



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

יחזקאל ארגי
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

מערער

נגד

מנהל מס ערך מוסף גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון-גוטליב
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

6

מבוא

1. לפני ערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף גוש דן (להלן – **המשיב**) לדחות את ההשגה שהגיש מר יחזקאל (חזי) ארגי (להלן – **המערער**) על חיובו בשומת מס תשומות לתקופה שבין חודש אוגוסט 2012 לחודש דצמבר 2013 על סך של 639,567 ש"ח (במונחי קרן).
2. במסגרת החלטתו בהשגה, שלל המשיב את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות המס מושא הערעור שהוצאו למערער על ידי חברת מ.ט.ר. מסחר קמעונאי ומתן שירותים בע"מ (להלן – **חברת מ.ט.ר.**; להלן – **החשבוניות**). לשיטת המשיב, המערער לא הוכיח כי החשבוניות מייצגות עסקה אמיתית של רכישת סולר מחברת מ.ט.ר., ובכל מקרה מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין משום שהמערער לא הוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינותן. לפיכך, אין לאפשר את ניכוי מס התשומות על פיהן.
3. המערער חולק על עמדת המשיב וטוען כי ניכה כדין את מס התשומות הכלול בחשבוניות. לטענתו, כל העסקאות שנערכו מול חברת מ.ט.ר. היו עסקאות אמת במסגרתן נמכר לו סולר על ידי נציג מורשה מטעם חברת מ.ט.ר. ושולמה על ידו תמורה מלאה. עוד טוען המערער כי נקט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות ולכן הוא עומד במבחן הפסיקתי המאפשר את ניכוי.
4. השאלה הניצבת בדיון היא, האם החשבוניות מושא הערעור "הוצאו כדין" והאם המערער רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בהן?

24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 בכלל זה יש לברר, האם החשבוניות משקפות עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים
- 2 והאמיתיים של העסקה.
- 3 5. ויובהר כבר כעת, על המערער הנטל להוכיח כי העסקאות המיוצגות על ידי
- 4 החשבוניות אינן ריקות מתוכן וכי רכש בפועל סולר מחברת מ.ט.ר., ולא מצד ג' אחר.
- 5 אולם בכך לא סגי.
- 6 על המערער להוכיח כי העסקה שהתקיימה במציאות היא זו המתוארת בחשבוניות
- 7 וכי רכש את הסולר מחברת מ.ט.ר. בכמויות ובסכומים המצוינים על גבי החשבוניות.

המסגרת הנורמטיבית

- 8
- 9 6. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **החוק** או **חוק מע"מ**) קובע כי,
- 10 עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס
- 11 שהוצאו לו "כדין".
- 12 7. חשבונית מס שהוצאה "כדין" היא חשבונית העומדת בדרישות החוק, דהיינו,
- 13 חשבונית שהוצאה על ידי עוסק מורשה אשר היה זכאי להוציאה והיא עומדת
- 14 בדרישות תקנות 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-
- 15 1973 באופן שכל הפרטים המצוינים בה נכונים ומלאים לרבות טיב הנכס הנמכר או
- 16 השירות שניתן, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.
- 17 8. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. **שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836**,
- 18 פסקה 22 (2005) (להלן – עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע כי "**הדרישה כי החשבונית תוצא**
- 19 **כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה**
- 20 **אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה**".
- 21 9. נהוג לחלק את המקרים בהם יישלל מהעוסק ניכוי מס תשומות לשני מקרים:
- 22 האחד, כאשר בבסיס החשבונית לא עומדת עסקה שהתקיימה בפועל והיא הוצאה
- 23 במרמה כדי להונות את רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה
- 24 "חשבונית פיקטיבית" מהטעם שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית.
- 25 השני, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שסופקה לו לא הייתה
- 26 של הספק או של נותן השירות האמיתי אלא היא הושאלה" מצד שלישי, שהוא צד
- 27 "זר" לעסקה. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית זרה" מהטעם שהיא
- 28 הוצאה על שם צד זר לעסקה. גם במקרה זה קיים יסוד "פיקטיבי" בחשבונית משום
- 29 שהיא אינה משקפת את ההתקשרות עם הספק האמיתי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

10. בשני המקרים, חשבוניות המס אינן משקפות את המציאות, שכן במקרה הראשון
2 כלל לא בוצעה עסקה (חשבונית "פיקטיבית") ובמקרה השני לא בוצעה עסקה בין
3 מי ששמו מופיע על גבי החשבונית לבין העוסק שניכר אותה (חשבונית "זרה").
11. המקרה השני הוא המקרה המעורר את ההתלבטות, האם להתיר את ניכוי מס
4 התשומות הכלול בחשבונית על ידי מקבלה. במקרה זה יש לברר מה הייתה תרומתו
5 של מקבל החשבונית ליצירת האפשרות שלא ישולם מס העסקאות על ידי מנפיק
6 החשבונית והאם נקט בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותו על מנת לוודא את
7 תקינות החשבוניות אותן קיזז.
- 8 לגבי המקרה הראשון, כאשר מוכח כי לא עמדה בבסיס החשבונית עסקה אמיתית,
9 פשיטא שאין להכיר בניכוי מס התשומות על פיה מהטעם הפשוט שבמקרה זה מקבל
10 החשבונית היה שותף לקנוניה להונות את שלטונות מע"מ (אהרן נמדר **מס ערך**
11 **מוסף** כרך ב' (מהדורה חמישית) (2013), פסקה 1708א).
12. אמת המידה, על פי הפסיקה, לשלילת זכאותו של העוסק לניכוי מס תשומות על פי
13 החשבונית, היא עצם הוצאתה שלא "כדין". אמת מידה זו נבחנת במשקפיים
14 אובייקטיביים ולמעשה אינה מושפעת ממאמצי העוסק למנוע את הנזק לקופת
15 המדינה. מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל**
16 **המכס ומע"מ**, פ"ד נג(3) 493, פסקה 14 (1999) (להלן – עניין **סלע**) שם נקבע כי
17 **"...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן האובייקטיבי, העולה בקנה אחד**
18 **עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו**
19 **המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו**
20 **וממאמציו למניעת הנזק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל,**
21 **גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה"** (ראו בנוסף, עניין **מ.א.ל.ר.ז.**,
22 פסקאות 24-25 לפסק דינו של כב' הנשיא א' ברק).
- 23 בית המשפט קבע בעניין **סלע**, כי התרת ניכוי תשומות על בסיס מבחן "סובייקטיבי"
24 עלולה לגרום לחסרון כיס לקופת המדינה ולפתוח פתח לרמאות. לכן, המבחן הראוי
25 לכיוון התנהגות לנטרול הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי, לא כל שכן כאשר
26 מדובר בתופעה נרחבת של חשבוניות פיקטיביות.
- 27 13. עם זאת, בית המשפט בעניין **סלע** היה ער לכך שתוצאה זו עלולה לגרום לאי צדק
28 במקרים מסוימים ולכן קבע, כי לצד המבחן האובייקטיבי, יחול חריג סובייקטיבי
29 מצומצם שחל כאשר **"...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד**
30 **שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות**
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים
2 שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (עניין סלע, פסקה 14).
3 "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול
4 שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (עניין מ.א.ל.ר.ז.,
5 פסקה 25).
6 14. יובהר כי החריג הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה הוא חריג מצומצם ביותר עד כדי
7 שניתן לראות בו כמטיל על העוסק "מעין אחריות מוחלטת" (עניין סלע) או "מעין
8 אחריות קפידה" (כלשונו של השופט מלצר בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין
9 ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 41 (26.8.2014) (להלן – עניין זאב שרון)).
10 15. על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בחריג הסובייקטיבי, כנדרש ממנו לצורך ניכוי מס
11 תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, עליו להוכיח כי נקט את כל האמצעים
12 הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות. מדובר ברף מחמיר הדורש
13 מהעוסק להוכיח, למעשה, כי נקט כל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל פסול
14 בחשבוניות אותן ניכח.
15 16. ויודגש, בדיקה טכנית שהיא למראית עין אינה מספקת.
16 מצופה מהעוסק לבצע את כל הבדיקות המוטלות עליו, באמת ובתמים, וזאת טרם
17 ביצוע העסקה וההתקשרות, ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבוניות
18 שקיבל (ראו, ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ
19 נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2, פסקה 15 (29.11.2017)).
20 17. בעניין זאב שרון נקבע כי, משעה שהתקיים המבחן האובייקטיבי ונקבע כי
21 החשבוניות הוצאו שלא כדין, קמה חזקה ניתנת לסתירה לפיה העוסק שקיבל את
22 החשבוניות אכן ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, וכי הנטל להפריך את החזקה
23 ולהוכיח את חוסר המודעות שלו לאי התקינות מוטל עליו.
24 הלכת זאב שרון עסקה אמנם בהחלטת המשיב להטיל כפל מס תשומות לפי סעיף
25 50(א1) לחוק מע"מ, אך הרציונל שבקביעת חזקה ניתנת לסתירה, נותר בעינו גם
26 לגבי שומת תשומות בגין חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
27 18. אשר לנטל ההוכחה בערעור מס ערך מוסף על ניכוי מס תשומות, נטל ההוכחה מוטל
28 כידוע על כתפי מנכח החשבוניות, מתחילת ההליך ועד סופו (ראו גם סעיפים 38 ו-
29 132 לחוק מע"מ).
30 נטל ההוכחה כולל בחובו הן את נטל השכנוע והן את נטל הבאת הראיות. שני נטלים
31 אלו מוטלים על העוסק, אף אם פנקסיו לא נקבעו כבלתי קבילים, שכן השאלה אם
32 החשבונית הוצאה "כדין", אם לאו, היא שאלה עובדתית לבר-פנקסית שהתשובה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 18-08-22481 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 לה אינה מצויה בספרי העוסק (ראו, ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16661-04-16 **סעידוב**
2 **קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2**, פסקה 17 (28.01.2018); ע"מ (מנהליים ת"א)
3 49874-08-15 **אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת**
4 **פשיעה חמורה** פסקה 23 (27.06.2018)).
5 הרציונל שבהטלת נטל ההוכחה על כתפי העוסק מבוסס על ידיעתו את פרטי ומהות
6 עסקיו, ידיעה שאיננה נחלתו של מנהל מע"מ. לעוסק אמורה להיות ידיעה מלאה
7 אודות הפרטים הנוגעים לממכר או לשירות שקיבל ולזהות הצדדים עימם התקשר
8 בעסקאות ולכן מן הראוי שנטל ההוכחה יוטל על כתפיו.

טענות הצדדים

טענות המשיב

11 19. המשיב הוציא למערער שומת מס תשומות על סך של 639,567 ש"ח (במונחי קרן).
12 בבסיס השומה עומדת טענתו העיקרית של המשיב לפיה המערער ניכה מס תשומות
13 על סמך 62 מסמכים על שם חברת מ.ט.ר, הנחזים כחשבוניות מס מהשנים 2012-
14 2013, כאשר בבסיס חשבוניות אלו לא עמדה עסקה אמיתית.
15 המשיב מבסס טענה זו, בין היתר, על חקירת פרשה של הפצת חשבוניות פיקטיביות,
16 ממנה עלה כי חברת מ.ט.ר הייתה מעורבת בעסקאות פיקטיביות בתחום הדלק
17 והסולר.
18 20. החלטת המשיב, לחייב את המערער להחזיר את סכום מס התשומות שניכה שלא
19 כדן, נשענת על הודעה שמסר בעל המניות הרשום בחברת מ.ט.ר, מר גדליה אייזנבך,
20 במסגרת חקירתו על ידי רשויות מע"מ, לפיה הוא שימש "איש קש" בחברה.
21 אייזנבך ציין בהודעתו, כי מי שניהל את חברת מ.ט.ר בפועל היה אדם בשם מיקי
22 ענתבי, כאשר הוא נרשם כבעל מניות פורמאלי בחברה בתמורה לעמלה חודשית.
23 אייזנבך אישר כי כלל לא היה מעורב בניהול החברה (נספח 5 לתצהיר המשיב,
24 הודעת גדליה אייזנבך מתאריך 14.1.2015, עמוד 8 שורות 197-207, 210-213). כן
25 ציין בהודעתו, כי אינו מכיר את המערער, אינו יודע אם סופק לו סולר כנגד
26 החשבוניות וכי לא הגיע אליו כל תשלום בגין החשבוניות (נספח 6 לתצהיר המשיב,
27 הודעת גדליה אייזנבך מתאריך 27.1.2015, עמודים 14-15 שורות 388-407).
28 21. המשיב הסתמך גם על עדותו של מנהל החשבוניות של חברת מ.ט.ר, מר רמי נחליאלי,
29 בפני חוקרי מע"מ, לפיה ליבת פעילותה של חברת מ.ט.ר הייתה קיזוז חשבוניות
30 פיקטיביות ("אני יודע שהרוב הגדול הוא פיקטיבי" (נספח 10 לתצהיר המשיב,
31 הודעת רמי נחליאלי מתאריך 14.1.2015, עמוד 3 שורה 49)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

22. זאת ועוד, מבדיקה שערך המשיב עלה, בין היתר, כי חברת מ.ט.ר לא העסיקה עובדים בתקופה הרלוונטית לשומה, לא שילמה דמי הובלה לקבלני משנה, לא היו לה מחסנים או מכלים לאחסון דלק והיא לא ניהלה מלאי סולר. כך שאין זה סביר שיכלה לספק את הסולר בכמויות ובמחירים המצוינים בחשבוניות, דהיינו, בהיקף כספי של למעלה משלושה וחצי מיליון ש"ח ובכמות של 623,000 ליטרים, בתקופה של שנה אחת.
23. מוסיף המשיב, כי במסגרת ההליך השומתי, המערער לא הציג ראיות המניחות את הדעת, כי מאחורי החשבוניות עמדו עסקאות אמיתיות, לדוגמא, המערער לא הציג תעודות משלוח או תעודות העמסה של הדלק, לא נערך רישום על אספקת הדלק ומועדי האספקה, לא הוצגו אסמכתאות לרכישת מכלית לאחסון הדלק או לרכישת משאית לשינוע הדלק ולא הוצגו עדויות של לקוחות שלכאורה רכשו מהמערער את הסולר שקנה מחברת מ.ט.ר (ראו החלטתי מתאריך 31.3.2019 בעניין אי זימון הלקוחות כעדים במשפט).
24. לכל זאת יש להוסיף את העובדה שהמערער לא נקט את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות. המערער התקשר בעסקה לרכישת סולר עם מר מיקי ענתבי, כנציג חברת מ.ט.ר, אולם לא בדק בזמן אמת אם ענתבי הוא אכן מיופה כוחה של חברת מ.ט.ר ומי שרשאי לפעול מטעמה בביצוע העסקה ובהנפקת החשבוניות. כמו כן, המערער לא ידע למסור בחקירתו הראשונה בפני המשיב פרטים מזהים על מר ענתבי (נספח 13 לתצהיר המשיב, הודעת המערער מתאריך 21.1.2015, עמוד 4 שורות 72-78).
- יצוין כי מר ענתבי ברח מהארץ ולכן לא נחקר בעניין התקשרותו הנטענת עם המערער.
25. המשיב מוסיף וטוען כי האופן בו שילם המערער לטענתו עבור רכישת הדלק, בשטרי כסף במזומן, כאשר רק לקראת חודש מאי 2013 שילם כמה פעמים ספורות באמצעות המחאות בנקאיות, מהווה אינדיקציה מחשידה לפעילות פיקטיבית. בצירוף האינדיקציות האחרות, יש בכך ללמד כי המערער לא נקט אמצעי זהירות מספקים לבדיקת כשירותה של העסקה וזוהות מוציא החשבוניות. המשיב מפנה להוראת סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ האוסרת על תשלום במזומן בסכום העולה על 20 אלף ש"ח (כיום כ- 24 אלף).
26. כפועל יוצא מהאמור לעיל, המשיב טוען כי, החשבוניות אינן משקפות עסקה אמיתית, במסגרתה רכש המערער סולר מחברת מ.ט.ר, ולמצער, לא בהיקף המצוין בהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 די בכך כדי להביא לפסילת החשבוניות ולאי התרת ניכוי מס התשומות על פיהן.
2 המשיב מוסיף כי המערער לא עמד בנטל להוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים,
3 בטרם התקשר בעסקה, לבדיקת הרשאתו של מר ענתבי לפעול בשם חברת מ.ט.ר.
4 ולהוציא את החשבוניות מושא הערעור על שמה. מאחר שלא ניתן לומר כי המערער
5 עמד באמת המידה הנדרשת להוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים העומדים
6 לרשותו לבדיקת תקינות המסמכים הנחזים לחשבוניות, אין להתיר את ניכוי מס
7 התשומות על פיהם ובדין הוצאה שומת התשומות למערער.

טענות המערער

8
9 27. המערער טוען כי התקשרותו עם חברת מ.ט.ר הייתה אך ורק בעסקאות אמת של
10 רכישת סולר.
11 לתמיכה בטענה זו הציג המערער תצהיר של נהג תובלה, מר דואיב אלירן, לפיו נהג
12 להוביל סולר מחברת מ.ט.ר למערער, על פי הוראותיו של מר מיקי ענתבי.
13 28. המערער הגיש תדפיס מחשבון הבנק שלו שמעיד כי משך מחשבונו המחאות
14 בנקאיות לטובת חברת מ.ט.ר וכן על הפקדת ההמחאות בחשבון הבנק של מ.ט.ר.
15 המערער טוען כי יש בכך ללמד על הקשר בין רכישת הסולר מחברת מ.ט.ר לתשלום
16 עבורו.
17 29. לעניין הטענה כי לא בדק את כשרות מוציא החשבוניות, טוען המערער כי כל
18 החשבוניות עברו תחת שבט ביקורתו של יועץ המס ומנהל החשבוניות מטעמו, מר
19 יצחק כהן. לתמיכה בטענה זו הגיש המערער מסמך מחודש דצמבר 2017 בו אישר
20 מר כהן כי בדק את אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים של חברת מ.ט.ר: **"הריני**
21 **מאשר... עשינו מאמץ מספיק על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות וחשוב לציין**
22 **שבשנים שהיו דוחות מקוונים למע"מ בדקנו נקוי [צ"ל "ניכוי"] מס במקור וניהול**
23 **ספרים במע"מ והוכנו דוחות מכוונים [צ"ל "מקוונים"]...."** (נספח ז' להודעת
24 הערעור).
25 30. המערער הגיש מסמך מתאריך 10.12.2017, בכתב ידו של מר רמי נחליאלי, מנהל
26 החשבוניות של חברת מ.ט.ר, בו אישר כי: **"...דיווחתי למס ערך מוסף את כל**
27 **ההכנסות המצורפות למכתב זה בשנים 2012-2013 כמנהל החשבוניות של מ.ט.ר**
28 **... באותה תקופה"** (נספח ז1 להודעת הערעור).
29 31. המערער טוען כי, בזמן אמת, היה לו יסוד סביר להניח כי מר מיקי ענתבי, מוציא
30 החשבוניות, פעל בסמכות מטעם חברת מ.ט.ר (סיכומי המערער סעיף 11) וציין כי
31 ענתבי פעל מכוח יפוי כוח שקיבל מבעל החברה, מר גדליה אייזנבך. המערער הפנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 להודעתו של מר אייזנבך בפני חוקרי מע"מ בה אישר כי נתן לענתבי ייפוי כוח לנהל
2 את חברת מ.ט.ר, לחתום על מסמכים בשמה ולעשות במסגרתה כל פעולה הדרושה
3 לניהול העסק (נספח 5 לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 14.1.2015 עמוד 3 שורות
4 57-62, עמוד 8 שורות 195-196). מאחר שענתבי, שניהל בפועל את חברת מ.ט.ר,
5 הוציא את החשבוניות מכוח ייפוי כוח שקיבל מבעל החברה, לא ניתן לומר כי נפל
6 בהן פגם באופן השולל את ניכוי מס התשומות על פיהן.

דיון והכרעה

7
8 32. דרך הילוכי בערעור זה יהיה כדלקמן:
9 תחילה אדון בטענתו העיקרית של המשיב, כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה
10 אמיתית לרכישת סולר מחברת מ.ט.ר.
11 בהנחה שמלוא האינדיקציות ילמדו כי מאחורי החשבוניות לא עמדה עסקה בעלת
12 תוכן אמיתי של רכישת סולר מחברת מ.ט.ר, המסקנה תהא שהחשבוניות מושא
13 הערעור הן "פיקטיביות" ולכן הוצאו שלא כדין. לעניין זה, גם אם המערער יצליח
14 להוכיח כי מכר סולר ללקוחותיו בתקופה הרלוונטית, לא יהיה בכך לסייע לו. על
15 מנת שהחשבוניות ייחשבו לתקינות, על המערער להוכיח כי רכש את הסולר מחברת
16 מ.ט.ר, ולא מצד ג' אחר. העסקה היחידה הנבחנת בערעור זה היא זו המתוארת
17 בחשבוניות, וככל שהמערער לא יצליח להוכיח כי התקיימה בפועל, ייפסלו
18 החשבוניות מינה וביה.
19 יובהר כי לאותה מסקנה אגיע, אף אם חומר הראיות ילמד כי המערער רכש את
20 הסולר מחברת מ.ט.ר, אולם לא רכש אותו בהיקף ובשווי המפורט בחשבוניות. גם
21 במקרה זה ייפסלו החשבוניות ולא תישמע הטענה כי הן מייצגות בחלקן עסקה
22 אמיתית בין הצדדים הנכונים שלה.
23 אולם כבר כעת יש מקום להערה הבאה: המשיב סבור כי יש מקום לבחון את
24 האמצעים שנקט המערער לבדיקת זהות מוציא החשבוניות והאם בדק בזמן אמת
25 את כשירותו של מר ענתבי להוציא את החשבוניות מטעם חברת מ.ט.ר. המשיב
26 קיים דיון ארוך בשאלה זו בסיכומיו (סעיפים 48-58 לסיכומי המשיב).
27 אודה כי טענה זו של המשיב אינה נהירה לי. הרי ממה נפשך? אם המערער יוכיח,
28 ברף הוכחה של מאזן ההסתברויות החל במשפט האזרחי, כי החשבוניות מייצגות
29 עסקה אמיתית למכירת סולר מחברת מ.ט.ר, בהיקף ובשווי כמפורט בהן, הרי
30 שהחשבוניות תקינות וממילא לא תהיה נפקות לשאלה, אלו צעדים ננקטו לבדיקת
31 תקינות החשבוניות. ואם לא יצליח המערער להוכיח כי החשבוניות מייצגות עסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

אמיתית, בין משום שאין מאחורי החשבוניות תוכן כשלהו ובין משום שהן אינן
משקפות את ההיקף הנכון של העסקה, הרי שהחשבוניות הן "פיקטיביות" וגם
במקרה זה לא תהיה נפקות לבדיקת האמצעים שנקט המערער לבדיקת תקינות
החשבוניות.
הרי, המערער אינו טוען שרכש את הסולר מספק אחר, שאינו חברת מ.ט.ר, שאז
הייתה עשויה להתעורר השאלה האם החשבוניות של מ.ט.ר הושאלו על ידי אותו צד
ג' בעסקה האחרת ("חשבוניות זרות", ראו סעיף 9 לעיל). לו זו הייתה השאלה, היה
אכן מקום לבחון את מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות. אולם בהינתן
העובדה, שאין מחלוקת כי מיקי ענתבי, מוציא החשבוניות, היה הרוח החיה
והמוציא והמביא בחברת מ.ט.ר, הרי גם אם המערער היה מבצע את הבדיקות
הנדרשות לגבי תקינות החשבוניות בזמן אמת, היה "מגלה" כי החשבוניות הוצאו
על ידי מי שהיה זכאי לכאורה להוציאן וכי הן אינן מושאלות מצד ג', זר לעסקה.
עם זאת, עדיין יש ערך לטעמי לדיון בבחינת האמצעים שנקט המערער לבדיקת
כשרות החשבוניות, אולם לא כבחינה העומדת בפני עצמה במובן זכאות המערער
להגנה של החריג הסובייקטיבי, אלא כאינדיקציה נוספת, המצטרפת לאינדיקציות
האחרות, לצורך בחינת קיומה או אי קיומה של עסקה בעלת תוכן אמיתי על פי
החשבוניות. מילים אחרות, את התעלמות המערער מחשדות שהיו צריכים לעורר
ספק בלב האדם הסביר, ואת אדישותו לנורות האזהרה, יש לפרש כמלמדים על אי
קיומה של עסקה אמיתית בבסיס החשבוניות.
33. אפנה אפוא לבחינת השאלה, האם בבסיס החשבוניות עמדה עסקה אמיתית בין
המערער לבין חברת מ.ט.ר כמפורט בהן, וזאת בהתבסס על מכלול הראיות
והעדויות שנפרשו בפניי.
(הערה כללית : ההפניות להלן למספרי העמודים והשורות בפרוטוקול דיון ההוכחות
תעשנה לפי סידורם בתמליל ההקלטה המופיע במערכת נט המשפט).

טענתו העיקרית של המשיב – החשבוניות אינן מייצגות עסקת אמיתית

34. אין חולק כי חברת מ.ט.ר, שנוהלה על ידי מר מיכאל (מיקי) ענתבי, הייתה מעורבת
בעבר בעסקאות פיקטיביות בתחום הדלק והסולר (פרוטוקול עמוד 113 שורות 6-8,
ו-12-15).
הגם שהצדק עם המערער כי אין בכך לקבוע מסמרות בדבר הפיקטיביות של
העסקאות הנדונות בערעור זה, עדיין יש בעובדה זו כדי להעלות את רף השכנוע,
המוטל עליו ממילא, להוכיח כי העסקאות שנעשו בינו לבין חברת מ.ט.ר הן עסקאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 18-08-22481 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 אמת, דהיינו, כי רכש סולר מחברת מ.ט.ר בכמויות ובמחירים המצוינים על גבי
2 החשבוניות.

3 לצורך כך, נדרש כי המערער יציג ראיות ברורות ומשכנעות המוכיחות כי חברת
4 מ.ט.ר מכרה לו סולר וכי כלל החשבוניות שביקש לנכות בספריו משקפות עסקה
5 אמיתית, ובמילותיו שלו כי הוא "הצדיק היחידי בסדום" (נספח ח לכתב הערעור,
6 מסמך "המשך דיון בהשגה" מתאריך 29.6.2018 פסקה 22).

7 האם עמד המערער ברף הגבוה המוטל עליו בערעור זה? חוששני כי התשובה לכך
8 היא בשלילה. אסביר ואפרט.

האם המערער רכש סולר מחברת מ.ט.ר?

9
10 35. אזכיר, בערעור זה נדונים 62 מסמכים, הנחזים להיות חשבוניות מס, מהשנים 2012-
11 2013. הסכום הכולל של החשבוניות עומד על סך של 3,667,290 ש"ח בגין תקופת
12 פעילות של כשנה וסכום מס תשומות הגלום בהם עומד על סך של 639,567 ש"ח.
13 סכום זה ניכה המערער בדוחותיו לרשויות מע"מ וכעת הוא נדרש על ידן להשיבו
14 משום שלטענתן הוא נוכח שלא כדין. יצוין כי כל החשבוניות מושא הערעור הוצאו
15 למערער על ידי גורם אחד, חברת מ.ט.ר.

16 36. המשיב טוען כי חברת מ.ט.ר לא יכלה לספק למערער את כמויות הסולר המפורטות
17 בחשבוניות, 623,000 ליטרים, ובשווי של למעלה משלושה וחצי מיליון ש"ח.
18 מבדיקה שערך המשיב עלה, כי לחברת מ.ט.ר לא היו עובדים, היא לא דיווחה על
19 הוצאות הובלה לקבלני משנה, לא היו לה מחסנים או מכלים לאחסון הדלק והיא
20 לא ניהלה מלאי סולר. בנוסף לכך, מחקירה שהתנהלה נגד חברת מ.ט.ר עלה כי
21 הספקים עימם התקשרה בעסקאות, לא עסקו באספקת סולר (סעיף 35 לכתב
22 התשובה, סעיפים 35-38 לתצהיר נציג המשיב).

23 על בסיס ממצאים אלו הגיע המשיב למסקנה, כי לא ניתן לומר כי לחברת מ.ט.ר,
24 "ספק הסולר" של המערער, היה סולר למכור לו, וודאי לא בכמויות שפורטו
25 בחשבוניות. מסקנה זו הובילה את המשיב לקביעה כי החשבוניות אינן משקפות
26 עסקה אמיתית.

37. מסקנה זו מקובלת עלי.

28 מחומר הראיות עולה כי לחברת מ.ט.ר לא היה סולר למכור, וודאי לא בכמויות
29 המפורטות בחשבוניות. משלא עמד המערער בנטל להוכיח אחרת, מתחייבת
30 המסקנה כי המערער לא רכש סולר מחברת מ.ט.ר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

38. אציין, כי כבר בחקירותיו הראשונות במשטרה, התבקש המערער להתמודד עם הטענה כי לא סופק לו סולר על ידי חברת מ.ט.ר:
- ש: אני אומר לך שאותו מיקי הביא לך חשבוניות מס אבל הוא לא סיפק לך את הסולר מה תגובתך? ת: הוא סיפק לי סולר אין דבר כזה לא סיפק לי סולר" (ראו, נספח 14 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך 30.1.2015 עמוד 2 שורות 5-6. ראו גם נספח 13 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך 21.1.2015 עמוד 6 שורות 148-150).
- המשיב חזר על טענה זו גם בנימוקי השומה וגם בכתב התשובה בערעור, כך שהמערער היה מודע לה היטב (ראו סעיף 2.4 לנימוקים להחלטה המשיב בהשגה וסעיפים 21, ו-35-37 לכתב התשובה).
- בנסיבות אלה, היה על המערער להציג, הן בפני המשיב בהליך השומתי והן בפני בית המשפט בהליך הערעור, את מלוא התשתית הראייתית להוכחת אמיתות העסקאות שבבסיס החשבוניות. בוודאי שאין מקום מצדו לטענה של "הרחבת חזית" ואין לקבל את טענתו כי הוא נדרש "להתנבא" לגבי טענות אפשריות של המשיב.
39. בעדותו הראשונה ציין המערער כי רכש משאית עם מכלית בנפח אחסון של 10,000 ליטר סולר (נספח 13 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך 21.1.2015 עמוד 2 שורות 6-7). המערער לא זכר בחקירתו מתי קנה את המכלית ומתי החל למכור סולר (שם, עמוד 6 שורות 157-164). מנהל החשבוניות של המערער, מר יצחק כהן, אמנם העיד כי המערער העביר לו חשבונית של רכישת משאית ומכלית דלק וכן כי ראה את המשאית (עמוד 87 שורות 18-24), אולם לא הוצגו מסמכים בתמיכה לכך, לא במסגרת ההליך השומתי ולא במסגרת הליך הערעור (עמוד 16 משורה 32 עד עמוד 17 שורה 2, עמוד 17 שורות 16-33), וזאת למרות שהמערער טען בחקירתו כי קיים רישום מסודר אצל מנהל החשבוניות המעיד על רכישת המכלית.
40. המערער ביקש להטיל את האחריות למחדל זה לפתחו של המשיב, אולם דומה כי נתבלבלו לו היוצרות.
- אין זה מתפקידו של המשיב לבדוק רישומים על רכישת מכלית על שם המערער במרשמי שע"מ (שירותי המחשב של המשיב) או בספרים ובקלסרים התפוסים בידו, ככל שיש כאלו. על המערער מוטל הנטל להוכיח את גרסתו בראיות משכנעות, וכפי שצינתי לעיל, מדובר בנטל מוגבר, בנסיבות דנן.
41. באופן דומה, למרות שהמערער ציין בחקירתו כי קיבל לידי תעודות משלוח בגין אספקת הסולר (נספח 13 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך 21.1.2015 עמוד 5 שורה 134), הוא לא הציג תעודות משלוח או תעודות העמסה, לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

במסגרת ההליך השומתי ולא במסגרת הליך הערעור (עמוד 30 שורות 27-32, עמוד 31 שורות 1-11: "האמת שחיפשתי את זה עוד פעם ולא מצאתי. מן הסתם זרקתי אותן").

42. בסופו של יום, המסמכים היחידים שבפניי, שמתעדים את רכישות הסולר, הם החשבוניות מושא המחלוקת, ללא תמיכה של מסמכים נוספים.

כלל ידוע הוא, שכאשר בעל דין נמנע מהבאת עד או מהצגת ראיה, שנמצאים בשליטתו, חזקה היא, שלו הובאו העד או הראיה, הם היו פועלים לרעתו (עניין **זאב שרון** פסקה 34)).

מחדלו של המערער להביא את מלוא הראיות בערעור ייזקף אפוא לחובתו (ראו גם החלטתי מתאריך 31.3.2019 בעניין אי זימון הלקוח ג'לאל לעדות).

43. זאת ועוד, בפי המערער היו גרסאות שונות ומשונות לגבי מנגנון אספקת הסולר, אופן העברת התשלום לחברת מ.ט.ר ומכירת הסולר ללקוחותיו.

כפי שיובהר להלן, גרסאות המערער לא עמדו במבחן החקירה שכנגד, אינן מתיישבות עם הגרסאות שמסרו העדים מטעמו, אינן עומדות במבחני ההיגיון והשכל הישר ולמעשה ניתן לומר כי כלל לא הוכחו. אסביר.

44. המערער ציין כי בשנים שבמחלוקת (8/2012-12/2013) רכש את הסולר מחברת מ.ט.ר, באמצעות מר מיקי ענתבי, ומכר את הסולר לעוסק בשם אספקת אנרגיה שמאחוריו עמד אדם בשם ג'לאל (עמוד 18 שורות 16 ו-30).

כך תאר המערער, בחקירתו בפני המשיב, את תהליך הרכישה והאספקה של הסולר: "מיקי היה מביא את הסולר במכלית. את הסולר היה מביא למושב אחיסמך ששם יש לי מכלים והיה שופך את הסולר לשם וסולר זה הייתי מוכר. היו פעמים שהמשאית מטעמו של מיקי הייתי מביאה לי גם לדרך השבעה, ששם המחסן של ג'אלל, ומרוקן שם את הסולר. והיו הרבה פעמים שהייתי בא עם המשאית שלי ליד כרמי יוסף והיינו נפגשים משאית ומשאית והנהג של מיקי היה מעביר לי את הסולר" (נספח 13 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך 21.1.2015 עמוד 3 שורות 51-54).

45. ברם, גרסה זו של המערער אינה תואמת את עדותם בבית המשפט של העדים מטעמו:

היא אינה תואמת את עדותו של מר גדליה אייזנבך, הבעלים הרשום של חברת מ.ט.ר, לפיה לא הייתה למיקי ענתבי מכלית דלק או תחנת דלק לאספקת דלק בתקופה הרלוונטית לערעור (2012-2013) (עמוד 65 שורה 19).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 כמו כן, היא אינה תואמת את עדותו של מר רמי נחליאלי, מנהל החשבונות של חברת
2 מ.ט.ר, לפיה לא היו לחברת מ.ט.ר. נהגים או משאיות או מלאי סולר בתקופה
3 הרלוונטית לערעור (עמוד 118 שורות 8-10).
4 46. במסגרת חקירתו הנגדית ציין המערער כי, נוסף על המשאית שהכילה 10,000 ליטר
5 סולר, הוא החזיק במושב אחיסמך כמה מכלים נוספים לאחסון הסולר: אחד בנפח
6 של 6,000 ליטר, השני בנפח של 3,000 ליטר ועוד כמה קוביות בנפח של 1,000 ליטר
7 כל אחת (עמוד 17 שורות 9-10).
8 עדותיו בבית המשפט בנוגע לאופן אספקת הסולר הייתה רוויית סתירות:
9 תחילה טען כי לא נסע הלוך ושוב עם המשאית שלו ("עשה נגלות") אבל אחר כך
10 שינה את גרסתו בטענה כי היה לו "בלאק": **"כששאלת אותי את זה אז, כאילו,**
11 **בלאק כזה, אבל אני עם המשאית שלי, אני מוכן להעיד במכונת אמת שבאתי**
12 **לפעמים, לדוגמה, לקחתי 10 ועוד 10"** (עמוד 22 שורות 7-8, עמוד 32 שורות 24-34).
13 אחר כך העיד, כי כאשר דובר על רכישה של כמות גדולה של סולר, הוא לא נסע עם
14 המשאית שלו אלא השינוע נעשה ישירות על ידי חברת מ.ט.ר. ללקוח שלו (עמוד 20
15 שורה 29). כאשר נשאל כיצד סופקה לו כמות גדולה של סולר, למשל של 30,000
16 ליטר, השיב: **"מיקי ענתבי מחברת 'מטר' היה שולח הובלות, הייתה שם גם מכלית**
17 **של 18,000 ליטר, גם עם נהג... כשהוא היה שולח את זה להובלות זה היה יורד**
18 **ישר במחסן ביפו של ג'אלל... אני הייתי לוקח את התיווך שלי... קניה ומכירה"**
19 (עמוד 20 שורות 8-17).
20 המערער העיד כי היה בקשר ישיר עם נהג ההובלות שעבד עם מיקי ענתבי והיה
21 מעדכן אותו היכן לפרוק את הסחורה (עמוד 24 שורות 1-3) וכאשר הייתה כמות
22 גדולה של סולר, הנהג היה נוסע הלוך ושוב, "עושה נגלות" (עמוד 22 שורות 9-24).
23 לתמיכה בגרסתו, הביא המערער תצהיר של נהג המשאית, מר אלירן דואיב, שלפי
24 הטענה הוביל אליו את הסולר מחברת מ.ט.ר.
25 לפי עדותו של מר דואיב, הוא הוביל סולר למערער על פי הנחיותיו של מיקי ענתבי
26 מחברת מ.ט.ר. (עמוד 45 שורות 10-24), לפחות 10-12 פעמים (עמוד 47 שורות 6-9)
27 וכי עמד בקשר ישיר עם המערער שעדכן אותו היכן לפרוק את הסולר (עמוד 45
28 שורות 22-27).
29 ברם, דבריו אלו של מר דואיב לא נתמכו במסמכים. לא הוצגו רישומים של
30 המשלוחים שביצע (עמוד 41 שורות 27-29) ולא הוצגו חשבוניות שהוציא לחברת
31 מ.ט.ר. עבור ההובלה (עמוד 41 שורות 30-31, עמוד 45 שורות 16-19).
32 47. בהמשך הדברים הלכו ובלטו הסתירות בין גרסת המערער לגרסתו של דואיב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 דואיב העיד כי ביצע הובלות של סולר במשאית בנפח של 10,000 ליטר, ולא כטענת
2 המערער בנפח של 18,000 ליטר (עמוד 41 שורות 6-7).
3 דואיב סתר את טענת המערער כי "עשה נגלות". כשנשאל אם היו פעמים בהם ביצע
4 משלוחים הלוך ושוב לאותו יעד, כשהייתה הזמנה גדולה מ-10,000 ליטר, השיב:
5 "לא זכור לי שזה, לא זכור לי שהיה משהו" (עמוד 41 שורות 21-24), כך שלא ברור
6 כיצד הוביל משלוחים של 20 אלף ליטר או 30 אלף ליטר שהיו חלק מהעסקאות
7 הנטענות בין המערער לחברת מ.ט.ר.
8 דואיב אף לא אישר כי ביצע הובלות למחסן של לקוח המערער ביפו (גילאל), כטענת
9 המערער.
10 בסופו של דבר, עדותו של מר דואיב לא קנתה את אמוני ועל רקע הסתירות בינה
11 לבין גרסת המערער, יש לתת לה משקל נמוך עד אפסי.
12 אף אם הייתי מניחה לרגע, לטובת המערער, כי ניתן ללמוד ממנה כי סופק לו סולר
13 ממיקי ענתבי, ואינני סבורה כך, אין בה ללמד דבר וחצי דבר אם היקף הסולר
14 שלכאורה סופק תואם את הפירוט שבחשבוניות, ודי בכך כדי לפסול אותן.
15 48. יתירה מכך, יש לייחס משקל לכך שהמערער לא הגיש תצהיר מבעוד מועד מטעם
16 הלקוח גילאל על מנת שיעיד ויתמוך בגרסתו על מכירת הדלק (עמוד 33 שורות 9-10,
17 כן ראו החלטתי בעניין מתאריך 31.3.2019).
18 כאשר נשאל המערער בחקירתו בבית המשפט מדוע לא הציג, מבעוד מועד, צילומים
19 המעידים על אספקת הסולר לגילאל, בהתאם לטענתו בפני חוקרי מע"מ כי צילומים
20 אלו מצויים בידו, השיב כי חלף זמן רב ולכן אין ביכולתו להביא את הצילומים
21 (נספח 13 לתצהיר המשיב, עמוד 2 שורות 30-31, עמוד 32 שורות 1-16).
22 49. גם העובדה שהמערער ציין בעדותו כי לא בדק את תקינות הדלק שרכש, אם הוא
23 מהול או לא, והסתפק בבדיקה שיעשו לקוחותיו (עמוד 27 שורות 1-7), היא תמוהה
24 ומהווה אינדיקציה נוספת לאי אספקת הסולר מהחברה.
25 50. באופן דומה יש להשקיף על עדותו של מנהל החשבוניות של חברת מ.ט.ר, מר רמי
26 נחליאלי.
27 כשנשאל מר נחליאלי בחקירתו, האם ניתן לומר שלחברת מ.ט.ר לא היה דלק
28 למכור, השיב: "לא, אין דבר כזה שלא היה דלק בכלל... היה כמות מסוימת של
29 דלק, שהיא חלק קטן מכל מה שהיה המחזור של החברה..." (עמוד 102 שורות 19-
30 22).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

אולם גם אם לחברת מ.ט.ר היה דלק, אין בעדות זו ללמד כי היא סיפקה אותו למערער ובכל מקרה אין בה לתרום להוכחת כמות הסולר שנמכרה ואם היא תואמת את המפורט בחשבוניות באופן המלמד על אמיתותן.

51. ואפילו אם הייתי צועדת כברת דרך עם טענת המערער ומניחה לרגע כי לחברת מ.ט.ר היה סולר למכירה, לא הוכח כי היו לה הכמויות הנכבדות המתוארות בחשבוניות, 623,000 ליטרים, בתקופת השומה, ולא הוכח כי כמויות אלו נמכרו דווקא למערער. מכאן, שלא הוכח כי החשבוניות משקפות עסקאות אמיתיות.

יפים לכאן דברי כב' השופט קירש בעניין (ע"מ (מנהליים ת"א) 2583-07-14 ב. פס אפיק דלקים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף היחידה לפשיעה חמורה פסקה 54 (31.03.2019):

"אינני יכול לקבל את נסיון המערער להקיש מן העובדה שהיו (אולי) בידי שוי כמויות, אפילו כמויות נכבדות, של דלק, כי כמויות אלו נמכרו דווקא למערער ועל כן החשבוניות הנדונות כאן הן בהכרח אמיתיות".

52. אם לא די בכך, התנהלות המערער במזומן, מלמדת על כוונתו לטשטש את האפשרות להתחקות אחר אופן ביצוע העסקה ולכן תהווה אינדיקציה נוספת ומשמעותית לפיקטיביות החשבוניות. על כך להלן.

התנהלות במזומן – סממן מחשיד

53. תשלום התמורה במזומן, בפרט בסכומים העומדים בניגוד להוראת סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ, מלמד על כוונה להסתיר מעיני רשויות מע"מ את נתיב הכסף במטרה למנוע אפשרות להתחקות אחר אופן ביצוע העסקאות.

טענות שונות ומשונות, העומדות בניגוד לכללי ההיגיון, על כספים במזומן בסכומים גדולים שהחליפו ידיים "על הדרך", במקומות ציבוריים חשופים לעיני כל וללא כל אבטחה, לא ניתן לקבל, ויש בהם ללמד על התנהלות חשודה המאפיינת עסקה פיקטיבית.

54. למרות שהיה מצופה כי עסקה לרכישת סולר בשווי של למעלה מ- 3.5 מיליון ש"ח תהא מלווה בהתקשרות בהסכם, המערער ציין בעדותו בבית המשפט כי לא זכור לו אם נחתם הסכם בינו לבין חברת מ.ט.ר ובכל מקרה לא הוצג כל הסכם (עמוד 9 שורות 29-32).

55. המערער ציין כי שילם עבור הסולר במזומן או בשיק בנקאי (עמוד 10 שורות 9-1):

"אני הייתי משלם לו בכסף מזומן כי הייתי מקבל כסף מזומן... אם היה כסף בבנק הייתי משלם בצ'ק בנקאי" (עמוד 7 שורה 29, עמוד 8 שורות 17-18).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 המערער העיד כי היה מקבל לידיו שיקים פתוחים מלקוחותיו, מפקיד אותם בבנק
2 ולאחר שהיו נפדים למזומנים היה משלם באמצעותם למיקי ענתבי (עמוד 11 שורות
3 1-6, 31-34). המערער ציין כי המזומנים נמסרו לענתבי ביום האספקה של הסולר או
4 ביום שלמחרת (עמוד 10 שורות 21-26) וכי לא נהג להחזיק מזומנים בביתו יותר
5 מיום אחד (עמוד 11 שורות 18-21). עוד ציין כי לא שילם לנהג ההובלות עבור הסולר
6 אלא היה נפגש עם ענתבי לאחר האספקה ומשלם לו במזומן כנגד קבלת חשבונית
7 (עמוד 21 שורות 16-21).
- 8 56. גרסת המערער, לגבי אופן התשלום עבור רכישת הסולר, אינה יכולה להתקבל, מכל
9 הטעמים המפורטים להלן.
- 10 57. המערער לא הציג ראיות להוכחת טענתו, כי קיבל שיקים מלקוחותיו, כי פדה אותם
11 בבנק למזומנים וכי שילם לחברת מ.ט.ר את התמורה הנקובה בחשבוניות (עמוד 14
12 שורות 24-27).
- 13 המערער לא הציג תדפיסי בנק המעידים על הפקדת השיקים שקיבל לטענתו
14 מלקוחותיו, על משיכתם במזומנים ועל הסכומים והמועדים הרלוונטיים להפקדות
15 ולמשיכות.
- 16 המערער לא הציג את צילומי השיקים שהופקדו על ידו בבנק ושבאמצעות פדיונם
17 שילם לטענתו לחברת מ.ט.ר את התמורה הנקובה בחשבוניות (עמוד 14 שורות 24-
18 27).
- 19 58. יתרה מזאת, הכיתוב על גבי החשבוניות אינו מתיישב עם גרסת המערער.
20 למרות שהמערער טען כי התשלום לחברת מ.ט.ר היה במזומנים, בחלק
21 מהחשבוניות מצוין תאריך תשלום המאוחר בימים ספורים עד שבועיים ממועד
22 האספקה כביכול. המערער לא ידע להסביר בחקירתו את משמעות הדברים: "לא
23 יודע למה בחשבונית רשום עד ה-31.8, אני שילמתי במזומן... הוא לא נתן לי
24 אשראי. בהמשך הזמן... הייתי מביא לו כסף למחרת" (עמוד 10 שורות 10-17).
- 25 59. המערער העיד כי העביר עשרות אלפי שקלים במזומן במעטפות למיקי ענתבי
26 במקומות שונים, בביתו בבית שמש, בתחנת דלק, ברחוב, ברכב (עמוד 39 שורות 33-
27 34):
- 28 "ת: הייתי בא, מביא לו את הכסף, היינו נפגשים במקום, אף פעם לא הייתי
29 משאיר עלי את הכסף... ש: איפה היית נותן לו את זה, ברחוב? ת: כן, הוא היה בא
30 עם אוטו חצי דרך, אני הייתי בא חצי דרך... עד מאה אלף שקל... ש: אז היית שם
31 לו במעטפה ונותן לו ככה, באמצע הרחוב ביד? ת: כן מעטפה של הבנק ... באוטו...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 הייתי בא עם אוטו, הוא היה בא עם אוטו..." (עמוד 39 שורה 25 עד עמוד 40 שורה
2 10).

3 התנהלות זו, של העברת סכומים גדולים של שטרי כסף, במקומות ציבוריים
4 חשופים לעיני כל, במעטפות, אינה סבירה ולכן לא ניתן לבסס עליה הוכחה על
5 תשלום תמורה עבור הסולר.

6 זאת ועוד, גרסת המערער הייתה "גרסה מתפתחת" באופן הפוגם באמינותה
7 ובמשקל שיש לייחס לה.

8 תחילה טען המערער כי העביר את המזומנים למיקי ענתבי בלבד. בהמשך חקירתו
9 ציין כי רק ב-85 אחוז מהפעמים העביר את המזומנים ישירות לענתבי ולבסוף ציין
10 כי בכמה פעמים העביר את המזומנים לנהג ההובלות (עמוד 14 שורות 29-31, עמוד
11 15 שורה 1).

12 כך גם לעניין החשבוניות, בחקירתו הראשונה ציין המערער כי קיבל את החשבוניות
13 אך ורק ממיקי ענתבי (נספח 13 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער מתאריך
14 21.1.2015 עמוד 3 שורות 56-57; נספח 14 לתצהיר נציג המשיב, הודעה של המערער
15 מתאריך 30.1.2015 עמוד 2 שורות 32-33: "האם אחד הנהגים היה מביא לך את
16 החשבוניות או רק מיקי ענתבי הביא לך חשבוניות? ת: רק מיקי הביא לי את
17 החשבוניות").

18 ברם, המערער לא הסביר ממי קיבל את החשבונית בפעמים בהם מסר את התשלום
19 באמצעות נהג ההובלות (עמוד 15 שורה 1).

20 יתירה מכך, לפי גרסת המערער, הוא היה זקוק למזומנים כדי לרכוש סולר מחברת
21 מ.ט.ר. אם כך, היינו מצפים שתהא סמיכות זמנים בין מועד הוצאת החשבוניות
22 מחברת מ.ט.ר לבין מועד הוצאת החשבוניות מהמערער ללקוחותיו (שאת השיקים
23 שקיבל מהם פדה למזומנים, לפי טענתו). ברם, החשבוניות שצורפו בנספחים 3 ו-4
24 לתצהיר נציג המשיב אינן מלמדות על סמיכות זמנים באופן התומך בגרסה זו של
25 המערער.

26 המערער יכול היה בנקל לתמוך את גרסתו גם על ידי השוואה בין כמות הסולר שרכש
27 מחברת מ.ט.ר, שלטענתו הייתה הספקית המרכזית אם לא הבלעדית שלו בשנים
28 הרלוונטיות (עמוד 18 שורות 15-16), לבין כמות הסולר שמכר ללקוחותיו. השוואה
29 שכזו לא הוצגה על ידי המערער, לא במסגרת ההליך השומתי ולא בפני בית המשפט.

30 כאן המקום להעיר, שוב, כי יש לדחות את טענת המערער כי "אם רצה המשיב היה
31 יכול לבדוק למי נמכר סולר ע"י המערער, ובכך לערוך התאמה כמותית של
32 הסחורות" (סעיף 24 לסיכומים). כפי שצוין לעיל, אין זה מתפקידו של המשיב לבסס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

את גרסת המערער. על המערער הנטל להוכיח את גרסתו, ובנסיבות ערעור זה, אף
באופן מוגבר.
63. לצורך ביסוס טענתו, כי רכש סולר מחברת מ.ט.ר, הציג המערער תדפיס תנועות
חודשי של חשבון הבנק שלו מתאריך 31.5.2013 ממנו ביקש ללמד כי העביר
תשלומים לחברת מ.ט.ר בגין רכישת הסולר (סומן צ.ד 3, כתב ערעור).
בתדפיס ניתן לראות כי המערער רכש המחאות בנקאיות על שם חברת מ.ט.ר,
כדלקמן:
בתאריך 12.5.2013 המחאה על סך 66,000 ש"ח.
בתאריך 20.5.2013 המחאה על סך 66,000 ש"ח.
בתאריך 23.6.2013 המחאה על סך 68,000 ש"ח.
בתאריך 14.7.2013 המחאה על סך 67,000 ש"ח.
בתאריך 14.8.2013 המחאה על סך 68,000 ש"ח.
כן הציג המערער תדפיס תנועות חודשי מחשבון הבנק של חברת מ.ט.ר (סומן צ.ד 4
בכתב הערעור) על מנת להראות כי הופקדו לחשבונה סכומים זהים במועדים
מקבילים (למעט לעניין ההמחאה מתאריך 20.5.2013):
בתאריך 13.5.2013 הופקדה המחאה על סך 66,000 ש"ח.
בתאריך 24.6.2013 הופקדה המחאה על סך 68,000 ש"ח.
בתאריך 15.7.2013 הופקדה המחאה על סך 67,000 ש"ח.
בתאריך 16.8.2013 הופקדה המחאה על סך 68,000 ש"ח.
64. דא עקא, שסכומים אלה מייצגים חלק קטן מאוד מסכום התמורה שהיה על
המערער לשלם לחברת מ.ט.ר על פי הפירוט בחשבוניות.
על מנת לסבר את האוזן, בחודש מאי 2013 המערער ערך עסקאות עם חברת מ.ט.ר
בסכום של כ- 460 אלף ש"ח; בחודש יוני 2013 בסכום של כ- 540 אלף ש"ח; בחודש
יולי 2013 בסכום של כ- 1,100 אלף ש"ח ובחודש אוגוסט 2013 בסכום של כ- 500
אלף ש"ח.
יוצא מכך, שגם לאחר חודש מאי 2013, המועד בו לגרסת המערער החל "להשתדל"
לשלם לחברת מ.ט.ר גם באמצעות המחאות בנקאיות (סעיף 14 לתצהיר המערער,
סעיף 12 לסיכומי המערער, פרוטוקול דיון בהשגה מתאריך 28.1.2018), מדובר
במקרים בודדים בהם הועברה תמורה בשיקים בנקאיים.
מכאן שאין במקרים אלו להעיד על הכלל.
65. יתירה מכך, סכומי ההמחאות הבנקאיות אינם תואמים את הסכומים המפורטים
בחשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 כך, למשל, חשבוניות המס מתאריכים 12.5.2013 ו-20.5.2013 הוצאו על סך של
2 66,105 ש"ח (נספח 3 לתצהיר נציג המשיב) אולם ההמחאה הבנקאית היא על סך
3 של 66,000 ש"ח בלבד. גם חשבונית המס מתאריך 23.6.2013 היא על סך של 68,086
4 ש"ח כאשר ההמחאה הבנקאית היא על סך של 68,000 ש"ח. אותו דפוס ממשיך
5 להתנהל גם לגבי ההמחאות הבנקאיות האחרות: החשבונית מתאריך 14.7.2013
6 היא על סך של 67,024 ש"ח ואילו ההמחאה הבנקאית היא על סך של 67,000 ש"ח;
7 החשבונית מתאריך 13.8.2013 היא על סך של 68,440 ש"ח וההמחאה הבנקאית
8 מתאריך 14.8.2013 היא על סך של 68,000 ש"ח.

9 66. יצוין כי לפי עדותו של מר גדליה אייזנבך בפני חוקרי מע"מ, מיקי ענתבי טיפל
10 בהעברות בנקאיות ובהפקדת שיקים בנקאיים בחשבון חברת מ.ט.ר ולצורך כך ניתן
11 לו ייפוי כוח המייפה את כוחו להפקיד ולמשוך כספים מחשבון הבנק של החברה
12 (נספח 6 לתצהיר המשיב, הודעה גדליה אייזנבך מתאריך 27.1.2015, עמוד 17 שורה
13 476 וייפוי הכוח בנספח 8 לתצהיר המשיב). על רקע זה, כלל לא ברור אם ההמחאות
14 הבנקאיות שפורטו לעיל נותרו בחשבון חברת מ.ט.ר או שהן נמשכו על ידי מיקי
15 ענתבי באמצעות ייפוי הכוח.

16 67. עוד יש להצביע על היתרה השלילית שהופיעה בחשבוניות, עובדה תמוהה כשלעצמה
17 העשויה להטיל ספק, בהעדר הסבר המניח את הדעת אחרת, כי שולמה תמורה בגין
18 החשבוניות.

19 למשל, על גבי חשבונית המס מס' 241 מתאריך 13.8.2013 מופיעה בתחתית המסמך
20 הערה "לקוח נכבד, יתרתך בהנה"ח: -947,751 ש"ח" (ראו החשבונית האחרונה
21 שקיבל המערער מתאריך 13.8.2013 שצורפה בסוף נספח 3 לתצהיר המשיב;
22 סכומים אחרים של יתרת חוב שלילית נעים בין עשרות עד מאות אלפי שקלים וראו
23 החשבוניות המצורפות בנספח 3 לתצהיר נציג המשיב).

24 מר רמי נחליאלי, מנהל החשבונות של חברת מ.ט.ר, ניסה להסביר את פשר היתרה
25 השלילית של המערער בחשבוניות: "מדובר פה על תוכנה, על תוכנה מסוימת... יש
26 חשבונית, כל חשבונית מגדילה את היתרה עד שהיא לא שולמה. עכשיו במקביל
27 יוצאים גם קבלות... אני לא מתייחס לזה, אני מסתכל על הקבלות... כי זה כאילו
28 מצב זמני לאותו רגע" (עמוד 108 שורות 1-12).

29 ברם, המערער לא צירף קבלות המעידות על תשלום תמורה לפי החשבוניות (עמוד
30 15 שורות 22-23).

31 נותרנו אפוא עם סימן שאלה גדול בנוגע לתשלום התמורה על ידי המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 18-08-22481 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

68. יצוין כי ממצאים אלה מתיישבים עם עדותו של הבעלים הרשום של חברת מ.ט.ר.,
מר גדליה אייזנבך, במסגרת חקירתו בפני המשיב:
"לפי דוח זה הכנסות החברה שבבעלותך בשנת 2012 שדווחו למע"מ הן 59,893,523
ש"ח מה תגובתך? ת: באופן חד משמעי אני אומר לך שדרכי לא עברה פעילות
כזאת. אני יכול להוציא את תדפיסי הבנק ולהראות לך שהסכומים לא קרובים לזה.
אני אוציא את הדף ותראה. ש: הכנסות החברה שבבעלותך כפי שדווחו הן
178,624,259 בשנת 2013. מה תגובתך? ת: לא עבר דרכי" [ההדגשות אינן במקור]
(נספח 5 לתצהיר המשיב, הודעה גדליה אייזנבך מתאריך 14.1.2015 עמוד 19 שורות
522-527), "אני יכול להגיד שאני לא ראיתי את הסכומים האלו אף פעם. לא יודע
עבור מה זה שולם. אני רואה כאן את הסכומים ולא מאמין. איפה כל הכסף הזה?"
(נספח 6 לתצהיר המשיב, הודעה גדליה אייזנבך מתאריך 27.1.2015, עמוד 15 שורות
401-403).
69. לסיכום, למערער הידע הטוב ביותר בנוגע לעובדות השנויות במחלוקת והגישה
הטובה ביותר לראיות. על כן, היה עליו להציג גרסה סדורה ולתמוך אותה בראיות
אובייקטיביות ומהימנות.
מאחר שהמערער לא הציג תיעוד מספק על ביצוע העסקאות, לא במישור האספקה
הפיסית של הסולר ולא במישור הכספי, הוא לא עמד בנטל להוכיח את אמיתות
העסקאות שבבסיס החשבוניות. המערער לא הוכיח כי שילם לחברת מ.ט.ר. את
התמורה הנקובה בחשבוניות כך שלא ניתן לומר כי הוסר הצל הכבד מעל אמיתות
העסקאות שבבסיס החשבוניות.
על סמך כל האמור לעיל, נחה דעתי כי המערער לא עמד בנטל להוכיח את אמיתות
העסקאות שבבסיס החשבוניות ולכן יש לקבוע כי החשבוניות אינן מייצגות עסקה
אמיתית, כי הן "פיקטיביות", ולכן בדין נפסלו על ידי המשיב ונשלל ניכוי מס
התשומות על פיהן.

הערה על חשבוניות "זרות" ועל "ייפוי כוח"

70. כאשר עסקה מבוצעת בפועל (כולה או חלקה) כנגד חשבונית מס ש"הושאלה" מצד
שלישי, שאינו הספק או נותן השירות, נהוג לכנות את החשבונית בשם
"חשבונית זרה" (ראו סעיף 9 לעיל).
חוק מע"מ מחייב התאמה חד-ערכית בין ספק הסחורה או נותן השירות לבין
החשבונית שהוצאה על ידו. כאשר מדובר בחשבונית "מושאלת", שהוצאה בידי מי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

שלא היה רשאי להוציאה, יישלל ניכוי מס תשומות על פיה, גם אם הוכח כי בוצעה
עסקה בפועל ושולמה התמורה בגינה.
71. כאמור, הגעתי למסקנה כי המערער לא רכש סולר מחברת מ.ט.ר, כלומר לחשבוניות
אין כל תוכן אמיתי והן "פיקטיביות".
לו העסקה שבבסיס החשבוניות הייתה בין המערער למאן דהוא אחר, שאינו חברת
מ.ט.ר, היה מקום להידרש לדיון בסוגיה של "חשבוניות זרות". אולם עסקה
לרכישת סולר על ידי המערער מצד ג', ככל שהייתה כזו, אינה מונחת בפניי ואינה
נבחנת בערעור זה ולכן אין מקום להידרש כאן לסוגיה של "חשבוניות זרות".
על רקע זה לא ברור מדוע נדרש המשיב לדיון הארוך בסיכומיו (סעיפים 48-58)
לבחינת מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות.
72. המערער ביקש להדגיש את העובדה שמיקי ענתבי צויד בייפוי כוח מבעל החברה
להוציא את החשבוניות ולכן קיימת זהות בין הספק למוציא החשבונית.
ברם, משהגעתי לכלל מסקנה כי מכלול האידוקציות מוביל לכך שלחברת מ.ט.ר לא
היה סולר למכור למערער ואין מאחורי החשבוניות כל תוכן כלכלי אמיתי, אין שום
משמעות לעובדה שמוציא החשבוניות צויד בייפוי כוח מבעל החברה. מכלול הראיות
מלמד כי מר גדליה אייזנבך, שהיה רשום כבעלים פורמאלי של חברת מ.ט.ר, לא היה
מעורב בניהולה ושימש "איש קש" לפעילות של מיקי ענתבי. בנסיבות אלו, ייפוי
הכוח שנתן למיקי ענתבי אינו יותר מעלה תאנה לכיסוי התנהלותה הפיקטיבית של
חברת מ.ט.ר ולכן אין לייחס לו כל משקל.
במהלך חקירתו בפני המשיב, אישר מר אייזנבך כי לא היה מעורב בניהול חברת
מ.ט.ר והסכים להירשם כבעלים פורמאלי בתמורה לשכר חודשי (נספח 5 לתצהיר
המשיב, הודעה מתאריך 14.1.2015, עמוד 8 שורות 201-197, 213-210). מר אייזנבך
העיד כי אינו מכיר את המערער, אינו יודע אם סופק לו סולר כנגד החשבוניות וכי
לא הגיע לידו כל תשלום בגין מכירה לכאורה של סולר (נספח 6 לתצהיר המשיב,
הודעת גדליה אייזנבך מתאריך 27.1.2015, עמודים 15-14 שורות 407-388).
מר אייזנבך הסביר את התקשרותו עם מר מיקי ענתבי בזו הלשון: **"בגלל שמיקי
הסביר לי שאין לי פה שום ריזיקה ואני רק מקבל ממיקי כסף תמורת השימוש
בשם של חברת מ.ט.ר... ש: מה בעצם מיקי ענתבי רצה ממך? ת: רצה שאני אתן
לו להוציא חשבוניות על שם חברת מ.ט.ר"** (נספח 5 לתצהיר המשיב, הודעה
מתאריך 14.1.2015, עמוד 6 שורות 140-136), **"אני צריך ללמוד וללמד ואין לי שום
שייכות לדברים האלה של דלק ואני לא קשור לענף הזה אז אני רק רשום כבעלים
ולא מנהל את החברה בפועל"** (שם, עמוד 8 שורות 201-200).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 בנסיבות אלו, עצם קיומו של ייפוי כוח, אף אם המערער היה נחשף אליו בזמן אמת,
2 לא היה בו לשנות.

3 73. ודוקו, בערעור זה לא נבחנת שאלת תוס הלב ומידת הזהירות שנקט המערער
4 בבדיקת החשבוניות, במסגרת התקשרות לרכישת סולר מספק צד ג', שאינו חברת
5 מ.ט.ר. לו זה היה המצב, היה ערך לשאלת קיומו של ייפוי הכוח בזמן אמת
6 ולאמצעים שנקט המערער לבדיקת זהות מוציא החשבוניות. אולם, כאמור, שאלה
7 זו אינה עולה בערעור דכאן.

8 שעה שהמערער טוען כי התקשר עם חברת מ.ט.ר, ואין מחלוקת כי החשבוניות
9 הוצאו על שמה, אין נפקות לבדיקת האמצעים שנקט המערער לזיהוי מוציא
10 החשבונית. השאלה היחידה הרלוונטית היא, האם עמדה עסקה אמיתית בבסיס
11 החשבוניות, אם לאו.

טענת המערער כי חברת מ.ט.ר דיווחה על מס עסקאות

12 74. המערער מדגיש כי לא היה שותף ליצירת האפשרות שלא ישולם מס עסקאות על פי
13 החשבוניות. לטענתו, החשבוניות דווחו למע"מ ולראיה הפנה לכרטיס המערער
14 בספרי מ.ט.ר ועל עדותו של רו"ח מר רמי נחליאלי (ראו מע/2-מע/3).

15 75. יובהר מיד, כי עצם העובדה שחברת מ.ט.ר כללה בספריה ובדוחותיה את
16 החשבוניות מושא הערעור, אין בו בהכרח ללמד כי מס העסקאות על פי החשבוניות
17 מצא את דרכו לקופת האוצר. ראו דברי כב' השופט קירש בהקשר זה:

18 "מן המפורסמות כי אחת השיטות להסוואת אספקת סחורה ממקור בלתי מדווח
19 היא יצירת שרשרת עסקאות 'גב-אל-גב' תוך טשטוש עקבותיה של העסקה
20 המקורית. בכל חוליה נתונה בשרשרת כאמור אנו עשויים למצוא דיווח כדין
21 (לכאורה) על מס עסקאות ומנגד ניכוי כדין (לכאורה של מס תשומות)" (ע"מ (מחוזי
22 תל אביב-יפו) 37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש
23 דן פסקה 77 (15.11.2017)).

24 76. ראשית, מנהל החשבוניות של חברת מ.ט.ר, מר רמי נחליאלי, אישר בחקירתו כי אינו
25 יודע לומר אילו עסקאות היו פיקטיביות ואילו לא: "הרי אני בסה"כ קיבלתי
26 חשבוניות ודיווחתי עליהן, איך אני יכול לדעת מה סופק ומה לא סופק" (עמוד 103
27 שורות 14-16).

28 מר נחליאלי אישר כי, חלק מהדיווחים למע"מ על מס עסקאות, קוזזו על ידי מס
29 תשומות פיקטיבי (עמוד 120 שורות 23-3).
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

77. שנית, טענת המערער כי העביר לחברת מ.ט.ר את מרכיב המע"מ הגלום בחשבוניות אינה מתיישבת עם מסקנתי לעיל לפיה אין מאחורי החשבוניות כל תוכן אמיתי. בהקשר זה יצוין, כי טענת עוסק, כי שילם למוציא החשבונית את מס העסקאות הכלול בה ולכן הוא זכאי לנכות את מס התשומות, אינה מובילה באופן אוטומטי לניכוי התשומות, אלא אם הוכח כי ננקטו כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות העסקאות והחשבוניות. כפי שכתבתי במקרים אחרים (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 32448-03-17 צמח תעזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1, פסקאות 41-42 (17.05.2018), עוסק שלא נקט אמצעים סבירים על מנת לבדוק את כשרות העסקה בה הוא מתקשר ואת תקינות החשבוניות שקיבל במסגרתה, כמוהו כמי שהניח את מעותיו (ככל ששולמו) על קרן הצבי, ואין לו להלין אלא על עצמו.
- החובה להצטייד בחשבונית מס שהוצאה כדין, כתנאי לניכוי מס התשומות, היא חובה נפרדת ואינה תלויה בתשלום מס העסקאות (אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב עמודים 627-628 (מהדורה חמישית, 2013); ראו גם דברי כב' השופט מרים מזרחי בע"ש (מחוזי ירושלים) 2086/03 רם שן בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 13 (31.08.2006)).
- עם זאת, מצופה כי, ככל ששולם מס עסקאות על ידי מוציא החשבוניות, ולא קוזז "גב אל גב" על ידי חשבוניות פיקטיביות, יימנע המשיב מכפל מס. לעניין זה, די בהצהרתו כי כך אכן נעשה בפועל, מבלי להיכנס לשיקולי גביה המנחים אותו בעניין זה.
78. אשר לטענת המערער על הדיווח המקוון, יצוין כי אין בעובדה שמערכת הדו"ח המקוון לא התריעה בפני מנהל החשבוניות של המערער על אי תקינות החשבוניות שקיבל מחברת מ.ט.ר, כדי ללמד על תקינותן או כדי להכשירן בדיעבד. בעניין זה כבר כתבתי את הדברים הבאים:
- "השידור המקוון אינו גורע מחובתה של המערער לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את אמיתות החשבוניות ואת זהות העוסקים והיא אינה רשאית להניח, שבעקבות תקינות השידור המקוון של הדוחות, עובר הנטל למשיב לבצע את הבדיקות המהותיות הנדרשות... המערכת המקוונת אינה בודקת את תקינות החשבוניות אלא אך מונעת ניכוי תשומה על סמך חשבונית שהוצאה על ידי עוסק שאינו פעיל או עוסק שאינו מדווח על עסקאותיו. לפיכך, היה על המערער לבצע את כל הבדיקות הנדרשות ולא להסתפק בעובדה שהחברות שעל שמן הוצאו החשבוניות רשומות כ'עוסק מורשה' במע"מ ושהשידור המקוון נקלט במערכת"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 18-08-22481 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס
2 ערך מוסף תל אביב 2 פסקה 58 (29.11.2017), ראו גם ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו)
3 32448-03-17 צמח תעזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף תל
4 אביב 1 פסקה 71 (17.05.2018) ו-ע"מ (מחוזי ירושלים) 53365-02-19 בן לולו ש.נ.י
5 בניה ושיפוצים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים (11.9.2019)).

מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות

79. המשיב בחן בסיכומיו את התקיימות תנאי החריג הסובייקטיבי, בנסיבות עניינו של
8 המערער, והגיע למסקנה כי לא הוכח כי ננקטו על ידו אמצעים סבירים לבדיקת
9 תקינות החשבוניות. המשיב ביקש לקבוע כי גם מטעם זה אין מקום לשנות משומת
10 התשומות שהוצאה למערער.
11 לטעמי, בחינה זו הייתה מיותרת. כפי שצינתי לעיל, אין מקום בנסיבות העניין לדיון
12 בהתקיימות תנאי החריג הסובייקטיבי.
13 משהגעתי למסקנה, כי אין מאחורי החשבוניות כל תוכן כלכלי אמיתי של רכישת
14 סולר בידי המערער מחברת מ.ט.ר, ממילא אין צורך להידרש למודעות המערער
15 לתקינות החשבוניות.
16 יתירה מכך, גם אם לא הייתי מגיעה למסקנה זו, לא היה מקום להידרש לבחינת
17 מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות, משום שגם תחת ההנחה שהמערער רכש
18 בפועל את הסולר מחברת מ.ט.ר, אין חולק כי החשבוניות הוצאו על ידי מי שניהל
19 את החברה ושלט בה בפועל, מיקי ענתבי, כך שגם אם הייתה נערכת בזמן אמת
20 בדיקת זהות מוציא החשבונית, לא היה בה לשנות.
21 רק אם החשבוניות היו משמשות כיסוי פיקטיבי לעסקה אחרת, במסגרתה רכש
22 המערער סולר מצד ג' אחר, שאינו חברת מ.ט.ר ("חשבוניות זרות"), היה מקום
23 לבחון במסגרת העסקה האחרת את מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות. אולם
24 בחינה זו כידוע אינה עומדת בפניי בערעור זה.
25 80. אסייג דבריי אלו בסייג אחד.
26 לטעמי, דיון בשאלת מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות, עשוי להיות רלוונטי
27 רק כאינדיקציה נוספת לחיזוק המסקנה כי לא עמדה בבסיס החשבוניות עסקה
28 אמיתית, ולא כבדיקה העומדת בפני עצמה.
29 משמעות הדברים היא, שככל שיוכח כי המערער גילה אדישות ועצם את עיניו בפני
30 נורות אדומות וחשדות שהיו צריכים להתעורר אצלו, כי אז יהיה בכך ללמד כי חוסר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 העניין שגילה המערער בבדיקת העסקה מקורו ככל הנראה בעובדה שלא הייתה
2 עסקה אמיתית של רכישת סולר מחברת מ.ט.ר.
3 81. משגדרתי את תכלית בדיקת מודעות המערער לאי תקינות החשבוניות, והדברים
4 הועמדו על דיוקם, אתייחס לכך בקצרה להלן.
5 82. התמונה המתחזרת מחומר הראיות היא, שלא יכול להיות ספק כי המערער נקט
6 באדישות מופגנת ועצם את עיניו מפני חשדות שהיו צריכים להתעורר אצל כל אדם
7 סביר. דעתי היא כי מחדל זה של המערער תומך במסקנה כי הוא לא רכש סולר
8 מחברת מ.ט.ר. ולכן היה אדיש לסימנים מחשידים ולנורות אזהרה שהיו אמורים
9 להתעורר אצלו. אסביר.
10 83. המערער העיד כי לא הסתכל על החשבוניות ולא בדק אותן: "כשאני קיבלתי את
11 החשבונית, איך שהוא הביא לי אותן, במעטפה, ככה הבאתי אותן לרואה
12 החשבון... ש: כלומר, לא הסתכלת מעולם על חשבונית, לא ראית ת: לא הסתכלתי
13 רואה החשבון היה עושה לי את כל החשבוניות" (עמוד 15 שורה 31 עמוד 16 שורה
14 1).
15 84. המערער העיד כי לא בדק את הטלפון או את הכתובת של חברת מ.ט.ר. המופיעה על
16 גבי החשבונית (עמוד 35 שורות 7-8), לא ידע את זהות בעלי החברה, לא בדק בזמן
17 אמת אם הנציג מטעם חברת מ.ט.ר. (מיקי ענתבי) מורשה לפעול מטעמה. המערער
18 מעולם לא ביקר במשרדי החברה, כפי שהיה מצופה שייעשה לגבי מי שהייתה
19 הספקית הבלעדית שלו למכירת סולר ובהתחשב בהיקפים הגדולים של העסקאות.
20 85. המערער לא בדק את תקינות הדלק שרכש, אם הוא מהול או לא, והסתפק בהטלת
21 הבדיקה על לקוחותיו (עמוד 27 שורות 1-9).
22 86. המערער שילם לכאורה עבור רכישת הסולר במזומנים במקומות ציבוריים, לא
23 מאובטחים, חשופים לעיני כל. המערער לא קיבל קבלות להוכחת תשלומי המזומנים
24 או תעודות משלוח/העמסה להוכחת אספקת הסולר.
25 המערער העיד כי "השתדל" לעבוד עם המחאות בנקאיות רק החל ממאי 2013.
26 מכאן, שבתחילת הדרך לא הייתה לו כל אפשרות לדעת כי התמורה שהפקיד בידי
27 ענתבי הגיעה לידי חברת מ.ט.ר.
28 87. המערער התנהל לכאורה מול ענתבי מבלי לברר בזמן אמת אם יש לו ייפוי כוח
29 למכור לו סולר בשם חברת מ.ט.ר.
30 יובהר, כי ייפוי הכוח שהוצג בהליך היה זה שנחתם בפני עו"ד שי שלמה בתאריך
31 30.1.2014 לפיו אייזנבך הסמיך את ענתבי לפעול בשמה של חברת מ.ט.ר. החל
32 מחודש ינואר 2012 (נספח 9 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ברי כי המערער לא יכול היה להסתמך בשנים 2012-2013 על ייפוי כוח שנחתם בשנת
2014.
88. המערער ציין כי אין לזקוף לחובתו את ההימנעות מעריכת הבדיקות הרלוונטיות
לאימות החשבוניות, משום שהוא חזר וביקש ממנהל החשבוניות שלו לבצע את
הבדיקות הנדרשות עבורו.
לא ניתן לקבל זאת.
ראשית, החובה המוטלת על העוסק לבדוק את הפרטים העובדתיים הנוגעים לעסקה
שבבסיס החשבונית היא חובה אישית והוא אינו רשאי להשילה מעליו.
שנית, אין זה מתפקידו של מנהל חשבוניות או של רואה חשבון לבדוק את זהותו של
האדם ממנו נרכשה הסחורה ומה היה טיב הקשר שלו עם העוסק ששמו מופיע על
גבי החשבונית. רואה החשבון אף אינו אמור לדעת דבר על טיב והיקף הסחורה
שהתקבלה.
שלישית, כפי שחזרתי ושנית, ממילא אין די בבדיקה פורמאלית של אישורים על
ניהול ספרים וניכוי מס במקור שביצע מנהל החשבוניות כדי לצאת ידי חובת בדיקת
תקינות החשבוניות. בדיקה טכנית, שהיא אך למראית עין, אינה מספקת (ראו, ע"מ
(מחוזי תל אביב-יפו) 11694-07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף תל אביב 2 פסקה 48 (29.11.2017); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16661-04-
16 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2 פסקה 88 (28.01.2018); ע"מ (מחוזי
תל אביב-יפו) 32448-03-17 צמח תעזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס
ערך מוסף תל אביב 1 פסקה 35 (17.05.2018)).

סוף דבר

1. הערעור נדחה. שומת התשומות שהוצאה למערער תעמוד על כנה.
2. בשולי הדברים אציין כי המערער משך את השגתו על שומת העסקאות שהוצאה לו
(בתאריך 6.12.2017, נספח 1 לכתב התשובה מטעם המשיב), משכך גם שומה זו
בעינה עומדת.
3. המערער ישלם את הוצאות המשפט של המשיב בסך של 40,000 ש"ח.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 דצמבר 2019

ע"מ 22481-08-18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2
3
4
5
6
7

8
9
10
11
12
13
14

ניתן היום, י"ד כסלו תש"פ, 12 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

יarden סרוסי, שופטת