



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: אמוקו לשמנים ודלק בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ' מפרקליטות  
מחוז ירושלים (אזרחי)

### פסק דין

- 1 לפני ערעור של אמוקו לשמנים ודלק בע"מ (להלן: "המערערת") על החלטותיו של מנהל מס
- 2 ערך מוסף בירושלים (להלן: "המשיב") להטיל על המערערת כפל מס, להטיל על המערערת קנס בגין
- 3 פסילת ספרים ולפסול את ספרי המערערת.

4 רקע

- 5 2. המערערת היא חברה פרטית שנרשמה בשנת 2009 כ"עוסק מורשה" בהתאם לחוק מס ערך
- 6 מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ").
- 7 3. הבעלים הרשום של המערערת הוא עלא אלדין עייאש, אך המנהל בפועל של החברה, הגורם
- 8 שקובע המחירים, אחראי על התשלומים ועל חשבונות הבנק של המערערת והדמות המרכזית
- 9 בהליכים שננקטו נגדה הוא עארף עייאש (להלן: "עארף").
- 10 4. בשנים 2013 ו- 2014 ניכתה המערערת מס תשומות על פי חשבונות מס שהוצאו על שם
- 11 ארבעה עוסקים שונים: "גל רון ניקיון ואחזקה בע"מ" (להלן: "גל רון"), "י.ג. אנרגיה ומסחר" (להלן:
- 12 "י.ג. אנרגיה"), "עודה בדיע אספקת דלקים" (להלן: "עודה בדיע") ו- "ל.ס. אספקת דלקים" (להלן:
- 13 "ל.ס. דלקים") (ארבעת העוסקים יכוננו להלן: "הספקים"). סכום מס התשומות הכלול בחשבונות
- 14 אלה ושנוכה על ידי המערערת בדוחותיה עמד על 6,118,397 ₪. להלן סקירה של החשבונות:
- 15 • "גל רון": המערערת ניכתה מס תשומות המגולם בשלוש חשבונות הנושאות את השם "גל
- 16 רון ניקיון ואחזקה בע"מ" שהוצאו בחודש 5/2013. סכום החשבונות הכולל עומד על 957,600 ₪
- 17 וסכום מס התשומות המגולם בהם הוא 139,139 ₪.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 • **"י.ג. אנרגיה"**: המערערת ניכתה מס תשומות הכלול ב- 21 חשבוניות הנושאות את השם
- 2 **"י.ג. אנרגיה ומסחר בע"מ"** שהוצאו בחודשים 10/2013 ו- 11/2013. סכום החשבוניות הכולל עומד על
- 3 5,134,770 ₪ וסכום מס התשומות המגולם בהן הוא 783,270 ₪.
- 4 • **"עודה בדיע"**: המערערת ניכתה מס תשומות הכלול ב- 40 חשבוניות הנושאות את שם העוסק
- 5 **"עודה בדיע אספקת דלקים בתקופה 12/2013 - 5/2014"**. סכום החשבוניות הכולל עומד על 29,324,888
- 6 ₪ וסכום מס התשומות המגולם בהן עומד על 4,473,288 ₪.
- 7 • **"ל.ס דלקים"**: המערערת ניכתה מס תשומות הכלול ב- 6 חשבוניות הנושאות את שם העוסק
- 8 **"ל.ס אספקת דלקים"** בחודשים 6/2014 ו- 7/2014. הסכום הכולל של החשבוניות הוא 4,737,700 ₪
- 9 וסכום מס התשומות המגולם בהן הוא 722,700 ₪.
- 10 5. למען הנוחות, כל החשבוניות שהוצאו על שם ארבעת העסקים כפי שפורט לעיל, יקראו להלן
- 11 יחדיו: "חשבוניות המס" או "החשבוניות".
- 12 6. ממצאי חקירה שערך המשיב למערערת העלו חשדות כי המערערת ביצעה ניכוי מס תשומות
- 13 בגין חשבוניות שהוצאו לה שלא כדין. בעקבות כך נערך למערערת שימוע שלאחריו הוטל על המערערת
- 14 חיוב בכפל מס וכן הוטל עליה קנס בגין פסילת ספרים, כפי שיפורט בהמשך.
- 15 7. במקביל להחלטות המשיב, הוגש נגד המערערת ונגד מנהלה עארף כתב אישום במסגרת ת"פ
- 16 (שלום י-ם) 16-11-71033 **בית המכס ומע"מ ירושלים נ' חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ** (להלן:
- 17 עניין **"אמוקו שלום"**). במסגרת הכרעת הדין הורשעו הנאשמים בביצוע עבירה של ניכוי תשומות ללא
- 18 מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, אשר בוצעה בנסיבות מחמירות לפי סעיפים 117(ב)(5) ו- 117(ב)(3)
- 19 לחוק, בהתייחס לכל החשבוניות המנויות בכתב האישום. בגזר הדין שניתן ביום 16.10.2018, נגזר על
- 20 המערערת לשלם קנס בסך 200,000 ₪ ועל עארף נגזרו 32 חודשי מאסר, 12 חודשי מאסר על תנאי,
- 21 וקנס בגובה 60,000 ₪ או 300 ימי מאסר תמורתו.
- 22 8. המערערת ועארף הגישו לבית המשפט המחוזי בירושלים ערעור על הכרעת הדין וגזר הדין של
- 23 בית משפט השלום. במסגרת ערעור זה תקפו המערערים את הקביעות בעניין הרשעתו של עארף ואת
- 24 חומרת העונשים שהוטלו עליו. מנגד הגישה המדינה ערעור (18-11-53267) בגדרו נטען שהעונש שנגזר
- 25 על עארף לא היה חמור דיו. שני הערעורים נדחו בפסק דין של בית המשפט המחוזי מיום 27.5.2019
- 26 (ע"פ מחוזי י-ם) 18-11-37183 **חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ ואח' נ' בית המכס ומע"מ ירושלים**
- 27 (27.5.2019); עפ"ג (מחוזי י-ם) 18-11-53267 **בית המכס ומע"מ ירושלים נ' חברת אמוקו לשמנים**
- 28 **ודלק בע"מ ואח'** (פסק הדין בשני ערעורים אלה יכונה להלן: עניין **"אמוקו מחוזי"**).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 9. על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הגישו המערערת ועארף בקשת רשות ערעור לבית  
2 המשפט העליון. בקשה זו נדחתה (רע"פ 5140/19 חב' אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מדינת ישראל  
3 (22.10.2019) (להלן: עניין "אמוקו עליון").

### 4 ההחלטה להטיל כפל מס

5 10. בהחלטת המשיב מחודש נובמבר 2016 חייב המשיב את המערערת בתשלום כפל מס בגין  
6 חשבוניות המס שהוצאו לטענתו שלא כדין בהתאם לסעיף 50(א1) לחוק מע"מ.

7 11. בהחלטת המשיב נקבע שבביקורת חשבונות שנערכה בעסק ובחקירות שנערכו בספרי החברה  
8 לשנות המס 2013 ו-2014 מצא המשיב כי המערערת ניכתה בספריה חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.

9 12. בשימוע שערך המשיב למערערת טענה המערערת שהיא לא ידעה כי החשבוניות אינן כשרות  
10 וכי בפועל היא רכשה סחורה בהתאם לפירוט המופיע בחשבוניות. לאור הטענות שהועלו, ערך המשיב  
11 בדיקה בכל חומר החקירה תוך התייחסות ספציפית לטענות המערערת.

12 13. המשיב קבע שמבדיקה שהוא ערך ביחס לחשבוניות המס שהוצאו על שם העוסקים: "י.ג.  
13 אנרגיה", "עודה בדיע" ו- "ל.ס. דלקים", עלה כי אין כל ספק שהיה ידוע למערערת כי מי שהוציא את  
14 חשבוניות המס אינו גורם שהיה מוסמך להוציאן. לחילופין, גם אם לא היה ידוע למערערת, בעת קבלת  
15 החשבוניות, שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, די היה בבדיקות "פשוטות וקלות שכל אחד יכול לעשות"  
16 כדי לגלות כי חשבוניות המס הן חשבוניות שמי שהוציא אותן או מסר אותן, לא היה רשאי לעשות כן.

17 14. בעניין החשבוניות שהוצאו על שם העוסק "גל רון", נערכה בדיקה נוספת משום שבמקרה זה  
18 נעשה שינוי במרשם החברות על סמך מעשה זיוף, אולם גם בגין חשבוניות אלה קבע המשיב שיש  
19 לחייב את המערערת בכפל מס משום שמעשה הזיוף ברשם החברות תוקן לפני מועד הוצאות  
20 החשבוניות, ודי היה בבדיקה ברשם החברות על מנת לגלות שמי שהוציא את החשבוניות או מסר  
21 אותן לא היה רשאי להוציאן.

22 15. מעבר לאמור, הוסיף המשיב כי המערערת לא עמדה בהוראות סעיף 47א לחוק, שעניינן  
23 באיסור לשלם עבור עסקה במזומן כאשר סכום העסקה עולה על הקבוע בסעיף.

24 16. באשר לטענת המערערת לפיה דיווחיה מלמדים על כמויות הדלקים אשר נמכרו ועל אמיתות  
25 הנתונים שהיא מסרה לרשויות המס, קבע המשיב שמדובר בטענה סתמית אשר לא הוכחה בראיות,  
26 כגון הוכחות תשלום, ואשר ממילא אין לה כל השפעה על סיווגן של החשבוניות כחשבוניות שהוצאו  
27 שלא כדין על ידי מי שלא היה רשאי להוציאן.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 לאור כל האמור, החליט המשיב להטיל על המערערת כפל המס על פי החשבוניות.
- 2 17. המשיב התייחס בהחלטתו באופן מפורט לחשבוניות של כל אחד מהספקים. ביחס לחברת  
3 "גל רון" התייחס המשיב לטענת המערערת לפיה היא שילמה עבור הדלק המופיע בחשבוניות של חברה  
4 זו במזומן. המשיב קבע שעל אף שבכרססת הנהלת החשבונות של המערערת נסגרה יתרת הזכות של  
5 "גל רון" תמורת מזומן, הודה מנהל החשבונות של המערערת אשרף נתשה שאי אפשר להצליב בין  
6 משיכות מזומן מחשבון הבנק של המערערת ובין תשלומים שבוצעו. המשיב קבע עוד שאמנם נעשה  
7 זיוף ברישומי החברה כפי שהם מתנהלים במרשם החברות, אך המרשם בעניין חברה זו תוקן על ידי  
8 רשם החברות עוד באמצע חודש 3/2013 ובטרם הוצאו החשבוניות מושא דיוננו. לכן, המערערת הייתה  
9 יכולה לגלות באמצעות בדיקה פשוטה במרשם החברות כי מי שהוציא את החשבוניות לא היה רשאי  
10 להוציאן. ביחס לחברה זו ציין המשיב שבעליה, מר מסעוד ג'מאל, העיד בחקירתו שהחברה עוסקת  
11 בניקיון בלבד ומעולם לא עסקה בסחר בדלקים ושהוא אינו מכיר את המערערת. המשיב ציין עוד  
12 שבעלי חברה זו ומייצגה הציגו חשבוניות מקוריות שלה ומעיון בהם עולה שחשבוניות אלה אינן דומות  
13 לחשבוניות שנוכו על ידי המערערת.
- 14 18. ביחס לעוסק "י.ג. אנרגיה", קבע המשיב, שבחקירתו הודה מנהל המערערת עארף שהקשר  
15 בין המערערת ו"י.ג. אנרגיה" התנהל בצורה טלפונית בלבד מול אדם בשם "יגאל" מבלי שמנהל  
16 המערערת ראה אדם זה ומבלי שאימת את זהותו. עארף טען שהמערערת שילמה את התמורה בעד  
17 הסחורה שמכרה לה "י.ג. אנרגיה" במזומן בלבד, אך בחקירתו, הודה מנהל החשבונות של המערערת,  
18 אשרף נתשה, שאי אפשר להצליב בין משיכות המזומן מחשבון הבנק של המערערת ובין התשלומים  
19 שבוצעו ל"י.ג. אנרגיה". המשיב הוסיף שבבדיקה התגלה שעוסק מורשה "י.ג. אנרגיה" אינו חברה  
20 מאוגדת כי אם עוסק הפועל על שם אדם פרטי בשם חננאל משה המתגורר בבאר יעקב. מספר הטלפון  
21 המופיע על החשבוניות אינו של חננאל משה כי אם של "יגאל". בחקירתו, טען חננאל משה שהוא שמאי  
22 רכב והוא אינו מכיר את המערערת או מנהלה ומעולם לא היה לו קשר לאספקת דלק. כמו כן, הציג  
23 חננאל בחקירתו מסמכים המעידים על מסירת עדות במשטרה בגין זיוף זהותו לצורך הוצאת  
24 חשבוניות מזויפות. חננאל משה הציג גם חשבונית ידנית שלו שאינה דומה לחשבוניות הממוחשבות  
25 שהוצאו למערערת.
- 26 19. ביחס לחשבוניות של "עודה בדיע" הזכיר המשיב את העדות של עארף לפיה "יגאל" הפסיק  
27 לדבר איתו ואמר לו שמישהו אחר ידבר איתו ואז אדם בשם "אפריים" יצר איתו קשר טלפוני. לטענת  
28 עארף, הקשר עם אפריים התנהל באופן טלפוני בלבד ללא חוזה עבודה ומבלי שעארף ראה את  
29 "אפריים" מעולם או אימת את זהותו. "אפריים וונדה" הגורם ששמו רשום על החשבוניות כמי  
30 שהפיק אותן אינו ניתן לאיתור. לפי הטענה של עארף, המערערת שילמה עבור הסחורה שהיא רכשה  
31 מ"עודה בדיע" במזומן במשך רוב הזמן ורק לעיתים נדירות שילמה באמצעות שיקים. עארף הציג  
32 בחקירתו העתקים של שיקים שנמשכו לטובת "עודה בדיע". שיקים אלה נפרעו אצל חלפן כספים בשם  
33 "משה נפתלי" שמשרדו ממקום ברחוב סלמה 102 בתל-אביב. חלפן הכספים נחקר ובחקירתו נמצא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 שאת השיקים פרעו אנשים בשם "תראל בן דוד" ו"רמז בן יוסף". מנהל החשבונות של המערערת,  
2 אשרף נתשה, מסר בחקירתו שהוא לא קיבל שום אסמכתא לביצוע התאמות מול הכרטסת של "עודה  
3 בדיע" ושלא ניתן להצליב בין תשלומי המזומן המופיעים בכרטסת ובין משיכות מזומן שבוצעו  
4 מחשבון הבנק של המערערת. בחקירתו, טען "עודה עודה", מנהל החברה "עודה בדיע" ואחד מבעליה,  
5 שחברתו עוסקת בהנחת קווי מים וצנרת ושהוא אינו מכיר את המערערת או את מנהלה עארף. עודה  
6 הציג בחקירתו גם מכתב מהמייצג שלו, רוי"ח סלמאן חיתי, המעיד שאין באינדקס הלקוחות של  
7 חברתו לקוח בשם "אמוקו לשמנים ודלק בע"מ" וכן חשבונות ממוחשבות וידניות אשר אינן דומות  
8 לחשבונות המס שנוכו על ידי המערערת.

9 20. ביחס לחברה "ל.ס. דלקים", הזכיר המשיב תחילה את הטענה של עארף לפיה "אפריים"  
10 נעלם ולאחר מכן יצר איתו קשר אדם שהוא אינו זוכר את שמו, אשר הוציא לו חשבונות על שם "ל.ס.  
11 אספקת דלקים". גם במקרה זה הקשר התנהל מול אותו גורם באופן טלפוני בלבד ללא חוזה עבודה  
12 ומבלי שהמערערת אימתה את זהותו של אותו גורם כמי שמוסמך לפעול בשם "ל.ס. אספקת דלקים".  
13 המשיב הוסיף שלא ניתן היה לאתר את הגורם ששמו רשום על החשבונות, "אפריים וונדה". המשיב  
14 התייחס גם לטענה של המערערת לפיה היא שילמה עבור הסחורה שהיא קיבלה מ"ל.ס. דלקים"  
15 במזומן בלבד. המשיב מצא שלפי כרטסת הנהלת החשבונות של המערערת העוסק "ל.ס. דלקים"  
16 נמצא ביתרת זכות של 4,737,700 ₪ ושהמערערת מעולם לא שילמה את הסכומים הנקובים  
17 בחשבונות. כשנשאל עארף לפרש היתרה הוא ענה שמדובר בטעות של מנהל החשבונות. אשרף נתשה,  
18 מנהל החשבונות, טען שלא קיבל מעארף שום אסמכתא לביצוע התשלומים ל"ל.ס. דלקים". בבדיקה  
19 שערך המשיב נמצא שהפירמה "ל.ס. דלקים" אינה קיימת במערכי המס ושמספר העוסק שייך לאדם  
20 בשם סרגיי לבוב, שעסקו נקרא "הכל לשיפוצים" ושיווגו הקבלני הוא "שיפוצים ועבודות בנייה".

21 **הטלת קנס**

22 21. המשיב קבע שלאחר בדיקה הוא מצא שהמערערת ניהלה פנקסי חשבונות ורשומות בסטיה  
23 מהותית מהוראות החוק והתקנות, ולכן, הוא החליט להשתמש בסמכות שניתנה לו בסעיף 95 לחוק  
24 ולהטיל על המערערת קנס בסך 1,388,024 ₪ שהוא אחוז אחד מסכום המחזור שדווח על ידי  
25 המערערת.

26 **טענות המערערת**

27 22. הטענה העיקרית העולה מטיעוני המערערת היא שעארף לא ידע שחשבונות המס אינן כדין.

28 23. נטען כי בבסיס חשבונות המס ישנן עסקאות רכישת דלק אמיתיות. לטענת המערערת,  
29 המשיב לא ערער על נכונות הדיווח של עסקאות מכירת הדלק וגם לא על תנועות המלאי של המערערת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 שהצביעו על כמויות הרכישה והמכירה של הדלק. המשיב גם לא חלק על אחוז הרווח שהמערערת  
2 דיווחה עליו.
- 3 24. נטען כי המערערת נפלה קורבן למעשי זיוף ולמעשיהם של גורמים עבריינים ש"השתלטו" על  
4 חברות לגיטימיות ועשו שימוש ב"קופים" על מנת להציג חזות של עסקים חוקיים והוציאו חשבוניות  
5 מזויפות על שם אותם עסקים לגיטימיים ומסרו אותן למערערת.
- 6 25. בהתאם לגרסת המערערת, יצר איתה קשר אדם בשם "גיומעה ראשיק", מסר לה שהוא סוכן  
7 של "גל רון". "גיומעה" אירגן פגישה בין עארף ובין אדם בשם "ששון חבושה" שהציג עצמו כבעלים  
8 ומנהל של "גל רון", מכר למערערת סולר וסיפק לה חשבוניות של "גל רון". בהמשך יצר אדם בשם  
9 "יגאל" קשר עם המערערת והציע לה למכור לה סולר במחירים טובים ולהוציא לה חשבוניות על שם  
10 "י.ג. אנרגיה". לאחר מכן, אותו "יגאל" אמר למערערת שאדם אחר ייצור עמה קשר וייספק לה סולר,  
11 ואכן, אדם בשם "אפריים וונדה" יצר קשר עם המערערת והחל לספק לה סולר ולהוציא חשבוניות על  
12 שם "עודה בדיע". במקביל, יצר אדם בשם "סרגיי לבוב" קשר עם המערערת החל לספק לה סולר  
13 ולהוציא לה חשבוניות על שם "ל.ס. דלקים".
- 14 26. ביחס לחשבוניות של "גל רון", טענה המערערת שעארף קיבל את החשבוניות מחברה זו לאחר  
15 שאדם בשם ששון חבושה הציג לו אישור מטעם רשם החברות שהוא בעליה של חברת גל רון. בדיעבד  
16 הסתבר שהאישור של רשם החברות היה אמנם אמיתי, אבל ששון השיג אותו לאחר שזייף מסמכים  
17 לפיהם החברה מינתה אותו כדירקטור בה. עארף לא ידע על הזיוף. אמנם החשבוניות הוצאו למערערת  
18 לאחר שבוטל רישומו של ששון כדירקטור ברשם החברות, אבל אין בכך כדי להביא להחלטה כי עארף  
19 ידע על מעשי הזיוף בזמן קבלת החשבוניות וניכוי התשומות. המערערת טענה שלכל היותר היתה  
20 במקרה זה רשלנות, אך אין מקום לייחס לעארף בעניין החשבוניות של "גל רון" מודעות ואין מקום  
21 להטיל על המערערת כפל מס בגין מס התשומות שבחשבוניות אלה.
- 22 27. ביחס לחשבוניות של "י.ג. אנרגיה" טענה המערערת שחשבוניות אלה נושאות את מספר  
23 העוסק של משה חננאל שהוא שמאי רכב ואין לו כל קשר לתחום הדלק. חננאל העיד בתאריך  
24 10.9.2014 ומעדותו עולה שזהותו נגנבה על ידי מי שהוציא את החשבוניות למערערת. חשבוניות אלה  
25 התיימרו להיות של עוסק הפועל בתחום הדלק. עם זאת, המערערת ומנהליה לא ידעו בדבר מעשי  
26 הזיוף. המערערת טענה כי לפני שהיא שילמה את התמורה בעד הדלק בהתאם למופיע בחשבוניות,  
27 העביר עארף למנהל החשבונות את פרטי העוסק שעל שמו הוצאו החשבוניות. מנהל החשבונות אישר  
28 שהעוסק רשום כדין ומחזיק באישורי מסים ואישור ניכוי במקור שהוא "תעודת הכשר" של העוסק  
29 ומעיד על היכולת של העוסק להנפיק חשבוניות. החשבוניות והקבלות שקיבלה המערערת מעוסק זה  
30 היו ממוחשבות ועל פניו נראו תקינות לחלוטין. המערערת שילמה עבור הדלק המצוין בחשבוניות  
31 במזומן וקיבלה קבלות המאשרות את התשלום.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

28. ביחס לחשבוניות על שם "עודה בדיע" טענה המערערת שאמנם חברה זו עוסקת בתחום התשתיות, אך עארף לא ידע על כך והמערערת הסכימה לרכוש דלק מהגורם שזייף את החשבוניות לאחר שביצעה בדיקה של אישורי המיסים והניכוי במקור של החברה. הגורם שמכר דלקים למערערת על שם "עודה בדיע" הוא אדם בשם "אפריים וונדה". כיוון שקיבלה המערערת את הדלק שהיא רכשה במסגרת עסקאות אלה, לא היה לעארף סיבה לחשוד שמי שהוציא את החשבוניות זייף אותן. המערערת טענה שרשויות המס עצרו את אפריים ובחקירתו עלה שהוא וגורמים אחרים הצליחו להונות לא רק את המערערת, אלא גם חברות דלק נוספות כגון "דיזל האומן 2009" ו"מ.ד. דלקים". עלה מהחקירה גם שהזייפנים זייפו גם פרוטוקול של חברת "עודה בדיע" שעליו מופיעה חתימה של אפריים ושל עורך דין בשם "רועי דניאל" דבר המלמד על התכחוס שבזיוף.
29. ביחס לחשבוניות על שם "ל.ס. דלקים" טענה המערערת שגם ביחס לעוסק זה ביקש עארף ממנהל החשבונות שלו לבדוק את כשרות החשבוניות והאחרון מסר לו שהחברה רשומה כעוסק ומחזיקה באישורי מסים מתאימים. את החשבוניות האלה קיבלה המערערת מאדם בשם "סרגיי לבוב". נטען כי סרגיי הוא עבריין שישב בעבר בכלא בגין ביצוע עבירות של התפרצויות ולמעשה היה "קוף" ש"זייפנים" רשמו אותו כעוסק במע"מ באמצעות יועץ המס ירון מאיר ועשו שימוש בחשבוניות שלו.
30. קו טיעון שני של המערערת סומך בבסיסו על ההנחה שעארף הוא אדם אינטליגנטי, שקול ומיושב בדעתו. המערערת טענה כי עארף ידע שבשל שיטת הדיווח המקוון הנוהגת, חשבוניות מזויפות מתגלות מיד עם הגשת הדוחות המקוונים, מה גם שחלקן של החשבוניות הוגשו במסגרת דו"חות החזר ועארף ידע שדו"ח החזר עובר בדיקה פרטנית של המשיב. משום כך, טענה המערערת, כי מסקנת המשיב לפיה עארף הגיש ביודעין דו"חות שכוללים חשבוניות מזויפות אינה הגיונית ועארף צריך היה להיות "טיפש גמור" בלשון המערערת, כדי לקחת את הסיכון שהחשבוניות המזויפות יתגלו על ידי המשיב.
31. קו טיעון שלישי בו נקטה המערערת בהרחבה נוגע להתנהלות המשיב בכל הנוגע לחשבוניות מושא ערעור זה. המערערת טענה כי למשיב היה בזמן אמת מידע שהצביע על הזיופים לגבי כל אחד מהספקים שהחשבוניות שלהם זויפו. מידע זה נבע הן מתוך הצלבת הדוחות המקוונים של המערערת עם אלו של העוסקים שחשבוניותיהם זויפו והן מעדויות ותלונות שהגיעו אליו לגבי הזיופים. נטען כי המשיב לא עשה דבר ולא הזהיר את המערערת מנטילת החשבוניות המזויפות והניח לה ליפול קורבן למעלליהם של הזייפנים.
- 29
- 30



