



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

לפני כב' השופט ה' קירש

ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יוסי חמצני

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת עסקה בבנייה ובשיפוץ בניינים. היא העסיקה מספר מצומצם של עובדים ולצורך ביצוע עבודות היא התקשרה עם צדדים שלישיים שונים אשר סיפקו לה כוח אדם (פועלים) או ביצעו עבודות כקבלני משנה. חשבונות המס אשר הוצאו למערערת על ידי הצדדים השלישיים הנ"ל כללו מרכיב מס ערך מוסף שהמערערת נהגה לנכות כמס תשומות, בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק").
2. בעקבות ביקורת שנערכה על ידי המשיב, מנהל מס ערך מוסף, נשלל ניכוי של מס התשומות שנכלל בחשבונות שהוצאו על ידי שישה ספקים כאמור, וזאת לתקופה מחודש ינואר 2011 ועד לחודש דצמבר 2013 ("התקופה הנדונה" או "תקופת השומה"). נערכה שומת מס תשומות שהמס לפיה (במונחי קרן) הוא כ-479 אלף ש"ח. לדעת המנהל לא הוכח כי שש החברות אשר הוציאו כביכול את החשבונות הנדונות אכן נתנו שירות למערערת, אלא עולה חשש כי החשבונות הונפקו כ"כיסוי" גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

המערערת מצדה גורסת כי החשבוניות הן תקינות וכי המס הכלול בהן בר ניכוי כדין, ולמצער היא נקטה את הפעולות הדרושות והסבירות כדי לעמוד על תקינות החשבוניות.

ההשגה שהגישה המערערת על שומת התשומות לתקופה הנדונה נדחתה על ידי המשיב.

ב. המסגרת החוקית

3. כידוע, סעיף 38(א) לחוק מורה כי: "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין...".

בהמשך לכך, נקבע בסעיף 41 לחוק כי: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."

המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

4. הוראות אלו מגשימות את עקרון ההקבלה המונח ביסוד מערכת מס הערך המוסף: מצד אחד עוסק מחוייב במס על עסקאות שהוא עורך עם לקוחותיו (סעיף 2 לחוק) ומצד שני, ככלל, העוסק זכאי לנכות את המס שהוטל על העסקאות שספקיו עשו עמו. התוצאה הסופית של שיטה זו היא שעוסקים אינם נושאים בעצמם בנטל מס הערך המוסף ומי שנושא בנטל הוא הצרכן הסופי, כאשר המס מושת על הערך המוסף שנוצר בכל אחת מן החוליות בשרשרת אספקת המוצר או השירות.

הזכות לנכות מס תשומות איננה אפוא הקלה או הטבה, אלא חלק בלתי נפרד משיטת החוק ומהשגת התוצאה הפיסקלית המתבקשת.

5. עם זאת, הנטל להראות כי חשבונית מס הוצאה כדין מוטל על כתפי העוסק שמבקש לנכות את מס התשומות הגלום בה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

6. במרוצת השנים התפתחה פסיקה ענפה בנושא תנאי הזכות לנכות מס תשומות, הן בהקשר של שומות מס תשומות הנערכות לפי סעיף 77 לחוק (כגון במקרה דנן), והן בקשר להטלת כפל מס על פי סעיף 50(א1) לחוק. פסיקה זו ניתנה על רקע תופעות נרחבות של הערמה על הוראות החוק בדרך של שימוש בחשבוניות אשר הוצאו שלא כדין כאסמכתא לניכוי מס תשומות. לנוכח הניצול לרעה הנפוץ כאמור, בפסקי דין רבים ניכרת מגמת החמרה בנוגע להוכחת הזכאות לנכות מס תשומות.

7. בפסיקה מודגשת שאלת מפתח זו: האם הגורם שהוציא את החשבונית הוא זה אשר סיפק את השירות או מכר את הנכס? (לעיתים יש צורך לדון בשאלה בסיסית עוד יותר: האם בכלל ניתן שירות או נמכר נכס כמתואר בחשבונית?) מתן מענה לשאלת המפתח הנ"ל מחייב עיסוק בשאלות משנה שונות, בהתאם לנסיבות המקרה: האם מוציא החשבונית באמת היה מסוגל וערוך למתן השירות או מכירת הנכס כמתואר בחשבונית? האם מוסר החשבונית אכן היה מוסמך ורשאי לפעול בשם הגורם אשר לכאורה נתן את השירות או מכר את הנכס? האם קיימים סימנים כי השירות ניתן או הנכס נמכר על ידי גורם אחר, שלא הוציא את החשבונית?

8. כידוע, גם כאשר נסיבות המקרה מובילות למסקנה כי חשבונית פלונית לא הוצאה כדין, ניכוי מס התשומות בידי מקבל החשבונית עשוי להיות מותר אם המקבל יראה כי נעשו על ידיו מאמצים מספיקים לבירור כשרות החשבונית והוא לא יכול היה לדעת שהוצאתה לא הייתה כדין. הפסיקה עסקה רבות בתיאור אותם מאמצים ובדיקות הדרושים על מנת לעמוד ב"מבחן הסובייקטיבי", כאשר נקודת המוצא היא כמוסבר בדברי כבוד הנשיא ברק בע"מ 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (ניתן ביום 23.2.2005) (בסעיף 25 לפסק הדין):

"אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא גילה או יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

ניכוי מס התשומות... בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות כדין.

לאחרונה הוטעם על ידי כבוד השופט הנדל בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (ניתן ביום 9.5.2018), לגבי אי התרת ניכוי מס תשומות כאשר החשבונית לא הוצאה כדין, כי "... אין המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע מעשי מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר - מקבל החשבונית". באשר לאפשרות להתיר את הניכוי אף על פי שחשבונית פלונית הוצאה שלא כדין, נאמר כי: "התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק העדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. המשוכה גבוהה, והיא משכללת את העקרונות שהובאו לעיל." (סעיפים 2 ו-3 לפסק הדין).

9. המערערת דן הדגישה כי היא נהגה לדרוש מספקיה תעודת התאגדות, מסמך המעיד על מורשי חתימה, צילום תעודת הזהות של איש הקשר, וכן אישור רשות המסים על ניהול פנקסי חשבוניות ואישור רשות המסים לצורך ניכוי מס במקור (שני האישורים האחרונים יכוננו להלן "אישורי מסים"). המסמכים הושגו לפי עצתו של רואה חשבון המערערת.

ג. נסיבות המקרה דנן

10. כאמור, המערערת עוסקת בבניית בתים ודירות ובשיפוצם. בעל המניות ומנהל המערערת הוא מר אילן מלכה ("אילן"). אילן העיד כי המערערת נהגה להעסיק צוות מצומצם של עובדים שכירים, בעיקר מנהלי עבודה, כאשר היקף הצוות השתנה בהתאם להיקף העבודה שהיה למערערת מעת לעת.

על כן, וכדי לעמוד בהתחייבויותיה כלפי מזמיני העבודות, המערערת נזקקה באופן קבוע לכוח אדם (פועלי בניין כלליים ובעלי מקצועות שונים) המסופק על ידי צדדים שלישיים:

"ש: עכשיו, למה אם אתה היית צריך פועלים לא גייסת פועלים בשכר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

עבודה?

ת: לא הצלחתי. גם השיטה שאני עובד אני עובד בגדול עם קבלנים. גם היום אם תיקח היום אני מבצע פרויקט בתל אביב עם קבלני משנה. יש לי מנהל עבודה ואולי איזה ת. פ. או שניים וכל השאר זה קבלני משנה."

(עמוד 71 לפרוטוקול הדיון, שורה 3 עד שורה 6)

לעתים סופקו פועלים אשר עבדו בהנחיית המערערת ולפי הוראותיה באתרי הבנייה השונים ולעיתים התקשרה המערערת עם צדדים שלישיים אשר שימשו קבלני משנה לביצוע מטלות מוגדרות כחלק מתהליך הבנייה הכולל (וראו חקירתו של אילן מלכה אצל רשות המסים ביום 10.6.2014, דף 4, שורה 10 עד שורה 12 ("ההודעה בחקירה")).

11. למערערת היו ספקים וקבלני משנה רבים כמתואר, אולם השומה מושא ערעור זה נגעה אך ורק לשישה מהם. כאמור המשיב שלל ניכוי מס תשומות בסכום של כ-479 אלף ש"ח שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי אותם שישה ספקים (וזאת מתוך 2.52 מיליון ש"ח מס תשומות שנתבע בניכוי על ידי המערערת לתקופה הנדונה (מוצג מ/ש1)).

12. אלה הספקים הנדונים:

מס התשומות הכלול בחשבוניות (בעיגול ובאלפי ש"ח)	מספר החשבוניות אשר במחלוקת	שם הספק	
242	30	א.ב.ג.ו. אחזקות בניה וגינון בע"מ	1.
142	19	ו.ש. בניה הנדסה ופיתוח בע"מ	2.
39	4	ק.ולדי חברה למסחר ואספקת עובדים בע"מ	3.
40	3	חוזק בטחון ואחזקה בע"מ	4.
12	1	שרית השלום השקעות ואחזקות בניה בע"מ	5.
4	1	קרינה - נ.י. סחר בע"מ	6.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

13. מכלל חומר הראיות עולה כי דמות מרכזית באספקת כוח אדם למערערת באותה תקופה הייתה מר יעקב יפרח (המכונה גם "קובי"), לפחות בכל הקשור לחלק מן הספקים הנ"ל. אילן מלכה הסביר:

"ת: ... הוא [יעקב יפרח] הכיר לי אנשים. קובי היה מארגן לי חבר'ה שמבצעים כל מיני עבודות...

...

... כשאני הייתי צריך עובדים אני הייתי מתקשר לחברים או לקובי אני הייתי מנסה לגייס קבוצות.

...

... יש לי התחייבות לבנות בניין ואם אני לא אסיים את הבניין בזמן אני [אקנס] ואולי אני אפשוט רגל. עכשיו, אין עובדים בענף הבניין אין עובדים במדינת ישראל, אין פתרונות, אני יודע לבנות, 30 שנה אני בונה, זה מה שאני יודע לעשות, אני לא יודע לבדוק עובדים. אם קובי החליט שהוא מגיע עם עובדים כאלה או אחרים אני לא נכנס לזה, כי יש לי התחייבות חוזית."

...

(עמוד 70, שורות 1-2; עמוד 72, שורות 7-8; עמוד 78, שורה 20 עד שורה 24)

מר יפרח, שאף הוא העיד בערעור זה, אישר את הדברים:

"ת: ... אני הכרתי את אילן כשהתחלתי להקים חברות והוא אמר לי שיש לו בעיה להשיג עובדים של בנייה. ... הוא אמר לי אולי אתה יכול להשיג לי עובדים. אני כמובן הדבר הראשון שהסתכלתי זה כסף פרנסה, פה זה התחיל.

...

הוא [אילן מלכה] עניין אותו שאני אספק עובדים שהעבודה תדפוק כמו שצריך."

(עמוד 43, שורה 28 עד שורה 31; עמוד 47, שורה 21)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

14. הצטיירה תמונה שבתקופה הנדונה יעקב יפרח שימש כתובת (אמנם לא בלעדית אך חשובה) לצורכי המערערת בתחום אספקת כוח אדם עובד, וכי אילן נהג לפנות אליו בבקשות לקבלת פועלים ובעלי מקצוע לעבודה באתרים שונים. ניתן לומר כי תמונה זו כשלעצמה איננה יוצאת דופן.

15. כאן יודגש, והדבר הובהר וחודד במהלך שמיעת הערעור, כי המשיב איננו טוען כי המערערת הייתה למעשה מעסיקתם של כל אותם פועלים אשר הובאו לכאורה על ידי הספקים השונים (וראו עדותו של מר הירשברג מטעם המשיב, עמוד 147, שורה 12 עד שורה 23). הרי כידוע המונח "שירות" כמוגדר בסעיף 1 לחוק איננו כולל "עבודת עובד" כך שעוסק החייב במס ערך מוסף (מס עסקאות) בגין מתן שירות או מכירת נכסים ללקוחותיו איננו יכול לנכות מס תשומות בקשר לעלות העסקת עובדים על ידיו.

אילו המצב לאשורו היה כי המערערת הייתה המעסיקה והספקים לא באמת סיפקו או השאילו לה כוח אדם כפי שנחזה מן החשבוניות הנדונות, אזי החשבוניות היו בבחינת "פיקטיביות" באופן מובהק.

16. אולם, כמוסבר, אין זה המקרה ולא נשמעת מפי המשיב טענה לפיה החשבוניות נועדו לשמש כסות להעסקה ישירה של פועלים על ידי המערערת עצמה:

"ביהמ"ש: אין פה טענה שהחברה ת.מ.י.ד הייתה המעסיקה.

ב"כ המשיב: לא הייתה מעסיקה."

(פרוטוקול ישיבת קדם המשפט מיום 27.10.2016, שורה 14 עד שורה 17)

ובסיכומי המשיב נאמר (סעיף 18) "... הראיות שהוצגו בתיק מלמדות שבתקופה הרלוונטית סופקו למערערת פועלי בניין בעיקר על ידי יפרח...".

17. יחד עם זאת, גם היום, בתום בירור המשפט, אין אנו יודעים מי כן היו מעסיקיהם של הפועלים, ועובדה זו מהווה אבן נגף בדרכה של המערערת לניכוי מס התשומות, לפחות על פי גישת המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

הנה כי כן, מדגיש המשיב "שלא הוכח שום קשר כלכלי או עסקי או משפטי בין החברות שעל שמן מוצאות החשבוניות לבין פועלי הבניין שעבדו בפרויקטים של המערערת" (מתוך סעיף 28 לסיכומי המשיב).

ד. הערה כללית באשר להעדר העסקת עובדים אצל הספקים עצמם

18. המשיב גם הדגיש כי לפי ממצאי הביקורת לגבי לפחות חמישה מששת הספקים הנדונים, לא נמצאה כל ראיה לכך כי אלה העסיקו עובדים כלשהם, והם לא דיווחו על העסקת עובדים לרשויות המס. בעיני המשיב לעובדה זו חשיבות לענייננו ובפרט לשאלת המפתח הנ"ל: האם הוכח כי מוציאי החשבוניות אכן סיפקו את השירות המדובר? אם אספקת השירות איננה מוכחת, הרי אין אפשרות לקבוע כי החשבוניות אכן "הוצאו כדין" כנדרש. לפי עמדת המשיב, לספקים היו חסרים לכאורה האמצעים לספק כל שירות למערערת (אלא אם כן הם העסיקו עובדים מבלי לדווח על כך כנדרש על פי דין).

אולם קיימת אפשרות אחרת: הספקים עצמם היו רשאים להתקשר עם גורמים אחרים אשר יספקו להם כוח אדם לפי הדרישה, על מנת שהספקים יעמדו בהתחייבויותיהם כלפי המערערת, כלומר גם לקבלני המשנה (הספקים הנדונים) יכלו להיות קבלני משנה. ואכן כך העיד מר יפרח (עמוד 33, משורה 10 ואילך).

אין פסול בכך שאדם המתחייב להעניק שירות לזולת יזדקק לשירותיהם של אחרים על מנת לקיים חיוב זה (כל עוד תנאי הזמנת השירות אינם אוסרים על כך). ובזיקה לשאלת המפתח הנ"ל (האם מוציא החשבונית הוא זה שנתן את השירות), התשובה תלויה באופן בו מוגדר השירות: אם השירות מוגדר כ"אספקת כוח אדם המועסק במישרין על ידי הספק" ולספק פלוני אין עובדים, אזי אין הוא מסוגל לתת את השירות המוגדר. אולם אם השירות מוגדר כ"אספקת כוח אדם", אזי גם אספקת פועלים המועסקים על ידי צדדים שלישיים עשויה להיחשב כקיום נאות של החיוב האמור.

לפיכך, העדר דיווח על העסקת עובדים מצדם של הספקים האמורים איננו שולל מניה וביה את האפשרות שהם נתנו שירותים למערערת אשר בגינם הוצאו חשבוניות (אם כי השוו ע"מ 12-04-44866 מוסטפא דרבאשי נ' מנהל מע"מ רמלה, ניתן ביום 30.6.2015, לגישה אחרת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

19. אף על פי כן, יש להודות שמקרה בו אין אנו יודעים מי כן מעסיק את הפועלים מעורר קושי: בהינתן שהפועלים היו עובדים שכירים של מעסיק פלוני ואותו מעסיק הפיק ערך מוסף מהשאלת כוח האדם שבשליטתו, אזי הוא היה אמור לשלם מס ערך מוסף על כך ללא אפשרות לנכות מס תשומות בגין העסקת העובדים, כמוסבר. לא כל השחקנים בשרשרת אספקת כוח האדם יכולים לטעון כי הם שילמו לזולת עבור הבאת פועלים – לפחות גורם אחד חייב להיות מעסיק הפועלים (כשם שלא כל השחקנים במשחק "כסאות מוסיקאליים" יכולים להיות ישובים על כיסאות בהיפסק המוסיקה). כאן, כאמור, אין אנו יודעים מי המעסיקים ועלול לעלות חשש, במבט רחב על המקרה הנדון, כי כלל לא שולם מס על הערך המוסף הכרוך בהשאלה המקורית של כוח האדם; נשוב להיבט זה של הערעור בסעיפים 61 עד 64 להלן.

ה. הדין הפרטני בחשבוניות – הקדמה

20. נפנה כעת לבחון את זכאותה של המערערת לנכות מס תשומות על סמך החשבוניות של כל אחד ואחד מן הספקים, כל מקרה לפי נסיבותיו.

נתחיל עם ארבעת הספקים ששמו של יעקב יפרח נקשר אליהם, דהיינו, ו.ש. בניה, ק. ולדי, שרית השלום ו-א.ב.ג.ו... מס התשומות הנוגע לארבעה ספקים אלה מהווה כ-91% מכלל מס התשומות השנוי במחלוקת בערעור, ולכן כאן טמון עיקר העניין.

לאחר מכן, נדון בשני הספקים הנוספים, חוזק וקרינה.

21. נעיר כי אין בעצם עיסוק המערערת דן בתחום הבנייה כדי לעורר כל תמיהה ולא הועלתה כל טענה שפעילותה היא למראית עין, כפי שאין מחלוקת שעבודות הבנייה התבצעו על ידיה הלכה למעשה (ובכך נבדל תיק זה ממקרים אחרים מסויימים הכרוכים גם הם בבחינת תקינותן של חשבוניות מס, בהם כל המערך העסקי הנטען רצוף בתהיות). כאן אילן מלכה העיד שהוא עוסק בענף הבנייה למעלה משלושים שנה והמערערת עצמה הוקמה בשנת 2007. אין חולק כי המערערת סיפקה שירותי בנייה ללקוחותיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

22. עוד יוער כי לגבי כל ששת הספקים הנדונים לא הובאו ראיות המלמדות בבירור כי החשבוניות הוצאו שלא כדין והמשיב איננו יודע לומר באופן פוזיטיבי כי שירות פלוני מן השירותים הנדונים ניתן בפועל על ידי גורם מזוהה אחר, שאיננו מוציא החשבונית. אולם, כמובהר, לא רובץ על המשיב נטל לעשות כן; הדברים מצויינים כאן בכל זאת על מנת להבדיל את המקרה דנן ממקרים אחרים בהם נתיב העסקה האמיתי ידוע, וברור כי הוא איננו משתקף בחשבונית שהוצאה.

ו. חשבוניות חברת ו.ש. בניה

23. נפתח את הבחינה הפרטנית עם הספק ו.ש. בניה, חברה שהוציאה 19 חשבוניות למערערת בתקופה מחודש נובמבר 2011 עד חודש יולי 2012.

ההיקף הכספי של מס התשומות הכלול בחשבוניות אלו הוא כ-142 אלף ש"ח, או כ-30% מהסכום השנוי במחלוקת בערעור.

24. אין חולק כי החשבוניות של חברת ו.ש. בניה נמסרו לידי המערערת על ידי יעקב יפרח. החשבוניות מתארות שירותים כגון "בניית שלד" ו"עבודות טיח".

25. יעקב יפרח הצהיר כי הוא שימש "מנהל עבודה ופרויקטים" בחברת ו.ש. בניה (סעיף 2 לתצהיר יפרח מיום 6.2.2017). מר יפרח הוסיף והצהיר כי:

"... בעל המניות ומנהלה של חברת ו.ש. בניה הינו מר אבו סנד מוחמד...
שייפה את כוחי לפעול בשם ו.ש. בניה מול לקוחות וספקים. כמו כן אבו סנד ייפה את כוחי לחתום על הסכמי בניה, לקבל ולגבות סכומי כסף וכן להתנהל מול אותם לקוחות וספקים בכל עניין כספי וחשבונאי."
(סעיף 3)

"... בגין העבודה שביצעה ו.ש. בניה למערערת הוצאתי 19 חשבוניות מס שנרשמו ונחתמו על ידי..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

(סעיף 6)

26. מר יפרח אף תיאר בהרחבה את שיטת העבודה בינו, לבין המערערת וחברת ו.ש. בניה : לדבריו, ו.ש. בניה חייבה את המערערת עבור עבודות קבלנות ואספקת כח אדם על בסיס יומי ויפרח גבה את הכספים מידי המערערת עבור ו.ש. בניה. בדרך כלל הפועלים קיבלו את שכרם מידי ו.ש. בניה, אם כי מדי פעם יעקב יפרח ביקש מהמערערת לשלם סכומים במישרין לפועלים שסופקו.

יוער כי ניתן להבין הן מתצהירו של יעקב יפרח והן מחקירתו הנגדית (עמוד 25, שורה 22 עד שורה 25) כי הוא חתם על חשבוניות ו.ש. בניה. חתימתו של מר יפרח, כפי שהיא מופיעה בשולי התצהיר הנ"ל וכן על גבי הודעה באזהרה שנגבתה מפיו על ידי רשות המסים ביום 18.12.2014, היא חתימה ייחודית (והיא מופיעה על מסמכים נוספים הנמצאים בפני בית המשפט אשר לגביהם מר יפרח אישר כי הוא חתם עליהם). אולם, לפחות לעין הבלתי מיומנת, אין זו החתימה הרשומה על גבי חשבוניות ו.ש. בניה.

27. מר יפרח נשאל לגבי אופן העסקת העובדים אשר הובאו, לפי הטענה, על ידי ו.ש. בניה :

"כב' הש' קירש: העובדים [ש]אבו סאנד הביא הם היו עובדים של ו.ש.

בניה, מועסקים על ידי ו.ש. בניה או שהיה עוד קבלן

מאחורי ו.ש. בניה?

העד, מר יפרח: הוא היה מביא עוד קבלנים.

...

כב' הש' קירש: אז אתה לא יודע להעיד בעצם מי היה המעביד של

העובדים האלה.

העד, מר יפרח: בוודאות לא, כי מה שקורה, אבו סאנד היה מספק לי

את העובדים, אני מבחינתי אבו סאנד הוא היה

אחראי."

(עמוד 33, שורה 10 עד שורה 12; שורות 20-21)

28. דא עקא, חרף התיאור המפורט הנ"ל לא הוצג כל מסמך הקושר את מר יפרח לחברת

ו.ש. בניה. הוא נשאל על כך במפורש :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

ש" : ... יש לך איזה שהוא מסמך שמציג קשר בינך ובין אבו סאנד

בקשר עם ו. ש. בניה?

ת: רק אצלו יש לו מסמכים שהוצאתי לו חשבוניות.

ש: מי זה אצלו?

ת: אצל אבו סאנד.

ש: אצל אבו סאנד יש מסמך, לך יש מסמך?

ת: לי אין. אני אחרי הניתוח אין לי.

(עמוד 22, שורה 30, עד עמוד 23, שורה 4)

29. עיון במסמכים שכן נמצאים בחומר הראיות איננו מגלה תמונה ברורה לגבי ו. ש. בניה ומעשיה.

על פי תדפיס מרשם החברות (המצורף לנספח 2 לתצהירו של מר הירשברג מטעם המשיב), חברת ו. ש. בניה הנדסה ופיתוח בע"מ נרשמה בחודש מאי 2008. בעל המניות והדירקטור בחברה היה מר וליד שאהין (ומכאן, יש לשער, שם החברה ו. ש. בניה). כתובת החברה ביישוב מעיליא בצפון הארץ, מקום מגוריו של מר שאהין (ואילו על גבי החשבוניות הנדונות מופיעה כתובת בירושלים).

לפי פרוטוקול ישיבת בעלי מניות החברה מחודש מרץ 2010, הוחלט שכל מניות החברה יועברו מידי מר שאהין לידי מר מוחמד אבו סנד וכי מר אבו סנד יתמנה כדירקטור במקום שאהין.

מינויו של אבו סנד כדירקטור דווח לרשם החברות ביוני 2010 (כאשר כתובתו של אבו סנד רשומה בשכונת סילוואן בירושלים).

אולם, לפי דיווח דומה לרשם החברות מחודש מאי 2011, שמולא על ידי וליד שאהין, הודע כי אבו סנד חדל להיות דירקטור בחברה ואילו מר שאהין חזר להיות דירקטור (יחיד) (נספח 5 לתצהירו של מר מלכה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

והנה לפי תדפיס רשם החברות מחודש מרץ 2012 (דהיינו במהלך התקופה בה המערערת עבדה כביכול עם ו.ש. בניה) כתובת החברה עדיין במעיליא, בעלי מניות החברה הם שאהין (85%) ואבו סנד (15%) והדירקטור הוא אבו סנד.

30. מר וליד שאהין מסר עדות לרשות המסים ביום 1.6.2014 (נספח 7 לתצהיר המשיב), ובין השאר הוא טען כי הוא עדיין הבעלים של ו.ש. בניה וכי חברה זו עוסקת בעבודות עפר וסלילת כבישים, ולא בבניית בניינים או עבודות שלד וטיח. הוא מסר כי הוא איננו מכיר את המערערת או את מר אילן מלכה וכי החשבונות שהוצגו בפניו מזוייפות, ולא הוצאו או נחתמו על ידו (יש לציין כי מר שאהין גם מסר במסגרת עדות זו כי הוא הגיש תלונה במשטרה על זיוף החשבונות ו"תלונה נוספת שגנבו לי את החברה ברשם החברות". אולם מעיון באישורים בדבר הגשת תלונה אשר צורפו לעדות הנ"ל לא ניתן להיווכח כי הנושא הוא זיוף והפצת חשבונות מס דווקא (לדוגמה, בתלונה מיום 5.10.2012 ההאשמה היא "זיוף" ומקום האירוע הוא "משרד מוניציפאלי" בעיר נצרת).

31. כאשר מר מלכה נחקר על ידי רשות המסים ביום 10.6.2014 ונשאל על חברת ו.ש. בניה, הוא העיד שהוא התנהל רק מול מר יפרח במסגרת זו ולא הכיר בעלים או מנהלים אחרים.

32. מר אבו סנד, אשר לפי גרסתו של יעקב יפרח היה הבעלים של ו.ש. בניה (אחרי שאהין) והסמיך את יפרח לפעול בשם החברה, לא הובא להעיד בהליך זה ולאשר את הדברים.

33. יעקב יפרח טוען כי כל המסמכים שהיו בחזקתו בנוגע לחברת ו.ש. בניה ובנוגע לתפקידו בה נשמדו בשריפת מכונית בשנת 2014.

34. יש לסכם ולומר כי לגבי חברת ו.ש. בניה רב הנסתר על הגלוי.

לא הוכח כלל כי היה בידי המערערת כל מסמך שקשר את מר יפרח לחברת ו.ש. בניה ומר מלכה לא הכיר את מר אבו סנד או את מר שאהין. בתצהירו כותב מר מלכה (סעיף 8.5.10) כי יעקב יפרח "הציג עצמו כמיופה כוח בחברת ו.ש. ומנהל הפרויקטים של החברה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

אולם מעבר למצג זה, לא הייתה בידי המערערת כל אסמכתא בנושא.

35. נראה כי אכן היו בידי המערערת אישורי מסים עבור ו.ש. בניה מחודש מאי 2012. בשני האישורים מופיעה כתובת החברה במעיליא, למרות שעל גבי החשבוניות רשומה כאמור כתובת בשכונת תלפיות, ירושלים.

בעדותו בפני בית המשפט, מר מלכה הסביר כי נהג באופן קבוע לקבל מידי ספקים עמם התקשר סדרה של מסמכים: תעודת התאגדות, מסמך המעיד על מעמד מורשה חתימה, תעודת זהות של איש הקשר, וכן אישורי מסים (עמוד 82, שורה 21 עד שורה 23).

אולם, במקרה של ו.ש. בניה לא שוכנעתי כי מר מלכה הקפיד לוודא כי מר יפרח אכן מוסמך לפעול בשם החברה האמורה, ומר מלכה ככל הנראה לא התעמק יתר על המידה לגבי הבעלות בחברה, מקום עסקיה או תחום פעילותה.

36. במצב דברים זה – כאשר עצם האותנטיות של החשבוניות שנויה במחלוקת ומר שאהין, אשר ייסד את החברה, טוען כי החשבוניות **מזוייפות** – אין אפשרות להשיב בחיוב על שאלת המפתח: האם חברת ו.ש. בניה סיפקה שירות כלשהו למערערת. מכיוון שכך, לא הוכח כי החשבוניות הוצאו כדין, כאשר הנטל לעשות כן מוטל כאמור על המערערת.

גם במישור הסובייקטיבי, לא הוכח כי המערערת טרחה במידה מספקת כדי לברר פרטים על אודות החברה והיא הסתפקה באמירותיו של מר יפרח (שאין לדעת אם הן נכונות או לא נכונות בכל הנוגע לחברת ו.ש. בניה). במצב זה, אין בקיום אישורי המסים כדי להושיע כי הרי אין בהם כל אינדיקציה לכך כי ו.ש. בניה סיפקה שירותים למערערת כנטען.

37. הגעתי אפוא למסקנה כי המערערת לא הוכיחה או הצדיקה את זכאותה לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות הנחזות להיות של חברת ו.ש. בניה.

ז. חשבוניות חברת ק. ולדי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

38. בחודשים מאי ויוני 2013 ניכתה המערערת מס תשומות בסכום של כ-39 אלף ש"ח על סמך ארבע חשבוניות אשר הוצאו על ידי חברת ק. ולדי חברה למסחר ואספקת עובדים בע"מ.

39. על גבי חשבוניות אלו מודפסים כתובת (בהרצליה) ומספר טלפון נייד. מספר הטלפון זהה, משום מה, לזה שמופיע בחשבונית של חברת שרית השלום שתידון בהמשך (שכתובתה באשדוד). חשבוניות ק. ולדי מולאו בכתב יד הדומה מאד לזה שמופיע בחשבוניות חברת ו.ש. בניה וחברת א.ב.ג.ו. (שתידון להלן). לפי תדפיס שע"מ (שירות המחשוב של רשות המסים) המייצג הרשום של חברת ק. ולדי הוא אותו מייצג שטיפל בענייניה של חברת א.ב.ג.ו. (נספח 20 לתצהיר המשיב).

החברה הוקמה בחודש פברואר 2013 – זמן קצר לפני שנמסרו החשבוניות לידי המערערת. בעל המניות, הדירקטור ומורשה החתימה בחברה הוא ולדיסלב קוצסרגין (ומכאן, נראה, שם החברה).

על פי האמור בסעיף 45 לתצהירו של מר הירשברג מטעם המשיב (מחודש מרץ 2017), בדיקה העלתה כי מר קוצסרגין עזב את המדינה בחודש אוגוסט 2013 ולא שב.

40. בחקירתו ברשות המסים ביום 10.6.2014 נשאל אילן מלכה לגבי החשבוניות מחברת ק. ולדי:

“שאלה: מול מי עבדת בחברה הזו?

תשובה: איזה בחור רוסי.

שאלה: איך הגעת לבחור הזה?

תשובה: אותו דבר, ... דרך ... מי שלח לי אותו אני לא זוכר.”

(ההודעה בחקירה, דף 9, שורה 9 עד שורה 13)

בפני בית המשפט העיד מלכה בעניין זה כדלקמן:

”ש: אז כשדיברו אתך על ק. ולדי בחקירה אתה אמרת איזה בחור

רוסי. למה לא אמרת שקובי לא נתן לך פה חשבוניות?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478-ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

ת: אני גם היום אומר שלא. גם היום אני אמרתי שקובי לא נתן לי הוא הציג לי את הבן אדם הזה הוא היה מגיע אתו לפגישות, הוא היה כותב את החשבוניות.

ש: ... הוא ראה את החשבוניות ואמר אני כתבתי אותם, אני הבאתי אותם.

ת: הוא כתב אותם.

ש: נו?

ת: אני לא אמרתי שהוא לא כתב אותם. אני אומר החבר'ה האלה הם לא יודעים לכתוב, הוא הכיר לי אותם ובהתחלה בחודש או חודשיים הראשונים הוא היה מתגלגל איתם. במקרה הזה של שרית [השלום] וגם של ק. ולדי זה חבר'ה שעבדו אצלי פרק זמן מאוד קצר וזהו. נעלמו. גם לי הם נעלמו, ואז אני באתי בטענות לקובי והוא המשיך לבצע עבורם את העבודות שלהם הביא עובדים."

(עמוד 98, שורה 19 עד שורה 30)

41. והנה יעקב יפרח סיפר בחקירתו הנגדית:

"ש: יש מצב שאתה הקמת את ק. ולדי?

ת: אם אני הקמתי? כן.

ש: כן?

ת: כן."

(עמוד 27, שורה 28 עד שורה 31)

יפרח אף אישר כי הוא זה שהוציא את החשבוניות של חברת ק. ולדי:

"ש: ... עכשיו, אני רוצה להראות לך את החשבוניות של חברת ק. ולדי

... יש איזה 4 חשבוניות לפי דעתי. אני מבקש שתסתכל עליהן

שניה. ... זה כתב יד שלך נכון? זה אתה. ק. ולדי.

ת: כן."

(עמוד 65, שורה 5 עד שורה 9)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

42. אמנם היו בידי המערערת אישורי מסים של חברת ק. ולדי (אשר הודפסו בחודש אפריל 2013) וכן מסמכי התאגדות, מינוי מורשה חתימה (לטובת קוצסרגין) וכן צילום תעודת הזהות של קוצסרגין. אולם גם במקרה זה לא הוכח כי היה קשר בלתי אמצעי כלשהו בין המערערת לבין בעלי חברת ק. ולדי בנסיון לעמוד על קנקנה של חברה זו ולהכיר את תחום עיסוקה. כאמור, כל מה שידע מר מלכה לומר על קשריו עם חברה זו הוא שעבד מול "איזה בחור רוסי".

ויובהר: מר יפרח, אשר ככל הנראה רשם את החשבוניות הנדונות, לא הראה כי הוא היה מוסמך לפעול בשם ק. ולדי, למרות שמבחינתו הוא "הקים" אותה.

43. על כן, גם בקשר לחברת ק. ולדי לא עמדה המערערת בנטל להוכיח כי אכן ניתןו שירותים על ידי חברה זו.

ובאשר למבחן הסובייקטיבי, אמנם נאספו מסמכים על אודות החברה כמפורט לעיל, אך לא שוכנעתי כי המערערת באמת התעניינה במיהות ספק זה, משהובא הספק על ידי יעקב יפרח.

ח. חשבונית חברת שרית השלום

44. בחודש יולי 2012 המערערת קיבלה חשבונית אחת מחברת שרית השלום השקעות ואחזקות בניה בע"מ, שסכום מס הערך המוסף הכלול בה הוא כ-12 אלף ש"ח. נכתב בחשבונית כי החיוב הוא "על חשבון שלדי".

45. חברת שרית השלום התאגדה בשנת 2010 ולפי המסמכים שצורפו לתצהירו של מר מלכה (נספח 1) החברה הוקמה על ידי אדם בשם אגבריה קאסם מהעיר אום אל פחם. גם לגבי שרית השלום המערערת המציאה אישורי מסים, ואלה הודפסו בחודש יולי 2012.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

46. בחקירתו על ידי רשות המסים ביום 10.6.2014 אילן מלכה נשאל "מי זו חברת שרית השלום בע"מ?" תשובתו הייתה "מישהו שעשה לי פיתוח, עבודות בטון מסביב..." ובהמשך:

"שאלה: אתה זוכר מול מי עבדת בחברה זו [שרית השלום]?"

תשובה: איזה בחור מהמשולש... אולי מועיד."

לעומת זאת, בחקירתו הנגדית בערעור זה, העיד מלכה כי במקרה של שרית השלום הוא עבד עם "בחור בשם קאסם... קובי [יפרח] בא, הכיר לי את הבחור... שרית השלום היה של בן אדם בשם קאסם" (עמוד 72, שורה 6, שורה 22, שורה 25).

כאמור, השם קאסם אכן מופיע בתקנון חברת שרית השלום כמייסד.

47. יעקב יפרח העיד כי הוא הוציא את החשבונית של שרית השלום (ואכן נראה שהחתימה על גבי החשבונית דומה מאד לזו של מר יפרח) (עמוד 48, שורה 4 עד שורה 6; עמוד 49, שורה 27 עד שורה 30). לפי תדפיס ממרשמי רשות המסים שצורף לתצהיר מטעם המשיב, הבעלות בחברת שרית השלום עברה מקאסם לידי יפרח (אמו של יעקב יפרח) בחודש אפריל 2012 (לפני ביצוע העבודה עבור המערערת, כנטען).

48. על פי האמור בתצהיר מטעם המשיב, תיק המע"מ של חברת שרית השלום נסגר בחודש אוגוסט 2012 (כחודש אחרי ביצוע העבודה מושא החשבונית).

49. יוזכר כי מספר הטלפון הרשום בחשבונית של שרית השלום זהה למספר של חברת ק. ולדי, וכתובת החברה על גבי החשבונית בעיר אשדוד, למרות שבאישורי המסים הכתובת היא ביישוב יפיע (ליד נצרת).

50. לא הוכח לדעתי כי חברת שרית השלום אכן נתנה שירות למערערת או שהיא יכלה לספק שירותים כלשהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

לא שוכנעתי כי המערערת באמת הכירה את החברה האמורה אלא ראתה אותה, כמו ו.ש. בניה וק. ולדי, כחלק מכלול אספקת השירותים והפועלים על ידי יעקב יפרח, אשר בפועל הוציא את החשבונית בשם שרית השלום.

אין אפוא להתיר את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית זו.

ט. חשבוניות חברת א.ב.ג.ו.

51. המערערת קיבלה 30 חשבוניות מחברת א.ב.ג.ו. אחזקות בניה וגינון בע"מ בין חודש ספטמבר 2012 לבין חודש אוגוסט 2013 (בסעיף 35 לתצהירו של מר הירשברג אכן מפורטים שלושים חשבוניות אולם, משום מה, בנספח 16 לתצהיר מצורפות רק 21 מהן, וכך גם בנספח 9 לתצהירו של מר יפרח). מס הערך המוסף הגלום בחשבוניות אלו הסתכם בכ-242 אלף ש"ח (המהווים כ-50.5% מהמס השנוי במחלוקת בערעור זה).

52. חברת א.ב.ג.ו. התאגדה בחודש יולי 2012, דהיינו בסמוך לפני מתן השירות הנטען למערערת. על פי תדפיס ממרשמי רשות המסים, החברה נוסדה על ידי גבי גרנית גבאי אולם בחודש ספטמבר 2012 מונה קובי יפרח כמורשה חתימה בחברה וכעבור ימים מספר כל מניות החברה הועברו מידי גבי גבאי לידי גבי רחל יפרח, אמו של יעקב, ילידת 1925 (נספח 4 לתצהיר אילן מלכה) ורחל יפרח מונתה כדירקטורית החברה.

יצויין כי עוד בשנת 2009 מסרה רחל יפרח לבנה, יעקב יפרח, "יפוי כוח כללי" (המנוסח בלשון זכר) לפיו, בין השאר, "במידה שהחוק מרשה או במידה שתזכיר ההתאגדות או תקנותיה של כל חברה או התאגדות, שבה הנני משמש או עשוי לשמש כמנהל, לפעול כמנהל ממלא מקום או כמנהל אלטרנטיבי בשמי ובמקומי." (סעיף 15 ליפוי הכוח).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

53. מספר הטלפון המופיע על גבי חשבוניות חברת א.ב.ג.ו. הוא המספר האישי של יעקב יפרח. החתימה על גבי החשבונית נחזית להיות חתימתו של יפרח.

54. מר יפרח הצהיר כי " ... בהתאם לייפוי הכוח הכללי שניתן לי ע"י רחל, פעלתי בשם א.ב.ג.ו. וחתמתי על הסכם בניה מול המעוררת ומנהלה אילן. ... בגין העבודה שביצעה א.ב.ג.ו. למעוררת הוצאתי חשבוניות שנרשמו ונחתמו על ידי. " (סעיפים 8 ו-10 לתצהיר).

55. מר מלכה הצהיר כי " ... ההתנהלות מול חברה זו [א.ב.ג.ו.] בוצעה מול מר יעקב יפרח אשר הציג עצמו כמיופה כוח בחברת א.ב.ג.ו. ומנהל הפרויקטים של החברה " (סעיף 8.4.7 לתצהיר אילן מלכה). בעדותו בבית המשפט, הוא הוסיף "אז זה מה שמצאתי בתיקים. לגבי ו.ש. בנייה ו-א.ב.ג.ו. [ג.ו.] זה קובי יפרח. " (עמוד 79, שורה 22).

56. בחקירתו הנגדית, מר הירשברג נציג המשיב, נשאל לגבי חברת א.ב.ג.ו. :

ש" : ... תאמר לי בבקשה האם חקרתם את חברת א.ב.ג.ו. או מי מטעמה ?

ת : לא.

...

ש : מדוע לא חקרתם את גב' יפרח ?

ת : למה לא חקרנו את גב' יפרח ? לא מצאנו לנכון לחקור אותה חשבנו

שמר יעקב יפרח הוא זה שעומד מאחורי החברה.

ש : תאשר לי בבקשה שמנהל המעוררת טען הן בחקירתו ושוב

הדברים נאמרו היום בבית המשפט, במהלך ההתדיינות אתכם

והדברים עלו יותר מפעם אחת שהוא [אילן מלכה] פעל מול מר

יעקב יפרח שהציג את עצמו כמיופה כח בחברה ?

ת : כן, אני מאשר לך את זה. "

(עמוד 138, שורות 13-14 ; שורה 27 עד עמוד 139, שורה 1 ; קו ההדגשה איננו

במקור)

57. אף בא כוח המשיב בהצגת שאלותיו לעדים בחקירה הנגדית נטה לזהות את מר יפרח

עם הספקים הנדונים ועם חברת א.ב.ג.ו. :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

”ש: ... יש בן אדם שעבד עם חברה על שם אימא שלו עבד מולך, אני מקבל את זה.”
(עמוד 84, שורות 1-2)

”ש: בשנים האלה של 2011 - 2013 כאילו מסתכלים ואנחנו רואים שבעצם קובי יפרח סיפק לך עם חברות שונות רציף מנובמבר או דצמבר 2011 עד כמעט סוף 2013, חשבוניות של כל מיני חברות מאות אלפי שקלים, לא סכומים קטנים.”
(עמוד 100, שורה 7 עד שורה 9)

”ש: ... [ה] אם אתה מאשר שבעצם בין 2011 ל-2013 החברות שעבדו מולך באמצעות קובי יפרח הן כאילו סיפקו לך, אתה עשית עסקאות מאד גדולות אתם של מיליונים, זאת אומרת הוא ספק כח אדם די עיקרי אצלך.”
(עמוד 105, שורה 11 עד שורה 14)

58. נמצא אפוא כי כולם מסכימים כי הרוח החיה בחברת א.ב.ג.ו. בתקופה הנוגעת לעניין הייתה יעקב יפרח, והבעלות בחברה הייתה בידי אמו.

כמוסבר לעיל, במשך זמן המערערת סמכה על יכולתו של יפרח להביא פועלי בניין ובעלי מקצוע לשם ביצוע העבודות בהן זכתה המערערת.

לגבי חלק מן המקרים בהם יעקב יפרח היה מעורב (ו.ש. בניה; ק. ולדי; שרית השלום) המשיב לא התיר את ניכוי מס התשומות בין היתר בשל סימני השאלה שאופפים את זהות החברות ובעלי מניותיהן (במקרה של ו.ש. בניה, שמשקלו הכספי בערעור דנן הוא כ-30%, אף קיימת טענת זיוף כאמור).

דומה כי דווקא במקרה של חברת א.ב.ג.ו. יש מתאם בין הבעלות והניהול הרשומים בחברה מצד אחד ובין המציאות העסקית מצד שני: החברה הייתה שייכת ליעקב יפרח (או לאמו) והוא פעל בשמה באופן גלוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

ובניגוד לדמויות העלומות שזכרו בקשר ליתר הספקים, מר יפרח התייצב לעדות בפני בית המשפט בערעור זה והשיב על שאלות הנוגעות לאופן התנהלותו.

59. כאמור הממצא שיעקב יפרח עמד מאחורי התקשרויות שנעשו לכאורה עם גורמים אחרים, דהיינו ו.ש. בניה, ק. ולדי ושרית השלום, או נעשו עמם למראית עין, תמך במסקנה המפורטת לעיל לפיה אין להתיר את ניכוי מס התשומות שם, מכיוון שלא הוכח כי החשבוניות שיקפו את הצדדים האמיתיים לעסקאות. לעומת זאת, חברת א.ב.ג.ו. אכן הייתה בשליטת יפרח ולא היה פער בין הצד הנחזה לבין הצד האמיתי לעסקאות.

לפיכך, לכאורה אין סיבה שלא להתיר בניכוי את מס התשומות הכלול בחשבוניות חברת א.ב.ג.ו.

60. עם זאת, המשיב העלה שורה של נסיבות והיבטים אשר לדעתו מראים כי לא הורם נטל ההוכחה בדבר הוצאת החשבוניות כדין, והמלמדים כי חברת א.ב.ג.ו. לא הייתה באמת צד לעסקאות אספקת פועלי בניין מול המערערת. הסיבות העיקריות הן כדלקמן:

(א) חברת א.ב.ג.ו. לא העסיקה עובדים ולכן יש להסיק כי היא לא הייתה מסוגלת לתת את השירותים למערערת כנטען;

(ב) חלק מן השיקים שהמערערת הוציאה כתשלום תמורה בהתאם לחשבוניות א.ב.ג.ו. נמסרו במישרין לפועלים עצמם - עוד סימן לכך שלא סופק שירות על ידי א.ב.ג.ו. והוצאת החשבוניות על ידיה לא הייתה אלא מעשה כסות;

(ג) לפחות במקרה אחד, התחלפו ספקי הפועלים אולם בשטח אותם פועלים המשיכו לעבוד - נסיבה מחשידה, לדעת המשיב, אשר חייבה בדיקה מעמיקה יותר של מקורות כוח האדם;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478-ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

- (ד) הומצא הסכם אחד בין המערערת לבין חברת א.ב.ג.ו. בקשר לביצוע עבודה בהיקף של 350 אלף ש"ח ואילו החשבוניות של א.ב.ג.ו. מסתכמות (לפני מע"מ) בסכום של 1.5 מיליון ש"ח, בקירוב;
- (ה) תיק המע"מ של א.ב.ג.ו. נסגר לאחר מכן ביוזמת רשות המסים ללא התנגדות מצד החברה;
- (ו) אמנם א.ב.ג.ו. דיווחה לרשות המסים על ביצוע עסקאות, אך היקף הערך המוסף המדווח (עסקאות פחות תשומות) היה נמוך מאד, באופן המצביע על אי סבירות כלכלית בפעילות הפירמה.

יוער כי טענות דומות הועלו על ידי המשיב לגבי יתר החברות שהוציאו את החשבוניות הנדונות, רובן ככולן; אולם, מאחר שתביעת ניכוי מס התשומות לגבי יתר החברות ממילא נדחית כאן מטעמים אחרים כמפורט לעיל ולהלן, לא אדרש לאותם נימוקים בקשר לחברות האחרות, אם כי הדברים שייאמרו לגבי חברת א.ב.ג.ו. בהקשר זה יפים ככלל לגבי יתר החברות.

העדר העסקת עובדים

61. חברת א.ב.ג.ו. לא דיווחה לרשות המסים על העסקת עובדים שכירים בתקופה הנדונה (נספח 17 לתצהיר המשיב).

לטענת המשיב "לא הוכח ... על ידי המערערת שחברת א.ב.ג.ו. סיפקה לה פועלי בניין, שסופקו לחברת א.ב.ג.ו. באמצעות קבלני משנה." (מתוך סעיף 61 לסיכומי המשיב). ואכן, לא הוכח מה היו מקורות כוח העבודה של חברת א.ב.ג.ו. ומי היו קבלני המשנה מהם נתקבלו פועלים. אולם אין גם ספק שיעקב יפרח והחברה שלו א.ב.ג.ו. אכן הצליחו להביא פועלים. יעקב יפרח לא הכחיש כי העובדים שסופקו למערערת היו עובדי קבלן משנה (עמוד 46, שורה 14) ולא ניסה לטעון כי הם היו שכירים של א.ב.ג.ו..

62. השימוש מצדה של חברת א.ב.ג.ו. בקבלני משנה כספקי כח אדם על מנת לעמוד בהתחייבויותיה כלפי המערערת הוא לכאורה חוקי (בעקרון) ולגיטימי מבחינה מסחרית, ולא נטען כי חלה על א.ב.ג.ו. חובה להעסיק עובדים שכירים משלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

כמו כן, אין סיבה להניח כי כל גורם כלכלי שנעזר בקבלני משנה או במיקור חוץ כדי לעמוד בחיוב חוזי מול לקוח, איננו אלא מתווך, כלומר גורם צדדי, אשר מביא לקשירת עסקה ישירה בין קבלן המשנה ובין לקוח הקצה.

63. האם מוטל היה על המערערת להוכיח מהיכן הגיעו אותם פועלים ואיזה קבלני משנה סיפקו אותם?

בעניין ע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה (ניתן ביום 20.8.2017) הובעה גישה זו:

"עובדת קיומה של 'שרשרת' קבלני משנה, ככל שאמנם קיימת, אינה פוטרת את מנכה מס התשומות מעריכת בדיקה מהותית ומעמיקה על אודות זהותו של הגורם שבסופו של דבר מספק את העובדים, גם אם גורם זה משמש קבלן משנה של מוציא החשבוניות או קבלן משנה של אותו קבלן משנה."

(סעיף 105 לפסק דינו של כבוד השופט בורנשטיין)

אינני סבור כי יש מקום ליישם גישה זו בנסיבות המקרה דנן. ההלכה המחייבת אמנם מטילה על עוסק חובת בדיקה באשר לכשרות החשבוניות אשר בכוונת העוסק להשתמש בהן כאסמכתא לניכוי מס תשומות. מן הפסיקה אף נלמד כי כאשר חשבונית מוצאת בנסיבות "מחשידות", כלומר כאשר דבקים בעסקה חוסר סבירות מסחרי או תמיהות אחרות, תחול חובת זהירות מוגברת לבחון את מעמדו של מוציא החשבונית ואת מהות העסקה עמו.

אולם כאן, מבחינתה של המערערת, יעקב יפרח היה גורם שידע להביא את הפועלים הדרושים ולו יכולת מוכחת מן העבר. יתרה מזו, המערערת ידעה, או הייתה צריכה לדעת על פי המידע שבידיה, כי יפרח עומד מאחורי חברת א.ב.ג.ו. וחברה זו מזוהה עם יפרח. אינני סבור כי העובדה שמר מלכה, מטעם המערערת, לא חקר ולא דרש מאין יפרח עצמו הביא את הפועלים המסויימים צריכה להיות לה לרועץ. להמחשת השאלה טולו לדוגמה ירקון, בעל חנות למכירה קמעונאית, אשר קונה עגבניות מספק שאיננו מגדל אותן בעצמו. האם ליש לצפות מן הירקון לחקור היכן הספק קנה את העגבניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

וממי, וכך הלאה לחקור את כל החוליות בשרשרת האספקה עד שיגיע למגדל עצמו?
אינני בטוח כי התשובה לכך צריכה להיות חיובית (וראו את הדברים שכתבתי בע"מ
37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן, ניתן ביום
15.11.2017).

למותר לציין כי קיומן של נסיבות חשודות יגביר את נטל הברור המוטל על מקבל
החשבונית, ובכל מקרה אין להשלים עם "עצימת עיניים".

64. אינני סבור שהמערערת ומנהלה מר מלכה עצמו את עיניהם אל מול מעשים חשודים
ובלתי ניתנים להסבר מסחרי (כפי שהיה ברבים מהמקרים שנדונו בפסיקת בתי המשפט
בתחום החשבוניות הפיקטיביות והזרות). אמנם ייתכן שהופעתן של חברות שונות
כספקיות כוח אדם בניצוחו של יעקב יפרח הייתה אמורה להדליק נורת אזהרה, ונסיבה
זו אכן תורמת לאי התרת ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות של החברות ו.ש. בניה,
ק. ולדי ושרית השלום. אך לגבי חברת א.ב.ג.ו., אשר באמת הייתה בשליטה יעקב יפרח
כאמור, לכאורה לא הייתה סיבה לחשד נוסף. יצויין כי המשיב מצדו לא מצא לנכון
לבדוק אם חברת א.ב.ג.ו. השתמשה בשירותיהם של קבלני משנה (עמוד 143, שורה 24
עד שורה 26; עמוד 144, שורה 11 עד שורה 13).

משיכת שיקים עבור פועלים

65. במקרים מסויימים המערערת שילמה סכומים במישרין לפועלי הבניין באמצעות
שיקים, במקום לשלם לספק כוח האדם אשר הביא לכאורה את הפועלים. לגישת
המשיב עובדה זו תומכת במסקנה כי אותם ספקים לא באמת נתנו שירות למערערת
והוצאת החשבוניות על ידיהן לא הייתה אלא כסות לעסקה אחרת ונסתרת.

כאן יש להזכיר כי המשיב איננו טוען שהפועלים השונים הועסקו במישרין כעובדים
שכירים על ידי המערערת.

66. ביצוע תשלומים מסויימים לידי הפועלים אשר עבדו על בסיס שכר יומי לא הוכחש על
ידי אילן מלכה ויעקב יפרח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

בחקירתו אצל רשות המסים העיד מר מלכה כדלקמן:

"שאלה: מי שילם לעובדים את היומיות?

תשובה: אני הייתי מוציא צ'קים לעובדים שלו והוא היה מבקש לתת צ'קים קטנים בהתאם לסיכומים שלו עם העובדים כדי שיחלק ישר לעובדים.

שאלה: עם הסכומים שמגיעים לעובדים?

תשובה: היינו יושבים והייתי מחלק לו צ'קים לפי סכומים שהוא היה מעביר לי.

שאלה: לפי מה הייתם עושים את החשבון?

תשובה: בגדול הייתה התחשבות כל סוף חודש, בחלקה עבודות קבלניות ובחלקה עבודות לפי שכר יומי ואז הייתי מחלק לו את הצ'קים לפי מה שביקש.

(ההודעה בחקירה, דף 4, שורה 13 עד שורה 22)

יעקב יפרח נשאל על כך בחקירתו הנגדית בערעור זה:

"ש: ... תגיד לי, אתה ביקשת מאילן לשלם לפועלים ישירות?

ת: לפעמים אני לא יכולתי להגיע כן.

ש: מה זאת אומרת תסביר לי בבקשה.

ת: למשל יום חמישי אני לא יכולתי להגיע והפועלים בסופי שבוע

היו צריכים כסף, אז אני הייתי אומר לו תביא לבחור הזה תרשום

בפניך שקיבלתי על חשבון צ'ק או כסף מזומן, זה לא משנה.

בחשבון אני הייתי יושב אתו ואני הייתי מתקזז.

(עמוד 21, שורה 5 עד שורה 10)

"ת: חלק מהעובדים, לדוגמה אני הייתי אומר לו אילן, תקשיב, אני

לא יכול להגיע תן להם כסף ביום חמישי. יש למשל קבלנים

שבאים ביום חמישי הם רוצים כסף, אותם זה לא מעניין, הם

רוצים כסף.

(עמוד 32, שורה 6 עד שורה 8; במקומות אלה נחקר יפרח לגבי חברת ו.ש.

בניה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

ובהמשך, אישר מר יפרח כי כך הוא ואילן מלכה נהגו גם לגבי חברת א.ב.ג.ו.:

"ת: כן, אני הייתי יושב אחרי שאני הייתי פורט את הצ'קים אני הייתי אומר לו אילן, תקשיב, אני רושם לך את זה תן לפועל הזה ואת זה תן לפועל הזה.

ש: זאת אומרת מה שעשית בשרית השלום אתה עשית גם באבגו.

ת: כן."

(עמוד 63, שורה 1 עד שורה 4)

67. למותר לציין כי בנסיבות המתאימות מקבל שירות עשוי לפרוע את התמורה המגיעה לנותן השירות, על פי הנחייתו של האחרון, על ידי תשלום סכום לצד שלישי הנושה בנותן השירות.

68. בקשר לחברת א.ב.ג.ו., המשיב צירף לתצהיר מטעמו 108 המחאות שנמשכו על ידי המערער (כתשלום לפי 30 חשבוניות).

לפי ספירתי, על גבי 72 מתוך 108 מן ההמחאות האמורות השם "א.ב.ג.ו. אחזקות בניה וגינון בע"מ" הוחתם בחותמת או נרשם בכתב יד במקום המיועד ל"שלמו לפקודת". רק ב-36 מקרים (שליש מן ההמחאות) המקום נותר ריק או נרשם בכתב יד שמו של פועל מסויים.

כלומר, לגבי שני שלישים מההמחאות ששימשו תמורה על פי חשבוניות חברת א.ב.ג.ו., התשלום בוצע במישרין לידי א.ב.ג.ו.. לפיכך, ולנוכח ההסברים, אינני מוצא בנושא השיקים תימוכין לעמדת המשיב כי חברת א.ב.ג.ו. לא הייתה צד אמיתי להתקשרות עם המערער למתן שירותים ואספקת כוח אדם.

המשך עבודתם של אותם פועלים באתר חרף החלפת הספק

69. בשלב מסויים (בקיץ 2012) קשר המערער עם הספק ו.ש. בניה הופסק והתחיל הקשר עם חברת א.ב.ג.ו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

בעדותו בבית משפט מר יפרח הסביר כי ביצוע עבודות עבור המערערת על ידי חברת א.ב.ג.ו. היה המשך ישיר של ביצוע עבודות דומות על ידי חברת ו.ש. בניה קודם לכן, אפילו באמצעות חלק מאותם פועלים:

”ש: ... מה שאתה אמרת זה אכפת לך מהעובדים שהם לא ייפגעו, הם היו באתר אני לא יודע מה הם עשו שם, הם עבדו, אתה הפסקת לעבוד עם ו.ש. בניה לטענתך,

ת: מול אילן.

ש: מול אילן.

ת: כן.

ש: אבל המשכת לעבוד מול אילן עם אבגו.

ת: כן.

ש: עם אותם עובדים.

ת: עם אותם עובדים אבל עם סכומים אחרים.

ש: עכשיו, העובדים הם עכשיו עובדים של אבגו?

ת: כן.”

(עמוד 45, שורה 29 עד עמוד 46, שורה 8)

בהקשר זה הוסיף יפרח כי:

”לא רציתי לפגוע בפועלים כי זה הפרנסה של הפועלים.”

(עמוד 45, שורות 10-11)

גם אילן מלכה נשאל בנושא החפיפה בזהות העובדים:

”ש: ... תגייד לי, כשאתה רואה שהעובדים הם אותם עובדים ואתה

מקבל חשבוניות של חברות שונות זה לא מפריע לך?

ת: תשמע, אני צריך לבנות בניין יש לי התחייבות. אם קובי החליט

שהוא מגיע עם עובדים כאלה או אחרים אני לא נכנס לזה, כי יש

לי התחייבות חוזית.”

(עמוד 78, שורה 16 עד שורה 18; שורות 23-24)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

אמנם המקרה האמור של הותרת הפועלים באתר עלול היה להיתפס כנסיבה חריגה לנוכח חילופי הספק. אולם לדעתי המשיב ייחס לכך משקל מופרז לאור מכלול הנסיבות: כפי שהמשיב עצמו מדגיש, מר יפרח עמד מאחורי העסקאות בשתי התקופות ואף נקבע כי לא יותר בניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות ו.ש. בניה מפני שלא הוכחה מעורבותה האמיתית של חברה זו בנעשה. סביר היה להסיק כי כך או כך כל הפועלים האמורים הובאו על ידי יעקב יפרח, כפי שמר מלכה הציג את הדברים (וראו סעיפים 13 ו-14 לעיל).

אין התאמה בין סכום החשבוניות ובין סכום הסכם הבנייה

70. כאמור תמה המשיב כיצד חוייבה המערערת בסכום כולל של 1.4 או 1.5 מיליון ש"ח על ידי חברת א.ב.ג.ו., כאשר הוצג רק הסכם בנייה אחד בין השניים, כשהתמורה הנקובה בו היא 350,000 ש"ח בלבד (סעיף 39 לתצהיר מר הירשברג; סעיף 63 לסיכומי המשיב; לפי החשבון שלי, סכום העסקאות, לפני מע"מ, בעשרים ואחת החשבוניות שצורפו מגיע אף לכדי 1.69 מיליון ש"ח).

מחקירתו הנגדית של יעקב יפרח משתמע כי חברת א.ב.ג.ו. עבדה עם המערערת במספר אתרי בנייה נוספים ולא רק זה שמצויין בהסכם שצורף בנספח 4 לתצהירו של מר מלכה (עמוד 61, שורה 12 עד עמוד 62, שורה 9) וכי בכך נעוץ ההסבר לסכום הכולל הגבוה של חשבוניות א.ב.ג.ו.. מר מלכה לא נחקר באופן מפורש בעניין זה. ההסבר איננו מופרך אם כי גם תהיית המשיב היא במקומה ומן הראוי היה כי כל חשבונית אכן תוסבר בהסכם בנייה מסויים.

אולם יש להוסיף ולציין כי המשיב "באותה נשימה" מוצא לנכון לקבוע כי "בכל הנוגע למסמך הנחזה להיות הסכם למתן שירותי בניה בין המערערת לבין חברת אבגו, המשיב יטען שגם הוא, בדומה להסכמים האחרים שהוצגו על ידי המערערת, הוא הסכם למראית עין...". (מתוך סעיף 63 לסיכומי המשיב). אם צודק המשיב בכך שכל הסכמי הבנייה שהומצאו הם למראית עין, כיצד היה מועיל למערערת להציג עוד הסכמים דומים עד אשר "יכוסה" כל סכום החשבוניות של חברת א.ב.ג.ו..



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

71. מכל מקום, אינני סבור כי לחסר זה בהצגת הסכמים חשיבות מכרעת בנסיבות המקרה. יוער כי בתקופה בה חברת א.ב.ג.ו. הוציאה חשבוניות למערערת, א.ב.ג.ו. דיווחה לרשות המסים על עסקאות בהיקף כולל של כ-5.4 מיליון ש"ח, דהיינו פי ארבעה לערך מסך החיובים הכלולים בחשבוניות שהוצאו למערערת לבדה (נספח 17 לתצהיר המשיב).

סגירת תיק המע"מ

72. בתצהיר מטעם המשיב מצויין כי תיק המע"מ של חברת א.ב.ג.ו. נסגר ביוזמת רשות המסים ביום 31.12.2013 (לאחר שהוא נפתח ביום 1.8.2012). בסיכומי המשיב מצא לנכון לציין כי התיקים במע"מ של חלק מן הספקים נסגרו "מבלי שאיש ערער על ההחלטה" (סעיפים 70, 93 ו-99). אינני סבור כי השלמתו של עוסק עם סגירת התיק שלו במע"מ, שלא על פי בקשתו, משמעותה בהכרח כי כל פעולה שנעשתה על ידיו קודם לכן הייתה בלתי תקינה או כי עסקאותיו לאו עסקאות אמיתיות הן.

נוסיף כי סגירת התיק של א.ב.ג.ו. אירעה חודשים לאחר שהמערערת סיימה לעבוד איתה.

ערך מוסף נמוך

73. המשיב מביא כחיזוק לעמדתו נתונים מדיווחי הספקים המעידים על הפקת ערך מוסף נמוך באופן חריג. כך נטען בסיכומי המשיב לגבי חברת א.ב.ג.ו. (מתוך סעיף 64):

"... חברת אבגו דיווחה למע"מ בתקופה של ספטמבר 2012 עד וכולל אוגוסט 2013 על עסקאות בסך של 5,417,383 ש"ח אשר התקזזו כנגד תשומות כך שהערך המוסף שלה לאותה תקופה היה 105,383 ש"ח ... מדובר בשיעור ערך מוסף (2%) נמוך מאוד ולא סביר, שיש בו כדי לחזק את הטענה שחברת אבגו לא עסקה במתן שירותי בניה או באספקת עובדים, כאשר בהתאם לתדריך הכלכלי לענף חברות כוח אדם שיעור רווח גולמי מינימאלי בענף הוא 22%... מאחר והרווח הגולמי בתדריך הכלכלי מתחשב בהוצאה העיקרית של חברות כח אדם שהיא שכר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

**עבודה שבגינה אין מע"מ, שיעור הערך המוסף של עוסק בענף כח אדם
צריך להיות גבוה פי כמה מהרווח הגולמי הקבוע בתדריך."**

74. ראשית, יושם אל לב כי חברת א.ב.ג.ו. דיווחה באופן שוטף לרשויות המע"מ (מתוך נספח 17 לתצהיר המשיב עולה כי בתקופה מחודש ספטמבר 2012 עד חודש אוגוסט 2013 נדרשה א.ב.ג.ו. להגיש אחד עשרה דו"חות חודשיים וכך היא אכן עשתה). לאור זאת ולנוכח סכום העסקאות הכולל שדווח על ידי חברת א.ב.ג.ו., על פני הדברים ניתן להניח כי סכומי המע"מ אשר שילמה המערערת לחברת א.ב.ג.ו. דווחו כמס עסקאות בידי האחרונה. אין כמובן בעובדה זו כדי להוכיח כי החשבונות שהוצאו על ידי א.ב.ג.ו. הוצאו כדין (כשם שאי העברת מס העסקאות הכלול בחשבונות פלונית איננה מחייבת את המסקנה שהיא לא הוצאה כדין).

75. שנית, המערערת לא יכלה לדעת בזמן אמת מהו היקף הערך המוסף שנצמח בעסקי חברת א.ב.ג.ו.: הרי הדבר נלמד מהשוואת סכום העסקאות לסכום התשומות ולמערערת לא הייתה גישה לנתונים אלה.

76. שלישית, ספק רב אם זו אחריותו של מקבל שירות להתעניין בממדי הערך המוסף המופק על ידי נותן השירות. היקף הערך המוסף תלוי במודל העסקי לפיו מתנהל העוסק (מידת הנשיאה בסיכונים עסקיים והיקף השימוש במשאבים כלכליים) וכן בכוחות השוק הפועלים באותה עת.

אין לדעתי לצפות ממקבל שירות או מרוכש נכס לבחון נתונים אלה של נותן השירות או מוכר הנכס (גם אילו הדבר היה אפשרי מבחינה מעשית) כחלק מבדיקה סבירה אם חשבונות פלונית הוצאה כדין אם לאו.

77. אמנם עסק שאין תכליתו אלא "לכבס" עסקאות עבור עסקים אחרים עשוי להראות ערך מוסף אפסי אולם לא ניתן להסיק משיעור ערך מוסף נמוך, כשלעצמו, כי העוסק שמפיק אותו איננו לאמתו של דבר הגורם שעורך את העסקאות המדווחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

78. לאור כל האמור, לדעתי יש להתיר למערערת את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות אשר הוצאו על ידי חברת א.ב.ג.ו. לטעמי מסקנה זו עולה בקנה אחד עם התמונה המצטיירת, לפיה מר יעקב יפרח סיפק למערערת, באפיקים שונים, פועלי בניין.

י. החשבוניות של חברת חוזק ושל חברת קרינה

79. עד כאן דנו בחשבוניות שהיו קשורות, באופן זה או אחר, למר יפרח.

בנוסף לכך, שומת מס התשומות שללה את ניכוי המס הכלול בחשבוניות של שתי חברות נוספות: חוזק בטחון ואחזקה בע"מ וקרינה - נ.י. סחר בע"מ.

80. חברת חוזק הוציאה למערערת שלוש חשבוניות בחודשים פברואר עד מאי 2012 כאשר סכום מס הערך המוסף הגלום בהן הסתכם בכ-40 אלף ש"ח.

לפי הרשום בהן החשבוניות היו עבור בניית שלד ביישוב להבים.

על פי המידע המצוי בנספח 11 לתצהיר המשיב, חברת חוזק נוסדה בשנת 2003 ותיק המע"מ שלה נפתח בשנת 2007. בשנת 2012 היא לא דיווחה על העסקת עובדים. בתקופה הרלבנטית בעל המניות בה, לפי מרשמי רשות המסים, היה מר מוגרבי עבד. במועד מאוחר יותר שם החברה שונה לאל רזק לעבודות בנייה בע"מ. באותה תקופה החברה דיווחה לרשויות המע"מ על ביצוע עסקאות וכן קיזזה מס תשומות. המערערת שילמה לחברת חוזק באמצעות שבעה שיקים אשר על גבי כולם נרשם שמה של חוזק.

81. בחקירתו ברשות המסים, מר מלכה נשאל לגבי העסקאות עם חברת חוזק:

"תשובה: כן, זו עבודה בלהבים, בניתי שלדים לבתים פרטיים. זה בחור מיפו, אני בטוח שיש לי את ההסכם. בניתי שלדים לשלושה חבר'ה בלהבים.

שאלה: ואיזו עבודה עשתה חברת חוזק?

תשובה: בניית השלדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

שאלה: הוא היה ישראלי?

תשובה: כן, בטח איזה אחמד או מוחמד, אבל אני בטוח שיש לי איפה

שהוא את ההסכם."

(ההודעה בחקירה, דף 7, שורה 5 עד שורה 12)

82. לתצהירו של מר מלכה צורפו המסמכים שהמערערת השיגה בקשר לחברת חוזק, שכוללים תעודת התאגדות, אישורי מסים לתקופה הרלבנטית, תעודת עוסק מורשה (שהונפקה בשנת 2007) וכן צילום תעודת הזהות של אדם בשם והאב ערפאת. על כך נשאל מר מלכה בחקירה הנגדית:

"ש: ... נספח 3 לתצהיר שלך זה חברת חוזק ... צירפת תעודת זהות

של בן אדם בשם ערפאת ווהב מי זה?

ת: אני אמרתי הניירת הזאת אין לי אותה מסודרת, אני לא יודע זה

נעלם לי כנראה. זה מה שמצאתי. היה לי בתיק הספציפי שהיה

לי איזה קלסר של להבים שביצעתי שם וזה מה שהיה לי."

(עמוד 113, שורה 6 עד שורה 10)

ובהמשך:

"ש: שואלים אותך על חברת חוזק אז אתה אמרת זה בחור מיפו אחמד

או מוחמד, מאיפה הבאת את זה? מה הקשר לתעודת זהות

שאתה מצרף עכשיו לתצהיר?

ת: עוד פעם אני אומר אני לא זוכר.

...

ש: ... אתה תוכל להראות לי ייפוי כח לחוזק? של מישהו בחוזק

שעבד מולך?

ת: לא מצאתי."

(עמוד 114, שורה 16 עד שורה 19; עמוד 120, שורות 22-23)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד. חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

83. גם לגבי חברת חוזק לא קיימת ראיה ישירה לכך כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, וגם כאן עמדת המשיב מתבססת בין השאר על העדר העסקת עובדים ועל שיעור ערך מוסף נמוך.

יחד עם זאת, נטל השכנוע בדבר תקינות החשבוניות מוטל על המערערת והיא לא השכילה להסביר מיהו האדם בשם והאב ערפאת ומה הקשר שלו לחברת חוזק ולמי שהיה באותה עת בעל המניות, מוגרבי עבד.

בידי המערערת לא הייתה למעשה כל הוכחה לקיום זיקה בין חברת חוזק לבין ביצוע העבודה האמורה (פרט לרשום בחשבוניות עצמן) ואיש מטעם החברה לא זומן להעיד.

84. במצב דברים זה, אין מנוס אלא לשלול את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות חברת חוזק, כפי שהחליט המשיב.

85. החברה האחרונה היא קרינה אשר הוציאה למערערת חשבונית אחת בחודש אוגוסט 2013 כאשר מס הערך המוסף הכלול בה הוא כארבעת אלפים ש"ח.

86. מר מלכה נשאל בנושא חברת קרינה בחקירתו ברשות המסים :

"שאלה: אני מציג לך חשבונית של חברת 'קרינה'... אתה מזהה את

החשבונית?

תשובה: זה בחור בדואי שעשה לי עבודת פיתוח משתלבות בראשון

לציון, לא סיים וברח לי באיזה חג שלהם. הרבה בורחים לנו...".

(ההודעה בחקירה, דף 8, שורה 16 עד שורה 19)

בתצהירו מר מלכה כלל לא התייחס לחברת קרינה ולא צירף מסמכים הנוגעים אליה.

בבית המשפט מר מלכה הסביר :

"ש: אין לך ייפוי כח בחברת קרינה נכון?

ת: קרינה זה בחור שביצע לי עבודת פיקוח במשך שבוע אני ביקשתי

חשבונית. אני לא הייתי צריך אותו,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

- ש: אין פה, אתה לא כתבת על זה אפילו בתצהיר שלך, מבחינתך קרינה אין כלום. אין תצהיר.
- ת: הוא הוציא חשבונית, הכל היה בסדר, היה תקין שילמתי כמו שיש לי מאות אלפי ש"ח.
- ש: אבל אין ייפוי כח אין אצלנו עכשיו ייפוי כח.
- ת: אני לא מעסיק, אם זה לא פרויקט מתארך אני לא מבקש.
(עמוד 83, שורה 16 עד שורה 24)

- ש" ... אתה תוכל להראות לי ייפוי כח בקרינה של מישהו שעבד מולך?
- ת: קרינה לא היה לי בכלל אף פעם אני לא ביקשתי מסמכים, זה היה עבודה חד פעמית אז אני לא ביקשתי."
(עמוד 120, שורה 24 עד שורה 26)

87. על פי המידע המצוי בנספח 23 לתצהיר המשיב, גם קרינה לא דיווחה לרשות המסים על העסקת עובדים והתיק שלה במע"מ, שנפתח בשנת 2009, נסגר לאחר מכן בשנת 2014.

88. המערערת לא הרימה את הנטל להראות כי חברת קרינה אכן ביצעה את העבודה המתוארת בחשבונית והמערערת לא נקטה כל פעולה על מנת לוודא כי האיש שעבד מולה במקרה זה אכן היה מוסמך לפעול בשם קרינה. אמנם ניתן לתהות מהו היקף החובה המוטלת על עוסק לברר פרטים על אודות ספק כאשר מדובר בעסקה חד פעמית בסכום כסף קטן, אך כאן לא הוכח כל מאמץ ולפיכך היה מקום לשלול את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית קרינה, כפי שעשה המשיב.

יא. תשלום באמצעות שיקים שלא נרשם עליהם "למוטב בלבד"

89. המשיב הדגיש כי השיקים שנמשכו על ידי המערערת לספקים השונים לא היו "למוטב בלבד" ולכן המערערת לא עמדה בחובה המוטלת עליה לפי סעיף 47א לחוק ("חובת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

עוסק בעת רכישה"י). לגישת המשיב, מחדל זה גרע מיכולת המערערת לעמוד על אמיתות העסקאות בגין הוצאו החשבוניות.

אינני משוכנע כי יש בהוראות סעיף 47א לחוק כדי לסייע למשיב בערעור זה. זהו נוסח הסעיף האמור, כפי שהיה בתחילת התקופה הנדונה:

"קונה שהוא חייב במס, שרכש נכסים או שירותים לצורך עסקו או לשימוש בעסקו או לצורך פעילותו, חייב לנהוג כלהלן:

- (א) עלה ערך הנכסים או השירותים על 254 שקלים חדשים אך לא הגיע ל-20,000 שקלים חדשים, ידרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס או ישלם בהעברה בנקאית, בכרטיס אשראי או בשיק שהוא חתום עליו כמושך ונאמר בו כי התשלום הוא למוכר בלבד;
- (ב) היה ערך הנכסים או השירותים 20,000 שקלים חדשים או יותר, חייב הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס ולא ישלם בשטרי כסף, ואם שילם בשיק מוסב יוסיף על גב השיק את שמו, חתימתו ומספר הרישום במשרד מס ערך מוסף.
- (ג) הטוען שקיים תנאי סעיף זה - עליו הראיה."

90. במקרה דנן הרי המערערת קיבלה חשבוניות מס מידי הספקים. על כן, ממה נפשך? ככל שמדובר היה תשלומים לספקים בסכומים הנמוכים מ-20,000 ש"ח (הסכום הנקוב בסעיף 47א(א) בתקופה הנדונה), אזי המערערת הייתה רשאית לשלם לספקים בכל אמצעי (כי נדרשה חשבונית מס); וככל שמדובר היה בתשלומים לספקים בסכומים הגבוהים מ-20,000 ש"ח, הרי נדרשו חשבוניות מס וסעיף 47א(ב) אסר רק תשלום בשטרי כסף (דבר שלא נעשה כאן) ודרש רישום פרטים מסויימים על גבי שיקים מוסבים (וכאלה לא היו כאן).

כמו כן, יוער כי בהצעת החוק לתיקון מס' 26 לחוק מס ערך מוסף (ה"ח הממשלה 25, התשס"ג, עמוד 341) הוצע לקבוע בסעיף 47א הנ"ל כי לגבי תשלומים מעל 20,000 ש"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

בשיק שהקונה חתום עליו כמושך, תהיה חובה, אף אם נדרשה חשבונית מס, לציין בשיק כי התשלום הוא למוכר בלבד; דא עקא נוסח מוצע זו לא התקבל ותיקון מס' 26 הכניס לספר החוקים את נוסח הסעיף הקיים עד היום.

יב. סיכום

91. לנוכח כל האמור לעיל, יש לאשר את שומת מס התשומות שהוצאה על ידי המשיב בכל הקשור לחברות ו.ש. בניה, ק. ולדי, שרית השלום, חוזק וקרינה, ומנגד יש לקבל את הערעור בקשר לחשבוניות חברת א.ב.ג.ו.

המשיב יערוך שומה מתוקנת בהתאם לכך.

92. לאור התוצאה המעורבת, אין צו להוצאות.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ט אדר א' תשע"ט, 06 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מרץ 2019

ע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל

הרי קירש, שופט