



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

שלמה צ'אנה

מערער:

ע"י ב"כ עו"ד שלמה תורג'מן

נגד

מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

משיב:

ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף
פרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר שלמה צ'אנה (להלן: "המערער") כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (להלן: "המשיב") להשית עליו כפל מס (עסקאות) מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), בגין הוצאת 26 חשבוניות מס שלא כדין על שם חברת קארמה ברגע בע"מ (להלן: "החברה" או "קארמה ברגע").

סכום קרן המס הנובע מהחשבוניות מושא הערעור הוא 2,517,111 ₪, וכפל המס – בו חויב המערער עומד על סך 5,034,222 ₪. לקראת תום ההליך הודיע המשיב, כפי שיפורט בהמשך, כי החליט לוותר על רכיב הכפל וכי יבקש לגבות מהמערער את קרן המס בלבד.

עיקרי העובדות והרקע הנדרש

1. המערער – יחד עם שותפו מר אפרם מוללם (להלן: "אפרם"), היו בחלוקה שווה בעלי המניות של חב' קארמה ברגע ומנהליה, מיום הקמתה בחודש 1/2017 ועד ליום 12.3.18 – מועד בו הועברה הבעלות במניות לידי מר בוריס דרונוב (להלן: "בוריס").
2. החברה נרשמה אצל המשיב תחת ענף "הפקת אירועים", והיא עסקה במכירת אלכוהול. מכירות האלכוהול בוצעו באופן הבא: החברה החזיקה מחסן, והמכירות היו מתבצעות באמצעות הזמנות טלפוניות. בוריס עבד כשליח שכיר בחברה, לביצוע משלוחי הסחורה שנמכרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- לדברי המערער, הוצאו צווי סגירה לפעילות החברה (מכירת אלכוהול), ולכן חיפש למכור את מניות החברה (אשר נותרה ללא פעילות).
3. גרסתו של המערער אודות העברת המניות לבוריס והחשבוניות מושא הערעור, עברה שינויים [אף המערער מודה בכך, ולדבריו (לדוגמה בחקירתו במסגרת שמיעת הראיות, ראו לדוגמה בעמ' 59, 60 ו-96 לפרוטוקול) גרסתו המאוחרת היא הנכונה].
- לאור זאת, אציג בשלב זה את הגרסה האחרונה של המערער, ובהמשך (ובמידה הנדרשת) אתאר את השינויים שחלו בגרסת המערער.
4. לדברי המערער, העברת המניות על שם בוריס התגבשה בעקבות פגישה שנערכה בתחנת דלק בביתר עילית, עם מספר תושבי שטחים. בפגישה זו נכחו המערער, בוריס ואדם שכונה על ידם בשמות שונים (אבו סלאח; עליאן/אליאן) ואשר שמו האמתי הוא עלי שריתח (להלן: "עלי") - ואנשים נוספים שנלוו אל עלי [בפרוטוקול דיון ההוכחות שהוקלט ולאחר מכן הוקלד, נכתב שמו של עלי בשגיאות איות – כשהברורה בניהם היא כינויו "אלי" (במקום "עלי"). לאור זאת וכשאצטט להלן מפרוטוקול הדיון, הציטוט נעשה תוך תיקון השם לשם הנכון – "עלי"].
5. נמסר כי בפגישה הנזכרת לעיל נקבע כי המניות יועברו על שם בוריס. כי תמורת העברת המניות ישלם עלי למערער סך של 40,000 ₪ וכן תשלומים שונים לבוריס (אשר הסתכמו לדברי בוריס בסך של 20,000 ש"ח).
- כמו כן וכפי שציין המערער בסעיף 15 לתצהירו:
- מר אבו סלאח (= עלי, תוספת שלי א.ג.) ובוריס הציעו שהם יקנו את החברה של קארמה ברגע בע"מ בסכום של 40,000 ₪ וזאת בשני תנאים: (א) לאחר שאני אלך ואבקש שיניקו לי חשבוניות אוטונומיה. (ב) התשלום על החברה יהיה לאחר העברת המניות לידי מר דורנוב (= בוריס, תוספת שלי א.ג.) והעברה אליו של החשבוניות רשות שהונפקו בתחנת מע"מ.**
- (ההדגשות – כאן ולהלן, אינן במקור)
- השגת "חשבוניות אוטונומיה" על-ידי המערער, הייתה אפוא תנאי לעסקה.
- על אף שהמערער בתצהירו מציג את מכירת המניות כאילו הייתה לבוריס ולעלי יחדיו, אין חולק כי המניות נרשמו (באמצעות המערער) על שמו של בוריס בלבד, וכי עלי לא רשום בשום מרשם רשמי כבעל זכויות או נושא תפקיד כלשהו בחברה.
6. החשבוניות מושא הערעור הן "חשבוניות I", המוצאות לעוסק ישראלי המבקש לבצע עסקאות עם עוסק מהרשות הפלסטינאית (להלן "הרש"פ"). כדי למנוע זיופים ומעשי מרמה, חשבוניות I אינן מודפסות באופן עצמאי על ידי כל עוסק ועוסק, אלא הן ניתנות רק במשרדי רשות המסים - לעוסק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- ישראלי המבקש לעשות בהן שימוש, ותוך שהוא חותם על טפסים מיוחדים לשם כך. עוסק שכזה נדרש לאשר כי החשבוניות נועדו רק לשימוש וכי לא יעביר אותם לאחר.
- חשבוניות I נדרשות לשם התחשבות הנערכת בין הרש"פ לבין מדינת ישראל, וזאת במתכונת שנקבעה בהסכמים שנחתמו בין הצדדים. עוסק תושב הרש"פ המציג חשבונית I, זכאי לקבל כמס תשומות את המע"מ הגלום בחשבוניות. לאור זאת, ברורה מאליה החשיבות של חשבוניות I, שכן הן מהוות מסמך באמצעותו ניתן לקבל תשלומים ממדינת ישראל.
7. החשבוניות הניצבות במוקד הערער, הן 26 חשבוניות I שהמערער קיבל בהתאם לבקשתו ממשרדי מס ערך מוסף רחובות, על שמה של החברה - קארמה ברגע, ואשר הוצאו בין התאריכים 17.2.18 – 3.4.18 לעוסקים שונים ברש"פ, בסך כולל של 17,323,645 ₪ והמע"מ הגלום בהן הוא כאמור בסך של 2,517,111 ₪ (להלן: "החשבוניות").
- פירוט החשבוניות מצוי בטבלה מרכזת שצורפה כנספח 8 לתצהיר המשיב.
- אין בין הצדדים מחלוקת כי חשבוניות אלה הן חשבוניות פיקטיביות, שכן הן אינן משקפות מכירות שבאמת בוצעו על-ידי החברה. החשבוניות מתארות מכירה של סחורה (בהיקף ניכר), מסוג שלא היה בידי החברה. המערער כלל לא ניסה להראות אחרת, ועניין זה לא היה שנוי במחלוקת בין הצדדים.
- המשיב מסר כי חשבוניות אלה דווחו כחשבוניות I לרש"פ, וכי במסגרת ההתחשבות שבין ישראל לרש"פ שילמה המדינה את המע"מ הגלום ב- 24 מהחשבוניות (מבלי שזה שולם בישראל) – כך שנגרם נזק רב לאוצר המדינה. עניין זה לא היה שנוי במחלוקת בין הצדדים.
8. להשלמת התמונה אציין כי כפי שהראה המשיב (נספח 5 לכתב התשובה), כנגד המע"מ שבחשבוניות, קיזזה החברה מס תשומות, בשיעור אשר כמעט ולא הותיר בפועל מע"מ לתשלום. המשיב מסר כי הוציא לחברה שומת תשומות – וכי זו כלל לא ערערה על שומה זו. עובדה זו מתיישבת עם היות הפעילות שתוארה בחשבוניות, פיקטיבית.
9. ובחזרה אל החשבוניות מושא הערער. 26 החשבוניות הוצאו מידי רשות המיסים על-ידי המערער, בשלושה מועדים - באופן הבא:
- ביום 18.2.18 הגיע המערער לתחנת מע"מ רחובות וביקש להזמין חשבוניות I. המשיב נענה לבקשה, ובאותו יום נמסרו למערער 3 חשבוניות שמספרן 9524244 – 9524246 (להלן: "שלושת החשבוניות הראשונות").
- שלושה ימים לאחר מכן, ביום 21.2.18 הגיע שוב המערער לתחנת מע"מ רחובות, וביקש 3 חשבוניות I נוספות. נציג המשיב במשרד שם ביקש לקבל את העתקי שלושת החשבוניות הראשונות, כדי לראות מה נעשה בהן. המערער הציג את החשבוניות הנ"ל, ומהן עלה כי החברה (באמצעות המערער) מכרה לכאורה כסאות פלסטיק ושולחנות (נספח 9 לתצהיר המשיב). לאחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

שהוצגו העתקי החשבוניות הללו, מסר נציג המשיב לידי המערער עוד 3 חשבוניות I שמספרן 9524247 – 9524249. גם באותו מעמד חתם המערער על טופס הקצאת חשבוניות I, אשר העתק ממנו צורף כנספח 10 לתצהיר המשיב. בטופס זה אישר המערער, כי החשבוניות הן לשימוש האישי וכי ידוע לו שאין להעבירם לשימוש ע"י אחרים.

באותו יום, 21.2.18 חתם המערער אף על טופס הזמנה של 20 חשבוניות I נוספות ע"ש החברה, חשבוניות שמספרן 7667281 – 7667300 (המערער שילם 14 ₪ עבור הזמנת החשבוניות). בטופס ההזמנה (נספח 11 לתצהיר המשיב) חתם ואישר המערער שוב – כי ידוע לו שאסור להעביר את החשבוניות לשימוש בידי אחרים. 20 חשבוניות אלה נמסרו לידי המערער ביום 11.3.18 (עמ' 44 לנספחי תצהיר המשיב).

10. כאמור לעיל, ביום 12.3.18 העביר המערער את מניותיו בחברה, לידי בוריס. העברת המניות בוצעה ע"י המערער באמצעות משרד עורכי דין שנתן שירותים למערער, וללא נוכחות של בוריס (אלא באמצעות הצגת תעודת הזהות של בוריס).
11. באותו יום – 12.3.18, לאחר העברת המניות על שם בוריס, נסע המערער לתחנת הדלק בביתר עילית, שם נפגש שוב עם עלי, מסר לידי עלי את חשבוניות I כשהן ריקות (ולדברי המערער אף את שאר ספרי החברה) – וקיבל מידי עלי את התמורה שהובטחה לו – בסך 40,000 ₪. לדברי המערער, הנסיעה שלו להיפגש עם עלי ולהעביר לידיה את החשבוניות שהוציא ממשרדי מע"מ רחובות, נבעה מכך שבוריס היה עסוק בעבודתו כשליח ולכן ביקש מהמערער להעביר לעלי את המסמכים והחשבוניות. המערער שחפץ לדבריו בקבלת התמורה שסוכמה עמו, נאות לבקשה ונסע ונפגש עם עלי – כמתואר לעיל.

12. כאמור לעיל, התאריכים הנקובים על גבי החשבוניות – בהם לכאורה הוצאו החשבוניות, הם בין התאריכים 17.2.18 – 3.4.18. המערער פסק להיות בעל מניות ביום 12.3.18. מהאמור עולה כי חלק מהחשבוניות הוצאו בתקופה בה המערער היה עדיין בעל מניות, וחלק בתקופה מאוחרת מעט – בה המניות היו רשומות כבר על שם בוריס. עיון בחשבוניות מלמד, כפי שטוען המשיב (בסעיף 16 לתצהירו) כי 7 חשבוניות (שמספריהן: 7667281, 7667282, 9544246, ו-9544246 – 9544249) הוצאו – בהתאם לתאריך הנקוב בהם – כאשר המערער עדיין היה בעל מניות ומנהל החברה, ואילו שאר 19 החשבוניות הוצאו לאחר שכבר מכר את המניות לבוריס.

כפל המס הושת על ידי המשיב ביחס לכל 26 החשבוניות, וזאת בתמצית מן הטעם כי המשיב סבור כי המערער הוא האחראי והוא שאפשר את הוצאת כלל החשבוניות שלא כדין – עניין עליו המערער חולק (כפי שיפורט בהמשך).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

גרסאותיו השונות של המערער

13. המערער נחקר במשרדי המשיב, 3 פעמים. גרסאותיו של המערער עברו שינויים, בעיקר בין זו שנמסרה בשתי החקירות הראשונות לבין זו שנמסרה בחקירה השלישית ובבית המשפט.
14. בחקירתו הראשונה, מיום 7.6.18 (נספח 12 לתצהיר המשיב), מסר המערער כי מכר לבוריס את מניות החברה בתמורה ל-5000 ₪. מקומו של עלי, כמי שעמו נפגשו המערער ובוריס קודם לרכישת המניות וכמי שבפועל שילם בעד העברת המניות על שם בוריס, נפקד מחקירה זו. חלף זאת, המערער מספר כי פגש "אלטזכן" שהסתובב ברחובות, ושלו מכר לדבריו המערער כסאות ושולחנות [הכתיב הנכון של הביטוי שמקורו ביידיש הוא כנראה "אלטעזאכן", אולם בשים לב לדרכי איות שונים אפשריים – הותרתי את זה בו נעשה שימוש בפרוטוקול החקירה]. את אותו "אלטזכן" כינה המערער "אבו סלאח", והמערער מסר בחקירה את מספר הטלפון שלו, ואשר התברר לאחר מכן כי מדובר בתושב הרש"פ שאותו זיהו המערער ובוריס ושמו כאמור - עלי שריתח ("עלי").
- לעניין חשבוניות I שהוציא המערער ממשרדי מע"מ רחובות, נשאל והשיב המערער (באותה חקירה, עמ' 48 לתצהיר המשיב ש' 38-39):

שאלה: כמה חשבוניות נתת לאותו אלטזכן?

תשובה: נתתי לו 6 חשבוניות אוטונומיה שקיבלתי, ואחרי שקיבלתי עוד 20 חשבוניות אוטונומיה נתתי אותם לבוריס שקנה ממני את החברה.

ובהמשך בהקשר זה (ש' 51-53):

שאלה: האם אתה כתבת פיזית את החשבוניות אוטונומיה שנתת לאותו אבו סלאח?

תשובה: לא, אני לא כתבתי אותם, הייתי עסוק, לכן רק חתמתי עליהם ונתתי אותם לבוריס

שייתן אותם לאבו סלאח.

ובהמשך אותה חקירה (ש' 91-93) משיב המערער ביחס לחשבוניות (מושא הערעור) שהציג לו החוקר:

אני לא מכיר כלל את הלקוחות מהרשות הפלסטינאית שאתה מראה לי ... כמו שציינתי

קודם אני נתתי לאבו סלאח 6 חשבוניות ועוד 20 ריקות לבוריס ואני לא יודע למי הם נתנו

אותם ...

מחקירה זו עולה באופן ברור כי המערער מאשר כי נתן את 6 החשבוניות הראשונות כשהן ריקות לאבו סלאח - היינו לעלי, תוך שלדבריו הוא ביקש מבוריס להמשיך את הטיפול בעניינן של חשבוניות אלה. כמו כן טוען המערער כי את 20 החשבוניות הנוספות, מסר לבוריס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

עוד אציין כי כבר בשלב זה עומת המערער עם חלק מהחשבוניות מושא הערעור (13 חשבוניות, אשר הן לדברי החוקר – הן אלה שהתקבלו באותו שלב מהרש"פ). כמו כן אוסיף כי כבר בחקירה זו התברר כי יש בעיה אף ביחס לחשבוניות הראשונות שקיבל המערער (ושלכאורה העתק מהן הוצג על ידי המערער במשרדי מע"מ רחובות, קודם שהונפקו לו החשבוניות הנוספות), שכן וכפי שיובהר בהמשך – תוכן החשבוניות שונה מזה שנחזה מהחשבוניות לגביהן נערכה ההתחשבות מול הרש"פ.

15. החקירה השנייה של המערער נערכה ביום 31.7.18. בחקירה זו עומת המערער עם כלל החשבוניות מושא הערעור, והוא הכחיש קשר להוצאתן. כמו כן ובהקשר הרלוונטי בשלב זה – המערער שב אף בחקירה זו ומציין כי נתן לעלי 6 חשבוניות (נספח 15 לתצהיר המשיב ש' 75):

אני לקחתי חשבוניות התחשבות אלה מהתחנה מע"מ ברחובות, זה נכון, ונתתי לאבו סלאח 6 והשאר לבוריס, שקנה ממני את החברה אבל לא הוצאתי אותם על הסחורה שרשומה במה שאתה מציג לי ... לא חתמתי על החשבוניות, החשבוניות שיצאו בתקופה שאני הייתי בעל החברה הוצאו ללא ידיעתי וללא אישורי ...

אף בחקירה זו, עלי נותר במעמד של "אלטזכן" וחלקו המלא בפרשייה טרם נטען.

16. החקירה השלישית של המערער נערכה ביום 16.8.18. בחקירה זו פותח המערער ואומר (נספח 16 לתצהיר המשיב, ש' 3):

אני רוצה לספר את האמת היום.

בחקירה זו מתוארת הפגישה עם אבו סלאח – עלי, בתחנת הדלק בביתר עילית, קודם להעברת המניות על שם בוריס. נקבע כי המערער יקבל בתמורה למניות 40,000 מעלי, וכי על המערער להוציא קודם לכן ממשרדי מע"מ חשבוניות I. פגישה זו, לפי המתואר שם, התקיימה לפני הוצאת שלושת החשבוניות הראשונות, כאשר כל תהליך הוצאת חשבוניות I ממשרדי מע"מ רחובות - בא בעקבותיה.

עלי/אבו סלאח, בחקירה זו שוב אינו "אלטזכן" סתמי, אלא הגורם שהיה כאמור מעורב יחד עם בוריס, במתכונת כזו או אחרת, ברכישת החברה וקבלת החשבוניות. לצד זה המערער הוסיף וטען כי מכר לעלי כסאות. בהקשר זה מתאר המערער את שאירע לאחר הפגישה (ש' 15-19):

... אחרי כיומיים הלכתי למע"מ ברחובות והסברתי להם שאני רוצה למכור סחורה לשטחים ואני צריך חשבוניות מיוחדות, אחרי שקיבלתי את החשבוניות התקשרתי לאבו סלאח ונפגשתי איתו ברחובות בקניון סיטי ששם היה לי מחסן, נתתי לו שם את החשבוניות הריקות, אני רשמתי בחשבוניות את הסחורה שמכרתי, הוא בא עם משאית והעמיס את הסחורה עליה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המערער מתאר אפוא כי נתן לעלי חשבוניות ריקות, אלא שמיד הוא מציין כי הוא זה שרשם על החשבוניות את הסחורה שמכר. ובכמה חשבוניות מדובר? – כזכור, בשתי חקירותיו הקודמות טען המערער (שוב ושוב ובאופן ברור) כי העביר לעלי את 6 החשבוניות הראשונות, אלא שאף גרסה זו בחקירה כאן משתנה. המערער לראשונה טוען כי למעשה נתן בשלב זה לעלי רק 3 חשבוניות, ואילו את 23 החשבוניות הנותרות העביר לידי עלי רק לאחר שהמניות נרשמו על שם בוריס, ולדברי המערער – בהתאם לבקשתו של בוריס. וכך תיאר המערער את שאירע (ש' 26-35):

לא כל הכיסאות נכנסו לרכב שלו, הוא בא 3 פעמים לישראל והעמים כל פעם כסאות וכל פעם נתן לי לכתוב חשבוניות מיוחדת אחרת. היה לי הרבה זבל שאמרתי אולי אני אמכור אותם לאבו סלאח במקום לזרוק אותם, הלכתי שוב לתחנת מע"מ וקיבלתי עוד 3 חשבוניות והזמינו לי שם עוד 20 חשבוניות, בינתיים אני שאלתי את בוריס מה נסגר עם החברה והאם עדיין קונה את החברה הוא אמר שכן, הלכתי בתאריך 12.3.18 לעורך דין לעשות העברת מניות לבוריס, העו"ד אמר לי שבוריס לא חייב להיות נוכח, בוריס שלח לי צילום תעודת זהות שלו בוואטסאפ אני שלחתי את זה במייל לעו"ד והוא הדפיס את זה. אחרי שחתמתי על המסמך מול העו"ד, הלכתי לבוריס, ובוריס ביקש שאני אלך לאבו סלאח כי הוא בעבודה, התקשרתי אליו לאבו סלאח אמרתי לו שהעברתי את החברה על שם בוריס ושאלתי אותו איפה הוא רוצה להיפגש, הוא אמר לי לבוא לתחנת דלק ביתר, הלכתי לרו"ח לקחתי את כל הספרים והכל נתתי לאבו סלאח כולל 23 חשבוניות המיוחדות של השטחים שלקחתי מתחנת מע"מ רחובות, אבו סלאח נתן לי 40,000 ₪ על מכירת החברה ...

מתיאור דברים זה עולה כי לדברי המערער כעת, בניגוד לגרסתו המקורית, הוא לא העביר לעלי את 6 החשבוניות הראשונות, אלא 3 בלבד (בנוסף, את 23 החשבוניות הנוספות מסר המערער לעלי (ולא לבוריס) בפגישה שנערכה בין המערער לעלי בתחנת הדלק בביתר עילית). כבר כעת אומר כי עניין זה אינו בבחינת סתירה טכנית ושולית בלבד אלא היא נוגעת לפרט שעשויה להיות לו משמעות, שכן לפי הגרסה של המערער בשתי החקירות הראשונות שלו – יוצא שאת 6 החשבוניות הראשונות מסר לידי עלי בתקופה בה היה עדיין המערער בעל המניות הרשום של החברה, וזאת על אף שגם לדברי המערער – רק 3 חשבוניות משקפות מכירה של סחורה.

קשיים (נוספים) ביחס לשלושת החשבוניות הראשונות

17. כאמור לעיל, המערער נדרש להציג במשרדי מע"מ רחובות, קודם שהוצאו לו חשבוניות I נוספות, העתק של 3 החשבוניות הראשונות שקיבל. אלא ששלושת החשבוניות הללו, מעוררות תמיהות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

א. הסכומים והעסקאות המפורטים בחשבוניות שהוצגו ע"י המערער במשרדי מע"מ רחובות, שונים מאלה שהוצגו באותן חשבוניות כפי שנדרשו על-ידי הרש"פ.
ב. באופן מתמיה, הן המסמכים שהציג המערער במשרדי מע"מ רחובות והן אלה שהוצגו במסגרת ההתחשבות מול הרש"פ, נושאים על גביהם את הציון "מקור" – מה שכמובן אינו אפשרי.

בנוסף, אין בין הצדדים מחלוקת כי החשבוניות לא יצאו על שם עלי (אלא על שם אחרים שהמערער אינו יודע מי הם), ולכן אף לשיטת המערער – מדובר למעשה בחשבוניות שיצאו שלא כדין (אלא שהוא סבור כי קביעה זו נכונה רק ביחס לנוסח החשבוניות כפי שהציג במשרדי מע"מ רחובות).

שלושת החשבוניות שהציג המערער שונות ממה שרשום על גבי חשבוניות המקור שהעבירו עוסקים פלסטינאים במסגרת ההתחשבות בין הרש"פ למדינת ישראל, הן מבחינת תיאור הסחורה שנמכרה, הן בחינת זהות הגורמים להם הוצאו החשבוניות (מספרי עוסקים שונים ברש"פ) והן מבחינת הסכומים הנקובים בהן. ובתמצית:

מספר החשבונית	הסכום בחשבוניות שהציג המערער במע"מ רחובות	הסכום בחשבוניות שהוצגו בהתחשבות ע"י הרש"פ
9524244	₪ 4972.5	₪ 401,895
9524245	₪ 2784.6	₪ 341,378
9524246	₪ 3861	₪ 355,597

המערער לא ידע בחקירתו לספק הסבר לכך, והוא טען כי העסקה שעשה עם עלי הייתה תמורת הסכומים שהוא הציג ובהתאם לחשבוניות שהציג למשיב. לצד זאת הודה כאמור לעיל המערער בחקירתו, כי מסר לדבריו חשבוניות אלה לעלי, כשהן ריקות וחתומות על ידו – וגרסתו בהקשר זה לא הייתה עקבית.

18. גרסת המערער ביחס לשלוש החשבוניות הראשונות, נתקלת בקושי נוסף. כזכור, אפרם, החזיק אף הוא – יחד עם המערער, במחצית ממניות החברה. אפרם נחקר במשרדי המשיב (נספח 17 לתצהיר המשיב), וטען כי לא היה לחברה שום ציוד מסוג כסאות או שולחנות – אותם יכול היה המערער למכור.

המערער עומת עם טענה זו בחקירתו הנגדית וטען (לראשונה) כי מדובר בציוד שהוא עצמו השיג, שלא באמצעות החברה, ולכן אפרם לא ידע על כך. אפרם לא זומן להעיד בבית המשפט והמערער לא הציג כל ראיה לביסוס טענתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

להלן אתייחס לעניינים נוספים, הנדרשים להשלמת התמונה:

19. אפרם: הן המערער והן בוריס אישרו כי אפרם לא היה מעורב בהוצאת החשבוניות ובעסקה עם אבו סלאח. כך אף עלה מחקירת אפרם אצל המשיב. מטעם זה, המשיב לא הוציא הודעת כפל מס לאפרם.
20. עלי: עלי נחקר במשרדי המשיב, והכחיש כל קשר לפרשייה (נספחים 20 ו-21 לתצהיר המשיב). ביום 10.6.19 נערך עימות בין המערער לבין עלי (נספח 22 לתצהיר המשיב), והמערער זיהה אותו כמי ששילם לו 40,000 ₪ בעד החברה, החשבוניות וספרי החברה. באותו תאריך נערך עימות אף בין בוריס לעלי (נספח 23 לתצהיר המשיב), ואף בוריס זיהה אותו, קשר אותו לפרשייה וציין כי קיבל ממנו 20,000 ₪. מנגד, עלי שריתח הכחיש כל היכרות עם המערער ועם בוריס וכל מעורבות בפרשייה (ואף ציין כי הוא עו"ד הפועל ברש"פ).
- עוד בעניינו של עלי אציין כי המשיב מלכתחילה לא נקט בהליכים מול עלי, אולם בשלב מאוחר יותר ולאחר שהוגשו הערעורים על-ידי המערער ועל-ידי בוריס, המשיב החליט להשית אף על עלי כפל מס – בגין הפרשייה הנדונה כאן. עלי הגיש על כך ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, ובהתאם למה שנמסר – ערעור זה נמחק (משלא הופקדה ערובה שנדרש עלי להפקיד).
21. מקזוזת התשומות העיקרית אצל הרש"פ: 13 מבין 26 החשבוניות שהזמין המערער מתחנת מע"מ רחובות, הוצאו לחברה בשם וורלד אכסבו בע"מ (מס' חברה ברש"פ 562146084; להלן: "וורלד אכסבו"). בעל המניות בחברה זו הוא מר מוחמד צאלח (להלן: "צאלח"), אשר כונה אף "אבו נעים". צאלח נחקר במשרדי המשיב ביום 3.7.19 (נספחים 24-25 לתצהיר המשיב). לדבריו, וורלד אכסבו עוסקת ברכישת סחורה מסוג כבלים, מנועים ואלומיניום מסוחרים בישראל. לטענתו, קיבל את החשבוניות מנהגים, כשהן מלאות, ואת התמורה שילם במזומן לאדם בשם מוחמד סלאח (אדם בעל שם דומה לשלו). באופן תמוה, צאלח לא ידע למסור פרטים של ממש אודות אותו אדם ממנו לדבריו קיבל את החשבוניות, והמשיב לא הצליח לאתר. כשנשאל אם מכיר את המערער ואת בוריס, מסר כי "שמע עליהם" וכי "הוא יבדוק".
- צאלח טען כי עבד עם אדם בשם מוחמד מסוואדה, אשר בין השאר שימש עבורו לפריטת שיקים למזומן, ממנו שילם לטענתו עבור סחורה שרכש מישראל.
22. לבוריס הוצג יפוי כוח (צורף בעמ' 177 לתצהיר המשיב) ממנו נחזה כי הוא ייפה את כוחו של אדם בשם מוחמד מסוואדה לקבל תשלום מאת וורלד אכסבו עבור החברה. התאריך המצוין על גבי יפוי הכוח (26.2.18) הוא במועד בו עדיין היה המערער רשום כבעל מניות החברה. בוריס טען כי מדובר במסמך מזויף, ואף המערער הכחיש קשר למסמך זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

23. מוחמד מסאוודה נחקר במשרדי המשיב (נספח 26 לתצהיר המשיב). לדבריו, אינו מכיר את המערער ואת בוריס, מעולם לא נתן חשבוניות של החברה ולא קיבל תשלום בגינן. לצד זה, מסאוודה טוען כי אכן שימש כשליח של צאלח (אותו הוא מכנה – "אבו נעים") וכי פרט עבורו בבנק ברש"פ שיקים למזומנים.
24. להשלמת התמונה אציין כי הן עלי, הן צאלח והן מסוואדה, נחקרו אף בהקשר של פרשיות נוספות, שאינן קשורות ישירות לפרשייה הנדונה בערעור זה, אולם הן משקפות לכאורה התנהלות דומה. המערער אף הגיש לבית המשפט פסק דין (ת"פ 73157-11-20), במסגרתו – בהקשר של פרשייה אחרת שאינה קשורה לערעור כאן – הורשע עלי בביצוע עבירות שונות וביניהם מרמה וגניבה, וכי הוא נדון ל- 24 חודשי מאסר בפועל.
25. כאמור, המשיב טוען והמערער לא חלק על כך, כי מבדיקת כל החשבוניות עולה כי הן יצאו בגין מכירת סחורות מגוונות, שאינן בתחום עיסוקה של החברה – אשר עסקה כאמור במכירת אלכוהול. כך, החשבוניות יצאו עבור מכירה לכאורה של ברזל, בדים, עץ, אלומיניום וכבלים – סחורות שכאמור החברה לא עסקה במכירתן, ואשר אין כל ראיה כי נרכשו על-ידה.
26. המשיב ציין כי גידול לא סביר בעסקאות החברה, מעורר אף הוא חשד: העסקאות החייבות של החברה בשנת 2017 עמדו על סך 241,243 ₪, ואילו בחודשים ינואר-פברואר 2018 (בהן היה עדיין המערער בעל המניות) עמדו העסקאות על סך של 2,346,131 ₪, ובחודשים מרץ – אפריל 2018 גדלו העסקאות באופן ניכר ועמדו על 12,497,884 ₪.
27. ספרי החברה לא נמצאו. החשבוניות דווחו על ידי עוסקים ברש"פ, אך הן לא דווחו ע"י המערער או בוריס לקרמ"פ (יחידת קישור של רשויות מע"מ לרש"פ) ולא התברר מי שלח את הדיווח. כאמור לעיל, המשיב מסר כי סכום המס שבחשבוניות שולם, כמעט כולו (למעט 2 חשבוניות), לרש"פ במסגרת ההתחשבות עמה, כך שנגרם נזק לקופה הציבורית – בסכומים נכבדים.
28. המשיב סבור כי המערער בפעולותיו, יחד עם בוריס ששיתף אתו פעולה, פעל להוצאת החשבוניות והעברתם לעלי, ובכך אפשר את הוצאתן שלא כדין. המערער קיבל את החשבוניות מהמשיב בכזב, תוך שהוא מוסר אותם לעלי, והכל בידיעה של המערער ועל אף שהובהר לו כי אין למסור את החשבוניות לשימושם של אחרים. רק בעקבות פעולותיו של המערער, הוצאו בפועל החשבוניות שלא כדין – מבלי שעמדו מאחוריהן עסקאות אמת בין החברה לבין העוסקים ברש"פ – ודאי לא העסקאות המתוארות בחשבוניות.
29. כאמור לעיל, המשיב מסר כי לחברה הוצאה שומת תשומות וכן הוצאה לה הודעת פסילת ספרים. החברה לא ערערה על החלטות אלה, כך שמדובר בהחלטות חלוטות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- כמו כן המשיב הוציא הודעת כפל מס אף לבוריס, בגין 19 החשבוניות שהוצאו בתקופה בה היה רשום כבעל מניות. בוריס הגיש ערעור כנגד החלטה זו (ע"מ 30708-08-21), וערעור זה נשמע אף הוא לפניי ובמקביל לערעור הנוכחי.
30. המערער זומן לשימוע ליום 15.10.20, אך לבקשתו נדחה השימוע ונקבע מועד חדש – ליום 4.11.20. המערער לא הגיע לשימוע זה.
31. ביום 20.12.20 הוציא המשיב את החלטתו להשית כפל מס על המערער. כנגד החלטה זו הגיש המערער את הערעור.
32. מטעם המערער העידו המערער בעצמו וכן בוריס, מטעם המשיב העידה גב' ציפי אלבז, ממונה בכירה בחוליית ביקורת חשבונות אצל המשיב.
33. בשים לב לנסיבותיהם האישיות של המערער ושל בוריס [בעיקר גילם הצעיר והיות המערער נכה צה"ל (ברמת נכות נמוכה יחסית אך בנסיבות שאין להקל בהם ראש, אף אם לא נטען וודאי שלא הוכח כל קשר בינם לבין הפרשייה)], נעשו בבית המשפט ניסיונות של ממש להוביל לסיום המחלוקת על דרך הפשרה – אשר סברתי כי טובה במקרה זה מן הדין. ניסיונות אלה לא צלחו.
- לצד זה הודיע המשיב כי לנוכח נסיבות אלה ובהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 100 לחוק, לא יעמוד המשיב על רכיב הכפל – ויבקש לגבות מהמערער ומבוריס את רכיב קרן המס בלבד – כל אחד בהתאם להודעת החיוב שיצאה לו. כן ציין המשיב כי רכיב קרן המס יגבה פעם אחת בלבד, וכי סכום שייגבה ממעורב אחר בפרשייה – לא יגבה אף מהמערער.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערער:

34. המערער טוען כי נפגש בתחנת דלק בביתר עילית עם עלי, יחד עם בוריס ועוד גורמים נוספים מטעמו של עלי. עלי הגיע ברכב מרצדס ועשה על המערער רושם רב, של איש עסקים מצליח. העסקה נראתה למערער כעסקה לגיטימית, ולא עוררה אצלו כל חשד.
- נאמר לו כי עלי ובוריס ישתפו פעולה במסחר בין ישראל לשטחים. הוסבר כי מכיוון שעלי תושב השטחים, המניות צריכות להיות רשומות על שמו של בוריס, ובוריס ירכוש לכן את מניות החברה. כמו כן נאמר כי בוריס יבצע את חלק הפעולות בישראל, ועלי את הפעולות הנדרשות בשטחים.
- אכן, עלי דרש כתנאי לעסקה כי המערער יוציא חשבוניות I מאת המשיב, אולם המערער לא סבר כי יש בכך בעיה כלשהי. נקבע כי תמורת המניות ישלם עלי למערער 40,000 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המערער ואפרם רצו למכור את מניות החברה, ונפלה בידם הזדמנות לעשות זאת באופן מוצלח. המערער מדגיש כי לא העלה על דעתו כי פעולותיו מהוות עבירה. הוא התייעץ עם רו"ח ועו"ד קודם למכירה, ופעל כפי שנאמר לו שיש לפעול כשמוכרים מניות של חברה. אכן, הוא לא התייעץ איתם בנוגע לחשבוניות, אולם הוא כאמור סבר כי הדבר אינו נדרש וכי הכל נעשה כדין. בוריס ועלי הם אנשים בוגרים, ומעבר לכך שלא חשד בפגם כלשהו, הרי שאין זה מחובתו כמוכר להתעניין בתוכניות שלהם או לבדוק אותם. חשבוניות I שהוציא המערער ממשרדי מע"מ רחובות – נועדו לשמש את החברה, ולכן אין מקום לטענה כאילו נעשה בהן שימוש בידי אחר. אף אם כך בדיעבד אירע, הרי שהמערער לא יכול היה לדעת על כך ולא חשב כי כך יהיה.

35. שלושת החשבוניות הראשונות נמסרו על ידי המערער לעלי, כאשר העסקאות שפורטו בחשבוניות והסכומים שצוינו בהם – הם אלה שהיו על גבי החשבוניות שהציג המערער במשרדי מע"מ רחובות – והם המשקפים מבחינתו את עסקאות האמת. המערער אינו יודע להסביר את מה שמופיע על גבי שלושת החשבוניות - כפי שהוצגו בהתחשבות ברש"פ, ואם עלי או משהו מטעמו ביצע בדרך כלשהי זיוף של החשבוניות – זה אינו קשור למערער ואינו באחריותו.

לאור האמור, אין להשית על המערער כפל מס בגין שלושת החשבוניות הראשונות.

36. אין מקום להשית על המערער כפל מס אף בגין 23 החשבוניות שמסר לעלי.

ראשית, טוען המערער כי למעשה הוא הגיע למסור חשבוניות אלה לבוריס. בוריס היה באמצע עבודות השליחויות, ולכן ביקש מהמערער שימסור את החשבוניות לעלי. המערער סבור כי בכך הוא עצמו שימש כשליח של בוריס גרידא. ושוב, המערער לא חשד כי יש בעיה כלשהי בדרך ההתנהלות, ומשמכר את המניות – אין זה מעניינו כיצד בוריס ועלי מתנהלים.

שנית – וכאן, לצד האמור לעיל, במידה רבה העיקר: המערער סבור כי המשיב השית עליו קנס מכוח הוראות חוק שאינן חלות לגביו. סעיף 50(א) לחוק עוסק במי "שהוציא חשבונית", אולם המערער בשום פנים אינו בבחינת מי ש-"הוציא חשבונית", שכן הוא לא היה קשור כלל להוצאת החשבוניות – אשר נעשתה לאחר שכבר לא היה בעל מניות החברה. "הוצאת חשבונית", היא פעולה המתבצעת ביחס לעסקה, כשרה או פיקטיבית, אל מול קונה הסחורה, והמערער לא היה קשור לשלב זה של ההתנהלות בשום מובן.

טענות המשיב

37. המשיב עומד על כך שגרסאות המערער עברו שינויים ועדכונים, וזאת אף מעבר להודאתו הברורה של המערער כי בחקירתו הראשונה לא אמר אמת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

38. המשיב אינו נותן אומן בטענות המערער, והוא סבור כי יש בהן משום היתממות. המערער למעשה מכר חשבוניות I לתושב שטחים – לעלי. המערער – כמי שניהל חברה והוציא חשבוניות, הבין היטב מה הוא מבצע ולכל הפחות בחר לעצום את עיניו נוכח הדברים.
- הוצאת החשבוניות במשרדי המשיב נעשתה בכזב, תוך שהמערער יודע כי לא הוא יעשה בהן שימוש. המערער ידע היטב כי אין לחברה כל סחורה למכור לשטחים. העברת חשבוניות I ריקות לידי תושב שטחים – עלי, היא פעולה חסרת כל היגיון – ושתוצאותיה ברורות. לחברה לא היה כל ערך כלכלי ממשי, והמערער קיבל 40,000 ₪ - בתמורה לחשבוניות הריקות שהעביר לעלי.
39. המערער כבעל המניות וכמי שפעל במשרדי מע"מ רחובות להוציא את החשבוניות והעביר אותן לעלי, היה זה שאפשר את הוצאת החשבוניות בשטחים שלא כדין – וגרימת הנזק לאוצר המדינה.
40. המשיב סבור כי רישום המניות על שם בוריס, עובד של המערער, נועד לספק למערער את ההגנה שהוא טוען לה – כאילו אינו אחראי להוצאת החשבוניות שלא כדין, תוך גלגול האשמה על אחרים.
41. המשיב טוען כי המערער ודאי אחראי לחשבוניות שיצאו בתקופה בה הוא שימש כבעל מניות, ואשר לגביהן למעשה הודה בחקירותיו הראשונות כי מסר 6 חשבוניות ריקות לידי עלי.
- אלא שלא רק זאת – אלא שיש לראות במערער כאחראי אף להוצאת החשבוניות בשלב בו כבר לא היה רשום כבעל המניות – וזאת בשל אחריותו הישירה למה שאירע – המהווה כולו פרשיה אחת. המונח "הוציא חשבונית", בהקשר של סעיף 50(א) לחוק – פורש בפסיקה באופן רחב, והוא כולל את כל מי שלקח חלק בפעולות מהותיות שאפשרו את הוצאת החשבוניות הפיקטיביות. פעולותיו של המערער הן באופן ברור חלק מכך. המערער הוא שפעל לקבלת כל 26 החשבוניות ממשרדי מע"מ רחובות, והוא זה שהתחייב כי החשבוניות לא יועברו לשימוש של אחר. המשיב סבור כי המערער ידע היטב כי החשבוניות שקיבל היו מיועדות לשימוש של אחר – שאינו רשאי לעשות בהן שימוש, וכי לבוריס (אשר עבד אצל המערער כשליח) ולחברה (שעסקה במכירת אלכוהול) – אין פעילות עסקית לצורכה נועדו החשבוניות. לאור זאת, המשיב סבור כי יש לראות את המערער – אשר מסר חשבוניות ריקות לתושב שטחים (עלי) בתמורה לתשלום – כמי שלקח חלק מהותי ושאפשר את הוצאת החשבוניות שלא כדין, ולחייבו על כן בכפל מס – בהתאם להוראות סעיף 50(א) לחוק.

דיון והכרעה

רקע נורמטיבי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

42. סעיף 50(א) לחוק, קובע את ההוראה בדבר השתתות סנקציה אזורית – כפל מס – על אדם שהוציא חשבונית מס שלא כדין:

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

בתי המשפט עמדו על כך כי הנוסח הרחב בו נוקט הסעיף – "אדם שאינו רשאי ..." [וזאת אף בהשוואה לנוסח המצומצם יותר בו נוקט הסעיף הסמוך – סעיף 50(א1) לחוק – "עוסק שניכח מס תשומות ..."] – אינו מקרי. מטרת המחוקק הייתה להרחיב את היריעה ולאפשר את השתתות הסנקציה האזורית על קשת רחבה יותר של מקרים.

בתוך קשת מקרים זו, כפי שנקבע בפסיקה, מצויים גורמים שונים. כך, כלול בה בעל מניות אשר הוציא באמצעות החברה שבשליטתו חשבוניות שלא כדין. כפי שקבעה כבוד השופטת ע' ברון בעניין זה בע"א 6267/14 עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב (26.3.17) פס' 14:

טענה נוספת שבפי המערערים היא שגם אם הוצאת החשבוניות הכוזבות מקימה חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ – מי שהוציא את החשבוניות הן החברות, להן אישיות משפטית נפרדת, ולא המערערים עצמם. גם טענה זו דינה להידחות. הכללים בנוגע לתורת האורגנים ולאישיותו הנפרדת של התאגיד, כמו גם בנוגע לאחריות המוגבלת של תאגיד (ככל שהוא בוחר בכך), נועדו לקדם מטרות חברתיות רצויות, כגון הפרדה בין בעלות לניהול; הגנה על נושים מפני ירידה לנכסים על ידי נושים של הישות המשפטית האחרת; ועוד (ראו שרון חנס "עיון מחודש באישיות המשפטית" הנפרדת של התאגיד בדיון הישראלי" עיוני משפט כח(1) 5 (2004)). אולם, אין בתכליות העסקיות החשובות הללו כדי לשלול את האפשרות לייחס פעולות של המערערים כנושאי משרה בתאגיד גם להם, באופן אישי, וזאת בייחוד כאשר חלק מהחברות הוקמו רק לצורך מימוש תכנית המרמה בעוד שהמערערים מסתתרים מאחוריהן.

באופן דומה, לשונו הרחבה של סעיף 50(א) לחוק נועדה ללכוד ברשת הסנקציה האזורית שקבע המחוקק כלפי מי שמוציאים חשבוניות שלא כדין – לא רק את מי שרשם בפועל את החשבונית, אלא את כל מי שהייתה לו "תרומה של ממש להנפקה והפצה של החשבונית הכוזבת כמסמך בעל נפקות פסקאלית". וכך נקבע בעניין זה, מפי כבוד השופט ה' קירש, בע"מ (ת"א) 5293-01-15 ג'קי מור נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (פס' 83-84, 89):

לטעמי, הביטוי "הוציא" אינו מכונן רק לאדם שרשם את חשבונית המס בכתב ידו, הקליד אותה במחשב או ביצע פעולות פיסיות שונות הכרוכות בהוצאתה (למשל, הדפסת החשבונית, תלישתה מפנקס או מסירתה לידי אחר). יש להעניק לביטוי משמעות רחבה יותר. אנמק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המונח "הוציא" (או "הוצאה") איננו מוגדר בחוק. בפסיקה ובספרות ניתן למצוא פירוש לשוני רחב למונח "הוצאה" לעניין סעיף 50(א) לחוק. לדוגמה ...

...

מן האמור לעיל עולה המסקנה כי פירוש המונח "הוציא" אינו מתמצה בהיבט הפיסי של מעשה ההוצאה, ולצורך הצדקת החיוב בכפל מס יש להביא בחשבון שיקולים נוספים. דהיינו, המבחן להיות אדם "מוציא" חשבונית אמור להיות מהותי ביסודו, ובמסגרתו יש לבחון האם לאותו אדם הייתה תרומה של ממש להנפקה ולהפצה של החשבונית הכוזבת כמסמך בעל נפקות פיסקאלית. למשל התשובה לכך עשויה להיות חיובית במקרים בהם אדם זה יזם את התוכנית להוצאת החשבוניות, נתן הוראות והנחיות בקשר לכך, או דאג לגיוסם של "לקוחות" (הם מקבלי החשבוניות). כלומר, אין בהעדרו של מימד פיסי "ישיר" כמו רישום או מסירת החשבונית, כדי לפטור בהכרח את האדם מהאחריות להוצאתה, כשם שקיום המימד הפיסי (רישום החשבוניות בפועל) איננו בהכרח עושה את רושם הנייר "מוציא".

פרשנות זו נדרשת לטעמי בשים לב לאופיו של "הליך" הוצאת חשבוניות פיקטיביות, בו לא אחת לוקחים חלק גורמים שונים – אשר יחדיו מובילים לתוצאה החמורה, ואשר לכל אחד מהם חלק הכרחי ותורומה של ממש לתוצאה של הוצאת חשבוניות שלא כדין – אותה חפץ המחוקק למנוע. 43. על תכלית הטלת כפל מס ונחיצותה של סנקציה אזהרית זו עמד כבוד השופט א' שטיין בע"א

[2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים \(3.3.20\)](#), פסקה 15 (להלן: "עניין מונדר"):

החיוב בכפל מס מהווה סנקציה אזהרית-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 שחר ומס שחר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמדר)).

לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה במציאות דהאידנא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא חלק ממנה. תופעה זו וכתה 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' 77-78; 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 באשיתי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.8.2009)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

44. בשים לב לכך שמדובר בהוראה הקובעת סנקציה, נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית העומדת בבסיס ההחלטה להשית כפל מס - מוטל על המשיב. לאחר שהמשיב עמד בנטל זה, הנטל עובר לכתפי המערער להוכיח שנפלה שגיאה בהחלטת המשיב וכי יש לבטלה. לצד זאת, לאורך כל ההליך הנטל המהותי – נטל השכנוע – מוטל על כתפי המערער [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.08.2014) (להלן: "עניין זאב שרון")].

45. בעניין זאב שרון, פס' 44, נקבע אף כי לצורך בחינת התנהלותו של אדם בהקשר הרלוונטי לנו - עוסק יחשב כמי שידע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, גם כאשר עצם עניו מפני חשדות שהתעוררו:

ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי ... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'.

46. כאמור לעיל, השתת כפל מס במסגרת סעיף 50 לחוק נועדה בין השאר להרתיע מפני הוצאת חשבוניות פיקטיביות. לאור זאת ובהתאם ללשונו של הסעיף, נקבע כי הוראותיו חלות כאשר מוצאות חשבוניות שלא כדין, וזאת אף כאשר הרווח הכלכלי שהופק על-ידי מוציא החשבוניות אינו בהתאמה כלל לסכומים שבחשבוניות [ראו לדוגמה, ע"מ 58913-07-18 חמודי בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (19.4.20), בפס' 57]. כך מצב הדברים לא פעם, ואין בכך כדי להצדיק את אי החלת הסנקציה שבסעיף. כמו כן נקבע כי הוראות הסעיף חלות אף כאשר לא נגרם נזק כלכלי לאוצר המדינה.

כך לדוגמה נקבע בעניין מונדר, פס' 16:

הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרי, לרבות אלו אשר לא דיללו, ואולי אפילו לא ניסו לדלל, את קופת המדינה.

47. בכל הנוגע לסנקציה האזרחית הקבועה בסעיף 50 לחוק, ראוי להזכיר אף סעיף 100 לחוק, המותיר בידי מנהל מע"מ – במקרים החריגים המתאימים, את הגמישות לוותר על גביית רכיב הכפל בסנקציית כפל המס. הוראה זו מותירה בידי המנהל גמישות, להעמיד את גובה הקנס באופן ההולם את הנסיבות הספציפיות של המקרה שלפניו. לצד זאת הגמישות שמותיר הסעיף מוגבלת, שכן אין הוראה זו מקנה סמכות לוותר על רכיב קרן המס.

מן הכלל אל הפרט:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

48. אין בין הצדדים מחלוקת כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. המערער כלל לא ניסה להראות אחרת, ואין ולו ראשית ראיה כי עסקינן בעסקאות אמת. יתרה מזו, אף לעניין 3 החשבוניות הראשונות – ולו בגרסה הרזה שלהן (זו שהציג המערער במשרדי מע"מ רחובות) – אין חולק שאף הן הוצאו שלא כדין – ולו מפאת זה ששמות "הלקוחות" שנרשמו על-גביהן אינם מוכרים כלל למערער ואינם גורמים שהוא יכול להראות כי ביצע מולם את העסקאות.

עוד אוסיף כי אין מחלוקת כי לכל הפחות (ואף בהתאם לגרסת המערער) 23 מתוך 26 החשבוניות, הוצאו על-ידי המערער בעודו בעל מניות החברה ומנהלה, ונמסרו תמורת תשלום על-ידי המערער לעלי, תושב הרש"פ, כשהן ריקות.

זוהי תמונת הדברים הראשונית, ודי בה כשלעצמה – כדי להביא למסקנה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין ושלמערער יש חלק של ממש במה שאירע.

אני סבור כי די בתשתית זו כדי להצדיק את החלטת המשיב, וכדי להעביר אל המערער את הנטל להוכיח את שאירע – ומדוע יש לבטל את החלטת המשיב.

49. אקדים ואומר כי בסופו של דבר ולאחר בחינת הראיות שהוצגו, אני סבור כי דין הערעור להידחות. הנימוקים למסקנה זו יוצגו להלן – תוך עמידה על הרכיבים השונים המהווים יחדיו את תמונת הדברים ומשקלן המצטבר של הראיות.

50. העברת חשבוניות I כתנאי לביצוע העסקה:

המערער עצמו הודה כי הבין וידע כי הדרישה כי הוא יוציא חשבוניות I ממשרדי מע"מ, הייתה תנאי מצד עלי לביצוע העסקה. כך כתב בעניין זה המערער באופן ברור ומפורש בסעיף 15 לתצהירו (אשר צוטט לעיל בפסקה 5), וכך אף שב ואישר בבית המשפט, בעמ' 78 לפרוטוקול ש' 22:

"עלי סריטאח לא היה קונה את החברה בלי החשבוניות".

המערער מודע אפוא היטב לכך שהשגת חשבוניות I מצדו, היא תנאי לתחולת העסקה והוצאתה לפועל.

מדובר בתנאי שעצם הצבתו, צריכה לעורר תמיהה. אם השימוש שאמור להיעשות באותן חשבוניות I הוא שימוש עתידי לגיטימי – כגון אם אכן מדובר בסחורה שתירכש בישראל על ידי החברה ותימכר על-ידה לגורמים בשטחים, אין שום קושי כי בוריס – בעל המניות החדש יפנה למשרדי מע"מ – יציג ראיות פשוטות וברורות לעסקאות הלגיטימיות שהוא מתכוון לבצע – ויקבל את אותן חשבוניות I.

51. מכירת המניות והתמורה שהתקבלה – תמורה עבור מה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

החברה עסקה במכירת אלכוהול. לחברה לא היו נכסים ופעילותה, בעקבות צווי סגירה שנמסר כי הוצאו לה – נסגרה. המערער עצמו ציין כי בנסיבות אלה, אפילו אם משהו היה מוכן לשלם לו 1000 ₪ תמורת המניות – הוא היה מוכר לו (עמ' 57 לפרוטוקול ש' 6). אמירה זו של המערער ברורה והגיונית, נוכח זה שלחברה לא הייתה פעילות ולא היו לה נכסים של ממש במועד מכירתה [ובהמשך אתייחס עוד לאותם כסאות ושולחנות שנטען כי נמכרו בשלושת החשבונות הראשונות – ושאינם רלוונטיים לצורך הדיון כאן בשווי המניות, שכן לשיטת המערער עצמו – התשלום עבורם היה נפרד (ובשלב מסוים אף נטען כי ציוד זה לא היה שייך כלל לחברה)]. וכך – באופן ברור, השיב המערער בעניין נכסי החברה במועד המכירה (עמ' 97-98 לפרוטוקול):

ש: איזה נכסים היו לחברה ביום שמכרת אותה?

ת: לא יודע. אולי כמה בקבוקי אלכוהול. לא הרבה.

ש: חוץ מזה, כלום

ת: לא משהו, לא נראה לי.

אם כך, עבור מה הסכים עלי לשלם למערער (סכום הגבוה פי 40 מהסכום שהמערער הודה כי היה מוכן להסתפק בו)? – עניין זה התברר מיד בהמשך אותה חקירה:

ש: או קיי. אז, אז למעשה מה שהיה לחברה ביום המכירה, זה את החשבונות

אוטונומיה שאתה הלכת במיוחד להוציא מתחנת מע"מ ברחובות, וזהו. לא היו לה

עוד נכסים.

ת: מה שהבאתי להם את זה כל הקלסר שלי, את החשבונות הרגילות ואת החשבונות

האוטונומיות.

המסקנה הפשוטה העולה מהדברים היא כי התמורה שולמה למעשה למערער – בעד אותן חשבונות I. לא היה בידי המערער כל נכס כלכלי אחר, שהצדיק – ולו בקירוב, קבלת התמורה בשיעור שקיבל. מה שהיה בידיו – חברה הרשומה על שמו (ועל שם אפרם) – ריקה מפעילות ומנכסים, הצדיק לדעת המערער עצמו תשלום של כ- 1000 ₪ ואולי מעט יותר, אך לא מעבר לכך. 52. בסיכומי, בסעיף 106, כותב המערער כי ראה בעסקה שנקרתה בדרכו – "... כאילו הוא זכה בטושו לא ידע מהיכן זה בא לו". אלא שהאמת הפשוטה (אשר כל אדם בוגר יודע – וחזקה שגם המערער ידע והבין) היא שאדם זר – כמו עלי, אינו מתנדב לשלם סתם – מעבר לערך הכלכלי הריאלי של מה שניתן לו. אם כך, המסקנה המתבקשת היא כי למעשה עלי שילם בעד השירות שנתן לו המערער – השגת חשבונות I. העדה מטעם המשיב, גב' אלבוז, הציגה את הדברים בעדותה (בעמ' 27 לפרוטוקול) באומרה בתמצית:

זה התכנון. נכון. החברה תימכר תמורת איקס שקלים, תמורת חשבונות האוטונומיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

חשבוניות האוטונומיה היו הערך הכלכלי (הממשי היחיד) שהועבר מאת המערער לידי עלי, ובגין כך קיבל המערער את התמורה שקיבל.

מעבר לנדרש אציין כי אף סמיכות הזמנים – בין מועד השלמת הוצאת החשבוניות ע"י המערער ממשרדי מע"מ רחובות לבין מועד השלמת העסקה, מדברת בעד עצמה ומאששת את מה שכאמור דומני כי לא יכול להיות שנוי במחלוקת – כי התמורה שולמה בעד החשבוניות. 20 חשבוניות I אחרונות הועברו לידי המערער מאת משרד מע"מ רחובות ביום 11.2.18, ויום למחרת - ביום 12.2.18 העביר המערער את המניות על שם בוריס, נסע ומסר את החשבוניות לידי עלי – וקיבל את התמורה שהובטחה לו.

53. עוד אוסיף כי עצם העובדה כי עלי הוא משלם למערער, תמורת המניות המועברות לכאורה לבוריס (כאשר עלי נעדר כל מעמד רשמי בחברה) – מתיישבת עם זיהוי העסקה כעסקה למכירת החשבוניות לעלי (שכן בדרך אחרת, בוריס הוא זה שהיה צריך לשלם עבור המניות שרכש). כמו כן העובדה כי שותפו של המערער בחברה – אפרם, כלל לא ידע אודות תמורה בסך שהתקבל וסבר כי התמורה עמדה על 1/4 מהסכום (נספח 17 לתצהיר המשיב, ש' 7-8, וכן ש' 28-31), מתיישבת אף היא עם אותה מסקנה – כי התשלום ניתן עבור העברת החשבוניות, עניין לגביו אין מחלוקת כי אפרם לא היה מודע ולא היה מעורב.

54. חוסר ההיגיון במתן חשבוניות I לידי עלי:

המערער הוא אדם שניהל חברה, והוציא בעבר בעצמו חשבוניות. כפי שהשיב באופן ברור כשנשאל על כך, המערער יודע כי מי שאמור להוציא חשבונית הוא מי שמוכר את הסחורה. בחשבוניות I, מי שמוכר את הסחורה הוא תושב ישראל – המוכר סחורה למי שמתגורר בשטחי הרש"פ. לאור זאת, העברת חשבוניות I ריקות לידי עלי – תושב השטחים, היא פעולה תמוהה וחסרת כל היגיון. לקראת סוף דיון שמיעת הראיות וכדי לברר כיצד ראה המערער את הדבר, נשאל המערער - כדלקמן:

כב' הש' גורמן: אני רוצה להבין נקודה מסוימת. למה עלי סריטאח צריך את

החשבוניות אצלן? לפי מה שאתה מתאר.

העד, מר צ'אנה: או קיי.

כב' הש' גורמן: מי מוכר לעלי סריטאח סחורה? מי מעביר לו סחורה?

העד, מר צ'אנה: בוריס היה אמור,

כב' הש' גורמן: אז מי צריך למלא את החשבונית?

העד, מר צ'אנה: בוריס.

כב' הש' גורמן: אז מה ההגיון להעביר לעלי סריטאח חשבוניות ריקות?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

העד, מר צ'אנה: זה מה שבוריס ביקש ממני. זה מה שאמרתי לפני כן. כשהוא היה באמצע עבודה, הוא אמר לי בוא,
 עו"ד אסף: בוריס היה מבקש ממך לשדוד בנק, היית שודד?
 ת: לא.
 ש: אז למה, תענה למה ששאלו אותך. למה עלי סריטאח היה צריך את החשבונות אצלו?
 כב' הש' גורמן: חשבונות ריקות.
 העד, מר צ'אנה: למה הוא היה צריך אצלו? אני לא יודע למה הוא היה צריך את זה אצלו. בוריס ביקש ממני. תשאלו את בוריס למה בוריס ביקש ממני להעביר.

המשיב טען כי יש בתשובות אלה משום היתממות, אשר לא בנקל ניתן לתת בה אמון. אם נזכור כי המערער קיבל תמורה כספית למעשה בעד החשבונות, דומה כי קשה עוד יותר לקבל תשובות מהסוג שניתנו.
 הקושי בהתנהלות המערער מתחדד נוכח התחייבותו המפורשת ובכתב, שלא להעביר את החשבונות לידי אחרים. האם יש "אחר" ברור יותר (ביחס לחשבונות I) מאשר תושב שטחים? – למערער פתרונים.

55. הצגת מצג כוזב במשרדי מע"מ רחובות בעת הזמנת החשבונות ובעת קבלתן:

המערער הגיע שלוש פעמים למשרדי מע"מ רחובות, כדי להוציא משם חשבונות I, וזאת בעקבות ההסכם שדרש ממנו את השגת החשבונות. כפי שהבהיר המשיב, חשבונות אלה אינן ניתנות אלא למי שמציג עצמו כמי שעומד לבצע עסקאות מול תושבי הרש"פ, ותוך החתמתו על התחייבות ברורה בעניין זה. מדובר כאמור בחשבונות שמוצאות ע"י רשות המיסים (וכפי שנמסר, ע"י בית דפוס ששירותיו נשכרו במיוחד לשם כך), וזאת כדי למנוע או לפחות להקשות על אפשרות זיופן ושימוש בהן שלא כדין. חשבונות I מאפשרות לתושב הרש"פ שמגיש אותן, להציג עצמו כמי שביצע עסקה עם גורם ישראלי – ולקבל כהחזר את המע"מ הגלום בהן. לאור זאת ובשים לב ליכולת הפיקוח המוגבלת שיש לרשות המיסים ביחס למי שאינו תושב ישראל ואינו מתגורר בה, מתבצע הפיקוח – ולו באופן חלקי – בעת קבלת החשבונות במשרדי מע"מ.
 אלבז הסבירה בעדותה (עמ' 29-30 לפרוטוקול) את ההיגיון בהתנהלות זו של רשות המיסים:

קודם כל חשבונות אוטונומיה ברור וידוע ומוזהר מי שמזמין אותן, שהם לשימושו בלבד. אסור לו להעביר אותן. בטח שלא ריקנות ובטח כשהוא לא יודע מה יהיה השימוש. כאשר החשבונות היא חשבונות ישראלית, רגילה, חשבונות אוטונומיה, אנחנו בתור רשויות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המס יש לנו סמכויות גם לגבי מקבל החשבונית, גם לגבי נותן החשבונית, אנחנו יכולים לאמת את העסקה, יש ספרים לחברה הזו, יש ספרים לחברה הזו, יש לנו איזה שהוא נתיב ביקורת. מה שלא קורה, בחשבוניות התחשבות ברגע שהחשבוניות עברו לשטחים, לך חפש אותם. אתה יודע מי נתן מה נתן מי עשה, אין לנו אנחנו לא יודעים כלום.

כפי שציננה אלבו ולמעשה לא הוכחש ע"י המערער, כדי לקבל את החשבוניות המערער נדרש לטעון כי הוא עצמו עתיד לבצע עסקאות עם תושבי שטחים – מצג שבצדק כונה ע"י המשיב "מצג כוזב".

מצג זה הוא שאפשר למערער לקבל את אותן חשבוניות I. מי שבוחר להציג מצג כוזב, לא בנקל ניתן יהיה לתת אמון בגרסתו המוקשת – כי לא הבין את שנעשה.

56. המערער חתם (פעמיים) על התחייבות שלא לנהוג כפי שנהג:

יש מקרים בהם קשה לדעת האם ידע אדם כי פעולה שביצע עומדת בניגוד לנדרש, אם לאו. אלא שבמקרה כאן, דומה כי קושי זה אינו מתעורר. כפי שנקבע בפסיקה לא אחת:

"אכן כלל הוא, כי חזקה על אדם החותם על מסמך, כי הוא קרא והבין את תוכנו".

[ע"א 9136/02 מיסטר מאני ישראל בע"מ נ' שרה רייז פס' 11 (21.3.04) והאסמכתאות שם] במקרה שלפנינו, מדובר במסמך קצר ופשוט, בן עמ' אחד והכולל מלל מועט, מסמך עליו חתם המערער פעמיים, והקובע באופן ברור וחד משמעי – במסמך הראשון עליו חתם המערער עת קיבל את החשבוניות (עמ' 41 לנספחי תצהיר המשיב):

"הנני מאשר כי ידוע לי שהחשבוניות הן לשימושי בלבד ואין להעבירן לאחרים לשימוש".

ובמסמך השני – עת הזמין 20 חשבוניות נוספות (עמ' 44 לנספחי תצהיר המשיב) – חתם ואישר המערער:

"ידוע לי שאקבל את החשבוניות שבועיים מיום התשלום ואסור לי להעבירן לאחרים לשימוש".

משפטים קצרים וברורים, אשר אינם דורשים ביאור. ואם נדרש ביאור – כל שהיה על המערער לעשות הוא להציג את תוכניתו לאשורן בפני הגורם במשרדי מע"מ רחובות עמו בא בדברים, ולשאול – האם הן עולות בקנה אחד עם הדרישה הברורה לה התחייב אם לאו. המערער בחר שלא לשאול ולא לברר – וחזקה כי ידע מדוע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בצר לו – נוכח התחייבות ברורה חוזרת ונשנית זו, טען המערער בחקירתו הנגדית (בעמ' 97 לפרוטוקול ש' 20) כי לא שם לב להתחייבות - שכן:

".. הסתכלתי רק למעלה ..."

בדברים אלה מכוון המערער (כפי שעולה מדבריו שם) לכך שהוא היה עסוק בבדיקה כי פרטי החברה נכתבו נכון במסמך, ולא השפיל את מבטו לתחתית המסמך – ולכן לא ראה ולא נתן דעתו להתחייבות.

אני מתקשה לתת אמון בדברים אלה.

מדובר במסמך קצר, המכיל שורות בודדות בלבד. יתירה מזו, מדובר כאמור בשני מסמכים בהם נכתבה ההוראה הקצרה והברורה. האם פעמיים, כשחתם על מסמך בו הוא מאשר את התחייבותו – הסתכל המערער במקרה רק למעלה? – איני סבור כי כך אירע.

57. ב"כ המערער, במסגרת חקירתה הנגדית של אלבז, טען כלפיה כי מדובר במסמך הכולל הוראה שאינה בעלת פועל תחיקתי, וכנראה בכך ביקש לטעון כי זו אינה מחייבת. איני סבור כי יש ממש בטענה זו, המסירה מהמערער אחריות להתחייבות שהסכים לה באופן ברור בחתימת ידו. אלא שמבלי להאריך במה שלטעמי אינו נדרש (היינו ניתוח משפטי של אותה התחייבות עליה חתם המערער ומעמדה), אסתפק בציטוט תשובתה של אלבז (עמ' 17 לפרוטוקול):

ת: זה סעיף שאמור היה להדליק בפני המערער נורת אזהרה. שאם הוא יודע שהחשבוניות נמשכות ממע"מ רחובות במטרה למסור אותן לעלי סריטאח, אסור לו לעשות את זה.

ש: כן אבל זה לא סעיף שמונע ממנו העברת מניות. זה את מאשרת לי?

ת: מניות לא. זה לא קשור למניות. זה קשור לחשבוניות.

התחייבותו של המערער, פעמיים ובכתב, כי החשבוניות נועדו רק לשימוש וכי לא יעבירם לאחרים – הייתה צריכה כדבריה של אלבז – לכל הפחות להדליק אצל המערער נורת אזהרה. אני סבור כי נורה זו בהקה באורה, אלא שהמערער בחר להתעלם מכך. בשולי הדברים אציין כי המערער, לדבריו, נועץ קודם המכירה עם רו"ח ועו"ד שנתנו לו שירותים. לדבריו, הוא בחר שלא לספר להם אודות חשבוניות I שמשך ומה שנעשה עמן – וחזקה כי ידע מדוע.

58. עוד טען המערער ביחס להתחייבויותיו בכתב במשרדי מע"מ רחובות, כי מעבר לכך שלא שם לב אליהן, הרי שלגופו של עניין - הן לא הופרו. טענה זו מבסס המערער על כך שהחשבוניות הוצאו לשימושה של החברה (היינו על שם החברה, ולא על שמו של המערער במישור האישי) – וזה מה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

שלבדבריו נעשה בחשבוניות. לאור זאת טוען המערער כי השימוש בחשבוניות נעשה בפועל על ידי מי שהן נמשכו עבורו – החברה, בדיוק כפי שהתחייב.

מדובר בטענה מיתממת, שאיני מקבל.

חברה כידוע, אינה אישיות משפטית טבעית. כאשר מגיע מנהל החברה ובעל מניותיה ומקבל חשבוניות I – ומתחייב ומאשר כי "החשבוניות הן לשימושי בלבד ואין להעבירן לאחרים לשימושם", ברור כי כוונת הדברים כי הפעילות הכלכלית שתמצא את ביטוייה בחשבוניות, תהיה פעילות כלכלית המתבצעת על-ידו באמצעות החברה. אם הוא יודע באותה העת כי מכר את מניות החברה וכי הפעילות לא תתבצע על ידו, אין הוא יכול לחתום על התחייבות מסוג זה, אלא עליו להביא את העובדות לאשורן לידיעת הגורם שמתשאל אותו ומפקיד לידיה את החשבוניות - לאחר שהתחייב המערער כמפורט לעיל. הטעם שהמערער לא הציג עובדות אלה בפני אותו גורם – לדעתי ברור ופשוט, שכן השכל הישר אומר כי במקרה כזה – לא היו ניתנות לו החשבוניות, אלא היה נדרש כי יגיע מי שעתיד לעשות בהן שימוש. כך או אחרת, העברת החשבוניות לידי עלי – תושב הרש"פ, אשר אינו נושא כל משרה רשמית בחברה, אינו עולה בקנה אחד בשום אופן עם התחייבות הפשוטה בה התחייב המערער עת קיבל לידיה את החשבוניות.

59. התנהלות המערער בניגוד להתחייבויותיו הברורות, היא בעיניי עובדה מרכזית המקשה מאוד על מתן אמון בטענות המערער – כאילו לא העלה על דעתו כי יש בעיה עם מעשיו. התנהלות כזו הנוגעת בכזב, מצטרפת למחיר הגבוה שקיבל – ואשר מהווה באופן ברור תשלום העולה (אף לדעת המערער ובאופן ניכר) על שווי המניות (של חברה הנעדרת כל רכוש וכל פעילות, ושהמערער הודה כי היה מסכים למוכרן אף תמורת 1000 ₪ בלבד).

התנהלות בניגוד להתחייבויות הברורות עליהן נדרש לחתום קודם לקבלת החשבוניות לידיה, אינה יכולה להיות מוסברת על ידי רושם כזה או אחר שעשה עלי על המערער. רושם זה, אינו יכול להצדיק הצגת מצג כוזב במשרדי מע"מ רחובות ואינו יכול כאמור להצדיק הפרת ההתחייבות שלא לתת את החשבוניות ריקות לשימוש בהן בידי אחר – תושב שטחים.

60. על דרך התנהלותו של המערער, ניתן וראוי ללמוד אף ממה שאירע ביחס ל-6 החשבוניות הראשונות שהוציא המערער ממשרדי מע"מ רחובות – ולכך אפנה כעת.

61. 6 החשבוניות הראשונות – והעברתן לידי עלי

לעיל בפרק העובדות, הצגתי את הקשיים הנוגעים ל-3 החשבוניות הראשונות שהציג המערער במשרדי מע"מ רחובות (עת בא לבקש חשבוניות I נוספות), ואת הסתירה בין חשבוניות אלה לבין החשבוניות שהוצגו לרש"פ. כמו כן הצגתי את שינויי הגרסה המשמעותיים שחלו אצל המערער, בין דברים שמסר ביחס ל-6 החשבוניות הראשונות בשתי החקירות הראשונות, ובין גרסתו בחקירתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

השלישית. בהקשר זה של הסתירה בין הגרסאות, הודה המערער בחקירתו הנגדית - בלית ברירה (בעמ' 59 לפרוטוקול ש' 7):

אני בחקירה הראשונה שיקרתי. אני מודה.

כפי שהוצג לעיל, אין המדובר רק בחקירה הראשונה, אלא אף בפערים ביחס לגרסה שנמסרה בחקירה השנייה. כך או אחרת, התברר כי המערער יכול למסור גרסה באופן רהוט ובוטח – ולשקר. אין צריך לומר כי אין בכך כדי לחזק את האמון שניתן לתת בדבריו. אתיחס להלן לעניינן של החשבוניות הראשונות – תוך התייחסות לשני עניינים מרכזיים הנוגעים לחשבוניות אלה: 3 החשבוניות הראשונות הוצאו שלא כדין; הגרסאות המשתנות ביחס לאופן מסירת 6 החשבוניות הראשונות לידי עלי.

62. 3 החשבוניות הראשונות – חשבוניות שהוצאו שלא כדין:

קביעה זו מבוססת על מספר נדבכים ונתמכת במשקלם המצטבר:

א. רישום לא נכון של זהות הרוכשים: המערער טען כי מכר כיסאות ושולחנות לעלי, אלא שאין מחלוקת כי שם "הרוכש" שמצוין על גבי החשבוניות – כמי שעמו נעשתה העסקה - אינו עלי, אלא גורמים אחרים שהמערער אינו יודע מי הם (לטענתו, המאוחרת, מדובר בגורמים שעלי הורה לו לרשום את שמם).

די בכך ש"הרוכש" המצוין על גבי החשבוניות אינו נכון, כדי לקבוע כי מדובר בחשבוניות שיצאו ע"י המערער שלא כדין – ולמעשה עניין זה לא יכול להיות שנוי במחלוקת.

ב. למערער ככל הנראה לא היה כלל ציוד למכור: אפרם, שותפו של המערער ומי שהמערער מסר כי היה מעורה בניהול ענייני החברה כמותו, טען בחקירתו אצל המשיב כי לא היה לחברה כל ציוד אותו ניתן היה למכור.

וכך מסר אפרם (נספח 17 לתצהיר המשיב, ש' 9-12):

שאלה: האם היה ציוד של קארמה ברגע? (החברה – תוספת סופת שלי, א.ג.)

תשובה: מעט ציוד, הציוד אצלי בבית.

שאלה: היה לכם כסאות, שולחנות וציוד משרדי?

תשובה: היה שולחן, ארונות קטנה וכסא, לא היה לנו מה למכור, הייתה מדפסת

והיא נשארה אצלי.

לאור דברים אלה, לא ברור מה מכר המערער בשם החברה (שהרי הוציא לטענתו חשבוניות מטעמה)? המערער בחר שלא לזמן את אפרם להעיד, כך שנותנו עם דברי אפרם הנ"ל.

בחקירתו הנגדית הראשונה טען המערער כי מדובר בכיסאות ושולחנות שלא היו שייכים לחברה, אלא שהוא השיג מעסק אחר שנסגר. מדובר בגרסה מאוחרת, שלא עוגנה בכל ראיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

והמעוררת קשיים לקבלה (כיצד זה הוחזק ציוד זה במחסן של החברה, מבלי שאפרם ידע על כך; מדוע הוצאו חשבוניות של החברה – אם הציוד אינו שלה, והיות הגרסה גרסה כבושה). גרסתו של אפרם הייתה חלק מחומר החקירה, ולכן הייתה ידועה מראש למערער. למרות זאת בחר המערער להציג טענות בעלמא, ללא ביסוס.

ג. העובדות שתוארו לעיל בפרק העובדות ולפיהן דווחו בפועל חשבוניות שונות מאלה שהציג המערער, מה שבהכרח מלמד על זיוף ומרמה.

ד. 3 החשבוניות הראשונות נקשרו בשתי חקירותיו הראשונות של המערער יחד עם כלל 6 החשבוניות הראשונות – וביחס לכל ששת החשבוניות הללו – גרסת המערער השתנתה ולא הייתה עקבית (כפי שאפרט להלן בסעיף הבא). שינויי גרסה, מקשים על מתן אמון בדברים.

63. הגרסאות המשתנות ביחס ל-6 החשבוניות הראשונות ואופן מסירתן לעלי:

כפי שהוצג לעיל בפרק העובדות, בשתי חקירותיו הראשונות טען המערער כי את 6 החשבוניות הראשונות נתן לעלי [אותו הוא מתאר בחקירה הראשונה כ- "אלטזכן" המכונה בחקירה (כפי שכינו המערער ובוריס את עלי) – אבו סלאח]. כך לדוגמה, בחקירה הראשונה – מיום 7.6.18 (נספח 12 לתצהיר המשיב ש' 38-39, ועניין זה חוזר בעוד מקומות באותה חקירה):

שאלה: כמה חשבוניות נתת לאותו אלטזכן?

תשובה: נתתי לו 6 חשבוניות אוטונומיה שקיבלתי, ...

ובהמשך (שם, ש' 51-53):

שאלה: האם אתה כתבת פיזית את החשבוניות אוטונומיה שנתת לאותו אבו סלאח?

תשובה: לא, אני לא כתבתי אותם, הייתי עסוק לכן רק חתמתי עליהם ונתתי אותם לבוריס

שייתן אותם לאבו סלאח.

מדובר אפוא ב-6 חשבוניות (ולא 3!), שניתנו לאבו סלאח כשהן ריקות.

גם בחקירה השנייה של המערער – מיום 31.7.18 (נספח 15 לתצהיר המשיב, ש' 75), נותרה אותה גרסה – לפיה:

"אני לקחתי חשבוניות התחשבות אלה מתחנת מע"מ ברחובות, זה נכון, ונתתי לאבו

סלאח 6 ...".

המערער כאמור הודה כי שיקר בחקירתו הראשונה. הוא הסביר זאת באמצעות טענה שולית (יחסית) – ולפיה הוא לא דיווח על מכירת המניות ועל התמורה שקיבל בסך 40,000 ₪, והוא חשש כי מטעם זה זומן לחקירה. טעם זה יכול אולי להסביר את זה שהתמורה הנ"ל הומרה בחקירה הראשונה בסך נמוך – כ-5000 ₪ (חקירת המערער הראשונה, נספח 12 לתצהיר המשיב ש' 13). אולם אין בטענה זו כל הסבר מדוע ינקוט המערער בגרסה שאינה נכונה ביחס לשאלה כמה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

חשבוניות העביר לעלי. מדוע לציין שוב ושוב בחקירה הראשונה, ושוב בחקירה השנייה, כי העביר לעלי 6 חשבוניות – אם לא כך אירע?

הגרסה כי למעשה העביר רק 3 חשבוניות, ואת יתרת 23 החשבוניות העביר לאחר שהמניות נרשמו על שם בוריס – נולדה לראשונה בחקירה השלישית של המערער (מיום 16.8.18). בדרך זו מבקש המערער לראות בהעברת החשבוניות לעלי - כאקט טכני גרידא, שנעשה בהתאם להוראות בעל המניות החדש (בוריס) ולאחר שהמערער כבר אינו בעל מניות. אלא שגרסה זו שונה ממה שנטען בשתי החקירות הראשונות – ואיני מוצא לתת בה אמון.

איני רואה כל סיבה מדוע לסטות מגרסתו המקורית של המערער – עליה חזר בשתי חקירותיו (שוב ושוב), ולפיה מסר את ששת החשבוניות הראשונות לידי עלי – כשהן ריקות (בין אם חתומות על ידו ובין אם לאו).

מי שמוסר חשבוניות ריקות לתושב שטחים (המבטיח לו תשלום) – בניגוד להתחייבותו שלא לעשות כן, חזקה כי יודע מה הוא עושה – ואחראי לתוצאות מעשיו.

64. אכן, ביחס ל-3 החשבוניות הראשונות – לגביהן יש שני עותקים עליהם מצוין כי הן "מקור", מדובר במעשה מרמה אשר אף המשיב אינו יודע להסביר עד תום. כיצד זויפו החשבוניות – שהרי שני מסמכי "מקור" לאותה חשבונית, אינו בבחינת האפשר.

אלא שעל אף שהסבר אין, אני סבור כי בצדק קבע המשיב כי האחראי לתוצאות שלפנינו הוא המערער. לא יכולה להיות כל מחלוקת כי אף 3 החשבוניות הראשונות הוצאו שלא כדין, שהרי כאמור לעיל - לכל הפחות ברור כי הוצאו ע"י המערער על שם "רוכשים" אשר המערער מעולם לא פגש ולא מכר להם דבר. יתירה מזו, המערער עצמו טען בעדותו הראשונה, כי חתם על חשבוניות אלה ומסרם לעלי כשהן ריקות. מי שמתנהל בדרך זו, הוכח - ברמת ההוכחה הנדרשת מהמשיב, כי הוציא חשבוניות שלא כדין. מכאן ואילך - הנטל עובר לפתחו של המערער, ואם אין בידיו להרים נטל זה – אין לו להלין אלא על עצמו, על שבחר להתנהל בדרך שבחר.

65. עניינים נוספים שהעלו הצדדים:

66. בצדק ציין המשיב כי המערער מודע היטב לכך שלחברה אין כל פעילות של מכירת סחורה כלשהי, ודאי לא מכירת סחורה לשטחים. כן מודע המערער לכך שבוריס, מי שעבד אצלו כשליח, נטול כל ניסיון רלוונטי. לאור זאת, ובשים לב למכלול הנסיבות שתוארו לעיל - דומה כי המערער היה מודע לכך כי בוריס לא נועד אלא לשמש כסות בלבד (או שלכל הפחות עצם עניינו נוכח אפשרות זו). המערער טוען כי משמכר את המניות, אין זה עניינו מה עושים המעורבים. זה היה אולי נכון, אם המערער לא היה לוקח חלק פעיל בהוצאת התכנית אל הפועל, בהוצאת חשבוניות I מידי משרדי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- מע"מ ומסירתן לידי עלי – כמפורט לעיל. בנסיבות אלה כפי שתוארו לעיל, אין לקבל את עצימת עיניו (במקרה הטוב) של המערער.
67. לנוכח פערי הכוחות בין המערער לבוריס [מעביד ובעל חברה, לעומת שליח שעובד אצלו; במסגרת החקירות התברר כי המערער הנחה את בוריס מה לומר בחקירות (ראו לדוגמה דבריו של בוריס בעמ' 49 לפרוטוקול, וכן דברים שמסר בוריס בראשית חקירתו); הבדלים שהשתקפו במהלך מסירת העדויות בבית המשפט – בין המערער שהנו רהוט אינטליגנטי ובוטח, לבין הרושם הפשוט הרבה יותר שהותיר בוריס] – המשיב סבור כי כל רישומו של בוריס כבעל מניות (תוך שהוא מקבל תמורה השווה כמחצית מזו שמקבל המערער) – נועד מלכתחילה כדי להסיר מהמערער אחריות ולגלגלה על אחרים, בעוד המערער נהנה מפירות התנהלותו.
- איני יודע אם יש די ראיות המאפשרות לקבוע מסמרות כגון זה (היינו, האם המערער התכוון להשתמש בבוריס כמגן עבור עצמו, לצורך גלגול האחריות אליו), ואיני סבור כי הכרעה בעניין זה נדרשת. די לצורך עניינינו בקביעה צרה יותר, ולפיה השניים חברו יחדיו יחד עם עלי, כדי להוציא לפועל את שאירע, תוך שכל אחד תורם את תרומתו (שאינן בהכרח שוות, אך כל אחת מהן הכרחית).
68. עדותו של בוריס הותירה רושם אמין, בפשטותה – אשר אינה מתנערת מחלקו בפרשייה (על אף שהוא כמובן מודע להליך המקביל המתנהל בעניינו, אין הוא אפילו מנסה להציג הסברים של ממש אשר יסירו ממנו אחריות).
- בוריס תמצת את שאירע, בדברים הבאים שהשיב בחקירתו ע"י ב"כ המערער (עמ' 41 לפרוטוקול):
- ש: כן. נפגשתם שם ומה סוכם?
- ת: בסופו של דבר סוכם ששלמה ימכור את העסק לאליאן, ואליאן ישים אותו על השם שלי. זה כאילו, סוכם.
- עליאן הוא כזכור – עלי, ומה שמבחינה מהותית סוכם בפגישה בתחנת הדלק הוא שהמערער – "שלמה ימכור את העסק לאליאן".
- אני נותן אמון בדברים אלה, ולו מהטעם הפשוט – כי הם תואמים את דברי המערער ואת מה שאירע בפועל.
- המערער עצמו אמר בחקירתו הנגדית (עמ' 78 לפרוטוקול):
- ש: יפה. אז אתה מאשר לי שמכרת חשבונות לעלי סריטאח?
- ת: מכרתי לו את החברה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

המערער אפוא מודה כי בפועל, מכר את החברה לעלי. אכן, בתצהירו של המערער, הדברים מנוסחים באופן עדין יותר, אולם גם שם הניסוח כורך שוב ושוב יחדיו את בוריס ואת עלי – כאילו המניות נמכרו לשניהם (ראו לדוגמה סעיף 53, שם בוריס ועלי מכוונים "שני הרוכשים"). מה שאירע בפועל – על ידי המערער עצמו, תואם את ראיית עלי כבעל הבית החדש. התמורה התקבלה כולה מעלי בלבד ולא מבוריס, החשבוניות נמסרו בפועל לעלי (על אף חוסר ההיגיון הברור בדבר, שהרי חשבוניות I צריכות להימסר לצד מכירת סחורה מישראל לגורם ברש"פ ולא להינתן לתושב השטחים ללא מכירת כל סחורה), ואפילו ביחס לאופן ביצוע העברת הרישום על הבעלות במניות החברה – העיד בוריס (עמ' 42 לפרוטוקול ש' 18-20):

עו"ד תורג'מן: או קיי. אז ספר לנו מה היה אחרי הפגישה הזאת. איך נעשתה המכירה עצמה?

העד, מר דרנוב: האמת אני לא יודע איך נעשתה המכירה עצמה. זה נעשה בין שלמה לאליאן, המכירה נעשתה.

ושוב, הדברים מקבלים אישור מדברי המערער, אשר הודה כי בוריס כלל לא נכח במשרד עורכי הדין אליו פנה המערער בעת העברת רישום המניות על שמו של בוריס. אני סבור כי המערער היה מודע היטב למה שנעשה, והעברת החשבוניות לידי עלי – הייתה כאמור לעיל חלק מהותי מאותה עסקה.

69. המערער טוען כי אין הוא אחראי לחשבוניות אותן מסר לידי עלי ביום 12.3.18, לאחר שבאותו יום העביר את המניות על שם עובדו לשעבר – בוריס. איני מקבל טענה זו. איני מוצא כל הבדל של ממש בין העברת חשבוניות ריקות לעלי – כמה ימים קודם לכן (כפי שעשה המערער בהתאם למה שמסר בשתי חקירותיו הראשונות), לבין העברת חשבוניות ריקות לעלי זמן קצר מאוד לאחר שהמערער רשם את המניות על שם בוריס. מדובר בפרשיה אחת, במסגרתה נאות המערער להוציא חשבוניות I תוך הצגת מצג כוזב במשרדי מע"מ כי אלה ישמשו אותו, להתחייב פעמיים בכתב כי לא יעבירם לשימוש אחר, ובתמורה לתשלום ששולם בדיוק בשביל כך – להעבירן ריקות לתושב שטחים.

מי שפועל כך – לוקח חלק פעיל ומשמעותי בהוצאת חשבוניות שלא כדין – והוא זה שלמעשה מאפשר כי הדבר יתבצע. חלקו של המערער בפעולות הוא חיוני, ובלעדיו – אלה ככל הנראה לא יכלו להתבצע. אין לקבל מצב בו ינהג אדם כפי שנהג המערער, יעצום את עיניו (בחוזקה, יש לומר) מלראות את תוצאת הדברים הוא עושה – ויתנער מאחריותו לכך.

70. למעלה מהנדרש אציין נקודה נוספת, המשתלבת עם תמונת הדברים כולה. אין חולק כי המערער היה בעל מניות החברה במשך כל החודשים ינואר פברואר שנת 2018. המערער, אף לשיטתו, מודע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לכך שבוצעו עסקאות בחודשיים אלה, בחשבוניות שהוא מסר לעלי (עניין לגביו אפרם, שותפו של המערער, כלל לא היה מודע).

במצב דברים זה, חובה היה על המערער לוודא כי נערך דיווח כנדרש לרשויות מע"מ אודות העסקאות שביצעה החברה בתקופה זו – בה היה הוא בעל המניות והמנהל של החברה ומי שלטענתו ביצע עם עלי עסקאות באותה העת (כזכור, עד ליום 12.3.18 – ימים בודדים לפני מועד הדיווח הדו-חודשי). המערער הודה כי לא ערך כל בדיקה בעניין זה, ולא ידוע לו אם ומה דווח למשרדי מע"מ.

לו היה המערער בודק זאת, היה נוכח לדעת (כפי שעולה מנספח 5 לכתב התשובה, נספח 27 לתצהיר המשיב וממסמכים זהים שהמערער עצמו צירף להודעת הערעור) כי דווחו לחודשים ינואר-פברואר 2018 עסקאות בסך של 2,346,131 ₪ (ובמקביל תשומות בסך 2,315,258 ₪) - אשר איפסו כמעט לגמרי את הערך המוסף (...). אין צריך לומר כי מדובר בדיווח כוזב, על עסקאות ותשומות שאיש לא ידע להסביר (ואשר כפי שנמסר, לא הוגש כלל ערעור על שומת תשומות שיצאה לחברה בגין כך).

בחירת המערער להעביר את הרישום על שם אחר (העובד שלו, בוריס), ולא לבדוק האם וכיצד דווחו העסקאות להן לא יכולה להיות מחלוקת כי הוא המערער אחראי – היא המשך ישיר של דרך התנהלותו של המערער, ומדברת בעד עצמה.

ושוב – דברים אלה נכתבו למעלה מן הצורך. עשיית עסקה במסגרתה תמורת תשלום וכתנאי לו, מוצאות על ידי המערער ממשרדי מע"מ חשבוניות I ונמסרות ריקות לעלי, היא הפעולה שאפשרה את הוצאת החשבוניות שלא כדין והיותה את ראשיתו ההכרחית של מהלך זה.

71. העדה מטעם המשיב תמצתה את הדברים במענה לחקירתה הנגדית, במסגרתה נשאלה מדוע המשיב קבע כי יש לראות במערער (יחד עם אחרים – בוריס ועלי) כמי ש-"הוציא" את החשבוניות שלא כדין – וכך השיבה (עמ' 9-10 לפרוטוקול):

הוציא זה גם מונח שפורש בפסיקה רבות. זה גם מי שהוציא פיזית, שכתב את החשבונית או הקיש על המקלדת, אבל זה גם מי שהנחה, הורה, איפשר. כל מי שהיה לו איזה שהוא חלק בהוצאת החשבוניות.

...

כאשר מרשך בעצמו, בתצהיר שלו, אומר שהבקשה שהוא הפנה אל מע"מ רחובות לקבל את אותן חשבוניות אוטונומיה היה תנאי שהציב לו אדון עלי שריטאת כתנאי למכירת החברה, ולקבלת תמורתה 40,000 השקלים שהוסכמו ביניהם. זאת אומרת, שכאשר המערער הגיע למע"מ רחובות וביקש את אותן חשבוניות, הוא מראש ידע שהוא עצמו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לא עומד לעשות בחשבוניות האלה שימוש, אלא הוא עומד למסור אותן לאדם שרישמית, הוא גם לא רשום כבעלים של חברת קארמה, ולשימושו ככל שהוא ימצא לנכון. כאשר הוא יודע שאותו עלי שריטאח הוא תושב השטחים, והחשבוניות הן חשבוניות אוטונומיה ... המסירה, המסירה של החשבוניות, לעלי שריטאח, כאשר הן ריקות, זה כמו לתת צ'ק פתוח לאדם שיכתוב בצ'ק כל מה שעולה על רוחו. זה בדיוק שווה לשווה, אחד לאחד.

ושוב בהמשך, נשאלה והשיבה אלבו (בעמ' 12) – באותו עניין:

עו"ד תורג'מן: השאלה תבוא. אני רוצה לעבור על השיקול דעת שלה. לפי השיקול דעת שלך, עצם העובדה שהוא הוציא את החשבוניות ומסר אותן ריקות, לעלי שריטאח, זה מה שמכניס אותו בגדר מוציא?

העדה, גב' אלבו: כן. בהחלט. הוא איפשר, הוא איפשר את החשבוניות להגיע לידי של אותו עלי. בוודאי. הוא ידע מראש שהוא עצמו לא הולך לעשות שימוש בחשבוניות האלה, והוא מסר אותן לעלי שיעשה בהן כחפצו. בוודאי.

בנסיבות המקרה כאן ומגוון הראיות המאששות את הקביעה אודות מה שאירע, עמדת המשיב מקובלת עליי.

72. אין צורך להכביר במילים על כך שבנסיבות החיים במדינת ישראל, הסחר עם תושבי הרש"פ הוא חשוב וחיוני. אלא שדווקא הכרה בחשיבות זו, מחייבת לוודא כי סחר זה אינו מנוצל לפגיעה בקופה הישראלית בדרך של הוצאת חשבוניות פיקטיביות.

כידוע לכל מי שנחשף לתופעה קשה זו של "מכת המדינה" של שימוש בחשבוניות פיקטיביות, המארג העברייני העוסק בכך - מורכב לא אחת מגורמים שונים. גורמים אלה נחלקים למבצעים שונים, אשר לכל אחד שמור חלקו - ההכרחי להשגת היעד והשלמתו. לא בהכרח כל אחד מהמערבים תורם תרומה זהה, ולא בהכרח כל אחד מהם מודע עד תום לתמונה העבריינית בכללותה - על פרטיה המדויקים והמלאים. אין בכך צורך. מי שנותן ידו להוצאת חשבוניות שלא כדין, ומבצע במסגרת זו פעולה הכרחית המאפשרת את השגת התוצאה - יש לראות בו כמי שלקח חלק בהליך הוצאת החשבוניות שלא כדין - על כל המשתמע מכך.

נקיטה בגישה אחרת, לא תשיג את מטרתו הברורה והנחוצה של החוק, לפגוע באופן נחרץ בכדאיות של הוצאת חשבוניות שלא כדין - אשר הפכה כפי שנכתב שוב ושוב ל-"מכת מדינה". מכת מדינה זו פוגעת קשה בכספי אוצר המדינה, ונזקיה מתגלגלים ישירות אל הציבור בכללותו, ובכלל זה ציבור משלמי המס כחוק - הנאלץ לממן את הקופה הציבורית המתרוקנת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 6027-07-21 צ'אנה נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

הוצאת חשבוניות I בכזב מאת משרדי מע"מ ומסירתן ריקות, תמורת תשלום, לידי תושב שטחים, היא פעולה הכרחית במארג כולו, והיא שאפשרה את המשך השלמת הוצאת החשבונית שלא כדין. כל מי שעסק בכך ותרים לכך תרומה של ממש, הוא בבחינת מוציא החשבוניות שלא כדין. מכל הטעמים שפורטו לעיל, עולה כי המערער לקח חלק ותרים תרומה של ממש להוצאת החשבוניות שלא כדין. הוא עשה כן, במקרה הטוב, תוך עצימת עיניים, ותוך שהוא פועל בניגוד להתחייבויות עליהן חתם – וכדי לקבל את התמורה שהובטחה לו. בנסיבות אלה, אני מוצא כי צדק המשיב בהחלתו להשית (אף) על המערער את הקנס הקבוע בסעיף 50(א) לחוק.

73. בסוף פסק הדין בערעור שהגיש בוריס, הוספתי כמה מילים אודות פעולות שלדעתי ראוי כי רשות המיסים תשקול במידת האפשר לבצע, כדי למנוע הישנות מקרים מהסוג שהתגלה בפרשייה שלפנינו, וכדי להגיע לתוצאות צודקות וראויות – הממצות את הדין עם כלל המעורבים ובעיקר עם העומדים בראש המארג ושהפיקו את מרבית ההנאה הכלכלית הפסולה מהמעשים. הדברים יפים אף לערעור כאן, אלא שאמנע מלשוב עליהם (ואסתפק בהפניה לשם).

סוף דבר:

74. הערעור נדחה.
75. בהתאם להודעת המשיב, המערער יחויב בתשלום קרן המס בלבד (ללא רכיב הכפל), תוך שהמשיב התחייב כי יגבה את קרן המס פעם אחת בלבד מכלל המעורבים בפרשייה.
76. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו תמוז תשפ"ד, 01 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט