



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מערערת אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד תמיר סולומון ודוד ברנס

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף – היחידה הארצית לביקורת פשיעה
חמורה
ע"י עו"ד ערן פיינשטיין מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

עניינו של ערעור זה בהחלטת מנהל מס ערך מוסף – היחידה הארצית לביקורת פשיעה חמורה ("המשיב") לדחות את ההשגה שהגישה אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ ("המערערת"). המערערת השיגה על שומות מס תשומות שהוצאו לה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 ("חוק מע"מ") לתקופה ספטמבר-נובמבר 2012 וכן לשנים 2014-2015. כן הוגש ערעור על שומות מס עסקאות לשנים 2014-2015 ועל חיובו בקנס בגין אי ניהול ספרים כדין לפי סעיף 95 לחוק.

הרקע

1. המערערת- אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ- התאגדה בשנת 2004. בעל מניות ודירקטור יחיד בחברה הוא עדנאן עמאר ("עדנאן" או "בעלי המערערת" - נספח 3). באותה שנה המערערת נרשמה כעוסק אצל המשיב בענף שיפוץ מבנים ועבודות בניין (נספח 1), ובשנת 2019 מחזור עסקאותיה המדווח עמד על סך של 7,606,693 ש"ח.
2. לאחר חקירה וביקורת, המשיב - מנהל מס ערך מוסף - מצא שהמערערת ניכתה מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, והוציא שומות עפ"י סמכותו בחוק מע"מ, כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

3. שומת מס תשומות שנת 2012:

במסגרת חקירת המשיב את התנהלות המערערת בשנים 2008 – 2012, נמצא כי המערערת ניכתה מס תשומות על סמך חשבוניות מ- 14 עוסקים שונים הידועים, לטענת המשיב, כחברות שכל עיסוקן הוא הפצת חשבוניות פיקטיביות. בשל התיישנות לא קבע המשיב שומה על פי מיטב השפיטה בגין השנים 2008 – 2011.

4. לגבי שנת 2012 הפעיל המשיב את סמכותו וקבע שומה על פי מיטב השפיטה בגין ניכוי מס תשומות על סמך 10 חשבוניות, שלגביהן נטען שהן, פיקטיביות שניכתה המערערת מחברת גוסון הסעות ואספקת עובדים בע"מ ח"פ 514580976 ("גוסון"), שהתקבלו כולן מחיים קוטלובסקי ת"ז 06453997. סכום העסקאות 1,840,098 ₪, כאשר המס שניכתה המערערת על סמך החשבוניות עומד על סך של 312,816 ₪. בחודשים ספטמבר - נובמבר 2012, המערערת ניכתה מס תשומות בסך 312,816 ש"ח (קרן) על סמך 10 חשבוניות מאת גוסון (נספח 5). החשבוניות הוצאו ע"י יצחק קוטלובסקי ("קוטלובסקי").

5. שומת מס תשומות לשנים 2014-2015:

בשנים 2014 – 2015, המערערת ניכתה 75 חשבוניות פיקטיביות, מחמישה עוסקים שונים, שהתקבלו כולן – כך לטענת מנהל המערערת (עדנאן) - מששון חבושה ("חבושה"):

ח (א)

ברת ש.א.ח.ל. לניהול וביצוע פרויקטים בע"מ ("ש.א.ח.ל.") התאגדה ונרשמה כעוסק בשנת 2011 (נספחים 39, 40). בעל המניות והדירקטור היחיד בחברה הינו מר ציון שמאייב ("שמאייב") (נספח 43).

ב) חברת כ.ג.ת. ישראל כח אדם בע"מ ("כ.ג.ת.") התאגדה ונרשמה כעוסק בשנת 2013 (נספחים 53, 54). בעל המניות והדירקטור היחיד בחברה הינו מר אברהם פילו ("פילו") (נספח 57).

ג) חברת א.ח.מ. בנייה ופיתוח בע"מ ("א.ח.מ.") התאגדה ונרשמה כעוסק בשנת 2010 (נספחים 46, 47). אחד מבעלי המניות ודירקטור בחברה הינו מר חסיב סרור ("סרור") (נספח 50).

ד) רובי סאן בע"מ ("רובי סאן") התאגדה ונרשמה כ"עוסק" בשנת 2004 (נספחים 61, 62) בשם "מגע של יופי בע"מ". ביום 27.2.2014 רכש את המניות ראובן שמש ("שמש") ושינה את שמה לרובי סאן, כעבור זמן קצר. בשנת 2014 בעלי המניות והדירקטורים היו ראובן שמש ופיטר חורי (נספח 61).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- (ה) חיים סולומון נרשם כעוסק מורשה ביום 1.6.2013. ביום 23.12.2013 בוטל רישומו כעוסק בדיעבד ליום 30.10.2013. (נספח 67).
6. לטענת המשיב, חבושה הציג את עצמו כבעל תפקיד בחברות ומורשה חתימה, או כמויפה כוחן והודה כי הוציא בשמן את החשבוניות. חבושה הודה בחקירותיו אצל המשיב בהפצת חשבוניות פיקטיביות, מטעם של אברהים וסמי דסוקי, שניצלו את מצבו כצרכן סמים, אך חזר בו מהודאתו בעדותו בבית המשפט (נספחים 19-22; נספחים ב'1-ב'2 ונספח י"א לכתב התשובה של המשיב; עמ' 34 לפרוטוקול).
7. הטבלה הבאה מציגה את כמות החשבוניות והיקפן, מהן ניתנה המערערת מס תשומות בשנים 2014-2015:

ספק	מס' חשבוניות	סכום העסקאות	מע"מ
ש.א.ח.ל.	27	4,641,000 ₪	835,320 ₪
א.ח.מ.	16	2,542,762 ₪	470,298 ₪
כ.נ.ת.	23	5,536,836 ₪	977,972 ₪
רובי סאן	7	1,292,700 ₪	232,686 ₪
חיים סולומון	2	280,000 ₪	50,400 ₪
סה"כ	75	14,293,298 ₪	2,566,676 ₪

8. כמו כן, בשל אי התאמות ואי דיווח על עסקאות בשנים 2014 ו-2015, קבע המשיב שומות עסקאות, כדלקמן: בשנת 2014 - 30,203 ש"ח (קרן); ובשנת 2015 - 12,824 ₪ (קרן).
9. במסגרת פעולות החקירה שביצע המשיב, נחקר עדנאן מספר פעמים תחת אזהרה (גביית הודעה באזהרה בחשד לביצוע עבירה על חוק מע"מ). עוד נחקרו באזהרה קוטלובסקי; חבושה; סולומון; רפאל מסיקה ("רפי"-עובד במערערת); רסמי עיסה (עובד במערערת) ורון רובין (הודה שהוציא חשבוניות פיקטיביות ע"ש כ.נ.ת.) (נספחים שהוגשו במסגרת תיק המוצגים: נספחים 19-22; נספחים 23-28; נספחים 35-37; נספח 66; נספחים 71-72; נספחים 74-76; וכן נספחים שצורפו לכתב התשובה של המשיב: נספחים ב'1-ב'2; נספח י"א; נספחים י"ב-י"ז).
10. טענת פסילת ספרים וקנס בגינה:
בניגוד לטענת המערערת בערעור, המשיב הבהיר כי לא פסל את ספרי המערערת ולא הטיל עליה קנס אי-ניהול ספרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

תמצית טענות המערערת

11. המערערת טענה כי חיובה בשומות בטעות יסודו, ועתרה לבטל את כלל חיוביה.
12. בעניין שומת מס תשומות לשנת 2012 טענה המערערת כי היא פעלה באופן סביר וכנדרש בהתקשרותה עם הספק קוטלובסקי במהלך תקופת השומה, וכי על-פי המצג שהוצג לה בזמן אמת, לא נפל כל פגם בשיקול דעתה להתקשר עם הספק הנדון ולקבל את שירותיו בתמורה לתשלום ולקבלת חשבוניות מס כדין. נטען כי המשיב לא דרש ולא עימת את עדנאן עם קוטלובסקי, מוציא החשבוניות.
13. בעניין השומה לשנים 2014-2015 טענה המערערת טענות דומות, כי לגישה היא פעלה באופן סביר וכנדרש בהתקשרותה עם הספק חבושה במהלך תקופת השומה. בסיכומיה שבה וטענה המערערת כי היא הצליחה להוכיח כי כל החשבוניות אשר נתקבלו מחבושה, נשוא הודעת השומה, הוצאו לה כדין, וכי פעלה על-פי המצופה מעוסק סביר בבדיקת מקור התשומות וביצוען של העבודות המתוארות בהן.
14. נטען כי המערערת פעלה כפי שניכר במיטב כלי הסבירות הניתנים לעוסק החפץ לקזז חשבוניות מס בגין הוצאותיו, והכל ברוח הפרמטרים והמבחנים האובייקטיבי והסובייקטיבי כפי שנקבעו בפסיקה.
15. המערערת סיכמה וטענה, כי עמדת המשיב כאשר שלל את התשומות והעדר הקורלציה המתקבלת שבין הוצאותיה הכלליות הנוספות אשר בעלותן נשאה בכל שנה ושנה משנות הביקורת, לבין גובה הכנסותיה והרווח הנהוג בענף, מציג פער משמעותי ובלתי מתקבל על הדעת. הפרדוקס המתואר לעיל, מקרין על חוסר ההיגיון הפנימי של שומת התשומות.
16. עוד טענה המערערת כי המשיב לא מצא להעמיק חקר ולהכריע בשאלת עובדת ביצוען של העבודות נשוא השירות עליו שולם בחשבוניות, ואך העדיף לצאת מנקודת הנחה כללית וסתמית, כי בין אם העבודות בוצעו ובין אם לאו, אין להכיר במס ששולם על ידי המערערת, משום שלדידו החשבוניות הוצאו שלא כדין. הא מסתברא, כי מבחינת המשיב לא משנה כיצד ואיך נבנו "מגדלים" ובוצעו עבודות בניין, בשעה שלגישתו בכל מקרה ואופן החשבוניות פסולות לניכוי.
17. עוד נטען כי המשיב פסל ושלל את האפשרות שהשירות שניתן למערערת על ידי קבלני המשנה המסוימים ששם נקוב בחשבוניות, אכן ניתן על ידם באמצעות חבושה, אולם מנגד, לא הציג גרסה חלופית, הגיונית וסבירה, המביאה לאלטרנטיבה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

אחרת. המשיב עמוס בתיאוריות וקונספירציות אשר לא הונחה להן כל תשתית ראייתית ועובדתית, וכך ומשום מקום מצא לציין בנימוקי דחיית ההשגה כי לכאורה לא נבדקו על ידי המערערת זהות מוציאי החשבוניות והקשר שלהם לחברות והעוסקים הרשומים בחשבוניות.

18. עוד נטען כי המשיב, אשר צירף פרוטוקולים ונספחים רבים לתיק מוצגיו, הסתבר לגביו, כי מלבד צירופם הסתמי לא עשה בהם כל בדיקה ולו פשוטה וסבירה, כזו אשר היתה הכרחית בכדי לתור אחר חקר האמת בתיק, כמו למשל בהקשר לנספח 61 (מינוי חבושה לבעל מניות ודירקטור בחברת רובי סאן) אשר אושר ע"י עו"ד אבו סיאם. לטענת המערערת, עו"ד אבו סיאם לא נדרש למסור עדות אשר יכלה בוודאי לקדם את החקירה ולהוכיח את קשריו של חבושה לחברות נשוא החשבוניות. כן ראה נספחים 73,57,36 מהם ניתן היה לקדם את החקירה בתיק ודבר לא נעשה.

19. לעניין הנטל המוטל עליה טענה המערערת כי בפן האובייקטיבי, על אף שנטל השכנוע רובץ עליה הרי הנטל הטקטי של הבאת הראיות "עבר למשיב לסתור, לאחר שעלה בידי המערערת להניח תשתית ראייתית התומכת בגרסתה".

תמצית טענות המשיב

20. המשיב טען כי נטל ההוכחה מוטל על המערערת לאור עקרון "המוציא מחברו", שקבוע בסעיף 132 לחוק מע"מ: "הטוען ששילם מס או שהגיש דר"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס - עליו הראיה" והפנתה לפסיקה בעניין.

21. לטענת המשיב, המערערת טענה בסיכומיה כי מנהלה עדנאן הציג גרסה שלמה וסדורה, אך לא ברור מה היא אותה גרסה, למעט טענה שהמערערת קיבלה שירות, טענה שלא נתמכה בדבר. נטען כי המערערת טועה לחשוב שעליה לטעון שקיבלה שירות מחבושה, בעוד עליה להוכיח שהיא קיבלה שירות.

22. ריבוי תיאורים ציוריים, דימויים וקלישאות אינו מחפה על כך שהמערערת לא הוכיחה כי החשבוניות הוצאו כדין. פרט לעדותו של עדנאן שקיבל שירות, ולעדותו של חבושה שסיפק שירות (בניגוד להודאה קודמת שלא סיפק שירות), לא הציגה המערערת כל ראייה חיצונית-אובייקטיבית לכך שניתן שירות כפי שמתואר בחשבוניות, בין הצדדים המפורטים בחשבונית, במועדים ובהיקפים הנקובים בחשבוניות. גם עדויותיהם של עדנאן וחבושה לוקות בפגמים רבים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

23. עוד טען המשיב כי המערערת לא הציגה תיעוד של עסקיה, כגון: התחשבוניות, הסכמי התקשרות, רשימות עובדים וכו'. התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות ניהול ספרים שבדין. מדובר בהתנהלות עסקית בלתי סבירה לנוכח היקף העסקאות המדובר, שמגיע לכדי מיליוני שקלים בכל שנה. המערערת טוענת בסיכומיה כי היא "קבלן ביצוע" אך ככזו עליה להציג התנהלות מתאימה, כגון: הזמנה, פיקוח, אישורי גמר, התחשבויות וכו'.
24. עדנאן טען בחקירותיו ובעדותו שהוא אינו זוכר פרטים: "הכל רשום אצלי במשרד"; לכאורה יש רישומים מפורטים, ואף על פי כן המערערת לא המציאה דבר.
25. עוד טען המשיב כי עדנאן טען בעדותו שרואה החשבון של המערערת - עומאר סולטן ("סולטן") - מאשר את קבלני המשנה ובכך ניסה לפטור את עצמו מאחריות; אלא שדברים אלה אינם מתיישבים עם דברים חד משמעיים של סולטן, שאמר כי אין זה מתפקידו. בכל מקרה אין בהטלת האחריות על רואה החשבון להמעיט מאחריות המערערת, כאמור בפסיקה. בנוסף, סולטן לא הוזמן להעיד, דבר שייזקף לחובת המערערת.
26. עוד טען המשיב כי יש לדחות את טענתה החוזרת והסתמית של המערערת כי המסמכים נלקחו על ידי החוקרים. מצופה מהמערערת שתציג העתקים של החומר המצולם, או תבקש לעיין בתיק, או למצער להציג אישור בדבר תפיסה (אב"ת) של המסמכים. עדנאן הודה בעדותו שלא עשה דבר מהנ"ל.
27. עוד טען המשיב כי המערערת טועה לחשוב שהמשיב "מעלה גרסה" משלו, כנגד גרסתה, אך תפקיד המשיב לקבוע אם המערערת רשאית לנכות את מס התשומות שבחשבוניות. המערערת מלינה בסיכומיה על הקלות שבה המשיב היה יכול לחקור את התנהלותה העסקית של המערערת, שתוכיח - לטענת המערערת - שהחשבוניות הוצאו כדין. בהמשך המערערת מגדילה לעשות ומבקרת את אי זימונם לעדות של גורמים שונים אצל המערערת, ואף מותחת ביקורת על כך שהמשיב לא העמיק לחקור את המעורבים בפרשה.
28. נראה שהמערערת מבלבלת בין סדרי הדין והנטלים שבהליך פלילי לבין אלה שבערעורי מס דוגמא לכך היא תהיית המערערת מדוע לא זומנו החוקרים לעדות. יצוין, כי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, מתירה הגשת ראייה מנהלית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

29. עוד טען המשיב כי לצד נטל השכנוע, שנותר על כתפי המערערת מתחילת הדרך ועד סופה, מוטל על המערערת גם נטל הבאת הראיות. המערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות שניתנו לה על ידי חברות שונות הוצאו לה כדין – ומשך ברי שנטל הבאת הראיה מוטל על המערערת.
30. כאשר נטל הראיה מוטל במלואו על המערערת, עליה להציג כל מסמך לביסוס טענותיה שהחשבוניות הוצאו כדין. המערערת לא עשתה כן. כפי שיובהר להלן, גם בעדות חבושה אין בכדי לסייע למערערת.
31. כל שביקש המשיב לבחון הוא האם החשבוניות הוצאו כדין, כך שניתן לנכות מס תשומות על סמך אותן חשבוניות. המסמכים שעמדו לפני המשיב, על סמך חקירה וביקורת, מעידים חד משמעית שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. המערערת לא הוכיחה אחרת: בשלב השומה, בשלב ההשגה ובשלב הערעור.
32. לסיכום טען המשיב כי המערערת אינה זכאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבוניות המס, מאחר שחשבוניות אלה הוצאו שלא כדין. המערערת אף אינה באה בגדר החריג למבחן האובייקטיבי, שכן לא נקטה בכל אמצעי על מנת לברר את תקינות החשבוניות; לעניין זה טען המשיב כי יש הכרח לציין שעדנאן ריצה עונש מאסר ממושך בגין עבירות זהות שנים אחדות לפני שהמערערת ניכתה חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

דין

מן העובדות וטענות הצדדים עולה כי השאלה העיקרית העומדת בפנינו היא: האם עמדה המערערת בנטל להוכיח, על פי המבחן האובייקטיבי, כי אכן ניתנו לה שירותים מהחברות הרשומות בחשבוניות באמצעות מנהליהן ובאי כוחן הנטענים, שעבורם שילמה וקיבלה את החשבוניות?
אם התשובה לשאלה זו תענה בשלילה, על המערערת יהיה לעמוד בנטל ולהוכיח, על פי המבחן הסובייקטיבי, כי נקטה בכל האמצעים הסבירים ועשתה ככל יכולתה לוודא שהחשבוניות הוצאו לה כדין.

לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ובראיות ושמעתי את העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת לא עמדה בנטל המבחן האובייקטיבי ואף אינה נופלת לגדרי החריג של המבחן הסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

משכך דין הערעור להידחות, על כל חלקיו.
להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.

המסגרת הנורמטיבית

33. "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק") כדלקמן:
"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו";
34. סעיף 38 (א) לחוק עניינו זכאות העוסק לנכות את מס התשומות ולשונו:
"38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."
- ודוק, רק חשבונית שהוצאה "כדין" יכולה להוות בסיס לניכוי מס ששולם על תשומות.
35. מהי חשבונית שהוצאה "כדין"? חשבונית מס מוגדרת לפי סעיף 1 לחוק מע"מ כ"חשבונית שהוצאה על פי סעיף 47", שם נקבע כי עליה למלא אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק: חשבונית תוצא ע"י עוסק מורשה (סעיף 47(א) לחוק מע"מ) וכן עליה לכלול פרטים שנקבעו על-ידי שר האוצר ופרטים אחרים (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מע"מ, בהתאמה).
36. בנוסף לכך, נקבע בפסיקה כי הדרישה שהחשבונית תוצא כדין אינה דרישה טכנית בלבד, אלא יש בה אלמנט מהותי, החשוב לענייננו, והוא הדרישה שעל החשבונית לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ מיסים יט/2-6 ("עניין מ.א.ל.ר.ז.", עמ' 849). כלומר, הפרטים בחשבונית נדרשים להיות נכונים, הן לעניין טיב השירות או המכירה, הן לעניין סכום ששולם בתמורה והן לעניין זהות הצדדים לעסקה, דהיינו, על מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה.
37. זאת ועוד, כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל נחשבת החשבונית לחשבונית שלא הוצאה כדין, ואין נפקא מינא לעניין זה אם העבודה בפועל בוצעה ע"י גורם אחר.
38. כמבחן לקיומה של "חשבונית כדין" נקבע בפסיקה המבחן האובייקטיבי:
"ראוי אפוא להסיר את העננה שהמערערת טוענת לה ולקבוע כי המבחן לזכות הניכוי של מס תשומות הוא המבחן האובייקטיבי" (עניין מ.א.ל.ר.ז., עמ' 850, המפנה לפסק דינה של כב' השופטת בייניש[כתוארה אז] בעניין ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493,515, "עניין סלע").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

עוד נקבע בעניין סלע: "די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין לשלילת זכאותו של הנישום" (עניין סלע, עמ' 511).

39. על פי הפסיקה, על-מנת שזכאות הנישום לנכות מס תשומות תישלל אין צורך להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבונית כלומר, אין צורך להוכיח את היסוד הנפשי של העוסק או את דרגת מודעותו. עם זאת נקבע בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי לפיו במקרים חריגים ראוי לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית:

"כאשר ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף-על-פי-כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. בנסיבות כאלה ייתכן שנשלל היסוד של הוצאת החשבונית "שלא כדין" (עניין סלע, עמ' 515; וראה גם: עניין מ.א.ל.ר.ז. עמ' 851).

40. בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.14, "עניין זאב שרון") קבע בית המשפט העליון כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין והנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהוא היה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין. בית המשפט קבע כי המערערת לא עמדה בנטל הסובייקטיבי הנדרש ויש לראותה כמי ש"עצמה עיניים" בדבר אי חוקיותן של חשבוניות המס:

"נראה כי המערערת לכל הפחות "עצמה עיניה" בפני חשדות אלו ונמנעה מלחקור ולוודא את העובדות לאשורן (בעניין זה יש גם ממצא פוזיטיבי מטעם בית המשפט המחוזי הנכבד), ומכל מקום המערערת לא עמדה בנטל השכנוע להראות כי נקטה בפעולות משמעותיות להסרת חשדות אלו" (עמ' 39 לפסק הדין).

41. להשלמת התמונה, אתיחס לנטלי ההוכחה - נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה: לעניין נטל ההוכחה, קובע סעיף 132 לחוק: "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה". כלומר, על המערערת להראות כי החשבוניות עליהן התבססה הוצאו כדין, מייצגות עסקאות אמת ולכן מותרות בניכוי מס תשומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

42. בית המשפט העליון התייחס פעמים רבות לעניין נטל ההוכחה בערעורי מע"מ ואף מותב זה נדרש לכך פעמים מספר. הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם:

היתרון הראיתי שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו להכנסותיו ולהוצאותיו והרשומות בספריו;
ערעור מע"מ כמוהו כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערערת נחשב כתובע ועליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו". הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות שהוא כמי שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו;
זאת ועוד פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין ולפיכך על הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל עליו להוכיח כי פעולת הרשות הייתה שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המינהלי (עא 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי - אגף המכס ומע"מ, באר שבע (פורסם בנבו, 26.04.2018, עמ' 17-18 וראה ההפניות שם); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014, עמ' 7); רע"א 1436/90; עניין סלע, עמ' 504; גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מו(5) 101 (1992)).

הכרעה

מן הכלל אל הפרט: אין חולק כי נטל השכנוע הוא על המערערת. בעניין נטל הבאת הראיות, המשיב טען כי נטל הבאת הראיות מוטל במלואו על המערערת. המערערת טענה בסיכומיה כי נטל זה עבר למשיב: "הנטל הטקטי של הבאת הראיות עבר למשיב לסתור, לאחר שעלה בידי המערערת להניח תשתית ראייתית התומכת בגרסתה". לא ברור על סמך מה טוענת המערערת את טענתה, שכן המערערת לא הפנתה לפסיקה רלוונטית או לחוק. לגופו של עניין, המערערת לא הצליחה להניח תשתית ראייתית התומכת בגרסתה כי החשבונות הוצאו כדין, כפי שיפורט בהמשך, וכי החברות הרשומות בחשבונות שנוכו מהם תשומות והמייצגים אותן, הם הצדדים האמיתיים לעסקה. כך למשל המערערת לא סיפקה מסמכים נדרשים על מנת להוכיח כי אכן התבצעו העסקאות על ידי קבלני המשנה הרשומים בחשבונות. כן לא העידה המערערת עדים חשובים, חלקם נחקרו אצל המשיב, כמו למשל: יצחק קוטלובסקי, חיים סולומון,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ציון שמאייב, רמי מסיקה ועומאר סולטן ועדים נוספים שאוזכרו בכתבי הטענות ובעדויות עדנאן וחבושה. עדים אלו, שאמורים היו לתמוך בטענותיה לא זומנו על ידה, ועניין זה נזקף לחובתה (פירוט-בהמשך).

התוצאה היא: נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה הם על המערערת. טענות הצדדים, לגופו של עניין, ייבחנו בהתאם לקביעה זו. למעלה מן הצורך יודגש, כי אף אם הנטל היה על המשיב, ולא זה המצב, הרי שהמשיב עמד בנטל זה ואף הרבה למעלה מכך, בעצם הגשת הראיות לבית המשפט, עדות מבקרת חשבונות ביחידה לפשיעה חמורה, גב' יפית לוזדה ("יפית"), וכן ראיות מנהליות ואחרות, שהוגשו בתיק המוצגים העמוס "לעייפה", כך בלשון המערערת.

הכרעה בעניין שומת תשומות 2012 – חשבוניות חברת גוסון

המבחן האובייקטיבי

כאמור, המבחן האובייקטיבי קובע, כי בנוסף לפרטים הטכניים הנדרשים בסעיף 47 לחוק מע"מ, על החשבונית לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, וכי הפרטים בה יהיו נכונים, כולל זהות הצדדים לעסקה, דהיינו, על מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה.

מעיון בכתבי הטענות, חקירות קוטלובסקי ועדנאן במשרדי המשיב, המוצגים שהוגשו ועדות עדנאן בבית המשפט עולה כי המערערת לא הצליחה לבסס את טענתה, מבחינה אובייקטיבית, כי הצדדים לעסקה, היא וחברת גוסון, ממנה קיבלה חשבוניות, הם הצדדים האמיתיים לעסקה, וכי החשבוניות הוצאו כדין. כפי שנראה בהמשך, המערערת גם אינה נכנסת בגדר החריג הסובייקטיבי היות ולא ביצעה את הבדיקות הנדרשות לוודא כי חשבוניות חברת גוסון הוצאו כדין.

43. בתחילת דיונינו נעיר כי ממסמכי החברה עולה ששם החברה הוא **גוסון הסעות ואספקת עובדים בע"מ** ח.פ. 514580976 (וראה נספחים 10-14 לתיק המוצגים) ולא כפי שמופיע בכתבי הטענות של הצדדים בשם "גוסין". השם גוסין מופיע על החשבוניות בלבד ולשם זה התייחסו הצדדים. עם זאת, בית המשפט יתייחס לשם החברה כפי שמופיע במסמכי החברה.

44. המחלוקת בעניינינו מתמקדת בזהות מבצע העבודה בפועל. לטענת המערערת העבודות נעשו ע"י חברת גוסון באמצעות קוטלובסקי ואילו המשיב טען כי חברת גוסון באמצעות קוטלובסקי לא ביצעה את העבודה וקוטלובסקי אך הוציא חשבוניות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

למערערת, שלא כדין. ראיות רבות הוגשו לבית המשפט על ידי המשיב דווקא, בהן ראיות מינהליות, השוללות את ביצוע העבודות על ידי חברת גוסון וקוטלובסקי. להלן אדון בעיקריות שבהן:

45. (א) הודאת קוטלובסקי את המשיב- בחקירותיו הראשונות במשרדי מע"מ, הודה קוטלובסקי כי "מכרתי חשבוניות מס פיקטיביות" וכי הופעל על ידי אדם בשם מורד שאמר לו אילו סכומים ואילו שמות לרשום בחשבוניות, תמורת תשלום: "לא סיפקתי שום דבר, מסרתי רק חשבוניות בעבור סכום כסף" (חקירה מיום 21.3.2011, נספח יב' 1, עמ' 2, שורה 20). "לא קיבלתי חשבוניות ולא היו לי שום הוצאות. אני כבר סיפרתי לכם שהחברות האלה נפתחו אך ורק לצורך מכירת חשבוניות" (חקירה מיום 22.3.2011, נספח יב' 2, עמ' 1, שורות 14-15).

46. קוטלובסקי חזר בו מהודאתו בחקירות מאוחרות יותר (נספחים 25-28). בחקירתו מיום 9.7.2012 נשאל למה שינה את גרסתו הקודמת, לפיה מכר חשבוניות, האם הוא חושש ממהשו?

"ת: אני לא חושש.

ש: אז יש סיבה למה שינית?

ת: לגבי מה ששינית יש בית משפט הגירסה שלי והגירסה שלכם אדם כמוני אם זה חמש או עשר תיקים זה כבר לא...אני נרקומן שהשופט יחליט" (נספח 25, עמ' 3, שורות 22-26).

לא ברור למה התכוון קוטלובסקי בתשובתו. האם חזר בן מהודאתו כי חשש מהשלכותיה, אך סמך על כך שבית המשפט לא יאמין לגרסתו, גרסת "נרקומן", ויעדיף את גרסת המשיב?

47. (ב) ריבוי חברות בבעלות קוטלובסקי- מחומר הראיות עולה כי קוטלובסקי הוא זה שהוציא ומסר את החשבוניות של חברת גוסון למערערת. קוטלובסקי הוציא למערערת חשבוניות נוספות על שם חברות אחרות. מ"מרשם לאומי- פרטי מרשם לישות" (נספח 15) עולה כי קוטלובסקי נרשם כבעל מניות ודירקטור בעשרות חברות שונות, בשנים 2009-2019 ובהן חברת גוסון. מהראיות עולה כי המערערת ניכתה מס תשומות מחשבוניות של חברות נוספות שהיו בבעלותו של קוטלובסקי שיצאו בשנים 2010-2012: א.ט. קידום פרויקטים 2010 בע"מ, א.מ.ד. אור 2009 בע"מ, יצחק קוטלובסקי (עוסק) ופור יו תבור בע"מ (נספח 18). עם זאת, בשל התיישנות לא הוצאה שומה בגינן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

48. קוטלובסקי נחקר והודה בחקירתו שהוציא חשבוניות מס למערערת. עם זאת טען כי איננו מכיר את המערערת, למרות שהוציא לה עשרות חשבוניות תחת שמות חברות שונות:

ש: האם אתה מכיר אדם בשם אסיל עאמר?

ת: ואללה לא יודע זה ערבי.

ש: אתה זוכר אדם כזה?

ת: לא

[...]

ש: איזה עבודות עשית?

ת: אני לא זוכר. השם אסיל לא אומר לי כלום" (נספח 25, עמ' 2, שורה 4-7, 19-20).

49. בחקירה מאוחרת יותר, מיום 9.5.2003 ובהתייחס לחשבוניות גוסון סיפר קוטלובסקי שעבד עם עדנאן, אמר: "אני הייתי פועל והייתי הולך עם עדנאן והוא היה נותן לי יפוי כוח שאני יחתום לו ואביא לו עובדים" (נספח 26, הודעה קוטלובסקי, עמ' 2, עמ' 26-27).

50. מחקירות קוטלובסקי עולה תמונה של אדם שהעיד על עצמו שהוא "נרקומן" ועובד בעבודות מזדמנות (נספח 28, חקירת קוטלובסקי, עמ' 2, שורות 15-20; נספח 26, חקירת קוטלובסקי עמ' 5, שורות 157-160). עם זאת, הוא רשום כבעלים במספר רב של חברות, כאמור לעיל (נספח 15) ובנוסף נטען כי סיפק שירותים בהיקפים גדולים, כפי שעולה מן החשבוניות (נספחים 25-28).

51. ג) רכישת חברת גוסון והגשת דוחות - גוסון התאגדה ונרשמה כעוסק בשנת 2011 (נספחים 10, 11). קוטלובסקי רכש את מניותיה ביום 10.10.2012 (נספח 15, "מרשם לאומי פרטי מרשם ליישות").

בחקירתו סיפר קוטלובסקי על נסיבות רכישת חברת גוסון "ועוד חברה שאני לא זוכר את שמה יו משהו כזה יו...יו זהו בעל החברה שניהם ערבי אחד, אחד מקלנסווה ואחד מירושלים, זה הגוסין הזה הוא אמר לי יש לי בעיות עם החברה ואני אפצה אותך, יפצה בסכום כספי כי רצה להוציא את גיסו מהעניין" (שם, עמ' 2, שורות 5-8).

עוד סיפר קוטלובסקי על מחיר קניית החברה והעבודה עם עדנאן:

"ת: גרושים הבאתי, הוא אמר שהוא יפצה אותי זה סיפור עם חמולות זה.

ש: מה היה בבעלות החברה?

ת: אני לא יודע, הוא אמר אני נותן לך ותברר אותה שילמתי לו אלפיים שקל.

ש: ומה עשית בחברה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ת: עבדתי עם עדנאן זהו, ביטלו את הניכוי מה יש לי לעשות איתה.

ש: רק עם עדנאן עבדת?

ת: תבדוק כן, אם יש לך משהו אחר אז תראה לי...אתה אל תשאל אותי שאלות אא..

ש: אלו הם החברות היחידות שעבדת עם עדנאן?

ת: כן, אני הייתי פועל והייתי הולך עם עדנאן והוא היה נותן לי יפוי כוח שאני יחתום לו ואביא לו עובדים.

ש: איפה הספרים של פור יו וגוסין?

ת: אני אביא לך זה ב...אני אביא לך את זה" (שם, שורות 18-29).

52. עם זאת בחקירה מאוחרת יותר מיום 12.5.2013 הודה קוטלובסקי שהוא לא ניהל

ספרים עבור חברת גוסון וחברה נוספת, אך מילא דוחות מע"מ עבור התקופות

9/2012 ו-10/2012:

"ת: כן אני מלאתי את הדוח הזה.

ש: על סמך מה מלאת אותו?

ת: מלאתי אותו, אני עשיתי חישובים...באותו זמן לא עבדתי, עבדו עלי בחברה הזאת.

ש: מה זאת אומרת עבדו עליך?

ת: הער"ד אמר לי שהוא העביר את החברה על שמי, ובסוף זה יצא שגיליתי שהוא שיקר

אותי והוא לא העביר את זה ויש לי את הניירת ואני אוכיח את זה בעת הצורך, בבית

המשפט.

ש: אבל החברה הזאת רשומה על שימך?

ת: אני ביקשתי מאוגוסט או מהתחלת חודש תשיעי 2012 ושהחברה תהיה רשומה על

השם שלי.

ש: בחודשים אוגוסט וספטמבר 2012, מילאת דוחות מע"מ?

ת: אני לא חושב. אני לא זוכר את זה.

ש: אנחנו מציגים בפניך דר"ח מע"מ של חברת גוסון הסעות ואספקת עובדים בע"מ ח.פ

514580976 מסומן י.ק. 15 לתקופה 09/2012, האם את מילאת את הדוח הזה?

ת: כן, אני מלאתי את הדוח הזה.

ש: על סמך מה?

ת: מה זאת אומרת על סמך מה? אני מלאתי את הדוח הזה.

ש: מאיפה לקחת את הנתונים למילוי הדוח?

ת: בסדר זה לא תקין, תוסיף את זה לכתב אישום".

(נספח 27, חקירת קוטלובסקי, עמ' 2, שורות 9-29).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

53. כלומר, מן האמור לעיל עולה כי למרות שלא ניהל ספרים, הגיש קוטלובסקי דוחות על פי תחשיבים שערך מדעתו. כאמור, בחודש ספטמבר, קוטלובסקי טרם היה רשום כבעלי החברה ועם זאת הוא הוציא חשבוניות למערערת ואף הגיש דוח למע"מ. בחודש אוקטובר 2012 למרות שהודה בחקירתו כי "באותו זמן לא עבדתי" הוא הוציא חשבוניות למערערת וגם דיווח למע"מ.

54. ד) אספקת פועלים ועבודה למערערת ע"י גוסון/קוטלובסקי- בחקירותיו בענין גוסון (וכן לגבי חברות אחרות בבעלותו, שאינן רלוונטיות לעניינינו, עקב התיישנות) העיד קוטלובסקי כי היה מביא פועלים לעדנאן (וגם לאחרים) טייחים ורצפים אבל לא ידע למסור פרטים לגביהם: מספר עובדים, שמות העובדים, אתרי עבודה, גובה תשלום לעובד או מהיכן הביא עובדים. על פי דוח ממערכת שכירים בתיק הניכויים של חברת גוסון במס הכנסה, גוסון לא העסיקה עובדים בשנת 2012 (נספח 14). קוטלובסקי נשאל בעניין העובדים שהביא לעדנאן, אך תשובותיו היו מתחמקות ללא כל מידע לגופו של עניין.

"ש: מהיכן הבאת עובדים?"

ת. עוד פעם מאיפה הבאתי עובדים, אני הבאתי ממישהו.

ש: מי זה המישהו הזה?

ת: הבאתי עובדים יש לי מכרים. הוא הביא לי טייחים, רצפים.

ש: וכמה פועלים היית מביא לשם?

ת: הייתי מביא טרנזית. מה זה בעיה להביא תגיע לתחנה ותראה כמה עובדים יש.

ש: העובדים שהיית מביא לעדנאן נמצאים בתחנה ואני יכול למצוא אותם?

לא יודע.

ש: אם אני אלך לתחנה ואני אראה עובד הוא יגיד לי שהוא עבד איתך ועדנאן, הוא יזכור

אתך?

ת: מאיפה אני יודע?

ש: מה השמות שלהם?

ת: לא יודע אני לא יכול לזכור את השמות שלהם.

ש: אם אני עכשיו אראה לך חשבונית אתה תוכל לומר כמה עובדים סיפקת?

ת:אני לא יודע" (נספח 26, חקירת קוטלובסקי, עמ' 2-3, שורות 32-46)

וכן:

"ש. איפה עבדת פה?"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ת. לא זוכר. מספיק להיות קטנוני. אני סיפקתי עבודה וזהו, זה ממש שולי" (שם, עמ' 6, שורות 200-201).

55. בעדותו לא ידע עדנאן לא ידע לומר איזו עבודה עשה עבורו קוטלובסקי או מה היה שם החברה שלו: "היה עובד איתנו... עם החברה שלו... לא זוכר בדיוק, אבל אני מכיר יעני, השם הזה אני מכיר אותו, לא יצא לי מהראש עד היום." (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 8-13). עדנאן אף לא ידע לומר מה הקשר בין חברת גוסון לקוטלובסקי: "אני לא זוכר, אבל אני מכיר אותו, אני זוכר אותו, היה עובד אתי בבניה, ששון עשה לו ייפוי כוח" (עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 15-16). דברים אלו עומדים בסתירה גמורה לאמור בסיכומי התובעת: "באשר למר יצחק קוטלובסקי מחברת גוסין סיפר ופירט עדנאן על ההיכרות עמו." (עמ' 5 לסיכומי המערערת). עדנאן לא סיפר ובוודאי לא פירט, כפי שעולה מעדותו.

56. ה) הסכם התקשרות בין גוסון למערערת- בנוסף, הסכם ההתקשרות בין גוסון למערערת, חתום על ידי קוטלובסקי, אך לא על ידי המערערת. בחקירתו נשאל קוטלובסקי למה הוא חתום על החוזה והמערערת אינה חתומה והשיב: "כי הוא שכח לחתום" (נספח 26, גיליון 4, שורה 109) כשעדנאן נשאל על כך הוא ענה תשובה דומה (עמ' 19 לפרוטוקול, שורה 27).

יודגש כי התאריך המופיע על ההסכם הוא 1.8.2012. כאמור, בעת ההיא קוטלובסקי טרם נרשם כבעלים של גוסון, ולכן לא היה רשאי לחתום בשמה. בנוסף, הסכם ההתקשרות הוא סתמי ולאקוני. למרות שמדובר (עפ"י ההסכם) באספקת שירותים בסכום העולה על שני מיליון ש"ח, לא פורטו מחירים, היקף עובדים, אתרי עבודה וכו'. זאת ועוד סעיף 4 להסכם קובע שגוסון אחראית על העובדים כולל "יחסי עובד-מעביד". כאמור, עפ"י מרשם השכירים לא העסיקה גוסון כל עובדים.

57. ו) הקשר בין ששון חבושה לקוטלובסקי- לא רק קוטלובסקי מוזכר בהקשר של חברת גוסון אלא גם ששון חבושה, שנחקר כאמור אצל המשיב בגין הפצת חשבונות של חמש חברות שונות לשנים 2014-2015 (דיון בגין שומת תשומות לשנת 2014-בהמשך). במרשם החברה נכון ליום 16.11.2019 (נספח 15) רשום ששון חבושה כדירקטור בחברה, החל מתאריך 8.11.2012, כלומר כחודש לאחר שקוטלובסקי נרשם כבעלים. בחקירותיו אצל המשיב לא הזכיר קוטלובסקי את חבושה. בחקירתו וכן בעדותו לא ידע עדנאן לענות על השאלה בעניין הקשר בין חבושה לקוטלובסקי, אך העיד כי את חשבונות גוסון קיבל "גם מששון" (חקירת עדנאן מיום 21.2.2016, נספח ב1 לכתב התשובה; פרוטוקול עמ' 19, שורות 3-9).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

58. חבושה העיד בבית המשפט כי קיבל שכר מקוטלובסקי, שהיה גם שותף שלו וגם מעסיק (עמ' 31 לפרוטוקול, שורות 27-31). כאמור, עפ"י מרשם שכירים, לעיל, לא העסיקה גוסון עובדים.

עוד העיד חבושה כי הוא זה שהוציא לחברת גוסון חשבוניות, אך משהוצגו לו חשבוניות גוסון (נספח 5) אמר שחשבוניות אלו הוצאו ע"י קוטלובסקי או חיים סולומון (עמ' 41 לפרוטוקול, שורות 19-22).

59. ראיות נוספות מצביעות כי גוסון לא ביצעה כל עבודה וכי קוטלובסקי הנפיק חשבוניות כוזבות למערערת. היבט ראיתי נוסף המתייחס לזיהוי מבצע העבודה בפועל (וכאמור בהלכת מ.א.ל.ר.ז) הוא מסוגלות חברת גוסון לספק עובדים ועבודות בתחום הבנייה. המערערת לא הציגה כל ראיה למסוגלות חברת גוסון לספק לה שירותי בנייה בכלל או לכך שהעסיקה עובדים וסיפקה עובדים למערערת:

ק

וטלובסקי התמנה כבעל מניות בגוסון באוקטובר 2012, אך המערערת קבלה ממנו שלוש חשבוניות ע"ש חברת גוסון שהתאריך המופיע בשלושתן הוא 30.09.2012, וסכומן עמד על 494,319 ₪ לא כולל מע"מ (נספח י', נספח 28). המסקנה היא כי מסמכים אלו ניתנו בדיעבד ולא בזמן אמת ולכן המערערת אינה יכולה להסתמך עליהן.

ב

דוח מע"מ שדיווח קוטלובסקי בגין חודש ספטמבר 2012 סכום מס העסקאות בסך 125,829 ש"ח זהה למס התשומות ולכן תשלום המע"מ עומד על 0 ₪. יש בכך כדי להעיד על פעילות פיקטיבית (נספח 27). לא למותר לציין כי קוטלובסקי לא היה בעלי החברה בעת ההיא ואף לא הוצגו ראיות לתשומות המבססות דיווח כזה.

ב

דוח מע"מ שדיווח קוטלובסקי בגין חודש אוקטובר 2012 סכום מס העסקאות עומד על 229,500 ש"ח וזהה למס התשומות ולכן תשלום המע"מ עומד על 0 ₪. יש בכך כדי להעיד על פעילות פיקטיבית. לא למותר לציין כי קוטלובסקי העיד כי לא עבד בעת ההיא, וכן לא הציג כל ראיות לתשומות המבססות דיווח כזה. לא ניתן לתת אמון אף בעובדה כי בשלושה שבועות בהן היה בעלים של החברה (כאמור נרשם ביום 10.10.12) הוא הצליח לבצע עסקאות בהיקף של 1,350,000 ₪ (נספח 27, וראה גם: נספח 13)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

וידוגש: המערערת לא צרפה כל ראיות חיצוניות התומכות בהיקף עבודה גבוה כזה: מסמכי התחשבות, רשימות אתרי עבודה, הזמנות עבודה וחוזי עבודה מול לקוחות, שמות עובדים, כמות עובדים, תוכניות עבודה, כתבי כמויות וכיו"ב. עדנאן נשאל בעניין ותשובותיו הסתמיות והמתחמקות מדברות בעד עצמן:

- "ש. האם יש רישום מסודר של אתרי עבודות?
ת. כן
ש. המצאת את זה למע"מ?
ת. לקחו את הספרים מהר"ח בלי ששאלו אותי אפילו.
ש. למה לא צירפת את המסמכים של אתרי העבודות?
ת. זה מפורט אצל ר"ח.
ש. לבימ"ש?
ת. פעם ראשונה אני מגיע לבימ"ש ואם צריך לפרט איפה העובדים אפרט.
ש. האם יש מסמכי התחשבות עם קבלני המשנה?
ת. מתחשבים ביד, אחרי ההתחשבות הקבלני משנה מקבלים את הכסף וכל אחד הולך לדרכו.
ש. איפה מסמכי ההתחשבות?
ת. אצל הקבלני משנה.
ש. רשימות של עובדים של קבלני משנה יש לך?
ת. אין לי רשימות עובדים של הקבלני משנה"
(עמ' 10 לפרוטוקול שורות 27-35; עמ' 11 שורות 1-8)

ע

יון בחשבוניות שהוציאה חברת גוסון למערערת מגלה כי בחודש אוקטובר 2012 נמסרו חשבוניות מס' 393-395, בעוד שבחודש נובמבר 2012 נמסרו חשבוניות מס' 358 - 361 (נספח 5). אי רציפות החשבוניות אף היא מעידה כי מדובר ברישומים פיקטיביים.

ג

וסון נרשמה אצל המשיב כעוסק בתחום העסקת כוח אדם (נספח 10). בחלק מהחשבוניות שהוצאו נרשם בכלליות "עבור אספקת פועלים" (נספח 5). עם זאת עיון בתעודת עובד ציבור של אגף ההסדרה במשרד העבודה והרווחה מיום 18.11.2019 מלמד כי לגוסון אין רישיון לספק כוח אדם ולא היה לה רישיון בעבר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- בשנת 2011 הגישה גוסון בקשה לקבלת רישיון אך לא המשיכה בתהליך. (נספח 16).
60. המשיב צרף ראיות נוספות וטען טענות נוספות, אולם אין ספק שדי בראיות שהוצגו לעיל כדי לקבוע כי החשבוניות שהונפקו למערערת בגין עבודה של חברת גוסון אינן משקפות עבודה שעשתה חברת גוסון באמצעות עובדיה ובניהולו של קוטלובסקי, וכי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.
61. ודוק, המערער בחר שלא להעיד את קוטלובסקי (כפי שלא העיד עדים מהותיים אחרים בעניין שומת 2014-2015, על כך בהמשך) שיכול היה לשפוך אור על מהות חברת גוסון והתנהלותה מול המערערת. זאת, למרות שבחקירותיו המאוחרות אצל המשיב הוא תמך בגרסתה של המערערת כי חשבוניות גוסון מייצגות עבודה שנעשתה עבורם (נספחים 25-28). כלל ידוע, כי בעל דין שנמנע מהבאת עד או מהצגת ראיה, חזקה שהראיה או העדות היו פועלים לרעתו.
62. בפסיקה נקבע פעמים רבות כי הימנעות בעל-דין מלהעיד עד פועלת לחובתו, בהיעדר הסבר אמין וסביר. היות שאי הבאת העד מעוררת חשד שחשיפתו לחקירה היה בה כדי לתמוך בגרסת הצד שכנגד. (ע"א 795/99 אנטוני (טוני) פרנסואה נ' אהוד (אודי) פוזיס, נד(3) 107 (2000) ע"א 641/87 קלוגר נ' החברה הישראלית לטרקטורים וציון בע"מ פד"י (1) 239, 245; רע"א 4546/12 שירותי בריאות כללית נ' יעל מימון (פורסם בנבו, 14.07.2013, עמ' 17);
63. עוד נקבע בפסיקת בית המשפט העליון:
- "מקום בו נמנע בעל דין מלהביא ראיה רלוונטית, ואין לכך הסבר סביר, יכול הדבר לפעול לרעתו ולהוביל להנחה העובדתית, שאילו הובאה אותה ראיה הייתה היא פועלת לחובתו של אותו בעל דין. הימנעות בעל דין מהבאת ראיה בנסיבות כאלה, "מחזקת" את הראיות העומדות כבר לחובתו, ומחלישה את הראיות המובאות מטעמו להוכחת גירסתו" (ע"א 8951/10 אורן יורם אריזות בע"מ נ' שקולניק ח.י בע"מ**
- (וראה ההפניות שם. פורסם בנבו, 02.11.2014, עמ' 10-11)
64. בעניינינו לא סיפק המערער כל הסבר לאי העדתו של קוטלובסקי או עדים אחרים. אין ספק שחסרונה של עדות עיקריות זו לא רק שמחליש את גרסת המערער אלא אף מחזק את טענות המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

לסיכום: לא הוכח כי חברת גוסון באמצעות קוטלובסקי היו האמצעים והיכולת לבצע את העבודות הנטענות בחשבוניות ובוודאי שלא הוכח כי היא ביצעה את העבודות כטענת המערער. לבית המשפט לא הוגשה כל ראיה ממנה עולה שחברת גוסון מנפיקת החשבוניות, היא זו שביצעה פעילות כלכלית כל שהיא עבור המערער בתקופה הרלוונטית (לא הוכח כי התקיימה "עיסקה אמיתית" – וראה עניין מ.א.ל.ר.ז, עמ' 849), שיש בה כדי להצדיק את הוצאת חשבוניות על שמה, בהיקפים שהוצאו, בתקופה בה הייתה בבעלותו של קוטלובסקי.

זאת ועוד, הראיות שהוגשו על ידי המשיב שוללות את האפשרות כי לחברת גוסון היתה היכולת לבצע את העבודות ושוללות את האפשרות שביצעה את העבודות הנטענות בתקופה הרלוונטית עבור המערער.

סיכום ביניים- המבחן האובייקטיבי: למערער לא קמה זכות לניכוי מס תשומות מן החשבוניות שהוצאו על שם חברת גוסון, כיון שהוצאו שלא כדין.

המבחן הסובייקטיבי

65. המערער טענה כאמור כי פעלה באופן סביר וכנדרש מול קוטלובסקי ועל-פי המצג שהוצג לה בזמן אמת, לא נפל כל פגם בשיקול דעתה לקבל את שירותיו בתמורה לתשלום ולקבלת חשבוניות מס כדין. עוד טענה המערער (ספק לענין שומת 2012, ספק לעניין שוות 2014-2015, ספק לגבי שתיהן) כי פעלה על-פי המצופה מעוסק סביר בבדיקת מקור התשומות וביצוען של העבודות המתוארות בהן.

המשיב טען כי טענת המערער שהציגה "סט מסמכים" אינה יכולה להועיל לה שכן אינה מעידה בהכרח על תקינות החשבונית. אין די בבדיקה טכנית של מסמכים פורמאליים, למראית עין, כדי להראות שעוסק נקט אמצעים סבירים, מה גם שלגבי מרבית העוסקים לא הוצג שום מסמך. לטענתו, עדנאן טען בעדותו שרואה החשבון סולטן אישר את קבלני המשנה ובכך ניסה לפטור את עצמו מאחריות. עם זאת דבריו נסתרו על ידי רואה חשבון, ובכל מקרה אין בהטלת האחריות על רואה החשבון להמעיט מאחריות המערער, כפי שכבר נקבע בפסיקה.

הכרעה לעניין המבחן הסובייקטיבי – שומה לשנת 2012

66. כאמור בדיון, היות שהוכח כי המערער לא עמד במבחן האובייקטיבי, חזקה עליו שהוא ידע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. לכן הנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהיה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

(וראה לעיל, עניין זאב שרון). מן הראיות ומן העדויות שנשמעו (ומהעדויות שלא נשמעו) בבית המשפט עולה כי טענתו של המערער, גם בעניין המבחן הסובייקטיבי, הופרכה.

67. נציגת המשיב, יפית, נשאלה בעדותה בעניין הבדיקות הנדרשות:

"ש. לסיום, תתארי איזה בדיקות מצופה מעוסק שמקבל חשבונית לעשות

על מנת להבטיח שהחשבונית הוצאה כדין?

ת. קודם כל לבדוק שיש חברה שעומדת מאחורי החשבונית, שהבעלים של החברה הוא קשור לחברה שיש ביניהם קשר, שבאמת מדובר בחברה שהיא פעילה, שיש לה עובדים, שיש לה ציוד, שיש לה משרדים, שיכולה לספק לו את העבודה שהוא מבקש שהיא תספק לו. הוא אמור לשלם בשיקים למוטב בלבד, לספק לנו וגם לעצמו רשימות של עובדים, רשימות של אתרים מסודרים, שאנו נוכל לראות שבאמת החשבוניות מייצגות איזו שהיא עסקה אמיתית ולא עסקה שלא ניתן לדעת אם היא אמיתית בכלל, ומצופה מבן אדם שישב בכלל עבירות כאלה, בדיוק כאלה, שינקוט משנה זהירות ויבדוק את החשבוניות ויבדוק את מי שעומד מאחוריהן, ואם אותו בן אדם מספק חשבוניות של מספר רב של חברות זה צריך להדליק נורה אדומה ולבדוק כפליים"

(עמ' 47, שורות 27-35; עמ' 48 שורות 1-2).

68. בעדותו בבית המשפט נשאל עדנאן אילו בדיקות הוא ביצע לחברת גוסון ותשובתו היתה: "הכל אותו דבר. כמו בפעמים הקודמות" (עמ' 19 לפרוטוקול, שורה 19), כלומר הבדיקות שביצע לחברת גוסון זהות לבדיקות שערך עבור חברות אחרות אשר מחשבוניותיהן ניכה תשומות בשנת 2014-2015 ועליהן העיד, טרם עדותו על חברת גוסון. וכך העיד עדנאן לגבי החברות האחרות:

"יש חוזה, יש יפוי כוח שאני יכול לעבוד אתו ואני נותן את הפרטים שלו לר"ח והר"ח מאשר לי את העבודה שלו, שאין לו בעיות. ר"ח שלי הוא עומר סולטאן" (עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 31-32). [...]

"ש. מה עשית כדי לברר שהחשבוניות תקינות?

ת. מה יותר טוב מהר"ח? ואני גם הייתה לי תכנה שאני יכול לבדוק את הבן אדם אם הוא עובד או לא עובד, אם יש לו ניכויים.

ש. מה בדקת?

ת. בודק אם יש לו ניכוי, אם יש לו את הכל, אם הוא הכל תקין אז בסדר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- ש. מה הופך אותו לתקין?
- ת. אם הוא עובד אז הוא תקין.
- ש. אמרת שרוה"ח בדק, מה בדק?
- ת. אני שולח לו את מה שצריך.
- ש. מה שלחת? תפרט,
- ת. נתתי לו את הניכוי, את הספרים ואני הולך לשם ואם יש בעיות תגידו ואף פעם לא אמרו שיש בעיות. " (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 19-30). [...]
- " ש. אבל ר"ח עומר סולטאן טוען שהוא הסביר לך שזו אחריותך,
- ת. עשיתי בדיקה במחשב אם הוא תקין, ב – 2015 בערך כשלקחו את התיקים הייתי מדביק אישור על ניכוי במקור וניהול ספרים, הייתי מהדק לכל חשבונית, כל חודש שאני מגיש חשבונית הייתי עושה את זה" (עמ' 8, שורות 2-5).
- " ש. אם אדון חבושה נותן לך חשבונית של חברה שאפילו לא קיימת, איך תדע?
- ת. אני עבדתי אתו וכל חברה שהוא נתן לי חשבונית שלה יש ייפוי כוח, יש לו את הכל, רשום והוא כל הזמן אתי והוא אחראי" (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 14-16).
69. מהעדות בבית המשפט עולה כי אליבא דעדנאן בדיקת עוסק שעומדים לעבוד עימו כקבלן משנה, מסתכמת בקבלת אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים של החברה והעברתם לרואה החשבון. מבחינתו - אם רואה החשבון אינו מעיר דבר, חזקה שקבלן המשנה מתנהל באופן תקין. לטעמו, תפקידו פאסיבי והאחריות על רואה החשבון.
- עם זאת ר"ח סולטאן הבהיר בהודעתו (שצוטטה בעת עדות עדנאן, לעיל) כי אין זה מתפקידו לבצע בדיקות של קבלני משנה וכי "הנהלת החברה מודעת מלכתחילה, עוד מתקופת עבודתו של בעלי החברה כעוסק מורשה, לגבי נוהלי התעסקות ועבודה עם קבלני משנה, בין היתר הוא מודע לזה שצריך לוודא זהות ופרטים מזהים של קבלן המשנה..." (הודעת ר"ח סולטאן מיום 25.2.2016 (נספח 38)). למרות שהודעת רואה החשבון הוקראה לו, המשיך עדנאן לדבוק בטענתו והפנה פעם אחר פעם לר"ח סולטאן (עמודים 4,7,10,12,14,16,17,19,20 לפרוטוקול).
70. המערערת טענה בסיכומיה כי לא ניתן לדרוש מ"עוסק פשוט" ואף להטיל עליו סנקציות, במקום בו נכשל רואה החשבון. אין לקבל טענה זו, שכן על פי דין, כבעלים ומנהל של המערערת האחריות עליו לברר ולבדוק והאחריות אינה על רואה חשבון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

עוד יודגש כי עדנאן הודה בעדותו שהורשע בעבר על עבירות של ניכוי תשומות מחשבוניות פיקטיביות ואף ריצה עונש מאסר בשל כך (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 13-18; 3094/07 מדינת ישראל נ' עדנאן עאמר, "התיק הפלילי"). ברי, כפי שהעידה יפית לעיל, שניתן לצפות מאדם שישב בכלא על עבירות זהות, להיות זהיר הרבה יותר. יותר מסביר שעדנאן ידע גם ידע מה נדרש מ"עוסק פשוט" על פי דין, או למצער, היה עליו לדעת - ממש כמו כל "עוסק פשוט".

זאת ועוד, עיון בגזר הדין בתיק הפלילי מעלה כי לא ניתן לתת אמון כלל בדבריו של עדנאן, בטענותיו בעניין בורותו הלכאורית וטענתו להסתמכות מוחלטת על רואה החשבון. הדברים שאמר בעדותו בעניינינו דומים להפליא לדברים שנשא בבית המשפט, טרם גזר הדין בתיק הפלילי:

"אני מודה בטעות שהיתה לי...בא מישהו ואמר לי שלפי הניירות אפשר לקחת עבודות, ואני הולך ובונה בשטח בהרבה מקומות, בא בן אדם אמר לי שרק להעביר טופס ניכוי נשלח לר"ח והכל יהיה בסדר, לקחתי את הניכוי שולח לר"ח ועובדים, אף אחד לא אמר לי שיש בעיות בזה והמשכתי ועבדתי עד שקראו לי, שידעתי שצריך לנהל את זה אחרת, עם הסכמים ואנשים" (גזר הדין, נספח י' 3 לכתב התשובה, עמ' 314).

וכל המוסיף - גורע.

71. כאמור, בעניין גוסון העיד עדנאן שהתנהל בענייניה כפי שהתנהל עם "החברות האחרות". לעניין זה כדאי לפנות לדבריו בענין חברת כנת: עדנאן הבהיר באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי אין זה מעניינו לבדוק מיהם בעלי החברה או מי נתן את החשבונית, כל עוד העבודה מתבצעת (עמ' 15 לפרוטוקול, וראה פירוט להלן, בפרק המבחן הסובייקטיבי לעניין שומות 2014-2015).

72. לגבי קוטלובסקי טענה כאמור המערערת כי "על-פי המצג שהוצג לה בזמן אמת, לא נפל כל פגם בשיקול דעתה להתקשר עם הספק הנדון", וכי "פעלה כפי שניכר במיטב כלי הסבירות" (עמ' 3 לסיכומים פסקאות 2 ו-3) - אולם על פי האמור לעיל נפל פגם מהותי, היורד לשורשו של עניין, בהתנהלותה של המערערת.

73. למעלה מן הצורך, לגופו של ענין, ייאמר כי לו היה עדנאן כמנהל המערערת היה בודק "במיטב כלי הסבירות", כמו שנטען, הוא היה מגלה בבדיקות פשוטות את הליקויים הבאים, וכך יכול היה להימנע מלהתקשר עם גוסון באמצעות קוטלובסקי. המערערת לא גילתה, לטענתה, אולם יכולה הייתה לגלות, ולמצער, היה עליה לגלות:

א. כאמור, המערערת שכרה שירותים מקוטלובסקי, שלא ניהל ספרים כלל, כלומר לא החזיק באישור ניהול ספרים. מדובר בבדיקה פשוטה, שלא התבצעה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- ב. קוטלובסקי התנהל מול המערערת באמצעות חמשה עוסקים שונים בפרק זמן קצר (נספח 18). התנהלות כגון זו אמורה היתה לעורר חשד אצל המערערת.
- ג. העבודות הראשונות שבוצעו, לכאורה, ע"י גוסון עבור המערערת התבצעו בחודש ספטמבר כאמור ב-3 חשבוניות ספטמבר 2012 (נספח 5). מכאן, שלו עדנאן היה בודק ברשם החברות בחודש ספטמבר 2012, טרם תחילת עבודתו עם קוטלובסקי, הוא היה מגלה שלא קוטלובסקי הוא הבעלים אלא אדם בשם חטיב שאכר (נספח 11) ולכן קוטלובסקי לא היה רשאי על פי הדין להוציא חשבוניות עבור חודש ספטמבר 2012.
- ד. אמור לעיל, אין רציפות בחשבוניות חברת גוסון: באוקטובר נמסרו חשבוניות מס' 393-395, בעוד שבחודש נובמבר 2012 נמסרו חשבוניות מס' 358 - 361 (נספח 5). אי רציפות החשבוניות היתה צריכה לעורר חשד אצל המערערת, שכן התנהלות מעין זו מצביעה על בעיה בניהול חשבוניות ומחייבת בדיקה.
- ה. אישור פטור מניכוי מס במקור אינו כולל עבודות בניין. אולם חברת גוסון נדרשה לכאורה לבצע עבודות בנייה כמו ריצוף, טיח וצבע עבור המערערת, כאמור בחשבוניות. מכאן שפטור זה לא היה רלוונטי ולכן לא ניתן היה להסתמך עליו (וראה נספחים 11-12).
- ו. חברת גוסון רשומה אצל המשיב כעוסקת בתחום אספקת כוח אדם, אך אינה רשומה כעוסקת בתחום של עבודות בניה. עדנאן טען כל הזמן כי קוטלובסקי היה קבלן משנה שלו וביצע עם העובדים שהביא את העבודות, כפי שנכתב בחשבוניות.
- ז. חברת גוסון כאמור היתה רשומה אצל המשיב כעוסקת בתחום אספקת כוח אדם אך לא קבלה אישור ממשרד העבודה והרווחה להעסיק עובדים (תעודת עובד ציבור ממשרד העבודה והרווחה, נספח 16).
- הראיות לעיל תומכות בגרסתו הראשונה של קוטלובסקי בחקירותיו במשרדי המשיב.
74. מכל האמור לעיל עולה כי המערער באמצעות מנהלה עדנאן לא הצליחה להפריך את החזקה כי הייתה מודעת לכך שהחשבוניות שאת תשומותיהם ניכתה אינן חשבוניות כדין. העברת יפוי כוח ואישור ניכוי מס במקור – שאף אינו רלוונטי לעבודה שנעשתה בעניין גוסון, לרואה החשבון כאמור לעיל, אין בה כדי להכניס את המערערת לגדרי החריג הסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

שוכנעתי כי לא זו בלבד שהמערערת לא הוכיחה שלא התרשלה, המערערת אף לא עמדה בנטל להראות שנקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות חברת גוסון וקוטלובסקי, כאמור במבחן הסובייקטיבי.

התוצאה: בדין הוציא המשיב שומת תשומות למערערת בגין שנת 2012. **חשבוניות חברת גוסון האמורות בשומת התשומות הוצאו שלא כדין. המערערת לא עמדה במבחנים הנדרשים ממנה על פי דין.**

הערעור לעניין שומת תשומות לשנת 2012 – נדחה.

הכרעה בעניין שומות תשומות 2014-2015
המבחן האובייקטיבי

75. כאמור, המערערת ניכתה מס תשומות מ-75 חשבוניות שהתקבלו, לטענתה, מחבושה שהציג את עצמו כבעל תפקיד בחברות ומורשה חתימה, או כמיופה כוחן.

מעיון בכתבי הטענות והסיכומים, חקירות חבושה ועדנאן במשרדי המשיב ועדויותיהם בבית המשפט, וכן המוצגים שהוגשו, עולה כי המערערת לא הצליחה לבסס את טענתה, מבחינה אובייקטיבית, כי הצדדים לעסקה, היא והחברות מהן קיבלה חשבוניות, הם הצדדים האמיתיים לעסקה, וכי החשבוניות הוצאו כדין.

76. טרם נדון בטענות לגופו של עניין אתיחס לשני העדים מטעם המערערת, עדנאן וחבושה:

בעניין עדנאן - הבעלים ומנהל המערערת- התקשיתי לתת אמון בעדותו של עדנאן, שנתן במקרה הטוב תשובות קצרות ומידע סתמי במקום בו נדרש לפרט ולהרחיב, ובמקרה הפחות טוב התחמק מלתת מענה או נתן מענה, שנסתר על ידי ראיות המשיב.

בעניין חבושה, קבלן המשנה של המערערת באמצעות חמש חברות בשמן פעל - כאמור לעיל, חזר בו חבושה בעדותו בבית המשפט מהודאותיו בחקירות במשרדי מע"מ והתכחש להיכרותו עם משפחת דסוקי ולהיותו מופעל על ידם חבושה העיד: **"אני עבדתי עם 2 אנשים וזהו, עבדתי עם קוטלובסקי ועם חיים סלומון"** (עמ' 34 לפרוטוקול, שורות 27-28).

עיון בהודאותיו של חבושה מעלה כי שימש כלי שרת בידיהם של בני משפחת דסוקי: אברהים, סמי ואחמד: **"סמי מפגיש אותי עם הבן אדם אני חותם על מסמכים וניירות, אני יודע מה, הוא אומר לי גם מה לעשות ומה לכתוב בחשבוניות. וזה מה שאני עושה"** (נספח 74, שורות 47-48). חבושה הודה כי נרשמו על שמו חברות רבות, וכי היה ממלא את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

החשבוניות על שמות חברות שונות לפי הוראות אברהים או סמי והיה מקבל סכומים קטנים בשביל הסמים.

"היה קורא לי אברהים או סמי, אחד משניהם, היו אומרים לי בוא ניסע לפה צריכים למלאת חשבונית. ואז היית נוסע איתם ברכב שלהם. לכל מיני מקומות. ושם הייתי ממלא את החשבונית לפי מה שהם היו אומרים לי, סמי או אברהים" (נספח 74, שורות 13-140). (וראה: שם, שורות 356-372; נספח 75, שורות 24-25, 37-40, 82-87). משנשאל למה הסכים להיות מופעל על ידי אברהם וסמי, לחתום על חוזים ולמלא חשבוניות ענה: "בגלל שאני משתמש בסמים וזה כסף קל, לא הייתי רואה בעיניים" (נספח 74, שורה 160). (עוד אמר: "...היה מפעיל אותי בשלט. כי הייתי משתמש בסמים. הייתי שפוט הייתי מוכן לעשות הכל בשביל הכסף" (נספח 74, שורות 162-163). חבושה אישר בחקירתו כי סמי ואברהם ביחד או לחוד ניצלו את מצבו כצרכן סמים, לקחו אותו לעו"ד ולרואה חשבון על מנת לחתום על מסמכים, רשמו על שמו חברות שונות, החתימו אותו על יפויי כוח של חברות שונות והשתמשו בו להפצת חשבוניות (נספח 74, שורות 30-31, 44-45, 128-129, 133-143, 160-157, 202-206; נספח 75 שורות 37-40, שורה 229).

77. לאחר שעיינתי בכל כתבי הטענות, בראיות, בהודעות חבושה ובעדותו בחרתי לתת אמון בגרסתו של חבושה שניתנה אצל המשיב ולא בגרסתו, שניתנה בבית המשפט. הראיות הנוספות תומכות באופן קונסיסטנטי בגירסא הראשונה וכך גם הודעות של נחקרים נוספים, שמסרו גרסאות דומות, כקוטלובסקי (שאף הוא חזר בו, כאמור לעיל), חיים סולומון ורון רובין (וראה בהמשך בחלק הרלוונטי העוסק בחברת כ.ג.ת. ובעוסק "חיים סולומון").

נראה כי בזמן שעבר מחקירותיו אצל המשיב עד ליום עדותו בבית המשפט, למעלה משלוש שנים, בחר חבושה לחזור בו מהודאתו בהפצת חשבוניות פיקטיביות ולדבוק בגרסת המערערת.

78. אינני נותן אמון בחבושה של שנת 2019. אמינותו מוטלת בספק גם לאור האירוע בו טען כי אוים ע"י המשיב, באמצעות חוקר בשם יורם, ביום 10.12.19 במשרדי המשיב בלוד, עובר לעדותו בבית המשפט. הטענה נבדקה על ידי המשיב, ולא נמצא לה כל יסוד (ראה: הודעת המשיב לבית המשפט מיום 2.1.2020). קבלתי את הסברו של המשיב, כי דברי חבושה נטענו בעלמא, אף לאור העובדה כי חבושה לא מסר פרטים מדויקים ולא צרף אסמכתאות לטענתו.

סיכומו של דבר: בית המשפט בחר להעדיף את גרסת חבושה בחקירותיו אצל המשיב, על פני גרסתו בעדותו בבית המשפט, היות וגרסה זו נתמכה בעדויות נוספות ובראיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

נוספות; כמו כן, בשל חוסר אמינותו של חבושה עובר לעדותו ובמהלך עדותו, וזאת אף מבלי צורך להתייחס לעברו כעבריין מורשע, שריצה זמן בכלא על עבירות סמים ועבירות אחרות, כפי שנטען ע"י המשיב בסיכומיו.

79. ולגופו של עניין:

כאמור, המשיב קבע למערערת שומת מס תשומות לשנים 2014-2015 לאחר שקבע כי המערערת ניכתה מס תשומות על סמך 75 חשבוניות שהוצאו שלא כדין על ידי חבושה בשם של 5 עוסקים שונים (נספח 29).

80. המערערת טענה כי עדנאן מסר "גרסה מלאה וסדורה בקשר להתקשרותו עם ספקי החברה (קבלני משנה) אשר מבצעים בעבורו חלק מבין העבודות אותן הוא מקבל לביצוע" (סיכומי המערערת, עמ' 2, פסקה 4).

המשיב טען כי לא ברור מה היא אותה גרסה שלמה וסדורה.

כפי שאראה להלן, לא רק שעדנאן לא מסר כל גרסה מלאה וסדורה, אלא בדומה לתשובותיו בעניין שומה לשנת 2012, אף כאן הוא מתחמק ממתן תשובות ברורות, הן בחקירותיו אצל המשיב והן בעדותו בבית המשפט ומטיל את האחריות על עובדיו (רואה החשבון, רפי מסיקה).

ויודגש: המחלוקת אף בעניין שומת תשומות 2014-2015 מתמקדת בזהות מבצע העבודה בפועל.

לטענת המערערת העבודות נעשו ע"י חבושה כקבלן משנה, שהיה מיופה כוח בכל חמש החברות, ולכן המערערת זכאית היתה לנכות תשומות מחשבוניות חברות אלו. לטענת המשיב, החברות, באמצעות חבושה, לא ביצעו את העבודות הנטענות, הרשומות בחשבוניות, ולכן מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. ראיות רבות הוגשו לבית המשפט על ידי המשיב דווקא, בהן ראיות מינהליות בדומה לאמור בשומת תשומות 2012, ואולי אף יותר. לטענתו, המערערת לא הוכיחה בראיות את טענותיה ומעבר לכך, ראיות המשיב שוללות את ביצוע העבודות על ידי חמש החברות באמצעות חבושה.

81. טרם אפרט את הראיות העיקריות לגבי כל חברה, בחרתי לתת את הדעת על הראיות המתייחסות לכלל החברות והתנהלות חבושה באמצעותן:

א) התנהלותו של חבושה באמצעות 5 עוסקים שונים – עניין מעורר חשד זה הועלה בעדותו בחקירה ראשית על ידי בא כוחו:

ש. תשאל מן הסתם השאלה למה היית צריך כל כך הרבה חברות, אתה יכול להשיב?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ת. כשאני מביא פועלים מהשטחים כל אחד רוצה את ההטבות שלו פנסיה וכל זה, לרוב הייתי מביא אותם ליומיות ושבועיות, לא היה מתאים לי להשאיר אותם לתקופה שאצטרך אח"כ להתמודד עם כל התנאים שלהם.

ש. למה החלפת את החברות?

ת. כי ככה התאים לי, לא רציתי להשקיע כסף בפועלים.

ש. בוא נאמר את האמת, התחמקת מהמחויבות שלך לגבי העובדים? מהזכויות שלהם?

ת. זה שלי. זה מה שאני עשיתי, התחמקתי מתשלום הזכויות של הפועלים לכן לא החזקתי אותם לתקופות ארוכות בחברה אחת" (עמ' 29 לפרוטוקול, שורות 8-16).

מעדות חבושה עולה כי הסיבה לריבוי עוסקים בשמם פעל היה להתחמק ממתן זכויות לעובדיו. לבד מהעובדה שהודאה באי מתן זכויות סוציאליות לעובדים היא הוספת "חטא על פשע", טענה זו סותרת עדות אחרת של חבושה, שהוא שכר את שירותיהם של קבלני משנה:

"היו לי קבלני משנה שהם היו מביאים גם פועלים וגם היו עושים את העבודות גמר. אני הייתי קבלן משנה שלו והעסקתי קבלני משנה שעשו עבודות בניין שונות: צבע, סיח, ריצוף וכדומה" (עמ' 25 לפרוטוקול, שורה 23).

בנוסף העיד חבושה שכלל לא היו לו עובדים שכירים (עמ' 40 לפרוטוקול, שורות 17-34). מכאן, שלא ניתן הסבר ע"י חבושה למה הוציא חשבונות על שמם של חמשה עוסקים שונים בתקופה קצרה של כשנתיים, בשנים 2014-2015.

אף המערערת לא נתנה הסבר לכך. משנשאל עדנאן כיצד הוא מסביר את העובדה שחבושה עבד עם חמש חברות מולו, הוא ענה: "מה שחשוב שהיה אתי כל הזמן הקבלן, אני לא מסתכל על החברות אלא על הבן אדם עצמו אם הוא עושה לי את העבודה כמו שצריך" (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 10-11).

82. ב) הוצאות חשבונות של מספר חברות במקביל - ניתוח רשימת 75 החשבונות הפיקטיביות מעלה מידע נוסף: לא רק שחבושה הוציא חשבונות למערערת מחמישה עוסקים שונים ללא כל הסבר מניח את הדעת, בשנת 2014 רוב החשבונות של החברות השונות יצאו במקביל, באותו חודש. נשאלת השאלה: אם חבושה הוא קבלן המשנה של המערערת והוא ביצע עבודה בחודש מסוים, לשם מה היה עליו להוציא חשבונות משני עוסקים שונים באותו החודש? לא ניתן כל מענה לכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35716-07-18 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

על מנת לסבר את האוזן רוכזו הנתונים של חשבוניות 2014 בטבלה להלן, בחתך לפי חודשים (הנתונים מתוך "טבלה מרכזת של החשבוניות הפיקטיביות 2015-2014", נספח א1 וכן מעיון בחשבוניות עצמן, נספח א'2; "טבלת חשבוניות 2014"). ניתוח הנתונים מעלה מספר מסקנות הרלוונטיות לעניינינו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

שם החברה מס' אסמכתא	סכום החשובות	סכום המעמ	סכום כולל	מחזור חוד שי ללא מע"מ	
פבר-14	ש.א.ח.ל	1605	183000	32940	215940
	ש.א.ח.ל	1608	185700	33426	219126
368700					
מרץ-14	ש.א.ח.ל	1708	154200	27756	181956
	ש.א.ח.ל	1709	135800	24444	160244
	א.ח.מ	404	190500	34290	224790
	א.ח.מ	405	152500	27450	179950
633000					
אפר-14	ש.א.ח.ל	1747	177000	31860	208860
	ש.א.ח.ל	1748	198000	35640	233640
	ש.א.ח.ל	1750	45300	8154	53454
	א.ח.מ	413	278000	50040	328040
	א.ח.מ	419	195000	35100	230100
	א.ח.מ	430	178000	32040	210040
1071300					
מאי-14	ש.א.ח.ל	860	158000	28440	186440
	ש.א.ח.ל	861	162000	29160	191160
	א.ח.מ	451	156700	28206	184906
	א.ח.מ	452	171000	30780	201780
647700					
יוני-14	ש.א.ח.ל	944	186000	33480	219480
	ש.א.ח.ל	948	194000	34920	228920
	ש.א.ח.ל	951	45000	8100	53100
	א.ח.מ	459	86000	15480	101480
	א.ח.מ	462	175800	31644	207444
	א.ח.מ	463	138200	24876	163076
825000					
יולי-14	ש.א.ח.ל	1092	189000	34020	223020
	ש.א.ח.ל	1093	166000	29880	195880
355000					
אוג-14	ש.א.ח.ל	1185	210500	37890	248390
	ש.א.ח.ל	1186	145700	26226	171926
	ש.א.ח.ל	1187	193800	34884	228684
	א.ח.מ	502	120578	21704	142282
670578					
ספט-14	ש.א.ח.ל	1315	198200	35676	233876
	ש.א.ח.ל	1316	201800	36324	238124
	א.ח.מ	512	167600	30168	197768
	א.ח.מ	513	182400	32832	215232
750000					
אוק-14	ש.א.ח.ל	1379	84000	15120	99120
	ש.א.ח.ל	1380	193300	34794	228094
	ש.א.ח.ל	1381	247700	44586	292286
	א.ח.מ	517	148200	26676	174876
	א.ח.מ	518	130400	23472	153872
	א.ח.מ	519	141884	25540	167423
	ח"ים סולומון	502	135000	24300	159300
	ח"ים סולומון	507	145000	26100	171100
1225484					
דצמ-14	ש.א.ח.ל	1552	220000	39600	259600
	ש.א.ח.ל	1553	185000	33300	218300
	ש.א.ח.ל	1556	131000	23580	154580
536000					
					8357659
					1274898
					7082762
					סה"כ לשנת 2014

1) ניתן לראות כי בחודש מרץ 2014 הוצאו למעוררת שתי חשבוניות של חברת ש.א.ח.ל -ושתי חשבוניות של חברת א.ח.מ. עיון בחשבוניות עצמן מעלה כי בשלוש מהן מצוין כי העבודות בוצעו בין היתר בעיר פתח תקוה. חבושה ועדנאן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

טענו בעדויותיהם כי היו מתחשבנים פעם בחודש (עמ' 5 לפרוטוקול, שורה 7; עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 33-34, עמ' 14 שורות 2-3; עמ' 329 לפרוטוקול, שורה 28). אם כך היה הדבר, נשאלת השאלה למה נדרש חבושה להוציא בשמם של שני עוסקים שונים 3 חשבוניות שונות עבור עבודות שבוצעו באותה העיר, באותו חודש, שהרי די היה בעוסק אחד ובחשבונית אחת.

(2) סך המחזור בעשרה חודשים בהן הוצאו חשבוניות למערערת בשנת 2014 עומד על 7,082,762 ₪. מס התשומות שנוכה על ידי המערערת עומד על סך 1,274,898 ₪. ממוצע מחזור עסקים לחודש עומד על כ-700,000 ₪. מדובר בניהול פעילות עסקית-כלכלית בהיקף גבוה, על אחת כמה וכמה ניהול פעילות עסקית חודשית בהיקף של מעל 1 מיליון ₪, כפי שניתן לראות בחודשים אפריל ואוקטובר 2012. המערערת לא הציגה ראיות לעניין יכולתה לבצע עבודות בהיקפים אלו. אף חבושה לא נתן כל מידע והסברים מספקים לגבי התנהלות העבודה בפועל ולא סיפק אסמכתאות לתשובותיו הכלליות והמתחמקות ברובן.

(3) לא התרשמתי, בלשון המעטה, מעדותו של חבושה ומעדותו של עדנאן ומהראיות שהוצגו, כי חבושה הוא בעל מסוגלות לנהל פעילות עסקית בהיקף של 7 מיליון ₪ בשנה (כמחצית מהפעילות העסקית לשנים 2014-2015), באמצעות מספר עוסקים, במספר אתרים בו זמנית, כפי שעולה מן האמור בחשבוניות עצמן.

כך למשל: בחשבוניות מרץ 2014 – נכתב כי העבודה בוצעה בת"א, פתח תקווה, עפולה, בת ים ו"אתרים שונים"; בחשבוניות אפריל 2014 נכתב כי העבודה בוצעה בת"א, יקנעם, מגדל העמק, עפולה, רעננה, פתח תקווה, כפר קאסם ו"אתרים שונים". מדובר בפעילות אינטנסיבית הדורשת ניהול וניוד עשרות עובדים, ציוד רב, ניהול מו"מ מול לקוחות, עריכת תוכניות וביצוען ועוד ועוד.

בעניין מסוגלותו של חבושה העידה יפית, נציגת המשיב, שמסרה עדות מפורטת וקוהרנטית:

"... הוא מסר לנו שאין לו ציוד, שאין לו עובדים, שהוא חסר נכסים לחלוטין, זה מה שהוא מסר בעדויות שלו, אפשר לראות בנספחים 73, 74 ו-75. בן אדם שהתנהלות שלו והוא מגיע אלינו מספר פעמים ומודה שהוא הפיץ חשבוניות לא נראה לי שיש לו מספר רב של חברות ושהוא מנהל עסקים, אין לו משרדים, אין לו עובדים, אין לו ציוד שיכול להעיד שהוא מקיים ומנהל מספר גדול כזה של חברות" (עמ' 47 לפרוטוקול, שורות 7-14).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

בעניין אתרי העבודה של המערערת נתן עדנאן פרטים כלליים בלבד, הן בחקירתו אצל המשיב והן בבית המשפט:

"לא חסר פרויקטים, אני עשיתי הרבה עבודות, רוב העבודה שלי גדולה ולא עבודות קטנות. אם יש עבודה רק גדולות אני לוקח" (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 28-29).
" בתל אביב ויש בפ"ת, יש בגדרה, יש לי בנצרת היה לי, בהרבה מקומות עבדתי ולא במקום אחד" (עמ' 13, שורות 26-27).

"באתרים שונים. הייתי עובד עם דניה סיבוס באותו זמן. אני צריך להביא את הרשימה של החברות שעבדתי אתם" (עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 15-16).
לא למותר לציין כי רשימת אתרי עבודה לא הוגשה ע"י המערערת.
עדנאן אף לא ידע לענות על השאלה באלו אתרים הוא עובד היום (נכון ליום החקירה):
"ש: באיזה אתרי בניה אתה עובד היום?
ת: יש כמה. אתה יכול לשאול את רפי הוא יודע יותר טוב ממני. אני לא יודע כתובות ושמות".

ש: ואתה בתור מנהל החברה לא יכול לתת לנו שם אחד?
ת: אני צריך לבדוק במשרד, ואני לא צריך לענות על השאלות האלה, יש משרד (חקירה מיום 22.5.2013, עמ' 5, שורות 30-32).
כאמור לעיל, אף כאן הטיל עדנאן את האחריות על אחרים.
אינני נותן אמון בדבריו, הן עקב אמינות עדותו ככלל, המוטלת בספק, והן בשל הראיות שסתרו את עדותו, כמו גם את עדות חבושה.

4) בדומה לאמור בשומת תשומות 2012 אף בענין שומת תשומות 2014-2015 המערערת לא צרפה כל ראיות חיצוניות (לעדויות עדנאן וחבושה) התומכות בהיקף עבודה גבוה כזה: מסמכי התחשבות, רשימות אתרי עבודה, הזמנות עבודה וחוזי עבודה מול לקוחות, שמות עובדים, כמות עובדים, רשימות ציוד, תוכניות עבודה, כתבי כמויות וכיו"ב. תמים דעים אני עם המשיב כי בהינתן שחבושה טען לפעילות בהיקף של מיליונים באמצעות 5 חברות, ניתן היה לצפות שיציג ולו בדל ראיה בנוגע לאותם עסקים, שהרי אלו לא יכולים להתקיים ללא מסמכים. לא המערערת ולא חבושה עשו זאת.

83. המערערת הלינה על המשיב כי "העדיף לצאת מנקודת הנחה כללית וסתמית, כי בין אם העבודות בוצעו ובין אם לאו, אין להכיר במס ששולם על ידי המערערת, משום שלדידו החשבונות הוצאו שלא כדין. הא מסתברא, כי מבחינת המשיב לא משנה כיצד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ואיך נבנו "מגדלים" ובוצעו עבודות בניין, בשעה שלגישתו בכל מקרה ואופן החשבוניות פסולות לניכוי" (עמ' 3-4 לסיכומי המערערת).

כלומר, לטענתה, עצם העובדה שנבנו "מגדלים" היא הנותנת שיש הוצאות וכי יש להכיר בחשבוניות כחשבוניות שהוצאו כדין. ולא היא.

כאמור לעיל, נקבע בפסיקה, כי כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל נחשבת החשבונית לחשבונית שלא הוצאה כדין, ואין נפקא מינא לעניין זה אם בפועל בוצעה העבודה ע"י גורם אחר.

84. עוד טענה המערערת כי המשיב לא ערך ניתוח כלכלי לדוחות ולכלל הנתונים שהוגשו בדוחותיה, ואם היה עושה כן, בוודאי היתה מגלה כי הנתונים הכלכליים המצטברים מעידים דווקא ומחזקים את קיומן ההכרחי של התשומות בתיק הנ"ל, שאם לא כן, נמצא בכך להציג את המערערת כמי שמייצרת עסקאות "יש מאין".

85. בעניין זה נשאלה יפית, העדה מטעם המשיב, על ידי ב"כ המערערת, והשיבה:

"אנו לא מתעסקים בקורלציות והתאמה של הכנסות והוצאות, אנו מתעסקים בזה שמי שביצע את העבודה יוציא חשבונית מס לא בהתאמה שלה, אם בוצעה עבודה והוצאה חשבונית מס כדין אז תהיה התאמה מכורך הנסיבות, תהיה התאמה מכורך העבודה והאמת של העבודה, אבל אם באים פועלים שהם לא של החברה ובשביל לעשות התאמה יוצאת חשבונית כדי לבצע את ההתאמה וכדי לעשות את ההתאמה זאת עבירה על החוק".

(עמ' 53 לפרוטוקול, שורות 11-15)

86. המערערת גם לא ביססה את הקשר בין חבושה לבין חמש החברות. בחקירתו אצל המשיב וגם בעדותו, לא ידע עדנאן לספק פרטים לגבי השירות שסיפק לו חבושה באמצעות החברות:

"ש. כמה עובדים היו לששון ובאיזה אתרים?

ת: היו לששון הרבה פועלים, אני לא זוכר באיזה מקומות ובאיזה אתרים, אני לא יוצא הרבה לשטח." [...]

"ש: אלו עבודות הוא ביצע עבורך? איך התבצעו התשלומים?

ת: הוא והעובדים שלו ביצעו הרבה עבודות, אני לא זוכר בדיוק באיזה אחרים..."

ש: "כמה עובדים סיפק לך ששון? ובאיזה אתרים הוא עבד?"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ת: הוא סיפק הרבה עובדים, לא זוכר באיזה אתרים הוא עבד, אני לא נמצא בשטח, גם אם אני מגיע לשטח ולאתרים אני שוכח ולא זוכר אותם".
(חקירת עדנאן, 21.2.2016, נספח 35, דף 4, שורות 66-67; דף 5, שורות 85-86; דף 6, שורות 129-131).

עדנאן נשאל ע"י בית המשפט בעניין היכרותו עם החברות איתן עבד חבושה:
"ש. אם אדון חבושה נותן לך חשבונית של חברה שאפילו לא קיימת, איך תדע?
ת.אני עבדתי אתו וכל חברה שהוא נתן לי חשבונית שלה יש ייפוי כוח, יש לו את הכל, רשום והוא כל הזמן אתי והוא אחראי." (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 14-16).
בהמשך העיד:

"ש. תסביר את העניין שאתה אומר אני מול אנשים? אמרת משפט כזה,
ת. את קבלני המשנה? אני לא צריך להכיר אותם, אני מול אחד עובד והוא עושה את כל העבודות שלו.

ש. למעשה אותו חבושה הוא זה שהוציא לך את החשבוניות מכל החברות האלה?
ת. כן וכל אחד שעושה אתי עבודה היה עושה אתו חוזה וייפוי כוח שהוא יכול לעבוד אתי, לא ככה סתם." (שם, שורות 19-24).

87. התמונה העולה מכל האמור לעיל הוא כי המערערת לא עמדה במבחן האובייקטיבי ולא הוכיחה כי החשבוניות מהם ניכתה מס תשומות, הוצאו כדין. תמיכה לכך ומתן תוקף ניתן למצוא בראיות נוספות, ראיות ספציפיות לגבי כל חברה וחברה, כפי שאפרט להלן:

חברות ש.א.ח.ל, כ.נ.ת.ו.א.ח.מ

המבחן האובייקטיבי

88. המשותף לשלוש חברות אלו הוא שבעליהן טענו כי זהותם נגנבה וכי החשבוניות שהוצאו בשמן, הן מזויפות, ובשל כך הם הגישו תלונה במשטרה. השלושה אף אמרו כי אינם מכירים את המערערת או את עדנאן וחבושה (הודעת שמאייב 2.11.2014, נספח 45 "הודעת שמאייב"); הודעת סרור 3.3.2016, נספח 52, "הודעת סרור"; הודעת פילו 23.11.2015, נספח 59, "הודעת פילו").

ל

גבי חשבוניות ש.א.ח.ל שהוצגו לו, הפנה שמאייב למספר מאפינים השונים ממאפייני החשבוניות שהוא הפיק: מדובר בחשבוניות ידניות ואילו הוא מוציא חשבוניות ממוחשבות בלבד; הלוגו בחשבוניות איננו הלוגו שלו; מספרי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

החשבוניות כלל אינם תואמים את אלו שבספריו; החתימה איננה חתימתו; הוא אינו עובד בהיקפים הגבוהים המפורטים בחשבוניות (הודעת שמאי"ב).

ל

גבי חשבוניות כ.ג.ת שהוצגו לו (חלקן ידניות וחלקן ממוחשבות) אמר פילו בחקירתו כי חשבוניות אלו אינן שלו וכי הן מזויפות. כמו שמאי"ב, אף הוא היפנה למספר מאפיינים בחשבוניות, השונים מהחשבוניות אותן הנפיק: מס' הטלפון ע"ג החשבוניות אינו זהה למס' הטלפון שלו; המילה "הסעה" אינה מופיע בחשבוניות שלו; כתב היד אינו שלו; מספרי החשבוניות אינן מתאימים, בעוד הוא הגיע עד למספר 50, הרי שמספרי החשבוניות שהוצגו לו מתחילים ממס' 1136; היקפי העבודה שונים, סכום החשבונית הגבוה ביותר שהוציא היה 150,000 ₪; מעולם לא סיפק עובדים או עסק בעבודות בניה וכל עיסוקו במתן שירותי ניקיון (תמיכה לכך ניתן למצוא בתעודת עובד ציבור של משרד העבודה הרווחה והשרותים והחברתיים מיום 18.11.2019, בה נכתב כי בתקופה 26.9.2016-8.1.2014 החזיקה כ.ג.ת ברשיון קבלן כ"א וקבלן שירות בתחום הניקיון (נספח 58)). דברים דומים אמר לגבי קבלות של כ.ג.ת שהוצגו לו. בנוסף אמר פילו כי לא נתן ייפוי כוח לאף אדם לפעול בשמו או בשם כ.ג.ת. (הודעת פילו).

ל

גבי חשבוניות א.ח.מ אמר סרור בחקירתו במע"מ כי "החשבוניות לא מוכרות לי, אין לי פורמט כזה של חשבוניות, זה לא הכתב והחתימה שלי ולא של מישהו מטעמי, לא מכיר את הפרויקטים שכתובים על החשבוניותך, החותמת לא שייכת לחברה שלי, מדובר בחותמת ובחשבוניות מזויפות" (הודעת סרור, גליון מס' 3).

89. לגבי חברות ש.א.ח.ל וכ.ג.ת הודה חבושה בחקירתו אצל המשיב כי הפיץ חשבוניות

פיקטיביות לפי הוראותיהם של איברהים וסמי דסוקי.

כך למשל הודה חבושה בעניין חשבוניות חברת ש.א.ח.ל:

"ש: מה סיפקת באמצעות חברת שאחל? או רק מסרת חשבוניות?

ת: מסרתי חשבוניות ללקוחות שונים.

ש: האם גם סיפקת עבודה? ת:לא." (נספח 74, שורות 263-266) [...]

ש: האם קבלת תמורה בגין עבודות אלו? באיזה אופן?

ת: לא יודע מי קיבל איברהים, סמי. לא יודע. אני לא קיבלתי.

ש: עם מי התחשבת בגין חשבוניות אלו?

ת: לא. אני רק מסרתי, סמי ואיברהים ביקשו ממני." (נספח 74, שורות 276 - 279).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

עוד אמר:

ש: מי לדעתך למי יש את הפנקסים של החברה ש.א.ח.ל שעל שימך?

ת: שמה אצלם במשרד, עשיתם חיפוש ראיתם. אברהים דסוקי וסמי דסוקי.

ש: האם אברהים דסוקי הדפיס את החשבוניות של ש.א.ח.ל?

ת: כנראה.

ש: האם אברהים דסוקי היה נותן לך חשבוניות ממולאות בכתב ידו או שהיה מבקש ממך לרשום?

ת: אני הייתי רושם. והפנקסים היו נשארים אצלך" (נספח 75, שורות 266-272).

חבושה אף הודה בחקירתו כי את יפוי הכוח, פרוטוקול מורשי חתימה מיום 09.03.2014, שמסמך אותו לחתום בשם חברת ש.א.ח.ל (וראה: בתוך נספח 36) קיבל מבני משפחת דסוקי וקוטלובסקי (נספח 74, שורה 251-252). מכאן, שאף יפוי הכוח אותו העלו על הנס כאסמכתא לתקינות בדיקת החשבוניות (כאמור לעיל) לא נתקבל ממי שמורשה לכך. 90. חבושה הודה גם שהפיץ חשבוניות פיקטיביות של חברת כ.ג.ת.: "ש: על דעת עצמך אתה הוצאת חשבוניות מס של חברת כנת? ת: הם אומרים לי מה לעשות. ש: מי זה הם? ת': אברהים דסוקי." (נספח 75, שורות 82-87).

הודאתו של חבושה לעניין חברת כ.ג.ת. נתמכת בהודאתו המפורטת של רון רובין, שהודה כי הופעל על ידי אברהים וסמי דסוקי. עדותו שופכת אור לא רק על התנהלות חבושה מול משפחת דסוקי, אלא גם תומכת בגרסתו הראשונה של קוטלובסקי (שחזר בו) ובהודאתו של חיים סולומון – כולם כעושי דברם של אברהים וסמי דסוקי, בהפצת חשבוניות פיקטיביות.

91. להלן אביא מקטע מהודאתו של רון רובין (נספח 66, גיליון מס' 2, שורות 30-65):

"ש. ספר לי על ההיכרות שלך עם איברהים דסוקי?

ת. ההיכרות שלי עם איברהים דסוקי התחילה מזה שהייתי בא לתקן את האוטו הישן שלי בחשמלייה אצל אח שלו סמי, בשנת 2011 אני חושב בפעם הראשונה. לפני כ- 7 חודשים באתי לסדר את האוטו מבחינת חשמל את המאזדה הקודמת ונעשתה לי ההיכרות עם איברהים, סמי אח שלו הכיר בינינו.

ישבנו דיברנו הוא הציע לי לעבוד ולהרוויח כסף, שאלתי אותו כמו מה?

הוא אמר לי שהוא יזייף לי ת.ז עם תמונה שלך בתעודת זהות, וזה על שם של מישהו

אחר.

ויש את החברה הזו כ.ג.ת. שהם פועלים על שם של מישהו אחר.

ש. האם איברהים דסוקי הסביר לך על החברה הזו כ.ג.ת, סיפר לך במה מדובר?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- ת. הוא אמר לי תשמע אני יעשה לך תעודת זהות עם התמונה שלך תביא לי תמונה והחברה הזו מספקת כוח אדם, שאלתי אותו מה זאת אומרת? הוא אמר לי אנחנו מספקים כוח אדם ממקום אחד לשני.
- הוא אמר לי אתה תלך עם התעודה המזויפת לך לא תהיה בעיה, וכל פעם שאני אצטרך אתה תציג את התעודה הזו, אני אתן לך חשבונות אתה תחתום, מה קורה הלאה נודע לי במשך הזמן.
- ש. אתה הלכת ועשית משהו כדי להוציא את התעודה הזו?
- ת. אני הבאתי לו תמונה שלי, לאחר מכן הוא בא אליי עם תעודה מזויפת והתמונה שלי בתוכה, ידעתי שעושים קומבינות.
- ש. מה התשלום שאתה מקבל בעבור זה?
- ת. כל פעם שאני הולך לחתום על חוזה עם חברה או לפרוט שיק שמקבלים, ועל זה אני אמור לקבל 2500 שקל. כל הגעה שלי למקום מסוים אני מקבל על זה 2500 שקל אני מקבל מאיברהים את הכסף במזומן.
- ש. האם הבנת בשלב מסוים שמדובר בחשבונות פיקטיביות?
- ת. כן, ידעתי מהרגע הראשון.
- ש. תסביר לי איך זה מתנהל, איך עובדת השיטה ותן לי דוגמה?
- ת. מרגע שהוא הוציא לי תעודת זהות, הוא אומר לי שהוא סוגר עסקאות עם אנשים, קודם כל הולכים לפלוני אלמוני אני ואברהים דסוקי ביחד חותמים על חוזה. הלכנו לדוגמה לבת ים באיזה קניון אני לא זוכר את שם הבחור או את שם החברה זה היה לפני כחודש.
- המשרד של אותו עוסק נמצא בקניונית בבת ים, נכנסנו למשרד אני ואברהים דסוקי והבחור שחתמנו מולו.
- איברהים מציג אותי בפני הלקוח הזה, כבעלים של חברת כ.נ.ת ישראל כח אדם, אני מוציא תעודת זהות מזויפת מראה לו ועושים חוזה עבודה.
- שני הצדדים יודעים שמדובר בחוזה פיקטיבי אך יכול להיות שהצד השני חושב שהניירת שלנו היא אמיתית והחברה היא אכן אמיתית.
- אני מעולם לא נכנסתי עם איברהים דסוקי לשיחות כאלו בקשר לצד שמקבל את הפיקטיביות אך אני משוכנע שהצד השני חושב שמדובר בחברה אמיתית, כלומר הוא לא יודע שהחברה זויפה על שמי.
- אני גם אומר לך שאם אני לא יכול להגיע לפגישה אז מי שמיופה כוח בחוזים שאני חותם הוא ששון חבושה שכמובן גם החוזים האלו הם פיקטיביים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

אני גם אומר לך שכשהיינו בבת ים לדוגמה בא הלקוח וחשד שהחברה היא מזוייפת אומר שזה לא יכול להיות ושהם ביררו דרך האינטרנט והחברה לא נכונה וזה לא נראה לו, איברהים דסוקי הכחיש אמר לו אני אומר לך שהכל בסדר ותייהיה רגוע".

רון רובין תיאור באופן בהיר ולפרטים כיצד נגנבה זהותו של אברהם פילו וכיצד עשו שימוש בזהותו ובזהותה של חברת כ.ג.ת על מנת להפיץ חשבוניות פיקטיביות. תיאורו של רון רובין תומך בהודאותיו של חבושה, לעיל, בעניין ניצולו ע"י משפחת דסוקי, ואף מאפשר להשלים את החסר בהודאותיהם של קוטלובסקי (לפני שחזר בו) וחיים סולומון, לגבי אופן גיוסם וניצולם על ידי אברהם וסמי דסוקי, בהפצת החשבוניות הפיקטיביות. בחקירתו אצל המשיב, איזכר חבושה את רון רובין ואת הקשר למשפחת דסוקי:

"ש: האם לסמי היו עוד אנשים במצב שלך שהיה שולח אותם למסור חשבוניות מס? ללקוחות ולאנשים?

ת: כמו אברהם פילו, יצחק פרץ, רון זה אברהם פילו ככה קוראים לו הוא מבני ברק"

(נספח 75, שורות 54-56).

נתתי אמון בהודאתו של רון רובין, גם בגלל שהיא נתמכה על ידי הודאות נוספות אצל המשיב, כאמור לעיל, ועל ידי ראיות נוספות שהוגשו, בעניין כ.ג.ת. הודאה זו סותרת את עדות חבושה בבית המשפט.

92. ראיות נוספות מצביעות על כך שחשבונות ש.א.ח.ל, כ.ג.ת. וא.ח.מ. הוצאו שלו כדין: (א) ה

וצאת חשבוניות של חברה אחת בשני פורמטים שונים: חשבוניות ש.א.ח.ל הונפקו בשני פורמטים. חבושה לא סיפק תשובה עניינית לשאלה בעניין בחקירתו הנגדית וענה קצרות: "תקלה". (עמ' 40 לפרוטוקול, שורה 16).

חשבוניות חברת כ.ג.ת. הונפקו בשני פורמטים, ידני וממוחשב (בתוך נספח 36). חשבוניות חברת א.ח.מ. הוצאו בשני פורמטים, כשבאחד מהם מופיע שרטוט של עובדי בניין במרכז החשבונית. בית המשפט שאל את חבושה לפשר הציור המופיע בחשבוניות מס' 405 ו-413 (נספח 29) וחבושה השיב: "אני לא יודע, מעולם לא ראיתי את זה" (עמ' 27 לפרוטוקול, שורות 20-21).

ה (ב)

יעדר רציפות כרונולוגית בחשבוניות: חשבוניות חברת ש.א.ח.ל - אינן ברצף כרונולוגי בתקופה בין אפריל 2014 (חשבוניות מס' 1747-1750) למאי 2014 (חשבוניות מס' 861-860). חבושה לא נתן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

הסבר מספק לכך: "אני לא יודע, צריך לבדוק את זה, משהו פה לא מובן ולא אני כתבתי את זה..." (עמ' 40 לפרוטוקול, שורה 10-11).
חשבוניות חברת כ.ג.ת - בחודש אוקטובר 2012 הונפקו חשבוניות מס' 1776, 1777 בחודש נובמבר 2012 הונפקו חשבוניות מס' 1173, 1174. מחשבוניות אלו נוכה כאמור מס תשומות על ידי המערערת.

א (ג)
ישורי פטור מניכוי מס במקור: האישורים, שהיוו את חזות הכל על פי עדויות עדנאן וחבושה, אינם תקינים לגבי החברות ש.א.ח.ל ו-כ.ג.ת כיון שעל פי האמור בהם, אין להם תוקף עבור עבודות בניה (בתוך נספח 36). ואילו בחשבוניות חברות אלו מתוארים שירותי בנייה: עבודות ריצוף, טיח וצבע.

ז (ד)
הות בעלי החברה ומוציאי החשבוניות ומתן ייפוי כוח:

חשבוניות חברת כ.ג.ת-

חבושה העיד: "זה אני בעל החברה כולל חיים סלומון אתי... אני דיברתי על מי כתב את החשבונית שחלק אני וחלק חיים" (עמ' 27 לפרוטוקול, שורות 24-28).
עוד העיד חבושה העיד שכל החשבוניות הממוחשבות של חברת כ.ג.ת. הוצאו על ידי סלומון באישורו (עמוד 28 לפרוטוקול, שורות 1-5).

עדנאן העיד כי קיבל את כול חשבוניות חברת כ.ג.ת מחבושה וכי כ.ג.ת "נתן לששון" ייפוי כוח, אך לא ידע את שמו של נותן ייפוי הכוח (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 3-10). למרות האמור לא הוצג כל ייפוי כוח מטעם חברת כ.ג.ת, וכאמור, בעליה פילו אף הכחיש מתן ייפוי כוח וטען כי זהות החברה נגנבה. המערערת לא העידה את חיים סלומון, למרות שעדותו יכולה היתה לשפוך אור על התנהלות המערערת וחבושה. עניין אי העדת סלומון ייזקף לחובת המערערת וחזקה כי לו העיד, עדותו הייתה תומכת בטענות המשיב וסותרת את טענות המערערת.

חשבוניות חברת א.ח.מ - עדנאן נשאל לגבי היכרותו עם א.ח.מ, השיב: "...אני רק עם ששון [חבושה] הקשר שלי כל הזמן." (עמ' 16 לפרוטוקול, ש' 24). בעדותו אמר עדנאן כי לששון יש ייפוי כוח מול א.ח.מ. כשנשאל למה לא המציא את ייפוי הכוח לבית המשפט ענה: "לא היה לי בראש שאני צריך להביא את זה" (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 29-32). עוד העיד עדנאן כי קיים הסכם בין המערערת לא.ח.מ. משנשאל היכן החוזה השיב: "אתה שואל אותי כאילו כל ההסכמים בכיס שלי,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

עכשיו אתה רוצה את זה" (עמ' 16 לפרוטוקול, שורה 12-13). כשעומת עדנאן עם טענת בעלי א.ח.מ כי אינם מכירים אותו, או את המערערת, או את חבושה, השיב: "זה צריך לשאול את ששון אם הוא עשה ייפוי כוח אתו או לא." (עמ' 16 לפרוטוקול, שורה 28).

למרות האמור, המערערת לא צרפה כראיה כל ייפוי כוח שניתן לחבושה מאת א.ח.מ וכן לא צרפה את ההסכם או כל מסמך המעיד על התקשרות עסקית עם א.ח.מ.

חשבוניות חברת ש.א.ח.ל –

עו"ד דעאס שערך את פרוטוקול האסיפה הכללית של חברת ש.א.ח.ל, הנותן ייפוי כוח לחבושה (בתוך נספח 36), לא הוזמן לתת עדות ע"י המערערת. הדבר נזקף לחובתה, בעיקר בשל כך שבעלי החברה, שמאייב, טען כי זהותה נגנבה.

זאת ועוד, המערערת אף לא הכחישה בסיכומיה את טענות שמאייב, פילו וסרור .93 בדבר גניבת זהות החברות וזיוף חשבוניותיהם והתעלמה לחלוטין מטענות אלו. אי הכחשת טענות עובדתיות מהותיות אלו והשארת הטענות ללא מענה משמעותה הודאה – "שתיקה – כהודאה", החותרת תחת יסודות טענות המערערת. יודגש, כי בדומה להתנהלות המערערת בעניין שומת 2012, המערערת לא צרפה ראיות לכך שהחשבוניות הוצאו כדין.

עדויותיהם הקצרות והמתחמקות של עדנאן וחבושה לא נתמכו בראיות ואף נסתרו על ידי ראיות המשיב. המערערת לא הצליחה להוכיח כי היה ביכולתן של חברות אלו לבצע את הפרויקטים הנטענים, לא צרפה כל ראיות חיצוניות התומכות בהיקף עבודה גבוה כזה: מסמכי התחשבנות, רשימות אתרי עבודה, הזמנות עבודה וחוזי עבודה מול לקוחות, שמות עובדים, כמות עובדים, רשימות ציוד, תוכניות עבודה, כתבי כמויות וכ"ב.

סיכום ביניים- המבחן האובייקטיבי: למערערת לא קמה זכות לניכוי מס תשומות מן החשבוניות שהוצאו על שם החברות ש.א.ח.ל, כ.ג.ת. וא.ח.מ, כיון שהוצאו שלא כדין.

שומות חברות רובי סאן וחיים סלומון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

94. לעניין חברת רובי סאן: טענות המערערת לעניין חברת רובי סאן דלות ביותר ומסתכמות בשורות ספורות בסיכומיה. בכתב הערעור עצמו לא נטענו כל טענות ספציפיות לגבי חברת רובי סאן והקשר שלה לחבושה, ושמה אוזכר רק כאחת מ-5 החברות בשמן פעל "הספק חבושה". אף בסיכומים לא נטענו כל טענות ספציפיות ע"י המערערת.

כל שנאמר בעניין רובי סאן בסיכומי המערערת היה התייחסות לקטע קצר מעדותו של חבושה בבית המשפט: "כאשר הוצגו לעד אסופות של חשבוניות אותן פסל המשיב, אישר הנ"ל כדלקמן: "אני מסתכל על החשבוניות של רובי-סאן, את הכל אני עשיתי, רובי-סאן זו חברה שלי ושל חיים סולומון, חלק חיים סולומון חתום על החשבוניות וחלק אני" (עמ' 26 לפרוטוקול, שורה 32-35).

95. לעומת זאת, חבושה הודה בחקירותיו אצל המשיב, כי מסר חשבוניות של רובי סאן על פי בקשת סמי דסוקי או ראובן שמש (נספח 74, שורות 63-73) וכן חתם על החשבוניות של רובי סאן על פי מה שהורו לו:

"אני הייתי מיופה כוח בחברה רובי סאן החתימו אותי על יפויי כוח. זה היה של רובי שמש החברה. אני אמרו לי רק מה לכתוב מה שרשום בחשבוניות. אני הייתי צריך כסף לסם. עשיתי מה שאמרו לי אני לא יודע אם היה עבודה או רק חשבוניות..." (נספח 76, שורות 35-40).

96. עדנאן העיד כי נחתם הסכם עם חברת רובי סאן וכי קיבל את החשבוניות מחבושה וכי חבושה היה מיופה כוח בחברה. עפ"י מסמכי החברה חבושה נרשם כבעל מניות וכדירקטור ביום 25.4.2015. בפועל עיון ב"הודעה בדבר שינויים בהרכב הדירקטוריון" שהגישה החברה לרשם החברות מסתבר כי תאריך מילוי ההודעה היה ביום 28.5.2015, כלומר, לאחר שהוצאו החשבוניות של רובי סאן, נשוא ערעור זה, אך בהודעה מטעם החברה צוין כי תהליך תחילת הכהונה הוא 25.04.15 (נספח 61). מכאן שמדובר במסמך שנכתב בדיעבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

לעניין מסמך זה טענה המערערת, בסיכומיה לעיל, כי המשיב יכול היה לרדת לחקר האמת לו העיד את עו"ד אבו סיאם, החתום על נספח 61. כפי שכבר נקבע לעניין נטל השכנוע והראיה, על המערערת, המבקשת לבסס את טענותיה ולהוכיח את קשריו של חבושה לחברות נשוא החשבוניות היה לזמן עדים מטעמה, ובכללם את עו"ד אבו סיאם. העובדה שלא עשתה זאת נזקפת לחובתה, ולא כפי שהלינה על המשיב. נקל להבין כי לו העידה המערערת את אבו סיאם, התוצאה הייתה תומכת בטענות המשיב. המערערת אף לא הציגה הסכם או כל מסמך שיעיד על התקשרות, או שירות שקיבלה מחברת רובי סאן ולא הציגה כל ראיות בדבר טיבה של ההתקשרות, מסמכי התחשבות וכיו"ב, כשם שלא הציגה מסמכים בעניין ש.א.ח.ל, כ.ג.ת. וא.ח.מ, ואף למטה מכך.

בנוסף, רובי סאן לא העסיקה עובדים שכירים בשנת 2015 (נספח 63), ומכאן שכלל לא הייתה לה היכולת לספק בעצמה את העבודות המתוארות בחשבוניות. לא למותר לציין, כי מעבר לראיות הדלות, לא העידה המערערת את ראובן שמש, בעל המניות בחברה. דבר זה נזקף לחובתה.

לעניין העוסק חיים סולומון: אף בעניין סולומון לא הרחיבה המערערת בכתבי טענותיה. חיים סולומון מסר בחקירותיו כי לא סיפק שירות לאיש, וכי כל תכלית רישומו כעוסק נועדה להפצת חשבוניות פיקטיביות בתמורה לתשלום קבוע ששולם לו (נספחים 71, 72).

כאשר נשאל סולומון לגבי המערערת, הבהיר שלא נתן לה שירות (נספח 72, עמ' 4, ש' 8). עדנאן נשאל בקשר לכך והשיב: "לי חיים סולומון סיפק שירות ואח"כ עברנו לששון. סולומון עבדתי אתו" וכן אישר כי ששון הוא זה שסיפק את השירות בגין שתי החשבוניות האמורות (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות 9-11).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

100. בהודעת חבושה אצל המשיב כי "סולומון הופעל על ידי הדסוקים", ניתן למצוא תמיכה לדבריו של סולומון כי תכלית רישומו כעוסק היתה לשם הפצת חשבונות פיקטיביות בתמורה לתשלום שקיבל (נספח 75, שורה 313 וכן שורות 308-312). בעדותו בבית המשפט טען חבושה שהוא היה שותף של סולומון בעסק. חבושה הסתמך על יפוי כוח נוטריוני שקיבל מסולומון לפעול בשם העסק מיום 2.11.2013 (בתוך נספח 36). אף על פי כן, חבושה לא ידע להסביר כיצד ניתן יפוי כוח זה מיום 14.11.2013 לאבו סררי רמדאן ולחמיס מוחמד, ימים ספורים בלבד לאחר שחבושה קיבל את יפוי הכוח (עמ' 39 לפרוטוקול, שורות 11-1, וראה נספח 71).

101. בעניין יפוי הכוח יש לשים אל לב כי המערערת טענה בסיכומיה כי יפית, העדה מטעם המשיב "אישרה כי ה"ה סולומון חיים נתן אכן יפוי כח לחבושה וקוטלובסקי לעבוד בשמ"ר" (עמ' 8 לסיכומים).

דבר זה אינו נכון, ויש בו יותר משמץ של חוסר תום לב. עיון בפרוטוקול העדות מעלה כי יפית אישרה ("כן, יכול להיות") את דברי ב"כ המערערת כי "סולומון אישר במפורש שהוא נתן יפוי כוח לחבושה ולקוטלובסקי להתעסק עם העוסק מורשה של" (עמ' 50 לפרוטוקול, שורות 13-15). כלומר, יפית אך אישרה שסולומון אמר דברים אלו בחקירתו, אולם היא לא אישרה שסולומון הוא שנתן יפוי כוח לחבושה וקוטלובסקי, כפי שהמערערת הציגה בסיכומיה.

102. זאת ועוד, תמוה בעיני שהמערערת מסתמכת על דברי סולומון לעניין מתן יפוי הכוח, אך מתעלמת מעדותו העיקרית כי לא סיפק שירות לאיש, וכי כל תכלית רישומו כעוסק נועדה להפצת חשבונות פיקטיביות בתמורה לתשלום קבוע ששולם לו (נספחים 71-72). במה יכול יפוי הכוח לשמש לתמיכה בטענות המערערת בעניין הוצאת החשבונות כדין, אם כל תכלית הוצאתו של יפוי הכוח הייתה לסייע בהפצת חשבונות פיקטיביות, כפי שהעיד רון רובין בחקירתו אצל המשיב?

103. יש לתת את הדעת לכך, שסך העסקאות והתשומות אצל חיים סולומון המדווח בינואר 2014 זהה, דבר שמעיד על היות החשבונות פיקטיביות.

104. זאת ועוד, בעסק לא הועסקו עובדים שכירים (נספח 69), ומכאן שלא היה יכול לספק את השירות שמתואר בחשבונות. המערערת טענה בסיכומיה כי סולומון הודה בחקירתו כי חתם על הסכם עם המערערת, אך כל הסכם זה לא הוצג.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

105. בנוסף, המערערת ניכתה מס תשומות על סמך שתי חשבוניות שהוצאו על ידי סולומון, שתייהן מיום 31.01.2014, ודוק, תיק העוסק של סולומון נסגר אצל המשיב בחודש דצמבר 2013, רטרואקטיבית לחודש אוקטובר 2013.

עדנאן נשאל על כך וטען שאינו יודע מתי נסגרה החברה והפנה לשוין ולרואה החשבון: "אם היה העסק סגור היה אוטומטית בודקים אצל הר"ח וזה היה פסול, הייתה אומרת לי שזה פסול ושאתה לא יכול לעבוד עם הבן אדם הזה שפסלו לו ספרים" (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות 4-6).

כך או כך, סולומון לא יכול היה עפ"י דין להוציא חשבוניות למערערת או לכל אדם אחר, ולמערערת לא הייתה זכות לנכות את התשומות האמורות בה. 106. כאמור לעיל, המערערת לא העידה את חיים סולומון, על מנת לבסס את טענות חבושה בדבר שותפותם העסקית והקשר למערערת. עניין זה ייזקף לחובתה.

מכל האמור לעיל עולה כי לא הוכח שחברת רובי סאן והעוסק חיים סולומון הם הצדדים האמיתיים לעסקה עם המערערת. לא הוכח כי לעוסקים, באמצעות חבושה וסולומון, היו האמצעים והיכולת לבצע את העבודות הנטענות בחשבוניות ובוודאי שלא הוכח כי היא ביצעה את העבודות כטענת המערערת. לבית המשפט לא הוגשו ראיות מהן עולה כי עוסקים אלו ביצעו פעילות כלכלית כל שהיא עבור המערערת בתקופה הרלוונטית. מכאן שהמערערת לא הצליחה לבסס את טענתה כי חשבוניות חברת רובי סאן והעוסק חיים סולומון הוצאו כדין, ומשום כך לא עמדה במבחן האובייקטיבי.

המבחן הסובייקטיבי – בעניין שומות לשנים 2014-2015

107. המערערת טענה בסיכומיה כי בדקה את התנהלותם של קבלני המשנה "במיטב כלי הסבירות" ועוד הוסיפה: "אף אם תאמר כי הוטעתה המערערת על ידי חבושה, הרי הטעייתה זו אינה יכולה לעמוד בעוכריה ולהכריע את הכף כנגד זכותה הלגיטימית לקיזוז החשבוניות שקיבלה, כאשר סברה והאמינה בזמן אמת בכשרותן המלאה" (עמ' 3, פסקה שלישית). לאחר בחינת טענות הצדדים והראיות, ניתן לקבוע כי המערערת לא עמדה בנטל המבחן הסובייקטיבי. בנוסף, לטענתה בדבר האפשרות הטעייתה על ידי חבושה האחרונה אין זכר בכתב הערעור ואף לא בעדותו של עדנאן. כך או כך, כאמור בפסיקה, לא די בכך כי המערערת "סברה והאמינה" כי החשבוניות כשרות, אלא היה עליה לעשות ככל יכולתה ולוודא זאת באופן אקטיבי – דבר אותו לא עשתה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

108. בפרק המבחן הסובייקטיבי לענין שומת 2012, לעיל, הובאו ראיות לגישתו של עדנאן לביצוע הבדיקות הנדרשות לשם בחינת תקינות החשבוניות הן באופן כללי (באיזה אופן בדק) והן באופן ספציפי (באיזה אופן בדק את חברת גוסון). כל האמור בעניין אופן הבדיקה באופן כללי, נכון גם לעניינינו, בעניין חמש החברות האמורות בשומות 2014-2015 כך למשל: בענין הסתמכותו של עדנאן על יפוי כוח וקימו של אישור ניכוי מס במקור כהוכחה להתנהלות תקינה של קבלן המשנה; הסתמכותו של עדנאן על אנשים בשירותו או עובדים שלו כמי שהיו אמונים על הבדיקות והסרת אחריות מעצמו כמו בעניין ר"ח סולטאן והודעתו של ר"ח סולטאן שאין זה מתפקידו לבדוק קבלני משנה;

109. בעניין חמש החברות בשמן פעל חבושה נשאל עדנאן בעדותו אילו בדיקות ביצע והשיב: "יש חוזה, יש יפוי כוח שאני יכול לעבוד אתו ואני נותן את הפרטים שלו לר"ח והר"ח מאשר לי את העבודה שלו, שאין לו בעיות" (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 31-32). לא מנייה ולא מקצתיה. ברי, כי רואה החשבון לא אישר את העבודות, שהרי אף הבהיר כי אין מתפקידו לבדוק את קבלני המשנה, לא כל שכן- לאשרם (וראה לעיל בעניין שומת 2012).

110. עניין נוסף, המצביע שהמערערת לא ביצעה בדיקות כנדרש, הוזכר לעיל בעניין 5 החברות בשמן פעל חבושה. כאמור, לא חבושה ולא המערערת סיפקו לכך הסבר משכנע. פעילותו של חבושה באמצעות 5 חברות הייתה צריכה לעורר את חשדה של המערערת, או לפחות לעורר אותה לבדוק היטב את פרטי החברות ואת הקשר של חבושה אליהן, דבר שלא נעשה, כפי שאפרט להלן:

א. חברת ש.א.ח.ל –

"ש. איזה בדיקות עשית לחב' שאחל?

ת. כמה זמן עבדתי אתו? עבדתי יותר משנה, יעני אם לא היה קיים ונמצא אז איך אעבוד אתו? אם לא היה מדווח גם מע"מ, ביטוח לאומי ומס הכנסה אז איך אעבוד אתו? אם לא מדווח היו סוגרים לששון את החברה. אם לא אדווח חודשיים אוטומטית מזכירים לי" (עמ' 12 לפרוטוקול, שורות 22-25). סתם ולא פירש.

ב. חברת כ.נ.ת –

"ש. איזה בדיקות עשית לחב' כנת?

ת. כמו שכל הבדיקות עושים, בודקים את הניכוי במקור, אם הוא תקין במאה אחוז ואני יכול לעבוד אתו אז איפה הבעיה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ש. אתה כל הזמן חוזר על ניכוי במקור, חוץ מאישור ניכוי מס במקור היתה עוד בדיקה שעשית?

ת. כמו מה?

ש. מה בדקת על כנת?

ת. את זה לא מעניין אותי הרבה לבדוק מי בעל החברה, מעניין אותי שאני עם ששון לעבודה שאני מוסר לו עם העובדים שלו ועם קבלני משנה והוא עושה לי את העבודה אני לא צריך לבדוק אחריו מי נתן את החשבונית. כשאני לוקח את זה לר"ח ומוסר את זה וכשהר"ח או הפקידה שלו שעובדת שם לא אמרו לי שאסור לי לעבוד אתו או שבספרים לא טוב. אם ששון מדווח 6, 7, 8 חודשים בחברות שהוא עבד אתם אז לא יכול להיות שהוא מרמה אותי, יש לו את הר"ח שלו ויש לי את הר"ח שלי ושולחים ולא אומרים שיש תקלות בבן אדם הזה" (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 11-24).

תשובה זו היא הודאת בעל דין. לא רק שעדנאן לא נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות הוצאו לה כדין, אלא שזה לא עניין אותו ורק ביצועה לכאורה של העבודה הוא החשוב. טענה זו מתכתבת עם טענות המערערת בהשגה ובסיכומים כי המשיב התעלם מה"מגדלים" שנבנו.

ג. חברת א.ח.מ.

"ש. איזה בדיקות עשית לחב' אחמ?

ת. כל פעם אתה שואל את אותו שאלה. אני לוקח את הספרים שלי ואני הולך לר"ח, מגיש לו את החשבונות ואת הכל ואומר לי תקין, תקין.

ש. אבל ר"ח התחלנו בזה שאמר שלא בדק את הדברים האלה והבהיר לך שלא בודק,

ת. שלא יבדוק, שיש לר"ח פקידות, יש עובדות שם והוא צריך לבדוק או הפקידה שבודקת, הפקידה בודקת, הכל טוב, הכל תקין אז איפה הבעיה? מע"מ לא בודקים את החשבוניות שאני עובד אתם? כן בודקים".

(עמ' 16 לפרוטוקול, שורות 14-20).

כאמור לעיל, עדנאן הטיל את האחריות על רואה החשבון ועובדיו.

ד. חברת רובי סאן –

"ש. איזה בדיקות עשית לחב' רובי-סן?

ת. כמו שאני עובד, כמו שהסברתי לגבי החברות האחרות.

ש. ביקרת במשרדי רובי-סן?

ת. לא, רובי סן ביקר אותי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- ש. מה הכוונה רובי סן ביקר אותך?
- ת. רובי ביקר אותי.
- ש. מה שמו המלא?
- ת. אני לא יודע מה שמו המלא. (עמ' 17, שורות 5-12).
- ה. העוסק חיים סולומון-
- ש" איזה בדיקות עשית לחיים סולומון?
- ת. אני רק בודק אצל הר"ח וכשהייתה פקידה התקדמנו והייתה בודקת לי במחשב אם זה תקין או לא.
- ש. אני אומר לך שעוסק מורשה של חיים סולומון נסגר באוקטובר 2013, זה הוזן בדצמבר 2013 ואתה קיבלת חשבוניות בינואר 2014, איך אתה מסביר את זה?
- ת. אולי זה ששון, עברתי לששון, אני לא יודע מתי נסגרה החברה.
- ש. איך אתה יודע שלא קיבלת חשבונית של עסק סגור?
- ת. אם היה העסק סגור היה אוטומטית בודקים אצל הר"ח וזה היה פסול, הייתה אומרת לי שזה פסול ושאתה לא יכול לעבוד עם הבן אדם הזה שפסלו לו ספרים" (עמ' 18, שורות 1-6).
- אף כאן הטיל עדנאן את האחריות על כתפי רואה החשבון.
111. ודוק, עדנאן היה יכול באמצעים סבירים ובדיקות פשוטות לוודא את תקינות החשבוניות, ולו עשה זאת היה מגלה ליקויים רבים, על חלקם כבר עמדנו לעיל, והיה נמנע מלהתקשר עם חבושה וחמש החברות אשר פעל בשמן.
- היתממותו של עדנאן והטלת האחריות על רואה החשבון נסתרת על ידי הראיות ועל ידי עברו הפלילי בתחום ניכוי תשומות מחשבוניות פיקטיביות. כאמור, המשיב הגיש ראיות רבות השוללות את טענות המערערת כי בדקה ככל יכולתה את תקינות החשבוניות. להלן ארכז את העיקריות שבהן, שהיו צריכים לעורר את חשדו של עדנאן, ולמצער לעורר אותו לבדוק (חלקן הופיע גם בחלק האובייקטיבי):
- א. בעניין ש.א.ח.ל:
- פרוטוקול מורשה חתימה שהציג חבושה נערך ביום 9.3.2014 (בתוך: נספח 36). אולם שתי חשבוניות ראשונות של ש.א.ח.ל הוצאו למערערת כבר ביום 28.02.2014.
- כאמור, מספרי החשבוניות בחודשים אפריל ומאי 2014 אינם ברצף כרונולוגי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- אישור פטור מניכוי מס במקור אותו הדגיש עדנאן כמסמך דגל לתקינות עוסק, אינו תקף עבור עבודות בניה (בתוך נספח 36), וזאת כשבחשבוניות של ש.א.ח.ל מתוארים שירותי בנייה, מכאן שאישור זה לא היה רלוונטי, ובוודאי לא יכול היה להיות לשמש כאסמכתא לבדיקות נדרשות.
- עדנאן לא ביקר במשרדי ש.א.ח.ל ברחוב ויצמן בכפר סבא, כפי שהודה בעדותו. הוא טען שבעלי החברה ביקר במשרדו אך לא ידע לומר את שמו: "אני לא יודע מי זה בעל החברה, אני עובד עם ששון" (עמ' 12, שורות 30-35). כאמור בעלי החברה טענו שזהות החברה נגנבה ומסרו למשיב ראיות בנדון.
ב. בעניין חברת כ.ג.ת:
- החשבוניות של כ.ג.ת שעדנאן קיבל היו בשני פורמטים, ידני וממוחשב.
- אישור פטור מניכוי מס במקור אותו הדגיש עדנאן אינו תקף עבור עבודות בניה (בתוך נספח 36), וזאת כשבחשבוניות של חברת כ.ג.ת מתוארים שירותי בנייה, מכאן שאישור זה לא היה רלוונטי, ובוודאי לא יכול היה להיות לשמש כאסמכתא לבדיקות נדרשות.
- עדנאן מסר בעדותו כי לששון היה ייפוי כוח מחברת כ.ג.ת, אך לא ידע מי מסר את ייפוי הכוח: "ש. מי נתן ייפוי כוח? ת. נתן לששון ולא לי. ש. מי נתן לששון? ת. כנת. ש. מי בכנת? ת. תגיד את השם שלו ואגיד לך" (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 5-10). ייפוי כוח כזה לא הוצג, וכאמור בעלי כ.ג.ת טענו שזהות החברה נגנבה וכי לא ניתן כל ייפוי כוח.
- עדנאן לא ביקר במשרדי כ.ג.ת ברחוב ויצמן בכפר סבא, כפי שהודה בעדותו. הוא טען שבעלי החברה ביקר במשרדו אך לא ידע לומר את שמו: "אני לא יודע מי זה בעל החברה, אני עובד עם ששון". כאמור בעלי החברה טענו שזהות החברה נגנבה ומסרו למשיב ראיות בנדון (עמ' 12, שורות 30-35).
ג. בעניין חברת א.ח.מ:
- חשבוניות חברת א.ח.מ הוצאו בשני פורמטים, כשבאחד מהם מופיע שרטוט של עובדי בניין במרכז החשבונית, דבר שהיה צריך להעלות את חשדו של עדנאן.
- תחום עיסוקה של חברת א.ח.מ הוא מתן שירותי הנדסה ושירות ייעוץ טכני ואינה מורשית לספק כוח אדם ואף לא הגישה בקשה לקבלת רישיון כזה (נספח תעודת עובד ציבור של משרד העבודה והרווחה מיום 18.11.19).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

- עדנאן לא הציג אישור ניכוי מס במקור. כשנשאל למה לא מסר את האישור השיב: "לא היה לי בראש שאני צריך להביא את זה" (עמ' 16 לפרוטוקול, שורה 6). תשובה דומה ניתנה לגבי חוזה שנטען שקיים, אך לא נמסר (שם, שורות 12-13).

ד. בעניין חברת רובי-סאן

- עדנאן לא ביקר במשרדי רובי-סאן, כפי שהודה בעדותו, לעיל. הוא טען שבעלי החברה ביקר במשרדו, אך לא ידע לומר את שמו המלא בדומה לדבריו לגבי בעלי ש.א.ח.ל.

- עדנאן לא המציא אישור ניכוי מס במקור ולא הציג ייפוי כוח או חוזה בטענה שהמשיב לקח את המסמכים ולא החזיר (עמ' 16 לפרוטוקול, שורות 35-35).

- החברה לא העסיקה עובדים בשנת 2015, ולכן לא יכולה הייתה לשמש קבלן משנה לעבודות הבניה הרשומות בחשבוניות הנדונות, עבודות שהן עתירות כוח אדם (נספח 63, דווח ממערכת שכירים, שע"מ)

- לחברה אין רשיון לספק כוח אדם ומעולם אף לא ביקשה לקבל רישיון כזה (נספח 65, תעודת עובד ציבור של משרד העבודה והרווחה, מיום 18.11.2019).

ה. בעניין העוסק חיים סולומון

- כאמור לעיל, חשבוניות חיים סולומון הונפקו לאחר שהעוסק נסגר. דבר שהיה צריך לעורר את חשדו של עדנאן.

- כאמור לעיל יפוי כח ניתן ע"י סולומון לשני אנשים נוספים על חבושה ולא ניתן לכך הסבר.

- עדנאן לא הציג אישור על ניכוי מס במקור, למרות שטען שקיים אישור כזה.
- לעוסק חיים סולומון אין רשיון לספק כוח אדם ומעולם אף לא ביקש לקבל רישיון כזה. מכאן, שלא יכול היה לבצע את העבודות הנטענות, הרשומות בחשבוניות הנדונות (נספח 70, תעודת עובד ציבור של משרד העבודה והרווחה, מיום 18.11.2019).

112. מכל האמור לעיל עולה כי המערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבוניות שניתנו לה על ידי חברות שונות הוצאו לה כדין ולכן אינה יכולה להיכנס בגדר החריג הסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

התוצאה בעניין שומות תשומות 2014-2015: חשבוניות חמשת העוסקים בשמם פעל חבושה, האמורות בשומת התשומות, הוצאו שלא כדין. המערערת אף לא נקטה באמצעים הסבירים הנדרשים לאמת את החשבוניות וזהות העוסק. המערערת לא עמדה במבחנים האובייקטיבי והסובייקטיבי הנדרשים על פי דין.

הערעור לעניין שומות תשומות לשנים 2014-2015 – נדחה.

טענות נוספות

113. המערערת העלתה טענות נוספות, שלא ראיתי להתייחס אליהן, שכן הרושם הוא שהועלו מן הגורן ומן היקב, במטרה ליצור רעשי רקע, שיחפו על מחדליה של המערערת. עם זאת, בחרתי להתייחס למספר טענות נוספות בקצרה:

א. הוראות ניהול ספרים – חשבוניות מפורטות –

המערערת טענה כי אף אם נפל פגם מסוים באופן הפירוט הכלול בחלק מבין החשבוניות, עדיין ניתן באמצעותן להיווכח וללמוד על טיב העסקאות ומהותן העיקרית, ואין בחסרון מסוים ודווקני במילוי הפרטים שעל חשבוניות מס לכלול, כדי להפוך את העיקרון המהותי, ולהוליך את העיקר אחר הטפל. אכן על חשבוניות מס לכלול פירוט מסוים על פי הוראות תקנות ניהול ספרים,

עוד נטען כי המשיב ביכר מצידו שלא להעמיק בעניין התאמת התשומות לעסקאות, וכך הפך את הדרישה הטכנית הנקובה בסעיף 9(א) בהוראות ניהול ספרים לדרישה מהותית, עד לאי התרת כלל התשומות.

המשיב טען כי בחשבוניות חסר פירוט, בניגוד לסעיף 9(א) להוראות ניהול ספרים: לא ניתן לדעת את היקף העבודה, משכה, מס' העובדים, כמה שולם עבור כל עובד וכדומה. בחלקן לא צוינו כלל מהות העבודה והאתר שבו בוצעה. נטען, על פי הפסיקה, כיתוב סתמי אינו מספק את דרישות הדין, ותומך בכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. עוד נטען כי בניגוד לטענת המערערת בסיכומיה דרך עריכת החשבונית היא מהותית ולא טכנית, ונועדה לוודא שנעשתה עסקה אמיתית. רישום הפרטים הנדרשים מאפשר למשיב לערוך בדיקות שונות ולהתחקות אחר האמת.

תמים דעים אני עם טענות המשיב. הדרישה האמורה בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 ("הוראות ניהול ספרים") אינה דרישה דווקנית וטכנית, אלא מדובר בדרישה מהותית המאפשרת לאמת עסקאות, לוודא שחשבוניות הוצאו כדין או לשלול זאת, כבעניינינו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ב. עסקאות לא מדווחות-

המערערת טענה בסיכומיה כי החשבוניות שיצאו מטעם החברות אף דווחו למע"מ על ידן והמשיב ממילא לא טען אחרת.

מנגד, אמר המשיב בסיכומיו, כי בניגוד לטענת המערערת החשבוניות לא דווחו למשיב, ולא שולם המס בגינן. נטען, כי לא ברור על סמך מה המערערת טוענת אחרת. יתר על כן, אף אם כך היה הדבר - לא היה בכך כדי לאפשר למערערת לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.

טענת המערערת כי החשבוניות דווחו למס ערך מוסף - לא הוכחה. תמים דעים אני עם המשיב, כי כך או כך, אף אם החשבוניות היו מדווחות למע"מ, לא היה בזה כדי להכשיר אותן כחשבוניות שהוצאו כדין, וככאלה שניתן לנכות מהן מס תשומות.

ג. התנהלות המערערת בתשלום במזומן-

המשיב טען כי המערערת התנהלה במזומן, בניגוד לדין, ובכך מנעה נתיב ביקורת. תשלום במזומן בסכומים גדולים מהווה הפרה של הוראות סעיף 47א לחוק מע"מ, ופרט לכך, תשלום במזומן - בניגוד לחוק - מצביע על כך שהחשבוניות בגינן נוכה מס תשומות הוצאו שלא כדין.

המערערת הודתה כי שילמה דרך קבע לקבלני המשנה במזומן, עקב כך שעדנאן היה מוגבל בחשבון הבנק. עדנאן הסביר בעדותו כיצד התבצע התשלום במזומן: "אני נגיד מקבל מהעבודה מאה אלף ₪ ואני מקבל אותו בשיק ואין לי בנק, ואני הולך לצ'נג' מקבל כסף מזומן ואני מוסר את זה או לקבלן שלי או לעובדים שלי" (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 28-29; וראה גם: נספח 21, עמ' 2, שורות 25-34; נספח 35, שורות 50, 65, 72, 88, 134, 149). עדותו של עדנאן היא הודאת בעל דין. עדנאן אף לא הביא אסמכתאות לעובדת היותו מוגבל בבנק. כך או כך, גם אם עניין זה היה מוכח, לא היה בכך הצדקה לעבור על החוק.

ד. המערערת לא העידה עדי מפתח.

עדנאן וחבושה הזכירו בעדותם אנשים נוספים שפעלו עימם, לטענתם, לאורך שנים - חלקם נתנו הודעה אצל המשיב. אף לא אחד מהם הוזמן לתת עדות מטעם המערערת: רפי מסיקה - עבד במערערת עם עדנאן במשך 6-7 שנים והיה יד ימינו: "המוח שלי, העט שלי אני לא יודע לכתוב, איפה שאני הולך אז הוא בודק לי את החוזים ואם יש לי בעיה הוא מתקן אותי, הוא רץ אתי היה, היה אתי הרבה שנים עד השנה שעברה". כשנשאל עדנאן למה לא הזמין אותו להעיד, השיב: "למה לזמן?" (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות 18-24);



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

ער"ד עיסא דאוד- לעניין החוזים שעדנאן טען שנחתמו (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 22-26);
רסמי עיסה – עובד במערערת (חקירת רסמי עיסה 4.3.2012, נספח 23) עליו העיד עדנאן:
"עובד, סוגר עסקאות, יש לו מוח טוב לסגור עסקאות" (עמ' 18 לפרוטוקול, שורה 28);
רו"ח מוחרב-חבושה העיד שקיבל ממנו ייעוץ, עשה אצלו את החוזים והלה אף הגיש לו
דוחות למס ההכנסה (עמ' 26 לפרוטוקול, שורות 15-18; עמ' 31, שורות 12-16, שורה 35;
עמ' 32, שורה 1); בחקירתו במע"מ העלה חבושה את שמו של רו"ח איוב מוחרב מלוד
אצלו היה אברהים דסוקי (נספח 71, שורות 480-482).
כל אלו בנוסף על קוטלובסקי, סולומון, רו"ח סולטאן ובעלי החברות ש.א.ח.ל, כ.נ.ת.
ו.א.ח.מ שכבר הוזכרו לעיל.
המערערת הלינה על המשיב בגין אי העדתם של חלק מהאנשים האמורים, אולם כפי
שכבר נקבע לעיל, הנטל הוא על המערערת. אי זימונם לעדות מהווה חזקה שעדויותיהם
היו תומכות בטענות המשיב. בעניין זה אין למערערת להלין אלא על עצמה.

שומות עסקאות לשנים 2014-2015

שומת עסקאות לשנת 2014

114. המשיב טען כי במסגרת הביקורת אותרה בכרטסת המערערת לשנת 2014 חשבונית
שלא דווחה למשיב כדין- חשבונית מס' 967 מיום 30.04.2014, ע"ס 198,000 ש"ח (נספח
77); כאשר מקבלת השרות - גיה בנייה פיתוח בע"מ ("גיה") - ניכתה מס תשומות על
סמך החשבונית. על כן, הוצאה שומת עסקאות בגובה המס שלא דווח למשיב.

המערערת טענה בסיכומיה שהחשבונית בוטלה כדין, וכי היות וקלסרי המערערת
נמצאים אצל המשיב, ניתן "לאתר אם כן בקלות רבה את חשבונית המס הנדונה, ואת
הביטול של חשבונית זו".

115. טענת המערערת לא נתמכה באסמכתאות, כאמור בסעיף 23א. להוראות ניהול ספרים.
עדנאן העיד כי החשבונית שבוטלה אמורה היתה להיות אצל רואה החשבון (עמ' 20
לפרוטוקול, שורות 25-27), אך החשבונית לא הוגשה.

116. לטענת המשיב, הוא בחן את טענת המערערת בסיכומים ופנה לחברת גיה, משם נמסר
כי לא נתקבל כל ביטול. עיון במזכר מיום 3.1.2018 מעלה כי התנהלה שיחה עם רו"ח
הדר אלון, מייצג חברת גיה והלה מסר כי לא היה שינוי בחשבונית מס' 967 וכי מס
התשומות בגינה קוזז ולא התקבלה חשבונית זיכוי בגינה (נספח 78).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

לא ברור מהמזכר שצורף לתיק המוצגים, מי מעובדי המשיב התקשר לחברת גיה ומה תפקידו, שכן המזכר אינו חתום בחתימת שם מלאה, אינו מציין את תפקיד החותם או את שם היחידה בה הוא עובד, כפי שראוי היה. עם זאת, נטל הראיה והשכנוע הוא על המערערת, היא לא הציגה את החשבונית המבוטלת, לא העידה איש מחברת גיה ולא הצליחה להוכיח את טענתה כי החשבונית בוטלה.

שומת עסקאות לשנת 2015

117. לטענת המשיב, בדיקת כרטיס המערערת לשנת 2015 העלתה 4 אי התאמות (נספחים 79, 80). המערערת חויבה במס עסקאות בשנת 2015 בגובה הפרש המס שהסתכם בסך של 12,824 ש"ח.
118. המערערת לא התייחסה בסיכומיה לשומת עסקאות לשנת 2015, כשם שהתייחסה לשומת עסקאות לשנת 2014. מכאן, שהיא זנחה את טענתה, וחזרה בה מערעורה בעניין זה. יוער כי עדנאן נשאל בעדותו לפרש אי ההתאמות בשומת 2015 והשיב שמדובר בטעות שלו או של פקידת רואה החשבון (עמ' 20 לפרוטוקול, שורות 7-8). מדובר בהודאת בעל דין, שכאמור, באה לידי ביטוי אף באי מתן מענה לעניין בסיכומים.

התוצאה: הערעור על שומות עסקאות לשנים 2014-2015 – נדחה.

סוף דבר

הערעור על שומת מס תשומות לשנת 2012 – נדחה
הערעור על שומות מס תשומות לשנים 2014-2015 – נדחה.
הערעור על שומות מס עסקאות לשנים 2014-2015 – נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 45,000 ש"ח. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-35716 אסיל עאמר בניה ושיפוצים בע"מ נ' מדינת ישראל

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 15.2.2021

ניתן היום, כ"ג שבט תשפ"א, 05 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.



אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה