



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

מרום משגב יזום ובניה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד עופר רחמני

המערערת

נגד

מונה אזורי מע"מ באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד נג'מי חייק מסעד

המשיב

החלטה

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. בקשת המשיב, מנהל מס ערך מוסף באר שבע (להלן - "המנהל"), להותיר על כנה את החלטתו בדבר ביטול רישומה של המערערת כעוסק, עד מתן החלטה אחרת, מכוח הסמכות המסורה לבית המשפט בסעיף 64(ג) **בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975** (להלן - "חוק מס ערך מוסף").
2. ביום 24.3.2025 הגישה המערערת לבית משפט זה ערעור אשר כותרתו "ערעור מס ולצדו בקשה דחופה להשבת מעמד העוסק, לאלתר". בערעור התבקש למעשה צו עשה, אשר יורה למנהל להשיב למערערת את רישומה כעוסק. קדמה לערעור עתירה מנהלית שהגישה המערערת ביום 24.2.2025 בנוסח דומה לנוסח הערעור (עת"מ 25-02-64621). העתירה נדחתה על הסף ביום 18.3.2025 בפסק דינו של כב' סגן הנשיא יואל עדן, מהטעם שבחוק מס ערך מוסף נקבע הליך יחודי שנועד לבירור טענותיה, בדמות הגשת ערעור על פי סעיף 64.
3. בעקבות דחיית העתירה על הסף הגישה המערערת את הערעור שלפני, ואולם במקום להגיש ערעור על החלטת המנהל מיום 6.2.2025, שבגדרה הורה המנהל על ביטול רישומה של המערערת כעוסק, מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 61(א) בחוק מס ערך מוסף (להלן - "החלטת המנהל"), לא ציינה המערערת את החלטת המנהל, והגישה כאמור את אותה עתירה מנהלית, לרבות הבקשה למתן צו עשה, תחת כותרת של ערעור מס, באופן שאינו תואם את ההליך הקבוע בחוק מס ערך מוסף.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

4. בערעורה טענה המערערת כי הגישה למנהל בקשה להחזיר לה את מעמד העוסק, וכי בעקבות הגשת הבקשה נערך לה שימוע ביום 9.2.2025, ואולם במשך תקופה ממושכת לא נתנה הרשות המנהלית מענה לפנייתה, למרות הפגיעה הקשה בעוסק.
5. המנהל מחל על ההליך השגוי שבו נקטה המערערת, והציע בתגובתו לראות בערעור כערעור שהוגש על החלטת המנהל, ומכאן בקשתו להותיר את החלטת המנהל בדבר סגירת התיק של המערערת על כנה, עד מתן החלטה אחרת, בהתאם לסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף.

6. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת הצדדים מצאתי שמבחינה מהותית יש לראות בערעור שהוגש כערעור על החלטת המנהל, חרף הנוסח שבו בחרה המערערת. כמו כן מצאתי שיש לקבל את בקשת המנהל להותיר את החלטתו על כנה, ולבטל את עיכוב הביצוע האוטומטי אשר נקבע בסעיף 64 בחוק מס ערך מוסף.

בקשת המנהל

7. ביום 6.2.2025 ניתנה החלטת המנהל, אשר בגדרה הורה כאמור המנהל על סגירת תיק העוסק של המערערת, החל מיום 31.12.2024, לאחר שימוע שנערך לה. בהחלטת המנהל פורט כי ביום 28.1.2025 נשלחה למערערת הודעה בדבר הכוונה לבטל את רישומה כעוסק, ובעקבות זאת נערך למערערת שימוע. בין היתר צוין בהחלטה כי על פי סעיף 64 בחוק מס ערך מוסף רשאית המערערת לערער על ההחלטה לפני בית המשפט המחוזי, תוך 7 ימים מיום המצאת ההודעה.
8. בבקשתו של המנהל להותיר את החלטתו על כנה, פורט כי החלטת המנהל ניתנה לאחר שעלו אינדיקציות חמורות המצביעות על שימוש שעשתה המערערת בחשבוניות כוזבות. פורט כי עד רכישת מניותיה של המערערת על ידי בעל המניות הנוכחי, מר אלבז ישראל (להלן-"מר אלבז") הסתכמו מחזורי המערערת לסך של כ- 100,000 ₪ בשנה, כשהערך המוסף הנובע מאותם מחזורים עמד על בין 17% ל- 47% בשנה, כמקובל בחברה תקינה המנהלת את עסקיה בהתאם לחוק. מיום רכישת מניותיה של המערערת על ידי מר אלבז, זינק מחזור עסקאותיה, בתוך שנה אחת בלבד, לסך של 21,046,522 ₪ בשנת 2024. עם זאת דיווחה המערערת על ערך מוסף נמוך מאד בשיעור 5% בלבד, נתון המאפיין חברות שכל עיסוקן הוא קיזוז והפצת חשבוניות מס פקטיביות. כדי לסבר את האוזן צוין בבקשה שהערך המוסף הענפי בענף הבניה והשיפוצים עומד על כ- 48%, פי 10 מהשיעור שעליו דיווחה המערערת.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

9. מעבר לגידול העצום בהיקף העסקאות, במשולב עם ערך מוסף נמוך, המהווה לדברי
המנהל אינדיקציה לפעילות עבריינית של הפצת חשבוניות כוזבות, מצא המנהל
אינדיקציות נוספות אשר עוררו את חשדו.
10. בבדיקה שנערכה נמצא כי החשבוניות שבאמצעותן ביקשה המערערת לקזז מס
תשומות המוכרות למנהל כחברות המפיצות חשבוניות כוזבות, חברות שסוכלו
ונסגרו באופן יזום על ידי המנהל בשל פעילותן זו:
- המערערת ניכתה מס תשומות בסך של 564,086 ₪ על פי חשבונית של חברת **מגדלי
אלמגד הנדסה** (להלן – "**אלמגד**"), אשר סוכלה ונסגרה לאחר שהתברר שכל עיסוקה
הינו קיזוז והפצת חשבוניות מס פיקטיביות. בעל המניות של אלמגד אותר על ידי
המנהל, וכאשר נשאל באשר לקשריו עם המערערת השיב כי מעולם לא עבד איתה
או עם מר אלבו, מעולם לא קיבל מהמערערת כספים ולא ביצע עבורה עבודה. עוד
טען כי אדם אחר השתלט לו על החברה והפיץ בשמה חשבוניות פיקטיביות. כאשר
הבחין בכך רואה החשבון שלו התריע על כך למנהל והחברה נסגרה באופן מידי;
- המערערת ניכתה מס תשומות בסך של 322,060 ₪, באמצעות חשבונית שהוציאה
דריו דונבאס, אשר סוכלה ונסגרה על ידי המנהל. חברה זו לא הגישה ערעור על
סגירתה ולא ממשה את זכותה לשימוע;
- המערערת ניכתה מס תשומות בסכום של 431,881 ₪ באמצעות חשבונית שהוציאה
חברת **טופ דאון הנדסה אזרחית בע"מ** (להלן: "**טופ דאון**"), אשר על פי המפורט
בתצהירו של מר ארז אביטבול, המצהיר מטעם המנהל (להלן: "**מר אביטבול**"),
נסגרה באופן יזום על ידי המנהל בשל חשד לקיזוז והפצת חשבוניות פיקטיביות,
לאחר שכלל לא התייצבה לשימוע בעניינה. גם בחברה זו היה זינוק משמעותי
במחזור העסקאות, בעוד שהערך המוסף ממחזור זה היה קרוב ל-0, מאפיין של
חברות שככל פעילותן היא בהפצת חשבוניות פיקטיביות. כל ספקיה של טופ דאון
היו פיקטיביים ומסוכלים.
- בבדיקה שערך מצא המנהל כי המערערת קיזזה תשומות על פי חשבוניות שהוציאו
לה מספר רב של ספקים פיקטיביים בסכומים נמוכים: **רונן גרישקין** ברח לחו"ל
לאחר שהפיץ חשבוניות פיקטיביות בסכומים של עשרות מיליוני ₪ וסוכל על ידי
יחידת הסיכולים, הוציא למערערת חשבוניות בסכום של 81,704 ₪; **דאנס די בע"מ**
סוכלה על ידי יחידת הסיכולים והוציאה למערערת חשבוניות בסכום של 64,163 ₪;
מוסאי יניב, סוכל על ידי יחידת הסיכולים והוציא למערערת חשבוניות בסכום של



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

- 1 28,858 ₪; א.ש.ו אלומיניום מעוצבים, סוכלה על ידי יחידת הסיכולים והוציאה
2 למערכת חשבוניות בסך של 26,050 ₪ ועוד.
- 3 11. עוד מצא המנהל בבדיקה שערך כי בדיווח המפורט שהגישה המערכת הופיעו
4 ספקים בסכום של 1.5 מיליון ₪ בעוד שהמערכת ניכתה מס תשומות בסך של כ 3.7
5 מיליון ₪. מכאן למד המנהל כי קיימים ספקים נוספים אשר כלל לא דווחו על
6 חשבוניות שהוצאו לכאורה למערכת, או בספקים מסוכלים שלא הספיקו להוציא
7 את החשבוניות בדוח הראשון, שכן החברה שלהם סוכלה באופן מידי לאחר העלאת
8 מערכת חשבוניות ישראל לאוויר.
- 9 12. המערכת הציגה למנהל שני הסכמי עבודה, עם אלמגד ועם דריו דונבאס, ואולם
10 המנהל לא התרשם כי מדובר בהסכמים המשקפים עסקת אמת, שכן בהסכמים לא
11 מופיעים פרטי העבודה, לא צוין סכום התמורה ואופן התשלום נותר ריק. כזכור נציג
12 מאותן חברות לא הגיע למנהל לאמת את העבודה עם המערכת, ולמותר לציין כי
13 אף אחד מהספקים לא הגיע לדיון שהתקיים לפני.
- 14 13. בשימוע שנערך למערכת הודע למערכת כי ההחלטה על הכוונה לסגירת תיק
15 העוסק לא תשונה כל עוד לא יתייצב בעל חברה אחת לפחות שעמה עובדת המערכת
16 כדי לאשר למנהל את עבודתו עמה. פורט כי במהלך השימוע נעשה ניסיון לשוחח עם
17 בעל המניות של חברת טופ דאון לשם כך, ואף שבמהלך השיחה אישר בעל המניות
18 שיגיע ביום שלמחרת לדיון בפני המנהל, על מנת לאמת את קיום יחסי העבודה בין
19 טופ דאון לבין המערכת, לא התייצב בעל המניות בפני המנהל, לא עדכן את המנהל
20 על כך שאין בכוונתו להגיע, ניתק את הטלפון הנייד שבו נערכה השיחה ומאז נעלמו
21 עקבותיו.
- 22 14. הודגש בבקשה כי עד כתיבת בקשתו של המנהל לא הגיע מר אלבז למשרדי המנהל
23 בליווי של מי מבעלי החברות שלכאורה עבד מולן, על מנת להוכיח את עבודתה של
24 המערכת עבד מולן, ולא הצליח לסתור את התרשמותו של המנהל שלפיה מדובר
25 בהפצת חשבוניות פיקטיביות, או להוכיח את טענתו שלפיה הוא עובד מול אותן
26 חברות.
- 27 15. בבקשה נטען כי טענת המערכת שלפיה נתון בעל מניותיה לאיזמים, רק מחזקת את
28 התרשמות המנהל על כך שפעילותה של המערכת היא פעילות פלילית, וכי בעקבות
29 סיכול תיק העוסק שלה אין באפשרות לקוחותיה לנכות את מס התשומות.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

16. המנהל ביאר בבקשה כי בשנה האחרונה עושה רשות המיסים שימוש במערכת
1 **חשבוניות ישראל** המאפשרת 'לסכל' חברות ועוסקים שכל עיסוקם הינו קיזוז
2 והפצת חשבונית מס פיקטיביות. פעילות זאת מונעת נזקים לקופת המדינה ואינה
3 מאפשרת לגורמים עברייניים להתעשר באמצעות הקטנת החיוב שלהם במס, או
4 לסייע לאחרים להקטין את חיובם במס.
5
6 במהלך הדיון שהתקיים לפני פירט מר אביטבול, את מבנה "חשבוניות ישראל"
7 שהוקם לשם מניעת הפצת החשבוניות הפיקטיביות. בין היתר הזכיר את הקמת
8 הצוותים המיוחדים במשרדים האזוריים, אשר בוחנים את החברות ואת ספקיהם,
9 באופן יסודי. כמו כן פירט את הבדיקות שנערכו לגבי המערערת, אשר הוגדרה
10 כבעלת סיכון גבוה; את העובדה שלאחרונה נפתחה חקירה פלילית נגד המערערת
11 בעקבות הממצאים; ואת הממצאים שנמצאו בתיק העוסק האישי של מר אלבו,
12 אשר לא נסגר. עוד ציין כי בסיוע המערך שהוקם נעשה ניסיון לעצור את הפצת
13 החשבוניות הפיקטיביות בתחילת הדרך, ולא בדיעבד, בניגוד לעבר, אז הועבר התיק
14 לחקירות בעוד שהפצת החשבוניות נמשכה.
15
17. מר אביטבול דחה את ההצעה שהציעה המערערת להגיע להסדר שלפיו תופעל
16 המערערת בפיקוח רו"ח, והזכיר כי למערערת היה רו"ח אשר הפסיקה עבודתה עם
17 המערערת, וכי עצם שירותי רו"ח לא מנעו את מעורבותה של המערערת בהפצת
18 חשבוניות פיקטיביות. כמו כן הדגיש כי המנגנון שהוקם לצורך יישום מתווה
19 **חשבוניות ישראל**, המונה כ- 30 רו"ח, הוא מנגנון הפיקוח, ואין מקום להחליפו
20 במנגנון פיקוח חילופי כגון זה שהוצע.
21
18. מר אביטבול הדגיש כי מעבר לממצאי מערך חשבוניות ישראל, נערך למערערת
22 שימוע, וניתנה לה האפשרות להציג ולו ספק אמיתי אחד, אשר יגיע למנהל כדי
23 לאמת את עבודתו עם המערערת, אלא שספק שכזה לא הגיע, וכל הספקים שנבדקו
24 מסוכלים. בין היתר ציין כי מר אלבו התפרע במשרדי המנהל אגב הדיונים בבקשות
25 שהגיש, עד שלא נותרה ברירה אלא להרחיקו. יחד עם זאת, לא נשללה האפשרות כי
26 בעתיד יבחנו ספקים שיוצגו למנהל על ידי המערערת.
27
19. לשם השלמת התמונה אזכיר את תשובתו של מר אביטבול על כך שלא יתכן
28 שבשרשרת עוסקים המפיצים חשבוניות פיקטיביות ימצא אחד בלבד שאינו מעורב
29 בהפצת חשבוניות פיקטיביות. כמו כן השיב כי להתרשמותו משמשת המערערת
30 ככיסוי חשבונאי להעסקת עובדים. בבדיקה הנערכת כיום נבחנת האפשרות שלא



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

מדובר רק בקיזוז מס תשומות על פי חשבוניות פיקטיביות, אלא גם בהוצאת חשבוניות פיקטיביות על ידי המערער.

טענותיה של המערער

20. המערער לא הגישה תגובה בכתב לבקשתו של המנהל, אף לא תצהיר מטעם בעלי מניותיה. בתצהיר שצורף לערעור הצהיר מר אלבז באופן סתמי כי ביקש לקבל מעמד עוסק למערער כדי להמשיך ולהתפרנס, במיוחד בימים קשים אלו; כי שיתף פעולה באופן מלא עם רשות המיסים וכי אינו מבין מדוע נמנע ממנו לעסוק בעיסוקו; כי המנהל שלל מהמערער את מעמד העוסק, אך לא ניפק החלטה כתובה ומנומקת; כי התנהלות זו גורמת למערער לנזקים כלכליים חמורים. לצד זאת לא הצהיר דבר בדבר אופו פעילותה של המערער, בדבר אמתות העסקאות שביצעה, בדבר קבלני המשנה או הספקים, ובדבר בדיקות שביצע.

21. במהלך הדיון שהתקיים לפני חזרה המערער על טיעוניה שנטענו בכתב הערעור, הכחישה הפצה של חשבוניות פיקטיביות, טענה כי הייתה לה פעילות אמת בהיקפים עצומים, וחזרה על טענותיה בדבר הנזק שנגרם לה בעקבות החלטת המנהל, והפגיעה בזכות היסוד של חופש העיסוק.

בין היתר נטען כי אין להוציא מכלל אפשרות שהמנהל יטעה בהתרשמותו ובמסקנותיו, אף הועלתה האשמה שלפיה פועל המנהל להצגת הצלחות בדמות סגירת תיקים מטעמים סטטיסטיים.

בא כוחה של המערער טען כי עובר להתקשרות עם הספקים נערכו כל הבדיקות המקובלות להבטחת תקינות החשבוניות, מבלי שהציג אסמכתה לכך. נטען כי לא הוצגו אסמכתאות מכיון שכל החומר נשרף בדלקה שפרצה במשרדי המערער; שבעבר הוצג כל החומר למנהל; שהכוח בידי המנהל ובאפשרותו לבקש מבית המשפט צווים כדי לזמן את הספקים. במקביל נטען כי אין מקום לגלגל את הנטל למניעת השימוש בחשבוניות פיקטיביות על המערער.

22. המערער הפנתה לדברותו של מר אלבז בטענותיה, ולמאבקו האותנטי בניסיונותיו להותיר את תיק החברה פתוח, בניגוד לחברות אחרות שלא התייצבו לשימוע. נטען כי דבקות זו מעידה על אמינות עמדתה של המערער.

23. המערער הציעה במהלך הדיון כי יתאפשר לה להמשיך בעבודתה בפיקוח של רואה חשבון, אשר יודא את תקינות החשבוניות, אף טענה כי ההסדר האמור מאזן בין כלל האינטרסים.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

24. לאחר הדיון הגישה המערערת בקשה שבה הציעה כי קבלני המשנה יוצגו למנהל באמצעות בא כוחה. כמו כן חזרה המערערת על בקשתה לאפשר לה להמשיך את עבודתה בפיקוח רואה חשבון תוך שהפנתה לע"מ 11-22-15947 מיום 6.12.2022, אשר לגביו ציינה במהלך הדיון כי אותו הסדר עבד במשך כשנה וחצי, ולאחר מכן הפסיקה החברה את פעילותה, מבלי שפורט מדוע הפסיקה החברה את פעילותה והאם היה בהסדר כדי למנוע מעורבות בהפצת חשבוניות פיקטיביות.

המסגרת החוקית

25. סעיף 52(א) בחוק מס ערך מוסף, אשר כותרתו "**חובת רישום**", מטיל חובת רישום על עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי. סעיף קטן (ג) מורה כי-

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

26. במקביל לסמכות המנהל להימנע מרישום של 'עוסק', כאמור בסעיף 52(ג) האמור, מסורה למנהל גם הסמכות לבטל רישום של חברה שנרשמה זה מכבר כ"עוסק", כקבוע בסעיף 61(א) בחוק מס ערך מוסף, הקובע-

"ראה המנהל שפלוני רשום אף על פי שאיננו נמנה עם החייבים ברישום, או שרישומו כנמנה עם סוג מסוים של חייבי רישום אינו כדון, רשאי הוא לבטל או לתקן את הרישום".

27. ההוראות המסמיכות את המנהל למנוע רישום כעוסק מלכתחילה, או לבטל רישום של עוסק שנרשם זה מכבר, מתפרשות בשים לב לזכות העיסוק המעוגנת **בחוק יסוד: חופש העיסוק**, הקובע כי **"כל אזרח או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או משלח יד"**. בהלכה הפסוקה נקבע כי הוראות הסעיפים האמורים הן מידתיות, ונועדו לתכלית ראויה, שהיא הסדרת רישום העוסקים לתועלת הכלל, לשם הבטחת גביית מס אמת (ראו כב' השופט א' ריבלין (כתוארו אז) בע"ש (ב"ש) 2445/98 **אחים הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע** (מיום 09.03.1999); כב' השופט א' ואגו בע"ש (ב"ש) 1552/05 **אבו מדיעם מחמד נ' מנהל מכס ומע"מ** (מיום 26.04.2006)).



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

28. הפגיעה הכרוכה בביטול רישום קשה יותר מאשר בסירוב לרישום מלכתחילה, שכן, ביטול רישומו של אדם כ'עוסק' עלול לגרום לנזק לעוסק כמו גם לספקיו או ללקוחותיו, הן מבחינה עסקית כלכלית, הן בשל הנזק הגלום בחוסר האפשרות לנכות את מס התשומות, ועל כן עליה להיעשות בזהירות יתרה (וראו גם כב' השופט ג' גדעון בע"מ (ב"ש) 39873-01-16 אריאל (א.ד.ק) בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד (מיום 7.3.2016)).

29. ואולם, כשם שהמנהל רשאי למנוע רישום כעוסק בשל החשש לביצוע פעילות בלתי חוקית, כך רשאי הוא גם לבטל רישום בשל החשש האמור. ה"פעילות בלתי חוקית" בעטיה רשאי המנהל לבטל את הרישום, מתייחסת בראש ובראשונה לפעילות הנעשית בניגוד להוראות חוק מס ערך מוסף, כגון הוצאה או ניכוי של חשבוניות מס שלא כדין. יש ובמצבים שכאלה לא תתקיים פעילות עסקית אמיתית המצדיקה רישום כעוסק (ראו גם כב' השופטת י' סרוסי בע"מ (ת"א) 5610-04-17 א.ח. סנבריה לבניה נ' מנהל מס ערך מוסף (מיום 7.6.17) (להלן - "פרשת סנבריה"), וע"מ (ת"א) 30507-03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (מיום 19.5.19) (להלן - "פרשת דורון רובין"); וכן החלטותי בע"מ (ב"ש) 28956-11-20 באר החיים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד (מיום 18.11.2020) (להלן - "פרשת באר החיים"); ו- ע"מ 25947-09-22 הדר אור שירותי ניהול בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד (מיום 22.9.2022) (להלן: "פרשת הדר אור").

30. נוכח הזהירות שיש לנקוט בביטול רישום, מוטל על המנהל לערוך לעוסק שימוע עובר למתן החלטתו בדבר ביטול הרישום, כאמור בסעיף 62 בחוק מס ערך מוסף, הקובע-

"ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59, 61, 77(א) או (ב) או 106(א) שלא על פי בקשת הנוגע בדבר, יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו".

31. על פי סעיף 63 בחוק מס ערך מוסף, ביטול הרישום כעוסק ייכנס לתוקף "כעבור שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע המנהל". המנהל רשאי אפוא לקבוע מועד לכניסת החלטתו לתוקף, במקום "כעבור 30 יום לאחר החודש" שבו ניתנה החלטתו, ובהלכה הפסוקה הוכרה האפשרות



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

לקביעת מועד רטרואקטיבי (ראו למשל ע"מ (ב"ש) 1530/03 עירית אשקלון נ' מנהל
מכס ומע"מ (מיום 25.09.2016); פרשת באר החיים).

32. ומכאן לסעיף 64 בחוק מס ערך מוסף, העומד במוקד בקשתו של המנהל, הקובע
לעניין ערעור על החלטת המנהל בנושא הרישום כי-

"(א) פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58,
59, 61 או 106ב(א) יודיע על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע
רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה, לערער לפני
בית המשפט המחוזי.

(ב) ...

(ג) הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם
החליט בית המשפט אחרת"

33. סעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף מעכב כאמור את החלטת המנהל בדבר ביטול
הרישום, באופן אוטומטי, עם הגשת הערעור על החלטת המנהל. לצד עיכוב הביצוע
האוטומטי, מסורה לבית המשפט הסמכות לקבוע קביעות אחרות באשר לעיכוב
הביצוע או באשר לתוקפה של ההחלטה.

34. ההלכה הפסוקה עמדה על כך שהשיקולים שישקול בית המשפט לעניין ביטול עיכוב
הביצוע, דומים לשיקולים הנשקלים במתן סעדים זמניים (ראו למשל החלטותיה
של כב' השופטת י' סרוסי בפרשת סנבריה ובפרשת דורון רובין; החלטתה של כב'
השופטת ע' הוד בע"מ (נצרת) 37928-05-18 גואטה נ' מנהל מס ערך מוסף (מיום
22.7.2018); החלטת בע"מ (ב"ש) 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף
רמלה (מיום 7.6.2020); ופסק דינו של כב' השופט ח' מלצר בע"א 3291/11 עמותת
י.ע.ל. אסף הרופא נ' רשות המסים (מיום 10.8.17)).

35. התנאים המקובלים אפוא הם מאזן הנוחות וסיכויי ההליך העיקרי. היחס בין שני
תנאים אלו הוכר בפסיקה כ"מקבילית כוחות", כך שככל שמאזן הנוחות נוטה
לטובת המבקש, ניתן להמעיט במשקל סיכויי קבלת עמדתו, ולהיפך, ואולם הדעה
הרווחת היא שמאזן הנוחות הוא השיקול המכריע מבין השניים (ראו ע"א 7822/19
פלוני נ' פלונית (מיום 2.2.2020); ע"א 7790/19 יחיאל שמעון טפירו נ' אמיר בירמן
(מיום 5.1.2020); והפסיקה המוזכרת בהם).

דיון והכרעה



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

36. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים מצאתי שיש להיעתר לבקשתו של המנהל, ולהורות על הותרת החלטתו בדבר ביטול רישומה של המערערת כעוסק על כנה, עד לסיום ההליכים בערעור. לפיכך אין מקום להורות בשלב זה על פתיחת תיק העוסק לאלתר, לפני בירור הערעור.

37. בראש ובראשונה יש לשקול בענייננו את חשדו של המנהל בדבר פעילות בלתי חוקית והפצת חשבוניות פיקטיביות. החלטת המנהל הייתה מעוגנת בעובדות שעמדו לפניו, על יסוד בדיקה של נתוני העסק. המנהל פירט את האינדיקציות המחשידות לביצוע פעילות בלתי חוקית: זינוק במחזור העסקאות; דיווח על ערך מוסף נמוך מאוד לעומת השיעור הענפי; קיזוז תשומות על פי חשבוניות של חברות שסוכלו או נסגרו בשל הפצת חשבוניות פיקטיביות; פער בין הדיווח המפורט שהגישה המערערת על ספקים בסכום של 1.5 מיליון ₪ לעומת ניכוי מס תשומות בסך של כ- 3.7 מיליון ₪; הימנעות גורפת מצד הספקים להתייבב לפני המנהל כדי להראות קיומה של פעילות אמת; העדר אסמכתאות לביצוע בדיקות להבטחת תקינות החשבוניות).

38. המערערת לא הפריכה את החשדות בדבר שימוש בחשבוניות פיקטיביות, לא בפני המנהל ולא בדיון שהתקיים לפני. מעבר לכך שלא הוגש תצהיר בתגובה לבקשת המנהל, גם בתצהיר שהוגש בצירוף לכתב הערעור לא פורטו עובדות שיש בהן כדי להפריך את החשדות. טענותיו של מר אלבז אשר נטענו במסגרת עדותו בדיון, היו טענות כלליות, ולא נתמכו בראייה אובייקטיבית כלשהי. המסמכים שהוצגו אינם מפריכים את החשד לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, בהינתן העובדה שהחברה שהוציאה את החשבונית שהוגשה סוכלה ותיקה נסגר, מבלי שהתייבבה בפני המנהל לשימוע. לא הוצגו אסמכתאות אובייקטיביות המעידות על עריכת בדיקות בדבר זהות הספקים, אשר נועדו להבטיח את תקינות החשבוניות, נציגי הספקים אף לא התייבבו לדיון לשם מתן עדות.

39. מבחינה לכאורית קיים אפוא חשש ממשי לפעילות בלתי חוקית ולשימוש בחשבוניות בלתי חוקיות, בהיקפים של מיליוני שקלים, כפי שהתרשם המנהל. באיזון בין השיקולים השונים משקלו של החשש הלכאורי הממשי בדבר פעילות בלתי חוקית ושימוש בחשבוניות פיקטיביות על ידי המערערת, הוא משקל נכבד, הן לעניין מאזן הנוחות, והן לעניין סיכויי הערעור.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

40. אשר למאזן הנוחות, נוכח טיב החששות לקיזוז חשבוניות פיקטיביות, ונוכח היקף הסכומים שבהם מדובר, הנזק הצפוי לקופת הציבור, אם אכן יימצא שמדובר בפעילות של שימוש בחשבוניות פיקטיביות, הוא נזק ממשי ובלתי הפיך, אשר אותו ביקש המחוקק למנוע באמצעות המתווה של חשבוניות ישראל, אשר נועד להביא להפסקת הפצת החשבוניות הפיקטיביות סמוך למועד הפצתן ולא בדיעבד. ככל שבקשת המנהל לא תתקבל יתכן שהמנהל יעמוד בפני שוקת שבורה, ולא יהיה באפשרותו לגבות את חוב המס שמקורו בפעילות בחשבוניות פיקטיביות, שהוצאו שלא כדין. לעומת זאת, ככל שהערעור יתקבל, סביר שהמנהל יחויב בפיצוי של המערערת בגין הנזקים הכלכליים שלהם היא צפויה לטענתה, ככל שיוכחו. מבחינת מאזן הנוחות ספק האם מדובר בענייננו בפעילות עסקית של ממש מצדה של המערערת, שכן מוציאי החשבוניות סוכלו בשל חשש להפצת חשבוניות פיקטיביות, מבלי שחלקו על כך, ואיש מהם לא התייצב בפני המנהל או לפני כדי להפריך את החשדות ולאמת את טענותיה של המערערת על כך שמדובר בפעילות עסקית של אמת. בנסיבות אלו נוטה מאזן הנוחות במובהק לטובת המנהל.
41. יתרה מכך. ניתן להתרשם כי המנהל שקל את חופש העיסוק ובחן בזהירות הנדרשת את סגירת תיק העוסק. למערערת נערך שימוע, אף ניתנו לה מספר הזדמנויות להציג לפני המנהל ספקים אשר יעידו על אמתות ההתקשרות עם המערערת. במהלך הדיון הבהיר נציג המנהל כי ככל שיתייצב לפניו, ולו ספק אחד בלבד, על מנת לאשר את אמתות פעילותו מול המערערת, יבחן את האפשרות לפתוח למערערת תיק עוסק.
42. נוכח משקלו של מאזן הנוחות ב'מקבילית הכוחות', אין הכרח שסיכויי הערעור יהיו קלושים. יחד עם זאת נוכח החשדות שפורטו, העובדה שרובם של מוציאי החשבוניות ככולם נסגרו באופן יזום על ידי המנהל, ובהעדר אסמכתאות אובייקטיביות, סיכויי הערעור כפי שהם נראים היום, אינם גבוהים דיים לשם הטיית מקבילית הכוחות לעבר דחיית הבקשה.
43. המערערת הציעה כאמור מנגנון אמורפי שיאפשר את המשך פעילותה, בפיקוח של ר"ח, והפנתה להסדר שהושג בתיק 15947-11-22. ככל שניתן להתרשם מהפרוטוקול שהוגש, נדון באותו מקרה עניינה של חברה שהייתה לה פעילות אמת של ממש, והמחלוקת נסובה על אופן גביית חוב המס, הסרת העיקולים, ושיעור ניכוי המס במקור, תוך מתן בטחונות בסכומים של מיליוני שקלים. לא הוזכר בפרוטוקול שימוש בחשבוניות פיקטיביות, והפיקוח של ר"ח הוצע בעניין הפקדת הבטוחות וביצוע תשלומים לעובדים, ולא בעניין הבטחת הוצאת חשבוניות כדין או מניעת



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 25-03-62462 מרום משגב יזום ובניה בע"מ נ' המיסים

תיק חיצוני:

1 קיזוז תשומות על פי חשבוניות פיקטיביות, סוגיה שכלל לא ברורה לגביה
2 האפקטיביות של פיקוח מצד רואה החשבון. כפי שציין מר אביטבול, בעבר הסתייעה
3 המערערת ברו"ח, ולא היה בכך כדי למנוע קיזוז תשומות באמצעות חשבוניות
4 הנחזות להיות חשבוניות פיקטיביות. לאחרונה הוקם כאמור מערך "חשבוניות
5 ישראל" שנועד למנוע קיזוז חשבוניות פיקטיביות, ואינני רואה מקום להעמיד לו
6 אלטרנטיבה בלתי ברורה, אשר תאיין את פעילותו ותכליתו.

סיכום

8 44. אשר על כן אני מקבלת את בקשתו של המנהל, ומורה כי החלטתו בדבר ביטול
9 רישומה של המערערת כעוסק תעמוד על כנה, עד מתן החלטה אחרת. כפועל יוצא
10 אינני רואה מקום להשיב למערערת את מעמד העוסק לאלתר, כפי שביקשה.
11 45. הואיל והמערערת הגישה לאחר הדיון בקשה להיפגש עם המנהל על מנת להציג
12 לפני את הספקים שעמם היא עובדת, ניתנת לה ארכה בת 60 ימים לשם כך. בתוך
13 60 ימים תודיע המערערת מה בקשתה באשר להמשך ההליכים. כתב תשובה יוגש
14 בתוך 60 ימים.
15 46. המערערת תשלם למנהל את הוצאותיו, בסכום כולל של 25,000 ₪, בתוך 30 ימים.
16 ככל שהסכום לא ישולם במועד הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום
17 התשלום.
18
19 ניתן לפרסם את ההחלטה.

20
21 ניתנה היום, ט' ניסן תשפ"ה, 07 אפריל 2025, בהעדר הצדדים.
22

23
24

יעל ייטב, שופטת