



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

לפני כב' השופט ה' קירש

ב. פס אפיק דלקים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

### פסק דין

#### א. מבוא

1. לפי דיווחיה לרשות המיסים, בשנת 2012 עסקה המערערת במכירת דלק – בעיקר מסוג סולר – ללקוחות קצה. באותה שנה המכירות הגיעו לסכום העולה על 29 מיליון ש"ח (ללא מס ערך מוסף). לפי הרשום בספרי חשבוניתיה, המערערת רכשה את הסולר מתשעה ספקים שונים, כאשר העיקר שבהם היה "שוי חברה לאנרגיה ודלק בע"מ" ("שוי"). לגרסת המערערת היקף רכישותיה מחברת שוי בשנת 2012 הגיע לכדי 19.7 מיליון ש"ח, לפני מס ערך מוסף. המערערת קיבלה מידי שוי לפחות 34 חשבוניות מס שונות, ולצורך חישוב חבותה במס ערך מוסף בגין מכירת הסולר ללקוחותיה, המערערת ניכתה את מס התשומות הגלום באותן חשבוניות. סכום מס התשומות האמור היה כ- 3.185 מיליון ש"ח.

2. אולם, לדעת המשיב, מנהל מס ערך מוסף, חשבוניות חברת שוי הוצאו כולן שלא כדין ועל כן אסור היה למערערת לנכותן בחישוב מס העסקאות החל עליה.

המשיב סבור כי החשבוניות הן פיקטיביות ואינן משקפות עסקאות אמיתיות.

בהתאם לכך הפעיל המשיב את סמכותו לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") והטיל על המערערת "כפל מס תשומות" בגובה 6.370 מיליון ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

בנוסף המשיב פסל את פנקסי המערערת לשנת 2012 וכן הטיל עליה קנס על אי-ניהול ספרים בשיעור של 1% מן המחזור בהתאם להוראות סעיף 95(א) לחוק. לא ננקטו נגד המערערת או מנהלה הליכים פליליים בקשר לניכוי התשומות.

3. המערערת חולקת על כל החיובים שהטיל המשיב כאמור, ודבקה בטיעון כי רכישות הסולר מחברת שוי אכן בוצעו בפועל וכי החשבוניות הן תקינות.

סעיף 50(ב) לחוק מקנה זכות ערעור לבית המשפט המחוזי על דרישת תשלום כפל מס, וכך הגיע העניין לפתחנו.

### ב. על המערערת

4. המערערת נרשמה לראשונה כעוסק מורשה אצל מנהל מס ערך מוסף בחודש ינואר 2012. בעל המניות במערערת ומנהלה היחיד הוא מר דורון בוחניק ("דורון"). דורון עסק בתחום הדלק גם קודם לכן הן כעצמאי והן במסגרת חברה אחרת אשר ייסד. כתובתה הרשמית של המערערת הייתה באשדוד אולם מקום עסקיה בפועל היה במושב שדה עוזיהו. צוות המערערת היה מצומצם: דורון כמנהל, פקידה במשרה חלקית וכן נהג אחד שהתחלף מפעם לפעם.

בבעלות המערערת הייתה מכלית (משאית) דלק אחת (מספר רישוי 3880115).

5. כאמור, לפי דיווחיה, בשנת 2012 המערערת מכרה דלקים בסך 29.35 מיליון ש"ח (לפני מע"מ). סכום זה מייצג 4.65 מיליון ליטרים של סולר, כאשר הרכישות באותה שנה, לפי נתוני המערערת, הגיעו לכדי 4.73 מיליון ליטר. על מנת להמחיש את מממדי כמות זו, נציין כי קיבולת מכלית הדלק שבבעלות המערערת הייתה 22,000 ליטר. על פי החשבוניות הנדונות, המערערת רכשה מחברת שוי 3.19 מיליון ליטר סולר.

לשם ההשוואה, לפי הנהלת החשבוניות של המערערת, רכישותיה בשנת 2012 מן הספק השני בהיקף (בינוול חברת נפט), היו בסכום 3.22 מיליון ש"ח, כ-16% בלבד מסך הרכישות הנטענות מחברת שוי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

### ג. דרכי קבלת הסולר (על פי הטיעון)

6. דורון בוחניק העיד כי הסולר שנרכש מחברת שוי (כנטען) הגיע לידי המערערת במספר דרכים שונות:

(א) לעתים מכלית המערערת הגיעה למסופי בתי הזיקוק ומשכה את הסולר שם, במקור.

הוסבר במהלך הערעור כי רק "יצרני דלק" בעלי רשיון רשאים לרכוש דלק במישרין מבתי הזיקוק, ומספר היצרנים איננו רב.

המערערת לא הייתה "יצרן" כאמור וגם חברת שוי לא הייתה. משיכת הדלק במסוף נעשית אפוא בעקבות הגשת הזמנת העמסה על ידי יצרן. אולם משאשרה הזמנה, היצרן יכול להסב לזולת את זכות המשיכה, כלומר "לפתוח תעודת העמסה" עבור הרוכש אצל בית הזיקוק. כך התאפשר, לפי הנטען, לחברת שוי להשיג הזמנות העמסה לכמויות דלק שהיא יכלה, בתורה, להמחות למערערת.

(ב) לעיתים הדלק נמשך על ידי שוי, במכליות שלה, כאשר מחוץ לתחום מסוף בית הזיקוק המתינה מכלית המערערת והדלק, או חלק ממנו, הועבר מידי חברת שוי לידי המערערת, בשיטת ה"גב-אל-גב".

(ג) לדברי מר בוחניק, למערערת היה מיכל דלק נייד המוצב במושב שדה עוזיהו בעל קיבולת של 80,000 ליטרים. לעתים מכליות של שוי הביאו את הדלק עד למיכל זה ומילאו אותו.

(ד) לעתים שוי הובילה את הדלק עד ללקוחות הקצה של המערערת.

### ד. החשבוניות מושא הערעור

7. כאמור, המשיב שלל את ניכוי של מס התשומות הכלול ב- 34 חשבוניות אשר הוצאו על ידי חברת שוי. כל אחת מן החשבוניות הנדונות מופנית למערערת לפי כתובתה הרשומה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

באשדוד. החשבוניות מודפסות במתכונת אחידה ומסודרת, ומפורטים בכל אחת מהן, בין היתר, סוג המוצר (סולר), הכמות המסופקת, המחיר לליטר, סך כל החיוב אחרי הנחה ולפני מע"מ, והסכום לתשלום כולל מע"מ. כמו כן מצויין על גבי כל חשבונית תאריך התשלום, אשר בכולן הוא גם תאריך הוצאת החשבונית.

8. החשבוניות הוצאו לכאורה רק בסופי חודשים (ביום או ביומיים האחרונים של כל חודש בשנת 2012). בסופם של חודשים מסויימים הוצאו יותר מחשבונית אחת ( למשל, בתום חודש ינואר 2012 הוצאו שמונה חשבוניות, ובסוף חודש פברואר הוצאו תשע, כך שעד יום 29.2.2012 כבר הוצאו מחצית מן החשבוניות מושא הדין).

9. אם נקבץ את החשבוניות לפי חודשי הוצאתן, נמצא כי סיכום החיובים החודשיים הכלולים בהן – לפני מע"מ – הוא כדלקמן (הכל בשנת 2012):

ש"ח	
2,562,130	ינואר
2,386,293	פברואר
2,803,055	מרץ
2,122,629	אפריל
2,476,638	מאי
1,753,321	יוני
1,112,193	יולי
1,343,736	אוגוסט
1,178,461	ספטמבר
281,299	אוקטובר
533,974	נובמבר
1,155,854	דצמבר

10. למרות שבכל חשבונית נרשם כאמור תאריך התשלום, לא צויין באיזו דרך בוצע התשלום ואין הפנייה לאסמכתה אחרת בקשר לביצוע התשלום.

ה. על חברת שוי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

11. חברת שוי הוקמה ונוהלה על ידי אדם בשם יעקב ביטון. עיסוקה של שוי, לכאורה, גם היה בענף שיווק הדלקים. ליעקב ביטון הייתה חברה אחרת שעסקה באותו תחום, עין כל האושר בע"מ.

12. משרדי חברת שוי היו בדימונה והועסקו על ידיה פקידות ונהגי מכליות. לא הוברר בערעור זה המספר המדוייק של מכליות דלק שהיו בבעלותה או בשימושה של חברת שוי (המספר המוזכר בחומר הראיות נע בין אחת לשש), אולם לדעתי אין לנקודה זו חשיבות מכרעת לענייננו.

13. כאן יסופר כי בתיק פלילי ת"פ 13-02-42283 שנדון בבית משפט השלום באשקלון בפני כבוד סגן הנשיאה השופט אבשלום מאושר, הואשם יעקב ביטון יחד עם שתי החברות שבשליטתו, שוי וחברת עין כל האושר בע"מ, בשורה ארוכה של עבירות חמורות לפי חוק מס ערך מוסף ופקודת מס הכנסה ("התיק הפלילי של ביטון"). כל האישומים נגעו למסחר בדלק בשנים 2011 ו-2012. ביטון וחברת שוי הואשמו יחד בניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות פיקטיביות בהיקף של 80.9 מיליון ש"ח (מס) וכן בהפצת חשבוניות פיקטיביות לארבעה גורמים לרבות המערערת.

14. בסופו של משפט פלילי מורכב ורב היקף, הורשעו יעקב ביטון והחברות בשליטתו בשורה ארוכה של עבירות הקשורות לניכוי חשבוניות פיקטיביות והוצאת חשבוניות פיקטיביות, הכל כאמור בקשר לרכישה ומכירה (כביכול) של דלק.<sup>1</sup> כך מסכם בית משפט השלום את פרשת יעקב ביטון:

**"כתב האישום המסועף בתיק זה... מגולל שורה ארוכה של עבירות מס חמורות של הפצה וסחר בחשבוניות פיקטיביות בהיקף של מאות מיליוני שקלים.**

...

**... התמונה שעלתה היא ברורה ולפיה אכן מדובר בנאשמים אשר עסקו... בחשבוניות פיקטיביות ובהיקף חסר תקדים. במעשיהם גרעו הנאשמים לקופת המדינה תשלומי מיסים בסכומי עתק."**

<sup>1</sup> הכרעת הדין וגזר הדין אשר פורסמו בפומבי לא הוגשו על ידי הצדדים כמוצג בהליך זה אולם שני הצדדים התייחסו לתוכנם – ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 24, שורה 4 ואילך, סעיפים 110 עד 114 לסיכומי המשיב, סעיפים 34 ו-35 לסיכומי המערערת, וכן סעיף 21 לסיכומי התגובה מטעם המשיב. אידרש להכרעת הדין בתיק הפלילי של ביטון על מנת להעמיד דברים על דיוקם באשר לטענות הצדדים בערעור דנן ולא לשם קביעת ממצאים עובדתיים או הסקת מסקנות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

(מתוך סעיפים 69 ו-70 להכרעת הדין)

15. בגין העבירות בהן יעקב ביטון כן הורשע, נגזרו עליו 100 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי וקנס בסך 5 מיליון ש"ח.

16. באישום החמישי שבכתב האישום, הואשמו ביטון וחברת שוי בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף ופקודת מס הכנסה בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות **למערכת** בשנת 2012, דהיינו, ככלל, נושא האישום החמישי האמור היה אותה מסכת עובדתית שעומדת בבסיס הערעור דנן.

והנה כי כן, הנאשמים **זכו** מחמת הספק מהמיוחס להם באישום החמישי האמור. אחזור בהמשך ביתר פירוט להנמקתו של בית משפט השלום בכל הנוגע למערכת ומר בוחניק.

17. יש לציין כי ביטון ושוי הואשמו בהפצתן של **ארבעים ושלוש** חשבוניות פיקטיביות לידי המערכת, אשר כולן צורפו לחומר הראיות בתיק הפלילי של ביטון. אולם תשע מן החשבוניות האלו (כולן מסוף חודש פברואר 2012) לא נכללו בהנהלת החשבונות של המערכת ומס התשומות הגלום בהן **לא** נתבע בניכוי על ידיה, ומסיבה זו אותן חשבוניות אינן חלק מערעור זה, והחיוב בכפל מס לא התבסס עליהן.

18. **במישור האזרחי**, על פי דברי נציגת המשיב בערעור זה, דברים שלא נסתרו, **"יעקב ביטון... חויב בכפל מס עסקאות על החשבוניות שהוא הוציא מחברת שוי לרבות [למערכת] ולא ערער על החיוב הזה..."** (עדות גב' אלבז, פרוטוקול הדיון, עמוד 29, שורה 33 עד עמוד 30, שורה 3; וכן ראו עמוד 53, שורה 12 עד שורה 15).

19. המשיב הבהיר כי לא ניתן לדעת מתוכן דיווחיה של חברת שוי לרשות המסים אם מס העסקאות בגין החשבוניות מושא הדיון שולם לאוצר המדינה אם לאו (סעיף 16 לסיכומי התגובה מטעם המשיב וכן הודעתו לבית המשפט מיום 28.10.2015).

20. יעקב ביטון לא הובא להעיד בערעור זה.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> בתחילה, דיון ההוכחות בערעור זה היה קבוע ליום 8.5.2016 וליום 9.5.2016. בתאריך 20.4.2016 הוגשה בקשה על ידי מייצגה הקודם של המערכת לזמן את מר ביטון וגב' אלחרר כעדים מטעמה. ביום 3.5.2016 ביקש המייצג הקודם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

### ו. תיעוד רכישות הסולר מידי חברת שוי

21. כאמור המשיב גורס כי החשבוניות שהוציאה חברת שוי אינן משקפות עסקאות אמת וכי לא הוכח כי חברה זו מכרה סולר למערערת, בכלל או בכמויות הנטענות. על כן נודעת חשיבות לאותם מסמכים, פרט לחשבוניות עצמן, העשויים להראות כי חברת שוי אכן סיפקה סולר למערערת בהיקפים הרשומים. ניתן לחלק את הנושא לשני מישורים: נתיב הדלק עצמו, כלומר הוכחת האספקה הפיזית, ונתיב הכסף, כלומר הוכחת התשלום עבור הסולר.

### מסמכים המעידים על אספקת הסולר

22. באשר לתיעוד האספקה, בתחילת ערעור זה היה בפנינו רק סוג אחד של מסמכים: צילומים של אחת עשרה "תעודות משלוח" שהוצאו על ידי חברת שוי. תעודות המשלוח הן טופס מודפס בו ממלאים פרטים בכתב יד. אחת עשרה תעודות המשלוח הקיימות הוצאו לכאורה במועדים שונים על פני שנת 2012 כאשר בשלוש מהן רשום מספר הרישוי של מכלית המערערת (מס' 3880115) ואילו בכל השאר מספר הרכב הוא אחר (עובדה שאיננה שוללת את האפשרות שנמכר והובל סולר מידי שוי לידי המערערת).

כמות הסולר הכוללת בכל 11 תעודות המשלוח היא **128,300 ליטר** (כך נראה, אם כי כתב היד איננו תמיד ברור).

23. במהלך שמיעת הערעור הוגשה מטעם המערערת "**בקשה למתן צו להמצאת מסמכים הנמצאים ברשות צד ג**". הבקשה התייחסה לחברת פז בית זיקוק אשדוד בע"מ ולחברת דלק פי גלילות בע"מ ("**פז**" ו"**דלק פי גלילות**").

תכלית הבקשה הייתה לעמוד על כל אותם מקרים בתקופה הרלבנטית בהם התייצבה מכלית המערערת במסופי בתי הזיקוק לשם משיכת דלק (כמוסבר, המערערת עצמה לא הייתה "יצרן דלק" ואפשרות משיכת הדלק כאמור הייתה קיימת אך ורק בעקבות

להשתחרר מן הייצוג והבקשה התקבלה. לימים נתמנה ב"כ המערערת הנוכחי ונקבעו מועדים חדשים לקיום דיון ההוכחות אולם לא חודשה הבקשה לזימון עדים אלה מטעם המערערת.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

רכישת זכות – "פתיחת תעודת העמסה" – מגורם אחר). ואכן ביום 23.11.2015 הוצאתי צו כמבוקש המופנה לחברות פז ודלק פי גלילות.

24. בהתאם לצו הנ"ל התקבל חומר מפז ומידע חלקי מאד מדלק פי גלילות (אשר הסבירה כי נמצאו נתונים לחודש אחד בלבד).

ביום 20.4.2016 הוגשה הודעה מטעם המערערת בה נאמר "כי לאחר בדיקה נוספת אותרו תעודות העמסה ו/או תעודות משלוח נוספות...". בחומר הנוסף שצורף להודעה האמורה היו, בין השאר, מסמכים של דלק פי גלילות, מסמכים של סנוול ומסמך של דור אלון ("ההמצאה הנוספת").<sup>3</sup>

25. המסמכים של פז הם מסוג "שטר מטען להובלת חומר מסוכן/הצהרת מוסר המטען להובלה" והומצאו 33 כאלה. יש בכל אחד מהם פירוט רב, לרבות התאריך והשעה של יציאת הרכב ממתחם בית הזיקוק, וכן כמויות וסוגי הדלקים שהועמסו. בכל שטרי המטען האמורים של פז אכן מופיע מספר הרכב של מכלית המערערת (3880115); מנגד השם ב. פס או השם שוי אינם מופיעים כלל על גבי המסמכים (וכך גם לגבי המסמכים שנתקבלו מדלק פי גלילות, מסונוול ומדור אלון שיתוארו מיד בהמשך).

26. שטרי המטען של פז הוצאו במועדים שונים על פני שנת 2012 (כאשר בשני תאריכים מסויימים הוצאו שני שטרי מטען שונים באותו יום, בשעות שונות של היום).

הכמות הכוללת של סולר שנמשך לפי שטרי המטען של פז היא 390,520 ליטר, ובממוצע 11,834 ליטר לכל משלוח (כמחצית הקיבולת של מכלית המערערת).

27. דלק פי גלילות שלחה תחילה טבלה בלבד שהראתה עשר העמסות דלק למכלית המערערת, הכל בחודש ינואר 2012, בכמות כוללת של 30,499 ליטר.

<sup>3</sup> ההמצאה הנוספת האמורה, אשר הוגשה על ידי המייצג הקודם של המערערת, כללה אסופה בלתי ממויינת של ניירות שונים, כאשר מעבר למסמכים הרלבנטיים שיתוארו בהמשך פסק הדין, נמצאו גם: מסמכי משלוח של פז ודלק פי גלילות אשר על פי בדיקה צולבת נוגעים לאספקות מסויימות המתועדות ממילא בשטרי העמסה שהומצאו קודם לכן (כך שקיים כפל תיעוד לאותן כמויות); צילום כפול של שטר העמסה של סנוול; כל אותן תעודות משלוח של חברת שוי שכבר צורפו לתצהיר שהוגש לבית המשפט; וכן מסמכים רבים המלמדים על מילוי דלק למכלית המערערת על ידי צדדים שלישיים שונים, שאינם חברת שוי, כאשר לא מדובר במשיכות דלק מבתי הזיקוק – כלומר, למסמכים אחרונים אלה אין לכאורה כל קשר להליך זה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

לעומת זאת צורפו להמצאה הנוספת הנ"ל 19 מסמכים מסוג "תעודת משלוח" שהוצאו על ידי דלק פי גלילות בהן רשום מספר מכלית המערערת. גם בתעודות אלו רשומים תאריך ושעת האספקה ותיאור המוצר וכמותו. רובן ככולן מתייחסות למשלוחים בחודשים ספטמבר, אוקטובר, נובמבר ודצמבר 2012. במסמכים נוספים אלה הכמות מגיעה ל-151,500 ליטר, כך שסך כל כמויות הסולר המשתקפות בחומר של דלק פי גלילות הוא **181,999 ליטר**.

28. המסמכים של סונול, שהגיעו כחלק מההמצאה הנוספת, נושאים כותרת "תמ"ש דלקים". יש 21 כאלה, ממרבית חודשי שנת 2012. אחדים מן הצילומים אינם קריאים במלואם.

גם במסמכים אלה מפורטים תאריך ושעת ניפוק הדלק, וסוג וכמות המוצר. בכולם מופיע מספר רכב מכלית המערערת.

הכמות הכוללת של סולר המופיעה במסמכי סונול היא **225,500 ליטר**.

29. כמו כן צורף מסמך אחד המעיד על אספקה של **3,500 ליטר** סולר על ידי חברת דור אלון למכלית המערערת בדצמבר 2012.

30. והנה הכמות המצרפית של סולר המוזכרת בכל המסמכים והתעודות שהומצאו כאמור, בקשר להעמסה למכלית המערערת במסופי בתי הזיקוק, היא **801,519 ליטר**.

### מסמכים המעידים על תשלום התמורה

31. נעבור כעת לנתיב הכסף. דורון בוחניק העיד כי הוא שילם לחברת שוי בשלוש דרכים: בשיקים (עיקר אמצעי התשלום לפי הנטען), במזומנים ובמקרים מעטים באמצעות העברה בנקאית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

לא הוגש כל מסמך שמעיד על ביצוע תשלום בשתי הדרכים האחרונות (פרט לדף אחד, עמוד 645 לנספחים שצורפו לתצהיר מטעם המשיב, המלמד על העברה בנקאית בסכום של 86,000 ש"ח).

לעומת זאת, נמצאים בתיק צילומים של 71 שיקים שונים של המערערת המשוכים לפקודת חברת שוי.<sup>4</sup> הסכום הכולל של המחאות אלו הוא כ-7.38 מיליון ש"ח (כזכור, הסכום הכולל של החשבונות הנדונות, לרבות מע"מ, הוא 22.89 מיליון ש"ח). לא ניתן לדעת מעיון בשיקים עצמם לאיזו חשבונות הם קשורים, אם בכלל.

32. נמצא כי השיקים נפרטו ב"ציינגיים", כלומר אצל נותני שירותי מטבע, ולעניין זה ונפקותו נשוב בהמשך.

33. לא הוגשו **קבלות** כלשהן מאת חברת שוי המעידות על קבלת תשלומים מידי המערערת (החשבונות של שוי אינן נחזות להיות גם קבלות). בנושא זה העיד מר בוחניק: "לא הוצאתי קבלות ולא קיבלתי קבלות." (עמוד 136, שורה 19).

יש לציין כי לפי דבריהן של הפקידות שעבדו **אצל שוי**, האחרונה כן נהגה ככלל להוציא קבלות ללקוחותיה (וראו הודעתה של גבי' אלחרר שנגבתה על ידי משטרת ישראל ביום 28.1.2013, שורות 358, 427 ו-456 - נספח 23 לתצהיר המשיב; הודעתה של גבי' פרץ שנגבתה על ידי רשות המסים ביום 28.1.2013, נספח 24, שורה 33).

ואכן מעדותה של גבי' פוליאק אשר עבדה כמנהלת חשבונות אצל המערערת ניתן להבין כי מדי פעם המערערת כן קיבלה קבלות מחברת שוי בגין תשלומים (הודעה שנגבתה על ידי רשות המסים ביום 31.1.2013, נספח 22, שורה 94 עד שורה 99).

אולם, כאמור, קבלות שהוצאו על ידי חברת שוי על שם המערערת לא הומצאו.

<sup>4</sup> נספח 10 לתצהיר המשיב מכיל "העתק השיקים של המערערת" ויש בו הן שיקים המשוכים לפקודת חברת שוי כאמור והן שיקים רבים אחרים המשוכים לפקודת דורון בוחניק. יוער כי נספח 10 איננו מקיף את כל השיקים שנמשכו לפקודת שוי כי בנספח 5 לתצהיר, שהוא העתק אחת החקירות של מר בוחניק, נמצאים לפחות שלושה שיקים (מספרים 82, 99 ו-357) שאינם מופיעים בנספח 10.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

34. עולה אפוא, כי פרט לצילומי השיקים המסויימים (ומסמכי הציינג'ים הנלווים) וכן החשבונות עצמן, אין עוד תיעוד לנתיב הכסף (באשר לכרטסות הנהלת החשבונות של המערערת ושל חברת שוי, אתייחס אליהן בהמשך).

35. באופן כללי יותר, בכל הנוגע לתיעוד ומסמכים, הן בקשר לאספקת הדלק בפועל והן בקשר להעברת כספים, העיד דורון בוחניק:

**”ש: ... אז בכל הפעמים האלה, בכל שלושת השיטות האלה ששוי**

**מספקים לך דלק, אין שום תעודות.**

**ת: ברוב המקרים לא היה שום תעודות.”**

**”... אני כל היום הייתי בריצות ולארגן איך להפעיל את העסק שלי,**

**אדוני. איך להפעיל את העסק שלי ולא כל היום לרדוף אחרי התעודות,**

**אחרי הקבלות שיעקב ביטון הוציא לי, אני צריך לרדוף אחרי כל היום.**

**זאת הייתה העבודה שלי, להביא פרנסה הביתה.**

**”...אני לא מתעסק עם התעודות, אני מתעסק בלהפעיל את העסק.”**

**”...על הקנייה אין תיעוד...”**

**”ש: אין לך את ... תעודות [ה]משלוח...”**

**ת: אין לי, אין לי, אין לי, אל תחפור.”**

(עמוד 138, שורה 25 עד שורה 27; עמוד 139, שורה 2 עד שורה 5;

עמוד 139, שורה 33; עמוד 142, שורה 5; עמוד 171, שורות 31-32)

מר בוחניק עמד על כך כי בשל שיטות רכישת הדלק (הסבת "תעודות העמסה" מיד ליד ותדלוק מכליות "גב-אל-גב") אין לצפות כי ימצאו בידי המערערת תעודות העמסה או תעודות משלוח ואלו לרוב יישארו בידי חוליות אחרות בשרשרת האספקה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

כמו כן, בוחניק תלה חלק מהאחריות לאי הסדר במישור המסמכים והתיעוד באופן התנהלותו של יעקב ביטון, הבעלים של חברת שוי, אשר לפי דברי בוחניק כלל לא הקפיד על סדר וארגון ברישום עסקאותיו (וכך גם לפי ביטון עצמו, בעדויות שנגבו מפיו ואשר צורפו לתיק על ידי המשיב).

### ז. טיעוני הצדדים

36. לאחר פרישת הרקע העובדתי הכללי, כמתואר לעיל, נביא בתמצית את עיקרי טענות הצדדים.

37. המשיב, אשר פתח בהבאת ראיותיו כמתחייב מסוג ההליך הנדון, מדגיש כי נטל השכנוע מוטל על כתפי המערערת ועליה להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין, דהיינו, שעמדו מאחוריהן עסקאות מכר של סולר, בכמויות הרשומות, וכי הצדדים לעסקאות היו שוי והמערערת (וראו ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 26.8.2014); דנ"א 6067/14 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 6.8.2015)). לדעת המשיב כשלה המערערת בהרמת הנטל.

38. בפרט המשיב מצביע על שורה של נסיבות אשר לדעתו מובילות יחד למסקנה כי אין ממש בחשבוניות הנדונות ואין הן משקפות עסקאות אמת:

(א) להבנת המשיב, בידי חברת שוי עצמה לא היו כמויות דלק מספיקות על מנת לספק למערערת את הכמות הנטענת (כ- 3.19 מיליון ליטר במהלך שנת 2012). המשיב מפנה בהקשר זה להרשעתם של יעקב ביטון והחברות בשליטתו בגין ניכוי מס תשומות על סמך חשבוניות פיקטיביות אשר נמסרו להם על ידי שלושה ספקים. בתיק הפלילי של ביטון, עד מטעם המאשימה (עד מדינה), מר סוויסה, העיד כי הוא הדפיס את החשבוניות, בהיקף של כ-577 מיליון ש"ח, אשר נמסרו לידי ביטון, שוי וחברת עין כל אושר, וכי לא עמדה מאחורי חשבוניות אלו כל אספקת דלק בפועל.

על פי המשיב דנן, גם אם היו בידי שוי כמויות דלק מסויימות, הרי לא הוכח כי הן הספיקו לצורך מילוי ההזמנות של המערערת בהתאם לנתוני החשבוניות הנדונות.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

(ב) המשיב מצביע על הקיבולת המוגבלת של המכלית היחידה שהייתה ברשות המערערת באותה שנה (22,000 ליטר כאמור). אם כל הסולר הנרכש הובל במכלית זו אזי לפי הכמות הנרכשת המוצהרת היו נדרשות כ-145 הובלות, ולפעילות כזו אין כל תימוכין.

(ג) המשיב מעלה חשד כי משיכת השיקים על ידי המערערת לא הייתה אלא חלק מתנועה סיבובית של כסף שלא באמת הגיע לידי חברת שוי. בהקשר זה מציין המשיב כי במקרים רבים דורון בוחניק הוא זה שפרט את השיקים אצל הצ'יינג'ים וקיבל תמורתם מזומנים, ואף כי בחלק מהמקרים שיקים אשר שוייכו לחשבונות הנדונות נמשכו מלכתחילה **לפקודת דורון בוחניק** ולא לפקודת חברת שוי.

(ד) המשיב מצביע על החוב שהמערערת חבה לחברת שוי במהלך כל שנת 2012 ואף בסוף אותה שנה: לפי ספרי החשבון של המערערת עצמה החוב עמד על 8.35 מיליון ש"ח לסוף השנה, ואילו לפי הנהלת החשבונות של שוי החוב היה 20.39 מיליון ש"ח. כך או כך, לדעת המשיב התנהלות כזו איננה סבירה ואין לצפות מספק להמשיך ולהעביר סחורה על פני תקופה ממושכת כאשר הלקוח איננו פורע אלא חלק מן החיובים ונותר חייב מיליוני שקלים רבים.

39. המערערת מצדה מדגישה את העובדה שהיא **מכרה** סולר בהיקף של למעלה מ-34 מיליון ש"ח (לפני מע"מ) בשנת 2012 (כלומר, 4.645 מיליון ליטר) ודלק זה היה חייב להירכש על מנת להימכר. המערערת מראה כיצד הרכישות מדי חודש בחודשו מתאימות לסכומי המכירות החודשיים על פני כל השנה. על פי הטיעון, הספק העיקרי (והאמיתי) של המערערת הייתה חברת שוי:

**"המערערת טענה וחוזרת על כך בסיכומיה, כי כל הסולר אשר רכשה ובינו זה הכלול בחשבונות המס נשוא הודעת כפל המס, סופק אליה במסגרת עסקיה, שהרי אלמלא דלקים אלה, לא יכלה המערערת לנהל את פעילותה השוטפת ולמכור סולר ללקוחותיה ועל כך כאמור, אף המשיב אינו חולק בסיכומיו.**

**אשר על כן, גם מעצם העובדה כי בין היתר, בשל קיומן של העסקאות בין המערערת לשוי התאפשר לה למכור סולר באותה שנה, ומעצם העובדה כי כמות הדלקים שרכשה היא גם זו שנמכרה על ידה ושימשה**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

לביצוע עסקאות חייבות במס, ובגינה הוציאה המערערת חשבוניות מס ללקוחותיה, ועל כך אין חולק, ניתן להסיק וללמוד כי כלל העסקאות אמת הן.

מניתוח כמותי של תנועת המלאי בחברה וכפי שהוצג עוד בתחילת ההליך עולה, כי כלל הסולר אשר [נרכש] מאת חברת 'שוי' [נמכר] על ידה ללקוחותיה. זאת ועוד, לא יעלה על הדעת שהמערערת תמכור סולר שאין בידיה."

(מתוך סעיפים 29, 30 ו-31 לסיכומי המערערת)

לגישת המערערת, שלילת ניכוי מס התשומות הגלום בחשבוניות שוי ועוד הוספת כפל המס לפי סעיף 50(א1) לחוק, משמעותן הטלת מס על ערך מוסף שכלל לא הופק על ידי המערערת.

40. בנוסף, המערערת טוענת כי לחברת שוי כן היו כמויות סולר מספיקות כדי למכור לה, בהתאם להיקף הרכישות העולה מן החשבוניות.

המערערת הייתה שחקנית קטנה בענף הדלק כך שגם אם שוי הורשעה בשימוש בחשבוניות פיקטיביות שהונפקו על ידי צדדים שלישיים, אין משמעות הדבר שלא היה ברשותה די סולר כדי לספק את צרכי המערערת.

41. כאמור, המערערת מזכירה את אי הסדר ששרר אצל יעקב ביטון וחברת שוי, מצב שלא היה בשליטת המערערת כך שאין להטיל עליה כפל מס בגין מחדלי הזולת.

42. המערערת מצביעה על דרכי האספקה השונות (ראו סעיף 6 לעיל) על מנת להסביר מדוע לא כל משלוח חייב היה להגיע באמצעות מכלית מס' 3880115 ומדוע אין לצפות כי יימצאו בידיה כל תעודות ההעמסה הקשורות לדלק שסופק.

### ח. דיון – כמויות הדלק

43. נתחיל בנושא הכמויות. ראשית, יש לציין כי רשות המיסים לא חלקה על דיווחיה של המערערת באשר להיקפי הדלק שנמכרו על ידיה ללקוחות הקצה ומס הערך המוסף (מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

העסקאות) בגין מכירות אלו (בניכוי מס תשומות) אכן נגבה על ידי המדינה (וככל הנראה, גם מס חברות לפי פקודת מס הכנסה). במסגרת ערעור זה המשיב לא ניסה לטעון כי גם מכירות המערערת היו פיקטיביות:

**"המשיב יוסיף ויטען כי גם אם המערערת מכרה דלק לצדדי ג', לא הוכח כי הדלק אכן נרכש בפועל מחברת שוי".**  
(סעיף 32 לסיכומי המשיב)

**"כב' הש' קירש: את יוצאת בעצם מתוך הנחה שהלקוחות אכן קיבלו את הכמויות.**

**גב' אלבז: הם לא נבדקו, לא נחקרו במסגרת הפרשייה הזו.**

**כב' הש' קירש: למשיב אין ראיה שסותרת... אספקת הדלק על ידי ב. פס.**

**גב' אלבז: כן."**

(עדות גב' אלבז מטעם המשיב, עמוד 39, שורה 29 עד עמוד 40, שורה 1)

44. שנית, אינני סבור כי ניתן להסיק מחומר הראיות כי חברת שוי כלל לא עסקה בדלקים אלא בניירות בלבד (רכישה ומכירה של חשבוניות פיקטיביות). ככל הנראה לחברת שוי היו מכליות דלק ונהגים, גם אם לא הובררו ממדי עסקיה האמיתיים.

כמוסבר, האישומים בתיק הפלילי של ביטון התבססו במידה רבה על עדותו של העד מר סוויסה. בהודעות שנגבו מפיו על ידי משטרת ישראל, מר סוויסה העיד באופן נחרץ כי כל החשבוניות שהוא הוציא היו פיקטיביות וכי הוא לא סיפק כל דלק למקבלי החשבוניות: **"אני רוצה לציין כי אני לא סיפקתי דלק..."** (נספח 14, חקירה מיום 6.2.2013, שורות 156-157); **"אני בוודאות לא סיפקתי ליטר... אני עצמי בטוח לגבי כל השנתיים שנתתי חשבוניות מס פיקטיביות – גם ליעקב ביטון, שאין דלק מאחוריהם..."** (נספח 17, חקירה מיום 10.2.2013, שורות 50, 80 ו-81); **"אני לא סיפקתי דלק לשוי ליעקב ביטון. רק חשבוניות"** (נספח 19, חקירה מיום 13.2.2013, שורות 94-95). אף עולה מהודעותיו של סוויסה כי יעקב ביטון עצמו סחר בחשבוניות פיקטיביות (וכאמור ביטון והחברות שלו אכן הורשעו בעבירות מס בקשר לכך) – ראו למשל בנספח 17 הנ"ל, שורות 73, 74 ו-76.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

45. כאן נוסף את דברי גב' אלחרר שהייתה פקידה בחברת שוי (בהודעה שנגבתה על ידי משטרת ישראל ביום 28.1.2012, שורה 326 עד שורה 336):

**”שאלה: אפרופו חשבוניות שאת הוצאת בשוי אנרגיה. האם**

**החשבוניות שהוצאת משקפות את מה שרשום בהן?**

**תשובה: לא. אני פעלתי לפי מה שיעקב [ביטון] אמר לי. אין לי מושג**

**אם אכן היה שם דלק או חלק מהדלק. ...**

**שאלה: האם הסכומים והכמויות הרשומות בחשבוניות מדויקים?**

**תשובה: לגבי המחיר הלכנו לפי מחיר בז"ן. לגבי הכמויות אין לי מושג.**

**אני קבלתי את הכמויות מיעקב ולי אין יכולת לבדוק אם סופק**

**או כמה סופק.**

**שאלה: האם למיטב ידיעתך, אין ניפוח של סכומי החשבוניות או ניפוח**

**כמויות הדלק שלכאורה מכרתם?**

**תשובה: ברור שיש ניפוח. כי הסכומים לא הגיוניים. איפה הכסף, לאן**

**הלכו הליטרים. לבנק היו נכנסים כספים מהעברות בנקאיות**

**של 2-3 לקוחות אז איפה כל שאר הכסף. כל התשלומים של**

**'הלקוחות של יעקב' לא היו מגיעים בכלל למשרד שלנו. גם**

**לא לרישום בהנהלת חשבונות. השקים של 'הלקוחות של**

**יעקב' היו עוברים ישר לניכיון ע"י יעקב הוא הלך**

**לצ'ינג'יים”.**

46. באותה הודעה הסבירה גב' אלחרר את משמעות הכינוי "הלקוחות של יעקב" (לעומת "לקוחות מסודרים", שהמערערת לא נמנתה עליהם):

**”... חוץ מזה יעקב היה מנהל את העסק לפי הרשימות שלו, תוציאו**

**חשבוניות לזה ולזה לפי כך וכך ליטרים אבל אני לא יודעת אם באמת**

**היה שם דלק ולא היה לנו מעקב.**

...

**היו עוד לקוחות היה הכל מול יעקב, היינו קוראים להם 'לקוחות של**

**יעקב'. לא יודעים כלום. מי לקח, כמה לקח, אם לקח.**

...







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

כל הלקוחות שהיו לפי מפתח שמתחיל ב-300 (רואים את זה בחשבונית למעלה משמאל תחת 'מפתח') זה 'הלקוחות של יעקב' שהתנהלות שלהם הייתה רק מול יעקב ללא אפשרות למעקב."  
(שורות 113-115, 124-125; 373-375)

יצויין כי בחשבוניות הנדונות כאן "המפתח" הרשום הוא 32007 ובכרטיס המערערת בהנהלת החשבוניות של חברת שוי מופיע המספר המזהה "32007 300".

47. יחד עם זאת, העד יוסי סוויסה לא גרס כי ליעקב ביטון ולחברות שבשליטתו לא היו כלל עסקים בענף הדלק (ראו נספח 16 לתצהיר המשיב, חקירה מיום 7.2.2013, שורה 300 עד שורה 302; שורה 381 עד שורה 388; נספח 18, חקירה מיום 11.2.2013, שורה 10 עד שורה 15).

48. ניתן למצוא חיזוק לכך כי חברת שוי כן עסקה באספקה פיזית של דלק בהודעתו של מר יצחק שהרבני מיום 30.1.2013 (נספח ז' לכתב הערעור בהליך דנן) – שהרבני היה נהג מכלית בחברת שוי והוא תיאר את העברות הדלק בשיטת הגב-אל-גב הנ"ל (ראו בייחוד שורה 15 עד שורה 21 לחקירה).

49. ואכן בהכרעת הדין בתיק הפלילי של ביטון, בית המשפט מצא לנכון לציין כי "עולה כי נמצאו תעודות משלוח מחברת שוי לחברת ב. פס ושיקים מחברת שוי לדורון בון[ח]ניק [ייתכן שהכוונה הפוכה – ה"ק]. נתונים אלה, יש בהם כדי להצביע על מתן שירותי דלק באמצעות חברת שוי לחברת ב. פס."

50. בערעור זה, העדה מטעם המשיב לא ניסתה לטעון כי לחברת שוי כלל לא היה מלאי דלק למכירה:

"... אנחנו לא אומרים שלא הייתה כלל אספקת דלק או שלחברת ב. פס לא היה דלק למכור הלאה ללקוחות שלה אבל לא היה דלק באותם היקפים שנרשמו בחשבוניות המס שנרשמו בספרים ונוכה מס התשומות בגינם."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

"... יכול להיות שהיה לחברת שוי דלק שאותו היא מכרה ללקוחות, הוא לא היה בהיקפים כפי שמופיע בחשבוניות משום שכמו שאמרתי לפני כן רוב הרכישות 90 אחוז מהרכישות של חברת שוי היו על הנייר בלבד בלי שעבר דלק בפועל. כל המעורבים בפרשייה הזו הודו... עד המדינה יוסי סוויסה שמספר שהוא הוציא רק ניירות, זאת אומרת שהדלק שמכרה שוי הוא הרבה יותר קטן מהכמויות שמופיעות בחשבוניות, אני לא אומרת שלא היה לה דלק בכלל, כנראה שהיה לה, אבל לא בהיקפים האלה."

"כב' הש' קירש: ... [האם] מדבריהם [של יוסי סוויסה ואיתן מלכה, שמסר חשבוניות לחברת שוי] אנחנו לומדים ששוי בכלל לא רכשה דלק, נקודה, או שהם העידו ששוי נהגה לרכוש חשבוניות פיקטיביות.

גב' אלבז: התשובה השנייה היא נכונה.

כב' הש' קירש: השנייה. הם לא העידו ששוי לא רכשה דלק.

גב' אלבז: הם העידו שהחשבוניות שיוסי סוויסה רשם ואיתן

מלכה מסר... ליעקב ביטון לא שיקפו עסקאות דלק

אמיתיות אלא שיקפו את הנייר בלבד שחשבונית

רשומה עליה."

(עמוד 24, שורה 28 עד שורה 30; עמוד 29, שורה 8 עד שורה 16; עמוד 70,

שורה 23 עד שורה 31)

51. אף אם עולה מן התוצאות שבתיק הפלילי של ביטון שהוא והחברות בשליטתו לא רכשו דלק בכמויות הנטענות משלושת הגורמים הנ"ל – או אפילו לא רכשו מהם דלק בכלל – אין הדבר שולל את האפשרות כי ביטון רכש דלק ממקורות אחרים. אדרבה, הועלה שם חשד כי ביטון השיג חשבוניות פיקטיביות, בין היתר, כדי "לכסות" רכישות דלק בלתי מדווחות. אם כך היה, אין לדעת כמה דלק באמת היה בידיו של ביטון בכל רגע נתון, וממילא אין דרך לקבוע כי לא היה בידיו די סולר למכור למערערת בכמויות הנדונות בערעור דנן.

52. יש להוסיף כי מר ביטון בחקירתו בידי משטרת ישראל ביום 6.2.2013 ציין: "... אני אומר לך שאני הוצאתי חשבוניות אלה [שהוצאו למערערת] עבור דלקים שסיפקתי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

**לחברת ב. פס** (שורות 488-489), וכן ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 64, שורות 3-4 שם מצוטט מר ביטון בשימוע בפני המשיב בקשר להטלת כפל מס עסקאות עליו, כאשר הוא טוען כי כל החשבוניות שהוצאו (למערערת ולגורמים נוספים) הן **"בגין מכירת דלקים שאותם קנו הלקוחות הנ"ל"**. כאמור, ביטון לא הובא כעד בהליך הנוכחי.

53. לאור המקובץ, לא ניתן לדעתי להצדיק את הטלת כפל מס במקרה זה דווקא בנימוק של העדר היתכנות האספקה מבחינתה של הספקית (שוי).

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

אמנם גבי אלבז מטעם המשיב העידה כדלקמן:

**"יעקב ביטון אמר בעדויות שלו ... ש-90 אחוז מהסחורה שהוא כביכול רכש הגיעו מאיתן מלכה [אשר קיבל חשבוניות מיוסי סויסה]."**

...

**הוא [הדלק] לא היה בהיקפים כפי שמופיע בחשבוניות משום שכמו שאמרתי לפני כן רוב הרכישות 90 אחוז מהרכישות של חברת שוי היו על הנייר בלבד בלי שעבר דלק בפועל."**

(עמוד 27, שורות 21-22, עמוד 29, שורה 9 עד שורה 11)

לכך נוסף, על פי האמור בהכרעת הדין בתיק הפלילי של ביטון, כי ביטון ושוי הורשעו בניכוי חשבוניות פיקטיביות בהיקף של כ-578 מיליון ש"ח (לפני מע"מ) אשר ייצגו כביכול כ-77.6 מיליון ליטר דלק.

מכאן מסיקה המערערת דגן כי אם רכישות **פיקטיביות** אלו הן 90% מן הכמויות שדווחו על ידי חברת שוי, אזי לחברת שוי היו די והותר כמויות אמיתיות של סולר כדי לספק את צרכי המערערת וכדי להסביר את כל החיובים הרשומים בחשבוניות מושא ערעור זה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

55. אולם יש פה הנחה על גבי הנחה – הן לגבי עצם קיום הדלק בידי שוי והן לגבי מכירת חלק ממשי ממנו דווקא לידי המערערת (בערך שלישי, אם המערערת רכשה משוי בסך 19.7 מיליון ש"ח לפני מע"מ). השערות אלו אינן יכולות לבוא במקום הוכחה מוצקה של הרכישות הנטענות כפי שנדרש מן המערערת על פי דין.

### ט. דיון – פריטת השיקים

56. המשיב הציג תמונה עובדתית לפיה השיקים שנמשכו על ידי המערערת כתשלום עבור סולר שסופק על ידי שוי כביכול, נפרטו בידי בוחניק והפכו למזומנים אשר נותרו בידי.

57. לדעתי, מסקנה זו איננה בהכרח עולה מחומר הראיות הקיים.

דומה כי רוב פריטות השיקים נעשו אצל נותן שירותי המטבע בשם אברהם כהן מאשדוד (עמוד 159, שורה 28 ואילך).

בהודעה שנגבתה מפיו על ידי רשות המסים ביום 3.2.2013, נספח 8 לתצהיר המשיב, מר כהן מסר דברים אלה (שורה 4; שורה 6 עד שורה 8):

"מי שנהג להגיע עם שיקים לפריטה היה יעקב ביטון... כמו כן היו מקרים בהם דורון בוחניק היה מגיע עם יפוי כח של יעקב ביטון לפרוט שיקים של חב' ב.פס המיועדים לחב' שוי או ליעקב ביטון]. לעיתים יעקב ביטון היה שולח את איתן בכדי לקחת כסף המיועד ליעקב ביטון ולחב' שוי...".

ניתן להתרשם מעדות זו כי בדרך כלל ביטון התייצב בציינג' לצורך פריטת השיקים, כמצופה אם מוטבת השיק היא חברה בבעלותו. ואכן בהודעה שנגבתה ממנו על ידי רשות המיסים ביום 6.2.2013, ציין מר ביטון כי: "... אני ניכיתי אותם [השיקים של המערערת] בכרסות שעל שם שוי אצל אברהם כהן באשדוד וחלקם נוכו [במקומות נוספים]...". (שורות 511-512 – נספח 11 לתצהיר המשיב).

אולם יש להעיר כי ב"שוברי הנכיון" שהנפיק אברהם כהן, יש מקום לציון "שם הלקוח" ויש מקום נפרד לציון "שם המבקש". מצויים בנספח 5 לתצהיר המשיב 31 שוברי נכיון





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

כאמור, כאשר שם הלקוח הוא "שוי חברה לאנרגיה ודלק בע"מ". והנה בכל השוברים, חוץ משניים, "שם המבקש" המצויין הוא "דורון בוחניק". אין זה ברור מדוע אברהם כהן וצוותו מצאו לנכון לרשום את שם המבקש כדורון בוחניק אם, כפי שמר כהן מסר, מי שנהג להגיע היה דווקא יעקב ביטון.

58. אמנם המערערת מדגישה כי יעקב ביטון מסר בידי דורון בוחניק יפוי כח בכתב ידו "להיות שליח עבורי ולנכות לי צ'יקים על שמי ... או על שם [חברת שוי]" (נספח 5 לתצהיר המשיב). אולם אין עובדה זו מוכיחה כי כאשר בוחניק אכן ביצע את הפריטה בצ'יינג' הוא הקפיד להעביר את הכסף לידי חברת שוי או לידי ביטון ולא הותיר אותו בידי הווא.

59. אוסיף כי עיון במכלול מסמכי פריטת השיקים מלמד כי, בניגוד לרושם שהתקבל מעדותו של דורון בוחניק (עמוד 156, שורה 15 ואילך), הפריטה לא נעשתה בדרך כלל כמעשה ניכיון בשל היות השיקים דחויים (וראו גם דברי ב"כ המערערת, עמוד 35, שורה 13). נמצא כי השיקים הוצגו בצ'יינג' יום או יומיים בלבד לפני התאריכים הרשומים בהם ולא נגבה אלא עמלה קטנה עבור פריטתם (לדוגמה, שיק מס' 55 ליום 5.6.2012 על סך 150,000 ש"ח נפרט ביום 3.6.2012 והתקבל סכום במזומן בסך 149,500 ש"ח; באופן דומה שיק מס' 323 ליום 17.7.2012 על סך 50,000 ש"ח נפרט ביום 16.7.2012 והתקבלו במזומן 49,850 ש"ח, וכך הלאה).

60. והנה באמצעות הצ'יינג' הפכו ההמחאות של המערערת למזומן (מזומן אשר ככל הנראה לא היה בידי המערערת אילולי הפריטה), אולם לדעתי אין ראיות חותכות לכך כי הכסף ברובו חזר לידי המערערת או לידי בוחניק ולא הגיע לידי שוי, אם כי יש לומר שחשדו של המשיב כי כך היה איננו לגמרי מופרך. יתרה מזאת, גם אם הוכח שכל פדיון השיקים הגיע לידי חברת שוי, לא היה בכך כדי להוכיח, בנסיבות הנדונות, את קיום אספקת הדלק בפועל על ידי שוי.

י. דיון – קיום החוב כלפי שוי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

61. כאמור, בהתאם לרשום בספרי המערערת היא הייתה חייבת לחברת שוי ביום 31.12.2012 סכום של 8.35 מיליון ש"ח (כאשר בספרי שוי, זכותה כלפי המערערת לאותו תאריך עמדה על 20.39 מיליון ש"ח).

62. בהתאם להודעות שנגבו מפיו של יעקב ביטון, לא היה הסבר סדור להתנהלות זו (או לסתירה בין שתי מערכות הנהלת החשבונות). עם זאת, מר ביטון הכחיש באופן נמרץ כי החוב היה בממדים כאלה: "דורון בוחניק חייב לי כ-300,000 ש"ח". כאשר הוטח בפניו כי לפי ספרי שוי, חברה בשליטתו, החוב עומד על כ-20.39 מיליון ש"ח, ביטון השיב:

**"זה לא נכון צריך לסדר את הכרטסות מול הלקוח דורון בוחניק..."**

**... אני אומר לך שחוב זה לא קיים במציאות."**

(הודעתו של יעקב ביטון מיום 6.2.2013, שורות 533, 536, ו-542)

גם לטענת מר בוחניק, יתרת החוב בספרי המערערת כלל איננה נכונה או מעודכנת וכי החוב ברובו אכן נסגר ועמד על סך 1.13 מיליון ש"ח בלבד נכון לחודש יולי 2014 (סעיף 21 לתצהירו של מר בוחניק). לפי הסברו, ספרי החשבון של המערערת נתפסו ביום פרוץ החקירה הגלויה בפרשה – 28.1.2013 – ולא היה סיפק בידי המערערת לעדכן את הנהלת החשבונות על מנת לשקף נאמנה את ההתפתחויות האחרונות בעסק, ובפרט הקטנת החוב כלפי שוי.

63. דומה כי להסבר זה אין תימוכין בחומר הראיות ולא נהיר מהו הבסיס לאמירה לפיה החוב קטן במידה כה ניכרת. בהקשר זה יש לציין כי על פי הנהלת החשבונות של המערערת, יתרת החוב שלה כלפי שוי עלתה על שני מיליון ש"ח כבר בסוף חודש פברואר 2012 ולא ירדה מתחת למפלס זה במהלך כל המשך השנה; שיא החבות היה בסוף חודש מאי כאשר היתרה הגיעה לכדי 9.86 מיליון ש"ח.

64. אני נוטה להסכים עם המשיב כי התנהלות זו, והמשך נכונותה של שוי לספק סולר למרות שהחוב לא נפרע, מעלים סימני שאלה לגבי טיב היחסים בין המערערת לבין שוי ואף לגבי אמיתות העסקאות. עם זאת, ברי כי קיום יתרת החוב כשלעצמו לא היה מצדיק שלילת ניכוי מס התשומות והטלת כפל המס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

### יא. הכרעה

65. לפי גרסתה, המערערת רכשה כמויות גדולות מאד של סולר מחברת שוי, שעלותו הגיעה לעשרות מיליוני ש"ח. לפי מצגיה, היא מכרה את הסולר ללקוחות קצה במרווח לא גדול. במצב דברים זה, היה קריטי לעניין קביעת חבות המערערת במס (הן מס ערך מוסף והן מס חברות), להקפיד על תיעוד הוצאת ההוצאה המרכזית בעסק: רכישת הדלק. **והנה בדיוק בעניין זה כשלה המערערת.**

66. המערערת לא דאגה לקבל ולשמור ולו **העתקים** מכל תעודות ההעמסה הקשורות לרכישותיה; המערערת לא דאגה לקבל ולשמור תעודות משלוח הקשורות לאספקה אליה (פרט לתעודות בודדות); המערערת לא דאגה לקבל ולשמור בידיה קבלות מחברת שוי המעידות על אופן ומועד התשלומים הרבים אשר שולמו תמורת הדלק (לפי הטענה). למעשה לגבי מרבית כמות הסולר, המסמכים היחידים המתעדים את הרכישות הם החשבוניות עצמן, והן נותרות ללא תימוכין. כמו כן, אין בכוחם של השיקים שנמשכו לפקודת חברת שוי כדי להוכיח כי היא אכן סיפקה דלק בפועל לידי המערערת. נוסף כי מר בוחניק אישר בעדותו כי לא נכרת כל הסכם בכתב בין המערערת לבין חברת שוי (עמוד 149, שורה 24 עד שורה 27; עמוד 150, שורות 27-28); עובדה זו תמוהה לנוכח היקף הסחר הנטען בין שתי החברות והיקף האשראי שהוענק על ידי המוכרת לרוכשת.

67. כאמור, המערערת חזרה והדגישה כי לשם מכירת כמויות הסולר ללקוחותיה היא הייתה זקוקה למקורות אספקה והמקור העיקרי היה חברת שוי.

אולם מסתבר כי שוי ובעליה מר יעקב ביטון עסקו בקבלה ובהפצה של חשבוניות פיקטיביות בענף הדלק ועל כך הם נתנו את הדין, אם כי אין לנו יודעים אם בעת ההתרחשויות, במהלך שנת 2012, מר בוחניק ידע על אופי מעשיה של שוי.

יתרה מזאת, **לגבי החשבוניות הנדונות כאן** הוטל על יעקב ביטון כפל מס עסקאות מפני שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

על המערערת דן רבץ הנטל להראות כי חרף זאת, החשבוניות כן הוצאו כדין ושיקפו עסקאות אמת בינה ובין חברת שוי, ולהסיר את החשש כי הדלק הגיע לידיה ממקורות אחרים.

לטעמי המערערת לא השכילה להרים נטל זה.

68. מר בוחניק מצא לנכון בכל ארבע חקירותיו אשר נערכו בשנת 2013, לשמור על זכות השתיקה ולסרב להשיב על כל השאלות הרבות שנשאל, חוץ מבודדות שבהן. מכיוון שכך לא הוצגה בפני רשות המסים כל גרסה מטעם המערערת לאירועים הנדונים בסמוך למועד התרחשותם. בהליך דן לא הובאו על ידי המערערת עדים כלשהם פרט למר בוחניק; למשל לא זומנו נהגי המכלית כדי לתאר את נתיב אספקת הסולר.

69. כפי שצויין, שני הצדדים הזכירו את פסק הדין שניתן בתיק הפלילי של ביטון – המערערת כדי להדגיש כי ביטון ושוי זוכו בכל הקשור להוצאת חשבוניות למערערת והמשיב כדי להבהיר כי הזיכוי היה מחמת הספק באישום מסויים זה כאשר ככלל ביטון והחברות שלו הורשעו הן בניכוי חשבוניות פיקטיביות והן בהוצאת חשבוניות פיקטיביות (כלפי גורמים אחרים). כדי לפרוש תמונה מלאה בעניין זה אעיר הערות אלו:

ראשית, הזיכוי אכן היה מחמת הספק, ובהתאם לנטל ההוכחה המוגבר שחל על המאשימה בהליך הפלילי וכך הוטעם על ידי בית המשפט השלום:

**"המאשימה נושאת בנטל להוכיח את כל יסודות העבירות שבאישום זה, בין אם הם יסודות חיוביים ובין אם הם יסודות שליליים... החשבוניות, כשלעצמן, אינן יכולות להוות ראיה כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות. עסקינן בהליך פלילי, אשר מחייב הוכחת אשמת נאשם מספר 1 [יעקב ביטון] ונאשמת 2 חברת שוי מעל לכל ספק סביר..."**

...

בנסיבות אישום זה, ולמרות שאינני מתעלם מהתנהלות הנאשם מספר 1 בכל הקשור להנהלת החשבונות, קיים ספק בעיני שאכן מדובר בחשבוניות פיקטיביות. המאשימה כאמור, לא הרימה את הנטל,







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

**והראיות שהוצגו בפניי, אין בהן כדי להוכיח את העבירות המיוחסות לנאשם מספר 1 ולנאשמת 2 – חברת שוי. אני מחליט לזכות אותם מחמת הספק באישום זה, כאשר זיכוי זה, הוא בגדר חריג אשר לא מעיד על הכלל ביחס לשאר האישומים, שכן אין במכלול הראיות כדי לקבוע כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.**

שנית, דומה כי בית משפט השלום התמקד, במידה רבה, בהיבט פדיון השיקים בציינגי ולא השתכנע כי דורון בוחניק שלשל את תמורת פריטת השיקים לכיסו במרבית המקרים (ראו סעיף 66.4 להכרעת הדין, המתחיל בעמוד 325). לענייננו, זהו אך היבט אחד ממכלול הנסיבות ואין בו כשלעצמו כדי להוכיח כי דלק סופק בפועל על ידי שוי.

שלישית, וראוי להדגשה, בית משפט השלום הגיע למסקנה כי יש לזכות את ביטון וחברת שוי מן האישום האמור בשל כשלים מצד המאשימה בהבאת ראיות ועדים: צוין שם כי המאשימה "… מטעמים השמורים עמה, לא מצאה לנכון לזמן עדי תביעה מהותיים, ובכלל זה את דורון בוחניק, מנהלי חשבונות, פקידות ורואה חשבון, אשר יסייעו בגילוי חקר האמת." (סעיף 66 להכרעת הדין, בעמוד 330).

ללא שמיעת גרסאות כל הנוגעים בדבר, בית משפט השלום לא היה מוכן לקבוע כי (גם) החשבוניות הנדונות היו פיקטיביות.

70. בערעור דנן, לעומת זאת, ניתנה למר בוחניק הזדמנות מלאה לשטוח את גרסתו בפני בית המשפט, להסביר, ולהבהיר. אולם גם לאחר שמיעת עדותו והסבריו, קשה מאד להתגבר על החסר הכמעט מוחלט בתיעוד ביצוע העסקאות (הן במישור האספקה הפיזית והן במישור הכספי).

אדם שמחליט להקים עסק בענף הדלקים ולגלגל בו עשרות מיליוני שקלים מוכרח לדאוג לתיעוד נאות ומלא אם הוא מצפה לזכות באמון רשויות המס לרבות בכל הקשור לניכוי הוצאות ותשומות. לא כך היה במקרה דנן.

71. הגעתי אפוא למסקנה כי אספקת סולר בפועל על ידי שוי לידי המערערת בכמויות הנטענות לא הוכחה כנדרש.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

72. המערערת אמנם ציינה כי היא כן דאגה להשיג אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול פנקסים לגבי חברת שוי, אך היא לא השליכה את יהבה על "המבחן הסובייקטיבי" הנהוג (וראו ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (ניתן ביום 23.2.2005); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (ניתן ביום 9.5.2018)). ממילא בנסיבות העניין בדיקת אישורי המס האמורים לא הייתה מוציאה את המערערת ידי חובה לגבי אמיתות העסקאות ובירור זהות הצדדים להן.

### י.ב. היקף החיוב בכפל המס

73. החיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק התבסס על כל סכומי המע"מ הכלולים בשלושים וארבע החשבוניות הנדונות.

משמע, לא הוכרה כל כמות של סולר כמסופקת ונרכשת לצורך העניין. סך כפל המס (במונחי קרן) היה 6,370,222 ש"ח. כזכור, היקף האספקה הנטענת (מחברת שוי בלבד) ואשר לא הוכרה על ידי המשיב הוא 3,193,271 ליטרים.

74. לטעמי יש להקטין את החיוב בכפל מס על מנת להביא בחשבון את האסמכתאות שכן הומצאו ולנוכח מכלול נסיבות המקרה. כאמור, הומצאו אסמכתאות משני סוגים: תעודות משלוח של שוי ומסמכי ההעמסה והמשלוח אשר הוגשו בעקבות מתן הצו המתואר בסעיפים 23 עד 29 לעיל.

אני מודע לקשיי ההוכחה הכרוכים אף במסמכים אלה: שמה של שוי איננו מופיע במסמכי ההעמסה ועל כן ייתכן כי אותן משיכות של דלק היו קשורות לספק אחר; ייתכן שמכלית הדלק של המערערת משכה דלק בקשר לעסקה בין צדדים שלישיים כאשר המערערת כלל לא הייתה הרוכשת אלא שימשה מובילה בלבד; וייתכן כי קיימת כפילות מסויימת בין תעודות המשלוח של שוי ומסמכי ההעמסה, כלומר שני מסמכים עשויים לייצג אותו אירוע מכר.

אולם אל מול השגות אלו עומד הסברה של המערערת (שתואם את העדות שנגבתה מפי יעקב ביטון) כי רוב האספקה הגיע שלא בדרך משיכה ישירה מבתי זיקוק על ידי מכלית



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

המערערת, אלא בדרך מילוי סולר ממכליות שוי (ראו, למשל, עמוד 134, שורות 4-5; עמוד 166, שורות 7-8).

על כן הייתי מכיר באותן כמויות של סולר שכן קיבלו ביטוי באסמכתאות הנ"ל.

75. כפי שפורט לעיל, בתעודות המשלוח של שוי רשומים 128,300 ליטר ואילו במסמכי ההעמסה השונים רשומים 801,519 ליטר. דהיינו, בסך הכל קיימות אסמכתאות (עם כל ההסתייגויות המוזכרות) לגבי 929,819 ליטרים.

אם שוב נלך לקולא ונייחס את כל הכמות המתועדת הזו לאספקה מחברת שוי, ולא לשמונת הספקים האחרים של המערערת, נמצאנו מכירים ב-29.12% מהכמות הכוללת של הדלק ( $929,819/3,193,271 = 0.2912$ ). למעשה רמז לאפשרות זאת נמצא בסיכומי המשיב (אמנם לפי חשבון השונה במקצת – ראו סעיף 55 לסיכומים).

76. על כן, הייתי מפחית את החיוב בכפל מס בהתאם לשיעור האמור ומעמידו על 4,515,000 ש"ח (לאחר עיגול ובמונחי קרן).

### יג. פסילת הספרים והטלת הקנס לפי סעיף 95(א) לחוק

77. לאור כל העובדות והנסיבות אשר תוארו לעיל, אינני מוצא לנכון להתערב בהחלטות המשיב בדבר פסילת ספרי המערערת לשנת 2012 ובדבר הטלת קנס לפי סעיף 95(א) לחוק.

### יד. סיום

78. אשר על כן, הערעור ברובו נדחה וזאת בכפוף לאמור סעיף 76 לעיל; המשיב יוציא חיוב מתוקן בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק בהתאם לכך.

79. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים. חלק מסכום זה ייפרע על ידי העברת הפקדון, שהופקד על ידי המערערת כערובה להוצאת המשיב בשנת 2015, לידי המשיב, באמצעות גזברות בית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מרץ 2019

ע"מ 14-07-2583 ב. פס דלקים בע"מ נ' רשות המיסים

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ד אדר ב' תשע"ט, 31 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט

