



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מעוררת קלן הנדסה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סלומון

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

עניינו של הערעור דנן הינו בשני נושאים עיקריים - הטלת עיצום של כפל מס ופסילת ספרים בעקבות ניכוי מס תשומות שלא כדין והכל בהתאם לפירוט כדלקמן:

א. ערעור על הודעת כפל מס שהוציא המשיב, מנהל מס ערך מוסף רחובות ("המשיב") למערערת, קלן הנדסה בע"מ ("המערערת"), לפי סמכותו מכוח סעיף 50(א1) לחוק ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("חוק מע"מ") בסך של 3,666,991 ₪. הערעור בנושא זה מתייחס לקביעת המשיב לפיה המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבונות מס שהוצאו שלא כדין בין השנים 2013-2015.

ב. ערעור על החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת לשנים 2013-2015 מכוח סעיף 77(ב) לחוק מע"מ ולהשית עליה קנס בשיעור של 1% מסך עסקאותיה מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, וזאת בהתבסס על החלטת המשיב כי המערערת קיזזה מס תשומות בגין חשבונות מס שהוצאו שלא כדין בין השנים 2013-2015.

רקע

1. המערערת הינה חברה מאוגדת אשר בעל המניות שבה מר אנטולי טומצ'נסקי, רשום בה גם כדירקטור ("טומצ'נסקי"). החברה מעסיקה את מר מקסים רוזנפלד ("מקס")



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

"רוזנפלד") כמנהל פרויקטים ואיש קשר מול לקוחות וספקים וכן את מר אנטולי קויפמן ("קויפמן") כמנהל כוח אדם בחברה ומנהל שטח.

2. הערעור דנן מתמקד ב-41 חשבוניות מס שהוצאו למערערת על ידי חמישה עוסקים:
 - חשבוניות ע"ש יצחק סימוני/אר.אס. ניהול - בתקופה 5/13 עד וכולל 11/14 המערערת ניכתה 23 חשבוניות שמס התשומות הכלול בהן הוא 1,177,794 ש"ח.
 - חשבוניות ע"ש מדיק ארט / ולנטינה פרידמן - בתקופה 7/14 עד וכולל 3/15 המערערת ניכתה 9 חשבוניות שמס התשומות הכלול בהן הוא 371,890 ש"ח.
 - חשבוניות ע"ש בן בנישתי/ב.ב.ר. ניהול - בתקופה 4/15 עד וכולל 9/15 המערערת ניכתה 6 חשבוניות שמס התשומות הכלול בהן הוא 259,711 ש"ח.
 - חשבוניות ע"ש א.ר. ניקיון - בתקופה 6/14 המערערת ניכתה 2 חשבוניות שמס התשומות הכלול בהן הוא 11,820 ש"ח.
 - חשבונית ע"ש בורלא - בתקופה 4/14 המערערת ניכתה 1 חשבונית שמס התשומות הכלול בה הוא 12,281 ש"ח. ("חמשת העוסקים")
3. בגין חשבוניות אלו ניכתה המערערת בדוחותיה התקופתיים ממאי 2013 עד וכולל דצמבר 2015 ("התקופה הרלוונטית") מס תשומות בסך כולל של 1,833,496 ₪. המשיב קבע שהמערערת לא קיבלה כל שירותים בתמורה לחשבוניות האמורות. בנוסף קבע שלא רק שלא הוכיחה שלא ידעה שהחשבוניות שניכתה לא הוצאו כדין, אלא שממצאי החקירות העלו שהיא אף ידעה שהיא רוכשת חשבוניות על שם עוסקים שונים, מבלי שאלו סיפקו לה שירותים.
4. בהתאם, המשיב חייב את המערערת בכפל מס תשומות בסך של 3,666,991 ₪ בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 50(א) לחוק. בנוסף, המשיב פסל את ספרי המערערת לתקופה הרלוונטית, והטיל עליה קנס בסך של 230,360 ₪, בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 95 לחוק.
5. החיובים שלעיל הוצאו על בסיס ממצאי חקירה של רשות המסים ומשטרת ישראל נגד מספר יחידים וחברות, בין היתר, בחשד לביצוע עבירות מס תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

- ממצאי החקירה העלו שסרגיי סידורוב ("סידורוב" או "סרגיי") ורונון זגיר ("זגיר" או "רונון") עמדו בראש התארגנות שתכליתה למכור חשבוניות פיקטיביות ("התארגנות").
6. ההתארגנות כללה הקמת מערך עוסקים שעל שמם הופצו חשבוניות מס מבלי שאותם עוסקים סיפקו שירותים, למעט מכירת החשבוניות. מעורבים נוספים שהיו חלק מהתארגנות, הם: שחר לב ("שחר"), אופיר גלפר ("גלפר" או "אופיר"), יצחק סימוני שעל תעודת הזהות שלו רשום העוסק אר.אס. ניהול פרויקטים (ע.מ. 037548229) ("סימוני" ו-"אר.אס ניהול", בהתאמה) ועופר בן בנישתי שעל תעודת הזהות שלו נרשם העוסק ב.ב.ר ניהול וביצוע פרויקטים (ע.מ. 027949577) ("בן בנישתי" ו-"ב.ב.ר ניהול", בהתאמה). (כולם ביחד- "המעורבים הנוספים")
7. המעורבים הנוספים הודו בחקירותיהם שלא סופקו למערערת שירותים או כוח אדם, ושהמערערת רכשה חשבוניות על שם עוסקים מבלי שהעוסקים סיפקו להם שירותים.
8. נגד סידורוב וזגיר ונגד מספר חברות שהיו בשליטתם, וביניהן חברת מדיק ארט/ו.פרידמן ח"פ 513788836 ("מדיק ארט / ו.פרידמן") וחברת אר. ניקיון שמירה ושירותים בע"מ ח.פ. 514662808 ("אר. ניקיון"), הוגש כתב אישום בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד (ת"פ 16-01-19713). במסגרת ההליך הפלילי נחתם הסדר טיעון בין הנאשמים לבין רשויות המס שבמסגרתו הנאשמים הודו בעובדות כתב אישום מתוקן, ובכלל זה הודו שהוציאו חשבוניות רבות שלא כדין. הנאשמים הודו בהוצאת כל החשבוניות שפורטו לעיל, למעט חשבונית אחת על שם חברת ד. בורלא.
9. ביום 14.5.2017 נערך למערערת שימוע (עמ' 658-660 לתיק המוצגים) ומאחר שנטענו טענות לחוסרים בחומרי חקירה, נקבע שימוע נוסף ליום 25.2.2017 (עמ' 661-664 לתיק המוצגים). לאחר השימוע החליט המשיב לחייב את המערערת בכפל מס בשל כך שניכתה מס תשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין (הודעה מיום 28.5.2017, עמ' 4-20 לתיק המוצגים); לפסול את ספרי החשבוניות לשנים 2013-2015 ולהטיל עליה קנס בגין כך (הודעה מיום 28.5.2017, עמ' 20-39 לתיק המוצגים).
10. על החלטות אלו הוגש ערעור זה.

תמצית טענות המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

11. המערערת טענה כי לא סופקו למערערת נתונים רלוונטיים ומהותיים עימם יכולה הייתה להתמודד למיצוי זכויותיה הדיוניות, לא רק בבית המשפט הנכבד, אלא אף במועד השימוע עצמו.
12. הן במהלך השימוע הראשון והן במהלך השימוע השני, ציין ב"כ המערערת בפני נציגי המשיב, כי לא ניתן להבין את כל האמור בהודעות שניתנו במע"מ, וללמוד את התמונה המלאה הנשקפת מהן. זאת מאחר ושורות רבות מושחרות בעדויות אשר קוטעות את התמונה הראייתית במלואה.
13. המערערת טענה כי אין בהסתמכות על הסדר טיעון של ראשי התארגנות בפלילים כדי לשמש מסד ראייתי בעל ערך ומשקל.
14. עוד נטען כי על המשיב מוטל הנטל בחיוב בכפל מס להוכיח את צדקת טענותיו, ועל כן, הוכחת הטענות אינה יכולה להסתכם בהצגת תמונה חלקית בלבד לפני המערערת ובית המשפט.
15. לעניין פסילת פנקסיה טענה המערערת כי הטלת קנס פסילה מהווה לכשעצמה ענישה נוספת ומשולשת על כתפיה.

תמצית טענות המשיב

16. המשיב טען כי בכל הנוגע לטענת המערערת כי הוסתרו ממנה חומרי חקירה מושחרים וכי לאור כך היא אינה יכולה לנהל את ערעור כדבעי, הרי שהמערערת לא הגישה לבית המשפט בקשה לגילוי החומרים המושחרים וכי בהתאם לסעיף 142 לחוק המשיב מנוע מלגלות ידיעות הקשורות לעוסק אא"כ זה ייעשה עפ"י החרוג במסגרת הליך משפטי לפי חוק מע"מ.
17. לגופו של עניין טען המשיב כי לאחר בחינת הראיות שלפניו, ולאחר קיום דיוני שימוע למערערת הוא קבע כי חמשת העוסקים, יצחק סימוני/אר.אס. ניהול; מדיק ארט / ולנטינה פרידמן; בן בנישתי/ב.ב.ר. ניהול; א.ר. ניקיון ובורלא לא סיפקו למערערת שירותים, כמצוין בחשבוניות, ומשכך מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- עוד טען המשיב כי המערערת לא הוכיחה להנחת דעתו כי לא ידעה שהיא מנכה חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
18. נטען כי המשיבה הסתפקה בחקירתו הנגדית של מר רונן מינאי ("מינאי"), ממונה צוות במשיב, שהעיד מטעם המשיב ובחרה שלא להגיש ראיות שיוכיחו את טענותיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

ולא לזמן עדים מטעמה. אי לכך, המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה עפ"י דין.

דין והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

19. הכללים הנוגעים לבחינתה של חשבונית מס שהוצאה כדין הינם ברורים וידועים, ואלו פורטו בהרחבה לא פעם בפסיקה. בתמצית אציין כי חשבונית מס "כדין" היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 לחוק מע"מ.

חשבונית שכזו צריכה לעמוד במספר דרישות טכניות הקבועות בחוק, וכן בדרישה מהותית כי עליה לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. כלומר, בבסיס החשבונית צריכה להיות עסקה אמיתית בין מקבל החשבונית לבין מוציאה. על כן, במקרה שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע העבודה בפועל, נחשבת החשבונית לחשבונית פיקטיבית, ואין נפקא מינא לעניין זה אם מדובר בעסקה שלא התקיימה כלל או אם בפועל בוצעה העבודה, אולם ע"י גורם אחר, ולא ע"י מוציא החשבונית (ר' ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ ת"א (פורסם בנבו, 26.3.2017); ע"מ (מחוזי מרכז) 57122-09-16 יאיר נ' רשות המיסים (טרם פורסם)).

20. סעיף 50(א1) קובע כי: "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

21. בבית המשפט העליון נקבע כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת על פי מבחן אובייקטיבי, מבלי ליתן חשיבות ליסוד הנפשי של העוסק או לדרגת מודעותו. כלומר, די בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות על מנת שתישלל זכאותו של העוסק לניכוי מס התשומות (ר' ע"א 3578/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, 512-513 (1999); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, פס' 24-25 לפסק דינו של כב' הנשיא א' ברק. עניין מ.א.ל.ר.ז").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

22. עם זאת, על פי הוראת סעיף 50(א1) לעיל ועל פי פסיקת בית המשפט העליון, הוכר חריג לפי מבחן סובייקטיבי, לפיו על הנישום לשכנע את מנהל מע"מ כי הוא לא התרשל ואף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ולגלות את הפסול בחשבוניות המס (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.2014) ("עניין זאב שרון").

23. בעניין זאב שרון הובהר כי המבחן הסובייקטיבי מהווה רק "הגנה" לנישום ואינו מהווה דרישה לצורך קביעת המשיב לגבי השאלה אם חשבונית המס הוצאה כדין אם לאו. במובן זה, עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – דהיינו קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין. על העוסק/הנישום מוטל הנטל להפריך את החזקה ולהראות כי הוא היה חסר מודעות כלשהי בכל הנוגע לכך שהחשבונית שניכה במס תשומות – הוצאה שלא כדין (עמ' 37-38 לפסק הדין)

נטל ההוכחה ונטל השכנוע

24. לעניין נטל ההוכחה, קובע סעיף 132 לחוק מע"מ כי: "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה". אף בפסיקה נקבע כי ערעור מע"מ כמוהו לכל דבר ועניין כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע" הוא המשיב (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, פורסם בנבו, 24.9.1992, עמ' 107).

25. בנוסף, חזקת התקינות של המעשה המינהלי אף היא משפיעה על שאלת נטל ההוכחה, שכן העותר/המערער נדרש להביא ראיות לסתירת חזקת התקינות. בג"ץ נטה להקל בנטל הבאת הראיות המוטל על עותר בהתאם לעוצמת הפגיעה בזכויות יסוד (ראו: בג"ץ 792/88 מטור נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פ"ד מג(3) 546 (1989); בג"ץ 4146/95 עיזבון המנוחה לילי דנקנר ז"ל נ' מנהל רשות העתיקות, פ"ד נב(4) 774, 793 (1998)).

בהתאם לכך קבע בית המשפט העליון בעניין זאב שרון כי נטל הבאת הראיות הראשוני בערעור על כפל מס חל על המשיב, אך לאחר שהוא מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיות לעוסק,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

להראות שנפלו פגם או טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות בית המשפט (עמ' 25 לפסק הדין).
עוד נקבע, כי אמת המידה הראייתית הנדרשת ממנהל מע"מ בעת קבלת החלטתו היא אמת מידה של ראיות ברורות ומשכנעות, העומדות ברף של "מאזן ההסתברויות". עם זאת, הראיות אינן חייבות להיות ראיות קבילות וניתן להסתפק ב"ראיות מנהליות" (וראה לקמן דיון בעניין סעיף 10א לתקנות מע"מ).

26. ברם, הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו נשאר לכל אורך ההליך על כתפי המערער (העוסק) אשר מבקש לנכות את המס. וזאת ממספר טעמים:

עיקר הידע בנוגע לעובדות השנויות המחלוקת מצויות אצל העוסק; העוסק נדרש להוכיח עובדות בעלות אופי חיובי (ניכה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו כדין) לעומת מנהל מע"מ שנדרש להצביע על עובדה שלילית - שהחשבוניות הוצאו שלא כדין;

הטלת נטל השכנוע תביא לכך שעוסקים יתעדו באופן מיטבי את עסקאותיהם ויבדקו תקינות של חשבוניות אותן הם מבקשים לנכות.

כלומר, נטל השכנוע שהחשבוניות נשוא הערעור משקפות עסקאות אמת הוא על המערער, המבקשת לנכות מס התשומות, ולא המשיב הוא שצריך להוכיח כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות (ר' הרחבה בעניין זאב שרון, עמ' 25-30).

לגופו של עניין, ההכרעה בערעור תיגזר, אפוא, מהתשובות לשאלות העיקריות הבאות:

- 1) האם המערערת הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח כי מדובר בעסקאות אמת ("המבחן האובייקטיבי") וכי החשבוניות הוצאו כדין?
- 2) האם המערערת הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח שלא ידעה שהחשבוניות הוצאו לה שלא כדין?

27. טרם אדון בשאלות העיקריות אתיחס לשתי טענות מקדמיות שהעלתה המערערת: טענה כנגד הסתמכות המשיב על עדויות מפי השמועה; טענה להסתרת מידע ע"י המשיב והשחרת חלקים בהודעות שניתנו בחקירות במע"מ.

הסתמכות המשיב על עדויות מפי השמועה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

28. המערערת טענה כנגד הסתמכותו של המשיב על הודעות שנגבו מעובדים ומעורבים אחרים בהליך הפלילי. נטען כי מירב העדויות היו עדויות מפי השמועה במהותן ובתוכנן. לטענתה, אין מדובר בעדות ממקור ראשון אשר יש להכשירה בהתאם לכללים הקבועים בתקנה 10א' לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 ("תקנות מעמ - סדרי דין בערעור") אלא עסקינן בעדויות שהיו ונותרו בליבתן עדות שמועה, ואין נפקא מינא כדי להכשיר את השמיעה בדרך של הגשתן בהליך זה.

29. טענה זו דינה להידחות.

תקנה 10א' לתקנות מעמ - סדרי דין בערעור קובעת:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את

החלטתו או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה

כזו לא הייתה קבילה בבית משפט בדיון אזרחי".

30. רוב הפסיקה של הערכאה המבררת בבתי המשפט המחוזיים התירה קבילותן של עדויות שמיעה ועדויות שנגבו ע"י שלטונות המס. בתי המשפט המחוזיים נקטו בפרשנות מרחיבה, שאושרה בפסיקה של בית המשפט העליון (אהרן נמדר, מס ערך מוסף, חלק שני, מהדורה חמישית- תשע"ג-2013, עמ' 976-977).

31. כך למשל, בעניין מ.א.ל.ר.ז. הבהיר בית המשפט כי תקנה 10א' מתירה בערעורי מע"מ להביא ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי, ובכלל זה גם קבלת עדויות שמיעה ו"הודעות מי שלא התייצב לחקירה בבית המשפט" (עמ' 846, בפסק דינו של כב' הנשיא אהרן ברק; וראה גם: ע"א 5330/98 נעימה נ' ממונה אזורי מס קנייה ומע"מ חיפה, פ"ד נו(2) 337, 341-342).

מכאן, שאין מניעה להסתמך על הודעות שהן תוצאה של חקירות שביצע המשיב לצורך ההליך הפלילי ולצורך ביסוס שומתו, ועליה ביסס את החלטתו או שומתו. בית המשפט רשאי לקבל ראיות אלו, כדי להעריך את השומה שביצע המשיב.

בעניין ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 250 (1998) הובהר הרציונאל הנח בבסיסה של תקנה 10א':

"קביעת השומה על-ידי רשות המס היא הליך מינהלי. בהליך זה,

הרשות המינהלית אינה כפופה לדיני הראיות החלים בבתי-המשפט.

על-כן, הרשות רשאית לסמוך את החלטותיה גם על ראיות, אשר

אינן קבילות בבית-המשפט. המבחן המהותי שבו צריכות לעמוד

הראיות עליהן מתבססת הרשות הוא מבחן הראיה המינהלית. מבחן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

זה מתמקד בערך ההוכחתי של הראיה, ולא בקבילותה בבית-
המשפט" (וראה ההפניות שם)

32. בעניין רע"א 603/18 מנהל מס ערך מוסף נ' גני ירושלים בע"מ (פורסם בנבו, 2.5.2018, "עניין גני ירושלים") קבע בית המשפט שלמרות שניתן להגיש את ההודעות שמסר העד לרשויות המס כראיה לבית המשפט, הרי שהנטל לזמן את העד לעדות הוא על הנישום:

"אם כן, המנהל מצדו מגיש לבית המשפט את ראיותיו המינהליות, שעמדו בבסיס החלטתו. מצדו השני של המתרס מצוי הנישום. הוא מעוניין לתקוף את החלטת המנהל, ולקעקע אותה תשתית עובדתית. ככל שהדברים אמורים ביחס להודעות כתובות שמוגשות לבית המשפט, האינטרס של הנישום הוא שמוסרי ההודעות יתייצבו בבית המשפט על מנת לחקור אותם. (עניין גני ירושלים, עמ' 9)

33. כעולה מן הפסיקה, לא רק שהנטל לזימון מוסרי ההודעות, ובכללם את מנהלי המערערת ועובדיה (אנטולי טומצ'נסקי, מקס רוזנפלד ואנטולי קויפמן), למתן עדות היה על המערערת, אלא שזה אמור היה להיות האינטרס המובהק שלה, לסתור את קביעות המשיב והחלטותיו - אולם, המערערת לא עשתה זאת. לכן, אין כל מניעה שבית המשפט יסתמך על הודעות אלו (על משמעות אי זימון אעמוד בהמשך). אי לכך, התוצאה היא, שניתן להסתמך על ההודעות שגבה המשיב ושהוגשו בתיקי המוצגים כחלק מן הראיות בתיק, גם אם מוסרי ההודעות, לא העידו בפני בית המשפט. לעניין שאלת ערכן ומשקלן של ההודעות, הרי שזה ייקבע ע"י בית המשפט.

חלקים מושחרים בהודעות המעורבים בהליך הפלילי

34. כאמור, טענה המערערת כי לא ניתנה לה ההזדמנות להגן על עצמה כראוי, שכן הליך השימוע היה פגום, היות והיא קיבלה חומרי חקירה מושחרים, למרות שביקשה לקבל את חומרי החקירה המלאים. נטען כי הליך השימוע לא מיצה את עצמו ונותר כאקט חסר תכלית עניינית, ולכן עתרה המערערת לקבל את ערעורה או להחזיר את ההליך למסגרת המנהלית. עוד טען המערער בסיכומיו כי תקיפת שיקול הדעת המנהלי בפני בית המשפט הנכבד שלערעור אינו אמור לחשוף עובדות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

- וראיות לראשונה בבית המשפט, כאשר אלו בשלב ההליך המנהלי מוסתרות מן הנישום בטענות ונימוקים חסרי בסיס.
- עוד טענה המערערת כי לו נחשפו החלקים המושחרים בהודעות, היא הייתה יכולה למשל לפנות ולזמן עדים אחרים וחברות אחרות, אשר שמן הוזכר בשורות המושחרות, ולהביאן אל המשיב עוד בשלב השימוע על מנת שיבדוק את ענייניהן ביחס לטענות עדיו עליהם הוא מסתמך.
35. מנגד טען המשיב בסיכומי התשובה כי למערערת נערך הליך שימוע כדבעי. ככל שהמערערת טוענת שלא מיצתה את הליך השימוע, אין לה להלין אלא על עצמה. מעבר לכך, וכפי שנקבע כבר בפסיקה, יש בניהול ערעור בבית המשפט כדי לרפא פגם של אי ניהול שימוע כדבעי.
36. עוד נטען בסיכומים כי טענת המערערת שלפיה החלקים המושחרים בחקירות מונעים ממנה לנהל את הליך כנדרש, היא טענה מופרכת שדינה להידחות. לטענתו, המערערת מעלה טענה זו משום שאין היא מסוגלת להתמודד עם העובדות המופיעות בחלקים שאינם מושחרים.
- נטען כי השחרת חלקים בהודעות נעשית חדשות לבקרים על מנת למנוע פגיעה בפרטיותם של צדדים שלישיים, אשר אינם קשורים לערעור הנדון. חזקה היא שאם המערערת הייתה מעוניינת בגילוי החלקים המושחרים היא הייתה מגישה באמצעות בא כוחה בקשה מתאימה בנושא. במקרה מסוג זה, כפי שקורה לא אחת, המשיב היה מציג לבית המשפט הנכבד את הנסתר מאחורי החלקים המושחרים, ובית המשפט היה מחליט האם הם רלוונטיים כדי חשיפתם, בניגוד לאינטרס הפרטיות של הגורמים המוזכרים שם.
37. עוד טען המשיב כי המערערת הייתה רשאית לבקש מבית המשפט את זימונם של מוסרי ההודעות כדי שיבהירו לבית המשפט הנכבד את מה שלשיטת המערערת טעון הבהרה. כאמור המערערת בחרה שלא לעשות כן. שהרי אם הייתה מגישה בקשה ובית המשפט היה מורה על גילוי המסמכים, לא הייתה יכולה עוד לטעון שחומרים הוסתרו ממנה וגם לא הייתה מוצאת מזור בחומרים המושחרים – שהרי אינם קשורים להחלטות בעניינה. כך או כך, בנסיבות שבהן המערערת לא ביקשה מבית המשפט הנכבד להורות על גילוי החומרים המושחרים, הרי שהמשיב לא יכול היה לגלותם, ואין למערערת להלין בנושא זה אלא על עצמה.

דיון

38. דין טענות המערערת להידחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

ראשית, כעולה מטענות הצדדים ומהראיות, הליך השימוע לא היה פגום. כאמור התקיימו שני הליכי שימוע מאחר שהמערערת טענה בשימוע הראשון כי חסרים חומרי חקירה. חומרי חקירה הושלמו והתקיים שימוע נוסף (כעולה פרוטוקול שימוע 2 מיום 25.5.2015, עמ' 2, נספח ד' לכתב הערעור). יש לדחות גם את הטענה כי חומרים הוסתרו מהמערערת. הטענה נטענה בעלמא והמערערת לא הוכיחה כי המשיב "הסתיר", כלומר, מנע ביודעין ובכוונת מכוון, חומרי חקירה מן המערערת. בנוסף, בניגוד לנטען, המשיב כן מסר את נימוקיו מדוע הושחרו חלקים בהודעות, (שמירת פרטיות צדדים שלישיים לא קשורים ובהתאם לדין) כאמור לעיל, ואף היה מוכן לחשוף חלקים אלו, בהינתן דרישה של בית המשפט.

39. שנית, כאמור בסיכומי המשיב, גם אם הייתה מתקבלת הטענה לפגם בהליכי השימוע (וכאמור - טענה זו נדחתה) יש בניהול ערעור בבית המשפט כדי לרפא פגם של אי ניהול שימוע כדבעי, ובוודאי גם בהליך של גילוי מסמכים. תמים דעים אני עם המשיב כי המערערת יכולה הייתה לפנות לבית המשפט בבקשה לגילוי מסמכים והייתה מקבלת את הסעד המתאים. המערערת הלינה על השחרת חלקים בהודעות הן בהודעת הערעור והן, באריכות רבה, גם בסיכומים. אלא שטענות אלו דינן היה להישמע במסגרת הליך לגילוי מסמכים ולא בסיום ההליכים המשפטיים.

40. יש ממש בנימוקי המשיב כי היה מנוע עפ"י סעיף 142 לחוק מלגלות ידיעות שאינן רלוונטיות למערער. בחקירתו הנגדית הסביר מינאי, למה הושחרו שורות בהודעות שניגבו במע"מ:

"ש. אתה חושב שזה תקין, שכך אני יכול להתמודד מולך היום,

לבדוק את גרסאות העדים ולהתעמת אתם?

ת. כאשר אנו מקבלים חומרי חקירה לעתים נמצא כי עד אחד

מוסר פרטים רבים על חברות ועוסקים שאינם נשוא התיק בו

אנו מטפלים ולכן אנו משחירים את הפרטים שאינם נוגעים

לתיק שנמצא תחת טיפולנו. נושא ההשחרה הוא נושא מעיק

שגוזל מאתנו המון זמן, משאבים רבים ואני באופן אישי

הייתי שמח לו היינו יכולים לוותר על עניין ההשחרה אך

החוק לא מאפשר זאת.

ש. למה לא הסרת את ההשחרות למרות שביקשתי בשימוע

הראשון?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

- ת. לא הסרתי את ההשחרות מכיוון שהפרטים שנמחקו אינם נוגעים כלל וכלל למערערת. השחרתי מכיוון שאינני יכול למסור מידע על חברות ועוסקים אחרים וזאת בהתאם להוראות סעיף 142 לחוק מע"מ.
- ש. אני אומר שסעיף 142 לא חל כאן, החריג שלו מתקיים ואני מציין בפניך שורה אחר כך, אני אומר לך שסעיף 142 מחריג הצגת ראיות שקשורות בהליך משפטי שקשורות בעוסק, הנושא של סעיף 142 עולה כמעט בכל הליך אזרחי, תשובתנו היא אחת, איננו יכולים לגלות מסמכים שאינם נוגעים למערערת, זאת תשובתי ואני עומד מאחוריה.
- ש. תאשר לי שאני אומר לך ומפנה אותך לסעיף בזמן השימוע 142 ואומר לך תראה, הסעיף הזה מאפשר להציג ראיות בהליך משפטי ומשכך לא ברור לי למה צריך למחוק ואתה לא מתייחס,
- ת. כמו שעו"ד תמיר טוען מדובר בגילוי מסמכים בהליך משפטי ולא בהליך של הוצאת כפל המס".

41. גם אם מתקיים אחד החריגים של סעיף 142 לחוק, כפי שטען המערער, ולעניינינו סעיף 142(א)(2), הרי שמדובר במסגרת הליך גילוי מסמכים, בו יכול היה מותב זה, לאחר עיון בהודעות ללא השחרה, לקבוע אם להסיר את ההשחרות, אם לאו. אך כאמור, המערערת בחרה שלא ליזום הליך זה.

42. זאת ועוד, טענות המערערת כי אי חשיפת השורות המושחרות מנעו ממנה להעיד "עדים אחרים וחברות אחרות" מעוררת תמיהה רבתי, שכן המערערת אף לא התמודדה עם החומר הראיתי הגלוי הקיים בתיק, חמשת העוסקים האמורים לעיל, ולא זימנה לעדות אף לא אחד ממוסרי ההודעות, שהיו מעורבים מטעם העוסקים הללו בהוצאה ובהפצת החשבוניות.

מעיון בהודעות אלו, על חלקיהם המושחרים, ניכר שלמערערת היה אינטרס לקעקע את האמירות בהן וכן להציג גרסה משלה, באמצעות עדים מטעמה, כמו למשל מנהלי המערערת. כאמור, המערערת לא העידה עדים כלל, אך לא המשיב הוא שמנע ממנה לעשות זאת. יש לדחות טענה זו מכל וכל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

43. יפים לכאן דברי בית המשפט בעניין גני ירושלים (עמ' 11):

"נישום המעוניין לערער את אמינות ההודעות שנמסרו, עליו לזמן את מוסרי ההודעות לעדות, ובמצבים המתאימים – לבקש מבית המשפט לחקור אותם בחקירה נגדית. לא עשה כן – אין הוא יכול לבוא בטרוניה על כך שבית המשפט נסמך על ההודעות שנמסרו".

וכל המוסיף – גורע.

לסיכום: טענות המערערת בעניין אי קבילות הודעות שנמסרו למשיבה וכן בעניין השחרת חלקים בהודעות שנמסרו למשיבה – נדחות.

לאחר שיושבו סוגיות מקדמיות אלו, ניתן לפנות ולדון בשתי הטענות העיקריות, האמורות לעיל, לגופו של עניין.

44. עיינתי בכתבי הטענות ובראיות שהוגשו לבית המשפט, לרבות עדותו של מר מינאי, והגעתי לכלל מסקנה כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה בשתי הטענות העיקריות, ולכן דין הערעור להידחות. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.

האם המערערת הרימה הנטל המוטל עליה להוכיח כי מדובר בעסקאות אמת ("המבחן האובייקטיבי")?

טענות המערערת

45. המערערת טענה כי הרשעת ראשי ההתארגנות, על סמך הסדר טיעון מקל, מהווה למעשה הסתמכות רעועה של המשיב על הודיה שנתנה בבית משפט באופן כללי, כחלק מתוך עסקת טיעון, ואשר אין בה כדי לקשור את המערערת למיחוס לה או לשמש מסד ראיתי בעל ערך ומשקל.

46. המערערת הפנתה לאמירות של עדים מרכזיים, לטענתה, שציינו כי היו עובדים עם תלושים שעבדו עבור קלן הנדסה. כן הפנתה המערערת לעובדה, כי כל התשלומים ששולמו לספקים שחשבוניתיהם נחשדו כפיקטיביות, שולמו בהעברות בנקאיות בעיקר או בתשלומי שיקים משורטטים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

47. המערערת טענה כי לכלל הספקים היו אישורי ניכוי מס במקור ואישורי ניהול ספרים בתקופות הרלוונטיות להוצאת החשבוניות, וכן קיימת התאמה מתודית בין חשבוניות ההכנסה לכל תקופה ותקופה לבין חשבוניות ההוצאות. המערערת הוסיפה וטענה, כי קיימים פרויקטים רבים בהם פעלה במסגרת עסקיה, אשר מהם ניתן ללמוד על הכרח ממשי בקיום אותן ההוצאות אשר תועדו ושולמו על פי חשבוניות המס שהתקבלו מספקים.
48. עוד טענה המערערת כי על המשיב מוטל להוכיח את צדקת טענותיו, בעניין חיוב בכפל מס ועל כן, הוכחת הטענות אינה יכולה להסתכם בדייג סלקטיבי של שורות ושל עדויות, בלא להציג את מלוא התמונה לפני בית המשפט.

טענות המשיב

49. המשיב טען כי הודאתם של מפיצי החשבוניות, אם בחקירה, ועל אחת כמה וכמה במסגרת הסדר טיעון במסגרתו הודו והורשעו בכך שהפיץ חשבוניות, מהווה ראיה בעלת משקל ממשי, המעלה את רף השכנוע המוטל על המערערת להוכיח שהחשבוניות הוצאו לה כדין. המשיב הפנה לפסיקת בתי משפט מחוזיים בעניין.
50. המשיב טען כי לאחר בחינת הראיות שלפניו, ולאחר קיום דיוני שימוע למערערת הוא קבע כי חמשת העוסקים, יצחק סימוני/אר.אס. ניהול; מדיק ארט / ולנטינה פרידמן; בן בנישתי/ב.ב.ר ניהול; א.ר ניקיון ובורלא, לא סיפקו למערערת שירותים, כמצוין בחשבוניות, ומשכך עסקינן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.
51. עוד טען המשיב כי המערערת בחרה שלא לזמן לעדות את גלפר, סימוני, בן בנישתי, זגיר, סידורוב ובורלא לבית המשפט חרף גרסאותיהם המעידות על כך שעסקינן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין; בנוסף, המערערת בחרה שלא להעיד מטעמה את נציגיה, טומנצ'סקי ורוזנפלד, כך שלמעשה המערערת לא סיפקה עדות בעל דין מטעמה, לפיה חמשת העוסקים לעיל כן סיפקו את השירותים המופיעים בחשבוניות (או לחלופין - עדות לפיה המערערת לא ידעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין).
52. בנסיבות שכאלה, הרי שיש לזקוף את אי הבאת הראיות והעדים לחובתה של המערערת. בהקשר זה יצוין כי בנסיבות בהן המערערת בחרה שלא להציג כל ראיות, אף לא עדות בעל דין מטעמה, הרי שיכולתה של המערערת להרים את נטל השכנוע ולהוכיח שהחלטות המשיב שגויות אינה קיימת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

טענות המשיב בסיכומי התשובה

53. בסיכומי התשובה טען המשיב כי המערערת לא התייחסה בסיכומיה באופן ענייני אל המסכת הראייתית שבתיק. בנוסף היא לא הציגה מטעמה כל גרסה עובדתית על אודות ההתנהלות אל מול מוציאי החשבוניות, ולשיטת המשיב די בכך כדי לדחות את הערעור.

54. לגבי טענת המערערת לפיה המשיב ביצע "דייג סלקטיבי" של שורות מתוך עדויות, הרי שגם זאת טענה בעלמא הנטענת בלשון רפה. לטענת המשיב, מעורבים רבים מסרו בחקירותיהם כי לא סופקה עבודה למערערת, אלא אך חשבוניות לצורך כיסוי חשבונאי. המעורבים השונים מסרו שנציגי המערערת ידעו שמוסרי החשבוניות אינם מספקים עבודה, אלא חשבוניות לצורך כיסוי חשבונאי. כאמור המערערת בחרה שלא לזמן לעדות מעורבים אלה, או בכלל.

דיון והכרעה

לאחר עיון בראיות הרבות שהוגשו על ידי המשיב, בכללן ההודעות שנמסרו בחקירות במע"מ של מעורבים בהתארגנות ושל מנהלי המערערת וכן עדות מינאי, נחה דעתי, כי המשיב עמד בנטל הבאת הראיות הראשוני המוטל עליו, אם לא למעלה מזה. הראיות שהוצגו לבית המשפט מעידות, בוודאי ברף של מאזן ההסתברויות, כי המערערת קיבלה חשבוניות שהוצאו שלא כדין ולמרות זאת ניכתה מס תשומות. כל זאת בידיעה שהחשבוניות לא מבטאות את העסקאות המופיעות בהן, וכן, שחלק מהן חשבוניות מנופחות.

נטל ההוכחה של המערערת

55. דין טענות המערערת - להידחות. ראשית, הסתמכות המשיב איננה הסתמכות רעועה שכן ההודיה שניתנה בבית המשפט בתיק הפלילי לא ניתנה "באופן כללי" אלא היא הודיה בכתב אישום מתוקן שפרט בפירוט רב את האישומים השונים וכן את החשבוניות שזגיר וסידורוב הודו שהן חשבוניות פיקטיביות, בהן החשבוניות, נשוא ערעור זה, שהמערערת ניכתה (כתב האישום המתוקן מחזיק כ-80 עמודים, תיק מוצגים עמ' 40-124).

56. בכתב האישום המתוקן נכתב:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

"כאמור, פעלה ההתארגנות בצוותא חדא באופן מאורגן, שיטתי ומתוחכם, להפצת חשבוניות פיקטיביות תמורת עמלה, באמצעות הנאשמות והעוסקים בין היתר על מנת להסוות ולהסתיר את מעורבותם של הנאשמים בביצוע העבירות וחשיפתם לתשלומי המס החלים בגינם. החשבוניות הפיקטיביות שנמכרו ללקוחות עבעצמם ו/או באמצעות מתווכים, אפשרו ללקוחות לנקות אותן בספריהן בכך להתחמק מתשלומי מס[...]בסמוך לחתימה על החוזה הפיקטיבי הוציאה ההתארגנות חשבוניות פיקטיביות, באמצעות הנאשמים והעוסקים, מבלי שעשו או התכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוציאו את החשבוניות הפיקטיביות ללקוחות. ההתארגנות הוציאה בהנחיית הנאשמים אלפי חשבוניות פיקטיביות ע"ש הנאשמות והעוסקים ללקוחו כמפורט להלן..." (סעיפים 2-3 7-8 לכתב האישום, פרק ראשון - עבירות המס)

57. בהמשך כתב האישום פורטו החשבוניות הפיקטיביות בנספחים שצורפו לכתב האישום המתוקן. בנספחים אלו מופיעה המערערת כחברה שקיבלה חשבוניות פיקטיביות מארבעה עוסקים (כל האמורים לעיל, למעט י. בורלא): ממדיק ארט/ו.פרידמן עמ' 83-84; מא.ר. ניקיון ושמירה עמ' 86, אר.אס. ניהול פרויקטים, עמ' 117-118; ב.ב.ר ניהול, עמ' 123).
58. זאת ועוד, בכתב האישום מפורט, כיצד פעלה ההתארגנות, באמצעות מנהליה, זגיר וסידורוב ומעורבים נוספים: בן בנישתי, שחר לב, סימוני וגלפר. בנוסף, הורשע זגיר גם בעבירה של סחיטה באיומים בעניינו של בן בנישתי, לאחר שזה ביקש לנתק קשר עם ההתארגנות (עמ' 69 לתיק המוצגים).
59. כתב האישום אינו מהווה ראיה לכאורה לחובת המערערת (והמשיב אף לא טען זאת). עם זאת, עצם ההרשעה של זגיר וסידורוב מחייבת את המערערת לשכנע את בית המשפט כי למרות שזגיר וסידורוב הודו בהפצת חשבוניות פיקטיביות באמצעות עוסקים, עדיין עומדות בבסיס החשבוניות הנדונות עסקאות אמיתיות. על מנת לעמוד בנטל הזה ובחובת ההוכחה המוטלת עליה כאמור לעיל, היה על המערערת להציג לבית המשפט ראיות ברורות ומשכנעות.
60. לאחר הצגת ראיות המשיב, היה על המערערת להציג את ראיותיה שלה, לסתור את ראיות המשיב ולשכנע את בית המשפט כי החשבוניות הנדונות הוצאו כדין וכי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

החלטות המשיב אינן נכונות. המערערת כשלה בכך. המערערת לא הציגה תשתית עובדתית, ולו מינימאלית, ובנסיבות אלה ניתן לקבוע שהמערערת לא הרימה את נטל השכנוע המוטל עליה, להוכיח כי העוסקים סיפקו לה שירותים וכי מאחורי החשבוניות עומדות עסקאות אמת. ואפרט.

ההתארגנות ומנהליה

61. מינאי, אשר החליט לחייב את המערערת בכפל מס ובקנס (פרוטוקול, עמ' 3 ש' 17 – 18; תיק מוצגים, עמ' 1 - 39), העיד בבית המשפט מטעם המשיב. המשיב הגיש תיק מוצגים הכולל את החומרים שעמדו לפני מינאי בעת קבלת ההחלטות (פרוטוקול, עמ' 3 ש' 21 – 22).
62. בתאריך 2/3/2017 זגיר וסידורוב (וכן הנאשמות פיפס טריידינג גרופ, אי. ס פוליקום שירותים בע"מ, מדיק ארט-רמת אביב בע"מ/ו.פרידמן פרויקטים (2006) בע"מ ו.א.ר. ניקיון שמירה ושירותים בע"מ, שזגיר וסידורוב אישרו כי הם יכולים להודות בשמן) הורשעו על סמך הודאתם כי הם עמדו בראש התארגנות שכללה בין היתר גם את אופיר גלפר, יצחק סימוני, עופר בן בנישתי ושחר לב (כתב אישום מתוקן, עמ' 40-82 לתיק המוצגים; הכרעת הדין עמ' 126).
63. זגיר וסידורוב הורשעו והודו כי במסגרת ההתארגנות הם הפיצו חשבוניות רבות, בין היתר, על שם העוסקים אר.אס ניהול, ב.ב.ר ניהול, חברת מדיק ארט/ו. פרידמן וחברת א.ר. ניקיון (תיק מוצגים, עמ' 47 – 48; תיק מוצגים, עמ' 125 – 126; נספחים ג', ד', ו', ז' לכתב האישום המתוקן המפרטים את החשבוניות ב- תיק מוצגים, עמ' 83 – 84, עמ' 86, עמ' 117 – 118 ועמ' 123).
64. גלפר מסר בחקירתו מיום 14/12/15 שזגיר היה "בעל הבית" של ההתארגנות, ושהוא היה זה שמביא אנשים, כמו סימוני ובן בנישתי, כדי שיפתחו על שמם עוסקים (תיק מוצגים, עמ' 462 ש' 22 – 24). באותה חקירה, גלפר מסר שהמערערת נהגה לקבל מההתארגנות חשבוניות פיקטיביות ע"ש מדיק ארט/ו. פרידמן, אר.אס ניהול וב.ב.ר ניהול (תיק מוצגים, עמ' 469 ש' 192 – 200).
65. גלפר מסר בחקירתו מיום 16/12/15 שהמערערת "זה גם לקוח שהגיע דרך סרגיי, הוא היה נותן שיק או העברה לחשבון ומקבל את הכסף בניכוי העמלה. לא הייתה עבודה. זה בחור בשם מרקס רוזנפלד, השותף שלו זה בחור בשם אנטולי". גלפר מסר שהוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

היה מוציא למערערת חשבוניות על שם אר.אס ניהול, ב.ב.ר ניהול, מדיק ארט/ו. פרידמן, בהתאם להנחיות מצד סידורוב או רוזנפלד בעצמו (תיק מוצגים, עמ' 489 ש' 396 – 402).

66. סימוני ובן בנישתי אישרו בחקירתם כי גלפר היה מתנהל מול המערערת, והוא היה מספק לה את החשבוניות (לגבי חשבוניות אר.אס ניהול ראו תיק מוצגים, עמ' 546 ש' 252 – 273, תיק מוצגים, עמ' 528 ש' 50 – 52; לגבי חשבוניות ב.ב.ר ניהול ראו תיק מוצגים, עמ' 508 ש' 89 - 91).

החשבוניות שהוצאו ע"ש שם אר.אס ניהול

67. המערערת ניכתה בדוחותיה 23 חשבוניות על שם העוסק אר.אס. ניהול, שסכום המס הכולל בהן הוא 1,177,794 ₪.

68. סימוני, שהעוסק אר.אס ניהול רשום על תעודת הזהות שלו, מסר בחקירתו מיום 15/12/15 שהוא לא סיפק למערערת עובדים (תיק מוצגים, עמ' 546 ש' 237 – 249).

69. באותה חקירה, סימוני סיפר שהלקוח היחיד שהוא באמת היה מספק לו עובדים היה חברת ש. אור אבטחה ארצית בע"מ (תיק מוצגים, עמ' 532 ש' 283 – 286).

70. בחקירתו מיום 21/12/15 מסר סימוני כי הוא לא התנהל מול המערערת ולא הוציא לה חשבוניות, ומי שהתנהל מולה הוא גלפר (תיק מוצגים, עמ' 546 ש' 252 – 273; ראו גם תיק מוצגים, עמ' 528 ש' 50 - 52).

71. עוד עולה מחקירות סימוני כי הוא פתח עוסק מורשה בשם אר. אס ניהול פרויקטים וחשבונות בנק מתאימים ביוזמתו של זגיר ובהנחייתו "אחרי שרוני מסביר בדיוק מה לעשות" וזאת עקב צבירת חובות בסך 700 אלף ₪. זגיר וסימוני סיכמו על משכורת נטו של 10,000 ₪ שעלתה לסך של 15,000 ₪ כעבור שנתיים. משנשאל מה נדרש לעשות תמורת שכר זה ענה סימוני:

"היה פה גלגל. רוני או אופיר (זגיר או גלפר, בהתאמה - א.ס) היו מתקשרים אליי ואומרים לי שנכנסת כסף לחשבון הבנק של העסק שלי. או בבנק הפועלים או בבנק מזרחי או בבנק לאומי. היו מקרים שגם הייתי מקבל מזומנים מאופיר ומרוני לפעמים שביקשו ממני להפקיד בחשבונות שלי. לאחר שהייתי מפקיד אופיר היה מתקשר אליי והיה אומר לי שהבנק עומד להתקשר אליך וצורך משיכת הכספים בהעברת זהב או בהעברה רגילה שאת העברות האלו אופיר יזם..."

(עמ' 527-528 לתיק המוצגים)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

72. סימוני נשאל מי הוציא את החשבוניות ע"ש אר.אס.ניהול וענה כי אופיר (גלפר) הוציא אותו בין השנים 2013-2015 וכי הוא לא יודע איך להשתמש במחשב ולהוציא חשבוניות (עמ' 528, שורות 50-52). עוד אמר סימוני כי הוא לא נתן לזגיר ייפוי כוח להוציא חשבוניות מטעם העסק שלו וכי לא היה בקשר עם הספקים או הלקוחות. עוד אמר כי נדרש ע"י רוני (זגיר) לעבור על "ערימת החשבוניות" וללמוד אותן למקרה שהרשויות ישאלו אותו לגביהן (עמ' 528-530).
73. בחקירתו ביום 21/12/2015 תיאר סימוני את הקשר עם מקס והמערערת. הוא אמר כי מקס הגיע למשרד מספר פעמים וכי הם חתמו על חוזה עבודה שאופיר הדפיס. כן אמר סימוני כי הוא מסר למקס חשבוניות שניתנו לו ע"י אופיר וקיבל ממנו שיקים אותם העביר לאופיר. סימוני סיפר כי נדרש ע"י אופיר ורוני "לעשות סיבוב באתרים" של חברת קלן. אולם למרות שהעובדים שם לא היו עובדים שלו, אופיר הוציא להם תלושים, אך לא שולמה להם משכורת.
74. הודעותיו של גלפר בחקירותיו, תומכות בעדות סימוני. גלפר מסר בחקירתו מיום 14/12/15 שהוא היה נותן למערערת חשבוניות פיקטיביות על שם אר.אס.ניהול, ושהכספים שהמערערת שילמה כנגד קבלת החשבוניות היו חוזרים אל המערערת במזומן לאחר ניכוי עמלה (תמורת החשבונית) ששיעורה כ- 10% מהחשבונית (תיק מוצגים, עמ' 466 ש' 122 – 127; תיק מוצגים, עמ' 469 ש' 192 – 203). גלפר חזר על הדברים בחקירתו בתאריך 16/12/15 (תיק מוצגים, עמ' 489 ש' 396 – 407).
75. מעבר לאמירות המפורשות של סימוני וגלפר בנוגע לכך שאר.אס.ניהול לא סיפקה שירותים למערערת, יצוין שזגיר וסידורוב הורשעו על סמך הודאתם כי היו אחראים על הפצת חשבוניות אר.אס.ניהול, בין היתר, גם למערערת (נספח ו' לכתב האישום המתוקן, תיק מוצגים, עמ' 117 – 118).
76. עדותו של גלפר, האמורה לעיל, בעניין אר.אס.ניהול, תומכת בעדותו של סימוני ומשלימה אותה. מראיות אלו עולה כי החשבוניות שהנפיקה אר.אס.ניהול היו חשבוניות פיקטיביות ואינן מייצגות עסקאות אמת.

חשבוניות על שם ב.ב.ר.ניהול

77. המערערת ניכתה בדוחותיה 6 חשבוניות שהוצאו על שם ב.ב.ר.ניהול, שהמס הכלול בהן הוא 259,711 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

78. בן בנישתי, שהעוסק של ב.ב.ר ניהול רשום על תעודת הזהות שלו, מסר בחקירתו מיום 4/1/16 כי זגיר, אותו הכיר מילדותו ביהוד, הסכים לכסות עבורו חובות הימורים בתמורה לכך שהוא (בן בנישתי) יפתח עוסק על שמו:

"אמרתי לך פגשתי אותך ביהוד. היה לי קצת בעיות ודיברתי איתך, היה לי בעיות קשות של כספים שאני חייב מחובות בהימורים. ואז פניתי אליו אם הוא יכול לעזור לי בהלוואה, ומפה זה התגלגל. נפגשתי איתו שוב בנמל תל אביב, ישבנו עוד פעם ודיברנו. הוא אמר לי תרשום את כל מה שאתה חייב, רשמתי והראיתי לו את מה שאני חייב ואמר לי תשמע, יש ככה וככה אני עושה. אתה תפתח חברה וחשבון בנק אנחנו נעבוד אני אכסה לך את החובות ואתה תעשה מה שאני אומר לך" (תיק מוצגים, עמ' 510 ש' 131 – 135).

79. באותה חקירה בן בנישתי מסר כי גלפר הוא שהוציא את החשבוניות הממוחשבות וכי הוא הוציא חשבוניות ידניות. עוד אמר כי הוא לא ביצע את העבודות הרשומות בחשבוניות. בדומה לסימוני, בן בנישתי ציין כי בנוסף לחשבוניות, הוא היה גם מפיק תלושי שכר עבור העובדים שמקס (מנהל המערכת) היה מביא לב.ב.ר ניהול. לדבריו, הוא הוציא תלושים ל- 8-14 איש (תיק מוצגים, עמ' 512 ש' 161 – 175).

80. בן בנישתי תאר התנהלות דומה להתנהלות שתארו סימוני וגלפר: הנפקת חשבונית למערכת, קבלת שיקים ממקס והפקדה בחשבונית הבנק על פי הנחיות אופיר או זגיר (תיק מוצגים, עמ' 512, שורות 185-187).

81. גלפר מסר בחקירתו מיום 16/12/2015 מפורשות כי הוא ושחר לב היו מוציאים את החשבוניות וכי בעניין זה היה בקשר ישיר עם מקס (רוזנפלד):

"ש. בוא נחזור לחברות שעלו בדוח המקוון, מה אתה יכול לומר לי על קלן הנדסה?"

ת. זה גם לקוח שהגיע דרך סרגיי, הוא היה נותן שיק או העברה לחשבון ומקבל את הכסף בניכוי העמלה. לא הייתה עבודה. זה בחוק בשם מקס רוזנפלד, השותף שלו זה בחור בשם אנטולי.

ש. איזה חברות היו מוציאות לו?

ת. סימוני יצחק, ב.ב.ר ניהול פרויקטים, ו. פרידמן.

ש. מי היה מוציא את החשבוניות?

ת. אני, שחר, על פי מה שסוכם עם סרגיי שהיה מכתוב לנו מה לרשום או שמקס היה אומר לנו מה לרשום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

ש. איפה הייתם פוגשים אותו?

ת. במשרד של איציק או ברחוב בסחרוב 18.

ש. הייתם מחזירים לו את אותו סכום של העברה?

ת. בקיזוז העמלה 10% או 12%, אני חושב. " (עמ' 489, שורות 396-407)

82. גלפר מסר בחקירתו מיום 14/12/15 שהכספים שהיו מתקבלים מהמערערת תמורת החשבוניות ע"ש ב.ב.ר ניהול היו מוחזרים אל המערערת במזומן בניכוי העמלה עבור החשבוניות (תיק מוצגים, עמ' 466 ש' 122 - 125).

83. מעבר לאמירות המפורשות של בן בנישתי וגלפר בנוגע לכך שב.ב.ר ניהול לא סיפקה את השירותים המפורטים בחשבוניות, הרי שזגיר וסידורוב הורשעו על סמך הודאתם כי הפיצו חשבוניות ע"ש ב.ב.ר ניהול, בין היתר, גם למערערת (ראו חשבוניות מפורטות בנספח ז' לכתב האישום המתוקן, תיק מוצגים, עמ' 123).

חשבוניות על שם חברת מדיק ארט/ו. פרידמן ועל שם חברת א.ר. ניקיון

84. המערערת ניכתה בדוחותיה 9 חשבוניות שהוצאו על שם מדיק ארט/ו. פרידמן שהמס הכלול בהן הוא 371,890 ₪. בתקופה הרלוונטית לערעור, החברה הייתה רשומה בבעלותה של ולטינה פרידמן.

85. כמו כן, המערערת ניכתה בדוחותיה 2 חשבוניות שהוצאו על שם א.ר. ניקיון, שהמס הכלול בהן הוא 25,666 ₪. בתקופה הרלוונטית לערעור החברה הייתה רשומה בבעלותו של אנדריי פרידמן.

86. גלפר מסר בחקירתו מיום 14/12/15 שמדיק ארט/ו. פרידמן ו- א.ר. ניקיון היוו חלק מהתארגנות של זגיר וסידורוב, וכי השניים דאגו לרשום את ולטינה ואנדריי פרידמן כבעלים של החברות. גלפר העיד כי להבנתו זגיר וסידורוב דאגו שולטינה ואנדריי פרידמן יעזבו את הארץ כדי שלא יחקרו (תיק מוצגים, 462 ש' 22 - 35; תיק מוצגים, עמ' 464 ש' 71 - 81).

87. באותה חקירה, גלפר מסר ש"כל הכספים שהתקבלו בגין חשבוניות שהוציאה חברת פיפלקס, פוליקום, א.ר., ופרידמן-מדיק ארט, ב.ב.ר, עסק של שחר לב והעסק של יצחק סימוני, היה חוזר בסופו של יום ללקוחות בניכוי עמלה שהייתה נשאת אצלכם" (תיק מוצגים, עמ' 466 ש' 122 - 125). בנוסף, גלפר מסר שהמערערת קיבלה חשבוניות פיקטיביות על שם מדיק-ארט/ו. פרידמן (תיק מוצגים, עמ' 469 ש' 193 - עמ' 470 ש' 203).

88. גלפר חזר על הדברים בעדותו מיום 16/12/15 (תיק מוצגים, עמ' 489 ש' 397 - 403).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

- בחקירתו מיום 15/12/15 מסר גלפר כי הוא לא ראה עבודה שמתבצעת על ידי עובדים של א.ר. ניקיון, והוא משער שמדובר בחשבוניות שניתנו ללקוחות של ההתארגנות ללא עבודה (תיק מוצגים, עמ' 483 ש' 367 – 372). גלפר מסר שהחברות לא ביצעו עבודה, לא העסיקו פועלים ולא סיפקו עובדים אלא סיפקו חשבוניות בלבד (תיק מוצגים, עמ' 465 ש' 96 – 98).
89. מעבר לדברים שגלפר מסר לגבי החברות, צוין שזגיר וסידורוב הודו בכתב אישום מתוקן והורשעו כי היו אחראים בגין הפצת חשבוניות ע"ש חברת מדיק ארט/ו. פרידמן וע"ש חברת א.ר. ניקיון, בין היתר גם למערערת (ראו חשבוניות מפורטות בנספחים ג' ו-ד' לכתב האישום המתוקן ב- תיק מוצגים, עמ' 83-84 ו-86).
90. מדיק-ארט/ו. פרידמן וחברת א.ר. ניקיון הורשעו גם הן לצד זגיר וסידורוב, כאשר זגיר וסידורוב הודו בשם החברות, כמי ששלטו בהן (תיק מוצגים, עמ' 125 – 126).

חשבוניות מנופחות על שם חברת מדיק ארט וב.ב.ר. ניהול

91. גלפר מסר בחקירתו כי יתכן שלגבי חברת מדיק ארט/ו.פרידמן וב.ב.ר. ניהול, היו עובדים שעבדו אצל המערערת, אולם הוא הוסיף שגם במצב הזה החשבוניות שהוצאו למערערת היו מנופחות. גלפר טען שבעוד שהחשבוניות החודשיות יצאו על מאות אלפי ₪, הרי שב.ב.ר. ניהול ומדיק-ארט/ו. פרידמן סיפקו כ- 10 עובדים ששכרם הכולל היה כ- 50,000 ₪ (תיק מוצגים, עמ' 490 ש' 414 – 424). "כי לעובדים היו משכורות מינימום, והחשבונית לא שיקפה. נגיד עובד מרוויח 4,500 ₪ לחודש כפול בערך עשרה עובדים זה יוצא פחות או יותר 50-45 אלף. החשבוניות יצאו על 640,000 מע"מ".
92. בהודעתו מיום 14.12.2015, מסר גלפר תיאור של ההתנהלות בעניין הנפקת תלושים לעובדים של קלן והפקת חשבוניות מנופחות. מפאת חשיבותה אביא את הנוסח המלא:

" שאלה: ספר לי על קלן הנדסה.

תשובה: יש בחור בשם מקס ואנטול. הם מנהלים את החברה. הם מקבלים חשבוניות פקטיביות של ו.פרידמן, מה שהיה מדחק ארט. של איצק, אר.אס, ב.ב.ר. ניהול פרויקטים.

שאלה: גם שם ההתנהלות היא אותו דבר

תשובה: השיטה היא אותו הדבר אצל כולם למעט כמה חברות קטנות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

שאלה: כמה הייתה העמלה שהייתה מתקבלת בד"כ תמורת ההליך הפקטיבי?

תשובה: אני מניח בסביבות 10%, אני מניח שזה משתנה מלקוח ללקוח. לגבי החשבוניות שיצאו לקלן הנדסה, היו חשבוניות שיצאו ממדיק ארט או ב.ב.ר ניהלו פרוייטים ושמה היו עובדים עם תלושים שעבדו עבור קלן הנדסה. במקרים האלו אני לא ממש יודע כמה החשבונית הייתה מנופחת.

שאלה: אתה יודע דבר אחד, שהכסף חזר במזומן לקלן?

תשובה: נכון. אני רוצה הדגיש שהשיטה, למעט כמה בודדים הייתה אותו הדבר. מתקבל כסף מלקוח והוא מקבל אותו בחזרה בניכוי עמלה ובתמורה לחשבונית פיקטיבית" (עמ' 470-469 לתיק המוצגים)

93. דבריו של גלפר נתמכו בדברים דומים שמסרו סימוני וכן בנישתי בחקירותיהם. סימוני אמר כי במהלך השנים עברו דרכו כ-80 עובדים "אמיתיים" שקיבלו שכר שנתי ממוצע של כ-8,400,000 ₪ וכי "ההפרש הוא בלוף". סימוני אישר כי ההפרש לשנת 2014 עמד ע"ס של כ-18,000,000 ₪; ההפרש לשנת 2015 עמד על סך של כ-56,000,000 ₪ וכן הפרש לגבי שנת 2013. (עמ' 531-532). סימוני אמר שהלקוח האמיתי היחיד שלו שם היו עובדים אמיתיים היה ש.אור ואישר שכל שאר העסקאות היו עסקאות פיקטיביות (עמ' 532-533).

94. בן בנישתי מסר בחקירתו מיום 4/1/16 (תיק מוצגים, עמ' 512 ש' 172 - 175) שהוא לא סיפק עובדים למערכת, אלא שהמערכת העבירה אליו עובדים, והוא סיפק תלושי שכר לעובדים שעבדו אצל המערכת וחשבוניות למערכת. "מקס הביא לי את העובדים המנופאים שיעבדו אצלו, הוא סיפק את העובדים אני הוצאתי את התשלומים זה היה הסידור איתו ומקס היה משלם להם ואני לא יודע דרך מי היו משלמים, אני הייתי מוציא לו תלושים לבין 8-14 אנשים".

95. לעניין זה, הפנתה המערכת בכתב הערעור "לאמירות של עדים מרכזיים, אשר בין היתר ציינו במפורש "כי לגבי החשבוניות שיצאו לקלן הנדסה, "מדיק ארט", או "ב.ב.ר ניהול פרויקטים" היו עובדים עם תלושים שעבדו עבור קלן הנדסה". המערכת איננה מציינת מפורשות באילו עדים מדובר, אולם, מן האמור לעיל, סביר שמדובר בגלפר, סימוני וכן בנישתי.

96. טענה זו, שנטענה כטענת ההגנה, אינה מסייעת בידי המערכת כיון שהיא לא העידה את אותם "עדים מרכזיים", כפי שהיה עליה לעשות. יתר על כן, כפי שעולה מהודעות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

גלפר (ומהודעותיהם של בן בנישתי וסימוני), גם אם אכן היו מעט עובדים "אמיתיים", בפועל החשבוניות היו מנופחות, ולא שיקפו את היקף העבודה.

חשבונית על שם חברת ד. בורלא

97. המערערת ניכתה בדוחותיה חשבונית אחת ע"ש ד. בורלא, שהמס הכלול בה הוא 12,281 ₪. הבעלים והמנהל של החברה, מר דרורי בורלא, מסר בחקירתו מיום 18/8/2015 שהחברה אינה מוציאה חשבוניות ידניות אלא רק חשבוניות ממוחשבות (תיק מוצגים, עמ' 551 ש' 13 – 14). על כן, קבע המשיב, כי החשבונית הידנית שהוצאה לטובת המערערת, לא יצאה על ידי החברה (תיק מוצגים, עמ' 210).

גרסאות טומנצ'סקי ורוזנפלד בחקירות מע"מ

98. בחקירתו מיום 17/12/15 אמר רוזנפלד (מקס) כי המערערת אינה שומרת מסמכים המתעדים את פירוט העבודות וחישוב התשלומים לספקים, ואלה נזרקים לאחר מכן ב- 99%. רוזנפלד טען בחקירתו שכל חובתה של המערערת היה לשמור חשבוניות וקבלות וזאת עשתה. (תיק מוצגים, עמ' 165 ש' 199 – 213).

99. ודוק – גם אם טענת רוזנפלד הייתה נכונה וחובת המערערת לשמור חשבוניות וקבלות בלבד, הרי שאין לה להלין אלא על עצמה לגבי כל נזק ראייתי שקיים לה. למען הסר ספק, המשיב מתנגד לעמדה שרוזנפלד הציג בחקירתו. על נישום לשמור בספריו את כל המסמכים שיש בהם לסייע לקביעת שומותיו, ובכלל זה גם פירוט עבודות, פירוט עובדים, חישוב תשלומים וכיו"ב.

100. במהלך חקירותיו במע"מ טומנצ'סקי לא זכר פרטים הנוגעים להתנהלות המערערת מול הספקים, וכאמור הוא ציין, לא אחת, שרוזנפלד נהג להתנהל מולם (תיק מוצגים, עמ' 385 ש' 294 – עמ' 386 ש' 306; תיק מוצגים, עמ' 456 ש' 45 – 48). רוזנפלד מסר בחקירתו מיום 14/12/15 שהוא וטומנצ'סקי היו מתנהלים מול הספקים (תיק מוצגים, עמ' 143 ש' 93 – 94).

101. כאמור, המערערת בחרה שלא להעיד את טומנצ'סקי ואת רוזנפלד, ולמעשה לא הציגה בבית המשפט את גרסת נציגיה לדברים הנדונים בערעור.

102. לגבי החשבוניות ע"ש אר.אס ניהול – בחקירתו מיום 17/12/15 טומנצ'סקי לא זכר כיצד התנהל מול ספק זה (תיק מוצגים, עמ' 384 ש' 246 – 261). בחקירתו זו לא ידע לפרט על ההתנהלות מול אר.אס ניהול (תיק מוצגים, עמ' 166 ש' 224 – 241).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

103. לגבי החשבונות ע"ש ב.ב.ר ניהול – – בחקירתו מיום 17/12/15 טומנצ'סקי טען שאינו זוכר מי זה הספק (תיק מוצגים, עמ' 386 ש' 316 – 318). בחקירתו מיום 4/1/2016 רוזנפלד לא ידע לפרט על ההתנהלות מול ב.ב.ר ניהול, מבחינת איפה סופקו השירותים ובאיזה היקפים (תיק מוצגים, עמ' 326 ש' 140 – 157).
104. לגבי החשבונות ע"ש חברת מדיק ארט/ו. פרדימן וע"ש חברת א.ר. ניקיון – – טומנצ'סקי לא זכר בחקירתו מיום 17/12/15 מי עומד מאחורי חברת מדיק-ארט/ו. פרדימן וציין שהוא אינו מכיר את חברת א.ר. ניקיון (תיק מוצגים, עמ' 381 ש' 156 – 163; תיק מוצגים, עמ' 384 ש' 233 - 239).
105. לגבי חשבונות ד. בורלא – טומנצ'סקי לא זכר בחקירתו מיום 17/12/15 כי הוא אינו זוכר מי זה הספק (תיק מוצגים, עמ' 385 ש' 266 – 275). בחקירתו מתאריכים 14/12/15 ו- 17/12/15 רוזנפלד טען שהוא אינו מכיר את הספק (תיק מוצגים, עמ' 145 ש' 151 – 156; תיק מוצגים, עמ' 167 ש' 271 - 278).
106. בחקירתו הוצגו לרוזנפלד מסרונים מתוך הטלפון הנייד שלו הקושרים אותו אל ההתארגנות של סידורב וזגיר, והוא התבקש להתייחס אליהם. רוזנפלד בחר להשיב כי הוא אינו יודע במה מדובר, וכי הוא אינו מכיר את המסרונים שנשלחו מהנייד שלו (ראו חקירה מיום 4/1/2016 ב- תיק מוצגים, עמ' 333 ש' 353 – 368).
107. הגרסאות שטומנצ'סקי ורוזנפלד מסרו בחקירותיהם במע"מ לא הניחו את דעתי כי הספקים סיפקו שירותים למערערת. להיפך, דבריהם, ובעיקר תשובות רבות בנוסח: "לא זוכר" ו "לא יודע" "לא מכיר" שניתנו ביחס לספקים ראשיים שלהם (העוסקים לעיל) ולפרויקטים, מחזקות את טענות המשיב, לפיה המערערת לא קיבלה שירותים מהספקים כפי שמפורט בחשבונות.
108. יתר על כן, כאמור, המערערת לא העידה את מנהליה, שיכולים היו לשפוך אור על ההתנהלות המערערת. המערערת הלינה על ראיות המשיב בקשר עם מנהלי המערערת, אך לא עשתה דבר לסתור אותן:

" המערערת טענה, כי עדויותיו של מר אנטולי הבעלים הרשומים, אשר נדרש ליתן תשובות בנוגע לקבלני המשנה אינן רלוונטיות, באשר מר אנטולי הנ"ל, כפי שמודע לכך המשיב היטב, כלל לא עמד בקשר עם הספקים, ואף המשיב ידע כי בפועל איש הקשר אל מול ספקים אלה היה מר מקסים ובעיקר.

המערערת הלינה על העובדה כי המשיב מצא להסתמך על חלקיקי אמירות של מר אנטולי הנ"ל, תוך שאלה הוצאו מהקשרם, ואין בהם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

להביא למסקנה מרחיקת הלכת כפי שהגיע אליה המשיב. המערערת הוסיפה וטענה, כי מר מקס עצמו מסר עדות שאין בה דבר כדי להרחיק לכת במסקנות המשיב כפי שעלו בהודעת החיוב בכפל המס. לטענת המערערת, בכל יתר העדויות מהם ציטט המשיב חלקיקי אמירות, אין כדי לשלול את גרסת המערערת וה"ה מקסים, אשר לפיה מדובר בעסקאות אמת." (סעיפים 19-20 לסיכומי המערערת)

109. הדרך הטובה ביותר לסתור את הסתמכות המשיב על "חלקיקי אמירות" של הבעלים הרשומים" היתה להעיד את אנטולי טומצ'נסקי ולאפשר לו לטעון את גרסתו בבית המשפט וכך גם לגבי מקסים רוזנפלד (מקס). אך המערערת לא עשתה זאת.

110. מכל האמור לעיל ומראיות המשיב, שלא נסתרו על ידי המערערת, ובהם הודעותיהם של בן בנישתי, סימוני וגלפר, עולה תמונה ברורה כי המערערת רכשה חשבוניות וניכתה אותן בספריה בתמורה לעמלה ששולמה. בעניין מדיק ארט וב.ב.ר ניהול הונפקו גם חשבוניות מנופחות, המייצגות עסקאות שונות מאלו שבוצעו בפועל.

מעבר לאמור בהודעות ולכך, ולעובדה שהעדויות השונות תמכו זו בזו, אי זימון מוסרי ההודעות מעלה את משקלן הראייתי של כל אחת מן ההודעות. על אחת כמה וכמה עולה משקלן הראייתי המצטבר של כל ההודעות גם יחד, אליהן מתווספת ההרשעה בפלילים.

111. כאמור, לא המשיב הוא שצריך להוכיח כי החשבוניות פיקטיביות, אלא הנטל מוטל על המערערת להוכיח שהחלטות המשיב שגויות.

המערערת כשלה בהצגת תשתית עובדתית, ולו מינימאלית, מצידה, ולא סיפקה כל גרסה מלאה או אף חלקית משל עצמה ביחס לכל העסקאות הרבות, שבאו לידי ביטוי בחשבוניות הנדונות. כאמור, המערערת נמנעה מלהעיד עדים מרכזיים, שמסרו הודעות במע"מ, לא העידה את מנהליה ולא הגישה כל ראיות רלוונטיות משלה כמו יומני עבודה, חוזים, מסמכי פיקוח, התחשבות או חשבוניות מפורטות, שיכלו לתמוך בגרסתה כי "קיימים פרויקטים רבים בהם פעלה במסגרת עסקיה" וכי העסקאות שביצעה הן עסקאות אמת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי העותרת לא עמדה בנטל להוכיח כי חשבוניות המס שניכתה שיקפו עסקאות אמת. התוצאה היא שהיסוד האובייקטיבי, להוכיח כי חשבוניות המס נושא הערעור דנן הינן פיקטיביות, לא התגבש.

המבחן הסובייקטיבי

112. כאמור לעיל, לבחינת תחולת החריג למבחן האובייקטיבי, מוטל על המערערת להוכיח כי נקטה באמצעים סבירים לאמת את החשבוניות וזהות העוסק. לשם כך, נדרשת המערערת לנקוט באמצעים סבירים ולא די להראות שלא התרשלה. עליה לשכנע כי לא גילתה ואף לא יכולה הייתה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי לעשות כן (ע"מ 11-09-38791 נשאת עודה עבאדלעזיז נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (פורסם בנבו, 19.6.2013)).

113. המערערת טענה, כי ככל שהחשבוניות שקיבלה כאמור ועל בסיסן נפסלו פנקסיה וחויבה בכפל מס, הוצאו שלא כדין על פי סמכויות מפוברקות, הרי שאין בכך להפכה לקורבן פעולותיהם ומעשיהם של אחרים.

114. לטענתה, המשיב צריך היה לדעת על קיומן של הבעיות בחשבוניות על פי המידע שהיה בחזקתו, וככל שהמשיב איפשר הנפקת אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים בזמן אמת ובאין מפריע, וכן לא טרח לסגור על פי הסמכויות הקיימות בידיו את התיקים במרשמיו, הרי שפעל הוא בהכשלת המערערת. המשיב טען כי המערערת לא הציגה ראיות כי לא ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.

115. כידוע, עם התמלאות היסוד האובייקטיבי קמה חזקה כי המערערת ידעה כי החשבוניות נושא הערעור דנן הוצאו שלא כדין. במקרה הנוכחי, מצאתי כי המערערת לא הצליחה להפריך חזקה זו. המערערת לא הצליחה לשכנע את בית המשפט כי לא ידעה שהחשבוניות לא הוצאו כדין. יתרה מכך, הוכח כי המערערת, באמצעות מנהליה, שיתפה פעולה עם העוסקים, כפי שעולה מראיות המשיב ובהם ההודעות שנגבו לעיל. טענות אלו לא נסתרו, כאמור.

לסיכומי של חלק זה, מצאתי כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה ולא הפריכה את החזקה בדבר ידיעתה כי העוסקים סיפקו לה חשבוניות מס שאינן משקפות עסקאות אמת, ולכן אני קובע כי החשבוניות האמורות לעיל הוצאו שלא כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

טענת המערערת לעניין הטלת קנס בגין פסילת ספרים

116. בכתב הערעור טענה המערערת כי פנקסיה נוהלו כדין, וכי ממילא בעת הכשרת חשבוניותיה בניכוי יש להורות על ביטול הפסילה והקנס שהוטל בצידה. בסיכומיה זנחה המערערת טענה זו, ובצדק, וטענה טענה חדשה: פנקסיה נפסלו ממילא בשל אותו החשד לשימוש בחשבוניות מס פיקטיביות ולכן הטלת קנס פסילה מהווה לכשעצמה ענישה נוספת ומשולשת על כתפיה.
117. המשיב טען כי הסמכות המוסדרת בסעיף 95 לחוק מכוחה הושת הקנס המנהלי, נועדה בעיקרה להרתיע עוסקים ולתמרץ אותם לנהל את פנקסיהם כדין.
118. סעיף 95 לחוק קובע כי מנהל מע"מ רשאי להטיל קנס בגין אי ניהול ספרים במצבים בהם: "לא ניהל החייב במס פנקסי חשבוניות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו". כידוע, תכלית הוראה זו היא הרתעתית: למנוע כדאיות כלכלית הנובעת מאי ניהול ספרים כדין, ולתמרץ לפעול כדין. אין ספק כי הוכח כי המערערת ניהלה את ספריה בסטייה מהותית ביותר מהוראות החוק והתקנות.
119. אי לכך, לא מצאתי שנפל פגם בנימוקיו של המשיב להטלת קנס על המערערת בשל פסילת ספריה לשנים 2010-2013. להיפך. משקבעתי כי המערערת ניכתה מס תשומות בהסתמך על חשבוניות מס פיקטיביות והייתה מודעת לכך, הרי שבדין קבע המשיב כי יש לפסול את ספריה לשנים 2010-2013 ובדין, בגין סטייה מהותית זו, הוטל על המערערת קנס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

סוף דבר

מכל האמור לעיל עולה כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה עפ"י דין: היא לא הוכיחה שהחשבוניות שניכתה בדוחותיה הוצאו כדין, ולא הוכיחה כי לא ידעה שהחשבוניות הוצאו לה שלא כדין.

שוכנעתי שהחשבוניות הנדונות הוצאו ע"י מי שלא הוסמכו לכך בדין. למרות זאת, המערערת ניכתה את התשומות בגינן וכתוצאה מכך אף ניהלה את ספריה שלא כדין. לפיכך, הגעתי לכלל מסקנה כי לא נפל כל פגם בהחלטות המשיב, הן לעניין השתת כפל מס על המערערת והן לעניין פסילה ספריה לשנים 2013-2015 והטלת קנס בשל כך.

התוצאה היא שהערעור נדחה, אפוא.

בנסיבות העניין המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 30.7.2020.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-33227 קלן הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים

ניתנה היום, כ"ד תמוז תש"פ, 16 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה