



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד דריה גולדין

המערערת

נגד

מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד ועו"ד כנרת תבור

המשיב

פסק דין

בפניי ערעור על שומת תשומות שהוציא המשיב למערערת בסכום של 14,896,972 ₪, אשר הופחתה לאחר השגת המערערת, לסכום של 2,982,948 ₪. לטענת המשיב, המערערת דרשה בניכוי את התשומות הכלולות במסמכים שאינם חשבוניות מס שהוצאו כדין. המערערת טענה כי מדובר בחשבוניות מס שהוצאו כנגד עסקאות אמת, בהן רכשה זהב ושילמה תמורה מלאה. לכן, היא זכאית להחזר מס תשומות על פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

רקע ועובדות בתמצית

1. המערערת היא חברה לייצור תכשיטים אשר הוקמה בשנת 1989 על-ידי מר אהרון גינדי (להלן: "מר גינדי") ובני משפחתו. עד לשנת 2012, ייבאה המערערת זהב בכמויות קטנות (חצי קילו, רבע קילו), ייצרה תכשיטים ואת רובם ייצאה לחו"ל (ר' סעיף 7 לתצהירו של מר גינדי ופרו' מיום 3.12.15 עמ' 8 שו' 23-26, עמ' 9 שו' 1-3).
2. החל משנת 2012, הגדילה המערערת את רכישותיה בשיעור של כ-1000%, על ידי מספר עסקאות שערכה בהיקף נרחב, עם שתי ספקיות עיקריות (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 10 שו' 16-27); מיום 23.1.12 ועד ליום 26.2.13, התקשרה המערערת עם חברת כ.ח.מ. ח.פ. 514269919 (להלן: "חברת כ.ח.מ."), אשר מצויה בבעלותו של מר כפיר מויאל, ומיום 26.2.13 ועד ליום 30.5.13, התקשרה המערערת עם חברת א.ד. סחר ח.פ. 513520395 (להלן: "חברת א.ד. סחר"), אשר מצויה בבעלותו של מר דוד אסולין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

3. הערעור שלפניי מתייחס לעסקאות שערכה המערערת עם חברת א.ד. סחר בהיקף של 20,675,003 ש"ח. המדובר ברכישת זהב גולמי בהנחות קבועות של 3% - 4% ממחירו העולמי של הזהב, כאשר את התמורה שילמה המערערת באמצעות העברת כספים לחשבון "change" או בהמחאה שאינה למוטב בלבד, אשר נפרעה למזומן ב-"change".
4. במהלך שנת 2013, ניהל המשיב חקירה רחבת היקף בדבר חשד למסחר בזהב ובמתכות יקרות אחרות, שמקורם ברשות הפלשתינאית. בין היתר, עלה חשד בדבר קיזוז והפצת חשבוניות שהוצאו שלא כדין. הפרשה כונתה על ידי המשיב "זוג משמים" (להלן: "פרשת זוג משמים"). במסגרת פרשה זו, סבר המשיב כי המערערת קיבלה זהב ממקור אחד וכיסוי חשבונאי ממקור אחר במטרה להתחמק מתשלום מע"מ ודרשה בניכוי את התשומות הכלולות בחשבוניות המס שהוצאו שלא כדין.
5. לאור ממצאי פרשת זוג משמים, הודיע המשיב למערערת ביום 16.06.13 על עיכוב ההחזרים המגיעים לה מכוח סעיף 39(א)(2) לחוק מע"מ ועל כוונתו לערוך לה ביקורת על ספריה, נוכח חשד לביצוע עבירה על חוק מע"מ (ר' נספח ב' לתצהיר המערערת).
6. ביום 28.11.13 הודיע המשיב למערערת, במכתב הזמנה לשימוע, כי בכוונתו לחייב אותה בכפל מס תשומות הכלול בחשבוניות שנוכו על ידה בתקופה מינואר 2012 ועד מאי 2013 בסכום של 27,069,806 ₪ ולפסול את ספריה לשנים 2012-2013 (ר' נספח ד' לתצהיר המערערת). מועד השימוע בוטל ולא נקבע מועד אחר. המשיב חזר בו מהודעתו זו.
7. ביום 24.12.13 הודיע המשיב למערערת על הפעלת סמכותו לפי סעיף 112א לחוק מע"מ ודרש תשלום סך של 14,489,874 ₪. על בסיס דרישה זו, הגיש המשיב בקשה למתן צו עיקול כנגד המערערת בהליך ת"א 59457-12-13 ולאחר דיון בפני כב' סגנית הנשיאה (דאז) השופטת עינת רון, הגישו הצדדים הודעה על הסדר פשרה אשר קיבל ביום 2.3.14 תוקף של פסק דין (ר' נספח ו' לתצהיר המערערת).
8. ביום 8.1.14 הודיע המשיב למערערת על פסילת ספריה והטלת קנס בסכום של 901,714 ₪. בשל ניהול ספרים בסטייה מהותית (ר' נספח י' לתצהיר המערערת). על שתי החלטות אלו הוגש ע"מ 14-02-30638 לבית משפט מחוזי מרכז שהתברר בפני כב' השופט ד"ר בורנשטיין. ביום 16.6.14 ניתן תוקף של פסק דין להסכמת הצדדים, לפיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 46883-11-14 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

המשיב יבטל החלטותיו והערעור ימחק בהתאם (ר' נספחים יא' ו-יב' לתצהיר המערער).
(המערער).

9. ביום 15.01.14 הוציא המשיב למערער שומת הוצאות לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 77 לחוק מע"מ, לאחר שמצא כי חשבונית מס שהוצאו לטובת המערער בשנים 2012-2013, הינן חשבוניות פיקטיביות שנוכו בספריה שלא כדין (ר' נספח א' לכתב הערעור). לפי שומת ההוצאות, במסגרת העסקאות עם חברת כ.ח.מ היא חייבת סכום של 10,551,955 ₪ בערך נומינלי, ובמסגרת העסקאות עם חברת א.ד. סחר היא חייבת סכום של 2,982,948 ₪ בערך נומינלי (ר' נספח ז' לתצהיר המערער).

10. המערער הגישה השגה על החלטה זו וביום 10.3.14 התקיים דיון בעניינה אצל המשיב (ר' נספחים ח' ו-ט' לתצהיר המערער). ביום 26.10.14 קיבל המשיב את ההשגה חלקית וביטל את החיוב בגין עסקאותיה עם חברת ח.כ.מ. לפיכך, השומה נותרה בעינה לעניין החשבוניות שהוצאו על ידי חברת א.ד. סחר בלבד (ר' נספחים יג' ו-יד' לתצהיר המערער). מכאן הערעור שבפניי.

תמצית טענות המערער

11. המערער טענה כי עסקאותיה עם חברת א.ד. סחר הינן עסקאות אמת, כפי שנלמד מנסיבות עריכתן: הרישום בחשבוניות המס (הכולל תיאור הסחורה, משקלה, פרטי העסקה וסכום התמורה ששולם) הוא נכון, מדויק ותואם למציאות; החשבוניות הוצאו על ידי חברת א.ד. סחר כמי שרשאית להוציאן, כחברה פעילה הרשומה אצל המשיב ומדווחת לו כדין; הסחורה המפורטת בחשבוניות סופקה למערער במלואה והיא שילמה לחברת א.ד. סחר את מלוא התמורה בגינה.

12. המערער טענה כי היא פעלה בתום לב וביצעה את מלוא הבדיקות האפשריות על מנת לוודא שהיא מתקשרת בעסקה חוקית עם גורם מורשה. היא דווחה על העסקאות למשיב, כפי שדווחה גם חברת א.ד. סחר וכן מלוא העסקאות תועדו בכתב בספריה בהתאם להוראות ניהול ספרים, לרבות - רישום מועד העסקה, פרטי הטובין שנרכשו, המשקל המדויק, המחיר, הכמות, אופן התשלום וכדומה, וצורפו אסמכתאות בנוגע לאופן התשלום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

13. המערערת הדגישה כי היא לא קשורה לפעילות העבריינית הנחשדת וגם אם התשומות שנוכו בספרי חברת א.ד. סחר הינן על בסיס חשבוניות פיקטיביות, אין הדבר מעיד על חוקיותן של החשבוניות שהוצאו לה מחברת א.ד. סחר. מכל מקום, המערערת סברה כי המשיב הכשיר את העסקאות כאשר ערך את בדיקותיו ואשר לא החזר תשומות.

14. עוד טענה המערערת, כי המשיב עיכב את ההחזרים המגיעים לה, שלא כדין, כאשר תחילה, הודיע לה על עיכוב ההחזרים שכבר אושרו לתשלום, למשך 180 יום, בהתאם לסעיף 39(א)(2) לחוק מע"מ, ולאחר מכן, בחלוף הזמן הקצוב, המשיך לעכב את הכספים.

15. כמו כן, המערערת טענה כי המשיב נקט נגדה באמצעים דרסטיים שזעזעו אותה וגרמו לה נזקים, כגון: הזמנה לשימוע לפני חיוב בכפל מס בסך של 27,069,806 ₪ וביטול ההליך לאחר מכן; הפעלת הסמכות לפי סעיף 112א לחוק, בדרישה לתשלום מיידי של 14,489,874 ₪ וביטול הדרישה לאחר מכן; הוצאת שומה בסכום של 14,896,972 ₪ והפחתה משמעותית של הסכום כשנה לאחר מכן; פסילת ספרי המערערת והטלת קנס בסך 901,716 ₪ וביטול ההחלטות לאחר מכן במסגרת הערעור.

תמצית טענות המשיב

16. המשיב טען כי חשבוניות המס שהוציאה חברת א.ד. סחר הן חשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקאות אמת, כך שלמעשה, המערערת קיבלה זהב ממקור אחד וכיסוי חשבונאי ממקור אחר, במטרה להתחמק מתשלום מע"מ.

17. המשיב טען כי חברת א.ד. סחר, עמה ערכה המערערת את העסקאות, אינה הבעלים של הזהב שנמכר למערערת, אלא משמשת כ"תחנה בדרך", כדי ליצור חיץ בין הבעלים האמיתיים של הזהב לבין המערערת. לשיטתה משיב, הבעלים האמיתיים של הזהב הוא מר סמי כוכב, שהורשע במסגרת הסדר טיעון בשל מכירת זהב ללא חשבונית ובעבירות הלבנת הון, קשירת קשר ושימוש במרמה או בתחבולה, במטרה להתחמק ממס בנסיבות מחמירות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

18. לשיטת המשיב, מדובר בזהב לא מעובד שהוכנס לישראל משטחי הרשות הפלשתינאית, ללא כל תיעוד חשבונאי, הוא הובל לזיקוק באמצעות שליחיו של סמי כוכב לחברות מזקקות ולאחרי מכן, הובל לחברת א.ד. שחר שנקשרה בעסקאות עם המערערות.

19. חרף סכום העסקאות הגבוה, המערערות לא פעלה לפי הוראת סעיף 47א(ב) לחוק מע"מ ושילמה כספים דרך "Change" או באמצעות המחאות שלא למוטב בלבד שנפדו ב"Change" (בשונה מהפקדה לחשבון בנק). הכספים נמשכו בפועל על ידי שליחיו של סמי כוכב והמערערות לא הוכיחה כי שילמה תמורה בעד הזהב לחברת א.ד. שחר, כמי שערכה את העסקאות עמה. לעמדת המשיב, השליחים שילמו למר אסולין עמלה חודשית עבור הוצאת החשבונות.

20. עוד טען המשיב כי המערערות לא נקטה באמצעים הסבירים הנדרשים כדי לבחון את חוקיותן של חשבונות המס שהונפקו לה ולמעשה "עצמה את עיניה" בדבר מקור הזהב. המערערות לא ביררה אם חברת א.ד. שחר רשומה במשרדי מע"מ ומנהלת תיק עוסק; לא אימתה את החשבונות עם זהות החברה הרשומה על גביהן; לא בדקה מי עומד מאחורי חברת א.ד. שחר וזהותו; לא בדקה מי הם השליחים המספקים לה את הזהב ולהם היא משלמת את כספה.

21. המשיב הדגיש כי המערערות לא יכולה היתה להסתמך על בדיקותיו, הואיל ומנהל מע"מ אינו בוחן את אמיתות או חוקיות העסקאות שהתבצעו, אלא אם המערערות עומדת בתנאי שחרור דרישת החזר מע"מ ותו לא.

דיון והכרעה

22. מטעם המערערות, העיד הבעלים מר אהרון גינדי (להלן: "מר גינדי"); מטעם המשיב, העידה הגב' איריס בן דוד, ממונה איזורית מע"מ ת"א 2 (להלן: "גב' בן דוד") והעיד מר יגאל פחימה, מנהל מע"מ פשיעה חמורה (להלן: "מר פחימה").

23. לאחר שעיניתי בכתבי הטענות ושמעתי את העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

המסגרת הנורמטיבית

24. ההגדרה של חשבונית מס לפי סעיף 1 לחוק מע"מ היא: "חשבונית שהוצאה על פי סעיף 47". הוראת סעיף 47 לחוק מע"מ, קובעת כך:

"47. (א) עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה.

(ב) (1) חשבונית מס תכלול פרטים שקבע שר האוצר, ובלבד שיפורט בה המס בנפרד; אך רשאי המנהל להתיר, דרך כלל או לסוגים של עוסקים או עסקאות, ציון המלים "כולל מס" במקום פירוט המס בנפרד;

(ג) היתה חשבונית המס נוגעת גם לעסקאות החייבות במס וגם לעסקאות הפטורות ממס, או נוגעת לעסקאות החייבות במס ולעסקאות החייבות בשיעור אפס, יצוינו בחשבונית פרטי החשבון לגבי כל סוג בנפרד."

25. על מנת שחשבונית מס תחשב כחשבוניות שהוצאה כדין, עליה להיות מונפקת על ידי עוסק מורשה ובגין עסקה חייבת במס.

26. בית המשפט העליון קבע, בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ מסים יט/2 עמ' ה-6, כי חשבונית שהוצאה כדין צריכה לעמוד במספר דרישות טכניות, אך גם מהותיות ועליה לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה. דהיינו, הפרטים בה צריכים להיות נכונים, הן לעניין טיב השירות או המכירה, הן לעניין סכום ששולם בתמורה והן לעניין זהות הצדדים לעסקה.

27. כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין הבעלים של הסחורה שהוא הצד הנכון לעסקה, נחשבת החשבונית לפיקטיבית ואין נפקא מינה אם בפועל סופקה הסחורה, או אם לאו [ר' ספרו של א' נמדר, מס ערך מוסף, (חושן למשפט, תשס"ד – 2003), 597 (להלן: "נמדר")].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

28. הוראת סעיף 38 לחוק מע"מ קובעת, כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. וזו לשון הסעיף:

"38. (א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."

29. על פי הוראת סעיף 41 לחוק: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

30. המערערת מייצאת זהב ועל כן, חל לגביה סעיף 30 לחוק מע"מ, המטיל מע"מ בשיעור "0%" על העסקאות שלה ולכן, היא רשאית לנכות כמס תשומות את מס הערך המוסף אותו שילמה על רכישות הזהב מספקיה בארץ.

31. בית המשפט העליון קבע בע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נג(3) 493 (להלן: "עניין סלע"), כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת לפי מבחן אובייקטיבי, מבלי ליתן חשיבות ליסוד הנפשי של העוסק או לדרגת מודעותו. דהיינו, די בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות על בסיס מבחן אובייקטיבי, כדי לשלול את זכאותו של העוסק לניכוי מס התשומות. עם זאת, הוכר בפסיקה חריג, לפי מבחן סובייקטיבי, שלא ישלול את זכאותו של עוסק לניכוי מס תשומות, גם כאשר מדובר בחשבוניות פיקטיביות. במבחן סובייקטיבי זה, על הנישום לשכנע את מנהל מע"מ כי הוא לא התרשל ואף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק ואף על פי כן לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה. חריג זה, מטיל על הנישום את החובה לוודא את נכונות העסקאות וזהות העוסקים והמוציאים להם חשבונית.

32. אך יודגש, כי המבחן האובייקטיבי הוא מצומצם ביותר והשאלות - האם היה בידי עוסק לגלות את הפסול שנפל בחשבוניות במועד קבלתן והאם נקט אמצעים סבירים לעשות כן – הן שאלות שתבחנה במבחן מחמיר (ר' ע"ש 5042/05 טל יואב נ' מדינת ישראל, מסים כא/4 (אוגוסט 2007))



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

33. בית המשפט העליון קבע בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי (קיומן של חשבוניות שהוצאו שלא כדין) קמה מעין "חזקה" כי העוסק ידע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין והנטל עליו להפריך את החזקה ולהראות שהוא היה חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין. שם, המערערת לא עמדה בנטל הסובייקטיבי הנדרש ויש לראותה כמי ש"עצמה עיניים" בדבר אי חוקיותן של חשבוניות המס:

"אינני סבור כי יש לדרוש פה מהמערערת להראות כי היא נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכתה הוצאו כדין, אך כפי שהובהר לעיל, לדעתי היה עליה, לכל הפחות, להפריך את החזקה שלפיה היא ידעה על הפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות אותן ניכתה כמס תשומות יתרה מזאת, אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי (שנוכח המטרות ההרתעתיות והעונשיות של הסמכויות הנ"ל – יש לו זיקה לענייננו) – את העקרון בדבר "עצימת עיניים", שלפיו: "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם" (סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז-1977; להחלה של עקרון "עצימת העיניים" במשפט האזרחי – ראו: ע"א 7785/99 ארוך נ' פאריינטי, פ"ד נה(3) 85, פסקה 11 (2001) ... הנה כי כן נראה כי המערערת לכל הפחות "עצמה עיניה" בפני חשדות אלו ונמנעה מלחקור ולוודא את העובדות לאשורן (בעניין זה יש גם ממצא פוזיטיבי מטעם בית המשפט המחוזי הנכבד), ומכל מקום המערערת לא עמדה בנטל השכנוע להראות כי נקטה בפעולות משמעותיות להסרת חשדות אלו."

34. לעניין נטל ההוכחה, קובע סעיף 132 לחוק: "הטוען ששילם מס או שהגיש דו"ח, או שהמס נוכה על פי חשבונית מס – עליו הראיה". כלומר, על המערערת להראות, כי החשבוניות עליהן היא מתבססת הוצאו כדין, מייצגות עסקאות אמת ומותרות בניכוי מס תשומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

35. המדובר בערעור מע"מ שהמחלוקת בו היא "לבר-פנקסית" העוסקת בניכוי תשומות. במצב דברים שכזה, על העוסק המבקש לנכות את המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי (ר' ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547, 550 (1985); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"מ מו(5) 101, פסקאות 20-16 (1992) (להלן: "עניין ארד"); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, פסקאות 26 (2003); רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3 (29.3.2005) (להלן: "עניין מורד"); עניין סלע; נמדר, בעמ' 983, 986).

36. הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם: היתרון הראייתי שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור מע"מ הוא כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו". הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות כמי שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו (ר' ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.14)).

מן הכלל אל הפרט

המבחן האובייקטיבי

37. אין מחלוקת שהמערערת קיבלה לידיה זהב. אין גם מחלוקת שדוד אסולין הוא זה שכתב את כל החשבוניות שבבסיס המחלוקת כמי שהוא הבעלים של חברת א.ד. סחר (ר' עדותו של מר גינדי - פרו' מיום 3.12.15 עמ' 19 ש' 18-30; הודעתו של מר אסולין מיום 2.07.13 – נספח 11 לכתב התשובה).

38. השאלה שבמחלוקת, היא האם נערכו עסקאות אמת בין המערערת לחברת א.ד. סחר, דהיינו, האם חברת א.ד. סחר, כמנפקת חשבוניות המס אשר דרשה המערערת בניכוי, היא הבעלים על הזהב והיא זו שמכרה אותו למערערת.

האם חברת א.ד. סחר, מכרה זהב למערערת?

39. המשיב סבור שמקור הזהב הוא אצל מר סמי כוכב, אשר הכניס לישראל את הזהב משטחי הרשות הפלשתינאית, ללא כל תיעוד חשבונאי, ומכר אותו למערערת דרך חברת א.ד. סחר, אשר שימשה כ"תחנת ביניים" כדי ליצור חיץ בינו, כבעלים האמיתיים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

של הזהב, לבין המערערת.

40. מר פחימה העיד שמר סמי כוכב לא פעל באופן ישיר מול לקוחותיו אלא באופן עקיף דרך שליחים וחברות שונות לצורך הוצאת מסמכים פיקטיביים שיטשטשו את מסלול הזהב (ראה פרו' מיום 8.3.16 עמ' 53 שורות 4-8). סמי כוכב הואשם בקשירת קשר לביצוע עבירה של הוצאת חשבוניות פיקטיביות, כאשר במסגרת כתב האישום, הופיעה המערערת כאחת מבין החברות להן הוצאו חשבוניות פיקטיביות במטרה להתחמק מתשלום מס (ר' "כתב אישום מתוקן בשלישית", בסיפא לעמ' 3 - מע/2).

41. מהודעות שהציג המשיב, הזהב התקבל אצל המערערת על ידי שליחיו של סמי כוכב, ששמותיהם אברהם גיל, יעקב עשור ודוד מאיר (ר' סעיף 12-14, 18, 28 לתצהירו של מר פחימה).

42. מר אברהם גיל מסר בהודעה בפני המשיב, כי: "עבדתי פעם אצל אדם בשם דוד אסולין שנקרא א.ד. מתכות" והוא לא מכיר את המערערת (ר' הודעתו של אברהם גיל מיום 16.6.13 שו' 131, 139 – נספח 27 לכתב התשובה). מר פחימה מטעם המשיב, העיד בהקשר זה שאבי גיל עשה העברות עבור סמי כוכב לחשבון בנק בגרוזיה ויש דברים נוספים שמחזקים את הקשר בין אבי גיל לסמי כוכב (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמק 41 שו' 1-7).

43. מר יעקב עשור בהודעתו בפני המשיב, טען כי הוא לא הועסק על ידי חברת א.ד. סחר, אך היה לוקח ממנה סחורה ומעביר אותה בשקית סגורה למי שמר אסולין אומר לו. את שכרו, קיבל מדוד מאיר. מר עשור הכחיש ששימש כשליח של מר אסולין וטען כי הוא "לא מכיר אותם אישית" (ר' הודעתו של יעקב עשור מיום 30.6.13 שו' 42-49 – מע/4). מר פחימה העיד לגביו, כי הוא "היה עושה שליחויות לאסולין והחברה המערערת היא לקוחה שלו" (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 42 שו' 1-2).

44. מר מאיר דוד בחקירתו בפני המשיב, טען בקשר למערערת ומקורו של הזהב, כי "אני לא מכיר אותם ולא מכרתי כלום" (ר' הודעתו של מאיר דוד מיום 30.6.13 שו' 186-188 – נספח 30 לכתב התשובה). מר פחימה העיד כי: "לאחר עיון - זה מה שרשום אבל זה לא נכון. אנו יודעים מעבר לאמירה הזאת שהוא משך כספים מהצ'נג'ים ואנו יודעים על הפעולות שלו" (ר' פרו' מיום 8.3.13 עמ' 41 שו' 12-13).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

45. מר אסולין טען בהודעתו בפני המשיב מיום 3.7.13, על עבודתם של שלושת השליחים כך: "שלושת השליחים היו מספקים את הזהב ולוקחים את הכסף. הם לא היו עושים עבורי שליחויות אחרות מלבד זה. לכן היה לי צורך בשליחים משלי" (ר' נספח 12 לכתב התשובה). בהודעתו בפני המשיב מיום 26.6.13, טען מר אסולין כי הוא או אייל פלח, השליח מטעמו, מסרו את הסחורה למערערת, בעוד מקור הסחורה, הוא זהב שהגיע מהשטחים מיעקב עשור דוד מאיר ואבי גיל (ר' נספח 8 לכתב התשובה, שו' 618-626).

46. לגבי המערערת, טען מר אסולין בהודעתו מיום 2.07.13 (ר' נספח 11 לכתב התשובה) כי לשליחים לא היה קשר ישיר למערערת והם לא ידעו שהמערערת היא לקוחה של חברת א.ד. סחר. ואולם, השיב לשאלת החוקר, כך:

"ש. כך שלמעשה חברת א.ד. שיווק וסחר במתכות בע"מ מוציאה לחברת א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ חשבונית מס המהווה כיסוי חשבונאי כנגד אספקה של זהב שמוברח לארץ מהשטחים ע"י השליחים?
ת. כן. רק שאני לא ידעתי שמדובר בסחורה שמוברחת לארץ מהשטחים."

47. אמנם, מר אסולין סבר שהמערערת לא היתה מודעת למקור הזהב, אך מקובלת עלי עמדתו של המשיב, לפיה מודעותה של המערערת איננה מפחיתה מן החשד המבוסס כי החשבוניות שהנפיקה חברת א.ד. סחר למערערת הן פיקטיביות (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 45 שו' 11-24). עוד עלה בהודעתו של מר אסולין בפני המשיב מיום 5.7.13 (ר' נספח 13 לכתב התשובה), פרטים בנוגע לסמכויותיהם של שלושת השליחים, כך:

"ש: האם לשליחים אבי גיל יעקב עסור ודויד מאיר הייתה רשות לפעול בצ'יינג'ים השונים מטעמה של א.ד. שיווק וסחר במתכות בע"מ?
ת: כן.
ש: למה היתה להם כזאת רשות?
ת: כי הכספים האלה היו שייכים להם עובר הזהב שהן העבירו לי. ככה הם דרשו ממני שתהיה להם רשות לפעול בצ'יינג'ים"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

48. מקובלת עלי עמדת המשיב, שדי בהודעות המעידות שהשליחים הועסקו על ידי חברת א.ד. סחר בתקופה כזו או אחרת, משכו כספים מחשבונות הקשורים לחברה זו ואישרו אספקת זהב ללקוחות מסוימים של חברת א.ד. סחר, כדי לבסס את החשד כי הם אלה אשר סיפקו את הזהב למערערת וחברת א.ד. סחר אינה בהכרח הבעלים על הזהב אלא הנפיקה חשבוניות כיסוי במסגרת עסקאות אלו (ר' פרו' עמ' 39 ש' 10 – עמ' 42 ש' 6).

49. שוכנעתי שחברת א.ד. סחר לא נהגה בזהב מנהג בעלים. מר גינדי העיד כי אסולין ניהל עמו משא ומתן על מחיר ההנחה הניתנת על ידו ממחיר הזהב העולמי (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 18 שו' 2-17) אך עדותו סותרת את הודעתו של מר אסולין בפני המשיב מיום 2.7.13 (ר' נספח 11 לכתה התשובה, עמ' 4), לפיה:

"ש. האם הזהב שהם נתנו לך היה שלך?

ת. הזהב שהם נתנו לי היה באחריותי.

ש. האם מרגע שהוא באחריות שלך אתה יכול לעשות איתו מה

שאתה רוצה?

ת. לא.

ש. האם אתה יכול למכור אותו באיזה מחיר שאתה רוצה?

ת. לא".

50. על גרסה זו, חזר מר אסולין גם בקשר לחברת כ.ח.מ. שלגביה הודה כי מדובר בזהב השייך לשליחים ונמכר על ידו עבורם, תוך שהוא מוסר את התמורה במלואה לשליחים ומקבל עמלה (ר' הודעה מיום 2.7.13 עמ' 8-7 – נספח 11 לכתב התשובה). מהדמיון באמירותיו של מר אסולין בקשר לחברת כ.ח.מ. וחברת א.ד. סחר, ניתן להסיק שגם בעסקאות שערכה חברת א.ד. סחר עם המערערת, הזהב נמכר לה עבור השליחים בתמורה לעמלה שקיבל לידי.

51. המערערת לא הזמינה את מר אסולין, או אחד מהשליחים הנזכרים לעדות, על אף שנטל ההוכחה רובץ לפתחה. הימנעותה מלעשות כן, עומד לחובתה.

52. המערערת הסתפקה בהצהרתו של מר גינדי, לפיה הוא לא מכיר את סמי כוכב או שליחיו. מר גינדי, בהודעתו בפני המשיב מיום 2.7.13, טען כי: "אסולין בעצמו היה מגיע עם חשבונית והיה כותב אותה בעצמו... היו כמה פעמים שאסולין שלח שליח שהביא את הזהב עם תעודת משלוח. למחרת הגיע אסולין עם חשבונית" כשנשאל מי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

הוא אותו שליח, השיב: "לא יודע את שמו. בפעמים הראשונות אסולין בעצמו היה מביא את הזהב אחר כך כמה פעמים בודדות היה שליח שלו" (ר' נספח טו' לתצהיר של מר גינדי עמ' 3 ש' 49-52, 61-64 עמ' 4 ש' 88-95). על כך חזר גם בעדותו בפניי (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 18 ש' 18-32, עמ' 19 ש' 1-9). מר אייל פלח בהודעתו מיום 27.6.13 אישר שהוא זה שנשלח על ידי מר אסולין למערערת (ר' נספח כ' לתצהירו של מר גינדי, עמ' 5, 7 ש' 170-175) וגם מר פחימה אישר בעדותו שאייל פלח עבד כשליח של מר אסולין (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 53 ש' 9-11).

53. המערערת לא הוכיחה שיש לחברת א.ד. סחר מלאי אותו היא מנהלת אשר יכול להעיד על בעלותה בזהב ואף מר פחימה העיד בקשר לכמויות הזהב שנמכרו, כי: "אסולין לא שלט על הכמויות. את הכמויות הכתיבו לו אחרים" (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 48 ש' 4-5).

54. עניין נוסף הוא שהמערערת לא חתמה על הסכם מול חברת א.ד. סחר בגין אותן עסקאות למכירת זהב במיליוני שקלים (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 22 ש' 1-6), בעוד שמר פחימה העיד, מפורשות, כי לא אחת נערכים הסכמים בתחום הזהב, אפילו בפרשת זוג משמיים הסובבת את העניין דנן (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 48 ש' 1-13).

55. בשולי הדברים אעיר, כי בין הצדדים עלתה מחלוקת בקשר למחברת שנערכה על ידי מר אברהם גיל. המשיב טוען כי רשומים בה פרטי עסקאות הזהב, מחירים, תאריכים, שמות של לקוחות וכו', וכי ניתן להסיק מהכתוב בה, שהיא נוהלה על ידו עבור סמי כוכב. מר פחימה העיד כי "יש במחברת הרבה מאוד דברים, יש פסקה אחת שמתייחסת למערערת." (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 35 ש' 23-30, עמ' 36, עמ' 53 ש' 14-18). עם זאת, על אף חשיבותה הראייתית, המחברת לא הוגשה לבית המשפט ולא הועברה למערערת חרף החלטתי לפרוטוקול הדיון מיום 8.3.16.

האם התמורה שולמה למוציא חשבונית מס?

56. מר גינדי הצהיר על שיטת ביצוע העסקאות בתחום, לפיה, הספק מוסר למערערת את הזהב ומעמיד לה אשראי למשך שלושה ימים. הזהב נשלח באופן מיידי לחו"ל, ללקוח בשם (METAL OR), באמצעות חברת שליחויות המתמחה בהעברות זהב ומתכות יקרות. יום למחרת, הלקוח מחו"ל מעביר את התשלום למערערת באמצעות העברה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 46883-11-14 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

בנקאית ואז המערערת משלמת באמצעות העברה בנקאית (זה"ב-זיהוי בטוח) או בהמחאות לספק. כל התשלומים נרשמים בספריה.

57. למרות זאת, שיטת המסחר של המערערת עם חברת א.ד. סחר, נעשתה באופן שונה. לאחר שהמערערת קיבלה את הזהב מחברת א.ד. סחר, היא שילמה לה דרך העברות לחשבון "change" או בהמחאות שאינן למוטב בלבד, שנפרעו ב"change" (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 13 ש' 26-31, עמ' 14 ש' 1-7):

"שילמתי בצ'ק עקרונית ובזמן שהוא אמר שהוא לא יכול לקבל ממני צ'ק והוא רוצה דרך change מאחר ויש לו משפט גירושין והחשבון שלו מעוקל אז קיבלתי אישור מהרו"ח והעברתי לו דרך change זאת אחרי שקיבלתי אישור מהרו"ח שלו ומהרו"ח שלי. דהיינו, נתתי הוראה לבנק שלי להעביר כסף לחשבון הבנק של ה change. ש. רק בהעברות או גם בצ'קים שילמת? ת. גם בצ'קים וגם בהעברות. צ'ק לחברה שלו והוא יכול להסב אותו, מה שהוא רוצה שיעשה בזה. זה לא למוטב בלבד. צ'ק ליומיים. אז הוא יכול לנכות אותו איפה שהוא רוצה. ש. מתחילת הפעילות מול דוד אסולין פעלת אותו באותה דרך או באיזה שלב הפקדת לחשבון בנק של חברת א.ד. סחר? ת. לא, רק דרך צ'ק. ש. לא הפקדת כספים לחשבון הבנק של א.ד. סחר? ת. לא."

58. למעשה, מר גינדי העיד כי הוא לא יודע אם הכספים נפרטו לידיו של מר אסולין במזומן או אם התחלקו לגורמים שונים. לטענתו "זה לא עניין שלי בכלל" (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 15 ש' 16-21).

59. המערערת צרפה אישור על תשלום התמורה, במסלול זה"ב ברובם לידי הגב' אילנה חנין (ר' נספח כ"ד לתצהיר המערערת). הגב' אילנה חנין ומר איציק סיטין, הם בעלים של "change", הודיעו בחקירתם בפני המשיב, כי הכספים שהועברו אליהם נמשכו בפועל באמצעות השליחים של סמי כוכב ואסולין קיבל עמלה עבור הוצאת חשבוניות שלא כדין (ראה נספח 9 עמ' 4, נספח 10 עמ' 3-4 נספחים 336-37 ונספח 39 לתצהירו של מר יגאל פחימה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

60. מר אסולין טען בהודעתו בפני המשיב מיום 5.7.13, כך (ר' נספח 13 לכתב התשובה):

- ש: מה עשית עם הצ'קים האלו לאחר שאתה קיבלת אותם?
 ת: אני ניכיתי את הצ'קים האלו בצ'ינג'ים השונים שמולם אני עבדתי. לאחר מכן אני מסרתי את הכספים שאני קיבלתי לשליחים במזומן.
 ש: בגין מה הצ'קים האלו?
 ת: עבור סחורה שהלקוחות קיבלו ממני.
 ש: של מי הסחורה שהלקוחות קיבלו?
 ת: של השליחים.

61. לא רק שחברת א.ד. סחר לא קיבלה את התמורה בגין הזהב לכיסה, אלא אף קיבלה עמלה עבור שירותיה. מר גינדי טען בבירור שערך עמו המשיב ביום 28.11.13 כך:

"לפני כשנתיים הגיעו אלינו סוחרים.. הציעו לנו לקנות חומר גלם זהב פחות 3%-4% מהמחיר העולמי.. אותם אנשים היו כמו סוכנים והם כנראה ראו שאני מייבא זהב מאיטליה.. והציעו לי שהם יכירו לי אנשים שמוכרים ב- 3%-4% פחות מהמחיר העולמי תמורת עמלה שהם יקבלו מהמוכרים". (ר' נספח יז' לתצהיר של מר גינדי).

לסיכום המבחן האובייקטיבי, בעוד המשיב הציג תשתית ראיתית המבססת את הטענה שחברת א.ד. סחר הנפיקה חשבוניות מס פיקטיביות למערערת, המערערת כשלה בהרמת נטל ההוכחה המוטל על כתפיה בדבר חוקיותן של חשבוניות המס בגין דורשת החזר מס תשומות.

מלבד עדותו של מר גינדי, המערערת לא המציאה ראיות נוספות שיש בהם כדי להוכיח שהיא קיבלה את הזהב מחברת א.ד. סחר כמי שהיה הבעלים על הזהב; המערערת לא שללה את הקשר שיצר המשיב בינה לבין סמי כוכב ושלושת השליחים; המערערת לא הוכיחה שחברת א.ד. סחר קיבלה את התשלום בגין הזהב לכיסה ושאין מדובר בתשלום עמלה; המערערת לא הוכיחה שהחשבוניות שהיא ניכתה בגין מס תשומות משקפות עסקאות אמיתיות והוצאו על ידי הצד האמיתי לעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 46883-11-14 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

המבחן הסובייקטיבי

62. לבחינת תחולת החריג למבחן האובייקטיבי, על המערערת נטל ההוכחה והשכנוע כי נקטה באמצעים סבירים לאמת את החשבוניות וזהות העוסק. לשם כך, נדרשת המערערת לנקוט באמצעים סבירים ולא די להראות שלא התרשלה. עליה לשכנע, כי לא גילתה ואף לא יכולה היתה לגלות שמוציא החשבונית לא היה זכאי לעשות כן (ר' ע"מ 38791-09-11, נשאת עודה עבאדלעזיז נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, מיסים כז/4 (אוגוסט 2013)).

63. בע"ש (חי') 871/04 חנן סבו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (14.8.2007) מיישמת כבוד השופטת וסרקרוג את החריג הסובייקטיבי במקרים של רכישת זהב. בכלל זה, היא מציינת כי על החשבוניות לעמוד בתקנות מס ערך מוסף (מכירת מטבעות, מדליות ומטילי זהב), תשנ"ד-1994. כך, למשל, העוסק נדרש לשלם את התמורה בשיק מתוך פנקס שיקים מיוחד למטרה זו. כמו כן, קבע בית המשפט כי לצורך עמידה בחריג הסובייקטיבי עוסק נדרש לבחון מהו מקור הזהב בהתאם להוראות התקנים (בדיקת מוצרי זהב), תשכ"ז-1966. לעניין זה יפים דברי בית המשפט בעניין סבו הנ"ל:

"מר טייב הבהיר שלא עלו לו חשדות לגבי מקור הזהב (עמ' 72) ולפיכך לא מצא לנכון לבדוק נושא זה. מי שאינו מתעניין במקור, אינו מברר כפי שעליו לעשות את מעמדו החוקי של נותן החשבונית."

64. בכך, מודגשת חשיבות הבירור של מקור הזהב ונהיר כי מי שאינו מתעניין במקורו של הזהב, אף על פי שקיימות אינדיקציות רבות כי מקורו אינו לגיטימי, הרי כי עוסק מעין זה אינו יכול לבוא בגדרו של החריג הסובייקטיבי.

65. בענייננו, היה בנסיבות העניין כדי לעורר את חשדה הסובייקטיבי של המערערת אודות חברת א.ד. סחר, אמיתות העסקאות וחוקיות חשבוניות המס שהוציאה למערערת.

66. ראשית, המערערת לא הכירה את מר אסולין וחברת א.ד. סחר טרם כרתה עמה עסקאות במיליוני שקלים - מר גינדי הצהיר שתחום המסחר במתכות יקרות הוא תחום ייחודי ומצומצם, כאשר כל העוסקים בו מכירים, פחות או יותר, איש את רעהו. מר אסולין לא עסק בתחום הזהב לפני שנקשר עם המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 46883-11-14 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

67. **שנית**, אופן התשלום של העסקאות דנן, היה חריג בתחום הזהב. חברת א.ד. סחר הודיעה למערערת שהיא מצויה בחובות כבדים וביקשה כי הכספים יועברו אליה דרך המחאות שלא למוטב בלבד או העברות לחשבון "change", במקום באמצעות העברה בנקאית לחשבון בנק (ר' פרו' עמ' 3.12.15 עמ' 13 שו' 26-30, עמ' 14 שו' 1-7, עמ' 15 שו' 9-10, 14-15).

המערערת לא צרפה ראיות המוכיחות כי התשלום הועבר לחברת א.ד. סחר וטוענת כי הסתפקה במכתב רואה חשבון חיים ניסים מיום 8.4.13 בו נרשם כך:

"החברה לצורך פעילותה השוטפת עובדת במזומן בלבד. החברה פועלת דרך "change" בלבד דרך הספקים הבאים... החברה נאלצה לעבוד בצורה זו עקב חובות כבדים של בעל המניות מר אסולין דוד ת.ז. 022187140 לביטוח לאומי. חובות אלו הגבילו את החברה מלפתוח חשבון בנק כנדרש" (ר' נספח כ"א לתצהירו של מר גינדי; פרו' מיום 3.12.15 עמ' 14 שו' 19-22).

יש סיכוי גבוה שהאדם סביר יחשוש מעריכת עסקאות במיליוני שקלים עם חברה המצויה ב"חובות כבדים", כלשון אישור רואה החשבון וביתר שאת כאשר אין לחברת א.ד. סחר חשבון בנק משלה. במצב דברים שכזה, אישור רואה החשבון דווקא צריך לעורר את חשדה של המערערת ולדרבן אותה לבדוק עם מי היא מתקשרת ומי מוציא לה חשבונית מס.

68. **שלישית**, מחיר הזהב היה נמוך משער הזהב העולמי (ר' סעיף 7 לתצהירו של מר גינדי). מר גינדי הסביר שההנחה ניתנה על רקע עליית מחיר הזהב העולמי וירידת הביקוש לזהב, כך שהוצעו הנחות כדי למכור את הסחורה. בהודעתו בפני המשיב, טען גינדי כי מחיר ההנחה מבוסס על שער הדולר. המדובר בהסברים סותרים וממילא, האמור לא הוכח.

69. לפי חקירתו של סמי כוכב, המערערת ידעה כי "הכל בלוף" וכך נאמר על-ידו: "ת. כולם יודעים. ש. מי זה "כולם". שמות? ... ת. ברוקו יודע... ש. כולם יודעים מאיפה בא הזהב. ת. כולם יודעים שהכל בלוף." [נספח 25 לכתב התשובה עמ' 73, שו' 7-24]. ובאותה חקירה בעמוד 104: "ש. כולם יודעים.. ת. יודעים... ש. או, אז מה הם יודעים? ת. יודעים.. שזה הכל בלוף. .. ש. שמה זה מזויף? שהסחורה בשחור? ת. הכל בשחור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

יודעים. הכל.. הכל בשחור ... הם מבינים שהכל בלוף. ש. איך הם יודעים? אתה אומר "הם יודעים" . להגיד, סתם להגיד הם יודעים, זה לא.. זה לא פשוט להגיד את זה.. ת. בגלל המחיר. ש. סתם. ת. שעובדים ב 3 וחצי, איך, איך, על מה הוא משלם? בחוץ לארץ עולה.. עולה פיקס. איך אתה מוריד לו 3 וחצי? (מילה לא ברורה) ש... הנייר פיקטיבי". [שו' 4-22].

70. מר פחימה בעדותו אישר שהדבר היחידי שנאמר ע"י מר כוכב הוא ש"כולם ידעו שזה בלוף" (ר' עמ' 37 ש' 6 – 38 ש' 10) ולמעשה, הדבר היחידי שאמר מר כוכב בנוגע ליצואנים, בכללם המערערת, זה כי הם אמנם לא ידעו שהוא עומד מאחורי הזהב הנרכש על ידם, אבל ידעו, לדעתו, שמדובר בזהב מוברח מהשטחים בשל מחירו הנמוך (מ' 74-73, 104 בתמליל חקירתו של סמי כוכב מיום 23.06.13 אשר סומן כנספח 25 לכתב התשובה מטעם המשיב).

71. אם כן, המערערת ידעה שהיא רוכשת זהב במחיר מוזל, נמוך משמעותית משער זהב יציג עולמי. צודק מר פחימה בעדותו כי: "שיש הנחה גדולה מידי צריכות להידלק נורות אדומות" (ר' פרו' מיום 8.3.16 עמ' 45 שו' 1-10).

האם המערערת ביצעה את מלוא הבדיקות הנדרשות כדי לוודא שמדובר בחשבונות כדין

72. המערערת טענה כי נקטה משנה זהירות עם חברת א.ד. סחר, בדקה את עובדת רישומו התקין במרשם מע"מ וכן דאגה לקבל לידה את כל האישורים כמתחייב.

73. יש להפריד בין בדיקות שיש לערוך בקשר למקור הזהב, לבין בדיקות שיש לערוך בקשר לבעלות על הזהב. בעוד שמקור הזהב לא בהכרח יצביע על העדר חוקיות העסקה או חשבונות המס, בדיקת הבעלות על הזהב היא בסיסית ומתחייבת בנסיבות מחשידות, כפי שיובהר בהרחבה להלן.

74. ראשית, ביחס למקור הזהב, מר גינדי טען בהודעתו בפני המשיב ביום 27.11.13 כי: "אני לא ידעתי שמקור הזהב הוא מהשטחים ונמכר בשחור וזה לא מעניין אותי ויש לי הכשר ממע"מ בהחזר, כי זה בעיה של מע"מ וברגע שהיה החזר הראשון זה בשבילי האישור שהכול כשר". מר גינדי העיד בפניי שהוא לא ידע מהו מקור הזהב וכי: "שאלתי אותו (את מר אסולין – א.ס) והוא לא ענה לי. זה מסחר, זה מה שהוא אומר לי." (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 11 שו' 20-30); עוד בחקירתו מיום 2.7.2013 טען מר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

- גינדי שלא ראה "עניין לשאול שאלות" (ר' הודעה מיום 26.8.2013 עמ' 2 שו' 25). מר אסולין טען בהודעתו בפני המשיב מיום 2.7.13, כי המערערת כלל לא שאלה אותו שאלות ביחס למקור הזהב (ר' נספח 11 לכתב התשובה).
75. שנית, ביחס לבעלות על הזהב, מר גינדי נשאל בעדותו אם עשה בדיקות כלשהן כדי לבדוק מי הבעלים של הזהב (בשונה מבירור מקור הזהב), אך לא השיב לעניין אלא הפנה לאישור רו"ח (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 19 שו' 10-16; עמ' 20 שו' 27-28).
76. מר גינדי העיד כי הסתמך על: "אישור רו"ח שהחברה תקינה ויש לו אישור ניכוי ממס במקור ומנהל ספרים כדת וכדין וזהו" (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 21 שו' 12-20, 28-32).
77. המערערת טענה כי קיבלה אישור מאתרי אינטרנט, אך לא עמדה על טיבו של האישור הנטען או הציגה אותו בפני בית המשפט. מר גינדי הצהיר כי חברת BDO – משרד רו"ח זיו הפט, לווה אותה בעסקאותיה וייעץ לה לפעול כפי שפעלה. המערערת צרפה תצהיר מטען חברת BDO, אך עורכו לא הובא לעדות (ר' נספח כא' לתצהירו של מר גינדי).
78. מר גינדי הצהיר כי עובר להתקשרות עם חברת א.ד. סחר, המערערת קיבלה אישורים מטעם המשיב לפיהם אין כל מניעה, פגם או פסול בהשלמת אותן עסקאות. לטענתו, העובדה שהמשיב ביצע החזר, במסגרת העסקה הראשונה שערכה המערערת עם חברת א.ד. סחר, היווה תעודת תקינות לעסקאות כולן (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 20 שו' 23-26; 29-32, עמ' 21 שו' 1-9).
79. גב' איריס בן דוד הצהירה כי במסגרת בחינת החזרי המס, המשיב אינו בוחן את אמיתות או חוקיות העסקאות שהתבצעו, אלא אם המערערת עומדת בתנאי שחרור דרישות החזר מע"מ. לא מדובר בבדיקה מהותית לגבי טיב העסקה אלא בדיקת המסמכים התומכים בבקשת החזר. בעדותה, הדגישה גב' בן דוד כך (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 23 שו' 17-231 עמ' 26 שו' 22-24):

"אנחנו בודקים את מה שאנחנו יכולים לבדוק במשרד. אני לא נמצאת בעסק בזמן עריכת העסקה. אני ניזונה ממסמכים שמגיעים אליי, אני דורשת עוד דברים, אנחנו בודקים כמיטב יכולתנו אבל זה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

לא מהווה ביטחון במאה אחוז שהעסקה היא כדין ושהחשבונית יצאה כדין."

...

"במקרה הזה כל החזר נבדק בצורה מדוקדקת, זה נכון, אבל לא הייתי במקום, לא ראיתי את העסקה, לא ראיתי מי נתן את החשבוניות ומי נתן את הזהב."

80. המערערת לא הציגה אישור מטעם המשיב כי "אין כל מניעה וכל פגם או פסול בהתקשרות זו", כפי שטוען מר גינדי בסעיף 37 לתצהירו. הגב' בן דוד אף שללה שקיים אישור כזה בעדותה (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 30 שו' 28-32, עמ' 31 שו' 1-3). יתרה מכך, גב' בן דוד העידה, שיכול להיות מצב שיינתן אישור להחזר תשומות, גם כאשר מתנהלת חקירה כנגד מוציא החשבוניות (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 24), כך שלמעשה, העובדה שניתן החזר תשומות על ידי המשיב אינו מעיד בהכרח על תקינות העסקה וחוקיותה.

81. המערערת פנתה למשיב כדי לבסס את זכאותה לקבל החזר תשומות ולא כדי להכשיר את עסקאותיה או לבדוק את אמיתותן או חוקיות חשבוניות המס שהנפיקה חברת א.ד. סחר במסגרתן. למעשה, מר גינדי אישר, כי פנה למשיב לצורך קבלת החזר ולא לבחינת כשרות העסקאות (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 20, שו' 23-26).

82. מכל מקום, החזר מע"מ אינו יכול להוות חותמת הכשר בדיעבד לעסקאות של העוסק. אני מסכים שהמשיב אינו בעל הכלים או היכולת לבחון באופן מקיף את ההתקשרות בין הצדדים, במסגרת אישור החזרים, אלא שהעוסק הוא מונע הנזק הטוב ביותר ובעל הכלים והיכולת לבחון את התקשוריותו, טרם המעשה ולא בדיעבד.

83. לצד האמור לעיל, אוסיף כי למשיב עומדת חזקת התקינות, לפיה רשויות המס מפעילות את סמכויותיהן הסטטוטוריות בהתאם לדין. על העוסק הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו שלא כדין (ר' עניין ארד, פסקאות 12, 17; עניין סלע, בעמ' 504; עניין מורד, שם; ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008)). המערערת לא הרימה נטל זה.

84. אם כן, המערערת לא הוכיחה שנקטה באמצעים הסבירים הנדרשים כדי לבחון את חוקיותן של חשבוניות המס שהונפקו לה; המערערת לא בדקה באופן חוקר מהו מקור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

הזהב ולא בדקה אם חברת א.ד. סחר, כמי שהוציאה לה את החשבונות, היא הבעלים על הזהב; המערערת לא הוכיחה שבדקה מי עומד מאחורי חברת א.ד. סחר וזהותו. למעשה, המערערת הביעה חוסר עניין ואדישות לגבי זהותה וטיבה של חברת א.ד. סחר, מנפיקת החשבונות. אינני סבור שיש בכך כדי להעיד על התנהלותה ב"הקפדה יתרה" כפי שטוענת המערערת.

לסיכום המבחן הסובייקטיבי, עולה כי לנגד המערערת היו נורות אזהרה רבות אך היא בחרה לעצום עיניה, להתנהל באדישות, לא לבדוק את חברת א.ד. סחר, לא לבדוק מי הבעלים של הזהב שנמכר לה ולא לבדוק מה מקורו. אין די באישור רואה חשבון של החברה, או באישור ניהול פינקסים ושיעור ניקוי מס במקור. שכן, המדובר במסמכים שמונפקים על ידי שלטונות מס הכנסה (במובחן משלטונות מע"מ). יכולה חברה להיות מצוידת באישורים האמורים ובכל זאת להנפיק חשבונות פיקטיביים. כך, גם אין בעובדה שהמשיב החזיר בעבר מס תשומות בגין חשבונית שהוצאה על ידי חברת א.ד. סחר, כדי להצביע על כשרות החשבונות של חברה זו מכאן ואילך. על המערערת מוטל הנטל לבצע את מלוא הבדיקות הסבירות כדי להניח דעתה שהיא נקשרת בעסקאות אמת ומקבלת לידה חשבונות מס כדין.

הטענה בדבר התנהלות המשיב שפגעה במערערת

85. המערערת טוענת כי המשיב נקט נגדה באמצעים דרסטיים שזעזעו אותה וגרמו לה נזקים ובעיקרן, כשעיכב את ההחזרים המגיעים לה, שלא כדין.

86. ביום 16.06.13 הודיע המשיב למערערת על עיכוב ההחזרים לפי סעיף 39(א)(2) לחוק מע"מ, אך בחלוף 180 יום, לפי הוראות החוק, המשיך לעכב את הכספים מספר ימים נוספים, עד ליום 24.12.13 בו הודיע לה על הפעלת סמכותו לפי סעיף 112א לחוק מע"מ, אשר בהמשך, הושגה פשרה במסגרת הוחזרה מחצית מדרישת ההחזר של המערערת.

87. לטענת המערערת, נוכח עיכובו של המשיב לשלם את החזרי המע"מ המבוקשים, המערערת לא פרעה את ההלוואה שלקחה על חשבון החזרים אלו ולכן, חויבה בריבית גבוהה חריגה ואף הבנק העמיד את ההלוואה לפירעון מיידי. מר גינדי מפרט בסעיפים 63-65 לתצהירו על הלוואות נוספות שלקחה המערערת נוכח הגירעון שנוצר בחשבונה בעקבות אי קבלת החזרי המע"מ עליהם הסתמכה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

88. המערערת טוענת כי בשל עיכוב ההחזרים, בוטל למערערת אשראי בנקאי והבנק איבד אמונו בה. לאור זאת, נפגעה נזילות המערערת והיא נאלצה לפטר עובדים. כל זאת הביא להאטה בייצור אשר נאמד לבדו על הפסד של מיליוני שקלים ופגיעה במוניטין.

89. מר גינדי העיד על נזקיו כך (ר' פרו' מיום 3.12.15 עמ' 17 שו' 23-28):

- ש. אז למה לא התקשרת עם ספקים אחרים?
- ת. כי כל הכסף שלי נמצא במע"מ. איך אני מעבוד? לקחו לי את הכסף, 2 מיליון ₪ הלכו.
- ש. עם כאלה מחזורים מדוע אתה לא ממשיך לייצא?
- ת. כי הכסף שלי אצלכם. היום יצואנים אחרים עובדים רגיל, רק אני לא עובד כי הכסף שלי אצלכם. אני לא יכול לעבוד בייצוא כי הכסף לא יחזור. לא התקדמתי בעבודה, כל חודש וחודשו לפי האישורים שלהם.

90. דחיתי את טענות המערערת גם לעניין זה. המשיב פעל כדין כאשר עיכב את הכספים, בעוד המערערת, לקחה הלוואה והסתמכה על כספים שטרם אושרו לה. שרשרת האירועים שנוצרה על בסיס ההלוואות שלקחה, אינה תלויה בהתנהלות המשיב, והוא פעל בהתאם להוראות החוק בנסיבות בהן סבר שהמערערת מנסה לקבל ניכוי תשומות להן היא אינה זכאית בדיון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-11-46883 א.ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף

תיק חיצוני: .

סוף דבר

מכל האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי לא נפל כל פגם בשומת תשומות שהוציא המשיב למערערת. שוכנעתי שהמערערת דרשה בניכוי את התשומות הכלולות במסמכים שאינם חשבוניות מס שהוצאו כדין. התוצאה היא שדין הערעור להידחות

הערעור נדחה אפוא המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל. ניתן היום, ח' אב תשע"ז, 31 יולי 2017, בהעדר הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 9/8/17

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט