



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררות

1. אביוב גולד בע"מ
 2. ש.א.ר.ס מתכות בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד קובי קול ותמיר קלדרון

נגד

משיב

אגף המכס ומע"מ חקירות
יחידת ביקורת פשיעה חמורה
ע"י ב"כ עוה"ד רויטל בן-דוד ויעל ארביב-גבאי

2

3

פסק דין

4

5

6

מבוא

1. עניינם של הערעורים שבכותרת הוא בשומות תשומות שהוציא המשיב למערערות בגין ניכוי שלא כדין של מס תשומות בענף הזהב.
2. פרשה זו היא חלק מפרשה מורכבת ומסועפת של הפצה וקיזוז של חשבוניות פיקטיביות בענף הזהב בתקופה הרלוונטית ובתי המשפט השונים עסקו בפרשה זו, אנשים רבים הועמדו לדין פלילי, הורשעו וריצו עונשי מאסר ממושכים (ראו, סעיף 33 לסיכומי המשיב).
3. בדומה לתיקים רבים שעניינם ניכוי תשומות על פי חשבוניות מס שלא כדין, השאלה הניצבת לפתחנו היא – האם החשבוניות מושא הערעור משקפות את הצדדים הנכונים של העסקה והאם מוציאי החשבוניות היו הבעלים האמיתיים של הזהב שסופק למערערות?
4. השאלה הניצבת בערעור היא אמנם שאלה ממוקדת אך על מנת להבין את המחלוקת לאשורה נדרשת סקירה נרחבת של הנפשות הפועלות וחשיפת שרשרת העסקאות שנעשו גב-אל-גב כאשר החוליה הראשונה בשרשרת סיפקה זהב מוברח, בין השאר מתחומי הרשות הפלשתינאית, והחוליה האחרונה בשרשרת ייצאה את הזהב אל מחוץ לישראל בשיעור מע"מ אפס תוך קבלת החזרי מס מרשויות מע"מ.
5. שאלה זו מתחדדת בענייננו שכן המערערות היו חוליה אחרונה בשרשרת ארוכה של אספקת זהב ועל רקע זה עולה שאלת חובתן לבדוק את מקור הזהב שסופק להן ואת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 הידיים שהחזיקו בו, לפני שהגיע לידיהן, כחלק מהנטל הסובייקטיבי המוטל עליהן
- 2 להוכיח כי נקטו בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות.
- 3 6. הערעור שבפניי הוא ייחודי במובן זה שיריעתו רחבה, סיפור המעשה משופע בדמויות
- 4 רבות וההשתלשלות העובדתית שבו מתפרשת על מאות עמודי פרוטוקול ואלפי עמודי
- 5 ראיות ומוצגים שהוגשו במהלך הדיונים.
- 6 לאור זאת, אני נדרשת להיכנס בעובי הקורה תוך בחינה מעמיקה של הסוגיות
- 7 והשאלות העומדות על הפרק.
- 8 7. שומת התשומות הראשונה מושא דיוננו היא שומה שהוצאה למערערת 1, חברת אביוב
- 9 גולד בע"מ (להלן – **אביוב ו/או המערערת 1**) לתקופה 6.2012-12.2012 על סך של
- 10 1,190,511 ש"ח (במונחי קרן) וזאת בגין 17 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שאותם
- 11 ניכתה.
- 12 המסמכים שנוכו על ידי המערערת 1 הוצאו על ידי שני גורמים: חברת ש.כ. כוכבי אור
- 13 בע"מ (להלן – **כוכבי האור**) ועוסק מורשה אריאל אלנתן בשם גולדי מסחר בזהב (להלן
- 14 – **אריאל אלנתן**).
- 15 קרן המס שנוכתה על ידי המערערת 1 ביחס לכוכבי האור הייתה בסך של 80,859 ש"ח
- 16 (יצוין כי סך המע"מ על פי הטבלה שצורפה בנספח 1 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר,
- 17 הוא 76,101.9 ש"ח) וביחס לאריאל אלנתן עמדה על סך של 1,179,598 ש"ח (יצוין כי
- 18 סך המע"מ על פי הטבלה שצורפה בנספח 1 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר, הוא
- 19 1,114,407 ש"ח; יחד סך המע"מ במונחי קרן על פי הטבלה 1,119,508.9 ש"ח).
- 20 8. שומת התשומות השנייה מושא דיוננו היא שומה שהוצאה לחברת ש.א.ר.ם מתכות
- 21 בע"מ (להלן – **ש.א.ר.ם ו/או המערערת 2**) לתקופה 1.2013-5.2013 על סך של
- 22 6,519,378 ש"ח (במונחי קרן) וזאת בגין 67 מסמכים הנחזים כחשבונית מס שאותם
- 23 ניכתה (המערערת 1 והמערערת 2 יכוננו יחד להלן – **המערערות**).
- 24 המסמכים שנוכו על ידי המערערת 2 הוצאו על ידי כוכבי האור ואריאל אלנתן ובנוסף
- 25 לכך על ידי שני עוסקים נוספים: חברת נ.נ.מ.ח בע"מ (להלן – **נ.נ.מ.ח**) וחברת א.ד.סחר
- 26 ושיווק בע"מ (להלן – **א.ד.סחר**) (להלן יכוננו יחדיו – **מוציאי החשבוניות או ספקי**
- 27 **המערערות**).
- 28 קרן המס שנוכתה על ידי המערערת 2 ביחס לכל אחד מהספקים הייתה כלהלן: ביחס
- 29 לכוכבי האור סך של 578,323 ש"ח (יצוין כי סך המע"מ על פי הטבלה שצורפה בנספח
- 30 2 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר, הוא 597,923 ש"ח), ביחס לאריאל אלנתן סך של
- 31 1,347,323 ש"ח (יצוין כי סך המע"מ על פי הטבלה שצורפה בנספח 2 לתצהיר נציג
- 32 המשיב, חיים טמיר, הוא 1,479,276 ש"ח), ביחס ל-נ.נ.מ.ח סך של 4,506,600 ש"ח (סך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 המע"מ על פי הטבלה שצורפה בנספח 2 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר, הוא
- 2 4,396,764 ש"ח) וביחס ל-א.ד סחר סך של 87,132 ש"ח (סך המע"מ על פי הטבלה
- 3 שצורפה בנספח 2 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר, הוא 87,234 ש"ח ; יחד סך המע"מ
- 4 במונחי קרן על פי הטבלה 6,561,197 ש"ח).
- 5 9. המשיב שלל את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות המס מושא הערעור שהוצאו
- 6 למערערות על ידי מוציאי החשבוניות (להלן – **החשבוניות**).
- 7 לשיטת המשיב, המערערות לא הוכיחו כי בבסיס החשבוניות עמדה רכישה אמיתית
- 8 של זהב, דהיינו, המערערות לא הוכיחו כי רכשו את הזהב, לפחות לא בהיקף העולה
- 9 מהחשבוניות.
- 10 עוד טוען המשיב כי, אף אם נניח שהמערערות רכשו את הזהב, העובדות מלמדות כי
- 11 מוציאי החשבוניות לא היו הבעלים האמיתיים של הזהב והיה על המערערות לדעת
- 12 זאת. משעצמו עיניהן מראות, ולא נקטו את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את
- 13 תקינות החשבוניות, אין לאפשר להן את ניכוי.
- 14 המשיב אף סובר כי, המערערות פעלו עם גורמים נוספים בפרשה על מנת לייצר שרשרת
- 15 ארוכה של חשבוניות פיקטיביות שתחילתה בחוליה הראשונה, שהבריחה זהב משטחי
- 16 הרשות הפלשתינאית אל תוך שטחי ישראל, וסופה בחוליה האחרונה במסגרתה דאגו
- 17 המערערות לייצא את הזהב לחו"ל תוך שהן מקבלות החזרי מס תשומות מרשויות
- 18 מע"מ ומממנות באמצעותם את עסקאות הזהב בשרשרת.
- 19 10. לשיטת המשיב, מאחר שאין תכלית לחוליה הראשונה בשרשרת בלא קיומה של
- 20 החוליה האחרונה שייצאה את הזהב לחו"ל, באמצעות המערערות, יש להשקיף על כל
- 21 השרשרת כמקשה אחת.
- 22 יתירה מכך, המשיב טוען כי מטרת השרשרת הייתה למדר את המערערות מהחוליה
- 23 הראשונה, המוכתמת בזהב המוברח, על ידי יצירת תאגידי ביניים שהיוו חיץ בין לבין
- 24 החוליה הראשונה, וזאת על מנת לייצר תמונה לפיה המערערות היו כביכול חסרות
- 25 מודעות למקורו המוברח של הזהב ולאי תקינות החשבוניות.
- 26 לחילופין טוען המשיב כי, לכל הפחות, יש לראות את המערערות כמי שעצמו את עיניהן
- 27 אל מול החשדות הרבים שהיו אמורים להתעורר אצלן בכל הנוגע לבעלות על הזהב,
- 28 מקורו ותהליך מכירתו. במקום לבדוק, לחקור ולברר את החשדות הרבים שהתעוררו
- 29 במהלך הדרך, בחרו המערערות להתקשר בעסקאות ולכן לקחו על עצמן את הסיכון
- 30 של שלילת ניכוי מס התשומות.
- 31 11. המערערות, מצידן, חולקות על עמדת המשיב וטוענות כי ניכו כדין את מס התשומות
- 32 הכלול בחשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 לטענתן, כל העסקאות שנערכו מול מוציאי החשבוניות היו עסקאות אמת במסגרתן
2 נמכר להן זהב ושולמה בגינו תמורה מלאה, לרבות בגין מרכיב המע"מ.
3 עוד טוענות המערערות כי הן לא נטלו סיכון והקפידו לנקוט אמצעים סבירים על מנת
4 לוודא את כשרות החשבוניות ולכן עמדו בנטל הסובייקטיבי המוטל עליהן.
5 ככל שנפלו קורבן למעשה רמייה של החוליות הקודמות בשרשרת אספקת הזהב, הן
6 אינן צריכות לשאת בתוצאותיו שכן היו תמות לב וחסרות מודעות למקורו של הזהב.
7 לטענות המערערות ביתר פירוט, אתייחס בגוף ההכרעה.

מסגרת נורמטיבית

9 12. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **החוק או חוק מע"מ**) קובע כי
10 עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס
11 שהוצאה לו **כדין**.

12 13. נהוג לחלק את המקרים בהם יישלל מהעוסק ניכוי מס התשומות, לשני מקרים:
13 **האחד**, כאשר אין בבסיס החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להונות את
14 רשויות מע"מ. נהוג לכנות את החשבונית במקרה זה "חשבונית פיקטיבית" מהטעם
15 שיסודה בעסקה בדויה, בעסקה פיקטיבית.

16 **השני**, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק אך חשבונית המס שהוצאה לו אינה
17 משקפת את העסקה האמיתית, או משום שהחשבונית הושאלה" מצד ג' או משום
18 שמוציא החשבונית אינו הבעלים האמיתי של הסחורה שסופקה. נהוג לכנות את
19 החשבונית במקרה זה "חשבונית זרה" מהטעם שהוצאה על שם צד זר לעסקה.

20 בשני המקרים, חשבוניות המס אינן משקפות את המציאות העסקית, שכן במקרה
21 האחד כלל לא בוצעה עסקה (חשבונית פיקטיבית) ובמקרה השני החשבונית אינה
22 משקפת את ההתקשרות האמיתית והנכונה (חשבונית זרה) (ע"מ (מינהליים חי')
23 10750-01-10 **זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס**
24 **קנייה עכו**, פסקה 8 (01.09.2013), להלן – עניין **זוהר ש.ב.א.**).

25 14. המקרה השני הוא המקרה המעורר את ההתלבטות, האם להתיר לעוסק את ניכוי מס
26 התשומות בהנחה שיצליח להוכיח כי לא היה שותף ליצירת הקנוניה שמנעה את
27 תשלום מס העסקאות על ידי מוציא החשבונית, ומהן אמות המידה בהן על העוסק
28 לעמוד על מנת שיותר לו ניכוי מס התשומות בנסיבות בהן מס העסקאות לא שולם, או
29 עשוי שלא להיות משולם, לרשויות מע"מ (אהרן נמדר **מס ערך מוסף** כרך ב' (מהדורה
30 חמישית) (2013), פסקה 1708א) (להלן – **נמדר**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

15. חשבונית מס שהוצאה כדין, אשר מקבלתה יהיה זכאי לקזז על פיה את מס התשומות הכלול בה, היא חשבונית העומדת בדרישת סעיף 47 לחוק, הווה אומר, נדרש כי החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוצאה ושכל הפרטים בה נכונים הן לעניין טיב השירות או המכירה, הסכומים וזהות הצדדים לעסקה.

במילים אחרות, בעסקה למכירת סחורה, מוציא החשבונית צריך להיות הבעלים של הסחורה שסופקה על ידו ועליו להיות מסוגל להוכיח כי רכש אותה על חשבונו ושהתקיימו כל שאר הפרמטרים המלמדים על בעלותו בסחורה. כשאין זהות בין מוציא החשבונית לבין הבעלות על הסחורה, כפי שטוען המשיב במקרה הנדון, נחשבת החשבונית לחשבונית "זרה" ומכאן לחשבונית שהוצאה שלא כדין וזאת גם אם הסחורה סופקה בסופו של יום וגם אם שולמה תמורה מלאה בגינה.

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

כן נדרשת החשבונית למלא אחר דרישות תקנות 9 ו-9א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן – הוראות ניהול ספרים) באופן שכל הפרטים בה יהיו מלאים.

16. המבחן שהתגבש בפסיקה לפיו יוחלט אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות על פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין הוא מבחן אובייקטיבי לפיו, די בעצם העובדה שהחשבונית אינה כדי לשלול ממנו את ניכוי מס התשומות הכלול בה וזאת בלא קשר לפעולות בהן נקט על מנת לוודא את תקינותה.

לפי מבחן מחמיר זה, מוטלת על העוסק אחריות מעין מוחלטת כך שהוא זה הנושא בסיכון המלא אם מתברר, אף בדיעבד, כי החשבונית שהוצאה לו אינה כדין, וזאת בין אם משום שמוציא החשבונית אינו הבעלים של הסחורה שסופקה ובין אם משום שהחשבונית הושאלה מצד ג'.

בשאלה מי ראוי שיישא בסיכון בגין אי תקינות החשבונית, האם ציבור משלמי המיסים שאין לו יד ורגל בעסקה, או העוסק שקיבל את החשבוניות הלא תקינות, מכריע המבחן האובייקטיבי באופן ברור לטובת הקופה הציבורית.

מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פסקה 14 (1999) (להלן – עניין סלע) שם נקבע כי "...המבחן שראוי לנוקטו בסוגיה זו הוא המבחן ה'אובייקטיבי', העולה בקנה אחד עם לשון החוק כפשוטה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

מבחן זה התקבע כהלכה מחייבת בעניין מ.א.ל.ר.ז (פסקאות 24-25 לפסק דינו של כב' השופט ברק).

17. בית המשפט העליון שלל בעניין מ.א.ל.ר.ז את המבחן הסובייקטיבי המתחשב במודעות של העוסק לפסול שנפל בחשבונית כתנאי למניעת ניכוי התשומות וקבע כי "אכן, אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף ולהביא להפחתת מס, ואף לנטילת מס מקופת המדינה" (שם, פסקה 24).

כן נאמר על המבחן הסובייקטיבי כי "הוא פותח פתח לרמאויות. נטרול הכשל הזה באופן פשוט ויעיל נמצא בידי הנישומים, ולכן המבחן הראוי לכוון את התנהגותם לכיוון נטרול הכשל ולא לכיוון הרמאות הוא המבחן האובייקטיבי. לא כל שכן בשעה שמדובר בתופעה נרחבת יחסית של 'חשבוניות פיקטיביות', ומן הראוי להעניק לרשות המס כלים להתמודד עמה, ולא לכבול את ידיה בצורה חזקה למדי" (שם).

18. ועדיין, בתי המשפט היו מוכנים להכיר בחריג סובייקטיבי מצומצם שיחול לצד המבחן האובייקטיבי.

כך נקבע בעניין סלע כי ניתן להכיר בניכוי מס תשומות על פי חשבונית מס שהוצאה שלא כדין כאשר "...ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף 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" (פסקה 14).

בהתבסס על פסק הדין בעניין סלע קבע בית המשפט, גם בעניין מ.א.ל.ר.ז, כי "במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות".

ועוד נאמר כי, "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" (פסקה 25).

19. יושם אל לב כי מדובר ברף מחמיר: על מנת שהעוסק יצליח לעמוד בנטל הסובייקטיבי עליו להוכיח כי נקט את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות.

יובהר כי בדיקה טכנית שהיא אך למראית עין אינה מספקת.

מצופה מהעוסק לבצע את כל הבדיקות באמת ובתמים, ומתוך רצון כן ואמיתי לוודא את תקינות החשבוניות (ראו, עניין זוהר ש.ב.א. פסקה 24; ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16-07-11694 לון-האורן אריזות (2005) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2, פסקה 15 (29.11.2017)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

20. עם זאת, יש להציב גבולות הגיוניים לבדיקה שניתן לדרוש מעוסק המבקש לנכות תשומות לעשות וזאת בתנאי שפעל בתום לב ובניקיון כפיים.

למשל, לא מצופה מהעוסק כי יחקור וידרוש בכל היבטי העסק של מוציא החשבונית, והכוונה בעיקר למקרים הכרוכים בגילוי סודות מסחר או בהפרת הזכות לפרטיות (ראו, ע"מ (מחוזי ת"א) 37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פסקה 88 (15.11.2017) (להלן – עניין דניאל מתת)).

21. בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן –

עניין זאב שרון) נקבע – אמנם בהקשר להחלטת מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס לפי סעיף 50 (א) לחוק וקנס לפי סעיף 95 לחוק – כי "...עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות – הוצאה שלא כדין" (פסקה 42).

וכן – "אני סבור כי ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי...את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים', שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'" (פסקה 45).

22. אציין כי קיים הבדל בין הנטל הסובייקטיבי החל על עוסק המתמודד עם שומת תשומות בגין ניכוי חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין לבין הנטל הסובייקטיבי החל על מי שהושת עליו כפל מס בגין ניכוי כאמור. בקצרה אומר, וארחיב על כך בהמשך, כי הנטל הסובייקטיבי במקרה של שומת תשומות, בו נדרשות המערערות לעמוד בנסיבות ענייננו, גבוה מזה הנדרש במקרה של השתת כפל מס (או קנס מנהלי).

נטל ההוכחה בערעור

23. המערערות טענו (בסעיף 4 לסיכומי התשובה מטעמן) כי מאחר שפנקסיהן לא נפסלו, אזי מוטל על המשיב הנטל להראות כי החשבוניות מושא הערעור הוצאו שלא כדין ואין הן נדרשות להראות כי החשבוניות הוצאו כדין.

24. טענה זו אין בידי לקבל.

25. נטל ההוכחה במשפט מורכב מנטל השכנוע ומנטל הבאת הראיות.

על האבחנה בין הנטלים השונים עמדה כב' השופטת שטרסברג-כהן ב-רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נז(4) 891, 908 (2003) (להלן – עניין כ.ו.ע.):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 "נטל השכנוע" הוא נטל ראיתי מהותי שהוא חלק מדיני הראיות. נטל זה הוא הנטל
2 העיקרי המוטל על בעל-דין הנדרש להוכיח את העובדות העומדות ביסוד טענותיו.
3 אי-עמידה בנטל זה משמעותה דחיית תביעתו של מי שהנטל מוטל עליו. 'נטל הבאת
4 הראיות' הוא נטל דיוני, הוא חלק מסדרי הדין. נטל זה הוא הנטל המוטל על בעל-
5 דין להביא את ראיותיו כדי לעמוד ב'נטל השכנוע' אם נטל זה מוטל עליו, או כדי
6 לשמוט את הבסיס מתחת לכוחן של טענות יריבו וראיותיו. נטל זה הוא נטל משני,
7 ועיקר קיומו הוא לצורכי הנטל העיקרי" (שם, עמוד 897).
- 8 בעניין כ.ו.ע. נקבע כי בערעור מס ערך מוסף בעניין ניכוי מס תשומות, "נטל השכנוע"
9 מוטל על כתפי העוסק מתחילת ההליך ועד סופו ביחד עם נטל הבאת הראיות. נטל
10 הבאת הראיות, והוא בלבד, עשוי לעבור לכתפי המשיב ככל שפנקסי העוסק לא נפסלו
11 וככל שהשאלה שבמחלוקת היא פנקסית; כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, "נטל
12 השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" נותרים על כתפי העוסק (שם, עמודים 906-907).
- 13 26. אמנם החשבוניות מושא הערעור נכללו בפנקסיהן של המערערות, פנקסים שאין
14 מחלוקת כי לא נפסלו על ידי המשיב, אולם בפנקסי המערערות לא ניתן למצוא
15 תשובות לשאלות העומדות על שולחן הדיונים בערעור, ובין היתר, האם מה שרשום
16 בחשבוניות משקף אל-נכון את עסקאות הזהב כפי שבוצעו בפועל ובמיוחד, האם
17 מוציאי החשבוניות היו הבעלים האמיתיים של הזהב. תשובות לשאלות אלה ימצאו
18 בראיות שמחוץ לפנקסים ולא בפנקסים עצמם.
- 19 27. לאור זאת, השאלות המתעוררות בערעור הן "לבר-פנקסיות" ולכן אין בקבילותם של
20 פנקסי המערערות כדי להעלות או להוריד ואין בהם כדי להעביר את נטל הראיה לכתפי
21 המשיב (ראו בהתאמה – ע"מ 12-10-48652 תעשיות עוף והודו ברקת (2003) נ' מנהל
22 מע"מ רמלה, פסקה 36 (20.8.2017) (להלן – עניין ברקת); עניין דניאל מתת פסקה 55:
23 "שאלת היות החשבוניות פיקטיביות אם לאו, היא שאלה עובדתית – לבר
24 פנקסית..."; "אמנם חשבוניות המס, כפי שהן, קיבלו ביטוי בפנקסי המערערות אשר
25 לא נפסלו. אולם בפנקסי המערערות לא ימצא מענה לשאלה האם הרשום בחשבוניות
26 אלו משקף נאמנה את עסקאות הזהב כפי שבוצעו בפועל, בייחוד בנוגע לזהותם של
27 הצדדים האמיתיים לעסקאות אלו. על כן, לטעמי מדובר בעניין לבר-פנקסי ונטל
28 ההוכחה מוטל על המערערות...").
- 29 28. בשורה של פסקי דין בבתי משפט מחוזיים שונים נקבע, כי השאלה אם החשבונית היא
30 פיקטיבית, אם לאו, היא שאלה עובדתית לבר-פנקסית שהתשובה לה אינה מצויה
31 בפנקסי העוסק ולכן נטל הבאת הראיות יוטל על העוסק, אף אם פנקסיו לא נפסלו
32 (ראו, עניין דניאל מתת פסקה 55, עניין ברקת פסקה 36, ע"ש (מחוזי תל אביב-יפו)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 רמיטל מיחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 33 (12.04.2009); ע"מ
- 2 (מחוזי מרכז) 12-04-44866 מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה, פסקה 14 (30.06.2015);
- 3 ע"מ (מחוזי מרכז) 11-02-36606 אוזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ'
- 4 מע"מ רמלה (21.11.2012)).
- 5 29. תמיכה נוספת ניתן למצוא בקביעותיו של כב' השופט י' אלון ב-ע"א 8673/06 האורו
- 6 ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008):
- 7 "בענייננו אין למעשה חולק כי השאלה שבמחלוקת היא לבר פנקסית. המחלוקת
- 8 אינה נסובה לעניין הרישום בפנקסים (לאמור, רשימוני היצוא) ועצם עובדת רישומם
- 9 והוצאתם. המחלוקת עניינה בשאלה האם בפועל התבצע היצוא, כפי הרישום
- 10 ברשימוני היצוא ("בפנקסים") או שמא בניגוד לרישום ברשימוני היצוא – לא בוצע
- 11 יצוא שכזה כל עיקר. נוכח זאת, אין בעובדה שספרי המערערת לא נפסלו כדי
- 12 לשחררה מנטל הבאת הראיות ומנטל השכנוע. הרציונל שבמדיניות נטלי ראייה זו –
- 13 כהליכי מיסים אחרים ונוספים – נעוץ בידיעתו של העוסק (או הנישום) את מהות
- 14 עסקיו ופרטיהם – ידיעה שאיננה נחלתו של מנהל מע"מ (או פקיד השומה). שלא
- 15 כעוסק (או הנישום) המוחזק כמי שיודע לפרטי פרטים את טיב עסקיו, הרי שמנהל
- 16 מע"מ או פקיד השומה חיים לעניין זה מפיו של העוסק (או הנישום) ברמת הדיווח
- 17 והפירוט שמוצא הוא לנכון להביא בפניהם. לאור זאת נקל לקבוע כי המערערת דנן
- 18 לא עמדה בנטלי הראייה שהיו מוטלים עליה בערעורה".
- 19 30. למעלה מן הצורך אציין כי, אפילו הייתי מקבלת את עמדת המערערת כי פנקסיה
- 20 הקבילים יכולים להוות אסמכתא לשאלות שבדיון, עדיין הדרישה מהמשיב היא אך
- 21 להצדיק את שומתו במסגרת נטל הבאת הראיות הראשוני. נטל ההצדקה אינו משתווה
- 22 לנטל השכנוע. כבר פורש בפסיקה כי "לצורך הרמתו של נטל זה אין חובה על המשיב
- 23 להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו היא אכן מדויקת לחלוטין" (ע"א 4230/00
- 24 רצון נ' פקיד שומה נתניה, פסקה 6 (29.9.2003); ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת
- 25 ישראל פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 9 (13.4.2014)).
- 26 סעיף 83(ד) לחוק מע"מ קובע כי "חובת הראייה היא על המערער, אם הדו"ח אינו
- 27 נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".
- 28 הנטל לפי סעיף 83(ד) לחוק, לרבות לעניין השאלה האם המחלוקת היא פנקסית או
- 29 לבר פנקסית, דומה במהותו לנטל ההצדקה לפי סעיף 155 לפקודת מס הכנסה (ע"ש
- 30 (מחוזי חיפה) 01/543 רימר ושות' בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה (22.12.2005)).
- 31 למען הסר ספק אציין כי בחינת הראיות שהוצגו מלמדת כי המשיב עמד בנטל זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

31. עוד אני רואה לציין, לחובת המערערות, כי הן אינן רשאיות להעלות בשלב הסיכומים טענה הנוגעת לנטל הראיה, לאחר ששם הליך ההוכחות ולאחר שהסיכומים מרצון לפתוח בהצגת ראיותיהן. טענה זו היא מקדמית באופייה משום שיש לה נפקות לעניין סדר הבאת הראיות והעדים במשפט. משלא טענו המערערות בעניין זה טרם שמיעת הראיות, אין מקום לשעות לטענתן בשלב זה.

יובהר כי, בכל הנוגע לנטל השכנוע, הרי שנטל זה מוטל לאורך ההליך כולו על כתפי המערערות ועליהן לעמוד בו ברף של מאזן ההסתברויות.

32. אוסיף כי, המחלוקות מושא הערעור נוגעות לשאלה האם החשבוניות, כפי שנרשמו בפנקסיהן הקבילים של המערערות, מייצגות את העסקה כפי שהתרחשה בפועל לרבות בעניין שאלת בעלותם של מוציאי החשבוניות על הזהב.

למערערות אמורה להיות ידיעה מלאה אודות הפרטים הנוגעים לזהב שסופק להן ולזהותם האמיתית של הצדדים עימם התקשרו בעסקאות המתועדות בספריהן. גם מטעם זה, מן הראוי שהמערערות יהיו אלה שיישאו בנטל הראיה בערעור.

דיון והכרעה

טענה מקדמית – הרחבת חזית

33. המערערות העלו טענה מקדמית לפיה אין לאפשר למשיב להעלות טענות חדשות בשלב הערעור שלא נטענו קודם לכן במסגרת הליכי השומה וההשגה. המערערות טוענות כי השומות שהוצאו להן היו "שומות דינאמיות". לטענתן, הנמקות המשיב בנימוקי השומה ובהחלטה בהשגה שונות מטענותיו בערעור.

המערערות טוענות כי הנושאים המפורטים להלן לא נדונו בשלב השומה: פרשת "זוג משמיים" (למעט לעניין סמי כוכב), חברת מודיליאני, האחים פרשה, זבולון איסחקוב, לירז אברג'יל, התשלומים לצ'יינג'ים, איסוף הזהב על ידי השליחים ממחסום 443, א.ד. סחר, בתי הזיקוק, דוגמאות מהמחברת של אבי גיל וכן הלאה (סעיף 12 לסיכומי המערערות).

34. אין בידי לקבל את הטענה.

35. אינני סבורה כי המשיב העלה "טענות חדשות" בשלב הערעור.

גם אם הנמקות המשיב התחדדו עם התפתחות ההליך, אין לקבל כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן עיקר ההנמקה לשומה מופיע "שחור על גבי לבן" בנימוקי השומה ובהחלטה בהשגה (ראו, ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 58730-12-13 שלום חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1 פסקה 61 (26.10.2015)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 כך למשל, בפתח נימוקי השומה צוין כי נעצרו מעורבים ראשיים בפרשת "זוג
2 משמיים" והורשע הנאשם הראשי כאשר בסעיף 2(ב) לנימוקי השומה צוין כי סמי
3 כוכב ושליחיו היו מקור הזהב שייצאו המערערות. בסעיף 2 לנימוקי השומה נכתב כי
4 המערערות התנהלו ללא ידע קודם בזהב, בדרך שאינה שגרתית וכי מחיר הזהב היה
5 נמוך מהמקובל. שרשרת החשבוניות הפיקטיביות תוארה הן בנימוקי השומה ובאופן
6 מפורט וברור יותר בהחלטה בהשגה, לרבות אזכור כל הגורמים המעורבים ובכללם
7 מודיליאני, האחים פרשה ולירז אברג'יל. כן ניתנה התייחסות למחברת של אבי גיל
8 (סעיף 3ט) ולטענה כי מקור הזהב היה בשטחי הרשות הפלשתינאית (סעיף 13ז).
9 יוצא אפוא שהמערערות ידעו מה טיב הטענות הנטענות כלפיהן ומול מה הן נדרשות
10 להתמודד.
- 11 36. המערערות טוענות בנוסף כי הטענה לפיה הן לא בדקו את המסמכים של מוציאי
12 החשבוניות, היא טענה חדשה המהווה הרחבת חזית (סעיף 13 לסיכומי המערערות).
13 המערערות מלינות גם על כך שהמשיב הסתיר מהן חלקים מהותיים מחקירתו של סמי
14 כוכב. לטענתן, המשיב חשף את תמליל החקירה המלא של סמי כוכב רק במסגרת
15 תצהירי עדות ראשית מטעמו, ולא בשלב ההשגה, ואילו את התיעוד הוויזואלי של
16 החקירה, שלטענתן מלמד כי חוקרי מע"מ שתלו את שם המערערות בפיו של סמי
17 כוכב, חשף רק לאחר גמר שמיעת ההוכחות (סעיף 87 לסיכומי המערערות).
- 18 37. אין בידי לקבל טענות אלה.
- 19 38. גדר המחלוקת הטעון הכרעה בערעור מע"מ נקבע על פי כתב הערעור וכתב התשובה
20 (ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3
21 (21.8.1997)).
- 22 המשיב היה רשאי להעלות את מלוא טענותיו בכתב התשובה בערעור וכן לצרף את
23 הודעות הנחקרים לתצהירים מטעמו על מנת לבסס את טענותיו בכתב התשובה. בכך
24 אין משום הרחבת חזית אסורה.
- 25 39. יודגש כי הצדדים ניהלו הליך מקיף ורחב של גילוי ועיון במסמכים, ובית המשפט ציין
26 במפורש כי ככל שיתגלעו מחלוקות לגבי מסמכים מסוימים ניתן יהיה לקבל את סיועו
27 (ראו החלטתי מתאריך 26.9.2016).
- 28 המערערות לא פנו בבקשה כאמור ולא הלינו על כך שההודעות שצורפו לתצהיר המשיב
29 לא נמסרו להן במסגרת הליך גילוי המסמכים.
- 30 באשר למסמכים הפורמאליים של מוציאי החשבוניות, המשיב היה רשאי להתייחס
31 לטענות המערערות בתצהיריהן אודות הבדיקות שערכו בנוגע למסמכים אלה וכן היה
32 רשאי לחקור את העדים השונים על כך ואין בכך משום הרחבת חזית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

40. כידוע, גישת הפסיקה היא, כי אפילו נפל פגם בעשיית השומה אין בכך לגרום בהכרח
לבטלותה, בפרט אם ניתן לרפא את הפגם במסגרת הליך הערעור וכאשר לא קופחו
זכויותיו הדיוניות של הנישום (ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד
שומה פתח תקווה פסקאות 36-37 (5.5.2016)).
- אזכיר כי תפקידו של בית המשפט במסגרת ערעורי מס הוא לחתור לשומת מס אמת:
"בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי
דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת
(ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686). ואולם, יובהר,
אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית
המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, מונחת
לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל
ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה" (רע"א 1830/14 רובומטיקס
טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)).
- כן נקבע בפסיקה כי המשיב רשאי לעלות טענות עובדתיות חדשות בתגובה לטענות
שהעלה המערער במסגרת כתבי טענותיו ובמהלך הדיון בבית המשפט, ככל שאלה
נועדו לסייע בחקר האמת וכל עוד זכויותיו של המערער לא קופחו (ע"א 1124/03 גני
עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (24.1.2005)).
41. למערערות ניתנה זכות טיעון רחבה ביחס לטענות המשיב, הן בשלב החקירות של
נציגיהן (רוני ושלמה אביוב), הן בשלב הדיון טרם הוצאת השומה, הן בשלב ההשגה
והן בשלב הערעור. על כן לא מצאתי כי קופחו זכויותיהן הדיוניות.
42. זאת ועוד, גם במסגרת שלב הערעור ניתנה למערערות ההזדמנות להעלות טענות
ולצרף ראיות נוספות:
- בתאריך 13.9.2017, ולאחר גמר שמיעת ההוכחות, נעתר בית המשפט לבקשת
המערערות להגיש כראיה מטעמן את התקליטור המתעד את חקירתו המצולמת של
מר סמי כוכב. המערערות קיבלו הזדמנות נאותה להעלות את טענותיהן בקשר
לפגמים שנפלו לכאורה בחקירות של חוקרי מע"מ ולהציג בפני בית המשפט את תיעוד
החקירה המלא.
- כמו כן, בתאריך 10.12.2017, נעתר בית המשפט לבקשת המערערות לצרף לתיק
המוצגים את הודעת הדואר האלקטרוני שנשלחה על ידן לרואה החשבון מטעמן.
בסיכומי של דבר, למערערות ניתנה ההזדמנות הנאותה להתמודד עם טענות המשיב,
להציג את ראיותיהן ולהעלות את טענותיהן, כך, שאפילו נפל פגם בהתנהלות המשיב,
גם זה נרפא במסגרת ניהול הערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

המבחן האובייקטיבי – האם החשבוניות הוצאו כדין

א. כללי

43. הגיעה העת להיכנס לטרקלין עצמו ולדון בשאלה הראשונה שעל הפרק, האם חשבוניות המס שנוכו בספרי המערערות הוצאו כדין מבחינה אובייקטיבית.

44. ייאמר כבר כעת, כי גם אם אגיע למסקנה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, אין בכך לחרוץ לשבט את גורל ניכוי החשבוניות בידי המערערות.

במקרה זה, עדיין תעמוד למערערות ההגנה של החריג הסובייקטיבי, וככל שיצליחו לעמוד בו, לא יישלל מהן ניכוי התשומות למרות הקביעה כי החשבוניות אינן תקינות מבחינה אובייקטיבית ואף אם משמעות הדברים היא כי קופת המדינה תצא נפסדת.

45. עם זאת, אזכיר, כי עמידה בנטל הסובייקטיבי אינה מן הקלות.

מדובר בחריג צר כקוף של מחט ועל מנת שיחול על המערערות, לא די שיראו כי לא היו מודעות לאי תקינות החשבוניות או שלא עצמו את עיניהן, אלא נדרש כי יראו שנקטו באופן אקטיבי בכל האמצעים הסבירים שעמדו לרשותם כדי לוודא את תקינות החשבוניות ושעשו זאת בטרם ניכו אותן בספריהם.

46. ודוקו, הדרישה לנקיטת אמצעים סבירים אין משמעה ביצוע בדיקות שאין להן כל קשר לבדיקת מקור הזהב, לבעלות עליו ולזהות הצדדים לעסקה, שאלו השאלות הנבחנות במסגרת הנטל הסובייקטיבי.

ביצוע בדיקות שאינן רלוונטיות, רק על מנת ליצור את הרושם של הקפדה כביכול על נוהל מסודר של בדיקות, לא יועיל למערערות ולא יסייע להן לעמוד בנטל הסובייקטיבי המוטל על כתפיהן.

על המערערות לשכנע, אפוא, כי נקטו בכל האמצעים הסבירים ועשו כל אשר לאל ידם, מתוך כוונה כנה ובתום לב, על מנת לברר את כשרות החשבוניות. כמו כן נדרש כי יראו שנהגו כך בזמן אמת ובטרם ניכו את החשבוניות.

ב. רקע עובדתי

1. פרשת "זוג משמיים" והרשעתו של סמי כוכב

47. כאמור, ערעור זה הינו חלק מפרשה נרחבת של הפצת חשבוניות פיקטיביות בענף הזהב.

בשל מורכבות הפרשה וריבוי הדמויות, אעמוד בקצרה על הנפשות הפועלות ועל עיקר העובדות הרלוונטיות לענייננו.

48. סמואל כוכב (להלן – **סמי כוכב**), דמות מרכזית בפרשה, הורשע על פי הודאתו בעובדות כתב האישום המתוקן (בשלישית) במסגרת הסדר טיעון וריצה עונש מאסר ממושך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 (להלן – **כתב האישום**) (ראו, נספח ד' לתצהירי נציגי המערערות; ת"פ (כלכלית)
- 2 21315-07-13 **מדינת ישראל רשות המיסים נ' סמואל כוכב** (15.12.2013)).
- 3 49. לפי המפורט בכתב האישום, בתקופה שמחודש אוגוסט 2011 ועד לחודש יוני 2013
- 4 סמי כוכב רכש זהב – ללא תיעוד – בשטחי הרשות הפלשתינאית, ובמקומות אחרים,
- 5 לשם מכירתו בישראל (להלן – **הזהב או הזהב המוברח**).
- 6 50. חרף העובדה שסמי כוכב פעל למכירת הזהב המוברח בישראל, הוא לא נרשם כעוסק
- 7 לצרכי מע"מ ולא דיווח ולא שילם את המס הנובע מעסקאות הזהב אותן ביצע.
- 8 51. לפי עובדות כתב האישום, על מנת לאפשר את הסחר בזהב המוברח, כמו גם את
- 9 החדרתו לשוק המקומי, מכירתו וייצואו, ובמטרה להתחמק מתשלום מע"מ ומס
- 10 הכנסה בגין ההכנסות ממכירתו, סמי כוכב פעל עם אחרים לביצועה של תכנית
- 11 עבריינית במסגרתה ניתנה כסות חשבונאית פיקטיבית למכירות של הזהב בין
- 12 המעורבים השונים במטרה להציג מצג (כוזב) של התנהלות כביכול לגיטימית של
- 13 מסחר בזהב.
- 14 52. לצורך ביצוע התוכנית העבריינית, ועל מנת להסוות מפני רשויות המס את הקשר
- 15 הישיר של סמי כוכב לזהב המוברח, הופעלו מטעמו "שליחים", חלקם קרובי משפחתו
- 16 (חתניו), תוך יצירת שרשרת עסקאות "גב אל גב" עד לשלב האחרון של מכירת הזהב
- 17 ליצואנים וייצואו מישראל.
- 18 53. השליחים, לפי הודאה של מעורבים אחרים שהורשעו בפרשה (ראו, נספח ה' לתצהיר
- 19 נציגי המערערות, ת"פ (מחוזי ת"א) 21218-07-13 **מדינת ישראל רשות המיסים נ'**
- 20 **אילן שפק** (8.9.2014)), הובילו חלק מהזהב המוברח לבתי זיקוק, שם זוקק הזהב
- 21 המוברח לזהב מסוג "פיין" (fine), נאסף והובל על ידם למעורבים אחרים. חלק מהזהב
- 22 המוברח שלא נדרש לזיקוק הועבר ישירות מהשליחים למעורבים האחרים. המעורבים
- 23 האחרים וידאו, כי החשבונות הפיקטיביות שניכו, ידווחו לרשויות המס, וזאת על מנת
- 24 שיוכלו להתחמק ולהשתמט מתשלום מס, ולגרום למצג שווא של קניית ומכירת זהב
- 25 כביכול לגיטימית (עניין **אילן שפק**, סעיפים ט-יא לגזר הדין).
- 26 54. לפי המפורט בכתב האישום, הוצאת החשבונות הפיקטיביות לכיסוי הזהב המוברח
- 27 נעשתה באמצעות יעקב אברגיל, יניב פרשה ודוד אסולין אשר הוציאו, באמצעות
- 28 חברות שונות, חשבונות פיקטיביות בהן נרשם בכזב כי הם אלו שסיפקו את הזהב.
- 29 בין היתר צוינו בכתב האישום החברות הבאות: חברת מודיליאני, חברת מעיין השמש,
- 30 חברת ויינשטיין וחברת א.ד סחר (נספח ד' לתצהירי רוני ושלמה, סעיפים 1-7).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 בעליה של חברת ויינשטיין היה יניב פרשה, בעליה של חברת מודיליאני היה ניסים
- 2 פרשה (ועמו עבד בחברה אחיו יניב פרשה), בעליה של חברת א.ד סחר היה דוד אסולין.
- 3 יעקב אברג'יל הורשע על פי הודאתו במסגרת הסדר טיעון בהפצת חשבוניות
- 4 פיקטיביות בגין ביצוע עסקאות לכאוריות של אספקת זהב (ראו, ת"פ 39109-10-15
- 5 **רשות המסים נ' אברג'יל** (לא פורסם, 30.11.2017)).
- 6 55. לטענת המשיב, אספקת הזהב המוברח נעשתה באמצעות ארבעה שליחים: מאיר דוד,
- 7 יעקב עשור, דניאל פדלון ואברהם (אבי) גיל (להלן יחד – **השליחים**) שפעלו בחסות
- 8 עוסק מורשה D.M שבבעלות דוד מאיר (להלן – **חברת השליחויות**).
- 9 סמי כוכב אישר בחקירתו כי השליחים יעקב עשור, דוד מאיר ואבי גיל הביאו את
- 10 הזהב מהשטחים לישראל (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017, עמוד 65 שורות 23, 25, 27
- 11 ו-30).
- 12 יעקב עשור אישר בחקירתו כי עבד יחד עם אבי גיל בחברת השליחויות, וכי הוא ודוד
- 13 מאיר הם החתנים של סמי כוכב (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017, עמוד 374 שורות 3 ו-18).
- 14 כן ציין בחקירותיו בפני רשויות מע"מ כי היה מתלווה לשליח דוד מאיר לנסיעות
- 15 בהן נאסף הזהב מנאדר ומסאבא באזור מודיעין (נספח 77, הודעה מתאריך 16.6.2013
- 16 שורות 121-152).
- 17 56. לטענת המשיב, שיטת המסחר בזהב המוברח הייתה כדלקמן:
- 18 ספקי הזהב (גורמים פלשתינאים) והמפיצים הישראליים (סמי כוכב והשליחים) מכרו
- 19 את הזהב ללא תיעוד חשבונאי ומחוז למרשמי מס הכנסה ומע"מ.
- 20 לצורך כך, הוקמו חברות פיקטיביות, נעדרות כל פעילות עסקית אמיתית, שמטרתן
- 21 הייתה להציג מצג לגיטימי של מכירת זהב בישראל תוך מתן ביטוי חשבונאי למכירות
- 22 בספריהן.
- 23 חברות הקש הוציאו אחת לשנייה, back to back, חשבוניות פיקטיביות על מנת
- 24 לטשטש את החוליה המקורית הקשורה להברחת הזהב על ידי סמי כוכב והשליחים.
- 25 בסוף השרשרת נמצא היצואן, שתפקידו לממן את העסקה עבור כל השרשרת
- 26 באמצעות החזרי מס התשומות מקופת המדינה.
- 27 לטענת המשיב, תפקיד המערערות בשרשרת היה לייצא את הזהב כחלק מהתוכנית
- 28 הנ"ל.
- 29 57. כאן המקום להעיר כי הממצאים והמסקנות שנקבעו בהליך הפלילי נגד סמי כוכב
- 30 והמערבים האחרים אינם מהווים ראיה לכאורה לחובת המערערות מכוח סעיף 42א
- 31 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 עם זאת, יש בעצם הרשעתם של סמי כוכב והמעורבים האחרים בגין פרשת הזהב
2 המוברת, שבסופו של יום התברר כי הגיע לידיהן של המערערות ויוצא על ידן לחו"ל,
3 כדי להעלות את רף השכנוע המוטל עליהן ממילא ולהצטרף ליתר הראיות המנהליות
4 שבפניי (עניין דניאל מתת פסקה 59 ; עניין ברקת פסקה 72).
- 5 **2. המערערות וחלקן הנטען בפרשת "זוג משמיים"**
- 6 58. המערערת 1, אביוב, הוקמה בחודש יוני 2012 והפסיקה את פעילותה בחודש מרץ
7 2013.
- 8 המערערת 2 הוקמה בחודש יוני 2008 והייתה רשומה כעוסק במע"מ בשם א. אביוב
9 בסיווג "מזון תבלינים". בינואר 2013 שינתה המערערת 2 את שמה ל-ש.א.ר.ם והגישה
10 בקשה לשינוי סיווג עיסוק אצל המשיב לסיווג "מכירת זהב וסיטונאות". בחודש יוני
11 2013 הפסיקה ש.א.ר.ם את פעילותה (סעיפים 12-18 לתצהיר נציג המשיב, חיים
12 טמיר).
- 13 59. הבעלים של אביוב ומנהלה בתקופה הרלוונטית לערעור היה מר רוני אביוב (להלן –
14 רוני). יחד עם רוני עבד בחברת אביוב אחיו, שלמה אביוב (להלן – שלמה).
15 בעל המניות והדירקטור הרשום של ש.א.ר.ם בתקופה הרלוונטית לערעור היה שלמה
16 (רוני ושלמה יכוננו להלן יחד – "נציגי המערערות").
- 17 60. המשיב סבור כי המערערות היו החוליה האחרונה בשרשרת החשבוניות הפיקטיביות
18 בפרשת "זוג משמיים" שתפקידה היה לייצא את הזהב המוברת לחו"ל.
19 לטענת המשיב, מכלול הנסיבות מלמד כי, הזהב אשר יוצא מחוץ לישראל על ידי
20 המערערות מקורו בזהב המוברת של סמי כוכב והוא הועבר למערערות כחלק
21 מהתכנית העבריינית להונות את רשויות מע"מ. הזהב סופק באמצעות השליחים,
22 שליוו את שרשרת החשבוניות הפיקטיביות לכל אורכה, כאשר חברות שונות
23 בשרשרת הוציאו את החשבוניות הפיקטיביות אחת לשנייה על מנת לתת מעטה
24 חשבונאי לגיטימי למסחר בזהב כאשר ריבוי החוליות בשרשרת נועד לטשטש את
25 עקבותיה של החוליה המקורית (הברחת הזהב על ידי סמי כוכב) ולהסוות את הקשר
26 של המערערות לזהב המוברת.
- 27 61. המערערות, מצידן, טוענות כי החשבוניות מושא הערעור משקפות עסקאות אמת,
28 במסגרתן סופק להן זהב על ידי מוציאי החשבוניות ושולמה עבורו תמורה מלאה,
29 לרבות בגין מרכיב המע"מ.
- 30 המערערות מוסיפות וטוענות כי אף אם יוכח שמוציאי החשבוניות קיבלו חשבוניות
31 לא תקינות מהספקים שמכרו להם את הזהב ואף אם יוכח כי מוציאי החשבוניות
32 רכשו זהב ממקור לא כשר, אין בכך לשנות מן העובדה שהן רכשו את הזהב במסגרת





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 עסקה לגיטימית וכשרה ושילמו עבורו תמורה מלאה. לטענתן, אין להשליך מטענת
2 המשיב בדבר מקור הזהב ואי כשרות החשבוניות שקיבלו מוציאי החשבוניות
3 לחשבוניות שקיבלו המערערות, שבהן לא נפל רבב.
4 זאת ועוד, טענת המשיב כי היה על המערערות לבצע חקירה ודרישה אצל הספקים
5 שמכרו את הזהב למוציאי החשבוניות ואצל הספקים שמכרו את הזהב לאותם ספקים
6 לאורך שרשרת מכירות הזהב, וזאת על מנת לעמוד על כשרותו של מקור הזהב, אינה
7 דרישה סבירה, אין כל אפשרות לעמוד בה והיא אינה בגדר האמצעים הסבירים בהם
8 נדרשות המערערות לעמוד על מנת להרים את הנטל הסובייקטיבי המוטל עליהן.
- 9 62. מן הראוי להעמיד דברים על דיוקם, כבר בשלב זה: אם יתברר כי הזהב שנמסר
10 למערערות לא היה שייך למוציאי החשבוניות והם לא היו בעליו, לא יהיה מנוס מן
11 הקביעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין מבחינה **אובייקטיבית** שכן הן לא הוצאו בידי
12 מי שהיה מוסמך להוציאן.
- 13 63. העובדה שמוציאי החשבוניות דיווחו על עסקאותיהם עם המערערות לרשויות מע"מ
14 אינה מלמדת על כשרות החשבוניות כל עוד יהיה בראיות ללמד שחשבוניות אלו
15 הוצאו בידי מי שלא היה הבעלים האמיתיים של הזהב.
- 16 64. לכן, אף אם יוכח כי המערערות רכשו את הזהב ושילמו עבורו תמורה מלאה, ככל
17 שאגיע למסקנה כי הזהב לא היה בבעלות מוציאי החשבוניות, ייחשבו החשבוניות
18 ככאלו שהוצאו שלא כדין מבחינה אובייקטיבית.
- 19 עם זאת, לא יהיה בכך לסגור את הדלת בפני ניכוי התשומות שכן המערערות יהיו
20 זכאיות להגנה של החריג הסובייקטיבי, בהנחה שיצליחו לשכנע כי לא ידעו, ולא יכלו
21 לדעת, כי מוציאי החשבוניות לא היו הבעלים של הזהב וזאת הגם שנקטו **בכל**
22 **האמצעים הסבירים שעמדו לרשותן**.
- 23 אזכיר כי החריג הסובייקטיבי הוא מצומצם, נבחן במבחן מחמיר, הנטל להוכחתו
24 מוטל באופן מלא על כתפי המערערות ועליהן לעמוד בו ברף של מאזן הסתברויות.
- 25 65. המערערות העלו טענה נוספת לפיה, אף אם לא יעמדו בנטל הסובייקטיבי, עדיין אין
26 בניכוי התשומות על ידן לגרום לנזק לקופת המדינה שכן מרכיב המע"מ דווח ושולם
27 על ידי מוציאי החשבוניות. לאור זאת, נשמר "עקרון ההקבלה" לפי חוק מע"מ
28 ולמערערות הזכות קבל החזר של מס התשומות בו עמדו.
- 29 66. אציין כבר כעת כי טענה זו מעוררת קושי.
- 30 אכן, כאשר מדווח ומשולם מע"מ העסקאות על ידי המוכר, קמה לרוכש הזכות לנכות
31 את מס התשומות ששילם וזאת בהתאם ל"עקרון ההקבלה", וראו דברי השופטת ד'
32 ביניש בעניין סלע: **"הדיון להלן מתפרס אך על מצבים שבהם תוצאת היותה של**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 החשבונית "שלא כדין" היא כי המע"מ שאמור היה להיות משולם בגינה לא הגיע
2 לשלטונות המס" (עניין סלע, פסקה 14).
3 עם זאת, כשם שזכותו של מקבל חשבונית מס כדין לנכות את מס התשומות אינה
4 תלויה בחובתו של מוציא החשבונית לשלם את מס העסקאות, כך אין להתיר ניכוי
5 מס תשומות על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין רק משום שמוציא החשבונית שילם
6 את מס העסקאות. החובה להצטייד בחשבונית מס שהוצאה כדין, על מנת לנכות את
7 מס התשומות, היא חובה נפרדת ואינה תלויה בתשלום מס העסקאות (נמדר עמודים
8 627-628; ראו גם דברי כב' השופטת מרים מזרחי בע"ש (מחוזי ירושלים) 2086/03
9 רם שן בניה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 13 (31.08.2006)).

10 67. במישור העובדתי, ולפי דברי נציג המשיב (ראו בהמשך), מס העסקאות בגין
11 החשבוניות מושא הערעור לא שולם לקופת המדינה אלא קוּזַז במעלה השרשרת על
12 ידי חשבוניות פיקטיביות שקיבלו מוציאי החשבוניות מספקיהם וכך הלאה. לפי זה,
13 המערערות קיבלו החזר מס תשומות בסכום של כ- 7 מיליון ש"ח בשעה שמס
14 העסקאות מעולם לא שולם וקופת המדינה יצאה נפסדת.

15 כך העיד נציג המשיב: "המע"מ עובדתית לא הועבר למדינה בשרשרת אחרי זה. מה
16 הוא כן עשה? הוא מימן למעשה את כל ההנחות שנתנו בדרך..." (פרוטוקול מתאריך
17 2.7.2017 עמוד 310 שורות 20-21).

18 68. טענת המערערות כי שילמו למוציאי החשבוניות את מרכיב המע"מ הגלום בחשבוניות
19 (אף בהנחה שתוכח, וראו סעיף 132 לחוק מע"מ) לא תוכל לסייע להן אם יתברר, בסופו
20 של יום, כי לא נקטו את כל האמצעים הסבירים על מנת לוודא את תקינות העסקאות
21 והחשבוניות. כפי שכתבתי במקרים אחרים (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 32448-03-17
22 צמח תעזי ונרדע יפה צ.י שיווק (שותפות) נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1,
23 פסקאות 41-42 (17.05.2018)), עוסק שלא נקט אמצעים סבירים על מנת לבדוק את
24 כשרות העסקה בה הוא מתקשר ואת החשבוניות שקיבל במסגרתה, כמוהו כמי שהניח
25 מעותיו על קרן הצבי, ואין לו אלא להלין על עצמו.

26 קל וחומר שכך, אם צודק המשיב בטענתו, כי המערערות היו חלק בלתי נפרד מתוכנית
27 עבריינית למסחר בזהב המוברח תוך הסתרתו מרשות המיסים. לטענת המשיב, ייצוא
28 הזהב על ידי המערערת 1 במע"מ בשיעור אפס, תוך דרישה לקבל החזר של מלוא מס
29 התשומות על פי החשבוניות מושא הערעור, הוא שאיפשר בסופו של דבר את מימון
30 העסקאות עבור כל השרשרת.

31 התוצאה היא שההתנהלות המתוארת היא זו שגרמה לפגיעה בעקרון ההקבלה וטענות
32 המערערות לזכותן לניכוי התשומות, כביכול בשם עקרון ההקבלה, אינן אלא לעג לרש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 וראו דברי כב' השופט קירש בעניין דניאל מתת:
- 2 "מן המפורסמות כי אחת השיטות להסוואת אספקת סחורה ממקור בלתי מדווח היא
- 3 יצירת שרשרת עסקאות 'גב-אל-גב' תוך טשטוש עקבותיה של העסקה המקורית.
- 4 בכל חוליה נתונה בשרשרת כאמור אנו עשויים למצוא דיווח כדין (לכאורה) על מס
- 5 עסקאות ומנגד ניכוי כדין (לכאורה של מס תשומות)" (פסקה 77).
- 6 69. מהחקירות עלה כי, רשויות מע"מ נקטו ועודן נוקטות בהליכים מול מוציאי
- 7 החשבוניות, כאשר לחלקם נשללו תשומות ולחלקם הוצאה שומת עסקאות (פרוטוקול
- 8 מתאריך 18.6.2017 בעמוד 89 שורות 21-25; פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 בעמוד 326
- 9 שורות 18-23, עמוד 343 שורות 6-7, עמוד 272 שורה 29).
- 10 לטענת המערערות, חיובן בשומת תשומות, בצד חיוב מוציאי החשבוניות בשומת
- 11 עסקאות ובשומת תשומות (בגין החשבוניות שקיבלו מספקיהם) עולה כדי כפל מס,
- 12 באופן המהווה עשיית עושר שלא כדין.
- 13 70. טענה זו אין בידי לקבל.
- 14 71. ראשית, כלל לא ברור מהעדויות שהוצגו בפני אס' להליכים שננקטו על ידי המשיב כנגד
- 15 מוציאי החשבוניות יש קשר ישיר לחשבוניות שהוצאו למערערות.
- 16 שנית, חזקה על המשיב כי לא יגבה את המס המגיע לקופת המדינה יותר מפעם אחת,
- 17 הן ממוציאי החשבוניות והן מהמערערות, ולכן איני רואה בסיס לחששן של
- 18 המערערות כי קופת המדינה תתעשר שלא כדין: בכל הנוגע לשומות התשומות שהוצאו
- 19 למוציאי החשבוניות הרי שמדובר בעסקה נפרדת מזו הנדונה בענייננו. בכל הנוגע
- 20 לשומות העסקאות שהוצאו למוציאי החשבוניות בגין העסקאות עם המערערות (ככל
- 21 שהוצאו), חזקה על המשיב כי לא יגבה את המס המגיע יותר מפעם אחת. באשר
- 22 לשיקולי הגבייה המנחים את המשיב בהחלטתו ממי לגבות את המס, איני מוצאת
- 23 להתערב בהם כל עוד נרשמה הצהרתו של המשיב כי המס המגיע לקופת המדינה יגבה
- 24 פעם אחת.
- 25 בתוך כך, גם אין להידרש לטענת המערערות בדבר אכיפה בררנית שכן לטענה זו לא
- 26 הניחו המערערות כל תשתית ראייתית, כמתחייב על הפסיקה (ע"מ (מחוזי מרכז)
- 27 14183-11-12 דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 94 (16.07.2015)).
- 28 3. גדר המחלוקת בערעור
- 29 72. המשיב שלל את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוצאו למערערות על
- 30 ידי מוציאי החשבוניות: נ.נ.מ.ח, כוכבי האור, א.ד. סחר ו-אריאל אלנתן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

73. השאלה הנשאלת היא, האם החשבוניות מושא הערעור משקפות עסקה אמיתית של מכירת זהב ממוציאי החשבוניות למערערות באופן שניתן לומר עליהן כי הוצאו כדין וכי המערערות היו רשאיות לנכות את מס התשומות הכלול בהן. בכלל זה יש מקום לדון בשאלה, למי היה שייך הזהב שנמכר למערערות, האם למוציאי החשבוניות, שאת החשבוניות הנושאות את שמם ניכו המערערות בספריהן, או לגורם אחר, סמי כוכב והשליחים, או שמא לחוליה אחרת בשרשרת?

74. אקדים ואומר כי התמונה המצטיירת לאחר בחינה מקיפה של מכלול הראיות שהונחו בפניי היא שמוציאי החשבוניות לא היו "הבעלים" של הזהב שסופק למערערות ולכן לא ניתן לומר כי החשבוניות שהוצאו על ידם מייצגות את "המוכר" האמיתי בעסקה. מכלול הראיות מצביע על כך שמוציאי החשבוניות לא רכשו את הזהב מספקיהם, מהטעם הפשוט שלאותם ספקים לא היה זהב למכור להם, ובהעדר "רכישה" של זהב לא תיתכן "מכירה" שלו. יובהר כי מוציאי החשבוניות לא טענו, וממילא גם לא הוכיחו, כי רכשו את הזהב ממקור אחר, שאינו הספקים שלהם, כך שנותרנו עם התוצאה לפיה למוציאי החשבוניות לא היה זהב למכור למערערות. על רקע זה, לא ניתן לומר, כי החשבוניות מושא הערעור משקפות מבחינה אובייקטיבית את הבעלים האמיתיים של הזהב ולכן יש לקבוע כי הוצאו שלא כדין. יתירה מכך, יש בסיס מוצק לטענת המשיב כי הזהב שסופק למערערות מקורו בזהב המוברח שהגיע מסמי כוכב והשליחים, וגם בכך יש לתמוך במסקנה כי מוציאי החשבוניות לא היו הבעלים של הזהב ולכן לא היו רשאים להוציא חשבוניות מס בגין מכירתו כביכול למערערות. למסקנה זו הגעתי לאחר ניתוח מעמיק של אופן ההתקשרויות עם כל ספק וספק לאורך שרשרת אספקת הזהב והחשבוניות, כפי שאפרט להלן.

ג. מוציאי החשבוניות – א.ד. סחר ודוד אסולין – לא היו הבעלים של הזהב

75. מסקנת הניתוח להלן תומכת בעמדת המשיב לפיה מוציאי החשבוניות לא היו בעלים של זהב אותו יכלו למכור למערערות מהטעם הפשוט שלספקים שלהם לא היה זהב למכור להם. מוציאי החשבוניות לא טענו, וממילא לא עלה בידיהם להוכיח, כי רכשו זהב ממקור אחר שאינו ספקיהם. התוצאה היא שהחשבוניות אינן משקפות את המוכר האמיתי בעסקה שכן בהעדר "רכישה" של זהב על ידי מוציאי החשבוניות לא תיתכן "מכירה" של הזהב מהם למערערות.

76. כפי שנכתב בפתח הדברים, המערערת 2, ש.א.ר.ס, ניכתה חשבוניות שהוצאו בידי א.ד. סחר, שסכום המע"מ שנכלל בהן עמד על סך של 87,132 ש"ח (נספח 2 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

77. דוד אסולין, בעליה של א.ד. סחר, הודה במסגרת חקירותיו במע"מ כי קיבל מיעקב אברגיל חשבוניות פיקטיביות (נספח 72, הודעה מתאריך 26.6.2013, שורות 426-438) על מנת לכסות עסקאות של רכישת זהב מסמי כוכב, וכי מקור הזהב שסיפק ללקוחותיו היה בשליחים בשם יעקב עשור, דוד מאיר ואבי גיל (שם, שורות 625-626). לפי עדותו של אסולין, בתחילה עבד מול אבי גיל, ובהמשך הדרך עבד מול יעקב עשור, דוד מאיר וחברת השליחויות.

עוד טען כי קיבל עמלות עבור הכיסוי החשבונאי שנתן (בגובה של 1% מסכום החשבונית) וכי התמורה עבור הזהב הייתה מועברת לשליחים באמצעות צ'יינג'ים (נספח 72, הודעה מתאריך 26.6.2013 שורות 440-469 ו-נספח 75, הודעה מתאריך 1.7.2013 עמודים 1 ו-4).

78. עדותו של דוד אסולין נתמכת בעדותו של יעקב אברגיל.

בחקירתו במע"מ ציין אברגיל כי לא מכר זהב, אלא העניק כיסוי חשבונאי פיקטיבי לזהב של סמי כוכב בתמורה לעמלות שקיבל:

"ש: **הבנתי שלא מכרת זהב לא ליניב פרשה לא לאילן שפק ולא לדוד אסולין. ת. נכון.**

ש. מאיפה הזהב? ת. לא היה זהב. ש. אז מה זה? ת. אני מכרתי אוויר כל החשבוניות

של הזהב שאני מכרתי אין זהב מכרתי רק אוויר. ל , ליניב ולדוד" [ההדגשה אינה

במקור] (נספח 66, הודעה מתאריך 20.6.2013 עמוד 11 שורות 285 - 291).

בהודעתו הסביר יעקב אברגיל כי, לאחר שעומר חרוב, סוחר מהרשות הפלשתינאית, פנה אליו על מנת שיספק חשבוניות לסמי כוכב, החלוקה ביניהם הייתה כזו שסמי כוכב דואג לזהב והוא דואג לחשבוניות:

"...סמי אמר לי 'אני הזהב, אתה החשבוניות', ככה זה היה"; "אני דואג לחשבונית

וסמי דואג לזהב. השליחים של סמי שהם החתנים שלו היו מביאים את הזהב" (נספח

67, הודעה מתאריך 3.7.2013 שורות 93-94 ו-98-96).

79. דוד אסולין העיד בחקירתו על סמכויותיהם הנרחבות של השליחים, והשליטה האפקטיבית שלהם בזהב:

"אני לא יכולתי למכור במחיר אחר מהמחיר שהם אמרו לי";

"ש: האם אתה יכולת לקבוע איך תגיע הסחורה, באיזה צורה? ת: לא";

"ש: האם אתה יכולת לקבוע את אופן הגעת הסחורה אליך? ת: לא";

"האם אתה יכול להזמין סחורה ממקורות אחרים? ת: לא";

"האם היית מעדכן את השליחים על כל העברה של כספים מלקוחות אל הצ'יינג'ים?

ת: כן"

"ש. האם היית מעדכן אותם בנוגע לסכומים שהועברו על ידי הלקוחות? ת: כן".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 (נספח 75, הודעה מתאריך 1.7.2013 עמודים 3-4).
- 2 וכן –
- 3 "ש. אם ככה החשבוניות שאתה מוציא של חברת א.ד שיווק וסחר במתכות בע"מ
- 4 לחברת א. אביוב בע"מ היא חשבונית כיסוי כנגד זהב שמגיע בשחור מהשטחים על
- 5 ידי השליחים יעקב עסור [עשור] ודויד מאיר?
- 6 ת. כן אבל אני לא ידעתי שהסחורה הגיעה מהשטחים...
- 7 ש. ממי אתה הזמנת את הסחורה הזאת?
- 8 ת: מהשליחים.
- 9 ש: מי הביא לך את הסחורה הזאת?
- 10 ת: השליחים.
- 11 ש: מי הוציא לך חשבונית מס פיקטיבית כנגד הסחורה הזאת?
- 12 ת: יעקב ולירז אברג'יל" (נספח 76, הודעה מתאריך 5.7.2013 עמוד 4).
- 13 80. כמו כן, דוד אסולין העיד כי ספק הזהב האמיתי היה השליח:
- 14 "...אברהם גיל. הוא הגורם שיעקב הכיר לי. הוא הספק האמיתי של הזהב" (נספח
- 15 72, הודעה מתאריך 26.6.2013 שורה 435).
- 16 81. דוד אסולין העיד בחקירתו במע"מ כי בין לקוחותיו היו חברות כוכבי האור וא. אביוב
- 17 (ששמה שונה כזכור ל- ש.א.ר.ם, המערערת 2) (נספח 72, הודעה מתאריך 26.6.2013
- 18 שורה 622).
- 19 לגבי עסקת מכירת הזהב למערערת 2, דוד אסולין העיד כי הוציא את חשבוניות המס
- 20 בתור כיסוי חשבונאי וקיבל תמורתן עמלות, בעוד שהתשלום עבור הזהב הועבר
- 21 לשליחים:
- 22 "ש: מה אתה עשית עם התשלומים שהועברו לך ע"י חברת א. אביוב בע"מ? ת: אני
- 23 העברתי אותם לשליחים את מלוא התשלום. ש: מה היה הרווח שלך מהעסקה מול
- 24 חברת א. אביוב בע"מ? ת: הרווח שלי היה רגיל אחוז מהחשבוניות לא כולל מע"מ
- 25 את האחוז הזה אני חילקתי חצי חצי ביני ובין לירז ויעקב אברג'יל" (נספח 76, הודעה
- 26 מתאריך 5.7.2013 עמוד 4).
- 27 82. כך גם בבית המשפט חזר דוד אסולין והעיד כי שימש "מתווך" בלבד ולא היה הבעלים
- 28 של הזהב (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 329 שורות 1-5).
- 29 83. מכאן עולה כי מוציאי החשבוניות, חברת א.ד סחר ודוד אסולין, לא רכשו זהב ולכן
- 30 לא יכלו למכור זהב למערערות או למוציאי החשבוניות האחרים. התוצאה היא
- 31 שהחשבוניות שהוצאו על ידם למערערות לא הוצאו כדין ולא ניתן לנכות על פיהן מס
- 32 תשומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 חברת א.ד. סחר שימשה למעשה "תחנה" בשרשרת החשבוניות שנועדה ליצור חיץ בין
- 2 הבעלים האמיתיים של הזהב לבין היצואן, באופן העולה בקנה אחד עם התכנית
- 3 העבריינית המתוארת בכתב האישום.
- 4 84. מסקנה זו נתמכת גם בעובדה שחברת א.ד. סחר נרשמה כעוסק מורשה בתאריך
- 5 7.5.2012 כאשר לבעליה, דוד אסולין, לא היה כל ניסיון בתחום הזהב, לא היה לו ממון
- 6 או נכסים ואף לא היה ביכולתו להתנהל באמצעות חשבון בנק אלא במזומן בלבד
- 7 ובאמצעות חשבוניות צ'יינג'ים (נספח 72, הודעה מתאריך 26.6.2013 שורות 431-421 ;
- 8 נספח ט לתצהירי רוני שלמה ; נספח 6, הודעתו של שלמה מתאריך 2.7.2013 שורות
- 9 33-35).
- 10 מעדויות הבעלים של אחד הצ'יינג'ים (איציק סיטון, הבעלים של צ'יינג'י בול, נספח 18,
- 11 הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורות 12-14) עולה כי הכספים שהתקבלו, לכאורה,
- 12 מלקוחותיה של א.ד. סחר נמשכו על ידי השליחים אבי גיל ויעקב עשור שהיה להם ייפוי
- 13 כוח למשיכת הכספים, היינו, תמורת מכירת הזהב לא הגיעה לידי א.ד. סחר למעט
- 14 עמלה של "תיווך" בגין הוצאת החשבוניות.
- 15 85. משהוכח כי חברת א.ד. סחר לא הייתה הבעלים של הזהב, ממילא החשבוניות
- 16 שהוציאה ל-ש.א.ר.ם, המערערת 2, לא שיקפו את המוכר האמיתי של הזהב ולכן לא
- 17 ניתן לומר כי הוצאו כדין.
- 18 באופן דומה, יש לקבוע כי מוציאי החשבוניות האחרים, נ.נ.מ.ח, כוכבי האור ואריאל
- 19 אלנתן, לא יכלו למכור למערערות זהב שכביכול נרכש מהספק א.ד. סחר ודוד אסולין.
- 20 התוצאה היא שכל החשבוניות שהוצאו למערערות, שמקורן בזהב שנמכר כביכול על
- 21 ידי א.ד. סחר ודוד אסולין, אינן כשרות.
- 22 לדיון בעניין שאלת מקור הזהב של מוציאי החשבוניות האחרים, אפנה כעת.
- 23 **ד. מוציאי החשבוניות – נ.נ.מ.ח, כוכבי האור ואריאל אלנתן – לא היו הבעלים של**
- 24 **הזהב**
- 25 86. גם כאן, כמו בסעיף הקודם, מטרת הדיון היא להראות שלמוציאי החשבוניות
- 26 שבכותרת לא היה זהב למכור למערערות מהטעם הפשוט שלספקים שלהם לא היה
- 27 זהב למכור להם. מוציאי חשבוניות אלה לא טענו, וממילא לא הוכיחו, כי רכשו זהב
- 28 מגורם אחר, שאינו הספקים שלהם, ולכן לא ניתן לומר כי היה בבעלותם זהב אותו
- 29 יכלו למכור למערערות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

87. מסקנת הניתוח להלן תומכת בעמדת המשיב כי החשבוניות על שם מוציאי החשבוניות שבותרת לא שיקפו את המוכר האמיתי בעסקאות עם המערערות ולכן לא ניתן לומר כי הוצאו כדין באופן המאפשר ניכוי תשלומות על פיהן.
88. ממצאי המשיב העלו כי המערערת 1, אביוב, ניכתה 17 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו על ידי כוכבי האור ועל ידי עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב של אריאל אלנתן.
- סכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי כוכבי האור עמד על סך של 80,859 ש"ח וסכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי אריאל אלנתן עמד על סך של 1,179,598 ש"ח.
89. ממצאי המשיב העלו כי המערערת 2, ש.א.ר.ס, ניכתה 67 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו על ידי כוכבי האור, נ.נ.מ.ח, עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב של אריאל אלנתן ו- א.ד. סחר.
- סכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי כוכבי האור עמד על סך של 578,323 ש"ח, סכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי נ.נ.מ.ח עמד על סך של 4,506,600 ש"ח, סכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי אריאל אלנתן עמד על סך של 1,347,323 ש"ח (סכום החשבוניות שנכלל בחשבוניות שהוצאו על ידי א.ד. סחר עמד על סך של 87,132 ש"ח).
90. המערערות טוענות כי החשבוניות מושא הערעור משקפות עסקאות אמיתיות.
91. המשיב טוען כי מוציאי החשבוניות, נ.נ.מ.ח, כוכבי האור ואריאל אלנתן, לא יכלו לרכוש זהב מהספקים שלהם, ומאחר שלא הוכיחו כי רכשו זהב מגורם אחר, מתחייבת המסקנה כי לא מכרו זהב למערערות. די בכך כדי לשלול את ניכוי החשבוניות שהוצאו.
- המשיב מוסיף וטוען כי מוציאי החשבוניות הנ"ל נתנו כיסוי חשבונאי פיקטיבי תמורת קבלת עמלות בשיעור מסכום החשבוניות, וכי ככל שסופק למערערות זהב, מקורו בסמי כוכב ובשליחים מטעמו במסגרת התכנית העבריינית המתוארת בכתב האישום, כמפורט לעיל.
- כפי שאסביר להלן, הגעתי למסקנה כי מוציאי החשבוניות הנ"ל לא היו בעלים של הזהב, הן משום שלספקים שלהם לא היה זהב למכור להם והן משום שלא טענו וממילא לא הוכיחו כי רכשו זהב מגורם אחר. באין רכישה של זהב לא תיתכן מכירה של זהב ממוציאי החשבוניות למערערות ודי בכך כדי לשמוט את הקרקע מתחת תקינות החשבוניות שהוצאו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1. מי היו ספקי הזהב לכאורה של מוציאי החשבונות (נ.ג.מ.ח, כוכבי האור

ואריאל אלנתן)?

92. חברת כוכבי האור התאגדה בתאריך 1.4.2010 ובעליה בתקופה הרלוונטית היה סימו כהן (נספח 1 לתצהירי רוני ושלמה).

סימו כהן ציין בחקירתו במע"מ כי כוכבי האור רכשה, לכאורה, זהב מכמה ספקים: חברת מודיליאני, חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ, חברת מעיין השמש, חברת ויינשטיין, חברת ברכה משמיים, כאשר איש הקשר בכל החברות הללו היה יניב פרשה, וכן מחברת א.ד סחר באמצעות דוד אסולין (נספח 85, הודעה מתאריך 21.7.2013 שורות 90-92; נספח 86, הודעה מתאריך 23.7.2013 עמוד 15 שורות 402-407; נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 3 שורות 49-54; פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 356 שורות 32-33 ועמוד 357 שורות 1-18).

93. חברת נ.ג.מ.ח הוקמה בתאריך 28.8.2012 ובעליה בתקופה הרלוונטית היה ניצן נדיב (נספח ח לתצהירי רוני ושלמה).

ניצן נדיב צין בחקירתו במע"מ כי נ.ג.מ.ח רכשה, לכאורה, זהב מכמה ספקים: חברת מודיליאני, חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ, חברת כוכבי האור ועוסק מורשה אריאל אלנתן (נספח 103, הודעה מתאריך 5.2.2013 שורות 15-22; נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 4 שורה 76).

94. עוסק מורשה אריאל אלנתן נרשם לראשונה במע"מ כעוסק מורשה גולדי מסחר בזהב בתאריך 1.7.2012 (נספח ז לתצהירי רוני ושלמה)

אריאל אלנתן ציין בחקירתו כי רכש, לכאורה, זהב מכמה ספקים: חברת מודיליאני וחברת גולדי מסחר בזהב בע"מ (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 84 שורות 5-8), וכי הלקוחות שרכשו ממנו את הזהב היו חברת נ.ג.מ.ח (ניצן נדיב) והמערערות (נספח 91, הודעה מתאריך 24.6.2013 עמודים 3-4 שורה 83, 109, 129).

95. יובהר כי מלבד הספקים הנ"ל, לא הצביעו מוציאי החשבונות על ספקים אחרים שכביכול מכרו להם את הזהב.

נותר, אפוא, לבחון את השאלה, האם מקורו של הזהב היה בספקים עליהם הצביעו מוציאי החשבונות. תשובה בשלילה משמעה כי לספקים עליהם הצביעו מוציאי החשבונות לא היה זהב למכור להם וממילא תתחייב המסקנה כי למוציאי החשבונות לא היה זהב למכור למערערות. לבחינה זו אפנה כעת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

2. הספק גולדי מסחר בזהב בע"מ – האם מכר זהב למוציאי החשבוניות?

96. ראשית, יש להבחין בין גולדי מסחר בזהב של עוסק מורשה אריאל אלנתן (שייך למוציאי החשבוניות) לבין חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ המצויה בבעלותו של זבולון איסחקוב ובשליטת האחים פרשה.

97. זבולון איסחקוב, הבעלים הרשום של חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ, ציין במסגרת חקירתו במע"מ כי לא היה מודע כלל לקיומה של פעילות מסחר בזהב בחברה שבבעלותו וכי לא ביצע עסקאות עם חברות נ.מ.ח וכוכבי האור או עם אריאל אלנתן (נספח 65, הודעה מתאריך 18.6.2013 עמוד 5 שורות 145-157).

איסחקוב הסביר בחקירתו במע"מ כי הקים את חברת גולדי מסחר בזהב בעקבות היכרות עם יניב וניסים פרשה והתנהל על פי הוראותיהם: **"לא הייתה לי שום כוונה להיות קוף של ניסים פרשה"** (נספח 65, הודעה מתאריך 18.6.2013 עמוד 3 שורה 73).

98. יניב פרשה היה שכיר בחברת גולדי מסחר בזהב וניסים פרשה (אחיו) היה בעל ייפוי כוח לפעול בחברה זו.

מהעדויות שיפורטו להלן בעניין האחים פרשה עולה כי הם לא היו הבעלים של הזהב. אם לאיסחקוב ולאחים פרשה לא היה זהב, וכך גם לחברת גולדי מסחר בזהב שבשליטתם, הכיצד יכלו למכור למוציאי החשבוניות את מה שאין להם? הניתוח להלן מוביל למסקנה כי מוציאי החשבוניות לא יכלו לרכוש את הזהב מהאחים פרשה ומהחברות בשליטתם וממילא לא יכלו למכור למערערות זהב שמקורו בהם. לבחינת שורת החברות שבבעלות האחים פרשה, אפנה כעת.

3. החברות שבבעלות האחים פרשה – האם מכרו זהב למוציאי החשבוניות?

אבחן את השאלה שבכותרת בשלושה מסלולים: מסלול החשבוניות שהוציאו האחים פרשה, מסלול הכסף ששולם להם עבור הזהב ומסלול אספקת הזהב מהם ללקוחות.

מסלול החשבוניות

99. כזכור, לפי המפורט בכתבי האישום, סמי כוכב והמעורבים האחרים קשרו קשר עם יעקב אברג'יל, **יניב פרשה** ודוד אסולין על מנת להוציא, באמצעות חברות שונות, חשבוניות פיקטיביות בהן נרשם בכזב כי הם אלו שסיפקו את הזהב המוברח.

100. יניב פרשה היה הבעלים של חברת מעיין השמש ושל חברת ויינשטיין (המוזכרות בכתבי האישום של סמי כוכב והמעורבים האחרים).

בנוסף, יניב פרשה היה שכיר בחברת גולדי מסחר בזהב בע"מ ומיופה כוח לפעול מטעם חברת מודיליאני, שאף היא מאוזכרת בכתבי האישום לעיל (נספח 55, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 2 שורה 35, עמוד 3 שורה 92).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

101. ניסים פרשה, אחיו של יניב פרשה, היה בתקופה הרלוונטית הבעלים של חברת מודילאיני ובעל ייפוי כוח לפעול מטעם חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ.
- 2 בנוסף, איסחקוב זבולון טען כי העביר לאחים פרשה פנקסי חשבוניות ותעודות משלוח על שם גולדי מסחר בזהב (נספח 65, הודעה מתאריך 18.6.2013 עמוד 3 שורות 81-59).
102. האחים פרשה העידו בחקירותיהם במע"מ כי יניב היה אחראי על הקשר עם ספקי הזהב וניסים היה אחראי על הקשר עם הלקוחות ועל הוצאת החשבוניות (נספח 57, הודעה מתאריך 27.6.2013 עמוד 3 למטה; נספח 60, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 4 שורות 1-4).
103. יניב פרשה ציין בפני חוקרי מע"מ כי ספק הזהב שלו היה יעקב אברג'יל, וכי בין לקוחותיו נמנו כוכבי האור ואריאל אלנתן (נספח 53, הודעה מתאריך 7.6.2013 עמוד 2 שורה 2, עמוד 4 שורות 16 ו-18; נספח 57, הודעה מתאריך 27.6.2013 עמוד 3).
104. לירז אברג'יל, בת זוגו של יעקב אברג'יל, העידה במסגרת חקירתה במע"מ כי הוציאה חשבוניות מס בהוראתו של יעקב אברג'יל.
- לפי עדותה, היא הוציאה לדוד אסולין וליניב פרשה חשבוניות של חברות שונות ומלאה את פרטיהן לפי מה שאמרו לה לכתוב בהן וזאת מבלי להעביר סחורה או לתת שירות ובניגוד למה שנכתב בחשבוניות (נספח 69, הודעה מתאריך 20.6.2013 עמוד 3 שורות 64-67, עמוד 4 שורות 68-69 ועמוד 9 שורות 222-226).
105. בעימות שנערך בין יעקב אברג'יל לבין יניב פרשה, טען האחרון כי "כל אספקת הסחורה הגיעה אלי דרכו, ע"י שליח מטעמו. או מחברת שליחויות שהוא הוציא.... אין לי מושג מי זה סמי כוכב".
- אברג'יל טען כי סבר שיניב פרשה ידע כי החשבוניות הן פיקטיביות: "...שערתי לעצמי שבמחיר שהוא קבל ממני זה או שהוא חשב שאני משוגע או שהוא ידע שאני מוכר חשבוניות" (נספח 58, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 5).
106. ספקי זהב מעורבים נוספים טענו במסגרת חקירותיהם במע"מ כי לא סיפקו זהב לאחים פרשה וכי לא הוציאו לחברות מודילאיני או לגולדי מסחר בע"מ חשבוניות (נספח 50, הודעה של מר מוסא אבו געפר מתאריך 20.6.2013; נספח 51, הודעה של מר באסם סאלח מתאריך 21.6.2013; נספח 52, הודעה של מר ריין אריה מתאריך 20.6.2013).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

107. נסים פרשה אישר בחקירותיו במע"מ כי החקירות גרמו לו להבין שהחשבוניות שקיבל אינן מייצגות את הבעלים האמיתיים של הזהב וכי ככל הנראה הזהב הגיע ממקור אחר שאינו ידוע לו (נספח 63, הודעה מתאריך 23.6.2013 עמוד 3 שורות 99-103).
108. מהאמור לעיל עולה כי החשבוניות שסופקו על ידי האחים פרשה, באמצעות חברות שונות שבבעלותם ובשליטתם, לא שיקפו את הבעלות האמיתית על הזהב. חברות מודיליאני וגולדי מסחר בזהב בע"מ לא רכשו את הזהב מהספקים עליהם הצביעו משום שלאותם ספקים לא היה זהב למכור ולא הוכח כי רכשו זהב מגורם אחר. לדברי יעקב אברג'יל הוא מכר להם רק "אוויר", וודאי לא זהב.
109. אם האחים פרשה ודוד אסולין לא סיפקו זהב למוציאי החשבוניות, מי היה, אפוא, אותו גורם שסיפק להם לכאורה את הזהב?
- כפי שנראה להלן, התחקות אחר מסלול הכסף תוביל למסקנה כי התשלומים ששילמו מוציאי החשבוניות, נ.נ.מ.ח, כוכבי האור ואריאל אלנתן, הגיעו בסופו של דבר לידי השליחים מטעמו של סמי כוכב כאשר ספקיהם "מסתפקים" בעמלה בשיעור קטן (1%-0.5%) מסכום החשבונית. גם מסלול אספקת הזהב יובילנו למסקנה דומה, כפי שיפורט להלן.
- מסלול הכסף ומסלול הזהב תומכים, אפוא, במסקנה לפיה הבעלים האמיתיים של הזהב היו, ככל הנראה, סמי כוכב והשליחים מטעמו ולא מוציאי החשבוניות. מסקנה זו שומטת את הקרקע, מינה וביה, מתחת תקינות החשבוניות שהוצאו למערערות, לפחות מהבחינה האובייקטיבית.
- מסלול הכסף**
110. מהודעות האחים פרשה ניתן ללמוד כי בגין החשבוניות שהוציאו על שם מודיליאני הם קיבלו רק עמלה בעוד שלשליחים ניתן ייפויי כוח למשוך את התמורה בגין הזהב. יניב פרשה טען כי השליחים דוד מאיר, אבי גיל, יעקב עשור ודניאל פדלון משכו עבורו כספים מצ'יינג'ים שונים (נספח 54, הודעה מתאריך 5.3.2013 עמוד 2 שורות 38-44; נספח 59, הודעה מתאריך 4.7.2013 עמוד 7).
- יניב פרשה ציין במסגרת חקירתו במע"מ כי זו הייתה התנהלותו לגבי הצ'יינג'ים: **"משכתי במזומן את כל הסכום שנכנס לכרטיס והעברתי פחות עמלה לספק שלי"** (נספח 59, הודעה מתאריך 4.7.2013 עמוד 7).
- ניסים פרשה העיד כי לא קיבל לידי את התמורה ממוציאי החשבוניות (נספח 62, הודעה מתאריך 20.6.2013 עמוד 3 שורות 89-90) אלא קיבל אך "דמי תיווך" מאחיו יניב, בסכום של 0.25%-0.5% מסכום החשבונית בגין כל עסקה ועסקה (נספח 60, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורות 9-17). בנוסף, עולה מהודעתו כי הכספים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 שהתקבלו בצ"יינג'ים הועברו לידי השליחים (נספח 62, הודעה מתאריך 20.6.2013
- 2 עמוד 3 שורות 92-86).
- 3 111. מהודעותיהם של בעלי תפקידים בצ"יינג'ים השונים בפני חוקרי מע"מ עולה כי
- 4 התמורה שהועברה לצ"יינג'ים נמשכה על ידי השליחים במזומן.
- 5 כך למשל, אילנה חנין, הבעלים של צ"יינג' "עילאי השקעות" העידה כי יעקב עשור ודוד
- 6 מאיר היו מיופי כוח של חברת א.ד סחר ומשכו עבורה כספים מהצ"יינג' (נספח 11,
- 7 הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 229 שורות 28-22 ועמוד 230 שורות 2-1).
- 8 בנוסף, אילנה חנין העידה כי יעקב עשור, דוד מאיר ואבי גיל היו מיופי כוח של חברות
- 9 מודיליאני וגולדי מסחר בזהב בע"מ ומשכו עבורן כספים מהצ"יינג' (נספח 11, הודעה
- 10 מתאריך 26.6.2013 עמוד 232 שורות 13-5 ו-27-24, עמוד 233 שורות 8-1).
- 11 מיכאל אסיד, עובד ב"עילאי השקעות" העיד כי יעקב עשור היה מיופה כוח של חברת
- 12 א.ד סחר, שניסים פרשה היה מיופה כוח של חב' מודיליאני והפעיל את השליחים
- 13 יעקב עשור, אברהם גיל ומאיר דוד, ושגם השליחים ומיופי הכוח מטעם חברת גולדי
- 14 מסחר בזהב היו יעקב עשור, אבי גיל ודוד מאיר. לטענתו רוב הפעולות שנעשו במסגרת
- 15 הצ"יינג' היו קבלת הכספים שהועברו לחברות הנ"ל ותשלומם במזומן לידי השליחים
- 16 מיופי הכוח (נספח 16, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 2 שורות 31-30, עמוד 3 שורות
- 17 3-1, 22-8).
- 18 איציק (יצחק) סיטון, הבעלים של צ"יינג' "בול" העיד כי חברת כוכבי האור הייתה
- 19 מבצעת העברות של כספים בגין עסקאות שביצעה עם חברת א.ד סחר ומי שבפועל
- 20 משך את הכספים במזומן היו, בין היתר, השליחים אבי גיל ויעקב עשור (נספח 18,
- 21 הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורות 14-12).
- 22 יוסי ביטון, שעבד בצ"יינג' "בול" העיד כי חברות נ.מ.ח וגולדי מסחר בזהב ביצעו
- 23 העברות לצ"יינג', כביכול לטובת הספקים מודיליאני, א.ד סחר, מעיין השמש וברכה
- 24 משמיים, והאחרונים פתחו כרטיס בצ"יינג' ועדכנו כי השליחים דוד מאיר, גיל אברהם
- 25 ויעקב עשור רשאים למשוך את הכספים עבורם (נספח 20, הודעה מתאריך 26.6.2013
- 26 שורות 55-56 ו-61-59; נספח 18, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמודים 3-2). בנוסף,
- 27 לגרסתו של יוסי ביטון הקשר הראשוני בין הצ"יינג' לבין בעלי הכרסות נוצר
- 28 באמצעות אבי גיל (נספח 19, הודעה מתאריך 25.6.2013 שורות 38-32).
- 29 112. מכלל הראיות עולה כי התמורה ששולמה לכאורה ממוציאי החשבוניות לספקי הזהב
- 30 לכאורה, מודיליאני וגולדי מסחר בזהב שבבעלות ובשליטת האחים פרשה, לא הגיעה
- 31 לידי האחרונים כי אם לידי השליחים כאשר האחים פרשה "מסתפקים" בעמלה
- 32 בשיעור קטן (0.5%-1%) מסכום החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 דוד אסולין אישר כי הרווח שלו מהתיווך בגין הוצאת החשבונית עמד על כ- 1% (נספח
2 76, הודעה מתאריך 5.7.2013 עמוד 4; נספח 72, הודעה מתאריך 26.6.2013 שורות
3 458-459). באופן דומה שיעור הרווח של מוציאי החשבוניות מעסקאותיהם עמד על כ-
4 1% (נספח 86, הודעה של סימו כהן מתאריך 23.7.2013 עמוד 3 שורות 63-64; אריאל
5 אלנתן בפרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 85 שורות 7-8, נספח 103; הודעה של ניצן
6 נדיב מתאריך 5.2.2013 עמוד 4 שורות 33-34).

7 מכאן, טענת המשיב כי תשלום מלוא התמורה לשליחים – כאשר שאר הגורמים
8 המעורבים, הן מוציאי החשבוניות והן האחים פרשה, נהנים רק מעמלות בשיעור קבוע
9 מסכום החשבונית – מעיד על בעלות השליחים בזהב, יש לה על מה לסמוך.

10 בתוך כך, המערערות לא הוכיחו את טענתן כי בעסקאות זהב מקובלים שולי רווח
11 קטנים ולכן לא ניתן ללמוד משיעור "העמלות" של הספקים (ובכללם האחים פרשה)
12 כי היו רק "מתווכים" ולא "מוכרי זהב".

13 כאשר מתבוננים על התמונה בכללותה, נקל לראות כי הכוח, השליטה והסמכויות,
14 המאפיינים את מי שהזהב בבעלותו, היו בידי השליחים מטעמו של סמי כוכב. שליחים
15 אלו לא רק נהנו ממלוא התמורה בגין מכירות הזהב (בניכוי העמלות למתווכים
16 בשרשרת) אלא שלטו בכל תהליך המכירה של הזהב עד לאספקתו למערערות שייצאו
17 אותו לחו"ל, כפי שאפרט בהמשך.

18 **המסקנה המסתברת לפיה השליחים היו הבעלים של הזהב ונהנו מתמורת מכירתו**
19 **שומטת את הקרקע מתחת הטענה לפיה מוציאי החשבוניות "מכרו" את הזהב**
20 **למערערות.**

מסלול הזהב

22 113. התחקות אחר מסלול הזהב, משלב רכישתו כביכול על ידי מוציאי החשבוניות
23 מהאחים פרשה, ואף במעלה השרשרת לעניין הספקים שמכרו לאחים פרשה, מובילה
24 אותנו שוב ושוב לשליחים מטעמו של סמי כוכב.

25 כפי שניווכח לראות, נוכחותם הקבועה של השליחים בשרשרת העסקאות כולה, כמו
26 גם אחריותם לאספקת הזהב ושליטתם בהעברתו למערערות, מחזקת את עמדת
27 המשיב כי מעורבותם חורגת מזו של שליח גרידא ומתאימה למי שהזהב בבעלותו.
28 יתירה מכך, כפי שנראה להלן, השליחים פעלו באופן עצמאי וידעו לפנות ללקוחות
29 באופן ישיר אף בלא "תיווכם" של הספקים.

30 **המסקנה המסתברת לפיה השליחים היו הבעלים של הזהב שומטת את הקרקע**
31 **מתחת תקינות החשבוניות שהוצאו למערערות, לפחות ברמה האובייקטיבית.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

114. יניב פרשה העיד כי היה מספק זהב ללקוחותיו באמצעות שליחים מחברת השליחויות D.M (נספח 56, הודעה מתאריך 23.6.2013 עמוד 5).
- בחקירתו במע"מ נשאל יניב פרשה:
- "ש: האם אתה היית רואה בעיניים שלך זהב את שקנית מהספקים שלך?**
- ת: רוב הזהב שקניתי מהספקים שלי היה מגיע עם שליח של חברת שליחויות מטעם הספק או חברת שליחויות שאני באופן אישי הייתי מזמין, כמו די.אמ. שליחויות שעבדתי איתם לאורך תקופה וסמכתי על הפעילות שלהם שהם אני מכיר את דוד מאיר. אני לא מכיר את השליחים אני עבדתי מול דוד מאיר ויעקב עשור. הם היו מביאים ללקוח את הזהב או מתכת אחרת, שהזמין הלקוח באותו יום או יום לפני או אליי באופן ישיר"** (נספח 58, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 2).
- יניב פרשה העיד כי גם דניאל פדלון ביצע שליחויות עבורו לצורך משיכות כספים ודולרים מצ'יינג'ים (נספח 54, הודעה מתאריך 5.3.2013 עמוד 2 שורות 44-38).
115. הנה כי כן, יניב פרשה העיד כי השליחים של חברת השליחויות D.M, ובכללם השליחים דוד מאיר, יעקב עשור ודניאל פדלון, סיפקו את הזהב ישירות ללקוחותיו. יניב פרשה אינו מאשר שראה את המשלוח, שבדק אותו או שהתעניין בתכולתו קודם למסירתו לשליחים, אלא העיד כי המשלוח הועבר ישירות ללקוח על ידי השליחים.
- עדות זו תומכת בעמדת המשיב כי בעלותו של יניב פרשה בזהב הייתה למראית עין בלבד.
116. חיזוק נוסף ניתן למצוא בעדותו של נסים פרשה, שציין בפני חוקרי מע"מ, כי השליחים סיפקו את הזהב ללקוחות באופן עצמאי, כאשר הם מכירים את הלקוחות ויודעים לאן ללכת ולמי לספק את הסחורה.
- מעדותו של נסים פרשה מצטיירת התמונה שהספקים תפקדו כ"שליחים" ואילו השליחים היו "הספקים".
- והדברים מדברים בעד עצמם:
- "הלקוחות היו מגיעים אלי הביתה לצורך התחשבנות. בכל מקרה שהגיעו לא ראיתי זהב אצלם, השליחים הביאו להם את הזהב ישירות. במפגשים רק כתבתי חשבוניות ואת הכסף היו מעבירים לאותם צ'יינג'ים..."**
- ובנוסף –
- "אני לא סיפקתי דבר מלבד חשבוניות וקבלות...היה מקרה בודד שבו קיבלתי טלפון מדוד מאיר השליח שבקש ממני באופן חד פעמי לקחת ממנו את גושי הזהב ולהכניס אותם למפעל גולד סנטר באור יהודה לכרטיס הלקוח של ניצן נדיב מנמח" (נספח 63, הודעה מתאריך 23.6.2013 עמוד 2 שורות 67 ו-75-76).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

וכן –

1
2 "השליח הוא קבוע, מכיר את הספק, אולי גם יודע את הטלפון והם מתאמים את
3 מקום המפגש. יניב לימד אותי כאשר הכניס אותי לעבוד במודיליאני שזה בדיוק
4 תפקידי מול השליחים והם כבר יודעים לבד לאן להגיע לפי מה שהבנתי" (נספח 61,
5 הודעה מתאריך 17.6.2013 עמוד 2 שורות 55-53).

6 117. ניצן נדיב, הבעלים של נ.נ.מ.ח, שהייתה אחת ממוציאי החשבונות למערערת 2, נשאל
7 בחקירות מע"מ האם קיבל פיסית את הזהב מהחברות בשליטת האחים פרשה.
8 בכל הנוגע לזבולון איסחקוב, הבעלים של הספק גולדי מסחר בזהב, העיד ניצן נדיב כי
9 לא זכור לו שקיבל ממנו פיזית את הזהב.
10 לגבי ניסים פרשה העיד: "לכל הזכור לי לפעמים כן ולפעמים לא"; "לפעמים הוא היה
11 משאיר את זה עבורי במפעל הזיקוק. הוא היה אומר לי אני משאיר את זה שם"
12 (נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 6 שורה 136, 146-151).

13 בחקירתו הנגדית לא ידע ניצן נדיב להסביר אם וכיצד ידע מי שם עבורו את הזהב בבית
14 הזיקוק (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017, עמוד 305 שורות 23-16).

15 כאשר נשאל בחקירותיו "מדוע השליחים שלטענתך העבירו לך זהב מהספקים לא
16 הביאו איתם את החשבונית ואתה היית צריך לקחת את החשבונית בעצמך כל פעם?"
17 השיב: "ככה החלטתי שהעסק יעבוד" (נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד
18 14 שורות 378-376).

19 118. סימו כהן, הבעלים של חברת כוכבי האור, שהייתה אחת ממוציאי החשבונות
20 למערערות, העיד בחקירתו במע"מ כי "החומר מגיע או ע"י דוד בעצמו או ע"י שליח
21 מטעמו, החומר מגיע בגרגירים, מתכת או בגוש", וכי שמו של השליח הוא יעקב (נספח
22 86, הודעה מתאריך 23.7.2013 עמוד 7 שורות 160-159 ו-162).

23 עוד ציין סימו כהן בחקירתו במע"מ כי "יניב [פרשה] או השליח היו מביאים לי את
24 הזהב, זה היה מגיע או בשקית של שר או בלוחיות מתכת של גולד סנטר, או גושים
25 או ברוכים" (נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 4 שורות 77-76).

26 "...אבי היה השליח של יניב [פרשה], שליח קבוע כזה" (נספח 87, הודעה מתאריך
27 24.7.2013 עמוד 3 שורה 59).

28 כן העיד כי "הייתה חברת שליחים, סוג של בלדרות שיעקב היה שליח שם, יעקב זה
29 שאמרתי לך עליו אתמול עבד בה והם היו מעבירים את הזהב, אני זוכר גם שדוד עבד
30 עם השליחים האלו עם החברה הזו" (נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 3
31 שורות 64-62).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- מכאן, שאותם שליחים העבירו את הזהב, בין אם נרכש לכאורה מחברת א.ד סחר ובין
אם נרכש לכאורה מהחברות שבשליטת האחים פרשה.
119. אריאל אלנתן ציין בחקירותיו במע"מ כי קיבל את הזהב מהחברות של האחים פרשה
גם באמצעות השליחים.
- השליחים שהעבירו לו את הזהב מחברת מודיליאני היו יעקב עשור, דוד מאיר ואבי
גיל.
- אריאל אלנתן ציין כי השליח דניאל פדלון היה עובד שלו והעביר אליו את הזהב
ממודיליאני או שהיה מעביר אותו ישירות לבית זיקוק (נספח 91, הודעה מתאריך
24.6.2013 שורות 49-52 ו-93).
- גם השליח אבי גיל אישר כי דניאל פדלון ביצע שליחויות מטעם גולדי מסחר בזהב
(נספח 94, הודעה מתאריך 16.6.2013 שורות 238-239).
120. מעדויות אלה מתחוורת התמונה כי גם בתהליך אספקת הזהב מהאחים פרשה
למערערות היה לשליחים תפקיד החורג מזה של שליח רגיל. תפקידו של שליח רגיל
מתמצה בהעברה טכנית של סחורה ממקום למקום על פי הנחיות מדויקות של השולח.
לא כן לגבי השליחים בענייננו שתפקידו באופן עצמאי, ידעו לאן להגיע ומתי להגיע, אף
מבלי לקבל הנחיות מהספקים. התנהלות זו מתאימה למי שהזהב בבעלותו.
- המסקנה המסתברת לפיה סמי כוכב והשליחים מטעמו היו, כפי הנראה, הבעלים
של הזהב שסופק למערערות (וראו פירוט על כך בהמשך) מהווה נדבך נוסף, ביחד עם
הקביעה כי מוציאי החשבוניות לא רכשו זהב מספקיהם ולא הוכיחו כי רכשו זהב
מגורם אחר, כי החשבוניות שהוצאו למערערות על ידי מוציאי החשבוניות לא שיקפו
את הבעלים האמיתי של הזהב ואת המוכר האמיתי בעסקה ולכן הוצאו שלא כדין.**
- סיכום ביניים**
121. סמי כוכב הודה במסגרת הודאתו המרשיעה כי יעקב אברג'יל, יניב פרשה ודוד אסולין
לקחו חלק בתכנית העבריינית.
- יעקב אברג'יל ודוד אסולין הודו כי לא היה להם זהב למכור והם שימשו רק כיסוי
חשבונאי פיקטיבי ונהנו מעמלה. יעקב אברג'יל אף הורשע בגין הודאתו זו.
122. מהעדויות עולה כי מוציאי החשבוניות : נ.נ.מ.ח, כוכבי האור, אריאל אלנתן ו-א.ד סחר
לא היו הבעלים של הזהב המוברח שמקורו באחים פרשה, מהטעם הפשוט שלאחים
פרשה לא היה זהב למכור להם, ולכן מתחייבת המסקנה שהם לא מכרו זהב
למערערות. באין רכישה של זהב לא תיתכן מכירה שלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

123. על סמך העדויות שהוצגו בפני, מצטיירת התמונה כי החברות מודיליאני וגולדי מסחר בזהב בע"מ, שבשליטת האחים פרשה, שימשו "תחנה" בשרשרת החשבונות שמטרתה הייתה ליצור חיץ בין הבעלים האמיתיים של הזהב לבין החוליה שייצאה אותו לחו"ל.
124. לסיכום הדברים עד כה, מוציאי החשבונות לא יכלו לרכוש זהב מהספקים שלהם ולא הצביעו על גורם אחר שיכול היה למכור להם את הזהב. לכן לא ניתן לומר שמכרו זהב למערערות. באין רכישה של זהב לא תיתכן מכירה של זהב.
- משאלו הם פני הדברים ממילא אין לקבל שהחשבונות שהוצאו למערערות, בגין זהב שמקורו כביכול בספקים של מוציאי החשבונות, משקפות את המוכר האמיתי של הזהב בעסקה שבין המערערות לבין מוציאי החשבונות.
125. צא ולמד, שהחשבונות שהוצאו למערערות, שמקורן ברכישת הזהב לכאורה מהחברות שבשליטת האחים פרשה ומדוד אסולין, אינן משקפות את הבעלות האמיתית של הזהב ולכן הוצאו שלא כדין.
4. ספקי הזהב לכאורה במעלה שרשרת החשבונות
126. המסקנה מהדיון לעיל היא שמוציאי החשבונות לא היו הבעלים של הזהב מושא החשבונות שכביכול נמכר למערערות. זאת, בין היתר, משום שהספקים שכביכול מכרו להם את הזהב לא היו בעלים של זהב. בלא רכישה של זהב, כיצד יכלו מוציאי החשבונות למכור זהב למערערות?
127. חיזוק למסקנה זו ניתן למצוא מכיוון נוסף.
- מתברר לפי העדויות כי גם לחוליות שבמעלה השרשרת, שהוציאו את החשבונות לספקים של מוציאי החשבונות (לגולדי מסחר בע"מ ולחברות שבבעלות האחים פרשה), כלל לא היה זהב, היינו, גם לספקים של הספקים של מוציאי החשבונות לא היה זהב אותו יכלו למכור הלאה.
128. המדובר על חברות מ. מוסא חברת עבודות עפר בע"מ, ב. סאלס הנדסה ובניין בע"מ, רמדקס ניהול נכסים והשקעות ו-ברכה משמים יבוא סחר בע"מ (סעיף 49 לתצהיר המשיב, חיים טמיר).
- בעליהם השונים של החברות מ. מוסא, ב. סאלס ורמדקס מסרו בחקירותיהם כי לא סיפקו זהב לאחים פרשה:
- מר אבו געפר מוסא, בעליה של חברת מ. מוסא חברת עבודות עפר בע"מ ציין בהודעתו כי לא הוציא חשבונות לחברת מודיליאני שבבעלות האחים פרשה ולא מכר לה סחורה. לטענתו מדובר בחשבונות מזויפות (נספח 50, הודעה של מר מוסא אבו געפר מתאריך 20.6.2013).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 מר באסס סאלס, בעליה של חברת ב. סאלס הנדסה ובניין בע"מ, ציין בהודעתו כי לא
2 הוציא את החשבוניות לחברות מודיליאני וגולדי מסחר בזהב בע"מ, לא מכר להן דבר
3 ולא עסק במסחר (נספח 51, הודעה מתאריך 21.6.2013 שורות 13-25, 25-37).
- 4 מר ריין אריה, בעליה של חברת רדמקס ניהול נכסים והשקעות ציין בהודעתו כי לא
5 הוציא את החשבוניות לחברות מודיליאני וגולדי מסחר בזהב בע"מ, לא מכר להן דבר
6 ולא עסק במסחר בזהב (נספח 52, הודעה מתאריך 20.6.2013 עמוד 2 שורות 21-48).
- 7 ביחס לחברת ברכה משמייס, לירז אברגיל מסרה בחקירתה כי מי שעמד מאחורי
8 החברה היה יניב פרשה וכתובת החברה היא בית ממנו עבד יניב (נספח 69, הודעה
9 מתאריך 20.6.2013 שורות 334-347). גם סימו כהן מסר כי איש הקשר שלו בחברת
10 ברכה משמייס היה יניב פרשה (פרוטוקול דיון מתאריך 28.6.2017 עמוד 356 שורות 32-
11 33 ועמוד 357 שורות 1-18).
- 12 יניב פרשה מסר בהודעתו כי ספק הזהב שלו היה יעקב אברגיל.
13 אברגיל הודה, כאמור, כי שימש עבור יניב פרשה כסות פיקטיבית בלבד לזהב
14 המוברח: "אני מכרתי אוויר. כל החשבוניות של הזהב שאני מכרתי אין זהב רק
15 אוויר. ל ____ ליניב ולדוד" (נספח 66, הודעה מתאריך 20.6.2013 שורה 290).
- 16 129. הנה כי כן, גם מההיבט של הספקים של ספקי מוציאי החשבוניות, לא יכול היה
17 להימכר למערערות זהב ששייך למוציאי החשבוניות. מוציאי החשבוניות לא הצביעו
18 על גורם אחר, מחוץ לשרשרת, שיכול היה למכור להם זהב כך שנותרנו עם המסקנה
19 לפיה הם לא היו הבעלים של הזהב שסופק למערערות, ככל שסופק.
- 20 **ה. השליחים מטעמו של סמי כוכב – הבעלים האמיתיים של הזהב המוברח**
- 21 130. יש בכוחם המצטבר של כלל האינדיקציות העולות מחומר הראיות לשכנע כי לשליחים
22 מטעמו של סמי כוכב היה חלק פעיל, ממשי ומהותי בביצוע עסקאות הזהב באופן
23 החורג משליחות רגילה ובאופן העשוי ללמד על בעלותם האמיתית בזהב המוברח.
24 יובהר כבר כעת כי אינני נדרשת להכריע בשאלת בעלותם של השליחים בזהב ולכן אין
25 בכוונתי לטעת בכך מסמרות.
- 26 לדידי, די באינדיקציות המצביעות על בעלותם המסתברת של השליחים מטעמו של
27 סמי כוכב בזהב כדי לקבוע כי הזהב לא היה שייך למוציאי החשבוניות ולכן הם לא
28 היו רשאים להוציא את החשבוניות מושא הערעור למערערות.
- 29 הקשר החד-ערכי בין הזהב לשליחים הוא, אפוא, נדבך נוסף בהוכחת הטענה כי
30 מוציאי החשבוניות לא היו הבעלים האמיתיים של הזהב וכי החשבוניות שהוציאו
31 למערערות לא שיקפו את המוכר האמיתי של הזהב ולכן הוצאו שלא כדין. זאת בנוסף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

למסקנה העולה מהדיון לעיל לפיה מוציאי החשבוניות לא יכלו לרכוש זהב
מספקיהם ואף לא מהספקים שבמעלה השרשרת.
להלן אפרט את כלל האינדיקציות העולות מחומר הראיות התומכות במסקנה זו.

1. השליחים הכירו את כל ה"ידיים" בשרשרת החשבוניות

131. במסגרת חקירתם בבית המשפט, עמדו נציגי מוציאי החשבוניות על טענתם כי הם
אלה שמכרו את הזהב למערערות, כי הזהב שייך לחברות שבבעלותם וכי קיבלו עבורו
תמורה מלאה מהמערערות (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 סימו כהן בעמוד 338 שורה
9, עמוד 339 שורה 9; פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 אריאל אלנתן בעמוד 85 שורה 21;
פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 ניצן נדיב בעמוד 269 שורות 7 ו-12).

רק דוד אסולין, הבעלים של חברת א.ד. סחר, הודה בחקירתו כי שימש מתווך בלבד
ושהזהב שלכאורה מכר למערערות ולספקיהן לא היה בבעלותו (פרוטוקול מתאריך
28.6.2017 עמוד 329 שורות 1-5).

132. נציגי מוציאי החשבוניות אישרו בפני חוקרי מע"מ כי השתמשו בשירותיהם של
השליחים ושל חברת השליחויות, אך טענו כי לא היו מודעים למקור הזהב (פרוטוקול
מתאריך 28.6.2017 סימו כהן בעמוד 338 שורות 1-2 ו-19-22; פרוטוקול מתאריך
18.6.2017 אריאל אלנתן בעמוד 87 שורה 23, עמוד 90 שורות 15-9; פרוטוקול מתאריך
28.6.2017 ניצן נדיב בעמוד 271 שורות 32-31 ועמוד 279 שורות 11-22).

133. ברם, כפי שנראה להלן, מכלול העדויות מלמד כי השליחים שלטו בתהליך מכירת
הזהב, החל משלב איסופו מהספקים ברשות הפלשתינאית, עבור דרך זיקוקו בבתי
הזיקוק וכלה באספקתו הישירה והעצמאית ללקוחותיהם של מוציאי החשבוניות,
לרבות המערערות.

השליחים ליוו את הזהב לאורך כל חוליות אספקתו והכירו את כל הידיים בשרשרת.

134. סמי כוכב אישר בחקירתו כי מי שהביא את הזהב מהשטחים היו יעקב עשור, דוד
מאיר ואבי גיל (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 65 שורות 23, 25, 27 ו-30). עוד
אישר בחקירתו כי לדוד מאיר הייתה חברת שליחויות בשם D.M (שם, עמוד 66 שורה
1).

135. השליח יעקב עשור ציין בחקירותיו בפני רשויות מע"מ כי היה מתלווה לשליח דוד
מאיר לנסיעות בהן נאסף הזהב מנאדר ומסאבא באזור מודיעין. את הזהב הובילו דוד
מאיר ויעקב עשור לבית הזיקוק שר זיקוק מתכות עדינות 1988 בע"מ (נספח 77, הודעה
מתאריך 16.6.2013 שורות 121-152).

ברם, בחקירתו בבית המשפט בחר לחזור בו מהדברים שאמר בפני חוקרי מע"מ: "ש:
נכון שהיית מתלווה לדוד מאיר לנסיעות לכיוון ירושלים לאזור מודיעין? ת: ממש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 לא. ש: ממש לא? ת: אולי נסעתי פעם פעמיים" (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד
2 392 שורות 7-10).
- 3 136. השליח אבי גיל תיאר בחקירותיו במע"מ את מסלול הזהב החל מהשלב בו נאסף על
4 ידו במחסום, עבור דרך זיקוקו בבתי הזיקוק וכלה באספקתו הישירה ללקוחות של
5 מוציאי החשבוניות: "הייתי לוקח את הסחורה מהמחסום לפאדי או ליניב פרשה או
6 לנס (ניסים פרשה). אפ[ס] מדובר בברוך אז הם היו שולחים אותי לחברת שר. לאחר
7 הזיקוק הסחורה הולכת לנ.נ.מ.ח או לגולדי או שחוזרת למודיליאני. העברת הסחורה
8 יכולה לעבור ישירות ללקוחות של נ.נ.מ.ח, גולדי שהם לקוחות של מודיליאני. או
9 במקרים אחרים ללקוחות של נ.נ.מ.ח או גולדי. במסמך חטט 55 יש דוגמא לאספקות
10 הישירות ללקוחות של נ.נ.מ.ח וגולדי" (נספח 95, הודעה מתאריך 30.6.2013 שורות
11 375-381).
- 12 137. מהעדויות עולה כי השליחים הם שהובילו את הזהב לבתי הזיקוק הבאים: חברת
13 תכשיטי טלמור בע"מ (להלן - בית הזיקוק טלמור) ולחברת שר זיקוק מתכות עדינות
14 1988 בע"מ (להלן - בית הזיקוק שר) (להלן יחד - בתי הזיקוק).
15 כמו כן, השליחים הם אלה שהוציאו את הזהב המזוקק מבתי הזיקוק בשם מוציאי
16 החשבוניות והם אלה שהעבירו אותו למערערות.
- 17 138. יצחק רודניצקי מנהל הזיקוק בשר זיקוק ציין בחקירתו במע"מ כי היו מגיעים אליו:
18 "סוחרים מהרשות [הפלשתינאית] עם תעודת סוחר באים אלי, או שליחים שלהם.."
19 (נספח 34, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 4 שורות 81-82).
20 כשהתבקש בחקירה נוספת לפרט אודות השליחים ציין כי, אבי גיל היה זה שייצג את
21 הלקוחות גולדי מסחר בזהב, נ.נ.מ.ח ואת עומר חסאן חרוב (סוחר מהרשות
22 הפלשתינאית) (נספח 35, הודעה מתאריך 23.6.2013 שורות 42, 50-51).
23 לגבי עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב של אריאל אלנתן ציין כי, במרבית המקרים היה
24 זה אריאל אלנתן שלקח את הזהב אך גם הגיעו השליחים מטעמו: אבי גיל, יעקב עשור
25 או דניאל פדלון.
26 לגבי ניצן נדיב ציין כי, יעקב עשור, דניאל פדלון ואבי גיל היו השליחים מטעם חברת
27 נ.נ.מ.ח.
28 לגבי חברת כוכבי האור ציין כי כלל אינו מכיר את מנהל החברה וכי מי שהגיע לאסוף
29 את הזהב היו החתנים של סמי כוכב או אבי גיל (נספח 35, הודעה 23.6.2013 שורות
30 97-98, 102, 130-135). (לעומת זאת, סימו כהן, הבעלים של כוכבי האור, ציין בהודעתו
31 כי הוא מכיר את יצחק רודניצקי, הבעלים של בית הזיקוק שר (נספח 89, הודעה
32 מתאריך 31.7.2013 עמוד 4 שורות 92-95)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

139. אביבה עזריאל, עובדת בבית הזיקוק שר, ציינה כי, יעקב עשור ואבי גיל היו השליחים של נ.נ.מ.ח, אריאל אלנתן, כוכבי האור ואדם בשם עומר חסאן חרוב (נספח 41, הודעה מתאריך 20.6.2013 שורות 137-139). עוד ציינה בחקירתה כי:
"סמי כוכב היה לקוח שלנו בעבר ואני מכירה אותו כמו שאני מכירה לקוחות רבים אחרים. היום אין לי קשר איתו אבל אני יודעת שבני המשפחה שלו עובדים איתנו. מדובר בשליחים או סוכנים אני לא יודעת בדיוק מה תפקידם... לגבי לקוח בשם נ.נ.מ.ח, בתחילת ההתקשרות ניצן בעל המניות כנראה הביא לי מסמכי חברה וביקש לפתוח כרטיס לקוח...בהמשך יעקב הביא את הסחורה באופן גורף" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 40, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורה 61-55).
140. רוני חי, עובד בבית הזיקוק טלמור, העיד כי הקשר בין עומר חרוב, סוחר מהרשות הפלסטינית, לבין טלמור נעשה באמצעות אבי גיל.
לדבריו, אבי גיל ושליח המכונה "שפע" (לטענת המשיב, שם כינוי לשליח יעקב עשור) הביאו את הזהב מתכשיטי סעדה (עסק בבעלות עומר חרוב) לטלמור והם היו אלה שגם הוציאו אותו מבית הזיקוק (נספח 42, הודעה מתאריך 27.1.2014 עמוד 2 שורות 13, 33-30).
141. כוכבה ביטון, עובדת בבית הזיקוק טלמור, העידה כי "לפי מה שהבנתי אבי גיל זה שהביא את סעדה" (נספח 38, הודעה מתאריך 23.1.2014 עמוד 2 שורה 19).
כוכבה ביטון ציינה כי במסגרת תפקידה יכלה לדעת מי אסף ומי מסר את הזהב (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 38, שורות 21-23). בחקירתה במע"מ ציינה כי עומר חרוב מתכשיטי סעדה השתמש בשירותיו של שליח בשם "שפע" (יעקב עשור) על מנת לאסוף את הזהב (נספח 37, הודעה מתאריך 22.1.2014 עמוד 7 שורות 155-154; פרוטוקול עמוד 35, שורה 26-27).
142. עומר חרוב אישר בחקירותיו כי אמנם זיקק את הזהב בטלמור אך הכחיש כל קשר לשליחים ולסמי כוכב וטען כי מעולם לא העניק לאדם אחר הרשאה להכניס זהב בשמו לבית הזיקוק או להוציאו משם (נספחים 9-10 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר).
2. מוציאי החשבוניות אישרו כי השליחים אספו את הזהב מספקיהם והעבירו אותו ישירות לבתי הזיקוק
143. השליחים שלטו בתהליך העברת הזהב לבתי הזיקוק וממנו לספקים. כפי שנראה להלן, הם גם קבעו את עלויות הזיקוק, על שם איזה ספק יירשם הזהב בכרטיס בתי הזיקוק וכו'.
144. להלן עדויות על מעורבות השליחים בזיקוק הזהב מטעם מוציאי החשבוניות, כבר בשלב רכישתו לכאורה מהספקים של מוציאי החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

145. אריאל אלנתן, הבעלים של עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב, ציין כי היה מתקשר לשליח דוד מאיר ומבקש ממנו לאסוף את הזהב מספקיו למשל, מניסים פרשה או מזבולון איסחקוב. לאחר מכן, היה דואג להעביר את הזהב לבית הזיקוק בעצמו או שהשליח היה מוסר את הזהב לזיקוק. אם לא היה צורך בזיקוק הזהב, אריאל אלנתן היה מבקש מהשליח להעביר את הזהב ישירות ללקוחותיו (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 88 שורות 1-16).
146. ניצן נדיב, הבעלים של חברת נ.נ.מ.ח, ציין כי "במקרה של רכישת זהב או כסף פיין האספקה ללקוח מיידיית בהתאם לאספקה מהספק או על ידי או ע"י חברת שליחויות. במקרה והזהב או הכסף אינם פיין אז הסחורה צריכה לעבור הליך של ניקוי הנקרא זיקוק. הזיקוק יכול להתבצע או ע"י המוכר או על ידי... במידה והוא מתבצע ע"י המוכר אז כאשר הסחורה מוכנה היא מסופקת ללקוח או ע"י או ע"י [כך במקור] חב' שליחויות" (נספח 103, הודעה מתאריך 5.2.2013 עמוד 3 שורות 8-13), "חברת שליחים דוד מאיר; הם סיפקו, סליחה הם מסרו לי את הסחורות ו/או מסרו אותם למי שאמרתי להם" (נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 6 שורות 150-151).
147. סימו כהן, הבעלים של חברת כוכבי האור, ציין בחקירות מע"מ כי השליח אבי גיל מטעם ניב פרשה, היה מכניס את הזהב על שמו לזיקוק ולעיתים היה מוציא את הזהב מהזיקוק עבורו (נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 3 שורות 59-62, עמוד 6 שורות 149-154, עמוד 7 שורה 155).
3. השליחים העבירו את הזהב ישירות לנציגי המערערות
148. השליחים טיפלו בהליך העברת הזהב לבתי הזיקוק, לאחר איסופו מהספקים הפלשתינאיים, ובמסירתו ישירות לנציגי המערערות לאחר תום הזיקוק. נציגי המערערות העידו כי היה להם עניין רק בזהב "פיין" (fine), היינו, זהב לאחר זיקוק (סעיף 8 לתצהירי נציגי המערערות).
- העובדה שהשליחים סיפקו את הזהב ישירות לנציגי המערערות, לעיתים אף מבלי שמוציאי החשבונות (שהם לכאורה שולחיהם) ראו ובדקו את הזהב בטרם אספקתו למערערות, מהווה תמיכה נוספת לשליטתם של השליחים בזהב.
- עוד עולה מהעדויות כי רישום הזהב בבתי הזיקוק, כביכול על שם מוציאי החשבונות, לא היה אלא למראית עין ונועד להתאים את המציאות לתוכנית העבריינית המתוארת בכתב האישום (נספח 37, הודעה מתאריך 22.1.2014 עמוד 15 שורות 397-405, 408-411, עמוד 18 שורות 471-473, עמוד 20 שורות 537-549 ועמוד 21 שורות 568-578 ;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 נספח 38, הודעה מתאריך 23.1.2014 עמוד 5 שורות 107-108 ועמוד 7 שורות 161-166
2 עמוד 13 שורות 337-344 עמוד 15 שורות 398-401.
- 3 149. ממכלול העדויות עולה כי היו מקרים בהם השליחים העבירו את הזהב מבתי הזיקוק
4 ישירות ללקוחותיהם של מוציאי החשבונות, ובהם המערערות, וזאת מבלי שמוציאי
5 החשבונות ראו ובדקו את הזהב בטרם סופק למערערות:
6 יעקב עשור סיפר על אופן העבודה "למשל, ננמח היה מזקק בבית זיקוק, היה
7 מתקשר לחברת שליחויות DM תאשר לי שליח, או אני או אבי, מי שהיה פנוי,
8 מתקשרים אלי סע סתם לצורך העניין לבית הזיקוק בשר יש שמה סחורה של ננמח,
9 הייתי הולך, חותם, תוריד אותה ברחוב ככה וככה" (פרוטוקול מתאריך 28.6.2013
10 עמוד 375 שורות 29-31). השליח יעקב עשור אישר בחקירותיו במע"מ כי ביצע
11 שליחויות ישירות למערערות: "ש: האם יש עוד לקוח לאחר זיקוק של נ.נ.מ.ח ששלח
12 אותך ניצן להעביר ללקוח שלו? ת: אבי גולד, בחור שמתעסק בזהב, הוא יושב
13 בפנורמה ברמת החייל, יש לו עסק של מסעדות, קוראים לו גולד אביוב, אני לא יודע
14 אם המסעדות שלהם אבל הוא יושב שמה... מדובר בכמה אחים אני לא זוכר את
15 השמות שלהם, כאשר אני מגיע עם הסחורה אני מתקשר לניצן ומעביר לו את הטלפון
16 שידבר עם אחד האחים ואז ניצן מאשר לי להעביר לו את הסחורה, את הזהב" (נספח
17 78, הודעה מתאריך 17.6.2013 שורות 350-353).
- 18 150. גם השליח אבי גיל אישר בחקירותיו במע"מ כי העביר את הזהב באופן ישיר ללקוחות
19 של מוציאי החשבונות:
20 "במסמך חטם 55 יש דוגמא לאספקות הישירות ללקוחות של נ.נ.מ.ח וגולדי" (נספח
21 95, הודעה מתאריך 30.6.2013 שורות 380-381).
- 22 מסמך חטם 55 הוא צילום דף מחברת בה נרשמו בכתב יד עסקאות זהב שנערכו כאשר
23 הביטוי "מסעדה" הופיע לצד הביטוי "נצנץ". משהתבקש להסביר את הביטויים
24 שבמסמך חטם 55 הסביר השליח אבי גיל כי "נצנץ זה ניצן [נדיב], ריקו זה אריאל
25 [אלנתן]... מסעדה זה חברה ברח' הברזל בת"א" (שם, שורות 322-324).
- 26 לטענת המשיב, בכינוי "מסעדה" התכוון השליח אבי גיל למערערות שכן הייתה
27 בבעלותם מסעדה ברחוב הברזל ברמת החיל בתל-אביב. למרות שהמערערות כפרו
28 בכך במסגרת תצהיריהם (סעיפים 99 ו-110 לתצהירי נציגי המערערות), רוני אביוב
29 אישר זאת בשלב מוקדם יותר במסגרת חקירתו במע"מ:
30 "מחומר החקירה עולה כי אתה, משמע אבאייב גולד וש.א.ר.ם מתכות מכונה
31 המסעדה, מי מכנה אותך כך? ת. כל העולם, כולם מכירים אותנו מכך שאנחנו 25
32 שנה בענף המסעדות" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 5, הודעה מתאריך 21.7.2013



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 עמוד 10 שורות 261-263). גם שלמה אביוב אישר בחקירתו כי פעילות המערערת
2 התקיימה באזור המסעדה ברחוב הברזל בתל-אביב (נספח 6, הודעה מתאריך
3 2.7.2013 עמוד 11 שורות 278-289).
- 4 כלל ידוע הוא שיש לתת עדיפות לעדות מוקדמת על פני עדות מאוחרת. כלל זה מבוסס
5 על ניסיון החיים לפיו, עד שחוזר בו מדבריו עושה זאת לרוב לא בשל טעות אלא כדי
6 להשיג מטרה שאין לה דבר עם קביעת האמת (ראו, ד"נ 23/85 מדינת ישראל נ' דוד
7 טובול, פ"ד מב(4) 309, 344 (1988); יעקב קדמי על הראיות (2009) חלק רביעי, עמוד
8 1857 והאסמכתאות בה"ש 112).
- 9 151. מחומר הראיות עולה כי המערערת כונו בשם "המסעדה" בפי השליחים והיו מזוהות
10 עם מיקום המסעדה ברחוב הברזל בתל-אביב (ראו, למשל, נספח 45, הודעתו של מאיר
11 דוד מתאריך 30.6.2013 שורות 157-162 ושורות 216-221; נספח 101, הודעתו של אבי
12 גיל מתאריך 8.7.2013 עמוד 7 שורות 197, עמוד 8 שורה 205; נספח 78, הודעתו של
13 יעקב עשור מתאריך 17.6.2013 שורות 350-353; נספח 76, הודעה מתאריך 5.7.2013
14 עמוד 1, פרוטוקול עמוד 320 שורה 4).
- 15 כך למשל, העיד השליח אבי גיל:
- 16 "ש: האם אתה מכיר את חברת אבאיוב גולד? ת: לא. ש: האם סיפקת להם זהב
17 לחברת אבאיוב גולד? ת: אם זה החברה של המסעדה אז כן, בטח. ש: למי היית
18 מספק בחברה של המסעדה? ת: כשהייתי עושה שליחויות אחד מהאחים היה
19 לוקח" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 98, הודעה מתאריך 3.7.2013 שורות 294-300).
- 20 152. השליח דוד מאיר ציין בחקירתו הראשונה במע"מ כי אינו מכיר את "גולד אביוב"
21 (נספח 44, הודעה מתאריך 17.6.2013 שורות 90-91) אך מהמשך חקירותיו עולה כי ידע
22 גם ידע מי הן המערערת ואף קישר אותן עם המסעדה ברמת החייל:
- 23 "ש: סמי הודה בחקירתו כי מודיליאני נס כיסה בחשבוניות פיקטיביות את המכירות
24 שלכם לאבאיוב מהמסעדה, מה תגובתך? ת: מי זה המסעדה? ש: ברמת החייל שם?
25 ת: אה. ברחוב הברזל. אז תגיד שזה ברחוב הברזל" (נספח 45, הודעה מתאריך
26 30.6.2013 שורות 157-162);
- 27 כך עולה גם מדבריו של השליח אבי גיל:
- 28 "דוד מאיר היה אומר לי ללכת למסעדה ולתת לאחד האחים. אני מכיר אותם בשם
29 מסעדה" (נספח 98, הודעה מתאריך 3.7.2013 שורה 335).
- 30 153. המערערת טוענת כי מהתיעוד הוויזואלי של החקירה של סמי כוכב עולה כי חוקרי
31 מע"מ שתלו את שמן של המערערת בפיו וגרמו לו ליצור קשר מוטעה בין מסעדה
32 עלומה באור יהודה לבין המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- צפייה בהקלטה ועיון בתמליל ההקלטה (נספח 83, הודעה מתאריך 23.6.2013 עמוד 65 שורות 8-14, עמוד 68 שורות 18-39, עמוד 69 שורות 1-8, עמוד 82 שורה 3) אכן מלמדים כי עדותו של סמי כוכב, בהקשר זה, לא הייתה ברורה וקוהרנטית.
- מצד שני, מההודעה בתאריך 23.6.2017 בכללותה ניתן ללמוד כי סמי כוכב היה ער לשרשרת החשבוניות אשר הובילה ליצואני הזהב והכיר את הגורמים השונים בה, ובין היתר, הזכיר בחקירתו את השליחים, את מודיליאני, א.ד סחר בזהב, נ.נ.מ.ח, גולדי, את בית הזיקוק טלמור, את העובדת בבית הזיקוק שר – אביבה עזריאל (ראו למשל, עמודים 94, 123, 141, 145, 148, 156, 169).
- לדידי אין לטיעון זה של המערערות נפקות מיוחדת. אף אם אניח שהצדק עמן ולא אתן משקל לעדותו של סמי כוכב בהקשר זה, עדיין עולה מחומר הראיות כי כינוין של המערערות בפי השליחים היה "המסעדה" והן היו מזוהות עם מיקום המסעדה ברחוב הברזל ברמת החייל לשם אף הועברו, לטענתן, משלוחי הזהב.
154. אף איני רואה מקום לטרוניית המערערות כלפי חוקרי מע"מ על כי שמו בפיו של סמי כוכב את השם "אבייב" בהקשר למסעדה. לאורך החקירה כולה, ובהקשרים שונים, סמי כוכב טען כי אינו זוכר שמות וביקש את סיוע החוקרים כך שאין לקבל את הטענה כי חוקרי מע"מ נהגו באופן בלתי ראוי או באופן החורג מהמקובל.
- 4. השליחים משכו את כספי מכירת הזהב מהצ'ינג'ים**
155. כזכור, מעדויות הספקים של מוציאי החשבוניות עולה כי הכספים שקיבלו ממוציאי החשבוניות עבור מכירות הזהב הופקדו בצ'ינג'ים ונמשכו בפועל על ידי השליחים אשר היו מצוידים בייפויי כוח מתאימים למשיכת הכספים (ראו פירוט בסעיף 111 לעיל).
- כלומר, השליחים משכו את מלוא כספי מכירות הזהב כאשר שיעורי "הרווח" של הספקים ושל מוציאי החשבוניות, לכאורה ממכירות הזהב, תאמו את שיעור העמלה שקיבל דוד אסולין (כ-1%) עבור מתן כיסוי חשבונאי פיקטיבי (נספח 86, הודעה של סימו כהן מתאריך 23.7.2013 עמוד 3 שורות 63-64; אריאל אלנתן בפרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 85 שורות 7-8; נספח 103, הודעה של ניצן נדיב מתאריך 5.2.2013 עמוד 4 שורות 33-34).
156. עובדות אלה תומכות בטענת המשיב לפיה, אותן העברות הבנקאיות ("העברות זהב") שביצעו המערערות למוציאי החשבוניות כתשלום עבור רכישת הזהב, היו חלק מהתוכנית שנחשפה בפרשת "זוג משמיים" לפיה היצואן מעביר את התשלום בהעברה בנקאית כשרה לכאורה ("העברת זהב") לחברת הקש וממנה מתבצעת העברה נוספת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 לנותני שירותי המטבע (הצ'יינג'ים) ישירות על שם חברת הקש וכך הלאה עד משיכת
2 הכספים על ידי סמי כוכב ושליחיו (סעיף 9ה לתצהיר נציג המשיב, אביב כהן).
- 3 157. כזכור, מעדויות נותני השירותים הפיננסיים, הצ'יינג'ים, עלה כי הכספים שהתקבלו
4 מלקוחותיה לכאורה של חברת א.ד סחר נמשכו על ידי השליחים באמצעות ייפוי כוח.
5 איציק סיטון, הבעלים של צ'יינג'י "בול" ציין בהודעתו כי מי שקיבל את הכספים של
6 א.ד סחר היו השליחים אבי גיל ויעקב עשור.
7 דוד אסולין, הבעלים של א.ד סחר (בעת הרלוונטית) ציין בהודעתו כי השליחים היו
8 מקבלים את הכסף וכי היה מעדכן את השליחים על הסכומים שהועברו מהלקוחות
9 והופקדו בצ'יינג'ים (נספח 75, הודעה מתאריך 1.7.2013 עמודים 1, 4, 8).
- 10 158. ניסים פרשה, הבעלים של חברת מודיליאני ציין בהודעתו כי הכספים שהתקבלו
11 ממכירות הזהב הועברו על ידי לקוחותיו לכאורה לחשבונות בצ'יינג'ים. כספים אלה
12 נמשכו על ידי השליחים באמצעות ייפוי כוח מתאימים.
- 13 159. גם הכספים ששילם לכאורה סימו כהן, הבעלים של כוכבי האור, לספקיו הועברו
14 לחשבונות צ'יינג'ים בהם פעלו השליחים למשיכת הכספים באמצעות ייפוי כוח
15 מתאימים (סעיף 9ה לתצהיר נציג המשיב, אביב כהן ונספחים 11 ו-18 לתצהיר נציג
16 המשיב, חיים טמיר).
- 17 **5. עצמאות השליחים – השליחים פעלו באופן עצמאי מול בתי הזיקוק**
- 18 160. מהעדויות עולה כי השליחים פעלו באופן עצמאי ובלעדי מול בתי הזיקוק ועשו זאת
19 "מעל ראשם" של מוציאי החשבונות.
- 20 161. לפי עדותו של השליח אבי גיל, לספקי הזהב לכאורה של מוציאי החשבונות (וגם
21 למוציאי החשבונות, ראו בהמשך) כלל לא היה קשר עם בתי הזיקוק, והשליחים היו
22 אלה שטיפלו מול בית הזיקוק בהליך זיקוקו של הזהב:
23 **"האם לנס [ניסים פרשה] יש קשר אל מול חברת שר [בית הזיקוק]? ת: לא. ש: מדוע**
24 **לא אם טענת שהסחורה של מודיליאני? ת: רק אנחנו השליחים יש לנו קשר עם שר,**
25 **עם החברות, עם כולם"** (נספח 98, הודעה מתאריך 3.7.2013 שורות 65-68).
- 26 162. מעדותו של מיכאל טלמור, מנהל בית הזיקוק טלמור, עולה כי השליחים פעלו באופן
27 עצמאי:
28 **"ש. אז אם השליח אומר אז מקבלים את הנחייתו, ללא שום ווידוא עם בעל החומר**
29 **הרשום עומר, נשמע לך הגיוני? ת: מה פסול בזה"** [ההדגשה אינה במקור] (נספח 33,
30 הודעה מתאריך 2.3.2014 עמוד 11 שורות 275-273).
- 31 163. רוני חי, עובד בבית הזיקוק טלמור, ציין בחקירתו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 "בפרונט היה סעדה אבל תמיד אבי גיל היה שם ומבלבל לנו את המוח בקשר לשכרי
- 2 עבודה, לפעמים אבי גיל גם היה מנסה ללחוץ על כוכבה שתמהר לבצע את
- 3 הזיקוקים..." (נספח 42, הודעה מתאריך 27.1.2014 עמוד 4 שורות 87-90).
- 4 164. יצחק רודניצקי, מנהל בית הזיקוק שר, ציין בעניין חברת כוכבי האור כי אינו מכיר
- 5 את המנהל וכי מי שמגיע לקחת את הסחורה הם החתנים של סמי כוכב או אבי גיל
- 6 ולפעמים דניאל פדלון (נספח 35, הודעה 23.6.2013 שורות 130-132).
- 7 165. עדותה של אביבה עזריאל, עובדת בבית הזיקוק שר מלמדת על עצמאות השליחים:
- 8 "לגבי לקוח בשם נ.נ.מ.ח, בתחילת ההתקשרות ניצן בעל המניות כנראה הביא לי
- 9 מסמכי חברה וביקש לפתוח כרטיס לקוח...בהמשך יעקב הביא את הסחורה באופן
- 10 גורף" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 40, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורות 55-
- 11 61).
- 12 השליחים היו מתקשרים לבדוק את תוצאות הבדיקות ואת איכות הזהב: "אבי היה
- 13 מביא את הפסולת והיה מקבל את תוצאות הבדיקה, מאשר או לא מאשר את
- 14 הזיקוק, ואחרי הזיקוק הוא היה מגיע ומקבל את הזהב המזוקק כולל חשבונית,
- 15 הזמנה, תעודת משלוח, קבלה. הלקוחות של אבי היו משלמים בזהב. צורת התשלום
- 16 בזהב סוכמה מראש עם אבי" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 41, הודעה מתאריך
- 17 20.6.2013 שורות 43-46; נספח 40, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 4 שורה 118).
- 18 166. השליח יעקב עשור נשאל על ידי חוקרי מע"מ כיצד ידעו בתי הזיקוק את מי לחייב בגין
- 19 זיקוק הזהב, וזה היה הסברו:
- 20 "בהתחלה הם היו מתקשרים לבעלים של הסחורה משמע לניצן או לאלנתן וגם
- 21 בהתחלה הלכתי עם ניצן ואלנתן למזקקים והם אמרו למזקקים שאני השליח שלהם
- 22 ונתנו להם הוראה שאני יכול למשוך את הסחורה מתי שצריך" [ההדגשה אינה
- 23 במקור] (נספח 78, הודעה מתאריך 17.6.2013 שורות 404-406).
- 24 כן ציין כי הוא מכיר את עובדי בתי הזיקוק:
- 25 "...בגולד סנטר, יש שם את כוכבה, את אורנה, את רוני" (שם, שורה 109).
- 26 כן הוסיף כי היה בקשר טלפוני עם עובדי בית הזיקוק:
- 27 "ש:מה הסיבה שאתה נמצא איתם בקשר טלפוני? ת: להגיד שאני מגיע, לתאם
- 28 אספקות" (שם, שורות 116-117).
- 29 "אתה חוזר ואומר שרוב הפעמים נ.נ.מ.ח וגולדי הלכו לזקק בעצמם את הזהב, מאיפה
- 30 אתה יודע את זה אם אתה רק שליח? ת: אביבה משר מיידעת אותי..." (שם, שורות
- 31 377-379).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

167. יעקב עשור העיד כי לא שקל את הזהב כאשר נמסר לו מהשולח אלא רק בשלב הבאתו אל בית הזיקוק (שם, שורות 159-166).
- עשור התעניין במשקל הזהב לפני הזיקוק ובמשקלו לאחר הזיקוק:
- "כן, אני שוקל לפני ואחרי. אני חייב בכדי שלא ירמו את נ.מ.ח או גולדי, מי ששלח אותי באותה סיטואציה אני אומר לו את הכמות שלפני ואת הכמות שאחרי וזהו" (שם, שורות 152-154).
- כאשר נשאל אם אינו חושש מטרונות השולח שמא לא כל הזהב שנמסר הועבר לבית הזיקוק, השיב: "אני לא חושש לרגע כי זה אמינות בין החברות" (שם, שורה 169).
168. הנה כי כן, מהעדויות הנ"ל עולה כי השליחים פעלו באופן עצמאי מול בתי הזיקוק. אמנם, מוציאי החשבונות נרשמו בבתי הזיקוק כבעלים של הזהב אך רישום זה היה פורמאלי ורק למראית עין. מי שהכיר את עובדי בתי הזיקוק, מי שעמד עימם בקשר ישיר, הנחה אותם לגבי אופן הזיקוק של הזהב, שקל את הזהב לפני ואחרי הזיקוק, העביר את הזהב לבתי הזיקוק ואסף אותו משם בגמר הזיקוק וכן בחן את תוצאות הזיקוק ואת איכות הזהב המזוקק – היו השליחים, והם עשו זאת באופן גורף מבלי לערב את מוציאי החשבונות.
- התנהלות זו מלמדת כי הבעלות בזהב הייתה שייכת לשליחים מטעמו של סמי כוכב.
6. עצמאות השליחים – לשליחים היו תעודות משלוח של מוציאי החשבונות
169. השליח אבי גיל אישר בחקירתו כי החזיק בתעודות משלוח של עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב של אריאל אלנתן, אחד ממוציאי החשבונות:
- "ש: מדוע אתה מחזיק פנקס תעודות משלוח של עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב והאם רשמת פרטים על גבי תעודות משלוח אלו? ת: גולדי, אריאל אלנתן דרש שכל כניסה של סחורה שלו שנכנסת לתוך שר תצורף תעודת משלוח שלו... אנחנו השליחים מוציאים תעודות משלוח שלו שיש כניסה של סחורה שלו לשר ואו שהוא שולח בפקס מאצלו כי הרבה פעמים היינו שוכחים, ואז אריאל אלנתן היה מתעצבן. כי אנחנו השליחים היינו מכניסים את הסחורה לשר ממודיליאני..." (נספח 96, הודעה מתאריך 1.7.2013 שורות 506-522).
170. אריאל אלנתן, ממוציאי החשבונות, הסביר בחקירתו במע"מ:
- "ש: מי היו השליחים שעסקו בשינוע הזהב בינך ובין מודיליאני? ת: יעקב עשור, דויד מאיר, ואבי גיל בנוסף יש לי עובד בשם דניאל פדלון שהוא גם היה הולך להביא מיניב פרשה או מניסים פרשה את הזהב ומביא לי אותו או מכניס אותו לבית הזיקוק בהתאם להוראות שלי בצירוף ת.מ. שלי" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 91, הודעה מתאריך 24.6.2013 עמוד 2 שורות 49-52).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

171. סמי כהן, הבעלים של חברת כוכבי האור, ממוציאי החשבוניות, הסביר בחקירתו
במע"מ:
"אני או אבי השליח של יניב היינו לוקחים את החומר שלי לזיקוק, אם אבי היה
מגיע עם סחורה שלי הייתה לו תעודת משלוח שלי – ש.ב." [הדגשה אינה במקור]
(נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 6 שורות 154-149; פרוטוקול מתאריך
28.6.2017 עמוד 361 שורות 24-25).
172. יעקב עשור טען כי לא החזיק או הוציא תעודות משלוח של נ.נ.מ.ח, ממוציאי
החשבוניות (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 387 שורה 15 ו-27; נספח 78, הודעה
מתאריך 17.6.2013 שורה 131).
לדבריו, הוא הוציא תעודות משלוח של חברת השליחויות D.M, כאשר את הפרטים
בתעודות המשלוח מילא על סמך הנחיות טלפוניות של מוציאי החשבוניות (נספח 78,
הודעה מתאריך 17.6.2013 שורות 363-258).
ניצן נדיב לא זכר בחקירתו אם לשליח היו תעודות משלוח של נ.נ.מ.ח – "אין לי מושג"
(פרוטוקול עמוד 309 שורה 12 ו-31) (זאת, למרות שבחקירותיו במע"מ העיד כי
"במידה ואני מבצע את הזיקוק אני מזמין סחורה לא נקיה (זהב שבור) דואג שהיא
תועבר ע"י הספק בתעודות משלוח על שמי למפעל הזיקוק..." [ההדגשה אינה
במקור] (נספח 103, הודעה מתאריך 5.2.2013 עמוד 3 שורות 15-14).
173. כוכבה ביטון, עובדת בבית זיקוק טלמור, העידה כי "החתימה על גבי תעודות המשלוח
זה שפע [יעקב עשור] היה חותם בעצמו" (נספח 37, הודעה מתאריך 22.1.2014 עמוד
14 שורה 355), "שפע היה יוצא מהמפעל וחוזר עם אותה סחורה עם תעודת משלוח
של ספק מסוים" (נספח 38, הודעה מתאריך 23.1.2014 עמוד 2 שורות 38-37).
174. הנה כי כן, השליחים החזיקו בפנקס תעודות משלוח של מוציאי החשבוניות ומלאו את
פרטיהן לפי הצורך, לכאורה על פי הנחיות מוציאי החשבוניות.
רישום תעודות המשלוח כביכול על שם מוציאי החשבוניות, כמו גם רישום מוציאי
החשבוניות כבעלים של הזהב בכרטסות בתי הזיקוק, לא נועדו אלא להציג מצג שווא
לפיו מוציאי החשבוניות (או ספקיהם) היו הבעלים של הזהב, בשעה שהאינדיקציות
מורות לנו על שליטת השליחים בתהליך כולו ובבעלות על הזהב.
7. השליחים קבעו את מחיר הזהב
175. מחקירתו של דוד אסולין עולה כי המשא ומתן שנוהל בינו לבין נציגי המערערות היה
למראית עין ומי שקבע את מחיר מכירת הזהב ואת גובה שיעור ההנחה שיינתן מתחת
למחיר הפיקס (השער העולמי של הזהב) היו השליחים מטעמו של סמי כוכב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 "ש: מה סיפקת לחברת א. אביוב בע"מ ת: זהב פיין 24 קארט. ש: האם נוהל מו"מ
2 בין שתי החברות? ת: כן. ש: מה סוכם במו"מ? ת: סוכם שאי אתן להם הנחה של 4
3 אחוז מתחת למחיר הפיקס. ש: את ההנחה הזאת מי אישר לך לתת לחברת א. אביוב
4 בע"מ? ת: השליחים אבי גיל יעקוב עסור ודויד מאיר [ההדגשה אינה במקור] (נספח
5 76, הודעה מתאריך 5.7.2013 עמוד 1).

6 176. למרות שהשליח יעקב עסור טען בחקירתו כי מעולם לא קבע את המחיר לזהב
7 (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 385 שורות 5-6), איני נותנת אמון בעדותו ועדיפה
8 בעיני עדותו המוקדמת של דוד אסולין.

8. השליח אבי גיל נהג מנהג בעלים בזהב שהיה שייך לכאורה ל-נ.מ.ח.

9 177. השליח אבי גיל נשאל על ידי חוקרי מע"מ, מדוע התקשר למר רודינצקי, הבעלים של
10 בית זיקוק שר, וברר אודות זהב שהיה רשום על שם נ.מ.ח. וזאת על אף שהיה מנוע
11 מליצור קשר עם המעורבים בפרשה בשלב החקירה. אבי גיל השיב כך:
12 "ת: שאלתי אם אני יכול לאסוף את הסחורה. ש: האם הסחורה שלך? מישהו אמר
13 לך לברר? ת: אף אחד לא אמר לי לברר. ש: על שם מי הייתה הסחורה אצל חברת
14 שר? ת: ע"ש נ.מ.ח, ניצן נדיב" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 97, הודעה מתאריך
15 2.7.2013 שורות 316-320).

16 בחקירה למחרת, נשאל אבי גיל:
17 "ש: למי שייך החומר? ת: החומר היה על שם נ.מ.ח. ש: כן אבל למי הוא שייך?
18 ת: החומר שייך לספק שלו, מודיליאני" [ההדגשה אינה במקור] (נספח 98, הודעה של
19 מתאריך 3.7.2013 שורות 34-37).

20 מאחר שהגעתי לעיל למסקנה כי חברת מודיליאני הייתה כיסוי חשבונאי פיקטיבי
21 בלבד, ומאחר שאבי גיל מאשר כי ניצן נדיב לא ביקש ממנו לברר אודות הזהב, אין
22 מנוס מהמסקנה לפיה אבי גיל ראה את עצמו כבעלים של הזהב הרשאי ליטול אותו
23 מבית הזיקוק כרצונו. אחרת, מדוע שיבקש לקחת את הזהב מבית הזיקוק, בסמוך
24 לאחר פרוץ החקירה, אם לא נתבקש לעשות זאת על ידי מי שהזהב היה רשום לכאורה
25 על שמו (נ.מ.ח.)?

26 יצחק רודינצקי, הבעלים של בית הזיקוק שר, העיד כי לאחר שעדכן את אבי גיל כי
27 הזהב רשום על שם נ.מ.ח, שאל אותו אבי גיל מה הפרוצדורה בה צריך לנקוט כדי
28 לקבל את הזהב בחזרה (נספח 36, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 1 שורות 7-13).

9. השליח אבי גיל ניהל יומן המכיל לכאורה תיעוד של עסקאות הזהב

30 178. לטענת המשיב, אבי גיל ניהל יומן ובו פרטים מלאים על העסקאות שנרקמו בין מוציאי
31 החשבוניות לבין המערערות (להלן – היומן).
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 לו היה שליח גרידא, לא היה יכול לדעת את מחירי העסקאות המבוססים על פרמטרים
- 2 שונים כגון, משקל הזהב, שער הדולר, שער הפיקס של הזהב ושיעור ההנחה שניתן
- 3 לעומת שער הפיקס. נתונים אלה אמורים להיות, מטבע הדברים, בידי הבעלים
- 4 האמיתי של הזהב.
- 5 179. המערערות טוענות כי העסקאות שתועדו על ידי אבי גיל אינן תואמות את העסקאות
- 6 שבוצעו על ידן בפועל. כן טענו כי הכינוי "המסעדה" הופיע ביומן חמש פעמים בלבד
- 7 ולכן אין בכך ללמד על שליטה מלאה של השליח בעסקאות הזהב של המערערות.
- 8 180. השליח אבי גיל ציין בחקירותיו במע"מ כי החל לתעד את העסקאות ביומן רק לקראת
- 9 סוף התקופה (החודשים האחרונים בלבד) (נספח 98, הודעה מתאריך 3.7.2013 שורות
- 10 317-319; נספח 100, הודעה מתאריך 7.7.2013 שורה 296), וכי תיעוד העסקאות של
- 11 נ.נ.מ.ח ואריאל אלנתן נעשה לצורכי "לימוד והבנה" (נספח 97, הודעה מתאריך
- 12 2.7.2013 שורות 260-265).
- 13 181. עיון בדפי היומן (נספח 120 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר) מלמד כי קיימת התאמה
- 14 בין החשבונית שיצאו למערערת 2, ש.א.ר.ם, בידי מוציאי החשבוניות לבין משקל
- 15 הזהב, שער הפיקס ושער הדולר המצוינים ביומן.
- 16 המערערות ניסו להצביע על אי התאמה בין התאריכים הכתובים ביומן לבין תאריכי
- 17 החשבוניות (סעיף 80 לסיכומים). למשל, בגין העסקה המתועדת ביומן בתאריך
- 18 2.5.2013 יצאה החשבונית בתאריך 5.5.13; בגין העסקה המתועדת ביומן בתאריך
- 19 7.5.2013 יצאה החשבונית בתאריך 13.5.2013; בגין העסקה המתועדת ביומן בתאריך
- 20 19.5.2013 יצאה החשבונית בתאריך 21.5.2013.
- 21 ברם, עיון מדוקדק במסמכי היומן מלמד כי בעסקה המתועדת בתאריך 7.5.2013
- 22 נכתב ביומן בכתב יד התאריך "13/5", כך גם לצד העסקה המתועדת ביומן בתאריך
- 23 19.5.2013 נכתב בכתב יד בתאריך 20.5.2013 "אספקה ב-21/5".
- 24 מכל מקום, המערערות לא הציגו מסמכים (תעודות משלוח ותעודות ייצוא) להוכחת
- 25 טענתן, מלבד החשבוניות עצמן, ולכן לא ניתן להתייחס לגוף טענותיהן.
- 26 המערערות ביקשו לזמן את אבי גיל לעדות אולם התברר כי מזה תקופה ארוכה הוא
- 27 שוהה מחוץ לישראל (פרוטוקול מתאריך 2.7.2017 עמוד 355 שורות 27-28).
- 28 182. אחר כל זאת, ולמרות שהמערערות לא ביססו את טיעוניהן במסמכים נוספים (תעודות
- 29 משלוח ותעודות ייצוא), מלבד החשבוניות עצמן, החלטתי שלא לייחס ליומן משקל רב
- 30 בבחינת עצמאות השליחים, זאת לאור השאלות שהתיעוד ביומן מעורר, שאלות שלא
- 31 זכו למענה הולם במסגרת הדיון בערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

10. השליחים לא קיבלו תשלום עבור שירותי השליחות

183. מהעדויות השונות עולה כי השליחים לא קיבלו תשלום עבור שירותי השליחות שלכאורה ביצעו.

כל אחד מן הגורמים המעורבים בפרשה הטיל את האחריות לפתחו של האחר כאשר התוצאה המתקבלת והבלתי סבירה היא שהשליחים עבדו לכאורה "בחינם".

184. רוני ציין בחקירתו כי אינו מכיר חברת שליחות בשם D.M ולא השתמש בשירותיה להובלת זהב (נספח 4, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 6 שורות 195-198).

לטענתו, השליחים היו עובדים של מוציאי החשבוניות ומי ששילם עבור המשלוח היה מי ששלח את השליחים (נספח 5, הודעה מתאריך 21.7.2013 עמוד 7 שורות 160-165, 175-178).

יעקב עשור טען כי מי ששילם עבור השליחות היו בעלי החברות שעבדו עם דוד מאיר כגון גולדי ו-נ.מ.ח (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 394 שורות 11-14).

ניצן נדיב, הבעלים של נ.מ.ח נשאל בחקירותיו כיצד נעזר בשירותי שליחים מבלי לשלם על השירות, וכך השיב: "אני גאון. או שאני מפיל את התשלום על הספק או על הלקוח..." (נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 11 שורה 281).

סימו כהן ציין בחקירתו: "ש: מי שילם עבור המשלוחים שלך שביצע אבי השליח של יניב? ת: לא אני, זה היה השליח של יניב" (נספח 87, הודעה מתאריך 24.7.2013 עמוד 3 שורות 65-66).

אריאל אלנתן אישר בחקירתו שעבד עם חברת השליחות ועם דניאל פדלון (נספח 92, הודעה מתאריך 27.6.2013 עמוד 2 שורות 49-51, עמוד 5 שורות 146-147): "...מאחר שאני גר רחוק התחלתי לעבוד עם חברת שליחות בשם די.אם. והשליחים של החברה היו תמיד לרשותי לקחת את הזהב ולהביא לי" (נספח 91, הודעה מתאריך 24.6.2013 שורות 46-48) אולם לא פרט בעניין אופן התשלום לחברת השליחות.

185. העמימות שנתרה בעניין התשלום לשליחים ולחברת השליחות DM מחזקת את עמדת המשיב כי לא בשליחים אמיתיים עסקין אלא במי שמאחורי אצטלא כביכול של "שליחות" תפקדו כבעלים האמיתי של הזהב ומתמורת מכירתו הפיקו את רווחיהם.

ו. סיכום המבחן האובייקטיבי

186. המסקנה העולה מכל המפורט לעיל היא שמוציאי החשבוניות לא יכלו לרכוש זהב מהספקים שלהם או מהספקים של הספקים שלהם, ומאחר שלא הצביעו על גורם אחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 מחוץ לשרשרת ממנו יכלו לרכוש את הזהב, לא ניתן לקבל כי היו "בעלים" של הזהב
- 2 שלכאורה מכרו למערערות. באין רכישה של זהב, לא תיתכן מכירה של זהב.
- 3 התמונה המצטיירת ממכלול הראיות, עליהן הצבעתי לעיל, היא כי השליחים מטעמו
- 4 של סמי כוכב נהגו מנהג בעלים בזהב והיו אחראים לשרשרת אספקתו למערערות
- 5 לצורך ייצואו לחו"ל, החל משלב איסופו מהספקים שבחוליה המקורית, עבור דרך
- 6 תהליך זיקוקו בבתי הזיקוק וטיפול בעלויות ומתן הוראות ביחס להעברתו בין
- 7 הספקים השונים, וכלה במסירתו לידי המערערות לצורך ייצואו לחו"ל.
- 8 השליחים היו גם אלה שמשכו את כספי מכירת הזהב מחשבונות הציינגיים כשהם
- 9 מצוידים בייפויי כוח מתאימים, כביכול בשם ועבור הספקים, שעה שלספקים שולמו
- 10 עמלות בשיעור של עד 1% מסכום החשבונית.
- 11 לאורך כל הדרך אנחנו נתקלים באותם שליחים, במחיר מכירה קבוע של הזהב
- 12 ובמתכונת התנהלות דומה, למרות שהספקים מתחלפים.
- 13 לכך אוסיף את העובדה שמוציאי החשבוניות היו חסרי מוניטין בתחום הזהב ולא היה
- 14 להם את ההון העצמי לסחור בזהב ולייצא אותו (ראו פרוט להלן).
- 15 מוציאי החשבוניות החלו לסחור בזהב רק ממחצית 2012, במקביל למערערות, ורובם
- 16 חדלו מעיסוק בזהב עם פרוץ החקירה של פרשת "זוג משמים".
- 17 מכאן, שהמסקנה כי החשבוניות מושא הערעור אינן משקפות עסקאות אמת ולכן
- 18 הוצאו שלא כדין היא מסקנה המבוססת על יסודות איתנים.
- 19 אוסיף לכך את העובדה שהחשבוניות אינן מפורטות דיין וגם בכך יש ללמד על אי
- 20 תקינותן. חשבונית מס נדרשת למלא אחר הדרישות שבתקנות 9 ו-9א להוראות ניהול
- 21 ספרים באופן שכל הפרטים המצוינים בה יהיו נכונים ומלאים, לרבות לעניין תיאור
- 22 הנכס הנמכר. עיון בחשבוניות מלמד כי לא צוין בהן סוג הזהב הנמכר וצורתו (גרגרים,
- 23 פלטה, פח) למעט הכיתוב "זהב פיין".
- 24 187. כאן המקום לציין כי לטענת המשיב קיים ספק אם המערערות אכן רכשו את כמויות
- 25 הזהב המצוינות בחשבוניות.
- 26 המשיב פרט על כך בסיכומיו (סעיפים 109-143) וטען כי יש לראות את החשבוניות
- 27 כבלתי תקינות גם מן הטעם שלא עמדו בבסיסן עסקאות מכירת זהב כמתואר בהן.
- 28 למשל, המשיב טען כי המערערת 1 לא המציאה כל ראיה (תעודות משלוח, קבלות,
- 29 העברות כספיות, דפי התחשבונו, רשימוני יצוא) לתמיכה בטענתה כי רכשה זהב
- 30 במחצית השנייה של שנת 2012. בנוסף, במסגרת רשימוני היצוא של המערערת 1
- 31 הוצהר על ערך סחורה קבוע, על אף קיומו של שער פיקס משתנה לזהב (לדוגמה: 1



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ק"ג זהב פיין נמכר בסך של 50,000 דולר), ומכך עולה כי המערערת 1 כביכול ייצאה
את הזהב במחירי הפסד, דבר העומד בניגוד לכל הגיון כלכלי.
לדידי, אין צורך להיכנס בעובי הקורה בעניין זה. די במסקנתי לעיל לפיה מוציאי
החשבוניות לא היו הבעלים האמיתיים של הזהב כדי לבסס את אי תקינות החשבוניות
שהוציאו למערערת ואין צורך לפתוח יריעת דיון נוספת בשאלה, האם כל הזהב שצוין
בחשבוניות סופק בפועל למערערת, אם לאו.
188. כידוע, הנטל לשכנע כי החשבוניות משקפות עסקאות אמיתיות, הן לעניין עצם קיומה של
העסקה והן לעניין אמיתות הצדדים לה, מוטל במלואו על המערערת. סבורני כי
המערערת לא עמדה בנטל זה ולא הצליחה לסתור את שפע הראיות העומד לחובתן.
בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי החשבוניות אשר הוצאו על ידי מוציאי החשבוניות,
נ.נ.מ.ח, כוכבי האור ועוסק מורשה אריאל אלנתן, "הוצאו כדין" באופן המאפשר את
ניכוי מס התשומות הכלול בהן ללא סייג (לעניין מוציאי החשבוניות, דוד אסולין ו-
א.ד.סחר, ראו הדיון בסעיפים 75-85 לעיל).

189. עם זאת, עדיין עומד להגנת המערערת **החריג הסובייקטיבי**.
ככל שהמערערת יצליחו לשכנע כי נקטו **בכל האמצעים הסבירים** העומדים לרשותן
על מנת לוודא את תקינות החשבוניות, מתוך מאמץ כן ובתום לב, יותר להן ניכוי
התשומות שבחשבוניות, וזאת על אף הקביעה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. במקרה
זה יוכרע איזון האינטרסים הנוגדים לטובת העוסק תם הלב שנקט אמצעים סבירים
ושילם את מס התשומות, ולא לטובת קופת המדינה היוצאת נפסדת למרות שלא היה
לה יד ורגל בהוצאת החשבוניות שלא כדין (המצאות מלמדת כי במקרים אלה לא
משולם מע"מ העסקאות על ידי מוציא החשבונית אלא מקוזה כנגד חשבונית
פיקטיבית).

חובתן של המערערת לנקוט בכל האמצעים הסבירים מקבלת משנה תוקף בענייננו
שכן הראיות מלמדות כי נסיבות עסקאות מכירת הזהב ודרך ההתנהלות של הגורמים
המערערים הייתה אמורה לעורר את חשדן. הימנעות המערערת מבדיקת חשדות אלה
ובירורם עולה כדי עצימת עיניים ושקולה למודעותן הממשית בדבר אי תקינות
החשבוניות.

ליישום המבחן הסובייקטיבי בנסיבות ענייננו, אפנה כעת.

המבחן הסובייקטיבי – מודעות המערערת לאי תקינות החשבוניות

א. כללי

190. נקודת המוצא, לאורך הדיון להלן, היא שהמערערת שילמו תמורה מלאה עבור הזהב
המצוין בחשבוניות, לרבות בגין מרכיב המע"מ הגלום בהן. רק בכפוף לכך תעמוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

למערערות ההגנה של החריג הסובייקטיבי, שאם יעמדו בו, יוכלו לנכות את מס
התשומות הכלול בחשבוניות וזאת למרות שמבחינה אובייקטיבית החשבוניות הוצאו
שלא כדין.
על כן, נקודת המוצא לצורך הדיון בנטל הסובייקטיבי היא שהמערערות לא נתנו ידן
לקנוניה להונות את רשויות מע"מ במסגרת התוכנית העבריינית מושא כתב האישום,
וזאת מבלי שאביע עמדתי בעניין.
191. אחזור ואזכיר, את שכבר ציינתי קודם לכן, כי התוכנית העבריינית לא הייתה יוצאת
אל הפועל לולא הקשר הגורדי בין החוליה המקורית של מפיצי הזהב בישראל לבין
החוליה האחרונה שייצאה את הזהב מחוץ לישראל, כך שאין האחת הייתה באה
לעולם בלא האחרת ושתייהן עשויות מקשה אחת (לרבות חוליות האמצע בשרשרת
שנועדו לטשטש את עקבותיה של החוליה הראשונה ואת הקשר שלה לחוליה
האחרונה).

ב. חידוד לעניין הנטל הסובייקטיבי המוטל על המערערות

192. כזכור, כנגד המערערות הוצאו שומות תשומות מאחר שלא עמדו בתנאי סעיף 38
לחוק. יובהר כי המערערות לא חויבו בכפל תשומות לפי סעיף 50(א) לחוק.
193. סעיף 38 לחוק קובע כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות
הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין...".
194. לשון סעיף 38 לחוק תומכת בפרשנות כי זכאות העוסק לניכוי מס תשומות נקבעת על
פי מבחן אובייקטיבי ואינה תלויה כלל בידעו בדבר חוקיות הוצאת החשבוניות. לפי
לשון הסעיף, די בקביעה כי החשבונית הוצאה שלא כדין כדי לשמוט את הבסיס מתחת
זכותו של העוסק לנכות את מס התשומות בגין אותה חשבונית.
195. עם זאת, בעניין סלע ובעניין מ.א.ל.ר.ז נקבעה ההלכה לפיה, הגם שהמבחן לזכות
הניכוי של מס התשומות הוא מבחן אובייקטיבי, במקרים חריגים ראוי לאפשר לעוסק
לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית.
מקרים חריגים אלה יחולו רק אם העוסק יוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים
הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין לרבות אימות זהות העוסק.
בית המשפט העליון קבע, אפוא, כי בקביעת חריג סובייקטיבי מצומצם כאמור יושג
האיזון הראוי בין זכותו של העוסק לנכות את מס התשומות בו עמד לבין זכותה של
קופת המדינה לקבל את המס המגיע, במקרה של חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.
196. השורה התחתונה היא, אם כן, שעוסק המתמודד עם שומת תשומות שהוצאה לו בגין
ניכוי חשבוניות שהוצאו שלא כדין יוכל לקבל את ההגנה של החריג הסובייקטיבי אם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 יעמוד בנטל להוכיח כי למרות שנקט בכל האמצעים הסבירים לא יכול היה לדעת על
2 אי תקינות החשבוניות אותן ניכה.
3 מדובר במבחן צר ומצומצם עד כדי שניתן לראות בו כמטיל על העוסק מעין אחריות
4 מוחלטת.
- 5 197. סעיף 50(א1) לחוק קובע כי "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה
6 שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה,
7 אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".
- 8 198. בעניין זאב שרון נדונה החלטת מנהל מע"מ להטיל על המערערת כפל מס תשומות לפי
9 סעיף 50(א1) לחוק מע"מ.
- 10 נקבע שם על ידי כב' השופט מלצר כי, החרिג הסובייקטיבי המצומצם הדורש נקיטה
11 "בכל האמצעים הסבירים" (החל לעניין סעיף 38 לחוק) מחמיר יתר על המידה בכל
12 הנוגע להטלת "כפל מס" לפי סעיף 50(א1) לחוק (וכך גם לעניין השתת קנס מנהלי לפי
13 סעיפים 77(ב) לחוק וסעיף 95 לחוק) ולכן מן הראוי לקבוע מבחן רחב יותר הנותן
14 הגנה מפני הפעלת סמכות מנהל מע"מ לעניין כפל מס :
- 15 "קשה איפוא להלום את המבחן האובייקטיבי הנ"ל עם הסיומת של סעיפים 50(א1)
16 ו- 77(ב) לחוק, בהן נקבע במפורש כי העדר מודעות לפסול שנפל בהוצאת
17 החשבוניות – מהווה, כשלעצמו, הגנה מפני הפעלת הסמכויות הנ"ל. גם החריג
18 למבחן האובייקטיבי (שתואר לעיל) איננו פותר את הקושי, שכן הוא עדיין מצומצם
19 באופן משמעותי ביחס להגנות המוסדרות בסעיפים הנ"ל... לפיכך הדרך ההגיונית
20 לפרש את הסעיפים הנ"ל היא כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי – קיומה של
21 חשבונית שהוצאה שלא כדין – קמה מעין 'חזקה' כי העוסק ידע שהחשבונית הוצאה
22 שלא כדין, והנטל מוטל על העוסק להפריך את החזקה האמורה ולהראות למשיב כי
23 הוא היה חסר מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבונית אותה ניכה כמס תשומות –
24 הוצאה שלא כדין" (שם, פסקה 42).
- 25 לפיכך נקבע כי כאשר מוטל על העוסק "כפל מס" אין לדרוש ממנו להראות כי נקט
26 בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא כי החשבוניות אותן ניכה הוצאו כדין אלא
27 נדרש כי יפריך את החזקה שלפיה ידע על הפגמים שנפלו בהוצאת החשבוניות אותן
28 ניכה כמס תשומות (לרבות יישום העיקרון בדבר עצימת עיניים).
- 29 199. הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא כדלקמן :
- 30 א. כאשר העוסק מתמודד עם שומת תשומות בגין ניכוי חשבוניות מס שהוצאו לו
31 שלא כדין, עליו לעמוד במבחן המחמיר והצר ולהוכיח כי נקט בכל האמצעים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 **הסבירים** על מנת לאמת את החשבונית. אם לא יוכיח כאמור – תישלל ממנו
- 2 הזכות לנכות את מס התשומות וזאת אף אם היה תם לב ולא התרשל.
- 3 ודוקו, לעניין המבחן הסובייקטיבי, אין די בכך שהעוסק ישכנע כי היה תם לב או
- 4 כי לא התרשל בבדיקת החשבוניות. עליו להוכיח כי נקט צעדים אקטיביים
- 5 ופוזיטיביים על מנת לוודא את תקינות החשבוניות, וזאת כתנאי לניכוי.
- 6 רק אם יעמוד בנטל הסובייקטיבי, יהיה זכאי לנכות את התשומות למרות
- 7 שמבחינה אובייקטיבית מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין ולמרות הפגיעה
- 8 בקופה הציבורית.
- 9 ב. לעומת זאת, כאשר העוסק מתמודד עם החלטת המנהל להטיל עליו **כפל מס** (או
- 10 קנס מנהלי), אין הוא נדרש לעמוד במבחן המחמיר של "נקיטת כל האמצעים
- 11 הסבירים". במקרה זה די שיפריך את החזקה העומדת לחובתו ויראה כי היה חסר
- 12 מודעות בכל הנוגע לעובדה שהחשבוניות אותן ניכה הוצאו שלא כדין. לעניין זה
- 13 נקבע כי יחול העיקרון בדבר "עצימת עיניים" לפיו רואים עוסק שחשד באי תקינות
- 14 החשבוניות כמי שהיה מודע לכך אם נמנע מלברר ולחקור את החשד.
- 15 200. בעניינו חל החריג הסובייקטיבי הצר, הווה אומר, לא די בכך שהמערערות יוכיחו כי
- 16 לא היו מודעות לאי תקינות החשבוניות ולא די בכך שישכנעו כי היו תמות לב ולא
- 17 התרשלו אלא עליהן להוכיח כי נקטו צעדים פוזיטיביים ואקטיביים על מנת לוודא את
- 18 תקינות החשבוניות שהוצאו להן ושעשו זאת **בטרם** ניכו את החשבוניות בספריהן.
- 19 בתוך כך, על המערערות להראות כי נקטו אמצעים על מנת לוודא את תקינות
- 20 החשבוניות מבחינת זהות מוציאי החשבוניות ובעלותם על הזהב. ככל שננקטו
- 21 אמצעים אחרים שאינם רלוונטיים לבחינה זו, לא יהיה בהם לתרום לבירור השאלות
- 22 העומדות על הפרק וממילא לא יהיה בהם להושיע את המערערות בהרמת הנטל
- 23 הסובייקטיבי המוטל עליהן.
- 24 ג. **היסטורית ההיכרות עם מוציאי החשבוניות – מעוררת חשד**
- 25 201. הספקים של המערערות (מוציאי החשבוניות) לא היו בעלי מוניטין במסחר בזהב ואין
- 26 הסבר הגיוני מדוע המערערות בחרו להתקשר עימם.
- 27 202. לגבי חברת א.ד סחר, לא הוצגה שום ראיה מטעם נציגי המערערות כי הם בדקו את
- 28 הרקע של דוד אסולין בתחום המסחר בזהב. לו היו עושים כן, היו מגלים כי מדובר
- 29 באסיר משוחרר, בעל חובות כבדים, שאין לו ניסיון במסחר בזהב מלבד במתן כיסוי
- 30 חשבונאי פיקטיבי. נציגי המערערות טענו כי היו להם מכרים וקרובי משפחה שעסקו
- 31 בתחום הזהב ולכן חזקה עליהם כי ידעו על עברו של דוד אסולין ואם נמנעו מלחקור
- 32 ולבדוק יש לזקוף זאת לחובתם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

203. הדברים נכונים גם לגבי אריאל אלנתן (עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב), לגבי ניצן נדיב (נ.נ.מ.ח) ולגבי סימו כהן (כוכבי האור) שהיו חסרי ניסיון בתחום הזהב, לא היו מוכרים בשוק ולא היה בידם ההון העצמי הנדרש למסחר בזהב. תמוה מדוע המערערות, בעלות הקשרים, הממון והמכרים בתחום, בחרו להתקשר דווקא עימם. מכל מקום, נציגי המערערות נמנעו מלברר לגבי ניסיונם של ספקיהם בתחום הזהב (למרות שיש להם לטענתם מכרים בתחום), ואף אם בדקו, נמנעו מלהסיק את המסקנות המתבקשות.
204. כפי שצוין בתצהירים של רוני ושלמה (סעיפים 14, 19-20 לתצהירי נציגי המערערות, פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 174 שורות 9-3), נציגי המערערות ידעו מניסיונם האישי כי כדי לסחור בזהב יש צורך ביכולת כלכלית. על רקע זה תמוה מדוע לא בדקו את היכולת הכלכלית של ספקי הזהב, וככל שבדקו, מדוע לא התעורר חשדם בטרם התקשרו עימם בעסקה?
205. העובדה שהספקים לא ייצאו את הזהב בעצמם לחו"ל, תוך מקסום רווחיהם חלף מכירתו למערערות, היה אמור לעורר את חשדם של נציגי המערערות כי לספקים אין את היכולת הכלכלית לממן במימון ביניים את המע"מ (המע"מ משולם בגין הרכישות בארץ אך לא נגבה בשלב ייצוא הזהב בגלל שיעור מע"מ אפס החל בייצוא). המערערות לא סיפקו מענה הולם לשאלות המתעוררות והימנעותן מלחקור ולבדוק עולה כדי עצימת עיניהן.
206. נציגי המערערות ידעו שהחברות מוציאות החשבוניות הוקמו לאחר ייסוד המערערת 1 (יוני 2012), שהרי טענו כי בדקו את רישומיהם ברשם החברות. בנסיבות אלה היה עליהם לברר היטב כיצד החברות, חסרות הניסיון בתחום מסחר בזהב, עורכות עסקאות בהיקפים משמעותיים זמן קצר לאחר הקמתן, וכל זאת בטרם נבנו יחסי אמון והיכרות בין הצדדים (נספח 2 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר, טבלת החשבוניות של אביוב). המערערות נמנעו מלעשות זאת והסתפקו ב"תחושת בטן" (עדות שלמה, פרוטוקול מתאריך 2.7.2017 עמוד 274 שורות 9-8).
207. המערערות רכשו זהב בהיקפים משמעותיים, בלי הסכמים כתובים ובלי קשר עסקי קודם עם מוציאי החשבוניות, וכל זאת בזמן פעילותן הקצר. היקף עסקאותיה של המערערת 1, אביוב, עמד על סך של 44,922,524 ש"ח והיקף עסקאותיה של המערערת 2, ש.א.ר.ם, עמד על סך של 38,723,218 ש"ח (נספחים 112 ו-116 לתצהיר נציג המשיב, חיים טמיר).
- אביוב דיווחה על עסקאותיה כחייבות במע"מ בשיעור מס אפס בגין ייצוא הזהב לחו"ל וקיבלה החזרי מע"מ בסכום של כ- 7 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 אביוב הוקמה כאמור בחודש יוני 2012 והפסיקה את פעילותה כבר בחודש מרץ 2013
2 (כ-9 חודשי פעילות).
3 ש.א.ר.ם החלה את פעילותה במסחר בזהב בחודש ינואר 2013 והפסיקה את פעילותה
4 בחודש יוני 2013 (כ-6 חודשי פעילות).
5 208. רוני ציין כי משנת 2001 ועד יוני 2012 עבד בתחום המסעדות (פרוטוקול מתאריך
6 18.6.2017 עמוד 162 שורות 6-7) ושלא הייתה לו, או לאחיו, היכרות מוקדמת עם ענף
7 הזהב (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 171 שורות 16-21).
8 שלמה אישר כי הוא זה שאיתר את רוב הספקים (פרוטוקול 2.7.2017 עמוד 271 שורות
9 18-25), וכך גם עולה מהודעתו של רוני (נספח 5, הודעה מתאריך 21.7.2013 עמוד 2
10 שורות 27-32).
11 209. במסגרת חקירותיו טען שלמה כי הכיר את דוד אסולין באמצעות "חבר שיש לו בית
12 קפה" (נספח 6, הודעה מתאריך 2.7.2013 עמוד 5 שורה 104), את סימו כהן "דרך
13 אנשים שמתעסקים בזהב... בעלי חנויות זהב" (שם, בעמוד 6 שורה 151), את אריאל
14 אלנתן "קיבלתי עליו מידע שהוא מוכר סחורה, את המידע אני לא זוכר מאיפה
15 קיבלתי" (שם, בעמוד 9 שורה 223) ואת ניצן נדיב הכיר "באותה דרך שהכרתי את
16 כולם" (שם, עמוד 10 שורה 255).
17 בבית המשפט טען שלמה כי הגיע לספקים באמצעות "משפחה וחברים" (פרוטוקול
18 מתאריך 2.7.2017 עמוד 271 שורות 18-19 ו-24).
19 דוד אסולין אישר בחקירתו כי הכיר את ניצן המערערות באמצעות חברים שהם
20 בעלים של בית קפה (נספח 71, הודעה מתאריך 20.6.2013 שורות 176-181).
21 210. בבית המשפט טען רוני כי הגיע אל הספקים באמצעות "חברים" ולאריאל אלנתן הגיע
22 באמצעות "גוגל" (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 125 שורה 22-30).
23 רוני טען כי "היינו מכירים את הספקים ברמה האישית... והיינו עושים איתם,
24 דרכם, הזמנה של, קצת קטנה, של קילו, רואים איך ה, נו, עובדים ביחד פעם פעמיים
25 ואז רוכשים סוג של אמון" (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 127 שורות 18-21).
26 לטענה זו אין תימוכין בחשבוניות: כך, למשל, אריאל אלנתן נרשם כעוסק מורשה
27 בתאריך 1.7.2012; בסמוך לאחר הקמת המערערת 1 ופתיחת עוסק מורשה של אריאל
28 אלנתן, בלא היכרות מוקדמת עמו ולאחר שאותר על ידי המערערות באמצעות גוגל
29 (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 125 שורה 30), יצאה לדרך העסקה הראשונה בין
30 אריאל אלנתן לבין אביוב בתאריך 22.8.2012 ובסכום של 472,225 ש"ח (נספח 1
31 לתצהיר ניצן המשיב, חיים טמיר, טבלת החשבוניות של אביוב). כך גם העסקה
32 הראשונה של ש.א.ר.ם עם הספק נ.נ.מ.ח נערכה בתאריך 3.1.2013, בסמוך לתחילת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 פעילותה של ש.א.ר.ם, בסכום של 454,022 ש"ח (נספח 1 לתצהיר נציג המשיב, חיים
- 2 טמיר, טבלת החשבוניות של ש.א.ר.ם).
- 3 211. חברת א.ד סחר נרשמה כעוסק מורשה בתאריך 2.5.2012. דוד אסולין היה באותה עת
- 4 אסיר משוחרר, בעל חובות כבדים, חסר ניסיון ובלא קשרים בתחום הזהב (נספח 72,
- 5 הודעה מתאריך 26.6.2013 שורות 421-427).
- 6 212. סימו כהן ציין בחקירתו בבית המשפט כי נכנס לתחום הזהב בעקבות היכרות עם דוד
- 7 שבת שהורשע בעבירות מס חמורות (ת"פ 38119-03-11 מדינת ישראל נ' בראנס
- 8 (24.12.2013)). על חברת כוכבי האור הוטל כפל מס על פי חוק מע"מ בגין העסקאות
- 9 שנערכו לכאורה בינה לבין החברות מושא ההרשעה הפלילית של דוד שבת (מש/18,
- 10 עמוד 355-356) ופעילותה הופסקה בסמוך לפרוץ החקירה של פרשת "זוג משמיים"
- 11 (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 356 שורה 31).
- 12 213. הראיות לעיל מדברות בעד עצמן ומלמדות כי המערערות לא נקטו אמצעים סבירים
- 13 על מנת לברר את כשרות העסקאות עם מוציאי החשבוניות ואת החשבוניות שהוציאו
- 14 להן ועצמו את עיניהן מול החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלן.
- 15 **ד. המערערות לא בדקו את מקור הזהב**
- 16 214. נציגי המערערות טענו כי לא חשדו שהזהב המזוקק שסופק להם היה ממקור מוברח
- 17 שכן סברו שמקורו ב"ברוכים" (תכשיטי זהב ישנים) שנאספו בדוכני תכשיטים
- 18 בישראל (פרוטוקול מתאריך 2.7.2017 עמוד 270 שורות 11-17 ו-24-27), מה שמסביר
- 19 לטענתם את מחירו הנמוך של הזהב שרכשו לעומת מחיר הפיקס (השער העולמי) של
- 20 הזהב.
- 21 215. טענה זו תמוהה.
- 22 216. ראשית, נציגי המערערות העידו כי נמנעו מרכישת "ברוכים" בדוכני המכירות שכן
- 23 לטענתם "לא התאים לי הזהב שלהם, לא היה מזוקק, לא היה נקי, אני לא עבדתי
- 24 בפוזיציה של לנקות ולזקק בזהב..." (שם).
- 25 217. שנית, לו סברו נציגי המערערות, באמת ובתמים, כי מקור הזהב ב"ברוכים" היה
- 26 עליהם לדעת, כמי שמעידים על עצמם כבעלי קשרים, מכרים וקרובי משפחה בתחום
- 27 הזהב, כי מאיסוף של "ברוכים" לא ניתן לספק זהב בהיקפים כה גדולים ולאורך זמן
- 28 כעולה מהחשבוניות. לכל הפחות, היה עליהם להתעניין ולברר אצל מכריהם מתחום
- 29 הזהב, ולו היו עושים זאת, היו למדים לדעת כי לפני כניסתם לשוק הזהב, לא היה
- 30 מסחר בזהב בהיקפים כאלה (ראו סעיף 12 לתצהיר נציג המשיב, אביב כהן, המציג



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 נתונים מדגמיים לגבי סך דרישות החזרי מע"מ של יצואני זהב בשנים 2007-2013 לגבי
- 2 המערערות ובענף הזהב בכללותו).
- 3 218. מכל מקום, נציגי המערערות לא המציאו כל ראיה כי ערכו בדיקה על מנת לוודא
- 4 שמוציאי החשבונות רכשו "ברוכים" בהיקף המצוין בחשבונות.
- 5 219. טענת נציגי המערערות כי, הדרישה לבדוק את השתלשלות מקור הזהב אינה סבירה
- 6 וספק אם ניתן לעמוד בה, אינה מקובלת.
- 7 כמו בכל עסקה מסחרית, מצופה מהקונה לבדוק את הממכר בטרם ישלם עליו ממיטב
- 8 כספו. כך גם לעניין נציגי המערערות, הימנעותם מלבדוק את מקור הזהב, בפרט נוכח
- 9 תמרורי האזהרה הרבים שניצבו בדרכם, עומדת בניגוד לשכל הישר, להיגיון העסקי
- 10 ולעובדת היותם אנשי עסקים, ויש בה לומר דרשני.
- 11 220. עוד טוענים נציגי המערערות כי אין זה מקובל בתחום המסחר בזהב לבדוק לעומק את
- 12 מקור הזהב, שכן מדובר במעין "סוד עסקי" שגילוי יאפשר לעוסקים בתחום לעקוף
- 13 את המתווך ולהתקשר ישירות עם הספק.
- 14 טענה זו אין לקבל.
- 15 הציפייה מהמערערות לבדוק את מקורו הלגיטימי של הזהב שסופק להן אינה חותרת
- 16 תחת גילוי סודות עסקיים.
- 17 הקביעה כי על מנכה החשבונות לברר את מקור הזהב, בשרשרת אספקתו, כבר נקבעה
- 18 בפסיקה ואני רואה עמה עין בעין:
- 19 בעניין ע"ש (חי') 871/04 חנן סבו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (14.8.2007), כב'
- 20 השופטת וסרקרוג קבעה כי לצורך עמידה בחריג הסובייקטיבי בגין רכישות זהב נדרש
- 21 לבדוק את מקור הזהב:
- 22 "מר טייב הבהיר שלא עלו לו חשדות לגבי מקור הזהב (עמוד 72) ולפיכך לא מצא
- 23 לנכון לבדוק נושא זה. מי שאינו מתעניין במקור, אינו מברר כפי שעליו לעשות את
- 24 מעמדו החוקי של נותן החשבונות" (פסקה 17.2).
- 25 כב' השופט סטולר אימץ דברים אלו בעניין ע"מ (מחוזי מרכז) 46883-11-14 א. ברכו
- 26 גולד ג'ולרי בע"מ נ' מדינת ישראל- אגף המכס ומס ערך מוסף (9.8.2017) (להלן –
- 27 עניין א. ברכו) שם קבע כי:
- 28 "בכך, מודגשת חשיבות הבירור של מקור הזהב ונהיר כי מי שאינו מתעניין במקורו
- 29 של הזהב, אף על פי שקיימות אינדיקציות רבות כי מקורו אינו לגיטימי, הרי כי עוסק
- 30 מעין זה אינו יכול לבוא בגדרו של החריג הסובייקטיבי" (פסקה 64).
- 31 וכן ראו דברי כב' השופט בורנשטיין בעניין ברקת (פסקאות 104-105) שם קבע כי:
- 32 "עובדת קיומה של 'שרשרת' קבלני משנה, ככל שאמנם קיימת, אינה פוטרת את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

מנכה מס התשומות מעריכת בדיקה מהותית ומעמיקה על אודות זהותו של הגורם
שבסופו של דבר מספק את העובדים...".

221. רוני, נציג המערערות, טען כי הסתמך על בתי הזיקוק לצורך בדיקת מקור הזהב משום
שסבר כי תעודת הזיקוק שצורפה למשלוח הזהב מלמדת על כשרות מקורו (פרוטוקול
מתאריך 18.6.2017 עמוד 134 שורות 19 ו-24-21).

"מבחינתי לקבל סחורה של 'שר', או סחורה של מיכה טלמור, זו סחורה כשרה
לחלוטין. אם הם עשו מאחורה, מאחורי הגב פוליטיקאים, מי אני שאני יכול לדעת
את הדברים האלה?" (שם, עמוד 149, שורות 22, 24, 26 ו-28).

אולם כאשר נשאל אם קיבל תעודות זיקוק לגבי משלוחי הזהב השיב: "לא לכל
משלוח" (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 149 שורה 32).

גם בחקירותיו במע"מ ציין רוני כי קיבל עם משלוחי הזהב תעודות משלוח ולא תעודות
זיקוק (נספח 4, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 6 שורה 202 ועמוד 9 שורות 291-292).
תמיכה לכך ניתן למצוא בעדותו של השליח יעקב עשור לפיה מוציאי החשבונות לא
העבירו ללקוחותיהם את תעודות הזיקוק של הזהב (נספח 78, הודעה מתאריך
17.6.2013 שורות 395-399).

המערערות גם לא הציגו בפני בית המשפט תעודות זיקוק של הזהב.
מכאן, שאין בסיס לטענת המערערות כי הסתמכו על בתי הזיקוק לצורך בדיקת מקור
הזהב.

ה. מחיר הפיקס של הזהב

222. המערערות טוענות כי רכשו את הזהב ממוציאי החשבונות בהנחה קבועה בשיעור של
4% ממחיר הפיקס (השער העולמי) של הזהב.

223. עולה השאלה, כיצד זה לא התעורר חשדן של המערערות מעצם העובדה שהזהב נמכר
להן במחיר הנמוך משערו היציג בעולם? היה על המערערות לדעת כי מחיר הנמוך
בשיעור של 4% משער הפיקס, עשוי לגלם סיכון של זהב גנוב או מוברח. בכל מקרה
הדבר דרש התייחסות ובדיקה מצידן.

עוד עולה השאלה, הכיצד לא תמהו המערערות כי שיעור ההנחה הנ"ל נשמר באופן
קבוע, לאורך כל תקופת ההתקשרות וביחס לכל הספקים עימם התקשרו לכאורה?
ומדוע שהמערערות יקבלו שיעור הנחה כזה כבר בתחילת ההתקשרות עם הספקים,
בטרם בנו עימם יחסי אמון ובטרם רכשו לעצמם מוניטין בתחום הזהב?

224. טענת המערערות כי הנחה של 4% משער הפיקס היא הנחה מקובלת בשוק הזהב, לא
הוכחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 טענת נציגי המערערות כי סברו שהזהב נמכר מתחת למחיר הפיקס משום שמקורו
2 היה ב"ברוכים", אף היא לא הוכחה (סעיף 29 לסיכומי המערערות; נספח 8, הודעה
3 מתאריך 21.7.2013 עמוד 5-6 שורות 121-127).
- 4 225. סמי כוכב העיד כי **"הכול בלוף"** ואלה הדברים שאמר בחקירתו במע"מ (נספח 83
5 הודעה מתאריך 23.6.2013 עמוד 104 שורות 4-22):
- 6 **"ש. כולם יודעים... ת. יודעים... שזה הכל בלוף... ש. שמה זה מזויף? שהסחורה**
7 **בשחור? ת. הכל בשחור. יודעים. הכל... הכל בשחור... הם מבינים שהכל בלוף. ש.**
8 **איך הם יודעים?... ת. בגלל המחיר... שעובדים ב- 3 וחצי, איך, איך, על מה הוא**
9 **משלם? בחוץ לארץ עולה... עולה פיקס. איך אתה מוריד לו 3 וחצי?...".**
- 10 ובהמשך (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 67 שורות 25-33, עמוד 68 שורות 1-18,
11 עמוד 66 שורה 33 ועמוד 67 שורות 16-26):
- 12 **"ש. יכול להיות שאונקיית זהב תימכר בארץ במחיר נמוך ממחיר הפיקס**
13 **העולמי?... ת. מוברח, לא מוברח מעל הפיקס, ש. תסביר לי. ת. כי עולה כסף, מוברח,**
14 **להבריח אותו... היינו משלמים 30 מעל הפיקס, לא פחות. אין פחות מהפיקס. ש. אין**
15 **פחות מפיקס? ת. אין פחות מפיקס."**
- 16 בעימות שנערך בין יעקב אברג'יל לבין יניב פרשה, טען אברג'יל כי סבר שיניב פרשה
17 יודע כי החשבונות הן פיקטיביות: **"שיעירתי לעצמי שבמחיר שהוא קבל ממני זה או**
18 **שהוא חשב שאני משוגע או שהוא ידע שאני מוכר חשבונות" (נספח 58, עמוד 5).**
- 19 226. גם נציג המשיב, מר אביב כהן, העיד כי אי תשלום המע"מ בעסקאות מימן את ההנחות
20 שניתנו בזהב (פרוטוקול מתאריך 2.7.2017 עמוד 310 שורות 17-27):
- 21 **"העד, מר כהן: הסיפור של התיק הזה זה המע"מ, כן? שהיצואנים היו מקבלים**
22 **כהחזר... זה הפך אותם לאדישים, הם היו מקבלים את המע"מ בחזרה, מבחינתם לא**
23 **מעניין מה קורה בשרשרת אחרי זה, המע"מ עובדתית לא הועבר למדינה בשרשרת,**
24 **אחרי זה. מה הוא כן עשה? הוא מימן למעשה את כל ההנחות שנתנו בדרך, את ה-3**
25 **אחוז וחצי, או את ה-4 שהם קנו מתחת. דרך אגב, סמי כוכב העדות שלו אומרת שהוא**
26 **קונה מעל הפיקס, איך זה יכול להיות?... הוא יודע בוודאות, וזה הבלוף שהוא סיפר**
27 **עליו וזה שכולם יודעים, שהם יודעים שהמע"מ מממן למעשה את כל ההנחות בדרך,**
28 **גם אם הוא ישלם מעל הפיקס לאותו ערבי, עדיין יישאר לו כסף בכיס, זה הסיפור**
29 **של התיק הזה וזה הסיפור."**
- 30 227. זאת ועוד, טענת נציגי המערערות כי לא כל ספק הסכים למכור להם את הזהב בהנחה
31 של 4% מתחת לפיקס הייתה צריכה לעורר אצלם את השאלה מדוע דווקא מוציאי
32 החשבונות הסכימו לכך ולאור זאת לחקור ולבדוק לעומק את הקשר בין ההנחה לבין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

מקור הזהב (ראו גם ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 16661-04-16 סעידוב קומפני בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 2 סעיפים 127-128 (28.1.2018) ועניין א. ברכו סעיפים 68-71).

1. אופן מסירת הזהב

228. נציגי המערערות קיבלו את הזהב בשקיות, ללא שום אמצעי אבטחה ומבלי שנערך ביטוח לזהב על ידי מוציאי החשבונות וזאת למרות שהזהב נמסר גם במקומות פומביים (פרוטוקול מתאריך 18.6.17 עמוד 112 שורות 22-30; פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמודים 300-301). העובדה שהזהב סופק לנציגי המערערות ללא אמצעי אבטחה מתאימים ומבלי שנערכה פוליסת ביטוח לזהב הייתה אמורה לעורר את חשדם, חשד אותו נמנעו מלבדוק.

גם העובדה שהמערערות נמנעו מעריכת ביטוח למשלוחי הזהב (אותם מסרו ל"מלכה עמית") מעוררת חשד, בפרט נוכח ההיקף הכספי של הזהב. לא סביר שבעלים של זהב ייקח על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוע של הזהב מבלי לבטחו (נספח 6, הודעה מתאריך 2.7.2013 עמוד 5 שורות 126-127, עמוד 12 שורות 309-312).

כמו כן, למרות שאין מחלוקת כי הזהב סופק למערערות על ידי ארבעה ספקים שונים (מוציאי החשבונות), אספקת הזהב בפועל נעשתה תמיד על ידי אותם שליחים. התנהלות זו אינה מתיישבת עם אופן העסקים הרגיל והייתה צריכה לעורר את חשדם של נציגי המערערות בדבר מקור הזהב, שמא מדובר בזהב בלתי מדווח.

229. בכל הנוגע לטענת המערערות כי לא היה להן מלאי של זהב ולכן לא נדרשו לאמצעי מיגון, שכן כאשר התקבל זהב מספק הוא היה מיוצא מידית לחו"ל באמצעות חברת השילוחים "מלכה עמית", הרי שהתמונה הראייתית מלמדת אחרת. לדוגמה:

מסמכי העסקה מתאריך 15.1.2013 משקפים לכאורה רכישה של 3 ק"ג זהב מ-נ.נ.מ.ח. ל-ש.א.ר.ם, מ-ש.א.ר.ם ל-אביוב ומ-אביוב לייצוא. ברם, למרות שתעודת המשלוח מטעם נ.נ.מ.ח. והעברות הבנקאיות שנעשו הן מתאריך 15.1.2013, תעודת המשלוח של חברת "מלכה עמית" היא מתאריך 14.1.2013.

דוגמה נוספת: מסמכי העסקה מתאריך 12.2.2013 משקפים לכאורה רכישה של 4 ק"ג זהב מאריאל אלנתן בתאריך 12.2.2013 ו-2 ק"ג זהב מכוכבי האור בתאריך 13.2.2013. בעוד שתעודות המשלוח של חברת מלכה עמית הן מתאריכים 11.2.2013 ו-10.2.2013. (נספחים יא' ו-כד' למסמכי העסקאות שצורפו בנספח ב' לתצהירי נציגי המערערות).

230. טענת המערערות כי הזהב היה מיוצא לחו"ל מיד עם קבלתו ולכן לא נדרשו לביטוחו או למיגונו, אינה מבוססת בראיות: מסמכי העסקאות עם הספקים השונים מלמדים כי הזהב נשלח מ-ש.א.ר.ם ל-אביוב לא ביום בו התקבל אצל ש.א.ר.ם מהספקים וכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 שהתשלום הועבר לספקים בשני מועדים שונים ולא בהעברה אחת (ראו דוגמאות
2 מפורטות בסעיפים 132, 134 ו-136 בסיכומי המשיב). כן קיימות סתירות בעדויות של
3 רוני ושלמה לגבי מועד אספקת הזהב ביחס למועד התשלום בגינו וביחס למועד הוצאת
4 החשבונית. בסתירות אלה יש כדי להטיל צל על טענות המערערות בהקשר הנבחן.
5 כך למשל, המערערות טענו כי במקרים הבודדים בהם הספקים שלחו את הזהב
6 באמצעות שליחים "מעט לאחר שהזהב היה מגיע לידנו, הספק היה מגיע לקבל את
7 כספו מאיתנו" (סעיף 107 לתצהיר נציגי המערערות). כשרוני נשאל מי הוציא לו את
8 החשבונית במקרים אלו השיב כי חצי שעה לאחר מכן ניצן נדיב או אריאל אלנתן היו
9 מגיעים ומוציאים חשבונית על הסחורה שהביאו השליחים (נספח 5, הודעה מתאריך
10 21.7.2013 עמוד 6 שורות 82-85, 136-143).
11 לעומת זאת, שלמה טען בחקירות מע"מ כי קודם הועבר הכסף ולאחר מכן הזהב:
12 "לאחר אישור העברת הכסף ניצן או משהו מטעמו היה מעביר לי את הזהב" (נספח
13 8, הודעה מתאריך 21.7.2013 עמוד 4 שורות 88-91); בחקירתו הנגדית טען שלמה כי
14 הוא היה מעביר את הכסף לאחר שבדק פיזית את הסחורה (פרוטוקול מתאריך
15 2.7.2018 עמוד 273 שורות 18-19, 22). כך גם ציין סימו כהן בחקירתו כי "לא הייתי
16 נותן סחורה, לא הייתי משאיר אותה לבד לפני שהייתי רואה שיש אישור שהכסף
17 יהיה אצלי בחשבון" (פרוטוקול מתאריך 28.6.2017 עמוד 339 שורות 15-16).
18 231. לפי עדותם של רוני ושלמה, נציגי המערערות, הם לא ידעו שמי שסיפק להם את הזהב
19 היו השליחים מטעמו של סמי כוכב:
20 רוני סבר כי השליחים היו עובדים של מוציאי החשבוניות (נספח 4, הודעה מתאריך
21 3.7.2013 עמוד 9 שורות 287-288; נספח 5, הודעה מתאריך 21.7.2013 עמוד 7 שורות
22 160-165), ואילו שלמה סבר שהשליחים היו עובדים של בתי הזיקוק (סעיף 74 לסיכומי
23 המערערות; פרוטוקול מתאריך 2.7.2017 עמוד 253 שורות 10-12, עמוד 254 שורות
24 27-29).
25 למרות זאת, הם נמנעו מלבדוק מי המעסיק של כל שליח שהגיע לספק את הזהב ולא
26 הופתעו מכך שאותם שליחים הגיעו כביכול בשם מעסיקים שונים.
27 אם רוני סבר שהשליחים היו עובדים של מוציאי החשבוניות, מדוע לא הטרידה אותו
28 העובדה שאותו שליח הגיע כל פעם מטעם מוציא חשבונית אחר?
29 אם לטענתו של שלמה, השליחים היו עובדים של בתי הזיקוק, מדוע הסכים לקבל
30 מהם חשבוניות מבלי לבדוק את טיב הקשר שלהם למוציאי החשבוניות שעל שמם
31 הוצאו החשבוניות?
32 תהיות אלה לא נבדקו על ידי נציגי המערערות בטרם התקשרו בעסקאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

232. נציגי המערערות טענו כי, ברוב המקרים, הזהב היה מגיע אליהם ישירות מנציגי מוציאי החשבונות (מניצן נדיב הנציג של נ.נ.מ.ח, מסימו כהן הנציג של כוכבי האור ומאריאל אלנתן הנציג של עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב), ורק לעיתים רחוקות באמצעות השליחים, ולכן לא היה אמור להתעורר אצלם החשד בדבר מקור הזהב (נספח 4, הודעה מתאריך 3.7.2013 עמוד 9 שורה 287; נספח 6, הודעה מתאריך 2.7.2013 עמוד 10 שורה 262).
- ברם, מהעדויות של מוציאי החשבונות (למעט סימו כהן) בעניין תדירות אספקת הזהב בידי השליחים מצטיירת תמונה שונה (אריאל אלנתן, נספח 90, הודעה מתאריך 16.6.2013 עמוד 3 שורות 99-100, הודעה מתאריך 27.6.2013 עמוד 2 שורות 47-51; ניצן נדיב, נספח 103, הודעה מתאריך 5.2.2013 עמוד 3 שורות 17-18, נספח 107, הודעה מתאריך 26.6.2013 עמוד 6 שורות 149-153 ועמוד 7 שורות 154-157).
233. כך או כך, נציגי המערערות אישרו כי משלוחי הזהב התקבלו גם על ידי אחיהם, אבי אביוב, והוא גם זה שחתום על רוב תעודות המשלוח (נספח ב' לתצהירים של רוני ושלמה; נספח 5, הודעה מתאריך 21.7.2013 עמוד 4 שורות 92-94; נספח 6, הודעה מתאריך 2.7.2013 עמוד 7 שורות 168-176). היה עליהם, אפוא, לזמנו לעדות ומחדלם לעשות כן ייזקף לחובתם בשאלת תדירות הגעת השליחים ותחילת מועד הגעתם.
234. יתירה מכך, מהעדויות עולה כי יש בסיס לטענת המשיב לפיה המערערות עשו שימוש בשירותיהם של השליחים על מנת למכור זהב לבית הזיקוק טלמור, זהב שהיה רשום על שם תכשיטי סעדה (חברה פלשתינאית שבעליה הוא עומר חסאן חרוב).
- הגם שעניינו של הערעור הוא ברכישות הזהב של המערערות, ולא במכירתו, יש בעדויות אלה כדי ללמד על ההיכרות בין המערערות לשליחים ולהפריך את טענתן כי לא העבירו משלוחי זהב באמצעות השליחים.
- גב' כוכבה ביטון, עובדת בבית הזיקוק טלמור, תיארה בחקירותיה מקרה בו הועברה סחורה מהכרטיס של סעדה לשם המערערות: **"יעקב סגר את הקניה עם אבי אביוב והוא אמר לי שצריך לקבל מאביוב 4 קילו ואז הגיע שפע ואמר לי שארבע הקילו שהיו אצלו הוא משך אותם ממני באותו היום עבור סעדה לקבל אותם תחת אביוב"** (נספח 37, הודעה מתאריך 22.1.2014 עמוד 23 שורות 624-626).
- מסמך מש/22 הוא תעודת משלוח של טלמור שהוצאה לתכשיטי סעדה, על גביה חתום **"שפע"** וכתובה הערה בכתב יד **"עבור אבי אביוב"**. כמו כן, מצורף למסמך מש/22 אישור העברה בנקאית מאותו תאריך (12.2.2013) מתכשיטי טלמור בע"מ לאביוב.
- המערערות לא הצליחו להפריך את עדותה של גב' כוכבה ביטון לפיה היא קיבלה הוראות מנציג המערערות – מר אבי אביוב – להעביר זהב באמצעות שליח המכונה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

"שפע", כאשר בהתאם לאותה עדות השליח "שפע" מקושר הן לאבי גיל והן לעומר חרוב מתכשיטי סעדה והוא, ככל הנראה, השליח יעקב עשור (נספח 97, הודעה מתאריך 2.7.2013, עמוד 3 שורות 64-58, עמוד 5 שורה 196; נספח 42, הודעה מתאריך 27.1.2014 עמוד 11 שורות 295-297).

ז. החשבוניות אינן מפורטות דיין

235. החשבוניות שנמסרו למערערות אינן מפורטות ואין בהן תיאור של צורת הזהב שנמכר, האם בצורת גרגרים, פחים, אבקת זהב, מטילי זהב (סעיף 4 לתצהיר נציג המשיב, אביב כהן).

236. אי פירוט החשבוניות היה צריך לעורר את חשדן של המערערות.

237. כאמור, לא מדובר בחשבונית בודדת בגין עסקה שנעשתה במהלך חיי העסקים השוטפים שנעלמה מעיניו של העוסק. העסקאות שערכו נציגי המערערות נערכו בפרקי זמן קצרים והיו בהיקפים משמעותיים.

נתון זה מצטרף כאינדיקציה נוספת לחשד שהיה אמור להתעורר אצל המערערות.

238. יצוין, כי נציגי המערערות היו מודעים לצורך בפירוט תיאור הזהב הנרכש בחשבוניות, שכן מהמסמכים שצרפו בנספח א' לנספח ב' לתצהירים של רוני שולמה עולה כי בחשבוניות של ספק אחר, גיא שירותים בע"מ (שאינו רלוונטי לערעור), היה קיים פירוט של צורת הזהב שסופק – "גרגירי זהב". לאור זאת, לא ניתן לקבל כי היו חסרי מודעות לצורך בפירוט.

ה. המסמכים הפורמאליים של מוצאי החשבוניות

239. המערערות צרפו לתצהירים של רוני ושלמה מסמכים פורמאליים של מוצאי החשבוניות (נספחים ו-ט לתצהירים) וזאת בתמיכה לטענתם כי ערכו את הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא את תקינות החשבוניות.

240. ייאמר מיד, כי בדיקות **טכניות** של מסמכים כאלה או אחרים אין בהם כדי להכשיר ניכוי מס תשומות כאשר הנסיבות מלמדות כי מעבר לקיומם של מסמכים פורמאליים אין המדובר בחשבוניות המשקפות את המוכר האמיתי בעסקה (עניין **ברקת** פסקה 104).

על המערערות היה לערוך בדיקות על מנת לוודא שנציגי מוצאי החשבוניות, עימם התקשרו לטענתן בעסקאות, היו מוסמכים להוציא את החשבוניות על שם מוצאי החשבוניות ובפרט היה עליהן לבדוק את שאלת בעלותם על הזהב, וכל זאת **טרם** ההתקשרות בעסקאות. לו היו המערערות טורחות לערוך בדיקות כאמור, בכנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

- 1 ובתום לב, היו מגלות, ולא בקושי רב, כי מוציאי החשבוניות אינם הבעלים האמיתיים
2 של הזהב.
- 3 241. כפי שנראה להלן, הבדיקות שערכו המערערות, לא רק שהיו **בלתי רלוונטיות** ונעשו
4 למראית עין, אלא היה בתוצאותיהן כדי לעורר את חשדן, חשדות אותן נמנעו מלבדוק
5 ולברר טרם ניכו את התשומות.
- 6 דברים אלה חלים ביתר שאת בענייננו שכן העובדות מלמדות כי אף בבדיקה טכנית
7 של המסמכים הפורמאליים לא השכילו המערערות לעמוד וכי למעשה לא היה להן
8 עניין בתקינות החשבוניות, כפי שאראה להלן.
- 9 **ודוק, אין בדיון להלן ללמד כי, יש בבדיקות טכניות של מסמכים פורמאליים ובלתי**
10 **רלוונטיים של מוציאי חשבוניות, אפילו היו נעשות באופן תקין, כדי להושיע את**
11 **המערערות, שכן אלו אינן הבדיקות הנדרשות לצורך בחינת השאלות העומדות על**
12 **הפרק. מטרת הדיון להלן היא להראות שאף בבדיקות הטכניות, ספק אם עמדו**
13 **המערערות, ולהסיק מכך כי לא היה להן עניין אמיתי בבדיקת תקינות החשבוניות.**
- 14 1. **כוכבי האור**
- 15 242. המערערת 1 קיבלה אישור על פטור מניכוי מס במקור של חברת כוכבי האור. אולם
16 אישור זה הודפס בתאריך 26.7.2012, דהיינו, לאחר שכבר בוצעו העסקאות עם כוכבי
17 האור בתאריכים 18.7.2012, 23.7.2012, 26.7.2012.
- 18 המערערות לא הוכיחו כי, למרות תאריך ההדפסה המאוחר של האישור, הן בדקו
19 בפועל קיומו של פטור מניכוי מס במקור לכוכבי האור, טרם ההתקשרות בעסקאות.
20 לאור זאת, טרם ההתקשרות בעסקאות, שהיא העת הרלוונטית לביצוע הבדיקות, לא
21 היה בידי המערערת 1 אישור על פטור מניכוי מס במקור של כוכבי האור.
- 22 כמו כן, האישור על פטור מניכוי מס במקור של חברת כוכבי האור הוא לתקופה
23 18.4.2012-31.7.2012 בלבד כך שאינו מכסה את ההתקשרויות שנעשו בינה לבין
24 המערערת 2, ש.א.ר.ם, לאחר תאריך 31.7.2012.
- 25 243. זאת ועוד, המערערות לא הציגו מסמך מרשם החברות המעיד על זהות בעלי המניות
26 בחברת כוכבי האור ולכן לא יכלו לדעת שסימו כהן, עמו בוצעו ההתקשרויות, היה
27 הבעלים של החברה. תקנון החברה שהוצג אינו נושא תאריך ולכן לא ניתן ללמוד ממנו
28 על הבעלות העדכנית בחברה.
- 29 244. יתירה מכך, כתובת החברה הרשומה על גבי החשבונית הייתה בראשון לציון. רוני ציין
30 בתצהירו (סעיף 52) כי החברה פעלה מ"רחוב בוגרשוב 78 תל אביב" ואחר כך עברה
31 לרמת גן. יוצא מכך שהמערערות לא בדקו את כתובת החברה לפי החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

1 בנוסף לכך, רוני העיד כי לא היה במשרדים של חברת כוכבי האור (פרוטוקול מתאריך
2 18.6.2017 עמוד 220 שורה 30).

2. א.ד. סחר

4 245. תמוה איך המערערת 2 הסכימה כבר בעסקה הראשונה להתקשר עם ספק שאינה
5 מכירה, שאין לו מוניטין בתחום הזהב, בטרם נבנו יחסי אמון בין הצדדים ובסכום של
6 למעלה מחצי מיליון שקלים.

7 יתירה מכך, גם העובדה שהספק הודיע לה כי עליה לשלם את תמורת הזהב לחשבון
8 צ'יינג' וגם העובדה שהציג לה מכתב מרו"ח (מתאריך 6.2.2013) המאשר כי הוא עובד
9 במזומן בלבד – וכל זאת עוד טרם ההתקשרות עמו בעסקה – לא הרגיעו את
10 המערערת 2.

11 246. המערערת לא הציגה אישור מרשם החברות – אותו היה עליה לבדוק טרם
12 ההתקשרות בעסקה – ולכן לא יכלו לדעת אם דוד אסולין היה הבעלים של חברת א.ד.
13 סחר ואם היה מורשה להתקשר בשמה בעת הרלוונטית.
14 לפי הרישומים ברשם החברות (מש/9) דוד אסולין לא היה רשום כבעל מניות בחברה
15 בתקופה הרלוונטית (2/2013).

16 לכך יש להוסיף את העובדה שהמערערת לא הציגה אישור על ניהול ספרים של חברת
17 א.ד. סחר ואף לא תעודות משלוח ותעודות זיקוק.

18 247. יוצא, אפוא, שאף בבדיקות, עליהן סומכות המערערת את ידיהן לצורך ההוכחה כי
19 נקטו באמצעים סבירים, הן לא עומדות.
20 אדרבא, תוצאות הבדיקות שנעשו היו אמורות לעורר את חשדן, אך נראה כי העדיפו
21 להפנות עורף לחשדות אלה.

3. אריאל אלנתן (עוסק מורשה גולדי מסחר בזהב)

23 248. המערערת הגישו שני אישורי פטור מניכוי מס במקור של עוסק מורשה גולדי מסחר
24 בזהב (נספח ז' ו-מ/2). בחינת מסמכים אלו מעלה כי למערערת 2 לא היה אישור על
25 פטור מניכוי מס במקור של ספק זה לתאריכים 10.2.2013 עד 2.3.2013.

26 טענת המערערת כי דאגו לנכות את המס בפועל אינה מעלה או מורידה לענייננו שכן
27 השאלה הנשאלת היא מדוע לא היה בשלילת הפטור כדי לעורר את חשדן של
28 המערערת לבדוק את תקינות העסקה עם אותו ספק.

29 249. מעבר לכך, המערערת לא צרפו ראיה לפיה בדקו בזמן אמת כי אריאל אלנתן היה
30 הבעלים של עוסק מורשה "גולדי מסחר בזהב". כמו כן, לא הגישו אישור על ניהול
31 ספרים לאחר תאריך 9.2.2013.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

4. נ.נ.מ.ח.

250. בחינת המסמכים מעלה כי לא הוצג אישור מרשם החברות בזמן אמת אשר רק על פיו יכלו המערערות לדעת מי הבעלים הרשום של חברת נ.נ.מ.ח בעת ההתקשרות עמה. משמעות הדברים היא כי המערערות לא ידעו, בטרם ההתקשרות בעסקה, כי ניצן נדיב הוא הבעלים של נ.נ.מ.ח וכי הוא המוסמך להוציא חשבוניות מטעמה. לנציגי המערערות נשלח מכתב נושא תאריך 9.10.2012 מרואה חשבון דרור חיימוף לפיו בהסתמך על פרוטוקול החברה מתאריך 30.8.2012 מורשה החתימה בנ.נ.מ.ח הינו ניצן נדיב. כמו כן, לא הוצג אישור על ניהול ספרים.

5. סיכום

251. מהאמור לעיל עולה כי אף את הבדיקות אשר לשיטת המערערות היה עליהן לעשות, הן לא ערכו, לפחות לא באופן מלא.

252. לא זו אף זו, כאמור לעיל, בפני המערערות הזדקק אורן המסנוור של נורות אזהרה רבות שכל מי שיש לו עניין בתקינות החשבוניות שבידו היה שת ליבו אליהן, היה חוקר ומברר ובודק. אולם הרושם הוא כי למערערות לא היה עניין בבדיקת תקינות החשבוניות והן העדיפו לעצום את עיניהן מראות.

253. גם יועץ המס שהעיד מטעם המערערות, מר גדעון דלאל, ציין כי לא ערך בדיקות מטעם המערערות ביחס למוציאי החשבוניות (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 236 שורות 6-7).

כן ציין כי לא היה נוכח במהלך הבדיקות שערכו המערערות ובכל מקרה הניח כי הבדיקות נעשו על ידן.

מילים אחרות, לא המערערות ולא יועץ המס מטעמן ערכו את הבדיקות הנדרשות.

254. אחזור ואדגיש שוב כי, אף אם היו נבדקים המסמכים הפורמאליים של מוציאי החשבוניות טרם ביצוע העסקאות, לא היה בכך לסייע למערערות כל עוד לא ננקטו צעדים לבדיקה כי החשבוניות משקפות את העסקה האמיתית, את הצדדים האמיתיים ואת הבעלות האמיתית על הזהב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ט. פיצול הפעילות בין המערערת 1 למערערת 2

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
255. לטענת המשיב, לא היה כל הגיון כלכלי בפיצול הפעילות בין המערערת 1 למערערת 2 למעט הרחקת החברה היצואנית מהמסמכים הנחזים כחשבוניות מס. ראייה לכך היא כי שתי המערערות הפסיקו את פעילותן בסמיכות ליציאה לאור של פרשת "זוג משמיים".
- לעומת זאת, המערערות טוענות כי הפיצול נעשה משיקולים כלכליים תוך קבלת ייעוץ משפטי ובשל העובדה ששלמה אביוב לא היה מעוניין להסתכן בלקיחת אשראי הנדרש לפעילות הייצוא.
256. נציגי המערערות אישרו כי התנהלותם לפני ואחרי הפיצול הייתה זהה: טרם פיצול הפעילות, הזהב נרכש מהספקים ויוצא על ידי המערערת 1, אביוב, ולאחר הפיצול הזהב נרכש על ידי המערערת 2, ש.א.ר.ם, נמכר ממנה ל-אביוב ויוצא על ידי האחרונה.
- טרם הפיצול ועד לינואר 2013 שלמה עבד בחברת אביוב והיה אחראי על תחום הספקים (פרוטוקול מתאריך 18.6.2017 עמוד 121 שורות 11-26, עמוד 123 שורה 6) ולאחר הפיצול אביוב רכשה זהב אך ורק מ-ש.א.ר.ם שבבעלות שלמה (נספח 6, הודעה מתאריך 2.7.2013 עמוד 7 שורות 187-186).
257. גם מוציאי החשבוניות העידו כי לא הבחינו בין אביוב ל-ש.א.ר.ם (עדות אלנתן, נספח 93, הודעה מתאריך 2.12.2013 שורות 117-115; עדות אבי גיל, נספח 98, הודעה של אבי גיל מתאריך 3.7.2013 שורות 333-336).
258. בראי התמונה הכוללת, התרשמתי היא כי פיצול הפעילות העסקית של המערערות, הגם שאין בו פגם משפטי, נעדר כל היגיון כלכלי ויש בו בנסיבות העניין להטיל צל על תום ליבן של המערערות.
- טענת המשיב כי מטרת הפיצול הייתה להרחיק את החברה היצואנית ממוציאי החשבוניות ומהמסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, יש לה על מה לסמוך ומתיישבת גם עם מידורן של המערערות בשרשרת אספקת הזהב.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

י. סיכום המבחן הסובייקטיבי

- 1
259. לא ניתן לומר כי עוסק היה תם-לב, אם היה צריך להתעורר בליבו חשד כי מקור
- 3 הסחורה אותה רכש אינו לגיטימי או נגוע באי חוקיות, והוא נמנע מלחקור ולבדוק
- 4 זאת.
- 5 עוסק שנמנע מלברר ולחקור את מקור הסחורה שרכש, בנסיבות שהיו מעוררות חשד
- 6 בליבו של האדם הסביר, פועל בניגוד לחובת תום לב הנדרשת במסגרת החרג
- 7 הסובייקטיבי.
- 8 עוסק כזה ייחשב כמי שהתרשל וכמי שהניח את מעותיו על קרן הצבי.
260. יתירה מכך, עוסק המבקש ליהנות מהחרג הסובייקטיבי לצורך ניכוי מס תשומות על
- 10 פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין נדרש להראות כי נקט בכל האמצעים הסבירים על
- 11 מנת לוודא את תקינות החשבוניות.
- 12 מילים אחרות, אין די בכך שהיה תם-לב ואין די בכך שלא היה שותף לקנוניה להונות
- 13 את רשויות מע"מ, אלא נדרש כי יוכיח שיזם פעולות אקטיביות ופוזיטיביות על מנת
- 14 לוודא שלא נפל פסול בחשבוניות אותן הוא מבקש לנכות. רק אז ניתן יהיה להצדיק
- 15 את הטיית הכף לטובתו באיזון האינטרסים המתחרים על הבכורה, דהיינו, האינטרס
- 16 של קופת המדינה שלא להיות נפסדת לעומת האינטרס של עוסק כי יותר לו לנכות את
- 17 המס ששילם בנסיבות בהן נפל קורבן למעשה רמייה, הגם שנקט בכל האמצעים
- 18 הסבירים שעמדו לרשותו.
261. בנסיבות ענייננו, ובהסתמך על כל המפורט לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי, לכל הפחות,
- 20 המערערות עצמו את עיניהן בשאלת מקור הזהב, כאשר הבדיקות שערכו כלל לא נועדו
- 21 לברר את הבעלות של מוציאי החשבוניות על הזהב.
- 22 לאור זאת, בדין קבע המשיב כי לא יותר להן ניכוי מס התשומות על פי החשבוניות.
262. המשיב טען כי בבסיס החשבוניות לא עמדה עסקה של רכישת זהב (לפחות לא בהיקף
- 24 העולה מהחשבוניות) וכי המערערות היו שותפות לקנוניה להונות את רשויות מע"מ.
- 25 הגם שבמהלך הדיון לעיל הבעתי דעתי בעניינים אלה, איני צריכה לטעת בהם מסמרות
- 26 לצורך ההכרעה במחלוקות שבערעורים. די בקביעה לפיה נציגי המערערות עצמו את
- 27 עיניהם מול החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלם ודי בקביעה כי לא נקטו בכל
- 28 האמצעים הסבירים שעמדו לרשותם כדי לקבוע שלא עמדו בנטל הסובייקטיבי ולכן
- 29 אינם זכאים להגנתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

התייחסות לטענות נוספות של המערערות

- 1
263. המערערות טוענות כי לא הופר עקרון ההקבלה שבחוק מע"מ משום שהן עמדו
3 בתשלום מרכיב המע"מ בגין רכישות הזהב.
4 טענה זו אין לקבל. 264.
5 ראשית, העובדה שעוסק מוכיח כי שילם את מרכיב המע"מ אינה מזכה אותו, מינה
6 וביה, בניכוי מס התשומות.
7 המבחן הקובע לניכוי תשומות הוא זה הקבוע בסעיף 38 לחוק מע"מ והוא אינו
8 מתייחס לעצם תשלום המע"מ על ידי מוציא החשבוניות אלא לכך שהחשבוניות, שעל
9 פיהן נעשה ניכוי מס התשומות, הוצאו "כדין".
10 כפי שפורט בהרחבה לעיל, החשבוניות לא הוצאו כדין והמערערות לא הוכיחו כי הן
11 זכאיות להגנת החריג הסובייקטיבי.
12 זאת ועוד, מהחקירה שהתנהלה עולה כי מטרת ההברחה של הזהב משטחי הרשות
13 הפלשתינאית הייתה ייצוא הזהב מישראל שכן בישראל אין ביקוש לכמויות כאלה של
14 זהב. לו החוליה הראשונה שהבריחה את הזהב הייתה מייצאת אותו לחו"ל היא לא
15 הייתה זכאית לקבל החזר של מס התשומות מהטעם הפשוט שלא הייתה בידה
16 חשבונית קנייה של זהב. לכן נדרשה הקמתה של שרשרת החשבוניות במסגרתה
17 טושטשו עקבותיה של החוליה המבריחה מהרישומים המתנהלים במערך המס, מחד
18 גיסא, והתאפשר ייצוא של הזהב תוך קבלת החזר של מלוא המע"מ הנקוב בחשבוניות,
19 מאידך גיסא.
20 מילים אחרות, היאחזות המערערות בעיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ אינו אלא זריית
21 חול בעיני המתבונן שכן העמידה על "עיקרון ההקבלה" לא נועדה בנסיבות עניינו אלא
22 להונות את רשויות מע"מ, באופן שבגין זהב לא מדווח שבגינו לא שולם מע"מ, יתקבלו
23 החזרי מע"מ בעת ייצואו לחו"ל תוך גניבת הקופה הציבורית.
24 המערערות טוענות כי שלילת התשומות ממוציאי החשבוניות בעסקאות ההתקשרות
25 שלהם מול ספקיהם מלמדת שאין למשיב טענה כנגד העסקאות בין המערערות
26 למוציאי החשבוניות. בנוסף, יש בשומת התשומות שהוצאה למוציאי החשבוניות כדי
27 להכשיר את החשבוניות שניכוי המערערות.
28 טענה זו אין לקבל. 268.
29 דווקא שלילת התשומות ממוציאי החשבוניות מלמדת כי המשיב היה עקבי
30 בהתנהלותו וכי סבר שלאורך כל שרשרת החשבוניות לא הייתה "מכירה" של זהב,
31 דהיינו, זהב לא נרכש על ידי מוציא החשבוניות ולכן גם לא נמכר מהם למערערות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 15-08-49874 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

לכן, אין בהוצאת שומת תשומות למוציאי החשבוניות כדי להכשיר את החשבוניות שניכו המערערות. להיפך, יש בכך לחזק את שומת התשומות של המערערות ולהראות כי הן מוציאי החשבוניות והן המערערות לא רכשו זהב מספקיהם. כמו כן אין כפילות בין שומת התשומות של מוציאי החשבוניות לשומת התשומות של המערערות שכן כל שומה הוצאה בגין עסקה נפרדת.

269. המערערות טוענות כי העובדה שלא ננקטו הליכים פליליים, בשלב זה, כנגד מי ממוציאי החשבוניות יש בה כדי להכשיר את החשבוניות שקיבלו המערערות.

270. גם טענה זו אין לקבל.

משהוכח כי מוציאי החשבוניות לא רכשו זהב מספקיהם הנטענים, לא טענו ולא הוכיחו כי רכשו מגורם אחר, ולכן ממילא לא יכלו למכור זהב למערערות, אין באי נקיטה בהליך פלילי כנגדם כדי לסתור עובדה זו ואל למערערות לנסות להיבנות מכך כדי לחפות על מחדליה לנקוט אמצעים סבירים לבדיקת תקינות החשבוניות. כמו כן, אפשר כי ראיות לא יצליחו לבסס נקיטה בהליך פלילי אך יהיה בהן להצדיק הליך אזרחי, וזאת לאור נטלי ההוכחה השונים החלים בהליכים אלה.

271. לקראת סיום אציין, במאמר מוסגר, כי בעקבות נגע החשבוניות הפיקטיביות בענף הזהב בשנים האחרונות, מחוקק המשנה התקין את תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

לפי התקנה החדשה, החל מתאריך 6.5.2017, במסחר בזהב (לרבות בצורת גוש, אבקה, מטבע, מטיל וכו') כמו במסחר בפסולת מתכת, האחריות על הוצאת החשבונית ותשלום המס תוטל על הרוכש-העוסק.

סוף דבר

272. על יסוד כל האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעורים להידחות במלואם.

273. לאור מורכבות ההליך, המערערות יישאו בהוצאות המשפט של המשיב בסכום של 65,000 ש"ח (12,000 ש"ח מתוכם מופקדים בקופת בית המשפט כערובה לתשלום הוצאות המשיב וזאת בהתאם להחלטתי מתאריך 27.10.2016).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 יוני 2018

ע"מ 49874-08-15 אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ניתן היום, י"ד תמוז תשע"ח, 27 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

יarden סרוסי, שופטת

