



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65217-05-19 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת: די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ

באמצעות ב"כ עו"ד עופר רחמני

נגד

משיב: מנהל מע"מ פתח תקווה

באמצעות ב"כ עו"ד טל זוהר  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

1 לפניי ערעור מכוח סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") על  
2 החלטת המשיב – מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (להלן: "המשיב") – השוללת ניכוי מס תשומות  
3 הנובע מ-108 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס (להלן: "החשבוניות") אשר הוצאו לחברת די אור 11  
4 ייזום בניה והשקעות בע"מ" (להלן: "המערערת"), בתקופה שבין פברואר 2015 ועד דצמבר 2016 (להלן:  
5 "התקופה הרלוונטית"), מאת 4 עוסקים שונים. קרן המס הגלומה בחשבוניות עומדת על סך של 476,103  
6 ₪.

7

8

### עיקרי העובדות

- 9 בתקופה הרלוונטית עסקה המערערת בתחום יזמות בניה ושימשה כקבלן ראשי לביצוע עבודות  
10 גמר במשרדים. המערערת נרשמה כעוסק מורשה במשרדי המשיב בחודש פברואר 2015, הפסיקה  
11 את פעילותה בחודש דצמבר 2018 ונסגרה בחודש מרץ 2019.
- 12 בעל המניות ומנהל המערערת, הוא מר ישראל שיינפלד (להלן: "שיינפלד"). לדברי המערערת,  
13 מנהל ביצוע הפרויקטים מטעמה, היה מר נסים נחמני (להלן: "נחמני").
- 14 לאחר חקירה וביקורת שנערכו למערערת, קבע המשיב בשומות שהוציא ביום 30.7.17, כי  
15 המערערת ניכתה מס תשומות שלא כדין, בניגוד לסעיף 38 לחוק. ביום 3.12.17 הוגשה השגת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת וביום 16.9.18 נערך דיון בהשגה. ביום 25.11.18 ניתנה החלטת המשיב, הרוחה את  
2 השגת המערערת. על החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.
- 3 4. בהחלטתו קבע המשיב, כי החשבוניות שהוצאו כביכול על ידי העוסקים שלהלן (להלן: "מוציאי  
4 החשבוניות"), הוצאו למערערת שלא כדין, ולכן אין להתיר את ניכוי מס התשומות הגלום בהן:  
5 א. ניקי ביצוע עבודות בע"מ (להלן: "ניקי"), 9 חשבוניות, אשר המע"מ הגלום בהן הוא  
6 בסך של 67,325 ₪ (קרן מס). החשבוניות הוצאו מאפריל 2016 ועד דצמבר 2016.  
7 ב. נגי עמנואל שירותים 2004 בע"מ (להלן: "נגי"), 3 חשבוניות, אשר המע"מ הגלום  
8 בהן הוא בסך של 23,082 ₪ (קרן מס). החשבוניות הוצאו מנובמבר 2016 ועד דצמבר  
9 2016.
- 10 ג. פאני בן סימון - גביש סחר ויזמות (להלן: "גביש"), 78 חשבוניות, אשר המע"מ הגלום  
11 בהן הוא בסך של 280,543 ₪ (קרן מס). החשבוניות הוצאו מינואר 2016 ועד לאוגוסט  
12 2016.
- 13 ד. חלפון רובינה רביד (להלן: "רביד"), 18 חשבוניות, אשר המע"מ הגלום בהן הוא בסך  
14 של 88,833 ₪ (קרן מס). החשבוניות הוצאו ממרץ 2016 ועד דצמבר 2016.
- 15 החלטת המשיב נומקה, בין היתר, בכך שהחשבוניות לא הוצאו על ידי הגורם המורשה להוציאן  
16 והן אינן משקפות לשיטתו עסקאות אמת בין המערערת לבין העוסקים שעל שמם הוצאו  
17 החשבוניות.
- 18 5. למען שלימות התמונה אציין כי החלטותיו של המשיב כללו אף התייחסות לשני עניינים עליהם  
19 לא הוגש ערעור:  
20 1. ניכוי מס תשומות בכפל, בסך של 16,320 ₪ (קרן מס).  
21 2. פסילת ספרי המערערת והשתת קנס בגין כך, מכוח סעיף 95 לחוק, בסך של 115,379 ₪.
- 22 כאמור, כנגד שתי החלטות אלה לא הוגש ערעור והמערערת לא העלתה טענה כלשהי בעניינן, כך  
23 שקביעות המשיב סופיות ואין חולק כי על המערערת לשלם את שנקבע בהן.
- 24 הערעור שלפניי עסק אפוא רק בשומת התשומות ביחס לחשבוניות שעניינן נזכר לעיל, ובכך יעסוק  
25 פסק הדין.
- 26 6. מטעם המערערת העיד מר שיינפלד – בעל המניות ומנהל המערערת. מטעם המשיב העיד מר  
27 אינהורן - מנהל תחום ביקורת במשרדי המשיב.  
28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

### עיקרי טענות הצדדים

2

בחלק זה יובאו עיקרי טענות הצדדים ביחס לכלל העסקאות והחשבוניות, והתייחסות לטענות

3

ספציפיות נוספות, תבוא בפרק הדיון וההכרעה – בהמשך פסק הדין.

4

5

### טענות המערערת

6

7. החשבוניות משקפות עסקאות אמת שבוצעו בין הצדדים, הן הוצאו כדין ולפיכך יש להתיר בניכוי

7

את מס התשומות הגלום בהן.

8

8. המערערת היא חברה בעלת מוניטין מקצועי רב, אשר מוכרת בתחום ייזום פרויקטים וביצוע

9

עבודות גמר והיא פעלה בתום לב. שיינפלד, מנהל המערערת, הינו אדם ישר, אשר לא עשה שימוש

10

בחשבוניות פיקטיביות. אין חולק על כך כי ספקן השירותים עליהם שילמה המערערת. לטענת

11

המערערת, העבודות בוטחו בביטוח רחב היקף, אשר לא הוצג בפני בית המשפט.

12

אם אכן בדיעבד התברר כי מי שהעביר למערערת את החשבוניות, לא היה מורשה להוציא את

13

החשבוניות, הרי שמדובר בהונאה לה נפלה המערערת קרבן.

14

9. רו"ח אוהד פליגלר (להלן: "רו"ח פליגלר"), אשר ליווה את פעילות המערערת, בדק עבורה את

15

תקינות החשבוניות. במסגרת בדיקותיו, נבחנו אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים שהיו בידי

16

מוציאי החשבוניות. המערערת הסתמכה על ביצוע בדיקותיו כאמור, ומעבר לכך אף שיינפלד ביצע

17

בדיקות אלה ושמר הסכמים, הצעות מחיר ותעודות זהות של מוציאי החשבוניות.

18

10. הגורמים עמם התקשרה המערערת והוציאו לה את החשבוניות, ביצעו עבודות בבנייני המשרדים

19

אותם שיפצה המערערת ומשם החלה ההיכרות עמם. המערערת התקשרה עמם בהסכמים ושילמה

20

להם בהתאם להתקדמות העבודה. התשלומים בוצעו בשיקים ובהעברות בנקאיות, ולא במזומן.

21

המערערת טוענת כי בידיה להציג התחשבוניות שנערכו עם מוציאי החשבוניות, אולם אלה לא

22

הוצגו בפני בית המשפט.

23

11. לאחר החקירה שניהל המשיב, משגילתה המערערת כי הוטעתה והוצאו לה חשבוניות, ככל הנראה,

24

גם על ידי גורמים שלא היו מוסמכים לכך - היא החמירה מכאן ולהבא את הבדיקות בדבר תקינות

25

החשבוניות. עובדה זו מלמדת כי אין מדובר במי שפעילותה עבריינית.

26

12. המערערת טוענת כי יש להחיל בעניינה את החריג הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה, שכן היא פעלה

27

בתום לב ובדקה באופן סביר וככל יכולתה לוודא את תקינות החשבוניות. המערערת טוענת כי יש

28

להציב גבול בפני העמסת הסמכויות השלטוניות על גבם של נישומים, וכי על רשות המיסים

29

להיאבק במי שמוציא חשבוניות שלא כדין ולא להטיל על אזרחים נטל זה. החשבוניות דווחו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 בדו"ח מקוון, ואם הייתה בעיה בחשבוניות - חובתו של המשיב היה להעיר את תשומת ליבה של  
2 המערערת לכך.  
3 13. לתצהיר הקצר שהוגש מטעמו של שיינפלד (הוא התצהיר היחיד שהגישה המערערת), לא צורף כל  
4 מסמך. לצד זאת, בסעיף 33 לסיכומים, נכתב: "המערער יבקש, גם בשלב מאוחר זה, להציג רק  
5 דוגמאות להתנהלותו הפיננסית, עליה העיד...".  
6

### טענות המשיב

7  
8 14. בבדיקות שערך המשיב התברר כי החשבוניות הוצאו למערערת שלא כדין. בתמצית, התבררה בין  
9 השאר התמונה הבעייתית הבאה:

10 א. חב' ניקי: בעל המניות של חב' ניקי, לא הכיר את המערערת וטען כי לא ביצע מולה כל עבודות.  
11 ב. חב' נגי: בעל המניות של חב' נגי, לא הכיר את המערערת וטען כי לא ביצע מולה כל עבודות.  
12 ג. גביש: גביש הוא הכינוי של עוסקת בשם פאני בן סימון (להלן: "פאני"). במרבית התקופה בה  
13 הוצאו החשבוניות של גביש למערערת, פאני שהתה מחוץ לישראל. שיינפלד טען שהתנהל  
14 מול אדם בשם יעקב ברנס שעבד עם פאני (ושנפטר זה מכבר), אך לא היה בידו להציג יפוי  
15 כוח שעובד זה קיבל מפאני.

16 ד. רביד: גב' רביד פעלה בתחום סחר במחשבים משומשים. לדברי רביד, היא לא עסקה בתחום  
17 השיפוצים וידוע לה כי החשבוניות שלה הוצאו שלא כדין על ידי מי שלא היה רשאי לעשות  
18 כן.

19 15. בניגוד לדבריה, המערערת לא הוכיחה כי החשבוניות הוצאו לה כדין וכי ביצעה כל בדיקה של  
20 ממש כדי לבחון זאת, ולמעשה שיינפלד הודה באופן ברור כי לא ערך בדיקות של ממש, וכי רק  
21 לאחר שנפתחה חקירת המשיב, החל לשנות את אורחותיו בעניין זה ולבדוק את זהות מוציאי  
22 החשבוניות וכי הם מוסמכים להוציאן.

23 16. מלבד את שיינפלד, המערערת לא זימנה למסור עדות שום גורם רלוונטי. לא זומן להעיד אף עד  
24 מקרב מוציאי החשבוניות, אף אחד מקרב עובדיה ואף לא רו"ח פליגלר ומנהלת החשבונות  
25 מטעמה. ההסכמים עליהם חתמה המערערת לקוניים, והחשבוניות אינן מפורטות כנדרש. כמו כן  
26 לא הציגה המערערת בפני בית המשפט שום מסמך להוכחת טענותיה, אשר הן בבחינת טענות  
27 בעלמא.

28 בנסיבות אלה, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין, וכאמור לעיל –  
29 נראה כי לא כך היה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

17. המערערת לא הוכיחה כי ביצעה כל בדיקה של ממש קודם להתקשרותה עם מוציאי החשבוניות. כך לדוגמה, היא לא דרשה ייפויי כוח מאת מי שעמו התקשרה, על מנת לבחון כי הוא אכן היה מוסמך לפעול בשם מי שבשמו כביכול פעל. בדיקות פשוטות יכלו למנוע קבלת חשבוניות שהוצאו שלא כדין, אלא שהמערערת לא ביצעה כל בדיקות כאמור. בנסיבות אלה, לא חל בעניינה של המערערת החריג הסובייקטיבי הצר שנקבע בפסיקה.
18. המשיב התנגד לבקשת המערערת בסעיף 33 לסיכומיה, להוספת ראיות חדשות אודות התנהלותה הפיננסית, בשלב הסיכומים. לא היה דבר שמנע מהמערערת להציג כל שחפצה בשלב המיועד לכך – שלב הבאת הראיות, ואין לאפשר בשלב מאוחר זה להגיש ראיות חדשות ולפתוח מחדש את המשפט. המשיב מציין כי המערערת לא הציגה שום נימוק לבקשה חריגה זו.

10

### דין והכרעה

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

19. בראשית הדברים וקודם שאפנה לבחינת המסגרת הנורמטיבית וליישומה על נסיבות הערעור, אציין כי איני מוצא להיעתר לבקשה שהשמיעה המערערת בחצי פה, בסעיף 33 לסיכומיה, להגיש בשלב מאוחר זה ראיות חדשות.

20. בקשה להבאת ראיות לאחר שלב שמיעת ראיות והגשת סיכומי הצדדים, הינה בקשה המנוגדת באופן מהותי לסדרי הדין. לעניין זה, ראו האמור בע"א 579/90 מרדכי וגילה רוזין נ' צפורה בן נון, (5.7.92), פסקה 8:

"דלתותיהם של בתי המשפט פתוחות לרווחה לפני המבקשים סעד, ויכולת הפנייה לבתי-משפט היא מזכויות היסוד של האדם. ואולם, משעברנו את השערים ונכנסנו אל הטרקלין, מחובתנו לשמור על סדרים שקבע בעל הבית ולא כל הרוצה ליטול בא ונוטל. כלל הוא לעניין הגשתן של ראיות, שבעל דין אמור וחייב להגישן ב"חבילה אחת" - כך, ולא בתפוזרת, זעיר שם זעיר שם.

והטעם לדבר?

"... כי אחרת ייטלטל הדין עד אין קץ כהיטלטל ספינה בלב ים ללא הגה, ללא עוגן וללא קברניט, ונמצא צורת הדין, ואתה מידת הדין, לוקה" (ע"א 507/64 [1], בעמ' 339מפי השופט זילברג).

אכן "כאשר, מטעמים סבירים והוגנים, מבקש בעל-הדין לתקן את הפגימה שפגם בשלב הראשון של פרשתו הוא, מן הראוי כי בית-המשפט ייענה לו" (שם). אך הנטל הוא, כמובן, על המבקש לסטות מן הסדרים הקבועים, לשכנע את בית המשפט כי יכול הוא לגדור עצמו ביוצא זה כלל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 לעניין זה ייתן בית המשפט דעתו לאופי הראיה הנוספת, כגון אם הייתה ראייה "טכנית"  
2 ופשוטה (למשל: ע"א 714/88 [2], בעמ' 95: הגשתה של תעודת זהות להוכחות רווקות;  
3 ע"א 27/51 [3], בעמ' 1175-1176). גורם אחר שעשוי להשפיע הוא השלב אליו הגיע  
4 המשפט, וככל שיקדם כן ייטב. כך, למשל, בע"א 189/66 [4]: בית המשפט התיר לתובע  
5 להשמיע עדות נוספת - לאחר הכרזתו "אלה עדיין" - הואיל והנתבע טרם החל בהבאת  
6 ראיותיו הוא".
- 7 [לפסיקה בסוגיה זו, ראו לדוגמה: ת"א 4951-08-07 דיאליט בע"מ אברהם משה הרר (24.9.15)]  
8 21. בעניינינו, בקשת המערערת, שהוגשה באופן מתמיה רק בשלב הסיכומים (ואפילו לא בסמוך לאחר  
9 שמיעת הראיות) ולא בדרך שניתן היה לצפות כי תוגש (אלא כמעט בהיחבא, בסעיף 33 לסיכומיה),  
10 כלל אינה מנומקת באופן הנדרש. המערערת לא מציעה כל הסבר, מדוע היא סבורה כי יש להתיר  
11 לה לסטות באופן כה מהותי מסדרי הדין ולהגיש כעת ראיות. בשים לב לכך שהנטל מוטל עליה  
12 להצדיק את בקשתה, הרי שבהעדר הנמקה של ממש - לא הורם נטל זה. על אף שדי בכך כדי לדחות  
13 את הבקשה, אוסיף ואנמק את החלטתי.
- 14 22. אופי הראיה שמבקשת המערערת להגיש כעת, היא: "דוגמאות להתנהלותו הפיננסית" של  
15 שיינפלד. אין המדובר בראיה טכנית, דוגמת תעודה רשמית (כגון תעודת זהות), אלא מסמכים  
16 שמטבעם מחייבים הבהרה ואף מתן האפשרות למשיב לחקור בעניינם. לאחר שהסתיימה חקירת  
17 העדים והוגשו הסיכומים ובהעדר נסיבות מיוחדות, אין הצדקה לשוב לשלב זה של הדיון.
- 18 23. זאת ועוד, שיינפלד טען כי קיימת במשרדי המערערת הנהלת חשבונות מסודרת, וכי קיימים  
19 ברשותה חומרים המעידים על התנהלותה הפיננסית. משמע, כי מדובר בחומרים שהיו בידי  
20 המערערת במשך כל שנות ניהול הערעור, כך שאין המדובר בראיה חדשה שלא הייתה תחת ידיה  
21 או שלא יכלה לדעת על קיומה ובשל כך נמנעה מלהגיש.
- 22 24. מדובר בערעור שהוגש בשנת 2019, ולמערערת היה את מירב הזמן להגיש כל ראיה שחפצה להגיש  
23 – במועד שנקבע לכך. חלף זאת, בחרה המערערת להגיש תצהיר קצר, אליו לא צירפה שום מסמך.  
24 עוד אוסיף – וכאן העיקר, כי במהלך דיון קדם משפט מסכם שהתקיים ביום 20.7.20, ציין המשיב  
25 כי לתצהיר המערערת לא הוגשו כל אסמכתאות (עמ' 2 לפרוטוקול ש' 27 - 29). המערערת בחרה  
26 לנקוט בדרך בה נקטה, היא הועמדה על כך באופן ברור עוד לפני דיון שמיעת הראיות, ובכל זאת בחרה  
27 להותיר את המצב כפי שהוא. עוד אציין, כי אף במהלך שמיעת הראיות, כששיינפלד לא חש בטוב,  
28 נקבע לבקשת המערערת מועד נוסף לשמיעת ראיות, ואף בשלב זה בחרה המערערת שלא להגיש  
29 כל בקשה להוספת ראיה – וזאת על אף שגם בדיון זה הועמדה המערערת על כך שלא צירפה כל מסמך  
30 לגיבוי טענותיה (עמ' 6 לפרוטוקול ש' 23 ואילך, שם עלו הדברים שוב ושוב).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 אין לאפשר לבעל דין לבחור שלא להגיש ראיות במועד המיועד לכך, ולבקש לסטות מסדרי הדין  
2 ולעשות כן רק לאחר הגשת הסיכומים.  
3 למעלה מהצורך אציין, כי גם לאחר שראתה המערערת את התנגדות המשיב לבקשתה החריגה  
4 בסיכומיה, ועל אף שניתנה לה ההזדמנות להגיש סיכומי תגובה ובמסגרתם יכלה אף לנמק את  
5 בקשתה – בחרה שלא לעשות כן. בנסיבות אלה, ניתן לראות בה כמי שזנחה בקשה זו.  
6 25. כפי שיתברר בהמשך פסק הדין, המערערת נמנעה מלהביא עדים רלוונטיים ולמעשה לא הביאה  
7 שום עד מלבד שיינפלד. כמו כן, שיינפלד הודה כי לא ביצע בדיקות נחוצות – הכל כפי שיפורט  
8 בהרחבה בהמשך. בנסיבות אלה, איני סבור כי הצגת מסמכים שהם "דוגמאות להתנהלותו  
9 הפיננסית" של שיינפלד, יש בהם כדי לתרום תרומה מכרעת להכרעה צודקת בערעור.  
10 26. המערערת הייתה מיוצגת לאורך כל הערעור על ידי עורכי דין מיומנים ובקיאים. חזקה עליהם כי  
11 אם היו בידיהם ראיות, היו מגישים אותן במועד (וודאי שהיו מגישים בקשה מתאימה לאחר  
12 שהועמדו שוב ושוב על כך שלא צירפו כל ראיה לתצהיר שהגישו מטעם המערערת). קשה  
13 להשתחרר מהתחושה שכל מטרתה של הבקשה, בדרך בה הוגשה, היא ליצור מצג מטעה כאילו  
14 יש בידי המערערת ראיות של ממש אשר לא נלקחו בחשבון. אין לקבל דרך התנהלות שכזו.  
15  
16 לאור כל האמור, הבקשה להגשת ראיות חדשות לאחר הגשת הסיכומים, נדחית. משהובהר עניין זה,  
17 אפנה לבחינת הנדרש להכרעה במחלוקת לעניין ניכוי מס התשומות – המחלוקת הניצבת במרכז ערעור זה.  
18

### המסגרת הנורמטיבית

19  
20 27. ס' 38(א) לחוק מע"מ קובע:  
21 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס  
22 שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד  
23 שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין  
24 ושנהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך."  
25 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינה במקור)  
26 ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית, נועד להבטיח את הטלת המס על הערך המוסף בלבד. עם  
27 זאת, נקבעה מגבלה מרכזית בסעיף, ולפיה ניכוי מס התשומות יהיה רק על סמך חשבונית מס  
28 שהוצאה כדין לעוסק המבקש את הניכוי. אם בידי העוסק חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ככלל, לא  
29 יותר ניכוי מס התשומות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

28. סעיף 47(ב) לחוק מע"מ קובע, כי חשבונית מס תכלול פרטים שיקבע המנהל. פרטים החייבים להירשם בחשבונית נקבעו בתקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי 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.
29. בנוסף לדרישות הטכניות, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, לפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].
- כפי שקבע כב' השופט נ' הנדל בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די") בפסקה 2:
- "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, כמובן שהעסקאות המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".**
- כלומר, חשבונית אשר אינה משקפת עסקה או כאשר אין זהות בין מבצע העבודה בפועל לבין מוציא החשבונית, נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין, ומשכך התשומות הנובעות ממנה אינן מותרות בניכוי.
30. הפסיקה קבעה, כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו תישלל זכותו של עוסק לנכות מס תשומות הגלום בחשבוניות, אם יתברר כי חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999) (להלן: "עניין סלע"), נקבע בעניין זה על ידי כב' השופט ד' בייניש - כדלקמן:
- "...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן האובייקטיבי, העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה". (עמ' 516 לפסק הדין).**
- 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.
31. לצד האמור, הוכר בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי, הוא "המבחן הסובייקטיבי", ולפיו יותר לעוסק ניכוי מס התשומות - אם יוכח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות החשבוניות וזהות העוסק (עניין מ.א.ל.ר.ז., פסקה 25):





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא  
2 היה שותף לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים  
3 חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא  
4 כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל  
5 ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית  
6 וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את  
7 הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע  
8 [1], בעמ' 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת  
9 המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות כדין."
- 10 עם זאת, בפסיקה הודגש כי מדובר בחריג צר, וכי על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, נדרש כי  
11 העוסק יוכיח כי נקט באופן אקטיבי בבדיקות הנדרשות כדי לוודא את כשרות החשבוניות שהוצאו  
12 לו. ראו לעניין זה את שקבע כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3, עת עמד על המקרים בהם  
13 יחול המבחן הסובייקטיבי:
- 14 "התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר  
15 רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא  
16 שהחשבונית הוצאה כדין."
- 17 כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (בדי') השופט ח' מלצר בע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005  
18 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.6.21) (להלן: "עניין לון אורן") בפס' 17, אודות החריג  
19 הסובייקטיבי:
- 20 "חריג זה הנו מצומצם ביותר ...".
- 21 גישה מצמצמת לתחולת החריג הסובייקטיבי נדרשת, לאור ההצדקה הרבה שיש בהטלת מלוא  
22 האחריות לבחינת החשבוניות, על הגורם עליו יעיל ומוצדק להטיל אחריות זאת – על מי שמקבל  
23 את החשבוניות ומבקש לנכות את מס התשומות הגלום בהן.
- 24 32. בכל הנוגע לנטל ההוכחה, סעיף 132 לחוק מע"מ קובע כי נטל ההוכחה מוטל על כתפי הטוען  
25 שהמס נוכח כדין על פי החשבונית – כלומר על המערערת:
- 26 "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שמש נוכח על פי חשבונית מס - עליו הראיה."
- 27 33. לעניין נטל ההוכחה, נקבע ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (1.7.2003),  
28 מפי כב' השופטת שטרסברג כהן, כדלקמן:
- 29 "בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות "נטל השכנוע" על העוסק המבקש לנכות  
30 את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה, ואתו מוטל על העוסק "נטל הבאת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 הראיות". "נטל הבאת הראיות" עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין, ולא נפסלו,  
2 והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה  
3 שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר  
4 המחלוקת היא לבר-פנקסית, "נטל השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" על העוסק. "  
5 במקרה שלפנינו, ספרי המערערת נפסלו. יתירה מזו, המדובר במחלוקת לבר-פנקסית אודות  
6 השאלה האם החשבוניות משקפות באופן נכון עסקאות אשר המערערת טוענת כי ביצעה עם  
7 ספקיה. לאור זאת, נטל ההוכחה רובץ לפתחה של המערערת.

8

9

### מן הכלל אל הפרט:

10 34. אציין כבר עתה כי לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, הגעתי למסקנה, לפיה המערערת לא הרימה  
11 את נטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין. אתיחס ראשית לתמונת  
12 הדברים באופן כללי, ולאחר מכן באופן מפורט ביחס לכל אחד מ-4 העוסקים שעל שמם הוצאו  
13 החשבוניות מהן נוכה מס תשומות על ידי המערערת.

14

15

### תמונת הדברים הכללית:

16 35. כפי שיפורט בהמשך ובהרחבה ביחס לכל אחד ממוציאי החשבוניות בנפרד, מתעורר חשד כבד  
17 ומבוסס, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין ועל ידי מי שלא היה מוסמך להוציאן. אל נוכח חשדות  
18 אלה ובשים לב אף לכך שנפסלו ספריה, היה מצופה כי המערערת תציג ראיות של ממש להוכיח  
19 כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לה כדין או כי ביצעה את הבדיקות הנדרשות וכי מוצדק להחיל  
20 בעניינה את החרג הסובייקטיבי הצר שנקבע בפסק הדין בעניין מ.א.ל.ר.ז. אלא שהמערערת בחרה  
21 שלא להציג כל ראיה של ממש – מלבד עדותו של שיינפלד מנהל המערערת – בה בנסיבות העניין  
22 אין די.

23 36. המערערת נמנעה מלהביא כל עד נוסף, זולת שיינפלד. אף אחד מהגורמים הקשורים למוציאי  
24 החשבוניות לא הובא להעיד. כמו כן, לא הובא להעיד רו"ח פליגלר, אשר הוא לטענתה ביצע  
25 עבורה בדיקות קודם להתקשרות עם מוציאי החשבוניות ואף לא זומנה למסור עדות מנהלת  
26 חשבוניות בשם דורית, אשר לדברי שיינפלד סיפקה שירותי הנהלת חשבוניות למערערת. אפילו  
27 מנהל ביצוע העבודה אצל המערערת, נחמני – אשר לדברי שיינפלד הוא שפעל מול קבלני המשנה,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 לא הובא להעיד. כפי שנקבע בפסיקה, אי הבאת עדים רלוונטיים נזקפת לחובתו של מי שנמנע  
 2 מלהביאם.  
 3 37. יתירה מזו, המערערת נמנעה מלצרף כל ראיה לחיזוק טענותיה. לא הוצגו מסמכים שלימדו על  
 4 ביצוע בדיקות כלשהם שביצעה המערערת קודם להתקשרות עם מוציאי החשבוניות. לא הוצגו  
 5 ייפויי כוח לפעול מטעם מוציאי החשבוניות ולא הוצגו מסמכים כלשהם שיכלו ללמד על היקף  
 6 העבודה שבוצעה ועל ההתחשבות שנערכה בין הצדדים.  
 7 עדותו של שיינפלד, העד היחידי מטעם המערערת, לימדה כי למעשה לא נערכו בדיקות של ממש  
 8 קודם להתקשרות עם מוציאי החשבוניות. אצטט מדבריו של שיינפלד בחקירתו הנגדית, בעניין זה  
 9 (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 25 – עמ' 6 ש' 9):

10 "ש. תספר לנו אזה בדיקות אתה עורך לפני שאתה מתקשר עם ספק או נותן שירותים?  
 11 ת. אני אחלק את התשובה לשניים, יש את הטרם החקירה שלי במע"מ, בעצם  
 12 ההתקשרות עם קבלני המשנה בדרך כלל הייתה נעשית על ידי מר נחמני שהיה  
 13 מסתובב באחרים. ... לפני שהחלה החקירה במע"מ, היינו מגייסים את הקבלני  
 14 משנה מאחרים אשר עבדנו בהם, כמובן שעושים איתם הסכמים והם תמיד היו  
 15 את הכסף מקבלים לאחר שלבי ביצוע לפי הסכם הביצוע מולם. בנוסף הייתי  
 16 בודק, טרם חתימה על ההסכם, בדקתי את הניהול ספרים של אותה חברה, וזהו.  
 17 לאחר החקירה במע"מ, קיבלתי את עשרת הדיברות ממע"מ ומאז כל קבלן שאיתו  
 18 היה נחתם הסכם עבודה, היה מגיע עם ניהול ספרים, אישור מרו"ח שהוא הבעלים  
 19 עם נסח חברה ות.ז לראות שהוא באמת הבעלים. אפילו הייתי לוקח מהם נייר  
 20 מכתבים נכנסתי לסוג של פחד ובאמת מילאתי את אותן דרישות שמע"מ ביקשו  
 21 ממני לעשות לפני שאני מעסיק קבלן משנה בחברה.  
 22 ש. אם אני מבינה נכון זה היה המצב לאחר החקירה במע"מ?  
 23 ת. נכון.  
 24 ש. אני רוצה שוב להבין מה היית עושה טרם חקירה במע"מ?  
 25 ת. טרם החקירה בדקתי ניהול ספרים וניכוי במקור אם היה לאותו קבלן, וזהו".

26  
 27 קודם לפתיחת החקירה, שיינפלד לא דרש מהגורמים איתם התקשר להציג ייפוי כוח לפעול מטעם  
 28 מי שהתיימרו לפעול בשמו, ולמעשה אף לדבריו – לא בדק דבר זולת קיומם של אישור ניכוי מס  
 29 במקור ואישור בדבר ניהול ספרים כדין. אפילו אישורים אלה לא הוצגו לפניי, אולם גם אם היו  
 30 מוצגים, הרי כפי שנפסק לא אחת, אין בהם לבדם די [לעניין זה, ראו דבריו של כבוד השופט ש'  
 31 בורנשטיין בע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מע"מ רמלה ואח']



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 (20.8.17) בפסקאות 117-118]. בדיקות פשוטות שהיו יכולות להיות מבוצעות בזמן אמת – כגון  
2 אודות הקשר בין מי שעמו התקשרה לטענתה המערערת ובין מוציאי החשבוניות, לא בוצעו.  
3 ניסיונה של המערערת להתנער מאחריותה לביצוע בדיקות פשוטות ולהטלת האחריות על המשיב,  
4 דינו להידחות. אף בעובדה כי דיווחה בדיווח מקוון, אין כדי להסיר מהמערערת את האחריות  
5 לביצוע המוטל על כתפיה [לקביעה דומה, ראו דבריו של כבוד השופט א' דורות בע"מ 39316-  
6 11-18 מ. טורשאן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (9.6.2020), פסקה 15].  
7 העובדה כי הבעיות התגלו ביחס לכל אחד מארבעת העוסקים עמם התקשרה המערערת, מקשה  
8 לקבל את טענותיה כי נפלה קרבן למעשי הונאה אותם לא היה בידיה למנוע. הרושם המתקבל  
9 שונה, ולפיו המערערת, במקרה הטוב, נמנעה מלבדוק את הדורש בדיקה, ואין לה להלין אפוא  
10 אלא על עצמה.

11  
12 אפנה לבחון את הדברים ביחס לכל אחד ממוציאי החשבוניות:

### 13 בחינה מפורטת של החשבוניות:

#### 14 חב' ניקי

15  
16  
17 40. המערערת ניכתה מס תשומות הגלום ב - 9 חשבוניות שהוצאו לה על שם חב' ניקי, בסך של 67,325  
18 ₪ (קרן מס). החשבוניות הוצאו בתקופה שבין אפריל 2016 ועד דצמבר 2016.  
19 41. בעל המניות והמנהל היחיד של חברת ניקי בתקופה הרלוונטית הוא מר עמוס אברהם (להלן:  
20 "אברהם"). הודעת אברהם בפני המשיב העלתה, כי הוא לא מכיר את המערערת ולא ביצע כל  
21 עבודות עבורה, וכי החשבוניות שהוצאו על שם ניקי – מזויפות:

22 "אני עוסק בקניה, תיקון ומכירת משטחי עץ. אני ספק של חברה אחת שנקראת לון

23 אריזות השרון בע"מ. אין לי יותר לקוחות רק לון"

24 ש: האם אתה מכיר את החברות או השותפות והאם הם לקוחותיך? נמסר לידי העד

25 דף ובו רשומות לקוחות... די אור 11 יזום בע"מ..?

26 ת: החברות האלה אני לא מכיר ולא יודע מי הם ולא הוצאתי עבורם שום חשבוניות

27 ולא עשיתי עבורם שום עבודה ... החשבוניות מזויפות ולא שלי... יש לי רק

28 לקוח אחד לון אריזות השרון."

29 (נספח 11 לתצהיר המשיב)



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 המערערת בחרה שלא לזמן לעדות את אברהם. נותרנו אפוא עם הודעתו אצל המשיב, וממנה עולה,  
2 לכאורה, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין.  
3 42. מההודעה שנגבתה משיינפלד וכן מחקירתו עלה, כי הוא התקשר עם אדם בשם ואאל עבד אללה  
4 (נספח 13 לתצהיר המשיב). שיינפלד הודה כי לא ביצע כל בדיקה אודות הקשר בין ואאל לבין חב'  
5 ניקי:

6 "ש. אעבור לחברת ניקי ביצוע עבודות בע"מ.

7 למה לא צירפת לתצהיר פלט רשם החברות ביחס לבעלים של חברת ניקי, שבדקת  
8 טרם ההתקשרות איתה?

9 ת. פלט רשם החברות מעולם לא ביצעתי, רק לאחר חקירת מע"מ. אלא אך ורק אישור  
10 ניהול ספרים וניכוי מס במקור."

11 (עמ' 12 לפרוטוקול ש' 1-5)

12 שיינפלד מודה אפוא כי לא בדק ברשם החברות, מי בעל המניות ומי מנהלה של חב' ניקי. לא רק  
13 ששיינפלד לא בדק במרשם החברות, אלא הוא אפילו לא דרש לראות ייפוי כוח המסמיך את ואאל  
14 לפעול מטעם ניקי:

15 "ש: למה לא הצגת ייפוי כוח שלו לפעול בשם ניקי?

16 ת: תביני, בתחום הזה של עבודות גמר/ שיפוצים, אין את הדינמיקה הזאת שאת  
17 מדברת עליה. עוד פעם, לפני חקירת מע"מ, סה"כ האמנתי לבן אדם שעמד  
18 מולי, שהוא הבעלים והוא ביצע בפועל את העבודות ובא על שכרו."

19 (עמ' 13 לפרוטוקול ש' 16 - 19)

20 המערערת טוענת כי נקשרה עם חב' ניקי בעסקה שהיקפה מאות אלפי ₪. בדיקה קלה ופשוטה  
21 במסמכי רשם החברות, הייתה מגלה כי ואאל אינו מוסמך לפעול בשמה של ניקי. אין לקבל דרך  
22 התנהלות זו, המבקשת להסיר מהמערערת את האחריות לבדוק כי חשבוניות מוצאות לה כדין.

23 43. המערערת בחרה שלא לזמן את ואאל להעיד בבית המשפט. חזקה שידעה מדוע בחרה לעשות  
24 כאמור. שיינפלד עצמו אמר אודות ואאל (עמ' 13 לפרוטוקול ש' 7 - 12):

25 "... היום בדיעבד אני מבין שהבחור שישב מולי הוא בכלל לא קשור לחברה, לא  
26 עובד בה, לא בעל מניות ולא ראשי להוציא חשבוניות."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 44. בדבריו שצוטטו לעיל טען שיינפלד כי כל שבדק קודם לחקירת מע"מ, היה "אך ורק אישור ניהול  
2 ספרים וניכוי מס במקור". אלא שאפילו אישורים בדבר בדיקות כאמור, לא הוצגו לבית המשפט  
3 ושיינפלד הודה כי אלה כלל לא בידיו (עמ' 12 לפרוטוקול ש' 6 - 11):

4 "ש. אז למה לא צירפת את האישור ניהול ספרים?"

5 ת. נראה לי לא רלוונטי דאז, מכיוון שאפשר להיכנס להוציא את זה און ליין בכל רגע  
6 נתון.

7 ש. מה שאני אומרת שאם היית בודק אז במרשמי מס הכנסה, היית רואה את המצב של  
8 החברה, נכון למועד שאתה רוצה להתקשר איתה, אם אני אוציא את זה עכשיו זה  
9 לא רלוונטי.

10 ת. אין לי מה להגיד. לא שמרתי את זה, בגלל התשובה שנתתי."

11 לא רק אישורים אלה לא הוצגו על ידי המערערת, אלא שכפי שיתבאר מיד, המערערת לא הציגה  
12 כמעט שום מסמך להוכחת טענותיה (כזכור, לתצהיר המערערת לא צורף כל נספח, כך שכל שהוצג  
13 היו מסמכים שצירף המשיב).

14 45. המשיב צירף כנספח 12 לתצהירו, הסכם בין המערערת לבין ניקי. בצדק טען המשיב כי מדובר  
15 בהסכם קצר ולאקונוי (במתכונת דומה להסכם סטנדרטיים עליהם חתמה המערערת אף עם ספקים  
16 אחרים), אשר ממנו לא ניתן ללמוד על פרטי ההתקשרות עם ניקי. המשיב טען כי גם מהחשבוניות  
17 לא ניתן ללמוד אודות פרטי ההתקשרות, ולמעשה שיינפלד אישר זאת (עמ' 15 לפרוטוקול ש' 3 -  
18 13):

19 ש. אני חוזרת על השאלה, אני מפנה אותך לנספח 7 בתצהיר המשיב, חשבונית של  
20 ניקי, מס' 1053 – נכון שאני לא יודעת מקריאת החשבונית כמה עובדים סופקו  
21 עבור העבודות האלה?

22 ת. נכון, אבל חסר לנו פה נתון שבעצם הסיכום של מנהל הפרויקט יחד עם וואאל,  
23 על פי תוכנת ניהול הפרויקטים שמפתח כל פרויקט בנפרד, עובדה שרשום פה  
24 באיזה משרדים עבדנו. עבדנו באיזה קרן, אני אבדוק. ניתן להצליב את  
25 החשבוניות מול התיאור הזה, אל מול הכספים שהתקבלו מול המזמין, שבאמת  
26 נעשתה פה עבודה.

27 ש. אני שואלת שוב תגיד לי כמה פועלים סופקו?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ת. הייתה התחשבות מול אותו קבלן, לגבי אותו משרד, עם מנהל הפרויקטים ועל  
2 זה הוא קיבל כסף.
- 3 ההסכם מול ניקי אינו מפורט וממנו לא ניתן ללמוד על פרטי ההתקשרות. מהחשבוניות אף לא ניתן  
4 ללמוד כנדרש את שנעשה. התחשבות שנערכה, אם נערכה, לא הוצגה לבית המשפט ומנהל  
5 הפרויקטים של המערערת נחמני – לא זומן להעיד.
- 6 46. לטענת המערערת, קיימת הנהלת חשבונות מסודרת במשרדה, אלא שכאמור היא לא הגישה  
7 מסמכים המלמדים על שביקשה להוכיח. כך לדוגמה, לא צירפה המערערת מסמכים המעידים על  
8 השתלשלות העניינים מרגע התקשרותה מול ניקי וביצוע העבודות ועד לשלב התשלום בעבורן  
9 (עדות שיינפלד – עמ' 11 לפרוטוקול ש' 19 - 33), כמו גם ראיות המוכיחות כי אכן נפרעו שיקים  
10 בסכומים המופיעים בחשבוניות, ותשובתה לשאלות בעניין זה הייתה כי הציגה בפני המשיב את  
11 תצלומם של צד אחד של השיקים – מה שלא מלמד על דרך פירעונם (עדות שיינפלד – עמ' 10  
12 לפרוטוקול ש' 32 – 35 ועמ' 11 לפרוטוקול ש' 1 - 13).
- 13 47. כאמור לעיל, המערערת נמנעה מלהביא כל עד, זולת שיינפלד. בהקשר של חב' ניקי, לא הובאו  
14 להעיד בעל המניות והמנהל של ניקי – אברהם, וכן לא הגורם מולו טען שיינפלד כי התקשר –  
15 ואאל. בנוסף וכאמור לעיל, נמנעה המערערת מלהביא לעדות גורמים מקצועיים שפעלו מטעמה,  
16 ושהיו יכולים אולי לשפוך אור על ההתנהלות מול ניקי ומול שאר מוציאי החשבוניות:
- 17 א. נחמני – הינו הגורם אשר היה אמון על ביצוע הפרויקטים בפועל - התקשר עם נותני השירות  
18 (עדות שיינפלד – עמ' 5 לפרוטוקול ש' 26 - 27) וערך מולם התחשבוניות מטעם המערערת  
19 (עדות שיינפלד - עמ' 15 לפרוטוקול ש' 11 - 13).
- 20 ב. רו"ח פליגלר – הינו הגורם שערך, לטענת המערערת, בדיקות כפי הנדרש על מנת לוודא כי  
21 החשבוניות הוצאו כדין ואשר ליווה את המערערת מבחינה מקצועית (עדות שיינפלד - עמ'  
22 7 לפרוטוקול ש' 12 – 14; סעיף 37 לסיכומי המערערת).
- 23 ג. דורית - מנהלת חשבונות – לטענת המערערת, היא קיבלה חומרים מידי חודש ובשיתוף עם  
24 רואה החשבון הייתה משדרת את החשבוניות למחשבי המשיב (עדות שיינפלד - עמ' 10  
25 לפרוטוקול ש' 21 - 27).
- 26 אי הבאת עדים רלוונטיים, נזקפת לחובתה של המערערת.
- 27 48. לאור כל האמור לעיל, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה מאת חב' ניקי  
28 כדין, ומשכך צדק המשיב בהחלטתו. עוד אוסיף כי לאור אי ביצוע הבדיקות הנחוצות ואי הבאת  
29 עדים רלוונטיים, אין מקום להחיל בעניינה של המערערת את החריג הצר המכונה המבחן  
30 הסובייקטיבי, אשר לא נועד למקרים מסוג זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2

חב' נגי'

3 49. המערערת ניכתה מס תשומות הגלום ב – 3 חשבוניות שהוצאו על שם חברת נגי', בסך של 23,082  
4 (קרן מס). החשבוניות הוצאו בתקופה שבין נובמבר 2016 ועד דצמבר 2016.

5 50. מנהלה של נגי' בתקופה הרלוונטית הוא מר נגי' עמנואל (להלן: "עמנואל"). הודעת עמנואל בפני  
6 המשיב העלתה כי הוא אינו מכיר את המערערת, כי נגי' לא ביצעה עבורה כל עבודה וכי החשבוניות  
7 שהוצאו בשמה - מזויפות:

8 "ש: מזהה את החשבונית האם החשבונית הוצאה על ידך והאם זהו כתב ידך והאם  
9 אתה מכיר את חב' די אור 11 ייזום ובניה בע"מ?

10 ת: זהו לא כתב ידי, זה לא חשבונית שהוצאה על ידי, מדובר במסמך מזויף מכיוון  
11 שהפורמט של החשבונית שלי הוא שונה לגמרי, הפרטים על גבי החשבונית  
12 לא נכונים, הכתובת לא נכונה, הטל' לא שלי, וכן הלאה. כמו כן, אני לא מכיר  
13 את חברת די אור ולא ביצעתי עבורה עבורם. מעבר לכך זה לא חתימה שלי על  
14 גבי החשבוניות".

15 (נספח 15 לתצהיר המשיב – עמ' 2 ש' 1 - 10)

16 כמו כן, יועץ המס של נגי', מר שוקי סיליקי, ציין במכתב שהעביר למשיב (נספח 14 לתצהיר  
17 המשיב), כי מדובר בחשבוניות מזויפות, ובין השאר ציין כי נגי' אינה עוסקת בעבודות גבס - וזאת  
18 בניגוד לעבודה המתוארת בחשבוניות.

19 51. כאשר נשאל על כך מר שיינפלד בחקירתו הנגדית, השיב כדלקמן:

20 "ש: לגבי העבודות גבס – בהן נטען שחברת נגי' כלל לא עוסקת? נא התייחסותך  
21 ת: אני אומר שוב, אני לא זוכר מול מי עבדתי מחברת נגי' או אם הוא היה מורשה  
22 מטעם נגי'".

23 (עדות מר שיינפלד – עמ' 18 לפרוטוקול ש' 23 - 24)

24 ויודגש, לא רק בעת שמיעת הראיות לא ידע שיינפלד לציין מול מי מטעם חב' נגי' עבד, אלא שגם  
25 בחקירתו אצל המשיב – אשר נערכה ביום 5.7.17 – לא ידע שיינפלד לומר מול מי פעל:

26 "ש: לגבי חשבוניות על שם נגי' עמנואל ממי קיבלת את החשבוניות?  
27 ת: לא זכור לי אני אבדוק בהמשך".

28 (הודעת שיינפלד - נספח 9 לתצהיר המשיב - ש' 9 - 10)

29 על אף שעמד לרשותו זמן ניכר מאז החקירה, לא עלה בידי שיינפלד לגלות מול מי עבד בחב' נגי'.  
30 שיינפלד הודה כי לא ביצע כל בדיקה לגבי זהותו של אותו גורם עלום עמו נקשר, והאם הוא מורשה  
31 מטעם חב' נגי' להתקשר עם המערערת:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65217-05-19 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 **ש: למה לא בדקת או לא צירפת פלט מרשם החברות לגבי נג'?**
- 2 **ת: עד לחקירת מע"מ לא הוצאתי פלט רשם החברות, הוצאתי רק אישור ניהול**
- 3 **ספרים וניכוי מס במקור".**
- 4 **ש: אתה יודע במה עוסקת חברת נג'?**
- 5 **ת: לא יודע במה היא עוסקת כיום... להגיד לך אם אותו קבלן הוא הבעלים של נג' עמנואל או מורשה חתימה, או כל "עשרת הדיברות" את זה הייתי יודע לאחר**
- 6 **חקירת מע"מ הייתי עושה את כל הבדיקות הללו".**
- 7 **(עמ' 16 לפרוטוקול ש' 4 - 11).**
- 8
- 9 **כזכור, אפילו את מסמכי הבדיקה אודות ניכוי המס במקור ואישור בדבר ניהול ספרים (אשר כאמור**
- 10 **לעיל – אין בהם די), לא הציג שיינפלד לבית המשפט.**
- 11 **53. המעוררת בחרה שלא לזמן לעדות את עמנואל או כל גורם אחר מטעם חב' נג'. בדיעבד, שיינפלד**
- 12 **עצמו מודה כי הוא פעל מול מי שלא היה מוסמך לפעול בשם חב' נג' (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 22-**
- 13 **21):**
- 14 **"... את אומרת שבדיעבד הם בטח לא המנהלים, בסדר אני יודע את זה היום בדיעבד".**
- 15 **54. על גבי החשבוניות שהוצאו כביכול על ידי נג' (כמו על גבי החשבוניות של העוסקים האחרים),**
- 16 **מצוין מספר טלפון של נג'. בדיקה קלה, לו נערכה, הייתה יכולה בנקל לגלות כי החשבוניות הוצאו**
- 17 **על ידי מי שאינו מוסמך לכך.**
- 18 **55. המעוררת לא הציגה הסכם שנחתם עם נג', וכן שום מסמך אשר יכול היה ללמד על התחשבות**
- 19 **שנערכה עמה או על התשלום ששולם לה או על בדיקה כלשהי שנערכה קודם להתקשרות עם נג'.**
- 20 **עוד אוסיף, כי החשבוניות אינן מפורטות כנדרש, ואף שיינפלד הודה בחקירתו כי לא ניתן ללמוד**
- 21 **מהם את כל הנדרש אודות השירות שניתן (עמ' 17 לפרוטוקול ש' 28-31). כמו כן, שיינפלד לא**
- 22 **ידע לציין ממי קיבל את החשבוניות ולמי שולמו הכספים (עמ' 19 לפרוטוקול ש' 17-22).**
- 23 **56. לאור כל האמור, אני מוצא כי לא עלה בידי המעוררת להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין או**
- 24 **כי מוצדק להחיל בעניינה את החריג הסובייקטיבי, ולפיכך בצדק קבע המשיב כי אין להתיר את**
- 25 **מס התשומות בניכוי.**
- 26
- 27 **גביש – גב' פאני בן סימון**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 57. המערערת ניכתה מס תשומות הגלום ב – 78 חשבוניות שהוצאו על שם גביש סחר ויזמות (להלן: "גביש"), בסך של 280,543 (קרן מס). החשבוניות הוצאו בתקופה שבין ינואר 2016 ועד אוגוסט  
2 2016.  
3  
4 58. אישה בשם פאני בן סימון (להלן: "פאני"), היא בעלת מס' העוסק המורשה המופיע על גבי  
5 החשבוניות שהוצאו למערערת על שם גביש.  
6 59. פלט כניסות ויציאות מן הארץ של פאני (נספח 18 לתצהיר המשיב) העלה, כי היא לא שהתה בארץ  
7 במרבית הזמן שבו הוצאו על שם גביש החשבוניות מהן נוכה מס תשומות על ידי המערערת.  
8 בנסיבות אלה, נראה כי לא פאני היא שהוציאה את החשבוניות.  
9 60. זאת ועוד, דו"ח פרטי עוסק שהציג המשיב (נספח 17 לתצהיר המשיב) העלה, כי פאני עסקה  
10 בתחום הנדל"ן על בסיס עמלה, ולא בשירותי השיפוצים ואספקת העובדים – כפי שצוין על גבי  
11 החשבוניות. בנוסף, בדיקה במערכת שע"מ ביחס לעובדים העלתה, כי לא היו לפאני/רביד עובדים  
12 שכירים (נספח 21 לתצהיר המשיב). בחשבוניות של רביד נכתב, כי סופקו למערערת עובדים,  
13 ולאור הסכומים בהם מדובר – יש להניח כי מדובר במספר ניכר של עובדים. בהעדר עובדים, לא  
14 ברור כיצד יכלה רביד לספק שירות זה.  
15 61. שיינפלד טען, כי נפגש עם פאני ועם אדם שעבד אצלה, מר יעקב ברנס (להלן: "ברנס") וכי ברנס  
16 הוא הגורם מולו פעל (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 29 - 30). אלא שבידי שיינפלד לא היה להציג כל  
17 ייפוי כוח המייפה את כוחו של ברנס לפעול בשמה של פאני. אציין כי בהתאם למידע שהציג  
18 המשיב (נספח 20 לתצהיר המשיב), ברנס נפטר בחודש ספטמבר 2016.  
19 62. המערערת לא זימנה לעדות את פאני. כידוע, גם אם פאני מצויה בחו"ל, יש דרכים לזמנה לעדות  
20 (לרבות הסכמות אליהם ניתן במקרים המתאימים להגיע, בדבר מסירת עדות בהתוועדות חזותית).  
21 המערערת לא הגישה כל בקשה בעניין זה, וכמו לגבי שאר מוציאי החשבוניות – היא נמנעה  
22 מלהביא כל עד (מלבד שיינפלד) לביסוס גרסתה. המערערת לא הציגה פעולות של ממש שביצעה  
23 כדי לאתר את פאני, ובכל מקרה נטל זה – הנוגע לגורם עמו היא התקשרה – רובץ לפתחה.  
24 63. שיינפלד הודה בחקירתו כי לא ביצע בדיקות כלשהן, קודם להתקשרות עם גביש, כדי להבין מי  
25 הוא שרשאי לפעול בשמה (עמ' 19 לפרוטוקול ש' 30 – עמ' 20 ש' 18):  
26 "ש. אני עוברת לעוסקת פאני בן סימון שעל שמה יש את העסק גביש סחר ויזמות.  
27 למה לא צירפת לתצהיר שלך פלט בדיקה ברשויות מע"מ לגבי גביש סחר  
28 ויזמות?  
29 ת. עניתי על כך אותו הדבר. זה היה לפני החקירה, כמו שאמרתי קודם.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65217-05-19 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ש. אתה יודע לומר על מי רשום התיק של העוסק?
- 2 ת. היום אני יודע כן.
- 3 ש. על שם מי?
- 4 ת. פאני בן סימון.
- 5 ש. מפנה לנספח 17 לתצהיר המשיב, מרשם לאומי על שם בן סימון פאני. אתה יכול לראות כי העיסוק של הגב' בן סימון לפי הענף הראשי שבו היא עוסקת הוא פעילות בנדל"ן על בסיס עמלה. תסביר לי בבקשה איך מי שעוסקת בפעילות בנדל"ן, סיפקה לך את העבודות הקשורות לחשבונות שקיזזת?
- 6 ת. קודם כל מי שבא, אני לא יודע איך לקרוא לו, שכן בדיעבד אני מבין שהוא לא היה מורשה חתימה מטעמה. זה בן אדם שלימים נפטר, ושוב פעם התשובה שלי מתחלקת לשניים עד חקירת מע"מ ואחרי חקירת מע"מ. כמו עם האחרים גם את גביש סחר ויזמות לצורך העניין, אלו קבלני משנה של המערערת ולאחר ביצוע עבודות, קיבלו את שכרם. וגם אסמכתאות לכך הוצגו בפני החוקר.
- 7 ש. למה לא צירפת לתצהירך את ייפוי כוח של האדם שנפטר, שהוא מורשה לפעול בשם גביש?
- 8 ת. והא נפטר, הוא לא בין החיים.
- 9 ש. בזמן שפעלת מולו הוא היה בין החיים, האם ביקשת ממנו ייפוי כוח ואם כן למה לא צירפת אותו לתצהיר?
- 10 ת. למה חיכתם שנה כדי להגיד לי שהחשבונות הן לא כדין? בטח היום שהוא לא נמצא בין החיים, אין לי מה לעשות עם העניין הזה.
- 11 ניתן להיווכח, כי שיינפלד מתחמק מלהשיב, אך ברור מהדברים כי הוא לא ביקש כל ייפוי כוח מברנס במהלך הפעילות מולו, וכי אין בידיו על כן להציגו לבית המשפט.
- 12 בהמשך הדברים ולנוכח היקף ההתקשרות בה מדובר, נשאל והשיב שיינפלד כדלקמן:
- 13 ש. מדובר פה במיליונים של שקלים ואני לא מצליחה להבין איך זה יכול להיות שלא ביקשת שום מסמך לראות את הבן אדם שמביא לך חשבונות, קשור לעוסק שממנו הוא מביא את החשבונות?
- 14 ת. אם הייתי מבצע עבורך עבודה, הייתי מסתלק או לוקח כסף, לא היית משלמת לי לפני ביצוע העבודה. אותו סיפור כאן, בן אדם ביצע לנו עבודה משרד אחרי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1                    משרד, בהיקפים גדולים, נרכש אמון, העבודה בוצעה, ושילמנו. אני שואל אתכם  
2                    אם הייתה בעיה למה אתם חיכיתם כל כך הרבה זמן.  
3                    אין לקבל את הניסיון להסיר ממנו אחריות, ולגלגל אחריות זו לפתחו של המשיב. מדובר בבדיקות  
4                    פשוטות אותן ניתן היה לבצע והבחירה שלא לנקוט בהן, רובצת לפתחה של המערערת.  
5                    ושוב וכאמור לעיל, ייתכן כי אם המערערת הייתה מזמנת את פאני למסור עדות, היה בכך כדי  
6                    לשפוך אור על הדברים, אלא שהמערערת בחרה שלא לעשות כן ולא הציגה כל ניסיון של ממש  
7                    מצידה לאתר את פאני ולגבות ממנה עדות על שאירע.  
8                    64. זאת ועוד, הסכם העבודה מול גביש (נספח 19 לתצהיר המשיב), הוא הסכם לקוני הנעדר כל פרטים  
9                    של ממש אודות השירותים הנטענים כי גביש העניקה. כמו כן, החשבונות שהוצאו, נעדרות פירוט  
10                    נדרש. כך לדוגמה, חשבונית מספר 177 (המצויה בתוך נספח 7 לתצהיר המשיב) מציינת "אספקת  
11                    עובדים – ע"פ פירוט מצורף", אלא שמסמך מצורף זה לא הוצג לבית המשפט.  
12                    65. כמו לגבי שאר מוציאי החשבונות כך גם לגבי רביד, המערערת לא הציגה כל ראיות לבדיקות  
13                    שערכה קודם להתקשרות, להתחשבוניות שנערכו עם גביש או להוכחת ביצוע התשלום לידי גביש.  
14                    66. לאור כל האמור לעיל, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבונות הוצאו לה כדין או כי יש  
15                    להחיל בעניינה את החריג הסובייקטיבי, ולפיכך צדק המשיב כשקבע כי אין להתיר את מס  
16                    התשומות בניכוי.

### רביד – גב' רביד חלפון

19                    67. המערערת ניכתה מס תשומות הגלום ב – 18 חשבונות שהוצאו על-ידי עוסקת בשם חלפון רובינה  
20                    רביד (ושעליהן מתנוסס לוגו - R&S), בסך של 88,833 (קרן מס). החשבונות הוצאו בתקופה שבין  
21                    מרץ 2016 ועד דצמבר 2016. רביד עוסקת בתחום המחשבים, בעוד שעל גבי החשבונות נכתב כי  
22                    אלה שולמו עבור אספקת עובדים ועבור עבודות ריצוף, טיוח ושליכט צבעוני (נספח 7 לתצהיר  
23                    המשיב, חשבונית מס' 13).  
24                    68. המשיב הציג (נספח 22 לתצהיר המשיב) מכתב מטעם רביד, אשר נשלח אליו. במכתבה טענה  
25                    רביד, כי עובד שלה, בשם רחמים ציון (להלן: "רחמים"), הוציא חשבונות שלה - ללא ידיעתה  
26                    והסכמתה. כמו כן, ציינה כי היא לא נתנה את השירותים הנזכרים בחשבונות וכי היא אינה יודעת  
27                    אם שירותים אלה כלל ניתנו למערערת. כן ציינה רביד כי התמורה הנזכרת בחשבונות, לא הגיעה  
28                    לידיה.  
29                    69. שיינפלד טען בחצי פה, כי נפגש עם רביד ועם רחמים. טענה זו נטענה באופן שאינו מאוד משכנע,  
30                    שכן היא לא נזכרה בתצהיר שהגיש שיינפלד ובהזדמנויות אחרת היא נטענה באופן מגומגם. כך,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בחקירתו הראשונה במשרדי המשיב (ביום 9.3.17, נספח 8 לתצהיר המשיב) עניין זה לא הוזכר על  
2 ידו, ובחקירתו השנייה (מיום 5.7.17, נספח 9 לתצהיר המשיב, בש' 8) טען שיינפלד:  
3 **"עד כמה שזכור לי היא הייתה אצלי במשרד יחד עם ציון רחמים, אבל זה היה מזמן".**  
4 בחקירתו הנגדית טען שיינפלד כי אכן פגש את רביד, אולם בהמשך הדברים אמר (עמ' 23  
5 לפרוטוקול ש' 25-27):  
6 **אני די בטוח שהיא הייתה איתו במשרדים, היו לנו עוד חדרים במשרדים שלנו, אני**  
7 **בדרך כלל לא ישבתי עם הקבלנים, יש לנו מנהל פרויקט, הייתה אולי שיחת חולין שלום**  
8 **שלום ומשם מנהל הפרויקט לקח את המושכות.**  
9 ניכר אפוא, כי שיינפלד עצמו אינו משוכנע בדברים. המערערת לא זימנה את מנהל הפרויקט למסור  
10 עדות על פגישתו עם רביד, דבר המחליש את טענות שיינפלד.  
11 70. כך או אחרת – בין אם נפגש שיינפלד עם רביד ובין אם פגישה כזאת לא התקיימה, עובדה היא כי  
12 המערערת נמנעה מלזמן את רביד ואת רחמים לבוא ולמסור עדות. מדובר בעדים שמידת  
13 הרלוונטיות שלהם ברורה. הימנעות המערערת מלזמן עדים חיוניים אלה, עומדת לה לרועץ. כפי  
14 שנקבע בפסיקה במקרים מסוג זה, אין לי אלא להניח כי לא לחינם בחרה המערערת שלא לזמנם  
15 וכי אם היו באים להעיד לא הייתה עדותם מחזקת את טענות המערערת.  
16 71. שיינפלד הודה כי לא ביצע בדיקה אודות זהות הגורם ממנו קיבל את החשבוניות. כך אמר הוא כבר  
17 בחקירתו הראשונה (נספח 8 לתצהיר המשיב ש' 30-32):  
18 **שאלה: איך אתה יודע שרמי ציון הנ"ל רשאי להוציא חשבוניות על שם RS, והאם**  
19 **בכלל בדקת אם מספר הת"ז שלו תואם לעוסק מורשה על גבי החשבונית?**  
20 **תשובה: לא בדקתי בגלל שלא הייתי מודע לחשיבות הנושא."**  
21 כזכור, בחקירה זו כלל לא טען שיינפלד כי נפגש עם רביד. בכל מקרה, תשובתו כי לא בדק דבר  
22 בעניין זהות מוציאי החשבוניות, זהה ועקבית והיא נאמרה באופן ברור אף מספר פעמים במסגרת  
23 החקירה הנגדית. לדברי שיינפלד, עד שנפתחה החקירה, לא בדק הוא דבר, זולת אישורים בדבר  
24 ניהול ספרים וניכוי מס במקור. כך, בהקשר של רביד (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 9 - 10):  
25 **ש: למה לא צירפת לתצהיר פלט מרשויות מע"מ ביחס לעסקת רביד?**  
26 **ת: כמו שעניתי לפני, הבדיקות נעשו לאחר חקירת מע"מ."**  
27 ובאותו האופן בהמשך (עמ' 23 לפרוטוקול ש' 12 - 13):  
28 **"ש: אתה בדקת שמספר תעודת הזהות של רחמים ציון תואם את החשבונית של**  
29 **חלפון רביד?**  
30 **ת: לא."**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

72. בחקירתו הנגדית התברר כי כלל לא ידוע מה השירות שנתנה רביד, שכן שיינפלד טען כי מדובר בשירות בתחום התקשורת ואילו על גבי החשבוניות נכתב כי השירות כלל אספקת עובדים ועבור עבודות ריצוף, טיוח ושליכט צבעוני (נספח 7 לתצהיר המשיב, חשבונית מס' 13):
- "... העבודות שבוצעו, כן קשורות לחברה הזאת, אם לא במישרין אז בעקיפין, זה היו עבודות שקשורות לתקשורת, עד כמה שזכור לי.
- ש: ... איך התיאור בחשבוניות שכולל עבודות ריצוף, טיח, שליכט ואספקת עובדים מסתדר עם התשובה שלך מקודם שחלפון רביד עשתה עבודות שקשורות למחשבים ולתקשורת?
- ת: קודם כל אמרתי עד כמה שזכור לי. אני חוזר על עצמי שוב ושוב העבודות הללו בוצעו בפועל על ידי אותו קבלן. במקרה דנן RS והתשלום בוצע לאחר ביצוע העבודות. ...". (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 5 - 13).
73. בהמשך הדברים שם טוען שיינפלד, כי יש חשבוניות אחרות מרביד, וכי המשיב הדגים את הכתוב בחשבונית אחת. אלא שהמערערת כזכור לא טרחה להציג דבר בפני בית המשפט ובכלל זה את החשבוניות האחרות (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 13-17):
- "... יש עוד חשבוניות שלו, אתם נתפסתם על חשבונית אחת.
- ש. אז למה לא צירפת לתצהיר את כל החשבוניות האלה?
- ת. שוב פעם מי שטיפלה בזה היא עו"ד מהמשרד של ב"כ, לא יצא שיק אחד עבור עבודה שלא בוצעה בפועל".
- שיינפלד מגלגל את האחריות על אחרים, אולם כעניין שבעובדה – המערערת בחרה שלא להציג מסמכים מטעמה, על אף שהועמדה על חסר זה כבר במסגרת קדם המשפט ולאחר מכן שוב בדיון שמיעת הראיות הראשון.
74. כמו לגבי מוציאי החשבוניות האחרים, גם לגבי רביד ההסכם הוא אותו הסכם סטנדרטי ולקוני (נספח 24 לתצהיר המשיב). כמו כן, המערערת נמנעה מלהציג כל ראיה אודות התחשבוניות שהיו בין הצדדים, כמו גם הוכחה כי התשלום שולם בפועל לרביד. גם כאן, שיינפלד לא ידע לומר למי שולמה התמורה (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 1-3).
- כפי שכבר נכתב, ייתכן כי אם הייתה המערערת מביאה להעיד עדים רלוונטיים, היה ביכולתם לשפוך אור על הדברים, אלא שהיא בחרה שלא לעשות כן – וחזקה כי ידעה מדוע.
75. לאור כל האמור אני מוצא, כי לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות שהוצאו כביכול בשם רביד הוצאו לה כדין, ואף לא כי יש להחיל בעניינה את החריג הסובייקטיבי – המיועד למקרים חריגים ולא למקרה מסוג זה בו התרשלות המערערת ברורה והיא נמנעה מלהביא עדים נדרשים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-05-65217 די-אור 11 ייזום בניה והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים-מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2 76. בסופו של יום ולאחר בחינת החשבוניות באופן מפורט ביחס לכל אחד מארבעת מוציאי  
3 החשבוניות, התקבלה התמונה הבאה: המערערת לא ביצעה מראש בדיקות מהותיות אודות זהות  
4 מוציאי החשבוניות, ובדיעבד התברר כי אלה ככל הנראה לא היו מוסמכים לכך. תמונה בעייתית  
5 זו התגלתה ביחס לכל מוציאי החשבוניות, וריבוי המקרים בעד עצמו. המערערת בחרה שלא  
6 להביא שום עד מקרב מוציאי החשבוניות והגורמים מולם התקשרה, וכן לא להביא לעדות גורמים  
7 רלוונטיים מטעמה. בנסיבות אלה ולאור כל הטעמים המפורטים לעיל, לא עלה בידי המערערת  
8 להוכיח כי החשבוניות הוצאו לה כדין ובצדק לא התיר המשיב את ניכוי מס התשומות.

9

10

11

### סוף דבר

12

77. הערעור נדחה.

13

78. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן  
14 יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

15

16

ניתן לפרסם את פסק הדין.

17

18

19

ניתן היום, ז' כסלו תשפ"ב, 11 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.

20

21

  
אבי גורמן, שופט

22