



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

בשיר אבו סהביאן  
ע"י ב"כ עו"ד אלברט הראל

המערער

נגד

מדינת ישראל – מנהל מע"מ באר שבע  
ע"י ב"כ עו"ד מור מכטה (פמד"א)

המשיב

### פסק דין

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26
1. זהו פסק דין בערעור על החלטות המשיב, להטיל על המערער כפל מס לשנים 2012-2015, בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כחוק. הוחלט לדחות את הערעור, ולהלן הנימוקים.
2. המדובר, בחשבוניות שהוצאו על שם שבע חברות: ים ד. י. פ יזמות בינלאומיות בע"מ (להלן: "ים דיפ"); כהן י.א.מ.ג הסעדה בע"מ (להלן: "כהן יאמני"); מאסטר קט בע"מ (להלן: "מאסטר קט"); ריילוקס בע"מ (להלן: "ריילוקס"); ש.ל.ר לעבודות מתכת ושיפוצים (להלן: "ש.ל.ר"); בע"מ; ל.ש האחד בע"מ (להלן: "ל.ש"); שיר"ז י.א. בניה והובלות בע"מ (להלן: "שירז"). סכומי המע"מ שנוכו בשנות המס האמורות, על פי חשבוניות של חברות אלה, הסתכמו ב - 1,468,470 ₪.
- המשיב קבע במסגרת החלטתו המפורטת והמנומקת, על יסוד הראיות המנהליות שעמדו בפניו, ואשר נאספו במהלך חקירה פלילית של הרשות, כי החשבוניות שבמחלוקת שהוצאו על שם החברות האמורות, שאותן כינה המשיב בהחלטתו "החברות הפיקטיביות", נמסרו על ידי המערער לעוסקים רבים, ככיסוי חשבונאי בלבד לעבודות שביצע המערער, וכן קבע: **"... בהסתמך על העדויות והראיות שנאספו מגורמים שונים... לא מדובר בעסקאות אמת שבוצעו ע"י החברות הפיקטיביות, וכי הוצאת חשבוניות מס שלא כדין על שם החברות הפיקטיביות..."**
- במסגרת החלטתו הטיל המשיב על המערער כפל מס בסך 2,934,025 ₪ לשנות המס 2012 – 2014, ו - 3,456 ₪ לשנת 2015.
3. המערער לא היה רשום בשנים הרלוונטיות כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף ולטענתו, במסגרת הודעת הערעור, עבד **"... כשכיר במספר חברות בתחום אספקת כ"א וביצוע עבודות כלליות, אשר לגביהן המשיב פתח בהליך חקירה"**.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

1 לטענתו, פעל בתקופה הרלוונטית, על פי הוראות מעסיקיו, ולא קיבל את התמורה נקובה  
2 בחשבוניות השנויות במחלוקת, אלא החברות שבהן הועסק הן שקיבלו את התמורה  
3 האמורה.  
4  
5 המערער טען, כי החשבוניות הוצאו, בגין עסקאות אמת שמהותן "... אספקת עובדים  
6 כלליים ע"י החברות שבהן המערער היה מועסק ושתמורתן שולמה במלואה".  
7  
8 המערער טען בערעורו, כי נפלו בהחלטות המשיב פגמים המצדיקים ביטולן, ובין היתר,  
9 כדלקמן:  
10  
11 לסברת המערער, אין מחלוקת כי העוסקים שקיבלו את החשבוניות שילמו את מלוא  
12 התשלומים בגינם, וממילא המדובר בעניינם בהוצאה מוכרת של שכר עובדים ואין הגיון  
13 כלכלי, בדרך הפעולה שמתאר המשיב, שלפיה, נזקקו לחשבוניות כוזבות מתוך רצון לחסוך  
14 את המס, תוך חשיפתן לכפל מס וקנסות.  
15  
16 המערער סבר, כי עמדת המשיב אינה הולמת את ההיגיון שבבסיס העסקה באמצעות עובדי  
17 קבלן, כאשר המערער שימש מנהל תפעול בחברות שבהן הועסק, והוא שקיבל את העובדים  
18 לעבודה והדריך אותם.  
19  
20 המערער טען, כי המשיב לא בחן את כלל הראיות שנאספו במהלך החקירה, וביסס את  
21 החלטותיו על חלק מן הראיות בלבד. עוד טען, כי בחומר החקירה קיימות עדויות של מספר  
22 מעורבים, השומטות את הבסיס להחלטת המשיב, שאותן פירט בערעורו.  
23  
24 המערער סבור, כי המשיב מנוע מלטעון להוצאת החשבוניות על ידי המערער, משהוגש  
25 בפרשה כתב אישום נגד אדם אחר, שבמסגרתו נטען, כי אותו אדם הוא אשר פעל להוצאת  
26 החשבוניות.  
27  
28 המשיב סבור כי לא נפל פגם בהחלטות, וכי המסקנה בדבר הוצאת החשבוניות שלא כדין .4  
29 על ידי המערער, ביוזמתו, באמצעות מעורבים נוספים, היא המסקנה המסתברת, נוכח  
30 הראיות המנהליות שנאספו.  
31  
32 בכתב התשובה לערעור סוכמו בקצרה הממצאים כדלקמן:  
33 "החשבוניות שהוציא המערער ניתנו ככיסוי לעבודות שבוצעו ע"י גורמים שאינם אלו  
34 הנקובים בחשבוניות, וביניהם המערער עצמו. התשלומים עבור עבודות המערער הועברו



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-05-38814

- 1 דרך חשבונית הבנק של החברות, אשר הוקמו למטרת זיוף ומרמה, ומשם הועברו לידי  
2 המערער.  
3 בחקירתו טען המערער כי אינו מכיר את שמות חלק מן החברות ששמן נקוב בחשבוניות,  
4 ובחלקן האחר לא ידע לנקוב בשמות בעליהן, מול מי עבד בהן וממי קיבל תלושי שכר. כל  
5 זאת בזמן ששב וטען כי עבד בחברות אלו כשכיר.  
6 בעלי התפקידים בחברות אפקון החזקות בע"מ, מונדו פיגומים בע"מ ומונדו במות בע"מ,  
7 אשר קיבלו את החשבוניות וקיזזו אותן בספריהן, טענו כולם כי אינם מכירים את הבעלים  
8 של החברות, וכי כל ההתחשבוניות והעברות התשלומים נעשו מול המערער בלבד.  
9 הבעלים הרשומים של מרבית מן החברות מסרו בחקירתם כי אין נם יודעים מאומה על  
10 הנעשה בחברות, לא ידעו לומר כמה פועלים סיפקו לעבודה ואת זהותם, וטענו כי הם  
11 התבקשו לפתוח חברות על שמם בתמורה לתשלום".  
12  
13 5. למשיב העיד מר רונן מינאי, ממונה בכיר בצוות חקירות פשיעה חמורה במע"מ.  
14  
15 בתצהיר עדותו הראשית, סקר את נסיבות פתיחת החקירה. לדבריו, ביקורות שנערכו  
16 בספרי החברות והעוסקים המערבים, וחקירת המעורבים, העלו, כי המערער, שכאמור אינו  
17 רשום כעוסק מורשה ואף היה פושט רגל בתקופה הרלוונטית, לאחר שהוכרז ככזה, בשנת  
18 2012, הוציא חשבוניות שלא כדין, על שם החברות האמורות, מבלי שנערכו עסקאות בין  
19 החברות האמורות, ובין עוסקים שקיבלו את החשבוניות.  
20  
21 בתצהיר עדותו הראשית, סקר העד, את הראיות העיקריות שעמדו בבסיס החלטות המשיב,  
22 ובין היתר:  
23  
24 בחקירתו מיום 3.3.15, לא ידע המערער למסור פרטים בדבר העוסקים שמולם פעל  
25 במסגרת חברת כהן יאמנ, לא זכר מי היו בעלי החברה, ולא ידע לומר ממי קיבל תלושי  
26 שכר; המערער סיפר, כי מסר כי סיפק עובדים לחברת אפקון החזקות בע"מ, ומסר לה  
27 חשבוניות על שם חברת ים דיפ כדי לכסות כיסוי חשבונאי, עבודות שהוא ביצע בפועל;  
28 לדברי המערער בהיותו פושט רגל לא יכול היה לפתוח חברה על שמו, או תיק עוסק מורשה  
29 ועל כן, סיפק חשבוניות של חברות אחרות, ככיסוי לעבודות שהוא ביצע בפועל, וכל החברות  
30 שבהן מדובר הוציאו חשבוניות בגין עבודות שהוא ביצע בפועל; בחקירתו מיום 17.6.15,  
31 העיד, כי ים דיפ סיפקה חשבוניות עבור פועלים שלו שעבדו בחברות מונדו במות ומונדו  
32 פיגומים, וכי איננו מכיר את החברות: ש.ל.ר, ריילוקס, מאסטר קט, ואחרות שעליהן  
33 נשאל, ואיננו מכיר את בעלי החברות.  
34



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-05-38814

1 בעלי תפקידים בחברות מונו במות ומונדו פיגומים - חברות שניכו מע"מ על פי חלק  
2 מהחשבוניות שבמחלוקת, העידו, כי המערער נתן להם את החשבוניות, בגין עבודות שהוא  
3 ביצע בפועל, כאשר הוא זה שערך את החשבוניות, מול בעלי החברות והאחראים מטעמם,  
4 והוא שקבע את תנאי התשלום ואת מחירי העבודות.  
5  
6 בעלי תפקידים בחברת אפקון החזקות בע"מ (להלן: "אפקון"), העידו, ביחס לחשבוניות  
7 שמסר המערער לחברה, על סך למעלה מ 5,834,409 ₪, שהוצאו על שם החברות ל.ש, ים  
8 דיפ וכהן יאמנ, כי המערער הוא שערך באופן בלעדי את ההתחשבות מול אפקון, מטעם  
9 החברות האמורות, וסמוך לאחר מכן, סיפק את החשבוניות, כי הציג עצמו כנציג מוסמך  
10 של ים דיפ, כהן יאמנ, ול.ש וכי הוא שפעל באופן בלעדי בכל עניין מול אפקון בשם החברות  
11 האמורות, כאשר העובדים שסיפק, הועברו מחברה אחת לחברה אחרת.  
12  
13 ראש קבוצת הפועלים שהועסקה, על ידי המערער, בעבודות עבור אפקון, העיד, כי כל  
14 העובדים הועסקו על ידי המערער עצמו, וכי המערער שילם לעובדים במזומן ולא הוציא  
15 להם תלושי שכר. ראש הקבוצה מסר, כי איננו מכיר איזו מן החברות ל.ש. ים דיפ, וכהן  
16 יאמנ, וכי אינו מכיר את בעלי החברות.  
17  
18 בעלי החברות מונדו במות ומונדו פיגומים, ומנהל התפעול של חברות אלה, מסרו, כי עמדו  
19 בקשר עם המערער בלבד לעניין אספקת עובדים, כי לא חתמו הסכמים כלשהם מול  
20 החברות: ל.ש., ים דיפ, ש.ל.ר., מאסטר קט, ריילוקס, ושירז, שחשבוניותיהן נמסרו על ידי  
21 המערער בגין התשלום עבור אותם עובדים, כי לא הכירו את בעלי החברות, וכי המערער  
22 הוא שקיבל את התשלומים, ומסר את החשבוניות.  
23  
24 בעלי חברת ל.ש. מסר בחקירתו מיום 11.3.15, כי סיפק למערער חשבוניות לצורך כיסוי  
25 חשבונאי של עבודות שביצע המערער בפועל, תמורת שיעור של 3% - 5% מן התמורה, זאת,  
26 משום שהמערער לא יכול היה לפתוח חברה על שמו. בחקירה מיום 30.11.15, הודה  
27 בהוצאת חשבוניות ל.ש. שמסר המערער, לחברות מונדו במות ומונדו פיגומים. לדבריו,  
28 המערער הוא שביצע את העבודות עבור חברת אפקון החזקות, כאשר התמורה הועברה על  
29 לחשבון הבנק של ל.ש. והוא משך את הכספים ומסר אותם למערער בניכוי עמלה של 5%.  
30  
31 בעלי ים דיפ מסר, שאינו זוכר כי נחתם חוזה עם מונדו במות או מונדו פיגומים, לא ידע  
32 למסור כל פרטים לעניין הפועלים שסיפקו, ולא הכיר אף אדם הקשור לחברות שלהן סופקו  
33 הפועלים, או את ראשי הקבוצות. הוא גם לא זכר את פרטי השירות שניתן בגין החשבוניות,  
34 ומי הוציא את החשבוניות ואופן החישוב.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

- 1  
2 בעליה הרשום של חברת כהן יאמנ מסר שלא ביצע כל פעולה במסגרת החברה, כי החברה  
3 רק נפתחה על שמו, וכי מסר חשבוניות מס ריקות של החברה למערער, כדי שימסור אותן  
4 לחברת אפקון, תמורת משכורת חודשית שקיבל העד מאדם אחר. לדבריו, המערער מעולם  
5 לא היה שכיר בחברה ולא קיבל שכר בפועל.  
6  
7 בעליה הרשום של חברת מאסטר קט, העיד, כי המדובר בחברה פיקטיבית שנפתחה על ידו  
8 ועל ידי אדם אחר, לצורך הפצת חשבוניות מס פיקטיביות.  
9  
10 בעליה הרשום של ריילוקס העיד, כי חברה זו הינה חברה פיקטיבית שמטרת הקמתה היתה  
11 הפצת חשבוניות מס פיקטיביות.  
12  
13 בעליה הרשום של שירז מסר, כי המדובר בחברה פיקטיבית שהוקמה לצורך הפצת  
14 חשבוניות מס פיקטיביות, וכן מסר, כי אין לו הכרות כלשהי עם איזו מן החברות שלהן  
15 נמסרו חשבוניות של החברה.  
16  
17 המערער העיד לעצמו, וכן העיד עדים אלה: .6  
18  
19 מר רגיב אזברגה, בעליה הרשום של חברת ים דיפ, אשר העיד בחקירתו הראשית, כי  
20 המערער הועסק כשכיר חברה, בתפקיד מנהל תפעול בפרויקטים שונים, וכי כל החשבוניות  
21 שהוציאה החברה בגין עבודות שביצעה בניהול המערער, הוצאו כדין;  
22  
23 מר חליל אלעסם, אשר העיד בחקירת הראשית, כי עבד בחברת מונדו במוות, כראש קבוצת  
24 עובדים, בתחילה כעצמאי ובהמשך כשכיר של חברת ים דיפ, ופעל מול המערער, לרבות  
25 לעניין מסירת המידע לצורך הוצאת חשבוניות;  
26  
27 מר נעים אבו צבור, בעליה הרשום של חברת כהן יאמנ, אשר העיד בחקירתו הראשית, כי  
28 המערער היה ממונה על העובדים בחברה. בהתייחס לדברים שסיפר בהודעתו אודות  
29 המערער, כגון שהמערער לא היה שכיר של החברה, לא קיבל ממנה שכר ותלושי המשכורת  
30 שהוצאו לו לא היו אמתיים, העיד העד, כי שיקר במסגרת הודעתו בשל הלחץ שבו היה נתון  
31 עקב החקירה. לדבריו: **"הייתי בלחץ בחקירה. הוא היה עובד אצלי. רציתי להפיל על כל**  
32 **מיני אנשים"**. עוד העיד, כי כנגד הגרסה השקרית שסיפק בהודעתו, הובטח לו, לדבריו:  
33 **"שאני אצא נקי והתיק יסגר"**.  
34



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

7. סבורני, כי בראיות המנהליות, אשר צורפו לתצהיר מר מינאי, ותמציתן הובאה לעיל, יש לבסס את ממצאי המשיב, בדבר העדר עסקאות אמת בין החברות שחשבוניותיהן במחלוקת ובין העוסקים השונים שקיבלו את החשבוניות, ואת המסקנות המסתברות, בדבר מעורבות המערער בהוצאת החשבוניות, ובדבר מסירתן לעוסקים על ידי המערער לצורך כיסוי חשבונאי גרידא, כאשר המערער ידע, כי החשבוניות אינן חשבוניות אמת.
- לחובת המערער יש לזקוף, במאזן הראיות, את המנעותו מהעדת רוב האנשים שמסרו הודעות המבססות את הממצאים והמסקנות האמורים, ומשלא נחקרו, הרי שגרסאותיהם לא נסתרו, ויש לקבלן, לענייננו.
- קשה לסברתי לבסס ממצא חיובי לזכות המערער, על עדותו שלו בפני בית המשפט, וזאת, הן נוכח ההתרשמות הישירה מהחקירה, הן בהיותו בעל דין, וכן, באשר בהודעותיו במסגרת החקירה במשרדי מע"מ, הודה, לפחות במשתמע, בכך שהשתמש בחברות לצורך כיסוי חשבונאי, בגין עבודות או שירותים שסיפק בעצמו –
- כך, בהודעתו מיום 3.3.15 (ש' 236 – 263) שם מסר, בין היתר: **"סיפקתי לחברת אפקון חשמלאים ומסגרים באזור גדרה לעבודות חשמל ומסגרות. סיפקתי עובדים מקצועיים מאזור הדרום. עבדנו בגדרה עבודות חשמל ומסגרות במבנה תעשייה"**, ובהמשך סיפר שפנה לחברות שונות בזו אחר זו, לצורך קבלת חשבוניות, כאשר בפועל, הוא זה שגייס את העובדים, הפעיל אותם, והעביר את קבוצות הפועלים מחברה לחברה על פי שיקול דעתו.
- בהמשך (ש' 353 – 358), אישר: **"ש: מתחילת החקירה אתה אומר שאתה מספק עובדים לביצוע פרויקטים באזור הדרום, מדוע היית צריך את כל החברות שנשאלת לגביהן מתחילת החקירה? ת: אני לא יכול לפתוח חברה בשמי כי אני בפשיטת רגל. ש: אז מה בעצם כל החברות שהוזכרו מתחילת החקירה, הן חברות שנועדו להוציא חשבוניות ותלושי שכר לעובדים. ת: כן"**.
- כן מסר (ש' 398 – 399): **"ש: כל החברות האלה שמוציאות חשבוניות, מכסות את העבודות שאתה עושה בפועל? ת: כן. בתנאי שהחברה תוציא תלושי שכר. ושתהיה לה פוליסת ביטוח"**.
- אמרות אלה, הינן, לסברתי, בגדר הודאות בעל דין לענייננו, והן מתיישבות, עם יתר הראיות המנהליות, שבבסיס החלטת המשיב.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

1 עדותו של מר רגייב אזברגה לא הותירה רושם המאפשר הסתמכות על דברי העד בחקירה  
2 הראשית. בנוסף, נדמה כי העד נמנע פעם אחר פעם, מלהשיב לשאלות שהיו פחות נוחות לו  
3 באומרו כי עליו לבדוק את הדברים, וכן, התגלתה סתירה מסויימת בין גרסתו לבין גרסת  
4 המערער, כאשר העד העיד שאישר למערער ליטול את העובדים ולהעבירם לעבוד תחת  
5 חברה אחרת, בעוד המערער סיפר דווקא שהעביר את הפועלים על דעת עצמו, כאשר העד  
6 לא השיב לו לטלפון.  
7  
8 על עדות מר חליל אלעסם קשה היה לבסס ממצאים, בין היתר, משום שהעד העיד שעבר  
9 תאונה מצערת, מצבו הנפשי קשה, ואינו זוכר את כל הפרטים הרלוונטיים. העד גם העיד,  
10 כי לא ידע מה נכתב בחשבוניות, ואינו מכיר לדבריו את בעלי ים דיפ, ואת החברות מאסטר  
11 קאט, ריילוקס ושירז. כמו כן, אישר העד בחקירתו הנגדית, את נכונות ההודעה שמסר  
12 בחקירתו במשרדי הרשות, אשר איננה מתיישבת כמובן עם גרסת המערער.  
13  
14 התקשיתי גם לקבל את עדותו של מר אבו צבור, אשר העיד כי שיקר בהודעתו, משלא  
15 הונחה כל תשתית מלבד עדותו שלו, לביסוס המסקנה כי הודעתו בחקירה היתה שקר  
16 ודווקא דבריו בחקירה ראשית בבית המשפט היו אמת. נדמה גם, כי אין מנוס ממתן משקל  
17 מה, לדברי המערער בחקירתו, בהתייחס לעד: **"כן הוא שקרן"** (עמ' 50 לפרוטוקול ש' 9).  
18  
19 נראה אפוא, כי לא עלה בידי המערער להפריך את הממצאים והמסקנות שביסוד החלטת  
20 המשיב, ולא עלה בידי להוכיח את גרסתו, בדבר היותו שכיר בחברות, ובדבר הוצאת  
21 החשבוניות כדין במסגרת עסקאות כשרות.  
22  
23 אשר לטענות המערער, אשר פורטו באופן נאה בסיכומי בא כוחו, בדבר העדר תחולה  
24 להוראת ס' 50(א) לחוק בענייננו, ובהעדר סמכות עקב כך למשיב, להורות על כפל מס  
25 למערער, הרי שאין לקבלה לסברתי. זאת באשר, כמפורט לעיל, סבורני כי מסקנת המשיב  
26 בדבר מעורבותו הפעילה של המערער בהוצאת החשבוניות, שאינה חייבת להסתכם בענייננו  
27 רק בכתיבתן, ודחיית גרסתו של המערער בדבר פעולה תמימה על פי הוראות מנהלי  
28 החברות, די בהן כדי ליתן בידי המשיב סמכות להורות על כפל מס נוכח הוראת ס' 50(א)  
29 לחוק, המתייחסת להוצאת חשבונית מס על ידי מי שאינו רשאי לעשות כן.  
30  
31 משנמצא כי הוראת החוק האמורה, חלה על המערער, הרי שאין לסברתי בעובדה כי  
32 מעורבים אחרים בהוצאת החשבוניות הואשמו בפלילים, בגין חלקם בפרשה, כדי להשתיק  
33 את המשיב או למנוע ממנו, לפעול על פי סמכותו האמורה בעניין המערער.  
34



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 38814-05-16

- 1 המסקנה אפוא, כי לא נפל בהחלטות המשיב כל פגם העשוי להצדיק התערבות בהן.  
2  
3 לפיכך נדחה הערעור. 8.  
4  
5 נוכח היקף ההתדיינות וסכום החיובים שבמחלוקת, ישלם המערער למשיב הוצאות  
6 הערעור בסך 70,000 ₪.  
7  
8  
9 ניתן היום, ל' חשוון תש"פ, 28 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

- 10  
11  
12  
13  
14

  
גד גדעון, שופט

- 15  
16