



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המעוררת: אלכיאל בע"מ
על ידי ב"כ עו"ד ראמי עלי

נגד

המשיב: רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1
2 חברת אלכיאל בע"מ (להלן – **המעוררת**) הגישה ערעור על החלטות המשיב, רשות המיסים – אגף
3 המכס והמע"מ (להלן – **המשיב**) מיום 25.9.2016, לחייבה בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך
4 מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **החוק**), בשל ניכוי מס תשומות שלא כדין, פסילת ספריה לשנת המס
5 2011, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 77(ב) לחוק, וכן על ההחלטה לחייבה בקנס מנהלי בסך 1%
6 ממחזור העסקאות באותה תקופה, בהתאם לסמכות המשיב לפי סעיף 95(א) לחוק.

7

רקע עובדתי:

9 1. מר מחמוד כיאל (להלן – **מר כיאל**) הוא בעליה של המעוררת ומנהלה. המעוררת הוקמה
10 בשנת 2003 ועוסקת על פי הנטען בשילוט, סימון כבישים, גידור, מעקות, תמרור ואחזקת
11 אתרים בשלבי ביצוע.

12

13 2. בשנת 2011 התנהלה חקירה פלילית נגד מספר חברות, ביניהן חברת א.מ.צ שמש בע"מ
14 וחברת א.א.מ.ר בע"מ, בחשד לקיזוז והפצת חשבוניות מס פיקטיביות בהיקף של מאות
15 מיליוני שקלים והלבנת הון (פרשת א.מ.צ שמש). הנאשם המרכזי באותה פרשה, מוחמד
16 אבו מוך, בעל חברת א.מ.צ שמש בע"מ, הורשע על ידי בית המשפט המחוזי מרכז-לוד ביום
17 07.06.2016 בת"פ 15-06-65161 במסגרת הסדר טיעון ונגזרו עליו עונש מאסר בפועל של 28
18 חודשים, קנס בסך 1 מיליון ₪ וכן חולט לו סכום של כ-13.5 מיליון ₪. נאשם נוסף בפרשה,
19 ודיע מואסי, בעל חברת א.א.מ.ר בע"מ, הורשע אף הוא ביום 22.05.2017 על סמך הודאתו
20 ובמסגרת הסדר טיעון ונידון ל-44 חודשי מאסר בפועל, בין היתר בגין ניכוי מס תשומות
21 שלא כדין של חשבוניות של חברת ענבל עבודות בניה בע"מ (להלן – **חברת ענבל**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

3. בעקבות אותה חקירה פלילית התפתחה חקירה נוספת, שהיא הרלבנטית לערעור דנן, אשר
כונתה על ידי המשיב "מבצע אבני דרך". במסגרת החקירה הנ"ל נחקרו עשרות קבלנים,
מנהלים ובעלי תפקידים נוספים בפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40, בחשד להפצת חשבוניות
מס פיקטיביות בהיקף ניכר. בחקירה זו נחשד מר כיאל כי הוציא באמצעות המערערת
חשבוניות מס פיקטיביות ע"ס 35,254,773 ₪ לחברות א.מ.צ שמש בע"מ, א.מ.צ שמש 1990
וחברת הכביש הבטוח בע"מ – כולן בבעלות אבו מוך – ושהמס בגין הוא 4,953,497 ₪. עוד
עלה החשד כי המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות מס פיקטיביות של חברת ענבל
בין השנים 2010-2011, ע"ס של 5,383,545 ₪ שהמס בגין הוא 742,557 ₪.
- מר כיאל נחקר בתאריכים 21.02.2012 ; 02.12.2013 ; 04.12.2013 ו-19.12.2013 (הודעותיו
מצורפות כנספחים ו'1-4' לתצהיר המשיב). לא הוגש כתב אישום נגד המערערת או מר
כיאל בשל הוצאת חשבונית פיקטיביות לאבו מוך וודיע מואסי או החברות שבבעלותם.
- עם זאת, יש לציין, כי בסיכומי המשיב הובאה בפני בית המשפט העובדה כי כנגד המערערת
ומר כיאל הוגש ביום 23.8.2018 כתב אישום לבית משפט השלום בחיפה במסגרת תיק פלילי
ת.פ. 18-08-49973, שעניינו ניכוי מס התשומות על פי החשבוניות של חברת ענבל – מושא
הדיון בערעור דנן. בתיק הפלילי הנ"ל עד כה טרם קוימה הקראה.
- בחקירה מיום 04.12.2013 נשאל מר כיאל במפורש על אודות החשבוניות של חברת ענבל
ועל הקשר שלו עם בעל החברה והדירקטור, מר ניסים מר ג'ומלי (להלן - ג'ומלי), ועם הנציג
מטעמה, מר אנואר חאג' יחיא (להלן - אנואר).
4. בעקבות החשד כי המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין בגין חשבוניות המס של חברת
ענבל, הוזמנה המערערת לשימוע בפני המשיב כנדרש לפי הוראות סעיף 62 לחוק ביום
04.08.2016. בשימוע נכחו המערערת ומר כיאל ומייצגם ד"אז עו"ד שגיב בר-שלום.
5. לנוכח ממצאי החקירה ומסקנותיה, ולאחר שמיעת טענות המערערת, החליט המשיב
להטיל על המערערת כפל מס בהתאם לסעיף 50(א1) לחוק – על סך 1,212,496 ₪ לשנת
2010 ו-107,860 ₪ לשנת 2011 ; לפסול את ספריה בשל ניהול בסטייה מהותית מהוראות
החוק, בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק ; וכן להטיל עליה קנס בגין אי-ניהול ספרים כדין,
בהתאם לסעיף 95(א) לחוק, בסך 95,340 ₪ לשנת 2011 (להלן – **ההחלטות או החלטות המשיב**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 החלטות המשיב מתייחסות ל- 20 חשבוניות מס של חברת ענבל, אשר רשימה שלהן צורפה
2 כנספח ב'1 לתצהיר המשיב, והעתקי החשבוניות מושא הערעור צורפו כנספח ב'2 לתצהיר
3 המשיב.
4
5 6. ההחלטות הומצאו למערערת ביום 25.09.2016 בליווי הנימוקים כנדרש (נספחים א' ו-ב'
6 לנימוקי הערעור). המשיב נשען בנימוקיו על חקירתו של מר ג'ומלי, על חקירתו של מר כיאל
7 עצמו ועל חקירת שני בעלי תפקיד נוספים מטעם המערערת. ממצאי חקירות אלו היוו את
8 הבסיס להחלטת המשיב בדבר הטלת כפל מס ולהחלטתו בדבר פסילת ספרי המערערת
9 והטלת קנס על אי-ניהול ספרים כדין.
10 בנוסף, החלטות המשיב כללו גם את הנימוקים הבאים:
11 א. משלא הצליח מר כיאל להמציא גיבויים עבור החשבוניות, הפנקסים והרישומים
12 של המערערת, קבע המשיב כי המערערת פעלה בניגוד לסעיף 25(ג)-(ד) להוראות
13 מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן – **הוראות מס הכנסה**)
14 ובניגוד לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976 (להלן –
15 **תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות)**).
16 ב. החשבוניות שניכתה המערערת אינן כוללות פירוט מדויק של השירות או הטובין.
17 בספריה נרשם תיאור כללי בלבד עבור "מעקות, הובלות לאזורים שונים", ללא
18 שיוך לאתרים ספציפיים, מחיר ליחידה או כמויות מדויקות. פירוט זה מהווה
19 תנאי מהותי לפי הוראות סעיף 9 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות)
20 בבואו של המשיב לבחון את חוקיותן של החשבוניות.
21 ג. משהצהיר מר כיאל כי השיקים שהוציא אינם למוטב בלבד (בחקירתו מיום
22 19.12.2013), היה עליו לפעול בהתאם להוראות סעיף 47א(ב) לחוק ולהוסיף על גבי
23 השיק את שמו, חתימתו ומספר הרישום במשרדי מס ערך מוסף.
24
25 לאור כלל הנימוקים, קבע המשיב כי המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין מחשבוניות
26 של חברת ענבל, בלא שהתקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים. כמו כן, קבע המשיב כי לא
27 השתכנע שהמערערת ומר כיאל לא ידעו שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.
28

מכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

מהלך הדיונים בבית המשפט:

7. בדיון שהתקיים ביום 21.11.2017 ביקש בא-כוח המערערת, עו"ד שגיב בר שלום, להתפטר מייצוג בשל חילוקי דעות שהתגלעו בין הצדדים. בהחלטתי מיום זה, שחררתי את עו"ד בר שלום מן הייצוג כמבוקש, ובנוסף הובהר לצדדים כי דיון ההוכחות אשר נקבע ליום 03.12.2017 לא יידחה והמערערת נדרשה למצוא ייצוג חלופי בהקדם, ככל שתבחר להיות מיוצגת.

8. בדיון מיום 03.12.2017 טען מר כיאל שהצדדים היו קרובים מאוד לחתימת הסכם פשרה, אך לטענתו ברגע האחרון המשיב שינה את עמדתו באופן שהכשיל את הפשרה בין הצדדים. מצב זה הוביל לטענתו לחוסר האפשרות למצוא ייצוג הולם בזמן, ועל כן ביקש לדחות את דיון ההוכחות. לא מצאתי לנכון לדחות את הדיון בנסיבות כפי שתוארו.

חקירתו הנגדית של מר כיאל התקיימה באותו היום, וכן נחקרו בחקירה נגדית מוסרי ההודעות שנגבו על ידי המשיב: גב' טאטניה וליצ'קו, מר גולדברג איבגני, גב' אירנה דוידוביץ', מר יגאל אוסטר, מר יבגני חייצ'נקו, אנואר חאגי' יחיא (זומן באמצעות שב"ס וסירב להעיד) ומר הראל דמרי. ראוי לציין, העדים הללו הוזמנו על-ידי המשיב לפי בקשת המערערת. העד הנוסף שהוזמן לבקשת המערערת, מר ג'ומלי, לא התייצב לדיון.

9. דיון נוסף בערעור נקבע, לאחר מספר בקשות דחייה שנענו, ליום 17.04.2018. זמן קצר לפני מועד זה, בתאריכים 15.4.2018 ו-16.04.2018 הודיע ב"כ המערערת, עו"ד ראמי עלי, כי המערערת מוותרת על חקירת שאר העדים שהוזמנו לדיון, וביקש לחקור רק את המצהיר מטעם המשיב, מר ג'ומלי.

תמצית טענות המערערת:

10. החשבוניות שהוצאו למערערת מחברת ענבל הוצאו כדן, על בסיס עסקה אמיתית בין הצדדים, שלפיה סיפקה חברת ענבל למערערת מעקות וציוד נוסף, ואילו המערערת שילמה תמורה מלאה בגינם. משכך, מס התשומות נוכה כדן ואין עילה לחייבה בכפל מס או לפסול את פנקסיה.

הקשר בין המערערת לחברת ענבל התחיל בפגישה שהתנהלה בין מר כיאל לבין מר ג'ומלי בעכו. במעמד הפגישה קיבל לידי מר כיאל את כל מסמכי החברה, פרטי רואה החשבון מטעמה וכן חתמו הצדדים על הסכם עסקי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

במעמד הפגישה נכח גם אנואר שהוצג על-ידי מר ג'ומלי כנציג החברה ומיופה כוח מטעמה לכל דבר ועניין, לרבות קבלת תשלומים ומסירת חשבוניות. עם תחילת הקשר העסקי ביצעה המערערת את כל הבדיקות הנדרשות לאימות החברה; היותה חברה פעילה, בעלת האישורים הנדרשים בחוק ובעלת אישור ניהול ספרים. כמו כן, התמורה בגין הציוד שסיפקה חברת ענבל שולמה בהמחאות לפקודת חברת ענבל, שורטטו עליהן שני קווים אלכסוניים ("קרוס") ונמסרו לה באופן ישיר. מר כיאל אף דרש כי עם המסירה תוטבע על ההמחאה חותמת החברה או כי יצוין שם החברה. בגין תשלומים אלו הופקו חשבוניות אשר כללו את הפירוט הנדרש לפי חוק: שם עוסק, כתובת, פרטי יצירת קשר, פירוט העבודה ועוד.

במהלך הקשר העסקי בין המערערת לבין חברת ענבל הוטל עיקול צד ג' על-ידי רשות המע"מ על כספים שהוחזקו אצל המערערת עבור חברת ענבל. עקב העיקול, המערערת שילמה את הכספים ישירות לרשות מע"מ. באותה העת אף גורם מטעם רשויות המע"מ לא התריע בפני המערערת כי החשבוניות של חברת ענבל אינן תקינות – דבר שבא ללמדנו, כי חברת ענבל התנהלה באופן תקין לחלוטין.

11. במהלך חקירתו טען מר כיאל, כי המערערת סיפקה מעקות וציוד נוסף לפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40, ושהוא עצמו עבד בשטח תחת שמותיהם של הקבלנים המורשים, ביניהם החברות של אבו מוך – ועובדה זו לא נסתרה על-ידי מוסרי ההודעות מטעם המשיב (להלן – **מוסרי ההודעות**). מכאן, שאם מכרה המערערת ציוד ומעקות לחברות קבלן שונות, הרי שלבטח הייתה צריכה היא לרכוש אותם תחילה מספק אחר – הלא היא חברת ענבל. אמירתו של מר ג'רבי לפיה מר כיאל "לא יכול היה למכור כי לא היה לו מה לקנות..." (עמ' 46, שורה 6) הופרכה כאשר הוכיחה המערערת כי למעשה כן עבדה באותם פרויקטים או מכרה במסגרתם ציוד.

בנוסף, במהלך החקירה הפלילית בעניינו של מוחמד אבו מוך, לא נקבע כי החשבוניות שהמערערת הפיקה לחברות בבעלותו של אבו מוך הן פיקטיביות. מכאן, שאם חשבוניות מכירת המעקות של המערערת לאבו מוך אינן פיקטיביות, יש להסיק כי גם החשבוניות בגין קניית המעקות מחברת ענבל אינן פיקטיביות – שאחרת מניין תביא את הסחורה?

12. החלטות המשיב התקבלו כלאחר יד, על בסיס עובדתי ומשפטי רעוע, כאשר הן נשענות על נתונים חלקיים, מעוותים ואינם מבוססים דיים, תוך התעלמות המשיב מראיות שונות אשר מהן עולה במפורש שמש התשומות נוכה כדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

כמות ההודעות הגדולה שצירף המשיב, כמו גם עדותו של מר ג'רבי לפיה היו כמויות גדולות של חומר חקירה (עמ' 42 שורה 34), והיסוסו ממתן תשובה ברורה האם העדויות היו משנות את דעתו ביחס להחלטות מושא הערעור (עמ' 46, שורה 31), ממחיש את התנהלותו הפגומה והבלתי ממוקדת של המשיב. ממצאים אלו אינם מותירים מקום לספק כי ההחלטות אינן עומדות באמות המידה והמבחנים המנהליים הנדרשים, ועל כן מתחייב ביטולן של החלטות אלו על-ידי בית המשפט.

אמירתו של המשיב לאחר חקירתו הנגדית של מר כיאל את מוסרי ההודעות ביום 03.12.2017 כי: **"בחקירה הנגדית הועלתה היום תיאוריה שהמערערת ביצעה עבדות קבלן משנה עבור קבלנים שהיו בשטח..."** (עמ' 39, שורות 11-12) מוכיחה גם היא כי ההחלטות מושא הערעור התקבלו על סמך השערות בלבד ועומדות בסתירה לנתונים שנאספו במסגרת "מבצע אבני דרך". העובדה כי לא מדובר ב"תיאוריה" – כפי שטען המשיב – אלא בעובדות בשטח, מתחזקת לאור אמירותיהם של מוסרי ההודעות בחקירתם הנגדית ואף לאור בקשת המשיב לזמן עדי הזמה מטעמו שהוגשה ביום 11.12.2017. המשיב סבר כי מוסרי ההודעות מטעמו אינם דוברי אמת ועל כן ביקש להפריך את טענותיהם בעזרת עדי הזמה – ויש לזכור כי אלו הן ההודעות עליהן ביסס המשיב את החלטותיו. עוד צוין, כי עדי ההזמה כלל לא נשאלו על אודות המערערת בחקירותיהם.

13. המשיב לא עמד בנטל הבאת הראיות. נטל הבאת הראיות הראשוני מונח, לטענת המערערת, על כתפי המשיב, וזאת על סמך פסקי הדין בעניין ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (26.08.2014) (להלן – **פס"ד זאב שרון**) ובעניין רע"א 3646/98 **כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, נז(4) 891 (2003) (להלן – **הלכת כ.ו.ע.**). בענייננו, לא הצליח המשיב לעמוד בנטל זה, שכן הוא כשל להעמיד תשתית ראייתית ברורה ומשכנעת ברמת ההסתברות הנדרשת בהליך האזרחי.

איזון האינטרסים, כפי שנפסק ב**הלכת כ.ו.ע.**, אף מוביל להטלת נטל השכנוע על כתפי המשיב, וזאת בשים לב לכך שכלל החומר והמסמכים הרלוונטיים מצויים בשליטתו של המשיב ובשים לב לפערי הכוחות במהלך שלבי ניהול התיק. המשיב לא פנה לחברת ענבל או למר גיומלי כדי לאשר את טענות המערערת או לקבל את המסמכים – וזאת על אף שבחקירתו מר גיומלי הפנה את חוקריו למקום הימצאותם; ליד גני התערוכה. מחדל זה יש לזקוף לחובת המשיב.

מכל מקום, המערערת הצליחה לעמוד בנטל השכנוע כאשר באמצעות חקירה נגדית הוכיחה כי החשבוניות אינן פיקטיביות ומס התשומות נוכח כדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

14. המשיב ביצע הרחבת חזית אסורה כאשר התבסס בכתב תשובתו על הודעותיהם של בעלי התפקידים בפרויקטים, אשר לא נכללו במסגרת הנימוקים שפורטו בבסיס ההחלטות ולא הועלו בפני המערער.

15. בנימוקי הערעור טענה המערערת לשיהוי בהוצאת השומה ובקבלת ההחלטות בעניינה של המערערת. מדובר בחקירה שהסתיימה בשנת 2014. החלטות המשיב ביחס להטלת כפל מס ופסילת ספרים הן החלטות קצרות שלא דורשות זמן רב לעורכן. לטענתה, משלא הצליחו רשויות המס לכלול בכתב האישום בהליך ת"פ 15-05-65161 את המערערת ומנהלה, או אז נזכר המשיב לקבל את ההחלטות הקיצוניות והגורפות הללו, ללא הצדקה.

המערערת טענה בערעור אף להתיישנות המעשה, לפי פרק י"ב לחוק המע"מ הקובע תקופת התיישנות של 5 שנים ממועד הגשת הדו"ח. החשבוניות מושא הערעור הוצאו בשנים 2011-2010 ומשכך תקופת ההתיישנות חלפה והחלטות המשיב ניתנו שלא כדין.

יוער, כי בסיכומי המערערת שהוגשו ביום 01.08.2018, לא התייחסה המערערת לטענות אלו בדבר שיהוי והתיישנות.

16. לעניין פסילת ספרי המערערת, זו טוענת כי ההחלטה נעדרת בסיס משפטי ויש לבטלה. ההחלטה נשענת על נימוקי המשיב בדבר ניכוי תשומות שלא כדין. בשל כך שיש להכיר בניכוי התשומות כדין, דין החלטה זו – וכן ההחלטה בדבר השתת קנס מנהלי לפי סעיף 95(א) לחוק – להתבטל.

תמצית טענות המשיב:

17. בין המערערת לחברת ענבל לא התקיימה עסקה אמיתית, וזאת על בסיס ממצאי החקירה והעדויות, כפי שצורפו לתצהיר עדותו הראשית של מר ג'רבי.

בכתב התשובה פורט מהלך מבצע "אבני דרך" ואת ההודעות שנגבו במסגרתו. מוסרי ההודעות שנשאלו על אודות המערערת או מר כיאל טענו כי אינם מכירים אותם, ומחקירותיהם עולה כי למעשה היו אלו קבלנים אחרים שביצעו את עבודות אספקת והתקנת המעקות בפרויקטים, ולא המערערת. החשבוניות שמסרה חברת ענבל למערערת כוללות פירוט בעבור פרויקטים בכבישים אלו – אך משאלו לא בוצעו בפועל על-ידה, יש בכך כדי להסיק כי גם לא התקיימה עסקה אמיתית בין חברת ענבל למערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

הודעותיהם של מר ג'ומלי ושל מר כיאל תומכים במסקנה זו, שכן בחקירותיהם הם כשלו להזכיר האחד את השני כספק או לקוח, בהתאמה.

18. יש לדחות את טענת המערערת בדבר הרחבת חזית אסורה. במכתב הנימוקים, אשר צורף להחלטות המשיב, נכתב במפורש כי ההחלטות התגבשו לאחר חקירה וביקורת, ובין היתר על-פי השימוע שנערך למערערת ועל-פי העדויות בתיק, אשר מהן לא השתכנע המשיב כי המערערת ומנהלה לא ידעו על היותן של החשבוניות פיקטיביות. אין מדובר בטענות חדשות.

העד מטעם המשיב, מר ג'רבי, אשר העיד בחקירה נגדית ביום 17.04.2017 ענה לכל שאלות ב"כ המערערת בבחירות וביסס את טענות המשיב שהחלטותיו התקבלו בעיקר על סמך חקירותיהם של מר ג'ומלי ומר כיאל.

19. על אף שהמערערת זנחה את טענות ההתיישנות והשיהוי שהעלתה בנימוקי הערעור מטעמה, יודגש שדרישת המס לא התיישנה.

בהיעדר הוראה אחרת בחוק המתייחסת לתקופת ההתיישנות להוצאת דרישת כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק, יש להסיק כי זו עומדת על 7 שנים מיום היווצרות עילת התביעה, לפי סעיפים 2-3 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: **חוק ההתיישנות**). בענייננו, היום בו נולדה עילת התביעה הוא היום שבו הגיעו לידי המשיב הדו"חות התקופתיים של העוסק – או אז היה יכול הוא לדעת על אודות קיומן של החשבוניות. אולם, גם אם תתקבל פרשנות המערערת, לפיה יש לספור את מניין תקופת ההתיישנות מיום הוצאת החשבונית, הרי שהחשבונית הראשונה הוצאה ביום 25.04.2010 ואילו דרישת כפל המס נשלחה למערערת ביום 25.09.2016 – משכך טרם חלפה תקופת ההתיישנות במועד המצאת הדרישה.

נוסף על כך, במקרה שבו החשבונית היא פיקטיבית, מדובר למעשה במעשה תרמית ועל כן עילת התביעה נולדת ביום שנודע למשיב לראשונה על מעשה התרמית, כלשון סעיף 7 ו-8 לחוק ההתיישנות. לפיכך, יש למנות ר את תחילת תקופת ההתיישנות משנת 2014, עת שנסתיימה החקירה הפלילית והתגלתה המרמה. נטל הראייה והנטל להוכיח מתי נודעה המרמה למשיב לראשונה מוטלים על כתפי המערערת, והיא לא הרימה נטלים אלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

20. מהלכם הרגיל של דברים הוא, שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות רובצים על העוסק. בפסק
הדין **בעניין זאב שרון** נקבע שההחלטה להטיל כפל מס – כמו גם ההחלטה להשית קנס
מנהלי – מצדיקה את העברת נטל הבאת הראיות הראשוני לכתפי המשיב.

בהקשר זה יצויין כי שעה שהמשיב קיבל את החלטותיו הסתמך הוא על הראיות המנהליות
שעמדו לנגד עיניו – החקירה ב"מבצע אבני דרך" וההודעות הרלוונטיות. על-פי תקנה 10א
לתקנות, ניתן להגיש במסגרת הליך ערעור מע"מ גם ראיות שאינן קבילות דרך קבע בהליך
אזרחי, ושעליהן נסמך המשיב בהוצאת שומתו. רף הראיות המספיק שנקבע בפסיקה אינו
מחמיר, ויש לראות את המשיב כמי שעמד בנטל הבאת הראיות מצידו. משהרים המשיב
את נטל הבאת הראיות הראשוני, עבר נטל הבאת הראיות (והשכנוע) אל כתפי המערער, ו
היה עליה להוכיח כי נפל פגם בהפעלת סמכויותיו – וזאת היא לא הצליחה לעשות.
הימנעותה של המערער מזימון עדים נוספים וחקירת יתר מוסרי ההודעות צריכה לעמוד
לחובתה.

21. אין שחר לטענת המערער בדבר עדי הזמה. שני עדים, מר ג'ומלי ומר זפרני, אשר לא
התייצבו לדיון מיום 03.12.2017, זומנו בשנית על-פי בקשת המשיב מיום 11.12.2017.
באשר לחמשת העדים החדשים שהתווספו לבקשה ואשר אליהם התייחס המשיב כ"כעדי
הזמה" – אלו התבקשו במטרה להזים את התיאוריה החדשה שעלתה מדבריו של מר כיאל
בחקירתו הנגדית, ולא על מנת להזים את דברי העדים האחרים.

22. יש לזכור כי מספר חשבוניות מתוך 20 החשבוניות שבמחלוקת כוללות עבודות בגין
פרויקטים במקומות אחרים, כגון ירושלים וכפר סבא. ולאור הראיות בתיק והעובדה
שהמערער לא הביאה עד אחד מטעמה שיאמת את האמור בחשבוניות אלו, יש לראות גם
אותן כפיקטיביות.

23. המערער ניכתה מס תשומות שלא כדין, וניהלה את ספריה בניגוד לשלל סעיפים בחוק,
וביניהם סעיף 9(א)(5) לתקנות ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות); סעיף 25(ג)-(ד) להוראות
מס הכנסה וסעיף 47א(ב) לחוק.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

א. דרישת כפל המס

1. התשתית המשפטית:

24. סעיף 38(א) לחוק קובע כי עוסק זכאי לנכות את מס התשומות מהמס בו הוא חייב, ובלבד שניכוי זה יעשה מחשבונית מס שהוצאה לו כדין:

ניכוי המס ששולם על תשומות
38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך.

ומהי חשבונית מס שהוצאה כדין? בפסק הדין בעניין ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, נט(5) 836 (2005) (להלן - הלכת מ.א.ל.ר.ז.) הסביר כב' הנשיא ברק כי:

"ראשית, על החשבונית למלא אחר דרישות טכניות אחדות: עליה להיות מוצאת על-ידי עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף)... כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מס ערך מוסף, בהתאמה). הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עיסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעיסקה". (בפס' 22 לפסק הדין).

לפיכך, חשבונית שהוצאה כדין היא חשבונית אשר עונה לדרישות סעיף 47 לחוק וסעיף 9 להוראות מס הכנסה, והיא משקפת עסקה שבוצעה בפועל בין מוציא החשבונית למקבל החשבונית. חשבונית שאיננה עונה על דרישות אלו היא חשבונית שהוצאה שלא כדין – בין אם חשבונית "פיקטיבית" ובין אם חשבונית "זרה" – ואין לנכות ממנה מס תשומות. ראו לעניין האבחנה בין חשבונית פיקטיבית לבין חשבונית זרה – את פסק הדין בע"מ 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (29.11.2017), בפס' 9 לפסק הדין:

"נהוג לחלק את המקרים, בהם יישלל מהעוסק ניכוי מס התשומות, לשני מקרים: האחד, כאשר אין בבסיס החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להטעות את רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית פיקטיבית" מהטעם שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית. השני, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שסופקה לו לא הייתה של הספק או של נותן השירות אלא היא הושאלה" מצד ג'. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית זרה". בשני המקרים, חשבוניות המס, הן הפיקטיביות והן הזרות, אינן משקפות את המציאות..."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

יודגש, חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית שמשקפת עסקאות בדויות, אלא גם כזו שהעסקה הרשומה בה שונה מזו שבוצעה בפועל – כלומר כאשר מהות העסקה היא פיקטיבית. חשבונית זו, אם כך, זהה לחשבונית שכל כולה היא פיקטיבית, ואין נפקא מינא אם רק חלקה אינו משקף את המציאות [ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, בפס' 2 (09.05.2018)].

25. סעיף 50(א1) לחוק מעגן את סמכותו של מנהל המע"מ להטיל על עוסק, אשר ניכה מס תשומות מחשבונית שהוצאה שלא כדין, את כפל מס המצוין בחשבונית:

חשבונית מס שלא כדין

50. (א)

(א1) עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

2.א. נטל הראייה ונטל השכנוע בדרישה לתשלום כפל מס:

26. נטל ההוכחה הוא נושא אשר אפוף בבלבול טרמינולוגי רב. נטל ההוכחה מורכב למעשה משני נטלים מצטברים: הראשון, נטל השכנוע; והשני, נטל הבאת הראיות. נטל השכנוע (או נטל הראייה), מהווה את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין לשכנע את בית המשפט בצדקת טענתו, במידת ההוכחה הנדרשת במשפט אזרחי, דהיינו לפי מאזן ההסתברויות. נטל הבאת הראיות, הוא חובה נלווית לנטל השכנוע, ומשמעותו היא חובתו של בעל דין להביא ראיות מספקות להוכחת טענתו, או ראיות מספקות לשמיטת הקרקע תחת ראיות הצד שהשני.

נטל הבאת הראיות מוטל בתחילת ההליך על מי שנושא גם בנטל השכנוע, אך מדובר בנטל דינאמי, אשר עשוי לעבור מבעל דין אחד לאחר במהלך המשפט או בהתקיים חזקות עובדתיות מסוימות. לא כך הדבר ביחס לנטל השכנוע, אשר ככלל, נותר קבוע לאורך ההליך. נטל השכנוע מוטל על-פי הדין המהותי, ובדרך כלל, יהיה זה מוטל על כתפי התובע או המבקש, שהוא בגדר "המוציא מחברו". אולם, נטל השכנוע יכול לעבור אף הוא במהלך המשפט, בהתקיים חזקות משפטיות שבדין. יודגש, כאשר בעל דין טוען טענת הגנה, כגון טענת התיישנות, עליו נטל השכנוע להוכיח את יסודות טענה זו, וזאת ללא קשר לשאלה האם נטל השכנוע רבץ על כתפיו מלכתחילה.

נטל השכנוע: נטל השכנוע בערעור על הטלת כפל מס והשתת קנס מנהלי מוטל על כתפי המערער (העוסק):



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 **"הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו – מוטל על כתפי**
2 **העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו." (עניין זאב שרון, בפס' 33).**
3

4 לצורך בחינת השאלה על כתפי מי ראוי להטיל את נטל השכנוע, קבע כב' השופט מלצר
5 בפסק הדין **זאב שרון**, כי יש להשאיר את נטל השכנוע על כתפי העוסק, בהתאם לדין הכללי
6 ובהתאם לשיקולים שנפרשו בפסק הדין **בהלכת כ.ו.ע.** בין השיקולים אליהם התייחס כב'
7 השופט מלצר, ראוי למנות את אלו הרלוונטיים גם לענייננו, והם: מירב הידע מצוי אצל
8 העוסק – שהוא זה שידע טוב מכולם האם חשבוניות אלו ניתנו לו תמורת עסקה אמיתית;
9 הטלת נטל השכנוע על כתפי העוסק תעודד עוסקים נוספים לתעד באופן מיטבי את
10 עסקאותיהם ולברר את תקינות החשבוניות; העוסק נדרש להוכיח יסוד חיובי –
11 שהחשבוניות הוצאו כדין – בעוד המשיב נאלץ להצביע על יסוד שלילי. כל זאת, כמו גם
12 הנטל שמוטל עליו להוכיח כי מס התשומות נוכח כדין – כלשון סעיף 38(א) לחוק – הביא
13 את בית המשפט לקבוע כי נטל השכנוע יישאר על כתפי העוסק (**עניין זאב שרון**, בפס' 30).

14
15 ראו גם את דברי כב' הנשיאה נאור בדנ"א 6067/14 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ'**
16 **מנהל המע"מ** (פורסם בנבו, 06.08.2015, בפס' 14:

17 **"...נראה כי הרמוניה חקיקתית מחייבת שנטל השכנוע בשאלה העובדתית אם**
18 **חשבונית הוצאה כדין יוטל תמיד על אותו גורם; וכי הגורם הנכון והראוי לכך הוא**
19 **העוסק..."**
20

21 27. המערערת מפנה בסיכומיה לשיקולים שונים אשר מצדיקים לדעתה את הטלת נטל השכנוע
22 על המשיב, וביניהם פערי הכוחות בין הצדדים לאורך ההליך – לרבות אי-יציגה של
23 המערערת בדיון מיום 03.12.2017 – ושליטת המשיב בכל המסמכים הנוגעים לעניינה. אין
24 בידי לקבל טענות אלו של המערערת. ראשית, אינני סבורה כי קיימים היו פערי כוחות בין
25 הצדדים, כפי טענת המערערת. המערערת היתה מיוצגת על ידי עו"ד מטעמה לכל אורך
26 ההליכים השומתיים ואף לאחריהם, עד לשלב שבו ביקש מייצגה הקודם בערעור להתפטר
27 מן הייצוג בשל חילוקי דיעות משמעותיים. יתר על כן, מירב המידע מצוי בידי המערערת,
28 וזאת על אף חקירות המשיב. זאת ועוד, בפסק הדין **זאב שרון** מתייחס כב' השופט מלצר
29 גם לשאלת פערי הכוחות בין הצדדים, וקובע כי למרות חולשתו של העוסק אל מול מנהל
30 המע"מ, ניתן לצמצם פער זה בהטלת נטל הבאת הראיות על מנהל המע"מ (**שם**, בפס' 30).

31
32 על כן, אין בסיס לשינוי הדין בנושא נטל השכנוע, ואני קובעת כי נטל השכנוע בערעור דנן
33 מוטל מתחילתו ועד סופו על המערערת.
34



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

28. בפסק הדין **זאב שרון** נקבע, כי המבחן לקביעה האם המערערת הרימה את נטל השכנוע בערעור על חיוב בכפל מס הוא מבחן סובייקטיבי, וזאת בניגוד למבחן האובייקטיבי שנקבע בפסק הדין **מ.א.ל.ר.ז.**, אשר בוחן את נטל השכנוע במסגרת ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה [סעיף 77(א) לחוק; **עניין מ.א.ל.ר.ז.** בפס' 24-25; ע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, נג(3) 493, 513-515 (1999)]. החלת מבחן זה מתיישבת הן עם לשון סעיף 50(א1) והן עם תכליותיו, כפי שיפורטו להלן (**עניין זאב שרון**, פס' 43). ראו את דברי כב' השופט מלצר בפסק הדין **זאב שרון**:

"...קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומות של סעיפים 50(א1) ו-77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי היעדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכות הנ"ל. גם החרג למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרת בסעיפים הנ"ל. נראה לפיכך כי לשון הסעיפים הנ"ל מחייבת להחיל – ביחס לסמכות להטיל כפל קנס ולסמכות לפסול פנקסים שבסעיף 77(ב) – מבחן סובייקטיבי... הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין..." (בפס' 42) (ההדגשות אינן במקור – א.ו.).

יודגש, המבחן הסובייקטיבי קובע **חזקה עובדתית** בדבר קיומה של ידיעה שחשבונית המס הוצאה שלא כדין. משכך, כדי להרים את נטל השכנוע, יהיה על המערערת להוכיח כי לא ידעה שחשבוניותיה של חברת ענבל הוצאו שלא כדין, ובפרט, להוכיח כי התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים – שאחרת, ובהתחשב שהמערערת הייתה צד לאותה עסקה, ברור הוא כי ידעה הלכה למעשה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.

29. נטל הבאת הראיות: בהתאם להלכה שנקבעה בעניין **זאב שרון**, נטל הבאת הראיות הראשוני יוטל דווקא על המשיב – ולא על המערער – בניגוד לכלל, כפי שפורט לעיל. דהיינו, יש לדרוש תחילה מהמשיב להוכיח את התשתית הראייתית עליה נסמך בקבלת החלטותיו; ולאחר מכן, ככל שיעמוד המשיב בנטל זה, יעבור נטל הבאת הראיות לכתפי המערערת להוכיח כי נפל פגם בראיותיו:

"**בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק ולהשית עליו קנס מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו (כלומר יש להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי מנהל מע"מ).** לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפלו פגם, או טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד בית המשפט..." (עניין **זאב שרון**, בפס' 33).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

הלכה זו אושררה גם בדנ"א זאב שרון, שהוזכר לעיל.

30. מהי אמת המידה הנדרשת – או חוזקן – של הראיות שעל המשיב להניח בפני בית המשפט על מנת שייקבע כי הרים את נטל הבאת הראיות. כבי' השופט מלצר התייחס בפסק הדין זאב שרון גם לשאלה זו וקבע כי:

"אמת המידה הצריכה לעמוד, ברגיל, בבסיסן של החלטות מינהליות היא אמת המידה של "ראיות מינהליות", כלומר: "ראיות שאדם סביר ורשות סבירה היו מסתמכים עליהן ורואים אותן כבעלות ערך הוכחתי ראוי ומספיק בנסיבות המקרה..."

הפגיעה בזכויות העוסק הטמונה בהפעלת הסמכויות בהן מדובר כאן (הטלת כפל מס והשתת קנס מינהלי) – הינה משמעותית יותר מאשר הפגיעה הטמונה בעצם הטלת וגביית המס. בהתאם יש מקום לדרוש מהרשות להעמיד תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס השומות שהיא עורכת (בנוגע לאמינות הנתונים שיכולים לשמש בהליכי שומה נפסק כי מנהל מע"מ יכול להסתפק במקרים מסוימים – בעיקר נוכח מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה הנובע ממחדליו של הנישום – בראיות בעלות אמינות נמוכה יחסית, כגון: "הערכות, אומדנים, ונסיון אישי", ובמקרים קיצוניים אף: "ניחושים או השערות", או "רסיסי מידע"...

נוכח האמור – אני סבור כי בהקשר של הסמכויות המדוברות – ומבלי להפחית מפוטנציאל הפגיעה של סמכויות אלה בזכות הקניין של העוסק – אין מקום לדרוש מהרשות להעמיד בבסיס החלטתה ראיות "חד-משמעיות", וניתן להסתפק בראיות "ברורות ומשכנעות", העומדות ברף ההוכחה של "מאזן-הסתברויות", הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק..."

(בפס' 32) (ההדגשות אינן במקור – א.ו.).

בין ראיות אלו – המבססות תשתית ברורה ומשכנעת העומדות ברף ההוכחה של מאזן ההסתברויות – יכול המשיב להביא בחשבון גם ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי, ככל שהן בעלות ערך הוכחתי וכל עוד הצדדים הסתמכו עליהן במסגרת ההליך המנהלי, וזאת לפי לשון תקנה 10א לתקנות (שס).

א.3. האם המשיב עמד בנטל הבאת הראיות הראשוני להוכיח כי החשבוניות הוצאו שלא כדין?

31. לטענת המשיב, המערערת ניכתה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לה שלא כדין מאת חברת ענבל. חשבוניות אלו, אשר צורפו כנספח ב'2 לתצהיר המשיב, עניינן אספקת מעקות וציוד נוסף לפרויקטים שונים בכבישים 90, 70 ו-40. אולם, על בסיס הראיות שטען להן המשיב, המערערת לא ביצעה עבודות בפרויקטים אלו, ומשכך חשבוניות אלו הן חשבוניות פיקטיביות, שאין בבסיסן עסקת אמת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

32. המשיב פרש בפני בית המשפט את שלבי החקירה במבצע "אבני דרך", שבמסגרתה נגבו הודעות בעלי התפקידים באתרים השונים בפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40 וצורפו לתצהיר עדות ראשית של מר ג'רבי. מן האמור בהודעות אלו עולה כי מי שביצע את הפרויקטים בכבישים אלו היו חברות קבלן אחרות ולא המערערת (למשל, חברה של קונפינו וחברה של אלי לגאלי). מוסרי ההודעות נשאלו באופן ספציפי על זהות מתקיני המעקות בפרויקטים ומסרו כי הם לא הכירו את המערערת או את מר כיאל ולא שמעו על חברת ענבל (ראו: הודעתו של מר סמיון גרמן, נספח 21 עמ' 2 שורה 18; הודעתו של מר יגאל אוסטר, נספח 20 עמ' 1 שורה 38; הודעתה של גב' טטיאנה וליצ'קו, נספח 26 שורה 14; הודעתו של מר הראל דמארי, נספח 24, שורה 13; הודעתו של מר יהושע חדד, נספח 32 עמ' 6, שורה 27).

טענתה של המערערת, כי עבדה כקבלנית משנה של חברות הקבלן המאושרות, נסתרת בהודעתה של גב' דוידוביץ' אירינה, מהנדסת אזורית ומנהלת הפרויקט בכביש 70. בעדותה, מפרטת גב' דוידוביץ' בפרטי פרטים את שמות הקבלנים, הספקים ומקור החומרים לפרויקט, ומוסרת שחברת "קונפינו" היא זו שהתקינה את המעקות (נספח ג', עמ' 1, שורה 10). לשאלה האם יכולים להיות קבלנים אחרים בפרויקט, גב' דוידוביץ' מסבירה כי היה עליה להכיר את כל מי שעובד בפרויקט בכביש 70 (נספח ג', עמ' 3, שורה 8). הודעתה נתמכה בהודעתו של מר יגאל אוסטר, בקר איכות בחברת IQM. בהודעתו, טוען מר אוסטר כי חברת "קונפינו" היא זו שסיפקה והתקינה את המעקות בפרויקט בכביש 70 וכי לא היה ספק נוסף מלבדו (נספח 20, עמ' 1 שורה 14).

עדויות דומות עולות גם מהודעותיהם של בעלי התפקידים בפרויקטים בכביש 90 ובכביש 40. מחקירתו של מר יבגני גולדברג עלה כי חברת ה.ס.ב. וקבלן המשנה שלה, לגאלי, הם אלו שסיפקו והתקינו את המעקות בפרויקט זה (נספח 22, עמ' 1, שורה 14; ראו גם הודעתו של מר סמיון גרמן, נספח 21). וילצ'קו טטיאנה, מנהלת הפרויקט בכביש 40, מספרת גם היא כי מתקין המעקות היה לגאלי, וספקית החומרים הייתה דניה סיבוס (נספח 26, שורה 14). הודעתה נתמכה בהודעתו של מר חייצ'נקו יבגני, בקר איכות בפרויקט בכביש 40, שטען כי חברת לגאלי או חברת ציוד-דרך הן אלו שהתקינה את המעקות בפרויקט (נספח 26, עמ' 2, שורה 12). הראל דמארי, עובד בחברת דרך עפר שניהלה את המכרז במשותף עם חברת חופרי השרון, מזכיר גם את חברת "מצודה" וחברת "הכביש הבטוח", כמו גם את לגאלי, כמתקיני המעקות בפרויקט (נספח 24, עמ' 1, שורה 6).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

33. מרבית מוסרי ההודעות נחקרו בחקירה נגדית במסגרת דיון ההוכחות מיום 03.12.2017 (על חקירת יתר מוסרי ההודעות ויתרה המערערת כאמור לעיל). עדים אלו הבהירו כי הם לא מכירים את המערערת או את מר כיאל או חברת ענבל וכי המערערת לא לקחה חלק בביצוע הפרויקטים השונים (ראו למשל דבריו של מר גולדברג, עמ' 25 לפרוטוקול שורה 12; מר הראל דמארי, עמ' 37, שורה 22; מר יבגני חייצ'נקו, עמ' 33 שורה 17; מר יגאל אוסטר, עמ' 31, שורה 7; גב' אירנה דוידוביץ', עמ' 28 שורה 18, 24; גב' טטיאנה וילצ'קו, עמ' 29, שורה 22).

34. באשר לתיזה שהעלתה המערערת בדבר היותה קבלנית משנה של חברות הקבלן המאושרות, ראו את דבריה של גב' טטיאנה וילצ'קו:

ש. **אם אני קבלן שלא רשום אצלכם כקבלן מאושר לצורך עבודות התקנת מעקות במע"צ, ואני מגיע להתקין מעקות, האם אני יכול להתקין את המעקות למרות שאני לא מאושר.**
 ת. **בשום פנים ואופן לא.**
 ש. **אבל אני כן יכול לבוא תחת המטריה של קונפינו בתור עובד של קונפינו מבלי שתדעו. יש מצב שיבוא שוקי ויגיד לך "זה הצוות שלי שקונפינו מתקין מעקות" ואת לא תשאלי מי אני.**
 ת. **לא. אם אתה לא מאושר אין לך מקום באתר.**
 ש. **אם אני לא מאושר אני לא מתקין?**
 ת. **נכון.**
 ש. **ואם אני מציג את עצמי בתור עובד של החברה המאושרת. אז אני כן יכול להתקין?**
 ת. **לא. אני יוצרת קשר עם נציג המורשה של קונפינו ובודקת. אם הוא אומר שזה שלו, אז כן.** (עמ' 21, שורה 26).

וכן נא ראו עדותו של מר יבגני חייצ'נקו:

ש. **אם אני קוראים לי מר כיאל מוחמד ועברתי קורס הסמכה, אני יכול לרשום את עצמי כראש צוות אצל ליגאלי או אצל חברה אחרת, רק אצל אחד מהם ולא אצל שתי החברות?**
 ת. **זה יירשם רק לאחר שתעבור מבדק הסמכה תחת דגל של קבלן מסוים.**
 ש. **יכול להיות שלי יש שלושה ראשי צוותים שהוסמכו ועברו הסמכה ורשמתי אותם כאילו שייכים לקבלן ליגאלי ויגיעו לשטח, יתקינו, תחת המטריה של ליגאלי אבל בפועל הם צוותים שלי אבל במסמכים הם של חברת ליגאלי.**
 ת. **בתהליך הסמכה בודקים שראשי צוותים הם עובדים של הקבלן, זאת אומרת שהם מקבלים משכורת מהקבלן שמציג אותם, כי במסמכי הסמכה יש את אישור רואה החשבון. זה במסמכי ההסמכה שכל שנה קבלן מעקי בטיחות מחדש את הבקשה שלו ומגיש מסמכים.** (עמ' 35, שורה 10).

35. המשיב הסתמך בנימוקיו גם על חקירותיהם של מר ג'ומלי ומר כיאל, אשר מבססות לטענתו את הטענה כי לא היה קיים קשר עסקי אמיתי בין המערערת לחברת ענבל, וכי לא סופקה סחורה ולא שולמה תמורה ביניהן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 בחקירתו מיום 19.02.2012 טוען מר ג'ומלי כי הוא לא מכיר את ספקי החברה או את
2 לקוחותיה, והסביר כי הקבלן שלו אחראי לכל ושהוא עצמו אינו יודע דבר בקשר לעסקאות
3 שביצעה החברה, ובפרט לפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40 (נספח ה'3 לתצהיר המשיב,
4 עמ'1, עמ' 2 שורה 37). כשנשאל מיהו הקבלן שלו, ענה מר ג'ומלי כי מדובר ב: **"יהודי מאזור**
5 **המרקז, בן 72..."** (נספח ה'3, עמ' 1, שורה 27). מכאן, לומד המשיב, כי טענתו של מר כיאל
6 שאנואר היה הקבלן של מר ג'ומלי היא טענה שקרית.

7
8 בחקירתו על-ידי חוקרי המע"מ מיום 02.12.2013 כאשר נשאל מר כיאל מיהם ספקיה של
9 המערערת, לא הזכיר כלל את חברת ענבל. במהלך חקירותיו מר כיאל לא הצליח לספק
10 פרטים על היכרותו עם אנואר, לא זכר אם היה חוזה עם חברת ענבל ולא ידע להסביר כיצד
11 קיזז חשבוניות על סך של 2.5-3 מיליון ₪, כאשר חברת ענבל דיווחה על מחזור עסקאות
12 של מיליון שקלים בלבד (נספח ו'3, עמ' 10 שורה 316; עמ' 11, שורה 352; נספח ו'4 גיליון
13 11 למטה).

14
15 גם במהלך חקירתו הנגדית מיום 03.12.2017 מר כיאל הסתבך בדבריו, נתן תשובות
16 סותרות ומתחמקות, ולא הצליח לתת תשובות מדויקות לגבי אופן האספקה של המעקות
17 וייעודם לפרויקטים שונים (עמ' 12 שורה 19, 28, 31; עמ' 13 שורה 9, 25, 26 ו-32
18 לפרוטוקול).

19
20 בעת שחקר מר כיאל את גב' טטיאנה וילצ'קו (עמ' 23, שורה 17) ואת מר יבגני גולדברג (עמ'
21 26, שורה 32), טען מר כיאל כי חברת ענבל רכשה את המעקות מחברת "פקר פלדה"
22 וסיפקה אותם למערערת. אולם הודעתה של גב' לימור אלחרר מפריכה טענה זו, כאשר היא
23 הציגה רשימת לקוחות של חברת "פקר פלדה" בין השנים 2009-2011, בה לא מופיעה חברת
24 ענבל (נספח 23 לתצהיר המשיב).

25
26 המשיב גם מפנה להודעתו של מר זפרני מרדכי, עובד חברת ענבל, אשר מודה כי חברת ענבל
27 רימתה את שלטונות המס מכיוון שלא היה לה כסף לשלם את המע"מ. עוד מוסיף מר זפרני,
28 כי אנואר היה נותן לו חשבוניות של חברות שונות, ביניהן המערערת, אך שהוא בעצמו לא
29 ביצע את העבודות הרשומות בחשבוניות מושא הערעור (נספח ח' לתצהיר המשיב, שורה
30 33).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 אנואר עצמו נחקר ארבע פעמים בקשר לנטילת חלק בפרשה מושא מבצע "אבני דרך". הוא
2 שינה את גרסתו מספר פעמים, כאשר בהתחלה טען כי אינו מכיר את חברת ענבל או את
3 מר ג'ומלי. בחקירתו מיום 14.07.2014 טען אנואר שמר ג'ומלי היה האחראי להפקת
4 תעודות המשלוח ולאספקת המשלוח, וכי מר כיאל היה נותן לו שיקים ריקים מוטבעים
5 בחותמת של חברת ענבל (ראו נספח ז'5, עמ' 5, שורה 2, 15). עוד מדגיש המשיב, כי העובדה
6 שאנואר, שזומן לעדות מטעם המערערת, סירב להעיד, צריכה להיזקף לחובת המערערת.

7
8 36. מכל ראיות אלו במקובץ הסיק המשיב כי בבסיס החשבוניות שהוצאו מאת חברת ענבל
9 למערערת לא עמדה עסקה אמיתית בין הצדדים, ומדובר למעשה בחשבוניות פיקטיביות
10 שהוצאו שלא כדין.

11
12 כפי שהובהר לעיל, אמת המידה שבה צריך המשיב לעמוד בעת קבלת החלטותיו היא אמת
13 מידה של ראיות ברורות ומשכנעות. לטעמי, לאור הראיות שהוצגו על ידי המשיב בתצהיר
14 של מר עמוס ג'רבי, אני מוצאת כי המשיב עמד בנטל הבאת הראיות הראשוני, להצדקת
15 החלטתו להטיל על המערערת את כפל המס כמו גם החלטתו לפסול את ספרי המערערת
16 ולהטיל עליה את הקנס בשל אי ניהול ספריה כדין.

א. 4 האם המערערת הרימה את נטל הבאת הראיות (והשכנוע)?

17
18
19
20 37. כזכור, על מנת לבחון האם המערערת הרימה את נטל השכנוע, עליה להוכיח קיומן של שתי
21 אפשרויות חלופיות: הראשונה, כי החשבוניות הוצאו כדין והמשיב שגה בקביעתו;
22 והשנייה, כי היא לא ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ומכאן שהיא זכאית להגנה
23 המנויה בסייפת סעיף 50(א1) לחוק.

24
25 38. ראשית, המערערת גורסת כי הקשר בינה לבין חברת ענבל הוא קשר עסקי אמיתי.
26 המערערת מדגישה כי היא ביצעה את כל הבדיקות הנדרשות טרם ההתקשרות על מנת
27 לוודא שחברת ענבל פועלת כדין.

28
29 העד אנואר, אשר סירב להעיד בפני בית המשפט, מסר בחקירתו מיום 07.05.2014 כי מר
30 ג'ומלי היה שולח אותו להעביר למערערת חשבוניות, לאחר שהאחרון היה משוחח עם מר
31 כיאל בטלפון ומעדכן אותו שאנואר יגיע לתת לו את החשבוניות (נספח ז'4 לתצהיר המשיב,
32 שורה 108). אנואר מסר שמר ג'ומלי אמר לו שהמעקות נשלחים למר כיאל (שורה 122, 134).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

בהמשך, הוא מסביר כי מר כיאל היה נותן לו את השיקים חתומים עם חותמת של חברת ענבל ואילו הוא רק אישר קבלתם (שורה 254). אנואר מאשר בחקירתו זו כי היה בינו לבין מר ג'ומלי ייפוי כוח, ושהוא פגש את מר כיאל לראשונה בעכו. הוא מבהיר כי מר ג'ומלי "סתם משחק אותה" והוא מבין היטב מה מתחולל אצלו בחברה (שורות 17, 25, 105). בכך יש לאמת, לדעת המערער, את קיומו של קשר עסקי בינה לבין חברת ענבל, ולהוכיח את מה שלא נאמר בהודעתו של מר ג'ומלי – שהמערערת היא למעשה לקוחה של חברת ענבל. בתוך כך, טוענת המערערת כי שגה המשיב כשנשען על הודעתו של מר ג'ומלי, אשר לא נשאל בחקירותיו על אודות המערערת.

39. אינני סבורה כי הודעתו של אנואר ועדותו של מר כיאל מוכיחות קשר עסקי בין המערערת לחברת ענבל כפי המופיע בחשבוניות של חברת ענבל מושא הערעור. ראשית, המערערת לא הציגה בפני בית המשפט את החוזה אותו נטען שכרתה עם מר ג'ומלי – שיש בו כדי להפריך את הודעתו של מר ג'ומלי – ואף לא את ייפוי הכוח שטען מר כיאל כי ניתן לאנואר על ידי ג'ומלי. אף לא הוצגו מסמכים אחרים המוכיחים קיומה של עסקה כזו – אף מסמך של הזמנת עבודה, תעודת משלוח או כל אסמכתא אודות קיומה בפועל של עסקה לאספקת מעקות או ציוד אחר או התקנה של מעקות או ציוד אחר.

40. לטענת המערערת, כל המסמכים מצויים בקלסר שבחזקת המשיב אשר לא הוצג בכוונה לסכל את גרסתה (עמ' 18 לפרוטוקול, שורה 7); ואילו המשיב מציין כי החומר נמצא הרוס וספוג מים במכולה אצל המערערת (נספח ו' 2 שורה 294), וכן כי לא נמצא בקלסר ייפוי כוח מאת מר ג'ומלי לאנואר (עדותו של מר ג'ומלי, עמ' 49 לפרוטוקול, שורה 21).

אינני מקבלת את טענתה זו של המערערת. ראשית, מר כיאל עצמו בהודעות שנמסרו על ידו לא הכחיש כלל כי החומר שנתפס על ידי המשיב אצל המערערת נמצא בתוך "אמבט" במכולה כשהוא ספוג כולו במים.

שנית, מקום בו נטל השכנוע מונח על כתפי המערערת מתחילה ועד סוף – הרי שהיה על המערערת לפעול להשגת עותקים מן המסמכים הללו (ההסכם הנטען, ייפוי הכוח לאנואר, וכל אסמכתא אחרת). ככל שמסמכים הושחתו בשל היותם ספוגים במים – הרי שהמערערת אינה רשאית בשל כך לגלגל את האחריות לכתפי המשיב. המערערת לא הוכיחה כלל כי פעלה כלל להשגת המסמכים בדרכים אחרות שעמדו לרשותה, בין אם בדרך של פניה לחברותיו של אבו מוך, לחברת ענבל או לספקים אחרים, כדי להוכיח את עסקת רכישת המעקות מחברת ענבל ומכירתם לחברות בבעלות אבו מוך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

- 1 היעדרם של מסמכים אלו מקים חזקה לחובתה של המערערת, לפיה מסמכים אלו למעשה
2 אינם קיימים, שאחרת היו מוצגים בפני בית המשפט. יתר על כן, אם המערערת באמצעות
3 מר כיאל ידעה להפנות את המשיב למסמכים שהיו מצויים בידי מר ג'ומלי "בגני התערוכה"
4 כדבריה, לא ברור מדוע לא נקטה בעצמה בשום פעולה או הליך לצורך השגתם.
5
- 6 41. כמו כן, הודעתו של אנואר לפיה השיקים של המערערת נמסרו ריקים, וכן הודעתו של מר
7 מרדכי זפריני לפיה חברת ענבל הונתה את רשויות המס, מקימים ספק רב לקיומה של עסקה
8 בין המערערת לחברת ענבל, עד כדי קביעה כי הראיות מובילות למסקנה כי המשיב הרים
9 את הנטל הבאת הראיות להוכיח לא התקיימה עסקה אמיתית שכזו כלל ועיקר ואילו
10 המערערת מצידה לא סתרה ראיות אלו ולא עמדה בנטל המונח על כתפיה להוכיח כי מדובר
11 היה בעסקה אמיתית שיצאה לפועל באופן שנרשם בחשבוניות מושא הערעור.
12
- 13 42. דבריו של אנואר, כפי שהובאו על-ידי המערערת לעיל, אף לא תומכים בטענתה בדוחק.
14 אנואר מעולם לא הודה כי ראה את המעקות מועברים למערערת, אלא רק ראה אותם
15 מועמסים על המשאיות (נספח ז' 4, שורה 122). כמו כן, הוא הודה כי הוא לא מבין במעקות
16 (שורה 110), ולא רשם תעודות משלוח של חברת ענבל. לכל זאת היה אחראי מר ג'ומלי
17 (נספח ז' 5, עמ' 6, שורה 3). לטעמי, המערערת מנסה להיאחז ברסיסי משפטים כדי לנסות
18 לייצר גירסה – והיא כשלה בכך.
19
- 20 43. לשיטת המערערת, מטרת הקשר העסקי בינה לבין חברת ענבל הייתה לצורך רכישת ציוד
21 לביצוע עבודות התקנה ואספקה של מעקות לפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40; בהם עבדה
22 כקבלנית משנה של החברות בבעלות אבו מוך. המערערת מפנה לעדויותיהם של מוסרי
23 ההודעות בחקירה הנגדית, אשר עליהן ביקשה לבסס את התיזה שלה לפיה עבדה כקבלנית
24 משנה באתרים של פרויקטים בכבישים הנ"ל.
25 ראו למשל עדותה של גב' טטיאנה וילצקו:
- 26 **"ש. יש אפשרות שהיה מיזוג בין חברת קונפינו לחברה אחרת לצורך ביצוע**
27 **המעקות בשטח ואת לא יודעת עליו כי עבדת מול קונפינו?**
28 **ת. יכול להיות. אני לא יודעת את זה, כי כל קבלן יכול להביא קבלן משנה**
29 **ואני לא אמורה להכיר אותם, יש לי חוזה מול חברה מסוימת.**
30 **(עמ' 20, שורה 31).**
31
- 32 **ש. יכולים להסתובב בפרויקט כזה קבלנים שאת לא יודעת שהם חלק**
33 **מהעבודה בפרויקט?**
34 **ת. לא אמורים להסתובב קבלנים אחרים, אלא אם קונפינו מציג שאלה**
35 **פועלים או צוות שלו." (עמ' 21, שורה 9).**
36



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

ת. ...אם הצגת את עצמך כקונפיו אין לי אמצעים לבדוק שזה לא כך. כל פעם שהיו עובדים בשטח, כל בוקר שואלים לאיזה קבלן הם שייכים ואם קבלנים עונים שזה קונפיו אני לא יכולה לנחש שהם לא שייכים לו." (עמ' 21, שורה 23).

וראו ג את עדותה של גב' אירנה דוידוביץ':

"לשאלת בית המשפט: יכול היה להיכנס לאתר צוות מתקינים שהציגו את עצמם כקונפיו אבל בפועל הם לא של קונפיו. אתם בודקים אותם בכל פעם שהם מגיעים לאתר. בדרך כלל הגיעו צוותים קבועים לאתר שאנו מכירים ואנו לא בודקים להם תעודת זהות. אם לא הוצג בפניי קבלן אחר חוץ מקונפיו, מבחינתי זה קונפיו והוא בא ועושה את העבודה...." (עמ' 29, שורות 19-22).

ראו גם את דברי מר יבגני גולדברג:

ש. "באיזה סיטואציה אפשרי שחברת ה.ס.ב. תביא קבלן משנה מטעמה בלי שאתה תדע או מנהל העבודה ידע?"
ת. זה אפשרי, אם לא היו חושבים לנכון לעדכן אותנו מראש. זה היה יכול לקרות.
ש. הם צריך לעדכן אותך?
ת. לא. הוא לא חייב. אני אסביר למה הוא לא חייב: בפרויקטים של מע"צ בנושא של בטיחות כבישים כל קבלן חייב לעבוד עם חברות מורשות ע"י מע"צ. ברגע שאנו מתקשרים עם חברה שנמצאת ברישום של מע"צ וכן הלאה, אז החברה אחראית. מבחינתנו היא אחראית על חלק הביצוע שלה. אנחנו לא מכירים את קבלני המשנה שלה. אין לנו גם קשר." (עמ' 25, שורה 20).

וכן את דבריו של מר יבגני חייצ'קו:

ש. "אבל יכול להיות שאני שולח את הרכבים שלי והפועלים הפשוטים שלי עם ראש צוות של אלי ליגאלי ויתקינו את המעקות בשטח תחת אותה מטריה של הקבלן שמאושר במע"צ, אבל העובדים הפשוטים הם שלי והצוות יזדהה כצוות של אלי ליגאלי."
ת. פועלים פשוטים בשטח קשה לבדוק. מה שעל בטוח אפשר לבדוק זה ראש צוות וציווד ההתקנה. פועלים פשוטים – קשה לבדוק בזמן ביצוע העבודות בשטח." (עמ' 35, שורה 22-29).

ובהמשך את עדותו של מר הראל דמארי:

ש. "יכולה להיות סיטואציה שאני למשל ועוד אחד הגיעו לעבוד בכביש ביחד בכביש הבטוח תחת המטריה של מצודה?"
ת. כן. מצודה עצמה בודקים אם הוא מאושר או לא מאושר.
ש. זאת אומרת, מי שמעניין את הקבלן הראשי זה מצודה שהוא המוסמך לבצע את העבודה?
ת. מבחינתי, מצודה איזה צוותים הם מביאים ומה הם עושים, זה לא עניין שלי. הם יכלו לקחת עוד ועוד קבלני משנה. זה לא משהו שהתעסקתי אתו.
ש. יכול להיות שהכביש הבטוח הביא אותי להרכיב מעקות בשטח מבלי שתדע.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 ת. יכול להיות.
2 האם נשאלת לגבי חברת אלמר כיאל בעבר מלבד היום?
3 ת. פעם הראשונה שמעתי היום.
4 ש. יכול להיות שהתקנתי אצלכם מעקות בשטח ולא הכרת אותי ולא ידעת
5 שאני בשטח?
6 ת. כן. אני לא יושבתי שם. מדובר ב-40 ק"מ של מעקות שעבדו 10 או 20
7 צוותים. אין לי מושג. מצודה ידעו את מי הם שלחו. אבל אני כמנהל
8 פרויקטים לא אמור להתעסק בזה. אני אמור להתעסק בתפוקות
9 בפרויקט. "(עמ' 38, שורה 10).
10

11 44. מר כיאל טען בחקירתו הנגדית לקיומה של דרך פעולה רווחת בפרויקטים מסוג זה:
12

13 "...יש רשימת חברות שמאושרות, חלק בתחום סימון כבישים, חלק בתחום
14 תמרוך, שילוט, כל אחד בתחום שלו. לא כל קבלן יכול לעבוד בפרויקט אלא לפי
15 הרשימה של הקבלנים המאושרים. הרבה מצבים נוצרים שקבלנים נכנסים
16 לעבוד באתר כשהם לא מאושרים תחת המטריה של הקבלן המאושר, מבלי
17 שמנהל הפרויקט או בקר איכות ידע שהוא קבלן עצמאי. אם יישאל, יגידו לו
18 שהם עובדים של הקבלן המוסמך. דהיינו, במקרה של מעקות למשל, יש חברה
19 שנקראת קונפינו או אליגלי או ענבר או כל מיני חברות שהן מאושרות במע"צ
20 להתקנת מעקות. אני לא יכול להיכנס לאתר למשל להתקין מעקות בשמי, אני
21 יכול להכנס להתקין מעקות במסווה של ענבר, קונפינו או כל קבלן אחר שהוא
22 מאושר שהוא מורשה, ולא יהיה לי שום קשר עם מנהל האתר או בקר האיכות
23 ואם יישאל מטעמו, אני אומר לו שאני שייך לענבר או לקונפינו. זה בכל
24 הפרויקטים בארץ." (עמ' 16, שורה 13).
25

26 45. המערערת מפנה גם להודעתו של מר נסריאת סופיאן, מנהל העבודה בחברת א.מ.צ שמש
27 בע"מ – אשר המערערת ויתרת על חקירתו הנגדית מראש. בהודעתו מסביר מר סופיאן כי
28 בעת שהיה צריך ציוד מסוים לצורך ביצוע העבודות, היה פונה לאבו מוך וזה היה מספק לו
29 אותו על-ידי ספקים או קבלני משנה שונים. מר סופיאן בעצמו לא הכיר את הספקים או
30 את קבלני המשנה (נספח 29 לתצהיר המשיב, עמ' 2 שורה 12; עמ' 5 שורה 3, 9). כאשר מר
31 סופיאן נשאל באופן ספציפי על אספקת המעקות בפרויקט בכביש 70, הוא לא ידע להגיד
32 מי היה הספק וכי: "...יש הרבה ספקים.... גם אתה יכול להיות קבלן ולקנות..." (עמ' 4,
33 שורה 8). מר סופיאן לא הכיר את חברת ענבל (עמ' 5, שורה 29), אולם הוא לא נדרש להכיר
34 אותה, שכן חברת א.מ.צ שמש בע"מ ניהלה קשר עסקי עם המערערת ולא עם חברת ענבל.
35

36 המערערת מפנה בסיכומיה גם להודעתו של גרגור עדנן, שותף ועוזר מנכ"ל בחברת קונפינו
37 בע"מ, לפיה הוא הכיר את המערערת. מר גרגור טען כי: "...סיפקתי לו (למר כיאל) מעט
38 מאוד מעקות בטיחות במשך כמה שנים... אני גם התקנתי לו את המעקות מטעם ציוד
39 דרך." (נספח 30 עמ' 5 שורה 17), וכי האחראי להזמנת המעקות היה אבו מוך (עמ' 4, שורה
40 11).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

- 1 מר עדן מבהיר את דבריו של יבגני חייצ'קו שהובאו לעיל, ומסביר כי דרישת ההסמכה
2 התפתחה רק בשנתיים האחרונות (עמ' 4, שורה 35), דהיינו, שהמערערת לא הייתה נדרשת
3 לעבור הסמכה מסוג זה עת שעבדה בפרויקטים בשנת 2011, ולא הייתה צריכה להירשם
4 כבעלת הסמכה כזו. לבסוף הפנתה המערערת גם להודעתו של חדד יהושע, שותף בחברת
5 קונפינו בע"מ, לפיה חברת קונפינו לא סיפקה מעקות בכביש 70 וכי החברה "השאילה"
6 לאבו מוך צוותי עבודה (נספח 32, עמ' 4, שורה 17). חדד יהושע אף מודה כי הכיר את
7 המערערת ומאשר כי היא עבדה יחד עם אבו מוך (עמ' 4, שורה 31).
8
- 9 46. עוד מסביר מר כיאל, שבעוד שעל גבי החשבוניות נרשמו פרויקטים ייעודיים לצורך אספקת
10 הציוד שנרכש מחברת ענבל, בפועל, "לפעמים במשלוח מסויים מגיע חלק לכביש מסויים
11 וחלק לאתר אחר (עמ' 14 לפרוטוקול, שורה 15)... כל מה שנכתב בחשבונית של ענבל
12 מייחס לאיזה פרויקט זה אמור להגיע אבל יכול להיות שלא סופק פיזית דרכם לאתר."
13 (עמ' 15, שורה 30). עובדה זו לא אמורה, לפי דעתו, לעמוד למערערת לרועץ ואין בה כדי
14 להוכיח כי העבודות והאספקה לא נעשו בפועל. מכל האמור, יש לטענת המערערת כדי
15 להוכיח כי זו ביצעה עבודות שונות ואספקה לפרויקטים אלו, תחת מעטה של קבלן אחר.
16 משכך, אם ביצעה את אותן עבודות שלשמן רכשה היא ציוד מחברת ענבל, הרי שיש בכך
17 הוכחה שהחשבוניות מחברת ענבל הוצאו כדין.
18
- 19 47. אין בידי לקבל את טענותיה אלו של המערערת. הראיות אליהן הפנתה והציגה המערערת
20 אכן מעלות אפשרות כי היא ביצעה עבודות בפרויקטים השונים או שסיפקה סחורה
21 לקבלנים אחרים שעבדו במסגרתם. עם זאת, המערערת הותירה חללים משמעותיים לא
22 מוסברים בטיעוניה, וכשלה לפרוש תשתית ראייתית פוזיטיבית שתתמוך בתיאוריה זו.
23 המערערת הסתפקה בהוכחת אפשרות קיומה של תיאוריה זו, אך לא בהוכחת קיומה
24 בפועל.
25
- 26 48. המערערת ויתרה על חקירתם הנגדית של חמשת עדי ההזמה מטעם המשיב וכן על חקירתם
27 של מר זפרני ומר ג'ומלי, וזאת ללא הסבר מניח את הדעת. ההנחה היא, שכאשר צד נמנע
28 מלהזמין עדים רלוונטיים, משמעות הדבר היא כי עדותם של אלה פועלת נגד אותו צד.
29 בפסק הדין בעניין ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה מתתיהו, מה(4) 651
30 (1991) נקבע כי:
31 "אמת המידה להחלת ההנחה האמורה היא הציפייה ההגיונית והמתבקשת,
32 בנסיבותיו של המקרה, כי בעל הדין אכן ישמיע את העד המסוים, שלא הובא על-
33 ידיו לעדות, לשם גילוי האמת וחקר העובדות, כפי שאותו בעל-דין טוען להן."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 (בפס' 12). [ראו גם: ת"א (מחוזי י-ם) 3283/01 אלן זולברג נ' הבנק הבינלאומי
2 הראשון לישראל בע"מ, בפס' 63 (פורסם בנבו, 15.03.2009)].
3

4 בענייננו, היה מצופה, על-פי מבחן השכל הישר וניסיון החיים, כי המערערת תעיד את שאר
5 עדי ההזמה מטעם המשיב, ובעיקר את אליהו לגאלי ונסריאת סופיאן, וכן תדרוש את
6 התייצבותם של מר ג'ומלי ומר זפרני. כמו כן, מצופה היה מהמערערת כי תזמין עד רלבנטי
7 מחברת קונפיו כדי שיבסס טענותיה כי עבדה עבורו כקבלן משנה או ספק משנה – אז זאת
8 לא עשתה. [ראו פרשת **זאב שרון**, בפס' 34, 45; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 23602-06-17 **ברק**
9 **אלימלך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3**, בפס' 35, 51 (26.07.2018)]. על כן, יש לזקוף
10 מחדל זה לחובתה של המערערת.

11 אינני מקבלת את טענת המערערת בדבר הסיבה למחדלה, כפי שהציגה המערערת, כי שאר
12 העדים מטעם המשיב היו לא רלוונטיים או כי הודעותיהם חיזקו את טענותיה של
13 המערערת עצמה (בפס' 10 לסיכומיה). ב"כ המערערת אף ציין בדיון מיום 17.04.19 כי
14 ויתורה של המערערת על חקירת העדים אין בו הודאה באמיתות תוכן ההודעות, ושזו
15 תתייחס אליהן במסגרת הסיכומים (עמ' 41, שורה 23).

16 כאמור, אינני מקבלת טיעון זה. על בעל דין לשקוד במרץ להוכחת צדקתו ולהימנע
17 "מקיצורי דרך" לכאוריים, אשר פוגמים ביכולתו להוכיח את טענותיו, וכן פוגמים ביכולתו
18 של בית המשפט לבחון את התמונה בשלמותה. ראו דבריו של כב' השופט אור בפסק הדין
19 בעניין רע"א (ירושלים) 2065/94 **מדינת ישראל נ' רבקה שטרית** (פורסם בנבו,
20 21.07.1994):
21

22 "אין צורך להרבות דברים על חשיבותה של חקירה נגדית ככלי שיש בו לסייע
23 לבית המשפט לגלות את האמת. חשיבותה של החקירה הנגדית לנגד עיני בית
24 המשפט היא, בין היתר, בכך שבית המשפט יוכל להתרשם מהעד ותינתן
25 אפשרות לחקור את העד על אתר בשאלות הנובעות מתשובותיו, אז יכולה להיות
26 חשיבות מכרעת להתרשמות, הן מהידע והן מהמהימנות של העד."
27

28 כמו כן, המערערת אף לא טרחה להגיש סיכומי תשובה, על אף שניתנה לה הזכות לעשות
29 כן. מחדליה של המערערת מעידים על שוויון נפשה ביחס לתוצאות ערעורה – ועל כך יש
30 להצר. כפי שציין המשיב ובצדק, התנהגותה זו של המערערת היא בגדר "כריתת הענף
31 שעליה היא יושבת", שכן במחדליה היא מנעה מעצמה את האפשרות להרים את נטל הבאת
32 הראיות, ומכאן גם את נטל השכנוע.

33
34 49. זאת ועוד, המערערת ביקשה להסתמך בסיכומיה על הודעותיהם של מר נסריאת סופיאן,
35 מר גרגור עדן ומר יהושע חדד שכאמור ויתרה על חקירתם הנגדית. אין בידי לקבל זאת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

משלא חקרה המערערת את העדים, היא אינה יכולה לדלות מהודעותיהם רק את החלקים התומכים בטענתה והדבר נכון ביתר שאת מקום שבו ההודעות מעלות תימוכין לכאן ולכאן. ברם, בלאו הכי אין בהודעותיהם של עדים אלו כדי לאשש את טענות המערערת. בהודעתו, מר סופיאן לא מזכיר את המערערת ומודה שהוא לא יודע מי הספקים של חברת א.מ.צ. שמש בע"מ (נספח 29, עמ' 3 שורה 29). בהודעותיהם, מר עדן ומר חדד מפרטים את שאר ספקי המעקות המוכרים בשוק (נספח 30, עמ' 3 שורה 17; נספח 32 עמ' 3 שורה 12, 27, 31), וביניהם לא נכללות המערערת או חברת ענבל. בעוד שהודעותיהם של מר עדן ומר חדד מבססות היכרות מוקדמת עם המערערת, הן אינן שופכות אור על הקשר של המערערת לפרויקטים או לחברת ענבל. כך למשל, בעוד שגרגור עדן מזכיר כי עבד עם המערערת ואף סיפק לה "מעט מאוד מעקות לאורך השנים" (נספח 30 עמ' 5 שורה 21), חדד יהושע מבהיר שהוא "עבד איתו רק פעם אחת באיזה כפר בצפון..." (נספח 32, עמ' 4, שורה 31). נוסף על כך, הודעתו של חדד יהושע לפיה הוא השאיל לאבו מוך צוותי עבודה אף היא אינה מסייעת למערערת, שכן זו טוענת שהיא עבדה תחת אבו מוך – ולא חברת קונפינו. כמו כן, אין בהודעה זו כדי לאשר שמא "החלפת" צוותי העבודה בין הקבלנים היא דבר שבשגרה, שממנה יש להסיק כי גם המערערת השאילה צוותי עבודה לאבו מוך. הודעות העדים הללו אינן מצביעות על קשר בין המערערת לאותם פרויקטים, לא כל שכן על הקשר בין המערערת לחברת ענבל.

50. המערערת טענה כי התנהלותו של המשיב פגומה, והחלטותיו מבוססות על תשתית ראייתית חסרה. לשיטתה, זימון חמישה עדי הזמה נוספים מצד המשיב, יש בו כדי להעיד על כך שהמשיב סבר כי עדיו אינם דוברי אמת – ויש לזכור כי אלו היו העדויות שעליהן התבסס המשיב בנימוקיו.

בטענה זו אין ממש. המשיב הדגיש בסיכומיו כי "עדי ההזמה" נועדו בכדי להזים את עדותו של מר כיאל שלא היה לה זכר קודם לכן, ולא את עדות שאר העדים. מכל מקום, לטעמי, בעת שבחרה המערערת לוותר על חקירת עדים אלו, אין לייחס לשאלת מושא הזמתם משקל משמעותי. משכך, בוודאי שאיני סבורה כי אך בשל זימונם יש כדי להעיד על תשתית ראייתית רעועה למשיב, כפי שטוענת המערערת בסיכומיה. אין לקבל טענה זו.

51. על סמך עדותם של מוסרי ההודעות, אשר התיישבו זו עם זו, וכן על סמך הודעותיהם של העדים שלא נחקרו, יש די כדי לקבוע, ברמת ההסתברות הנדרשת, כי מתקיני וספקי המעקות העיקריים בפרויקטים השונים היו כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

בפרויקט 40 הספק והמתקין היה א. לגאלי; בכביש 90 הספק והמתקין היה לגאלי או
ה.ס.ב; ובכביש 70 המתקין והספק היה קונפיו. המערערת וחברת ענבל לא צוינו בדברי
העדים כספקיות או כמתקינות של המעקות והמערערת לא הביאה ראיה שיש בה כדי
להרים את הנטל המונח על כתפיה להוכיח כי אכן היתה ספקית מעקות או מתקינת מעקות
עבור הקבלנים המורשים בפרויקטים.

אמינה בעיני עדותה של גבי וילצ'קו לפיה כל חומר שהוזמן לצורך הפרויקט צריך היה לקבל
אישורים מאת מע"צ (עמ' 21, שורה 6), כמו גם עדותו של מר גולדברג לפיה הקבלן שאחראי
על ההספקה וההתקנה נדרש להמציא מסמכים ולהעמיד את המוצרים לבדיקות מעבדה
של מע"צ (עמ' 26, שורה 20). גם הודעתו של מר לגאלי מיום 06.06.2012 נספח 33, עמ' 2,
שורה 10) ומר סמיון גרמן (נספח 21, עמ' 2 שורה 9) תומכות בטענה זו. מכאן, שגם אילו
הזמין אבו מוך מעקות מהמערערת, וזו רכשה אותם מחברת ענבל, הרי שאלו היו צריכים
לעמוד לבדיקת איכות מע"צ, יחד עם מסמכים המעידים על אודות הספק. דא עקא,
המערערת לא נכללת ברשימת הספקים שאושרו לאחר הבדיקות כאמור (ראו נספח 33, עמ'
3; נספח 32 עמ' 7-10).

52. טענה נוספת של המערערת היא, שמכיוון שחשבוניות המערערת לאבו מוך נמצאו תקינות
במהלך החקירה הפלילית ולא נפסלו, אז גם חשבוניות קניית הסחורה מחברת ענבל צריכות
להימצא תקינות:

**"...מע"מ בדק את כל החשבוניות שלי מול אבו מוך וקיבלו אותן ואת הדיווחים
ולא טענו טענת פיקטיביות. אם באים ואומרים שענבל, לטענתם, מכרה לי
חשבוניות פיקטיביות, כאילו קניתי מענבל ב-10 מיליון מעקות ומכרתי לאבו מוך,
אז גם החשבוניות שלי לאבו מוך פיקטיביות. איך אפשר לומר שהעבודות שלי
מול אבו מוך מאושרות אבל החשבוניות על הסחורות שרכשתי זה פיקטיבי?
מאיפה הבאתי את הסחורה?" (עמ' 16, שורה 33).**

המערערת אף מדגישה שרשויות מע"מ הכירו בהיותה של המערערת קבלנית משנה של
החברות של אבו מוך בכתב האישום בעניינו של אבו מוך, שבו נאמר: **"בתקופה הרלוונטית
אבו מוך והנאשמות 4-6 עבדו עם חברת אלכיאל בע"מ ומנהלה מוחמד מר כיאל, אשר
שימשו כספקים וקבלני משנה."** (עמ' 10 לכתב האישום, ראו נספח א' לתצהיר המשיב).
מר כיאל מפנה בהקשר זה לדבריו של מר גירבי לפיהם הוא: **"לא יכול היה למכור כי לא
היה לו מה לקנות"** (עמ' 46, שורה 4), ומשום שהוכח (או לכל הפחות לא נסתר) שהוא אכן
מכר, משמע שהוא גם קנה את הסחורה מחברת ענבל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 גם טענה זו לא ניתן לקבל. אמנם, חשבוניותיה של המערערת בגין מכירת הציוד ואספקת
2 המעקות לחברות בבעלות אבו מוך לא נפסלו. לפי דבריו של מר ג'רבי, במהלך החקירה
3 הפלילית עלה כי חשבוניות אלו נופחו, אך משהודה אבו מוך בעסקת טיעון בגין עבירה זו,
4 רשויות המע"מ החליטו שלא להגיש נגד המערערת כתב אישום בגין הוצאת חשבוניות שלא
5 כדן (עמ' 45, שורה 20). בית המשפט התייחס לדבריו של מר ג'רבי והביע תמיכה מדוע לא
6 חויבה המערערת בכפל מס כמי שהוציאה את החשבוניות. מר ג'רבי טען שהייתה אי-
7 בהירות לגבי החשבוניות ומשהודה אבו מוך בפשעיו, רשות המע"מ "ירדה" מהנושא (עמ'
8 45, שורה 26).

9
10 אלא, שלא ניתן לקבוע כי משלא נפסלו חשבוניות המכירה שהוציאה המערערת לחברות
11 של אבו מוך, כי אז מניה וביה יש לאשר גם את החשבוניות מושא הערעור דן שהוצאו על
12 ידי חברת ענבל למערערת. יש לזכור כי בענייננו הוטל על המערערת כפל קנס בגין ניכוי מס
13 תשומות שלא כדן, ולא בגין הוצאת חשבוניות שלא כדן (עמ' 47, שורה 26). לטעמי, אין
14 המערערת יכולה לטעון לתקינות פנקסיה ביחס לניכוי מס התשומות, בבחינת מכלל הלאו
15 לומדים על הכן. דברים אלו יפים גם אל מול טענת המערערת לפיה, משלא התריעו רשויות
16 המע"מ על אי-סדרים בחברת ענבל, כאשר הוטל עיקול על כספיה שהוחזקו בידי המערערת,
17 יש בכך יש ללמדנו כי לחברת ענבל לא היו ליקויים נוספים במע"מ. אין בשתיקת רשויות
18 המע"מ – או באי-נקיטת הליכים פליליים, מנהליים או אזרחיים – משום אסמכתא כלשהי
19 להיעדר חובות או לתקינות התנהלותן מי מהחברות.

20
21 עוד נכון הדבר גם לעניין טענת המערערת בדבר "ההודאה" של רשויות המע"מ בכתב
22 האישום נגד אבו מוך, לפיה המערערת הייתה ספקית וקבלנית משנה של אבו מוך. הקשר
23 בין המערערת לאבו מוך לא היה שנוי במחלוקת. הקושי נעוץ אם כך, בקשר שבין חשבוניות
24 רכישת הציוד מחברת ענבל לחשבוניות מכירת הציוד לאבו מוך, שעליו נסמכת המערערת.
25 מכיוון שמרבית פנקסיה של המערערת נמצאו רטובים וכמעט הרוסים לגמרי (נספח ו'2
26 שורה 268, 294), וכן בשל העובדה שחשבוניותיה של המערערת לאבו מוך לא התקבלו ככזה
27 ראה וקדש, והן העלו חשדות רצינות לגביהן (ראו חקירת מר כיאל בתאריכים 21.02.2012
28 ו- 02.12.2012; נספחים ו'1 ו-2) – אין אסמכתא ברורה מהן אותן עבודות שבוצעו עבור
29 אבו מוך, ולא ניתן להסיק כי הציוד שנרכש מחברת ענבל היה מיועד לעבודות אלו.

30
31 53. לסיכום: המערערת ניסתה לבסס טענה בדבר קיומה של עסקה אמיתית בינה לבין חברת
32 ענבל, לרכישת מעקות ואספקת ציוד נוסף. ציוד זה היה דרוש, לטענתה, לבצוע עבודות
33 שונות בפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 אולם, לטעמי המערערת לא הצליחה להוכיח ברמת ההסתברות הנדרשת בהליך אזרחי, כי
2 יש להעדיף את התיאוריה החלופית שהעלתה, על פני עמדת המשיב המבוססת על הראיות
3 שעמדו בפניו במועד מתן ההחלטות מושא הערעור.

4
5 המערערת נתלתת אך ורק בניסיון להציג תיאוריה חלופית לטענות המשיב, ובכך אין די.
6 המערערת נמנעה מהבאת ראיות **פוזיטיביות** התומכות בתיזה שהעלתה, כגון עדים
7 ומסמכים רלוונטיים, על אף שאלו אמורים להימצא באמתחתה או שיכולה היתה לזמנם,
8 ועל כן, היא לא הצליחה להרים את הנטל המונח על שכמה.

9
10 לעומת זאת, סבורני כפי שפורט לעיל כי המשיב הציג ראיות מספקות לביסוס החלטותיו.

11
12 **מכל האמור במקובץ, אני קובעת כי המערערת לא הצליחה להרים את נטל השכנוע לסתור**
13 **את ראיותיו של המשיב כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ואף לא הצליחה להרים**
14 **את נטל השכנוע לסתור את החזקה כי ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. משכך, היה**
15 **המשיב רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 50(א1) לחוק ולחייב את המערערת בכפל**
16 **מס.**

17
18 54. בבחינת למעלה מן הצורך, אבקש להתייחס למספר טענות נוספות שהעלתה המערערת.

19 55. הטענה להרחבת חזית אסורה: המערערת טוענת שהודעות בעלי התפקידים בפרויקטים,

20 כפי שהוגשו לבית המשפט, לא עמדו בבסיס החלטת המשיב, ואף לא הוצגו בפניה עד
21 להגשת כתב התשובה מצידו. בכך, יש לשיטתה הרחבת חזית אסורה מצד המשיב.

22 אני מוצאת כי יש לדחות טענה זו. מקובל עליי הסברו של המשיב בסיכומיו ובנימוקי
23 ההחלטות שנשלחו למערערת – ההחלטות התקבלו לאחר חקירה וביקורת, וכן לאחר ביצוע
24 שימוע למערערת (בפס' 17 לסיכומי המשיב). מר ג'רבי אף העיד בחקירתו הנגדית מיום
25 17.04.2017 כי ההודעות שימשו את חוקרי המע"מ טרם קבלת ההחלטה (בעמ' 45, שורה
26 16). כאשר המשיב מסתמך בהחלטתו המנהלית על ראייה רלוונטית – וסבורני, שהוכח שכך
27 היה – גם אם אינה קבילה בהליך אזרחי, אין מניעה להגישה לתיק בית המשפט [תקנה 10א
28 לתקנות; ע"א 5709/95 יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, נב(4) 241, בפס'
29 23 (1998)].

30
31 בנוסף, משהוגש ערעור על החלטות המשיב, זכאי כל אחד מהצדדים לפרוש את מלוא
32 טענותיו בפני בית המשפט ואין בכך משום הרחבת חזית אסורה [ראו: ע"מ 15-08-49874
33 **אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת פשיעה חמורה**, בפס' 38



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

1 (פורסם בנבו, 27.06.2018). פרישת מלוא נימוקיו של המשיב בפני בית המשפט במסגרת
2 הערעור, יש בה כדי לרפא את החוסר שהיה קיים ככל שהיה קיים לדעת המערערת –
3 בנימוקי ההחלטות שנשלחו למערערת (**זאב שרון**, בפס' 39).

4
5 56. טענת ההתיישנות: בנימוקי הערעור העלתה המערערת טענת התיישנות, אך זו נזנחה על
6 ידה בהמשך ההליך. על כן, די בכך כדי לדחות את טענת ההתיישנות. ממילא, אף לא גופו
7 של עניין אין לקבל את טענת ההתיישנות. תקופת ההתיישנות המנויה בסעיף 77(ב)
8 מתייחסת להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, ועל-פיה, שומה זו תוצא בתוך חמש שנים
9 מיום הגשת הדו"ח התקופתי על-ידי העוסק. ברם, עסקינן בדרישת כפל המס, לפי סעיף
10 50(א1) לחוק, אשר מהווה סמכות נפרדת ועצמאית מסמכות המשיב לערוך שומה לפי מיטב
11 השפיטה (**עניין זאב שרון**, בפס' 35-36). על כן, צודק המשיב בטענתו כי למעשה מדובר
12 בדרישה מנהלית ולא בשומה. משכך, וככל שלא קיים הסדר ספציפי ביחס לסמכות זו, יש
13 לראותה ככפופה לדיני ההתיישנות הכלליים, אשר קובעים כי תביעה שעניינה איננו
14 במקרקעין תתיישן כעבור שבע שנים [סעיף 5 לחוק ההתיישנות; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו)
15 62039-02-16 **שלום לב נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2**, בפס' 5-8 (פורסם בנבו,
16 07.12.2017)].

17
18 57. לשיטתי, ראוי לקבוע כי יש למנות את תקופת ההתיישנות מהיום שבו הוגש הדו"ח על ידי
19 העוסק, שכן אין לצפות מהמשיב לדעת מתי הוצאה כל חשבונית – שהרי זו אינה מופנית
20 אליו במהלכם הרגיל של דברים. עמדה זו אף מתיישבת עם לשון סעיף 77(ב) לחוק. כמו כן,
21 כאשר עסקינן בחשבוניות מס פיקטיביות, יש ליתן את הדעת להוראות סעיפים 7-8 לחוק
22 ההתיישנות, בדבר השעיית תקופת ההתיישנות בשל התנהגות פסולה מצד הנתבע (החייב)
23 ובשל התיישנות שלא מדעת [ע"ש (מחוזי באר שבע) 1675/99 **ל.ש.ש.ל. יבואנים בע"מ נ'**
24 **מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ- מס ערך מוסף אשדוד**, בפס' 2-3 (פורסם בנבו,
25 30.03.2000)].

26
27 בענייננו, המערערת לא טרחה להציג כל ראיה אודות מועדי הגשת הדוחות על ידה, וממילא
28 חלה תקופת ההתיישנות הכללית. יום הוצאת החשבונית הראשונה הוא 25.04.2010,
29 ולפיכך תקופת ההתיישנות הסתיימה ביום 25.04.2017, ואילו דרישת תשלום כפל המס
30 נשלחה ביום 25.09.2016, טרם חלוף תקופת ההתיישנות. די בכך כדי לדחות לגופו של עניין
31 את טענת ההתיישנות של המערערת.
32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

58. חשבוניות חורגות: מר כיאל טען בעת חקירתו הנגדית כי יש להוציא מתיק בית המשפט חשבוניות אשר אינן קשורות לפרויקטים בכבישים 90, 70 ו-40 (עמ' 18 לפרוטוקול שורה 19). מדובר למעשה בכ-7 חשבוניות שמתייחסות במפורש לפרויקטים באתרים אחרים, כגון גבעת אולגה ומעלה אדומים.

אין מקום אף להיעתר לטענה זו. ראשית, המשיב הציג תשתית ראייתית מספקת לצורך קביעה כי על סמך הראיות שהוצגו, אין בין המערערת לבין חברת ענבל קשר עסקי אמיתי. קביעה זו תקפה גם ביחס ליתר החשבוניות. שנית, המערערת עצמה לא הציגה ולו בדל של ראיה כי דווקא בפרויקטים אחרים, שאינם בכבישים 90, 70 ו-40, היתה התקשרות אמיתית וכשרה בינה לבין חברת ענבל. ממילא בנימוקי הערעור – אשר קובעים את מתחם המחלוקת בין הצדדים ואף בסיכומי המערערת – לא נטען דבר בעניין זה. על כן, הטענה נדחת.

ב. פסילת ספרי המערערת וקנס על אי-ניהול ספרים כדון

59. היות שהחלטת המשיב בדבר פסילת ספריה של המערערת וההחלטה להשית עליה קנס מנהלי בעקבות כך, התבססו על ראיות ונימוקים זהים לאלה שעמדו בבסיס ההחלטה להשית עליה כפל מס, אתייחס לדיןן של החלטות אלו בקצרה. לצורך כך יובאו סעיפי החוק הרלוונטיים להלן:

77. הוצאה של חשבונית מס שלא כדון וניכוי מס תשומות שלא כדון
(א) עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדון, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס.
(ב) עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדון, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדון.
(ג) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה, בתוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה על ההחלטה.

95. קנס על אי-ניהול ספרים
(א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-321 שקלים חדשים לחודש.
(1א)
(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) רשאי החייב במס להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי או ערר לפני הועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127, תוך שלושים יום מיום שהודע לו על



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

ההחלטה, ואולם על החלטה כאמור שניתנה בשל ניהול פנקסי חשבוניות או רשומות בסטייה מהותית שעניינה הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, לפי סעיף 77ב(א) או (ב), לפי הענין, רשאי החייב במס להגיש ערעור בתוך התקופה האמורה רק לפני בית המשפט המחוזי.

60. המערער לא שמרה את ספריה בהתאם להוראות הדין. היא לא הצליחה להמציא למשיב גיבויים מהדיסקט ומהקלסר אשר נמצאו ספוגי מים במכולה, וכן ספריה לא נשאו תיאור מספק של אופי המוצר או השירות. משכך יש לטעמי די בביסוס החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לפי סעיפים 9, 25 ותוספת ד' להוראות מס הכנסה. יתר על כן, חשבוניות מס מהוות חלק ממערכת פנקסי הנישום והימצאותן של חשבוניות מס פיקטיביות בפנקסים אלו מובילה למסקנה שאותם פנקסים נוהלו בסטייה מהותית מהוראות הדין, ודי בכך כדי לראותם כבלתי קבילים, כלשון סעיף 77ב(ב) לחוק [ע"מ 17-03-32448 צמח תעזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1, בפס' 63-66 (פורסם בנבו, 17.05.2018) (להלן – פרשת צמח)].

וכן נא ראו דברי כב' השופט הומינר בפסק הדין בעניין עמ"ה 176/95 סופר-חוט בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3 (פורסם בנבו, 26.04.1998):

"...המצאותן של חשבוניות מס פיקטיביות בפנקסיו של נישום, הנה, כי המדובר בפנקסי חשבוניות שניהלו בניגוד להוראות ניהול ספרים – והמסקנה היחידה העולה מכך, היא שהפנקסים נוהלו בסטייה ו/או ליקויי מהותיים מהוראות ניהול פנקסים, והמשיב היה רשאי לפסול אותם..." (בפס' 6-7).

יודגש, כאשר עסקין בערעור על החלטת המשיב לפסול את פנקסי המערער, מדובר למעשה בשאלה לבר-פנקסית, אשר מותירה את נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע על כתפי המערער. עמדה זו מתיישבת גם עם לשון סעיף 83(ד) לחוק אשר קובע כי "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבוניות שנוהלו כדין" (עניין זאב שרון, בפס' 23). משקבעתי לעיל שהמערער לא הרימה את נטל הבאת הראיות ואף לא את נטל השכנוע ביחס לאי-ידיעתה על אודות הוצאת החשבוניות שלא כדין, הרי שיש גם לדחות את ערעורה של המערער ביחס להחלטת המשיב בדבר פסילת ספריה.

61. משקבע המשיב כי ספרי המערער נמצאו בלתי קבילים או שנוהלו בסטייה מהותית מהוראות הדין, היה רשאי הוא לעשות שימוש בסעיף 95(א) לחוק ולהשית על המערער קנס מנהלי.

בשונה מסעיף 77ב לחוק, סעיף 95 לחוק מטיל את נטל הבאת הראיות הראשוני על כתפי המשיב, וככל שזה הצליח להרימו, יעבור נטל הבאת הראיות לכתפי המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-04-49888 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס ומע"מ

תיק חיצוני:

הסדר זה זהה, אם כך, לסעיף 50(א1) לחוק העוסק בהטלת כפל מס (עניין זאב שרון, בפס' 33). משכך, הרי שבקביעתי כי המשיב עמד בנטל הראיה הראשוני, ואילו המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל על כתפיה באשר להחלטת המשיב בדבר הטלת כפל מס, יש משום קביעה כי זו לא הרימה את נטל ההוכחה גם ביחס להחלטתו של המשיב בדבר השתת קנס מנהלי.

סוף דבר:

62. לאור כל האמור והמפורט לעיל – הערעור נדחה. החלטות המשיב בעניין הטלת כפל המס לפי סעיף 50(א1) לחוק, פסילת ספרי המערערת והשתת הקנס לפי סעיף 95(א) לחוק – עומדות בעינן.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 50,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הסכום ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום וכן תודיעם טלפונית אודות מתן פסק הדין.

ניתן היום, ב' שבט תש"פ, 28 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת