



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 80490-01-19 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יהושע רזניק

מערערת

נגד

מנהל מע"מ ת"א 3
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

6

פתח דבר

7

1. בתקופה הרלוונטית לשומת מס תשומות שהוצאה למערערת (ינואר 2013 עד

8

פברואר 2014), עסקה המערערת בייבוא ושיווק של מכשירי טלפון ניידים ומוצרי

9

תקשורת נלווים. הבעלים והמנהל של המערערת הוא מר אבנר כהן (להלן – **אבנר**).

10

2. המערערת רשמה בספריה וניכתה בדוחותיה למע"מ 23 חשבוניות שהוצאו על שם

11

הספק סי. איי. פי – זה טוב בע"מ (להלן – **סיאיפי**) בגין רכישת מכשירי טלפון

12

ניידים (להלן – **פלאפונים** או **הסחורה**). חשבוניות אלו הוצאו לתקופה שמתאריך

13

28.1.2013 ועד לתאריך 25.7.2013 והן משקפות עסקאות בהיקף של 11,225,475

14

ש"ח וסכום המס הכלול בהן עומד על סך של 1,651,462 ש"ח (סעיף 3 לתצהיר

15

המשיב).

16

הבעלים והמנהל של הספק סיאיפי הוא מר גבי גבריאלי (להלן – **גבריאלי**).

17

בנוסף, המערערת רשמה בספריה וניכתה בדוחותיה למע"מ 20 חשבוניות שהוצאו

18

על שם הספק מ.א.ד.ק אינטרפוד גרופ בע"מ (להלן – **מאדק**) בגין רכישת פלאפונים.

19

חשבוניות אלו הוצאה לתקופה שמתאריך 31.8.2013 ועד לתאריך 30.2.2014 והן

20

משקפות עסקאות בהיקף של 3,807,356 ש"ח וסכום המס הכלול בהן עומד על סך

21

של 580,783 ש"ח (סעיף 4 לתצהיר המשיב).

22

הבעלים והמנהל של מאדק הוא מר דימיטרי אלייב (להלן – **דימיטרי**).

23

(העתקים צילומים של החשבוניות על שם סיאיפי ומאדק צורפו לחקירות

24

המצורפות לתצהיר המשיב בנספחים 8 ו-10).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 3. בתקופה הרלוונטית לשומה, עבד מר רומן איזקסון בסיאייפי כסוכן למכירת
2 פלאפונים ולאחר מכן המשיך לעבוד כסוכן מכירות במאדק (להלן – רומן).
3 אין מחלוקת כי רומן מסר למערערת את החשבוניות מושא הערעור.
4 4. יצוין כבר כעת כי בתצהיר של אבנר צוין, כי במהלך חקירתו בפני חוקרי מע"מ הוצגו
5 בפניו 22 חשבוניות של סיאייפי ו- 19 חשבוניות של מאדק (סעיפים 14 ו- 19
6 לתצהירו) כאשר במסגרת השומה חויבה המערערת בגין 23 חשבוניות של סיאייפי
7 ו- 20 חשבוניות של מאדק.
8 במהלך הדיון אישר אבנר כי שתי החשבוניות הנוספות שהוספו לשומה, הוצאו אף
9 הן למערערת על ידי רומן (חשבונית מס' 31 על שם מאדק מתאריך 31.8.2013
10 וחשבונית מס' 9834 על שם סיאייפי מתאריך 22.5.2013, ראו נספח 6 לתצהיר
11 המשיב, ועדות אבנר בפרוטוקול דיון הוכחות עמ' 18 ש' 31 עד עמ' 19 ש' 1-2, עמ'
12 23 ש' 30-33, עמ' 25 ש' 29-32).

גדר המחלוקת

- 13
14 5. השאלה הראשונה שיש להכריע בה בערעור היא, האם החשבוניות שהוצאו על שם
15 סיאייפי ועל שם מאדק הוצאו כדין? הווה אומר, האם המערערת הצליחה להוכיח,
16 כי למרות המסמכים והעדויות שהצטברו בתיק, החשבוניות הוצאו כדין והן
17 משקפות עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה?
18 בהנחה שהתשובה על שאלות אלו היא בשלילה, השאלה הבאה היא, האם המערערת
19 הצליחה להוכיח כי נקטה בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותה על מנת
20 לבדוק את תקינות החשבוניות בטרם ניכתה את מס התשומות הכלול בהן בדוחותיה
21 למע"מ?
22 ככל שהמערערת לא תעמוד בנטל ההוכחה המוגבר המוטל עליה להוכיח כאמור, לא
23 יותר לה ניכוי מס התשומות על פי החשבוניות ודין הערעור שהוגש על ידה להידחות.

טענות הצדדים

- 24
25 6. לעמדת המשיב, החשבוניות הוצאו שלא כדין, אם משום שאין בבסיסן כל עסקה
26 ואם משום שהן אינן משקפות רכישת פלאפונים מהחברות שעל שמן הן הוצאו
27 (סיאייפי ומאדק).
28 המשיב מבסס עמדתו זו על עדויות וחקירות גבריאלי ודימיטרי בפני חוקרי מע"מ.
29 שניהם מסרו בהודעותיהם כי לא מכרו למערערת את הסחורה המפורטת
30 בחשבוניות ושמדובר בחשבוניות מזויפות. גם רומן אישר בחקירתו במע"מ כי גנב
31 את פנקסי החשבוניות ממעסיקו, סיאייפי ומאדק, ומכר אותן למערערת בתור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 כיסוי חשבונאי פיקטיבי, מבלי שסופקה סחורה כנגד החשבוניות ומבלי שנתקבלה
2 תמורה, למעט עמלה בשיעור של אחוז עד אחוז וחצי מסכום החשבונית.
3 המשיב ממשיך וטוען כי המערערת לא הציגה, לא בחקירות נציגיה במע"מ וגם לא
4 במהלך ההליך בבית המשפט, ראיות שמוכיחות כי רכשה בפועל פלאפונים מסיאייפי
5 ומאדק. המשיב טוען כי המערערת כלל לא הוכיחה כי רכשה סחורה כנגד
6 החשבוניות.
7 המערערת טוענת כי רכשה את הפלאפונים שבחשבוניות מסיאייפי וממאדק ושילמה
8 עבורם תמורה מלאה כמפורט בחשבוניות.
9 עוד טוענת המערערת כי רומן, גבריאלי ודימיטרי מסרו הודעות שקריות בפני חוקרי
10 מע"מ.
11 לחילופין, המערערת טוענת כי גם אם מקורם של הפלאפונים אינו מסיאייפי
12 וממאדק, אלא ממקור אחר לא ידוע, לא הייתה לה כל סיבה לחשוד בדבר אי
13 תקינותן של החשבוניות וזאת לאור הקשר העסקי רב השנים והרצוף שלה מול
14 גבריאלי ורומן בעסקאות לרכישת פלאפונים.
15 המערערת טוענת כי לא הייתה לה כל יכולת לדעת שרומן, מולו עבדה שנים רבות,
16 גנב את פנקסי החשבוניות של מעבידיו או השיג את הפלאפונים אותם מכר לה
17 ממקור אחר, שאינו החברות שעל שמן הוצאו החשבוניות.

מסגרת נורמטיבית

18
19 כללי 8.
20 סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
21 התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין".
22 חשבונית מס ש"הוצאה כדין" היא חשבונית שהוצאה על ידי עוסק מורשה, במסגרת
23 עסקו, שהיה רשאי להוציאה, והיא עומדת בדרישות תקנות 9 ו-9א להוראות מס
24 הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 באופן שכל הפרטים המצוינים בה
25 נכונים ומלאים לרבות טיב הנכס הנמכר, הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.
26 חשבונית זרה 9.
27 כאשר אין זהות בין העוסק המורשה, שעל שמו הוצאה החשבונית, לבין מי שסיפק
28 את הסחורה, מקובל לכנות את החשבונית בשם "חשבונית זרה" משום שהיא אינה
29 משקפת את הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 במקרה זה אין הצדקה להתיר לעוסק, שעל שמו הוצאה החשבונית, לנכות את מס
2 התשומות הכלול בה, משום שהוא לא ביצע את הפעילות הכלכלית המצדיקה את
3 הוצאת החשבונית על שמו.
4 הוזה אומר, בין אם בבסיס החשבונית אין עסקה כלל ובין אם בבסיס החשבונית
5 קיימת עסקה, השונה מזו שנעשתה בפועל, תיחשב החשבונית לחשבונית "שהוצאה
6 שלא כדין" ולא ניתן יהיה לנכות את מס התשומות על פיה.
7 כפי שקבע כב' השופט נ' הנדל ב- ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף- תל אביב 3 נ'
8 טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן – עניין טי.גי.די):
9 "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות
10 המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו
11 שנעשתה בפועל" (פס' 2).
12 **10. המבחן האובייקטיבי**
13 הפסיקה קבעה כי זכאותו של העוסק לנכות את המס על פי החשבונית נשללת כאשר
14 מדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין. הוזה אומר, הבחינה אם חשבונית הוצאה
15 שלא כדין, אם לאו, היא בחינה אובייקטיבית שאינה תלויה בפעולות העוסק המנכה.
16 ב- ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ פ"ד נט(5)
17 836, פס' 24 (2005) (להלן – עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע על ידי כב' הנשיא (דאז) א' ברק:
18 "התרת ניכוי מס תשומות על בסיס מבחן סובייקטיבי יכולה לגרום לניכוי מס
19 תשומות אף שלא שולם מס זה, בתור מס עיסקאות, לרשויות המס. ניכוי זה עומד
20 בניגוד לעקרון הטלת המס על הערך המוסף. הוא פותח פתח לרמאויות. נטרול
21 הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים, ולכן המבחן הראוי לכיון את
22 התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי. לא
23 כל שכן בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של 'חשבוניות פיקטיביות', ומן
24 הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה בצורה חזקה
25 למדי".
26 11. לפי ההלכה הפסוקה, כאשר מתברר כי מבחינה אובייקטיבית החשבונית הוצאה
27 שלא כדין, קמה חזקה לפיה העוסק שניכה את החשבונית ידע שהיא הוצאה שלא
28 כדין, ועד שלא יפריך את החזקה ויוכיח שלא ידע על כך, הוא לא יהיה רשאי לנכות
29 את מס התשומות הכלול בה.
30 ב-ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ פס' 42
31 (26.8.2014) (להלן – עניין זאב שרון) נקבע כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 "...למעשה, עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה
2 שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין,
3 והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה
4 חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה
5 שלא כדין" (אמנם באותו עניין דובר על חיוב בכפל מס תשומות אך הרציונל נותר
6 בעינו גם לגבי שומת תשומות, כבענייננו).
7 (ראו גם, כב' השופט א' גורמן ב-ע"מ (מחוזי מרכז) 52062-02-18 סמדר נ' רשות
8 המיסים פס' 22 (14.6.2020); כב' השופט א' דורות ב-ע"מ (מחוזי י-ם) 39316-11-18
9 מ. טורשאן בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים (9.6.2020)).

12. החריג הסובייקטיבי

11 לצד המבחן האובייקטיבי חל חריג סובייקטיבי מצומצם הנבחן במבחן מחמיר
12 והקובע כי, עוסק יהיה רשאי לנכות את המס הכלול בחשבונית אם יוכיח כי נקט
13 בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא את תקינות החשבוניות ושלמרות זאת לא יכול
14 היה לגלות כי מוציא החשבוניות לא היה זכאי להוציאן.

15 חריג זה הוכר בעניין מ.א.ל.ר.ז.:

16 "במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם
17 החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל
18 שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי
19 החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה,
20 שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית
21 באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (פס' 25).

22 החריג הסובייקטיבי יחול אפוא רק במקרים מצומצמים בהם יעלה בידי העוסק
23 להוכיח כי, לא רק שפעל בתום לב ולא התרשל, אלא שגם נקט פוזיטיבית בכל
24 האמצעים ועשה את כל הנדרש ממנו כדי לברר כי החשבוניות הוצאו לו כדין.

25 בעניין טי.גי.די נקבע, לעניין התנאים להחלת החריג הסובייקטיבי, כך:

26 "התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק
27 היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים
28 לוודא שהחשבונית הוצאה כדין" (פס' 3).

29 וכן נקבע באותו עניין כי:

30 "הנטל להתרת ניכוי כאשר החשבונית הוצאה שלא כדין, הינו כבד ביותר" (פס' 3).

13. נטל ההוכחה

31 נטל זה כולל בחובו הן את נטל הבאת הראיות והן את נטל השכנוע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 נטל זה מוטל על כתפי המערערת מתחילת ההליך ועד סופו, למרות שספרי המערערת
2 לא נפסלו. ומדוע? משום שהשאלה, אם החשבונית הוצאה שלא כדין, אם לאו, היא
3 שאלה עובדתית לבר-פנקסית שהתשובה לה לא תימצא בספרי העוסק (רע"א
4 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פס' 26 (1.7.2003)).
5 הרציונל שבהטלת נטל ההוכחה על כתפי העוסק מבוסס על ידיעתו את פרטי ומהות
6 עסקיו, ידיעה שאיננה נחלתו של מנהל מע"מ. לעוסק אמורה להיות ידיעה מלאה
7 אודות הפרטים הנוגעים לממכר או לשירות שקיבל ולזהות הצדדים עימם התקשר
8 בעסקאות ולכן מן הראוי שנטל ההוכחה יוטל על כתפיו (ע"מ (מחוזי ת"א) 49874-
9 08-15 אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת פשיעה
10 חמורה פסקה 23 (27.06.2018) (להלן – עניין אביוב); ע"מ (מחוזי ת"א) 22481-08-
11 18 ארגי נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן פס' 18 (12.12.2019) (להלן – עניין ארגי)).
12
13 הערה: ההפניה לציטוטים מפרוטוקול דיון ההוכחות תהא בהתאם לסידור
14 העמודים והשורות כמופיע במערכת נט- המשפט).

דיון והכרעה

15
16 14. בנסיבות בהן העמיד המשיב תשתית ראייתית לכאורית להוכחת המסד העובדתי
17 שביסוד שומת התשומות, שומה היה על המערערת להביא ראיות משכנעות על מנת
18 לסתור את ראיותיו של המשיב.
19 המשיב צרף לתצהיריו את הודעות גבריאל ודימיטרי שניתנו בפני חוקרי מע"מ,
20 לפיהן הם לא מכרו למערערת את הסחורה שבחשבוניות וכי מדובר בחשבוניות
21 מזויפות. בנסיבות אלו היה על המערערת לשנס את מתניה ולהביא ראיות על מנת
22 להפריך את ההודעות הנ"ל ולהוכיח כי, חרף האמור בהן, הסחורה אכן נרכשה על
23 ידה כמפורט בחשבוניות.
24 ברם, המערערת לא עשתה כן, היא לא הזמינה את גבריאל ודימיטרי לבית המשפט
25 על מנת לחקור אותם על הודעותיהם ולא הוכיחה כי הם אינם דוברי אמת וכי
26 סיאיפי ומאדק אכן מכרו לה את הפלאפונים המפורטים בחשבוניות.
27 המערערת ביקשה מהמשיב להסתפק בקיומו של רישום חשבונאי בספריה, המעיד
28 על קליטת הפלאפונים שבחשבוניות לעסקה, ובעובדה שמעולם לא נטען בפניה כי
29 התייעוד החשבונאי שלה אינו אמין וכי לא ניתן להסתמך עליו.
30 ברם, המערערת אינה יכולה לצאת מנקודת הנחה כי יש לקבל את תוכן כרטסת
31 הנהלת החשבונות שבספריה ללא עוררין, אף אם ספריה לא נפסלו. משהוצגה בפניה
32 התשתית הראייתית מטעם המשיב, היה עליה להוכיח באופן משכנע כי אכן שילמה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 בפועל את התמורה עבור הפלאפונים, כמפורט בחשבוניות, ולהוכיח כי הפלאפונים
2 נכנסו בפועל למלאי שלה ונמכרו ללקוחותיה או, לחילופין, נותרו ביתרת הסגירה
3 של המלאי.
4 לא רק זאת, וכפי שנראה בהמשך, המערערת לא הוכיחה את טענתה כי לא הייתה
5 לה כל אפשרות לגלות כי סיאייפי ומאדק אינן המוכרות, ולא הוכיחה כי נקטה בכל
6 האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות ואת אפשרות ניכוי המס
7 על פיהן.

א. המערערת לא הוכיחה שרכשה את הפלאפונים מסיאייפי וממאדק

8
9 15. גם תחת ההנחה שהמערערת רכשה בפועל את הסחורה המפורטת בחשבוניות, וכפי
10 שנראה בהמשך המערערת לא הוכיחה זאת, המערערת לא הצליחה להוכיח כי
11 הסחורה נרכשה מהחברות שהוציאו את החשבוניות, כלומר מסיאייפי וממאדק,
12 ודי בכך כדי לקבוע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין וכי לא ניתן לנכות את מס
13 התשומות על פיהן.

14 מסקנתי זו מבוססת על כל המפורט להלן.

א.1. הודעות גבריאלי, דימיטרי ורומן מבססות את גרסת המשיב לפיה

החשבוניות אינן מייצגות עסקה אמיתית

16. גבריאלי

17
18 לפי עדות גבריאלי, סיאייפי לא מכרה למערערת את הסחורה שבחשבוניות, לא
19 הוציאה את החשבוניות ומדובר בחשבוניות מזויפות:
20 "ש: כל החשבוניות שהוצגו לך מזויפות מבחינתך?
21 ת: כן, כל החשבוניות שהצגת לי חשבוניות מזויפות ואין לי שום קשר אליהם ואני
22 לא נתתי לאף אחד להוציא חשבוניות אחרי שהפסקתי פעילות בחברה...
23 ש: האם קיבלת תשלומים או עמלות בגין החשבוניות הללו?
24 ת: לא. אני אומר לך שזו פעם ראשונה שאני רואה אותם" (נספח 8 לתצהיר המשיב
25 עמ' 3 ש' 58-52).

17. דימיטרי

26
27 לפי עדות דימיטרי, מאדק לא מכרה למערערת את הסחורה שבחשבוניות, לא
28 הוציאה לה את החשבוניות ומדובר בחשבוניות מזויפות:
29 "אני אמרתי למע"מ כשנחקרתי בבת ים לבטל את החשבוניות האלה. אני לא
30 קיבלתי שום תמורה עבור החשבוניות ולא סופקה סחורה. מבחינתי מדובר
31 בחשבוניות פיקטיביות" (נספח 10 לתצהיר המשיב דף 2 ש' 13-1, ש' 22-17).

18. רומן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 לפי עדות רומן, הוא כלל לא מכר למערערת סחורה כנגד החשבוניות. מדובר
2 בחשבוניות פיקטיביות שנמכרו למערערת ככיסוי חשבונאי בתמורה לקבלת עמלה:
3 "אבנר ואורי כהן מא. עדן פון הציעו לי למכור להם חשבוניות. אני הסכמתי
4 והתחלתי לתת להם חשבוניות של סיאיפי. אני עבדתי בסיאיפי עד שהחברה
5 פשטה את הרגל ואז גבי גבריאלי נכנס שותף במ.א.ד.ק ולקח אותי ביחד איתו.
6 אחרי חודש גבי עזב את מ.א.ד.ק ואני נשארתי במ.א.ד.ק וגם משם אני לקחתי
7 פנקסים והבאתי משם חשבוניות לא. עדן פון...
8 לא נמכרה סחורה בגין החשבוניות אני קיבלתי רק עמלה של אחוז אחוז וחצי
9 מסכום החשבונית..." (נספח 13 לתצהיר המשיב, ש' 11-21).
10 19. הנה כי כן, הודעות גבריאלי, דימיטרי ורומן בפני חוקרי מע"מ מבססות את עמדת
11 המשיב כי סיאיפי ומאדק לא מכרו את הפלאפונים שבחשבוניות למערערת.
12 **2.א. המערערת לא זימנה את גבריאלי ודימיטרי לעדות בבית המשפט**
13 20. המערערת טוענת כי הגרסה של גבריאלי, דימיטרי ורומן היא גרסה שקרית וכי
14 רכשה בפועל את הסחורה המפורטת בחשבוניות מסיאיפי וממאדק ושילמה עבורה
15 תמורה מלאה.
16 21. לאור גרסת המערערת כי, על אף הודעותיהם של גבריאלי, דימיטרי ורומן, הסחורה
17 המפורטת בחשבוניות נרכשה על ידה מסיאיפי וממאדק, היה מצופה ממנה להזמין
18 את גבריאלי ודימיטרי לדיון ההוכחות (או לקבל את סיוע בית המשפט בזימונם
19 לעדות) על מנת לחקור אותם בחקירה שכנגד על גרסתם, שלטענתה היא גרסה
20 שקרית.
21 תמוה מאוד שהמערערת בחרה שלא לזמן את גבריאלי ואת דימיטרי לחקירה ולא
22 סיפקה הסבר מניח את הדעת מדוע נמנעה מלעמת אותם מול גרסתה.
23 22. מסיכומי המערערת עולה, כי היא לא ראתה לזמן את גבריאלי ואת דימיטרי משום
24 שחקירותיהם היו תחת אזהרה ולכן ממילא אין מקום לתת אמון בגרסתם (סעיף 17
25 לסיכומי המערערת).
26 עוד עולה מסיכומי המערערת, כי לא ראתה לזמן את גבריאלי לחקירה בבית
27 המשפט, משום שניתן להסתפק בהצגת מכלול הדברים העולים מחקירתו במסגרת
28 הסיכומים (סעיף 20 לסיכומי המערערת).
29 אין לקבל טענות אלו של המערערת.
30 שעה שהמערערת טוענת בתוקף כי החשבוניות מייצגות עסקה אמיתית וכי גרסת
31 גבריאלי ודימיטרי היא גרסה שקרית, וכאשר אין בידיה ראיות משכנעות לסתור את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 דבריהם, היה עליה לזמנם לבית משפט על מנת לעמת אותם מול גרסתה באמצעות
2 חקירתם בחקירה שכנגד.
- 3 כלל נקוט מימים ימימה בפסיקתנו קובע כי, אי הבאת עד לעדות מעורר, מטבע
4 הדברים, את החשד, כי בעל הדין שנמנע מהבאתו של אותו עד חושש מחשיפתו
5 לחקירה שכנגד ומהמצאים שיתגלו באותה חקירה (עניין **זאב שרון** פס' 34(ב); ע"א
6 548/78 **שרון נ' לוי** פ"ד לה(1) 736, 760 (1980)).
- 7 מחדלה של המערערת לזמן את גבריאלי ואת דימיטרי לעדות ייזקף אפוא לחובתה.
8 23. לטענת המערערת, מאחר שהודעותיהם של גבריאלי ודימיטרי צורפו לתצהירו של
9 המשיב, כראיות מטעמו, שומה היה על המשיב לזמנם לעדות ומשלא עשה זאת, פועל
10 הדבר לחובתו.
- 11 טענה זו אין לקבל שכן היא אינה מתיישבת עם פסיקתו הברורה של בית המשפט
12 העליון בנושא.
- 13 בעניין רע"א 630/18 **מנהל מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ** (25.2.2018))
14 נקבע כי נישום המעוניין לערער את אמינות ההודעות שמסרו עדים למשיב, ושצורפו
15 לתצהיר המשיב לפי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין
16 בערעור), התש"ו-1976, עליו הנטל לזמן את מוסרי ההודעות לעדות, ובמצבים
17 מתאימים, לבקש מבית המשפט לחקור אותם בחקירה נגדית. אם לא עשה כן, אין
18 הוא יכול לבוא בטרוניה על כך שבית המשפט נסמך על ההודעות שנמסרו.
- 19 24. הנה כי כן, אף אם אקבל את טענת המערערת בסיכומיה כי לא ניתן לזקוף לחובתה
20 את אי העדתו של רומן, שעזב את הארץ במפתיע, הרי שאי זימונם של גבריאלי
21 ודימיטרי, בלא הסבר משכנע מטעמה, אומר דרשני וייזקף לחובתה.
- 22 **3.א. המערערת התנהלה במזומן**
- 23 25. אבנר אישר בחקירתו כי המערערת שילמה לרומן עבור הסחורה שבחשבוניות
24 בשטרי כסף, שמקורם בלקוחות העסק וממשיכות מחשבון הבנק:
25 **"כל הכספים שהגיעו מלקוחות במזומן נכנסו לתוך הכספות"** (עמ' 29 ש' 24);
26 **"בשביל זה הייתי מושך כסף מהבנקים והייתי אוגר את הכל אצלי"** (עמ' 27 ש' 26-
27 27).
- 28 26. המערערת הציגה כרטסות מהנהלת החשבונות שלה שמהן ניסתה להוכיח כי, בעת
29 קבלת החשבונות מרומן, היו לה מספיק מזומנים לתשלום עבור הסחורה
30 שבחשבוניות (מע/1-מע/2).
- 31 27. אף אם הייתה מתקבלת טענת המערערת, כי היו לה מספיק מזומנים בתוך הכספות
32 שבנתה במיוחד בעסקה, לצורך תשלום לרומן, אין בה להוכיח כי כספים אלו הגיעו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 בפועל לידיו של רומן ואין בה להוכיח כי כספים אלו הגיעו בסוף הדרך למוציאות
2 החשבוניות, סיאיפי ומאדק.
- 3 28. העובדה שהמערערת התנהלה במזומן, וכפועל יוצא אינה יכולה להוכיח ששילמה
4 תמורה למאדק וסיאיפי עבור הסחורה שבחשבוניות, מביאה לתוצאה כי היא אינה
5 יכולה להוכיח את רכישת הסחורה מהן. בהעדר הוכחה כאמור, לא ניתן לאשר כי
6 החשבוניות משקפות עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לה.
- 7 29. גם אם אקבל את גרסת המערערת, כי המזומן הוצא "רישומית" מקופתה כנגד
8 החשבוניות, אין בכך להוכיח כי המזומן אכן שולם בפועל על ידה. יתירה מכך, אין
9 בכך להוכיח כי המזומן שולם לסיאיפי ומאדק, מוציאות החשבוניות. המערערת
10 לא סיפקה הוכחות משכנעות לכך שהמזומן הגיע בפועל לידי מוציאות החשבוניות
11 ודי בכך כדי לקבוע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.
- 12 30. לא רק זאת, אלא שגרסתה של המערערת, לגבי אופן תשלום המזומן לרומן, מעוררת
13 יותר מתמיהה, הן לעניין אופן מסירת המזומן (בשקיות, עמ' 32 ש' 31 וללא אמצעי
14 ביטחון, עמ' 35 ש' 11), הן לעניין מועד תשלום המזומן (כחודש לאחר הוצאת תעודת
15 המשלוח, נספחים י"ב-י"ד לתצהיר המערערת) והן לעניין העדר קבלות על תשלום
16 המזומן.
- 17 אין זה סביר שאבנר ישלם לרומן במזומן סכומים של מאות אלפי שקלים, ואף
18 מיליוני שקלים, במעמד קבלת הסחורה, מבלי לקבל אסמכתא בכתב על התשלום.
19 אבנר לא ידע לספק הסבר בעניין זה (עמ' 46 ש' 10-5).
- 20 זאת ועוד, עדותו של אבנר, כי שילם לרומן את המזומן במעמד מסירת הפלאפונים,
21 אינה מתיישבת עם הרישומים בספרי המערערת, לפיהם התשלום במזומן שולם
22 לכאורה כמה חודשים לאחר קבלת תעודת המשלוח, דהיינו, לאחר קבלת הסחורה
23 (נספחים י"ב-י"ד לתצהיר המערערת, נספח 19 לתצהיר המשיב).
- 24 העובדה שספרי המערערת אינם תומכים בעדותו של אבנר, על תשלום המזומן כנגד
25 קבלת הסחורה, פוגעת באמינות גרסתה של המערערת, שממילא לא הוכחה על ידה.
- 26 31. ככלל, העובדה שהמערערת בחרה להתנהל במזומן מול סיאיפי ומאדק, ורק
27 במזומן, בפרט בהיקפים המשמעותיים של סכומי החשבוניות, מונעת את האפשרות
28 לעקוב אחר נתיב הכסף ולדעת מה עלה בגורל הכספים והאם הגיעו בפועל לידי
29 סיאיפי ומאדק. התנהלותה זו של המערערת עומדת לה אפוא לרועץ ואין לה להלין
30 אלא על עצמה.
- 31 במקום אחר כתבתי את הדברים הבאים, היפים גם לענייננו :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 "תשלום התמורה במזומן, בפרט בסכומים העומדים בניגוד להוראת סעיף 47א(ב)
- 2 לחוק מע"מ, מלמד על כוונה להסתיר מעיני רשויות מע"מ את נתיב הכסף במטרה
- 3 למנוע אפשרות להתחקות אחר אופן ביצוע העסקאות" (עניין ארגי, פס' 53).
- 4 32. העדר יכולתה של המערערת להוכיח, כי שילמה את המזומן בתמורה לרכישת
- 5 הפלאפונים שבחשבוניות, ובפרט לסיאיפי ולמאדק, מובילה לכך, שלא רק שהיא
- 6 לא הוכיחה את רכישת הסחורה על פי החשבוניות, אלא שהיא לא הוכיחה כי נקטה
- 7 בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותה כדי לוודא את תקינות החשבוניות, או
- 8 שעצמה את עיניה בפני חשדות שהתעוררו, ועל כך בהמשך.
- 9 **4.א. המערערת לא תיעדה את הפלאפונים לפי מספריהם הסידוריים**
- 10 33. המערערת לא ערכה תיעוד של כניסת פלאפונים למלאי שבעסקה לפי המספר
- 11 הסידורי שלהם ולא רשמה את מספר הזהות של המכשיר בכרטסת הספק המתאים.
- 12 לאור זאת, לא ניתן לוודא את זהות החברה שסיפקה לה את המכשירים ולא ניתן
- 13 לנהל מעקב מהיכן הגיעו הפלאפונים שנרשמו בספריה, האם ממחסני סיאיפי
- 14 ומאדק, או מגורם אחר, אם בכלל.
- 15 לו הייתה המערערת מנהלת רישום מסודר של הפלאפונים על פי מספריהם
- 16 הסידוריים, היה ניתן להתחקות אחר ספקי הפלאפונים ולברר אם נתקבלו
- 17 מסיאיפי וממאדק כטענתה. משלא עשתה זאת, אין ביכולתה להוכיח כי המכשירים
- 18 הגיעו ממוציאי החשבוניות ולכן אין לה אלא להלין על עצמה.
- 19 34. כאשר נשאל אבנר, כיצד ידעה המערערת לקשר בין פלאפונים מקולקלים או פגומים
- 20 לחברה שסיפקה אותם, השיב כי על כל מכשיר הודבקה מדבקה מטעם המערערת,
- 21 הקרויה "מדבקה שבירה" שאינה ניתנת לניתוק מהמכשיר, ובאמצעות מדבקה זו
- 22 ניתן היה לדעת מאיזה ספק נרכש המכשיר.
- 23 כך העיד אבנר: "אני הייתי מייבא מדבקות שבירות של פלאפונים בצבעים,
- 24 בגדלים, בצורות שונים, ואני הייתי מדביק על גבר המכשירים, על הברגים שלהם"
- 25 (עמ' 48 ש' 19-18).
- 26 ובהמשך אישר כי השימוש במדבקות שבירות לא היה תקין:
- 27 "אני חושב, ממתי שהוזמנתי לחקירה בפעם הראשונה ונאמר לי שצריך לנהל
- 28 מספרים סידוריים, בחברה התחלנו לעשות מספרים סידוריים לפי דעתי. וגם את
- 29 כל נושא המזומן אנחנו הפסקנו לעשות מהיום שידענו" (עמ' 50 ש' 3-1).
- 30 35. התנהלות זו של המערערת, בדומה להתנהלותה בעניין התשלום במזומן, מלמדת כי
- 31 היא ביקשה לטשטש את עקבות עסקת רכישת הפלאפונים ולמנוע מעקב יעיל
- 32 ומסודר על אודותיה. התנהלות זו רובצת כעת לפתחה ועומדת לה לרוץ שעה שהיא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 נדרשת להוכיח את טענתה כי אכן רכשה את הפלאפונים מסיאייפי וממאדק, אם
2 בכלל.

3 **א.5. סיכום ביניים**

4 המערערת לא הצליחה להוכיח כי רכשה את הפלאפונים שבחשבוניות מסיאייפי
5 וממאדק (אם בכלל).

6 דרך התנהלותה העסקית של המערערת, בתשלום במזומן, מבלי לרשום את
7 הפלאפונים לפי המספרים הסידוריים שלהם ובאופן שאינו מאפשר מעקב אחר נתיב
8 העסקה והכסף, עומדת לה כעת לרועץ שעה שהיא נדרשת להוכיח כי רכשה את
9 הסחורה ממוציאי החשבוניות.

10 כאמור, המערערת דאגה שלא להשאיר עקבות לביצוע העסקאות מושא החשבוניות,
11 מלבד רישומן בספריה. עניין זה מוביל אותנו לפרק הבא.

12 **ב. המערערת לא הוכיחה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את**

13 **תקינות החשבוניות**

14 36. לאור מסקנתי לעיל, לפיה המערערת לא הוכיחה כי רכשה את הפלאפונים
15 שבחשבוניות מסיאייפי וממאדק, ולכן יש לקבוע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין,
16 נותר לבחון את השאלה, האם המערערת נכנסת בגדר החרג הסובייקטיבי שהותווה
17 בפסיקה, הווה אומר, האם המערערת הצליחה להוכיח כי לא הייתה לה יכולת
18 לגלות כי מקורם של הפלאפונים שבחשבוניות אינו מסיאייפי וממאדק, גם לאחר
19 שנקטה בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותה.

20 37. בהלכת זאב שרון נקבע כי "עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של
21 חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית
22 הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות
23 למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס
24 תשומות – הוצאה שלא כדין" (פס' 42).

25 38. המשיב סבור כי המערערת לא הוכיחה שלא הייתה יכולה לגלות כי מקור הסחורה
26 שבחשבוניות אינו מסיאייפי וממאדק. המשיב אף סבור כי המערערת לא הוכיחה
27 שרכשה סחורה.

28 39. לאחר ששקלתי את חומר הראיות שהונח בפניי, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת
29 לא הוכיחה כי לא יכלה לגלות, באמצעים סבירים, כי מקורם של מכשירי
30 הפלאפונים אינו בסיאייפי ובמאדק. למעשה, מחומר הראיות עולה כי המערערת
31 עצמה את עיניה במופגן אל מול חשדות שהתעוררו לאורך ביצוע עסקאות רכישת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 הפלאפונים. כך, במקרה הטוב. במקרה הפחות טוב מבחינתה, המערערת הייתה
2 מודעת היטב לאי תקינות החשבוניות.
- 3 **ב.1. התנהלות המערערת במזומן**
- 4 40. תשלום התמורה במזומן, בפרט בסכומים העומדים בניגוד להוראת סעיף 47א(ב)
5 לחוק מע"מ, מלמד על כוונה להסתיר מעיני רשויות מע"מ את נתיב הכסף במטרה
6 למנוע אפשרות להתחקות אחר אופן ביצוע העסקאות. התנהלות זו מאפיינת
7 עסקאות פיקטיביות. לכל הפחות, יש בה ללמד כי המערערת לא נקטה את
8 האמצעים הסבירים הנדרשים ממנה על מנת לוודא את זהות הצד האמיתי לעסקה.
9 41. העובדה שהמערערת שילמה לכאורה לרומן במזומן, שעה שלספקים אחרים היא
10 שילמה גם בשיקים, תומכת בעמדת המשיב כי המערערת ידעה, או לכל הפחות
11 עצמה את עיניה מראות, כי הסחורה שבחשבוניות אינה שייכת לסיאייפי ולמאדק.
12 אבנר העיד כי שילם בשיקים לספק פלאפונים אחר ("ג.ל.א") (עמ' 27 ש' 11-16).
13 גם אורי כהן, אחיו של אבנר, שלפי עדותו היה אחראי עד שנת 2010 גם על התשלום
14 לספקים, העיד כי שילם לספקי הפלאפונים בשיקים, לרבות לגבריאלי (עמ' 56 ש'
15 26-32).
- 16 42. המערערת ניסתה להסביר כי תשלום במזומן הוא "כוח קניה" וניתן להשיג
17 באמצעותו מחירים זולים.
18 כדברי אבנר: **"מי שיש לו מזומנים שולט בשוק"** (עמ' 35 ש' 26).
19 אולם, מעבר לכך שטענה זו לא הוכחה בראיות, המערערת לא הצליחה להוכיח מדוע
20 לא שילמה לרומן בשיק לפירעון מידי, ששקול לתשלום במזומן מבחינת "כוח הקניה
21 של הכסף".
- 22 אבנר לא סיפק לכך הסבר משכנע: **"הכוח היה כסף, לא היה צ'קים. כסף, יש לך
23 כסף יש לך כוח. אני הייתי אוגר את הכוח"** (עמ' 35 ש' 27-28).
- 24 43. התנהלותה המחשידה של המערערת בעניין התשלום במזומן מתעצמת נוכח העובדה
25 שאבנר העיד כי גבריאלי כלל לא דרש ממנו תשלום במזומן עבור הסחורה שלכאורה
26 סיפק לו (עמ' 51 ש' 15-16).
- 27 44. לטענת המערערת היא מסרה את המזומן לרומן בתוך שקיות (עמ' 32 ש' 31) ללא
28 אמצעי מיגון ואבטחה מתאימים (עמ' 35 ש' 11-8) כאשר רומן נושא עמו את הכסף
29 בהליכה רגלית ממשרדי המערערת למשרדי סיאייפי (עמ' 32 ש' 1-2):
30 **"ש: איך רומן היה יוצא עם 1,150,000 בלי אבטחה, בלי שום דבר? איך הוא היה
31 יוצא עם הכסף?
32 ת: זה היה טבעי"** (עמ' 34 ש' 30-31).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 בהקשר זה כתבתי במקום אחר את הדברים הבאים :
- 2 "טענות שונות ומשונות, העומדות בניגוד לכללי ההיגיון, על כספים במזומן
- 3 בסכומים גדולים שהחליפו ידיים 'על הדרך', במקומות ציבוריים חשופים לעיני
- 4 כל וללא כל אבטחה, לא ניתן לקבל, ויש בהם ללמד על התנהלות חשודה המאפיינת
- 5 עסקה פיקטיבית" (עניין ארגי, פס' 53).
- 6 45. אבנר לא זכר לומר אם בדק מול גבריאלי מסיאייפי שהתשלום במזומן הגיע אליו
- 7 בפועל, התנהלות תמוהה וחסרת כל היגיון כאשר עסקינן בסכומים של מיליוני
- 8 שקלים (עמ' 34 ש' 21-12).
- 9 46. תמוה עוד יותר שהמערערת לא הציגה אסמכתאות לקבלות שהייתה אמורה לקבל
- 10 מרומן על תשלום המזומנים. אין זה סביר שאבנר ישלם לרומן מאות אלפי שקלים
- 11 במזומן מבלי לקבל אסמכתא בכתב במועד התשלום.
- 12 47. מחומר הראיות עולה, כי בחלק מהמקרים היה קיים רישום בספרי המערערת על
- 13 "הפקדת מזומן" של הסכום המופיע בחשבונית, במקביל לרישום הסחורה המופיעה
- 14 בחשבונית בתיעוד שכותרתו "חשבונית ספק מרכזת", וזאת כמה חודשים לאחר
- 15 הוצאת החשבונית (נספחים י"ב-י"ד לתצהיר המערערת, מע/2).
- 16 בכך יש ללמד כי ספרי המערערת אינם תומכים בעדותו של אבנר בבית המשפט לפיה
- 17 היה משלם בו זמנית עם קבלת הסחורה מרומן :
- 18 "ש: אוקי, אז CIP, כשרומן מ-CIP, הוא בא עם הסחורה ותעודות משלוח
- 19 שמפרטות את הסחורה – 15 איפון 5, 20 סמסונג 4, כן? אתה לוקח את הסחורה
- 20 אליך ואז מה קורה?...מה קורה next? זהו, הוא נתן לך סחורה, הביא לך תעודות
- 21 משלוח. ואז מה קורה?...מה קורה עם רומן?..."
- 22 ת: הולך.
- 23 ש: בלי כלום?
- 24 ת: לא הוא מקבל כסף.
- 25 ש: מקבל את המזומן?
- 26 ת: בטח" (עמ' 45 ש' 31-17).
- 27 48. העובדה שהמערערת לא ערכה הסכמים עם ספקיה, ובכללם עם סיאייפי ומאדק,
- 28 מלמדת כי היא ביקשה לטשטש את עקבות העסקאות עמם. לכל הפחות, יש בכך
- 29 ללמד, כי היא לא נקטה אמצעים סבירים על מנת לוודא כי היא מתקשרת עם
- 30 הבעלים האמיתיים של הסחורה, מוציא החשבונית.
- 31 כך העיד אבנר :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 "מעולם, אגב, נשאלתי את השאלה הזו לא פעם ולא פעמיים. מעולם לא עשיתי
2 חוזים עם אף חברה. אין לי שום הסכמים כתובים עם שום ארגון ושום חברה" (עמ'
3 47 ש' 26-27, ראו גם עמ' 50 ש' 26-30).

4 **ב.2. תמיהות שעולות מהתנהלות המערערת מול גבריאל ודימיטרי**

5 49. קשה לקבל את תשובותיו של אבנר בבית המשפט לפיהן מעולם לא שוחח עם
6 גבריאל לגבי החשבונות שרומן סיפק לו ועל כך שהמזומן אכן הגיע ליעדו. אין זה
7 סביר שהמערערת תבצע עסקאות בהיקפים של מיליוני שקלים עם עובד של סיאיפי
8 (רומן) מבלי לעדכן את בעלי החברה (גבריאל). כך מקל וחומר כאשר אבנר מעיד כי
9 הוא וגבריאל אינם רק חברים לעסקים אלא גם חברים לבילויים: "גם נפגשים וגם
10 יוצאים לבלות" (עמ' 34 ש' 6).

11 50. העובדה שאבנר קיבל מרומן חשבונות של מאדק אך מעולם לא מצא לנכון לדבר
12 עם דימיטרי ולוודא מולו שרומן מייצג את מאדק במכירת הפלאפונים שבחשבונות,
13 העובדה שאבנר לא דיבר עם גבריאל על המעבר שלו למאדק וכן העובדה
14 שהמערערת לא מצאה לנכון לבדוק על שום מה "התחלפו" החברות מוציאות
15 החשבונות, עובדות אלו מלמדות על המערערת כי, במקרה הטוב, היא לא גילתה
16 עניין בשאלת תקינות החשבונות ובחירה לעצום את עיניה במופגן מול סימני
17 האזהרה, ובמקרה הרע, כי הייתה מודעת לאי תקינותן:
18 "עם מדק מעולם לא דיברתי" (עמ' 43 ש' 17).

19 "ת: נאמר שגבי הצטרף למדק. שגבי מנהל במדק. זה מה שנאמר.

20 ש: מי אמר את זה לאדוני?

21 ת: רומן.

22 ש: אדוני בדק את זה עם גבי? הרי אדוני ישב עם גבי לשתות, בילויים...

23 ת: את זה באופן ספציפי בתקופה הזו אני לא בדקתי" (עמ' 43 ש' 27 עד עמ' 44 ש' 1).

24 51. ועוד בהקשר למחדלה של המערערת לבדוק את "חילופי" החברות מוציאות
25 החשבונות, יצוין כי בדיקת המשיב העלתה, כי בספרי המערערת נרשמה תעודת
26 קבלת סחורה ("חשבונית ספק מרכזת") בגין תעודת משלוח שהתקבלה מסיאיפי
27 כאשר חשבונית המס, בגין אותה סחורה, הוצאה על שם מאדק. משמעות הדברים
28 היא, שהמערערת רשמה בספריה סחורה שהתקבלה מסיאיפי כנגד חשבונית מס
29 שהוצאה על ידי מאדק. המשיב סובר כי הסיבה להוצאת החשבונית על שם מאדק,
30 בגין סחורה שהתקבלה לכאורה מסיאיפי, נעוצה בביטול האישור על פטור מניכוי
31 מס במקור לסיאיפי בחודש יולי 2013 (נספח 22 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 העובדה שהמערערת לא בדקה מול גבריאל את פשר החלפת החשבוניות מלמדת,
2 לכל הפחות, כי היא הייתה אדישה לזהות מוציאת החשבוניות ולא נקטה אמצעים
3 סבירים על מנת לוודא כי החשבוניות מייצגות את העסקה האמיתית, דהיינו, כי
4 הסחורה והצדדים המפורטים בה הם נכונים ואמיתיים.
- 5 52. יתירה מכך, גם לאחר שדימיטרי הגיע למשרדי המערערת ועדכן את אבנר כי רומן
6 הוציא חשבוניות מזויפות של מאדק, אבנר לא טרח לברר מול גבריאל אם
7 הפלאפונים שרומן מכר לו היו של סיאייפי.
- 8 כללי היגיון בסיסיים מחייבים כי אבנר ידבר עם גבריאל על עסקאות שרומן ביצע
9 לכאורה בשם סיאייפי, בהיקפים של מיליוני שקלים, בפרט לאחר שעודכן מדימיטרי
10 כי רומן השתמש בחשבוניות מזויפות של מאדק.
- 11 53. המערערת טוענת כי נוכח הקשר העסקי הרציף שלה עם רומן ועם סיאייפי, לא עלה
12 על דעתה לחשוד כי מקור הסחורה אינו בסיאייפי וכי רומן השיג את הסחורה
13 ממקור אחר.
- 14 לטענת המערערת, די היה לה בכך שעודכנה מרומן שגבריאל עבר לעבוד במאדק
15 כדי שלא יתעורר אצלה כל חשד גם לגבי החשבוניות של מאדק.
- 16 טענה זו אין לקבל.
- 17 המערערת לא יכלה לצאת מנקודת הנחה שהיא סומכת על רומן מבלי לבדוק מול
18 גבריאל ודימיטרי, בתקופה של למעלה משנה, כי רומן מספק את הסחורה של
19 סיאייפי ומאדק וכי תשלומי המזומנים, בהיקפים של מיליוני שקלים, מגיעים
20 לידיהם.
- 21 בסופו של דבר, המבחן המנחה הוא האם המערערת נקטה באמצעים סבירים על
22 מנת לוודא כי הסחורה שבחשבוניות שייכת לסיאייפי ולמאדק, שעל שמן הוצאו
23 החשבוניות.
- 24 מקום בו ניתן היה לגלות, בקלות יחסית, כי הסחורה שבחשבוניות אינה של סיאייפי
25 ומאדק, למשל בשיחה טלפונית פשוטה עם גבריאל (או שיחה במהלך בילויהם
26 המשותפים), והמערערת לא עשתה את הדבר הפשוט המצופה ממנה, לא ניתן לומר
27 עליה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא שסיאייפי ומאדק היו צד
28 לעסקאות רכישת הפלאפונים מושא החשבוניות.
- 29 **3.3. תמיהות שעולות מחקירתו של אבנר במע"מ ומעדותו בבית המשפט**
- 30 54. יש בתמיהות העולות, הן מחקירתו של אבנר בפני חוקרי מע"מ והן מחקירתו הנגדית
31 בבית המשפט, כדי להעמיד בסימן שאלה גדול את טענת המערערת כי "לא ידעה"
32 שרומן מכר לה לכאורה סחורה שאינה שייכת לסיאייפי ולמאדק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 55. בחקירתו של אבנר בפני חוקרי מע"מ הוא ניסה לטשטש את העובדה שרכישות
2 הפלאפונים נעשתה מספקים בישראל וציין בפני החוקרים כי "את רובה של
3 הסחורה אני מייבא מסין... רק 10 אחוזים אני רוכש מישראל" (נספח 14 לתצהיר
4 המשיב, גיליון 3 ש' 54-62).
- 5 בהמשך חקירתו בחר אבנר להזכיר את חברת ג.ל.א כמי שמספקת לו פלאפונים
6 ואילו את חברת סיאיפי הזכיר רק לאחר שנשאל על ספקים שלהם הוא משלם
7 במזומן ועל מאדק סיפר רק לאחר שנשאל עליה באופן ספציפי (שם, גיליון 3 ש' 68
8 עד גיליון 4 ש' 84, גיליון 4 ש' 93-100).
- 9 העובדה שאבנר בחר להסתיר בחקירתו את חברות סיאיפי ומאדק, שרכישות
10 הפלאפונים מהם היוו כ- 80% מכלל רכישות המערערת בשנת 2013, מלמדת על
11 התנהלות של מי שיש לו מה להסתיר או על מי שבוחר לעצום את עיניו במופגן בפני
12 החשדות (ראו ס' 18 לסיכומי המשיב לעניין היקף הרכישות מסיאיפי ומאדק).
- 13 56. תמוה שאבנר ניסה לטשטש את העובדה, כי עודכן על ידי דימיטרי על דבר גניבת
14 החשבוניות של מאדק בידי רומן, וציין בפני החוקרים כי רק בשלב החקירה שמע
15 לראשונה שהחשבוניות של מאדק מזויפות (נספח 14 לתצהיר המשיב, גיליון 4 ש'
16 93-100, גיליון 5 ש' 134-135).
- 17 57. תמוהה גם עדותו של אבנר בבית המשפט, כי גם לאחר שנודע לו מדימיטרי על דבר
18 זיוף החשבוניות של מאדק בידי רומן, הוא לא מצא לנכון לפנות לגבריאלי על מנת
19 לברר עמו את תקינות החשבוניות שהוציא רומן בשם סיאיפי. אבנר העיד בבית
20 המשפט כי לא מצא לנכון לדבר עם גבריאלי, לא על פרשת זיוף החשבוניות בידי
21 רומן, ולא על המעבר של רומן למאדק.

4. ב. סיכום ביניים

- 23 כאמור, המערערת לא הוכיחה שרכשה את הסחורה שבחשבוניות מסיאיפי
24 וממאדק. למעשה המערערת כלל לא הוכיחה כי קיבלה מרומן סחורה.
25 אך גם אם אניח שהמערערת קיבלה מרומן סחורה שאין מקורה מסיאיפי וממאדק,
26 המערערת לא הוכיחה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא שסחורה זו
27 שייכת לחברות שעל שמן הוצאו החשבוניות.
- 28 אבנר אישר שלא ערך בדיקות משום שלא הייתה לו כל סיבה לחשוד שרומן אינו
29 מייצג את סיאיפי ואת מאדק.
30 בכך כשלה המערערת.
- 31 אם למערערת יש עניין לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות, עליה לדאוג לכך
32 שיהיו בידיה חשבוניות שהוצאו כדין. המערערת יכלה בנקל לגלות כי הסחורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

- 1 שבחשבוניות לא שייכת לסיאייפי ולמאדק אולם בחרה לעצום את עיניה (אם לא
2 למעלה מכך) ולכן אינה זכאית להיכנס לתחולת החריג הסובייקטיבי.
- 3 **ג. האם בבסיס החשבוניות עמדה עסקה אמיתית של רכישת סחורה בפועל?**
- 4 58. דיון זה הוא בבחינת למעלה מן הצורך, שהרי די בכך שהמערערת לא הוכיחה כי
5 רכשה את הסחורה שבחשבוניות מסיאייפי וממאדק כדי לקבוע שהחשבוניות הוצאו
6 שלא כדין ואינן מותרות בניכוי ואין צורך להוכיח כי לא עמדה בבסיסן עסקה של
7 מכירת סחורה בפועל (לאבחנה בין חשבונית "פיקטיבית" לחשבונית "זרה" ראו
8 עניין **אביוב**, פס' 13).
- 9 59. בהקשר זה אציין כי אין בסיס לטענת המערערת בסיכומיה (ס' 13-14) כי המחלוקת
10 בערעור הצטמצמה אך לשאלה, אם מקור הסחורה הוא בחברות סיאייפי ומאדק,
11 וכי אין מחלוקת שהמערערת קיבלה בפועל את הסחורה שבחשבוניות (ראו עדות
12 נציג המשיב עמ' 96 ש' 29 עד עמ' 97 ש' 8: "**אני לא יכול להגיד שהייתה סחורה או**
13 **לא הייתה סחורה, אבל עצם עובדה, רישום של סחורה כלשהי בחברה לא מעיד על**
14 **המקור של הסחורה...אנחנו יודעים שבתחום הזה הסחורה יכולה להגיע מכל מיני**
15 **מקורות, חלקם הגדול לא חוקיים**").
- 16 60. האינדיקציות העולות מחומר הראיות, המחזקות את החשש כי החשבוניות אינן
17 מייצגות מכירה בפועל של פלאפונים למערערת, מציבות בפני המערערת רף הוכחה
18 גבוה במיוחד הן לעניין טענתה על קיומן של העסקאות, הן לעניין טענתה על ביצוען
19 מול סיאייפי ומאדק והן ביחס לטענתה כי ננקטו אמצעים סבירים על מנת לוודא
20 את תקינות החשבוניות.
- 21 61. המערערת לא הציגה ראיות על כך שהסחורה שבחשבוניות נכנסה בפועל למלאי
22 העסקי שלה, במובחן מפעולה רישומית גרידא במערכת החשבוניות שלה.
23 מסכימה אני עם המשיב, כי על מנת להוכיח שהמערערת רכשה בפועל את הסחורה
24 שבחשבוניות, היה עליה להראות כי כמות הפלאפונים שנרכשה על ידה בשנת 2013,
25 בהפחתת יתרת מלאי סגירה לשנה זו, אכן תואמת את כמות הפלאפונים שנמכרה
26 על ידה בשנת 2013 (למשל, באמצעות הצגת חשבוניות עסקה ללקוחותיה).
- 27 לא ברור מדוע המערערת לא הציגה התאמה כאמור ולא הוכיחה, אף לא בראשית
28 ראייה, כי הסחורה שבחשבוניות נכנסה למלאי שלה ונמכרה ללקוחותיה, כטענתה.
29 העובדה שהמערערת לא הציגה ראיות בעניין זה עשויה ללמד על קיומה של אי
30 התאמה, דהיינו, כי יש פלאפונים שנקלטו ברישומיה, כביכול נכנסו למלאי, אך
31 בפועל אינם מופיעים במלאי סוף שנה ואף לא נמצאים במכירות ללקוחות. שהרי
32 אם קיימת התאמה, מדוע שהמערערת לא תציג אותה בתמיכה לטענתה כי רכשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 את הסחורה בפועל? לכל הפחות, היה עליה להגיש תצהיר מטעם רואה החשבון שלה
2 על מנת שיעיד על הדברים. מחדלה של המערערת בהקשר זה מדבר בעד עצמו.
3 62. בנסיבות בהן הספקים העיקריים של המערערת, סיאיפי ומאדק, טוענים כי לא
4 מכרו למערערת את הסחורה שבחשבוניות, היה מצופה מהמערערת להביא ראיות
5 על מנת להפריך את טענתם.
6 מאחר שהמערערת לא עשתה זאת, אין בפניי כל ראיה, מלבד הרישומים בספרי
7 המערערת, שאכן הסחורה המפורטת בחשבוניות נכנסה לעסקה ונמכרה ללקוחות
8 או נותרה ביתרת מלאי סגירה.
9 תחת זאת, בחרה המערערת להטיל על המשיב את תוצאות המחדל הראייתי שבאי
10 חקירת גבריאלי על ידי חוקרי מע"מ על מלאי הסחורה במחסני סיאיפי. לטענת
11 המערערת, יתכן שבדיקה פיסית של מחסני סיאיפי הייתה מעלה כי הסחורה
12 שבחשבוניות אכן הוצאה פיסית מהמחסנים והגיעה למערערת מבלי שגבריאלי ידע
13 על כך.
14 אם אכן כך, מדוע לא ביקשה המערערת לזמן את גבריאלי על מנת לחקור אותו על
15 כך כדי לברר טענתה זאת?
16 זאת ועוד, בהינתן מצב דברים זה, מדוע לא הציגה המערערת ראיות משל עצמה
17 המוכיחות כי הסחורה שבחשבוניות אכן נכנסה בפועל למלאי העסקי שלה?
18 תמהני.
19 63. לאמור לעיל אוסיף את העובדה שהמערערת לא ערכה תיעוד מסודר של כניסת
20 פלאפונים למלאי העסקי שלה לפי המספר הסידורי של כל מכשיר. לו הייתה
21 המערערת עושה כן, היה מתאפשר מעקב על מקור אספקת הפלאפונים.
22 בחירתה של המערערת להתנהל רק במזומן, ומבלי לתעד את כניסת הפלאפונים לפי
23 מספרים סידוריים, גרמה לכך שכעת אין בידיה ראיות משכנעות לתמוך בטענותיה.
24 על כך אין למערערת אלא להלין על עצמה.
25 64. יתירה מכך, יש לתת את הדעת לחריגה ברכישות המערערת לשנת 2013, כפי שעולה
26 מדוחותיה.
27 מהתמונה המספרית שמציג המשיב בסיכומיו, בהתבסס על היקף רכישותיה הכולל
28 של המערערת על פי דוחות רווח והפסד שלה לשנים 2012-2014 (נספחים 1-2
29 לתצהיר המשיב) בהפחתת היקפי היבוא שלה באותן שנים (נספח 3 לתצהיר המשיב)
30 עולה כי שווי רכישות הפלאפונים על ידי המערערת בישראל בשנת 2013 מלמד על
31 חריגה משמעותית בשנה זו לעומת השנים 2012 ו-2014.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 19-01-80490 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1 בהתחשב בכך שהחשבוניות על שם סיאיפי ומאדק שהוצאו בשנת 2013 מהוות כ-
2 80% מהיקף רכישותיה של המערערת בישראל בשנה זו (החשבוניות הן על סך כ-14
3 מיליון ש"ח מתוך כ-17.5 מיליון ש"ח דיווח על רכישות בישראל), ועל רקע טענת
4 סיאיפי ומאדק כי לא מכרו למערערת את הפלאפונים שבחשבוניות, ניצבה בפני
5 המערערת משוכה גבוהה בדרכה להוכיח כי, על אף התמונה המצטיירת, אכן רכשה
6 בפועל את הפלאפונים שבחשבוניות, מעבר לרישומים בספריה.

סוף דבר

7
8 על יסוד כל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי שומת התשומות שהוצאה למערערת
9 בדין יסודה ואין להתיר למערערת לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות מושא
10 השומה. מכאן, כי דין הערעור להידחות.
11 המערערת תישא בהוצאותיו המשפטיות של המשיב בסך של 40,000 ש"ח שישולמו
12 בתוך 30 ימים, אחרת יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום.

13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2020

ע"מ 80490-01-19 א. עדן פון תקשורת (2003) בע"מ נ' מדינת ישראל

1
2
3
4
5

ניתן היום, ו' תמוז תש"פ, 28 יוני 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

6
7
8
9
10
11
12