



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יהודה שוקרון

המערערת

נגד

1. מנהל מס ערך מוסף באר שבע

המשיבים

2. פקיד שומה באר שבע

ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן
פרקליטות מחוז דרום - אזרחי

פסק דין

מבוא

- 1
- 2 1. ערעור לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף") ולפי
- 3 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן- "פקודת מס הכנסה"), על
- 4 החלטות שונות של המשיבים: משיב 1 (להלן- "המנהל"); ומשיב 2 (להלן- "פקיד
- 5 השומה").
- 6 2. המערערת, חברה פרטית אשר עיקר עיסוקה בענף הבנייה, הוקמה באוקטובר 2009.
- 7 בעל מניותיה של המערערת, המחזיק ב-100% ממניותיה, הוא מר אבולקיעאן שרלי,
- 8 ובנו, יעקב אבולקיעאן (להלן- "אבולקיעאן"), הוא מנהלה של המערערת, והרוח
- 9 החיה בה.
- 10 3. בתחילה נדונו הערעורים על החלטות המשיבים בשלושה תיקים נפרדים (להלן-
- 11 "התיקים המקוריים") שהדיון בהם אוחד, כדלקמן:
- 12 • ע"מ 26697-12-17, שבגדרו נדון ערעור על 3 החלטות של המנהל, אשר ניתנו
- 13 בעקבות ביקורת חשבונות לתקופה שבין ינואר 2011 לבין דצמבר 2014,
- 14 שבגדרה מצא המנהל כי המערערת ניכתה ביודעין מס תשומות על פי
- 15 חשבוניות שהוצאו שלא כדין:
- 16



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 החלטה להטיל על המערערת **כפל מס**, בהתאם לסעיף 50(א1) בחוק מס ערך
2 מוסף, בסכום של 3,657,848 ₪;
3 החלטה לקבוע כי **ספריה** של המערערת **אינם קבילים**, בהתאם לסעיף 77
4 (בב) בחוק מס ערך מוסף;
5 והחלטה להטיל על המערערת **קנס בגין אי קבילות פנקסים**, לפי סעיף 95
6 בחוק מס ערך מוסף, בסך של 232,925 ₪;
7
8 • ע"מ 5637-06-18 שבגדרו נדון ערעור על החלטת המנהל לחייב את
9 המערערת בתשלום **שומת תשומות** בסכום של 196,692 ₪ ו**בשומת עסקאות**
10 בסכום של 8,182 ₪.
11
12 • ע"מ 7492-06-18, שבגדרו נדון ערעור על שומה שקבע פקיד השומה בצו לפי
13 סעיף 152(ב) בפקודת מס הכנסה לשנים 2012-2015.
14 4. הערעורים שנדונו בתיקים המקוריים נמחקו לאחר שהמערערת נמנעה מלהפקיד
15 את הערבות שנקבעה להבטחת שכר טרחתם של המשיבים, ככל שהערעורים ידחו
16 והמערערת תחויב בהוצאותיהם. לאחר הסדרת נושא הערבות הוגש הערעור שלפני,
17 בהסכמת המשיבים, על כלל ההחלטות אשר נדונו בתיקים המקוריים.
18 5. תמצית טענתה של המערערת באשר להחלטות המנהל, הייתה כי החשבוניות הוצאו
19 כדין, וככל שהוצאו שלא כדין, היא לא ידעה על כך. נטען כי מנהלה של המערערת,
20 מזכירתה ורו"ח מטעמה ערכו את כל הבדיקות הנדרשות, המערערת אף חתמה
21 הסכמים עם כל קבלני המשנה.
22 המערערת הוסיפה וטענה כי העבודות נושא החשבוניות אכן בוצעו, ותמורתן שולמה
23 במלואה; המערערת פרעה את מלוא חובותיה לספקים שונים, ואותם ספקים
24 העבירו מצדם את המס למדינה.
25 לטענת המערערת הסתמך המנהל על עדויותיהם של נחקרים בלתי אמינים, מבלי
26 שנערכה חקירה יסודית במטרה להגיע לחקר האמת.
27 6. אשר לצווי השומה טענה המערערת כי ההוצאות שתבעה בניכוי שימשו בייצור
28 הכנסה, ומצבה העסקי של המערערת הוא תולדה של עסקאות כושלות מבחינה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 כלכלית, והתנהלות כלכלית בלתי נכונה, ולא של ניכוי הוצאה על יסוד חשבוניות
2 פיקטיביות. נטען כי הרווח הגולמי לא נקבע בהתאם לתדריכים, כפי שקבע פקיד
3 השומה, כי אם בהתאם למצב בשטח. כן הודגש כי הטענה בדבר חשבוניות
4 פיקטיביות לא הוכחה, ועל כן אין כל יסוד לצווי השומה ודינם להתבטל.

5 7. **אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור**
6 **במלואו.**

7 המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית להחלטות המנהל

8 8. סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו
9 את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. "מס התשומות" מוגדר
10 בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק,
11 על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או
12 לשימוש בעסקו".

13 9. חשבונית מס ש"הוצאה כדין" פורשה בהלכה הפסוקה כחשבונית מס שהוצאה על
14 ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, המקיימת דרישות טכניות
15 ודרישות מהותיות כאחד. בין הדרישות הטכניות, נדרש שהחשבונית תקיים את
16 דרישות תקנה 9א' **בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)**, תשל"ג-1973,
17 כך שהיא תוצא על ידי עוסק מורשה, שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו
18 נכונים, לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה. אשר לדרישה המהותית, על
19 החשבונית לשקף **עסקה אמיתית**, בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה. (ראו
20 לעניין זה ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד
21 נט (5) 836 (2005) (להלן: "פרשת מ.א.ל.ר.ז."); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף
22 נ' טי.די.גי הובלות בע"מ (מיום 9.5.18)).

23 10. המבחן שאומץ בפסיקה לסיווגה של החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין
24 לצורך שלילת הזכאות לניכוי מס תשומות הוא **מבחן אובייקטיבי**, שלפיו די בכך
25 שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול את הזכאות לניכוי מס התשומות (ראו ע"א
26 375/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פ"ד נג (3) 493 (1999); פרשת
27 מ.ל.ר.ז.). יחד עם זאת הכירה ההלכה הפסוקה בחריג לכלל זה, שלפיו יותר הניכוי
28 ככל שיעלה בידי העוסק להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 החשבונית הוצאה כדין. בנסיבות אלו יותר לו ניכוי של חשבוניות המס אף אם
2 בפועל יימצא כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.
- 3 11. אשר לכפל המס, סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף מסמיך את מנהל מע"מ לחייב
4 בכפל מס עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו שלא כדין, וקובע
5 כי "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי
6 המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן
7 הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".
- 8 12. החיוב בכפל מס פורש בפסיקה כמהווה סנקציה אזורחית-מנהלית, המשרתת שתי
9 תכליות עיקריות: הבטחת תשלום המס המלא לקופת המדינה, ויצירת הרתעה מפני
10 הוצאת חשבוניות שלא כדין (ראו למשל ע"א 6825/98 אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ
11 ירושלים, פ"ד נה (5) 330, 335 (2001)).
- 12 13. בהלכה הפסוקה נדונה שאלת הנטל המוטל על העוסק להוכיח להנחת דעתו של
13 המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, ונקבעו מספר אמות מידה לשם
14 כך. כך למשל נקבע בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ
15 (מיום 26.08.2014)(להלן- "פרשת זאב שרון"), כי "עם התמלאות היסוד
16 האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי
17 העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את
18 החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה
19 שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין". על העוסק מוטל אפוא
20 הנטל לסתור את החזקה שלפיה ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.
- 21 14. בפרשת זאב שרון אף נקבע המבחן של עצימת עיניים וכפי שבואר "ניתן לייבא לכאן
22 בהיקש מהמשפט הפלילי...את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים
23 אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה
24 מודע להם, אם נמנע מלבררם'".
- 25 15. עולה מהמקובץ כי המבחן האובייקטיבי הוא המבחן לסיווג כשירות החשבונית
26 וסיווגה כחשבונית שהוצאה כדין. מבחן סובייקטיבי 'מחמיר' מאפשר ניכוי תשומות
27 על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין, במקרים חריגים, ככל שיוכח כי נעשו כל
28 הבדיקות האפשריות לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. לעניין הטלת 'כפל מס', בוחן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 המבחן הסובייקטיבי האם ידע העוסק על כך שהחשבונית הוצאה שלא כדין, או
2 האם עצם את עיניו מפני החשדות שהתעוררו.

3 מן הכלל אל הפרט

4 16. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מעלה כי לא נפל פגם בהחלטות המנהל. הראיות
5 שעמדו בפני המנהל, ואשר צורפו לתצהיר עדותו הראשית, מלמדות כי החשבוניות
6 נושא השומות אכן הוצאו שלא כדין, רובן ככולן חשבוניות מזויפות, שאינן משקפות
7 עסקאות אמת בין העוסק ששמו מופיע על גבי החשבוניות לבין המערערת. עוד
8 מלמדות הראיות כי המערערת ניכתה מס תשומות על פי החשבוניות שהוצאו שלא
9 כדין, שהן נושא החלטת המנהל להשית כפל מס, אף שידעה כי מדובר בחשבוניות
10 שהוצאו שלא כדין.

11
12 17. טענותיה של המערערת בדבר עסקאות אמת עם מוציאי החשבוניות, בדבר חוסר
13 ידיעה על חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ובדבר בדיקות שערכה במטרה לוודא את
14 תקינות החשבוניות, היו טענות בעלמא, שלא הוכחו כאמור בראיות אובייקטיביות.
15 את גרסתה ביקשה המערערת להוכיח באמצעות עדותו של אבולקיעאן בלבד, עדות
16 מגמתית ובלתי קוהרנטית, שנפלו בה פגמים רבים. עדותו של אבולקיעאן לא נתמכה
17 בראיות אובייקטיביות, והיא נסתרה על ידי הראיות שהוגשו.

18
19 18. לא זו בלבד שהמערערת לא הציגה מסמכים התומכים בגרסתה ובטענותיה,
20 המערערת אף נמנעה מלזמן עדים לעדות בבית המשפט, מלבד כאמור זימונו של
21 אבולקיעאן, שלא היה בה די כדי לעמוד בנטל המוטל עליה. בהתאם לחזקה
22 המקובלת בפסיקה, ניתן להניח כי אילו היו אותם עדים מזומנים כנדרש, לא היה
23 בעדותם כדי לתמוך בגרסתה של המערערת.

24
25 19. לשם עמידה בנטל המוטל על המערערת אין די בהצהרות ובטענות על כך
26 שהחשבוניות הוצאו כדין, או על כך שהעבודות בוצעו, והתמורה שולמה, אף אין די
27 בטענות כלליות, כגון שנערכו בדיקות, שקיימים בידי המערערת מסמכים או
28 תצלומים. לשם הוכחות תקינות החשבוניות, הוכחת הטענה שהן הוצאו כדין, מוטל
29 על העוסק להציג תיעוד מלא המוכיח כי אכן מדובר בעסקאות אמת, בין הצדדים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 האמתיים לעסקה שבוצעה, במיוחד על רקע עדויות ברורות לחשבוניות מזויפות,
2 כפי שאפרט להלן.

3
4 20. בענייננו לא עלה בידי המערערת להוכיח שהחשבוניות הוצאו כדין, בגדרן של
5 עסקאות אמת, אף לא עלה בידה להוכיח כי היא לא ידעה שמדובר בחשבוניות
6 שהוצאו שלא כדין, כפי שקבע המנהל. הראיות מלמדות כאמור על כך שהחשבוניות
7 הוצאו שלא כדין, ושהמערערת קיזזה מס תשומות על יסוד חשבוניות פיקטיביות,
8 אף שידעה שהוצאו שלא כדין. כפי שאפרט להלן,

9 החשבוניות שבגינן הוטל כפל מס

10 21. המנהל הבחין בין חשבוניות שלגביהן הוטל כפל מס, לבין חשבוניות שלגביהן
11 הסתפק בשומת תשומות. לעניין החשבוניות שלגביהן השית המנהל כפל מס, ניתן
12 ללמוד כאמור מהראיות כי המערערת קיזזה מס תשומות על יסוד חשבוניות
13 שהוצאו שלא כדין ביודעין, לעיתים אף הייתה מעורבת בהוצאתן ובכתיבתן.

14
15 22. בנימוקים להטלת כפל מס ולפסילת הספרים, מיום 21.8.2017 (להלן - "נימוקי כפל
16 המס"), סקר **מר ארז אביטבול** מנהל תחום (בקורת חשבוניות) במשרדי מס ערך
17 מוסף באר שבע (להלן - "אביטבול") את כלל החשבוניות נושא השומה, בהתאם
18 לחברות המופיעות על גבי החשבוניות כמוציאות החשבוניות, וביאר מדוע קבע כי
19 לא עלה בידי המערערת לסתור את החשד לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא
20 כדין, אף לא עלה בידה להוכיח שהיא ועובדיה לא ידעו על כך שמדובר בחשבוניות
21 שהוצאו שלא כדין.

22 חשבוניות דיוק בניין ופיתוח בע"מ

23 23. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה **דיוק בניין ופיתוח**
24 **בע"מ** (להלן - "דיוק"), שסכום המע"מ המגולם בהן הוא 77,580 ₪. בנימוקי כפל
25 המס פירט אביטבול מדוע קבע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, ומדוע קבע שלא
26 הוכח לו כי המערערת או עובדיה לא ידעו על כך, כדלקמן:

27 (1) מנהלה של דיוק, השיב בחקירתו מיום 25.5.2015, כי הוא אינו מכיר את
28 המערערת, חשבוניות המס הנושאות את שמה של דיוק, אשר קוזזו בידי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 המערערת, אינן מוכרות לו, והוא לא קיבל את הסכום הנקוב בהן. עוד השיב כי
2 דיוק לא ביצעה את העבודות המפורטות בחשבוניות;
3 (2) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 הכיר אמנם את החשבוניות שקוּוּזוּ בידי
4 המערערת, ואולם לשאלה מי רשם את החשבוניות, השיב "נציג מחברת דיוק,
5 אני מזהה שחלק מהחשבוניות אני רשמי" (שורות 372-375 בחקירתו).
6 אבולקיעאן לא ידע להשיב בחקירתו מי מסר לו את החשבוניות. בחקירתו טען
7 כי יש בידי צילומים המתעדים את נציג דיוק מקבל לידי את הצ'קים לפקודתה
8 של דיוק, ואולם הוא נמנע מלהציג את הצילומים האמורים;
9 (3) מזכירתה של המערערת, גב' סיוון יעקוב (להלן- "מזכירת המערערת"), השיבה
10 בחקירתה מיום 3.8.2015, כי כתב היד על גבי החשבוניות הנושאות את שמה של
11 דיוק הוא כתב ידו של אבולקיעאן. היא עצמה לא הכירה את דיוק, ולא ידעה
12 להשיב היכן בוצעה העבודה. בחקירתה פירטה כי אבולקיעאן ביקש ממנה לצלם
13 את בעל המניות של דיוק, מספר פעמים, מבלי להסביר את טעמיו.
- 14 24. התמונה הנלמדת מעדויותיהם של מנהלה של דיוק, של אבולקיעאן ושל מזכירת
15 המערערת כאחד, היא כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, אשר אינן משקפות
16 עבודות שבוצעו או תשלומים ששולמו. דיוק כלל לא הכירה את המערערת, והכחישה
17 אפשרות שביצעה עבורה עבודות. חלקן של החשבוניות, אם לא כולן, נרשמו בידי
18 אבולקיעאן, כפי שהעידה מזכירת המערערת ואבולקיעאן עצמו.
- 19 25. אבולקיעאן נמנע מלהזכיר בתצהיר עדותו הראשית את החשבוניות של דיוק, לא
20 הציג מסמכים כלשהם התומכים בביצוע עבודות על ידי דיוק, או בתשלומים
21 ששולמו לדיוק. אבולקיעאן אף נמנע מלהציג את התצלומים שעליהם דיבר
22 בחקירתו, המתעדים כביכול ביצוע תשלומים או מסירת חשבוניות. המערערת לא
23 זימנה לעדות את מנהלה של דיוק או את מזכירת המערערת כדי להפריך את דבריהם
24 בחקירה, אף לא זימנה עד אובייקטיבי אחר שיש בעדותו כדי לתמוך בגרסתה.
- 25 26. עולה מהמקובץ כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, וכי המערערת קיזזה תשומות על
26 יסוד החשבוניות שהוצאו שלא כדין **ביודעין**, שכן לא בוצעו כל עסקאות בין
27 המערערת לבין דיוק. בנסיבות האמורות לא נפל פגם בהחלטתו של המנהל.

28

חשבוניות אס-מר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה חברת **אס-מר מרכז**
2 **חשיש הטורקי בע"מ** (להלן: "**אס-מר**"), אשר סכום המע"מ המגולם בהן הוא
3 1,193,979 ₪! בנימוקי כפל המס פירט אביטבול את הממצאים שבשלם קבע כי
4 החשבוניות הנושאות את שמה של אס-מר הוצאו שלא כדין, ושבשלם קבע שלא
5 הוכח לו כי המערערת או עובדיה לא ידעו על כך, כדלקמן:
- 6 (1) מנהלה של אס-מר, **מר משה סרודי** (להלן: "**סרודי**") הודה בחקירתו מיום
7 11.5.2015, כי הוא **מכר** את החשבוניות למערערת בתמורה ל- 10% ממחיר
8 החשבוניות. כמו כן הודה שהוא לא קיבל לידיו את הכספים הרשומים
9 בחשבוניות וכי לאס-מר לא היו פועלים בהיקף המצוין בחשבוניות, לכל היותר
10 היו לה 4 פועלים. את השיקים שקיבל לדבריו מהמערערת פרע בציינג' והחזיר
11 את הכסף לאבולקיעאן. אס-מר לא סיפקה פועלים ולא ביצעה עבודה כלשהי
12 עבור המערערת;
- 13 (2) אחמד אבו דאוד, טען בחקירתו מיום 11.5.2015, כי לא ידע על התקשרות
14 כלשהי בין אס-מר לבין המערערת או אבולקיעאן, אך הוא מכיר את אבולקיעאן
15 בנסיבות פרטיות, כמי שמתגורר בישוב סמוך לישוב מגוריו;
- 16 (3) אבולקיעאן טען בחקירתו מיום 3.8.2015 כי הוא מזהה את החשבוניות, חלקן
17 קיבל מבחור בשם משה, וחלקן נרשמו על ידי מזכירתו. כאשר עומת עם עדותו
18 של סרודי, טען שסרודי שקרן. כמו כן המשיך וטען שאס-מר סיפקה לו כ- 60
19 עובדים, וכאשר עומת עם תשובתו של סרודי על כך שבאס-מר ארבעה עד שמונה
20 פועלים השיב "**מע"מ לא יכול להכתיב שיש בחברה ארבעה עד שמונה פועלים,**
21 **זו התשובה שלי**" (שורות 89-91);
- 22 (4) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי היא זו שרשמה את
23 החשבוניות על פי הוראתו של אבולקיעאן. לדבריה, סרודי הגיע למשרד,
24 ולפעמים גם דאוד.
- 25 28. התמונה הנלמדת מעדויותיהם של סרודי ושל מזכירת המערערת היא כי מדובר
26 בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, אשר נרשמו על ידי מזכירת המערערת, בהוראתו של
27 אבולקיעאן. לא זו בלבד שלא נערכו עסקאות כלשהן שבגדרן שולמה על ידי
28 המערערת תמורה לאס-מר, המערערת שילמה לאס-מר תשלום עבור עצם הוצאתן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 של החשבוניות הפיקטיביות. שקים ששולמו כביכול לאס-מר נפרעו בציינג' וסכומם
2 הוחזר לידי אבולקיעאן.
- 3 29. אבולקיעאן הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי בחקירתו הוא זיהה את החשבוניות
4 של אס-מר ואת כתב ידו של סרודי. כמו כן "ידע לציין מקום העבודות ומספר
5 הפועלים שסופקו", וזאת בניגוד לטענות המנהל. כן הצהיר שאין כל בסיס לטענותיו
6 של סרודי אשר התכחש לחשבוניות וטען בחקירתו כי אבולקיעאן רכש חשבוניות
7 פיקטיביות. אבולקיעאן טען שמדובר בבעל אינטרס להפליל את המערערת ולשקר,
8 על מנת שידיו יצאו נקיות. אבולקיעאן הצהיר והבהיר כי בחקירותיו הסביר
9 שהתשלום במזומן היה רק בתקופה של 4 חודשים בתקופה שבה הייתה למערערת
10 בעיה בתזרים מזומנים בשל מגבלה בבנק, ולכן העדיף לשלם במזומן ולא ליצור חוב.
11 עוד הצהיר כי בחקירותיו זכר את הנפשות הפועלות באס-מר, שיתף פעולה ואף ניסה
12 לאתר, לבקשת המנהל, טלפון נוסף של הפקידה שולי מחברת אס-מר אף שסרודי
13 בחקירותיו לא התבקש לעשות זאת.
- 14 30. אף שהתייחס לאס-מר במפורש, לא הציג אבולקיעאן ראיה אובייקטיבית כדי
15 לסתור תא עדותם של סרודי ואבו דאוד, לא זימנם לעדות, אף לא פירט בעדותו
16 באיזה עבודות העוסקה כביכול אס-מר כקבלן משנה.
- 17 31. עולה מהמקובץ כי גם בעניין חשבוניות אס-מר, מדובר בחשבוניות פיקטיביות,
18 שהוצאו שלא כדין, וכי המערערת ידעה על כך, אף הייתה מעורבת בכתיבת
19 החשבוניות. אף שידעה כי מדובר בחשבוניות מזויפות, קיזזה מס תשומות בהסתמך
20 עליהן. מעדותו של סרודי ניתן כאמור ללמוד כי לא הייתה כל פעילות עסקית בין
21 אס-מר לבין המערערת, וכי המערערת רכשה את החשבוניות הפיקטיביות, אשר לא
22 תיעדו עסקה אמיתית בתמורה ל-10% מערכן. טענותיו של אבולקיעאן, והאשמות
23 שהופנו כלפי עדותו של סרודי בחקירתו, לא נתמכו בעדות אובייקטיבית כלשהי.
- 24 32. בנסיבות האמורות לא נפל פגם בהחלטתו של המנהל שלפיה קיזזה המערערת
25 בודעין מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- 26 **חשבוניות המס של חברת דרים כוח אדם ושירותים בע"מ**
- 27 33. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה חברת דרים כוח אדם
28 ושירותים בע"מ (להלן: "דרים"), שסכום המע"מ הגלום בהן הסתכם ל- 130,842



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 נה. בנימוקי כפל המס פירט אביטבול את הממצאים שבשלם קבע כי החשבוניות
2 הנושאות את שמה של דרים הוצאו שלא כדין וכי לא הוכח שהמערערת לא ידעה על
3 כך, כדלקמן:

4 (1) מר עלי אסדי (להלן: "עלי") בעל המניות בחברת דרים, טען בחקירתו מיום
5 21.4.2015 כי הוא אינו מכיר את המערערת או את אבולקיעאן, וכי מעולם לא
6 סיפק להם עבודה, פועלים או שירות כלשהו. כאשר הוצגו לו חשבוניות המס
7 שהוצאו לכאורה על ידי דרים, וקוּזוּ על ידי המערערת, השיב כי מדובר
8 בחשבוניות מהפנקס שלו, ואולם מדובר בחשבוניות מזויפות, שלא נרשמו על
9 ידו, לא מדובר בכתב ידו או בחתימתו, ומעולם לא סופק המפורט הרשום על
10 גביהן. עוד ציין כי הוא מעולם לא קיבל את סכומי הכסף המופיעים בחשבוניות.
11 בחקירתו הוסיף כי בחור בשם יעקב התקשר לרואה החשבון שלו וביקש כרטסת
12 בסוף השנה. עלי חזר אליו כי חשב שמדובר בבחור יהודי, ואמר לו כי מדובר
13 בחשבוניות מזויפות. לדבריו תגובתו של אבולקיעאן הייתה "מי אמר לך
14 להתעסק עם בדואים?" (דף 3, שורות 10-14);

15 (2) מר אחמד אסדי (להלן: "אחמד"), אחיו של עלי שאף הוא בעל מניות בדרים,
16 השיב בחקירתו כי דרים רשומה אמנם על שמו, אך היא נוהלה בידי עלי, בעוד
17 שהוא עבד כשכיר. מעולם לא נתן חשבוניות למערערת והוא אינו מכיר את
18 בעליה;

19 (3) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 השיב כי מזכירתו סיון היא שרשמה את
20 החשבוניות. בתחילה השיב שעבור החשבוניות שילם "לנציג החברה" ואולם
21 לאחר שהוצג לו פרוטוקול האספה הכללית, שעליו הופיע שמו של מהדי
22 עבדאללה, השיב אבולקיעאן כי בחור בשם מהדי הציג את המסמכים לרבות
23 ייפוי כוח בדרים, והוא זה שעבד מולו. רק בשלב מאוחר יותר התברר לו כי
24 מדובר בזיוף ואז ביקש להפסיק לעבוד עם דרים. כאשר נשאל מדוע בכל זאת
25 קיזז את מס תשומות אף שידע כי מדובר בחברה מזויפת, השיב "אני לא מע"מ
26 אני לא אתן לכם שקל, אני לא אהבל, אני אתן לך משהו ששילמתי אותו?"
27 (שורות 292-300);



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015, כי היא זו שרשמה את
2 החשבוניות בהוראתו של אבולקיעאן, היא מעולם לא ראתה את בעלי החברה
3 ואינה יודעת היכן סופקה העבודה.
4
5 34. בתצהיר עדותו הראשית נמנע אבולקיעאן מלהתייחס לחשבוניות של דרים, לעבודות
6 שביצעה כביכול דרים עבור המערערת, אף לא הציג מסמכים כלשהם בתמיכה
7 לטענתו.
8 35. התמונה הנלמדת מהראיות היא כי מדובר בחשבוניות מזויפות, אשר לא שיקפו
9 עסקת אמת כלשהי בין המערערת לבין דרים. מחקירתו של אבולקיעאן ושל מזכירת
10 המערערת כאחד עולה כי מזכירת המערערת היא זו שרשמה את החשבוניות
11 הנושאות את שמה של דרים, על פי הוראתו של אבולקיעאן, ויש בכך להעיד לא רק
12 על כך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, אלא גם על קיזוז בודעין של מס
13 תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. בנסיבות האמורות לא נפל פגם כלשהו
14 בהחלטת המנהל.

חשבוניות חברת אורות הזריחה בע"מ

- 15
16 36. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה **חברת אורות הזריחה**
17 **בע"מ** (להלן: "**אורות הזריחה**"), אשר סכום המע"מ המגולם בהן הוא 121,440 ₪.
18 בנימוקי כפל המס, פירט אביטבול את ממצאיו שבשלם קבע כי לא הוכח לו
19 שהמערערת ועובדיה לא ידעו על כך שהחשבוניות הנושאות את שמה של אורות
20 הזריחה, הוצאו שלא כדין, כדלקמן:

- 21 (1) אורות הזריחה הופעלה על ידי מר מחמד אלמהדי העצור עד תום הליכים בגין
22 הפצת חשבוניות מס פיקטיביות. מפעילו, עמר אבו רמילה, פתח כ- 30 חברות
23 קש, וביניהן אורות הזריחה, במטרה להפיץ חשבוניות מס פיקטיביות אף הוא
24 עצור עד תום ההליכים;
25 (2) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015, לא ידע להשיב מי הוא בעל המניות
26 באורות הזריחה, היכן הוא גר ומה סיפק לו. כאשר הוצגו לו החשבוניות שקוזזו
27 על ידי המערערת, לא ידע להשיב מי נתן לו את החשבוניות ולמי שילם את
28 השיקים בגינן. כאשר הופנה לכך שהשיקים אשר שולמו לכאורה לאורות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 הזריחה חזרו, השיב "לא מעניין אותי איפה פרעו את השיקים, מעניין אותי
2 שהם נרשמו לטובת החברה" (שורות 185-188). עוד השיב שלא מעניין אותו מי
3 פרע את השיקים, אלא למי נתן אותם, אף לא מעניין אותו שאורות הזריחה
4 ובעליה הודו בהפצת חשבונות פיקטיביות, לטענתו בחקירה ביצעה אורות
5 הזריחה את העבודה וסיפקה לו פועלים ואולם הוא לא ידע להשיב מי ביצע את
6 העבודה, מי היה נציג אורות הזריחה. אף שטען בחקירתו כי יש לו חוזי עבודה
7 עם כל הספקים, הוא לא הציג חוזה עם אורות הזריחה;
- 8 (3) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015, כי היא אינה מכירה את
9 בעלי אורות הזריחה, ומעולם לא ראתה אותם.
- 10 (4) מר ליאור אייל נחום, בעל חברת פנינסולה לעסקים טובים, ומר איתן לב, בעל
11 חברת אימפוליט, טענו בחקירתם כי הם אינם מכירים את אורות הזריחה או
12 את המערערת. מי שהגיע לפרוע את השיקים היה נציג של חברת סיא שי עד
13 בע"מ. יגאל דוגה בעלי חברת סיא שי עד בע"מ טען בחקירתו מיום 30.6.2015 כי
14 השיקים של אורות הזריחה הגיעו אליו באמצעות עלי סמיראת מיאתה וכולם
15 חזרו.
- 16 (5) רואה חשבון ניסים אביש, רואה החשבון של המערערת השיב בחקירתו מיום
17 11.8.2015 כי כרטיס הספק של אורות הזריחה נסגר ללא חוב, על יסוד טענתו
18 של אבולקיעאן ששילם את כל הסכומים המופיעים בכרטיסת.
- 19
- 20 37. אבולקיעאן הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי ביצע בדיקה ולאחר שעלה ספק
21 הפסיק לעבוד עם אורות הזריחה. עוד טען בתצהיר עדותו הראשית כי גם לשיטתו
22 של המנהל מדובר ברשת זיופים מתוחכמת, ולמנהל אורות הזריחה היה מפעיל בשם
23 עמר אבו רמילה שאמר לו לפתוח חברה פיקטיבית. המערערת אפוא לא הייתה
24 יכולה לדעת שמדובר בתרגיל עוקץ, ושהיא הקורבן של אותו תרגיל עוקץ.
- 25 38. אף שהמערערת טענה לכך שהיא נפלה קרבן לתרגיל עוקץ, לא עלה בידה להוכיח את
26 טענותיה. זולת טענות כלליות, ועדות סתמיות של אבולקיעאן, לא הובאו ראיות של
27 ממש לעריכת בדיקה מצדה של המערערת, בוודאי שלא הובאו ראיות כלשהן
28 לעבודה שביצעה אורות הזריחה עבור המערערת או על תשלומים ששילמה לה
29 המערערת. הראיות מלמדות על כך שמדובר בחברת קש, העוסקת בהוצאת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 חשבוניות פיקטיביות בלבד, ולא קיימת כל ראייה לכך שהיא נתנה שירותים כלשהם
2 למערערת, או שהיה באפשרותה לתת שירותים שכאלו. מעבר לכך שהמערערת לא
3 הציגה ראיות אובייקטיביות המעידות על כך שאורות הזריחה סיפקה לה שירות
4 כלשהו, או כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת, אף לא זימנה עדים, גם עדותו
5 של אבולקיעאן הייתה כללית, ללא כל פירוט בדבר עבודות שבוצעו כביכול
6 ותשלומים ששולמו. לא מדובר אפוא בעוסק תם לב שנפל בפת, כי אם בקיזוז
7 חשבוניות שהוציאה חברה חסרת פעילות שלא כדין, ולא הייתה למערערת כל עסקה
8 עמה.

9

10 39. בנסיבות האמורות לא נפל פגם כלשהו בהחלטת המנהל, אשר קבע כאמור כי
11 המערערת קיזזה ביודעין מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

12

חשבוניות העבודה הטובה הסעות בע"מ

13 40. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה חברת **העבודה הטובה**
14 **הסעות בע"מ** (להלן: "**העבודה הטובה**"), שסכום המע"מ המגולם בהם 43,200 ₪.
15 בנימוקים להטלת כפל מס מיום 21.8.2017 פירט אביטבול את ממצאיו שבשלם קבע
16 כי המערערת ניכתה ביודעין מס תשומות על פי החשבוניות הנושאות את שמה של
17 העבודה הטובה שהוצאו שלא כדין כדלקמן:

18 (1) בעליה של העבודה הטובה, מר אורי נאטי, השיב בחקירתו מיום 14.4.2015 כי
19 בתקופה הרלוונטית היה תחת השפעת סמים ובחלקה אף ריצה את מאסרו
20 בכלא. בתקופת מאסרו בכלא הציע לו בחור לקבל סמים בתמורה לתעודת זהות
21 שלו, ופתח על שמו מספר חברות, שהוא לא ידע מה תחום עסוקן. כאשר הוצגו
22 לו חשבוניות העבודה הטובה אשר קוזזו בספרי המערערת השיב "**גם החברה**
23 **הזו הייתה על שמי. אני זוכר אבל את ה.א.ח.י.מ שירלי, אני לא מכיר, וגם לא**
24 **כתב היד שלי, גם לא החתימה. לא ביצעתי את העבודות הללו מעולם ובחיים**
25 **לא קיבלתי את הסכומים האלו"** (דף 3, שורות 24-31). נאטי לא הכיר את
26 אלקיעאן, וטען בחקירתו שלא קיבל את סכומי הכסף המופיעים בכרטיס
27 הספק של המערערת כאלו שנמסרו לחברה הטובה;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 (2) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 לא זכר מי נתן לו את החשבוניות הנושאות
2 את שמה של החברה הטובה, ולא ידע למי מסר את השיקים שניתנו לכאורה
3 בגין החשבוניות;
- 4 (3) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי היא אינה מכירה את
5 בעלי החברה הטובה, אף לא ידעה להשיב היכן סופקה העבודה. כאשר נאמר לה
6 כי בעלי החברה הטובה הינו נרקומן, השיבה "אני בשוק, אני לא מאמינה" (דף
7 10, שורות 345-353).
- 8 41. אבולקיעאן נמנע מלהתייחס בעדותו באופן ספציפי ל"עבודה הטובה", ולא הביא
9 ראיות כלשהן לקשר עסקי כלשהו בין המערערת לבניה.
10
- 11 42. החקירות מלמדות כי מדובר בחברת קש, אשר הוקמה לשם הוצאת חשבוניות
12 פיקטיביות, ואין לה כל פעילות עסקית. בנסיבות אלו לא נפל פגם בהחלטת המנהל
13 שלפיה קיזזה המערערת מס תשומות אף שידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.
14
- חשבוניות כתל ב.ע. בנייה**
- 15 43. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה חברת **כתל ב.ע. בנייה**
16 **בע"מ** (להלן: "**כתל**"), שסכום המע"מ המגולם בהם 80,800 ₪. בנימוקים להטלת
17 כפל המס מיום 21.8.2017 פירט אביטבול את ממצאיו שבשלם קבע כי המערערת
18 ניכתה ביודעין מס תשומות על פי החשבוניות הנושאות את שמה של כתל כדלקמן:
19 (1) בעל המניות בכתל, מר חגאי עמית, השיב בחקירתו מיום 1.4.2015, שהוא אינו
20 מכיר את המערערת או את אבולקיעאן, מעולם לא קיבל מהם סכומי כסף, ולא
21 ביצע עבורם עבודות בחקלאות או בבנייה. כאשר הוצגו לו מסמכים המעידים
22 על העברת מניות בחברה, הוא לא זיהה את המסמכים, וטען כי מדובר בזיוף.
23 מר חגאי עמית לא זיהה את החשבוניות הנושאות את שמה של כתל אשר קוזזו
24 בספריה של המערערת, לא קיבל את סכומי הכסף הנקובים בהן, ולא סיפק את
25 העבודה המתוארת בהן;
- 26 (2) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 זיהה את החשבוניות אך לא ידע להשיב מי
27 בעליה של החברה, אף לא הכיר את השם חגאי עמית. לטענתו מצוי כל החומר
28 במשרדו. כאשר נאמר לו שבעליה של כתל אינו מכיר אותו ומעולם לא עבד עמו,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 השיב " הם יכולים להגיד מה שהם רוצים יש חוזים, יש צ'קים, יש קבלות יש
2 הכול";

3 (3) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי היא אינה מכירה את
4 כתל, אף לא ידעה להשיב היכן סופקה העבודה. יחד עם זאת השיבה כי
5 אבולקיעאן הוא זה שרשם את החשבוניות.

6 44. המערערת לא הגישה ראיה כלשהי המעידה על קיום עסקאות בינה לבין כתל, אף
7 אבולקיעאן נמנע מלהתייחס בעדותו באופן ספציפי לחשבוניותיה.

8

9 45. עולה מהמקובץ כי החשבוניות נכתבו בידי אבולקיעאן עצמו, מבלי שהן משקפות
10 עסקאות אמת בין הצדדים. בנסיבות האמורות לא נפל פגם בהחלטת המנהל שלפיה
11 קיזזה המערערת מס תשומות אף שידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

12

13 חשבוניות חברת מ.ס.פ לבנייה בע"מ

14 46. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה חברת מ.ס.פ לבניין
15 בע"מ (להלן: "מספ לבניין"), שסכום המע"מ המגולם בהם הוא 115,683 ₪.
16 בנימוקי כפל המס פירט אביטבול את ממצאיו שבשלם קבע כי המערערת ניכתה מס
17 תשומות על פי החשבוניות הנושאות את שמה של מספ לבניין אף שידעה שהוצאו
18 שלא כדין כדלקמן:

19

20 (1) מר חטיב סאפי, בעל המניות במספ לבניין, השיב בחקירתו מיום 16.1.2013
21 שהוא היה בעל מניות בחברה, אשר עסקה בהשכרת מבנים, ואולם הוא סגר את
22 החברה כיוון שהיו בה זיופים. עוד השיב כי מעולם לא העביר את מניותיה של
23 החברה לאדם אחר;

24 (2) אלקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 השיב לשאלה מי הוא בעלי מספ לבניין
25 "אלוהים הוא הבעלים", וכאשר נשאל היכן גר הבעלים השיב "בשמים".
26 לשאלה מה סיפק לו הבעלים של חברת מספ לבניין, השיב "דת" (שורות 105-
27 110). כאשר הוצגו לו החשבוניות שקיזזה המערערת בספריה, השיב שאינו זוכר;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 (3) סכום השיקים אשר העבירה המערערת לכאורה למספ לבניין הינו 452,680 ₪,
2 בעוד שסך החשבוניות מגיע לכ- 835,680 ₪. אבולקיעאן בחקירתו לא ידע
3 להשיב כיצד שולם ההפרש. זאת ועוד, השיקים ששולמו נפרעו בשטחים, עובדה
4 שאינה מתיישבת עם ניהולו של חשבון בנק של החברה בארץ;
5 (4) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי היא אינה מכירה את
6 בעלי חברת מספ לבניין, וכי החשבוניות נרשמו על ידי אבולקיעאן;
7 (5) רואה חשבון ניסים אביש השיב בחקירתו מיום 11.8.2015 כי הוא סגר את
8 כרסות הספק של מספ לבניין ללא חוב, בהוראתו של אבולקיעאן, אף שלא
9 הוצגה לו אסמכתא על כך שהחוב אכן שולם.
10
11 47. אבולקיעאן נמנע מלהתייחס בעדותו באופן ספציפי לחשבוניות מספ לבניין, ולא
12 הוגשה על ידי המערערת כל ראיה המעידה על קיומן של עסקאות בינה לבין מספ
13 לבניין. למותר לציין כי אבולקיעאן לא נתן הסבר מניח את הדעת לתשובותיו
14 המתחמקות במהלך החקירה.
15
16 48. עולה מהמקובץ כי החשבוניות נכתבו בידי אבולקיעאן עצמו, מבלי שהן משקפות
17 עסקאות אמת, שכן מספ לבניין נסגרה, ומעולם לא עסקה בתחומי העסוק של
18 המערערת. בנסיבות האמורות לא נפל פגם בהחלטת המנהל שלפיה קיזזה המערערת
19 מס תשומות אף שידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

חשבוניות חברת סנדרוס לבנייה בע"מ

- 20
21 49. המערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוציאה לה חברת **סנדרוס לבנייה**
22 **בע"מ** (להלן: "**סנדרוס**") שסכום המע"מ המגולם בהן הוא 68,800 ₪. בנימוקי כפל
23 המס פירט אביטבול את הממצאים שבשלם קבע כי החשבוניות הנושאות את שמה
24 של סנדרוס, הוצאו שלא כדין כדלקמן:
25 (1) בעל המניות כביכול בסנדרוס, מר מוחמד אחמד עבדאללה, השיב בחקירתו
26 מיום 9.7.2015 שהוא אינו מכיר את המערערת או את בעליה, מעולם לא פתח
27 חברה על שמו, הוא אינו יודע לרשום חשבוניות ואינו יודע מה זה מע"מ. כאשר
28 הוצגו בפניו חשבוניות המס הנושאות את שמה של סנדרוס, אשר קוזזו בספרי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 המערערת, השיב כי הכול מזויף. כך גם השיב לגבי הסכמי עבודה שהוצגו לו.
2 עוד השיב, כי הוא מעולם לא קיבל את סכומי הכסף הרשומים בחשבוניות;
3 (2) אבולקיעאן לא ידע להשיב בחקירתו מיום 3.8.2015 מי הוא בעליה של סנדרוס,
4 ומי סיפק לו את העבודה. כאשר עומת עם העובדה שבעליה של סנדרוס טען
5 שאינו מכיר אותו ולא קיבל ממנו כסף, השיב כי הכול נעשה על פי החוק;
6 (3) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי אבולקיעאן רשם את
7 החשבוניות, וכי מעולם לא פגשה את בעלי המניות בסנדרוס;
8 (4) רו"ח ניסים אביש השיב בחקירתו כי הכרטסת של סנדרוס נסגרה על פי הוראתו
9 של אבולקיעאן ללא אסמכתא.

10
11 50. אבולקיעאן נמנע מלהתייחס בעדותו באופן ספציפי ל"סנדרוס". התמונה הנלמדת
12 מהחקירות, אשר לא הופרכה על ידי המערערת במהלך ההוכחות, היא כי מדובר
13 בחשבוניות מזויפות, של חברה שאינה קיימת, אשר נרשמו בידי אבולקיעאן עצמו,
14 ולא שיקפו עסקת אמת כלשהי בין המערערת לבין סנדרוס. מעבר לכך שהראיות
15 מלמדות על כך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, מלמדות הראיות גם על כך
16 שקיזוז מס תשומות על פי החשבוניות נעשה ביודעין. בנסיבות האמורות לא נפל פגם
17 כלשהו בהחלטת המנהל.

סיכום ביניים בעניין כפל המס

18
19 51. עולה מהמקובץ כי החשבוניות שבגינן השית המנהל כפל מס, הוצאו שלא כדין,
20 ושהמערערת קיזזה ביודעין, באופן שיטתי, מס תשומות על יסוד חשבוניות שהוצאו
21 שלא כדין.
22 52. בנסיבות האמורות לא מצאתי שנפל פגם כלשהו בהחלטת המנהל להשית על
23 המערערת כפל מס.

פסילת ספרים וקנס

24
25 53. על פי סעיף 77(ב) בחוק מס ערך מוסף, "עוסק שניכה מס תשומות הכלול
26 בחשבונית מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא
27 אם כן הוכח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע
28 שחשבונית הוצאה שלא כדין".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 54. כפועל יוצא מקביעותיו של המנהל באשר לניכוי מס התשומות על פי חשבוניות
2 שהוצאו שלא כדין, ביודעין, קבע המנהל כי יש לפסול את פנקסי המערערת, ולהטיל
3 עליה קנס כאמור בסעיף 95 (א) בחוק מס ערך מוסף.

4 55. טענותיה של המערערת בדבר פסילת הספרים היו טענות כלליות בלבד, ולא הועלה
5 טעם המצדיק לשנות מהחלטותיו של המנהל. נוכח הממצאים שפירטתי, לא מצאתי
6 שנפל פגם בהחלטות המנהל בדבר פסילת הספרים, ובדבר הקנס שהושת.

7 החשבוניות שבגינן הוצאה שומת תשומות

8 56. המנהל הוציא למערערת שומת תשומות, בסך של 196,692 ₪, לאחר שבמהלך
9 הביקורת לתקופה שבין ינואר 2011 לדצמבר 2014, מצא כי המערערת ניכתה מס
10 תשומות כנגד חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין.

11

12 57. לגבי שש חשבוניות שהוציאה חברת פקיר לבנייה בע"מ (להלן: "פקיר לבנייה")
13 פירט אביטבול בנימוקים להחלטתו בהשגה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין
14 וזאת בשל הנימוקים הבאים:

15 (1) החשבוניות אינן מפורטות, ומתארות עבודות כלליות כגון: עבודות בנייה,
16 עבודות חקלאות, עבודות שלד וכדומה, אין בחשבונית תיאור מפורט של מיקום
17 העבודה, מהות החישוב, או כמות הפועלים שסופקו. נעשו ניסיונות רבים
18 לאיתורו של בעל החברה, מר עבדול רחמן מחמוד, אך אלו עלו בתוהו והוא
19 מוכרז כדרוש לחקירה;

20 (2) אבולקיעאן השיב בחקירתו מיום 3.8.2015 כי הוא מזהה את החשבוניות ואולם
21 הוא לא ידע לומר מי הביא לו את החשבוניות, מי הוא בעל החברה ולמי מסר
22 את השיקים בגין החשבוניות;

23 (3) מזכירת המערערת השיבה בחקירתה מיום 3.8.2015 כי היא אינה מכירה את
24 בעלי החברה, ואינה יודעת היכן בוצעו העבודות.

25

26 58. לגבי חשבוניות אמין לבנייה בע"מ (להלן: "אמין לבנייה") פירט אביטבול בנימוקים
27 להחלטתו בהשגה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין מהנימוקים הבאים:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 (1) שתי החשבוניות של אמין לבנייה אינן מפורטות ואינן עומדות בהוראת סעיף 9א
2 להוראות ניהול פנקסים, שכן כל שנכתב בהן הוא "עבור אספקת עובדים
3 לחקלאות" ללא פירוט, ללא ציון של מקום העבודות, כמות הפועלים וכדומה.
4 בעל המניות באמין לבנייה דרוש לחקירה שכן הוא לא התייצב לחקירה מספר
5 פעמים כפי שנדרש;
- 6 (2) אבולקיעאן בחקירתו מיום 3.8.2015 לא ידע להשיב מי הוא בעל המניות של
7 אמין לבנייה, ולשאלה כיצד הוא נראה, השיב "אני אגיד את זה בבית משפט"
8 (דף 11, שורות 410-408). אלקיעאן לא ידע להשיב מי רשם את החשבוניות
9 ולשאלה מה סופק בחשבוניות, השיב "חמורים".
- 10 59. אבולקיעאן הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, כי הוא עשה ניסיונות רבים לאיתור
11 בעל המניות של פקיר לבנייה, מר עבדול רחמן מחמוד ואולם הדבר לא עלה בידו.
12 עוד הצהיר כי העבודות נושא החשבוניות בוצעו בפועל, ובגין השירות קיבלה
13 המערערת חשבוניות מס כדין. המערערת ערכה הסכמי עבודה עם מוציאי
14 החשבוניות או נציגיהם המורשים, כפי שנהגה לעשות בכל התקשרות על מנת
15 שיעמדו בלוחות הזמנים, וכדי להימנע מקנסות מול הקבלנים הגדולים. העבודות
16 שאותן ביצעה המערערת והעסקאות מדברות בעד עצמן שהן דווחו במלואן
17 לרשויות.
- 18 60. טענותיה של המערערת בדבר הוצאת החשבוניות כדין היו טענות כלליות, אשר לא
19 הוכחו, שכן לא הוצגו ראיות אובייקטיביות בדבר שירות שנתנו לה פקיר לבנייה או
20 אמין לבנייה. גם עדותו של אבולקיעאן הייתה כללית, מבלי שניתן הסבר לתשובותיו
21 המתחכמות בחקירתו. עדים אחרים זולת אבולקיעאן לא זומנו להעיד. בנסיבות אלו
22 לא עלה בידי המערערת להוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין על פי המבחן
23 האובייקטיבי שנקבע בפסיקה. לפיכך יש לדחות את הערעור גם בסוגיה זו.
- 24 **שומת העסקאות**
- 25 61. בהשוואה שנערכה במהלך הביקורת בין דיווחי המערערת למנהל לבין הרישום
26 בספריה, נמצא כי בשנת 2014 דיווחה המערערת על מס עסקאות בסכום של
27 1,340,336 ₪, בעוד שבספריה נמצאו עסקאות שהמס הנובע מהן הוא 1,348,518 ₪,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 ולפיכך חייב המנהל את המערערת במס עסקאות בסכום של 8,182 ₪ (קרן בשנת
2 2014).

3 62. המערערת לא טענה טענות של ממש נגד השומה האמורה, מלבד טענות כלליות
4 שלפיהן יש לבטל את השומה. בנסיבות אלו לא מצאתי שיש מקום להתערב בהחלטת
5 המנהל, ולפיכך יש לדחות את הערעור בסוגיה זו.

שומת מס הכנסה

7 63. המערערת הגישה ערעור על החלטת פקיד השומה אשר קבע את הכנסתה בצוים
8 לשנות המס 2012 עד 2015, על-פי סעיף 152 (ב) בפקודת מס הכנסה.

9 64. בפירוט הנימוקים לקביעת השומה, פירט פקיד השומה כי על פי דו"ח גמר חקר של
10 חקירות מע"מ באר-שבע, קיזזה המערערת חשבוניות פיקטיביות בשנים 2012 עד
11 2014, בסכומים הבאים: 2012 – 2,149,000 ₪; בשנת 2013 – 3,709,899 ₪; ובשנת
12 2014 – 3,138,687 ₪.

13 65. עוד פורט בנימוקי צו השומה כי לאור הממצאים בדבר השימוש בחשבוניות
14 הפיקטיביות, הוחלט לפסול את ספריה של המערערת, בהתאם לסעיף 130 (יא) (1)
15 (א) בפקודת מס הכנסה, בגין ניכוי הוצאות שנדרשו בחשבוניות פיקטיביות בסכום
16 אשר אינו משקף את מחיר קבלת השירות, ובאופן שהפחית את ההכנסה החייבת
17 של המערערת בסכום מהותי.

18 66. פקיד השומה קבע בצו השומה כי יש להטיל קנס גרעון, בהתאם לסעיף 191 (ב)
19 בפקודת מס הכנסה, בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערערת חייבת
20 בו על המס שהתחייבה בו על פי הדוח שלה, וזאת מהטעם שלא הוכח להנחת דעתו
21 כי המערערת לא התרשלה בהגשת הדוחות שמסרה לשנים 2012 עד 2015.

שומת ההכנסה

23 67. פקיד השומה פירט בנימוקי צו השומה את אופן בניית השומה העיקרית שערך ואת
24 אופן בניית השומה החלופית.

25 68. **השומה הראשית** נערכה בהתאם לתחשיבים כלכליים, בעזרת כלכלן רשות המסים.
26 פורט בנימוקי צו השומה כי מניתוח הדוחות השנתיים של המערערת, עולה כי שיעור



**בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כבוד השופטת יעל ייטב**

**ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'**

תיק חיצוני:

- 1 עלויות השכר (תשלומי שכר עבודה לעובדים ישראלים ושכר לעובדים פלסטינאיים)
2 מתוך המחזור המדווח הינו גבוה בצורה קיצונית: בשנת 2012 – כ- 96%, ובשנים
3 2013 עד 2015 עולות עלויות השכר המדווחות על המחזור המדווח של המערערת.
4 עלויות שכר אלו גבוהות באופן בלתי סביר ואינן משקפות נכונה את הפעילות בעסק
5 של המערערת.
- 6 69. לאחר שנמצא כי אין סבירות כלכלית בדיווחיה של המערערת נקבעה שומה כלכלית,
7 שלפיה לא התיר פקיד השומה למערערת לנכות הוצאות בגין קבלני משנה כדלקמן:
8
9
10
11
12 בהתאם לתחשיב הכלכלי שנערך על יסוד ממצאים שמקורם בדיווחיה של
13 המערערת, נקבעה השומה הראשית כדלקמן:

2015	2014	2013	2012	
				מוצהר:
(4,181,142)	(2,532,519)	(1,460,073)	(335,170)	הפסד מעסק
				הוסף:
5,097,189	5,449,012	2,696,897	2,384,842	שלילת הוצאות קבלני משנה בהתאם לשומה כלכלית
2,532,519	1,460,073	335,170	-	ביטול הפסדים
				בשומה:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

3,448,566	4,376,566	1,571,994	2,049,672	הכנסה חיבת
-----------	-----------	-----------	-----------	---------------

1

2 70. פקיד השומה ערך גם שומה חלופית המבוססת על ממצאי דו"ח גמר החקר בדבר
3 קיזוז מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. לאור ממצאי דו"ח גמר
4 החקר קבע פקיד השומה כי המערערת תבעה בשנים 2012 עד 2014, הוצאות כוזבות,
5 שאותן כללה בספריה תחת הסעיף 'עבודות חוץ', תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות
6 שלפיהן בוצעו עבודה עבודה כביכול וניתנו שירותים שונים (השומה לשנת 2015
7 זהה לשומה בבשומה העיקרית, שכן המנהל לא ערך ביקורת חשבונות לשנת 2015).

8

71. בשומה החלופית נקבע כדלקמן:

2015	2014	2013	2012	
				מוצהר:
(4,181,142)	(2,532,519)	(1,460,073)	(335,170)	הפסד מעסק
				הוסף:
-	3,138,687	3,709,899	2,149,000	שלילת הוצאות קבלני משנה בגין חשבוניות פיקטיביות
5,097,189	-	-	-	שלילת הוצאות קבלני משנה בהתאם לשומה כלכלית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

2,532,519	1,460,073	335,170	-	ביטול הפסדים
				בשומה:
3,448,566	2,066,241	2,584,996	1,813,830	הכנסה חייבת

1

2 72. בתצהיר עדותו הראשית ביאר **מר יעקב דיין**, **רכז חוליה בפקיד שומה באר-שבע**

3 (להלן – "**דיין**") כי המחלוקת בין המערערת לבין פקיד השומה, נסובה אודות גובה

4 ההוצאות ששולמו לקבלני משנה (בשומה הראשית) ואודות השימוש שעשתה

5 המערערת בחשבוניות פיקטיביות (בשומה החלופית). פורט בתצהיר כי מניתוח

6 דוחותיה השנתיים של המערערת עולה כי שיעור עלויות השכר (תשלומי שכר עבודה

7 לעובדים הישראלים ושכר לעובדים הפלסטינאים) והוצאות על קבלני המשנה, יחד

8 במצטבר, מתוך המחזור המדווח, גבוה בצורה קיצונית ובלתי סבירה, שכן בשנים

9 2013 עד 2015, עולות הוצאות השכר וקבלני המשנה על המחזור המדווח. בשל כך

10 מצא פקיד השומה שהוצאות אלו אינן משקפות נכונה את הפעילות בעסקה של

11 המערערת.

12 73. חישוב ההוצאות שיש להתיר בגין קבלני המשנה התבסס על הנתונים מתוך ספריה

13 של המערערת. בין היתר התייחס פקיד השומה למספר **העובדים הישראליים**

14 שעליהם דיווחה המערערת, ולמספר **העובדים הפלסטינאים**. כן חישב את **תפוקות**

15 **העובדים וקבלני המשנה**.

16 74. בתצהירו הסביר דיין כי מחזור המערערת מורכב מתפוקת עובדים שהמערערת

17 מעסיקה באופן ישיר (עובדים ישראלים ועובדים פלסטינאים) וכן מתפוקה שמקורה

18 בהתקשרויות עם קבלני משנה.

19 לצורך קביעת השומה סכם פקיד השומה את מספר ימי העבודה של העובדים

20 הישראלים והעובדים הפלסטינאים, בניכוי עובדי ההנהלה (להלן – "**סך ימי**

21 **העבודה**"). את סך ימי העבודה, הכפיל בתפוקה היומית, אשר הועמדה על ידי כלכלן

22 רשות המיסים, על סך 600 ₪ ליום עבודה לעובד. הסכום שהתקבל ממכפלה זו הוא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 מחזור המערערת מעובדים ישראלים ופלסטינאים (להלן – "מחזור מחושב
2 מעובדים").
- 3 את המחזור מתפוקת קבלני המשנה (להלן – "מחזור קבלני המשנה") חישב פקיד
4 השומה על ידי הפחתת המחזור המחושב מעובדים, מכלל המחזור המוצהר של
5 המערערת על פי דוחותיה הכספיים.
- 6 ממחזור קבלני המשנה, התיר הוצאות בשיעור של 90%, בהנחת רווח גולמי בשיעור
7 של 10% בגין השימוש בקבלני משנה, אף שלדבריו של דיין מדובר בשיעור נמוך
8 למקובל בענף.
- 9 כיון שנמצא כי המערערת דרשה הוצאות בגין עלויות קבלני משנה בסכום גבוה
10 בהרבה מהעלות שחישב פקיד השומה על פי השומה הכלכלית, התיר את הוצאות
11 קבלני המשנה כפי שחישב אותן, ולא התיר את הוצאות קבלני המשנה שדרשה
12 המערערת בדיווחיה העולים על הסכום האמור.
- 13 75. פקיד השומה הגיש את חוות דעתו של **מר אורי הרוש**, מהמחלקה הכלכלית ברשות
14 המסים (להלן – "המומחה"), אשר חיווה דעתו באשר לגובה ההוצאות שתבעה
15 המערערת בגין תשלומים לקבלני משנה.
- 16 76. בחוות דעתו בחן המומחה את דיווחי המערערת על ימי עבודה של עובדים ישראלים
17 (בנטרול עובדי הנהלה), בטופסי 126, בשנות המס 2012 עד 2015 וכן את נתוני משרד
18 הפנים – רשות האוכלוסין וההגירה, אגף מת"ש, לגבי התפלגות ימי העבודה של
19 העובדים הפלסטינאים באותן שנים. כמו כן בחן את נתוני הוצאות השכר והוצאות
20 קבלני המשנה כפי שדווחו בספריה של המערערת ואת תמצית הדוחות הכספיים, על
21 מנת לבחון את סבירות הוצאות קבלני המשנה.
- 22 כדי לחלץ מדיווחיה של המערערת את מחזור קבלני המשנה, חישב המומחה תחילה
23 את מחזור העובדים הישראלים (ללא עובדי הנהלה) ועובדי שטחים (להלן – "מחזור
24 העובדים"), וזאת באמצעות הכפלת שכרם היומי של העובדים, שאותו העריך ב-
25 600 ₪, במספר ימי העבודה של העובדים, שאותם מצא בדיווחיה של המערערת
26 ובנתוני רשות האוכלוסין על העסקת עובדים על ידי המערערת. ההפרש שבין
27 המחזור המוצהר על ידי המערערת למחזור העובדים שחישב, משקף את **מחזור
28 קבלני המשנה**.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ממחזור קבלני המשנה חושבו עלויות בשיעור של 90%, המשקפות רווח גולמי
2 בשיעור של 10% למערערת בגין השימוש בקבלני המשנה. המומחה הדגיש בחוות
3 דעתו כי שיעור זה נמוך מהרווח הגולמי המקובל בענף. יתרת הוצאות שאותן ניכתה
4 המערערת בגין קבלני המשנה, לא הותרו בניכוי.
- 5 77. בחקירתו הנגדית הבהיר המומחה, כי על יסוד הניתוח הכלכלי שערך מצא שיש
6 לאשר חלק מההוצאה שנתבעה על ידי המערערת בגין קבלני המשנה, ולא לבטל את
7 כולה. את בדיקתו ערך באופן אובייקטיבי, מבלי להתייחס לחשבונות הפיקטיביות.
8 הבדיקה שערך בחנה את סבירות ההוצאה לקבלני המשנה על סמך הדוחות
9 הכספיים ועל סמך העובדים המדווחים על ידי המערערת, עובדים ישראלים ועובדי
10 שטחים כאחד.
- 11 המומחה הדגיש שהוא לא סימן לעצמו מטרה שלא להתיר את כל החשבונות
12 הפיקטיביות, אלא בדק את הדוחות הכספיים ובחן האם יש מקום להתיר הוצאה
13 כלשהי.
- 14 המומחה ביאר כי הוא בחר בנתונים 'מינימליסטים', הן מבחינת שיעור הרווח
15 הגולמי והן מבחינת עלות השכר של עובד. אם היה מניח נתונים גבוהים יותר, כגון
16 שכר עבודה בסך של 900 ₪ במקום 600 ₪, או 20% רווח גולמי, הייתה ההוצאה
17 המותרת נמוכה מזו שהותרה בפועל.
- 18 78. בנספח א' לתצהיר עדותו הראשית פירט דיין את התחשיב הכלכלי שערך לשם
19 קביעת ההוצאה שתותר בגין קבלני המשנה, אשר היווה את הבסיס לשלילת חלק
20 מההוצאות שנתבעו בניכוי על ידי המערערת. תמצית התחשיב היא כדלקמן-
21

2015	2014	2013	2012	שנת המס	(אופן החישוב)
16,251,894	5,757,989	5,225,259	4,773,735	מחזור מוצהר	
12,266,509	5,316,875	3,787,718	4,266,860	סה"כ תפוקת	(ימי עבודה, בניכוי עובדי הנהלה, כפול)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

				עובדי המערכת	ב- 600 ש"ח, שכר יומי)
3,985,385	469,540	1,381,985	346,875	יתרת מחזור מקבלני משנה	((ההפרש בין המחזור המוצהר לבין סה"כ תפוקת עובדי המערכת)
3,585,846	0	1,243,787	312,187	עלות קבלני המשנה המחושבת	(יתרת מחזור מקבלני משנה מוכפלת ב- 90%, המשקף רווח גולמי בשיעור 10%)
5,097,189	5,449,012	3,940,684	2,697,029	עלות קבלני משנה מוצהרת	
5,097,189	5,449,012	2,696,897	2,384,842	ההוצאה שלא הותרה בניכוי	((ההפרש בין עלות קבלני המשנה המוצהרת לבין עלות קבלני המשנה המחושבת)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

1

2 79. בהתאם להלכה הפסוקה, פסילת ספריה של המערערת מצדיקה עריכת שומה לפי
3 מיטב השפיטה (ראו ע"א 62/58 פקיד שומה ת"א נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959);
4 ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקווה נ' עו"ד אורן, פ"ד מד(2) 554, 559 (1990)
5 (להלן- פרשת אורן); ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש
6 דן, פ"ד מו (5) 309, 329 (1994); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל
7 מס ערך מוסף (ת"א 1) (מיום 16.11.09). פקיד השומה אינו נדרש להוכיח את השומה
8 שערך לפי מיטב השפיטה בראיות נקודתיות, ובאפשרותו להתבסס על אומדנים
9 והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ראו גם ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד שומה
10 רחובות, פ"ד מא (3) 57, 60 (1987); ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח
11 תקוה (מיום 25.3.09)).

12 80. משנערכה שומה לפי מיטב השפיטה, מוטלת על הנישום חובת הראיה לעורר ספק
13 באשר לסבירותה ומהימנותה של השומה (ראו למשל בע"א 731/88 בוכמן נ' פקיד
14 שומה ת"א, פ"ד מו (4) 265, 265 (1992)). כפי שנקבע בפרשת אורן-

15

16 "נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך
17 שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא
18 הוכחות אוביקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס
19 טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד
20 להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן, הדגיש,
21 כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות
22 אוביקטיביות של ממש..."

23

24

25 81. בענייננו לא הגישה המערערת חוות דעת כלכלית מטעמה, אף לא הציגה ראיות של
26 ממש לאי סבירותה של השומה שנערכה לפי מיטב השפיטה. השומה נערכה כאמור
27 לא רק על יסוד תדריכים, אלא גם על יסוד נתוני העסק, תוך התייחסות למחזור
28 החברה, לדיווחים בדבר מספר העובדים הישראלים והעובדים הפלסטינאים.
29

30

31

32 82. אף שלבית המשפט מוקנית הסמכות להתערב בשומה שנקבעה לפי מיטב השפיטה,
33 כפי שנקבע בהלכה הפסוקה לא תיטה ערכאת הערעור להתערב בקביעותו של פקיד
השומה, אלא במקרים חריגים ביותר, כגון במקרים של סטיות מהותיות מן
העובדות שהוכחו, התעלמות מנתונים, או טעות שבחוק (ראו גם ע"א 5324/05



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (מיום 9.8.09)). שכן עריכת השומה מוטלת על פקיד
2 השומה או על מנהל מס ערך מוסף, לפי העניין, וגם אם יתכן שהשופט היושב בדין
3 היה מגיע למסקנה שונה, אין די בכך כדי להצדיק התערבות במסקנות הפקיד
4 שהוסמך על פי חוק לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה, נוכח שיקול הדעת הרחב
5 שניתן לו על יסוד מומחיותו בעריכת השומה. בית המשפט יבחן אמנם שומה זו
6 באופן ביקורתי, כדי לוודא שהשומה אינה חורגת באופן בולט מרף הסבירות, באופן
7 שאינו מתיישב עם נתונים והנחות עובדתיות ברורות אשר הוצגו על-ידי הנישום,
8 ואולם לא ימהר כאמור להחליף את שיקול דעתו של הפקיד המוסמך בשיקול דעתו
9 שלו.

10 83. בענייננו לא מצאתי שיש להתערב בשומה שנקבעה, אשר נערכה באופן מקצועי, תוך
11 התבססות על נתוני העסק והתדריכים כאחד.

12
13 84. על פקיד השומה לא מוטלת החובה להגביל את עצמו לשלילת הוצאות על פי
14 חשבונות פיקטיביות בלבד (אף שפסילת הספרים מבוססת על חשבונות
15 פיקטיביות), ומשנפסלו הספרים, שכן לא ניתן לתת בהם עוד אימון, אין כל מניעה
16 לעריכת שומה אשר תנסה לקבוע את הכנסתו האמתית של הנישום, על פי מיטב
17 השפיטה. בענייננו נערכה השומה תוך העזרות בחוות דעת כלכלית מקצועית, תוך
18 התייחסות גם לנתוני המערערת: במיוחד המחזור המדווח והדיווחים אודות שכר
19 העובדים. ההנחות שאומצו בתחשיב לגבי חישוב ההוצאה המותרת בגין קבלני
20 המשנה, על יסוד התדריכים המקצועיים, סבירות, אף מקלות. לא קיימות בענייננו
21 סטיות מהותיות מן העובדות שהוכחו, התעלמות מנתונים, או טעות שבחוק, ועל כן
22 לא מצאתי שיש להתערב בשומה שנערכה לפי מיטב השפיטה.

23
24 85. פקיד השומה קבע כאמור גם שומה חלופית, שבגדרה לא התיר הוצאות בגובה
25 סכומי החשבונות הפיקטיביות, שכן נמצא שאותם קבלני משנה כביכול לא העניקו
26 מעולם למערערת שירותים כלשהם ועל כן לא מדובר בהוצאה בייצור הכנסה. לא
27 מצאתי שיש להעדיף דווקא את השומה החלופית, הדבר אף לא נטען על ידי
28 המערערת, שכן השומה החלופית מתייחסת לחשבונות הפיקטיביות בלבד, ואולם
29 חוסר הסבירות שעליה הצביע פקיד השומה באשר לשיעור ההוצאה שנתבע בניכוי
30 ביחס למחזור, מעיד על כך שקיימת בעיה בדיווחים גם מעבר לשימוש בחשבונות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1 הפיקטיביות, ועל כן התחשיב הכלכלי מתאים יותר לקביעת הכנסתה החייבת של
2 המערערת לאשורה.
3

4 86. לא מצאתי אפוא פגם בשומה העיקרית שנערכה לפי מיטב השפיטה, ועל כן יש
5 לדחות את הערעור בסוגיה זו.

פסילת הספרים

6
7 87. בתצהיר עדותו הראשית פירט דיין כי חזר ועיין בהודעות פסילת הספרים לפי סעיף
8 130 (יא) (2) בפקודת מס הכנסה אשר נשלחה למערערת, והחליט שאין מקום לבטלן.
9 דיין הפנה לסעיף 130 (יא) (1) (א) בפקודה הקובע "שימוש בחשבונית שהוצאה בלא
10 מכירה או מתן שירות, או שהסכום בה אינו משקף את מחיר המכירה או מתן
11 השירות, לפי העניין...". שימוש בחשבונית שהוצאה מבלי שהייתה מכירה או מתן
12 שירות, כפי שהיה בענייננו, מהווה את אחד הטעמים לכך שיראו את הפנקסים
13 כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת למעשה.
14 בענייננו פורט בתצהיר כי לא הוצגה סיבה מספקת לשימוש בחשבוניות האמורות
15 ועל כן יש לראות את הפנקסים כבלתי קבילים.

16 88. נוכח הממצאים שפורטו, בעיקר נוכח היקף השימוש המודע בחשבוניות פיקטיביות,
17 אין כל פגם בפסילת הספרים.

קנס הגירעון

18
19 89. פקיד השומה קבע כאמור בצו השומה כי יש להטיל קנס גרעון, בהתאם לסעיף 191
20 (ב) בפקודת מס הכנסה, בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערערת
21 חייבת בו על המס שהתחייבה בו על פי הדוח שלה, וזאת מהטעם שלא הוכח להנחת
22 דעתו כי המערערת לא התרשלה בהגשת הדוחות שמסרה לשנים 2012 עד 2015.

23 90. המערערת לא העלתה טענה של ממש נגד הטלת הקנס. תכליתו העיקרית של קנס
24 הגירעון היא הרתעתית, ויש בו כדי ליצור תמריץ לדווח דיווח אמת, שכן עיקר גביית
25 המס מבוססת על הדוחות המוגשים בידי הנישום, מתוך אמון בנישום, ושיעור
26 הדוחות הנבדקים הוא נמוך. ככל שהאמון שניתן בנישום מופר על ידי הנישום, עליו
27 לשאת בקנס לטובת אוצר המדינה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 29733-04-19 א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך
מוסף באר שבע ואח'

תיק חיצוני:

1

סיכום

2

91. לא מצאתי כל פגם בהחלטותיהם של המנהל ושל פקיד השומה נושא הערעור,

3

ולפיכך אני דוחה את הערעור במלואו. השומות וההחלטות נושא הערעור יעמדו על

4

כן.

5

92. בשים לב להיקף ההתדיינות בתיק, לגובה הסכומים שבמחלוקת, להליכים שבהם

6

היה על המנהל ופקיד השומה לנקוט, ובשים לב לראיות שהובאו, מצאתי שיש לחייב

7

את המערערת בהוצאות המשיבים, לרבות שכר טרחת עו"ד, בסכום כולל של 75,000

8

ש. סכום ההוצאות ישולם תחילה מתוך הערובה שהופקדה בקופת בית המשפט

9

להבטחת תשלום ההוצאות. היתרה תשולם על ידי המערערת למשיבים בתוך 30

10

ימים, שאם לא כן תישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.

11

12

ניתן לפרסם את פסק הדין

13

14

15

16

ניתן היום, י"א סיוון תשפ"ב, 10 יוני 2022, בהעדר הצדדים.

17



יעל ייטב, שופטת

18

19