



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונון מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המעוררים 1. מנשירוב בניה בע"מ  
2. יונון מנשירוב

ע"י ב"כ עו"ד ערן ערבה

נגד

המשיב מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

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

### פסק דין

לפניי שני ערעורים מכוח הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), אשר הדיון בהם אוחד:

א. ע"מ 18459-06-21 – ערעור אותו הגישה חברת מנשירוב בנייה בע"מ (להלן: "המעוררת" או "חב' מנשירוב") כנגד שתי החלטות של מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (להלן: "המשיב"):

1. להשית על המעוררת כפל מס (תשומות) מכוח הוראות סעיף 50(א1) לחוק, בגין כך שלטענת המשיב המעוררת ניכתה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לה שלא כדין. התקופה בה הוצאו למעוררת החשבוניות היא בין 11/2015 - 10/2017. כפל המס מסתכם לסך 38,803,260 ₪.

2. פסילת ספרי המעוררת לשנים 2015 – 2017 בהתאם להוראות סעיף 77(ב) לחוק, והטלת קנס על המעוררת בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיה בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק, בסך 1,605,920 ₪.

ב. ע"מ 34977-06-21 – ערעור אותו הגיש מר יונון מנשירוב (להלן: "המעורר" או "מנשירוב") כנגד החלטת המשיב להשית עליו כפל מס (עסקאות) מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") בגין חשבוניות אשר לטענת המשיב הוציא המערער שלא כדין בשמה של המערערת. התקופה בה הוצאו החשבוניות היא בין 08/2015 - 08/2017. כפל המס מסתכם לסך 16,356,202 ₪.

להשלמת התמונה יצוין כי למערער אף הוצאה שומת תשומות ביחס לשנת 2015 ובהקשר של מסכת עובדתית דומה, וכן נפסלו ספריו לשנה זו. כנגד החלטות אלה של המשיב הגיש המערער ערעורים אחרים - ע"מ 21-02-21979 ו- ע"מ 20-05-22634.

### עיקרי העובדות

1. המערער נרשם במשרדי מע"מ כעוסק מורשה ביום 1.2.2015, בתחום "עבודות בנייה בלבנים ואבן".
2. המערער הוא בעל המניות והמנהל של חברת מנשירוב בנייה בע"מ - המערערת.
3. בשלהי שנת 2015 החל המערער לפעול באמצעות המערערת, כאשר החל מחודש ינואר שנת 2016 חדל המערער לדווח בתיק ה"עוסק" שעל שמו, והעביר את כלל פעילותו למערערת.
4. בעקבות חקירה וביקורת שנערכה למערערים, מצא לדבריו המשיב כי בתקופה שבין אוגוסט 2015 - אוקטובר 2017 (להלן: "התקופה הרלוונטית"), נפל, לטענת המשיב, ליקויים חמורים בהתנהלות המערערים - הן ביחס לחשבוניות מכוחן ניכתה המערערת מס תשומות והן ביחס לחשבוניות שהוציאה. חשבוניות אלה, כך סבור המשיב, אינן משקפות עסקאות אמת שהיו בין הצדדים. לדברי המשיב, הביקורת שערך ביחס לניכוי מס התשומות - התייחסה לשירותי בנייה שרכשה כביכול המערערת מ-4 קבלני משנה, ואילו הביקורת שערך ביחס לחשבוניות שהוציאה המערערת - התייחסה לשירותי בנייה שהעניקה המערערת לקבלן אחד בלבד (אשר פעל באמצעות שתי חברות). ביקורות אלה הובילו להשתת כפל מס תשומות - על המערערת (המהווה מבחינה כלכלית את החלק הארי של הערעור), פסילת ספריה והשתת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין. כמו כן, הובילה הביקורת להשתת כפל מס עסקאות - על המערער (אשר היה אחראי על הוצאת החשבוניות). אין מחלוקת כי בתקופה הרלוונטית המערערת הייתה מעורבת בפעילות כלכלית ענפה נוספת, אשר לדברי המשיב מפאת אילוצי כוח האדם שברשותו - לא נבחנה.
5. כפל מס התשומות, פסילת הספרים והקנס: המשיב קבע כי חשבוניות שהוצאו למערערת על-ידי 4 חברות אשר נטען כי סיפקו לה שירותי בנייה (להלן: "קבלני המשנה"), הוצאו שלא כדין. להלן סיכום תמציתי של חשבוניות אלה:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

**ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה**  
**ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה**

שם קבלן המשנה	התקופה	מס' חשבוניות	סכום כולל מע"מ	מע"מ (קרן)
ג"י איי נדל"ן ועבודות בניה בע"מ (להלן: "ג"י אי")	11/2015-03/2017	274	₪ 83,099,727	₪ 12,074,319
וורק איט בע"מ (להלן: "וורק איט")	06-10/2017	76	₪ 30,514,909	₪ 4,433,790
צח פאוור בע"מ (להלן: "צח פאוור")	04-08/2017	27	₪ 13,286,422	₪ 1,930,506
נייצ'ר טוי בע"מ (להלן: "נייצ'ר טוי")	04-06/2017	20	₪ 6,627,808	₪ 963,015
		<b>סה"כ:</b>	<b>₪ 133,528,866</b>	<b>₪ 19,401,630</b>

המשיב סבר כי בנסיבות העניין חלות הוראות סעיף 50(א1) לחוק, ולפיכך השית על המערערת כפל מס (תשומות) המסתכם לסך 38,803,260 ₪. כמו כן, נסיבות אלה הצדיקו לדעת המשיב את פסלת ספרי המערערת והשתת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין, בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק, בסך של 1,605,920 ₪.

6. כפל מס העסקאות:

בין התאריכים 08/2015 - 08/2017 הוציא המערער בשמה של המערערת, 127 חשבוניות לחברת אלקטרה בניה בע"מ (להלן: "אלקטרה בניה") ולשותפות אלקטרה צמח המרמן (להלן: "אלקטרה צמח", ולהלן יחד עם אלקטרה בניה הוציא המערער 102 חשבוניות, אשר מס העסקאות הגלום בהן הוא בסך של 6,870,809 ₪ (העתק מהחשבוניות צורף כנספח 7 א לתצהיר המשיב). לאלקטרה צמח הוציא המערער 25 חשבוניות, אשר מס העסקאות הגלום בהן הוא בסך של 1,307,292 ₪ (העתק מהחשבוניות צורף כנספח 7 לתצהיר המשיב).

החשבוניות מתארות שירותי בנייה שהעניקה כביכול המערערת לאלקטרה, אלא שהמשיב סבור כי החשבוניות אלה הוצאו על ידי המערער שלא כדין, מבלי שעמדה מאחוריהן עסקת אמת המתוארת בחשבוניות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

7. בתמצית ייאמר כי המשיב סבור כי המערערת וקבלני המשנה לא ביצעו את שירותי הבנייה המתוארים בחשבוניות, וכי ההתקשרויות אשר החשבוניות מתארות, נועדו למעשה בעיקר לאפשר העברת כספים במזומן לידי הפועלים הזרים. המערערים חלוקים כמובן על תמונת דברים זו, והם טוענים כי מדובר בעסקאות אמת, במתכונת המקובלת בשוק עבודות הבנייה בישראל.
8. למערערים נערכו שימועים – בימים 31.8.20 ו-2.11.20, ומשטענותיהם נדחו - הוציא המשיב את ההחלטות כנגדן הוגשו הערעורים שלפניי (למען הפשטות, יכוננו להלן יחדיו הערעורים – "הערעור", תוך התייחסות במידת הצורך בנפרד לסוגיות השונות שעלו בערעורים השונים).
9. מטעם המערערים העיד מר מנשירוב – המערער. מטעם המשיב העיד מר יובל ארדיטי, ממונה בכיר בחוליית ביקורת חשבוניות אצל המשיב (להלן: "ארדיטי" או "המצהיר מטעם המשיב").
10. להשלמת התמונה אציין כי המשיב מסר כי הוא הוציא לאלקטרה שומת תשומות (אך לא כפל מס תשומות), בגין החשבוניות שהוציא לה המערער בשם המערערת. אלקטרה הגישה ערעור על שומה זו, ונמסר כי הצדדים הביאו את המחלוקת לכדי סיום בכך שאלקטרה שילמה למשיב כמחצית מהשומה (לעיון בית המשפט בלבד הוצג הסכם הפשרה, כאשר למערערים מסר המשיב במהלך הדיון כי הפשרה הייתה על כמחצית מהשומה).

### עיקרי טענות הצדדים

11. בפי הצדדים טענות הנוגעות באופן ספציפי לכל אחד מקבלני המשנה. טענות אלה ייבחנו בהמשך, אגב דיון בכל אחד מארבעת קבלני המשנה. הטענות שלהלן יעסקו אפוא בטענות הכלליות יותר שבפי הצדדים, ובמידת הצורך טענות נוספות ייבחנו אגב ההכרעה במחלוקות.

### תמצית טענות המערערים

12. בפי המערערים טענות כלפי השימוע שנערך. המערערים טוענים כי חומר החקירה שהועמד לרשותם היה חלקי ומגמתי, ולא כלל חומרים המחזקים את טענותיהם. כן טוענים המערערים כי היה על המשיב להציג בפניהם את טענותיו קודם לשימוע, כדי שיידעו עם מה עליהם להתמודד. לכל הפחות היה על המשיב להציב בפניהם במהלך השימוע דרישות ברורות, מה הוא חפץ כי הם יראו לו כדי להסיר את טענותיו. ניהול השימוע כפי שנוהל, לא היה אפקטיבי ופגע בכללי צדק טבעי המחייבים כי טענותיהם יישמעו – לאחר שהועמדה לרשותם התשתית המאפשרת גיבוש טענותיהם באופן הראוי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

13. המערערת ביצעה עוד פעילות בנייה ענפה, אשר את החשבונות בעניינה לא פסל המשיב. אישור זה של אותה פעילות ע"י המשיב, פעילות אשר נערכה במתכונת דומה לזו הנדונה בערעור כאן, שומטת את הקרקע מטענות המשיב.
14. החשבונות (מושא הערעור כאן) משקפות עסקאות אמת, ולא היה מקום לקביעות המשיב בעניינן.
15. שורה ארוכה של גורמי ניהול מטעם אלקטרה העידו כי המערערת באמצעות מנהלה - המערער, שימשה כקבלן עמו נקשרה אלקטרה לביצוע העבודה בפרויקטים השונים – כמתואר בחשבונות. המשיב בחר להתעלם מעדויות אלה, של שורה של עובדי אלקטרה אשר אין כל הצדקה להטיל ספק במהימנותם (ואף ארדיטי בעדותו ציין כי אינו סבור כי גורמים אלה מסרו עדות שקר בעת חקירתם במשרדי המשיב).
- המשיב הגיש את חקירותיהם של גורמים אלה מטעם אלקטרה, ומכיוון שמה שנאמר באותן חקירות מקובל על המערערים, הם לא מצאו כי יש צורך לזמנם לעדות. להיפך, אם המשיב חפץ לסתור עדויות אלה, היה עליו הנטל לזמנם לעדות.
16. המערערים אכן העבירו את פעילותם לקבלני משנה, בניגוד להתחייבותם בהסכם כלפי אלקטרה וללא ידיעתה של אלקטרה, אלא שאין בכך כל פסול מבחינת דיני המס. יתירה מזו, מדובר בהתנהלות המקובלת בענף הבנייה, ולמעשה החלטותיו של המשיב מטילות פסול בהתנהלות המקובלת כמעט בכל פרויקט בנייה בישראל.
17. אכן, אלקטרה התעניינה בעיקר בכך שהמערערים יעמידו לרשותה כוח עבודה מיומן ויעיל, עובדים זרים הבקיאים במלאכת הבנייה. מדובר בקבוצות של עובדים, היודעים בעצמם כיצד לבנות ואין הן זקוקות להנחיות יתרות. המערערים אינם חלוקים על כך שעיקר הניהול והפיקוח בפועל נעשה ע"י מנהלי עבודה ומהנדסים מטעם אלקטרה, אלא שעובדה זו עולה בקנה אחד עם היות אלקטרה היזם האחראי כלפי הרוכשים על המוצר המוגמר – הדירות אשר אלקטרה מוכרת להם.
18. הן המערער והן עובדים מטעמו, והן קבלני המשנה ועובדים מטעמם, נכחו באתרי הבנייה ופיקחו על העבודה, במידה הנדרשת. יש לכך אינדיקציות רבות, מהן בחר המשיב להתעלם.
19. כאשר המערער שוכר קבלני משנה ואלה שוכרים את שירותם של עובדים זרים (או קבלני משנה אחרים המביאים בעצמם את העובדים הזרים) – הרי שעבודות הבנייה הנזכרות בחשבונות מבוצעות – כך שאין זה נכון לומר כי החשבונות אינן מתארות את העסקה לאשורה.
20. העובדה כי המשיב נקט כנגד אלקטרה בהליך של שומת תשומות ולא השית עליה כפל מס (כפי שהשית על המערער), מהווה אכיפה בררנית במתכונת בלתי ראויה באופן בולט ובוטה. מדובר באותן חשבונות עצמן, ולא ייתכן יחס שונה לשני הצדדים לאותה עסקה. יתירה מזו, ארדיטי, המצהיר מטעם המשיב, ציין כי לדעת המשיב – אלקטרה היא "ראש הנחש". זהו ביטוי חריג וקיצוני,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

המבטא בצורה מדויקת את האופן בו המשיב מתבונן על העסקאות. לשיטת המשיב, המתכונת של העסקאות נועדה בפועל לאפשר לאלקטרה לשלם לעובדים הזרים תשלומים בשחור, ובדרך זו להימנע מתשלומי שורה של מיסים והיטלים. אם המשיב צודק (והמערערים כמובן טוענים שלא כך הוא), הרי שברור לחלוטין כי אלקטרה מודעת היטב לכל מה שאירע ושנעשה למעשה במידה רבה ביוזמתה (נוכח הדרישות של העובדים הזרים לקבלת תשלומים בשחור). אלה הן נסיבות בהן אין כל הצדקה לנהוג באופן שונה במערער ובאלקטרה – שני הצדדים לאותה חשבונית (כאשר על המערער מוטל כפל מס, ואילו על אלקטרה שומת תשומות בלבד).

21. המערערים הדגישו כי הם לא היו מעורבים בכל תשלומים בשחור, וכי המשיב לא הציג ולו ראשית ראייה למעורבות שלהם בכך. עוד מציינים המערערים כי המשיב לא נקט בהליכי שומה כלפי מי מקרב העובדים הזרים, מה שמלמד כי אין בדבריו ממש.

### תמצית טענות המשיב

22. המשיב דוחה את טענות המערערים ביחס לשימוע. כל החומר שעמד בבסיס החלטות המשיב, הועמד לרשות המערערים. המשיב אינו נוהג לגבש את עמדתו קודם לשימוע, ולכן הוא אינו פורס את טענותיו בכתב קודם לכן. כך או אחרת וגם אם ייקבע כי נפלו פגמים מסוימים (והמשיב מכחיש זאת), למערערים ניתן יומם באופן מלא בפני בית המשפט ולכן בהתאם לפסיקה – יש בכך כדי לרפא את הדרוש ריפוי (והמוכחש כאמור).

23. המערערים מבקשים להסיק מכך שחלק מפעילותם לא נבחנה, כאילו זו אושרה באופן פוזיטיבי על ידי המשיב – ולא כך הוא. המשיב נתון לאילוץ כוח אדם, ולאור זאת יכולותיו מוגבלות. יתירה מזו, שיקולי גבייה מצדיקים להקצות את משאבי המשיב באופן מושכל ולחלקם בין פרשיות שונות – וכך בליית ברירה נעשה אף כאן.

24. החשבוניות מושא הערעור, אינן משקפות נכונה עסקאות שהיו בין הצדדים. החשבוניות מתארות את המערערת כאילו ביצעה עבור אלקטרה עבודות בנייה בהיקף נרחב, שעה ששורה של אינדיקציות מלמדות כי לא כך אירע וכי המדובר בכסות חשבונית גרידא. כך גם ביחס לקבלני המשנה, מדובר בשורה של גורמים בלתי מנוסים, אשר לא נתנו באמת את שירותי הבנייה המתוארים בחשבוניות. המשיב משער, על בסיס עדויות רבות שאסף, כי מתכונת זו של התקשרות נועדה אכן לאפשר העברת תשלומים במזומן לעובדים הזרים. אלא שלצורך דיני המס, אין המשיב נדרש להוכיח כי כך אירע, ובאופן ברור ובהתאם לפסיקה – די בהתאם לפסיקה בכך שהחשבוניות אינם מתארות נכון את עסקאות האמת שבוצעו – כדי להצדיק את קביעות המשיב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

25. ביחס לשומה שיצאה לאלקטרה, המשיב סבור כי לא נפל פגם בהתנהלותו. יש הבדל בין הרף הראייתי הנדרש להוצאת כפל מס עסקאות – שם חזקה כי מי שהוציא חשבוניות שלא כדין ידע כי הוא עושה, לבין הרף הראייתי הגבוה יותר הנדרש שעה שמושת כפל מס תשומות – שם יש להוכיח כי מקבל החשבוניות ידע כי אלה הוצאו לו שלא כדין. בעת הוצאת השומה לאלקטרה, המשיב סבר כי אין בידיו די ראיות כדי להשית על אלקטרה כפל מס, ולפיכך הסתפק בשומת תשומות. בפועל, אלקטרה שילמה שומת תשומות בהיקף ניכר, כך שאין לראות בהתנהלות משום אכיפה בררנית ובלתי ראויה.
26. העובדה כי אכן יש מי מקרב מנהלי אלקטרה שמסרו בהודעות שנגבו מהם כי המערער והמערערת שמשו עבור אלקטרה כקבלן משנה, אין בה בנסיבות העניין די. לאלקטרה ומנהליה היה אינטרס ברור לומר את הדברים, לבל יוטל דופי בדרך התנהלותם. לצד זה, דווקא בדברים שמסרו אף גורמים אלה, יש כדי לאשש את החלטות המשיב.
27. קבלני המשנה ששכרה כביכול המערערת, הן חברות קש אשר כפי שהראיות מלמדות – לא עשו דבר. מכיוון שכך הוא, הרי שלא היה בידי המערערים כדי לספק לאלקטרה את שירותי הבנייה שהתחייבו לתת. אי עמידה במגוון תנאים שנקבעו בהסכם בין אלקטרה למערערת, מלמד אף הוא כי כלל לא הייתה כוונה כי המערערת תספק באמת את השירותים המתוארים בחשבוניות.
28. המערערים בחרו שלא להביא לעדות שום עד מלבד המערער עצמו, עובדה המדברת בעד עצמה ואשר אינה מאפשרת לתת אמון בטענותיהם.

### דין והכרעה

#### **המסגרת הנורמטיבית**

29. עניינו העיקריים של הליך זה הוא בהשתת כפל מס תשומות על המערערת בגין חשבוניות שקיבלה מקבלני המשנה, והשתת כפל מס עסקאות על המערער בגין חשבוניות שהוציא ללקוחות המערערת. לשיטת המשיב, כלל החשבוניות הוצאו שלא כדין, באופן המצדיק השתת כפל מס.
30. סעיף 47(ב) לחוק קובע כי חשבונית מס תכלול את הפרטים שיקבע המנהל, הממונה על ידי שר האוצר. בתקנה 9' להוראות ניהול ספרים נקבעו פרטים החייבים להירשם בחשבונית. בכלל זה על החשבונית לפרט סכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית ופירוט העסקה.
31. בפסיקה הוצבה והודגשה דרישה מהותית, ולפיה על חשבונית לשקף עסקה אמיתית שהתרחשה, ואת הצדדים הנכונים לעסקה – כפי שהייתה בפועל [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיוק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

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

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

(ההדגשות כאן ולהלן, אינן במקור)

כלומר, כאשר אין החשבונית משקפת עסקה אמיתית כפי שהתרחשה בפועל או כאשר אין זהות בין  
נותן השירות בפועל לבין מוציא החשבונית – הרי שחשבונית זו נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין.  
32. אם נקבע כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין – רשאי המנהל להשית כפל מס, וזאת בהתאם  
לסמכות המוקנית לו בסעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק.  
כבוד השופט א' שטיין, בע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.20), פסקה 15, עמד על  
המטרות בהטלת כפל המס:

החיוב בכפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מינהלית אשר נועדה לשרת שתי מטרות  
עיקריות: האחת, פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה, או שעלול להיגרם לה, בעקבות  
הוצאת חשבונית מס שלא כדין; והשנייה, הרתעת אנשים שאינם מורשים להוציא  
חשבוניות מס מפני הוצאת חשבוניות כאלה ... לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה  
במציאות דהאידינא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא  
חלק ממנה. תופעה זו זכתה לכינוי של "מכת מדינה", ולא בכדי. מדובר בתופעה  
נפוצה אשר פוגעת קשות במשק המדינה, בכלכלתה ובאמון הציבור בערך השויון  
בנשיאה בנטל המיסים ...

לאור האמור עולה כי לסנקציה של חיוב בכפל מס ישנה חשיבות רבה במאבק בתופעה החמורה של  
חשבוניות פיקטיביות, וניתן לפרוט את מטרותיה של סנקציה זו לשתי מטרות עיקריות:  
א. רכיב הקרן – נועד לפיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה או עלול להיגרם לה, עקב הוצאת  
חשבוניות שלא כדין.  
ב. רכיב הכפל – נועד להרתיע מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.

33. כפל מס תשומות:

הזכות לניכוי מס תשומות ע"י עוסק, מעוגנת בסעיף 38(א) לחוק:

עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס  
שהוצאה לו כדין ...





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

34. סעיף 50(א1) לחוק קובע את הסמכות של המשיב להטיל כפל מס תשומות:

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

35. בשים לב לכך שהשתת כפל מס מהווה סנקציה חמורה, המחוקק פותח בפני העוסק את האפשרות ל-"הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין" – ואז לא תוטל עליו הסנקציה הקשה של כפל המס. הנטל לעניין זה חל על העוסק המבקש לנכות את מס התשומות. לעניין זה ראו ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.08.2014) (להלן: "עניין זאב שרון"), פס' 41:

עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין.

עוסק יחשב כמי שידע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, גם כאשר עצם עיניו מפני חשדות שהתעוררו. ראו פס' 44 לפסק הדין בעניין זאב שרון:

ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי...את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם.

עולה אפוא כי במקרים בהם מתקיים היסוד האובייקטיבי המביא למסקנה כי החשבונית הוצאה שלא כדין, קמה חזקה כי העוסק ידע כי החשבוניות מהן ניכה תשומות, הוצאו לו שלא כדין. אולם, במקרים בהם יפריך העוסק את חזקת הידיעה, לרבות אי עצימת עיניים, לא יושט עליו כפל מס תשומות.

36. כפל מס עסקאות:

סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע:

"עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס ..."

ומכאן ניתן ללמוד כי מי שלא עשה עסקה חייבת במס – אינו רשאי להוציא חשבונית מס.

37. סעיף 50(א) לחוק קובע את הסמכות של המשיב להטיל כפל מס עסקאות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה.

38. עיון בלשון החוק מלמד כי יש להבחין בין סעיף 50(א) לחוק – שעניינו כפל מס עסקאות, לבין סעיף 50(א1) לחוק – שעניינו כפל מס תשומות. בעוד שסעיף 50(א1) משיית את הסנקציה רק על "עוסק שניכח מס תשומות", הרי שסעיף 50(א) נוקט בלשון רחבה יותר ולפיה הוא חל על: "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס".

השימוש בביטוי הרחב יותר - "אדם" – בו נוקט סעיף 50(א), בהשוואה לביטוי הצר יותר – "עוסק" – בו נוקט סעיף 50(א1), משקף את קביעת המחוקק כי יש להשית חיוב בכפל מס עסקאות על כל מי שאחראי להוצאת חשבונית שלא כדין - בין אם עשה כן בכובעו כעוסק ובין אם לאו. הסעיף חל על כל מי שמבחינה מהותית - ובהתאם לנסיבות כל מקרה לגופו, יש לראות בו את האחראי להוצאת החשבוניות שלא כדין.

תכליתה של הוראה זו היא להרתיע באמצעות סנקציה אזרחית את כל מי שידו בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, אף אם פעל באמצעות חברה או באמצעות אחרים. לעניין זה, ראו ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מע"מ (1.7.10); ע"מ 14-04-46704 בדיר נ' רשות המסים (4.2.18); ע"מ 15-01-5293 ג'קי מור נ' מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (23.2.20); ע"מ 15-09-38619 מוראד ערמין נ' ממונה מע"מ ירושלים (23.2.21).

39. הביטוי "שאינו רשאי" בו נוקט סעיף 50(א) מתייחס למספר מצבים בהם ניתן להשית כפל מס על חשבוניות שהוצאו שלא כדין. עמד על כך פרופ' אהרון נמדר בספרו מס ערך מוסף, חלק שני, מהדורה חמישית (2013), בעמ' 883-884:

הטלת כפל מס על הוצאת חשבונית מס שלא כדין לפי סעיף 50(א) יכולה להיעשות על פי סעיף 50 במקרים הבאים:

(א) כאשר מוצאת חשבונית על ידי מי שאינו עוסק מורשה בניגוד לסעיף 47 לחוק, כגון מי שהינו עוסק פטור, או מי שלא נרשם כעוסק מורשה.

(ב) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס על עסקה פיקטיבית שלא נעשתה בפועל.

(ג) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בעבור עסקה שנעשתה על ידי אחרים ללא הרשאה.

(ד) כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בניגוד לאיסור שהוטל עליו על ידי המנהל מכוח סעיף 113 לחוק שלא להוציא חשבונית מס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

40. נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית העומדת בבסיס ההחלטה להשית כפל מס, מוטל על המשיב. ככל שהמשיב עמד בנטל זה, הנטל עובר לכתפי המערער להוכיח שנפלה שגיאה בהחלטת המשיב. לצד זאת, ולאורך כל ההליך הנטל המהותי – נטל השכנוע – מוטל על כתפי המערער [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: "עניין זאב שרון"), עמ' 25-28].

### מן הכלל אל הפרט:

41. אקדים ואומר כי לאחר ששמעתי את טענות הצדדים ועיינתי בראיות שהוצגו, באתי למסקנה כי דין הערעורים להידחות. לצד זאת, מצאתי לעשות שימוש בסמכותי ולהקטין את רכיב כפל מס העסקאות שהושת על המערער. להלן ינומקן בהרחבה החלטות אלה.  
סדר הדיון יהיה כדלקמן: ראשית אדון בכפל מס התשומות – המהווה באופן ברור את עיקר הערעור, ולאחר מכן אפנה לבחינת כפל מס העסקאות. בסוף הדברים אתייחס לעניינים נוספים שעלו בערעורים.

### כפל מס התשומות

42. המערער טענה כי נקשרה עם ארבעה קבלני משנה, למתן שירותי בנייה. מדובר בעסקאות בהיקף עצום – העולה על 130 מיליון ₪ (כולל מע"מ) בפרק זמן של כשנתיים.  
כפי שיפורט בהמשך, המשיב הציג ראיות המצדיקות לכאורה את החלטתו, באופן המעביר אל המערער את הנטל להראות כי נפל בהחלטה זו פגם. המערער לא זימנה למסור עדות, איש מקרב קבלני המשנה. בשים לב לסימני שאלה נוקבים ביחס לעסקאות אלה, אי הבאת שורת העדים הנחוצים מביאה למסקנה כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי יש לקבל את הערעור.  
כאמור, להלן יפורטו הראיות ביחס לכל אחד מקבלני המשנה, אולם כבר בפתח הדברים מצאתי לציין את אי הבאתו של איש מהעדים הרלוונטיים הללו להעיד, שכן התנהלות זו גוזרת לטעמי את היקף הדיון הנדרש (אציין כי אף במסגרת סיכומי המערערים, יוחד לכפל מס התשומות מקום מצומצם יחסית).

43. ציר הזמן ביחס לקבלני המשנה: חב' ג'י אי הייתה קבלן המשנה העיקרי, והחשבוניות שהוציאה למערער מתעדות עסקאות הנפרסות בין החודשים 11/2015 – 04/2017. בעל המניות של חב' ג'י אי נחקר במשרדי המשיב ביום 3.4.2017, ובסמוך לאחר מכן הפסיק את פעילותו מול המערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

המערערת החלה לעבוד עם קבלני המשנה הנוספים: עם חברת נייצ'ר טוי בין החודשים 04-06/2017, עם חב' צח פאוור בין החודשים 04-08/2017 ועם חב' וורק איט בחודשים 06-10/2017. מאז שחללה חב' ג' אי לעבוד עם המערערת, נדרשה המערערת לאספקת עובדים זרים ממקור אחר. כדי למלא חסר זה פנה המערער אל חב' כוח האדם דור עמל, וזו סיפקה למערערת עובדים זרים בחודשים 04-07/2017. מדובר היה באותם עובדים זרים עצמם שעבדו תחת ג' אי באותם אתרים (של אלקטרה). כך עלה מדברי יעל בן עמי, מנכ"לית דור עמל, בחקירתה אצל המשיב (נספח 16 לתצהיר המשיב ש' 74 ואילך):

ינון מנשירוב (ביקש – תוספת שלי, א.ג.) שאני אשאיר את העובדים באתרים והוא ישלם את השכר עד שינון יביא קבלן אחר. וכך היה אני לא זוכרת חברת מנשירוב ינון זה אותו דבר מבחינתי, נראה לי שלושה חודשים חברת מנשירוב שילמה עבור העובדים שהיו עובדים של ג' אי.

וכך אף אישר בחקירתו הנגדית המערער (פרוטוקול מיום 1.3.23 עמ' 74 ש' 33-34):

עו"ד מססה: זה אומר שברגע שלודמיר יצא הכל נשאר אותו הדבר נכון?

העד, מר מנשירוב: נכון.

אין חולק כי למערערת לא היה האישור הקבלני הנדרש להעסקת עובדים זרים. כשהבינה זאת יעל מנכ"לית דור עמל, דרשה היא, לדבריה, מהמערער, לחדול מההעסקה באמצעותו (נספח 16 לתצהיר המשיב ש' 74 ואילך):

מיד שהבנתי שאין לו רישיון קבלן ביקשתי ממנו להפסיק והוא הביא לי את וורק איט

...

44. מהאמור עד כה ניתן להסיק כי היה "משהו" שנראה כי קבלני המשנה סיפקו למערערת, ובאמצעותם סיפקה היא לאלקטרה – עובדים זרים לעבודה באתרים. לרוב קבלני המשנה היה רישיון קבלן – אשר אפשר להם למשוך מחברת כוח האדם עובדים זרים, מה שהמערערת לא הייתה רשאית לעשות. 45. אלא שבכך לא די. החשבונות לא תיארו עסקת אספקת כוח אדם, אלא מתן שירותי בנייה. הבדל זה בתיאור העסקה בחשבונות, הוא הבדל חשוב. מדובר בעסקאות שונות, לא הרי עסקה לאספקת כוח אדם, לעסקה לביצוע שירותי בנייה. כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה (ראו לדוגמה, עניין טי.גי.די פס' 2), חשבונות חייבות לתאר את העסקאות האמתיות שהיו בין הצדדים, ואם לא עשו כן – מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין.

המשיב עמד על כך שעלות ביצוע שירותי בנייה (מהסוג בו עסקינן) שתוארו בחשבונות, גבוהות פי 4.5 לערך מעלות העסקת כוח אדם. פער זה בסכומים, תוך הצגת העסקה בניגוד לתוכנה, הוא שאפשר בהתאם לחשדו של המשיב – את תשלום הסכומים במזומן לעובדים הזרים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

כך או אחרת, אין ספק כי חשבוניות חייבות לתאר את עסקת האמת, ואם לא נעשה כן הרי שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

46. להשלמת התמונה אציין כי מפאת זה שהעסקת העובדים הזרים ע"י המערערת בחודשים 04-07/2017 הייתה שלא כדין, הוגש ע"י המדינה כתב אישום נגד דור עמל, יעל בן עמי, המערערת והמערער (נספח 45 לתצהיר המשיב – הע"ז 20-12-67547). אלא שלפתע, לטענת המערערים - לאחר שב"כ הבהיר כי לשיטתו עצם הגשת כתב האישום מחזקת את טענותיו בערעור כאן, החליטה המדינה לפתע לחזור בה מכתב האישום ולבקש את מחיקתו. צודק ב"כ המערער כי לאור הנסיבות, אין מחיקת כתב האישום מהווה ראייה לסתור את שנטען במסגרתו. אלא שכאמור לעיל – איני סבור כי יש בכך כדי להכשיר את העסקאות למתן שירותי בנייה שתוארו בחשבוניות.

לאחר עמידה על ציר הזמן, מה ניתן ללמוד ממנו ומהתרחשויות ומה לא ניתן לדעתי להסיק מהדברים, אפנה לבחון את עניינו של כל אחד מקבלני המשנה.

### חב' ג'י אי

47. חב' ג'י אי הוציאה למערערת 274 חשבוניות, בגין שירותי בנייה, בתקופה שבין 04/2017 - 11/2015. החשבוניות הסתכמו לסך של 83,099,727 ₪ (כולל מע"מ), והמע"מ הגלום בחשבוניות עמד על 12,074,319 ₪. כפל המס שהשית המשיב על המערערת בגין חשבוניות אלה, עומד על 24,148,638 ₪ - המהווה חלק ארי מכלל כפל המס שהושט על המערערת. בעל המניות של חב' ג'י אי הוא שלמה לודמיר (להלן: "לודמיר"; אציין כי בחקירות הוא מכונה לא אחת בשמו הפרטי – "שלומי").

48. המשיב צירף לתצהירו שתי חקירות של לודמיר, הראשונה מיום 3.4.17 והשנייה מיום 29.7.17 – בה שמר לודמיר על זכות השתיקה.

49. לודמיר, בחור ישיבה בהשכלתו, היה נטול כל ניסיון ממשי בתחום הבנייה. וכך אמר לודמיר בעניין זה בחקירתו אצל המשיב (נספח 31 לתצהיר המשיב, ש' 140-141):

ש: איזו הכשרה יש לך בתחום הבניה?

ת: אין לי הכשרה ספציפית חוץ מזה שבניתי בבית או יש לי קצת הבנה. בשביל זה

בחברה צריך בעיקרון 2 בעלי כישור אם אני לא בעל ניסיון ספציפי. אבל בעיקר

הפועלים הם בעלי ניסיון.

מיד נשוב אל אותם שכינה לודמיר 2 בעלי כישורים שהעסיק בחברה, אלא שראוי לעצור ולתמוה – כיצד זה מתקשר המערער עם לודמיר בעסקאות עתק למתן שירותי בנייה, כאשר כל ניסיונו הקודם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

של לודמיר בתחום הבנייה הוא קצת הבנה ממה שבנה בביתו. המשיב בצדק ציין כי כבר בתחילת ההתקשרות, נרקמו עסקאות בסכומים ניכרים, מה שהדעת לא בנקל סובלת.  
50. לודמיר הזכיר בחקירתו את אותם "שני בעלי כישורים" שהעסיק בחב' ג'י אי, וכך המשיך והשיב באותה חקירה (ש' 143-144):

ש: מי הם 2 בעלי התפקידים בעלי הכישור המתאים בחברת ג'י אי נדל"ן?  
ת: כיום זה דרור נתן ושמאי נתנאל.

המשיב חקך את השניים, ואז התברר כי אלה אכן מאשרים כי קיבלו שכר מחב' ג'י אי – תמורת רישום שמם ומבלי שנדרשו לעשות דבר מעבר לכך.  
מר דרור נתן, הנדסאי בניין בהכשרתו, אמר בחקירתו בפני המשיב כי לא ביצע דבר מלבד חתימה על המסמכים הנדרשים לצורך קבלת רשיון קבלן מסוג ג' (נספח 22 לתצהיר המשיב ש' 14-22):

ש: מה אתה עושה בפועל עבור משכורת שאתה מקבל מחברת ג'י אי נדל"ן?  
ת: כלום. אני חתמתי לו רק עבור קבלת סיווג. אני לא יודע באילו אתרים הוא עובד ומה הוא עושה. שלמה אמר לי שהוא קונה חברה עם סיווג קיים ואני נכנסתי רק כדי שהוא לא יאבד את הסיווג כי חייב להחזיק 2 הנדסאים.

ש: האם ייעצת לחברה במשהו מסוים שקשור לבנייה.  
ת: לא.

ש: האם אתה יודע היכן החברה מבצעת עבודות?  
ת: לא.

ש: מה ידוע לך על חברת ג'י אי נדל"ן?  
ת: כלום.

ובהמשך שם (ש' 25-28):

ש: איזה פעילות שקשורה להנדסת בניין נתת לחברה או לבעלים?  
ת: כלום.

ש: האם למעט החתימה אצל העורך דין נפגשתם?  
ת: לא אני מקבל העברה לבנק 4,918 ש"ח.

51. דברים דומים מסר בחקירתו אצל המשיב אף מר נתנאל שמאי, מהנדס במקצועו. אף הוא נשכר רק כדי שניתן יהיה לרשום את שמו כמועסק בחברה – כדי לקבל רישיון קבלן ג' (רישיון הנדרש כדי שניתן יהיה למשוך עובדים זרים מחברת כוח אדם), אך בפועל – לא עשה דבר בחברה ולא היה מעורב כלל בפעילותה. וכך נשאל שמאי והשיב (בחקירתו שצורפה אף היא לנספח 32 לתצהיר המשיב):

ש: האם אתה מכיר את חברת ג'י אי נדל"ן ובניה בע"מ?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ת: זה השלמה הזוה.

ש: האם ביקרת באתרי הבניה או בפרויקטים השונים של החברה?

ת: לא זימנו אותי ולא הלכתי.

בצדק ציין המשיב כי לא למעורבות מסוג זה כיוון המחוקק שעה שדרש כי לשם קבלן רישיון קבלן מסוג 1 יש להעסיק שי הנדסאי בניין. כך או אחרת, ברור ששניים אלה – אליהם הפנה לודמיר כאשר נשאל על העדר ניסיון מצדו בתחום הנדל"ן – לא מילאו חסר זה.  
52. ובחזרה לחקירתו של לודמיר אצל המשיב. מי שלטענת המערער ביצע עבורו עבודות בנייה בהיקף העולה על 80 מיליון ₪, מסר בחקירתו כי אינו יודע לקרוא תכניות בניה אלא באופן חלקי (עמ' 1811 לתצהיר המשיב ש' 250-254):

ש: אתה יודע לקרוא תכניות?

ת: לא לגמרי אז אני יכול להתייעץ עם אנשים.

ש: מי זה אנשים? יהודים? ערבים?

ת: חלק ערבים.

אין כמובן כל פסול בהיעזרות באחרים, ממוצא כזה או אחר, אולם קשה שלא לתמוה האם אכן לודמיר, נטול הניסיון, העניק שירותי בנייה בהיקף המתואר בחשבוניות.  
53. לודמיר העסיק בחברה מפקח בשם סהר-אל זאב (להלן: "סהר-אל"). אחיו של סהר אל, עמנואל זאב (להלן: "עמנואל"), עבד כמפקח מטעם המערער.  
לא לודמיר, לא סהר-אל ולא עמנואל – זומנו על-ידי המערער למסור עדות.  
בחקירתו של סהר-אל (צורפה כנספח כ' לתצהיר המערער), לאחר שהבהיר כי לודמיר לא נותן לו כל הנחיות מקצועיות, נשאל והשיב סהר-אל אודות הידע המקצועי שלו (ש' 185-186):

ש: האם עברת הכשרה מקצועית בעברך?

ת: לא. יש לי ידע כי עבדתי בחשמל אז יש לי טי טיפה, אני לא יודע לקרוא תוכניות,

בסיסי תקרה בטון תקרה בטון, הם פותחים תוכניות בדפים ענקיים אני לא מבין

כלום זה נראה לי בנס"א.

לא שוכנעתי אפוא כי ללודמיר או לסהר-אל היה את היכולת לבצע את העבודות המתוארות בחשבוניות.

54. לודמיר ציין בחקירתו כי היכולת שלו היא להביא עובדים זרים. ובלשונו של לודמיר (עמ' 1812 לנספחי המשיב ש' 297-298):

אני יש לי ג' רק ג' יכול להביא עובדים זרים וזה היתרון הגדול שלי וזה הסיבה שקניתי

חברה ולא פתחתי חברה מאפס. וזהו זה מה שאני עושה אני יכול להביא עובדים זרים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

אף עיון בהודעתו של סהר-אל עולה בקנה אחד עם תמונת דברים זו, ולפיה מה שהביא לודמיר לעסקה הייתה פועלים – ולכך למעשה היה אחראי. כך תמצת את הדברים סהר-אל (עמ' 1289 לתצהיר המערער ש' 27-28):

ש: מה הקשר בין מנשירוב לגי' אי נלן?

ת: מנשירוב מביא את העבודות ושלומי קבלן שמביא את כוח האדם.

תיאור זה ולפיו לודמיר מביא את כוח האדם, מתיישב אף עם אופי עבודת הפיקוח שתיאר סהר-אל (בחקירה זו, נספח כ' לתצהיר המערער), הכולל התייחסות לעובדים אך לא באופן ממשי לבנייה עצמה (אשר כזכור המפקח סהר-אל אינו בעל ניסיון ממשי לגביה). הבאת פועלים היא פעולה שיכולה להתבצע גם ע"י מי שנטול כל ניסיון בבנייה – ולכך אכן יש להניח כי לכך נועד לודמיר. אלא שהחשבוניות לא תיארו אספקת כוח אדם, אלא מתן שירותי בנייה. זהו שירות שונה באופן מהותי, כאשר בצדק וכפי שציינתי כבר לעיל, בצדק עמד על כך המשיב כי מדובר בפעילות שהיקפה הכלכלי שונה באופן דרמטי.

תיאור העסקאות בחשבוניות אינו תואם את שנעשה, ולכן החשבוניות הן אכן חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

55. מנהלי פרויקטים מטעם אלקטרה, טענו כי אינם מכירים את לודמיר.

כך לדוגמה מסר בהודעתו (שנגבתה במשרדי המשיב) מר צ'רטין יבגני, מנהל פרויקט ביצוע (בהרצליה) מטעם אלקטרה (נספח 15 לתצהיר המשיב, עמ' 565 ש' 25):

ש: האם אתה מכיר את שלמה לודמיר?

ת: לא שמעתי את השם הזה.

[הוא אינו מכיר אף קבלן משנה אחר של המערער; באופן דומה ראו גם דבריו של אייל קמה, מנהל פרויקט של אלקטרה באכזיב, אשר אף הוא אינו יודע מי זה שלמה לודמיר (נספח 14 לתצהיר המשיב, עמ' 538 ש' 20)]

לצד זה, היו אכן עדויות בהן היו כאלה שכן הכירו את לודמיר, אלא שהרושם הוא כי מדובר בהכרות שטחית – אשר אינה מתיישבת עם התפקיד המרכזי אשר החשבוניות מתארות כי החברה שלו ביצעה. כך לדוגמה עופר קריב, מנהל פרויקט של אלקטרה ברמת גן (נספח 17 לתצהיר המשיב) תחילה כלל לא זכר (בחקירה שנערכה ביום 8.6.17) מי זה שלמה לודמיר (ראו עמ' 786 לתצהיר המשיב ש' 105-104) ולאחר מכן נזכר ואמר:

ש: מי זה שלומי?

ת: אני נזכר שהוא בחור חרדי שקשור למנשירוב, לא יודע מה הקשר והוא הסתובב

באתר לא פעם עם עמנואל, עמנואל נמצא באתר בתדירות.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ש: מה תפקידו של שלומי?

ת: לא יודע מה תפקיד שלומי.

ש: מה עשה שלומי שהגיע לאתר?

ת: הסתובב עם עמנואל ועשו סיור לא משהו שקשור אלי לא עמדתי מולו בקשר אף פעם.

### פעם.

המערערים מצטטים בסיכומיהם (חלק) מתוך דברים אלה – כמוצאי שלל רב, ולפיהם מנהל האתר מכיר את לודמיר. איני רואה כך את הדברים. לא זה סוג ההכרות המצופה ביחס למי שמנהל כביכול את עבודות הבנייה – כפי שמתואר בחשבוניות. הכיזד זה מי שאחראי על ביצוע העבודות (לודמיר) לא עמד בקשר אף פעם מול מנהל הפרוייקט – אין צריך לומר כי הדברים מתמיהים.

56. להשלמת התמונה אציין כי המשיב הוציא ללודמיר כפל מס (עסקאות) בגין החשבוניות שהוציא בשם חב' ג'י אי למעצרת. ערעור שהגיש לודמיר ושנשמע לפניי, נדחה.

57. המערערים בחרו שלא לזמן לעדות את לודמיר וכאמור לעיל, אף לא גורמים אחרים שיכלו לשפוך אור על ההתקשרות מול ג'י אי – וכנראה שידע מדוע. כפי שנקבע בפסיקה, אי הבאת עדים רלוונטיים מקימה חזקה כי לו באו להעיד – עדותם הייתה מחזקת את הצד שכנגד [ראו לדוגמה: ע"א 1206-16 חברת יהלומי סמואל - רוזנבאום (1992) בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (9.10.18), פס' 37; "קדמי, על הראיות, חלק שלישי (2003) עמ' 1649]..

58. לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו, איני מקבל את טענות המערערים ביחס לחשבוניות שהוציאה ג'י אי ואני סבור כי בצדק הושגת כפל המס בגינן.

### חב' וורק איט

59. חב' וורק איט הוציאה למעצרת 76 חשבוניות, עבור עבודות בניה - שלד, גמר ובלוק, בתקופה שבין 10/2017-06/2017. החשבוניות הסתכמו לסך של 30,514,909 ₪ (כולל מע"מ), והמע"מ הגלום בחשבוניות עמד על 4,433,790 ₪. מדובר בעסקאות בסכום ניכר, אשר בוצעו לכאורה תוך פרק זמן קצר של כ- 4 חודשים.

בעל המניות של חב' וורק איט הוא אלכס ברבש (להלן: "ברבש").

60. המשיב מסר כי לברבש הוצאה דרישה לתשלום כפל מס (עסקאות) בגין החשבוניות הנ"ל, וכי הוא לא הגיש על כך ערעור.

61. המערערים בחרו שלא לזמן לעדות את ברבש או גורמים אחרים שיכלו לשפוך אור על ההתקשרות מול חב' וורק איט – וכנראה שלא בכדי. אי הבאת עדים רלוונטיים מקימה חזקה כי אילו הובאו לעדות – עדותם הייתה עומדת לרועץ למי שבחר שלא להביאם - המערערים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

62. המשיב צירף לתצהירו שתי חקירות של ברבש, הראשונה מיום 28.9.17 (נספח 39 לתצהיר המשיב), והשנייה מיום 26.6.18 (נספח 42 לתצהיר המשיב) – בה, לרוב, שמר ברבש על זכות השתיקה.

63. ברבש מסר בחקירתו (נספח 39 לתצהיר המשיב) כי הגיע לארץ מרוסיה בפברואר 2017, אחרי שלא היה בארץ 5 שנים. החברה נרכשה, לדברי ברבש, בעלות של 20,000 ₪, כאשר כבר במעמד הרכישה היא הייתה בעלת הסיווג הקבלני המתאים, שכן היו רשומים כעובדיה שני בעלי המקצוע (הנדסאי ומהנדס) הנדרשים על פי דין לצורך קבלת הסיווג הקבלני.

לדברי ברבש, הוא רכש את החברה "מן המוכן" לצורך פעילותה. הוא לא זכר (בחקירה שנערכה בסמוך לאירועים) ממני רכש את החברה, אך ציין כי היה עו"ד ש-סידר הכל' והוא רק היה צריך לחתום על הטפסים (עמ' 1908 לתצהיר המשיב ש' 54-55):

ש: העו"ד גם סידר לך את המהנדסים לצורך הפרוצדורה מול רשם הקבלנים?

ת: כן, הם מסדרים הכל.

64. המשיב חקר במשרדיו את אותם הנדסאי (שלמי אמר) ומהנדס (רם טרשתי) שהיו רשומים בחברה, ואלה אישרו כי דובר היה ברישום פורמאלי בלבד וכי בפועל לא עשו דבר (חקירתם מצויה בנספח 41 לתצהיר המשיב).

שלמי אמר, נשאל והשיב (עמ' 1944 לתצהיר המשיב):

ש: מה אתה עושה בפועל עבור קבל (כך במקור, א.ג.) משכורת מחב' וורק איט?

ת: הם משתמשים בתעודה שלי ועל זה אני מקבל שכר.

ש: האם אתה מכיר את הפועלים של החב', מנהלי עבודה, לקוחות, ספקים וקבלני

משנה?

ת: לא.

..

ש: האם עברת על תוכניות עובדה או חתמת עליהם, האם אתה חתום על פרויקטים

שהחב' מבצעת?

ת: לא.

ש: איזה אחריות מקצועית יש לך על הפרויקטים, טיב העבודה והפועלים?

ת: שום אחריות, ...

אסתפק בציטוט קצר מדבריו (הדומים במהותם) של רם טרשתי (עמ' 1953 לתצהיר המשיב):

ש: מה ידוע לך על פעילות חב' וורק איט אשר נמצאת בבעלות אשר ברבש?

ת: לא ידוע לי.

אני סבור כי תמונת הדברים העולה מהאמור - מדברת בעד עצמה, והרושם הוא כי אין מדובר בהתנהלות תקינה של חברת בנייה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

65. בחקירתו של ברבש יש סתירות פנימיות. לדוגמה: פעם טען כי הוא סיפק חומרי בנייה באמצעות קבלני משנה שלו (ש' 348-350) ופעם הכחיש זאת (ש' 152-159). המערער עצמו בחקירתו אישר כי ברבש - "לא מספק חומרים באתרים" (נספח 11 לתצהיר המשיב עמ' 447 ש' 335; ובהרחבה - ש' 331-347). זוהי דוגמה אחת ובכך אסתפק, תוך שאציין כי גרסתו בכללותה אינה לגמרי עקבית. ושוב, המערערים בחרו שלא לזמן לעדות בבית המשפט את ברבש - עמו נקשרו בעסקאות עתק שבוצעו לכאורה בפרק זמן קצר, וחזקה כי ידעו מדוע. אי זימונו לעדות, צריכה כמובן להיזקק לחובת המערערים.

66. אפנה כעת לבחון את הדברים שמסר ברבש אודות השירותים שנתן באמצעות חב' וורק איט. ברבש ציין בחקירתו כי כל שסיפק למערערים הוא עובדים זרים וכי לא ביצע עבודה בעצמו. לדבריו שימש אך כמתווך בין העובדים הזרים ללקוח (עמ' 1909 לנספחי המשיב, נספח 39 ש' 125-137):

ש: אתה לא קבלן, אתה מתווך?

ת: כן

ש: מה אתה מתווך?

ת: אני מביא פועלים.

..

ש: אני אומר לך שאתה קבלן כח אדם לאלקטרא פועלים (כך במקור, א.ג.). זרים בגלל רשיון ג' שלך.

ת: אם הם רוצים 20 פועלים אני מספק להם, אם אלקטרא צריכים כמות פועלים מסוימת באתר מסויים הם פונים למזמין שלי ינון מנשירו (כך במקור, א.ג.). אז היה רונן, אני ניגש לכח אדם ואני מזמין פועלים אם כמה שצריך ומביא אותם לעבודה באתרים שונים לפי הצורך ולפי הזמנה. אני נמצא בשטח.

וכן כשנשאל בהמשך דבריו על פעילותו עם המערערים, ענה (עמ' 1910 לנספחי המשיב, ש' 151):  
אלקטרא יום, היא בונה בפועל, היא מחפשת מי יכול להביא את העובדים, מי יעשה את העבודה.

וכן בהמשך (עמ' 1911 לנספחי המשיב, ש' 208; עמ' 1912, ש' 209-211):

ש: אז אם זה כך אתה לא בונה באלקטרא?

ת: היא מזמינה את הפועלים בלבד, ואני מספק לה את הפועלים, ואניה שהוא בעצמו פועל זר והוא רושם את שעות העבודה על דף נייר ידני, אני נמצא בשטח. באופן עקרוני אם אתה מסתכל על זה אלקטרא מבצעת את העבודה. בתכלס לא יהי רשום שם ולא מוזכר שם.

דבריו של ברבש ברורים - וורק איט לא ביצעה עבודות בניה עבור המערערת או עבור אלקטרה, אלא סיפקה עובדים לאתרי בנייה בהתאם להזמנת אלקטרה. מי שניהל בפועל את הבנייה היו אנשי אלקטרה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

67. תמונת דברים זו עולה בקנה אחד עם העובדה כי מנהלי אתרי הבנייה מטעם אלקטרה, לא הכירו את ברבש, או שהכירוהו הכרות שטחית – אשר לא עולה בנקל בקנה אחד עם היקף העבודה שעולה מהחשבונות כאילו ביצע.

כך, על אף שלדברי ברבש הוא היה מגיע לאתרים על בסיס קבוע אחת לשבוע לפחות וכי אף הכיר את מנהל האתר מטעם אלקטרה (נספח 39, עמ' 1912, ש' 216-217) - מר אייל קמא, בפועל אותו מנהל אתר טען כי אינו מכיר את ברבש או את חברת וורק איט (נספח 14, עמ' 539 ש' 23-25). מר יוגב בשאר, אף הוא מנהל פרויקט באלקטרה, ציין כי ההיכרות שלו עם ברבש היא שטחית בלבד והסתכמה בפעם פעמיים בודדות (עמ' 803 לנספחי המשיב ש' 2-3).

68. אכן וכפי שציינה המערערת, מספר עובדים זרים ציינו כי "בעל הבית" שלהם היה ברבש [כך לדוג' העובד Ion Olari אמר כי המעסיק שלו הוא מר ברבש (עמ' 815 לנספחי המשיב ש' 5-6; העובד Ion Gajiu ציין כי בעל הבית הוא סשה וציין את מספר הטלפון של ברבש (עמ' 835 לתצהיר המשיב ש' 67-68); העובד Ion Verdes אמר כי בעל הבית הוא ברבש (עמ' 886 ש' 21-25, עמ' 890 ש' 175-183); כן העיד מנהל קבוצת עובדים זרים, אדם בשם איוואן, אשר נקרא למקום ותושאל במסגרת חקירתו של מר אייל קמה, וציין דברים דומים ואף ציין את מספר הטלפון של ברבש - עמ' 539 לנספחי המשיב].

אולם, בשים לב למכלול הנסיבות - אין די בדברים אלו. אין מחלוקת שברבש וחב' וורק איט משכו את העובדים הזרים מחב' כוח האדם דור עמל, ולכן מטעם זה – אין זה מפתיע כי העובדים הללו ידעו את שמו של ברבש ואת הטלפון שלו.

69. כן מתאר ברבש כי התשלום לפועלים נעשה על ידי אלקטרה וכי לחוזה בינו לבין המערערת למעשה אין לדעתו משמעות (עמ' 1911 לנספחי המשיב, ש' 200-203):

ת: אלקטרה משלמת משכורת שלהם, וזה עובר למנשרוב.

ש: למעשה החוזה בינך לבין המזמין לא שווה כלום, אתה משלם לפועלים משכורת דרך חלברת (כך במקור, א.ג.) כח אדם ואלקטרה משלמת עבור הפועלים

ת: כן, אני חושב שזה כך.

ש: וכמה את מרוויח מכל הסיכוב הזה?

ת: 8000 אלף ברוטו, זאת המשכורת שאני מושך מהחברה.

עוד אזכיר כי כפי שמסרה יעל בן עמי, מנכ"לית חב' כוח האדם דור עמל (נספח 16 לתצהיר המשיב, עמ' 580) – ממנה נמשכו העובדים הזרים באמצעות וורק איט, מדובר למעשה באותה קבוצת עובדים שעבדה תחת ג"י אי, ומאוחר יותר נמשכה תחת שמה של המערערת, ומשהתברר לדור עמל



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

כי אין למערערת רישיון קבלן - המערער הביא את חב' וורק איט - כדי שהעובדים ימשכו מדור  
עמל תחת שמה:

ש: לפי מה שהבנחלק (כך במקור, כנראה צריך להיות - "שהבנת חלק", תוספת שלי  
- א.ג.) מהעובדים של חברת ג"י איי עברו למשירוב ולאחר מכן מה נעשה איתם?

ת: עברו לעבוד תחת וורק איט.

...

ת: ... מיד שהבנתי שאין לו רישיון קבלן ביקשתי ממנו להפסיק והוא הביא לי את  
וורק איט ...

וורק איט שימשה אפוא את המערערים כדרך למשוך כוח אדם מחברת דור עמל - הא ותו לא.  
70. המערער בחקירתו הנגדית ניסה לפרש את דברי ברבש ואת ההתרחשויות כך שיש להסיק מעצם  
ביצוע העבודה על ידי העובדים הזרים הרשומים על שם וורק איט, כי וורק איט נתנה שירותי בנייה  
ולא סיפקה עובדים בלבד (פרוטוקול מיום 5.3.23, עמ' 42 ש' 19-34, עמ' 43 ש' 1-11).  
פרשנות זו אינה מתיישבת עם התמונה בכללותה ואף לא עם דברי ברבש עצמו - אשר ידע כמובן  
מה הוא עשה בפועל - והוא הדגיש (נספח 39 לתצהיר המשיב ש' 159) - כי הוא:  
**לא מביא להם כלום, אני רק מביא פועלים, ראשים.**

יוצא אפוא כי החשבוניות שקיבלה המערערת מחב' וורק איט, אינן מתארות את העסקה האמתית  
שהייתה בין הצדדים. החשבוניות לא תיארו אספקת כוח אדם, אלא מתן שירותי בנייה. זהו שירות  
שונה, וכפי שציין המשיב בצדק (ולמעלה מהנדרש) - היקפו הכלכלי שונה באופן משמעותי משירות  
של אספקת עובדים גרידא.  
חשבוניות שאינן מתארות את העסקה לאשורה, הן חשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין, בנסיבות  
שהיו ידועות לה היטב.

71. לאור כל האמור ומהטעמים שפורטו, איני מקבל את טענות המערערים ביחס לחשבוניות שהוציאה  
וורק איט ואני סבור כי בצדק הושת כפל המס בגינן.

חב' צח פאוור

72. המערערת ניכתה מס תשומות על סמך 27 חשבוניות שהוציאה לה צח פאוור בחודשים 04-08/2017.  
סכום החשבוניות (כולל מע"מ) עמד על 13,286,422 ₪, והמע"מ הגלום בחשבוניות הוא בסך  
1,930,506 ₪. מדובר על עסקאות בהיקף ניכר, תוך פרק זמן קצר יחסית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

73. בתקופה הרלוונטית, שימש כמנהל החברה וכבעל מניותיה - שיח מחמד עיסא (להלן: "שיח עיסא"). שיח עיסא, כמו שאר מוציאי החשבונות, לא זומן למסור עדות מטעם המערער. המשיב מסר כי הוציא לשיח עיסא כפל מס, וכי זה לא הגיש על כך ערעור. כן מסר המשיב כי פעילותה של צח פאוור נסגרה ביום 11.4.18.

74. כמו ביחס לשאר קבלני המשנה, אף לגבי שיח עיסא וחב' צח פאוור, המערער לא ביצע כל בדיקות של ממש קודם להתקשרות עמם (חקירת המערער במשרדי המשיב, נספח 11 לתצהיר המשיב ש' (252):

דיברתי איתו ושאלתי אותו כמה שאלות, נראה לי בחור שידוע עבודה הוכיח את עצמו.

ולגבי מצבה של חב' צח פאוור, נשאל המערער והשיב (שם, ש' 277):

ש: עשית בדיקות לפני עריכת החוזה, אם צח פאוור מסוגלת לשאת בנזקים כלשהם?

ת: לא עשיתי בדיקות אבל הוא היה נראה לי בחור רציני.

תשובות אלה יכולות לספק, אם כל תפקידו של שיח עיסא היה לספק כוח אדם. לא כך אם באמת צופה ממנו כי יהיה אחראי למתן שירותי בנייה בהיקף המדובר.

75. שיח עיסא נחקר במשרדי המשיב ביום 27.11.17 – בסמיכות זמנים לאירועים (נספח 24 לתצהיר המשיב). על אף סמיכות זמנים זו, שיח עיסא טען בחקירתו שוב ושוב כי אינו זוכר, חזר בו תוך כדי וציין כי טעה ובצדק ציין המשיב כי חקירתו אינה מעוררת אמון.

כך לדוגמה – הוא משנה את גרסתו ביחס לזהות העובדים שסיפק למערער – פעם ציין כי העסיק רק עובדים ממוצא סיני או מולדבי, ולאחר מכן טען כי העסיק גם ערבים ישראלים (ראו עמ' 1192 לתצהיר המשיב ש' 255-257). באופן דומה, בתחילת החקירה שיח עיסא אינו יודע לציין קבלני משנה שכביכול העסיק, ולפתע בהמשך החקירה (לאחר שנמסר לו אודות אותם קבלני משנה) הוא יודע לנקוב במספר העובדים המדויק שכל אחד מהם סיפק לו (ראו עמ' 1192 לתצהיר המשיב ש' 263-267). כמו כן, אין הוא מכיר את "שיטת ברנוביץ", באמצעותה נבנה השלד באתר – שהוא כביכול ובהתאם לחשבונות בנה - ראו עמ' 1191 לתצהיר המשיב ש' 211-212 וש' 243-242 – שם הוא מודה כי בכל הנוגע לשיטת הבנייה, הוא – "לא יודע מה עשו באתר איזה שיטה לא יודע מה הם עשו"; והמשך החקירה, בעמ' 1194 ש' 350-352:

ש: אז תגיד זה לא נראה לך מצחיק שאתה לא יודע מה זה ברנוביץ ומצד שני אתה

אומר לי שהיית נותן הוראות מקצועיות לפועלים?

ת: מה אני יעשה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

76. הודעתו של שיח עיסא אינה קוהרנטית, והוא אינו נוקב בתשובותיו בגישה עקבית. במקום אחר בחקירה שיח עיסא טען (ללא כל היסוס) כי עובד מטעם המערער - עמנואל, והמערער עצמו הם שנתנו הוראות לפועלים.

כך, לגבי עמנואל - (עמ' 1187 לצהיר המשיב ש' 46-49):

ש: מי נתן לפועלים את ההוראות?

ת: עמנואל

ש: איזה הוראות עמנואל נתן לפועלים באתר?

ת: היום יוצקים, מחר עושים ברזל, היום רשתות, התקדמות עבודה אחי.

ביחס לביצוע עבודת השלד (בעמ' 1191 לתצהיר המשיב, ש' 246-247):

ש: אז אתה אומר שעמנואל המנהל של מנשירוב אמר לקבלני משנה שלך מה

לעשות?

ת: כן הוא אמר להם.

וביחס למערער, טען שיח עיסא (שוב, ללא כל היסוס, בחקירתו שבעמ' 1192 לתצהיר המשיב בש'

(275-272):

ש: אז מי נתן הוראות לפועלים?

ת: היה מנשירוב שמה נתן הוראות לראיסים ולפועלים.

ש: מנשירוב יונן היה שם כל היום?

ת: בטח כל היום הוא נתן הוראות.

אלא שגרסה זו נסתרה ע"י המערער עצמו. לגבי עמנואל - ציין המערער בחקירתו (נספח 11 לתצהיר

המשיב ש' 77-79):

ש: אני אומר לך שמוחמד שיח עיסא אמר לי שעמנואל מנהל את הפועלים באתר,

מבחינה מקצועית, מבחינת הבנייה?

ת: מה פתאום.

ובהמשך (שם, ש' 105):

עמנואל לא חד משמעית לא ניהל את העובדים באתר.

[המערער שב ונקט בדברים דומים גם בחקירתו הנגדית (ראו פרוטוקול מיום 1.3.23 עמ' 55 ש' 12-

13)]

ולגבי עצמו - נשאל והשיב המערער (עמ' 35 לפרוטוקול מיום 5.3.23):

עו"ד מססה: הוא אומר בשורה 275 "בטח כל היום והוא נתן הוראות". הוא

אומר שאתה, היית שמה כל יום ונתת הוראות לעובדים ממוצא

ערבי? היית שם?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

העד, מר מנשירוב: לא, הוראות לעובדים לא נתתי, אבל ביקרתי הרבה.

...

עו"ד מססה: אתה נתת הוראות?

העד, מר מנשירוב: תשאלו אותו.

עו"ד מססה: אני שואלת אותך. אתה נתת הוראות לפועלים כל יום?

העד, מר מנשירוב: לא.

גרסתו של שיח עיסא, נסתרה אפוא בדברי המערער.

77. המערער עומת עם כך ששיח עיסא לא הכיר את מנהל העבודה מטעם אלקטרה, ומנהל עבודה זה לא

הכיר אותו. המערער סבר כי אין בכך כל קושי. לדבריו (עמ' 21, לפרוטוקול מיום 5.3.23):

עו"ד מססה: יכול להיות שהוא גם לא מכיר את מנהל האתר את יבגני? יכול

מצב כזה? שאדם שכל יום מגיע ומחלק לקורות לפועלים והוראות

מקצועיות, שהוא בונה את הבניין, הוא בונה את הבניין, הוא סיפק

שירותי בנייה, יכול להיות שהוא לא מכיר את מנהל האתר? את

יבגני.

...

העד, מר מנשירוב: יכול להיות שהוא מכיר את מנהל עבודה, או בכלל לא מכיר אף

אחד, זה גם בסדר.

ב"כ המשיב תמחה על כך – שלא שיח עיסא מכיר את מנהל האתר ולא המנהל אותו, ולכן שבה

ושאלה (שם, בעמ' 22):

עו"ד מססה: אז אתה אומר רק אני מסכמת, תאשר בבקשה שלפי דבריך

אדם יכול לתת הוראות לפועלים באתר, באמצעות ההוראות

לפועלים נבנה הבניין ומנהל האתר לא יודע מי זה בכלל.

העד, מר מנשירוב: אני בהחלט מאשר.

בניגוד למערער, אף לי נראים הדברים תמוהים. כיצד זה מנהל האתר מטעם אלקטרה ומי שכביכול,

לטענת המערער וכמצוין בחשבוניות, מבצע את עבודות השלד – בפעילות שהיקפה הכלכלי כה

גבוה, לא מכירים זה את זה. לא בנקל ניתן לתת אמון בדברים.

אלא שלמעשה גרסתו של המערער, כאילו שיח עיסא באמצעות חב' צח פאוור, סיפקו את העבודות

הנזכרות בחשבוניות, נסתרת – כפי שנראה מיד, בדברי שיח עיסא עצמו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

78. שיח עיסא טען כי הוא מעסיק שני מהנדסים, אלא שהוא לא העסיק אותם בהתקשרות מול מנשירוב, שכן (עמ' 1189 לנספחי תצהיר המשיב, ש' 157-156):

את האתרים של מנשירוב הם לא מכירים כי אני רק מספק למנשירוב עובדים, הוא יש לו מנהלים שלו, מהנדסים שלן והכל שלו.

"אני רק מספק למנשירוב עובדים" – זה ככל הנראה לכל היותר מה שסיפקה צח פאוור, ואם כך הוא – בהחלט ייתכן כי שיח עיסא ומנהל האתר, כלל לא יכירו זה את זה. אלא שאספקת עובדים אינו מה שנכתב על גבי החשבוניות. על גבי החשבוניות צוינו עבודות בנייה (כגון עבודות שלד ועבודות נוספות) – יוצא אפוא כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. עוד אוסיף כי הטענה כי למנשירוב היו מנהלים ומהנדסים משלו – אינה נכונה, שכן אין חולק כי המערערים לא העסיקו כל מנהל עבודה מקצועי וודאי שלא כל מהנדס מטעמם. יש מקום להניח כי מהנדסים אלה ששיח עיסא מזכיר, הם מהמהנדסים של אלקטרה – אשר ניהלו את עבודות הבנייה.

79. די באמור לעיל כדי לקבוע כי בצדק קבע המשיב כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, שכן הן מתארות שירותי בנייה שצח פאוור לא סיפקה. המערערים בחרו שלא להביא את שיח עיסא למסור עדות – וחזקה כי ידעו מדוע. בנסיבות אלה, אין לי אלא לקבוע כי לא עלה בידם להוכיח כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב.

### חב' ניצ'ר טוי

80. המערערת ניכתה מס תשומות מ-20 חשבוניות שקיבלה מאת ניצ'ר טוי, מהם נראה כי זו סיפקה למערערת שירותי בנייה. החשבוניות הוצאו למערערת בחודשים 04-06/2017, הן בסך של 6,627,808 ₪ (כולל מע"מ) והמע"מ הגלום בהן הוא בסך 963,015 ₪. מדובר בעסקאות בסכום ניכר, תוך פרק זמן קצר.

81. בעל מניות ניצ'ר טוי ומנהלה בתקופה הרלוונטית היה מר איתמר גדסי (להלן: "גדסי"), בחור ישיבה בן 25 (באותה העת) וללא כל ניסיון בתחום הבנייה.

ניצ'ר טוי נסגרה באופן יזום ע"י המשיב ביום 30.6.17, בשל חשד להפצת חשבוניות פיקטיביות. המשב מסר כי לגדסי הוצאה דרישה לתשלום כפל מס (עסקאות) בגין החשבוניות הנ"ל, וכי הוא לא הגיש על כך ערעור.

82. גם את גדסי בחרה המערערת שלא לזמן לעדות, וחזקה כי ידעה מדוע.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

83. לחב' נייצ'ר טוי לא היה את הסיווג הקבלני הדרוש למשיכת עובדים זרים מתאגידי כוח אדם. לאור זאת, המשיב טוען כי כלל לא הוכח מה היה טיבה של העסקה מול נייצ'ר טוי והאם סיפקה למערערת דבר מה מעבר לחשבונות.

84. המערערת טענה כי העסקאות עם נייצ'ר טוי היו עסקאות אמת, כי נחתם עמה הסכם וכי נערכו התחשבנויות. לדברי המערערת, השכלתו הפורמלית של בעליה של נייצ'ר טוי אינה רלוונטית, שכן פועלים שהגיעו לאתר ידעו לבצע את העבודה. עוד ציינה המערערת כי חלק לא מבוטל מעבודתה של נייצ'ר טוי נעשתה באתרים שאינם של אלקטרה, ולכן אין זה מפתיע כי גורמים מטעם אלקטרה לא הכירו את נייצ'ר טוי ואת גדסי.

85. גדסי נחקר במשרדי המשיב, וצורפו לתצהיר המשיב שתי חקירות שלו – מיום 6.8.11 ומיום 8.11.18 (נספחים 35 ו-36 לתצהיר המשיב).

הרושם הוא כי גדסי נטול כל ניסיון וידע של ממש בתחום עבודות הבנייה. לדבריו (עמ' 1885 לתצהיר המשיב ש' 5):

לפני שרכשתי את נייצ'ר טוי למדתי בישיבת פונוביז'. היום אני עדיין לומד בישיבה, זה לא עבודה שגוזלת את כל זמני.

לגבי הידע שבאמתחתו, נשאל והשיב גדסי (שם, ש' 11-13):

ש: יש לך איזשהו ידע מקצועי?

ת: בבניה, מה שלמדתי. לא למדתי קורס או משהו, הייתי יושב מדבר עם קבלנים שואל שאלות. למדתי את זה מעצמי. לא ברמה המקצועית ביותר.

המערער, בחקירתו מיום 15.11.17 (עמ' 405 לתצהיר המשיב) נשאל אודות האופן בו הכיר את גדסי:

ש. איך הגעת לעבוד עם איתמר?

ת: מהשטח. הוא חיפש עבודה משהו כזה אני זוכר.

...

ש: איך בדקת את היכולות שלו, טרם העברת לו עבודות כאלו?

ת: הוא הסביר לי שהוא עשה איזה פרויקט, לא בדיוק זוכר את מה שהיה, ואז נתתי לו עבודה.

תיאור דומה ניתן ע"י המערער אף בחקירתו הנגדית (בחקירתו מיום 1.3.23 ש' 1-3):

עו"ד מססה: אז בגלל שהוא בא והסביר לך שהוא מבין בבנייה לקחת אותו

לספק לך שירותי בנייה נכון?

העד, מר מנשירוב: נכון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

תיאור הדברים מעורר תמיהה: כיצד זה ניתנת עבודה בהיקף כזה למי שאין לו ניסיון ממשי וללא ביצוע בדיקות כלשהן. גם את גדסי מנהלי העבודה מטעם אלקטרה לא מכירים. המערערת ציינה בהקשר זה כי הוא ביצע עבודה גם בפרויקטים אצל קבלנים אחרים, אולם אין מחלוקת כי הוא לכאורה ביצע גם עבודות בפרויקטים של אלקטרה – וכאמור איש ממנהלי האתרים לא הכיר אותו. מבחינה מעשית – אף טענה זו מעוררת תמיהה.

86. גדסי מסר בחקירתו כי הוא עצמו שכר את שירותיהם של קבלני משנה לביצוע העבודות. לדבריו, פעל כמעין מתווך, לצורך העברת העבודה שקיבל מאת המערערת (עמ' 1846 לתצהיר המשיב ש' (73):

### רק העברתי עבודה מכאן לכאן זה הכל.

רווחיו של גדסי היו, לדבריו, מהפער בין מה שקיבל למה ששילם להם (עמ' 1849 ש' 147-148):

### שילמתי לקבלני המשנה שלי קצת פחות וזה היה הרווח שלי.

בחקירתו הוטח בגדסי כי הוא קיזז חשבוניות מארבע חברות – שהיו כביכול "קבלני משנה" של ניצ'ר טוי, אלא שביחס לכל אחת מארבעת החברות הייתה בעיה של ממש – המקשה לתת אמון בדבריו: נטען כי 3 מתוך 4 החברות שגדסי קיזז חשבוניות שלהן היו סגורות, ולגבי החברה הרביעית, ירמי בע"מ, בעל החברה טען כי אינו מכיר את גדסי (עמ' 1895 לתצהיר המשיב, ש' 414-461).

87. ושוב לגבי העבודה עצמה – גדסי אפילו לא ידע להשיב האם קבלני המשנה ששכר סיפקו חומרי בנייה לאלקטרה (עמ' 1846 לתצהיר המשיב, ש' 63-64) – תשובה המעוררת אף היא תמיהה.

88. בהסכם בין ניצ'ר טוי לבין המערערת (עמ' 1879 לתצהיר המשיב) נקבע, לדוגמה בסעיף 5.2, כי על ניצ'ר טוי לשאת בכל נזק שייגרם – אלא שגדסי הבהיר כי לא הייתה לו כל יכולת כלכלית לשאת בתשלום פיצוי וכי הוא לא נדרש להפקיד כל ערבות לשיפוי המערערת בגין כל נזק שייגרם לה. פער זה בין התחייבויות בהסכם לבין המציאות, תואם את תמונת הדברים ולפיה נלקח לביצוע עבודה בהיקף גדול – גורם חסר ניסיון וגב כלכלי, שכן לאמתו של דבר תפקידו אינו באמת ביצוע העבודה, אלא מתן כסות חשבונאית שתאפשר את שהתנהל בפועל.

89. המערער בחקירתו טען כי ניצ'ר טוי ביצעה עבור המערערת עבודות פשוטות בתחום הבנייה בלבד (עמ' 85 לפרוטוקול הנ"ל, ש' 21-18):

עו"ד מססה: מה היא סיפקה לך?

העד, מר מנשירוב: כל העבודות הנלוות הפשוטות שזה פירוק רגליים לתקרות שאני יצקתי, פינוי פסולת, כל מיני עבודות בטון למיניהם, כל הדברים האלה, גרעין למשל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

בצדק ציינה ב"כ המשיב בפני המערער כי אין לכך ולו רמז בחשבוניות. בחשבוניות מתוארות עבודות בנייה מסוג שלד לדוגמה, בדיוק באותה מתכונת בה צוינו העבודות בחשבוניות של שאר קבלני המשנה. בתשובה לכך השיב המערער כי לחשבוניות נלווה פירוט – אלא שפירוט שכזה לא הוצג ונותרנו עם טענות בעלמא שקשה לתת בהן אמון. העד הוסיף וטען כי פירוט זה של הכתוב בחשבוניות, מצוי בחומר שלקח המשיב ולא הושב לו (עמ' 87 לפרוטוקול ש' 18):

**תחזירו לי את החומר, אני אתן לך פירוט.**

אלא ששוב – מדובר בטענות בעלמא. למערער ניתנה ההזדמנות לצלם כל חומר שביקש, ואין ראייה של ממש לטענותיו – אשר הרושם הוא כי נועדו להסיר את התמיהה אשר דרך התנהלותו בשכירת שירותיו של גדסי העלתה.

90. מכלול הנסיבות הנוגעות לנייצ'ר טוי ולבעל מניותיה – גדסי, מעוררת תמיהה וחשד. בנסיבות אלה ובהעדר הסברים של ממש, בצדק קבע המשיב כי מדובר בחשבוניות שהוצאו למערערת שלא כדין. לאחר שהציג המשיב תמיהות משמעותיות אלה, הנטל להוכיח כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב – עבר אל המערערת. משבחרה המערערת שלא לזמן את גדסי למסור עדות (ואף לא כל עד רלוונטי אחר מלבד המערער) – אין לי אלא לקבוע כי לא עמדה בנטל זה.

91. סיכום ביניים: לאחר בחינת עניינם של כל ארבעת "קבלני המשנה" שאת שירותיהם רכשה כביכול המערערת, התמונה היא כי כל אחת מהתקשרויות עוררה תמיהות רבות וממשיות. לא ניתן אף להתעלם מהמשקל המצטבר של התמונה המתקבלת. בנסיבות אלה וכאמור ביחס לכל אחד מקבלני המשנה, החשבוניות מהן ניכתה המערערת את מס התשומות הוצאו לה שלא כדין, ולא עלה בידיה להוכיח כי הדבר נעשה שלא בידיעתה (ולהיפך – מכלול הנסיבות מביא למסקנה כי היא ידעה היטב במה המדובר).

לאור האמור ומהטעמים שפורטו לעיל, הערער בכל הנוגע לכפל מס התשומות, נדחה.

### כפל מס העסקאות

92. כאמור לעיל, המשיב השית על המערער כפל מס עסקאות, בגין 127 חשבוניות שהוציא לאלקטרה. התקופה בה הוצאו החשבוניות היא בחודשים 08/2015 - 08/2017. כפל המס מסתכם לסך 16,356,202 ₪.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

93. המשיב הוציא לאלקטרה שומת תשומות בגין חשבוניות אלה, אלקטרה הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב והמשיב מסר כי הצדדים הגיעו שם לפשרה ולפיה שילמה אלקטרה מחצית מהסכום.

המשיב הציג את הסכם הפשרה לעיון בית המשפט בלבד, אולם הוא כאמור מסר אף למערער כי סכום הפשרה עמד על מחצית מסך התשומות (היינו – כרבע מסכום הכפל שהושת על המערער).  
94. מלבד חקירת המערער, נחקרו אף גורמים רבים מטעם אלקטרה – וחקירותיהם צורפו (כנדרש) לתצהיר המשיב בערעור הנוכחי. ראיות הוגשו אף ע"י המערערים, באמצעות תצהיר המערער. תמונת הדברים העולה מהראיות, תתואר בסעיפים הבאים.

95. המערערים נקשרו עם אלקטרה בהסכמים להזמנת שירותי בנייה, בשורה של פרויקטים ברחבי הארץ. הסכמים אלה כללו הסכמי מסגרת, וכן הסכמים ביחס לכל פרויקט ופרויקט (ראו ההסכמים שצורפו לנספח א' לתצהיר המערער ולנספח 23 לתצהיר המשיב; הסכם המסגרת מצוי בעמ' 525 לתצהיר המשיב).

המערער נרשם כעוסק מורשה רק בראשית שנת 2015, אותה שנה בה החלו ההתקשרויות רחבות ההיקף מול אלקטרה.

אין מחלוקת כי למערער (או למערערת) אין רישיון קבלן המאפשר להם להעסיק עובדים זרים. כמו כן, אין מחלוקת כי המערערים לא העסיקו מהנדסים או גורמים מקצועיים אחרים מסוג זה. ארדיטי, המצהיר מטעם המשיב, טען כי בהעדר רישיון קבלן, המערערים לאמתו של דבר לא יכלו לבצע בעצמם את העבודות להם התחייבו. וכך טען (בעדותו מיום 15.2.23 עמ' 86 ש' 21-24):

... אין לו גם כוח אדם שיכול לעשות את זה, לכאורה קבלני המשנה שלו פיקציה. הוא

עצמו לא קבלן מורשה, הוא לא יכול לעבור על תוכניות, הוא לא יכול לאשר שלד, הוא

לא לעשות כלום באתרים, הוא לא יכול לעשות כלום באתרים.

המערערים לא טענו כי היה בידיהם לבצע בעצמם את העבודות עליהם התחייבו בהסכמים מול אלקטרה, ותשובתם בעניין זה הופנתה אל קבלני המשנה. אלא שכפי שתואר בהרחבה לעיל, לא הוכח כי קבלני משנה אלה היו מסוגלים לתת את השירות המדובר (מעבר לאספקת כוח אדם גרידא). יתירה מזו, בהסכמים מול אלקטרה התחייבו המערערים שלא להעביר את העבודה לידיהם של קבלני משנה, ללא אישור מפורש של אלקטרה (ראו לדוגמה, עמ' 1177 לתצהיר המשיב, ס' 21 לנספח א' להסכם המסגרת). אין מחלוקת כי אישור שכזה לא ניתן, ולמעשה גורמים מטעם אלקטרה כלל לא ידעו לכאורה על קיומם של קבלני המשנה באתרים – עניין אשר כאמור לעיל מעורר תמיהה כשלעצמו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

להלן אסתפק בציטוטים בודדים מחקירות גורמים באלקטרה, המאשרים את האמור עד כה (הדברים חזרו על עצמם אף בחקירות נוספות, אלא שאין על כך מחלוקת ולכן איני מוצא טעם להאריך):  
כך, מר צרטין יבגני – מנהל פרויקט ביצוע מטעם אלקטרה בנייה נספח 15 לתצהיר המשיב, הודעת – הודעה מיום 20.11.17, עמ' 565 לתצהיר המשיב ש' 19-24:

ש: האם מותר לו להעביר את העבודה לקבלני משנה מטעמו למנשירוב?

ת: לדעתי אסור לו ולדעתי זה מוגדר בהסכם.

ש: האם עבדו כאן קבלני משנה שהוא מסר להם עבודה מטעמו?

ת: לא.

ש: איך אתה יכול להיות בטוח בכך?

ת: זה אותם קבוצת פועלים שעובדים מתחילת הפרוייקט ולא התחלפו ברמת הקבוצה, לא התווספו ולא התחלפו.

אלא שכאמור, המערער עצמו טוען כי העסיק את קבלני המשנה, על אף שאין הוא חלוק כי נאסר עליו בהסכמים מול אלקטרה לעשות כן. וכך אמר בעדותו תוך שהוא מנסה להסביר כיצד זה מנהלי אתרים מטעם אלקטרה לא הכירו את "קבלני המשנה" (ודאי לא הכרות של ממש) ולא ידעו עליהם (פרוטוקול מיום 1.3.23 עמ' 106, ש' 21-22, 24, 26-28):

העד, מר מנשירוב: אם אסור לי להביא קבלן משנה, איך אני יכול להגיד לו שיש לי קבלן משנה? בואי תהיי,

עו"ד מססה: ...

העד, מר מנשירוב: ברור שיש קבלני משנה, כל הקבלנים היו קבלי משנה.

עו"ד מססה: ...

העד, מר מנשירוב: ... כולם קבלני משנה אבל אני חתום עם הסכם של אלקטרה שאסור לי כביכול להביא קבלן משנה אבל זה טריק עסקי שלי, זה כבר עניין שלי עם אלקטרה משפטית.

המערער מסביר אפוא כי הסתיר מאלקטרה את קיומם של קבלני המשנה, שכן העסקתם נאסרה עליו. אלא שכבר כעת יש מקום לעצור ולתמוה אודות ההתנהלות של המערער ואלקטרה. ידוע כמובן לאלקטרה שאין למערער רישיון קבלן – אך היא מתקשרת עמו לבניית בניינים. אם אין הוא רשאי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

להתקשר עם קבלני משנה (כפי שהוא עצמו מאשר) ולו אין את הרישיון הנדרש להעסיק עובדים זרים ואין למערערת עצמה את כוח האדם הנדרש – כיצד חשבו הצדדים כי ייבנו הבניינים? מדובר בעיניי בתמיהה משמעותית.

96. המערערים לא העסיקו מהנדסים או כוח אדם מקצועי אחר (כגון הנדסאי בנייה, מנהלי עבודה בעלי רקע מקצועי וכיוצ"ב). המערערת העסיקה אדם בשם עמנואל זאב – אשר נטען כי הגיע בערך פעם בשבוע לאתרים. המערער עצמו היה לדבריו מגיע לאתרים לערך פעם בשבוע/פעם בשבועיים נוראו בחקירתו מיום 13.6.17 (עמ' 376 לתצהיר המשיב ש' 194) – שם ציין כי הוא - "בדרך כלל לא מסתובב בבניין".

וכך תיאר צ'רטיץ, מנהל פרויקט מטעם אלקטרה, את הדברים (נספח 15 לתצהיר המשיב, עמ' 561 ש' 7-12):

ש: מי מנהלי העבודה בשני המגרשים?

ת: עובדי חב' אלקטרה בנייה. 8 אנשים: נתנאל שרביט, רומן בוקשפון, מרינה צ'יקוטה, מהנדס ביצוע אייל באר, כל זה באתר 211. באתר 206 מנהל עבודה כמאל חוסייני, מהנדס ביצוע דור טריגר, עוזר לוגיסטי אהרון חי.

ש: פרט לי עד כמה שאתה יכול את תפקידך באתרים האלה?

ת: ניהול פרויקט מתחילה ועד מסירה ללקוח, ניהול פרויקט ביצועי ותקציבי.

עד כאן תיאור (אשר דומה לו ניתן גם מפיהם של מנהלי פרויקטים אחרים שנחקרו) – אודות הצוות המקצועי מטעם אלקטרה, הכולל מנהל פרויקט ותחתיו צוות הכולל מהנדסים ומנהלי עבודה – אשר ניהל בפועל את העבודה ברמה היומיומית. כעת אפנה לתיאור מקומה של המערערת באתר הבנייה, כאשר כזכור – מנהל העבודה כלל אינו יודע אודות קיומם של קבלני המשנה מטעמה (עמ' 561 ש' 18 – עמ' 562 ש' 15):

ש: מי הנציג בחב' מנשירוב?

ת: יונן מנשירוב.

ש: את מי מחב' מנשירוב חוץ מיונן?

ת: אח שלו איגור ומנהל עבודה שמגיע מידי פעם לאתר שקוראים לו עמנואל.

ש: מה התפקיד של עמנואל?

ת: מקיים אתי פגישות שבועיות לצורך תקשורת בין הפועלים המבצעים לצוות ההנהלה של האתר, מנהלים מטעם אלקטרה.

ש: מהי תדירות ההגעה של עמנואל?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ת: יש לנו פגישות פעם בשבוע ביום רביעי ובמידת הצורך מזמין אותו או מנהלי עבודה מזמינים אותו.

ש: לשם מה הוא נחוץ לך, הרי הוא לא נותן הוראות לעובדים כך אני מבין ממך?

ת: במידה ויש לי תקלות עם הכח המבצע אני צריך כלי נוסף, והכלי הנוסף זה עמנואל מנהל עבודה ואם לא מסתדר אז אני פונה לינון.

ש: כמו איזה תקלות?

ת: למשל אם יש בעיה ביטוחית, ביצועית או בעיית התקדמות.

ש: מי מנהל את הפועלים ברמה יומית?

ת: ראשי צוותים, במקרה פה.

ש: מי הם ראשי הצוותים?

ת: סינים.

...

ש: אתה בקשר איתם?

ת: למנהלי העבודה יש קשר.

ש: איך אתה יודע שלמנהלי העבודה יש קשר?

ת: כי אני מנהל הפרויקט ואני בקשר עם המנהלים מתחתי ואני מן הסתם יודע מה קורה.

ש: אשר לי בבקשה כי אין באתר מנהל מטעם חב' מנשירוב בניה על דרך קבע?

ת: מאשר.

המערערים בחרו כזכור שלא להביא איש למסור עדות, ובכלל זה לא את עמנואל – אשר עבד מטעמם ויכול היה כנראה לשפוך אור על הדברים. עניין זה כמובן צריך להיזקק לחובת המערערים. אלא שלצד זה, מעיון בחקירות של הגורמים השונים ואף בדברים של המערער עצמו (לדוגמה בחקירתו, עמ' 440 לתצהיר המשיב, ש' 77-86) – עולה כי עמנואל לא ניהל את העובדים באתרים, אלא תפקידו היה להגיע ולראות כי אלה נמצאים וכי העבודה מתבצעת. לתיאור נוסף של עבודתו של עמנואל, ראו דבריו של עופר קריב, מנהל פרויקט של אלקטרה ברמת גן, נספח 20 לתצהיר המשיב, עמ' 918 ש' 98-99, אשר תיאור את עבודתו של עמנואל כך:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

עמנואל הוא סוג של מנהל לוגיסטי אצלם בחברה. הוא מטפל של הלוגיסטיקה של הפועלים הוא מנהל את הפועלים.

העולה מן הדברים, לכל היותר, הוא כדלקמן:

המערכת הייתה אחראית לכך שיגיעו לאתרים עובדים זרים וכי לאלקטרה לא יהיה טענות כלפיהם. עובדים אלה ידעו את מלאכתם. הם נוהלו ע"י מנהלי צוותים שלהם, ומעליהם – אנשי מקצוע של אלקטרה אשר ניהלו את העבודה בפועל ברמה היומיומית.

"מנהל" נוסף מטעם המערכת באתרי הבנייה, היה איגור מנשירוב (אחיו של המערער; להלן: "איגור"). חקירתו של איגור צורפה כנספח 10 לתצהיר המשיב. עיון בחקירה זו מראה אף הוא על "ניהול" בהיקף מינורי. וכך תיאר הוא את מעשיו (עמ' 430 לתצהיר המשיב):

אני מנהל ומפקח על האתרים. אני מדגיש שאני לא מנהל עבודה.

...

אני נוסע לאתרי בניה ושואל מה שלומכם את המזמינים של העבודה כלומר הלקוחות. אני שואל אותם אם הכל בסדר והכל תקין. אני גם עושה חשבונות בסוף כל חודש עם הלקוחות.

בעמ' 432 באותה חקירה (ש' 88-91), נשאל איגור אודות אופן עריכת ההתחשבנות:

ש: תאר לי איך זה מתבצע החשבון עם הלקוח?

ת: אני יושב מול מנהל הפרויקט מטעם אלקטרה ואנחנו משווים עם החשבון הקודם שעשה מנהל האתר ורואים מה מתקדם בבנייה לפי מה שרשם מנהל האתר ואיזה עבודות נעשו מהחשבון הקודם ועד החשבון הבא (שזה כל חודש), וככה רושמים ולפי זה מחייבים לתשלום. אני לוקח את החשבונות האלה ומביא ליינון.

הרושם מתיאור הניהול אינו של מי שמנהל עבודת בניית שלד או עבודה ממשית אחרת, אלא מי שמגיע לאתר ושואל "אם הכל בסדר". אף אופן עריכת ההתחשבנות מותיר רושם כי מי שבפועל הכתיב את התשלום היה מי שניהל את הבנייה בפועל – אלקטרה באמצעות מנהלי האתר ומנהלי הבנייה מטעמה.

המערערים לא טרחו להביא לעדות איש מלבד המערער. עדים כמו עמנואל ואיגור, הם ללא ספק עדים נחוצים, אלא שהמערכת בחרה שלא לזמנם – וחזקה כי ידעה מדוע. כפי שנקבע בפסיקה, במקרה מסוג זה קמה חזקה כי לו היו באים הייתה עדותם מחזקת את הצד שכנגד – המשיב. כאמור, למערכת עצמה אין סיווג קבלני המאפשר לה לבצע את העבודות המתוארות בחשבוניות, והיא לא העסיקה שום מנהל עבודה בעל יכולות מקצועיות – אשר היה מסוגל להבטיח כי היא אכן מספקת את שירותי הבנייה המתוארים בחשבוניות. "קבלני המשנה" של המערער, כפי שפורט



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

בהרחבה לעיל – אף הם לא מילאו חסר זה. הדבר היחיד שניתן לומר שסופק היה כוח אדם של עובדים זרים, כאשר את ניהול הבנייה בפועל עשתה אלקטרה עצמה.

אציין כי כאמור לעיל, אף סוגיית אספקת כוח האדם של עובדים זרים מעוררת תמיהה, שהרי כזכור למערערת לא היה את הרישיון להעסיק עובדים אלה, ואישור להעסקת קבלני משנה טען המערער עצמו כי לא ניתן לו. יוצא אפוא כי גם ההנחה כי עניין זה היה באחריותה של המערערת, אינו נקי מספקות ותמיהות.

97. אכן, שורה של גורמים מטעם אלקטרה התייחסו אל המערערים כאל קבלני המשנה המבצעים עבורם את עבודות הבנייה (ציטוטים של אמרות אלה הובאו בסיכומי המערערים, בסעיף 60 ואילך). חלקם אפילו שיבחו את העבודה המתבצעת.

כנגד זה טוען בצדק המשיב כי יש לזכור כי לאלקטרה היה אינטרס בתשובות שניתנו בחקירה – הצגת ההתקשרות מול המערערת כלגיטימית. מדובר באינטרס ישיר וברור. כפי שאף העד מטעם המשיב הודה במהלך הדיון – אין זה אומר כי גורמים אלה לא אמרו את האמת מנקודת מבטם, אלא שנקודת מבט זו עלולה להיות מוטת באופן ברור לתיאור ההתנהלות בהתאם להסכמים עליהם חתמה אלקטרה. עוד אוסיף כי בנסיבות אלה, וודאי שאין די באמירות סתמיות וכלליות על היות המערערת "אחלה קבלן", שאינן מגובות בראיות אודות מה העבודה שביצעה המערערת בפועל.

עיינתי בחקירות של הגורמים השונים מטעם אלקטרה, ובכלל זה אלה אליהם הפנו המערערים. אני סבור כי יש בעדויות אלה כדי לשנות את תמונת הדברים. אף אחת מהודעות אלה אינה יודעת לתאר שירותי בנייה וניהול פעיל של אותה בנייה – ע"י המערערת. אין די בכך שמכתירים את המערערת בתואר "קבלן משנה" המבצע את העבודות – כדי ללמד כי כך אכן נעשה. אני סבור כי למעשה ולאור הראיות שהוצגו - אין ולא יכולה להיות מחלוקת אודות מה שנעשה בפועל (ואף זה לכל היותר ומבלי שהוצגו לכך, מבלי שהובאו עדים נחוצים, ראיות לגמרי משכנעות):

ייתכן כי המערערת אכן נדרשה לוודא כי יש כוח אדם של עובדים זרים המגיע לאתר והיא זו שהתשלומים מאת אלקטרה הועברו אליה, ויש להניח (לאור התיאור של אופן עריכת ההתחשבנות) כי תוך עמידה על כך שאלה משולמים בכפוף לכך שהעבודה (על ידי העובדים הזרים) אכן מתבצעת. ראינו כי נציג מטעם המערערת נכח כנראה באי אלה ישיבות שנערכו בניהול אלקטרה – אמנם פועלו שם לא נראה ממה שהוצג כמשמעותי (ביחס להיקף הפעילות, הראיות שהוצגו בעניין זה מצומצמות למדי, ועדים כזכור, כגון עמנואל או איגור – לא טרחה המערערת להביא להעיד). המערערת אף הציגה (נספח י' לתצהיר המערער) תכתובת מסוימת שהייתה עמה במרוצת התקופה, מדובר בתכתובת בהיקף מצומצם התואם פעילות מהסוג המינורי שתואר לעיל בסעיף הקודם – אך בהחלט לא מעבר לכך.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

מאיךך – ניהול העבודה בפועל לא נעשה על ידי המערערת (ולאור כל שנקבע לעיל – אף לא על ידי מי מקבלני המשנה שהביאה) – אלא זו בוצעה בפועל על ידי מנהלי האתרים ואנשי המקצוע מטעם אלקטרה.

יש אפוא פער ממשי בין המתואר בהסכמים ובחשבונות, לבין מה שלכלל היותר סיפקה המערערת בפועל.

98. נשאלת אפוא השאלה – אותה הציב שוב ושוב המשיב – מה הטעם בהתקשרות מסוג זה? מדוע

לאלקטרה לשלם למערערת עבור כוח אדם של עובדים זרים, מחיר הגבוה לערך פי 4 מהסכום שיכלה אלקטרה לשלם לו הייתה מתקשרת עם תאגידי כוח האדם בעצמה?

בצדק הצביע המשיב על כך כי ההתקשרות עם המערערת מעוררת שורה של תמיהות: למערערת אין רישיון קבלני לביצוע העבודות לשמן נקשרה, אין לה ולמערער ניסיון ממשי קודם שיכלה להציג, שורה של דרישות הנזכרות בהסכמים כלל לא נאכפו על המערערת (כגון הפקדת ערבות), ולא היה לה אפילו מסגרת אשראי בבנק – ולכאורה אכן קשה להעלות על הדעת כיצד התנהלות עסקית אמיתית בהיקף המדובר יכולה להתנהל ללא מסגרת שכזו.

המערערת נדרשת בהסכמים לבצע עבודות בנייה, אלא שברור לצדדים כי אין היא מעסיקה גורמים מקצועיים היכולים לבצע עבודות אלה או לנהלם – וכי הדבר מתבצע בפועל ע"י מנהלי אלקטרה ומהנדסיה.

המשיב חושד כי המהות הכלכלית של ההתקשרות, נועדה לאפשר העברת תשלומים במזומן שדרשו העובדים הזרים.

תמצית ברורה של הדברים – באופן המאשש את חשדות המשיב, נאמרה מטעם מנהל פרויקט מטעם אלקטרה (באכזיב), המהנדס אייל קמה בחקירתו אצל המשיב (נספח 14 לתצהיר המשיב, עמ' 538 ש' 2-13, 18-20):

ש: אם כך מדוע אינכם לוקחים עובדים ישירות מתאגידי כוח אדם?

ת: כשעבדתי במקומות אחרים נקשרתי מול תאגידיים שסיפקו לנו פועלים זרים סינים זה יצר לנו בעיה.

ש: מהי הבעיה?

ת: בעיה חוזית איך משלמים להם כסף.

ש: מה הבעיה הרי אתה משלם לתאגידי?

ת: אני משלם לתאגידי סכום כללי לא הייתי יודע אם הפועלים מקבלים את הסכום שהם רוצים על מנת לעבוד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

ש: אתה טוען שהפועל הסיני רצה לקבל נעבר לחשלום שהוא מקבל מחברת כוח האדם?

ת: בדיוק בשביל זה אני לא יכול לקשור חוזה ישירות מול תאגידיים אלא מול קבלן משנה.

ש: לשם ההבהרה טענת שפועל סיני רוצה לקבל 1,000 נה ליום אני אומר לך שפועל סיני מקבל 300 נה ברוטו ליום מתאגידי כוח אדם, אתה לא יכול להוציא מהחברה עוד 700 נה ליום משום שהפועל לא יכול להוציא לך חשבונית ולחילופין אתה לא יכול להוציא חלוש כי הוא כבר מקבל מתאגיד, לכן אתה חייב קבלן משנה שיהיה זה שמשלם לפועל הזר את מה שהוא דורש? מה תגובתך?

ת: זה נכון.

...

ש: לשם הבהרה השותפות נקשרה מול מנשירוב מהסיבה שיש בעיה לשלם לפועלים את התוספת שהם מבקשים?

ת: כן.

אבהיר ואדגיש: אין בתיק ראיות ישירות המלמדות כי המערערים או אלקטרה היו מעורבים בתשלום בשחור לעובדים זרים. לצד זה, הוצגו דברים שנאמרו ע"י גורמים שונים, אשר אישרו כי כך התנהלו הדברים [כגון עובדים ממוצא מולדובי שעבדו באתרים ושנחקרו (ראו בנספח 19 לתצהיר המשיב, לדוגמה בעמ' 836 ש' 122 וש' 129-132, שם עובד שעבד בפרויקט של אלקטרה בראש העין, בו ניתנו שירותי המערערת, מאשר כי קיבל במזומן מידי חודש תוספת של 5000 נה לשכרו; וחקירה של עובד נוסף המאשר אף הוא התנהלות דומה – עמ' 843 ש' 27; ובאופן דומה – עמ' 852 ש' 125-132; ונחקר נוסף – עמ' 875 ש' 126 ואילך; להשלמת התמונה אציין כי אמנם יש עובדים שנחקרו והכחישו קבלת תשלומים במזומן, אלא שכמובן אין בכך שחלק מהנחקרים מכחישים – כדי להפתיע, ואין בכך כדי לשלול את משמעותן של ההודאות שאחרים מסרו]; כן ראו הודעתה של מנכ"לית חברת כוח האדם דור עמל – ממנה נלקחו עובדים זרים לצורך הפרויקטים שנבנו (עמ' 583 לתצהיר המשיב ש' 210-212), ואף הדברים שצוטטו לעיל מפיו של אייל קמה]. מעבר לכך, לא הוצג כל הסבר משכנע אחר אודות דרך ההתנהלות מעוררת התמיהות שעל לאורך כל ההתקשרויות שנבחנו לעיל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

אלא שיש להדגיש כי לא זו השאלה הנבחנת כאן – האם יש או אין ראיות לתשלום בשחור לעובדים הזרים. השאלה הנבחנת היא האם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, ואני סבור כי התשובה לכך שלילית.

99. החשבוניות מתארות שירותי בנייה שכביכול נתנה המערערת לאלקטרה. מה שניתן בפועל זה לכל היותר שירותי כוח אדם ופיקוח מסוים על אותו כוח אדם (ובהעדר עדויות וראיות של ממש, דומה כי מדובר בפיקוח מינורי). בצדק ציין המשיב כי שעה שהתברר כי "קבלני המשנה" בהם כביכול עשתה המערערת שימוש, לא סיפקו את השירותים הנטענים, הרי שלא עלה בידי המערערת להראות כי היא אכן נתנה את השירותים המתוארים בחשבוניות. הראיות מלמדות כאמור כי השירות שנתנה היה מצומצם הרבה יותר, וכי החשבוניות המתארות את שירותי הבנייה הרחבים שכביכול ניתנו – אינן משקפות את עסקאות האמת.

המערער טען שוב ושוב כי אספקת כוח אדם של עובדים זרים המבצעים את הבנייה, כמוה כמתן שירותי הבנייה. איני מקבל טענה זו. מדובר בעסקאות שונות באופן משמעותי, במהותן ובהיקפן. כמו כן ומבלי לגרוע מהאמור, טענה מסוג זה אינה רק עניין תאורטי אלא היא צריכה להיות מוכחת נוכח נסיבות המקרה. במקרה כאן ומכל הטעמים שפורטו לעיל, לא עלה הדבר בידי המערער. כפי שצוין לא אחת, פער זה בין השירות המצומצם יותר שנראה כי לכל היותר הוא שאכן ניתן, לבין העסקאות המתוארות בחשבוניות – הוא המאפשר אכן העברת כספים בסכומים גבוהים יותר – המאפשרים ככל הנראה את אותם תשלומים שהזכיר המהנדס מטעם אלקטרה, אייל קמה, בדבריו.

אלא שכאמור הוכחת אותם תשלומים – אינה מוטלת על כתפי המשיב בהליך אזרחי זה (ורקע זה מוצג רק כדי להבהיר את מה שנקבע בלאו הכי – כי על חשבוניות לתאר את העסקאות לאשורן וכי אין להקל בכגון זה). די בכך שהחשבוניות אינן מתארות את העסקאות לאשורן כדי להביא למסקנה כי המשיב לא שגה בקביעותיו. הראיות שהצטברו לאורך כל שלבי ההתקשרויות בהן עסק ערעור זה והעובדה שהמערערת בחרה שלא להביא שום עד (זולת המערער) - מאששים קביעה זו אודות החשבוניות – ובכך כאמור די.

בהקשר זה אף אציין כי טענת המערערים כי חלק נרחב משוק הנדל"ן פועל בדרך זו, היא טענה בעלמא. איני סבור כי חלק ניכר משוק הנדל"ן פועל באמצעות "קבלני משנה" חפים מכל ניסיון – כפי שעשו המערערים, קבלני משנה שכמעט ואיש אינו מכירם, ובמתכונת בה אין בידי המערערים להביא ולו עד אחד לאישוש גרסתם. ניסיון המערערים לטעון כאילו כך מתנהל כל שוק הנדל"ן – דינו להידחות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

100. אם בכך הייתה מסתיימת הפרשייה – אני סבור כי דין הערעור היה להידחות במלואו, אלא שלאירועים ישנו פרק נוסף – והוא אופן התנהלות המשיב ביחס לאלקטרה. כפי שנמסר, המשיב הסתפק בכך שהוציא לאלקטרה שומת תשומות, והוא לא השית עליה כפל מס. זאת ועוד, בעקבות ערעור שהגישה אלקטרה הסתיימה המחלוקת שבין הצדדים על דרך הפשרה, בתשלום מחצית מקרן המס. הדגש העיקרי בעיניי אינו על סיום המחלוקת בדרך הפשרה, אלא יותר מכך – בהליך המקל יותר בו בחר מלכתחילה המשיב לנקוט – כלפי הצד השני לאותן חשבוניות עצמן.
101. אכן, אין בהכרח זהות בין מוציא החשבוניות לבין מי שקיבלן. בהחלט ייתכנו מקרים בהם מוציא החשבוניות ידע כי הוא מוציא חשבונית שלא כדין, ואילו מקבל החשבוניות לא ידע כי כך הם פני הדברים. במקרים מסוג זה, יכול בהחלט להיות כי מוציא החשבוניות יחויב בכפל מס ואילו לגבי מקבל החשבוניות יקבע דין שונה. ייתכן שייקבע כי חל מה שכונה בפסיקה "החריג הסובייקטיבי" – ואז לא רק שלא תוטל על מקבל החשבוניות כל סנקציה אלא שהוא אף יוכל לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות (כפי שנקבע בפסיקה, זאת סיטואציה השמורה למקרים חריגים בלבד). מקרה שכיח יותר עשוי להיות כאשר על אף שלמוציא החשבוניות הוצא כפל מס, למקבל החשבוניות תוצא שומת תשומות גרידא. מקרה שכזה עשוי להיות כאשר "החריג הסובייקטיבי" הצר אמנם לא חל, אולם עדיין יקבע כי עלה בידי מקבל החשבוניות להוכיח כי מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, ולפיו – מקבל החשבוניות – "הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין" (לא כאן המקום לעמוד על ההבדל בין מקרה בו ההוכחה שהציג מקבל החשבוניות מספקת כדי שלא יחול סעיף 50(א) לחוק, אך היא אינה מספקת כדי שיחול "החריג הסובייקטיבי").
102. כך מבחינה עקרונית, אך אני סבור כי לא כך במקרה שלפנינו. במקרה שלפנינו אני סבור כי בצדק עמד ב"כ המערערת על כך שאין דרך משכנעת להבחין בין שני הצדדים לאותן חשבוניות – בין המערער כמוציא החשבוניות (עליו הושת כפל מס) לבין אלקטרה מקבלת החשבוניות (לה נקבעה שומת תשומות בלבד).
103. קודם שאנמק מדוע לא שוכנעתי כי קיימת הצדקה לגישה השונה שנקט המשיב ביחס לשני הצדדים לאותן חשבוניות, חשוב לי להדגיש באופן ברור - כי איני מביע בפסקאות אלה עמדה ביחס לאלקטרה. קולה לא נשמע בהליך זה, ולכן איני יודע מה היה תוצאת הדברים לו היו נשמעות טענותיה (וכזכור, אף בפני כבוד בית המשפט שדן בערעור שהגישה אלקטרה, בסופו של דבר הסתיימה המחלוקת בפשרה וללא הכרעה שיפוטית אשר בחנה את הראיות וקבעה מסקנות).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

אלקטרה אינה זו שעומדת כאן לבחינה, אלא רק הגישה בה נקט המשיב (הדורשת, מבחינת המערער, התייחסות). וגישה זו תמוהה ואינה נוחה. דומה כי המשיב בחר למצות את הדין עד תום עם הגורם החלש יותר, ואילו עם אלקטרה – לנקוט מראש בגישה רכה.  
104. מהראיות שבחר המשיב להציג, לא עלה כל הסבר משכנע לפער ביחסו של המשיב לשני הצדדים לחשבוניות. הטעם לכך כפול:

ראשית, במקרה הספציפי כאן, נראה לכאורה כי מה שידע מוציא החשבוניות, ידעה גם ידעה מקבלת החשבוניות. אלקטרה היא זו ששלטה במלוא מובן המילה במה שהתבצע בפועל באתריה, והמחשבה כי לא ידעה כיצד התנהלו הדברים, מוקשית מאוד לנוכח הראיות שהוצגו. אלקטרה ידעה כי למערערת אין רישיון קבלני המאפשר העסקת עובדים זרים וביצוע העבודות (ואף כמובן ידעה כי היא לא אישרה לה העסקת קבלני משנה). אלקטרה ידעה כי המערערת עצמה אינה מנהלת באופן ממשי את שירותי הבנייה, וכי לכל היותר היא אחראית (בדרך כלשהי) לאספקת כוח האדם של העובדים הזרים ולהבטחת עבודתם – תוך מעורבות מינורית (אם בכלל) מטעמה. כעת ממה נפשך: אם המשיב סבור כי פעילות זו תואמת את השירותים שתוארו בחשבוניות – הרי שמדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, ואם הוא סבור (כפי שטען לפני ולדעתי בצדק) כי אין תאימות בין השירות שניתן לשירות שתואר בחשבוניות, הרי שחוסר תאימות זו נגלה וברור לשני הצדדים לעסקה. בידי המשיב לא עלה להצביע על הבחנה של ממש בהקשר זה, למרות הזדמנויות רבות שניתנו לו לשם כך.

שנית – ועניין זה הוא המייחד את המקרה כאן: המשיב עצמו טען באמצעות המצהיר מטעמו כי הוא סבור כי אלקטרה הייתה למעשה מחולל הפשיעה העיקרי – תוך שהוא משתמש כלפיה בביטוי חמור המייחס לה את עיקר המעל (עמ' 18 לפרוטוקול מיום 12.2.23 ש' 29):

**לצערי הרב לא הצלחנו להגיע לאלקטרה שזה היה ראש הנחש כן.**

[ראו גם עמ' 171-170 לפרוטוקול, שם מציין ארדיטי את הרווחים הגבוהים שהמשיב סבור שאלקטרה הפיקה כתוצאה מדרך ההתנהלות, במה שהוא מכנה קנוניה ומרמה בהם היא לדבריו לקחה חלק ראשי]

אם כך הם לדעת המשיב פני הדברים – כיצד זה ניתן להקל דווקא עם גורם זה – שהוא בעיני המשיב הגורם המרכזי בהיווצרות הפרשה?

105. ושוב, בהחלט ייתכן מצב בו מפאת אילוצי כוח אדם, לא מוצתה החקירה בידי המשיב כלפי צד שני לעסקה. כך קרה גם בפרשייה זו שלפנינו, כאשר היקף כפל מס התשומות שהשית המשיב גבוה באופן ניכר מהיקף מס העסקאות, מה שנובע לדברי המשיב מכך שהוא לא בחן את כלל העסקאות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

שביצעו המערערים. כמובן, אף זה מצב פחות טוב, אולם אילו צי כוח אדם הם המציאות, ואין באי מיצוי החקירה כדי לפגום מחובתו של המשיב לפעול ביחס לחלק שנחקר. אלא שהמקרה כאן שונה. כאן נחקרו כבר אנשי אלקטרה ותמונת הדברים התבררה. לא עלה בידי המשיב להציג כל טעמים של ממש, מדוע לאור תמונת דברים זו, היה מקום לנקוט בגישה כה שונה ביחס לשני הצדדים לאותן חשבונות, ולהקל דווקא עם מי שהמשיב ראה בו את מחולל הפשיעה העיקרי. מדוע אפילו ביחס לקבלן הבודד עמו נקשרו המערערים אותו טרח המשיב לבדוק ולבחון, נקט המשיב ביחס כה שונה מזה שהוא מבקש להחיל על המערער. 106. המצהיר מטעם המשיב נשאל בעניין זה באריכות בחקירתו הנגדית ע"י ב"כ המערערים. ארדיטי השיב כי לא עלה בידי המשיב לבסס די ראיות כדי לנקוט כלפי אלקטרה בהליך כפל מס, שכן (עמ' 20 לפרוטוקול מיום 12.2.23 ש' 26):

**לא הצלחנו לבסס מי הבן-אדם הפרסונה שהיה הבעייתי שם.**

בצדק תמה ב"כ המערערים על תשובה זו. דומה כי התהפכו כאן אצל המשיב היוצרות, בכל הנוגע לחלוקת הנטלים שקבע המחוקק. כזכור, בסעיף 50(א1) לחוק נקבע:

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

משמצא המשיב כי החשבוניות הוצאו לאלקטרה שלא כדין, הנטל להוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי אלקטרה לא ידעה כי כך הם פני הדברים – מוטל על אלקטרה [בעניין זה, ראו פסק הדין בעניין זאב שרון, פס' 41 ו-44].

בהתאם לגישתו של המשיב, אלקטרה היא מחולל הפשיעה העיקרי (ובכוונה עושה אני שימוש בביטוי עדין יותר מזה בו נקט המשיב). יש היגיון לכאורה, מנקודת מבטו של המשיב, בטענה זו, שכן אלקטרה היא זו שמשלמת למערערים את סכומי העתק הנקובים בחשבוניות – וחזקה שהיא יודעת היטב עבור מה היא משלמת ולמה נועדו הכספים. ושוב – התשלומים הם למי שאינו קבלן רשום ולכאורה אינו יכול כלל לבצע את העבודות נשוא ההסכמים (ודאי מבלי שייקח קבלני משנה – אשר נטען כי לא אושרו לו). מי שמשלם את הכספים (ומעורה בכל המתרחש), הוא זה שמזרים בפועל את "החמצן" הכלכלי המאפשר ומניע את כל שנעשה – ולכן טען נציג המשיב כי אלקטרה הייתה הגורם המרכזי בפרשייה.

אם לגישת המשיב החשבוניות המתארות שירותי בנייה אינן משקפות נכון את העסקה, מדובר בחשבוניות שיצאו שלא כדין – ועניין זה לכאורה ידוע לאלקטרה לא פחות מכפי שהוא ידוע





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

למערערים. בנסיבות מסוג זה, ההוראה הברורה של הסעיף היא כי הנטל להוכיח "להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע(ה) שהחשבונית הוצאה שלא כדין" – מוטל על אלקטרה ולא על המשיב. עוד אוסיף, כי אם נקבל גישה רכה מהסוג שמציע כאן (באופן מקל) המשיב, תוצאתה תהיה כי כמעט ולא ניתן יהיה להחיל סעיף מסוג זה – שחשיבותו ההרתעתית רבה – על חברות מסוגה של אלקטרה. אני סבור לכאורה כי את כוונתה וידיעתה של אלקטרה – לצורך חיוב בסנקציה אזרחית מהסוג הנדון כאן, ניתן להסיק ממכלול התמונה שהתבררה, ואין מקום לנסות ולתור אחר אותו גורם בכיר ספציפי – אשר יבוא ויודה (או יוכח בעליל בדרך אחרת) כי זו הייתה מטרתו. לשיטתו של המשיב עצמו ואופן התבוננותו על הפרשייה והראיות שנאספו, אופן ההתקשרות נועד להשיג אינטרס של אלקטרה וידיעותיה אודות מה אירע באתריה – הן הגבוהות ביותר. בנסיבות אלה ולשיטת המשיב עצמו, קשה להבין את פשר הגישה השונה שננקטה ביחס לשני הצדדים לאותן עסקאות: על האחד מושתת סנקציה חמורה בדמות כפל מס, ועל השני – מחולל הפשיעה לדעת המשיב – מושתתת שומת תשומות בלבד. בשולי הדברים אציין כי נקיטת יחס מקל דווקא כלפי הגורם החזק מבין השניים, מחזקת את אי הנוחות ביחס לדרך התנהלות המשיב [ואף מטעמי יעילות האכיפה – אם המשיב חפץ שלא ישנו מקרים מסוג זה, קשה לקבל את דרך ההתנהלות (הדברים פשוטים ולכן איני מוצא להאריך בהם, אסתפק בכך שהדעת נותנת כי כל עוד ימצא מי שיהיה מוכן לממן התנהלות מסוג זה, יש להניח כי ימצא מי שיהיה מוכן לבצעה, ולכן במקרים המתאימים – חשוב כי יינקט ההליך המתאים אף כנגד "בעל המאה").] אלא ששוב וכאמור לעיל, העיקר אינו זיהוי הצדדים כחזק/חלש, אלא העובדה שהמשיב בחר להקל דווקא עם מי שלהערכתו ולדבריו הוא מחולל הפרשייה העיקרי, מבלי שהיה בידו להצדיק באופן משכנע יחס שונה זה. 107. הפסיקה דנה לא אחת בטענת אכיפה בררנית [ראו לדוגמה: בג"צ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר (17.12.91) פס' 15-18 (להלן: "עניין חוקה לישראל"); ע"מ 13-09-1742 חכ"ל בניה ופיקוח נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.10.18) פס' 118; 9601-04-10 שי קסוטו נ' מדינת ישראל - פקיד שומה רחובות (25.8.19) עמ' 79-81; ע"מ 17-01-59828 אקו"ם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (23.1.23) פס' 84-87 (להלן: "עניין אקו"ם")].

כפי שנקבע [בג"ץ 6396/96 סימונה זקין נ' ראש עיריית באר שבע (8.6.99) פס' 16: אכיפה בררנית היא אכיפה הפוגעת בשוויון במוכן זה שהיא מבדילה לצורך אכיפה בין בני-אדם דומים או בין מצבים דומים לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא.

לאמור: לא כל אכיפה בחסר גרידא, תחשב כאכיפה בררנית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

כן נקבע, כי אף אם מדובר באכיפה בררנית, לא מכוח כך יזכה הגורם המופלה - כי תינתן לו זכות שאינה מגיעה לו על פי הדין (עניין חוקה לישראל):

בית המשפט לא יצווה על הרשות המינהלית לעשות מעשה - להעניק לפלוני זכות - אשר עומד בניגוד לחוק ...

... ההפליה שהרשות נוהגת בה אינה היכולה לשנות את הדין ואינה יכולה להעניק לפלוני זכות שהדין אינו מעניק לו. (ובאופן דומה, ראו גם עניין אקו"ם, פס' 87)

אלא שעל אף שקשת המקרים בהם תביא טענת אכיפה בררנית להקלה בעניינו של נישום היא מצומצמת ויש לנהוג בעניין זה במידה של זהירות, אני סבור כי כאן לפניי מקרה שונה וחריג - המצדיק לתת משקל ממשי לטענה זו. אחזור בתמצית על שנאמר לעיל, ואוסף - אודות המייחד את המקרה כאן:

א. מדובר בשני גורמים לאותן עסקאות ואותן חשבונות (ולא טענה בעלת גוון כללי, הנוגעת לגורמים זרים לפרשייה).

ב. לא הוצגו נימוקים של ממש להבדל הניכר בהליכים שמראש ננקטו.

ג. הגישה המקלה (חיוב בקרן המס בלבד) ננקטה דווקא כלפי מי שבעיני המשיב הוא הגורם האחראי הראשי בפרשייה, ומי שנהנה לדעת המשיב מפירותיה הכלכליים. שיקול דעת זה מעורר תהיות, אותם לא עלה בידי המשיב להסיר.

ד. הגישה המקלה הננקטת כלפי הגורם החזק כלכלית, ואף היא (היינו חיוב במלוא קרן המס) אינה ממוצה אלא נעשית עמו פשרה בה הוא מחויב בחצי מהקרן בלבד.

ה. שורה של קבלנים (חלקם גדולים ומוכרים) שעשו עסקאות דומות עם המערערים, כלל לא נחקרו (וכבר בכך ננקטה כלפי המערערים גישה נוקשה יותר), ועם היחיד שנחקר (אלקטרה) - ננקטת הגישה המקלה.

ושוב, הרושם הוא כי באופן סדרתי, בפרשייה זו, המשיב מעדיף למצות את הדין עם גורמים חלשים יותר, ומניח לאלה החזקים יותר (על אף שבהתאם לשיטתו הוא, יש להניח כי הם הגורמים המניעים את ההתנהלות הניצבת בלב הפרשייה).

ו. כפי שיובהר בהמשך - טענת האכיפה הבררנית לא מכוונת לעניין החיוב ברכיב קרן המס, אלא לעניין החיוב ברכיב הכפל בלבד. רכיב זה - נתון מראש בהתאם להוראות סעיף 100 לחוק - לשיקול דעת מנהלי, במסגרתו מוסמך המנהל לוותר על רכיב זה. אופיו של רכיב הקנס ושיקול הדעת השמור בעניינו, יוצרים מרחב מתאים יותר להחלת שיקולי צדק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

ובמילים אחרות: אין מדובר במקרה בו באופן ברור ומובהק, קבלת טענת אכיפה ברונית, תביא לכך שהמערער יזכה במה שאינו זכאי לו. חזקה לכאורה על המשיב, כי שקל שיקולים ראויים עת בחר שלא למצות את הדין עם אלקטרה, מראש להשית עליה חיוב בנוגע לרכיב הקרן בלבד ובהמשך אף להסתפק בפשרה מקלה עמה. שיקולים אלה, בהעדר יסוד להבחנה בין שני הצדדים לאותן חשבוניות והקלה דווקא עם הגורם המרכזי בהנעת הפרשייה, עשויים להצדיק שימוש בסעיף 100 לחוק – ביחס לרכיב הכפל. אלה אינן נסיבות בהן ברור כל עיקר כי הקלה דומה עם המערער, תעניק לו משהו שהוא אינו זכאי לו. ולהיפך, אם המשיב סבר כי הפרשייה מורכבת יותר ומצדיקה את הגישה בה נקט, יש להניח כי היגיון זה עשוי להצדיק הקלה אף עם המערער – בתוך המתחם הנוגע לרכיב הקנס ולכך בלבד.

108. לאור האמור ובנסיבות המיוחדות של המקרה כאן – בו ננקטה מראש גישה מקלה כלפי מי שבעיני המשיב הוא הגורם המרכזי בפרשייה, אני מוצא לקבוע כי על המשיב לנקוט ביחס שווה, ולא לנקוט "איפה ואיפה" – כלפי שני הצדדים לאותן חשבוניות. משמצא המשיב להשית על הגורם המרכזי יותר חבות בתשלום קרן המס בלבד, יש לנהוג כך אף במערער. לתוצאה זו ניתן כאמור להגיע תוך שימוש בסעיף 100 לחוק. סעיף זה קובע את סמכותו של המשיב לוותר על רכיב כפל המס (אך, כפי שנקבע בפסיקה, לא על רכיב הקרן). השימוש בסעיף זה שמור למקרים חריגים, והוא משקף יישום של שיקול דעת שעל רשות מנהלית להפעיל. אכן, השימוש הרגיל בסעיף לא נועד בעיקרו למקרים מסוג זה שלפנינו, אשר מלכתחילה לכאורה לא צריכים לקרות. אולם נוסח הסעיף רחב והפעלת שיקול דעת מנהלי, נעשית תוך התחשבות בנסיבות. נוכח הנסיבות שנוצרו – ראוי כי מכוח סעיף זה תימנע הגישה השונה הננקטת כלפי שני הצדדים לאותן חשבוניות, כאשר דווקא הצד שנחשב בעיני המשיב כראש וכמוביל הפעילות הפסולה – ייחנה מגישה מקלה. בהתאם לסמכות הנתונה לבית המשפט להפעיל סמכויות שהיו נתונות בידי המנהל, נקבע אפוא כי המערער יחויב ברכיב קרן המס בלבד. כפי שהודיע המשיב (בתיק ספציפי זה וכדרכו אף בתיקים אחרים דומים), רכיב הקרן אשר תכליתו לשפות את המדינה על אובדן המס – ייגבה פעם אחת בלבד. רכיב שנגבה כבר מאלקטרה, לא ייגבה אפוא שוב מהמערער.

תוצאת הדברים היא כי המערער יחויב בסכום ששילמה אלקטרה – וזו בעיני תוצאה ראויה [אכן, אם מראש היה המשיב נוקט בגישה שאינה מפלה, ייתכן כי היה מקום להתחשב בכך שאלקטרה הגיעה עם המשיב להסכם פשרה במסגרתו שילמה את ששילמה – ולכן לא בהכרח יש הצדקה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-06-18459 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 21-06-34977 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

להביא את מי שלא התפשר – לתוצאה זהה. אלא שהמשיב נקט כאמור מלכתחילה בגישה שאין בידי לקבל, ולכן ובשים לב לכל האמור לעיל ולתוצאת ההליכים בכללותם – אני סבור כי יצירת שוויון כאמור לעיל – היא הנדרשת].

### התייחסות לעניינים נוספים

109. בפי המערערים טענות כנגד השימוע שנערך להם. לא מצאתי ממש בטענות אלה, ובכל מקרה – בשים לב להליך שהתנהל בבית המשפט, הרי שאף אם נפלה תקלה אצל המשיב – למערערים ניתן יומם לבירור המחלוקת בבית המשפט, ובהתאם לכלל הבטלות היחסית – בכך בנסיבות העניין די.  
110. פסילת הספרים וקנס לפי סעיף 95 לחוק: לאור זאת שמצאתי כי המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין וכי היה מקום בשל כך להשית עליה כפל מס, הרי שבהתאם להוראות סעיף 77(ב) לחוק – בצדק פסל המשיב את ספריה. בנסיבות אלה, לא חל החריג הקבוע בסיפא של הסעיף, שכן כמפורט לעיל – איני סבור כי המערערת לא ידעה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה שלא כדין. בשים לב למכלול הנסיבות ואף לגישה שננקטה כלפי המערער – כמפורט לעיל, אני סבור כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב להשית על המערערת קנס מכוח סעיף 95 לחוק, בשל אי ניהול ספרים כדין. בשים לב למכלול הנסיבות ולתוצאה הכללית אליה הגעתי, איני סבור כי יש הצדקה להפחית משיעור הקנס שהשית המשיב על המערערת.

### סוף דבר

111. הערעור בנוגע לכפל המס (תשומות) שהושת על המערערת, וכן בעניין פסילת ספרי המערערת והטלת הקנס לפי סעיף 95 לחוק – נדחה.  
112. הערעור שהגיש המערער ביחס לכפל המס (עסקאות) שהושת עליו, מתקבל באופן חלקי: המערער יישא בתשלום רכיב קרן המס שבהודעה זו (בניכוי סכום שכבר שילמה אלקטרה), ולא ברכיב הכפל.  
113. בשים לב לתוצאות ההליך, אני מוצא להשית על המערערים את הוצאות המשיב, אך בשיעור מתון. לאור זאת, המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18459-06-21 מנשירוב בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"מ 34977-06-21 יונן מנשירוב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ד אלול תשפ"ד, 17 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט