



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

1. ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ  
2. מוזידה רייאן

מערעות

ע"י ב"כ עוה"ד אבנר אבידר

נגד

מנהל מע"מ פתח תקווה

משיב

ע"י ב"כ עוה"ד דינה קרסיק  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

1 לפני ערעור שהגישו חברת ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ (להלן: "המערעת 1" או "ירוק עיבודים") וגב'  
2 מוזידה רייאן ("המערעת 2" או "רייאן"), מכוח הוראות סעיף 64(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975  
3 (להלן: "חוק מע"מ"), כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (להלן: "המשיב") לסרב לרשום את  
4 המערעת 1 כעוסק.

5

6 עיקרי העובדות:

- 7 1. ביום 20.6.24 הגישו המערעות בקשה לרישומה של ירוק עיבודים בע"מ כעוסק מורשה.
- 8 2. בעלת המניות והדירקטורית היחידה בחברת ירוק עיבודים בע"מ היא המערעת 2 – רייאן.
- 9 3. ביום 19.8.24 נערך תשאול למערעות במשרדי המשיב. בתשאול נכחו רייאן ומייצג מטעם  
10 המערעות. התשאול נערך בפני סגן מנהל המשיב, רו"ח (עו"ד) עמאר ג'רה.
- 11 יצוין כי בתחילת התשאול נשאלה רייאן אם היא מבינה עברית והיא השיבה בחיוב, כאשר לצד זה  
12 נכתב בפרוטוקול כי מטעמי נוחות של הצדדים התשאול של רייאן נערך בשפה הערבית.
- 13 4. ביום 1.9.24 שלח המשיב מכתב אל המערעות. במכתב נמסר כי המשיב שוקל שלא לקבל את בקשת  
14 הרישום כעוסק, והוצע למערעות לקיים שימוע טרם מתן ההחלטה. גישתו של המשיב וכוונתו שלא  
15 להיעתר לבקשת הרישום נומקה בקצרה, כמבוססת על שני טעמים מצטברים:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 א. המשיב לא השתכנע כי מתהווה מנגנון לקיומו של עסק;
- 2 ב. חשש כי תתקיים פעילות לא חוקית בחברה.
- 3 במסגרת המכתב נקבע מועד לעריכת השימוע – 11.9.24, וכי השימוע ייערך בפני רו"ח ג'רה.
- 4 במסגרת תכתובת מיילים שהייתה בין מייצג המערערת רו"ח שאול בוכבוט טען רו"ח בוכבוט כי את
- 5 השימוע יש לערוך בפני מנהל המשיב ולא בפני סגנו רו"ח ג'רה, שכן במסגרת התשאל ובמכתב
- 6 שנשלח כבר הביע ג'רה את עמדתו כי יש מקום לדחות את בקשת הרישום, והשימוע צריך להעשות
- 7 בפני גורם אחר. רו"ח ג'רה השיב כי טרם התקבלה החלטה, וכי במסגרת השימוע תהיה הזדמנות
- 8 למערערת לשטוח את טענותיהם ורק לאחר מכן תתקבל החלטה. כן צוין כי לאור זאת, השימוע
- 9 ייערך לפניו, כאשר אם תדחה הבקשה לרישום, יוכלו המערערת להגיש ערעור לבית המשפט
- 10 ובמסגרתו אף להעלות את טענותיהן אודות הגורם מולו בוצע השימוע.
- 11 5. המערערת לא הגיעו לשימוע במועד שנקבע, ורו"ח ג'רה הציע להן בהודעת מייל (מיום 22.9.24) -
- 12 לתאם מועד חלופי. משלא נענתה הצעתו לתיאום מועד אחר לשימוע, הוציא ג'רה ביום 7.10.24 את
- 13 ההחלטה מטעם המשיב במסגרתה דחה המשיב את בקשת הרישום כעוסק.
- 14 החלטת הדחייה נומקה במספר טעמים, ובתמצית אומר כי לדעת המשיב: לא עלה בידי המערערת
- 15 להציג תשתית המלמדת על הקמתו של מנגנון עסקי לביצוע הפעילות, וכי יש לריאן ניסיון וידע
- 16 לשם כך; חשד כי למעשה החברה תנוהל בפועל על ידי אחרים ותשמש לפעילות בלתי חוקית; חוסר
- 17 שיתוף פעולה מצד המערערת ומייצגיהן ובכלל זה חוסר רצונם לקיים שימוע בו יפרסו את טענותיהן
- 18 וייתנו מענה נדרש לספקות המשיב; וכן בעיות מהימנות שהתעוררו ביחס לדברים שמסרה ריאן. כל
- 19 אלה הובילו את המשיב לדחיית בקשת הרישום כעוסק.
- 20 6. למען הבהירות יצוין כבר כעת את הידוע לצדדים, נטען ע"י המשיב בהרחבה (ויזכר בהמשך
- 21 במסגרת טיעוני המשיב) וניצב ברקע המחלוקת: בני משפחה הקרובה של בריאן – היינו בעלה
- 22 ושניים מבניה, היו בעלי מניות וניהלו עד לאחרונה מספר חברות אשר עסקו לכאורה בתחומים
- 23 קרובים ודומים לאלה שירוק עיבודים מבקשת לעסוק בהן, ופעילותן של חברות אלה נסגרה שוב
- 24 ושוב (4 פעמים, ב- 4 חברות שונות) בעיקר בשל חשד לשימוש והפצת חשבונות שלא כדין
- 25 בהיקפים מצטברים של עשרות מיליוני ₪ (וזאת בנוסף לחברה אחרת אשר רישומה כעוסק מורשה
- 26 בוטל מפאת חובות מס). כפי שיפורט בהמשך, חברות אלה לדברי המשיב, אפילו לא טרחו לערער
- 27 על החלטת המשיב לסוגרן.
- 28 בנסיבות אלה – ונוכח זה שלדעת המשיב לא עלה בידי המערערת לשכנע כי הן ערוכות לפעילות
- 29 עסקית אמיתית שביכולתן להפעיל, חושד המשיב כי למעשה ירוק עיבודים בע"מ נועדה להיות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 מופעלת על ידי בני משפחתה הקרובה של רייאן (בעלה/בניה) ולהמשיך באותה דרך של שימוש
- 2 והפצת חשבונות פיקטיביות בסכומי ניכרים.
- 3 7. המערערות הגישו את הערעור על החלטת המשיב שלא לרשום את ירוק עיבודים כעוסק מורשה.
- 4 8. המשיב הגיש כתב תשובה, במסגרתו ביקש לדחות את הערעור.
- 5 9. במסגרת דיון שנערך, נעשה ניסיון להביא את הצדדים להסכמות, ומשלא עלה הדבר – נקבע התיק
- 6 לשמיעת ראיות.
- 7 מטעם המערערת העידה המערערת 2 – גב' מריאן, ומטעם המשיב העיד רו"ח ג'רה.
- 8 10. בדיון שמיעת הראיות נטען לראשונה כי רייאן אינה בקיאה בשפה העברית וכי נדרש מתורגמן לשפה
- 9 הערבית (אשר זימונו כאמור לא התבקש מראש). לאור זאת, הדיון נדחה במספר שעות עד בואו של
- 10 מתורגמן. אלא שאז התברר, ועניין זה הוסכם על שני הצדדים (אשר נציגיהם בקיאים בשפה הערבית)
- 11 כי מתורגמן זה לא תרגם כנדרש. כתוצאה מכך בוטל הדיון ונקבע מועד חדש לשמיעת הראיות.
- 12 למועד זה הגיעה מתורגמנית (אחרת) ובסיועה ובאופן שהניח את דעת הצדדים, נחקרה ראיון על
- 13 תצהירה, ולאחריה נחקר על תצהירו נציג המשיב – רו"ח ג'רה.
- 14 לבקשת הצדדים, הם הגישו את סיכומיהם בכתב.

### עיקרי טענות הצדדים

#### טענות המערערות:

- 18 11. החלטת המשיב אינה מוצדקת, והיא מהווה פגיעה בלתי ראויה בחופש העיסוק של המערערות. זכותו
- 19 של מי שמקים עסק להירשם כעוסק, בהעדר ראיות של ממש המלמדות כי אין המדובר בעסק שאכן
- 20 יקים ויבצע פעילות עסקית, או כי בכוונתו לבצע בעסק זה עבירות פליליות.
- 21 12. התכנית העסקית של ירוק עיבודים פשוטה וברורה, ויש בידי רייאן להוציאה אל הפועל. כוונתה של
- 22 ראיון היא להביא פועלים – בעיקר תושבי השטחים, לביצוע עבודות בתחום החקלאות. עובדים אלה
- 23 יהיו עובדים שכירים של המערערת 1, והם ינהלו ע"י רייאן.
- 24 באמצעות עובדים אלה תעניק ירוק עיבודים שירותים בתחום החקלאות, ללקוחות עמם תתקשר
- 25 לביצוע עבודות מסוג של קטיף, מיון פירות וכיוצא בזה. המערערת הציגה למשיב חוזה אחד עם
- 26 לקוח פוטנציאלי המבקש לשכור את שירותיה לעבודות של קטיף ומיון תוצרת חקלאית.
- 27 13. המשיב טוען כי לריאן אין את הניסיון והידע הדרוש לביצוע פעילות של ירוק עיבודים. טענה זו
- 28 שגויה, שכן מדובר בפעילות פשוטה – קטיף ומיון פירות. אין המדובר בפעילות מורכבת, ולכן אין
- 29 היא דורשת ידע מוקדם מיוחד. מעבר לכך, יש לריאן את הידע הדרש ליצור קשר עם "ראיסים",
- 30 המביאים פועלים מהשטחים, והיא תוכל לבצע את כל הנדרש.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

14. המשיב טוען כאילו רייאן מתכוונת לתת באמצעות ירוק עיבודים שירותי כוח אדם, וכי אין לה רישיון לשם כך. טענה זו של המשיב מוטעית. שכן הובהר לו כי אין מדובר בשירותי כוח אדם, אלא בפועלים שיהיו עובדים שכירים אצל המערערת 1.
- טענת המשיב כאילו ניתן מראש להציג אישור להעסקת עובדים תושבי שטחים, מוטעית אף היא, שכן כל עוד ירוק עיבודים אינה רשומה כעוסק מורשה, לא ניתן לקבל אישור להעסקת עובדים באמצעותה.
15. המשיב הצהיר כי אם היה מוכח לו כי המערערות מתעתדות לבצע פעילות עסקית אמיתית שהן ערוכות לה, היה מתיר את הרישום (ולא מונע אותו רק בשל חשדות כנגד בני משפחתה של רייאן). בשים לב לכך שהוכח כי פעילות עסקית שכזו היא שבכוונת המערערות לבצע, על המשיב להתיר את הרישום כעוסק מורשה.
16. אין כל מקום לחשדות שמעלה המשיב, כאילו ירוק עיבודים תנהל בפועל ע"י בעלה של רייאן או ע"י בניה, וכי פעילותה נועדה למעשה להחליף את הפעילות של החברות שהמשיב סגר מפאת הוצאת חשבוניות החשודות כפיקטיביות.
- מי שינהל את ירוק עיבודים תהיה רייאן, והיא תנהל את הפעילות בהתאם לדרישות החוק. רייאן לא ביצעה בעבר כל עבירות, ואין מקום לייחס לה את החשדות שהוצבו כלפי בעלה ובניה.
17. מבחינה מנהלית, נפל פגם חמור בהתנהלות המשיב בכך שאותו אדם – רו"ח ג'רה, ניהל הן את התשואל וביקש לנהל אף את השימוע. מי שהיה צריך לנהל את השימוע זה מנהל המשיב (ולא סגנו ג'רה), ומשלא נעשה כן, סירבו המערערות לקיים את השימוע ולכן לא הגיעו אליו.
18. המערערות הפנו לפסק הדין ב- ע"מ 10-05-34136 אשר בוקבוח נ' מנהל מע"מ אשדוד (1.2.11) (להלן: "עניין בוקבוח") – בו התקבל ערעור על החלטה שלא להתיר רישום של עוסק מורשה, והיא סבורה כי יש לקבוע כך אף בעניינה של ירוק עיבודים בע"מ.
19. בסעיף 16 לתצהיר רייאן נמסר שהצעת המשיב כי רייאן תפתח עוסק מורשה על שמה (ולא על שם חברת ירוק עיבודים בע"מ), אינה מקובלת על המערערות, שכן היא תחשוף את רייאן באופן אישי לתביעות של עובדים אותם תעסיק.
20. מאזן הנוחות מחייב לאשר את רישום המערערת 1 כעוסק מורשה, ואם תהיינה בעיות בהתנהלותה, דבר שאינו צפוי, יפעיל המשיב את סמכויותיו שבחוק מע"מ.

#### עיקרי טענות המשיב

21. המערערת 2, רייאן, היא בת 54, ואין לה את הידע והניסיון הנדרש לעסוק בתחום החקלאות ולנהל חברה בהיקף הפעילות שהיא תיארה כי בכוונתה לנהל. לא עלה בידיה להציג תכנית עסקית משכנעת,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 ומעבר לאמירות כלליות, לא הסבירה כיצד תגייס את העובדים, כיצד בפועל תשנע אותם וכיוצא בזה  
2 עניינים שהיה מצופה ממני שבאמת מתכוון לבצע בעצמו את שנטען.  
3 המשיב עמד על סתירות שנפלו שוב ושוב בדבריו שמסרה ריאן, וקשיים שאלה עוררו. כך לדוגמה,  
4 הצגת הסכם עם לקוח עתידי אחד, הסכם שהוא לדעת המשיב חסר ולקוני, וטענה בתשאל אודות  
5 קיומו של לקוח אחר – עמו לא הוצגו הסכמים. כך גם חוסר בקיאותה בעניינים בסיסיים (כגון שכרו  
6 הצפוי של עובד) וסתירות משמעותיות לגבי היקף מחזור הפעילות הצפוי.  
7 תשובותיה הותירו חוסר בהירות, אודות הפעילות העסקית שבכוונתה לבצע וכיצד בפועל תעשה  
8 זאת. כך, בין השאר, בשאלה האם היא מתכוונת שירוק עיבודים בע"מ רק תספק עובדים – כך שהיא  
9 תפעל למעשה כספקית כוח אדם, או שמדובר בעבודות קבלניות שיקור עיבודים תבצע עם עובדיה  
10 היא. בשני המקרים, יש צורך באישורים – אם לפעול כחברת כוח אד ואם לשם העסקת עובדים  
11 תושבי שטחים, אישורים אותם אין למערערות וספק רב האם יעלה בידם לקבל.  
12 22. לכל אורך ההליך מול המשיב, המערערות יצרו עיכובים, לא שיתפו פעולה במובן זה שלא ענו לפניות  
13 המשיב ולא הגיעו לדיונים שנקבעו, והשיא של התנהלות זו היה בכך שהמערערות בחרו שלא לקיים  
14 את השימוע – ולהימנע מלהציג במסגרתו תמונה רחבה וברורה יותר של הפעילות המתוכננת.  
15 התנהלות מסוג זה, כשלעצמה, מחזקות חשדות שבנסיבות העניין השכל הישר מחייב שלא להתעלם  
16 מהן, במקום להסירן.  
17 המשיב עמד אף על עיכובים שגרמו המערערות במסגרת ההליך בבית המשפט, בעיקר בהליך שמיעת  
18 הראיות.  
19 23. ריאן התגלתה כבלתי אמינה – במספר הקשרים, ותשובותיה גילו חוסר בקיאות מתמיה, שאינו עולה  
20 בקנה אחד עם ההנחה כי ריאן מתעתדת לנהל באמת בעצמה את הפעילות של ירוק עיבודים.  
21 24. לנוכח מכלול הנסיבות, מתעורר חשד של ממש כי ריאן משמשת כאשת קש – עבור בעלה או בניה,  
22 אשר ינהלו את הפעילות – ולמעשה לא יהיה מדובר בפתיחת פעילות חדשה אלא הם ימשיכו  
23 באמצעות ירוק עיבודים את הפעילות שביצעו בשנים האחרות באמצעות מספר חברות – שאת  
24 רישומם כעוסקים סגר המשיב.  
25 המשיב אינו רשאי לעצום את עיניו לנוכח חשדות אלה, ולאפשר את המשך הפגיעה הקשה בקופה  
26 הציבורית.  
27 בעלה של ריאן ושניים מבניה, ניהלו פעילות דומה לזו שמבקשת ירוק עיבודים לעשות, בחברות  
28 שהחזיקו במניותיהם ושרישומם כעוסק מורשה נסגר ע"י המשיב – כדלקמן:  
29 א. חברת ג.ר.מ. השקעות ומסחר בע"מ (להלן: "חב' ג.ר.מ.") נרשמה כעוסק ביום 26.2.18 בענף  
30 "משקים מעורבים בתחום גידול לצמחים". בעל המניות והדירקטור היחיד בחברה הוא בעלה  
31 של המערערות 2 – מר גאלב ריאן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 בשנים 2021 – 2023 דיווחה חברה זו על המערערת 2 כעובדת בחברה (וזאת על אף טענת ריאן  
2 בעדותה, כי אינה מכירה את החברה הזאת).
- 3 ביום 31.1.24 המשיב סגר את העוסק המורשה של חב' ג.ר.מ ועצר בכך את פעילותה, וזאת  
4 לנוכח ממצאים המלמדים על שימוש בחשבונות פיקטיביות בהיקף ניכר: ניכוי מס תשומות  
5 שלא כדין בסך 17,766,479 ₪, והפצת מסמכים הנחזים כחשבונות בסך 17,300,000 ₪.  
6 על החלטה זו – לסגור את רישום החב', לא הוגש כל ערעור.
- 7 ב. חברת א.ס.ר עבודות חקלאיות בע"מ (להלן: "חב' א.ס.ר"), נרשמה כעוסק מורשה ביום 20.6.18  
8 בענף "ניהול משק חקלאי מעורב". בעל המניות והדירקטור היחיד בחברה הוא איברהים ריאן  
9 – בנה של המערערת.
- 10 בתאריך 10.3.24 סגר המשיב את תיק העוסק מורשה של חב' א.ס.ר, וזאת בשל ממצאים  
11 המלמדים לדברי המשיב על שימוש בחשבונות פיקטיביות בהיקף ניכר: ניכוי מס תשומות שלא  
12 כדין בסך 9,300,000 ₪, והפצת מסמכים הנחזים כחשבונות בסך 9,300,000 ₪.  
13 על החלטה זו – לסגור את רישום החב', לא הוגש כל ערעור.
- 14 ג. חברת א.ג.מ.ר למסחר 2017 בע"מ (להלן: "חב' א.ג.מ.ר"), נרשמה כעוסק ביום 29.5.17 בענף  
15 "ניהול משק חקלאי מעורב". בנה של המערערת – מהדא ריאן, הוא בעל מניות ומנהל בחברה.  
16 בחודש אוקטובר 2020 סגר המשיב את רישומה של החברה כעוסק מורשה, וזאת בשל ממצאים  
17 המלמדים על שימוש בחשבונות פיקטיביות: ניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 2,300,000 ₪,  
18 והפצת מסמכים הנחזים כחשבונות בסך 2,300,000 ₪.  
19 גם על החלטה זו לא הוגש ערעור.
- 20 ד. חברת משדי לחקלאות בע"מ (להלן: "חב' משדי") נרשמה כעוסק ביום 1.3.15, בענף "ניהול  
21 משק חקלאי מעורב". בנה של המערערת – מהדא ריאן, הוא בעל מניות ומנהל בחברה.  
22 בתאריך 31.5.22 סגר המשיב את רישומה של החברה, בשל ממצאים המלמדים על שימוש  
23 בחשבונות פיקטיביות: ניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 3,658,952 ₪, והפצת מסמכים  
24 הנחזים כחשבונות בסך 4,621,617 ₪.  
25 אף על החלטה זו לא הוגש ערעור.
- 26 [המשיב ציין בנוסף חברה נוספת בבעלות בנה של המערערת, חברת מהדי ריאן מסחר והשקעות  
27 בע"מ, אותה סגר המשיב ביום 17.6.20 בשל יתרת חוב בסך 1,094,099 ₪ (נמסר כי חובות קיימים  
28 אף בחברות הנ"ל); לגבי חברה זו לא ציין המשיב חשד לשימוש בחשבונות שלא כדין, ולפיכך  
29 עניינה פחות הודגש ע"י המשיב. לצד זה, המשיב ציין כי בניגוד לעדותה של ריאן, היא הייתה  
30 רשומה כעובדת בחברה זו בשנת 2019]



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

25. בשים לב למכלול הנסיבות – הנ"ל, היה על המערערות להציג ראיות משכנעות אודות הפעילות  
 החדשה העתידית, וכך - לא רק שלא נעשה, אלא שסתירות שהתגלו בדברי רייאן, חוסר בקיאותה  
 בפרטים נדרשים ובעיית מהימנות (כתוצאה מהסתירות בדבריה) – הובילו לכך שלא עלה בידיה  
 להוכיח את שהנטל עליה להוכיח. יתירה מזו, דרך התנהלות זו מחזקת את החשדות - כי למעשה  
 מדובר בכסות להמשך הפעילות על ידי בעלה / בניה של המערערות, וכי השימוש שיעשה יהיה  
 דומה לזה שנעשה באופו עקבי בעבר – תוך הפרות משמעותיות החוק. בנסיבות אלה, צדק המשיבה  
 בהחלטתו.  
 26. אין כל פגם בכך שהשימוע יתבצע בפני הגורם שערך את התשואול. אין כל הוראה בחוק מע"מ  
 הקובעת כי יש לנהוג אחרת, ומדובר בדרך התנהלות יעילה ונכונה ביחס להחלטה מהסוג המדובר  
 (החלטה לגביה לא קבע המחוקק שני שלבי שומה והשגה). התשואול והשימוע, הם שלבים בבירור  
 העובדות והטענות, ויעיל ונכון כי יתבצעו בפני אותו גורם מקצועי.

### דין הכרעה

27. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, בכתבי טענותיהם ובדיונים שנערכו, מצאתי כי דין הערעור  
 להידחות. בתמצית אומר כי המערערות הותירו ספקות אודות העסק שבכוונתם להקים וניהולו ע"י  
 גב' רייאן, ומנגד עלה בידי המשיב להצביע על חשדות של ממש כי רישומה של המערערות 1 כעוסק  
 נועד לאפשר המשך התנהלות בלתי חוקית וחמורה בהיקפה בניגוד לחוק מע"מ. בידי המערערות לא  
 עלה להסיר חשד זה – כפי שהדעת נותנת כי יכלו בנקל לעשות (אם לא היה ממש בדברים).  
 בנסיבות החריגות של העניין, אני סובר כי בניגוד לעמדת המערערות, היה מקום לאמץ את הצעתו  
 המשיב כי בראשית הדרך תירשם המערערות 2, גב' רייאן כעוסק מורשה. בדרך זו, בשלב מאוחר  
 יותר, ניתן היה לשוב ולבחון את הדברים אף ביחס למערערות 1 – חב' ירוק עיבודים בע"מ.  
 אלא שבשלב זה ושעה שהשאלה הניצבת היא רשומה של ירוק עיבודים בע"מ, אני סבור כי בנסיבות  
 העניין, דין הערעור על החלטת המשיב להידחות.  
 אנמק את הדברים.

המסגרת הנורמטיבית:

28. בסעיף 52(ב) לחוק מע"מ נקבע:

**אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשורשם**

**דינו לכל דבר וענין כדין עוסק.**

הוראה זו מציבה את כלל הבסיס, לפיו על המבקש להירשם כעוסק מורשה, הנטל ל- "הוכיח, להנחת

**דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק."** מהוראה זו, כפי שפורשה בפסיקה, ניתן להסיק מספר מסקנות:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1 א. רישום כעוסק מורשה אינו פעולה אוטומטית, אלא זו נתונה לשיקול דעתו של מנהל מע"מ,  
2 שיקול דעת אשר כמובן חובה עליו להפעיל בדרך הנאותה ובאופן ענייני במסגרת שהציבו החוק  
3 והפסיקה.

4 ב. נטל ההוכחה רובץ לפתחו של מי שמבקש את הרישום.

5 ג. הפעילות שעתידה להתבצע, היא בבחינת "עסק" – כמשמעותו בחוק מע"מ.

6 כפי שנקבע בע"מ 243-08-10 ל אפי מהנדסים בע"מ נ' רשות המסים (13.12.11) (להלן: "עניין לאפי"),  
7 פס' 5:

8 **בדור מהסעיף המסמך האמור, כי אין מדובר ברישום אוטומטי של המבקש להירשם, התלוי**  
9 **אך ברצונו. על פי ההוראה האמורה כתנאי לרישום, עליו להוכיח להנחת דעתו של המנהל**  
10 **שהוא מקים עסק.**

11 פירוש הביטוי "עסק", נדון בפסיקה ענפה בדיני המס בהקשרים שונים, ונקבעו שורה של מבחני עזר  
12 לצורך בירורה [ראו לדוגמה: ע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ וחובות (2.6.19); ע"מ 27555-11-23  
13 סנטר המושבה 975 בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים (19.5.25)].

14 אלא שבכך שמוקמת פעילות עסקית, לא די. סעיף 52(ג) לחוק מע"מ מוסיף לעניין זה וקובע:

15 **המנהל רשאי שלא לרשום עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אם יש לו יסוד סביר לחשוש שהוא**  
16 **יעסוק בפעולות בלתי חוקיות.**

17 בהתאם להוראה זו, גם אם התקיימו התנאים שבסעיף 52(ב) לחוק מע"מ, חובה על המנהל לבחון  
18 האם בנסיבות העניין - "יש לו יסוד סביר לחשוש שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות", ואם אכן כן, רשאי  
19 הוא למנוע את הרישום.

20 עיסוק בפעילות בלתי חוקית – כולל כל עיסוק בפעילות בלתי חוקית במשמע, ובכלל זה אף פעילות  
21 בלתי חוקית לפי חוק מע"מ או חוקי מס אחרים. כפי שנקבע בע"מ 5610-04-17 א.ת. סנבריה לבניה  
22 ויזמות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (07.06.2017) פס' 21 (להלן: "עניין סנבריה"):

23 **"ידדקו, כמונח 'פעילות בלתי חוקית' הכוונה גם לפעילות שהיא בניגוד לתורות חוק מע"מ**  
24 **בגון, פעילות של הוצאה וניכוי של חשבוניות מס שאינן כדוין."**

25 [ערעור שהוגש על עניין סנבריה, נדחה בפסיקת בית המשפט העליון בע"א 3896/18 א.ת. סנבריה  
26 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (18.11.19)]

27 פעילות בניגוד לחוק, אין משמעה אך חשש שמא לא יעמוד מבקש הרישום בדרישות החוק באופן  
28 מקרי, אלא בכך שבאופן מודע ומכוון כוונתו להקים עסק שמטרתו לפעול בין השאר בניגוד לחוק,  
29 כגון בדרך של הפצת חשבוניות פיקטיביות או ניכוי מס תשומות שלא כדוין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1 החשש מפני פעילות בלתי חוקית, צופה פני עתיד – ביחס לפעילות שבכוונת העסק החדש שבהקמה  
2 לבצע. כאשר מדובר במי שביצע פעילות אסורה בעבר, ממסמך סעיף 52(ד) לחוק להורות על הפקדת  
3 ערובה:

4 **המנהל רשאי לדרוש ערבות לתנחת דעתו מאדם המבקש להירשם כעוסק, כמלכ"ר או כמוסד**  
5 **כספי, לפי הענין, כתנאי לרישומו כאמור, אם הורשע אותו אדם בחמש השנים שלפני המועד**  
6 **שבו הגיש בקשה לרישום לפי סעיף זה בפסק דין חלוט בעבייה לפי סעיפים 117(א)(3), (5)**  
7 **או (6), ולא שילם את חוב המס נושא כתב האישום, או שהורשע בפסק דין חלוט בעבייה**  
8 **לפי סעיף 117(ב) ... .**

9 29. הקמת חברה בע"מ כאישיות משפטית נפרדת וחדשה, עלולה לשמש ככלי בניסיון להתנער  
10 מהחלטות קודמות של רשות המסים ביחס לאותו גורם מבצע הפעילות. לאור זאת, וכפי שסיכם את  
11 הדברים פרופ' נמדר:

12 **בית המשפט פסק כי הנסיון להצוק מתשלום המס על ידי הקמת חברה חדשה שתעסוק באותה**  
13 **פעילות של החברה הקודמת שאיננה משלמת את המס על פי שומה סופית, מצדיק את סמכות**  
14 **המנהל לפי סעיף 52(ג) לסרב לאשר את רישומה של החברה החדשה כעוסק.**

15 עניין זה שב ועלה בפסיקה, כאשר כל מקרה נבחן בהתאם לנסיבותיו, תוך שמובהר כי אין לאפשר  
16 שימוש במסך ההתאגדות ככלי להתנהלות שאינה תקינה.  
17 30. חשוב להדגיש כי על אף סמכותו של מנהל מע"מ למנוע רישום כעוסק מורשה, לאור מקומו המרכזי  
18 של חופש העיסוק בשיטתנו המשפטית – זכות המעוגנת כידוע בחוק יסוד: חופש העיסוק, נקבע לא  
19 אחת בפסיקה כי השימוש בסמכות זו צריכה להיעשות באופן מדוד וזהיר. נקודת המוצא היא ללא  
20 ספק – אישור רישום כעוסק (שכן בהעדרו, לא ניתן להפעיל עסק), כאשר אי רישום הוא חריג השמור  
21 למקרים המתאימים. באותם מקרים, הפגיעה בחופש העיסוק עשויה להיחשב כמידתית (אם אכן  
22 הבדיקה תוביל למסקנה כי כך הדבר) ומכוח הסמכות שקבע חוק מע"מ, ובמסגרת האיזונים  
23 המקובלים והנעשים ביחס לכלל הזכויות – אשר כידוע נדרשות להתאזן נוכח ערכים חשובים  
24 נוספים. בהקשר זה, אפנה לדברי כבוד השופט ריבלין בע"ש (מחוזי באר שבע) 2445/98 **האחים**  
25 **הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע** (09.03.99) (להלן: **"עניין האחים הואשלה"**)  
26 פס' 6:

27 **"ניתן לומר כי אין זו אלא תחימה לגיטימית של גבולות אותה חירות, שהיא אין לך זכות**  
28 **מוחלטת ואין לך חירות שאינה יודעת גבולות".**

29  
30 **מהכלל אל הפרט:**

31 31. המשיב הבהיר את החשד שהתעורר אצלו, ואשר הביא אותו לא לאשר את בקשת הרישום של ירוק  
32 עיבודים בע"מ כעוסק מורשה, אלא לדרוש פרטים נוספים. משאלה נדרשו, לא רק שהחשדות לא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 סרו, אלא למעשה הרושם שנותר הוא כי אין בידי גב' רייאן לשכנע כי היא אכן מתעדת להקים  
2 בעצמה עסק חדש בתחום החקלאות, אלא להמשיך פעילות שנסגרה זמן קצר קודם בשל חשד לניכוי  
3 מס תשומות שלא כדין להפצת חשבוניות שלא כדין – בסכומים גבוהים במיוחד.  
4 להלן אעמוד על הנסיבות מעוררת החשד, ולציין – על החסר והתמיהות שהמערערת הותירו  
5 מאחוריהן.
- 6 32. קודם לתיאור הדברים אבקש להבהיר: החשדות שיתוארו להלן אינן קשורות לרייאן, אלא לבני  
7 משפחה הקרובים – בעלה וילדיה. אלה הן נסיבות בהן אם היה עולה בידי רייאן לשכנע כי היא  
8 אכן מתעדת לנהל בעצמה את העסק החדש – שאינו קשור לפעילות הקודמת שנסגרה מפאת החשד  
9 להפצת חשבוניות שלא כדין, לא היה כל מקום לקשר בין העניינים. אולם לנוכח הנסיבות החריגות,  
10 במבחן השכל הישר – אותו חובה על המשיב להפעיל, יש אכן להציב בפני רייאן דרישה כי תציג  
11 ראיות של ממש – אודות העסק שהיא עומדת להפעיל בחברת ירוק עיבודים בע"מ, ומשאלה לא  
12 הוצגו כפי שניתן היה בנסיבות העניין לצפות כי בנקל ייעשה, הרי שהחשדות לא רק שלא הוסרו,  
13 אלא התחזקו.
- 14 33. באופן סדרתי ורצוף, בני משפחה הקרובה של רייאן מבצעים פעילות דומה (לכאורה, והמערערות  
15 לא ניסו אפילו להראות אחרת) באמצעות חברות בע"מ שונות. המשיב מוצא כי פעילות זו כרוכה  
16 בהפצה של חשבוניות שלא כדין – בסכומים ניכרים (ואף הותרת חובות מס שאינם משולמים).  
17 המשיב סוגר את אותה פעילות – ועל כך לא מוגש כל ערעור – אפילו לא למשיב:  
18 א. חודשים ספורים לפני הגשת בקשתן של המערערות לרשום עוסק מורשה ע"ש ירוק עיבודים  
19 בע"מ, המשיב סגר את הרשומים כעוסק מורשה של החברה שבבעלות בעלה של רייאן ושל  
20 החברה בבעלות בנה של רייאן:
- 21 1. חב' ג.ר.מ, אשר הייתה רשומה ע"ש בעלה של רייאן, בוטל מעמדה כעוסק מורשה ביום  
22 31.1.24 בשל חשד לניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 17,766,479 ₪ ולהפצה של  
23 חשבוניות שלא כדין בסך 17,300,000 ₪ [והותרת חוב למע"מ בסך כ-1.5 מיליון ₪ (נספח  
24 11 לתצהיר המשיב)].
- 25 2. חב' א.ס.ר, רשומה ע"ש איברהים - בנה של רייאן, בוטל מעמדה כעוסק מורשה ביום  
26 10.3.24, בשל חשד לניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 9,300,000 ₪ ולהפצה של  
27 חשבוניות שלא כדין בסך 9,300,000 ₪. [והותרת חוב למע"מ בסך כ-800,000 ₪ (נספח  
28 11 לתצהיר המשיב)].
- 29 מדובר בסכומים ניכרים, ובהחלטות סגירה שניתנו זמן קצר לפני הגשת הבקשה ע"י המערערות.  
30 העובדה שאפילו לא הוגשו ערעורים וכי במקביל ושמה חלף זאת – מוגשת הבקשה שבמוקד  
31 המחלוקת, בצדק מעוררת חשד. המשיב עמד על כך כי הסכומים הגבוהים בהם מדובר, אשר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 אינם מאפשרים להסתפק בהפקדת ערובה, שכן אין בשום סכום שהוצע, ואף לא בקירוב, כדי  
2 להסיר את החשש להמשך התנהלות באותה מתכונת והמשך פגיעה קשה בקופה הציבורית  
3 בהיקף ניכר.
- 4 רייאן לא הציגה כל הפרדה רכושית בינה לבין בן זוגה, וודאי ביחס לחברה זו – לא ניתן להתעלם  
5 מהדברים.
- 6 ב. המשיב ציין כי ההתנהלות שתוארה לעיל, אינה ניצבת "לבדה" ובפני עצמה, אלא יש לדבר  
7 המשיב לראות אותה על רקע שני מקרים שקדמו, בעלי מאפיינים דומים:
- 8 1. חב' א.ג.מ.ר בבעלות מהדא – בן אחר של רייאן, בוטל העוסק המורשה שלה ע"י המשיב  
9 בחודש אוקטובר שנת 2020, בשל חשד לניכוי מס שלא כדין בסל 2,300,000 ₪ והפצת  
10 חשבוניות שלא כדין בסך 2,300,000 ₪.
- 11 2. חב' מהדי רייאן נסגרה ע"י המשיב בחודש יוני 2020, בשל חוב מס בסך 1,094,099 ₪.
- 12 3. חב' משדי, אף היא בבעלות מהדא, בוטל העוסק המורשה שזה ע"י המשיב בחודש מאי  
13 2022, בשל חשד לניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 3,658,952 ₪ ולהפצת חשבוניות שלא  
14 כדין בסך 4,621,617 ₪.
- 15 34. כדברי ר"ח ג'רה, העד מטעם המשיב, במסגרת עדותו (עמ' 60 לפרוטוקול):
- 16 **החשד שלנו זה פשוט מאוד סוג של פשוט מאוד צברו חובות בחכוחת אחרים, כבר פתחו**  
17 **חברה על שם האבא או הגיעה האמא להציל את המצב ולפתוח עליה עוד חברה.**  
18 **ובהמשך, בעמ' 69 לפרוטוקול:**
- 19 **החשד שלנו גרם אחר הולך את העסק ולא היא. סתם שמים אותה, ... סתם שמים אותה**  
20 **פרונט, קוף. מישורו אחר הולך לנהל את כל המערך הזה.**
- 21 כפי שהבהיר המשיב, החשש הוא כי אותה פעילות – אשר ניכוי מס תשומות שלא כדין והפצת  
22 חשבוניות שלא כדין – בסכומי עתק הפך בה לשיטה, ואשר אותה סגר המשיב (שוב ושוב, ארבע  
23 פעמים) – תוסיף ותבצע, הפעם תחת חברה בע"מ ע"ש האמא – רייאן.
- 24 35. המערערת 2- רייאן, טענה כי אין היא קשורה לפעילותן של חברות אלה שנזכרו לעיל, אשר נוהלו  
25 ע"י בני משפחה בוגרים האחראים למעשיהם, ולכן אין להפנות אליה עניינים אלה.  
26 על אף שיש בטענה זו מן האמת, הרי שבהקשר הרחב יותר יש להעיר שתי הערות:
- 27 א. במבחן השכל הישר וניסיון החיים, בנסיבות חמורות כל כך מהסוג שתואר, הגיוני להציב בפני  
28 המערערת דרישה כי יוכיחו את פעילותן העתידית באופן המניח את הדעת. מנהל אשר לא יציב  
29 דרישה שכזו, אינו עושה את מלאכתו נאמנה וחובתו לציבור הרחב שאת האינטרס שלו להגנה  
30 על הקופה הציבורית (בל תהיה לבז) מחובתו לשמור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 מדובר בהצבת דרישה סבירה, שאין כל הצדקה לוותר עליה. חובת הוכחה מוטלת בלאו הכי על  
 2 מי שמבקש רישום כעוסק מורשה, והגיוני ואף מתחייב בנסיבות חמורות כל כך מהסוג הנחזה  
 3 כאן, לעמוד באופן ממשי ומעט יותר מהרגיל על דרישה זו.
- 4 ב. בניגוד לדבריה של רי"אן, התברר כי בהתאם לרישומי החברות, היא עבדה בשתיים מהחברות  
 5 הנ"ל – במשך שנים. ושוב, עבודה כשכירה אינה מהווה בהכרח קשר הדוק לפעילות החברות,  
 6 אך גם אין המדובר במצב של נתק מאותן חברות (ודאי לא מזו שהייתה רשומה ע"ש בן זוגה  
 7 ובה הייתה רשומה כעובדת במשך 3 שנים, עד סמוך לסגירתה).
- 8 וכאן אגיע אל נקודה נוספת, והיא בעיית המהימנות בדברים שנמסרו. כפי שהראה המשיב, בשורה  
 9 של עניינים התברר שוב ושוב בדיון שמיעת הראיות, כי רי"אן, בלשון עדינה, לא דייקה בדבריה.
- 10 36. בדיון שמיעת הראיות טענה רי"אן כי לא עבדה באף אחת מהחברות, ולמעשה לא עבדה מעולם.  
 11 ובלשונה, במענה לשאלות ב"כ המשיב עו"ד קרסיק (בפרוטוקול שנערך ע"י החברה שהקליטה את  
 12 הדיון, נכתב בטעות שמה - "קרסי", וישונה להלן לשם הנכון - "קרסיק"; "גב' מכאווי" הנזכרת  
 13 לעיתים בפרוטוקול, היא המתורגמנית) - עמ' 39 לפרוטוקול ש' 36 – עמ' 40 ש' 7 :
- 14 עו"ד קרסי : **מה העבודה האחתה שעבדת בה ?**
- 15 העדה גב' רי"אן : **כלום.**
- 16 עו"ד קרסי : **או-קיי. לא עבדת מעולם ?**
- 17 העדה גב' רי"אן : **לא.**
- 18 עו"ד קרסי : **או-קיי. בנספח 9 לתצהיר שלט, שנייה אני אפתח אותו. זה פלט**
- 19 **שכירים שמראה איפה היא עבדה כל שנה וכתוב שם גרם השקעות.**
- 20 **את מכירה את חברת גרם השקעות ?**
- 21 העדה גב' רי"אן : **לא.**
- 22 מספר הערות: ראשית, הטענה של רי"אן כי היא לא מכירה את חב' ג.ר.מ – החברה של בעלה  
 23 (שנסגרה בשל הפצה של חשבוניות שלא כדין, בסך העולה על 17 מיליון ₪) – מוקשית, ולא בנקל  
 24 תוכל להתקבל. שנית, הטענה כי לא עבדה מעולם, אינה מסייעת להניח כי יש לה ניסיון לניהול עסק  
 25 בהיקף שהיא חפצה להקים. שלישית – טענה זו עומדת בסתירה למקומות בהם טענה המערערת כי  
 26 ניהלה בעבר עובדים בתחום החקלאות (לדוגמה, בסעיף 16 לערעור). רביעית - המשיב הראה כי  
 27 בניגוד לנטען, חב' ג.ר.מ דיווחה כי המערערת עבדה אצלה במשך 3 שנים – 2021 – 2023.
- 28 עניין דומה שב לגבי חב' מהדי רי"אן השקעות בע"מ, חב' של בנה של רי"אן (אותה סגר המשיב  
 29 מפאת חוב העולה על מיליון ₪). כך בעמ' 41 לפרוטוקול :



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 העדה גב' רייאן : אני שמעתי על החברה הזאת של מאהדי רייאן, הוא נשוי, הוא לא גר  
2 אצלי ואני לא יודעת במה הם עובדים בחברה שהיא אמרה מקודם.  
3 עו"ד קרסי : או-קיי. בפלט שכירים שזה נספח 9, אצלנו מצוין שאת עבדת שם  
4 בשנת 2019, זה נכון?  
5 גב' מכאווי : ב-2019  
6 עו"ד קרסי : כן.  
7 העדה גב' רייאן : לא עבדתי בה.
- 8 כפי שציינ בצדק המשיב, אחת מן השתיים : או שרייאן לא העידה אמת – ורק ניסתה להרחיק עצמה  
9 מאותן חברות, או שאמרה אמת – ואז ניתן ללמוד את מה שחושד המשיב – כי בני משפחתה של  
10 רייאן מרשים לעצמם לעשות שימוש בשמה, לצרכם, תוך שלא בהכרח היא מודעת לדברים – מה  
11 שהמשיב חושד כי שוב על עצמו בעצם רישום חב' ירוק עיבודים על שמה של רייאן ובהקשה לרישום  
12 החברה כעוסק מורשה. שתי האפשרויות אינן מסייעות למערערות.
- 13 בשולי הדברים אציין כי רו"ח ג'רה התקשר למספר הטלפון של המערערות ושוחח עם רייאן, חזו  
14 לדבריו אמרה לו כי היא עובדת בחברה של בנה (מזכר על כך צורף כנספח 3 לתצהיר ג'רה). רייאן  
15 מכחישה שכך נאמר ובפי המערערות אף טענות על עצם קיום השיחה. כך או אחרת, וג'רה סיפק  
16 הסבר אודות שיחה זו במהלך שמיעת הראיות, הקושי בגרסת רייאן קיים כאמור לעיל בלאו הכי,  
17 לאור הדיווח בשתי חברות שונות – הנוגד כאמור לעיל לדבריה.
- 18 37. המשיב הראה כי רייאן אינה מדייקת, בלשון עדינה, בתשובותיה, בעניין נוסף – הנוגע אף הוא  
19 לרישומה במרשמים רשמיים. כך, רייאן נשאלה האם היא בעלת מניות בחברות נוספות, והיא השיבה  
20 על כך בשלילה, אולם כשנאלצה להודות לנוכח רישום שהציג המשיב, סיפקה גרסה אודות נסיבות  
21 רישום זה של מניות של מי מילדיה על שמה. כך, בעמ' 41--42 לפרוטוקול :
- 22 עו"ד קרסי : האם היית בעלת מניות בעבר בחברה כל שהיא?  
23 העדה גב' רייאן : לא היה אף פעם חברת והחברה החדשה עכשיו שאני רוצה לפתוח,  
24 אין לי שום חברה וזו החברה החדשה שאני רוצה לפתוח.  
25 ...
- 26 כב' הש' גורמן : מה שהגשת כרגע שהכותרת היא מרשם לאומי פרטי בעלי תפקיד  
27 בתאגיד, מוגש ומסומן מ"ש 2.  
28 עו"ד קרסי : כן. אנחנו רואים פה, אני אראה לה את זה. פה זה מראה שראיין  
29 מוזדה שהיא בעלת המניות בחברת חן חן לביצוע בע"מ?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1 העדה גב' רייאן : בהתחלה החברה הזאת הייתה של הכלה שלי, הכלה שלי והבן שלי רבו  
2 והוא העביר אותה על החברה, העביר את החברה על השם של הבת  
3 שלי, אחרי זה על השם שלי. החברה לא עבדה, החברה הייתה סגורה.  
4 ושוב, בהחלט ייתכן כי ההסבר של רייאן אודות חב' זו מדויק, אולם שוב ניתן להיווכח כי היא אינה  
5 מדייקת בדבריה, ועוד ניתן לראות כי רישום מניות על שמה נהג, אמנם בנסיות שונות, במשפחתה.  
6 38. אלא שלא באמור עד כאן העיקר, העיקר הוא שלא עלה בידי רייאן להראות ולשכנע כי אמנם מדובר  
7 בפעילות חדשה, אותה היא עצמה עתידה לנהל. כמובן, מותר להקים חברה בע"מ ולמנות אחרים  
8 שינהלה, אלא שבנסיבות בהן באותה שנה, חודשים בודדים קודם לכן, נסגרו ע"י המשיב הפעילויות  
9 בשתי חברות (של הבעל ושל הבן) בשל הוצאת חשבוניות שלא כדין בסכומי עתק – יש להציג את  
10 הנתונים לאשורם, ולאפשר למשיב לעשות את חובתו ולבוחנם.  
11 כאשר הטענה היא כי רייאן היא בעלת הבית אשר תנהל את הפעילות וכי זו שייכת לה, יש לבחון  
12 האם עלה בידיה להראות כי כך יהיה – והאם היא, בנתונה, אכן מתעתדת לנהל פעילות זו בתחום  
13 החקלאות והכרוכה לדבריה בניהול עובדים רבים.  
14 כפי שיורחב להלן, התמונה המצטברת העולה מהדברים – כפי שבחרו המערערות לעשות ולהציג  
15 (ולעיתים – שלא לעשות ושלא להציג), היא כי לא עלה בידי המערערות לשכנע בטענותיהן. להלן  
16 אעמוד על הנקודות המצטברות המביאות יחד למסקנה זו.  
17 39. ראשית יש לתת את הדעת להיקף הפעילות הגבוה המתוכנן. שכן לא הרי המצופה ממי שמתאר צפי,  
18 תחילה לפעילות מצומצמת, למי שמצביע על כוונה לפעילות בהיקף ניכר.  
19 בבקשה לרישום כעוסק ציינה רייאן כי מחזור העסקאות השנתי המשוער, צפוי לעמוד על  
20 12,000,000 ₪ - סכום נכבד לפעילות של חברה בניהולה של מי שטענה כי לא עבדה מעולם [בדיון  
21 ההוכחות טענה רייאן כי רווחיה צפויים לעמוד על 1.5 מיליון ש"ח, לא היה ברור האם הבחינה  
22 בדבריה בין רווח לבין מחזור ולכן על אף טענות המשיב, לא אוקף לחובתה עניין זה].  
23 כן ציינה רייאן בעדותה בבית המשפט (עמ' 39 לפרוטוקול) כי היא מתכננת להעסיק בין 100 ל- 150  
24 עובדים ביום ואולי יותר. זה בהחלט היקף פעילות ניכר, ששוב אף הוא (ואף נמוך ממנו באופן ניכר)  
25 מתיישב טוב יותר עם פעילות קיימת ולא עם כזו שנעשית כעת לראשונה ע"י מי שלדבריה לא עבדה  
26 בעבר.  
27 בצדק טען המשיב כי פעילות מסוג זה דורשת ארגון והכנה, לדוגמה מסוג של אופן הסעת העובדים  
28 מהמחסום אל המקומות בהן יעבדו. בהקשר זה ציינה רייאן כי בכוונתה לשכור מיניבוס – אלא שכפי  
29 שציין המשיב, לא היה בידיה להראות כל מערך של ממש – ודאי לא כזה התואם להיקף העובדים  
30 לו היא צופה.  
31 כפי שציין רו"ח ג'רה בעדותו (עמ' 59 לפרוטוקול):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 יש פה חברה שהיא רוצה לספק עובדים בצורה גבוהה ללקוח, או לכן אני מניח העובדים  
2 האלה לא תישען, אני מניח שהיא לא תישען על הזדמנויות הסנה אלא תערוך, תעשה איזה  
3 שהוא מערך מסוים כדי להבטיח שאותו עובד יופיע באתר הלקוח.  
4 מערך שכזה, או מערך כלשהו – המתכתב ולו במידת מה עם התכניות העסקיות, לא הוצג.  
5 40. המערערות צירפו הסכם אחד, עם חברת הצוות עבודות בחקלאות בע"מ (להלן: "הצוות בע"מ").  
6 כאמור, זהו ההסכם היחיד שצורף. מדובר לכאורה בהסכם חתום ע"י שני הצדדים ומצורף לנספח  
7 אחד בלבד, בן עמ' 1 – ובו פירוט קצר אודות שכר שעתי שתשלם צוות בע"מ לעובדים שתספק ירוק  
8 עיבודים.  
9 למרות שמדובר בנתונים מצומצמים, באופן מעט מפתיע, רייאן סיפקה תשובות המערערות קושי:  
10 ראשית, רייאן טענה כי לא התמה על כל הסכם. כך, בעמ' 38 לפרוטוקול:  
11 **עו"ד קרסי :** **או-קיי. את חתמת על הצוות על הסכם ?**  
12 **העדה גבי רייאן :** **היא אומרת אני עדיין לא פתחתי את החברה, אני רוצה לעשות הסכם**  
13 **ש אני אפתח את החברה והם יראו את זה אחרי זה. אני אתר זה**  
14 **אתתם על הסכם, אני אעשה איתם הסכמים והם מוכנים.**  
15 **עו"ד קרסי :** **אז השאלה שוב, אני שואלת שוב. האם חתמת על הסכם עם הצוות ?**  
16 **העדה גבי רייאן :** **לא, בינתיים.**  
17 **גב' מכאווי :** **היא אומרת בינתיים לא.**  
18 **עו"ד קרסי :** **לא ?**  
19 **העדה גבי רייאן :** **לא לא.**  
20 ניתן להיווכח שאף ב"כ המשיב לא ציפתה לתשובה זו. אם רייאן לא התמה על ההסכם – מי חתם  
21 עליו?  
22 אכן בהמשך הדברים (עמ' 39 לפרוטוקול) – משהוצג לרייאן ההסכם החתום ובו הנספח הבודד,  
23 לפתע שינתה את דבריה ואמרה בפשטות – "כן חתמתי". זוהי עוד דוגמה, הפעם הנוגעת לליכת  
24 הראיה הבודדת שלכאורה הוצגה – ההסכם עם צוות בע"מ, בו תחילה ניתנו (בבטחה ובאופן חוזר)  
25 תשובות מסוימות, וכשעומתה עם העובדות – התשובות השתנו.  
26 גם בכל הנוגע לשכר שעתי צפוי לעובד, בעמ' 37 לפרוטוקול (ש' 24-27) השיבה רייאן כי טרם  
27 החליטה על כך, אולם לאחר שצפתה בהסכם (ובו כאמור נספח בודד אשר המחיר השעתי הוא הדבר  
28 היחיד הכתוב בו) – לפתע היה כפי רייאן מענה וצפי למחיר זה (בעמ' 39 לפרוטוקול ש' 7-8), וב"כ  
29 המשיב ציינה ובצדק כי קודם לכן טענה רייאן כי המחיר טרם נקבע על ידה. הרושם היה כי התשובות  
30 משתנות בנקל, עם החשיפה לעובדות – במקרה כאן כמו בדוגמאות קודמות שנזכרו לעיל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

41. יתירה מזו, הבעייתיות בהסכם עם צוות בע"מ, נוגעת אף לדברים אחרים שמסרה ריזאן בעדותה. על אף שההסכם היחיד שהוצג הוא זה עם צוות בע"מ (לגביה נטען על קשר עם אדם בשם "משה"), למעשה טענה ריזאן כי הלקוח היחיד שיש לה בשלב זה הוא רועי מחב' גרינטיק. כך מסרה ריזאן בתשואל שנערך וכך העידה בבית המשפט (עמ' 37 לפרוטוקול):

עו"ד קרסי : או-קיי. נכון שבשלב זה אין לקוחות לחברה פרט לדעי? אין לקוחות לחברה.

העדה גב' ריזאן : לא. אין.

אלא שכפי שציין המשיב, תשובה זו של ריזאן שוב מותירה חוסר בהירות: הלקוח היחיד שלטענתה יש לה כיום הוא רועי מחב' גריניק – אלא שעם חברה זו לא הוצג כל הסכם. כמו כן, לא ברור לאור זאת, מה מעמדו של ההסכם שכך הוצג, עם חב' צוות בע"מ (לגבי כזכור לא ידעה ריזאן כי הוא חתום).

אכן, ריזאן טענה בדיון כי יש לה הסכמים בבית (עמ' 36 לפרוטוקול ש' 22), שלא הציגה למשיב. כן טענה ריזאן בדיון כי יש לה אף רשימה של עובדים שבכוונתה להעסיק, אלא שאף רשימה זו מצויה לדבריה בבית (עמ' 36 לפרוטוקול ש' 24-28) – ולא הוצגה למשיב. קשה להלום התנהלות מסוג זה, שעה שידוע לריזאן ולמייצגיה – כי אלה מסוג הדברים שעליהם להציג למשיב. הצגת נתונים מסוג זה עשויה לשכנע והיא אף מאפשרת עריכת ביקורת. אלא שהדבר לא נעשה.

42. ריזאן טענה כי משה ורועי, אותם בעלי שדות שבכוונתה לעבוד מולם, מוכרים לה היטב. ובלשונה (עמ' 36 – תחילת עמ' 37 לפרוטוקול):

עו"ד קרסי : אז את טוענת שיש לך קשרים עם בעלי שדות חקלאיים, מי מהם?

גב' מכאזי : היא אמרה משה ורועי.

העדה גב' ריזאן : גם אני מכירה הרבה שנים, אני מכירה אותם הרבה שנים. היא מקודם אמרה שהם עובדים בחקלאות מרחם ועד צפון.

עו"ד קרסי : או-קיי.

העדה גב' ריזאן : יש להם הרבה עבודה ויש להם הרבה שטחים והרבה, אין אומרים את זה? אדמות.

עו"ד קרסי : או-קיי. יש לך,

עו"ד אבידר : פרדסים.

עו"ד קרסי : פרדסים. יש לך הסכם איתם?

העדה גב' ריזאן : כן. היא אומרת פה, אין לי פה. יש לי את זה בבית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1

...

2

**העדה גב' רייאן : הם מגיעים אלי הביתה, אני מכירה אותם מזמן וגם אני יוצאת איתם**

3

**לשטח.**

4

...

5

**העדה גב' רייאן : אנחנו עובדים ביחד.**

6

**כב' הש' גורמן : מי זה איתם? עם משה ורועי? למי היא מתכוונת?**

7

**העדה גב' רייאן : כן.**

8

בצדק ציין המשיב כי לאור הקשרים המתוארים עם משה ורועי, איתם מתעדות המערערות לבצע פעילות עסקית בהיקף של כ-12 מיליון ₪ בשנה ולספק להם כ-100-150 עובדים ביום (ואולי יותר, כפי שנאמר), היה על רייאן להגיש תצהיר מטעם לקוחות ממוקדים וברורים אלה ולהביא מי מהם למסור עדות.

12

יתירה מזו, בהינתן כי ירוק עיבודים טרם פועלת ואם נקבל את דבריה של רייאן כי היא מעולם לא עבדה, נראה כי התיאור אודות הקשרים האמורים, נוגע למעשה לפעילות בחברות הקודמות האחרות – אלה שנסגרו ע"י המשיב (מהטעמים שצוינו). משמעות הדבר הוא כי יש ממש בחשדו של המשיב – כי למעשה מדובר בניסיון לחדש את אותה פעילות שנסגרה על ידו, הפעם תחת שמה של רייאן.

16

כפי שעלה לא אחת בפסיקה [ראו לדוגמה: ע"ש 2445/98 **אחים הואשלה בע"מ נ' מנהל מע"מ באר**

17

**שבע** (9.3.99); ע"מ 10-08-243 **לאפי מוזרסים בע"מ נ' רשות המיסים** (13.12.11); ע"מ 305077-03-

18

19 **דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3**, פס' 46-48] – להתנהלות מסוג זה אין לתת

19

יד. היתכנות כי מי שפותח לראשונה בפעילות כלכלית, יוכל לצפות למחזור של 12 מיליון ₪ בשנה

20

– אכן מתיישבת עם תמונת דברים זו, לפיה מדובר בהמשך פעילות העבר.

21

ייתכן כי תמונת הדברים הייתה נראית אחרת, אם היה מגיע משהו מאותם לקוחות לעסקאות להעיד

22

(ובהינתן המחזור הצפוי, אין זה מופרך לצפות כי כך היה נעשה), אלא שיתכן כי אם היו אלה

23

מעידים, היו מאששים את חשדו של המשיב, כי הגורמים עמם הם רגילים לעבוד ואולי אף מתעתדים

24

להמשיך ולפעול – אינה המערערת 2 אלא בני משפחה שפעילותם נסגרה. המערערות בחרו שלא

25

לזמן לעדות וחזקה כי ידעו מדוע.

26

43. לגבי מהות הפעילות הכלכלית שמתוכננת, המשיב עמד על כך שהתמונה לא לגמרי ברורה: מחד

27

נטען כי החברה תיתן בעצמה שירותים באמצעות עובדיה – מעין שירותי קבלנות לפרויקטים

28

חקלאיים, אך מאידך תיאור הפעילות עצמה (כגון זה העולה מההסכם מול צוות בע"מ) – דומה

29

במהותה לאספקת כוח אדם לביצוע העבודות. אכן עיון באותו הסכם, אינו מצביע על פרויקט אותו

30

תיקח המערערת על עצמה בקבלנות, אלא על אספקת עובדים, כאשר בין הצדדים מסוכם שכרם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1 השעתי (ראו דבריו המשכנעים של רו"ח ג'רה בסוף עמ' 56 לפרוטוקול – תחילת עמ' 57 ובהמשך  
2 בעמ' 58). ג'רה טען כי אם כך, על המערערות להחזיק רישיון לחב' כוח אדם – וכזה אין בידם.  
3 אלא שמעבר לכך ובלי לקבוע מסמרות לעניין הצורך ברישיון מסוג זה אם לאו, ג'רה הצביע על  
4 החשד של המשיב בהקשר זה. תוכנו המהותי של ההסכם מול הצוות בע"מ משקף אספקת עובדים.  
5 עובדי שטחים, כך טען אף ב"כ המערערות – מסופקים ע"י "ראיסים" – האחראים להבאתם. אלא  
6 שאם כך, מה תפקידה הצפוי של ירוק עיבודים? – על כך השיב ג'רה (עמ' 65 לפרוטוקול):

7 עו"ד אבירד : אתה מכיר את המושג ראיס?

8 העד מר ג'רה : אני מכיר את המושג ראיס, כן.

9 ...

10 עו"ד אבירד : אתה מחייך, זאת אומרת אתה יודע על מה אני מדבר.

11 העד מר ג'רה : אז כן, אז אולי אתו הוא הגורם שהיה צריך את חשבונת המס, הוא הגורם  
12 שהיה צריך להיות רשום בע"מ. בגלל שלא יכול להיות רשום, אז מביאים  
13 לנו את הגברת הזאת להוציא חשבונת. זה נקרא כיסוי חשבונאי ולכן  
14 אנחנו לא פותחים את החברות האלה. ...

15 44. ג'רה נשאל ע"י ב"כ המערערות מדוע הוא קבע את שקבע, וג'רה תיאר בפניו את החשדות המצטברים  
16 (עמ' 60 לפרוטוקול):

17 עו"ד אבירד : כשאתה אומר לא הוצגו בפניי ראיות לקיומו של עסק. בוא תגדיר לי

18 לאיזה ראיות אתה זקוק כדי להוכיח לך קיומו של עסק מהסוג הזה?

19 העד מר ג'רה : במקרה שלה, בכל מקרה תמיד פעילות אפילו מועטה של עסק אני כן

20 רשום אותה. אבל במקרה שלה ... עולה חשד כאן מסוים שיכול להיות

21 שלא היא שזולכת להפעיל את העסק אלא אנשים אחרים. עולה חשד גם

22 שהדברים לא מגובשים כי היא לא ידעת לפרט. ההסכמים שהיא הביאה

23 לא מלאים, היא לא נתנה איזה שהוא רשום באמת שהיא מכירה את

24 העניינים. גם עלה החשד שבני המשפחה שלה מצילים אותה. היא לא

25 ידעה, מעסיקים אותה בחברות שקשורות אליה. קודמי המשפחה שלה גם

26 בענפים מאוד דומים. כל הסימנים האלה ביחד, זה לא איזה שהוא סימן

27 מסוים. מכניס את החברה לאיזה שהיא בדיקה אצלי. ... בגלל גם העבר

28 של החברות שקשורות אליה, גם החברה של בעלה, ... כל הדברים האלה

29 העלו חשד שככל הנראה לא היא שתנהל את העסק ולכן יש פה חשד

30 לפעילות לא חוקית או שפשוט מאוד אדם אחר דולך להקים את העסק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

- 1 בסופו של יום, אני סבור כי דיון שמיעת הראיות – הותיר את אותו הרושם, כי רייאן אינה באמת  
2 מכירה את שהיה מצופה ממי שבאמת הוא בעצמו עומד מאחורי הפעילות הענפה החדשה  
3 המתוכננת.
- 4 45. בצדק ציין המשיב כי בחירתה של רייאן שלא לקיים שימוע, אף היא אינה מחזקת את האמון שניתן  
5 לתת בטענותיה. שימוע זה - הנו המשך של התשאול, וכפי שהבהיר ג'רה בהודעת מייל ששלח –  
6 ההחלטה הייתה מתקבלת רק לאחר השימוע ולאור הדברים שהיו מוצגים במסגרתו.  
7 איני מקבל את הטענה כי השימוע לא יכול היה להתבצע בפני רו"ח ג'רה, אשר ערך אף את התשאול.  
8 כפי שהסביר היטב ג'רה, אין המדובר כאן בהליכי שומה והשגה, אלא בהליך של ברור בקשה  
9 לרישום כעוסק מורשה, הנערכת כולה בפני אותו גורם. אין המדובר כאן בהחלטה ובהשגה עליה,  
10 אלא בתהליך שנועד לאפשר את גיבוש ההחלטה ואשר לגביה לא קבע המחוקק שני שלבי דיון. ג'רה  
11 הביע את תחושתו כי מייצגי המערערת באותו שלב, העדיפו להסתפק בטענות כלליות אודות חופש  
12 העיסוק, במקום לבוא ולהציג את התשתית העובדתית הנדרשת על מנת להסיר את החשדות.  
13 46. מדובר במקרה חריג, בו מבקשת גב' רייאן לפתוח עסק בתחום החקלאות, סמוך לאחר שהמשיב  
14 סוגר פעילות של בעלה ובנה, בשתי חברות שונות, בתחום דומה – בשל חשד לשימוש בחשבונות  
15 שלא כדין – בהיקף אדיר (וזאת לאחר ששנים ספורות קודם לכן, סגר פעילות דומה בשתי חברות  
16 של בן אחר של רייאן, מאותם טעמים של חשד לשימוש בחשבונות שלא כדין).
- 17 מדובר בחשדות בהיקף כלכלי גבוה, אף אם נסתפק רק בפעילויות שנסגרו רק בשנת 2024 – מעל  
18 17 מיליון נה אצל בעלה של רייאן ומעל ל-9 נה אצל בנה – וזאת רק ביחס לחשבונות שנחשד כי  
19 הופצו שלא כדין.
- 20 חופש העיסוק אינה זכות הניצבת בריק, וחופש זה אינו כולל המשך פגיעה קשה בקופה הציבורית.  
21 לנוכח זה, מחובתו של המשיב היה להפעיל את מבחן השכל הישר וניסיון החיים – ולדרוש כי יוצגו  
22 לו הסברים של ממש אודות הפעילות המתוכננת. משהוצגו אלה באופן חסר, התחזקו החשדות ולא  
23 הוסרו.
- 24 בנסיבות אלה ולאחר שבדיון שמיעת הראיות לא השתנתה תמונת הדברים ולהיפך – התחזק החסר  
25 והרושם שנתר הוא כזה שלא הוצגה תמונת הדברים לאשורה, הרי שלא עלה בידי המערערת להרים  
26 את הנטל אשר בנסיבות העניין ולנוכח מכלול הנסיבות - רובץ לפתחן.
- 27 47. הצעתו של המשיב כי יפתח עוסק מורשה על שם רייאן ולא על שם חברת ירוק עיבודים בע"מ, יכלה  
28 בנסיבות העניין לתת מענה מאוזן [לדוגמה דומה, ראו ה"פ 309/00 אלבישר עיסאם נ' מנהל מע"מ  
29 (3.7.20) – שם התקבלה בקשה לרישום כעוסק מורשה, שעה שפעילות שיחסה לחברות שנחשדו  
30 בביצוע עבירות (כאשר שם, בניגוד למצב כאן, לפחות הוגש ערעור כנגד חשדות אלה), הומרה  
31 בפעילות שנטען כי היא שונה ותבוצע על ידי היחיד]. בדרך זו, יכלה להתחיל רייאן בפעילות בהיקף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 24-11-72996 ירוק עיבודים בחקלאות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

1 צנוע יותר ולהראות כי פעילותה החדשה מתקדמת בקצב אופייני לפעילות חדשה – ובהנחה כי זו  
2 תתבצע על-ידיה וללא שימוש בחשבונניות שלא כדין, תוכל להתרחב ולהתבצע בעתיד באמצעות  
3 חברה בע"מ. הצעה זו נדחתה על ידי המערערות. על אף שניתנו לדחייה זו הסברים, דומני כי יש  
4 להצר עליה, שכן היה בה בנסיבות התריגות של המקרה, לתת מזור ולאפשר התנהלות מתונה –  
5 המגנה מחד באופן ראוי על קופת הציבור, ופותחת מאידך בפני המערערות 2 את האפשרות לפתח  
6 פעילות כלכלית חדשה ועצמאית – אם אכן זו כוונת הדברים.  
7 משנדחתה הצעה זו, נותרנו עם הערעור – והוא כאמור ומהטעמים שפורטו, דינו לדעתי להידחות.  
8  
9

### סוף דבר:

10 48. הערעור נדחה.

11 49. המערערות יישאו בהוצאותיו של המשיב בסך 18,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן  
12 יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

13 ניתן לפרסם את פסק הדין

14  
15 ניתן היום, כ"ז טבת תשפ"ו, 16 ינואר 2026, בהעדר הצדדים.  
16

אבי גורמן, שופט

17  
18