



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערער:

מנשירוב יונון

ע"י ב"כ עוה"ד ערן ערבה

נגד

משיבים

מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

ע"י ב"כ עוה"ד גל מססה וחנוך גדרון  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

לפניי ערעורים מכוח סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), שהגיש מר יונון מנשירוב (להלן: "המערער") כנגד שתי החלטותיו של מנהל מס ערך מוסף – פשיעה חמורה (להלן: "המשיב"):

א. החלטת המשיב השוללת מהמערער ניכוי מס תשומות הגלום ב- 36 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס (להלן: "החשבוניות") שהוצאו למערער בתקופה שבין 3/2015 – 11/2015 (להלן: "התקופה הרלוונטית"), על ידי חמש חברות שונות, ואשר מס התשומות הגלום בהן עומד על 2,735,929 ₪. כנגד החלטה זו הוגש הערעור – ע"מ 22634-05-20.

ב. החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנת 2015 ולהטיל עליו קנס בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיו בשנה זו, בסך של 183,225 ₪. כנגד החלטה זו הוגש הערעור – ע"מ 21979-02-21.

לבקשת הצדדים, הדיון בערעורים אוחד (ולמען הפשטות יכוננו הערעורים להלן יחדיו: "הערעור").

רקע ועיקרי העובדות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

1. המערער עוסק בתחום הבניין. בתקופה הרלוונטית לערעור זה, שנת 2015, פעל המערער במסגרת רישומו כעוסק מורשה (בחו"ד 2/2015). בשנים מאוחרות לערעור זה, פעל המערער במסגרת חברה שהקים - מנשירוב בניה בע"מ [להשלמת התמונה אציין כי למערער ולחברה זו הוצאו הודעות כפל מס ביחס לתקופה הסמוכה מיד לאחר זו הרלוונטית לערעור כאן, וערעורי מס שהוגשו בעקבות כך נדונו במקביל לערעור זה (ע"מ 21-06-18459 וע"מ 21-06-34977)].
2. בתקופה הרלוונטית לערעור זה, נקשר המערער עם מספר חברות, העיקרית בהן היא חברת דונה חברה להנדסה ובניין בע"מ (להלן: "דונה"), למתן שירותי בנייה על-ידי המערער.
3. אין חולק כי למערער לא היה כוח אדם באמצעותו יכול היה לתת שירותי בנייה אלה, וכי הוא עשה כן, לטענתו, באמצעות קבלני משנה עמם התקשר.
4. תחילה הוציא המשיב למערער אף שומת עסקאות, במסגרתה טען המשיב כי חשבוניות שהוציא המערער לדונה הוצאו שלא כדין. אלא שכבר בשלב דיוני השומה חזר בו המשיב משומה זו. לדברי המשיב, קביעתו שלא לעמוד על שומה זו - אינה נובעת מבחינת העסקאות ואישורן באופן פוזיטיבי, אלא מכך שבשל אילוצי כוח אדם אצל המשיב ומשיקולי יעילות נוכח מגוון ההחלטות שיצאו בעניינו של המערער והיקפן, מצא המשיב שלא להשקיע עוד משאבים לביצוע החקירות בעניין זה. המערער רואה את הדברים בדרך אחרת, והוא סבור כי בקביעת המשיב יש משום אישור לעסקאות שביצע.
5. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת לניכוי מס התשומות, הגלום ב-36 חשבוניות שקיבל המערער מחמש חברות שונות, אשר לטענתו שימשו עבורו כקבלני משנה (להלן: "קבלני המשנה" או "מוציאי החשבוניות"):

שם קבלן המשנה	התקופה	מס' חשבוניות	סכום כולל מע"מ	מע"מ (קרן)
אנדה אבסולוט בע"מ (להלן: "אנדה")	3-5/2015	4	₪ 876,726	₪ 133,129
בסט מאן בע"מ (להלן: "בסט מאן")	5-11-2015	19	₪ 7,444,882	₪ 1,129,369
עוסק מורשה, קשוט חוסאם (להלן: "קשוט")	4-6/2015	4	₪ 1,109,279	₪ 169,212



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

754,666 ₪	4,947,250 ₪	4	3-6/2015	נס אברהם הנדסת בנין והשקעות בע"מ (להלן: "נס אברהם")
549,553 ₪	3,602,620 ₪	5	3-7/2015	א.ד.מ הנדסת בנין (2010) בע"מ (להלן: "א.ד.מ הנדסה")
2,735,929 ₪	17,980,757 ₪	סה"כ:		

6. קודם לערעור הנוכחי הגיש המערער שני ערעורים דומים לאלה הנוכחיים: ע"מ 1006-10-18 – אשר עסק בניכוי מס התשומות, וע"מ 73668-01-19 – אשר עסק בפסילת הספרים (להלן: "הערעורים הקודמים"). במסגרת הערעורים הקודמים העלה המערער טענת התיישנות וכן טען כי טענותיו לא נשמעו כדבעי בשלב ההשגה. בהתאם להסדר דיוני אליו הגיעו הצדדים הוסכם כי ראשית ידון בית המשפט בטענת ההתיישנות וכי אם זו תידחה – הערעורים ימחקו והדיון יושב לשלב הדיון בהשגה. בהחלטה מפורטת מיום 18.4.19 נדחתה טענת ההתיישנות, הערעורים נמחקו והדיון הושב לשלב הדיון בהשגה בעניין התשומות ולדיון בעניין פסילת הספרים והקנס [הצדדים הגיעו ל"הסדר דיוני" בעניין אופן התנהלותם].

הדיונים ביניהם לא הובילו את הצדדים להגיע להסכמות, ובעקבות החלטות המשיב הוגשו הערעורים הנוכחיים שלפניי.

7. מטעם המערער העידו מספר עדים: המערער – הגיש תצהיר ונחקר בחקירה נגדית; לגבי עדים אחרים, המערער טען כי בשים לב לקיומה של חקירה במישור הפלילי, הוא מנוע מלשוחח עמם – ולכן לא יוכל להגיש תצהיר מטעמם. לאור זאת הסכימו הצדדים כי עדים ימסרו את עדותם הראשית בבית המשפט (מבלי שהגישו קודם לכן תצהיר). מר מורד אומרוב – העיד בעניין חשבוניות חב' אננדה; מר סעדיה וזאנה – העיד בעניין חשבוניות חב' נס אברהם; מר אברהם זקס – העיד בעניין חשבוניות חב' בסט מאן, ומר אברהם מלמד – העיד בעניין חשבוניות חב' א.ד.מ הנדסה. מטעם המשיב העידה גב' ציפי אלבז, ממונה בכירה בחוליית ביקורת חשבונות אצל המשיב.

עיקרי טענות הצדדים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני :

להלן אסקור בקצרה את עיקרי הטענות הכלליות שבפי הצדדים, ובהמשך – בפרק הדיון וההכרעה, ייוחד תת פרק לכל אחד ממוציאי החשבוניות ויבחנו טענות שהועלו בעניינו.

### עיקרי טענות המערער

8. המערער הנו קבלן בניין אשר ביצע עבודות רחבות היקף. המשיב פסל רק חלק מהתשומות, בעוד שתשומות בהיקף ניכר של כ- 2.8 מיליון ₪ הותרו בניכוי. עובדה זו מלמדת כי עסקינן במי שלא יכולה להיות מחלוקת כי ביצע עבודות בנייה בהיקף ניכר.
9. המערער טוען כי החשבוניות משקפות עסקאות אמיתיות שהיו בינו לבין קבלני המשנה, באמצעותן סיפק את שירותי הבניה לחב' דונה ולגורמים נוספים. לטענת המערער, מדובר בחשבוניות שהוצאו לו כדין.
- בהקשר זה מציין המערער כי אף אם עסקה במסגרתה סופקו לו עובדי בנייה תוארה בחשבוניות כעסקה למתן שירותי בנייה, מבחינה מהותית מדובר באותו דבר ולכן אין בכך משום פגם בחשבוניות המצדיק את פסילתן.
10. המערער ביצע את כל הבדיקות הנדרשות קודם להתקשרות עם קבלני המשנה. לאור זאת, אף אם בדיעבד התברר כי נפל פגם אובייקטיבי בחלק מהחשבוניות (ופגם שכזה - מוכחש), הרי שיש להחיל בעניינו של המערער את "החריג הסובייקטיבי" שנקבע בפסיקה, ולהתיר את ניכוי מס התשומות.
11. בסעיף 42 לכתב התשובה טען המשיב כי מטרת הוצאת החשבוניות הייתה מתן כיסוי חשבונאי כוזב עבור עלויות העסקה של עובדים זרים. טענה זו מכוונת אל הנחת יסוד לפיה שולמו לעובדים ממוצא סיני תשלומים במזומן "בשחור", וכי הוצאת החשבוניות נועדה לאפשר זאת. על אף שמדובר בטענה מרכזית, היא כלל לא הוכחה. מטעם זה היא נזנחה ע"י המשיב בהמשך ההליך. המערער טוען כי משנזנחה טענה זו, לא היה מקום לעמוד על פסילת ניכוי התשומות.
12. בפי המערער טענות אודות ההליך המנהלי שהתנהל אצל המשיב: המערער טוען כי לא הועברו לו כל חומרי החקירה הנדרשים. בהקשר זה מזכיר המערער כי בשל קיומה של חקירה במישור הפלילי אשר טרם הסתיימה, גישתו לחומרי החקירה הייתה תלויה במשיב. לטענתו, לא כל החומרים הרלוונטיים הועברו לעיונו. כן טוען המערער כי הליך השימוע לא נעשה לו כנדרש, בין השאר מהטעם כי המשיב לא הציב בפניו דרישות – להן לא נענה המערער, והרושם היה כי דעתו של המשיב הייתה נעולה והוא לא חיפש לתור אחר האמת.
13. המערער סבור כי לא היה מקום לפסול את ספריו ובהשתת הקנס שהוטל עליו בגין אי ניהול ספרים. בהקשר זה, בפי המערער מספר טענות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

- א. טענת התיישנות: ההחלטה בעניין פסילת הספרים ניתנה לאחר שחלפה למעלה משנה ממועד השימוע. בהתאם לפסק הדין ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מנהל מע"מ עכו (7.12.14), אין להוציא החלטה בעניין פסילת ספרים ולא השתתף קנס מכוח סעיף 95 לחוק, אם חלף פרק זמן העולה על שנה מיום הצגת טענות המערער במסגרת שימוע שנערך בעניינים אלה.
- ב. חסרים עליהם הצביע המשיב בספרי המערער, אינם מהותיים, ולכן לא היה מקום לפסילת הספרים והשתתף הקנס.
- ג. אין מקום לקביעה כי המערער ניכה מס תשומות שלא כדין, ולכן קביעה זו של המשיב – דינה להידחות ויחד עמה פסילת הספרים המתבססת עליה.

### עיקרי טענות המשיב

14. מפאת אילוצי כוח האדם של המשיב, לא נבחנו כל התשומות שביקש המערער לנכות. אין בכך כדי להוות אישור פוזיטיבי לכך שמדובר בעסקאות שנעשו כדין.
15. המשיב טוען כי על אף שאין מחלוקת כי על המערער היה להיעזר בקבלני משנה לשם ביצוע עבודות שהתחייב לספק לחב' דונה ולאחרים ועל אף שאין מחלוקת כי "בניינים נבנו", הרי שיש אינדיקציות כבדות משקל ביחס לכל אחד ממוציאי החשבוניות, המלמדות כי החשבוניות הוצאו למערער שלא כדין ולכן אין להתיר בניכוי את מס התשומות הגלום בהן.
- חשבונית צריכה לתאר את העסקה האמיתית שבוצעה, ולא הרי עסקה בה מתחייב באמת קבלן לקחת על עצמו לדוגמה "בניית שלד", כהרי עסקה שכל מה שנעשה בה הוא אספקת כוח אדם. מעבר לכך וביחס למרבית מוציאי החשבוניות, כלל לא עלה בידי המערער להוכיח כי אלה נתנו לו שירות (כמפורט בחשבוניות ובכלל).
16. נסיבות המקרים כאן – ביחס לכלל מוציאי החשבוניות, רחוקות מלהצדיק את תחולת "החריג הסובייקטיבי" הצר שנקבע בפסיקה.
17. תופעת תשלום בשחור לעובדים זרים, מוכרת בענף הבנייה. חשבוניות המוצאות שלא כדין, מסייעות להיתכנות תופעה זו. בהחלטתו שם המשיב דגש על כך שהחשבוניות מושא המחלוקת כאן הוצאו שלא כדין, ובכך די לעניין שלילת ניכוי מס התשומות.
18. למערער ניתנו כל חומרי החקירה עליהם הסתמך המשיב בהחלטתו, ואף מעבר לכך – כל חומר רלוונטי שהתבקש. אין ממש בטענות המערער בעניין זה. כמו כן, אין ממש בטענות המערער ביחס לשימוע, אשר נערך במתכונת שביקש ב"כ המערער. המשיב בא לשימוע זה בנפש חפצה, אולם אין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

זה מתפקידו של המשיב לספק למערער רשימת בקשות של חומרים הנדרשים להוכחת הדבר הפשוט שעל המערער לדעת כי עליו להוכיח – כי החשבוניות הוצאו כדין. גם אם נפלו שגיאות כלשהן בהתנהלות המשיב, והמשיב מכחיש קיומן של כאלה, הרי שבכל מקרה למערער ניתן יומו בהרחבה – הן בפני המשיב וודאי בהליך בבית המשפט, כך שאם נפל פגם (מוכחש) כלשהו – הרי שזה רופא. 19. בדין הורה המשיב על פסילת הספרים ועל השתת הקנס מכוח סעיף 95 לחוק. בהתייחס לטענות המערער, טען המשיב:

- א. המערער עצמו נמנע מלהציג טענות במסגרת השגתו ביחס לפסילת הספרים. לאור זאת הוסכם על ידי שני הצדדים בשלב מאוחר ומשהתגלה הדבר – כי תינתן למערער האפשרות להציג את טענותיו, וכך נעשה. המערער לא העלה כל טענה בעניין זה, עד לשלב הסיכומים, ואף נוכח הסכמת הצדדים – אין לטענה זו כעת מקום.
- ב. המערער לא ניהל שורה של ספרים נדרשים ואף לא ניהל הנהלת חשבונות כפולה כנדרש. מדובר בחסרים מהותיים, ולכן בדין נפסלו הספרים והושת הקנס.
- ג. המערער ניכה מס תשומות שלא כדין, ודי בכך כדי להצדיק את פסילת הספרים והטלת הקנס.

### דיון והכרעה

#### המסגרת הנורמטיבית

20. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע:

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 ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית, נועד להבטיח את הטלת המס על הערך המוסף בלבד. עם זאת, נקבעה מגבלה מרכזית בסעיף, ולפיה ניכוי מס התשומות יהיה רק על סמך חשבונית מס שהוצאה כדין לעוסק המבקש את הניכוי. אם בידי העוסק חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ככלל, לא יותר ניכוי מס התשומות.

21. סעיף 47(ב) לחוק מע"מ קובע, כי חשבונית מס תכלול פרטים שיקבע המנהל. פרטים החייבים להירשם בחשבונית נקבעו בתקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

(להלן: "התקנות"). בכלל זה, על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה. דרישות אלה נועדו לאפשר נתיב ביקורת, במסגרתה יוכל המשיב למלא את חובתו ולוודא כי ניכוי התשומות נעשה כדין.  
 22. בנוסף לדרישות הטכניות, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, לפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].

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

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

כלומר, חשבונית אשר אינה משקפת עסקה או כאשר אין זהות בין מבצע העבודה בפועל לבין מוציא החשבונית, נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין, ומשכך התשומות הנובעות ממנה אינן מותרות בניכוי.

23. הפסיקה קבעה, כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו תישלל זכותו של עוסק לנכות מס תשומות הגלום בחשבוניות, אם יתברר כי חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999) (להלן: "עניין סלע"), נקבע בעניין זה על ידי כב' השופט ד' בייניש (עמ' 516 לפסק הדין) - כדלקמן:

... המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן האובייקטיבי, העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה.

בהתאם למבחן האובייקטיבי, האחריות לוודא את נכונות העסקאות וזהות הספקים המוציאים לו חשבוניות - מוטלת על העוסק, שכן הוא בעל האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבוניות הוצאו לו כדין.

24. לצד האמור, הוכר בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי, הוא "המבחן הסובייקטיבי", ולפיו יותר לעוסק ניכוי מס התשומות - אם יוכח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות החשבוניות וזהות העוסק (עניין מ.א.ל.ר.ז., פסקה 25):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

אימון המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזיהוי העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע [1], בעמ' 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות כדין.

עם זאת, בפסיקה הודגש כי מדובר בחריג צר, וכי על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, נדרש כי העוסק יוכיח כי נקט באופן אקטיבי בבדיקות הנדרשות כדי לוודא את כשרות החשבוניות שהוצאו לו. ראו לעניין זה את שקבע כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3, עת עמד על המקרים בהם יחול המבחן הסובייקטיבי:

התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שנקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין.

כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (בדי') השופט ח' מלצר בע"א 32/18 חברת לון אורן אריות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.6.21) (להלן: "עניין לון אורן") בפס' 17, אודות החריג הסובייקטיבי:

"חריג זה הנו מצומצם ביותר ...".

גישה מצמצמת לתחולת החריג הסובייקטיבי נדרשת, לאור ההצדקה הרבה שיש בהטלת מלוא האחריות לבחינת החשבוניות, על הגורם עליו יעיל ומוצדק להטיל אחריות זאת – על מי שמקבל את החשבוניות ומבקש לנכות את מס התשומות הגלום בהן.

25. בכל הנוגע לנטל ההוכחה, סעיף 132 לחוק מע"מ קובע כי נטל ההוכחה מוטל על כתפי הטוען שהמס נוכח כדין על פי החשבונית – כלומר על המערער:

הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שמס נוכח על פי חשבונית מס - עליו הראיה.

26. לעניין נטל ההוכחה, נקבע ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (1.7.2003), מפי כב' השופט שטרסברג כהן, כדלקמן:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-217979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות "נטל השכנוע" על העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווה מתחילת הדרך עד סופה, ואתו מוטל על העוסק "נטל הבאת הראיות". "נטל הבאת הראיות" עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין, ולא נפסלו, והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, "נטל השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" על העוסק.

במקרה שלפנינו, ספרי המערער נפסלו. יתירה מזו, המדובר במחלוקת לבר-פנקסית אודות השאלה האם החשבוניות משקפות באופן נכון עסקאות אשר המערער טוען כי ביצע עם מוציאי החשבוניות. לאור זאת, נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המערער.

### מן הכלל אל הפרט

27. אקדים ואומר כי הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אפרט את הנימוקים אשר הביאו למסקנה זו, ביחס לכל אחד ממוציאי החשבוניות:

### חשבוניות חברת אנגדה

28. כאמור לעיל, המערער ביקש לנכות מס תשומות הגלום ב-4 חשבוניות של אנגדה, בסך (כולל מע"מ) של 876,726 ₪, אשר הוצאו לו בחודשים 3-5/2015, ואשר המע"מ הגלום בהן הוא 133,129 ₪. מהחשבוניות נחזה כי אנגדה סיפקה למערער שירותי בניה.

29. על פי נתונים שהציג המשיב (נספח 15 לתצהיר המשיב) בעלי המניות בחב' אנגדה היו - כדלקמן:

א. מורד אומרום – עד ליום 11.11.14.

ב. דימטרי ורשבסקי – 11.11.14 עד 12.4.15.

ג. טטיאנה קליונקין – 12.4.15 עד 30.7.15.

ניתן להיווכח כי בתקופה הרלוונטית לחשבוניות שהוצאו למערער, בעלי המניות היו דימטרי ורשבסקי וטטיאנה קליונקין.

על אף האמור, המערער טען כי ביצע את העסקאות וקיבל את החשבוניות מאת מורד אומרום (להלן: "אומרום").

לדברי המערער, הוא עבד בעבר כשכיר בחב' אנגדה, ולכן הוא הכיר את אומרום וסבר כי עודנו בעל המניות. לא יכולה להיות מחלוקת כי בדיקה קלה אצל רשם החברות, הייתה מלמדת את המערער כי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לא כך הם פני הדברים. אלא שמעבר לכך, הבעיה המרכזית בכל הנוגע לחשבוניות אנגדה היא – כפי שנראה בהמשך, גרסתו המקורית של אמרוב אשר סתרה את דברי המערער ושינויים שעברה גרסתו עת הגיע להעיד בבית המשפט.

30. המערער זימן לעדות את אמרוב, אך לא את מי שהיו בעלי המניות במועדים הרלוונטיים לעסקאות ולחשבוניות – ורשבסקי וקליונקין.

31. גרסתו של אמרוב, עברה שינויים ניכרים. כאשר נחקר אמרוב במשרדי המשיב, מסר כי אינו קשור כלל לחשבוניות ולפעילות אנגדה בתקופה הרלוונטית לחשבוניות. בחקירתו אצל המשיב לא ידע אמרוב למסור כל מידע של ממש אודות העסקאות או אודות החשבוניות. וכך נשאל והשיב אמרוב בחקירתו במשרדי המשיב מיום 12.7.16 - בעמ' 234 לתצהיר המשיב ש' 92-93:

ש: ... האם אתה נתת את החשבוניות האלו?

ת: לא

ובהמשך - עמ' 235 לנספחי המשיב, ש' 104-105:

ש: אז מה זה החשבוניות האלה?

ת: "לא יודע"

ובעמ' 236 לנספחי המשיב, ש' 143-144 – מסביר באופן רהוט אמרוב כי בתקופה הרלוונטית לחשבוניות, כבר לא היה מעורב בשום דרך לפעילות אנגדה ולחשבוניות:

ש: מתי ניתקת לחלוטין מגע מחברת אנגדה?

ת: חודש 3/2015 ניתקתי בכלל ולא עזרתי יותר.

ש: אז לפי מה שאתה אומר, החשבוניות שהצגתי לך של אנגדה שיצאו למנשירוב, שהן

בגין חודשים 3-5/2015, לא קשורות אליך כלל וכלל?

ת: לא קשורות.

ובהמשך שם, בעמ' 237 לנספחי המשיב, ש' 145-147

ש: האם אתה יודע לומר לי פרטים לגבי לקוחות, קבלני משנה, פרויקטים ועובדים של

חברת אנגדה בחודשים 3-5/2015?

ת: מאיפה אני יודע ניתקתי קשר עם החברה.

אלא שבדיון ההוכחות שנערך בבית המשפט ביום 23.2.22 – מספר שנים לאחר מסירת גרסתו המקורית במשרדי המשיב, נזכר לפתע אמרוב בסיפור שונה לחלוטין. וכך השיב בחקירתו ע"י ב"כ המערער (עמ' 76 לפרוטוקול):

עו"ד ערבה: מה הקשר שלך לחשבוניות הללו?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- העד, מר אומרוב: אלה חשבונות שהוצאנו מהחברה.
- עו"ד ערבה: הוצאנו מהחברה, מי זה הוצאנו מהחברה?
- העד, מר אומרוב: בזמנו הזה בדיוק אני מכרתי חברה גם לאנשים מהסוג (לא ברור) טטיאנה, דמיטרי, היה קבוצה שהם עבדו.
- עו"ד ערבה: הבנתי.
- העד, מר אומרוב: הוא הביא, אני הייתי איתם 3-4 חודשים מנהל, להראות כול המקומות, עבדנו בזמן של יונן הוא הלך, אחר כך הוא עבד לבד בחריש, משהו כזה, עבודה בקבלנות.
- עו"ד ערבה: הבנתי, ... תראה, את החשבונות האלה מי שמסר לינן,
- העד, מר אומרוב: אני, כן.
- עו"ד ערבה: אתה, יפה.
- העד, מר אומרוב: אני לקחתי אותם.
- עו"ד ערבה: אתה מסרת אותם?
- העד, מר אומרוב: כן.
- עו"ד ערבה: בגין מה החשבונות האלה יצאו?
- העד, מר אומרוב: מול עבודות שעשינו בחריש, היה איזושהי עבודה.
- עו"ד ערבה: הבנתי. בגין החשבונות האלה היה תשלום?
- העד, מר אומרוב: כן.
- עו"ד ערבה: כמה מתוכם שולם? הכול? חלק?
- העד, מר אומרוב: אני חושב שהכול, קיבלתי צ'קים, נתת למנהלים בזמנו של חברה ...
- עו"ד ערבה: הבנתי. עכשיו, כשאתה נתת שירותי, כשחברת "אננדה" נתנה, סיפקה עבודות, סיפקה שירותי בנייה לינן.
- העד, מר אומרוב: כן.
- עו"ד ערבה: מי היה איש הקשר של חברת "אננדה" מול יונן?
- העד, מר אומרוב: אני.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

מדובר בגרסה שונה לחלוטין מזו שמסר אומרום בחקירתו במשרדי המשיב. כאשר בחקירתו הנגדית בבית המשפט עומת על-ידי ב"כ המשיב עם הסתירה בין הגרסאות, התעדנה לפתע הגרסה שמסר בבית המשפט ותפקידו קיבל גוון טכני גרידא. לדבריו שימש בשעתו כשליח של מי שהיה בעל המניות (לפחות בחלק מהתקופה) – דימטרי, למסירת החשבוניות לידי המערער (עמ' 91 לפרוטוקול ש' 35):

... דימטרי הוציא אני עשיתי כמו, הייתי כמו שליח.

לא הוצג כל הסבר של ממש לשינוי בגרסאות. אומרום עצמו ניסה להסביר את הדברים, במענה לכך שב"כ המשיב הטיח בו את הסתירה הברורה בין הגרסאות (עמ' 88 לפרוטוקול ש' 33-28):

עו"ד גדרון : אתה אומר לא נתתי חשבוניות.

העד, מר אומרום : מסרתי, כן. לא נתתי, אני, לא, משהו, יכול להיות שואלים שאתה הוצאת או לא הוצאת? נתת או לא?, אני אומר "אני מוסר", שלא יבינו לא נכון, אתה הוצאת חשבונית כאילו, הוא ככה שואל ההפוך שאני לא הבנתי, כאילו אני הוצאתי, אני הלכתי אני פנקסים שלי, אמרתי, לא, אתה יודע אני מסרתי לו רק ...

אומרום מנסה להבחין בין תשובה לשאלה 'אם מבחינה מהותית הוא זה שהוציא את החשבוניות' (שאז התשובה כי הוא לא "הוציא" את החשבוניות), לבין תשובה לשאלה 'האם מסר את החשבוניות למערער או לא' – שאז התשובה שהוא אכן רק מסר טכנית את החשבונית. זהו ניסיון מפולפל להסביר את הסתירה. אלא שיותר משיש בו כדי ליישב את הסתירה, יש בו כדי ללמד על תחכומו של אומרום. הא ותו לא.

עיון בחקירה של אומרום אצל המשיב, לכל אורכה, מלמד באופן ברור כי אומרום טוען כי ניתן עצמו מכל קשר שהוא לחשבוניות ומפעילותה של אנדה מול המערער, ותשובתו הברורה, שוב ושוב, הייתה כי הוא לא נתן את החשבוניות וכי הוא לא יודע אודותם דבר (הוא אפילו הסכים להתעמת עם המערער ולהכחיש בפניו את טענות המערער). גרסתו במהלך העדות בבית המשפט, היא גרסה סותרת ומאוחרת.

לא ארחיב בדברים, שכן דומני כי די בציטוטים לעיל כדי להמחיש את הסתירות בין הגרסאות, במגוון נקודות חשובות. אסתפק בדוגמה נוספת אחת, הנוגעת לקבלת הכספים. בעוד שבדבריו שצוטטו לעיל טען לפתע אומרום כי הוא זה שקיבל מאת המערער את התשלומים עבור אנדה, הרי שבחקירתו אצל המשיב שלל זאת שוב ושוב (עמ' 234 לתצהיר המשיב, ש' 82-84, ובש' 94-95):

ש: האם קיבלת כסף ממנשירוב יונן עבור חברת אנדה במהלך שנת 2015, כלומר

חודשים אחרי שמכרת את המניות של החברה?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ת: לא

...

ש: האם אתה קיבלת את הכסף עבור החשבוניות האלו?

ת: לא

הן בחקירתו אצל המשיב והן בעדותו בבית המשפט תשובותיו של אומרום רהוטות – אך סותרות. גרסתו של אומרום כשנחקר במשרדי המשיב נמסרה בסמיכות זמנים לאירועים, ואילו גרסתו החדשה היא גרסה כבושה – אשר אני מתקשה לתת בה אמון [אודות הקושי לקבל גרסה כבושה, ראו: ע"פ 7007/15 שמיל נ' מדינת ישראל (5.9.18) פס' 33; י' קדמי, על הראיות (2009), עמ' 500].  
32. עוד אוסיף כי אף בגרסתו העדכנית של אומרום, לא היה כדי לשפוך אור של ממש על העבודות שבוצעו. כך נשאל והשיב אומרום (עמ' 88 לפרוטוקול ש' 1-4):

עו"ד גדרון: האם היה לך איזשהו קשר לעבודות בנייה שבוצעו עבור מנשירוב?

העד, מר אומרום: קשר לא היה בכלל, הוא היה בונה, הם היו, אנשים של חברה בונים, אני היה מוסר רק, חשבוניות, צ'קים, כמו שליח, עוזר להם, עוזר זה.

33. המערער יכל אולי להבהיר את הדברים בדרך המתבקשת – על-ידי זימונם לעדות של בעלי המניות הרלוונטיים לתקופה בה הוצאו החשבוניות – דימטרי ורשבסקי וטיאנה קליונקין. המערער בחר שלא לעשות כן – וחזקה כי ידע מדוע. מדובר בעדים נחוצים, ובחירתו של המערער שלא לזמנם נזקפת לחובתו.

34. לאור האמור, בצדק קבע המשיב כי אף בהתאם לגרסתו של המערער עצמו – מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, שכן לאומרום, אשר כבר לא היה בעל המניות, לא הייתה הרשאה להוציאן. יתירה מזו ולמעלה מהנדרש אציין כי יש ממש אף בטענות המשיב כי בסופו של דבר, המערער כלל לא הוכיח כי בוצעו העבודות נשוא החשבוניות. המערער לא הציג הסכם התקשרות עם אנדה, ולא הוכיח את ביצוע התשלומים. כך בעמ' 12 לפרוטוקול נשאל והשיב המערער – ביחס לכך שלא הציג הסכם עם אנדה (שם, ש' 4):

יכול להיות, אבל כמובן ששיש הסכם.

וביחס לכך שלא הראה ביצוע של תשלומים (שם, ש' 14-16):

עו"ד גדרון: אתה יכול להציג העברות, הצגת העברות בנקאיות ל-"אנדה"

בסכומים שעל החשבוניות?

העד, מר מנשירוב: אם הבנק ייתן לי את האינפורמציה הזאת, בכיף.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

אכן, המשיב לא ביסס את שומתו על טענה כי הכספים לא שולמו. שומתו של המשיב מבוססת (בעיקר אך לא רק) על הטענה הפשוטה כי לנוכח הספקות העולים מגרסתו של אומרו – לא הוכח כי אנדה אכן סיפקה למערער את שירותי הבנייה המתוארים בחשבוניות. כדי להפריך טענה זו, המערער עצמו ומיוזמתו, יכול וצריך להציג את הראיות המשכנעות ולזמן את העדים הנחוצים - אשר עשויים ללמד כי עסקאות אמת לפנינו. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לניכוי מס התשומות. בסוגיה זו, מלוא נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המערער, והוא הבוחר מה להציג ואלו עדים לזמן. לאור כל האמור לעיל, איני סבור כי עלה בידי המערער להרים נטל זה.

35. בניגוד לטענת המערער, אלא אינן נסיבות בהן יש הצדקה להחיל את "החריג הסובייקטיבי". ראשית, המערער כאמור כלל לא הוכיח כי העבודה המתוארת בחשבוניות, בוצעה ע"י אנדה. כמו כן, שאלת תום הלב שניתן לייחס למערער רחוקה מלהיות ברורה – שכן גרסתו המקורית של אומרו סותרת באופן ברור את טענות המערער. בנוסף, יש לזכור כי המערער נמנע מלבצע כל בדיקות אודות זהות בעלי המניות של אנדה. מדובר בבדיקה פשוטה, קודם להתקשרות בסכומים נכבדים, אשר הייתה עשויה לגלות לו את שינוי בעלי המניות. ער אני להסבר שהציע המערער להימנעותו מבדיקה זו (הסבר לפיו מחמת זה שהוא עבד קודם באנדה והכיר את אומרו כבעל החברה, לא העלה על דעתו כי בעלי המניות השתנו), אלא שבנסיבות בהן כלל לא הוכח כי בוצעה העבודה על ידי אנדה, אין די בטענה מסוג זה.

36. לאור כל האמור, איני מוצא כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב בעניין חשבוניות אנדה.

### חשבוניות קשוט

37. עוסק מורשה, קשוט חוסאם, אשר רשום במשרדי המשיב כמי שעוסק בענף שירותי מוניות, הוציא למערער 4 חשבוניות המתארות עבודות בנייה שכביכול בוצעו עבור המערער בחודשים 4-6/2015, בתמורה לסך של 1,109,279 ₪ ואשר המע"מ הגלום בהן עומד על 169,212 ₪.

38. המשיב קבע כי אין להתיר את ניכוי מס התשומות, שכן מדברי קשוט בחקירתו במשרדי המשיב עלה באופן ברור כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, וכי כספים ששילם לו המערער – הושבו למערער ע"י קשוט (בניכוי עמלה שגבה קשוט).

39. להלן אצטט מהדברים שמסר קשוט בחקירתו אצל המשיב מיום 4.4.16 (נספח 24 לתצהיר המשיב (עמ' 577), ש' 288-306):

ש: אני צריך שאתה תגיד לי מה היה הסיפור עם החשבוניות האלה שהצגתי לך?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ת: אני הייתי רושם לשלומי או למנשירוב את החשבונות, ומחזיר להם את הכסף ביד  
להם אישית

ש: מה הקשר שלך לפועלים שעבדו באתרים של מנשירוב ושל שלומי, שבשבילם  
הוצאת חשבונות?

ת: אין קשר

ש: אז למה הוצאת את החשבונות האלו?

ת: שלומי ומנשירוב אמרו לי

ש: למה הם אמרו לך להוציא את החשבונות?

ת: הם צריכים לשלם לפועלים הסינים.

ש: הם השתמשו בכך ובחשבונות שלך על מנת להראות כיסוי חשבונאי להוצאת  
הכספים מהחברה?

ת: כן, זה מה שהיה.

ש: למה מנשירוב ושלומי היו צריכים אותך?

ת: הם צריכים לקבל את הכסף מזומן

ש: להראות שהם מוציאים מהחברה?

ת: לא יודע

ש: בתכלס הם היו צריכים לשלם לפועלים הסינים?

ת: כן

ש: אז לא היה לך שום קשר לפועלים הללו כשהוצאת חשבונות בגינם?

ת: לא

ש: מה היה הרווח שלך מכל הסיפור הזה

ת: תיווך, 3-4 אחוז

40. קשור הודה אפוא באופן ברור כי הוא לא שימש אלא ככסות בלבד, מבלי שהיה קשר כלשהו בינו  
לבין העבודות הנזכרות בחשבונות. יתירה מזו, כספים ששולמו לו – הוא השיב למערער בתנועה  
סיבובית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

מדובר אפוא בחשבוניות פיקטיביות, אשר הוצאו שלא כדין. המשיב הציג ראיות נוספות המובילות למסקנה זו כגון התיאור הלאקוני בחשבוניות, היות ההסכם שהוצג – חסר באופן מתמיה, אי הוכחת תשלום (כאשר לראשונה במהלך דיון שמיעת הראיות הציג המערער מסמכים המלמדים לכאורה על ביצוע תשלומים לקשוט, אלא שמעבר לבעיה בכל הנוגע למועד הצגת המסמכים – הרי שמדובר במסמכים שתיעדו רק חלק קטן מהתשלומים, ומה גם שקשוט הודה באופן ברור כי הכספים הושבו למערער – כך שאין לכך כל משמעות), בעייתיות עם קבלני משנה שעבדו כביכול עם קשוט ועניינים נוספים] – אלא שאיני מוצא צורך להאריך בדברים – נוכח ההודאה הברורה שמסר קשוט, אשר לא היה בידי המערער להציג כל ראיות של ממש להפרכתה.

בשולי הדברים אציין כי המערער בחקירתו אצל המשיב (מיום 23.6.15; נספח 13 לתצהיר המשיב, עמ' 155 ש' 37) מסר כי הכיר את קשוט – "סתם על הדרך, ככה בשוק". התייחסות שכזו בבחירת הגורם עמו מתקשר המערער בעסקאות בסך העולה על מיליון ₪ בפרק זמן קצר, מתיישבת עם סוג "השירות" שתיאר קשוט – בדבריו שצוטטו לעיל, ופחות מכך עם התקשרות המשקפת עסקאות אמת.

41. כפי שמסרו הצדדים, קשוט מרצה מאסר עולם בגין רצח כפול. המערער נמנע מלזמן את קשוט למסור עדות – וחזקה כי ידע מדוע. אי הבאת עד רלוונטי, מקימה כידוע חזקה כי אם היה בא להעיד, דבריו היו עומדים לרועץ למי שבחר שלא לזמנו. ובמילים אחרות – חזקה כי קשוט היה חוזר על הדברים החמורים שאמר בחקירתו אצל המשיב.

משבחר המערער שלא לזמן את קשוט לעדות, איני מוצא כל ממש בניסיונו של המערער בסיכומיו להיתלות במשפטים מסוימים בחקירתו של קשוט מהם מבקש המערער להסיק כי דובר בעסקאות אמת. דבריו הברורים של קשוט בעניין זה צוטטו לעיל, ולא מצאתי במה שהפנה אליו המערער (בעמ' 23 לסיכומיו) כדי להביא למסקנה שונה ואף לא כדי לעורר כל ספק של ממש.

42. אין צריך לומר כי בנסיבות שתיאר קשוט, בהם השיב את הכספים (בניכוי "דמי עמלו") למערער, לא מתקיים החריג הסובייקטיבי.

43. לאור כל האמור, איני מוצא כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב בעניין חשבוניות קשוט.

### נס אברהם

44. חב' נס אברהם הוציאה למערער 4 חשבוניות, המתארות עבודות בנייה שסיפקה למערער בחודשים 4-6/2015. החשבוניות הן על סך 4,947,250 ₪, כאשר המע"מ הגלום בהן הוא בסך 754,666 ₪.

45. בעל המניות של חב' נס אברהם היה סעדיה וזאנה (להלן: "וזאנה").





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

46. הסכם בין המערער לחב' נס אברהם, צורף כנספח 29 לתצהיר המשיב (עמ' 712 לנספחים). מדובר בהסכם הכולל עמ' 1, והנעדר פירוט אשר היה מצופה מהסכם שנועד להסדיר פעילות בסדר הגודל המדובר ואשר בוצעה לכאורה תוך פרק זמן קצר. כך לדוגמה, אין בהסכם תיאור של מקומות ביצוע העבודות (אלא רק נכתב: "בבניינים שאדרש"). כמו כן, אין בהסכם כל תיאור של לוח הזמנים בו נדרשה נס אברהם לעמוד. המערער טען כי פירוט זה לא נדרש, שכן לוח הזמנים צמוד לזה בו נדרש המערער לעמוד על ידי מי שהזמין ממנו עבודה. אלא שהתחייבות מעין זו, אף היא אינה מעוגנת בהסכם.

47. אף 4 החשובות שהוציאה למערער נס אברהם, אינן מפורטות. העבודות שנטען כי בוצעו, מתוארות בחשבוניות – "עבור עבודות שלד בראש העין, ירושלים ואשקלון" – הא ותו לא. אין שום נתיב ביקורת באמצעותו ניתן להגיע מהסכומים שבחשבוניות לעבודה שבוצעה, וללמוד מהן עבור מה בדיוק שולמו הסכומים הגבוהים.

המערער נחקר אצל המשיב ביום 23.6.15 (נספח 13 לתצהיר המשיב) – סמוך מאוד למועד העסקאות, והוא נשאל והשיב בעניין זה – כדלקמן (עמ' 165 לתצהיר המשיב, ש' 285-286):

**ש: האם יש לך מסמכים אשר מעידים על ההתחשבות איתו?**

**ת: אמרתי לך כבר קודם, שלא ידעתי שצריך לשמור על ההתחשבות.**

כבר המתואר עד כה, מלמד כי מדובר בחשבוניות שלא הוצאו כנדרש. אין לקבל חשבוניות לאקוניות, ללא שמירת פירוט נלווה נדרש, כך שלמעשה אין הן מותירות נתיב ביקורת ממשי.

אלא שתמונת הדברים מעוררת תמיהות משמעותיות נוספות.

48. וזאנה נחקר במשרדי המשיב ביום 11.12.16 – כשנה לאחר מתן השירותים למערער. מדובר בפרק זמן סמוך יחסית, ודאי אם לוקחים בחשבון את היקף הפעילות הגדול בה מדובר – אשר לא מצופה כי פרטים בסיסיים אודותיו ישכחו במהרה. אלא שבחקירה זו התברר כי מלבד לומר כי הוא היה קבלן משנה של המערער, וזאנה לא ידע למסור פרטים של ממש אודות ההתקשרות ואופן ביצוע העבודה.

אקדים ואציין כי המערער עצמו, לא ידע (בזמן אמת – היינו בחודש 6/2015) – של מי הפועלים המבצעים את העבודה – "הוא מספק לי עבודה, לא ידע אם זה פועלים שלו או לא" (עמ' 166 לתצהיר המשיב ש' 288). אלא שבאופן מתמיה עוד יותר, וזאנה עצמו – אשר ידע כי לו עצמו לא היו פועלים, לא ידע מי קבלן המשנה שלו! המשיב הדגיש כי לזאנה היה בשנת 2015 (כביכול ובהתאם לרישומים) קבלן משנה אחד בודד – חברת פרופ איי טי, כאשר באופן ברור עולה מהחקירה כי וזאנה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

לא ידע לציין את שמו, וכי רק לאחר שהחוקר אמר לו כי הוא היה קבלן המשנה, וזאנה חזר על הדברים. מדובר בחברה לה כביכול שילם וזאנה באותה שנה 7-8 מיליון ₪ - והוא לא ידע לומר דבר אודותיה.

כמו כן ובכל הנוגע לחשבוניות למערער, וזאנה נתן תשובה מגומגמת (עמ' 698 לתצהיר המשיב, ש' 169-175) לשאלה הפשוטה האם השירותים כללו עבודות בירושלים או לא (מדובר ב-4 חשבוניות, בסכומים נכבדים ואשר מתארים כולן אף ביצוע עבודות בירושלים).

כמו כן, וזאנה טען כי באותה תקופה נתן במקביל אף שירותים באופן ישיר לחב' דונה (אשר לצורך העבודה מולה אף נשכרו כביכול שירותיה של החב' שלו מאת המערער). וזאנה ציין כי מול חב' דונה, התמחור של שירותיו היה בתמורה ל- 400 ₪ למ"ר. כאשר החוקר מטיח בפניו כי מנשירוב טען כי שילם לו רק 220 ₪ למ"ר (כפי שמצוין אף בהסכם שבעמ' 712 לתצהיר המשיב) – היה וזאנה "המום":

ש: אני אומר לך שזה מה שמנשירוב אמר לי בחקירה אצלי שאתה קיבלת ממנו 220 למטר, איך

אתה מסביר את זה?

ת: אין לי מה להגיד לך לא יודע, לא יודע מה קורה אני המום.

ער אני לכך כי וזאנה טען, הן בחקירתו והן בעדותו לפניי, כי בעת החקירה הוא היה נתון במצב קשה, בשל מעצר בנו. איני מקל חלילה ראש במצב מסוג זה, אלא שאף אם אכן כך אירע, ההסכם הלאקוני שמראש נערך ותשובותיו של וזאנה בחקירתו בסמוך (יחסית) לאירועים – אינם מתיישבים בנקל עם עסקאות אמת. אזכיר כי עסקינן בסדר גודל של כמעט 5 מיליון ₪, המשקפים עסקאות המבוצעות תוך 4 חודשים באמצע שנת 2015. קשה להלום מצב בו בסוף שנת 2016, וזאנה מספק תשובות כה חסרות ומתמיהות.

בשולי הדברים אציין כי במסגרת החקירה (עמ' 701 לתצהיר המשיב), המשיב הציג לזאנה מסרון שנשלח לו ע"י המערער, וממנו ביקש ללמוד כי המערער הכתיב לזאנה מה לכתוב בחשבוניות. בשים לב להסבר שסיפק המערער ביחס למועד שליחת המסרון והיחס בינו לבין החשבונית הסמוכה, לא מצאתי בעניין זה סיוע לטענות המשיב. לצד זאת, אכן בחקירתו (עמ' 694 לתצהיר המשיב) תיאר וזאנה מצב בו הוא היה פסיבי בעריכת ההתחשבות מול המערער וכי רשם בחשבוניות את הסכומים שעלו מדברי המערער. וזאנה הסביר התנהלות זו, לאור התחשבות שבוצעה לדבריו בין המערער לבין חב' דונה, אלא שיש להודות כי פסיביות מסוג זה - המתבטאת אף באי שמירת דפי התחשבות (אם בכלל היו כאלה), פחות מתיישבת עם ההנחה כי וזאנה היה מעורב באופן ממשי בביצוע העבודות. עניין זה אכן אינו חד משמעי – אלא שהוא משתלב במסגרת הכללית מעוררת התמיהה].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

49. המשיב מסר כי לוזאנה הוצאה הודעת כפל מס בגין החשבונות נשוא הדיון כאן, וכי המחלוקת בין הצדדים בעניין זה נדונה בעת זו בבית המשפט המחוזי בבאר שבע. בשים לב לכך שעניין זה הובא כאמור לידיעתו, אני מוצא – למעלה מהנדרש ולמען הזהירות, לציין כי יש הבדל בין חלוקת הנטלים בסוגית כפל מס, לבין שאלת ניכוי מס תשומות – הנדונה לפניי. בעניין האחרון, מלוא הנטל הראייתי רובץ לפתחו של המערער – ולכך יש משמעויות.

50. וזאנה העיד לפניי. בעדותו טען כי העסקאות בינו לבין המשיב היו עסקאות אמת. כן העיד וזאנה כי מלוא התמורה שולמה לו, והוא אף הציג כרססת הנהלת חשבונות ממנה עולה כי לא נותר למערער חוב כלפיו.

המשקל שניתן לתת לכרססת מסוג זה, מוגבל, וכפי שציננה כבוד השופטת יעל ייטב בע"מ 11341-09-17 יצחק אמגר נ' מנהל מס ערך מוסף (11.9.19), פס' 25 :

הכרססת הינה ראייה פנימית, ולא ראייה חיצונית, ואין בה כדי ללמד על אמתות הפרטים

הרשומים בחשבונות או על כך שהחשבונות הוצאה כדן.

בעדותו לפניי לא ידע וזאנה לשפוך אור על ההיגיון המסחרי שעמד מאחורי ההתקשרות עמו, שעה שהוא עצמו התקשר הלאה עם קבלן משנה – וקיבל לדבריו כ- 2-4% עבור כל סכום שבחשבונות. בחקירתו במשרדי המשיב, טען וזאנה באופן ברור כי קיבל ממנשירוב 2% עבור כל חשבונות (עמ' 695 לתצהיר המשיב, ש' 117-120) :

ש : כמה הרווחת שעבדת מול מנשירוב ?

ת : קבוע 2%.

ש : על כל חשבונות 2% ?

ת : כן

דרך התחשבנות זו אינה עולה בקנה אחד עם מה שצוין בהסכם הלאקוני בין הצדדים, שם נכתב כי ההתחשבנות תעשה בהתאם למ"ר של בנייה (220 נ"ל למ"ר). וזאנה נשאל בחקירתו הנגדית בבית המשפט בעניין זה, אך לא זכר ולא ידע להשיב (עמ' 72 לפרוטוקול) :

עו"ד גדרון : ... אתה לא זוכר איך התחשבנות עם מנשירוב בכלל ? לא זוכר טווח

סכומים ?

העד, מר וזאנה : לא.

עו"ד גדרון : זוכר אם התחשבנות לפי אחוזים או לפי מטר ?

העד, מר וזאנה : לא זכור לי ידידי. ... זה קשה לי אחרי הרבה שנים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בעדותו לפני לא ידע וזאנה לשפוך אור של ממש על ההסכם הלאקוני שחתם מול המערער ולא על העבודות שביצעה החברה שבבעלותו – תוך פרק זמן קצר ובמיליוני שקלים. וכך נשאל והשיב (עמ' 74-73 לפרוטוקול):

עו"ד גדרון: ... אני מציג בפניך הסכם שערוך בינך לבין מנשירוב, עמוד 712 לתצהיר המשיב. ...

עו"ד גדרון: אתה ביצעת את העבודה לפי התעריף הזה?

העד, מר וזאנה: אני אומר לך, אני לא זכור לי.

עו"ד גדרון: אז אתה לא יכול לתת לי בכלל פרטים על העסקאות האלה.

העד, מר וזאנה: לא זכור לי הסכום, אתה חוזר על הסכום, לא זכור לי הסכום, אני יודע ביצעתי עבודה.

עו"ד גדרון: אז מה זכור לך? ...

העד, מר וזאנה: תבין, אני לפני 7 שנים, החקירה לא מעניינת אותי, אני אומר לך את זה חד משמעית, אני הייתי במצב נפשי לא טוב, עכשיו אתה רוצה לחקור אותי אני אענה לך כול שאלה שאני יודע, מה שאני לא יודע אני אגיד לך לא זוכר. ...

העד, מר וזאנה: מתי באו אלי אחרי שנה שעבדתי? מתי באו אלי לחקירה? מה זה מצב לא טוב? למה באו אלי לחקירה בזמן שעבדתי?

עו"ד גדרון: אחרי שנה, אחרי שנה בערך.

העד, מר וזאנה: נני, לא אחרי שנה באתם? למה לא באתם אותו רגע? ...

ביצוע חקירה, שנה לאחר ביצוע העסקאות במיליוני שקלים, הנו סביר בהחלט. תשובותיו של וזאנה באותה חקירה – כפי שנסקרו לעיל, מעוררות תמיהה וחשד של ממש. כפי שניתן לראות, בעדותו לפני, לא יכל וזאנה לספק תמונה ברורה של העסקאות, כך שהתמיהות נותרו.

51. בשים לב למכלול הנסיבות [וביניהן: ההסכם הלאקוני, החשבוניות החסרות מידע, אי שמירה על דפי התחשבוניות, דברי וזאנה בחקירתו אצל המשיב כשנה לאחר ביצוע העסקאות וחוסר יכולתו לשפוך אור על הדברים בעדותו] – באתי למסקנה כי לא עלה בידי המערער להרים את הנטל ולהוכיח כי החשבוניות הוצאו לו כדין וכי הן משקפות עסקאות אמת שהיו בין הצדדים. בנסיבות אלה, אף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

איני סבור כי יש מקום להחיל את "החריג הסובייקטיבי" – אשר נועד למקרים חריגים ואשר בהם לא נפל דופי בהתנהלות העוסק.

### חב' בסט מאן

52. חב' בסט מאן סיפקה למערער 19 חשבוניות המתארות שירותי בנייה, במהלך החודשים 5-11/2015 [מתוכם 15 חשבוניות בגין החודשים 5-7/2015, ורק 4 חשבוניות לחודשים 9-11/2015 (החשבוניות צורפו כנספח 12ב לתצהיר המשיב) – מה שמלמד כי כמעט כל העבודה בוצעה לכאורה בפרק זמן קצר של שלושה חודשים]. התמורה בחשבוניות עומדת על סך 7,444,882 ש"ח, והמע"מ הגלום בהן עומד על 1,129,369 ₪.

מקרב קבלני המשנה, בסט מאן היא ספקית השירותים הגדולה ביותר של המערער. בסט מאן נרשמה במשרדי המשיב כעוסקת בתחום שמירה ואבטחה, והיא אינה רשומה אצל רשם הקבלנים.

53. בעל המניות והמנהל של בסט מאן בתקופה הרלוונטית, היה אברהם זקס (להלן: "זקס"). להשלמת התמונה אציין כי לצדו של זקס, בחלק מהתקופה, היו מניות החב' מוחזקות אף בידי איליה אודרמן. 54. המערער טען כי מדובר בעסקאות אמת ובחשבוניות שהוצאו לו כדין, כאשר לדבריו – הפעילות בוצעה אל מול זקס (אשר אותו זימן למסור עדות).

עדויות של זקס נשמעה בשני מועדים (23.2.22 ו-16.7.23), וזאת מן הטעם כי באמצע חקירתו הראשונה ע"י ב"כ המערער – התברר כי יש חקירות של זקס במשרדי המשיב, אשר לא הועברו לעיונו של המערער. לאור זאת ובהתאם לבקשתו של המערער (ועל אף טענות המשיב כי מדובר בחקירות שעסקו בעניין אחר והרלוונטיות שלהן לעניינו של המערער זניחה), הוריתי על עצירת החקירה, אותן חקירות חסרות הועברו לעיונו של המערער וזקס זומן להמשך חקירתו למועד מאוחר יותר.

55. המשיב טוען כי לא עלה בידי המערער להרים את נטל ההוכחה הרובץ לפתחו, וזאת לנוכח סימני השאלה העולים בהקשר של בסט מאן ובעל מניותיה זקס. זקס נטול כל ניסיון בתחום הבנייה, ואין לתת אמון כי הוא ניהל אכן חברת בנייה בהיקף המדובר. לדבריו, הוא שכר שירותים של קבלן משנה – חב' כ.נ.ת בע"מ, אלא שלגבי חברה זו אף זקס הודה כי בדיעבד התברר כי זהות אחד מבעלי מניותיה זויפה, וכי השני הודה כי היה באותה תקופה מכור לסמים ושפעל בתמורה לסכומים נמוכים ששולמו לו. בנסיבות אלה, בסט מאן לא יכלה לבצע את השירותים המתוארים בחשבוניות – ואלה הוצאו שלא כדין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

56. בעדותו לפני טען זקס כי היה כבן 29-30 בשנת 2015. מדבריו עלה כי לא היה לו כל ניסיון קודם בתחום הבנייה – זולת סיוע לאביו לבנות את ביתם בהיותו ילד, ומאוחר יותר סיוע לאחיו אשר לדבריו היה שיפוצניק (עמ' 177-188 לפרוטוקול):

עו"ד מססה: אתה לא מהנדס ולא הנדסאי. נכון ל-2015 איזה ידע בבנייה היה לך? נכון ל-2015 מה בנית בחיך?

העד, מר זקס: אני בגיל 10 עברנו לדירה, ההורים שלי גרים שם עד היום, ברמת שלמה ואת הדירה הזאת בנינו ב-10 אצבעות כי לצערנו הקבלן פשט את הרגל ואבא שלי נאלץ לפלוש לדירה הזאת. אני מגיל 10 החזקתי קונגו, אני יודע לבנות בניין מגיל 15 ידעתי לבנות בניין מהמסד עד הטפחות.

עו"ד מססה: איפה מימשת את הידע הזה?

העד, מר זקס: מימשתי א' בדירה של ההורים שלי.

עו"ד מססה: בגיל 10?

העד, מר זקס: מגיל 12 התחלנו. בעצם הבית הושלם אחרי כ-3 שנים שנתיים, עבדנו שם כל עבודות בנייה שאת רק רוצה. מעבר לכך עבדתי גם בבנייה אצל אחי, הוא היה שיפוצניק עבדתי אצלו הייתי מסתובב אתו.

...

עו"ד מססה: אחיק בנה בניין?

העד, מר זקס: לא בניין, עשה שיפוצים.

זקס לא עסק מימיו בבניית בניין, ולמעשה הוא נטול כל ניסיון ממשי מתאים. כיצד זה לפתע נקשר בהתחייבות לבצע בנייה בהיקף כה ניכר, אשר בהתאם לתמורה שבחשבוניות – היה כרוך בתשלום של מעל 7 מיליון ₪ תוך פרק זמן של 7 חודשים. כך – שכירת גורם נטול ניסיון לביצוע עבודה רחבת היקף, לרוב לא נראית התנהלות עסקית רגילה, והדבר מעורר תמיהה.

57. יתירה מזו, נראה כי שאלת ניסיונו של זקס, כלל לא עניינה את המערער. בחקירתו אצל המשיב (נספח 13 לתצהיר המשיב, עמ' 166 ש' 309-311) – נשאל המערער והשיב בעניין זקס:

ש: תאר לי את אבי זקס?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ת: בחור דתי חרדי, גבוה ג'ג"י בשנות ה-30+, הוא נכנס לפרויקטים הסתובב וחילפ

### עבודה ואז התחלנו לעבוד.

כך, זמן קצר לאחר שהמערער עצמו נרשם כעוסק, נקשר הוא בעסקאות בהם הוא שוכר בסכומי עתק את שירותיו של מי שפגש לדבריו בפרויקטים כשחילפ עבודה. השכל הישר תמה – האם כך נוצרות עסקאות אמת? האם קודם להתקשרות בהיקף המדובר – לא נערכות בדיקות לוודא את יכולתו של זקס לבצע את העבודה הרבה הנדרשת? דרך התנהלות מסוג זה מאפיינת לא אחת "פעילות" מהסוג המוכר בענף החשבונות הפיקטיביות – פעילות שאין תפקידה אלא להוציא חשבונות גרידא.

58. בנסיבות אלה – בהן מדובר בהתקשרות עם גורם חסר ניסיון ואם המדובר בעסקאות אמת, ניתן היה לחשוב כי המערער יעמוד על כך כי ייחתמו הסכמים מהודקים, בהם יובהר לזקס את שנדרש ממנו, תוך הצבת לוח זמנים ברור. אלא שלא כך אירע. ולהיפך – ההסכמים שהוצגו (נספח 21 לתצהיר המשיב) מעוררי תמיהה, במספר עניינים שיפורטו להלן בתמצית:

א. מדובר בשמונה הסכמים – כל אחד כולל עמ' 1 בלבד, שנחתמו כולם באותו יום – 1.5.2015. שבעה מתוך שמונת ההסכמים, מתייחסים לאותו פרויקט ולאותם בניינים – בפרויקט של חב' דונה בירושלים. מדוע נחתמו ההסכמים באותו מועד ומדוע בדרך מעט מוזרה זו, לא ניתן לכך הסבר של ממש.

ב. חשוב יותר – בשבעה מתוך שמונת ההסכמים, יש פירוט לגבי עבודות שונות, אך תחת מחיר מצוין שוב ושוב באופן חסר – באופן הבא: "– נח" – כך שבאופן מפתיע המחיר אינו נקוב בהסכמים.

ג. יש בהסכמים התחייבות לעמידה בלוח זמנים, אלא שלוח הזמנים עצמו לא מצוין. המערער טען בהקשר זה כי לוח הזמנים צמוד להתחייבות שלו עצמו כלפי הקבלן הראשי, אלא שעניין זה לא נזכר בהסכמים.

קשה לדמיין התקשרות עסקית אמתית בהיקף המדובר, אשר כך נראים ההסכמים המעגנים את ביצועה.

59. גם הפיקוח של המערער עצמו על שנעשה וכיצד נעשה, אינו משקף מעורבות של ממש (כמו שניתן אולי היה לצפות לנוכח הנסיבות). כך, בחקירתו של המערער (נספח 13 לתצהיר המשיב, עמ' 167 ש' 316-317), נשאל והשיב המערער:

ש: אתה יודע אם זה פועלים שלו או קבלני משנה?

ת: לא יודע.

עסקינן בפעילות בהיקף גדול מאוד, המתבצעת כביכול על ידי חברה נטולת כל ניסיון. ניסיון החיים והשכל הישר מלמדים כי לרוב – מי ששוכר שירותים שכאלה, ידע כיצד זו מתבצעת ועל ידי מי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

60. כמו החשבוניות האחרות נשוא ערעור זה, אף החשבוניות של בסט מאן – אינן מפורטות, כך שהן אינן מותירות למעשה כל נתיב ביקורת באמצעותו ניתן להבין מהחשבוניות עבור מה התשלום. כך לדוגמה (אופיינית ודומה לשאר החשבוניות) – בחשבונית מס' 258 נכתב: "עבור פרויקט ראש העין עבודת שלד" – שולם סך של 590,613 ₪ (כולל מע"מ). החשבוניות אפוא אינה מפורטת ולא צורפו לה דפי התחשבות. עוד אציין כי "פרויקט ראש העין" לא נזכר בהסכמי ההתקשרות – כך שאין דרך לקשר בין ההסכמים לחשבונית.

61. אלא שהבעייתיות אינה נוגעת "רק" למה שתואר עד כה, אלא היא יורדת לשורש השאלה – האם בכלל בסט מאן סיפקה למערער עבודה כלשהי או שמא חשבוניות גרידא. שאלה זו מתעוררת לנוכח העובדה כי לבסט מאן לא היו עובדים, ואת העובדים סיפקה לה – לדברי זקס, חב' כ.נ.ת. ישראל כוח אדם בע"מ (להלן: "חב' כנת"). וכך העיד (עמ' 181 לפרוטוקול ש' 25-27):

**קנט (=כנת, תוספת שלי, א.ג.) בנתה היא הביאה פועלים שבנו את הדברים האלה, שירותי עבודה שזה שירותי צבע, ניקיון, שפכטל, שלד, כל מה שדיברנו, הם הביאו את הפועלים שעשו את העבודה.**

זקס טען כי לצורך ביצוע העבודות ע"י חב' כנת כקבלן משנה שלו, נקשר עם בעל המניות של חב' כנת – אברהם פילו, ועם מורשה חתימה מטעמו – ששון חבושה (עמ' 182-183 לפרוטוקול). אלא שבמסגרת חקירה שהתבצעה – התברר כי חב' כנת עמה נקשר זקס, לא הייתה אלא מעטה שתוכו מרמה: מחקירת אברהם פילו התברר כי דובר היה ככל הנראה במתחזה וכי תעודת הזהות של אברהם פילו (האמתי) – זויפה. כן התברר מחקירתו של ששון חבושה, כי זה היה לדבריו מכור לסמים – אשר הודה כי הוציא חשבוניות פיקטיביות – וביניהן (לצד חשבוניות פיקטיביות רבות נוספות) החשבוניות שהוציא לבסט מאן. המשיב הגיש את כתב האישום המתוקן שהוגש בעניינו של חבושה ואת הכרעת הדין בה הורשע – סומן מ/ש/1 (וראו שם אישום שני, בעמ' 6 לכתב האישום). שם ניתן לראות כי בין חודש מאי 2014 לבין חודש ספטמבר 2015 (היינו – תקופה הכוללת בין השאר את זו הרלוונטית לערעור כאן), בהתאם להודאתו, הוציא חבושה לבסט מאן חשבוניות כוזבות בסך 23,044,55 ₪.

זקס העיד (עמ' 183 לפרוטוקול) כי עבד מול ששון חבושה (ומול מי שהציג עצמו, כנראה במרמה, כאברהם פילו):

**עו"ד מססה: אז אני שואלת עבדת מול ששון חבושה.**

**העד, מר זקס: מול ששון ואברהם פילו הבעלים.**

...





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

עו"ד מססה: בוא תתאר לנו מה היו בפגישות ביניכם, בינך לבין ששון חבושה.

העד, מר זקס: כמו כל עסק שהתנהל, נפגשנו באתרי בנייה, נפגשנו על חשבונות,

קיבלו את התשלומים בשיקים, על בסיס יומיומי.

אלא שכאמור – ששון חבושה הודה כי מדובר היה בחשבוניות כוזבות, והוא הורשע בגין כך. המשיב צירף (כנספח 20 לתצהיר המשיב) את חקירתו של ששון חבושה מיום 25.11.15 – בסמיכות לאירועים, שם טען כי זקס לקח חלק פעיל יחד עמו ועם מי שהתחזה לאברהם פילו, בביצוע הפעילות הכוזבת. כן תואר שם כיצד שיקים מאת חב' בסט מאן שנפרטו בצ'יינג' עבור חב' כנת, הושבו בפועל לידי אברהם זקס.

זקס מנגד טען כי אותם גורמים אשר כונו בפיו "חבורת כנת", הונו אף אותו, אולם בפועל – הם סיפקו את העובדים וביצעו את העבודה תחת ניהולו.

62. עדותו של זקס לפניי, לא הייתה משכנעת והותירה אצלי ספק של ממש – האם אכן נתן (באמצעות בסט מאן) את שירותי הבנייה בהיקף האדיר המתואר בחשבוניות. זקס אמנם צירף לעדותו שורה של מסמכים, אשר לימדו לכאורה ולו באופן חלקי – על התחשבות שנערכה מול המערער, אלא שבמסמכים אלה בנסיבות העניין אין די. עדותו של זקס לא הייתה אמינה בעיניי ולא היה בה לשכנע כי הוא זקס, נטול כל ניסיון ממשי בבנייה, ניהל את העבודות רבות ההיקף המתוארות בחשבוניות. כאשר מצרפים לכך את הרשעתו של חבושה, מתחזק החשד כי זקס באמצעות בסט מאן – לא סיפקו אלא חשבוניות.

למען הזהירות (הנובעת בין השאר מכך שהובא לידיעתי כי זקס הגיש הודעת ערעור ביחס להודעת כפל מס שיצאה בעניינו) אדגיש כי לצורך ערעור זה, איני נדרש לקבוע מסמרות ולהכריע בדבר. עסקינן כאן בערעור על שומת תשומות, ערעור בו מלוא הנטל הראייתי רובן לפתחו של המערער. די בכך שאקבע כי לאור כל האמור – לא עלה בידי המערער להוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לו כדין וכי העבודות המתוארות בחשבוניות בוצעו אכן ע"י בסט מאן. כמו כן ובשים לב לנסיבות הנ"ל, לא עלה בידי המערער להוכיח כי על אף התנהלותו שתוארה לעיל, יש מקום להחיל בעניינו את החריג הסובייקטיבי.

63. אכן, זקס במסגרת עדותו הציג שורה של מסמכים – ובין השאר כאלה שתיארו התחשבות שנערכה בין הצדדים. אלא שבכך אין בנסיבות העניין די. ראשית – מדובר במסכים חלקיים בלבד, ובלשונו של זקס – "דוגמיות" (עמ' 168 לפרוטוקול ש' 30):

לציין שזה דוגמיות שבעצם ביקשתם פעם קודמת שנשיג אותם וכמובן שעל כל חשבונית

ועבודה שבוצעה היה הסכם וחשבון וקבלה פירוט מלא, רק דוגמיות שהכנו, כמובן שהכל

נמצא במרתפים איפשרו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

התיעוד המלא (או קרוב לכך) – לא הוצג, ובנסיבות העניין – אין די בדוגמאות. אלא שמעבר לכך – ובשים לב לכל האמור לעיל, אודות היותו של זקס חסר ניסיון (כך שההיגיון בשכירת שירותיו בהיקף המדובר, לא ברור ומעורר חשד) ובשים לב לכך שהתברר שמי שנתן לזקס את השירותים – הייתה חברת קש ומרמה – ובהינתן כי עדותו של זקס לא עוררה אמון (כאמור לעיל), אין די בניירת מסוג זו שהוצגה וודאי לא כאשר מדובר בניירת חלקית [או – בהקשר של חשבונות בנק שהוצגו ע"י זקס – שם דובר בניירת רחבת היקף ייתר על המידה – אשר לא ניתן לדלות ממנה ראיות מבלי שתיערך עבודה מסכמת אשר לא נערכה (על כך, ראו בעמ' 175 לפרוטוקול ש' 11 ואילך)].

זקס טען (עמ' 181 לפרוטוקול):

**הייתי שם באתרים לראות שהכול מתנהל, ניהלתי חברה שבנתה.**

כדי לשכנע שכך היה, בנסיבות מעוררות התמיהה שתוארו לעיל, ניתן היה להביא לעדות מי מטעם הקבלן הראשי או גורם אחר נטול אינטרס אישי (היינו שלא מתנהל ערעור שלו עצמו באותו עניין) – אשר יכול היה אולי להעיד על פעולות הניהול שבוצעו זקס באתרים. גורם שכזה לא הובא, ונתרנו עם עדות לא משכנעת.

64. לאור האמור, איני מוצא כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב בעניין חשבוניות בסט מאן.

### חשבוניות א.ד.מ. הנדסה

65. חב' א.ד.מ. הנדסה סיפקה למערער 5 חשבוניות המתארות שירותי בנייה שניתנו על-ידה למערער בין החודשים 3-7/2015, תמורת סך של 3,602,620 ₪ ואשר המע"מ הגלום בחשבוניות הוא בסך 549,553 ₪.

66. בעל המניות ומנהל א.ד.מ. הנדסה הוא מר אברהם מלמד (להלן: "מלמד"). מלמד נחקר במשרדי המשיב – סמוך למועד האירועים והוא העיד אף לפני.

67. אין למעשה מחלוקת בין הצדדים לגבי העובדות הבאות:

א.ד.מ. הנדסה היא בעלת האישורים המתאימים להעסקת עובדים זרים (אישורים אשר אין בידי המערער, שכן אינו קבלן רשום).

א.ד.מ. הנדסה התקשרה עם חברת כוח האדם טונג דה ישראל בע"מ (להלן: "טונג דה"), לצורך העסקת עובדים זרים ממוצא סיני.

לכל הפחות חלק מהשיח אל מול חב' טונג דה והתשלומים בגין העובדים הזרים, נעשה ישירות ע"י המערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני :

- התשלומים ששילם המערער לא.ד.מ. הנדסה היו בגובה של 2% מעל הסכום שהיה משולם לחברת כוח האדם טונג דה.
68. מהאמור עולה (ואף זה אינו שנוי במחלוקת) - כי א.ד.מ. הנדסה סיפקה למערער כוח אדם – עובדים ממוצא סיני (וראו נספח ג' לתצהיר המערער, בו פירוט אודות עובדים אלה והעסקתם).
69. אלא שכאן מתפצלות הדעות – וזוהי עיקר מחלוקתם של הצדדים: המשיב סבור כי החשבוניות שהוצאו מתארות שירותי בנייה ולא אספקת כוח אדם – ולכן מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. המערער מנגד טוען כי אספקת כוח אדם אשר ביצע את הבנייה, היא למעשה במהותה מתן שירותי בנייה – ולכן מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין.
- אני סבור כי הדין עם המשיב, ולהלן אנמק את הדברים.
70. ההסכם בין המערער לבין א.ד.מ. הנדסה (עמ' 822 לנספחי תצהיר המשיב), כמו ההסכמים האחרים שהוצגו בהליך זה, הוא הסכם לאקוני וחסר (הנעדר לדוגמה לוח זמנים, מקומות בהן תתבצע העבודה ועניינים נוספים) – אלא שלא בכך העיקר לעניינינו. העיקר הוא שהסכם זה, לקוי וחסר ככל שיהיה, מתאר התקשרות שמטרתה הענקת שירותי בנייה.
- כך, בהסכם נכתב:
- "הסכם לביצוע עבודות שלד על ידי החברה לינון".**
- כן נקבע בהסכם כי ההתחשבנות תהיה במתכונת הבאה:
- "התעריף הנו 355 נ"ל מ"ר בתוספת מע"מ".**
- זהו הסכם שמציג אפוא מתן שירותי בנייה והתחשבנות שתעשה בהתאם לשירותי הבנייה שיינתנו, ולא הסכם לאספקת כוח אדם והתחשבנות שתעשה כאחוז קבוע מהסכום שישולם לחב' כוח האדם [בחקירתו לפני מלמד טען כי תחילה חשבו לבצע את ההתחשבנות באופן מסוים ולאחר מכן היא בוצעה באופן אחר – לאור הסכמות אליהן הגיע עם מנשירוב (עמ' 157 לפרוטוקול). מעבר לקשיים שונים שטענה זו מעוררת, הרי שטענה זו אינה מתיישבת עם מה שנכתב בחשבוניות].
- כאמור, מעבר להסכם – אף החשבוניות אינן מתארות עסקה של אספקת כוח אדם:
- בחשבוניות שהוציאה א.ד.מ. הנדסה למערער (עמ' 146-150 לנספחי תצהיר המשיב) נכתב –
- "עבודות בנייה חודש ...".**
- זהו תיאור העסקה – הא ותו לא. מעבר לכך שמדובר בחשבוניות חסרות, הרי שהעיקר לעניינינו הוא שהן – בדיוק כמו ההסכם, מתארות שירותי בנייה – ולא שירותי אספקת כוח אדם.
71. שירותי הבנייה המתוארים בחשבוניות – לא ניתנו למערער ע"י א.ד.מ. הנדסה. עניין זה עולה בביורר מדברים שאמר מלמד בחקירתו אצל המשיב (ביום 12.7.15; עמ' 732 לתצהיר המשיב) – בסמוך למועדים הרלוונטיים לעסקאות המתוארות בחשבוניות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- ש: בוא תסביר לי מה התפקיד שלך בכל הקונסטרוקציה הזאת, הרי אתה רק מהווה צינור חשבונאי לחשבונות שיוצאות מטונג דה?
- ת: לא נכון, אני נפגש עם יונון, דנים בכל עבודה ועבודה, יונון מתייעץ איתי טלפונית, אני הולך לאתרים שצריך.
- ש: מתי ואיפה היית באתרים שאתה עובד עם מנשירוב?
- ת: אני לא זוכר.
- ש: אם אגיד לך שמנשירוב אמר שאתה לא היית פיסית באתרים כאמור, תגובתך?
- ת: עד היום לא קראו לי ועד היום לא הייתי באתרים של מנשירוב.
- ש: איך זה שפתאום נזכרת שלא היית באתרים?
- ת: הגיל שלי.

ניתן לראות את ההתפתלות בתשובות שניתנו על ידי מלמד, אלא שהעיקר הוא התשובה הברורה שלבסוף מסר – "עד היום לא הייתי באתרים של מנשירוב" [גם בעדותו לפניי אישר מלמד כי הוא לא ביקר באתרים (ראו לדוגמה בעמ' 150 לפרוטוקול ש' 30)]. מי שלא היה באתרים בהם בוצעו כביכול בשם החברה שלו שירותי בנייה בהיקף של מיליוני שקלים – לא העניק שירותי בנייה. החשבונות אינן מתארות אפוא את העסקה האמתית שבוצעה בין הצדדים.

72. חשבונות חייבות לתאר את העסקה האמתית שהייתה בין הצדדים. עסקה לאספקת כוח אדם ועסקה במסגרתה נלקחת אחריות לביצוע שירותי בניית שלד – אינן זהות. חשבונות אשר אינן מתארות את שנעשה, הן – כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה ענפה (ראו לדוגמה עניין טי.גי.די פס' 2), חשבונות שהוצאו שלא כדין.

73. ער אני לכך כי המשיב השית על מלמד כפל מס בגין הוצאת החשבונות, מלמד הגיש על כך ערעור [ע"מ 21-02-35428 מלמד נ' מנהל מע"מ חיפה (16.2.22)] ובמהלך קדם המשפט הודיע המשיב כי על אף שהוא סבור כי מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין, המשיב חוזר בו מהשתת כפל המס על מלמד.

המערער טוען כי החלטה זו של המשיב, שוללת מהמשיב את האפשרות לטעון בהליך כאן כי מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין וכי המערער אינו רשאי לנכות את מס התשומות הגלום בהן. על אף שסיטואציה מסוג זה (בה ננקט יחס שונה לשני הצדדים לאותן חשבונות) אכן אינה רצויה, אני סבור כי בנסיבות העניין – אין בטענה זו די כדי להועיל למערער. אנמק את עמדתי:

המשיב הבהיר כבר בהליך בעניינו של מלמד (הפרוטוקול הוגש וסומן מע/2), כי הוא סבור כי מדובר בחשבונות שיצאו שלא כדין וכי הוא שומר על טענותיו בעניין זה. חשוב יותר, השוני בין ההליכים: בעניינו של מלמד מדובר היה בנקיטה בהליך חמור יותר (בו אף חלוקת הנטלים שונה) – השתת כפל מס, ואילו במקרה כאן מדובר בשלילת ניכוי קרן מס התשומות. כמו כן, המשיב הבהיר כי ההחלטה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

בעניינו של מלמד נבעה מכך שהוא (המשיב) הכיר בכך כי נפלו שגיאות של ממש בהליך השומתי שננקט כנגד מלמד. כך, המשיב "נזכר" לזמן את מלמד לשימוע רק ביום 21.5.20 (כפי שעולה מ- מע/1) – שנים לאחר חקירת הפרשייה, וב"כ המערער אף יותר מרמז על כך שאף הוא סבור כי זימונו של מלמד לשימוע והשתת כפל המס לפתע עליו, נעשו רק לאחר שהוא (היינו ב"כ המערער) העלה את הטענה ליחס מפלה (ראו ב'עמ' 207 לפרוטוקול ש' 18-8). אלה הן נסיבות חריגות, ודאי בשים לב אף לגילו המתקדם של מר מלמד, ולפחות לדברי המשיב – נסיבות אלה (והפער בין אופי ההליכים) הם שעמדו מאחורי ההחלטה שלא למצות עמו את הדין והחזרה מהשתת כפל המס על מלמד. בנסיבות אלה, איני סבור כי בכך יש כדי להצדיק להתיר למערער לנכות מס תשומות מחשבוניות שיצאו לו שלא כדין.

74. המערער ציין כי קנס הושת על א.ד.מ. הנדסה בגין העסקת עובד זר שלא כדין, בקרית גת (נספח ד לתצהיר המערער). מכך מבקש המערער להסיק כי "המדינה" סבורה כי א.ד.מ. העסיקה עובדים זרים, והוא סבור כי יש בכך כדי לשלול את טענות המשיב כלפיו.

איני מוצא בטענות אלה ממש. ראשית אציין כי לא הוכח באופן ברור ומשכנע כי עובד זה קשור לעבודות נשוא החשבוניות. אלא שמעבר לכך – וכאן העיקר, אין בהשתת הקנס כדי ללמד כי החשבוניות המתארות עסקה למתן שירותי בנייה (שאינה משקפת את תוכן העסקה האמתי) – הוצאו למערער כדין. מעבר לנדרש אציין אף כי מדובר בענפי משפט (דיני העסקת עובדים זרים ודיני המס) שתכליתם שונה, ואף מטעם זה ההיסק שביקש המערער לבצע – אינו משכנע.

75. בשולי הדברים אציין כי המשיב הפנה לחקירותיהם של שני גורמים מטעם חב' טונג דה. מדברי שניהם עלתה תמונה – אשר עלתה אף בתיקים נוספים – בהם נטען אודות תשלום "בשחור" לעובדים זרים ממוצא סיני. כך אמר בעניין זה בחקירתו אצל המשיב מר ארקדי חנין, מי שעבד בעבר בחב' טונג דה (חקירה מיום 22.12.16, עמ' 816 לנספחי המשיב) :

ש: אילו סכומים הפועלים הסיניים דורשים מאותם קבלנים שמעסיקים אותם דרך

חברת דרך חברת טונג דה בה עבדת כשכיר?

ת: כ- 900 שקל יומית, הכוונה נטו נטו, פעם בחודש הם יודעים שהם יקבלו את

ההשלמה במזומן מהקבלן.

ש: איך אתה יודע שמרוויחים סכומים של 900 שקל יומית נטו?

ת: תשמע, אם אני לא אדע אז מי ידע, הרי אני מסיע אותם אני נמצא בשטח איתם

אני מכיר את התחום ואת העבודה הרבה שנים, אני דלא ממצא לך עכשיו כלום,

הם מדברים איתי ואומרים לי, זה מתנהל הרבה שנים בארץ באופן הזה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני :

באופן דומה – גם אם בלשון זהירה יותר, ראו דבריה של גב' שרה ביטון - בעלת מחצית ממניות חב' טונג דה, בחקירתה אצל המשיב – נספח 33 עמ' 741 לתצהיר המשיב).  
למען הזהירות אדגיש, כי אין כל אינדיקציה לכך שההתקשרות בין המערער לבין א.ד.מ הנדסה, הייתה כרוכה בהעברת תשלומים במזומן לפועלים הסינים. אלא שהמשיב טען כי שימוש בחשבוניות שלא כדין - ובכלל זה תיאור עסקה באופן רחב ממה שנעשה בפועל, הוא מאפיין שרשרת התקשרויות הכרוכות אף בביצוע תשלומים שלא כדין (שכן חשבונית שבה תיאור רחב יותר של שירות שלא באמת ניתן, עלולה להוות כלי להעברת תשלומים בסך גבוה ושחלקם ישולם במזומן ושלא כדין). בעיני המשיב, עניין זה מצדיק עמידה על הדרישה הקבועה כדין - כי החשבוניות יתארו את עסקת האמת, ולא משהו אחר.

כך או אחרת – ולעניינינו כאן העיקר ובכך די – החשבוניות אכן אינן מתארות את העסקה האמתית שבוצעה, שכן חברת א.ד.מ לא הייתה אחראית כלפי המערער על ביצוע שירותי בנייה (באתרים בהם כלל לא ביקר בעל מניותיה – מלמד). חשבוניות שאינן מתארות את שבוצע, הן חשבוניות שאינן כדין, ולכן בצדק קבע המשיב כי המערער אינו רשאי לנכות את מס התשומות הגלום בהן.  
המערער ידע היטב כי החשבוניות אינן מתארות את העסקה וכי מלמד שלא ביקר באתרי הבנייה, לא סיפק לו שירותי בנייה. בנסיבות אלה, אין מקום להחלת "החריג הסובייקטיבי" הצר אשר נקבע בפסיקה ואשר לא נועד למקרים מסוג זה.

### התייחסות לטענות נוספות שהעלה המערער, לפסילת הספרים ולקנס שהושת

76. לא מצאתי ראיה של ממש לכך שלא הועמד לרשות המערער חומר חקירה נדרש. כשהייתה אינדיקציה לחשד לחסר מסוים (בעניין חקירותיו של זקס), הוריתי על עצירת החקירה והעברת החומר, וזאת על דרך הזהירות. לא נותר חומר שהמערער ביקש ולא התאפשר לו העיון בו.  
77. באופן דומה, לא מצאתי ראיה לכך שנפלו פגמים בדיוני השומה שנערכו בסופו של דבר עם המערער, ואם היה פגם שכזה (ואיני סבור כי כך הוא) – הרי שניתן לו מענה במסגרת ההליך שנוהל בבית המשפט.

78. פסילת הספרים והקנס לפי סעיף 95 לחוק:

טענת ההתיישנות :

כזכור, המערער טוען כי על המשיב היה לקבל את ההחלטה בעניין פסילת הספרים תוך שנה ממועד השימוע. משלא נעשה כן, טוען המערער כי חלה התיישנות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

למען הבהירות, אזכיר בקצרה את מסגרת הזמנים וההסכמות שהיו בין הצדדים:

- א. במסגרת "הסדר דיוני" אליו הגיעו הצדדים בערעורים הקודמים (צורף כנספח ב' לערעור הנוכחי בעניין הפסילה), נקבע כי (לאחר שנדחתה טענת התיישנות בהקשר אחר שהעלה המערער), הערעורים אשר עסקו בשומת התשומות ובפסילת הספרים והקנס – ימחקו. מועד המחיקה ייחשב כמועד קליטת ההשגה על התשומות. נספח (א') שצורף בשעתו לאותו ערעור ייחשב כהודעה לפני פסילת ספרים. המערער ימציא למשיב תוך 7 ימים רשימת מסמכים שטרם קיבל לעיונו. תוך 30 ימים מקבלת המענה למכתבו בעניין המסמכים, יגיש המערער נימוקים לעניין שומת התשומות ולעניין פסילת הספרים. הצדדים יקיימו דיון לעניין שומת התשומות ובפסילת הספרים, אשר יערך בנפרד או ביחד עם הדיון בהשגה על שומת התשומות, לפי החלטת המשיב.
  - ב. ביום 22.7.19 הגיע ב"כ המערער למשרדי המשיב לצורך קיום דיון. הצדדים הסכימו כי הדיונים יערכו בכתב.  
ב"כ המערער הגיש במועד זה מסמך נימוקים, אשר התייחס רק לשומת התשומות ועניין פסילת הספרים כלל לא נזכר בו. כבר כאן אציין כי המערער טוען כי בעצם ההתייחסות אל שומת התשומות, המהווה גם חלק מנימוקי הפסילה, יש משום התייחסות אל הפסילה. כפי שיצוין בהמשך – אני מקבל טענה זו, שכן כעניין שבעובדה – אין מחלוקת כי מסמך זה לא התייחס כלל לפסילה.
  - ג. המשיב הוציא ביום 23.2.20 החלטה בעניין ההשגה בעניין התשומות. החלטה זו לא התייחסה לפסילה ולקנס לפי סעיף 95 לחוק.
  - ד. ביום 11.11.20 נתן המשיב ליבו לכך שעניין פסילת הספרים והקנס לא טופל – על-ידי מי מהצדדים (היינו – המערער לא הגיש נימוקים והמשיב לא נתן החלטה), וגב' אלבוז פנתה אל ב"כ המשיב והשניים סיכמו כי המערער יגיש נימוקיו והמשיב ייתן החלטתו. ב"כ המערער טוען כי מיד באותו מועד העלה בפני גב' אלבוז את טענת ההתיישנות, ואילו מדברי ב"כ המשיב בסיכומים נראה (גם אם באופן לא מספיק ברור) כאילו הייתה הסכמה לא לעמוד על עניין זה.
  - ה. המערער הגיש ביום 15.12.20 נימוקים בעניין פסילת הספרים, תוך שהוא מעלה (בין השאר) את טענת ההתיישנות.
  - ו. ביום 11.1.21 ניתנה החלטת המשיב בעניין פסילת הספרים והשתת הקנס לפי סעיף 95 לחוק.
- כאמור – השימוע (בו הגיש מסמך נימוקים כנ"ל), לדברי המערער, נערך ביום 22.7.19, וממועד זה הייתה לרשות המשיב שנה לקבל את החלטתו. ההחלטה ניתנה מעבר לסד זמנים זה, ומכאן טענת ההתיישנות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21979-02-21 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 22634-05-20 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני:

79. ראשית אציין כי אם הבנתי נכון את שנטען שם, הרי שדומה כי נפלה שגיאה בטענות המשיב בסעיף 126 לסיכומיו, מהן ניתן להבין כאילו המערער העלה את טענת ההתיישנות לראשונה בסיכומיו – ולא כך הוא. טענה זו הושמעה כבר קודם, הן בהליך שהיה בדיונים אצל המשיב (בסעיף 1 לנימוקי המערער בעניין פסילת הספרים) והן בסעיפים 34-38 להודעת הערעור בעניין פסילת הספרים והקנס. ייתכן שבדברי המשיב (שם, בסעיף 126 לסיכומים) מבקש הוא לטעון כי המערער הסכים להימנע מטענת התיישנות – בעצם זה שנאות להגיש נימוקים לעניין הפסילה. אלא שמדובר בטענה שאין בידי לקבל, שכן כפי שהראיתי לעיל, המערער ציין במפורש את טענת ההתיישנות, ולכן לא ברור מהיכן המשיב למד על הסכמות מסוג זה. אכן, כנראה בשים לב לכך שעיקר המחלוקת בין הצדדים נגעה באופן ברור לסוגיית ניכוי מס התשומות, טענה זו אודות התיישנות הליכי פסילת הספרים והטלת הקנס נדחקה מעט לקרן זוית (וכנראה מטעם זה אף לא התבקש לדון בה בשלב מקדמי של ההליך) – אך אין בסיס לטענה כי היא נזנחה על ידי המערער.

אלא שלגופו של עניין ובנסיבות הנובעות מההסדר הדיוני אליו הגיעו הצדדים בערעורים הקודמים שהגישו ובשים לב לדרך התנהלות הצדדים בהליך שהתנהל בסוגיה זו בפני המשיב – אני סבור כי דין טענת ההתיישנות להידחות.

אנמק להלן בקצרה את קביעתי (בקצרה – שכן אף הצדדים לא האריכו בטיעוניהם בעניין):

80. סעיף 77ב לחוק – העוסק בפסילת הספרים, וכן סעיף 95 לחוק – העוסק בהשתת כפל המס, אינם קובעים מועד עד אליו על המשיב לקבל את החלטתו. על אף שהמערער אינו מציין זאת במפורש, פרק הזמן של שנה – עד אליו לשיטתו חייב היה המשיב לקבל את החלטתו, שואב המערער מהוראות סעיף 82(ד) לחוק – הקובע כי על החלטה בהשגה להינתן תוך שנה ממועד הגשת ההשגה ושם לא כן תחשב ההשגה כאילו התקבלה.

המערער בסיכומיו מבקש להסתמך על פסק הדין ב-ע"מ 1334-06-12 (חיפה) ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מנהל מע"מ עכו (7.12.14) (להלן: "עניין טכנו") – בו אומצה גישה לפיה יש להחיל את אותו פרק זמן שנקבע לעניין השגה – אף לעניין פסילת ספרים ולעניין קנס לפי סעיף 95 לחוק (ואף לעניין כפל מס לפי סעיף 50 לחוק).

אלא שהקביעה שנקבעה בעניין טכנו, לא התקבלה בידי בתי משפט אחרים שישבו על המדוכה (ומחלוקת זו טרם זכתה להכרעה ישירה מפי בית המשפט העליון). כך, בהחלטה שניתנה ע"י כבוד הש' י' סרוסי ב-ע"מ (ת"א) 26352-05-16 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים (14.2.17), וכך גם בהחלטתי ב-ע"מ (מרכז) 29185-07-23 ב.ג.ו. בע"מ נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה (3.9.24).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונן נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**

תיק חיצוני :

בתמצית – ונימוק מפורט ניתן למצוא בהחלטות הנ"ל, מצאתי כי לאור פסק הדין של בית המשפט העליון בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) – אין מקום לעריכת ההשוואה בין פרק זמן (של שנה) שנקבע באופן ברור רק לעניין השגה, לבין הליכים (כגון פסילת ספרים, קנס מנהלי וכפל מס) בהם לא נקבעה הוראה דומה. בהתאם לגישה זו – שהיא כאמור זו המקובלת אף עליי, אין לקבל את טענת המערער בדבר התיישנות.

אלא שמעבר לאמור לעיל, במקרה כאן – יש טעם לומר כי גם בהתאם לפסק הדין בעניין טכנו – אין מקום לקבוע התיישנות. הטעם לכך נעוץ בכך שההליך שהתנהל בין הצדדים שאב את כוחו מהסכמה אליה הגיעו הצדדים בערעורים הקודמים – שם ב-"הסדר מוסכם" שהוגש (ושצורף כנספח 2 לערעור בעניין פסילת הספרים) נקבע בסעיף 9 - כי הדיונים בעניין שומת התשומות ובעניין פסילת הספרים יערכו יחד או בנפרד, לפי החלטת המשיב. לאמור, במפורש נקבע כי הדיון בשני עניינים אלה, לא בהכרח ייעשה יחד – כך שאין הם בהכרח כרוכים זה בזה. המשיב טען בצדק כי בניגוד לאותו הסדר מוסכם, המערער לא הגיש כלל נימוקים לעניין פסילת הספרים והקנס לפי סעיף 95 לחוק. איני מקבל את טענת המערער, כי יש לראות בנימוקים שהגיש בעניין שומת התשומות, ככאלה המתייחסים אף לפסילת הספרים. אין בנימוקים אלה כל התייחסות לעניין פסילת הספרים, ובשים לב לכך שבהסדר המוסכם ההתייחסות הייתה אל שני העניינים בנפרד – אין לקבל התנהלות בדרך זו – שהיא פתח לטעויות מהסוג שאירע.

לאור זאת, בהעדר מסמך נימוקים ברור בהקשר זה של פסילת הספרים מאת המערער – אין מקום להתחיל מרוץ התיישנות שאין לו עיגון בחוק [בהקשר דומה, ראו: ע"מ (מרכז) 20-12-8382 א. אודי חברה קבלנית לבנין בע"מ ואח' נ' רשות המיסים (8.6.23)].

81. משנדחתה טענת ההתיישנות, אפנה אל ההחלטה בעניין פסילת ספרים.

בסעיף 77ב(ב) לחוק נקבע:

**עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, 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 כדין.**

משמצאתי – כפי שפורט באריכות בחלקים הקודמים של פסק הדין – כי המערער ניכה מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו לו שלא כדין – בנסיבות שתוארו לעיל (ושאינן מצדיקות החלת החריג שבסיפא של הסעיף הנ"ל) – אני מוצא כי בצדק פסל המשיב את ספרי המערער. למעלה מהנדרש אוסיף כי פסילת הספרים יכולה להתבסס אף על אי ניהול ספרים תוך סטייה מהותית מהנדרש, ולצורך כך – די באי ניהול מערכת חשבונאות כפולה – כדי להצדיק קביעה זו (וזאת אף אם אתעלם מחסרים נוספים עליהם הצביע המשיב).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-02-21979 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 20-05-22634 מנשירוב יונון נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

82. משמצאתי כי בדין נפסלו ספרי המערער, איני מוצא לקבל אף את הערעור בעניין הקנס בגין אי ניהול ספרים – אשר הושת כדין.

המערער הלן על כך שהמשיב לא הפחית את גובה הקנס ולא העמידו על פחות מ-1%. איני מקבל טענה זו, שכן המערער לא הציג טעמים המצדיקים להתערב בהחלטת המשיב.

### סוף דבר

83. הערעורים נדחים.

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

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ג אלול תשפ"ד, 16 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

  
אבי גורמן, שופט