



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד עמית בן גל

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף – פשיעה חמורה

ע"י ב"כ עוה"ד שירה פרלא
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגישה חברת ר.ט. עבודות בניה בע"מ (להלן: "המערערת"), כנגד החלטות מנהל מס ערך מוסף – פשיעה חמורה (להלן: "המשיב") להשית על המערערת כפל מס תשומות בסך 6,272,806 ₪, מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), וכן לפסול את ספרי המערערת לשנים 2016-2017 בהתאם להוראות סעיף 77 ב לחוק ולהטיל על המערערת קנס בסך 252,723 ₪, מכוח הוראות סעיף 95 לחוק, בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיה.

עיקרי העובדות

1. המערערת נרשמה במשרדי המשיב בחודש 7/2013, כעוסקת בענף "קבלנות בניין". מאז נרשמה המערערת כאמור, משמש מר רז טויטו כמנהל המערערת ובעל מניותיה (להלן: "טויטו").
2. במסגרת ביקורת שערך המשיב וכחלק מפרשיה רחבה יותר – שתפורט במידה הרלוונטית בהמשך, נמצא כי המערערת ניכתה מס תשומות בהסתמך על 221 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס (להלן: "החשבוניות") בחודשים 10/2015 עד 12/2017 (להלן: "התקופה הרלוונטית"), אשר הוצאו למערערת על שם שלוש חברות (להלן: "החברות מוציאות החשבוניות" או "החברות") עבור שירותי בנייה:
 - א. קינג דיוד תעשיות 2014 בע"מ (להלן: "קינג דיוד"): 142 חשבוניות, אשר מס התשומות הגלום בהן הוא בסך 2,207,234 ₪ (קרן).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- חברת קינג דיוויד נרשמה במע"מ ביום 19.2.14, כעוסקת בענף ניהול ענייני חוץ. בתקופה הרלוונטית מנהל ובעל חברה זו היה תום בן דוד.
- ב. גלריה אדלרס בע"מ (להלן: "גלריה אדלרס"): 73 חשבוניות, אשר מס התשומות הגלום בהן הוא בסך 923,476 ₪ (קרן). גלריה אדלרס נרשמה במע"מ ביום 1.5.15 כעוסקת בענף יצירה, אומנות ובידור. חברה זו נסגרה ביום 31.12.17. בתקופה הרלוונטית מנהל ובעל חברה זו היה שלומי סעדה.
- ג. אופיר התזה ושאיבת בטון 2013 בע"מ (להלן: "אופיר התזה"): 6 חשבוניות, אשר מס התשומות הגלום בהן הוא בסך 63,656 ₪ (קרן). אופיר התזה נרשמה במע"מ ביום 1.10.13 כעוסקת בענף עבודות בטון. בתקופה הרלוונטית מנהל ובעל חברה זו היה תום בן דוד. העתק החשבוניות צורף כנספח 4 לתצהיר המשיב.
3. המועדים בהן הוצאו החשבוניות היו בהתאם לרצף הבא:
גלריה אדלרס - בחודשים 11/2015 עד 7/2016;
אופיר התזה - בחודשים 08-12/2016;
קינג דיוויד - בחודשים 04-06/2017.
4. שלושת החברות מוציאות החשבוניות (קינג דיוויד, אופיר התזה וגלריה אדלרס), פעלו, לכל הפחות בין השאר, במסגרת שנדונה בהליך פלילי אשר הסתיים בהרשעה (כפי שיפורט בהמשך) – תפ"ח 18-02-24905 ותיקים נוספים שנדונו במאוחד עמו (להלן: "הפרשייה הפלילית"). במסגרת הפרשייה הפלילית, הודה והורשע יניב בן דוד בהקמה וניהול ארגון פשיעה שפעל במתכונת היררכית ושיטתית (להלן: "ארגון הפשיעה"), ואשר מרכיב מרכזי מפעילתו של ארגון הפשיעה היה הוצאת חשבוניות פיקטיביות בהיקף עצום (אשר רק המע"מ הגלום בהן עמד על למעלה מ-53,000,000 ₪). יניב בן דוד הודה בין השאר בכך שניהל בפועל, בעצמו ובאמצעות אנשים שפעלו תחתיו, את החברות מוציאות החשבוניות - קינג דיוויד, אופיר התזה וגלריה אדלרס. יחד עם יניב בן דוד הורשעו במסגרת הפרשייה הפלילית אף אחרים, וביניהם מנהלן הרשום של חברת קינג דיוויד וחברת אופיר התזה, אחיו של יניב בן דוד – תום בן דוד, ומנהלה הרשום של חברת גלריה אדלרס – שלומי סעדה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- חברת גלריה אדלרס הורשעה בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות והחברות קינג דייויד ואופיר התזה הורשעו בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000, ובגין עבירות לפי חוק מאבק בארגוני פשיעה, תשס"ג – 2003.
- במסגרת ההליך בו התבררה הפרשייה הפלילית, גייסה המדינה את א.ב. - כעד מדינה (להלן: "עד המדינה"; שמו של עד המדינה ידוע לבית המשפט ולצדדים לערעור זה, עם זאת במסגרת האזכורים בפסק הדין הושמט שמו של עד המדינה, וחלף זאת צוין "עד המדינה" או "א.ב").
5. עד המדינה, כך טוען המשיב, מסר בחקירתו כי שלושת החברות מוציאות החשבוניות - קינג דייויד, אופיר התזה וגלריה אדלרס – פעלו במסגרת ארגון הפשיעה, לא ביצעו פעילות קבלנית אמיתית של בנייה ולא סיפקו אלא כסות חשבונאית פיקטיבית.
6. בנסיבות אלה ולאחר שבחן את טענות המערערות והראיות שהוצגו, המשיב סבור כי החשבוניות הוצאו למערערת שלא כדין. החברות מוציאות החשבוניות לא סיפקו למערערת שירותי בנייה, כך שמאחורי החשבוניות לא עומדות עסקאות אמת – ולכן המערערת לא הייתה זכאית לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות.
7. המערערת מנגד טוענת, בתמצית, כי כלל לא התנהלה מול יניב בן דוד, וכי עסקאותיה מול החברות היו עסקאות אמת ולא הייתה הצדקה לפסול את החשבוניות ואת ספריה. ייתכן כי החברות מוציאות החשבוניות היו מעורבות אף בפעילות פלילית, אולם לצד זאת הייתה להן אף פעילות כלכלית אמיתית בתחום הבנייה – פעילות מהסוג שהעניקו למערערת.
8. למערערת נערך שימוע במשרדי המשיב בימים 4.1.21 ו-20.1.21.
9. בעקבות השימוע, ניתנו ביום 12.4.21 החלטות המשיב. בהחלטות אלה דחה המשיב את טענות המערערת וקבע כי יש להשית על המערערת כפל מס תשומות, בגין החשבוניות שקיבלה מקינג דייויד, אופיר התזה וגלריה אדלרס – בסך 6,272,806 ₪, כמו גם לפסול את ספריה לשנים 2017-2016 ולהשית עליה קנס בשל ניהול ספרים שלא כדין – בסך 252,723 ₪.
- כנגד החלטות אלה הגישה המערערת את הערעור שלפניי.
10. מטעם המשיב העידו מר יובל ארדיטי, ממונה בכיר בחולית ביקורת חשבונות אצל המשיב; מר מוטי טולדו, ראש צח"מ ביחידה החוקרת של מע"מ תל אביב; מר ברוך יצחקוב, חוקר ביחידה החוקרת של רשות המסים; ומר שלומי לדר, חוקר משטרה (בדימוס) אשר לקח חלק בחקירת המערער בשלבי חקירת הפרשה הפלילית.
- מטעם המערער העיד מר טויטו, וכן מנהל החשבונות ויועץ המס - עו"ד חיים מזרחי, אשר סיפק שירותי הנהלת חשבונות למערערת ומי ששימש אף כבא כוחה של המערערת בשלבי השימוע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

עיקרי טענות הצדדים

טענות המערערת

11. החשבוניות הוצאו למערערת כדין, ובכל מקרה – אף אם ייקבע כי מבחינה אובייקטיבית נפל פגם בחשבוניות, הרי שהמערערת לא ידעה על כך ולכן לא היה מקום להשית עליה כפל מס.
12. המערערת התקשרה בהסכמים מול חברת אלקטרה ומול חברות נוספות, לביצוע עבודות בנייה (בעיקר מסוג של עבודות גמר, כגון ריצוף, טייח ועבודות נוספות). כדי לבצע עבודות אלה נקשרה המערערת עם החברות מוציאות החשבוניות.
- החשבוניות מתארות עסקאות אמת. החברות מוציאות החשבוניות שימשו עבור המערערת כקבלני משנה. לחברות אלה היו האישורים הדרושים לשם משיכת עובדים זרים מחברות כוח אדם, באמצעותם ביצעו החברות את העבודה. שירותי הפיקוח ובמידת הצורך אספקת הציוד, נעשו על ידי המערערת עצמה באתרי העבודה השונים.
- אין בין הצדדים מחלוקת כי העבודה בוצעה והבניינים נבנו, והחברות הן שביצעו את העבודה כקבלני משנה של המערערת.
13. המערערת פעלה בהתאם לאמות מידה תקינות וסטנדרטיות בענף הבניה, הן באמצעות מערך התקשוריות בין קבלנים לקבלני משנה, והן באופן ביצוע התשלום לקבלני המשנה - תמורה פאושלית לפי מדידות שנערכו ובהתאם לביצוע העבודה בפועל (בכפוף לאישור המזמין). אין כל פסול בכך שהמערערת, אשר נעדרת סיווג קבלני מתאים – ולכן לא יכלה להעסיק בעצמה את העובדים הזרים, התקשרה עם החברות לצורך ביצוע העבודות.
14. המערערת העסיקה מספר מצומצם של מנהלי עבודה (2-3), שנשכרו על-ידה לצורך פיקוח על ביצוע העבודות של קבלני המשנה. התשלום לעובדים הזרים נעשה על ידי קבלני המשנה – החברות מוציאות החשבוניות, אשר הן כאמור העסיקו את העובדים הזרים.
15. אין לקשור בין האמור בכתבי האישום לבין המערערת ופעילותה. כתבי האישום כלל אינם מזכירים את שמה של המערערת, את אתרי העבודה בהם פעלה ואינם מזכירים פעילות של העסקת עובדים זרים.
- בסיכומיה טענה המערערת אף כי המשיב לא הוכיח כנדרש כי החשבוניות מושא הערעור, הוזכרו בכתבי האישום. כמו כן נטען כי בכתבי האישום לא נקבע כי החברות מוציאות החשבוניות הוציאו חשבוניות פיקטיביות, אלא רק כי הן קיזזו תשומות מאת "חברות קש" – מה שלא קשור למערערת ולא היה ידוע לה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

16. אין בהרשעתם של החברות מוציאות החשבונות ושל מנהליהם בהליך הפלילי, כדי לקשור את המערערת לפרשייה הפלילית. אף אם קבלני המשנה היו מעורבים בפעילות הפלילית, עליה כלל לא ידעה המערערת, הייתה להם גם פעילות עסקית אמיתית – כמו זו שבוצעה מול המערערת.
17. מנהל המערערת כלל לא הכיר את יניב בן דוד. הוא התקשר מול תום בן דוד ופעל מולו, מול שלומי סעדה ומול עד המדינה. בפעילות זו לא נפל כל דופי, והחשבונות הוצאו למערערת כדין.
18. אף אם יקבע כי מבחינה אובייקטיבית החשבונות הוצאו שלא כדין, המערערת כלל לא ידעה ולא יכלה לדעת על כך. המערערת ביצעה את מלוא הבדיקות הנדרשות טרם התקשרותה עם החברות, ונוכחה לדעת כי מדובר בחברות לגיטימיות העוסקות בביצוע עבודות בניין. ככל שהיו מאחורי הקלעים אי אלו פעילויות שלא כדין (בין החברות לבין העובדים הזרים או בין החברות לבין גורמים אחרים עמהם הן התקשרו), אלו לא הובאו לידיעת המערערת ולא הייתה לה כל יכולת לדעת על כך.
19. יתירה מזו – עד המדינה (עליו מבסס המשיב את קביעותיו) העיד כי המערערת כלל אינה קשורה לפרשה, כי פעילותה היא פעילות עסקית אמיתית וחוקית, וכי מר טויטו לא ידע על הפעילות הפלילית מאחורי הקלעים.
- טענת המשיב כי עד המדינה הגן על מנהל המערערת, הינה השערה בלבד ואין לה כל בסיס.
20. המערערת פעלה כדין ושילמה לקבלני המשנה באמצעות שיקים, שהם למוטב בלבד ואשר הופקדו בחשבונות בנק. דרך התנהלות זו יכולה ללמד על אופי פעילות המערערת – כנדרש וכדין.
21. המערערת שילמה במועדים הרלוונטיים מע"מ בסך של כ-5.5 מיליון ₪, סכום אשר לא נסתר על ידי המשיב ולא נטען לגביו דבר. יש ללמוד מכך על כשרות פעילותה של המערערת ועל זכאותה להתקזז על תשומותיה על פי דין.
22. המשיב לא היה עקבי בטענותיו, כך למשל בהחלטה, הוא ציין כי החשבונות הוצאו בהעדר ביצוע עבודה כלל ומבלי שסופק שירות, אולם במסגרת ההליך טען המשיב כי העבודות בוצעו גם בוצעו, אלא שהחברות מוציאות החשבונות אינן אלה שביצעו את העבודה המתוארת בחשבונות. כמו כן המשיב בנה השערות, על סמך קטעי אמירות בנוגע לתשלום במזומן במקרה מסוים או בנוגע לאיומים להם הייתה נתונה המערערת מצד ארגון הפשיעה, כאשר מדובר בעניינים שהוסברו היטב על ידי המערערת ושכל מקרה אינם מצדיקים את קביעות המשיב.
23. המשיב לא נקט בהליכים כלפי כלל המעורבים, אלא רק כלפי חלקם, ובפרט לא נקט בהליכים כנגד חברת אלקטרה (אחת ממזמינות העבודות) אלא באופן חלקי בלבד ולא ביחס לחשבונות מושא הערעור. אופן פעולה זה של המשיב עולה כדי אכיפה בררנית ופסולה.
24. המשיב לא הוציא שומת עסקאות למערערת, ולמעשה לא העלה כל טענה נגד חשבונות שהמערערת הוציאה ללקוחותיה (כגון לחברת אלקטרה ולחברות אחרות). דרך פעולה זו של המשיב, אשר בחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

שלא להוציא שומות לאורך כל שדרת ההתקשרות – מלמדת על כשרות החשבונות ומובילה למסקנה כי מדובר בעסקאות אמת.

25. המשיב לא צירף את כל העדויות שנגבו בפרשה, וכי על אף שהסכים לאפשר עיון במסמכים – לא העמיד את חומר החקירה לרשות המערערת בדרך הנדרשת.

יתירה מזו, גורמי החקירה איבדו קלסר שלם אשר כלל חומר רב שהועבר לידי החוקרים ביום 24.1.18 על ידי טויטו. החוקרים לא תיעדו את מסירת הקלסר, ועדותם בעניין זה אינה אמינה. כמו כן טוענת המערערת כי החוקרים פרצו למייל של טויטו, ומאז לא ניתן לחלץ ממנו נתונים. אף בהקשר זה, אין להסתמך על טענות החוקרים. כתוצאה מדרך התנהלות זו של החוקרים, לא היה בידי המערערת להציג חומרים שביקש המשיב, אלא שלא היא האחראית לכך.

טענות המשיב

26. ההחלטה להשית על המערערת כפל מס היא החלטה נכונה. החלטה זו מבוססת על מה שעלה במסגרת הפרשייה הפלילית – במסגרתה הודו החברות ומנהליהן כי הוציאו למערערת חשבונות פיקטיביות, אך היא מבוססת לא פחות מכך על ממצאי החקירה של המערערת עצמה.

27. המשיב הציג את ראיותיו תחילה. משעה שהמשיב עמד בנטל הבאת הראיות הראשוני – באופן המצדיק את קביעותיו, נטל השכנוע עובר לפתחה של המערערת – אלא שהיא לא עמדה בנטל זה.

28. שלושת החברות מוציאות חשבונות, היו חלק מארגון פשיעה שעסק בהפצת חשבונות פיקטיביות. כפי שהראה המשיב, כל החשבונות מושא הערעור - היו חלק מנספחי כתבי האישום, בהם הורשעו החברות ומנהליהן, ותוך שנקבע במפורש כי מדובר בחשבונות כזב שהוצאו כחלק מפעילותו של ארגון הפשיעה.

אף עד המדינה, הודה כי כל המסמכים הנחזים להיות חשבונות מס הינן חשבונות פיקטיביות, וכי מאחורי החברות לא עמד דבר מלבד "שירותים" למתן כיסוי חשבונאי פיקטיבי.

משקיזזה המערערת מס תשומות מתוך אותן חשבונות – אין להסיק אלא שהמערערת הינה חלק מאותה שרשרת התקשרויות למתן כסות חשבונאית.

29. טענות המערערת באשר לחומר חקירה שנלקח ושלא הושב לה, וכן טענותיה בדבר פריצה ופגיעה כביכול בדוא"ל של טויטו, הן טענות סרק אשר הוכח כי אינן נכונות. טענות אלה הועלו כדי לנסות ולספק הסבר לחסר הראייתי החמור – אשר אינו מתיישב כלל עם עסקאות אמת בהיקף בו מדובר.

30. טויטו, מנהל המערערת, לא ידע לקשר בין החשבונות לבין העבודה שבוצעה, ולא היה בידי לתמוך את הדברים בראיות של ממש. המערערת בחרה שלא לנהל יומני עבודה כדין, מה שלא מאפשר מעקב אחר מה שבוצע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- השוואה בין מסמכים שניהלה המערערת אל מול גורמים אחרים ואשר צורפו לתצהירה, מלמדת על הריק בכל הנוגע להתנהלותה מול החברות מוציאות החשבונות, ריק שאינו מתיישב עם עסקאות אמת אלא עם כסות חשבונאית גרידא.
31. המשיב סבור כי ארגון הפשיעה, החברות מוציאות החשבונות שפעלו במסגרתו ולמעשה אף המערערת, סייעו לתשלום לעובדים זרים שלא כחוק, באופן שחסך בתשלום היטלים ובתשלומים נלווים שונים נוספים – הנדרשים על פי חוק. כך או אחרת, הוצגו די ראיות כי מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין, ולא רק שהמערערת לא יכלה לסתור זאת, אלא שהריק הראייתי שהותירה המערערת – מחזק את הקביעה כי היא ידעה היטב כי מדובר בחשבונות שהוצאו לה שלא כדין.
32. עד המדינה ומנהל המערערת הם חברי ילדות, ולכן אמירה מסוימת של עד המדינה ולפיה הפעילות מול המערערת הייתה כדין, אין בה כדי לאיין את התמונה הברורה שעלתה מדברי עד המדינה ומהראיות – כי החברות לא עסקו בבנייה אלא בהפצת חשבונות פיקטיביות גרידא.
33. אין ממש בטענת האכיפה הבררנית, שכן המשיב נקט בהליכים רבים נגד כלל הגורמים שהיו מעורבים בהתנהלות מול ארגון הפשיעה והחברות שפעלו בשמו. אכן, כוח האדם של המשיב מוגבל ולכן ייתכן כי הדין לא מוצה עד תום, אולם גישה זהה ננקטה כלפי המערערת ואף כלפי שאר הגורמים הרלוונטיים.
- מגבלות כוח האדם של המשיב היא שהביאה לכך שאף כלל פעילותה של המערערת לא נבחנה (אלא רק זו שמול ארגון הפשיעה והחברות שפעלו בשמו), ולכן אין להסיק מכך מסקנות מהסוג שביקש המערער להסיק.
34. המערערת בחרה שלא לזמן לעדות שורה של עדים נחוצים, ואף חסר זה צריך להיזקק לחובתה.
35. לרשות המערערת הועמד מלוא חומר החקירה הרלוונטי ושעליו התבסס המשיב, וכאשר היו בפיו טענות בהקשר זה – אלה נבדקו והתבררו כלא נכונות.

דין והכרעה

36. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, בכתבי הטענות שהגישו ובראיות שפרסו, באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אפרט את הנימוקים המביאים למסקנה זו.

רקע נורמטיבי

37. 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 או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין
ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך".

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

מהוראות אלה עולה כי ניכוי מס תשומות יינתן בהתקיים שני תנאים: האחד - כי מבקש הניכוי עונה להגדרת "עוסק" הזכאי להוציא חשבונית מס בהתאם לחוק, והשני - כי החשבונית שבידו תהא חשבונית מס שהוצאה כדין.

38. ניכוי מס תשומות בתנאים האמורים לעיל, תקף רק ביחס להוצאות של עוסק אשר הוצאו לצרכי עסקו, וזאת בהתאם להגדרת המונח "מס תשומות" [בסעיף 1 לחוק](#):

"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

39. על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה למלא אחר דרישת [סעיף 47\(ב\)](#) לחוק אשר קובע, כי חשבונית מס תכלול פרטים שיקבע המנהל. פרטים החייבים להירשם בחשבונית נקבעו [בתקנה 9א' להוראות מס הכנסה \(ניהול פנקסי חשבונות\)](#), תשל"ג-1973 (להלן: "התקנות"). בכלל זה, על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה. דרישות אלה נועדו לאפשר נתיב ביקורת, במסגרתה יוכל המשיב למלא את חובתו ולוודא כי ניכוי התשומות נעשה כדין.

40. בנוסף לדרישות הטכניות, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, לפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים האמתיים לעסקה ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מס ומע"מ, נט(5) 836 (2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].

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

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

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

41. הפסיקה קבעה, כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו תישלל זכותו של עוסק לנכות מס תשומות הגלום בחשבונית, אם יתברר כי חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין. [בע"א](#)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

[3758/96](#) סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999), נקבע בעניין זה על ידי כב' השופט ד' בייניש - כדלקמן:

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

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

42. לצד האמור, הוכר בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי, הוא "המבחן הסובייקטיבי", ולפיו יותר לעוסק ניכוי מס התשומות - אם יוכח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות החשבוניות וזהות העוסק (ראו לעניין זה קביעתו של הנשיא (בדימ') כבוד השופט א' ברק בעניין מ.א.ל.ר.ז., פסקה 25).

עם זאת, בפסיקה הודגש כי מדובר בחריג צר, וכי על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, נדרש העוסק להוכיח כי נקט באופן אקטיבי בבדיקות הנדרשות כדי לוודא את כשרות החשבוניות שהוצאו לו (ראו לעניין זה קביעתו של כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3; פסק דינו של כב' המשנה לנשיאה (בדי') השופט ח' מלצר [בע"א 32/18](#) חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.6.21) (בפס' 17).

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

43. במקרים המתאימים, מעבר לסמכות לקבוע כי אין להתיר את מס התשומות בניכוי, למנהל מע"מ קיימת סמכות מכוח [סעיף 50\(א1\)](#) לחוק אף להטיל כפל מס על עוסק אשר ניכה מס תשומות מחשבונית שהוצאה שלא כדין. הוראות הסעיף קובעות בעניין זה - כדלקמן:

"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".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בשים לב לכך שהשתתף ככל 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. מדובר במבחן רחב יותר מהחריג הסובייקטיבי, שכן די בכך שיראה העוסק כי לא ידע על הפגמים שנפלו בחשבוניות, מבלי שידרש להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לבדיקת כשרות החשבוניות. 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:

קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומת של סעיפים 50(א) ו-77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי העדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכויות הנ"ל. גם החריג למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרות בסעיפים הנ"ל ... לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין.

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 - קמה חזקה כי העוסק ידע שהחשבוניות מהן ניכה תשומות, הוצאו לו שלא כדין. במקרים בהם יפריך העוסק את חזקת הידיעה, לרבות אי עצימת עיניים, לא יושט עליו כפל מס תשומות.

44. על תכלית הטלת כפל מס עמד כבוד השופט א' שטיין בע"א 2823/18 מונדר דביר נ' רשות המסים (3.3.20), פסקה 15:

החויב בכפל מס מהווה סנקציה אורחית-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 (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים); ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, [פורסם בנבו] פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברון (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); וכן אהרון נמדר מס ערך מוסף: מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ערך מוסף, מס שכר ומס שכר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמדר). 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 השוויון בנשיאה בנטל המיסים (ראו: דו"ח מבקר המדינה 65 לשנת 2014, בעמ' 78-77; דו"ח מבקר המדינה 57 לשנת 2006, בעמ' 295-301; וכן רע"פ 4903/04 מזור נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.6.2004); ורע"פ 5823/09 באשתי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.8.2009)).

עולה מן האמור, כי כחלק מהתכלית להיאבק בתופעה החמורה של חשבוניות פיקטיביות, לחיוב בכפל מס שתי מטרות עיקריות: רכיב הקרן – נועד לפיצוי המדינה על הנזק שנגרם עקב הוצאת חשבונית שלא כדין, ורכיב הכפל – נועד להביא להרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.

מן הכלל אל הפרט

45. כאמור לעיל, באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. מסקנה זו נובעת מכך שהמשיב הביא די ראיות לבסס ברמה הנדרשת את קביעותיו, ומכאן ואילך – משעבר הנטל אל כתפי המערערת להוכיח את טענתיה – לא רק שנטל זה לא הורם, אלא שהריק הראיתי שהותירה המערערת מחזק את המסקנה כי לא נפל פגם בקביעותיו של המשיב וכי דין הערעור על כן להידחות.

46. בתמצית, מסקנה זו מבוססת על האדנים הבאים:

א. החברות מוציאות החשבוניות הן חברות שפעלו במסגרת ארגון הפשיעה, ופעילותן הייתה הוצאת חשבוניות פיקטיביות. מנהלי החברות, לא עסקו בניהול חברות בנייה, אלא בניהול מארג פעילות שמטרתו הוצאת חשבוניות כזב. כך עלה באופן ברור מעדותו של עד המדינה, וכך עולה מכתבי האישום בהן הודו ראש ארגון הפשיעה, החברות ומנהליהן. כל החשבוניות נשוא הערעור מצוינות באופן ספציפי בכתב האישום, והן מתוארות כחשבוניות פיקטיביות המשקפות כזב.

בנסיבות אלה, על מי שמבקש לטעון כי באורח פלא, הפעילות הספציפית מולו הייתה שונה, או כי לא הבין את שהתרחש - צריך להציג ראיות של ממש לביסוס טענותיו.

ב. לא רק שבידי המערערת לא היה להרים את הנטל שהועבר אל כתפיה, אלא שהחסרים הראייתיים

שהותירה – מחזקים את ההנחה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה שלא כדין. בתמצית:

1. אי הצגת הסכמים מול החברות מוציאות החשבוניות, והסכמים שהוצגו כללו באופן חלקי עמוד ראשון בלבד החסר כל נתונים של ממש. הניסיון (ואף ההשוואה להסכמים שערכה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המערערת מול גורמים אחרים) מלמד כי כך נראים "הסכמים" שלא נועדו אלא למראית עין וכחלק מפעילות פיקטיבית.

2. העדר כל תיעוד להתכתבויות אודות פעילות הבנייה והעבודות – בהיקף הגדול המדובר שכביכול בוצע ע"י החברות מוציאות החשבוניות עבור המערערת. הדעת אינה נותנת כי עבודה בהיקף כזה מתבצעת, ולא נותר ממנה כל תיעוד של התכתבויות מזמן אמת (מיילים, הודעות וכיוצא בזה).

3. העדר התחשבות בכתב, בין המערערת לחברות מוציאות החשבוניות. הכיצד זה סכומי עתק משולמים, ללא תיעוד להתחשבות – למערערת פתרוניים.

4. אי הבאת שורה של עדים נחוצים, כגון "מנהלי העבודה" ששכרה המערערת, עד המדינה, מי ממנהלי החברות מוציאות החשבוניות או מי מטעם היזמים עבורם בוצעה העבודה באתרים.

כל אלה ועניינים נוספים שיוזכרו בהמשך, מחזקים את קביעת המשיב ועומדים לרועץ למערערת.

47. כך בתמצית, ולהלן תורחב היריעה.

הפרשייה הפלילית, הודעות עד המדינה וכתבי האישום בהן הודו החברות

48. כפי שעולה מכתבי האישום – בהם הודו ובגינם הורשעו הגורמים הרלוונטיים, ארגון הפשיעה כלל

דרג ניהולי בכיר, דרג ניהולי זוטור וחיילים, כמו גם מארג שלם של חברות באמצעותם הפיץ ארגון הפשיעה חשבוניות פיקטיביות (וכן "חברות כסות" – כפי שכונו בכתב האישום, שהוציאו חשבוניות פיקטיביות לחברות מוציאות החשבוניות, כדי שאלה לא יחובו חלילה בתשלום מע"מ).

בניגוד לטענות המערערת בסיכומיה, בכתבי האישום נקבע במפורש כי שלושת החברות מוציאות החשבוניות, פעלו תחת ארגון הפשיעה והן עסקו בהוצאת חשבוניות פיקטיביות ובהפצתן – עבור ארגון הפשיעה. כך לדוגמה ניתן לראות בעמ' 236 לכתב התשובה שהגיש המשיב, בכתב האישום המתוקן בו הורשעו בין השאר ראש ארגון הפשיעה – יניב בן דוד, חב' קינג דיוויד וחב' אופיר התזה, מכונות שלושת החברות מוציאות החשבוניות - קינג דיוויד, גלריה אדלרס ואופיר התזה – "חברות ההפצה של הארגון", "באמצעותן הפיץ הארגון חשבוניות מס כתובות ללקוחות הארגון" (ראו לדוגמה גם עמ' 239 לכתב התשובה, סעיף 44 לכתב האישום הנ"ל). עניין זה נזכר פעמים רבות בכתב האישום (רחב ההיקף), וכך תומצתו הדברים בסעיפים 77-80 לאותו כתב אישום:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

כאמור בחלק הכללי לכתב האישום, במסגרת פעילותו הפעיל הארגון בהנחיית ראש הארגון והוראותיו, באמצעות הדרג הניהולי ויתר פעילי הארגון מערך של הפצת חשבונות מס כוזבות לעוסקים וחברות שונות, אשר שימשו כלקוחות הארגון. הפצת חשבונות המס הכוזבות נעשתה בעיקר באמצעות חברות ההפצה הפצת חשבונות המס הכוזבות באמצעות חברות ההפצה הצמיחו בספרייה הכנסות בהיקף עצום, הכנסות החייבות במס. כדי להפחית את חבות תשלום המס של חברות ההפצה וכדי לשוות כסות חוקית לפעילותן הפלילית בדמות של הפצת חשבונות כוזבות, השתמש הארגון בחברות הכסות אשר סיפקו בין היתר, לחברות ההפצה של הארגון חשבונות מס תשומות כוזבות והכל כמפורט באישום זה.

בהמשך עוד אשוב אל "חברות הכסות" ולקשר שלהן לפרשייה כאן, אולם לעת עתה אצביע על כך כי בניגוד לטענות המערערת בסיכומיה, שלושת החברות מוציאות החשבונות (למערערת) – הן "חברות ההפצה" של חשבונות כוזב שהפיצו חשבונות אלה ללקוחות הארגון – וביניהם המערערת. 49. המערערת טוענת כי שמה אינו נקוב בכתב האישום, אלא שטענה זו מתעלמת מנספחי כתב האישום – שם מופיעה המערערת ומופיעים בפירוט כל החשבונות נשוא ערעור זה.

נספחי כתב האישום מופיעים בנספח 3 לכתב התשובה, והם צורפו לכתב האישום המקורי. אכן, במסגרת כתבי האישום המתוקנים (שנערכו במסגרת הסדרי הטיעון) – לא צורפו שוב ושוב אותם נספחים עבי כרס [ואזכיר - ארגון הפשיעה הפיץ חשבונות לשורה של לקוחות, בסך של 366,650,934 ₪ (עמ' 236 לכתב התשובה) - כך שדובר בנספחים שכללו עמודים רבים], אלא הסתפקו בהפניה – ברורה וחד משמעית לאותם נספחים (ויש כזו ביחס לכל אחת משלושת החברות מוציאות החשבונות למערערת).

כדי למנוע כל אי הבנות, בשים לב לריבוי העמודים וכדי לאפשר למערערת (ולבית המשפט) לבחון את הדברים, הוריתי למשיב להגיש באופן מסודר טבלה המראה היכן מוזכרת כל אחת מהחשבונות נשוא הערעור בנספחי כתב האישום – והמשיב אכן הגיש טבלה כאמור. עיון משווה בין הטבלה שהגיש המשיב, נספחי כתב האישום המקורי וההפניה לנספחים במסגרת כתב האישום המתוקנים, מלמד באופן ברור כי החשבונות מושא הערעור כאן - כלולות בכתבי האישום המתוקנים. בשולי הדברים אוסיף ואציין לדוגמה, כי הסכומים בכתב האישום המקורי (לו צורפו פיזית הנספחים – המצויים כאמור בנספח 3 לכתב התשובה) זהים לסכומים בכתבי האישום המתוקנים (ראו עמ' 9 לנספח 3 שם מצוין בדיוק אותו סכום - 366,650,934 ₪, המופיע בכתב האישום המתוקן שבעמ' 236 לכתב התשובה. זהות הסכום הזה וסכומים נוספים, לא יכולה להותיר ספק כי המדובר באותן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

חשבוניות (וכאמור, המשיב הציג טבלה מפורטת בה הפנייה ממוקדת ביחס לכל החשבוניות, והמערכת מנגד לא הצביעה ולו על חשבונית אחת הכלולה בערעור ושאינה כלולה בכתב האישום).
50. בסעיף הקודם הפניתי אל כתב האישום המתוקן במסגרתו הורשעו החברות קינג דיוויד ואופיר התזה. להלן אפנה לכתבי האישום המתוקנים הנוספים, בהם הורשעה גלריה אדלרס ומנהלי החברות מוציאות החשבוניות למערכת – תום בן דוד (מנהל קינג דיוויד ואופיר התזה) ושלומי סעדה (מנהל גלריה אדלרס):

גלריה אדלרס ומנהלה שלומי סעדה הורשעו ביום 5.5.21, בהפצת חשבוניות פיקטיביות עבור לקוחות ארגון הפשיעה - ביניהם למערכת (כתב האישום המתוקן וההרשעה מצויים בעמ' 356-291 לנספח 3 לכתב התשובה).

תום בן דוד הורשע ביום 20.10.21, כמי שניהל מטעם ארגון הפשיעה את החברות קינג דיוויד ואופיר התזה אשר הוציאו חשבוניות פיקטיביות ללקוחות הארגון - בהם המערכת (כתב האישום המתוקן וההרשעה מצויים בעמ' 358-404 לנספח 3 לכתב התשובה).

51. בשולי הדברים אציין כי כפי שנמסר ע"י המשיב, ניב ותום בן דוד הוסגרו לישראל ובהתאם להסכמי ההסגרה לא ניתן היה להרשיע אותם בביצוע עבירות מס. מטעם זה הורשעו השניים בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000 ולפי חוק מאבק בארגוני פשיעה, תשס"ג-2003. אלא שאין לכך משמעות לעניינינו, שכן כתבי האישום כוללים באופן ברור את תיאור הפצת החשבוניות פיקטיביות באמצעות שלושת החברות מוציאות החשבוניות – ובהם החשבוניות שהוצאו למערכת.

52. כתבי האישום וההרשעות של שלושת החברות מוציאות החשבוניות למערכת ומנהליהן, הם סוף התהליך בפרשיה הפלילית. קדמו לכך ההודעות שנגבו מעד המדינה – בהן תיאר (בין השאר) את "פועלן" של שלושת החברות שהוציאו למערכת את החשבוניות.

כפי שעולה מכתב האישום, עד המדינה פעל במסגרת ארגון הפשיעה בתקופה הרלוונטית, תחילה כחבר בארגון ובהמשך כחלק מהדרג הניהולי של הארגון (ראו לדוגמה התיאור בעמ' 240 לנספח 3 לכתב התשובה, סעיף 46 לכתב האישום המתוקן).

להלן אפנה באופן תמציתי למספר ציטוטים בהם תיאר עד המדינה את הפצת החשבוניות הפיקטיביות:

53. חב' קינג דיוויד: כזכור, מירב החשבוניות נשוא הערעור, הוצאו למערכת ע"י קינג דיוויד, בניהולו של תום בן דוד. כך אמר עד המדינה בחקירותיו בעניין חברה זו – בה שימש לדבריו כסמנכ"ל – תחת תום בן דוד:

חקירת עד המדינה, מיום 1.2.18, נספח 15 לתצהיר המשיב, עמ' 734:

ש: האם העבודת האלה מייצגות עבודה אמיתית שבוצעה בחברת קינג דיוויד תעשיות?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ת: לא. חברת קינג דיוויד תעשיות לא ביצעה עבודה בפועל לפי מיטב ידיעתי. ממה שאני יודע החברה שימשה רק כיסוי חשבונאי פיקטיבי לגורמים שונים מבלי שברצעה עבודה.

ובעמ' 735 לגבי קינג דיוויד, משיב עד המדינה:

אני הייתי מוגדר כסמנכ"ל הביצוע בחברה. ... הכל כיסוי פיקטיבי. הכל חשבונות פיקטיביות. הכל פיקציה חשבונאית זאת ההגדרה שלי והיא נעשית לצורך העלמה של הכנסות.

ובהמשך שם:

ש: האם החשבונות האלו מייצגות עבודה אמיתית שברצעה בחברת קינג דיוויד תעשיות?

ת: כפי שכבר עניתי לך מספר פעמים במהלך החקירות הקודמות שלי איני יודע על עבודה כל שהיא שברצעה בפועל על ידי חברת קינג דיוויד תעשיות. כפי שהגדרתי את זה מקודם מדובר בחברה שכל מטרתה הוא כיסוי חשבונאי ופיקציה חשבונאית.

עד המדינה, סמנכ"ל החברה, מסר כי קינג דיוויד "לא ביצעה עבודה בפועל", "הכל חשבונות פיקטיביות" – ובכך הודה מנהלה תום בן דוד וחב' קינג דיוויד עצמה (כמפורט כאמור לעיל בעובדות כתב האישום בו הורשעו).

אם כאמור מדובר בחברה שלא ביצעה עבודה בפועל, פעילותה פיקציה וכל החשבונות שהוציאה היו פיקטיביות, הרי שאם המערערת מבקשת לטעון כי לה לבדה בוצעו עבודות אמת והחשבונות הוצאו לה כדין – עליה נטל של ממש להוכיח כי כך היה. כי מי שאישר כי כלל לא ניהל חברת בנייה, דווקא לה העניק שירותי בנייה – כמתואר בחשבונות.

54. חב' גלריה אדלרס: מבחינת היקף החשבונות שהוצאו למערערת, גלריה אדלרס היא השנייה מבין שלושת החברות מוציאות החשבונות (בהפרש ניכר פחות, בהשוואה לקינג דיוויד). בעניינה של גלריה אדלרס מסר עד המדינה דברים דומים לאלה שמסר ביחס לקינג דיוויד.

חקירת עד המדינה מיום 30.1.18, נספח 28 לתצהיר המשיב, ש' 667-669:

ש: האם מדובר בחשבונית עבור עבודה אמיתית שברצעה?

ת: ... כל הפעילות של החברה היא פיקטיבית.

[עד המדינה פעל בשם ארגון הפשיעה באמצעות חברת גלריה אדלרס – על כך ראו נספח 13 לתצהיר המשיב, חקירה מיום 28.1.18, ש' 86-90]



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בחקירת עד המדינה מיום 8.2.18, נספח 29 לתצהיר המשיב, ש' 348-350, תיאר עד המדינה את פועלו של שלומי סעדה, מנהל גלריה אדלרס:

הבא בתור עליו אני אסביר הוא שלומי סעדה. שלומי שימש כמנהל בארגון, החזיק בחברת אם בשם גלריה אדלרס כבעלים ישיר שחלק מתפקידו היה מתן חשבונית פיקטיבית ללקוחות וקבלה של תקבולים שהופקדו בחשבון הבנק של חברת גלריה אדלרס ומשם יצאו בדרך ישירה בצ'קים שנכתבו על ידו לחברות קש שונות.

תפקידו של שלומי סעדה היה "מתן חשבונית פיקטיבית ללקוחות", ו- "כל הפעילות של החברה היא פיקטיבית".

רז טויטו, מנהל המעוררות, תיאר בחקירתו אצל המשיב, פגישה בינו לבין שלומי סעדה וכן בינו לבין תום בן דוד (נספח 9 לתצהיר המשיב, ש' 119 – 126). לדבריו התרשם מהשניים – אלא שכפי שהתברר, השניים לא ניהלו חברות בניין אלא היו חלק מארגון פשיעה שפועלו הפצת חשבוניות פיקטיביות. כדי להוכיח כי דווקא בעניינה של המעוררות פעלו השניים אחרת – יש להציג ראיות של ממש, בעלות משקל משכנע, ואלה – כפי שעוד אפרט בהמשך – לא הוצגו.

55. חב' אופיר התזה: מבין שלושת החברות מוציאות החשבוניות למעוררות, אופיר התזה הוציאה את המספר המצומצם ביותר של החשבוניות (6 חשבוניות, כשמש התשומות הגלום בהן היה בסך של 63,656 ₪). אף את החברה הזאת ניהל תום בן דוד, מדרג ההנהלה הבכיר של ארגון הפשיעה. בשים לב להיקף החשבוניות המצומצם, אסתפק בהפניה למקומות בחקירת עד המדינה – שם תיאר את אופיר התזה כחלק מהמארג הפיקטיבי שהפעיל ארגון הפשיעה (על כך ראו לדוגמה - נספח 13 לתצהיר המשיב, חקירת עד המדינה מיום 28.1.18 – ש' 237-241, 249-251; נספח 14 לתצהיר המשיב, חקירת עד המדינה מיום 31.1.18, ש' 597-598, 608-613).

56. אכן, כפי שציינה המעוררות, עד המדינה מסר במקום אחד בחקירתו כי העבודה מול המעוררות הייתה אמיתית וכחוק. כך, בחקירתו מיום נספח 13 לתצהיר המשיב ש' 90-103:

... יש להדגיש שאצל רז התנאי שלו היה שהכל עובד בצורה חוקית, כלומר הוא משמש כקבלן ראשי ולא מעניין אותו ואין לו שום התעסקות מעבר לביצוע בלבד. רז לא היה מודע ועד נכון ליום זה, שאנחנו דפקנו את המע"מ. כשהיה לרז פרוייקט לביצוע הוא היה פונה אלי ושואל אותי אם אני רוצה לבצע את הפרוייקט. הייתי מודע למחירי הביצוע והתנאי שלו שהכל עובר דרכי כולל התאגידים. ... צ'קים הייתי מקבל רק מרז טויטו ע"פ אותה חלוקה שדיברנו עליה אתמול: אני מקבל שני שיקים – אחד עבור המע"מ ואחד עבור הביצוע. רז היה מתנהל כשהוא מוציא צ'קים מזומן בלבד. אני זוכר את זה כי אף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

פעם הוא לא רצה ממני הלוואה למרות שניסיתי "לדחוף לו". ... אני יכול לומר שלמעט שלומי שהיה הבעלים של החברה, רז לא היה מוכן להיפגש עם אף אחד אחר שאינו קשור לגלריה אדלרס ... שלומי היה מכין חשבונית ידנית לרז טויטו אבל רז החשבונית שהיתה יוצאת הינה חשבונית מסכמת חודשית בכפול לכל פרויקט ופרויקט. רז הפריד את החשבוניות לפי פרויקטים ...

המערערת מציגה ציטוט זה בראשית סיכומיה, וממנו היא מבקשת לבנות את הטיעון הבא: המשיב מתבסס על דברי עד המדינה, אלא שמדברי עד המדינה עולה כי בכל הנוגע למנהל המערערת – "התנאי שלו היה שהכל עובד בצורה חוקית". לאור זאת טוענת המערערת כי החשבוניות הוצאה לה כדין, וכי בכל מקרה – אף אם ייקבע כי מבחינה אובייקטיבית לא כך הוא, היא לא ידעה ולא יכלה לדעת על פגם שנפל בחשבוניות.

בשים לב למכלול הנסיבות, אין בידי לקבל טענה זו – וזאת מהטעמים המצטברים הבאים:

- א. הטענה נראית מוקשת: עד המדינה עצמו טען שוב ושוב כי כל פעילות החברות הייתה הוצאת חשבוניות פיקטיביות. תום בן דוד ושלומי סעדה לא ניהלו חברות בנייה ולא עסקו במתן שירותי בנייה, אלא בסחר בחשבוניות פיקטיביות ובמתן כסות חשבונית לעבודות שלא הם בצעו. אם כך הוא, כיצד הפכו השניים לקבלני בניין המעניקים שירותי אמת – אל מול המערערת בלבד. אין זה סביר, וכדי לקבל זאת – הכרחי להציג ראיות של ממש לביסוס הטענה – מה שלא נעשה.
- ב. במקומות אחרים, עד המדינה כרך את הפעילות מול המערערת ב-'נשימה אחת' ותוך שימוש במטבעות לשון זהים – לכלל הפעילות הפיקטיבית של החברות מוציאות החשבוניות מטעם ארגון הפשיעה (ראו לדוגמה בנספח 16 לתצהיר המשיב, חקירת עד המדינה מיום 4.2.18, עמ' 750-753; השוו גם נספח 15 לתצהיר המשיב, חקירת עד המדינה מיום 1.2.18, עמ' 735 והשימוש נעשה במטבע הלשון "כיסוי חשבונאי" בפיו של עד המדינה כמתאר פיקציה).
- ג. כפי שציין טויטו וכפי שציין עד המדינה – באופן ברור, עד המדינה הוא חבר ילדות של טויטו. בנסיבות אלה – ובשים לב לעניינים המצטברים הנזכרים לעיל ושיוזכרו בהמשך, הרושם הוא כי הדברים נאמרו כדי להגן על טויטו.
- ד. ועוד אזכיר – הפיקטיביות של החשבוניות אינה מבוססת על דברי עד המדינה בלבד, אלא על הודאתם ובעקבות כך הרשעתם של כלל הגורמים המעורבים – ללא יוצא מן הכלל. ושוב עולה אותה שאלה שנשאלה בסעיף הקודם – אם הכל פיקטיבי ושלא כחוק, כיצד זה נתנו אותם גורמים למערערת שירותי אמת.
- ה. הטענה שבפי המערער מחייבת ראיות לביסוסה, אלא שהראיות הטבעיות להן ניתן ויש מקום לצפות – כלל לא הוצגו. בהמשך אפרט עניין זה יותר בהרחבה, אולם כאן בקצרה אציין כי שורה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

של עדים יכלו לבסס טענה אודות שירותי אמת, וכן שורה של מסמכים מחויבת המציאות – אם מדובר אכן בעסקאות אמת. אלה ואלה לא הוצגו, וחזקה כי המערערת יודעת מדוע.

1. ארדיטי, העד מטעם המשיב, הדגיש שוב ושוב במהלך עדותו, כי קביעות המשיב אינן מתבססות רק על דברי עד המדינה או הרשעת הגורמים המעורבים. קביעות המשיב מתבססות אף על חסר ראיתי חמור שהותירה אחריה המערערת, וממצאים שכן הוצגו – והמחזקים את קביעות המשיב. כאמור, אפנה לאלה בהמשך, אולם כאן ביחס לטיעון המערערת – חשוב להזכיר את הדברים.

2. עד המדינה היה חבר בכיר בארגון פשיעה. כנגד עד המדינה הוגש כתב אישום ונמסר כי הוא ככל הנראה ריצה עונש מסוים. אין המדובר אפוא במי שהוא בבחינת 'טלית שכולה תכלת', ובניגוד לטענות המערערת – אם בחרנו לתת אמוץ לעיקרי דבריו (אשר קיבלו חיזוקים ממקורות שונים – ובסופו של דבר אוששו בהודאת כלל המעורבים), אין זה אומר כי חובה עלינו לקבל את כלל דבריו ללא עוררים. עשיית שימוש בעדי מדינה, היא בבחינת הכרח בל יגונה, וזאת על אף שידועה ונדונה לא אחת – המורכבות שיש בסוגיה זו. עריכת 'פלאגין דיבורא, כך שלעיקר דבריו ינתן משקל ולאחרים לא, אינה זרה בנסיבות אלה [על כך, ראו: ע"פ 5008/10 פלוני נ' מדינת ישראל (14.3.11), פס' 15; ע"פ 5864/19 פלוני נ' מדינת ישראל (22.8.2021), פס' 47; ע"א 7862/22 עבד דכנאס נ' נידאל דפראוי (20.7.2023), פס' 23].

צירוף מכלול הטעמים הנזכרים לעיל ועוד אלה שיוצגו בהמשך, מביאים אפוא לכך שאיני סבור כי ניתן לאמץ את טענות המערערת.

57. כאמור לעיל, המשיב עמד על כך כי אף ראיות נוספות, מלבד הרשעת החברות ומנהליהן כחלק מארגון הפשיעה – ביחס להוצאת החשבוניות, מביאות למסקנה כי דין טענות המערערת להידחות. בהקשר זה ציין המשיב כי המערערת לא הביאה שורה של עדים נחוצים, לא הציגה מסמכים נדרשים ופגמים נוספים נפלו בדרך התנהלותה – המלמדים כי קביעות המשיב נכונות. להלן אעמוד על עניינים אלה, תוך התייחסות במקום הנדרש למחלוקות נלוות שהיו בין הצדדים.

אי הבאת עדים נחוצים

58. בסעיף 72 לתצהירו - מטעם המערערת, טען טויטו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

כל הפעילות באתרים בוצעה מול ... (עד המדינה) ואותו הכירו גם הכירו כל מנהלי האתרים, ללא יוצא מהכלל ומולו גובשו החשבונות – כאשר בכל חודש או לפי הנדרש החשבונות הוסדרו גם ביני ובין תום בן דוד.

סעיף זה משקף טענה בעלמא, אשר כלל לא הוכחה.

מדובר בטענה מרכזית – לפיה כביכול בוצעה בפועל העבודה המתוארת בחשבוניות, על-ידי החברות מוציאות החשבוניות. אם אכן אירע מה שטוענת המערערת, ועד המדינה ניהל בשם החברות את עבודות הבנייה שניתנו על-ידי החברות הללו למערערת, וכל מנהלי העבודה הכירו אותו (את עד המדינה) בשל שירותים אמתיים אלה שנתן, מתבקש כי היה בידי המערערת ראיות של ממש להוכיח זאת – אלא שבפועל דבר מכך לא הוכח.

כדי להוכיח את האמור לעיל, היה על המערערת לזמן לעדות את הגורמים הבאים:

א. עד המדינה – אשר נטען כי הוא שביצע את כל פעילות עבודות הבנייה המתוארת בחשבוניות,

הוא שעבד מול כל מנהלי האתרים, אותו הכירו כולם ומולו נוהלה ההתחשבות.

לא הוגשה כל בקשה לזמן את עד המדינה לעדות, ולא הועלתה כל טענה כי יש מניעה לעשות כן. מדובר באופן ברור בעד נחוץ, אותו בחרה המערערת לא לזמן לעדות – וחזקה כי ידעה מדוע.

ב. מנהלי האתרים: הטענה היא כי כולם, ללא יוצא מן הכלל, הכירו את עד המדינה והוא שפעל מולם לביצוע עבודות הבנייה בשם החברות מוציאות החשבוניות. אלא שאיש מקרב אותם מנהלי העבודה, לא זומן לעדות.

ג. מנהלי העבודה מטעם המערערת: המערערת העסיקה, כך לדבריה, מספר מנהלי עבודה. תפקידם לכאורה היה לפקח על העבודה. איש מהם לא זומן לעדות.

ד. איש מבין מנהלי החברות מוציאות החשבוניות לא זומן לעדות. לא תום בן דוד ולא שלומי סעדה.

59. מדובר בשורה של עדים נחוצים, אשר איש מהם לא זומן לעדות. אם יש ממש בטענות המערערת

ואכן בוצעה עבודה אמתית בהיקף המתואר בחשבוניות – על-ידי החברות מוציאות החשבוניות, הדעת נותנת כי ניתן היה לזמן את העדים הנ"ל. לכל הפחות את עד המדינה, לפחות אחד ממנהלי האתרים מטעם החברות היזמיות, מי ממנהלי העבודה שעבדו אצל המערערת וממנהלי החברות מוציאות החשבוניות. הבחירה שלא לזמן אף עד – ביחס לעניין מרכזי זה, מדברת בעד עצמה.

כפי שנפסק שוב ושוב [ראו לדוגמה: ע"א 78/04 המגן חברה לביטוח בע"מ נ' שלום גרשון הובלות בע"מ (5.10.06) פס' 53], אי הבאת עד רלוונטי מקימה חזקה כי לא לחינם לא הובא העד להעיד, וכי אם היה מובא – דבריו היו עומדים לרועץ למי שבחר שלא להביאו. כך כאשר מדובר בעד בודד, קל וחומר כאשר מדובר בכל שדרת העדים הנדרשים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

60. המערערת בחרה להביא לעדות את מנהל החשבונות, מר מזרחי, ומי שייצג אותה בתחילת ההליכים מול המשיב. עם כל הכבוד, עד זה לא ידע לתאר את העבודות עצמם, ולכן עדותו לא יכלה לשפוך אור בעניין המרכזי הנדרש.

61. לא רק עדים נחוצים לא זימנה המערערת להעיד, אלא אף מסמכים המשקפים באופן טבעי פעילות כלכלית אמיתית בהיקף המדובר – לא הוצגו. אלא שטרם פניה להצגת חסר זה, יש להסיר מעל הפרק את הטענות אודות נזק ראייתי שגרמו גורמי החקירה – ושכביכול בגללם לא ניתן היה להציג את הראיות.

המחלוקת בעניין הקלסר האבוד והדוא"ל שנחסם:

62. המערערת טענה כי גורמי החקירה איבדו קלסר שטויטו מסר להם בחקירה שנערכה לו ביום 24.1.18. במהלך הדיון לפני נטען כי החוקר ברוך יצחקוב, ממחלקת החקירות של רשות המיסים, הודה כי היה לפניו אותו קלסר - וכי זה לא הושב למערערת. לדברי המערערת, קלסר זה כלל מסמכים חשובים, אשר בהעדרו אין בידי המערערת להציג.

כמו כן טענה המערערת כי הטלפון הנייד של טויטו, שנלקח ממנו במסגרת הליך החקירה – נפרץ, וכי במסגרת זו נפרץ אף חשבון הדואר האלקטרוני שלו – אשר מאז אותו אירוע נחסם ואינו ניתן לגישה.

63. לאור אופי הטענות ועל אף שנשמעו במועד מאוחר, הוריתי לב"כ המשיב לבחון את הדברים ולזמן לעדות את החוקרים הרלוונטיים. כתוצאה מכך זומנו שלושה עדים: ראש צוות החקירה – מר מוטי טולדו; חוקר ברשות המיסים – מר ברוך יצחקוב; חוקר משטרה שנכח בחקירתו של טויטו – מר שלומי לדר.

שלושת העדים הללו העידו באופן מהימן, ותיארו את שיטת עבודתם המקצועית – במסגרתה מסומן כל חמור חקירה שנתפס, וכי כך נהגו אף בעניינו של המערער.

בכל הנוגע לשיחה שהייתה בין יצחקוב לבין מי מטעם המערערת אשר בא לאסוף חומרי חקירה, הסביר יצחקוב כי אכן באותה שיחה סבר בטעות כי חומר נוסף שייך למערערת, אלא שבדיקה חוזרת לימדה כי לא כך פני הדברים וכי הוא שגה בדבריו (עמ' 16 לפר' מיום 14.2.23 ש' 18-25).

באופן דומה, כפי שיפורט בהמשך, ביחס לטענות אודות הפריצה לטלפון הנייד של טויטו, נמסר כי פריצה שכזו כלל לא בוצעה.

64. כאמור, שלושת העדים העידו באופן משכנע אודות סדרי העבודה שלהם, וכי אינם מקבלים חומרי חקירה מבלי לסמנם – באמצעות אישור בדבר תפיסה (אב"ת) או מזכר מתאים. כך לדוגמה העיד חוקר המשטרה - לדר:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

"אני אומר עוד פעם, זה לפני הרבה שנים, כל מסמך קלסר שהביא לי החשוד, אם בבית שלו, בעסק, או בש"ג או בחדר אני אכתוב על זה מזכר שתפסתי אעביר את זה לגורמים הנכונים או שאני אכתוב את זה בעדות אני אציין את זה. ...

(עמ' 14 לפר' מיום 26.1.23 ש' 1-3).

כך העיד אף חוקר מע"מ – יצחקוב, תוך שהוא מסביר כי מדובר בנוהל עבודה המוקפד היטב, שכן ידוע לחוקרים אי שמירה על סימון תפוסים יפגע באפשרות לעשות בהם שימוש:

"אין דבר כזה. אתה יודע למה? כי אני לא יכול לתפוס משהו כי אחרי זה לא תהיה לי שרשרת ראיות אני לא יכול לעשות בזה שימוש לא באזרחי לא בפלילי אז מה עשינו פה? אין דבר כזה אצלנו אין חיה כזאת שתופסים דף בלי שיש עליו תיעוד או אב"ת או משהו.

(עמ' 22 לפר' מיום 14.2.23 ש' 31-34)

עדים אלה, שללו את האפשרות כי קיבלו מאת טויטו קלסר בחקירתו מיום 24.1.18 – ולא סימנו את התפיסה (לזכותם של העדים אציין כי היו זהירים בעדותם, הם אמרו כי בשל חלוף הזמן וריבוי החקירות בהם הם מעורבים, אין ביכולתם לזכור את שאירע באופן ספציפי באותה חקירה, אלא שנוהל העבודה המוקפד הוא שמביא אותם למסקנה כי מה שנטען – לא אירע). גם טולדו העיד על נוהל העבודה הסדור בצוות החקירה שניהל, וכן העיד כי ערך בדיקה ממוקדת ביחס לחומרים שנתפסו וכי לא נותרו כאלה שלא הושבו לטויטו (עמ' 22-21 לפרוטוקול, וכן בסעיף 3 לתצהירו של טולדו).

65. ואכן – המשיב הציג שני אישורים בדבר תפיסה – של חומרים שנתפסו מאת טויטו, ושהושבו לו. יתירה מזו, המשיב הציג (בהודעה שהוגשה ביום 1.1.23) אף בקשה שהוגשה לבית משפט השלום – להארכת ההחזקה בתפוסים. בקשה זו הוגשה בהסכמתו של טויטו והיא חתומה על ידו. בבקשה זו נזכרים תפוסים שנתפסו בחקירה שנערכה ביום 23.1.18 – תוך ציון ברור וחוזר ונשנה של תאריך זה, ולא נזכרים כל תפוסים שנתפסו ביום 24.1.18 – כפי שטוען כעת טויטו. זהו כאמור מסמך מזמן אמת, שאושר על ידי טויטו.

66. בכל הנוגע לטענות טויטו לפריצה לטלפון הנייד שלו ופגיעה בדוא"ל כתוצאה מכך, טולדו העיד כי בדק את הטענה ומצא כי הטלפון הנייד של טויטו כלל לא נפרץ. וכך נשאל והשיב בעניין זה טולדו (עמ' 25 לפר' ש' 30-32):

עו"ד בן-גל: אני רוצה להראות לך, כאילו אתה אומר בסעיף 6 שלך שלא הייתה חדריה למשכשיר של מר טויטו, לפי מה אתה אומר את זה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

העד, מר טולדו: לפי רשימת חומרי החקירה שלגביהם כן הייתה חדירה, והמכשיר שלו לא נמצא שם, זאת אומרת על דרך השלילה אני יודע שלא חדרו לטלפון מכיוון שלא היה דוח של חוקר מיומן מחשב.

67. כאמור לעיל, אני נותן אמון בדברי העדים, ומוצא לדחות את טענות המערערת. מסמכים שנתפסו - סומנו והושבו למערערת, ולא עלה בידיה להראות אחרת. כמו כן, הטענה בדבר פריצה לטלפון הנייד של טויטו ונזק שנגרם כתוצאה מכך לדוא"ל שלו, היא טענה בעלמא שלא הוכחה (אין צריך לומר כי המערערת לא הביאה כל עד מומחה לביסוס טענותיה אודות הדוא"ל או הטלפון הנייד, או ניסיון שחזור כלשהו שנעשה בעניינם).

אין די בכגון זה בטענות בעלמא, ובדברי העדים מטעם המשיב לימדו כי אין בטענות המערערת בעניין זה ממש. לאור זאת, איני מקבל את טענות המערערת כי מסמכים שמסרה לא הושבו לה וכי במהלך החקירה נפרץ השטלפון הנייד של טויטו ונגרם נזק אשר מנע כניסה לדוא"ל.
68. לאחר שהוסרו מעל הפרק טענות בדבר נזק ראיתי שאחראי לו המשיב (או גורמי החקירה מטעמו), אפנה לתיאור קצר של החסרים שהותירה המערערת והמחזקים את קביעות המשיב.

מסמכים שלא הוצגו וחסרים נוספים

69. ההסכמים עם החברות מוציאות החשבוניות:

בידי המערערת לא היה להציג הסכמים אלה. כל שהוצג (נספח 16 לתצהיר טויטו), ואף זה באופן חלקי, הוא עמ' אחד ממספר הסכמים – אשר אינו כולל כל פירוט נדרש ונחוץ לעבודות מסוג זה. קשה להעלות על הדעת עסקאות אמת בהיקף המדובר, שאינן מגובות בהסכמים של ממש. העד מטעם המשיב, ארדיטי, נשאל והשיב בעניין זה כדלקמן (עמ' 35 לפרוטוקול, ש' 19-8):

העד, מר ארדיטי: אתה רואה הסכם בין ר.ט לקינג דיוויד, אין נספחים, אין מבוא.

כב' הש' גורמן: רק שנייה, ההסכם הזה כל מה שיש, כל מה שהמשיב קיבל זה עמוד אחד מההסכם?

העד, מר ארדיטי: זה מה שיש לנו.

...

העד, מר ארדיטי: בדרך כלל בפיקטיביות אין המשך. זה עמוד אחד אולי 2. בדרך כלל מהניסיון שלי בפיקטיביות, אני יכול להראות דוגמאות, יש לי למכביר. הם לא עושים יותר, לא משקיעים יותר מדי בהסכמים האלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

70. העדר התכתבויות מזמן אמת והעדר התחשבנות לפני תשלום:

מדובר בעבודה רחבת היקף, שבוצעה לכאורה בפרויקטים שונים. קשה להניח כי הפיקוח על עבודה זו, לא דרש התכתבויות שונות, במייל או במערכת מסרונים כזו או אחרת – בזמן אמת. כמו כן ביחס לתשלומים, מדובר בתשלום של מיליוני שקלים. תשלומים אלה היו צריכים להתבצע, מתוך התייחסות לעבודה שבוצעה. קשה לקבל כי התחשבנות זו לא הותירה כל תיעוד, להתכתבויות ולתחשיבים שנערכו בין הצדדים.

טויטו צירף לתצהירו התכתבויות עם גורמי מקצוע שונים (לדוגמה בנספח 19 לתצהירו), אלא שאלה לא כללו התכתבויות עם הגורמים הרלוונטיים אצל מי מבין שלושת החברות מוציאות החשבונות – הניצבות במקדק הערעור. בעניין זה נשאל והשיב טויטו – כדלקמן (פרוטוקול מיום 14.2.23, עמ' (83):

עו"ד פרלא: נספח 19 אמנם כבר דיברנו על זה שאין אזכור שמדובר בפרויקטים של קינג

דיוויד של גלריה אדלרס או של אופיר התזה נכון? אין אזכור למנהלי העבודה של קבלני המשנה.

העד, מר טויטו: אענה לך בדיוק מה שאני עניתי לך מקודם בדיוק על אותו דבר, עניין של

פועלים היו שלהם הם ביצעו את העבודות בפרויקטים אז את יכולה ללכת לכרטסת הנהלת החשבונות ולראות מי עבד בפרויקט שלי למי עוד שילמתי,

עו"ד פרלא: אני אומרת אתה צירפת,

כב' הש' גורמן: לא ענית לשאלה, השאלה הייתה מאוד פשוטה יש פה נספח 19 יש פה

תכתובות, האם יש איזושהי תכתובת עם מישהו ממנהלי שלושת החברות?

...

העד, מר טויטו: בסדר רוב ההתכתבות מול נועם ותום נעשו או במייל או בטלפון.

עו"ד פרלא: אתה צירפת באיזה מקום התכתבות איתם במייל?

העד, מר טויטו: לא, זה בג'ימייל שחסום. אם כבודו יאשר אני יכול להראות להם

שאם ננסה להיכנס לג'ימייל הזה ביחד והם יראו שהוא חסום,

הלוואי והוא ישתחרר הג'ימייל הזה.

אין צריך לומר כי המערערת לא הראתה כל פנייה לאיש מקצוע בניסיון לפתוח את חשבון הדוא"ל, אשר כאמור לעיל – לא מצאתי לקבל את הטענות שהועלו בעניינו (כאילו חוקרי המשיב הם שגרמו לחסימתו).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ושוב, כפי שעלה בכמה עניינים אחרים, המשיב בצדק הפנה לנספח 19 לתצהיר טויוטו, שם ניתן לראות כי עם גורמי מקצוע אחרים – שלא מקרב שלושת החברות מוציאות החשבונות, היה בידי המערער להציג תכתובות המלמדות על עסקאות אמת. העדר התכתבויות דומות מול החברות מוציאות החשבונות, מעורר – בלשון עדינה - תמיהה.

71. המשיב הפנה לפער הדרמטי הקיים בין מסמכים שערכה המערער עם גורמים אחרים, לבין אלה שנערכו מול החברות מוציאות החשבונות. בעוד שכאשר היה מדובר בעסקאות שנחזות כלגיטימיות – היו בידי המערער מסמכים של ממש (הן בנוגע להסכמי העבודה והן בנוגע להתחשבות מפורטת), הרי שבכל הנוגע לחברות מוציאות החשבונות - בלט החסר. חסר זה מתיישב עם דברי עד המדינה לפיו החשבונות אינן אלא פיקציה, ולא תיעדו עסקת אמת בין אותם צדדים.

72. המערער טענה כשיטה, כי כל החסרים ניתנים היו להצגה – לו הושב לה הקלסר שמסרה לחוקרים ביום 24.1.18 או אם הדוא"ל היה זמין בידיה. אלא שטענות אלה כאמור לא הוכחו, ומשהובאו החוקרים להעיד התברר כי אין לקבל טענות אלה.

73. בצדק הראה המשיב כי החשבונות לא היו מפורטות כנדרש, ובמסגרת החקירה הנגדית (מיום 14.2.23) אכן לא היה בידי מנהל המערער, מר טויוטו, להראות באופן ברור ופשוט, כיצד ניתן להגיע מהחשבונות אל העבודה שבוצעה והתשלומים ששולמו. ראו לדוגמה בעמ' 60 לפרוטוקול מהדיון הנ"ל, לאחר הסברים שניסה מנהל המערער להציג ביחס לחשבונות מסוימת – נשאל והשיב:

כב' הש' גורמן: בחשבונות עצמה לא ניתן לראות.

העד, מר טויוטו: לא, בחשבונות עצמה רשום עבור עבודות טיח וריצוף הרצליה.

[דוגמאות נוספות בהקשרים שונים עלו במהלך החקירה הנגדית בשורה של מקומות, ראו: עמ' 46-42, עמ' 51 ובעמ' 66 לפרוטוקול אותו דיון].

העדר הפירוט בחשבונות וחוסר היכולת לבצע על בסיס נתוני המערער – נתיב ביקורת פשוט, ראוי שייזקפו לחובת המערער, והם עצמם מחזקים את החשדות שהעלה הניצבים בבסיס החלטות המשיב.

74. המשיב ציין אף בצדק את העובדה כי בכרטיס הנהלת החשבונות של קינג דיוויד אצל המערער, נותרה בסוף שנת 2017 יתרה בסך העולה על 3.3 מיליון ₪ (ראו עמ' 286 לתצהיר המשיב). בצדק טען בהקשר זה ארדיטי, בחקירתו הנגדית (עמ' 23 לפרוטוקול מיום 19.1.23):

אני רואה שיש שם היתרה בסוף הכרטיס, בסוף אותה שנה של 2017, של 3,300,000.

היתרה הזאת, ... סכום כזה לא הגיוני בהתנהלות תקינה של ספק לקוח נורמטיביים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

[לשם ההשוואה, ארדיטי אף הפנה (בהמשך שם ובעמ' 24 לפרוטוקול) לכרטסת של לקוח אחר, לא אחד משלושת החברות מוציאות החשבונות, והראה כיצד מולו התנהלה המערערת כדבעי וסגרה יתרה כנדרש].

אכן, יתרה מסוג זה מעוררת תמיהה של ממש, והניסיון מלמד כי יתרות מסוג זה מאפיינות לא אחת התנהלות פיקטיבית.

75. בשולי הדברים אציין כי המשיב הצביע על שני עניינים נוספים – בהם סבר כי מצא חיזוק מה לטענתו כי החשבונות הוצאו שלא כדין: תשלום מסוים במזומן ששילם טויטו לפועלים סינים, ולחצים להם היה לכאורה נתון טויטו מצד ראש ארגון הפשיעה (וניסיונו של עד המדינה, חברו של טויטו, להגן עליו) – והשערות שהעלה המשיב על רקע זה. המערערת סיפקה לשיטתה הסברים לעניינים אלה. אני מוצא להאריך בליבון פרשיות אלה, שכן אני מוצא כי מדובר בעניינים שוליים, וכי לנוכח טענות שונות שהועלו – לא מצאתי בעניינים אלה ראיות משמעותיות לכאן או לכאן. מאידך וכאמור לעיל – אני סבור כי די במה שהוצג עד כה, כדי להגיע להכרעה כי דין הערעור להידחות.

76. המערערת טענה כי החברות מוציאות החשבונות הביאו את הפועלים הסיניים, אשר ביצעו את העבודות – אשר בוצעו בפועל, ולפיכך אין המדובר בחשבונות שיצאו שלא כדין. אני מקבל טענה זו. העובדה שהעבודה בוצעה, אין בה די כדי שהחשבונית תיחשב כמי שהוצאה כדין. בצדק ציין המשיב כי אין לדעת מי ביצע את העבודה ואף אין לדעת כי הסכומים הנקובים בחשבונות אכן משקפים תשלום עבור ביצוע העבודה.

בעניין זה אציין כי ככל הנראה – והמערערת לא טרחה להציג נתונים בעניין זה, רק לאחת מבין שלושת החברות מוציאות החשבונות היה אישור להעסיק עובדים זרים. וכך ציין בעניין זה ב"כ המערערת (בעמ' 69 לפר מיום 19.1.23, ש' 24-28):

כב' הש' גורמן:	לשלושת החברות מוציאות החשבונות היה רישיון קבלן?
עו"ד בן גל:	לא אדוני, לאחת מהן היה.
הער, מר ארדיטי:	לאחת מהן היה.
עו"ד בן גל:	לאחת מהן היה. אני לא זוכר אם זה היה אופיר או גלריה אבל לאחת מהן היה. מי שהיה לו רישיון קבלן זה קבלני משנה של אותם חברות.

אותם "קבלני משנה" של החברות מוציאות החשבונות, הן "חברות הכסות" הנזכרות בכתב האישום, שהיו חלק מארגון הפשיעה ומהמארג הפיקטיבי. מי אפוא היה זה שנתן בפועל את השירות למערערת ומה השירות שנתן? – החברות מוציאות החשבונות, או שמא "חברות הכסות" שהיו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

קבלני המשנה שלהן – לא נודע, שכן כאמור לעיל לא עם אלה ולא עם אלה הציגה המערערת ראיות אודות ההתנהלות – כפי שמצופה בעסקאות אמת (והן אלה והן אלה, הודו והורשעו בכך שהוציאו את החשבונות הפיקטיביות – כחלק מפעילות ארגון הפשיעה, בין השאר למערערת).
ארדיטי העיד (עמ' 75 לפרוטוקול, ש' 2-8) בהקשר זה:

כולן חברות קש, כאשר רצינו להפריד פה בתהליך איך זה עבר, כי הרי מה קרה, גלריה, גלריה אדלרס הייתה צריכה כיסוי חשבונאי לחשבונות שלכאורה הוציאה פה, אז איך היא עשתה את זה כיסתה את עצמה בחשבונות בתוך הארגון של דינאל, ואותו דבר דינאל כיסה את עצמו בחשבונות של אלה מלמעלה. הם עשו קומבינות, זה בדיוק העניין של ההתנהלות פה, שבעצם אף אחד לא שילם את המע"מ, המע"מ נעלם. המדינה לא ראתה שקל מהדברים האלה כי זה היה בדיוק הקנוניה, ובוזה הסברתי את זה כולם חברות קש.

בנסיבות אלה, טען בצדק ארדיטי, כי אין כל יכולת בידי המשיב להעריך איזה חלק של החשבונות משקף עבודה שבוצעה, ואיזה חלק הנו פיקטיבי במלוא מובן המילה. חשבונות, כפי שנפסק שוב ושוב, חייבת לשקף עסקאות אמת מול מי שאכן ביצע עבודות אלה, ולנוכח הראיות שהציג המשיב, לא עלה בידי המערערת להוכיח – את מה שהדעת נותנת כי אם היה מדובר בעסקאות אמת – היה בידיה להציג.

77. מהטעמים הללו אף לא ראיתי ראיה המסייעת למערערת, בתביעות שהגישו נגדה ביחס לעבודות שביצעה/הייתה אחראית לביצוען. מעבר לטענות שהעלה המשיב ביחס לנטען בתביעות אלה אודות אופן התנהלות המערערת, הרי שהעיקר הוא כי כפל המס בו עוסק ערעור זה, אינו מתייחס לעסקאות שביצעה המערערת אלא לחשבונות מכוחן ניכתה את מס התשומות. חשבונות אלה הוצאו לה על ידי חברות שפעלו במסגרת ארגון פשיעה ועסקו בהוצאת חשבונות פיקטיביות, ובידי המערערת לא עלה להוכיח כי עבורה בצעו חברות אלה הנזכרות בחשבונות – את עבודות הבנייה.

בנסיבות אלה ומהטעמים שפורטו לעיל, בצדק קבע המשיב את שקבע, ואין בכך שגורם כלשהו ראה במערערת את האחראית נגדה יכול הוא להגיש תביעה - כדי להכשיר את החשבונות.

78. טענת אכיפה בררנית: המערערת טענה כי המשיב אכף את הדין באופן בררני, בכך שלא מיצה את הדין עם כל מי שהיה מעורב.

כנגד טענה זו הודיע המשיב (ראו לדוגמה דברי ארדיטי בעמ' 10 לפרוטוקול) כי ננקטו הליכים כנגד כל הגורמים שהיו מעורבים אל מול המערערת: כפל מס הוצא לחברות מוציאות החשבונות ובאופן אישי - לכל אחד ממנהליהן (תום בן דוד ושלומי סעדה, ואף הראל בן דוד ויניב בן דוד – כמנהלי ארגון הפשיעה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-08-18720 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בנוסף אציין כי בהסכמת המערערת, המשיב הציג לבית המשפט (בדיון שנערך ביום 26.1.23) נתונים אודות הליכים שננקטו כלפי גורמים רבים נוספים בפרשייה. עיון במסמך זה לימד כי אכן ננקטו הליכים רחבי היקף, כנגד מי שקיבל חשבוניות מארגון הפשיעה והחברות שבשליטתו. הובא בדיון אף לידיעת המערערת כי המשיב נקט בהליכים אזוריים אף כנגד חב' אלקטרה, אשר הייתה אחת מהיזמיות מולה פעלה המערערת (ההליכים ננקטו ביחס לחשבוניות שקיבלה מהחברות שהפעיל ארגון הפשיעה). אציין כי העד מטעם המשיב – טולדו (ראש הצח"מ), הסביר כי מפאת ההיקף הרב מאוד של המעורבים ובשל אילוץ כוח אדם של גורמי החקירה ברשות המיסים, הקריטריון שיושם בהחלטה אל מול מי לפעול ואל מול מי לא – וביחס לאלו חשבוניות, היה בדרך כלל כך שהליכים אזוריים ננקטו כנגד כל מי שקיבל חשבוניות ישירות מאת ארגון הפשיעה והחברות שזה הפעיל. אכיפת הדין ביחס לגורמים רחוקים יותר ממרכז פעילות ארגון הפשיעה, מחייבת לדברי טולדו כוח אדם רב ומשאבים נוספים, שאינם בידי המשיב או שבשיקולי עלות תועלת – סבר המשיב כי אין מקום להפעילם.

מדובר בשיקולים לגיטימיים, ובכל מקרה – לנוכח היקף האכיפה הרחב שנקט המשיב בפרשייה, איני מוצא כל ממש בטענת האכיפה הבררנית. כפי שקבעה כבוד השופטת י' וילנר בע"א 7319/18 אביוב גולד נ' רשות המיסים אגף המכס והמע"מ (12.7.21) בפס' 13:

לצורך ביסוס טענת אכיפה בררנית, היה על המערערת להראות כי באופן שיטתי קיבל המשיב, בנסיבות דומות לאלו שלהן, החלטות שונות מאלו שנתקבלו בעניינן.

המערערת לא הציגה ולו ראשית ראיה כי כך הם פני הדברים, ולהיפך – המשיב הציג מדיניות רוחבית בה נקט בפרשייה זו כלפי המעורבים.

79. אכן, במהלך הדיונים ציין מי מנציגי המשיב כי להערכת המשיב, חלק ניכר מהחברות היזמיות בתחום הנדל"ן, אלה שהזמינו עבודה מהמערערת ומחברות ביניים דומות לה, ידעו ככל הנראה כי אלה מהוות כסות לאספקת כוח אדם של עובדים זרים – בעיקר ממוצא סיני, וכי החשבוניות המתקבלות אף על ידם (היינו ע"י החברות היזמיות) אינן משקפות את העסקאות כדבעי. ציינתי בפני המשיב כי אם אכן כך הם פני הדברים (וכמובן – איני יודע ואיני מציג כל עמדה בעניין), אני סבור כי יש חשיבות רבה באכיפת הדין לא רק כלפי גורמים חלשים יותר, אלא אף כנגד אלה הניצבים בראש הפרמידה הכלכלית והמהווים להערכת המשיב את הגורמים המאפשרים את התרחשות הדברים.

אלא שכאמור ולצד זה, משהוצגו השיקולים שבבסיס קביעות המשיב – כלפי מי לפעול וכלפי מי לא והדרך העקבית בה נקט המשיב בהקשר זה, איני מוצא כי יש בטענות המערערת בדבר אכיפה בררנית כדי להועיל לה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18720-08-21 ר.ט. רום עבודות בניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

80. סיכום: בנסיבות שתוארו, עלה בידי המשיב להוכיח כי החשבוניות שהוצאו למערערת – הוצאו שלא כדין, כפי שהודו החברות מוציאות החשבוניות אשר פעלו במסגרת ארגון הפשיעה. בנסיבות אלה וכפי שנפסק בעניין זאב שרון, קמה חזקה כי המערערת ידעה כי החשבוניות הוצאו לה שלא כדין, והנטל עובר אל כתפיה להוכיח כי לא כך הם פני הדברים. משעבר הנטל אל כתפי המערערת, לא רק שלא עלה בידיה להרימו, אלא שהחסר הראיתי שהותירה והתמיהות שעוררה – חזקו את המסקנה כי הדין עם המשיב וכי דין הערעור להידחות.

סוף דבר

81. הערעור נדחה.

82. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ג תמוז תשפ"ד, 19 יולי 2024, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט