



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת **סעידוב קומפני בע"מ**  
ע"י ב"כ עו"ד רם נאור ו/או זיו רוטמנש

נגד

משיב **מנהל מע"מ ת"א 2**  
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד  
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

### פסק דין

4

5

#### מבוא

6 ערעור זה הוגש על החלטת המשיב בהשגה שהגישה המערערת על שומת מס תשומות שהוצאה  
7 לה על ידי המשיב בהתאם לסמכותו על פי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן  
8 – **החוק** או **חוק מע"מ**), לתקופה שבין 12/2007 לבין 11/2009 על סך של 2,036,278 ש"ח  
9 (במונחי קרן).

10 המשיב שלל את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוציאו למערערת חמש החברות  
11 הבאות: א.ר רויאל הספקת עובדים ואספקה בע"מ (להלן – **א.ר רויאל**), שי תבור בע"מ (להלן  
12 – **שי תבור**), י.ס הפצה וביצוע פרויקטים בע"מ (להלן – **י.ס הפצה**), ב.מ שחר המתכות בע"מ  
13 (להלן – **ב.מ שחר**), פאר המתכות בע"מ (להלן – **פאר המתכות**) (להלן יחד – **החברות**).

14 המשיב סבור כי החשבוניות, על פיהן נוכה מס התשומות על ידי המערערת, לא שיקפו עסקאות  
15 אמת. בנוסף, טוען המשיב, כי המערערת לא נקטה את כל האמצעים הסבירים על מנת לאמת  
16 את המסמכים הנחזים לחשבוניות. לטענת המשיב, נציגי המערערת היו אדישים לבדיקת זהות  
17 החברות ונמנעו מלבדוק את הקשר בינן לבין מוסרי החשבוניות.

18 המערערת חולקת על החלטת המשיב וטוענת כי מס התשומות הכלול בחשבוניות נוכה על ידה  
19 כדין. לטענת המערערת, כל העסקאות שביצעה מול החברות היו עסקאות אמת, במסגרתן  
20 נמכר לה זהב תמורת תשלום כספי. עוד טוענת המערערת כי לא התרשלה ונקטה אמצעים  
21 סבירים על מנת לוודא שהחשבוניות שהוצאו לה על ידי החברות הוצאו כדין. המערערת טוענת  
22 כי ערכה בדיקות על מנת לוודא את הקשר שבין השליחים שסיפקו לה את הזהב לבין החברות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1 ששמן הופיע על גבי החשבוניות, וכי המשיב אחראי לאובדן מסמכים אשר היו עשויים לאמת  
2 טענה זו.

3 לטענות הצדדים ביתר פירוט, אתייחס בגוף ההכרעה.

### מסגרת נורמטיבית

4  
5 1. סעיף 38 לחוק קובע כי, עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות  
6 הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו "כדין".

7 2. חשבונית מס שהוצאה "כדין", אשר מקבלה יהיה זכאי לקזז על פיה את מס התשומות  
8 הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47 לחוק, הווה אומר, נדרש כי  
9 החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה.

10 3. כן נדרשת החשבונית למלא אחר דרישות תקנות 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול  
11 פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן – **תקנות ניהול ספרים**) באופן שכל הפרטים  
12 המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים לרבות טיב הנכס הנמכר או השירות שניתן,  
13 הסכומים ששולמו וזהות הצדדים לעסקה.

14 4. בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נט(5) 836,  
15 פס' 22 (2005) (להלן – עניין מ.א.ל.ר.ז.) נקבע כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין  
16 אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין  
17 הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה".

18 5. מקום בו אין זהות בין מוסר החשבונית, או ליתר דיוק בין החברה שעל שמה הוצאה  
19 החשבונית, לבין מי שמכר את הנכס (או נתן את השירות), נחשבת החשבונית  
20 לחשבונית שהוצאה שלא כדין, ואין נפקא מינה אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי,  
21 במובן זה שבבסיס הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שהתקיימה עסקה  
22 אמיתית בין הצדדים אולם במסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן  
23 פיקטיבי (ראו: ע"מ (מינהליים חי') 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור  
24 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה עכו, פס' 8 (01.09.2013), להלן – עניין זוהר  
25 ש.ב.א.).

26 6. נהוג לחלק את המקרים בהם ישלל מהעוסק ניכוי מס התשומות לשני מקרים:  
27 האחד, כאשר אין בבסיס החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להונות את  
28 רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית פיקטיבית" מהטעם  
29 שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 השני, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שסופקה לו לא הייתה  
2 של הספק או של נותן השירות אלא היא הושאלה" מצד ג'. נהוג לכנות את החשבונית  
3 במקרה זה "חשבונית זרה" מהטעם שהוצאה על שם צד זר לעסקה.  
4 בשני המקרים, חשבוניות המס אינן משקפות את המציאות, שכן במקרה האחד כלל  
5 לא בוצעה עסקה (חשבונית פיקטיבית) ובמקרה השני לא בוצעה עסקה בין מי ששמו  
6 מופיע על גבי החשבונית לבין העוסק (חשבונית זרה).
- 7 .7 המקרה השני הוא המקרה המעורר את ההתלבטות הבאה:  
8 האם להתיר את ניכוי מס התשומות, בתנאי שהעוסק יצליח להוכיח כי לא היה שותף  
9 ליצירת האפשרות שלא ישולם מס העסקאות על ידי מנפיק החשבונית, מחד גיסא, או  
10 לאסור את ניכוי מס התשומות, לאור העובדה שהמס המנוכה על ידי העוסק לא הועבר,  
11 או עשוי שלא להיות מועבר, לרשויות מע"מ על ידי מוציא החשבונית? (אהרן נמדר **מס**  
12 **ערך מוסף** כרך ב' (מהדורה חמישית) (2013), פס' 1708א).
- 13 .8 המבחן שהתגבש בפסיקה, לפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות על פי  
14 חשבוניות שהוצאו שלא כדין הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו די בעצם העובדה  
15 שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות העוסק לנכותה.
- 16 .9 מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 **סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס**  
17 **ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פס' 14 (1999) (להלן – עניין סלע)** שם נקבע כי "...המבחן שראוי  
18 לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן ה'אובייקטיבי', העולה בקנה אחד עם לשון החוק  
19 כפשוטה. אוסיף עוד, כי לא נעלם מעיני חסרונה של גישה זו המטילה על הנישום  
20 מעין 'אחריות מוחלטת' שאינה מושפעת כלל מהשתדלותו וממאמציו למניעת הנזק.  
21 אלא שסבורה אני, כאמור, כי מהנימוקים שמניתי לעיל, גישה זו מוצדקת היא  
22 ומעוגנת בתכלית ראויה".
- 23 .10 מבחן זה התקבע כהלכה מחייבת בעניין **מ.א.ל.ר.ז.** (פס' 24-25 לפסק דינו של הנשיא  
24 ברק).
- 25 בית המשפט העליון שלל בעניין **מ.א.ל.ר.ז.** את המבחן הסובייקטיבי, לפיו המודעות  
26 של העוסק לפסול שנפל בחשבונית היא תנאי למניעת ניכוי התשומות, וקבע כי "אכן,  
27 אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך  
28 מוסף ולהביא להפחתת מס, ואף לנטילת מס מקופת המדינה" (פס' 24), וכן כי "הוא  
29 פותח פתח לרמאויות. נטרול הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים,  
30 ולכן המבחן הראוי לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא  
31 המבחן האובייקטיבי. לא כל שכן בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 'חשבוניות פיקטיביות', ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא  
2 לכבול את ידיה בצורה חזקה למדי" (שם).
- 3 11. עם זאת, לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל הכיר בית המשפט בעניין סלע בחריג  
4 מצומצם למבחן זה כאשר "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד  
5 שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות  
6 ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים  
7 שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (פס' 14).
- 8 בהתבסס על פסק הדין בעניין סלע קבע בית המשפט, גם בעניין מ.א.ל.ר.ז, כי  
9 "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול  
10 שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (פס' 25).
- 11 12. עולה מהאמור לעיל, כי החריג שנקבע בפסיקה למבחן האובייקטיבי הוא חריג  
12 מצומצם ביותר עד כדי שניתן לראות בו כמטיל על העוסק "מעין אחריות מוחלטת"  
13 (עניין סלע) או "מעין אחריות קפידה" (כלשונו של השופט מלצר בע"א 3886/12 זאב  
14 שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פס' 41 (26.8.2014) (להלן – עניין זאב  
15 שרון).
- 16 13. מכאן, שעל מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי הנדרש ממנו לצורך ניכוי  
17 מס תשומות על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדן, עליו להוכיח כי נקט את כל  
18 האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות. מדובר ברף מחמיר  
19 הדורש מהעוסק להוכיח, למעשה, כי נקט כל אמצעי סביר על מנת לוודא כי לא נפל  
20 פסול בחשבוניות אותן ניכה.
- 21 14. אכן, יש להציב גבולות לעומק הבדיקה שניתן לדרוש מעוסק המבקש לנכות מס  
22 תשומות, כל עוד הוא פועל בתום לב ובניקיון כפיים. למשל, לא מצופה ממנו כי יחקור  
23 וידרוש את כל היבטי העסק של מוציא החשבונית, והכוונה בעיקר למקרים הכרוכים  
24 בגילוי סודות מסחר או בהפרת הזכות לפרטיות (ראו: ע"מ (מחוזי ת"א) 13-06-37174  
25 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פס' 88 (15.11.2017) (להלן  
26 – עניין דניאל מתת תכשיטים).
- 27 עם זאת, בדיקה טכנית שהיא למראית עין אינה מספקת. מצופה מהעוסק לבצע את  
28 כל הבדיקות המוטלות עליו, באמת ובתמים, ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות  
29 החשבוניות שקיבל (ראו: עניין זוהר ש.ב.א. פס' 24; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 11694-  
30 07-16 לון-אורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2, פס' 15  
31 (29.11.2017) (להלן – עניין לון-אורן).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

15. בעניין **זאב שרון** נקבע (אמנם בהקשר להחלטת מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס לפי סעיף 50 (א1) לחוק וקנס לפי סעיף 95 לחוק) כי **"...עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" (פס' 42).**
- וכן – **"אני סבור כי 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'" (פס' 45).**
16. ודוק, על העוסק להוכיח כי לא היה יכול לגלות באמצעים סבירים את הפסול שנפל בחשבוניות המס ושלא עצם את עיניו מול חשדות וסימני אזהרה.
- ככל שהעובדות מלמדות כי העוסק נתן יד לקנוניה בינו לבין הספק או בין הספק לצד ג', או כאשר מתברר כי מאחורי החשבונית לא עמדה כל עסקה, ברור שיש טעם למנוע את ניכוי התשומות בידי העוסק, שכן היה שותף לתהליך הרמייה של רשויות מע"מ.

### נטל ההוכחה

17. בערעור מס ערך מוסף בעניין ניכוי מס תשומות, **"נטל השכנוע"** מוטל על כתפי העוסק מתחילת ההליך ועד סופו.
18. גם נטל הבאת הראיות מוטל על העוסק, אף אם פנקסיו לא נקבעו כבלתי קבילים, שכן השאלה אם החשבונית הוצאה כדין היא שאלה עובדתית לבר-פנקסית שהתשובה לה אינה מצויה בספרי העוסק.
- כך למשל פרטים בקשר לספקים השונים, פרטים בקשר עם הסחורה שסופקה ופרטים בנוגע לזהותם של הצדדים האמיתיים לעסקאות, כל אלה הן שאלות שהתשובות להן לא נמצאות בספרי המערערת.
19. תוצאה זו מתבקשת גם מסעיף 132 לחוק מע"מ הקובע כי **"הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה"** ומסעיף 38 לחוק המתיר את ניכוי מס התשומות רק אם הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה **"כדין"**.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

### דיון והכרעה

### המבחן האובייקטיבי – האם החשבוניות הוצאו כדין

#### א. רקע עובדתי

20. סעידוב קומפני בע"מ (להלן – **סעידוב קומפני** או **המערערת**) היא חברה העוסקת בתחום המסחר בזהב. בעל החברה הוא יהודה כהן (להלן – **יהודה כהן**), ומנהל החברה בתקופה הרלוונטית לערעור הוא בנו, מתתיהו כהן (להלן – **מתי כהן**) (שניהם ביחד להלן – **"נציגי המערערת"**).

21. המשיב ערך למערערת ביקורת חשבוניות וממצאי חקירתו העלו כי, מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו למערערת אינם כדין, וכי המערערת ניכתה על בסיס מס תשומות שלא כדין.

22. המדובר, על פי הטענה, ב-95 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס מהשנים 2007-2009 אשר הוצאו על שם החברות הבאות:

35 מסמכים על שם ב.מ שחר – סכום המס לחיוב 736,869 ש"ח (במונחי קרן).

9 מסמכים על שם פאר המתכות – סכום המס לחיוב 217,153 ש"ח (במונחי קרן).

5 מסמכים על שם א. ר רויאל – סכום המס לחיוב 157,129 ש"ח (במונחי קרן).

25 מסמכים על שם י.ס הפצה – סכום המס לחיוב 517,324 ש"ח (במונחי קרן).

21 מסמכים על שם שי תבור – סכום המס לחיוב 407,803 ש"ח (במונחי קרן).

23. לאחר בחינה נוספת של חיוב המערערת בגין 5 חשבוניות של חברת א.ר רויאל החליט המשיב לחזור בו מהחיוב בגין החשבוניות בשל פגם טכני שנפל בשם העוסק ומספרו. לאור זאת, חשבוניות אלה אינן עוד מענייניו של הערעור הנדון.

24. למען שלמות התמונה אציין כי ערעור זה הינו חלק מפרשה נרחבת של הפצת חשבוניות פיקטיביות בענף הזהב ומהווה חוליה נוספת בשרשרת הפרשות שהעסיקו לאחרונה את בתי המשפט (וראו: ת"פ (שלום ת"א) 19526-07-10 **מדינת ישראל נ' נסים זגורי** (7.4.2011); ת"פ (שלום ת"א) 3896-01-10 **מדינת ישראל נ' לוי** (31.3.2011); עניין **דניאל מתת**; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 62039-02-16 **שלום לב נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2** (07.12.2017) (להלן – **עניין שלום לב**); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 29953-11-15 **טוריקשווילי נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2** (11.1.2018) (להלן – **עניין טוריקשווילי**).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1

2

### ב. החשבוניות על שם פאר המתכות ו-ב.מ שחר

3

25. המערערת טוענת כי רכשה זהב מחברות אלה באמצעות שליחים מורשים. לטענתה, השליח שעבד מולה מטעמן של חברות פאר המתכות ו-ב.מ שחר היה מר גבריאל זגורי.

4

#### הרשעת האחים זגורי

5

26. נסים זגורי וגבריאל זגורי (להלן – **האחים זגורי**) הורשעו בעבירות על חוק מע"מ והודו כי פעלו לביצועה של תוכנית עבריינית רחבת היקף, במטרה לרמות ולהונות את רשויות מע"מ.

6

במסגרת הסדר טיעון, האחים זגורי הודו כי, במהלך 2008-2009 פעלו, יחד עם אחרים,

7

להוצאת 277 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת ב.מ שחר ולהוצאת 28 חשבוניות

8

פיקטיביות על שם חברת פאר המתכות, במטרה לסייע למקבלי החשבוניות להתחמק

9

מתשלום המס הגלום בהן, וזאת בידיעתם של מקבלי החשבוניות הפיקטיביות (ראו:

10

גזר הדין בת"פ (שלום ת"א) 10-07-19526 **מדינת ישראל נ' נסים זגורי** (7.4.2011), עמ'

11

2 נספח 3 לתצהיר המשיב, וכתב האישום המתוקן עמ' 3 ו-5, נספח 2 לתצהיר המשיב).

12

27. בין החשבוניות הפיקטיביות, מושא ההרשעה האמורה, נמצאות גם חשבוניות המס

13

בגינן הוצאה למערערת שומת מס התשומות הנדונה בערעור זה (ראו: עמ' 20-22 ו-30

14

לכתב האישום, נספח 2 לתצהיר המשיב).

15

יוער, כי הרשעת האחים זגורי נוגעת לחשבוניות מס נוספות שהוציאו למערערת, אולם

16

הן לא נכללו בשומת התשומות הנדונה.

17

28. הכרעת הדין המרשיעה נגד האחים זגורי היא חלוטה והם ריצו עונשי מאסר ממושכים

18

בגינה (נספח 3 לתצהיר המשיב).

19

29. במילים אחרות, האחים זגורי הודו, כי החשבוניות מושא ערעור זה אינן משקפות

20

עסקאות אמת ושחברות ב.מ שחר ו-פאר המתכות לא מכרו זהב למערערת.

21

יתירה מכך, האחים זגורי הודו, כי הדבר נעשה בידיעת מקבלי החשבוניות

22

הפיקטיביות ובמטרה לסייע להם להונות את רשויות מע"מ.

23

30. אכן, הממצאים והמסקנות שנקבעו בהכרעת הדין המרשיעה נגד האחים זגורי אינם

24

מהווים ראיה לכאורה לחובת המערערת בערעור זה, וזאת לאור הוראת סעיף 42א

25

לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971.

26

עם זאת, יש בעצם הרשעתם של האחים זגורי בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, בגין

27

אותן חשבוניות מושא ערעור זה, כדי להעלות את רף השכנוע המוטל ממילא על

28





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 המערערת להוכיח כי הוציאה את החשבוניות כדין (עניין דניאל מתת תכשיטים, פס' 2 (59).
- 3 31. יהא על המערערת לשכנע, אפוא, כי על אף שהאחים זגורי הודו בכך שלא היה להם 4 זהב למכור לה ושהוצאת החשבוניות נועדה להונות את רשות המיסים, ועל אף 5 שהאחים זגורי הורשעו בגין הודאתם זו וריצו עונשי מאסר ממושכים, עדיין עומדת 6 בבסיס החשבוניות עסקה אמיתית של מכירת זהב מהחברות למערערת.
- 7 לצורך כך תידרש המערערת להציג ראיות ברורות ומשכנעות המוכיחות, ברף שכנוע 8 גבוה, כי החברות מכרו לה זהב ושהחשבוניות משקפות עסקה אמיתית בינה לבין אותן 9 חברות.
- 10 עדות בעלי החברות
- 11 32. מעדותם של בעלי החברות פאר מתכות ו-ב.מ שחר עולה כי, החשבוניות שהוצאו על 12 שם החברות לא הוצאו על ידם או על ידי מי מטעמם.
- 13 33. חברת ב.מ שחר התאגדה ונרשמה על שם מאיר שחר בוזגלו בתאריך 13.3.2008. 14 בתאריך 25.11.2008 הועברו מניות החברה על שם פיליפ יז'אק בנג'ו (לפי כתב האישום 15 המתוקן, נספח 2 לתצהיר המשיב).
- 16 34. פיליפ יז'אק בנג'ו העיד בפני חוקרי מע"מ כי הסכים להירשם כבעלים של חברת ב.מ 17 שחר לבקשתו של אדם בשם שחר, וזאת בתמורה לתשלום (נספח 4 לתצהיר המשיב, 18 הודעתו של פיליפ יז'אק בנג'ו מתאריך 29.11.2009, עמ' 2 שורות 41-37) וכי שימש 19 למעשה כ"איש קש" (שם, עמ' 3 שורות 68-66).
- 20 35. מהודעתו של פיליפ יז'אק בנג'ו, הבעלים של חברת ב.מ שחר, בפני חוקרי מע"מ עולה, 21 כי הוא לא הוציא את המסמכים הנחזים כחשבוניות.
- 22 ראו נספח 5 לתצהיר המשיב, הודעתו של פיליפ יז'אק בנג'ו מתאריך 10.12.2009, עמ' 23 שורות 40-39: "ת. אני לא מכיר לקוחות ולא מכיר ספקים של חברת ב.מ. שחר 24 המתכות בע"מ ולא טיפלתי בכספים בחברה אני לא מעורב בפעילות החברה".
- 25 ראו גם נספח 4 לתצהיר המשיב, הודעתו של פיליפ יז'אק בנג'ו מתאריך 29.11.2009, 26 עמ' 3 שורות 91-88: "ש: האם אתה הדפסת חשבוניות מס של חברה בשם ב.מ שחר? 27 ת: בחיים לא. ש: האם אתה היית רושם חשבוניות מס של חברת ב.מ שחר מתכות 28 בע"מ? ת: לא. אף פעם לא".
- 29 36. אף אם פיליפ בנג'ו שימש "איש קש" בחברת ב.מ שחר, דבריו אלו מתיישבים עם 30 הכרעת הדין המרשיעה בעניינם של האחים זגורי ממנה עולה כי הם אלה שהוציאו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 למערערת את החשבוניות על שם החברה במטרה להונות את רשויות מע"מ (ראו: עניין  
2 **דניאל מתת**, פס' 50).
- 3 37. חברת פאר המתכות התאגדה ונרשמה על שם יוגב מורי בתאריך 6.9.2007. במועד  
4 שאינו ידוע במדויק, הועברו מניות החברה על שם ארנון בושרי, ובתאריך 11.6.2008  
5 הועברו מניות החברה חזרה על שמו של יוגב מורי (לפי כתב האישום המתוקן, נספח 2  
6 לתצהיר המשיב).
- 7 38. מהודעותיהם של ארנון בושרי ויוגב מורי עולה כי, לא הם ולא מי מטעמם, הוציאו את  
8 המסמכים הנחזים כחשבוניות. כמו כן, הם לא סיפקו זהב למערערת ולא קיבלו ממנה  
9 תשלום.
- 10 39. ראו נספח 6 לתצהיר המשיב, הודעתו של ארנון בושרי מתאריך 10.12.2009, עמ' 4  
11 שורות 13-17: **"שאלה: אז לפי דבריך אתה לא הוצאת חשבוניות של חב' פאר מתכות**  
12 **לאף אחד גם לא לחב' סעידוב קומפני ולא לחברת י.מ. כהן נכסים, לא ראית בעבר**  
13 **את החשבוניות שהוצגו בפניך היום, ולא סיפקת את הסחורה שכתובה עליהן ולא**  
14 **קיבלת עבורן תשלום כלשהו או עבור הסחורה שכתובה עליהן? תשובה: נכון"**.
- 15 דברים ברוח דומה נאמרו על ידי מר בושרי גם בתחילת הודעתו (שם, עמ' 2 שורות 20-  
16 23, 30-31, עמ' 3 שורות 37-38).
- 17 לשאלת חוקרי מע"מ, האם הוא מכיר את יהודה ומתי כהן, השיב ארנון בושרי  
18 בשלילה: **"לא מוכר"** (שם, עמ' 3 שורות 15-18).
- 19 40. כאשר חוקרי מע"מ הציגו בפני יוגב מורי צילומי חשבוניות שהוצאו למערערת על שם  
20 חברת פאר המתכות, הוא הכחיש כל קשר למערערת, להוצאת החשבוניות ולמכירת  
21 הזהב: **"ת. לאחר שחתמתי בחתימת ידי כראיה שהוצגו בפניי ברצוני לומר שוב כי**  
22 **אין לי כל קשר גם לחשבוניות אלו, אני לא כתבתי אותן, לא חתמתי עליהן, אני לא**  
23 **מכיר שום חברה בשם סעידוב קומפני. מעולם לא עסקתי בסחר בזהב"** (נספח 7  
24 לתצהיר המשיב, הודעתו של יוגב מורי מתאריך 3.1.2010, עמ' 4 שורות 73-77).
- 25 בתשובה לשאלה, האם נתן רשות לאחר להוציא חשבוניות בשם החברה למערערת,  
26 השיב יוגב מורי: **"לא, מעולם לא. לאף אחד לא נתתי ייפוי כוח להוציא בשמי**  
27 **חשבוניות מעולם"** (שם, שורה 80).
- 28 בתשובה לשאלת חוקרי מע"מ, האם הוא מכיר את יהודה ומתי כהן, האם מכר להם  
29 זהב והאם הוציא להם את החשבוניות על שם חברת פאר המתכות, השיב יוגב מורי  
30 בשלילה: **"לא מכיר, לא שמעתי מעולם את השמות האלו"** (שם, שורה 88).
- 31 41. בנוסף, וכפי שיפורט להלן, נציגי המערערת לא ידעו לפרט בפני חוקרי מע"מ מי היו  
32 הבעלים של החברות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

42. יובהר, כי על אף שהיה מצופה מהמערערת לזמן לעדות בבית המשפט את בעלי החברות ואת השליחים מטעמן, על מנת לאמת אותם מול טענתה כי מכרו לה זהב בשם החברות, היא לא עשתה זאת. מחדל זה הוא בעוכרי המערערת ומלמד על חששה כי, לו הייתה מביאה את אותם עדים, היה בעדותם לפעול לחובתה ולהרע את מצבה, ולכן נמנעה מלהביאם (ראו: ענין **זאב שרון**, פס' 34).
43. בשים לב לרף השכנוע הגבוה המוטל על המערערת, נוכח הרשעתם של האחים זגורי והכחשת בעלי החברות כי סיפקו לה זהב או שהיו בהיכרות עמה, ובשים לב לכך שנציגי המערערת לא ידעו להצביע בראשית חקירתם על זהות בעלי החברות, מצופה מהמערערת להוכיח את טענתה כי, החשבוניות מייצגות עסקה אמיתית שבמסגרתה רכשה זהב מהחברות, **בראיות ברורות ומשכנעות**.
- ג. **החשבוניות על שם י.ס הפצה ו-שי תבור**
44. המערערת טוענת כי רכשה זהב מחברות אלה באמצעות שליחים מורשים. שליחים אלה היו לטענתה אהרון טוריקשווילי (המכונה להלן גם "אלברט") ושלוש לב. הרשעת יוסי לוי
45. אין מחלוקת כי יוסי לוי היה הבעלים של חברות שי תבור, י.ס הפצה ו-א.ר רויאל.
46. יוסי לוי הורשע, על פי הודאתו, בהפצת חשבוניות פיקטיביות של חברות א.ר רויאל, י.ס הפצה ושי תבור (כתב אישום מתוקן צורף כנספח 8 לתצהיר המשיב).
47. בין החשבוניות הפיקטיביות, מושא ההרשעה האמורה, מצויות גם חשבוניות המס הכלולות בשומת מס התשומות שהוצאה למערערת והנדונה בהליך זה, מלבד חשבונית מספר 2768 אליה אתייחס בהמשך הדברים (ראו: עמ' 15-14 לכתב האישום המתוקן, נספח 8 לתצהיר המשיב).
48. הכרעת הדין המרשיעה היא חלוטה, על יוסי לוי נגזרו 53 חודשי מאסר בפועל והוא ריצה את עונשו בבית הכלא (נספח 9 לתצהיר המשיב).
49. יוסי לוי והחברות הודו כי, החשבוניות מושא הערעור לא שיקפו עסקאות אמת ושהחברות לא מכרו מעולם זהב למערערת. במילים אחרות, יוסי לוי הודה, כי החשבוניות מושא הערעור הן פיקטיביות ושימשו כיסוי חשבונאי לעסקאות שהיו למראית עין בלבד מתוך מטרה להונות את רשויות מע"מ.
50. גם כאן, על אף שהממצאים והמסקנות שנקבעו בהליך הפלילי נגד יוסי לוי והחברות אינם מהווים ראיה לכאורה לחובת המערערת בהליך זה, יש בעצם הרשעתם בהוצאת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 חשבוניות פיקטיביות, בגין אותן חשבוניות מושא הערעור דנו, כדי להעלות את רף  
2 השכנוע המוטל ממילא על המערערת (ראו: עניין **שלום לב**, פס' 15).
- 3 51. יוסי לוי העיד בפני חוקרי מע"מ כי לא הוציא חשבוניות למערערת: "**לאחר שחתמתי**  
4 **על החשבוניות אני אומר שאני לא יודע מי זה אלברט והחשבונית מקור שהצגת לי**  
5 **אני לא הוצאתי אותה לסעידוב קומפני"** (ראה נספח 28 לתצהיר המשיב, הודעתו של  
6 יוסי לוי מתאריך 13.12.2009, עמ' 5 שורה 112 ועמ' 6 שורה 113).
- 7 52. יוסי לוי הכחיש את הקשר בינו לבין אהרון טוריקשווילי (המכונה "אלברט") ושלוש  
8 לב: "ש: אלברט טוריקשווילי טוען בחקירה שלו שאתה נתת לו ולשלום לב חשבוניות  
9 ריקות של שי תבור עבור סעידוב קומפני וכן זהב. תגובתך? ת: שניהם שקרנים אני  
10 לא נתתי חשבוניות וזהב לאף אחד מהם." (שם, עמ' 6 שורות 124-126).
- 11 53. מהודעתו של יוסי לוי בפני חוקרי מע"מ עולה, כי הוא לא הוציא את הרוב המוחלט  
12 של המסמכים הנחזים כחשבוניות (שם, עמ' 6 שורות 118-119).
- 13 כמו כן העיד כי: "**עשיתי רק 3 עסקאות זהב עם סעידוב קומפני ואלו העסקאות**  
14 **היחידות שעשיתי עם חברה של מתי כהן"** (שם, עמ' 8 שורות 183-185).  
15 וכן: "**אני אומר לך שמשנת 2007 שכל מה שיש לסעידוב על שמי, זה לא אני"** (שם,  
16 שורה 179).
- 17 54. בנוסף, וכפי שניווכח להלן, ההיכרות בין נציגי המערערת לבין אהרון טוריקשווילי  
18 ושלוש לב החלה עוד לפני שנוצר הקשר בין נציגי המערערת ליוסי לוי.
- 19 55. יובהר, כי על אף שהיה מצופה מהמערערת לזמן לעדות בבית המשפט את בעלי  
20 החברות ואת השליחים מטעמן, על מנת לאמת אותם מול טענתה כי מכרו לה זהב  
21 בשם החברות, היא לא עשתה זאת. המערערת בחרה שלא לזמן איש מבעלי החברות  
22 אשר את חשבונותיהן ניכתה, כך גם נמנעה המערערת מלזמן את השליחים שלשיטתה  
23 פעלו מטעם אותן חברות. מחדל זה הוא בעוכרי המערערת ומלמד על חששה כי לו  
24 הייתה מביאה את אותם עדים, היה בעדותם בבית המשפט לפעול לחובתה ולהרע את  
25 מצבה, ולכן נמנעה מלהביאם (ראו: עניין **זאב שרון**, פס' 34).
- 26 56. בשים לב לרף השכנוע הגבוה המוטל על המערערת בערעור נוכח הרשעתם של יוסי לוי  
27 והחברות והעובדה שהם מכחישים שמכרו לה זהב, מצופה כי המערערת תשכנע,  
28 באמצעות ראיות ברורות ומשכנעות, כי החשבוניות מייצגות עסקה אמיתית  
29 במסגרתה רכשה זהב מהחברות.  
30  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 **ד. אמיתות העסקאות שבבסיס החשבוניות**
- 2 57. השאלה, האם בבסיס החשבוניות עמדה עסקה אמיתית, היא מהותית לענייננו. שאלת
- 3 "אמיתות העסקאות" תיבחן בשני מישורים:
- 4 האחד, האם המערערת רכשה זהב במעמד הוצאת החשבוניות או שעניין לנו
- 5 ב"פיקציה" וכלל לא הייתה עסקה של רכישת זהב?
- 6 השני, בהנחה שהמערערת רכשה זהב, נשאלת השאלה מי היה המוכר האמיתי של
- 7 הזהב? האם החברות, שאת החשבוניות הנושאות את שמן ניכתה בספריה, או גורם
- 8 אחר שאינו החברות (למשל, השליחים)?
- 9 58. ראשית, עלינו לבחון האם המערערת רכשה זהב במעמד הוצאת החשבוניות, או שעניין
- 10 לנו בחשבוניות "פיקטיביות" שאין בבסיסן עסקה אמיתית.
- 11 אם המערערת לא רכשה זהב ועשתה יד אחת עם מוציאי החשבוניות במטרה להונות
- 12 את רשויות מע"מ, אין חולק כי אין להתיר לה את ניכוי התשומות. במקרה כזה לא
- 13 יהיה כל צורך להידרש לחריג הסובייקטיבי ולבחון את רמת המודעות של המערערת
- 14 לפגם שנפל בחשבוניות, שכן במצב דברים זה ברור לכל כי המערערת הייתה מודעת
- 15 לאי התקינות של החשבוניות.
- 16 59. שנית, גם אם המערערת רכשה זהב ושילמה תמורה מלאה עבורו, אולם הייתה מודעת
- 17 לכך (גם על דרך של "עצימת עיניים") כי הזהב אינו בבעלות החברות, החשבוניות
- 18 ייחשבו "חשבוניות זרות". גם במקרה זה המערערת אינה רשאית לנכות את
- 19 החשבוניות על שם החברות בספריה, לאור מודעותה כי לא רכשה את הזהב מהחברות
- 20 אלא מגורם אחר.
- 21 רק אם התשתית הראייתית הכוללת תלמד כי, המערערת לא ידעה ולא יכלה לדעת,
- 22 למרות שנקטה את כל האמצעים הסבירים שבידה ולמרות שפעלה בתום לב, כי
- 23 החשבוניות אינן משקפות את המוכר האמיתי של הזהב שסופק לה, רק אז תוכל
- 24 המערערת להיכנס לחריג הסובייקטיבי ותהיה זכאית לנכות את מס התשומות הכלול
- 25 באותן חשבוניות.
- 26 60. המערערת טוענת כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת, במסגרתן סופק לה זהב בידי
- 27 שליחים מורשים של החברות ושולמה להם תמורה מלאה (לרבות מרכיב המע"מ).
- 28 61. המשיב טוען, כי מכלול הנסיבות והראיות מלמד כי, החברות לא מכרו זהב למערערת:
- 29 אין הסכם לאספקת זהב בין המערערת לבין החברות; לא הוצגו תעודות משלוח
- 30 וקבלות (למרות שהחשבוניות מלמדות על עסקאות בסכומים של מאות אלפי שקלים);
- 31 התמורה בגין הזהב הועברה באמצעות צ'יינג'ים (נותני שירותי מטבע) באופן הנוגד את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 הוראת סעיף 47א(ב) לחוק; המערערת קיבלה את המסמכים הנחזים להיות חשבוניות  
2 מס מחברות שונות, פעם חברה זו ופעם חברה אחרת; החשבוניות אינן מפורטות דיין;  
3 קיים ספק אם המערערת שילמה תמורה (או לפחות תמורה מלאה) לחברות; הודאתם  
4 של האחים זגורי ויוסי לוי כי הוציאו למערערת את החשבוניות באופן פיקטיבי וכי  
5 המערערת הייתה מודעת לכך.  
6 המערערת לא הוכיחה כי החשבוניות משקפות עסקאות אמת
- 7 62. המערערת טענה כי כרטסות מלאי הזהב שברשותה מעידות על כניסת זהב למלאי בכל  
8 אחד מתאריכי החשבוניות בתקופת השומה (סעיף 51 לתצהירו של מתי כהן).  
9 המערערת צרפה עמודים מכרטסת מלאי הזהב שלה תוך הפניה לחשבוניות ספציפיות,  
10 במטרה להראות כי קיימת התאמה בין משקל הזהב המופיע בחשבוניות לבין משקל  
11 הזהב לפי כרטסת המלאי (נספח 5 לתצהירו של מתי כהן).  
12 בחקירתו הנגדית נשאל מתי כהן מדוע לא צירף את כרטסת המלאי במלואה  
13 (פרוטוקול דיון מתאריך 2.2.2017 עמ' 87 שורה 19-21):  
14 **"עו"ד בן דוד: מה שאני יודע זה שאנחנו נמצאים פה על 95 חשבוניות ואתה מצרף**  
15 **לנו רק 9 חשבוניות, למה?**  
16 **עד, מר מתתיהו כהן: לא ראיתי צורך ביותר, הבאתי דוגמאות מסוימות, לא ראיתי**  
17 **צורך ביותר."**
- 18 63. המערערת נמנעה אפוא מלהציג תמונה מלאה ומפורטת של תנועות מלאי הזהב שלה  
19 והסתפקה בהצגה מדגמית של 9 חשבוניות (פחות מ- 10 אחוזים ממספר החשבוניות).  
20 64. מתי כהן הצהיר כי **"כמו כן, רוב הזהב אשר נרכש על ידי המערערת מועבר לחברת**  
21 **גולדקס מתכות ו/או לחברת פיינטק בע"מ, אשר מנפיקות למערערת תעודת כניסה**  
22 **למלאי הזהב שמוכנס"** (סעיף 56 לתצהירו של מתי כהן).  
23 מתי כהן שב וחזר על גרסה זו בחקירתו הנגדית (עמ' 102 שורות 11-14): **"החברות**  
24 **האלה הביאו לי זהב, כפי שאמרתי אני יכול להוכיח את הניהול זהב לא רק לפי**  
25 **הניהול מלאי שלי, אלא לפי התאריכים שבאותם תאריכים שכתוב שהחברה**  
26 **הספציפית הביאה לי זהב גם חברה אחרת נוספת גולדקס או פיינטק שהם שלחו לי**  
27 **את הזהב קיבלו זהב באותו תאריך..."**  
28 ברם, המערערת לא סיפקה ראיה שיש בה לאשש את גרסתה זו, לא הציגה "תעודת  
29 כניסה למלאי הזהב שמוכנס", כך שמדובר בטענה שנטענה בעלמא מבלי יכולת לבדוק  
30 את נכונותה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 65. מתי כהן העיד כי "אני טוען שההוכחה העיקרית שלי זה מול ספקים אחרים  
2 שקיבלו ממני את הזהב והניירות האלה לא נמצאים אצלי אלא נמצאים אצלכם" (עמ'  
3 88 שורות 3-5).
- 4 אולם משנשאל מדוע לא הביא ראיה לכך ממחשב המערערת, השיב "אז אני אומר לא  
5 הבאתי את הכול, הבאתי דוגמה מסוימת" (עמ' 88 שורות 6-7).
- 6 כלומר, המערערת לא הציגה ראיות כי מכרה את הזהב, שלכאורה רכשה מהחברות,  
7 לגורמים אחרים.
- 8 66. יתירה מכך, גם אם המערערת הייתה מוכיחה כי כל החשבוניות משקפות רכישה של  
9 זהב (ולא רק 9 חשבוניות מתוכן) לא היה בכך כדי להוכיח כי הזהב נרכש מהחברות,  
10 שאת החשבוניות שלהן ניכתה בספריה. אין די בכך שהמערערת תוכיח כי רכשה זהב  
11 כנגד קבלת החשבוניות. על המערערת לשכנע כי רכשה את הזהב מהחברות וכי  
12 החשבוניות משקפות עסקה אמיתית גם מבחינת זהותו של המוכר האמיתי.
- 13 67. במסגרת חקירתו הנגדית, נשאל מתי כהן מדוע לא צרף כראיה מטעם המערערת  
14 תעודות משלוח על מנת להוכיח כי אכן סופק לו זהב, וכך השיב: "א' חלק מהתעודות  
15 משלוח נמצאות אצלכם, אפשר להציג אותן, לא התבקשתי להראות אותן. ב' כשבן  
16 אדם בא או כשאני בא ומספר לעצמי כשאני בא מוכר לו קילו זהב במקום מוציא לו  
17 חשבונית והוא חותם על החשבונית שהוא קיבל את הזהב אני צריך להוציא לו תעודת  
18 משלוח? לא. הפעולה הזו של החשבונית היא הפעולה של התעודת משלוח" (עמ' 101  
19 שורות 12-16).
- 20 המערערת לא הציגה תעודות משלוח של רכישת זהב מהחברות.  
21 המערערת אף לא הציגה, ולו קבלה אחת, בגין רכישת זהב מהחברות או מסמך אחר  
22 שנערך ביניהן כגון הסכם, התחשבנות וכיו"ב.
- 23 68. גם העדויות מטעם עובדי המערערת אינן תומכות בטענתה כי החשבוניות מייצגות  
24 רכישת זהב, כמפורט להלן.
- 25 69. גב' אילנה גולומב, שעבדה בחברת י.מ כהן ופרעה צ'קים של המערערת, העידה בפני  
26 חוקרי מע"מ כך: "שאלה: את ראית שהם הביאו סחורה? תשובה: כן, הייתי שוקלת  
27 את הסחורה והייתי מביאה להם כסף עבור הזהב שהביאו" (נספח 23 לתצהיר  
28 המשיב, הודעתה של גב' אילנה גולומב מתאריך 22.2.2010, עמ' 2 שורות 33-35).
- 29 עם זאת, בהמשך החקירה סייגה גב' גולומב את תשובתה ואמרה: "אני לא יכולה לומר  
30 במיליון אחוז שהכסף הוא בדיוק עבור אותה סחורה שקיבלתי. שאלה: האם כל פעם  
31 ששילמת כסף ראית שהביאו זהב לפני כן? תשובה: לא כל פעם, רוב הפעמים כן"  
32 (שם, עמ' 3 שורות 5-8).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

70. בעימות שנערך בין מר זלמן כהן (אחיו של מתי כהן), שעבד במערערת, לבין טוריקשווילי אהרון (המכונה כאמור "אלברט") השיב זלמן כהן לחוקרי מע"מ כי ראה את טוריקשווילי מביא "חשבוניות עם הזהב, ולפעמים בלי הזהב" (נספח 26 לתצהיר המשיב, עימות מתאריך 13.12.2009, עמ' 1 שורה 12).
71. המערערת לא טרחה לעשות את המתבקש מאליו, היינו, לזמן לעדות את עובדי החברה על מנת לשכנע כי רכשה זהב מהחברות וכי העבירה תמורה מלאה בגינו. לגבי אילנה גולומב טען מתי כהן "לא ראיתי צורך לזה" (עמ' 106 שורה 30); לגבי זלמן כהן השיב מתי כהן: "הוא לא התבקש" (עמ' 107 שורה 10).
- מחדלה של המערערת לזמן את עובדי החברה לעדות על מנת לבסס את טענתה כי רכשה זהב מהחברות, פועל לחובתה.
72. כפועל יוצא מהאמור לעיל, המערערת כשלה לשכנע בראיות מוצקות כי החשבוניות מייצגות רכישה אמיתית של זהב. מכל מקום, המערערת כשלה לשכנע כי החברות, שאת החשבוניות הנושאות את שמן ניכתה בספריה, הן שמכרו לה את הזהב, ככל שרכשה אותן.
- התנהלות מעוררת חשד מצד המערערת
73. אם לא די באמור לעיל, קיימות עדויות לפיהן המערערת נהגה לשלם את תמורת הזהב במזומן, בהמחאות פתוחות שאינן "למוטב בלבד" ובהמחאות לטובת עצמה שנפרעו בציינגים (נותני שירותי מטבע) (ראו נספח 13 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 7.12.2009, עמ' 4-2).
- התנהלות זו של המערערת מעוררת חשד והיא מוכרת וידועה היטב בקרב מפיצי החשבוניות הפיקטיביות כשהמטרה של תשלום במזומן, או בצ'קים שאינם למוטב בלבד, היא להסתיר את "נתיב הכסף" ולמנוע אפשרות מעקב אחר העסקאות ואחר התשלום בגינן.
- בנוסף לכך, התנהלות זו עומדת בניגוד להוראות סעיף 47א(ב) לחוק (וראו: ע"מ 10-12-48652 תעשיות עוף והודו ברקת נגד מע"מ רמלה, פס' 98-101 (20.8.2017) (להלן – עניין ברקת)).
74. גב' אביגיל שמואלי, מנהלת החשבונות של המערערת, העידה כי עובדי החברה היו פורעים צ'קים עצמיים ומשלמים לשליחים בתשלום מזומן (ראה נספח 22 לתצהיר המשיב, הודעתה של גב' שמואלי מתאריך 10.2.2010, עמ' 4).
75. גב' אילנה גולומב העידה בפני חוקרי מע"מ כי פרעה את הצ'קים למזומן וכשנשאלה מה עשתה עם המזומן השיבה: "כל פעם משהו אחר, הייתי מעבירה את הכסף





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 לאנשים, הייתי מעבירה לאלברט, שלום, דודי וגבריאל או למתי עצמו" (נספח 23  
2 לתצהיר המשיב, הודעתה של גב' אילנה גולומב מתאריך 22.2.2010, עמ' 2 שורות 23-  
3 24). בהמשך החקירה ציינה גב' גולומב: "היו מקרים שמכל צ'ק שהייתי פורטת  
4 הייתי מעבירה חלק לכל אדם שהיה איתי, אם זה גבריאל, אם זה דודי ואם זה שלום  
5 או אלברט או שהיו מצבים שאת הכסף המזומן שהייתי מקבלת, חלק הייתי מעבירה  
6 לאחד האנשים שצינתי וחלק שנשאר למתי עצמו" (שם, עמ' 3 שורות 28-31).
- 7 76. מתי כהן העיד כי קיים חוסר התאמה בין מה שרשום בחשבוניות ובספרי המערערת  
8 בעניין אופן תשלום התמורה לבין צורת התשלום בפועל: "שאלה: האם במקרים  
9 כאשר אתה ועובדי חברת סעידוב קומפני וי.מ. כהן ונכסים פדיתם בבנק את השקים  
10 שרשומים כתשלום לספקים בהנה"ח ולפי טענתך את הכספים העברתם לספק  
11 ישנה קבלה על תשלום מזומן בספרי הנהלת החשבונות? או אישור כלשהו מהספק  
12 כי קיבל מזומן? תשובה: לא. הקבלה היא על שק" (נספח 33 לתצהיר המשיב, הודעתו  
13 של מתי כהן מתאריך 17.8.2010, עמ' 17 שורות 514-511).
- 14 המערערת רשמה את הצ'קים בכרטסות של הספקים למרות שנפדו על ידה למזומנים,  
15 או שניתנו על ידה לאחרים כהלוואות: "עד, מר יהודה כהן: ...היו מקרים שלא היה  
16 לנו כסף מזומן ששילמנו לספק מסוים אז הוא היה בא אלינו, היינו משיגים לו מזומן  
17 והיינו קונים את הצ'קים בחזרה...אחר כך הייתי צריך להשתמש בצ'ק הזה... או  
18 שהייתי הולך ומוציא מזומן מהבנק, או שהייתי מעביר את זה למישהו אחר" (עמ'  
19 138 שורות 15-19; ראו נספח 17 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך  
20 15.6.2010, עמ' 3 שורות 73-70).
- 21 77. צ'קים של המערערת מצאו דרכם לצ'יינג'ים בניהולו של מר חיים איסחרוב, קרוב  
22 משפחה של מתי כהן, שם נפרטו למזומנים. כך העיד מתי כהן: "החתימה לא שלי, לא  
23 יודע של מי החתימה, לפי השם המופיע ע"ג טופס ההצהרה אני יודע שזה חיים  
24 איסחרוב, זהו נכד של דוד שלי, אני לא בוודאות יודע במקרה הזה מי קיבל את הכסף.  
25 לפי איך שאני מעריך, שק שאני נתתי לאלברט, שלום או גבריאל, הגיע בסופו של  
26 דבר לחיים והוא קנה בו דולרים, אני לא יודע איך הגיע לחיים שק של חברת סעידוב,  
27 אני מעריך שאחד משלושתם נתן לו אותם, והוא פרט אותי" (נספח 16 לתצהיר  
28 המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 22.12.2009, עמ' 2 שורות 29-34).
- 29 78. רואה החשבון של המערערת העיד בחקירתו הנגדית כי פריטת הצ'קים של המערערת  
30 בצ'יינג'ים מנוגדת להוראת סעיף 47א(ב) לחוק המע"מ, הקובעת כי הרוכש לא ישלם  
31 במזומן סכום העולה על 20,000 ש"ח: "אני רואה את זה תשלום במזומן. אם שילם  
32 מישהו באמצעות צ'איינג זה מזומן" (עמ' 74 שורה 25).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 79. צורת התנהלות זו של המערערת מעלה סימני שאלה רבים :  
2 המערערת לא סיפקה הסבר מניח את הדעת מה ראתה צורך לפרוע למזומן את הציקים  
3 שנתנה לספקים שלה, מדוע הוציאה את הציקים על שם עובדיה, מדוע חלק  
4 מהמזומנים מצאו דרכם חזרה לכיסו של מתי כהן ומדוע נרשמו בהנהלת החשבונות  
5 של המערערת צ'קים שנפרעו למזומן כאילו הוצאו לטובת ספקים אחרים?  
6 80. כאמור, נטל השכנוע הרובץ על כתפי המערערת בעניין זה הוא גבוה מהרגיל וזאת עקב  
7 הכרעות הדין המרשיעות כנגד האחים זגורי ויוסי לוי. לאור זאת היה על המערערת  
8 לצאת מגדרה על מנת לשכנע את בית המשפט בראיות טובות ומוצקות כי החשבוניות  
9 משקפות עסקה אמיתית של רכישת זהב מהחברות.  
10 ודוק, אין די בהוכחה כי למערערת היה מלאי זהב, אין די בהוכחה כי המערערת מכרה  
11 זהב ללקוחותיה וגם אין די בהוכחה שנכנס זהב למלאי המערערת במועד הוצאת  
12 החשבוניות. היה על המערערת לשכנע, ברף שכנוע גבוה מהרגיל, כי הזהב שרכשה, ככל  
13 שרכשה, נרכש **מהחברות** וכי החשבוניות שקיבלה מהן, ושאותן ניכתה בספריה,  
14 מייצגות עסקאות אמיתיות, הן מבחינת עצם קיומה של העסקה והן מבחינת אמיתות  
15 זהות המוכר. רק אז ניתן יהיה לומר כי בבסיס החשבוניות עמדה "עסקה אמיתית".  
16 81. חוששני שהמערערת לא עמדה בנטל זה.  
17 בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי החשבוניות "הוצאו כדין" באופן המאפשר את ניכוי  
18 מס התשומות הכלול בהן ללא סייג.  
19 **ה. החשבוניות חסרות פרטים הנדרשים על פי דין**
- 20 82. החשבוניות אינן כוללות פרטים אודות סוג הזהב, צורתו ואיכותו וזאת בניגוד  
21 לדרישות תקנות 9 ו-9א לתקנות ניהול ספרים.  
22 לפי תקנה 9(א)(5) לתקנות ניהול ספרים על החשבונית לכלול תיאור של הטובין  
23 המאפשר זיהוי של סוג הטובין. ברם, בחלק לא מבוטל של החשבוניות אין תיאור של  
24 סוג הטובין ולא ניתן לדעת את סוג הזהב שנמכר ואת איכותו והאם נמכר כ"מטיל  
25 זהב" או בצורת "גרגרים" או בצורת "פח" (חשבוניות מס' 1049 (ב.מ שחר), 1007,  
26 1125, 1152 (י.ס הפצה), 727, 728, 729, 730, 732, 772, 773, 1001, 1003, 1004, 1005,  
27 876 (שי תבור)).
- 28 83. על פי ההלכה, הדרישות לתיאור מספק של הטובין וכמותו הן דרישות מהותיות ולא  
29 טכניות, שכן רק באמצעות רישום כאמור ניתן יהיה לבדוק את אמינות החשבוניות.  
30 מטרת ההוראות בדבר הרישום הנדרש על גבי החשבוניות היא לוודא שאכן נעשתה  
31 עסקה אמיתית, שהעסקה בוצעה על ידי מי שהוציא את החשבוניות ושהסכום המופיע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1 בחשבונית הוא הסכום הנכון. רישום פרטים אלו מאפשר לרשויות מע"מ לערוך  
2 בדיקות צולבות, להשוות את הנתונים המופיעים על גבי החשבונית עם מידע אחר  
3 שבידיהן ולהתחקות אחר האמת (ראו: ע"א 5564/98 זמיר מועלם נ' ממונה איזורי -  
4 מס ערך מוסף, פס' 12-13 (06.04.2003); ע"מ (מינהליים י-ם) 27582-06-10 מ.א. עליאן  
5 בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ ירושלים, פס' 45 (13.01.2013) (להלן – עניין עליאן)).  
6 84. העובדה שרישום החשבוניות אינו תקין, שכן הוא חסר פרטים, היא נדבך נוסף התומך  
7 במסקנה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, ולא רק מבחינה אובייקטיבית, אלא גם  
8 מנקודת מבטה הסובייקטיבית של המערערת, שלא נקטה אמצעים סבירים לוודא כי  
9 הכתוב בחשבוניות משקף את פרטי העסקה כפי שנערכה בפועל.

10 **1. סיכום ביניים**

11 85. המסקנה העולה מיישום המבחן האובייקטיבי היא שהחשבוניות מושא הערעור הוצאו  
12 שלא כדין.

13 משקבעתי כך, קמה מעין חזקה לפיה המערערת ידעה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין  
14 והנטל עליה להפריך חזקה זו ולהראות שהייתה חסרת מודעות לכך שהחשבוניות אותן  
15 ניכתה כמס תשומות הוצאו שלא כדין.

16 על המערערת להראות כי נקטה את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי  
17 החשבוניות הן תקינות ובכל מקרה יהא עליה להפריך את החזקה שלפיה ידעה על  
18 הפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות.

19 יתירה מכך, יש לראות את המערערת כמי שהייתה מודעת לכך שהחשבוניות הוצאו  
20 שלא כדין אם היו אמורים להתעורר אצלה חשדות סבירים בדבר אי תקינות  
21 החשבוניות אך היא נמנעה מלחקור ולבדוק אותם ועצמה עיניה מראות חשדות אלו  
22 (עניין זאב שרון פס' 42, 45).

23 ליישום המבחן הסובייקטיבי בנסיבות ענייננו, אפנה עתה.

24 **המבחן הסובייקטיבי – מודעות המערערת**

25 86. תחת ההנחה שהמערערת רכשה זהב במועד הוצאת החשבוניות, נשאלת השאלה, האם  
26 על בסיס מכלול הראיות שנפרשו בפניי, ניתן להגיע למסקנה כי המערערת נקטה את  
27 כל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות בטרם ניכתה את מס  
28 התשומות הכלול בהן?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1 87. התמונה המצטיירת בענייננו היא כי, לכל הפחות, היה על המערערת לדעת  
2 שהחשבוניות הוצאו שלא כדין אך היא נמנעה מלברר ולבדוק את תקינותן.  
3 88. ייאמר מיד, כי העובדה שהמערערת ערכה בדיקה טכנית של מסמכים פורמליים  
4 בהתאם לנוהל שהפקיד בידיה רואה החשבון שלה, אינה מספקת.  
5 העובדה שהמערערת בדקה את המסמכים של החברות שכביכול הוציאו את  
6 החשבוניות, כגון אישור לניכוי מס במקור, אישור על ניהול ספרים, תעודת עוסק  
7 מורשה, תעודת התאגדות של חברה, תדפיס מרשם החברות וכיו"ב, אין בה לייתר את  
8 הבדיקה העיקרית שהיה עליה לעשות, שהיא בדיקת טיב הקשר שבין "השליחים"  
9 שסיפקו את הזהב לבין החברות שהוציאו את החשבוניות. בדיקה זו נועדה להבטיח  
10 כי החברות שהנפיקו את החשבוניות היו מוסמכות לעשות כן ושהזהב שסופק  
11 למערערת היה בבעלותן.  
12 הלך רוחה של המערערת, כעולה מעדות נציגיה, היה לרכוש את הזהב במחיר משתלם,  
13 הא ותו לא. המערערת גילתה חוסר עניין בשאלה אם החשבוניות שבידה הן תקינות,  
14 ולכן גם לא נתנה את דעתה לבדיקת טיב הקשר שבין השליחים שסיפקו לה את הזהב  
15 לבין החברות שהנפיקו את החשבוניות. המערערת לא יכולה לצאת ידי חובה בעריכת  
16 בדיקות שהן לא רלוונטיות ושלא יסייעו בידיה להיכנס לתחולת החרוג הסובייקטיבי  
17 (עניין ברקת, פס' 117-118; עניין לון-אורן, פס' 48).

18 **א. הטענה בדבר נזק ראייתי**

19 89. המערערת טוענת כי, במהלך עבודתה עם החברות, קיבלה לידיה מסמכים המוכיחים  
20 כי האנשים שמכרו לה זהב הוסמכו לכך על ידי החברות.  
21 מסמכים אלו נתפסו לטענתה על ידי המשיב במסגרת חקירות מע"מ אולם כתוצאה  
22 מתחזוקה לקויה, המסמכים אבדו. לאור זאת, המערערת טוענת כי נגרם לה נזק  
23 ראייתי בניהול הערעור.  
24 90. דוקטרינת הנזק הראייתי התפתחה במשפט האזרחי והשלכתה העיקרית היא  
25 בהעברת נטל השכנוע מהתובע לנתבע, ככל שהוכח כי הקושי בהוכחת העובדות רובץ  
26 לפתחו של הנתבע בעקבות חסרונם של מסמכים או של חומרים אחרים הרלוונטיים  
27 לתביעה (ראו: ע"א 754/05 לבנה לוי נ' מרכז רפואי שערי צדק, פ"ד סב(2) 218 (2007);  
28 ת"פ (מחוזי ת"א) 40431/99 מדינת ישראל נ' עודד בן דוד גולד (24.09.2009); ע"ש  
29 (מחוזי חיפה) 641/03 חברה פלונית נ' מדינת ישראל ממונה אזורי מע"מ עכו  
30 ((06.06.2006)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 עם זאת, יש להיזקק לטענת הנזק הראייתי רק כאשר אין ביכולתו של התובע להוכיח  
2 את גרסתו באמצעות ראיות רלוונטיות אחרות (ראו: ע"א 361/00 דאהר נ' סרן יואב,  
3 פ"ד נט(4) 310, 328 (2005)).
- 4 91. יובהר כי גם אם המערערת תוכיח שהמשיב גרם לה בהתנהלותו "נזק ראייתי", לא  
5 יועבר אליו מלוא נטל השכנוע, אלא רק זה הנוגע לעובדות שניתן היה לברר מתוך  
6 המסמכים החסרים אלמלא נגרם אותו נזק ראייתי (ראו: ע"א 8151/98 שטרנברג נ'  
7 ד"ר צ'ציק, פ"ד נו(1) 539, 551, פס' 12 (2001)).
- 8 92. המערערת טוענת כי, העובדה שנציגיה איתרו במשרדי המשיב מסמכים שהוחזקו  
9 בנפרד ממסמכי התיק (מה שהיא מכנה "אסופת מסמכים", נספח 3 לתצהיר מטעם  
10 מתי כהן), העובדה שהיו אי סדרים בניהול המסמכים שנתפסו בחקירות מע"מ כפי  
11 שעולה מהתכתובות בינה לבין המשיב, והפירוט החסר במסמך "אישור בדבר תפיסה"  
12 (אב"ת), כל אלה מעידים לטענתה על התנהלות קלוקלת מצד המשיב באופן אחזקת  
13 המסמכים שנתפסו על ידו, מה שגרם לה לנזק ראייתי בניהול הערעור.
- 14 93. למען שלמות התמונה, אפרט את ההשתלשלות העובדתית הרלוונטית לטענה זו:
- 15 א. טענת המערערת בדבר הנזק הראייתי שנגרם לה עמדה בלב ההשגה הראשונה  
16 שהגישה על שומת התשומות שהוצאה לה. השגה זו נדחתה (ברובה) על ידי המשיב,  
17 ועל החלטת המשיב בהשגה הוגש ערעור ( 13-12-59077). במסגרת הדיון בערעור,  
18 הגיעו הצדדים להסכמה לפיה הדיון יוחזר לשלב השגה. הסכמתם קיבלה תוקף של  
19 פסק דין (החלטת כב' השופטת שריזלי מתאריך 1.1.2015) והערעור נמחק.  
20 המערערת הגישה השגה חדשה אשר החלטה שניתנה בה היא מושא הערעור  
21 שבפניי.
- 22 ב. המערערת והמשיב הציגו בפני בית המשפט מסכת התכתבויות ענפה בין נציג  
23 היחידה החוקרת לבין ב"כ המערערת (נספח 2 לערעור; נספח 35 לתצהיר המשיב).  
24 מהשתלשלות העניינים העולה מהחומר שהוצג בפני עולות העובדות המפורטות  
25 להלן.
- 26 ג. אין חולק כי עם פתיחת החקירה בשנת 2009 נלקחו ממשרדי המערערת ומבתי  
27 מנהליה מסמכים שונים. המערערת ביקשה מהמשיב לספק לה העתק מהחומרים  
28 שנתפסו וטענה כי מסמכים אלה דרושים לה לשם ביסוס טענותיה (מכתב מיום  
29 15.10.2013, נספח 2 לערעור).
- 30 ד. המשיב עדכן את המערערת כי המסמכים שביקשה נמצאו ואפשר לנציגיה להגיע  
31 ולעיין בהם (מכתב מיום 18.11.2013, נספח 35 לתצהיר המשיב).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- ה. בתאריך 20.11.2013 הגיעו נציגי המערערת (מתי כהן ואביגיל שמואל) למשרדי  
1 המשיב על מנת לעיין במסמכים. במסגרת זו אותרו מסמכים מסוימים וביניהם:  
2 מסמכי התאגדות, דיווחים לרשם החברות, העתק דיווחים למע"מ, פרוטוקולים  
3 של החלטות המסמיכות מורשי חתימה ועוד. מסמכים אלו הוחזקו לטענת  
4 המערערת בנפרד ממסמכי התיק ואיתורם נעשה לאחר שגורמים במשיב התעקשו  
5 כי אין בידם חומרים נוספים השייכים למערערת (סעיפים 29-46 לתצהירו של מתי  
6 כהן).  
7
- ו. במכתב ב"כ המערערת מתאריך 25.11.2013 נטען כי אסופת המסמכים הנ"ל  
8 נמצאה לאחר חיפושים ובעקבות התעקשות נציגי המערערת.  
9 ב"כ המערערת פנה כמה פעמים נוספות למשיב בטענה כי קיימים חומרים נוספים  
10 התומכים בטענותיה וביקש מהמשיב לעשות כל מאמץ על מנת לאתר אותם (נספח  
11 2 לערעור).  
12
- ז. בתאריך 24.3.2014 הודיע המשיב לב"כ המערערת כי החוקרים בחנו את טענותיה  
13 ועדכנו כי לא נמצאו מסמכים נוספים (נספח 35 לתצהיר המשיב).  
14
- ח. המערערת סבורה כי באיתור "אסופת המסמכים" יש כדי ללמד כי בידי המשיב  
15 מסמכים נוספים הרלוונטיים לטענותיה בערעור (וביניהם יפויי כוח של השליחים)  
16 ומסמכים אלה לא הועברו לעיונה או אבדו אצל המשיב.  
17
- ט. עוד עולה מההתכתבויות כי לטענת המערערת המשיב החזיק את המסמכים באופן  
18 לא מסודר. כך למשל, בתרשומת פנימית מתאריך 23.2.2014 צוין כי נציג המערערת  
19 עיין ב"17 כרגולים בקומה 9... וגם חוקר מצא קלסר נוסף"; במסמך מתאריך  
20 21.8.2014 נכתב כי "יש כ-10 קרטונים בארכיון מע"מ 2 בקומה 9" ובתרשומת  
21 מתאריך 9.10.2013 נכתב כי "בארכיון מצאתי כ-20 כרזלים של חומר חשבונאי".  
22
- י. המערערת טוענת כי נציג המשיב לא ניסה להתחקות אחר המסמכים שצוינו  
23 במסמך האב"ת ולא נוצר כל קשר בינו לבין אלו שערכו אותו (פרוטוקול מתאריך  
24 6.6.2017 עמ' 88 שורות 26-28, עמ' 89 שורות 24-32).  
25
- יא. המשיב טען כי לאחר חיפוש שערך, הציג בפני המערערת את מלוא החומר שנתפס,  
26 ובאופן חריג, אפשר לה לעיין בחומר התפוס ולהוציא ממנו כל חומר שעשוי לסייע  
27 לה (סעיף 45 לתצהיר המשיב).  
28
94. צודקת המערערת כי מההתכתבות בינה לבין המשיב עולה כי חומרי החקירה שנתפסו  
29 על ידו לא נשמרו באופן ראוי וניכר כי נציגי המשיב לא היו מודעים לכמות החומר  
30 שנתפס ולמקום אחסונו המדויק.  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

95. אין חולק, כי על רשות המיסים, המנהלת הליכי חקירה ובדיקה, לנהלם באופן ערוך וסדור תוך רישום קפדני של מלוא החומר של הנישום הנתפס על ידה.
- ראו לעניין זה ע"ש (מחוזי חיפה) 641/03 חברה פלונית נ' מדינת ישראל ממונה אזורי מע"מ עכו (06.06.2006), ודברי כב' השופטת וסרקרוג בפס' 24: "הדרישה בדבר רישום קפדני וסדור, עולה גם ממהות הזכות הנדונה - פגיעה בזכות הקניין - מצד אחד, ומחובת רשות המס כרשות מינהלית, ליתן החלטותיה על בסיס איסוף נתונים, באופן המאפשר בחינתם בהליך הטרומ ערעורי ובהליך הערעור, לרבות העברת מידע סדור בין נציגיו השונים של המשיב המטפלים בתיק".
96. משתפס המשיב מסמכים וחומרים השייכים למערערת, שומה היה עליו לנהל רישום מפורט ומדויק של תוכן המסמכים ולשמור אותם באופן מסודר, ככל הניתן.
- עם זאת, לא השתכנעתי כי יש במחדלו של המשיב כדי לשנות מן התוצאה המהותית בערעור, זאת לאור הנימוקים הבאים:
- א. ההתכתבות מלמדת כי נציגי המשיב התייחסו לתלונת המערערת ברצינות, ערכו חיפושים נוספים, סייעו בידיה לאתר את החומרים ואף אפשרו לנציגיה לעיין בחומרים התפוסים (ראו בעניין זה גם סעיפים 43-31 לתצהירו של מתי כהן). כמו כן, מתי כהן הצהיר כי "אסופת המסמכים" נמסרה לו על ידי נציג המשיב במהלך העיון (סעיף 37 לתצהירו של מתי כהן).
- ב. אין בידי לקבל את טענת המערערת כי נסיבות איתור "אסופת המסמכים" סותרות את טענת המשיב כי כל החומר שנתפס הוחזר לה.
- מההתכתבויות עולה כי המערערת לא ידעה להפנות את המשיב למסמכים מסוימים שהיו חסרים בהליך הגילוי והעיון. כמו כן, וכפי שנראה להלן, נציגי המערערת אישרו בחקירותיהם כי לא דרשו לקבל ייפוי כוח בכתב מהשליחים והסתפקו באישור טלפוני. גרסה זו של המערערת שומטת את הקרקע מתחת טענתה כי בחומרי החקירה היו מצויים ייפוי כוח נוספים. עוד אוסיף, כי אין ב"אסופת המסמכים" לשכנע כי המערערת ערכה בדיקות כדבעי.
- ג. שלישית ועיקר, המערערת לא עשתה די על מנת להוכיח את טענותיה באמצעים אחרים. למשל, המערערת יכלה לזמן לעדות את בעלי החברות ואת השליחים ולחקור אותם בעניין הרשאת השליחים למכור לה זהב אך בחרה שלא לעשות כן (וראו: ענין זוהר ש.ב.א; עניין עליאן).
- המערערת אף נמנעה מלזמן לעדות את גב' אביגיל כהן, עובדת המערערת, אשר לטענת מתי כהן הייתה נוכחת במעמד איתור "אסופת המסמכים".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

### ב. נהלי המערערת

- 1
- 2 97. המערערת טוענת כי רכשה את הזהב מהחברות באמצעות שליחים מורשים: השליח  
3 מטעם החברות פאר המתכות ו-ב. מ שחר היה גבריאל זגורי והשליחים מטעם חברות  
4 י.ס הפצה ו-שי תבור היו אהרון טוריקשווילי ושלום לב.
- 5 98. המערערת טוענת, כי ביצעה את כל הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא את תקינות  
6 החשבונות והצביעה על נוהל שנערך על ידי רואה החשבון שלה, מר אבנר סמוכה (להלן  
7 – הנוהל).
- 8 לפי הנוהל, היה על המערערת לקבל מכל ספק חדש את המסמכים הבאים: 1. העתק  
9 מתעודת הרישום של החברה; 2. אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור; 3. העתק  
10 מתעודת עוסק מורשה; 4. אישור רו"ח על הרכב בעלים ומנהלים; 5. אישור רו"ח על  
11 הגשת דוחות במועד; 6. פרטי חשבון בנק; 7. תדפיס מלא מרשם החברות הכולל את  
12 כל פרטי החברה (נספח 1 לתצהירו של מתי כהן).
- 13 99. דא עקא, שהבדיקה העיקרית שהיה על המערערת לערוך על מנת לוודא את תקינות  
14 החשבונות, שהיא בדיקת טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות שהנפיקו את  
15 החשבונות, נפקדה מהנוהל שעל פיו לטענתה פעלה.
- 16 כאמור, עריכת בדיקות פורמאליות, שאינן כוללות את בדיקת טיב הקשר שבין  
17 השליחים לבין החברות, לא תסייע בידי המערערת לצאת ידי חובת הבדיקה כל עוד  
18 הנסיבות מלמדות כי החשבונות אינן משקפות את המוכר האמיתי של הזהב.
- 19 100. המערערת הגישה תצהיר מטעם רואה החשבון מר סמוכה שציין כי, ככל הידוע לו,  
20 המערערת ומנהליה היו נוהגים לקיים בדיקה "כ... כי השליח מטעמו הינו מורשה  
21 מטעם הספק להוציא חשבונות מס" (סעיף 9 לתצהיר).
- 22 אולם במסגרת חקירתו הנגדית של מר סמוכה, הוא אישר כי אינו יודע אם המערערת  
23 בדקה את טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות, ואלה הדברים שאמר:  
24 "ש: אם חברה לא מבקשת ת.ז. איך היא יודעת מי מתקשר מולה?  
25 ת: אם אתה מדבר על השליח, אין לו סמכות ואחריות. מי שאחראי הוא זה ששולח  
26 את השליח, לא? אני לא בדקתי את זהות השליחים.  
27 ש: המערערת בדקה את ת.ז של השליחים או בעלי המניות? האם המערערת דרשה  
28 את ת.ז. של השליחים, כן או לא?  
29 ת: לא יודע, אליי לא הגיעו שליחים ואני לא בדקתי ת.ז." (פרוטוקול דיון מתאריך  
30 2.2.2017 עמ' 71 שורה 9-14).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 101. גם יהודה כהן אישר, במסגרת חקירתו הנגדית, כי המערערת לא נדרשה לבדוק, על פי  
2 הנוהל, אם השליחים היו מורשי חתימה מטעם החברות ולכן לא ערכה את הבדיקה  
3 בפועל (עמ' 132 שורות 21-14):
- 4 "עו"ד בן דוד: אוקיי אז לא דרשתם מורשה חתימה מטעם החברה, זה לא מופיע פה  
5 [הכוונה לנוהל – י"ס].  
6 עד, מר יהודה כהן: אם לא מופיע לא.  
7 עו"ד בן דוד: לא דרשתם?  
8 עד, מר יהודה כהן: אם לא מופיע,  
9 עו"ד בן דוד: יותר ממה שמופיע ברשימה הזו, נכון?  
10 עד, מר יהודה כהן: לא.  
11 עו"ד בן דוד: לא דרשתם יותר.  
12 עד, מר יהודה כהן: לא."
- 13 102. הנה כי כן, המערערת לא יצאה ידי חובתה בבדיקת תקינות החשבוניות כאשר פעלה  
14 על פי הנוהל, שכן לא הייתה בו כל התייחסות לבדיקה העיקרית שהיה עליה לעשות  
15 שהיא בדיקת טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות מנפיקות החשבוניות וזיהוי  
16 השליחים כנציגי אותן חברות. בדיקות פורמאליות אחרות שנעשו על ידי המערערת,  
17 שאינן רלוונטיות לבדיקת טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות, אין די בהן כדי  
18 להחיל עליה את החריג הסובייקטיבי.
- 19 ג. האמצעים שנקטה המערערת לבדיקת ההרשאה של השליחים
- 20 103. לגרסתו של מתי כהן, על אף שהנוהל על פיו פעלה המערערת לא כלל את הדרישה  
21 לבדיקת טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות, בפועל הוא נהג ליצור קשר טלפוני  
22 עם הבעלים של החברות ולאשר מולם את ביצוע העסקאות עם השליחים.
- 23 104. מתי כהן העיד כי, המערערת לא התחילה לעבוד עם החברות "בלי לוודא עם  
24 הבעלים שהעובדים הם שלהם והם מורשים מטעמם לעבוד איתנו והם אחראים על  
25 כל מה שקורה בחברה" (עמ' 111 שורות 9-11).
- 26 105. כך גם העיד יהודה כהן בחקירתו הנגדית: "...בדקנו הכול בהתחלה, בהתחלה כולם  
27 בדוקים, אין בן אדם שלא בדקנו אותו כמו שצריך. אחרי שהוא בא כמה פעמים ואנחנו  
28 מכירים כבר אותו, אין שום טעם לבדוק אותו עוד הפעם ועוד הפעם..." (עמ' 142  
29 שורות 9-11).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

106. עדויות אלה עומדות בסתירה להודעות שמסרו נציגי המערערת, מתי ויהודה כהן, במהלך חקירתם על ידי חוקרי מע"מ ועומדות בסתירה לעדותם של בעלי החברות עצמן.
107. אתחיל בכך, שבמסגרת חקירות מע"מ, נציגי המערערת לא ידעו לפרט את פרטי החברות ואת שמות בעליהן, כמפורט להלן.
108. מתי כהן נשאל לגבי היכרותו עם הבעלים של חברות ב.מ שחר ו-פאר המתכות:  
"שאלה: מי הבעלים של חב' ב.מ שחר מתכות בע"מ?"  
תשובה: יש לי את השם במשרד, אבל אני עובד מול שליח שלו בחור בשם גבריאל, אני עובד איתו הרבה זמן, כמה שנים...  
שאלה: איפה נמצאת חברת ב.מ. שחר מתכות?  
תשובה: באזור. הפגישה שלי עם גבריאל זגורי הייתה בעיר אזור לפני מספר שנים. הכתובת המדויקת לא ידועה לי..." (נספח 10 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 29.11.2009, עמ' 3 שורות 58-66).
- ובהמשך החקירה:  
"שאלה: האם אתה מכיר ספק בשם פאר המתכות בע"מ?"  
תשובה: כן, עבדתי עם ספק זה..... את הבעלים של החברה אני לא זוכר, אני כבר לא עובד הרבה זמן עם החברה הזו, אני לא זוכר שם של מי שעבדתי איתו" (שם בעמ' 4 שורות 91-93).
- על דברים אלה חזר מתי כהן גם בחקירתו מתאריך 30.11.2009:  
"...השמות לא מוכרים לי, יכול להיות שראיתי אותם אם הגיעו עם גבריאל אם אראה תמונות אוכל לדעת אם נפגשנו" (נספח 11 לתצהיר המשיב, עמ' 11 שורות 31-33).
- ובהמשך:  
"...כיצד אתה מסביר את העובדה שביצעת עסקאות מול אדם שאינו הבעלים בחברה ואף לא בררת אם מוסמך לבצע עסקאות בשם החברה. תשובה: זו נאיביות וחוסר ידע מה אני צריך לבדוק..." (שם, שורה 35-38).
109. במהלך חקירתו הנגדית בבית המשפט, חזר בו מתי כהן מההודעות שמסר בפני חוקרי מע"מ והשיב כי "אני נפגשתי עם בוזגלו מאיר שחר, באזור" (עמ' 92 שורות 7-8).  
כשנשאל מדוע לא מצא לנכון לפגוש את מר בוזגלו בכתובת של העסק, השיב כך: "לא ראיתי צורך ללכת ולחפש את הספק גם בכתובות נוספות, אחרי שזיהיתי את הספק בוזגלו מאיר שחר בכתובת שהייתי אצלו וראיתי שהוא נמצא..." (עמ' 93 שורות 6-7).
110. לגבי הבעלים של חברת י.ס הפצה, מר יוסי לוי, העיד מתי כהן בבית המשפט כי: "כן אני מכיר, יוסי הוא הבעלים של החברה, אני עובד איתם אני קונה מהם זהב, אני



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16661-04-16 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 מתקשר לבצע הזמנה מיוסי או מול השליחים של יוסי, במקרה הזה יש לי יפוי כח  
2 מיוסי חתום ע"י עוד שליחים שלו שהם מיופים כוח של יוסי" (נספח 10 לתצהיר  
3 המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 29.11.2009, עמ' 3 שורות 81-83).
- 4 111. יהודה כהן, הבעלים של המערערת, לא ידע לפרט במהלך חקירות מע"מ את פרטי בעלי  
5 החברות: "שאלה: האם מוכר לך בנגו פיליפ או מאיר שחר בוזגלו? תשובה: לא  
6 מוכרים לי. לא נפגשתי איתם אף פעם. שאלה: הבן שלך מתתיהו טוען בעדותו כי  
7 אתה מכיר את הספק, מ.ב שחר המתכות בע"מ, מה תגובתך? תשובה: ראיתי רק  
8 חשבוניות שלהם, אני מכיר את השליח גבריאל, אני יודע שהוא שליח." (נספח 18  
9 לתצהיר המשיב, הודעתו של יהודה כהן מתאריך 29.11.2009, עמ' 8 שורות 24-29).
- 10 יהודה כהן אישר בפני חוקרי מע"מ כי, אינו מכיר את חברת פאר המתכות או את  
11 הבעלים שלה, יוגב מורי ובושרי אמנון (שם, עמ' 10 שורות 12-38, עמ' 11 שורות 1-8).  
12 יהודה כהן אישר בפני חוקרי מע"מ כי, אינו מכיר את חברת י.ס הפצה ואינו יודע מי  
13 הם בעלי החברה. כמו כן אישר כי אינו מכיר את יוסי לוי (שם, בעמ' 13 שורות 18-38,  
14 עמ' 14 שורות 1-17).
- 15 בנוסף, יהודה כהן אישר בפני חוקרי מע"מ כי אינו מכיר את חברת שי תבור ואינו יודע  
16 מי הם בעליה (שם, בעמ' 15 שורות 17-38).
- 17 112. על דברים אלו חזר יהודה כהן גם בחקירה מאוחרת יותר: "ש: לא בדקת מבחינתך  
18 פרטים על החברה או אם אלברט הבעלים או שכיר בחברה? ת: לא בדקתי הייתי  
19 בטוח שהוא הבעלים מעצם זה שהגיע סיפק סחורה עם פנקס חשבוניות כותב וחותם  
20 עם חותמת על גבי החשבוניות והכל נעשה במשרד שלנו" (נספח 20 לתצהיר המשיב,  
21 הודעתו של מר יהודה כהן מתאריך 13.12.2009, עמ' 2 שורות 24-28).
- 22 113. שנית, מההודעות שנמסרו בחקירות מע"מ עולה כי ההיכרות של נציגי המערערת עם  
23 השליחים קדמה להיכרותם עם בעלי החברות, כמפורט להלן.
- 24 114. יהודה כהן העיד בחקירות מע"מ על תחילת ההיכרות שלו עם אהרון טוריקשווילי  
25 ("אלברט") ושלום לב: "ת: את אלברט אני מכיר כשעבד עם גבריאל מזהב בתחילת  
26 2007 ובמהלך 2007 אלברט הגיע למשרד ואמר שהוא עובד לבד בלי גבריאל ושהוא  
27 יכול לספק לנו זהב. ואז הוא התחיל לספק לנו זהב תקופה מסוימת" (שם, עמ' 2  
28 שורות 18-20).
- 29 "ש: פרט לי על ההצטרפות של שלום לב לעסקאות עם אלברט? ת: אלברט הגיע  
30 למשרד הכיר לי ולמתי את שלום ואמר שהם עכשיו עובדים ביחד והכוונה שלו הייתה  
31 שגם שלום יכול להתחיל לספק זהב בעיקר" (שם, עמ' 2 שורות 31-34).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 115. דברים אלה עולים בקנה אחד עם הדברים שאמר מתי כהן לחוקרי מע"מ: "...בתקופה  
2 שאבא שלי ניהל אלברט היה מעדיף לקבל מזומן וזאת היתה תחילת העבודה שלו עם  
3 אבא שלי" (נספח 33 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 17.8.2010, עמ'  
4 23 שורות 741-742).
- 5 בהמשך החקירה ציין "גבריאל זגורי עבד הרבה עם אלברט, התחילו ביחד, כך פגשתי  
6 אותם, בעסקה הראשונה שבצעתי איתם ובהמשך הם נפרדו ואף התחרו אחד בשני"  
7 (שם, בעמ' 24 שורות 769-770).
- 8 וכן אמר את הדברים הבאים:  
9 "שאלה: איך נוצרה ההיכרות עם חב' שי תבור בע"מ? תשובה: אלברט הגיע אלינו  
10 מטעם גבריאל הוא היה שליח מטעמו ולאחר תקופה הוא אמר שהוא יתנהל איתנו  
11 ישירות, דרשנו חשבוניות וזה היה עם אבי לא זוכר את שם החשבוניות ובתקופה  
12 האחרונה חשבוניות של שי תבור." (נספח 11 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן  
13 מתאריך 30.11.2009, עמ' 16 שורות 30-34).
- 14 116. מתי כהן נשאל בחקירת מע"מ על היכרותו עם יוסי לוי: "שאלה: מתי ראית את יוסי  
15 לוי פעם ראשונה? תשובה: לפני כמה חודשים, עשיתי טעות שלא ביררתי לפני כן מי  
16 הבעלים. שאלה: אתה ידעת שיוסי לוי הוא בעל החברה? תשובה: לא, לא בדקתי  
17 בעלים" (שם, עמ' 19 שורות 29-33);  
18 וכן - "תשובה: לפי הבירורים שערכתי בחודשים האחרונים הבעלים הוא יוסי לוי,  
19 בתקופה האחרונה דרשתי להפגש עימו ואף לקבל בכתב חתום ע"י עו"ד מי הם  
20 נציגיו..." (שם, עמ' 15 שורות 29-31).
- 21 כאשר מתי כהן נשאל על ידי חוקרי מע"מ על היכרותו עם י.ס הפצה, השיב: "לא  
22 הכרתי את החברה הכרתי את הנציגים שלום ואלברט" (שם, עמ' 18 שורה 24).
- 23 אולם במסגרת דיון ההוכחות בבית המשפט שינה את גרסתו וטען כי "היה לי את  
24 הטלפון שלו [הכוונה ליוסי לוי – י"ס] תמיד. היכרות אישית אני אומר מהפעם  
25 הראשונה שיוסי לוי שהשליחים באו אלי היה לי טלפון שלו ותעודת זהות שלו, אחר  
26 כך התחלתי לעדכן אותו בכל עסקה שהייתה עם אחד השליחים" (עמ' 118 שורות 14-  
27 16).
- 28 117. בעימות שנערך בין יהודה כהן לבין אהרון טוריקשווילי, נשאל יהודה כהן אם הכיר  
29 את יוסי לוי מאז שנת 2007, והשיב: "לא. הכרתי אותו פה" (נספח 30 לתצהיר המשיב,  
30 עימות מתאריך 13.12.2009 עמ' 1 שורה 16).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 וכאשר עומת עם טענתו של טוריקשווילי (אלברט), כי הוא שליחו של יוסי לוי, השיב  
2 כי "אלברט לא דובר אמת, אני מעולם לא דיברתי עם יוסי לוי, לא שמעתי עליו בכלל"  
3 (שם, עמ' 2 שורה 25).
- 4 118. בהסתמך על כל האמור לעיל לא מצאתי לקבל את טענת המערערת כי היא קיבלה את  
5 אישור בעלי החברות לביצוע העסקאות מול השליחים. העדויות מלמדות כי המערערת  
6 החלה לעבוד עם השליחים לפני שבכלל ידעה מי הם בעלי החברות וממילא לא יכלה  
7 לקבל את הרשאתם לביצוע השליחות.
- 8 119. ככלל, עדות מוקדמת עדיפה על פני עדות מאוחרת וכאשר מתגלה סתירה ביניהן נקודת  
9 המוצא צריכה להיות כי העדות המוקדמת והספונטנית היא הנכונה אלא אם הובאו  
10 טעמים טובים להצדקת הסתירה (יעקב קדמי על הראיות 2009, עמ' 1843).
- 11 לא מצאתי לתת אמון בהסבריו המאוחרים של מתי כהן ולא שוכנעתי כי ניתן טעם  
12 טוב לסתירה בין ההודעות שמסר בפני חוקרי מע"מ לעומת עדותו בבית המשפט, הן  
13 לגבי היכרותו את בעלי החברות והן לגבי מועד ההיכרות.
- 14 120. עניין לנו בחברות אשר, לפי טענת המערערת, סיפקו לה זהב בשווי ניכר ולאורך תקופה  
15 ארוכה, כך שאין זה סביר בעיני שניציגי המערערת לא יזכרו את שמותיהם של בעלי  
16 החברות, מה גם שלפי הטענה עמדו עימם בקשר טלפוני רציף.
- 17 מכל מקום, המערערת לא הוכיחה את גרסתה המאוחרת בראיות טובות, למשל,  
18 באמצעות הצגת פירוט של שיחות הטלפון שערכה לטענתה עם בעלי החברות או  
19 באמצעות זימון בעלי החברות לעדות בבית משפט.
- 20 121. יתירה מכך, גרסת המערערת אינה עומדת במבחן ההיגיון והסבירות: לא ברור איך  
21 מתי כהן ווידא שהוא מדבר עם יוסי לוי מעברו השני של קו הטלפון? מכוח מה היה לו  
22 ברור כי הוא מדבר עם הבעלים של החברות?
- 23 גם הטענה של מתי כהן, כי קיבל מיוסי לוי את תעודת הזהות שלו (למרות שלא הוצגה  
24 בפני בית המשפט), אין בה לסייע למערערת שכן לא ברור במה הייתה מועילה לה  
25 תעודת הזהות של יוסי לוי. אילו הכוונה לבדוק את הרשאת השליחים הייתה כנה  
26 ואמיתית היה מצופה ממתי כהן לנהוג הפוך, היינו, להציג בפני יוסי לוי (במסגרת  
27 פגישה פנים-אל-פנים) את תעודות הזהות של "השליחים" על מנת לוודא כי שליחים  
28 אלה אכן מורשים לפעול מטעמו במכירת הזהב. היה מתבקש כי כך ייעשה גם מבחינת  
29 רצונו של מתי כהן להבטיח כי מחיר עסקה שנקבע מול השליחים מחייב בסופו של יום  
30 את יוסי לוי והחברות.
- 31 122. נותרנו, אפוא, עם הגרסה המוקדמת של נציגי המערערת בחקירות מע"מ, לפיה לא  
32 הכירו את בעלי החברות, ועם עדותם של בעלי החברות, לפיה לא הכירו את המערערת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

1 ולא סיפקו לה זהב, כך שטענת המערערת כי היא קיבלה את אישור החברות, טרם  
2 ביצוע העסקאות עם השליחים, אינה מתקבלת.  
3 משפעלה המערערת לרכישת הזהב באמצעות שליחים, אך עשתה זאת מבלי לבדוק את  
4 טיב הקשר שבין השליחים לבין החברות ואת היותם מורשים לפעול מטעמן למכירת  
5 הזהב, לא ניתן לומר כי היא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות  
6 החשבוניות.

7 **ד. אינדיקציות לעצימת עיניים של המערערת**

8 התנהלות עסקית מחשידה

9 123. מהראיות עולה כי המערערת שילמה לשליחים באמצעות צ'קים עצמיים שנפרעו  
10 בציינגיים למזומן, באופן הנוגד את הדין. ההסברים של נציגי המערערת בעניין זה  
11 (לחץ מהספקים לתשלום במזומן, הפחתה בעמלות, עיקולים בחשבונות הבנק וכו')  
12 אינם מספקים.

13 כך העיד מתי כהן: **"אני שלחתי את הפקידה שלי עם שני צ'קים ו-2 ספקים שתפרוט**  
14 **להם את הכסף בבנק. הספקים ביקשו תעזור לנו, אין לנו פה הרבה רווח תעזרו לנו**  
15 **לשלם פחות עמלות"** (עמ' 104 שורות 19-20)... **בשביל לעשות להם טובה לשלם פחות**  
16 **עמלות בבנק"** (עמ' 104 שורות 24-25).

17 לפי העדויות חלק מהתשלום במזומן מצא את דרכו חזרה לכיסו של מתי כהן (הודעתה  
18 של גבי גולומב, סעיף 75 לעיל).

19 המערערת בחרה לשתף פעולה עם פרקטיקה פסולה זו, המאפיינת עיסוק בחשבוניות  
20 פיקטיביות, והדבר אומר דרשני.

21 124. המערערת קיבלה לידיה חשבוניות שחסרים בהן פרטים, למשל, סוג הזהב, צורתו  
22 ואיכותו, וזאת בניגוד להוראות ניהול ספרים (ראו סעיפים 82-84 לעיל).

23 יש בכך כדי לתמוך בטענת המשיב כי המערערת לא נקטה אמצעים סבירים על מנת  
24 לוודא את תקינות החשבוניות.

25 125. המערערת פעלה מול כמה שליחים שסיפקו לה חשבוניות של כמה חברות וזאת מבלי  
26 לברר על שום מה חל שינוי בפרטי החברות המנפיקות את החשבוניות. שינוי כאמור,  
27 ללא הסבר מניח את הדעת, היה אמור לעורר את חשדה של המערערת בדבר כשירות  
28 החשבוניות.

29 כך נשמע מתי כהן בחקירות מע"מ:

30 **"אלברט היה מוכר לי זהב, מטעם חברות שונות.. שמות החברות הם שי תבור, י.ס**

31 **הפצה ולפני עוד בזמן של אבא שלי היה עוד חברה שאני לא זוכר את השם שלה"...**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 ש: איך הסביר לך את השוני בחשבוניות שנתן כל פעם? ת. היתה תקופה אחת  
2 שהביא סוג אחד של חשבוניות ולאחר מכן הביא אחרות זה לא היה במקביל לפי מה  
3 שאני זוכר" (נספח 25 לתצהיר המשיב, עימות מתאריך 10.12.2009, עמ' 1 שורות 6,  
4 (14-16).
- 5 "המנהל של החברה לפי ידיעתי הוא גבריאל זגורי, הוא היה מביא לי זהב בצירוף  
6 חשבונית של חברת ב.מ שחר מתכות לאחר מכן חשבוניות של חברות אחרות שהוא  
7 טען שהוא מנהל בחברות. ב.מ. שחר המתכות, פאר המתכות, ודרימר מתכות  
8 בחודשים האחרונים ואולי עוד חברות שאינני זוכר את שמן כרגע" (נספח 11 לתצהיר  
9 המשיב, הודעת מתי כהן מתאריך 30.11.2009, עמ' 9 שורות 22-26).
- 10 126. מתי כהן אישר בחקירתו כי לחברות לא היה מוניטין בתחום הזהב ומכל מקום לא  
11 הכיר אותן בשוק הזהב עד לשלב בו פנו אליו ביוזמתן כדי למכור לו זהב (עמ' 95 שורות  
12 7-17). עובדה זו הייתה אמורה לעורר את חשדה של המערערת ובכל מקרה היה מצופה  
13 כי תעמיק את בדיקותיה לגבי כשירותן של החברות.
- 14 127. יהודה כהן אישר בחקירתו הנגדית כי התעורר אצלו חשד בדבר התנהלות החברות,  
15 לאור העובדה שמחיר הזהב היה נמוך, אך בכל זאת המשיך לעבוד איתן (עמ' 136  
16 שורות 16-28; עמ' עמ' 146-147, שורות 31-32, 1-4, 7-10).
- 17 הדברים שאמר יהודה כהן במסגרת עדותו בבית המשפט, כמפורט להלן, מלמדים  
18 באופן ברור, כי למערערת לא היה עניין לבדוק את תקינות החשבוניות. כל שעניין  
19 אותה היה לקבל את הזהב ב"מחיר זול" ותו לא:
- 20 "עד, מר יהודה כהן: אני אומר לך התלוננו למע"מ של נתניה, באו ובדקו ואמרו הכול  
21 בסדר.  
22 כב' הש' סרוסי: ולמה התלוננתם לא הבנתי.  
23 עד, מר יהודה כהן: חששנו שהאנשים האלה משיגים זהב או מוכרים לנו במחיר טוב  
24 שזה בדרך כלל אי אפשר להשיג, חששנו.  
25 עו"ד בן דוד: המחיר שלהם היה טוב מדי? המחיר שלהם היה טוב מדי.  
26 עד, מר יהודה כהן: לא טוב מדי. היה יותר זול.  
27 ...  
28 עו"ד בן דוד: וזה נראה לך חשוד.  
29 כב' השופטת סרוסי: אדוני ישיב על השאלה.  
30 עד, מר יהודה כהן: כן.  
31 עד, מר יהודה כהן: 6,5 שנים נתתם לאנשים האלה להשתולל בשוק, אנחנו התלוננו  
32 ולא בדקתם כמו שצריך, במקום לעצור אותם אתם באים אלינו בטענות. על מה?..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 עד, מר יהודה כהן: מההתחלה התלוננתי על זגורי הזה, בדקו אמרתי לך עכשיו  
2 סיפרתי לך, התלוננתי אמרתי האנשים האלה מביאים לנו חשבונות שאנחנו בספק,  
3 בדקו, אמרו בסדר...  
4 עו"ד בן דוד: אתה אומר שאתה חושד ואתה ממשיך לעבוד עם הבן אדם הזה חמש  
5 שש שנים?  
6 עד, מר יהודה כהן: אז מה אתה רוצה שאני אעשה?"  
7 128. מכלול הנסיבות מלמד על התנהלות עסקית מחשידה של המערערת. במקום בו כל אדם  
8 סביר היה בוחר לדרוש, לחקור ולבדוק ולהימנע מביצוע עסקה כל עוד לא הותרו  
9 הספקות, בחרה המערערת לטמון ראשה בחול וכל שעניין אותה היה לקבל את הזהב  
10 ב"מחיר זול".  
11 נציגי המערערת העידו כי לא דרשו ייפוי כוח בכתב  
12 129. מעדויות נציגי המערערת במהלך חקירות מע"מ עולה כי המערערת לא דרשה ייפוי כוח  
13 בכתב מהשליחים.  
14 130. מתי כהן פירט בחקירתו הנגדית את תהליך הבדיקה של השליחים: "אני א' לא  
15 ביקשתי מורשה חתימה מכולם, אני ביקשתי את מה שהרואה חשבון הכתיב לי  
16 בנוסף לזה לזהות את הנהלים [הכוונה למנהלים – י"ס] זה מה שעשיתי" (עמ' 114  
17 שורות 1-2).  
18 בהמשך הסביר: "כי אני רואה שהבעלים באים אלי נותנים תעודת זהות מראים שהם  
19 הבעלים" (שם, שורה 8)... בנוסף לזה אמרתי להכיר את הבעלים לראות אותם ולשמוע  
20 מהם לפעמים גם לכתוב מהם שהוא נציג שלו" (שורות 13-14).  
21 131. בעניין השליחים של חברות ב.מ שחר ופאר המתכות אמר מתי כהן לחוקרי מע"מ את  
22 הדברים הבאים:  
23 "ש. מה הקשר של גבריאלי זגורי לחברות ב.מ. שחר המתכות, פאר המתכות ובתקופה  
24 אחרונה דרימר מתכות. תשובה: גבריאלי זגורי אמר שהוא המנהל בחברות האלו...  
25 שאלה: האם גבריאלי זגורי האראה [הטעות במקור – י"ס] לך אסמכתא שיש לו ייפוי  
26 כח לעבוד בשם החברה ולהוציא חשבונות? תשובה: היית בדיקה טלפונית עם  
27 הבעלים ואני חושב שהוא גם הביא לי אסמכתאות, אם יש לי, אני יציג לכם, החומר  
28 אצלכם" (נספח 16 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 22.12.2009, עמ' 8  
29 שורות 8-16)  
30 132. בעניין השליחים של חברות י.ס הפצה ושי תבור העיד מתי כהן:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 ... שואלים אותך האם היה אישור כלשהו מיוסי לוי בנוגע לשלום או אלברט לפעול  
2 בשם החברה? הכוונה ל-י.ס הפצה, לא אני לא דרשתי אישור כזה. זה התשובה  
3 שלך. עד, מר מתתיהו כהן: נכון לא דרשתי אישור כזה, רק דיברתי איתו וראיתי את  
4 זה. למה אני צריך לדרוש אישור כזה. הרואה חשבון לא ביקש את זה לא ביקשתי את  
5 זה. כשהתחיל בעיה ביקשתי" (עמ' 119 שורות 3-8).
- 6 ראו גם נספח 33 לתצהיר המשיב, הודעתו של מתי כהן מתאריך 17.8.2010 בעמ' 19  
7 שורות 589-590: "יוסי לוי משקר, בתחילת הפעילות מול שלום או אלברט בדקתי  
8 בעל פה שהם מורשים על ידי הבעלים של שי תבור" [ההדגשה אינה במקור].
- 9 133. העולה מהעדויות לעיל הוא, שהמערערת כלל לא דרשה לקבל ייפוי כוח בכתב  
10 מהשליחים בזמן אמת ובתחילת ההתקשרות, ובעת הוצאת החשבוניות לא היה בידה  
11 אישור לכך שהשליחים מורשים להוציא את החשבוניות בשם החברות.  
12 יתירה מכך, העובדה שמתו כהן, מנהל המערערת, הסתפק ב"בדיקה טלפונית עם  
13 הבעלים", לצורך הוכחת הרשאתם של השליחים לפעול בשם החברות, מעידה על הלך  
14 רוחה והתנהלותה הבלתי תקינה של המערערת; לא ברור על סמך מה הניח מתי כהן  
15 שהוא מדבר עם יוסי לוי מהעבר השני של קו הטלפון. גם טענתו כי קיבל מיוסי לוי  
16 תעודת זהות, הגם שלא הציגה כראיה, לא תסייע לו שכן אין בכך להוכיח כי בדק את  
17 הקשר שבין יוסי לוי לבין השליחים. אדרבא, היה על המערערת להציג בפני יוסי לוי,  
18 הבעלים של החברות, את צילומי תעודות הזהות של השליחים על מנת לוודא שהם  
19 מורשים לפעול מטעמו, וכל זאת תחת ההנחה שאכן סופק לה זהב מהחברות.
- 20 134. החשבוניות מושא הערעור הוצאו על סכומים של מאות אלפי שקלים. לא מדובר על  
21 חשבונית בודדת שהוצאה בגין סכום פעוט במהלך העסקים השוטף של המערערת. גם  
22 מטעם זה היה מצופה מהמערערת לנקוט משנה זהירות ולהקפיד הקפדה יתירה  
23 בבדיקת התקשרויותיה עם ספקיה.  
24 ודוק, הבדיקה הנדרשת מהעוסק, לוודא את זהות השליח או הסוכן ואת טיב הקשר  
25 שלו למנפיק החשבונית, לא אמורה להכביד עליו ועל ניהול עסקו. די בכך שיערוך את  
26 הבדיקה הרלוונטית הנדרשת במועד ההתקשרות הראשונית, על מנת שיצא ידי חובת  
27 הבדיקה המצופה ממנו (כל עוד לא חל שינוי בנסיבות).
- 28 ייפוי הכוח שהוצג אינו מעיד על עריכת הבדיקה הנדרשת
- 29 135. באסופת המסמכים נמצא פרוטוקול מתאריך 23.6.2009 של חברת שי תבור ממנו עולה  
30 כי שלום לב מונה לשמש שליח/נציג של החברה לביצוע ההתקשרות עם המערערת ועם  
31 חברה נוספת שבבעלות מתי כהן (י.ח כהן נכסים בע"מ) (להלן – מסמך ההרשאה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 במסמך ההרשאה נקבע כי כל העברת תמורה כספית עבור החברה תתבצע דרך "צ'יינג'  
2 הכיכר".  
3 המערערת מבקשת ללמוד מכך שבדקה את הרשאת השליחים.  
4 136. לטענת המשיב מסמך ההרשאה "מהווה רק איזה שהוא כיסוי למקרה שמע"מ יבואו"  
5 (פרוטוקול דיון מתאריך 6.6.2017 עמ' 84 שורה 33).  
6 137. יצוין כי גם בהנחה שמסמך ההרשאה הוא אותנטי, התאריך שבו מאוחר לתאריך של  
7 מרבית החשבונות ועל כן אין בו כדי לתמוך בטענת המערערת כי בדקה את הרשאת  
8 השליחים **בטרם** רכשה מהם את הזהב.  
9 מכל מקום, מדובר במסמך המייפה את כוחו של שלום לב מטעם חברת שי תבור ואין  
10 בו התייחסות לאהרון טוריקשווילי ולחברת י.ס הפצה.  
11 138. מעדותו של מתי כהן בפני חוקרי מע"מ עולה בבירור כי מסמך ההרשאה נערך רק  
12 בשלהי ההתקשרות בין המערערת לבין החברות, אז נודע למתי כהן כי יוסי לוי הוא  
13 הבעלים של החברות (ראו: נספח 11 לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך 30.11.2009, עמ'  
14 15 שורה 29; עמ' 17 שורות 32-33; עמ' 18 שורות 23-24, 36-38; עמ' 19 שורות 29-  
15 33).  
16 139. מעדותו של יוסי לוי עולה כי מסמך ההרשאה נערך לבקשתם של מתי כהן ושלום לב  
17 ובטרם עריכתו לא היה בינו לבין המערערת כל קשר: "רק ב-23/6/2009 הייתה הפעם  
18 הראשונה בחיי שראיתי את מתי כהן מסעידוב. שלום לב הביא אותי בתאריך הנ"ל  
19 ושם בפעם הראשונה הוא אמר לי שהוא מכיר לי מישהו שאפשר לעשות איתו עסקים  
20 וזה סעידוב. בתאריך הנ"ל מתי ושלום ביקשו ממני להכין להם בתור בעל חברת שי  
21 תבור שאני אמנה את שלום לב בתור שליח החברה" (נספח 28 לתצהיר המשיב,  
22 הודעתו של יוסי לוי מתאריך 13.12.2009, עמ' 7 שורות 143-147).  
23 140. לא ניתן להוציא מכלל אפשרות כי מסמך ההרשאה נערך לבקשת נציגי המערערת רק  
24 על מנת שיתמוך בגרסתם כי ערכו את הבדיקות הנדרשות בנוגע להרשאתם של  
25 השליחים.  
26 141. זאת ועוד, מתי כהן העיד כי סבר ששלום לב הוא מנהל בחברה (עמ' 91 שורות 5-8)  
27 ויהודה כהן העיד כי ראה באהרון טוריקשווילי כמנהל החברה (עמ' 139 שורות 21-27;  
28 נספח 20 לתצהיר המשיב, הודעתו של יהודה כהן מתאריך 13.12.2009, עמ' 2 שורות  
29 24-28).  
30 אם נציגי המערערת היו תחת הרושם שהם רוכשים זהב ממנהלי החברות, מדוע, אם  
31 כך, ראו צורך לקבל את אישורו של יוסי לוי לביצוע ההתקשרות?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 ואם נאמר אחרת, שראו בהם רק שליחים, מדוע ראו להתקשר עמם בעסקה מבלי  
2 לוודא קודם לכן שהם מורשים לפעול מטעמו של יוסי לוי?  
3 גרסת נציגי המערערת, אפוא, אינה מסתברת.
- 4 142. טענת המערערת כי מסמכי הרשאה של שליחים אחרים הלכו לאיבוד במשרדי המשיב,  
5 לא הוכחה על ידה.
- 6 מכל מקום, המערערת יכלה לבסס טענתה זו באמצעות זימון בעלי החברות, השליחים  
7 ועובדיה לעדות בבית משפט. המערערת בחרה שלא לעשות כן מטעמיה שלה.
- 8 המערערת אף לא הביאה ראיות כי כך היא מתנהלת במהלך עסקיה הרגיל מול עוסקים  
9 אחרים, ומחדל זה פועל לחובתה.
- 10 143. לסיכום חלק זה, לא שוכנעתי כי ניתן ללמוד ממסמך ההרשאה את מה שמבקשת  
11 המערערת ללמוד ממנו.
- 12 לפי גרסתה הראשונית של המערערת היא כלל לא בדקה את ההרשאות של השליחים  
13 וגרסה זו משקפת לדעתי את התנהלותה האמיתית.
- 14 נראה כי מסמך ההרשאה לא נועד אלא לשמש כיסוי למקרה בו תצטרך המערערת  
15 להוכיח לרשויות מע"מ כי בדקה את הרשאת השליחים. מכל מקום, מסמך ההרשאה  
16 מאוחר לרוב החשבוניות ומתייחס לשלום לב ולחברת שי תבור בלבד.
- 17 כפועל יוצא מכל האמור לעיל, לא שוכנעתי כי המערערת נהגה בתום לב ונקטה את כל  
18 האמצעים הסבירים העומדים לרשותה כדי לאמת את החשבוניות מושא הערעור.  
19 המערערת עצמה את עיניה מול החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלה בדבר חוקיות  
20 החשבוניות. במקרה הרע מבחינתה, המערערת הייתה שותפה לקנוניה להונות את  
21 רשויות מע"מ. אולם, אינני צריכה להכריע בכך. די בקביעה כי, בנסיבות העניין, לא  
22 ניתן לומר כי המערערת נכנסת לתחולה הצרה של החריג הסובייקטיבי ולכן אין להתיר  
23 לה לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות.
- 24 ה. התייחסות למחדלי המשיב
- 25 144. איני מוצאת לקבל את טענת המערערת בעניין מועד מתן ההחלטה בהשגה.  
26 אין חולק כי ההחלטה ניתנה בתוך המועד הקבוע בחוק.  
27 לא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלות המשיב בהקשר זה לאחר שנציג המשיב העיד כי  
28 זימן את נציגי המערערת לדיון בהשגה וכך עשה לאחר שלמד ובחן את חומר הראיות  
29 (פרוטוקול דיון מתאריך 6.6.2017, עמ' 74 שורות 13-11; שורות 20-18).
- 30 145. עם זאת, מצאתי כי בתצהיר המשיב ובנספחיו נפלו פגמים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

- 1 המשיב צירף לתצהירו טבלה המרכזת את החשבוניות אותן ניכתה המערערת (סעיף 5  
2 לתצהיר המשיב).
- 3 עיון בתוכן החשבוניות שצורפו לתצהיר המשיב (נספח 1) מלמד כי הטבלה אינה  
4 תואמת את החשבוניות באופן מדויק. לא מיותר לציין כי גם תוכן העניינים שצורף  
5 לנספח 1 לתצהיר המשיב, לכל מקבץ חשבוניות, אינו תואם את תוכן החשבוניות באופן  
6 מלא ומדויק.
- 7 כך, סכומי המע"מ שב-41 חשבוניות מתוך 95 החשבוניות, שהציג המשיב בטבלה,  
8 אינם תואמים את סכומי המע"מ שבחשבוניות המצורפות לתצהירו.
- 9 מרבית הטעויות הן אמנם בסכומים של שקלים בודדים, אך ניתן למצוא גם פער של  
10 57 ש"ח בין סכום המע"מ שכתוב בטבלה לבין סכום המע"מ שכתוב בחשבוניות (ראו,  
11 למשל, חשבונית מס' 1112 מטעם ב.מ שחר שסכום המע"מ הכלול בה הוא 22,386 ש"ח  
12 כאשר בטבלה כתוב סכום של 22,329 ש"ח).
- 13 בסופו של יום, הפער בין הטבלה לבין החשבוניות המצורפות לתצהיר מסתכם בסכום  
14 זניח של 25 ש"ח (לטובת המערער, יש לציין), אך אין הצדקה לטעויות בשומת המשיב,  
15 גם לא בסדר גודל פעוט.
- 16 146. בנוסף, המשיב לא צירף לנספחיו את חשבונית מספר 2768 (על שם י.ס הפצה) מתאריך  
17 9.9.2008 שסכום המע"מ הכלול בה הוא 28,409 ש"ח (החשבונית סומנה 54 בטבלה  
18 שריכז המשיב, סעיף 5 לתצהיר מטעם המשיב). חשבונית זו, נעדרת גם מכתב האישום  
19 וההרשעה בעניינו של יוסי לוי.
- 20 ייתכן כי נפלה טעות במספר החשבונית שציין המשיב בטבלה וכוונתו הייתה לחשבונית  
21 מספר 243 (על שם י.ס הפצה) מתאריך 8.9.2008 שסכום המע"מ בה הוא 28,408 ש"ח  
22 והיא מצורפת בנספח 1 לתצהיר המשיב ומצויה בהרשעה של יוסי לוי.
- 23 מכל מקום, ועל אף שנראה כי מדובר בפגם טכני, מצאתי לנכון להפחית חשבונית זו  
24 (2768) משומת התשומות. שומה על המשיב לדקדק היטב בהחלטותיו, הדברים  
25 ברורים, ואין צורך להכביר על כך במילים.
- 26 147. כאן המקום להזכיר כי, לשיטת המשיב, המערערת ניכתה תשומות שלא כדין על פי  
27 חשבוניות של חברת "א.ר רויאל הספקת עובדים ואספקה בע"מ" אולם הוא צירף  
28 לתצהירו חשבוניות של עוסק מורשה אחר בשם "א.ר רויאל שירותים וסחר כללי".
- 29 משעמדה המערערת על פגם זה, חזר בו המשיב מחיובה במס תשומות בגין חמש  
30 חשבוניות על סך 157,129 ש"ח (במונחי קרן) על שם א.ר רויאל (סעיף 10 לסיכומי  
31 המשיב), וטוב שעשה כן, אולם התנהלות זו של המשיב אינה במקומה.
- 32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 ינואר 2018

ע"מ 16-04-16661 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2

### סוף דבר

1

2 148. על יסוד האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי אין להתיר למערערת לנכות את מס  
3 התשומות הכלול בחשבוניות מושא הערעור.

4 149. לפיכך, דין הערעור להידחות ושומת המשיב תעמוד על כנה בכפוף לביטול חיוב  
5 המערערת במס תשומות בגין החשבוניות הנוגעות לא.ר רויאל ובגין חשבונית מס'  
6 2768.

7 150. בשים לב להערותיי על אופן עריכת השומה בידי המשיב והפגמים שנפלו בה, מצאתי  
8 להפחית מתשלום הוצאות המשפטיות שיושת על המערערת.

9 המערערת תישא בתשלום הוצאות המשפט של המשיב בסכום של 20,000 ש"ח.

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

ניתן היום, י"ב שבט תשע"ח, 28 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

21

ירדנה סרוסי, שופטת

22

23

24

25

26

27

28