



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

דניאל מתת תכשיטים בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שמואל קליין ודריה גולדין

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא

- 1  
2  
3 1. המערערת התאגדה בשנת 2007 והייתה בבעלותו של מר דניאל מתת ("דניאל"). לעניין חוק  
4 מס ערך מוסף, המערערת הייתה בבחינת "עוסק מורשה". במהלך שנת 2009, כפי שיפורט  
5 בהמשך, החלה המערערת לסחור בזהב – לרכוש כמויות של זהב טהור על מנת למכור אותו  
6 ללקוחות שונים. בתקופה הנדונה כל הזהב נרכש לכאורה ממקור אחד, חברת ב.מ. שחר  
7 המתכות בע"מ ("חברת שחר"). למחיר רכישת הזהב מחברת שחר נוסף מס ערך מוסף  
8 בשיעורים הנהוגים באותה תקופה ובגין כל רכישה נמסר לידי המערערת מסמך הנושא כותרת  
9 "חשבונית מס".
- 10  
11 כך נרכש זהב בעשר הזדמנויות שונות על פני תקופה של כעשרה שבועות.
- 12  
13 גם במכירת הזהב הלאה ללקוחות המערערת התווסף מס ערך מוסף למחיר העסקאות.  
14 בדיווחיה לשלטונות המע"מ, ניכתה המערערת את המע"מ הכלול בחשבוניות המס אשר הוצאו  
15 בשם חברת שחר (מס תשומות) כנגד המע"מ שהיא הייתה חייבת בו בשל מכירת הזהב  
16 ללקוחותיה (מס עסקאות).
- 17  
18 2. כפי שיוסבר, כעבור זמן לא ארוך הפסיקה המערערת לרכוש זהב מחברת שחר והתחילה לעבוד  
19 עם ספק אחר.  
20



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 המשיב, מנהל מס ערך מוסף גוש דן, טוען כי המערערת לא הייתה זכאית לנכות את מס  
2 התשומות על בסיס חשבוניות המס אשר נתקבלו מחברת שחר וזאת מפני שחשבוניות אלו  
3 הוצאו שלא כדין. בבסיס עמדה זו של המשיב עומדת הטענה כי חברת שחר כלל לא עסקה  
4 במסחר בזהב וכי למעשה אספקת הזהב לידי המערערת (ולדי אחרים כמוה) בוצעה בידי  
5 גורמים אחרים אשר ניצלו את חברת שחר לצורך "כיסוי חשבונאי" בלבד.
- 6  
7 4. יוער כי המקרה הנדון בערעור זה הוא חלק (קטן) מתופעה מסועפת שפקדה את ענף המסחר  
8 בזהב באותה תקופה. מרכיב המע"מ אשר נגבה על ידי חברת שחר מידי המערערת לא הגיע  
9 בסופו של דבר לאוצר המדינה, וכפי שיפורט להלן, גורמים שונים עמדו למשפט והורשעו בקשר  
10 להוצאת חשבוניות המס בשם חברת שחר. המערערת עצמה, ובעליה דניאל מתת, לא הואשמו  
11 בכל עבירה בקשר לאירועים אלה ואף לא הוטל על המערערת "כפל מס" מכוח סעיף 50(א1)  
12 לחוק מס ערך מוסף בשל ניכוי מס התשומות. כן נערכה למערערת שומת מס תשומות לפיה  
13 נשלל הניכוי בגין אי כשרות חשבוניות המס, כטענת המשיב. השגת המערערת נדחתה ועל  
14 החלטה זו של המשיב הוגש הערעור דנן.
- 15  
16 5. במוקד הדיון עומדת טענתה של המערערת כי היא לא ידעה ולא יכלה לדעת כי חשבוניות המס  
17 לא שיקפו את עסקאות רכישת הזהב כהווייתן, וכי היא עשתה מאמץ מספיק על מנת לבדוק  
18 את תקינות החשבוניות.
- 19  
20 6. סכום מס התשומות השנוי במחלוקת, בערכי קרן, עומד על כ-450 אלף ש"ח.

### ב. המסגרת החוקית

- 21  
22  
23  
24  
25 7. פרק ח' לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") עוסק ב"ניכוי מס תשומות, ניכוי אחר  
26 והחזר מס". המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

27 "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק

28 או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

29  
30 בהתאם להוראות סעיף 38(א) לחוק:

31  
32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס  
2 שהוצאה לו כדין... ובלבד... שהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת  
3 החשבונית..."

4  
5 8. עוד מוסיף סעיף 41 לחוק כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת  
6 במס". במקרה דנן אין חולק כי הזהב נרכש על ידי המערערת "לצרכי עסקה" וכי עסקאות  
7 מכירת הזהב אשר ביצעה המערערת כלפי לקוחותיה היו חייבות במס ערך מוסף. כמו כן אין  
8 בפנינו מחלוקת כי המערערת דיווחה על עסקאות מכר אלו כנדרש.

9  
10 9. הצדדים לערעור חלוקים בשני נושאים מהותיים: הראשון, האם חשבוניות המס הוצאו כדין  
11 – במישור האובייקטיבי – כתנאי להתרת ניכוי מס התשומות הגלום בהן; והשני, אף אם  
12 התנאי האמור לא התקיים, האם בכל זאת יש מקום בנסיבות העניין להתיר את הניכוי.  
13 השאלה השנייה מתמקדת אפוא במישור הסובייקטיבי, דהיינו מה ידעה המערערת על אודות  
14 חברת שחר ומקורות הזהב, איזו בדיקות היא עשתה ומתי (ומה לא נבדק).

### ג. טענת סף בעניין תוקף השומה מושא הערעור

15  
16  
17  
18 10. המערערת מעלה טענה מקדמית המטילה ספק בתוקפה של השומה והחלטת המשיב בהשגה.  
19 לצורך הדיון בטענה זו תתואר להלן השתלשלות ההליכים.

20  
21 11. כארבעה חודשים לאחר שהמערערת חדלה לרכוש זהב כנגד חשבוניות מס של חברת שחר  
22 נערכה חקירה על ידי רשות המסים בקשר לחשד לביצוע מעשים פליליים. ביום 29.11.2009,  
23 בד בבד עם עריכת החקירה האמורה, הוצאה למערערת שומת מס תשומות. שומה זו כונתה  
24 "שומה זמנית" (הן בכותרתה והן בגופה) ונכתב בה כי היא נערכת מתוקף סעיפים 77 ו-  
25 112א(א)(2) לחוק. כותרתו של סעיף 112א לחוק היא "גביית מס במקרים מיוחדים".

26  
27 סעיף 112א נמצא בפרק ט"ו לחוק ("סמכויות ביצוע") ואילו סעיף 77 מצוי בפרק י"ב ("קביעה,  
28 שומה, השגה וערעור"). זו לשונו של סעיף 112א(א):

29  
30 "א) היתה למנהל סיבה לחשוש כי המס על עסקאות או המס על תשומות שלא  
31 נוכה כדין לא ישולם משום שיש בדעתו של עוסק לצאת מישראל, או מחמת  
32 סיבה אחרת, רשאי הוא –





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 (1) אם נעשתה לעוסק שומה לפי סעיף 77 – לדרוש בהודעה בכתב שהעוסק  
 2 יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של המנהל, לתשלום המס הנקוב בשומה  
 3 לרבות הפרשי הצמדה וריבית הנקובים בה;  
 4 (2) אם לא נעשתה לעוסק שומה – לשום את המס שהעוסק חייב בו, לדעת  
 5 המנהל, לפי סכום סביר בעיניו ולכלול בה גם את הפרשי הצמדה, הריבית  
 6 והקנסות שהוא חייב בהם."

7 סעיף 112א(ב) ממשיך וקובע:

8  
 9  
 10 "(ב) שומה שנעשתה לפי סעיף קטן (א)(2), ימסור המנהל הודעה בכתב עליה,  
 11 וכל סכום הרשום בה ישולם מיד עם מסירת ההודעה."

12  
 13 כידוע, סעיף 77 מסמיך את המנהל "לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס  
 14 התשומות של החייב במס".

15  
 16 12. "השומה הזמנית" שנערכה על ידי המשיב ביום 29.11.2009 התייחסה למס תשומות בגין  
 17 רכישות זהב משתי ספקיות שונות: חברת שחר מצד אחד וחברת גולד רויאליטי בע"מ מצד  
 18 שני ("גולד"). כפי שיוסבר בהמשך, לאחר שהמערערת הפסיקה לקנות זהב מחברת שחר היא  
 19 התחילה לקנות זהב מגולד, ככל הנראה במהלך חודש אוגוסט 2009. בסופו של דבר צומצמה  
 20 היריעה ושומת התשומות שעומדת לדיון לפני במסגרת ערעור זה נוגעת לעסקאות מול חברת  
 21 שחר בלבד.

22  
 23 13. יש לציין כי סעיף 112א(א)(2) עצמו איננו משתמש במונח "שומה זמנית", ולכאורה שומה  
 24 הנערכת לפי ההוראה האמורה היא שומה לכל דבר ועניין ואין מעמדה "זמני" ואין תוקפה  
 25 מותנה בדבר.

26  
 27 14. באותו יום 29.11.2009 נתפס על ידי חוקרי המשיב במקום העסק של המערערת זהב במשקל  
 28 של למעלה מחמישה קילוגרם, ששוויו היה יותר מחצי מיליון ש"ח. תפיסת הזהב בוצעה  
 29 מתוקף 109 לחוק, המורה בחלקו כי:

30  
 31 "(א) כדי להבטיח ביצועו של חוק זה או התקנות לפיו רשאי מי שהמנהל הסמיכו

32 לכך –

33 ... (1)

34 (2) לתפוס מידי עוסק טובין ..., אם יש חשד שנעברה בהם או לגביהם עבירה או

35 שהם עשויים לשמש ראיה לביצועה;"



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 15. כאן יש להוסיף כי סעיף 112א(ד) לחוק מורה כי, "שולם סכום כאמור או ניתנה ערובה, רשאי  
3 העוסק להגיש השגה וערעור בדרך שמשיגים ומערערים על שומה לפי סעיף 77.77" ואכן  
4 בפסקה האחרונה ב"הודעה על הטלת השומה הזמנית" מיום 29.11.2009 נכתב: "בהתאם  
5 להוראות סעיף 112א(ד) אך לאחר תשלום סך 1,477,634 ש"ח, תהיה החברה רשאית להגיש  
6 השגה וערעור בדרך שמשיגים ומערערים על שומה לפי סעיף 77 לחוק" (יוער כי סכום מס  
7 התשומות בסך 1,477,634 ש"ח נגזר מעסקאות הרכישה משתי הספקיות, הן חברת שחר והן  
8 גולד).

9  
10 במקביל ובאותו תאריך הוציא המשיב "דרישה לתשלום מיידי של שומת תשומות זמנית".  
11 בחלקה האחרון של הדרישה נאמר:

12  
13 **"הנני דורש מן החברה לשלם מיידית הסכום הנ"ל.  
14 אם לא תמלא החברה אחר דרישתי זו, אהיה נאלץ להפעיל כנגד החברה את  
15 ההליכים הקבועים בחוק".**

16  
17 ההודעה והדרישה הנ"ל אינן מזכירות את העובדה כי במקביל להוצאתן, נתפסה במקום העסק  
18 כמות ממשית של זהב, אשר נלקחה על ידי המשיב.

19  
20 16. כעבור יומיים, ביום 1.12.2009, הוגשה השגה בשם המערערת על ידי מייצגה רו"ח אהוד יער  
21 ("ההשגה המקורית"). לאחר הרצאת נימוקי ההשגה נכתב: "11. לפיכך מתבקש כב' לבטל  
22 את השומה הזמנית."

23  
24 בדיעבד, טען המשיב כי לאור הוראות סעיף 112א לחוק, המערערת כלל לא הייתה זכאית  
25 להגיש השגה ביום 1.12.2009. לטעונו זה שני נימוקים: האחד כי לגבי שומה הנערכת על פי  
26 פסקה (2) לסעיף 112א(א) לחוק – בנבדל משומה על פי פסקה (1) – אין להגיש השגה אלא  
27 לאחר תשלום המס בפועל ולא די במתן ערובה לתשלום; והנימוק השני, כי בנסיבות המקרה  
28 ממילא לא הועמדה ערובה לתשלום המס ביום 1.12.2009 אלא רק לאחר מכן.

29  
30 לנוכח המסקנות אליהן הגעתי, כמפורט בהמשך, אין צורך להכריע בשאלות אלו העולות  
31 מטיעונו המשיב ואסתפק באמירה כי לטעמי שני הנימוקים אינם משכנעים. מכל מקום, בעת  
32 ההתרחשויות, המשיב לא הביע סירוב מפורש לדון בהשגה כפי שהוגשה על ידי רו"ח יער.

33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

17. בימים שלאחר הוצאת השומה לפי סעיף 112א לחוק, מסירת דרישת תשלום המס והגשת  
מכתב ההשגה, נכנס לתמונה משרד עורכי הדין שמואל קליין ושות' (באי כוחה של המערערת  
בערעור הנוכחי).

העילה המידית להתערבות משרד קליין הייתה המשך תפיסתו של מלאי הזהב – דבר אשר  
מטבע הדברים הקשה על הניהול השוטף של עסקי המערערת. משרד קליין שיגר למשיב מכתב  
מפורט ביום 6.12.2009. במכתב זה מחו עורכי הדין על השימוש בהוראות סעיף 112א בנסיבות  
העניין ועל תפיסת כמות הזהב. בסעיף 15 למכתב הוטעם כי:

**"במידה ולאחר הליכי ההשגה והערעור תמצא מרשתנו חייבת בתשלום מס  
למשרדכם, היא תשלמו עד האגורה האחרונה".**

בהמשך נאמר:

**"על מנת להפיס דעתכם ומבלי להודות בטענה מטענותיכם ובכדי שלא יפגעו  
עסקיה, תהא מוכנה אף להעמיד לכם בטוחות מסוימות".**  
(מתוך סעיף 16 למכתב).

18. והנה בעקבות שיחות בעל פה בין משרד קליין לבין סגן הממונה מר אורן בר, עו"ד קליין שלח  
מכתב נוסף כעבור שלושה ימים, בתאריך 9.12.2009. בין היתר נכתב:

**"להבטחת תשלום שומה במידה ויקבע כחוב חלוט וסופי יוכל משרדכם לרשום  
עיקול ושיעבוד זמניים על נכס החברה... שהינו שטח של כ-250 מ"ר בקומה 4  
בבניין משרדים [ב]רמת גן (אזור בורסת היהלומים).  
שיווי של הנכס מוערך בלמעלה מ-3 מיליון ש"ח." (מתוך סעיף 1 למכתב).**

עולה כי שיעבוד נכס המקרקעין בבעלות המערערת אמור היה להתבצע כנגד שחרורו של הזהב  
הנתפס.

ולבסוף, כהשלמת המהלך המוסכם, שלח מר אורן בר מטעם המשיב מכתב למשרד עוה"ד  
קליין ביום 15.12.2009 שנוסחו יובא כאן במלואו:

**"הנדון: חב' דניאל מתת תכשיטים בע"מ, ע"מ: 513985564 (להלן ה'חברה')**

**ביטול ההודעה על הטלת שומה זמנית  
ביטול הדרישה לתשלום מיידי של שומת תשומות זמנית  
רישום עיקול/שיעבוד זמני בהסכמה על נכס החברה**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1  
2 1. בתאריך 29 לנובמבר 2009, נמסרו לחברה, הודעות על הטלת שומה זמנית  
3 ודרישה לתשלום מידי של השומה הזמנית, בתוקף סעיף 112א(א)(2) ביחד עם  
4 סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.
- 5 2. בעקבות פנייתך מיום 6 לדצמבר 2009 ועל סמך שיחותינו בעניין, אפרט  
6 ההסכמות בין הצדדים:  
7 א. ההודעות אשר נמסרו לחברה, כמפורט בסעיף 1 לעיל – בטלות (למפרע מיום  
8 9 לדצמבר 2009).
- 9 ב. החברה הסכימה, כי מנהל מס ערך מוסף, ירשום עיקול/שיעבוד על נכס  
10 מקרקעין השייך לחברה... להבטחת תשלום שומה במידה ויקבע כחוב חלוט  
11 וסופי."
- 12  
13 19. שיעבוד המקרקעין אכן נרשם והזהב הוחזר למערערת. במשך תקופה ארוכה – כשנתיים וחצי  
14 – לא ננקטה כל פעולה נוספת. והנה בחודש יוני 2012 הוציא המשיב שומת תשומות מכוח סעיף  
15 77 לחוק, המבוססת על הוראות סעיף 38 לחוק (הפעם אך ורק לגבי עסקאות הרכישה שנערכו  
16 עם חברת שחר, ולא עם גולד). ביום 4.7.2012 הוגשה כנגד שומה זו "השגה ראשונית" באמצעות  
17 משרד קליין. השגה זו מיולי 2012 נדחתה על ידי המשיב בהחלטה מיום 21.4.2013, וכנגד  
18 החלטה אחרונה זו הוגש לימים הערעור דנן.
- 19  
20 20. הן בהשגה מיולי 2012 והן בערעור זה טוענת המערערת כי המשיב לא היה רשאי ומוסמך לשוב  
21 ולשום אותה בחודש יוני 2012 וזאת מפני שהשגתה המקורית של המערערת – מחודש דצמבר  
22 2009 – התקבלה, הן לגופו של עניין והן בשל חלוף הזמן. הרי המשיב מעולם לא קיבל החלטה  
23 הדוחה את ההגשה המקורית ועל כן מכוח הוראות סעיף 82(ד) לחוק, "יראו את ההשגה כאילו  
24 נתקבלה" בתום שנה ממועד הגשתה.
- 25  
26 לפי עמדתה של המערערת השיג ושיח בחודש דצמבר 2009 היה רק בקשר להחלפת הערובה  
27 לתשלום המס (מתפיסת הזהב לשיעבוד נכס המקרקעין) ולא הייתה הסכמה או כוונה לבטל את  
28 ההשגה המקורית או את הצורך לדון בה. משלא התקבלה החלטת המשיב תוך שנה, דהיינו עד  
29 ליום 30.11.2010, ההשגה התקבלה מאליה, ומשם ואילך המשיב היה נעדר סמכות לשוב  
30 ולשום את המערערת בשומה נוספת בגין אותו מס תשומות.
- 31  
32 לטענת המערערת, אין זה מתקבל על הדעת כי היא תסכים להשאיר בידי המשיב בטוחה ללא  
33 הגבלת זמן ולהמתין לעריכת שומה חדשה תחת זו שנעשתה לפי סעיף 112א לחוק, בעיתוי  
34 שייבחר על ידי המשיב לבדו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1  
2 21. שקלתי טיעונים אלה בכובד ראש אולם לאחר עיון בחומר הראיות ושמיעת הסברי הצדדים,  
3 אין בידי לקבלם.
- 4  
5 על פי התמונה המצטיירת מן המסמכים (והנתמכת בעדותו של מר בר), השומה לפי סעיף 112א  
6 מיום 29.11.2009 נעשתה בחופזה ובעיצומה של החקירה הפלילית ולוותה בתפיסת הזהב כדי  
7 להבטיח כי בבוא היום לא יעמוד המשיב בפני שוקת שבורה. ההתערבות הדחופה של משרד  
8 קליין נועדה מצד אחד לאפשר את המשך קיום מהלך העסקים של המערער (על ידי השבת  
9 הזהב התפוס) ומצד שני להעביר את הדיון לגופו של עניין לאפיק נינוח ומיושב יותר. ככל  
10 הנראה גם המשיב היה מעוניין בשהות על מנת להשלים את בדיקותיו ולבסס את עמדתו (הרי  
11 השומה מיום 29.11.2009 נעשתה "בהתחשב בממצאי החקירה הראשוניים", כלשון המשיב  
12 עצמו בהודעת השומה). לפיכך מכתבו של מר בר מיום 15.12.2009 למשרד קליין בישר על  
13 "ביטול ההודעה על הטלת שומה זמנית; ביטול הדרישה לתשלום מיידי של שומת תשומות  
14 זמנית; רישום עיקול/שיעבוד זמני בהסכמה על נכס החברה". לדעת המשיב, באין שומה, אין  
15 גם מקום להשגה ועל כן עם ביטול "השומה הזמנית" התבטלה מאליה השגתו של רו"ח יער  
16 מיום 1.12.2009, ולא היה עוד צורך לדון בה, לקבלה או לדחותה.
- 17  
18 22. לגרסת המשיב, ביטול השומה לפי סעיף 112א בדצמבר 2009 נעשה בהסכמה הדדית בין  
19 הצדדים (ולוה בהשארת שיעבוד על נכס מקרקעין שמא בהמשך תיווצר חבות במס). לטענת  
20 המערער, גרסה זו של המשיב, כאילו הייתה אז הסכמה לביטול השומה, היא כבושה  
21 והועלתה אך במסגרת ערעור זה (מר בר העיד בפני על ההסכמות שהיו אז בין הצדדים - ראו  
22 למשל עמוד 113 לפרוטוקול הדיון, שורה 31 עד עמוד 114, שורה 6, וכן עמוד 119, שורה 24).  
23 השתכנעתי כי מר בר אכן הבין את המצב כך, אף אם עו"ד קליין הבין באופן אחר את משמעות  
24 מעשי המשיב בדצמבר 2009 והנה כבר בהחלטה בהשגה השנייה, שניתנה באפריל 2013, נכתב:  
25 "מאחר והשומה הזמנית בוטלה למפרע... בוטל וביחד איתה כל אפשרות להליך השגה".
- 26  
27 23. המערער ממשיכה וטוענת כי: (א) אין אפשרות בחוק ל"ביטול" שומה כאמור (אלא בעקבות  
28 קבלת השגת העוסק), ו-(ב) אין כל הגיון בכך שהיא תסכים לשיעבוד נכס מקרקעין ללא הגבלת  
29 זמן בהעדר ניהול הליך שומתי כלשהו – הרי באין שומה, מדוע ישועבד נכס להבטחת תשלום  
30 מס?
- 31  
32 24. באשר לביטול השומה המקורית, נכון הוא לומר כי בחוק מס ערך מוסף ככלל ובסעיף 112א  
33 בפרט לא מוקנית למנהל סמכות מפורשת לבטל שומות (להוציא הסמכות המעוגנת בסעיף 79  
34 לחוק "לתקן" שומות תוך חמש שנים מהיום שנעשו). אולם לטעמי מנועה המערער מהעלאת





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 הטיעון האמור בנסיבות המקרה: הרי נמצא כי ביטול השומה המקורית נעשה על פי סיכום  
2 עמה ובתיאום עם באי כוחה. בעקבות הוצאת מכתבו של מר בר מיום 15.12.2009 (אשר צוטט  
3 בהרחבה לעיל ונכתב בהסתמך על "הסכמות" בין הצדדים) המערערת שתקה ולא הסבה את  
4 תשומת לב המשיב לכך כי (לשיטת המערערת) לא ניתן לבטל את השומה הזמנית. יתרה מכך,  
5 כבר במכתבו מיום 6.12.2009 משרד עו"ד קליין עתר לביטול "דרישת הערובה" (סעיף 17  
6 למכתב) ואילו בהשגה השנייה מיום 4.7.2012 נכתב על ידי משרד קליין כי "השומה [הראשונה]  
7 שהוצאה בוטלה" (סעיף 9, פסקה ראשונה).

8  
9 25. באשר להסכמת המערערת לשעבוד נכס המקרקעין, אכן נוצר מצב ייחודי לפיו ניתנה בטוחה  
10 לתשלום עתידי של מס כאשר בתקופת הביניים לא היה קיים כל חיוב על פי שומה תקפה.

11  
12 אולם גם יצור כלאיים זה נוצר כתוצאה מפשרה והבנה בין הצדדים, ואיפשר את השבת הזהב  
13 לידיה של המערערת. יתרה מזו, תקופת הביניים האמורה לא הייתה בלתי מוגבלת בזמן – הרי  
14 מכל מקום סמכות המשיב לשום את מס התשומות (בשנית) הייתה כפופה לסד הזמנים הקבוע  
15 בסעיף 77(ב) לחוק (והמשיב עמד במגבלה זו).

16  
17 התנהגות המערערת אף לא עלתה בקנה אחד עם טיעון מייצגיה לפיה ההשגה המקורית  
18 התקבלה מכוח החוק כבר ביום 30.11.2010, בחלוף שנה ממועד הגשתה. הרי המערערת לא  
19 פנתה אל המשיב ודרשה את ביטול שעבוד הנכס באותה תקופה והיא השלימה עם קיום  
20 השעבוד. דניאל אף העיד כי מדי פעם בפעם פקידים בסניף הבנק של המערערת היו מזכירים  
21 בפניו את קיום השעבוד (עמוד 47, שורה 26 עד שורה 32).

22  
23 26. אשר על כן, אינני יכול לקבל את טענת המערערת לפיה ההשגה המקורית התקבלה וכי המשיב  
24 היה מחוסר סמכות לערוך את השומה הנוספת בשנת 2012. דומה כי בחודש דצמבר 2009 הגיעו  
25 שני הצדדים להסדר מוסכם לפיו כל הפעולות שננקטו על ידי המשיב במסגרת סעיף 112א  
26 יבוטלו, הזהב שנתפס יושב למערערת, התיק ייבחן ויטופל בכלים הרגילים העומדים לרשות  
27 המנהל על פי החוק ובתמורה לכך המערערת תסכים לשעבוד נכס המקרקעין – פעולה שלא  
28 הייתה אמורה להפריע כהוא זה למהלך עסקיה הרגיל. אכן במצב מוסכם זה, לא היה כל מקום  
29 להמשך הדיון בהשגה המקורית והדבר נזנח בצדק על ידי המשיב.

30  
31 27. כתוצאה מן האמור לעיל, אין לקבל את הערעור על הסף ויש צורך להמשיך ולבחון את טענות  
32 המערערת כנגד החלטת המשיב הדוחה את ההשגה השנייה אשר הוגשה ביולי 2012. נשוב אפוא  
33 לעובדות המקרה.

34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

### ד. עסקאות הזהב

1  
2  
3 28. דניאל עצמו עסק בתחום התכשיטים והיהלומים, בתור עוסק עצמאי, שנים רבות לפני קרות  
4 האירועים הנדונים בערעור. במסגרת זו הוא נהג לרכוש זהב מספקים שונים, אולם עיסוק זה  
5 בתכשיטנות ובצורפות לא כלל רכישה ומכירה של זהב כסחורה, ללא עיבוד נוסף.

6  
7 29. רק בשנת 2009 דניאל החליט לנסות ולסחור בזהב וזאת באמצעות המערערת. עד אז פעילות  
8 המערערת הייתה בתחום הנדל"ן (רכישה והשכרה). לדברי דניאל הוא ביקש מילדיו לסייע לו  
9 באיתור ספק זהב מתאים, המציע מחירים נוחים, על ידי חיפוש באינטרנט.

10  
11 חיפוש זה, שלא בוצע כאמור על ידי דניאל עצמו, הוביל לקביעת פגישה בין דניאל לבין אדם  
12 בשם עידו טייד במשרדו של דניאל, ובהמשך לכך נוצר לכאורה הקשר בין המערערת לבין חברת  
13 שחר.

14  
15 לא הובהר אם כבר בחיפוש באינטרנט הופיע שם החברה ב.מ. שחר המתכות בע"מ או שמא  
16 דניאל נחשף לשם זה רק לאחר מכן.

17  
18 30. במפגש עם עידו סוכם באיזו הנחה ממחיר ה"פיקס" יסופק הזהב (דהיינו בכמה אחוזים מתחת  
19 למחיר השוק המצוטט והמתעדכן באופן שוטף). הקשר בין דניאל (והמערערת) לבין עידו לא  
20 נמשך לאחר המפגש הראשון האמור (עמוד 53, שורה 30).

21  
22 31. על פי עדותו של דניאל, בשלב המפגש עם עידו הוא לא ידע מאיזה מקור יסופק הזהב: **"בזמן**  
23 **שמדברים כל זמן שאין סחורה אנחנו עוד לא יודעים ממי אנחנו קונים..."** (עמוד 54, שורה  
24 16).

25  
26 32. בהמשך, על פני התקופה מיום 24.5.2009 ועד ליום 30.7.2009, ביצעה המערערת עשר הזמנות  
27 זהב. לאחר המפגש הראשון עם עידו התנהלות המערערת הייתה מול אדם אחד בלבד ששמו  
28 כפיר חיים מויאל ("מויאל").

29  
30 33. כאשר בחקירתו דניאל נשאל אם הוא ביקש ממויאל להציג אסמכתא כלשהי לקשר שלו עם  
31 חברת שחר או לסמכות שלו לפעול בשמה, השיב דניאל:

32  
33 **"תראה אדם שמגיע עם כזה כמות של זהב זה אסמכתא..."** (עמוד 57, שורה 30).

34  
35 ובהמשך:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 "יש זהב הכול תקין..." (עמוד 65, שורה 13).  
3  
4 34. דניאל הסביר כי בדרך כלל המערערת הקדימה ומצאה קונה לזהב בכמות מסויימת ורק לאחר  
5 סיכום עסקת המכירה וקבלת התמורה מן הקונה, הייתה המערערת מזמינה את הכמות  
6 הדרושה ממויאל.

7  
8 35. מויאל הביא את הזהב או בצורת מטילים עליהם מוטבעת חותמת או בצורת גרגרים (אבקה)  
9 בשקית סגורה בעלת "פלומבה".

10  
11 36. מויאל הביא עמו בכל פעם, בנוסף לזהב עצמו, חשבונית מס על שם חברת שחר. המלל  
12 בחשבוניות המס (תיאור העסקה, התאריך, המחיר וכו') נכתב בידו של מויאל (דברי מויאל  
13 בהודעת חשוד מיום 1.12.2009, שורה 83 עד שורה 93); לא הוברר עד תום מי חתם על  
14 החשבוניות אולם דומה כי לשאלה זו אין נפקות לעניינו (מויאל טען כי מר פיליפ בנג'ו (שיזכר  
15 להלן) חתם עליהן – ראו הודעת החשוד הנ"ל, שורה 90 עד שורה 95 וכן פרוטוקול הדיון עמוד  
16 28, שורות 31-32).

17  
18 37. על פי עדותו של מויאל, הוא הציג את עצמו בפני דניאל והמערערת כנציג חברת שחר וכמי  
19 שמבצע שליחויות מטעמה (סעיף 2 לתצהיר העדות הראשית של מויאל).

20  
21 38. בעסקאות רכישת הזהב נדרשה המערערת לשלם את התמורה **במזומן** ואילו את מרכיב המע"מ  
22 המערערת נהגה לשלם בשיק פתוח ובלתי משורטט (דהיינו שיק שלא צויין בו לפקודת מי הוא  
23 נמשך).

24  
25 39. באופן המתואר, הספיקה המערערת לרכוש בתקופה הנדונה למעלה מ-25 קילוגרם זהב (מסוג  
26 24 קראט) בעשר הזדמנויות שונות ובתמורה כוללת (לפני מע"מ) של כ-2.8 מיליון ש"ח  
27 (ברכישה הקטנה ביותר התמורה הייתה כ-108 אלף ש"ח ואילו ברכישה הגדולה ביותר  
28 התמורה הייתה כ-441 אלף ש"ח).

### ה. עשר החשבוניות

29  
30  
31  
32 40. כאמור, נמסרו לידי המערערת על ידי מויאל עשר חשבוניות מס.

33  
34 בראש כל חשבונית הודפס מלל זה:

35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 "ב.מ. שחר המתכות בע"מ ח.פ. 514114925

2 רח' קראוזה 13, חולון טלפקס 03-5035645 נייד: 052-7413592."

3  
4 41. אלה הם מספרי חשבוניות המס, התאריכים הרשומים בהן, וסכומי התמורה (כולל מע"מ)  
5 הרשומים בהם:

6  
7 1190 24.5.2009 134,964 ש"ח

8 1159 17.6.2009 256,818 ש"ח

9 1501 22.6.2009 382,521 ש"ח

10 1505 25.6.2009 509,350 ש"ח

11 1507 14.7.2009 176,359 ש"ח

12 1508 15.7.2009 383,188 ש"ח

13 1513 16.7.2009 126,677 ש"ח

14 1515 19.7.2009 506,691 ש"ח

15 1519 20.7.2009 258,047 ש"ח

16 1527 30.7.2009 512,134 ש"ח

17  
18 42. כל החשבוניות חתומות בחתימה; רק באחת מהן מופיעה גם חותמת "ב.מ. שחר המתכות  
19 בע"מ" על גבי החתימה.

20  
21 43. שתי חשבוניות בלבד נרשמו לכבוד "דניאל מתת תכשיטים בע"מ" (שמה המלא של המערערת),  
22 בארבע חשבוניות נרשם "לכבוד דניאל מתת בע"מ", ואילו בארבע חשבוניות אחרות נרשם רק  
23 "לכבוד דניאל מתת" (דניאל מתת הינו, כאמור, עוסק מורשה בפני עצמו). יצויין כי המשיב לא  
24 נתלה בחוסר אחידות זה כעילה לשלילת ניכוי מס התשומות מן המערערת.

25  
26 44. סך כל המע"מ בעשר החשבוניות – שהוא מס התשומות שניכוי שנוי במחלוקת – הינו 450,295  
27 ש"ח.

### 28 1. חברת ב.מ. שחר המתכות בע"מ

29  
30  
31 45. חברת שחר התאגדה בחודש מרץ 2008. בעל המניות הראשון בה היה מאיר שחר בוזגלו (מכאן,  
32 ככל הנראה, שם החברה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 46. מאוחר יותר בשנת 2008 כל מניות חברת שחר הועברו לבעלות אדם בשם פיליפ בנג'ו אשר מונה  
2 גם כדירקטור החברה ("פיליפ").

3  
4 47. פיליפ (שכבר איננו בין החיים) נחקר על ידי חוקרי רשות המסים בנובמבר ובדצמבר 2009.

5  
6 לפי דבריו הוא התפרנס מאיסוף ברזלים, בקבוקים ופחיות ברחובות. הוא העיד על עצמו  
7 כמשתמש קבוע בסמים שונים לצורך שיכון כאבים. הוא מסר כי הוא הסכים להירשם כבעלים  
8 של חברת ב.מ. שחר בע"מ לבקשתו של אדם בשם שחר:

9  
10 "[שחר] ביקש ממני לפתוח חברה על שמי הוא אמר לי שאני אהיה רק בעל חברה  
11 והחברה תעבוד במסחר בזהב, תכשיטים ונפט גם בדים. אני הסכמתי הבחור  
12 שחר אמר לי שתמורת החברה שתירשם על שמי הוא יתן כל פעם סכום כסף בין  
13 400 ש"ח עד 800 ש"ח מידי פעם. הבחור סירב למסור לי את הטלפון שלו. הוא  
14 אמר לי שהוא יתקשר אליי. כל זה קרה 1.12.08 אולי לפני התאריך הזה."  
15 (הודעת חשוד מיום 29.11.2009, שעה 07:30, שורה 37 עד שורה 41).

16  
17 48. בהמשך חקירתו פיליפ מסר את הדברים הבאים:

18  
19 "ש: לפי דבריך אני מבין שהיית איש קש בחברה ב.מ שחר המתכות ח.פ.  
20 514114925. מה תגובתך?

21 ת: כן. זה מה שאני גם מבין היום. כי כשהייתי שואל את שחר מתי נרויח כסף  
22 אז שחר היה אומר לי זה יגיע.

23 ...

24 "ש: האם אתה היית רושם חשבוניות מס של חברת ב.מ שחר מתכות בע"מ?  
25 ת: לא. אף פעם לא.

26 ...

27 "ש: האם חברת ב.מ שחר עשתה או ביצעה יצוא של סחורות לחוץ לארץ של זהב  
28 או דברים אחרים?

29 ת: לא. אני לא יודע, הם לא דיברו איתי מה הם עושים."  
30 (שורה 66 עד שורה 69; שורה 88 עד שורה 91; שורה 114 עד שורה 116).

31 יצויין כי פיליפ אף העיד כי בשתי הזדמנויות אחרות הוא נאות "להשאיל" את שמו לזולת –  
32 פעם בקשר לרישום רכב על שמו ופעם בקשר לפתיחת חשבון בנק על שמו עבור אדם אחר (ראו  
33 שורה 10 עד שורה 14; שורה 20 עד שורה 25 להודעת החשוד הנ"ל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 49. לדברי דניאל מתת הוא מעולם לא נפגש או שוחח עם פיליפ בנג'ו (עמוד 92, שורה 7 עד שורה  
3 14). פיליפ מצדו העיד כי הוא לא הכיר את דניאל מתת או את דניאל מתת תכשיטים בע"מ  
4 (הודעת חשוד מיום 15.12.2009, שעה 13:47, שורה 11 עד שורה 21).

5  
6 50. ובכן, אם פיליפ לא היה יותר מ"איש קש" בכל הנוגע לחברת ב.מ. שחר, מי באמת עמד מאחורי  
7 חברה זו? במסגרת הליך פלילי ת.פ. 10-07-19526, אשר התנהל בבית משפט השלום בתל אביב,  
8 הואשמו האחים ניסים וגבריאל זגורי בכך שהם:

9  
10 **"פעלו לביצועה של תוכנית עבריינית רבת היקף, במטרה לרמות ולהונות את**  
11 **מנהל רשות המסים....**

12 **...כחלק מתוכניתם העבריינית השתמשו הנאשמים יחד עם אחרים, [בחברת]**  
13 **ב.מ. שחר המתכות בע"מ....**

14 **...בכל המועדים הרלוונטיים לכתב אישום זה השתמשו הנאשמים, יחד עם**  
15 **אחרים, בחברות ב.מ. שחר, דרימר מתכות ופאר המתכות לצורך הוצאת מסמכים**  
16 **הנחזים כחשבוניות מס ע"ש חברות אלה, מבלי שבוצעו העסקאות המפורטות**  
17 **בהם (להלן 'החשבוניות הפיקטיביות')."**

18 (מתוך סעיפים 1, 2 ו-4(ד) לחלק הכללי ב"כתב אישום מתוקן 3" שהוגש נגד  
19 האחים זגורי בתיק הנ"ל).

20  
21 בהמשכו של כתב האישום האמור נטען:

22 **"במהלך השנים 2008 – 2009... פעלו הנאשמים, ביחד עם אחרים, בין היתר**  
23 **בהוצאת 277 חשבוניות פיקטיביות ע"ש חב' ב.מ. שחר, במטרה לסייע למקבלי**  
24 **החשבוניות להתחמק מתשלום המס הגלום בהן וזאת בידיעתם של מקבלי**  
25 **החשבוניות הפיקטיביות.**

26  
27 ...

28 **הנאשמים וחב' ב.מ. שחר לא דיווחו על החשבוניות הפיקטיביות אשר הוציאו**  
29 **הנאשמים, ולא שילמו את המס הגלום בהן."**

30 (מתוך חלק א' לאישום ראשון בעמוד 3 לכתב אישום מתוקן 3).

31  
32 יובהר כי בין "החשבוניות הפיקטיביות" שהן נושא האישום האמור נמצאות **כל עשר**  
33 **חשבוניות המס** לגביהן הוצאה למערערת דן שומת מס תשומות.

34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 51. יסופר כי כתב אישום מתוקן 3 נוסח והוגש כחלק מהסדר טיעון בין התביעה לבין האחים זגורי  
 2 והאחים זגורי הודו בכל העובדות הכלולות בו, הם הורשעו על פי הודאתם ונגזר דינם (לעונשי  
 3 מאסר בפועל, מאסר על תנאי וקנסות). אעיר כאן כי אינני סבור כי יש בהבדלים בין הנוסח של  
 4 כתב האישום המקורי שהוגש נגד האחרים זגורי (מע/2) לבין "כתב אישום מתוקן 3" על פיו  
 5 הם הורשעו, כדי לגרוע מן העובדה כי הם הודו בהוצאת "חשבוניות פיקטיביות" (בכתב  
 6 האישום המקורי החשבוניות תוארו כ"מזוייפות" וצויין כי האחים זגורי הוציאו אותן, בעצמם  
 7 או באמצעות אחרים, "מבלי שהיו רשומים כמנהליה או בעליה" של חברת שחר).

8  
 9 52. יש להוסיף כי גם נגד מויאל הוגש כתב אישום, בין השאר בקשר לאותה פרשה (ת.פ. 34984-  
 10 02-11 אשר התנהל תחילה בבית משפט השלום בפתח תקווה). בכתב האישום המתוקן שהוגש  
 11 באותו הליך נכתב:

12  
 13 "הנאשם הנו קרוב משפחתם של שניים, ניסים זגורי וגבריאל זגורי... אשר  
 14 פעלו לביצועה של תוכנית עבריינית רבת היקף. הנאשם חבר אל האחים זגורי  
 15 וסייע להם בביצוע העבירות נשוא כתב אישום זה, תוך שהוא פועל במטרה  
 16 לסייע לאחרים להתחמק מתשלום מס.

17 ...

18 הנאשם כתב בכתב ידו חשבוניות ע"ש חב' ב.מ.שחר, אשר הוצאו לעוסקים  
 19 שונים ואשר נמסרו לאותם עוסקים, חלקן ע"י הנאשם, חלקן ע"י האחים זגורי  
 20 וחלקן ע"י אחרים."  
 21 (מתוך סעיפים 3 ו-6א) לכתב האישום המתוקן).

22  
 23 אולם נמצא כי בסופו של דבר בעקבות הסדר טיעון הודה מויאל בעבירות שונות הקשורות  
 24 לניכוי מס תשומות, ולא להוצאת חשבוניות פיקטיביות, והוא הורשע ונגזר דינו.

25  
 26 53. בסעיף 4 לתצהיר העדות הראשית שלו, כותב מויאל:

27  
 28 "דניאל מתת היה מזמין באמצעותי את הזהב ואני הייתי מוסר את הזמנתו לבני  
 29 דודים שלי גבי וניסים זגורי, אשר ניהלו את חברת ב.מ שחר בבעלותו של אדם  
 30 בשם פיליפ בנג'ו."

31  
 32 54. יצויין כי דניאל מתת אמר בחקירתו כי הוא איננו מכיר אדם בשם זגורי (הודעת חשוד מיום  
 33 29.11.2005, שעה 09:55, שורה 215 עד שורה 223).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

### ז. "חשבונית מס שהוצאה לו כדין"

55. לפי גישת המערערת, היות ופנקסיה לא נפסלו, אזי על המשיב להוכיח כי חשבוניות המס על שם חברת שחר הוצאו שלא כדין, ולא מוטל עליה להוכיח כי הן אכן הוצאו כדין:

**"גם כאן על המשיב הנטל להוכיח את טענתו/קביעתו, הרי ספרי המערערת לא נפסלו ומדובר במחלוקת פנקסית. המשיב לא הרים את הנטל להוכיח כי חשבוניות המס נשוא הערעור הוצאו שלא כדין."**  
(סעיף 45 לסיכומי המערערת).

אינני יכול לקבל גישה זו. אמנם חשבוניות המס, כפי שהן, קיבלו ביטוי בפנקסי המערערת אשר לא נפסלו. אולם בפנקסי המערערת לא ימצא מענה לשאלה האם הרשום בחשבוניות אלו משקף נאמנה את עסקאות הזהב כפי שבוצעו בפועל, בייחוד בנוגע לזהותם של הצדדים האמתיים לעסקאות אלו. על כן, לטעמי מדובר בעניין לבר-פנקסי ונטל ההוכחה מוטל על המערערת - והשוו את דברי כבוד השופט ש' בורנשטיין בע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה (ניתן ביום 20.8.2017) בעניין נטל ההוכחה במקרים כגון זה, וכן האסמכתאות המובאות שם ("עניין תעשיות עוף").

56. לגופו של עניין, גורסת המערערת כדלקמן:

**"העובדה שהאחים זגורי ו/או כפיר חיים מויאל ו/או אחרים ניהלו את חברת ב.מ. שחר בע"מ בפועל בהסכמת פיליפ בנג'ו וביצעו את העסקאות בשמה אינה מעידה על כך שהם היו חסרי סמכות להוציא חשבוניות ע"ש החברה.**

....

**קיימת זהות בין הצדדים לעסקה, ו[ה]חשבוניות שנוכו עומדות בכל המבחנים (טכניים ומהותיים) להגדרתן כחשבוניות שהוצאו כדין, כך שהפגם לו טוען המשיב לא מתקיים.**

**כיום, בראייה שהיא בגדר 'כחוכמה לאחר מעשה' אחרי שכל הליכי החקירה הביקורת וכל ההליכים הפליליים של כל המעורבים הסתיימו, הסתבר כי חברת ב.מ. שחר מתכות בע"מ לא דיווחה למשיב על חשבוניות המס שהוציאה למערערת ולא שילמה למשיב את מס ערך המוסף ששולם לה ע"י המערערת.**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 לעומת זאת, בזמן אמת, המערערת הוטעתה לחשוב כי התנהלות חברת ב.מ. שחר

2 מולה תקינה וכי חשבוניות המס דווחו למשיב."

3 (מתוך סעיפים 47 עד 50 לסיכומי המערערת)

4  
5 57. אני מסכים כי אין בעובדה כי בעל המניות והדירקטור בחברת שחר (פיליפ) היה "איש קש" כדי  
6 להוביל בהכרח וכשלעצמה למסקנה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. ייתכן מצב בו השליטה  
7 למעשה בעיסוקיו של תאגיד וההנאה הכלכלית מפירות העסקים שלו יימצאו בידי אדם שאיננו  
8 בעל מניות רשום או נושא משרה בו, אולם כל עוד התאגיד עצמו עורך בפועל את הפעילות  
9 הכלכלית והינו צד להתקשרויות עם הספקים והלקוחות, הוא עשוי להוציא חשבוניות מס כדין  
10 (ואילו השליטה הכלכלית הסמויה בידי אדם שאיננו הבעלים הרשום עלולה להצמיח השלכות  
11 פיסקאליות אחרות).

12  
13 **אולם במקרה דנן פני הדברים אינם כך** ולא הוכח כי חברת שחר עסקה במסחר בזהב הלכה  
14 למעשה או כלל הייתה ערוכה לעסוק בכך.

15  
16 58. לא הובאו ראיות כלשהן המראות כי חברת שחר **רכשה זהב**, העסיקה עובדים לצורך קיום  
17 פעילות עסקית בתחום הזהב, נטלה אשראי לצורך מימון פעילות כאמור או דאגה לבטח את  
18 מלאי הזהב שבידיה. למותר לציין כי באין רכישה לא תיתכן מכירה.

19  
20 דהיינו אין בסיס ראייתי לכך שחברת שחר יכלה **למכור** זהב לאחרים כגון המערערת. ואם כך,  
21 ממילא לא הוכח כי חשבוניות המס שיקפו את הצדדים האמתיים לאספקת הזהב לידי  
22 המערערת.

23  
24 59. לאור האמור לעיל, יש להסיק כי לצורך יישום הוראות סעיף 38(א) לחוק בקשר למקרה דנן,  
25 לא השכילה המערערת להראות כי עשר חשבוניות המס הנדונות "הוצאו לה כדין" באופן  
26 המאפשר את ניכוי מס התשומות הכלול בהן ללא סייג. אדרבא, מצטיירת תמונה לפיה  
27 החשבוניות הוצאו **שלא כדין** (ובשל כך, בין השאר, ריצו האחים זגורי עונשי מאסר ממושכים).  
28 אמנם הממצאים והמסקנות שנקבעו בהליך הפלילי נגד האחים זגורי אינם מהווים ראיה  
29 לכאורה לחובת המערערת מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971,  
30 אולם יש בעצם בהרשעתם של האחים זגורי בהוצאת "חשבוניות פיקטיביות" בגין אותן  
31 חשבוניות מושא הערעור דנן כדי להעלות את רף השכנוע המוטל ממילא על המערערת בדבר  
32 הוצאת החשבוניות כדין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

### ח. סיכום ביניים של התמונה העובדתית בכללותה

60. אלו העובדות אשר למעשה אינן שנויות עוד במחלוקת:

(א) אין בסיס לפקפק בכך כי בתקופה הנדונה המערערת אכן רכשה זהב ושילמה עבורו (וראו עדותו של מר רוט מטעם המשיב, עמוד 152, שורה 31).

(ב) אין בסיס לפקפק בכך כי המערערת מכרה זהב ללקוחות שונים, גבתה תמורה עבור המכירות ודיווחה על כך לשלטונות המע"מ.

(ג) הלכה למעשה אספקת הזהב לידי המערערת בתקופה הנדונה בוצעה באמצעות מויאל.

(ד) בתקופה הנדונה כל חשבוניות המס שנמסרו לידי המערערת בגין אספקת זהב היו על שם חברת שחר.

(ה) לא הוכח כי חברת שחר עסקה בפועל במסחר בזהב אלא להיפך, נראה כי חברת שחר שימשה אמצעי להוצאת חשבוניות פיקטיביות כפי שנטען בכתב האישום שהוגש כנגד האחים זגורי.

(ו) אין חולק כי העסקאות הגלומות בחשבוניות המס אשר נשאו את שמה של חברת שחר לא דווחו על ידיה לשלטונות המע"מ.

61. לפיכך, נותר לנו לבחון סוגיה אחת ויחידה: האם מקרה זה נמנה עם המקרים החריגים בהם יותר ניכוי מס תשומות חרף העובדה שחשבוניות המס הוצאו לעוסק שלא כדין, כמבואר בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. בע"מ נגד מנהל מע"מ (ניתן ביום 23.2.2005) ("הלכת מ.א.ל.ר.ז."). דהיינו, האם המערערת הרימה את הנטל והוכיחה כי היא נקטה צעדים מספיקים על מנת להיווכח שחברת שחר היא באמת צד לעסקאות מכר הזהב?

### ט. ההלכה הפסוקה

62. כאמור, הלכה בעניין זה נפסקה בעניין מ.א.ל.ר.ז. הנ"ל:

"במקרים חריגים ראוי אפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזהות העוסק. במקרים כאלה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל  
2 בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות". (סעיף 25 לפסק  
3 הדין).

4  
5 63. כמו כן, בעניין תעשיות עוף הנ"ל סקר כבוד השופט בורנשטיין את הנושא בהרחבה והטעים:

6  
7 "בפסיקה נקבע כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו די  
8 בעובדה כי החשבוניות אינן כדין כדי לשלול את זכאותו של עוסק, וכי רק  
9 במקרים חריגים יחול מבחן סובייקטיבי, לפיו אם יוכיח העוסק כי נקט בכל  
10 האמצעים הסבירים לוודא כי החשבוניות הוצאו כדין, יותר לו ניכוי אף אם  
11 בפועל יימצא כי החשבוניות אינן כדין..". (סעיף 34 לפסק הדין).

12  
13 ובהמשך נאמר:

14  
15 "...אף אבהיר כי עוסק אינו יוצא ידי חובת ההוכחה המוטלת עליו להוכיח כי  
16 ניכה חשבוניות כשרות בכך שערך בדיקה בדבר קיומם של מסמכים 'פורמליים'  
17 כגון אישור ניהול ספרים, אישור ניכוי מס במקור וכיוצא באלה. בדיקה זו היא  
18 בוודאי תנאי הכרחי אך לא מספיק. עצם קיומה של חברה במרשמי רשם  
19 החברות וקיומם של אישורי ניהול ספרים וניכוי מס במקור – אין משמעם כי  
20 חברה זו היא נותנת השירותים למנכה התשומות". (מתוך סעיף 104 לפסק הדין).

21  
22 64. יש מקום לחדד: הבדיקות והבירורים שמקבל חשבונית עשוי לערוך על מנת להכשיר את ניכוי  
23 מס התשומות הגלום בהן חייבים להיות רלבנטיים, לפי נסיבות המקרה, לשאלה שאמורה  
24 להעסיק אותו: האם תוכן החשבונית (ובעיקר זהות הצדדים לעסקה, מהות העסקה ומחיר  
25 העסקה) משקף נאמנה את ההתקשרות המסחרית כהווייתה? עריכת בדיקה אחרת שאיננה  
26 מסייעת בבירור הממוקד הנדרש לא תועיל וריבוי בדיקות כאמור לא יעמיד את מקבל  
27 החשבונית באור חיובי כמי שבדק בשקידה את תקינות החשבונית.

### 28 29 י. האם המערערת דנו ערכה בדיקה מספקת בטרם ניכוי מס התשומות?

30  
31 65. לפי עמדת המערערת היא "...נקטה באמצעים סבירים לבדיקת תקינות חשבוניות המס אותן  
32 ניכתה בספריה ובנסיבות הקונקרטיות שום בדיקות לא היו מסייעות לגילוי 'הפגם' הנטען."  
33 (סעיף 10 לסיכומי המערערת).

34  
35 האמנם?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 66. כזכור, דניאל נפגש עם עידו טייד במהלך חודש מאי 2009. לא הובאה ראייה לכך כי בפגישה זו  
3 נדרש עידו לתת הסברים על אודות חברת שחר והפעילות העסקית שלה וכיצד הוא קשור אליה.  
4 ממילא לא נמסרו לידי המערערת מסמכים כלשהם באותו מעמד.

5  
6 67. מויאל התחיל להביא למערערת את הזהב המוזמן ולקבל מידיה תשלומים במזומן עבור הזהב  
7 מבלי שהוא (מויאל) נדרש להזדהות, להראות כיצד הוא קשור לחברת שחר או לתת הסבר  
8 למערערת על אודות חברת שחר והפעילות העסקית שלה.

9  
10 מויאל הגדיר את עצמו בפני המערערת כנציגה של חברת שחר והמערערת הסתפקה בכך כדי  
11 לצאת לדרך עשיית העסקאות. כאשר ב"כ המשיב שאל "לא ביקשת מכפיר [מויאל] שום  
12 אסמכתא לגבי הקשר שלו לחברה? ל-ב.מ. שחר, כלום", תשובתו של דניאל הייתה מגומגמת  
13 והוא ניסה להמעיט בהיקף העסקאות, בהסבירו כי המערערת הקדימה וגבתה תמורה  
14 מלקוחותיה, עוד לפני שהיא שילמה עבור אספקת הזהב כך שהיא לא סיכנה דבר ברכישת  
15 הזהב (עמוד 64, שורה 24 עד עמוד 65, שורה 2).

16  
17 68. בחקירתו הנגדית דניאל נשאל אם הוא ביקש לדעת ממויאל מהו מקור הזהב:

18  
19 "ש: עכשיו שאלת את כפיר מאיפה הוא קיבל את הזהב? דיברת על זה?"

20 ת: איך אני אשאל כזה שאלה? זה כל אחד שומר את הסוד שלו.

21 ש: מר מויאל או חיים מאיפה הזהב שאלת?

22 ת: ומה הוא יגיד?

23 ...

24 ...אתה לא שואל כזה שאלה. זה כמו שאתה בא לאיזה חברת קוקה קולה ואתה

25 אומר לו איך אתה מייצר את הקולה תגייד לי את כל הזה, אף אחד לא יענה לך.

26 כל אחד יש לו את הסודות שלו.

27 ש: לא באת למר מויאל ואמרת לו מאיפה השגת את הזהב בפועל זה לא עשית?

28 ת: לא יכול לעשות כזה דבר לא."

29 (עמוד 71, שורה 10 עד שורה 13; שורה 22 עד שורה 26).

30  
31 מויאל עצמו אישור כי דניאל לא התעניין לגבי מקור הזהב (עמוד 30, שורות 19-20).

32  
33 69. לא נערך בכתב כל הסכם או הסכם מסגרת בין המערערת לבין חברת שחר בקשר לאספקת  
34 הזהב, מחירו או איכותו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 70. דומה כי המסמך היחיד שהיה בידי המערערת בסמוך לעסקה הראשונה (שחשבונית עבורה  
3 הוצאה ביום 24.5.2009) הוא אישור לפטור מניכוי מס הכנסה במקור (לגבי תשלומים לחברת  
4 שחר עבור "שירותים ונכסים") ואישור ניהול ספרים, אשר הופק מאתר האינטרנט של רשות  
5 המסים בתאריך 26.5.2009. אישור זה היווה אסמכתא בידי המערערת לבצע תשלומים על  
6 חשבון הזהב מבלי לנכות מס הכנסה במקור. אמנם יש בתוכן האישור האמור כדי להעיד כי  
7 לחברת שחר היו תיקים פתוחים הן אצל פקיד השומה והן אצל שלטונות המע"מ, אבל אין בו  
8 כל בדל של הוכחה כי הזהב הנמכר למערערת אכן שייך לחברת שחר או שהאחרונה כן עוסקת  
9 במסחר בזהב באופן כללי.

10  
11 71. המערערת מדגישה כי כבר בשלב מוקדם במערכת היחסים העסקית שלה עם מויאל, דניאל שב  
12 ודרש ממנו מסמכים: "... מ[ה]עסקה [ה]ראשונה אני כבר מחפש ואני מחפש אסמכתא ואני  
13 מחפש אישורים..." (עמוד 72, שורות 9-10); "כל פעם שכפיר [מויאל] היה אצלי אני ביקשתי  
14 את כל המסמכים זה כל פעם..." (עמוד 68, שורה 10). לא הוכח במדויק מה היה תוכנה של  
15 דרישה זו ומתי היא נדרשה, ובשלב הראשון הדרישה לא הועלתה על הכתב.

16  
17 לדידה של המערערת, פניות אלו למויאל מוכיחות את תום ליבה ואת דאגתה לתקינות  
18 העסקאות והחשבוניות בגינן. אולם ממה נפשך? אם המערערת אכן ידעה והבינה שמוטלת  
19 עליה חובה לעמוד על טיבן של חשבוניות המס שהיא מקבלת לידה, מדוע היא הסכימה לבצע  
20 עסקה לאחר עסקה בטרם קיבלה מענה כלשהו לדרישותיה?

21  
22 כזכור, ההזמנות הראשונות היו בתאריכים 24.5.2009, 17.6.2009, 22.6.2009 ו-25.6.2009  
23 ובשלב זה לפחות לא נמסר לידי המערערת כל מידע שיכול היה לשפוך אור על חברת שחר או  
24 על המקור האמיתי של הזהב המסופק.

25  
26 ויודגש כי מדובר בעסקאות בהיקף כספי ניכר, כל אחת מהן בסכום של מאות אלפי שקלים  
27 חדשים והיקף המע"מ בהתאם.

28  
29 יתרה מזאת, חברת שחר הייתה ספקית הזהב הראשונה והבלעדית של המערערת באותה  
30 תקופה. אין עסקינן בהזמנת סחורה פעוטת ערך במהלך העסקים השוטף של עוסק מבוסס  
31 הפועל יום יום מול ספקים רבים ומגוונים. מדובר בראשית דרכה של המערערת ובמיזם ייחודי  
32 עתיר הוצאות והכנסות. בשל נסיבות אלו נדרשו מהמערערת זהירות והקפדה בכל הנוגע  
33 להתקשרות שלה עם הספקית ועם נציגי הספקית.

34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 72. לפי גרסת המערערת, משלא הובאו אסמכתאות על ידי מויאל כמבוקש, התחיל להתעורר אצלה  
2 חשד לגבי חברת שחר:  
3  
4 "[ש]: ... אתה התחלת לחשוד אני משתמש במילה לחשוד כן זה מה שאמרת ב-  
5 ב. מ שחר לאחר שלא ענו לך בטלפון שהופיע על החשבונות הרגשת שאין שם  
6 עסק נכון?  
7 [ת]: כן.  
8 ש: סליחה?  
9 ת: אמרתי כן היה מוזר.  
10 ש: וזה היה בערך אחרי חודשיים של פעילות נכון?  
11 ת: זה היה בערך אחרי כמה פעמים שביקשתי מחיים כפיר [מויאל] ולא קיבלתי  
12 תשובות אז אמרתי אני אעשה את זה בעצמי." (עמוד 77, שורה 18 עד שורה 26).  
13  
14 73. דניאל העיד כי ניסה להתקשר לחברת שחר לפי מספרי הטלפון המופיעים על גבי החשבונות.  
15 לדבריו .." נסיונותיי ליצור קשר עם החברה ... לא צלחו במיוחד" (סעיף 7 לתצהיר העדות  
16 הראשית של דניאל).  
17  
18 וכן:  
19  
20 "שאני עובד עם איזה חברה שאני לא משיג אותה אין לי עם מי לדבר זה מלחיץ  
21 אותך אתה עובד על איזה שהיא עסקה שאתה רוצה קצת יותר יחס קצת יותר  
22 הבנה". (עמוד 79, שורה 15 עד שורה 17).  
23  
24 74. פעם אחת הצליח דניאל לשוחח בטלפון עם אישה שהזדהתה כפקידה בחברת שחר ונתנה לו  
25 את שם מנהל החשבונות של חברת שחר, מר משה שטרית.  
26  
27 75. דניאל לא ידע לומר במדויק מתי ניסיונות אלה ליצור קשר נעשו אך מחקירתו הנגדית נראה  
28 כי הדבר היה במהלך חודש יולי 2009 (עמוד 77, שורה 18 עד עמוד 78, שורה 15).  
29  
30 76. משמויאל לא הביא לדניאל אסמכתאות ואישורים כפי שהתבקש לעשות (לפי גרסתו של דניאל)  
31 נרשם מסמך (ללא תאריך ברור) - חלקו בכתב ידו של דניאל וחלקו בכתב ידו של מויאל - ממנו  
32 עולה דרישתה של המערערת לקבל ממנהל החשבונות של חברת שחר אישור כי כל עסקאות  
33 מכירת הזהב דווחו בזמן על ידי חברת שחר לשלטונות המע"מ (נספח א.א.6 להודעת החשוד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 שנגבתה מדניאל מתת ביום 29.11.2009). לא נהיר מחומר הראיות אם המסמך האמור נערך  
 2 לפני או אחרי שדניאל שוחח בטלפון עם משה שטרית, מנהל החשבונות של חברת שחר.  
 3  
 4 בחקירתו דניאל נשאל פעמים מספר מתי נערך המסמך האמור אך הוא לא ידע להשיב (עמוד  
 5 69, שורה 3; שורה 19; שורה 32). בכל אופן, ברי כי המסמך לא נרשם לפני מחצית יולי 2009  
 6 ואילו עם דיווחיה של המערערת לשלטונות המע"מ ביום 15.7.2009 הגיע היקף ניכוי מס  
 7 התשומות לכדי כ-172 אלף ש"ח.

8  
9 באשר לפנייה למשה שטרית דניאל נשאל בחקירתו הנגדית:

10  
11 "ש:] ... אז אתה אומר בעצם שאתה עשית את המסמך הזה נתת אותו [ל]כפיר

12 באותו מעמד קיבלת מספר טלפון של [מנהל חשבונות] שטרית אני מאמין

13 שבסמוך לזה אתה פנית [למנהל חשבונות] שטרית ואז הוא הביא לך את

14 הכרטסת?

15 ת: לא היה כזה קל בערך כמו שאתה אומר לקח הרבה זמן זה ... שלקחו הרבה

16 טלפונים זה לא היה כזה קל,

17 ש: מה זאת אומרת?

18 ת: זה לא שעונים לך מיד ואומרים לך עוד יומיים נחזור אליך נבדוק נכין כן מוכן

19 לא מוכן משכו אותי בגלל זה היה כל הלחץ היה מתח."

20 (עמוד 70, שורה 18 עד שורה 25).

21  
22 77. כאן יש להעיר כי דרישת המערערת להיווכח כי העסקאות שנערכו עמה דווחו על ידי חברת

23 שחר לשלטונות המע"מ היא דרישה סבירה אולם אין בה די. למשל מן המפורסמות כי אחת

24 השיטות להסוואת אספקת סחורה ממקור בלתי מדווח היא יצירת שרשרת עסקאות "גב-אל-

25 גב" תוך טשטוש עקבותיה של העסקה המקורית. בכל חוליה נתונה בשרשרת כאמור אנו

26 עשויים למצוא דיווח כדין (לכאורה) על מס עסקאות ומנגד ניכוי כדין (לכאורה) של מס

27 תשומות. במקרה דנן אף אם חברת שחר הייתה מדווחת על עסקאותיה עם המערערת, ואף אם

28 המערערת הייתה מקבלת לידיה בזמן אמת אישור על כך, לא היה בכך כדי להוכיח כי חברת

29 שחר הייתה צד אמיתי לסחר בזהב וכי היא עצמה רכשה ומכרה את הסחורה על חשבונה.

30 וכאמור, בנסיבות המקרה, העסקאות ממילא לא דווחו על ידי חברת שחר כנדרש.

31  
32 78. במועד בלתי ידוע במדויק אך לא לפני 2.8.2009 קיבלה המערערת מידי משה שטרית העתק

33 של כרטסת אחת מתוך הנהלת החשבונות של חברת שחר. הכרטסת מתייחסת לחשבון על שם

34 "דניאל מתת תכשיטים בע"מ", דהיינו המערערת. הכרטסת מראה פעולות בחשבון זה החל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 מיום 24.5.2009 וכלה ביום 20.7.2009. עיון בכרטסת מגלה כי תשע מתוך עשר החשבוניות אשר  
 2 הוצאו על ידי חברת שחר למערערת מופיעות בה (החשבונית העשירית, מס' 1527 מיום  
 3 30.7.2009, איננה רשומה בכרטסת זו).
- 4 דניאל שב והדגיש כי היה בקבלת כרטסת זו בתחילת חודש אוגוסט 2009 **כדי להרגיעו** כי  
 5 עסקאות הזהב אכן מדווחות על ידי חברת שחר לשלטונות (עמוד 46, שורה 33; עמוד 70, שורה  
 6 30; עמוד 79, שורה 2; עמוד 90, שורה 19).
- 7  
 8 אולם יובהר כי אותה כרטסת מתעדת את ההתחשבות **בין חברת שחר לבין המערערת ותו לא**.  
 9 לא נמסרה לידי המערערת **כרטסת תשלומי המע"מ** מתוך הנהלת החשבוניות של חברת שחר  
 10 ולא ניתן להיווכח מהכרטסת שכן נמסרה כי מע"מ העסקאות אכן דווח ושולם (כאמור, בפועל  
 11 לא היה דיווח כנדרש על פי דין).
- 12  
 13 דניאל נשאל על כך בחקירתו ולא היה בפיו הסבר משכנע מדוע יש בכרטסת הנדונה כדי  
 14 "להרגיע" (עמוד 87, שורה 8 ואילך).
- 15  
 16 79. יתרה מזו, יהיה ערכה של הכרטסת האמורה אשר יהיה, היא הגיעה לידי המערערת אחרי  
 17 שהיא הספיקה לנכות מס תשומות בדיווחה ביום 15.7.2009 ולאחר שהיא הספיקה לבצע  
 18 עסקאות נוספות בתאריכים 14.7.2009, 15.7.2009, 16.7.2009, 19.9.2009, 20.7.2009 וב-  
 19 30.7.2009 בהיקף כספי כולל (לפני מע"מ) של כ-1,685,000 ש"ח, הכל מבלי להמתין לאות  
 20 ההרגעה.
- 21  
 22 80. באשר לאסמכתאות ולאישורים שדניאל ביקש שוב ושוב לקבל ממויאל (לפי גרסתו של דניאל),  
 23 **רק בתאריך 17.8.2009** או בסמוך לו (עמוד 83, שורות 32-33) הגיעה לידי המערערת אסופת  
 24 מסמכים באמצעות מויאל שנכללו בה פריטים אלה:
- 25  
 26 (א) תדפיס מרשם החברות אשר הופק ביום 11.8.2009 בו נתוני מאגר מעודכנים  
 27 לגבי חברת ב.מ. שחר בע"מ. מתדפיס זה נלמד כי מר פיליפ בנג'ו הוא בעל המניות  
 28 והדירקטור היחיד בחברה. השם האמור לא היה מוכר למערערת קודם לכן.  
 29 (בתדפיס זה, אגב, "כתובת התאגיד" איננה זו שמופיעה על גבי החשבוניות  
 30 הנדונות).
- 31  
 32 (ב) צילום תעודת הזהות של פיליפ בנג'ו.
- 33  
 34 (ג) מסמך על גבי הנייר של חברת שחר, בכתב ידו ובחתימתו של פיליפ, בו הוא  
 35 מאשר כי "חשבוניות אלו מדווחות למע"מ על שם דניאל מתת בע"מ" ובהמשך





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 מפורטות עשר החשבוניות הנדונות (נספח ב' לתצהירו של דניאל מתת). לימים  
2 נודע כי תוכן אישור זה איננו אמת.

3  
4 (ד) אישור פטור מניכוי מס הכנסה במקור לגבי חברת שחר, אשר הופק מאתר  
5 רשות המסים ביום 12.7.2009.

6  
7 81. במסמכים נוספים אלה אין כל הוכחה נוספת לכך כי חברת שחר אכן עוסקת במסחר בזהב וכי  
8 אספקת הזהב למערערת אכן הגיעה ממנה. אדרבה, לראשונה מופיע שמו של בנג'ו, דבר שהיה  
9 צריך לאותת לדניאל ולמערערת כי קודם לכן היכרותם את חברת שחר הייתה חלקית וחסרה:

10  
11 **"... עכשיו לגבי פיליפ בנג'ו. אתה במהלך אוגוסט כמו שציינת מקודם קיבלת**  
12 **מסמכים נכון ממר מויאל ואז הבנת שמי שרשום כבעלים של ב.מ שחר זה אדם**  
13 **בשם פיליפ בנג'ו זה נכון?**

14 ...  
15 [ת: ] כן רק אז הבנתי שזה השם כביכול.  
16 ש : זאת אומרת רק באוגוסט בכלל ידעת על קיומו של פיליפ בנג'ו?  
17 ...  
18 ת: כן." (עמוד 91, שורה 13 עד שורה 26).

19  
20 כמו כן, ובהמשך לאמור בסעיף 79 לעיל, אסופת המסמכים הגיעה לידי המערערת רק לאחר  
21 ביצוע כל עשר העסקאות, לאחר ניכוי מס תשומות במחצית חודש יוני 2009, במחצית חודש  
22 יולי 2009 ואף לאחר ניכוי יתרת מס התשומות במחצית חודש אוגוסט 2009, בהיקף של כ-  
23 278 אלף ש"ח מס (עמוד 75, שורה 8 עד שורה 12; עמוד 97, שורה 6 עד שורה 8).

24  
25 82. בניסיונה להוכיח בפני בית המשפט את צדקת דרכה, הדגישה המערערת את העובדה כי היא  
26 הקפידה לשלם את מרכיב המע"מ שבתמורה באמצעות **שיקים** ולא במזומן. אלא מאי?  
27 ההמחאות האמורות נמסרו לידי מויאל כשהן **פתוחות**, כך שלא יכול היה להיות כל בטחון כי  
28 הן ישמשו אך ורק לתשלום מס עסקאות על ידי חברת שחר. והנה עיון בהעתקים של שישה  
29 שיקים כאמור מגלה כי חמישה מהם מולאו "לפקודת ב.מ. שחר המתכות בע"מ" ואחד מולא  
30 "לפקודת ברכה עד בלי די בע"מ".  
31 מתוך חמשת השיקים שמולאו לפקודת חברת שחר נראה כי אחד הוסב ל"ברכה עד בלי די  
32 בע"מ" ואילו שלושה אחרים הוסבו ל"מ.א.ד.ק. אמפריאל עסקים פיננסיים בע"מ" בערבותו  
33 האישית של מר ניסים זגורי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 דהיינו השארת השיקים פתוחים שללה מראש כל בטחון כי הסכומים הרשומים בהם יהיו  
2 קודש לתשלום מס ערך מוסף.  
3  
4 83. יש לציין כי המערערת לא פנתה לשלטונות המע"מ באותה תקופה על מנת לנסות ולברר אם  
5 חברת שחר מדווחת כדין (עמוד 65, שורה 19; עמוד 85, שורה 4).  
6  
7 84. יוזכר כי מאמצע חודש אוגוסט 2009 המערערת התחילה לרכוש זהב מחברת גולד רויאליטי  
8 בע"מ – בה מויאל היה בעל מניות ומנהל.  
9  
10 נראה כי במקרה זה השכילה המערערת לדרוש מסמכים ואישורים מבעוד מועד (ראו נספחים  
11 א.א.8, א.א.9, א.א.10, א.א.12 ו-א.א.13 להודעת החשוד של דניאל מתת מיום 29.11.2009,  
12 שעה 09:55).  
13  
14 ולפי דבריו הכנים של דניאל בהקשר זה: **"לומדים לומדים. למדתי מה לעשות היה לי בית  
15 ספר קשה היו שלושה חודשים של בית ספר..."** (עמוד 94, שורות 10-11).  
16  
17 יוער כי רק בהזדמנות זו ראה דניאל לראשונה את תעודת הזהות של מויאל (עמוד 64, שורה  
18 5).  
19  
20 85. בחקירתו של דניאל עלתה התהייה מדוע המערערת החליטה להחליף ספק זהב דווקא מיד  
21 לאחר שהיא קיבלה סוף סוף את האישורים שהיא התעקשה לקבל (לגרסתה) מחברת שחר.  
22 דניאל הסביר את המעבר בנכונותו של גולד (בבעלות מויאל) לקבל את תמורת הזהב באמצעות  
23 העברות בנקאיות ולא במזומן, כפי שדרשה חברת שחר קודם לכן (עמוד 70, שורות 30-31).  
24  
25 86. לאחר ששקלתי את טענותיה של המערערת לא שוכנעתי כי היא הרימה את נטל להראות שהיא  
26 עשתה די – ובעיתוי הנדרש – כדי לעמוד במבחן שגובש בהלכת **מ.א.ל.ר.ז.**  
27  
28 אם המערערת סברה בתום לב כי המסמכים שהיא דרשה וקיבלה הם המסמכים הנכונים  
29 והמספיקים בהקשר זה, אזי מדוע היא לא המתינה לבואם לפני שהיא ביצעה את העסקאות,  
30 נשאה במס התשומות ואף ניכתה את מס התשומות בדיווחיה לשלטונות המע"מ? שוב,  
31 בנסיבות הקונקרטיות לא מדובר בבדיקה שגרתית ושוטפת שעושה עוסק במהלך העסקים  
32 הרגיל אלא בבדיקה מכוונת, בתחום עיסוק חדש, מול ספק בלעדי, בהיקף כספי גדול. הרי  
33 דניאל העיד שוב ושוב כי התחיל "לחשוש" ו"לחשוד" וכי נסיונותיו לקבל מידע, הן ממויאל,  
34 הן דרך הטלפונים של חברת שחר והן ממשה שטרית הושבו ריקם עד לחודש אוגוסט 2009 –  
35 לאחר ביצוע כל העסקאות הנדונות. למצער החשדות והחששות היו צריכים להביא להקפאה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 מיידית של הקשר המסחרי עם חברת שחר, ואף ניתן לגרוס כי המערערת לא הייתה צריכה  
2 כלל לבצע עסקאות עם חברת שחר לפני שהאסמכתאות הדרושות הומצאו לידיה:

3  
4 "ש: אוקי אז בשביל לסכם נתת לכפיר מויאל בעשר עסקאות בערך 2.8 מיליון  
5 שקל במזומן בלי לראות ממנו שום אסמכתא לקשר שלו עם החברה?  
6 ת: א[ת]ה יודע אני מקבל חומר החומר שווה את הכסף המע"מ הוא בנפרד על  
7 המע"מ אני מחזיק בידיים שלי אני הרגשתי מאוד בטוח. זה מה שאני יכול  
8 לענות." (עמוד 71, שורה 33, עד עמוד 72, שורה 2)

9  
10 87. אולם לטעמי האישורים היו לא רק מאוחרים אלא בלתי מספיקים בנסיבות מקרה. לא היה  
11 בפטור מניכוי מס הכנסה במקור כדי להעלות או להוריד. הידיעה כי פיליפ הוא הבעלים של  
12 חברת שחר לא הסביר דבר לגבי יכולתה של חברת שחר לערוך את העסקאות (ואף הייתה  
13 בידיעה זו כדי להדליק נורה אדומה כי לא כל הקלפים נחשפו בקשר לחברת שחר).  
14 אפילו אסמכתא לדיווח על מס העסקאות על ידי חברת שחר לא הייתה מוכיחה בהכרח כי היא  
15 הייתה צד אמיתי לאספקת הזהב וממילא אסמכתא כאמור לא הומצאה לידי המערערת (וראו  
16 את הדיון בעניין כרטסת הנהלת החשבונות בסעיף 78 לעיל).

17  
18 אמנם אסופת המסמכים כללה מכתב מפרי עטו של פיליפ המעיד (באופן לא נכון) כי החשבונות  
19 מדווחות לשלטונות המע"מ וייתכן כי המערערת נתנה אמון בתוכן המכתב. אולם המערערת  
20 לא טרחה ליצור קשר עם פיליפ, שהתגלה כבעלים של חברת שחר, על מנת לשמוע מפיו על  
21 עסקי הזהב של חברת שחר, על מודעותו של פיליפ לעסקאות הנקשרות עם המערערת ועל  
22 מעמדו וסמכויותיו של מויאל בהקשר זה. ייתכן שמפגש עם פיליפ – שתואר על ידי משה שטרית  
23 כ"נראה מאד מוזנח... לא לבוש טוב לא מגולח אפילו נראה תמהוני" – היה מעלה אצל דניאל  
24 תהיות נוספות באשר ליכולתה של חברת שחר לבצע עסקאות זהב בהיקף של מיליוני שקלים  
25 רבים (הודעת עד מפי משה שטרית מיום 29.11.2009, שורות 8-9).

26  
27  
28 88. ברצוני להבהיר כי לדעתי אין לצפות מעוסק המקבל חשבונית מס במהלך עסקיו לערוך חקירה  
29 ממצה לגבי כל היבטי העסק של מוציא החשבונית, בייחוד אם הדבר יהיה כרוך בגילוי סודות  
30 מסחר של הספק או בהפרה בוטה אחרת של זכותו לפרטיות. למשל חקירה ודרישה בעניין  
31 המחיר הסיטונאי המשולם על ידי מוציא החשבונית (או בנסיבות מסוימות, לגבי מקורות  
32 האספקה שלו) עלולות להיחשב "חיטוט" שישבש את יכולתם של הסוחרים להתפרנס. יש  
33 להציב גבולות – לפי השכל הישר ובהתאם לנסיבות המקרה – לעומק הבדיקה שניתן לדרוש  
34 מעוסק המבקש לנכות מס תשומות, כל עוד הוא פועל בניקיון כפיים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 אולם המקרה הנוכחי איננו מצוי מעבר לגבול האמור.

3  
4 כזכור סיפור הקשר בין המערערת לבין חברת שחר התחיל עם החיפוש האינטרנטי (ראו סעיף  
5 29 לעיל), עבר דרך המופע החד פעמי של עידו טייד, המשיך באמצעות מויאל שלא נדרש  
6 להמציא כל מסמך על מנת להראות את קשריו עם חברת שחר, ונתקל בהתחמקויות  
7 מהתחמקויות שונות שדניאל עצמו העיד עליהן.

8  
9 לטעמי אדם סביר, אדם מן היישוב, לא היה אומר כי המערערת עשתה די על מנת לברר "עם  
10 מי יש לה עסק" לפני שהיא ניכתה את מס התשומות.

11  
12 למעלה מזה, יש להביט על מחדליה של המערערת על רקע נסיונו רב השנים של דניאל מתת  
13 בענף התכשיטים: "בטח אני עובד בזהב שלוש שנה אני לא מכיר ספקי זהב?"; "... אני  
14 הרבה שנים בענף"; "דיבורים יש כל הזמן אנחנו אצלנו יש מיליון סוכנים [של זהב] הרי אני  
15 עובד בבורסה באים סוכנים מציעים דברים כל הזמן...". (עמוד 49, שורה 15; עמוד 51, שורה  
16 22; עמוד 54, שורות 4-5).

17  
18 מצופה מאדם מקושר ובקיא ברזי הענף לדעת טוב יותר כיצד לברר ואצל מי לברר על אודות  
19 ספק סחורה פלוני. ובהקשר זה יצויין כי בהתאם לסעיף 38(א) לחוק, עוסק רשאי לנכות מס  
20 תשומות הכלול בחשבונית מס "בתוך שישה חדשים מיום הוצאת החשבונית". משמע, אם  
21 קינן בלבה של המערערת ספק לגבי כשרות החשבוניות שנתקבלו מחברת שחר, יכלה היא  
22 להמתין עד לסיום בירור העניין לפני שינוכה מס התשומות.

23  
24 89. בסופו של דבר עסקינן בשאלה של נטילת סיכון כלכלי. מי היה צריך לשאת בסיכון  
25 שחשבוניתיה של חברת שחר יתבררו כמוצאות שלא כדון – הציבור כולו (אם יותר למערערת  
26 ניכוי מס התשומות) או המערערת עצמה (אם הניכוי לא יותר). החוק וההלכה הפסוקה  
27 בעקבותיו החמירו בעניין זה והטילו את הסיכון בדרך כלל על כתפי העוסק שמקבל חשבונית  
28 מס, וזאת משיקולי מדיניות שונים. בשל כך, צומצמה עד מאד האפשרות להעביר את הסיכון  
29 האמור לשכם הציבור. לדעתי המערערת דן לא הצליחה לשכנע כי מעשיה מצדיקים העברת  
30 הסיכון (שכבר התבטא בהפסד עקב אי תשלום מס העסקאות) לכלל אזרחי המדינה.

31  
32 90. לפני סיום אעיר כי היה באמירות אחדות של דניאל כדי להטיל צל מסויים על תום ליבה של  
33 המערערת (על אף שמסקנתי בפסק הדין לגבי דיות הבדיקות הינה תקפה אף מתוך ההנחה כי  
34 המערערת הייתה תמת לב ופעלה מתוך תמימות).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1  
2 באמירות אלו קיים רמז לכך כי כבר בעת כניסתה של המערערת לעיסוק ברכישה ומכירה של  
3 זהב טהור (במאי 2009) היו "רחשים" בענף בעניין אי סדרים בנושא מיסוי:

4 **"... כל הבעיה זה היה מע"מ כל השאר כסף מול זהב אין לי בעיה אני נתתי כסף**  
5 **קיבלתי מיד מהספק השני אז אני השתדלתי להחזיק אותו [קצר עם המע"מ כי**  
6 **אולי היה קצת שמועות בשוק שצריך להיזהר ולא הייתי מאה אחוז".**  
7  
8 (עמוד 58, שורה 3 עד שורה 6).

9  
10 דניאל לא נשאל מה פשר הביטוי "אולי היה קצת שמועות בשוק שצריך להיזהר".

11  
12 והנה במקום אחר דניאל נשאל על ידי בית המשפט מדוע לקוחותיה של המערערת היו זקוקים  
13 לה ולא יכלו לרכוש זהב בכוחות עצמם ולחסוך את המרווח שהרוויחה המערערת:

14  
15 **"[ש:] אז תסלח לי על השאלה למה צריכים אותך למה הם לא קונים בעצמם?**

16 ...

17 **[ת:] לא יודע אולי ראו דניאל מתת היה להם כדאי יכול להיות שהשם פה דיבר**  
18 **אני לא יודע בתקופה ההיא היה פה איזה שהוא לחץ ועובדה שאחרי זה היה**  
19 **פתאום פשיטה גדולה אני מאז שראיתי פשיטה הבנתי שיש פה משהו לא בסדר**  
20 **אבל ניסיתי הכול, סליחה. ניסיתי לעשות הכול שלא תהיה בעיה."**  
21 (עמוד 51, שורה 27 עד שורה 33).

22  
23 ובהמשך:

24  
25 **"אני מאוד מהר מצאתי לקוחות ושהתחילו לשמוע שאני זה שמוכר את הזהב**  
26 **כולם רצו לקחת ממני, באיזה שהוא מקום אני לא יודע איזה שמועה הייתה אבל**  
27 **היה, התחלתי לקבל טלפונים ואני רציתי קודם כל להבטיח את עצמי במקביל**  
28 **גם שאלתי איפה אני עומד אז אמרו לי תשמע יש א' ב' בדברים האלה אתה צריך**  
29 **להיות יותר זהיר אמרתי אין בעיה."** (עמוד 80, שורה 17 עד שורה 21).

30  
31 91. ראשית, עולה מתשובות אלו כי באותה תקופה היו כבר ידיעות ("לחץ") כי לא הכל בענף  
32 כשורה. יתרה מזאת, עשוי להשתמע מהן כי **בשל אותו "לחץ"** המערערת זיהתה הזדמנות  
33 עסקית והבינה כי סוחרים אשר לפני כן היו מוכנים לרכוש בעצמם זהב ממקורות מסויימים  
34 העדיפו עתה לשלם "עמלה" כלשהי ולרכוש את הזהב באמצעות חוליית ביניים בעלת שם טוב  
35 – קרי החברה של דניאל מתת. הדברים מטרידים אולם כאמור גם מתוך נקודת המוצא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2017

ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 שהמערערת הייתה תמת לב ונקיית כפיים, היא לא עשתה די על מנת להשיל מעליה את הסיכון  
2 הכרוך בקבלת חשבונית מס שלא הוצאה כדין.  
3  
4 92. ולבסוף אומר כי אני קשוב לטרוניית המערערת לפיה מוכרת הזהב, חברת שחר, מעולם לא  
5 שילמה לאוצר המדינה את מס העסקאות שהיא גבתה מידי המערערת, והנה המערערת נדרשת  
6 להשלים את החסר באוצר המדינה בדרך של שלילת ניכוי מס התשומות. אולם במישור  
7 המשפטי לפחות שני הדברים אינם כרוכים זה בזה ומשנכח המשיב לדעת כי לא התקיימו תנאי  
8 סעיף 38 לחוק המאפשרים ניכוי מס תשומות, פעל הוא כדין בהוציאו שומת מס תשומות  
9 למערערת. עם זאת, ולנוכח מכלול הנסיבות, צדק המשיב גם בכך שנמנע מלהטיל כפל מס  
10 בהתאם לסעיף 50(א1) לחוק.

### יא. סיכום

11  
12  
13  
14 93. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.  
15  
16 94. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 36,000 ש"ח.  
17  
18 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ שני הצדדים.  
19  
20 ניתן היום, כ"ו חשוון תשע"ח, 15 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

21

22