



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערת לינטל תקשורת בע"מ

ע"י עו"ד מאלק עמרוד

נגד

משיב מע"מ נתניה

ע"י עו"ד מורן סילס פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

א. כללי

1. המערערת שנרשמה כעוסק בישראל, הפעילה עסק לשירותי טלמרקטינג ברמאללה וביקשה לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות.
2. במקרה דנן המערערת ביקשה לקבל החזרים בסך 367,175 ₪, אך המשיב סבר כי החשבוניות בהן גלום מס התשומות הוצאו שלא כדין ועל כן לא התיר למערערת לנכות מס התשומות. מכאן הערעור.

ב. להלן העובדות הרלוונטיות לעניין

1. המערערת היא חברה הרשומה כדין בישראל. על פי גרסתה של המערערת, בשנת 2008 הקימה המערערת עסק לשירותי טלמרקטינג למתן שירותי הובלת תכולת מחסנים, דירות ובתים בארה"ב. מרכז השירות של החברה שהוקם ברמאללה שברשות הפלסטינית,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

- קיבל שיחות טלפון מצרכנים בארה"ב והסדיר עבורם שירותי העברות של תכולת בתים ועסקים באמצעות קבלן משנה בארה"ב.
2. לטענת המערערת היא בחרה להפעיל את החברה ברמאללה, עקב עלויות ההפעלה ועמלות הסליקה הנמוכות בעיר זו, במטרה לחסוך בהוצאות.
3. ההכנסות החברה מארה"ב – בהתאם לגרסתה של המערערת- הינן הכנסות פטורות ממס והתקבלו בדרך של חיוב כרטיסי אשראי. הסליקה של כרטיסי האשראי בוצעה בבנק הערבי ברמאללה, בחשבון אשר נפתח על שם המערערת.
4. ביום 10.3.11 המשיב הוציא שומת תשומות (להלן: **השומה**) למערערת בגין מספר רכיבים: חיוב בסך 8,561 ₪ בגין מס ביתר שנדרש בהשוואה למס התשומות הרשום בספרים ובין מס התשומות הנדרש בדוחות בשנת 2009; חיוב בסך 336,414 ₪ בגין ניכוי 4 חשבוניות מס אוטונומיה שמספרן: 1125555, 1125317, 1125320, 1314704 בגין התקופה 2008-2009 (להלן: **חשבוניות האוטונומיה**); חיוב בסך 12,135 ₪ בגין ניכוי חשבונית מס מס' 31245 מיום 8.5.08 אשר הוצאה למערערת ע"י חברת קומפיוטרגארד; וחיוב בסך 10,065 ₪ בגין חשבונית בגין שיפוץ משרד.
5. החיובים בגדר השומה הסתכמו בסך של 367,175 ₪ (קרן), כאשר מתוך כך 336,414 ₪ קשורים לחשבוניות האוטונומיה וסכום של 30,761 ₪ קשור בחיובים האחרים אשר פורטו לעיל.
6. המשיב החליט לפסול את ספרי המערערת עקב ניכוי חשבוניות שלא כדין. באשר לחשבוניות האוטונומיה, המשיב מצא בתחילה כי חשבונית 1314704 שסכום המס הכלול עמד על 120,640 ₪ אינה כשרה, כיוון שחשבונית במספר זה נדרשה על ידי עוסק אחר שאינו המערערת. משכך, פנה המשיב לרשות הפלסטינית, שבעקבותיה הועבר אליו מידע מהרשות הפלסטינית (להלן: **"הרשות הפלסטינית או הרשות"**), כי חשבוניות שהוצאו על ידי עוסק פלסטינאי מס' 411760986 מזויפות.
7. המערערת הגישה ביום 13.4.11 השגה על השומה שנדחתה על ידי המשיב. המשיב נימק ביום 19.6.11 את דחיית השומה בטענה, כי במהלך בדיקתו נמצאו חשבוניות כפולות הנושאות מספר זהה של החשבוניות ושמות שונים של מקבליהן. אשר על כן נעשתה פנייה לרשות לבחון את אמיתות המסמכים. על פי הבדיקה שנערכה ע"י הרשות נמסר כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

החשבוניות שנוכח אינן תקינות ועל כן אינן משקפות עסקאות אמת. לאור כל האמור לעיל נדחתה ההשגה.

8. יצוין כי כנגד החברה נפתחה ביום 30.12.09 חקירה פלילית ע"י רשות המיסים בגין חשד לביצוע עבירות לפי חוק מע"מ. ביום 31.01.11 נשלח מכתב מרשות המיסים למערער, מנהלה של החברה ובעליה, לפיו הסתיימה החקירה ללא נקיטת צעדים משפטיים. זאת מהטעם שלא נמצאו ראיות מספיקות להעמדתו לדין.

ג. טענות המערער

1. לטענת המערער, הוכח שהטענה לפיה עסקינן בחשבוניות פיקטיביות היא בלתי מבוססת ואינה נשענת על מידע שהועבר ע"י הרשות. לכל היותר, טענה זו מבוססת על החקירה הפלילית שהתנהלה בעניין זה ואשר נסגרה עוד ביום 31.1.11 כחודש וחצי לערך לפני מתן השומה. המערער הדגישה שסגירת החקירה הפלילית נעשתה מהנימוק כי נמצא שנסיונות העניין אינן מצדיקות העמדה לדין ולא נמצאו ראיות מספיקות לכך שהחוק הופר.

2. המערער מוסיפה וטוענת, כי השומה ניתנה ביום 10.3.11 בגין 4 החשבוניות כמפורט בטבלה בגוף השומה. זאת כאשר המשיב מבסס את טענתו בדבר פיקטיביות החשבוניות על בדיקה מול הרשות הפלסטינית. דא עקא שבדיקה זו מול הרשות החלה רק לאחר פגישה עם אנשי הרשות ביום 17.3.11 לאחר מתן השומה.

3. כמו כן נטען ע"י המערער, כי בקשת הבירור התייחסה רק לשתי חשבוניות בלבד מתוך 4 החשבוניות שבשומה וכי תשובה לשאלת המשיב, ניתנה במעמד הפגישה השנייה עם אנשי הרשות רק ביום 14.7.11. דהיינו, בזמן מתן השומה ביום 10.3.11 לא היה בידי המשיב כל מידע אודות שתי החשבוניות שלגביהן התבקש הבירור. מכאן, שלא ייתכן, כי הקביעה שהחשבוניות פיקטיביות התבססה על המידע מהרשות. אי לכך, באה המערער לכלל מסקנה, כי השומה התבססה רק על החקירה הפלילית שהתנהלה בזמן מתן השומה.

4. כן נטען על ידי המערער, כי המשיב לא הציג כל מסמך רשמי מטעם הרשות המעיד על עמדת הרשות ביחס לחשבוניות אלה ועל כן מתבקש החזרת המס שקוזז.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

5. לעניין הטענה על התשלום במזומן בניגוד להוראת סעיף 47א' (ב) לחוק מע"מ. הוראת סעיף 47א' (ג) לחוק מע"מ מעבירה את נטל הראיה על המערערת כי קיימה את תנאי הוראת החוק. מנהל המערערת נתן הסבר מנומק והגיוני לעניין התשלום במזומן וציין בחקירתו הנגדית (עמ' 17 מול השורות 26 – 28) כי התשלום התאפשר רק במזומן, היות שב"אזור" לא מתאפשר לנושא תעודת זהות ישראלית ליהנות משירותים בנקאיים להוציא הפקדת שיקים, ומשיכת מזומן וכן קבלת העברות כספים מחו"ל ומשיכתם במזומן.

6. גם באשר לטענה בדבר יתרת זכות לספק נותן השירות, מנהל המערערת נתן הסבר מנומק לעניין זה וציין בחקירתו הנגדית (בעמוד 13-14 לפרוטוקול) שהנוהל הוא כי המערערת מחתימה את הספקים על שוברי תשלום היות שהמערערת משלמת ברשות במזומן. מכאן ייתכן, כי ישנם שוברים חתומים שטרם נקלטו ואין זה אומר כי המערערת לא שילמה בגינם.

7. יש לציין כי הכרטסת של המערערת לא הייתה מעודכנת ואין להסיק כי לא בוצע תשלום לספק בנסיבות העניין. גם עניין התאריך הנקוב בתצהיר עליו התבסס המשיב אין בו כדי להיות ראיה שבזמן זה טרם בוצע כל תשלום. מנהל המערערת נתן הסבר לכך (עמוד 15 לפרוטוקול) בציינו, כי עסקינן בתצהיר המהווה ריכוז כאשר קיימים תצהירים מפורטים ביחס לכל חודש בחודשו.

8. המערערת אף נתנה הסבר מספק בעניין הפרש לכאורה בין ההכנסות בחודש דצמבר בסך של 345,000 ₪ לבין החשבונית שמסתיימת ב- 317 בסך של 465,442 כולל מע"מ. הפרש זה הוסבר על ידי מנהל המערערת (פרוטוקול הדיון עמוד 16 מול השורות 13-24) שטען, כי היות ועסקינן בשבוע חג המולד, הרי שהתקבולים בגין עסקאות בתקופה זו נראו רק מאוחר יותר בתחילת חודש ינואר, אחרי החג.

9. יש לציין כי חשבונית אחת מתוך 4 החשבוניות נשוא השומה והערר שייכת לעוסק אחר בשם אלאעתסאם ולא כפי הנטען על ידי המשיב כי חשבונית זו משויכת לספק בשם סבעאווי. דא עקא שלא ניתן כל מידע על ידי הרשות הפלסטינאית לגבי עוסק בשם אלאעתסאם גם לגרסת המשיב.

10. המידע עליו מתבסס המשיב בדיעבד אין בו משום ראיה קבילה שיש בה כדי להוכיח את הנטען על ידיו. ראשית, עסקינן בהתייחסות לחלק מהחשבוניות נשוא השומה. שנית, המידע אינו מידע קביל ומהווה תרשומת עצמאית של המשיב לפגישות שקיים עם הרשות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-08-44806 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

ובאם חפץ היה המשיב להוכיח את עמדת הרשות הפלסטינאית ביחס לחשבוניות אלה היה עליו להביא בפני בית המשפט הנכבד עדים ו/או מסמכים רשמיים מהרשות.

11. לפיכך, טוענת המערערת כי עסקינן בשומה ובהחלטה בהשגה בלתי מבוססים ומוטעים בעליל שאינם נתמכים בראיות. זאת ועוד, החקירה הפלילית נסגרה לאחר בדיקה מעמיקה ויסודית של כל החומר. עוד לפני מתן השומה, כשמידע זה היה אמור להיות בפני המשיב בשעה שנתן את השומה. זאת לאור העובדה שאינה שנויה במחלוקת כי מידע זה ניתן זמן רב לאחר מתן השומה.

ד. טענות המשיב

1. לטענת המשיב, במסגרת ההשגה ובמסגרת הדיון שנערך בהשגה, המערערת לא העלתה טענות בנוגע לחיובים הנוספים. הטענות שהעלתה המערערת התייחסו רק לחשבוניות האוטונומיה, אך גם ביחס לכך לא הציגה המערערת כל מסמך על מנת לגבות את העובדה שהתקיימה עסקה בינה ובין העוסק סבעאוי אשר סיפק למערערת לכאורה שירותים בסכומים ניכרים של עד כמיליון ₪ לחשבונית.

2. באשר לחשבוניות האוטונומיה, המשיב מצא בתחילה כי חשבונית 1314704 שסכום המס הכלול בה עמד על 120,640 ₪ נדרשה על ידי המערערת וגם על ידי עוסק נוסף - ולכן ברור כי לפחות חשבונית אחת אינה כשרה (ס' 10 לתצהיר מרחב). בעקבות זאת פנה המשיב לרשות, בעקבות פניה זו הועבר אליו מידע מהרשות, לפיו חשבוניות שהוצאו על ידי עוסק פלסטינאי מס' 411760986 מזויפות ולא הודפסו על ידי הרשות. עוד נמסר במסגרת ההתחשבוניות כי העוסק סבעאוי מס' 411760986, מוכר לרשות כמפיץ חשבוניות מזויפות.

3. על מנת לבסס את טענותיה לא מסרה המערערת כל גירסה, אלא השתמשה בטיעון שאינו רלוונטי כי לא ננקטו כלפיה הליכים פליליים. כך לדוגמה בסעיף 17 בכתב הערעור נאמר, כי כל טענתה של המערערת היא: "החשבוניות שנתקבלו מהקבלן משנה, נותן השירותים, ברשות הפלסטינאית הנן חשבוניות כשירות וניתנו בגין שירות שסופק לעוררת. עדות לכך שתיק החקירה נסגר ללא ממצאים פליליים" (ההדגשה במקור).

4. המשיב טוען, כי היעדר גרסה מטעם המערערת אומר דרשני. המערערת לא מפרטת מיהו קבלן המשנה, מה עיסוקו, מה השירות שנתן וגם אלו בדיקות ערכה בנוגע לקבלן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

המשנה. כמו כן, המערערת לא הציגה חוזה התקשרות עם קבלן המשנה, לרבות פירוט תשלומים והתחשבנות. פרטים אלו נדרשים באופן מיוחד מקום שהחשבונות על שם סבעאוי היוו כ- 90% מסך כל התשומות אצל המערערת, ומשום שמדובר בחשבונות בהן נקובים סכומים משמעותיים, עד מיליון ₪ לחשבונות. ההיגיון מחייב כי מאחורי התקשרות בהיקף כזה, עם הספק העיקרי של העסק, יהיה מצוי, לכל הפחות, הסכם עם קבלן המשנה או עדות לתשלום כלשהו.

5. עיון בתצהיר המערערת שהוגש לבית המשפט מגלה כי מדובר בתצהיר דל אשר לא מוסר כל פרטים בנוגע להתקשרות עם סבעאוי. שמו של ספק המשנה אף לא מוזכר בתצהיר, לא כל שכן אופן ההתקשרות והשירות שסופק. התצהיר כולל פירוט כללי אודות פעילות העוסק.

6. לכתב הערעור צורפו שני תצהירים בערבית מתורגמים לעברית, האחד, לכאורה של אוסמה חוסני סבעאוי המוכר בשם חנא סעדו, ותצהיר שני שניתן לכאורה מטעם עבד אל רחמאן סאלח הבעלים של חברת אלאעתסאם. בהתייחס לאותם מסמכים האמורים להיות תצהירים (נספח ב1 ו-ב2 להודעת הערעור), הרי שבמהלך הדיון התברר כי התרגומים לעברית שצורפו לתצהירים הרשומים בערבית אינם נכונים. מנהל המערערת לא נתן הסבר לכך וטען שלא הוא תירגם את המסמך (ע' 15 ש' 9 – 17).

7. פרט לסתירות שנמצאו בתרגום התצהירים, הרי שממילא אין ליתן להם כל משקל, שעה שנותני התצהירים לא הובאו לבית המשפט להיחקר על גרסתם והמערערת לא סיפקה הסבר לאי זימונם לעדות.

ה. דיון והכרעה

1. "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק") כדלקמן:

"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו";

2. על פי סעיף 138 (א) לחוק, רשות המס יכולה להתעלם מעסקה ובלשונו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

"138. (א) המנהל רשאי להתעלם מעסקה אם הוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות."

3. סעיף 38 (א) לחוק עניינו זכאות העוסק לנכות את מס התשומות ולשונו:

"38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."

הדגש בסעיף 38 הוא על הדיבור "כדין". שכן רק חשבונית שהוצאה כדין יכולה להוות בסיס לניכוי מס ששולם על תשומות. ומהו הביטוי "כדין"? ביטוי זה פירושו הוא, בהקשר התחיקתי של סעיף 38(א) האמור, חשבונית שהוצאה במהלך עסקיו התקין והרגיל של העוסק, כחלק מהעסקאות שהוא מבצע.

4. על פי הדין, כל הפרטים בחשבונית צריכים להיות נכונים, וזאת לעניין טיב השירות או המכירה, הסכומים הנקובים בחשבונית וזהות הצדדים לעסקה. דהיינו, על מוציא החשבונית להיות מי שביצע בפועל את העבודה. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ מיסים יט/2-ה-6 (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז.") נקבע, כי חשבונית שהוצאה כדין צריכה לעמוד במספר דרישות טכניות, אך גם מהותיות, ועליה לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים לעסקה. כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא לעניין זה אם בפועל בוצעה העבודה על ידי גורם אחר, אם לאו. כמו כן, נדרש שהסכומים הנקובים בחשבונית ישקפו את התמורה הנכונה והאמיתית בגין השירות או הקניה.

5. כעולה מהוראות החוק דלעיל, על מנת שחשבונית מס תוצא כדין, צריכים להתקיים התנאים הקבועים בסעיף 47 לחוק. קרי שהחשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה, בגין עסקה שנערכה בין העוסק מוציא החשבונית לעוסק מנכה החשבונית ושהעסקה עצמה תהא חייבת במס ערך מוסף. במקום בו הופר תנאי מן התנאים דלעיל, הרי אותה חשבונית איננה חשבוניות שהוצאה כדין, ולא ניתן לנכות את מס התשומות הנקוב בה.

6. הסירוב לאשר ניכוי מס תשומות, דהיינו סיווג חשבונית המס שבידי העוסק ככזו "שלא הוצאה לו כדין", יכול לנבוע משני מצבים: ייתכן כי העסקה בוצעה, אולם החשבונית הוצאה על ידי עוסק שלא נתן את השירות או לא מכר את הסחורה נשוא החשבונית; מצד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

שני, ייתכן כי החשבונית היא פיקטיבית, דהיינו חשבונית שאין מאחוריה עסקה או שהעסקה המשמשת יסוד לאותה חשבונית, היא עסקה בדויה. בענייננו, טענת המשיב היא כי החשבוניות נשוא הדיון הן פיקטיביות, דהיינו חשבוניות שאין מאחוריהן כל עסקה (ראו גיורא עמיר, "על חשבוניות שהוצאו שלא כדין", מיסים און לין, מיסים ט/2 (אפריל 1995)).

מהכלל אל הפרט;

7. בראש ובראשונה ייאמר, כי המערערת מנסה להיבנות מכך שחקירה פלילית שנוהלה נגדה בעניין זה נסגרה. אין לקבל טענה זו נוכח העובדה שסדרי הדין והנטל הפלילי שונה בתכליתו מהנטל האזרחי, בכלל ובדיני מיסים בפרט. מן הטעם הזה, אין כל רלוונטיות לטענה החוזרת ועולה בטיעוני המערערת באשר לכך שהחקירה הפלילית לא הניבה כתב אישום. הנטל על המערערת להוכיח שהחשבונית שביקשה לנכות – הוצאה כדין. אין בעובדה שהחקירה הפלילית לא הביאה להגשת כתב אישום, כדי למלא אחר נטל המוטל על המערערת. זאת ועוד, השומה נשוא ענייננו שונה בתכלית מהחשדות הפליליים שיוחסו למערערת. במישור הפלילי נחקרה עצם פעילותה העסקית של המערערת, באשר חוקרי מע"מ הטילו ספק בעצם קיום עסקאות על ידי המערערת. בענייננו, לעומת זאת, המשיב לא חלק על עצם קיום העסקאות, אלא התמקד בשומת מס תשומות אשר המערערת ניכתה שלא כדין.

8. המערערת היא הנושאת בנטל השכנוע. ברע"א 3646/98 כ.ו.ע לבנין בע"מ נ' מע"מ [פורסם בנבו, להלן: "עניין כ.ו.ע"] קבע בית המשפט העליון, כי על הנישום מוטל הנטל מתחילת הדרך ועד סופה להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין. הובהר במסגרת פסק הדין, כי השאלה אם החשבוניות פיקטיביות או לא היא שאלה עובדתית, אשר לא תמיד ניתן לבחון אותה מתוך ספריו של הנישום. בעניין מעין זה, בין היתר, עולות שאלות שונות כגון האם רשאי היה מוציא החשבוניות להוציא את החשבוניות, האם סופקה סחורה, מי סיפק את הסחורה ופרטים באשר לספקים השונים. התשובות לשאלות אלה נמצאות בידיעתו של הנישום בלבד ולא ניתן למצוא להן פתרון בספרי המערערת. משכך, נטל השכנוע מוטל על המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

9. כמו כן, מאחר שעוסק המבקש לנכות את מס התשומות הנקוב בחשבונית מבקש למעשה להפחית את חבות המס שלו, הרי שהנטל להוכחת הטענה לפיה החשבונית אכן הוצאה כדין מוטל על כתפי העוסק, וכדברי כב' השופטת שטרסברג –כהן בענין כ.ו.ע.:

"כאשר בערעור מס ערך מוסף עסקינן, בו השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלת זכאותו של עוסק לנכות מס תשומות, רובץ 'נטל השכנוע' על העוסק הן מכוח סעיף 38(א) לחוק והן מכוח דיני הראיות הכלליים באשר לצורך זה הוא 'המוציא מחברו'."

10. בעניין אחר (ע"ש (חי) 304/93, נסר אלדין סאלח בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ, [פורסם בנבו] מיסים 2/ו, ה-174) נדונה השאלה על מי חל נטל ההוכחה לאחר שהמשיב סירב להכיר בניכוי מס תשומות בטענה כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקאות אמיתיות. נפסק:

"אין ספק כי עוסק המבקש לנכות מס תשומות מוטל עליו נטל השכנוע להוכיח את זכאותו לניכוי שכן הוא בבחינת 'המוציא מחברו'... עם זאת מקום שהעוסק מציג חשבוניות שמהן עולה לכאורה שהיו לו תשומות שבגינן שילם מע"מ, הרי במקרה והמשיב טוען שחשבוניות אלה פיקטיביות על המשיב חלה החובה להביא ראיות שמהן עולה לכאורה שיש ממש בטענתו."

11. ויושם אל לב – די בכך כי המשיב יביא ראיות לכאורה בדבר פיקטיביות החשבוניות בכדי שהנטל יעבור אל המערערת, כפי שנקבע בע"ש (חי) 254/91 איסמעיל נ' מנהל מע"מ, [פורסם בנבו] מיסים 1/ז בעמ' ה-193:

"לדעתי חל נטל השכנוע הסופי על המערערת, וזאת מן הטעם שסעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע שהזכות של עוסק לניכוי מס תשומות מותנית בהמצאת 'חשבונית שהוצאה לו כדין'. אמנם מקום שהומצאה חשבונית הנראית תקינה על פניה מוטלת על המשיב החובה להביא ראיות (החובה מס' 2) שבכוחן לעורר ספק באמיתותה של אותה חשבונית, אך משהועלה ספק זה, הנטל לשכנע את ביהמ"ש במידה הדרושה במשפט האזרחי כי אכן החשבונית הוצאה כדין הוא על העוסק."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

המסקנה היא שנטל השכנוע בענייננו מוטל על המערערת.

12. לעיצומו של עניין, אין ממש בטענות המערערת לפיהן המידע כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות הוא בלתי מבוסס ואינו נשען על מידע שהועבר ע"י הרשות. ככלל ייאמר, כי המשיב, בעניין זה, משמש למעשה "צינור" להעברת הכספים ותו לא. במקרה שהרשות הפלסטינית אינה מאשרת חשבוניות מסוימות, הרי שמדינת ישראל לא תזוכה בסכום המס הנקוב באותן חשבוניות. יתר על כן, אין למשיב כל דרך לחקור את קביעותיה של הרשות ואין לו אלא לקבל קביעה של פקידי הרשות המוסמכים לכך, כי חשבוניות מעוסק מסוים באזור הן פיקטיביות - כדבר מוגמר. וכל זה, אלא אם כן יוכח כי מדובר בקביעה מופרכת על פניה.

13. בענייננו, המשיב צירף מסמך שלפיו הרשות הפלסטינית מצביעה על 4 חשבוניות לא תקינות. לפי המסמך אשר מקורו במשרד האוצר הפלסטיני ואשר ניתן ביום 16.12.09 (נספח 3 לכתב התשובה של המשיב) עולים הפרטים הבאים: חשבוניות 1125555 (פעמיים), 1125317, 1125320 ואשר הוצאו על ידי חברת סבעאוי "לא מייצגות עסקאות אמיתיות/חוקיות". כן נאמר כי כל חשבונית שהוצאה על ידי סבעאוי היא מבוטלת. מסמך זה מאשר כי החשבוניות שבלב המחלוקת הן פיקטיביות. קביעה זו הינה בניגוד לאמור בדברי המערערת ולפיהם, בזמן מתן השומה ביום 10.3.11 לא היה בידי המשיב כל מידע אודות שתי החשבוניות שהתבקש הבירור לגביהן. כיוון שהמסמך נוצר ביום 16.12.09, אין לי אלא להסיק מכך, כי המסמך היה בידי המשיב בעת קביעת השומה ביום 10.3.11. מה גם שבמסמך נאמר גם שמספר מכתבים כבר נשלחו **בעבר** בעניין זה (להלן: **מכתב הרשות**). הנה כי כן, משמעות האמור במכתב הרשות היא שהחשבוניות שמספריהם: 1125555, 1125317, 1125320 אינן חשבוניות שהוצאו כדין כמשמעות היגד זה בסעיף 38 (א) לחוק.

14. לא מן המותר להעיר, כי סבעאוי המופיע במכתב הרשות הינו בעל ת.ז. 411760986 מופיע בשם סעדו חנא ומוכר גם בשם סבעאוי. נתונים אלה מתבררים בבהירות רבה בתצהירו של סבעאוי אשר הוגש על ידי המערערת וצורף לכתב הערעור (ראו קבלה מס' 2 בנספח 1 לתצהירו של שמעון אלון, כן ראו מכתב הרשות מיום 16.12.09 בנספח מס' 3 לכתב תשובה של המשיב וכן בתצהירו של סבעאוי המופיע בנספח של כתב הערעור).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-08-44806 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

15. באשר לחשבונית 1314704 עולה במסמך שהציג המשיב והמעיד על פגישה בין רשות המיסים שנערכה עם נציגי רשות המיסים ביום 14.7.11, כי נציג הרשות מר מואייד טען כדלקמן:

"אני מודיע לכם, לאחר שבדקתי את החשבוניות שהחשבונית שיצאה לעוסק הישראלי ששמו לינטל תקשורת ע.מ 513828236 ומס' החשבוניות p/1125555 ו-p/1314707 הן חשבוניות מזוייפות בנייר כלומר חשב' אלו לא הודפסו על ידינו".

ברי כי נציג הרשות התכוון לחשבונית מס' 1314704, שכן הוא נשאל לגבי חשבונית 1314704 ונראה שהתבלבל, אך התכוון לחשבונית מס' 1314704. (נספח 3 לתצהיר עדות ראשית).

16. זאת ועוד; בהתייחס לחשבונית מס' 1314704, הרי שרק בחקירה הנגדית בבית המשפט עלתה גרסה שהחשבונית שמסתיימת בספרות 704 ניתנה מהעוסק אלאעתסאם. כך שמדובר בגרסה כבושה שהמשקל המיוחס לה נמוך. כמו כן, ניתן להסתמך על מנהל המערערת ששייך את החשבונית מס' 1314704 לחנא סעדו - הוא סבעאוי - כדלקמן:

"אני מציג בפניך מסמכים המסומנים א.ס.1 עד א.ס.4 אשר הצגתם בחתימת ידך והסר [כך במקור] מסמכים אלה ותוכנם?

ת. מאשר הצגתם בחתימת ידי. אלה הם צילומי חשבוניות שהוצאו לחברת לינטל. חנא סעדו הוציא לנו אותם ואני קיבלתי את כל החשבוניות הללו, לידי כתבו אותם ולידי חתמו עליהן"

ש. מה תוכן חשבוניות אלה מה השירות הניתן?

ת. חשבונית מספר 1125317 תוכנה שירותי בניית תוכנה וביצוע עבודות טלמרקטינג לעולי הרגל 465442 ₪ כולל מע"מ שולם במזומן; חשבונית 1125320 טלמרקטינג יעוץ ושירותי שטח והובלות 557615 ₪ שולם במזומן; חשבונית 1125555 טלמרקטינג והובלות בארה"ב חודשים 3-4 680817 ₪ כולל מע"מ שולם במזומן; חשבונית 1314704 שירותי טלמרקטינג ושני בפרויקטים בארץ קאמן (כך במקור-א.ס) וגליל אני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

בדקתי את כל החשבוניות בקמ"פ עם בחורה רוסייה" (עמ' 2 בהודעה מיום 20.10.09, שור' 26-38). (נספח 3 לתצהיר מר מרחב דף 3 ש' 28 – 30).

דברים אלה הנם בעלי חשיבות רבה, שכן, מנהל המערערת מאשר למעשה, כי חנא סעדו - הוא סבעאוי - הפיק את כל ארבעת חשבוניות האוטונומיה, כדלקמן: 1125317, 1125320, 1125555 לרבות חשבונית מספר 1314704.

17. באשר לקבילות הראיות שהועברו למשיב באמצעות הרשות הפלסטינית, בין אם במהלך דיוני ההתחשבות, בין אם בתכתובות, הרי שמדובר בראיות קבילות אשר המשיב יכול להתבסס עליהן. וזאת, למרות שמדובר בראיות שלא יתקבלו בהליך אזרחי.

בעניין זה, תקנה 10א' לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו – 1976 קובעת כי:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי".

באשר לתקנה דלעיל, נאמר בגדר ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, כדלקמן:

"עניינה של תקנה 10א' בהליך ערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף בהשגתו של נישום על שומה. קביעת השומה על ידי רשות המס היא הליך מינהלי. בהליך זה, לא כפופה הרשות המינהלית לדיני הראיות החלים בבתי המשפט... המבחן המהותי בו צריכות לעמוד הראיות עליהן מתבססת הרשות הוא מבחן הראיה המינהלית. מבחן זה מתמקד בערך ההוכחתי של הראיה, ולא בקבילותה בבית המשפט. על פי מבחן זה, "... העדות צריכה להיות - בשים לב לנושא, התוכן והאדם שמסר אותה - עדות כזאת, אשר כל אדם סביר היה רואה אותה כבעלת ערך הוכחתי והיה סומך עליה במידה זו או אחרת" (דברי הנשיא אגרנט בבג"צ 442/71 לנסקי נ' שר הפנים, פ"ד כו(2) 337, בעמוד 357).

18. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים יג/ה-1 (להלן: "הלכת סלע") נקבע כי המבחן שראוי לאמצו לעניין ניכוי מס תשומות על-ידי הנישום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

הוא המבחן ה"אובייקטיבי", שלפיו די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין, כדי לשלול זכאותו האמורה של הנישום. מבחן זה מוצא את עיגונו בלשונו של סעיף 38 לחוק ובתכליתו. לפיכך יש לדחות את הגישה הדוגלת באימוצו של מבחן "סובייקטיבי", שלפיו, על-מנת שזכאות הנישום לנכות מס תשומות תישלל נדרש להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבונית (511א – ב, 7512, 515א).

"המבחן שראוי לאמצו לעניין ניכוי מס תשומות על-ידי הנישום הוא המבחן ה"אובייקטיבי", שלפיו די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין לשלילת זכאותו האמורה של הנישום. מבחן זה מוצא את עיגונו בלשונו של סעיף 38 לחוק ובתכליתו. לפיכך יש לדחות את הגישה הדוגלת באימוצו של מבחן "סובייקטיבי", שלפיו, על-מנת שזכאות הנישום לנכות מס תשומות תישלל נדרש להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבונית" (511א – ב, 7512, 515א).

במסגרת עניין מ.א.ל.ר.ז אימץ כב' הנשיא דאז ברק את המבחן האובייקטיבי כפי שנקבע בענין סלע, תוך הכרה בחריג למבחן זה, אשר כונה המבחן הסובייקטיבי.

19. **כמסקנת ביניים עולה כי החשבוניות נשוא הערעור על פי קביעת הרשות אינן כדין וזאת על פי קביעת הרשות. כיוון שעניין זה לא נסתר, די בכך כדי לקבל את הערעור. כיוון שהמבחן האובייקטיבי הוא הקובע אין צורך מצד המשיב להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבוניות. לשם הזהירות ומעל לצורך בדקתי את גרסת המערערת ובאתי לכלל מסקנה שהמערערת לא הצליחה לשכנע את בית המשפט בדבר אמיתות גרסתה. להלן אפרט מסקנתי זאת.**

20. הנה כין כן ובהמשך לאמור לעיל - המערערת, הנושאת בנטל השכנוע, לא השכילה להציג ראיות, אשר יצביעו על השירות שניתן בתמורה לחשבוניות. עיון בתצהיר מנהל המערערת מעלה שמדובר בתצהיר סתמי שאינו מוסיף דבר לתמונת המצב הראייתית. רוצה לומר, כי במסגרת התצהיר לא נמסרו לבית המשפט פרטים חיוניים שבליבה של המחלוקת שלפני: לרבות מהות הקשר של המערערת עם סבעאוי, אופי עיסוקו, אופיו של השירות שניתן על ידו וכן אלו בדיקות נערכו בנוגע אליו. כמו כן, המערערת לא הציגה חוזה התקשרות עם סבעאוי, לרבות פירוט תשלומים והתחשבנות. לא מן המותר להעיר כי פרטים אלו חיוניים, מקום שהחשבוניות על שם סבעאוי היוו 90% מסך כל התשומות אצל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

המערערת, ומקום שמדובר בחשבונות בהן נקובים סכומי כסף ניכרים, עד מיליון ₪ לחשבונות. ההיגיון מחייב כי מאחורי התקשרות בהיקף כזה, עם הספק העיקרי של העסק, יהיה מצוי, לכל הפחות, הסכם או עדות כלשהי למהות הקשרים בין הצדדים. בתצהיר בחרה המערערת להתעלם לחלוטין מההתקשרות עם סבעאוי, לרבות אופן ההתקשרות עימו ומהות השירות שסופק על ידו. התצהיר שנמסר לבית המשפט והמונח לפני, אינו אלא פירוט כרונולוגי אודות פעילות החברה מעת הקמתה ועד לעת שבו נדחתה ההשגה שהוגשה על ידי המשיב. משכך מצאתי, כי אין ליחס לתצהיר זה משקל ראייתי כלשהו.

21. אינני נותן אמון רב אף בתצהירים הנוספים שהגישה המערערת: האחד, תצהירו לכאורה של אוסמה חוסני סבעאוי והמוכר אף בשם חנא סעדו. תצהיר שני הינו לכאורה מטעם עבד אל רחמאן סאלח הבעלים של חברת אלאעתיסאם. בעניין תצהירו של סבעאוי, אני סבור כי אין לתת לו משקל כלשהו, שעה שמנהל המערערת נמנע לזמנו להעיד בבית המשפט ולהיחקר על גרסתו מבלי לספק הסבר סביר לאי זימונו לעדות (ע' 15 לפרו', שור' 18 – 21). באשר לאי העדת עד כבר נאמר:

"אי הבאת עד רלוונטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו מחשיפתו לחקירה שכנגד" וכן "... ככלל, אי העדת עד רלוונטי "יוצרת הנחה לרעת הצד שאמור היה להזמין...". (ראה: ע"א 641/87 קלוגר נ' החברה הישראלית לטרקטורים וציון בע"מ פד"י (1) 239 בע"מ 245).

22. לא די בכך שהתצהיר של מנהל המערערת לא סייע למערערת, אף בחינת עדותו מעלה כי עדותו בלתי אמינה ולא ניתן לסמוך עליה. זאת עקב שורה של סתירות ופרכות מהותיות שהתגלעו בה. בבית המשפט כמו בחקירותיו אצל המשיב, מסר מנהל המערערת תשובות מעורפלות ומתחמקות המגלות טפח ומכסות טפחיים.

23. כך לדוגמה, טען המערער כי בדק לגבי סבעאוי ברשות ונמסר לו על ידי הרשות שמדובר בעוסק מורשה. אינני נותן אמון בדבריו אלה, מקום שבמכתבה של הרשות נאמר מפורשות כי כל חשבונות שניתנה על ידי סבעאוי יש לראות כבטלה ומבוטלת. יתר על כן, הטענות לפיהן מנהל המערערת בדק את סבעאוי נטענו לראשונה על ידו בבית משפט זה במסגרת החקירה הנגדית. משכך יש להתייחס אל טענות אלה כגרסה כבושה שמשקלה נמוך ביותר. כך, שנשאל מנהל המערערת מדוע נמנע ממסירת פרטים אלו בתצהיר שהגיש,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

היתמם והשיב "למה אני צריך לכתוב בתצהיר" (עמ' 6 לפרו' שור' 5). גם הטענה כאילו מנהל המערערת בדק תעודת זהות של סבעאוי הועלתה לראשונה בבית המשפט (עמ' 5 לפרו', שור' 21 – 22) ולא נטענה בתצהיר או במהלך דיון בהשגה אצל המשיב.

24. דוגמא נוספת לחוסר אמינותו של מנהל המערערת עלתה אף בעניין אחר: בעדותו בפני טען מנהל המערערת כי ערך התחשבנויות עם סבעאוי וכי הוא הביא את כל המידע בעניין זה לרבות "קלסרים מסודרים" לחוקרים שחקרו אותו בחקירה הפלילית (עמ' 8 לפרו'). ואולם בחקירה הפלילית נמנע המערער מציון כל מידע בכתב בעניין סבעאוי בציינו, כי **"ברמלה במזומן אין קבלות אני משלם את מלוא הסכום של החשבונית ואין קבלות"** (עמ' 2 לחקירה מיום 22.10.08). מכאן שהמערער לא דובר אמת אף בעניין זה. בפועל לא צירפה המערערת כל הוכחה כי נערכה התקשרות עם סבעאוי ועל כן יש לראות בטענת מנהל המערערת כי נמסרו קלסרים מסודרים לחוקרים בעניין התחשבנויות עם סבעאוי - עורבא פרח שמאחוריה אין כל אמת.

25. על מנת להסביר את הסכום הנקוב בחשבוניות נשאל מנהל המערערת מה מספר העובדים שסיפק סבעאוי ומה המחיר ששילם. מנהל המערערת טען ששילם לסבעאוי באחוזים. טענה זו מצביעה יותר מכל האמור עד כה כי מנהל המערערת מסר גרסה בדויה שאין מאחוריה כל היגיון ועל כן אין להאמין לה. להלן אנמק:

ראשית, אין כל היגיון כי המערערת תשלם לעוסק שמספק עובדים באמצעות אחוזים מהמחזור. הרי מדובר לדבריו בעובדים שעלות העסקתם זולה במיוחד. אם כן, אין זה הגיוני שהוא ישלם עבור העובדים על פי אחוזים מהמחזור שלו. הגיוני יותר כי התשלום לסבעאוי יהיה לפי שכר יומי של עובד ברשות. שכר הנחשב לנמוך במיוחד (כאמור, השיקול להפעיל את החברה ברמאללה נבע מעלויות התפעול הנמוכות במקום זה ביחס לישראל). הנה כי כן, הסברו של העד כאילו האחוז שקיבלו עובדיו של סבעאוי השתנה לפי אופי העסקה "שסגרו" – נותרה גרסה סתומה ובלתי מתקבלת על הדעת, ובנוסף לכך המדובר בגרסה כבושה.

שנית, נראה שמנהל המערערת מסר גרסה שקרית, הסתבך בשקריו ואף לא ידע להסבירם כלל. כך לדוגמה, בחקירה הנגדית נדרשו 4 חזרות על אותה שאלה פשוטה: "כמה אחוזים" שילם לסבעאוי אך לא התקבלה תשובה. לבסוף, ומשלא התקבלה תשובה ברורה נאלץ בית המשפט להתערב על מנת שיסביר מנהל המערערת מה השירות שנתן אותו סבעאוי ומה היתה התמורה עבור אותו תשלום - אך גם אז גרסה לא נמסרה. (ראה ע' 6 - 8 לפרו').



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

גרסתו של מנהל המערערת קרסה לחלוטין, כאשר בסוף החקירה הנגדית הוצגו הסכומים עליהם דיווחה המערערת. בעוד שמחזורי העסקאות המדווחים עמדו על סך כמה מאות אלפי שקלים בחודש, הרי שהחשבוניות עמדו על סכומים הגבוהים מכך. עובדה זו עומדת בסתירה לכך שהתשלום שולם כאחוז מתוך העסקאות. גם לעניין זה לא הייתה בפי מנהל המערערת תשובה והוא בחר לענות "אין לי מה לומר, כי אין לי נתונים לפניי. זה נתונים של מע"מ" (עמ' 16 לפרו' ש' 12).

26. ביחס לתשלומים- ספרי המערערת מצביעים על כך שהמערערת לא שילמה את חובה לסבעאוי. בספרי המערערת (וראה סעיף 18 לתצהירו של מר מרחב) רשום סבעאוי ביתרת זכות והדבר מעיד כי לא הועברה תמורה בגין השירותים הנטענים, בין בהמחאה, בין במזומן ובין בהעברה בנקאית. גם רואה החשבון של המערערת העיד שחשבונות רבים של ספקים נותרו ביתרת זכות. דבר המצביע על כך כי מנהל המערערת לא שילם לספקים את כל הכספים המגיעים להם (נספח 5 לתצהיר מרחב, דף 3).

27. במסגרת הערעור טענה המערערת ששילמה לסבעאוי במזומן (ס' 18 להודעת הערעור), זאת מקום שתשלום במזומן אסור על פי החוק. בגדר סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ נאמר כדלקמן:

"היה ערך הנכסים או השירותים 20,000 שקלים חדשים או יותר, חייב הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס ולא ישלם בשטרי כסף, ואם שילם בשיק מוסב יוסיף על גב השיק את שמו, חתימתו ומספר הרישום במשרד מס ערך מוסף."

מנהל המערערת טען כי כיוון שמדובר באזור אין באפשרותו לשלם שלא במזומן. אין בידי אף לקבל טענתו זו ממספר נימוקים: ראשית, רואה החשבון של המערערת מסר בהודעתו אצל המשיב, כי אמר למנהל המערערת שצריך לשלם בצ'ק (נספח 5 לתצהיר מר מרחב, דף 3 ש' 19 – 22) ואף העיד כי מנהל המערערת שהוא רואה חשבון מכיר את הנהלים והחוקים. שנית, הגרסה כי המערערת שילמה במזומן אינה מתיישבת עם ההיגיון, שכן מדובר בעסקאות טלמרקטינג לחו"ל – ועל כן התקבולים של המערערת היו חייבים לעבור דרך הבנק. בכל מקרה, לא הוסבר מדוע המערערת משכה כסף מהבנק ושילמה במזומן כשיכלה לעשות העברה בנקאית. לא זו אף זאת; הגרסה בעניין התשלומים עברה תפנית חדה, כאשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה

במהלך החקירה הנגדית נטען לפתע כאילו הכסף שולם בשוברים, אך המערערת לא הציגה את אותם שוברי תשלום ("אין לי את השוברים עצמם") (ע' 14 לפרו' שור' 15).

28. הנה כי כן, לאחר בחינת מכלול הראיות בתיק התרשמתי לגופו של עניין, כי המערערת הנושאת בנטל השכנוע לא השכילה להציג ראיות אשר יצביעו על השירות שניתן בתמורה לחשבוניות, ולמעשה לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה. בכל מקרה הוכח על פי מכתב הרשות שלא נסתר, כי חשבוניות במספרים הבאים 1125320, 1125317, 1125555 ואשר הוצאו על ידי חברת סבעאוי "לא מייצגות עסקאות אמיתיות/חוקיות". משכך לא נותר אלא לקבוע כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. זאת ועוד, באשר לחשבונית מספר 1314704 מנהל המערערת בעצמו אישר כי חשבונית זאת ושלושת החשבוניות האחרות הוצאו על ידי חנא סעדו הוא סבעאוי ומשכך יש לראות אף בחשבונית זו כחשבונית פיקטיבית שהוצאה שלא כדין. לא זו אף זאת; במהלך הדיון התרשמתי כי גרסתה של המערערת איננה אמינה, איננה נתמכת בראיות מוצקות ועל כן לא ניתן לסמוך עליה כלל.

אשר על כן, הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור.

הערעור נדחה אפוא. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ו תשרי תשע"ד, 30 ספטמבר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 44806-08-11 לינטל תקשורת בע"מ נ' מע"מ נתניה