



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המערער

שמעון כהן

ע"י ב"כ עו"ד קובי קול

נגד

המשיב

מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

ע"י ב"כ עוה"ד נעה אלשיך, אדם טהרני ורויטל בן דוד

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר שמעון כהן (להלן: "המערער") ביחס לשומת כפל מס עסקאות שהשית עליו מנהל מע"מ ופשיעה חמורה (להלן "המשיב"), מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), בסך של 7,587,584 ₪.

עיקרי העובדות:

1. המערער הוא בעל המניות והמנהל היחיד של חברת ש.כ. כוכבי אור (להלן: "החברה" או "כוכבי אור").
2. המערער, בשם חברת כוכבי אור, הוציא 55 חשבוניות בקשר עם מכירת זהב, לכאורה, לחמשת הלקוחות הבאים:

שם הלקוח/ה	העוסק / בעל המניות	מס' חש'	סכום העסקאות (כולל מע"מ)	רכיב המע"מ	מועדי הוצאת החשבוניות
קרויז רחל	רחל קרויז	19	10,535,528 ₪	1,453,952 ₪	31.10.12 – 30.1.12



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

31.12.12 - 15.11.12	251,640 ₪	1,731,874 ₪	6	אפרים קרויז (בנם של רחל וישראל קרויז)	ק.ר. זהב וכסף בע"מ (להלן: "ק.ר. זהב")
26.2.13 - 28.1.13	1,413,494	9,728,163 ₪	18	כפיר מויאל	כ.ח.מ. סחר בע"מ (להלן: "כ.ח.מ.")
7.3.13 - 10.1.13	578,328 ₪	3,980,254 ₪	10	שלמה אביוב	ש.א.ר.מ. מתכות בע"מ (להלן: "ש.א.ר.מ.")
12.11.12 - 19.10.12	96,378 ₪	663,305 ₪	2	ניצן נדיב	נ.נ.מ.ח. סחר בע"מ (להלן: "נ.נ.מ.ח.")

חמשת הלקוחות יכוננו להלן: "הלקוחות".

העתק רשימת החשבוניות צורף כנספח 2 לתצהיר שהגיש המשיב (להלן: "החשבוניות").

3. החשבוניות שהוציא המערער ללקוחות כוכבי אור, הוצאו בתקופה שבין 30.1.12 – 7.3.13. בשנת 2012 מדובר ב- 27 חשבוניות, ובפעילות הקצרה בשנת 2013 מדובר ב- 28 חשבוניות. סך החשבוניות, בשתי השנים, מסתכם ל- 26,639,124 ₪ (כולל מע"מ), והמע"מ שבחשבוניות מסתכם לסך של 3,793,792 ₪.

4. המשיב התוודע לחשבוניות שהוציא המערער, אגב חקירת פרשה רחבה שכונתה "זוג משמיים" (ולעיתים – "הזהב השחור").

בתמצית, במסגרת פרשה זו הוקם מארג עברייני רחב שעניינו סחר בזהב שהוברח לישראל משטחי הרשות הפלשתינאית, לצורך מכירתו ליצואנים. על מנת לאפשר את מכירת הזהב ליצואנים, דאגו המעורבים בפרשה להרחיק ראיות הקושרות את הזהב לגורמי המפתח בשרשרת העבריינית (וזאת





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

כדי להסתיר את הגורמים העברייניים וליצור מעטה של נאותות – הנדרשת לשם מכירת הזהב ליצואנים). לפיכך, כך טוען המשיב, המערער וחוליות נוספות בשרשרת הוציאו חשבונות, באמצעותן יצרו מצג של עסקאות לגיטימיות "back to back" של קניה ומכירה של זהב. לדברי המשיב, החשבונות שהוציא המערער תיארו כאילו הוא מוכר זהב ללקוחותיו, כאשר לאמיתו של דבר המערער לא היה בשום מובן ממשי בעלים של הזהב ולכן אף לא יכל למכרו. העסקה האמתית, כך סבור המשיב, הייתה בין מי שהחזיק בזהב המוכר לבין היצואנים, כאשר המערער סיפק כסות חשבונאית פיקטיבית גרידא.

כבר כעת יאמר כי אין מחלוקת בין הצדדים כי זהב הגיע אל לקוחות המערער, וכי לפחות בחלק מהמקרים ייתכן כי המערער העביר את הזהב אליהם בעצמו. אלא שהמשיב סבור כי בניגוד למתואר בחשבונות, המערער לא באמת היה בעלים של ממש של הזהב, וכל שנעשה היה לשם יצירת אותו מעטה פיקטיבי – אשר אפשר את ההוצאה לפועל של התכנית העבריינית.

5. לאור האמור, המשיב קבע כי המערער הוציא את החשבונות שלא כדין, ולכן השית עליו כפל מס עסקאות – בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 50(א) לחוק. כנגד קביעה זו של המשיב הוגש הערעור. בנוסף לסנקציה הנ"ל - שבמוקד הערעור, המשיב השית כפל מס תשומות על חברת כוכבי אור, בגין ניכוי מס התשומות שבחשבונות שקיבלה מהספקים. החברה לא ערעה על קביעה זו, ולפיכך מדובר בקביעה חלוטה.

6. להלן ספקי החברה ונתוני החשבונות שהוציאו הספקים לחברה:

שם הספק	בעל המניות	מס' חש'	סכום העסקאות (כולל מע"מ)	רכיב המע"מ בלבד	מועדי הוצאת החשבונות
א.ד. סחר ושיווק מתכות בע"מ (להלן: "א.ד. סחר")	דוד אסולין ז"ל	24	12,079,277 ₪	1,755,110 ₪	30.5.13 - 28.1.13
מודליאני יבוא וייצוא בע"מ (להלן: "מודליאני")	ניסים פרשה ואחותו אורטל פרשה	45	10,588,927 ₪	1,538,561 ₪	21.3.13 - 16.10.12





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55552-06-19 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

31.7.12 ועד 7.6.12	1,198,647 ₪	8,690,200 ₪	17	רומן שאולוב ולאחר מכן יורם אליאב	ברכה משמים סחר במתכת עדינה בע"מ (להלן: "ברכה משמים")
31.5.12 - 21.11.11	816,906 ₪	5,922,564 ₪	26	יניב פרשה	מעין השמש בע"מ (להלן: "מעין השמש")
8.5.13 - 21.4.13	175,328 ₪	1,206,655 ₪	6	זבולון איסחקוב ועידן בנין	גולדי מסחר בזהב בע"מ (להלן: "גולדי")
31.8.11 - 29.8.11	36,630 ₪	265,567 ₪	2	יניב פרשה	וינשטיין הפעלות מסחר ושירותים בע"מ (להלן: "וינשטיין")

ששת הספקים יכוננו להלן: "הספקים".

7. לדברי המערער, מלבד חב' א.ד. סחר, בה שלט דוד אסולין ז"ל, מי ששלט בפועל בכל שאר החברות, היינו הספקים, הם ניסים ויניב פרשה (להלן יחדיו: "האחים פרשה") ולמעשה בעיקר יניב פרשה (ראו לדוגמה בסעיף 16 לסיכומי המערער, וכן בעדותו של המערער בעמ' 486 לפרוטוקול ש' 24-33).

ההליכים בפני המשיב ובמסגרת הערעור:

8. ביום 26.10.15 וביום 30.11.15, נערך למערער שימוע בעניין הוצאת כפל מס העסקאות. שימוע זה התייחס אף לפרשיה קודמת במסגרתה נחקר המערער כבר בשנת 2011 ביחס לשימוש בחשבונות פיקטיביות בתחום הזהב. בסופו של דבר, על אף שהגורם עמו סחר המערער (מר דוד שבת) הורשע





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

- בפלילים בגין אותן חשבוניות [וערעור שהוגש ע"פ (ב"ש) 9645-02-14 - נדחה], המשיב לא נקט בהליכים כלפי המערער.
- המשך ההליכים התמקדו אפוא בפרשיה הנוכחית, זו שמתייחסת לתקופה שמראשית שנת 2012 ועד ראשית שנת 2013 (30.1.12 – 7.3.13).
9. בשנת 2018, עקב חלוף הזמן, הוזמן המערער לשימוע נוסף בעניין הוצאת כפל המס בעניינו. לטענת המשיב - בשל העדר מענה מאת המערער, הוציא המשיב למערער ביום 31.1.19 את הודעת כפל מס העסקאות מושא הערעור (מבלי שבוצע שימוע נוסף).
- כנגד החלטה זו של המשיב הוגש הערעור שלפניי.
10. נוסף למערער עצמו, העידו מטעם המערער שורה של עדים – כפי שיפורט מיד. כבר כעת יאמר כי על אף שהובאה שורה ארוכה של עדים, מרביתם אינם הלקוחות והספקים של המערער (למען הפשטות, ההתייחסות היא אל המערער על אף שאין חולק כי הפעילות בוצעה באמצעות החברה שבבעלותו – כוכבי אור).
- בעלי הלקוחות והספקים שהובאו לעדות - הם:
- א. שלמה אביוב – הבעלים של חברת ש.א.ר.ם, לקוחה של המערער.
- ב. כפיר חיים מויאל - הבעלים של חברת כ.ח.מ, לקוחה של המערער (מויאל וכ.ח.מ הורשעו במסגרת פרשת "זוג משמים").
- ג. זבולון יצחקוב – הבעלים של חברת גולדי, ספק של המערער.
- כמו כן העידו מטעם המערער אף העדים הבאים:
- ד. רוני אביוב - הבעלים של חברת אביוב גולד בע"מ, אחיו של שלמה אביוב.
- ה. רו"ח רונן דשן – רואה החשבון של החברה ושל המערער.
- ו. סמי כוכב – הורשע במסגרת פרשת "זוג משמיים". גורם מרכזי במערך העברייני.
- ז. אילן שפק - הורשע במסגרת פרשת "זוג משמים".
- ח. דוד מאיר – בעל עסק שליחויות – DM, אשר הוביל את הזהב, וחתנו של סמי כוכב;
- ט. יעקוב אשור – אחד משליחי הזהב, וחתנו של סמי כוכב;
- י. רוני חי – מנהל הייצור בבית הזיקוק של חברת גולד סנטר, שבבעלות מיכה טלמור;
- יא. מיכה טלמור – בעלים של תכשיטי טלמור בע"מ ובעלים של גולד סנטר, בית זיקוק אליו הועבר חלק מהזהב, לצורך זיקוקו טרם העברתו למערער וללקוחותיו;
- יב. ארתור בוקסר – מנהל החברה הממשלתית למדליות, לקוח של נ.ג.מ.ח (לקוחה של המערער);
11. מטעם המשיב העיד רו"ח עמוס ג'רבי – ממונה בכיר חוליית ביקורת אצל המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

עיקרי טענות הצדדים

בהתאם לסדר הבאת הראיות בהליך מכוח סעיף 50(א) לחוק, המשיב הציג את ראיותיו תחילה.

טענות המשיב

12. המערער היה חוליה בשרשרת של נותני כסות חשבונאית פיקטיבית למערך פלילי, בפרשה שכונתה "זוג משמים". המערך הפלילי, לרבות השליטה בזהב ובפעילות הכלכלית התנהל ע"י סמי כוכב, וחתניו – דוד מאיר, יעקב עשור ודניאל פדלון יחד עם אבי גיל - אשר שמשו כשליחים שהסיעו את הזהב (להלן: "השליחים"), וכן גורמים נוספים שפעלו יחד עמם (ביניהם יעקב אברג'ל, האחים פרשה, דוד אסולין, כפיר מויאל ועוד אחרים).

13. המשיב אינו חולק כי חלק מהזהב עבר באמצעות המערער אל לקוחותיו, וכי התקבלו כספים בחשבון הבנק של המערער מלקוחותיו. אולם לטענת המשיב החשבונאית אותן הוציא המערער אינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים, וכי למעשה מדובר בשיטה לספק חזות לגיטימית לעסקאות בין המעורבים בפרשה לבין הלקוחות.

14. לטענת המשיב, ספקי המערער היו חוליה נוספת בשרשרת, כאשר הם עצמם לא היו בעלי הזהב ולכן הם לא יכלו למכור אותו למערער. משכך, אף המערער לא היה הבעלים של הזהב, ולא היה רשאי למכור אותו ללקוחותיו ולהוציא חשבונאית מס ביחס לעסקאות אלה. הטענה אינה בדבר אי חוקיות ההחזקה בזהב, אלא בכך שלמעשה הזהב כלל לא היה בבעלותם ובשליטתם (באופן ממש), ולכן החשבונאית אינן אלא כסות פיקטיבית.

למסקנה זו הגיע המשיב, בין היתר על סמך הודאת והרשעת גורמים רבים בפרשת "זוג משמים", ובניהם סמי כוכב ויעקב אברג'ל, הרשעות המהוות לשיטת המשיב ראיה משמעותית בעניין הגורמים אשר החזיקו בפועל בזהב והיו בעליו.

כן סומך המשיב על כך שכל הספקים של המערער, ללא שום יוצא מן הכלל, היו קשורים באופן ישיר למארג העברייני ונזכרו באופן בולט בהודאות של אברג'ל וסמי כוכב – כמי שפעלו עמם ועבורם. כמו כן "ספקים" אלה, לא ידעו בחקירותיהם להציג כל מידע ממשי אודות העסקאות – מה שמדבר בעד עצמו ומלמד כי לא היו אלה עסקאות אמתיות אלא כסות חשבונאית גרידא.

15. מלבד הרשעתם של אברג'ל וכוכב, הורשע אף כפיר חיים מויאל, בעליה של חברת כ.ח.מ. - לקוחה של המערער. במסגרת הסדר טיעון, הודה כפיר מויאל כי החשבונאית שקיבל מידי המערער – המהוות נתח משמעותי מהחשבונאית שבמוקד הערעור - הן חשבונאית פיקטיבית והיוו רק כסות חשבונאית לעסקאות הזהב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

המשיב הציג את כתבי האישום המתוקנים, הכרעת הדין וגזר הדין בעניינו של כפיר מויאל. המשיב סבור כי מדובר בראיה מינהלית משמעותית, והוא דוחה את טענות המערער ביחס לראיה זו. נטל ההוכחה כי הופעל לחץ פסול על מויאל להגיע להסדר טיעון המפליל את המערער, כטענתו, מוטל על כתפי המערער. היה עליו להביא לעדות גורמים רלוונטיים - כגון עורכי הדין אשר ייצגו את מויאל בהליך הפלילי והגורמים הרלוונטיים במדינה, אלא שהוא לא עשה כן – כך שנותרנו עם טענות בעלמא כנגד הרשעה חלוטה.

16. אין ממש בטענות המערער אודות אכיפה בררנית. חיובי כפל מס הוצאו לכל ספקי המערער – ומדובר בחיובים חלוטים (כשמרביתם של הספקים כלל לא טרחו לערער על קביעות המשיב). כמו כן הוצאו חיובים אף לכל לקוחות המערער (למי כפל מס ולמי שומת תשומות – בהתאם לנסיבות), ולמעט אחד מהם שעניינו עדיין נדון (חב' ש.א.ר.ס.), אף חיובים אלה הם חיובים חלוטים. תמונה זו – לא רק שוללת את טענת האכיפה הבררנית, אלא שהיא עצמה אף מחזקת את מסקנת המשיב (שכן כלפי כלל הגורמים הסובבים את המערער, ננקטו הליכים אשר תוצאתם כי מדובר בעסקאות שאינן כדין).

17. המשיב דוחה את טענות המערער, כאילו חובה היה על המערער להוציא את החשבוניות ולכן החשבוניות הוצאו כדין. חשבונית חייבת לשקף עסקת אמת, ולא רק שאין חובה אלא יש איסור להוציא חשבונית, שאינה משקפת את מה שבאמת אירע ואינה אלא כסות שנועדה להסתיר את העסקאות לאשורן.

18. נטל השכנוע רובץ לפתחו של המערער, והוא לא הוכיח כי נפל פגם בהחלטת המשיב. יש לזקוף לחובתו את העובדה כי לא הביא לעדות חלק ניכר מלקוחות החברה ואף אחד מספקיה (למעט איסחקוב, אשר לא ידע להעיד על שום עסקה בין הצדדים). לאור מכלול הנסיבות, אי הבאת העדים מרכזיים ונחוצים, מהווה כשלעצמה ראיה משמעותית הניצבת לחובת המערער.

19. המשיב הראה כי בשנת 2011, שנה קודם לתחילת "הפעילות" מול יניב פרשה ודוד אסולין, המערער נחקר אודות חלקו בפרשיה קודמת של חשבוניות פיקטיביות בתחום הסחר בזהב (ושבסופה הורשע מר דוד שבת – בגין עסקאות שביצע עם המערער). באותה חקירה בשנת 2011 הוזהר המערער כי התנהלות מהסוג שביצע שם - מעוררת חשד, אלא שזמן קצר לאחר מכן הוא שב על מתכונת דומה (הפעם בהיקפים גדולים יותר) – בפרשייה שלפנינו. לאור רקע כרונולוגי זה, הצגת המערער כגורם תמים, רחוקה מהמציאות.

20. המשיב מציין מספר אינדיקציות נוספות, אשר צירופן יחד מוביל למסקנה כי אין המדובר בעסקאות אמת. סכום העסקאות הגבוה (מעל 26.6 מיליון ₪ בפרק זמן קצר), מבלי שיש למערער ניסיון אמת בתחום הזהב; העדר ביטוח; אי שימוש בחברות אבטחה; העברת תשלום לספקים שלו רק מספר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

ימים לאחר ביצוע העסקאות; תוצאות עסקיות אבסורדיות של רווחים זעומים ואף הפסדים (ביחס לפעילות בהיקף האדיר בו מדובר); המערער סיפק תשובות סותרות לשאלה אם שילם עבור הזיקוק אם לא; מכירת הזהב מתחת למחיר הפיקס בו הוא נסחר בעולם; עסקאות שבוצעו על בסיס אשראי לא סביר – הן מהספקים והן מהלקוחות; אי הצגת כל מסמכים המתעדים מ"מ והתנהלות עסקית אמתית, ואף אי הצגת הסכמים מול הספקים ומול הלקוחות (מלבד הסכם בודד עם א.ד. סחר). כל אלה מתיישבים עם פעילות פיקטיבית, ולא עם עסקאות אמת.

21. המערער לא הציג ראיות שיכלו ללמד כי ביצע עסקאות אמת והתנהל במובן ממשי כלשהו כבעל הזכויות בזהב. ניירת שהוצגה, הוצגה באופן חלקי – ובכל מקרה אין בה די בנסיבות העניין.

הצגת המסמכים מבתי הזיקוק, בהם צוין שמו של המערער – אינם מלמדים על טיב העסקאות שנעשו ועל בעלותו של המערער על הזהב. כמו כן, מר רוני חי, מנהל היצור בגולד סנטר (בית זיקוק) העיד כי ראה את המערער פעמים בודדות בלבד, כוכבה ביטון שעבדה בבית הזיקוק בקבלת הזהב (להלן: "כוכבה"), לא הכירה את המערער ומר מיכאל טלמור, בעל בית הזיקוק, השיב בחקירותיו כי אינו מכיר את המערער ואת החברה וגרסתו המאוחרת בעניין זה במסגרת עדותו אינה אמינה ובכל מקרה – אינה בעלת משקל של ממש שכן אף בה הוא אינו מתאר הכרות של ממש עם המערער.

22. אי חיוב המערער בגין חלק מהחשבוניות שהוציא (ואשר אינן על כן חלק מהערעור) אינו מלמד על כשרותן של חשבוניות אלו, אלא על מגבלותיו של המשיב בעריכת הביקורת.

23. יש לדחות את טענת המערער כי התקיימו יחסי שליחות בינו לבין מאן דהוא, שאף זהותו כלל אינה ברורה בטיעוני המערער. מארג עברייני במסגרתו מוצאות חשבוניות שאינן משקפות עסקאות אמת, אינו סוג השליחות בו עוסק סעיף 17 לחוק ולא לשם כך נועד סעיף זה.

24. השימוש בסעיף 100 לחוק, פורש בפסיקה באופן מצומצם השמור למקרים חריגים בלבד, עמם לא נמנה מקרה זה. לפנינו מקרה בו הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, היא חלק משמעותי מהתכנית העבריינית והיא שאפשרה את הוצאתה אל הפועל, שכן בהעדר מצגי השווא של הרכישות והמכירות – לא ניתן היה לשווק את הזהב ליצואנים. זהו מקרה בו נכון וראוי להשית כפל מס.

עיקרי טענות המערער

25. המערער הוכיח די הצורך כי ביצע עסקאות אמת – קנה ומכר זהב - והוציא חשבוניות כדין:

ראשית, אין מחלוקת בין הצדדים כי התקיימה עסקה. כל שטוען המשיב הוא ש"הצדדים לעסקה" לא שוקפו כראוי בחשבוניות (דבר המוכח כשלעצמו). שנית, החשבוניות הוצאו על ידי המערער





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

- בשם החברה, שהיא עוסק מורשה. שלישית, החשבונית הוצאה על ידי העוסק שבפועל ביצע את העסקה. רביעית, הסכום הנקוב משקף את המחיר האמיתי של העסקה, והמשיב אינו טוען אחרת. העסקאות דווחו כנדרש ושולם בגינן מע"מ כדין, כאשר אין לחברה כל חוב כלפי רשות המסים.
26. מעיון בחקירות ועדויות הלקוחות, ניתן להיווכח כי הזהב הועבר פיזית על ידי המערער ללקוחותיו, והתשלום בוצע ישירות לחשבון הבנק של המערער, בהעברה בנקאית. אם גורמים שונים הבריחו לישראל זהב בניגוד לדין, הרי שהמערער לא ידע על כך ולא לקח חלק בפעילות זו – ובכל מקרה אין בכל זה כדי לשנות את העובדה כי רכש ומכר זהב.
27. המערער קיים את חובתו על פי דין להוצאת החשבוניות, ולכן אין לחייב את המערער בכפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק. בהתאם ללשון הסעיף - חיוב בכפל מס יעשה כאשר אדם "אינו רשאי" להוציא חשבונית מס, אולם במקרה דנן לא רק שהמערער היה רשאי בהוצאת חשבונית אלא שהוא היה חייב לעשות כן. הטלת כפל מס על כתפי הנישומים במקרים בהם חובה עליהם להוציא חשבונית על פי דין, מעודדת אי הוצאת חשבוניות ולמעשה ביצוע עבירות על החוק.
28. יש לדחות את טענת המשיב כי המערער לא היה הבעלים של הזהב ולפיכך לא היה רשאי למכור אותו. עסקאותיו עם הספקים היו עסקאות אמת, ואלו העבירו לידי זהב. כך עולה אף מחקירתו של דוד אסולין ומחקירותיהם של האחים פרשה.
29. הגדרת "מכר" בחוק מע"מ כוללת אף הקניית זכות בנכס. אף בהתאם לשיטת המשיב (המוכחשת על ידי המערער), לפיה השליחים (חתניו של סמי כוכב) הם שהחזיקו בזהב והיו לבעליו, ניתן להגיע למסקנה כי אלו "הקנו זכות" למערער למכור את הזהב, ובכך למעשה "מכרו" לו את הזהב לצורך מכירתו הלאה.
30. אף אם נלך לשיטת המשיב כי הזהב לא היה בבעלות המערער, הרי שבהתאם לסעיף 17 לחוק מע"מ, במקרה בו מכירת דבר מה מתבצעת באמצעות שלוח, ושם השולח לא צוין על גבי המסמכים שמוציא השלוח לקונה - הרי שהשלוח מחויב להוציא חשבונית. כך, שאף לשיטת המשיב, המערער מחויב היה להוציא חשבונית על פי דין, בתור תפקידו כשלוח למכירת הזהב.
31. עסקינן בדיני המס ולא בדיני הקניין, ולכן אין כל משמעות לשאלת העברת הבעלות בזהב, לעובדה כי חובה היה על המערער להוציא חשבונית על פי דין.
32. מקור הזהב אינו רלוונטי, שכן אי חוקיות השגת הטובין אינו פותר את המוכר מהוצאת החשבונית על מכירתו. אף נציג המשיב, מר ג'רבי, אישר זאת בעדותו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

33. המשיב לא עמד בנטל הראייה להראות כי העסקאות של המערער מול לקוחותיו בוצעו שלא כדין. טענותיו רלוונטיות לפעילות בלתי חוקית של חוליות בתחילת שרשרת העסקאות, ואין להסיק מכך דבר אודות פעילות גורמי הביניים והחוליות בסוף השרשרת - אשר בוודאי שאין לקשר אותם להתרחשויות בפרשה.
- כמו כן, המשיב לא הציג ראיות אודות כמות הזהב המוכר והאם היה זהב "לגיטימי" ומה כמותו.
34. אף לא אחד מן העדים אישר את גרסת המשיב לפיה השליחים ביצעו שליחות עבור המערער באופן רציף, ואלו אף לא הודו בעצמם כי הם "שלטו" בזהב. אף נציג המשיב, מר ג'רבי ציין כי השליחים לא מכרו את הזהב, ומכאן יש להסיק כי המערער הוא שמכר את הזהב – והוציא חשבוניות כדין.
35. אין להסתמך על הרשעתו של כפיר חיים מויאל, בעל חברת כ.ח.מ - לקוחה של המערער, במעשים שיוחסו לו בכתב האישום המתוקן ברביעית ביחס לחשבוניות שקיבל מהמערער. בזמן אמת, במסגרת חקירותיו של מר מויאל בפני המשיב, גרסתו בראשית הדרך תאמה את גרסת המערער – כי מדובר בעסקאות אמת. כמו כן, במסגרת עדותו בפני בית המשפט העיד כי הופעל עליו לחץ להפיל את ספקיו, ובכלל זה המערער, על מנת להגיע להסדר טיעון.
- עוד יצוין בהקשר זה כי בהתאם להוראות סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, הכרעת הדין וגזר הדין של מויאל אינם קבילים במסגרת הליך זה, שכן המערער לא היה צד לאותו ההליך הפלילי.
36. המערער בעל ידע בכל הנוגע לפעילות הכלכלית של החברה, וכל טענה בעניין זה דינה להידחות. אכן בתקופה בה נעצרו המערער וגורמים נוספים, נוצרה אי התאמה נקודתית בספרי החברה (אשר תוקנה מאוחר יותר על ידי רואה החשבון של המערער) – אי התאמה לה באותו מועד המערער לא היה מודע - אולם בשל הנסיבות אין לזקוף זאת לחובתו. ממילא, המשיב לא פסל את ספרי החברה - דבר המלמד על כך שהספרים היו תקינים.
37. המשיב בחר שלא להשית כפל מס על חלק מעסקאותיו של המערער, באופן המעלה תמיהות רבות לגבי החלטתו להשית את כפל המס מושא הערעור. מכיוון שאף המשיב מודה אפוא כי למערער היו עסקאות אמת, אין מקום להטיל ספק בעסקאותיו הניצבות במוקד ערעור זה.
38. הפעלת סעיף 50(א) לחוק - כפי שמבקש המשיב לעשות, מאיינת את סעיף 106ב' לחוק, לפיו אין לחייב בעל תפקיד בחברה אלא אם הורשע בפסק דין חלוט ובכפוף לשאר התנאים שבסעיף.
39. לחילופין, ככל שיקבע כי החשבוניות מושא הערעור הוצאו שלא כדין, בית המשפט מתבקש לעשות שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 100 לחוק – לביטול כפל המס שהושת על המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

40. המערער טוען לאכיפה בררנית, שכן לא ננקטו הליכים ולא הושתו חיובים כלפי מספר גורמים, מבלי שהמשיב נתן לכך כל הסבר מניח את הדעת: א. החברה למדליות ובעליה, מר ארתור בוקסר – מדובר בלקוחה של לקוחת המערער (לקוחה של נ.מ.ח.). מצופה היה כי גם כנגדם ינקטו הליכים, שכן לשיטת המשיב כל העסקאות לכל אורך שרשרת העסקאות – הן פיקטיביות. אף בית המשפט העליון נדרש לטענה זו, במסגרת ע"א 7319/18 אביוב גולד בע"מ נ' רשות המסים אגף המכס והמע"מ (12.7.21), שם הוחזר התיק לבית המשפט המחוזי לצורך בירור קיומה של אכיפה בררנית. ב. לא ננקטו הליכים כנגד השליחים, אשר לשיטת המשיב היו בעלי הזהב והמושכים בחוטים.

41. ממכלול הראיות עולה כי החשבוניות מושא הערעור הוצאו בגין עסקאות אמת של מכירת זהב, אשר עבר פיזית ללקוחותיו באמצעות המערער – ולכן לא היה מקום להשתתף כפל המס.

דיון והכרעה

מסגרת נורמטיבית

42. סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע:

עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס ... וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה.

הכלל בסעיף 47 לחוק הוא ש - "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס ..." – ומכלל "הן" ניתן ללמוד "לאו" - מי שלא עשה עסקה חייבת במס, אינו רשאי להוציא חשבונית מס.

43. סעיף 47(ב) לחוק נקבע כי המנהל, הממונה על ידי שר האוצר, יקבע את הפרטים החייבים להירשם בחשבונית מס. פרטים אלו נקבעו בתקנה 9א' להוראות ניהול ספרים, ובכלל זה על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה.

44. בתי המשפט הציבו שוב ושוב דרישה מהותית - לפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית שהתרחשה, בהתאם לנתוניה הנכונים [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) פס' 22]. כך לדוגמה קבע כב' השופט נ' הנדל בע"א 10071-16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די") בפסקה 2:

"חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".

(ההדגשות כאן ולהלן, אינן במקור)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

כלומר, כאשר אין החשבונית משקפת את העסקה האמתית כפי שהתרחשה בפועל, כגון כאשר אין זהות בין המוכר או נותן השירות בפועל לבין מוציא החשבונית המציג עצמו בה כמי שמכר או נתן את השירות – הרי שחשבונית זו נחשבת לחשבונית שהוצאה שלא כדין.

45. סעיף 50(א) לחוק קובע את הסמכות של המשיב להטיל כפל מס עסקאות:

אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה.

46. על מטרות הטלת כפל מס עמד כבוד השופט א' שטיין בע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.20), פסקה 15:

החוב ככפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מינהלית אשר נועדה להשרת שתי מטרות עיקריות: האחת, פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה, או שעלול להיגרם לה, בעקבות הוצאת חשבונית מס שלא כדין; והשנייה, הרתעת אנשים שאינם מורשים להוציא חשבוניות מס מפני הוצאת חשבוניות כאלה (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים); ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, [פורסם בנבו] פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברוך (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); וכן אהרון נמדר מס ערך מוסף: מס ערך מוסף, מס שכר ומס שכר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמדר)). לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה במציאות דהאידינא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא חלק ממנה. תופעה זו זכתה לכינוי של "מכת מדינה", ולא בכדי. מדובר בתופעה נפוצה אשר פוגעת קשות במשק המדינה, בכלכלתה ובאמון הציבור בערך השוויון בנשיאה בנטל המיסים (ראו: דו"ח מבקר המדינה 65 לשנת 2014, בעמ' 78-77; דו"ח מבקר המדינה 57 לשנת 2006, בעמ' 295-301; וכן רע"פ 4903/04 מזור נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.6.2004); ורע"פ 5823/09 באשתי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.8.2009)).

לאור האמור עולה כי לסנקציה של חיוב ככפל מס ישנה חשיבות רבה בהיאבקות בתופעה החמורה של חשבוניות פיקטיביות, וניתן לפרוט את מטרותיה של סנקציה זו לשתי מטרות עיקריות:

א. רכיב הקרן – נועד לפיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה או עלול להיגרם לה, עקב הוצאת חשבונית שלא כדין.

ב. רכיב הכפל – נועד להרתיע מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

47. עיון בלשון החוק מלמד כי יש להבחין בין סעיף 50(א) לחוק – שעניינו כפל מס עסקאות, לבין סעיף 50(א1) לחוק – שעניינו כפל מס תשומות. בעוד שסעיף 50(א1) משית את הסנקציה רק על "עוסק שניכה מס תשומות", הרי שסעיף 50(א) נוקט בלשון רחבה יותר ולפיה הוא חל על: "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס".

השימוש בביטוי הרחב יותר - "אדם" – בו נוקט סעיף 50(א), בהשוואה לביטוי הצר יותר – "עוסק" – בו נוקט סעיף 50(א1), משקף את קביעת המחוקק כי יש להשית חיוב בכפל מס עסקאות על כל מי שאחראי להוצאת חשבונית שלא כדין - בין אם עשה כן בכובעו כעוסק ובין אם לאו. באופן דומה, הסעיף מתייחס לכל מי שמבחינה מהותית, ובהתאם לנסיבות כל מקרה לגופו, יש לראות בו את האחראי להוצאת החשבוניות.

תכליתה של הוראה זו היא להרתיע באמצעות סנקציה אזרחית את כל מי שידו בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, אף אם פעל באמצעות חברה או באמצעות אחרים [לעניין זה, ראו ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מע"מ (1.7.10); ע"מ 14-04-46704 בדיר נ' רשות המסים (4.2.18); ע"מ 01-5293-15 ג'קי מור נ' מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (23.2.20); ע"מ 15-09-38619 מוראד ערמין נ' ממונה מע"מ ירושלים (23.2.21)].

48. הביטוי "שאינו רשאי" בו נוקט סעיף 50(א) מתייחס למספר מצבים בהם ניתן להשית כפל מס על מי שהוציאו חשבוניות שלא כדין. בהקשר הרלוונטי לנו בערעור זה כפי שציין כב' השופט ה' קירש בע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ – היחידה הארצית לפשיעה חמורה (17.8.20) (להלן: "עניין חביב") בפס' 28:

מילות החוק – "שאינו רשאי לפי סעיף 47" – מצביעות על התכלית: להטיל סנקציה כאשר מוצאת חשבונית שאיננה משקפת אל נכון את מהות העסקה המסחרית. כידוע, הדבר עלול לקרות היכן שכלל לא בוצעה עסקה (חשבונית פיקטיבית) או היכן שהחשבונית מתארת צדדים שאינם המתקשרים האמיתיים (חשבונית זרה), ולא רק במקרה של זיוף או התחזות.

פירוש זה למילים בהן נוקט סעיף 50(א), עולה כמובן בקנה אחד עם הדרישה שהוצבה כאמור לעיל שוב ושוב בפסיקה, לפיה על החשבוניות לתאר נכונה את העסקה האמתית שבוצעה ולא להציג מצג שווא.

49. נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית העומדת בבסיס ההחלטה להשית כפל מס, מוטל על המשיב. ככל שהמשיב עמד בנטל זה, הנטל עובר לכתפי המערער להוכיח שנפלה שגיאה בהחלטת המשיב. לצד זאת, ולאורך כל ההליך הנטל המהותי – נטל השכנוע – מוטל על כתפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

המערער [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: "עניין זאב שרון"), עמ' 25-28].

מן הכלל אל הפרט:

50. במקד ערעור זה ניצבת טענת המשיב לפיה המערער סיפק כסות חשבונאית לפעילות כלכלית עבריינית. לדברי המשיב, המערער הוציא את החשבונות מבלי שהוא (או החברה שבבעלותו) מכר את הזהב מושא החשבונות, אשר כלל לא היה בבעלותו – בשום מובן ממשי. המערער שימש לטענת המשיב כחוליית ביניים, שנועדה לאפשר את הפעילות האסורה ושתפקידה לספק כסות חשבונאית. כסות חשבונאית זו נועדה לאפשר את העברת הזהב מידי הגורמים העברייניים שהבריחו את הזהב לארץ ושלטו בו בפועל, לידי היצואנים, והכל תוך הצגת מצג של עסקאות לגיטימיות. הצגה זו התאפשרה על ידי הקמת חוליות ביניים שכביכול סחרו בזהב, ויצירת מרחק בין הגורמים העברייניים לבין היצואנים. "מרחק" זה, נועד לדעת המשיב לספק שתי מטרות: הסתרת הפעילות העבריינית, ואפשרות התממשותה. יצואנים, שהם ככלל עוסקים לגיטימיים הפועלים כחוק ומודעים לדרישותיו, לא היו רוכשים את הזהב ישירות מגורמים מעוררי חשד. לשם כך – לצורך מימוש התוכנית העבריינית (שהיא במקרה כאן וכפי שיפורט בהמשך, הייתה הברחת זהב לישראל ומכירתו בעיקר למטרות ייצוא) נדרשות חוליות הביניים – המספקות את מעטה הנאותות באמצעות הכיסוי החשבונאי שהן מספקות. המשיב סבור כי המערער היה אחת מאותן חוליות ביניים, ושמבחינה אמיתית – הוא לא רכש את הזהב ולא מכרו, אלא שימש כאמור ככסות חשבונאית גרידא.

51. כדי למכור זהב, יש קודם לרכוש את הזהב. מבחינה מהותית – שאינה מראית עין גרידא, לא תיתכן מכירה ללא רכישה מוקדמת. רכישה זו צריכה לבוא לידי ביטוי בכך שיהיה בידי מי שייחשב כמוכר – סמכויות של ממש כלשהן ביחס לזהב – ושלא יהיה מדובר בהצגה ובכסות חשבונאית גרידא.

52. וכאן, בדומה למה שנקבע בפסק הדין בעניין חביב (פס' 33 – 36), יש מקום לסייג ולהבהיר כדלקמן: א. מה שחשוב הוא עצם הרכישה ולא כשרותה החוקית. לאור זאת, גם מי שלצורך הדוגמה גנב רכוש, יכול למוכרו. מכירת רכוש גנב היא עסקה החייבת במע"מ, ועל הגנב המוכר להוציא חשבונית – וזו עשויה להיחשב (בכפוף לכלל הנסיבות) כחשבונית שיצאה כדין. מהאמור נובע כי אין בעצם העובדה, עליה איש מהצדדים לא ממש חלק, כי הזהב שנמכר מקורו בפעילות אסורה (ככל הנראה, הברחה לארץ של זהב משטחי הרש"פ) – כדי לחייב את המסקנה כי מדובר בחשבונות שהוצאו שלא כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

- ב. חוליות שונות עשויות להיות מעורבות בעסקאות, ואף לעיתים לקבוע זו לזו תנאים שונים, ועדיין יהיה מדובר בעסקאות המשקפות עסקאות מכר אמיתיות. אין אפוא בעצם העובדה כי היו במרוצת הדרך גורמים שונים מעורבים, כדי לחייב את הקביעה כי אין המדובר בקניות ומכירות של ממש וכי חשבוניות המתארות עסקאות שכאלה אינן משקפות עסקאות אמת.
- ג. בנסיבות המתאימות, אדם עשוי למכור נכס קודם שנכס זה הגיע לרשותו. כמו כן ומבחינה עקרונית, ניתן למכור נכס אף בלי לגעת בו.
- אלא שלצד קביעות עקרוניות אלה, יש לומר את הברור מאליו: ככל שסימני השאלה הולכים ומצטברים וככל שעוצמתם גדלה, הציפייה היא להצגת תשתית ראייתית ממשית על מנת להוכיח את הניצב בבסיס החשבוניות: עסקת מכר במסגרתה מכר המערער (ולמעשה החברה שבבעלותו) זהב שהיה ברשותו וביכולתו למכור.
53. לאחר בחינת הראיות, באתי לכלל מסקנה כי לאחר שהנטל הראיתי עבר אל המערער, לא עלה בידי להוכיח כי רכישת הזהב על ידו הייתה אמיתית ולא למראית עין גרידא, וכי לאור זאת בצדק קבע המשיב כי החשבוניות המתארות את מכירת הזהב על ידי המערער - הוצאו שלא כדין.
- בתמצית, קביעה זו מבוססת על מספר נדבכים מצטברים:
- א. התשתית הראייתית שהציג המשיב: במסגרתה הודו מספר גורמים שונים – וביניהם לקוח של המערער (ביחס לחשבוניות נשוא הערעור), כי מדובר היה בהתנהלות פיקטיבית שכל מטרתה כסות חשבונית שנועדה לאפשר את העברת הזהב מהגורמים העבריינים אל היצואנים. כמפורט להלן – שתי הודאות נוגעות למסגרת הפעילות של "ספקיו" הישירים של המערער, והודאה אחת נוגעת ישירות לחשבוניות שהוציא המערער. כפי שהראה המשיב, הודאות אלה חוברות לתמיהות כבדות המשקל שמתעוררות ביחס להתנהלות המערער.
- ב. החסר הראיתי שהותיר המערער אחריו, אשר בחר שלא להביא עדים נחוצים ולנסות לשפוך באמצעותם אור על העסקאות בסכומי העתק שהוא טוען כי ביצע. חסר ראייתי זה, לנוכח הנסיבות, מחזק את קביעות המשיב.
- להלן יפורטו הדברים.

תמונת המסגרת – הודאות שהפכו להרשעות חלוטות

54. שתי דמויות ניצבו בראש הפרשייה שנחקרה במסגרת הפרשייה הענפה שכונתה "זוג משמים": סמי כוכב ויעקב אברג'יל. בהתאם להודאתם, שהתקבלה במסגרת הסדרי טיעון שהגיעה המדינה עם השניים, תמונת הדברים הייתה כפי שיתואר בהמשך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

תמצית הדברים ניתן למצוא במשפט קצר מפי יעקב אברג'יל, בו תיאר את הדברים שסיכם עמו סמי כוכב:

סמי אמר לי: 'אני הזהב, אתה החשבונות', ככה זה היה ...

וכך, כפי שיורחב להלן, הוברח לארץ מהשטחים זהב בהיקף ניכר, והוצאו חשבונות פיקטיביות בהיקף מצטבר של מאות מיליוני ₪. סמי כוכב היה אחראי לזהב, ויעקב אברג'יל – בין השאר באמצעות הספקים הישירים של המערער – היה אחראי על החשבונות. כפי שיתברר בהמשך, תמונת מסגרת זו מקבלת חיזוק אף על-ידי אחד מלקוחותיו של המערער, כפיר חיים מויאל, אשר הודה (בין השאר) כי החשבונות שקיבל מהמערער בגין עסקאות שביצעה כביכול החברה שבבעלותו – כ.ח.מ בפרק זמן של כחודש ימים (מ- 28.1.13 ועד 26.2.13), בסך של 9,728,163 ₪ (כולל מע"מ) – היו חשבונות פיקטיביות וחלק מאותו מארג פיקטיבי הנזכר לעיל.

55. סמי כוכב – הזהב:

המשיב צירף את כתב האישום, הכרעת וגזר הדין בעניינו של סמי כוכב (בהתאמה, נספחים 12 – 14 לתצהיר המשיב). בגזר דינו של סמי כוכב (עמ' 518 לנספחי תצהיר המשיב), נכתב בין השאר:

לפי המפורט בכתב האישום בתקופה שאינה ידועה למאשימה ולכל הפחות מחודש אוגוסט 2011 ועד לחודש יוני 2013 רכש הנאשם זהב ללא תיעוד בשטחי הרשות הפלשתינית ומקומות אחרים (להלן: "הזהב השחור") וזאת לשם מכירתו בישראל. חרף העובדה שהנאשם פעל ועסק במכירת הזהב השחור בישראל הרי במטרה להסוות את בעלותו בזהב השחור, הנאשם לא נרשם כחברה בע"מ או עוסק לצרכי מס ולא דיווח ולא שילם את המס הנובע מעסקאות הזהב השחור אותן ביצע, כנדרש על פי חוק.

בכתב האישום בעניינו הורשע סמי כוכב, בסעיף 8 (עמ' 492 לנספחי תצהיר המשיב), נכתב:

לצורך קידום מטרת הקשר ומימושו קשרו הנאשם שפק ומויאל עם אחרים, ביחד ולחוד: יעקב אברג'יל (להלן: "אברג'יל"), יניב פרשה (להלן: "פרשה") ודוד אסולין (להלן: "אסולין"), על פי צרכיהם, להוצאת חשבונות פיקטיביות בהן נרשם בכזב כי הם אלו שסיפקו את הזהב השחור, באמצעות חברות שונות, וכל זאת במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות.

בהמשך כתב האישום נזכרות בין השאר החברות אשר סיפקו למערער את הזהב - וינשטיין, מעיין השמש, מודליאני ו-א.ד. סחר – ככאלה שבאמצעותן הוצאו החשבונות הפיקטיביות. כדי לסבר את האוזן אודות היקפה של הפרשה (עניין שלגבי הרלוונטיות שלו אתייחס בהמשך), אציין כי לקראת סוף החלק הכללי של כתב האישום נכתב כי סמי כוכב כמעטו המתוארים בכתב האישום התחמק מתשלום מס הכנסה בסך 317,775,661 ₪ ומתשלום מע"מ בסך 83,396,692 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

עוד צוין בהמשך כתב האישום כי סמי כוכב עשה שימוש ב- "שליחים" שפעלו מטעמו, אשר הובילו את הזהב השחור לבתי הזיקוק ולגורמים שונים. אותם שליחים, כך עולה מחומר הראיות, היו בעיקר בני משפחתו (חתניו) של כוכב. המשיב סבור כי כוכב שלט בזהב באמצעות השליחים.

56. במסגרת חקירתו של סמי כוכב (נספח 9 לתצהיר המשיב, בעמ' 256 ש' 27 - 39), נשאל הוא אף אודות המערער. תשובתו של כוכב מזכירה משהו בשם "ש.כ." – אולם התשובה אינה ברורה, ולכן איני סבור כי ניתן להסיק ממנה היסק של ממש.

אציין כי סמי כוכב העיד לפניי, אולם בעדותו טען כי אינו זוכר דבר – כך שעדותו אינה מקדמת את הברור הנדרש.

כעניין שבעובדה, כתב האישום בו הורשע סמי כוכב כולל באופן ברור את ספקיו של המערער כחלק ממארג הפרשייה העבריינית, אך אינו מזכיר את המערער עצמו (או את החברה שבבעלותו).

57. יעקב אברג'יל – חשבוניות הכיסוי באמצעות "ספקיו" של המערער:

יעקב אברג'יל תיאר את דרך היכרותו עם סמי כוכב, ואת האופן בו הפעיל את מי שהמערער הודה כי ניהלו את כל ספקיו - יניב פרשה ודוד אסולין (נספח 24 ' לתצהירי המשיב, עמ' 936-937, ש' 110-91):

עומר שאל אותי בטלפון אם אני מכיר אדם בשם סמי כוכב שמתעסק בזהב, אמרתי לו שלא אז הוא נתן לי את הטלפון של סמי כוכב, אני התקשרתי לסמי וקבעתי איתו פגישה, נפגשנו ביפו בבית הכנסת, סמי אמר לי "אני הזהב, אתה החשבוניות", ככה זה היה. ... אחרי הפגישה התחלנו לעבוד כלומר לקוח מבקש אני דואג לחשבונות וסמי דואג לזהב. השליחים של סמי שהם החתנים שלו היו מביאים את הזהב. אני רוצה להסביר, הייתי מתקשר לסמי ואמר לו לקוח מסוים רוצה זהב, אומר לי "תוציא 2 קילו" למשל, אני מתקשר לסמי ואמר לו אני צריך 2 קילו לא.ד (א.ד סחר, החברה שבבעלות דוד אסולין – א.ג.) למשל, אני לא רואה את המעבר של הזהב, היה זהב בטוח, זה 100% שהיה זהב אבל אני לא ראיתי לאן מגיע הזהב. זאת אומרת מהרגע שהזמנתי מסמי אין לי מושג לאן הזהב הגיע פיזית. לאחר שהייתי מבקש מסמי סמי היה מתקשר ואומר לי "הזהב הגיע ליעד" או "שליח יצא אליו". לאחר מכן, בסוף כל חודש הייתי יושב עם יניב פרשה, דוד אסולין, הם היו מגיעים עם תעודות משלוח ונפגשים איתי ואני הייתי כותב להם חשבונות של סדר טוב, ח.ג.י ואולי עוד חברות שאני לא זוכר לפי מה שהם היו אומרים לי לרשום בחשבונות, אבל כדי שיהיה ברור אני הייתי מזמין מסמי סחורה על כמויות הרבה יותר קטנות ממה שרשמתי על החשבונות לדוד אסולין ולניב פרשה. אני אישית מעולם לא ראיתי את הזהב מגיע ליעד, ז"א ידעתי בוודאות שיש זהב שעובר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

אבל לא ראיתי שהזהב הגיע לדוד או ליניב. כשהייתי מתקשר לדוד או ליניב הם היו אומרים לי "הגיע" או "לא הגיע" כשהכוונה לזהב ...

להיכרותו עם דוד אסולין התייחס יעקב אברג'יל בחקירתו (עמ' 936 לנספחי תצהיר המשיב, ש' 116-112), ובין השאר ציין, כי לצורך הוצאת החשבונות הפיקטיביות בפרשייה - "דוד פתח את חברת א.ד. כשאני הנחיתי אותו לעשות את זה ...".

יעקב אברג'יל התייחס להיכרותו עם יניב פרשה, עמ' 939 לנספחי תצהיר המשיב, ש' 163-174 :

... אמרתי ליניב שאני מתעסק בזהב, שיש לי זהב במחיר טוב כולל חשבונית ושהחשבונית טובה ואין איתה בעיות ומאז התחלנו לעבוד יחד דרך השליחים של סמי. הייתה פעם אחת או פעמיים גג שאני אישית נתתי ליניב את הזהב ביד – אני אסביר, בהתחלה כשהתחלתי לעבוד עם סמי הייתה פעם אחת או פעמיים גג שאני לקחתי מסמי זהב אישית והעברתי אותו ליניב, כמובן שהחשבוניות שנתתי ליניב עבור אותו זהב פיקטיביות כי החשבוניות לא דווחו וגם לא היו על הכמויות האמיתיות של הזהב. מהרגע שהזהב התחיל לעבור דרך השליחים של סמי כבר אין לי שליטה לדעת אם היה זהב או לא אם הגיע לפרשה הזהב או לא, מה שבטוח זה שאני דאגתי לחשבונית.

ש: האם יניב פרשה ידע כי אתה מביא לו חשבוניות פיקטיביות?

ת: יניב ידע כי המחיר של הזהב שהיה קונה ממני זה איך מחיר כזה.

ושוב ובהקשר הרלוונטי לנו – בדומה למה שראינו לגבי סמי כוכב, ניתן לראות אף אצל אברג'יל: המערער עצמו אינו נזכר בדבריו, אולם ספקי המערער ביחס לעסקאות הזהב – יניב פרשה ודוד אסולין, נזכרים כמי שפעלו יחד עמו וניצבו במרכז הפרשה.

58. בשולי הדברים אזכיר דברים נוספים שאמר אברג'יל, אשר יש בהם כדי להוות תמרור אזהרה שיש - בזהירות הראויה - לתת עליו את הדעת. כך תיאר אברג'יל את דרך ההתנהלות (עמ' 940-941 לנספחי המשיב ש' 196-214):

אני רוצה להסביר את הרעיון, אנשים שמתעסקים עם פיקטיביות או כל אדם שמתעסק עם דבר לא חוקי מתארים לעצמם שיום אחד יגיעו מע"מ או משטרה ושהאמת תתפרץ לכן אנחנו מדברים בטלפון בצורה כזאת שאם יבוא היום ויקחו לנו את הטלפונים נוכל להוכיח שהכל היה אמיתי. במקרה שלי, יניב היה מתקשר כל יום ואם לא היה מתקשר הייתי אני מתקשר ושואל אם הוא צריך סחורה כדי לכסות את עצמי ויניה היה אומר לי "תביא לי X קילו" אם היה זהב, כמה זהב או אם עבר הזהב, אני אישית לא ראיתי את זה. זה הכל היה דרך סמי. אני הייתי מתקשר לסמי ואומר לו "תעביר לוויינשטיין או למעיין השמש את אותו X שיניב אמר לי", שוב אני רוצה להדגיש, אין לי מושג אם היה משהו מאחורי השיחות האלו, השיחות נועדו לכסות מצב שבו היו פונים אלינו בטענה מרשויות המס או מהמשטרה ואז יש לי כיסוי שכביכול סיפקתי סחורה. אני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

מתאר לעצמי שיניב יצר קשר עם השליחים ואמר להם בדיוק מה הוא רוצה, לאן להעביר את הזהב וכד'. בכל מקרה אני לא ראיתי את הזהב. בסוף כל חודש אני ופעם אחת לירו או פעמיים בגלל שהייתי במעצר בית, היינו יושבים מול פרשה יניב ועושים איתו חשבון לפי תעודות משלוח שהוא הביא איתו שם רשומות כמויות זהב. אני את הזהב לא ראיתי ולא סיפקתי, אני סיפקתי סוף חודש חשבונות ... באותה פגישה יניב היה משלם לי אחוז מהסכום ללא מע"מ שמופיע על גבי כל חשבונות. ...".

משמעות הדברים פשוטה והיא ידועה אף ללא דברים אלה של אברג'יל: מי שמעורב בהוצאת חשבונות פיקטיביות טורח להסוות פעילות זו. אין אפוא לילך שולל אחר מצגים חלקיים, אם אינם מוכחים כדבעי – ולא בהם לבד די כדי להוכיח כי עסקאות אמת לפנינו.

59. הרשעתו של כפיר חיים מויאל – לקוח המערער:

כפיר חיים מויאל הוא בעל המניות והמנהל של חברת כ.ח.מ, אשר הייתה אחת מהלקוחות הגדולים של המערער (השנייה בהיקף הסחר עמה, לאחר רחל קרויז – עמה העסקאות רבות מעט יותר). נתוני העסקאות עם כ.ח.מ, מעוררים עניין וצורך בבירור כשלעצמם. מדובר במכירות בהיקף של 9,728,163 ₪, תוך מעט פחות מחודש ימים. מדובר בהיקף ניכר, על פני פרק זמן קצר (וזאת באופן ברור, בהשוואה לשאר לקוחות המערער). כמובן, אין בזה כשלעצמו כדי להוות אינדיקציה לבעיה כלשהי, אולם עדיין מדובר בנתון חריג. עוד אזכיר בהקשר זה כי המשיב הביע תמיהה מדוע בכלל היה זקוק כפיר מויאל לרכוש זהב מאת המערער, כאשר הספק של המערער בעסקאות אלה הוא א.ד. סחר (בבעלות דוד אסולין ז"ל) – כאשר כפיר מויאל עצמו רכש שוב ושוב ישירות זהב מאתו ספק. הסבר מסוים ניתן על כך מאת כפיר מויאל עצמו (טענה אודות סכסוך בינו לבין הבעלים של א.ד. סחר – דוד אסולין, במועד בו ביצע את הרכישות באמצעות המערער). אלא שמה לנו להסברים, שעה שבמסגרת הליך פלילי שהתנהל מול כפיר מויאל הודה והורשע הוא בשנת 2014, במסגרת הסדר טיעון, ביחס לחשבונות אלה שקיבל מהמערער – כי מדובר בחשבונות שלא שיקפו עסקאות אמת.

כתב האישום המתוקן, בו הודו כפיר מויאל ואחרים שהורשעו יחד עמו ובמסגרת הסדר טיעון, הכרעת הדין וגזר הדין – צורפו כנספחים 19 – 21 לתצהיר המשיב (לבקשת המערער, ביום 9.12.21 הגיש המשיב אף את הנוסחים הקודמים של כתב האישום – כאשר אין חולק כי שמו של המערער והחברה שברשותו הוזכרו לראשונה רק בכתב האישום המתוקן ברביעית, ולא בנוסחים הקודמים; אציין כי מעבר לעניין זה – הצדדים לא התייחסו להבדלים שהיו בנוסחים השונים של כתב האישום – אשר כלל בנוסף לכפיר חיים מויאל וחב' כ.ח.מ אף נאשמים נוספים שהיו מעורבים בסחר בזהב (השחור)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55552-06-19 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

במסגרת כתב האישום המתוקן – בנוסחו הסופי, נזכרה בחלק הכללי של כתב האישום, הפרשייה כולה על שלל גיבוריה שנזכרו כבר לעיל – ובהם כל ספקיו של המערער. בין השאר בסעיף 12, נכתב שם:

על מנת לאפשר החדרת הזהב השחור לשוק המקומי, כמו גם קנייתו על ידי הנאשמים, מכירתו וכן גם יצואו על ידי אחרים, ובמטרה להתחמק מתשלום מע"מ ומס הכנסה בגין הזהב השחור, פעלו הנאשמים לביצועה של תכנית עבריינית לאפשר כסות חשבונאית פיקטיבית רציפה, המציגה מצג כוזב בדבר התנהלות לגיטימית של הסחר בזהב השחור, כל נאשם על פי חלקו כמפורט בסעיף 3 לאישום הראשון.

זהו לב המערך הפיקטיבי – כפי שנזכר אף אצל סמי כוכב ויעקב אברג'יל, כאמור לעיל. אלא שכאמור לעיל ומעבר לתיאור הכללי התואם את שראינו אצל אברג'יל וכוכב, בכתב אישום זה וההרשעה שבאה בעקבותיו – הורשע כפיר מויאל על סמך הודאתו, בין השאר בכך שהחשבוניות שהוציא לו המערער היו חשבוניות פיקטיביות. כך, במסגרת האישום הראשון, בסעיף 3.7 בעמ' 7 לכתב האישום המתוקן – ותוך התייחסות לחב' כוכבי אור ולמערער – שמעון כהן – המכונה שם "סימו", נכתב:

סימו הוציא 18 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת כוכבי אור, באמצעותה נתן כסות חשבונאית לנאשמת 5 (חברת כ.ח.מ – א.ג.). החשבוניות הפיקטיביות הוצאו על פי צרכי קניית הזהב השחור של הנאשמות מאת כוכב ולאורך כל התקופה הרלוונטית לכתב האישום.

סך החשבוניות הפיקטיביות אשר הוצאו על ידי סימו הינו 9,728,163 ₪ כמפורט בנספח ד'.

כדי לסבר את האוזן אודות היקפה של הפרשייה, אציין כי רק כפיר מויאל הורשע בגין אותו סעיף בכתב האישום, בכך שניכה חשבוניות פיקטיביות – בפרשייה זו של מה שכוונה שם "הזהב השחור" – בסך העולה על 210 מיליון ₪.

60. כפיר מויאל העיד לפניי, ובעדותו טען כי הופעל עליו לחץ וכי לחץ זה הוא שהביא לכך שיודה אף בחלק הפרשייה הנוגע למערער, ואשר כאמור לעיל שולב רק במסגרת כתב האישום אשר תוקן ברביעית. מויאל בעדותו מבקש אפוא להתנער מהודאתו וההרשעה שבאה בעקבותיה, ולטעון כי העסקאות עם המערער היו עסקאות אמת. המערער סבור כי מדובר בהתנהלות לא ראויה של מדינת ישראל בכובעה כמאשימה בהליך הפלילי, ולדבריו מטרת הדברים הייתה לטמון פח למערער ולהכתים אותו.

המשיב מנגד סבור כי מדובר בטענות בעלמא, שלא הוצגה שום הוכחה לביסוסן. הסדר הטיעון הושג במסגרת "הליך גישור מורכב" (כפי שצוין בגזר הדין) שהתנהל בפני שופט, כאשר אם המערער חפץ



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

לבסס טענות כנגד ההודאה שהושגה בסופו, היה עליו להביא לעדות את עורכי הדין שהיו מעורבים ולבסס את דבריו. כפי שמתרחש לא פעם, דרכם של הליכי גישור המתייחסים לפרשיה רחבה כי במהלכם מתגלים ומתבהרים דברים, הנכללים בסופו של דבר בנוסח כתב האישום המתוקן לגביו נחתם הסדר הטיעון. אין בכך די כדי להטיל ספק בהודאה ובהרשעה, ולא די בכגון זה בדברים שנזכר כעת מויאל לטעון.

מסכים אני בעניין זה עם המשיב. אין די בטענות בעלמא, כדי לאפשר למר מויאל להתנער מההודאה וההרשעה שבעקבותיה. כמובן, מדובר בהליך פלילי בו המערער לא לקח חלק - ולכן לא חל כאן סעיף 42א לפקודת הראיות (והמשיב כלל לא טען זאת), אולם מדובר בראיה מנהלית – ויש לה מלוא המשקל הנדרש מראיות מסוג זה.

ואדגיש, אין באמור כדי לשלול מהמערער את האפשרות להפריך את הראיה המנהלית שהציג המשיב. אלא שלשם כך יש להציג ראיות – הן ביחס לעסקאות הספציפיות עם מויאל, ומעבר לכך – ביחס לפרשיה בכללותה. הרשעת לקוח מרכזי של המערער ביחס לחשבונות שהמערער הוציא לו, מחזקת את הדרישה כי יוצגו ראיות של ממש ובוודאי שאין זה המקרה בו ניתן לוותר על שמיעת עדים נחוצים.

61. נוסף לאמור עד כה, יש להזכיר עובדות נוספות המחזקות את התמיהה – האם עסקאות אמת לפנינו:

א. תשלום לאחר כמה ימים מקבלת הזהב: המערער העיד כי שילם לספקיו, רק לאחר שקיבל את הכספים מלקוחותיו. המשיב העמיד את המערער על כך שלא פעם התשלום לספק נעשה רק מספר ימים לאחר ביצוע העסקה. ענין זה עלה לדוגמה ביחס לעסקאות מול הספק א.ד סחר, שם הראה המשיב פער של 4 ימים בין מועד קבלת הזהב לבין התשלום לספק (ראו עמ' 549-555 לפרוטוקול), וכן בהמשך, סעיפים 69-70 יובא מדברי ישראל קרויז – ביחס לעסקאות של המערער עמו ואשר אף מהם עולה כי התשלומים נעשו לעיתים רק כעבור מספר ימים.

בשים לב להיקף העסקאות ולהעדר הבטוחות, מדובר בהתנהלות המעוררת תמיהה.

ב. העדר ביטוח: המערער טוען במסגרת החשבונות שהוציא כי ביצע עסקאות בסכום עתק העולה על 26.6 מיליון ש"ח, תוך פרק זמן קצר יחסית של כ- 14 חודשים. למערער לא היה בשעתו מקום עסקים, חנות או משרד. יש לתמוה כיצד התנהלות בסדר גודל שכזה, התנהלה ללא כיסוי ביטוחי.

ג. אי שימוש באבטחה כלשהי: כיצד העביר המערער זהב בהיקף כלכלי כה ניכר, ללא שימוש באמצעי אבטחה כלשהם. מדובר בהתנהלות מעוררת תמיהה, ולשם השוואה – עד שזימן המערער – מר ארתור בוקסר, הבעלים של החברה למדליות, העיד כי הוא אינו מתנהל בדרך שכזו (עמ' 438 לפרוטוקול הדיון מיום 13.12.21 ש' 15-18).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

ד. דיווח על רווחים מזעריים אם בכלל: מכל פעילותו רחבת ההיקף בפרק הזמן הקצר יחסית בו מדובר, דיווח המערער על רווחים זעומים יחסית – של מאות ואלפי ₪ בודדים (הדיווחים למשיב צורפו וסומנו מ/ש/א). כך – בהתאם לדו"ח רווח והפסד לשנת 2012 (עמ' 284 לתצהיר המערער) ממכירות בסך 15,884,174 ₪ (אשר כנגדן עלות מכר בסך קרוב), נותר המערער עם הפסד של 19,259 ₪. בשנת 2013, ממכירות זהב בסך העולה על 17 מיליון ₪ - נותר המערער עם רווח בסך 13,884 ₪ (עמ' 292 לתצהיר המערער).

יש לתמוה – מה ההיגיון הכלכלי בלרכוש זהב בסדר גודל שכזה – על הסיכון המובנה הכרוך בכך, אם הרווחים (אם בכלל) בסופו של יום זעומים. אין לכאורה כל היגיון להתנהלות זו, והיא מאפיינת תשלום עבור חשבונות פיקטיביות ולא חלק ממסחר אמיתי בהיקף של מעל 26.6 מיליון ₪.

ה. העדר הסכמים, לעיגון הפעילות הכלכלית בהיקף המדובר: המערער הציג הסכם עם א.ד. סחר, אך לא עם כל שאר הספקים. טענות המערער כי היו הסכמים ואלה נלקחו ע"י המשיב, הן טענות בעלמא ללא ביסוס (בהקשר זה, ראו עמ' 478 לפרוטוקול מיום 12.7.22, ש' 15 ואילך). כיצד זה מתנהלת פעילות כלכלית אמיתית, בסך המדובר – ובמתכונת המתוארת, ללא הסכמים שיגבשו לצורך הדוגמה את השאלה מי נושא באחריות לזהב בפרק הזמן שעובר עד התשלום בפועל – למערער ולספקיו פתרוניים.

ו. אי הצגת ראיות למשא ומתן עסקי של המערער עם ספקיו ועם לקוחותיו. קשה לקבל עסקאות אמת, בסך המדובר, ללא שיתורו ראיות של ממש בדמות מסמכים מסוג זה. ושוב, טענות אודות מסמכים שהיו ונלקחו על-ידי המשיב, ללא ראיות לכך, הן טענות שאין לתת להן משקל של ממש (בהקשר זה, ראו שם, בעמ' 477 – עמ' 478 ש' 14). המערער באותה עדות ענה לשאלות ב"כ המשיב:

ש: כל חומרי החקירה עמדו לרשותך. במילים אחרות, אז אין לך ראייה.

ת: יש יותר ראייה מזה שבן אדם עומד כאן ומעיד על כך שהוא ניהל משא ומתן או שמול החברות שהוא ניהל מולן משא ומתן, הן מעידות על כך שניהלתי איתן משא ומתן?

בלשון עדינה אומר כי יש מידה של אי דיוק בטענה זו. כפי שנראה בהמשך, המערער בפועל בחר שלא להביא עדים נחוצים ומרכזיים – ולכן אין בטענה זו ממש (וזאת אף מבלי להתייחס לכך שמצופה כי בהיקף המסחר הנטען, יהיה תיעוד ממסמך כלשהו, שאינו עדות הנותרת כטענה בעלמא).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55552-06-19 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

כמו כן, לא הציג המערער מסמכים המלמדים על אופן ביצוע חישוב המחיר, בטענה כי אלו נזרקו לפח:

ש: זה מה שאני שואל, כן. איפה אני רואה את זה? איפה אני רואה את התחשיבים שמגבים.

ת: איפה אתה רואה את זה? התחשיבים האלה כבר מזמן נזרקו לפחי אשפתות, אני לא יודע איפה. הם במחזור בגלגול הרביעי, חמישי, עשירי שלהם.
(עמ' 532 לפרוטוקול, ש' 27-30)

המערער יודע היטב מזה שנים אודות הפרשיה והחקירות שלו ושל אחרים בעניינה, ובחירתו לזרוק לדבריו ניירת לפח, מקשה על מתן אמון בגרסתו.

ז. המערער התקשה להראות תשלום עבור זיקוק הזהב אף במקרים בהם תעודות הזיקוק יצאו על שמו (ראו חקירת המערער בעמ' 509-519 לפרוטוקול).

ח. רכישה מחברות שונות כשבפועל אותו אדם ניצב מאחוריהן – ניב פרשה: המערער מסר כי מאחורי "הספקים" – חב' מודליאני, חב' ברכה משמים, חב' מעיין השמש, חב' גולדי וחב' וינשטיין – ניצב ניב פרשה. מעבר מסוג זה מחברה לחברה, מעורר חשד כי המדובר בהתנהלות פיקטיבית. בהקשר זה אציין כי כפי שהראה המשיב – המערער נחקר כבר בשנת 2011 אודות פרשיה קודמת של חשבוניות פיקטיביות בה היה מעורב, ואשר הייתה בעלת מאפיינים דומים (בין השאר, בכך שאותו גורם – שם מר דוד שבת, עשה שימוש כל פעם בחברה שונה ביחס לאותה פעילות בתחום הזהב). דוד שבת הורשע ביחס לפעילות זו מול המערער, אך מה שחשוב לעניינו של המערער הוא שכפי שנראה מחקירות המערער בשנת 2011 – הובהר לו כבר אז כי מדובר בהתנהלות שחייבת לעורר חשד. חזרה על אותה מתכונת, חייבת הייתה לעורר את חשדו של המערער – ובחירתו (במקרה הטוב) לעצום שוב את עיניו צריכה להיזקק לחובתו. כך או אחרת, כעניין אובייקטיבי – התנהלות מסוג זה מעוררת חשד (לשם הדוגמה, ראו בהקשר זה דבריו של ארתור בוקסר בעמ' 444 לפרוטוקול ש' 12).

אף אחת מהנקודות הנזכרות לעיל אינה מכריעה כשלעצמה אולם משקלן המצטבר, מעורר תמיהה ואינו מתיישב בנקל עם התנהלות כלכלית אמתית.

62. אני מוצא כי די באמור עד כה, כדי להצדיק לכאורה את עמדתו של המשיב אשר מצא לקבוע כי המערער היה חלק מאותו מארג שלא סיפק מבחינה מהותית אלא כסות חשבונאית, שכל תכליתה להסתיר את הצדדים האמתיים לעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

כמובן – והדברים נכתבים בהדגשה, קביעה זו אינה בבחינת סוף פסוק. הראיות שהציג המשיב אינן מספקות ודאות, ויש לנקוט מידה מחייבת של זהירות. אלא שדי באמור עד כה, כדי להעביר את הנטל הראייתי לכתפי המערער.

לכאורה, מדובר בנטל קל. מי שביצע עסקאות אמת בהיקף המדובר, הדעת נותנת כי יוכל להוכיח זאת. אלא שבפועל – ראיות שהציג המערער ובעיקר מה שבחר שלא להציג – מחזקים באופן משמעותי את קביעת המשיב.

החסר הראייתי שהותיר המערער אחריו:

63. המערער בחר שלא לזמן לעדות עדים מרכזיים: את הספק הראשי שלו ואת הלקוחות הראשיים שלו. בהינתן העובדה כי לקוח אחד שלו הורשע ביחס לאותן חשבונות (המהוות כשלעצמן חלק לא מבוטל מהחשבונות מושא הערעור) ובהינתן התמונה הכללית הנזכרת לעיל – אין לקבל התנהלות זו - בה לא מזומנים עדים משמעותיים, ותוצאותיה רובצות לפתחו של המערער.

64. הצורך בהבאת עדים מרכזיים אלה – כפי שהדעת נותנת, היה ידוע היטב למערער כבר בתחילת הדרך - בעת השימוע שנערך לו. וכך אמר מייצג המערער באותו שימוע – סמוך לתחילת דבריו לגבי הפרשיה שבמוקד הערעור (נספח 3 לתצהיר המשיב, בעמ' 31):

יש באפשרותנו להביא תצהירים של כל ספקי החשב' כי בוצעה עסקה בגין כל חשב'.

וכנ"ל לגבי הלקוחות שקיבלו סחורה בגין החשב' שהוצאו ע"י ש.כ כוכבי אור.

אלא שבפועל – כפי שמיד אראה, על אף שנחיצות העדויות ברורה, המערער בחר להימנע ממה שידע מראש כי עליו לעשות.

65. "הספק" הראשי של הזהב – יניב פרשה ואחיו ניסים פרשה: כדי להוכיח כי רכש זהב אותו יכול היה למכור – וכדי לתת מידע של ממש אודות פעולותיו, הגורם החשוב ביותר הנדרש לשפוך אור על מה שבאמת אירע, הוא מי שנטען כי "מכר" למערער את הזהב. נמסר כי דוד אסולין הלך לעולמו, אך נותר הגורם העיקרי - מי שהמערער טוען כי עמד מאחורי מרבית המכירות – יניב פרשה.

בשלב מסוים טען המערער כי לא איתר את יניב פרשה, אולם הוא בחר שלא לבקש מבית המשפט צו לזימונו לעדות. כך גם לא ביקש לזמן את אחיו – ניסים פרשה, אשר נטען כי עבד יחד עמו. יניב פרשה הוא עד הכרחי. בלעדיו – אין כלל לדעת מה באמת אירע בזהב הרב שכביכול נמכר למערער. כפי שראינו לעיל, יניב פרשה פעל יחד עם קודקודי הפרשה – יעקב אברג'יל וסמי כוכב, ותואר על-ידם כגורם מרכזי באותה פעילות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

לאור בחירת המערער שלא לזמן את האחים פרשה לעדות, נותרנו עם הריק הראיתי שבחר המערער להותיר. אין בידינו הסבר לאותן עסקאות בסכומי עתק, אשר לא הוצגו הסכמים לעיגונם, במסגרתם כל פעם חברה אחרת מוכרת למערער זהב. באיזה מובן עבר למערער זהב – לגביו נדרש לשלם רק כעבור מספר ימים, והאם הייתה למערער סמכות ממשית כלשהי ביחס לאותו זהב ש"רכש" – זאת לא נדע. יודעים אנו כי לאחים פרשה ולחברות – כל ספקיות המערער (ובכלל זה לחב' א.ד. סחר ולדוד אסולין) – הוצאו דרישות כפל מס בסכומי עתק, עליהן כלל לא טרחו לערער. חקירותיהם של יניב וניסים פרשה (אשר צורפו לנספחי תצהיר המשיב), מעוררות סימני שאלה ואינן מאפשרות לתת בדבריהם אמון. כך, לשם הדוגמה – ניסים פרשה טען בחקירתו כי ראה זהב רק בחלק מהמקרים (נספח 10 ג' לתצהיר המשיב, עמ' ש' 53-55):

ש: האם ראית זהב במהלך הפעלות של החברה? (חב' מודליאני – א.ג.)

ת: ראיתי מספר פעמים ולא יותר. לא ראיתי זהב כמו שרשום בחשבוניות גם מבחינת

הכמות וגם מבחינת הכסף.

ובהמשך בחקירה אחרת ציין באופן דומה כי בחלק מהמקרים סיפק זהב למערער (נספח 10 ז' לתצהיר המשיב, עמ' 471 ש' 161) – וכן במילים שונות במקומות נוספים באותה חקירה):

אני ראיתי ומסרתי זהב, אמנם לא בכמויות שכתובות ...

יניב פרשה נשאל בחקירתו על דברי אחיו ניסים – ביחס לחב' מודליאני, והשיב כי: "העו"ד שלי יענה בבית המשפט" (נספח 25' לתצהיר המשיב, עמ' 992), כאשר לצד זה בהמשך שם הוא טוען כי ביצע את העסקאות מול המערער.

אין לי ספק כי ניסים ובעיקר יניב פרשה, הם עדים נחוצים. חקירתם מותירה תמיהות, ובשים לב להיותם גורמים מרכזיים בשרשרת המארג הפיקטיבי (כנ"ל) – היה על המערער לזמנם לעדות ולהבהיר באמצעותם את טיב העסקאות שנעשו עמו.

אני סבור כי הבחירה שלא לזמן עדים אלה, נעשתה באופן מודע ומכוון. כפי שנפסק שוב ושוב – אי הבאת עד נחוץ, מקימה חזקה כי לא לחינם לא זומן העד, וכי אם היה בא להעיד עדותו הייתה משמשת לרעת מי שבחר שלא לזמנו – המערער.

66. מבין "ספקיו" של המערער, זומן לעדות רק זבולון איסחקוב – מי שהיה רשום כבעל מניות בחב' גולדי, ממנה - בהתאם לרשום על גבי החשבוניות - רכש המערער זהב בסך של 1,206,655 ש.ח. אלא שעדות זו לא רק שלא סייעה למערער, אלא שהיא עומדת לו לרועץ. בחקירתו (נספח 11 א' לתצהיר המשיב, עמ' 484) אמר איסחקוב:

... לא ידעתי כי מתקיימת פעילות עסקית בחברה ...

ובהמשך שם ציין כי אינו מכיר את החברה של המערער, וכל היכרותו עם המערער הייתה במסיבות שנערכו בביתו של ניסים פרשה (שם, ש' 152-153). גם בעדותו בבית המשפט התבררה תמונה דומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

יניב פרשה שכנע אותו לרכוש את חב' גולדי, ניסים פרשה היה מיופה כוח בחברה, והוא בעל המניות – אך הוא העיד כי - "לא הייתי נוכח בשום עסקה" (עמ' 278 לפרוטוקול, ש' 35, ושוב בעמ' 279 ש' 12).

לגבי קשריו עם המערער, ציין איסחקוב:

לי לא היה באמת קשר עסקי לא עם שימי ולא עם אחרים בעניין זה.

אין צורך להרחיב במילים, כי אין בעדות זו כל חיזוק לכך שמדובר היה בעסקאות אמת – ולהיפך, דרך התנהלות מסוג שכזה מתיישבת טוב יותר עם התנהלות פיקטיבית ולא עם עסקאות אמת. כדי לסבר את האוזן אודות סוג הפעילות בה עסקינן, אציין כי "העסקאות" של המערער עם חב' גולדי היו כאמור בסך של כ- 1.2 מיליון ₪ "בלבד", אולם "העסקאות" האחרות של אותה חברה "בבעלותו" של איסחקוב, הגיעו לכ- 33 מיליון ₪ - כאשר עיון בחקירותיו של איסחקוב כאמור לעיל ואף בעדותו לפניי מלמד כי לדבריו - אין הוא יודע עליהן דבר של ממש ו- "לא היה באמת קשר עסקי" עמם.

ושוב, אכן – ניסים פרשה היה מיופה כוח לפעול בחב' גולדי. לאור זאת ומבחינה תיאורתית, ייתכן כי ביצע עבור החב' עסקאות אמת, אלא שלאור הנסיבות – על המערער להוכיח כי כך היה. אי זימונם של ניסים ויניב פרשה למסור עדות, מחזק את הרושם המתקבל אף ממכלול הנתונים שהוזכרו לעיל – כי לא לחינם בחר המערער שלא לזמנם וכי אין המדובר בעסקאות אמת.

67. תוצאת הדברים היא כי שום ספק אשר מכר כביכול למערער זהב – בהיקף הגדול בו מדובר, לא בא להעיד. מדובר בחסר ראיתי משמעותי, הנוגע ללב העניין השנוי במחלוקת. בשים לב למכלול הנסיבות – משקלו של חסר זה רב.

68. לסיום עניין זה ובשולי הדברים אציין כי כפי שכבר נאמר, בעקבות טענה של המערער בדבר אכיפה בררנית, המשיב מסר כי לכל ספקיו של המערער וכן לאחים פרשה הוצאו דרישות כפל מס, עליהן לא ערערו ואשר הפכו לסופיות. אף נתון זה, בלשון עדינה, אינו מחזק את ההנחה - שהיה על המערער להוכיח, כי עסקינן בעסקאות אמת.

69. הלקוח הראשי – רחל קרויז ובן זוגה ישראל קרויז: במהלך שנת 2012 ביצע המערער עסקאות בסך 10,535,528 ₪ (כולל מע"מ) עם רחל קרויז. רחל קרויז היא הלקוח הגדול ביותר של המערער. רחל קרויז היא בעלת חנות תכשיטים במאה שערים, לדבריה מזה עשרות שנים. יחד עמה עבד בן זוגה – ישראל קרויז, אשר לדבריהם בחקירותיהם (נספחים 49 - 50) – הוא בעיקר זה שהיה בקשר עם המערער.

לצד העסקאות מול העוסקת המורשת רחל קרויז, הוציא המערער חשבונות אף ביחס לעסקאות מול חברת ק.ר זהב. בעל המניות בחברה זו הוא אפרים קרויז, בנם של בני הזוג קרויז. ק.ר זהב בע"מ



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

הוקמה – לדברי בני הזוג קרויז, כדי שבנם יוכל להיכנס אף הוא לתחום פעילות זה, ומתוך רצון להפרידו מפעילות החנות. החשבונות שהוציא המערער לק.ר. זהב בע"מ הם בסך 1,731,874 ש"ח (כולל מע"מ), בשני החודשים האחרונים של שנת 2012. ישראל קרויז, כך נטען, הוא זה שבפועל ניהל אף חברה זו. אם מצרפים עסקאות אלה יחד עם העסקאות שבוצעו תחת העוסק המורשה של רחל קרויז (אשר כאמור בלאו הכי, היא הלקוח העיקרי של המערער), מתקבל סך גבוה במיוחד של עסקאות (12,267,402 ש"ח) – אשר התבצע מול בני הזוג קרויז. המערער בחר שלא לזמן לעדות אף אחד מבני משפחת קרויז. המערער טען כי אין צורך בזימון העדים הללו, שכן מקובל עליו כל שהם טענו במסגרת חקירתם שהוגשה על ידי המשיב, ולפיכך זימונם מיותר. איני מקבל זאת.

ראשית – המערער חייב היה להיות מודע לכך שהוא לא זימן לעדות אף אחד מספקיו (למעט איסחוקוב, אליו התייחסתי לעיל ושלא ידע לתאר כל עסקאות עם המערער), ולכן אי הבאת עדים מרכזיים נוספים, אינה מחזקת את גרסתו.

שנית – מבין לקוחותיו, אלה הם לקוחות שלעדותם הייתה עשויה להיות חשיבות (מעבר לעצם היותם הלקוח העיקרי - מה שבמבחן השכל הישר מחייב את זימונם). מלבד רחל קרויז וק.ר. זהב בע"מ, כפל המס הושת בגין חשבונות שיצאו לעוד 3 לקוחות: חב' נ.ג.מ.ח. – בבעלות ניצן נדיב, אשר לפי מה שנמסר עזב את הארץ (וזנח הליכי ערעור שהגיש ביחס כפל מס שהושת עליו בגין חלקו בפרשיה); חב' כ.ח.מ. – בבעלות כפיר חיים מויאל, אשר הורשע בגין שימוש בחשבונות אלה שקיבל מהמערער; ש.א.ר.ם מתכות – בבעלות שלמה אביוב, אשר ניהלה בעצמה במקביל הליך ערעור מס בגין הפרשיה (ולכן, כך טוען המשיב, יש לו אינטרס אישי מובהק במה שייאמר).

בנסיבות אלה, העדות של בני הזוג קרויז (או לפחות של ישראל קרויז) היא עדות שהיה ראוי כי תישמע, אלא שהמערער בחר שלא לזמן את בני הזוג קרויז לעדות, וחזקה כי ידע מדוע.

שלישית - מחקירתם של בני הזוג קרויז עולה כי הם רכשו זהב אף ישירות מול ספקיות של המערער – החב' ברכה משמים ומודליאני באמצעות ניב פרשה, וכן רכשו מלקוח של המערער – כפיר חיים מויאל (וכן ציינו כי ניצן נדיב עבד אצלם חלק מהתקופה). אם היו באים בני הזוג קרויז למסור עדות, ייתכן כי יכלו לשפוך אור אודות הדומה והשונה בסחר מול גורמים אלה, הניצבים במרכז פרשיית הסחר בזהב, ואולי היה אף מתבהר ההיגיון בדרך ההתנהלות - בה אותם גורמים הסוחרים זה עם זה ומוכרים אף כל אחד בנפרד זהב לקרויז.

רביעית – תיאור הפעילות העסקית בחקירתם של בני הזוג קרויז, מעורר תמיהות – אותם ניתן היה לברר אם הם היו מוזמנים למסור עדות. כך, בחקירתם מסרו כי התשלום לספקים שלהם (ובהם המערער), נעשה רק לאחר שקיבלו תשלום מהלקוחות שלהם (חקירת רחל קרויז, נספח 49 לתצהיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

המשיב, עמ' 1175 ש' 272). אביא מהדברים שאמר בעניין זה ישראל קרויז בחקירתו (נספח 50 לתצהיר המשיב):

שאלה: מאיפה היה לך את הכסף לשלם את התשלומים של קניית הזהב שלדברך קנית?

תשובה: מחברת טלמור ששילמה לי על הזהב ורק אחר כך אני שילמתי לספקים עבור הקניה מהם.

... אני רוצה להסביר שוב אני מקבל זהב פיין מהספקים שלי שזה יניב ברכה משמים ומודליאני ושמעון כהן – ש.כ. כוכבי אור וחיים כפיר – ק.מ ועדיין לא משלם לספקים כלום עבור הזהב. את הזהב פיין הזה שקיבלתי מהספקים שלי מכרתי לחברת טלמור וטלמור היה משלם לי את הכסף 3 ימים אחרי כן בסכום של העסקה רק לאחר שקיבלתי את הכסף מטלמור הייתי משלם לאותם ספקים של זהב פיין שסיפרתי עליהם בתשובתי

דברים אלה מעוררים תמיהות ודורשים בירור אל מול אותם עדים (רחל וישראל קרויז): מדובר בעסקאות (יחדיו – רחל קרויז וחב' ק.ר. זהב) בסך העולה על 12 מיליון ₪ בשנה. הכיצד זה בוצעו עסקאות בהן הועבר זהב ללא תשלום, והתשלום בפועל הועבר רק לאחר 3 ימים? מי היה הבעלים של הזהב במועד זה, האם הזהב בוטח ועל ידי מי – וכיצד באלו שאלות, אשר עסקאות אמת בסדר גודל כזה מחייבות כי יהיה להן תשובה.

ובהמשך אותה חקירה בעמ' הבא – נשאל והשיב ישראל קרויז (עמ' 1785 לנספחי המשיב):

שאלה: האם היו מצבים בהם הזהב פיין שנמכר לך מהספקים היה מגיע מהספקים ישירות ללקוח שלך טלמור?

תשובה: כן היו מצבים בהם שמעון כהן מש.כ. כוכבי אור היה אומר שיש לשמעון זהב כבר זוקק אצל גולד סנטר שאני מוכר לו את הזהב שמחכה לי ששמעון זיקק מבלי שאני יעביר אותו בעצמי ושאני אראה אותו פיזית.

עסקאות מסוג זה (אשר בהמשך החקירה טען קרויז כי היו כ-95% מהעסקאות מול המערער) מעוררות את השאלה – באיזה מידה המערער רכש את הבעלות על הזהב (אם בכלל), אם מדובר בזהב שהגיע ישירות מהספקים של המערער אל בית הזיקוק – ומשם מועבר ישירות אל קרויז ולקוחותיו?

ייתכן כי אם בני הזוג קרויז (ואולי אף בנם אפרים) היו מוזמנים לעדות, היו יכולים אולי לשפוך אור על הדברים – אלא שהמערער בחר שלא להביאם להעיד.

70. בהקשר זה שתיאר ישראל קרויז בדבריו הנ"ל – רכישת זהב המצוי אצל טלמור בכובעו כבית זיקוק - ומכירתו לטלמור על-ידי קרויז לאחר שרכש אותו מהמערער, אזכיר דברים שאמר המערער בעדותו (עמ' 491 לפרוטוקול מיום 12.7.22, ש' 4-6):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

ההיכרות שלי איתם (עם השליחים – ג.א.) הייתה שטחית, אבל אני אסביר לך מה. יש מלא פעמים שיניב היה מוסר לידם סחורה והיה מכניס אותה דרך יניב ומכניס אותה על שמי לבית זיקוק.

71. כוכבה ביטון, מי שעבדה בקבלת הזהב בבית הזיקוק לקראת זיקוקו, תיארה עסקאות שנעשו על ידי גורמים מעורבים אחרים בפרשיה (היא לא התייחסה אל המערער, אותו לדבריה לא הכירה) כגון נ.נ.מ.ח, בהם זהב הוכנס על ידי אחד הגורמים, זוקק – ויצא מבית הזיקוק, וכעבור זמן קצר (לעיתים שעתיים – חזר ונמכר לטלמור. כך לדוגמה בחקירתה שצורפה כנספח 42 לתצהיר המשיב, עמ' 1599 ש' 42-44:

ש: אף פעם לא שאלת את עצמך למה זהב שיצא ממך באותו יום עם חותמת של טלמור חוזר אליך אחרי שעתיים?
ת: לא, כי אני מתפרנסת שם וזה לא מעניין אותי.

72. ושוב – דבריה הנ"ל של כוכבה לא התייחסו למערער, אולם יש לתת את הדעת כי מה שהיא מתארת – עולה בקנה אחד עם דברי המערער ועם דברי ישראל קרויז (אשר טען כי הדבר מתאר את מרבית עסקאותיו עם המערער, והמערער עצמו טען כי התנהלות במסגרתה יניב פרשה מעביר ישירות את הזהב לבית הזיקוק התרחשה "מלא פעמים"). מדבריהם עולה התמונה הבאה:

יניב פרשה (או בכלל משהו אחר – כשפרשה רק מוציא את הכסות החשבונאית) שולח באמצעות "השליחים" (חתניו של סמי כוכב) את הזהב לבית הזיקוק. פרשה (או אחר) משלם על הזיקוק כאשר באיזשהו שלב נרשם הזהב על שם המערער. נניח אפילו כי המערער (או מי עבורו) מוציא את הזהב ונותנו לישראל קרויז, וזה משיבו מיד לטלמור ומכרו לו. באיזה מובן בתמונת דברים זו רכש המערער זהב שביכולתו היה למכור, או שמא אין המדובר אלא בכסות חשבונאית חלולה מכל תוכן מהותי, ושכל ייעודה הוא הצגת המצג של מכירות לגיטימיות – ללא כל תוכן כלכלי מהותי ואמיתי בפעילות המערער (אשר קיבל רווח זניח עבור שירותי החשבונאיות והעברת הזהב, אשר לכל היותר ואולי אף זה לא – יכלה אולי להיחשב כתיווך גרידא)?

כדי לתת תשובות אמת לשאלות אלה – נדרש היה לשמוע את עדותם של יניב פרשה וישראל קרויז. ובמילים אחרות, האמור לעיל מחדד עוד יותר את הצורך (הברור בלאו הכי) שהיה בשמיעת עדותו של יניב פרשה, מי שכאמור סיפק כביכול זהב הן למערער והן לקרויז. בשים לב לאופי העסקאות בו נמכר זהב סופק על ידי פרשה, כשהמערער בתווך והזהב כלל לא עזב (לפחות לעיתים) את בית הזיקוק, ושם נמכר לקרויז ומהם לבית הזיקוק.

אלא שכאמור – המערער בחר לא לזמן עדים מרכזיים אלה.

בשולי הדברים ולשם ההשוואה אציין כי בתיק אחר שהתנהל בפרשיה זו של סחר בזהב – ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה (19.6.22) הביא המערער שם לעדות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

את כל לקוחותיו (למעט לקוח זניח, עמו נעשתה עסקה על אלפי שו בודדים; עם זאת, גם שם לא הובאו הספקים להעיד); בנסיבות כאן, בעיקר בשים לב לכך (שבשונה משם) לקוח מרכזי של המערער הורשע ביחס לחשבונות נשוא הערעור, ואף בהינתן כי ידוע למערער כי יש לו לקוחה אחת (נ.ג.מ.ח) בה נמסר כי ככל הנראה בעל המניות (ניצן נדיב) עזב לחו"ל וייתכן כי יהיה קשה יותר לזמנו (אף כי בערעור הנ"ל בעניינו של אלנתן, השלים הלה את עדותו באמצעות v.c ממקום שהייתו בחו"ל) וכן ידוע למערער כי "ספק" אחר שלו (דוד אסולין ז"ל) אינו בין החיים – מתחזקת עוד יותר הדרישה כי את מי ניתן לזמן לעדות (ומלאו תפקיד מרכזיים בהתרחשויות) היה על המערער לזמן – אלא שהוא בחר שלא לעשות כן.

73. נחיצות העדים הללו, ראש לכל – ספקי המערער (יניב וניסים פרשה), ואחריהם – הלקוחות העיקריים (בני הזוג קרויז), הייתה כאמור לעיל ידועה למערער כבר בראשית הדרך – בשלב השימוע, אלא שהוא בפועל בחר שלא לזמנם.

המערער טען בסיכומיו כי נתקל בקשיים באיתור העדים ובאי שיתוף פעולה מצדם. אין צריך לומר כי דבר לא מנע ממנו לבקש צו מתאים מבית המשפט, והדבר לא נעשה – ואיני סבור כי במקרה.

74. סיכום ביניים: המשיב הציג תמונה ברורה, ולפיה כל "הספקים" של המערער היו מעורבים באופן ישיר בפעילות של הוצאת חשבונות פיקטיביות בקשר לזהב שנמכר כביכול למערער באותה תקופה. כמו כן אחד מלקוחותיו הראשיים של המערער הורשע בגין שימוש בחשבונות פיקטיביות, ביחס לחשבונות שהמערער הוציא לו. אותם גורמים מעורבים – תיאורו את המארג הפיקטיבי שנרקם, תוך שספקי המערער משחקים בו תפקיד מרכזי. בכתבי האישום שהוגשו בפרשיה, המערך הפיקטיבי של "הקניות" ו-"המכירות" – תואר כרכיב משמעותי מהתכנית. בנסיבות אלה ובשים לספקות שדרך התנהלות המערער מעלה, חובה היה על המערער לזמן עדים נחוצים – אם מבקש הוא להציג תמונת דברים שונה.

אלא שהמערער בחר שלא להביא לעדות עדים נחוצים, מה שמקים חזקה כי אילו היו באים הייתה עדותם עומדת למערער לרועץ. די בכל האמור כדי להביא למסקנה כי לא נפלה שגיאה בהחלטת המשיב – לראות בחשבונות שהוציא המערער לחשבונות פיקטיביות, שאינן משקפות עסקאות אמת – כפי שאלה באמת אירעו.

התייחסות לטענות נוספות שהעלה המערער ולעניינים נוספים שעלו במהלך הערעור

75. טענת אכיפה בררנית: המערער סבור כי ננקטה כלפיו אכיפה בררנית. לביסוס טענה זו, מפנה המערער את ביקורתו על כך שלא יצאה שומת מס לארתור בוקסר ולחברה למדליות שבבעלותו, וכן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

על כך שלא יצאה שומת מס לשליחים – חתניו של סמי כוכב אשר לדברי המשיב בעזרתם שלט הוא על הזהב. מהנימוקים שיפורטו להלן, אין בידי לקבל את טענת האכיפה הבררנית – במובן זה שבמקרה כאן איני סבור כי יש בה כדי להועיל למערער.

א. המשיב הראה כי רשות המסים נקטה בהליכי שומה שונים כנגד מעורבים רבים מאוד בפרשייה. כך לדוגמה, כפל מס הושת על כלל הספקים של המערער, על האחים פרשה, על דוד אסולין (וכמובן על סמי כוכב ויעקב אברג'יל). מדובר בקביעות מס חלוטות. כמו כן, הראה המשיב כי כנגד כל הלקוחות של המערער נקטו הליכי שומה, אצל כולם - מדובר בקביעות מס סופיות ואילו אצל אביוב נמסר בשעתו כי הליך הערעור עדיין התנהל. בנוסף הראה המשיב כי נקטו הליכי שומה, לרבות השתת כפל מס, כלפי גורמי ביניים שפעלו במקביל למערער. מדובר באכיפה רחבה, ולא באכיפה בררנית.

ב. איני מקבל את טענות המערער ביחס למשמעות שיש לאי נקיטת ההליכים כלפי ארתור בוקסר וכלפי השליחים. השוואת גורמים אלה למערער, אינה במקום.

ארתור בוקסר הוא יצרן מדליות ותכשיטי זהב וכן יצואן זהב. פעילותו הלגיטימית של ארתור בוקסר בתחום הזהב ארוכת שנים, ובעדותו לפני נפרסה דרך התנהלות שונה לגמרי מזו של המערער. בוקסר תיאר לדוגמה את השינוע של הזהב והבדיקות בהן הוא נוקט, וההשוואה למערער - מחדדת את השונה בין השניים (שכן המערער לא הראה התנהלות דומה). מעבר לכך – וכאן העיקר, ארתור בוקסר רכש זהב מחב' נ.ג.מ.ח שבבעלות ניצן נדיב – לקוחה של המערער. ארתור בוקסר מצוי בשלב רחוק יותר מהגורמים שפעילותם הפיקטיבית ברורה [כגון כל ספקיו הישירים של המערער, אשר כזכור כיכבו בדברי קודקודי הפרשייה – אברג'יל וסמי כוכב, ואשר אפילו לא ערערו על הודעות כפל המס שיצאו להם; בהקשר זה, ראו דבריו של שלמה אביוב אודות הספק של המערער - דוד אסולין, עמו אביוב לדבריו סירב לעבוד בשל חשד שזה עורר אצלו (עמ' 1797 לנספחי תצהיר המשיב ש' 33, עמ' 1801 ש' 135, וכן בעדותו - עמ' 209 לפרוטוקול ש' 23)].

בנסיבות אלה, ריחוק זה של בוקסר מגורמים הנחזים כבעייתיים יותר, וההתנהלות רק מול הגורמים רחוקים יותר בשרשרת – אשר עשויים להיתפס כלגיטימיים (ולטענת המשיב - בדיוק לשם כך שולבו בשרשרת הפעילות הפיקטיבית) – יוצרת שוני מהותי ורלוונטי בין ארתור בוקסר לבין המערער.

לאור האמור, בעוד שאי נקיטת הליכים כנגד ארתור בוקסר עלולה לשמש כבסיס לטענת אכיפה בררנית מפי לקוחות המערער – אשר השוואתם לבוקסר אכן משווה לכאורה בין הדומים (וכמובן, איני מביע כל עמדה לגופו של עניין בסוגיה זו – שאינה ניצבת לפתחי), הרי שהשוואה זו ביחס למערער אינה במקומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

ג. אף בטענות המערער אודות אי נקיטת הליכי שומה ביחס לשליחים – חתניו של סמי כוכב, אני מוצא כדי לסייע למערער. המשיב הבהיר כי הליכי שומה בסכומים ניכרים, ננקטו כלפי סמי כוכב – אשר הוא לשיטת המשיב הגורם שהוסיף לשלוט בזהב ולנתבו באמצעות גורמים שונים. "השליחים" אשר סייעו בהסעת הזהב לא הוציאו חשבוניות וכאמור שימשו לדברי המשיב ככלי בידיו של כוכב, ולכן גם השוואתם למערער אינה משכנעת.

לסיכום נקודה זו אבהיר כי ייתכן כי ניתן למתוח ביקורת על המשיב על כך שלא מיצה את הדין עם גורם כזה או אחר – ואיני מביע כמובן עמדה בעניין זה (אשר באופן טבעי – פרטיו אינם באופן מלא לפניי). אולם אף אם כך הדבר (וכאמור אני קובע זאת), הרי שבנסיבות האכיפה הרחבה בה נקט המשיב ובהינתן כל האמור לעיל, אין בכך כדי להקים טענת אכיפה בררנית היכולה לסייע למערער.

76. המערער טוען כי ביצע עסקאות אמת, במסגרתן רכש זהב ומכר אותו ללקוחותיו. כאמור לעיל, אני סבור כי לאור הנסיבות, כדי להוכיח כי כך היה, חובה היה על המערער להביא את ספקיו ולקוחותיו להעיד, ומשבחר שלא לעשות כן – אין לי אלא להסיק כי מדובר בבחירה מכוונת – מתוך רצון למנוע מבית המשפט להתרשם מאותם "ספקים" ולברר את הדורש בירור מול אותם לקוחות.

המערער מוצא תימוכין לכך שדובר בעסקאות אמת, בדבריהם של כמה מהעדים שהביא. כך העיד שלמה אביוב כי המערער סיפק לו זהב, טלמור העיד כי ראה את המערער בבית הזיקוק (טען כי בחקירתו הוטעה בהקשר זה) וכן ישראל קרויז מסר כי קיבל מידי המערער זהב. אלא שבנסיבות העניין ולאור בחירתו של המערער שלא להביא עדים חיוניים, אני מוצא כי אין בכל אלה די. כאשר עדים מרכזיים אינם מובאים להעיד, המשקל שניתן לתת לדברי עדים מרוחקים יותר, לעיתים כאלה שיש להם אינטרס בתוצאת ההליך (האחים אביוב) ולעיתים עדים שהורשעו בפלילים בפרשיה זו (כפיר מויאל ואילן שפק) – נמוך יותר.

המשיב אינו חולק כי היה זהב, שהגיע בסופו של דבר אל הלקוחות. זוהי הרי תכלית הקמת המארג הפיקטיבי – לאפשר לזהב להגיע לידי הלקוחות ולקבל את כספי הלקוחות בתמורה. בנסיבות אלה, העובדה כי המערער לקח חלק בהעברת הזהב ואף נכח לעיתים בבית הזיקוק, אינה מלמדת את שחובה היה על המערער להוכיח – כי מדובר היה בזהב שבאמת היה שייך לו ושהוא לא היווה כסות חשבונאית במארג החברות שנועד לאפשר את ההתנהלות העבריינית גרידא.

כפי שניתן ללמוד אף מדברי יעקב אברג'יל שצוטטו לעיל וכפי שידוע בלאו הכי, מי שמנסה לתת לפעילות מעטה לגיטימי, עשוי ואף צפוי לקחת חלק מסוים בהתרחשויות – וזאת הן כדי לאפשר את התהוותה והן כדי לבסס את המצג המבוקש. בנסיבות אלה – בהינתן התמונה בכללותה ובחירותיו של המערער שלא להביא עדים נחוצים ולא להסיר את הספקות שהתעוררו, בהינתן כי העיקר חסר (היינו הוכחה כי המערער באמת רכש את הזהב ונהג בו מנהג בעלים – ולו במובן מינימאלי לפיו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

יכול היה לקבל החלטה מהותית כלשהי לגביה ולא שימש ככסות גרידא), אין די במה שבחר המערער להציג כדי לשכנע כי דין הערעור להתקבל.

77. נזק ראייתי: המערער טוען כי המשיב גרם לו נזק ראייתי, בכך שלא חקר אודות מחברת - שסמי כוכב טען כי הייתה ברשותו, ובה רישומים אודות העסקאות שבוצעו.

אין בידי לקבל טענה זו. מדובר בטענה שלא בוססה באופן ממשי, ולא התבקש לחקור את אלה שניהלו את החקירה של סמי כוכב ולברר עמם את הדברים. מעבר לכך, בחקירה הושקעו מאמצים ניכרים, נתפסו החומרים שניתן היה לתפוס אצל סמי כוכב ושאר המעורבים, ואין לתת לאמירה בעלמא של סמי כוכב בעניין זה משקל של ממש. חומרי החקירה הרבים שצורפו לתצהיר המשיב, מלמדים על היקף הפרשיה והחקירה שנערכה (וכך גם הסכומים השונים שהוזכרו לעיל) ואין אינדיקציה לכך שנחסך מאמץ. בנסיבות אלה – איני סבור כי יש ממש בטענה זו, שאינה אלא טענה בעלמא.

מעבר לנדרש אציין כי בחירת המערער שלא להביא עדים ישירים ונחוצים, מכהה את הטענות אודות חקירה נמרצת יותר שהייתה אולי יכולה להתבצע (ולא התרשמתי כי כך הוא) ואולי לגלות נתונים שהיו שופכים אור חדש ומטיב עם המערער על הפרשייה.

78. טענת שלוח וסוכן – סעיף 17 לחוק מע"מ: במסגרת סיכומיו העלה המערער את הטענה, כי אף אם תתקבל תמונת הדברים כפי שרואה אותה המשיב, עדין היה עליו להוציא חשבוניות בגין מכירת הזהב. הטעם לכך נעוץ בטענה כי אף לשיטת המשיב – המערער פעל למעשה כשליח מטעם הגורמים העברייניים שהבריחו את הזהב לישראל, כדי לאפשר את מכירתו ליצואנים. לטענת המערער, בנסיבות אלה חל סעיף 17 לחוק מע"מ – הקובע בחלקיו הרלוונטיים כדלקמן:

(א) עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח – כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צויין כך, יראו את הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה.

(ב) עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני, שנתקשר עמו לשם כך, רואים את העוסק כמוכר הנכס לקונה ואת פלוני כמוכר הנכס לעוסק.

מהוראות אלה מסיק המערער כי בכל מקרה, אף אם תתקבל טענת המשיב כי לא באמת רכש המערער את הזהב (והוא כמוכר מכחיש טענה זו), הרי שהחשבוניות שהוציא - הוצאו כדין, שכן לכל הפחות יש לראות בו שליח ולהחיל עליו את דרישות סעיף 17 לחוק.

אין בידי לקבל טענות אלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

בצדק טוען המשיב כי המערער לא העלה את טענת השליחות במסגרת הערעור שהגיש, ומעבר לכך – לא הוכיח קיומה של שליחות. כמו כן מקובל עליי כי תקנת הציבור מחייבת שלא להכיר בשליחות מסוג זה וכי לא לכך כיוון סעיף 17 בהוראותיו. בהקשר דומה קבעה כב' השופטת וילנר בע"א 7319/21 אביוב גולד בע"מ נ' רשות המיסים (12.7.21) (להלן: "עניין אביוב") פס' 9 – כי:

אין להלום **שסעיף 17(ב)** לחוק נועד להכשיר תכנית עבריינית באמצעות יצירת שרשרת עסקאות "גב אל גב" שנועדה להתחמק מתשלום מע"מ ומס הכנסה.

[לעניין סעיף 17 לחוק, ראו שם (בעניין אביוב) את דברי כבוד השופט אלרון בפס' 44 לחוות-דעתו, ודבריו של כבוד המשנה לנשיאה (בדימו') השופט ח' מלצר בפס' 4 לחוות-דעתו]

בנוסף, אבקש להדגיש את ההבדל בין העניין הנדון כאן לבין העניין שנדון בעניין אביוב. עניין אביוב עסק בניכוי מס תשומות (כפי שהדגיש כב' הש' אלרון, שם בפס' 44). ניכוי מס תשומות עשוי להיות מותר, לדוגמה בהתקיים מה שמכונה בפסיקה "החריג הסובייקטיבי" – במקרה בו בפועל רוכש אדם – לדוגמה יצואן, זהב, גם ממי שבדיעבד מתברר כי לא היה בעל הזכויות למכור לו את הזהב, וכשהרכישה נעשית בתום לב ולאחר כל הבדיקות הנדרשות. בניגוד למצב דברים זה (הנוגע לניכוי מס תשומות), במקרה כאן שלפניי עסקינן בשאלת הוצאת החשבוניות. טענת המשיב, הניצבת במוקד הערעור, היא כי מדובר בחשבוניות כוזבות – לא מפאת העדר בעלות חוקית על הזהב, אלא מפני שהחשבוניות כלל אינן מתארות עסקה אמיתית, אלא כסות חשבונית גרידא. הטענה היא כי המערער לא קיבל לרשותו את הזהב – ולו במובן הרזה והמצומצם שעשוי במקרים מסוימים להספיק לצורך תחולת "מכר" על פי החוק. כל שסיפק המערער – כמו גם "ספקיו", היו חשבוניות, כאשר הזהב – גם אם חלקו לצורך הכסות והנראות הועבר לעיתים באמצעותם, נשלט בפועל על ידי הגורמים העבריינים שעמדו במוקד הפרשייה. הדרך להסיר טענה זו (כמו גם להראות כי נוצרו יחסי שליחות ובין מי למי), חייבה הבאת עדים – שהמערער העדיף שלא לזמן, וחזקה כי ידע היטב מדוע. במקרה מסוג זה – שאינו עוסק בניכוי התשומות, דומני כי אין חולק כי לא לכגון זה נועד סעיף 17 לחוק. אם לא נאמר כן, נמצא נותנים יד לעסקאות סרק, שכל תכליתן הסתרה והצגת מצג פיקטיבי – שאינו תואם את שבאמת אירע.

79. סעיף 50(א) לחוק כמסלול עוקף סעיף 106 ב לחוק: המערער סבור כי אין להחיל את סעיף 50(א) לחוק על המערער, שכן החשבוניות הוצאו על ידי החברה. המערער סבור כי גביית חוב מס של חברה מאת בעל מניות, יכולה וצריכה להיעשות רק כאשר חלות הנסיבות בהן עוסק סעיף 106 ב לחוק, וכי אין לגבות את כפל המס מהמערער בגין הוצאת החשבוניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

כפי שנכתב לעיל בחלק שעסק בסקירת הרקע המשפטי, בתי המשפט קבעו כי לשונו ותכליתו של סעיף 50(א) לחוק מאפשרת לפעול בדרך בה פעל המשיב. סעיף 106ב לחוק עוסק בגביית חוב מס של חברה מאת בעל מניות, ואילו במסגרת סעיף 50(א) לחוק – החיוב נובע ישירות מעצם האחריות להוצאת החשבונות, אשר אין חולק כי יצאו על ידי המערער. אלה הוראות חוק שונות, שאינן שוללות זו את זו (לקביעה דומה, ראו עניין חביב, פס' 29 - 31).

80. אי פסילת עסקאות אחרות שביצע המערער: המערער טוען כי אי פסילת עסקאות אחרות שביצע בתקופה הרלוונטית, שוללת את הטענה כי לא עסק בסחר בזהב. אין בידי לקבל טענה זו. המשיב טוען כי בשל מגבלות כוח אדם, אין הוא יכול לבדוק את כלל העסקאות. אי פסילת עסקאות, אינה מלמדת כשלעצמה כי מדובר בפעילות תקינה. אני סבור כי יש ממש בדברים אלה של המשיב. פרשיה ענפה זו – והתיקים הרבים שנוהלו בעניינה, מלמדת כשלעצמה עד כמה רבה העבודה שפעילות מסוג זה מציבה לפתחו של המשיב, ולכן איני סבור כי ניתן להסיק אישור פוזיטיבי מעצם אי הוצאת השומות. למעלה מהנדרש אציין כי המערער יכול היה להביא ראיות אודות פעילותו העסקית האמתית, ובכך אולי לבסס את טיעונו. ראיות מסוג זה לא הובאו. בכל מקרה ולמעלה מהנדרש אזכיר כי אין די בפעילות לגיטימית אחת, כדי ללמד שכך הייתה גם האחרת – לגביה נכתב כל האמור עד כה.

81. טענות וראיות נוספות שהציג המשיב: המשיב העלה טענות נוספות, אליהן לא התייחסתי לעיל אלא ברמיזה בלבד, מהן לדעת המשיב ניתן לבסס את החשדות כלפי המערער. כך, המשיב ציין כי כוכבה בחקירתה (נספח 42 א' לתצהיר המשיב, עמ' 1588), לא הכירה את המערער ואת החברה שברשותו. כך גם מיכה טלמור – במועד חקירתו בשנת 2013 (נספח 43 א' לתצהיר המשיב, עמ' 1615 ש' 158-161) - נשאל והשיב:

ש: האם מוכרת לך חברת ש.כ כוכבי אור או בחוק בשם כהן סימו שהוא הבעלים של החברה?

ת: לא, השם של החברה לא מוכר לי וגם לא שם הבעלים אבל אני רושם את השם ואני אבדוק את זה ואתן לך תשובה, אני פשוט לא זוכר את כל הספקים שלי.

אכן, אי הכרות מצד כוכבה ומצד טלמור – בזמן אמת, מעוררת תמיהה. לצד זאת, כבר בעדותו ציין טלמור כי ייתכן כי אינו זוכר (ואף אצל כוכבה, בהמשך חקירתה התברר כי ככל הנראה לא זכרה הכל).

בעדותו לפני טען טלמור כי לא הכיר את "סימו", שכן הוא מכיר את "שימי" (עמ' 319 לפרוטוקול מיום 13.7.21, עמ' 319 ש' 25-31). בשים לב לכך שטלמור נשאל הן על חברת כוכבי אור והן על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-06-55552 כהן נ' מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

המערער – איני בטוח כי מדובר בהסבר לגמרי משכנע - אולם בה בעת – אין בידי לשלול הסבר זה. מטעמים אלה, לא ראיתי בעניין זה – ראיה כבדת משקל לחובת המערער. אלא שכאמור לעיל, אף בלא עניין זה מצאתי כי דין הערעור להידחות – והדברים לעיל נכתבו רק כדי להתייחס לעניין לגביו טענו הצדדים באריכות מה.

82. הקלה מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ: כטענה חלופית טען המערער כי יש מקום להקל עמו ולבטל את כפל המס שהושת עליו – כולו או חלקו, מכוח הוראות סעיף 100 לחוק מע"מ. המערער לא הציג נסיבות חריגות המצדיקות עשיית שימוש בסעיף, ולפיכך איני סבור כי עמד בנטל הנדרש להחלת הסעיף החריג.

בשולי הדברים אציין כי בחירת המערער שלא לזמן לעדות את האחים פרשה ואף את בני הזוג קרויז, מקשה על ביסוס הטענה כי יש לנקוט כלפי המערער בגישה חריגה לקולא. למעלה מן הצורך אזכיר כי כאמור לעיל, המערער נחקר כבר בשנת 2011 אודות פרשייה אחרת בה היה מעורב ביחס לחשבונות פיקטיביות בתחום הזהב. חקירה מוקדמת זו, הייתה חייבת ללמד את המערער שלא לעצום את עיניו נוכח חשדות (לכל הפחות – אם לא הרבה מעבר לכך) שהיו חייבים להתעורר אצלו. בנסיבות אלה ובהעדר עדים נחוצים - כאמור לעיל, איני סבור כי זהו מקרה חריג בו יש לבטל או להפחית את הסנקציה שקבע המשיב מכוח סעיף 50(א) לחוק.

סוף דבר

83. מכל הטעמים שפורטו – הערעור נדחה.

84. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 40,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן היום, א' ניסן תשפ"ד, 09 אפריל 2024, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט