



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

לודמיר שלמה

המערער

ע"י ב"כ עוה"ד יואב ציוני

נגד

מס ערך מוסף רמלה

המשיב

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר לירון ברנד קויפמן
מפרלקיטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר לודמיר שלמה (להלן: "המערער") נגד החלטת מנהל מס ערך מוסף רמלה (להלן: "המשיב") להשית עליו כפל מס עסקאות מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), בגין הוצאת מסמכים הנחזים כחשבוניות מס אשר לטענת המשיב הוצאו על ידי המערער שלא כדין. כפל המס הנו בסך של 24,148,640 ₪.

עיקרי העובדות והמחלוקת שבין הצדדים

- בתקופה שבין חודש נובמבר 2015 לבין חודש אפריל 2017 (להלן: "התקופה הרלוונטית"), הוצאו 274 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שעניינן מתן שירותי בניה (להלן: "החשבוניות"), מאת חברת ג'י איי נדל"ן ועבודות בניה בע"מ (להלן: "חב' ג'י איי" או "החברה"/"החברה של המערער") אל חברת מנשירוב בניה בע"מ (להלן: "חב' מנשירוב"). סכום העסקאות בגינן הוצאו החשבוניות הוא 83,072,555 ₪ (כולל מע"מ), ומס העסקאות הגלום בהן הוא 12,074,320 ₪. החשבוניות צורפו כנספח 8 לתצהיר המשיב.
- חברת ג'י איי נרשמה כעוסק במרשמי המשיב ביום 1.5.11 תחת ענף ראשי – קבלנות בניין. תיאור פעילות העסק במרשמי המשיב: ייזום וביצוע עבודות בניה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

3. בשנת 2015 רכש המערער את מניות חב' ג'י איי, ומאז ועד להפסקת פעילותה של החברה במהלך שנת 2017 - הוא אף שימש כמנהל החברה.
4. עד לרכישת מניות החברה, המערער עסק בתחום הריהוט ולא הייתה לו כל נגיעה לתחום הבניה, למעט לדבריו – בנייה שביצע בביתו הפרטי.
5. עוד קודם למועד רכישת מניות החברה בידי המערער, היה לחב' ג'י איי רישיון קבלן מסוג ג' - המאפשר לה בהתאם לדין להעסיק עובדים זרים.
6. במסגרת חקירה רחבה אודות שורה של חברות מתחום הבנייה, אשר זכתה בפי המשיב לכינוי "הים השחור" ואשר נוהלה על ידי צוות משותף של רשות המסים, המשטרה ורשויות ההגירה, עלה לטענת המשיב בין השאר החשד כי בניגוד למה שמוצג בחשבונות, חב' ג'י איי לא באמת סיפקה "שירותי בנייה", אלא היא שימשה רק ככסות חשבונאית שנועדה לאפשר "תשלומים בשחור" לעובדים זרים. "שירותי בנייה" אלו סופקו לכאורה למספר חברות בנייה, ביניהן חב' אלקטרה בנייה בע"מ (להלן: "חב' אלקטרה") וחברות נוספות (להלן: "הקבלנים הראשיים").
7. שרשרת ההתקשרויות, הייתה באופן הבא: חב' ג'י איי – שלה כאמור רישיון מתאים, התקשרה עם חברות כוח אדם, לשם העסקת עובדים זרים. חב' ג' איי התקשרה עם חב' מנשירוב, בהתקשרות שתוארה לביצוע עבודות בנייה. חב' מנשירוב התקשרה מול הקבלנים הראשיים (כגון חב' אלקטרה), בהתקשרות שתוארה אף היא לביצוע עבודות בנייה. בפועל, כך טוען המשיב, חב' ג'י איי סיפקה רק את העובדים הזרים, ואילו הבנייה בוצעה על ידי הקבלנים הראשיים. לטענת המשיב ובהתאם לקביעתו עליה לא הוגש ערעור, "קבלני משנה" אשר את שירותיהם כביכול שכרה החברה לצורך ביצוע העבודות, לא באמת סיפקו שירותים לחברה והחשבונות בעניין זה בהיקף של כ- 67 מיליון ₪ (כולל מע"מ) הן חשבונות פיקטיביות אשר התשומות בגינן לא הותרו לחברה בניכוי.
8. המשיב הבהיר כי אם החשבונות היו מתארות אספקת כוח אדם – עובדים זרים, תוך הצגת העלויות המצומצמות יותר באופן ניכר (כעולה מהחשבונות עבור תשלום שביצעה חב' ג'י איי לחברות כוח האדם, בהיקף של כ- 14.5 מיליון ₪) - המשיב לא היה בא בטרוניה כלפי המערער. אלא שהחשבונות – ולטענת המשיב לא במקרה, תיארו עסקאות למתן שירותי בנייה בהיקף אדיר, ולא אספקת עובדים זרים גרידא. עסקה זו – המתיימרת להציג את חב' ג'י איי כחברה שבנתה בהיקף של כ- 83 מיליון ₪ (כולל מע"מ), לטענת המשיב לא באמת בוצעה, וזאת בניגוד למתואר בחשבונות.
9. המשיב סבור כי הצגה זו של העסקאות, כעסקאות בנייה בהיקף המדובר ולא כעסקאות למתן שירותי כוח אדם – עובדים זרים, נועדה לאפשר העברת כספים לעובדים הזרים בדרך של "תשלומים בשחור", מעבר לתשלום החוקי שהם קיבלו באמצעות חברות כוח אדם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

- מתכונת פיקטיבית זו, אפשרה בין השאר להתחמק מתשלומי מסים והיטלים, החלים על-פי הדין על העסקת העובדים הזרים ותשלום שכרם. מארג פיקטיבי זה התאפשר לטענת המשיב, באמצעות המערער – אשר הוציא בשם חב' ג'י איי – חשבוניות אשר תיארו עסקאות שונות מאלה שבוצעו בפועל. המערער – שהוא כאמור בעל המניות ומנהל החברה, הוא האחראי לפי קביעת המשיב להוצאת החשבוניות שלא כדין.
10. המערער חלוק על המשיב, והוא טוען כי החשבוניות מתארות נכונה את העסקאות שבוצעו. לטענת המערער, מעצם זה שהחברה שבבעלותו היא שהתקשרה מול חברות כוח האדם לשם העסקת העובדים הזרים וכן מול קבלני משנה שסיפקו אף הם עובדים, וכתוצאה מכך שעובדים אלה הם שביצעו בפועל את הבנייה עבור הקבלנים הראשיים – מביא לכך שיש לראות בחברה כמי שביצעה את הבנייה – כמתואר בחשבוניות.
11. הסכומים שבחשבוניות (אשר דווחו למשיב) מסתכמים לסך של 83,072,555 ₪ (כולל מע"מ), והמע"מ הגלום בהן הוא בסך 12,074,319 ₪. המשיב שלח למערער הודעת כפל מס בסך של 24,148,640 ₪, מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מע"מ (להלן: "הודעת כפל המס").
12. ביחס לתקופה הרלוונטית לערעור זה, המשיב פסל את ספרי חב' ג'י איי והשית עליה קנס בגין כך, מכוח סעיף 95 לחוק. כמו כן המשיב הוציא לחברה שומת תשומות, בגין תשלומים ל"קבלני משנה" בסך של 67,401,391 ₪ (כולל מע"מ), כאשר המע"מ הגלום באותן חשבוניות הוא 9,793,365 ₪ (נספח 10 לתצהיר המשיב). בנוסף הוציא המשיב לחברה הודעת כפל מס בגין אותן חשבוניות הניצבות במוקד ערעור זה ובסך זהה - 24,148,640 ₪.
- החברה לא הגישה ערעור על אף אחת מההחלטות אלה, והן הפכו לחלוטות. לפיכך, ההחלטות שניתנו בעניינה של חב' ג'י איי אינן ניצבות במוקד ערעור זה, אלא רק ההחלטה במסגרתה הושת כפל המס בגין הוצאת החשבוניות על המנהל ובעל המניות של החברה – המערער.
13. עוד אציין כי בין המערער לבין המשיב התנהל ערעור קודם (ע"מ 18-09-5597), עובר להגשת הערעור הנוכחי שלפניי. ערעור קודם זה עסק באותה סוגיה – השתת כפל מס עסקאות על המערער בגין הוצאת החשבוניות. הערעור הקודם נמחק והושב בהסכמת הצדדים לשלב הדיון אצל המשיב, וזאת בשם לב לטענות שהעלה המערער ולפיהן לא נערך לו שימוע כנדרש. ביום 31.8.20 התקיים השימוע, והתקבלה ההחלטה מושא ערעור זה.
14. בהודעה שמסר המשיב בעקבות טענת אכיפה בררנית שהעלה המערער, נמסר כי בגין העסקאות המתוארות בחשבוניות שבמוקד ערעור זה, הוצאה הודעת כפל מס אף לחב' מנשירוב – מנכת התשומות הגלומות בחשבוניות. כמו כן מסר המשיב כי בגין החשבוניות המשקפות את ההתנהלות מול חב' אלקטרה – כקבלן ראשי, הוציא המשיב שומת כפל מס עסקאות אף למר ינון מנשירוב (בעל המניות והמנהל של חב' מנשירוב) וכן שומת תשומות לחב' אלקטרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

משכך – ובשים לב כי מדובר בהחלטות העוסקות באותה פעילות, הודיע המשיב כי רכיב הקרן שבהודעת כפל המס - ייגבה פעם אחת בלבד מכלל המעורבים.
15. בהתאם לאופי המחלוקת שעניינה השתת כפל מס, המשיב הציג את ראיותיו תחילה. מטעם המשיב העיד מר משה מוראי, ממונה בכיר צוות בקורת חשבונות במשרדי המשיב. מטעם המערער העידו המערער בעצמו, וכן מר ינון מנשירוב – בעל המניות ומנהל חב' מנשירוב – לה הוצאו החשבונות ע"י המערער.

עיקרי טענות הצדדים

עיקרי טענות המערער

16. החשבונות מתארות עסקאות אמת, במסגרתן סיפקה חב' ג'י איי שירותי בנייה לחב' מנשירוב, באתרים שונים ולמזמינים שונים. העבודות בוצעו באמצעות קבלני משנה עמם התקשרה חב' ג'י איי ובאמצעות עובדים זרים שסופקו לה על ידי חברות כוח אדם.
17. הוצאת השומה כנגד המערער באופן אישי, נעשתה ללא כל צידוק, שכן החשבונות משקפות עסקאות אמת – וילמדו על כך הבניינים אשר אין חולק כי נבנו.
18. העובדה כי לחברה יש רישיון קבלן בסיווג ג', אפשרה לה לגייס עובדים זרים מחברות כוח אדם ולבצע את העבודות באמצעותם, ובאמצעות קבלני משנה ששכרה והעובדים של אותם קבלני משנה. המערער רכש באמצעות החברה את שירותי הבניה של העובדים הזרים, כמו גם את עבודתם של קבלני המשנה עמם התקשר, ולכן עבודתם שייכת לחברה מבחינה "קניינית". עבודה זו היא שסופקה עבור חב' מנשירוב – ולכן החשבונות מתארות כאמור עסקאות אמת שבוצעו כדין.
19. האחריות לביצוע העבודה ואופן ביצועה באמצעות אותם עובדים זרים וקבלני משנה, הייתה מוטלת על כתפי החברה שבבעלות המערער. החברה העסיקה מהנדסים והנדסאים בהתאם לצורך ולפי דרישות הפרויקטים. העסקתם של גורמים אלה, מלמדת כי מדובר בעסקאות אמת.
20. המערער הינו בעל ניסיון בניהול, אותו צבר בפעילותו בעבר בתחום הריהוט. תפקידו של המערער היה לנהל, ואת זה הוא ביצע. אכן, בשים לב למעורבותם הדומיננטית של הקבלנים הראשיים, עיקר אחריותו של המערער הייתה לוודא כי העבודה מבוצעת, ואת זה עשה.
21. ההתקשרות בין הצדדים התנהלה באופן תקין ושגרתית לתחום ענף הבנייה, וזו נעשתה באופן הבא: הקבלנים הראשיים הזמינו עבודה מחב' מנשירוב, וחב' מנשירוב הזמינה את העבודה מחב' ג'י איי. ההתחשבנות נעשתה "גב אל גב" – בהתאם לאישורים שהוצאו על ידי הקבלנים הראשיים, והרווח של חב' ג'י איי עמד על כ-3% מהסכום.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

22. אם המשיב היה עקבי בגישתו ובהנחה כי הוא סבור שהעסקאות אינן עסקאות אמת, היה על המשיב להוציא שומות לאורך כל שדרת ההתקשרות – והדבר לא נעשה אלא באופן חלקי בלבד. המשיב מסר כי הוציא דרישת כפל מס לחב' מנשירוב – בגין החשבוניות מושא הערעור כאן (נספח 33 לתצהיר המערער והודעת המשיב מיום 31.8.21), וכן הוציא הודעת כפל מס לינון מנשירוב בגין ניכוי החשבוניות שהוציא לחב' אלקטרה ושומת תשומות לחב' אלקטרה, אולם לא לשאר הקבלנים הראשיים מזמני העבודות. בכך למעשה אישר המשיב את העבודה שחב' מנשירוב ביצעה באמצעות חב' ג'י איי לקבלנים הראשיים האחרים. אישור דה-פקטו זה, מכרסם ולמעשה מאיין את טענת המשיב, כאילו המערער וחב' ג' איי שבניהולו, לא היו מסוגלים לבצע את המתואר בחשבוניות. בנוסף, המערער טוען כי אי נקיטה בהליכים כנגד שאר הקבלנים הראשיים, עולה כדי אכיפה בררנית – אותה יש לפסול. המע"מ הגלום בחשבוניות ששיקפו שירותי בנייה שניתנו לחב' אלקטרה, הוא בסך של 2,942,657 ₪, המהווה כרבע מסך כל המע"מ בגינו השית המשיב על המערער כפל מס. המערער סבור כי התנהלות המשיב, אשר לא נקט בקו עקבי כלפי כל הגורמים המעורבים אלא רק ביחס לחלק קטן יחסית מהחשבוניות, מהווה אכיפה בררנית ופסולה.
23. המשיב לא פסל באופן גורף את כלל החשבוניות שהוציאה חב' ג'י איי, לגורמים נוספים. דבר זה מלמד כי המשיב מודע לכך שמדובר בחברה שביצעה פעילות אמיתית בתחום הבנייה בהיקף כלכלי ניכר, וזאת בניגוד לטענותיו כיום.
24. עוד טוען המערער כי אין למשיב כל טענה נגד חשבוניות שהוצאו לו על ידי חברות כוח האדם – מהן שכר המערער את העובדים הזרים שביצעו את העבודות בפרויקטים, ואף מכך ניתן וצריך ללמוד על כשרות פעילות החברה והמערער.
25. כפי שציינ המשיב והציג בראיותיו, מדינת ישראל הגישה כתב אישום נגד חב' מנשירוב, מר מנשירוב וחברת כוח האדם דור עמל ומנהלה – בגין העסקת עובדים זרים ללא רישיון. כתב אישום זה מתייחס לתקופה בה לא עבדה חב' מנשירוב עם חב' ג'י איי. עצם הגשת כתב האישום, וכמובן – אי הגשתו ביחס לתקופה בה ניתנו השירותים על ידי חב' ג'י איי, מלמדת באופן ברור על נחיצותה של חב' ג'י איי בשרשרת הפעילות העסקית, וזאת בשים לב לאישור שהיה בידיה להעסקת עובדים זרים כדין.
26. חב' ג'י איי לא שילמה ישירות לעובדים הזרים, אלא היא שילמה לתאגידי כוח האדם. התשלום בוצע בעיקר באמצעות העברה בנקאית וחלקו באמצעות שיקים. כמו כן התקשרה חב' ג'י איי עם קבלני משנה ושילמה להם תמורת השירותים שהם סיפקו. המערער סבור כי מטעמים שאינם אמת, בחרו קבלני המשנה עמם עבד להתנער בחקירתם מעסקאות אלו. כמו כן, אין זה באחריותו אם הם בחרו לפדות למזומן בצ'יינג'ים שיקים באמצעותם שילם להם עבור השירותים שנתנו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

27. אי הגשת ערעורים על ידי חב' ג'י איי כנגד החלטות המשיב ביחס לניכוי מס התשומות מהחשבונות מקבלני המשנה, אינה מלמדת כי החברה מסכימה להחלטות אלה. החקירות שניהל המשיב ובעיקר העמדת שיעור ניכוי המס במקור בגין פעילותה של החברה בשיעור גבוה של 30%, הביאו לסגירת פעילותה ולכך שמבחינה כלכלית – לא היה כל טעם בהגשת ערעורים על החלטות המשיב ביחס לחברה.

מלבד האמור, אין להשליך משומת התשומות שהוצאה לחברה, על כשרותן של החשבונות שהוציאה החברה לידי חב' מנשירוב.

28. המערער פעל בתום לב מלא ומוחלט, ולכן לא היה מקום להשית עליו כפל מס.

29. ישנו פגם בהליך שהתנהל אצל המשיב, שכן ההליך כולו התנהל על ידי אותו גורם – מר משה מוראי, וזאת בניגוד לעיקרון לפיו שלבי השומה השונים מתבצעים מול מפקחים שונים.

30. המערער טוען כי נסיבות העניין, מצדיקות לבטל את שומת כפל המס ולכל היותר יש להשית עליו את רכיב קרן המס, ואף זאת רק ביחס לעסקאות הנוגעות לפעילות מול חב' אלקטרה – שם כאמור נקט המשיב בהליכים כנגד כלל המעורבים. בשים לב לכך שאין לגבות את רכיב הקרן יותר מפעם אחת, הרי שיש לפטור אותו אף מתשלום רכיב הקרן ששולם או ישולם על ידי הגורמים המעורבים האחרים.

עיקרי טענות המשיב

31. המשיב דחה את טענות המערער, והוא סבור כי החשבונות שהוציא המערער, אינן משקפות עסקאות אמת. חב' ג'י איי לא העניקה שירותי בנייה, אלא היוותה כסות חשבונאית גרידא. קבלני המשנה עמם כביכול התקשרה החברה, התנערו בחקירתם מקשר עמה – על כל המשתמע מכך.

32. למערער, אשר ניהל את החברה, כלל לא היה את הידע המקצועי שנדרש לשם ביצוע עבודות הבניה בהיקף העצום המדובר, ולמעשה לא הוא ולא חב' ג'י איי ביצעו את המתואר בחשבונות. לכל היותר, סיפק המערער באמצעות החברה כוח אדם של עובדים זרים, אך לא את עבודות הבנייה המתוארות בחשבונות.

33. הנדסאים ומהנדסים ש"העסיק" המערער באמצעות החברה, מסרו כי למעשה לא עשו דבר – ולא פיקחו על כל עבודה שהיא, וכי שולם להם שכר חודשי (נמוך) רק עבור נכונותם לחתום על מה שנדרש – כדי שלחברה יהיה את האישור להעסיק עובדים זרים. תשובותיהם מלמדות על הפיקטיביות שבטענות המערער, וכך גם בחירתו שלא להביאם למסור עדות. לא למערער ולא לחברה, לא היה את היכולת לבצע את שתואר בחשבונות, ותיאור זה לא נועד אלא לתת את הכסות לתשלומים לעובדים הזרים בשחור – ובדרך זו בין השאר להקטין את עלויות העסקתם – שלא כחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

34. המשיב סבור כי יש לדחות את טענות האכיפה הבררנית, שהעלה המערער. המשיב נקט במגוון הליכים, כנגד כל שרשרת הגורמים שהיו קשורים לקבלן הראשי העיקרי – חב' אלקטרה. בהקשר זה, ננקטו כאמור הליכים כנגד חב' מנשירוב, כנגד מר מנשירוב עצמו וכנגד חב' אלקטרה. אכן, בהינתן מגבלת כוח האדם המקצועי שיש למשיב, לא עלה בידיו למצות את הדין עם קבלנים ראשיים אחרים. אלא שאין בכך, כדי להצדיק לפטור את המערער מאחריות לחשבונות שהוציא ואשר אינן משקפות עסקאות אמת – ואשר תוצאת התנהלותו גרמה נזק ניכר לקופה הציבורית.
35. העובדה כי המשיב אף לא מיצה את הדין עם המערער – ביחס לפעילות נוספת שביצע באמצעות חב' ג'י איי, אינה מלמדת דבר, אלא על מגבלות כוח האדם בהן נתון המשיב. ושוב, אין בכך כדי להצדיק אי מיצוי הדין, ולו ביחס לחלק שנבדק ונחקר, ביחס למערער – אשר הוציא חשבונות בגין פעילות שלא ביצע.
36. טענות המערער לביצוע עבודות בנייה, אינן עולות בקנה אחד עם אופן ההתנהלות בשטח. כלל האחריות, הפיקוח, תיאומים מול רשויות, הדרכות בטיחות והדרכות מקצועיות, רכישות פוליסות ביטוח – היו מוטלים על כתפי הקבלנים הראשיים, ואילו המערער והחברה – לא עשו דבר מכל אלה.
37. המערער לא הביא עדים נדרשים, אשר יכלו אולי ללמד על פעילות הבנייה רחבת ההיקף שלטענתו ביצע באמצעות החברה.
38. המשיב הצביע על כך שמחזורי החברה עלו באופן חריג ובלתי סביר בתקופה הרלוונטית לערעור, וחדלו בבת אחת עם פרוץ החקירה הגלויה.
39. רישיון קבלן מסוג ג' של החברה, הינו כוזב במהותו. המערער לא הגיש בקשות לקבלת הרישיון כנדרש על פי חוק רישוי קבלנים, ולפיכך לא נבחנה מעולם התאמתו. המערער חיפש מלכתחילה חברה שהיא בעלת סיווג שכזה, וזאת במטרה לתת כיסוי חשבונאי לעובדים זרים אשר פעלו ממילא עבור הקבלנים הראשיים.
40. אף מבחינה טכנית, החשבונות אינן מפורטות כנדרש בסעיפים 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול ספרים"), ובכל מקרה וכאן העיקר – תוכנן כאמור לא משקף את העסקאות שבאמת בוצעו.
41. כדי שלא להתחייב במיסים בגין העסקאות, ניכתה חב' ג'י איי תשומות מחשבונות פיקטיביות שנמסרו לה כביכול מאת קבלני משנה. בהתאם לאמור, המשיב הוציא לחברה שומת תשומות וכן הודעת כפל מס. החברה לא הגישה ערעור ולכן הפכו החלטות אלה לחלוטות. הראיות המוצקות המלמדות כי חב' ג'י איי ניכתה מס תשומות בהיקף אדיר שלא כדין, מחזקות את החשדות אודות מכלול פעילותה הפיקטיבית של החברה, ובכלל זה החשבונות נשוא הערעור דנן – שלהוצאתן היה אחראי המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

מסגרת נורמטיבית

42. סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע:

עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס שמספרה הוקצה על ידי המנהל לפי סעיף קטן (ד), או חשבונית מס שמספרה לא הוקצה כאמור ובלבד שחשבונית כאמור שמספרה לא הוקצה אינה חייבת בפירוט לפי הוראות סעיף 69(א2), במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה.

הכלל בסעיף 47 לחוק הוא ש - "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס ... -" ומכאן ניתן ללמוד כי מי שלא עשה עסקה חייבת במס – אינו רשאי להוציא חשבונית מס.

43. סעיף 47(ב) לחוק קובע כי חשבונית מס תכלול את הפרטים שיקבע המנהל, הממונה על ידי שר האוצר. בתקנה 9א' להוראות ניהול ספרים נקבעו פרטים החייבים להירשם בחשבונית. בכלל זה על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה.

44. בפסיקה הוצבה דרישה מהותית כי החשבונית תהא משקפת עסקה אמיתית שהתרחשה, ותהא משקפת את הצדדים האמיתיים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) פס' 22].

ראו לעניין זה קביעתו של כב' השופט נ' הנדל ב בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די") בפסקה 2:

"חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".

(ההדגשות כאן ולהלן, אינן במקור)

כלומר, כאשר אין החשבונית משקפת עסקה אמיתית כפי שהתרחשה בפועל או כאשר אין זהות בין נותן השירות בפועל לבין מוציא החשבונית – הרי שחשבונית זו נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין.

45. סעיף 50(א) לחוק קובע את הסמכות של המשיב להטיל כפל מס עסקאות:

אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה.

46. על מטרות הטלת כפל מס עמד כבוד השופט א' שטיין בע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.20), פסקה 15:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

החייב בכפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מינהלית אשר נועדה לשרת שתי מטרות עיקריות: האחת, פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה, או שעלול להיגרם לה, בעקבות הוצאת חשבונית מס שלא כדין; והשנייה, הרתעת אנשים שאינם מורשים להוציא חשבוניות מס מפני הוצאת חשבוניות כאלה (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים); ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, [פורסם בנבו] פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברון (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); וכן אהרון נמדר מס ערך מוסף: מס ערך מוסף, מס שכר ומס שכר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמדר)). לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה במציאות דהאידינא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא חלק ממנה. תופעה זו זכתה לכינוי של "מכת מדינה", ולא בכדי. מדובר בתופעה נפוצה אשר פוגעת קשות במשק המדינה, בכלכלתה ובאמון הציבור בערך השוויון בנשיאה בנטל המיסים (ראו: דו"ח מבקר המדינה 65 לשנת 2014, בעמ' 78-77; דו"ח מבקר המדינה 57 לשנת 2006, בעמ' 295-301; וכן רע"פ 4903/04 מזור נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.6.2004); ורע"פ 5823/09 באשתי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.8.2009)).

לאור האמור עולה כי לסנקציה של חיוב בכפל מס ישנה חשיבות רבה בהיאבקות בתופעה החמורה של חשבוניות פיקטיביות, וניתן לפרוט את מטרותיה של סנקציה זו לשתי מטרות עיקריות:

א. רכיב הקרן – נועד לפיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה או עלול להיגרם לה, עקב הוצאת חשבונית שלא כדין.

ב. רכיב הכפל – נועד להרתיע מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.

47. עיון בלשון החוק מלמד כי יש להבחין בין סעיף 50(א) לחוק – שעניינו כפל מס עסקאות, לבין סעיף 50(א1) לחוק – שעניינו כפל מס תשומות. בעוד שסעיף 50(א1) משית את הסנקציה רק על "עוסק שניכח מס תשומות", הרי שסעיף 50(א) נוקט בלשון רחבה יותר ולפיה הוא חל על: "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס".

השימוש בביטוי הרחב יותר - "אדם" – בו נוקט סעיף 50(א), בהשוואה לביטוי הצר יותר – "עוסק" – בו נוקט סעיף 50(א1), משקף את קביעת המחוקק כי יש להשית חיוב בכפל מס עסקאות על כל מי שאחראי להוצאת חשבונית שלא כדין - בין אם עשה כן בכובעו כעוסק ובין אם לאו. באופן דומה, הסעיף מתייחס לכל מי שמבחינה מהותית, ובהתאם לנסיבות כל מקרה לגופו, יש לראות בו את האחראי להוצאת החשבוניות.

תכליתה של הוראה זו היא להרתיע באמצעות סנקציה אזרחית את כל מי שידו בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, אף אם פעל באמצעות חברה או באמצעות אחרים. לעניין זה, ראו ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מע"מ (1.7.10); ע"מ 14-04-46704 בדיר נ' רשות המסים (4.2.18); ע"מ 15-01-5293 גיקי מור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

נ' מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (23.2.20); ע"מ 38619-09-15 מוראד ערמין נ' ממונה מע"מ ירושלים (23.2.21).

48. הביטוי "שאינו רשאי" בו נוקט סעיף 50(א) מתייחס למספר מצבים בהם ניתן להשית כפל מס על חשבוניות שהוצאו שלא כדין. עמד על כך פרופ' אהרון נמדר בספרו מס ערך מוסף, חלק שני, מהדורה חמישית (2013), בעמ' 883-884:

הטלת כפל מס על הוצאת חשבונית מס שלא כדין לפי סעיף 50(א) יכולה להיעשות על פי סעיף 50 במקרים הבאים:

- (א) כאשר מוצאת חשבונית על ידי מי שאינו עוסק מורשה בניגוד לסעיף 47 לחוק, כגון מי שהינו עוסק פטור, או מי שלא נרשם כעוסק מורשה.
- (ב) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס על עסקה פיקטיבית שלא נעשתה בפועל.
- (ג) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בעבור עסקה שנעשתה על ידי אחרים ללא הרשאה.
- (ד) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בניגוד לאיסור שהוטל עליו על ידי המנהל מכוח סעיף 113 לחוק שלא להוציא חשבונית מס.

49. נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית העומדת בבסיס ההחלטה להשית כפל מס, מוטל על המשיב. ככל שהמשיב עמד בנטל זה, הנטל עובר לכתפי המערער להוכיח שנפלה שגיאה בהחלטת המשיב. לצד זאת, ולאורך כל ההליך הנטל המהותי – נטל השכנוע – מוטל על כתפי המערער [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: "עניין זאב שרון"), עמ' 25-28].

מן הכלל אל הפרט

50. אקדים אחרית לראשית ואציין כי מצאתי שדין הערעור להידחות. גרסתו של המערער, אינה אמינה בעיניי. בחשבוניות מתוארות עסקאות במסגרתן סיפקה החברה שירותי בנייה בהיקף של כ-83 מיליון ₪, בפרק זמן של כשנה וחצי. לאחר עיון בראיות שהציגו הצדדים, אני סבור כי החשבוניות אינן משקפות את העסקאות האמתיות שבוצעו – ולפיכך מדובר בחשבוניות שהוצאו על ידי המערער שלא כדין.

51. בתמצית ולמען הבהירות, אציין כבר כעת כמה מעיקרי הדברים:

המערער נטול כל ניסיון בתחום הנדל"ן, והידע שהיה ברשותו לא נראה כמספק לצורך ניהול ביצוע עבודות הבנייה המקיפות המתוארות בחשבוניות. לשם הדוגמה אציין כבר כעת כי המערער העיד כי אינו יודע אפילו לקרוא תכנית בנייה.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

מהנדסים/הנדסאים שהעסיקה החברה, מסרו בחקירתם כי כלל לא ביקרו באתרים וכי למעשה לא עשו דבר מלבד חתימה על מסמכים, כפי שהתבקשו.

"קבלני משנה" אשר את שירותיהם לכאורה רכשה החברה לצורך ביצוע עבודות הבנייה המתוארות בחשבונות, מסרו בחקירתם כי כלל אינם מכירים את החברה ואת המערער, או שהעדיפו לשמור על זכות השתיקה. כתוצאה מכך, המשיב פסל תשומות שביקשה החברה לנכות, בעסקאות בהיקף של כ-67 מיליון ₪ (כולל מע"מ). החברה לא ערערה על קביעה זו והיא הפכה לחלוטה. הפיקטיביות של התשומות, מחזקת את החשד, כי שירותי הבניה המתוארים בחשבונות - לא באמת ניתנו על-ידי החברה.

המערער בחר שלא להביא שורה של עדים נחוצים, כגון מהנדסים/הנדסאים ומנהלי עבודה שטען כי העסיק, את מי מ"קבלני המשנה" שביצעו לטענתו את עבודות הבנייה וכן גורמים רלוונטיים אחרים. כל אלה, במבחן השכל הישר, היו יכולים להעיד על עבודות הבנייה בהיקף האדיר שנטען בחשבונות כי החברה ביצעה. בחירתו העקבית של המערער שלא להביא עדים אלה, מקימה את החזקה כי לו היו באים להעיד הייתה עדותם פועלת לחובתו של המערער ומכרסמת בגרסתו. המערער הביא לעדות את מר מנשירוב, אשר תמך בגרסת המערער. אלא שמלבד זה שלא היה בעדותו כדי להסיר תמיהות אשר בנסיבות העניין השכל הישר מעלה, הרי שלא ניתן להתעלם מזהות האינטרסים שיש בין המערער למר מנשירוב, וזאת אף נוכח השומות שהוצאו למר מנשירוב ולחב' מנשירוב. בנסיבות אלה, הכרחי היה לזמן לעדות עדים נוספים, אותם בחר המערער שלא לזמן.

לכל האמור אוסיף כי עדותו של המערער לא הייתה אמינה בעיניי. עוד אציין כי מדברי המערער עצמו עולה כי כל שעשתה החברה היה אספקת עובדים זרים, באמצעות הרישיון שברשותה, אלא שפעולה זו מצומצמת בהיקפה הכלכלי באופן ניכר מההיקף הכספי של החשבונות, ותוכנה – אספקת עובדים זרים – שונה מהמתואר בחשבונות שהוציא המערער והמתארות שירותי בנייה בהיקף של כ-83 מיליון ₪ - שאיני סבור כי החברה אכן נתנה.

מטעמים אלה ומטעמים נוספים – כפי שיפורט ויורחב בהמשך, מצאתי כי דין הערעור להידחות. להלן אפנה לפירוט הדברים וביסוסם, תוך שמראש אומר כי המשקל המצטבר של כלל העניינים יחדיו, הוא המביא אותי למסקנה כי דין הערעור להידחות (תוך שנרשמה הודעת המשיב כאמור לעיל, כי רכיב הקרן ייגבה רק פעם אחת מכלל המעורבים).

א. המערער חסר הכשרה וניסיון בתחום הבניה

52. עבודות בניית שלד כמו גם עבודות אחרות המתוארות בחשבונות, מחייבות שייעשו בידי גורמי מקצוע המבנים בתחום הבנייה, בוודאי כאשר מדובר בשירותי בנייה שניתנו כביכול עבור עסקאות בהיקף כה משמעותי ובפרק זמן קצר יחסית להיקף המדובר. אולם, המערער אינו בעל כל רקע שהוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

בתחום הבנייה, למעט לטענתו, בבנייה כלשהי שנעשתה בביתו הפרטי. וכך אמר המערער בעניין זה בחקירתו אצל המשיב (נספח 39 לתצהיר המשיב - חקירת המערער בפני רשות המסים מיום 3.4.17, ש' 141):

אין לי הכשרה ספציפית חוץ מזה שבניתי בבית אז יש לי קצת הבנה.

אכן, בהמשך הדברים שם המערער טוען כי אין בכך פגם, שכן הסתייע במהנדסים/הנדסאים שאת שירותם שכר, אלא שכפי שעוד יצוטט בהמשך, גורמים אלה טענו כי כלל לא ביקרו באתרים וכי למעשה לא עשו דבר (למעט גורם אחד, שטען לעבודה מצומצמת באחד הפרויקטים – כפי שיפורט בהמשך).

53. המערער מסר בעדותו כי אינו יודע לקרוא תכניות בנייה וכי התייעץ עם מר מנשירוב לצורך כך:

ש: אתה יודע לקרוא תכנית?

ת: לא כל כך.

...

ש: עם מי התייעצת?

ת: עם מי שעבדתי.

...

ש: אז התייעצת עם מנשירוב? כשעבדת עם מנשירוב, בפרויקט של נגבה,

ראית תכנית בשביל להבין אותה הלכת למנשירוב, אמרת תקרא לי את

התכנית שאני אבין מה יש בתכנית?

ת: תעזור לי לקרוא אותה, כן. גם.

ש: תעזור לי לקרוא את התכנית שאני אבין אותה?

ת: בוודאי.

ש: זה מה שעשית?

ת: בוודאי.

(עמ' 318 לפרוטוקול ש' 25-26; עמ' 319 לפרוטוקול ש' 16-30; ראו לעניין

זה גם נספח 39 לתצהיר המשיב - חקירת המערער בפני רשות המסים מיום

3.4.17, ש' 253).

מלבד העובדה כי לא ברור כיצד אדם שאינו יודע לקרוא תכניות בנייה מבצע עבודות בניין בסדר גודל כה משמעותי, אף ההתנהלות שתיאר המערער אינה עומדת במבחן השכל הישר – הכיצד מבקש המערער מהגורם ששוכר כביכול את שירותיו לביצוע הבנייה לקרוא עבורו את תכניות הבנייה? תיאור דברים שכזה לא היה מניח את הדעת אף אם היה מדובר על עבודה בהיקף מצומצם, קל וחומר כאשר מדובר בבנייה בהיקף האדיר המתואר בחשבונות.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

54. מר סהר-אל זאב (להלן: "מר זאב"), המפקח מטעם המערער וחב' ג'י איי, הבהיר כי המערער לא ידע להנחות אותו מבחינה מקצועית (נספח 49 לתצהיר משיב – חקירת סהר-אל זאב מיום 4.4.17, עמ' 1927 ש' 53-54):

ש: האם שלמה האיר לך (כך במקור, א.ג.) או מאיר לך או מנחה אותך מקצועית על בניה, על מידות, על כמויות בטון וברזל?
ת: לא שואל ולא מאיר כלום לא מבחינה מקצועית ולא מבחינת בטון ולא מבחינת כמויות.

כפי שעוד יובהר בהמשך, אף ידיעותיו של מר זאב בתחום הבנייה, נראות מצומצמות (והמערער בחר שלא להביאו למסור עדות, וכנראה ידע מדוע). להסרת אי הבנה אציין כי מר זאב מסר בחקירתו אצל המשיב כי לא רק שהמערער לא הנחה אותו מבחינה מקצועית אלא למעשה לא נתקל בבעיה כלשהי בה התערב המערער וסיפק לה פתרון (שם, ש' 5-8).

אף המערער עצמו ציין בעדותו לפניי, כי לא ידע להנחות את מר זאב בכל עניין מקצועי. כך, לשם הדוגמה, לגבי כמויות חומרי בניין נדרשים:

אני לא יודע לעדכן אותו (את מר זאב) בכמויות. דיברנו על זה שאני לא מהנדס, ואני עכשיו בתחום הבנייה. אני לא יודע להגיד לו כמויות של בטון.
(עמ' 389 לפרוטוקול ש' 2-3).

נראה אפוא, כי המערער חסר הכשרה מקצועית נדרשת המצופה ממנו על מנת לנהל את העובדים תחתיו וליתן להם הנחיות מקצועיות.

55. כמו כן ולשם הדוגמה, המערער לא ידע מהו הפנקס הכללי, אשר נדרש המערער להחזיק לפי צו בטיחות בעבודה. המערער נדרש לפרט בפנקס את הגורמים הפועלים באתר הבניה: מנהל עבודה, קבלן, קבלני משנה, אינסטלציה, מקורות (עמ' 324 לפרוטוקול ש' 18-28). כמו כן, על אף שאין חולק כי חלק מהעבודה שבוצעה עבור חב' אלקטרה בוצעה בבנייה בשיטה המכונה "שיטת ברנוביץ", המערער לא ידע אלא לומר כי הפועלים ידעו איך לבצע את הדברים (עמ' 340 לפרוטוקול ש' 27-28).

56. מהאמור עד כה עולה כי ברשות המערער לא היה ידע של ממש, ולו מינימאלי (כגון קריאת תכניות בנייה), הנדרש לביצוע עבודות מהסוג המתואר בחשבונות. מדובר בנתון אשר יש בו לעורר חשד של ממש, כיצד ניהל המערער שירותי בנייה בהיקף האדיר (כ- 83 מיליון ש"ח) המתואר בחשבונות. 57. לשיטת המערער די היה בעצם ניסיונו בנייה, אף אם בתחום אחר – תחום הריהוט, כדי לבצע את עבודות הניהול שנדרשו ממנו במסגרת העסקאות מושא הערעור. אלא שלמעשה לא הציג המערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

לפניי כל ראיות של ממש – מעבר לטענות בעלמא, לניהול ממשי ומשמעותי שביצע בעבר (ראו לדוגמה, עמ' 285 לפרוטוקול ש' 7-9; עמ' 286 לפרוטוקול ש' 12-18). מעבר לכך אציין כי לעומת זאת המשיב הראה במסגרת חקירת המערער, כי לאחר שהלה סיים את פעילותו בחב' ג'י איי, הוא עבד כסדרן מוצרים בסופר ולאחר מכן חזר לעבוד בחנות רהיטים כאיש מכירות ושירות לקוחות (עמ' 291 לפרוטוקול ש' 13-26; עמ' 292 לפרוטוקול ש' 5-8), אולם לא חזר לבצע עבודות ניהול של ממש – ודאי לא בהיקף שמתקרב להיקף הפעילות המדובר כאן. ושוב וכפי שעוד ייאמר בהמשך, המערער בחר שלא לזמן לעדות גורמים רלוונטיים, אשר יכולים היו אולי להעיד על כישורי הניהול שלו בעבר ועל דרך הוצאתם לפועל בפרויקטים המדוברים בערעור דנן.

ב. ניהול הפרויקטים באמצעות גורמים מטעם המערער - האמנם?

58. המערער טען כי על העדר הידע שלו בתחום הבנייה, ניתן היה לגשר באמצעות גורמים שהעסיק באמצעות החברה. אלא שכפי שניווכח, טענה זו של המערער, לא רק שאינה מסייעת בידיו, אלא שהעובדות לאשורן מחזקות את מסקנת המשיב בדבר הפיקטיביות של החשבוניות שהוציא המערער.

כבר בחקירתו אצל המשיב, טען המערער את הדברים הבאים (חקירת המערער מיום 3.4.17 - עמ' 1020 לתצהיר המשיב, ש' 141-146):

ש: איזו הכשרה יש לך בתחום הבניה?

ת: אין לי הכשרה ספציפית חוץ מזה שבניתי בבית או יש לי קצת הבנה. בשביל זה בחברה צריך בעיקרון 2 בעלי כישור אם אני לא בעל נסיון ספציפי. אבל בעיקר הפועלים הם בעלי נסיון.

ש: מי הם 2 בעלי התפקידים בעלי הכישור המתאים בחברת ג'י אי נדלן?

ת: כיום זה דרור נתן ושמאי נתנאל.

ש: מי היה לפנייהם?

ת: היה לי מהנדס בשם יוסי בלוטרייך ודרור נתן.

59. ובאופן דומה ציין המערער בסיכומיו – "קבלן לא צריך לעבוד עם טוריה וכובע טמבל כדי לבצע פרויקטים של בנייה מורכבים ככל שהיו וכי הוא יכול להעסיק אחרים לצורך ביצוע העבודה" (פס' 21 לסיכומי המערער).

המערער אמר בעדותו כי העסיק מהנדסים שאישרו את הבנייה, ראו עמ' 294 לפרוטוקול ש' 30-31:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

אני לקחתי מהנדס. כן. אני לא חייב לדעת בדיוק איך בונים, כמו שאני צריך שמהנדס יאשר לי לבנות מה שאני צריך.

כן טען כי המהנדסים מטעמו ניהלו את העובדים הזרים (ראו למשל עמ' 382 לפרוטוקול ש' 3-20) וכי הסתמך עליהם ועל גורמי מקצוע נוספים מטעמו - לצורך ביצוע פיקוח, הנחיית עובדים וכדומה. אולם וכפי שנראה בהמשך, לא בנקל ניתן לקבל טענה זו של המערער. 60. כאמור לעיל, המערער ציין כי גורמים מקצועיים בחברה הם דרור נתן ונתנאל שמאי, וכי בעבר שכר גם את שירותיו של יוסי בלוטרייך. אולם מהודעתם של המרכזיים ביניהם (דרור נתן ונתנאל שמאי), עולה תמונה אחרת לחלוטין מזו שמציג המערער, ולפיה הם ככלל (למעט בלוטרייך - ביחס לפרויקט אחד ובפרק זמן מצומצם) לא ביצעו כל עבודה של ממש ולמעשה אפילו כלל לא ביקרו באתרי הבנייה.

כך, מר דרור נתן, הנדסאי בניין, אמר בחקירתו בפני רשות המסים כי לא ביצע דבר מלבד חתימה על המסמכים הנדרשים לצורך קבלת רשיון קבלן מסוג ג':

שאלה: מה אתה עושה בפועל עבור משכורת שאתה מקבל מחברת ג'י איי נדל"ן?
תשובה: כלום. אני חתמתי לו רק עבור קבלת סיווג. אני לא יודע באילו אתרים הוא עובד ומה הוא עושה. שלמה אמר לי שהוא קונה חברה עם סיווג קיים ואני נכנסתי רק כדי שהוא לא יאבד את הסיווג כי חייב להחזיק 2 הנדסאים.

שאלה: האם ייעצת לחברה במשהו מסוים שקשור לבנייה.
תשובה: לא.

שאלה: האם אתה יודע היכן החברה מבצעת עבודות?
תשובה: לא.

שאלה: מה ידוע לך על חברת ג'י. איי נדל"ן?
תשובה: כלום.

(נספח 21 לתצהיר המשיב, עמ' 706 ש' 14-22).

מדובר בתשובות ברורות וחמורות: דרור נתן, אשר הוזכר שוב ושוב בדברי המערער כגורם מקצועי אשר פעילותו כיפרה כביכול על חוסר הידע של המערער בתחום הבניין (ואשר נראה כי "עבד" בחברה במשך שנה וחצי - לאורך כל התקופה הרלוונטית, ראו בחקירתו שבעמ' 706 לתצהיר המשיב ש' 4-5), מסר באופן ברור כי לא עשה בפועל "כלום", כי אינו יודע היכן נמצאים אתרי הבנייה וכי לא ידוע לו על החברה "כלום".

דברים דומים נמסרו אף ע"י המהנדס נתנאל שמאי, אשר נראה כי אף "העסקתו" נעשתה באופן פורמאלי גרידא, וכי היא נועדה רק לשם החזקת רישיון ג' - מבלי שביצע בפועל כל עבודה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

ממש. נתנאל מסר בחקירתו ברשות המסים, כי בדומה לפעילות שביצע מול קבלנים אחרים, אף תפקידו בחברת ג'י איי היה ליתן את חתימתו ותו לא (נספח 22 לתצהיר המשיב – הודעת נתנאל שמאי מיום 8.6.17):

תשובה: יש חברה שאתה נותן את החתימה שלך כדי שהוא יהיה קבלן והוא נותן לי תלוש משדורת (כך במקור).

...

שאלה: מה אתה עושה בחברה הזו?

תשובה: נותן לה ייעוץ.

שאלה: איזה סוג ייעוץ?

תשובה: בניין. לתת את החתימה שלי כדי שהוא יהיה קבלן והוא יכול להיות קבלן ולעבוד.

...

שאלה: איזה שירות נתת לשלמה ממודיעין עילית?

תשובה: אותו דבר.

שאלה: האם אתה מכיר את חברת ג'י. אי. גדל"ן ובניה בע"מ?

תשובה: זה השלמה הזה.

שאלה: האם ביקרת באתרי הבניה או בפרויקטים השונים של החברה?

תשובה: לא זימנו אותי ולא הלכתי.

ושוב – לפנינו תשובה ברורה ולפיה אף המהנדס נתנאל שמאי, כלל לא זומן לאתרים בהם נבנו הבניינים ולא ביקר שם. יוצא אפוא כי אף הגורם המקצועי השני אשר נזכר בדברי המערער כמי שליווה את הפרויקטים ונתן את המענה המקצועי – כלל לא היה באתרי הבנייה. אכן – תמונה מעט שונה מתקבלת ביחס ליוסי בלוטרייך, מהנדס בתחום הבניה, אלא שזה עבד אצל החברה פרק זמן מצומצם ובפרויקט בודד - פרויקט תמ"א 38 באשדוד למשך תקופה קצרה של כשלושה חודשים. בלוטרייך מסר בחקירתו אצל רשות המסים כי הוא לא ביצע פיקוח על טיב העבודה, אלא ביצע פיקוח טכני על מנת לוודא שהעבודה מתבצעת ללא חריגות מהאישורים לבנייה בשטח (עמ' 721 לתצהיר המשיב ש' 15-18; ש' 26-27; עמ' 722 ש' 40-41).

61. המערער אישר בעדותו, לאחר שעומת עם הדברים, כי דרור נתן ונתנאל שמאי כלל לא ביצעו עבודות

פיקוח וכי תפקידם היה לחתום על הסיווג הקבלני:

ש: אז למעשה המהנדס והמהנדסאי שאני הבאתי את העדויות שלהם בפניך,

ת: כן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

ש: לא ביקרו בשטח, לא ראו שום דבר ממה שעשית. מה שהם עשו בחברה

במסגרת עבודתם זה לחתום לך על רישיון ג'.

ת: נכון.

(עמ' 304 לפרוטוקול ש' 21-23).

לגבי יוסי בלוטרייך – אמר כי ביצע עבודות פיקוח בפרויקט תמ"א 38 באשדוד (עמ' 306 לפרוטוקול ש' 1) וכי בתור מהנדס הסביר למערער על תכניות הבניה וקצב ההתקדמות (עמ' 305 לפרוטוקול ש' 28-30), אבל לא ידע להצביע מהו אופי הפיקוח שביצע. כך למשל כשנשאל האם אישר המפקח עניינים מהותיים בבנייה, ענה כי אינו יודע:

ש: והוא אישר את התפסנות? הוא אישר את הבטון? הוא אישר את היציקה?

ת: אני לא יודע. הנה, הוא אומר פה שאין לו הכשרה בשביל לעשות חתימה

אבל מבחינתי זה היה מספיק טוב כי אני יכול לסמוך עליו כי הוא מהנדס,

הוא יודע להיות מהנדס. הוא מהנדס,

(עמ' 305 לפרוטוקול ש' 8-11)

וכשנשאל המערער איך הסביר מר יוסי בלוטרייך לעובדים מה לעשות או למי מהעובדים הסביר את הדברים, שוב לא היה בפי המערער מענה והסתפק בתשובה: "לא יודע. תשאלו אותו" (עמ' 305 לפרוטוקול ש' 19-22, 27-30).

ניסיון המערער להציג מצג כי מר יוסי בלוטרייך (אשר כאמור לעיל, היקף עבודתו היה מצומצם) ביצע עבודות פיקוח והנחיה, עומד בסתירה לדברים שאמר במקום אחר ולפיהם אישר כי הדרכת העובדים לא נעשתה על ידי מהנדס כלשהו מטעמו - בעמוד 311 לפרוטוקול, ש' 34 ועמ' 312 לפרוטוקול ש' 1-7:

ש: אז אתה אומר שהיית לוקח את העובדים שלך, של JA נדל"ן האורנגיים,

ת: נכון.

ש: לשטח. והמהנדס שהיה מדריך אותם, זה היה המהנדס של הקבלן הראשי.

ת: נכון.

ש: והיה מהנדס מטעמך שהיה מדריך אותם?

ת: לא.

ש: שהיה מאשר להם דברים, יציקות?

ת: לא. לא צריך.

62. המערער לא זימן את דרור נתן, נתנאל שמאי ויוסי בלוטרייך להעיד בפניו. לאור זאת וכפי שנקבע בפסיקה ענפה, חזקה היא כי אילו היה מביא אותם להעיד הרי שעדותם הייתה עומדת לו לרועץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

63. בהתאם לעדות המערער המפקחים מטעמו היו יהודה זקס וסהר-אל זאב (עמ' 311 לפרוטוקול ש' 15-14), כאשר יהודה זקס לא עבד בפרויקטים מול חב' מנשירוב (עמ' 397 לפרוטוקול ש' 12-13).
64. מר זאב הודה כי לא רכש כל ההשכלה שהיא הנדרשת בתחום וכי אפילו אינו יודע לקרוא תכניות בניה:

ש: האם עברת הכשרה מקצועית בעברך?

ת: לא. יש לי ידע כי עברתי בחשמל או יש לי טיפ טיפה, אני לא יודע לקרוא

תוכניות, בסיסי תקרה בטון תקרה בטון, הם פותחים תוכניות בדפים ענקיים אני לא מבין כלום זה נראה לי בנס"א (כך במקור, א.ג.).

(נספח 49 לתצהיר משיב – חקירת סהר אל זאב מיום 4.4.17 ש' 185-186).

עוד אמר מר זאב כי המהנדס של חב' ג'י אי לא הגיע לשטח וכי לא היה כל גורם מקצועי מטעם חב' ג'י איי שהנחה אותו ואת העובדים הזרים בעבודתם, אלא שוב חזר על שנאמר כבר - עבודת הפיקוח המקצועית נעשתה על ידי חב' אלקטרה (נספח 49 לתצהיר משיב – חקירת מר סהר-אל זאב מיום 4.4.17 ש' 127):

ש: האם יש בחברה שאתה עובד בה ג'י אי נדל"ן איש מקצוע המדריך אתכם

עבודה?

ת: אומר לי לעשות? לא.

ובהמשך (שם):

ש: האם מהנדס של חב' ג'י אי נדל"ן מגיע לשטח?

ת: לא.

65. למעלה מן הצורך ולהשלמת התמונה, אף יהודה זקס אמר כי הוא חסר הכשרה מקצועית בתחום הבניה וכי לא הנחה את העובדים (נספח 24 ב' לתצהיר המשיב – הודעת יהודה זקס מיום 21.6.17 ש' 5-12).

66. ושוב גם לעניין המפקחים – נמנע המערער מלזמן אותם להעיד בפניי. עדותם (ובעיקר של מר זאב) הייתה חשובה על מנת ללמד על אופן התנהלות החברה ועל השאלה העומדת לפנינו - האם חב' ג'י איי סיפקה עובדים בלבד או שמא העבודה בוצעה בפועל על ידה, כפי שמתואר בחשבוניות.

67. באשר לטענת המערער כי לכל קבוצת פועלים היה ראש קבוצה שהינו מהנדס או הנדסאי, הרי שלא הוצגה כל תשתית ממנה ניתן ללמוד כי כך הם פני הדברים. המערער לא בדק האם יש לראשי הקבוצות הכשרה מקצועית, והסתמך על דברי חברת כוח האדם כי מדובר במהנדס או בהנדסאי (עמ' 303 לפרוטוקול ש' 19-34 ועמ' 304 לפרוטוקול ש' 1-11). גם מר זאב, המפקח מטעם חב' ג'י איי, אמר בהודעתו בפני המשיב כי לא יודע האם ראשי הקבוצות הם מומחי בניה אם לאו (נספח 49 לתצהיר משיב – חקירת סהר-אל זאב מיום 4.4.17 ש' 91-92).





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

למותר לציין כי המערער לא הביא לעדות אף אחד מהפועלים או מראשי הקבוצות עליהם הסתמך, ושמהם ניתן היה ללמוד על אופן ההתנהלות בשטח. אלא שכאמור, אפילו את מנהל העבודה מטעמו (מר זאב) או מי מהמהנדסים/הנדסאים שאת שירותיהם שכר, לא הביא המערער להעיד – כך שלא ניתן לקבל את טענתו כאילו הם שמילאו את החסך בידע שלו בתחום הבנייה.

68. בשים לב לדברים שצוטטו לעיל, אי הבאת עדים אלה מחזקת את החשד כי אם היו באים להעיד הייתה מתחזקת טענת המשיב ולפיה החברה לא ביצעה את העבודות הבנייה רחבות ההיקף המתוארות בחשבוניות.

ג. האם קבלני המשנה ששכר המערער הם שביצעו את העבודה שבחשבוניות?

69. מהאמור עד כה עולה כי המערער אינו בעל ידע אשר יכול היה לבצע את העבודות המתוארות בחשבוניות. עובדים בעלי ידע שהעסיקה החברה – מהנדסים והנדסאים, מסרו כי ככלל כלל לא הגיעו לאתרים ולא ביצעו כל עבודה של ממש.

מבחינה כלכלית, מתוך כ- 83 מיליון נה עסקאות שבחשבוניות, יש כנגדן כ- 67 מיליון נה אשר שולמו לטענת המערער לקבלני משנה לצורך ביצוע העבודה ואשר את התשומות בגין החשבוניות שלטענתו קיבל, ביקשה החברה לנכות. אלא שכזכור, המשיב פסל תשומות אלה, והחברה לא ערערה על ההחלטה שהפכה לחלוטה.

לאור תמונת דברים זו, לא אדרש להאריך בסוגיה זו ואסתפק בדברים קצרים אשר ישקפו את תמונת הדברים – אשר כאמור מגובה בבחירת החברה שלא לערער על החלטת המשיב לפסול את התשומות.

70. המערער טוען כי התקשר באמצעות חב' ג'י איי עם מספר קבלני משנה, לצורך מתן שירותי בנייה עבור חב' מנשירוב. סכום החשבוניות שקיבל המערער מקבלני המשנה הינו בסך של 67,401,391 נה, כאשר המע"מ הגלום בהן הוא 9,793,365 נה (נספח 10 לתצהיר המשיב – שומת התשומות שהוצאה לחב' ג'י איי נדל"ן ואשר עליה כזכור לא ערערה).

ההליך שבפניי אינו עוסק בשומת התשומות של החברה, עניין שבו כאמור החלטת המשיב הפכה לחלוטה. לאור זאת, איני נדרש מטבע הדברים לקבוע מסמרות בסוגיה זו, עניין שהוא כבר חלוט. לאור זאת ולצורך עניינינו, אסתפק בהצגה קצרה של התמונה העגומה – במסגרתה גורמים שטען המערער כי סיפקו לחברה שירותי בנייה – בהיקף כה ניכר, הכחישו את הדבר.

71. מר יואש קריטי, בעל השליטה בחברת מודוס בניה בע"מ, אמר כי הוא אינו מכיר את חב' ג'י איי ואת המערער:

שאלה: האם אתה מכיר את חברת ג'י איי נדל"ן?
 תשובה: לא
 שאלה: האם אתה מכיר את שלומי אליעזר לודמיר?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

תשובה: לא,

(נספח 14 לתצהיר המשיב - חקירת מר יואש קריטי מיום 16.5.17, ש' 54-57)

עוד אמר כי אינו מכיר את חב' מנשירוב, מר ינון מנשירוב וכן גורמים נוספים עליהם נשאל, ביניהם המפקח סהר-אל זאב (נספח 14 לתצהיר המשיב - חקירת מר יואש קריטי מיום 16.5.17, ש' 58-66).
72. מר אבראהים אל עוויסאת, בעל חב' אבראהים אל עוויסאת עבודות בניין בע"מ, הכחיש אף הוא את היכרותו עם המערער ועם חב' ג'י איי:

שאלה: האם אתה מכיר את חברת ג'י איי נדל"ן עבודות בנייה בע"מ?

תשובה: לא מכיר.

שאלה: האם אתה מכיר את שלמה לודמיר?

תשובה: לא.

כן ציין כי לא ביצע עבודות עבור חב' ג'י איי וכי לא קיבל ממנה תשלום או הוציא לה חשבוניות (נספח 17 לתצהיר המשיב - חקירת מר אבראהים עוויסאת עמ' 621).

73. גב' עינת לוין הכט (להלן: "גב' הכט"), בעלת חב' מוזס עינת החזקות בית כלל בע"מ, מסרה בחקירתה בפני רשות המסים כי אינה מכירה את המערער והחברה שבבעלותו:

ש: האם את מכירה את חברת ג'י איי. נדל"ן ועבודות בניה בע"מ.

ת: לא.

ש: את מכירה של שלומי אליעזר לודמיר?

ת: לא, בחיים לא שמעתי.

(נספח 15 לתצהיר המשיב - חקירת גב' הכט מיום 10.5.17, עמ' 503 ש' 10-12)

74. דברים דומים נאמרו על מר חסיב סרור, בעל חברת א.ח.מ בניה ופיתוח בע"מ (נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 89-93).

75. מר אסכנדראי איברהים (להלן: "איברהים"), אשר עבד בחברת אופיס ויז'ן בע"מ, מקבלני המשנה של המערער, בחר לשמור על זכות השתיקה ולהימנע ממתן תשובות חד משמעיות בכל הנוגע לעניינים להיכרותו עם המערער, היכרותו עם חב' ג'י איי, מיהו הגורם מולו עבד בחב' ג'י איי וחב' מנשירוב (נספח 13 לתצהיר המשיב - חקירת מר איברהים אסכנדאי מיום 25.9.17, ש' 53-60, 76-75).

76. המערער טען כי התקשר עם מורשי חתימה אצל קבלני המשנה וכי ההתקשרות הייתה כדין (ראו למשל: עמ' 373 לפרוטוקול ש' 27-29), אולם הוא בחר שלא להביא אף אחד מאותם גורמים עמם לטענתו התקשר בעסקאות עתק - למסור עדות בפני בית המשפט. כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה בנסיבות דומות, חזקה כי ידע מדוע בחר שלא לזמנם לעדות ואין אלא להניח כי אם היו מעידים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

הייתה עדותם עומדת לו לרועץ. בפי המערער לא היה כל הסבר של ממש, כיצד זה גורמים שונים מקרב קבלני משנה שונים, מכחישים כל התקשרות עמו ועם החברה שהפעיל.

77. ושוב, איני נדרש כאן להחליט בעניין התשומות – עניין לגביו בחר המערער שלא לערער על החלטת המשיב. לעניינו כאן, די בתמונה הכללית העולה מהדברים.

מדובר בקבלני משנה עמם לטענת המערער התקשר לצורך ביצוע עיקר העבודות המתוארות בחשבוניות – בהיקף כספי של כ-67 מיליון (מתוך כ-83 מיליון שבחשבוניות נשוא המחלוקת בערעור כאן). המערער לא מצא לנכון להביא ולו גורם אחד מקרב קבלני המשנה למסור עדות ולתאר את העבודה שבוצעה, כאשר תמונת הדברים העגומה (ולכל הפחות, מעוררת החשד) עולה מהציטוטים שהובאו לעיל. כמתואר לעיל, אין המדובר בסימני שאלה המתעוררים ביחס ל"קבלן משנה" בודד, אלא ביחס למצבור של קבלני משנה – בהיקף כספי אדיר.

תמונת דברים זו מחזקת את החשדות כי בצדק קבע המשיב כי החשבוניות שהוציא המערער הן חשבוניות פיקטיביות, ודרך התנהלות המערער – לא רק שלא הסירה חשדות אלה אלא חזקה אותם.

ד. גורמים באלקטרה לא מכירים את המערער

78. על אף שטוען המערער לביצוע עבודות בניה משמעותיות בפרויקטים של חב' אלקטרה (כרבע מעבודות הבניה מושא הערעור), העיד המערער בעמוד 322 לפרוטוקול ש' 20-21 כי חב' אלקטרה כלל לא מכירה אותו:

אבל אלקטרה לא מכירה אותי, או אני לא יכול בכלל לחתום על שום ניירת של אלקטרה.
מבחינת אלקטרה אני לא קיים.

מנהל העבודה של חב' אלקטרה, מר עופר קריב, זכר כי המערער הסתובב באתר, אבל באופן מתמיה הוא כלל לא ידע מה תפקידו (נספח 51 לתצהיר המשיב, עמ' 1965, ש' 111-119).

מנשרוב ציין בעדותו לפניי כי העסקת קבלני משנה, לרבות חב' ג'י איי, היה "סוד מסחרי שלו":

ש: אני יודע. האם קיבלת מראש הסכמה מאלקטרה לקחת קבלן משנה?

ת: לא.

ש: לא.

ת: זה היה סוד מסחרי שלי.

(עמ' 245 לפרוטוקול ש' 3-6).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

לא ניתן בנקל לקבל את טענות המערער לניהול וביצוע פרויקטים רחבי היקף, כאשר גורמים רלוונטיים אצל הקבלן הראשי - לו כביכול ביצע כרבע מהעבודות, בסכום משמעותי - כלל אינם מכירים אותו, ודאי לא בכובע שהוא מתיימר לחבוש - כמי שביצע עבודות בנייה בהיקף המדובר.

ה. העדר מסגרת אשראי והעדר ביטוח

79. בסעיפים שלהלן אצביע בקצרה על תמיהות המתעוררות ביחס לדרך התנהלות המערער, ואשר אינן מתיישבות בנקל עם ביצוע אמיתי של הפעילות הכלכלית המתוארת בחשבוניות, ודאי בשים לב להיקף המדובר.

80. על אף שמדובר בעסקאות בעשרות מיליוני ש"ח, המערער לא דאג למסגרת אשראי בחשבון הבנק של חב' ג'י איי, ולו בסכום כלשהו (ראו לדוגמה בעמ' 400 לפרוטוקול ש' 3-5):

ש: אתה אומר ככה. מה מסגרת האשראי של החשבון, אין לי מסגרת, אני לא

לוקח מסגרת.

ת: נכון.

אכן, המערער טען כי לא נדרש לחשבון עם מסגרת אשראי, שכן כספים שקיבל ממנשירוב הועברו מיד לקבלני המשנה, אלא שקשה שלא לתמוהה על הדברים. אפילו עסק בהיקף מסחרי מצומצם, נזקק לכאורה למסגרת אשראי. כיצד זה עסק הטוען כי ביצע פעילות כלכלית בהיקף של עשרות מיליונים, לא נדרש לכך - למערער פתרונים.

81. תמיהה נוספת מתעוררת, נוכח זה שלא היה בידי המערער להציג הסכמי ביטוח שערכה החברה, ותשובותיו אף בעניין זה היו מגומגמות. הדעת אינה יכולה בנקל לקבל, כי חברה העוסקת בבנייה ואשר אחראית על ביצוע עבודות בהיקף של למעלה מ-83 מיליון ש"ח, לא תבטח את עצמה ואת בעל מניותיה. המערער טען כי סמך על הביטוח שערך הקבלן הראשי, במקרים בהם היה ביטוח שכזה. אלא שטענה זו אינה מתיישבת בנקל עם הטענה האחרת של המערער ושל ינון מנשירוב, ולפיה הקבלנים הראשיים כלל לא ידעו על קיומה של ההתקשרות עם החברה של המערער, ואם כך, כיצד יחול הביטוח ובאלה נסיבות - כלל לא הובהר.

כאמור, תשובותיו של המערער בעניין זה היו מגומגמות. כך לדוגמה טען המערער כי בחלק מהפרויקטים ייתכן כי היה צורך בפוליסת ביטוח - ולדבריו (עמ' 335 לפרוטוקול ש' 10-11):

"אם היה צריך, במקום שהיה צריך ביטוח אז ניסיתי לעשות ביטוח כמו שצריך".

המילה "ניסיתי", מעוררת תמיהה - ודאי כשזוכרים את היקף הפעילות הנטען. בפועל, המערער לא צירף לתצהירו כל מסמך המעיד על קיומה של פוליסת ביטוח. כל שהגיש הוא אכן מה שתואם את הביטוי בו עשה שימוש - "ניסיתי", וזאת כשהציג הצעת ביטוח שאינה חתומה (מוצג מע/7).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

העדר פוליסות ביטוח, מעלה אף הוא את החשד כי הפעילות המתוארת בחשבוניות, לא באמת בוצעה באופן הנחזה מהחשבוניות. חשדות אלה מצטרפות ומצטברות לכל שנאמר עד כה.

1. אופן ההתחשבות בין המערער לבין חב' מנשירוב
82. על אף שטען המערער כי כל שבדק מנשירוב טרם ההתקשרות עימו היה המחיר אותו דרש (טענה המעוררת כשלעצמה פליאה), בפועל עולה מהראיות תמונה אחרת ולפיה – לא המערער הוא שקבע את המחירים – אלא הקבלן הראשי קבע אותם.
83. המערער אישר בעדותו לפני כי החשבון בסופו של יום הינו חשבון שבוצע על ידי אלקטרה על סמך החוזה מולם (עמ' 358 לפרוטוקול ש' 32-33).
84. המערער העיד כי התשלום נעשה לדבריו back to back, כך שהסכום נגזר "מלמעלה" – מהקבלן הראשי, ומתוכו מקבלים מנשירוב והמערער אחוזים (עמ' 349 לפרוטוקול ש' 4-6; עמ' 360 לפרוטוקול ש' 27-32; עמ' 398 לפרוטוקול ש' 25-33). כך גם כתב במסגרת הסיכומים מטעמו. דברים דומים אמר מר ינון מנשירוב בחקירתו בפני רשות המסים (נספח 38 לתצהיר המשיב- חקירת ינון מנשירוב מיום 13.6.17, ש' 86-88, 91-93).
85. כמו כן, מנספח ג' לתצהיר המערער עולה כי חב' מנשירוב הוציאה דוגמאות לחשבונות חלקיים. התחשבות דומה לא יצאה ממנשירוב לחברת ג' אי.
86. המערער טוען כי הוא ערך טיטות של חשבונות והעבירן לידי מנשירוב (מוצג מע/15; עמ' 352 לפרוטוקול ש' 28-29), אלא שמעיון בטיטות אלו לא ניתן היה ללמוד דבר. הטיטות חסרות תאריך, לא רשום על גביהן מה הם הפרויקטים בהם בוצעו העבודות, אין כל פירוט לגבי אופן הפרמטרים לביצוע החישוב, לרבות עלות למטר, גודל דירה, מספר דירות, מספר עובדים וכדומה. המערער בעצמו לא ידע להסביר מדוע לא כתוב תאריך על גבי חלק מהטיטות (עמ' 352 לפרוטוקול ש' 13-20) וכן לא זכר מהם הפרויקטים לגביהם נכתבה ההתחשבות, ואף לא זכר האם העבודות המצוינות בטיטות מתייחסות לכמה פרויקטים או שמא לפרויקט ספציפי (עמ' 363 לפרוטוקול ש' 16-18, ש' 33-35; עמ' 364 ש' 1-11).
87. הנה כי כן, מהראיות שלפני ובהתאם לעדות המערער, עולה תמונה מתמיהה ולפיה החשבון בוצע על ידי אלקטרה ולא על ידו. תמונה זו אינה עולה בנקל בקנה אחד עם מבחן השכל הישר וההתנהלות העסקית – שכן מצופה היה כי הדרישה לתשלום תבוא מהקבלן המבצע - לו הידע לגבי הפעילות בשטח, העבודה שבוצעה והעלויות שנדרשו ממנו לביצועה - לידי הקבלן הראשי, ולא להפך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

- ז. מתחם שיקול הדעת והפעילות הממשית של המערער בפרויקטים היה מצומצם
88. המערער העיד במסגרת חקירתו לפניי כי מתחם שיקול הדעת והפעילות שלו בפרויקטים היה מצומצם, בעוד שבפועל הפיקוח על אופן ביצוע הבניה, קבלת האישורים הנדרשים, הזמנת חומרי בניין וכדומה – נעשה על ידי הקבלן הראשי ולא על ידי המערער.
89. המערער לא חתם על תכניות בניה בעצמו ולמצער לא זכר האם חתם עליהם (עמ' 320 לפרוטוקול ש' 23-24, 32-33).
90. המערער אף לא ידע לענות על השאלה האם סיים פרויקט כלשהו לצורך החתימה על תצהיר קבלן שלד (עמ' 335 לפרוטוקול ש' 1-9). קשה לקבל כי אדם המנהל פרויקטים בסדר גודל משמעותי – לא ידע לענות על שאלה בסיסית זו.
91. כשנשאל המערער מה נכלל בפעולות הפיקוח אותן ביצע, ענה כי הוא דאג שהעובדים הזרים לא נחים "שהם לא יושבים ומעשנים סיגריות" אלא שהם "עושים את העבודה" (עמ' 382 לפרוטוקול). כפי שכבר ראינו, פיקוח מקצועי וממשי על העבודות, לא היה בידי המערער להוכיח כי בוצע על ידו או על-ידי מי מטעמו, וכפי שנראה וכמפורט אף לעיל – הדבר לא נעשה.
92. ודוק – המערער העיד כי הפיקוח בפועל נעשה על ידי אלקטרה:
- ש: זאת אומרת שהיחיד שפיקח מבחינה פורמלית וחתם על טפסים פורמליים על טיב העבודה היה מטעם אלקטרה.
- ת: פשוט. אלקטרה,
- ש: זה נכון להגיד?
- ת: אלקטרה, תראי. אלקטרה לא תיתן לאף אחד שלא קשור אליה שיחתום על האיכות של הבנייה ועל טיב הבנייה. ולכן היא גם מביאה את החומרים והיא לא מסכימה שקבלן משנה יביא את החומרים. היא חייבת את רמת איכות הבנייה שלה. זאת התשובה. ולכן אף אחד אחר לא יכול לחתום. רק המהנדס שלהם מבחינתה.
- (עמ' 397 לפרוטוקול ש' 25-33)
- ובמקום אחר (עמ' 321 לפרוטוקול ש' 23-25) העיד המערער באופן דומה:
- אלקטרה לא מכירים אותי, ומנשירוב לא דורש את זה גם. מנשירוב אומר לי זה הקבלן הראשי עושה. אתה לא צריך לעשות את זה, אתה רק צריך לדאוג לעובדים שלך. כמה, אם היו, או לא היו, כמה עובדים הגיעו וכולי.
93. אף מר ינון מנשירוב, מנהלה של חב' מנשירוב ציין כי האחריות היא על הקבלן הראשי – ולו בלבד (עמ' 228 לפרוטוקול, ש' 1-4).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

94. מלבד פועלים, המערער לא דאג להעסקתם של גורמים מקצועיים נדרשים מטעמו: כך למשל: המערער לא מינה עוזר בטיחות מטעמו, לא ידע באילו מקרים יש למנות אותו והאם מונה אחד על ידי אלקטרה (עמוד 323 ש' 8-15). המערער גם לא זכר מי היה הקונסטרוקטור בבנייה (עמ' 323 לפרוטוקול ש' 18-19), והעיד כי הוא לא שילם עבורו וכי אסמכתאות ואישורים של הקונסטרוקטור מצויים אצל מנשירוב ואצל חב' אלקטרה (עמ' 323 לפרוטוקול ש' 34-35; עמ' 324 לפרוטוקול ש' 1-6 וש' 16-17). אף מנהל הבטיחות באתר היה מטעם חב' אלקטרה (עמ' 229 לפרוטוקול ש' 35-30; עמוד 325 לפרוטוקול ש' 2-16).

95. עוד ציין המערער בחקירתו כי כלל האישורים לרבות היתר בניה, רישוי בניה אישורי קונסטרוקטור, חסימות כבישים לצורך בניה - התבקשו על ידי הקבלן הראשי או חב' מנשירוב ולא על ידו –

- | | |
|----|--|
| ש: | אתה תיאמת את חסימת הרחוב שבו הבניין נבנה עם העירייה? |
| ת: | לא. |
| ש: | מי עשה את זה? |
| ת: | הקבלן הראשי. |
| ש: | האם אתה דאגת לאישורי בנייה כל שהם מול רשות כל שהיא? |
| ת: | לא. |
| ש: | מי עשה את זה? |
| ת: | הקבלן הראשי כנראה, או מנשירוב. |

(עמ' 317 לפרוטוקול ש' 22-33)

(ראו גם עמ' 228 לפרוטוקול ש' 18-35; עמ' 229 לפרוטוקול ש' 1).

כמו כן, פעולות הרכש – הזמנת חומרי בנייה והתשלום עליהם נעשה על ידי הקבלן הראשי, מבלי שהיה למערער דרך לפקח על כמויות הבטון שהוזמנו (עמ' 328 לפרוטוקול ש' 26-33).
96. עוד אוסיף כי במסגרת תביעה שהוגשה נגד המערער על ידי עובד זר ממוצא סיני (מוצג מ/ש 7 - סע"ש 18-07-38299), טען המערער בכתב הגנתו כי לא היו בינו לבין העובדים הזרים יחסי עובד – מעביד (מוצג מ/ש 7). בעמ' 380 לפרוטוקול ש' 17-20, השיב המערער לשאלות ב"כ המשיב והתייחס לדברים אלו, תוך שאמר כי המעביד של העובדים הזרים הוא תאגיד כוח האדם, ואילו הניהול המקצועי של העובדים הזרים נעשה על ידי הקבלנים הראשיים. וכך העיד המערער:
העובדים הינם של תאגידי כוח אדם. היו מקבלים את המשכורות מהם. נכון, הם לא קיבלו הוראות ממני בדיוק מה לעשות. יש את התכניות, לפי התכניות. לפי מה שהמנהל של אלקטרה אמר אני רוצה ככה, אני צריך ככה. נכון? לפי התכניות של אלקטרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

דברים אלה מחזקים את התמונה המתקבלת בלאו הכי, ולפיה אף ביחס לעובדים זרים שסיפקה החברה, ניהולם המקצועי בפועל – לא נעשה על ידי החברה אלא על ידי הקבלן הראשי.

97. נראה אפוא כי ממכלול הראיות עולה כי תפקידה של חב' ג'י איי, לכל היותר ואם בכלל, היה טכני גרידא, וכי למעשה עבודות הבניה, לרבות קבלת האישורים הנדרשים והעסקת גורמים מוסמכים, נעשו על ידי הקבלן הראשי ולא על ידי החברה של המערער.

98. אכן, יש דבר אחד אשר נראה כי נעשה באמצעות החברה של המערער – השכרת שירותי עבודה של עובדים זרים מאת חברות כוח אדם. לחברה של המערער יש רישיון מהסוג הנדרש, ובאמצעותו הייתה רשאית למשוך כוח אדם של עובדים זרים מחברות כוח אדם. בהתאם לאמור בס' 128 בסיכומי המשיב ואשר לא נסתרו על ידי המערער, עולה כי המערער שילם לחברות כוח האדם דור עמל, טונג דה ואיתן אמי, סך כולל של 14,671,973 ₪ לצורך העברת תשלום לעובדים הזרים.

99. עובדים זרים אלה, סופקו על ידי החברה באמצעות חב' מנשירוב אל הקבלנים הראשיים, ובאמצעותם אכן נבנה רכיב מסוים מהפרויקטים. מדובר בעובדים זרים בהיקף גדול, שעלותו הכלכלית כאמור עולה על 14.5 מיליון ₪.

אלא – וכאן העיקר, לא זו הפעילות שתוארה בחשבוניות. בחשבוניות תוארה פעילות כלכלית בהיקף נרחב הרבה יותר ושונה במהותו – מתן שירותי בנייה בהיקף של למעלה מ- 83 מיליון ₪ (כולל מע"מ). היקף נרחב זה בוצע כביכול על ידי שכירת שירותיהם של קבלני משנה – בסך של כ- 67 מיליון ₪ (כולל מע"מ) – אשר כאמור לעיל התברר כפיקטיבי. יתירה מזו וכפי שצוין לעיל, עבודות בנייה (להבדיל מאספקת כוח אדם) לא בוצעה על ידי המערער – וזאת בניגוד למתואר בחשבוניות.

100. בפי המערער טענה, שאין בידי לקבל. המערער טוען כי מאחר והעובדים הזרים נשכרו על-ידי החברה, הרי שאת תוצרת פעילותם יש לייחס אליה, ולפיכך בצדק תוארו השירותים שהעניקה החברה כמתן שירותי בניה.

אין בידי לקבל טענה זו, שהיא בעיניי אף לא מעט מיתממת, וזאת מכמה טעמים:

א. לצד "רכישת" שירותיהם של העובדים הזרים בהיקף הכלכלי של כ- 14.5 מיליון ₪, המערער טען בדיווחיו כי רכש אף את שירותיהם של "קבלני משנה" אשר נקבע בשומה סופית כי הם פיקטיביים – בהיקף של כ- 67 מיליון ₪ (כולל מע"מ) והמהווים מבחינה כלכלית את מרבית הפעילות כנגדה הוצאו החשבוניות נשוא ערעור זה. החלק הארי של פעילות המערער נגוע אפוא בפיקטיביות, ואין כל דרך אמיתית לדעת איזה חלק מהעסקאות לייחס למה.

בהקשר זה אציין כי איני מקבל טענה חלופית שהעלה המערער, בדבר הכשרת חלק מהחשבוניות. משבחר המערער להתנהל כפי שהתנהל, איני סבור אף כי יש לבצע ייחוס חלקי, כך שחלק מהחשבוניות שהוציא המערער ייחשבו כאילו הוצאו כדין – בשל ייחוסם לפעילות שבוצעה על ידי העובדים הזרים, וחלק מהחשבוניות ייחשבו כמתייחסים לעבודות שבוצעו ע"י



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

קבלני המשנה הפיקטיביים - ולכן לא יותרו בניכוי. מדובר בפיצול שאין לו בסיס של ממש, והמערער - שבחר להציג בחשבוניות עסקאות שלא בוצעו, אינו יכול להלין אלא על עצמו - ולא לצפות כי בית המשפט יכשיר חשבוניות מסוג זה ואף לא באופן חלקי (בהקשר זה, ראו עניין טי.גי.די, פס' 2).

ב. חשבוניות חייבות לתאר את העסקה האמתית שבוצעה. כל שביצע המערער הוא אספקת כוח אדם של עובדים זרים, ולא באמת מתן שירותי בנייה מטעמו ובאחריותו (ולמסקנה זו אני כאמור בא, לאור כל הנימוקים המצטברים שתוארו עד כה). המערער יכול היה להוציא חשבוניות (בהיקף כלכלי נמוך באופן ניכר מאלה שהוצאו) בגין אספקת עובדים זרים, אלא שהוא בחר לא לעשות כן. הבחירה להציג את העסקאות כפי שהוצגו - מתן שירותי בנייה בהיקף אדיר, אינה מקרית. היא נועדה ככל הנראה לאפשר את רישום החשבוניות בסכומים שנרשמו. המשיב משער כי דרך זו נועדה כדי לאפשר תשלום במזומן לעובדים הזרים שלא כחוק ובדרך המתחמקת ממגוון תשלומים הנדרשים על-פי הדין. בין אם צודק המשיב בהשערתו ובין אם טעמי המצג הכוזב הוא אחר (ולא תמיד ביכולתנו לדעת), אין לקבל מצב דברים בו החשבוניות אינן מתארות את שבוצע בפועל. חשבוניות כאלה, הן חשבוניות המוצאות שלא כדין - ויש לנהוג בהם בהתאם.

101. סיכום: מהאמור עד כה עולה כי החשבוניות שהוציא המערער ובהם נחזה כאילו החברה העניקה שירותי בנייה בהיקף של כ- 83 מיליון ₪, אינן משקפות את העסקאות האמתיות שהיו בין הצדדים. המערער אינו בעל ידע המאפשר ביצוע העסקאות המתוארות בחשבוניות, עובדים מקצועיים ששכרו אמרו כי לא עשו דבר, "קבלני משנה" ששכרו התבררו כפיקטיביים, גרסתו אינה אמינה והוא בחר באופן עקבי שלא לזמן לעדות גורמים נחוצים למסור עדות בבית המשפט (מקרב עובדיו, מקרב קבלני המשנה או מקרב הקבלנים הראשיים אשר בפרויקטים שלהם כביכול בוצעה העבודה המקיפה). התנהלותו של המערער מעוררת תמיהה, והיא אינה עולה בקנה אחד עם דרך ההתנהלות המצופה ממי שבאמת מבצע עבודות בסדר הגודל המדובר. לאור זאת ומכל הטעמים שפורטו לעיל, אני סבור כי צדק המשיב בקביעתו כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.

התייחסות לטענות נוספות שהעלה המערער:

102. טענת אכיפה ברונית: המערער טוען כי המשיב נקט באכיפה ברונית, בכך שלא מיצה את הדין עם גורמים שונים בשרשרת הפעילות. אין בידיי לקבל את הטענה. אנמק את עמדתי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

ראש לכל, המשיב הראה כי נקט במגוון הליכים שומתיים כנגד מספר גורמים מרכזיים: כנגד חברת מנשירוב, כנגד יינון מנשירוב וחשוב במיוחד – אף כנגד חב' אלקטרה. את אי מיצוי ההליכים כנגד כלל הקבלנים הראשיים הסביר המשיב במצוקת כוח אדם בה הוא נתון, ובחוסר היכולת להקדיש את משאבי החקירה הנדרשים לשם כך.

בנסיבות העניין בהם נקט המשיב בהליכים כנגד גורמים מרכזיים, איני סבור כי יש בטענת האכיפה הבררנית כדי להועיל למערער. משנמצא כי החשבונית שהוציא המערער - הוצאו שלא כדין, אין מקום כי המערער ייהנה מכך שלא היה בידי המשיב למצות את הדין עם כלל הגורמים שפעילותם מעוררת חשד (ודאי במקום בו כאמור כן ננקטו הליכים כנגד גורמים מרכזיים נוספים). לעניין זה, ראו למשל: ע"מ 57468-12-17 פינקלשטיין נ' פקיד שומה חיפה (16.7.18), וכאמור הדברים נכונים במיוחד במקרה בו כן ננקטו הליכים כנגד גורמים מרכזיים – אף אם לא כולם.

103. אי הגשת כתב אישום נגד המערער בגין העסקת עובדים זרים שלא כדין: כזכור, המערער התקשר עם חברות כוח אדם לצורך העסקת עובדים זרים, אשר באמצעותם טוען המערער כי העניקה חב' ג'י איי שירותים לחב' מנשירוב.

עם פרוץ החקירה, חב' ג'י איי סיימה את התקשרותה עם חברת כוח האדם דור עמל, ונוצר פער של מספר חודשים בו נדרשה חב' מנשירוב למצוא פתרון להעסקת העובדים הזרים. בעקבות כך, התקשרה חב' מנשירוב בעצמה עם חברת דור עמל, והעסיקה עובדים זרים בלי רישיון וכפי שלפחות נטען - בניגוד לחוק (וכמובן שאיני מביע עמדה בנושא).

המערער טוען כי הוגש כתב אישום פלילי (אשר צורף כנספח 7 לתצהיר המערער) נגד חב' מנשירוב, חב' כוח האדם דור עמל ומנהלי אותן החברות, בגין התקופה שבה התקשרה חב' מנשירוב ישירות עם חב' דור עמל. כתב אישום זה אינו נוגע כאמור לתקופה בה חב' ג'י איי התקשרה עם חב' דור עמל. המערער טוען כי יש ללמוד מכך אודות חיוניותו בשרשרת הפעילות העסקית, לשם אספקה חוקית של עובדים זרים לצורכי הבנייה. לטענת המערער, די בכך כדי ללמד על כשרות החשבוניות שהוצאו מחב' ג'י איי לחב' מנשירוב.

איני מקבל טענה זו. אכן, אין חולק כי החברה הייתה בעלת הרישיון המתאים להעסקת עובדים זרים וכי הדבר עשוי היה להניב לה תועלות שונות, אולם אין בכך כדי להכשיר חשבוניות המתארות עסקאות שלא בוצעו – כפי שפורט לעיל.

104. אי ידיעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין: המערער טוען כי לא ידע שיש פסול בחשבוניות שהוציא, ולפיכך אין להטיל עליו כפל מס בהתאם לסעיף 50(א) לחוק. אין בידי לקבל את הטענה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 57006-11-20 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

לאור כל שפורט עד כה (ובכלל זה ובין השאר, החשבונות הפיקטיביות מאת קבלני המשנה), אני סבור כי המערער ידע היטב כי לא באמת סיפק שירותי בנייה בהיקף המתואר בחשבונות, ולפיכך בצדק השית המשיב על המערער את הסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק.

105. העובדה כי חלק מהחשבונות שהוציאה החברה לא נפסלו: המערער טען כי העובדה כי המשיב לא השית כפל מס בגין כלל החשבונות שהוציאה החברה, אלא רק בגין אלה שהוצאו לחב' מנשירוב, מלמדת כי המשיב למעשה אישר כי לחברה הייתה פעילות קבלנית אמיתית. איני מקבל טענה זו. בצדק הסביר המשיב כי העובדה כי לא היה בידיו למצות את החקירה ביחס לכלל פעילותו של המערער, אינה יכולה ללמד אלא על מגבלת המשאבים שבידי המשיב, ואין בה בשום אופן כדי לאשר באופן פוזיטיבי את כשרות פעילותו. טענה נכונה זו של המשיב, מתחזקת לנוכח הראיות שהוצגו בהליך זה והתשתית הדלה שהציג מנגד המערער – כפי שפורט בהרחבה לעיל.

106. פגם בהליך בפני המשיב: המערער טען כי העובדה כי בכל ההליך שהתנהל במשרדי המשיב, טיפל אותו גורם – מר משה מוראי, מהווה פגם יסודי בהליך המביאה לפסילתו. אף טענה זו אין בידי לקבל. בעוד שבכל הנוגע להליכי שומה והשגה, קבע המחוקק כי מי שדן בהליך השומתי בשלב א' לא ידון בו בשלב ב' (כלומר, בהליך ההשגה), הרי שבמקרה כאן אין מדובר בהליך לגביו קבועה בחוק פרוצדורה דומה. במקרה כאן מדובר בהחלטת המשיב להשית על המערער כפל מס מכוח סעיף 50 לחוק. במקרה זה, בהתאם להוראות החוק, הפרוצדורה שונה, ולא מתקיים הליך של השגה. הפרוצדורה היא כי המשיב מודיע על כוונתו לנקוט בהליך, ומזמין את העוסק להשמיע את טענותיו במסגרת שימוע הנערך אצל המשיב. כנגד החלטה זו – אשר אינה בנויה משני שלבים אלא משלב אחד הנערך בפני אותו גורם אשר הודיע על הכוונה להשית כפל מס (וטרם קביעתו), העוסק רשאי להגיש ערעור לבית המשפט.

בנסיבות אלה ובהתאם לפרוצדורה שקבע המחוקק, במסגרתה אין כאמור שני שלבי דיון אצל המשיב אלא מיד לאחר השימוע קמה הזכות להגשת ערעור לבית המשפט, אין פסול בדרך ההתנהלות בה נקט המשיב (אף אם ייתכן כי הדבר ראוי לעורר מחשבה, ובהחלט נראה כי טוב יותר כי לא יטפל בתיק מסוג זה גורם בודד).

למעלה מהנדרש אציין כי במסגרת הליך הערעור בבית המשפט נשמעו טענות המערער בפירוט, ולכן גם אם היה נופל פגם בהליך השומתי ובהעדר נסיבות חריגות, בהחלט ייתכן כי היה בהליך בפני בית





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-11-57006 לודמיר נ' מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני:

המשפט כדי לרפא פגם זה [על כך, ראו: עניין זאב שרון, פס' 38; ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת פשיעה חמורה (27.06.2018) פס' 40].

סוף דבר

107. לאור כל האמור לעיל – הערעור נדחה.

108. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ט תמוז תשפ"ג, 18 יולי 2023, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט