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

### טענות המשיב

- 1
- 2 32. לטענת המשיב, המערערת ניכתה תשומות על בסיס חשבוניות מס שלא כדין החל מחודש מאי  
3 2013. למרות שמדובר בחשבוניות של עסקאות בהיקף העולה על שלושים מיליון ש"ח, המערערת,  
4 באמצעות מנהלה עארף, לא עשתה דבר וחצי דבר כדי לבדוק האם החשבוניות הוצאו לה כדין.
- 5 33. נטען כי עארף ידע היטב שהחשבוניות הוצאו למערערת שלא כדין וניתנו כל פעם על שם עוסק  
6 אחר כאשר לא היה כל שינוי במהות העסקה. למרות זאת, המערערת בחרה באופן מודע לנכות את  
7 החשבוניות. עארף ידע שמי שעמד בפועל מאחורי כל העסקאות היה אדם העונה לשם "מאיר". בנוסף,  
8 כל ההובלות של הדלק מכל החברות בוצעו באמצעות משאית אחת. לכן, לא יכול להיות ספק כי  
9 למערערת ולמנהלה עארף הייתה ידיעה מלאה ומוחלטת כי החשבוניות שניתנו למערערת מטעם אדם  
10 אחד, הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- 11 34. הודגש על ידי המשיב כי עארף העיד בחקירותיו שהוא כלל לא הכיר ולא פגש את מי שמכר לו  
12 את הדלקים וקשריו עם הספקים התנהלו מול אותם שליחים בלבד. בהתאם לעדותו של עארף, הוא  
13 קיבל את החשבוניות משליחים שונים ומסר להם את התמורה הכספית במזומן, כאשר הוא נפגש  
14 איתם בצמתים במרכז הארץ, מבלי שהשליחים הזדהו בפניו. בנוסף, המערערת לא חתמה מול  
15 הספקים על הסכמים והם לא סיפקו תעודות משלוח. הנה כי כן, עולה מחקירותיו של עארף שהוא ידע  
16 שהחשבוניות שניתנו לו הן חשבוניות מס שלא כדין, ולמרות זאת בחרה המערערת לנכות את  
17 התשומות הכלולות בהן.
- 18 35. עוד נטען כי גם אם המערערת לא ידעה שהחשבוניות הוצאו לה שלא כדין, הרי שבהתאם  
19 לפסיקה, היא לא עשתה כל בדיקה האם החשבוניות הוצאו כדין. בנסיבות אלה, לא יכולה המערערת  
20 לטעון שהיא לא ידעה שהחשבוניות שהיא ניכתה הוצאו לה שלא כדין.
- 21 36. לטענת המשיב, בנסיבות בהן המערערת לא עמדה במבחנים לניכוי מס תשומות, אין היא  
22 יכולה לטעון כלפי המשיב שהיה עליו להזהיר אותה מפני ניכוי חשבוניות של עוסק זה או אחר. לא זו  
23 אף זו, עוסק המבקש להתקשר עם עוסק אחר בעסקה חייב לבדוק היטב מיהו העוסק, האם לאדם  
24 הפועל מולו יש יפוי כוח לפעול מטעם אותו עוסק, האם הוא קשור לחשבוניות שהוא מתכוון לתת  
25 לעוסק, לחתום על הסכם מסודר, לבדוק אישורים ברשות המסים, ואם מדובר בחברה, לבדוק גם  
26 ברשם החברות. במקרה דנא, המערערת לא עשתה דבר וחצי דבר, ולכן יש לייחס לה מודעות  
27 שהחשבוניות אינן כדין ואין מקום לאפשר לה לטעון טענות כלפי המשיב. המשיב הוסיף שתיקון החוק  
28 בדבר החובה להגשת דו"חות מקוונים לא שינה את הוראות הדין בנוגע לניכוי מס תשומות, המחייבות  
29 את העוסק לבצע את הבדיקות הנדרשות בטרם ביצוע הניכוי. המערערת ציינה עוד שטענות ברוח זו  
30 כבר עלו ונדחו בפסיקה.





## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

### דיון והכרעה

1

2 37. לאחר דיונים מקדמיים, הוגשו בתיק תצהירים והתיק נקבע להוכחות. מטעם המערערת  
3 הוגשו תצהירים של מנהלה - עארף עייאש, מנהל החשבונות שהועסק על ידה - אשף נטשה ורואה  
4 החשבון שלה - מוחמד אכטילאת. בנוסף, הגישה המערערת בקשה להזמנת שבעה עדים: יפה כהן  
5 מתחנת מע"מ ירושלים; רועי פתאל, מבקר תחנת מע"מ ירושלים; מזל ידיד, פקידה במע"מ ירושלים;  
6 אילן וענונו, מבקר במע"מ ירושלים; אפרת פיק, עובדת במע"מ רמלה; יצחק סרוק, פקיד שומה רמלה  
7 לשעבר; ומר ציון אהרון, רכז מודיעין במע"מ נצרת. בהחלטתי מיום 28.11.2017 הבקשה להזמנת  
8 עדים התקבלה מלבד הבקשה להזמנת יצחק סרוק שהוא גמלאי של רשות המסים.

9 38. המשיב מצדו הגיש תצהיר של מר אשר פאר המשמש כממונה בכיר בצוות ביקורת חשבונות  
10 אצל המשיב.

### נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע

11

12 39. בטרם אדון בערעור גופו, אפתח בסוגיית נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע. בע"א 3886/12  
13 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (26.8.14) (להלן: "עניין **זאב שרון**") נדונה השאלה  
14 על מי יש להטיל את נטל הבאת הראיות ואת נטל השכנוע בכל הנוגע להליכי ערעור על החלטות המשיב  
15 בדבר הטלת כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק ולהשתת קנס מנהלי לפי סעיף 95 לחוק. בפסק דינו חילק  
16 בית המשפט את הנטלים בין העוסק למנהל מס ערך מוסף, כך שבערעורים משני סוגים אלה ישא  
17 המנהל בנטל הבאת הראיות (עניין **זאב שרון**, פסקה 28) וישא העוסק בנטל השכנוע (**שם**, פסקה 29).  
18 נקבע עוד שהאבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ו"לבר-פנקסית" אינה בעלת נפקות לעניין נטלי ההוכחה,  
19 ככל שלא מדובר בהליכי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה המוסדרים בסעיף 83 לחוק וכפועל יוצא  
20 מכך, אינה בעלת נפקות ככל שמדובר בערעור על החלטה להטיל כפל מס או להשית קנס מנהלי (**שם**,  
21 פסקה 32).

22 40. ביחס לאמת המידה הראייתית שצריכה לעמוד בבסיס הפעלת הסמכויות הקבועות בסעיפים  
23 50(א1) ו-95 לחוק נקבע שנוכח כך שהפגיעה הפוטנציאלית בזכויות העוסק בעקבות הטלת כפל מס  
24 והשתת קנס מנהלי היא משמעותית יותר מאשר בהחלטה בדבר הוצאת שומת תשומות, יש מקום  
25 לדרוש מהרשות להעמיד תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס  
26 השומות שהיא עורכת. כלומר, על אף שהדין מאפשר למנהל מע"מ להסתפק לעיתים בעריכת שומתו  
27 בראיות בעלות אמינות נמוכה יחסית, כגון הערכות, אומדנים וניסיון אישי, בהקשר של הטלת כפל  
28 מס והשתת קנס מינהלי חייב המשיב להציג ראיות ברורות ומשכנעות העומדות ברף ההוכחה של  
29 "מאזן-ההסתברויות" הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת  
30 את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק (**שם**, פסקה 31). הראיות שמנהל מע"מ יכול  
31 להסתמך עליהן לא חייבות להיות קבילות בהליך אזרחי וניתן להסתפק ב"ראיות מנהליות" ונוכח



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 סעיף 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 ניתן להביא ראיות אלו  
2 גם בפני בית המשפט המחוזי בערעור כל עוד הצדדים הסתמכו עליהן במסגרת ההליך המנהלי (שם,  
3 פסקה 31).

4 החלטה להטיל כפל מס

5 41. הסמכות של המשיב להטיל על עוסק כפל מס קבועה בסעיף 50(א1) לחוק: **"עוסק שניכה מס**  
6 **תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין**  
7 **בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית**  
8 **הוצאה שלא כדין"**.

9 42. בענייננו אין מחלוקת בין הצדדים כי החשבוניות שהמערערת ניכתה הן חשבוניות שהוצאו  
10 "שלא כדין" והמחלוקת מתמקדת בשאלה אם ידעה המערערת כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, כאשר  
11 שאלת המודעות שלה נבחנת על ידי שני הצדדים דרך המודעות של מנהלה עארף.

12 43. בטרם אדון בראיות שהוצגו בפניי בעניין המודעות של המערערת ושל מנהלה עארף, אתייחס  
13 תחילה לקביעות של הערכאות הפליליות שדנו בשאלה זו בהליכים הפלילים שנוהלו נגד המערערת ונגד  
14 עארף.

15 44. בבית משפט השלום, דן כבוד השופט אוהד גורדון בשאלת המודעות של המערערת לניכוי  
16 החשבוניות שהוצאו שלא כדין במסגרת דיונו ביסוד הנפשי הדרוש לצורך הרשעתה בעבירות  
17 שהיאשמה בהן. השופט גורדון התייחס להלכה לפיה, בהעדר תיעוד לצפונות הלב והמחשבה, הוכחת  
18 היסוד הנפשי נעשית ככלל בדרך של הסתמכות על חזקות שבעובדה (אמוקו שלום, פסקה 6). חזקת  
19 המודעות הכללית, לפיה אדם מודע בדרך כלל למשמעות התנהגותו מבחינת טיבה הפיזי, קיום  
20 נסיבותיה ואפשרות גרימת התוצאות הטבעיות שעשויות לצמוח ממנה, היא חזקה שעשה בה בית  
21 משפט השלום שימוש בפסק הדין. בית המשפט קבע שלא רק שהמערערת ועארף לא סתרו את חזקת  
22 המודעות, אלא שגרסתם סיפקה מקור ראייתי עצמאי למודעות הנאשם להיות החשבוניות כוזבות.  
23 בית המשפט התייחס לסימנים מחשידים בעדותו של עארף: בהודעתו של עארף ביום 31.8.2014  
24 כשהוא נשאל מיהם ספקי הדלק של המערערת, הוא לא נקב תחילה בשמות של החברות שעל שמן  
25 הוצאו החשבוניות מושא ענייננו, כשנשאל אודות "י.ג. אנרגיה" עארף השיב שאינו זוכר ספק זה.  
26 בהמשך חקירתו, עימת החוקר את עארף עם כ"י.ג. אנרגיה" הוא ספק מרכזי של החברה, אז השיב  
27 עארף שהוא זוכרו "בגדול" והזכיר את השם "יגאל" שהוא אדם ששוחח עמו בטלפון אך מעולם לא  
28 פגש. בית המשפט התייחס גם לחולשה של גרסת עארף לפיה הוא שילם סכומים נכבדים לספקים,  
29 במזומן, כאשר תשלומים אלה לא הועברו לספקים, אלא לשליחים שעארף היה פוגש בדרכים. הוא  
30 ציין את הגרסה של עארף לפי השליח היה בא בדרך כלל על קטנוע, כשהוא חובש לראשו קסדה כך  
31 שעארף לא ראה את פניו. כשהתבקש עארף לספק תיאור של השליחים ומספרי טלפון שלהם, הוא לא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 ידע לעשות כן וטען שהם נהגו להתקשר אליו ושאינן ברשותו מספרי טלפון שלהם. עארף לא ידע לנקוב  
2 בשמות הנהגים שהביאו את הדלקים, לא ידע להסביר מדוע החשבונות אינן חתומות וטען עוד שהוא  
3 לא קיבל תעודות משלוח. כשנשאל כיצד יוכל להוכיח שאכן קיבל סולר השיב שאין לו דרך לעשות  
4 זאת. ביחס לגרסה זו קבע בית המשפט שמדובר בגרסה "לפיה הנאשם רכש, בתקופות עוקבות  
5 ומשלושה "מוכרים" שונים, דלק באותה צורה ובאמצעות אותן משאיות וכלל לא שינה לו דבר קיומו  
6 של קשר בין זהות המוכרים לבין השמות שהתנוססו על החשבונות והאם המוכרים הוסמכו להוציא  
7 את החשבונות, אלא אך עצם הרכישה והכיסוי החשבונאי באמצעות החשבונות שקיבל. זאת,  
8 בשונה מהטענה שבבסיס תזת ההגנה ולפיה הנאשם סבר שרכש את הדלקים מן העוסקים עצמם."  
9 (אמוקו שלום, פסקה 14). בהמשך, התייחס בית משפט השלום לשינוי הגרסאות של עארף. כך, למשל,  
10 בחקירתו ביום 15.1.2015, מסר עארף גרסה שנייה לפיה, ספק הסולר שלו היה אדם אחד שפעל  
11 בשלושה כובעים שונים, "י.ג. אנרגיה", "עודה בדיע" ו"ל.ס. דלקים". כשהוא נשאל אם אדם אחד  
12 מסר את החשבונות על שם שלושת העוסקים הוא מסר "יכול להיות שכן", וכשנשאל כיצד קיבל  
13 חשבונות של שלושה עוסקים שונים מאדם אחד השיב: "קיבלתי, לא הטרוד אותי. יש חברה שעבדה  
14 בכמה שמות והתנהלות מול אדם אחד" (שם, פסקה 18). בהמשך, התייחס בית משפט השלום למזכר  
15 שכתב החוקר אפרים נוריאל לפיו, בשיחה במהלך הפסקת עישון, הודה עארף בפני החוקר שכל  
16 החשבונות של הספקים הגיעו מאדם אחד והוא יודע את זהותו, אך סירב למסור את זהותו לחוקרים  
17 (שם, פסקה 19). בית משפט השלום סיכם את הגרסאות של עארף בשלב החקירה במילים אלה:

18 "ניתן אפוא לסכם את התנהלות הנאשם בשלב החקירה כתנודה בין שתי גרסאות.  
19 לפי "גרסת שלושת המוכרים" הוא רכש סולר לאורך תקופה משלושה ספקים  
20 שונים. גרסה זו כללה תיאור של נסיבות לא שגרתיות (בלשון המעטה) לביצוע  
21 הרכישות, לרבות תשלומים גבוהים מאוד במזומן לשליחים עלומים אותם פגש  
22 במקומות שונים, התקשרות ללא הסכם כתוב עם אנשים המזוהים אך בשמותיהם  
23 הפרטיים והסתפקות בבדיקות של מספר ח.פ. או עוסק מורשה ואישור ניכוי מס  
24 במקור, ללא דרישת ייפוי כוח. בדרך זו בוצעו עסקאות של מאות אלפי שקלים.  
25 הנאשם אף טען כי עבד באותה דרך עם שלושה ספקים שונים בשלוש תקופות  
26 עוקבות, תוך שהדלקים מסופקים באמצעות אותן משאיות למרות שהספק  
27 "התחלף" ותוך שאותם ספקים "נעלמו" זה אחר זה, כך עד לספק ל.ס. עמו החליט  
28 הנאשם להפסיק לעבוד משום שלא רצה לשלם עוד במזומן ולא היה מרוצה מדרך  
29 ההתנהלות.  
30 לצד זה, הציג הנאשם אמירות הממחישות כי למרות שהבין ש"ככל הנראה" גורם  
31 אחד עומד מאחורי כל החשבונות הדבר לא העלה או הוריד מבחינתו, וכלל לא היה  
32 אכפת לו האם "שלושת המוכרים" פעלו ברשות ובאופן תקין מטעם העוסקים  
33 ששמותיהם התנוססו על החשבונות. כדוגמאות אזכיר את אמירותיו בת/1 לפיה  
34 "לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי חשבונאי כדי  
35 שאוכל למכור אותו ללקוחות" או כי הפסיק לעבוד עם ל.ס. כי "לא מצאה חן בעיניי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 התנהלות שלהם. לא היה נראה לי להמשיך איתם. אני מפסיק לעבוד עם  
2 מזומנים"; בת/2 "אני לא פגשתי אותם. אני קניתי סולר. לא יודע אם זה מזויף או  
3 לא"; ובת/4 כי התעניין רק בכך שמספר החברה יהיה "בסדר".  
4 לצד גרסה זו, הציג הנאשם גרסה נוספת, היא "גרסת המוכר האחד" לפיה ידע שכל  
5 העסקאות מבוצעות מטעמו של אדם אחד, עמו גם נפגש, לו שילם וממנו קיבל את  
6 החשבונות מושא האישום. לפי גרסה זו, החשבונות לא הוצאו בידי שלושת  
7 המוכרים אותם הציג קודם לכן כבעלי החברות. את זהותו של אותו אדם לא חשף,  
8 וכשנשאל אודותיו שמר על זכות השתיקה. (שם, פסקה 24).

9 45. בהמשך, התייחס בית משפט השלום לגרסתו של עארף בבית המשפט וגם אותה הוא דחה:

10 "לסיכום הדיון בדברי הנאשם, הוא לא הצליח להציג, בחקירותיו ובבית המשפט,  
11 גרסה אחידה או משכנעת. תנועותיו בין הגרסאות השונות, סימני השאלה הרבים  
12 שנלוו לכל אחת מהן, והתרשמותי מן האופן המהוסס בו הוצגו הדברים לא הותירו  
13 רושם אמין ואינם מאפשרים לקבל את טענתו לפיה סבר שהחשבונות הוצאו בידי  
14 העוסקים ששמותיהם מתנוססים עליהן, ולו ברמה המעוררת ספק סביר או סותרת  
15 את חזקת המודעות שנדונה בראשית הכרעת הדין. התרשמותי מגרסאותיו היא של  
16 ניסיון לא משכנע לכסות על הבנה מלאה אודות טיבן הכוזב של החשבונות. עוד  
17 איני יכול לאמץ את טענתו כי גיבש, בזמן אמת ובהעדר השגות מרשויות המס,  
18 אמונה לפיה החשבונות תקינות." (שם, פסקה 46).

19 46. כאמור, על פסק הדין של בית משפט השלום הוגש ערעור שנדחה בבית המשפט המחוזי. בית  
20 המשפט המחוזי דחה את הערעור על הקביעה שלא התקיים במערכת ובעארף יסוד נפשי מסוג  
21 מודעות עת בחרו לנכות את החשבונות:

22 "בהכרעת-הדין המפורטת הגיע בית משפט קמא למסקנה עובדתית לפיה המערער  
23 ידע כי החשבונות כוזבות הן. בית משפט קמא עמד על גרסאותיו השונות של  
24 המערער בנוגע לזהות האנשים עימם עשה עסקים; לאופן הבלתי שגרתי במסגרתו  
25 בוצעו עסקים אלה, ובפרט האופן החריג של ביצוע התשלומים; לעובדה כי לטענת  
26 המערער בוצעו התשלומים כולם, ולמצער למעלה מ-90% מהם, בתשלומים במזומן  
27 (שהמערער לא הוכיח את היקפם במדויק); לעובדה כי על אף השוני בשמות  
28 העוסקים בחשבונות התקשר המערער לכל הפחות לחלק מהעוסקים באמצעות  
29 אותו מספר טלפון; גרסתו לפיה לא נפגש עם מוכרי הסולר; השינוי, הלוך ושוב,  
30 מגרסה לפיה רכש את הסולר משלושה ספקים שונים לגרסה לפיה עמד מאחורי  
31 המכירות גורם אחד ויחיד; הסתירות בין עדותו לעדות אחיו בנוגע לשאלה אם  
32 נעשתה אספקה של סולר בדרך של "גב אל גב"; הטענה בעניין ריבוי השיחות עם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 המוכרים, שלא עלתה בקנה אחד עם מיעוט השיחות שנרשמו; והתרשמותו  
2 השלילית הבלתי אמצעית של בית משפט קמא מעדותו של המערער. על רקע כל  
3 אלה, הגיע בית משפט קמא לכלל מסקנה שעדותו של המערער נבעה מ"ניסיון לא  
4 משכנע לכסות על הבנה מלאה אודות טיבן הכוזב של החשבוניות" (פסקה 46  
5 להכרעת-הדין).
- 6 בית משפט קמא התייחס לעדויות נוספות שהוצגו לפניו, וקבע שגם אלה תומכות  
7 במסקנה לפיה ידע המערער כי "העוסקים ששמו מתנוססים על החשבוניות לא  
8 ביצעו עמו את העסקאות", וכי ידיעה זו ליוותה אותו הן כאשר קיבל את החשבוניות  
9 והן כאשר הציגן בפני רשויות המס (פסקה 53 להכרעת-הדין).
- 10 נאמר כבר עתה, כי קביעות אלה של בית משפט קמא הן קביעות עובדתיות  
11 מובהקות שאין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בהן. יתרה מזאת, קביעותיו אלה  
12 מעוגנות היטב בחומר הראיות ותואמות את הגיונם של דברים. למעשה, די בקביעות  
13 אלה כדי לבסס את הרשעת המערערים בדין. (אמוקו מחוזי, פסקה 5).
- 14 47. כאמור, המערערת ועארף הגישו בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון שנדחתה. אמנם  
15 שאלת המודעות של המערערת ועארף לא הייתה בין השאלות שעלו לדיון בבית המשפט העליון, ובכל  
16 זאת בית המשפט העליון אימץ את ההכרעה של בית משפט השלום גם בסוגיה זו:
- 17 "בנוסף, נקודת המוצא של בית משפט השלום בהכרעת דינו הייתה כי בנסיבות  
18 העניין קמה חזקת מודעות, וכידוע "די בכך שהנאשם יטיל ספק באשר למודעותו  
19 לאחד ממרכיבי העבירה, לצורך הפרכתה" (ע"פ 5083/08 בניזרי נ' מדינת ישראל,  
20 [פורסם בנבו] פסקה 51 (24.6.2009)). ואולם, לא רק שהמבקש כשל בכך, אלא בית  
21 משפט השלום אף קבע כי גרסת המבקש "סיפקה מקור ראייתי עצמאי למודעות  
22 הנאשם [המבקש] להיות החשבוניות כוזבות". לפיכך, לא מצאתי כי נפלה שגגה  
23 בהכרעת דינו של בית משפט השלום בעניין זה." (אמוקו עליון, פסקה 6).
- 24 48. על אף שהמשיב הגיש את פסק הדין של בית משפט השלום כראיה בהליך זה (מש/3), עד  
25 להגשת הסיכומים בתיק זה, פסק הדין של בית משפט השלום לא הפך לחלוט בשל הגשת הערעור  
26 והגשת בקשת הרשות לערער. כתוצאה מכך, המשיב לא ביקש לבסס את פסק הדין בערעור זה על  
27 הממצאים והמסקנות של פסק הדין בהליך הפלילי בהתאם לסעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש],  
28 תשל"א – 1971. נוכח כך, שאלת המודעות של המערערת ועארף לכך שהחשבוניות שנוכו הן חשבוניות  
29 שהוצאו שלא כדין, תיבחן כאן באופן עצמאי.
- 30 49. שאלת המודעות של העוסק להוצאה "שלא כדין" של החשבוניות אותן הוא ניכה, נבחנה גם  
31 היא בעניין זאב שרון. נקבע שם שבהטלת כפל מס ובהשתת קנס מנהלי המבחן האובייקטיבי שלפיו  
32 די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדי לשלול את זכאות העוסק לנכותה, מבחן שנוהג בכל



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 הנוגע לעריכת שומה על פי מיטב השפיטה, הוא מבחן מחמיר מדי שקשה להלום אותו לאור לשון  
2 הסעיפים 50(א1) ו-77ב(ב) לחוק (שמהווה בסיס להשתת קנס מנהלי לפי סעיף 95 לחוק). בית המשפט  
3 קבע שבמקרה של הטלת כפל מס והשתת קנס מנהלי, המבחן שיש להחילו הוא מבחן סובייקטיבי. עם  
4 זאת, נקבע שברגע שהתמלא המבחן האובייקטיבי (הוא קיומה של חשבוניות שהוצאה שלא כדין) קמה  
5 מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את  
6 החזקה האמורה ולהראות שהוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס  
7 תשומות, הוצאה שלא כדין (שם, פסקה 41). בית המשפט קבע עוד שבכל הנוגע למודעות של העוסק  
8 בדבר ניכוי החשבונית שהוצאה "שלא כדין", ניתן לייבא לסוגיות של הטלת כפל מס והשתת קנס  
9 מינהלי את העיקרון בדבר "עצימת עיניים" שלפיו, אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר קיום  
10 הנסיבות, רואים אותו כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררן (שם, פסקה 44).

11 50. בחינת הראיות שהוגשו בתיק מלמדת שהמערערת ועארף ידעו כי החשבוניות שהמערערת  
12 ניכתה הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ולכן, מתקיים יסוד המודעות הדרוש בסעיף 50(א1) לחוק  
13 מע"מ ומכאן שהטלת כפל המס על המערערת היתה כדין.

14 51. הגרסה המוצגת על ידי המערערת בהליך זה היא גרסה שלא ניתן לקבלה. כאמור, המערערת  
15 ניכתה בתקופה שבין חודש מאי 2013 עד לחודש יולי 2014 את המס המגולם ב-70 חשבוניות (3  
16 חשבוניות של "גל רון", 21 חשבוניות של "י.ג. אנרגיה", 40 חשבוניות של "עודה בדיע" ו-6 חשבוניות  
17 של "ל.ס. דלקים"). סכום העסקאות בחשבוניות עומד על 40,154,958 ₪ וסכום מס התשומות המגולם  
18 בהן גם הוא גבוה מאוד והוא עומד על 6,118,397 ₪.

19 52. למרות שמדובר בעסקאות בסכומים גבוהים ביותר, מול ארבעה עוסקים שונים, עארף לא  
20 סיפק פרטים אמינים ביחס לספקים מהם רכשה לטענתו המערערת את הסחורה. בתצהירו הוא טען  
21 שאת הדלק מחברת "גל רון" הוא רכש לאחר שהציג לו אדם בשם "ששון חבושה" אישור שהוא בעליה  
22 של "גל רון". את הרכישה מחברת "י.ג. אנרגיה" הוא ביצע לאחר שאדם בשם "יגאל" יצר עמו קשר.  
23 את הרכישה מחברת "עודה בדיע" הוא עשה לאחר שאדם בשם "אפריים וונדה" יצר עמו קשר ואת  
24 הרכישה מ"ל.ס. דלקים" הוא עשה לאחר שאדם בשם "סרגיי לבוב" יצר איתו קשר. המערער מתאר  
25 דפוס לא הגיוני של התנהלות עסקית מול גורמים שהוא לא מכיר, ושלטענתו הוא אף לא מעוניין  
26 להכיר. הוא סומך כי גורמים עסקיים אלה, למרות שהוא לא מכיר אותם, יספקו לו סחורה, בכמות  
27 ובטיב ראוי, ללא כל היכרות מוקדמת איתם, ללא עריכת הסכם התקשרות בכתב וללא כל בדיקה כי  
28 הספקים הרשומים בחשבוניות המס עוסקים אכן בסחר בדלקים ומבלי שהמערערת בדקה ואימתה  
29 את הקשר בין איש הקשר שלה ובין העוסק שמספק את הדלק.

30 53. כך למשל, עארף הודה שהוא לא נפגש עם "יגאל", איש הקשר, לטענתו, מטעם "י.ג. אנרגיה",  
31 לא קיבל ממנו צילום תעודת זהות ואף לא קיבל ממנו מסמך כלשהו המעיד על הקשר בין "יגאל" ל-  
32 "י.ג. אנרגיה":



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 "ש. נכון שלא נפגשת עם אותו יגאל לפני שהוא התחיל לספק לך את הדלק

2 ת. נכון

3 ש. נכון שגם לא ביקשת צילום ת.ז. של אותו יגאל

4 ת. נכון" (עמ' 50 לפרוטוקול, ש' 6-3).

5 ובמקום אחר:

6 "ש. ושאותו יגאל התקשר והציע לך דלק הוא הציג לך מסמך שמראה שהוא קשור

7 לעוסק י.ג. אנרגיה ומסחר

8 ת. לא" (עמ' 49 לפרוטוקול, ש' 25-23).

9 54. כך גם הייתה ההתנהלות, לטענת עארף, מול "עודה בדיע". עארף הודה שהוא מעולם לא פגש

10 את "אפריים" ומעולם לא אימת שהוא קשור לעוסק "עודה בדיע" ולא ביקש לראות יפוי כוח המסמך

11 את "אפריים" לפעול בשם עוסק זה:

12 "ש. ונכון שלא ראית את אותו אפרים

13 ת. לא ראיתי" (עמ' 50 לפרוטוקול, ש' 16-15).

14 ובהמשך:

15 "ש. נכון שלא בדקת מה הקשר של אותו אפרים לעודה בדיע

16 ת. נכון

17 ש. נכון שגם לא ביקשת לראות יפוי כוח אם אותו אפרים רשאי לבצע פעולות בשם

18 עודה בדיע.

19 ת. כן. לא ביקשתי. אני גם לא יודע שצריך לקבל יפוי כוח כלשהו. גם מה שקיבלתי

20 לא ידעתי שצריך לקבל דברים כאלה..." (עמ' 51, ש' 19-15).

21 55. למרות שהחשבוניות הן על סכומים גבוהים, תולדה של עסקאות לרכישת דלק, הוא הודה

22 שהמערערת לא חתמה על הסכמים כלשהם מול הספקים. כך, למשל, בחקירתו בעניין חתימת ההסכם

23 מול "י.ג. אנרגיה" העיד עארף:

24 "ש. האם נחתם חוזה בינך לבין אותו יגאל

25 ת. לא." (עמ' 49, ש' 26 – 27).

26 56. גם בחקירתו של עארף במע"מ מיום 31.8.2014 הוא הודה שהמערערת לא חתמה על הסכמי

27 עבודה מול הספקים:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 "ש. איך נעשתה התחשבות, ניהול מו"מ וכדומה?  
2 ת. טלפונית בלבד לא פגשתי אף אחד מהם. שלושתם אמרו שהם מאיזור ת"א.  
3 ש. האם חתמת איתם על חוזה עבודה או אספקה  
4 ת. לא  
5 ש. למה?  
6 ת. היה לי נוח ככה. לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי  
7 חשבונאי כדי שאוכל למכור אותו ללקוחות" (העתק חקירה של עארף מיום  
8 31.8.2014, שצורפה כנספח ב' לתצהיר אשר פאר. צוטט בסעיף 6 לתצהיר אשר פאר).
- 9 57. גם הדרך שבה שילמה המערערת את התמורה בגין הדלק הנרכש, מעלה תהיות רציניות ביחס  
10 למידת האותנטיות של החשבוניות שהוצאו לה. עארף טען שהוא שילם את עיקר התמורה עבור  
11 הדלקים במזומן. תשלום סכום של כמעט 40 מיליון ₪, או קרוב לכך, במזומן, מעורר ספקות כבדים  
12 ביחס לשאלה האם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין.
- 13 58. הגרסה של המערערת בעניין הגורמים דרכם הועבר הכסף במזומן לספקים, מעוררת חשד  
14 כבד. המערערת טענה שהיא שילמה את הכספים לשליח שהיה מגיע עם אופנוע וקסדה על ראשו. עארף  
15 והשליח היו נפגשים במקום כלשהו במרכז הארץ ושם עארף היה מוסר לשלח את הכסף:
- 16 "ש. נכון שבחקירה העדת שבאו שליחים עם אופנוע וקסדה על הראש וקבעו מקום  
17 במרכז הארץ ואתה נתת לו כסף  
18 ת. נכון  
19 ש. נכון שהתשלומים היו במזומן  
20 ת. נכון" (עמ' 50 לפרוטוקול, ש' 19 – 23)
- 21 59. המסקנה העולה מדברים אלה היא שמחומר הראיות ומחקירות העדים עולה התמונה לפיה  
22 עארף ידע כי הכיסוי החשבונאי (דהיינו, חשבוניות המס) אינו אמין וכי מטרתו העיקרית הייתה קבלת  
23 חשבוניות מס על מנת לנכות על בסיסן תשומות, כאשר למעשה, לא ניתן לקשור בין החשבוניות לבין  
24 ספקי הדלק.
- 25 60. על הידיעה של המערערת ושל מנהלה עארף ניתן להסיק גם מראיות נוספות. כך, למשל, השם  
26 "אפריים" מתנוסס הן על החשבוניות של "עודה בדיע" והן על החשבוניות של "ל.ס. דלקים:
- 27 "ש. בחשבונית שקיבלתם מעוסק בשם ל.ס. אספקת דלקים כתוב שמפיק  
28 החשבונית זה אפרים וונדה נכון  
29 ת. כן  
30 ש. מה זה אפרים וונדה





## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 ת. לא יודע  
2 ש. איך הוא קשור ל.ס. אספקת דלקים  
3 ת. אין לי מושג  
4 ש. אני מציג בפניך חשבוניות של חברת עודה בדיע מתאריך 27.12.13 גם כאן שם  
5 מפיך החשבונית זה אפים וונדה. מי זה אפרים וונדה כאן  
6 ת. לא יודע. אני יודע שמי שהציג לי אותו כאן קוראים לו אפריים" (עמ' 54  
7 לפרוטוקול, ש' 15 – 24).
- 8 61. כך גם מספר הטלפון 0527329047 מתנוסס הן על החשבוניות של "י.ג. אנרגיה" והן על  
9 החשבוניות של "עודה בדיע":
- 10 "ש. בחשבוניות שקיבלת מעוסק י.ג. אנרגיה מסחר מופיע מספר טלפון  
11 0527329047 וגם בחשבוניות הראשונות שקיבלת מעודה בדיע מופיע בדיוק אותו  
12 מספר טלפון האם לזה לא שמת לב  
13 ת. לא שמת לב  
14 ש. ולא ראית שהחשבוניות דומות וגם מספר הטלפון דומה, לא ראית למקום לבדוק  
15 למה מספר הטלפון מופיע בחשבוניות אחרות.  
16 ת. לא שמת לב  
17 ש. ולא ראית שהחשבוניות דומות וגם מספר הטלפון דומה, לא ראית למקום לבדוק  
18 למה מספר הטלפון מופיע בחשבוניות אחרות.  
19 ת. לא שמת לב שהטלפון זהה ואמרתי שאותו בן אדם ייצג את אותם החברות" (עמ'  
20 56 לפרוטוקול, ש' 22).
- 21 62. כלומר, גם כאן, מעשה הזיוף של החשבוניות גלוי וברור על פני המסמכים, והטענה של  
22 המערערת לפיה היא לא הייתה מודעת לאותו מעשה זיוף לא יכולה להתקבל.
- 23 63. גם העובדה לפיה אותן משאיות הביאו את הדלק למערערת מכל הספקים מלמדת שהמערערת  
24 ידעה שהחשבוניות אינן משקפות את הגורמים המוכרים את הדלק:
- 25 "משאיות שהביאו את הדלק אליך השתנו מחברה לחברה  
26 ת. לא" (עמ' 56 לפרוטוקול, ש' 23 – 24).
- 27 64. גם העדות של עארף בעניין הגורם הנוכח הנפקד "מאיר" אינה מעניקה אמינות לגרסתו. עארף  
28 טען בחקירתו ברשות המסים ובחקירתו הנגדית בבית המשפט, שיש גורם בשם מאיר שעומד מאחורי  
29 כל הספקים ומפעיל אותם:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 "בחקירות השבתי שכל החברות האלה בן אדם אחד שעומד מאחוריהם והוא מפעיל  
2 אותם" (עמ' 54 לפרוטוקול, ש' 26).
- 3 ובצורה יותר מפורטת בהמשך:
- 4 "ש. אתה בדקת שיש קשר בין אותו מאיר בין י.ג. אנרגיה העוסק ל.ס. אספקת  
5 דלקים ועודה בדיע  
6 ת. לא  
7 ש. אתה לא יודע שהוא מקשר בין כל החברות  
8 ת. מי שנותן להם את המספר שלי זה מאיר. אני שואל אותו מי נתן לך את הטלפון  
9 שלי הוא אומר לי מאיר  
10 ש. בעצם מאיר אומר לאפרים תתקשר לעארף ואותו אפרים נותן לך חשבוניות של  
11 חברת בדיע ולאחר מכן כנראה מאיר מפנה את הספקים אליך ואתה קונה מהם את  
12 הדלק  
13 ת. כן  
14 ש. כל הקשר של מאיר שהוא מפנה אליך ספקים  
15 ת. כן  
16 ש. את מאיר ראית פעם  
17 ת. כן. באשדוד בכל מיני מקומות  
18 ש. והוא לא מכר לך דלק פיסית  
19 ת. לא. הוא היה בן אדם שעובד בתחום  
20 ש. הוא יודע להתאם את הדלקים לכל אחד ואחד  
21 ת. כן.  
22 ש. מה התפקיד שלו בשוק  
23 ת. מוכר דלקים. מתווך.  
24 ש. למאיר שילמת כסף  
25 ת. כן. בגין סחורה שקיבלתי מחברה.  
26 ש. איזה חברה  
27 ת. עודה בדיע ול.ס. וי.ג.  
28 ש. אני לא מבין, מאיר הוא ספק הדלק או רק מתווך  
29 ת. הוא גם עובד עם הספק, עובדים ביחד.  
30 ש. ומי היה מתקשר אליך לקבוע מקום לקבל את הכסף  
31 ת. או מאיר או אחד מאלה ששלח אותם  
32 ש. בעצם למאיר יש הרבה שליחים שמספקים דלק  
33 ת. כן  
34 מאיר הוא המקור ויש לו חברות שהוא שולח אליך



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 ת. יכול להיות
- 2 ש. אותך הוא לא הטריד
- 3 ת. לא צריך להטריד. ברגע שאני מקבל דלק והכל דופק כמו שצריך אז למה צריך
- 4 להטריד. וגם אני מציג את כל החשבוניות, גם הקניות וגם המכירות לרשויות המס.
- 5 אני לא העלמתי חשבוניות." (עמ' 56 לפרוטוקול, ש' 27 עד עמ' 57, ש' 26).
- 6 65. הנחרצות שבה דיבר עארף על מאיר, בתור אדם שהוא מכיר באופן אישי ושאותו הוא פגש
- 7 מספר פעמים סותרת בצורה חזיתית את האמור בתצהירו שהוגש לבית המשפט. בסעיף 68 לתצהירו
- 8 הצהיר עארף: **"בשלב מסוים חשבתי שיתכן שמאחורי 3 העוסקים י.ג. עודה בדיע ול.ס. אספקת**
- 9 **דלקים עומד אדם אחד.**" כלומר, בתצהירו הוא הזכיר את הנוכחות של אותו גורם מקשר בתור
- 10 אפשרות בלבד, בניגוד לעדותו הנחרצת בבית משפט שבמהלכה העיד שהוא מכיר את מאיר ונפגש עמו
- 11 מספר פעמים. יתרה מכך, הנוכחות של מאיר בחקירתו של עארף עלתה היכן שנוח לו ורק היכן שעלה
- 12 דפוס פעולה דומה בצורה לא הגיונית בין הספקים שמכרו למערערת סחורה. במקרים אלה, הזכיר
- 13 עארף את השם "מאיר" כמי שיכול לחלץ אותו מדפוסי הפעולה של המערערת מול כל החברות.
- 14 המסקנה המתבקשת בעניינו של מאיר היא כפולה: או שהמערערת ועארף פעלו מול גורם אחר בשם
- 15 "מאיר" שסיפק את החשבוניות מושא ערעור זה, או שדמות זו אינה קיימת בפועל. מכל מקום,
- 16 המסקנה היא כי גרסתו של עארף אינה מהימנה בעיני.
- 17 66. המערערת הגישה מטעמה תצהירים של אשרף נטשה, מנהל החשבונות שלה ושל מוחמד
- 18 אכתילאת רואה החשבון. מנהל החשבונות אשרף נטשה לא התייצב לדיון ולא נחקר בחקירה נגדית,
- 19 ולכן לא מצאתי לנכון להתייחס לתצהירו או לייחס לו משקל כלשהו. ביחס לתצהיר של מוחמד
- 20 אכתילאת, הטענה המרכזית אודות הגשת הדו"חות של המערערת, סוכמה בפסקה 41 לתצהירו:
- 21 **"בעיני בלתי מתקבל על הדעת שעארף, שגם בית משפט השלום סבר שהוא בחור**
- 22 **אינטליגנטי, היה מעז לסכן את רכושו ואת חירותו ולהגיש דוח מקוון להחזר**
- 23 **ולהזמין בכך בדיקה של החשבוניות, אם ידע כביכול בדו"ח חשבוניות בלתי תקינות**
- 24 **ומזויפות שטיבן יתגלה לבטח במהלך הבדיקה"**.
- 25 67. העדות של רו"ח אכתילאת ביחס לידיעה של עארף היא עדות שמיעה או סברה שאין דרך
- 26 לבסס אותה בצורה אובייקטיבית. ניכר שמדובר ברו"ח שמנסה לסייע ללקוח, אך לגופו שלו עניין, אין
- 27 בעדותו ראייה שיכולה לבסס אי ידיעה של עארף ביחס להיותן של החשבוניות, חשבוניות שהוצאו שלו
- 28 כדין.
- 29
- 30



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

חוסר ההיגיון שבסיכון

- 1
- 2 68. המערערת טענה שאין זה הגיוני שעארף נטל את הסיכון הכרוך בניכוי המס על פי חשבוניות  
3 שהוצאו שלא כדין, למרות שהוא ידע שהמשיב עורך בדיקות וחקירות בענייננו. טענה זו יש לדחות.
- 4 69. טענה זו עצמה נדונה בהליך הפלילי בכל הערכאות, וכל הערכאות התמודדו איתה ודחו אותה.  
5 בעניין זה אפנה לקביעת בית המשפט העליון בעניינה של המערערת, שבה הוא ציטט קביעות של בית  
6 המשפט המחוזי:
- 7 **"באשר לטענות הנוספות של המבקש, מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט**  
8 **המחוזי לפיה "מכל מקום, לשאלה אם נאשם פעל בצורה רציונאלית אם לאו נודע**  
9 **משקל מסוים בלבד לצורך הרשעתו. ההנחה לפיה נאשמים פועלים בהכרח בצורה**  
10 **רציונאלית אינה הנחת עבודה הכרחית. במקרה דנא, משקלן של התהיות שהעלה**  
11 **המערער [המבקש] בטל בשישים. כאמור, בית משפט קמא [בית משפט השלום]**  
12 **קבע באופן חד משמעי, על יסוד הראיות שהוצגו לפניו, שהמערער [המבקש] ידע**  
13 **היטב כי החשבוניות מושא כתב האישום, באמצעותן דיווח לרשויות המס, הן**  
14 **חשבוניות כוזבות. נקבע לעיל שמסקנתו בהקשר זה מושתת היטב על הראיות**  
15 **שהוצגו לפניו ועל התרשמותו הישירה מהעדים. לשאלה מדוע נטל המערער**  
16 **[המבקש] סיכון על עצמו, אם אכן נטל סיכון, נודעת חשיבות משנית לנוכח קביעה**  
17 **זו. "' (אמוקו עליון, פסקה 6).**
- 18 70. השתלשלות העניינים שתוארה לעיל מלמדת שאין שום סיבה להניח שעארף פעל בצורה  
19 רציונלית, במובן אותו מבקש ב"כ המערערת לאמץ. מי שפעל בשיטתיות בביצוע עסקאות בהיקף של  
20 עשרות מיליוני ₪ במזומן, במפגשי דרכים עם שליחים חובשי קסדות, איננו בהכרח "רציונלי".
- 21 71. נימוק נוסף לדחיית הטענה בעניין זה נזכר בפסק דינו של בית משפט השלום בתיק הפלילי.  
22 עוסק המבקש לנכות ביודעין חשבוניות שהוצאו שלא כדין אינו פועל בסביבה נטולת סיכון, הוא לוקח  
23 סיכון מחושב מתוך תקווה שהוא לא ייתפס. להלן אביא מדברי בית משפט השלום בעניין זה:
- 24 **"שנית, מישור השלוב במישור הראשון עניינו בטיב הטענה המבקשת לגזור תום**  
25 **לב מעצם קיומו של סיכון לתפיסה. זאת לא ניתן לקבל. עבירות אינן מבוצעות רק**  
26 **בתנאים של "אפס סיכון" לעבריינין. לא אחת מוכן אדם לקחת סיכון לתפיסה על**  
27 **מנת להשיג את מטרתו, כך שעצם נטילת הסיכון אינה מעידה על תום לבו.**  
28 **לעניין זה יש לזכור את היקף העבירות בהן מדובר: עסקאות בשווי של עשרות**  
29 **מיליוני שקלים, וסכום מס של מיליוני שקלים – המספק פיתוי ניכר לביצוע**  
30 **העבירות וזאת גם בתנאי סיכון. עוד יוזכר כי גם ללא "ביקורת" של רשות המיסים,**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 עצם הגשתן לקיזוז של חשבוניות בהיקף שכזה מקים סיכון לתפיסה, דבר  
2 הממחיש את הקושי בטענת הנאשם שכן הסיכון גלום בעצם ביצוע העבירה כך שלא  
3 די בו כדי לשלול את ביצועה. לאלה אוסיף כי הנאשם, לפי עדותו, ניהל עסק  
4 שלטענתו הפיק רווח נמוך למרות ש"גילגל" סכומים גבוהים. הדבר ממחיש את  
5 עצמת הפיתוי עבורו בביצוע העבירות. (אמוקו שלום, פסקה 58).

6 72. מה שנקבע בהליך הפלילי יפה גם לערעור זה. מתקבל על הדעת שעארף נטל על עצמו את  
7 הסיכון שבהגשת החשבוניות, מתוך תקווה שלא יתגלה. מהלך העניינים כפי שנסקר בראיות שהוגשו  
8 בערעור תומך באפשרות זו. נוכח כך, הטענות של המערערת בעניין זה נדחות.

9 עצימת עיניים

10 73. גם אם לא היה נקבע כי המערערת ידעה כי מדובר בניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות  
11 שהוצאו שלא כדין, ניתן היה להגיע לאותה תוצאה על פי העיקרון של "עצימת עיניים". בעניין זה  
12 מתקיימים שני המרכיבים הנדרשים לשם יישום העיקרון. ראשית, אני סבור כי עארף לכל הפחות  
13 חשד שמדובר בחשבוניות בעייתיות, ומדובר בחשד ממשי. גרסתו לדעתי היא מיתממת ובלתי מהימנה  
14 בהקשר זה. אמירתו כי העיקר שיתקבל סולר איכותי וכיסוי חשבונאי, מלמדת, על רקע כלל הנסיבות,  
15 שהיה לו חשד שקיימת בעייתיות בחשבוניות המס. שנית, עארף נמנע במכוון ומדעת לברר ולנקוט  
16 באמצעים כדי לבדוק את תקינות החשבוניות. העובדה כי המערערת רכשה "סחורה אמיתית" אינה  
17 מספיקה. נסיבות הרכישה, דהיינו, ביצוע עסקאות במיליוני ₪ במזומן, במפגשי דרכים עם שליחים  
18 על רכב דו-גלגלי, מלמדות כי הברור שנעשה בדבר רישום הספקים במע"מ וקבלת אישורים בדבר  
19 ניהול ספרים וניכוי במקור, היה מינימלי וחסר ומעיד על הימנעות מדעת מנקיטת צעדים כדי לברר  
20 אם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין.

21 74. איני מקבל את הטענה כי קביעות המשיב מבססות טענה בדבר רשלנות בביצוע הבדיקות וכי  
22 מדובר בברור לקוי בלבד, להבדיל ממודעות לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. עניין  
23 המודעות הישירה או המודעות על בסיס עקרון עצימת העיניים הוכח גם הוכח ומכאן שיש בסיס איתן  
24 להחלטת המשיב בדבר חיוב המערערת בכפל מס מכוח סעיף 50 (א) לחוק מע"מ.

25 ההחלטה לחייב בקנס מנהלי

26 75. סעיף 95(א) לחוק שמכוחו הוטל הקנס המנהלי קובע כדלהלן:

27 "לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה  
28 מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1%  
29 מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

- 1 לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-316  
2 שקלים חדשים לחודש."
- 3 76. המשיב חייב כאמור את המערערת בקנס בשיעור 1% מסך כל עסקאותיה.
- 4 77. בע"א 1497/01 עזרא הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נז(5) 947 (2003) נקבע שקנס  
5 מנהלי שנושא בחובו אופי עונשי, מוטל על ידי מנהל מס ערך מוסף על פי שיקול דעתו ומכוח הסמכות  
6 הנתונה לו בסעיף 95(א) לחוק. נקבע עוד שבגיבוש החלטתו להטיל את הקנס המנהלי, חובה על המנהל  
7 לתת את דעתו גם לשיקולים התומכים בהימנעות מהטלת הקנס או המצדיקים הטלת קנס בשיעור  
8 מופחת. בית המשפט קבע עוד, שהליך פלילי שננקט נגד העוסק ועונשים שהוטלו עליו עקב הרשעתו,  
9 אפשר שיהיו שיקול בידי המנהל לביטולו או להפחתתו של הקנס המנהלי שהוטל על העוסק (שם, עמ'  
10 957 – 960).
- 11 78. בענייננו, נזנחו בסיכומים מטעם המערערת הטענות כנגד חיובה בקנס ובנוגע לפסילת  
12 הספרים. מעבר לדרוש, אציין כי על אף העונשים שהוטלו על המערערת בהליך הפלילי, אותם אני למד  
13 מפסקי הדין בהליכים הפליליים, אין לטעמי לשנות מהחלטת המשיב להטיל על המערערת קנס מנהלי.  
14 המעשים של המערערת נושאים אופי חמור במיוחד. מדובר במעשים שיטתיים ועקביים של המערערת,  
15 שהתפרסו על פני יותר משנה, במהלכם פעלה המערערת, ככל הנראה, בסיועם של גורמים עבריינים,  
16 לקבלת חשבונות מס מזויפות, שבאמצעותן היא נמנעה מתשלום מס ערך מוסף בסכומים  
17 משמעותיים ביותר. מעשיה של המערערת חמורים ובדין הטיל המשיב את הקנס המנהלי עליה.
- 18 טענת רשלנות המשיב
- 19 79. לטענת המערערת, רשות המסים ידעה כי החשבונות מזויפות על שם משה חננאל ומופצות  
20 בענף הדלק. לפיכך, נטען כי "היה אפוא הכרח ממלכתי מיידי לעצור את הדימוס וגם להאיר את עיני  
21 המערערת לבל תמשיך ליפול לאותו פח". נטען כי היה על רועי פתאל, שהתיק הגיע לטיפולו בחודש  
22 דצמבר 2013, לזמן את עארף לבירור קצר או לטלפן למנהל המערערת, במקום להניח לה להמשיך  
23 וליפול בפח. הטענה היא כי הואיל והמערערת לא הייתה מודעת לכזב שבחשבונות, אין מקום להטיל  
24 עליה כפל מס, כאשר המשיב בעצמו יכול היה למנוע אותו בקלות. לטענת ב"כ המערערת בסיכומי  
25 התשובה, אין כל הצדקה שהמשיב יפעיל את סמכותו להטיל כפל מס "ויוזכה את עצמו בפרס על  
26 מחדליו שלו". נטען כי בנסיבות המקרה, לא רק שהייתה למשיב האפשרות לדעת על החשבונות  
27 המזויפות, עקב הדיווח המקוון למע"מ, אלא שהייתה למשיב ידיעה ברורה כי מדובר בחשבונות  
28 מזויפות והוא לא עשה דבר כדי לעצור את "הדימוס המסיבי" והניח למערערת ליפול בפח, ממש כמי  
29 שמציב "מכשול לפני עיוור".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 80. טענה זו אין לקבל. לאחרונה, דנתי בטענה דומה בערעור על החלטת המשיב שעניינה שומה  
2 לפי מיטב השפיטה, בכל הקשור לניכוי מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. אף שכאן  
3 מדובר בחיוב בכפל מס, הדברים שנכתבו בפסק הדין בע"מ 18-11-39316 מ. **טורשאן בע"מ נ' מנהל**  
4 **מע"מ ירושלים** (9.6.20) (להלן: "עניין טורשאן") יפים גם לענייננו. להלן אצטט חלקים רלבנטיים  
5 מפסק הדין הנ"ל.

6 81. בעניין טורשאן הועלו על ידי ב"כ המערערת, המייצג גם בערעור זה את המערערת כאן, טענות  
7 "נוזקות" בדבר אשם מצד המשיב, בעקבות התיקון לחוק מע"מ שחייב עוסקים בהגשת דו"ח חודשי  
8 מקוון. כך נכתב על ידי בענין טורשאן:

9 11". בעניין זה ראוי להפנות לפסק הדין בע"מ (ת"א) 11694-07-16 **לון-אורן אריזות**  
10 **(2005) בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א** (29.11.17), שניתן על ידי כב' השופטת י' סרוסי,  
11 שם נקבע כדלקמן:

12  
13 "השידור המקוון אינו גורע מחובתה של המערערת לנקוט בכל  
14 האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את אמיתות החשבוניות ואת זהות  
15 העוסקים והיא אינה רשאית להניח, שבעקבות תקינות השידור המקוון  
16 של הדוחות, עובר הנטל למשיב לבצע את הבדיקות המהותיות  
17 הנדרשות.  
18 לפי הסברו של המשיב, עוסק המדווח בדיווח מקוון מקבל הודעה, טרם  
19 שליחת הדו"ח המקוון, באותיות אדומות ובולטות כי "יודגש כי  
20 קליטת הדו"ח המפורט אינה מהווה אישור רשות המיסים בדבר  
21 נכונות הדו"ח והיות החשבוניות המפורטות בו חשבוניות שהוצגו  
22 כדין".  
23 לאור זאת, המערערת הייתה צריכה להיות מודעת לכך ששידור הדוח  
24 אינו תחליף לבדיקת תקינות החשבוניות."

25  
26 12. באותו הקשר ראוי גם להפנות לפסק הדין בע"מ (חי) 2255-01-17 פ.ר. **עבוד עבודות**  
27 **פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה** (13.5.19) (להלן: "עניין פ.ר. עבוד"),  
28 שניתן על ידי כב' השופטת א' ויינשטיין, שם נקבע כדלקמן:

29  
30 "35. המערערת השליכה למעשה את כל יתרה בערעור דן על טענותיה,  
31 כפי שפורטו לעיל, בעניין הדיווח המקוון וחובות הזהירות והאחריות,  
32 אשר לגישתה חלות על המשיב בשל קיומו של הדיווח המקוון, כלפי  
33 עוסקים ככלל וכלפיה בפרט, בכל הקשור והמתייחס לזכאות לניכוי מס  
34 תשומות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 למעשה, ניתן לומר כי המערערת לא הביאה כל ראיה ממשית בכדי  
2 לעמוד בנטל הראיה החל עליה בערעור דנן (ראו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע.  
3 לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף) להוכיח את זכאותה על פי הדין  
4 לנכות את מס התשומות הכלול ב"חשבוניות" שהוצאו כביכול על ידי  
5 חברת מ. מוסא. זאת ועוד, סיכומי טענותיה בכתב של המערערת  
6 התמקדו רובם ככולם בטענות בעניין הדיווח המקוון.

7  
8 36. עמדתי היא כי אין לקבל את ניסיונה של המערערת להסיט את כובד  
9 המשקל בערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת מס תשומות  
10 לכיוון של דיון בעניין הדיווח המקוון, ויש לבחון את זכאותה של  
11 המערערת לניכוי מס התשומות נשוא הערעור בהתאם לעובדות  
12 הקונקרטיות במקרה הנדון תוך יישומם של הוראות הדין.

13 ...

14  
15 54. באשר לטענות המערערת בעניין הדיווח המקוון ומשמעויותיו – הרי  
16 שאין בידי לקבל גם טענות אלו.

17 כפי שהובא לעיל בפרק התשתית המשפטית, מתוך דברי ההסבר של  
18 הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית  
19 הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, עולה כי מטרת התיקון  
20 לחוק מע"מ שהכניס את הדיווח המקוון היתה ליתן כלים טובים יותר  
21 בידי רשות המיסים במלחמתה בתופעה הנפוצה של החשבוניות  
22 הפיקטיביות. מדובר בכלי עזר אשר אמור לסייע לרשות המיסים לבצע  
23 הצלבות בין חשבוניות של ספק לבין הלקוח.

24 אלא שבניגוד לנטען על ידי המערערת, התיקון לחוק מע"מ והדיווח  
25 המקוון לא נועדו לגרוע במאום מהאחריות המוטלת על פי הדין על  
26 כתפיהם של עוסקים לבדוק ולוודא את תקינותן של חשבוניות  
27 המוצאות להן, ועוד לפני כן, טרם ביצוע התשלום וקבלת החשבוניות –  
28 עומדת שרירה וקיימת חובתם של עוסקים לעמוד ולברר באופן אקטיבי  
29 ומקיף את זהותו של הגורם עימו הם מתקשרים בעסקה. טענת  
30 המערערת כמוה כטענה כי בשל אמצעי אכיפה מוגברים של גורמי  
31 האכיפה, למשל בתחום עבירות התנועה, חלה איזו הפחתה באחריות  
32 של הנהגים לנהוג כחוק.

33  
34 55. הלכת טי.גי.י. אי. נפסקה על ידי בית המשפט העליון שנים לאחר  
35 כניסתו לתוקף של התיקון לחוק מע"מ בעניין הדיווח המקוון, הגם  
36 שלא עסקה בסוגיית הדיווח המקוון, אך הלכה זו חוזרת ומבהירה





## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 הבהר היטב את החובות המהותיות הניצבות לפתחו של עוסק ואת  
2 האחריות המוטלת עליו, בהיותו "המונע היעיל ביותר" (ראו דברי כבוד  
3 השופט הנדל בפיסקה 2 לפסק הדין), לבצע בדיקות ולנקוט בכל  
4 האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות  
5 החשבונית וזהות העסק. חובות אלו והאחריות המוטלת על פי הדין על  
6 העסק – לא בוטלו ולא פחתו כתוצאה מחובת הדיווח המקוון".

7  
8 13. אני מסכים עם הניתוח של חברתי, השופטות י' סרוסי וא' ויינשטיין, בשני  
9 פסקי הדין הנ"ל, דהיינו, כי החובות שהוטלו על העוסק, בהתאם להלכת מ.א.ל.ר.ז.,  
10 לא פחתו כתוצאה מחובת הדיווח המפורט והמקוון. אם נתייחס לדברי השופטת א'  
11 ויינשטיין בעניין פ.ר. עיבוד, בדבר הדמיון בין טענת המערערת לטענה כלפי גורמי  
12 האכיפה בתחום עבירות התנועה, ניתן להשוות את טענת המערערת לבקשתו של  
13 נתבע, שהוגשה נגדו תביעה על ידי ניזוק, בעקבות תאונת דרכים שנגרמה בשל רשלנות  
14 הנתבע, אשר נהג ברכב כשהוא שיכור, לשלוח הודעת צד ג' כנגד המדינה, אשר נטען  
15 כי לא דאגה לגדר הפרדה בין הנתיבים במקום אירוע התאונה, או לשיפור תנאי הדרך  
16 באותו מקום. כפי שאין להקטין את שיעור הפיצוי בו יחויב הנהג השיכור כלפי  
17 הניזוק, עקב טענת אשם תורם של המדינה, כך אין להקטין את סכום השומה במע"מ,  
18 במידה ולא עלה בידי המשיב לגלות חשד ביחס לחשבוניות פיקטיביות, או במידה  
19 והמשיב לא התריע בפני עוסקים, המנכים מס תשומות הגלום באותן חשבוניות,  
20 בדבר אותו חשד, שהיה באפשרותו לגלות.

21  
22 14. למה הדבר דומה? למי שרכש מוצרים ממברית טובין, והטובין חולטו על ידי  
23 המדינה או שהוא נדרש בדיעבד לשלם בעצמו את מיסי היבוא שלא שולמו בשעת  
24 שחרור הטובין מרשות המכס (ראו: ע"א 666/88 **מדינת ישראל נ' מונוגיל תעשיות**  
25 **מזון בע"מ**, פ"ד מו(4)1), הטוען כי יש לבטל את החילוט, או להפחית את חיובו במיסי  
26 היבוא, עקב אשם תורם של פקידי המכס, אשר הועמדו לרשותם מכונות שיקוף של  
27 מכולות בנמל ופקידי המכס לא ביצעו את הבדיקות ביעילות ונכשלו במניעת  
28 ההברחה. במידה ותתקבל עמדת המערערת עדיף יהיה לעוסקים המקבלים  
29 חשבוניות מס לעצום עיניים, ולא לנסות לברר בזמן אמת את כשרות החשבוניות  
30 ולאחר מכן, כאשר תתקבל שומת תשומות, להעלות טענות בדבר רשלנות רשות  
31 המע"מ בהתנהלותה בזמן אמת. התוצאה תהיה כי בכל ערעור על החלטת המשיב  
32 בהשגה שעניינה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונות פיקטיביות יהיה על בתי המשפט  
33 לבחון את מספר הפקידים שהועסקו על ידי רשות המע"מ בבדיקות דו"חות ההצלבה  
34 והאם לא היה נכון למנות פקידים נוספים לתפקיד, לאור ההיקף העצום של  
35 החשבוניות בכל חודש; האם אותם פקידים פעלו ביעילות ובמיומנות; כיצד פעל  
36 הממשק שבין תחנת מע"מ האזורית לבין הנהלת המכס ומע"מ ובין תחנות מע"מ



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 אזוריות אחרות; והאם הוקצו מספיק משאבים ואמצעים על מנת להזהיר עוסקים  
2 (גם כאלה שפעלו ברשלנות ובעצימת עיניים ולא בדקו דבר בעת קבלת החשבוניות  
3 המזויפות) בזמן אמת. עמדת המערערת אף מעלה קושי נוסף, במידה ורשות מע"מ  
4 תתריע בפני עוסקים בדבר חשד ביחס לתקינות חשבוניות שיצאו על שם חברה  
5 מסוימת, מבלי שנערכה בדיקה מעמיקה בדבר אותו חשד. הדבר עלול לחשוף את  
6 רשות המע"מ לתביעות של אותן חברות הן בגין מסירת מידע בדבר חשד שלא נבדק  
7 ביסודיות והן לנוכח הוראת הסודיות שבסעיף 142 לחוק מע"מ (רע"א 68/88 זילברמן  
8 נ' בנק אמריקאי ישראלי (1988)). כן ראו, בהקשר זה של חובת הסודיות ובעיקר  
9 בהקשר הכללי, את החלטת כב' השופט י' עמית ברע"א 9153/12 מנהל מס ערך מוסף  
10 אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ (25.2.13). באותו מקרה היה מדובר  
11 בחשבוניות שהונפקו שלא כדין ובשומה לפי מיטב השפיטה, בגדרה פסל מנהל מע"מ  
12 את ניכוי מס התשומות שנכלל בחשבוניות של מספר חברות. גם באותו עניין נטען על  
13 ידי העוסק, אשר יוצג על ידי ב"כ המערערת בעניינו, כי מנהל מע"מ התרשל  
14 בהתנהלותו מול החברות שעל שמן יצאו החשבוניות. כב' השופט י' עמית התייחס  
15 לעניין במילים הבאות:

16  
17 "אני נכון לקבל טענתו של המבקש [מנהל מע"מ] כי גם אם התרשל  
18 לאורך שנים בהתנהלותו מול החברות, כטענת המשיבה, אין לכך  
19 רלוונטיות לעניינו. זאת, באשר איננו עוסקים בתיק נזיקין ואין  
20 ברשלנות התורמת של המבקש, אם בכלל, כדי להשליך על השאלה אם  
21 החשבוניות הוצאו ונוכו כדין אם לאו. עם זאת, לרשלנותו הנטענת של  
22 המבקש לאורך השנים – בכך שאישר למשיבה החזרים גדולים על פי  
23 חשבוניות שייטכן כי לא דווחו כלל בדו"חות התקופתיים של החברות  
24 – עשויה להיות השלכה לטענתה של המשיבה כי היא נכנסת בחריגים  
25 שנקבעו בהלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז."

26  
27 דברים אלה מחזקים את עמדת המשיב בערעור זה, שהרי בניגוד לעוסק בעניין  
28 הקורנס מפעלי עופרת, המערערת בעניינו אינה מעלה טענה בדבר עמידתה בחריג  
29 הסובייקטיבי על פי הלכות סלע ומ.א.ל.ר.ז.

30  
31 15. אומנם דברי ההסבר להצעת החוק בדבר הדיווח התקופתי המקוון  
32 מתייחסים לאפשרות לבצע הצלבה ממוחשבת בזמן אמת של חשבוניות העסקה  
33 וחשבוניות הקניה, לצורך גילוי מקרים שבהם חשבונית קניה הוצאה בלא שהוצאה  
34 כנגדה חשבונית עסקה, אולם מטרת ההסדר הנ"ל נועדה לשפר את יכולת רשות  
35 המיסים להתגבר על תופעת החשבוניות הפיקטיביות, אולם אין בהסדר הנ"ל כדי  
36 להטיל חובות על רשות המיסים כלפי עוסקים המתעלמים מחובותיהם ומהאחריות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1 המוטלת עליהם, באופן שיפטור עוסקים רשלנים וכאלה הנוהגים בעצימת עיניים,  
2 מתשלום שומות בגין ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית פיקטיבית.

3  
4 16. אין לקבל את טענת ב"כ המערערת כי יש לבחון את שאלת ניכוי מס  
5 התשומות, על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, במונחים נזיקיים של נזק ורשלנות.  
6 הכלל הקבוע בסעיף 38(א) לחוק מע"מ הוא ברור ועל פיו ניכוי מס תשומות יותר רק  
7 אם מדובר בחשבונית שהוצאה כדין. המדיניות הרצויה היא להטיל אחריות על מקבל  
8 החשבונית, המצוי בלב העסקה מול מוכר הטובין או מספק השירות ומשום כך  
9 הדרישה היא כי עליו לנקוט בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבונית  
10 הוצאה כדין. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף  
11 ת"א נ' טי. ג.י. די הובלות בע"מ (9.5.18):

12  
13 "מבחינת המדיניות הרצויה, מעבר לקושי המעשי בפיצול חשבונית  
14 המס, ישנו גם היבט של הכוונת התנהגות העוסקים בנוגע לגביית מס  
15 ערך מוסף. כלל לפיו ניתן לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין ולנכות מס  
16 תשומות בגין העסקאות שנעשו בפועל, מעודד מעשי מרמה מאחר  
17 שהנזק שייגרם במקרה שתתגלה התרמית קטן יותר. ויובהר, אין  
18 המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע מעשי מרמה, ובהטלת  
19 האחריות על המונע היעיל ביותר – מקבל החשבונית. דומה כי גם  
20 המחוקק נתן דעתו לכך, ועל כן הוסיף את הדרישה שהחשבונית הוצאה  
21 כדין על מנת שיותר ניכוי מס התשומות. בראייה זו החשבונית מהווה  
22 כלי תקשורת, היא הראיה אשר אמורה לשקף את העסקה. ככלל, מצב  
23 בו דבק פגם יסודי בחשבונית – דינה להיפסל לעניין הניכוי, בשל היעדר  
24 יכולת לתרום למסע אחר מס האמת. יש נפקות לכך כי מוציא  
25 החשבונית ערפל את התמונה בהתנהגותו, והקשה על הבנת אירוע המס  
26 כהווייתו".

27  
28 העובדה שהפסיקה עשתה שימוש, בעת קביעת החרג הסובייקטיבי, במבחן של  
29 רשלנות (על הנישום להוכיח כי לא התרשל בעת קבלת החשבונית) ובמונחים של נזק  
30 (הנכונות שלא להתעלם מנזק שעשוי להיגרם לנישום מאי התרת הניכוי) אינה  
31 מלמדת כי יש לראות במנהל מע"מ, שהוא המשיב בערעורי מע"מ, הנוגעים לניכוי  
32 מס תשומות שלא כדין, כמזיק, שיש לבחון את מידת אשמו התורם לנזק, שנגרם  
33 לעוסקים, עקב ניכוי מס תשומות שלא כדין, במקרים של חשבוניות מזויפות כמו  
34 במקרה דנן".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

82. כאמור לעיל, האמור בעניין טורשאן, נכתב במסגרת ערעור על שומת תשומות, ואילו ערעור זה עוסק בהחלטת המשיב לחייב את המערערת בכפל מס. למרות ההבדל בהפעלת הסמכות, אני סבור כי הדברים נכונים, גם כאשר מדובר במקרה האחרון והמסקנה צריכה להיות זהה. גם העובדה שבעניין טורשאן לא נתקבלה בקשת המערערת לזימון פקידי מע"מ לעדות, ובעניין זה נחקרו פקידי מע"מ על ידי ב"כ המערערת, אינה צריכה לשנות את המסקנה. אני סבור כי יש מקום להטיל על עובדי מע"מ חובה להזהיר את הרוכשים הפוטנציאליים של דלק (במקרה זה) מפני רכישת חשבונות מזויפות, או מפני ניכוי מס על פי חשבונות הנחשדות כמזויפות. על רוכש הדלק מוטלת החובה לבצע בדיקות, אשר אין חולק שלא בוצעו על ידי המערערת במקרה זה, על מנת שלא "ליפול בפח", כלשונו של ב"כ המערערת ואין מקום לבטל את הפעלת סמכות המשיב לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, עקב כך שפקידי מע"מ נצרת לא שקדו על מתן אזהרה "בזמן אמת" למנהל המערערת. אני מקבל את טענת ב"כ המערערת, כי המשיב הציב "מכשול בפני עיוור". עארף איננו בבחינת עיוור כלל, שכן הוא צעד בדרך מסוכנת בעיניים פקוחות ובידיעה ברורה. עארף נטל סיכון, אשר התממש בסופו של דבר ועליו לשאת בתוצאות התנהלותו. אירוני הדבר, שעוסק שנהג בחוסר אחריות, בלשון המעטה, מצא לאחר שנתפס, דווקא את פקידי המשיב, הממונים על אכיפת חוק מע"מ, כאשמים במצבו.

83. ראוי להזכיר בהקשר זה כי טענות המערערת הועלו על ידה גם בבית משפט השלום וזכו להתייחסות בהכרעת הדין. בית משפט השלום לא קיבל את הטענה כי עארף הסתמך בזמן אמת על אמונה לפיה העדר הערות או התראות מרשויות המס, לאחר הגשת הדיווחים והדוחות להחזר, משמעו כי החשבונות תקינות (פסקאות 70-71 לפסק הדין). בית המשפט דחה גם את הטענה כי הימנעות פקידי מע"מ מלהתריע בפני עארף על הפצת החשבונות המזויפות מהווה הגנה לנאשם מפני אחריות פלילית (פסקאות 74-80 לפסק הדין). בפסקה 75 להכרעת הדין נכתבו הדברים הבאים, הרלבנטיים גם לענייננו:

"בנוסף, אני סבור כי לאדם השוקל לבצע עבירה תוך שימוש בחשבונות כוזבות או זרות קיימת ציפייה לגיטימית כי הרשויות תתרענה בפניו, לבל יעשה שימוש בחשבונות על שם עוסק כזה או אחר. התרעה כזו עלולה גם לסייע ל"מפציץ" החשבונות להבין כי שם כזה או אחר נחשף, ולעבור לקורבן הבא, ובכך ייצאו רשויות המס מסייעות לעבירה במקום לפעול נגדה."

**סוף דבר**

84. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה ביחס לכל חלקיו.

על המערערת לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 30,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

18 יוני 2020

ע"מ 17-01-32033 חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ירושלים)

1

2

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

3

ניתן לפרסם את פסק הדין.

4

ניתן היום, כ"ו סיוון תש"פ, 18 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

5

---

אביגדור דורות, שופט

6