



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

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

נגד

משיב

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

החלטה

פתח דבר

הערעור שלפני הוגש על החלטת מנהל מע"מ ת"א 3 (להלן – "המנהל" או "המשיב") לבטל את רישומה של חברת דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ ("המערערת" או "החברה") כ"עוסק" וזאת מתוקף סמכותו הקבועה בסעיף 61(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "החוק" או "חוק מע"מ").

במסגרת הערעור הגישה החברה בקשה דחופה לעיכוב ביצוע החלטת המנהל לסגור את תיק העוסק שלה וזאת בהסתמך על הוראת סעיף 64(ג) רישא לחוק מע"מ. לטענת המערערת, עצם הגשת הערעור מעכב באופן אוטומטי את ביצוע החלטת המנהל עד להכרעה בערעור גופו. ברם, מאחר שהמנהל ביצע את החלטתו עוד בטרם הוגש הערעור, דהיינו, סגר את תיק העוסק שלה, ביקשה החברה כי בית המשפט יורה למנהל, במסגרת סעד זמני, על פתיחת תיק העוסק שלה לאלתר וזאת עד להכרעה בערעור.

מנהל מע"מ מיהר להגיש בקשה דחופה במסגרתה ביקש להותיר על כנה את החלטתו לסגור את תיק העוסק של החברה, או במילים אחרות, שלא לעכב את ביצוע החלטתו או, אם תרצו, שלא לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש בהינתן כי התיק כבר נסגר. במסגרת הדיון שהתקיים בבקשת המשיב להותיר את החלטתו על כנה, נחקרו נציגי הצדדים על תצהיריהם ובתום הדיון נשמעו הסיכומים בעל פה. אין מחלוקת כי לאור החזקה הקבועה בסעיף 64(ג) רישא לחוק מע"מ, לפיה עצם הגשת הערעור מעכב את ביצוע סגירת התיק, נטל הראיה והשכנוע מוטל על המשיב. ואכן, המשיב פתח בהבאת ראיותיו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

ואינו חולק כי עליו הנטל לשכנע כי במקרה דנן מתקיימות הנסיבות להתקיימות החריג לפיו יש להותיר את תיק המערערת סגור עד למתן פסק דין בערעור (על נטל הבאת הראיות לפי סעיף 64 לחוק מע"מ ראו החלטה שניתנה לאחרונה על ידי כב' השופטת א' ויינשטיין בעניין ע"מ (מחוזי חיפה) 14611-10-18 ארז אריאל פנחס נ' מנהל מע"מ עכו (1.5.2019)).

המסגרת הנורמטיבית

1. סמכות מנהל מע"מ לבטל רישום של חברה כ"עוסק" לצרכי מע"מ מעוגנת בסעיף 61(א) לחוק מע"מ, לפיו: **"ראה המנהל שפלוגי רשום אף על פי שאינו נמנה עם החייבים ברישום, או שרישומו כנמנה עם סוג מסוים של חייבי רישום אינו כדין, רשאי הוא לבטל או לתקן את הרישום"**.
2. ייאמר כבר כעת כי למנהל שיקול דעת רחב לשינוי או לביטול רישומו של עוסק וסמכותו על פי סעיף 61(א) לחוק מע"מ אינה מוגבלת למחיקת רישומו של מי שלא היה חייב ברישום מלכתחילה אלא כוללת גם את מחיקת רישומו של מי שענה על הגדרת "עוסק" אך חדלו להתקיים התנאים לרישומו ככזה (עו"ד יעקב פוטשבוצקי **מס ערך מוסף** עמוד 441 (2001); (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 5610-04-17 א.ח. **סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן** פסקה 13 (07.06.2017) (להלן: "עניין סנבריה").
3. ככל שהמנהל מגיע למסקנה, בהסתמך על תשתית ראייתית מספקת, מהימנה וסבירה, כי אדם אשר נרשם כ"עוסק" לא הקים בסופו של יום עסק, או שהעסק שהקים חדל מלהתקיים, וכן כאשר מתעורר חשש סביר שהעוסק משתמש בעסקו לביצוע פעולות בלתי חוקיות, מוסמך המנהל להורות על ביטול רישומו כ"עוסק".
4. את ההוראה המסמיכה את המנהל לבטל רישום של עוסק יש לפרש לאור המעמד המיוחד של הזכות לחופש העיסוק שעוגנה בחוק יסוד: חופש העיסוק לפיו: **"כל אזרח או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או משלח יד"**. בתוך כך, יש מקום לאזן בין האינטרסים העומדים על הפרק: מחד גיסא, ביטול רישומו של אדם כ"עוסק" עלול לגרום לו נזק בשל הפסקה מוחלטת של פעילותו מול לקוחותיו, פגיעה במוניטין ובתקבולים העסקיים וכן נזק ללקוחות שאינם מורשים לנכות את מס התשומות. מאידך גיסא, אי מתן אפשרות לניכוי מס תשומות, בין של העוסק עצמו ובין של לקוחותיו, היא העומדת בבסיס הסמכות שניתנה למנהל מע"מ לסגור את תיק העוסק כאשר המטרה היא למנוע, בזמן אמת ולא בדיעבד, רישומי סרק של חשבוניות וניכוי מס על פיהן שלא כדין.
5. הפסיקה שדנה בגבולות הפגיעה של ביטול רישומו של עוסק בחופש העיסוק קבעה כי היא עומדת בדרישות פיסקת ההגבלה, דהיינו, היא מכוח סמכות שבחוק, נועדה לתכלית ראויה, שהיא הסדרת רישום העוסקים לתועלת הכלל ועל מנת לגבות מס אמת, והיא מידתית (ע"ש (מחוזי באר שבע) 1552/05 **אבו מדיעם מחמד נ' מנהל**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

- מכס ומע"מ** פסקה 4 (26.04.2006); ע"מ (מינהליים י-ם) 243-08-10 **לאפי מהנדסים בע"מ נ' רשות המיסים** פסקה 9 (פורסם בנבו, 13.12.2011). לפי דברי כבוד השופט ריבלין בע"ש (מחוזי באר שבע) 2445/98 **אחים הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע** פסקה 6 (09.03.1999): "ניתן לומר כי אין זו אלא תחימה לגיטימית של גבולות אותה חירות, שהרי אין לך זכות מוחלטת ואין לך חירות שאינה יודעת גבולות".
6. על המשמעות שיש לצקת לתבנית "פעילות בלתי חוקית" כבר כתבתי בעניין **סנבריייה** את הדברים הבאים: "ודוקו, במונח 'פעילות בלתי חוקית' הכוונה גם לפעילות שהיא בניגוד להוראות חוק מע"מ, כגון, פעילות של הוצאה וניכוי של **חשבונות מס שאינן כדין**" (שם, פסקה 21). עם זאת, קיימת בפסיקה גישה לפיה "אי החוקיות" בה עוסק הסעיף היא אי החוקיות של העיסוק עצמו בו מתעתד מבקש הרישום לעסוק כגון, הימורים, עסקי זנות, רכוש גנוב וכו' ואין עניינה בחששו של המנהל שמא העוסק לא יעמוד בחובותיו כעוסק עפ"י חוק מע"מ במהלך הפעלת עסקו החוקי (ע"מ (מחוזי ב"ש) 34136-05-10 **אשר בוקבזה נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד** פסקה 5 (1.2.2011)).
7. מכל מקום, כאשר נוצר אצל מנהל מע"מ חשש מבוסס, לאחר שבדק את העובדות והנתונים, כי **תכלית הקמת העסק** היא פעילות בלתי חוקית של הפצה וניכוי של חשבונות שלא כדין, אין מניעה לטעמי כי יורה על ביטול רישום העוסק בעילה של "פעולות בלתי חוקיות" (סעיף 52(ג) לחוק). ממילא בנסיבות אלה גם לא תתקיים פעילות עסקית אמיתית וגם מטעם זה יש מקום להורות על ביטול הרישום, קרי, כאשר המצג הלכאורי של פעילות עסקית אינו אלא אצטלא להפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות.
- תשובת המנהל, הכוללת סירוב לרישום או ביטול רישום, צריכה וחייבת להישען על בסיס עובדתי מספק (בג"צ 987/94 **ירונט קווי זהב** (1992) **בע"מ נ' שרת התקשורת, הגב' שולמית אלוני**, פ"ד מח(5) 412 (1994)). אולם לא נדרש כי העובדות יוכחו מעבר לספק סביר ודי שנוצר אצל המנהל חשש מבוסס כי העסק מיועד לפעילות בלתי חוקית (ע"ש 1572/02 **מור סנרייז נ' מע"מ ב"ש בע"מ** (15.7.2003); ע"ש 1112/03 **אלדורן תפעול ותחזוקה בע"מ נ' מע"מ פ"ת** (19.4.2004)).
8. על מנהל מע"מ מוטלת החובה לאפשר למי שהחלטה נוגעת לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו בטרם תתקבל החלטה על ביטול או שינוי רישומו כעוסק. כידוע, כלל יסוד במשפט המנהלי הוא כי הרשות המנהלית תימנע מהחלטה בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו. חובה זו היא חלק מחובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית כלפי הציבור ונובעת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

- ממעמדה כנאמן הציבור (ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה פסקה 16 (17.11.2014)).
- חובה זו יסודה בראש ובראשונה בכללי הצדק הטבעי והיא אף מעוגנת בסעיף 62 לחוק מע"מ הקובע כי: "**ביקש המנהל לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59, 61, 77(ב) או (ב) או 106(ב)א) שלא על פי בקשת הנוגע בדבר, יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו**" (בג"ץ 3/58 יונה ברמן ואח' נ' שר הפנים, פ"ד יב 1493 (1958)).
9. בהתאם להוראת סעיף 64(א) לחוק מע"מ, על המנהל להודיע לעוסק על החלטתו לבטל את רישומו כעוסק.
- על הודעת המנהל להיות מנומקת וברורה, ולעמוד בדרישות החוק לתיקון סדרי המנהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 (להלן - **חוק ההנמקות**) שחל על כל עובדי הציבור ועובדי רשויות המס בכלל זה. בהתאם לסעיף 6(א) לחוק ההנמקות, אי מילוי אחר הוראות החוק תגרום להעברת נטל הראיה לכתפי הרשות הציבורית להראות כי ההחלטה או הפעולה נעשו כדין.
10. לפי סעיף 63 לחוק מע"מ ביטול או שינוי רישום כעוסק ייכנס לתוקף "**כעבור שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע המנהל**":
- "**ככלל, קובע סעיף 63 לחוק, כי תוקפן של ההחלטות תהיינה כעבור שלושים יום לאחר החודש שבו הודעה ההחלטה. קביעה זו נועדה ליצור מועד נוח מבחינת הנהלת הפנקסים, לעריכת השינוי. אולם, למנהל סמכות לקבוע מועד אחר, לרבות קביעת מועד רטרואקטיבי**" (ע"מ (מחוזי באר שבע) 1530-03 עירית אשקלון נ' מנהל מכס ומע"מ פסקה 25 (25.09.2016)).
11. סעיף 64(א) משלים את הוראות סעיפים 61-63 לחוק מע"מ ומעניק לעוסק את האפשרות לערער בפני בית המשפט המחוזי על החלטת המנהל לבטל את רישומו כעוסק "**תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה**".
- סעיף 64(ג) קובע כי "**הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם החליט בית המשפט אחרת**".
12. יובהר, כי החלטה של מנהל מע"מ על ביטול רישומו של עוסק, מכוח הסמכות המוקנית לו בסעיף 61(א) לחוק מע"מ, לא רק פוגעת בחופש העיסוק של העוסק אלא במקרה זה אף משנה מצב קיים עובדתי קיים. לאור זאת, נקבע בסעיף 64(ג) רישא הכלל לפיו עצם הגשת ערעור על החלטת המנהל יעכב את ביצוע ההחלטה, וזאת אף בטרם התברר והוכרע הערעור לגופו. סעיף 64 לחוק מע"מ קובע למעשה חזקה של **עיכוב ביצוע אוטומטי** של החלטת המנהל, אלא אם החליט בית המשפט אחרת. הסיפא לסעיף 64(ג) לחוק מאפשרת אפוא למנהל מע"מ להגיש בקשה לבית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

המשפט שלא לעכב את ביצוע החלטתו, דהיינו, לאפשר את סגירת התיק או למנוע את פתיחתו מחדש, עד להכרעה בערעור. יוצא אם כן שסעיף 64(ג) לחוק קובע היפוך של נטל ההוכחה בנסיבות בהן מבקש המנהל שלא לעכב את ביצוע החלטתו על ביטול רישום עוסק. בענייננו, אין כל מחלוקת כי על המשיב לפתוח בהבאת ראיותיו, וכך אכן עשה, ואין מחלוקת כי עליו הנטל לשכנע כי אין לעכב את ביצוע החלטתו.

עובדות המקרה

13. למרות שסעיף 64(ג) לחוק קובע כי הגשת ערעור על החלטת המנהל תעכב את ביצועה, מנהל מע"מ לא מצא להמתין את פרק הזמן בן שלושים הימים העומד לרשות המערערת להגיש ערעור על ההחלטה לסגור את תיק העוסק שלה, וסגר את תיק העוסק של המערערת לאלתר, ואף קבע את תחולתו באופן רטרואקטיבי לתחילת שנת 2019 (על פי סמכותו לפי סעיף 63 סיפא לחוק, ראו פרוטוקול עמוד 73 שורות 8-9).

14. מאחר שמנהל מע"מ כבר סגר את תיק העוסק של המערערת, ואף למפרע, המשמעות הפרקטית של בקשת המערערת אינה "עיכוב ביצוע" של ההחלטה, שכבר בוצעה, אלא פתיחה מחדש של תיק העוסק שלה. בהתאמה, בקשת המשיב שלא לעכב את ביצוע החלטתו משמעותה הימנעות מפתיחת תיק העוסק של המערערת מחדש לאור העובדה שהחלטתו כבר בוצעה.

15. לאור סד הזמנים המובן בנסיבות אלו, וטענת המערערת על נזקים מצטברים שנגרמו לה בעקבות סגירת תיק העוסק שלה, קבעתי כי הראיות יישמעו בהקדם האפשרי והצדדים יסכמו את טענותיהם בעל פה (עמוד 68 שורה 32 עד עמוד 69 שורה 6). בשל הנסיבות המפורטות בהחלטתי מתאריך 5.5.2019 חל עיכוב במתן ההחלטה.

16. בטרם אציג את השתלשלות האירועים, אקדים ואומר כי בהתנהלות מנהל מע"מ נפלו פגמים אשר מחייבים לעתיד לבוא בחינה עצמית מדוקדקת של כל הגורמים שלקחו חלק בהליך המנהלי, לבל יישנו הדברים בעתיד. להלן רצף האירועים.

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

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

19. ראשית, התברר כי המערערת לא אותרה בכתובתה המוצהרת בכפר סבא (סעיף 2 לתצהיר המשיב, עמוד 24 שורות 22-32, עמוד 25 שורות 29-32).
- בהמשך התברר כי בתאריך 24.1.2019 עברה הבעלות במערערת מידי רו"ח קלר לידי מר יניב מועלם (סעיף 2 לתצהיר המשיב).
- מבדיקה שנערכה לגבי מר יניב מועלם התברר כי בשנת 2017 יצאה הודעת חיוב על כפל מס בסכום של כ-16 מיליוני ש"ח לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ לחברה בבעלותו, בשם י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ העוסקת בענף הדלק (סעיף 12 לתצהיר המשיב, עמוד 58 שורות 1-8).
- עוד עלה מהבדיקה כי למערערת לא הייתה פעילות, כי דווחה על אפס עסקאות החל מדוחות מרץ-אפריל 2018 וכי לא הודיעה על השינויים שחלו בבעלות עליה ועל הפסקת פעילותה (סעיף 2 לתצהיר המשיב, עמוד 32 שורות 10-11).
20. בהינתן הממצאים המפורטים לעיל, הוציא מנהל מע"מ מכתב אודות **כוונתו** לבטל את רישומה של המערערת כעוסק בהתאם לסמכותו לפי סעיף 61(א) לחוק מע"מ (להלן – **מכתב הכוונה**).
- במכתב הכוונה צוין כי בהתאם להוראת סעיף 62 לחוק ניתנת לנציגי המערערת האפשרות להשמיע את טענותיהם בכתב בתוך 14 ימים ממועד קבלת ההודעה וכן צוין כי הם מוזמנים לתאם מועד לשימוע בעל פה.
21. לאחר הוצאת מכתב הכוונה המשיך המנהל לערוך בדיקות נוספות במערכת הדיווח המקוון של המערערת, הן לגבי ספקיה והן לגבי לקוחותיה.
- בין היתר התברר לו כי אין דיווחים של ספקים לגבי המערערת, כלומר שספקים לא הוציאו לה חשבוניות בחודש ינואר 2019 (סעיף 4 לתצהיר המשיב).
- במקביל התברר למנהל כי המערערת הוציאה בתאריכים 17.2.2019 ו- 19.2.2019, 31 חשבוניות מס ללקוחותיה שסכום המס הכלול בהם הוא כ- 650 אלף ש"ח (נספח 2 לתצהיר המשיב).
- ממצאי בדיקה זו ביחד עם הממצאים שהיו בידי המנהל עובר להוצאת מכתב הכוונות (סעיף 19 לעיל) יצרו אצלו את החשש כי המערערת עוסקת בפעילות בלתי חוקית של הפצה וניכוי של חשבוניות שהוצאו שלא כדין. אצל המנהל הלך וגבר החשש כי בכל יום שעובר המערערת מנפיקה ללקוחותיה חשבוניות שהמס הכלול בהם הוא בסכומים ניכרים (נספח 2 לתצהיר המשיב, בתאריך 17.2.2019 הוציאה המערערת 8 חשבוניות שסכום המע"מ הגלום בהם עולה על כ- 400,000 ש"ח ובתאריך 19.2.2019 הוציאה המערערת 23 חשבוניות בסכום נוסף של כ- 250,000 ש"ח). המנהל, שביקש למזער את הנזק ההולך ומצטבר לקופת המדינה, ובהתבסס על ידיעותיו וניסיונו הכללי בתחום החשבוניות הפיקטיביות ועל רקע חששו כי הוא עלול לעמוד בפני שוקת שבורה עת יבקש לגבות את חובות מס תשומות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

- מהמערערת ומלקוחותיה, החליט להקדים תרופה למכה והורה על סגירת תיק העוסק של המערערת בתאריך 19.2.2019 (עמוד 27 שורה 28 עד עמוד 28 שורה 2).
22. יובהר כבר כעת כי ההחלטה על ביטול תיק העוסק של המערערת בתאריך 19.2.2019 נעשה לפני חלוף המועדים שצוינו במכתב הכוונה ובטרם ווידא המנהל כי מכתב הכוונות הגיע לידי המערערת (עמוד 27 שורות 16-26).
- למותר לציין כי מנהל מע"מ לא נתן למערערת הזדמנות להשמיע את טענותיה לפני שסגר את תיק העוסק שלה ולא טרח להוציא מכתב מנומק המפרט את החלטתו אודות ביטול הרישום.
23. בתאריך 21.2.2019 פנה רו"ח קלר למנהל מע"מ על מנת לברר מדוע נסגר תיק העוסק שלה.
24. בתשובה לפניית רו"ח קלר, הודיע לו המנהל כי על מנת לבחון את פתיחת תיק העוסק של המערערת מחדש עליו להמציא מסמכים המאשרים קיום פעילות עסקית אמיתית.
25. בתאריך 26.2.2019 העביר רו"ח קלר לידי מנהל מע"מ דוא"ל הכולל מסמכים שונים. בין המסמכים שהועברו בדוא"ל היו 11 חשבוניות מס של חברת דלק, "חברת הדלק הישראלית בע"מ", שהמס הכלול בהן עמד על סך של כ-3.5 מיליוני ש"ח (נספח 4 לתצהיר המשיב).
26. בהמשך לאותן 11 חשבוניות, פנה מנהל מע"מ לחברת דלק על מנת לאמת את החשבוניות. בתאריך 3.3.2019 השיבה חברת דלק כי אין לה לקוח העונה לשם המערערת וכי החשבוניות מזויפות (נספח 5 לתצהיר המשיב).
27. בתאריך 11.3.2019 נמסרו למנהל באמצעות שליח מסמכים נוספים מרו"ח קלר אולם הסכמי ההתקשרות בין המערערת לחברת דלק לא נמצאו ביניהם. לאור זאת, הודיע המנהל לרו"ח קלר כי רק לאחר המצאת הסכמי ההתקשרות עם חברת דלק ניתן יהיה לתאם מועד לשימוע.
- לטענת המשיב, רו"ח קלר הבטיח להמציא את הסכמי ההתקשרות עם חברת דלק אולם לא עשה כן ולא יצר קשר לתיאום מועד לשימוע (סעיף 10 לתצהיר המשיב).
28. כעבור יומיים, בתאריך 13.3.2011 הגישה החברה הגישה את הערעור המונח בפניי.
29. בתאריך 17.3.2019 נמסרה הודעתו של סמנכ"ל הכספים בחברת דלק, מר משיח, אודות 11 החשבוניות שמסר רו"ח קלר. לפי ההודעה, מדובר בחשבוניות מזויפות והמערערת אינה לקוח של חברת דלק (נספח 6 לתצהיר המשיב).
30. ביסוד בקשת המנהל המונחת בפניי שלא לעכב את ביצוע החלטתו מונחת טענתו, כי, על רקע ההתפתחויות והגילויים לאחר סגירת תיק העוסק של המערערת, ובהסתמך על צבר האינדיקציות בשלן בוטל רישומה, אין לאפשר את פתיחת התיק מחדש מבלי שהמערערת תציג הסבר מניח את הדעת בעניין טענת חברת דלק על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

זיוף 11 החשבוניות ולעניין התנהלותה באופן כללי. לטענת המנהל, פתיחת תיק העוסק של המערערת בנסיבות אלו עלולה לגרום לניכוי שלא כדין של מס התשומות הכלול בחשבוניות שהנפיקה המערערת ללקוחותיה, כמו גם ניכוי שלא כדין של מס התשומות בידי המערערת כנגד מס העסקאות החל עליה, באופן שעלול לגרום לפגיעה בקופה הציבורית מבלי שניתן יהיה לרפאה.

דיון והכרעה

31. כידוע, אין זה מתפקידו של בית משפט, היושב כערכאת ערעור על החלטתה של רשות מנהלית, להיכנס לנעליה ולשקול מחדש את החלטתה משל הוא דן בה מלכתחילה. תפקידו של בית המשפט מתמצה בבחינת סבירות ההחלטה של הרשות המנהלית, מתוך הסתכלות מאוחרת ובדיעבד, ובהתאם לעובדות ולנסיבות שעמדו בפני הרשות בעת שנתנה את החלטתה. בהתאם לעקרון זה אבחן את החלטת המנהל לסגור את תיק העוסק של המערערת במסגרת הבקשה המונחת בפניי למתן סעד זמני.

הוצאת מכתב הכוונה

32. נשאלת השאלה, האם טרם הוצאת מכתב הכוונה עמדו בפני המנהל ראיות מספיקות לביסוס ההודעה על כוונה לביטול רישום המערערת כעוסק. לדעתי התשובה על כך היא בחיוב. אנמק.

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

יש מקום להאיר זרקור על העובדה שבבעלות מר יניב מועלם חברה אחרת העוסקת **באותו עיסוק של המערערת**. כזכור, מבדיקה שערך המנהל עלה כי בשנת 2017 יצאה הודעת חיוב בגין כפל מס בסכום של כ-16 מיליוני ש"ח לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ לחברה בבעלות מר מועלם בשם י.ע. עבודות חקלאיות בענף הדלק (עמוד 58 שורות 1-8).

34. ברגיל, המבחן לעניין ביטול רישומו של עוסק, יהיה מחמיר מן המבחן לעניין צירוף לרשום אדם כעוסק מתחילה (ע"מ 39873-01-16 **אריאל (א.ד.ק.) בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד** פסקה 10 (7.3.2016)). עם זאת, יש מקום לתת משקל לכך שהמערערת לא קיימה פעילות עסקית ממשית טרם שנרכשה על ידי מר מועלם והודיעה על שינוי פעילותה. במצב דברים זה, היה מקום לבחון האם המערערת, שנרשמה כעוסק, אכן הקימה עסק כמשמעות בחינה זו בסעיף 52(ב) לחוק מע"מ.

35. בפני המנהל עמד, טרם הוצאת מכתב הכוונה, צבר של ממצאים עובדתיים שדי היה בו כדי לעורר חשש סביר כי המערערת לא מקיימת פעילות עסקית וכי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

במסווה של פעילות עסקית לגיטימית לכאורה היא משמשת פלטפורמה לפעילות בלתי חוקית של הפצה וניכוי של חשבוניות שלא כדין. אפרט.

36. שינוי עיסוקה של המערערת למסחר סיטונאי בדלק מעלה תמיהה לאור העובדה שבעליה ומנהלה, מר יניב מועלם, הוא גם הבעלים של חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ שעיסוקה זהה. לא הובא הסבר מניח את הדעת מדוע יש צורך בשתי חברות בבעלות ובניהול זהה העוסקות באותו תחום ממש. אכן, אין זהות בין האישיות המשפטית של חברת י.ע. עבודות חקלאיות לבין המערערת, אך אין מחלוקת כי שתי החברות מצויות בשליטתו של אותו אדם, מר מועלם, מופעלות על ידו ועוסקות באותו תחום ממש. בנסיבות אלה, היה מקום להסבר מניח את הדעת, שלא הובא, מדוע נדרש כי שתי חברות בבעלות זהה יעסקו באותו תחום. מכל מקום, לא ברור מדוע נדרש רישום כפול בשם של עוסקים שונים לעסק שמהותו היא אחת, מכירת דלק בסיטונאות (עמוד 54 שורות 23-34).

37. העובדה שכנגד חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ יצאה הודעת חיוב בסך של כ- 16 מיליון ש"ח בגין ניכוי חשבוניות שלא כדין עשויה להעצים את החשש שמא מר יניב מועלם ביקש לעטות על עצמו את שלמתה החדשה של המערערת על מנת להתנער מחובותיה של חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ ולהתנהל באין מפריע מבלי לעורר את חשדו של המנהל.

38. בע"ש (מחוזי באר שבע) 2445/98 **אחים הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע** (09.03.1999) (להלן: "עניין אחים הואשלה") דן כב' השופט א' ריבלין בהחלטת מנהל מע"מ על בקשה של חברה פרטית להירשם כ"עוסק" לפי סעיף 52(ב) לחוק מע"מ הקובע כי: "**אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק**". באותו מקרה, מנהל מע"מ קבע כי החברה אינה מתכוונת להקים עסק חדש אלא להמשיך באותו עיסוק בו עסקה חברה אחרת שהייתה בבעלות מר אלהואשלה. צוין כי החברה הקודמת נמצאה מנכה מס תשומות שלא כדין באמצעות שימוש בחשבוניות בדויות.

כבוד השופט ריבלין קבע בעניין **אחים הואשלה** כי: "**העסק הוא העומס למבחן – והעסק הוא אחד. גם אם נמנע מלחדור מבעד למסך ההתאגדות המפריד בין מר אלהואשלה לבין החברות הנ"ל, או בין החברות לבין עצמן, אין מנוס מן המסקנה, בנסיבות המקרה, כי המערערת, כאמור, אינה מקימה עסק**".

כמו כן, התקבלה עמדת מנהל מע"מ, ונקבע כי: "**המחסום בפני רישומה של המערערת כעוסק יש לו גם טעם מעשי: האפשרות כי העסק יפטור עצמו מחובותיו לשלטונות המס, חובות שנצברו לחובתו, כשהוא עוטה את אדרת ע.ק.ל, מצד אחד, ויהנה, הוא עצמו, דרך משל, מניכוי תשומות כשהוא לובש את שלמת המערערת, מצד אחר, מסכלת את מטרות החוק**".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

39. נוסף לכך את העובדה שהמערערת הצהירה על כתובת שלא אותרה בה, שלא הודיעה על הפסקת פעילותה הקודמת ("שירותי ייעוץ וניהול" החל משנת 2014 וראו נספח 3 לתצהיר המשיב) ושלא הודיעה על שינוי בבעלות עליה (סעיף 19 לעיל).

40. די בכל אלו כדי להוות תשתית עובדתית מספקת להוצאת מכתב הכוונה. ויובהר, מכתב הכוונה, כשמו כן הוא, הודעה על כוונת המנהל בלבד למחוק את רישום המערערת כ"עוסק". כוונה זו כפופה לקיום שימוע ולמתן אפשרות לעוסק להשמיע את טענותיו טרם קבלת ההחלטה בעניינו. במצב דברים זה, נראה לי כי התשתית הראייתית שפורטה לעיל שימשה בסיס מספק להוצאת מכתב הכוונה.

ההחלטה על ביטול רישום המערערת כ"עוסק"

41. כזכור, בתאריך 19.2.2019, עוד בטרם קיבלה המערערת את מכתב הכוונה ומבלי שנערך לה שימוע וללא כל התראה נוספת, החליט המנהל על ביטול רישומה של המערערת כעוסק. המנהל החיל את ביטול הרישום למפרע מתחילת השנה (פרוטוקול עמוד 73 שורות 8-9).

42. המנהל טוען כי קיבל את ההחלטה על ביטול הרישום לאלתר לאחר בחינה נוספת שהעלתה כי בידי לקוחות המערערת חשבוניות לקיזוז מס תשומות בסכומים ניכרים, לדוגמה, סכום של כ- 400,000 ש"ח בתאריך 17.2.2019 וסכום של כ- 250,000 ש"ח כעבור יומיים בתאריך 19.2.2019 וכל זה על רקע החשש כי למערערת אין פעילות עסקית אמיתית.

לטענת המנהל, הדפוס החשוד של ניכוי מס תשומות על ידי הלקוחות ללא דיווח מקביל על מס עסקאות, על רקע עיסוק החברה בתחום המחשיד של שיווק דלק וזהות הבעלים של החברה והטענות כנגד חברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ בשליטתו על ניכוי תשומות שלא כדיון, כל אלה היוו תשתית מספקת להחלטה לבטל את רישום המערערת על אתר (עמוד 77 שורות 31-34).

המנהל מוסיף וטוען כי ביקש למזער את הנזק לקופת המדינה על סמך ניסיונו והיכרותו רבת השנים את תחום ההפצה והניכוי של החשבוניות הפיקטיביות. לשיטתו קרוב לוודאי כי, לולא נסגר תיק העוסק של המערערת, היה נאלץ לעמוד בפני שוקת שבורה עת היה מנסה לגבות בעתיד את חובות מס התשומות הן של הלקוחות והן של המערערת.

43. המערערת טוענת כי ההחלטה לבטל את רישומה כעוסק התקבלה מבלי לשמוע את עמדתה, בניגוד לכללי הצדק הטבעי ובניגוד להוראתו המפורשת של סעיף 62 לחוק מע"מ. לטענת המערערת, הפגמים שנפלו בהתנהלות המנהל מצדיקים, כשלעצמם,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

את ביטול ההחלטה עד לעריכת שימוע כדין. המערערת הדגישה כי המנהל לא זימן לחקירה או לבירור את לקוחותיה וספקיה.

המערערת סבורה כי ההחלטה לבטל את רישומה נסמכת על ראיות שלא היו בידי המנהל במועד הוצאת מכתב הכוונה. לשיטתה, לא יעלה על הדעת כי המנהל יבטל את רישומה ורק לאחר מכן יחל באיסוף ראיות שיתמכו בהחלטתו.

עוד טוענת המערערת כי סגירת תיק העוסק שלה מסב לה נזקים מצטברים ועולה כדי חיסולה דה-פקטו. המערערת הציגה לתמיכה בטענתה זו מכתבים שקיבלה מלקוחותיה, חברת אנרגיה בהישג ידך בע"מ, שיוף תשתיות וביצוע בע"מ ו-מ.י. אנרג' בע"מ המלינים על הנזקים שנגרמים להם בשל חוסר היכולת לקזז את מס התשומות על פי החשבונות שקיבלו מהמערערת.

המערערת טוענת כי לאור סגירת תיק העוסק שלה אינה מקבלת תשלומים עבור שירותים שסיפקה טרם סגירת התיק.

בנוסף, לטענת המערערת ההחלטה על ביטול רישומה אינה מידתית שכן המקום הראוי לבירור טענות המנהל כנגד הוצאת החשבונות וקיצוץ הוא הליך הביקורת השומתי. המערערת מדגישה כי הודעת כפל המס שיצאה לחברת י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ, שבבעלותו מר יניב מועלם, אינה החלטה סופית ולחברה נתונה הזכות להתגונן מפני חיובים אלה בערכאות המשפטיות.

44. צודקת המערערת בטענתה כי, דרך כלל, הפרה של חובת השימוע תגרור אחריה את ביטול החלטת המנהל. אין חולק כי אי מתן זכות הטיעון למערערת בטרם התקבלה ההחלטה בעניינה מהווה פגיעה חמורה בכללי הצדק הטבעי.

45. עם זאת, לעיתים יהיה בשימוע מאוחר כדי לרפא את הפגם שבאי מתן זכות הטיעון מלכתחילה.

אמנם, ברגיל "שימוע, כשהוא מתחייב מן הדין, הוא שימוע מוקדם ולא שימוע מאוחר" (בג"ץ 2911/94 סאמי עבדול באקי נ' עמרם קלעג'י - מנכ"ל משרד הפנים, פ"ד מח(5) 291, 305 (1994) (להלן: "עניין סאמי עבדול")), אולם יש מקום לבדוק, בנסיבות העניין הנדון, האם יש בשימוע המאוחר כדי לרפא את הפגם.

46. אינני מעלימה עין מהקשיים הנלווים לשימוע מאוחר ולכן לא תמיד יהיה בו כדי לרפא את הפגם שבאי מתן זכות שימוע מלכתחילה:

"בשימוע מאוחר קיים קושי כפול. ראשית, קשה יותר לשנות את דעת הרשות המוסמכת לאחר שנתגבשה מאשר להשפיע עליה לפני שנתגבשה. שנית, קשה להניע את הרשות המוסמכת שתבטל החלטה שקיבלה, במיוחד אם ניתן לה פומבי, וכביכול תודה כי שגתה. והסיכוי להצליח בשימוע מאוחר עומד ביחס הפוך לקושי: ככל שהקושי גדל, הסיכוי קטן. נמצא כי מי שזכאי לשימוע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

מוקדם, והוא נאלץ להסתפק בשימוע מאוחר, מתקפח בזכותו. ולא זו בלבד. מי שזכאי לשימוע, והשימוע נדחה עד לאחר שנתקבלה החלטת הרשות, עצם ההחלטה עשויה לגרום לו נזק, לרכוש, לעסקו או למעמדו. והנזק הוא נזק, גם אם ההחלטה תשונה לאחר זמן בעקבות שימוע מאוחר. ועל כל אלה יש להוסיף כי שימוע מאוחר פוגם במראית פני הצדק, ולכן הוא עלול לפגוע באמון הציבור כלפי המינהל הציבורי" (עניין סאמי עבדול).

תמימת דעים אני עם דברים אלה.

47. אציין כבר כעת, כי ייתכנו מקרים מיוחדים שבהם שימוע מוקדם לא יתיישב עם מהות הסמכות או עם תכלית החוק או שיהיה בו לסכל את התפקוד התקין של הרשות המנהלית או לפגוע באינטרס חשוב אחר באופן ממשי.

איזון האינטרסים במקרים מיוחדים אלה יעלה כי הנזק שייגרם לאדם כתוצאה משימוע מאוחר אינו שקול לנזק שייגרם לאינטרס אחר כתוצאה משימוע מוקדם (ראו למשל תקנה 366(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 לעניין הוצאת צו ליתן סעד זמני על פי צד אחד כאשר קיים חשש כי ההשהיה שבקיום הדיון במעמד הצדדים עשויה לסכל את מתן הצו או תגרום למבקש לנזק חמור).

כפועל יוצא, ועל אף שהדין מחייב עריכת שימוע טרם קבלת החלטה לביטול רישומו של עוסק, יש מקום לבחון את השאלה, האם יש בשימוע המאוחר שנערך למערערת בנסיבות העניין כדי לרפא במידה מסוימת את הפגם שנוצר באי מתן זכות שימוע מלכתחילה.

לדעתי התשובה על כך בחיוב. בנסיבות העניין יש מקום לעשות שימוש בסמכות הנתונה לבית המשפט "להחליט אחרת" בהתאם לסעיף 64(ג) סיפא לחוק. אסביר.

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

49. כשלעצמי, אינני סבורה כי די היה בהוצאת החשבוניות ללקוחות המערערת, אף בסכומים ניכרים תוך פרקי זמן קצרים, כדי להצדיק את סגירת תיק העוסק של המערערת, בטרם נערך לה שימוע כדין. השימוש בסמכות שניתנה למנהל לביטול רישומו של עוסק לא נועד להתגבר על קשיים באכיפת הגביה שהמנהל חושש כי ייאלץ להתמודד איתם בעתיד, או כדי "להקדים תרופה למכה" או כדי שישמש "שוט מצליף" בידו כנגד המערערת. קיזוז החשבוניות על ידי הלקוחות, אף על רקע החשדות לגבי ההתנהלות בחברה הקודמת של מר מועלם, אינו יכול ללמד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

כשלעצמו על פעילות בלתי חוקית או על העדר פעילות עסקית לגיטימית, במיוחד כאשר החלטת המנהל על כפל מס בנוגע לחברה הקודמת (י.ע. עבודות חקלאיות בע"מ) טרם עברה בירור בערכאות וכאשר עומדת לחברה זו ההגנה של החרוג הסובייקטיבי לפי סעיף 50(א1) סיפא לחוק (השוו, הי"פ 309/00 אלבישר עיסאם נ' מנהל מע"מ (3.7.2000)).

50. זאת ועוד, על אף שאין חולק כי מניעת פעילות בלתי חוקית, הנעשית במסווה של עיסוק לגיטימי, היא תכלית ראויה, כאשר אנו באים לקבוע את גבולות שיקול הדעת של המנהל יש לעשות זאת תוך התחשבות מרבית בפגיעה בחופש העיסוק ולהביא בחשבון את הנזקים שעלולים להיגרם לעוסק שרישומו בוטל, ככל שהחלטה שגויה, ובכלל זה את הנזק למוניטין העוסק ולצדדים שלישיים. כמובן, אין זה אומר להקל ראש במטרה הראויה של שמירת הקופה הציבורית, אולם חשובה ככל שתהא מטרה זו, אין המנהל רשאי להתעלם מכללי הצדק הטבעיים ולמנוע מהנישום את זכותו להישמע בטרם קבלת החלטה בעניינו. לאור זאת, לו הייתה מסתיימת הבחינה בנקודה זו, לא היה מנוס מהקביעה כי מנהל מע"מ חרג מסמכותו כאשר קיבל את ההחלטה מבלי לאפשר למערערת את זכות השימוע.

51. אלא מאי? כזכור, לאחר ביטול רישום המערערת כעוסק, אפשר מנהל מע"מ לנציג המערערת, רו"ח קלר, להציג מסמכים בנוגע לפעילותה העסקית על מנת לשכנע כי יש מקום לפתוח מחדש את תיק העוסק שלה. כלומר, לאחר קבלת ההחלטה, המערערת קיבלה הזדמנות להשמיע את טענותיה בפני המשיב על מנת לשכנעו אחרת. ואכן, המערערת המציאה מסמכים וביניהם אותן 11 החשבוניות מחברת דלק שהמס הכלול בהם עמד על כ- 3.5 מיליוני שקלים. משהתברר למנהל כי לטענת חברת דלק החשבוניות הן מזויפות, התבקש רו"ח קלר להמציא את מסמכי ההתקשרות של המערערת עם חברת דלק ולאחר מכן לתאם מועד לשימוע בעל פה. ברם, המערערת לא המציאה את המסמכים המבוקשים ולא ביקשה לתאם מועד לשימוע בעל פה. חלף זאת מיהרה להגיש (תוך יומיים) את הערעור הנדון. בנסיבות אלו לא יכולה המערערת לטעון כי לא הייתה לה ההזדמנות להשמיע את טענותיה בפני המנהל על מנת לשכנעו כי יש מקום לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש. גם במסגרת הערעור הייתה למערערת הזדמנות לטעון טענות ולהגיש ראיות ואף אחד לא מנע זאת ממנה (ראו החלטתי מתאריך 1.4.2019).

52. המערערת טוענת כי המנהל לא יכול היה להסתמך על טענתו בדבר זיוף 11 החשבוניות לצורך ביטול רישומה משום שמדובר בראיה שהתגלתה לו במועד המאוחר למועד הביטול. לטענת המערערת מידע זה לא עמד בבסיס החלטת המנהל לסגור את תיק העוסק שלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

אין דעתי כדעת המערערת.

משעה שראיה זו הובאה לידיעת המנהל רק במסגרת המסמכים שהמציאה לו המערערת בתמיכה לטענתה כי יש לפתוח את תיק העוסק שלה מחדש, המשיב לא היה רשאי להתעלם ממנה במסגרת בקשתו מבית המשפט שלא לעכב את ביצוע החלטתו, רק משום שלא ביסס עליה את החלטת ביטול הרישום.

למערערת היה ידוע טרם הגשת הערעור, ואף טרם הגשת תצהיר עדות מטעמה, כי המשיב מבסס את התנגדותו לעיכוב ביצוע ההחלטה בין היתר על אותן 11 חשבוניות חשודות, אף על פי שלא עמדו בבסיס החלטתו לביטול הרישום. במצב דברים זה, לא רק שהיה באפשרות המערערת להתייחס לחשבוניות אלו ולנסות להפריך את טענות המשיב אודותן, אלא ראוי היה כי המערערת תספק הסבר סדור על אותן חשבוניות, מי הנפיק אותן ואלו בדיקות ערכה על מנת לוודא את תקינותן ואמינותן. תחת זאת, המערערת העדיפה למהר ולהגיש את הערעור הנדון ואת הסעד הזמני במסגרתו במקום לנסות ולשכנע את המשיב באסמכתאות טובות כי היא מקיימת פעילות עסקית אמיתית ולהזים את חששותיו על הפצת חשבוניות שלא כדין.

גם במהלך הדיון בערעור נמנעה המערערת מלהציג את טיעוניה בקשר לחשבוניות מהטעם שלשיטתה הדיון מוגבל בהיקפו אך לשאלת הסעד הזמני ולראיות שעמדו בפני המשיב בעת שהחליט על ביטול רישומה, ולא מעבר לכך (עמוד 45 שורות 15-17, 19-26).

53. בהינתן ההזדמנות שניתנה למערערת לטעון את טענותיה, אף אם בדיעבד, המשיב היה רשאי לעלות טענות עובדתיות חדשות במסגרת בקשתו להותיר את החלטתו על כנה, טענות הנובעות מראיות שסיפקה המערערת עצמה לאחר ביטול רישומה, ככל שעובדות אלה נועדו לסייע בחקר האמת וכל עוד זכויותיה של המערערת לא קופחו (השוו, ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 325 (2005); רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (02.04.2015)).

54. במסגרת הדיון שהתקיים בבקשת המנהל שלא לעכב את ביצוע החלטתו, עלה בידו לשכנע, לפחות ברמת ההוכחה הנדרשת במסגרת הסעד הזמני המבוקש לפי סעיף 64(ג) סיפא, כי על פי הראיות קיים חשש מבוסס כי המערערת אינה מקיימת פעילות עסקית וכי יש בסיס לטענה כי היא מקיימת פעילות בלתי חוקית של הפצת חשבוניות שלא כדין במסווה של פעילות עסקית לגיטימית. בכל הנוגע למערערת, הרי שהיא לא ניצלה את ההזדמנות שעמדה לפתחה להציג ראיות על מנת להזים את ראיות המשיב או להוכיח אחרת. אפרט להלן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

55. המשיב החליט לסגור את תיק העוסק של המערערת על בסיס הטענה כי היא אינה מקיימת פעילות עסקית אמיתית וחוקית. המשיב ביסס את החלטתו זו על כמה אדנים:

העובדה שהחברה עברה לתחום שיווק דלק, העובדה שלחברה לא היה דיווח על פעילות טרם השינויים שחלו בבעלות על עסקיה ובתחום פעילותה, העובדה שלחברה אחרת בבעלות מר יניב מועלם, שעסקה באותו תחום של שיווק דלקים, יצאה הודעת חיוב בגין כפל מס בסכום של כ-16 מיליון ש"ח, העובדה שבכתובתה המוצהרת של המערערת נמצא בית מגורים ולא ניתן היה לאתרה (מר מועלם אישר כי הכתובת לא קשורה אליו, עמוד 34 שורות 9-10).
לטעמי, די בכל אלו כדי להעביר את הנטל למערערת להוכיח כי היא מקיימת פעילות עסקית לגיטימית.

56. מנהל המערערת, מר יניב מועלם, לא הצליח להסביר בחקירתו מה מהות עבודתה של המערערת ואילו שירותים היא מספקת ללקוחותיה (עמוד 34 שורות 27-34, עמוד 35 שורות 9-10, עמוד 36 שורות 1-2, עמוד 47 שורות 26-31) ודבריו נותרו בלתי ברורים בלשון המעטה. מר מועלם ציין כי אין למערערת מלאי ומה שנרכש על ידה נמכר באותו יום (עמוד 49 שורות 5-6) (להרחבת היריעה בעניין דרכי קבלת הדלק ושיווקו בענף הדלק הסיטונאי ראו פירוט ב-ע"מ (ת"א) 2583-07-14 ב. פס אפיק דלקים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה ((31.3.2019).

57. המערערת הציגה הסכמי התקשרות עם לקוחות שכותרתם "הסכם לאספקת דלקים" (צורפו להודעת הערעור). מדובר בהסכמים שנחתמו ברובם בתאריך 1.1.2019.

במסגרת חקירתו של מר יניב מועלם, הבעלים והמנהל של המערערת, הוא העיד כי ההסכמים נחתמו באותו יום לאחר שנציגי הלקוחות הגיעו פיזית למשרדו שממוקם במושב פְּרָזוֹן, סמוך לעפולה (עמוד 36 שורות 11-34). מר מועלם העיד כי במעמד ההתקשרות, הוא הציג לנציגי הלקוחות מסמכים המעידים כי הוא בעל החברה המערערת, תעודת זהות, תעודת התאגדות, נסח חברה, מורשה חתימה, העברת מניות ועוד (עמוד 38 שורות 16-32). בהמשך החקירה התברר כי בתאריך 1.1.2019, מועד ההתקשרות בהסכמים, טרם נרשם מר מועלם כבעל מניות במערערת ולכן לא יכול היה להציג ללקוחות נסח רישום מרשם החברות (הרישום נערך בתאריך 24.1.2019, עמוד 39 שורות 6, 9-10).

עיון בהסכמי ההתקשרות עם הלקוחות מעלה תמיהה: מעבר לכך שרובם נחתמו באותו תאריך, הגם שמדובר בלקוחות שונים, הם אינם נוקבים בסכום התמורה, בכמות ובסוג הדלקים שיש לספק ובאורך תקופת ההתקשרות. לא ברור כיצד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

מבצעת המערערת עסקאות למכירת דלקים כאשר פרטים חיוניים הנוגעים לביצוע העסקה ותנאיה נפקדו מההסכמים.

58. אזכיר כי המערערת הייתה זו שהעבירה לידי המנהל את 11 החשבוניות על שם חברת דלק בטענה שרכשה ממנה דלק. ברם, נציגי חברת דלק טענו כי מדובר בחשבוניות מזויפות והמערערת לא הביאה כל ראיה לסתור זאת או להוכיח אחרת (עמוד 54 שורות 1-15, עמוד 50 שורות 24-26, עמוד 55 שורה 6-7).

אינני מקבלת את טענת המערערת כי החשבוניות ותעודת העמסה מהוות כשלעצמן אסמכתאות לרכישת הדלק על ידה. יש מקום לבחון את תקינות החשבוניות ותעודות העמסה ובעיקר את האותנטיות שלהן (עמוד 49 שורות 26-27).

תמוהה העובדה שלטענת המערערת היא מקפידה שלא לספק דלק בלי הסכם התקשרות עם לקוחותיה (עמוד 37 שורה 23: "בלי הסכם התקשרות, אני לא מספק דלקים") אולם לא הציגה כל הסכם התקשרות עם חברת דלק. אם המערערת לא רכשה דלק פשיטא שלא יכלה למכור דלק ללקוחותיה, בבחינת יש מאין.

על רקע זה לא ניתן לומר כי אין בסיס לחששו של המנהל כי החשבוניות שהנפיקה המערערת ללקוחותיה הוצאו שלא כדין ואסורות על ידן בניכוי. אף לא ניתן לומר, לפחות ברמה הלכאורית הנדרשת לסעד המבוקש, כי אין בסיס לחששו של המשיב כי המערערת מבקשת לנכות מחיוביה במס עסקאות חשבוניות שהוצאו שלא כדין. 59. די במפורט לעיל כדי לשכנע כי קיים חשש סביר כי למערערת אין פעילות עסקית אמיתית וכי היא נועדה לשמש פלטפורמה להפצה וניכוי של חשבוניות מס שלא כדין.

במצב דברים זה עלה בידי המנהל לשכנע כי, בנסיבות העניין, מתקיים החריג שבסעיף 64(ג) סיפא לפיו לא יעוכב ביצוע החלטתו ולא ייפתח תיק העוסק של המערערת מחדש, זאת עד להכרעה בערעור גופו או עד למתן החלטה אחרת.

60. בעניין סנבריה כתבתי כי בקשת המשיב שלא לעכב את ביצוע החלטתו דומה במהותה לבקשה להטלת סעדים זמניים בתביעה אזרחית כך שהתוכן שיש לצקת למילים "זולת אם החליט בית המשפט אחרת" שבסעיף 64(ג) סיפא, עולה בקנה אחד עם שני התנאים הבאים: שסיכויי המשיב לזכות בהליך העיקרי הם טובים ושמצבן הנוחות נוטה לטובתו. ככל שבית המשפט משתכנע כי מאזן הנוחות פועל לטובת המשיב הוא יקל עליו בעניין סיכויי לזכות בערעור.

אשר לטענת המערערת כי ביטול רישומה כעוסק מסב לה נזק, הרי אם יתברר כי על המשיב להחזיר לה כספים, אלו יוחזרו לה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כדין (עמוד 17 שורות 25-27). כך גם אם יתברר כי לקוחות המערערת זכאים לניכוי מס תשומות, הכספים יוחזרו להם עם הפרשי הצמדה וריבית. מנגד, הותרת רישומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

- של המערערת כ"עוסק" במרשמי מע"מ עד לסיום הליכי הערעור עלול להסב נזק ממשי, ויתכן אף בלתי הפיך, לקופת המדינה (עמוד 33 שורות 14-15). מאזן הנוחות פועל אפוא לטובת המשיב ודי בכך כדי לאשר את בקשתו לסעד הזמני המבוקש על ידו, כך מקל וחומר כאשר גם לטענות המשיב גופן יש על מה לסמוך.
61. המערערת הפנתה להחלטה שניתנה בבית המשפט המחוזי בנצרת מפי כב' השופטת ר' גלפז מוקדי (ע"מ 24255-08-17 נ.א אלאתיר נ' מע"מ נצרת (4.9.2017)) שלשיטתה תומכת בעמדתה.
- ברם, למקרא ההחלטה לא מצאתי כי יש ללמוד ממנה לענייננו. באותו מקרה החליט בית המשפט שלא להתערב בחזקה הקבועה בסעיף 64(ג) רישא לחוק מע"מ והחליט שלא להורות על ביטול עיכוב הביצוע מהטעם שמנהל מע"מ לא עמד בנטל השכנוע המוטל עליו, הן משום שטענות המנהל התבססו על מידע שלא היה מצוי בידו והן משום שהמידע שהיה מצוי בידו היה חסוי לצורך המשך ניהול חקירה פלילית.
- ברם, נסיבות ענייננו שונות, וכפי שפורט לעיל, עלה בידי המנהל לשכנע כי במקרה דנן יש מקום לסטות מהחזקה הקבועה בחוק ולהורות על ביטול עיכוב הביצוע.
62. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, אני מקבלת את בקשת המשיב שלא לעכב את ביצוע החלטתו, או אם תרצו, שלא להורות לו על פתיחה מחדש של תיק העוסק של המערערת.
- תיק העוסק של המערערת יוותר אפוא סגור עד להכרעה בערעור גופו או עד למתן החלטה אחרת.
63. כפי שהצבעתי לעיל, בהתנהלות המשיב נפלו פגמים. בנסיבות העניין, למען הסר ספק ועל מנת להפיס את דעתה של המערערת, אני מורה כי תינתן לה הזדמנות נוספת להליך שימוע בפני המשיב במסגרתו תתמודד עם טענות המשיב ותציג את מלוא טיעוניה וראיותיה באופן ממצה. החלטתי זו ניתנת על רקע טענת המערערת בסיכומיה כי "השימוע בבית המשפט לא שימוע ממצה באופן מוחלט" (עמוד 80 שורה 8) וכי "יש לנו אסמכתאות להראות שאכן החשבונות משקפת פעילות" (עמוד 79 שורות 32-33) וכי יש אסמכתאות שלא הוצגו על ידה במסגרת ההליך דנן (עמוד 42 שורות 1-6, עמוד 43 שורות 13-15, עמוד 44 שורות 15-34).
64. הצדדים יעדכנו בדבר תוצאות הליך השימוע במסגרת ישיבת קדם משפט שתקבע בתאריך 15.7.2019 בשעה 12.00. בישיבה זו, ולפי הצורך, יינתנו הנחיות לעניין אופן המשך ניהול ההליך העיקרי.

הערה לפני סיום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

65. במקרים רבים מנהל מע"מ בוחר שלא לבטל רישום של עוסק על רקע חשד להוצאה או לניכוי של חשבוניות שאינן כדין אלא נוקט הליך ביקורת שומתי, למשל, מוציא החלטה על כפל מס או שומת עסקאות או שומת תשומות, לגביהן ניתנת לעוסק זכות ערעור בפני בית המשפט ורק לאחר מתן פסק דין, וככל שזכה בדין, גובה המנהל את סכום המס שהיה במחלוקת.

המשיב לא השכיל להציג בפני בית המשפט תמונה ברורה של השיקולים המנחים אותו בבחירה בין מסלול של ביטול רישום עוסק לבין נקיטה בהליכי שומה במקרה של הפצה וניכוי של חשבוניות שלא כדין. מצב זה אינו רצוי ועלול לגרום לתחושה של שרירותיות ביישום החלטות מנהל מע"מ בקרב ציבור העוסקים, למשל, החשש שמא המנהל עושה שימוש בסמכותו לביטול רישום העוסק על מנת "להקדים תרופה למכה" או כדי להתגבר על קשיים באכיפת הגביה או "כשוט מצליף" כנגד העוסק.

כאשר התשתית העובדתית היא ברורה ומלמדת כי אין לעוסק פעילות עסקית אמיתית וכאשר במסווה של פעילות עסקית לגיטימית לכאורה מתנהל עסק של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, כלומר שיסודה ותכליתה של פעילות העוסק היא הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, קל יותר להבין את החלטת המנהל לבטל את רישומו של העוסק. אולם ישנם הרבה מצבי ביניים בהם על המנהל להחליט בין מסלול של סגירת תיק העוסק לבין מסלול של ניהול הליך ביקורת שומתית בגין הפצה וניכוי של חשבוניות שלטענתו הוצאו שלא כדין. במצבים אלו רצוי וכדאי לקבוע מראש קריטריונים לאופן הפעלת שיקול הדעת המנהל על מנת להגביר את היציבות והוודאות וכדי למנוע תחושה של שרירות, ויפה שעה אחת קודם.

סוף דבר

אני נעתרת לבקשת המשיב שלא לעכב את ביצוע החלטתו. תיק העוסק של המערערת יישאר סגור עד להכרעה בערעור גופו או עד למתן החלטה אחרת.

למערערת תינתן הזדמנות נוספת להליך שימוע ממצה. הצדדים יעדכנו בדבר תוצאות הליך השימוע במסגרת ישיבת קדם משפט שתיקבע בתאריך 15.7.2019 בשעה 12.00. במסגרת הישיבה, ולפי הצורך, יינתנו הנחיות בעניין אופן המשך ניהול ההליך העיקרי.

בנסיבות עניין, ולאור הפגמים שנפלו בהתנהלות המשיב, איני עושה צו להוצאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 מאי 2019

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

ניתנה היום, י"ד אייר תשע"ט, 19 מאי 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת