



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה
 ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה
 תיק חיצוני:

בפני: כבוד השופט אבי גורמן

1. חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ
 2. ברקת אנרגיה בע"מ
 המערעות:

באמצעות ב"כ עו"ד גלעד ברון ועו"ד גרצן חייבטוב

נגד

מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה
 המשיב:

באמצעות ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1

2 לפני שני ערעורים שהוגשו בהתאם להוראות סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק
 3 מע"מ" או "החוק"), אשר לבקשת הצדדים הדיון בהם אוחד:

4 ערעורה של חברת חלמיש צור דלקים בע"מ (להלן: "המערעת 1" או "חלמיש") – ע"מ 14-09-30907,
 5 נסוב על החלטות המשיב מיום 30.6.2014, ביחס לשנים 2011-2012, שלא להתיר לחלמיש ניכוי מס
 6 תשומות הגלום ב-27 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס על סך 9,030,338 ₪ (קרן מס), לפסול את ספריה
 7 של חלמיש ולהשית עליה בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק קנס בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיה –
 8 בסך של 1,561,445 ₪.

9 ערעורה של חברת ברקת אנרגיה בע"מ (להלן: "המערעת 2" או "ברקת") – ע"מ 14-09-30922, נסוב
 10 על החלטות המשיב מיום 30.6.2014, ביחס לשנת 2012, שלא להתיר לברקת ניכוי מס תשומות הגלום
 11 ב-3 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס על סך 204,309 ₪ (קרן מס), לפסול את ספריה של ברקת ולהשית
 12 עליה קנס בהתאם להוראות סעיף 95 לחוק בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיה – בסך של 50,999 ₪.

13



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור דלקים ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

עיקרי העובדות

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
1. בתקופה הרלוונטית לערעור זה – כמפורט לעיל (להלן: "התקופה הרלוונטית"), עסקו חלמיש וברקת (להלן: "המערעות") בהובלה ומכירת דלקים.
2. בעל המניות ומנהלן הרשום של המערעות בתקופה הרלוונטית, הוא מר מאיר כהן (להלן: "כהן"), וכתובתן של המערעות היא בביתו של כהן.
3. בעקבות חקירה שנערכה, קבע המשיב בשומות שהוציא ביום 8.9.2013, כי המערעות ניכו מס תשומות שלא כדין, כדלקמן:
- א. המערעות 1 – חלמיש:
- שנת 2011: בשנה זו נקבע כי חלמיש ניכתה שלא כדין מס תשומות בגין 7 מסמכים הנחזים כחשבונות מס שהתקבלו מאת חברת שוי חברה לאנרגיה ודלק בע"מ (להלן: "חב' שוי") בסך של 2,714,365 ₪ (קרן מס), וכן בגין 6 מסמכים הנחזים כחשבונות מס שהתקבלו מאת חברת עין כל האושר (להלן: "חב' עין") על סך 2,952,245 ₪ (קרן מס).
- בשנת 2012: לגבי שנה זו קבע המשיב כי חלמיש ניכתה מס תשומות שלא כדין בגין 14 מסמכים הנחזים כחשבונות מס שהתקבלו מאת חב' שוי על סך 3,363,727 ₪ (קרן מס).
- ב. המערעות 2 – ברקת: בשנת 2012 קבע המשיב כי ברקת ניכתה מס תשומות שלא כדין בגין 3 מסמכים הנחזים כחשבונות מס שהתקבלו מאת חב' שוי בסך 204,309 ₪ (קרן מס).
4. בתקופה הרלוונטית, בעל המניות ומנהלן של חב' שוי ושל חב' עין, היה מר יעקב ביטון (להלן: "ביטון"). בעקבות חקירה שנערכה, נמצא כי ביטון הפיץ חשבונות פיקטיביות בתחום הדלקים ביום 28.11.2016, במסגרת ת"פ 42283-02-13, הורשעו ביטון, חב' שוי וחב' עין, בכיצוע עבירות לפי חוק מע"מ, בכך שבתקופה הרלוונטית, הפיצו חשבונות פיקטיביות מתוך כוונה לאפשר התחמקות ממס. על ביטון נגזרו 100 חודשי מאסר (ערעורים שהגיש ביטון, נדחו).
- החשבונות שעניינן נכלל בערעור זה, אינן כלולות בכתב האישום שהוגש נגד ביטון ונגד חב' שוי וחב' עין.
5. העסקאות המתוארות בחשבונות שמבקשות המערעות לנכות מהן את מס התשומות (להלן: "החשבונות"), הן בהיקף של למעלה מ-66,000,000 ₪. כבר כעת יאמר כי לטענת המערעות, הרוב המכריע של סכום זה שולם לחב' שוי ולחב' עין - במזומן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 6. לאחר שהתקיים שימוע בעניין פסילת הספרים ולאחר שביום 30.6.2014 נדחו השגות שהגישו
 2 המערערות, הוגשו הערעורים שלפניי. הערעורים נדונו בראשית הדרך בפני מותב אחר, ורק במועד
 3 מאוחר יותר הועברו לטיפול.
 4 7. מטעם המערערות העיד מנהל המערערות – מר כהן. מטעם המשיב העיד מר יובל ארדיטי, ממונה
 5 בכיר במשרדי המשיב.

6

7

עיקרי טענות הצדדים:

- 8 בחלק זה יוצגו עיקרי טענות הצדדים. התייחסות לטענות ספציפיות נוספות, תמצא את מקומה בפרק
 9 הדיון וההכרעה – בהמשך פסק הדין.

10

11

טענות המערערות:

- 12 8. החשבוניות נשוא ערעור זה, משקפות עסקאות אמת שהיו בין הצדדים. אכן, ביטון, חב' שוי וחב'
 13 עין הורשעו בהפצת חשבוניות פיקטיביות, אולם אין הדבר אומר כי לביטון ולחברות שברשותו לא
 14 היו אף עסקאות אמת בתחום הדלקים – ובהם העסקאות שבוצעו עם המערערות.
 15 הודעות שנגבו מהנהגים שעבדו עם ביטון – יצחק שהרבני, גדי ישראל ואלכס דרנוב, מלמדות כי
 16 אכן נמכרו דלקים למערערות וכי מדובר בעסקאות אמת. כמו כן העובדה כי החשבוניות הנדונות
 17 כאן, לא נזכרו בכתב האישום שהוגש נגד ביטון והחברות שוי ועין, מחזקת את טענות המערערות כי
 18 מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין.

- 19 9. המערערות שיווקו את הדלקים ללקוחותיהן, וללא רכישת הדלקים מחב' שוי ומחב' עין, לא היו
 20 יכולות העסקאות הללו להתבצע. בנספח 12 לתצהירו, צירף כהן אישור ממספר לקוחות כי רכשו
 21 מהמערערות דלקים. שומת התשומות שקבע המשיב, מובילה לתוצאה בלתי סבירה בעליל והיא
 22 אינה ממסה את הערך המוסף – כמצוות המחוקק ובהתאם לתכלית החוק.

- 23 10. לטענת המערערות, כ-80% מהסכומים שבחשבוניות (למעלה מ-66 מיליון ₪) שולמו לביטון
 24 במזומן, ישירות על ידי כהן. התנהלות בדרך זו נבעה מדרישתו של ביטון, והיא אף שירתה את
 25 המערערות אשר היה בידיהן כסף מזומן שקיבלו מלקוחותיהן. כמו כן, בדרך זו קיבלו המערערות
 26 הנחות מאת ביטון. לדברי המערערות, חלק ניכר מתשלומי המזומן נעשו באמצעות כספים שמשכו
 27 מהבנק – דבר המאפשר מעקב אחר הסכומים. כהן צירף כנספח 17 לתצהירו, פירוט תנועות בנק.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 אכן, כהן אינו טוען כי ניתן לייחס באופן ברור את המשיכות לסכומים שבחשבוניות, וזאת לדבריו
- 2 מן הטעם כי החשבוניות משקפות את סך העסקאות לתקופה, ואילו התשלומים לביטון נעשו מעת
- 3 לעת.
- 4 11. אכן, אין בידי המערערות להציג קבלות שקיבלו מאת חב' שוי וחב' עין, בגין תשלומי המזומן. לדברי
- 5 כהן, בינו לבין ביטון הייתה נערכת התחשבות על גבי דפי נייר, אשר לא נשמרו על-ידי כהן. עם
- 6 זאת, אצל ביטון נתפס מסמך אחד (הכולל עמ' 1), אשר צורף כנספח 20 לתצהיר כהן, ובו רשימת
- 7 סכומים ותאריכים, המשקפים התחשבות בין כהן לביטון בין התאריכים 22.3.2011 – 17.7.2011.
- 8 מקימו של דף כאמור, יש ללמוד כי אכן מדובר בעסקאות אמת בין הצדדים [יובהר כבר כעת כי
- 9 בידי כהן לא עלה לשייך תשלומים הנזכרים במסמך זה, באופן ישיר וברור לסכומים שבחשבוניות].
- 10 12. אין בידי המערערות להציג תעודות העמסה ותעודות משלוח. תעודות אלה לא נשמרו בידי כהן, שכן
- 11 הוא לא חשב כי הדבר נדרש. רואה החשבון שאת שירותיו שכר לא העמידו על כך, ואף בביקורת
- 12 שנערכו לו בעבר הדבר לא עלה. המערערות טוענות כי על אף חסר זה, די בחשבוניות, על גביהן
- 13 נכתבה כמות הדלק שנמכרה, כדי למלא את החסר של תעודות העמסה ותעודות המשלוח.
- 14 13. המערערות לא ניהלו בזמן אמת ספר תנועת מלאי. אלא שגם בעניין זה, המערערות סבורות כי ניתן
- 15 לשחזר ספר שכזה באמצעות החשבוניות. לתצהיר של כהן צורפו מסמכים (נספחים 2-4) המהווים
- 16 לטענת המערערות שיחזור של ספר תנועת המלאי.
- 17 14. אף ספר הזמנות לא נוהל על ידי המערערות, אולם בזמן אמת נהג כהן לרשום את ההזמנות על גבי
- 18 ניירות ולוודא כי ההזמנות אכן מבוצעות כפי שסוכם. החשבוניות יכולות למלא אף חסר זה. את
- 19 הניירות הללו, לא שמר כהן, שכן לא ראה בכך טעם לאחר שהעסקה בוצעה והושלמה כפי שסוכם.
- 20 15. בדיעבד, המערערות אכן מודות בכך שנפלו שגיאות בדרך התנהלותן, אולם הן טוענות כי מדובר
- 21 בשגיאות הנוגעות לעניינים טכניים, אשר אין בהם כדי להצדיק את קביעותיו של המשיב – המובילות
- 22 לשומה המתעלמת מהתשומות האמתיות שהיו להן. הודעות שנגבו מהנהגים שעבדו עם ביטון,
- 23 מלמדות כי אכן נמכרו דלקים למערערות וכי מדובר בעסקאות אמת.
- 24 16. כהן טוען כי בינו לבין ביטון היו יחסי אמון, אשר ייתרו את הצורך בחתימה על הסכם. בנוסף, אופי
- 25 העסקאות שבין הצדדים היה כזה בו השתנו המחירים מעת לעת, ולכן לא היה טעם בחתימה על
- 26 הסכם.
- 27 17. אין הצדקה לשומת התשומות ואף לא לפסילת ספרי המערערות. בניגוד לטענת המשיב, ניתן לבצע
- 28 ביקורת על סמך החשבוניות, המתארות את העסקאות לאשורן. מי שמזייף חשבוניות, יכול גם לזייף
- 29 את כל המסמכים האחרים שעל חסרונם מצביע המשיב. העובדה שאין בידי המערערות מסמכים





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, מלמדת כי מדובר בפגם שאינו מכוון, וכאמור לעיל – ניתן לבצע ביקורת אף בהעדר מסמכים
2 אלה.
3 18. כהן טוען כי ידוע לו על עוסקים נוספים שרכשו דלקים מביטון, ולא יצאו להם שומות כלל. דבר זה
4 מלמד כי לביטון הייתה גם פעילות אמיתית ותקינה, וכזו הייתה התנהלותו מול המערערות.
5 19. כתוצאה משומות התשומות ומביטול הפטור מניכוי המס במקור, חדלה פעילותן הכלכלית של
6 המערערות – וכל זאת ללא הצדקה. המערערות היו פעילות מזה שנים רבות (ברקת – מאז 2001,
7 וחלמיש – מאז 2007), והן לא היו מעורבות בשימוש בחשבוניות פיקטיביות.
8

8

9

טענות המשיב:

- 10 20. על מי שבמבקש לנכות מס תשומות, מוטל הנטל להוכיח כי החשבוניות הוצאו לו כדין. לאור נסיבות
11 העסקאות כאן, יש להטיל על המערערות אף נטל כבד מהרגיל, וזאת בשל החשדות כי אין המדובר
12 בחשבוניות שהוצאו כדין. חשדות אלה נובעות מהעובדה שביטון, חב' שוי וחב' עין, הורשעו
13 בהפצה של חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלקים. בנוסף, העובדה כי לטענת המערערות התשלומים
14 בוצעו ברובם המכריע במזומן, מחזקת חשדות אלה.
15 21. המערערות טוענות כי ביצעו עסקאות בהיקף עצום – מעל 66 מיליון ₪, תוך ביצוע תשלומים
16 במזומן ומבלי שקיבלו קבלות בגין כך. התנהלות שכזו עומדת בסתירה לדרישות החוק, והיא לא
17 מותירה כל נתיב ביקורת ממשי. בנוסף, חוסר הסבירות בהתנהלות מסוג זה בהיקף המדובר, מעוררת
18 חשד של ממש, כי החשבוניות אינן משקפות עסקאות אמיתיות.
19 22. לא הוצגו למשיב הסכמים שנערכו בין המערערות לבין חב' שוי וחב' עין, וכמו כן לא הוצגו מסמכי
20 התחשבוניות – מהם ניתן היה אולי ללמוד על טיב העסקאות.
21 23. המערערות לא הציגו תעודות העמסה ותעודות משלוח, מהם ניתן היה ללמוד כי מדובר בעסקאות
22 אמת. לא הוכח כי חב' שוי וחב' עין היו מסוגלות לספק למערערת את כמות הדלקים בהם מדובר
23 (מיליוני ליטרים), וכן לא כי בידי המערערת הייתה את האפשרות לתפעל כמות דלקים שכזו. כמו
24 כן, המערערות לא ניהלו בזמן אמת ספרי מלאי ויומני הובלות, דבר אשר מקשה ואף אינו מאפשר
25 את בחינת העסקאות. כהן, מנהל המערערות, הודה כי לא שמר מסמכים שונים שחובה היה עליו
26 לשמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני :

24. לא הוצגו כל ראיות אובייקטיביות כי ביטון, חב' שוי וחב' עין, קיבלו את הכספים הנזכרים בחשבוניות. מצב הדברים הוא, כי לא הוכח כי שולמו הסכומים שבחשבוניות וכן לא הוכח כי סופקו הדלקים הנזכרים בחשבוניות.
25. בכרטסות קיימות יתרות חובה בסכומים גבוהים מאוד, לחלמיש ביחס לחב' שוי. כך, בספרי חלמיש בכרטסת של חב' שוי, מופיעות היתרות הבאות: בשנת 2011 יתרה בסך של 13,790,549 ₪ ובשנת 2012 יתרה בסך של 8,154,389 ₪. נתונים אלה, אשר צורפו כנספח 14 לתצהיר המשיב, התקבלו מאת רואה החשבון של המערערות, בהודעה שנגבתה ממנו בשנת 2013. קיומן של יתרות כה גבוהות מעורר חשד כי אין המדובר בעסקאות אמת.
- לאמור לעיל יש להוסיף כי עיון בכרטסת של חלמיש בספרי חב' שוי, מלמד על יתרות חובה בסכומים גבוהים עוד יותר והשונים מאלה שנזכרו לעיל. כך, בשנת 2011 מדובר ביתרה בסך של 14,382,459 ₪, ובשנת 2012 ביתרה בסך של 23,599,485 ₪ (הכרטסות צורפו כחלק מנספח 14 לתצהיר המשיב). השונות בסכומים, אף היא מעוררת חשד של ממש אודות אופן התנהלות הצדדים.
26. חקירות של גורמים שונים, חיזקו את החשדות כנגד המערערת: מחקירתו של נהג של חב' שוי וחב' עין, עולה תמונה של הספקת דלקים בהיקף מצומצם באופן ניכר מזה המתואר בחשבוניות. מחקירתה של מנהלת החשבונות של המערערת, גב' ליאת נטף, עולה כי לא היא הקלידה את החשבוניות של חב' שוי וחב' עין, וכי את המעקב אחר ספקים אלה ביצע רק מנהל המערערות – כהן. אף מהודעתה של מזכירת המערערות, גב' שרונה מומן, עלה כי כהן הוא שפעל מול חב' שוי וחב' עין וכי אין בידיה להסביר להיכן יצא כסף מזומן מחשבון המערערת. בידי רו"ח של המערערות, מר משה מישעל, לא היה להסביר את היתרות הגבוהות בכרטסות המערערות, וכן לא את אי הימצאותם של חלק מספרי המערערת.
27. החשבוניות שהוצאו למערערת לא מפורטות כנדרש (כגון הפניה לתעודות משלוח), דבר המתווסף לקשיים הקיימים בלאו הכי.
28. לא עלה בידי המערערות להוכיח כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת וכי הוצאו להן כדין, שכן בדרך התנהלותם לא הותירו למעשה למשיב נתיב ביקורת ראוי ונחוץ.
29. המערערות בחרו שלא לזמן שום עד, מלבד כהן. אי הבאת עדים רלוונטיים לבית המשפט, כגון ביטון, רואה החשבון של המערערת – מר משעל, מי מהנהגים או מעובדות המערערות, אף היא צריכה להיזקף לחובת המערערות.
30. מסמכים שניסו המערערות כיום לשחזר, כגון כרטסות שהגישו בהן אופסו בדיעבד היתרות, או מסמכי שחזור אחרים (כגון ספר תנועת מלאי שכביכול שוחזר על בסיס החשבוניות) – ללא שזומן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 להעיד רואה חשבון שביצע את ההתאמות ושערך ביקורת למסמכים החדשים – מעקרת מהם כל
2 משקל. מה גם שאף לאחר הגשת מסמכים אלה, לא היה בידי המערערת לספק תשובות של ממש,
3 להפנות למה שניתן כביכול ללמוד מהם ולקשר באופן ברור בינם לבין החשבוניות.
4 3.1. בנסיבות אלה, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי החשבוניות הוצאו להן כדין וכי הן משקפות את
5 עסקאות האמת שהיו בין אותם צדדים. בנסיבות אלה, לא היה מקום להתיר את ניכוי מס התשומות.
6 בהעדר רכיבים מהותיים מהספרים שהיה על המערערת לנהל ומהמסמכים שהיה עליה לשמור, היה
7 אף מקום לפסול את הספרים ולהשית על המערערת קנס בגין כך.

8

9

דיון והכרעה

10

11

המסגרת הנורמטיבית

12

32. ס' 38(א) לחוק מע"מ קובע:

13

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס

14

שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד

15

שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין

16

ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך."

17

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינה במקור)

18

ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית, נועד להבטיח את הטלת המס על הערך המוסף בלבד. עם

19

זאת, נקבעה מגבלה מרכזית בסעיף, ולפיה ניכוי מס התשומות יהיה רק על סמך חשבונית מס

20

שהוצאה כדין לעוסק המבקש את הניכוי. אם בידי העוסק חשבוניות שהוצאו שלא כדין, ככלל, לא

21

יותר ניכוי מס התשומות.

22

33. סעיף 47(ב) לחוק מע"מ קובע כי חשבונית מס תכלול פרטים שיקבע המנהל. פרטים החייבים

23

להירשם בחשבונית נקבעו בתקנה 9א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973

24

(להלן: "התקנות"). בכלל זה על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה,

25

תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה. דרישות אלה נועדו לאפשר נתיב ביקורת, במסגרתה

26

יוכל המשיב למלא את חובתו ולוודא כי ניכוי התשומות נעשה כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה
 ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

34. בנוסף לדרישות הטכניות, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, ולפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ו. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ו."), פס' 22].
 כפי שקבע כב' השופט נ' הנדל בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די") בפסקה 2:

6 "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות
 7 בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".

8 כלומר, חשבונית אשר אינה משקפת עסקה או כאשר אין זהות בין מבצע העבודה בפועל לבין
 9 מוציא החשבונית, נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין ומשכך התשומות הנובעות ממנה אינן
 10 מותרות בניכוי.

35. הפסיקה קבעה כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו תישלל זכותו של עוסק
 11 לנכות מס תשומות הגלום בחשבוניות, אם יתברר כי חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין. בע"א
 12 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999) (להלן: "עניין סלע"), נקבע
 13 בעניין זה על ידי כב' השופטת ד' ביניש - כדלקמן:

15 "...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן האובייקטיבי, העולה בקנה אחד עם
 16 לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על
 17 הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת
 18 הנוק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא
 19 ומעוגנת בתכלית ראויה". (עמ' 516 לפסק הדין).

20 בהתאם למבחן האובייקטיבי, האחריות לוודא את נכונות העסקאות וזהות הספקים המוציאים לו
 21 חשבוניות - מוטלת על העוסק, שכן הוא בעל האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבוניות הוצאו
 22 לו כדין.

36. לצד האמור, הוכר בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי, הוא "המבחן הסובייקטיבי", ולפיו יותר
 23 לעוסק ניכוי מס התשומות - אם יוכח כי נקט את כל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות
 24 החשבוניות וזהות העוסק:

26 "אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא
 27 היה שותף לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים
 28 חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל
2 ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית
3 וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את
4 הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע
5 [1], בעמ' 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת
6 המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות כדין. (עניין מ.א.ל.ר.ז, פסקה 25).

7 עם זאת, בפסיקה הודגש כי מדובר בחריג צר, וכי על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, נדרש כי
8 העוסק יוכיח כי נקט באופן אקטיבי בבדיקות הנדרשות כדי לוודא את כשרות החשבוניות שהוצאו
9 לו. ראו לעניין זה את שקבע כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3, עת עמד על המקרים בהם יחול
10 המבחן הסובייקטיבי:

11 "התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר
12 רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא
13 שהחשבונית הוצאה כדין".

14 כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (בדי') השופט ח' מלצר בע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005
15 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.6.21) (להלן: "עניין לון אורן") בפס' 17, אודות החריג
16 הסובייקטיבי:
17 "חריג זה הנו מצומצם ביותר ...".

18 גישה מצמצמת לתחולת החריג הסובייקטיבי נדרשת, לאור ההצדקה הרבה שיש בהטלת מלוא
19 האחריות לבחינת החשבוניות, על הגורם עליו יעיל ומוצדק להטיל אחריות זאת – על מי שמקבל
20 את החשבוניות ומבקש לנכות את מס התשומות הגלום בהן.
21 37. בכל הנוגע לנטל ההוכחה, סעיף 132 לחוק מע"מ קובע כי נטל ההוכחה מוטל על כתפי הטוען שהמס
22 נוכח כדין על פי החשבונית – כלומר על המערערת:

23 "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שמס נוכח על פי חשבונית מס - עליו הראיה."

24 38. לעניין נטל ההוכחה, נקבע ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (1.7.2003), מפי
25 כב' השופט שטרסברג כהן, כדלקמן:

26 "בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות "נטל השכנוע" על העוסק המבקש לנכות
27 את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה, ואתו מוטל על העוסק "נטל הבאת
28 הראיות". "נטל הבאת הראיות" עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין, ולא נפסלו,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה
2 שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר
3 המחלוקת היא לבר-פנקסית, "נטל השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" על העוסק. "
4 במקרה שלפנינו, מדובר במחלוקת לבר-פנקסית אודות השאלה האם החשבוניות משקפות באופן
5 נכון עסקאות אשר המערערות טוענות כי ביצעו עם חבק שוי וחב' עין. לאור זאת, נטל ההוכחה
6 רובץ לפתחה של המערערות.

7

8

מן הכלל אל הפרט:

9 39. אקדים את המאוחר ואומר כי לאחר שבחנתי את טענות הצדדים והראיות שהציגו, אני סבור צדק
10 המשיב בהחלטותיו וכי דין הערעורים להידחות. הטעם לכך, בתמצית, הוא כי לנוכח הנסיבות, לא
11 עלה בידי המערערות להוכיח כי החשבוניות הוצאו להן כדין. יתירה מזו, תמונת הדברים בכללותה
12 מעלה חשד של ממש, כי לא כך הם פני הדברים. המערערות לא ניהלו ספרים כנדרש ולא שמרו
13 תיעוד המאפשר ביקורת על מעבר הדלקים ומעבר הכספים. במצב דברים זה ולאור התמונה
14 הכללית שעלתה, צדק המשיב כשקבע כי אין להתיר את ניכוי מס התשומות. כמו כן, אי ניהול
15 הספרים, באופן שאינו מאפשר ביקורת של ממש, מצדיק את פסילת הספרים והשתת הקנס הנובע
16 מכך.

16

17

אפרט את הניצב בבסיס החלטתי:

18

19 40. כאשר עוסק מבקש לנכות מס תשומות, הנטל עליו להוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו לו כדין.
20 הטעם להשתת הנטל על העוסק, נעוץ בכך שהוא המכיר את פרטי ההתקשרות בה נטל חלק, ובעיקר
21 – משום שהוא הגורם היעיל ביותר להבטיח מראש כי מדובר בחשבוניות המוצאות לו כדין.
22 במבחן השכל הישר, יש נסיבות בהן דרישת ההוכחה תתחזק, וזאת נוכח נסיבות המעלות חשד של
23 ממש. בהקשר כאן, ביטון, חב' שוי וחב' עין, הורשעו במסגרת ת"פ 13-02-42283 אשר הוגש
24 בבית משפט השלום באשקלון ונדון בפני סגן הנשיאה כבוד השופט אבשלום מאושר, בהפצת
25 חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלקים, בתקופה הרלוונטית לערעורים דנן. ההרשעה בפסק דין
26 חלוט התקבלה כמובן מאוחר למועד הוצאת השומות בידי המשיב, אולם החשדות עלו כבר כמובן
27 באותו מועד. כדי להמחיש את הדברים אפנה לחקירתו של יוסי סוויסה, מי שכביכול היה "ספק"





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 דלקים של ביטון לחב' שוי, האומר שהוא לא סיפק דלק אלא רק חשבוניות (מ/ש 1 עמ' 4 ש' 96-
2 :94)

3 "אני לא סיפקתי דלק לשוי ליעקב ביטון. רק חשבוניות. ואז נוצר ליעקב ביטון "בנק"
4 דלקים וירטואלי. אם משהו מקבל משוי חשבוניות ואני לא סיפקתי דלק, כנראה שאין
5 דלק".

6 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)
7 כאמור, חשדות אלה התגבשו לפסק דין מרשיע, נגד ביטון, חב' שוי וחב' עין. בסעיף 70 להכרעת
8 הדין מיום 28.11.2016 נכתב בעניינם של השלושה:

9 "התמונה שעלתה היא ברורה ולפיה אכן מדובר בנאשמים אשר עסקו ... בחשבוניות
10 פיקטיביות בהיקף חסר תקדים".

11 אכן, החשבוניות נשוא הערעורים כאן אינן כלולות בכתב האישום, אולם אלה הן בהחלט נסיבות
12 המעררות חשד והמצדיקות הצבת דרישת הוכחה של ממש, כי מדובר בחשבוניות שהוצאו
13 למעררות כדין.

14 בהקשר דומה, מקובלים על ידי דבריה של כבוד השופטת י' סרוסי בע"מ 18-08-22481, יחזקאל ארגי
15 נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (12.12.2019) בפסקה 34:

16 "אין חולק כי חברת מ.ט.ר, שנוהלה על ידי מר מיכאל (מיקי) ענתבי, הייתה מעורבת
17 בעבר בעסקאות פיקטיביות בתחום הדלק והסולר (פרוטוקול עמוד 113 שורות 6-8, ו-
18 12-15). הגם שהצדק עם המערער כי אין בכך לקבוע מסמרות בדבר הפיקטיביות של
19 העסקאות הנדונות בערעור זה, עדיין יש בעובדה זו כדי להעלות את רף השכנוע,
20 המוטל עליו ממילא, להוכיח כי העסקאות שנעשו בינו לבין חברת מ.ט.ר הן עסקאות
21 אמת, דהיינו, כי רכש סולר מחברת מ.ט.ר בכמויות ובמחירים המצוינים על גבי
22 החשבוניות".

23 כפי שילך ויתברר, לא רק שאין בידי המעררות להוכיח כי החשבוניות הוצאו להן כדין, אלא שדרך
24 התנהלותן מחזקות את החשד כי לא כך היה. המעררות טוענות כי תשלום מרבית הסכומים
25 שבחשבוניות שולמו במזומן – מה שפוגע באפשרות להוכיח כי הסכומים הנקובים בחשבוניות
26 אכן שולמו. המעררות לא הציגו תעודות העמסה ותעודות משלוח – מה שפוגע באפשרות
27 להוכיח כי כמויות הדלקים הנזכרים בחשבוניות אכן הועברו בין הצדדים. לכל זה אוסיף כי
28 המעררות נמנעו מלהעיד כל עד מלבד מנהלן ובעל מניותיהם – מר כהן, ולא הביאו לעדות עדים
29 רלוונטיים אשר היו עשויים לשפוך אור על העסקאות רחבות ההיקף שהן טוענות כי בוצעו. חוסרים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 משמעותיים אלה, לצד אי ניהול ספרים כדין, מובילים לתוצאה אליה הגעתי. אפנה לבחון כל אחד
2 מהנדבכים אשר הובילו יחדיו לגיבוש החלטתי.
3 נתיב הכסף - תשלום במזומן בהיקף אדיר: הרכישות נשוא החשבוניות, הן בהיקף העולה על
4 66,000,000 ש"ח, בפרק זמן קצר משנתיים. על השאלה כיצד מומנו רכישות אלה, השיב כהן בעדותו
5 כדלקמן (עמ' 8 לפרוטוקול ש' 18-21):

6 ש: כמה מתוך ה-65,000,000 העברת במזומן?

7 ת: אני יכול להגיד ככה בשלוף 80%.

8 ש: 80% זה היה במזומן.

9 ת: כן.

10 המשיב סבור כי תשובה זו שניתנה "בשלוף" אינה נכונה, וכי לאמיתו של דבר היקף התשלומים
11 במזומן היה גבוה הרבה יותר. כך או אחרת ואף לגרסת כהן (אשר כאמור אינה משקפת נתון שנבדק
12 והוכח), אין חולק כי הרוב המכריע של התשלומים, בהיקף של עשרות מיליוני ש"ח, נעשה לטענת
13 המערערות במזומן.

14 וכיצד הועברו עשרות מיליוני ש"ח במזומן? – כהן נשאל על כך (עמ' 56 לפרוטוקול ש' 20-22):

15 ש: אוקיי, אז אני שואלת, לדוגמה, יש פה סכום של 300,000 ש"ח, איך העברת לו

16 300,000 ש"ח? כסף מזומן במזוודה?

17 ת: כן, במזוודה לא, בשקית.

18 התנהלות מסוג זה, בהיקף הכספים המדובר, מעוררת תמיהה וחשד, האמנם דברים כהווייתם
19 ועשרות מיליוני ש"ח הועברו בדרך זו.

20 47א(ב) לחוק מע"מ: תשלום במזומן בסכום שכזה, עומד בניגוד להוראות החוק. בהתאם להוראות סעיף
21

22 "היה ערך הנכסים או השירותים 24,375 שקלים חדשים או יותר, ... לא ישלם בשטרי
23 כסף ...".

24 אין ספק כי תשלומים בהיקף המתואר בחשבוניות, המגיע לעיתים למיליוני שקלים (לדוגמה:
25 חשבונית מס' 100004 על סך העולה על 5 מיליון ש"ח), אין לשלם במזומן. הטעם לאיסור זה, פשוט
26 וברור, שכן תשלום במזומן אינו ניתן למעקב, והניסיון מלמד כי לא פעם הוא מהווה נדבך מרכזי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 בפעילות שאינה כחוק. מי שבחר להפר את הוראות החוק ולהתנהל בניגוד לו, ועוד בהיקף כה
2 ניכר, אין לו להלין אלא על עצמו כי פעילותו מעוררת חשד וכי הדרישה כי יוכיח כי זו אכן בוצעה,
3 גוברת.
4 43. זאת ועוד, התברר כי אין בידי המערערות קבלות בגין התשלומים שהיא טוענת ששילמה לביטון
5 עבור חב' שוי וחב' עין. כהן השיב בעניין זה בעדותו, כדלקמן (פרוטוקול עמ' 31 ש' 2-9):

6 ש: אני מפנה אותך לחשבונית מספר, עמוד 25, אדוני, אותה חשבונית, יש לך
7 להציג לי קבלה שקיבלת מיצקב ביטון על החשבונית הזאת?

8 ת: אני לא קיבלתי קבלות, אני לא קיבלתי קבלות, אבל אני יכול להראות לך באותו
9 תקופה בכרססת שלי איך שילמתי אותם.

10 ש: לא, אני שאלתי אם קבלות? אנחנו נגיע לכרססת, לא סיימנו עם הכרססת.

11 ת: ואני רשמתי את התשלומים. אוקיי.

12 ש: שאלתי, אתה אומר אין קבלות.

13 ת: כן.

14 מעבר לכך שאי הוצאת קבלות ואי שמירתן עומדת בניגוד להוראות החוק, הרי שהתנהלות בדרך
15 זו ביחס לעשרות מיליוני ש"ח - מעוררת תמיהה. כהן טען כי את התשלומים לביטון ביצע מעת לעת
16 ולא בהכרח בצמוד ובהתאם לחשבוניות. ברגיל, אדם ידרוש תיעוד לכך ששילם לאחר, ודאי
17 בסכומים כה גבוהים, ואילו כאן – אין קבלות (מלבד 2 קבלות בסכומים זניחים יחסית, המסתכמים
18 יחדיו לסך 192,155 ש"ח, כאמור בנספח 16 לתצהיר המשיב בעמ' 123 ש' 127).

19 העדר קבלות, מקשה עוד יותר על עריכת ביקורת אודות התשלומים שבוצעו, אם בוצעו.
20 44. כהן הציג כרססת, ממנה עולה כי מקורם של חלק מהכספים במשיכות שביצע מהבנק. לטענתו,
21 משיכות אלה מהבנק יכלו לשמש את המשיב לנתיב ביקורת. אין בטיעון זה כדי לסייע למערערות,
22 ואסביר מדוע:

23 ראשית, במהלך עדותו של כהן התברר כי אין הוא יכול לערוך קישור בין הסכומים שבכרססות
24 לבין החשבוניות. לדבריו הדבר נובע מכך שהחשבוניות יצאו במרוכז ואילו התשלומים נעשו
25 לסירוגין וללא קשר ברור לחשבוניות. התנהלות בדרך זו מעוררת תמיהה, ודאי כשזו אינה מגובה
26 בתיעוד באמצעות דרישת קבלות או בכל דרך אחרת שנשמר לה תיעוד. ומעבר לתמיהה, דרך זו
27 אינה מאפשרת מעקב וקישור בין החשבוניות לכספים שנמשכו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני :

1 שנית – וכאן העיקר, המערערות לא הציגו כל ראיה אובייקטיבית כי הכספים שבחשבוניות אכן
 2 שולמו לביטון. בצדק ציין המשיב בסיכומיו כי על אף שכהן העיד כי עד היום הוא בקשר עם ביטון,
 3 לא טרחו המערערות לזמן את ביטון לעדות, כמו גם לדרוש כי יציג לבית המשפט ראיות (כגון דפי
 4 בנק או תיעוד אובייקטיבי אחר) אשר יוכיח את מעבר הכסף מידי המערערות אליו.
 5 45. תוצאת האמור עד כה היא, כי לא עלה בידי המערערות להוכיח כי הסכומים הנקובים בחשבוניות
 6 אכן שולמו לחב' שוי ולחב' עין. בחירתו של ביטון להתנהל במזומן בסכומי עתק ואף לא לדרוש
 7 קבלות בגין תשלומים אלה, כמו גם בחירת המערערות שלא לזמן עדים רלוונטיים ולא להציג כל
 8 ראיה אובייקטיבית כי חב' שוי וחב' עין קיבלו את הכספים, היא המביאה לתוצאה זו.
 9 46. נתיב הדלקים – העדר תעודות העמסה ותעודות משלוח: המערערות לא שמרו תעודות העמסה –
 10 מהן ניתן היה ללמוד אודות מקור הדלקים, וכן לא שמרו תעודות משלוח – מהן ניתן היה ללמוד
 11 אודות הדלקים שקיבלו לטענתן המערערות.
 12 כהן הודה בעדותו באופן ברור, כי כך הם פני הדברים:
 13 ביחס לשנת 2011 (עמ' 37 לפרוטוקול, ש' 16-19):

ש: ... יש לך להראות לי תעודת משלוח שיצאה מיעקב ביטון לחברת חלמיש

בקשר לחשבונית הזאת, לחשבונית משנת 2011?

ת: אין לי, אנחנו לא שמרנו, אמרנו את זה בחקירה.

וביחס לשנת 2012 (עמ' 38 לפרוטוקול, ש' 5-8):

ש: אני שאלתי, אני רוצה לראות תעודת משלוח מחברת שוי או עין כל אושר אל

חברת חלמיש וברקת בקשר לדלקים של שנת 2012, אתה יכול להראות לי כזו?

ת: אני ראיתי משהו, שנייה. אין לי, עוד פעם, אנחנו לא שמרנו את התעודות ...

21 תעודות משלוח מפרטות את העברת הדלקים, תוך שמצוין בהן כמות הדלקים שהועברה, תאריך
 22 המשלוח, באמצעות איזה נהג ואיזו משאית בוצע המשלוח ופרטים נוספים. ללא תעודות משלוח,
 23 המתעדות בזמן אמת את משלוחי הדלק נשוא העסקאות אותן מתיימרות החשבוניות לייצג, לא
 24 ניתן לערוך ביקורת ולוודא כי החשבוניות הוצאו כדין וכי הן מתארות נכונה את כמות הדלקים
 25 האמתית שעברה בין הצדדים הנזכרים בחשבוניות.
 26 47. כדי להבהיר כי אין בידי המערערות מסמכים היכולים ללמד על ביצוע העסקאות, שאלה ב"כ
 27 המשיב את כהן בחקירתו הנגדית, אודות החשבונית הראשונה שבמחלוקת, חשבונית מס' 100004



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 מיום 28.2.2011, שהוציאה חב' עין לחלמיש, על סך 5,316,491 ₪ (מתוך סך זה, 733,309 ₪
2 מע"מ בשיעור של 16%). חשבונית זו, בהתאם לכתוב בה, מתייחסת לסולר בשתי כמויות:
3 165,000 ליטרים ו- 660,000 ליטרים. בהקשר זה, לא היה בידי כהן להצביע על ראיות של ממש,
4 זולת החשבונית, לכך שבוצעה עסקה כאמור בחשבונית (עמ' 25 לפרוטוקול ש' 28 – עמ' 27 ש'
5 : (24)

6 ש: כן. בוא תראה לי, בבקשה, תעודת העמסה של יעקב, שיעקב העביר לך את
7 הדלק בסכומים האלה.

8 ...

9 עו"ד זגרינסקי: אז בוא תראה לי איך יש פה סך של 165 ליטרים 660 ליטרים.

10 ת: כן.

11 ש: איך אני יודעת, אסמכתא מיעקב ביטון.

12 ת: הנה אסמכתא, חשבונית.

13 ש: לא, החשבונית היא בפנינו, מלבד החשבונית, שאתה שיעקב נתן לך אותה,
14 איך אני יודעת, איך אני כמשיב יכולה לדעת, אסמכתא שהדלקים עברו מיעקב
15 ביטון אליך? תעודת העמסה יש לך להציג לי שקושרת את הסכומים האלה?

16 ת: לא, אני עוד פעם אומר, אין תעודה אחת, זה לא,

17 ש: אז תראה לי מספר תעודות, אז תראה לי מספר תעודות בסכום הזה.

18 ת: אוקיי. אני, יש תעודות משלוח בחקירות גם שלי וגם של, לא מזכירים את זה,
19 לא היה תעודות משלוח כמו שיש פה בקלטר הזה, לא היה, היה לצורך
20 התחשבות חודשית, באנו, התיישבנו, סיכמנו, מקובל עלינו הכמות וזה נגמר,
21 בזה זה נגמר. היה תעודה.

22 כב' הש' גורמן: במילים אחרות לא היו תעודות משלוח.

23 העד, מר כהן: לא באופן מלא, לא באופן מלא כי מכל מיני סיבות, אפשר
24 להפנות בחקירות.

25 ש: ותעודות העמסה?

26 ת: אני הסברתי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 ש: ותעודות העמסה?
- 2 ת: גם לא באופן, לא נשמרו באופן מלא, לא נשמרו בעיקרון לא נשמרו.
- 3 ש: למיטב זיכרוני, אני ראיתי שאתה כתבת שהתחלת לשמור רק מנובמבר, דצמבר
- 4 2012.
- 5 ת: לא אני אלא שרונה ...
- 6 ...
- 7 עו"ד זגרינסקי: אז תעודות העמסה שלך רק בדצמבר 2012?
- 8 העד, מר כהן: יש לי פה גם ב-2011 קלסר של כמה, 12? 12, שמצאתי כאילו
- 9 אחר כך בניירת, אבל זה לא אומר כלום, זה יש תעודות משלוח של, כמו
- 10 שהסברתי, שהרבני מגיע, שופך במחסן או בגב לגב מוציא תעודה או לא
- 11 מוציא תעודה, אם אין לו והיה הרבה פעמים שלא מוציאים תעודות, אבל אני
- 12 רושם אצלי, הוא רשם אצלו.
- 13 ש: איפה רשמת אצלך?
- 14 ת: אני התנהלתי עם פנקס עם ניירות תלישים, ברוב אני או על המשאית או
- 15 בפרייבט והדברים קורים, אז אני רושם והייתי גם מגיע לבנק, מושך את הכסף
- 16 או עושה לו העברה, אבל אני מדבר על ימים שהייתי עושה, למשל, מושך לו
- 17 את הכסף מהבנקים ומוטר לו את הכסף, אז הייתי מתעד את זה.
- 18 ש: יש לך את הפנקס הזה שמראה לי את הדלק שקיבלת לגבי החשבונית הזאת,
- 19 לגבי הליטרים שמופיעים פה 165 ליטר ו-660 ליטר?
- 20 ת: לא שמרתי על התיעוד הזה, התיעוד הזה שאת מדברת עליו לא שמרתי, אבל.
- 21 ש: אוקיי, אז אפשר להתקדם. ...
- 22 תמונת הדברים ברורה: תעודות העמסה – אין, תעודות משלוח – אין, ואף את אותו "פנקס עם
- 23 ניירות תלישים" בו לטענתו רשם כהן את הדברים – לא שמר הוא ואין בידו להציגו. יוצא אפוא
- 24 כי אין בידי המערערות תיעוד חשבונאי, אשר היה עשוי לאפשר ביקורת על כך כי אכן בוצעו
- 25 העסקאות המתוארות בחשבוניות. כך ביחס לעסקאות בסדר גודל של עשרות מיליוני ₪, אשר
- 26 כהן מודה כי רובן המכריע שולם במזומן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

48. בדברים שצוטטו לעיל, הזכיר כהן תעודות העמסה ומשלוח שנשמרו בידי באופן חלקי, ביחס לתקופה שבחודשים נובמבר דצמבר 2012. תעודות העמסה ומשלוח חלקיות אלה, הוגשו על ידי המערערות וסומנו מע/5. יובהר כי לא היה בידי כהן לקשר בין תעודות חלקיות אלה לבין החשבוניות נשוא המחלוקת.
וכך השיב כהן, בעמ' 47-48 לפרוטוקול, בעניין תעודות אלה (אותן התרתי לצרף במסגרת שמיעת הראיות והן כאמור סומנו מע/5):

ש: ... גם לדברך זה לא כולל את כל תעודות העמסה, זה לא כולל את כל תעודות המשלוח.

ת: נכון.

ש: אפילו לא לחודשיים הללו וגם לדברך.

ת: נכון.

ש: אין דרך ואתה לא מסוגל להצביע על קשר בין תעודות המשלוח הללו לבין החשבוניות נשוא התיק שלפנינו, אמת?

ת: לשייך אותן.

ש: לשייך אותן.

ת: קשר יש, לשייך אותן כאילו, להראות, הנה סך הכול התעודות האלה מייצגים את החשבונית הזאת, לא, נכון, זה לא נעשה.

ש: אין מחלוקת על כך שאם היו נשמרות כל תעודות המשלוח ניתן היה לבצע מעקב מדויק.

ת: אני מסכים.

ש: מסכים.

ת: היום ממה שאני יודע ואיך שאני מתנהג אני מסכים, כן.

ובהמשך ציין כהן בעדותו, כי כיום, משלא נעשה הדבר מלכתחילה, לא ניתן לבצע את השייך בין התעודות לחשבוניות (עמ' 50 ש' 3-4):

העד, מר כהן: אני הסברתי קודם שמאחר ולא שייכנו, לא עשינו את העבודה הזאת מלכתחילה, כאשר, בלתי אפשרי לעשות את זה בדיעבד ...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

49. תוצאת הדברים ברורה: בהעדר תעודות העמסה ובעיקר תעודות משלוח, יש קושי רב להוכיח כי החשבונות אכן משקפות נכונה את העסקאות שהן מתארות. אי שמירת תעודות המשלוח, כרסמה באופן חמור ביכולת הביקורת אודות נתיב הדלק – האם אכן מכרו חב' שוי וחב' עין למערערות את הדלקים הנזכרים בחשבונות. כפי שעוד יפורט בהמשך, המערערות נמנעה מלהביא לעדות גורמים רלוונטיים (כגון ביטון, נהגי המשאיות ועובדים ועובדות שהיו עדים להעברת מיליוני הליטרים הנזכרים בחשבונות) אשר היו עשויים אולי לשפוך אור על עניין זה. מאי הבאת העדים אין אלא להסיק, כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה, כי חזקה כי המערערות נמנעו מלהביא לעדות מתוך חשש כי אם גרסתם תשמע, זו לא תחזק את טענות המערערות.

50. כהן טען כי לא ידע כי חובה עליו לשמור את תעודות העמסה ותעודות המשלוח, זאת לצד הודאתו שצוטטה לעיל כי תעודות כאמור לא "תמיד" הוצאו כל עיקר (כך שאין המדובר "רק" בבעיית שימור החומר).

בהקשר זה אני מוצא לציין כי מעדותו של כהן עלה כי כשהדבר שירת אותו, כהן שהנו לדבריו סוחר דלקים מנוסה, הכיר בערך תעודות המשלוח וטרח לוודא כי הן נשמרות. ובמה דברים אמורים – כאשר דובר במכירות של כהן ללקוחותיו הוא. וכך העיד כהן (עמ' 41 לפרוטוקול, ש' 9-25) בעניין זה:

ת: ... ואני שמרתי את כל התעודות שאני נתתי ללקוחות אני שמרתי ובלי לשאול אותי אני יענה למה אני שמרתי, אני נתתי אשראי ללקוחות ותמיד לקוחות מנסים, 'זה אני לא, בחודש הזה אני לא יכול להיות קיבלתי ככה, לא יכול להיות קיבלתי ככה', אז בשביל לדאוג לכסף שלי שאני כל הזמן פתוח עם הלקוחות שהם חייבים לי כסף באשראי ויכולים והיו לי מקרים והפסדתי ככה הרבה כסף, אז שמרתי כל הזמן, כשהיה בירור, תמיד התעודות משלוח הזאת צמודה לחשבונות של הלקוחות ותמיד כשיש בירור אני מוציא ואז אני אומר לו, 'הנה, חתימה של מי זה?' וישר מוכיח לו את ההספקה וזה שמרתי וזה פנקסים שבחקירות הם לא לקחו את הקלסרים האלה ... אתם יכולים ללכת ולראות את כל הלקוחות שלי ואת כל התעודות משלוח שאני חילקתי את הדלקים האלה'.

51. הנה לפנינו, כאשר הדבר משרת אותו, כהן שמר על תעודות המשלוח. משום מה חשיבות הדברים הייתה נהירה למערערות פחות כאשר דובר בתיעוד העסקאות עם ביטון, בעניינם מבקשות המערערות לנכות מס תשומות – מבלי שיש בידם להוכיח כי מדובר בחשבונות המשקפות נכונה את כמות הדלקים שהועברו, אם הועברו, ואת התשלומים ששולמו, אם שולמו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

52. העדר תעודות העמסה ותעודות משלוח, הנו חוסר מהותי, אשר אינו מאפשר נתיב ביקורת ממשי, כדי להוכיח כי החשבוניות הוצאו כדין. לכך יש להוסיף תשלום במזומן בהיקף אדיר, ללא הצגת קבלות, מה שמקשה ואינו מאפשר ביקורת של ממש אף אודות נתיב הכסף.
- יפים לעניין זה דברים שקבע כבוד השופט הרי קירש, בע"מ 14-07-2583 ב. פס אפיק דלקים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף היחידה לפשיעה חמורה (31.3.2019) (להלן: "עניין ב. פס"), פסקאות 65, 66 ו-70, בנוגע לפרשיה דומה לזו שכאן ואף ביחס לאותן "ספקיות דלק":
- לפי גרסתה, המערערת רכשה כמויות גדולות מאד של סולר מחברת שוי, שעלותו הגיעה לעשרות מיליוני ש"ח. לפי מצגיה, היא מכרה את הסולר ללקוחות קצה במרווח לא גדול. במצב דברים זה, היה קריטי לעניין קביעת חבות המערערת במס (הן מס ערך מוסף והן מס חברות), להקפיד על תיעוד הוצאת ההוצאה המרכזית בעסק: רכישת הדלק. והנה בדיוק בעניין זה כשלה המערערת.
- המערערת לא דאגה לקבל ולשמור ולו העתקים מכל תעודות ההעמסה הקשורות לרכישותיה; המערערת לא דאגה לקבל ולשמור תעודות משלוח הקשורות לאספקה אליה (פרט לתעודות בודדות); המערערת לא דאגה לקבל ולשמור בידיה קבלות מחברת שוי המעידות על אופן ומועד התשלומים הרבים אשר שולמו תמורת הדלק (לפי הטענה). למעשה לגבי מרבית כמות הסולר, המסמכים היחידים המתעדים את הרכישות הם החשבוניות עצמן, והן נותרות ללא תימוכין. ...
- אדם שמחליט להקים עסק בענף הדלקים ולגלגל בו עשרות מיליוני שקלים מוכרח לדאוג לתיעוד נאות ומלא אם הוא מצפה לזכות באמון רשויות המס לרבות בכל הקשור לניכוי הוצאות ותשומות. לא כך היה במקרה דנן.
- דומים כאמור הדברים, במקרה שלפניי [לפסיקה נוספת בה הודגש הצורך בתעודות העמסה ותעודות משלוח לשם הוכחת ביצוע העסקאות, ראו ע"מ 14-03-55372 משה שכטר נ' אגף המכס והמע"מ (27.1.2016) (להלן: "עניין שכטר")] פסקה 24, לפסק דינו של כבוד השופט ד' מינץ]. בשולי הדברים אציין כי בשני פסקי הדין שנזכרו בסעיף זה, המשיב השית על המערערים קנס בדמות כפל מס, מכוח סעיף 50 לחוק. במקרה שלפניי אין המדובר בערעור על השתת כפל מס, אלא בערעור שעניינו ניכוי מס תשומות, מקרה בו באופן מובהק עוד יותר – מלוא נטל ההוכחה רובץ לפתחן של המערערות (מבלי שאכנס למה שאינו נדרש ולהשלמת התמונה בלבד, אציין כי המשיב סבור כי אי השתת כפל מס במקרה כאן נבעה מטעות במשרדו).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

53. המערערות מבקשות להיתלות במסמך שנתפס אצל ביטון והמשקף לטענתן התחשבנות בין ביטון לכהן. מקיומו של מסמך זה מבקשות המערערות אף להסיק מעבר למתועד בו, לכלל החשבונות. אלא שכפי שיובהר מיד, אין במסמך קצר זה כדי לסייע בידן אף לא ביחס למה שנכתב בו וודאי שאין בידו לסייע להן מעבר לכך.

מסמך זה הוגש כנספח 20 לתצהיר כהן. מדובר במסמך הכולל עמ' 1, אשר נתפס כאמור אצל ביטון, ובו לכאורה רשימה בכתב יד של תשלומים ששולמו לכאורה לחב' עין בתקופה שמיום 12.7.11 – 22.3.11. מדובר במסמך שבו סכומים ותאריכים, אך אין בו פרטים נוספים. כהן נשאל והשיב בעניין זה, כדלקמן (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 10-20):

9 ש: יש לי שאלה, נכון שמהמסמך הזה אני לא יכולה לדעת מהיכן להיכן עברו
10 הדלקים?

11 ת: את לא, מהמסמך הזה.

12 ש: אני שואלת אם אני יכולה?

13 ת: לא, הדלק לא.

14 ש: נכון,

15 ת: אבל זה יעקב ואני, אז.

16 ש: אוקיי. נכון שמהמסמך הזה אני לא יכולה לדעת כמה ליטרים של דלק עברו?

17 ת: הוא לא מסמך שמתייחס לדלק.

18 ש: זה בסדר, אז תגיד לא.

19 ת: לא.

20 כהן מודה אפוא כי אין במסמך זה כדי ללמד על העברת הדלקים, בהן עוסקות החשבונות.

21 באותו עמ' בפרוטוקול (עמ' 22 ש' 25 ואילך) השיב כהן כי הוא עדיין בקשר עם ביטון. משכך
22 נשאל ובצדק, מדוע לא הביא את ביטון למסור עדות בבית המשפט – עניין לגביו לא הייתה בידי
23 כהן תשובה המניחה את הדעת. מבחירתן של המערערות שלא לזמן את ביטון ואף לא כל עד אחר
24 אשר היה עשוי לשפוך אור על העסקאות הנטענות, אין לי אלא לקבוע - כפי שנקבע שוב ושוב
25 בפסיקה, כי אי הבאת עד רלוונטי פועלת לחובת מי שהיה עליו להביאו. לכל זה אוסיף כי בצדק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 ציין המשיב כי המערערות אף לא הציגו כל ראיה אובייקטיבית לכך שסכומים כלשהם התקבלו
2 אצל ביטון (כגון דפי חשבון בנק של חב' שוי וחב' עין, וכיוצא בזה). בנסיבות אלה ובשים לב
3 לתמונה בכללותה, אין במסמך 20 כדי לסייע למערערות.
4 54. לאור תמונת דברים חסרה זו, יש מקום להביא מדבריו של העד מטעם המשיב, מר ארדיטי, בהם
5 יש אף התייחסות לאופן בו המשיב רואה את נספח 20 הנ"ל לתצהיר כהן (עמ' 98-99 לפרוטוקול):

6 ש: ... אתה יכול להסביר לי אם, לשיטתך, המערערות לא רכשו דלק מביטון זו
7 טענתך, נכון?

8 ת: כן. אם לא רכשו בכלל? אני לא יודע מה ההתנהלות ביניהם, מה שאני יכול
9 להגיד אם מאחורי החשבוניות האלה היה עסקה, זה אני לא יכול להגיד.

10 ...

11 ש: אבל אני שואל אותך עכשיו עובדתית, תפעולית, איך זה מתיישב, למה יש אצל
12 ביטון מסמך בכתב יד של קבלת כספים במאות אלפי ש"ח רק על תקופה קצרה
13 אם הוא לא מכר כלום?

14 ת: הם היו צריכים לעשות התאמות בחשבוניות.

15 ...

16 ש: מה הטענה שלך? הטענה שלך שהמערערת נתנה לביטון מענק בהיקף של
17 60,000,000 ש"ח?

18 ת: כל המשחק פה זה תעודות, מסחר בתעודות העמסה ...

19 ...

20 ש: כלומר, לשיטתך, לשיטתך, החשבוניות אותן 27 חשבוניות זה רק העברה של
21 חשבוניות מצד לצד?

22 ת: in a way, כן, כן.

23 בהעדר תעודות העמסה, תעודות משלוח, קבלות, ובהינתן תשלום נטען במזומן בסך המדובר, אכן
24 תמונת הדברים אינה מניחה את הדעת.

25 55. לכל האמור עד כה, בעניין החסר הראיתי בכל הנוגע לנתיב הכספים ולנתיב הדלקים, יש להוסיף
26 עוד עניינים שונים, אשר אף הם מחזקים את החשדות כי אין המדובר בהתנהלות כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 56. העדר הסכם בין הצדדים: על אף שמדובר בהתנהלות בהיקף שעלה כאמור על 66 מיליון ₪, לא
 2 היה הסכם בכתב בין הצדדים. כהן הסביר התנהלות זו בכך שעבד עם ביטון מזה שנים, וכן בכך
 3 שממילא מחיר הדלקים השתנה מעת לעת.
 4 אין די בהסברים אלה, כדי להסיר את התמיהה העולה נוכח תמונת הדברים. האמנם אדם מתקשר
 5 בעסקאות בסדר גודל כזה, מבלי שאלה יגובו בהסדרים שהועלו עלי כתב? כפי שנקבע בפסיקה
 6 (ראו לדוגמה עניין ב. פס, סוף פסקה 66) התנהלות מסוג זה מעוררת חשד והיא אינה מתיישבת
 7 בנקל עם מבחן השכל הישר.
 8 57. העובדה כי ענייני ביטון נוהלו באופן אישי רק על ידי כהן: כפי שמסרו בהודעות שנגבו מהם עובדת
 9 המערערות - מנהלת החשבונות שרונה מומן, בהודעתה המצויה בעמ' 366 לנספחי תצהיר המשיב,
 10 ש' 14-16) וכן רואה החשבון מטעמן - רואה חשבון משה משעל (בהודעתו המצויה בעמ' 418
 11 לנספחי תצהיר המשיב, ש' 36-37) ומנהלת חשבונות ממשדרו – ליאת נטף (בהודעתה שבעמ' 346
 12 לנספחי תצהיר המשיב), כהן עסק בעצמו בכל ענייני החברות של ביטון. ובמילים אחרות, בעוד
 13 שעניינים אחרים טופלו על ידי אנשי מקצוע שהעסיקו המערערות, הרי שבעניינים הנוגעים לחב'
 14 שוי וחב' עין, לא טיפלו גורמים אלה אלא רק כהן בעצמו.
 15 בסיכומים טענו המערערות כי אין בכך כל פסול, וכי שומה על אדם כי ינסה לצמצם את הוצאותיו
 16 ולעשות מה שניתן בעצמו ולא באמצעות אחרים.
 17 בשים לב למכלול התמונה שנפרסה, אין בהסברים אלה די. יש לכאורה ממש בטענות המשיב כי
 18 לאור מכלול הנסיבות, התנהלות בדרך זו מעוררת חשד שמא לא לחינם ביקש כהן כי לא יהיה גורם
 19 "זר" (מקרב אנשי המקצוע שהוא העסיק) מעורב בעסקאות רחבות היקף אלה. כהן יכול היה להסיר
 20 חשד זה אם היה מזמן לעדות עדים כלשהם אשר היו אולי שופכים אור על העסקאות, אלא שהוא
 21 נמנע מכך.
 22 58. יתרות חובה במיליוני ₪ והפערים בכרטסות: במסגרת הודעה שנגבתה ממנו בשנת 2013, העביר
 23 רו"ח משעל למשיב את הכרטסות של חב' שוי וחב' עין בספרי המערערות. מהכרטסות (אשר
 24 צורפו כנספח 14 לתצהיר המשיב) עולה כי נכון לאותו מועד, חלמיש הייתה מצויה ביתרות חובה
 25 לחב' שוי בסכומים נכבדים. בשנת 2011 יתרה בסך של 13,790,549 ₪ ובשנת 2012 יתרה בסך
 26 של 8,154,389 ₪. יתרות חובה, בסכום כה גדול, אומרות דרשני ומטילות צל על נכונות העסקאות.
 27 זאת ועוד, עיון בכרטסת של חלמיש בספרי חב' שוי, מלמד על יתרות חובה בסכומים גבוהים עוד
 28 יותר והשונים מאלה שנזכרו לעיל. כך, בשנת 2011 מדובר ביתרה בסך של 14,382,459 ₪, ובשנת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיכוני :

1 2012 ביתרה בסך של 23,599,485 ₪. מדובר בהעדר התאמות בסכומים גבוהים, ואף בכך יש כדי
2 לעורר חשד.

3 המערערות טוענות כי יתרות החובה אינן משקפות את המצב לאשורו, אלא הן יכולות ללמד רק
4 על כך שרואה החשבון לא היה זריז במלאכתו ולא ביצע את ההתאמות הנדרשות בכרטסות בזמן.
5 יתירה מזו, המערערות צרפו כרטסות עדכניות יותר, אשר התאריך עליהן הוא משנת 2019, ובהן
6 אין את היתרות הנ"ל (סומן כמע/3). לצד זה ציינו המערערות כי אין הן אחריות לרישום בכרטסות
7 המנוהלות ע"י חב' שוי, ושגיאיות שנפלו בהן אינן צריכות להיזקף לחובתן.

8 בנסיבות אחרות, הייתי מוצא ממש בטענה האחרונה, אולם בנסיבות כאן, הרי שהמצב מצטרף
9 לתמונה הכללית שהתקבלה, וזו כאמור אינה מניחה את הדעת.

10 בכל הנוגע לכרטסות החדשות שהוגשו, הכרטסות שניהלו המערערות, הרי שניתן היה אולי לייחס
11 להן משקל של ממש, אם יחד עם הגשתם היה מתייצב על דוכן העדים רואה החשבון שאחראי
12 לעריכתן והיה מסביר את שאירע ואת שביצע – ונחקר על כך. אפנה בעניין זה לדברים שקבע
13 בהקשר דומה כבוד השופט ג' גדעון בע"מ 29070-09-16 וע"מ 28976-09-16 א.ד אדר בניה אחרת
14 בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ אשדוד (13.8.2019), בפסקה 6 :

15 לעניין זה יש לזקוף לחובת המערערות במאזן הראיות, את המנועתן מהעדת מנהלת
16 החשבונות, או מי מראי החשבון שביצעו את הפעולות החשבונאיות האמורות
17 בפועל, ונותר הקושי העולה מעצם קיום יתרות החוב בספרי החברה, כמו גם
18 מאיפוסן המאוחר, כנגד אסמכתאות שלא היה בהן להוכיח, באופן חד משמעי את
19 ביצוע התשלום בפועל.... כאמור, לא העידו המערערות, את רואי החשבון שפעלו
20 בשירותן בתקופה הרלוונטית.

21 דברים אלה נכונים כאמור, גם במקרה שלפניי. כפי שיובהר מיד, אי הבאת עדים רלוונטיים,
22 בערעורים שלפניי, אינה בהקשר נקודתי, אלא היא נעשתה באופן גורף ומאפיינת את הדרך בה
23 בחרו המערערות לנקוט.

24 59. אי הבאת עדים רלוונטיים: מטעם המערערת העיד כהן בלבד. ישנם עדים רלוונטיים רבים, אשר
25 את כולם מנעה המערערת מלהביא :

26 א. ביטון: כהן טען כי ביצע באופן אישי מול ביטון, עסקאות בסך העולה על 66 מיליון ₪. לטענת
27 כהן התשלומים היו ברובם המכריע במזומן, ובין הצדדים נערכה התחשבנות בכתב יד – שלא
28 נשמרה (למעט דף בודד אשר צורף כנספח 20 לתצהיר כהן). אלה נסיבות שבהן שמיעת עדותו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 של ביטון נדרשת, וההימנעות מהבאתו למסור עדות – על שכהן העיד כי הוא עדיין בקשר
2 עמו – אומרת דרשני. מדובר בגורם מרכזי ביותר, והבחירה שלא להעידו מדברת בעד עצמה.
3 ב. נהגים של ביטון ושל המערערות: לטענת המערערות, נהגים אלה הסיעו אליהן ועבורן, מיליוני
4 ליטר של דלק. מדובר בעדויות רלוונטיות אשר היו עשויות לשפוך אור על דרך התנהלות
5 הצדדים. כפי שהובהר במסגרת דיון שמיעת הראיות, כדי להעביר כמות כזו של דלקים
6 בתקופה הרלוונטית, היה על הנהגים לבצע מספר נסיעות הלוך ושוב באותו היום. בנסיבות
7 אלה ונוכח היקף הפעילות, היה מצופה כי יובא ולו מי מהנהגים למסור עדות בבית המשפט.
8 המערערות טענו כי הסתפקו בהודעות שנגבו מנהג בשם יצחק שהרבני, ואשר צורפו לתצהיר
9 המשיב. אכן, שהרבני ציין כי ביצע העברות דלקים מהחברות של ביטון אל המערערות
10 (לדוגמה, בנספח 23 לתצהיר המשיב, עמ' 257 ש' 7 ואילך).
11 איני סבור כי די באמור בהודעה זו, וכי לא היה צורך בהבאת הנהגים למסירת עדות. בהודעה
12 נאמרו דברים חלקיים (המתייחסים לשורה של חברות ולא רק למערערות), אשר אין בהם די
13 כדי לבסס את הוכחת ביצוע העסקאות בהיקף המדובר (מה גם שיש בהודעה אף אמירות בדבר
14 חוסר סבירות העסקאות ותמיהות שאלה עוררו אף אצל שהרבני – כגון בכל הנוגע להעברת
15 דלקים "גב אל גב" בין משאיות, פעילות שלא ברור הגיונה המסחרי). החשבונות מתארות
16 עסקאות בהיקף אדיר, ואם אלה אכן בוצעו בפועל ככתבן וכלשונו של החשבונות, יש לצפות
17 כי ביד הנהגים היה לאשש זאת באופן ברור.
18 המערערות, אשר אין בידיהן להציג תעודות העמסה, תעודות משלוח, קבלות ועוד חומר רב
19 (כפי שיפורט עוד בהמשך), חייבות היו להביא עדים מסוג זה, ואי הבאתם יוצרת חלל אותו
20 בחרו המערערות להותיר.
21 ג. רו"ח משעל ומנהלת החשבונות ממשרדו הגב' ליאת נטף: רו"ח משעל ליווה את פעילותן של
22 המערערות, אף כי כאמור לעיל, חלק מהנתונים היו לדבריו מתקבלים ונערכים ישירות בידי
23 כהן. את הטיפול בכרטסות ניהל רו"ח משעל (או מי מעובדי משרדו, כגון מנהלת החשבונות
24 הגב' נטף). עדותו של משעל רלוונטית להבנת ההתנהלות בשנים הרלוונטיות, כמו גם לשם
25 מתן הסבר אודות הכרטסות החדשות שהגיש כהן במסגרת תצהירו. ללא הסבר זה מצד מי
26 שלכאורה ערך את ההתאמות (הוא או מי ממשרדו) הרי שכאמור לעיל המשקל שניתן לייחס
27 למסמכים אלה נמוך.
28 ד. עובדים של המערערות: למערערות, אשר פעילותם כללה לדבריהן סחר בדלקים אף מעבר
29 לזה הנדון כאן, היו לדבריהן עובדים. אף אחד מעובדים אלה, לא הוזמן למסור עדות בבית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-09-30907 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 14-09-30922 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 המשפט. כך לדוגמה לא זומנה להעיד מנהלת חשבונות שעבדה אצל המערערות, הגב' שרונה
2 מומן. ושוב, מגב' מומן נגבו שתי הודעות על ידי המשיב ואלה צורפו לתצהיר מטעמו.
3 בהודעות אל אין כדי לשפוך אור על ההתנהלות מול חב' שוי וחב' עין, ודבר זה עצמו מעורר
4 תמיהה, שכן מומן לא ידעה לתאר שיחת טלפון שהתקבלו ממי מהחברות הללו או כל דבר
5 אחר אשר יש בו כדי ללמד על התנהלות עסקית בהיקף המדובר. גב' מומן הזכירה בהודעתה
6 עובדים נוספים שהיו למערערות, והדעת אינה סובלת כי מי מהם לא יכול היה להעיד על
7 רכישת הדלקים בהיקף בו אנו עוסקים.
- 8 ה. עובדים של ביטון: במסגרת חקירת הפרשיה נגבתה הודעה מאת הגב' ויויאן אחרר, אשר
9 עבדה אצל ביטון ואשר בהתאם להוראותיו הוציאה את החשבוניות. הודעה זו צורפה כנספח
10 24 לתצהיר המשיב. בעמ' 263 ש' 115-116 ציינה גב' אחרר שמות של מספר חברות אשר
11 רק לגביהן היא יכלה לומר כי אכן הייתה העברה של דלקים. שמן של המערערות אינו ביניהן.
12 לכאורה מדובר בעדה שהייתה עשויה להיות רלוונטית, כדי לתאר את הידוע לה אודות
13 העסקאות המקיפות בהן נטלה חלק מהצד של הוצאות החשבוניות.
- 14 המערערות טוענות כי רכשו דלקים בהיקף אדיר, מיליוני ליטרים בעלות של למעלה מ-
15 66,000,000 ₪ בפרק זמן קצר משנתיים. מדובר בפעילות ענפה, אשר צפוי היה כי הגורמים
16 הנזכרים לעיל היו יכולים לשפוך עליה אור. בנסיבות אלה, בחירתה של המערערות שלא להעיד
17 שום עד מלבד כהן, מעוררת באופן טבעי חשד כי אין המדובר במקרה וכי אם היו באים עדים אלה
18 להעיד ולהיחקר, לא הייתה עדותם מחזקת את טענות המערערות. כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה
19 [לדוגמה, ראו: ע"א 465/88 הבנק למימון וסחר בע"מ נ' סלימה מתתיהו ואח' (12.9.91) בפסקה 11
20 והפסיקה הנזכרת שם], אי הבאת עד רלוונטי נזקפת לחובת בעל הדין שנמנע מהבאת העד, קל
21 וחומר כאשר מדובר בשורה של עדים ולמעשה בהימנעות גורפת מהבאת עדים מלבד כהן.
- 22 60. החשבוניות אינן מפורטות דייך שכן הן אינן מפנות לתעודות משלוח: בהתאם להוראות סעיף
23 9(א)(3) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973, היה על החשבוניות לכלול
24 הפניה לתעודות משלוח ולתאריך בה הן נערכו. העדר הפניה כאמור, מהווה פגם מהותי בחשבוניות
25 שעניינן סחר בדלקים בהיקפים גדולים (על כך ראו פסקה 24 לפסק הדין בעניין שכטר).
- 26 61. אם לא די באמור עד כה, הרי שהמערערות אף לא ניהלו ספרים אותם חובה היה עליהן לנהל. אין
27 מחלוקת בין הצדדים כי לאור אופי פעילות המערערות והיקפה, היה על חלמיש - המערערת 1,
28 בשנים 2011 ו-2012 ועל המערערת 2 – ברקת, בשנת 2012, לנהל ספרים על-פי תוספת י"א 2 ו-



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה
ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 3 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973. למרות זאת, המערערות לא ניהלו
2 את הספרים הבאים:
3 א. ספר קופה.
4 ב. ספר תנועת מלאי. בעניין זה אציין כי אין די בשחזור שניסו המערערות לערוך ואשר הגישו
5 יחד עם תצהירו של כהן. המערערות לא טרחו להביא להעיד את רואה החשבון, אשר יעיד על
6 ביקורת שערך למסמכים שהוגשו, אם בכלל נערכה ביקורת כאמור קודם להגשת המסמכים.
7 בנסיבות שכאלה לא ניתן לתת למסמכים שהוגשו כל משקל של ממש, ובכל מקרה אין
8 במסמכים אלה כדי לפטור מניהול ספר תנועת מלאי בזמן אמת.
9 ג. ספק כניסת טובין.
10 ד. ספר הזמנות.
11 ה. ספר הובלות.
12 כפי שכבר צוטט לעיל, כהן העיד כדלקמן:
13 העד, מר כהן: ... כמו שהסברתי, שהרבני מגיע, שופך במחסן או בגב לגב
14 מוציא תעודה או לא מוציא תעודה, אם אין לו והיה הרבה פעמים שלא
15 מוציאים תעודות, אבל אני רושם אצלי, הוא רושם אצלו.
16 ש: איפה רשמת אצלך?
17 ת: אני התנהלתי עם פנקס עם ניירות תלישים, ברוב אני או על המשאית או
18 בפרייבט והדברים קורים, אז אני רושם והייתי גם מגיע לבנק, מושך את הכסף
19 או עושה לו העברה, אבל אני מדבר על ימים שהייתי עושה, למשל, מושך לו
20 את הכסף מהבנקים ומוטר לו את הכסף, אז הייתי מתעד את זה.
21 ש: יש לך את הפנקס הזה שמראה לי את הדלק שקיבלת לגבי החשבונית הזאת,
22 לגבי הליטרים שמופיעים פה 165 ליטר ו-660 ליטר?
23 ת: לא שמרתי על התיעוד הזה, התיעוד הזה שאת מדברת עליו לא שמרתי,
24 אי ניהול ספרים, כגון ספר תנועת מלאי, ספר כניסת טובין, ספר הזמנות וספר הובלות, ביחס
25 לעסקאות בהיקף המדובר, מהווה פגם מהותי המצדיק את פסילת הספרים והשתת הקנס הקבוע
26 בסעיף 95 לחוק למקרים מסוג זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור דלקים ושמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

62. אי ניהול הספרים, כאמור לעיל, חובר לקשיים שתוארו קודם לכן, להוכחה כי העסקאות המתוארות בחשבוניות אכן בוצעו כמתואר בחשבוניות. בהקשר זה, אפנה לדברי העד מטעם המשיב, מר ארדיטי, אשר העיד בהקשר זה, כדלקמן (עמ' 130 לפרוטוקול ש' 25 – עמ' 131 ש' 3):

ת: אין לי שום תואי.

ש: אין לך תואי?

ת: אין לי שום דבר, כלום, לא מסמכים.

ש: לא.

ת: לא מלאי, לא כלום.

ש: אתה לא טוען הרי שהמערערת לא רכשה דלקים, אתה אומר, 'אני חושש שהיא לא רכשה אותם, לא קיבלה אותם מביטון', נכון? זו הטענה שלך.

ת: אני לא יודע אם הדלקים הספציפיים שכתובים בחשבוניות הם רלוונטיים לאותה תנועה שאתה מדבר עליה, אני לא יודע.

ש: לכן אני שואל אותך.

ת: יכול להיות שביטון כתב חשבונית מה שבא לו? לא יודע.

ש: וקנו את הדלקים ממי?

ת: אני לא יודע אם הדלקים האלה רלוונטיים? אולי ביטון כתב סתם חשבונית.

בשים לב למכלול הנסיבות והצטברות החוסרים – כמפורט לעיל, אני מוצא כי יש ממש בדברים אלה, שהם תוצאה ישירה של דרך התנהלות המערערות. דרך התנהלות זו היא שהביאה לכך שלא עלה בידי המערערות להוכיח כי החשבוניות הוצאו להן כדין, וכי למעשה נראה כי לא כך הם פני הדברים.

63. המערערות טענו בסיכומיהן כי "הנן חפות מהתרשלות מצדן" ולכן גם אם נפל פגם בחשבוניות, הרי שיש להחיל בעניינן את החריג הסובייקטיבי ולהתיר את ניכוי מס התשומות. אין בידי לקבל טענה זו, שכן אני סבור כי המערערות התרשלו גם התרשלו (אם לא למעלה מכך), וכי דרך התנהלותן – כמפורט לעיל באריכות – היא שהובילה לתוצאת הדברים. מקרה זה רחוק אפוא מהמקרים החריגים בהם יש להחיל את החריג שנקבע בפסק הדין בעניין מ.א.ל.ר.ז.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30907-09-14 חלמיש צור זלקים ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה

ע"מ 30922-09-14 ברקת אנרגיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 .64 לאור כל האמור לעיל – העדר נתיב ביקורת על מסלול הכספים בהינתן טענה בדבר תשלום במזומן
 2 בהיקף של עשרות מיליוני ש"ח וללא קבלות, העדר ביקורת על נתיב הדלקים בהעדר תעודות העמסה
 3 ותעודות משלוח, ספר תנועת מלאי ספר הזמנות ועוד, בשים לב לאי הבאת עדים רלוונטיים ולכל
 4 שפורט לעיל – אני מוצא כי לא עלה בידי המערערות להוכיח כי החשבונות הוצאו להן כדין.
 5 בנסיבות אלה, צדק המשיב כשקבע כי אין להתיר את מס התשומות בניכוי.
 6 .65 לאור האמור לעיל – אי ניהול ספרים כנדרש, באופן רחב המתייחס למגוון ספרים ותיעוד חשבונאי
 7 שלא נשמר וכמפורט לעיל, בדין נפסלו ספרי המערערות והושת עליהן קנס.

8

9

סוף דבר

- 10 .66 הערעורים נדחים.
 11 .67 המערערות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ש"ח. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים,
 12 שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

13

14

ניתן לפרסם את פסק הדין.

15

16

17

18

ניתן היום, כ"ה חשוון תשפ"ב, 31 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

19


אבי גורמן, שופט

20

21