



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 5610-04-17 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יהודה שוקרון

מערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד ליאנא חירי נגיאר
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

פתח דבר

6 ערעור זה הוגש על החלטת המשיב להורות על סגירת תיק העוסק של המערערת מתוקף
7 סמכותו הקבועה בסעיף 61 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **החוק או חוק מע"מ**).
8 השאלה המונחת לפתחו של בית המשפט היא, האם פעל המשיב כדין כאשר הורה על ביטול
9 רישומה של המערערת כ"עוסק"? המערערת רשומה כעוסק בתחום שיפוץ מבנים ועבודות
10 בניין ובעל המניות והדירקטור היחיד בה הוא מר חליל סנברי (להלן: **חליל**).

11 המשיב טוען כי למערערת חשבון בבנק הדואר בלבד, ללא מסגרת אשראי כלשהי וללא מקורות
12 הון עצמי והיא מתנהלת על בסיס מזומן תוך שימוש בחלפנים; לחליל, ולבני משפחתו
13 המועסקים במערערת, אין הכשרה מקצועית בתחום הבנייה; למערערת אין משרד רשום והיא
14 מתנהלת מביתו של חליל; למערערת אין ציוד מתאים לעבודות בניין ואין לה נכסים. להשלמת
15 התמונה טוען המשיב כי המערערת חויבה בשומת תשומות בסכום של 869,034 ש"ח בגין קיזוז
16 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס; כמו כן, חליל הורשע בעבר בעבירות לפי חוק מע"מ והוא
17 ובנו נחקרו בשנת 2016 בגין שימוש בחשבוניות מס שלא כדין בחברת "גוב ליינ", שפעילותה
18 הועברה למערערת. אצל המשיב התעורר החשד כי רוב רובה של פעילות המערערת היא
19 פיקטיבית וכי בבסיס חשבוניות המס שהיא מוציאה ומנכה, בהיקפים ניכרים של עשרות
20 מיליוני שקלים, לא עומדות עסקאות אמיתיות. משכך החליט המשיב כי אין מנוס אלא
21 מלנקוט בצעד החריג של ביטול רישומה של המערערת כ"עוסק". כך העיד נציג המשיב, מר
22 אלי פולק (להלן: **פולק**): **"אבל כאשר יש חשד כמו שיש כאן שלמעלה מ-90 אחוז מהפעילות**
23 **היא פיקטיבית והחברה לא קיימת ולא מוצאים אותה...אלה דברים לא סבירים. הפעילות**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 של החברה והפרופיל שלה זה פרופיל של חברה שהיא לא סבירה לחלוטין לכן ננקט הצעד
2 הזה... (פרוטוקול מתאריך 29.11.2017 עמ' 35 שורות 12-3).
3 המערערת טוענת כי המשיב החליט לבטל את רישומה כ"עוסק" רק משום שהתעורר קושי
4 באיתורה ומשום שלטענתו היא מקזזת חשבונות פיקטיביות, אולם אין באלה כדי להצדיק
5 את ביטול רישומה כ"עוסק" המהווה צעד דרסטי. המשיב בא בטרוניה כלפי המערערת על כי
6 היא לא ביססה את טענותיה בראיות אולם החוקר מטעם המשיב היה זה שסירב לקבל
7 מסמכים שביקש חליל להציג בפניו. בסופו של יום, אין המערערת יודעת מה היו השיקולים
8 שהובילו את המשיב לבטל את רישומה כ"עוסק" והמשיב לא יידע אותה בדבר הנימוקים
9 להחלטתו. באשר לטענת המשיב כי מאפייני עיסוקה אינם תואמים את אלה הנדרשים
10 לעבודות בניין, טוענת המערערת כי היא משמשת קבלן משנה עבור יזמים או עבור קבלנים
11 מבצעים כך שהכלים והציוד מסופקים באתר הבנייה. המערערת הציגה את הסכמי העבודה
12 שערכה עם הלקוחות והספקים ולטענתה די בהם כדי לבסס את פעילותה העסקית. עוד טוענת
13 המערערת כי המשיב פעל בחוסר סמכות כאשר ביטל את רישומה כ"עוסק".
14 התייחסות מפורטת יותר לטענות הצדדים תינתן בגוף ההכרעה.

15 רקע עובדתי והליכים קודמים

16 1. ביום 1.1.2014 נרשמה המערערת במשרדי המשיב כעוסק בתחום שיפוץ מבנים
17 ועבודות בניין (נספח 1 לתצהיר המשיב). החל ממועד רישומה הגישה המערערת למשיב
18 דוחות תקופתיים ללא דיווח על פעילות וזאת עד לחודש 1/2015 (שם).
19 2. בתאריך 21.9.2016 שלח רו"ח עזיז אבו אלניל, מייצגה הרשום של המערערת (להלן:
20 רו"ח אבו אלניל), דואר אלקטרוני למשיב במסגרתו מסר כי מענה הרשום של
21 המערערת הוא ברחוב ז'בוטינסקי 145 ברמת גן וכי הכתובת למשלוח דואר היא ת"ד
22 5212 רמת גן (נספח 3 לתצהיר המשיב).
23 3. בתאריך 24.1.2017 נשלחה למערערת הודעה בדואר רשום בדבר כוונת המשיב לבטל
24 את רישומה כעוסק על פי חוק מע"מ (להלן: ההודעה). במסגרת ההודעה ניתנה
25 למערערת הזדמנות להעלות את טענותיה בתוך 15 ימים בטרם יבוטל רישומה
26 כ"עוסק" (נספח 4 לתצהיר המשיב).
27 ההודעה נשלחה לשתי הכתובות הנ"ל, אשר נמסרו על ידי רו"ח אבו אלניל, אולם שני
28 המכתבים הוחזרו לשולח (שם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 בתאריך 14.2.2017, במסגרת בירור טלפוני שערך המשיב עם חליל, התברר כי
2 המערערת פינתה את משרדה ברמת גן וכי אין לה כתובת אחרת. המשיב התבקש
3 לשלוח את דבר הדואר בשנית לת"ד 5212 ברמת גן (נספח 5 לתצהיר המשיב).
- 4 .4 באותו היום, 14.2.2017, נשלחה למערערת, פעם נוספת, ההודעה באמצעות דואר
5 רשום שהגיעה ליעדה (נספח 6 לתצהיר המשיב). חרף קבלת ההודעה, המערערת לא
6 הגיבה עליה בפרק הזמן שנקבע.
- 7 .5 משלא התקבל מענה בעניין ההודעה, ובעקבות חשדות שהתעוררו אצל המשיב הנוגעות
8 להעדר פעילות של המערערת, הורה המשיב בתאריך 6.3.2017 על ביטול רישומה
9 כ"עוסק" והחיל את הביטול באופן רטרואקטיבי החל מתאריך 1.3.2017 (להלן:
10 **ההחלטה הראשונה**).
- 11 ההחלטה הראשונה נשלחה למערערת באמצעות דואר רשום (נספח 8 לתצהיר המשיב).
- 12 .6 בעקבות פניית רו"ח אבו אלניל מתאריך 8.3.2017, הסכים המשיב לתת למערערת
13 הזדמנות נוספת להשמיע את טענותיה בפניו. באותו מועד תואמה ביניהם פגישה
14 לתאריך 13.3.2017. כמו כן, סוכם ביניהם כי עד לתאריך 9.3.2017 יומצאו מלוא
15 המסמכים לפי דרישת המשיב וזאת לשם בירור טיב פעילותה של המערערת (נספח 9
16 לתצהיר המשיב).
- 17 .7 לטענת המשיב, במסגרת הפגישה לא הומצאו המסמכים שנדרשו מהמערערת, למעט
18 כמה מסמכים בודדים שלא היה בהם לתת את המענה המבוקש (נספח 10 לתצהיר
19 המשיב) ולא ניתנו הסברים הולמים לטיב פעילותה של המערערת (נספחים 11-13
20 לתצהיר המשיב). לאור זאת, למערערת ניתנה הזדמנות נוספת להשמיע את טענותיה
21 ולהציא מסמכים נוספים במסגרת פגישה נוספת שתואמה לתאריך 26.3.2017 (נספח
22 14 לתצהיר המשיב).
- 23 .8 משלא הופיעה המערערת לפגישה שנקבעה לתאריך 26.3.2017, נקבעה פגישה נוספת
24 בתאריך 27.3.2017 שגם ממנה נעדרו נציגי המערערת (נספח 16 לתצהיר המשיב).
- 25 בתאריך 26.3.2017 התקבל במשרדי המשיב מכתב מהמערערת ובו הסתייגותה
26 מהחלטת המשיב על ביטול רישומה כ"עוסק" במע"מ (נספח 15 לתצהיר המשיב).
- 27 .9 בתאריך 2.4.2017 ניתנה תשובת המשיב לפניית המערערת מתאריך 26.3.2017
28 במסגרתה פרט המשיב את השתלשלות העניינים ונתן למערערת הזדמנות נוספת
29 ואחרונה להמצאת המסמכים המבוקשים וזאת עד לתאריך 10.4.2017 (נספח 17
30 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

10. משלא המציאה המערערת מסמכים שהיה בהם להניח את דעתו של המשיב, ניתנה על ידו החלטה נוספת בתאריך 4.5.2017 במסגרתה דחה את בקשת המערערת לביטול ההחלטה הראשונה (להלן: **ההחלטה השנייה**) (נספח 18 לתצהיר המשיב).
11. בתאריך 2.4.2017 נמסרה לידי ב"כ המערערת שומת תשומות שהוצאה לה ביחס לתקופה 6/2016-7/2016 בגין קיזוז תשומות של מסמכים הנחזים כחשבוניות מס ושלטענת המשיב הוצאו שלא כדין. שומה זו הוצאה לפי הוראת סעיף 112א לחוק מע"מ. משלא שולם המס על פי השומה, ולא המצאה ערובה להבטחת תשלום חוב המס, הוגשה לבית משפט השלום בתל אביב בקשה להורות על עיקול זמני ותפיסה של נכסי המערערת (ה"פ 4549-04-17). בתאריך 4.4.2017 ניתנו צווי עיקול על נכסי המערערת (נספחים 21-22 לתצהיר המשיב). על שומת התשומות הוגש ערעור המתנהל בפני מותב זה (ע"מ 17-10-56615).
12. בתאריך 23.4.2017 הגישה המערערת בקשה לסעד זמני שמטרתו עיכוב ביצוע החלטת המשיב על סגירת תיק העוסק שלה במע"מ. בקשת המערערת נדחתה בהתאם להחלטת מותב זה מתאריך 7.6.2017.

דיון והכרעה

טענת המערערת כי המשיב פעל בחוסר סמכות

13. המערערת טוענת (בסעיף 23 לסיכומיה) כי המשיב פעל בחוסר סמכות כאשר ביטל את רישומה כ"עוסק". לטענתה, סעיף 61 לחוק מע"מ מאפשר לבטל רישום רק לאלו שנרשמו בטעות או רק למי שאינם נמנים עם החייבים ברישום.
14. לטענה זו אין כל בסיס ומוטב היה לולא נטענה.
15. סעיף 1 לחוק קובע כי "עוסק" הוא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".
- סעיף 52 לחוק קובע:
- (א) "עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.
- (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר ועניין כדין עוסק.
- (ג) המנהל רשאי שלא לרשום עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אם יש לו יסוד סביר לחשוש שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות".
- סעיף 58 לחוק קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו,
2 לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם
3 ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".
4 סעיף 61(א) לחוק קובע:
5 "ראה המנהל שפלוני רשום אף על פי שאיננו נמנה עם החייבים ברישום, או
6 שרישומו כנמנה עם סוג מסוים של חייבי רישום אינו כדון, רשאי הוא לבטל או לתקן
7 את הרישום".
- 8 16. עולה בבירור מסעיפי החוק המצוטטים לעיל כי סמכות המשיב הקבועה בסעיף 61(א)
9 לחוק היא רחבה ואינה מוגבלת, כטענת המערער, רק למקרה של טעות ברישום או
10 רק למקרה של רישום שאינו נמנה עם החייבים ברישום.
11 ב-ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 651 פסקה
12 10 (1989) נקבע כי "לא למותר להוסיף, כי למערער מוקנות סמכויות בחוק להורות על
13 שינויו או ביטולו של רישום, בנסיבות המתאימות"; ב-ע"ש (מחוזי חיפה) 613/02
14 אנדריי הולצר נ' ממונה אזורי מע"מ, פסקה 10 (29.8.2003) נקבע כי "החוק מקנה
15 למשיב סמכות לשנות ואף לבטל רישום, בנסיבות המתאימות"; ב-ע"מ (מחוזי באר
16 שבע) 39873-01-16 אריאל (א.ד.ק) בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד פסקה 10 (7.3.2016)
17 נקבע כי "כאשר נוכח המנהל כי אדם אשר נרשם כעוסק לא הקים עסק, או שהעסק
18 שהקים חדל מעיסוק, וכן כאשר נוכח הוא כי מתעורר חשש המבוסס באופן סביר
19 שעוסק משתמש בעסקו לביצוע פעולות בלתי חוקיות, רשאי המנהל, בין היתר, לבטל
20 את רישומו כעוסק".
- 21 17. לפי סעיף 61 לחוק בהחלט יתכן מצב בו חברה נרשמה כ"עוסק", תוך שהיא מתכננת
22 בתום לב ובאופן אמיתי לקיים פעילות עסקית, ובמובן זה אין לומר כי עצם רישומה
23 כ"עוסק" היה בטעות, אולם מסיבות שונות כוונתה לא יצאה אל הפועל הלכה למעשה.
24 במקרה זה אין חולק שהמשיב יהיה רשאי לבטל את רישום החברה כ"עוסק" אם
25 יתחוור כי, בסופו של יום, איננה מקיימת פעילות עסקית וזאת למרות שמלכתחילה
26 רישומה לא היה בטעות. לכן אין בסיס לטענת המערער כי ביטול רישום ייעשה רק
27 כאשר הרישום המקורי יסודו בטעות. באופן דומה, המשיב רשאי לתקן את סיווגו של
28 החייב במס אם הסיווג שעל פיו נרשם אינו משקף נכונה את ההתפתחות הכלכלית
29 בעסקו. ניסיונה של המערער לצמצם את סמכות הביטול או התיקון של סיווג
30 החייב במס רק לתמונת המצב כפי שהייתה בעת הרישום היא חסרת כל הגיון ואינה
31 עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק מע"מ (ראו, אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב
32 פסקה 1914 (2013)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

18. המשיב אינו טוען כי רישומה של המערערת כ"עוסק" יסודו בטעות. הא ראה, שהמשיב ביטל את רישום המערערת רק החל מתאריך 1.3.2017 ולא רטרואקטיבית ממועד רישומה בתאריך 1.1.2014.
- לטענת המשיב, קיימות ראיות מנהליות מהימנות המלמדות כי אין למערערת פעילות עסקית מן הסוג המפורט בהגדרת "עוסק", לפחות החל ממועד ביטול רישומה כ"עוסק", כך שאין לראותה כמי שנמנית "עם החייבים ברישום" לצורך חוק מע"מ.
19. כפי שניווכח להלן, המערערת לא השכילה לשכנע כי היא מקיימת פעילות עסקית אקטיבית, נמשכת ושיטתית, העונה להגדרת המונח "עוסק" בסעיף 1 לחוק. יתירה מכך, התשתית הראייתית שהונחה בפני מעלה חשש סביר כי המערערת לא מקיימת פעילות אמיתית וכי היא משתמשת בתיק העוסק שלה לצורך ביצוע פעילות פיקטיבית. לאור זאת, צדק המשיב בהחלטתו לבטל את רישומה כ"עוסק", בהתאם לסמכות המוקנית לו בסעיף 61(א) לחוק.
20. למעלה מן הצורך אציין כי סמכות המשיב לבטל רישומו של עוסק נלמדת גם מהוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 הקובעת כי "**הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראת מינהל – משמעה גם הסמכות לתקן, לשנות, להתלות או לבטל בדרך שהותקנו התקנות או ניתנה ההוראה**".
- סמכות המשיב לרשום את המערערת כ"עוסק" כוללת בחובה גם את סמכותו לבטל או לתקן רישום זה, בהתאם לשינויים באופי פעילותה במשך התקופה שחלפה מאז רישומה.
21. כאמור, קיימים סממנים המעלים חשש סביר כי המערערת משמשת פלטפורמה לפעילות בלתי חוקית, כפי שיפורט בהמשך.
- סעיף 52(ג) לחוק קובע כי המשיב רשאי שלא לרשום עוסק אם יש לו יסוד סביר לחשוד שהוא יעסוק בפעילות בלתי חוקית.
- בכך הביע המחוקק את דעתו כי חשש סביר מפני פעילות בלתי חוקית מהווה עילה לגיטימית להימנעות מרישום "עוסק", ובאופן דומה, מהווה עילה לביטול רישום של עוסק המשתמש בתיק העוסק שלו לפעילות כאמור. ודוק, במונח "פעילות בלתי חוקית" הכוונה גם לפעילות שהיא בניגוד להוראות חוק מע"מ, כגון, פעילות של הוצאה וניכוי של חשבוניות מס שאינן כדין.
22. זאת ועוד, סמכות המשיב לביטול רישומו של "עוסק" יכול שתיעשה באופן רטרואקטיבי.
- סעיף 63 לחוק קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 "ביטול או שינוי על פי סעיף 61 וכן סיווג לפי סעיף 58, תקפם כעבור שלושים יום
2 לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע המנהל".
3 ככלל, תוקפה של הודעה על ביטול או שינוי סיווג הוא "כעבור שלושים יום לאחר
4 החודש שבו ניתנה" אולם למנהל נתונה הסמכות לקבוע מועד אחר, ואין מניעה כי
5 מועד זה יקדם למועד הוצאת ההודעה ואפשר אף שיחול רטרואקטיבית מיום הרישום.
6 על סמכות המנהל לבטל או לתקן רישום באופן רטרואקטיבי ראו, ע"ש 002178/96,
7 002120/97 אגרי אינוס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, סעיף 8 (14.12.1999).
- 8 23. במקרה הנדון, ההחלטה הראשונה על ביטול הרישום ניתנה בתאריך 6.3.2017
9 ותחולתה נקבעה מתאריך 1.3.2017.
10 איני מוצאת פסול בתחולה הרטרואקטיבית של החלטת ביטול הרישום, בנסיבות
11 העניין. מדובר בתחולה רטרואקטיבית בת ימים ספורים והמערערת לא טענה, וממילא
12 לא הניחה כל תשתית ראייתית, כי הייתה לכך השלכה על פעולות שנעשו על ידה בתוך
13 אותם חמישה ימים בהם הסתמכה על הרישום הקיים.
14 בכל מקרה, המערערת ידעה על כוונת המנהל לבטל את רישומה כבר בחודש ינואר
15 2017; כזכור, המנהל יידע את המערערת על כוונתו לבטל את רישומה הן בתאריך
16 24.1.2017 (נספח 4 לתצהיר המשיב), הן במסגרת שיחת הטלפון שקיים עם חליל
17 בתאריך 14.2.2017 (נספח 5 לתצהיר המשיב) והן במסגרת הודעה שנשלחה למערערת
18 בתאריך 14.2.2017 (נספח 6 לתצהיר המשיב). כך שלא ניתן לומר כי יישום ההחלטה
19 חמישה ימים לפני מועד הוצאתה הפגיעה את המערערת או פגעה בה.
- 20 24. עם זאת, אני מוצאת להעיר כי, הגם שהחוק (סעיף 63 סיפא) מסמיך את המשיב
21 להורות על ביטול רטרואקטיבי של הרישום, מן הראוי כי המשיב ישתמש בסמכות זו
22 במקרים חריגים המצדיקים זאת שכן ביטול רטרואקטיבי יש לו, מטבע הדברים,
23 השלכות על פעולות שנעשו לפני הביטול, הן על ידי העוסק הרשום והן על ידי צדדים
24 שלישיים, ולכן כדאי שהשימוש בסמכות זו יהיה במשורה ובמקרים המתאימים בלבד.
- 25 **המערערת אינה מנהלת עסק כמשמעותו בחוק**
- 26 25. אקדים ואומר כי על פי התשתית הראייתית שהונחה בפניי, המערערת לא קיימה
27 פעילות עסקית לפי חוק מע"מ. לאור זאת, צדק המשיב כאשר הורה על ביטול רישומה
28 כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ.
- 29 26. במסגרת הפסיקה נקבעו מבחני עזר לצורך בחינת קיומו של "עסק" שיש להחילם בין
30 אם לצורך רישומו של "עוסק" ובין אם לצורך ביטול רישומו. המבחנים המקובלים
31 לבחינת קיומו של "עסק" הם מבחן המומחיות והבקיאות, מבחן הארגון והשליטה,
32 מבחן המימון, ומבחן הנסיבות הכלליות של העסקה המהווה מעין "מבחן גג" הבודק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 את הנסיבות האופפות את העסקה (ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל
2 **מס ערך מוסף**, פ"ד לט(4) 001 (1985)).
3 יישומם של מבחנים אלה על עובדות המקרה דנן מלמד כי למערערת לא הייתה פעילות
4 עסקית.
5 27. **מבחן המומחיות והבקיאות** – המערערת רשומה כ"עוסק" בתחום שיפוץ מבנים
6 ועבודות בניין (נספח 1 לתצהיר המשיב). לפי דברי חליל, בפגישה שנערכה במשרדי
7 המשיב בתאריך 13.3.2017, המערערת עוסקת בעבודות מגוונות בענף הבנייה ובין
8 היתר בעבודות ריצוף, טיח וכן בעבודות שלד (נספח 10 לתצהיר המשיב).
9 ברם, למרות שהמערערת מאשרת כי היא מבצעת גם עבודות בנייה שלד (וראו גם
10 התחייבותה החוזית כלפי חברת איזומוביל בע"מ לבצע עבורה עבודות של בניית שלד,
11 נספח 29 לתצהיר המשיב, "והואיל" מס' 2), היא אינה רשומה כ"קבלן" בהתאם
12 להוראות סעיפים 6, 14(א) לחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-
13 1969 (להלן: **חוק רישום קבלנים**) (נספח 23 לתצהיר המשיב).
14 גם חליל אישר כי המערערת אינה רשומה כקבלן (עמ' 11 שורות 26-27).
15 סעיף 2 לתקנות רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות (היקף כספי ומהות
16 מקצועית), התשמ"ד-1984 מחייב כי עבודות שלד יבוצעו בידי קבלנים רשומים בלבד:
17 **"עבודות הנוגעות לשלד של מבנה יבוצעו בידי קבלנים רשומים בלבד, אף אם אין**
18 **היקפן הכספי חורג מן האמור בתקנה 1"**.
19 טענת המערערת כי היא אינה חייבת ברישום משום שהיא משמשת קבלן משנה עבור
20 יזמים שונים לא הוכחה וממילא אין בה לסייע לה לאור העובדה שהיא מבצעת עבודות
21 בנייה של שלד מבנה.
22 זאת ועוד, חליל אישר במסגרת הפגישה הנ"ל כי אין לו הכשרה מקצועית או ידע
23 ספציפי בענף הבנייה (עמ' 2 לנספח 10 לתצהיר המשיב) וכך גם העיד בבית המשפט
24 (עמ' 9 משורה 31 עד עמ' 10 שורה 10). הסבריו של חליל כי נעזר באנשי מקצוע מתחום
25 הבנייה, בין אם מתוך שטחי ישראל ובין אם מחוצה להם, לא נתמכו בשום ראייה (עמ'
26 2, 5, 10 לנספח 10 לתצהיר המשיב וכן עמ' 10 שורות 27-23).
27 מרשימת העובדים שהועסקו על ידי המערערת, שנים-עשר במספר, עולה כי מרביתם
28 הם בני משפחתו של חליל (עמ' 10 שורות 18-17) וגם להם אין כל ניסיון מקצועי בתחום
29 הבנייה (עמודים 3, 10 לנספח 10 לתצהיר המשיב וכן עמ' 10 שורות 22-19).
30 עולה מהאמור, שלמערערת אין את המומחיות הנדרשת בענף הבנייה. העובדה שאינה
31 רשומה על פי חוק רישום קבלנים מלמדת כי אינה עומדת בתנאים המזכים ברישום
32 וכי אינה רשאית לעסוק בעבודות הבנייה בהן היא טוענת שהיא עוסקת.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

28. מבחן הארגון והשליטה – החל מחודש ספטמבר 2016 אין למערערת מקום משרדים
קבוע. נתון זה אושר על ידי חליל גם במסגרת הפגישה מתאריך 13.3.2017 (נספח 5
לתצהיר המשיב, עמ' 2 לנספח 10 לתצהיר המשיב, נספח 24 לתצהיר המשיב, עמ' 14
שורות 3-6).
על אף העובדה שהמערערת הציגה את עצמה כחברה העוסקת בתחום הבנייה, לא
תועדו בדיווחיה למשיב וברישומיו של המשיב נכסים משמעותיים או כלים מכאניים
או ציוד הרלוונטי לענף הבנייה שמצויים ברשותה. למעט כמה רכבים וחשבון בבנק
הדואר לא רשומים על שם המערערת נכסים כלשהם (נספח 25 לתצהיר המשיב, עמ'
14 שורות 27-33).
בדיקת ספרי המערערת ודיווחיה השוטפים למשיב העלו כי לאורך שנות פעילותה היא
לא דיווחה על רכישת ציוד ולא ביקשה לקזז בגינו מס תשומות (נספח 1 לתצהיר
המשיב, עמ' 15 שורות 17-23).
בנוסף, חרף הצהרותיו של חליל כי יש ברשות המערערת נכסים: **"מכוניות להסעת
עובדים, ציוד שעובדים צריכים, פטישים, דיסקים, מערבלים כל הציוד שצריך... יש
לחברה מיניבוס, טנדר ושני רכבים והציוד שעובדים משתמשים"** (עמד 3 לנספח 10
לתצהיר המשיב) – הוא לא ידע להעריך את שוויים של נכסים אלה: **"אני לא רוצה
לעשות הערכות שזה יכול להיות במרחק של קילומטר מהמציאות או קרוב למציאות"**
(שם), וכך גם בחקירתו הנגדית עת נתבקש להעריך את שווי נכסי המערערת: **"אני לא
שמאי אני לא יודע"** (עמ' 15 שורה 8).
זאת ועוד, על פי דיווחיה לרשות המיסים, יש למערערת 12 עובדים בלבד בשנת 2015
ו- 10 עובדים בלבד בשנת 2016 (נספח 26 לתצהיר המשיב, עמ' 10 שורות 13-16) אשר
מרביתם הם בני משפחתו של חליל. נתון זה אינו מתיישב עם הסכמי העבודה עליהן
חתומה המערערת, הן עם הלקוחות והן עם הספקים, מהם מצטיירת תמונה של
פעילות ענפה בסכום של עשרות מיליוני שקלים הדורשת מאות עובדים.
המערערת טוענת כי המשיב התעלם מהעובדה, כי מלבד 12 העובדים המועסקים
ישירות על ידה, היא משתמשת בקבלני כוח אדם להעסקת עובדים, בין אם מתוך שטח
ישראל ובין אם מחוצה לה, לצורך ביצוע עבודות הבנייה אצל לקוחותיה.
אולם בטענה זו של המערערת אין כל ממש.
המשיב ערך בדיקות מול משרד העבודה, הרווחה והשירותים החברתיים וכן מול
משרד הכלכלה, מהן עלה כי למערערת אין רישיון קבלן כוח אדם, כמתחייב מהוראות
סעיף 2 לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996 (להלן: **חוק
העסקת עובדים**). לפי בדיקת המשיב, גם ספקיה העיקריים וגם קבלני המשנה, אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 לטענת המערערת סיפקו לה את העובדים, נעדרים רישיון כאמור (נספחים 30-32
2 לתצהיר המשיב, עמ' 11 שורות 28-29).
3 בדיקה נוספת שערך המשיב מול רשות האוכלוסין וההגירה (נספח 33 לתצהיר המשיב)
4 העלתה כי למערערת, כמו גם לספקיה העיקריים שלטענתה סיפקו לה את העובדים,
5 אין אישור להעסקת עובדים מהרשות הפלסטינאית (וראו סעיף 10 לחוק העסקת
6 עובדים הקובע כי, לא יעסוק אדם כקבלן כוח אדם, הנותן שירותי כוח אדם של
7 עובדים שאינם תושבי ישראל, אלא אם כן הוא בעל היתר מיוחד משר הפנים ועל פי
8 תנאי אותו היתר).
9 לאור כל זאת, ובהעדר מנגנון קבוע ומסודר לביצוע עבודות הבנייה, לא ברור איך יכלה
10 המערערת לבצע את העבודות אותן התחייבה לכאורה לבצע. לא הגיוני שפעילות ענפה,
11 כמו זו העולה מהסכמי ההתקשרות של המערערת עם לקוחותיה, תנוהל מביתו של
12 חליל או מרכבו (נספח 5 לתצהיר המשיב) ובלי ציוד מתאים ועובדים מתאימים.
13 מעבר לכך, המערערת גם מנועה מלספק את העובדים, אשר לטענתה התחייבה לספק
14 ללקוחותיה, שכן אין לה את הרישיונות והאישורים הנדרשים על פי החוקים
15 הרלוונטיים.
16 29. **מבחן המימון** – חליל אישר כי למערערת חשבון בבנק הדואר בלבד ושאין לה מסגרת
17 אשראי (עמ' 3 לנספח 10 לתצהיר המשיב, עמ' 15 שורות 24-27). כן אישר כי המערערת
18 אינה משתמשת במימון חיצוני בביצוע פעילותה ושאין לה הון עצמי (עמ' 15 משורה
19 28 עד עמ' 16 שורה 6). בנסיבות אלה קשה להלום איך מצליחה המערערת לנהל עסק
20 מהסוג ובהיקף הנטען על ידה.
21 המערערת טוענת כי היא מתנהלת בעיקר במזומן, לרבות באמצעות פריטת שיקים
22 אצל חלפנים (נספח 10 לתצהיר המשיב). טענה זו לא רק שלא הוכחה אלא שהיא אינה
23 עולה בקנה אחד עם ניסיון החיים ועם המקובל בענף הבנייה.
24 לא רק שהתנהלותה הכספית של המערערת, המוגדרת על ידה כ"התנהלות נכונה"
25 (סעיף 35 לסיכומי המערערת), מנוגדת להוראות הדין, לאור הוראת סעיף 47א(ב) לחוק
26 מע"מ האוסרת על תשלום במזומן בסכום העולה על 20,000 ש"ח (חליל אישר
27 בחקירתו הנגדית כי היה מודע לאיסור זה, עמ' 16 שורות 15-16), אלא שהיא אף נעדרת
28 כדאיות כלכלית. לפי בדיקת המשיב, המערערת שילמה עבור ניכיון ההמחאות
29 שקיבלה מלקוחותיה עמלה בשיעור ממוצע של 5.7% (מש/1) בעוד שלפי רישומי
30 המשיב שיעור הערך המוסף בעסקאותיה עמד בממוצע על שיעור של 4% (נספח 1
31 לתצהיר המשיב). משנשאל על כך חליל בחקירתו הנגדית השיב כי "**שאין ברירה אז
32 זה מה שעושים**" (עמ' 17 שורה 8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 בנתונים אלה יש כדי לחזק את המסקנה שלמערערת אין את היכולת הכלכלית לנהל
2 את העסק אותו היא מתיימרת לנהל, אם בכלל.

3 **30. מבחן מכלול הנסיבות** – כאמור, בתאריך 26.3.2017 חויבה המערערת בשומת תשומות
4 בסכום של 869,034 ש"ח בגין קיזוז מס תשומות שלא כדין על סמך מסמכים הנחזים
5 כחשבוניות מס אשר הוצאו על שם חברת מודוס בנייה בע"מ (להלן: **מודוס**), בגין
6 תקופה של חודשיים (6/2016-7/2016) (נספחים 21, 35, 36 לתצהיר המשיב).
7 יצוין כי טיעוני המערערת כנגד שומת התשומות שהוצאה לה יישמעו במסגרת ערעור
8 נפרד המתנהל בפני מותב זה (ע"מ 17-10-56615) ואיני קובעת בעניין זה כל מסמרות.
9 עם זאת, יש בעצם הוצאת שומת התשומות כנגד המערערת כדי להוות נסיבה הנבחנת
10 במסגרת בחינת הנסיבות הכלליות האופפות את עיסוקה.

11 זאת ועוד, לפי טענת המשיב, חליל הורשע בשנת 1997 בביצוע עבירות על חוק מע"מ
12 וביניהן ניהול ספרים בסטייה מהותית, דיווח על עסקאות בחסר וניכוי מס תשומות
13 שלא כדין (נספח 37 לתצהיר המשיב). המערערת טוענת כי לא עלה בידי המשיב להוכיח
14 את ההרשעה אולם מחקירתו הנגדית של חליל עולה אחרת: **"אני לא זוכר מה היה**
15 **בדיוק הסעיף אבל היה שם כאילו דוחות לא תקינים זה מה שהיה"** (עמ' 20 שורות
16 27-30). מכל מקום הצדק עם המשיב כי ניתן לראות בתדפיסים ממערכת שע"מ
17 שצורפו לתצהירו (נספח 37) "רשומה מוסדית" לפי הוראות סעיפים 35-36 לפקודת
18 הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 המהווה ראיה קבילה להוכחת אמיתות תוכנה.
19 המערערת לא הביאה כל ראיה לסתור זאת או להוכיח אחרת.

20 בנוסף, חליל ובנו, מר איהם קבועה, נחקרו בשנת 2016 על שימוש בחשבוניות מס שלא
21 כדין בהיקף משמעותי של 19 מיליון ש"ח (מס) במסגרת פעילותם בחברת גוב ליין
22 בע"מ (להלן: **גוב ליין**) (נספח 37 לתצהיר המשיב). חליל העיד כי שימש מנהל פעיל
23 בחברת גוב ליין וכדבריו: **"כל מה שאמרו לי לעשות עשיתי בגובליין"** (מש/2, עמ' 17
24 משורה 26 עד עמ' 18 שורה 29). עם הפסקת פעילותה של גוב ליין העביר חליל את
25 פעילותה למערערת (עמ' 19 שורות 12-19, עמ' 43 שורות 24-31). לחברת גוב ליין
26 הוצאה שומה על סכום של מיליוני שקלים והוטל עליה קנס על אי ניהול ספרים
27 (מש/3). ערעורים שהוגשו על ידי החברה כנגד החלטות המשיב, נדחו (מש/4-מש/5,
28 ע"מ 13-03-27812 **גוב ליין בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד ו-ע"מ 13-04-25212 גוב ליין**
29 **בע"מ נ' רשות המיסים**).

30 לכך יש להוסיף את הבדיקה שערך המשיב בפרויקט בנייה בקיבוץ נחשון, אשר לפי
31 טענת חליל ביצעה שם המערערת עבודות בנייה (נספח 5 לתצהיר המשיב), אלא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 שהבדיקה העלתה כי לא היו שם עובדים או כלי רכב של המערערת (נספח 7 לתצהיר
2 המשיב).
3 בכל אלה יש כדי להטיל צל כבד על התנהלות המערערת ודי בהם כדי לבסס חשש סביר
4 כי המערערת משמשת פלטפורמה לביצוע עסקאות פיקטיביות. התמונה הכללית
5 המצטיירת מעלה ספק ממשי אם בתיק העוסק של המערערת מתקיימת פעילות
6 אמיתית, ולמצער, פעילות עסקית. מסקנה זו הולכת ומתחזקת נוכח התמונה
7 המצטיירת מהסכמי ההתקשרות שחתמה המערערת עם לקוחותיה וספקיה, ולכך
8 אפנה כעת.

31. בחינת הסכמי ההתקשרות של המערערת:

9
10 א. לפי הדיווח המפורט שהגישה המערערת למשיב לתקופה 2015-2016, המערערת
11 הוציאה לחברת בן יאיר עוקב יזמות בע"מ (להלן: **בן יאיר עוקב**) חשבוניות מס
12 בסכום כולל של כ- 69 מיליון ש"ח בתקופה של כשנתיים כאשר מס העסקאות
13 הגלום בהן עומד על סכום של כ- 10 מיליון ש"ח (נספח 27 לתצהיר המשיב).
14 ייאמר כבר עתה כי אין זה סביר בעיניי שפעילות בהיקף כספי כאמור תתבצע על
15 ידי המערערת באמצעות 12 עובדיה ובפרק הזמן הנ"ל.
16 לפי ההסכם שבין המערערת לבין בן יאיר עוקב (נספח 28 לתצהיר המשיב)
17 המערערת הצהירה והציגה את עצמה כמי ש"מוסמכת לנהל ולספק כוח אדם
18 **בהתאם להוראות החוק בישראל...**", וזאת למרות שהיא אינה רשומה כ"קבלן
19 כוח אדם" לפי חוק העסקת עובדים ואינה מורשית לספק עובדים. המערערת
20 התחייבה לספק לבן יאיר עוקב כוח אדם מקצועי בענף הבניין.
21 יצוין כי בן יאיר עוקב היה גם לקוח של חברת גוב ליין בטרם הועברה פעילותה
22 למערערת (עמ' 18 משורה 32 עד עמ' 19 שורה 8).
23 ב. מעיון בהסכם ההתקשרות של המערערת עם חברת איזומוביל בע"מ (להלן:
24 **איזומוביל**) (נספח 29 לתצהיר המשיב) עולה כי המערערת הצהירה והציגה את
25 עצמה כלפיה כ"קבלן רשום בפנקס הקבלנים על פי חוק רישום קבלנים לעבודות
26 הנדסה בנאיות תשכ"ט-1969 וכי הוא מורשה על פי סיווגו ועל פי כל דין לבצע
27 העבודות נושא הסכם זה" (סעיף 2.1 להסכם), וזאת למרות שהיא אינה רשומה
28 כ"קבלן" לפי הוראות חוק רישום קבלנים (עמ' 11 שורות 26-27). המערערת
29 התחייבה לספק לאיזומוביל שרותי בנייה ואספקה של עובדי בניין מיומנים.
30 כאמור, קיים ספק באשר ליכולתה של המערערת לבצע את העבודות להן היא
31 לכאורה התחייבה, המהוות לטענתה את עיקר פעילותה ואת מקור הכנסתה.
32 המערערת אף אינה מורשית לבצע את העבודות בהעדר רישומה כנדרש על פי דין.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ג. המערערת הציגה הסכמים לפיהם התקשרה עם שורה של ספקים שהתחייבו לספק
2 לה עובדים בתחומי הבנייה השונים, כמפורט להלן.
- 3 ד. לפי הדיווח המפורט שהגישה המערערת למשיב לתקופה 8/2015-1/2016, הספק
4 א.ס. א.ס. וי פיננסים בע"מ (להלן: **א.ס. א.ס.**) הוציא לה חשבוניות מס בסכום
5 כולל של כ- 31 מיליון ש"ח, כאשר מס התשומות הגלום בחשבוניות ואשר קוזז על
6 ידה עמד על סך של כ- 5.3 מיליון ש"ח (מש/7, נספח 30 לתצהיר המשיב, עמ' 21
7 שורות 10-21).
- 8 חליל התבקש במסגרת חקירתו הנגדית לתת פרטים על משך התקשרות המערערת
9 עם הספק א.ס. א.ס. וי אך לא היה בפיו מענה הולם: **"אני מניח חודשים...אולי**
10 **חודשים זה לא חודש חודשיים יכול להיות 14 חודשים 123 חודשים 11 חודשים**
11 **אני לא זוכר..."** (עמ' 24 שורות 23-31).
- 12 עיון בהסכם ההתקשרות עם הספק א.ס. א.ס. וי (מש/6) מלמד כי המערערת
13 הצהירה והציגה את עצמה כמי ש"מוסמכת לנהל ולספק כוח אדם בהתאם
14 להוראות הדין בישראל" (סעיף 1 ב-מש/6) וזאת על אף שאין לה רישיון לפי חוק
15 העסקת עובדים ועל אף שאין לה אישור להעסקת עובדים שאינם תושבי ישראל
16 (פלסטינאים) (נספחים 31-32 לתצהיר המשיב).
- 17 זאת ועוד, למרות התחייבות המערערת לבטח את העובדים, היא לא רכשה פוליסת
18 ביטוח עבורם. טענת המערערת כי, ניתן היה להסתפק בביטוח של היזם באתר
19 הבנייה ובביטוח לאומי ששילמו העובדים שקיבלו תלוש שכר, לא הוכחה (עמ' 22
20 שורה 24 עד עמ' 23 שורה 3).
- 21 ה. לפי הדיווח המפורט שהגישה המערערת למשיב לתקופה 2/2016-5/2016, הספק
22 ברקט על הדרך בע"מ (להלן: **ברקט על הדרך**) הוציא לה חשבוניות מס בסכום
23 כולל של כ- 12.3 מיליון ש"ח, כאשר מס התשומות הגלום בחשבוניות ואשר קוזז
24 על ידי המערערת עמד על סך של כ- 2.1 מיליון ש"ח (מש/9, נספח 30 לתצהיר
25 המשיב). חליל לא ידע להשיב, במסגרת חקירתו הנגדית, מה היה משך ההתקשרות
26 של המערערת עם הספק ברקט על הדרך (עמ' 24 שורות 12-22).
- 27 עיון בהסכם ההתקשרות עם הספק ברקט על הדרך מלמד כי, המערערת הציגה
28 את עצמה כמי שמוסמכת לספק עובדים (מש/8) וזאת על אף שאין לה רישיון
29 להספקת עובדים לפי חוק העסקת עובדים ועל אף שאין לה אישור להעסקת
30 עובדים שאינם תושבי ישראל (פלסטינאים) (נספחים 31-32 לתצהיר המשיב).
- 31 ו. לפי הדיווח המפורט שהגישה המערערת למשיב לתקופה 10/2016-1/2017, הספק
32 סאן דרים בניה ויזום בע"מ (להלן: **סאן דרים**) הוציא לה חשבוניות מס בסכום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 כולל של כ- 7 מיליון ש"ח, כאשר מס התשומות הגלום בחשבוניות ואשר קוזז על
2 ידי המערערת עמד על סך של כ- 1.2 מיליון ש"ח (מש/11, נספח 30 לתצהיר המשיב
3 המתייחס לשמו הקודם של הספק "פרידום מיזיק בע"מ"). חליל לא ידע להשיב,
4 במסגרת חקירתו הנגדית, מה היה משך ההתקשרות של המערערת עם הספק סאן
5 דרים (עמ' 32 שורות 11-14).
- 6 עיון בהסכם ההתקשרות עם הספק סאן דרים (מש/10) מלמד כי, המערערת הציגה
7 את עצמה כמי ש"מוסמכת לנהל ולספק כוח אדם בהתאם להוראות החוק
8 בישראל" וכי "החברה תמלא אחר כל דרישות החוק כמעסיקתם של עובדי
9 'השטחים' המפורט להלן" (סעיפים 1-2 ל- מש/10), וזאת על אף שאין לה רישיון
10 להספקת עובדים לפי חוק העסקת עובדים ועל אף שאין לה אישור להעסקת
11 עובדים שאינם תושבי ישראל (פלסטינאים) (נספחים 31-32 לתצהיר המשיב).
- 12 ז. לפי הדיווח המפורט שהגישה המערערת למשיב לתקופה 6/2016-7/2016, הספק
13 מודוס הוציא לה חשבוניות מס בסכום כולל של כ- 5 מיליון ש"ח, כאשר מס
14 התשומות הגלום בחשבוניות ואשר קוזז על ידי המערערת עמד על סך של כ- 869
15 אלף ש"ח (מש/13, נספח 30 לתצהיר המשיב). חליל לא ידע להשיב, במסגרת
16 חקירתו הנגדית, מה היה משך ההתקשרות של המערערת עם הספק מודוס (עמ'
17 30 שורות 14-16).
- 18 כאמור לעיל, כנגד המערערת הוצאה שומת מס תשומות בגין החשבוניות שסופקו
19 לה לכאורה על ידי מודוס וזאת, בין השאר, על סמך עדות הבעלים של מודוס לפיה
20 מדובר בחשבוניות מזויפות.
- 21 עיון בהסכם ההתקשרות עם הספק מודוס מלמד כי המערערת הצהירה והציגה
22 את עצמה כמי ש"מוסמכת לנהל ולספק כוח אדם בהתאם להוראות החוק
23 בישראל" (סעיף 1 ל- מש/12), וזאת על אף שאין לה רישיון להספקת עובדים לפי
24 חוק העסקת עובדים ועל אף שאין לה אישור להעסקת עובדים שאינם תושבי
25 ישראל (פלסטינאים) (נספחים 31-32 לתצהיר המשיב).
- 26 ח. מהתמונה המצטיירת לעיל עולה כי לא ניתן לקבל את טענת המערערת לפיה יש
27 בהצגת הסכמי העבודה עם הלקוחות והספקים כדי ללמד על אמיתות העסקאות
28 שערכה עם לקוחותיה וספקיה (סעיף 31 לסיכומי המערערת).
- 29 המערערת לא הצליחה להסביר איך ביצעה עסקאות בהיקפים של עשרות מיליוני
30 שקלים בפרקי זמן של כמה חודשים מבלי שהיו לה הכלים המתאימים לכך
31 מבחינת עובדים, ציוד, מנגנון ומימון. וכל זאת כאשר המערערת אינה רשומה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 פי דין ואינה מצוידת בהיתרים המתאימים לביצוע העבודות ולהספקת העובדים,
2 כנטען על ידה.
- 3 ט. זאת ועוד, מבדיקת המשיב עולה כי תיקי העוסק של ספקי המערערת, אס. אס. וי,
4 ברקט על הדרך וסאן דרים, המשקפים מעל 99% מנתח פעילותה, נסגרו באופן
5 יזום על ידי המשרדים האזוריים הרלוונטיים במהלך שנת 2016 בשל חשד לקיומה
6 של פעילות פיקטיבית (נספח 34 לתצהיר המשיב). על החלטת המשיב לסגור את
7 תיקי העוסק של ספקים אלה, לא הוגשו ערעורים.
- 8 י. יצוין כי חליל אישר כי היה שותף לעריכת הסכמי ההתקשרות של המערערת עם
9 הספקים והלקוחות (עמ' 29 שורות 19-23) וכי מדובר בהסכמים שנערכו כולם
10 במתכונת דומה (עמ' 29 שורות 24-30).
- 11 יא. יודגש כי למרות שנתבקש, חוזר ובקש, חליל לא המציא את רשימות העובדים
12 שסיפק ללקוחות (שם ותעודת זהות), לפחות לא באופן המניח את דעתו של
13 המשיב, למרות שאישר כי רשימות אלה מצויות ברשותו. הרשימות אף לא צורפו
14 לתצהיר עדות ראשית מטעמו (עמ' 27 משורה 27 עד עמ' 28 שורה 14). מחדל זה
15 אומר דרשני.
- 16 32. בהסתמך על הנתונים שהוצגו, וודאי בהסתמך על משקלם המצטבר, ניתן לומר כי
17 לעמדת המשיב לפיה, בתיק העוסק של המערערת לא מתקיימת פעילות אמיתית
18 וממשית, ולמצער, לא מתקיימת בו פעילות עסקית, יש בסיס סביר ואף למעלה מכך
19 ומשום כך צדק המשיב בקובעו כי יש לבטל את רישומה של המערערת כ"עוסק".
20 יתירה מכך, הונחה תשתית ראייתית מנהלית מספקת לכך שפעילות המערערת
21 נגועה באי חוקיות, הן בעניין קיזוז חשבונות פיקטיביות והן בעניין הצגת מצג לפיו
22 היא רשומה כ"קבלן לעבודות הנדסה בנאיות" או כ"קבלן כוח אדם" כאשר העובדות
23 מלמדות כי מדובר במצג שווא.
- 24 החלטת המשיב לבטל את רישום המערערת היא, אפוא, החלטה סבירה, עניינית,
25 מבוססת על תשתית ראייתית מנהלית נאותה ואין מקום להתערב בה.
- 26 **טענת המערערת כי נפל פגם בהתנהלות המשיב**
- 27 33. המערערת טוענת כי לא נמסרה לה ההודעה על כוונת המשיב לבטל את רישומה ולכן
28 לא נשמעו טענותיה בטרם בוטל רישומה, וזאת בניגוד להוראת סעיף 62 לחוק מע"מ.
29 34. גם בטענה זו לא מצאתי כל ממש.
- 30 35. סעיף 141(א) לחוק מע"מ קובע כי "בלי לגרוע מהוראות סעיף 80, מסמך לעניין חוק
31 זה יומצא בדרך שנקבעה בתקנות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 תקנה 26א(א) לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 קובעת את אופן המצאת ההודעה,
2 ביד, בדואר רשום או בדואר רגיל.
3 סעיף 141(ב) לחוק מע"מ קובע כי "נשלח מסמך בדואר, רואים אותו כאילו הומצא
4 לנמען ביום החמישי לאחר שנשלח, אף אם סירב הנמען לקבלו".
5 36. המשיב שלח את ההודעה למערערת בתאריך 24.1.2017 באמצעות דואר רשום לשתי
6 הכתובות אשר נמסרו לו על ידי רו"ח אבו אלניל בתאריך 21.9.2016 (נספח 4 לתצהיר
7 המשיב) (ראו סעיף 2 לעיל).
8 37. משנשלחה ההודעה בדואר רשום יש לראותה כאילו הומצאה למערערת וזאת אף אם
9 דבר הדואר הרשום לא נאסף על ידה.
10 38. יתירה מכך, לאחר שהמשיב פנה לחליל לבירור כתובת המערערת, נמסר לו אותו המען
11 אליו נשלחה ההודעה בתאריך 24.1.2017, היינו, ת"ד 5212 ברמת גן (נספח 3 לתצהיר
12 המשיב).
13 והנה, ההודעה שנשלחה בשנית למערערת בתאריך 14.2.2017 למען זה, נאספה על ידה
14 (נספח 5 לתצהיר המשיב), ולכן ברור שגם המען הראשון אליו נשלחה ההודעה היה
15 המען הנכון.
16 אל למערערת להלין על המשיב שעה שהיא לא פועלת לאיסוף דבר דואר שנשלח אליה.
17 39. ממילא החובה לעדכן את המשיב על שינויים, לרבות בפרטי המען הרשום, מוטלת על
18 המערערת (ראו סעיף 137 לחוק מע"מ) ולכן די בכך שהמשיב שלח את הודעותיו
19 והחלטותיו לכתובת שרשומה במרשמיו (רע"א 1838/16 החבובות חנות הצעצועים
20 שלי בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה (9.5.2016)).
21 40. כפועל יוצא, לא נפל פגם בהתנהלות המשיב.
22 המשיב שלח למערערת את ההודעה בדבר כוונתו לבטל את רישומה, בהתאם להוראות
23 החוק בדבר אופן ההמצאה לעוסק, והזמין אותה להשמיע את טענותיה בנדון. מחדלי
24 המערערת, כמפורט לעיל, הם שמנעו ממנה להעלות את טענותיה בטרם ניתנה
25 ההחלטה הראשונה, ואין לה אלא להלין על עצמה.
26 41. יתירה מכך, המשיב נתן למערערת הזדמנויות נוספות להשמיע את טענותיה, לתת
27 הסברים, להמציא מסמכים ולצורך כך זימן אותה לפגישה שנערכה בתאריך
28 13.3.2017 (נספח 10 לתצהיר המשיב).
29 כך שגם אם נפל פגם בהתנהלות המשיב, ואינני מסכימה לכך, פגם זה תוקן במסגרת
30 הפגישה הנ"ל. להווי ידוע כי בית המשפט יבכר את ריפוי ההליך על פני ביטולו
31 (דוקטרינת הבטלות היחסית ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מסמ"ק נתניה
32 ((17.11.2014)).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

1 42. אף לא מצאתי ממש בטענת המערערת כי זכויותיה נפגעו משום שלא הומצאו לה
2 נימוקי המשיב במסגרת החלטתו הראשונה (סעיפים 12, ו- 16 לתצהירו של חליל).
3 המשיב פרט והסביר את עמדתו במסגרת הפגישה מתאריך 13.3.2017 וזאת באופן
4 ברור וסדור כעולה מפרוטוקול הפגישה (נספח מס' 10 לתצהיר המשיב, הפרוטוקול
5 מתפרש על לא פחות מ- 14 עמודים). אם לא די בכך, המשיב פרט את נימוקי החלטתו
6 הראשונה במסגרת החלטה נוספת שהוציא למערערת בתאריך 4.5.2017 (נספח 18
7 לתצהיר המשיב), כך שבכל מקרה הנימוקים לביטול רישומה כ"עוסק" עמדו בפניה
8 בטרם הגישה את הערעור הנדון. גם חליל אישר במסגרת חקירתו הנגדית כי קיבל
9 לידיו את ההחלטה השנייה שבה פורטו נימוקי המשיב לסגירת תיק העוסק של
10 המערערת (עמ' 14 שורות 20-21, נספח 19 לתצהיר המשיב).

11

סוף דבר

12 43. לא מצאתי לקבל את טענות המערערת ולשנות מהחלטת המשיב לבטל את רישומה
13 כ"עוסק".
14 הונחה בפני תשתית ראייתית מנהלית מבוססת דיה לפיה אין למערערת פעילות
15 עסקית וכי קיים חשש סביר כי פעילותה נגועה באי חוקיות.
16 בשני טעמים אלה די כדי להצדיק את החלטת המשיב לבטל את רישום המערערת
17 כ"עוסק".
18 44. לאור זאת, הערעור נדחה במלואו.
19 45. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 45,000 ש"ח.

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מרץ 2018

ע"מ 17-04-5610 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' רשות המיסים

ניתן היום, ו' ניסן תשע"ח, 22 מרץ 2018, בהעדר הצדדים.

1
2
3
4
5
6
7
8
9

ירדנה סרוסי, שופטת

