



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

ויקטור פרדילוב

ע"י ב"כ עוה"ד שמואל קליין ודריה גולדין

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף תל אביב

ע"י ב"כ עו"ד יורם הירשברג מפרקליטות המדינה

2

3

פסק דין

4

5

6

א. מבוא

7

8 1. בשנים 2004-2005 חברת דובק בע"מ ("דובק") מכרה במסגרת עסקה מסויימת כמויות של
9 טבק חתוך ומוצרים נוספים הקשורים לייצור סיגריות. הטבק והמוצרים הנוספים היו
10 מיועדים, להבנתה של דובק, לייצוא אל מחוץ לגבולות המדינה. בהתאם להבנה זו, דובק
11 נמנעה מהוספת מס ערך מוסף ומס קנייה למחיר הסחורה הנמכרת. המערער היה דמות
12 מרכזית בייזום העסקה, בקביעת תנאיה ובביצועה.

13

14 2. הטבק והמוצרים הנוספים יצאו משערי מפעל דובק בפתח תקווה במועדים שונים בין חודש
15 נובמבר 2004 לבין חודש יולי 2005. מכירת הסחורה התרחשה עם הוצאתה משערי המפעל.
16 הסחורה הייתה אמורה להישלח על ידי הגורם הרוכש ליעדים שונים בחוץ לארץ, ארוזה
17 במכולות, בארבעה משלוחים ימיים שונים. לדובק הוצג כי רוכשת הטבק היא חברה
18 קפריסאית ואילו השימוש בו כחומר גלם ייעשה במדינת אוזבקיסטן.

19

20 שלושה משלוחים יצאו לפועל ואילו הרביעי נעצר בנמל אשדוד. כפי שיפורט בהמשך, קיימות
21 ראיות לכך כי בעת הגעתן לחוץ לארץ המכולות לא הכילו טבק ומוצריו בעיקר אלא חומרים
22 אחרים פעוטי ערך. הטבק, מסתבר, נותר בישראל ולא יוצא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

3. המשיב, מנהל מס ערך מוסף, קבע כי הרוכש האמיתי של הטבק והמוצרים הנוספים הוא המערער וכי המערער מכר את הסחורה בישראל בעסקה או בעסקאות החייבות במס ערך מוסף. על כן, חייב המשיב את המערער במס עסקאות ושומה זו היא מושא הערעור דנן.

4. המערער מכחיש כי הוא הגורם הרוכש וטוען כי הטבק נרכש על ידי תושבי חוץ ולשימושם. לפי גרסתו, הוקם מפעל לייצור סיגריות באוזבקיסטן, ומפעל חדש זה היה מעוניין ברכישת טבק חתוך ומוצרים קשורים נוספים. המערער, לפי דבריו, שימש **מתווך** בעסקאות מול דובק, ותו לא. אין הוא יודע מה עלה בגורל המוצרים ואם הם יוצאו מהמדינה אם לאו. ממילא מכחיש המערער כי הוא מכר את הטבק בישראל וכי הוא חייב במס ערך מוסף.

ב. ההליך הפלילי - כללי

5. כבר כאן יוסבר כי המערער הועמד לדין פלילי בקשר לפרשה הנדונה (ת"פ 1169-03-09 **מדינת ישראל נ' פרדילוב**, אשר נדון בבית משפט השלום בפתח תקווה). הוא הואשם בעבירות שונות לפי פקודת המכס (לרבות הברחת טובין, הגשת רשימון כוזב והטעית פקיד מכס), לפי חוק מס קנייה (טובן ושירותים), לפי חוק מס ערך מוסף, וכן לפי חוק העונשין. כפי שיפורט להלן, המערער הורשע בחלק מן האישומים וזוכה מחלק אחר. בגזר הדין שניתן על ידי בית משפט השלום, הושת על המערער מאסר בפועל למשך 22 חודשים, מאסר על תנאי, וכן קנס כספי בסך של 180,000 ש"ח.

במסגרת ערעורים פליליים שהוגשו לבית המשפט המחוזי במחוז המרכז (ע"פ 20529-01-15 וע"פ 541-02-15) נמחקו בהסכמה ערעור המערער על ההרשעות וערעור המדינה על הזיכויים. לעניין העונש הוחלט להפחית את תקופת המאסר בפועל ל-18 חודשים ולהותיר את יתר העונשים על כנם.

6. בערעור לפני הוסכם בין הצדדים כי:

"הממצאים שנקבעו בהכרעת [ה]דין בהליך הפלילי שהתנהל בבית משפט

השלום בפתח תקווה בת.פ. 1169-03-09 ישמשו ראיות לכאורה בהליך

הנוכחי וזאת בהתאם לסעיף 42א לפקודת הראיות".

(פרוטוקול דיון מקדמי אשר התקיים ביום 21.10.2015, עמוד 12, שורה 17 ואילך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

למותר לציין כי הוראות סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 חלות על
"הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם", ואילו
לגבי המערער דנן, הכרעת הדין כללה כאמור גם הרשעות וגם זיכויים. לכך נשוב בהמשך.

7. עוד יוער כי על פי החלטת בית המשפט מיום 13.12.2010 (כבוד השופטת קרת-מאיר) עוכב
הדיון בהליך זה. הכרעת הדין בהליך הפלילי ניתנה ביום 1.9.2014, גזר הדין ניתן ביום
16.12.2014 והערעור דנן הועבר להמשך טיפולי בחודש אוגוסט 2015.

ג. העובדות הבסיסיות הנוגעות לרכישות ולמשלוחים

8. בטרם נפנה לבחון את מעשיו של המערער ואת חלקו בפרשה, נביא בתמצית ולמען הסדר
הטוב נתונים בסיסיים על אודות הרכישות והמשלוחים השונים.

9. מכירות הסחורה קיבלו ביטוי באחת עשרה חשבוניות שונות אשר הוצאו על ידי דובק
במועדים שונים החל מיום 8.11.2014 וכלה ביום 24.7.2005 ("חשבוניות דובק") (ראו
נספחים לתצהירו של מר עופר סופרי שהוגש מטעם המשיב ("נספחי סופרי") – עמודים 41, 42, 43, 44, 50, 52, 63, 940, 944, 947 ו-948).

כל החשבוניות הופנו אל "Agat Holdings Limited" שכתובתה, כפי שרשומה
בחשבוניות, בעיר ניקוסיה במדינת קפריסין ("אגאט"). על פי החשבוניות, אגאט היא
"Buyer", כלומר הרוכשת. סכומי החיוב בחשבוניות נקובים בדולר של ארה"ב. המוצרים
הנמכרים הם טבק חתוך מצד אחד, ופילטרים, נייר סיגריות ונייר אלומיניום מצד שני
("המוצרים הנוספים"; לצורך הנוחות, כל המוצרים יכוננו להלן בשם הכללי "טבק" אלא
אם ההקשר מחייב אחרת). כאן יצויין כי דובק עצמה רוכשת עלי טבק לצורך ייצור סיגריות
ובמפעלה עוברים העלים תהליך חיתוך. הטבק מושא הערעור היה כבר חתוך.

10. סך החיובים (לכל המשלוחים) בגין הטבק החתוך (ללא מוצרים נוספים) הסתכם בכ-96 אלף
דולר ואילו סך החיובים עבור המוצרים הנוספים (פילטרים, ניירות וכו') הגיע לכדי כ-83
אלף דולר. דהיינו, ההיקף הכספי הכולל של העסקאות הנדונות היה 180 אלף דולר בקירוב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

- 1 כאמור, היות ודובק פעלה (לטענתה) מתוך ההנחה כי מדובר בעסקאות ייצוא, לא הוסף מס
2 ערך מוסף לסכומים הנ"ל (פרט לחיוב מע"מ בקשר למוצרים הנוספים במשלוח הראשון)
3 ואף לא הוסף מס קנייה על הטבק החתוך.
4
- 5 11. המשקל המצטבר של הטבק החתוך בארבעת המשלוחים היה 28,157 קילוגרם, דהיינו כ-28
6 טון.
7
- 8 12. על פי כל החשבוניות האמורות, מחיר הטבק החתוך לקילו היה \$ 3.40¹. יוסבר כי מס קנייה
9 על טבק מוטל לפי משקל והמס היה באותה תקופה כ-240 שקלים חדשים לקילוגרם (דהיינו,
10 בערך פי 16 מהמחיר שנגבה על ידי דובק עבור הטבק לפני מסים).
11
- 12 13. תנאי מכירת הטבק, כפי שסוכמו בין המערער לבין דובק, היו במתכונת ex factory, דהיינו
13 הבעלות בסחורה והאחריות עליה עברו לידי הרוכש כבר בעת הוצאת הסחורה משערי מפעל
14 דובק בישראל, וכל פעולה בה (פיזית או משפטית) אחרי שלב זה הייתה בסמכות ובאחריות
15 הרוכש ולא של דובק. לפי עדותו של אחד הבכירים בדובק שהיו מעורבים בעסקה, מר
16 אלימלך אורן, היה זה המערער שעמד על כך שתנאי העסקה יהיו ex factory וכי דובק לא
17 תטפל בהליכי הייצוא (הודעה מיום 8.6.2006, גיליון 4, שורה 26; גיליון 6, שורה 27).
18
- 19 14. יודגש כי לא נערך בכתב כל הסכם או הסכם מסגרת בין דובק לבין אגאט.
20
- 21 15. שלושת המשלוחים הראשונים אירעו בחודשים פברואר, אפריל ויוני בשנת 2005. יעד הפלגת
22 האנייה בחודש פברואר היה בלגיה (וארץ היעד הסופי של המטען, גרמניה). בחודש אפריל –
23 תורכיה, ובחודש יוני – בולגריה.
24
- 25 כאמור, המשלוח הרביעי שהיה אמור להישלח לגאורגיה בחודש יולי 2005, נתפס בשערי נמל
26 אשדוד ולא יצא אל הפועל.
27
- 28 16. מרשימוני הייצוא הקשורים למשלוח בפברואר 2005 (מס' 523039055 ומס' 523038735),
29 הייצואן הרשום הוא חברה בשם קרטיה קלאסיק בע"מ ("קרטיה") (ולא דובק, שהוספה רק

¹ נראה כי הדבר מתיישב עם מחיר הטבק הגולמי בשוקי הסחר העולמיים באותה תקופה, שנע בין \$ 2.70 לבין \$ 2.82 - ראו [databank.worldbank.org /data/reports](http://databank.worldbank.org/data/reports).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

לאחר מכן כ"יצואן משתתף"), כך גם רשימון הייצוא למשלוח אפריל 2005 (מס' 555471465). לעומת זאת, ברשימון הייצוא למשלוח השלישי בחודש יוני (מס' 544680127) הייצואן הרשום הוא ישראלטאב טרייד בע"מ ("ישראלטאב"), וכך גם בטיוטות הרשימונים למשלוח הרביעי. יצויין כי לפני ביצוע עסקאות הטבק המערער היה בעל המניות בחברת ישראלטאב.

17. חברת אגאט הקפריסאית, שהיא רוכשת הטבק לפי הרשום בחשבוניות דובק, כלל איננה מופיעה ברשימוני הייצוא. ברשימוני חודש פברואר 2005 רשומה כ"קונה" סוכנות שילוח Agentur Fur Handel & Vermittlung; ברשימון אפריל מופיע כקונה תאגיד בשם Euro Trans Akay Gida Sa Nayi Ve Tig Ltd; ברשימון יוני מופיע כקונה Studenski Grad. הקונה המיועד למשלוח הרביעי היה אדם בשם Murman Kikashvili. יתרה מזאת, בנוסף ובמקביל לחשבוניות אשר הוצאו על ידי דובק לידי חברת אגאט הקפריסאית, הוצאו חשבוניות אחרות לכל משלוח ומשלוח בין "מוכרת" אחרת ו"רוכשת" אחרת, לפי פירוט זה:

המוכרת ומוציאת החשבונית	הרוכשת	
קרטיה	Agentur (לאחר מכן הרוכשת שונתה לתאגיד אחר בשם Antar)	פברואר 2005
קרטיה ²	Akay Gida	אפריל 2005
ישראלטאב	I.N.G. Bank Sofia (לאחר מכן זהות הרוכש שונתה לתאגיד אחר בשם Globalkan)	יוני 2005

² על גבי החשבוניות של קרטיה הקשורות למשלוח הראשון מתנוסס השם "CARTIER CLASSIC" (ח.פ. 513445551) ואילו כעבור כשלושה חודשים, בנוגע למשלוח השני, על החשבוניות מופיע "KARTIA CLASIK" (ח.פ. 513445551).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

18. להמחשת המצב, במקרה של משלוח אפריל 2005 דובק הוציאה חשבונית על שם אגאט הקפריסאית ביום 14.4.2005. כמות הטבק היא 7,242 קילו וסכום החשבונית הוא 24,622.80 \$ (לפי מחיר של 3.40 \$ לקילו, כמוסבר). והנה באותו תאריך ממש חברת קרטיה הוציאה חשבונית משלה אל Akay Gida הנ"ל המכונה שם "Buyer", שכתובתה בתורכיה. בחשבונית של קרטיה הכמות והסכום זהים לאלה הרשומים בחשבונית של דובק עבור אגאט (עמודים 62 ו-63 לנספחי סופרי).

19. עינינו הרואות כי אפילו על פי המסמכים הבסיסיים ביותר הקשורים לעסקאות, לא ניתן להבין מי הם באמת הצדדים המתקשרים, מי מוכר ומי רוכש.

20. באשר לתוכן המטענים כפי שהתגלה עם פתיחתם :

(א) המטען שנשלח לבלגיה בפברואר 2005 לא נדרש ולא נאסף עם הגעתו לנמל היעד אלא אוחסן שם במהלך מספר חודשים. בחודש ספטמבר נערכה בדיקה ונמצא כי הרוב המוחלט של הארגזים מולאו בחול או היו ריקים ורק שישה ארגזים הכילו טבק.

(ב) המטען שנשלח לתורכיה באפריל 2005 נבדק שם על ידי שלטונות המכס המקומיים ונמצא בו שקי מלט ונסורת עץ.

(ג) לגבי המטען שנשלח לבולגריה ביוני 2005 – תוך כדי הובלתו בים ליעד שונה תיאורו מטבק לאריחי אבן, והמטען שוחרר בבולגריה ללא בדיקה על סמך ההצהרה שהוא מכיל אריחים.

(ד) המטען הרביעי שנעצר כאמור באשדוד נפתח ונמצאו בו שני ארגזים ריקים, שלושה שקי חול, ארבעה ארגזי נסורת עץ, חמישה ארגזי רגבי אדמה, שישה ארגזי טבק, שבעה ארגזי חציר וכן שלושים וארבעה ארגזי חול.

21. התשלומים לדובק עבור הטבק בוצעו תמיד מראש ונעשו כדלקמן :

(א) עבור המשלוח הראשון, המערער עצמו העביר סכום בדולר ארה"ב במזומן לידי דובק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

(ב) עבור המשלוח השני, השלישי והרביעי בוצעו העברות בנקאיות מחוץ לארץ לחשבונה של דובק בבנק לאומי בישראל. ההעברות לא נעשו על ידי חברת אגאט ואף לא על ידי כל שאר התאגידים שהוזכרו לעיל.³

דהיינו באף לא אחד מן המקרים שולמה תמורה על ידי חברת אגאט אשר הייתה כביכול הרוכשת.

ד. תוצאות ההליך הפלילי וממצאיו

22. כזכור הוסכם בין הצדדים לערעור זה כי הממצאים והמסקנות שנקבעו בהכרעת הדין בהליך הפלילי ישמשו ראיות גם כאן.

23. המערער הואשם בהליך הפלילי בעבירות אלו (הכל כמפורט בסעיף 2 להכרעת הדין):

(א) לפי פקודת המכס:

- (1) הברחת טובין בנסיבות מחמירות.
- (2) הגשת רשימון כוזב.
- (3) מסירת אמרה שאינה נכונה או מסירת הצהרה שיש בה אמרה כזו.
- (4) הטעיית פקיד מכס בפרט מסויים העלול לפגוע במילוי תפקידו.

(ב) לפי חוק מס קנייה:

- (5) החזקת טובין טעוני מס קניה שלא שולם עליהם המס המגיע מהם.

(ג) לפי חוק מס ערך מוסף:

- (6) פעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו (הכוונה הינה כי דובק היא "האדם האחר").

(ד) לפי חוק העונשין:

- (7) הפרת הוראה חוקית.

³ המעבירים הזרים היו Dubon ו-Duntshill, Felice Mueller, Blue Ground Diamond Trading – שמות שאין להם כל קשר אחר לפרשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

(8) שיבוש מהלכי משפט.

24. לגבי המשלוח הראשון (לבליה), בית משפט השלום קבע כי חלק מן העדויות שנמסרו על ידי פקידי המכס הבלגיים הן בבחינת עדות שמיעה כי צוטטו בהן בדיקות אשר נערכו על ידי פקידי אחרים. כמו כן, ציין בית המשפט כי בדיקת התכולה נערכה רק בחודש ספטמבר 2005 כאשר המכולה הגיעה לנמל לראשונה כשבעה חודשים קודם לכן (כמוסבר, המטען לא נדרש והמקבלים הרשומים סירבו לשחררו מן המכס הבלגי). מסיבות אלו זיכה בית המשפט את המערער מחמת הספק מהמיוחס לו בקשר למשלוח לבליה (סעיף 26 להכרעת הדין).

25. גם לגבי המשלוח השני (לתורכיה), זוכה המערער מחמת הספק, שוב מפני ש"עורכי מסמכים אלה [המלמדים על תוכן המשלוח אשר הגיע לתורכיה] לא הובאו לעדות", והעדים שכן הובאו לא העידו מידיעה אישית (סעיף 29 להכרעת הדין).

26. המערער הורשע בכל העבירות המיוחסות לו בקשר למשלוח השלישי (לבולגריה), וזאת פרט לעבירת ה"הברחה" לגביה הטעים בית משפט השלום, לאחר שהביא את הגדרת המונח "הברחה" שבסעיף 1 לפקודת המכס, כי "מהות המעשים המיוחסים לנאשם, המקימים עבירה זו [הברחה] לא פורטו במפורש בכתב האישום" (סעיף 71 להכרעת הדין).

27. באשר למשלוח הרביעי, שוב זוכה המערער מעבירת ההברחה מחמת הספק, כפי שהיה בקשר למשלוח השלישי. לגבי יתר העבירות (פרט לאחת הקשורה להימלטותו ממתחם נמל אשדוד) המערער הורשע, אם כי בנוגע לחלק מן העבירות הוכח נסיון ולא עבירה מוגמרת, לאור העובדה שהמטען נעצר בעודו בישראל.

28. ואלה מקצת מממצאי בית המשפט השלום בהליך הפלילי:

"הנאשם לא חלק על כך כי בעקבות הפגישה [בדובק], נטל חלק בהזמנת הטובין, כמפורט בכל אחד מפרטי האישום וכן נטל חלק בפעולות הנדרשות למימוש הליכי הייצוא."
(מתוך סעיף 14 להכרעת הדין)

"הנאשם נטל חלק בהובלת הטובין [במשלוח השלישי], כמפורט בכתב האישום והוצאתו ממחסני דובק בפתח תקווה..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

(סעיף 36)

"מסך כל המקובץ לעיל, שאין עוררין על התרחשותו, עלה כי הנאשם נטל חלק פעיל בהוצאתו של המשלוח השלישי אל הפועל. הוא דאג להזמנתו של קלימנקו לביצוע ההובלה. כמו כן נכח בדובק בזמן אמת בעת שהטובין הועמסו על גבי המכולה אשר נסגרה בסגר ואמורה היתה לעשות דרכה ישירות לעבר נמל אשדוד, תחת עינו הפקוחה של קול, מטעם דובק. ואולם הליכי קבלת המכולה לנמל לא הושלמו. בהוראת הנאשם, אוחסנה המכולה למשך הלילה בבונד. אף נמצאנו למדים כי גם בבוקר המחרת והגם שאוחסנה בקרבת מקום, לא הוכנסה המכולה במישרין לנמל, לשם השלמת הליכי הייצוא. אלא הוסעה בהוראת הנאשם ותוך ניצול היעדר הפיקוח מצידו של קול בשלב זה, למושב בניה."

(סעיף 37)

"ובכל מקרה, גם אם הפעולות שבוצעו אל מול שי עמילות מכס, לא נעשו בפועל על ידי הנאשם עצמו אלא על ידי אחרים, ניתן יהיה לייחס לו את ביצוען, מכוח דיני השותפות כמבצע בצוותא עימם.

...

"ובענייננו, ייחשב הנאשם כמבצע בצוותא, בעת שעסקינן במסכת פעולות שנועדה להגשמת תכלית עבריינית אחת, אשר הנאשם היה חלק ממנה, לאור מעורבותו המהותית בכל אחת מהתחנות אותן עברה המכולה החל מיציאתה מדובק ועד להגעתה לנמל אשדוד בחלוף כעשרה ימים, כמפורט לעיל.

"סך כל האמור לעיל, מהווה מארג ישיר ונסיבתי המערב לכאורה את הנאשם בביצוע עבירות."

(סעיפים 55 ו-56)

"הנאשם שב ודבק בגרסתו, כי כלל תפקידו בעסקה התמצה בתיווך ולא זכה לאמוני. התרשמתי כי בהיתממות לשמה ובמגמתיות, דבק הנאשם במונח 'תיווך', אשר היווה לטעמו הסבר מניח את הדעת למעורבות הניכרת, לרבות זו הבלתי שנויה במחלוקת מצידו בכלל שלבי העסקה ובד בבד עם כך, הקנה לו לטעמו, חסינות מפני אחריות פלילית בגינה. זאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 בעוד שבחינת מהות הפעולות אותן ביצע, בהתעלם מהמשמעות הסמנטית
2 שביקש להקנות להן, העלתה מעורבות דומיננטית, בכלל שלבי העסקה,
3 בין אם במישרין ובין אם באופן נסיבתי."

4 (סעיף 57)

5
6 דברים אחרונים אלה נאמרו אמנם במסגרת דיון בית משפט השלום במשלוח השלישי, אך
7 זאת מפני שבית המשפט כלל לא נדרש לניתוח מדוקדק של מעשי המערער בקשר לשני
8 המשלוחים הראשונים כי, כמוסבר, לגביהם כשלה התביעה להביא הוכחה שאיננה עדות
9 שמיעה לגבי פתיחת המכולות בחוץ לארץ ובדיקתן שם. מעיון בהכרעת הדין, הדברים
10 הנאמרים במובאה זו (מתוך סעיף 57 להכרעת הדין) הם כלליים ונוגעים למעורבות המערער
11 בפרשה בכללותה.

12
13 בהמשך סעיף 57 להכרעת הדין נאמר:

14
15 "בנוסף ניסה הנאשם למצוא תמיכה לגרסתו כי פעל עבור שני הצדדים,
16 במסגרת התיווך ביניהם, בעובדה כי פעל מטעמה של דובק בצירופה
17 כיצואן משתתף. ואולם לטעמי היה בכך עדות כי הנאשם היווה עבור דובק,
18 כתובת בלעדית למיצוי כלל ההליכים במסגרת העסקה ומי שהיה אמון על
19 הוצאתה אל הפועל עד להוצאת הטובין אל מחוץ לגבולות הארץ. ולא כל
20 שכן בעת שתנאי העסקה היו 'אקס פקטורי', קרי, תפקידה של דובק בא
21 לכלל סיום לאחר הטענת המכולה בטובין ויציאתה אל מחוץ לשערי
22 המפעל."

23
24 ממשיך בית משפט השלום בדיון בעניין המשלוח השלישי וקובע:

25
26 "טבק מעובד הינו טובין טעון מס קניה לפי סיווג בפרט מכס 24.03.1010.
27 לאור קביעותי העובדתיות דלעיל בדבר חלקו הפעיל של הנאשם ויכולתו
28 בעת הרלוונטית, להשפיע על גורלם של הטובין, כפי שבא לידי ביטוי
29 באישום זה, יבוא הנאשם בגדר מחזיק הטובין שאין עוררין שלא שולם
30 המס המגיע עליהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 "ולמותר לציין כי כלל המצג הכוזב נועד על מנת להסוות את אי ייצוא
2 הטובין, ולספק את ההצדק לאי התשלום, ומשמיט את הקרקע מתחת לכל
3 אפשרות להצדק כאמור, על מנת לבוא בגדר הסיפא של הסעיף."
4 (סעיף 73)

5
6 לבסוף, בעניין המשלוח הרביעי נכתב:

7
8 "כבר מסד כל המקובץ לעיל, שאין עוררין על התרחשותו, עלה כי הנאשם
9 נטל חלק פעיל בהוצאתו של המשלוח הרביעי אל הפועל."
10 (סעיף 77)

ה. שומות דובק

11
12
13
14 29. משנכח המשיב לדעת כי הטבק והמוצרים הנוספים לא יוצאו אל מחוץ לגבולות המדינה,
15 חייב המשיב את דובק הן במס ערך מוסף בשיעור מלא על המכירה והן במס קנייה על כמויות
16 הטבק.

17
18 דובק חלקה על שומות אלו והמחלוקת הביאה להגשת ערעור על ידיה.

19
20 המשיב מסר כי לבסוף הושגה פשרה בינו לבין דובק בקשר לתשלום מס ערך מוסף ומס
21 קנייה וכי נחתם הסכם פשרה בין השניים שהוא "קצר [ו] קובע את סכום המס עליו הוסכם
22 והסדרי התשלום לגביו". על פי החלטתי מיום 3.1.2016 דחיתי את בקשת המערער לצוות
23 על המשיב לחשוף בפניו את הסכם הפשרה שחתמה דובק. בסיכומי המשיב צויין כי "לאחר
24 הגשת הערעור לבית משפט זה [בעניין דובק], הגיעו הצדדים להסכם פשרה במסגרתו
25 שולם עיקר החיוב." (סעיף 5).

26
27 עולה אפוא כי דובק חוייבה, ולו באופן חלקי, במסים עקיפים בגין מכירת הטבק, תוצאה
28 שלא הייתה מתבקשת אילו יוצא הטבק לחו"ל כמוצאה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

ו. הסוגיות העומדות להכרעה

30. הערעור הנוכחי מחייב אותנו להשיב על השאלות הבאות :

(א) האם הטבק נותר בישראל?

(ב) האם המערער רכש את הטבק?

(ג) האם הטבק נמכר בישראל – בכלל, ועל ידי המערער בפרט?

(ד) בהינתן שהמערער מכר את הטבק בישראל, האם שומת מס העסקאות שערך המשיב לגבי מכירה זו היא סבירה בנסיבות העניין?

31. המערער דבק בגרסתו לפיה הוא שימש מתווך בלבד בעסקת רכישת הטבק וכי הטבק נרכש על ידי גורם או גורמים אחרים לשם הייצוא לאוזבקיסטן והשימוש שם לייצור סיגריות במפעל חדש. ממילא הוא מכחיש כי הוא רכש את הטבק או מכר אותו.

יתרה מזו, תמה המערער כיצד המשיב יכול לערוך שומת מס עסקאות בהעדר נתונים כלשהם על אודות המכירה הנטענת :

"ענייננו של ערעור זה בחיוב המערער... בשומת עסקאות. עסקאות, שאין

כל ראייה שבוצעו בפועל, ע"י מי בוצעו (אם בוצעו), מתי בוצעו, היכן בוצעו

ובאיזה מחיר."

(סעיף 1 לסיכומי המערער)

32. לעומת זאת, המשיב מפנה להעדרה של כל הוכחה לכך שחברת אגאט הקפריסאית אכן רכשה את הטבק כפי שהוצג, ומצביע על תפקידו המרכזי של המערער בעסקת הרכש על היבטיה השונים.

לנוכח הערפל האופף את שאר הדמויות בפרשה (כפי שיוסבר בהמשך), הסיק המשיב כי רוכש הטבק איננו אלא המערער עצמו. משהוכח להנחת דעת המשיב כי הטבק לא הוצא מחוץ למדינה – ולא במקרה, אלא כחלק מתכנית פלילית הקבועה מראש - אזי המשיך והסיק המשיב כי הטבק נמכר בשוק המקומי במכירה החייבת במס ערך מוסף מלא.

33. אפנה עתה לדון בסוגיות לפי סדרן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

ז. האם הטבק נשאר בישראל?

34. חיוב המערער במס עסקאות מקיף את כמויות הטבק שהיו צריכות להיכלל בשלושת המשלוחים הראשונים (לגבי המטען הרביעי, תפיסת המכולה על ידי שלטונות המכס בישראל הביאה לנסיון של המעורבים בדבר לחפות על מעשיהם על ידי הובלת מכולה **נוספת** לנמל אשדוד למחרת היום ובה טבק ומוצרים נוספים – שגם הם נתפסו כחלק מן החקירה).

35. באשר למשלוח השלישי (לבולגריה), נקבע על ידי בית משפט השלום בהליך הפלילי ממצא עובדתי לפיו המטען שנשלח לבולגריה לא הכיל טבק:

"הצדק עם ההגנה כי לא הוכח בראיות, האמור בסיפא של פרט אישום זה, כי אכן הגיעו לנמל היעד, בוורנה שבבולגריה, אריחי האבן, בהתאם לשינוי המבוקש ולא הטובין שייועדו לייצוא ואולם סך כל הראיות הנסיבתיות שפורטו לעיל, מובילות למסקנה זו."
(סעיף 52 להכרעת הדין)

ובהמשך:

"כפי שפורט לעיל, שוכנעתי כי תכולת המכולה הוחלפה, עוד בטרם יצאה את הארץ ולא הכילה את הטובין, בעוד שמסמכי הייצוא לא שונו בהתאם, על מנת להסוות את עצם ההחלפה. השינוי התבקש רק לאחר שהמכולה יצאה את הארץ ועל מנת להתאים את תכולת המכולה לזו שתגיע בפועל לנמל היעד."
(סעיף 72)

36. כמוסבר, בעניין שני המשלוחים הראשונים (לבולגיה ולתורכיה) מצא בית המשפט כי דרך הוכחת העובדות בה בחרה המאשימה, המסתמכת על מקורות משניים, לא יכלה להביא להרשעה ועל כן זוכה המערער מאישומים אלה מחמת הספק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

37. המשיב, לעומת זאת, בהפעלת סמכויות השומה שלו על פי חוק מס ערך מוסף רשאי כידוע להסתמך על ראיות מינהליות ואין נדרש לעמוד בנטל ההוכחה הנהוג בהליך פלילי:

"ראיות מנהליות הן ראיות שאדם סביר ורשות סבירה היו מסתמכים עליהן ורואים אותן כבעלות ערך הוכחתי ראוי ומספיק בנסיבות המקרה".
(בג"ץ 394/99 סופיה מקסימוב נ' משרד הפנים, מנהל האוכלוסין (ניתן ביום 10.12.2003)).

"כדי שהרשות תוכל להתבסס על נתון, צריך שהנתון יעמוד במבחן הראיה המנהלית. זהו מבחן גמיש. הוא מאפשר לרשות המנהלית לקחת בחשבון גם ראיות שאינן קבילות בבית-משפט, כגון עדות שמיעה. עם זאת, לא כל שמועה פורחת די בה כבסיס להשתית עליו ממצא".
(בג"ץ 987/94 יורונט קווי זהב (1992) נ' שרת התקשורת ואח' (ניתן ביום 16.11.1994)).

יתרה מזאת, במסגרת ערעור זה רשאי המשיב לתמוך את עמדתו בראיה פלונית **"גם אם ראיה כזו לא הייתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי"** - תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.

38. לדעתי חומר הראיות המנהליות אשר צורף לתצהירו של מר סופרי מטעם המשיב, יש בו "ערך הוכחתי ראוי ומספיק" כדי להוביל אדם סביר למסקנה כי **גם** שני המשלוחים הראשונים לא הכילו בעיקר טבק בצאתם מגבולות המדינה.

הוכחות לכך קיימות בשני מישורים שונים: אחד, ממצאי בדיקות המכולות בחוץ לארץ (בבלגיה ובתורכיה), ושניים, עדויות על ביצוע פעולות פריקה והעמסה מחדש כאן בישראל לפני העלאת המטענים על גבי האניות המובילות.

39. דו"חות מפורטים לגבי תוכן המכולות אשר הגיעו לבלגיה ולתורכיה נמצאים בעמודים 1075, 1080, 1085, 1086, 1089, 1124, 1132 ו-1134 לנספחי סופרי; אין טעם לחזור כאן בהרחבה על ממצאי הבדיקות. כפי שנאמר בסעיף 20 לעיל, בעת פתיחתם המטענים הכילו חול, מלט, נסורת עץ ומעט טבק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

40. כמו כן, קיימות ראיות רבות לכך כי בכל אחד מן המשלוחים, המכולות עברו תהליך של פריקה, ריקון והעמסה מחדש בסחורה אחרת לפני הובלתן לנמל אשדוד (סעיפים 26, 28, 34, 45, 46 ו-57 לתצהיר סופרי). לגבי שלושת המשלוחים האחרונים עולה כי מעשי הפריקה וההעמסה מחדש בוצעו במושב בניה ובמושב יגל, ואילו לגבי המשלוח הראשון הדברים נעשו במחסן במושב נווה ירק ובתל אביב.

41. הגעתי אפוא למסקנה כי קביעתו של המשיב - לפיה הטבק והמוצרים הנוספים, רובם ככולם, שהיו אמורים להיות מיוצאים לחו"ל בכל שלושת המשלוחים הראשונים נותרו בישראל - היא קביעה מתבקשת וסבירה. לא זו אף זו, לפי התמונה המצטיירת, הותרת הטבק בישראל לא הייתה תוצאה של תקלה או טעות, אלא תוצאה מכוונת אשר הושגה על ידי נקיטת פעולות מורכבות ובאופן חוזר ונשנה.

ח. מי רכש את הטבק?

42. לכאורה רוכשת הטבק הייתה חברת אגאט הקפריסאית, ששמה מופיע בחשבוניות דובק. בפני בית משפט זה הצהיר המערער כי:

"... בניגוד לנטען בשומה אני לא קניתי טבק. כל העסקאות המפורטות בשומה נוגעות לארבע עסקאות בהן מכרה וייצאה חברת 'דובק' לחברה זרה (קפריסאית) בשם AGAT HOLDINGS טבק חתוך ומוצרים נלווים, זאת בתיווכי בלבד ובלי שהיה לי מעמד כלשהו במי מן החברות הקשורות בעסקה."
(סעיף 2 לתצהיר המערער)

חרף זאת, בחקירתו הנגדית, השמיע המערער דברים אלה:

"אני לא פעלתי, אני לא פעלתי בשום חברת אגאט, אני אפילו לא מי יודע מי זה חברת אגאט."
(עמוד 25, שורות 26-27)

...

"ש: מה הקשר של חברת אגאט לכל הסיפור הזה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

ת: אני לא יודע."

(עמוד 33, שורות 24-25)

43. השלטונות בישראל פנו אל השלטונות בקפריסין על מנת לקבל מידע על אודות חברת אגאט. נמסר בתשובה כי חברה זו נרשמה כ-"international business company" בשנת 2002, בעלת המניות בה היא עוד חברה קפריסאית ("nominee") וכי הדירקטור בה הוא אזרח ישראל. לפי מאגר הנתונים בקפריסין, חברת אגאט מעולם לא ביצעה עסקת ייצוא או ייבוא דרך קפריסין ובדיקה שנעשתה עם רואה החשבון של החברה העלתה כי לא נמצאו כל חשבוניות או מסמכים מסחריים אחרים בתיק החברה (עמודים 949 ו-950 לנספחים).

כמו כן, מנכ"ל חברת טרנס אטלס שעסקה בעמילות מכס בקשר למשלוח הראשון לבלגיה מסר לחוקרים כי לאחר שהמטען לא נדרש בנמל אנטוורפן, הוא פנה לחברת אגאט על מנת לקבל הסבר. במענה לפנייה זו התקשר אליו רואה חשבון קפריסאי ומסר כי אגאט כבר איננה פעילה לפחות שנתיים וכי אין בידיו כל מידע בקשר למטען האמור.

44. עוד יוזכר כי התשלומים עבור הטבק לא שולמו על ידי אגאט או מחשבונה ושמה אף איננו מופיע ברשימוני הייצוא השונים או "בחשבוניות המקבילות" אשר הוצאו על ידי קטיה וישראלטאב (ראו סעיף 17 לעיל).

45. כאמור, המערער טוען כי הטבק נרכש עבור מפעל ייצור סיגריות באוזבקיסטן. המערער עצמו, יצויין, רשום אצל המשיב כעוסק מורשה בענף "טכנאות שיניים". בחקירתו הנגדית בפניי, העיד המערער כי הוא לא הגיע לבדו לפגישה הראשונה בחברת דובק בה סוכמו פרטי עסקת אספקת הטבק. לדבריו השתתפו יחד איתו שני האנשים שעמדו מאחורי הקמת המפעל באוזבקיסטן – משה ויהודה (פרוטוקול הדיון עמוד 18, שורה 8). המערער תיאר בפרוטרוט כיצד הביא את משה ויהודה למפגש בדובק (עמוד 20, שורה 8 עד שורה 29; עמוד 25, שורה 2 עד שורה 5). וכך הוא מסכם: "אני הבאתי אנשים והם סגרו את העסקה." (עמוד 27, שורה 1).

לעומת זאת, שני נציגי דובק הבכירים שנכחו בפגישה, המנכ"ל מר זייף ומר אורן, לא הזכירו משתתפים נוספים בעדויותיהם, מהן עולה כי אנשי דובק נפגשו עם המערער לבדו (הודעת אלימלך אורן מיום 25.7.2005, דף 1, שורה 12; הודעת אלימלך אורן מיום 8.9.2006, גיליון 6, שורה 32; הודעת אריה זייף מיום 8.9.2006, עמוד 29 למטה, עמוד 68 באמצע). עובדה זו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

איננה מכרעת כמובן לעניין שאלת מיהות הרוכש, כי הרי גם מתווך או שלוח יכול להופיע בגפו לפגישת עסקים שלא בליווי לקוחו או שולחו. עם זאת, הדבר כן עשוי להשליך על מידת מהימנותו של המערער, וחשוב יותר, על מידת מרכזיותו לעסקת מכר הטבק. בעניין זה פסק בית משפט השלום בהליך הפלילי כדלקמן:

"אף לא נמצאה כל תמיכה בעדותם של נציגי דובק, לגרסת הנאשם כי הרוכשים [הנטענים] נטלו חלק בפגישה."
(מתוך סעיף 57 להכרעת הדין)

הוסיף מר אורן (בהודעתו מיום 25.7.2005, דף 3, שורה 10):

"... כל הקשר היה עם ויקטור [המערער] בלבד."

וכך העיד מר זייף (בהודעתו מיום 8.9.2006, עמוד 68):

"ויקטור הוא האיש שבא להציע את העסקה, הוא [אגאט], הוא בא והוא ישב, וביום שהמכולה יצאה הוא בא, הוא היה איש מטעמים אם הוא הם או לא הם אני לא יודע. אני לא יודע. אבל הוא האיש שהיה בא גם בזה גם בזה גם ביום של המשלוח, הוא האיש שבא מטעמים."

46. יש להוסיף כי למערער הייתה היכרות קודמת עם דובק: כחמש שנים לפני האירועים מושא ערעור זה הוא רכש מכונה מסויימת שהייתה חלק ממפעל דובק שנסגר ופורק. לא נאמר כי מעמדו של המערער בעסקה קודמת זו היה של מתווך בלבד. הציוד הנרכש נותר במקום בחצרות דובק ולא נלקח על ידי המערער.

47. חלק מודגש בטיעוניו של המערער הוא העדר מעורבותו בשלבים שונים בתהליכי הביצוע של ארבעת המשלוחים. הדבר מקבל ביטוי מורחב בסיכומי המערער ובין היתר מובהר שם לטענתו, כי המערער לא נטל חלק בסידורי ההובלה, האחסון ועמילות המכס בקשר למשלוח הראשון (סעיף 39 לסיכומי המערער), בקשר לשכירת מחסן וענייני הובלה לגבי המשלוח השני (סעיף 46 לסיכומי המערער) וכן הלאה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

אינני סבור כי יש בניתוח המדוקדק של מעורבות ואי מעורבות המערער בשרשרת הפעולות כדי להועיל לענייננו.

48. ראשית, המערער עצמו הודה בחקירתו הנגדית כי ב"מצבים" מסויימים הוא דאג להובלת הטבק ממפעל דובק (עמוד 27, שורה 21 עד שורה 27; וראו הודעתו של מר אורן מדובק מיום 25.7.2005, דף 2, שורה 25 לגבי נוכחותו של המערער במעמד משיכת המשלוח הראשון ממפעל דובק – דברים שאינם מתיישבים עם הכחשת המערער בחקירתו הנגדית (עמוד 30, שורות 8-9)).

שנית, בהליך הפלילי נקבעו ממצאים לגבי ה"דומיננטיות" של המערער לגבי חלק מן השלבים לפחות, ומהתמונה הכוללת המצטיירת קשה להלום כי המערער לא היה מודע, באופן כללי אם לא לפרטי פרטים, לכל מה שנעשה בקשר לטבק והובלתו.

בהקשר זה אין לי אלא להסכים עם האמור בסיכומי המשיב:

"כאמור, כאשר דן בית משפט השלום במעמדו של המערער – כמתווך או מבצע העבירות – הוא התייחס לכלל המשלוחים כמכלול אחד.

...

"אילו מדובר היה בעסקאות מובחנות שאינן קשורות האחת לשנייה, הרי שלא ניתן היה להסתמך על ראיה המתייחסת לעסקה אחת ביחס לאחרת.

"לפיכך, אבחנה בין שלושת המשלוחים נשוא הליך זה וראייתם כעסקאות נפרדות היא מלאכותית ואינה מתיישבת עם הממצאים שנקבעו בהכרעת הדין."

(מתוך סעיפים 20 ו-21 לסיכומים)

שלישית, כשם שמעורבות בכל שלב ושלב איננה מוכיחה בהכרח כי האיש המעורב הוא עצמו **רוכש הסחורה** (ולא מתווך או סוכן), כך גם להיפך: אי מעורבות בשלב זה או אחר אין בה כשלעצמה כדי להוכיח כי המערער לא היה הרוכש.

רביעית, וחשוב יותר, הוזכרו לאורך העדויות שמות שונים של דמויות אשר ככל הנראה היו מעורבים בפעולות שונות הקשורות לרכישת הטבק (לפי א"ב: אבי, אביחי, אילן, יהודה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

משה, שלמה, שמעון). דא עקא המערער לא השכיל לספק לחוקריו, למשיב ואף לא לבית המשפט פרטים מזהים ומוצקים לגבי דמויות אלו והן נותרו עלומות לחלוטין.

49. כאן יש להזכיר כי בהליך זה, כמקובל, נטל השכנוע מוטל על כתפי המערער. אם גרסתו אמת והוא לא היה יותר ממתווך או מסייע לעסקה, עליו היה למסור פרטים מלאים ואמינים על אודות הצדדים האמתיים לעסקה, ובייחוד באשר ליהודה ומשה, אשר לדברי המערער היו אלה שהתעניינו ברכישת הטבק מלכתחילה, וכך לגבי אדם בשם "אבי" אשר לגרסת המערער היה איש הקשר מטעם יהודה (חקירה מיום 27.7.2005, דף 5, שורה 5 ואילך, וראו סעיף 54 להלן).

50. קשה להשלים עם קו הטיעון של המערער: העלאת שלל השמות של מעורבים נוספים – מבלי לזהותם בבירור ולהגדיר את חלקיהם בפרשה – איננה יכולה לשמש מגן בפני ייחוס עיקר המעשים למערער עצמו. אחרת, כל עוסק יוכל להפחית ממשקל חלקו בעסקה פלונית על ידי פנייה סתמית לשמות אחרים (למקרה שונה בתכלית בו נתתי אמון (חלקי) בגרסה הבנויה על זיהוי מעורפל של גורם שלישי, ראו ע"מ 55212-05-12 מנצור נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (ניתן ביום 13.9.2016)).

51. אדם שטוען שהוא פעל כמתווך או כשלווח של הזולת אמור להיות מסוגל, ככלל, לזהות את לקוחו או שולחו. כך גם נאמן אמור להיות מסוגל להצביע על הנהנה מן הנאמנות. במישור הפיסקאלי לא ניתן להעניק נפקות להסדרים כגון אלה (סוכנות, שליחות, נאמנות) ללא וודאות ומסוימות באשר למיהות הגורמים השונים והדברים ברורים ומובנים מאליהם. כך גם כאן.

52. בקשר למשלוח השני והשלישי קיימות ראיות לכך כי המערער עצמו היה נוכח בזמן הפריקה וההעמסה של המכולות (ראו סעיפים 34 ו-46 לתצהיר סופרי).

כמו כן, לפחות בנוגע למשלוח הראשון והשני, המערער עמד בקשר ישיר עם עמיל המכס (סעיפים 15, 27 ו-38 לתצהיר סופרי).

שמו של המערער ומספר הטלפון הנייד שלו (כפי שנרשם בגיליון החקירה מיום 26.7.2005) מופיעים כפרטי קשר הן אצל עמיל המכס שטיפל במשלוח השני – כאילו המערער הוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

איש קשר מטעם חברת קרטיה, (עמוד 787 לנספחי סופרי), הן על גבי שטר מטען של חברת
הספנות שהובילה את המטען השני לתורכיה – כאילו המערער הוא נציג של AKAY
GIDA, התאגיד התורכי הרשום במסמך כמקבל המשלוח (עמוד 57 לנספחי סופרי), והן
על טופס תנאי ההתקשרות של עמיל המכס שטיפל במשלוח השלישי והרביעי – כאילו
המערער הוא נציג חברת ישראלטאב (עמוד 798 לנספחי סופרי).

53. גם בכל הקשור לתאגידים השונים ששמותיהם מופיעים במסמכי העסקאות, רב הנסתר על
הנגלה.

בעל המניות הרשום ומנהלה של קרטיה, מר דוד שבת, הכחיש כל קשר לעסקאות הטבק
עם דובק והעיר כי איננו מכיר את המערער.

מי שרשום כבעל המניות בישראלטאב, מר צבי וייס, מסר כי הוא לא מכיר את ישראלטאב, לא
היה לו כל קשר לעסקאות הטבק עם דובק וכי איננו מכיר את המערער. יוזכר כי בעבר
המערער היה רשום כבעל המניות בישראלטאב ולטענתו העביר את המניות לאחר.

מי שהוצג בפני עמיל המכס של המשלוח השלישי והרביעי כבעל המניות של ישראלטאב, מר
מורן כהן, הכחיש כל קשר לישראלטאב ולעסקאות הטבק עם דובק ומסר כי איננו מכיר את
המערער.

מר אריה דולב, בעל מניות חברת Globalkan ששמה נקשר למשלוח השלישי (לאחר שבוצע
שינוי בזהות מקבלת המשלוח בבולגריה) העיד שאיננו מכיר את ישראלטאב או את המערער
וכי אין לחברה שלו כל קשר לדובק.

54. נזכיר שוב כי עבור המשלוח הראשון המערער עצמו שילם לדובק במזומן ולא הביא כל תיעוד
למקור הכסף, פרט להסבר שניתן בחקירה מיום 27.7.2005 כי "אבי" הביא את הכסף עבור
התשלום (דף 5, שורה 18 ואילך). בהקשר זה נרחיב ונציין כי לגרסת המערער באותה חקירה,
נוצר קשר בלתי אמצעי בין אותו אבי לבין ה"ה אורן וזייף מחברת דובק:

**"אלי אורן שאל אותי יש לו מחסן פה לאבי, קישרתי ביניהם בין אלי אורן
לאבי כשהייתי בדובק הוא דיבר איתו בטלפון כמה פעמים גם כשהוא היה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

בחול"ל, אבי התקשר אלי מחו"ל לפלפון ונתתי לאלי אורן לדבר איתו גם

אריה זייף יושב בחדר איתנו כשאבי דיבר עם אלי אורן מחו"ל."

(דף 6, שורה 3 עד שורה 6)

דא עקא לא מצאתי כל רמז לכך בעדויותיהם המפורטות של אורן וזייף.

55. ריבוי סימני השאלה בקשר לכל שאר הדמויות והגורמים פרט למערער מחזיר אותנו לעניין הנטל הרובץ עליו: במצב בו במידה זו או אחרת, ידו של המערער הייתה בקשירת העסקה מלכתחילה, בתשלום התמורה, בניפוק הסחורה במפעל דובק, ובהובלה ובפריקה, ובהתחשב בהעדר מידע מוצק לגבי כל שאר השחקנים ובראשם חברת אגאט הקפריסאית, אזי מסקנתו של המשיב לפיה המערער הוא זה שרכש את הטבק איננה בלתי סבירה ואף מתבקשת.

56. אכן באופן כללי, נמצא כי הפרשה מעלה שורה ארוכה של תהיות וסימני שאלה: מדוע ייצוא לאוזבקיסטן צריך להתבצע דרך ארבעה נמלים שונים ברחבי אירופה? מה פשר ריבוי היצואנים (קרטיה וישראלטאב) וריבוי היבואנים (כאשר אגאט איננה נמנית עליהם)? מדוע הוחלפו עמילי המכס ממשלוח למשלוח? מדוע התשלום עבור הטבק בא כל פעם ממקור אחר? מדוע נערכו שינויים תכופים במסמכי הייצוא? וכיצד המערער לא ידע לזהות בבירור את כל הגורמים השונים שהוא הזכיר כמעורבים בפעילות?

57. לבסוף נציין את התנהגותו המתגוננת (והפלילית) של המערער בשעת תפיסת המשלוח הרביעי על ידי שלטונות המכס במתחם נמל אשדוד: מנוסתו מן המקום, תוך כדי נהיגה פרועה ומסוכנת איננה עולה בקנה אחד עם מעמד של מתווך גרידא (ולמעשה גם עצם נוכחותו במקום איננה מתיישבת עם מעמד כאמור).

58. הגעתי אפוא למסקנה כי קביעתו של המשיב כי המערער רכש את הטבק היא סבירה ומסתברת יותר מכל השערה אחרת. רק המערער יודע את העובדות לאשורן והוא נכשל בהבאת הסבר סדור ומשכנע המראה כי אדם מסויים אחר רכש ולא הוא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ"ת"א ואח'

ט. האם המערער מכר את הטבק?

59. המערער מקשה ומציין כי אף אם ייקבע שהוא רכש את הטבק מידי דובק, הרי אין ראיה כלשהי לכך שהטבק נמכר לגורם שלישי, למי הוא נמכר, איזו כמות נמכרה, באיזה מחיר ובאיזה מועד. במצב זה, כך סבור המערער, המשיב כלל איננו מוסמך לערוך שומת מס עסקאות – קיום המכר איננו מוכח.

60. אף העד מטעם המשיב, מר סופרי, הודה בחקירתו הנגדית כי "... לא הצלחנו לאתר את הטבק שנמצא בארץ, מה נעשה איתו... ...אמרתי שאני לא יכול להגיד מה קרה עם הטבק... ניסינו להתחקות, לא הצלחנו". (עמוד 66, שורות 12, 16 ו-19).

61. לכאורה יש ממש בטיעונו של המערער ושומת המשיב מבוססת כולה על היסק לוגי: אם הטבק נרכש אזי מן הסתם הוא נמכר, בנסיון להפיק רווח. המשיב כמובן מדגיש כי האלטרנטיבות לפיהן לא נעשה כל שימוש בטבק או שהוא נצרך כולו בידי המערער באופן אישי אינן מתקבלות על הדעת.

62. אולם במבט שני, עמדת המשיב נראית מרחיקת לכת פחות וכעולה בקנה אחד עם מקרים אחרים רבים בהם רשות המסים מסיקה את קיומה של מכירה פלונית מבלי שיש בידיה ראיה ישירה להתרחשותה.

במה הדברים אמורים?

הן לעניין חוק מס ערך מוסף והן לעניין פקודת מס הכנסה נערכות שומות לפיהן נקבע מחזור עסקים או עסקאות הגבוה מן המוצהר על ידי האזרח, וזאת על סמך כמויות התשומות (חומרי גלם, הוצאות כספיות וכו') שנרכשו או נצרכו על ידי העסק לשם הפקת ההכנסה.

כפי שנפסק זה מכבר:

"פנקסי החשבונות של המערער, ככל שהיו – נפסלו. שומה לפי מיטב השפיטה נעשתה כדין. במצב דברים זה פקיד השומה יכול להגיע למסקנותיו לא רק על פי עובדות מוכחות, ועל פי נתונים בדוקים, אלא גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

על פי הערכות, אומדנים וניסיון אישי שנרכש תוך כדי העבודה. ההלכה
הוסברה בעניין זה, והיא מבהירה שזו פררואטיבה השמורה לפקיד
השומה על פי הדין.
(ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ב-
5.11.1992)).

63. טולו לדוגמא עסק לממכר סושי שדיווח על מחזור מכירות מסויים. לגבי אותו עסק ידועים
נתונים לגבי (א) כמות האורז הנדרשת להכנת כל מנה; (ב) כמות האורז שנרכשה על ידי
אותו עסק מספקיו במהלך התקופה הנבחנת; ו-(ג) מחיר ממוצע של מנת סושי לצרכן באותו
עסק. על סמך נתונים (א), (ב) ו-(ג) ניתן לשער את מחזור העסקים של העסק (תוך הבאה
בחשבון של אחוז מסויים של בזבז חומרים (פחת) ומנות שלא נמכרו). אם מחזור העסקים
המשוער גבוה מן המחזור המוצהר, אזי פקיד השומה או מנהל מס ערך מוסף עשוי לערוך
שומה לפי מיטב השפיטה המבוססת על המחזור המשוער הגבוה יותר. הדברים מוכרים.

אולם לגבי תוספת המחזור (ההפרש בין המוצהר לבין המשוער) אין כל ראייה חיצונית לעצם
מכירת המנות הנוספות: איננו יודעים מתי הם נמכרו, למי הם נמכרו או באיזה מחיר
ספציפי הם נמכרו. ובכל זאת שומה מן הסוג האמור נראית שגרתית (ראו, למשל, ע"מ
860/08 פלאפל אוריון ואח' נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 30.1.2012)).

למעשה ההבדל העיקרי בין דוגמת הסושי לבין המקרה הנוכחי נעוץ בכך כי בדוגמת הסושי
יש הוכחה לכך (והודאה בכך) כי העסק אכן מכר כמות מוצהרת של סושי והמחלוקת נסובה
סביב התוספת הנטענת, ואילו כאן אין הוכחה ישירה למכירת טבק בכלל.

אינני סבור כי יש בהבחנה זו כדי למנוע במקרה של הטבק הסקת קיום המכירה (או
המכירות) בתנאי שהנסיבות התומכות בהיסק (כמפורט לעיל) הן חזקות מספיק (ניתן אף
לומר כי כל תוצאה אחרת הייתה מעניקה פרס - בדמות חסינות בפני שומה לפי מיטב שפיטה
- לסוחרים שמצליחים להעלים לחלוטין מקורות הכנסה, לעומת אלה שמקורות ההכנסה
שלהם מדווחים באופן כללי אם כי במחזורים חסרים).

64. במקרה הנוכחי - בהעדר כל הסבר אחר הניתן על ידי המערער - מסקנתו של המשיב כי
הטבק נמכר בישראל נראית סבירה ומתבקשת. כאמור נוצר מנגנון מתוחכם (ועברייני)
להשאת הטבק בישראל בניגוד למצגים שהצביעו על ייצואו, ולא ניתן אלא לשער כי מאמץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 זה נעשה על מנת לממש את הטבק בשוק המקומי. אכן המערער לא נתפס במכירת הטבק,
2 כשם שהוא נתפס בשורה ארוכה של עבירות פליליות אחרות בקשר אליו, אולם עובדה זו
3 איננה צריכה לחסום את האפשרות של עריכת שומה לפי מיטב השפיטה אם ההיסק מתיישב
4 עם השכל הישר, כגון במקרה זה.
5

6 65. כאן נציין כי המערער מביא את דבריו של מר זייף, מנכ"ל דובק באותה עת, כדי לתמוך
7 בטענתו כי לא הייתה כל תועלת בהשאת הטבק בישראל ולפיכך יש להסיק דווקא כי הטבק
8 כן יוצא מן המדינה. אפרט.
9

10 מדובר כאמור בטבק חתוך ולא עלי טבק גולמיים.
11

12 מר זייף ניסה להסביר בהודעותיו כי השימוש בטבק חתוך על מנת לייצר סיגריות יכול
13 להיעשות רק באמצעות ציוד ייחודי ויקר. לדבריו, בישראל רק דובק ועוד מתחרה אחד
14 החזיקו בציוד הנדרש כדי לנצל טבק חתוך לשם ייצור מסחרי. דהיינו לא היה טעם בהעמדת
15 טבק מוברח למכירה בשוק השחור המקומי כי הרוכש לא יכול היה לעשות בו שימוש. מכאן
16 יש להסיק כי הטבק הנדון כן יצא מגבולות המדינה אף אם הוא לא נמצא במכולות הנדונות
17 בשעת בדיקתן.
18

19 66. כך העיד מר זייף:
20

21 **"... אין בארץ גם ציוד לייצור סיגריות, רק לדובק ולעזריה [המתחרה]."**
22

...

23 **"אין לאף אחד בארץ אפשרות לייצר טבק חתוך אין לאף אחד היום, נכון להיום בארץ אין
24 אפשרות לייצר סיגריות חוץ מדובק ועזריה. אין. זה לא קיים"**
25

...

26
27 **"... לא מספיק טבק חתוך אתה צריך בשביל טבק חתוך מכונה שעושה סיגריות, זה לא
28 מספיק, אין מה לעשות עם הטבק החתוך. אפשר לעשות איתו מדורות בל"ג בעומר. אין
29 מה לעשות איתו במדינת ישראל. ולכן, ויש, עכשיו צריך מכונות לייצור סיגריות, יש
30 במדינת ישראל גם כן רק בדובק ובעזריה מכונות לייצור סיגריות..."**
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 "... אין מה לעשות עם זה בארץ ... תבין אתה יכול לעשות עם זה משהו בטורקיה, אתה
2 יכול לעשות עם זה משהו באוזבקיסטן אתה יכול לעשות עם זה משהו בקזחסטן, אבל אין
3 מה לעשות עם הטבק הזה בארץ, זה טירוף".

4 (עמודים 4, 5, 2, 126 להודעתו של זייף מיום 8.9.2006)

6 67. לטעמי אין מקום להסתפק בהסבר זה כהוכחה לכך כי הטבק הנדון לא נותר בישראל.
7 ראשית, ייתכן שכן היה בגבולות המדינה ציוד שמר זייף לא היה מודע לקיומו.

9 שנית, וחשוב יותר, ההסבר האמור איננו עולה בקנה אחד עם **דברים אחרים** שהשמיע מר
10 זייף עצמו בקשר לאינטרס של דובק לדאוג לכך כי הטבק לא יישאר בארץ. הוא חזר על
11 נקודה זו פעמים רבות בהודעותיו:

13 "... אין לנו עניין למכור לשוק המקומי אלא רק ליצוא. אנו לא מעוניינים שיהיה טבק
14 בארץ.

15 "... אם הייתי יודע שבשלב כלשהוא הטבק לא יצא מהארץ... לא הייתי ממשיך לעבוד מול
16 ויקטור. והייתי מודיע לשלטונות כי זה פגיעה קשה בדובק כי את פרנסתה היא עושה
17 מסיגריות."

18 (הודעת מר זייף, הרשומה בכתב יד, מיום 8.9.2006, דף 6, שורה 18, ודף 9, שורה 26).

20 ובנוסף:

22 "דובק, דבר הכי גרוע מבחינת דובק שיכול לקרות, דובק מוכרת סיגריות, היא מרוויחה על
23 סיגריות, דבר הכי גרוע מבחינת דובק שיכול להיות שיהיה טבק חתוך בארץ, כי בטבק
24 חתוך בארץ בעצם מישהו יכול לעשות סיגריות ולדפוק את דובק הפרנסה של דובק היא
25 מסיגריות היא לא מטבק, טבק לא מרוויחים כמעט כסף."

26 ...

28 "אז העניין האינטרס של דובק הוא שלא יהיה טבק חתוך בארץ בזה יש אינטרס זה פוגע
29 קשות בעסקים של דובק."

31 "... הייתי מודיע לשלטונות כי זה פגיעה קשה, זה פגיעה קשה בדובק כי דובק את פרנסתה
32 עושה מסיגריות."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

(עמודים 1, 2 ו-109 להודעה הנ"ל).

68. ממה נפשך? אם לא נמצא בישראל ציוד שהיה מאפשר ניצול מסחרי של טבק חתוך לייצור סיגריות, כיצד השארת הטבק במדינה הייתה פוגעת בדובק ובמכירותיה? הדברים, כאמור, אינם מתיישבים.

י. האם השומה היא סבירה?

69. בהתאם לסעיף 83(ה) לחוק, בית משפט הדן בערעור מס ערך מוסף "יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון".

70. השומה דגן נבנתה כדלקמן: ראשית, סכומי התמורה בגין הטבק והמוצרים הנוספים בשלושת המשלוחים הראשונים, בהתאם לחשבוניות דובק, תורגמו ממטבע חוץ לשקלים חדשים לפי השערים היציגים במועדים הרלבנטיים. שנית, לסכומי התמורה בגין הטבק החתוך הוסף מרכיב מס קנייה בהתאם לשיעורי מס הקנייה שחלו מעת לעת (פעולה דומה איננה רלבנטית בקשר למוצרים הנוספים). על ידי כך, התקבל סכום תמורה סופי עבור כל פריט סחורה. סכומים אלה מייצגים למעשה את התמורה הכוללת שדובק הייתה גובה עבור הסחורה אילו היה ברור כי הסחורה תישאר בישראל. שלישית מסכומים אלה חולץ מרכיב המע"מ (ולא התווסף עליהם), וסך כל סכומי המע"מ המחולצים כאמור הוא סכום קרן השומה (798,652 ש"ח במונחי 2004 ו-2005).

71. לשיטתו של המשיב הוא **הקל** בעריכת השומה כמתואר בשני מובנים אלה: ראשית, מרכיב המע"מ חושב כאמור **בחילוץ** ולא כתוספת; שנית, לא הוסף **מרכיב רווח** על גבי המחיר המשוחזר של הסחורה מידי דובק לידי המערער, דהיינו המשיב הניח בהקשר זה כי המערער מכר את הטבק באותו מחיר שהוא היה צריך לשלם לדובק כדי לרוכשו.

72. עם כל הכבוד, אני סבור כי התוצאה אליה הגיע המשיב איננה סבירה – בהיותה מנוגדת להגיון הכלכלי לפיו פועלים שווקים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 אם, כפי שהוכח, נעשתה תרמית על מנת לרכוש טבק ללא מס קנייה, אזי רוכשי הטבק מידי
2 של המערער לא היו מסכימים לשלם מחיר המגלם הטלה מלאה של מס קנייה. במחיר זה
3 הם יכלו לרכוש את הטבק הישר מדובק, לאור היום ובצורה מוצהרת. אולם אם הם רכשו
4 מהמערער, היה זה כדי לחסוך, למצער, חלק משמעותי ממרכיב מס הקנייה.

5
6 מנגד, יש לשער כי המערער לא היה מסתפק בשולי רווח צנועים עבור מכירת הטבק כי הרי
7 הוא נטל על עצמו סיכון של ממש בהשתתפותו בתוכנית העבריינית (סיכון שהתממש), וכי
8 הרי הוא ידע כי החלופה שעמדה בפני הרוכשים מידי הייתה לקנות טבק מדובק באופן חוקי
9 ולשאת בנטל מס הקנייה.

10
11 דהיינו אם מחיר הטבק עצמו שנגבה מהמערער על ידי דובק היה כ-15 ש"ח לקילו, ומס
12 הקנייה על טבק היה כ-240 ש"ח לקילו, היינו מצפים למצוא כי המערער מכר את הטבק
13 אמנם ברווח נאה אבל לאחר הנחה משמעותית ביותר במרכיב מס הקנייה, אחרת לרוכשים
14 לא היה תמריץ לקנות ממנו.

15
16 73. אמנם אין בית המשפט אמור להחליף את שיקול הדעת השומתי המקצועי של המנהל
17 בשיקול הדעת שלו כדבר שבשגרה. ככלל, נבחנת סבירות השומה וכל עוד היא במתחם
18 הסביר וההגיוני ומבוססת על נימוקים טובים והנחות המתקבלות על הדעת, יימנע בית
19 המשפט מלהתערב ולשנות את החישוב. כאמור בפסיקה: **"...את תפקיד עריכת השומה**
20 **הטיל המחוקק על מנהל מע"מ ואפילו ימצא בית המשפט כי אילו היה פועל הוא במקומו**
21 **של זה היה עורך השומה באופן שונה ממנו, אין בכך עילה מספקת להתערבותו"**.
22 (ע"א 8375/06 מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (ניתן ב-25.3.2009)).

23
24 אולם מנגד גם נפסק כי:

25
26 **"כאשר מדובר בצירוף סביר של הנחות סבירות, לא ימהר בית המשפט**
27 **להתערב באופן קביעת השומה. לעומת זאת, מקום בו מוכיח הנישום כי**
28 **ההנחות אינן סבירות או כאשר צירופן של ההנחות אינו סביר – עשוי בית**
29 **המשפט להתערב."**

30
31 לטעמי השומה דנן, המניחה כי הרוכשים מידי המערער הסכימו "לספוג" את מלוא מרכיב
32 מס הקנייה, לוקה בחוסר סבירות המאפשר ואף מחייב התערבות שיפוטית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

74. המשיב ניסה לטעון כי נושא גובה השומה לא היה שנוי במחלוקת מלכתחילה ועל כן הדיון בו מהווה הרחבת חזית אסורה. ראשית, יש לציין כי כבר בכתב הערעור הקדיש המערער פרק לנושא "החייב שבשומה מהווה הטלת מס מחזור" (סעיפים 21 עד 25 להודעת הערעור) אם כי יש לומר כי הנושא לא "הותקף" שם מהזווית הנדונה כאן.

שנית, בקדם המשפט אשר התקיים ביום 21.10.2015, נושא ביסוס השומה על מרכיב מס הקנייה הוצף במפורש ונדון בהרחבה, כך שהמשיב כלל לא הופתע מהנושא כאשר התקיים דיון ההוכחות.

בדיון ההוכחות מר הירשברג, עד מטעם המשיב, נשאל בעניין זה (מבלי שהופתע מהעלאת הנושא) והשיב בהרחבה:

"... בהיעדר כל ראיות המחיר צריך להיות מחיר השוק, מחיר השוק שמוכר עוסק לגיטימי שעושה עסקה חוקית של הטבק הזה נניח שדובק הייתה מוכרת אותו או בישראל לי, נגיד שאני רוצה מכולה של טבק, אז המחיר היה מחיר בתוספת מס הקנייה ובתוספת המע"מ וזה מחיר השוק. זה המחיר שהיה צריך להיות זה המחיר שנקבע, כי אין לי שום ראיה אחרת."

(עמוד 98, שורה 30 עד עמוד 99, שורה 2)

"... אם היה לי מחיר הייתי קובע את המחיר, בהנחה שלא היו יחסים מיוחדים, אבל אם היה לי מחיר הייתי קובע את המחיר. בדוגמה שאדוני נתן יש מחיר, אני יודע מה המחיר, אני יודע מה, מה המחיר של השוק השחור, של סחורה מוברחת, נניח שאני יודע מחר מה המחיר של סחורה של טבק מוברח, אז הייתי הולך לפעמים למחיר השוק של טבק מוברח, אין לי תדריך כלכלי לטבק מוברח..."

(עמוד 108, שורה 15 עד שורה 20)

...

"... אין לי כל דרך אחרת לדעת מהי ההנחה הרציונלית, אם המחיר צריך להיות פי 2 פי 4 פי 10 פי 15 אני לא יודע."

(עמוד 109, שורות 14-15)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

75. בהמשך ב"כ המשיב התייחס לסוגייה זו באופן מפורט בסיכומיו (סעיפים 77 עד 86). יש לציין כי תפיסתו של המשיב פשוטה והצגת תפיסה זו כלל לא הייתה כרוכה באיסוף ראיות או נתונים מצד המשיב. לדידו, יש להחזיק את המערער כמי ששילם עבור הטבק **את המחיר שהוא אמור היה לשלם על פי דין** (כלומר, בתוספת מס קנייה).

76. אינני יכול להסכים עם המשיב בעניין זה: אמנם מושכל יסוד הוא כי ניתן למסות פעילות בלתי חוקית הן במישור המיסוי הישיר לפי פקודת מס הכנסה והן במישור המיסוי העקיף לפי חוק מס ערך מוסף, ואף ניתן להכיר בהוצאות ובתשומות הכרוכות בהפקת הכנסה בלתי חוקית כאמור (כל עוד ההוצאה עצמה איננה בלתי חוקית או נוגדת את תקנת הציבור).

אולם אם פקיד המס מפשיל את שרוליו ופועל למיסוי הכנסה בלתי חוקית, עליו גם להביא בחשבון **התנהגות כלכלית רציונאלית** מצדם של שחקני השוק העברייני. הרי גם בשוק שחור פועלים חוקי כלכלה, ושומה לפי מיטב השפיטה איננה יכולה להתעלם ממציאות זו, אם שומה זו מתיימרת להיות "כלכלית".

במילים פשוטות, הרוכש רכוש גנוב לא ישלם עבור הסחורה מחיר שוק מלא כפי שנגבה בעסקאות חוקיות ומדווחות. אין בכך הגיון.

77. לפיכך, הגעתי לכלל מסקנה כי מצד אחד אין לכלול במחיר המשוער את מרכיב מס הקנייה (שלא נגבה בפועל על ידי דובק, כזכור) אולם מצד שני יש להניח כי אחוזי הרווח של המערער היו גבוהים במיוחד, הן בגלל הסיכון והן בגלל כוח המיקוח שלו מול הרוכשים הפוטנציאליים. ומצד שלישי, נכון יותר לחשב את מרכיב המע"מ שלא בדרך החילוץ (דרך מקלה) אלא **כתוספת** למחיר המשוער בשוק השחור.

78. לדעתי, שומה סבירה בנסיבות העניין תבוסס על שיעור רווח של 200% עבור טבק חתוך (ללא מרכיב מס קנייה). כלומר מתוך כל שקל מחזור משוער, עלות המכירות (מה ששולם לדובק) תעמוד על 33.3 אגורות. באשר למוצרים הנוספים (ניירות, פילטרים וכו') שיעור הרווח יהיה 75%. יצוין כי בשומה כפי שנערכה על ידי המשיב כלל לא הוסף שיעור רווח בקשר למוצרים הנוספים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

1 לדוגמא, אם בגין הטבק החתוך שנכלל במשלוח הראשון שולמה עפ"י חשבונית דובק 74,681
2 ש"ח, אזי מחיר עסקת המכר בידי המערער של אותה כמות טבק לצורך עריכת שומת מס
3 העסקאות יהיה 224,043 ש"ח ($3.0 \times 74,681$). על גבי סכום זה ייוסף מס ערך מוסף (מס
4 עסקאות) לפי השיעור החל באותו מועד.

5
6 וכדוגמא נוספת, אם בגין פילטרים שהיו כלולים במשלוח הראשון שולם לפי חשבונית דובק
7 סכום של 100,324 ש"ח, אזי לצורך עריכת שומת מס העסקאות מחיר העסקה יהיה 175,567
8 ש"ח ($1.75 \times 100,324$) ועל גבי סכום זה ייוסף המע"מ.

9
10 79. אמנם התוצאה שתתקבל מחישוב השומה מחדש בהתאם לאמור לעיל נמוכה באופן ניכר
11 מסכום השומה המקורי כפי שנקבע על ידי המשיב, אולם יש לזכור כי בית המשפט היה מוכן
12 ללכת כברת דרך ארוכה עם המשיב ולקבוע, על סמך הנסיבות, כי לצרכי מס המערער יזוהה
13 כרוכש הטבק וכי ניתן להסיק כי המערער מכר את מלוא הכמות בשוק הישראלי (בכפוף
14 לאמור בסעיף 80 להלן) על אף שלא נמצאה ראיה חיצונית לכך.

15
16 יש גם להעמיד את כל הסכומים בפרופורציה: סך התמורה ששולמה עבור רכישת כל
17 הסחורה בשלושת המשלוחים הראשונים עמדה על כ-581 אלף ש"ח, ואילו שומת מס
18 העסקאות (שהוטל לפי 17% באותה תקופה) בגין מכירת אותה סחורה הגיעה לכדי 799 אלף
19 ש"ח. לדעתי השומה מופרזת.

20
21 80. המערער העיר כי מכל מקום יש להפחית מן השומה חלק אשר ישקף כמות מסויימת, אמנם
22 לא גדולה, של טבק ומוצרים נוספים שכן נמצאו במשלוחים אשר הגיעו לחוץ לארץ. לגבי
23 כמויות אלו אין מקום להניח או להסיק כי הן נמכרו בישראל. העד מטעם המשיב, מר
24 הירשברג, הסכים באדיבותו להצעת בית המשפט לפיה נושא זה "יבדק... ברוח של שיתוף
25 פעולה [כדין] למצוא את המספר הנכון לגבי אותה כמות" (עמוד 105, שורה 3 עד שורה 14).
26 יוער כי מר הירשברג אף הצטייד בטיטות חישוב כאמור בזמן מתן עדותו (מש/1).

27
28 81. על כן, כחלק מעריכת השומה מחדש בהתאם לאמור בפסק דין זה, יביא המשיב בחשבון
29 הפחתה מתאימה המשקפת את כמויות הטבק והמוצרים הנוספים אשר יצאו בפועל מן
30 המדינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 ינואר 2018

ע"מ 1206-07 פרדילוב(אסיר) נ' מנהל מעמ ת"א ואח'

82. לעניין הטלת הפרשי הצמדה וריבית על חוב מס העסקאות, ובהעדר כל נתון לגבי מועד מכירת הטבק על ידי המערער, לדעתי יש לקבוע כי מועד המכירה אירע **בתום שנת 2005**. מר אורן מחברת דובק העיד כי **"טבק מעובד חתוך ... ניתן לאחסן מס[פר] רב של חודשים במחסן ללא תנאים מיוחדים. יכול להיות שנה שנה וחצי..."** (הודעה מיום 8.9.2006, גיליון 5, שורה 12). במקרה הנוכחי מטעני הטבק הנדונים נמשכו ממפעל דובק במועדים שונים בין נובמבר 2004 לבין יוני 2005. לפיכך סביר לקבוע את סוף שנת 2005 כמועד מכירה משוער.

יא. סיכום

83. המשיב יערוך שומת מס עסקאות מתוקנת בהתאם לאמור בסעיפים 77, 78, 81 ו-82 לעיל.

84. לאור התוצאה, לפיה הערעור נדחה במובן זה שטענות המערער לאי חבות במס עסקאות לא התקבלו אך היקף החיוב במס צומצם, אחייב את המערער לשלם הוצאות משפט למשיב בסכום המתון של 18,000 ש"ח. סכום ההוצאות האמור ישולם תוך 30 ימים.

85. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"א טבת תשע"ח, 8 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט