



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מערערים הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אלברט הראל ואו ערן ערבה
נגד

משיבים 1. רשות המיסים
2. מנהל מע"מ רחובות
באמצעות ב"כ עו"ד רועי רותם מפרקליטות מחוז
ת"א(אזרחי)

פסק דין

עניינו של הערעור דנן הינו בשני נושאים עיקריים:

א. ערעור על הודעת כפל מס שהוציא המשיב, מנהל מס ערך מוסף רחובות (להלן: "המשיב") למערערת, חברת הרודיון הפיסגה של עולם בע"מ (להלן: "המערערת"), לפי סמכותו מכוח סעיף 50(א1) לחוק ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") בסך של 647,128 ש.ה. הערעור בנושא זה מתייחס לקביעת המשיב לפיה המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין בין השנים 2010-2013 (ר' נספח א' לכתב הערעור).

ב. ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנים 2010-2013 מכוח סעיף 77(ב) לחוק מע"מ ולהשית עליה קנס בשיעור של 1% מסך עסקאותיה מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, וזאת בהתבסס על החלטת המשיב כי המערערת קיזזה מס תשומות בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין בין השנים 2010-2013 (ר' נספח ב' לכתב הערעור).

רקע

1. המערערת הינה חברה בעלת אולם אירועים המנוהלת על ידי מר שמעון בלולו (להלן: "בלולו"). מניות המערערת מוחזקות על ידי אשתו של מר בלולו ועל ידי מר יגאל מואס (להלן: "יגאל") בשיעורים של 75%-ו-25% בהתאמה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

2. הערעור דנן מתמקד ב-62 חשבוניות מס שהוצאו למערערת על ידי מהדי עבודות ניקיון ואספקת פועלים כח אדם אשר בבעלות מהדי אבו ג'אנס ת.ז. 201552460 (להלן: "מהדי") אשר בגינן ניכתה המערערת בדוחותיה התקופתיים מינואר 2010 ועד לדצמבר 2013 מס תשומות בסך כולל של 323,654 ₪. כפי שיפורט להלן, המשיב קבע שהמערערת לא קיבלה שירותי כוח אדם ממהדי, ואף לא הוכיחה כי לא ידעה על כך. ביום 16.4.2015 נערך למערערת שימוע (נספח ג' לתצהיר המשיב) ולאחר מכן הוצאו החלטות המשיב נושאות הערעור דנן אשר פורטו לעיל (נספחים א' ו-ב' לתצהיר המשיב).

תמצית טענות המערערת

3. המערערת טוענת כי שגה המשיב כאשר קבע כי חשבוניות המס שהוצאו למערערת על ידי מהדי הוצאו שלא כדין. לטענת המערערת, הוכח כי מהדי סיפק עובדים למערערת ולעוסקים נוספים, לרבות לאולמות אירועים אחרים, ולפיכך אין ממש בטענת המשיב לפיה מהדי לא סיפק למערערת בפועל עובדים. המערערת מוסיפה וטוענת כי הוכח שהמע"מ ששולם בגין חשבוניות המס נושא ערעור זה לא נותר בידיה, אלא המערערת שילמה ישירות למהדי את מלוא תמורת חשבוניות המס, לרבות את רכיב המע"מ.

4. לטענת המערערת, רק החל מאמצע שנת 2012, בשל תלונות מצד העובדים כי מהדי לא שילם להם במועד את משכורתם, נאלצה המערערת להתחיל לשלם בעצמה לעובדים על מנת לוודא כי לא יפגעו זכויותיהם. לפיכך החל משנת 2012 הייתה מוציאה המערערת שני שיקים בגין כל חשבונית שהופקה לה על ידי מהדי: (1) שיק אחד הכולל את שכר העובדים נטו, אשר היה נפרט למזומן. סכום זה היה חוזר לידי המערערת והיא הייתה משלמת בפועל לעובדים את שכרם, וזאת על מנת לוודא שזכויותיהם של העובדים לא יקופחו; וכן (2) שיק שני הכולל את סך המע"מ אשר לא הוחזר למערערת, לרבות לא במזומן.

5. לטענת המערערת, על פי "המבחן האובייקטיבי" שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון (עליו יורחב בהמשך פסק דין זה), חשבוניות המס הוצאו כדין, ולפיכך לא היה מקום להשית עליה כפל מס, לפסול את ספריה וכן להטיל עליה קנס בגין כך.

6. באשר "למבחן הסובייקטיבי", דהיינו - טענת המשיב כי המערערת ידעה בזמן אמת כי מהדי לא מספק עובדים אלא מוסר חשבוניות פיקטיביות, טוענת המערערת כי מי שעסק בענייני כוח האדם מטעמה היה מר מוניר אל באסל (להלן: "שמשון"). שמשון הודה בחקירתו בבית המשפט כי מנהלי המערערת לא היו מעורבים בהתנהלות מול העובדים ומבחינתם העובדים היו שייכים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

- למהדי. לפיכך הוכח כי בלולו ו/או מי ממנהלי המערערת לא ידעו על הוצאתן של חשבוניות מס פיקטיביות, ככל שהוצאו, על ידי מהדי.
7. המערערת דוחה טענת המשיב לפיה ניתן ללמוד על ידיעת המערערת על הוצאת החשבוניות הפיקטיביות נוכח היות שמשון אורגן במערערת. המערערת טוענת בהקשר זה כי שמשון העדיף את טובתו האישית על פני טובת המערערת ופעל לקידום האינטרסים שלו על פני האינטרסים של המערערת. לפיכך לא ניתן להסתמך על שמשון כעל אורגן של המערערת לשם חיובה.
8. המערערת טוענת כי המשיב לא בחן את כל החומר הרלוונטי לשם הוצאת השומה נושא הערעור ולא בדק את טענות המערערת שהועלו בשימוע שנערך לה. כך לדוגמה, נציג המשיב, מר שלמה בשויץ, אשר שימש כממונה צוות ביקורת חשבונית במשיב בתקופה הרלוונטית לערעור (להלן: "מר בשויץ") הודה בחקירתו שלא בדק את כלל ההודעות שמסר מהדי בשנת 2010 ובשנת 2013, וכן הודה כי המשיב לא גבה עדות ממר מוחמד אזברגה (להלן: "אזברגה") אשר לפי גרסת מהדי היה איתו בפגישה הראשונית עם נציגי המערערת.
9. בהמשך לכך, לטענת המערערת, המשיב התבסס ונסמך בהוצאת השומה על עדויות שאינן מהימנות כדלקמן: (1) עדותו של מהדי, אשר, כפי שיפורט להלן, כוללת לטענת המערערת סתירות רבות ואין ליתן בה אמון; וכן (2) על חקירתה במע"מ של גב' אנה פופוב (להלן: "גב' פופוב"), שעובדת כמזכירה במערערת. לטענת המערערת עדות זו נגבתה על ידי חוקרי מע"מ תחת תנאים מטרידים, ולפיכך אין להשתית עליה ממצאים עובדתיים.
10. בהמשך לכך, טוענת המערערת כי על בית המשפט להעדיף וליתן אמון בעדותם בבית המשפט של מר בלולו, של גב' פופוב, של מר שלמה ברנס אשר משמש כקניין במערערת (להלן: "מר ברנס") וכן של הגב' אורלי באומל אשר עבדה בחלק מהתקופה הרלוונטית לערעור כמנהלת חשבונית במערערת (להלן: "גב' באומל") וזאת על פני עדותם של עדים אלו בחקירתם במשרדי מע"מ. עדויות אלו תומכות בטענת המערערת כי המערערת התחילה לשלם לעובדים את שכרם החל משנת 2012 נוכח הטענות מצד העובדים כי מהדי לא משלם להם את שכרם במועד, וכן מחזקות טענת המערערת לפיה המערערת קיבלה רק את השכר של העובדים נטו – אשר חולק על ידה לעובדים – ואילו את רכיב המע"מ לא קיבלה לידיה. לטענת המערערת, גם עדותו בבית המשפט של שמשון מחזקת טענות אלו מצד המערערת וסותרות נימוקי השומה, וזאת על אף שמשון מסר גירסאות אחרות בחקירותיו השונות במע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

תמצית טענות המשיב

11. המשיב טוען כי גירסת המערערת לפיה מהדי סיפק לה שירותי כוח אדם אינה נתמכת בראיות. מהדי הודה בחקירותיו השונות במע"מ וכן בעדותו בבית המשפט שלא סיפק למערערת שירותי כוח אדם. יתרה מזו: מהדי אף הורשע על בסיס הודאתו בהפצה של 229 חשבוניות פיקטיביות, לרבות החשבוניות נושא ההליך דנן (תי"פ 16-05-21748). גם שמשון הודה בחקירתו במע"מ כי הוא איתר, גייס, הדריך, פיקח ושילם לעובדי הניקיון שעבדו אצל המערערת ותפקידו של מהדי הסתכם במתן חשבוניות לצורך כיסוי חשבונאי של עובדי הניקיון. גם עדותם של עדים אחרים, כמו גב' פופוב וגב' באומל מחזקות המסקנה כי מר מהדי לא סיפק למערערת שירותי כוח אדם.
12. המשיב מוסיף וטוען בהקשר זה כי אין כל היגיון כלכלי בטענת המערערת לפיה מלוא סכום העסקה (ללא מע"מ) שולם במזומן ובמישרין לעובדי הניקיון, מבלי שמהדי קיבל תקבול מסוים מהעסקה. המשיב טוען כי מהדי קיבל את חלקו מהעסקה מתוך רכיב המע"מ, עניין המעיד על כך כי למעשה קיבל תשלום במזומן עבור מתן החשבונית ולא תמורת אספקת שירותי כוח אדם.
13. בהקשר זה מוסיף המשיב כי המערערת לא עמדה בנטל השכנוע המוטל עליה להראות כי מהדי סיפק עובדים למערערת, לרבות באמצעות מסמכים המעידים על קשר כלשהו בין מהדי לבין עובדי הניקיון שעבדו במערערת.
14. באשר להתקיימות "המבחן הסובייקטיבי" טוען המשיב כי המערערת לא התייחסה לעניין זה בהודעת הערעור שהוגשה מטעמה, ודי בכך כדי לדחות טענותיה בעניין זה. כמו כן, אמנם שמשון בעדותו בבית המשפט העיד כי בלולו לא ידע שהעובדים אינם של מהדי, אולם קיימות ראיות אחרות המעידות אחרת. כך לדוגמה, מהדי העיד שבלולו ידע שמהדי מספק רק חשבוניות ואף שבלולו שילם לו כדי שבחקירות במע"מ יספר שעובדי הניקיון עבדו מטעמו של מהדי. באשר לעדותו של שמשון לעיל בבית המשפט, טוען המשיב כי אין ליתן בה אמון מאחר שהיא סותרת את עדותו בחקירתו במע"מ לפיה בלולו ידע על שמהדי לא סיפק למערערת עובדים. יתרה מזו: ההסבר שניתן על ידי שמשון בעדותו בבית המשפט לשינוי גירסתו אינו מתיישב עם העובדות, ועל כן על בית המשפט לבכר את עדותו של שמשון במע"מ על פני עדותו בבית המשפט.
15. לחילופין, גם אם בלולו לא ידע שמהדי לא סיפק למערערת עובדים, הרי שניתן לחייב את המערערת על פי ידיעתו של שמשון אשר שימש כאורגן במערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

דיון והכרעה

16. מטעם המערערת העידו מר בלולו וגב' עדי דוד אשר הינה חוקרת פרטית אשר נשכרה על ידי המערערת על מנת לבצע פעולות חקירה כלפי מהדי (להלן: "גב' דוד"). המערערת ביקשה גם את זימונם של גב' באומל, גב' פופוב, מר ברנס, שמשון ומר מהדי – ואלו זומנו ונחקרו בבית המשפט. מטעם המשיב העיד מר בשויץ אשר משמש כיום מנהל תחום ביקורת חשבונות במשיב וכאמור במועדים הרלוונטיים שימש כממונה צוות ביקורת חשבונות במשיב.

17. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ובכלל הראיות שהוגשו לבית המשפט, לרבות בכלל העדויות, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.

המסגרת הנורמטיבית

18. הכללים הנוגעים לבחינתה של חשבונית מס שהוצאה כדין הינם ברורים וידועים, ואלו פורטו בהרחבה לא פעם בפסיקת בית המשפט העליון וכן בפסיקת בתי המשפט המחוזיים. בתמצית אציין כי חשבונית מס "כדין" היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 לחוק מע"מ. חשבונית שכזו צריכה לעמוד אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק, וכן בדרישה מהותית כי עליה לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (ר' ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ ת"א (פורסם בנבו, 26.3.2017) בפס' 12; ע"מ (מחוזי מרכז) 1796-11-14 ח.י. מיטב (2009) בע"מ נ' מדינת ישראל ואח' (פורסם בנבו, 15.12.2018) (להלן: "עניין ח.י. מיטב").

19. סעיף 50(א) קובע כי: "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

20. בבית המשפט העליון נקבע כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת על פי מבחן אובייקטיבי, מבלי ליתן חשיבות ליסוד הנפשי של העוסק או לדרגת מודעותו. כלומר, די בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות על מנת שתישלל זכאותו של העוסק לניכוי מס התשומות (ר' ע"א 3578/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, 512-513 (1999); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, פס' 24-25 לפסק דינו של כב' הנשיא א' ברק).

21. עם זאת, על פי הוראת סעיף 50(א) שצוטט לעיל ועל פי הנקבע בפסיקת בית העליון, הוכר חריג לפי מבחן סובייקטיבי, לפיו על הנישום לשכנע את מנהל מע"מ כי הוא לא התרשל ואף נקט את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ולגלות את הפסול בחשבוניות המס (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.2014) (להלן: "עניין זאב שרון").

22. בעניין זאב שרון הובהר כי המבחן הסובייקטיבי מהווה רק "הגנה" לנישום ואינו מהווה דרישה לצורך קביעת המשיב לגבי השאלה אם חשבונית המס הוצאה כדין אם לאו. במובן זה, עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – דהיינו קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – **קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין. על העוסק/הנישום מוטל הנטל להפריך את החזקה ולהראות כי הוא היה חסר מודעות כלשהי בכל הנוגע לכך שהחשבונית שניכה במס תשומות – הוצאה שלא כדין (עניין זאב שרון, בפס' 42).**

23. לעניין נטל ההוכחה, קבע סעיף 132 לחוק מע"מ כי: **"הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכח על פי חשבונית מס – עליו הראיה".** גם על סוגיה זו נכתב רבות ואיני מוצא לחזור על הדברים (ר' סקירה מקיפה בעניין ח.י. מיטב 42-44). אציין כי בפסיקת בית המשפט העליון כבר נקבע כי נטל הבאת הראיות הראשוני בערעור על כפל מס חל על המשיב, אך לאחר שהוא ממציא את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת הראיות לעוסק, להראות שנפל פגם בראיות. לעומת זאת, נטל השכנוע נשאר לכל אורך ההליך על כתפי המערער (העוסק) אשר מבקש לנכות את המס – בדבר זכאותו לניכוי זה, לרבות מאחר שמירב העובדות השנויות במחלוקת מצויות בידו (ר' עניין זאב שרון, בפס' 28-30).

מן הכלל אל הפרט

24. אין חולק שבוצעו עבודות נושאות חשבוניות המס. דהיינו, עבדו עובדים במערכת בתקופות הרלוונטיות, לרבות עובדי ניקיון. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת לשאלה האם מהדי סיפק את העובדים הנ"ל בפועל למערכת, או במילים אחרות – האם החשבוניות שהוצאו על ידי מהדי למערכת משקפות עסקאות אמת שנערכו בין המערכת לבין מהדי בדבר אספקת עובדים למערכת.

25. טרם אדרש לטענות הצדדים מוצא אני לנכון לשוב ולהזכיר כי נטל השכנוע שהחשבוניות נשוא הערעור משקפות עסקאות אמת הוא על המערער, המבקשת לנכות מס התשומות, ולא המשיב. הוא שצריך להוכיח כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

האם המערערת הרימה הנטל המוטל עליה להוכיח כי מדובר בעסקאות אמת ("המבחן האובייקטיבי")?

עיקר טענות המערערת

26. המערערת טוענת כי מהדי סיפק עובדים למערערת ולעוסקים נוספים. חיזוק לטענה זו מוצאת המערערת במסמכים הבאים:

- (1) למהדי היה תיק ניכויים במס הכנסה (ר' נספח ב' לתצהיר מר בלולו);
- (2) מהדי הוציא תלוש שכר לעובד בשם טאהא מחמוד לגבי חודש אוקטובר 2013 (ר' נספח ה' לתצהיר מר בלולו);
- (3) מהדי נתבע, ביחד עם המערערת, על ידי עובד, בבית הדין לעבודה ואף נוכח באחד מן הדיונים שהתקיימו בהליך זה (נספח ד' לתצהיר מר בלולו).

27. המערערת סומכת ידיה על הודאות שונות שנתן מהדי כי הוא העסיק עובדים ועוסק בפועל באספקת עובדים לאולמות אירועים:

- (1) במסגרת שיחה שניהלה החוקרת הפרטית, גב' דוד, עם מהדי, ואשר הוקלטה על ידה, הציגה עצמה גב' דוד כמיקי בן ארי, מנהלת אירועים המבקשת לקבל באמצעות שירותי כוח אדם. במהלך שיחה זו ציין מהדי מפורשות כי הוא עוסק באספקת עובדים לניקיון, ובפרט כי הוא פעיל בתחום זה גם אצל המערערת (ר' תמליל 6112, עמ' 3 ש' 15-16; ש' 20-21 - אשר צורף לתצהירה של גב' דוד);

- (2) מהדי הודה בחקירות שונות בפני חוקרי מע"מ, שאינן קשורות לערעור דנו, כי הוא היה בתקופות שונות מעסיק עובדים ומספק פועלים לאירועים שונים (ר' מוצג מע/3, חקירה מיום 7.10.2010, עמ' 1 ש' 5-6; מוצג מע/4, עמ' 1);

- (3) בשיחה מוקלטת שניהל מר בלולו עם מהדי, הודה מהדי כי יש לו קשר טלפוני עם העובדים. עניין זה מחזק, לטענת המערערת, כי העובדים הועסקו על ידי מהדי (ר' נספח ו' לתצהיר מר בלולו, בעמ' 3).

28. חיזוק נוסף לטענתה כי מהדי היה המעסיק של העובדים מוצאת המערערת בעדותו של מר ברנס לפיה מהדי היה "קבלן של הפועלים" והוא היה רואה את מהדי כמה פעמים בחודש (עמ' 32, ש' 13-18 לפרו').

29. לטענת המערערת, על פני רוב התקופה הרלוונטית המערערת שילמה ישירות למהדי את מלוא תמורת החשבוניות. רק החל מאמצע שנת 2012, בשל טענות מצד העובדים כי מהדי לא משלם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

להם את משכורתם במועד, החליט מר בלולו כי בתום ההתחשבות החדשית יצא שיק למהדי אשר יפרע את השיק בבנק – וישלם מיד את התשלום לעובדים במשרדי המערערת (ר' ס' 8-9 לתצהיר מר בלולו; עדותו של מר ברנס: עמ' 33, ש' 9-12 לפרו'). גב' באומל העידה בהקשר זה כי בתום ההתחשבות הכספית החדשית המערערת הייתה מוציאה שני שיקים לטובת מהדי – שיק אחד בגובה המשכורות נטו לעובדים, ושיק שני בגובה המע"מ (עמ' 70, ש' 26-27 לפרו').

30. השיק הראשון בגובה סכום המשכורות נטו של העובדים, היה נפרט על ידי מהדי בבנק וחוזר למערערת על מנת לשלם לעובדים, אך לא כך לגבי השיק של המע"מ, אשר לא חזר לידי המערערת. תימוכין לטענה זו מוצאת המערערת בעדותה של גב' פופוב בבית המשפט אשר העידה כי היא הייתה מקבלת חזרה את המזומן מהשיק "רק של הפועלים" (עמ' 96, ש' 18 לפרו'). כאן המקום לציין, כפי שיפורט להלן, כי גב' פופוב מסרה בחקירתה במע"מ גירסה שונה, לפיה מתשלום המע"מ הייתה משלמת סכום כלשהו למהדי וכן מנכה תשלומים עבור ההסעות של העובדים (נספח ז', עמ' 3, ש' 15-17). עם זאת, גב' פופוב הסבירה בעדותה בבית המשפט כי היא לא הבינה את השאלות שנשאלה על ידי חוקרי מע"מ וכי חקירתה במע"מ התקיימה תחת לחץ ואיומים מצד החוקרים (עמ' 95 לפרו').

31. שמשון ששימש כאמור כמנהל התפעול במערערת בתקופה הרלוונטית. נחקר במשרדי מע"מ פעמיים. בפעם הראשונה, ביום 29.12.2013, ציין בחקירתו כי מהדי סיפק למערערת עובדים (ר' נספח ד' לתצהיר המשיב, עמ' 1, ש' 14-15). בחקירתו השנייה, ביום 9.2.2014, מסר גירסה אחרת לפיה:

"אין קשר בין מהדי לפועלים, אני גייסתי את הפועלים ואני או אנשי הרודיון כפי שפירטתי שילמו לפועלים. אני רוצה לציין שהיו איזה שני פועלים שהתעקשו לקבל תלוש ואז שילמנו למהדי איזה 200 ₪ שיוציא להם תלוש אבל למעשה הם עובדים שלנו בהרודיון..." (נספח ז' לתצהיר המשיב, עמ' 2, ש' 26-30).

32. לטענת המערערת, הודעתו השנייה של שמשון הינה שקרית והיא נובעת מכך שבפרק הזמן שחלף בין ההודעה הראשונה לבין ההודעה השנייה, נתגלע סכסוך בין שמשון לבין המערערת בעטיו רצה שמשון להרע למערערת ולמנהליה. חיזוק לטענה זו מוצאת המערערת בדבריו של מהדי בשיחתו המוקלטת עם מר בלולו בגדרה ציין כי שמשון הציע לו "שנסבך את הרודיון" (נספח ו', עמ' 2, ש' 18-19). כך גם העיד מר ברנס כי עובר לפיטוריו של שמשון מהמערערת, בתחילת שנת 2014 יחסיהם של שמשון ומר בלולו עלו על שרטון (עמ' 34, ש' 4-14 לפרו'). לא למותר לציין כי בעדותו בבית המשפט חזר בו שוב שמשון מגירסתו וציין כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

"אני הייתי מביא את העובד מראה אותו למהדי, מהדי מסכים ואני מקבל אותו... מה זאת אומרת? מקבלים משכורת ממנו [ממהדי - א.ס.]..." (עמ' 114, ש' 22-28 לפרו').

33. המערערת טוענת כי התנהלותו הדיונית של המשיב חטאה לקידום בירור העובדות וגביית מס אמת. באשר לעדותו של שמשון בבית המשפט, טענה המערערת כי הוא סירב להשיב לשאלות הנוגעות ללב המחלוקת בשל חשש מהפללה עצמית. בהקשר זה טענה המערערת כי סירובו של המשיב להעניק לשמשון את החיסיון הקבוע בסעיף 47(ב) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התש"א-1971, מלמד כי המשיב לא פעל על מנת לחשוף בפני בית המשפט את האמת העובדתית ולגבות מס אמת. כך גם התנגדותו של המשיב לחשוף את תיק העוסק של מהדי, שבגדרו יתכן שהיו נמצאות ראיות המחזקות טענת המערערת, כי הוא העסיק וסיפק פועלים לאולמות אירועים שונים – צריכה לפעול לחובתו של המשיב.

34. עוד טענה המערערת כי מר בשויץ הודה בחקירתו כי לא בחן את כל החומר הרלוונטי לשם הוצאת השומה, והתעלם, בין היתר, מן הראיות הבאות:

- (1) הודעות אחרות שנתן מהדי בשנת 2010 ובשנת 2013 אשר בגדרן הודה כי הוא מספק עובדים לאולמות אירועים, וכן לא בדק הודעות של בעלי אולמות אחרים שקיבלו חשבוניות מס ממהדי;
- (2) מר בשויץ לא חקר את מר אזברגה שעל פי הנטען סיפק עובדים למערערת בתקופה מסוימת תחת כסות החשבוניות של מהדי;
- (3) בשויץ התעלם מכך שגירסתו של מהדי לפיה אדם בשם נאיף אבו עמאר (להלן: "נאיף") עשה שימוש בחשבוניות שלו, נסתרה בעימות בין מהדי לבין נאיף. בגדרו של עימות זה התכחש נאיף לטענותיו של מהדי והוסיף, בין היתר, כי "הוא לא יודע מי זה הרודיון" (נספח י"ח לתצהיר המשיב);
- (4) מר בשויץ לא בחן את הודעתו של העובד תאיה באסם מיום 23.9.2013, בגדרה קשר את מהדי כמעסיקו (נספח י"א לתצהיר בלולו). המערערת מוסיפה וטוענת כי מר בשויץ הודה, בין היתר, כי מהדי סיפק עובדים בתקופה מסוימת, לרבות לאולם האירועים "גני כנען".

עיקר טענות המשיב

35. המשיב טוען כי מהדי הודה בחקירותיו במע"מ שהוא לא העסיק עובדים ולא סיפק שירותי כוח אדם במהלך התקופה הרלוונטית. מהדי אף חזר על עדות זו בבית המשפט. המשיב אף מציין את העובדה כי מהדי הורשע על בסיס הודאתו בהפצת חשבוניות מס מבלי שסיפק בגין שירותים, לרבות החשבוניות נושא הערעור דנן (ת"פ 16-05-21748).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

36. עוד מוסיף המשיב וטוען כי שמשון הודה בחקירתו השנייה ביום 9.2.2014 במע"מ שהוא גייס את עובדי הניקיון ומהדי היה מספק חשבונות לצורך כיסוי עלויות העסקה של עובדי הניקיון. שמשון אף הוסיף וציין כי לקראת סוף שנת 2013 מר אזברגה היה מספק למערערת עובדי ניקיון. עדות זו מתיישבת עם עדותה של הגב' פופוב במע"מ בנוגע למעורבות של מר אזברגה באספקת עובדי הניקיון ובנוגע לכך שמהדי לא סיפק שירותי כוח אדם. דברים אלו אף מתיישבים עם חקירתו של העובד גאלב גיברין (להלן: "גיברין") אשר עבד כעובד ניקיון במערערת ומסר כי שמשון שילם לו את המשכורת וכי מהדי בכלל לא היה קשור לעובדי הניקיון אשר רק הכירו את שמשון.

37. המשיב טען כי יש לדחות את גירסתה הכבושה של הגב' פופוב שניתנה במסגרת עדותה בבית המשפט לפיה היא קיבלה ממר ברנס את המזומן שהתקבל מפריטת השיק עבור שכר העובדים נטו בלבד, ולא את המזומן מפריטת השיק שכלל את סכום המע"מ. עדות כבושה זו סותרת את העדות שמסרה במע"מ לפיה שילמה מתוך המזומן שהתקבל מפריטת שיק המע"מ את התשלומים למהדי ואת התשלומים לחברת ההסעות של העובדים. המשיב מדגיש כי אין ממש בטענת המערערת לפיה הופעל על גב' פופוב לחץ בלתי ראוי בחקירתה ולא הוצגה כל אסמכתא לכך, וממילא אין בכך כדי להסביר מדוע סיפקה גירסה מפורטת לגבי הנעשה עם המזומן שנתקבל מפריטת שיק המע"מ, לרבות התשלום להסעות לעובדים

38. עוד טען המשיב כי אין כל היגיון כלכלי ועסקי בגרסתה של המערערת. לא ברור מדוע חזר המזומן שנתקבל מפריטת שיק המע"מ לידי המערערת, ומדוע שולם ממנו סכומים כלשהם למהדי ולחברת ההסעות של העובדים. יתרה מזו: עצם המנגנון לפיו המערערת שילמה לעובדים ולא מהדי הוא זה ששילם להם מהווה סטייה ממהלך עסקי רגיל ומעלה חשד כלשעצמו. לבסוף, אין כל היגיון בכך שמהדי לא קיבל כל תקבול מתוך סכום העסקה, שהרי לגרסתה של המערערת שיק אחד הוצא על ידי לפקודת מהדי בגובה השכר נטו לעובדים ושולם על ידה לעובדים ואילו שיק שני שהוציאה היה בגובה המע"מ. בהקשר זה אין נפקא מינא אם מהדי קיבל חלק מתשלום המע"מ אם לאו, מאחר שממילא שסכום זה היה צריך להיות מועבר למע"מ. לפיכך, אם אכן מהדי היה מספק למערערת עובדים – היה מצופה כי המערערת תוכיח מה היה הרווח של מהדי מהתקשרות זו.

39. המשיב טוען כי המערערת לא הציגה ראיות לכך שמהדי סיפק לה שירותי כוח אדם. באשר לרישיון לאספקת כוח אדם שצורף כנספח ח' לתצהיר מר בלולו, טוען המשיב כי ממילא מדובר באישור מחודש דצמבר 2013 ולכן איננו רלוונטי למרבית התקופה הרלוונטית לערעור דנן. יתרה מזו: מדובר במסמך שאינו קביל מאחר שהמערערת לא הסבירה כיצד קיבלה לידיה מסמך זה ומהדי אף העיד כי איננו מכיר את המסמך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

40. כמו כן, אישורי מס ההכנסה של מהדי שצורפו לתצהירו של מר בלולו (נספח ב' לתצהיר בלולו) אינם רלוונטיים מאחר שאין בהם כדי להוכיח שמהדי סיפק למערערת שירותי כוח אדם. בעניין זה מפנה המשיב לפסק דיני בע"מ 17633-04-14 א.מ. **אבו מוסה בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף מס ערך מוסף רמלה** (פורסם בנבו, 3.12.2017) (להלן: "**עניין אבו מוסה**") בפס' 62).
41. באשר להסכם למתן שירותים בין המערערת לבין מהדי (נספח א' לתצהיר מר בלולו) – טוען המשיב שמדובר במסמך שאינו קביל, מאחר שהמערערת לא הגישה את המסמך באמצעות מי שערך אותו או מי שחתם עליו. יתרה מזו: אין בהסכם זה כדי להעיד האם סופקו על ידי מהדי עובדים למערערת בפועל.
42. באשר לפסק הדין החלקי והסכם הפשרה מתוך תביעת עובד הניקיון בבית הדין לעבודה שהוגשה כנגד המערערת וכנגד מהדי – מר בלולו ממילא לא הכיר את הסכם הפשרה שצורף לתצהירו ואישר שהמערערת שילמה לעובד שתבע אותה. מר בלולו לא ידע להסביר מדוע לא הועברו למשיב המסמכים הרלוונטיים להליך זה, ואי העברתם צריכה להיזקק לחובתה של המערערת.
43. תלוש השכר שצורף לתצהירו של מר בלולו של אדם בשם מחמוד טהא (נספח ה' לתצהירו של מר בלולו) אינו קביל, מאחר שהוא לא הוגש על ידי מי שערך אותו והמערערת אף לא זימנה את העובד למסירת עדות במשפט. יתרה מזו: מהדי הכחיש כל קשר לתלוש זה. מעיון בתלוש השכר עולה כי העובד עבד רק חודש אחד, והמערערת לא הסבירה מדוע לא הציגה תלושי שכר נוספים של עובד זה או של עובדים אחרים ביחס לתקופה הרלוונטית לערעור.

דיון והכרעה בשאלת המבחן האובייקטיבי

44. לאחר עיון בכלל הראיות שהוגשו, לא שוכנעתי כי המערערת הוכיחה שהחשבוניות נשוא הערעור דגן היו חשבוניות מס שהוצאו כדין. להלן אפרט טעמי למסקנה זו:
45. **ראשית**, אין חולק בין הצדדים כי שמשון אשר שימש כמנהל התפעול במערערת התנהל למול העובדים, פיקח על עבודתם, והיה מעורב גם באישור תשלום משכורתם (ר' סעיף 7 בתצהיר מר בלולו). בחקירתו השנייה במע"מ מיום 9.2.2014 ציין שמשון כי:

"מהדי פנה אליי בסוף שנת 2009 או תחילת שנת 2010 והוא רצה להביא לי פועלים. מה שקרה בפועל זה ששלושה חודשים מהדי הביא כמה פועלים ואז הפועלים שלו לא מצאו חן בעיני והתחלתי להחליף אותם לעובדים שאני מגייס מכל מיני מקומות בארץ... לאורך השנים 2010 ועד היום אני גייסתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

את הפועלים, אני הדרכת אתם ואני גם נתתי להם את הכסף במזומן על עבודתם. חוץ ממני היה עוד אחד בשם מוחמד שבתקופה האחרונה אולי בחמישה החודשים האחרונים סיפק גם פועלים. באותם חמישה חודשים האחרונים מוחמד קיבל את הכסף את הכסף המזומן והוא זה ששילם לפועלים... ש. למוחמד יש חשבונית? ת. לא. הוא מכוסה בחשבונית של מהדי".

וכן בהמשך חקירתו זו סיפר שמשון כי:

"אין קשר בין מהדי לפועלים, אני גייסתי את הפועלים ואני או אנשי הרודיון כפי שפירטתי שילמו לפועלים. אני רוצה לציין שהיו איזה שני פועלים שהתעקשו לקבל תלוש ואז שילמנו למהדי איזה 200 ₪ שיוצא להם תלוש אבל למעשה הם עובדים שלנו בהרודיון. הם מכירים אותי וכל הפועלים מכירים אותי שאני משלם להם למשכורת..." (נספח י"ג לתצהיר המשיב, עמ' 2-3).

46. עדותו זו של שמשון נתמכה בעדותה של הגב' פופוב בחקירתה במע"מ. גב' פופוב נשאלה בחקירתה "האם את מכירה אדם ששמו מוחמד אזברגה?", והשיבה כי: "אני מכירה אותו הוא מביא לנו פועלים ואח"כ היו אומרים שהם עובדים של מהדי..." (נספח ז' לתצהיר המשיב, עמ' 4, ש' 1-2).

47. גב' באומל, שעבדה כאמור כמנהלת החשבונות במערערת, נשאלה אף היא בחקירתה מיום 20.3.2014 לגבי היכרותה עם אזברגה והשיבה כי:

"מוחמד החודשים האחרונים היה מספק פועלים. העובדים של מוחמד קיבלו את הכסף שלהם בגין החשבוניות של מהדי. הם לא קשורים למהדי אלא למוחמד. מוחמד לדעתי סיפק אולי חודשיים שלושה את העובדים ולפני כן מוניה שמשון דאג לגיוס, הכשרה והתשלום שלהם".

בחקירתה מיום 9.2.2014 ציינה הגב' באומל כי: "בחודשים האחרונים הגיע אלי אדם שמן ערבי וטען שהוא אחראי על העובדים וישב מולי ושאל שאלות לגבי התשלומים לפועלים הערבים... הוא הציג עצמו כאחראי על הפועלים שעבדו באולם... אני יודעת שהוא הביא איתו את הפועלים האלה שדיברתי עליהם ודאג למשכורות שלהם במידה והתעוררה בעיה. הפועלים האלו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

כוסו תחת החשבוניות של מהדי... " (נספח ט' לתצהיר המשיב, עמ' 2 ש' -29;
31; עמ' 3 ש' 1-14).

48. לא למותר לציין כי שמשון שינה את גרסתו פעם אחת לאורך החקירה במע"מ ופעם נוספת בעדותו בבית המשפט. לעומת האמור בחקירתו השנייה שצוטטה לעיל, הרי שבחקירתו הראשונה במע"מ שנערכה ביום 29.12.2013 ציין שמשון שמהדי היה מספק למערערת עובדים (נספח ד' לתצהיר המשיב, עמ' 2-3). כך גם בעדותו בבית המשפט, שינה שמשון גרסתו והעיד כי הוא הביא את העובדים למהדי, ואם מהדי היה מסכים הוא היה מקבל אותם. עוד ציין שמשון בעדותו בבית המשפט כי העובדים היו מקבלים משכורת ממהדי (עמ' 114-115 לפרו').

49. במסגרת עדותו בבית המשפט הסביר שמשון את השינוי בגרסתו בכך שבעת חקירתו השנייה מיום 9.2.2014 הוא כעס מאוד על מר בלולו מאחר שמר בלולו שכר חוקר פרטי שביצע פעולות חקירה כנגד שמשון (עמ' 125 ש' 21-34 לפרו'). בהקשר זה, ב"כ המשיב הטיח בפני שמשון כי פעולות החקירה שביצע החוקר הפרטי כנגדו החלו רק בחודש מרץ 2014, ולכן לא יכול היה לדעת על שכירתו של חוקר פרטי במועד החקירה במע"מ ביום 9.2.2014. לפיכך, גירסתו של שמשון לפיה הדברים שאמר בחקירתו השנייה במע"מ נבעו מכעס על מר בלולו אינם מסתדרים עם מסגרת הזמנים. שמשון לא הצליח להסביר באופן קוהרנטי פער זה בעדותו (עמ' 127-128 לפרו').

50. מבלי להכריע לגבי הטעמים שהובילו את שמשון לשנות את גרסאותיו ביחס לאופי ההתקשרות של המערערת למול מהדי, הרי ששינויי גרסאות אלו מטילים דופי במהימנות דבריו, ואני מוצא ליתן לנאמר על ידו, לרבות בעדותו בבית המשפט, משקל ראייתי נמוך. עם זאת, עדותו של שמשון במסגרת חקירתו השנייה מיום 9.2.2014 כי לא מהדי היה מספק את הפועלים למערערת, וכי החשבוניות של מהדי שימשו ככסות חשבונית, נתמכות בעדותן של הגב' פופוב ושל הגב' באומל בחקירתן במע"מ אשר צוטטו לעיל. דהיינו, אף אם דבריו של שמשון בחקירתו השנייה במע"מ נאמרו בעוד הוא כועס על מר בלולו, הרי שדברים אלו תואמים את המידע שמסרו גב' פופוב וגב' באומל בחקירתן במע"מ, לרבות לגבי העובדה כי היו גורמים אחרים שסיפקו עובדים למערערת ואשר לגביהם מהדי סיפק כסות של חשבוניות מס בלבד. עניין זה מחזק טענת המשיב לפיה החשבוניות נושא הערעור דנן הוצאו שלא כדין.

51. **שנית**, ובהמשך לנקודה הקודמת, לא מצאתי כי המערערת הצליחה להוכיח מה היה תפקידו של מהדי בהתנהלות למול העובדים, לרבות לגבי גיוסם והתשלום להם, מעבר לעובדה כי היה מגיע פעמים ספורות במהלך החודש על מנת לאסוף את השיקים מגב' באומל. לעומת זאת, אין חולק כי שמשון היה דמות דומיננטית ומרכזית בהתנהלות מול העובדים בכל הקשור בעבודתם אצל המערערת. כך לדוגמה סיפר מר בלולו בחקירתו השנייה במע"מ מיום 23.2.2014 לשאלת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

החוקר "במה היה אחראי שמשון על העובדים?" כי: "בשוטף כל מה שהעובדים צריכים. עם (צ"ל – "אם" – א.ס.) העובד צריך לצאת, לבוא, חופש, שעות. אם חסר עובד הוא צריך לדאוג שלא יחסר עובד. הוא צריך לדאוג שלא יהיו בעיות עם העובדים" (נספח י"ד לתצהיר המשיב, בעמ' 5, ש' 125-128).

52. מר ג'אלב ג'ברין, אשר עבד במערערת כעוזר טבח נשאל בחקירתו במע"מ כיצד גויס לעבודה וציין כי: "...לאולם הרודיון יש עובדים ערבים אמרו לי נסדר לך עבודה באולם הזה. התקשרו אלי אמרו לי הבעל בית שמשון יסכים. שמשון יש לו עוד שם והוא מוניר... הוא לקח את האישור שלי הוא בדק את האישור ואמר... שיסדרו לי חתימה באצבע...". ובהמשך חקירתו נשאל העובד מי משלם לו ומי בעל הבית שלו והשיב כי: "שמשון הוא האחראי שמה בהכל, הוא מחליט על הכל... שמשון הוא בעל הבית...". מר ג'ברין הזכיר את מהדי רק כמי שפורט את השיק וציין כי: "אני לא ראיתי, כל העובדים מחכים לו [למהדי – א.ס.]. מחכים למהדי ב-10 לחודש שיפרוט את הצ'ק ושמשון מביא לנו את המשכורת... אני לא דיברתי איתו..." (נספח ח' לתצהיר המשיב, בעמ' 2-3). כאשר נשאל מר ג'ברין האם ומתי הוא פונה למהדי ציין כי: "מהדי לא בא לשם. הוא בא רק פעם בחודש, ב-10 לחודש כדי לפרוט את הצ'ק. בעל הבית שלי הוא שמשון... כל בעיה אני פונה אליו" (שם, בעמ' 4). פועל יוצא הוא כי התמונה המצטיירת היא תפקידו של מהדי בעיני העובדים היה רק לפרוט את השיק בבנק, ולא הייתה בינם לבין מהדי אינטרקציה, לרבות בכל הקשור לגיוסם לעבודה. לעומת זאת, אילו שמשון שימש כ"בעל הבית" של העובדים, לכל אורך העסקתם אצל המערערת. ממצא זה מקשה על קבלת גרסתה של המערערת לפיה מהדי סיפק לה את העובדים בפועל.

53. שלישית, לא שוכנעתי בטענת המערערת לפיה לא הותירה בידיה את סכום המע"מ בגין חשבוניות המס שהפיק עבורה מהדי. אין חולק כי המערערת הייתה מכינה שני שיקים לפקודת מהדי: שיק אחד בגובה שכר העובדים נטו, ושיק שני בגובה המע"מ (ר' עדותה של גב' באומל בעמ' 70, ש' 24-27 לפרו'; ודבריה של גב' פופוב בחקירתה במע"מ בנספח ז', עמ' 5, ש' 9). מר ברנס ציין בחקירתו במע"מ כי התלווה למהדי לסניף הבנק של המערערת עם שני השיקים, שם נפרטו שני השיקים למזומן. כאשר נשאל מר ברנס בחקירתו במע"מ מה עשה עם המזומן השיב כי: "לקחתי את הכסף מהפקידה בגין 2 השיקים וישירות את כל הכסף במלואו הייתי מעביר למשרד... מהדי לא לקח אפילו ₪, הכל העברתי למשרד." (נספח י"ב, עמ' 5, ש' 115-125) (ההדגשות אינן במקור – א.ס.).

54. לא למותר לציין כי גב' פופוב חיזקה הטענה כי סך המע"מ היה חוזר לידי המערערת כאשר ציינה בחקירתה במע"מ כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

"היו יוצאים למהדי 2 שקים אחד לפועלים ואחד למע"מ, ברנס היה הולך איתו לבנק, מהדי היה פורט את שני השקים למזומן ומחזיר לברנס וברנס היה נותן לי את הכסף ואני הייתי שמה בכספת, אני רוצה לומר שיש לנו חב' הסעות שהיא מביאה את העובדים, אז אני הייתי מנכה מהכסף מזומן של השיק של המע"מ את הסכום של ההסעות וגם את הסכום של המקדמות שמהדי היה לוקח כל חודש שזה בערך 2000 ₪". וכאשר נשאלה במישרין על הפעמים שבהם היא זו שהתלוותה למהדי לבנק, "האם פרטת את ולקחת חזרה גם את השיק של המע"מ", השיבה: "כן" (נספח ז', בעמ' 5).

55. בחקירתה בבית המשפט שינתה גב' פופוב גרסה וטענה כי הייתה מקבלת בחזרה רק את המזומן בגין השיק של שכר הפועלים. לטענתה, תשובותיה במסגרת חקירתה במע"מ ניתנו תחת לחץ ואיומים (עמ' 95-96 לפרו'). אקדים ואציין כי איני מוצא לקבל את גירסתה המאוחרת של גב' פופוב. עם כל ההבנה לאי הנעימות וחוסר הנוחות במעמד החקירה במע"מ, הרי שלא הוכח כי גב' פופוב נחקרה תחת תנאים אשר היה בהם כדי להשפיע עליה ליתן התשובות המפורטות שהשיבה לשאלות החוקר במע"מ. גב' פופוב סיפקה בחקירתה פרטים קונקרטיים בדבר סכומים שניכתה מהמזומן שנפרע מהשיק עבור המע"מ, לרבות בגין תשלום להסעות לעובדים. אין אפוא כל עדות לכך שגב' פופוב לא הבינה את שאלות חוקרי המע"מ, אלא להפך. יתרה מזו: עדותה של גב' פופוב מתיישבת עם עדותו של מר ברנס, אשר לגביו לא נטען כי חקירתו לוותה באיומים ואף אין כל ראיה לכך – לפיה המזומן מפריטת שני השיקים, של שכר העובדים ושל המע"מ, נמסרו על ידו לגב' פופוב, וכי "מהדי לא לקח אפילו שקל".

56. אוסיף ואציין כי כאמור לעיל, מר בלולו ציין בתצהירו כי השיק עבור שכר העובדים נפרט למזומן על מנת להבטיח כי העובדים יקבלו את שכרם במועד (ס' 9 לתצהיר מר בלולו). אולם, המערערת ו/או מי מטעמה לא הסבירו מדוע נדרש מהדי לפרוט את שיק המע"מ למזומן ומדוע כל המזומן בגין פריטת השיקים, לרבות עבור המע"מ, הועבר על ידי מר ברנס לידיה של גב' פופוב. פער עובדתי זה בגרסתה של המערערת מעלה תהיות בדבר מהימנות גרסה זו ופועלת לחובתה.

57. **רביעית**, אני מוצא לנכון לקבל טענת המשיב כי אין כל היגיון עסקי או כלכלי בגרסתה של המערערת לפיה בגין חשבונית המס הוצאו לפקודת מהדי שיק בגובה שכר העובדים נטו ושיק עבור המע"מ, מבלי שתצמח למהדי הכנסה כלשהי, שאינה קיזוז מסך המע"מ שכאמור היה צריך לעבור למע"מ ולא מתוכו היה צריך מהדי להרוויח. דהיינו, כי אין זה סביר שמהדי היה מוכן להתקשר למול המערערת באספקת עובדים מבלי שנצמח לו כל רווח מכך. במובן זה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

מתחזקת המסקנה, עליה כאמור הצביעה גב' פופוב בחקירתה במע"מ, כי למהדי שולם תקבול מהמזומן שהתקבל מהפריטה למזומן של שיק המע"מ, ובהתאם – כי חשבוניות המס נושא הערעור דנן הוצאו שלא כדין.

58. **חמישית**, לא מצאתי שיש בראיות שהציגה המערערת לגבי מהדי כדי להוכיח שמהדי סיפק למערערת עובדים בפועל. להלן אפרט הראיות שהוצגו בפניי:

א. המערערת כאמור טענה שמהדי הודה כביכול בפני גב' דוד, החוקרת הפרטית, כי הוא מספק עובדים לניקיון החל משנת 1999, וכי הוא "מחזיק" את הרודיון (עמ' 3 לנספח לתצהיר גב' דוד). אולם, לא ניתן לדעת האם הדברים שאמר מהדי ללקוחה פוטנציאלית כביכול, דהיינו לחוקרת הפרטית, הינם אמת ו/או האם ביקש להתנהל מולה באותו אופן שהמשיב טוען שהתנהל למול המערערת – דהיינו שלא לספק עובדים בפועל אלא רק חשבוניות מס. לא למותר לציין כי מהדי לא הגיע לפגישה עם גב' דוד והשיחה ביניהם לא הבשילה לכדי מגעים רציניים להתקשרות ביניהם, ומכאן שלא ניתן לעמוד על מידת הרצינות של הדברים שמסר לה מהדי בשיחה, לרבות לגבי היותו עוסק באספקת עובדים לאולמות אירועים.

ב. המערערת טוענת שמהדי הודה בפני מר בלולו במסגרת השיחה שהוקלטה על ידי מר בלולו כי העובדים מתקשרים אל מהדי (ר' נספח ו' בעמ' 3 לתצהיר מר בלולו). כך לדוגמה ציין מהדי בשיחה כי: "...הפועלים שעבדו אצלכם החודש האחרון ולא שילמתם להם גם כן... והם טוענים שאתם - ששמשון אומר להם שאתם לא שילמתם להם...". אולם, דברים אלו מחזקים דווקא הטענה כי המערערת היא זו שהייתה אחראית על תשלום לעובדים ואין מכך כדי ללמוד שמהדי היה מעסיקם. העובדה כי העובדים פנו למהדי, ככל שאכן הייתה פניה כזו, אין בה די כדי לבסס טענת המערערת כי מהדי שימש מעסיקים של העובדים שעבדו אצל המערערת.

ג. המערערת הציגה תלוש שכר שהוציא מהדי כביכול לעובד בשם טאהא מחמוד לחודש אוקטובר 2013. אקדים ואציין כי איני מקבל טענת המשיב לפיה מדובר במסמך לא קביל. מאחר שעולה כי המסמך הוצג בשימוע (ר' נספח ג', בעמ' 4) – הרי שבהתאם לתקנה 10א בתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976, הצדדים יכולים להגיש לבית המשפט בערעור מע"מ ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי רגיל, אם הצדדים הסתמכו עליהן בהליך שומת המס (עניין זאב שרון, בפס' 19).

לגופו של עניין, מעיון בתלוש השכר עולה כי אותו עובד התחיל לעבוד באותו חודש (נספח ה' לתצהיר מר בלולו). מכאן שקשה לקבל טענת המערערת, כאמור בתצהירו של מר בלולו, כי תלוש שכר זה הוא דוגמה לתלושי שכר שהוציא מהדי לעובדים "במסגרת הפעילות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

השוטפת" (ס' 15 בתצהיר מר בלולו). יתרה מזו: המערערת כשלה מלהעיד את אותו עובד שלטענתה קיבלה ממנו את תלוש השכר, ומר בלולו לא סיפק בעדותו הסבר מניח את הדעת לכך (עמ' 138 לפרו'). כך גם כשלה המערערת מלהעיד עובדים אחרים על מנת להוכיח טענתה כי מהדי היה המעסיק של אותם עובדים ו/או לתמוך בטענתה כי מהדי הפיק עבורם תלושי שכר באופן שוטף.

כאשר נשאל מר בלולו למה לא הציג תלושים של עובדים אחרים בין השנים 2010-2013 השיב כי: "לא נתבקשתי אז לא הבאתי" (שם, בש' 25 לפרו'). אין בידי לקבל תשובה זו. כאמור, נטל השכנוע מוטל על המערערת להוכיח כי החשבוניות שנוכו על ידה הוצאו כדין. פועל יוצא הוא כי היה מצופה כי המערערת תספק תלושים נוספים ותזמן העובד ו/או עובדים נוספים על מנת להוכיח טענתה כי מהדי סיפק לה עובדים בפועל. במובן זה, בולט לעין כי הפעולה המתבקשת שיכולה הייתה המערערת לעשות – לזמן את העובדים לעדות – לא בוצעה על ידה. משכשלה לעשות כן - פועל הדבר לחובתה.

בהקשר זה אוסיף כי לא נעלמה מעיני החקירה במשטרת ישראל של בסאם תאיה שככל הנראה עבד במערערת בתקופה מסוימת (נספח י"א לתצהיר מר בלולו). אולם מדובר בעדות מבולבלת שלא ניתן להשתית עליה ממצאים עובדתיים. כך הודה אותו אדם, שלא נחקר כאמור בבית המשפט, כי אדם בשם "מד"י" אמר לו כי יסדר לו אישור עבודה. מנגד ציין אותו אדם כי אותו "מד"י" מגיע רק כל 20 יום בערך, כי שמשון הוא זה שמשלם לו בפועל ושהביא את תעודת הזהות שלו לשמשון ו- "מד"י ושמשון היו ביחד". דהיינו, כי אין בעדות זו כדי להוסיף באופן משמעותי על עדותם של יתר עובדי המערערת לפיה מהדי היה מגיע פעם בחודש למערערת, וכי שמשון היה אחראי על העובדים, לרבות על התשלום להם.

ד. המערערת טענה כי למהדי היה תיק ניכויים במס הכנסה (נספח ב' לתצהיר מר בלולו) וכן שבמהלך התקופה הרלוונטית קיבלה מרשות המיסים הודעות עיקול על נכסיו של מהדי והודעות על ביטול עיקולים אלו (נספח ג' לתצהיר מר בלולו). בהסתמך על מסמכים אלו הבינה המערערת כי "אין כל פגם בעבודתה מול מהדי" וכי "תיקו נמצא תחת עיניה הבוחנת של רשות המיסים" (ס' 12-13 לתצהיר מר בלולו). כפי שציין המשיב, אין בהמצאת אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים כדי לעמוד במבחן האובייקטיבי או בחריג הסובייקטיבי, לרבות להעיד האם החשבוניות נושא הערעור דנן משקפות עסקת אמת (ר' עניין אבו מוסה, בפס' 62; ע"מ 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה (פורסם בנבו, 9.5.2016).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

באשר לעיקולים שהוטלו על נכסיו של מהדי על ידי רשות המיסים אשר בוטלו, מקובלת עלי עדותו של מר בשויץ אשר הסביר כי:

"...ברגע שלא הוגש דוח ונוצרת קביעת מס לגבי אי הגשת הדוח התקופתי ואני לא מדבר על המקוון, הוא מטיל את העיקול צד ג'. ברגע שהוגש הדוח וזה נקלט במחשב שהדוח התקופתי הוגש הקביעה מתבטלת... מספיק שיגיש דוח אפס ומשחררים לו את העיקול" (עמ' 21, ש' 20-23 לפרו').

דהיינו, כי אין בהטלת העיקולים וביטולם כדי להעיד דבר על השאלה האם חשבוניות המס נושא הערעור דנן משקפות עסקת אמת או האם הוצאו כדין, ואלו התבטלו באופן אוטומטי ברגע שמהדי הגיש דוח תקופתי.

כאן המקום לציין כי המערערת טענה שסירובו של המשיב לגלות לה את תיק העוסק של מהדי צריך לפעול לחובתו של המשיב. איני מוצא ממש בטענה זו. לא ברור מטענותיה של המערערת אלו מסמכים רלוונטיים לשיטתה הייתה יכולה למצוא בתיק העוסק של מהדי. יתרה מזו: ככל שהמערערת הייתה סבורה כי גילוי מסמכים בדבר התקשרותו של מהדי עם אולמות אירועים אחרים ו/או עוסקים אחרים תסייע לה בטענותיה – ואיני קובע כי אכן כך – הרי ששמות אולמות האירועים עמם עבד מהדי היו גלויים לה. ראייה לכך ניתן ללמוד כי המערערת היא זו שהגישה לבית המשפט את חקירתו במע"מ של מהדי בגדרה ציין שמות אולמות האירועים שעבד עמם בעבר (ר' לדוג': מוצג מע/3). למערערת, אפוא, הייתה פתוחה הדרך לזמן לעדות את נציגי אולמות אירועים אלו על מנת להוכיח טענתה כי בניגוד לנטען על ידו בבית המשפט, סיפק מהדי עובדים ולא חשבוניות מס בלבד. משלא עשתה כן אין לה אלא להלין על עצמה.

ה. לא למותר לציין כי המערערת צירפה לתצהיר מר בלולו "רשיון לקיום לשכה פרטית" לגבי תיווך עובדים ישראלים בלבד הנושא תאריך 1.12.2013 (נספח ח' לתצהיר מר בלולו). מבלי להתייחס לקבילותו ומהימנותו של מסמך זה, לרבות בהתחשב בכך שמר בלולו לא ידע להסביר כיצד קיבל לידי מסמך זה (עמ' 139 ש' 16 לפרו'), בהתחשב בכך שמהדי בעדותו ציין כי מעולם לא היה לו רישיון לאספקת עובדים והוא אינו מכיר מסמך זה (עמ' 39 ש' 1-13 לפרו') וכי המשיב ציין בסיכומיו כי למהדי לא היה מעולם רישיון לאספקת כוח אדם – הרי שממילא מדובר באישור שהתקבל בסוף התקופה הרלוונטית לערעור דנן. מכאן שאין במסמך זה, מבלי שאכריע לגבי קבילותו ומהימנותו, כדי ללמד על כך שלמהדי היה רישיון לספק עובדים בין השנים 2010-2013 ובהתאם כי מהדי סיפק עובדים בפועל. למעשה, העובדה כי הוצג אישור החל מדצמבר 2013 ולא ממועד קודם יותר מחזקת דווקא המסקנה כי במהלך התקופה הרלוונטית לא היה למהדי אישור לאספקת עובדים ובהתאם – כי לא סיפק למערערת עובדים בפועל בתקופה הרלוונטית בערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

1. טענה נוספת שהעלתה המערערת לחיזוק טענתה לגבי הזיקה שבין העובדים לבין מהדי הייתה כי מהדי נתבע בבית הדין לעבודה על ידי אחד העובדים. מר בלולו אף צירף לתצהירו העתק מהסכם פשרה שנחתם לכאורה ביום 30.12.2013 בין אותו עובד לבין המערערת ומהדי (נספח ד' לתצהיר מר בלולו). עם זאת, בחקירתו הודה מר בלולו כי מדובר במסמך שכנראה מזויף, ולא סיפק הסבר מדוע לא הועברו למשיב כלל המסמכים בנוגע להליך זה (עמ' 133-134 לפרו'; ר' מוצג מש/2). המשיב אף צירף פרוטוקול מיום 19.10.2015 ממנו ניתן ללמוד כי רק במועד זה ניתן תוקף של פסק דין על ידי בית הדין לעבודה להסכם פשרה שנחתם בין הצדדים (ר' מוצג מש/1). ברי כי צירופו של הסכם שאינו רלוונטי ויכול שיש אף בצירופו לתצהיר מר בלולו כדי להטעות את בית המשפט – הינה בעלת משקל ראייתי הפועל לחובתה של המערערת. יתרה מזו: העובדה כי העובד מצא לנכון לתבוע את המערערת וגם את מהדי אין בה כדי להכריע במחלוקת הנוגעת לשאלה מי היה המעסיק של העובדים – המערערת או מהדי. לא למותר לציין בהקשר כי מר בלולו הודה בחקירתו כי המערערת שילמה לעובד במסגרת הסכם הפשרה שנחתם (עמ' 134, ש' 34-35 לפרו').

בשולי הדברים אציין כי מר בלולו צירף לתצהירו את הסכם ההתקשרות שנערך בינו לבין מהדי לאספקת עובדים (נספח א' לתצהיר מר בלולו). גם הסכם זה הוגש במהלך השימוע (נספח ג', בעמ' 3) ועל כן אין ממש בטענה כי הוא אינו קביל. אולם אין בהסכם עצמו כדי ללמד על הנעשה בפועל, ובפרט כאשר אין חולק בין הצדדים כי חלקים מההסכם לא מולאו כלשונם, לרבות בהתייחס לתשלום התמורה אשר לכל הפחות משנת 2012 שולמה לעובדים במישרין על ידי המערערת ולא למהדי כאמור בסעיף 6 בהסכם זה. כך גם הודה מר בלולו כי חלקים מההסכם, לרבות לגבי התחייבות הקבלן לרכוש פוליסת ביטוח (ס' 8 בהסכם ההתקשרות) ממילא שלא מולאה מעולם (עמ' 140, ש' 30-35 לפרו'). לפיכך, אין בהסכם ההתקשרות כדי לבסס טענת המערערת לפיה חשבוניות המס הוצאו שכדין.

59. **שישית**, המערערת הגישה לבית המשפט חקירות שונות של מהדי ממע"מ מיום 7.10.2010 ומיום 28.7.2013, שנוהלו ללא קשר ישיר לנושא הערעור דנן, בגדרן ציין מהדי כי הוא סיפק עובדים לאולמות אירועים שונים ולעוסקים שונים, לרבות למערערת (ר' מוצגים מע/3, מע/4). אקדים ואציין כי התנהלותו של מהדי בכל הקשור לאולמות אירועים אחרים אין בה כדי להעיד בהכרח בדבר התנהלותו למול המערערת בתקופה הרלוונטית לערעור. דהיינו, כי גם אם סיפק מהדי פועלים לעוסקים אחרים בעבר, הרי שלא היה בכך די על מנת להוכיח שהוא סיפק פועלים בפועל גם למערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

זאת ועוד, במקרה הנוכחי, האמור בחקירותיו במע"מ של מהדי ביחס למערערת, לרבות לגבי העובדה כי סיפק למערערת חשבוניות מס ולא עובדים בפועל, נתמך, כמפורט לעיל, בעדויות אחרות של עובדי המערערת: הגב' פופוב, הגב' באומל, מר ברנס ושמשון. לפיכך, אני מוצא ליתן לאמור בחקירות מהדי בנושא הערעור דנן, משקל ראיתי רב יותר, על פני מה שאמר בחקירותיו במסגרת הליכים אחרים, שאינם נוגעים בערעור דנן.

60. **שביעית**, למערערת היו שלל טענות בדבר כשלים שנפלו לעמדתה בחקירתו של המשיב. אני מוצא לקבל טענות אלו. כפי שצוין לעיל, נטל הראיה הראשוני בערעור מסוג זה מוטל על המשיב, ואילו נטל השכנוע נותר על כתפיה של המערערת. נוכח הראיות והעדויות השונות, לרבות עדותם של עובדי המערערת, שהוזכרו לעיל בנוגע לאופן ההתנהלות של המערערת מול מהדי, לא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלותו של המשיב בבחינת החומר הרלוונטי לשם הוצאת השומה.

61. בשולי הדברים אציין כי המערערת סבורה כי המשיב שגה בהערכתו כי נוהל פידיון השיקים בבנק והתשלום לעובדים החל בשנת 2010 כאשר הוכח כי הוא החל רק בשנת 2012 בעקבות תלויות של עובדים על הלנת שכר. עם זאת, המערערת לא הוכיחה בראיות, לרבות במסמכים, צילומי שיקים ועוד, מה היה אופן התשלום למהדי עובר לשנת 2012, ובהתאם כי החשבוניות עד למועד זה הוצאו כדין. במובן זה, גם אם נוהל פריטת השיקים בבנק החל רק בשנת 2012 בעקבות פניית העובדים על הלנת שכר לכאורה – עדיין אין בכך כדי להוכיח כי עד לשנת 2012 מהדי סיפק למערערת עובדים ובהתאם כי החשבוניות הוצאו כדין.

לסיכומו של חלק זה, מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי התגבש היסוד האובייקטיבי להוכיח כי חשבוניות המס נושא הערעור דנן הינן פיקטיביות.

המבחן הסובייקטיבי

62. כאמור לעיל, לבחינת תחולת החריג למבחן האובייקטיבי, מוטל על המערערת להוכיח כי נקטה באמצעים סבירים לאמת את החשבוניות וזוהות העוסק. לשם כך, נדרשת המערערת לנקוט באמצעים סבירים ולא די להראות שלא התרשלה. עליה לשכנע כי לא גילתה ואף לא יכולה הייתה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי לעשות כן (ע"מ 11-09-38791 נשאת עודה עבאדלעזיז נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (פורסם בנבו, 19.6.2013)).

טענות המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

63. המערערת טוענת כי מנהלי המערערת ידעו במהלך התקופה הרלוונטית כי העובדים מועסקים על ידי מהדי, ובהתאם המערערת לא יכולה הייתה לדעת כי לא היה מדובר בחשבונות ששיקפו עסקאות אמת. המערערת מבססת טיעונה זה, בין היתר, על עדותו בבית המשפט של שמשון, אשר ניהל באופן בלעדי את כוח האדם של המערערת (עמ' 108, ש' 20-17 לפרו'). שמשון אף העיד כי הוא היה מביא את העובדים שגייס למהדי, ומהדי היה מאשר את קבלתם (עמ' 114, ש' 23-22 לפרו'). לטענת המערערת, במהלך ניהולו של ההליך דגן נתחוויר לה כי מעורבותו של שמשון בגיוס העובדים נעשתה ככל הנראה על רקע קשר, שקשר שמשון עם מהדי, מאחורי גבה של המערערת, על מנת לקצור רווחים על חשבונה וללא ידיעתה.

64. כאמור, המערערת הוסיפה וטענה כי הניחה שחשבונות המס הוצאו כדין מאחר שהמערערת קיבלה מרשויות המס דיווחים שהחשבונות מדווחות על ידי למהדי, וכן הודעות בדבר הטלת עיקולים מטעם רשות המיסים ביחס לכספים המצויים בידה והמגיעים למהדי. המערערת אף קיבלה הודעות מרשות המיסים על הסרת עיקולים אלו. כך גם לטענת המערערת שיעורי ניכוי המס במקור של מהדי השתנו מעת לעת, ולכן היה למערערת ברור כי תיקון של מהדי נמצא תחת עינה הבוחנת של רשות המיסים.

65. עוד טוענת המערערת כי מר בלולו מסר בבית המשפט עדות מהימנה שלא נסתרה, לרבות לגבי הצהרותיו כי החתימה על הסכם ההתקשרות עם מהדי נעשתה רק לאחר בדיקה מדוקדקת של הניירות, לרבות אישור ניכוי במקור וניהול ספרים.

66. המערערת טוענת כי מאחר שהוכח שמשון פעל מאחורי גבה של המערערת על מנת להעדיף את טובתו האישית, לרבות באמצעות קשירת קשר עם קבלן משנה אחר וכן בהתקשרות שלו מול מהדי מאחורי גבה של המערערת, לא ניתן להסתמך עליו כעל אורגן של המערערת לשם חיובה.

טענות המשיב

67. המשיב טוען כי המערערת לא טענה בכתב הערעור כי היא לא הייתה מודעת לכך שמהדי לא סיפק לה שירותי כוח אדם, ודי בכך כדי לדחות את ערעורה.

68. המשיב טוען כי מהדי מסר בחקירותיו במע"מ וכן בעימות שנערך בינו לבין מר בלולו כי מר בלולו ידע שמהדי לא סיפק למערערת שירותי כוח אדם. יתרה מזו: מהדי סיפר כי מר בלולו ניסה לשכנע אותו להגיד שהעובדים היו שלו – והמערערת בחרה שלא לחקור את מהדי על כך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

69. באשר לשמשון: בחקירתו השנייה במע"מ מיום 9.2.2014 סיפר שמר בלולו ידע שמהדי לא מספק שירותי כוח אדם למערערת. עם זאת, בעדותו בבית המשפט חזר בו שמשון מדברים אלו וטען שמשון לא ידע שהעובדים אינם של מהדי. שמשון הסביר את שינוי הגרסה במתיחות ששררה בינו לבין מר בלולו באותה תקופה, לרבות על רקע העובדה כי מר בלולו הפעיל כנגדו חוקר פרטי. עם זאת, לטענת המשיב הוכח שתחילת פעולת החוקר הפרטי החלה רק כחודש לאחר החקירה במע"מ, כך שאין ממש בטענה כי הדברים שאמר שמשון בחקירתו השנייה נאמרו בעידנא דריתחא. לטענת המשיב, גם העובדה כי מר בלולו לא סיפר על קיומו של סכסוך עם שמשון בחקירותיו במע"מ ביום 9.2.2014 וביום 23.2.2014, גם כאשר חוקרי מע"מ הטיחו בו שמשון סיפר כי מר בלולו ידע שמהדי לא סיפק עובדי ניקיון, מטילה ספק בגרסה זו.

70. המשיב הוסיף וטען כי אופן ההתנהלות של המערערת למול מהדי, לרבות פיצול התשלום לשכר עובדים נטו ומע"מ ופרטית ההמחאות למזומן בבנק כדי להעיד שמר בלולו ידע שמהדי לא מספק שירותי כוח אדם ולמצער עצם את עיניו.

71. לחילופין, המשיב טוען כאמור כי שמשון היה אורגן במערערת מאחר ששימש במשך שנים רבות, ובתקופה הרלוונטית, כמנהל התפעול של המערערת והיה אחראי על ניהול העובדים וההתנהלות מול מהדי. בהתאם לכך, לשיטת המשיב, מעשיו ופעולותיו של שמשון מחייבים את המערערת במישור המנהלי-אזרחי, לרבות לגבי סנקציות מעין עונשיות כגון חיוב בכפל מס. המשיב מוסיף וטוען כי שמשון הודה בעדותו בבית המשפט שהמערערת עבדה מול מהדי משום שרצתה להימנע מהוצאת אישורי עבודה ומתשלומי ביטוח – דהיינו כי היה זול יותר להתנהל למול מהדי. לפיכך, ברי כי קבלת חשבוניות המס ממהדי, והתנהלותו של שמשון למול מהדי בקשר זה, נעשתה במטרה להיטיב עם המערערת ולא להזיק לה. על כן אין מניעה לחייב את המערערת על פי פעולותיו של שמשון כמי ששימש בתקופה הרלוונטית כאורגן במערערת.

דיון והכרעה בשאלה המבחן הסובייקטיבי

72. כזכור, עם התמלאות היסוד האובייקטיבי קמה חזקה כי המערערת ידעה כי החשבוניות נושא הערעור דנן הוצאו שלא כדין. במקרה הנוכחי, מצאתי כי המערערת לא הצליחה להפריך חזקה זו. לאחר עיון בכלל טענות הצדדים, לרבות בעדויות ובראיות שהוצגו בפני בית המשפט, שוכנעתי כי המערערת, באמצעות מנהלה, מר בלולו, ידעה שמהדי לא מספק לה עובדים בפועל. יתרה מזו: מצאתי כי המערערת, באמצעות מר בלולו, לא נקטה באמצעים סבירים, על מנת לגלות כי חשבוניות המס הוצאו שלא כדין. אני מוצא לקבל טענת המשיב לפיה ניתן לחייב את המערערת נוכח פעולותיו של שמשון, אשר היה אורגן במערערת בתקופה הרלוונטית. אפרט להלן טעמי למסקנות אלו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

73. **ראשית**, מר בלולו ציין בחקירותיו במע"מ כי הוא זה שהיה מאשר את החשבונות מול מהדי טרם הוצאת חשבונית המס ומסירת השיקים למהדי, כאשר הוא ויגאל היו מורשי החתימה היחידים במערערת (נספח י', בעמ' 3; בעמ' 6 ש' 9-10; וכן נספח י"ד, בעמ' בעמ' 3). כתוצאה מכך מוקשית הטענה כי מר בלולו לא ידע על ההתנהלות למול מהדי, לרבות לגבי העובדה כי שני השיקים שיצאו לפקודתו, היו בגובה המשכורות נטו לעובדים ובגובה המע"מ, מבלי שהוכח תשלום הרווח של מהדי מהתחשבות כספית זו. מוקשית לדעתי גם הטענה כי גב' פופוב, אשר העידה כי היא הייתה מנכה מהמזומן שקיבלה מהשיק של המע"מ את ההסעות לעובדים – הייתה עושה זו על דעת עצמה, וללא אישורו של מר בלולו אשר כאמור אישר את החשבונות. לפיכך, מקובלת עלי הטענה לפיה אופן ההתנהלות למול מהדי, לרבות העובדה כי מהדי קיבל את חלקו מתוך המזומן שנפרט משיק המע"מ, כאשר מר בלולו אישר את החשבונות – מקשה על קבלת הטענה כי מר בלולו לא ידע כי מהדי לא סיפק למערערת עובדים בפועל.

74. **שנית**, לא מצאתי כי המערערת, לרבות באמצעות מר בלולו, הוכיחה כי בדקה שלמהדי יש רישיון לאספקת כוח אדם. מר בלולו ציין בתצהירו כי "לאחר שנבדקו מסמכיו כנדרש, לרבות קבלת אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים, התקשרה המערערת עם מהדי בהסכם בכתב במסגרתו התחייב לספק עובדים למערערת" (ס' 5 לתצהיר מר בלולו). בולט כי בתצהירו של מר בלולו לא צוין כי המערערת בדקה כי למהדי יש רישיון לאספקת עובדים. יתרה מזו: העובדה כי הוצג על ידי המערערת מסמך, שלטענתה מעיד על רישיון שקיבל מהדי "לתיווך עובדים ישראלים בלבד", אשר הוצא רק ביום 1.12.2013 (נספח ח' לתצהיר מר בלולו), מלמד כי המערערת לא דרשה אישור כזה ממהדי עם התקשרותה עמו בשנת 2010. לא למותר לציין כי ממילא קבילותו ומהימנותו של מסמך זה מצויה כאמור בספק. לו המערערת הייתה שוקדת על קבלת אישור כזה ממהדי, הרי שיכולה הייתה לגלות בנקל העובדה כי אין לו אישור לאספקת כוח אדם ובהתאם כי חשבוניות המס נושא הערעור דגן הוצאו שלא כדין. דהיינו, מצאתי שהמערערת לא נקטה באמצעים סבירים על מנת לגלות כי החשבוניות נושא הערעור דגן אינן משקפות עסקאות אמת.

75. **שלישית**, כאמור, בחקירתו השנייה סיפר שמשון לחוקרים שמר בלולו ידע שמהדי לא מספק שירותי כוח אדם. כך ציין שמשון בחקירתו:

"יגאל זה בובה, לא יודע כלום. אם שמעון אומר ליגאל ארצה כמו לכלב אז הוא יושב על הרצפה. יגאל הוא האפוטרופוס על הבניין ולכן יש לו כמה אחוזים שם. תכלס רק שמעון בעל הבית ויגאל לא מבין כלום... יש חוזה עבודה בין שמעון למהדי שברור זה חוזה פיקטיבי. כיסוי תחת. החשבונית מגיעה לאולם, שמעון מוציא צ'ק וכמו שתיארנו בהמשך התהליך. ברור ששמעון יודע שמהדי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

הוא רק כיסוי לפועלים שאני גייסתי לאורך השנים ושמהדי הוא כיסוי למוחמד שמביא פועלים בתקופה האחרונה. למוחמד אין חשבונות ומהדי מכסה אותו ואת כל זה שמעון יודע". שמשון נשאל על ידי החוקרים: "אני שוב שואל, שמעון יודע שכל הפועלים של הנקיון גויסו על ידך ושאתה ואנשי ההרודיון האחרים שצינת שילמו להם ושמהדי רק מכסה אותם בחשבונות?", והוא השיב: "ברור. כל שקל שיוצא מהאולם שמעון יודע" (נספח י"ג לתצהיר המשיב, בעמ' 4).

76. כפי שצוין לעיל, בעדותו בבית המשפט חזר בו שמשון מעדותו זו וטען שמר בלולו לא ידע שהעובדים אינם של מהדי (עמ' 115, ש' 25-33 לפרו'). לא מצאתי ליתן אמון בעדותו זו של שמשון, אשר סותרת כאמור במפורש את הדברים שאמר בחקירתו במע"מ, בדבר ידיעתו של מר בלולו לגבי העובדה כי מהדי לא סיפק למערכת עובדים. שמשון טען בעדותו בבית המשפט כי דבריו בחקירתו השנייה במע"מ נאמרו מאחר שהוא מאוד כעס על מר בלולו שהפעיל נגדו חוקר פרטי (עמ' 125 לפרו'), שמשון לא ידע להסביר כיצד היה מודע לכך בעת חקירתו השנייה כאשר פעולת החוקר הפרטי החלה רק כחודש לאחר מכן (עמ' 127 לפרו'). שמשון ציין בחקירתו הראשית כי החל מסוף שנת 2013 מערכת היחסים בינו לבין מר בלולו הייתה לא טובה (עמ' 109-110 לפרו'). אולם כנשאל על הסיבה לכך ע"י ב"כ המשיב סירב לפרט והשיב כי "זה משהו אישי" (עמ' 130).

77. לא הוצגו בפני בית המשפט טעמים ברורים לשינוי גירסתו של שמשון מן האמור בחקירתו במע"מ בדבר ידיעתו של מר בלולו, כי מהדי לא סיפק למערכת עובדים, לבין האמור בעדותו בבית המשפט. ככל שאכן היו טעמים אישיים שהובילו להתדרדרות ביחסים האישיים שבין שמשון למר בלולו אשר השפיעו כביכול על הדברים שאמר שמשון בחקירתו השנייה במע"מ, הרי שמצופה היה כי המערכת תעמוד ותפרט ככל הניתן בדבר טעמים אלו, שהרי הנטל להוכחת החריג הסובייקטיבי מוטל עליה.

78. בהקשר זה, צודק המשיב כאשר טען בסיכומיו כי אילו אכן חלה התדרדרות ביחסים האישיים בין שמשון למר בלולו במועד חקירתו השנייה של שמשון – מצופה היה כי מר בלולו יציין זאת בחקירותיו במע"מ בימים 9.2.2014 ו-23.2.2014. כך לדוגמה בחקירה מיום 23.2.2014 נאמר למר בלולו על ידי החוקר במע"מ כי: "מוניר [שמשון – א.ס.] טען שאתה יודע מהכל והכל בהנחיתך. הוא גם הוסיף ואמר שאין שקל שיוצא מהחברה בלי שתדע, מהי תגובתך?". מר בלולו לא סיפר בשלב זה על התדרדרות היחסים בינו לבין שמשון ולא טען כי דברים אלו נאמרו על ידי שמשון בשל כך (נספח י"ד, בעמ' 10, ש' 253-252).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

79. **רביעית**, בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי:

"...ברי כי בתאגיד, שהינו אישיות משפטית שאינה טבעית, נעדרת היא יכולת פיסית, ואין היא מסוגלת לגבש יסוד התנהגותי אקטיבי שממנו תיגזר אחריותה, הן בפלילים, הן בכל ענף משפטי אחר. על רקע זה התפתחה "תורת האורגניזם" שמכוחה נתפסים היסוד הנפשי והרכיב ההתנהגותי האקטיבי שמתקיימים אצל האורגן בתאגיד כיסוד הנפשי וכרכיב ההתנהגותי האקטיבי של התאגיד, והיא שמאפשרת הטלת אחריות ישירה על התאגיד, הגם שבאין תכונות אנושיות הוא לא ביצע את הפעולה "בעצמו"... לאורגניזם של התאגיד ייחשבו, בין היתר, גופים או נושאי משרה בכירים בתאגיד, ובכלל זה האסיפה הכללית של בעלי המניות, הדירקטוריון והמנהל הכללי..." (ע"א 4202/08 עמאר אלסאנע נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 1.7.2010) בפס' 15).

80. במקרה הנוכחי, אין חולק כי שמשון היווה מנהל בכיר במערערת בתקופה הרלוונטית, כאשר שימש כמנהל התפעול של המערערת, והיה אחראי, בין היתר, על ניהול העובדים. מר בלולו בעצמו הודה בחקירתו השנייה במע"מ כי שהיה אחראי על כל נושא העובדים במערערת היה שמשון, אשר אותו כינה מר בלולו "המנהל הבכיר האחראי" (נספח י"ד לתצהיר המשיב, בעמ' 4-5). בעדותו בבית המשפט תיאר מר בלולו את שמשון כמי שהיה במשך 14 שנים "יד ימין שלי, כל מה שהוא היה אמור מבחינתי זה היה קדוש" (עמ' 137, ש' 26-28 לפרו'). יתרה מזו: מסיכומי המערערת לא עולה כי המערערת חולקת על כך שמשון היה אורגן במערערת.

81. משלא הוכח על ידי המערערת כי שמשון לא ידע על הוצאת החשבוניות שלא כדין על ידי מהדי, הרי שעל פני הדברים ניתן לייחס את ידיעתו של שמשון על הוצאת החשבוניות שלא כדין לצורך חיובה של המערערת כמפורט בשומת המשיב.

82. המערערת סבורה כי הוכח שמשון פעל לקידום טובתו האישית על פני טובת המערערת, לרבות באמצעות קשירת קשר עם קבלן משנה אחר מאחורי גבה של המערערת. לפיכך, לא ניתן להסתמך על שמשון כאורגן של המערערת לשם חיובה. איני מוצא לקבל טענה זו. התנהלותה של המערערת למול מהדי נועדה, בין היתר, להיטיב עם המערערת ולא עם שמשון באופן אישי, וודאי שתכליתה לא הייתה לגרום למערערת נזק, משני טעמים:

83. **ראשית**, שמשון העיד בחקירתו בבית המשפט כי: "בחשבונית שאני נותן לו זאת אומרת שאני מבקש ממנו שכר עבודה של מהדי יותר זול משכר עבודה ישראלי..." (עמ' 123, ש' 17-18 לפרו'). דהיינו, כי אופן העבודה של המערערת למול מהדי, לרבות בכך שמהדי סיפק למערערת חשבוניות ולא כוח אדם, היטיבה עם המערערת בכך שהיא נדרשה לשלם לעובדים שכר עבודה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

נמוך יותר. יתרה מזו: כאמור לעיל, עצם העובדה שלא הוכח כי המערערת דרשה כי למהדי יהיה אישור תקף ורלוונטי לאספקת כוח אדם עם התקשרותה עם מהדי, מחזקת הסברה כי המערערת ביקשה להיטיב את מצבה באמצעות התקשרות מסוג זה למול מהדי.

84. **שנית**, המערערת לא הוכיחה כי התנהלותו של שמשון למול מהדי, לרבות בכל הקשור לאספקת חשבוניות המס על ידי מהדי, נעשתה במטרה להסב למערערת נזק ו/או כי שמשון זכה לתועלת כלשהי בגין התקשרות זו. טיעוניה של המערערת בעניין זה הינם כוללניים וסתמיים ודינם להידחות. בהקשר זה אציין כי גם נכונה טענת המערערת כי שמשון נתפס בהתקשרות למול קבלן אחר ו/או במעילה מאחורי גבה של המערערת, הרי שאין בכך כדי להוכיח כי שמשון פעל לרעתה של המערערת ו/או לטובתו האישית בהתנהלות למול מהדי.

לסיכומו של חלק זה, לא מצאתי כי המערערת עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח התגבשות היסוד הסובייקטיבי ולהפריך החזקה בדבר ידיעתה כי מהדי סיפק לה חשבוניות מס שאינן משקפות עסקאות אמת ולכן הוצאו שלא כדין.

טענות נוספות

85. בכתב הערעור העלתה המערערת טיעונים כי המשיב לא עמד בחובת ההנמקה; כי ההחלטה להטיל עליה כפל קנס "אינה מידתית"; כי יש לבטל את ההחלטה לפסול את ספריה וזאת מאחר שטענת המשיב הינה כנגד תוכן המסמכים המצויים בספרים ולא כנגד עצם ניהולם; וכי גובה הקנס שהוטל עליה בגין פסילת הספרים אינו מידתי. כלל טענות אלו נטענו על ידי המערערת בשפה רפה, ונזנחו על ידה בסיכומיה. לפיכך דינן של כל טענות אלו - להידחות (ע"א 447/92 רוט נ' אינטרקונטיננטל קרדיט קורפוריישן, פ"ד מט(2) 102, 107-108 (1995)).

86. לא מצאתי שנפל פגם בנימוקיו של המשיב להטלת כפל מס על המערערת ופסילת ספריה של המערערת לשנים 2010-2013 (ר' נספח ב' לתצהיר המשיב). כמו כן, משקבעתי כי המערערת ניכתה מס תשומות בהסתמך על חשבוניות מס פיקטיביות והייתה מודעת לכך, הרי שבדין קבע המשיב כי יש לפסול את ספריה לשנים 2010-2013. איני מוצא כי המערערת הוכיחה שהקנס שהוטל עליה על ידי המשיב, בגין פסילת הספרים, היה בלתי מידתי וכי על בית משפט זה להתערב בשיעורו בנסיבות העניין.

סוף דבר

מכל האמור לעיל, שוכנעתי שהמערערת דרשה בניכוי תשומות בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין וניהלה את ספריה שלא כדין. לפיכך, הגעתי לכלל מסקנה כי לא נפל כל פגם בהחלטות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-40395 הרודיון הפיסגה של עולם האירועים בע"מ נ' רשות המיסים ואח'

המשיב שפורטו ברישא בפסק דין זה, לגבי השתת כפל מס על המערערת, פסילה ספריה לשנים 2010-2013 והטלת קנס בגין כך.

התוצאה היא שהערעור נדחה אפוא.

בנסיבות העניין המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית כדין מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 15/12/19.

ניתן היום, ד' כסלו תש"פ, 02 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה