



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד איימן ח'טיב

מעוררת

נגד

מנהל מס ערף מוסף ת"א 3
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

6

פתח דבר והליכים קודמים

1. הערעור שלפני הוגש על החלטת מנהל מע"מ ת"א 3 (להלן – "המנהל" או "המשיב")

לבטל את רישומה של חברת דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ ("המעוררת" או

"החברה") כ"עוסק" וזאת מתוקף סמכותו הקבועה בסעיף 61(א) לחוק מס ערך

מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "החוק" או "חוק מע"מ").

2. במסגרת הערעור הגישה החברה בקשה דחופה לעיכוב ביצוע החלטת המנהל לסגור

את תיק העוסק שלה וזאת בהסתמך על הוראת סעיף 64(ג) רישא לחוק מע"מ.

לטענת המעוררת, הגשת הערעור מעכבת באופן אוטומטי את ביצוע החלטת המנהל

עד להכרעה בערעור גופו.

ברם, מאחר שהמנהל ביצע את החלטתו עוד בטרם הוגש הערעור, דהיינו, סגר את

תיק העוסק שלה, ביקשה החברה כי בית המשפט יורה למנהל, במסגרת סעד זמני,

לפתוח את תיק העוסק שלה לאלתר וזאת עד להכרעה בערעור.

3. מנהל מע"מ מיהר להגיש בקשה דחופה במסגרתה ביקש להותיר על כנה את

החלטתו לסגור את תיק העוסק של החברה, או במילים אחרות, שלא לעכב את

ביצוע החלטתו, אם תרצו, שלא לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש, בהינתן כי

התיק כבר נסגר.

4. במסגרת הדיון שהתקיים בבקשת המשיב להותיר את החלטתו על כנה, נחקרו נציגי

הצדדים על תצהיריהם ובתום הדיון נשמעו סיכומים בעל-פה.

23



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

5. אין מחלוקת, כי לאור החזקה הקבועה בסעיף 64(ג) רישא לחוק מע"מ, לפיה הגשת
הערעור תעכב את ביצוע סגירת התיק, נטל הראיה וההוכחה מוטלים על המשיב.
ואכן, המשיב פתח בהבאת ראיותיו ואינו חולק על כך כי עליו לשכנע כי, במקרה דנן,
מתקיימות הנסיבות להתקיימות החריג, לפיו יש להותיר את תיק המערערת סגור
עד להכרעה בערעור.
6. בתאריך 19.5.2019 ניתנה החלטתי המאשרת את בקשת המשיב שלא לעכב את
ביצוע החלטתו. נקבע כי תיק העוסק של המערערת יישאר סגור עד למתן פסק דין
בערעור.
- הגם שמתחתי ביקורת על התנהלות מנהל מע"מ, בנסיבות העניין, וקבעתי כי נפלו
פגמים בהחלטתו על סגירת תיק העוסק של המערערת, לאור העובדה שלא שניתנה
לה הזכות להשמיע את טענותיה, נחה דעתי כי הייתה בהזדמנות המאוחרת שניתנה
לר"ח מטעם המערערת כדי לרפא את הפגם של אי מתן זכות שימוע. כן קבעתי כי,
בטרם נשלח מכתב ביטול הרישום למערערת היו בידי המשיב ממצאים מספקים
המעוררים חשד סביר על קיומה של פעילות בלתי חוקית בהפצה ובניכוי של
חשבוניות שלא כדין.
- בסופו של דבר נקבע כי מאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב נוכח הנזק שמסבה פעילות
המערערת לקופה הציבורית, פגיעה העולה על הנזק שעלול להיגרם לה מביטול
רישומה, אשר אינו בלתי הפיך. שכן, ככל שיתברר כי על המשיב להחזיר כספים
למערערת, או למי מלקוחותיה הזכאים לניכוי מס תשומות, הרי שאלו יושבו להם
בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.
- בנוסף, הוריתי כי תינתן למערערת הזדמנות נוספת להליך שימוע בפני המשיב
במסגרתו תתמודד עם טענות המשיב ותציג את מלוא טיעוניה וראיותיה באופן מלא
וממצה.
7. בתאריך 19.11.2019 דחה בית המשפט העליון את בקשת רשות הערעור שהגישה
המערערת על ההחלטה (רע"א 3945/19).
8. בתאריך 16.7.2019 הוריתי לצדדים להגיש את ראיותיהם בהליך העיקרי בדרך של
תצהירי עדות ראשית ונקבעו מועדים להגשת התצהירים ולשמיעת ההוכחות.
9. לאחר שניתנו למערערת, לפני משורת הדין, שתי אורכות להגשת תצהירי עדות
ראשית מטעמה, קבעתי בהחלטתי מתאריך 27.10.2019, כי היה ותצהירה לא יוגשו
עד לתאריך 30.10.2019, היא לא תהא רשאית להביא עדים מטעמה או להוכיח את
העובדות שבבסיס טיעוניה, על כל המשתמע מכך (וראו תקנה 168(ב) לתקנות סדר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 החלה בערעור מע"מ מכוח תקנה 10(א) לתקנות מס
2 ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976)).
3 10. ב"כ המערערת ביקש וקיבל כמה אורכות להגשת ראיותיו, על בסיס טענתו כי נותק
4 הקשר בינו לבין מנהל המערערת, ועל מנת לברר אם המערערת עומדת על ניהול
5 ההליך העיקרי כדי "לחסוך ולייעל מתן החלטה שיפוטית בתיק דנ" (בקשת
6 המערערת מתאריך 2.12.2019).
7 11. בתאריך 21.11.2019 הוגשה בקשת המשיב "להכריע בערעור על בסיס הראיות
8 והסיכומים הקיימים בתיק".
9 תגובת המערערת נתבקשה באותו יום.
10 12. יצוין כי במהלך הדיון שהתקיים בבקשת המשיב לסעד זמני טענה המערערת כי
11 "השימוע בבית המשפט אינו שימוע ממצה באופן מוחלט" (פרוטוקול, עמוד 80 שורה
12 8) וכי יש לנו אסמכתאות להראות שאכן החשבונות משקפת פעילות" (עמוד 79
13 שורות 32-33) וכי יש אסמכתאות שלא הוצגו במסגרת ההליך לסעד זמני (עמוד 42
14 שורות 1-6, עמוד 43 שורות 13-15, עמוד 44 שורות 15-34).
15 עם זאת, בתאריך 2.12.2019 הודיעה המערערת, כי היא משאירה את ההחלטה
16 בבקשת המשיב, להכריע בערעור על בסיס חומר הראיות הקיים, לשיקול דעת בית
17 המשפט ולא עמדה על זכותה להגיש ראיות נוספות בהליך העיקרי.
18 13. באותו יום ניתנה החלטתי המאשרת את בקשת המשיב להכריע בערעור על יסוד
19 החומר הראיתי והסיכומים הקיימים במסגרת ההליך לסעד זמני.

המסגרת הנורמטיבית

20
21 14. סמכות מנהל מע"מ לבטל רישום של חברה כ"עוסק" לצרכי מע"מ מעוגנת בסעיף
22 61(א) לחוק מע"מ:
23 "ראה המנהל שפלוגי רשום אף על פי שאיננו נמנה עם החייבים ברישום, או
24 שרישומו כנמנה עם סוג מסוים של חייבי רישום אינו כדן, רשאי הוא לבטל או
25 לתקן את הרישום".

26 15. ככל שהמנהל מגיע למסקנה, בהסתמך על תשתית ראייתית מספקת, מהימנה
27 וסבירה, כי אדם אשר נרשם כ"עוסק" לא הקים בסופו של יום עסק, או שהעסק
28 שהקים חדל מלהתקיים, וכן כאשר מתעורר חשש סביר שהעוסק משתמש בעסקו
29 לביצוע פעולות בלתי חוקיות, מוסמך המנהל להורות על ביטול רישומו כ"עוסק".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

16. את ההוראה המסמיכה את המנהל לבטל רישום של עוסק יש לפרש לאור המעמד
המיוחד של הזכות לחופש העיסוק שעוגנה בחוק יסוד חופש העיסוק לפיו: **"כל אזרח
או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או משלח יד"**.
17. בתוך כך, יש מקום לאזן בין האינטרסים העומדים על הפרק: מחד גיסא, ביטול
רישומו של אדם כ"עוסק" עלול לגרום לו נזק בשל הפסקת פעילותו מול לקוחותיו,
פגיעה במוניטין ובתקבוליו העסקיים וכן נזק ללקוחות שאינם מורשים לנכות את
מס התשומות. מאידך גיסא, אי מתן האפשרות לנכות מס תשומות, בין של העוסק
עצמו ובין של לקוחותיו, היא העומדת בבסיס הסמכות שניתנה למנהל מע"מ לסגור
את תיק העוסק כאשר המטרה היא למנוע, בזמן אמת ולא בדיעבד, רישומי סרק של
חשבונות שאין בבסיסן עסקה אמיתית וניכוי המס על פיהן נעשה שלא כדין.
18. הפסיקה שדנה בגבולות הפגיעה של ביטול רישומו של עוסק בחופש העיסוק קבעה
כי היא עומדת בדרישות פסקת ההגבלה, דהיינו, היא מכוח סמכות שבחוק, נועדה
לתכלית ראויה (הסדרת רישום העוסקים לתועלת הכלל ועל מנת לגבות מס אמת)
והיא מידתית (ע"ש (מחוזי באר שבע) 1552/05 **אבו מדיעם מחמד נ' מנהל מכס
ומע"מ פסקה 4** (26.04.2006); ע"מ (מינהליים י-ם) 243-08-10 **לאפי מהנדסים
בע"מ נ' רשות המיסים פסקה 9** (פורסם בנבו, 13.12.2011)).
- לפי דברי כבוד השופט ריבלין בע"ש (מחוזי באר שבע) 2445/98 **אחים הואשלה
בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע פסקה 6** (09.03.1999): **"ניתן
לומר כי אין זו אלא תחימה לגיטימית של גבולות אותה חירות, שהרי אין לך זכות
מוחלטת ואין לך חירות שאינה יודעת גבולות"**.
19. לפי סעיף 52(ג) לחוק, המנהל רשאי לסרב לרשום עוסק אם יש לו יסוד סביר לחשוש
שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות.
- עילת ה"פעילות הבלתי חוקית" אינה מוגבלת אך לסירוב לרשום עוסק אלא חלה גם
על מחיקת רישומו של מי שענה מלכתחילה על הגדרת "עוסק" אך חדלו להתקיים
התנאים לרישומו ככזה (עו"ד יעקב פוטשבוצקי **מס ערך מוסף עמוד 441** (2001)).
20. על המשמעות שיש לצקת לתבנית "פעילות בלתי חוקית", כבר כתבתי את הדברים
הבאים בעניין (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 5610-04-17 **א.ח. סנבריה לבניה ויזמות
בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן פסקה 13** (07.06.2017) (להלן: "עניין
סנבריה")):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 "ודוקו, במונח 'פעילות בלתי חוקית' הכוונה גם לפעילות שהיא בניגוד להוראות
2 חוק מע"מ, כגון, פעילות של הוצאה וניכוי של חשבוניות מס שאינן כדין" (שם,
3 פסקה 21).
- 4 21. יצוין כי קיימת גישה בפסיקה לפיה "אי החוקיות" בה עוסק הסעיף היא אי
5 החוקיות של העיסוק עצמו בו מתעתד מבקש הרישום לעסוק כגון, הימורים, עסקי
6 זנות, רכוש גנוב וכו' ואין עניינה בחששו של המנהל שמא העוסק לא יעמוד בחובותיו
7 כעוסק עפ"י חוק מע"מ במהלך הפעלת עסקו החוקי (ע"מ (מחוזי ב"ש) 34136-05-
8 10 אשר בוקובה נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד פסקה 5 (1.2.2011)).
- 9 22. עם זאת, כאשר נוצר אצל מנהל מע"מ חשש מבוסס, לאחר שבדק את העובדות
10 והנתונים, כי תכלית הקמת העסק היא פעילות בלתי חוקית של הפצה וניכוי של
11 חשבוניות שלא כדין, אין מניעה כי יורה על ביטול רישום העוסק בעילה של "פעולות
12 בלתי חוקיות" (וראו סעיף 52(ג) לחוק מע"מ).
- 13 ממילא, בנסיבות אלה לא תתקיים פעילות עסקית אמיתית וגם מטעם זה יש מקום
14 להורות על ביטול הרישום, קרי, כאשר המצג הלכאורי של פעילות עסקית אינו אלא
15 אצטלא להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות (וראו סעיף 52(ב) לחוק מע"מ).
- 16 23. יובהר כי תשובת המנהל, הכוללת סירוב לרישום או ביטול רישום של עוסק בעילה
17 של "פעילות בלתי חוקית", "צריכה וחייבת להישען על בסיס עובדתי מספק (בג"צ
18 987/94 יורונט קווי זהב (1992) בע"מ נ' שרת התקשורת, הגב' שולמית אלוני, פ"ד
19 מח(5) 412 (1994)).
- 20 עם זאת, לא נדרש כי העובדות יוכחו מעבר לספק סביר ודי שנוצר אצל המנהל חשש
21 מבוסס כי העסק מיועד ל"פעילות בלתי חוקית" (ע"ש 1572/02 מור סנרייז נ' מע"מ
22 ב"ש בע"מ (15.7.2003); ע"ש 1112/03 אלדורן תפעול ותחזוקה בע"מ נ' מע"מ פ"ת
23 (19.4.2004)).
- 24 24. על מנהל מע"מ מוטלת החובה לאפשר למי שהחלטה נוגעת לו הזדמנות נאותה
25 להשמיע את טענותיו בטרם תתקבל החלטה על ביטול או שינוי רישומו כעוסק.
26 כידוע, כלל יסוד במשפט המנהלי הוא כי הרשות המנהלית תימנע מהחלטה
27 בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו. חובה זו
28 היא חלק מחובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית כלפי הציבור ונובעת
29 ממעמדה כנאמן הציבור (ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה
30 פסקה 16 (17.11.2014)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 חובה זו יסודה בראש ובראשונה בכללי הצדק הטבעי והיא אף מעוגנת בסעיף 62
2 לחוק מע"מ הקובע כי: **"ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59,**
3 **61, 77ב(א) או (ב) או 106ב(א) שלא על פי בקשת הנוגע בדבר, יתן לו הזדמנות**
4 **להביא לפניו טענותיו"** (בג"ץ 3/58 יונה ברמן ואח' נ' שר הפנים, פ"ד יב 1493
5 (1958)).
6 25. בהתאם להוראת סעיף 64(א) לחוק מע"מ, על המנהל להודיע לעוסק על החלטתו
7 לבטל את רישומו כעוסק.
8 על הודעת המנהל להיות מנומקת וברורה, ולעמוד בדרישות החוק לתיקון סדרי
9 המנהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 (להלן- **חוק ההנמקות**). בהתאם לסעיף
10 6(א) לחוק ההנמקות, אי מילוי אחר הוראות החוק תגרום להעברת נטל הראיה
11 לכתפי הרשות הציבורית.
12 26. לפי סעיף 63 לחוק מע"מ ביטול או שינוי רישום כעוסק ייכנס לתוקף **"כעבור**
13 **שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע**
14 **המנהל"**.
15 **"ככלל, קובע סעיף 63 לחוק, כי תוקפן של ההחלטות תהיינה כעבור שלושים יום**
16 **לאחר החודש שבו הודעה ההחלטה. קביעה זו נועדה ליצור מועד נוח מבחינת**
17 **הנהלת הפנקסים, לעריכת השינוי. אולם, למנהל סמכות לקבוע מועד אחר, לרבות**
18 **קביעת מועד רטרואקטיבי"** (ע"מ (מחוזי באר שבע) 1530-03 עירית אשקלון נ' מנהל
19 **מכס ומע"מ פסקה 25 (25.09.2016)).**
20 27. סעיף 64(א) משלים את הוראות סעיפים 61-63 לחוק מע"מ ומעניק לעוסק את
21 האפשרות לערער בפני בית המשפט המחוזי על החלטת המנהל לבטל את רישומו
22 כעוסק **"תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה"**.
23 סעיף 64(ג) קובע כי **"הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם**
24 **החליט בית המשפט אחרת"**.
25 28. מאחר שהחלטת מנהל מע"מ על ביטול רישומו של עוסק עלולה לפגוע בחופש
26 העיסוק שלו ולשנות מצב קיים עובדתי קיים, נקבע בסעיף 64(ג) רישא כי הגשת
27 ערעור על החלטת המנהל תעכב את ביצוע ההחלטה, וזאת אף בטרם התברר והוכרע
28 הערעור לגופו.
29 סעיף 64(ג) לחוק קובע אפוא חזקה של **עיצוב ביצוע אוטומטי** של החלטת המנהל,
30 אלא אם החליט בית המשפט אחרת.
31 29. הסיפא לסעיף 64(ג) לחוק מאפשרת למנהל מע"מ להגיש בקשה לבית המשפט שלא
32 לעכב את ביצוע החלטתו, דהיינו, לאפשר את סגירת התיק או למנוע את פתיחתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מחדש, עד להכרעה בערעור. במקרה זה, נטלי הראיה וההוכחה יוטלו על שכס המשיב (על נטל הבאת הראיות לפי סעיף 64 לחוק מע"מ ראו החלטה שניתנה על ידי כב' השופטת א' ויינשטיין בעניין ע"מ (מחוזי חיפה) 14611-10-18 **ארז אריאל פנחס נ' מנהל מע"מ עכו** (1.5.2019)).

רקע עובדתי רלוונטי וטענות הצדדים

30. בתאריך 6.2.2019 התקבל במשרדי מנהל מע"מ מכתב מאת רו"ח קלר המודיע על שינוי עיסוקה של המערערת לעיסוק במסחר סיטונאי בדלק.

31. לטענת מנהל מע"מ, הודעת ב"כ המערערת על שינוי עיסוקה לתחום המסחר בדלק עורר את חשדו והדליק אצלו "נורה אדומה". לטענתו, ישנם ענפים מסוימים המסומנים כ-סמ"ח, דהיינו, סימן מחשוד, המדליקים נורה אדומה בתחום החשבונות הפיקטיביות כגון ענפי הדלק, הזהב, הבנייה והניקיון. מאחר שכך, החל מנהל מע"מ בעריכת בדיקות לגבי המערערת.

32. ראשית, התברר כי המערערת לא אותרה בכתובתה המוצהרת בכפר סבא (סעיף 2 לתצהיר המשיב, פרוטוקול עמוד 24 שורות 32-22, עמוד 25 שורות 32-29). בהמשך התברר כי בתאריך 24.1.2019 עברה הבעלות במערערת מידי רו"ח קלר לידי מר יניב מועלם (סעיף 2 לתצהיר המשיב).

מבדיקה שנערכה לגבי מר יניב מועלם התברר כי בשנת 2017 יצאה הודעת חיוב על כפל מס בסכום של כ-16 מיליוני ש"ח לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ לחברה בבעלותו, בשם י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ העוסקת בענף הדלק (סעיף 12 לתצהיר המשיב, פרוטוקול עמוד 58 שורות 1-8).

עוד עלה מבדיקת המנהל כי למערערת לא הייתה פעילות, כי דווחה על אפס עסקאות החל מדוחות מרץ-אפריל 2018 וכי לא הודיעה על השינויים שחלו בבעלות עליה ועל הפסקת פעילותה (סעיף 2 לתצהיר המשיב, פרוטוקול עמוד 32 שורות 11-10).

33. בהינתן הממצאים המפורטים לעיל, הוציא מנהל מע"מ מכתב אודות **כוונתו** לבטל את רישומה של המערערת כעוסק בהתאם לסמכותו לפי סעיף 61(א) לחוק מע"מ (להלן – **מכתב הכוונה**).

במכתב הכוונה צוין כי בהתאם להוראת סעיף 62 לחוק מע"מ ניתנת לנציגי המערערת האפשרות להשמיע את טענותיהם בכתב בתוך 14 ימים ממועד קבלת ההודעה וכן צוין כי הם מוזמנים לתאם מועד לשימוע בעל-פה.

34. לאחר הוצאת מכתב הכוונה המשיך המנהל לערוך בדיקות נוספות במערכת הדיווח המקוון של המערערת, הן לגבי ספקיה והן לגבי לקוחותיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 בין היתר התברר לו כי אין דיווחים של ספקים לגבי המערערת, כלומר שספקים לא
2 הוציאו לה חשבוניות בחודש ינואר 2019 (סעיף 4 לתצהיר המשיב).
3 במקביל התברר למנהל כי המערערת הוציאה בתאריכים 17.2.2019 ו- 19.2.2019,
4 31 חשבוניות מס ללקוחותיה שסכום המס הכלול בהם הוא כ- 650 אלף ש"ח (נספח
5 2 לתצהיר המשיב).
6 ממצאי בדיקה זו, ביחד עם הממצאים שהיו בידי המנהל עובר להוצאת מכתב
7 הכוונה, יצרו אצלו את החשש כי המערערת עוסקת בפעילות בלתי חוקית של הפצה
8 וניכוי של חשבוניות שהוצאו שלא כדין. אצל המנהל הלך וגבר החשש כי בכל יום
9 שעובר, המערערת ממשיכה להנפיק ללקוחותיה חשבוניות שהמס הכלול בהם הוא
10 בסכומים ניכרים: בתאריך 17.2.2019 הוציאה המערערת 8 חשבוניות שסכום
11 המע"מ הגלום בהם עולה על כ- 400,000 ש"ח ובתאריך 19.2.2019 הוציאה
12 המערערת 23 חשבוניות בסכום נוסף של כ- 250,000 ש"ח (נספח 2 לתצהיר המשיב).
13 המנהל, שביקש למזער את הנזק ההולך ומצטבר לקופת המדינה, ובהתבסס על
14 ידיעותיו וניסיונו הכללי בתחום החשבוניות הפיקטיביות ועל רקע חששו כי הוא
15 עלול לעמוד בפני שוקת שבורה עת יבקש לגבות את חובות מס תשומות מהמערערת
16 ומלקוחותיה, החליט להקדים תרופה למכה והורה על סגירת תיק העוסק של
17 המערערת בתאריך 19.2.2019 (פרוטוקול עמוד 27 שורה 28 עד עמוד 28 שורה 2).
18 35. ההחלטה על ביטול תיק העוסק של המערערת ניתנה בתאריך 19.2.2019 בטרם חלפו
19 המועדים שצוינו במכתב הכוונה (עמוד 27 שורות 16-26).
20 אין חולק, כי למערערת לא ניתנה הזדמנות להשמיע את טענותיה עובר לסגירת תיק
21 העוסק שלה ולא הוצא מכתב מנומק המפרט את החלטת המנהל על ביטול הרישום.
22 36. בתאריך 21.2.2019 פנה רו"ח קלר מטעם המערערת למנהל מע"מ על מנת לברר מדוע
23 נסגר תיק העוסק שלה.
24 בתשובה לפניית רו"ח קלר, הודיע לו המנהל כי, על מנת לבחון את פתיחת תיק
25 העוסק של המערערת מחדש, עליו להמציא מסמכים המאשרים קיום פעילות
26 עסקית אמיתית.
27 37. בתאריך 26.2.2019 העביר רו"ח קלר לידי מנהל מע"מ דוא"ל הכולל מסמכים
28 שונים.
29 בין המסמכים שהועברו בדוא"ל היו 11 חשבוניות מס של חברת דלק, "חברת הדלק
30 הישראלית בע"מ", שהמס הכלול בהן עמד על סך של כ-3.5 מיליוני ש"ח (נספח 4
31 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 19-03-30507 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

38. בהמשך לאותן 11 חשבוניות, פנה מנהל מע"מ לחברת דלק על מנת לאמת את החשבוניות.

בתאריך 3.3.2019 השיבה חברת דלק כי אין לה לקוח העונה לשם המערערת וכי החשבוניות מזויפות (נספח 5 לתצהיר המשיב).

39. בתאריך 11.3.2019 נמסרו למנהל באמצעות שליח מסמכים נוספים מר"ח קלר אולם הסכמי ההתקשרות בין המערערת לחברת דלק לא נמצאו ביניהם.

לאור זאת, הודיע המנהל לר"ח קלר כי רק לאחר המצאת הסכמי ההתקשרות עם חברת דלק ניתן יהיה לתאם מועד לשימוע.

לטענת המשיב, ר"ח קלר הבטיח להמציא את הסכמי ההתקשרות עם חברת דלק אולם לא עשה כן ולא יצר קשר לתיאום מועד לשימוע (סעיף 10 לתצהיר המשיב).

40. כעבור יומיים, בתאריך 13.3.2011, הוגש הערעור דנן.

41. בתאריך 17.3.2019 נמסרה הודעתו של סמנכ"ל הכספים בחברת דלק, מר משיח,

אודות 11 החשבוניות שמסר ר"ח קלר. לפי ההודעה, מדובר בחשבוניות מזויפות והמערערת אינה לקוח של חברת דלק (נספח 6 לתצהיר המשיב).

דיון והכרעה

42. כידוע, אין זה מתפקידו של בית משפט, היושב כערכאת ערעור על החלטתה של רשות מנהלית, להיכנס לנעליה ולשקול מחדש את החלטתה, כאילו הוא דן בה מלכתחילה.

תפקידו של בית המשפט מתמצה בבחינת סבירות ההחלטה של הרשות המנהלית, מתוך הסתכלות מאוחרת ובדיעבד, ובהתאם לעובדות ולנסיבות שעמדו בפני הרשות בעת שנתנה את החלטתה.

בהתאם לעקרון זה אבחן את החלטת המנהל לסגור את תיק עוסק מורשה של המערערת.

הוצאת מכתב הכוונה

43. לטעמי, טרם הוצאת מכתב הכוונה עמדו בפני המנהל ראיות מספיקות לביסוס ההודעה על כוונה לביטול רישום המערערת כעוסק. אסביר.

44. המערערת נרכשה על ידי בעליה הנוכחיים בסוף שנת 2018, התחילה לפעול לטענתה בתחילת ינואר 2019 והודיעה על שינוי עיסוקה למסחר סיטונאי בדלק בתאריך 6.2.2019.

יש מקום להאיר זרקור על העובדה שבבעלות מר יניב מועלם חברה אחרת העוסקת **באותו עיסוק של המערערת**. כזכור, מבדיקה שערך המנהל עלה כי בשנת 2017 יצאה הודעת חיוב בגין כפל מס בסכום של כ-16 מיליוני ש"ח לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 לחברה בבעלות מר מועלם בשם י.ע. עבודות חקלאיות בענף הדלק (פרוטוקול עמוד
2 58 שורות 1-8).
- 3 45. בפני המנהל עמד, טרם הוצאת מכתב הכוונות, צבר של ממצאים עובדתיים שדי היה
4 בו כדי לעורר חשש סביר כי המערערת לא מקיימת פעילות עסקית וכי במסווה של
5 פעילות עסקית לגיטימית לכאורה היא משמשת פלטפורמה לפעילות בלתי חוקית
6 של הפצה וניכוי של חשבוניות שלא כדין.
- 7 46. שינוי עיסוקה של המערערת למסחר סיטונאי בדלק מעלה תמיהה לאור העובדה
8 שבעליה ומנהלה, מר יניב מועלם, הוא גם הבעלים של חברת י.ע. עבודות חקלאיות
9 בע"מ שעיסוקה זהה. לא הובא הסבר מניח את הדעת מדוע יש צורך בשתי חברות
10 בבעלות ובניהול זהה העוסקות באותו תחום ממש. אכן, אין זהות בין האישיות
11 המשפטית של חברת י.ע. עבודות חקלאיות לבין המערערת, אך אין מחלוקת כי שתי
12 החברות מצויות בשליטתו של אותו אדם, מר מועלם, מופעלות על ידו ועוסקות
13 באותו תחום ממש. בנסיבות אלה, היה מקום להסבר מניח את הדעת, שלא הובא,
14 מדוע נדרש כי שתי חברות בבעלות זהה יעסקו באותו תחום. מכל מקום, לא ברור
15 מדוע נדרש רישום כפול בשם של עוסקים שונים לעסק שמהותו היא אחת, מכירת
16 דלק בסיטונאות (עמוד 54 שורות 23-34).
- 17 47. העובדה שכנגד חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ יצאה הודעת חיוב בסך של כ- 16
18 מיליון ש"ח בגין ניכוי חשבוניות שלא כדין עשויה להעצים את החשש שמא מר יניב
19 מועלם ביקש לעטות על עצמו את שלמתה החדשה של המערערת על מנת להתנער
20 מחובותיה של חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ ולהתנהל באין מפריע מבלי לעורר
21 את חשדו של המנהל.
- 22 48. בע"מ (מחוזי באר שבע) 2445/98 **אחים הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס**
23 **ומע"מ באר שבע** (09.03.1999) (להלן: "עניין אחים הואשלה") דן כב' השופט א'
24 ריבלין בהחלטת מנהל מע"מ על בקשה של חברה פרטית להירשם כ"עוסק" לפי
25 סעיף 52(ב) לחוק מע"מ הקובע כי: "**אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא**
26 **מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק**". באותו מקרה, מנהל מע"מ קבע כי החברה
27 אינה מתכוונת להקים עסק חדש אלא להמשיך באותו עיסוק בו עסקה חברה אחרת
28 שהייתה בבעלות מר אלהואשלה. צוין כי החברה הקודמת נמצאה מנכה מס
29 תשומות שלא כדין באמצעות שימוש בחשבוניות בדויות.
- 30 כבוד השופט ריבלין קבע בעניין **אחים הואשלה** כי: "**העסק הוא העומס למבחן** –
31 **והעסק הוא אחד. גם אם נמנע מלחדור מבעד למסך ההתאגדות המפריד בין מר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 אלהואשלה לבין החברות הנ"ל, או בין החברות לבין עצמן, אין מנוס מן המסקנה,
2 בנסיבות המקרה, כי המערערת, כאמור, אינה מקימה עסק".
3 כמו כן, התקבלה עמדת מנהל מע"מ, ונקבע כי: "המחסום בפני רישומה של
4 המערערת כעוסק יש לו גם טעם מעשי: האפשרות כי העסק יפטור עצמו מחובותיו
5 לשלטונות המס, חובות שנצברו לחובתו, כשהוא עוטה את אדרת ע.ק.ל, מצד אחד,
6 ויהנה, הוא עצמו, דרך משל, מניכוי תשומות כשהוא לובש את שלמת המערערת,
7 מצד אחר, מסכלת את מטרות החוק".
8 49. נוסף לכך את העובדה שהמערערת הצהירה על כתובת שלא אותרה בה, שהיא לא
9 הודיעה על הפסקת פעילותה הקודמת ("שירותי ייעוץ וניהול" החל משנת 2014 וראו
10 נספח 3 לתצהיר המשיב) ושהיא לא הודיעה על שינוי בבעלות עליה.
11 50. די בכל אלו כדי להוות תשתית עובדתית מספקת להוצאת מכתב הכוונה.
12 ויובהר, מכתב הכוונה, כשמו כן הוא, הודעה על "כוונת המנהל" בלבד למחוק את
13 רישום המערערת כעוסק מורשה. כוונה זו כפופה לקיום שימוע ולמתן אפשרות
14 לעוסק להשמיע את טענותיו טרם קבלת ההחלטה בעניינו.
15 במצב דברים זה, נראה לי כי התשתית הראייתית שפורטה לעיל שימשה בסיס
16 מספק להוצאת מכתב הכוונה.
17 ההחלטה על ביטול רישום המערערת כ"עוסק מורשה"
18 51. כאמור, בתאריך 19.2.2019, עוד בטרם קיבלה המערערת את מכתב הכוונה ומבלי
19 שנערך לה שימוע, החליט המנהל על ביטול רישומה של המערערת כעוסק.
20 המנהל החיל את ביטול הרישום למפרע מתחילת השנה (פרוטוקול עמוד 73 שורות
21 8-9).
22 52. המנהל טוען כי קיבל את ההחלטה על ביטול הרישום לאלתר לאחר בחינה נוספת
23 שהעלתה כי בידי לקוחות המערערת חשבוניות לקיזוז מס תשומות בסכומים
24 ניכרים, לדוגמה, סכום של כ- 400,000 ש"ח בתאריך 17.2.2019 וסכום של כ-
25 250,000 ש"ח כעבור יומיים בתאריך 19.2.2019, וכל זה על רקע החשש כי למערערת
26 אין פעילות עסקית אמיתית.
27 53. לטענת המנהל, הדפוס החשוד של ניכוי מס תשומות על ידי הלקוחות ללא דיווח
28 מקביל על מס עסקאות, על רקע עיסוק החברה בתחום המחשיד של שיווק דלק
29 וזיהוי הבעלים של החברה והטענות כנגד חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ
30 בשליטתו על ניכוי תשומות שלא כדין, כל אלה היוו תשתית מספקת להחלטה לבטל
31 את רישום המערערת על אתר (פרוטוקול עמוד 77 שורות 31-34).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

54. המנהל מוסיף וטוען כי ביקש למזער את הנזק לקופת המדינה על סמך ניסיונו
והיכרותו רבת השנים את תחום ההפצה והניכוי של החשבוניות הפיקטיביות.
לשיטתו קרוב לוודאי כי, לולא נסגר תיק העוסק של המערערת, היה נאלץ לעמוד
בפני שוקת שבורה עת היה מנסה לגבות בעתיד את חובות מס התשומות הן של
הלקוחות והן של המערערת.
55. המערערת טוענת כי ההחלטה לבטל את רישומה כעוסק התקבלה מבלי לשמוע את
עמדתה, בניגוד לכללי הצדק הטבעי ובניגוד להוראתו המפורשת של סעיף 62 לחוק
מע"מ. לטענת המערערת, הפגמים שנפלו בהתנהלות המנהל מצדיקים, כשלעצמם,
את ביטול ההחלטה עד לעריכת שימוע כדן. המערערת הדגישה כי המנהל לא זימן
לחקירה או לבירור את לקוחותיה וספקיה.
56. המערערת סבורה כי ההחלטה לבטל את רישומה נסמכת על ראיות שלא היו בידי
המנהל במועד הוצאת מכתב הכוונה. לשיטתה, לא יעלה על הדעת כי המנהל יבטל
את רישומה ורק לאחר מכן יחל באיסוף ראיות שיתמכו בהחלטתו.
57. עוד טוענת המערערת כי סגירת תיק העוסק שלה מסב לה נזקים מצטברים ועולה
כדי חיסולה דה-פקטו. המערערת הציגה לתמיכה בטענתה זו מכתבים שקיבלה
מלקוחותיה, חברת אנרגיה בהישג ידך בע"מ, שיזף תשתיות וביצוע בע"מ ו-מ.י. אנרגי
בע"מ המלינים על הנזקים שנגרמים להם בשל חוסר היכולת לקזז את מס התשומות
על פי החשבוניות שקיבלו מהמערערת. המערערת טוענת כי לאור סגירת תיק העוסק
שלה אינה מקבלת תשלומים עבור שירותים שסיפקה טרם סגירת התיק.
58. בנוסף, לטענת המערערת ההחלטה על ביטול רישומה אינה מידתית שכן המקום
הראוי לבירור טענות המנהל כנגד הוצאת החשבוניות וקניזון הוא הליך הביקורת
השומתי. המערערת מדגישה כי הודעת כפל המס שיצאה לחברת י.ע. עבודות
חקלאיות בע"מ, שבבעלותו מר יניב מועלם, אינה החלטה סופית ולחברה נתונה
הזכות להתגונן מפני חיובים אלה בערכאות המשפטיות.
59. צודקת המערערת בטענתה כי, דרך כלל, הפרה של חובת השימוע תגרור אחריה את
ביטול החלטת המנהל. אין חולק כי אי מתן זכות הטיעון למערערת בטרם התקבלה
ההחלטה בעניינה מהווה פגיעה חמורה בכללי הצדק הטבעי.
60. עם זאת, לעיתים יהיה בשימוע מאוחר כדי לרפא את הפגם שבאי מתן זכות הטיעון
מלכתחילה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 19-03-30507 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 אמנם, ברגיל "שימוע, כשהוא מתחייב מן הדין, הוא שימוע מוקדם
2 ולא שימוע מאוחר" (בג"ץ 2911/94 סאמי עבדול באקי נ' עמרם קלעג'י - מנכ"ל
3 משרד הפנים, פ"ד מח(5) 291, 305 (1994) (להלן: "עניין סאמי עבדול")), אולם יש
4 מקום לבדוק, בנסיבות העניין הנדון, האם יש בשימוע המאוחר כדי לרפא את הפגם.
5 61. אינני מעלימה עין מהקשיים הנלווים לשימוע מאוחר ולכן לא תמיד יהיה בו כדי
6 לרפא את הפגם שבאי מתן זכות שימוע מלכתחילה:
7 "בשימוע מאוחר קיים קושי כפול. ראשית, קשה יותר לשנות את דעת הרשות
8 המוסמכת לאחר שנתגבשה מאשר להשפיע עליה לפני שנתגבשה. שנית, קשה
9 להניע את הרשות המוסמכת שתבטל החלטה שקיבלה, במיוחד אם ניתן לה פומבי,
10 וכביכול תודה כי שגתה. והסיכוי להצליח בשימוע מאוחר עומד ביחס הפוך לקושי:
11 ככל שהקושי גדל, הסיכוי קטן. נמצא כי מי שזכאי לשימוע מוקדם, והוא נאלץ
12 להסתפק בשימוע מאוחר, מתקפח בזכותו. ולא זו בלבד. מי שזכאי לשימוע,
13 והשימוע נדחה עד לאחר שנתקבלה החלטת הרשות, עצם ההחלטה עשויה לגרום
14 לו נזק, לרכושו, לעסקו או למעמדו. והנזק הוא נזק, גם אם ההחלטה תשונה לאחר
15 זמן בעקבות שימוע מאוחר. ועל כל אלה יש להוסיף כי שימוע מאוחר פוגם
16 במראית פני הצדק, ולכן הוא עלול לפגוע באמון הציבור כלפי המינהל הציבורי"
17 (עניין סאמי עבדול).
18 62. עם זאת, ייתכנו מקרים מיוחדים שבהם שימוע מוקדם לא יתיישב עם מהות
19 הסמכות או עם תכלית החוק או שיהיה בו לסכל את התפקוד התקין של הרשות
20 המנהלית או לפגוע באינטרס חשוב אחר באופן ממשי.
21 איזון האינטרסים במקרים מיוחדים אלה יוביל לכך שהנזק שייגרם לאדם כתוצאה
22 משימוע מאוחר אינו שקול לנזק שייגרם לאינטרס אחר כתוצאה משימוע מוקדם
23 (ראו לשם השוואה את תקנה 366(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984
24 לעניין הוצאת צו ליתן סעד זמני על פי צד אחד כאשר קיים חשש כי ההשהיה
25 שבקיום הדיון במעמד הצדדים עשויה לסכל את מתן הצו או תגרום למבקש לנזק
26 חמור).
27 63. כפועל יוצא, ועל אף שהדין מחייב עריכת שימוע טרם קבלת החלטה לביטול רישומו
28 של עוסק, יש מקום לבחון את השאלה, האם יש בשימוע המאוחר שהוצע למערערת
29 כדי לרפא את הפגם שבאי מתן זכות שימוע מלכתחילה.
30 בנסיבות העניין, לדעתי התשובה על כך היא בחיוב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

64. המנהל הצביע על הוצאת החשבוניות ללקוחות המערערת בתאריכים 17.2.2019 ו- 19.2.2019 (נספח 2 לתצהיר המשיב), בסכומים הולכים וגדלים, כנתון שהיטה את הכף לטובת ביטול רישום המערערת. המנהל הצביע על חששו כי, לולא נסגר התיק באופן מידי, הוא היה עלול לעמוד בפני שוקת שבורה עת היה מבקש לגבות את חובות מס התשומות של הלקוחות ושל המערערת וכל זאת על רקע ממצאיו לפיהם אין למערערת פעילות עסקית אמיתית.

65. כשלעצמי, אינני סבורה כי די היה בהוצאת החשבוניות ללקוחות המערערת, אף בסכומים ניכרים תוך פרקי זמן קצרים, כדי להצדיק את סגירת תיק העוסק של המערערת, בטרם נערך לה שימוע כדין. השימוש בסמכות שניתנה למנהל לביטול רישומו של עוסק לא נועד להתגבר על קשיים באכיפת הגביה שהמנהל חושש כי ייאלץ להתמודד איתם בעתיד, או כדי "להקדים תרופה למכה" או כדי שישמש "שוט מצליף" בידו כנגד המערערת. קיזוז החשבוניות על ידי הלקוחות, אף על רקע החשדות לגבי ההתנהלות בחברה הקודמת של מר מועלם, אינו יכול ללמד כשלעצמו על פעילות בלתי חוקית או על העדר פעילות עסקית לגיטימית, במיוחד כאשר החלטת המנהל על כפל מס בנוגע לחברה הקודמת (י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ) טרם עברה בירור בערכאות וכאשר עומדת לחברה זו ההגנה של החריג הסובייקטיבי לפי סעיף 50(א1) סיפא לחוק (השוו, ה"פ 309/00 אלבישר עיסאם נ' מנהל מע"מ 3.7.2000).

66. זאת ועוד, על אף שאין חולק כי טענת המנהל על מניעת פעילות בלתי חוקית היא תכלית ראויה, כאשר אנו באים לקבוע את גבולות שיקול הדעת של המנהל, יש לעשות זאת תוך התחשבות מרבית בפגיעה בחופש העיסוק ולהביא בחשבון את הנזקים שעלולים להיגרם לעוסק שרישומו בוטל ובכלל זה את הנזק למוניטין העוסק ולצדדים שלישיים. חשובה ככל שתהא המטרה הראויה של שמירת הקופה הציבורית, אין המנהל רשאי להתעלם מכללי הצדק הטבעיים ולמנוע מהנישום את זכותו להישמע בטרם קבלת החלטה בעניינו.

לאור זאת, לו הייתה מסתיימת הבחינה בנקודה זו, לא היה מנוס מהקביעה כי מנהל מע"מ חרג מסמכותו כאשר קיבל את החלטתו על ביטול רישומה כעוסק מבלי לאפשר למערערת את זכות השימוע.

67. אלא מאי? כזכור, לאחר ביטול רישום המערערת כעוסק, איפשר מנהל מע"מ לנציג המערערת, רוי"ח קלר, להציג מסמכים על פעילותה העסקית על מנת לשכנע כי יש מקום לפתוח מחדש את תיק העוסק שלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 19-03-30507 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 כלומר, לאחר קבלת ההחלטה, המערערת קיבלה הזדמנות להשמיע את טענותיה
2 בפני המשיב על מנת לשכנעו לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש.
- 3 68. ואכן, המערערת המציאה מסמכים וביניהם את אותן 11 החשבוניות מחברת דלק
4 שהמס הכלול בהם עמד על כ- 3.5 מיליוני שקלים.
- 5 משהתברר למנהל כי לטענת חברת דלק החשבוניות הן מזויפות, התבקש רו"ח קלר
6 להמציא את מסמכי ההתקשרות של המערערת עם חברת דלק ולאחר מכן לתאם
7 מועד לשימוע בעל-פה.
- 8 ברם, המערערת לא המציאה את המסמכים המבוקשים ולא ביקשה לתאם מועד
9 לשימוע. חלף זאת מיהרה להגיש (תוך יומיים) את הערעור הנדון. בנסיבות אלו לא
10 יכולה המערערת לטעון כי לא הייתה לה ההזדמנות להשמיע את טענותיה בפני
11 המנהל על מנת לשכנעו כי יש מקום לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש.
- 12 גם במסגרת ההליך המשפטי הייתה למערערת הזדמנות לטעון טענות ולהגיש ראיות
13 ואף אחד לא מנע זאת ממנה (ראו סעיפים 12-8 לעיל).
- 14 69. המערערת טוענת כי המנהל לא יכול היה להסתמך על טענתו בדבר זיוף 11
15 החשבוניות לצורך ביטול רישומה, משום שמדובר בראיה שהתגלתה לו במועד
16 המאוחר למועד הביטול. לטענת המערערת מידע זה לא עמד בבסיס החלטת המנהל
17 לסגור את תיק העוסק שלה.
- 18 אין דעתי כדעת המערערת.
- 19 משעה שראיה זו הובאה לידיעת המנהל במסגרת המסמכים שהמציאה לו
20 המערערת, בתמיכה לטענתה כי יש לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש, המשיב
21 רשאי היה שלא להתעלם ממנה, למרות שלא ביסס עליה את החלטתו על ביטול
22 הרישום.
- 23 70. למערערת היה ידוע טרם הגשת הערעור, ואף טרם הגשת תצהירי עדות מטעמה, כי
24 המשיב מבסס את ביטול רישומה כעוסק, בין היתר, על אותן 11 חשבוניות חשודות
25 מחברת דלק, אף על פי שלא עמדו בבסיס החלטתו לביטול הרישום.
- 26 במצב דברים זה, לא רק שהיה באפשרות המערערת להתייחס לחשבוניות אלו
27 ולנסות להפריך את טענות המשיב אודותן במסגרת ההליך, אלא ראוי היה כי תספק
28 למשיב הסבר סדור על אותן חשבוניות, מי הנפיק אותן ואלו בדיקות נערכו על מנת
29 לוודא את תקינותן ואמינותן. המערערת העדיפה למהר ולהגיש את הערעור הנדון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 במקום לנסות ולשכנע את המשיב באסמכתאות טובות כי היא מקיימת פעילות
2 עסקית אמיתית ולהפריך את חששותיו על הפצת חשבוניות שלא כדין.
3 גם במסגרת ההליך המשפטי לא ניצלה המערערת את ההזדמנות שניתנה לה להביא
4 את מלוא טענותיה ולתמוך אותן בראיות ממשיות (ראו סעיפים 8-12 לעיל).
5 71. על בסיס החומר הראייתי שבפניי, אכן קיים חשש מבוסס, ולא רק לכאורי, כי
6 המערערת אינה מקיימת פעילות עסקית וכי יש בסיס לטענה כי היא מקיימת פעילות
7 בלתי חוקית של הפצת חשבוניות שלא כדין במסווה של פעילות עסקית לגיטימית.
8 כמפורט להלן.
9 72. כאמור, המשיב החליט לסגור את תיק העוסק של המערערת על בסיס הטענה כי
10 היא אינה מקיימת פעילות עסקית אמיתית וחוקית. המשיב ביסס את החלטתו זו
11 על כמה אדנים:
12 העובדה שהחברה עברה לתחום שיווק דלק, העובדה שלחברה לא היה דיווח על
13 פעילות טרם השינויים שחלו בבעלות על עסקיה ובתחום פעילותה, העובדה שלחברה
14 אחרת בבעלות מר יניב מועלם, שעסקה באותו תחום של שיווק דלקים, יצאה הודעת
15 חיוב בגין כפל מס בסכום של כ-16 מיליון ש"ח, העובדה שבכתובתה המוצהרת של
16 המערערת נמצא בית מגורים ולא ניתן היה לאתרה (מר מועלם אישר כי הכתובת לא
17 קשורה אליו, פרוטוקול עמוד 34 שורות 9-10).
18 לטעמי, די בכל אלו כדי להעביר את הנטל למערערת להוכיח כי היא מקיימת פעילות
19 עסקית ולגיטימית.
20 73. מנהל המערערת, מר יניב מועלם, לא הצליח להסביר בחקירתו מה מהות עבודתה
21 של המערערת ואילו שירותים היא מספקת ללקוחותיה (פרוטוקול עמוד 34 שורות
22 27-34, עמוד 35 שורות 9-10, עמוד 36 שורות 1-2, עמוד 47 שורות 26-31), ודבריו
23 נותרו בלתי ברורים בלשון המעטה.
24 74. מר מועלם ציין כי אין למערערת מלאי ומה שנרכש על ידה נמכר באותו יום (עמוד
25 49 שורות 5-6) (להרחבת היריעה בעניין דרכי קבלת הדלק ושיווקו בענף הדלק
26 הסיטונאי ראו פירוט ב-ע"מ (ת"א) 2583-07-14 ב. פס אפיק דלקים בע"מ נ' מנהל
27 מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (31.3.2019)).
28 75. המערערת הציגה הסכמי התקשרות עם לקוחות שכותרתם "הסכם לאספקת
29 דלקים" (צורפו להודעת הערעור). מדובר בהסכמים שנחתמו ברובם בתאריך
30 1.1.2019.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מחקירתו של מר יניב מועלם, הבעלים והמנהל של המערערת, עולה כי ההסכמים
נחתמו באותו יום לאחר שנציגי הלקוחות הגיעו פיזית למשרדו שממוקם במושב
פְּרָזוֹן, סמוך לעפולה (פרוטוקול עמוד 36 שורות 11-34).
מר מועלם העיד כי במעמד ההתקשרות, הוא הציג לנציגי הלקוחות מסמכים
המעידים כי הוא בעל החברה המערערת, תעודת זהות, תעודת התאגדות, נסח
חברה, מורשה חתימה, העברת מניות ועוד (עמוד 38 שורות 16-32).
בהמשך חקירתו הנגדית של מועלם התברר כי בתאריך 1.1.2019, מועד ההתקשרות
בהסכמים, טרם נרשם מר מועלם כבעל מניות במערערת ולכן לא יכול היה להציג
ללקוחות נסח רישום מרשם החברות (הרישום נערך בתאריך 24.1.2019, עמוד 39
שורות 6, 9-10).
עיון בהסכמי ההתקשרות עם הלקוחות מעלה תמיהה: מעבר לכך שרובם נחתמו
באותו תאריך, הגם שמדובר בלקוחות שונים, הם אינם נוקבים בסכום התמורה,
בכמות ובסוג הדלקים שיש לספק ובאורך תקופת ההתקשרות.
לא ברור כיצד מבצעת המערערת עסקאות למכירת דלקים כאשר פרטים חיוניים
הנוגעים לביצוע העסקה ותנאיה נפקדים מההסכמים.
76. אזכיר כי המערערת הייתה זו שהעבירה לידי המנהל את 11 החשבוניות על שם
חברת דלק בטענה שרכשה ממנה דלק.
משנציגי חברת דלק טענו כי מדובר בחשבוניות מזויפות והמערערת לא הביאה כל
ראיה לסתור זאת או להוכיח אחרת, לא נסתרה טענת המשיב על אי תקינות
החשבוניות והמערערת לא הוכיחה כי רכשה את הדלק אותו מכרה לכאורה
ללקוחותיה (פרוטוקול עמוד 54 שורות 1-15, עמוד 50 שורות 24-26, עמוד 55 שורה
6-7).
77. תמוהה העובדה, שלטענת המערערת, היא מקפידה שלא לספק דלק בלי הסכם
התקשרות עם לקוחותיה (עמוד 37 שורה 23: **"בלי הסכם התקשרות, אני לא מספק
דלקים"**), אולם לא טרחה להציג את הסכם ההתקשרות עם חברת דלק לאספקת
הדלק. ככל שהמערערת לא הוכיחה כי רכשה דלק, אך מובן הוא שלא יכלה למכור
דלק ללקוחותיה, בבחינת יש מאין.
78. על רקע כל המפורט לעיל, המערערת לא הצליחה להוכיח כי היא מקיימת פעילות
עסקית אמיתית בתחום הדלק וכי לא נועדה לשמש פלטפורמה לפעילות בלתי חוקית
להפצה ולניכוי של חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. בהינתן זאת, בדין ביטל המשיב
את רישומה כעוסק מורשה לעניין חוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ינואר 2020

ע"מ 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

סוף דבר

הערעור נדחה והחלטתו של המשיב על ביטול רישומה של המערערת כעוסק מורשה לפי חוק מע"מ, בעינה עומדת. משנדחה הערעור, יש מקום לחייב את המערערת בהוצאותיו המשפטיות של המשיב. מאחר שההכרעה בהליך העיקרי ניתנה על בסיס החומר הראיתי והסיכומים הקיימים בבקשה לסעד זמני, חיוב המערערת בתשלום הוצאותיו המשפטיות של המשיב יהיה נמוך ויעמוד על 15,000 ש"ח.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ב טבת תש"פ, 19 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת