנטל להוכיח את תקינות החשבוניות רובץ על הנישום, כך שהמשיב אף יכול להיבנות רק מהודעת הנישום. אולם, כאשר השומה מתבססת על מסקנות אליהן הגיע גורם אחר ביחס לבעלי דין אחרים, מבלי שנבדק חומר הראיות הקונקרטי כלפי הנישום, והגרסה העובדתית היחידה שמובאת ביחס למקרה הספציפי היא גרסתו של הנישום, הנטל הרובץ על הנישום להפריך את טענות המשיב הוא נטל קל יחסית.
37. בהתאם, בענייננו, משעה שהמשיב ביסס את שומתו על חשבוניות שנזכרות בנספחיו של כתב אישום, על הכרעת דין שניתנה בעניינם של אחרים, ועל סתירות כאלו ואחרות בגרסת המערערות; זאת, מבלי לעיין בהודעות שמסרו הנחקרים והנאשמים עצמם (עמ' 80, ש' 30 – 32 לפרוטוקול הדיון), הנטל המוטל על המערערות אינו נטל כבד, ודי שיעמידו גרסה מספקת להשתלשלות האירועים והוצאת החשבוניות. האמור נכון ביחס לחשבוניות שהופיעו בכתב האישום ובהכרעת הדין, וקל וחומר ביחס לחשבוניות שכלל לא צוינו בכתב האישום ובהכרעת הדין.
38. האם המערערות הרימו את הנטל ביחס לאותן החשבוניות? בנסיבות העניין אני סבורה שכן, גם אם בקושי רב. אזכיר, כי ענייננו בבחינת השאלה, האם החשבוניות שיקפו עסקה אמיתית ונכונה בין הצדדים הנכונים לעסקה, ולא בבחינת המסמכים ששימשו בסיס להתקשרות החוזית בין הצדדים. אומנם במסמכים אלו יש כדי ללמד על טיב ההתקשרות, אולם אם יוכח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 לי כי על אף ההסכמים הדלים, החברות העניקו למערערות את השירותים שמצוינים
2 בחשבוניות תמורת הסכום שמצוין בהן, די בכך כדי לקבל את הערעור.
3 39. באופן כללי, מטעם המערערות העידו שלושה, משה ברזידה, יצחק ברזידה ודני גינדי.
4 שלושתם העידו כי החברות העניקו את השירותים המפורטים בחשבוניות המס עבור
5 התמורה המפורטת בחשבוניות המס, ואני מקבלת את האמור בבסיס דבריהם, שלא
6 נסתרו. גם אם נפלו פגמים בהסכמים ובמסמכים שהוחלפו בין הצדדים, אין בכך ללמד
7 כי החשבוניות עצמן לא משקפות את השירות שניתן בפועל על ידי החברות ואת התשלום
8 תמורתן. אף לא נטען בפניי כי החברות הנ"ל לא היו זכאיות להוציא חשבוניות מס
9 באותה התקופה או כי לא שולם מס העסקאות בגינן. לפיכך, אני סבורה כי בנסיבות
10 העניין החשבוניות עצמן הוצאו כדין.
11 40. בפרט, ביחס לקינג דיוויד – אני מקבלת את הטענה כי קינג דיוויד סיפקה לברזידה ובניו
12 פועלים על מנת לבצע עבודות בפרויקטים ברחוב שלונסקי וברחוב צ'לנוב. המשיב הודה
13 כי הוא לא בחן את הפרויקטים, וטענת ברזידה ובניו, שלא נסתרה, כי הפרויקטים
14 עומדים על תילם, מחזקת את מסקנתי כי החשבוניות משקפות את העבודה שבוצעה
15 תמורת הסכום הכלול בה. בהקשר זה, אני מקבלת את טענות המערערות, כי התשלומים
16 ניתנו כנגד העבודה שבוצעה בפועל, שלא סוכמה מראש לפרטיה בהסכם בין הצדדים.
17 41. בכל הנוגע לטענת המשיב, כי בן דוד לא היה בישראל בשנת 2017 ולפיכך לא ייתכן שהוא
18 הוציא חשבוניות מטעם קינג דיוויד באותו הזמן, אין כל מניעה שהחשבוניות ייצאו גם
19 כאשר בן דוד לא בארץ, ואין כל סיבה שהעבודה תיפסק בזמן זה. החשבונית היא
20 חשבונית ממוחשבת, והיא ניתנה תמורת העבודה שביצעה החברה. לא מדובר בחשבונית
21 אישית של בן דוד. לא מצאתי לייחס חשיבות מכרעת לאמירתו של משה כי הוא קיבל
22 את החשבונית מידי בן דוד עצמו בשנת 2017, שכן הוא גם טען כי לעיתים הוא קיבל את
23 החשבוניות באמצעות שליחים, וכי הוא לא זוכר ממי בדיוק הוא קיבל את החשבוניות
24 באותו הזמן (עמ' 39, ש' 23 – עמ' 40, ש' 30 לפרוטוקול הדיון).
25 42. ביחס לסולניק – גם כאן אני מקבלת את טענות המערערות, וגם כאן הטענה, שלא
26 נסתרה, כי הפרויקט ברחוב בית לחם 17 עומד על תילו, מחזקת את מסקנתי. בנוסף,
27 ב.ג. צירפה את מכתבו של רואה החשבון מרדכי נדלר (נספח י' לתצהיר משה ברזידה),
28 בו רואה החשבון מאשר כי "חשבוניות של יחיאל סולניק בע"מ שהוצאו לחברת ב.ג.
29 הנדסה ובניה בע"מ, לפי הפירוט: ..., דווחו לשלטונות מס ערך מוסף באופן מקוון
30 ובוצע תשלום המע"מ בגין חשבוניות אלה". כך שלמצער, אני סבורה כי מתקיים החריג
31 הסובייקטיבי ביחס לסוגיה זו (אומנם במכתב לא מצוין כי שולם המס בגין חשבונית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

- 1 מס' 2263, אולם חשבונית מס' 2195 מוזכרת פעמיים, כך שסביר להניח שמדובר בטעות
2 סופר במכתב).
- 3 43. אציין כי אומנם עדותו של משה לא הצטיינה בדיוק רב, היא לקתה בחוסר קוהרנטיות
4 ובסתירות בנוגע לאירועים מסוימים, ואף לא קיבלתי את האמור בה ביחס לחברת ארון.
5 כמו כן, תצהיריהם של יצחק ושל גינדי הועתקו כמעט מילה במילה מתצהירו של משה,
6 באופן שיש בו כדי להחליש את האמור בהם. אולם, עדיין לא מדובר בסתירות מהותיות
7 ביחס לעיקרי הדברים, ואין בהן כדי לאיין לחלוטין ולסתור את גרסתם הבסיסית, לפיה
8 העבודות בוצעו על ידי קינג דיוויד וסולניק, כפי שמשתקף בחשבוניות. כאמור, ראיות
9 המערערות אינן ברף הגבוה ואף רחוק מכך, אולם די בהן על מנת לסתור את טענות
10 וראיות המשיב, שהן לא יותר מעדות מפי השמועה. על זאת יש להוסיף, כי אומנם
11 עדותם של יצחק ברזידה ודני גינדי מהווה עדות מפי השמועה ביחס להתנהלות אל מול
12 הגורמים בחברות השונות, אולם אין בכך כדי לקעקע את עדותם ביחס לביצוע העבודות
13 עצמן על ידי החברות.
- 14 44. על המשיב לקחת דברים אלו לתשומת לבו. שומה עליו להפעיל שיקול דעת עצמאי
15 בהסתמך על החומרים וההודעות עצמן, ולא להסתמך על מסקנותיהם של גורמים
16 אחרים, ביחס לבעלי דין אחרים. על המשיב לשבת על המדוכה לאחר בחינת חומר
17 הראיות עצמו, ולא לקבל ככזה ראה וקדש את האמור בכתב אישום או בהכרעת דין,
18 שכלל לא התייחס למערערות. ההליך השומתי הוא הליך חשוב מאין כמותו, ועל המשיב
19 לבחון ברצינות ובדקדקנות את החומר הרלוונטי, ורק לאחר מכן להחליט על הוצאת
20 השומה.
- 21 45. כך למשל, המשיב טען בראשיתו של ההליך, כי במהלך חקירתו של משה במע"מ, משה
22 זיהה את בן דוד בתמונה שהוצגה לו, אולם התמונה שהוצגה לא הייתה של בן דוד
23 (למשל, סעיף 46 לכתב התשובה). עם זאת, מעיון בחקירת משה ובתמונה שהוצגה לו
24 (נספח 9 לתצהיר המשיב), עולה כי דווקא מדובר בתמונתו של בן דוד (נספח 24 לתצהיר
25 המשיב), ולא ברורה טענת המשיב בהקשר זה. לא בכדי, המשיב זנח טענתו זו בהמשך
26 הדרך. אולם, עניין זה מראה כי המשיב לא דק פורתא בהליך הוצאת השומה, והוא סמך
27 יתר על המידה על מסקנות של גורמים אחרים שאינם קשורים לענייננו.
- 28 46. לעניין טענת המשיב, כי המערערות נמנעו מלזמן עדים רלוונטיים וכי יש לזקוף זאת
29 לחובתן, אציין, כי לאור העובדה שהמשיב לא הסתמך על הודעות של נציגי החברות
30 (למעט הודעת רדואן), לא היה כל הכרח כי המערערות יזמנו את נציגי החברות בהתאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 ינואר 2022

ע"מ 20-06-20822 ב.ג. הנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

ע"מ 20-06-20854 מאיר ברזידה ובניו חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ-ת"א 2

1 להלכת גני ירושלים, ואם המערערות סברו כי די בראיותיהן אל מול ראיות המשיב, אין
2 בכך פסול.
3 47. סיכומם של דברים, הערעור מתקבל ביחס לחשבונות שהוצאו על ידי סולניק לב.ג. ועל
4 ידי קינג דיוויד לברזידה ובניו, והוא נדחה ביחס ליתר החשבונות וכן ביחס לסך שאינו
5 שנוי במחלוקת, כאמור בסעיף 7 לסיכומי המערערות וסעיף 9 לתצהיר משה ברזידה.
6 למען הסר ספק, לא ניתן לקזז את הסכומים הנ"ל כנגד הסכום התפוס בקרן החילוט,
7 שכן, בין היתר, הסכום התפוס בקרן החילוט שולם לקינג דיוויד עבור שירותיה, כך
8 שהוא אינו שייך למי מהמערערות עוד.
9 לאור התוצאה שאליה הגעתי ולאור התנהלות הצדדים, אין צו להוצאות.

10
11
12
13
14
15
16
17
18

ניתן היום, כ"ד שבט תשפ"ב, 26 ינואר 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

19
20
21
22
23
24
25