



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

מיט פלייס בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד קרן שקד

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף אשדוד
ע"י ב"כ עו"ד איתן כהן, פרקליטות מחוז דרום- אזורי

המשיב

פסק דין

1 מבוא

2 1. ערעור על החלטת המשיב (להלן: "המנהל") לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-
3 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), בעניין מס תשומות, על רקע קיזוז תשומות על
4 פי חשבוניות מס שלטענת המנהל הוצאו שלא כדין.

5 2. המערערת, חברה פרטית, אשר הוקמה בינואר 2018, מנהלת מפעל לעיבוד ושיווק
6 של מוצרי בשר ועוף באזור אשקלון ומצויה בבעלות משותפת של גב' אירית אילוז
7 (להלן – "גברת אילוז") ושל בן ציון לוז (להלן – "מר לוז").

8 3. בעקבות חקירה וביקורת שנערכו בספריה של המערערת, קבע המנהל, בהתאם
9 לסעיף 77 בחוק מס ערך מוסף, כי המערערת ניכתה בשנים 2018-2020 מס תשומות
10 שלא כדין, בסכום של 789,794 ₪, על פי חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין על ידי שני
11 ספקים: האחד, אלברטו י. מצרי השקעות בע"מ (להלן: "אלברטו"), והשני,
12 שירותי חקלאות בניה והסעות עלא בע"מ (להלן: "שירותי חקלאות").

13 4. בנימוקי החלטתו פירט המנהל כי בביקורת שנערכה נמצא שהמערערת תבעה בשנת
14 2018 מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו על ידי אלברטו שלא כדין, שכן:
15 החשבוניות הוצאו על ידי מר איציק מאיר, שלא היה רשאי להוציא את החשבוניות,
16 והוא אינו רשום באלברטו; לא הומצא חוזה עבודה עמו; ולא הוכח ביצוע התשלום.
17 מנהל אלברטו, מר יהודה מצרי, העיד כי אלברטו עוסקת בתחום הנדל"ן בלבד, וכי
18 הוא לא אישר לאיש להוציא חשבוניות מס בשם אלברטו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 עוד פורט בנימוקי ההחלטה כי בשנים 2019-2020, תבעה המערערת קיזוז מס
2 תשומות על פי חשבוניות שהוציאה שירותי חקלאות, אשר אותם קיבלה המערערת
3 לטענתה מעלא וחליל אבו-מדיעם. פורט כי מי שרשום בשירותי חקלאות, הינו עלא
4 אבו-מדיעם (להלן- "מר עלא"), אשר התכחש לחשבוניות שאותן קיזזה המערערת,
5 הן בחקירתו והן במהלך עימות שנערך בינו לבין נציגת המערערת. פורט כי מר עלא
6 טען שהוא אינו מכיר את המערערת או את נציגיה, מעולם לא סיפק לה עובדים, ולא
7 נתן לאיש אישור להוציא חשבוניות מס בשם חברתו. פורט כי מהעימות שנערך בין
8 גב' אילוז לבין מר עלא, הוברר כי לא קיימת היכרות בין מר עלא לבין גב' אילוז,
9 הוא לא ביקר במשרדה של המערערת, ולא הוציא את החשבוניות. צוין שגם גב'
10 אילוז אישרה כי מי שהיה במשרדה היה אדם אחר, ולא מר עלא.
- 11 5. תמצית טענתה של המערערת מנגד הייתה כי המנהל הסתפק בגרסתו השקרית של
12 מר עלא, הבעלים הרשום של שירותי חקלאות, תוך התעלמות מהבעייתיות הגלומה
13 בעדותו, מסתירות פנימיות הקיימות בה, ומכך שהיא אינה תואמת את העובדות
14 והממצאים. הודגש כי אילו היה המנהל עורך חקירה יסודית שתכליתה חשיפת
15 האמת, לא היה מוציא את השומה.
- 16 6. המערערת הוסיפה וטענה כי היא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח את תקינות
17 התשומות, והגישה לבית המשפט שורה של ראיות, עדויות ומוצגים חד משמעיים,
18 בין היתר הציגה אישורים ואסמכתאות לאישור ספק על-פי דין; ראיות לכך שערכה
19 בדיקות מקדימות באשר לשירותי חקלאות ולכך שהאדם שעובד מולה הינו מורשה
20 מטעם שירותי חקלאות.
- 21 7. פורט כי מר עלא אפשר לחליל אבו מדיגם (להלן: "מר חליל") לפעול בשם שירותי
22 חקלאות, לא רק אל מול המערערת, אלא גם אל מול לקוחות רבים אחרים, ובין
23 המערערת לבין שירותי חקלאות נחתם הסכם עבודה.
- 24 8. הודגש כי המערערת הציגה רשימה של 53 שיקים ששולמו לשירותי חקלאות בסכום
25 כולל של 4,123,511 ₪ בשיקים בלתי סחירים למוטב בלבד. השיקים נפרעו בחשבון
26 הבנק של שירותי חקלאות, עובדה השוללת את גרסתו של מר עלא, שכן לא יתכן
27 שאינו מכיר את המערערת ככל שהשיקים שלה הופקדו בחשבון הבנק של שירותי
28 חקלאות, אשר בו הוא מורשה החתימה היחיד. נטען כי מדובר בראיה הטובה ביותר
29 לתקינות התשומות ודי בכך כדי להעיד על כך שמדובר בתשומות שנוכו כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המערערת הפנתה לכרטסת של המערערת אשר נוהלה על ידי שירותי חקלאות
2 שממנה ניתן ללמוד כי המערערת רשומה כלקוח של שירותי חקלאות בסכומים
3 התואמים את סכומי החשבוניות. תקינות החשבוניות נלמדת גם מכך שבדו"ח
4 איתור לקוחות של שירותי חקלאות מתוך מחשבי מע"מ, ניתן לראות את דיווחיה
5 המקוונים, הן של המערערת, והן של שירותי חקלאות.

6 9. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור.

7 המסגרת הנורמטיבית

8 10. סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו
9 את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. "מס התשומות" מוגדר
10 בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק,
11 על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או
12 לשימוש בעסקו".

13 11. חשבונית מס ש"הוצאה כדין" פורשה בהלכה הפסוקה כחשבונית מס שהוצאה על
14 ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, המקיימת דרישות טכניות
15 ודרישות מהותיות כאחד. בין הדרישות הטכניות, נדרש שהחשבונית תקיים את
16 דרישות תקנה 9א' בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973,
17 כך שהיא תוצא על ידי עוסק מורשה, שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו
18 נכונים, לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה. אשר לדרישה המהותית, על
19 החשבונית לשקף עסקה אמיתית, בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה. (ראו
20 לעניין זה ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד
21 נט (5) 836 (2005) (להלן: "פרשת מ.א.ל.ר.ז."); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף
22 נ' טי. די. גי הובלות בע"מ (מיום 9.5.18) (להלן: "פרשת טי. די. גי").

23 12. המבחן שאומץ בפסיקה לסיווגה של החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין
24 לצורך שלילת הזכאות לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, שלפיו די בכך
25 שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול את הזכאות לניכוי מס התשומות (ראו ע"א
26 375/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נג (3) 493 (1999) (להלן:
27 "פרשת סלע"); פרשת מ.ל.ר.ז.).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-05-15871 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

13. יחד עם זאת הכירה ההלכה הפסוקה בחריג לכלל זה, שלפיו יותר הניכוי ככל שיעלה בידי העוסק להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין. בנסיבות אלו יותר לו ניכוי של חשבוניות המס אף אם בפועל יימצא כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. בפרשת טי. די. גי. (פסקה 3) הודגש כי התנאי להתקיימות החריג הסובייקטיבי -

"הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין"

אף צוין כי "המשוכה גבוהה" להוכחת קיומו של החריג הסובייקטיבי.

14. בהלכה הפסוקה נדונה שאלת הנטל המוטל על העוסק להוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, ונקבעו מספר אמות מידה לשם כך. כך למשל נקבע בע"מ 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 26.08.2014)(להלן- "פרשת זאב שרון"), 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". על העוסק מוטל אפוא הנטל לסתור את החזקה שלפיה ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

15. המבחן הסובייקטיבי הינו מבחן מחמיר, וכפי שנקבע בפרשת מ.ל.ר.ז., רק במקרים שבהם יוכיח הנישום כי לא היה באפשרותו לגלות את הפגם שנפל בחשבונית, באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות. הבדיקה שאותה מוטל על הנישום לבצע, אינה בדיקה למראית עין בלבד, או כדי לצאת ידי חובה, אלא בדיקה מהותית וכנה, הואיל ומדובר בהליך של "גביה עצמית", ומקבל החשבונית הוא הגורם היעיל ביותר למניעת קיזוז מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. ככל שיכשל בבדיקתו יישא העוסק עצמו בתוצאה של אי התרת קיזוז התשומות, ואין מקום להשית את תוצאת כישלונו על כלל הציבור. אין די בכך שהנישום יראה כי לא הייתה מודע לאי תקינותה של החשבוניות, אלא עליו להוכיח שנקט בכל האמצעים הסבירים שעמדו לרשותו כדי לוודא זאת. המבחן הסובייקטיבי הוא כאמור מבחן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מחמיר, אשר יחול בהעדר כל אפשרות לגלות את הפגם שנפל בחשבוניות שהוצאו
2 שלא כדין.

3 16. בפרשת זאב שרון אף נקבע המבחן של עצימת עיניים וכפי שבואר "ניתן לייבא לכאן
4 בהיקש מהמשפט הפלילי...את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים
5 אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה
6 מודע להם, אם נמנע מלבררם'".

7 17. עולה מהמקובץ כי המבחן האובייקטיבי הוא המבחן לסיווג כשירות החשבונית
8 וסיווגה כחשבונית שהוצאה כדין. מבחן סובייקטיבי 'מחמיר' מאפשר ניכוי תשומות
9 על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין, במקרים חריגים, ככל שיוכח כי נעשו כל
10 הבדיקות האפשריות לוודא שהחשבונית הוצאה כדין.

11

מן הכלל אל הפרט

חשבוניות שהוצאו שלא כדין

12
13
14 18. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מעלה כי לא נפל פגם בהחלטות המנהל. מהראיות
15 שעמדו בפני המנהל עולה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. כמו כן ניתן ללמוד
16 מהראיות כי לא מתקיים בענייננו המבחן הסובייקטיבי. המערערת התרשלה
17 בבדיקה שערכה לשם הבטחת תקינות חשבוניות, ולכל הפחות עצמה את עיניה, ועל
18 כן לא מתקיימים בענייננו התנאים להכיר בחריג הסובייקטיבי.

19 19. המערערת זנחה למעשה את טענותיה באשר לחשבוניות שהוציאה **אלברטו**, הן
20 בהשגה, הן בראיות, והן בסיכומיה, לטענתה בשל היקף הסכום שבו מדובר (23,929
21 ₪ במונחי קרן), ועל כן יש לדחות את הערעור ככל שהוא נוגע לחשבוניות האמורות.
22 20. אשר לשירותי חקלאות, מעיון בחשבוניות שבמחלוקת ניתן ללמוד כי חלקן הוצאו
23 על ידי שירותי חקלאות, וחלקן על ידי חברה בשם **אבו עדי חקלאות בניה והסעות**
24 **בע"מ** (להלן: "**עדי חקלאות**"). בחשבוניות צוין באופן כללי כי מדובר בתשלום עבור
25 עובדים או תגבור עובדים, מבלי שניתן כל פירוט באשר לכך.

26 21. בנוסף לממצאי הביקורת שערך עמד בפני המנהל חומר חקירה שהתנהלה בעניין
27 החשבוניות, לרבות חקירתם של גב' אילוז ומר בן לוז, וכן של מר עלא.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

22. **בחקירתה הראשונה** במשרדי מס ערך מוסף, מיום **10.6.2020**, טענה **גב' אילוז** כי החשבוניות הוצאו בגין תשלומים ששילמה המערערת עבור עובדים. החשבוניות התקבלו ממר עלא, מר חליל או אחיו של מר חליל, והתשלום בוצע לאחד מהם.
- בחקירתה האמורה אישרה גב' אילוז כי ביום **8.6.2020**, בעת ששהתה במשרדי מע"מ, התקשרה למר עלא מהטלפון האישי שלה, בנוכחות אנשי מע"מ, וכאשר הזדהתה לפניו, טען מר עלא שהוא אינו מכיר אותה. את טענתה באותה שיחה שהוציא לה חשבוניות של שירותי חקלאות, הכחיש, וטען שהיא שקרנית. גב' אילוז הוסיפה כי לאחר אותה שיחה התקשרה למר חליל, וסיפרה לו שבמשרדי מע"מ סיפרו לה כי שירותי חקלאות ועדי חקלאות לא שילמו את המע"מ ששילמה לו, אף שאלה אותו האם סיבך אותה בדבר מה. מר חליל ביאר לגב' אילוז כי הוא הבעלים של עדי חקלאות, והעלה לשיחה את רואה החשבון שלו, אשר אישר כי המע"מ בכל החשבוניות שהוציאו שתי החברות שולם. גב' אילוז ציינה בחקירתה כי בתחילה חשבה שגם עדי חקלאות מצויה בבעלותו של מר עלא, ורק בדיעבד, בשיחה האמורה עם מר חליל, התברר לה כי החברה מצויה בבעלות מר חליל.
23. **מר עלא**, בחקירתו במשרדי מע"מ מיום **10.6.2020**, השיב כי הוא רכש את החברה במטרה לעבוד בבנייה, ואולם לא הצליח בעבודתו, ולבקשת אחיו של מר חליל (להלן: "**מר פתחיי**"), אישר לו להשתמש בחברה, לאחר שנשבע בקוראן כי עבודות הבנייה והחקלאות שיבוצע במסגרתה, יהיו חוקיות, והמע"מ ישולם. עוד השיב כי הוא מורשה החתימה היחיד; כי אין לחברה עובדים, רכבים או ציוד; הוא לא נתן לאיש ייפוי כוח לפעול בשם החברה או להוציא חשבוניות בשמה. מר פתחי ומר חליל הם המקבלים החלטות בשם החברה, וחותרים על חוזה.
- מר עלא טען בחקירה כי הוא אינו מכיר את גב' אילוז, לא חתם אתה על חוזה, לא נתן לה שירותים, ולא הוציא לה חשבוניות. לשאלה האם ביצעה החברה עבודות, או שסיפקה עובדים, השיב "**לא אין עובדים ואין עבודות הכול חרטה**" (שורה 108).
24. **בעימות** שהתקיים בין מר עלא לבין גב' אילוז באותו היום, לא זיהו השניים זה את זו. גב' אילוז טענה כי מי שהגיע לחתום עמה על חוזה היה מבוגר יותר וכהה יותר, ומר עלא הכחיש היכרות עמה, חתימה על חוזה עמה או התקשרות כלשהי עמה. לשאלת גב' אילוז לגבי מר חליל, הכחיש מר עלא כי איפשר למר חליל לעבוד באמצעות החברה, וטען כי איפשר זאת לאחיו, מר פתחי, בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

25. **מר לוז** לא ידע בחקירתו השיב כי הוא יבדוק עם גב' אילוז האם הייתה למערערת רשימת הפועלים שסופקו לה על ידי שירותי חקלאות, אף ציין כי אינו יודע מהיכן הביאה שירותי חקלאות את הפועלים. לאחר שהוצגו לו תשלומים נמוכים הרשומים בכרטיס שניהלה המערערת לשירותי חקלאות, השיב כי התשלומים שולמו לעובדים שעבדו בעבר, חלקם עדיין עבדו במפעל במועד חקירתו. על פי הרישום היו אלו מקדמות ששולמו לעובדים, ואולם הוא לא ידע להשיב האם מדובר בעובדים של המערערת או של שירותי חקלאות, ואם אכן מדובר בעובדי שירותי חקלאות, מדוע שולמו המקדמות לעובדים ולא למעסיקהם. עוד השיב מר לוז בסיום חקירתו כי **"כנראה שהיתה פה תרמית, נגדנו, ועכשיו אנחנו יודעים שצריך לבדוק ת"ז של האדם ממנו קיבלנו החשבוניות, ולבדוק שהוא אכן רשום בחברה"**.
26. מר קולאל, המצהיר מטעם המנהל, ציין בעדותו כי די היה בעדויות האמורות ובשאר החומר שעמד בפניו, כדי להעיד על כך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, וכי לא מתקיים בענייננו החריג הסובייקטיבי להתרת ניכוי התשומות. לא מצאתי שנפל פגם בהחלטתו, אף לא מצאתי מקום לקבל את הטענה שהיה עליו לערוך חקירות ובדיקות נוספות. אמנם בחקירתו של מר עלא נפלו סתירות מסוימות, במיוחד באשר לאחריות למעשים, האם היא לפתחו של מר עלא, או לפתחם של מר פתחי ומר חליל, ואולם התמונה הנלמדת מעדותו של מר עלא, בעל המניות בחברה, היא כי אין לחברה עובדים, כי היא לא נתנה כל שירות למערערת, וכי הוא לא הוציא את החשבוניות, אף לא נתן לאיש ייפוי כוח לעשות זאת. בנסיבות האמורות, על פי המבחן האובייקטיבי, לא מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין. מהראיות האמורות, ומהמסמכים שצורפו, יכול היה המנהל ללמוד על כך שלא מתקיים בענייננו המבחן הסובייקטיבי להתרת ניכוי התשומות חרף העובדה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.
27. המערערת לא הגישה בתחילה את תצהירו של מר חליל, אף לא זימנה לעדות את מר עלא, אלא הסתפקה בטענה שהמנהל לא השלים את החקירה, או שהיה על המנהל לזמנם. במהלך חקירת המצהיר מטעם המנהל, ולאחר שהמצהיר השיב כי היה על המערערת לזמן את מר עלא או מר חליל לעדות, ביקשה שיתאפשר לה לזמנם. אף שמדובר בחריגה מסדרי הדין, שכן מוטל על בעל דין להגיש את ראיותיו כמקשה אחת, ועל המערערת היה להגיש את הראיות עוד לפני הגשת ראיות המנהל, בוודאי שלא תוך כדי חקירתו הנגדית של המצהיר מטעם המנהל; בשעה שמדובר בעדים שהיו ידועים לה, וההלכה בעניין זימון העדים שנחקרו לפני המנהל אינה הלכה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 חדשה; התרתי את הזימון המבוקש, מטעמי זהירות, וכדי להבטיח את בירור
2 התמונה בכללותה.
- 3 28. בעקבות זאת הגישה המערערת את תצהירו של מר חליל, אשר כאמור לא הייתה כל
4 מניעה מלהגיש את תצהירו במועד החוקי, כמקשה אחת עם כלל ראיות המערערת.
5 למרבית הצער נרצח מר חליל בתגרה לפני שהיה סיפק בידו להתייצב לחקירתו
6 הנגדית, ועל כן אין כל משקל לאמור בתצהירו, במיוחד נוכח בעיית האמינות
7 והסתירות בין האמור בתצהירו לבין האמור בחקירתו.
- 8 29. לאחר הגשת תצהירו של מר חליל הגיש המנהל במסגרת השלמת ראיותיו, חומר
9 חקירה נוסף, אשר לא עמד בפניו עובר למתן החלטתו נושא הערר. חומר החקירה
10 הנוסף חיזק את ההתרשמות כי מדובר בחשבוניות שלא הוצאו כדיון, כחלק מפרשיה
11 רחבת היקף של הפצת חשבוניות פיקטיביות.
- 12 30. **מר פתחי**, אשר נחקר ביום **6.3.2022**, העיד על קרבת משפחה בינו לבין מר עלא.
13 בחקירה טען כי מעולם לא היה לו קשר עסקי עם מר עלא, הוא טען שאינו מכיר את
14 שירותי חקלאות, אף טען כי מר עלא שיקר בטענתו שלפיה שילמו הוא וחליל למר
15 עלא 20,000 ₪ בחודש תמורת הזכות להשתמש בשירותי חקלאות ולהוציא
16 באמצעותה חשבוניות פיקטיביות. מר פתחי הכחיש כל קשר לחשבוניות, וטען שהוא
17 לא הוציא אותן.
- 18 31. **מר חליל**, בחקירתו מיום **3.2.2022**, טען כי סייע למר עלא בעבודתו, בחברת שירותי
19 חקלאות, רשם עבורו חשבוניות, הלך לבנק והפקיד כסף, וחילק לקבלנים מעטפות
20 כסף מזומן, לבקשת עלא. הקבלנים עבדו בחברות רבות, בתחומים שונים, ובין
21 לקוחותיו של עלא מנה גם את המערערת. קבלני המשנה הם אלו שהביאו פועלים,
22 ומר חליל שילם לקבלנים במזומן עבור עבודתם. מר חליל לא ידע למסור בחקירתו
23 את מספרי הטלפון של הקבלנים אשר להם חילק לדבריו את מעטפות הכסף. שכרו
24 עמד לטענתו על 7,000 ₪ בתחילה, ולאחר מכן עלה ל- 11,000 ₪. מר פתחי לא עבד
25 לטענתו בחברה. מר חליל לא ידע לזהות את מוציאי החשבוניות לשירותי חקלאות
26 שהוצגו לו. לשאלה האם נכון שקיבל עובדים מאותם "ראיסים" והחשבוניות
27 שהוצאו בפועל עבור עבודתם הוצאו על ידי מי שאינם קשורים לעבודה, כך שמדובר
28 בחשבוניות פיקטיביות, השיב **"כן אמרתי את האמת. הכל על השולחן"** (שורות 144-
29 147). את החשבוניות קיבל מר עלא, והוא עצמו הביאן למנהל החשבונות. מר חליל
30 הכחיש את הטענה שמר עלא היה "קוף" בלבד, וכי הוא עצמו, מר חליל, היה מי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שניהל את שירותי חקלאות ואת חשבון הבנק, הוא אף הכחיש את הטענה שהוא זה
2 שלקח את החשבוניות הפיקטיביות מהמפיצים, וטען שמר עלא הוא זה שעסק בכך.
3 מר חליל סירב לקיים עימות עם מר עלא.
- 4 32. **מר עלא השיב** בחקירתו מיום 13.11.2022, בעניין החשבוניות שהוצאו לשירותי
5 חקלאות, כי הוא אינו מכיר את החשבוניות אף לא את החברות שהוציאו אותן. מר
6 חליל הוא שהביא את החשבוניות האמורות לרו"ח. לשאלה האם מוציאת
7 החשבוניות נתנה את השירות לשירותי חקלאות השיב בשלילה וטען כי החשבוניות
8 הן "חרטה" (שורות 16 ; 20). לשאלה מה נעשה בשיקים ששילמה חברה בתמורה
9 לחשבונית, השיב "זה כסף שנתנו לראיסים של הפועלים מהפזורה ואני אומר לך
10 רק את האמת בשביל לא לשלם מע"מ על החשבוניות שהחברה שלי הוציאה"
11 (שורות 22-23). "השיקים נוכו בצ'ינג' ואת המזומן שקיבלנו וואלא שילמנו
12 לראיסים ולק[ח]נו לנו את העמלה, פרנסה שתהיה לנו" (שורה 25).
- 13 33. לדיון הנוסף שנקבע לשמיעת ראיות נוספות מצד המערערת, התייצב כאמור מר עלא
14 בלבד. במהלך חקירתו חזר והכחיש היכרות כלשהי עם המערערת או עם גב' אילוז.
15 חרף סתירות בגרסתו באשר לחלקו, לא היה בעדותו כדי להפריך את התמונה
16 הנלמדת מכלל הראיות על כך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- 17 34. אחזור ואציין כי חשבונית נחשבת כחשבונית שהוצאה שלא כדין לא רק כאשר
18 מדובר בחשבונית שלא עומדת מאחוריה כל עסקה, אלא גם כאשר נערכה עסקה,
19 ואולם העסקה האמתית היא עם צד שלישי, אשר אינו צד לחשבונית. לפיכך אין
20 מקום למבחן העולה מטענת המערערת של תשומות תקינות, אלא המבחן הינו האם
21 החשבוניות הוצאו כדין.
- 22 35. לסיכום נקודה זו, לא נפל פגם בהחלטתו של המנהל על כי החשבוניות הוצאו שלא
23 כדין. הראיות שעמדו בפני המנהל ובית המשפט כאחד מלמדים על כך
24 שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ולא עלה בידי המערערת להוכיח אחרת.
- 25
- 26 המבחן הסובייקטיבי
- 27 36. שאלה שנייה שיש להכריע בה נוכח טענותיה של המערערת, היא האם מתקיים
28 בענייננו המבחן הסובייקטיבי, היינו, האם נקטה המערערת בכל האמצעים לוודא
29 כי החשבוניות שהוצאו לה הן חשבוניות שהוצאו כדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 37. לאחר שמיעת הראיות מצאתי שהדין עם המנהל גם בסוגיה זו, ויש לקבל את
2 קביעתו כי המערערת התרשלה בעריכת הבדיקה שעליה לערוך, או לכל הפחות
3 עצמה עיניה, ולפיכך לא מתקיים בענייננו המבחן הסובייקטיבי.
- 4 38. המערערת הציגה אמנם מסמכים המעידים על עריכת בדיקה לשם הבטחת תקינות
5 החשבונות שהוציאה שירותי חקלאות, כגון צילום תעודות זהות (צילום בלתי
6 קריא, ונוכח הוויכוח האם נפגשה המערערת עם מר עלא או עם אדם אחר, אין בו
7 כדי לסייע לזיהוי האדם שעמו התקשרה); בדיקת קיומו של טופס ניכוי מס במקור;
8 ואישור ניהול ספרים, ואולם מדובר בבדיקה מינימלית ופורמאלית, שאין בה כדי
9 להבטיח כי החשבונות הוצאו כדין.
- 10 39. באשר לעדי חקלאות, לא הציגה המערערת ממצאי בדיקה שערכה, ומחקירתה
11 במשרדי מע"מ ניתן ללמוד כי היא סברה שעדי חקלאות אף היא נמצאת בבעלות מר
12 עלא, ורק לאחר תחילת החקירה נודע לה כי עדי חקלאות מצויה על פי הנטען,
13 בבעלותו של חליל.
- 14 בחקירתה הנגדית בדיון ההוכחות שהתקיים לפני, השיבה תשובה אחרת, שלפיה
15 הגיע אליה מר חליל, במהלך שנת 2019, והודיע לה שעקב התרחבות פעילותה של
16 שירותי חקלאות, וקשיים בקבלת רישיונות עבודה, נפתחה חברת עדי חקלאות,
17 שהיא חברה בבעלותו של מר חליל.
- 18 מעבר לסתירה בין התשובות שנתנה במועדים השונים באשר לזהות בעל המניות
19 (פעם אחת בחקירה במשרדי מע"מ אז ציינה כי סברה שמדובר בחברה נוספת של
20 מר עלא, בעוד שלפני טענה כי נאמר לה שמדובר בחברה בבעלות מר חליל), וחרף
21 עדותה כי באותו מעמד, שבו נחתם חוזה עבודה נוסף בין המערערת לבין חברת עדי
22 חקלאות), בדקה את מסמכי ההתאגדות של עדי חקלאות ושאר המסמכים
23 הרלוונטיים, לא הוצגו מסמכים כלשהם המעידים על עריכת בדיקה בעניין עדי
24 חקלאות, ולו בדיקה מינימלית.
- 25 40. אמנם המערערת הציגה כאמור חוזי התקשרות בינה לבין שירותי חקלאות ובינה
26 לבין עדי חקלאות, ואולם מדובר בחוזים כלליים, שאין בהם כדי להוכיח כי מדובר
27 בחשבונות שהוצאו כדין, או כי נערכה בדיקה נאותה שמטרתה להבטיח את תקינות
28 החשבונות. יצוין כי בחוזי ההתקשרות לא פורטו אופן התמחור, שעות העבודה, או
29 כמות העובדים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 41. בחקירתה הראשונה במשרדי מע"מ השיבה כאמור גב' אילוז כי החשבוניות התקבלו
2 ממר עלא, מר חליל או אחיו של מר חליל, והתשלום בוצע לאחד מהם. לעומת זאת,
3 בתצהיר עדותה הראשית פירטה כי מר חליל הוא זה שהוציא לה את החשבוניות
4 וקיבל לידיו את השיקים (סעיף 28 בתצהיר עדותה הראשית), ואילו בחקירתה
5 הנגדית השיבה כי בדרך כלל היה מר חליל מביא אליה את החשבוניות, ולעיתים
6 פהמי, שהוא אחיו של עלא או חליל. לעיתים מולאו החשבוניות מבעוד מועד,
7 ולעיתים היה צריך להכניס בהן שינויים.
- 8 42. מעבר לכך שקיימת לכאורה סתירה בגרסתה של גב' אילוז באשר לזהות מוציא
9 החשבוניות, האם מולאו החשבוניות מבעוד מועד או לא, האם ניתנו לה על ידי מר
10 עלא, מר חליל או אחיו של אחד מהם, עולה מהראיות כי לא נערכה כל בדיקה באשר
11 לסמכותם של מר חליל או מר פתחי להוציא חשבוניות או למסור אותן.
- 12 43. לא זו אף זו. לא נבדקה תעודת זהותו (אף לא צולמה), ולא הוצג ייפוי כוח מטעם
13 החברה להוציא את החשבוניות. במהלך עדותה טענה גב' אילוז כי קיבלה ייפוי כוח
14 מטעם החברות המעידים על סמכותם של מר חליל (או מר פרחי), אשר מסרו לה את
15 החשבוניות, לפעול בשם החברה, ולהוציא למערערת חשבוניות, ואולם חרף ההיתר
16 שניתן לה להגיש את ייפוי הכוח באיחור, לא הוצגו ייפוי הכוח, לא במהלך דיון
17 ההוכחות הראשון, לא במהלך דיון ההוכחות השני, אשר נקבע כאמור לבקשת
18 המערערת, אף לא במועדים מאוחרים יותר.
- 19 44. מעבר לכך שלא הוצג ייפוי כוח, חרף חשיבותו להבטיח שמי שמוציא את החשבוניות
20 הוסמך לכך על ידי החברה, לא הוצגו מסמכים המעידים על עריכת בדיקה שתוודא
21 כי העובדים שאותם סיפקו שירותי חקלאות או עדי חקלאות אכן מועסקים על ידי
22 החברה שהוציאה את החשבוניות, ולא על ידי חברה צד ג' שאין לה כל זיקה
23 לחשבונית.
- 24 45. גב' אילוז טענה בחקירתה שנערכה ביום 10.6.2020 כי אינה יודעת מי הם העובדים
25 שעבדו במפעלה, ואולם מאוחר יותר צירפה פירוט חודשי של העובדים שעבדו
26 במפעל ושל שעות עבודתם, שנערכו לצורך ההתחשבות באשר לתשלומים שישולמו
27 לשירותי חקלאות ועדי חקלאות (נספחי ד' לתצהיר עדותה הראשית של גב' אילוז).
28 ואולם לא הוצגו ממצאי בדיקה שנועדה לוודא האם אכן מדובר בעובדים של
29 מוציאות החשבוניות (אף לא נערכה בדיקה האם מדובר בתושבי שטחים, האם יש
30 להם אישור עבודה, ומי מעסיקם, אף שגב' אילוז הצהירה בתצהיר עדותה הראשית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 כי מרבית העובדים הם תושבי שטחים). גם חקירתו של בן לוז, שאותה ציינתי קודם
2 לכן, לא העלתה קיומה של בדיקה כאמור.
3 46. כפי שציינתי, ה'מונע' היעיל ביותר לשימוש בחשבונות פיקטיביות או חשבונות
4 שהוצאו שלא כדין הוא מקבל החשבונית, ועל כן הנטל המוטל עליו הוא נטל כבד.
5 ככל שלא יערוך בדיקה הדוקה, תוטל עליו העלות של תשלום המס, ולא על הציבור.
6 47. ראוי להזכיר בעניין זה את דבריה של כב' השופטת ד' ברק ארז בפרשת טי. די. גי,
7 שם ציינה כי-

8 **"... הפעלת המערך של מס ערך מוסף מבוססת על כללים פורמאליים**
9 **היפים לתחום זה – על מנת לאפשר גביית מס מדויקת ומהירה, ללא**
10 **מנגנוני בדיקה מורכבים. קבלת העמדה שלה טענה הנישומה בעניין**
11 **זה הייתה עלולה לפגוע אפוא לא רק בהיבט של הכוונת התנהגויות,**
12 **אלא גם – בטווח הארוך – להפוך את גבייתו של מס ערך מוסף**
13 **למורכבת יותר ועתירת התדיינות ...**

14
15 **... אין להשקיף על השאלה שהונחה לפתחנו כעל עימות חזיתי בין**
16 **שיקולים פורמאליים לבין החתירה לגביית "מס אמת". לאמיתו של**
17 **דבר, "מס אמת" אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמאטיבי,**
18 **המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא**
19 **גם שיקולים של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ויעילות מינהלית..."**
20

סיכום

21
22 48. עולה מהמקובץ כי חשבונות המס נושא הערעור, שהוציאו למערערת שירותי הובלה
23 ועדי הובלה, הן חשבונות שהוצאו שלא כדין על פי המבחן האובייקטיבי. עוד עולה
24 מהמקובץ כי לא מתקיים בענייננו המבחן הסובייקטיבי, שכן לא נערכו מלוא
25 הבדיקות לוודא כי לא מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין.
26 49. אשר על כן אני דוחה את הערעור.
27 50. בשים לב להיקף ההתדיינות בתיק, להליכים שבהם היה על המנהל לנקוט, ובשים
28 לב לראיות שהובאו, מצאתי שיש לחייב את המערערת בהוצאות המנהל, לרבות שכר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 15871-05-21 מיט פלייס בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 טרחת עו"ד, בסכום כולל של 70,000 ₪. ככל שהסכום לא ישולם בתוך 30 ימים,
2 הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.

3

4

5

6

7

8

ניתן היום, כ"ד אב תשפ"ד, 28 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

9



יעל ייטב, שופטת

10
11