



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערות

1. אביוב גולד בע"מ
 2. ש.א.ר.ם מתכות בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד קובי קול

נגד

אגף המכס ומע"מ
 יחידת ביקורת פשיעה חמורה
 ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
 פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

החלטה

המערערות הגישו ערעור (ע"מ (מנהליים ת"א) 49874-08-15 אביוב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת פשיעה חמורה) כנגד שומות תשומות שהוציא להן המשיב בגין ניכוי שלא כדין של מס תשומות בענף הזהב כחלק מפרשת "זוג משמיים" (להלן: "הפרשה"). ביום 27.6.2018 ניתן על ידי פסק דין הדוחה את הערעור במלואו (להלן: "פסק הדין"). המערערות הגישו ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון (ע"א 7319/18 אביוב גולד בע"מ נ' רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ, להלן: "הערעור"). במסגרת הערעור, הגישו המערערות בקשה לצירוף ראיות (להלן: "הבקשה"). בהחלטה מיום 29.11.2020 קבע בית המשפט העליון הנכבד כי "התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי הנכבד לדיון בסוגיית הראיות החדשות שהגשתן התבקשה בשלב הערעור בתאריך 29.01.2020 וביחס לנפקות האפשרית של הדבר לגבי פסק הדין שניתן" (שם, פס' 1).

רקע וטענות הצדדים בתמצית

1. בקצרה, ההליך דנן נסוב, בין היתר, סביב סירובו של המשיב לאפשר למערערות (וליתר דיוק, למערערת 2) לנכות מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו על ידי חברת נ.נ.מ.ח בע"מ (להלן: "נ.נ.מ.ח") (מדובר על קרן מס של כ- 4.5 מיליון בגין ניכוי חשבוניות של נ.נ.מ.ח על ידי מערערת 2 מתוך שומת תשומות כוללת שהוצאה לה על סך של כ- 6.5 מיליון, במונחי קרן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

בפסק הדין נקבע, בין היתר, כי המערערות לא עמדו בחריג הסובייקטיבי המצומצם והן לא הוכיחו, כי נקטו את כל האמצעים הסבירים על מנת לאמת את תקינות החשבוניות שהוצאו להן, על מנת שיוכלו לנכותן. קביעה זו נשענה על כמה וכמה אדנים עובדתיים, לרבות היסטוריית ההיכרות של המערערות עם מוציאי החשבוניות, אי-בדיקת מקור הזהב, מחיר הזהב, אופן מסירת הזהב, אי-בדיקת מסמכים ואי-פירוט החשבוניות. כן הובאו אינדיקציות שונות למודעות של המערערות לאופן המסחר בזהב, דוגמת הקמת המערערות ושינוי עיסוקן, פיצול הפעילות ביניהן והפסקת פעילותן לאחר חשיפת הפרשה.

2. כאמור, בגדרי הערעור שהוגש על פסק הדין הגישו המערערות לבית המשפט העליון הנכבד בקשה לצירוף ראיות חדשות בערעור. במסגרת הבקשה, התבקש צירופן של הראיות הבאות: (א) הודעה מאת ארתור בוקסר, מנהל החברה הישראלית למדליות ולמטבעות (להלן, בהתאמה: "בוקסר" ו-"החברה למדליות"), מיום 4.7.2013; (ב) כרטסת עסקאות בין נ.נ.מ.ח לבין החברה למדליות מהשנים 2012 – 2014; (ג) חשבוניות בגין העסקאות בין נ.נ.מ.ח לבין החברה למדליות; ו-(ד) תצהיר מטעם ניצן נדיב (הבעלים של נ.נ.מ.ח, להלן: "נדיב") או נציג אחר אשר מפרט על העסקאות ועל היקפן (להלן, יחדיו: "הראיות").

3. המערערות טוענות בבקשה, כי בין הצדדים התנהל הליך שומתי מאז שנת 2013, שבמסגרתו, נוהל הליך גילוי ומסירה של מסמכים. על אף זאת, המשיב לא מסר למערערות מסמכים מהותיים והוא אף אסר עליהן לפנות לספקיהן לצורך בירור. כך התברר, לאחר מתן פסק הדין, כי המשיב גבה הודעה ממר בוקסר; כי החברה למדליות, שגם היא יצואנית זהב, הייתה לקוחה ותיקה של נ.נ.מ.ח וערכה עמה עסקאות בהיקף של מאות מיליוני שקלים; כי החזרי המע"מ שקיבלה החברה למדליות עמדו על סך של כ- 60 מיליון ש"ח, בעוד שהחזרי המערערות עמדו על סך של כ- 8 מיליון ש"ח; וכי כנגד החברה למדליות לא הוצאה שומה.

עקב כך, פנו המבקשות וקיבלו את כרטסת הנהלת החשבוניות של נ.נ.מ.ח וחשבוניות של נ.נ.מ.ח מול החברה למדליות. התברר כי בין צדדים אלו התנהלו עשרות רבות של עסקאות בין השנים 2012 – 2014 והתברר כי מחירי הזהב היו סביב אותם מחירים אשר נמכרו למערערות, ואף נמוכים מכך. לדבריהן, העובדה כי זכיין של מדינת ישראל, שלא הוטל בו דופי, כגון החברה למדליות, רכש זהב מנ.נ.מ.ח, במחירים שרכשו המערערות, היא הוכחה לצדקת טענותיהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

בנוסף טוענות המערערות, כי הסתרת הראיות היא מעשה חמור המנוגד לדין. כן טענו, כי הבקשה עומדת בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה להוספת ראייה חדשה בערעור. כך, הראיות התגבשו והתקבלו בידי המערערות לאחר מתן פסק הדין; הראיות תורמות תרומה קרדינאלית לגילוי האמת ותורמות תרומה מהותית לשתי שאלות מרכזיות שעומדות במחלוקת בין הצדדים: (א) האם העסקאות עם נ.נ.מ.ח היו לגיטימיות ו-(ב) האם המחיר שבו נמכר הזהב למערערות היה לגיטימי; באי-הגשת הראיות יהיה כדי לפגוע קשות ביכולת המערערות להפריך את טענות המשיב בכל הנוגע לפעילותן מול נ.נ.מ.ח.

4. המשיב בתשובתו לבקשה דחה את האמור בה. לטענתו, היא איננה עומדת במבחנים הקבועים בדין להוספת ראייה חדשה בערעור. אין המדובר בראיות שיש להן השפעה כלשהי על תוצאות ההליך, לא כל שכן השפעה מכרעת. העובדה שלא הוצאה לחברה למדליות שומה, אין בכוחה להעיד דבר וחצי דבר על כשרות החשבונות שמש התשומות בגינן נוכה על ידי המערערות והיא אינה מהווה "הכשר" פוזיטיבי מטעם המשיב לניכוי מס התשומות על ידן. ממילא גם לא ניתן להסיק כי מדובר "בעסקאות לגיטימיות", כפי שמבקשות המערערות לטעון. הסיבות לאי-הוצאת השומה עשויות להיות מגוונות: החל בהיעדר ראיות מנהליות מספקות להוצאת השומה המסוימת, עבור בסדרי העדיפות במדיניות האכיפה בה נוקט המשיב, ועד לאפשרות כי החברה למדליות עמדה בתנאי החריג הסובייקטיבי. בעניין זה צוין כי בניגוד לנטען, החברה למדליות, שהופרטה בשנת 2008, אינה חברה ממשלתית או "מעין" ממשלתית. העובדה כי החברה למדליות היא בעלת הזכויות הבלעדיות בתחומים מסוימים, אין בה, כשהיא לעצמה, כדי להעיד על כשרות התקשרויותיה העסקיות או על כך כי ניכוי מס התשומות על ידה היה כדין.

כמו כן, המחיר בו נרכש הזהב על ידי המערערות רחוק מלהיות הנימוק המרכזי בשלו נדחה ערעורן. העובדה כי מחיר הזהב היה בהנחה של כ- 4% ממחיר הפיקס אין לו דבר וחצי דבר עם אי עמידת החשבונות במבחן האובייקטיבי, והיווה רק אינדיקציה אחת, בשורה של אינדיקציות רבות, ששימשו בקביעה כי המערערות לא עמדו במבחן הסובייקטיבי.

נוסף על כך, לו היו המערערות פועלות בשקידה סבירה בזמן אמת, לא הייתה כל מניעה להגשת הראיות באופן סדור בפני הערכאה הדיונית. מר נדיב זומן לעדות מטעם המערערות, ובמועד זימונו הוסרה המניעה שהייתה קיימת בכל הנוגע ליצירת קשר עמו בשל ההליכים הפליליים שננקטו נגד המעורבים העיקריים בפרשה. בנוסף, בניגוד לנטען על ידי המערערות בבקשה, במסגרת עדותו העיד מר נדיב כי מכר זהב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

בתקופה הרלוונטית גם לחברה למדליות; כי טרם ההתקשרות ערכו הקונים, ובהם החברה למדליות, את הבדיקות הרלוונטיות בענייננו; וכי כלל הזהב נמכר על ידו בהנחה של כ-4% ממחיר הפיקס העולמי.

בכל הנוגע לטענה בדבר הסתרת הראיות, טוען המשיב כי אמנם נקבע כי הנחת המוצא היא שחל כלל הגילוי, אולם, הדברים נאמרו רק לגבי מסמכים הנוגעים לנישום עצמו ולא לצדדים שלישיים. כמו כן, "גבולות הגזרה" של חובת הגילוי בהליך מס מנהלי המתנהל במקביל להליך פלילי, כפי שאירע בענייננו, הן הראיות המנהליות עליהן מתבססת השומה שהוצאה לאותו נישום, במובחן מכלל חומר החקירה בהליך הפלילי. בנוסף, בהתאם לפסיקה, ככלל, אין לגלות מסמכים של צד שלישי להתדיינות, בשל החשש לפגיעה בפרטיות ופגיעה בסודותיו המסחריים, וזאת אף מבלי להידרש לחובת הסודיות הקבועה בסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

לעניין טענת האכיפה הבררנית טוען המשיב, כי במקרה דנן, החברה למדליות היא יצואנית הזהב היחידה שנחקרה בפרשה, שלא הוצאה לה שומה אזרחית. לכל יתר יצואני הזהב שנחקרו, ובכללן המערערות, הוצאו שומות אזרחיות. הסיבה לכך נעוצה בעובדה, שבעניינה של החברה למדליות, על אף היקף העסקאות הנטען, לא הצטברו בזמן החקירה הסמויה והגלויה די ראיות מנהליות להוצאת השומה, וזאת, בין היתר מהסיבות הבאות: (א) החברה למדליות עסקה בתחום הזהב עובר להתקשרותה עם חברת נ.נ.מ.ח. זאת להבדיל מהמערערות שהוקמו לצורך ההתקשרויות עם ספקי החשבונות, וביניהם נ.נ.מ.ח, מבלי שהיה להן כל ניסיון קודם בתחום; (ב) בניגוד ליתר יצואניות הזהב שנחקרו בפרשה, אין בידי המשיב ראיות מספקות לכך כי החברה למדליות עבדה מול השליחים, לא מצדה של החברה למדליות ולא מצדם של השליחים; ו-ג) החברה למדליות מנהלת מלאי. זאת בניגוד למערערות וליתר היצואניות, שהודו כי אינן מנהלות מלאי.

5. המערערות הגישו תגובה לתשובה, בה חזרו על עיקרי טענותיהן. עוד הוסיפו, כי בשלב הגשת תצהירי המשיב הוגשו הודעות רבות של עדויות חדשות שלא נמסרו למערערות בשלב ההשגה. בניגוד לאמור בתגובת המשיב, עדויות אלה שכן נמסרו היו של "צדדים שלישיים" אשר בינם ובין המערערות לא היה דבר וחצי דבר. לא ברור אם כן מדוע לא צירף המשיב את הודעתו של מר ארתור בוקסר ובכך היה חוסך לחלוטין הליך זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

6. המשיב הגיש התייחסות לתגובה לתשובה בה חזר גם הוא על עיקרי טענותיו. בתגובה לכך הגישו המערערות תגובה נוספת, שגם בה נעשתה חזרה על עיקרי הדברים.
7. לאחר שמיעת עמדות הצדדים בדבר "האפשרות להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי הנכבד לדיון בסוגיית הראיות החדשות, שהגשתן התבקשה וביחס לנפקות האפשרות של הדבר לגבי פסק הדין שניתן" (פס' 1(א)(2) להחלטה מיום 25.6.2020), קבע בית המשפט העליון הנכבד בהחלטתו מיום 29.11.2020 כי הדיון יוחזר לבית המשפט המחוזי, כאמור בראשית הדברים.
8. בהמשך להחלטת בית המשפט העליון הנכבד מיום 29.11.2020, נקבע דיון בבקשה ליום 11.1.2021, אולם לאחר מספר דחיות מטעם שני הצדדים, נקבע ונערך דיון ביום 22.2.2021 (להלן: "הדיון"). לאחר שמיעת טענות הצדדים בדיון, בשלה העת להכריע בעניין.

דיון והכרעה

9. עוד קודם לדיון בשאלה לגופה – האם יש בצירוף הראיות החדשות כדי להשליך על פסק הדין – התעוררה בדיון שאלה הנוגעת לפרשנות החלטתו של בית המשפט העליון הנכבד מיום 29.11.2020:

המערערות אוחזות בדעה כי "בימ"ש העליון יוצא מנקודת הנחה שהראיות מתקבלות לתיק ונבחנת שאלת השפעתן על פסק הדין ... משמעות הדבר שהראיות בתוך התיק ואנחנו דנים בהן" (עמ' 386, ש' 4 – 6 לפרוטוקול הדיון), ובהמשך: "הבקשה הוגשה לבימ"ש העליון ולהבנתנו ביהמ"ש העליון קיבל אותה, וזו גם היתה רוח הדברים בדיון, מתוך נקודת המוצא של בימ"ש העליון היתה שבימ"ש העליון הרי לא ישמע את החקירות, לעיתים הנדירות שבנדירות שומע חקירות, הכוונה שבימ"ש המחוזי ישמע החקירות, ורק לאחר מכן יגיע לבימ"ש העליון כשעדות העדים כבר ניתנה וניתן לנתח אותה בערעור, אם יש צורך" (שם, עמ' 387, ש' 5 – 9 לפרוטוקול, הטעויות במקור). כן נטען כי "הבקשה למתן רשות להוספת ראיות בערעור הוגשה לערכאת הערעור ולא לבימ"ש זה ולכן בימ"ש זה אינו מוסמך להכריע בה" (שם, עמ' 387 ש' 12-13 לפרוטוקול).

מנגד, המשיב סובר כי "קודם כל יש לדון האם יש מקום לקבל את הראיות החדשות ולאחר מכן יש לדון האם יש להן השלכה ... אם בית המשפט העליון עיין בראיות והוא לא קבע שצריך לצרף אותן, זה בכל מקרה לא כתוב בהחלטה, ביהמ"ש העליון לא קבע אני מורה על קבלת הראיות ולהחזרת הדיון לבימ"ש המחוזי בשאלת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

נפקותן לפסק הדין. אם זו היתה הקביעה הייתי מסכים עם חברי שאנו נמצאים באיזשהו בירור חוזר או בירור שהוא לשאלת השלכת הראיות על פסק הדין. המשמעות מלשון ההחלטה שבימ"ש העליון לא השתכנע שצריך לקבל" (שם, עמ' 387, ש' 29 – עמ' 388, ש' 5 לפרוטוקול). כן נטען כי "קודם כל יש לדון האם יש מקום לקבל את הראיות החדשות ולאחר מכן יש לדון האם יש להן השלכה. בניגוד למה שחברי אומר, בוודאי שאפשר לבוא ולקבל דיון גם כאשר הראיות לא מצויות בפני בימ"ש כי כך קורה בכל בקשה להגשת ראיה" (שם, עמ' 387, ש' 29-32 לפרוטוקול).

10. מעיון בהחלטת בית המשפט העליון הנכבד, אני סבורה כי פרשנותו של המשיב את ההחלטה היא פשט הדברים וכי ההחלטה מדברת בעד עצמה: "התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי הנכבד לדיון בסוגיית הראיות החדשות שהגשתן התבקשה בשלב הערעור בתאריך 29.01.2020 וביחס לנפקות האפשרית של הדבר לגבי פסק הדין שניתן. בית המשפט המחוזי הנכבד יועיד בהקדם דיון במעמד הצדדים לביור שאלת קבלתן של הראיות החדשות שהגשתן התבקשה והשלכותיהן על המכלול" (פס' 1 ו-2 להחלטה, ההדגשות אינן במקור).

ניתן להיווכח בבירור, כי לשון ההחלטה נוקטת במילים "לביור שאלת קבלתן של הראיות החדשות". בית המשפט העליון הנכבד מתייחס לראיות כאל ראיות ש"הגשתן התבקשה", ולא כאל ראיות שהגשתן "התקבלה". מילים אחרות, מלשון ההחלטה עולה כי שאלת קבלת הראיות עדיין ניצבת, ובית המשפט העליון הנכבד נמנע מלהתייחס אליהן כאל ראיות שהוכרע לגביהן כי יצורפו לתיק. ניתן להניח כי אם בית המשפט העליון הנכבד היה מורה רק על גביית הראיות, הוא היה מורה כך בלשון ברורה ומפורשת. כמו כן, הוא לא היה מורה על המצאת "הבקשה שהוגשה בנושא וכן עותק מהתגובות שנמסרו בהקשר זה" (פס' 2 להחלטה), אלא על המצאת הראיות עצמן.

נוסף על כך, פירוש המשיב תואם גם את הגיונה של ההחלטה – הדיון בשאלה האם יש לצרף את הראיות נעשה לאור הבחינה האם יש בהן כדי להשליך על המכלול. אם ערכאה זו תגיע למסקנה כי הראיות עשויות להשליך על מסקנות פסק הדין, כי אז יהיה מקום לצרפן, אולם אם יימצא כי אין בהן כדי לשנות מהתוצאה, כי אז תפחת התועלת בכך.

לפיכך, ובהתאם לסד הזמנים הקצר יחסית שנקבע על ידי בית המשפט העליון הנכבד בהחלטתו, לא מצאתי להתיר למערערות להגיש בקשה לבית המשפט העליון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

הנכבד לשם קבלת הבהרה, כהצעתך בדיון (ראו עמ' 391, ש' 14-19 לפרוטוקול הדיון).

11. לגופו של עניין, מהאמור לעיל עולה, כי לעמדת המערערות צירוף הראיות החדשות נחוץ לשם הוכחת שתי טענות שונות: (א) הטענה כי החשבונות של נ.מ.ח הוצאו כדין ו/או כי בחברה למדליות התקיים החריג הסובייקטיבי ולכן יש להחילו מקל וחומר בערעורים דנן; ו-(ב) הטענה כי בענייננו מתקיימת אכיפה בררנית (וראו דברי ב"כ המערערות בעמ' 386, ש' 20 – 23 לפרוטוקול הדיון).

12. לאחר עיון מעמיק בכתבי טענות הצדדים ולאחר שמיעתם בדיון שהתקיים לפניי, אני סבורה, כי אף אם אניח כי יש בראיות החדשות את כל מה שהמערערות מבקשות למצוא בהן, לא יהיה בצירופן כדי לשנות מפסק דיני. כעת אסביר.

13. בכל הנוגע לטענה הראשונה של המערערות – על סמך הנסיבות הספציפיות של הפרשה ולאחר דיון מפורט (שהתפרש על פני 71 עמודים בפסק הדיון), הגעתי לכלל מסקנה כי לא התקיימו בעניינן של המערערות תנאי החריג הסובייקטיבי. הצגת נסיבות עניינה של החברה למדליות איננה יכולה לשנות מכך.

ראשית, אין אנו עוסקים בבחינת החברה למדליות וממילא לא יהיה בחומר הראיות שייפרס בפניי כדי להגיע להכרעה שיפוטית, האם בנסיבות עניינה של החברה למדליות אכן היה מקום להחיל את החריג סובייקטיבי, כדי להקיש מכך לענייננו. מדובר למעשה בעריכת משפט לחברה למדליות, במסגרת משפטן של המערערות, על כל המשתמע מכך. כך למשל, יהיה צורך בבחינת טיב הקשר בין החברה למדליות ובין השליחים, בבחינת טיב פעילותה של החברה למדליות בתחום הזהב במנותק מהגורמים בפרשה, בבחינת השאלה האם ההנחה שקיבלה על הזהב משקפת את היקף פעילותה ועוד כהנה וכהנה. זאת לא ניתן לעשות במסגרת הדיונית המבוקשת.

שנית, וזה העיקר, אף אם היה ניתן להגיע להכרעה שיפוטית בעניין החריג הסובייקטיבי בעניינה של החברה למדליות, ממילא לא היה בכך כדי לסייע למערערות. ממה נפשך, אם הייתי מגיעה למסקנה כי גם בעניין החברה למדליות לא התקיים החריג הסובייקטיבי אזי לא היה בכך כדי לסייע למערערות בטענתן זו, ואם הייתי מגיעה למסקנה כי החברה למדליות עמדה בתנאי החריג הסובייקטיבי, אזי בהכרח מדובר בנסיבות שונות, שכן במקרה דנן, על סמך נסיבותיו, הגעתי למסקנה שונה (וראו למשל את פסק דינו של חברי כב' השופט ה' קירש-ב-ע"מ (מחוזי ת"א) 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה, פס' 79



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

ו-95 (14.12.2020) בו הוא הגיע למסקנה שונה על סמך נסיבות שונות ביחס לאותה הפרשה). מילים אחרות, אף אם יוכח כי הן המערערות והן החברה למדליות התנהלו באופן זהה ובאותן נסיבות, אז מסקנתי לא תהא כי המערערות התנהגו כשורה וניכו את התשומות כדין, אלא כי החברה למדליות פעלה שלא כדין בניכוי התשומות.

בהקשר זה חשוב לציין, כי בניגוד לאשר משתמע מטענות המערערות, מחיר הזהב היה רק גורם אחד מיני רבים שהיה אמור לעורר את חשדן. מכל מקום, אף אם יתברר כי מחיר הזהב היה לגיטימי, אין בכך לשנות ממסקנתי לאור יתר נסיבות המקרה, ובראשן, הקשר האינטנסיבי של המערערות עם השליחים, אופן מסירת הזהב, הקמת ושינוי פעילות המערערות זמן קצר קודם לתחילת מעורבותן בפרשה והפסקת פעילותן לאחר חשיפתה, פיצול הפעילות בין המערערות ועוד (להרחבה ראו **פסק הדין, פס' 190 ואילך**).

לאור דברים אלו, כל שנותר לטעון בעניין זה הוא לאכיפה חלקית (בשונה מבררנית, כטענת המערערות). נקודה זו מביאה אותנו לטענה הבאה של המערערות, בדבר אכיפה בררנית.

14. המערערות טוענות כי צירוף הראיות ילמד, כי נעשתה בענייננו אכיפה בררנית. כאמור, אני סבורה כי מדובר באכיפה חלקית, בשונה מבררנית, שכן לא עלתה כל טענה עניינית כי האכיפה השונה שלכאורה נעשתה בעניינן נעשתה "**לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא**" (בג"ץ 6396/96 זקין נ' ראש-עיריית באר-שבע, פ"ד נג(3) 289, פס' 16 (1999)).

מכל מקום, אף אם אניח לרגע, כי ניתן יהיה ללמוד מהראיות כי גם בעניינה של החברה למדליות היה מקום לפתוח בהליכי שומה, לא יהיה בכך לשנות מפסק דיני. כידוע, "**אף במצב שבו מוכחת טענה לאכיפה סלקטיבית, אין משמעות הדבר כי יוקנה סעד 'חיובי' של אי אכיפת הדין לטוען לכך. זאת, שכן ביטול ההחלטה המפלה אינו מקים זכות לפלוני שאינה מוכרת לו בדין**" (ע"א 1600/08 מקסימדיה פרסום חוצות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו, פס' 25 (18.8.2011)). כך ברשויות מנהליות בכלל, ובענייני מס בפרט (רע"א 7998/17 פלוני נ' רשות המיסים, פס' 7 (13.11.2017); ע"מ (מחוזי ת"א) 34974-12-17 **דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 77 – 79** (3.2.2020) והאסמכתאות שם).

על זאת יש להוסיף, כי המשיב עמד על הנסיבות השונות בענייננו שהצדיקו בזמנו את האבחנה בין החברה למדליות ובין המערערות ויתר המעורבים בפרשה, ובין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

היתר, העובדה כי לא הצטברו בזמן החקירה (הסמויה והגלויה) די ראיות מנהליות להוצאת שומה לחברה למדליות (וראו פירוט הסיבות לכך בסעיף 47 לתשובת המשיב לבקשה). מכל מקום, לצורך ביסוס טענת אכיפה בררנית, היה על המערערות להראות כי באופן שיטתי קיבל המשיב, בנסיבות דומות לאלו שלהן, החלטות שונות מאלה שנתקבלו בעניינן. ברם, המשיב ציין כי החברה למדליות הייתה יצואנית הזהב היחידה שלא הוצאה לה שומה, מבין עשרות השומות שהוצאו לשאר היצואנים והמעורבים בפרשה.

15. בשולי הדברים, אך לא בשולי חשיבותם, אציין, כי בניגוד לאשר עולה מבקשת המערערות, הייתה להן ההזדמנות לזמן את מר ארתור בוקסר לעדות במסגרת ההליך שהתנהל בפניי. כך, המערערות זימנו, באישור בית המשפט, שורה ארוכה של עדים להוכחת טענותיהן. לא הייתה כל מניעה כי המערערות יזמנו גם את מר בוקסר כחלק מאותם עדים, ובכך גם הייתה מתייתרת הגשת הודעתו. ויובהר, כי המערערות ידעו באותו הזמן על עסקיה של נ.נ.מ.ח עם החברה למדליות, ומר נדיב אף נשאל על כך על ידי ב"כ המערערות במפורש במסגרת חקירתו ("ש: החברה הממשלתית למדליות ומטבעות, עבדת איתם? ת: כן" בעמ' 267, ש' 28 – 29 לפרוטוקול מיום 28.6.2017). המערערות גם מודות בכך במפורש בסעיף 8 לבקשה. לא ניתן לקבל את טענתן, כי לא הייתה להן ידיעה על היקף העבודה ולא היו להן ראיות לגבי מחיר הזהב בהתקשרות מול החברה למדליות. בדיוק לשם כך היה עליהן לזמן את מר בוקסר לעדות – לברר את כל הטעון בירור (וראו ע"מ (מנהלי חיפה) 12-08-21320 שהרבני נ' פקיד שומה חיפה, פס' 22 – 23 (24.12.2014), ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 1002/15 שהרבני נ' פקיד שומה חיפה (6.7.2016)). למצער, המערערות היו יכולות לחקור ביתר פירוט את מר נדיב על אודות קשריו עם החברה למדליות. גם זאת הן לא עשו.

כמו כן, לו היו המערערות חפצות להוכיח כי מחיר הזהב שנרכש על ידן היה לגיטימי, הן היו יכולות לעשות כן עוד במסגרת ההליך, למשל באמצעות צירוף חוות דעת מומחה, ואין הכרח כי דווקא העסקאות של החברה למדליות יוכיחו טענתן זו. לפיכך, ובהתאם להלכה הפסוקה בעניין הוספת ראיות חדשות בערעור, אני סבורה כי גם בכך יש כדי להביא לדחיית הבקשה (וראו למשל ע"א 7884/15 רייטמן נ' Jiangsu Overseas Group Co Ltd, פס' 32 (14.8.2017); ע"א 10687/07 אלמשרק חברה לביטוח בע"מ רמאללה נ' חג'וג', פס' 19 (5.8.2010)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 פברואר 2021

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

16. ייתכן שיש מקום להעיר למשיב, כי יכול היה לנהוג אחרת בעניין הודעתו של מר בוקסר. אומנם, הודעתו של מר בוקסר לא נגעה באופן ישיר למערערות ומדובר בצד ג' שזכאי לחיסיון, אולם קיימת רלוונטיות מסוימת להודעתו בעניין של המערערות.

אכן, מהפסיקה לא עולה כי בנסיבות המקרה חלה על המשיב החובה לגלות את הראיה, שכן אין מחלוקת שהיא לא שימשה בסיס להוצאת השומה למערערות (וראו בג"ץ 291/99 ד.נ.ד. **אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף**, פס' 22 (14.4.2004); רע"א 9153/12 **מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' הקורנס מפעלי עופרת בע"מ**, פס' 10 (25.2.2013)).

עם זאת, למען הסר ספק ולמניעת טרזניה בעניין, ייתכן שהיה נכון להביא לידיעת המערערות את הודעתו של מר בוקסר, יחד עם יתר ההודעות שצורפו לתצהירי המשיב (כפי שעשה המשיב בערעור האחר, בעניינו של מר אריאל אלנתן, ע"מ (מחוזי מרכז) 61199-05-16 **אלנתן נ' אגף המכס והמע"מ**, וראו עמ' 390, ש' 24-22 לפרוטוקול הדיון).

עם זאת, אינני קובעת בעניין זה מסמרות ומכל מקום המרחק רב בין העברת ביקורת מסוימת על התנהלותו של המשיב ובין חזרה ממסקנות פסק הדין על בסיס זאת.

17. סיכומם של דברים, ובכל הנוגע לשאלת בית המשפט העליון הנכבד, לטעמי אין ולא יהיה בצירוף הראיות כדי לשנות ממסקנות פסק הדין.

בנסיבות העניין, אינני עושה צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ב אדר תשפ"א, 24 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת