



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת עירית הוד

המערער

1. יניב מועלם ת.ז. 038254694
ע"י ב"כ עו"ד דוד ברנס ו/או תמים שהאב

נגד

המשיבה

מדינת ישראל – רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד קארין פאר פרידמן פרקליטות מחוז צפון

1

פסק דין

2

רקע

1. לפני ערעור על החלטת המשיבה לחייב את המערער בכפל מס ביחס לחודשים פברואר -
דצמבר 2015 בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין. החלטת המשיבה התקבלה מכוח
סמכותה בהתאם להוראות סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 - להלן:
"החוק".

7

2. במקור הוגש הערעור על ידי המערער וחברה בבעלותו, חברת י.ע. עבודות חקלאיות ואספקת
דלקים בע"מ (להלן: "י.ע. עבודות חקלאיות"). במסגרת כתב התשובה טענה המשיבה, כי
היה על המערער ועל י.ע. עבודות חקלאיות להגיש ערעורים נפרדים וכי הערעור סובב סביב
חיוב המערער בכפל מס ותו לא. עוד העלתה טענות לעניין תשלום המס שאינו שנוי
במחלוקת. במסגרת הדיון שנערך ביום 19.1.15 ניתנה החלטה ולפיה על המערערים להגיש
ערעורים נפרדים לעניין כפל המס ופסילת הספרים מטעם המערער לחוד ומטעם י.ע. עבודות
חקלאיות לחוד. צוין, כי לגבי י.ע. עבודות חקלאיות נטענה בהודעת הערעור טענה כללית
בניגוד לתקנות וכי מעיון בנימוקי הערעור עולה, כי לא עלתה כל טענה בקשר לחשבוניות
שקיבלה י.ע. עבודות חקלאיות מחברת א.י. גרין אנרגיה ואמיר מזרחי שיווק דלקים ומשכך
הרי שמדובר במס שאינו שנוי במחלוקת ועל י.ע. עבודות חקלאיות לשלם את המס בגין
חשבוניות אלו בתוך 30 יום ולהמציא אישור על התשלום לצורך המשך ההליכים בתיק.
ביום 19.5.12 ניתנה החלטה לפיה ערעורה של י.ע. עבודות חקלאיות נמחק לאחר שזו לא
פעלה בהתאם להחלטת בית המשפט המפורטת לעיל, אף שניתנו לה אורכות לעשות כן.
בהמשך הודיע המערער בערעור מטעמו, כי החברה לא תגיש הודעת ערעור נפרדת והיא אף
אינה מסוגלת לשלם את המס שאינו שנוי במחלוקת.

23



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

תמצית טענות המערער

- 1
- 2 3. המערער הוא המנהל והבעלים של י.ע. עבודות חקלאיות חברה שעסקה בשיווק חומרי דלק
- 3 מול מספר ספקים ולקוחות עוד טרם כניסתו של הספק אנדריי פטריקייב
- 4 (להלן: "פטריקייב") והמשיכה לפעול גם לאחר סיום פעולתה עם פטריקייב. י.ע. עבודות
- 5 חקלאיות אינה פעילה מיום 1.1.19 לאור החלטת המשיבה אשר שללה ממנה את אישור
- 6 ניהול הספרים וניכוי המס במקור.
- 7
- 8 4. במסגרת חקירה שהתנהלה כנגד עוסקים בתחום הדלק, נעצר המערער עם מעורבים נוספים
- 9 בחשדות למהילת דלק ושימוש לכאורה בחשבוניות פיקטיביות.
- 10
- 11 5. לטענת המערער, אין מחלוקת בין הצדדים בשאלת קיומו של עסק לגיטימי של המערער.
- 12 לאור העובדה, כי המשיבה ציינה בתגובתה, מיום 29.4.18, כי היא מעולם לא שללה את
- 13 עצם קיומו של עסק של המערער.
- 14
- 15 6. המערער כופר בטענה בדבר מהילת דלקים שעולה מהודעת כפל המס. המערער ניהל את
- 16 עסקו כדון, דיווח לרשויות המס ושילם את המע"מ הגלום בחשבוניות. לא הייתה למערער
- 17 כוונה להתחמק מתשלום המס. ספרי המערער היו תחת פיקוח ובקרה לאורך כל התקופה
- 18 הרלוונטית של רואה חשבון מוסמך.
- 19
- 20 7. הוצאת החשבוניות לחברת י.ע. עבודות חקלאיות בתקופה הרלוונטית נעשתה על ידי
- 21 פטריקייב ואף כשהמערער נתן הוראה למנהל החשבונות הדבר נעשה בידיעתם והסכמתם
- 22 המלאה של פטריקייב ורואה החשבון. אין ממש בטענה, כי החשבוניות שהוציא פטריקייב
- 23 הן פיקטיביות. המערער לא הוציא מסמכים בשמו של פטריקייב ובוודאי שלא מסמכים
- 24 פיקטיביים. לא ניתן לייחס למערער ביצוע עבירה של הוצאת חשבוניות שכן הוא לא היה
- 25 מעורב ו/או במעמד של מוציא חשבוניות בשם עוסק כזה או אחר. כל החשבוניות
- 26 מפטריקייב התקבלו אצל י.ע. עבודות חקלאיות כדין ועבור עסקאות שהתבצעו בפועל.
- 27 למערער לא הייתה נגיעה להוצאת החשבוניות והוא לא הנחה את פטריקייב להוציא
- 28 חשבוניות מס פיקטיביות. הטענה לפיה המערער הפעיל את פטריקייב היא מופרכת.
- 29 פטריקייב הוא זה שחיפש את המערער ושלט בחברה שלו ועשה את כל הדרוש לניהול העסק
- 30 שלו כולל הוצאת חשבוניות. פטריקייב אינו "יקוף" כהגדרת המונח בפסיקה אלא איש
- 31 עסקים לגיטימי. לא הייתה למערער שליטה על העסק של פטריקייב ולא הייתה לו זכות
- 32 חתימה בחשבון הבנק בו התבצעו עסקאות במאות אלפי שקלים בהעברות זה"ב ושקלים
- 33 מידי יום.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1
- 2 8. סעיף 50 לחוק עוסק בהוצאת חשבונית על ידי מי שאינו רשאי להוציאה. המערער היה
- 3 רשאי להוציא את החשבוניות בהן עסקינן. פטריקייב נתן לו רשות לעשות כן. הוצאת
- 4 החשבוניות הייתה מכוח הסכם עבודה וחלוקה בין המערער ופטריקייב שהיה הספק של
- 5 המערער באותה תקופה.
- 6
- 7 9. מחקירתו של פטריקייב עולה, כי מטרתו היחידה היא להפליל את המערער ולהציל את
- 8 עורו. בנוסף, חלק מהטענות הן בגדר השערה וספקולציה. עוד עולה מהחקירה, כי החוקר
- 9 הכניס מילים לפיו של פטריקייב.
- 10
- 11 10. מחומר החקירה עולה קיומה של אכיפה בררנית ביחס למערער ופטריקייב. אין בחומר
- 12 החקירה אינדיקציה לגבי הוצאת שומת תשומות ו/או שומת עסקאות לפטריקייב והדבר
- 13 מעלה סימני שאלה לגבי הודעת כפל המס בעניינו של המערער. אמנם יש למשיבה שיקול
- 14 דעת להחליט, האם להגיש הודעות שומה, כפל מס וכתבי אישום אך יש להבין מה
- 15 הקריטריונים שעמדו לנגד עיניה.
- 16
- 17 11. מקריאת העדויות עולה, כי העובדות האמתיות מרחיקות את המערער מהמיוחס לו.
- 18 המשיבה הפכה בכוח את מי שקיזז לטענתה חשבוניות מס פיקטיביות למי שהפיץ לעצמו
- 19 באמצעות קשר עם אחר את אותן חשבוניות ובכך יצרה מצג מלאכותי לחיוב בכפל מס.
- 20
- 21 12. הודעותיהם של רואה החשבון ומנהל החשבונות לא יכולות ללמד, כי מדובר בעסקה
- 22 פיקטיבית. השערותיהם יכולות ללמד על חוסר מקצועיות וניסיונם להתחמק ממחדלם
- 23 להנחות את הצדדים לתקן את פירוט החשבוניות מבחינה טכנית. מחקירתו של רואה
- 24 החשבון עולה, כי היו עסקאות ודלקים.
- 25
- 26 13. יש בידי רשות המסים רשימת לקוחות וספקים של י.ע. עבודות חקלאיות וניתן ללמוד מהם,
- 27 כי היו עסק, לקוחות וספקים, כי הועברו כספים, היו דלקים והחשבוניות משקפות
- 28 עסקאות אמת.
- 29
- 30 14. מדובר בעסקאות בין עוסקים כאשר צד אחד משלם מע"מ וצד שני מקבל מע"מ כך שאין
- 31 פגיעה בקופה הציבורית ואין חיסרון כיס למדינה.
- 32
- 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

תמצית טענות המשיבה

1

2 15. המשיבה ציינה, כי היא מסתמכת על החלטותיה שצורפו להודעת הערעור ככתב תשובה
3 מטעמה.

4

5 16. נערכה חקירה סמויה כנגד מספר חברות בענף הדלק והאנשים העומדים מאחוריהן בשל
6 חשדות, כי החברות מהלו דלקים וביצעו עבירות מס שונות תוך שימוש בחשבוניות
7 פיקטיביות. מהחקירה עלה, כי בחודשים פברואר-דצמבר 2015 המערער הוציא חשבוניות
8 מס פיקטיביות על שמו של העוסק המורשה פטריקייב לחברה שבבעלותו. החשבוניות
9 הוצאו שלא כדין ומבלי שעמדה מאחוריהן עסקה. קרן המס הכלול בחשבוניות נשוא
10 הערעור הוא 8,091,833 ₪.

11

12 17. המערער העלה טענות באשר לחיובו של פטריקייב במקומו. משהעלה טענה זו הרי שהוא
13 מושתק מלטעון שהחשבוניות הוצאו כדין. ככל שהמערער טוען, כי היה על המשיבה לחייב
14 את פטריקייב בשומה הרי שהמשמעות היא שהוא מודה שנעשו פעולות שלא כדין ושיש
15 להוציא הודעת כפל מס נגד צד שלישי. אין בידי המערער להעלות טענות חלופיות ועל כן
16 אין בידו לטעון, כי החשבוניות הוצאו כדין.

17

18 18. לאור חובת הסודיות שחלה עליה המשיבה אינה יכולה לחשוף את הפעולות שנעשו כנגד
19 צדדים שלישיים. המשיבה פעלה כדין כנגד כל הגורמים בפרשה.

20

21 19. אין ממש בטענת המערער לפיה מבחינה משפטית לא ניתן לייחס לו עבירה של הוצאת
22 חשבונית מאחר ולא היה במעמד של מוציא חשבוניות. פטריקייב הודה בחקירותיו, כי
23 המערער פנה אליו כדי לבצע את ההתנהלות הכספית בחברה באמצעות חשבון הבנק שלו
24 בתמורה ל- 2-4 אגורות מכל ליטר דלק שמסופק לכאורה על ידי י.ע. עבודות חקלאיות.

25

26 20. החלטת המשיבה התקבלה כדין ואין מקום להתערב בה.

27

28

הראיות

29 21. לאור מהות ההליך שלפני, המשיבה פתחה בהבאת הראיות. מטעם המשיבה הוגש תצהיר
30 עדות ראשית של מר רגב אפוטה (להלן: "אפוטה")- ממונה חוליית בקח"ש בתיקי חקירות
31 פשיעה חמורה ביחידת ביקורת חשבוניות בתיקי פשיעה חמורה של אגף המכס והמע"מ
32 בלוד. מטעם המערער הוגש תצהיר של המערער עצמו. המצהירים העידו ונחקרו על





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 תצהיריהם. בנוסף העיד רואה החשבון מר אלון קלר (להלן: "קלר"). הצדדים הגישו
2 ראיותיהם. המשיבה סיכמה טענותיה בעל פה והמערער הגיש סיכומים בכתב.

3

4

דיון ומסקנות

5 22. האם קיימת עילה להתערב בהחלטת המשיבה במסגרתה הוטל על המערער כפל מס. זו
6 המחלוקת בה דרושה הכרעה במסגרת הערעור שלפניי.

7

8 23. בפסיקה שיצאה תחת ידו של בית המשפט העליון נקבע, כי בין יתר התכליות שבבסיס
9 הסמכות להטיל כפל מס ישנה תכלית הרתעתית. לפיכך נקבע, כי בעת הפעלת סמכות זו,
10 על המשיבה להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתה. בסמכות להטיל כפל
11 מס טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין מזו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס.
12 לאור הפגיעה המשמעותית הטמונה בהפעלת סמכות זו ומאחר ולא נדרשת עמידה בדרישות
13 המחמירות של הדין הפלילי לשם הפעלת הסמכות האמורה הרי שקיימת הצדקה להעביר
14 את נטל הבאת הראיה כך שעל המנהל להניח את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס
15 החלטתו ולאחר מכן עובר הנטל חזרה אל המערער לשם הוכחה, כי נפל פגם בראיות
16 שבבסיס החלטת המנהל (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ).

17

18 24. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפני ולאחר שבחנתי את
19 התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטת המשיבה ולאחר שלא עלה בידי המערער
20 להוכיח, כי נפל פגם בתשתית זו מצאתי, כי אין מקום להתערב בהחלטת המשיבה ודין
21 הערעור להידחות, מהנימוקים שיפורטו.

22

23 25. המשיבה חייבה כאמור את המערער בכפל מס בגין החשבוניות נשוא הערעור לאחר
24 שמצאה, כי הוא זה שהוציא את החשבוניות האמורות על שמו של פטריקייב לחברת י.ע.
25 עבודות חקלאיות שבבעלות המערער וכי החשבוניות הוצאו שלא כדין ומבלי שהייתה
26 בבסיסן עסקה אמיתית.

27

28 26. כפל המס הוטל על המערער בהתאם להוראות סעיף 50(א) לחוק במסגרתו נקבע, כי "אדם
29 שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך
30 הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לעניין חשבונית מס, יהיה חייב
31 בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה". בהתאם לסעיף 47 לחוק, עוסק
32 מורשה רשאי להוציא חשבונית מס לגבי עסקה חייבת במס. כאמור, עמדת המשיבה היא,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 כי המערער הוציא חשבוניות על שמו של פטריקייב כאשר בבסיס החשבוניות האמורות לא
2 עומדות עסקאות אמיתיות. אם תתקבל עמדה זו של המשיבה הרי שמדובר בהוצאת
3 חשבוניות פיקטיביות וכדין הוטל על המערער כפל מס בגינן. כאמור על המשיבה מוטל
4 הנטל הראשוני להציג את התשתית העובדתית שעמה ביסוד החלטתה ולאחר מכן עובר
5 הנטל למערער לסתור תשתית זו.
6
- 7 27. בחקירתו (נספח יג') טען המערער שפטריקייב הוא ספק שלו וסיפק לו זכות למשוך סולר.
8 המערער טען, כי הוא אינו יודע מאיפה פטריקייב מקבל את הדלק שלו. לטענתו, הוא עבד
9 עם פטריקייב בהעברות זהב ושיקים ופטריקייב מכר לו זכות לסולר בדלק. הוא הכיר את
10 פטריקייב בתל אביב והוסיף, כי לפטריקייב יש מונית. המערער מסר, כי אינו יודע איך
11 מעסקי המוניות פטריקייב הגיע לזה שהוא מוכר לו דלק בכאלה סכומים. בחקירה אחרת
12 (נספח כ') המערער נשאל מאיפה קנה דלק חוץ מאשר מפטריקייב והשיב, כי מפטריקייב
13 וכי גם את תעודות ההעמסה הוא קנה מפטריקייב. העובדה שפטריקייב איננו מהתחום
14 מחזקת את הספק לגבי אמיתות גרסת המערער לפיה הלה סיפק לו דלק כפי שעולה
15 מהחשבוניות. יש לציין, כי מדובר בדלק בסכומים גבוהים מאוד וכי מחקירת המערער
16 עולה, כי לטענתו פטריקייב היה הספק העיקרי אם לא היחיד שסיפק לו דלק. בנסיבות אלו,
17 אף תמוה, כי המערער לא ידע למסור מהיכן פטריקייב מקבל את הדלק שהוא מוכר לו
18 לכאורה וכי נתון זה לא מעניין את המערער למרות ההיקפים הגבוהים של דלק שעל פי
19 טענתו רכש מפטריקייב.
20
- 21 28. בחקירתו (נספח ה') טען פטריקייב, כי הגיע למערער כאשר חיפש לרכוש דלק בזול עבור
22 המוניות אותן מפעיל. פטריקייב טען שהמערער סיפר לו שהספקים שלו דורשים מזומן
23 ושהבנק לא נותן לו למשוך מזומנים. המערער הציע שהוא יעביר לו את הכסף של הלקוחות
24 לבנק ופטריקייב ימשוך מזומן מהבנק ויחזיר למערער את הכסף ובתמורה פטריקייב יקבל
25 2-3 אגורות לכל ליטר סולר שהמערער מוכר ללקוחותיו. בחקירה נוספת (נספח ו') שב
26 פטריקייב על גרסתו בנוגע להצעת המערער.
27
- 28 29. לטענת פטריקייב, כאמור בנספח ה' **רשום על שמו עסק של דלקים שמפעילה י.ע. עבודות**
29 **חקלאיות שבבעלות המערער**. לטענתו, המערער היה מעביר לו לחשבון הבנק כסף שהיה
30 מקבל מלקוחות שלו והוא היה מושך במזומן ומעביר למערער. פטריקייב מסר, כי המערער
31 אמר לו שהוא קונה סולר מספקים שלו ומוכר ללקוחות **והתפקיד שלו היה רק למשוך כסף**
32 **מהבנק עבור המערער**. פטריקייב טען, כי המערער היה מודיע לו שקיבל כסף מלקוח ושהוא
33 מעביר לו לבנק ושילך למשוך את הכסף. הם היו נפגשים והוא היה מעביר את המזומן
34 למערער (נספח ה'). בחקירה נוספת (נספח ו') שב פטריקייב על גרסתו לפיה המערער היה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 אומר לו שהוא מעביר לו כסף לחשבון ושיוציא מזומן והם נפגשו והוא העביר למערער את
2 המזומן. דבריו אלו של פטריקייב מלמדים, כי הוא והמערער הוציאו לפועל את הצעתו של
3 המערער אליה התייחס פטריקייב בחקירותיו, כמפורט לעיל.
4
5 30. מגרסת פטריקייב למדים, כי הוא כלל לא היה ספק של סולר כפי שמסר המערער, אלא
6 נהפוך הוא, הוא זה שביקש לרכוש דלק מהמערער וכך נוצר הקשר בין השניים. בנסיבות
7 אלו משפטריקייב לא מכר כלל סולר לי.ע. עבודות חקלאיות שבבעלות המערער, אז כל
8 החשבוניות מפטריקייב לי.ע. עבודות חקלאיות לכאורה בגין מכירת סולר הן חשבוניות
9 פיקטיביות שאינן משקפות עסקה אמיתית מאחר וכאמור לא הייתה בין הצדדים עסקה
10 למכירת סולר.
11
12 31. פטריקייב נשאל בחקירתו (נספח ה') האם מכר למערער דלק בגין חשבוניות המס והשיב,
13 כי לא מכר כלום וכי את כל העסקאות מול הספקים עשה המערער. לטענתו, כל העסק
14 שלו עם המערער היה לספק למערער מזומן כנגד העברות בנקאיות (נספח ז').
15
16 32. בחקירתו (נספח ז') טען פטריקייב, כי אחרי שנפגש עם המערער הלה הציע לו לפתוח חברה
17 על שמו שדרכה יוציא את החשבוניות למערער עבור דלק. פטריקייב טען, כי הוא הלך לבנק
18 ובהוראת המערער ביקש לפתוח חשבון על שמו שירכז את הפעולות של העסק על שמו.
19 לטענתו, בבנק ביקשו הסכמים מול לקוחות וספקים והמערער עשה את ההסכמים לצורך
20 הצגתם בבנק. פטריקייב טען, כי מה שכתוב בהסכמים אינו נכון וכי לא קיבל סולר כפי
21 שכתוב בהם ולא שילם את הסכומים המפורטים בהסכמים. פטריקייב חזר וציין, כי
22 המערער היה מעביר לו מידי יום מאות אלפי שקלים והוא היה מושך את הכספים ומעביר
23 את זה למערער במזומן.
24
25 33. המערער שלל בחקירתו (נספח יז') טענה לפיה הביא את ההסכמים שנמצאו בספרי הנהלת
26 החשבונות של פטריקייב. המערער נשאל מדוע שפטריקייב ישקר ויסבך את עצמו והשיב,
27 כי הוא לא שלט בשום דבר מלבד חברת י.ע. עבודות חקלאיות. כפי שיפורט בהמשך בהרחבה
28 מחומר החקירה עולה, כי אין ממש בטענה זו. אציין עוד, כי במהלך החקירה הוצג למערער
29 הסכם בין חברת עדי י.מ. השקעות והובלות לבין פטריקייב שנתפס בספר הנהלת החשבונות
30 של פטריקייב והמערער טען, כי החוזה לא מוכר לו. בהמשך טען, כי עדי י.מ. השקעות
31 והובלות היא חברה שהוא פתח ואינה פעילה וכי הוא הבעלים היחיד ומורשה החתימה
32 היחיד בחברה זו. המערער מסר, כי אינו מזהה את החתימה בהסכם האמור וכי לא הכין
33 אותו או את ההסכמים האחרים. טענה זו מעוררת ספק משמעותי באמינות המערער לאור
34 טענתו, כי מדובר בחברה שבשליטתו. תרשים שנמצא ביומן בביתו של המערער (סומן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 בסימון חוקר עופר ציטיאט 119 מיום 6.1.16) תומך, לכאורה, בטענה לפיה פטריקייב כיסה
2 את המערער וחברת עדי י.מ השקעות והובלות כיסתה את פטריקייב. לא עלה בידי המערער
3 להסביר את התרשים האמור ובין היתר לאור טענתו לפיה אינו מכיר את ההסכם בין חברת
4 עדי י.מ השקעות והובלות לבין פטריקייב.
5
6 34. פטריקייב טען בחקירתו (נספח ה'), כי הסכים שיוציאו חשבוניות על שמו עבור י.ע עבודות
7 חקלאיות. על החשבוניות כתוב מכירת דלקים אולם הוא לא ביצע את המכירות ומי שעשה
8 הכל היה המערער. הוא מסר, כי הוא לא קנה דלק בשביל לספק למערער והמערער לא
9 קיבל ממנו סחורה. בחקירתו (נספח ו') מסר פטריקייב, כי לא עסק כלל בתחום של שיווק
10 ואספקת דלקים. פטריקייב מסר, כי בחשבוניות צוינו כמות הדלק שהוא כביכול מכר
11 למערער והסכום שהמערער שילם לו כביכול. לטענתו, הוא לא סיפק למערער שום דלק וגם
12 לא תעודה שמאפשרת משיכה של דלק במסופים של ספקי דלק. פטריקייב טען, כי הוא
13 לא מכר למערער דלקים אלא אוויר והכל היה על הנייר. פטריקייב אישר שהוא היה רק
14 בובה של המערער ושכל העסקים שלו עם המערער היו רק על הנייר להסתיר את הפעילות
15 העסקית של המערער בחברת י.ע עבודות חקלאיות. הוא אישר, כי תכלס הוציא חשבוניות
16 חרטא. בכל חקירה שב פטריקייב וטען, כי לא סיפק למערער דלק אלא רק חשבוניות (ראה
17 נספח ז'). בחקירתו (נספח ז') פטריקייב אישר, כי הוא שימש איש קש והוסיף, כי לא ידע
18 שזו עבירה על החוק והמערער אמר שהכל בסדר. בחקירתו (נספח ח') מסר פטריקייב, כי
19 את כל מה שהמערער העביר לו, בשיק או בהעברת זהב, הוא משך והחזיר למערער. כאשר
20 נטען בפני פטריקייב, כי ביצע יחד עם המערער עבירות על פי סעיף 117 ב(3) לחוק המע"מ
21 הוא אישר והוסיף, כי לא ידע שזו עבירה וכי המערער אמר שהכל תקין. לטענתו, מטרתו
22 הייתה רק להרוויח את ה- 3 אגורות לליטר שהמערער הבטיח לו.
23
24 35. בעדותו הופנה המערער לחקירתו של פטריקייב במסגרתה טען האחרון, כמפורט לעיל, כי
25 שימש איש קש. נטען בפני המערער, כי מאחורי החשבוניות של פטריקייב אין כלום אלא
26 כיסוי לפעילות הלא חוקית שלו. המערער השיב, כי אם פטריקייב קיבל 4 אגורות תמורת
27 כל ליטר שהוא מכר אז הוא שותף שלו והכל נעשה בהסכמתו של פטריקייב. המערער
28 הוסיף, כי גם רו"ח קלר יגיד את זה וכי הכל נעשה בהסכמתו של פטריקייב (עמ' 11 ש' 15-
29 20). ברי, כי אין בעובדה שפטריקייב קיבל עמלה עבור השירות שנתן למערער כדי ללמד, כי
30 מדובר בשותפות וכי החשבוניות אשר הוצאו במסגרת ההתקשרות בין השניים הן
31 חשבוניות תקינות שבבסיסן עסקה אמתית. תשלום העמלה הנטען אינו מלמד, כי המערער
32 רכש מפטריקייב דלק, כנטען בחשבוניות. כאמור, פטריקייב שלל טענה זו בחקירתו
33 והבהיר, כי התשלום היה עבור השרות שסיפק למערער עת משך עבורו מזומן בהתאם
34 להפקדות שהמערער הפקיד בחשבונו.





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1
2 36. פטריקייב מסר בחקירתו (נספח ה'), כי הספקים של המערער היו מוציאים לו חשבוניות
3 משום שהוא היה אמור לקנות מהם ולמכור למערער עם הרווח שלו. עוד מסר, כי הוא לא
4 התנהל מול הספקים האמורים אלא המערער. במהלך החקירה הוצגו לפטריקייב
5 חשבוניות וקבלות של ספקים שהוצאו לו ופטריקייב טען, כי אינו מכיר את הספקים וכל
6 ההתנהלות מולם בנוגע לחשבוניות האמורות נעשתה על ידי המערער. לטענתו, הוא לא קנה
7 דלק מהספקים האמורים ואינו יודע בוודאות האם המערער עשה כן. בחקירה נוספת (נספח
8 ו') מסר פטריקייב, כי לא פגש את הספקים או את הלקוחות. גרסה זו של פטריקייב תומכת
9 בכך, כי למעשה מדובר בספקים של המערער אשר היה זה שהתנהל מולם כאשר הוצאת
10 החשבוניות על שמו של פטריקייב הייתה חלק מקונסטלציה במסגרתה ביקש המערער
11 להתחמק מתשלום מס.
12
13 37. מהדברים שמסר פטריקייב בחקירתו ניתן ללמוד על האופן בו הוא והמערער התנהלו.
14 מדבריו עולה, כי העוסק על שמו הופעל הלכה למעשה על ידי המערער. עוד עולה מהדברים
15 שמסר פטריקייב בחקירתו, כי הוא לא היה בקשר עם הספקים, כי ההתנהלות מולם נעשתה
16 על ידי המערער, כי הוא לא סיפק למערער דבר ותפקידו הסתכם במשיכת הכסף שהמערער
17 הפקיד בחשבונו ומסירתו לידי המערער לאחר הפחתת עמלה. בסיכומי טען המערער, כי
18 פטריקייב לא היה "קוף" או "איש קש" כפי שהמשיבה מנסה לצייר אותו (סעיף 17
19 לסיכומים). ניכר, כי המערער מבקש להתעלם מהעובדה שפטריקייב עצמו הודה
20 בחקירותיו, כי שימש איש קש. לכך מצטרפת גרסתו של פטריקייב בחקירותיו, ובין היתר
21 לעניין ההתקשרות עם הספקים וההתנהלות מולם.
22
23 38. בעדותו נטען בפני אפוטה, כי מחקירתו של פטריקייב עולה, כי הוא חיפש את המערער.
24 אפוטה השיב, כי פטריקייב חיפש לקנות דלק בזול והגיע למערער שאמר לו שאינו יכול
25 לספק לו דלק בכמויות שהוא צורך מאחר ומדובר בכמות נמוכה והציע לפטריקייב שיעביר
26 לו מזומן והוא יחזיר לו במזומן בתמורה להוצאת חשבוניות (עמ' 7 ש' 26-19).
27
28 39. בעניין זה אציין, כי טענתו של פטריקייב בחקירתו לפיה הוא זה שחיפש והגיע למערער,
29 טענה עליה ביקש להתלות המערער, אין בה כדי לסייע למערער. אף אם המערער לא חיפש
30 את פטריקייב והלה הגיע אליו מיוזמתו הרי שהדברים שמסר פטריקייב בחקירתו תומכים
31 בעמדת המשיבה באשר להתנהלות שהתגבשה בין השניים. ברי, כי העובדה שפטריקייב
32 היה זה שהגיע למערער ולא להפך אין משמעה, כי אין ממש בטענה לפיה פטריקייב היה
33 איש קש או כי החשבוניות אשר הוצאו מהעוסק שלו לטובת י.ע. עבודות חקלאיות אינן
34 חשבוניות פיקטיביות. השאלה הרלוונטית איננה כיצד הכירו פטריקייב והמערער אלא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 כיצד התנהלו והאם החשבונות שהוצאו על שם העוסק של פטריקייב הן חשבונות שהוצאו
2 כדן, אם לאו. יתרה מזאת, המערער הציג את פטריקייב כספק הדלק שלו בעוד שפטריקייב
3 הגיע למערער על פי גרסתו כלקוח המעוניין לרכוש דלק מהמערער בזול וזו המטרה בשלה
4 חיפש את המערער.
5
6 40. במהלך חקירתו של המערער (נספח כ') הוכנס פטריקייב לחדר וטען, כי לא סיפק למערער
7 סולר וכי הכל היה על הנייר. פטריקייב נשאל מי אמר לרואה החשבון להוציא חשבונות
8 והשיב, כי אינו יודע וכי המערער ניהל את כל העסק. פטריקייב שב על טענתו לפיה המערער
9 העביר לו כסף שקיבל מלקוחות ואז הוא היה מושך מזומן בקיזוז הרווח שלו ומעביר את
10 המזומן למערער. המערער נשאל מה יש לו לומר על דבריו של פטריקייב ובחר שלא לענות.
11 גם כשנשאל איזה אינטרס יש לפטריקייב להפליל את עצמו המערער בחר שלא לענות.
12
13 41. לא עלה בידי המערער להסביר מדוע פטריקייב ימסור גרסה לא נכונה בנוגע להתקשרות
14 ביניהם כאשר יש בגרסה זו כדי להפליל את פטריקייב עצמו. בעדותו המערער שלל את
15 טענתו של פטריקייב בחקירותיו ולפיה התפקיד של פטריקייב היה למשוך עבור המערער
16 את המזומן שהוא מעביר אליו לחשבון ולהחזיר לו את הכסף תמורת עמלה (עמ' 11 ש' 1-
17 5). המערער לא סיפק הסבר מדוע לא זימן את פטריקייב לעדות (עמ' 11 ש' 6-7), על מנת
18 שיתעמת עם גרסתו וינסה להפריכה כדי לסתור את התשתית העובדתית שעמדה ביסוד
19 החלטת המשיבה.
20
21 42. קלר טען בחקירתו (נספח ט') שלמערער הייתה בעיה עם תזרים מזומנים מול הספקים
22 והכניס את פטריקייב כגורם מתווך בין הספקים של י.ע. עבודות חקלאיות לבין החברה
23 שלו. לטענתו, פטריקייב היה קונה מהספקים של המערער את הדלק ומוכר אותו לי.ע.
24 עבודות חקלאיות עם רווח של 2-5 אגורות לליטר. בחקירה נוספת (נספח יב') מסר קלר, כי
25 היו למערער בעיות מימון ולכן נדרש לאשראי שקיבל מפטריקייב שהעביר מזומן לספקים
26 של המערער בתמורה לעמלה של כמה אגורות לכל ליטר. קלר מסר, כי **בפועל מדובר היה**
27 **בשירותי מימון** והוסיף, כי לא עברו משאיות דלק דרך פטריקייב. טענתו של קלר לפיה
28 פטריקייב היה קונה מהספקים נסמכת על השערה ומנוגדת לדברים שמסר פטריקייב
29 בחקירתו. יחד עם זאת, גרסתו באשר לנסיבות ההתקשרות בין המערער לפטריקייב וטענתו
30 לפיה לא עברו משאיות דלק דרך פטריקייב עולות בקנה אחד עם גרסתו של פטריקייב לכל
31 אורך חקירותיו, כי הוא עצמו לא סיפק דלק.
32
33 43. בעת עדותו נטען בפני המערער, כי גם קלר אמר שפטריקייב לא סיפק למערער שום דבר
34 בתחום הדלק וכל מה שהוא סיפק למערער זה שירותי מימון. המערער השיב, כי הוא עבד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 לפני ואחרי פטריקייב. כאשר נשאל עם מי עבד השיב, כי נחקר על זה (עמ' 11 ש' 8-14).
- 2 מצאתי, כי תשובתו של המערער מתחמקת. בנוסף, אף אם המערער היה מוכיח, כי עבד
- 3 לפני ואחרי התקופה בה עבד, לטענתו, עם פטריקייב הרי שאין בכך כדי לשלול את עמדת
- 4 המשיבה באשר להיות החשבוניות הרלוונטיות פיקטיביות.
- 5
- 6 44. פטריקייב סיפר בחקירתו (נספח ה'), כי החל לעבוד עם רואה החשבון קלר לאחר שהחל
- 7 לעבוד עם המערער. לטענתו, המערער הציע שהוא יעבור לרואה החשבון קלר בשביל שזה
- 8 יהיה יותר נוח. פטריקייב מסר, כי המערער היה אומר לרואה החשבון קלר מתי להוציא
- 9 חשבוניות ומה לרשום בהן. לטענת פטריקייב, המערער היה אומר לרואה החשבון קלר
- 10 בכמה הוא קנה וכמה הוא מכר ומוסיף את הרווח של 2 אגורות לליטר. קלר העיד, כי
- 11 המערער הביא את פטריקייב למשרד והמליץ להם לעבוד יחד (עמ' 17 ש' 35-36).
- 12
- 13 45. המערער מסר בחקירתו (נספח יג'), כי הוא לא הביא את פטריקייב כלקוח למשרד של רואה
- 14 החשבון קלר. טענה זו מנוגדת לדברים שאמרו קלר ופטריקייב, כמפורט לעיל. המערער
- 15 מסר, כי אינו יודע באיזה משרד רואה חשבון פטריקייב היה כשהתחילו לעבוד יחד ובהמשך
- 16 טען, כי כבר היה במשרד של רואה החשבון קלר. בעדותו נשאל המערער, האם דאג
- 17 שפטריקייב יגיע למשרד רואה החשבון שמטפל בו כדי שיהיה לו יותר נוח והשיב בשלילה.
- 18 המערער הוסיף, כי פטריקייב פנה אליו בקשר לרכישת דלקים ממנו אז הוא אמר לו (עמ' 12 ש' 24-27).
- 19 עדות זו תומכת בטענה, כי פטריקייב הגיע לרואה החשבון קלר בעקבות
- 20 המערער. אציין, כי אין זה סביר, כי מכל רואי החשבון באזור המרכז מצא פטריקייב באופן
- 21 מקרי לקבל שירותים מאותו רואה חשבון של המערער ויותר הגיונית גרסתו של פטריקייב,
- 22 כי החל לעבוד עם רואה חשבון קלר בעקבות הצעתו של המערער שבאה בעקבות היתרון
- 23 שיש בעבודה עם אותו רואה חשבון. כפי שיפורט בהמשך בהרחבה מהחקירות עולה, כי
- 24 הפעולות מול רואה החשבון בנוגע לעסק הדלקים של פטריקייב נעשו על ידי המערער שדאג
- 25 להוצאת חשבוניות לחברה שלו על שם העוסק של פטריקייב. יש בכך כאמור כדי להסביר
- 26 מדוע המערער היה מעוניין שפטריקייב ינהל את ענייניו באמצעות אותו רואה חשבון, דבר
- 27 שהקל על המערער להתנהל בעסק של פטריקייב כבשלו.
- 28
- 29 46. במסגרת הודעת הערעור טען המערער, כי הוא לא הוציא מסמכים בשמו של פטריקייב
- 30 ובוודאי שלא מסמכים פיקטיביים. עוד ציין, כי לא ניתן לייחס לו ביצוע עבירה של הוצאת
- 31 חשבוניות שכן הוא לא היה מעורב ו/או במעמד של מוציא חשבוניות בשם עוסק כזה או
- 32 אחר ולא הייתה לו נגיעה להוצאת החשבוניות. אציין, כי מחד גיסא הוא טען, כי לא הוציא
- 33 מסמכים בשם פטריקייב ולא היה מעורב בהוצאת החשבוניות ומאידך גיסא טען, כי בחלק
- 34 מהמקרים הורה על הוצאת החשבוניות ועשה זאת בידעו והסכמתו של פטריקייב. כפי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 שיפורט בהמשך בהרחבה, מהחומר המונח לפניי עולה, כי המערער ניהל את הוצאת
2 החשבונות על שם העוסק של פטריקייב וכי הוא זה שהתנהל בעניין זה מול משרד רואה
3 החשבון. לפיכך, ברי, כי אין לקבל את טענתו לפיה לא ניתן לייחס לו את הוצאת
4 החשבונות, על כל המשתמע מכך.
5
- 6 47. המערער טוען בסיכומיו, כי הוצאת החשבונות בתקופה הרלוונטית נעשתה על ידי
7 פטריקייב וכי גם כאשר הוא שוחח עם דניאל סימנדוייב (להלן: "סימנדוייב") ממשרדו של
8 רואה החשבון קלר וביקש, כי יוציא חשבונות הרי שהדבר נעשה בידיעתו ובהסכמתו של
9 פטריקייב ומשכך הרי שהמערער היה רשאי לעשות כן. המערער נשאל בחקירתו (נספח יג)
10 מי ביקש מרואה החשבון להוציא את החשבונות שבכרססת של פטריקייב והשיב, כי צריך
11 לשאול את פטריקייב שהוא בעל העסק. נטען לפניי, כי החשבונות שהוצגו לו מפטריקייב
12 ל.ע. עבודות חקלאיות הוצאו על ידי סימנדוייב וציין, כי זה לא היה ידוע לו וכי הוא מתאר
13 לעצמו שאם סימנדוייב מוציא לו את החשבונות אז הוא מוציא גם לפטריקייב. המערער
14 **שלל טענה לפיה הוא, ולא פטריקייב, היה מתקשר ומבקש שיוציאו לו את החשבונות על**
15 **מכירת דלקים על שם פטריקייב** כדי לכסות על מכירות שביצע ללקוחות שלו. המערער
16 טען, כי לא יצא לו להביא לרואה החשבון חומר חשבונאי של חברות או עוסקים שאינם
17 חברת י.ע. עבודות חקלאיות שבבעלותו. לטענתו, הוא לא הנחה את סימנדוייב להוציא
18 חשבונות על שם חברות או עוסקים אחרים. המערער נשאל כיצד קיבל מפטריקייב
19 חשבונות על העסקאות עמו והשיב, כי זה אותו משרד רואה חשבון. המערער העיד, כי את
20 החשבונות של פטריקייב היו מוציאים במשרד של רואה החשבון. לטענתו, משרד רואה
21 החשבון היה מעביר את החשבונות האמורות אליו. טענות המערער באשר למעורבותו
22 בהוצאת החשבונות על שם העוסק של פטריקייב ומעורבותו בהעברת החומר החשבונאי
23 של העוסק האמור למשרד רואה החשבון עומדות בסתירה מבוהקת לטענותיהם של
24 פטריקייב, קלר וסימנדוייב בחקירותיהם, כפי שיפורט מיד בהמשך.
25
- 26 48. פטריקייב מסר בחקירתו (נספח ה'), כי לא חתם על החשבונות על שם העוסק שלו שהוצאו
27 ל.ע. עבודות חקלאיות בע"מ. לטענתו, רואה החשבון קלר הוציא את החשבונות המס של
28 העוסק שלו לפי מה שהמערער אמר לרואה החשבון. הוא לא ראה את החשבונות שקוזזו
29 בספריו אלא רק כאשר הן הגיעו לרואה החשבון שלו. פטריקייב מסר, כי הבין שעמיר
30 מזרחי העביר חשבונות מס לטובת העסק שלו למערער והמערער העביר אותן לרואה
31 החשבון שלו. פטריקייב שב וציין בחקירתו, כי רואה החשבון קלר היה מוציא חשבונות
32 מהעוסק שלו לטובת י.ע. עבודות חקלאיות בהוראת המערער. בחקירה נוספת (נספח ו') מסר
33 פטריקייב, כי הוא לא קיבל חשבונות מהספקים של המערער וכי מעולם לא הביא לרואה
34 החשבון חומר שקשור לספקים של המערער. פטריקייב טען, כי לא אמר לרואה החשבון





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 להוציא את החשבוניות לי.ע. עבודות חקלאיות וכי הכל התנהל דרך המערער. המערער לא
2 עדכן אותו לפני או אחרי שהוציא חשבונית על שמו לי.ע. עבודות חקלאיות וגם ממשרד
3 רואה החשבון לא יצרו איתו קשר בנדון. פטריקייב נשאל, האם נתן למערער או לאדם אחר
4 ייפוי כוח להוציא חשבוניות על שמו והשיב, כי אמר למערער בעל פה שכחלק מהסידור
5 ביניהם המערער יטפל בחשבוניות ויעדכן אותו מה קורה. בחקירה נוספת (נספח ו') שב
6 פטריקייב ומסר, כי המערער העביר את כל החומר לרואה החשבון. לטענתו, את כל העניין
7 של הוצאת החשבוניות המערער ניהל עם רואה החשבון (נספח ז').
8
- 9 49. קלר מסר בחקירתו (נספח ט'), כי כל הטיפול בעניין הדלק בנוגע להפקת חשבוניות וקבלות
10 וקבלת חשבונית מהספקים של הלקוחות היה באחריות סימנדוייב. עוד מסר, כי המערער
11 היה מעורב בהתנהלות של פטריקייב איתו וכי המערער ידע מה קורה אצל פטריקייב, שאל
12 שאלות ועדכן אותו בנוגע לפטריקייב. לטענתו, היו 5-10 פעמים שהמערער הביא לו חומר
13 הנהלת חשבונות של פטריקייב. קלר מסר, כי היו מקרים שהמערער התקשר לעדכן על
14 חשבוניות שיש להוציא בגין עסקאות בינו לבין פטריקייב וזה קרה הרבה פעמים. קלר
15 הוסיף, כי יש לבדוק מול סימנדוייב משום שהוא היה בקשר איתם. בעדותו שב קלר וטען,
16 כי הנושא של הוצאת החשבוניות היה מסור בידיו של סימנדוייב. לטענתו, בכל פעם
17 שמישהו רוצה להוציא חשבונית הוא לא מתקשר אליו והדברים הללו לא עברו דרכו. קלר
18 אישר, כי מי שעושה את העבודה בפועל זה סימנדוייב והוא משקיף מלמעלה ואם יש סוגיה
19 הוא מתערב (עמ' 19 ש' 9-1). קלר שב והעיד, כי כל נושא הוצאת החשבוניות עבר דרך
20 סימנדוייב ולא דרכו (עמ' 19 ש' 12-13).
21
- 22 50. סימנדוייב סיפר בחקירתו (נספח יד'), כי לגבי העסק של פטריקייב הוא התנהל מול
23 פטריקייב ומול המערער. במישור של סחר בדלק בנוגע לעסק של פטריקייב כמעט כל
24 הזמן הוא היה מדבר עם המערער. לטענתו, עם פטריקייב הוא לא דיבר על סחר בדלקים
25 עד לחודשיים האחרונים ורוב הזמן דיבר איתו על המונית והמוסך שלו. סימנדוייב מסר,
26 כי המערער היה מעדכן אותו על כמות דלק שמכר ואז היה עליו לעדכן קניה של דלק באותה
27 כמות בדיוק מפטריקייב. לטענתו, זה היה לפי ההנחיה שקיבל מהמערער ומקלר.
28 סימנדוייב הוסיף, כי היו מקרים, בדרך כלל לקראת סוף חודש, שהמערער אמר לו לעדכן
29 שקנה מפטריקייב כמות גדולה מזו שמכר. הוא טען, כי את החשבוניות של פטריקייב הוא
30 היה מוציא לפי התאריכים שבהם המערער מכר דלק ללקוחות שלו ובאותה כמות. לטענתו,
31 הוא לא דיבר עם פטריקייב על הוצאת החשבוניות הנוגעות לשיווק דלקים. סימנדוייב
32 טען, כי היה מעדכן את המערער על הוצאת חשבוניות מפטריקייב לי.ע. עבודות חקלאיות.
33 לטענתו, המערער היה מביא לו את החומר החשבונאי של פטריקייב בכל הנוגע לשיווק
34 דלקים. סימנדוייב מסר, כי הפיק את החשבוניות של פטריקייב לי.ע. עבודות חקלאיות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 **וזאת בהתאם להנחיות המערער.** כאשר נשאל מי אישר לו להפיק את החשבוניות השיב, כי
2 קלר והמערער. סימנדוייב שב ומסר, כי החשבוניות הופקו בהתאם להנחיית המערער וכי
3 פטריקייב לא עודכן ולא חתם על החשבוניות. באשר לשוברים למע"מ טען, כי את המידע
4 שקשור לפטריקייב בנוגע לדלקים סיפק לו המערער ואת המידע לגבי המוניות והמוסך
5 שפטריקייב הפעיל סיפק פטריקייב. את המידע החשבונאי בנוגע לסחר דלקים של
6 פטריקייב הוא קיבל מהמערער ואת שאר המידע מפטריקייב. בחקירה נוספת (נספח טו)
7 שב סימנדוייב וטען, כי מי שהביא למשרד רואה החשבון את החומר החשבונאי של
8 פטריקייב בכל הנוגע למכירת דלקים היה המערער. לטענתו, **המערער סיפק את כל החומר**
9 **החשבונאי שקשור לשיווק הדלקים של פטריקייב.**
10
11 51. בעדותו הופנה המערער לדברים שמסר סימנדוייב בחקירתו לפיהם פטריקייב לא היה
12 מעורב בדבר וכי הוצאת החשבוניות נעשתה על פי הנחיה של המערער. המערער השיב, כי
13 סימנדוייב לא יודע מה הוא אומר (עמ' 13 ש' 11-15). לא עלה בידי המערער לסתור את
14 הדברים שמסר סימנדוייב בחקירתו באשר לאופן הוצאת החשבוניות על שם העוסק של
15 פטריקייב. לא נטען ולא הוכח, כי יש לסימנדוייב אינטרס כלשהו להעלות טענות אלו ככל
16 שאין בהן ממש. הימנעות המערער מלזמן את סימנדוייב לעדות, על אף שהוא טוען, כי אין
17 ממש בגרסה שהלה מסר בחקירותיו, פועלת לרעתו.
18
19 52. העובדה **שההתנהלות מול משרד רואה החשבון בנוגע לעסק של פטריקייב התבצעה על**
20 **ידי המערער והחשבוניות היו יוצאות לבקשתו** מבלי שפטריקייב מעורב בהתנהלות בעניין
21 זה מול רואה החשבון מחזקת משמעותית את העמדה, כי פטריקייב היה איש קש וכי
22 המערער עשה בעוסק על שמו של פטריקייב כרצונו. כאמור, הדבר עומד בסתירה לטענת
23 המערער, כי לא היה מעורב בהוצאת החשבוניות וכי לא ניתן לייחס לו עבירה על הוראות
24 סעיף 50 לחוק.
25
26 53. הדברים שמסרו קלר וסימנדוייב בחקירותיהם עולים בקנה אחד עם גרסתו של פטריקייב
27 באשר להתנהלות בינו לבין המערער ובאשר למעורבות המערער בניהול העוסק על שמו של
28 פטריקייב. יש בדברים אלו כדי לתמוך משמעותית בעמדת המשיבה בנוגע להיות
29 החשבוניות חשבוניות פיקטיביות שלא עמדה בבסיסן עסקה אמיתית ואשר נועדו לשם
30 התחמקות ממש. יצוין, כי גם אם נעשתה אספקה של דלקים, אזי לא ברור בין מי נעשתה
31 העסקה ובאלו היקפים משלא ניתן לסמוך על החשבוניות נשוא הערעור.
32
33 54. בעדותו לפני טען המערער, כי הוא יודע מקלר שדוחות העוסק של פטריקייב דווחו בזמן
34 אמת. המערער נשאל, האם הוא תמיד מדווח על ספקים שלו והשיב, כי זה שותף לא ספק



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 (עמ' 14 ש' 19-24). טענתו של המערער בנוגע לשותפות בינו לבין פטריקייב אינה עולה בקנה
2 אחד עם טענתו לאורך הפרשה, כי פטריקייב היה ספק שלו. טענת השותפות אף לא הוכחה
3 ואינה נתמכת בחומר הראיות.
4
- 5 55. המערער שלל בחקירתו (נספח יג') טענה לפיה עשה בעסק של פטריקייב כבשלו בכל מה
6 שנוגע לשיווק דלקים במטרה לייצר מצג שווא ולהתחמק מתשלום מס אמת. המערער שלל
7 טענה לפיה העביר לפטריקייב כספים על עסקאות לשיווק דלקים כביכול והנחה אותו
8 למשוך מזומן ולהביא לו בניכוי 2-5 אגורות לליטר כך שיהיה בידו לקנות דלק במזומן
9 בשחור מבלי לדווח. הוא טען, כי החשבוניות של פטריקייב אינן פיקטיביות וכי מדובר
10 בחשבוניות אמתיות שהתקבל עליהן תשלום בהעברת זהב או בשיקים. המערער הוסיף, כי
11 המשיכות האלה נמכרו ללקוחות שלו וכי ניתן להוכיח את זה. המערער לא הוכיח טענות
12 אלו שעומדות בסתירה לגרסתו של פטריקייב. בחקירה נוספת (נספח יז') שב המערער ושלל
13 טענה לפי עשה בחברה של פטריקייב כבשלו וטען, כי קנה ממנו סחורה וזהו. טענתו בעניין
14 זה אינה עולה בקנה אחד עם העולה מחומר החקירה הן באשר לגרסתו של פטריקייב בנוגע
15 להתקשרות ביניהם והן מהעולה מחקירותיהם של פטריקייב, סימנדוייב וקלר בנוגע
16 למעורבות המערער בניהול העניינים הנוגעים לעסקו של פטריקייב בכל הנוגע להוצאת
17 החשבוניות והפעולות מול רואה החשבון, כאמור לעיל.
18
- 19 56. המערער שלל בחקירתו טענה לפיה הנחה את סימנדוייב ואת קלר להוציא חשבוניות מס
20 של פטריקייב באותן כמויות ובאותם תאריכים שהוציא ללקוחות שלו אך במספר אגורות
21 קטן יותר מהמחיר שהוציא ללקוחות שלו. באמצע החקירה האמורה (נספח יט') הוכנס מר
22 עמיר מזרחי וטען, כי עבד עם המערער בחשבוניות. כשהתבקש מזרחי להסביר הוא טען, כי
23 **היו נפגשים ומוציאים חשבוניות על שם פטריקייב**. מזרחי מסר, כי **לא סופק דבר עבור**
24 **החשבוניות**. המערער שלל טענה לפיה עמיר מזרחי הוציא חשבוניות שהוצגו לו כדי לספק
25 כיסוי חשבונאי לעסקאות שעשה עם העוסק של פטריקייב עבור י.ע. עבודות חקלאיות. לא
26 עלה בידי המערער להסביר את גרסתו של מזרחי, כמפורט, והוא לא טרח לזמנו לעדות על
27 מנת לנסות ולהפריך את גרסתו.
28
- 29 57. המערער העיד, כי לא הוציא את החשבוניות על שם פטריקייב. לטענתו, המשרד של אלון
30 קלר הוציא את החשבוניות ולו לא היה מגע עם החשבוניות (עמ' 12 ש' 29-32). המערער
31 נשאל האם משרד רוי"ח קלר הוציא חשבוניות על דעת עצמו והשיב בשלילה. הוא טען, כי
32 נפגש עם פטריקייב אחרי שהיה אצל אלון קלר לגבי כל העסקים שלו (עמ' 12 ש' 35-36).
33 בתצהירו (סעיף 23) טען המערער, כי הוצאת חשבוניות המס של העוסק פטריקייב נעשתה
34 על ידי פטריקייב וזאת גם כשהוא עצמו נתן הוראות למנהל החשבוניות והדבר היה בידיעתם



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 והסכמתם המלאה של פטריקייב ושל קלר. בעדותו שב המערער וטען, כי זה היה בידיעתם
2 ובהסכמתם וכי פטריקייב נתן לו את ההסכמה הזו (עמ' 13 ש' 3-1).
- 3
- 4 58. מחקירתו של פטריקייב עולה, כי לאור אופי ההתקשרות בינו לבין המערער הוא השאיר
5 את ההתנהלות מול רואה החשבון למערער. מהחקירה עולה, כי פטריקייב לא היה מעורב
6 בהוצאת החשבוניות ולא עודכן לגבי הוצאתן. חשוב לציין, כי פטריקייב השאיר את
7 ההתנהלות מול רואה החשבון בידי המערער בנוגע לעסק הדלק בלבד. זאת, אף שבעסקים
8 אחרים שניהל התנהל פטריקייב בעצמו מול רואה החשבון. האבחנה בין ההתנהלות בנוגע
9 לעסקיו השונים של פטריקייב, כפי שהיא עולה גם מחקירתו של סימנדויב, תומכת בטענה,
10 כי עסק הדלק על שמו של פטריקייב לא היה עסק אמיתי בניהולו וכי הוא שימש איש קש
11 כאשר המערער עושה בעוסק על שמו כברצונו ומוציא חשבוניות פיקטיביות לצורך
12 התחמקות ממס.
- 13
- 14 59. בסיכומיו שב המערער על טענתו, לפיה לא היה לו מגע עם החשבוניות, וטען, כי גם אם
15 הורה לקלר בנוגע לחשבוניות הרי שהדבר נעשה בידיעתו והסכמת פטריקייב וכי זו הייתה
16 חלוקת התפקידים ביניהם (סעיף 18). הטענה לפיה לא היה למערער מגע עם החשבוניות
17 היא טענה מיתממת. אין להתעלם מהעובדה, כי מחומר החקירה עולה, כי המערער היה מי
18 שהורה למשרד רואה החשבון מתי להוציא חשבוניות מהעוסק של פטריקייב ובאילו
19 סכומים. החשבוניות הרלוונטיות הוצאו בהתאם להוראות המערער וטענתו, כי לא היה לו
20 מגע עם החשבוניות, אשר רואה החשבון הוציא לפי דרישתו והכניס לספריה של י.ע. עבודות
21 חקלאיות, היא טענה סתמית שאין בה כדי לסייע למערער. טענת המערער בנוגע לחלוקת
22 התפקידים בינו לבין פטריקייב, **כאשר מדובר בהוצאת חשבוניות מהעוסק של פטריקייב**,
23 מחזקת את המסקנה, כי פטריקייב היה בגדר איש קש והמערער עשה בעוסק שלו כרצונו.
24 הטענה בדבר חלוקת התפקידים אינה עולה בקנה אחד עם הטענה לפיה הקשר בין המערער
25 לפטריקייב היה שהאחרון היה ספק של המערער. ככל שהיה ממש בטענתו של המערער
26 לפיה פטריקייב היה ספק שלו הרי שאין זה סביר, כי היה בידי המערער להוציא חשבוניות
27 על שם העוסק של פטריקייב.
- 28
- 29 60. בחקירתו (נספח ז') נטען בפני פטריקייב, כי שיקים שנרשמו ככאלו שיצאו מי.ע. עבודות
30 חקלאיות בע"מ אליו נמשכו על ידי המערער. פטריקייב השיב, כי הוא לא משך את השיקים
31 ולא ראה אותם. פטריקייב שלל טענה לפיה המערער פרט כספים בצייג' מאסטר קאש
32 והביא לו את המזומנים.
- 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 61. אוקסנה ודוד אביב מציינג' מאסטר קאש נחקרו. אוקסנה מסרה בחקירתה (נספח י'), כי
2 השיקים שהוצגו לה בחקירתה הם שיקים שהמערער פרט בציינג' מאסטר קאש וכי
3 במסמכים יש חתימה של המערער או של אלכסיי שהיה שליח של המערער שהיה לוקח
4 עבורו את הכסף. דוד טען בחקירתו (נספח טז'), כי השיקים שהוצגו לו הם שיקים ריקים
5 שמסר לו המערער לפריטה למזומן. לטענתו, המערער קיבל את הכסף עבור השיקים.
6
- 7 62. בחקירתו (נספח יז') נטען בפני המערער, כי השיקים שנרשמו כאילו יצאו מי.ע. עבודות
8 חקלאיות לפטריקייב נמשכו על ידו ולא על ידי פטריקייב והוא טען, כי פרט את השיקים
9 ונתן את הכסף לפטריקייב במזומן. נטען בפניו, כי השיקים נמשכו על ידו למרות שבכרססת
10 הם נרשמו כשיקים שיצאו מי.ע. עבודות חקלאיות לפטריקייב. המערער השיב, כי משך את
11 השיקים בציינג' וכי מדובר בטעות בהנהלת החשבונות וזה לא אמור להופיע ככה בכרססת
12 אלא אמור להיות תשלום במזומן. לטענתו, מדובר בטעות בהנהלת חשבונות וכי השיקים
13 האמורים לא מיועדים לפטריקייב.
14
- 15 63. המערער העיד, כי שילם לפטריקייב באמצעות העברות זהב ושיקים וכי איפה שמופיע
16 בכרססת ספקים של י.ע. עבודות חקלאיות שלו שיק או העברת זהב, זה תשלומים מי.ע.
17 עבודות חקלאיות שלו לפטריקייב. הוא נשאל, האם לא אמר אמת בחקירתו (נספח יז')
18 כשאמר שהשיקים והעברות הזהב לא באמת יועדו לפטריקייב וכי יש טעות בהנהלת
19 החשבונות והשיב בשלילה. המערער העיד, כי האמירה הזו התייחסה לארבעה שיקים והוא
20 הסביר לחוקר מה הטעות (עמ' 13 ש' 19-28). המערער העיד, כי היה בציינג' מאסטר קש
21 בראשון לציון. נטען בפני המערער, כי לטענת בעלי הציינג' הוא פדה אצלם את הכסף
22 שהעביר בשיקים לפטריקייב. המערער השיב, כי זה נכון לגבי חלק וכי חלק פדה פטריקייב.
23 המערער הוסיף, כי המשיבה יכלה להביא אותם לעדות (עמ' 13 ש' 29-35). טענתו של
24 המערער לפיה פדה רק את חלק מהשיקים ואת חלקם פדה פטריקייב לא הוכחה. המערער
25 לא זימן לעדות את אוקסנה ודוד אביב כדי לנסות לסתור את הגרסאות שמסרו לחוקרים.
26 כמו כן, טענתו, כי את המזומן עבור השיקים שפדה מסר לפטריקייב לא הוכחה והוכחה
27 על ידי פטריקייב. העובדה שהמערער פדה בעצמו את השיקים שנרשמו כאילו הועברו
28 לפטריקייב, או לכל הפחות את חלקם, מחזקת את עמדת המשיבה בנוגע לאופן בו פעל
29 המערער ואת הטענה שהחשבונות בהן עסקין הוצאו שלא כדין.
30
- 31 64. במהלך עדותו נטען לפני המערער, כי מהחקירה של סימנדוייב עולה, כי מי שנהג להביא את
32 החומר החשבונאי של פטריקייב למשרד היה המערער. נטען לפניו, כי האמור יחד עם זה
33 שהמערער הוציא חשבונות על שם העוסק של פטריקייב וזה שהוא גם נהג לפדות את
34 השיקים שנתן לפטריקייב בציינג'ים מעורר מחשבה שהמערער מנהל לפטריקייב את



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 העסק. המערער השיב, כי זה בידיעתו של פטריקייב. המערער הוסיף, כי באחת החקירות
2 פטריקייב אמר שהוא מעדיף שהמערער ינהל לו את העסק (עמ' 14 ש' 4-10).
3
4 65. ניסיונו של המערער להיתלות על ידיעתו ו/או הסכמתו של פטריקייב אין בו כדי לסייע לו.
5 העובדה שפטריקייב אפשר למערער לנהל את העסק שלו, כאשר בין היתר המערער ניהל
6 את הוצאת החשבוניות על שם פטריקייב, תומכת בטענה, כי אף שהעוסק נרשם על שמו של
7 פטריקייב הרי שפטריקייב היה בגדר איש קש ומי שניהל את כל מה שקשור לעסק היה
8 המערער שעשה בעוסק של פטריקייב כרצונו ולצרכיו במטרה להתחמק מתשלום מס.
9 הסכמתו של פטריקייב להתנהלות המערער לא מלמדת, כי החשבוניות הוצאו כדין, בניגוד
10 לטענת המערער בסיכומיו. חשבונית שהוצאה כדין היא כזו אשר משקפת עסקה אמיתית
11 ובמקרה שלפני מחומר החקירה עולה, כי בבסיס החשבוניות לא עמדו עסקאות אמיתיות.
12
13 66. בסיכומיו טען המערער, כי לא הייתה לו גישה לחשבון הבנק של פטריקייב. טענה זו אין בה
14 כדי להועיל למערער בשים לב למעשים המיוחסים לו. לא נטען, כי המערער ביצע פעולות
15 בחשבונו של פטריקייב ותחת זאת הטענה היא, כי העביר לחשבונו של פטריקייב כספים
16 אשר האחרון משך והחזיר בחזרה למערער במזומן והמערער הוציא חשבוניות בהתאם
17 מהעוסק של פטריקייב לחברת י.ע. עבודות חקלאיות אשר לא עומדת בבסיסן עסקה
18 אמיתית. ברי, כי לצורך האמור לא נדרשה למערער גישה או הרשאה לחשבונו של פטריקייב
19 והעדר גישה כאמור לא מלמד, כי אין ממש בעמדת המשיבה בנוגע להתנהלות המערער
20 ואינו מלמד, כי החשבוניות נשוא הערעור אינן חשבוניות פיקטיביות.
21
22 67. בסיכומיו (סעיף 6) טען המערער, כי היו ל.ע. עבודות חקלאיות לקוחות שקיבלו סחורה
23 ומאחר והיה רק ספק אחד בתקופה הרלוונטית הרי שעולה השאלה מהיכן סיפק המערער
24 סחורה ללקוחות. מכך מבקש המערער ללמוד, כי החשבוניות נשוא הערעור הן חשבוניות
25 אשר הוצאו כדין.
26
27 68. רואה החשבון קלר העיד בנוגע ללקוחות של י.ע. עבודות חקלאיות בתחום הסולר. בנוסף
28 טען, כי היו לחברה עובדים ולהם הסכמי עבודה ותלושי שכר וכי היו לחברה משרדים ורכוש
29 קבוע (עמ' 17 ש' 18-29, 33-34).
30
31 69. במהלך עדותו נטען בפני אפוטה, כי בחקירתו התייחס המערער ללקוחות גדולים והוא
32 השיב, כי העסקאות של י.ע. עבודות חקלאיות לא נחקרו במהלך הצח"מ ומה שנחקר זה
33 החשבוניות מול פטריקייב (עמ' 6 ש' 1-3). אפוטה העיד, כי י.ע. עבודות חקלאיות הייתה
34 רשומה במע"מ לפני שנת 2015 ואחרי שנת 2015 (עמ' 6 ש' 8-13). אפוטה נשאל, האם אינו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 יודע כיצד העסק עבד מלבד הקשר לספק הספציפי והשיב, כי זה לא נחקר ומה שנחקר זה
2 העסקאות מול פטריקייב וכל הקשר מולו (עמ' 6 ש' 14-17). אפוטא נשאל, האם בדק אם
3 היו תעודות משיכה של כמויות דלק של לקוחות י.ע. עבודות חקלאיות והשיב, כי לקוחות
4 י.ע. עבודות חקלאיות לא נחקרו וכי חקרו את פטריקייב מול י.ע. עבודות חקלאיות ולא היו
5 תעודות העמסה על שם פטריקייב. לטענתו, פטריקייב לא העביר זכות כלשהי לחברה (עמ'
6 7 ש' 28-32). אפוטא אישר, כי הלקוחות לא נחקרו. בהמשך טען, כי נחקרו ואולי לא הייתה
7 תשתית ראייתית לבחון את היקף העסקאות (עמ' 9 שק 6-7).
8
- 9 70. עניינו של המערער עלה בעקבות חקירה במסגרתה נחקרה פרשיה רחבת היקף בתחום
10 הדלק. אף אם תתקבל טענת המערער בנוגע ללקוחותיו וכי סיפק להם דלק הרי שלא די
11 באמור כדי ללמד, כי החשבוניות בהן עסקינן הן חשבוניות שהוצאו כדין. טענת המערער
12 לפיה פטריקייב היה ספק שלו וכי היה הספק היחיד שלו בתקופה הרלוונטית לא הוכחה
13 ועומדת בסתירה לחומר החקירה. לפיכך, אף אם תתקבל הטענה, כי היו למערער לקוחות
14 וכי הוא סיפק להם סחורה הרי שאין בכך די ולא ברור באיזה היקף סופקה הסחורה. שכן,
15 אף אם היו למערער לקוחות להם הוא סיפק דלק הרי שאין בכך כדי לתמוך בכך שאת הדלק
16 שסיפק רכש מפטריקייב כפי שעולה לכאורה מהחשבוניות נשוא הערעור. לאחר שהוכח
17 לפני, כי המערער לא רכש את הדלק מפטריקייב, אזי החשבוניות נשוא הערעור הן
18 פיקטיביות וניתנו מבלי שעומדת בבסיסן עסקה אמיתית של רכישת דלק מפטריקייב כפי
19 שרשום על גבי החשבוניות. בנסיבות אלו, לאור התנהלות המערער כפי שבאה לידי ביטוי
20 בחומר החקירה ובמפורט לעיל והשימוש שעשה בתיק העוסק של פטריקייב כבשלו, אף לא
21 ניתן לסמוך על תוכן החשבוניות, כי הן משקפות באופן מדויק את היקף העסקאות.
22
- 23 71. לא ברור מהיכן רכש המערער את הדלק שסיפק לטענתו ללקוחותיו. המערער עמד על
24 גרסתו, כי רכש את הדלק מפטריקייב, בעוד שפטריקייב מכחיש, כי מכר דלק למערער או
25 לחברת י.ע. עבודות חקלאיות. גרסתו כאמור היא שהעסקה בין הצדדים הייתה שהוא קיבל
26 עמלה על משיכת מזומנים והחזרתם למערער ותו לא. המערער גם לא הצליח להראות
27 שהייתה לפטריקייב יכולת לרכוש דלק בכמויות כה גדולות וממי עשה כן. משגרסתו של
28 פטריקייב לא נסתרה בראיה כלשהי מלבד אמירה של המערער שהאינטרס שלו ברור אזי
29 ברי, כי החשבונית כפי שהיא כתובה אותה הוציא כביכול פטריקייב לי.ע. דלקים אינה
30 חשבונית שמתארת באופן אמיתי את העסקה שנערכה בין הצדדים ועל כן היא פיקטיבית.
31
- 32 72. אוסיף עוד, כי המערער לא הותיר עליו רושם אמין ומהימן. במהלך חקירותיו, המערער
33 סירב להשיב על שאלות רבות מאוד ובמקרים רבים השיב תשובות מתחמקות או בלתי
34 סבירות. כך לדוגמא, באחת החקירות (נספח כ') הוא טען, כי אינו זוכר האם קנה דלק



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 מחיים רביבו מאנרגיה טובה. בנוסף, בחקירתו המערער הופנה לחשבונית על סך חצי מיליון
2 ש"ח והוא נשאל ממי משך וממי קנה והשיב, כי אינו זוכר. המערער נשאל מה סופק עבור
3 חשבוניות שהוצגו לו והשיב, כי אינו יודע. לאחר שנשאל האם סופק עבורן דלק השיב, כי
4 הוא מתאר לעצמו מאחר ורשום על החשבונית סולר. המערער טען, כי אינו יודע שסופק
5 דלק עבור החשבוניות או איך שילמו בגינן. בנוסף, המערער טען, כי אינו יודע כיצד עובד
6 המהלך של תעודות העמסה והזכות לסולר. זאת, אף שלטענתו הוא מכר לי. א. חביב דלק
7 במילוני שקלים. לטענתו, הוא היה מוסר לאורישנא ולפטריקייב את הפרטים של המשאיות
8 של לקוחותיו לצורך משיכת דלקים. המערער העיד, כי חברת אורישנא הייתה ספק שלו.
9 הוא טען, כי הוא אינו יודע מי הבעלים של החברה וכי הוא יודע ממי קנה את הסחורה.
10 לאחר שנשאל, האם אינו יודע מי הבעלים של חברה שהוא מתקשר איתה השיב, כי הוא
11 יודע מי הבעלים אולם ייפוי כוח מעורך דין מספיק. המערער העיד, כי הבעלים הוא יוסי
12 אמרוסי. המערער נשאל האם הבעלים איננו יניב קרנש אשר מרצה 10 שנות מאסר בגין
13 עבירות בתחום הדלק ועבירות מס ביניהן הוצאת חשבוניות פיקטיביות בסכומים של כ-
14 200 מיליון ש"ח וטען בתגובה, כי מכל מי שקנה ממנו דלק התלבשו עליו. המערער הוסיף, כי
15 יניב קרנש הוא לא ספק שלו אלא יוסי אמרוסי והוסיף שהוא איתו ביחד (עמ' 14 ש' 25-36,
16 עמ' 15 ש' 1-2).
- 17
- 18 73. אציין עוד, כי במהלך עדותו המערער התבקש לספר על העסקאות אצל פטריקייב בתקופה
19 הרלוונטית בשווי 52 מיליון ש"ח וכאשר התבקש לתת דוגמא השיב, כי היה מודע. בהמשך
20 טען, כי הסביר כיצד זה עבד. המערער טען, כי הוא אינו יודע מדוע כרטסת הלקוח שלו
21 נותרה פתוחה ביתרת חובה של 52 מיליון ש"ח וטען שזה לא אמור להיות פתוח (עמ' 12 ש' 2-
22 9). המערער העיד, כי חתם על חוזה עבודה מול פטריקייב. כאשר התבקש להציג אותו
23 השיב, כי כל המסמכים אצל המשיבה אשר טרם החזירה לו אותם (עמ' 12 ש' 10-13). בעניין
24 זה בא כוח המערער טען, כי כל החומר מתיק החקירה נמצא אצלו וכי אין לו את חומר
25 הנהלת החשבונות. אציין, כי לאורך ניהול ההליך לא ביקש המערער חומר אשר נמצא
26 לטענתו בידי המשיבה. עדות המערער הייתה מתחמקת ולא מהימנה.
- 27
- 28 74. המערער העיד, כי ביטלו לו את ניהול ספרים וניכוי מס במקור ולכן חברת י.ע. עבודות
29 חקלאיות לא פעילה. עוד העיד, כי לא פתח הליך מנהלי נגד ההחלטה לשלול לו ניכוי מס
30 במקור (עמ' 15 ש' 22-25). נטען בפניו, כי סגירת י.ע. עבודות חקלאיות לא עצרה בעדו
31 מלנסות להמשיך את הפעילות שלו דרך חברה אחרת בשם דורון רובין בתגובה שאל כיצד
32 זה קשור להליך. יצוין, כי המערער סגר את חברת י.ע. עבודות חקלאיות ושבויעיים לאחר
33 מכן התחיל לפעול דרך חברת דורון רובין וקביעותיו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
34 בנוגע לפעולותיו במסגרת חברת דורון רובין מצביעים על ההתנהלות שלו (עמ' 16 ש' 1-7).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1
- 2 75. בית המשפט במחוזי בתל אביב דן, במסגרת ע"מ 19-03-30507 דורון רובין השקעות וייעוץ
- 3 בע"מ נ' מע"מ תל אביב, בערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף לבטל את רישומה של
- 4 חברת דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ (להלן: "דורון רובין"). במסגרת ההליך האמור
- 5 נדונה בקשה לסעד זמני שהוגשה על ידי דורון רובין ומנגד בקשה להותרת החלטת המנהל
- 6 על כנה. אציין, כפי שעולה אף מהחלטתו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (מש/2), כי
- 7 נטל הראיה היה מוטל על המנהל בשים לב לכך שהגשת ערעור מעכבת את ביצוע סגירת
- 8 תיק העוסק. בית המשפט המחוזי בתל אביב מצא, כי עמדו בפני המנהל ראיות מספיקות
- 9 לביסוס ההודעה על כוונה לביטול רישום דורון רובין כעוסק. נקבע, כי עמד בפני המנהל
- 10 צבר של ממצאים עובדתיים שדי היה בו כדי לעורר חשש סביר, כי דורון רובין לא מקיימת
- 11 פעילות עסקית וכי במסווה של פעילות עסקית לגיטימית לכאורה היא משמשת פלטפורמה
- 12 לפעילות בלתי חוקית של הפצה וניכוי של חשבוניות שלא כדין. בית המשפט ציין בהחלטתו,
- 13 כי דורון רובין המציאה למנהל 11 חשבוניות מחברת דלק אשר טענה מצדה, כי מדובר
- 14 בחשבוניות מזויפות. עוד צוין, כי המנהל הורה לקרר להמציא את מסמכי ההתקשרות בין
- 15 דורון רובין לחברת דלק ולתאם מועד לשימוע בעל פה אולם המסמכים לא הומצאו ולא
- 16 התבקש מועד לשימוע. בית המשפט מצא, כי דורון רובין העדיפה להגיש את הערעור במקום
- 17 להציג אסמכתאות טובות אשר מלמדות, כי היא מקיימת פעילות עסקית אמיתית ולהזים
- 18 את חששות המנהל בדבר הפצת חשבוניות שלא כדין. בית המשפט המחוזי בתל אביב מצא,
- 19 כי מכלול הנתונים די בו כדי להעביר את הנטל לדורון רובין להוכיח, כי היא מקיימת
- 20 פעילות עסקית לגיטימית. בית המשפט התייחס לעדות המערער ולעובדה שלא הוצג הסכם
- 21 התקשרות עם חברת דלק ומצא, כי קיים חשש סביר, כי אין למערערת שם פעילות עסקית
- 22 אמיתית וכי היא נועדה לשמש פלטפורמה להפצה וניכוי של חשבוניות מס שלא כדין.
- 23 בנסיבות אלו החליט בית המשפט להותיר את החלטת המנהל על כנה כך שתיק העוסק של
- 24 דורון רובין יישאר סגור עד להחלטה בערעור או עד להחלטה אחרת.
- 25
- 26 76. על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון אשר דחה את הערעור והתייחס בהחלטתו,
- 27 בין היתר, לבחינת סיכוי ההליך בעת דיון בבקשה לסעד זמני. בית המשפט העליון ציין, כי
- 28 לא מצא להתערב בקביעה לפיה קיים חשש סביר, כי אין לדורון רובין פעילות עסקית
- 29 אמיתית וכי פעילותה נועדה לצורך הפצת וניכוי חשבונית מס שלא כדין (ראה מש/3).
- 30
- 31 77. ביום 19.1.20 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בע"מ 19-03-30507 דורון רובין
- 32 השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ תל אביב. המשיבה הגישה לתיק בית המשפט עותק של
- 33 פסק הדין. המערער התנגד לצירוף פסק הדין בטענה, כי מדובר בהוספת ראיה בשלב
- 34 מתקדם. בעניין זה ניתנה החלטה ביום 26.1.20 ולפיה פסק דין פומבי אינו בגדר ראיה. עוד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 נקבע בהחלטה, כי הרלוונטיות של פסק הדין האמור תיבחן בעת מתן פסק הדין בערעור.
2 במסגרת פסק הדין מיום 19.1.20 קבע בית המשפט, כי על בסיס החומר הראייתי שלפניו
3 הרי שקיים חשש מבוסס, ולא רק לכאורי, כי המערערת אינה מקיימת פעילות עסקית וכי
4 יש בסיס לטענה, כי היא מקיימת פעילות בלתי חוקית של הפצת חשבוניות שלא כדין
5 במסווה של פעילות עסקית לגיטימית (סעיף 71 לפסק הדין). בית המשפט ציין, כי החלטת
6 המנהל התבססה על מספר אדנים, אשר פורטו בפסק הדין, ומצא, כי די בהם כדי להעביר
7 את הנטל לחברת דורון רובין להוכיח, כי היא מקיימת פעילות עסקית ולגיטימית. בית
8 המשפט התייחס לעדות המערער בערעור שלפני ולהעדר ראיות רלוונטיות ומצא, כי לא עלה
9 בידי חברת דורון רובין להרים את הנטל המוטל עליה. לפיכך קבע, כי כדין ביטל המנהל
10 את רישום החברה כעוסק והערעור נדחה.
11
- 12 78. אכן, פסק הדין ושתי ההחלטות המפורטים לעיל ניתנו בעניינה של חברה אחרת מהחברה
13 במסגרתה פעל המערער במועדים הרלוונטיים לענייננו. עם זאת, סבורני, כי לא ניתן
14 להתעלם מהחלטות אלו ומפסק הדין אשר ניתנו בנוגע לחברה שהפעיל המערער **מיד בסמוך**
15 לאחר הפסקת פעילותה של י.ע. עבודות חקלאיות ובשים לב לכך שמיוחסות לחברה זו אותן
16 פעולות בגינן הוטל כפל המס במקרה שלפני. יש באמור כדי לשפוך אור על התנהלותו
17 השיטתית של המערער. ברי, כי לא היה די בהחלטות האמורות כדי להטות את הכף במקרה
18 בו עסקינן וכדי להכריע במחלוקות שנתגלעו בין הצדדים בערעור שלפני. עם זאת, ממילא
19 מצאתי, כי החלטת המשיבה התקבלה בהסתמך על תשתית ראיתית נכבדה ומהימנה וכי
20 לא עלה בידי המערער להפריך את התשתית האמורה ולהוכיח את טענותיו. ההחלטות
21 ופסק הדין שניתנו בעניינה של חברת דורון רובין, מהן ניתן ללמוד על התנהלות המערער
22 במסגרת הפעלת חברה אחרת, הם בגדר תוספת אחת מני רבות המחזקות את עמדתי.
23
- 24 79. המערער העלה טענות בנוגע לאכיפה בררנית (ראה סעיף 25 לתצהירו). טענות אלו אינן
25 רלוונטיות להליך הנדון לפני במסגרת הערעור שבכותרת ואין בהן כדי להועיל למערער.
26 למעלה מהדרוש אציין, כי אפוטה נשאל האם הוצאו הודעות שומה נגד פטריקייב והשיב,
27 כי חלה עליו חובת סודיות בקשר לעוסקים אחרים. בהמשך ציין אפוטה, כי הוגש נגד
28 פטריקייב כתב אישום וכי יצאה גם הודעת שומה (עמ' 8 ש' 5-1).
29
- 30 80. בתצהירו (סעיף 27) טען המערער, כי החשבוניות הרלוונטיות דווחו למשיבה בזמן אמת וכי
31 לא נוצר למשיבה חסרון כיס. בעניין זה אציין, כי סעיף 50 לחוק מסמך את המשיבה להטיל
32 כפל מס על מוציא חשבונית שלא כדין ועל העוסק אשר ניכה מס תשומות על פיה, אלא אם
33 הוכיח, כי לא היה מודע לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין. הסנקציה האמורה נועדה כדי
34 לפצות את המדינה על הנזק שנגרם לה או **עשוי היה להיגרם לה** (אהרון נמדד **מס ערך**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 18-06-61762 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 מוסף, חלק שני, מהדורה חמישית- 2013, עמ' 882). הנה כי כן, המשיבה רשאית להטיל כפל
2 מס אף אם לא נגרם לשלטונות המס נזק ודי בכך שעשוי היה להיגרם נזק כאמור.

3

4

התוצאה

5 81. מצאתי, כי החלטת המשיבה מבוססת על ראיות מהותיות ומהימנות אשר מלמדות, כי
6 פטריקייב היה איש קש, כי המערער עשה בעוסק של פטריקייב כבשלו, כי פטריקייב לא
7 מכר למערער דבר וההתקשרות ביניהם הסתכמה בכך שפטריקייב משך סכומים שהמערער
8 הפקיד בחשבוננו ומסר לו אותם במזומן לאחר קיזוז עמלה. המערער פעל לצורך הוצאת
9 חשבונית על שם העוסק של פטריקייב עבור י.ע עבודות חקלאיות בהתאם לסכום האמור.

10

11 82. מחקירתו של פטריקייב עולה הרושם, כי אין לו מושג בעניינים הנוגעים לעוסק על שמו.
12 הדבר עולה בקנה אחד עם חומר החקירה. מחומר הראיות אשר הציגה המשיבה עולה, כי
13 הלכה למעשה המערער שלט בכל הנוגע בעוסק של פטריקייב בתחום הדלק. המערער שלט
14 בהוצאת חשבוניות מהעוסק האמור והוא זה שהתנהל בעניין זה מול משרד רואה החשבון.
15 המערער עשה בעוסק של פטריקייב כבשלו והשתמש בעוסק האמור לצורך הוצאת
16 חשבוניות פיקטיביות לחברה שבבעלותו מבלי שהייתה בבסיס החשבוניות האמורות עסקה
17 אמיתית. המערער עשה זאת במטרה להתחמק ממס שלא כדין ובהיקף רחב.

18

19 83. מצאתי, כי המשיבה הרימה את הנטל והוכיחה, כי החלטתה התקבלה על בסיס תשתית
20 ראייתית מהימנה ומקיפה. לא עלה בידי המערער לסתור את הראיות שהציגה המשיבה
21 ואת הגרסה שעולה מהן. המערער לא זימן לעדות את פטריקייב ולא עלה בידו לתת הסבר
22 מניח את הדעת באשר לנסיבות בגינן פטריקייב מסר את הדברים אשר מסר בחקירתו ככל
23 שאין בהם אמת ובשים לב לכך שיש בהם כדי להפליל את פטריקייב עצמו. עדות המערער
24 לא הותירה עליי רושם אמין, בלשון המעטה. אציין, כי במהלך חקירותיו סירב המערער
25 לענות על עשרות רבות של שאלות. פעמים רבות תשובותיו היו מתחמקות ו/או לא אמינות.
26 כמו כן, המערער לא אמר אמת בחקירתו (נספח יג') בנוגע לשאלה האם טלפון נייד שנמצא
27 בפח בביתו הוא שלו כאשר לבסוף הודה לאחר שנשאל האם יש טביעות אצבע שלו על
28 המכשיר. לא עלה בידי המערער לסתור גרסאות שעלו במסגרת החקירות. המערער לא זימן
29 עדים רלוונטיים וביניהם סימנדוייב ופטריקייב. זאת, אף שהגרסאות שמסרו בחקירותיהם
30 הן מהותיות ומשמעותיות לערעור שבכותרת. העובדה שהמערער נמנע מלזמן לעדות את
31 פטריקייב, מי שלטענתו היה הספק ו/או השותף שלו, מעוררת תמיהה וספק משמעותי
32 ביותר לגבי גרסתו.

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 61762-06-18 מועלם נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 84. במסגרת הודעת הערעור טען המערער, כי ספריו היו תחת פיקוח ובקרה לאורך כל התקופה
2 הרלוונטית על ידי רואה חשבון מוסמך. בסיכומיו טען, כי הסתמך על רואה חשבון מוסמך
3 בניהול עסקו. בעניין זה אציין, כי אין מדובר בעוסק תמים שנפלו פגמים בניהול החשבונות
4 שלו על ידי רואה החשבון עליו הסתמך. תחת זאת, מדובר במי שפעל ביודעין, בשיטתיות
5 ובכוונה כדי להוציא חשבוניות פיקטיביות על שמו של אחר לצורך התחמקות ממס.

6
7 85. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי ההחלטה נשוא הערעור שלפני התקבלה כדין וכי לא עלה
8 בידי המערער לסתור את התשתית העובדתית שעמדה ביסוד החלטת המשיבה ועל כן אין
9 מקום להתערב בהחלטה זו.

10
11 86. בנסיבות אלו, הערעור נדחה. לאחר שלקחתי בחשבון את היקף החומר ומידת ההשקעה
12 שנדרשה בנסיבות מצד המשיבה, מחייבת את המערער בהוצאות המשיבה בסך 40,000 ₪.
13 הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום
14 הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

15
16 מתירה פרסום פסק הדין.

17
18 המזכירות תמציא לצדדים.

19
20 ניתנה היום, א' אדר תש"פ, 26 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

21

עירית הוד, שופטת

22
23