



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אדם יציב

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד צחק צח נצר,
מפרקליטות מחוז ירושלים-אזרחי

2

3

פסק דין

4

5 לפניי ערעור לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב
6 בהשגה, בגדרה נדחתה השגת המערערת על שומת התשומות שהוציא לה המשיב לתקופה מחודש
7 1/2014 ועד לחודש 12/2017 (להלן: "השומה");
8 במוקד הערעור עומדת שאלת זכאות המערערת לנכות מס תשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לה
9 על שם שלוש חברות שונות מתחום שירותי הבנייה, שהמשיב קבע כי הן חשבוניות פיקטיביות (להלן:
10 "החשבוניות").

11

12

הרקע לערעור

13 1. המערערת היא חברה קבלנית בבעלותו של דוד נחום (להלן: "נחום" או "מנהל המערערת"),
14 העוסקת בשיפוצים ובאחזקת מבנים.

15

16 2. ערעור זה הוא תוצאה של חקירה שנייה שערך המשיב בעניינה של המערערת. קדמה לחקירה
17 זו ביקורת שנעשתה לתקופה שבין 1/2013 ל-12/2013 על ידי מחלקת חקירות של מע"מ.
18 באותה ביקורת נמצא כי המערערת קיזזה מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו שלא כדין,
19 והיא חויבה בסך 208,144 ₪, וכן נפתח הליך פלילי כנגד נחום בו הוא הורשע (ת"פ 63632-12-14).

20

21 3. החקירה השנייה, שנדונה בערעור זה, מתייחסת לתקופה 1/2014-12/2017. בחקירה זאת
22 נמצא כי המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין בסך 615,503 ₪ על פי חשבוניות של שלושה
23 ספקים מתחום שירותי הבנייה: 16 חשבוניות על שם חברת גרמס השקעות ובנייה בע"מ ח.פ.
24 514242437 בסך 360,347 ₪ (להלן: "חברת גרמס"); 15 חשבוניות על שם חברת קדם
25 השקעות ובנייה בע"מ ח.פ. 515062032 בסך 200,312 ₪ (להלן: "חברת קדם"); 13 חשבוניות
26 על שם חברת באטלר אמרכל בע"מ ח.פ. 514298033 בסך 80,584 ₪ (להלן: "חברת באטלר"),
27 (להלן כולן יחד: "החברות מוציאות החשבוניות" או "הספקים"). חלק נוסף, שאינו שנוי
28



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 במחלוקת ואינו עומד לדיון בערעור זה, נגע לניכוי מס תשומות בגין הוצאות רכב אשר לא
2 ניתנות לניכוי.
3
4 .4 המשיב קבע בהחלטה כי המערערת ניכתה שלא כדין מס תשומות אגב עסקאותיה עם
5 החברות מוציאות החשבוניות. נקבע כי נמסרו למערערת חשבוניות "פיקטיביות", ושלא היו
6 בין מוציאי החשבוניות למערערת תשומות המותרות בניכוי לפי סעיף 38 לחוק. לפיכך חויבה
7 המערערת בשומת מס תשומות בסך של 633,242 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית בסך של
8 109,049 ₪.
9
10 .5 המשיב דחה את השגת המערערת על השומה, בין היתר, על רקע פערי גרסאות בין טיעוני
11 רו"ח המערערת לבין עדותו של נחום. נקבע כי מתמלא היסוד האובייקטיבי לפיו החשבוניות
12 הוצאו שלא כדין. כמו כן, המשיב לא השתכנע כי המערערת עומדת בחריג הסובייקטיבי, וכי
13 היא נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא את זהות הצדדים בעסקאות שביצעה.
14
15 .6 הערעור דנא הוגש כנגד החלטה זו של המשיב.
16

תמצית טענות הצדדים

- 17
18 .7 לטענת המערערת, החשבוניות היו בהתאם לדרישות הקבועות בהוראות מס הכנסה, באופן
19 שכללו את כל הפרטים המצוינים בהן, כשהם נכונים ומלאים, לרבות סוג השירות שניתן,
20 הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.
21
22 .8 המערערת טענה כי פעלה כחוק וכדין, צירפה הוכחות לתשלום בפועל, אישורי ניכוי מס
23 במקור שהוצאו בזמן אמת ומסמכים ממשלתיים כגון: תעודות התאגדות, נסח חברה,
24 פרוטוקול מורשה חתימה, אישורים מאומתים על ידי עורכי דין, צילום שיקים והעברות
25 בנקאיות, דפי בנקים ואף הביאה רואת חשבון כעדה מטעמה. עוד נטען, כי טרם הוחזרו לה
26 מלוא החומרים אשר נמסרו למשיב ומשכך נבצר ממנה להמציא את מלוא המסמכים להשגה
27 שהוגשה על ידה.
28
29 .9 לטענת המערערת, הכספים שולמו באמצעים מבוקרים באמצעות הפקדות שיקים, שרובם
30 עם קרוס ו"למוטב בלבד", והעברות בנקאיות כאשר בכל דפי הבנק שצורפו רואים את כלל
31 התשלומים ששילמה המערערת לספקים, יוצאים מחשבון המערערת ונכנסים לחשבונות
32 הספקים. עוד הוסיפה המערערת, כי לאחר שבוצעו התאמות הבנקים, כרטסות הספקים
33 נסגרו, כך שלטענתה המס על פי החשבוניות נוכח כדין.
34
35 .10 עוד לפי המערערת, היא הצליחה לעמוד בהוכחת החריג בנטל הסובייקטיבי לצורך ניכוי מס
36 תשומות על פי החשבוניות ככל שהן הוצאו שלא כדין, משנקטה בכל האמצעים הסבירים על



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 מנת לוודא את תקינות החשבוניות. כך לטענתה, לא היה יסוד לחשוד שמדובר בחשבוניות
2 פיקטיביות משאלו הוצאו הונפקו לה כנגד תשלום עבור עבודות שבוצעו בפועל.
- 3
4 11. לטענת המשיב, מחקירת נחום עולה כי הוא אינו מכיר את נושאי המשרה בחברות איתן קיים
5 עסקים. בנוסף, בחקירתו של רו"ח מטעם המערערת עלה כי הוא הותיר כרטסות פתוחות
6 בסכומים גבוהים ולא ביצע התאמת בנקים. בנוסף, רו"ח המערערת העידה כי חלק מהשיקים
7 שנמסרו עבור החשבוניות, נמסרו ללא סימון קרוס או ל"מוטב בלבד" - כך שניתן לנכותם
8 למזומן על ידי הסבתם לסוחרי שטרות.
- 9
10 12. כן נטען, כי במסמכים שצירפה המערערת לתצהירה לא הצליחה להוכיח קיומה של פעילות
11 עסקית בין המערערת לבין קבלני המשנה. בהמשך לכך, ניכר שוני בין התנהלותה העסקית
12 של המערערת עם קבלני המשנה, שאיתם לא סימנה בשיקים "למוטב בלבד", בהשוואה
13 להתנהלותה מול קבלני משנה אחרים, עמם הקפידה לעשות כן. נטען כי במהלך הביקורת
14 נמצא, בין היתר, כי ברישומי הנהלת החשבוניות של המערערת לא נרשמו העברות כספים כלל
15 מהמערערת לשלושת הספקים וכי יתרותיהם בספרי המערערת נותרו פתוחות.
- 16
17 13. כך לפי המשיב, המערערת הסתמכה על החרוג הסובייקטיבי, אלא שבהיעדר כריתת
18 הסכמים; בהיעדר היכרות עם נושאי משרה בקבלני המשנה; בהשאתן של כרטסות פתוחות;
19 ובהעברת שיקים שאינם ל"מוטב בלבד" - ניתן ללמוד כי המערערת לכל הפחות התרשלה
20 בהתנהלותה מול קבלני המשנה המדוברים, ולפיכך אין להחיל בגינה את החרוג
21 הסובייקטיבי.
- 22
23 14. באשר לטענה בנוגע לאי השבת מלוא החומרים למערערת, טען המשיב כי קיימים שלושה
24 אישורי מסירה ממע"מ על החזרת החומרים, ובנוסף כי המערערת לא פנתה בנידון בזמן אמת
25 לפני הגשת ההשגה.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 30 15. סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") קובע כי עוסק רשאי
31 לקזז את מע"מ התשומות על פי חשבונית שהוצאה לו כדין:

32

33 38(א). "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול

34 בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר

35 שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה
חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך".

16. חשבונית שהוצאה "כדין" הינה חשבונית אשר ממלאת אחר דרישת סעיף 47 לחוק ואחר דרישת תקנה 9א' לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976. הדרישה היא כי מוציא החשבונית יהיה עוסק מורשה שזכאי להוציאה, ושכל הפרטים בה יהיו נכונים, לרבות תיאור השירות וזהות הצדדים לעסקה. על מנת שהחשבונית תחשב שהוצאה כדין עליה לעמוד הן בדרישות טכניות והן בדרישות מהותיות כשהיא משקפת עסקה אמיתית בין צדדים אמיתיים לעסקה (ראה לעניין זה ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט (5) 836 להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז").

17. דרישת המחוקק ביחס לתקינות החשבונית נבחנת במבחן המשלב בין מבחן אובייקטיבי ומבחן סובייקטיבי. לפי המבחן האובייקטיבי, מוטלת על העוסק אחריות כך שהוא זה הנושא בסיכון המלא אם מתברר, אף בדיעבד, כי החשבונית הוצאה שלא כדין, וזאת בין אם משום שמוציא החשבונית אינו הבעלים של הסחורה שסופקה או אינו הגורם נותן השירות ובין אם משום שהחשבונית זויפה או הושאלה מצד ג'. לצד מבחן זה, בתי המשפט היו מוכנים להכיר בחריג סובייקטיבי מצומצם, לפיו אם יוכיח הנישום כי לא התרשל וכי נקט באמצעים סבירים על-מנת לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, יותר ניכוי מס השומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית (ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נג (3) 493, בעמ' 514 להלן: "עניין סלע").

18. כך נקבע בעניין סלע כי ניתן להכיר בניכוי מס תשומות על פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין כאשר "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (פסקה 14). בהתבסס על פסק הדין בעניין סלע קבע בית המשפט גם בעניין מ.א.ל.ר.ז, כי "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או לא היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (פסקה 25).

19. לא למותר לציין כי המבחן הסובייקטיבי הינו מבחן מחמיר. אין הכוונה לבדיקה שבוצעה אך ורק למראית עין אלא הדרישה היא לבדיקה מהותית וכנה. בענייננו, השאלה האם היה בידי המערער לגלות את הפסול שנפל בחשבוניות בעת קבלתן והאם נקטה באמצעים הסבירים לשם כך תבחן באופן מצומצם. לא די שהמערער תראה כי לא הייתה מודעת לאי תקינות החשבוניות, אלא נדרש כי תראה שנקטה אקטיבית בכל האמצעים הסבירים שעמדו לרשותה כדי לוודא זאת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 ראה לעניין זה את פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב באחת הפרשות:
- 2 "יושם אל לב כי מדובר ברף מחמיר: על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל
- 3 הסובייקטיבי עליו להוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים על מנת
- 4 לוודא את תקינות החשבוניות. יובהר כי בדיקה טכנית שהיא אך למראית
- 5 עין אינה מספקת. מצופה מהעוסק לבצע את כל הבדיקות באמת ובתמים,
- 6 ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבוניות" (ע"מ 08-49874-19
- 7 אביוב גולד בע"מ נ' יחידת ביקורת פשיעה חמורה, פסקה 19
- 8 (27.6.2018), הדגשות במקור).
- 9 וכפי שנכתב על ידי בפרשה אחרת:
- 10 "המבחן שנקבע בפסיקה אינו מבחן של העדר רשלנות, אלא שעל
- 11 המערער להוכיח כי נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את
- 12 החשבוניות וזהות העוסק. מן המקובץ עולה כי לא עלה בידי המערער
- 13 להוכיח כי האמצעים שנקטה בהם הינם כל האמצעים הסבירים שהיה
- 14 בידיה לנקוט בהם" (ע"מ 15-05-58611 קיי.ביי שיווק נעליים בע"מ נ'
- 15 מס הכנסה ירושלים (13.8.2017), פסקה 25).
- 16
- 17 20. לצורך ההכרעה במחלוקת בין הצדדים, אדון בשתי השאלות הבאות:
- 18 א. האם החשבוניות הוצאו כדין.
- 19 ב. האם חל החריג למבחן האובייקטיבי.
- 20
- 21 האם החשבוניות הוצאו כדין
- 22 21. אקדים ואציין כי לדידי התשובה לשאלה זו- שלילית; להלן אפרט את נימוקי.
- 23
- 24 22. בהתאם לחוק ולפסיקה, הדרישות לתקינותה של חשבונית חלות לא רק על המנפיק אותה,
- 25 אלא גם על העוסק עצמו שבא לנכותה- שכן הכלל הוא כי העוסק מחויב בכל מס העסקאות,
- 26 אולם, הוא יכול לנכות את סכום המע"מ המפורט בחשבוניות שקיבל בהתאם לסעיף 38 לחוק,
- 27 רק על פי חשבונית שהוצאה לו כדין.
- 28
- 29 23. בסיטואציה בה אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, תחשב החשבונית
- 30 לחשבונית "זרה", כזאת שהוצאה שלא כדין. אין נפקות באם מדובר בחשבונית שמאחוריה
- 31 כלל אין עסקה, או אם העסקה האמיתית שהתקיימה היא מול צד שלישי שאינו צד לחשבונית
- 32 (ראו ע"מ 10750-01-10 זוהר ש.ב.א סחר ותעשיות מיחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס
- 33 קנייה עכו (1.9.2013)). על כן, על העוסק לוודא בפועל כי החשבוניות שנמסרו לו הינן כדין,



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 היינו, כי אכן מאחורי החשבוניות קיימים עוסקים עמם הוא התקשר בפועל וכי פרטי
2 החשבוניות אכן משקפים עסקאות אמיתיות.
- 3
- 4 24. במקרה זה, הוכח כי המערערת לא הייתה רשאית לנכות את מס התשומות הנקוב בחשבוניות,
5 שכן אלו לא ניתנו במסגרת עסקה אמיתית בין מוציאי החשבוניות לבין המערערת. המערערת
6 השתמשה בחשבוניות מס של ספקים שונים, בלא שהיה לה קשר עסקי אמיתי עמם. מסקנה
7 זו נסמכת על תשתית עובדתית נרחבת שתפורט להלן.
- 8
- 9 25. **חברת גרמס**: בעוד שרו"ח טל טענה כי העבודה הייתה מול בעל החברה - אדוארד חמלניצקי,
10 נחום טען בעדותו כי הבעלים של החברה מולו עבד היה אדם בשם וולאדי (עמ' 11-12
11 לפרוטוקול, שורות 2-24):

12 " ש. מי זה בעל המניות של חב' גרמס?
13 **ת. שמו אדוארד.**
14 ש. אז למה אמרת בחקירתך שעבדת מול וולאדי? אני מפנה אותך לנספח
15 11 לתצהיר המשיב, שורה 47. בשורה 67 לחקירה, אתה אומר שהוא זה
16 שנתן לך את החשבוניות, ואתה העברת לוולאדי את הכסף. בשורה 63
17 אתה אומר שוולאדי הוא זה שפיקח על הפועלים: למה בחקירה דיברת
18 על וולאדי ובתצהיר אתה התייחסת לאדוארד?
19 **ת. כאשר הגעתי לחקירה, הגעתי לשם שנתיים או שלוש שנים אחרי**
20 **שהפסקתי כבר עם הפעילות עם החברה גרמס. באתרים שעבדתי בהם**
21 **יש עשרות או מאות עובדים. אתן דוגמא: פרויקט של משטרת ישראל**
22 **בבית שמש, היו שם מאות עובדים. היו הרבה שמות שעבדתי מולם**
23 **ודיברתי איתם, באותו יום בחקירה השם וולאדי קפץ לי. אחרי החקירה**
24 **בדקתי על מה מדובר, וראיתי מול מה עשיתי ולמה."**
25

26 מעדות נחום עולה גם כי אף שטען כי עבודתו מול גרמס הייתה באמצעות אדוארד, לא סיפק
27 פרוטוקול מורשה חתימה המתייחס לאדוארד להנפקת חשבוניות עבור העבודה "שביצעה"
28 גרמס או לחילופין, חוזה עבודה מול גרמס (עמ' 12, שורות 14-19). עוד עולה כי בפועל אדוארד
29 לא היה בעל המניות בגרמס בתקופת ההתקשרות עם המערערת, אלא אדם בשם בוריסוב
30 קיריל. אותו בוריסוב, נמצא רשום כמנהל עבודה מטעם חברת באטלר (עמוד 13, שורות 13-
31 26).

32

33 נמצא גם כי נחום נמנע מלציין שמות אנשים נוספים מולם עבד בגרמס, כמו איגור צימרמן,
34 שלפי פרוטוקול חברת גרמס היה מורשה חתימה יחיד, וכמו ואסילי, לגבי אמר בהשגה כי
35 הוא מנהל עבודה בגרמס. זאת ועוד, כשנשאל לגבי מספר הפועלים ואופן התשלום השיב
36 כדלקמן:

37 "**שאלה**: כמה פועלים היו בפרויקט על ידי חברת גרמס ומי פיקח עליהם?
38 **תשובה**: הפועלים זה משתנה בין 7-8 ל-20 ופיקח עליהם ולדי
39 **שאלה**: האם יש לך רישום של כל הפועלים בפרויקט



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 תשובה : היו שם אלפים. מי שניהל את הביקורת היומיומית היתה חברת
2 וויבל. יכול להיות שאני יוכל להביא לך רישום.
3 שאלה : מי נתן לך את החשבונות?
4 תשובה : מי שקיבל את הכסף זה ולאדי
5 שאלה : איך הוא קיבל את הכסף ובאיזו צורה שילמת לו?
6 תשובה : שילמתי לו בדרך כלל בהעברות בנקאיות מהחשבון של חברת
7 ד.נחום שהיא שלי לחשבון של חברת גרמס. יש מצב ששילמתי חלק
8 מהתשלומים בשיקים למוטב בלבד עם קרוס שגרמס כתבה במוטב
9 בלבד. אני יכול לתת לך רשימות של העברות בנקאיות וגם שיקים."
10 (הודעה מיום 25.3.19, שורות 61-72, נספח 11 לתצהיר מטעם המשיב).
11
- 12 26. חברת קדם: בעוד שרו"ח טל טענה כי נחום עבד מול גורם בשם מאליק- בעל המניות, נחום
13 טען בעדותו שעבד מול יורי, שנתן לו את החשבונות. כך בעמ' 19-20, שורות 16-17 בהתאמה:
- 14 "ש. תסכים איתי שאין לך רשימות של עובדים של חברת קדם.
15 ת. אין לי.
16 ש. טענת שעבדת עם מקס, סעיף 32 לתצהירך. מה שם המשפחה שלו.
17 ת. לא יודע.
18 [...]
19 ש. יש לך תעודת זהות של מקס להציג לנו.
20 ת. אם הייתה לי, הגשתי אותה. אני לא יודע כעת אם יש לי.
21 ש. לא הגשתי אותה. מה התפקיד של מקס בחברה.
22 ת. מקס היה מנהל עבודה של החברה. כל ההתנהלות של העובדים ומה
23 שצריך הייתה מולו, איזה עבודות צריך לבצע.
24 ש. מי היה הבעלים של החברה, קדם.
25 ת. הבעלים של קדם היה מליק, אבל ההתנהלות בשטח הייתה מול
26 מקס.
27 ש. אז למה בחקירתך אמרת שאתה עובד עם יורי.
28 ת. בחקירה שלי לא זכרתי את השם במדויק.
29 ש. מפנה אותך לנספח 11, ש' 80 בחקירה. אמרת שאתה עובד מול יורי,
30 שיורי נתן לך חשבונות, שאתה שילמת ליורי בשיקים. אז תסביר לי מי
31 נתן לך את החשבונות.
32 ת. יכול להיות שהתבלבלתי בשם.
33 ש. אז מי נתן לך את החשבונות.
34 ת. מקס.
35 ש. יש לך אישור מורשה חתימה שלו.
36 ת. מה שיש לי הגשתי.
37 ש. אני מפנה אותך לנספח כב' בתצהירך וכן לעמ' 152 לתצהיר המשיב
38 (העמוד השני של הנסח – רשימה של בעלי תפקידים). מי זה יוסף
39 מנצקובסקי.
40 ת. לא יודע.
41 ש. מי זה קירמה משה.
42 ת. לא יודע.
43 ש. אני מסתכלת פה מתי הם מונו להיות בעלי מניות בחברת קדם ואני
44 רואה שמדובר בתחילת העבודה שלך עם קדם. אם אתה רוצה לראות את
45 זה אתה יכול להסתכל על נספח 6 לתצהיר המשיב. אנו רואים שהתחלת
46 לעבוד עם קדם ביום 1.12.2014 עד 22.6.2015. הבעלי מניות היו קירמה
47 משה ואחרי זה מנצ'קובסקי יוסף ורק אז מליק, שאתה אומר שעבדת
48 מולו. אז מול מי חתמת הסכם.
49 ת. מול מקס ומייק."
50



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

בניגוד לעדות זאת, מהחקירה שביצע המשיב נמצא כי מליק (מייק) נמצא בטיפול גמילה מסמים, אינו עובד משנת 2013 ואינו מכיר את חברת קדם. בנוסף, כשנישאל לקיומו של יפוי כוח מטעם קדם להנפקת החשבוניות השיב נחום כך (עמ' 20-21, שורות 9-30 בהתאמה):

"יש לך ייפוי כוח שמאפשר למי מהאנשים שצינת שעבדת איתם להביא לך חשבוניות מטעם חברת קדם.
ת. יש פה תעודת עוסק מורשה ויש כאן אישור על ניהול פנקסי חשבונות. גברתי יש פה גם תשלומי מע"מ של חברת קדם שביקשתי מהם. אם האנשים שעבדתי מולם, מקס, אין לו קשר לחברה, איך הוא הביא את התשלומים האלה, מאיפה קיבלתי אותם?
ש. זה מה שאני שואלת.
ת. אז אני אומר לך שכל הדברים האלה קיבלתי ממקס.
ש. ואין לך ייפוי כוח מטעם קדם.
ת. מי שהיה בעל החברה היה מליק והוא ישב איתי ביחד איתו בפגישה.
ש. מליק ישב איתך בפגישה למרות שהוא לא היה אז בעל המניות.
ת. כן, איתם ישבתי ומולם עבדתי והוא הביא לי את כל המסמכים האלה."

27. חברת באטלר: גם כאן, בעוד שרו"ח טל טענה כי נחום עבד מול ליאוניד, בוריס קיריל, מקסים ומנהל חשבוניות בשם שבתאי; בחקירתו נחום טען שעבד מול ארקדי. לפי בדיקת המשיב, בוריס קיריל נמצא מחוץ לארץ, וליאוניד הרשום כבעל החברה נפטר. כמו כן, לא נמצא יפוי כוח למי מהמצוינים להנפקת חשבוניות מטעם החברה. ראו לעניין זה:

"ש. הצהרת מספר פעמים שעבדת עם קיריל בחברת באטלר, גם בהשגה וגם בערעור וגם בתצהיר. אני מסתכלת בנספח 6 לתצהיר המשיב, ואני רואה שעבדת בחברת באטלר מיוני 2015 עד מרץ 2016. אבל אני רואה שקיריל בכלל לא היה בארץ בתקופה הזאת מעבר לזה שהוא בכלל מצוין כבעל מניות של חברה אחרת. מה יש לך להגיד על זה.
ת. לא מובן לי כל מה שאת מציגה. לא מובן לי מה זה המסמך הזה בכלל.
ש. חוזרת על השאלה. איך יכול להיות שעבדת עם קיריל, אתה טוען שעבדת איתו על בסיס יומיומי, עבדת מולו, אז איך זה יכול להיות שעבדת אתו כשהוא לא היה בארץ.
ת. לא הבנתי את השאלה. לאחר שבית המשפט חזר על השאלה, אני משיב כי איפה מופיע שהוא לא היה בישראל?
ש. מציגה לך המסמך. יצא מהארץ ביום 25.8.2014 ולא חזר. עכשיו מדובר באדם שאתה אמרת שהוא היה מנהל עבודה. כלומר בן אדם שצריך להיות בשטח.
ת. אני לא אמרתי שבוריס היה מנהל עבודה.
ש. מפנה אותך לעמ' 13 בערעור, שהוא בעצם ההשגה שאתה הגשת. מצטטת. אז איך בן אדם שאמור לעבוד בשטח, לפקח על פועלים, בכלל נמצא בחו"ל. תיישב לי סתירה זו או שתאשר שלא עבדת אתו.
ת. אני עבדתי אתו. זה מה שהוצג לי – בוריס.
ש. הצגת גם תעודת זהות שלו, אבל הוא לא בארץ.
ת. אבל הבן אדם שהגיש את תעודת הזהות שלו והציג לי זה היה בוריס.
עבדתי מול בוריס" (עמוד 21-22 לפרוטוקול, שורות 12-29 בהתאמה).

וגם:

"ש. בנספח יב' לתצהיר שלך ליאוניד מנויילנקו הוא בעל המניות בחברת באטלר. אחרי זה בתצהירך אמרת שעבדת מול מקסים ושבתאי. מי מכל האנשים האלה נתנו לך את החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 ת. גם וגם הייתי מקבל מהם בשטח ומנהלי העבודה גם.
 2 ש. והיה לך מורשי חתימה שלהם.
 3 ת. לא.
 4 ש. היה לך תעודת זהות של אחד מהאנשים שהזכרתי.
 5 ת. מה שהזכרתי, של בוריס.
 6 ש. אז איך בדקת שאותם מנהלי העבודה מוסמכים לחתום על חשבוניות
 7 מטעם חברה בסך של חצי מיליון ₪.
 8 ת. הם היו בשטח.
 9 ש. מי נתן לך את החשבוניות.
 10 ת. בוריס.
 11 ש. ואין לך פרוטוקול מורשה חתימה שלו.
 12 ת. יש לי תעודת זהות שלו.
 13 ש. אין לך גם ייפוי כוח שמאפשר לו להנפיק לך חשבוניות למרות שאינו
 14 בעל מניות.
 15 ת. לא". (עמוד 23 לפרוטוקול, שורות 19-4)
- 17 28. יצוין גם כי מנתוני הכרטסות של הספקים עולה כי המערערת לא העבירה את התשלומים
 18 לספקים, זאת למרות טענת נחום כי התשלום נעשה באמצעות העברות בנקאיות ושיקים.
 19 היתרות נותרו פתוחות, ואלו שנסגרו חסרות תיעוד מספק להעברת תשלום בפועל, כל זאת
 20 כשבמקביל הוצאו למערערת דוחות כספיים ללא הסתייגות.
 21
- 22 29. מן העדויות האלו עולה ספק אם נחום הכיר באמת אורגנים אצל מי מהחברות, ובכל אופן
 23 הוא אינו יודע מי הגורם מולו עבד בהתקשרות לביצוע "העבודות". כפי שאפרט גם בהמשך,
 24 מעדותו של נחום ניתן לראות שינויים תכופים בזהות בעלי מניות בחברות מוציאות
 25 החשבוניות, באופן שלא תואם את גרסתו לאורך ההליך ומעלה ספק לגבי טיב חשדותיו כלפי
 26 הספקים והתנהלותם הארגונית. לגבי שלושת הספקים, נחום לא הצליח לספק מידע קונקרטי
 27 כמו כמות הפועלים, סוג העבודות שביצעו בגין כל חשבונית או אופן הסדרת התשלום בגין.
 28 כל שאמר נחום בעדותו היה: "התחשבות לפי עבודה כללית ולא עבודה של מטרים או של
 29 פועלים". בהינתן כל האמור, יוצא אפוא כי לא עלה בידי המערערת להוכיח פעילות עסקית
 30 של ממש בין המערערת לבין החברות מוציאות החשבוניות.
 31
- 32 30. בין היתר טען נחום כי רובם המוחלט של המעורבים בפרשה הינם ממוצא רוסי, כך שניתן
 33 הסבר מניח את הדעת לטעות בשמותיהם של גורמי המקצוע איתם עבד 3-4 שנים עובר
 34 לחקירתו. טענה זאת לא מתקבלת שכן מצופה מאיש עסקים המעסיק קבלני משנה לדעת מול
 35 מי הוא מתנהל. הדבר מקבל משנה תוקף כאשר נחום עצמו העיד כי הוא "מקבל עבודה
 36 מלקוח ומוסר אותה ל-X Y Z- מוציא את העבודה למכרז פנימי שלי ומי שנותן את ההצעה
 37 הכי טובה אני סוגר איתו" (חקירת נחום מיום 23.5.18, שו' 12-17).
 38
- 39 31. משכך, מסקנתי הינה כי על פי המבחן האובייקטיבי, לא הוכח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו
 40 כדין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 האם חל המבחן הסובייקטיבי
- 2 32. סבורני כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את התקיימות החריג הסובייקטיבי ביחס
- 3 לחשבונניות שהוצאו על ידי החברות. משמעות הדבר הינה, כי המערערת קיזזה מע"מ תשומות
- 4 שלא כדין באמצעות חשבונניות פיקטיביות, שאינן משקפות עסקאות אמת עם החברות על
- 5 שמן הוצאו החשבוניות.
- 6
- 7 33. בענייננו, המערערת אמנם הציגה תמונה לכאורית כי החשבונניות תקינות, אולם, אין להסתפק
- 8 בתמונה לכאורית זאת, אלא יש לבחון את הדברים לאשורם באופן קפדני יותר. משניכר כי
- 9 למערערת ונחום אין הכרות מלאה ואמיתית עם גורמים בחברות מוציאות החשבוניות,
- 10 שאיתן טענה שעשתה עסקים, לא ניתן להסתפק במידע כללי על פרטי החברה, תעודת
- 11 התאגדות או עוסק מורשה. נדרש היה שהמערערת תציג קשר לגורם אנושי כלשהו שהתנהל
- 12 מולה בשם החברות, תציג חוזים ופרטים מלאים.
- 13
- 14 34. כך נראה, כי המערערת נהגה ברשלנות ולכל הפחות עצמה עיניה מול חשדות וסימני אזהרה
- 15 שונים, ביניהם חילופי גברי תכופים בחברות מוציאות החשבוניות. מחקירת המשיב עלו לא
- 16 פעם בקשר לשלושת החברות, אי-התאמות בין בעל המניות הרשום לבין זה הנטען לפי נחום.
- 17 כאשר הקשר של המערערת תלוי באותו גורם, בעל מניות החברה, מצופה היה מנחום לפעול
- 18 להשגת ערובות, ולכל הפחות להפיג את החשד לגבי טיב התנהלות הארגונית של החברה. ראו
- 19 לכך עדות נחום לגבי חברת גרמס, בעמ' 18 לפרוטוקול, שורות 10-33:
- 20 "יש. אני מפנה אותך לעמוד 33 לתצהיר שלך. יש פה תקנון של חב' גרמס
- 21 שאתה צירפת להשגה. מי זה יאן.
- 22 **ת. לא יודע.**
- 23 ש. אתה רואה שכתוב בסעיף 4.4 יאן.
- 24 **ת. כן.**
- 25 ש. כתוב כאן שהוא בעל המניות בתקנון. זה נכון.
- 26 **ת. אני לא מבין מה רשום פה, אבל רשום פה יאן.**
- 27 ש. רשום בעל מניות, בקשה 100 מניות ללא ערך נקוב אשר יילקחו על ידי
- 28 בעל המניות המפורט ורשום השם יאן. מי זה יאן. אתה מגיש למע"מ
- 29 תקנון של חברת גרמס של בעל מניות שאתה לא מכיר אותו ולא שמעת
- 30 עליו. אתה מכיר אדוארד בעל מניות. אתה בכלל קראת את התקנון הזה
- 31 לפני שהגשת למע"מ.
- 32 **ת. כן אמרתי לך שבדקתי דברי. התנהלתי מול אדוארד.**
- 33 ש. וקיבלת מסמך אחר. זה לא היה נראה לך חשוד. אנו מדברים על תקנון
- 34 משנת 2009 עם שם בעל מניות אחר.
- 35 **ת. של חברת גרמס? מה זה אומר? מה את שואלת אותי?**
- 36 ש. אסביר לך. אנו רואים פה תקנון משנת 2009 בעל מניות אחר ואתה
- 37 עושה עסקה של 2 מיליון עם ספק ואתה רואה שהתקנון לא עדכני. תפתח
- 38 את נספח 18 לתצהיר המשיב. חברה מחליפה פה חמישה בעלי מניות עד
- 39 שאנו מגיעים לאדוארד. זה הגיוני שהתקנון לא משתנה משנת 2009.
- 40 שמעתי את הערת בית המשפט ביחס לשינוי תקנון.
- 41 ש. אשאל שאלה אחרת. אני רואה שמתחלפים פה לפי הנסח בעלי מניות
- 42 כמעט כל שנה. אתה מסתכל על הנסח וזה לא מפריע לך שמתחלפים בעלי
- 43 מניות בקצב כזה בחברה שאתה הולך לעבוד איתה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 ת. אני לא ראיתי את הדברים האלה. אני לא חוקר של מע"מ. לדעת כמה
 2 בעלים היו בחברה הזו, אני שוב חוזר, עבדתי בגרמס והתנהלתי מול
 3 אדוארד. התשלומים העברתי לחברת גרמס בהעברות בנקאיות אליה.
 4 מה היה לפני זה, אני לא יודע מה זה רלוונטי."
 5
 6 35. הסכמי עבודה: עצם קיומה של חברה במרשם החברות וקיומם של מסמכי התאגדות ואישור
 7 ניכוי מס במקור אינם יכולים להצביע כי חברה זו, היא שביצעה עבודות או סיפקה עובדים
 8 למעוררת. קיום מסמכים פורמליים אינו פוטר את המעוררת מעריכת בדיקה מהותית
 9 ומעמיקה על אודות זהותו של הגורם המספק לה את העובדים בפועל, ואינו מכשיר את ניכוי
 10 התשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
 11
 12 36. המעוררת לא הציגה תשתית עובדתית ברורה ובסיסית המעידה על קיומה של עסקה, כגון:
 13 מקום העבודה, משך העבודה, היקף העבודה, כמות העובדים שהעסיקה בעצמה ושנשכרו על
 14 ידי קבלני המשנה. כמו כן, המעוררת ונחום טענו כי קיימים חוזי עבודה והסכמים מול
 15 הספקים נשואי הערעור, אולם אלו לא נמסרו למשיב, וכן לא הוצגו בפניי.
 16
 17 37. טענת המעוררת הייתה כי "קיבלה הצעת עבודה כקבלנית משנה תחת חברת ויבל בע"מ"
 18 לביצועם של ארבעה פרויקטים, אלא שהמעוררת לא הציגה די ראיות לשכירת שירותי
 19 הספקים בפרויקטים האמורים. ביחס לחברות קדם ובאטלר, המעוררת צירפה בתצהירה
 20 מסמכי התאגדות של קדם ו-"מסמכים של באטלר" בהתאמה, אולם לא צורפו לתצהיר
 21 ראיות לחוזי עבודה שנכרתו מולן (עמוד 20, שורות 10-15). כמו-כן, ביחס לחברת גרמס צורף
 22 לתצהיר מטעם המעוררת מכתב הממוען "לכל המעוניין", ללא סימון לוגו, חתום בחותמת
 23 החברה וללא חתימה. ראו בהקשר זה עמ' 17-18 לפרוטוקול, שורות 1-9:
- 24 "ש. הגשת לנו הסכם של חב' ויבל מול המעוררת. ההסכם מאוד יפה,
 25 מפורט, 12 עמודים, צוין פה סכום העסקה, אני רואה את סוג העבודות
 26 שאתה אמור לבצע מול החברה, ערביות, גדרי אחריות. 2.5 מיליון ש"ח זה
 27 לא מעט. מול מי חתמת את ההסכם?
 28 ת. מול הנציגים של חב' ויבל.
 29 ש. אני מפנה אותך לעמוד 12 לערעור. אנחנו רואים פה את ההשגה. בעמוד
 30 2 להשגה בחלק העליון אתה מציין שצירפת להשגה חוזה עבודה, נכון?
 31 ת. נכון.
 32 ש. אני מפנה אותך גם לעמוד 35 לערעור. זה הסכם מול חב' גרמס?
 33 ת. זה אישור שחברת גרמס מבצעת עבודות מחברת ד. נחום.
 34 ש. אז למה אתה מציג את זה כהסכם עבודה?
 35 ת. זה לא חוזה עבודה.
 36 ש. כתבת שאתה מגיש חוזה ולא הגשת שום חוזה בהשגה.
 37 ת. אני מאשר שהגשתי רק אישור שמאשר את העבודה שלי מול חב'
 38 גרמס, ולא חוזה עבודה, בניגוד למה שכתבתי בהשגה.
 39 ש. אני מפנה אותך לתצהירך למע/5, שם הצגת משהו אחרי הרבה מאוד
 40 זמן. מי חתם על המסמך מולך?
 41 ת. זה מול אדוארד.
 42 ש. תסכים אתי שאין תאריך על המסמך הזה?
 43 ת. מסכים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1 ש. תאשר לי שלא מוגדר במסמך שום תמורה בעבור העבודות?
2 **ת. לא מוצגת כאן תמורה עבור העבודות.**
3 ש. תאשר לי שלא מצוין כאן כתב כמויות ומחירים של כל עבודה.
4 **ת. מאשר.**
5 ש. תאשר לי שלא מוגדרת כאן תקופת ביצוע עבודות.
6 **ת. מאשר.**
7 ש. תאשר לי שלא כתוב כאן כמה עובדים הוקצו לעבודות הללו?
8 **ת. מאשר.**
9 ש. תסכים לי שלא מצוין כאן ערבויות מטעם הספק כלפיך?
10 **ת. מאשר.**
11 ש. תאשר לי שלא מצורפים אישורי ביטוח.
12 **ת. מאשר.**
13 ש. תסכים אתי שלא מצוין פה סדר תשלומים?
14 **ת. מאשר."**
15
16 38. **הסדרי תשלום** : המערערת, שלא כהרגלה עם שאר הספקים, לא סימנה את השיקים בסימון
17 "למוטב בלבד". העולה מכך כי ישנה אפשרות להמיר אותם למזומן ולהחזיר את הכסף (עמ'
18 8 לפרוטוקול, שורות 4-1). בענייני לא הוכח כי בפועל הייתה התנהלות שכזאת לגבי השיקים
19 וכי המערערת השיבה לעצמה את כספי התשלום לספקים. אולם גם בהקשר זה, נראה כי היה
20 בידי המערערת למנוע את החשש האמור בסימון השיקים ב"למוטב בלבד" וקרוס, וזו לא
21 עשתה כלפי מי מהספקים מוציאי החשבוניות. כמו כן, המערערת לא הציגה תשתית עובדתית
22 ברורה ביחס לתשלומים- כיצד נקבעו והאופן ששילמה אותם.
23
24 39. לבסוף, המערערת לא עמדה בנטל לשכנע כי נקטה **בכל האמצעים הסבירים** וכי עשתה כל
25 אשר לאל ידה, מתוך כוונה כנה ובתום לב, על מנת לברר את כשרות החשבוניות. ברשות
26 המערערת כלים סבירים שלא עשתה בהם שימוש, כגון, קבלת יפוי כוח לפעול בשם החברות,
27 חתימה על חוזים ממשיים עם החברות, ביקור במשרדי החברות, קבלת רשימת עובדים,
28 העברת תמורה לספקים ובדיקת יתרות תשלום בספריה. עוסק שנמנע מלברר ולחקור את
29 מקור השירות שצרך, בנסיבות שהיו מעוררות חשד בליבו של האדם הסביר, הרי שפועל בניגוד
30 לחובת תום-הלב הנדרשת במסגרת החריג הסובייקטיבי. מהעדויות לעיל עולה כי החברות
31 נתנו למערערת כיסוי חשבונאי, וכי המערערת לא ערכה את הבדיקות הנדרשות לצורך קיזוז
32 התשלומות באופן המאפשר הכרה בחריג הסובייקטיבי.
33
34 40. נדרש היה כי המערערת תראה שנהגה בכנות ובתום-לב בזמן אמת ובטרם ניכתה את המע"מ
35 הגלום בחשבוניות. התמונה המסתברת יותר בענייננו, היא שהמערערת ביצעה בדיקות
36 שטחיות, רק על מנת ליצור את הרושם של הקפדה כביכול על נוהל מסודר של בדיקות. אין
37 די בכך שהמערערת לא הייתה שותפה בהונאת רשויות מע"מ, אלא נדרש שתוכיח כי יזמה
38 פעולות אקטיביות על-מנת לוודא שלא נפל פסול בחשבוניות. בנסיבות העניין ולאור הראיות
39 בתיק זה, מצאתי, לכל הפחות, כי המערערת עצמה את עיניה ביחס לאופן התנהלות החברות



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

1 מוציאות החשבוניות ואמיתות החשבוניות עצמן. לאור זאת, בדין קבע המשיב כי לא יותר
2 לה ניכוי מס התשומות על פי החשבוניות.

3 התייחסות לטענות אחרות של המערערת

4 41. המערערת טענה כי המשיב נמנע מלחקור גורמים שנדרשה חקירתם ו"למעשה עצם עיניו
5 מכלל המעשים של כל המעורבים בפרשה". אולם, לפי המוצג בפניי, בעוד שהמערערת לא
6 עמדה בנטל הרובץ עליה להוכיח כי נהגה כדין בניכוי חשבוניות שהוצאו לה, המשיב הסתמך
7 על הראיות המנהליות הרבות בהליך, כמו חקירת נחום; היעדר מסמכים חתומים; מסירת
8 שקים שאינם "מוטב בלבד", באופן שאינו מצדיק להתערב בהחלטתו.

9
10 42. טענה נוספת הייתה כי הנהלת החשבונות של המערערת לא ביצעה את עבודתה כראוי, כאשר
11 לא בוצעו התאמות בנקים ולא סגרו כרטסות. כך ניסתה המערערת לטעון כי הכרטסות לא
12 מאופסות כתוצאה מההתרשלות המתוארת ולא משום שהתשלומים לא בוצעו בפועל
13 לספקים. מסופקני כי מצב הכרטסות כפי שהציגה המערערת הוא תוצאה מהתרשלותם של
14 רואי החשבון גרידא. מה גם, שאף אם תתקבל טענת המערערת כי נהגו בה ברשלנות, אין
15 הדבר מפחית משלל העדויות וממצאי החקירה מטעם המשיב, המראים באופן ברור כי
16 המערערת עצמה התנהלה שלא כדין כאשר ניכתה חשבוניות פיקטיביות כאמור.

סוף דבר

17
18 43. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה. המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל
19 של 35,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה
20 וריבית כדין.

21
22 **המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

23
24 ניתן לפרסם את פסק הדין.

25
26 ניתן היום, כ"ב תמוז, תשפ"ד, 28 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

27

אביגדור דורות, שופט

28

29

30

31



בית המשפט המחוזי בירושלים

28 יולי 2024

ע"מ 19-10-9711 ד. נחום אחזקות בנייה ושיפוצים בע"מ נ' מע"מ ירושלים

- 1
- 2
- 3
- 4