



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער אהרון טוריקשווילי  
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ו/או הילה בנסון

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2  
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד  
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

### פסק דין

4

5

### פתח דבר

6 עניינו של ערעור זה הוא כפל מס שהטיל המשיב על המערער מתוקף סמכותו לפי סעיף 50(א)  
7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק מע"מ או החוק**).

8 חקירת המשיב העלתה, לטענתו, כי המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין על שם חברת "י.ס.  
9 הפצה וביצוע פרויקטים בע"מ" (להלן: **"י.ס הפצה"**) ועל שם חברת "שי תבור בע"מ" (להלן:  
10 **"שי תבור"**) (להלן ייקראו יחד: **"החברות המוציאות"**). החברות המוציאות היו בבעלותו של  
11 מר יוסף לוי (להלן: **"יוסי לוי"**) אשר שימש בהן גם כדירקטור (תמצית מרשם החברות,  
12 נספחים 1-2 לתצהיר המשיב). החשבוניות הוצאו לשתי חברות: חברת סעידוב קומפני בע"מ  
13 (להלן: **"סעידוב קומפני"**) וחברת י.מ כהן ונכסים בע"מ (להלן: **"י.מ כהן"**) (להלן ייקראו יחד:  
14 **"הלקוחות"** או **"החברות המנכות"**). חברת סעידוב קומפני הייתה בבעלות מר יהודה כהן  
15 וחברת י.מ כהן הייתה בבעלות מר מתתיהו כהן (להלן: **"מתי כהן"**). מתי כהן הוא בנו של  
16 יהודה כהן והחל משנת 2008 החל לנהל את סעידוב קומפני.

17 לטענת המשיב, המערער הפיץ 29 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס על שם החברות המוציאות  
18 בתקופה שבין חודש אוגוסט 2008 לחודש נובמבר 2009 (מע/1) אשר המס הכלול בהן עומד על  
19 סך של 580,305 ש"ח (קרן). סכום כפל המס שהוטל על המערער עומד על סכום של 1,160,610  
20 ש"ח (במונחי קרן).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 המערער טוען כי שימש שליח להעברת משלוחי זהב מיוסי לוי והחברות המוציאות לחברות  
2 המנכות. לטענתו, כל תפקידו התמצה בהעברת משלוחי הזהב וכתיבת פרטי החשבוניות, באופן  
3 טכני לחלוטין, על פי הנחיות מפורשות של יוסי לוי ומתי כהן ולכן לא ניתן לראותו כמי  
4 "שהוציא" את החשבוניות מושא הערעור לעניין תחולת סעיף 50(א) לחוק. המערער הסביר כי  
5 התבקש לכתוב את החשבוניות משום שמחיר עסקת זהב נקבע על פי שערי הזהב והדולר, שהם  
6 שערים משתנים, ולכן היה צורך בבירור השער העדכני של הזהב והדולר בעת מסירת הזהב  
7 ללקוחות.

8 ליתר טענות הצדדים אתיחס בפרוטרוט בגוף פסק הדין.

### 9 המסגרת המשפטית

- 10 1. סעיף 50(א) לחוק קובע כי "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס,  
11 והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים  
12 הנדרשים לעניין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או  
13 המשתמע ממנה".
- 14 סעיף 47(א) לחוק קובע כי "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס  
15 חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה" (לפי  
16 נוסח הסעיף בשנים הרלוונטיות לערעור).
- 17 2. בהוצאת חשבונית מס שלא כדין, מוציא החשבונית נוטל על עצמו את האחריות כי מי  
18 שקיבל את החשבונית יקזז את מס התשומות הגלום בה. עילת החיוב הקבועה בסעיף  
19 50(א) לחוק מיועדת להבטיח, אפוא, כי למדינה ישתלם הסכום שאותו הייתה אמורה  
20 לקבל כמס מלכתחילה, לולא הונפקה החשבונית שלא כדין.
- 21 3. לסעיף 50(א) לחוק תכלית נוספת, תכלית הרתעתית. תכלית זו באה לידי ביטוי  
22 בקביעה, כי מי שהוציא חשבונית שלא כדין עלול לשאת בתשלום כפל המס המצוין  
23 באותה חשבונית (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד  
24 נה(5) 330, פס' 7 (2001); ע"א 1497/01 עזרא הובר נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה, פ"ד  
25 נז(5) 947, פס' 7 (2003)).
- 26 4. הטלת כפל מס על הוצאת חשבונית מס שלא כדין לפי סעיף 50(א) לחוק יכולה  
27 להיעשות במקרים הבאים (אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק שני (מהדורה חמישית)  
28 (2013), פס' 2210):
- 29 א. כאשר החשבונית מוצאת על ידי מי שלא נרשם כעוסק מורשה ובניגוד להוראת  
30 סעיף 47(א) לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 ב. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס על עסקה בדויה, שלא נעשתה בפועל, היינו,  
2 "חשבונית פיקטיבית".  
3 ג. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בגין עסקה שנעשתה על ידי אחרים וללא הרשאה.  
4 ד. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בניגוד לאיסור שהוטל עליו שלא להוציא  
5 חשבונית מס מכוח סעיף 113 לחוק.

### דיון והכרעה

#### הכרעת הדין בעניינו של יוסי לוי

- 6  
7  
8 5. המשיב טוען כי, משנקבע בהליך הפלילי שהתנהל נגד יוסי לוי והחברות המוציאות כי  
9 החשבוניות מושא הערעור הן פיקטיביות, במובן זה שלא עמדה בבסיסן עסקה  
10 אמיתית, הנחת המוצא בהליך זה חייבת להיות כי המערער הוציא חשבוניות שלא  
11 כדין. לטענת המשיב "כל טענה אחרת חותרת כנגד פסק הדין הפלילי אשר מהווה  
12 ראיה במסגרת ההליך הנוכחי מכח סעיף 42 לפקודת הראיות" (סעיפים 17-18  
13 לסיכומי המשיב).  
14 6. טענה זו של המשיב אין בידי לקבל.  
15 7. סעיף 42א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 קובע:  
16 "הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו  
17 קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי  
18 שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין  
19 במשפט האזרחי".  
20 8. כפי שטען המערער בצדק (סעיפים 3.10-3.21 לסיכומי המערער), לא ניתן לראות בו  
21 כמי שהוציא חשבוניות מס שלא כדין רק מכוח הכרעת הדין המרשיעה שניתנה כנגד  
22 יוסי לוי והחברות המוציאות (להלן: "הכרעת הדין המרשיעה").  
23 צודק המערער כי, גם לא ניתן לעשות שימוש בממצאים ובמסקנות שבהכרעת הדין  
24 המרשיעה כ"ראיה לכאורה" בהליך דנן בהסתמך על סעיף 42 לפקודת הראיות.  
25 9. יצוין כי יוסי לוי והחברות המוציאות הורשעו, בין היתר, בהפצה שלא כדין של  
26 החשבוניות מושא ערעור זה כאשר האישום נגדם היה שהם לא בצעו את העסקאות  
27 המשתקפות בחשבוניות.  
28 בבסיס ההרשעה עמדה הודאתם של יוסי לוי והחברות המוציאות בכל מה שיוחס  
29 להם, הן העובדות והן האישומים, הכול כמפורט בכתב האישום (כתב אישום מתוקן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 נגד יוסי לוי והחברות המוציאות, נספח 21 לתצהיר המשיב והכרעת הדין המרשיעה,  
2 נספח 22 לתצהיר המשיב).
- 3 הכרעת הדין המרשיעה היא חלוטה, על יוסי לוי נגזרו 53 חודשי מאסר בפועל והוא  
4 ריצה את עונשו בבית הכלא.
- 5 10. עולה מהאמור, שלו ההליך דן היה מתנהל נגד יוסי לוי והחברות המוציאות, ניתן היה  
6 להסתמך על הממצאים והמסקנות שנקבעו בהכרעת הדין המרשיעה ולקבוע כי  
7 מאחורי החשבוניות מושא ערעור זה לא עמדה כל עסקה של מכירת זהב ושמדובר  
8 בעצם ב"פיקציה" שכל מטרתה הייתה הונאה של רשות המיסים.
- 9 11. צודק המערער גם בטענתו כי, לא הוכח שמתקיימים בעניינו החריגים שבסעיף 42א  
10 לפקודת הראיות המאפשרים להחיל עליו את הכרעת הדין המרשיעה. לא הוכח כי  
11 המערער הוא "חליפו" של המורשע, או "מי שאחריותו נובעת אחריות המורשע" או  
12 "מי שחב בחובו הפסוק".
- 13 מקובלת עלי טענת המערער כי, אין בטענתו על קיומם של יחסי שליחות בינו לבין יוסי  
14 לוי והחברות המוציאות, כדי להשית עליו (השלוח) את האחריות הפלילית החלה  
15 עליהם (השולחים), גם לא ברמה הלכאורית (סעיף 3.14-3.16 לסיכומי המערער  
16 והנימוקים המופיעים שם).
- 17 12. עם זאת, עלינו לשאול את עצמנו איזו משמעות יש לייחס לעובדה שיוסי לוי והחברות  
18 המוציאות הורשעו, על בסיס הודאתם, בכך שבבסיס החשבוניות מושא הערעור לא  
19 עמדה כל עסקה של מכירת זהב ושמדובר בעצם בחשבוניות "פיקטיביות". אזכיר כי  
20 בעקבות הודאתו, יוסי לוי ריצה עונש מאסר ממושך.
- 21 13. נראה לי כי, גם אם לא ניתן להתבסס בערעור זה על הכרעת הדין המרשיעה של יוסי  
22 לוי, אין ספק כי יש בה להעלות את רף השכנוע המוטל ממילא על המערער.  
23 על המערער יהא, אפוא, לשכנע כי, למרות שיוסי לוי הודה שלא העביר באמצעותו זהב  
24 ללקוחות, ולמרות שיוסי לוי ריצה עונש מאסר ממושך בגין הודאתו זו, בפועל הועברו  
25 באמצעותו, בשם יוסי לוי והחברות המוציאות, משלוחי זהב ללקוחות.
- 26 14. כאן המקום לציין כי, העובדה שתיק החקירה נגד המערער נסגר בלא נקיטת צעדים  
27 במישור הפלילי, אינה פועלת בהכרח לטובתו בעניין הערעור דן.  
28 אין לייחס להעדר אישום פלילי נגד המערער משמעות ראייתית במישור האזרחי ואין  
29 באי נקיטת צעדים פליליים נגדו כדי לשלול הטלת כפל מס בגין הוצאת חשבוניות שלא  
30 כדין.  
31





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

### המערער לא מסר זהב השייך ליוסי לוי ולחברות המוציאות

- 1
- 2 15. המשיב טוען כי "המערער לא קיבל דבר מהחברות, לא העביר דבר מהחברות, לא נתן
- 3 דבר השייך לחברות למנכים" (סעיף 20 לסיכומי המשיב).
- 4 16. אקדים ואומר, כי התמונה העולה מכלל הראיות שהוצגו בפניי, תומכת בעמדה זו של
- 5 המשיב. בהתחשב בהודאתו של יוסי לוי כי לא סיפק זהב ללקוחות, נטל ההוכחה
- 6 המוטל על המערער לשכנע אחרת הוא גבוה מהרגיל. בנטל זה המערער לא עמד.
- 7 אדרבא, המשקל המצטבר של הנסיבות מלמד כי המערער לא מסר משלוחי זהב
- 8 השייכים ליוסי לוי ולחברות המוציאות, כמפורט להלן:
- 9 17. המערער לא זכר את המקומות בהן נפגש עם יוסי לוי כדי לקבל את משלוחי הזהב.
- 10 המערער לא זכר אם הפגישה הייתה בפתח תקווה (פרוטוקול דיון מתאריך 23.5.2017,
- 11 עמ' 110, שורה 32), או בכפר סבא (עמ' 11 שורה 4), או בהוד השרון (עמ' 111 שורה 6)
- 12 או בגני תקווה (עמ' 111 שורה 9) או בחולון (עמ' 112 שורה 19) או בבת ים (עמ' 112
- 13 שורה 21).
- 14 המערער העיד כי הפגישות עם יוסי לוי היו "בעיקר או בתל אביב, או באיזשהו צומת
- 15 אשדוד, באשקלון בסופר" (עמ' 111 שורות 16-15). כן העיד כי "הוא היה מחכה לי
- 16 נגיד בצומת אשדוד באיזה תחנת דלק" (עמ' 111 שורה 25).
- 17 המערער העיד כי מעולם לא פגש את יוסי לוי במשרדי החברות המוציאות. משנשאל
- 18 על כך המערער השיב כי "נסעת אליו פעם למשרד שלו? פגשת אותו פעם במשרד? ת.
- 19 לא, הוא אמר שאין לו משרד" (עמ' 111 שורות 18-17) ובהמשך: "ש. זה שלא היית
- 20 מעולם במשרד של יוסי לוי לא הדליק לך נורה אדומה, לא נראה לך מוזר? ת. מה
- 21 אכפת לי היה מהמשרד שלו מיוסי לוי" (עמ' 152 שורות 21-19).
- 22 18. לא הגיוני בעיניי כי משלוחי זהב, ששווים על פי החשבונות (מע/1) עומד על מאות
- 23 אלפי שקלים (104,000-271,000), יימסרו למערער בצמתים שונים ברחבי הארץ,
- 24 בתחנות דלק, חשופים לעיני כל. המערער לא ידע לנקוב בשמו של מקום ספציפי אחד
- 25 (למעט הסופר באשקלון) בו נפגש עם יוסי לוי לקבלת משלוחי הזהב: "אני לא מתכוון
- 26 ממש במשרד באיזשהו מקום, אני אולי התבלבלתי...הוא היה אומר לי תחכה לי על
- 27 יד המשרדים, למטה, בתל אביב, יש כל מיני משרדים, אז שם" (עמ' 112 שורות 12-
- 28 14).
- 29 19. המערער לא הציג ולו תעודת משלוח אחת שצורפה למשלוחי הזהב. לא ברור כיצד
- 30 נעשה המעקב על משלוחי הזהב ועל קבלתם בידי הלקוחות בהעדר תיעוד מתאים. כך
- 31 העיד המערער: "תעודת משלוח אין לך, או שיש לך? ת. תעודת משלוח לא, לא, זה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 היה חשבונית" (עמ' 161 שורות 11-12) וכן: "איך הוא [יוסי לוי – י"ס] יודע? אין  
2 תעודות משלוח אין שום דבר? ת. אבל הוא יודע מה הוא הביא, מאיפה הוא הביא,  
3 הוא יודע מה הוא קנה, אני סומך עליו שהוא יודע כי אף פעם לא היה בעיה עם זה"  
4 (עמ' 119 שורות 13-15).
- 5 20. המערער לא ידע לומר, ולו באופן כללי ביותר, מי היו ספקי הזהב של יוסי לוי: "והיה  
6 לך מושג איפה יוסי קונה את הסחורה? ת. לא, אף פעם לא שאלתי אותו" (עמ' 112  
7 שורות 22-23) ובהמשך: "זה לא מעניין אותי בכלל מאיפה הוא מקבל את הזהב, מה  
8 זה מעניין אותי מאיפה הוא מקבל זהב, מה אני הייתי שותף שלו?...". (עמ' 152 שורות  
9 23-24).
- 10 21. המערער לא ידע להסביר איך קיבל זהב בשווי מאות אלפי שקלים כשהוא "עטוף  
11 בניילון בשקית" (עמ' 112 שורה 32) או כפי שהעיד "היה עוטף את זה בכל מיני ניירות  
12 כל מיני שקית" (עמ' 118 שורה 5).
- 13 22. המערער לא נתן הסבר מניח את הדעת מדוע הזהב הועבר דווקא באמצעותו ולא  
14 באמצעות חברת משלוחים מקצועית ומאובטחת: "למה הוא [יוסי לוי – י"ס] צריך  
15 אותך אבל? הוא יכול לתת את הזהב שלו לברינקס, הוא יכול להעביר את הזהב  
16 בעצמו. אז למה הוא צריך אותך? .... ת. למה הוא היה צריך אותי? כי הוא ראה אותי  
17 בן אדם טוב, הוא הכיר אותי הוא ידע שאני לא אגנוב לו את הזהב, והזהב יגיע במקום  
18 והכסף שלו יחזור לו בחזרה" (עמ' 114 שורות 1-2, 9-11). עדות זו אינה עולה בקנה  
19 אחד עם דברים שאמר המערער בהמשך: "לא היינו חברים... הוא הכיר אותי אבל לא  
20 היינו חברים..." (עמ' 114 שורות 14, 18).
- 21 23. העולה מהאמור הוא, כי כלל האינדיקציות מובילות למסקנה כי טענת המערער שקיבל  
22 זהב מיוסי לוי אינה עומדת במבחן הסבירות וההיגיון. ובכל מקרה, המערער לא הצליח  
23 לעמוד ברף הגבוה של נטל ההוכחה המוטל עליו בהקשר זה.
- 24 בהתחשב בהודאתו של יוסי לוי כי החשבוניות הן פיקטיביות ושלא נעשו העסקאות  
25 שבבסיסן, היה מצופה מהמערער לפרוש בפני בית המשפט תמונה עובדתית, מפורטת  
26 ומדויקת שיש בה להניח את הדעת בדבר טענתו כי העביר ללקוחות זהב השייך ליוסי  
27 לוי ולחברות המוציאות.
- 28 המערער לא עמד בנטל זה והתמיהות העולות מהראיות שהוצגו בפניי מדברות בעד  
29 עצמן.
- 30 24. די בכך כדי לדחות את הערעור ולסיים את הדיון בנקודה זו.
- 31 25. שכן, אם ליוסי לוי ולחברות המוציאות לא היה זהב למכור ללקוחות, ממילא  
32 מתחייבת המסקנה כי המערער לא מסר ללקוחות משלוחי זהב בשמם, כך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 שהחשבוניות שכתב בשם החברות המוציאות לא שיקפו את הצדדים האמיתיים של  
2 העסקה אלא היוו "כיסוי" חשבונאי פיקטיבי למכירת זהב אחר, שאינו בבעלות  
3 החברות המוציאות.
- 4 שנית, ככל שהמערער לא העביר ללקוחות דבר, אלא רק הוציא להן חשבוניות, ברי כי  
5 החשבוניות הן פיקטיביות, שכן לא עמדה בבסיסן עסקה אמיתית.
- 6 כך או כך, בשני התרחישים לעיל, פעל המערער תחת מודעות מלאה כי החשבוניות  
7 שכתב והוציא אינן משקפות את המציאות העסקית כהויתה.
- 8 26. כאמור, די בעובדה שאין התאמה בין החברות מוציאות החשבוניות לבין הבעלות על  
9 הזהב, ככל שסופק זהב ללקוחות, כדי לקבוע שהמערער, שכתב ומילא את פרטי  
10 החשבוניות, "הוציא" אותן שלא כדין באופן המצדיק הפעלת סמכותו של המשיב  
11 להטיל עליו כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק.
- 12 27. כאמור, ניתן היה לעצור את הדיון בנקודה זו ולדחות את הערעור.  
13 בהתאם לקביעה כי המערער לא עמד בנטל ההוכחה הכבד המוטל עליו לשכנע כי קיבל  
14 משלוחי זהב מיוסי לוי, אין מנוס מהמסקנה המתחייבת לפיה החשבוניות שכתב ומסר  
15 ללקוחות על שם החברות המוציאות הוצאו על ידו שלא כדין. וזאת, בין אם המערער  
16 כלל לא מסר משלוחי זהב ללקוחות ובין אם מסר להם משלוחי זהב שהיו בבעלות  
17 גורם אחר ולא בבעלות יוסי לוי והחברות המוציאות.
- 18 28. עם זאת, אני מוצאת להמשיך את הדיון, ולו למען שלמות התמונה ומניעת צל צלו של  
19 ספק, תחת הנחה – שכאמור אינה מקובלת עלי – לפיה המערער קיבל משלוחי זהב  
20 מיוסי לוי ומסר אותם ללקוחות. הנחה זו כוללת בחובה שתי הנחות משנה: אחת,  
21 שהמערער קיבל את משלוחי הזהב מיוסי לוי לצורך מסירתם מטעמו ללקוחות  
22 ושנייה, שהמערער קיבל מיוסי לוי חשבוניות ריקות וחתומות ביחד עם הרשאתו  
23 למלא את פרטיהן במשרדי הלקוחות.
- 24 29. תחת הנחה זו נשאלת השאלה, מה היקף האחריות המוטל על המערער בבדיקת  
25 תקינות החשבוניות שעה שאין מחלוקת כי הוא זה שכתב אותן ומילא את פרטיהן.  
26 טענתו העיקרית של המערער היא כי שימש "שליח רגיל" שפעילותו התמצתה בהעברת  
27 משלוחי הזהב, בליווי חשבוניות המס, לידי הלקוחות והעברת תמורת מכירתם  
28 במזומן לידי יוסי לוי. המערער מאשר כי כתב את כל החשבוניות מושא הערעור, וחתם  
29 על אחת מהן (מע/1, חשבונית מס' 728), אך טען כי עשה זאת "באופן טכני לחלוטין"  
30 וללא שיקול דעת כאשר יוסי לוי ומתי כהן מכתיבים לו מה לכתוב בחשבוניות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 בנסיבות אלה, המערער טוען כי לא הייתה עליו החובה לבדוק את תקינות החשבוניות  
2 או את כשרות משלוחי הזהב וגם אם התברר בדיעבד כי נפל בהם פגם הרי שאין  
3 האחריות לכך רובצת לפתחו.
- 4 **30. כפי שאראה להלן, אף תחת הנחה זו, אין מנוס מהמסקנה שהמערער הוציא את**  
5 **חשבוניות המס שלא כדין, באופן המצדיק את הפעלת סמכותו של המשיב מכוח סעיף**  
6 **50(א) לחוק.**  
7 כל זאת, מהטעמים הבאים:
- 8 **ראשית**, גם תחת ההנחה שהמערער קיבל את הזהב מיוסי לוי ומסר אותו ללקוחות  
9 כ"שליח" מטעמו, המערער לא מילא את חובתו לבדוק אם קיימת התאמה בין החברות  
10 מוציאות החשבוניות לבין יוסי לוי ממנו קיבל את הזהב. חובה זו של המערער נגזרת  
11 מהעובדה, שאין עליה מחלוקת, כי הוא זה שכתב את החשבוניות ומילא את פרטיהן  
12 ובמובן זה לא היה "שליח רגיל".
- 13 יתירה מכך, חובה זו של המערער נובעת ממסקנתי, שתפורט להלן, לפיה הוא היה  
14 "הרוח החיה והיד המכוונת" בביצוע עסקת מכירת הזהב עצמה, מה שמלמד כי היה  
15 לכל הפחות שותף של יוסי לוי במכירת הזהב, אם לא למעלה מכך.
- 16 ודוק, העובדה שהתברר כי יוסי לוי הוא אכן הבעלים של החברות המוציאות (נסח  
17 רשם החברות, נספחים 1-2 לתצהיר המשיב) אין בה לשנות מהחובה המוטלת על  
18 המערער לערוך בדיקה זו מלכתחילה, בעת שקיבל את החשבוניות הריקות. השאלה  
19 הרלוונטית היא, אפוא, האם המערער ביצע, בזמן אמת, את הבדיקה הנדרשת על מנת  
20 לוודא שהחברות המוציאות היו אכן בבעלותו של יוסי לוי. חובה זו של המערער נגזרת  
21 כאמור מהעובדה שכתב את החשבוניות (ובוודאי מהמסקנה שהיה הרוח החיה בביצוע  
22 העסקה).
- 23 המערער לא טען ולא הוכיח כי ערך בדיקה כאמור.
- 24 **שנית**, גם תחת ההנחה שהמערער קיבל את הזהב מיוסי לוי, הוא עצם את עיניו מול  
25 החשדות, שהיו אמורים להתעורר בליבו של כל אדם סביר, בדבר כשירותם של  
26 משלוחי הזהב ומקורם. חובתו של המערער לבדוק את החשדות המתעוררים בדבר  
27 כשירות הזהב נובעת בראש וראשונה מהעובדה שכתב את החשבוניות ובוודאי  
28 ממסקנתי להלן לפיה נטל חלק ממשי ומהותי בעסקת מכירת הזהב.
- 29 **שלישית**, אין לקבל את טענת המערער כי כתב את החשבוניות באופן טכני, ללא שיקול  
30 דעת, ולפי התכתיבים של יוסי לוי ומתי כהן. כמפורט להלן, השתכנעתי כי למערער  
31 היה חלק מהותי בביצוע עסקת הזהב, קביעת מחיר העסקה ותנאיה וכתיבת







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 החשבוניות נעשתה על ידו תוך הפעלת שיקול דעת. יתירה מכך, המערער אישר כי  
2 מילא את פרטי החשבוניות באופן שגוי כאשר הוא מודע לאי התקינות.  
3 **רביעית ועיקר**, השתכנעתי כי המערער לא היה "שליח", כי אם היד המכוונת והרוח  
4 החיה בתהליך הוצאת החשבוניות ובביצוע עסקת מכירת הזהב ללקוחות, קביעת  
5 תנאיה ומחירה, עד כדי שיש לראותו כמי שמכר את הזהב ללקוחות בעצמו או, למצער,  
6 כמי שהיה שותפו של יוסי לוי במכירת הזהב. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי הוצאת  
7 החשבוניות על שם החברות המוציאות בידי המערער היה "כדין".  
8 אבחן נימוקים אלה כסדרם, ראשון ראשון ואחרון אחרון, וביסוסם בראיות שהוצגו  
9 במשפט.

### 10 המערער לא בדק את הקשר בין יוסי לוי לחשבוניות

11 31. גם תחת ההנחה שהמערער קיבל זהב מיוסי לוי על מנת להעבירו בשמו ללקוחות, היה  
12 עליו לבדוק את הקשר בין יוסי לוי לבין החברות המוציאות על שמן הוצאו החשבוניות.  
13 חובת בדיקה זו מוטלת על המערער מעצם העובדה, שאינה שנויה במחלוקת, לפיה  
14 כתב את החשבוניות ומילא את פרטיהן ועל רקע נסיבות המקרה. חובה זו מתחדדת  
15 אל מול מסקנתי להלן לפיה הפעיל שיקול דעת במילוי פרטי החשבוניות ומתחדדת  
16 ביתר שאת אל מול המסקנה שהיה המוציא והמביא בעסקת מכירת הזהב עצמה.

17 32. המערער לא טען, וממילא גם לא הוכיח, כי בדק אם יוסי לוי, ממנו קיבל לטענתו את  
18 הזהב ואת החשבוניות הריקות, היה מורשה להוציא את החשבוניות על שם החברות  
19 המוציאות.

20 ודוק, אין המדובר בבדיקה מעמיקה ובנטל מכביד. די היה בהוצאת נסח רישום של  
21 פרטי החברות המוציאות ממרשמי רשם החברות, עם תחילת פעילותו של המערער,  
22 כדי שיצא ידי חובתו לעמוד על הקשר בין יוסי לוי לבין החברות המוציאות. העובדה  
23 שהתברר כי יוסי לוי הוא אכן הבעלים של החברות אין בה להוציא את המערער ידי  
24 חובת הבדיקה מלכתחילה.

25 33. כפי שניווכח להלן, פעילותו של המערער חרגה הרבה מעבר לכתיבה טכנית של  
26 החשבונית על פי תכתיבים של יוסי לוי ומתי כהן, כפי טענתו. למערער היה חלק  
27 מהותי, לא רק בכתיבת החשבוניות, כי אם בביצוע עסקת מכירת הזהב עצמה, קביעת  
28 מחיר העסקה ותנאיה, מה שמחדד את היקף האחריות החלה עליו בבדיקת תקינות  
29 החשבוניות.

30 34. די בכך כדי לקבוע שהמערער הוציא את החשבוניות מושא הערעור שלא כדין.

31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

### המערער לא בדק את מקור הזהב

- 1
- 2 35. כפי שהעיד המערער, הוא קיבל את הזהב בתחנת דלק בצומת אשדוד או בסופרמרקט  
3 באשקלון או בת"א כשהוא עטוף בשקית ניילון (עמ' 112), מעולם לא ביקר במשרדי  
4 החברות המוציאות (עמ' 111 שורות 17-18), מעולם לא פגש את הספקים של החברות  
5 ולא ידע לומר עליהם דבר (עמ' 112 שורות 22-23), מעולם לא פגש את עובדי החברות  
6 ולא ידע לומר אם יש לחברות חשבון בנק (עמ' 160 שורות 33-30).  
7 בכל אלה היה כדי לעורר את חשדו של האדם הסביר בדבר כשרות מקורו של הזהב.  
8 36. המערער לא הציג ראיות כי בדק את מקור הזהב, ולו בבדיקה ראשונית ומינימאלית,  
9 כגון הצגת שאלות ליוסי לוי וקבלת תשובות. המערער עצם את עיניו אל מול הנסיבות  
10 המחשידות של אופן קבלת הזהב ומסירתו. התנהגות זו אינה עולה בקנה אחד עם  
11 המצופה ממי שלקח על עצמו את האחריות של מלאכת כתיבת החשבוניות שנמסרו  
12 עם הזהב.
- 13 37. יתירה מכך, כפי שניווכח בהמשך, המערער לא רק כתב את החשבוניות אלא היה זה  
14 שביצע בפועל את עסקת מכירת הזהב, ומכאן החובה המוטלת עליו לבדוק את כשרות  
15 הזהב ומקורו. משלא עשה כן, ועצם את עיניו מול החשדות שהתעוררו לאורך כל הדרך,  
16 אין מנוס מן המסקנה כי, היה מודע לכך שהחשבוניות אותן כתב אינן משקפות את  
17 הבעלות האמיתית על הזהב ומשכך, הוציא אותן שלא כדין.

### המערער אישר כי כתב את החשבוניות באופן שגוי

- 18
- 19 38. המערער כתב בסעיף 8 לתצהירו כי "...אציין כי לעיתים מתי היה מבקש ממני  
20 שארשום את החשבוניות עם תאריכים אחורה או קדימה או שארשום משקל פחות  
21 ממה שסיפקתי לו...".
- 22 39. המערער העיד בחקירתו הנגדית כי, היה מודע לכך שכתב בחשבוניות פרטים שגויים  
23 הן בעניין תאריך החשבוניות והן בעניין משקל הזהב: "אתה כרגע אמרת לנו שזה לא  
24 היה נראה לך מוזר זה שהוא היה מבקש ממך לכתוב תאריכים קדימה או אחורה. ת.  
25 נכון. נכון, אמרתי. ש. שלא היה נראה לך מוזר שאם היית מביא כמות מסוימת הוא  
26 היה מבקש ממך לרשום יותר או פחות. אמרת לנו שלא שאלת ולא עניין אותך. ת.  
27 נכון" (עמ' 155 שורות 16-21).
- 28 40. כשנשאל המערער מדוע כתב פרטים בחשבוניות ביודעו שמדובר בפרטים שגויים  
29 השיב: "זה לא היה מעניין אותי, הייתי רשום בדיוק מה שהוא אומר לי כי הוא [מתי  
30 כהן - י"ס] היה מסוכם עם יוסי" (עמ' 154 שורות 31-30).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

41. המערער לא ידע להשיב על השאלה כמה פעמים הוציא חשבוניות שהכתוב בהן לא תאם את כמות הזהב שסופקה בפועל "כמה פעמים זה קרה שהחשבונית וזהב לא תאמו אחת את השנייה? ת. אז לא עקבתי אחרי כל הדברים האלה... כמה פעמים זה קרה? ת. אני לא עקבתי אחריהם לא עקבתי" (עמ' 156 שורות 25-21).
42. משעה שהמערער לקח על עצמו את האחריות הכרוכה בכתיבת החשבוניות, קל וחומר כאשר הפעיל שיקול דעת במילוי פרטי החשבוניות, הוא לא היה רשאי עוד לעטות על עצמו את האצטלה של "שליח", שאינו יודע מימינו ומשמאלו, ושכל פעילותו מתמצית בעשייה טכנית של הוראות שולחו.
- על כותב החשבונית מוטלת החובה לוודא כי הכתוב בחשבונית משקף את העסקה האמיתית שבוצעה למעשה הן מבחינת זהות הצדדים הנכונים שלה והן מבחינת תיאור פרטי העסקה (תאריך, כמות, מחיר וכו' וראו תקנה 9(א) ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973).
43. העובדה שהמערער מאשר כי היה מודע לכך שכתב פרטים שגויים בחשבוניות די בה לבדה לבסס את טענת המשיב כי הוציא את החשבוניות שלא כדין והוא אינו רשאי להסתתר מאחורי הטענה כי בסך הכול עשה את רצון שולחו.

### המערער אינו בגדר "שליח"

44. לאורך כל טענות המערער בערעור שזורה טענתו כי, פעל כשליח גרידא שתפקידו התמצה בהעברת משלוחי הזהב וחשבוניות ללקוחות ובהעברת תמורת המכירה במזומן ליעדה. המערער טען כי מילא במדויק את הוראות שולחו, יוסי לוי, ללא כחל ושרק. כמעט בכל דבר לגביו נשאל המערער, הוא הטיל את האחריות לפתחו של יוסי לוי, הן לעניין פריטת הצ'קים של הלקוחות למזומנים, הן לעניין קביעת מחיר העסקה ותנאיה והן לעניין אופן מילוי פרטי החשבוניות.
45. המערער טוען כי כתב את החשבוניות באופן טכני לחלוטין, על פי תכתיביהם של יוסי לוי ומתי כהן, ושלא היה לו כל שיקול דעת להוסיף או לגרוע ממה שהוכתב לו. משכך, לא ניתן לייחס לו פעולה של "הוצאת" החשבוניות לצורך תחולת סעיף 50(א) לחוק.
46. טענה זו אין בידי לקבל.
47. כפי שניווכח להלן, המערער לא היה "שליח" במובן הפשוט של המילה. הראיות מלמדות כי המערער היה "הרוח החיה והיד המכוונת" בהוצאת החשבוניות ונטל חלק פעיל ומהותי במערך הוצאתן: המערער היה זה שכתב את החשבוניות, חתם על אחת החשבוניות (מס' 728), ניהל משא ומתן עם הלקוחות, קבע את מחיר העסקאות ותנאיהן, יזם את ביצוע העסקאות, פרט את הצ'קים למזומנים וכיו"ב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 לאור זאת, אין לקבל את טענתו כי פעל באופן טכני, ללא שיקול דעת, על פי התכתיבים  
2 של שולחו.
- 3 ב-ע"ש (י-ם) 50/94 האני רמדאן נ' מנהל המכס והמע"מ (27.3.1995) נקבע כי המערער  
4 היה המוציא והמביא בעסקה, ניהל את המשא ומתן, הזמין סחורה, אישר את המחיר  
5 ושילם את התמורה. לאור זאת נקבע כי לא ניתן לקבל את טענתו כי היה רק בגדר  
6 שליח.
- 7 48. יובהר כי המערער לא הציג הסכם שליחות שנערך בינו לבין החברות המוציאות או  
8 ייפוי כוח מטעמן: "היה לך הסכם כתוב עם חברת שי תבור או י.ס הפצה בנוגע  
9 לשירותי השליחות שלך? ...היה לך חוזה העסקה כתוב עם החברות של יוסי לוי? ת.  
10 לא. איזשהו מסמך? ת. לא" (עמ' 131 שורות 19-6).
- 11 49. זאת ועוד, גרסת המערער כי פעל כשליח להעברת זהב בשווי של מאות אלפי שקלים  
12 בתמורה לסכום של 100 דולר בלבד לכל שליחות (עמ' 154 שורה 8), בתדירות של כמה  
13 פעמים בחודש (ראו תדירות הוצאת החשבוניות כמפורט ב-מע/1), אינה עומדת במבחן  
14 ההיגיון והשכל הישר.
- 15 אין זה סביר שהמערער ייקח על עצמו את הסיכון הכרוך בהובלת זהב בשווי כאמור,  
16 ללא אבטחה וללא ביטוח מפני גניבה, כשהוא נושא בהוצאות נלוות לשליחות (דלק,  
17 חניה וכו'), וכל זאת בתמורה לסכום של 100 דולר: "אז אתה רוצה שנאמין שכל  
18 הבלגאן הזה של 100 דולר אתה מסתכן, אתה נוסע עם זהב מאשקלון או איפה  
19 שנפגשתם לתל אביב, אתה סוכם את הזהב הזה, שוקלים אותו, אחר כך הולכים  
20 לפרוט צ'קים, אתה לוקח את המזומן ואתה נוסע עם זה ל, ת. כן תאמין לזה, בשביל  
21 100 דולר, מה לעשות. 100 דולר זה היה כסף, בשביל בן אדם שבקשיים להרוויח עוד  
22 100 דולר כשבסופר יש עובדים, יש אישה" (עמ' 154 שורות 21-17).
- 23 50. המערער לא ידע להסביר מדוע הייתה לו עדיפות על פני חברת שליחויות הדואגת  
24 לרכישת ביטוח לזהב וביטוח להעברת המזומנים בחזרה.
- 25 51. דברים אלה מקבלים משנה תוקף על רקע עדותו של המערער כי בתקופה הרלוונטית  
26 היה שותף בסופרמרקט באשקלון והיו לו 12 עובדים. טענת המערער כי עזב את עבודתו  
27 כשותף בסופרמרקט על מנת לבצע שליחויות בתמורה ל- 100 דולר לשליחות, בתדירות  
28 של כמה פעמים בחודש, פשוט אינה מתיישבת עם השכל הישר.
- 29 המערער טען כי נאלץ לבצע את השליחויות על רקע מצבו הכלכלי הקשה באותה עת,  
30 אולם טענה זו לא הוכחה על ידו בראייה כשלהי, למשל, לא הוצג פירוט עו"ש של חשבון  
31 הבנק מהתקופה הרלוונטית (עמ' 154 שורות 4-1).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 52. יתירה מכך, המערער לא הוכיח כי קיבל מיוסי לוי תמורה של 100 דולר עבור כל  
2 שליחות. כאשר נשאל אם דיווח למס הכנסה על הסכום שקיבל עבור השליחויות  
3 השיב: "הוא [יוסי לוי – י"ס] אמר שהוא יביא לי משכורת, עד עכשיו אני מחכה. לא  
4 הביא לי" (עמ' 154 שורה 27). אם כך, מה היה "האינטרס" של המערער בביצוע  
5 השליחויות?
- 6 53. המערער לא הצביע על מנגנון שנקבע בינו לבין יוסי לוי להבטחת ביצוע השליחות  
7 ותנאיה, דבר שהיה מתבקש שיעשה נוכח ההיקף הכספי של המשלוחים. לא ברור איך  
8 הובטח ליוסי לוי כי משלוחי הזהב יגיעו ליעדם ואיך הובטח לו שהתמורה במזומנים  
9 תשולם לו בחזרה. כאמור, המערער טען בעלמא כי יוסי לוי סמך עליו: "הוא ראה אותי  
10 בן אדם טוב" (עמ' 114 שורה 10) אך באותה נשימה העיד כי "לא היינו חברים" (שם,  
11 שורה 14).
- 12 ועוד מתברר, שלא רק שבין המערער לבין יוסי לוי לא נחתם הסכם להסדרת ענייני  
13 השליחות, המערער לא קיבל מיוסי לוי אף לא תעודות משלוח אחת או מסמך אחר  
14 שיש בהם כדי לתעד את העברת משלוחי הזהב.  
15 בכל אלה יש כדי להטיל צל כבד על גרסת המערער.
- 16 54. בכל הנוגע לעמדתו של יוסי לוי בנדון הרי שהיא הייתה הפכפכה, בלשון המעטה, ובכל  
17 מקרה לא מצאתי לתת בה אמון.  
18 יוסי לוי העיד במסגרת חקירותיו בפני חוקרי מע"מ (חקירה מתאריך 13.12.2009,  
19 נספח 20 לתצהיר המשיב, דף 6 שורות 124-126, דף 7 שורות 140-141) כך:  
20 "ש. אלברט טוריקשווילי טוען בחקירה שלו שאתה נתת לו ולשלוש לב חשבונות  
21 ריקות של שי תבור עבור סעידוב קומפני וכן זהב. תגובתך? ת. שניהם שקרנים. אני  
22 לא נתתי חשבונות וזהב לאף אחד מהם. ש. אלברט טוריקשווילי טען כי הוא ושלוש  
23 לב עובדים שלך. תגובתך? ת. כל מה ששני הנוכלים האלו מסרו לך הכול שקר  
24 וכזב...".
- 25 אולם בשלב חקירתו בבית המשפט (זומן מטעם המערער לחקירה נגדית על ההודעות  
26 שמסר לחוקרי מע"מ) הפך את עורו והעיד כי נתן למערער רשות להוציא את  
27 החשבונות בשם החברות המוציאות (עמ' 10 שורות 9-15).
- 28 **המערער נטל חלק מהותי בתהליך הוצאת החשבונות ובביצוע העסקאות**
- 29 55. מהתמונה הראייתית שנפרשה בפניי עולה כי למערער היה חלק מהותי בתהליך הוצאת  
30 החשבונות ובביצוע העסקאות: המערער כתב את החשבונות, מילא את פרטיהן,  
31 חתם על אחת מהן, ניהל את המשא ומתן למכירת הזהב, קבע את מחיר העסקה, את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 תנאי התשלום, יזם את העסקה ולמעשה היה המוציא והמביא בביצוע עסקת מכירת  
2 הזהב ללקוחות.  
3 יוצא אפוא, שההנחה לפיה המערער מסר זהב ללקוחות מטעמו של יוסי לוי, אינה  
4 מתיישבת עם היקף הכוח והסמכויות שהיו לו בביצוע עסקאות הזהב, שמלמדים כי  
5 היה שותף של יוסי לוי במכירת הזהב, אם לא למעלה מכך. לפי זה, המערער לא היה  
6 רשאי לעשות שימוש בחשבוניות על שם החברות המוציאות ומשעשה כן, הוציא את  
7 החשבוניות "שלא כדין" והמשיב היה רשאי להפעיל כנגדו את סמכותו לפי סעיף 50(א)  
8 לחוק ולחייבו בכפל המס הכלול באותן חשבוניות.  
9 56. להלן אפרט את מכלול האינדיקציות העולות מחומר הראיות שיש בכוחן המצטבר כדי  
10 לשכנע כי למערער היה חלק פעיל, ממשי ומהותי בביצוע העסקאות ובתהליך הוצאת  
11 החשבוניות כך שיש לראותו כמוכר הזהב עבור עצמו.

### עדות מתי כהן

13 57. המערער היה זה שניהל את המשא ומתן למכירת הזהב מול מתי כהן. מתי כהן, שהיה  
14 הבעלים והמנהל בחברות המנכות, העיד כי סגירת העסקה וקביעת מחירה נעשו מול  
15 המערער ורק לאחר סגירת העסקה היה מעדכן את יוסי לוי בפרטים: "אבל מי היה  
16 קובע את המחיר?...ת. אחרי שעשינו את ה, אחרי שסגרתי עם אלברט [המערער –  
17 י"ס] או שלום, הייתי מודיע לו [ליוסי לוי – י"ס] סגרנו עכשיו עסקה בסכום כזה  
18 וכזה, לידיעתך. ש. היית סוגר עם אלברט? ת. ברוב המקרים כן, אלברט או שלום"  
19 (עמ' 32 שורות 31-33, עמ' 33 שורות 1-2). ובהמשך: "ש. אז כשהיית כבר סוגר את  
20 המחיר בהתחשב בכל הפרמטרים שאדוני הזכיר כרגע, היית מתקשר ליוסי לוי למה?  
21 ת. להודיע לו שהתבצעה העסקה..." (עמ' 33 שורות 23-25).  
22 58. המערער ניהל את המשא ומתן לקביעת שער הזהב שעל בסיסו נקבע מחיר העסקה.  
23 לטענת המערער, מחיר הזהב היה מחושב בהתאם לשער הזהב ("פיקס") בעת מסירת  
24 המשלוח. מאחר ששער הזהב היה תנודתי, היה צורך לברר את השער העדכני במשרדי  
25 הלקוח בעת סגירת העסקה. לטענת המערער מדובר בעניין טכני ולא היה לו כל שיקול  
26 דעת אחר בקביעת מחיר העסקה.  
27 אולם מחקירתו של מתי כהן בבית המשפט, שלא נסתרה על ידי המערער, אנו למדים  
28 אחרת: "ש. בוא תסביר לי מה זה לסגור מחיר עם אלברט מה זה, איך נקבע המחיר?  
29 ת. לבוא, להגיד לו שער הדולר, שער הזהב, לנסות לראות כמה הוא מוכר לי באיזה  
30 מחיר הוא עשה אם זה 2 אחוז או 3 אחוז, זה תלוי במתי הוא קנה, להציע לו במזומן  
31 או להציע לו בעוד מספר ימים, ולפי זה היינו סוגרים את הנוסחה וכמה מחיר הזהב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 ש. אני רוצה עוד קצת להרחיב בעניין התשובה שלך, שער הדולר ידוע, יש מחשב,  
2 קבוע שער הדולר. ת. גם בזה אפשר לראות שער של עכשיו, שער שנסגר אתמול, שער  
3 שנסגר יציג אתמול, שער המסחר עכשיו, שער הגבוה. יש בזה הרבה לשחק, הרבה  
4 תנודתיות. וזה יכול להיות שמשא ומתן ללחוץ על שער כמה שיותר נמוך מבחינתי  
5 לקבל את הזהב בכמה שיותר נמוך. ש. ומי, מול מי היית מפעיל את הלחץ הזה? ת.  
6 מול השליח שבא אליי עם הזהב. אם לא נסגר לפני כן, " (עמ' 33 שורות 13-3).
- 7 59. הנה כי כן, קביעת מחיר העסקה לא היה עניין "טכני פשוט" המתבסס על שליפה של  
8 נתוני שערי הזהב והדולר מהמחשב, כפי שטוען המערער. בקביעת מחיר העסקה היה  
9 צורך בהפעלת שיקול דעת לדוגמה: האם לסגור את מחיר העסקה לפי שער הפיקס של  
10 הזהב או לפי שער הנמוך ממנו ב 2-3 אחוזים? האם השער הרלוונטי הוא השער העדכני  
11 או השער שפורסם יום לפני? האם שער הדולר ייקבע לפי השער היציג או לפי שער  
12 אחר? האם התמורה תשולם במזומן או באופן דחוי? כל אלה היו פרמטרים בגינם ניהל  
13 המערער משא ומתן מול מתי כהן. כאמור, לא עלה בידי המערער לסתור עדות זו,  
14 הנתמכת גם בעדויות אחרות, ומצאתי לתת בה אמון.
- 15 ב- ע"מ 1243/07 שמואלי חיים נ' אגף המכס ומע"מ, פס' ד' (10.10.2011) נקבע כי  
16 המערער היה גורם מרכזי ומשמעותי בהוצאת החשבונית ואין לקבל את הטענה כי  
17 תפקידו היה טכני גרידא שכלל אך ביצוע חישובים אריתמטיים או סיוע בכתיבה.
- 18 60. מתי כהן העיד כי לפי "החזות הנראית" של המערער הוא לא היה "שליח" אלא נראה  
19 כ"מנהל": "כן. בעיניי הוא [המערער - י"ס] לא היה שליח, בעיניי הוא היה אחד  
20 המנהלים בחברה" (עמ' 33 שורה 19) ובהמשך העיד כי גם יוסי לוי הבהיר לו שהמערער  
21 הוא "מנהל": "ש. למה אתה חושב שאלברט היה מנהל? ת. כי, א' כי בדיבור,  
22 בשיחות שניהלתי עם יוסי לוי כך הובהר לי, והובהר לי שהוא לא איזשהו שליח, חוץ  
23 מזה ההתנהלות מולו היא לא יכולה להיות מול שליח. כששליח בא מביא לי רק  
24 סחורה ומחתיים אותי על תעודת משלוח וזה הולך אין לי כל משא ומתן איתו בכלל.  
25 פה בזמן שפה היה לי משא ומתן אז הייתי צריך לדעת לפני כן שיש לו את הרשות  
26 לנהל איתי בכלל משא ומתן, שמה שאני מנהל איתו זה מחייב, שאם סגרת איתו  
27 שמחיר הדולר, מחיר הזהב הוא 100 שקל אני באמת אקבל זהב ב- 100 שקל, ולא  
28 יום למחרת יגיד לי שליחה אני לא יכול לעמוד בזה. לא היה באופן של שליח שמבצע  
29 שליחויות ומחתיים על תעודות משלוח" (עמ' 33 שורה 32, עמ' 34 שורות 1-7).
- 30 61. המערער יזם את הקשר עם הלקוחות, פנה אליהם וניסה לשכנע אותם לרכוש ממנו  
31 זהב תוך שהוא מתהדר בפניהם כי "הניירות שלו בסדר". לפי עדותו של מתי כהן, הוא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 הכיר את המערער לפני שהכיר את יוסי לוי. העדויות שנשמעו בהקשר זה לא נסתרו  
2 על ידי המערער ומצאתי לתת בהן אמון.  
3 כך נשמעה עדותו של מתי כהן:  
4 "ש. איך שמעת או איך חברות י.ס הפצה ושי תבור הגיעו אליך? ת. הם הגיעו אליי,  
5 הם אמרו שהם יודעים שאני מתעסק בענף הזהב והציעו לי את שירותם. ש. מי הגיע,  
6 שלום? ת. שלום אני חושב. סליחה אלברט [המערער – י"ס]. אלברט הגיע. ואז  
7 ביקשתי את כל הפרוצדורה הרגילה" (עמ' 44 שורות 28-33) ובהמשך: "ובשלב הזה  
8 אתה רואה את יוסי לו? ת. בשלב הראשוני כן. התחלתי לעבוד בלי לראות את יוסי  
9 לוי" (עמ' 45 שורות 5-6).
- 10 62. המערער פנה אל גורמים נוספים בניסיון למכור להם זהב. כך נשמע מר בוריס יונייב,  
11 לקוח פוטנציאלי, בחקירתו על ידי חוקרי מע"מ (חקירה מתאריך 14.12.2009, נספח 7  
12 לתצהיר המשיב, דף 3 שורות 13-15):  
13 "ש. האם אתה מכיר את השמות אלברט ושלום לב? ת. אני מכיר אותם. הם הסתובבו  
14 בבניין והציעו זהב לחברות שבבניין ואפילו הציעו לי סחורה כל אחד בנפרד, הם  
15 הציעו לי זהב".  
16 ובהמשך (שם, דף 4 שורות 3-8):  
17 "ש. האם אלברט או שלום כאשר הציעו לך עסקאות הזכירו את השם יוסי לוי? ת.  
18 לא. ש. מקודם אמרת שאלברט ושלום פנו אליך ואמרו לך 'שהניירות בסדר', לאילו  
19 ניירות התכוונת? ת. לפי דעתי הם התכוונו לאישור ניהול ספרים, ניכוי מס במקור".
- 20 63. מתי כהן העיד כי המערער היה הגורם אליו פנה על מנת לבקש זהב (עמ' 36 שורות 14-  
21 16): "ש. יופי. אז מי מנהל את העסק? אלברט או יוסי? ת. עובדתית אלברט [המערער  
22 – י"ס]. כי אלברט הוא זה שקיבל ממני את הטלפון תביא לי זהב, איתו סגרת את  
23 מחיר הזהב, הוא סיפק לי את הזהב, אבל כל הדברים האלה נעשו בידיעת יוסי לוי".
- 24 64. העולה מעדותו של מתי כהן הוא שהמערער היה המוציא והמביא במכירת הזהב: אליו  
25 פנו לצורך רכישת הזהב, הוא סיפק את הזהב, ניהל משא ומתן למכירתו, היה שותף  
26 בסגירת מחיר העסקה ולמעשה מילא את כל שורת הפונקציות המאפיינת הליך מכירה  
27 של זהב.
- 28 עדות המערער
- 29 65. אף אם יהיה מי שיטען כי יש להתייחס בחשדנות מה לעדותו של מתי כהן, שכן עשוי  
30 להיות לו עניין בתוצאות פסק הדין נגד המערער, די בתמיהות העולות מעדותו של





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 המערער עצמו כדי להטיל צל כבד על אמינות גרסתו ועל טענתו כי היה בסך הכול  
2 "שליח".
- 3 66. המערער אישר בתצהירו (סעיף 16) כי דאג לפרוט את הצ'קים שקיבל ממתי כהן  
4 לסכום מזומן: "בחלק קטן מן המקרים הייתי הולך עם אדם מטעם מתי לפרוט את  
5 השיק בבנק או בצ'יינג' למזומן וזאת כדי להימנע מלהמתין זמן רב במשרד של מתי  
6 עד שהם היו עושים זאת בעצמם".
- 7 המערער העיד בבית המשפט כי נהג לפרוט את הצ'קים שקיבל ממתי כהן למזומנים  
8 גם כאשר תאריך הצ'ק שקיבל לא היה דחוי:  
9 "ש. לפקודת מי היו הצ'קים שקיבלת? ת. לא קיבלתי הרבה צ'קים, ממה שקיבלתי  
10 זה היה לפקודת חלק פתוח וחלק לפקודת מתי עצמו...אני לא זוכר כבר, אני לא זוכר  
11 את הדברים האלה, אני לא זוכר. ש. אבל אתה שליח של שי תבור, י.ס הפצה, אז מה  
12 שי תבור ו-י.ס הפצה עושים עם צ'ק לפקודת...מה, מה היית עושה עם הצ'קים  
13 האלה, אם זה לא לפקודתו. ת. תראה, אני יודע שהוא כמה פעמים אני זוכר אחת או  
14 שתי פעמי שלח את הצ'ק שלו באיזשהו צ'יינג' שאני לא זוכר איפה בשביל לפרוט  
15 את הצ'ק. ש. מי זה הוא? מתי? ת. מתי. כן...והוא אמר לי תלך לצ'יינג' הזה, תביא  
16 להם את הצ'ק שלי, יפרטו לך את הצ'ק...ש. למה? כי אתה התעקשת לקבל רק  
17 מזומן? ת. לא אני התעקשתי, יוסי התעקש... ש. גם צ'ק מזומן הייתם פורטים  
18 למזומנים? גם צ'ק שהוא מזומן? ת. צ'ק היה מזומן אני חושב" (עמ' 158 שורות 13-  
19 33, עמ' 159 שורות 8-3).
- 20 67. המערער אישר בתצהירו כי הפקיד צ'קים של מתי כהן בחשבון הבנק הפרטי שלו:  
21 (סעיף 16) כי "פעם אחת או פעמיים פדיתי את השיקים שנתקבלו ממתי ליוסי לוי  
22 בחשבון הבנק שלי, וזאת אך ורק כדי לסייע ליוסי לוי או למתי כהן. את כל הסכומים  
23 הייתי מעביר ליוסי לוי אשר היה פוגש אותי בכל מיני מקומות".
- 24 המערער נשאל בחקירתו בבית המשפט על הצ'קים של מתי כהן אותם הפקיד בחשבון  
25 הבנק שלו וכיצד זה מתיישב עם עדותו כי חשבון הבנק שלו היה ביתרת חובה וכך  
26 השיב (עמ' 161 שורות 21-24):  
27 "זה נכון מה שכתוב פה אדוני. עזרתי לו פעם אחת או פעמיים, ביקש ממני שאני  
28 אפרוט לו את הצ'ק, כנראה העסקה הגיעה אליו לא זה, לא במזומן, לא היה אפשרות  
29 כנראה, אני כבר לא זוכר, ביקש ממני שאני אפרוט לו את זה, אז לא היה לי זמן איפה  
30 ללכת, הפקדתי את זה בחשבון שלי, הצ'ק נפרע, זהו".
- 31 ובהמשך (שם, שורות 29-31): "אני שואל אתה העדת פה שהמצב הכלכלי שלך היה  
32 גרוע, בדרך כלל בן אדם שהמצב הכלכלי שלו גרוע ואתה אומר שהוא במינוסים, איך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 אתה עושה את זה בחשבון הבנק שלך? ת. בחשבון הבנק שלי יש לי מינוסים, זה לא  
2 אומר שהחשבון לא עובד".  
3 68. המערער אישר שמתני כהן היה מתקשר אליו לצורך הזמנה של הזהב (עמ' 141 שורות  
4 3-5): "ש. היו פעמים שמתני היה מתקשר אליך לפני שהיה מתקשר ליוסי? ת. יכול  
5 להיות שהיו כאלה פעמים, לא שללתי את זה כי הוא היה אומר פשוט תודיע לו [ליוסי  
6 לוי – י"ס] שהוא לא היה עונה או משהו" וכן: "זה, זה היה קורה הרבה פעמים שהוא  
7 [מתני כהן] היה מתקשר אליי" (עמ' 130 שורה 25).

8 69. מכל האמור לעיל עולה כי, לפי עדות המערער עצמו, היה לו חלק פעיל בהליך מכירת  
9 הזהב באופן החורג משמעותית מזה המאפיין פעילות של שליח: הזמנות של הזהב היו  
10 נעשות ישירות מולו, הוא פרט את הצ'קים שקיבל ממתני כהן למזומן, הוא הפקיד  
11 צ'קים בחשבון הבנק הפרטי שלו. בכל אלה יש כדי ללמד כי הקשר של המערער  
12 למשלוחי הזהב ולחשבוניות לא היה קשר של "נגיעה קלה", המאפיין פעילות של שליח  
13 רגיל, אלא קשר של מי שיש לו עניין ממשי בביצוע עסקת מכירת הזהב ובהנאה  
14 מרווחיה.

### 15 תמיהות העולות מעדות המערער

16 70. המערער טען כי יוסי לוי נעזר בו כשליח משני טעמים: האחד, יוסי לוי חשש מגניבות  
17 של הזהב. השני, התנודתיות של שער הזהב, על פיו נסגר מחיר העסקה, מחייבת בירור  
18 של שער הזהב העדכני במשרדי הלקוח בעת סגירת העסקה.  
19 כעולה מעדות המערער עצמו, טענה זו אינה מחזיקה מים.

20 71. המערער העיד כי השליחות הלוך-חזור הייתה אורכת לכל היותר 3 שעות ולעיתים אף  
21 פחות מכך (עמ' 110 שורות 1-2).

22 אם זמן ההגעה למשרדי הלקוחות ארך כשעה וחצי, איך זה מתיישב עם טענת המערער  
23 על התנודתיות בשער הזהב? האם שער הזהב מתעדכן אחת לשעה וחצי? המערער לא  
24 הביא כל ראיה כי שער הזהב משתנה בתדירות כזו.

25 72. המערער טען כי יוסי לוי נמנע מלהגיע למשרדי הלקוחות בעצמו שכן חשש ממעקבים  
26 ומגניבות ולכן ניעזר בשירותיו כשליח (עמ' 109 שורות 5-6, עמ' 123 שורות 17-22, עמ'  
27 124 שורות 25-27).  
28 טענה זו מוקשית.

29 ראשית, המערער היה שליח קבוע של יוסי לוי למשרדו של מתני כהן כך שהחשש מפני  
30 גניבות היה רלוונטי גם לגביו ("אז פחדתי, גם יכול להיות גם פחדתי קצת אבל היה  
31 חשוב לי מאוד פרנסה. להרוויח את ה-100 דולר האלה", עמ' 123 שורות 27-28).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 שנית, המערער אישר כי פגש את יוסי לוי במשרדו של מתי כהן (עמ' 125 שורות 11-  
2 13): "יצא לנו להיות ביחד כן. אני זוכר שיצא לנו ביחד כן. ש. איך זה קרה? ת. הוא  
3 בא איתי גם ביחד. באנו ביחד".  
4 המערער נשאל (עמ' 126 שורות 4-13): "אז אתה נוסע... אחרי שעה וחצי אתה רואה  
5 את יוסי שם, זה לא נראה לך מוזר? למה הוא כבר לא לוקח את הזהב בעצמו?...למה  
6 לשלם לשליח אם אתה נוסע בכל מקרה?".  
7 המערער לא ידע לספק תשובה מניחה את הדעת לתהייה שמעלה עדותו בהקשר זה.  
8 איזה צורך יש בשירותי השליחות של המערער, אם יוסי לוי כבר נמצא במשרדו של  
9 מתי כהן ויכול לספק לו את הזהב במישרין? ומה צורך יש ליוסי לוי בשליח, שממילא  
10 כפוף להנחיות ולאישורים שלו, כאשר הוא כבר נמצא במשרדי הלקוח ויכול לסגור  
11 את מחיר הזהב ללא תיווכו של המערער?  
12 73. המערער טען כי משלוחי הזהב כללו חשבונות ריקות משום שהוא נדרש למלא את  
13 מחיר העסקה לפי שער "הפיקס" של הזהב, שמשתנה בתדירות גבוהה. לטענת  
14 המערער, ניתן היה למלא את החשבונות רק במשרדי הלקוח, בעת סגירת העסקה,  
15 לאור התנודתיות בשערי הזהב והדולר.  
16 ברם, כאשר המערער עומת מול העובדה שרק בחלק מהחשבונות נכתב מחיר הזהב  
17 לפי מחיר הפיקס (מע/1, למשל חשבונות 980, 1001, 1003, 727, 675, 692) ואילו בשאר  
18 החשבונות צוין מחיר הזהב ללא שער הפיקס, השיב כך (עמ' 121 שורות 26-21): "ש.  
19 חלק מהחשבונות כתוב מחיר פיקס אני מבין, חלק מהחשבונות לא כתוב מחיר  
20 פיקס. ת. כן. ש. ולכן אני שואל מה הבעיה הייתה למלא את החשבונות לפני? ת. אז  
21 זה מה שאמרו לי לעשות, זה מה שרשמתי, לא שאלתי שאלות, זה לא היה מעניין  
22 אותי בכלל גם" ובהמשך (עמ' 122 שורות 23-20): "אני לא זוכר, באמת אני לא  
23 זוכר...זה היה מול המחשב, זה היה מול הסגירה...אמרו לי למלא ככה - מילאתי  
24 ככה. וזה לא היה מעניין אותי לא פיקסים שלהם ולא כלום".  
25 הנה כי כן, המערער לא סיפק הסבר מניח את הדעת מדוע כתב גם את החשבונות  
26 שמחירן לא היה תלוי בשער הפיקס של הזהב, חשבונות לגביהן לא הייתה כל מניעה  
27 כי יוסי לוי יכתוב אותן מראש.  
28 תמיכה לכך שלפחות בחלק מהחשבונות ניתן היה לקבוע את מחיר הזהב מראש ניתן  
29 למצוא בעדותו של מתי כהן שהסביר באלו מקרים ניתן היה לסגור מראש את המחיר  
30 בחשבונות (עמ' 31 שורות 29-26): "...אלא אם כן מכרתי זהב ואני רוצה להגן על עצמי  
31 אז אני מיד מתקשר לספק שלי ואומר לו האם אתה יכול לספק לי זהב ביומיים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 **הקרובים? סוגר איתו את המחיר ברגע הטלפוני בשיחה הטלפונית ואחרי כמה ימים**  
2 **שאני מקבל את הזהב אני משלם."**  
3 74. יצוין כי המערער לא הציג גרסה עקבית וגם בכך יש לפגום במשקל שיש ליחס לעדותו.  
4 תחילה טען, במסגרת חקירותיו על ידי חוקרי מע"מ, כי לא כתב את החשבוניות.  
5 בחקירותיו מתאריכים 10.12.2009 ו- 13.12.2009 (נספחים 3-4 לתצהיר המשיב) טען  
6 כי כלל אינו מכיר את חברת סעידוב קומפני.  
7 לאחר מכן, שינה את גרסתו ואישר כי אכן כתב את החשבוניות.  
8 במסגרת תצהירו (סעיף 9) אישר המערער במפורש כי הוא זה שכתב את החשבוניות  
9 וחזר על כך בעדותו בבית המשפט (עמ' 119 שורות 1-2).  
10 המערער הסביר את השינוי בגרסתו העובדתית בכך שלא הייתה לו ההזדמנות להיוועץ  
11 בעורך דין בתחילת חקירתו ובמצבו הנפשי באותה עת.  
12 אין לקבל הסבר זה.  
13 ראשית, אין זו סיבה לאי אמירת אמת. כזכור, המערער נחקר תחת אזהרה. שנית,  
14 טענה זו של המערער נטענה לראשונה בדיון ההוכחות ולא צוינה לא בתצהירו ואף לא  
15 בהודעת הערעור המתוקנת שהגיש (עמ' 143-145). שלישית, הן בחקירתו מתאריך  
16 10.12.2009 והן בחקירתו מתאריך 13.12.2009 (נספחים 3 ו- 4 לתצהיר המשיב,  
17 בהתאמה), אישר המערער בחתימתו כי הובהרה לו זכותו להיוועץ בעורך דין  
18 ובחקירתו מתאריך 10.12.2009 אף נכתבה הערה בכתב יד כי "**הנחקר שוחח עם עורך**  
19 **דין לפני החקירה"**.  
20 לא שוכנעתי כי ניתן טעם טוב לסתירה בעדויות המערער, ולכן יש בה כדי לפגום  
21 במהימנות עדותו.

### סיכום ביניים

23 75. תחת ההנחה שהמערער העביר זהב ללקוחות, הגעתי לכלל מסקנה כי כתיבת  
24 החשבוניות על ידי המערער לא הייתה בגדר אקט טכני של ביצוע חישובים אריתמטיים  
25 של שערי הזהב והדולר וחישוב טכני של מחיר העסקה. למערער היה שיקול דעת  
26 בקביעת מחיר העסקה תוך שקלול של כל הפרמטרים הקובעים את המחיר ולכן לא  
27 מדובר במי שאך סייע בכתיבת החשבוניות או שהייתה לו אך נגיעה קלה בכתיבתן.  
28 בכך מילא המערער אחר הדרוש על מנת להיחשב כמי ש"הוציא" את החשבוניות.  
29 המערער היה מודע לכך שמילא פרטים שגויים בחשבוניות (תאריך העסקה וכמות  
30 הזהב). המערער לא בדק את הקשר של יוסי לוי לחברות המוציאות ואת מקור הזהב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 בכך מילא המערער אחר הדרוש על מנת להיחשב כמי שהוציא את החשבוניות "שלא  
2 כדין".  
3 76. זאת ועוד, השתכנעתי, בהסתמך על חומר הראיות, כי פעילות המערער בכל תהליך  
4 מכירת הזהב הייתה קריטית לביצוע המכירה, בלעדיו אין. המערער היה המוציא  
5 והמביא בעסקת מכירת הזהב, אליו פנו לרכישת הזהב, הוא סיפק את הסחורה, הוא  
6 ניהל את המשא ומתן לסגירת העסקה, אישר את המחיר, פרע את הצ'קים למזומן  
7 והפקיד צ'קים בחשבונו הפרטי. גרסתו המטילה את האחריות לפתחו של יוסי לוי,  
8 כביכול היה אך שלוח שלו ועושה דברו, לא נועדה אלא להסוות את האמת.  
9 בנסיבות אלה, יש לראות את המערער כמי שהיה הבעלים של הזהב שמכר למתי כהן,  
10 או לכל הפחות לראותו כמי שהיה השותף של יוסי לוי בבעלות על הזהב, ולכן הוא לא  
11 היה מורשה להוציא את החשבוניות על שם החברות המוציאות. משעשה זאת, פעל  
12 "שלא כדין" והמשיב היה רשאי לחייבו בכפל המס הכלול באותן חשבוניות.  
13 ככל שנקודת המוצא היא שהמערער לא העביר דבר למתי כהן, אלא רק סיפק לו  
14 חשבוניות פיקטיביות, ממילא המסקנה תהיה שהמערער הוציא את החשבוניות "שלא  
15 כדין".  
16 77. ודוק, אין ענייננו במי שלא היה מודע לפעולותיו או במי שפעל בתום לב או באופן חד  
17 פעמי. המערער היה מצוי בעולם העסקים והיה מודע היטב לכך שהוא פועל באופן  
18 בלתי חוקי.

### הערה בעניין סעיף 17 לחוק

19  
20 78. חיזוק מכיוון נוסף לכך שאין לראות במערער "שליח" ניתן למצוא בהוראת סעיף 17(א)  
21 לחוק וברציונל המונח בבסיסה.  
22 79. הוראת סעיף 17(א) לחוק קובעת כי "עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות  
23 שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה,  
24 ואת השלוח – כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח  
25 צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צוין כך, יראו את הנכס כנמכר או  
26 את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה".  
27 80. מטרת ההוראה היא לפרסם מראש את דבר השליחות על חשבונית המס שמוציא  
28 השלוח לקונה או על מסמך אחר וזאת כדי שהשליחות תהיה גלויה וידועה לקונה.  
29 תכלית הסעיף היא למנוע הסוואה של עסקה לפי חוק מע"מ תחת אצטלה של  
30 "שליחות". האמצעי בו בחר המחוקק להגשמת תכלית זו הוא פרסום פרטי השליחות  
31 מראש, ולא בדיעבד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 ככל שלא ייעשה כן, יישלל מעמדו של "השלוח", והוא ייחשב כמי שקנה את הנכס  
2 מהמוכר לצורך מכירתו לקונה.
- 3 81. הוראת הסעיף דווקנית בדרישותיה וקובעת, כי תנאי להכרה בביצוע עסקה למכירת  
4 נכס באמצעות שלוח הוא, כי "עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על  
5 המסמכים שמוציא השלוח לקונה".  
6 את עובדת השליחות יש לציין על גבי המסמכים שמוציא השלוח לקונה, לרבות על  
7 חשבונית המס.
- 8 82. אין מחלוקת בענייננו כי דבר השליחות לא צוין על גבי החשבוניות. גם מעדותו של מתי  
9 כהן עולה כי החזות הנראית של המערער לא הייתה של "שליח" אלא של "מנהל",  
10 שעמו ניתן לנהל משא ומתן לקביעת מחיר רכישת הזהב באופן המחייב את החברות  
11 המוציאות.
- 12 83. לאור זאת, יש להחיל על המערער את "הסנקציה" שבסעיף הקובעת כי "יראו את  
13 הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת  
14 השלוח לקונה", היינו, המערער ייחשב כמי שמכר את הזהב למתי כהן ולכן  
15 החשבוניות היו אמורות לצאת על שמו.
- 16 84. בנסיבות אלה, הוצאת החשבוניות על שם החברות המוציאות מהווה הוצאת  
17 חשבוניות "שלא כדין". ודוק, אין המדובר ביישום טכני של הוראת סעיף 17(א) לחוק.  
18 שוכנעתי כי, גם מן הבחינה המהותית, המערער לא פעל כ"שלוח" במכירת זהב.
- 19 **התייחסות לפסיקה אליה מפנה המערער בסיכומיו**
- 20 85. ב-ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף חדרה, פס' 46 (18.4.2017) נקבע  
21 כי המשיב לא הציג ראיה ישירה הקושרת את המערער, יועץ מס שנתן שירותי הנהלת  
22 חשבונות ללקוחותיו וביניהן לחברת ביג ביגוד, להוצאת החשבוניות משום שלא הוכח  
23 כי כתב ידו הופיע על גבי החשבוניות, וזאת בהעדר חוות דעת גרפולוגית.  
24 בענייננו – שאני. אין מחלוקת כי המערער הוא שכתב את החשבוניות מושא הערעור.
- 25 86. ב-ע"ש 8073/96 אבו עיסא נמר נ' מנהל מע"מ, פס' 3 (31.12.1997) אכן נאמר כי "יתכן  
26 מקרה שאדם עובד כפקיד או כשליח של עוסק מורשה ובתפקידו זה הוא מוסר  
27 חשבונית מס בשם מעבידו ללקוחו, במקרה זה כמובן שלא ייאמר כי אותו שליח  
28 הוציא חשבונית מס".
- 29 בענייננו, המערער לא פעל כ"שליח" אלא כמי שהיה לו תפקיד מרכזי ושליטה בהליך  
30 הוצאת החשבוניות. ואכן, גם בעניין אבו עיסא נמר נקבע לבסוף כי "כאשר מוסיפים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 לעדויות אלה את עדויות אנשי הקיבוצים, שניהלו מו"מ עם המערער, שקיבלו ממנו  
2 חשבונות, ששילמו לו את הכסף ושהוא היה הקבלן, ואת עדויות החוקרים שנמצאו  
3 ברכבו חשבונות ריקות וחתומות, המסקנה היא שהוכח כי המערער הוציא את  
4 החשבונות". דברים אלו יפים גם לענייננו.
- 5 87. ב-ע"ש (ת"א) 1098/04 צעידי עזאלדין נ' מחלקה משפטית מכס ת"א (12.4.2006)  
6 נקבע כי המערער היה פעיל ביותר בהוצאת החשבונות ולא התקבלה טענתו כי פעל  
7 כשכיר פסיבי ורק לפי רצון מעבידו. עוד נקבע כי טענת המערער, שלא היה אלא עובד  
8 שכיר הממלא את רצון מעסיקו, לא הוכחה (הגם שהמערער המציא תלושי שכר, בית  
9 המשפט בחר לקבוע שלא היו אמינים). דברים אלה יפים גם לענייננו.
- 10 88. לסיכום, לא מצאתי כי יש בפסיקה אליה הפנה המערער בסיכומיו כדי לשנות  
11 מהמסקנות אליהן הגעתי.

### העדר נימוקים בהודעת כפל מס

- 12
- 13 89. המערער טוען כי הודעת כפל המס לא נומקה כדבעי. הנימוק היחיד שהופיע מטעם  
14 המשיב הוא כי המערער הוציא את החשבונות מבלי שהיה "מנהל או בעלים בחברות  
15 הנ"ל או מיופה כוח בשמם".
- 16 90. צודק המערער כי נימוק זה אינו ממצה את כלל הנימוקים והטענות ששטח המשיב  
17 בערעור.
- 18 יש מקום להעיר למשיב כי עליו לפרט באופן מסודר את כלל הנימוקים והטענות  
19 שביסוד החלטתו. על הנישום לדעת מול מה הוא מתמודד, ועליו לדעת זאת מבעוד  
20 מועד, בפרט שמדובר בהטלת כפל מס.
- 21 91. עם זאת, בנסיבות העניין, איני מקבלת את טענת המערער כי מדובר בפגם היורד  
22 לשורש ההחלטה ומביא לבטלותה.
- 23 המשיב פירט את נימוקיו הן בכתב התשובה, הן במסגרת התצהיר מטעמו והן בדיון  
24 ההוכחות, כך שלא ניתן לומר כי המערער לא ידע עם מה הוא מתמודד וכי נפגעו  
25 זכויותיו הדיוניות.
- 26 יתירה מכך, המערער ביקש וקיבל הזדמנות להגיש הודעת ערעור מתוקנת לאחר הגשת  
27 כתב התשובה מטעם המשיב וגם מטעם זה לא ניתן לומר כי לא ניתנה לו הזדמנות  
28 הוגנת להתמודד עם טענות המשיב.
- 29 לא זו אף זו, על פי סדרי הגשת הראיות בערעור על הטלת כפל מס (ע"א 3886/12 זאב  
30 שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014)), המשיב פתח בהצגת  
31 ראיותיו ורק לאחר מכן הגיש המערער את התצהיר מטעמו, כלומר, בפני המערער



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 עמדה תשתית מלאה הכוללת הן את כתב התשובה והן את תצהיר המשיב על כלל  
2 נספחיו בטרם הוגשו ראיותיו בערעור.  
3 כך שלפגם שנפל בנימוקי המשיב נמצא תחליף סביר שדי היה בו כדי לרפא את הפגם.  
4 92. למעלה מן הצורך אציין כי, בבוא בית המשפט לבחון את הפגם של העדר הנמקה מלאה  
5 בהחלטת המשיב להטיל על המערער כפל מס, שומה עליו לאזן בין האינטרסים  
6 הנוגדים, הווה אומר, לאזן בין הנזק שייגרם למערער אם לא תבוטל ההחלטה לבין  
7 הנזק שייגרם לקופת המדינה ולאינטרס הציבורי אם תבוטל ההחלטה. איזון זה מוביל  
8 אותי למסקנה כי אין בהעדר הנמקה מלאה, אשר נמצא לו תחליף סביר והוגן בהמשך  
9 ניהול ההליך, כדי לבטל את החלטת המשיב.

### 10 אי תקינות בניהול הליך השימוע

11 93. המערער טוען כי המשיב זימן אותו להליך שימוע כ- 6 שנים לאחר חקירתו הראשונה,  
12 לא הציג בפניו את החשבונות המדוברות, לא הציג בפניו את מכלול הנימוקים להטלת  
13 כפל מס ולא נערך פרוטוקול המשקף את חילופי הדברים שנאמרו בשימוע, אלא  
14 בדיעבד. עוד טוען המערער כי באותה פגישה הוצע לו לסגור את התיק בסכום של  
15 200,000 ש"ח ומשהשיב בשלילה, הוחלט לחייבו במלוא כפל המס הכלול בכל  
16 החשבונות.

17 94. המשיב טוען כי למרות שהחוק אינו קובע זכות שימוע במקרה של הודעת כפל מס  
18 למוציא החשבונית (סעיף 50(א) לחוק) אין מחלוקת כי המשיב נפגש עם המערער בטרם  
19 יצאה הודעת כפל מס. עוד טוען המשיב כי זכות השימוע יכול ותוגשם בכמה אופנים,  
20 למשל באמצעות מכתב שכתב בא כוחו של המערער למשיב בטרם הוגש הערעור (נספח  
21 6 להודעת הערעור המתוקנת).

22 95. דעתי עם המשיב.

23 גם אם נפל פגם כשלהו באופן עריכת השימוע, מדובר בפגם שנרפא במסגרת הדיון  
24 שהתקיים בערעור ובכל מקרה אין בו להביא לבטלות הודעת כפל המס. למערער ניתנה  
25 הזדמנות נאותה להציג את גרסתו ואת מלוא ראיותיו בהליך הערעור. המערער הגיש  
26 הודעת ערעור מתוקנת. בית המשפט נעתר לבקשת המערער לזמן לחקירה נגדית את  
27 יוסי לוי ומתי כהן על הודעות שמסרו בחקירות מע"מ.

28 יתירה מכך, לאחר הגשת הערעור, ולאור טענתו בעניין אי תקינות השימוע, ניתנה  
29 למערער האפשרות להגיש בקשה מתאימה לקיום הליך שימוע חדש. בקשה כאמור לא  
30 הוגשה על ידו (פרוטוקול דיון מתאריך 22.9.2016 עמ' 4 שורות 10-14 וראו התייחסות







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

1 המערער לכך בעדותו בבית המשפט, פרוטוקול מתאריך 23.5.2017 עמ' 137 שורות 1-  
2 .(8)

### ריבוי "כפלי מס"

4 96. המערער טוען כי חיובו בכפל מס, במקביל להטלת כפל מס על יוסי לוי והחברות  
5 המוציאות ובמקביל להוצאת שומת תשומות לחברות המנכות, בגין אותן חשבוניות  
6 מס, עולה כדי עשיית עושר ולא במשפט.

7 97. המערער טוען בנוסף, כי הוא לא הפיק כל טובת הנאה מהפרשה ומי שנהנו מהונאת  
8 רשות המיסים היו החברות המוציאות, ובראשן יוסי לוי, והחברות המנכות  
9 (הלקוחות). מכאן שהטלת כפל המס על המערער אינה מידתית, בפרט נוכח העובדה  
10 שלחברות המנכות הוצאה "רק" שומת תשומות (ולא כפל מס תשומות).

11 98. אין דעתי כדעת המערער.

12 99. ראשית, לגבי המרכיב ההרתעתי שבכפל המס, שהושת הן על המערער והן על יוסי לוי  
13 והחברות המוציאות, להווי ידוע כי אין מניעה להטילו כמה פעמים ועל כל הגורמים  
14 המעורבים בפרשה. המרכיב ההרתעתי שבכפל המס, כשמו כן הוא, להרתיע את הרבים  
15 מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין ולכן אינו קשור להעשרת קופת המדינה שלא כדין.  
16 ב- ע"מ 1031-07 (מחוזי ת"א) שי קסוטו נ' מנהל מע"מ רחובות, פס' ד' (17.11.2015)  
17 נקבע כי "המשיב רשאי היה להטיל את מלוא סכום כפל המס הן על המערער והן על  
18 יתר הפעילים בארגון ואין מדובר ב'כפל כפל מס'".

19 100. שנית, בכל הנוגע למרכיב הגבייתי שבכפל המס, נאמנה עלי הצהרת המשיב,  
20 שנמסרה כבר במסגרת הודעתו מתאריך 7.2.2017 (וראו גם סעיף 93 לסיכומיו), כי אין  
21 בכוונתו לגבות רכיב זה יותר מפעם אחת ולכן איני שותפה לחששו של המערער מפני  
22 עשיית עושר ולא במשפט ומפני התעשרות שלא כדין של קופת המדינה.  
23 ב-ע"מ 44962-09-11 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף, פס' 7 (4.3.2013) נקבע כי, אין  
24 ממש בטענה כי המערער הופלה לרעה בכך שדווקא הוא חויב בכפל מס ולא שותפיו  
25 האחרים למרמה. עוד נקבע כי, אין פסול בכך שהמשיב פעל נגד המערער משום שלא  
26 הצליח לאתר את השותפים האחרים, וזאת כל עוד הצהיר כי בכוונתו להיפרע רק פעם  
27 אחת בגין מרכיב המס.

28 101. שלישית, בעניין טענות המערער על שומת התשומות שהוצאה לחברות המנכות, יש  
29 להשיבו כך:

30 א. במסגרת שיקול הדעת שמפעיל המשיב בשאלה, האם להשית כפל מס על מי שניכה  
31 חשבונית מס שהוצאה שלא כדין, עליו לקחת בחשבון את החריג הסובייקטיבי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1 שעשוי לפעול לטובת המנכה וזאת בהבדל משיקול הדעת המופעל על ידו בעניין  
2 הטלת כפל מס על מי שהוציא חשבונית מס בלתי תקינה (השוו הבדלי הנוסח בין  
3 לשון סעיף 50(א1) לחוק לבין לשון סעיף 50(א) לחוק).
- 4 לכן, אין בסיס לטענה המשתמעת מטיעוני המערער לפיה הוא הופלה לכאורה  
5 לרעה לעומת החברות המנכות. זאת, בשים לב לשוני הרלוונטי הקיים ביניהם.
- 6 ב. ככל שייקבע כי ניכוי מס התשומות על ידי החברות המנכות היה כדין (למשל,  
7 בעקבות התקיימות החריג הסובייקטיבי), ברי כי אין בחיובו של המערער במס  
8 עסקאות משום "כפל מס". במקרה זה יהיה על המערער להשיב לקופת המדינה  
9 את המס שנגזל ממנה בעקבות החשבוניות הבלתי תקינות שהוציא לחברות  
10 המנכות, ואין בכך כל פסול.
- 11 בע"א 4202/08 עמאר אלסאנע ואח' נ' מנהל מע"מ (1.7.2010) הושארה בצריך עיון  
12 השאלה, האם ניתן להטיל על מוציא החשבוניות כפל מס גם כאשר לא נוכו  
13 החשבוניות שהוצאו שלא כדין או שהסכום שנוכה הושב (במסגרת שומת  
14 תשומות). אולם באותו מקרה נשאלה השאלה בנסיבות בהן יוחסה לאותו גורם הן  
15 האחריות להוצאת החשבוניות והן האחריות לקבלתן ואילו בענייננו מדובר  
16 בצדדים שונים.
- 17 ג. ככל שייקבע כי החברות המנכות ניכו את מס התשומות שלא כדין, ועליהן להשיבו  
18 לקופת המדינה, חזקה עלי עמדת המשיב כי רכיב המס לא ייגבה יותר מפעם אחת.  
19 ב-ע"מ 1542/09 חברת פ.מ.י נ' אגף המכס והמע"מ, פס' 12 (10.1.2011) נקבע כי  
20 אין מניעה עקרונית כי גם מוציא החשבוניות וגם מקבל החשבוניות יחויבו בכפל  
21 מס מכוח סעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק.
- 22 אזכיר כי בענייננו אין המדובר ב"כפל על כפל" משום שלא הופעל סעיף 50(א) לחוק  
23 ביחד עם סעיף 50(א1) לחוק (החברות המנכות לא חויבו בכפל מס תשומות).
- 24 ד. טענת המערער כי כפל המס שהושת עליו אינו מידתי משום שהוא לא הפיק כל  
25 טובת הנאה מהוצאת החשבוניות, וזאת להבדיל מיוסי לוי והחברות המנכות,  
26 אינה במקומה. הרי המערער לא הוציא את החשבוניות "לשם שמים". ראשית, גם  
27 לשיטת המערער, הוא קיבל 100 דולר עבור כל "שליחות" שהייתה כרוכה בכתיבה  
28 ובמסירה של החשבוניות. שנית, לפי ההנחה שהמערער מכר זהב ללקוחות, כשהוא  
29 מתכסה בחשבוניות של החברות המוציאות על מנת שלא להיחשף לתשלום  
30 המיסים המתחייבים, ברור לכל מהי "טובת ההנאה" שצמחה לו כך שהיתממותו  
31 בהקשר זה אינה מקובלת.
- 32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

### סוף דבר

1

2

102. הערעור נדחה.

3

103. החלטת המשיב לחייב את המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק - תיוותר על כנה.

4

בשולי הדברים אציין כי לא מצאתי להפחית מסכום כפל המס שהושת על המערער

5

(לפי סעיף 100 לחוק).

6

כשאני לוקחת בחשבון את החומרה שיש לייחס להוצאה שלא כדין של חשבוניות

7

מס מתוך כוונה להשתמט מתשלום מיסים, את העובדה שהפצת חשבוניות שלא

8

כדין היא בגדר "מכת מדינה", את העובדה שהמערער הכחיש את המיחוס לו

9

והתעקש על ניהול ההליך המשפטי ואת האינטרס הציבורי והשיקול של הרתעת

10

הרבים, אין מנוס מחיוב המערער במלוא כפל המס.

11

104. המערער ישלם את הוצאות המשפט של המשיב בסכום של 45,000 ש"ח.

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

ניתן היום, כ"ד טבת תשע"ח, 11 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

27

ירדנה סרוסי, שופטת

28



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2018

ע"מ 15-11-29953 טוריקשווילי נ' רשות המיסים

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6

