



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

מנזר רשק

ע"י ב"כ עו"ד ג'ריס דחדולי

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף – ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 לפניי ערעור לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "החוק") – על החלטת המשיב
4 במסגרתה דחה השגתו של המערער על שומת עסקאות ושומת תשומות לפי מיטב שפיטה (בהתאם
5 לסעיף 77 לחוק), לתקופה מחודש 05/2015 ועד לחודש 2/2019 (להלן: "השומה");

6

7 עסקינן בדחיית השגות, על השומות הנ"ל, מהנימוק כי המערער קיבל חשבוניות מס פיקטיביות,
8 במטרה להתחמק מתשלום מע"מ עסקאות על ידי קיזוז מע"מ תשומות; כי דיווח על חשבוניות מס
9 תשומות בלא שנעשו עסקאות עם הספקים עליהם דיווח למע"מ; וכי לא דיווח על מלוא עסקאותיו
10 למע"מ.

11

12

תמצית העובדות הצריכות לעניין

13 1. עיסוק המערער: המערער עסק, בתקופה הרלוונטית לשומה, בענף הבניה, כקבלן לעבודות בנייה
14 באזור ירושלים והסביבה ולפי הצהרתו גם בעסקי החשמל; המערער היה מוגדר כ"עוסק" במע"מ;
15 החל מיום 1 באוקטובר 2019 המערער חדל מלהיות "עוסק" פעיל.

16

17 2. ביקורת וחקירה: במהלך שנת 2019, ביצע המשיב ביקורת חשבוניות, של ספרי הנהלת החשבוניות
18 אצל המערער משנת 2014 ועד לחודש 2/2019 (להלן: "הביקורת"); הביקורת כללה בדיקת
19 חשבוניות של המערער (חשבוניות מע"מ עסקאות) וחשבוניות של ספקים ונותני שירות למערער
20 (חשבוניות מע"מ תשומות); במסגרת הביקורת מצא המשיב כי המערער לא דיווח למע"מ על מלוא
21 הכנסותיו (מחזור עסקאות); וכן כי דיווח על חשבוניות מס תשומות וניכה את תשלום המס בגין
22 שלא כדין.

23

24

שומות לפי מיטב שפיטה

25 3. שומת עסקאות: נוכח ממצאי הביקורת, המשיב הוציא שומה לפי מיטב שפיטה למערער, בגדרה
26 קבע כי המערער לא דיווח על מלוא הכנסותיו, לשנים 2014-2016, זאת כאשר בדיקה צולבת
27 שנערכה אצל לקוחותיו של המערער העלתה כי 19 חשבוניות מס, על סך כולל של 236,276 ₪ (קרן),



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 שהוצאו על ידו ללקוחותיו לא דווחו על ידו, ואילו ללקוחותיו דיווחו וקיזזו את מע"מ התשומות
2 בגינן; על כן, קבע המשיב שומת עסקאות לפי מיטב שפיטה, על הסך הנ"ל ובתוספת ריבית והפרשי
3 הצמדה בסך 23,889 ובסה"כ: 260,165 ₪. על שומה זו לא השיג המערער. ברם, בכתב הערעור טען
4 כי ערעורו נסוב על שתי השומות גם יחד.

5
6 **שומת תשומות:** במסגרת הביקורת הוצאה אף שומת תשומות לפי מיטב שפיטה; ממצאי
7 הביקורת העלו כי המערער דיווח על עשרות חשבוניות (כ- 120 חשבוניות), שלגרסתו הוצאו על ידי
8 קבלני משנה שסיפקו לו שירות או ביצעו עבורו עבודה; המשיב לא קיבל את גרסתו של המערער
9 וקבע שומת תשומות – בסך 2,839,816 ₪ (כולל ריבית והפרשי הצמדה); כי כלל החשבוניות
10 החשודות בזיוף לא יוכרו לצורך קיזוז מע"מ תשומות. משמעות הדבר היא, כי קיזוז מע"מ
11 תשומות שקיזז המערער היה שלא כדין ועליו להשיב את הסך הנ"ל לקופת המדינה; על שומה זו
12 השיג המערער, ומעת שהשגתו נדחתה הגיש את הערעור דנא.

ההשגה ונימוקי הדחיה

13
14
15 5. המערער, כאמור, השיג על שומת תשומות, בטענה כי נקט בכל הפעולות הדרושות על מנת לוודא
16 כי החשבוניות שהתקבלו מספקי המשנה הינן חשבוניות תקינות על פי דין, וניתן בהתאם לחוק
17 לדווח ולקזז את מע"מ התשומות בגינן; כי העבודות בוצעו וכי ישנם הסכמי עבודה בינו לבין
18 קבלני המשנה איתם עבד; כי שילם לקבלני המשנה בשיקים וקיבל קבלות בגין התשלומים.

19
20 6. המשיב סבר כי לא הוכח שהמערער נקט בכל האמצעים על מנת לוודא כי החשבוניות שהתקבלו
21 מקבלני המשנה הינן חוקיות ומקוריות; רוב התשלומים בוצעו במזומן בניגוד לחוק; מחקירות
22 של קבלני המשנה שיוחס להם הוצאת החשבוניות החשודות עולה, כי הם כלל אינם מכירים את
23 המערער, כי לא קיבלו ממנו כל תשלום, כי לא ביצעו עבורו כל עבודה שהיא וכי ההסכמי העבודה
24 אותם הציג המערער – נטען ביחס אליהם, על ידי קבלני המשנה – הינם מזויפים וכי לא הם חתמו
25 על חוזה או הסכם שהוא.

26
27 7. המשיב פירט כי כל החשבוניות הפיקטיביות, הוצאו על ידי 6 חברות שונות מתחום הבניה (להלן:
28 "החברות"; "קבלני משנה") – כלהלן:

- 29 a. חברת ג.מ.ע. עולן הבנייה בע"מ ח.פ. 5144955019 (11 חשבוניות);
30 b. חברת גלבוע לוגיסטיקה מסחר כללי בע"מ ח.פ. 515117968 (36 חשבוניות);
31 c. חברת בסול סעיד ס.ב. עבודות בניין 2011 בע"מ ח.פ. 514657923 (3 חשבוניות);
32 d. חברת צקר בונה הצפון לעבודות בניה ושיפוצים בע"מ ח.פ. 51381160 (47 חשבוניות);
33 e. חברת א.נ. הגליל בניה ופיתוח בע"מ ח.פ. 513745067 (17 חשבוניות);
34 f. חברת א.ע. בניין ושיפוצים בע"מ ח.פ. 515250678 (5 חשבוניות);



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

תמצית טענות הצדדים

תמצית טענות המערער

8. לטענת המערער, כל החשבוניות בשומת התשומות שלא הוכרו ניתנו עבור תשלומים בפועל בגין ביצוע עבודות באתרי בניה שונים, בהם המערער היה הקבלן לביצוע אותה עבודה; לטענתו, הוא עצמו העסיק עובדים באופן ישיר וכי חלק הארי של העובדים סופק לו על ידי קבלני משנה אחרים, התשלום לעובדים היה דרך קבלני המשנה (למעט העובדים שהמערער עצמו העסיק). כמות העובדים הייתה לפי כמות העבודה ומורכבותה, ועל כן קיים קושי להצביע על כמות עובדים בכל אתר ואתר בו ביצע עבודה;

9. כמו כן, טען המערער כי קיים אצלו נוהל לפיו כל קבלן משנה, בתחילת עבודתו, מציג ת.ז. של בעלי החברה, מנהלה או מורשה חתימה שלה וכן מסמכי התאגיד, אישור על ניהול ספרים ותעודת עוסק מורשה והסכם עבודה חתום. לפיכך נטען כי די בפעולות הנ"ל על מנת להצביע כי אכן ביצע את הבדיקות בהתאם לחוק ודין החשבוניות שהינן קבילות, וממילא מותרות בקיזוז מע"מ תשומות; כמו כן, הדגיש המערער כי כל החשבוניות שודרו בדיווח מקוון בזמן אמת, וכי לא נשלחו התראות על חשבוניות פגומות וכי לא נפל בהן חשד. כן טען המערער כי יועץ המס עמו עבד היה אחראי על הדיווחים והלה לא הסב את תשומת ליבו כי ישנה בעיה כלשהי עם אותן החשבוניות, שכאמור דווחו ושודרו בצורה מקוונת למע"מ.

10. אם נסכם את טענות המערער, הרי שהן נסמכות על שני אדנים: האחד – כי העבודות אכן בוצעו ושולמה תמורתן; השני – כי הוא ביצע את כל הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא כי אכן מדובר בחשבוניות מקוריות, חוקיות ותקינות וכי הינן חשבוניות שניתן לקזז מכוחן מע"מ תשומות.

תמצית טענות המשיב

11. מנגד, טענת המשיב היא כי המערער לא ביצע את מלוא הפעולות הנדרשות מ'עוסק', כהגדרתו בחוק, על מנת לוודא כי אכן החשבוניות הוצאו כדין; כי התשלומים בוצעו במזומן וללא תיעוד מהיכן יצא הכסף ולמי שולם; הסכמי העבודה היו זהים במתכונתם; לא פורטו בהסכמי העבודה ובחשבוניות את מהות העבודה ומקום ביצוע העבודה; על כלל החשבוניות, במסגרת הפרטים, נכתב "אספקת עובדים" או "ביצוע עבודה" וכיו"ב, ללא שום פירוט ספציפי של אופי ומהות העבודה, כמות העובדים, סוג העבודה ומיקומה. המשיב העלה חשד, כי כתבי היד זהים ברוב החשבוניות גם כאשר מדובר בחשבוניות שהוצאו מחברות שונות ובעלי מניות או מנהלים שונים.

12. כמו כן, לטענת המשיב, קיימות סתירות בין גרסת המערער – לפיה, היה נפגש עם מנהלי או בעלי החברות שאיתם עבד אצל יועץ המס מר דאוד כנען – לבין גרסת יועץ המס, אשר הכחיש בנמרצות



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 את דבר הפגישה, ולדבריו לא נפגש מעולם עם מי ממנהלי החברות או בעלי המניות בהן, ביחס
2 לעבודות או לעסקאות בין המערער לבין קבלני המשנה שלו.

3
4 13. לסיכום טען המשיב, כי מארג הנסיבות והעדר מידע ספציפי ואמין - מביאים למסקנה כי
5 החשבוניות שדווחו על ידי המערער הינן חשבוניות פיקטיביות וכי לא בוצעה עבודה על ידי אותם
6 קבלני משנה; וכי התנהלות התשלומים של המערער אף היא מעידה כי גרסתו של המערער אינה
7 אמינה.

דין והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

8
9
10
11 14. כידוע, בהתאם לסעיף 38 לחוק, עוסק רשאי לקזז את מע"מ התשומות, מתשלום מע"מ עסקאות,
12 על פי חשבונית שהוצאה לו כדין.

13
14 15. חשבונית שהוצאה כדין הינה חשבונית העומדת בתנאי סעיף 47 לחוק. בין יתר תנאי הסעיף, סעיף
15 47(ב)(1) "חשבונית מס תכלול פרטים שקבע המנהל". כמו כן, יש לעמוד בהוראות תקנה 9
16 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973.

17
18 16. דרישת המחוקק לפיה חשבונית מס צריכה לעמוד בתנאים מסוימים, אינה דרישה טכנית גרידא,
19 כי אם גם דרישה מהותית אשר טומנת בחובה, בעיקר מטרה שתכליתה מניעת קיזוז מס שלא
20 כדין. לשם כך 'רותם' המחוקק את העוסק המדווח, ומטיל עליו לבחון ולעמוד בתנאי החוק וכי
21 החשבונית שניתנה לו, הינה תקינה וכדין.

22
23 דרישות המחוקק ביחס לתקינות החשבונית מהפן המהותי נדונה בהלכה הפסוקה, וזו אימצה
24 מבחן משולב, המשלב בין המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי.

25
26 ראו: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס בע"מ, פס' 24 ו-25 לפס"ד של
27 הנשיא א' ברק (23.02.2005), לאמור:

28
29 "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם
30 גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים
31 הנכונים והאמיתיים לעסקה. השאלה היא, האם המבחן לקיומה של
32 "חשבונית כדין" הוא מבחן סובייקטיבי, כפי שטוענת המערערת, או
33 אובייקטיבי, כפי שטוען המשיב וכפי שנקבע בפסק דינו של בית
34 משפט קמא.

35 (...)



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי
2 רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה
3 והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים
4 ראוי, אפוא, לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות, אף אם
5 החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו
6 יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט בכל
7 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות
8 החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, בהם הנישום יוכיח כי לא
9 גילה או יכול היה לגלות את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים
10 סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע, בעמוד 514). בכך
11 יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת
12 המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות כדין".
- 13
- 14 17. הנה כי כן, בתחילה נבחן האם מדובר בחשבוניות שיצאו כדין מהבחינה האובייקטיבית ולאחריה
15 ידון המבחן הסובייקטיבי, שהינו, הלכה ולמעשה, חריג למבחן האובייקטיבי. בשל כך, המבחן אינו
16 מבחן דו שלבי אלא מבחן אובייקטיבי עם חריג סובייקטיבי.
- 17
- 18 18. הוי אומר: ככל והעוסק לא צלח את המבחן האובייקטיבי אין הוא אוטומטית נכנס למבחן
19 הסובייקטיבי, אלא עליו להיכנס לגדרו של החריג ועליו מוטל נטל השכנוע כי אכן בעניינו נעשו
20 פעולות על מנת לוודא כי החשבונית תקינה והוצאה כדין.
- 21
- 22 19. המבחן הסובייקטיבי אינו מבחן רחב המקל עם העוסק אלא מבחן מצמצם לפיו על העוסק לעמוד
23 בתנאי החוק והוראות מס הכנסה בצורה כנה ואמתית ולא רק "למראית העין". וכי עליו לפעול –
24 בבחינת "קום ועשה" – ולוודא כי החשבוניות אותנטיות והינן כדין (ראו: ע"מ 58611-05-15
25 קיי.בי. שיווק נעליים בע"מ נ' מס הכנסה ירושלים (13.8.2017); ע"מ 49874-08-15 אביוב גולד
26 בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה (27.6.2018); ע"מ 22481-08-18 יחזקאל ארגי נ' מנהל מס
27 ערך מוסף גוש דן (12.12.19)).
- 28
- 29
- 30 האם חשבוניות הספקים שקוזזו על ידי המערער- הוצאו לו כדין
- 31 20. אקדים ואציין כי, לדידי התשובה על השאלה לעיל – שלילית; להלן נימוקיי:
- 32
- 33 21. בהתאם לחוק ולפסיקה הדרישות לתקינותה של חשבונית חלות לא רק על המנפיק אותה אלא על
34 העוסק עצמו שבא לנכותה – שכן הכלל הוא כי העוסק מחויב בכל מס העסקאות, אולם, יכול הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 לנכות את סכום ההוצאה בייצור הכנסה בהתאם לסעיף 38 לחוק, רק על פי חשבונית שהוצאה לו
2 כדין.
3
4 22. על כן, על העוסק לוודא בפועל כי החשבונית שנמסרה לו הינה כדין, היינו – עליו לבחון באמת
5 ובתמים כי אכן מאחורי החשבונית קיים עוסק ועליו להוכיח בערעור כי פרטי החשבונית אכן
6 משקפים עסקה אמיתית.
7
8 23. בענייננו, המערער אמנם הציג תמונה לכאורית כי החשבוניות תקינות, ואכן צירף הסכמי עבודה,
9 מסמכי התאגדות, מסמכי ניהול ספרים ותעודת עוסק מורשה, צילומי ת.ז. ומסמכים נוספים,
10 אשר לכאורה מעידים כי עסקינן בעסקה בין שני עוסקים וכי מחד גיסא בוצעה עבודה ומאידך
11 גיסא ניתן תשלום עבורה. יחד עם זאת, אין די בתמונה לכאורית ויש לבחון את הדברים בבחינה
12 מדוקדקת יותר.
13
14 24. **הסכמי העבודה**: מעיון בהסכמי העבודה עולה כי אלו נעשו ללא ציון פרטים מהותיים – אשר
15 בהתאם לדיני החוזים ספק האם הסכמים אלו השתכללו לכדי חוזים תקפים ומחייבים, כגון:
16 כמות העובדים; עלות תשלום עבור עובד; סוג וטיב העבודה הנדרשת מהעובדים; מקום ביצוע
17 העבודה. ניכר כי ההסכמים נעשו למראית עין בניסיון לענות על דרישות החוק ביחס לתקינותן
18 של החשבוניות שדווחו על ידי המערער.
19
20 בחקירתו הנגדית (פרוטוקול הדיון מיום 4.4.2022 עמ' 6 שו' 33-35, עמ' 7 שו' 10-1) נשאל המערער
21 ביחס להסכמים אותם צירף, איך ניתן לדעת מה מהות או היקף העבודה ופרטים מהותיים אחרים
22 החסרים בהסכם – והשיב כלהלן:
23

24 "ש. אני מפנה לנספח 1 לתצהיר שלך, מציג לעד, מפנה להסכם

25 שמצורף לתצהיר, הסכם עבודה שנחתם בינד לבין חברת א.ע. בניין

26 בע"מ, אתה מכיר את ההסכם הזה?

27 ת. מעיין, בוודאי מכיוון שהחתימה שלי מופיעה עליו.

28 ש. ההסכם שנחתם עם חברת א.ע. בניין בע"מ איפה סיפקו לך

29 שירותים?

30 ת. אני מצפה שזאת מעבד אלקאדר. זה מזמן אני לא זוכר בדיוק.

31 ש. איפה עבד אלקאדר עבד?

32 ת. אני לא זוכר בדיוק אבל הייתה לנו עבודה אולי בקריית אונו,

33 בחריש, איפה היה עבודה היה מביא את העובדים. הכל רשום

34 בקבלות. בחשבונית. אתה יכול להסתכל על החשבונית.

35 ש. בהסכם אין שום אמצעי שמדבר על סכום כמה אתה משלם לכל

36 עובד, עבד אלקאדר, איך אני יודע מהסכם זה כמה שילמת לכל עובד?



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 ת. אנחנו לא היינו משלמים לכל עובד. אני הייתי לוקח עבודה שהיא
2 כללית או לפי מטר.
- 3 **ש. מאיפה הגיע לך עבד אלקאדר? איפה הוא גר?**
- 4 ת. אני לא אכפת לי איפה הוא גר, אני הייתי דואג לעובדים ולא הייתי
5 הולך לבית שלו.
- 6 **ש. בהסכם כתוב שאום אל פאחם יכול להיות?**
- 7 ת. אולי הוא גר שם או החברה שלו נמצאת שם. מאיפה אני יכול
8 לדעת? אני לא יכול לחקור אותו לי אכפת רק מהעובדים."
9
- 10 25. גם יועץ המס דאוד כנעאן (פרוטוקול הדיון מיום 11.4.2022 עמ' 16 שוי 33-22, עמ' 17 שוי 1-2)
11 לא הצליח להשיב איך שואבים מידע מהותי מההסכמים שהוצגו לפיו ניתן להבין את מהות
12 העבודה, כמות העובדים ועלות העבודה – כלהלן:
13
- 14 **"ת. תקרא את החוזה שלו.**
- 15 ש. בוא נקרא את החוזה ביחד.
- 16 **ת. אתה רוצה שאני אזכור את מה שהתקיים בשנת 2019?**
- 17 ש. יש כאן פרטים סטנדרטיים שאין בהם שום מידע. מקום עבודתם של
18 הפועלים, מתי צריך את הפועלים, כמה לשלם להם וכו'.
- 19 **ת. זה לא התפקיד שלי לוודא ולבדוק את זה. התפקיד שלי הוא לבדוק**
20 **את חשבונית המס אם היא תקינה או לא, אם החברה קיימת או לא.**
21 **הדברים האלה הוא צריך לבדוק ולא אני.**
- 22 ש. שחקר אותך חברי, העדת כאן שחלק מהבדיקות אותך זה לבדוק את
23 תקינות ההסכמים?
- 24 **ת. מה חסר בהסכם הזה?**
- 25 ש. מקום העבודה, כמה פועלים צריך לספק לו, מחיר עבור פועל, מי נושא
26 באחריות על הפועלים. השאלה שלי היא, אם אני באמת יש לי קבלן משנה
27 כדין, ויש לי חוזה כדין, כל הדברים האלה ולפי הפסיקה כדי שנכיר
28 בחשבוניות, כדי שנוכל לבחון בין היתר, את תקינות החשבוניות, הפסיקה
29 אומרת שיהיה מסמכים כדין, הסכם עבודה כמו שצריך, אחרת בלי
30 מסמכים, אין לי דרך לבחון האם חשבוניות שהוא מבקש לנכות הן כדין
31 או לא. בכל המסמכים שראינו אין זכר למקום העבודה, לכמות הפועלים,
32 לתשלום שמקבל פועל ליום, ולכן הטענה שלי כלפי המערער שכל
33 המסמכים שהוא מציג היום, אין בהם כלום. מסמכים לצורך כסתי"ח,
34 לצורך כיסוי."
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

26. כמו כן, מעיון בהסכמים עולה כי חלק מהחתימות זהות בהסכמים אחרים, אשר דומה כי מאן
דהו יחיד חתם על כלל החוזים, וחלק מהחתימות של אותה חברה שונות, כאשר עסקינן בבעל
מניות או מנהל יחיד באותה חברה.
27. **העברת התשלום**: המערער לא טרח להציג כרטסת נגדית לאותן חברות שטען כלפיהן כי סיפקו
לו עבודה כקבלני משנה; לא טרח להציג דפי בנק המצביעים על העברת תשלום, משיכת שיק או
משיכת מזומן בסכומים זהים ובתאריכים קרובים לרשום בחשבוניות; כל שהציג והסביר הוא –
כי קיבל שיקים מלקוחותיו והסב אותם אל קבלני המשנה בתורת תשלום.
28. המערער טען כי דפוס התשלום היה כך: הלקוח שהזמין ממנו עבודה שילם לו תמורתה בשיקים.
חלק מהשיקים (עד לגובה התמורה המגיעה לקבלן המשנה) הסב המערער אל קבלן המשנה. נטען
כי לפעמים השיק היה רשום על שמו של המערער, ולפיכך הוא היה מתלווה לאותם קבלני משנה
והיה פורט להם את השיק אצל נותן שירותי מטבע (חלפן/ ציינג'י) והכסף המזומן עובר מיד לידי
קבלן המשנה. כלומר, לגרסת המערער, יוצא אפוא, כי שילם בשיק תמורת עבודת קבלן המשנה,
השיק שהה מס' ימים אצל אותו קבלן משנה, אלא שבעת שרצה לממשו, לא יכול היה קבלן
המשנה לעשות זאת משום שהשיק רשום על שמו של המערער. או אז, נכנס המערער לתמונה ובא
לעזרתו של קבלן המשנה כאשר נותן שירותי המטבע מקבל את השיק מקבלן המשנה ומוסר את
המזומן לקבלן המשנה, כך שבסופו של יום המערער אינו נפגש עם הכסף.
29. טענתו זו מוקשית, משני טעמים – ראשית, המערער לא טרח להמציא אף לא ראשית ראייה כי אכן
התלוו אליו קבלני המשנה או מטעמם; לא הציג כל מסמך מנותני שירותי המטבע כי אכן גורם
אחר הוא זה שמסר את השיק והוא זה שקיבל בסופו של דבר את המזומן; שנית, קבלני המשנה
העידו, במסגרת מתן הודעה במשרדי מע"מ, כי כלל אינם מכירים את המערער וכי לא עשו אתו
שום עסקה ובוודאי שלא קיבלו ממנו כל תשלום.
30. המערער לא הציג תשתית עובדתית ברורה בדיוני ההוכחות ביחס לכמות העובדים שהעסיק הוא
עצמו וביחס לעובדים שנשכרו על ידי קבלני המשנה האחרים; ביחס לתשלומים אותם שילם
ולגרסאות העדים.
31. מן המקובץ עולה תמונה לפיה, התנהלות המערער מצביעה על התנהלות רציוויסטית – לפיה,
התגבש דפוס התנהגות זה בכלל החשבוניות באשר הפירוט שנכתב בחשבוניות נעשה אך על מנת
לכסות על הכוונה של קיזוז תשומות בניגוד לחוק; לא ניתן לקבל פירוט לאקוני וסתמי כעונה על
דרישות החוק. ציון פרטי העסקה: "אספקת עובדים" או "ביצוע עבודה" אין בו די, ללא פירוט
לאן סופקו העובדים (לאיזה אתר בנייה); כמה עובדים סופקו; פירוט של עלות עובד; מהות
העבודה שהעובדים ביצעו; וכיו"ב פרטים מהותיים על העסקה. לאור כל האמור, מסקנתי הינה
כי על פי המבחן האובייקטיבי, אין מדובר בחשבוניות שהוצאו למערער כדין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

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
27
28
29
30
31
32
33
34
35

האם המערער ידע כי הוצאו לו חשבוניות שלא כדין – החרג הסובייקטיבי

32. סבורני כי לא עלה בידי המערער להוכיח את התקיימות החרג הסובייקטיבי ביחס לחשבוניות שהוצאו על ידי קבלני המשנה ומשמעות הדבר הינה, כי המערער דיווח וקיזז מע"מ תשומות שלא כדין באמצעות חשבוניות פיקטיביות, אשר אינן משקפות עסקאות עם הגופים על שמם הוצאו החשבוניות.

33. המצג אשר הציג המערער, לטעמי, היה מצג תעתועים. בראש וראשונה, המערער מסר גרסה בלתי אמינה באשר ל-6 קבלני משנה עמם טען שבא בקשרי מסחר. למסקנה זו מגיעים, בין היתר, על ידי השוואה בין גרסת המערער לבין גרסת יועץ המס, כדלקמן:

טענת המערער: נציגי החברה אומתו על ידו, הוצגו לו תעודות זהות שלהם, צילמם, החתים את קבלני המשנה על הסכם עבודה ושילם להם תמורת העבודה בשיקים או במזומן וכל זאת היה בנוכחות עו"ד; ולאחר כל זאת הביאם, הוא עצמו, אל יועץ המס ומנהח"ש מר דאוד כנעאן – שניהל חשבונותיו ואף היה המדווח מטעמו לרשויות המס.

טענת מר דאוד כנעאן הנ"ל (להלן: "דאוד"): להד"ם – לא היו דברים מעולם; מר דאוד הכחיש כי נפגש עם מי מבעלי אותן חברות (או המורשה מטעמן) וטען, כי כל בדיקותיו היו ברמת עיון במסמכים שהציג לו המערער. דאוד, כעולה מחקירתו במע"מ ובחקירתו בדיון בפניי מיום 11 באפריל 2022, בחן באופן פאסיבי את נתוני קבלני המשנה שהמערער עדכן אותו לגביהם.

34. כך, למשל, נשאל דאוד ע"י נציג המשיב (הגב' לוי גינזברג ובנוכחות גב' מרתה ביינסון), מיום 29 באפריל 2019, במשרדי מע"מ, במסגרת מתן הודעת עדות ביחס לביקורת שנערכה בספרי המערער (עמ' 1 שו' 17-32):

"שאלה: איזה בדיקות אתם מבצעים על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות שרשק מנזר מקבל מספקים ואו מקבלני המשנה שלו?
תשובה: אנחנו בודקים את זה בכמה אפשרויות: דבר ראשון הסכמי עבודה, ניכוי מס במקור, ניהול ספרים, כמו כן בודקים בתוכנה בגוגל אם הספק מופיע בחייב בבתי משפט או משהו כנתבע. בנוסף אנחנו מבקשים את צילומי תעודת זהות רשם החברות כל הניירת של החברה ואם זה לא חברה זה תיק עצמאי אנחנו מבקשים מרשק מנזר שימציא לנו תעודת זהות של הספק.

שאלה: מי נותן לך את החומר של הספקים וקבלני המשנה שציינת?

תשובה: רשק מנזר הוא בעצמו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 (...)
2 **שאלה**: העוסק טוען בפני כי לפני שהוא מתחיל לעבוד [עם] (אם – הטעות
3 במקור) ספק הוא מביא את הספק או מנהל החברה אליך למשרדך ורק
4 לאחר שאתה מאשר אותו הוא עבוד איתו?
5 **תשובה**: זה שקר וכזב. הוא לא מביא לי את הספקים הוא מביא לי רק את
6 החשבוניות. ולא הביא לי אף פעם מנהל של חברה או קבלן משנה שלו על
7 מנת שאבדוק אותו במשרדי.
8
9 35. גם בחקירתו בדיון ההוכחות מיום 11.4.2022 (עמ' 14 שו' 15-24), הכחיש דאוד כי פגש במנהלי
10 החברות אשר ביחס אליהן טען המערער כי אלו באו עמו בקשרי מסחר, כלהלן:
11
12 "ש. האם קבלני המשנה כנוהג מגיעים למשרדך? ובמקרה שלך מה היה?
13 **ת. אני לא חוקר משטרה. הוא בא אלי כמה פעמים כדי לתת לי לדבר עם
14 קבלני המשנה שלו ואני סירבתי. אפילו פעם אחת אני זוכר הוא שלח לי
15 מישהו כשהחלו החקירות וסירבתי לו. אמרתי לו שאני לא חוקר מס
16 הכנסה ומע"מ.**
17 ש. האם היו מקרים שקבלנים הגיעו אליך למשרד, היית או לא במשרד?
18 **ת. פעם אחת מישהו הגיע ואמרו לי את זה אבל לא התעניינתי בזה.
19 ש. מי אמר לך שהוא בא?
20 **ת. מונזר יודע ושאני אמרתי לו במפורש שאני לא מוכן לקבל או לדבר עם
21 קבלני המשנה שלו.**
22 ש. אמרת לפני רגע שאמרו לך שהוא הגיע ולא יכולת לשמוע מזה, מי אמר
23 לך?
24 **ת. אחד העובדים שלי שהיה מטפל בתיק.**
25
26 36. כמו כן, בהמשך חקירתו הבהיר דאוד כי הוא אינו חוקר מע"מ ולא חוקר משטרה וכי בדיקותיו
27 נעשו בצורה פאסיבית וכי לא ביצע פעולות מסוימות על מנת לוודא את תקינות החשבוניות – כל
28 בדיקותיו הסתכמו בעיון במסמכים ובעיון במרשתת במידע הזמין לכל דכפין – לאמור:
29
30 "ש. אני רוצה להבין האם הוא הביא לך את החשבוניות ואומר לך שהוא
31 מתחיל לעבוד עם ספק כזה או אחר או שקודם הוא מביא לך מסמכים על
32 הספק, ואז אומר לך שהוא מתכוון לעבוד עם הספק הזה או אחר תגידי לי
33 אם זה בסדר? מה הייתה ההתנהלות בדיוק?
34 **ת. כפי שאמרתי לך ואמרתי לו, אני לא חוקר מס הכנסה ולא מע"מ ולא
35 משטרת ישראל. אני לא מוכן לקבל את קבלני המשנה שלו, לא מוכן.****



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 שהיה מביא את חשבוניות מס לאחר שהיה מכין אותן, היינו בודקים את
2 זה. ושהיה מתעניין בקבלן משנה שהיה רוצה לעבוד איתנו, היה שואל
3 אותנו אם יש לו ניכוי מס במקור או אין לו. זה הכל.
4 ש. יש כמה קבלני משנה בתיק שלנו. הוא בא אליכם עם החשבונית למשל
5 של חב' גלבו, ואני מפנה לקובץ מסמכים שהוגש בדיון הקודם. בתיק שלנו
6 ישנם 5 קבלני משנה שחשודים שאינם כדין. הוא בא אליך עם החשבוניות
7 של חב' ג.מ.ע. עולם בנייה בע"מ מנצרת, הוא בא עם חשבוניות שמולאו כל
8 הפרטים שלהן ומוכנות לשידור, ואומר לך שתדווח למע"מ? מה ההתנהלות
9 בדיוק?
10 ת. שוב אני חוזר ואומר, למשל הבנאדם הזה הביא לי את המידע לפני
11 שהוא הכין לו את החשבונית הזאת. למשל את החשבונית הזאת קיבלנו
12 מחודש מרץ נגיד, מחודש אפריל הוא מתחיל לעבוד איתו למשל. ז"א הוא
13 הודיע לנו בקשר לאותו בנאדם בחודש מרץ כדי שנספיק לבדוק את זה אם
14 יש לו חברה, ועוד אינפורמציה. אנו ביקשנו את תעודת ההתאגדות של
15 החברה ואת התקנון של החברה. ולאחר מכן שאנחנו אומרים שהחברה
16 הזאת קיימת ושהוא יכול לעבוד איתה, הוא החל לעבוד איתה והביא לנו
17 את החשבוניות."

18
19 37. הנה כי כן, דאוד – יועץ המס שדיווח עבור המערער – העיד כי לא הובאו לפנינו מנהלי החברות וכי
20 ביצע בדיקות פשוטות שעניינן עיון במסמכים גרידא מבלי לבצע בדיקה בדבר נכונות המסמך
21 ותוכנו.
22

23 38. על כן, טענתו של המערער, אין בה ממש ויש בה משום היתממות בנוגע לבדיקות אותן ביצע ביחס
24 לנכונות וכשרותן של החשבוניות שהוצאו לו.
25

26 39. ודוק; מחד גיסא, המערער הסיר מעצמו את האחריות לבדיקתן של החשבוניות - האם הן הוצאו
27 כדין ותקינות או שמא יש בהן חשש לזיוף. ומאידך גיסא, הטיל את האחריות לבדיקתן על יועץ
28 המס דאוד. אלא, שכבר הצגנו לעיל כי יועץ המס ערך בדיקות שטחיות ואין בהן משום הוכחה כי
29 נקט בכל הפעולות כדי לוודא את זהות נותני החשבוניות. אם כך הם פני הדברים, נותרנו עם תמונה
30 בה לא המערער ולא יועץ המס מטעמו ערכו בדיקות אקטיביות על מנת לוודא את זהות נותני
31 החשבוניות. לפיכך, אין בידי לקבל את טענת המערער ביחס לכך. על כן אין מנוס מן הקביעה, כי
32 המערער לא נקט בכל הפעולות הנדרשות ממנו על מנת לוודא כי החשבוניות ניתנו לו כדין וכי פעל
33 על מנת לזהות את נותני החשבוניות.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

40. יש להדגיש, כי גם חקירתם במשרדי מע"מ של קבלני המשנה מעלה ספק כבד ביחס לגרסת המערער וכי המסקנה העולה מההודעות במע"מ היא, כי לא בוצעו עסקאות עם קבלני המשנה הנ"ל, וכי החשבוניות הינן פיקטיביות.

טענות בעלי החברה או נציגיהם כפי שנרשמו מפייהם הן – לא היו דברים מעולם ; בעלי החברות נקראו למשרדי המשיב על מנת למסור הודעות. בהודעותיהם הכחישו כל קשר למערער וטענו – כי, אין הם מכירים את המערער ; לא ביצעו עבורו כל עבודה שהיא ; לא חתמו על הסכמי עבודה ; חלק מתעודות הזהות שהוצגו מזויפות ואינן כלל של בעלי החברה ; לא התקבל אצלם כל תשלום או העברה כספית כלשהי.

41. **הימנעות מהבאת עדים רלוונטיים נזקפת לחובתו של בעל הדין שהיה עליו להביאם ;** סבורני כי הימנעות המערער מזימון אותם בעלי או נציגי קבלני המשנה לעדות, על מנת לדחות את ראיות המשיב, קרי : הודעות קבלני המשנה עמם עבד, מעוררת תהיות באשר לאמינות גרסתו. במה דברים אמורים? לצורך הוכחת גרסתו מצופה היה שהמערער יזמן את בעלי החברות עמן היה בקשרי מסחר למתן עדות על מנת לעמת אותם מול גרסתו והמסמכים שבידו כי גרסתו אמת. ברם, אל מול הכחשה גורפת של בעלי החברות וסימנים המצביעים כי החשבוניות מזויפות לא הצליח המערער להוכיח גרסתו או למצער להדוף את טענותיו של המשיב.

42. סבורני כי אם אמת נכון הדבר כי המערער בא בקשרי מסחר עם אותן חברות שהציג את החשבוניות שלהן, לכאורה, היה עליו להביאם למתן עדות ולעמת אותם בחקירה נגדית. יפים לעניין זה דברי כב' השופט מ' חשין בע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ רוזנברג, פ"ד מז(2) 605, פסקה 14 לפסק דינו (1993) –

14" סבבנו הלכנו והגענו לנקודת המוצא: (...). כך (ה)דין אף במקום שצד למשפט נמנע מהעיד עד פלוני, שעה שבנסיבות העניין היה מקום להעידו. ובדברי השופט גולדברג בע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו ואח' [6], בעמ' 658 : "אי-הבאתו של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד". (...). וכן הם דבריה של השופטת בן עתו בע"א 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני [7], בעמ' 760: "...כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה
2 יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות
3 מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה".

4
5 וראו עוד: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ,
6 פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה
7 פתח תקוה, פסקה 24 לפסק דינו של השופט יי עמית (20.03.2018);

8
9 43. ודוק: בענייננו חמישה מנהלים (או בעלי מניות) מתוך 6 חברות שביחס אליהן טען המערער כי בא
10 בקשרי מסחר – הוזמנו למתן עדות במשרדי המשיב ואלו כולם, בנפרד, הכחישו כל קשר עם
11 המערער.

12
13 בפסק הדין בעניין רע"א 630/18 מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ, פס' 18,21,24
14 ו-25 לפסק הדין של כב' השופט נ' סולברג (02.05.2018) - קבע בית המשפט כי הודעות צדדים
15 שלישיים שנגבו על ידי המשיב מהוות ראיות מנהליות, עליהן מושתתת שומתו של המשיב, ועל
16 כן המשיג על אותן רשומות עליו נטל הבאת אותם צדדי ג' למתן עדות לפני בית המשפט, על מנת
17 להוכיח את גרסתו ולסתור את הנאמר באותן רשומות שהוצגו על ידי רשות המסים.

18
19 לאמור:

20 "18. משמעות הדבר היא, כי כאשר מנהל מע"מ מצרף לעדויות מטעמו גם
21 את ההודעות שגבה מאנשים שונים, הריהו למעשה מציג לבית המשפט
22 את הראיות המינהליות שעליהן הסתמך. אין מדובר אפוא בעדות מטעמו.
23 המנהל אינו מבקש מאת מוסרי ההודעות, שעל סמכן הגיע למסקנה שגני
24 ירושלים הוציאה חשבוניות שלא כדין, להעיד עבורו. הוא מבקש להראות
25 לבית המשפט, מה היתה התשתית הראייתית שעל בסיסה התקבלה
26 החלטתו; תקנה 10א מאפשרת לו לעשות כן.

27
28 (...)

29
30 21. יחד עם זאת, אין משמעות הדבר כי מוטלת חובה על מנהל מע"מ לזמן
31 את מוסרי ההודעות כעדים מטעמו, כל אימת שהנישום מבקש לחקור
32 אותם. תקנה 10א פוטרת את מגיש ההודעות מלזמן את מוסרי ההודעות
33 כעדים מטעמו, ואין ברצונו של הנישום בהקשר זה כדי לשנות מכך.
34 מבחינה עיונית, הנישום אשר מעוניין לקעקע את אמיתות ההודעות הוא זה



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 אשר חפץ בזימונו של העד לאולם בית המשפט, וממילא מבחינה מעשית
2 הוא זה אשר מופקד על כך.

3
4 (...)

5
6 24. גם יחסה של ההלכה הפסוקה למצבים שבהם לא זומנו מוסרי
7 ההודעות לעדות, מלמד כי הנחת המוצא הפסיקתית היא שעדים אלו
8 מובאים על-ידי הנישום ומטעמו. כך, בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק
9 מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 846 (2005) נדחתה
10 טענת המערער על כך שבית המשפט הסתמך על הודעות שנמסרו, בלי
11 שמוסרי ההודעות נחקרו בחקירה נגדית: "אשר לטענת המערער כי לא
12 נתאפשרה חקירת הנחקרים, הרי שהמערער יכולה לזמן את הנחקרים
13 למתן עדות" (וראו ע"א 5330/98 נעימה נ' ממונה אזורי מס קנייה ומע"מ
14 חיפה, פ"ד נו(2) 337 (2001)).

15
16 (...)

17
18 החשיבות העיקרית שבהעמדת הדברים על דיוקם היא שהימנעות מזימון
19 מוסרי ההודעות נזקפת לחובת הנישום, ולא לחובת המנהל; גם בקשר לכך
20 יש לזכור, כי המשקל שיש ליתן להעדר ההתייצבות נגזר ממכלול
21 הנסיבות, ובית המשפט יתן את דעתו אליהן.

22
23 44. על כן, בענייננו, המערער הוא זה שהיה צריך להביא את נציגי קבלני המשנה למתן עדות ולעמת
24 אותם מול גרסתו ומעת שנמנע מהבאתם הדבר נזקף לחובתו.

25
26 45. המערער הדגיש בסיכומיו את העובדה כי המצהירה מטעם המשיב הייתה המפקחת שטיפלה
27 בתיק הביקורת ולא מי שחתום על החלטה בהשגה. עניין זה הוסבר במצב הרפואי של הגורם
28 שהחליט בהשגה, ועל כן, אין בטענה זו כדי להביא לדחיית טענות המשיב וקבלת טענות המערער.

29
30
31 46. עוד הדגיש המערער את הדיווח המקוון למע"מ כסיבה המצדיקה את קבלת עמדתו. טענה זו
32 נדחתה על ידי בפסק הדין שניתן בע"מ 18-11-39316 מ. טורשאן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
33 ירושלים (9.6.20) והדברים שנקבעו באותו עניין, יפים גם לענייננו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 אוגוסט 2023

ע"מ 20-06-53721 רשק נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 47. באשר לערעור הנוגע לשומת העסקאות, נראה כי לא רק שלא הוגשה השגה על שומה זו, אלא
2 שהמערער זנח היבט זה של הערעור ואין כל מקום להתערב בשומה זו.

3

4

סוף דבר

5 לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה על כל חלקיו. המערער יישא בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום
6 כולל של 35,000 ₪ אשר ישולמו תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי
7 הצמדה וריבית כחוק.

8

9

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

10

11

ניתן לפרסם את פסק הדין.

12

13

ניתן היום, ד' אלול תשפ"ג, 21 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

14

אביגדור דורות, שופט

15

16

17

18

19