



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בפני כבוד השופט אבי גורמן

אריאל אלנתן

המערער

באמצעות ב"כ עו"ד אילן ציבולבה

נגד

מנהל מע"מ – ביקורת פשיעה חמורה

המשיב

באמצעות ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור נגד שלוש החלטות שקיבל המשיב, מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה (להלן: "המשיב"), בעניינו של מר אריאל אלנתן (להלן "המערער"). החלטות אלה עוסקות בפרשייה במסגרתה המערער, כך לטענתו, רכש ומכר זהב:

החלטה הראשונה – כפל מס תשומות (רכישת זהב): הטלת כפל מס תשומות על המערער, מכוח סעיף 50 (א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), ביחס ל- 123 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו למערער מאת 3 ספקים – אשר לטענת המערער סיפקו לו זהב, בתקופה שמחודש אוגוסט 2012 ועד לחודש אפריל 2013 (להלן: "חשבוניות התשומות"). מס התשומות הגלום בחשבוניות התשומות עומד על סך 12,288,145 ₪, ובהתאמה – כפל המס הוא 24,576,290 ₪.

החלטה שנייה – כפל מס עסקאות (מכירת זהב): הטלת כפל מס עסקאות על המערער מכוח סעיף 50 (א) לחוק, ביחס ל- 122 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציא המערער לשישה עוסקים – להם לטענתו מכר זהב, בתקופה שמחודש יולי 2012 ועד לחודש אפריל 2013 (להלן: "חשבוניות העסקאות"). המס הגלום בחשבוניות העסקאות עומד על סך 9,614,162 ₪, ובהתאמה - כפל המס הוא 19,228,324 ₪ (חשבוניות התשומות וחשבוניות העסקאות יכוננו להלן יחדיו: "חשבוניות").

החלטה שלישית – פסילת ספרים וקנס: פסילת ספרי המערער ביחס לשנים 2012 – 2013, בהתאם להוראות סעיף 77 לחוק, והטלת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין, מכוח סעיף 95 (א) לחוק, בסך 811,452 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

עיקרי העובדות

1. במהלך תקופה בת כ- 3 חודשים, החל מחודש אפריל ועד לחודש יולי שנת 2012, הועסק המערער כשכיר אצל מר שיר חננאל, אשר פעל כעוסק מורשה - תחת השם 'גולדי מסחר בזהב'.
2. חודשים ספורים ממועד סיום העסקתו כשכיר, בחודש יולי 2012, רכש המערער, לטענתו, את הפעילות של עסק בשם 'גולדי מסחר בזהב' מאת שיר חננאל, בתמורה של כ- 30,000 ₪. בסמוך לכך, נרשם המערער כעוסק מורשה במשרדי המשיב תחת אותו השם - 'גולדי מסחר בזהב', והחל לטענתו לסחור בזהב.
3. כאמור, האירועים הנוגעים לערעור זה התרחשו בתקופה שמחודש יולי 2012 ועד חודש אפריל שנת 2013 (להלן: "התקופה הרלוונטית").
החשבוניות הניצבות במוקד ערעור זה, עניינן ברכישת זהב על ידי המערער מאת 3 ספקים (פירוט החשבוניות מצוי בנספח 2 לתצהיר המשיב), ומכירת זהב על ידי המערער ל-6 לקוחות (פירוט החשבוניות מצוי בנספח 4 לתצהיר המשיב). כפי שיפורט בהמשך, המשיב קבע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. לאור זאת, בגין החשבוניות שקיבל המערער מספקיו - הוצא לו חיוב בכפל מס תשומות, ובגין החשבוניות שהוציא המערער ללקוחותיו - הוצא לו חיוב בכפל מס עסקאות.
4. לטענת המערער, הוא ביצע עסקאות של סחר בזהב, "גב אל גב" - מול ספקיו ולקוחותיו. המערער, כך לדבריו, רכש זהב מספקיו רק כאשר ידע כי יש לו לקוח למכור לו זהב זה. בדרך זו, כך טוען המערער, לא החזיק ברשותו את הזהב (למעט במקרים בודדים וחרגימים) אלא העבירו מיד - מהספק ממנו רכש אל הלקוח אליו מכר, כשבאמצע - הועבר הזהב ע"י המערער אל בתי זיקוק ומשם ללקוח. לדברי המערער, חלק ניכר מפעילות זו נעשה תוך שימוש בשליחים, אשר פעלו תחת השם D.M שליחויות, אשר הייתה בבעלותו של דוד מאיר - חתנו של סמואל כוכב (להלן: "סמי כוכב"), ואשר עבדו בה אף חתנים נוספים של סמי כוכב ועובד אחר נוסף שעבד עמו (להלן: "השליחים").
5. סמי כוכב עמד במרכזה של פרשייה במסגרתה הברית זהב משטחי יו"ש לישראל, בהיקף גדול במיוחד. בגין חלקו המרכזי בפרשייה זו, הורשע סמי כוכב במסגרת ת"פ (מחוזי ת"א) - 21315-07-13 רשות המיסים נ' סמואל כוכב ובין שאר העונשים הושתו עליו 72 חודשי מאסר. לצד סמי כוכב, אשר כאמור עמד במרכז הפרשייה, גורם מרכזי נוסף שהורשע, הוא יעקב אברג'ל.
מדובר בפרשייה רחבת היקף אשר נחקרה על ידי המשטרה ורשות המסים ואשר כונתה "זוג משמים". פרשייה זו הובילה להגשת כתבי אישום ולהרשעתם אף של גורמים נוספים, וכן להוצאת שומות והשתת קנסות על גורמים מעורבים רבים. כנגד המערער לא ננקט כל הליך פלילי.
6. בקליפת אגוז, המשיב סבור כי המערער שימש ככסות חשבונית לאותה פעילות אסורה של סחר בזהב שהוברח לישראל ע"י סמי כוכב ובני בריתו (ואשר כונה - "הזהב השחור"), וכי החשבוניות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

שבמוקד הערעור, הוצאו שלא כדין. המערער מנגד טוען כי גם אם מקור הזהב מתברר בדיעבד ככזה שאינו כשר (והדבר לטענתו אינו ידוע לו), אין בכך כדי לפגוע בכשרות החשבונות שהוא קיבל ושהוא הוציא, ולכן לא היה מקום להשית עליו כפל מס כפי שקבע המשיב ואף לא לפסול את ספריו. 7. הפעילות המתוארת בחשבונות, בנויה כאמור משני רכיבים: רכישת זהב מספקי המערער, ומכירת הזהב ללקוחותיו.

ספקי המערער:

8. בתקופה הרלוונטית לערעור – המתפרסת על פני מספר חודשים במהלך השנים 2012 - 2013, הוצאו למערער 123 חשבונות על סך 79,260,449 ₪ (כולל מע"מ), מאת שלושה ספקים (להלן: "הספקים"; פירוט החשבונות מצוי כאמור בנספח 2 לתצהיר המשיב):

א. **ברכה משמיים יבוא סחר בע"מ** (להלן: "ברכה משמיים"): מחברה זו הוצאה למערער חשבונית אחת, בחודש אוגוסט 2012, על סך 467,325 ₪ (כולל מע"מ). בעל המניות הרשום של ברכה משמיים במועד הוצאת החשבונות, היה יורם אליאב, והדירקטור הרשום היה רומן שאולוב.

ב. **מודיליאני ברכה בלי די** (להלן: "מודיליאני") - הספק העיקרי של המערער: מחברה זו הוצאו למערער 104 חשבונות, בתקופה שמחודש אוגוסט 2012 ועד חודש מרץ 2013, על סך 62,500,571 ₪ (כולל מע"מ). בעלי המניות הרשומים בחברה זו הם ניסים פרשה (החל מחודש אוגוסט 2012) וגב' אורטל פרשה (החל מחודש אוקטובר 2012), אשר אף מונתה כדירקטורית. כמו כן, ובאופן רטרואקטיבי, נרשם מר צ'וקין רוסיסלב כבעל מניות וכדירקטור בחברה החל מחודש מאי 2012.

ג. **גולדי מסחר בזהב בע"מ** (להלן: "גולדי"): מחברה זו הוצאו למערער 18 חשבונות בחודש אפריל 2013, על סך 16,292,553 ₪ (כולל מע"מ). בחודש זה, בעל המניות הרשום היה זבולון איסחקוב [למען הסר ספק יובהר כי על אף זהות השם, אין קשר משפטי בין חב' גולדי לבין שם העוסק המורשה תחתיו פעל המערער (כנזכר לעיל)].

עיון קל בהיקף העסקאות מלמד כי מודיליאני הייתה הספק העיקרי של המערער, אחריה גולדי, ולבסוף בפער ניכר - ברכה משמיים (בהיקף זניח יחסית, של עסקה בודדת). כאמור לעיל, סך קרן מס התשומות הגלום בחשבונות שהוציאו לו הספקים ושהמערער ניכה, עמד על סך 12,288,145 ₪.

9. אין מחלוקת בין הצדדים כי הגורמים אשר עמדו מאחורי פעילות הספקים, הם שני אחים – ניב וניסים פרשה (להלן: "האחים פרשה").

לשם ההמחשה, בסעיף 28 לסיכומיו כתב המערער בעניין הספקים: "המערער עשה את כל הבדיקות הנדרשות לחברות של האחים פרשה ...". המערער, לא רק שלא הכחיש טענה זו של המשיב – כי האחים





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

פרשה הם שעמדו מאחורי הספקים, אלא שהוא בעצמו רואה כך את הדברים (עניין זה עולה ממקורות רבים נוספים – הן בדברי המערער והן בדברי האחים פרשה, והוא כאמור לא שנוי במחלוקת, ראו לדוגמה: נספח 11 לתצהיר המשיב, ש' 32, 47, 76-79; נספח 43 לתצהיר המשיב, עמ' 4389; נספח 44 לתצהיר המשיב, עמ' 5063; נספח 45 לתצהיר המשיב, עמ' 4585 ועמ' 6585; נספח 49 לתצהיר המשיב, ש' 66-68).

בשולי הדברים אעיר כי לימים, כפי שמופיע בחומר החקירה, ניסים פרשה שינה את שמו לניסים רוזן. למרות זאת הוא יכול להלן בשמו המקורי – ניסים פרשה, כפי שהוא כונה בפי הצדדים ובהתאם לאופן בו הוא היה מוכר בתקופה הרלוונטית.

10. המשיב נקט בהליכים במישור האזרחי – הן כנגד האחים פרשה והן כנגד שני ספקי המערער העיקריים – מודיליאני וגולדי – אותם כאמור ניהלו בפועל האחים פרשה. לניסים פרשה וליניב פרשה, לכל אחד בנפרד, הוצאו הודעות כפל מס בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין בהתאם לסעיף 50(א) לחוק, ולמודיליאני וגולדי הוצאו הודעות כפל מס בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין, וזאת בניגוד לסעיף 50(א1) לחוק. האחים פרשה, מודיליאני וגולדי, לא הגישו ערעורים על החלטות המשיב, ולפיכך החיובים חלוטים (נספח 100 לתצהיר המשיב). הודעות כפל המס שהוצאו לאחים פרשה, הן בהיקף כספי גבוה במיוחד, ועולה מהדברים כי ההתנהלות מול המערער הייתה רק חלק מפעילותם הענפה, לגביה כאמור בחרו שלא לערער על קביעות המשיב.

לקוחות המערער:

11. בתקופה הרלוונטית לערעור – המתפרסת כאמור על פני מספר חודשים במהלך השנים 2012 – 2013, הוציא המערער 122 חשבוניות, על סך 66,184,559 ₪ (כולל מע"מ), ל-6 לקוחות (להלן: "הלקוחות"; כמפורט בנספח 4 לתצהיר המשיב):

- א. גולדי מסחר בזהב בע"מ (שכונתה לעיל "גולדי"): חשבונית אחת הוצאה בחודש ינואר 2013 על סך 5,531 ₪ (כולל מע"מ), כאשר בעל המניות בחברה זו הינו כאמור לעיל מר זבולון איסחקוב. בהתאם לחשבוניות, חברה זו סיפקה למערער זהב בהיקף ניכר ורכשה ממנו זהב בהיקף מצומצם – הזניח בהשוואה לשאר הלקוחות.
- ב. אביוב גולד בע"מ (להלן: "אביוב"): 18 חשבוניות על סך 8,592,016 ₪ (כולל מע"מ) הוצאו בתקופה שמחודש אוגוסט 2012 ועד לחודש ינואר 2013, כאשר בעל המניות בחברה זו הוא מר רוני אביוב.
- ג. ש.א.ר.מ מתכות בע"מ (להלן: "שארם"): 9 חשבוניות על סך 7,684,116 ₪ (כולל מע"מ) הוצאו בתקופה שמחודש פברואר – מרץ 2013, כאשר בעל המניות בחברה זו הוא מר שלמה אביוב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

- ד. ישי שריקי (להלן: "שריקי"): 16 חשבונות על סך 12,367,800 ₪ (כולל מע"מ) הוצאו בתקופה שמחודש נובמבר 2012 ועד לחודש אפריל.
- ה. תכשיטי טלמור בע"מ (להלן: "טלמור"): 42 חשבונות מס על סך 18,939,933 ₪ (כולל מע"מ) הוצאו בתקופה שמחודש אפריל 2012 ועד לחודש אפריל 2013, כאשר בעל המניות בחברה זו הוא מיכה טלמור אשר שימש גם כמנהל ובעל מפעל לזיקוק זהב.
- ו. נ.ג.מ.ח סחר בע"מ (להלן: "ננמח"): 37 חשבונות מס על סך 18,595,163 ₪ (כולל מע"מ) הוצאו בתקופה שמחודש ספטמבר 2012 ועד לחודש ינואר 2013, כאשר בעל המניות בחברה זו הוא מר ניצן נדיב (מאוחר יותר מר נדיב שינה את שמו, אולם הוא כונה ע"י הצדדים במועדים הרלוונטיים לערעור ניצן נדיב, ולכן הוא יכונה להלן בשם זה).
12. המשיב הוציא הודעות חיוב ללקוחות המערער ואלה הגישו ערעורים - כדלהלן:
- א. אביוב ושארם (חברות אשר כאמור הוחזקו בידי האחים אביוב) - חיוב בשומת תשומות. הערעור שהוגש על כך במסגרת ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ושא.ר.מ מתכות בע"מ נ' מנהל מע"מ (27.6.18) נדחה, ולאחר מכן, במסגרת ע"א 7319/18 - הדיון הושב לבית המשפט המחוזי. במועד כתיבת שורות אלה, טרם ניתן פסק דין.
- ב. שריקי - חיוב בשומת תשומות. הערעור שהוגש על כך ברובו המכריע התקבל, וזאת במסגרת ע"מ 15-02-59430 שריקי נ' מנהל מע"מ (14.12.20).
- ג. טלמור - חיוב בשומת תשומות. המשיב הביא לידיעת בית המשפט במסגרת סיכומיו, כי הוגשה בקשת ארכה להגשת ערעור בגין החיוב.
- ד. ננמח ומנהלה מר ניצן נדיב - המשיב הביא לידיעת בית המשפט במסגרת סיכומיו, כי חברת ננ"מח וניצן נדיב חויבו בכפל מס תשומות וכפל מס עסקאות, וכי ערעור שהוגש על כך - ע"מ 18-05-69978 נ.ג.מ.ח סחר בע"מ נ' מנהל מע"מ - נמחק, בשל העובדה כי ניצן נדיב עזב את ישראל וחדל מלנהל את הערעור שהגיש.

הההליכים בפני המשיב ובמסגרת הערעור:

13. לטענת המשיב וכאמור לעיל, ערעור זה הינו חלק מפרשיה רחבת היקף שנחקרה ע"י המשטרה ורשות המיסים, ואשר כונתה בשם "זוג משמים". במסגרת פרשיה זו התעורר החשד כי זהב הוברח לישראל משטחי הרש"פ, וכי לצורך מתן כסוי חשבונאי למכירת הזהב ע"י הגורם שהבריחו לישראל, הוקם מערך שלם של חוליות בשרשרת פיקטיבית (אשר מטרתה הרחקת הראיות מהגורמים העברייניים והכשרת הזהב בעיני לקוחות היעד) - עד למכירת הזהב ליצואנים. לשיטת המשיב, המערער שימש כחוליה במערך זה, וחשבונות המס מושא הערעור הינן חלק מחשבונות שהוצאו שלא כדין במסגרת הפרשיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

14. ביום 27.8.15 התקיים שימוע למערער במשרדי המשיב, ולאחר שלא קיבל את טענותיו הוציא המשיב למערער ביום 18.11.15 הודעות בדבר חיוב בכפל מס תשומות, כפל מס עסקאות, וכך פסל את ספריו לשנים 2012-2013 והטיל עליו קנס בגין כך. כנגד החלטות אלה הוגש הערעור שלפניי (אשר שמיעתו החלה בפני מותב אחר ובשלב מאוחר יותר הועבר לטיפול).

15. נוסף למערער עצמו, העידו מטעם המערער שורה של עדים – כפי שיפורט מיד. כבר כעת יאמר כי עדים אלה הם בעיקר לקוחות המערער (וגורמים קשורים נוספים), ואילו מקרב ספקי המערער – לא הובא כל עד.

כמעט כל לקוחות המערער הגיעו למסור עדות:

א. רוני אביוב - הבעלים של חברת אביוב גולד בע"מ, ומי שהיה קשור אף לחב' ש.א.ר.מ מתכות בע"מ;

ב. ישי שריקי;

ג. מיכה טלמור – הבעלים של תכשיטי טלמור בע"מ, ומי שבבעלותו אף בית זיקוק אליו הועבר חלק מהזהב, לצורך זיקוקו טרם העברתו ללקוחות המערער;

ד. ניצן נדיב – הבעלים של חב' ננמח. עדותו של ניצן נדיב נקטעה בעקבות עזיבתו את הארץ, ובהסכמת הצדדים הוא השלים את מסירת העדות באמצעות היוועדות חזותית באמצעים אלקטרוניים.

יוצא אפוא כי מלבד חב' גולדי (אשר רכשה מהמערער זהב בעסקה בודדת ובהיקף כספי זניח יחסית של 5531 ₪ בלבד), כל לקוחות המערער מסרו עדות במהלכה אישרו את ביצוע העסקאות עמו. נוסף על העדים הנ"ל, העידו מטעם המערער אף העדים הבאים (אשר מנינם יצטרף לרשימה הקודמת):

ה. יעקב מוזס – עובד מפעל לזיקוק זהב של טלמור;

ו. ארתור בוקסר – מנהל ובעל החברות "גראס" ו-"החברה למדליות" (להלן: "החברות שבבעלות מר בוקסר"), לקוח של ננמח;

ז. נאור אזאצי – עובד החברות שבבעלות מר בוקסר, אשר כאמור רכשו מנמח זהב;

ח. יאיר כהן – מנהל חשבונות ויועץ מס של המערער;

ט. אילן זגורי – לקוח נוסף של המערער, אשר היה גם בעל חברת "אלינור תכשיטים בע"מ" ואשר העסקאות עמה אינן חלק מערעור זה;

י. סמי כוכב – מי שנחקר והורשע במסגרת פרשת "זוג משמים".

16. מטעם המשיב העידו אביב כהן, ראש היחידה לפשיעה חמורה – ברשות המיסים (הפניות לעיל ולהלן ל-"תצהיר המשיב" – הן לתצהירו של אביב כהן), וחיים טמיר - מנהל תחום בכיר שומה וביקורת (תכנון מע"מ) ברשות המיסים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

עיקרי טענות הצדדים

בחלק זה יובאו עיקרי טענות הצדדים ביחס לעסקאות שבגינן הוצאו החשבוניות נשוא הערעור. התייחסות פרטנית נוספת לטענות ספציפיות שהועלו ע"י הצדדים, תבוא במידת הצורך בהמשך במסגרת פרק הדיון וההכרעה.

עיקרי טענות המערער

17. עסקאות המערער הן עסקאות אמת, והוא פעל בהתאם לדין וכנדרש. המערער הציג די ראיות שיש בהן כדי לתמוך בטענתו בדבר אמיתות העסקאות, בניגוד לנטען ע"י המשיב.
18. המשיב, מנסה להכפיש את המערער ביחס לעסקאותיו, כאילו שהן קשורות לפרשיה שבה כלל לא נחקר המערער. אין למשיב ראיות ישירות (ואף לא ראיה אחת) המוכיחות את טענתו, לפיה הזהב שרכש המערער מהספקים הגיע ממקור בלתי חוקי, קרי, מסמי כוכב. העובדה כי עסקאותיו בוצעו מול ספקים הקשורים לפרשת זוג משמים (האחים פרשה), מבלי שהוצגו ראיות ישירות כי הזהב שרכש המערער מהם הגיע מסמי כוכב, מובילה למסקנה לפיה כל עניין פרשת "זוג משמים" אינו מגיע אף לכדי ראיה נסיבתית אשר יש בה כדי לפסול את החשבוניות. כך או אחרת, העובדה כי ככל הנראה גורמים אחרים פעלו שלא כדין, אינה מחייבת את המסקנה כי המערער נהג שלא כדין. זאת ועוד, אף אחד מהעדים אשר מסרו גרסתם בבית המשפט לא הואשם או הורשע בגין פרשת "זוג משמים", מלבד סמי כוכב, ואף האחים פרשה כמעט ולא נחקרו בנוגע לפעילותם מול המערער, אלא בנוגע למעורבים אחרים בפרשת זוג משמים.
19. המערער טוען להרחבת חזית אסורה, בה נקט לטענתו המשיב: במסגרת הדיונים אצל המשיב כמו גם במסגרת ההחלטה על השתת כפל המס ואף בכתב התשובה שהוגש – טען המשיב כי העסקאות שמתארות החשבוניות כלל לא התרחשו, במובן זה שלא בוצעו על-ידי המערער כלל עסקאות אמיתיות בזהב וכל שהוא קיבל וסיפק היו חשבוניות בלבד. לטענת המערער, בשלב כלשהו במהלך עדותו של העד המרכזי מטעם המשיב – אביב כהן, עידן הלה את טענות המשיב והחל לטעון כי גם אם היה זהב שעבר אצל המערער, הרי שהחשבוניות לא הוצאו כדין שכן הן אינם משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקאות. כמו כן טענה נוספת שהעלה המשיב רק במרוצת ההליך, הייתה כי הזהב לא נרכש כדין ולכן גם לא יכול היה להימכר כדין, וממלא לטענת המשיב יוצא כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. המערער טוען כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, וכי בכל מקרה - אין לטענה בדבר "הבעלות החוקית" כל נפקות לעניין כשרות החשבוניות המשקפות את העסקאות האמיתיות שבוצעו.
20. לטענת המערער, קיימים מחדלי חקירה מצד המשיב. המערער טוען להתעלמות מראיות שיש בהן כדי להוכיח את אמיתות טענותיו. מלאכת איסוף החומרים שעל בסיסם התקבלו ההחלטות נשוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

הערעור ע"י המשיב, נעשתה באופן מרושל, ולפיכך המשיב פעל בניגוד לחובה המוטלת עליו לרדת לחקר האמת ולנהוג בהגינות המוטלת על רשות מנהלית. כך לדוגמה: המשיב התעלם מדברי ניסים פרשה במהלך חקירתו בפני המשיב, כי הביא מס' פעמים זהב למערער; התעלם מסרטון בו רואים את יניב פרשה מוסר זהב למערער; התעלם משורה של תיעודים שהיו קיימים במצלמות של גורמים שונים, אשר אם היה המשיב עושה את מלאכת החקירה נאמנה – חזקה כי היה מגיע אליהם: תיעוד שהיה בשעתו במצלמות המוצבות בעסקי האחים פרשה; תיעוד בדבר העברת זהב ע"י המערער לבתי זיקוק בשם שר מתכות וטלמור הקיים במצלמות שהותקנו בהם (כאשר התיעוד המופיע במצלמות טלמור לא הועתק ע"י המשיב, ונמחק מאוחר יותר באופן אוטומטי עם התארכות הזמן עד שהושבו המצלמות לטלמור); תיעוד הקיים במצלמות של חברת שילוח בשם "מלכה עמית", אשר סיפקה שירותי הובלת זהב מניצן נדיב (לקוח המערער) ללקוחותיו - החברות שבבעלות מר בוקסר. אם המשיב היה פועל כנדרש, מצלמות אלה שהוזכרו לעיל, יכלו לחזק באופן ממשי את טענות המערער ולהפריך את טענות המשיב כי לא נמכר זהב.

המערער טוען להעברת נטל הראיה לכתפי המשיב, לאור קיומו של נזק ראייתי שנגרם למערער בשל התנהלות המשיב – כאמור לעיל.

21. העסקאות שביצע מול הספקים, נעשו לאחר שאלו העבירו לו את האישורים שקיבלו מהמשיב, אשר אף הוצגו בפני בית המשפט (אישור ניהול ספרים, ניכוי מס במקור ואישורים נוספים של ספקים אלו). המערער הסתמך על אישורים אלה וכן על ייעוצו המקצועי של יועץ המס ומנהל חשבונותיו – מר יאיר כהן (אשר העיד בפני בית המשפט). לא הייתה למערער סיבה לחשוד כי פעילותו מול הספקים היא בלתי חוקית, ולכן אין מדובר בעצימת עיניים - וזאת בניגוד לטענת המשיב.

22. המערער ביצע תשלומים לספקים בשקיפות מלאה באמצעות העברות זהב או העברות לחשבון נאמנות שנוהל עבור הספקים בידי שני נותני שירותי מטבע (להלן: "צ'יינג'ים"). קיימות אסמכתאות לביצוע תשלומים אלו, התומכות בטענתו בדבר קיום עסקאות אמת. בנוסף, פעילות באמצעות צ'יינג' היא פעילות פיננסית חוקית, אלא שהמשיב מנסה לקבע תודעה כי הדבר מחשיד, בעוד שהמשיב לא נקט באף סנקציה כלפי בעלי הצ'יינג'ים – לא מנהלית ולא פלילית.

23. גם אם אכן מתברר כי "השליחים" בהם עשו האחים פרשה והמערער שימוש הם חתניו של סמי כוכב וכי הם פדו את התמורה ששילם המערער לספקיו, הרי שהמערער לא היה מודע לכך ואין לייחס לו ולזקוף לחובתו עניינים אלה.

24. המערער לא החזיק במלאי של זהב שכן הוא ביצע עסקאות "גב אל גב" מול לקוחותיו, באופן זה שבמועד רכישת הזהב היה לו כבר קונה שעתיד לרכוש את הזהב שרכש מהספקים. אין עוררין כי על המערער להוציא חשבונות מס על מכירת זהב, בין אם העסקאות שבגינן הוצאו החשבונות הן עסקאות "גב אל גב" ובין אם קיימת "בעלות מותנית", שכן אי הוצאת חשבונות הינה עבירה על





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

- החוק. המערער טוען לעניין זה, כי כפי שהמשפט מכיר במסחר בשיטת הקונסיגנציה - הנחשב לעסקה לכל דבר ועניין, כך גם בעסקאות "גב אל גב" אין כל פסול ואין בכך כדי להביא להטלת ספק באמיתות העסקאות.
25. אין בסיס לתאוריית המשיב, לפיה עסקו של המערער התנהל באמצעות השליחים והיה בנוי על פעילותם מלכתחילה, שכן, המערער החל בשימוש בשירותי השליחים רק בחודש דצמבר 2012, בעוד שביצע היקף לא מבוטל של עסקאות עוד קודם לכן, החל מחודש אוגוסט 2012.
26. ביומנו של אחד השליחים – אבי גיל, נמצא תיעוד לחלק מהעסקאות שביצע המערער. המערער טוען כי אבי גיל ככל הנראה ביצע מעין 'ריגול מסחרי לעסק', וזאת הסיבה להימצאות התיעוד ביומנו. כך או אחרת, אין בתיעוד זה כדי ללמד על תפקיד מרכזי מהרגיל שמילאו השליחים, כפי שמבקש המשיב לטעון.
27. אף לאחר שנת 2013 המערער המשיך לספק זהב ללקוחות שונים (טלמור, זגורי ואחרים), השתמש בשירותי שליחיות ואף קיזז תשומות מחשבונות המשקפות רכישת זהב בשנת 2014, מבלי שהתעוררה כל בעיה. התנהלות זו, לאחר שחקירת פרשיית זוג משמים כבר הפכה לגלויה, מלמדת כי למערער הייתה פעילות כלכלית אמיתית בתחום הזהב – ולא כטענת המשיב.
28. ממכלול חומר הראיות עולה כי לספקים היה זהב, אשר הגיע פיזית ליצואנים שונים - ע"י המערער, כמו גם ע"י לקוח המערער ניצן נדיב (הבעלים של חב' ננמח), וכי עסקאות המערער היו עסקאות אמת.
29. אף אם טענות המערער לא יתקבלו ולא יקבע כי החשבונות נשוא הערעור הוצאו כדין, מכלול הנסיבות מצדיק ואף מחייב את הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק – כך שיבוטל כפל המס שהושת על המערער.
30. ניהול העסקאות בדרך של "גב אל גב", הביא לכך שבידי המערער כמעט אף פעם לא היה מלאי זהב, ולכן לא צריך היה לנהל ספר תנועת מלאי. מטעם זה, לא היה מקום להורות על פסילת ספריו, מה גם שליקויים אחרים עליהם הצביע המשיב, הם ליקויים זניחים שאינם משקפים סטייה מהותית מהוראות החוק.
31. המערער טוען לאכיפה בררנית, שכן לא ננקטו הליכים כנגד ארתור בוקסר – מי שרכש זהב מלקוחה של המערער – חב' ננמח. אם כל העסקאות היו פיקטיביות, היה על המשיב להוציא שומות מס אף לארתור בוקסר ולחברות שבבעלותו.

עיקרי טענות המשיב

32. פעילות המערער הייתה חלק ממתן כסות חשבונאית פיקטיבית למערך פלילי שהתנהל ע"י קודקודי פרשת "זוג משמים" לשם הברחת זהב ומכירתו (אשר כונה בכתב האישום בו הורשע סמי כוכב –



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

- "זהב שחור"). הגורמים העיקריים אשר שלטו בפעילות הכלכלית בקשר לזהב השחור נשוא החשבונות שבערער, החל ממועד הברחתו משטחי הרשות הפלסטינית ועד למועד העברתו ליצואנים, הם סמי כוכב וגורמים אשר פעלו יחד עמו ומטעמו.
- חלק מהגורמים אשר שימשו אף הם כחוליה למתן כסות חשבונאית לפעילות העבריינית שבמסגרת הפרשיה, הם האחים פרשה. לטענת המשיב, הם אלו אשר הוציאו למערער את החשבונות נשוא הערעור שלא כדין, באמצעות הספקים שכביכול מכרו למערער את הזהב, כאשר האחים פרשה – כפי שמודה אף המערער – הם ששלטו בפועל בספקים אלו.
33. לטענת המשיב, לא נמכר זהב למערער ע"י הספקים בסכום המדובר, ומשכך לא היה בידי המערער זהב למכור ללקוחותיו. לכן, ניכוי מס התשומות מהחשבונות שקיבל המערער כביכול מהספקים, כמו גם הוצאת החשבונות ע"י המערער ללקוחותיו – נעשו שלא כדין.
- המשיב הדגיש כי אין הוא טוען כי בהכרח כלל לא עבר זהב באמצעות המערער אל לקוחותיו, אלא שהחשבונות אינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים – כמתואר בהן. עוד טוען המשיב כי אף אם עבר זהב בין הצדדים, הרי שלאור כך שהספקים לא היו בעלי הזהב החוקיים, הרי שהם לא יכלו למכור זהב, ולפיכך החשבונות נשוא הערעור הוצאו שלא כדין.
- המשיב דוחה את טענת המערער בדבר הרחבת חזית בעניינים אלה, והוא סבור כי מדובר בטענה מטעה שאין בה ממש.
34. המערער לא הוכיח כי הספקים אכן היו בעלי הזהב, ויש לזקוף לחובתו את העובדה כי לא הביא לעדות שום גורם מטעם הספקים. כמו כן מציין המשיב כי המערער בסיכומיו כמעט ואינו מתייחס לעסקאות מול הספקים – שכן הוא לא הציג בעניין זה במהלך הדיון כל ראיות של ממש, וכי מירב התייחסותו בסיכומים היא לעסקאות עם הלקוחות בלבד.
35. הודאת והרשעת קודקודי "זוג משמים", ובכלל זאת, הודאת והרשעת סמי כוכב, מהווה ראיה משמעותית באשר לבעלות בזהב השחור, והיא מובילה למסקנה כי הספקים שמהם "רכש" המערער את הזהב שבגיננו הוצאו החשבונות, כמו גם המערער - לא היו הבעלים של הזהב. לעניין זה טוען המשיב, כי אם אלו לא היו בעלי הזהב, הרי שלא יכלו הם למכרו ולהוציא חשבונות בגין כך, ולכן, אף מסיבה זו החשבונות שקיבל המערער מספקים אלו – הוצאו שלא כדין.
36. מכל מקום, כך טוען המשיב, לאחר הצגת התשתית הראייתית שעמדה בבסיס ההחלטות מושא הערעור, לא עמד המערער בנטל ההוכחה המוטל עליו להוכיח כי נפל פגם בהחלטות המשיב.
37. בהינתן העובדה כי נוכח מס תשומות מחשבונות שהוצאו שלא כדין, הרי שקמה מעין חזקה כי העוסק ידע שהחשבונות הוצאו שלא כדין, והנטל עליו להוכיח כי היה חסר מודעות בנוגע לכך. יתירה מזו, מכלול הנסיבות מלמד כי היו שלל נורות אדומות שהיו צריכות להידלק ולהזהיר את המערער כי מדובר בחשבונות שהוצאו לו ע"י הספקים שלא כדין. במקרה הטוב, המערער בחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

- לעצום את עיניו ולהתעלם מנורות האזהרה, ולאמתו של דבר הרושם הוא כי הוא לא רק התעלם מחשדות אלא בחר לקחת חלק כחוליה בעסקאות שנעשו שלא כדין.
38. המערער לא הוכיח כי הוא לא היה מודע לדבר היות החשבונות פיקטיביות, וטענתו כי הוא לא ראה ולא ידע דבר בנוגע להתארגנות למתן כסות חשבונאית פיקטיבית - מנוגדת לשכל הישר ואינה יכולה להתקבל. ודאי שכך המצב, מקום בו עדים נדרשים כגון הספקים שהוציאו למערער את החשבונות - לא הובאו למסור עדות. אי הבאת עדים נחוצים ורלוונטיים, מקימה חזקה כי לו היו מובאים למסור עדות, הייתה עדותם פועלת לרעת המערער.
39. המשיב מציין שלל דברים המעוררים חשד של ממש, ודאי כשלוקחים בחשבון את ההיקף הכלכלי העצום של העסקאות שנטען כי בוצעו. כך, לדוגמה: ביצוע עסקאות ללא התחשבות בזמן אמת אלא רק בדיעבד, היעדר כיסוי ביטוחי או אבטחה לזהב הנטען בהיקף המדובר, היעדר כל מערך של פרסום ושיווק לפעילות הספקים, מחיר זהב בהנחה גבוהה בהשוואה ל-"מחיר הפיקס" - הוא המחיר המתפרסם מידי יום, היעדר חשבון בנק לספקים ושימושם בחשבונות בשני צ'יינג'ים - וכל זאת ביחס לעסקאות זהב בהיקף של כ-80 מיליון ₪ בפרק זמן קצר משנה. בנוסף, בין המערער לבין מעורבים נוספים בפרשה התקיימו יחסי חברות (אשר כללו אירוח בביתם של האחים פרשה). טענת המערער כי לפתע התברר לו טיבם של האחים פרשה, לנוכח האמור - כלל אינה מהימנה.
40. לא ניתן להסתפק בבדיקות בדבר אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור, שכן לא די בהן בלבד. כך לדוגמה, בדיקה פשוטה אצל רשם החברות הייתה מלמדת את המערער כי ניסים פרשה לא היה במועד הרלוונטי בעל מניות בחב' גולדי.
41. המשיב דוחה את טענת המערער כי לאחר שנהפכה פרשת "זוג משמיים" לגלויה, הוא המשיך לעסוק במסחר לגיטימי בזהב. לטענת המשיב, הגורמים עמם טוען המערער כי סחר, התבררו מאוחר יותר כחשודים אף הם בהפצת חשבונות פיקטיביות, ובכל מקרה - המערער לא הוכיח את טענותיו.
42. באשר לטענת המערער בדבר אי מיצוי הליכי חקירה, טוען המשיב כי אין בפעולות שלא ננקטו כדי לשלול את הראיות הקיימות והמצביעות על כך שהמערער ניכח מס מחשבונות שהוצאו לו שלא כדין והוציא חשבונות ללקוחותיו שלא כדין. הטענות הנוגעות למחדלי החקירה הנטענים ע"י המערער, אינן רלוונטיות לשאלות שבמחלוקת, שכן אין בהן כדי להוכיח כי הספקים היו בעלי הזהב. המערער לא הציג ראיות בכדי לשנות את תמונת הדברים כאמור, וטענותיו בעניין זה הן ספקולטיביות גרידא.
43. טענת המערער בדבר עסקת קונסיגנציה - דינה להידחות. המדובר בטענה שהועלתה לראשונה במסגרת סיכומי המערער, ומכל מקום אינה מתיישבת עם טענת המערער, לפיה לא החזיק במלאי.
44. אין ממש בטענת המערער לאכיפה בררנית, לפיה לא הוצאו שומת תשומות או הודעת חיוב כפל מס לחברה למדליות שבבעלותו של ארתור בוקסר. העובדה כי החברה למדליות לא חויבה כאמור, אינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

אלא בגדר חריג שאינו מעיד על הכלל, שכן, מעבר לכתבי אישום שהוגשו כנגד קודקודי פרשת זוג משמים - הוצאו יותר מ-30 שומות וחיובים בכפל מס לגורמים מעורבים.

45. קביעת המשיב לפסול את ספרי המערער לשנים 2012-2013 ולהטיל עליו קנס - בדין יסודה, לאור כך שפנקסי החשבונות של המערער בלתי קבילים - לנוכח העובדה כי המערער הוציא חשבונות מס שלא כדין וניכה מס תשומות מחשבונות שהוצאו לו שלא כדין, וכן ספריו נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים. כך לדוגמה, על אף היקף העסקאות העצום, המערער לא ניהל את עסקו לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בהתאם לסעיפים 2(א) ו-2(ב) לתוספת ב' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול ספרים"). המערער לא הציג ראיה לכך שניהל ספר תנועת מלאי, וניירות עבודה שצירף במהלך הערעור - אינם מהווים תחליף לספר תנועת מלאי. כמו כן, המערער הודה כי זרק את דפי ההתחשבות בינו לבין ספקיו, וזאת בניגוד לדין.

46. באשר לסעיף 100 לחוק מע"מ, טוען המשיב כי רכיב קרן המס הכלול בחשבונות אינו בר הפחתה, ומכל מקום, הנטל רובץ על המערער להוכיח כי מדובר באחד מהמקרים המיוחדים שפורטו בפסיקה להפעלת הסמכות הנתונה בסעיף. בנוסף לכך, אין בעובדה שלא הוגש כתב אישום כנגד המערער ובכך שהמערער לא נמנה עם קודקודי הפרשה שכנגדם נקטו הליכים במישור הפלילי והאזרחי - כדי להפחית מחומרת מעשיו - אשר שימשו למתן כסות חשבונאית להתארגנות פלילית במסגרתה נמכר הזהב השחור. אי נקיטת הליך פלילי, אינה נימוק מספק להפעלת הסמכות הנתונה בסעיף 100 לחוק.

דין והכרעה

47. המשיב הטיל על המערער כפל מס תשומות (בסך 24,576,290 ₪) וכפל מס עסקאות (בסך 19,228,324 ₪), זאת לאור קביעתו כי המערער ניכה מס תשומות מחשבונות שהוצאו לו שלא כדין והוציא חשבונות ללקוחותיו שלא כדין. הסדר הכרונולוגי בו נטען כי בוצעו העסקאות שבגינן הוצאו החשבונות נשוא הערעור, היה כמובן באופן הבא: המערער רכש זהב מהספקים ולאחר מכן מכר את הזהב ללקוחותיו. בהתאם לסדר דברים מובנה זה, פסק הדין יעסוק תחילה בכפל מס התשומות - הנובע מהחשבונות שהוצאו הספקים למערער, ולאחר מכן בכפל מס העסקאות - הנובע מהחשבונות שהוציא המערער ללקוחותיו. לאחר בחינת עניינים אלה - המהווים מבחינה כלכלית את עיקר המחלוקת שבין הצדדים, תיבחן פסילת ספרי המערער והשתת הקנס בגין אופן ניהולם.

א. כפל מס התשומות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

המסגרת הנורמטיבית

48. הזכות לניכוי מס תשומות ע"י עוסק, מעוגנת בסעיף 38(א) לחוק:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך".
(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

מהוראות אלה עולה כי ניכוי מס תשומות יינתן בהתקיים שני תנאים: האחד - כי מבקש הניכוי עונה להגדרת "עוסק" הזכאי להוציא חשבונית מס בהתאם לחוק, והשני - כי החשבונית שבידו תהא חשבונית מס שהוצאה כדין.

49. ניכוי מס תשומות בתנאים האמורים לעיל, תקף רק ביחס להוצאות של עוסק אשר הוצאו לצרכי עסקו, וזאת בהתאם להגדרת המונח "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק:

"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

50. על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה למלא אחר דרישת סעיף 47(ב) לחוק אשר קובע, כי חשבונית מס תכלול פרטים שיקבע המנהל. פרטים החייבים להירשם בחשבונית נקבעו בתקנה 9' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: "התקנות"). בכלל זה, על החשבונית לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה. דרישות אלה נועדו לאפשר נתיב ביקורת, במסגרתה יוכל המשיב למלא את חובתו ולוודא כי ניכוי התשומות נעשה כדין.

51. בנוסף לדרישות הטכניות, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, לפיה על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים האמיתיים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].

כפי שקבע 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".

כלומר, חשבונית אשר אינה משקפת עסקה או כאשר אין זהות בין נותן השירות בפועל לבין מוציא החשבונית, נחשבת למסמך שהוצא שלא כדין, ומשכך התשומות הנובעות ממנה אינן מותרות בניכוי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

52. הפסיקה קבעה, כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו תישלל זכותו של עוסק לנכות מס תשומות הגלום בחשבוניות, אם יתברר כי חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין. בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (4.7.1999) (להלן: "עניין סלע"), נקבע בעניין זה על ידי כב' השופטת ד' בייניש - כדלקמן:

"...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן ה'אובייקטיבי', העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנוק. אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא ומעוגנת בתכלית ראויה". (עמ' 516 לפסק הדין).

בהתאם למבחן האובייקטיבי, האחריות לוודא את נכונות העסקאות וזהות הספקים המוציאים לו חשבוניות - מוטלת על העוסק, שכן הוא בעל האמצעים הטובים ביותר לוודא כי החשבוניות הוצאו לו כדין.

53. לצד האמור, הוכר בפסיקה חריג למבחן האובייקטיבי, הוא "המבחן הסובייקטיבי", ולפיו יותר לעוסק ניכוי מס התשומות - אם יוכח כי נקט בכל האמצעים הסבירים לאמת את תקינות החשבוניות וזהות העוסק. ראו לעניין זה קביעתו של הנשיא (בדימ') כבוד השופט א' ברק בעניין מ.א.ל.ר.ז., פסקה 25:

"אימוץ המבחן האובייקטיבי יכול להביא לתוצאות בלתי רצויות מבחינת הנישום, אשר לא היה שותף לתהליך הרמייה, והאשם לפסול בחשבונית לא נבע ממעשיו שלו. במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות (עניין סלע [1], בעמ' 514). בכך יושג האיזון הראוי בין השיקולים המתמודדים על הבכורה בשאלת המבחן הראוי לניכוי מס תשומות על-פי חשבוניות כדין."

עם זאת, בפסיקה הודגש כי מדובר בחריג צר, וכי על מנת להתיר את ניכוי מס התשומות, נדרש העוסק להוכיח כי נקט באופן אקטיבי בבדיקות הנדרשות כדי לוודא את כשרות החשבוניות שהוצאו לו. ראו לעניין זה את שקבע כב' השופט הנדל בעניין טי.גי.די, פסקה 3, עת עמד על המקרים בהם יחול המבחן הסובייקטיבי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

"התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין".

כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (בדי') השופט ח' מלצר בע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.6.21) (להלן: "עניין לון אורן") בפס' 17, אודות החריג הסובייקטיבי:

"חריג זה הנו מצומצם ביותר ...".

גישה מצמצמת לתחולת החריג הסובייקטיבי נדרשת, לאור ההצדקה הרבה שיש בהטלת מלוא האחריות לבחינת החשבוניות, על הגורם עליו יעיל ומוצדק להטיל אחריות זאת – על מי שמקבל את החשבוניות ומבקש לנכות את מס התשומות הגלום בהן.

54. במקרים המתאימים, מעבר לסמכות לקבוע כי אין להתיר את מס התשומות בניכוי, למנהל מע"מ קיימת סמכות מכוח סעיף 50(א1) לחוק אף להטיל כפל מס על עוסק אשר ניכה מס תשומות מחשבונית שהוצאה שלא כדין. הוראות הסעיף קובעות בעניין זה - כדלקמן:

"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".

בשים לב לכך שהשתת כפל מס מהווה סנקציה חמורה, המחוקק פותח בפני העוסק את האפשרות ל-"הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין" – ואז לא תוטל עליו הסנקציה.

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

החויב בכפל מס מהווה סנקציה אורחית-מינהלית אשר נועדה לשרת 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' ברון (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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

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)).

עולה מן האמור, כי כחלק מהתכלית להיאבק בתופעה החמורה של חשבוניות פיקטיביות, לחיוב בכפל מס שתי מטרות עיקריות: רכיב הקרן – נועד לפיצוי המדינה על הנזק שנגרם עקב הוצאת חשבונית שלא כדין, ורכיב הכפל – נועד להביא להרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.

חלוקת הנטלים

56. בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: "עניין זאב שרון"), פסקה 33, עמד בית המשפט העליון על חלוקת הנטלים בעת השתת כפל מס וקנס מנהלי:

בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק ולהשית עליו קנס מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו (כלומר יש להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי מנהל מע"מ). לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפל פגם, או טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד בית המשפט (יש לזכור כי לבית המשפט ישנה כאן סמכות להפעיל ביקורת שיפוטית "ערעורית", החורגת מעילות ההתערבות במשפט המינהלי).

הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו – מוטל על כתפי העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו.

מהאמור עולה כי בערעור על השתת כפל מס, נטל הבאת הראיות הראשוני מוטל על המשיב ולכן הוא זה הפותח בהצגת ראיותיו. לאחר הצגת ראיות המשיב עובר נטל הבאת הראיות אל כתפיו של המערער ("העוסק"). נטל השכנוע, לשכנע את בית המשפט כי נפל פגם בהחלטת מנהל מע"מ, מוטל מראשית ההליך ועד סופו על כתפי המערער.

57. בעניין זאב שרון עמד בית המשפט אף על איכות הראיות שעל מנהל מע"מ להציג, וקבע בעניין זה (בפסקה 32) כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

"הפגיעה בזכויות העוסק הטמונה בהפעלת הסמכויות בהן מדובר כאן (הטלת כפל מס והשתתפות קנס מינהלי) – הינה משמעותית יותר מאשר הפגיעה הטמונה בעצם הטלת וגביית המס. בהתאם יש מקום לדרוש מהרשות להעמיד תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס השומות שהיא עורכת (בנוגע לאמינות הנתונים שיכולים לשמש בהליכי שומה נפסק כי מנהל מע"מ יכול להסתפק במקרים מסוימים – בעיקר נוכח מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה הנובע ממחדליו של הנישום – בראיות בעלות אמינות נמוכה יחסית, כגון: "הערכות, אומדנים, ונסיון אישי", ובמקרים קיצוניים אף: "ניחושים או השערות", או "רסיסי מידע" (ראו: עניין בן שלמה, פסקה 16); כן עיינו בפסק-הדין, שעמד בבסיס ההכרעה בעניין בן שלמה: ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 320-322 ו-341-342 (1992), שעסק במס הכנסה).

נוכח האמור – אני סבור כי בהקשר של הסמכויות המדוברות – ומבלי להפחית מפוטנציאל הפגיעה של סמכויות אלה בזכות הקניין של העוסק – אין מקום לדרוש מהרשות להעמיד בבסיס החלטתה ראיות "חד-משמעיות", וניתן להסתפק בראיות "ברורות ומשכנעות", העומדות ברף ההוכחה של "מאזן-הסתברויות", הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק (השוו ...). ... ודוק: כאמור לעיל – הראיות אותן יכול מנהל מע"מ להביא בחשבון אינן חייבות להיות כאלה שתהיינה קבילות בהליך אזרחי בהיותן ראיות מינהליות ודי שתהיינה בעלות ערך הוכחתי (עניין לנסקי, עמ' 357; עניין ניימן, עמ' 249).

בפסקה 33 סוכמו הדברים:

"אמת המידה הראייתית שבה צריך מנהל מע"מ לעמוד בעת קבלת ההחלטה להפעיל את סמכויותיו המדוברות הינה אמת מידה של ראיות ברורות ומשכנעות, העומדות ברף של "מאזן הסתברויות".

58. כזכור וכאמור לעיל, בסעיף 50(א1) לחוק נקבע כי עוסק שניכה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לו שלא כדין יחויב בכפל מס, "אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין". ביחס לאפשרות זו, נקבע בעניין זאב שרון:

נוכח המבנה שבו מנוסחים הסעיפים, הדרישה להיעדר מודעות מצד העוסק לפסול שבהוצאת החשבונית – מהווה רק "הגנה". לפיכך הדרך ההגיונית לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

כפי שמובהר אף בהמשך פסק הדין בעניין זאב שרון (בפסקה 45), באשר למודעתו של העוסק כי החשבוניות מהן ניכה מס תשומות הוצאו שלא כדין -

אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי (שנוכח המטרות ההרתעתיות והעונשיות של הסמכויות הנ"ל - יש לו זיקה לענייננו) - את העקרון בדבר "עצימת עיניים", שלפיו: "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם" (סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז-1977; להחלה של עקרון "עצימת העיניים" במשפט האזרחי - ראו: ע"א 7785/99 ארוך נ' פאריינטי, פ"ד נה(3) 85, פסקה 11 (2001)).

עוסק שעצם את עיניו ובחר שלא לבדוק ולבחון את כשרות החשבוניות שהוצאו לו, ייחשב כמי שידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.

שאלת הבעלות החוקית בזהב

59. קודם שאפנה לבחון את החשבוניות שהוצאו למערער בגין העסקאות שביצע לטענתו עם ספקיו, אבקש להסיר מעל הפרק טענה אחת שהעלה המשיב ואשר אין בידי לקבל. המשיב טען כי מכיוון שמדובר לשיטתו בזהב שהוברח לישראל שלא כדין ומאחר וספקי המערער לא היו בעלי זכות הקניין החוקית בזהב, בהכרח החשבוניות שהוציאו הספקים למערער - המתארות מכירת זהב - הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

60. טענה זו של המשיב כורכת יחד את דיני הקניין ושאלת רכישתו של הזהב כדת וכדין, עם שאלת כשרות החשבוניות. אני סבור כי ככלל, אין מקום לכריכה זו. שאלת חוקיות הקניין מחד, ושאלת כשרות החשבוניות מנגד, ואין השתיים תלויות בהכרח זו בזו. כך לדוגמה, מי שגנב רכוש ומוכר אותו, חייב להוציא חשבונות וזו עשויה להיחשב כחשבונות שהוצאה כדין - מבחינת דיני המס, אף אם הרכוש הנמכר הושג על ידי המוכר בדרך שכמובן אינה חוקית.

כפי שקבע בעניין זה כב' השופט ה' קירש, בע"מ (מחוזי ת"א) 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה (14.12.20) (להלן: "עניין שריקי") בפסקה 19:

... דומה כי ככלל העדר חוקיות השגתם של טובין על ידי מוכר איננו משליך על זכאותו של רוכש הטובין לנכות מס תשומות לפי החוק (בהינתן קיום יתר תנאי החוק לניכוי מס התשומות). במילים אחרות, רכישת זהב גנוב או מוכרת אינה שוללת, כשלעצמה, את זכות ניכוי מס התשומות - כשם שהיות הרכוש גנוב או מוכרת איננה פוטר את המוכר מחבות המס במס ערך מוסף (בהינתן קיום יתר התנאים להקמת החבות) או מן החובה להוציא חשבונות מס כנדרש על פי החוק (להרחבה בנושא זה, ראו את הדברים שכתבתי לאחרונה בע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה, ניתן ביום 27.8.2020, סעיפים 32 עד 36).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

61. בע"א 7319/18 אביוב גולד בע"מ נ' רשות המיסים – אף המכס והמע"מ ביקורת פשיעה חמורה (12.7.21) (להלן: "עניין אביוב"), התייחסו כבוד השופטים בין השאר לשאלה שהוצגה לעיל ודומה כי ככלל ועל דעת הרוב התקבלה העמדה שהביע כב' השופט קירש – כנ"ל. כך, כבוד השופט י' אלרון קבע (בפסקה 28), כי ככלל:

יוצא אפוא שככלל, עסקה אשר מטרתה העברת זכויות בנכס טובין מעוסק לקונה, ואשר במסגרתה הועבר הנכס לקונה, עשויה לעלות כדי "מכר" לפי חוק המע"מ, אף כאשר בעלות העוסק בנכס מוטלת בספק. בהתאם לכך, עסקה למכירת נכס טובין, המקיימת את יתר התנאים הקבועים בחוק, תחויב במע"מ.

ובהמשך, בפסקה 30:

"הכלל הוא אפוא כי יש לאפשר ניכוי מס תשומות על סמך חשבונית אשר הוצאה על ידי עוסק עבור עסקה למכירת נכס טובין לקונה, ואשר במסגרתה הועבר הנכס לידי הקונה – ואין הדבר תלוי באופן ישיר בתקינות הקניית הזכויות בנכס, או בשאלה אם הנכס אכן היה בבעלות העוסק המוכר עבור למכירתו".

ובאופן דומה, גם אם לא לגמרי זהה, בדברי המשנה לנשיאה (בדימ') כבוד השופט ח' מלצר (בסוף פסקה 4 לחוות דעתו):

"ייתכן שבנסיבות מסוימות, אין לשלול תרחיש שלפיו קיומו של פגם קנייני בבעלות על נכס מצד מוציא החשבונית, לא ייחשב לעסקה ב"חשבונית זרה", אולם בניגוד לעמדת חברי, השופט י' אלרון, נסיבות העניין שלפנינו אינן מעוררות סוגיה זו."

62. לאור האמור ואף מבלי להיכנס בשלב זה לשאלה האם העובדות שבבסיס הטענה הוכחו, אין די בטענת המשיב כי הספקים של המערער לא היו בעלים חוקיים של הזהב, כדי שבהכרח תיגזר מכך הקביעה כי החשבוניות הוצאו לו שלא כדין.

למען הזהירות אציין כי אין באמור לעיל כדי לשלול את האפשרות כי אי החוקיות תתברר ככה חמורה, עד כי תקנת הציבור תחייב לשלול מהחשבוניות את כשרותן (על כך, ראו פסקה 31 לחוות דעתו של כבוד השופט אלרון בעניין אביוב). כמו כן ומבחינה פרקטית, בהחלט ייתכן כי פעילות שאינה חוקית צריכה לעורר חשדות אצל מקבל החשבוניות אודות כשרותן, ולחייבו בכיצוע הבדיקות הנדרשות ובייתור שאת. אלא שחובה זו קשורה כבר לבדיקות הרגילות הנדרשות ממוציא חשבוניות ולקריטריונים הרגילים הנבחנים דרך קבע בפסיקה הבוחנת את כשרותן של חשבוניות. כל שביקשתי להבהיר בתת פרק זה, הוא כי איני מקבל טענה אחת שהעלה המשיב ואשר ביקשה לקשור באופן אוטומטי בין שאלת הבעלות החוקית על הזהב ובין השאלה האם לפי דיני המס הוצאו החשבוניות כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

דחיית טענה בדבר הרחבת חזית

63. בסיכומיו העלה המערער טענה בדבר הרחבת חזית אסורה בידי המשיב. לטענת המערער, עד לשלב מסוים בחקירתו של מר אביב כהן, אשר העיד מטעם המשיב, גרסת המשיב הייתה כי החשבוניות הן חשבוניות פיקטיביות - במובן זה שהן אינן אלא כסות חשבונית לעסקאות אשר כלל לא התקיימו וכי כלל לא עבר זהב דרך המערער - אלא חשבוניות בלבד.

לטענת המערער, רק במהלך חקירתו שינה אביב כהן את הגרסה וטען כי ייתכן כי כן "עבר זהב" דרך המערער, אולם החשבוניות אינן משקפות את הצדדים האמתיים לעסקאות.

אין בידי לקבל טענה זו, ואני סבור כי כל מטרתה היא לנסות ולהצדיק ריק ראייתי שהמערער בחר במכוון להותיר שעה שלא הביא שורה ארוכה של עדים נחוצים ורלבנטיים.

64. כפי שציין המשיב בצדק, כבר בראשית נימוקי ההחלטה על השתת כפל המס בגין ניכוי התשומות מהחשבוניות שקיבל המערער מהספקים (נספח 1 לתצהיר המשיב), נקבע:

"בעקבות חקירה וביקורת שנערכה נמצא כי ניתנה (כך במקור - א.ג.) חשבוניות מס פיקטיביות בהיקף נרחב ע"ש חב' מודילאני וחב' גולדי (בהתאם למפורט בנספח המצורף) בין השנים 2012-2013. חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין וללא שהייתה עסקה כלשהי בין החברה (צ"ל - "העוסק" - א.ג.) לבין מוציאי החשבוניות".

הדברים ברורים ואינם דורשים הרחבה. נכתב כאן באופן ברור, כי המשיב טוען כי לא התבצעו העסקאות המתוארות בחשבוניות, בין הצדדים הנזכרים בחשבוניות. אכן, המשיב טען במקומות שונים כי להערכתו המערער שימש ככסות חשבונית בלבד, אולם אין בכך כדי לאיין את הטענה הפשוטה והברורה הניצבת כבר בראשית דברי המשיב - בהחלטתו נגדה הוגש הערעור.

אף בסוף אותה החלטה להשתת כפל המס, נכתב:

"החשבוניות שהוצאו לך, הוצאו שלא כדין ולא עמדה עסקה אמיתית מאחריהן".

כפי שנקבע בפסקי דין רבים - וכפי שכאמור עלה כבר בפתיח של אותה החלטה, "עסקה אמיתית" - היא עסקה התואמת את המתואר בחשבוניות, תיאור הכולל כמובן גם את הצדדים לעסקה. המשיב טען שוב ושוב, בכתב התשובה ובהחלטה נגדה הוגש הערעור, כי ישנן ראיות המלמדות כי הספקים, לא סיפקו למערער זהב. טענה ברורה זו היא רכיב מהותי מהכזב הנטען ביחס לחשבוניות. המערער הכיר טענה זאת היטב, והתכחשות לכך יש בה משום היתממות גרידא. לאור זאת, איני מוצא ממש בטענת הרחבת החזית.

מעבר לנדרש ציינתי כי דבריו של אביב כהן בעדותו, במסגרתם ציינתי כי המשיב אינו חולק על האפשרות שזהב בהיקפים מסוימים עבר דרך המערער ודרכו אל לקוחותיו, נאמרו בדיון שמיעת הראיות הראשון שנערך. לאחר דיון זה נערכו עוד דיונים רבים, במסגרתם נהג בית המשפט בבקשות המערער ביד נדיבה - אפשר לו לזמן כל עד שביקש, ודיוני שמיעת הראיות התארכו באופן חריג.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בנסיבות אלה, היה למערער את כל האפשרויות הנדרשות כדי להציג ראיות מטעמו, וזאת גם ביחס להבהרה שעלתה לטענת המערער בחקירתו של העד המרכזי מטעם המשיב – אביב כהן. אלא שכאמור – וכאן העיקר – הבהרה זו של אביב כהן אינה עולה כדי הרחבת חזית, שכן היא תואמת את טענת הבסיס שהוצבה בראש ההחלטה להשתתף כפל המס – לפיה החשבוניות אינן מתארות עסקאות אמת שהיו בין הצדדים.

יתירה מזו וכפי שיתבאר בהמשך, הריק הראייתי שהותיר המערער בכל הנוגע לעסקאותיו עם הספקים, מוביל לכך שלא ברור האם בוצעו כלל עסקאות אמת כלשהן בינם לבין המערער ואם המערער כלל רכש זהב מגורם כלשהו, ולכן אין בטענת הרחבת החזית כדי לסייע למערער.

בשולי הדברים אוסיף ואומר כי מניעת הרחבת חזית, נועדה להבטיח כי בעל דין יידע כנגד מה עליו להתגונן. המערער ידע היטב כי המשיב טוען שהחשבוניות אינן מתארות עסקאות אמת, וידע היטב כי עליו להראות את אמיתות העסקאות. אין מקום לאפשר למערער לנצל (באופן לא מעט ציני), ניסוחים מסוימים בהם עשה המשיב שימוש ואשר ייתכן כי ניסוח זהיר יותר היה נמנע מהם, ולקרוא לתוכם כביכול הצבת חזית מחלוקת צרה באופן המנותק מפסיקה רבת שנים – ידועה ומוכרת – ואשר חזרה ושיננה כי חשבונית צריכה לתאר את שבאמת אירע בין הצדדים לאותה חשבונית.

ושוב וכאמור לעיל, בכל מקרה – קביעת המשיב כי החשבוניות אינן משקפות עסקאות אמת שבוצעו בין הצדדים – עלתה באופן ברור מהחלטת המשיב נגדה הוגש הערעור, ולכן אין כאן הרחבת חזית מטעם המשיב.

מן הכלל אל הפרט

65. כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקה, חשבונית נחשבת כחשבונית שהוצאה כדין כאשר היא משקפת נכונה את העסקאות שבוצעו. בהקשר הרלוונטי לנו כאן: האם הספקים מכרו למערער זהב, כפי שמתואר בחשבוניות.
66. המשיב הציג את ראיותיו תחילה. במסגרת הצגת ראיות אלה וכפי שפורט בהמשך, עלה בידי המשיב להצדיק את החלטתו ברמה הראייתית הנדרשת בשלב זה. בשלב זה ובהתאם לחלוקת הנטלים – עובר הנטל אל המערער להוכיח כי הספקים אכן סיפקו לו את הזהב – כמתואר בחשבוניות.
- אל מול חובה זו, הותיר המערער ריק גמור. בעוד שהוא הביא עדים רבים מקרב לקוחותיו, הוא לא הביא לעדות שום עד מקרב הספקים ולא הציג שום ראיה ממשיית אשר יכולה לבסס את הטענה כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת.
- מדובר בעסקאות לרכישת זהב בהיקף של כ-80 מיליון ₪, שנערכו בפרק זמן קצר של כ-10 חודשים, על ידי המערער שהיה נטול כמעט כל ניסיון ממשי בתחום (זולת עבודה כשכיר במשך 3 חודשים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

אצל גורם שאף פעילותו אינה נקיה מתמיהות). כפי שעוד יובהר, הריק הראיתי שהותיר אחריו המערער ביחס לעסקאותיו עם הספקים, בשילוב הראיות שהציג המשיב והתמיהות העולות, מביאים לכך שיש לראות במערער כמי שהיה מודע או לפחות עצם את עיניו בכל הקשור לכשרות החשבונות שקיבל מהספקים.

להלן יוצגו הדברים בהרחבה, תוך עמידה על נקודות רבות ומגוונות החוברות יחדיו ובמצטבר, יחד עם בחירתו של המערער שלא להביא לעדות שום גורם מטעם הספקים, לכדי המשקל הנדרש לקבוע כי צדק המשיב בהחלטתו כי החשבונות מהספקים הוצאו שלא כדין וכי יש להשית על המערער כפל מס בשל ניכוי מס התשומות מחשבונות אלה.

התמונה העולה במצטבר מהנקודות שיפורטו להלן - תומכת בהחלטת המשיב, ובידי המערער לא עלה לערער זאת.

67. החלטה חלוטה על פסילת חשבונות אצל הספקים – האחים פרשה:

המערער אישר כי מי שניהל את הספקים היו האחים פרשה. כפי שהראה המשיב (בנספח 100 לתצהיר המשיב), לאחים פרשה הוצאה הודעת כפל מס, והם כלל לא ערערו על קביעה זו – כך שמדובר בהחלטה חלוטה.

כפי שנראה מיד, ניסים פרשה למעשה הודה בחקירתו כי החשבונות שהוציא למערער הן חשבונות פיקטיביות. גם אם לא נראה בדבריו של ניסים פרשה הודאה מלאה, הרי שיש בהם כדי לעורר לכל הפחות חשד כבד כי כך היו פני הדברים.

68. עדויות בעלי מניות הספקים על העדר עסקאות בזהב:

כפי שיובהר להלן ביחס לכל אחת מהספקיות הגדולות של המערער – חב' מודיליאני וחב' גולדי, בעלי המניות ומנהל החברות הכחישו כי סחרו בזהב, ולכל הפחות תשובותיהם מעוררות תמיהות של ממש בעניין זה ובאופן ברור – הן אינן התשובות המצופות ממי שמוכר זהב בעשרות מיליוני שקלים.

69. חב' מודיליאני:

בעלי המניות בחב' מודיליאני היו ניסים פרשה ואורטל פרשה, ובשלב מסוים אף אדם בשם צ'וקין רסטיסלב. מהחשבונות מהן ביקש המערער לנכות מס תשומות, עולה כי חב' מודיליאני סיפקה לו זהב בהיקף כספי העולה על 62 מיליון ₪ (כולל מע"מ). מדובר בזהב בהיקף גדול במיוחד. בהודעה שנגבתה מהמערער, נספח 10 לתצהיר המשיב, ש' 43-46 – תיאר המערער כיצד ומול מי פעל לטענתו בעסקאות עם חב' מודיליאני:

ש. פרט את מהות הקשר איך התנהלו יחסי המסחר בינך ובין חברת מודיליאני?

ת. קודם כל חתמנו בינינו הסכם עבודה אצלי במשרד אנחנו ביד ניסחנו את ההסכם

וחתמנו עליו. את ההסכם חתמנו אני וניסים ובשגרה אני הייתי מתקשר ומזמין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

סחורה ואחר כך אני הייתי הולך אליו מקבל את הסחורה או שהוא בא אליי ומביא את הזהב בצירוף ת.מ ששם מצוינת כמות הזהב ...

ובהודעה נוספת שנגבתה מהמערער (נספח 11 לתצהיר המשיב, ש' 47), טען המערער: "איך שאני מקבל בקשה מלקוח שרוצה לרכוש זהב אני מזמין מניסים פרשה זהב וקונה ממנו".

מדברים אלה ניתן ללמוד כי לטענת המערער הוא היה במגע הדוק עם ניסים פרשה בכל הנוגע לזהב – "הייתי הולך אליו מקבל את הסחורה או שהוא בא אליי ומביא את הזהב". אלא שבאופן מפתיע, ודאי ביחס למי שהוא בעל מניות בחב' מודיליאני אשר סחרה רק עם המערער בהיקף העולה על 60 מיליון ₪ - ניסים פרשה טען בחקירתו שהוא כמעט ולא ראה זהב. כך, בהודעה שנגבתה מניסים פרשה ביחס לחב' מודיליאני (נספח 36 לתצהיר המשיב, ש' 53-59), נשאל והשיב ניסים פרשה והשיב - כדלקמן:

ש. האם ראית זהב במהלך הפעילות של החברה?

ת. ראיתי מספר פעמים ולא יותר. לא ראיתי זהב כמו שרשום בחשבוניות גם מבחינת הכמות וגם מבחינת הכסף.

ש. האם היה לכם משרד או חנות?

ת. לא, היה לנו משרד בבית.

ש. האם היה לך זהב בבית?

ת. לעולם לא.

ש. האם היה אצל יניב זהב בבית?

ת. ראיתי פעם אחת זהב וכסף (סילבר) בבית שלו.

אלה אינן התשובות שהיינו מצפים לשמוע ממי שחברה בבעלותו סיפקה לכאורה זהב בהיקף של למעלה מ-62 מיליון ₪ בפרק זמן של מספר חודשים.

אכן, לצד ניסים פרשה "עבד" בחברה גם אחיו יניב פרשה, אלא שכפי שנראה מיד – ניסים פרשה עצמו הודה בסופו של דבר כי החשבוניות שהוצאו למערער היו פיקטיביות – תוך שהוא מגלגל את האחריות אל אחיו ומשים עצמו – בעל המניות בחב' מודיליאני ומנהלה של חב' גולדי – כאיש תם שלא ידע את שאירע. כך, בהודעה נוספת שנגבתה מניסים פרשה, נספח 39 לתצהיר המשיב ש' 78-76 – נשאל ניסים פרשה והשיב כדלקמן:

ש. האם אתה סיפקת פיזית את הסחורה הרשומה בחשבוניות או הזמנת אותה מספקים?

ת. לא, אני לא סיפקתי דבר מלבד חשבוניות וקבלות, מי שטיפל בחברה בנושא ספקים היה יניב אחי בלבד. אני לא הזמנתי ישירות מהספקים דבר ולא הייתי איתם בשום קשר, לכן גם לא סיפקתי פיזית כלום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ושוב, ההודעה לפיה - "לא סיפקתי דבר מלבד חשבונות וקבלות ... לא סיפקתי פיזית כלום" – אינה עולה בקנה אחד עם התיאור של המערער אשר צוטט לעיל ותיאר את התנהלותו מול ניסים פרשה.

בסופה של אותה הודעה, ניסים פרשה מעומת עם כך שהספקים של החברה שלו – חב' מודיליאני ושל החב' שהוא היה בה מנהל ומיפיה כוח – חב' גולדי, היו למעשה פיקטיביים וכי החשבונות

שהוא ניסים הוציא למערער היו פיקטיביות. ניסים פרשה למעשה הודה בכך – כדלקמן:

ש. מדברייך ומהמוצג לפניך אני אומר לך כי אתה ניסים פרשה ו/או חברת מודיליאני

וחברת גולדי מסחר בזהב מעולם לא סיפקתם סחורה לאריאל גולדי מהעוסק גולדי

מסחר בזהב וכל החשבונות מס שהוצגו בפניך שיצאו מחברת מודיליאני ומחברת

גולדי מסחר בזהב לעוסק גולדי מסחר בזהב בבני ברק הינן חשבונות מס

פיקטיביות שאתה לא סיפקת תמורתן שום סחורה ו/או שימשו כיסוי חשבונאי

לסחורה שהחברה שלך מעולם לא סיפקה ובפעולתיך סייעת לאריאל גולדי מחברת

ננמ"ח סחר בע"מ להתחמק מתשלום מס, מהי תגובתך?

ת. קשה לי מאוד להאמין על אריאל גולדי מהיכרותי איתו שהוא שותף לעבירות כאלו,

אבל לא היה לי מושג, אם הייתי יודע שמדובר בחשבונות פיקטיביות ובזהב שלא

הגיע באמת ממודיליאני וחברת גולדי מסחר בזהב בע"מ אז לא הייתי מסכים לזה

מעולם. אני מעולם לא ביצעת פשע ולא חשבתי לבצע פשע.

ש. אז אתה מודע ומבין כי מדובר בחשבונות מס פיקטיביות שלא הייתה מאחוריהם

שום עסקה בין חברת מודיליאני וחברת גולדי מסחר בזהב לעוסק גולדי מסחר בזהב

בבני ברק?

ת. אני עכשיו מודע ומבין ואם הייתי יודע שמדובר בחשבונות פיקטיביות מההתחלה

או בכל שלב אחר שעברתי אז לא הייתי מסכים לזה מעולם אני מעולם לא ביצעתי

פשע ולא חשבתי לבצע פשע. חשוב לי שוב ושוב להדגיש כדי שתבינו ותדעו שאני

לא עשיתי כאם שום מעשה מתוך ידיעה כי יש כאן עבירה, לא היה לי מושג ואני

בתמימותי מילאתי חשבונות כפי שאח שלי הנחה אותי בלי באמת להבין במה

מדובר כאן, נהפוך הוא, חשבתי שאני באמת סוחר בזהב והייתי מרוצה מעצמי שיש

לי עבודה כזו. לא הייתי מעז לבצע רישום אפילו לא של חשבונות אחר (כך במקור,

צריך להיות 'אחת' – א.ג.) אם הייתי מבין אז את מה שאני מבין עכשיו בחקירות

מולכם.

בחקירה זו, כפי שניתן לראות בנספח 39 לתצהיר המשיב, הוצגו לניסים פרשה החשבונות נשוא

הערעור כאן – ולגביהן הוא למעשה הודה (גם אם תוך היתממות מצדו) כי מדובר בחשבונות

פיקטיביות. ניסים פרשה – בעל המניות של חב' מודיליאני – אשר לטענת המערער מכרה לו זהב

תמורת למעלה מ-62 מיליון ₪ - לא זומן לעדות. כך גם בעלי מניות אחרים של ספק זה – אורטל

פרשה וצ'וקין רסטיסלב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ומה לגבי יניב פרשה? – יניב פרשה שמר בחקירתו על זכות השתיקה ובחלק מהמקרים טען כי מדובר היה בעסקאות אמת. כך לדוגמה, בחקירתו שבנספח 43 לתצהיר המשיב, בעמ' 4 לחקירה:

ש. מדוע אחיך ניסים פרשה טען כי בחברת מודיליאני, לא העביר ולא ראה אף פעם

זהב שעבר ללקוחות של חברת מודיליאני?

ת. עו"ד שלי יענה בבית משפט.

ובהמשך שם, בעמ' 5:

ש. אני מציג לפניך צילום חשבוניות מס מסומנות ... ע"ש חברת מודיליאני ברכה בלי

די לגולדי מסחר בזהב, נא אשר בחתימת ידך. מי רשם את החשבוניות האלו עבור

מה ומה עבר כנגד החשבוניות מס ולמי וכיצד?

ת. בית משפט.

ש. מדוע פעם אתה עונה ופעם לא?

ת. אני נותן לך תשובה. זה לקוח בשם אריאל גולדי מסחר ברחוב רבי עקיבא 106 בני

ברק קומה ראשונה, סיפקתי לו זהב כל סוגי הנדרש לפי הזמנה של אותו לקוח.

הוצאתי לו חשבונית על כל עסקה שבוצעה, קבלה, ת. משלוח, תוצאות זיקוק.

ש. איך סיפקת לאריאל חב' (הערה: זו טעות, מדובר בעוסק מורשה ולא בחב' בע"מ,

והטעות נבעה כנראה מכך שהייתה חב' בעלת שם זהה – א.ג.) גולדי מסחר בזהב

רביע עקיבא 106 בני ברק?

ת. אני סיפקתי את הזהב באמצעות שליח של חב' די אם שלחיות, ואני בעצמי גם

סיפקתי. לעיתים רחוקות אריאל מחב' גולדי היה מגיע אליי הביתה ולוקח את

הסחורה מהבית שלי ...

אזכיר כי מדובר באותו בית לגביו העיד בעל המניות בחב' מודיליאני – ניסים פרשה, כי לא ראה בו

זהב אלא פעם אחת בלבד. עוד אציין כי בחקירה אחרת שלו (נספח 42 לתצהיר המשיב, ש' 52), ציין

יניב פרשה – מי שלכאורה שלט בסחר בזהב בהיקף של כ- 80 מיליון ₪ (רק מול המערער), כי מזה

שמונה שנים אין לו חשבון בנק.

כפי שיובהר עוד בהמשך, הספקים של הספקים, הכחישו הספקת זהב, ויניב פרשה הוזכר בהודעות

שנגבו מיעקב אברג'ל ומסמי כוכב ובכתבי אישום בהם הורשעו השניים – כמי שסחר יחד עמם

בחשבוניות פיקטיביות ושימש ככסות חשבונאית לזהב שהבריה סמי כוכב משטחי הרש"פ.

המערער טען כי זימן את יניב פרשה למסור עדות, אך זה לא הגיע. המערער לא ביקש כי יוצא לו צו

הבאה, לבוא ולמסור עדות. אין צריך לומר כי בחירה זו של המערער, כמו גם אי הבאתו של אף גורם

אחר הקשור לספקים אשר סיפקו לו לטענתו זהב בהיקף כה גדול, צריכה להיזקף לחובתו.

70. חב' גולדי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

מהחשבוניות מהן ביקש המערער לנכות מס תשומות עולה כי חב' גולדי סיפקה לו זהב. פעילות נטענת זו, בוצעה כולה בחודש אפריל שנת 2013, בהיקף של כ- 16 מיליון נ"ח כולל מע"מ (בחודש אחד!). בעל המניות של חב' גולדי היה זבולון איסחקוב. בחקירתו הנגדית נשאל המערער (עמ' 473 לפרוטוקול, ש' 2-6):

- ש: הבנתי, זבולון איסחקוב בא ואומר שהוא מעולם לא מכר זהב, זה ידוע לך, אני מניח?
- ת: זבולון איסחקוב מכר לי באופן אישי זהב.
- ש: למה שיכחיש את זה?
- ת: אני לא יודע מה העניין שלו להכחיש כאלה דברים.

בהודעה שנגבתה מזבולון איסחקוב במסגרת הפרשייה, הוא הכחיש מכירת זהב (נספח 49 לתצהיר המשיב, ש' 94-102):

מבחינתי לא הייתה כל פעילות בחברה. אני מעבר להעברת החברה על שמי, פתיחת חיק אצל רואה החשבון וקשר איתו לא ביצעתי בחברת גולדי מסחר בזהב שום קנייה ומכירה של זהב או כל דבר אחר. אני לא הייתי בקשר עסקי בחברה זו עם לקוחות או ספקים מעולם ולא הוצאתי בשם החברה שום מסמך ללקוחות או ספקים. אני רוצה לציין שפניתי לרואה החשבון גדי הורוביץ בערך בתחילת מאי 2013 וביקשתי ממנו לסגור או להעביר מיידית את החברה כי לא ראיתי שום עסקה שנכנסת. לא היה לי שום רווח כספי בכל צורה אחרת מהפעילות של חברת גולדי מסחר בזהב, ואם הייתה חקירה סמויה, כפי שנטען באינטרנט, אתם אמורים לדעת שלא הייתה לי כל פעילות בחברה שרשומה על שמי".

את המערער - אריאל אלנתן, כמו את שאר הגורמים אשר כביכול רכשו זהב מהחברה שלו, הכיר איסחקוב לדבריו רק ממפגשים חברתיים בביתם של האחים פרשה (נספח 49 לתצהיר המשיב ש' 150-153):

"את החברות אינני מכיר כלל ולא ביצעתי מולם שום פעולת מכירה של שום דבר מעולם. לא ידוע לי על אדם אחר שעשה זאת בשם החברה. את האנשים ניצן, שימי ואריאל אני מכיר היכרות שטחית מהמפגשים החברתיים שבהם הייתי רואה אותם אצל ניסים פרשה בדירה בר"ג וכן אצל יניב פרשה בדירה ברמת גן"

זבולון איסחקוב סותר אפוא בדבריו את טענת המערער כי סיפק לו זהב. המערער נשאל, כבר בראשית חקירתו הנגדית, את השאלה המתבקשת - מדוע לא זימן לעדות את איסחקוב - שהיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בעלים של מי שלטענתו סיפקה לו זהב בהיקף כה גדול ותוך פרק זמן קצר, ותשובתו בעניין הייתה מתחמקת וודאית לא מספקת (עמ' לפרוטוקול 475 ש' 25-27):

ש: למה לא הבאת אותו?

ת: אבל הוא סיפק בוודאות. כמובן שרוב הפעילות הייתה מול ניסים פרשה ויניב פרשה.

המערער טוען כי ישנן ראיות המלמדות כי איסחוקוב לא מסר את האמת וכי היו פעמים (בודדות) בהן הוא כן היה מעורב בעסקאות. טענות אלה וביורר האמת לאשורה, הייתה יכולה להתבצע אם המערער היה מזמן לעדות את איסחוקוב וזה היה עומד לחקירה ומוסר את שאירע. אלא שהמערער בחר שלא לעשות כן – וחזקה כי ידע מדוע.

למותר לציין כי גם יניב פרשה וניסים פרשה לא הגיעו למסור עדות. עוד אציין כי ננקטה על ידי בית המשפט ביחס למערער ועדיו גישה מאוד מאוד מקלה וניתנה ההזדמנות לזמן עדים ולחקורם – בהיקף חריג. למרות זאת ועל אף שכבר בראשית חקירתו הנגדית הועמד על הצורך בכך, בחר המערער שלא להביא לעדות אף אחד מקרב ספקיו.

ער אני לכך כי נטען כי לניסים פרשה היה ייפוי כוח לפעול בשם חב' גולדי, אלא שכאמור המערער בחר שלא להביאו למסור עדות, וחזקה כי ידע מדוע. מעבר לכך וכאמור לעיל, דברי המערער עומדים כאמור בסתירה לדבריו של איסחוקוב, אותו בחר המערער שלא לזמן לעדות, וגם לדבריו של ניסים פרשה אשר כפי שצוטט לעיל – הכחיש כי סיפק למערער זהב אף ביחס לחב' גולדי.

המערער טען (בעמ' 581 לפרוטוקול) כי קיבל הודעת סמס בה נכתב כי ניסים פרשה הוא הבעלים של חב' גולדי. בדיקה קלה ברשם החברות, ביחס למי שעמו מבצע לטענתו המערער עסקאות בהיקף כה ניכר, הייתה יכולה ללמד את המערער – לו היה מתעניין בכך – כי זבולון איסחוקוב הוא בעל המניות.

בהתאם לדברים שנאמרו בחקירה, ניסים פרשה היה מיופה כוח לעשות כרצונו בחב' גולדי. איסחוקוב נשאל והשיב על כך (בחקירה שצורפה כנספח 49 לתצהיר המשיב, ש' 69-74) - כדלקמן:

ש. על פי ייפוי כוח זה רשאי ניסים פרשה לעשות ולפעול בשמך ובמקומך בחברה

בתחום הסחורות, הכספים, מורשה חתימה וכן מונה למנכ"ל. כיצד אתה מסביר את

העובדה שהוא הפך להיות כל יכול בחברה, ומה אתה בדיוק בחברה?

ת. אני הבעלים הרשום בחברה, מיניתי אותו בייפוי כוח כפי שכתוב, לא ממש הבנתי

את משמעות הכתוב במסמך, לא הייתה לי שום כוונה להיות קנף של ניסים פרשה.

עכשיו כשאני קורא את המסמך אני מבין שהייתי טמבל וחסר ניסיון בתחום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

אם כך, יוצא כי ניסים פרשה הוא שהיה מורשה החתימה ומנכ"ל כל יכול בחב' גולדי, אלא שכזכור (כפי שצוטט בהרחבה לעיל בסעיף הקודם) ניסים פרשה הודה כי כמעט ולא ראה זהב וכי החשבוניות שהוציא למערער היו פיקטיביות (בהודעתו שצורפה כנספח 39 לתצהיר המשיב, ש' 125-128):

ש. אז אתה מודע ומבין כי מדובר בחשבוניות מס פיקטיביות שלא הייתה מאחוריהם

שום עסקה בין חברת מודיליאני וחברת גולדי מסחר בזהב לעוסק גולדי מסחר בזהב

בבני ברק?

ת. אני עכשיו מודע ומבין ואם הייתי יודע שמדובר בחשבוניות פיקטיביות מההתחלה

או בכל שלב אחר שעבדתי אז לא הייתי מסכים לזה ...

יוצא אפוא כי איש מסוחרי הזהב שמכרו למערער זהב בשם חב' גולדי בהיקף העולה על 16 מיליון נה בחודש בודד, לא יודע לתת פרטים של ממש אודות העסקאות "שבוצעו" – והמערער מסיבותיו שלו בחר שלא להביאם למסור עדות ולשפוך אור אודות עסקאות עתק אלה – וחזקה כי ידע מדוע.

71. חב' ברכה משמים

ספק נוסף אשר סיפק למערער לטענתו זהב, היא חב' ברכה משמים. ספק זה ניצב בשולי הבמה, בהשוואה לשני "הספקים" המרכזיים של המערער – חב' מודיליאני וחב' גולדי. חב' ברכה משמים, כך עולה מהחשבוניות מהן ביקש המערער לנכות מס תשומות, סיפקה לו זהב בעסקה בודדת, בסך של כ- 467,000 נה (כולל מע"מ) "בלבד". עסקה זו בוצעה בחודש אוגוסט שנת 2012, כשבעל המניות של ברכה משמים היה יורם אליאב ודירקטור בחב' היה רומן שאולוב. אין צריך לומר כי שניים אלה, לא זומנו להעיד.

בשולי הדברים אציין כי חב' ברכה משמים נזכרת בכתב האישום בו הודה סמי כוכב, כחברה ששימשה חלק מהמארג העברייני בה עשו הגורמים השונים שימוש (כפי שעולה מכתב האישום שצורף כנספח 15 לתצהיר המשיב), ואף היא עשתה שימוש באותם שליחים – חתניו של כוכב ואחרים, ואשר כספם הופקד ונפדה באותו הצי"נג' – עניין אליו עוד אתיחס בהמשך (על כך, בהקשר של חב' ברכה משמים, ראו בנספח 61 לתצהיר המשיב, ש' 36-39, ובנספח 57 לתצהיר המשיב, ש' 29-23).

מדברי המערער עלה כי אף בחברה זו, מי ששלט בפועל היה יניב פרשה – אשר היה מיופה כוח לפעול בשמה (הודעת המערער אשר צורפה כנספח 10 לתצהיר המשיב, ש' 113).

בנסיבות אלה ובהעדר ראיות של ממש - שהיה בידי המערער להציג ובחר שלא להציג (כגון זימונם של עדים רלוונטיים), אף לגבי חב' ברכה משמים – רב הנסתר על הנגלה ואל מול החשדות המתעוררים לא עלה בידי המערער להציג ראיות של ממש.

72. ספקי הספקים הכחישו מכירת זהב:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

המשיב הראה כי הספקים עליהם דיווחו חב' מודיליאני וחב' גולדי, מסרו כי כלל לא סיפקו להן זהב וכי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. משמעות הדבר היא כי לספקים של המערער לא היה הזהב אותו התיימרו למכור לו.

כפי שהראה המשיב, בתקופה הרלוונטית לערעור, חב' מודיליאני וחב' גולדי ביקשו לנכות מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוציאו להן 3 חברות - כביכול עבור רכישת זהב: מ.מוסא חב' לעבודות פיתוח בנייה ומסחר בע"מ; ב. סאלם הנדסת בנייה בע"מ ורדמקס ניהול נכסים והשקעות בע"מ. כפי שעולה מההודעות שצורפו כנספחים 50-52 לתצהיר המשיב, בעלי המניות של חברות אלה מסרו בחקירותיהם כי לא הוציאו את חשבוניות המס מהן ביקשו חב' מודיליאני וחב' גולדי לנכות מס תשומות, וכי כלל לא עסקו בענף הזהב.

כפי שעולה מנספח 100 לתצהיר המשיב, על חב' מודיליאני ועל חב' גולדי הושת כפל מס בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין, הן בחרו שלא לערער על החלטות אלה וקביעות המשיב הפכו לחלוטות.

73. תמיהות שהיו צריכות להתעורר אצל המערער לגבי הספקים:

א. היקף העסקאות:

למערער לא היה ניסיון משמעותי בסחר בזהב, קודם לביצוע העסקאות נשוא המחלוקת. ניסיון החיים מלמד כי דרך ההתקדמות הכלכלית הרגילה, אינה כזו בה מיד עם הרישום כעוסק, מתבצעות עסקאות בהיקף של עשרות מיליוני ₪. מי שכך לפתע "אירע לו", חייב לנקוט בזהירות ובמלוא הבדיקות המתחייבות.

ב. תשלום כ- 80 מיליון ₪ לחשבון צ'יינג':

פעילות באמצעות צ'יינג' היא כמובן חוקית ולגיטימית, אולם כאשר מדובר בעסקאות בסכומי עתק, דומה כי ניסיון החיים מחייב כי ידלקו נורות אזהרה אצל מי שמשלם סכומים כה גבוהים לחשבון בצ'יינג' ולא לחשבון המנוהל בבנק.

ג. החלפת הספקים, כאשר מאחורי כולם ניצבות אותן דמויות:

המערער רכש לטענתו זהב מחב' מודיליאני, ולאחר מכן מחב' גולדי. מאחורי כל ספקי המערער עמדו לדבריו האחים פרשה. במצב דברים זה, החלפת החברה עמה הם עבדו, יכלה לעורר אצל המערער תמיהה.

כך גם היותו של יניב פרשה דמות מרכזית בכל שלושת החברות, מבלי שיהיה בעל מניות באף אחת מהן, יכולה וצריכה הייתה לעורר תמיהה.

ד. חב' מודיליאני - פעילות בהיקף המדובר, שלא מול בעל המניות הרשום:

כאשר מדובר בעסקאות בסכום המדובר, התנהלות אל מול מי שאינו בעל המניות, צריכה לעורר חשד ולכל הפחות דורשת בירור מגובה במסמכים. אם הייתה נערכת בדיקה שכזו, המערער היה נוכח כי בעל המניות הוא איסחקוב ולא ניסים פרשה כפי שסבר המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ה. המחיר הנמוך של הזהב:

אין מחלוקת בין הצדדים כי בהתאם לחשבונות, הזהב נמכר למערער במחיר נמוך בכ-4% ממחיר הפיקס – הוא השער הרשמי היומי של זהב. מי שמוצעת לו סחורה במחיר נמוך ובהיקף כה גדול, חייב לבדוק היטב כי ההתנהלות עמו נעשית כדין [איני מבקש לטעון כי הנחה אינה אפשרית – וראו בעניין זה עדותו של ארתור בוקסר בעמ' 698 לפרוטוקול ש' 21), אלא שכאשר מדובר בהיקף כה גדול וכפי שטוען המערער – הדבר מחייב בדיקה דקדקנית ומוקפדת וצריך לעורר חשד].

ו. העדר פרסום מטעם הספקים:

הספקים, אשר מכרו למערער לטענתו זהב בהיקף של כ-80 מיליון ש"ח, לא פרסמו את מרכולתם באינטרנט או באמצעי פרסום מוכח כלשהו. מדובר בהתנהלות מעוררת חשד.

ז. מדוע הספקים לא מבצעים בעצמם את זיקוק הזהב:

לדברי המערער, הוא ביצע עבור הספקים את זיקוק הזהב בבתי הזיקוק, והעסקה בין הצדדים נעשתה על סמך שיעור הזהב פיין (24 קרט) שהתקבל לאחר תהליך הזיקוק. מדובר בהתנהלות מעוררת תמיהה – מדוע לא זיקקו הספקים את הזהב בעצמם ולשם מה נזקקו לשם כך למערער? לזאת אוסיף כי כמעט כל החשבונות תיארו מכירה של זהב פיין, ולא היה בידי המערער להציג הסכם בין הצדדים המתאר התנהלות זו והמסדיר קשיים כלכליים שעלולים להתעורר בעטיה – דבר המעורר תמיהה רבה כשלעצמו (המתעצמת נוכח היקף העסקאות בהן מדובר).

בהמשך יוצגו תמיהות נוספות המתעוררות נוכח הדברים, אולם די במשקל המצטבר של אלה שתוארו עד כאן – "כדי לומר דרשני". "דרישה" זו יכולה הייתה להתבצע רק באמצעות חקירתם של העדים הרלוונטיים מקרב הספקים, אותם בחר כאמור המערער שלא להביא למסור עדות.

74. הקשר בין יניב פרשה לבין סמי כוכב ויעקב אברג'ל - הגורמים שהורשעו בהברחת הזהב והוצאת

החשבונות הפיקטיביות בפרשייה הרחבה שנחקרה:

יניב פרשה הוזכר בכתב האישום שהוגש נגד סמי כוכב (נספח 15 לתצהיר המשיב) ואשר בעניינו הודה והורשע כוכב. יניב פרשה נזכר שם כמי שהוציא בשיתוף עמו חשבונות פיקטיביות אשר הציגו מצג כוזב של מכירת זהב, בין השאר באמצעות חב' מודיליאני וחב' ברכה משמים [להשלמת התמונה אציין כי יניב פרשה ואותן שתי חברות, נזכרים אף בכתב אישום נוסף – בו הודו והורשעו מספר נאשמים שהיו אף הם קשורים לסחר בזהב באותה העת ולשימוש בחשבונות פיקטיביות (נספח 18 לתצהיר המשיב)]. כמו כן, יעקב אברג'ל הזכיר בהודעתו את יניב פרשה כמי שיחד עמו פעל להוצאת חשבונות פיקטיביות אשר הציגו מצג כוזב של סחר בזהב. לצד זאת יובהר כי החשבונות מושא הערעור כאן, אינן נזכרות בכתבי האישום בהם הודו והורשעו כוכב (נספח 15 לתצהיר המשיב)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ואברג'ל (נספח 21 לתצהיר המשיב). מצב דברים זה אינו משליך באופן ישיר על המערער ועסקאותיו, אולם יש בו כדי לעורר חשד – אותו - דרך התנהלות המערער (אשר בחר שלא להביא לעדות שום גורם שקשור לספקים) - לא רק שלא הסירה אלא אף חיזקה. להלן אצטט מקצת הדברים שנאמרו בעניין זה על ידי יעקב אברג'ל בחקירתו, ואשר מתארים את דרך ההתנהלות החוזרת יחד את יניב פרשה וחב' מודיליאני והשליחים חתניו של סמי כוכב - בהם עשה אף המערער שימוש.

יעקב אברג'ל תיאר בהודעתו (נספח 32 לתצהיר המשיב, ש' 93-94) את חלוקת "העבודה" הכללית בינו לבין סמי כוכב, בביטוי התמציתי הבא:

"סמי אמר לי "אני הזהב, אתה החשבוניות", ככה זה היה...".

ובהמשך הדברים מתאר (שם, ש' 96-98) סמי כוכב את ההתנהלות:

אחרי הפגישה התחלנו לעבוד כלומר לקוח מבקש אני דואג לחשבונית וסמי דואג לזהב. השליחים של סמי שהם החתנים שלו היו מביאים את הזהב".

מיד בהמשכה של אותה הודעה מזכיר אברג'ל את יניב פרשה כחלק מאותו מארג (שם, ש' 100-106):

"... אני לא רואה את המעבר של הזהב, היה זהב בטוח, זה 100% שהיה זהב אבל 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 יניב פרשה, דוד אסולין, הם היו מגיעים עם תעודות משלוח ונפגשים איתי ואני הייתי כותב להם חשבוניות של סדר טוב, ח.ג.י ואולי עוד חברות שאני לא זוכר לפי מה שהם היו אומרים לי לרשום בחשבונית. אבל כדי שיהיה ברור אני היתי מזמין מסמי סחורה על כמויות הרבה יותר קטנות ממה שרשמתי על החשבוניות לדוד אסולין וליניב פרשה. ...".

ובהמשך (שם, ש' 167-174):

"... אסביר, בהתחלה כשהתחלתי לעבוד עם סמי הייתה פעם אחת או פעמיים גג שאני לקחתי מסמי זהב אישית והעברתי אותו ליניב, כמובן שהחשבוניות ליניב עבור אותו זהב פיקטיביות כי החשבוניות לא דווחו וגם לא על הכמויות האמתיות של הזהב. מהרגע שהזהב החל לעבור דרך השליחים של סמי כוכב כבר אין לי שליטה לדעת אם היה זהב או לא אם הגיע לפרשה או לא, מה שבטוח אני דאגתי לחשבוניות. ש. האם יניב פרשה ידע כי אתה מביא לו חשבוניות פיקטיביות? ת. יניב ידע כי המחיר של הזהב שהיה קונה ממני אין מחיר כזה".

מה שיעקב אברג'ל מתאר כאן, זה בדיוק מה שהמשיב טוען כי אירע עם "העסקאות" בהן היה מעורב המערער: מארג פיקטיבי של חשבוניות אשר מטרתו האמתית היא להסוות את מקור הזהב בדרכו אל היצואנים – באמצעות "השליחים" חתני כוכב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בהמשך הדברים (שם, ש' 195) מוסיף אברג'ל ומתאר את דרך ההתנהלות, אשר כדי שלא ניקלע לתמימות ייתר באופן בחינת הראיות – כדאי שנשים לנגד עינינו: "ש. האם יניב פרשה התקשר אליך כדי להזמין זהב לכאורה?

ת. אני רוצה להסביר לך את הרעיון, אנשים שמתעסקים עם פיקטיביות או כל אדם שמתעסק עם משהו לא חוקי מתארים לעצמם שיום אחד יגיעו מע"מ או משטרה ושהאמת תתפוצץ, 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 ויניב היה אומר לי "תביא X קילו" אם היה זהב, כמה זהב, או אם עבר זהב, אני אישית לא ראיתי את זה. זה הכל היה דרך סמי. אני הייתי מתקשר לסמי ואומר לו 'תעביר לויינשטיין או למעין 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 מרשויות המס או מהמשטרה ואז יש לי כיסוי שכביכול סיפקתי סחורה. אני מתאר לעצמי שיניב יצר קשר עם השליחים ואמר להם בדיוק מה הוא רוצה, לאן להעביר את הזהב וכד' ... בסוף כל חודש ... היינו יושבים מול פרשה ועושים איתו תעודות משלוח שהוא הביא איתו שם רשומות כמויות זהב ... לא ראיתי אם יניב קיבל זהב ולא אני העברתי לו פיזית את כמות הזהב שמופיעה בתעודת המשלוח ובחשבונית. באותה פגישה יניב היה משלם לי אחוז מהסכום ללא מע"מ שמופיע על גבי כל חשבונית".

תיעוד נעשה אפוא ככסות, למטרות הטעיה של הרשויות החוקרות ומבלי שהיה מאחוריו תוכן אמתי.

75. שני צילומי עסקאות של המערער – אחד עם יניב פרשה ואחד עם ניסים פרשה:

המערער הציג לפני שני צילומים של עסקאות בזהב שערך לטענתו עם האחים פרשה, במקום ששכר ברח' רבי עקיבא בבני ברק. מדובר בצילומים אותם לא הציג המערער בחקירותיו, ונראה כי הוא "שמר אותם" לדיון בבית המשפט.

צפיתי בצילומים, יחד עם הצדדים, והעד מטעם המשיב – אביב כהן - עומת עם תכנם של הסרטונים (בעניין הסרטון של המערער ויניב פרשה – ראו בעמ' 138 לפרוטוקול ואילך, ובעניין הסרטון עם ניסים פרשה – ראו בעמ' 142 לפרוטוקול ואילך).

מקובלים עליי דברי המשיב, כי אין לתת בצילומים אמון, וכי יש להניח כי הם הוכנו בדיוק כפי שתיאר יעקב אברג'ל בדבריו שהובאו לעיל – ליום סגריר בו תיפתח חקירה.

ראשית אציין כי ההתרשמות שלי היא כי מדובר בהצגה, שנערכה לכבוד המצלמות והצופים העתידיים. אין שום היגיון בתיעוד בודד של עסקה אחת עם כל אחד מהאחים פרשה, ודברי הערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

כי הצילומים נועדו להבטיח כי האחים פרשה לא יוכלו להכחיש את ביצוע העסקאות – אינם אמינים בעיניי (ישנן דרכים בדוקות ומקובלות יותר לתעד עסקאות בהיקף המדובר, כגון באמצעות הסכמים חתומים ומפורטים ועריכת התחשבות ברורה ומסודרת – אותם לא הציג המערער). עוד אוסיף כי האופן בו העיד המערער בהקשר זה, לא עורר בי אמון.

אלא שחשוב יותר – וכאן העיקר, מכלול הנסיבות המחשידות, ואשר במסגרתן לא מצא המערער להביא לבית המשפט אפילו עד אחד שיעיד וייחקר על העסקאות עם הספקים מהם רכש לטענתו זהב בכ- 80 מיליון ₪, אינו מותיר משקל של ממש לשני צילומים – אשר כאמור ניתנים היו בנקל להמחזה, ואף לגופם – לא עוררו אמון.

76. שימוש המערער ב"שליחים" – חתניו של סמי כוכב ואי הבאתם למסור עדות:

כפי שצוטט לעיל, יעקב אברג'ל תיאר את חתניו של סמי כוכב כשליחים אשר העבירו את הזהב. אף המערער עשה שימוש באותה חברת שליחים, אשר כונתה DM – ראשי תיבות שמו של "דוד מאיר". כשליחים שמשו: דוד מאיר, יעקב עשור, דניאל פדלון – חתניו של סמי כוכב, וכן אדם בשם אבי גיל – לגביו פורט עוד בהמשך אלא שכבר כעת יאמר כי סמי כוכב בעדותו לפניי (עמ' 654 לפרוטוקול ש' 1-10) העיד כי אבי גיל עבד אצלו בתחום הזהב (חתני כוכב ואבי גיל כונו לעיל יחדיו - "השליחים").

לדברי המערער הוא החל להשתמש בשליחים החל מחודש דצמבר שנת 2012, תוך שהשליחים לדבריו משמשים הן ללקיחת הזהב מספקיו (כלומר – מהאחים פרשה), הן להעברת הזהב לבתי הזיקוק והן להעברת הזהב ללקוחותיו. כך, בחקירתו (נספח 10 לתצהיר המשיב, ש' 47-48) ציין המערער:

"... מאחר שאני גר רחוק התחלתי לעבוד עם חברת שליחויות D.M והשליחים של החברה היו תמיד לרשותי לקחת את הזהב ולהביא לי".

ובחקירה אחרת תיאר המערער (נספח 11 לתצהיר המשיב, ש' 46-51):

- ש. מה זאת אומרת שמכרת את הזהב במידי?
- ת. איך שאני מקבל בקשה מלקוח שהוא רוצה לרכוש זהב אני מזמין מניסים/נס פרשה זהב וקונה ממנו, איך שהזהב מגיע אליי אני מעביר אותו מיד ללקוח, אני שאני פיזית בעצמי הולך ומביא לו את הסחורה או שבאמצעות השליחים של חברת השליחויות DM שמספקים לי שירותי שליחויות לעניין הזהב ויש לי על זה חשבוניות של חברת DM שמספקת לי את השליחויות באמצעות השליחים יעקב עשור, דוד מאיר ואבי גיל. כמו כן, גם דניאל פדלון שהוא עובד שלי עושה עבורי את השליחויות האלה של מסירת הזהב ללקוחות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

"השליחים" היו אפוא נדבך חשוב בפעילותו הנטענת של המערער (המערער אישר זאת אף בחקירתו הנגדית, עמ' 1011 לפרוטוקול ש' 24). לנוכח מכלול הנסיבות, שימוש זה בשליחים, חתניו של סמי כוכב אשר כזכור הודה והורשע בהברחת "הזהב השחור" לישראל ובביצוע שורה של עבירות מס ועבירות חמורות אחרות אגב אותה פרשייה (נספח 15 לתצהיר המשיב), מעורר תמיהות וקשיים – אשר משקלם המצטבר אינו מבוטל:

א. עצם העובדה כי המערער עשה שימוש בשליחים שהם כאמור חתניו של סמי כוכב – גיבור הפרשייה העבריינית של סחר ב"זהב שחור" באותה העת ממש, היא בבחינת נתון המטיל צל על כשרות העסקאות.

ב. שימוש בשליחים רוכבי קטנועים וללא ביטוח לזהב, להסעת סחורה בהיקף של עשרות רבות של מיליוני שקלים, מעורר תמיהה. אכן, המערער הסביר כי הרווח שלו מהעסקאות היה נמוך ביותר, ולכן לא אפשר שימוש בחברת שליחיות העושה שימוש ברכבים ממוגנים כמו גם בשירותי ביטוח לסחורה. אלא שעניין זה כשלעצמו – הרווח הזעיר של המערער מעסקאות העתק שכביכול ביצע, מעורר תמיהה כשלעצמו (ואעסוק בכך בהמשך), והוא אינו יכול להפוך את ההתנהלות הנטענת להגיונית. אכן, העד מר מיכה טלמור – מבעלי בית זיקוק וחב' תכשיטי טלמור בע"מ, אשר אף לחברה שבבעלותו הוצאה שומה בגין הפרשייה, מסר (בעמ' 928 לפרוטוקול) כי דרך מקובלת היא להעביר זהב בתוך ישראל בקטנועים. לא אתיימר אפוא לקבוע כי הדבר אינו אפשרי, אולם אציין כי ספק בעיני האם דבריו נכונים ביחס להיקף הזהב המדובר כאן. יתירה מזו, דרך התנהלות זו, כמו תמיהות אחרות העולות בערעור זה, יכולות להתיישב בקלות רבה יותר עם טענות המשיב – לפיהן המערער כלל לא היה הבעלים של הזהב שהוברח מהשטחים – ולכן לא היה עליו לדאוג לביטוחו ולדרכי העברתו. בשים לב לבחירת המערער שלא להביא את השליחים להעיד, הרי שהתמיהות נותרו בעינם, ואף אם אחדות מהן ניתנות בדוחק ליישוב, אין להתעלם ממשקלן המצטבר.

ג. בחירת המערער שלא להביא לעדות איש מקרב השליחים – אשר פועלם ביחס לעסקאות נשוא המחלוקת היה מרכזי ביותר והם היו קשורים לכל הגורמים המעורבים, מעוררת תמיהה וצריכה להיזקף לחובתו.

ד. יומנו של השליח אבי גיל: השליח אבי גיל, היחיד מקרב השליחים שאינו חתנו של סמי כוכב, ניהל יומן, בו באופן מפתיע רשם (בין השאר) פרטים כספיים אודות העסקאות שביצע כביכול המערער. מי שכל תפקידו שליחיות גרידא, לא אמור להיות חשוף למידע מהסוג המצוי ביומן. המערער טען כי (כפי שמסר אף אבי גיל בהודעותיו) ככל הנראה אבי גיל ניהל סוג של ריגול מסחרי, אולי מתוך מטרה ללמוד את רזי העסקאות ולהפוך בעצמו לסוחר בזהב (ראו הודעותיו של אבי גיל, בין השאר בנספח 69 לתצהיר המשיב ש' 224 ואילך; נספח 71 ש' 254-270).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

לדברי הצדדים אבי גיל עזב את ישראל והועלתה הטענה כי הוא אף יושב בחו"ל במאסר, ולכן, ככל הנראה היה קושי בזימונו לעדות (אם כי לא הוצג על ידי המערער כל ניסיון שהוא, לאתר את גיל ולזמנו לעדות).

המשיב סבור כי ניהול היומן מלמד על הכזב הניצב בבסיס החשבונות: מי ששלטו בפועל בזהב ובעסקאות היו לטענת המשיב שליחיו של סמי כוכב, והמערער שימש ככסות חשבונאית גרידא. כמו כן מצביע המשיב על הודעתה של גב' אביבה עזריאל מבית הזיקוק שר (נספח 5 בתצהיר טמיר), אשר מסרה כי אבי גיל היה מעורב במתן הנחיות בעניין זיקוק הזהב, באופן החורג מהתנהלות המצופה משליח גרידא (אך מנגד, ראו תשובתו של אבי גיל, בהודעה אשר סומנה כנספח 69 לתצהיר המשיב, בש' 254, אשר טען כי עמד בקשר עם המערער ופעל למעשה בשמו; ובאופן דומה – בנספח 72 לתצהיר המשיב ש' 98-109; כך גם בהודעתה של אביבה עזריאל – נספח 5 לתצהיר טמיר – ניתן למצוא אמירות מהן עולה כי מדובר בפעולות שבוצעו ע"י השליח אבי גיל בהסכמת ובאישור בעלי הזהב).

בשים לב למכלול הנסיבות, איני סבור כי די ביומן כשלעצמו, כמו גם בעובדה שנמצאו תעודות משלוח של המערער אצל אבי גיל (ראו הודעת אבי גיל שבנספח 70 לתצהיר המשיב ש' 505 ואילך) ובמעורבותם של השליחים בזיקוק הזהב, כדי להגיע למסקנה אליה הגיע המשיב, אולם סימני השאלה המתעוררים בעניינים אלה והחוברים לעובדה כי לא זומן איש מקרב השליחים להעיד – עומדים בעינם וחוברים יחד לשאר התמיהות אותם לא עלה בידי המערער להסיר.

ה. השליח דניאל פדלון – חתנו של סמי כוכב אשר עבד כשכיר אצל המערער: המערער העסיק את דניאל פדלון, חתנו של סמי כוכב ואחד השליחים, בשכר של כ- 6000 ₪ נטו לחודש (כך מסר המערער בהודעתו, נספח 11 לתצהיר המשיב ש' 118-130). גם את דניאל פדלון בחר המערער שלא לזמן לעדות (בעמ' 512 לפרוטוקול ש' 29 – עמ' 513 ש' 4, המערער הועמד על כך על ידי המשיב, ותשובתו הייתה מתחמקת ולא מעוררת אמון – תוך שהוא מפנה את האצבע לעורך דינו כמי שהחליט לא לזמן את העד הנחוץ). עצם העסקתו של חתנו של סמי כוכב כשכיר, באותה תקופה בה מתבצעות על ידי כוכב העבירות הנוגעות לסחר בזהב ובשים לב לקשר בין סמי כוכב לספקי המערער, אומרת (לכל הפחות) דרשני. קשה להשתחרר מהרושם כי אי הבאת פדלון להעיד הייתה מכוונת, וחזקה כי אם היה מעיד – גרסתו הייתה עומדת למערער לרועץ. מעבר לכך, מדובר בעד שעבד אצל המערער, ולכן היה יכול אולי לשפוך אור על שאירע, אלא שכאמור גם אותו בחר המערער שלא להעיד [כמו שלא זימן לעדות עובד נוסף שהיה לו – שיר חננאל (ממנו כאמור לעיל בראשית פרק 'עיקרי העובדות', רכש המערער את "העסק" ואשר מטרת העסקתו אינה בהירה עד תום ואשר מחומרי החקירה עולה כי אף הוא היה קשור לאחים פרשה – כך שעדותו יכלה אף היא לשפוך אור על הדברים)].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

להשלמת התמונה אוסיף ואציין כי כשנחקר דניאל פדלון במשרדי המשיב אודות הפרשייה (נספחים 64-67 לתצהיר המשיב), בחר הוא לשמור על זכות השתיקה.

1. השליחים – מיופי כוח בחשבונות הצ'יינג'ים של הספקים: המערער שילם את התמורה לספקים, לחשבונות בשני צ'יינג'ים. המשיב הראה באופן משכנע (באמצעות הודעות שנגבו מבעלי הצ'יינג'ים) כי לשליחים היו יפוי כוח באמצעותם הם משכו מחשבונות הצ'יינג'ים תמורה ששולמה לספקים. אין שום ספק כי מדובר בהתנהלות שאינה עולה בקנה אחד עם פעילותה של חב' שליחויות רגילה, ויש בכך כדי לחזק את החשדות שמעלה המשיב ביחס למידת האותנטיות של המכירות על-ידי הספקים והטענה כי למעשה מי ששלטו בזהב היו סמי כוכב ומשפחתו. אכן, צודק המערער בטענתו כי לא היה עליו לדעת אודות יפויי כוח שנתנו האחים פרשה לשליחים ואופן התנהלותם בחשבונות הספקים, אלא שכעניין שבעובדה – יש ברכיב נוסף זה כדי לחזק עוד יותר את החשדות החזקים אף בלאו הכי. הסרת החשדות אודות האותנטיות של עסקאות המערער עם "הספקים", היא עניין הרובץ בלאו הכי ולנוכח כל האמור לעיל לפתחו של המערער, והוא בחר שלא להביא אפילו עד אחד ביחס לעסקאות רחבות היקף אלה – וחזקה כי ידע מדוע בחר לנהוג בדרך זו.

77. חוסר ההיגיון הכלכלי בהתנהלות המערער – רווח מזערי מפעילות כלכלית בסכומים כה נכבדים:

המערער ביצע עסקאות בהיקף של כ-80 מיליון ₪, אולם את שנת 2012 הוא סיים בהתאם לדו"ח הכספי שהגיש (נספח 7 לתצהיר המשיב) בהפסד. כפי שהראה המשיב והמערער לא חלק על כך, פעילותו הנטענת של סחר בזהב בשנים 2012-2013 הניבה לו רווח גולמי בשיעור של 0.52% בלבד (כפי שפוט בסעיף 23 לסיכומי המשיב). מדובר בשיעור רווח נמוך מאוד ובלתי סביר נוכח הסיכון הכרוך בעסקאות בסכומים הנטענים. זאת ועוד, בשיעור רווח כה נמוך, לא לגמרי ברור מה הייתה ההצדקה הכלכלית בהעסקתו של חתנו של סמי כוכב – דניאל פדלון, בתמורה לשכר של 6000 ₪ לחודש נטו.

הרווחים הנמוכים עליהם דיווח המערער – אינם ניצבים כשלעצמם, אלא הם חוברים לתמיהות שהוצגו עד כה, אותם לא עלה בידי המערער להסיר. ולהיפך – בחירתו שלא להביא שום עד מקרב הספקים, השליחים והעובדים שהיו לו בתקופה הרלוונטית – מעצימה את החשד כי אין המדובר בעסקאות אמת.

78. תשלום לאחר ביצוע העסקה – בהיקף הכלכלי המדובר:

המערער בהודעתו (נספח 11 לתצהיר המשיב, ש' 101) אמר כי הספקים נתנו לו אשראי של 48 עד 72 שעות, במסגרתם מכר את הזהב שקיבל מהם ללקוחותיו, ורק לאחר שקיבל את התמורה – שילם לספקים. עניין זה עלה אף בחקירת המשיב את המערער בבית המשפט, ושם התברר כי היו מקרים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בהם האשראי היה אף לתקופה ארוכה יותר [עמ' 998 לפרוטוקול ש' 31 – המתייחס לדוגמאות שעלו בחקירתו של המשיב לאורך העמ' הקודמים (ראו לדוגמה בעמ' 995 ש' 10 ואילך)].
המערער טען כי האחים פרשה נתנו בו אמון וכי "כך השוק עובד". משלא הובאו האחים פרשה להעיד, נותרנו עם תמיהות וללא תשובות משכנעות. עסקאות בעשרות מיליוני שקלים, כאשר הרווח של המערער הוא מזערי (אם בכלל), ותוך דחיית מועדי תשלום – ללא חשש מצד בעל הזהב כי הזהב "יעלם" על ידי המערער, או השליחים, ללא ביטוח לזהב ותוך נידוד הזהב בשווי המדובר – באמצעות השליחים. תמיהות אלה מתיישבות טוב יותר עם התמונה שהציג המשיב, ולא עם זו לה טוען המערער – אשר בחר שלא להביא איש מהגורמים הרלוונטיים להעיד.

79. התייחסות להודעה ולעדויות של סמי כוכב:

שני הצדדים, כל אחד באופן אחר, מבקשים להיתמך מדברים ש-"אמר" סמי כוכב. המשיב – מבקש לתת אמון בדברים שאמר סמי כוכב בהודעה שנגבתה ממנו, ואילו המערער מבקש לתת אמון בדברים שאמר סמי כוכב בעדותו לפני בבית המשפט.
אתייחס להלן בקצרה לשני העניינים ואבאר מדוע איני מייחס משקל של ממש לאף אחד מהשניים (אף שיש הבדל ניכר בין שני העניינים, שכן בראשון - עמדתי נובעת מזהירות, ואילו בשני - עמדתי נובעת מחוסר אמון בדברים שנאמרו, הכל כמפורט להלן).

א. הודעה שנגבתה מסמי כוכב ביום 23.6.13 ושצורפה כנספח 14 לתצהיר המשיב:

בהודעה זו, אשר אף צולמה (הוקלטה ותומללה) ואשר צפיתי יחד עם הצדדים בחלקים הרלוונטיים ממנה, סמי כוכב הודה בחלקו בהברחת זהב לישראל ובמכירתו תוך שימוש בחשבונות פיקטיביות. בעוד שבהקשרים שונים הודעה זו ברורה, בכל הנוגע לחלקו של המערער – הדברים מעוררים חשד אך הם לא לגמרי לא ברורים. יתירה מזו – ובכל הנוגע למערער, אין בידי לשלול את טענות המערער כי שמו, בין אם במתכוון ובין אם לאו, "הושתל" בפיו של סמי כוכב על ידי החוקרים (המערער טוען כי הדבר נעשה בכוונה, אולם אין כל הכרח כך לראות את הדברים). קודם שאפנה לציטוט החלק הרלוונטי מההודעה, אקדים ואומר – בזהירות המתבקשת ומבלי שאתיימר לקבוע בדבר מסמרות - כי המערער מצביע על כך שנראה לכאורה כי סמי כוכב היה מצוי בעת החקירה הזו במצב נפשי מורכב, הוא טוען כי לא קיבל כדורים שהיה זקוק להם, הוא מדבר בקול חלש ולא לגמרי ברור, ובנוסף – לטענת המערער סמי כוכב אומר את הדברים תוך שהוא מפתח תקווה כי יינתן לו מעמד של עד מדינה ולכן מתוך מגמה לרצות את החוקרים. לצורך ערעור זה, איני נדרש להכריע בטענות אלה, וזאת מן הטעם כי כפי שכבר נאמר – אין בכך צורך לשם הכרעה בערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

אצטט את הדברים העיקריים הרלוונטיים לענייניו של המערער (נספח 14 לתצהיר המשיב, עמ' 965 לנספחים):

"חוקר מס' 4, אביב כהן: בדיוק. תגיד לי, אריאל אל נתן, אריאל אל נתן גם כן, נתן חשבוניות

...

חוקר מס' 3, אורי הנסב: גולדי. מה שיעקב אומר לך גולדי, כל הזמן.
נחקר, סמי כוכב: אה ... גולדי. היה גם כן אותו ... דרך איך קוראים לו. איך קוראים,
(מילה לא בורה) החברה הזאת ... ויז, איך קוראים לוויז?

חוקר מס' 3, אורי הנסב: מודיליאני?
נחקר, סמי כוכב: מודיליאני.

חוקר מס' 3, אורי הנסב: או קיי.
נחקר, סמי כוכב: (משפט לא ברור – מדברים ביחד). הגיבוי שלו [מילה לא ברורה].
חוקר מס' 4, אביב כהן: הוא היה נותן לו גיבוי. אבל הוא, גם כן, היה ... הוא לא היה מקבל
זהב אותו ... אותו (מילה לא ברורה). הוא היה לו, מודיליאני נותן
לו גיבוי ...

נחקר, סמי כוכב: גולדי היה מקבל זהב.
חוקר מס' 4, אביב כהן: אה?

נחקר, סמי כוכב: גולדי היה מקבל זהב.
חוקר מס' 4, אביב כהן: ממי? ממך?

נחקר, סמי כוכב: כן.

חוקר מס' 4, אביב כהן: אה ... והיה, והיה מעביר אותו.
נחקר, סמי כוכב: ו ...

חוקר מס' 4, אביב כהן: (משפט לא ברור – מדברים ביחד).
נחקר, סמי כוכב: (משפט לא ברור – מדברים ביחד).

חוקר מס' 4, אביב כהן: לכל מיני?

נחקר, סמי כוכב: כן. כן.

חוקר מס' 4, אביב כהן: אז למה צריך את גולדי, בכלל? הרי כמו שתמיד, אתה (משפט לא
ברור – מדברים ביחד)

נחקר, סמי כוכב: מודיליאני, לא (מילה לא ברורה) מודיליאני? (מילה לא ברורה)

"... "

ובהמשך, לאחר שהוזכרו שמות של גורמים נוספים שהיו חשודים כמעורבים, ובין השאר שמו
של אדם בשם שריקי (שם, עמ' 966-967 לתצהיר המשיב):

"חוקר מס' 4, אביב כהן: הוא היה נותן רק כיסוי.

נחקר, סמי כוכב: כולם כיסוי. [מילה לא בורה].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

חוקר מס' 4, אביב כהן:	הוא לא היה מקבל זהב.
נחקר, סמי כוכב:	אף - אחד לא היה מקבל.
חוקר מס' 4, אביב כהן:	הבנתי. רק הם ישירות היו מקבלים. חוץ מאריאל הזה, שאמרת לי עכשיו. גולדי גולדי ... שהיה ...
נחקר, סמי כוכב:	גולדי היה ... הוא לא היה מקבל. היה ... היה, הוא אמר לי תעביר לי.
חוקר מס' 4, אביב כהן:	היה אומר תעביר. הוא לא היה מקבל ישירות.
נחקר, סמי כוכב:	כן. "

המשיב מבקש ללמוד מהקטעים שצוטטו לעיל, כי סמי כוכב קשר באופן ברור את המערער לפעילות העבריינית, ולהוצאת חשבוניות ככיסוי גרידא.

על אף שהדבר אינו נקי מספקות ודברי כוכב אכן מעוררים חשד (ודאי בשים לב למכלול ההקשרים שבין המעורבים בפרשייה לבין המערער), אני סבור כי לא ניתן לקבוע מסמרות על סמך דברים אלה, וזאת מכמה טעמים מצטברים: ראשית, כפי שניתן לראות מראשית הדברים, שמו של המערער – אריאל אלנתן, לא נאמר כלל ע"י סמי כוכב, אלא הוזכר ע"י החוקר מס' 4 - ובשום שלב כוכב לא נקב בשם זה מעצמו. אף הקישור בין אותו אריאל אלנתן לבין גולדי, נאמר מיד לאחר מכן על ידי חוקר מס' 3 ולא מפי הנחקר. אדגיש כי רושם זה מתקבל עוד יותר, בעת הצפייה בצילום והאזנה להקלטה, בין השאר - מהשהייה בין רכיבי התשובה שצוטטו לעיל מפיו של סמי כוכב. שנית, "גולדי" – הוא גם שם העוסק תחתיו פעל המערער, אך גם שמה של חב' גולדי – אשר הייתה אף היא מעורבת בפרשייה ושכאמור הוצאו אף לה הודעות כפל מס יחד עם חב' מודיליאני (אשר אף היא נזכרת). בנסיבות אלה, קשה לקבוע מסמרות בשאלה לאיזה גולדי התכוון סמי כוכב. שלישית, בהקשר הספציפי כאן, דבריו של כוכב מגומגמים וסובלים מאי בהירות, הנחזית עת צופים בצילום החקירה ושומעים את ההקלטה. לאור זאת ולמען הזהירות – לא אתן משקל לדברים אלה של סמי כוכב.

ב. עדותו של סמי כוכב בבית המשפט:

בעדותו בבית המשפט טען סמי כוכב כי אינו מכיר את המערער (עמ' 652 לפרוטוקול ש' 35-

:28)

ש : אתה מכיר את אריאל אלנתן ?

ת : מי זה אריאל אלנתן ?

ש : אתה לא מכיר, את השם הזה שמעת פעם ?

ת : לא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ש: אני אומר לך שאת השם הזה אמרו לך בחקירה המצולמת הזו שתכף אני אראה לך אותה ואם אתה תראה אתה מסוגל להגיד לי מה היה בחקירה הזו, מי אמר את השם הזה? אתה תוכל לעזור לי בזה?

ת: אני לא מכיר את השם הזה, אני לא מכיר את הבן אדם.

המערער סבור כי בכך יש כדי להוכיח העדר קשר בינו ובין כוכב.

אין בידי לקבל מסקנה זו, וזאת מן הטעם כי אין בידי לתת אמון של ממש בעדות זו. סמי כוכב טען באותה עדות כי אין הוא מכיר את יעקב אברג'ל (עמ' 645 ש' 25-26) ולא את יניב פרשה (שם, ש' 21-22). אלא ששניים אלה – יעקב אברג'ל ויניב פרשה, נזכרים שוב ושוב בכתב האישום (נספח 15 לתצהיר המשיב) אשר באמור בו הודה סמי כוכב וריצה בגינו עונש מאסר ממושך. יוצא אפוא כי קשה לתת אמון בדבריו אלה של סמי כוכב.

80. בסעיף הקודם הסברתי מדוע איני מייחס משקל של ממש לדבריו של סמי כוכב בהודעתו ובחקירתו. אלא שאין בדברים אלה כדי לטשטש את הקשר המחשיד שעלה, בין המערער לבין גורמים שהיו מהמעגל הקרוב אל סמי כוכב. דניאל פדלון – עובדו השכיר של המערער, הוא חתנו של כוכב, וכך גם השליחים האחרים בהם עשה המערער שימוש מרכזי לצורך פעילותו [ולגבי אבי גיל, אשר אינו חתנו של כוכב, העיד כוכב כי הוא עבד אצלו בתחום הזהב ... (עמ' 654 לפרוטוקול ש' 1-10)]. חב' מודיליאני – שהיא הספק העיקרי של המערער, כמו גם חב' ברכה משמים ויניב פרשה, מופיעים שוב ושוב בכתב האישום שהוגש נגד סמי כוכב ואשר באמור בו הורשע (כתב האישום אמנם אינו כולל את העסקאות של המערער) – דברים הקושרים בין ספקי המערער ואנשי אמונו אשר לדבריו פעלו בשמו באותה תקופה – לבין הפעילות העבריינית בתחום הזהב במרכזה עמד סמי כוכב. יוצא אפוא כי גם אם לא יינתן משקל להודעתו של סמי כוכב בעניינו של המערער, הרי שאין בכך כדי להחליש את החשדות ביחס לפעילותו של המערער.

81. אי הבאה עקבית של שורה ארוכה של עדים רלוונטיים הנוגעים לספקים:

המערער בחר שלא להביא לעדות אף גורם הקשור לספקים – ומדובר בשורה ארוכה של גורמים. בעלי המניות בכל אחד מהספקים והמנהלים הרשומים שלהם. בחב' ברכה משמים – יורם אליאב ורומן שאולוב, בחב' מודיליאני – ניסים פרשה, אורטל פרשה וצ'וקין רוטסילב, ובחב' גולדי – זבולון איסחקוב ויניב פרשה. כך גם לא הובא לעדות איש מארבעת השליחים, ולא משני עובדיו של המערער – שיר חננאל ודניאל פדלון.

כל אחד מהעדים הללו הוא עד רלוונטי, אשר נוכח היקף העסקאות הגדול, מצופה היה כי יהיה בידם לשפוך אור על העסקאות שהיו - אם היו, בין המערער לספקיו. ושוב אזכיר, מדובר בעסקאות בסכומי עתק. האם יעלה על הדעת כי אם המדובר בעסקאות אמת, לא יוכלו בעלי המניות והמנהלים של הספקים לשפוך אור על פעילות כלכלית רחבה זו?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

הבחירה של המערער שלא להביא איש מקרב עדים אלה, מחזקת את החשדות שהציג המשיב. אם היה מדובר בעסקאות אמת, קשה להבין מדוע איש מקרב הגורמים הללו לא הובא למסור עדות מטעם המערער. עדים אלה היו צריכים לא רק למסור את גרסתם אודות עסקאות העתק, אלא אף לעמוד לחקירה נגדית ולשפוך אור על התמיהות הרבות שהוצגו לעיל, ותוך שניתן יהיה לבחון את מידת ההתאמה בין תשובותיהם לבין דברים שמסר המערער. כל זה לא נעשה.

הרושם המתקבל מהבחירה העקבית שלא להביא שום עד מקרב העדים הרבים שהיה על המערער להביא בכל הנוגע לעסקאות עם "ספקיו", הוא כי לא לחינם אלה לא הובאו להעיד. כפי שנקבע בפסיקה ותיקה [ראו לדוגמה ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"צ נ' סלימה מתיתיהו (12.9.91)], פסקאות 11-12 ובפסיקה הנזכרת שם], אי הבאת עד רלוונטי, מקימה חזקה כי אם היה בא להעיד הייתה גרסתו פועלת לרעת מי שנמנע להביאו לעדות. כאשר מדובר בשורה של עדים נחוצים הנוגעים כולם לאותו עניין (העסקאות עם הספקים) – והמערער נמנע מלהביאם למסור עדות, מתחזקת החזקה לחובתו באופן ניכר.

כפי שכבר צוין, בית המשפט נעתר שוב ושוב לבקשות שונות של המערער ואפשר לו לחקור את העדים באריכות רבה ולהציג חומרים כאלה ואחרים – ככל שרק ביקש. על אף גישה זו אשר נוצלה על ידי המערער עד תום (ויעידו על כך היקף הדיונים שנערכו), בחר המערער שלא להציג אף לא עד אחד מקרב מגוון העדים שחובה היה עליו להביא בעניין עסקאותיו עם הספקים – אם היה רוצה לשפוך אור על עסקאות אלה. עובדה זו מדברת בעד עצמה ומחזקת, לאור מכלול הנסיבות שתוארו לעיל, את המסקנה אליה הגיע המשיב בהחלטתו כי החשבוניות עם הספקים אינן משקפות עסקאות אמת.

המסקנה העולה מכל האמור היא כי המערער באופן מודע ומכוון, בחר שלא להביא שום עד מקרב ספקיו, השליחים ושני עובדיו. בדרך זו מנע המערער את חקירתם הנגדית, ולמעשה מנע מבית המשפט לגלות את האמת לאשורה בכל הנוגע לשאלה האם המערער באמת רכש זהב ואם כן ממי. דרך התנהלות זו מחזקת כאמור את החשדות והתמיהות שהעלה המשיב ואשר פורטו באריכות לעיל. לאור דרך התנהלות זו בה בחר המערער, מתחזק הרושם כי ההסבר הפשוט לשלל התמיהות והחשדות – הוא ההסבר שהציע המשיב ולפיו המערער היה חלק מהכסות החשבונית למכירת הזהב שהבריחו סמי כוכב ואנשיו, מהשטחים לישראל.

כפי שפורט בהמשך, אין בעדויות של לקוחות המערער – ובכלל זה כאלה שהעידו כי רכשו ממנו זהב, כדי לרפא את הריק הראיתי שבחר המערער במכוון להותיר בכל הנוגע לשלב רכישת הזהב על-ידו. כך כמובן בכל הנוגע לכפל מס התשומות – שכן אין בעדויות אלה כדי ללמד כי החשבוניות מהן נוכה מס התשומות הן חשבוניות אמת, אולם כפי שיובהר בהמשך – כך אף בנוגע לכפל מס העסקאות. אם איננו יודעים אם המערער כלל רכש זהב או שלמעשה היה חלק מאותו מארג של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

מרמה במסגרתו הוברח זהב לישראל והוצאו חשבונות פיקטיביות כדי לאפשר את מכירתו ליצואנים, הרי שאין בכך שפלוני סבור כי רכש מהמערער זהב – כדי ללמד כי מבחינה אמיתית עסקה שכזו התרחשה וכי המערער לא היווה אך את ידם הארוכה של אחרים ומבלי שהזהב היה בכלל שלו. 82. בסיכומיו הלין המערער כי המשיב בחר לעיין בחומר באופן סלקטיבי ומגמתי (והמערער נקט בהקשר זה בלשון בוטה יותר, אשר לא היה לה מקום). לאור בחירתו המכוונת של המערער שלא לשפוך אור על עסקאותיו עם הספקים, יש לא מעט ציניות בטענות אלה. המערער יכול היה לזמן לעדות את שלל העדים שיודעים את האמת ביחס לעסקאות עמו, ואין לו להלין על המשיב – ביחס לפרשנות משפט כזה או אחר שאמר לדוגמה ניסים פרשה או כל גורם אחר עמו פעל המערער. ניתן היה לזמן גורמים אלה לעדות, והכל יכול היה להתבאר – לו חפץ בכך המערער. אלא שגם לגופם של העניינים שהזכיר המערער בסיכומיו, איני מוצא בהם ממש, ולאמיתו של דבר הם מתיישרים טוב יותר עם תמונת הדברים שמתאר המשיב.

כך לדוגמה, המערער, בעמ' 6 לסיכומיו, מפנה למס' שורות בהודעתו של ניסים פרשה המצויה בנספח 35 לסיכומיו, בהן הוא מוצא עיגון כלשהו לקשר בין ניסים פרשה – בעל המניות של הספק העיקרי של המערער (חב' מודיליאני) - לזהב. לאחר שעיינתי במקומות אליהן הפנה המערער – איני מוצא בהם ממש. גם בדברים באותה הודעה (שעניינה העיקרי נוגע לספקים של חב' מודיליאני – אשר כזכור התבררו כפיקטיביים), מצייין ניסים פרשה כי הוא לא קיבל זהב וגם שם הוא מגלגל את הדברים אל אחיו יניב פרשה (נספח 34 לתצהיר המשיב, ש' 38-38). יתירה מזו, עיון באותה הודעה מלמד שוב על המקום המרכזי של השליחים חתניו של סמי כוכב, אשר הביאו את הזהב מהשטחים. וכך לדוגמה נשאל והשיב ניסים פרשה (שם, ש' 46 ואילך):

ש: האם ראית/בדקת שחברת רדמקס מספקת זהב?

ת: לא, זה לא היה התפקיד שלי אלא של השליחים של חברת די אם שאני שלחתי.

...

אני הייתי מתקשר לדוד מאיר ומודיע לו שהזהב יהיה מוכן בזמן מסוים והוא כבר היה יודע איפה לאסוף את הסחורה.

ש. מאיפה השליח יודע איפה לאסוף את הסחורה אם אתה לא מספר לו היכן היא נמצאת?

ת: השליח הוא קבוע, מכיר את הספק, אולי גם יודע את הטלפון והם מתאמים את מקום המפגש. יניב לימד אותי כאשר הכניס אותי לעבוד במודיליאני שזה בדיוק תפקידי מול השליחים והם כבר יודעים לבד לאן להגיע לפי מה שהבנתי.

...

ש: האם ראית או קיבלת זהב מחברת מ. מוסא?

ת: לא. כמו שכבר הסברתי, זה היה תפקיד השליחים להעביר את הסחורה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

...

ש: מי עדכן את השליחים שכל פעם משתנה ספק?

ת: אני לא עדכנתי, אני לא יודע מי כן.

תיאור הדברים מדבר בעד עצמו – ועולה ממנו מקומם המרכזי של השליחים. אין בהודעה זו תיאור המשקף התנהלות במתכונת שהייתה מצופה ממי שהוא עצמו רוכש זהב לחב' שבבעלותו בהיקפים המדוברים (אשר חרגו הרבה מעבר למכירות למערער – שאף הם היו כידוע בסכום עצום).

תיאורים אלה משתלבים היטב עם טענות המשיב, ויותר מכך – עם העובדה שהאחים פרשה, חב' מודיליאני וחב' גולדי בחרו שלא לערער על כפל המס שהושט עליהם, כמו גם עם העדפתו של המערער שלא להביא אף אחד מגורמים אלה למסור עדות בבית המשפט ולעמוד לחקירה נגדית.

83. המערער טען כי בכך שהמשיב לא העתיק את החומרים שהיו במצלמות בתי הזיקוק ולא אסף חומרים ממצלמות אחרות, גרם הוא לו נזק ראייתי חמור. אין בידי לקבל טענה זו. אכן, טוב היה עושה המשיב אם היה מעתיק את החומר שהיו במצלמות בתי הזיקוק, אולם בשים לב לכל שנאמר עד כה, הטענה בדבר נזק ראייתי אינה משכנעת. ראשית, כלל לא ברור מה היה מתגלה במצלמות בתי הזיקוק, שכן המערער אף לטענתו – שלח פעמים רבות את הזהב לבתי הזיקוק באמצעות השליחים, וכן מן הטעם כי המצלמות שמרו חומרים מפרק זמן קצר בלבד (כשבועיים) – כך שספק רב מה תועלת הייתה בו ואם בכלל. שנית – וכאן העיקר, הריק הראייתי שבחר המערער במכוון להותיר בכל הנוגע לספקיו, עומד לו לרועץ במובן זה שהוא אינו מותיר מקום של ממש לטענות ספקולטיביות אודות ראיות שהיו עשויות אולי להתגלות ועל המשמעות שייכתן והייתה ניתנת להן. מי שבחר שלא לשפוך אור על עסקאות שביצע עם ספקיו ולא להביא לעדות איש מטעמם, לא יוכל ליהנות ממשקל של ממש שיינתן לכך שייכתן כי ניתן היה לבצע את מלאכת החקירה באופן טוב יותר.

מלאכת החקירה אינה מלאכת מחשבת הנעשית בידי מלאכי השרת החפים מטעויות. יש להיזהר מלתת לפגם קל שנמצא במלאכת החוקרים (של פרשיה חמורה וענפה – אשר המערער הוא רק חלק קטן ממנה), לכרסם בתוצאה ברורה שזו השיגה, מבלי שיהיה לכרסום זה הצדקה של ממש. מי שבחר שלא להביא ראיות נדרשות, אל יצפה להיבנות מעניינים כגון אלה ומהשערות ביחס למשקלן של ראיות שהיו יכולות אולי להתגלות.

84. המערער טען כי הסתמך על עצות יועץ המס שלו וכן על בדיקות בדבר קיומו של אישור ניהול ספרים ופטור מניכוי מס במקור. בשים לב לנסיבות שתוארו לעיל, אין די בטענות אלה של המערער. ראשית וכפי שנקבע פעמים רבות בפסיקה [ראו לדוגמה קביעתו של כבוד השופט ה' קירש בע"מ 59430-02-15 ישי גבריאל שריקי נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה (14.12.20) (להלן: "עניין שריקי") בפסקה 89], אין כמובן די בבדיקות טכניות מסוג זה, אלא חובה לנקוט בכירור ממשי שנועד לוודא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

כי החשבוניות אכן מוצאות כדין. כך גם אין להסתתר מאחורי טענת ההסתמכות על איש מקצוע, מבלי להוכיח כי בדיקות של ממש אכן נעשו.

שנית – וכאן במקרה דנן העיקר, אני סבור כי המקרה כאן רחוק מהתנהלות תמימה בה יכול להינתן משקל לטענות מסוג זה. מכלול הנסיבות שתוארו לעיל ובחירת המערער שלא להביא עדים מקרב הספקים - ביחס לעסקאות העתק שהוא טוען שביצע עימם, מעלה חשד של ממש כי אין המדובר בהתנהלות תמימה כל עיקר וכי החשבוניות מול הספקים – אינן משקפות עסקאות אמת שבוצעו בין הצדדים וכמתואר בחשבוניות.

85. אני מוצא ממש בטענת המערער בדבר אכיפה בררנית שנקטה כלפיו. כפי שהראה המשיב, כנגד שורה ארוכה מאוד של גורמים שהיו מעורבים בפרשיית "זוג משמים" ננקטו מגוון הליכים – פליליים ואזרחיים. בנסיבות אלה, אין כל מקום לטענת האכיפה הבררנית, שכן כאמור אכיפה ננקטה גם ננקטה. למעלה מן הצורך אציין כי אין מקום אף להשוואה שעריך המערער בינו לבין מר בוקסר, שכן מעורבותו של המערער במארג היחסים הקרוב קרבה יתירה אל גורמי מפתח בפרשיה החמורה, שונה לגמרי מהמיקום הרחוק הרבה יותר של מר בוקסר כיצואן בשרשרת העסקאות, ולפיכך ובאופן טבעי – סוג החשדות שונה לחלוטין.

86. כל המתואר בהרחבה לעיל העלה בצדק אצל המשיב את החשד כי המערער שימש למעשה כסות חשבונאית לעסקאות שלא הוא היה הבעלים הכלכלי האמתי שלהן. החשד כי האחים פרשה, באמצעות החברות השונות בהן עשו שימוש, לא מכרו למערער זהב וכי הזהב למעשה הגיע מסמי כוכב, באמצעות השליחים – חתניו, אשר יחד עמו ושאר הגורמים העברייניים שהיו קשורים לפרשייה - שלטו בפועל בכל המתרחש באמצעות מנגנון שרשור של עסקאות שווא עד למכירת הזהב ליצואנים – מנגנון אשר האחים פרשה והמערער לקחו בו חלק.

צבר התמיהות שהועלו לעיל – ובכלל זה כאמור הדברים שמסרו ניסים פרשה וזבולון איסחקוב בהודעות שנגבו מהם – כי כמעט ו"לא ראו זהב" ושאר הדברים שפורטו לעיל, די בהם כדי להצדיק את החלטת המשיב לקבוע כי החשבוניות המתארות מכירת זהב מהספקים למערער אינן משקפות עסקאות אמת (ובכך די, מבלי שיהיה על המשיב להוכיח מה בפועל באמת התרחש – עניין הידוע היטב למערער ושאותו בדרך התנהלותו - בחר הוא שלא לאפשר לחשוף). בנסיבות אלה, הנטל להראות כי נפל פגם בהחלטה זו, עבר אל המערער. אלא שהמערער בחר כאמור שלא להביא לעדות שום עד (!) מקרב הספקים, ולהימנע אף מהבאת עדים רלוונטיים נוספים (כגון השליחים ועובדיו - כמפורט לעיל). בנסיבות אלה, אי הבאת העדים רק מחזקת את החשדות כי לא לחינם אלה לא הובאו למסור עדות, וכי אם היו באים – דבריהם היו מחזקים את החשדות ולא מסירים אותם.

עולה אפוא כי לא עלה בידי המערער להראות כי שגה המשיב בהחלטתו, ולהיפך – אני סבור כי החשבוניות שקיבל המערער מספקיו, אינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים – כמפורט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

בחשבוניות וכי מדובר על כן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין ותוך שהמערער, במקרה הטוב, ("רק") עוצם עיניו ומתעלם מהחשדות שהיו צריכים להתעורר אצלו.
87. לאור האמור, נדחה הערעור שהגיש המערער בכל הנוגע להחלטת המשיב מכוח סעיף 50(א1) לחוק להשית עליו כפל מס בגין התשומות שניכה שלא כדין.

ב. הערעור על כפל מס העסקאות

88. כזכור, הערער שלפנינו מופנה בעיקר כנגד שתי החלטות שונות של המשיב: האחת - השתת כפל מס תשומות, והשנייה - השתת כפל מס עסקאות מכוח סעיף 50(א) לחוק - בגין החשבוניות שהוציאה המערער ללקוחותיו. בפרק זה של פסק הדין תיבחן ההחלטה השנייה - הטלת כפל מס העסקאות, בסך של 19,228,324 ₪.

89. כפי שפורט לעיל בחלק 'עיקרי העובדות' בראשית פסק הדין, המערער מכר לטענתו את הזהב שרכש לידי 6 לקוחות - כמפורט שם.

90. בניגוד לריק הראיתי שהותיר המערער בכל הנוגע לספקיו, בכל הנוגע ללקוחותיו הציג המערער מסכת ראיתית רחבה. במסגרת מסכת זו, באו להעיד נציגים מטעם כמעט כל הלקוחות (למעט חב' גולדי - מטעמה לא הגיע איש להעיד, אלא שלגביה מצויה חשבונית ביחס לעסקה בודדת בסכום זניח יחסית - בסך של 5,531 ₪ בלבד).

ככלל ומבלי שאכנס לפרטי העדויות, העדים הקשורים ללקוחות העידו כי רכשו את הזהב מידי המערער. ייתכן כי יש מקום להבחין בין העדים השונים ומידת האמון שיש לתת בדבריהם, אולם לא יכולה להיות מחלוקת כי בכל הנוגע ללקוחות - אכן פרס המערער מסכת ראיתית.

91. אלא שקיומה של מסכת ראיתית זו, אינו צריך להפתיע כל עיקר - וזאת גם אם מקבלים את טענות המשיב לפיהן שימש המערער ככסות חשבונאית בה שלטו בפועל הגורמים העברייניים שהבריחו את הזהב לישראל או מי מטעמם. הטעם לכך פשוט: לקוחות המערער היו ברובם (למעט חב' ננמח) יצואני זהב. היצואנים הם היעד אליו יועד הזהב, והם מקור הכסף אשר התגלגל בשרשרת מוציאי החשבוניות. כפי שעלה מדבריו של העד ארתור בוקסר (אשר מייצא באמצעות חברה שבשליטתו זהב, ואשר רכש זהב מננמח) - הוא לא היה רוכש זהב ממי שאינו מעורר בו אמון (עמ' 695 לפרוטוקול ש' 15-19, עמ' 703 ש' 26-27, עמ' 704 ש' 10-13). כך לדוגמה השיב לשאלה - "אם משהו היה אומר לך תעביר לצינינג" - "לא הייתי עובד איתו", וכי "לא הייתי מתעסק עם בן אדם שאין לו משרד" (עמ' 707 לפרוטוקול), והוא גם "בחיים לא" היה מרשה למשהו בחברה לקחת זהב על טוסטוס, אלא הוא פועל באמצעות מובילים מאובטחים ומבוטחים בלבד (עמ' 702 לפרוטוקול). אכן, גם ארתור בוקסר העיד כי יש המתנהלים באופן שונה ממנו, אולם רוח הדברים ברורה: כדי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

למכור ליצואנים יש ליצור מעטה של נאותות – ואת זה אני סבור כי המערער סיפק. לאור זאת, גם בהתאם לתמונה שמתאר המשיב, המערער נועד לשמש כחיץ וכמעטה של לגיטימיות לעסקאות. לאור זאת, אין פלא כי הלקוחות נפגשו עם המערער ובהחלט ייתכן כי סברו בתום לב כי רכשו ממנו זהב ובחלק מהמקרים אף קיבלו את הזהב מידיו [ראו לדוגמה: עדותו של רוני אביוב כי המערער הביא לו את הזהב (עמ' 323 לפרוטוקול); עדותו של ישי שריקי כי ביצע עסקאות עם המערער (עמ' 715 לפרוטוקול) ואזכיר כי ערעורו של עד זה התקבל על ידי בית המשפט בפסק הדין בעניין שריקי, תוך שבית המשפט נותן אמון בדבריו כי סבר בתום לב כי הוא מבצע עסקאות כשרות עם המערער; עדותו של טלמור כי ראה את המערער בבית הזיקוק שבבעלותו וראה אותו מתנהל אל מול הגורמים שעבדו תחת טלמור ושעימם בוצעו העסקאות (עמ' 926 לפרוטוקול)].

בעוד שבתום לב זה של הלקוחות (וכמובן וכפי שעוד יתברר בהמשך - איני נדרש לקבוע בעניין זה כל מסמרות) - עשוי להיות די מנקודת המבט של הלקוחות, התמונה מבחינת המערער – מוציא החשבוניות, מורכבת הרבה יותר. אבאר את הדברים:

אני סבור כי המערער באופן מודע ומכוון לא זימן שום עד הנוגע לספקים, לשליחים ולשני עובדיו. מהטעמים שפורטו כבר לעיל ולכן לא אשוב עליהם, הרושם שלי הוא כי המערער רצה למנוע את העמדתם של עדים אלה לחקירה נגדית, ולמעשה למנוע מבית המשפט לקבל בדרך זו תמונה מהמנה אודות מה שאירע.

הריק הראיתי שהותיר המערער בכל הנוגע לרכישת הזהב מהספקים, עלול בצדק להעלות את השאלה – האם בכלל היה בידי המערער זהב השייך לו ושאותו יכול היה למכור, או שמא שימש ככסות חשבונאית גרידא להעברת זהב שכלל לא היה שייך לו – ולכן החשבוניות שהוציא כלל אינן מתארות עסקאות אמת שהתרחשו כפי שמתואר בהן (וזאת גם אם מטרתן הייתה להציג מצג שכזה). ואדיגיש, השאלה אינה האם מבחינה משפטית הזהב נרכש על ידי המערער כחוק אם לאו (עניין אליו התייחסתי לעיל), אלא האם בכלל היה בבעלותו זהב (בין אם הושג כחוק ובין אם לאו). אם המערער לא באמת רכש לבעלותו זהב, אזי החשבוניות המתארות אותו כמי שמוכר ללקוחות זהב, אינן מתארות עסקאות אמת אלא כסות חשבונאית גרידא - ולפיכך הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין. עדויות הלקוחות אינן תורמות תרומה של ממש בהקשר זה, שכן מרכז הכובד חוזר לשאלת רכישת הזהב – עניין אותו הותיר המערער במכוון ללא ראיות של ממש.

92. אלא שעל אף סימן השאלה שהוצב לעיל בנוגע לכשרות החשבוניות שהוציא המערער ללקוחותיו, אני סבור כי דין הערעור ביחס לכפל מס העסקאות להתקבל – וזאת מטעם אחר הנוגע להשתת כפל מס העסקאות לאחר שהושת כבר באותו עניין ועל אותו אדם כפל מס התשומות.

ייתכנו כמובן מקרים בהם על אותו גורם מושת בגין שתי פעילויות שונות ושאינן קשורות (לצורך הדוגמה – האחת בתחום הבנייה והשנייה בתחום הזהב) פעמיים כפל מס. במקרים כאלה, אין כל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

קשר בין שתי ההחלטות, והאחת אינה משפיעה על חברתה. השאלה מתעוררת כאשר מדובר באותה פעילות כלכלית עצמה – כאשר חשבונית אחת היא למעשה המשך ההתנהלות הכלכלית הנובעת מהחשבונית האחרת – כמו במקרה כאן – כאשר חלק מהחשבוניות משקפות רכישה של זהב וחלק משקפות את מכירתו של אותו זהב עצמו ועל ידי אותו גורם.

אבאר את הדברים:

כזכור, כפי שנקבע בפסיקה ענפה – תכלית השתת כפל מס היא כפולה: ראשית - השבת הנזק שנגרם לאוצר המדינה בגין רכיב קרן המס, ושנית - הטלת קנס בדמות רכיב כפל המס ושמטרתו הרתעה. לאור זאת עולה השאלה האם יש להשית כפל מס פעמיים, בגין פעילות (פסולה) המהווה למעשה מסכת אחת מתמשכת במסגרתה מנוכה מס תשומות ומוצאות חשבוניות עסקאות. חוק מע"מ משית כידוע מס עקיף על מחזור הפעילות, ולפיכך אותו מחזור מתמסה בכל אחד משלבי העסקה (כאשר המיסוי הכפול נמנע כתוצאה ממנגנון ניכוי מס התשומות על ידי כל אחד מגורמי הייצור). לאור זאת עולה השאלה האם במקרה של השתת כפל מס תשומות ולאחר מכן כפל מס עסקאות בגין אותה פעילות ועל אותו אדם – אין משום מיסוי כפול ומכופל, ואם כן, האם יש לכך הצדקה? שאלה זו עולה במישור העקרוני הכללי, ולצד זה – בנסיבות המקרה הספציפי הנדון כאן. כאמור לעיל, רכיב כפל המס מורכב משני רכיבים: הקרן – המהווה השבה של הנזק שנגרם לאוצר המדינה, והכפל – שהוא הרכיב ההרתעתי.

דומה כי את רכיב הקרן – אין הצדקה לגבות פעמיים (ולכן גם אין טעם להשיתו פעמיים על אותו אדם). משהושת על המערער פעם אחת רכיב קרן המס במסגרת כפל מס התשומות, אין הצדקה לגבות שוב את אותו רכיב עצמו – הפעם תחת הכותרת של כפל מס עסקאות. את קרן הנזק שנגרם לאוצר המדינה יש להשיב פעם אחת, ולא פעמיים ניש כמובן לוודא כי רכיב הקרן המלא והגבוה יותר הוא זה שמשולם – כך שאוצר המדינה לא יינזק. בנסיבות המיוחדות כאן, כמעט ולא היה ערך מוסף בעסקאות שביצע המערער, וכן כפל מס התשומות הושת על עסקאות רבות יותר מאלה שהושת עליהן כפל מס עסקאות (לדברי המשיב, בשל טעות שנפלה במשרדו) – בנסיבות אלה ובאופן חריג – רכיב כפל מס התשומות גבוה יותר מרכיב כפל מס העסקאות. בשולי הדברים אציין כי אף המשיב נוהג להצהיר בתיקים בהם מעורבים מספר גורמים, כי רכיב הקרן ייגבה מכולם יחד – פעם אחת בלבד. אין הצדקה לנהוג באופן שונה, כאשר מדובר באותו אדם עצמו ולחייבו פעמיים בגין אותה קרן מס בה נפגע אוצר המדינה.

ומה בנוגע לרכיב ההרתעתי? מבחינת לשון החוק ותכליתו ההרתעית – אירוע הוצאת החשבוניות ניצב בפני עצמו ולכן ניתן, במקרים המתאימים, להשית את רכיב הכפל בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין – אף לאחר שהושת כפל מס בגין ניכוי מס תשומות באותה פרשייה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

אלא שהקביעה כי הדבר אפשרי, אינה בהכרח גוזרת כי הדבר ראוי – ועניין זה צריך להיבחן מתוך התייחסות כל מקרה לגופו.

93. קודם לבחינת השתת הרכיב ההרתעתי מתוך כפל מס העסקאות על המערער, אבקש להבחין בין הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק במקרה רגיל, לבין דבריי לעיל. סעיף 100 לחוק, אשר כותרתו – "ויתור על קנס, ריבית או הוצאות", קובע כדלקמן:

המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם, ורשאי הוא להמיר קנס על פי סעיפים 96 ו-98(ב) בהפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97.

בהקשר הרלוונטי לנו, סעיף 100 מאפשר למנהל, מטעמים מיוחדים שיירשמו, להחליט לוותר על כפל מס בו חב אדם. אני סבור כי הנסיבות כאן שונות לקולא בהשוואה למקרה הרגיל בו אנו נדרשים לסעיף זה, וייתכן כי בנסיבות אלה יש להימנע מהטלה (נוספת!) של כפל המס, אף ללא צורך בהחלת הוראות סעיף 100.

במקרה הרגיל בו מיושם סעיף 100, יישום הסעיף פוטר מתשלום רכיב כפל המס – כולו או חלקו, וזה כלל אינו משולם. לעומת זאת במקרה כאן, לאור ההחלטה בחלק הקודם של פסק הדין בעניין כפל מס התשומות – מושת כבר על המערער רכיב הרתעתי המשקף את מלוא שוויין של העסקאות, הניצבות במוקד הפרשה. כך במקרה שלפנינו – בו לא היה פער של ממש בערך המוסף של העסקה, כפל מס התשומות (בסך 24,576,290 ₪) הוא בסכום גבוה יותר מכפל מס העסקאות (העומד על סך 19,228,324 ₪ "בלבר").

מקרה כזה מעלה את השאלה האם ראוי להשית רכיב הרתעתי כפול – גם אם מבחינת לשון החוק הדבר אפשרי. מבלי שאדרש לקבוע האם ייתכנו מקרים בהם קנס כגון זה יכול להימצא כראוי, הרי שבנסיבות המקרה כאן איני סבור כי לא כך הם פני הדברים.

94. כתוצאה מכפל מס התשומות שהושת על המערער, המערער חויב כבר בכל רכיב קרן המס ואף בכפל רכיב זה – בסך של כ- 24.5 מיליון ₪. המשיב לא חלק על כך שעל אף חומרת המעשים שייחס בצדק למערער – ובגין כך חויב הוא בסכום הגבוה שחויב, המערער לא היה גורם מרכזי בפרשיה ובשום שלב לא נטען כי רווחיו ממנה היו רווחים של ממש – החורגים מסכומים נמוכים בלבד. גם בהתאם לתמונת הדברים שתיאר המשיב, המערער לא היה מקודקודי הפרשייה. בנסיבות אלה, משהוטל כבר על המערער בגין פרשיה זו חוב אשר יש בו להשיב לאוצר המדינה את כל רכיב קרן המס ואף הושת עליו מלוא כפל רכיב זה (בסכום העולה על כפל העסקאות), אני סבור כי לא היה מקום להשית שוב על המערער חיוב בתשלום הקרן והכפל – הפעם במסגרת כפל מס העסקאות.

אין הצדקה בחיוב רכיב אותה קרן מס פעם שנייה, ואף לא בחיוב הרכיב ההרתעתי בשנית. אציין כי אני סבור שניתן להגיע לתוצאה זו דרך יישומו של סעיף 100 לחוק – שכן מקום בו חויב כבר בכפל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-05-61199 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

מס כל הערך המוסף שהיה בעסקאות המדוברות, הרי שבהעדר נסיבות חריגות אין להשית כפל מס נוסף בגין אותן עסקאות על אותו גורם – פעם בכובעו כמנכה תשומות ופעם בכובעו כחייב במע"מ עסקאות (סעיף 100 מאפשר אמנם ביטול רכיב הכפל בלבד, אולם רכיב הקרן במקרה דגן צריך לטעמי להתבטל וזאת מן הטעם הפשוט והוא שבנסיבות כאן – המערער כבר חויב בו). כפי שציינתי לעיל, ייתכן כי ניתן להגיע לתוצאה זו אף באמצעות יישום שיקול הדעת הכללי השמור למשיב כרשות מנהלית בעת הפעלת החוק – באופן שאינו מביא להשתת סנקציה בשיעור שדומה כי אין לו מקום [על סמכות מסוג זה – השמורה כמובן למקרים חריגים, ראו דבריו של כבוד השופט נ' סולברג בדנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות נ' אילנה דמארי ואח' (12.9.17), בפסקה 6 לחוות דעתו]. כדי לסבר את האוזן בעניין זה אציין כי אפילו על האחים פרשה, אשר לדברי המשיב עצמו – חלקם ומקומם בפרשייה הרחבה גדול לאין ערוך מזה של המערער, לא הושת בגין אותן עסקאות כפל מס כפול ומכופל – אלא כפל מס אחד בלבד ולא כפי שנהג המשיב עם המערער [מבחינה טכנית, הדבר נובע מכך שבניגוד לדרך התנהלותו של המערער, הם פעלו באמצעות חברות, ולכן לא ניתן היה להשית עליהם אלא כפל מס עסקאות ולא כפל מס תשומות (הדבר נובע מלשונו של סעיף 50 לחוק – ולא כאן המקום להאריך בכך), אולם מבחינה מהותית – ההשוואה לכפל המס שהושת על האחים פרשה יכול לספק אמת מידה לחומרה היתרה והבלתי מידתית שנקטה ביחס למערער]. גם אם לשון החוק מאפשרת זאת, איני סבור כי בנסיבות כאן יש לכך מקום.

לאור האמור, מבוטל כפל מס העסקאות שהושת על המערער.

ג. פסילת הספרים והקנס שהושת בגין ניהולם שלא כדין

95. סעיף 77(ב) לחוק קובע:

עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

לאחר שנקבע לעיל כי ניכוי מס התשומות נעשה על ידי המערער שלא כדין, הרי שבהתאם להוראות סעיף 77(ב) לחוק, יש לקבוע כי כדין פסל המשיב את ספרי המערער.

96. סעיף 95(א) לחוק קובע:

לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסתיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו ... לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע

...

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

כפי שעלה מן הראיות, אין ספק כי המערער אכן ניהל את ספריו תוך סטייה מהותית מהוראות החוק והתקנות שהותקנו על פיו. להלן אציג את עיקרי הדברים:

א. כפי שנקבע לעיל, המערער ניכה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו שלא כדין, וזאת כמובן בסטייה מהותית מהוראות החוק.

ב. בהתאם להוראות סעיף 2(א) להוראות ניהול ספרים ובשים לב למחזור עסקאותיו אשר עלה על 9,200,000 ₪, חובה היה על המערער לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה. המערער לא עשה כן אלא ניהל מערכת חשבונות חד צידית (ראו הודעת המערער, נספח 8 לתצהיר המשיב ש' 112-113). זאת ללא ספק סטייה מהותית מהוראות ניהול הספרים. בהקשר זה אציין כי מנהל החשבונות של המערער מסר בחקירתו הנגדית (עמ' 552 לפרוטוקול ש' 14 ואילך) כי לא ביצע התאמות בנקים.

ג. המערער הודה כי לא שמר את דפי ההתחשבות שלטענתו ערך לצורך חישוב מחיר הזהב (הודעת המערער שבנספח 13 לתצהיר המשיב, ש' 139 – 146, וכן בחקירתו הנגדית בעמ' 1039 לפרוטוקול), וזאת על אף החובה לשמור דפים מסוג זה.

טענות המערער כי מדובר בסטיות טכניות שאינן מהותיות, אינן מקובלות עליו כל עיקר. מדובר בשורה של עניינים מהותיים, אשר יחד ולחוד מצדיקים את קביעות המשיב.

לאור האמור, אני מוצא כי בדין הושת על המערער קנס בשיעור של 1% ממחזור עסקאותיו – קנס בסך של 811,452 ₪.

97. אכן, בסמכות המשיב להפחית קנס זה, אולם בשים לב לכל האמור עד כה – איני סבור כי יש הצדקה להקלה נוספת עם המערער. יש לראות בחומרה רבה התנהלות בהיקף של כ-80 מיליון ₪ - מבלי לנהל ספרים כדין ותוך סטייה מהותית מהחוק, ולפיכך איני מוצא מקום להתערב בהחלטה זו של המשיב.

סוף דבר

98. הערעור בעניין כפל מס התשומות, נדחה.
99. הערעור בעניין כפל מס העסקאות, מתקבל.
100. הערעור בעניין פסילת הספרים והשתת הקנס בגין כך, נדחה.
101. בנסיבות העניין ולאור התוצאה אליה הגעתי, במסגרתה התקבל חלק מהערעור וחלקו האחר נדחה, איני עושה צו להוצאות.

ניתן לפרסם את פסק הדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61199-05-16 אריאל אלנתן נ' מנהל מע"מ ביקורת פשיעה חמורה

ניתן היום, כ' סיוון תשפ"ב, 19 יוני 2022, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט