



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המעוררת דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ
ע"י ב"ב עו"ד קרן מרציאנו ושלומי קלימאן

נגד

המשיבים מנהל מע"מ באר שבע
ע"י ב"ב עו"ד דנה סבאג

פסק דין

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. ערעור על החלטות המשיב לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מס ערך מוסף"), בגין חשבוניות מס שלטענת המשיב הוצאו שלא כדין.
 2. המערערת, חברה פרטית שעיקר עיסוקה באספקת שירותים בתחום החקלאות. בעקבות ביקורת חשבוניות שנערכה בספרי המערערת לשנות המס 2012-2015 ניתנו שלוש החלטות בעניינה על ידי המשיב:
 - (1) החלטה להטיל על המערערת כפל מס בסכום של 24,858,300 ₪, לפי סעיף 50(א1) בחוק מס ערך מוסף, בשל ניכוי מס תשומות בודעין על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין על ידי 11 חברות שונות;
 - (2) לפסול את ספריה של המערערת לשנים 2012-2015, בהתאם לסמכותו של המשיב הקבועה בסעיף 77 ב(ב) בחוק מס ערך מוסף;
 - (3) החלטה להטיל על המערערת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין, בהתאם לסמכות המשיב הקבועה בסעיף 95(א) בחוק מס ערך מוסף, בסכום של 1,092,261 ₪.
 3. תמצית טענתה של המערערת הייתה כי במהלך עסקיה התקשרה עם קבלני משנה, ונקטה באמצעים סבירים כדי לוודא שהחשבוניות שהוצאו לה על ידי קבלני המשנה הוצאו כדין. לטענתה, אין בחומר הראיות תשתית ראייתית המלמדת שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, אף אין תשתית ראייתית לכך שהיא ידעה כי חשבוניות המס הוצאו שלא כדין. המשיב טוען מנגד כי ההודעות שניתנו על ידי בעלי תפקידים ב-11 חברות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שונות, מלמדות על כך שמדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת, שלא כדין וביודעין, וכי
- 2 בשימוע שנערך לה, לא הצליחה המערערת לסתור זאת.
- 3 4. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור.

המסגרת הנורמטיבית

- 5 5. סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את
- 6 מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. "מס התשומות" מוגדר בסעיף
- 7 1 בחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא
- 8 נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".
- 9 6. חשבונית מס ש"הוצאה כדין" פורשה בהלכה הפסוקה כחשבונית מס שהוצאה על ידי
- 10 עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, המקיימת דרישות טכניות
- 11 ודרישות מהותיות כאחד. בין הדרישות הטכניות, נדרש שהחשבונית תקיים את
- 12 דרישות תקנה 9א' בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973, כך
- 13 שהיא תוצא על ידי עוסק מורשה, שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו נכונים,
- 14 לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה. אשר לדרישה המהותית, על החשבונית
- 15 לשקף עסקה אמתית, בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה. (ראו לעניין זה ע"א
- 16 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט (5) 836 (2005)
- 17 (להלן: "פרשת מ.א.ל.ר.ז."); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף נ' טי. די. גי הובלות
- 18 בע"מ (מיום 9.5.18, להלן: "פרשת טי. די. גי.")).
- 19 7. המבחן שאומץ בפסיקה לסיווגה של החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין לצורך
- 20 שלילת הזכאות לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, שלפיו די בכך שהחשבונית
- 21 אינה כדין כדי לשלול את הזכאות לניכוי מס התשומות (ראו ע"א 375/96 סלע חברה
- 22 למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נג (3) 493 (1999); פרשת מ.ל.ר.ז.). יחד עם זאת
- 23 הכירה ההלכה הפסוקה בחריג לכלל זה, שלפיו יותר הניכוי ככל שיעלה בידי העוסק
- 24 להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין. בנסיבות
- 25 אלו יותר לו ניכיון של חשבוניות המס אף אם בפועל ימצא כי החשבוניות הוצאו שלא
- 26 כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

8. אשר לכפל המס, סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף מסמך את מנהל מע"מ לחייב בכפל מס עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו שלא כדין, וקובע כי "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".
9. החיוב בכפל מס פורש בפסיקה כמהווה סנקציה אזרחית-מנהלית, המשרתת שתי תכליות עיקריות: הבטחת תשלום המס המלא לקופת המדינה, ויצירת הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין (ראו למשל ע"א 6825/98 אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה (5) 330, 335 (2001)).
10. לשם השלמת התמונה אציין כי בית המשפט מצא להפחית את כפל המס גם בנסיבות ייחודיות שבהן שימוש בחשבוניות שהוצאו שלא כדין נעשה לא לשם הפחתת מס (המס שולם במלואו) אלא לשם מטרה פלילית אחרת, שאינה קשורה למסים, שכן הסנקציה של הטלת כפל מס נועדה לתכליות מס בלבד, ולא להרתעה או ענישה בתחומים אחרים (ראו ע"א 6267/14 עודד גולד נ' מנהל מע"מ ת"א (מיום 26.3.17), וראו גם דעת היחיד של כב' השופט א' רובינשטיין שלפיה הכלל הוא הטלת כפל מס, והפחתתו תעשה במקרים חריגים, "ומטעמים מיוחדים שירשמו", וגישה דומה באשר לכלל באשר להטלת כפל המס ולאופיו התרופתי גם בע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נו (5) 947 (2003)).
11. בהלכה הפסוקה נדונה והוכרעה שאלת נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה. כפי שנפסק, נטל השכנוע מוטל על העוסק, בענייננו על המערערת (ראו: ע"א 1426/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו (5) 101 (1992); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. נגד מע"מ, פ"ד נו (4) 891 (2003); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 26.08.2014)(להלן - "פרשת זאב שרון"), בעוד שנטל הבאת הראיה מוטל על העוסק, אלא אם כן מדובר בספרים שלא נפסלו ובשאלה פנקסית. אשר לנטל הבאת הראיות לעניין הטלת כפל מס, כפי שנפסק בפרשת זאב שרון, מנהל מע"מ נדרש להמציא את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו, ואולם לאחר מכן חוזר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להראות שנפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטתו של מנהל מע"מ.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 37221-03-18 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

12. בהלכה הפסוקה אף נדונה שאלת הנטל המוטל על העוסק להוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, ונקבעו מספר אמות מידה לשם כך. כך למשל נקבע בפרשת זאב שרון 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". על העוסק מוטל אפוא הנטל לסתור את החזקה שלפיה ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

13. בפרשת זאב שרון אף נקבע המבחן של עצימת עיניים וכפי שבואר "ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'".

14. עולה מהמקובץ כי המבחן האובייקטיבי הוא המבחן לסיווג כשירות החשבונית וסיווגה כחשבונית שהוצאה כדין. מבחן סובייקטיבי 'מחמיר' מאפשר ניכוי תשומות על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין, במקרים חריגים, ככל שיוכח כי נעשו כל הבדיקות האפשריות לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. לעניין הטלת 'כפל מס', בוחן המבחן הסובייקטיבי האם ידע העוסק על כך שהחשבונית הוצאה שלא כדין, או האם עצם את עיניו מפני החשדות שהתעוררו.

מן הכלל אל הפרט

כללי

15. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מעלה כי לא נפל פגם בהחלטות המשיב, מהראיות שהיו בפני המנהל עולה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, רובן ככולן חשבוניות מזויפות, שאינן משקפות עסקאות אמת בין העוסק ששמו מופיע על גבי החשבוניות לבין המערערת. הראיות מלמדות כי המערערת קיבלה את החשבוניות ביודעין, וניכתה את מס התשומות אף שידעה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. אשר על כן, יש לדחות את הערעור.

16. בנימוקים להטלת כפל מס ולפסילת הספרים, מיום 28.12.17, פירט המשיב, לגבי החשבוניות שמנה על פי החברות שהוציאו למערערת את החשבוניות נושא השומה, כי לא שוכנע שהמערערת ועובדיה לא ידעו שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 37221-03-18 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

17. בתצהיר עדותו הראשי, פירט מר ארז אביטבול, מנהל תחום (בקורת חשבוניות) במשרדי מע"מ באר שבע, כי מחומר הראיות שהיה לפניו עלה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. אחדים מבעלי המניות של החברות שהוציאו את החשבוניות טענו כי זהות החברות שלהם נגנבה, וכי החשבוניות מזויפות. כן טענו כי אינם מכירים את המערערת או את בעליה. מר אביטבול הדגיש כי בעלי תפקידים כביכול בחברות השונות, שעמם היה לכאורה קשר עם המערערת, העידו שהם אינם זוכרים מי היו ספקיהם, כמה עובדים היו להם, כמה עובדים סיפקו למערערת ולא המציאו את חומר הנהלת החשבוניות. מנהלת החשבוניות של המערערת טענה כי המערערת שילמה במזומן סכומי כסף גבוהים לקבלני המשנה שלה וכי יתרות פתוחות לספקים נסגרו על פי הצהרתו של בעלי המערערת, בלי הוכחת תשלום.
18. מר אביטבול הוסיף כי מנהל המערערת, מר אחמד אבו מדיעם (להלן: "מדיעם") נחקר בעבר מספר רב של פעמים במשרדי מע"מ בגין עבירות דומות, של קיזוז חשבוניות שלא כדין בספרי המערערת, וזהו התיק השלישי שלו. אבו מדיעם טען בחקירותיו כי אינו זוכר דבר ויש לו בעיות זיכרון, ולא ידע לענות על שאלות רבות באשר לחשבוניות שהוצאו לכאורה ע"י ספקיו השונים. דרישות להצגת מסמכים לא נענו ידי המערערת. מר אביטבול הצהיר כי עולה מחומר הראיות שהמערערת פעלה באופן שיטתי לנכות מס תשומות שלא כדין מחשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין בכוונה לרמות את שלטונות המס. לתצהיר עדותו הראשית צירף מר אביטבול את החשבוניות, וכן את ההודאות שנגבו במהלך החקירה, שאותן שקל בהליך השומתי.
19. המערערת, אשר טענה כאמור מנגד כי החשבוניות הוצאו כדין, כי היא נקטה בכל האמצעים לוודא תקינותן, ובכל מקרה לא היה ידוע לה שהן אינן תקינות, ביקשה להפריך ראיות אלו שעמדו בפני המשיב, באמצעו עדותו של אבו מדיעם בלבד, עדות מגמתית ובלתי קוהרנטית, שלא התיישרה עם דבריו של אבו מדיעם בחקירות, ושנפלו בה פגמים רבים, כפי שאפרט להלן.
20. אבו מדיעם, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית שהמערערת הינה חברה בעלת פעילות עסקית ענפה, ובהיקף כספי גדול, בעיקר באספקת שירותים בתחום החקלאות באזור 'עוטף עזה'. הנהלת החשבוניות של המערערת מנוהלת באמצעות רו"ח, והחומר החשבונאי של המערערת מצוי בד"כ בידי רואה החשבון. במהלך עסקיה, התקשרה המערערת לסרוגין עם מספר קבלני משנה, לשם אספקת פועלים ושירותים, בין היתר עם החברות שהוציאו את החשבוניות נושא השומה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 37221-03-18 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

21. אבו מדיעם הדגיש כי בכל התקשרות עם קבלני המשנה נקטה המערערת בכל
האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות הוצאו כדין. בכל אחת מההתקשרויות נחתם
הסכם עם בעלי המניות של אותה חברה או מיופה כוח מטעמה, וכן התקבל בידי
המערערת תדפיס רשם החברות, המציין את שמות בעלי המניות באותה חברה, או
לחילופין אישור מיופה כוח בחברה, אישור ניכוי מס במקור, תעודת עוסק מורשה,
אישור ניהול ספרים תקין ועוד.
22. אבו מדיעם הוסיף והצהיר כי בכל אחת מתקופת ההתקשרות ערכה המערערת
התחשבות חודשית עם קבלני המשנה ובהתאם להתחשבות זו שולמה התמורה.
קבלני המשנה הוציאו למערערת את חשבוניות המס בגין השירותים שאותם סיפקו
למערערת. אלמלא קיבלה את השירותים מספקיה, לא היה באפשרותה לספק את
התחייבויותיה. בתצהיר התייחס אבו מדיעם באופן פרטני להתקשרות עם כל אחת
מהחברות.
23. עדותו של אבו מדיעם לא נתמכה בראיות אובייקטיביות, ואף שהצהיר שבכל אחת
מההתקשרויות עם קבלני משנה נחתם הסכם בין המערערת לבין בעלי אותה חברה או
מיופה כוח מטעמה, לא הוצגו הסכמים שכאלו (למעט עם חברת טיטניום, מסמכים
שבהם נפלו פגמים מחשידים, כפי שאפרט להלן). אבו מדיעם הצהיר שהמערערת
קיבלה מכול ספק תדפיס מרשם החברות, המציין את בעלי המניות באותה חברה, או
את אישור מיופה כוח בחברה, אישור ניכוי מס במקור, תעודת עוסק מורשה, אישור
ניהול ספרים תקין ועוד, ואולם המערערת נמנעה מלהציג את המסמכים האמורים.
התיעוד הרלוונטי האמור לא הוצג לא בחקירות, לא בדיונים שהתקיימו לפני המשיב,
ולא בדיון שהתקיים לפני. בהליך שלפני טען אבו מדיעם שהמסמכים האמורים נלקחו
ממנו על ידי מע"מ במהלך החקירה, ואולם טענתו זו אינה משכנעת, בין היתר משום
שאבו מדיעם מעולם לא פנה למשיב לבקש מסמכים שחסרים לו, כביכול, ואשר נלקחו
ממנו לטענתו במהלך החקירה. זאת ועוד, אם אכן נלקחו ממנו המסמכים הרלוונטיים,
לא ברור מגרסתו מדוע לא שחזר אותם, מדוע לא פנה למשרד רואה החשבון שמטפל
לטענתו בענייניו, ומדוע לא פנה למוציאי החשבוניות לשם כך.
24. לא זו בלבד שהמערערת לא הציגה מסמכים התומכים בגרסתה ובטענותיה,
המערערת אף נמנעה מלזמן עדים לעדות בבית המשפט, כדי להפריך את עדויותיהם
בחקירות באשר לזיוף החשבוניות, או לחלופין לשם תמיכה בטענותיה של המערערת
לקיומן של עסקאות אמת בין הצדדים. בהתאם לחזקה המקובלת בפסיקה, ניתן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 להניח כי אילו היו אותם עדים מזומנים כנדרש, לא היה בעדותם כדי לתמוך בגרסתה
- 2 של המערערת.
- 3 25. גרסתה של המערערת הייתה רצופת סתירות מהותיות, ולא הייתה קוהרנטית,
- 4 בעדותו לפני העיד אבו מדיעם עדות העומדת בסתירה לעדותו בחקירתו.
- 5 26. מנהלת החשבונות של המערערת, גב' מיטל זיתון, העידה בחקירתה במע"מ, כי יתרות
- 6 פתוחות לספקים נסגרו על יסוד הצהרותיו של אבו מדיעם בלבד, ללא כל אסמכתא,
- 7 התנהלות המעידה על העדר תשתית עובדתית או אסמכתא להתנהלות עם ספקים.
- 8 27. כפי שאפרט להלן, בחלק מהמקרים התקשרה המערערת עם ספק כביכול אשר העביר
- 9 פעילות מחברה לחברה. עצם העברת הפעילות מחברה לחברה, והצגת אותו אדם
- 10 כמויפה כוח של עוסקים שונים, יש בה כדי לעורר חשד, המחייב בדיקה באשר
- 11 למניעה, כדי לעמוד בחובה החלה על עוסק לוודא את תקינות החשבונית. המערערת
- 12 לא נתנה הסבר סביר לכך. ההתעלמות מנסיבות אלו מעידה לכל הפחות על עצימת
- 13 עיניים, אם לא על ידיעה של ממש באשר לאי תקינות החשבונית.
- 14 28. טענותיה של המערערת בדבר עסקאות אמת עם מוצאי החשבוניות, על כל שלא ידעה
- 15 שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ועל בדיקות שערכה במטרה לוודא את תקינות
- 16 החשבוניות, היו טענות בעלמא, שאין בהן כשלעצמן כדי לעמוד בנטל המוטל על עוסק
- 17 בטענותיו זכאותו לניכוי מס התשומות על פי החשבונית. לשם עמידה בנטל אין די
- 18 בהצהרות על כך שהחשבוניות הוצאו כדין, או על כך שהעבודות בוצעו בפועל,
- 19 והתמורה שולמה, אף אין די בטענות כלליות, כגון שהעוסק אינו זוכר, או שאינו עובד
- 20 בצורה מסודרת. לשם עמידה בנטל המוטל עליו מוטל על העוסק להציג תיעוד מלא
- 21 שממנו ניתן להיווכח כי אכן מדובר בעסקאות אמת, בין הצדדים האמתיים לעסקה
- 22 שבוצעה, במיוחד על רקע עדויות ברורות, כמו בענייננו, לחשבוניות מזויפות.
- 23 המערערת לא הפיגה את אי הבהירות באשר לעסקאות עם הספקים השונים, ולא
- 24 הציגה תיעוד המוכיח את העסקאות שבגינן הוצאו החשבוניות, תיעוד ספציפי
- 25 לעסקאות או לעובדים שסופקו לה, בגינם שולמה כביכול תמורה והוצאו החשבוניות
- 26 נושא המחלוקת. המערערת אף לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי היא נקטה בכל
- 27 האמצעים הסבירים כדי לוודא שהחשבוניות הוצאו כדין. הראיות מלמדות על כך
- 28 שהמערערת הייתה מודעת לאי תקינות החשבוניות וניכתה מס תשומות ביודעין
- 29 מחשבוניות שהוצאו שלא כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

29. כפי שהטעים המשיב, תיק זה אינו התיק הראשון שבו נחקר אבו מדיעם בגין קיזוז תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, אלא התיק השלישי. בעקבות חקירותיו הקודמות סביר היה לצפות שאבו מדיעם יהיה מודע למבחנים הנהוגים לקיזוז תשומות, על פי חשבוניות מס שהוצאו כדין, לאופן התשלום הנדרש בחשבוניות למוטב בלבד או בהעברה בנקאית. חרף זאת המשיך אבו מדיעם להתנהל באותו אופן כמו בעבר, ולשלם במזומן, בניגוד להנחיות שניתנו לו בעבר. מנהלת החשבונות של המערער, גבי מיטל זיטון, העידה בחקירתה במע"מ כי אף שאבו מדיעם יודע שהדבר אינו תקין, הוא משלם סכומים של מאות אלפי שקלים במזומן בלבד (נספח 44, דף 1, שורות 23-25). קשה שלא להימנע מהרושם כי אבו מדיעם ניסה להסוות את השימוש המודע בחשבוניות פיקטיביות באמצעות מצגים על קיומו של תיעוד נדרש, בדיקות שבוצעו, ואולם בסופו של יום כשלה המערערת בהוכחת טענותיה האמורות.
30. נבחן להלן את הראיות בדבר החשבוניות, על פי מוצאי החשבוניות, אחת לאחת.

חשבוניות שהוציא אלסאנא

31. קבוצה ראשונה של חשבוניות שלגביהן קבע המשיב שהן הוצאו שלא כדין, הן חשבוניות שמר ואהל אלסאנא (להלן: "אלסאנא") מעורב בהוצאתן. חשבוניות אלו הוצאו כביכול על ידי שלוש חברות שונות: אורות הזריחה, ר' ריל פלייס, וט. ס. הנדסה.
32. המשיב הפנה לכך שנגד אלסאנא הוגש כתב אישום בגין הפצת חשבוניות שהוצאו שלא כדין, של חברות רבות, ביניהן שלוש החברות האמורות (מוצג מש/6). בחקירותיו טען אלסאנא כי ספריו נשרפו, ועל כן אין בידיו תיעוד או פנקסי חשבונות, ואולם חרף טענתו זו הוא לא המציא אישור לשריפה שפרצה, או לתיעוד שנשרף. לגבי כל החשבוניות טען אלסאנא כי העבודות בוצעו, ואולם הוא לא ידע למסור פרטים אודות העבודות, אופיין, סוג העבודות, מיקומן, מספר העובדים, אופן התשלום וכיוצ"ב. לכל אורך חקירותיו טען אלסאנא כי אינו זוכר דבר.
33. אבו מדיעם השיב בחקירתו הנגדית שהוא עבד עם אלסאנא, אשר היה מיופה כוח מטעם החברות. אף שטען לקיומן של התקשרויות חוזיות, של תיעוד ומסמכים, הוא לא הציג מסמכים כלשהם לתמיכה בטענותיו, לא במהלך החקירות, לא בפני המשיב ואף לא בהליך שלפני. לשאלה מדוע החליף אלסאנא מדי מספר חודשים חברה השיב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 37221-03-18 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אבו מדיעם כי הדבר היה משיקוליו של אלסאנע. כן השיב שהדבר לא נראה לו מוזר,
2 ועל כן לא מצא לנכון לבדוק מדוע פעל אלסאנע בדרך זו.
- 3 34. אלסאנע כאמור לא זומן לעדות, ויש בכך כדי להעיד שאילו היה מזומן לעדות לא היה
4 בעדותו כדי לתמוך בגרסת המערער. כפי שצינתי, עצם העברת הפעילות מחברה
5 לחברה, והצגת אותו אדם כמויפה כוח כל פעם של עוסקים אחרים, יש בה כדי לעורר
6 חשד, המחייב בדיקה באשר למניעה, כדי לעמוד בחובה החלה על עוסק לוודא את
7 תקינות החשבונית. ההתעלמות מנסיבות אלו מעידה לכל הפחות על עצימת עיניים,
8 אם לא על ידיעה של ממש באשר לאי תקינות החשבונית.
- 9 35. בחינת החשבוניות האמורות מלמדת על כך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. כפי
10 שאפרט להלן, לא עלה בידי המערער לשכנע שהחשבוניות הוצאו כדין, או שקיוז
11 החשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה ביודעין, כפי שקבע המשיב.
- 12 **חשבוניות המס של חברת 'אורות הזריחה'**
- 13 36. המערער ניכתה מס תשומות על פי 19 חשבוניות שהוציאה חברת אורות הזריחה
14 בע"מ (להלן: "אורות הזריחה"), שסכומן הכולל היה 5,628,260 ₪, וסכום המע"מ
15 הסתכם ל- 900,522 ₪.
- 16 37. מהראיות שהובאו לפני עולה כי החשבוניות שהוציאה 'אורות הזריחה' היו חשבוניות
17 פיקטיביות, שהוצאו שלא כדין. מר אביטבול הצהיר בתצהיר עדותו הראשית מטעם
18 המשיב כי 'אורות הזריחה' היוותה חלק ממארג חברות שלם ששימש להפצת
19 חשבוניות מס פיקטיביות. (סעיף 10 לתצהיר המשיב).
- 20 38. גם מעדויות שני בעלי התפקידים ב'אורות הזריחה', אשר נחקרו על ידי רשויות מע"מ:
21 מהדי בשיתי (להלן: "מהדי") ועזרא רג'ואן (להלן: "רג'ואן"), עולה כי החשבוניות היו
22 חשבוניות פיקטיביות, שהוצאו שלא כדין. רג'ואן העיד בחקירתו מיום 20.5.12, שיעקב
23 שמואל פתח את 'אורות הזריחה' על שמו, בתמורה לשכר חודשי בסך 7,000 ₪.
24 בחקירתו מיום 8.5.14 הוסיף רג'ואן כי 'אורות הזריחה' היא חברה מזויפת, הוא לא
25 ביצע בה כל עבודות, אלא נרשם כמנהל החברה בלבד. מהדי העיד בחקירתו מיום
26 23.2.15, שאחיו ואדם נוסף רשמו אותו כבעלי 'אורות הזריחה'. מהדי לא הכיר את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 חשבוניות 'אורות הזריחה' שקוּזְזו על ידי המערערת, וטען כי מעולם לא ביצע את
2 העבודות המופיעות בהן, לא הוציא את חשבוניות המס, ולא הכיר את החותמות.
- 3 39. אבו מדיעם הצהיר שבינואר 2012, התקשרה המערערת עם 'אורות הזריחה',
4 באמצעות אלסאנע, שהציג עצמו כמיופה כוח ב'אורות הזריחה' והציג בפניו מסמכים
5 המעידים על כך. בהסכם התחייבה 'אורות הזריחה' לספק למערערת פועלים בהתאם
6 לדרישותיה וע"פ צרכיה, בתמורה לתשלום שיקבע בהתאם לדרישה. ההתקשרות
7 התבצעה והתקיימה עד לחודש מאי 2012, והעבודות על פי ההסכם בוצעו ביישובי
8 עוטף עזה. כפי שציינתי, אבו מדיעם לא הציג כל הסכם או מסמך אחר שיש בו כדי
9 לתמוך בקיומה של התקשרות.
- 10 40. אבו מדיעם לא הכיר את מהדי או את רג'ואן, וטען שהוא מכיר אותם רק "לפי הפנים".
11 בחקירתו המאוחרת יותר טען כי עבד מול אלסאנע. בהודעתו (מיום 31.8.15 בעמ' 202
12 לראיות המשיב) העיד אלסאנע כי שימש מורשה חתימה ב'אורות הזריחה', ובהודעתו
13 מיום 2.9.15 בעמ' 2 ש' 5 ציין כי משמעותו היותו מורשה חתימה "אני מנהל את
14 החברה בכל מה שצריך, כספים, פועלים, להגיש חשבון דרך הפרוטוקול שנחתם עליו
15 חוזה בשני הצדדים". רג'ואן, הבעלים הרשום של 'אורות הזריחה', אישר בהודעתו
16 מיום 20.5.12 בעמ' 2 ש' 33-34 כי אלסאנע היה מיופה כוח.
- 17 41. חרף טענותיה של המערערת, שלפיהן היא פעלה אל מול אלסאנע, כמורשה החתימה
18 ב'אורות הזריחה', התרשמתי כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ובכך שהמערערת
19 הייתה מודעת לכך. ככל שהייתה התקשרות בין אלסאנע לבין מדיעם, הייתה זו
20 התקשרות לא לשם ביצוע עבודות אמת, אלא לשם הפצת חשבוניות פיקטיביות כפי
21 שהתרשם המשיב. בראש ובראשונה אין להתעלם מעדויותיהם של מהדי ושל רג'ואן,
22 שמהן נלמד אופייה הפיקטיבי של 'אורות הזריחה'. בעלי התפקיד הללו ב'אורות
23 הזריחה' העידו כאמור על כך שהחברה לא עסקה בעבודה כלשהי, אף לא נתנה שירות
24 כלשהו למערערת. עצם מתן ייפוי כוח לאלסאנע אינו מוכיח כשלעצמו קיומה של
25 עבודת אמת, והוא מתיישב באותה מידה גם עם מתן ייפוי כוח לשם הנפקת חשבוניות
26 פיקטיביות.
- 27 42. כפי שציינתי, המערערת לא זימנה את רג'ואן, מהדי או אלסאנע לעדות בפני בית
28 המשפט, כדי לתמוך בגרסתה, או כדי לסתור את עדויותיהם שנגבו בחקירה, וניתן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 להסיק כאמור כי אילו היו אותם עדים מזומנים לעדות, לא היו עדויותיהם תומכות
2 בגרסת המערערת.
- 3 43. הנסיבות האמורות מלמדות כשלעצמן על כך שלא בוצעה כל עבודה של 'אורות
4 הזריחה' עבור המערערת, ואולם ניתן למצוא חיזוקים לכך גם בחקירותיו של אבו
5 מדיעם. בחקירה מיום 17.11.15, לא ידע מדיעם למסור פרטים כלשהם אודות 'אורות
6 הזריחה', לא ידע מי הבעלים, מה הטלפון שלו, היכן משרדו או כיצד שילם לו.
- 7 44. מסקנתו של המשיב שלפיה מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, מתחזקת בכך שבכל
8 מועד הוצאו מספר חשבוניות, עובדה המעמידה בספק את אמתותן. בכולן נרשמו
9 תיאורים כללים כגון "עבור אספקת פועלים באתרים שונים על פי חוזה". על שתיים
10 מחשבוניות 'אורות הזריחה' מופיעה חתימה של חברות אחרות, אף קיימת בעיה
11 בספרור הסדר הרץ של החשבוניות. אבו מדיעם לא ידע להסביר מדוע על שתי
12 חשבוניות של 'אורות הזריחה' מופיעה חתימה של חברות אחרות. בחקירותיו טען אבו
13 מדיעם כי אינו זוכר דבר משנת 2012 ו-2013, ואף חידד שיש לו בעיה של 'סניליות'.
14 לעומת זאת, בחקירות שנערכו שנתיים לאחר מכן, טען כי עבד מול ואהל אלסאנע.
15 בחקירתו בבית המשפט נחקר מדיעם על חשבוניות שהוצאו בינואר 2010 - מאי 2012,
16 וכאשר הופנה לבעיה בספרור הרץ של החשבוניות, השיב כי הוא מודע לכך שלא ניתן
17 לעבור מתאריך אחד לחודש קודם, והעלה אפשרות כי האדם ששכח את החשבונית
18 חזר ורשם אותה (עמ' 8 - 9 לפרוטוקול מיום 27.3.19, ש' 1 - 3, 27 - 35).
- 19 45. בנסיבות האמורות לא מצאתי שנפל פגם בקביעתו של המשיב על כי מדובר בחשבוניות
20 פיקטיביות, שהוצאו שלא כדין. לא עלה בידי המערערת להוכיח את תקינות
21 החשבוניות, אף לא שלא היה ידוע לה שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, או כי
22 היא נקטה בכל האמצעים לוודא את תקינות החשבונית. נהפוך הוא. הראיות מלמדות
23 שהמערערת ניכתה את המס על פי החשבוניות אף שידעה שהן הוצאו שלא כדין.
- 24 **חשבוניות המס של חברת ר. ריל פלייס**
- 25 46. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 4 חשבוניות של חברת ר. ריל פלייס (להלן: "ריל
26 פלייס"), שסכומן הכולל 1,099,620 ₪, וסכום המע"מ שקוּזז על פיהן הסתכם
27 186,935 ₪. חברה זו אף היא קשורה באלסאנע.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

47. מהראיות שהובאו לפני עולה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, כפי שקבע המשיב. בחקירתו של בעל ריל פלייס, מר מחמוד אלשמאלי (להלן: "אלשמאלי"), מיום 5.1.15, טען אלשמאלי שהוא אינו מכיר את המערערת. הוא לא זיהה את חשבוניות ריל פלייס, וטען כי מדובר בזיוף מאחר שלא מדובר בכתב ידו. אלשמאלי מסר כי אינו מכיר את אבו מדיעם וכי מדובר במשפחה של זייפנים. (ראו סעיף 13 לתצהיר מטעם המשיב).
48. אבו מדיעם הצהיר כי באוקטובר 2012 התקשרה המערערת עם ריל פלייס, באמצעות אלסאנע, שהציג עצמו כמיופה כוח, אף הציג מסמכים התומכים בכך. ההתקשרות בין המערערת לבין ריל פלייס ארכה כחודש ימים. (סעיף 10.5 לתצהיר עדותו הראשית).
49. מחקירותיו של אבו מדיעם עולה כי כאשר הוצגו לו חשבוניות של ריל פלייס, הוא לא ידע למסור פרטים אודות החברה, מספר טלפון, מיקומה, אופן התשלום, כמה פועלים סופקו. אבו מדיעם טען שהוא לא הכיר את הבעלים של ריל פלייס, אלשמאלי, ואולם כאשר נאמר לו שמדובר בבעלי החברה, השיב "אם ככה ישבתי איתו". כאשר נאמר לאבו מדיעם שאלשמאלי אינו מכיר אותו, השיב אבו מדיעם שהוא שקרן. לאורך חקירותיו טען כאמור אבו מדיעם כי אינו זוכר כלום משנת 2012 ו-2013, ועם זאת, בשימוע שנערך לו שנתיים לאחר מכן, טען אבו מדיעם כי עבד מול אלסאנע.
50. בסיכומיה הפנתה המערערת להודעתו של אלסאנע מיום 31.8.15 עמ' 11 ש' 410, שבה העיד כי רכש את ריל פלייס מאלשמאלי, שסיפק פועלים דרך ריל פלייס והוציא חשבוניות; בהודעתו מיום 16.9.15 בעמ' 2 אישר כי הוא מורשה חתימה בריל פלייס; בהודעתו מיום 2.9.15, בעמ' 2 ש' 5 ציין אלסאנע כאמור שמבחינתו המשמעות של להיותו מורשה חתימה כך: **"אני מנהל את החברה בכל מה שצריך, כספים, פועלים, להגיש חשבון דרך הפרוטוקול שנחתם עליו חוזה בשני הצדדים"**. אשר לעדויות של אלשמאלי טענה המערערת כי הודעותיו הנוספות לא נמסרו לה, חרף בקשותיה, וכי אלשמאלי לא עומת עם הטענה כי אלסאנע רכש ממנו את ריל פלייס.
51. כפי שציננתי, אלשמאלי לא זומן לעדות, כדי להפריך את העדויות שמסר במהלך החקירה. אלסאנע אף הוא לא זומן לעדות כדי לתמוך בגרסת המערערת. ניתן ללמוד מהראיות שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ולא עלה בידי המערערת לשכנע כי קיזוז חשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה על ידיה ביודעין. גם כאן, נוכח הנסיבות, קשה להימנע מהרושם שמדובר בניכוי מס תשומות על פי חשבוניות פיקטיביות ביודעין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

חשבוניות המס של חברת ט.ס. הנדסה

52. חברה שלישית הקשורה באלסאנע, היא חברת ט.ס. הנדסה ובניה בע"מ (להלן: "הנדסה"). המערערת ניכתה מס תשומות על פי 4 חשבוניות של הנדסה, שסכומן הכולל 1,680,000 ₪, וסכום המע"מ 276,400 ₪.

53. אבו מדיעם הצהיר כי באוגוסט 2012 התקשרה המערערת בהסכם שלפיו התחייבה הנדסה לספק למערערת פועלים בתמורה לתשלום שיקבע בהתאם לדרישה, וכי ההתקשרות נמשכה עד אוגוסט 2013. הנדסה התקשרה עם המערערת באמצעות אלסאנע, שהציג עצמו כמויפה כוח של הנדסה, אף הציג בפני המערערת מסמכים המעידים על כך. עדותו זו של אבו מדיעם עומדת בסתירה להודעתו בחקירתו, אז לא ידע בעבור מה ניתנו החשבוניות, היכן נחתמו, היכן קיבל אותם ומי הקבלן משנה. אבו מדיעם לא ידע פרטים אודות הנדסה, וטען כאמור שהוא אינו זוכר כלום משנת 2012-2013.

54. פרח סאמר, בעל המניות בהנדסה, העיד בחקירתו מיום 31.10.13 שמניות החברה נגנבו, ולאחר מכן הופצו חשבוניות מס בשם החברה. כן העיד שמעולם לא העניקה הנדסה לאחר ייפוי כוח לעבוד בשם החברה. בחקירתו מיום 13.1.15, השיב סאמר כי חשבוניות הנדסה שקוּזְזו אצל המערערת הן מזויפות, וכי לא מדובר בכתב ידו וחתימתו. סאמר לא הכיר את המערערת או את הבעלים שלה. שותפו של פרח סאמר, מר חנא אנטון, אישר את גרסתו של סאמר בהודעה שמסר ביום 31.10.13.

55. המערערת טענה בסיכומיה כי הודעותיו של אלסאנע מחזקות את טענותיה לעניין ההתקשרות עם הנדסה. כך למשל, בהודעתו מיום 16.9.15, בעמ' 2, אישר אלסאנע כי הוא מורשה חתימה בהנדסה. להודעת אלסאנע מיום 8.9.15 מצורפת תעודת התאגדות של הנדסה, אישור ניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים. להודעתו מיום 7.9.15 מצורף פרוטוקול מורשה חתימה של אלסאנע בהנדסה מיום 30.8.12, בהודעתו מיום 31.8.12, בעמ' 252 ציין אלסאנע כי רכש את החברה מיעקב שמואל וכי סיפק את הפועלים באמצעותה. המערערת אף הפנתה לעדותו של אבו מדיעם במהלך דיון ההוכחות, שם העיד כי עבד מול אלסאנע בהנדסה (עמ' 9 לפרוטוקול מיום 27.3.19, ש' 8-9).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

56. המסקנה הנלמדת מעדויותיהם של בעלי המניות בהנדסה היא שהחשבוניות שבהן מדובר הינן חשבוניות שהוצאו שלא כדין, לאחר שנעשה שימוש בזהות החברה לשם הפצת חשבוניות מס מזויפות. אין באמירותיו של אלסאנע, שאליהן הפנתה המערערת בסיכומיה, כדי לשנות ממסקנה זו. האמירות האמורות מתיישבות עם המסקנה שאלסאנע עשה בהנדסה שימוש לשם הפצת חשבוניות פיקטיביות.

57. אשר למודעות של המערערת, עולה מהראיות שהמערערת לא עשתה דבר כדי לוודא את תקינות החשבונית. פעם נוספת קשה להימנע מהרושם שהמערערת ידעה בפועל על כך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ובכל זאת ביקשה לקזז מס תשומות על פיהן.

10 חשבוניות המס שהוציאה חברת טיטניום אבטחה בע"מ

58. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 57 חשבוניות של חברת טיטניום אבטחה (להלן: "טיטניום"), שסכומן הכולל 31,223,585 ₪, וסכום המע"מ 5,620,245 ₪.

59. אבו מדיעם הצהיר שביום 17.3.14 התקשרה המערערת עם טיטניום, באמצעות הבעלים, מר רמי מסעוד. אבו מדיעם הצהיר שבעת ההתקשרות דרש מטיטניום מסמכים שונים, לרבות: תעודת התאגדות, אישור על ניהול פנקסי חשבוניות, צילום ת.ז של מר רמי מסעוד, אישור לצורך ניכוי מס במקור, פרטיכל מינוי מר מסעוד כמנהל בחברה ומורשה חתימה, שאותם מסר במהלך חקירותיו (סעיף 10.1 לתצהיר עדות ראשית של מדיעם).

60. בהודעתו מיום 15.11.16, העיד של רמי מסעוד, שהוא סיפק פועלים בתחום החקלאות וכי ביצע עבודות עבור המערערת. עיון בחקירתו מיום 15.11.15, מעלה כי רמי מסעוד לא ידע לענות מי היו לקוחותיו מבאר שבע, כמה פועלים סיפק ללקוחות מאזור הדרום, הוא אף לא זכר לאיזה חברות הוציא חשבוניות מס. כאשר נשאל באשר להיכרותו עם המערערת, השיב מר מסעוד כי הוא מכיר אותה, וכי מדובר בבחור רוסי שמולו עבד בשיפוצים. רמי מסעוד לא ידע לומר כמה זמן עבד עם דימיטרי, וטען כי קיבל ממנו צ'קים שאותם פרע בצ'יינג'. מסעוד לא הכיר את אבו מדיעם. כאשר הוצגו בפניו חשבוניות המס שהוצאו על ידו וקוּזְזו בידי המערערת, השיב מסעוד שהוא אינו זוכר אילו עבודות בוצעו עבור החשבוניות ולא ידע למסור פרטים אודות החשבוניות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 האמורות. מסעוד פירט כי קיבל בעבור החשבוניות אחוזים מסוימים, ואת שאר
- 2 הסכום העביר לבן דודו. (ראו סעיף 18 לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב).
- 3 61. הרושם המתקבל מחקירתו של אמיר מסעוד, שלפיו לא מדובר בעבודות אמת שבוצעו,
- 4 כי אם בהפצת חשבוניות פיקטיביות במסווה של ביצוע עבודות (למשל מכך שעל פי שם
- 5 החברה סבר כי מדובר בחברה של אדם רוסי, וכן בשל תשובותיו על כך שקיבל אחוזים
- 6 מהחשבוניות), מתחזק בתשובותיו של אבו מדיעם. במהלך דיון ההוכחות שהתקיים
- 7 לפניי, נשאל אבו מדיעם לגבי ההסכם שנערך כביכול עם טיטניום, ולפיו המערערת
- 8 היא זו שמספקת את העובדים לטיטניום, ולא להיפך. על רישום זה השיב כך "בסדר
- 9 זו טעות של רישום, וזה אומר מה שהיה?" (ראו פרוטוקול הדיון מיום 27.3.19, עמ' 13,
- 10 ש' 23-29). ההסכם שנועד לתמוך אפוא בטענה שלפיה מדובר בביצוע עבודות
- 11 אמת, אינו מתאר נכונה את ההתקשרות, ויש בכך כדי להעיד שמדובר בהסכם למראית
- 12 עין. בחקירה הוצג לאבו מדיעם גם אישור ניהול ספרים, שהודפס ביום 6.1.15,
- 13 והתייחס לתקופה שבין 2.4.15-31.3.16, בעוד שחשבוניות טיטניום הוצאו בתאריכים
- 14 שבין 30.4.14-31.5.15. אבו מדיעם לא נתן הסבר סביר לפערים אלו במועדים. לטענת
- 15 המשיב, ניתן ללמוד מחוסר ההתאמה האמורה שהאישור הודפס בדיעבד, ולאחר
- 16 שהוצאו למערערת חלק מחשבוניות טיטניום, והוא אינו רלוונטי למרבית חשבוניות
- 17 טיטניום שהוצאו.
- 18 62. לאבו מדיעם הוצג במהלך חקירתו פרוטוקול שלפיו מונה מסעוד לפעול בחברת
- 19 טיטניום החל ביום 4.5.14, בעוד שהחשבונית הראשונה שהוציאה טיטניום, הוצאה
- 20 עבור עבודה שבוצעה כביכול באפריל 2014. אבו מדיעם השיב כי יתכן שמדובר בטעות,
- 21 ונכתב 4.5 במקום 5.4. (עמ' 14, ש' 24-15). הסברים אלו לסתירות בין המסמכים באשר
- 22 לתקופת ההתקשרות הם הסברים מאולצים, במיוחד בהצטברם, והם תומכים
- 23 בעמדתו של המשיב שלפיה מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, אשר אינן משקפות
- 24 עסקאות אמת בין הצדדים לחשבונית.
- 25 63. עולה מהמקובץ כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. המסמכים הפגומים,
- 26 מלמדים על ניסיון להסוות הפצת חשבוניות שהוצאו שלא כדין באמצעות כסות של
- 27 עסקאות אמיתיות, ואולם נוכח הפגמים שצינתי, לא עלה בידי המערערת לשכנע
- 28 שהחשבוניות הוצאו כדין, או שקיזוז חשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה ביודעין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

חשבוניות המס של חברת שניצה ואל ווין

- 1
- 2 64. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 17 חשבוניות של חברת שניצה בע"מ (להלן: "שניצה"), שסכומן הכולל הוא 7,474,618 ₪ וסכום המע"מ הוא 1,326,798 ₪. כמו כן
- 3
- 4 ניכתה מס תשומות על פי 11 חשבוניות של חברת אל ווין שיוק בע"מ (להלן: "אל ווין"), שסכומן הכולל הוא 4,936,293 ₪, וסכום המע"מ הוא 888,515 ₪.
- 5
- 6 65. אבו מדיעם הצהיר כי במאי 2013 התקשרה המערערת עם חברת שניצה באמצעות בעליה, מר אמיר מסעוד (בן דודו של רמי מסעוד מטיטניום), וכי ההתקשרות
- 7
- 8 התקיימה עד חודש אוגוסט 2013. בספטמבר 2013 התקשרה המערערת עם חברת אל ווין באמצעות בעליה, מר אמיר מסעוד וההתקשרות נמשכה עד לחודש נובמבר 2013.
- 9
- 10 (ראו סעיפים 10.2 ו-10.3 לתצהירו של אבו מדיעם מטעם המערערת).
- 11 66. בחקירתו של מר אמיר מסעוד מיום 13.1.16, כאשר נשאל אם הוציא חשבוניות מחברת שניצה או חברה אחרת בבעלותו, שמר על זכות השתיקה. כאשר הוצגו בפניו
- 12
- 13 חשבוניות של שניצה ואל ווין טען כי מדובר בחשבוניות שלו וביחס לשאלות נוספות שמר על זכות השתיקה.
- 14
- 15 67. המערערת טענה בסיכומיה שמר אמיר מסעוד, בעל המניות בשניצה, אישר בהודעתו מיום 13.1.16, עמ' 3, ש' 77, כי החשבוניות של שניצה לטובת המערערת, הן חשבוניות
- 16
- 17 שלו. אשר לחברת אל ווין, טענה כי על פי הודעתו של מר אבו מדיעם מיום 18.1.16, ש' 172, ההתקשרות עם אל ווין נערכה באמצעות מר אמיר מסעוד, אשר הוציא את
- 18
- 19 החשבוניות. כמו כן הפנתה להודעתו של מר אמיר מסעוד מיום 13.1.16, עמ' 4, ש' 123, כי החשבוניות של חברת אל ווין לטובת המערערת, הן חשבוניות שלו עבור ביצוע
- 20
- 21 העבודה (עמ' 5 ש' 129).
- 22 68. אבו מדיעם לא ידע להשיב לאילו מקומות סופקו הפועלים וכמה פועלים סופקו. כמו כן, לא זכר אם שילם עבור החשבוניות במזומן או צ'קים. בחקירתו הנגדית עומת אבו
- 23
- 24 מדיעם עם הסתירות בין האמור בחשבוניות לבין תיעוד שהציג, אשר נועד להוכיח בדיקות שערכה המערערת כדי לוודא את תקינות החשבוניות. כך הוצג לאבו מדיעם
- 25
- 26 דוח מרשם החברות של חברת שניצה (מש 8), שלפיו מונה מר אמיר מסעוד לכאורה לדירקטור ובעל מניות בחברת שניצה רק ביוני 2013, בעוד אחת מחשבוניות שניצה
- 27
- 28 (עמ' 99 לתצהיר המשיב) הוצאה ביום 31.5.13 בגין אספקת פועלים בחודש מאי. אבו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מדיעם השיב שלמרות שאמיר מסעוד לא היה נושא משרה בשניצה באותה תקופה, הוא עבד אתו, בהסתמך על כך שהיה מורשה חתימה, וכי לא נמצא מסמך הממנה את מסעוד להיות מורשה חתימה. (ראו עמ' 12 ש' 13-35, עמ' 13 ש' 1-9). אשר לאל ווין, נשאל אבו מדיעם בחקירה נגדית, ביחס למסמך מרשם החברות (מש/9) שלפיו מונה מסעוד כבעל מניות ודירקטור באוקטובר 2013, בעוד שהחשבונית הראשונה של אל ווין הוצאה בגין עבודה שבוצעה בחודש ספטמבר 2013. אבו מדיעם לא נתן הסבר המניח את הדעת לפער זה.

69. ההתרשמות שלפיה הייתה המערערת מודעת לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין מתחזקת בראש ובראשונה מכך שלא ניתן כל הסבר לעבודה כביכול עם אמיר מסעוד פעם בשניצה ופעם באל ווין. כפי שצינתי קודם לכן, שינוי פעילות מחברה לחברה חייב להדליק נורה אדומה באשר לתקינות החשבונית. המערערת לא בדקה דבר לעניין זה. זאת ועוד. קיומן של חשבוניות לתקופה שקדמה למינויו של אמיר מסעוד כמיופה כוח בחברות האמורות, מעידה על כך שמדובר לכל הפחות במצב שבו לא נערכו הבדיקות הדרושות לוודא את תקינותן של החשבוניות, אם לא מעבר לכך, עם ניסיון להציג בדיעבד אישורים כדי להסוות קיזוז חשבוניות פיקטיביות. בנסיבות האמורות לא עלה בידי המערערת לשכנע שהחשבוניות הוצאו כדין, או שקיזוז החשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה ביודעין, כפי שקבע המשיב.

18 חשבוניות המס של חברת בר קל פלסטיקה וחברת ש.ר. חברותא

70. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 12 חשבוניות של חברת בר קל פלסטיקה (להלן: "בר קל"), שסכומן 4,929,586 ₪, והמע"מ 838,030 ₪; וכן על פי 5 חשבוניות של חברת ש.ר. חברותא (להלן: "חברותא") שסכומן הכולל 3,024,521 ₪, והמע"מ 514,169 ₪.

71. אבו מדיעם הצהיר כי בפברואר 2013 התקשרה המערערת עם חברת בר קל, להתקשרות שארכה עד חודש אפריל 2013. במהלך ההתקשרות סיפקה בר קל למערערת פועלים באזור עוטף עזה. בדצמבר 2012 התקשרה המערערת עם חברותא, בהסכם שלפיו התחייבה חברותא לספק למערערת פועלים. ההתקשרות ארכה עד ינואר 2013 והעבודות בוצעו בשטחי עוטף עזה ובחצב במרכז הארץ (ראו סעיפים 10.4 ו-10.6 לתצהיר מטעם המערערת).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

72. הראיות שעמדו בפני המשיב מעידות על כך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ואינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים לחשבונית. בשמוט, בעל המניות בחברותא ובר קל, מסר בחקירתו מיום 7.1.15, כי בחור בשם אפרים גרינברג פתח את חברותא ואת בר קל במטרה לקבל את כספי הפיקדון הצבאי. עוד מסר כי מעולם הוא לא חתם על מסמכים בחברותא, אף אינו מכיר את המערערת ואת אבו מדיעם. כאשר הוצגו בפני בשמוט חשבוניות של חברותא ובר קל, אשר קוּזְזו על ידי המערערת, השיב כי אינו מזהה את החשבוניות או את כתב היד והחתימה על גביהן. בחקירתו של מר ליאור פופקין, בעליה הנוספים של בר קל, מיום 19.8.14, טען כי אין לו קשר לחברת בר קל ואינו מכיר את המערערת או את אבו מדיעם. עוד השיב כי הוא לא הדפיס חשבוניות בשם חברת בר קל. (ראו סעיף 15 לתצהיר מטעם המשיב).

73. בחקירתו מיום 17.1.16, לא ידע אבו מדיעם למסור פרטים אודות הספקים שעמם עבד, ולא זכר שמותיהם. בחקירה מיום 18.1.16, כאשר הוצגו בפניו חשבוניות של חברותא, טען שקיבל אותן מ"מהדי" אך לא ידע למסור פרטים נוספים אודותיו, אף לא ידע למסור היכן סופקו הפועלים. כאשר הוצגו לאבו מדיעם חשבוניות בר קל, מסר שאינו זוכר דבר משנת 2013, לא ידע לומר כיצד הכיר את בעלי חברת בר קל, כמה עובדים סופקו על ידה. אבו מדיעם לא הכיר את בשמוט, בעליהן של חברותא ובר קל.

74. אבו מדיעם לא הציג חוזים עם החברות האמורות. אף שלטענתו של אבו מדיעם בחקירתו הנגדית הוא עבד עם מהדי, מורשה החתימה בחברותא ובבר קל, לא הוצגו מסמכים כלשהם המעידים שאותו מהדי אכן היה מורשה חתימה. כפי שציינתי קודם לכן, מהדי או מי מטעמו לא זומנו לחקירה.

75. גם כאן עולה מהראיות שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. בנסיבות האמורות לא עלה בידי המערערת לשכנע שהחשבוניות הוצאו כדין, או שקיזוז החשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה ביודעין, כפי שקבע המשיב.

חשבוניות המס של חברת ל.ר. אופק

76. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 4 חשבוניות של חברת ל.ר. אופק בניה ותשתיות בע"מ (להלן: "אופק") שסכומן הכולל 1,500,000 ₪, וסכום המע"מ 240,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

77. מחומר החקירה עולה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. בחקירתו מיום 1.8.12, העיד אברהם לב, כי אבו חסווה גנב את זהות החברה. עוד העיד כי אינו מכיר אותו, ומעולם לא אישר לו לפעול באופן, הוא אף הגיש על כך תלונה במשטרה. מוחמד חסווה (להלן: "חסווה"), טען בחקירותיו כי חומר הנהלת החשבונות אבד, ואין ברשותו רשימת עובדים. עוד השיב כי מעולם לא שילם לעובדים בתלושי שכר, כי אם במזומן בלבד.
78. לטענת המערער, נרשם חסווה בכזב ברשם החברות כבעל מניות באופן, ובמהלך חקירתו הוא לא נשאל דבר אודות המערער. עוד טענה כי המערער נפלה קורבן לתרמית של חסווה, ולא ברור לה כיצד הייתה יכולה לדעת על כך שחסווה גנב את זהות אופן.
79. אבו מדיעם הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי ביוני 2012 התקשרה המערער עם אופן בהסכם, ולפיו התחייבה אופן לספק למערער פועלים. העבודה התבצעה ב'עוטף עזה', וההתקשרות נמשכה כחודש ימים. (סעיף 10.7 בתצהיר עדותו הראשית). במהלך חקירתו לא ידע אבו מדיעם למסור פרטים אודות אופן, לא ידע מי היה בעליה, היכן נפגש עמו וכיצד שילם לו. כאשר נשאל האם הוא מכיר את אבו חסווה, בעליה של אופן, השיב כי "אני נתקלתי איתו".
80. העדויות באשר לקיומה של מרמה בשימוש בזהותה של אופן תומכות בעמדתו של המשיב שלפיה הוצאו החשבוניות שלא כדין. אף שמדובר במרמה מצד חסווה, לא התרשמתי כי המערער נפלה קורבן למרמה זו. המערער לא הוכיחה שהיא נקט באמצעים כלשהם לוודא שהחשבוניות תקינות והוצאו כדין. לא עלה בידי המערער לשכנע שקיזוז החשבוניות שהוצאו שלא כדין לא נעשה ביודעין, כפי שקבע המשיב.
- חשבוניות המס של חברת פרסטיג'ס לינן**
81. המערער ניכתה מס תשומות על פי 17 חשבוניות של חברת פרסטיג'ס לינן בע"מ (להלן: "לינן"), שסכומן הכולל 7,812,478 ₪, וסכום המע"מ 1,406,246 ₪.
82. מהראיות שהיו בפני המשיב עולה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. מר אביטבול הצהיר בתצהיר עדותו הראשית שמר מוחמד מאדי שמר על זכות השתיקה ולא סיפק תשובות ביחס לחשבוניות שקוזזו על ידי המערער.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

83. אבו מדיעם הצהיר כי בדצמבר 2013 התקשרה המערערת עם חברת לינן בהסכם, באמצעות בעליה, מר מוחמד מאדי. בהסכם התחייבה לינן לספק למערערת פועלים, בתמורה לתשלום שיקבע בהתאם לדרישה. ההתקשרות נמשכה עד מרץ 2014, ובמהלכה סיפקה לינן למערערת פועלים לעבודה ב'עוטף עזה'.

84. בחקירתו לא ידע אבו מדיעם למסור פרטים אודות לינן, לא ידע מיהו בעל החברה, כמה עובדים סופקו לו ואיך שילם. כאשר נשאל על מוחמד מאדי השיב: "נראה לי. עבר עליי שם כזה. רק שאצלנו לא מדברים בשמות."

85. גם לעניין זה תומכות הראיות בעמדת המשיב, שלפיה החשבוניות היו חשבוניות שלא כדין. לא עלה בידי המערערת להוכיח שנעשו עסקאות אמת עם לינן, אף לא עלה בידה להוכיח שניכוי מס התשומות על פי חשבוניות פיקטיביות לא נעשה בודעין.

חשבוניות המס של חברת טל ועירא

86. המערערת ניכתה מס תשומות על פי 4 חשבוניות שהוצאו כביכול על ידי טל ועירא בע"מ (להלן: "טל"), שסכומן הכולל עמד על 1,360,535 ₪, וסכום המע"מ הסתכם ל- 58,650 ₪.

87. מהראיות שעמדו בפני המשיב עולה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. בחקירה של שתיה, מנהל טל, מיום 9.3.15, מסר שתיה שאין לו קשר לטל ובחקירה מיום 15.10.15 מסר שאינו מכיר את המערערת או בעליה. כאשר הוצגו בפניו חשבוניות טל, השיב שלא מדובר בחשבוניות שלו, אין זה כתב ידו או חתימתו וכי מדובר בזיוף. מר עיסאם זיתון מסר בחקירתו מיום 20.8.14 שהוא הפיץ חשבוניות מס באמצעות חתימה על פנקסי חשבוניות ריקים. מר יוסף סרחאן אשר שימש בעלים בטל, הודה בחקירתו מיום 22.1.14 שהוא מכר חשבוניות מס בתמורה לעמלה. מר יוסף סרחאן נדון לעונש מאסר בגין הפצת חשבוניות מס פיקטיביות. מר ציון טל ומי שהקים את החברה, טען שכל מטרת החברה הייתה ניהול פאב ברמת ישי. מר טל לא הכיר את הלקוחות שהוצגו לו וטען כי לקראת סוף שנת 2012 מכר את החברה באמצעות רואת החשבון שלו.

88. אבו מדיעם הצהיר בתצהיר עדותו הראשית שבנובמבר 2012 התקשרה המערערת עם טל בהסכם, שלפיו התחייבה טל לספק למערערת פועלים, בתמורה לתשלום שיקבע בהתאם לדרישה וכי ההתקשרות נמשכה כחודש ימים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-03-37221 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 89. בחקירתו לגבי טל לא ידע אבו מדיעם למסור פרטים, לא זכר מפגשים עם בעלי
- 2 החברה, ולא זכר כיצד שילם. כאשר נשאל לגבי היכרותו עם אחמד שתיה, השיב שזכור
- 3 לו שם כזה, אך הוא לא ידע לאיזה חברה הוא קשור.
- 4 90. גם לגבי חברה זו, מבחינת המבחן האובייקטיבי, מדובר בחשבוניות מס שהוצאו שלא
- 5 כדין. הנסיבות מלמדות על כך שהמערערת ניכתה את מס התשומות ביודעין, בהעדר
- 6 כל אינדיקציה להתקשרות אמתית בינה לבין החברה, ובהעדר כל נתונים בדבר עבודה
- 7 שבוצעה עבורה טל.

פסילת הספרים וקנס

- 9 91. בנימוקים להטלת כפל מס ולפסילת ספרים, מיום 28.12.17, פירט המשיב, בסעיפים
- 10 22-23, שעל פי סעיף 77ב(ב) בחוק מס ערך מוסף, "עוסק שניכה מס תשומות הכלול
- 11 בחשבונית מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם
- 12 כן הוכח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע
- 13 שחשבונית הוצאה שלא כדין". נוכח קביעותיו באשר לניכוי מס התשומות על פי
- 14 חשבוניות שהוצאו שלא כדין, קבע המשיב שיש לפסול את פנקסי המערערת, ולהטיל
- 15 עליה קנס כאמור בסעיף 95 (א) בחוק מס ערך מוסף.
- 16 92. נוכח הממצאים שפירטתי, לא מצאתי שנפל פגם בהחלטות המשיב בדבר פסילת
- 17 הספרים, ובדבר הקנס שהושת.

סיכום

- 19 93. עולה מהמקובץ שחשבוניות המס נושא הערעור הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין על פי
- 20 המבחן האובייקטיבי. לא מצאתי כל פגם בקביעתו של המשיב שלפיה פעלה המערערת
- 21 באופן שיטתי לנכות מס תשומות שלא כדין, ביודעין. בהעדר אינדיקציה כלשהי לקיום
- 22 עסקאות אמת בין המערערת לבין הספקיות, בהעדר כל תיעוד בדבר ביצוע העבודות,
- 23 בדבר אופן ההתחשבות לגבי התשלומים המופיעים בחשבונית, ובדבר בדיקות כלשהן
- 24 בדבר זהות הספקים ותקינות החשבוניות, בשים לב לאופן התשלום, עולה שהמערערת
- 25 ניכתה את מס התשומות על פי החשבוניות שהוצאו שלא כדין ביודעין (ולכל הפחות
- 26 בעצימת עין, שכמוה כמודעות).
- 27 94. אשר על כן אני דוחה את הערעור.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 37221-03-18 דמיטרי ק. - הסעות משלוחים ושירותים כלליים בע"מ נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

95. בשים לב להיקף ההתדיינות בתיק, להליכים שבהם היה על המשיב לנקוט, ובשים לב לראיות שהובאו, מצאתי שיש לחייב את המערערת בהוצאות המשיב, לרבות שכר טרחת עו"ד, בסכום כולל של 70,000 ₪. סכום ההוצאות ישולם מתוך הערובה שהופקדה בקופת בית המשפט להבטחת תשלום ההוצאות.

ניתן היום, ח' טבת תש"פ, 05 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת