



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער **שלום לב**
ע"י ב"כ עו"ד אמנון גולן

נגד

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

2

3

פסק דין

4

5

מבוא

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

8 המשיב ניהל חקירה שהעלתה, לטענתו, כי המערער הוציא 17 מסמכים הנחזים לחשבוניות
9 מס (להלן: **המסמכים** או **החשבוניות**) על שם חברות "י.ס הפצה וביצוע פרויקטים בע"מ"
10 (להלן: **חברת י.ס הפצה**) ו- "שי תבור בע"מ" (להלן: **חברת שי תבור**) (שתיהן ביחד להלן:
11 **החברות**). הבעלים של החברות הוא מר יוסי לוי (להלן: **יוסי לוי**) (תמצית מידע מרשם
12 החברות, נספחים 1-2 לתצהיר המשיב).

13 חשבוניות אלו הוצאו לשני העוסקים הבאים: חברת סעידוב קומפני בע"מ (להלן: **חברת**
14 **סעידוב קומפני**) ולחברת י.ס כהן ונכסים בע"מ (להלן: **חברת י.ס כהן**) (שתיהן ביחד להלן:
15 **סעידוב**), שניכו את מס התשומות הגלום בחשבוניות. הבעלים של סעידוב הוא מר יהודה כהן
16 (להלן: **יהודה כהן**) ומנהל החברות הוא בנו של יהודה כהן, מר מתתיהו כהן (להלן: **מתי**
17 **כהן**).

18 החשבוניות הוצאו בתקופה שבין חודש מארס 2008 לחודש יולי 2009 וסכום המס הגלום
19 בהם (במונחי קרן) עומד על סך של 391,478 ש"ח. סכום כפל המס עומד על סך של 782,956
20 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

1 המערער טוען, כי שימש שליח מטעמם של יוסי לוי והחברות לצורך מסירת זהב לסעידוב.
2 המערער מאשר כי כתב את החשבוניות שהוצאו לסעידוב בגין מכירת הזהב, אך טוען כי עשה
3 זאת על פי הוראותיו של יוסי לוי וכי לא הייתה לו כל נגיעה בעסקת מכירת הזהב.
4 המשיב טוען, כי המערער היה הרוח החיה והיד המכוונת בהוצאת החשבוניות לסעידוב ולכן
5 יש לראותו כמי "שהוציא" את החשבוניות לעניין סעיף 50(א) לחוק. לטענת המשיב,
6 החשבוניות לא שיקפו את העסקה האמיתית ואת הצדדים הנכונים שלה ולכן בדין הוטל על
7 המערער כפל המס המצוין בחשבוניות.

דיון והכרעה

מסגרת נורמטיבית

- 9
- 10 1. סעיף 50(א) לחוק קובע כי "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס,
11 והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו
12 פרטים הנדרשים לעניין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין
13 בחשבונית או המשתמע ממנה".
14 סעיף 47(א) לחוק קובע כי "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס
15 חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה"
16 (לפי נוסח הסעיף בשנים הרלוונטיות לערעור).
17 2. בהוצאת חשבונית שלא כדין, מוציא החשבונית נוטל על עצמו את האחריות כי מי
18 שקיבל את החשבונית יקזז את מס התשומות הגלום בה. עילת החיוב הקבועה
19 בסעיף 50(א) לחוק מיועדת להבטיח, אפוא, כי למדינה ישתלם הסכום שאותו הייתה
20 אמורה לקבל כמס מלכתחילה, לולא הונפקה החשבונית שלא כדין.
21 3. לסעיף 50(א) לחוק תכלית נוספת, תכלית הרתעתית. תכלית זו באה לידי ביטוי
22 בקביעה, כי מי שהנפיק חשבונית שלא כדין עלול לשאת בתשלום כפל המס המצוין
23 בחשבונית (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5)
24 330, פס' 7 (2001); ע"א 1497/01 עזרא הובר נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה, פ"ד נז(5)
25 947, פס' 7 (2003)).
26 4. הטלת כפל מס על הוצאת חשבונית מס שלא כדין לפי סעיף 50(א) לחוק יכולה
27 להיעשות במקרים הבאים (אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק שני (מהדורה חמישית)
28 (2013), פס' 2210):
29 א. כאשר החשבונית מוצאת על ידי מי שלא נרשם כעוסק מורשה ובניגוד להוראת
30 סעיף 47(א) לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 ב. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס על עסקה בדויה, שלא נעשתה בפועל, היינו,
2 חשבונית פיקטיבית.
- 3 ג. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בגין עסקה שנעשתה על ידי אחרים וללא
4 הרשאה.
- 5 ד. כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בניגוד לאיסור שהוטל עליו שלא להוציא
6 חשבונית מס מכוח סעיף 113 לחוק.
- 7 טענה מקדמית – טענת התיישנות
- 8 5. המערער טוען טענה מקדמית לפיה דין החיוב בכפל מס להתבטל מהטעם שהמשיב
9 לא הפעיל את סמכותו להטיל על המערער את כפל המס בתוך חמש שנים.
10 לטענת המערער, לא ניתן להטיל כפל מס לפני שנערכה שומה לפי מיטב שפיטה
11 הקובעת את חישוב המס החל.
12 סעיף 77(ב) לחוק קובע את כלל ההתיישנות של חמש שנים לעריכת שומה וההחלטה
13 על כפל מס הוצאה בחלוף חמש השנים.
- 14 6. דין הטענה המקדמית להידחות.
- 15 7. ראשית, כלל ההתיישנות של חמש שנים לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה חל רק
16 "לאחר הגשת הדו"ח" (סעיף 77(ב) לחוק). ברם, המערער לא הגיש דו"ח.
- 17 8. שנית, על פי ההלכה שנפסקה בעניין ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ
18 נ' מנהל מע"מ, פס' 35-36 (26.8.2014) (להלן: עניין זאב שרון), הסמכות לערוך שומה
19 לפי מיטב השפיטה, בתוך חמש שנים ממועד הגשת הדוח, היא סמכות נפרדת
20 ועצמאית מסמכות המשיב להטיל כפל מס.
21 אין מקום לדרוש מהמשיב לערוך שומה לפי מיטב השפיטה כל אימת שהוא מחליט
22 להפעיל את סמכותו להטלת כפל מס.
23 המנגנון להטלת כפל מס הוא מנגנון פנימי המוסדר בתוך הוראת סעיף 50(א) לחוק
24 ואינו מושפע מכלל ההתיישנות של חמש שנים התוחם את התקופה לעריכת שומה על
25 פי מיטב השפיטה.
26 מדובר בשתי סמכויות נפרדות, המעוצבות על רקע תכליות שונות, ואין להשוות
27 ביניהם.
28 מאחר שהמשיב הפעיל את סמכותו להטלת כפל מס בתוך תקופת ההתיישנות
29 הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (שבע שנים), דין טענת
30 ההתיישנות להידחות.
- 31 יוסי לוי הורשע בהפצת חשבוניות פיקטיביות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

9. אין מחלוקת, כי יוסי לוי הורשע, על פי הודאתו, בהפצת חשבונות פיקטיביות של חברות י.ס הפצה ושי תבור (כתב אישום מתוקן צורף כנספח 8 לתצהיר המשיב).
- אין גם מחלוקת כי הרשעתו היא בגין **אותן חשבונות מושא ערעור זה**. הכרעת הדין המרשיעה הינה חלוטה ויוסי לוי ריצה עונש מאסר ממושך (נספח 9 לתצהיר המשיב).
10. יוסי לוי והחברות הודו, כי החשבונות מושא הערעור לא שיקפו עסקאות אמת ושהחברות לא מכרו זהב לסעידוב.
- מילים אחרות, יוסי לוי הודה, כי החשבונות הן פיקטיביות ושימשו כיסוי חשבונאי לעסקאות שהיו למראית עין בלבד מתוך מטרה להונות את רשויות מע"מ.
11. לו ההליך דגן היה מתנהל נגד יוסי לוי והחברות, ניתן היה ליישם את הוראת סעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, באופן שהממצאים והמסקנות שבהכרעת הדין הפלילית היו משמשים ראיה לכאורה לחובתם בערעור המס.
12. סעיף 42 לפקודת הראיות קובע כי "**הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע, או חליפו או מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט אזרחי**".
13. המשיב טוען בסיכומיו (סעיף 25) כי "**הנה כי כן, משנקבע במסגרת ההליך הפלילי נגד מר לוי והחברות כי החשבונות הן פיקטיביות, הנחת המוצא בהליך זה חייבת להיות כי החשבונות הפיקטיביות הוצאו שלא כדין. כל טענה אחרת חותרת כנגד פסק הדין הפלילי אשר מהווה ראיה במסגרת ההליך הנוכחי מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות**".
14. חוששני כי המשיב לא דק פורתא בעניין טענה זו.
- הממצאים והמסקנות שנקבעו בהליך הפלילי נגד יוסי לוי והחברות אינם מהווים ראיה לכאורה לחובת **המעורר** בהליך דגן מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות.
- המשיב לא טען, וממילא לא הוכיח, כי המערער הוא "חליפו של המורשע" או "מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע" באופן שניתן להחיל עליו את הממצאים והמסקנות שנקבעו בעניינו של המורשע (יוסי לוי).
- לאור זאת, לא ניתן לצאת מתוך נקודת הנחה בעניינו של המערער, כי קיימת ראיה לכאורה להוצאה שלא כדין של החשבונות ולכך שאינן משקפות עסקאות אמת.
- לשאלות שבמחלוקת נצטרך להידרש במסגרת הערעור ונכריע בהן על סמך הראיות שנפרשו בפני בית המשפט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

15. עם זאת, מקובל עלי, כי יש בעצם הרשעתם של יוסי לוי והחברות בהוצאת
"חשבוניות פיקטיביות", בגין אותן חשבוניות מושא הערעור דנן, כדי להעלות את רף
השכנוע המוטל ממילא על המערער בדבר ההוכחה כי החשבוניות הוצאו "כדין"
(ע"מ 37174-06-13 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, פס'
59 (15.11.2017)).
16. אקדים ואומר, כי בהסתמך על התמונה הראייתית שנפרשה בעיניי, לא השתכנעתי כי
המערער עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו להוכיח כי החשבוניות משקפות עסקה
אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים של העסקה.
החשבוניות אינן משקפות עסקת מכירת זהב מהחברות לסעידוב
17. המערער הציג את הגרסה העובדתית הבאה: יוסי לוי והחברות מכרו זהב לסעידוב
והוא פעל כשליח של יוסי לוי והחברות לצורך העברת הזהב. יוסי לוי מסר לו פנקס
חשבוניות ידני ריק לצורך מילוי פרטי החשבונית במשרדי סעידוב ואלו מולאו על ידו
בהתאם להוראותיו של יוסי לוי ולפי השער העדכני של הזהב. העסקה נסגרה בין
יוסי לוי למתי כהן מסעידוב. את תמורת מכירת הזהב העביר המערער ליוסי לוי
במזומן, על פי דרישתו של האחרון. המערער קיבל תשלום של 300-400 ש"ח בגין כל
שליחות. תדירות השליחויות הייתה 2-3 פעמים בחודש ונמשכה כשנתיים (נספח 4
לתצהיר המשיב).
18. המערער מאשר כי הוא זה שכתב את החשבוניות:
בחקירתו מתאריך 7.12.2009 (נספח 5 לתצהיר המשיב, דף 4 שורות 67-70) השיב כך
לשאלות חוקרי מע"מ: "אני הייתי מקבל מיוסי לוי פנקס חשבוניות עם הזהב ואני
הייתי ממלא חשבונית אחת על פי החישובים של סעידוב קומפני מתי או יהודה
והייתי מוציא להם חשבונית ואחר כך מחזיר ליוסי לוי את הפנקס יחד עם התשלום
עבור הזהב" וכן (שם, דף 5 שורות 71-73): "ש: מי רשם את החשבוניות? ת: עבור
הזהב שאני הבאתי לסעידוב קומפני אני רשמתי את החשבוניות מהפעם הראשונה
שעשיתי משלוח לסעידוב קומפני".
19. בתי המשפט ייחסו משקל לזהותו של ממלא פרטי החשבוניות וראו בו כגורם
האחראי להוצאתן (ע"א 4202/08 עאמר אלסאנע ואח' נ' מנהל מע"מ, פס' 10
(1.7.2010); ע"מ (מחוזי ירושלים) 44962-09-11 נעמאן חרבאווי נ' רשות המיסים –
אגף מס ערך מוסף, פס' 6 (4.3.2013)).
20. הגרסאות העולות, הן מהודעותיו של המערער במסגרת חקירותיו בפני חוקרי מע"מ
והן מעדותו בבית המשפט, מעלות תמיהות רבות ואינן עומדות במבחן השכל הישר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 וההיגיון. גרסאותיו רוויות סתירות ואינן מתקבלות עלי כאמינות (פרוטוקול דיון
2 מתאריך 20.6.2017 עמ' 30-31, עמ' 40, עמ' 49, עמ' 53-54).
- 3 אזכיר, כי על המערער מוטל נטל הוכחה מוגבר לשכנע, כי על אף הרשעתו של יוסי
4 לוי בהפצת החשבוניות **מושא ערעור זה** באופן פיקטיבי, עמדה עסקה אמיתית
5 בבסיס החשבוניות, **ושלכל הפחות**, לא ידע ולא יכול היה לדעת שיוסי לוי והחברות
6 אינם הבעלים של הזהב שהתבקש למסור לסעידוב.
7 בנטל זה לא עמד המערער, אף לא בנטל ההוכחה הרגיל החל עליו, ודי בכך כדי
8 לדחות את הערעור.
- 9 21. ככל שאגיע למסקנה, כי המערער לא מסר זהב לסעידוב, אלא הוציא את החשבוניות
10 ככיסוי פיקטיבי, ממילא יהא עליי לקבוע כי הוצאת החשבוניות על שם החברות בידי
11 המערער הייתה "שלא כדין".
- 12 במקרה זה אין ספק, כי למערער הייתה מודעות של ממש לכך שהחשבוניות אותן
13 כתב ומסר לסעידוב משמשות כיסוי פיקטיבי לעסקה שהיא למראית עין בלבד.
- 14 22. ככל שאגיע למסקנה, כי המערער מסר זהב לסעידוב, מתוך ידיעה שהזהב אינו שייך
15 ליוסי לוי ולחברות, ממילא יהא עליי לקבוע כי הוצאת החשבוניות על שם החברות
16 בידי המערער הייתה "שלא כדין".
- 17 במקרה זה אין ספק, כי למערער הייתה ידיעה של ממש לכך שהחשבוניות אותן כתב
18 ומסר לסעידוב אינן משקפות את מהותה האמיתית של העסקה מבחינת הצדדים
19 הנכונים שלה.
- 20 לאותה תוצאה אגיע אם אשתכנע, כי **היה על המערער לדעת** שהזהב אותו מסר
21 לסעידוב אינו שייך לחברות ועצם עיניו בפני החשדות המתעוררים.
- 22 23. עולה מהאמור, שדי במסקנה, כי הזהב שנמסר מהמערער לסעידוב (ככל שנמסר) **אינו**
23 **שייך לחברות, ושהמערער היה אמור לדעת על כך**, כדי לקבוע שהחשבוניות שמילא
24 והוציא על שם החברות אינן "כדין".
- 25 24. יצוין כי המערער לא הציג, ולו בדל של ראיה, על מנת להוכיח כי הזהב שמסר
26 לסעידוב, ככל שמסר, היה שייך ליוסי לוי ולחברות.
- 27 המערער אף לא טרח לעשות את המתבקש מאליו, היינו, לזמן את יוסי לוי לעדות
28 בבית המשפט על מנת לעמת אותו מול הטענה כי קיבל ממנו זהב. מחדל זה הוא
29 בעוכרי המערער ומעיד על חששו, כי עדותו של יוסי לוי הייתה מרעה את מצבו והיה
30 מתברר, כפי שנקבע בהכרעת הדין המרשיעה נגד יוסי לוי והחברות, כי מעולם לא
31 קיבל ממנו זהב ושגרסתו היא סיפור בדיה שאין מאחוריו שמץ של אמת (ע"א 548/78
32 **שרון נ' לוי פ"ד לה (1) 736,760 (1980) (להלן: עניין שרון נ' לוי)**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

25. זאת ועוד, המערער לא הציג כל ראיה, כי ערך בדיקה כלשהי לאימות הקשר בין החברות המופיעות על גבי החשבוניות לבין יוסי לוי, שממנו כביכול קיבל את הזהב, בדיקה שהיה מצופה ממנו לעשות בתור מי שכתב את החשבוניות. מכאן, שבעת שהמערער כתב והוציא את החשבוניות הוא לא ידע (משום שלא בדק) שקיימת התאמה בין החשבוניות לבין מי שלכאורה מוכר את הזהב.
26. אזכיר כי המערער לא פעל כשליח "טכני" שתפקידו מתמצה בהעברת סחורה ממוכר לקונה תוך החתמת הקונה על תעודת משלוח ומסירת חשבונית שפרטיה מולאו מראש. המערער היה זה שמילא את פרטי החשבוניות ואת המחיר הנקוב בהן, וכפי שנראה בהמשך, היה הרוח החיה והיד המכוונת בביצוע מכירת הזהב לסעידוב (וראו גם עדות המערער על ניסיונו הקודם בתחום העסקים, פרוטוקול עמ' 28 שורות 30-34, עמ' 29 שורות 1-2, 9-10).
- בנסיבות אלה היה מצופה מהמערער, כי יברר את הקשר שבין החברות המצוינות על גבי החשבוניות לבין יוסי לוי, ממנו קיבל לטענתו את הזהב, למשל, על ידי בדיקה פשוטה של תמצית רישום פרטי החברות ברשם החברות.
- העובדה שיוסי לוי אכן רשום במרשמי רשם החברות כבעלים של החברות אינה משנה לעניין האחריות המוטלת על המערער לערוך את הבדיקה המצופה ממנו **בטרם** יקבל על עצמו את "השליחות". בכל מקרה, אין המערער רשאי לצאת מתוך ההנחה שהחשבוניות שייכות לחברות של יוסי לוי רק משום שלטענתו קיבל את הזהב מיוסי לוי (פרוטוקול עמ' 40 שורות 9-13).
- דברים אלה מקבלים משנה תוקף כאשר לוקחים בחשבון את החשדות שהיו אמורים להתעורר בליבו של המערער נוכח נסיבות קבלת הזהב ומסירתו, כמפורט להלן, חשדות אותן היה אמור לבדוק ולברר, אך נמנע מעשות כן.
27. אך אפילו אניח לטובת המערער, ולו לצורך המשך הדיון, כי בדק ווידא שהחברות היו בבעלותו של יוסי לוי, וגם אם אניח כי קיבל את הזהב מיוסי לוי, לא יהיה בכך כדי לסייע לו.
- המערער לא היה רשאי להניח כי החשבוניות הן תקינות, רק בשל העובדה שהחברות המצוינות בהן הן בבעלות יוסי לוי, ממנו קיבל את הזהב.
- מי שמוציא חשבונית אינו משוחרר מהחובה לבדוק, ולו באופן מינימלי, אם החשבונית משקפת עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים. המערער לא בדק ולא ברר, גם כשהיה צריך לעשות זאת, נוכח הנסיבות המחשידות שהתעוררו לאורך כל "השליחות", לרבות בעניין אופן קבלת הזהב מיוסי לוי.
- מחדלו של המערער לערוך את הבדיקות הנדרשות, ובעיקר אדישותו אל מול החשדות שהיו אמורים להתעורר בלב כל אדם סביר, כפי שאפרט להלן, מחייבים את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 המסקנה, כי הוציא את החשבוניות מתוך מודעות (ואף עצימת עיניים בכללה) כי
2 הזהב לא היה שייך לחברות שעל שמן הוצאו החשבוניות, ולכן הוציא את החשבוניות
3 "שלא כדין".
- 4 28. לסיכום עד כה, די בקביעה שהמערער עצם את עיניו מול החשדות שהתעוררו
5 בעניין בעלות החברות על הזהב, על מנת להגיע למסקנה שהמערער הוציא את
6 החשבוניות "שלא כדין" ושהמשיב צדק בהחלטתו להטיל עליו את כפל המס
7 המצוין בחשבוניות.
- 8 29. אקדים ואציין כי, לפי התרשמותי מהראיות שהוצגו בפניי ומהתמונה העולה מהן, יש
9 לראות את המערער כמי שהייתה לו מודעות של ממש לכך שהזהב שמסר לסעידוב
10 לא היה שייך לחברות. לכל הפחות, יש לומר כי המערער עצם את עיניו מלבדוק אם
11 החשבוניות, שכתב והוציא, משקפות את הצדדים הנכונים של העסקה.
- 12 30. כאן המקום לציין, כי סעיף 50(א) לחוק אינו מתחשב בדרגת המודעות של האדם
13 שהוציא את החשבוניות לעניין החלטת המשיב להטיל עליו כפל מס. זאת משום
14 שאדם מוחזק כבעל ידיעה לגבי תקינות החשבוניות אותן הוא מוציא. במובן זה אמת
15 המידה להפעלת הסעיף היא אובייקטיבית לחלוטין ודי שאדם הוציא חשבונית בלתי
16 תקינה כדי שהמשיב יהיה מוסמך לחייבו בכפל מס.
17 (השוו לעוסק שמנכה את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין:
18 במקרה זה קובע סעיף 50(א1) לחוק, כי העוסק יוכל להתגונן בטענת הגנה כי לא ידע
19 שמי שהוציא את החשבונית הוציאה שלא כדין וראו עניין זאב שרון, פס' 34).
- 20 31. טענת המערער, כי הזהב שמסר לסעידוב היה שייך לחברות, אינה מתיישבת עם
21 ניתוח הגיוני וסביר של העובדות והנסיבות. אסביר.
- 22 32. כשנשאל המערער, האם ביקר אי פעם במשרדי החברות השיב (פרוטוקול דיון
23 מתאריך 20.6.2017, עמ' 34 שורות 18-21):
24 "ש: אתה יודע איפה היו המשרדים של י.ס הפצה?
25 ת: אני אומר לך לא, אתה אומר לי איפה היו.
26 ש: במשרדים של 'שי תבור' היית פעם?
27 ת: לא."
- 28 טענת המערער כי קיבל את הזהב מיוסי לוי אינה מסתברת לאור העובדה שמעולם
29 לא ביקר במשרדי החברות, אינו יודע את כתובות המשרדים, אינו מכיר, ולו באופן
30 כללי ביותר, את ספקיו של יוסי לוי ואינו יכול להצביע על מקור הזהב ועל היכולת
31 הכלכלית של יוסי לוי לספק זהב בכמויות ובמחירים כעולה מהחשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 33. המערער לא הציג, ולו תעודת משלוח אחת, המוכיחה כי קיבל זהב מיוסי לוי
2 ומהחברות (עמ' 38 שורות 20-29):
3 "עו"ד בן-דוד: אתה יכול להראות לי תעודת משלוח בבקשה?
4 העד, מר לב: מה זאת אומרת משלוח? אני משלוח.
5 עו"ד בן-דוד: לא, אתה שליח. אתה יודע מה זה תעודת משלוח?
6 העד, מר לב: מה זה תעודת משלוח?"
- 7 34. המערער לא הציג ראיות המעידות על התקשרות בינו לבין החברות לצורך מסירת
8 הזהב לסעידוב, דבר שהיה מצופה ממנו לעשות, בפרט כאשר לוקחים בחשבון שמסר
9 קילוגרמים רבים של זהב בסכומים של מאות אלפי שקלים (הודעה מתאריך
10 30.11.2009, חקירתו של מתי כהן, דף 18 שורות 13-14, נספח 19 לתצהיר המשיב; כן
11 ראו הסכומים על פי החשבוניות).
- 12 35. כשנשאל המערער היכן היה מקבל את הזהב מיוסי לוי לצורך מסירתו לסעידוב,
13 השיב כך (עמ' 32 שורות 25-29):
14 "ש: איך עשית את השליחויות ליוסי לוי?
15 ת: הייתי פעם מונית, פעם זה. מונית שירות. יורד בתחנה מרכזית, הוא היה
16 מתקשר, מחכה לי שם והייתי הולך ברגיל בשביל לנסוע איתו.
17 ש: איפה הוא היה נותן לך את הזהב?
18 ת: פעם תחנה מרכזית, פעם איך קוראים לרחוב הזה בתל אביב".
19 ובהמשך (עמ' 33 שורה 3):
20 "ת: איפה דרום תל-אביב, ליד אלנבי. כל פעם משהו אחר".
- 21 טענת המערער – לפיה זהב במשקל של קילוגרמים (כעולה מהחשבוניות) הועבר לידי
22 "באמצע רחוב" בדרום העיר תל-אביב, מול העוברים והשבים, כאשר הוא נושא אותו
23 בשקית או במעטפה סגורה למשרדי סעידוב – אינה מסתברת. על אחת כמה וכמה
24 כאשר המערער העיד על עצמו לאורך הדיון כולו כי אינו בקו הבריאות וכי הוא
25 מטופל בתרופות (עמ' 29 שורות 5-16).
26 בעיני, יש בכך ללמד, יחד עם המשקל המצטבר של יתר הנסיבות המפורטות, כי
27 המערער לא קיבל מיוסי לוי זהב, או למצער, כי היה עליו לחשוד שמא יוסי לוי מנסה
28 להשתמש בו כ"איש קש" על מנת להסוות את הקשר שלו לזהב. אחרת, מדוע שיוסי
29 לוי לא ימסור את הזהב לסעידוב בעצמו אם הוא כבר נמצא בקרבת מקום
30 למשרדיהם? קל וחומר כאשר, לפי עדות המערער, סגירת העסקה וקביעת מחירה
31 נעשו רק לאחר אישורו של יוסי לוי.
32 עצימת עיניו של המערער מלבדוק את החשדות המתעוררים, עולה כדי מודעותו לכך
33 שהזהב לא היה שייך ליוסי לוי ולחברות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 36. זאת ועוד, משרדי סעיידוב ממוקמים ברחוב שוקן בדרום תל-אביב, כלומר סמוך
2 למקום המפגש של המערער עם יוסי לוי. אין זה סביר שהמערער יפגוש את יוסי לוי
3 סמוך למשרדי סעיידוב, רק כדי לקבל ממנו את הזהב על מנת למסור אותו, כחצי
4 שעה לאחר מכן, לסעיידוב ("ש: כמה זמן היה לוקח לך להגיע מהתחנה המרכזית
5 לשוקן 27 לסעיידוב קומפני? ת: חצי שעה, 40 דקות. ש: איך היית מגיע? ת: ברגל",
6 עמ' 50 שורות 31-34).
- 7 37. כשנשאל על כך המערער בדיון בבית המשפט, השיב (עמ' 50 שורות 17-23):
8 "ש: אני לא הבנתי, אמרת מקודם שהיית פוגש את יוסי לוי בתחנה המרכזית בתל
9 אביב והוא היה מוסר לך את הזהב שם, נכון?
10 ת: כן.
11 ש: למה הוא לא הולך ונותן את הזהב בעצמו? למה הוא צריך אותך, זה מרחק
12 לדעתי של,
13 ת: הוא אמר שיש לו הרבה חברות, יש לו עובדים זרים, יש לו את זה, אין לו זמן
14 לשטויות וכל דבר הוא צריך להתחלק לשני אנשים. בשביל זה".
- 15 38. הלך הרוח בו היה נתון המערער, לאורך כל ביצוע "השליחות", מלמד כי העדיף שלא
16 לברר ולא לגלות מנין מגיע הזהב. לא הטרידה אותו השאלה, מדוע הוא נדרש למסור
17 את הזהב לסעיידוב כאשר יוסי לוי נמצא בקרבת מקום ויכול היה למסור את הזהב
18 בעצמו. לא הטרידה אותו העובדה שקיבל את הזהב "בשקית", בלא מינימום של
19 תנאי אבטחה, כשהוא מוביל אותו ברגל מרחק של כחצי שעה למשרדי סעיידוב. לא
20 הטרידה אותו העובדה שמעולם לא ביקר במשרדי החברה ואין לו שום ידיעה על
21 מקור הזהב וגם לא הטרידה אותו העובדה שקיבל את הזהב באמצע רחוב סואן
22 בדרום תל אביב מול העוברים והשבים. לכל הפחות, היה צריך להתעורר אצלו חשד
23 שמא יוסי לוי מנסה להעביר באמצעותו סחורה גנובה; אולם המערער העדיף,
24 כאמור, לעצום עיניו מול החשדות ולא לשאול שאלות "מיותרות".
- 25 39. גם הסברו התמוה של המערער, כי התבקש על ידי יוסי לוי למלא את פרטי
26 החשבוניות במשרדי סעיידוב בהתחשב בשער "הפיקס" של הזהב, מעלה תהייה בדבר
27 נכונות גרסתו כי קיבל את הזהב מיוסי לוי.
28 מעבר לכך שהטענה בדבר "מחיר הפיקס" של הזהב לא הוכחה, הסברו של המערער
29 אינו עולה בקנה אחד עם העובדה, שגם כאשר פגש את יוסי לוי כחצי שעה לפני
30 הגעתו למשרדי סעיידוב, לא קיבל ממנו חשבונית מלאה ומפורטת. המערער לא הוכיח
31 כי מחיר הזהב יכול להשתנות בשיעור משמעותי בפרק זמן כה קצר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

40. גם העובדה שהמערער נדרש, לכאורה על ידי יוסי לוי, לקבל את תמורת מכירת הזהב
במזומן, אם ישירות מסעידוב ואם באמצעות פריטה למזומן של הצ'קים שקיבל
מסעידוב, הייתה צריכה לעורר בליבו את החשד שמא יוסי לוי מנסה, אגב כך,
לטשטש את נתיב הכסף על מנת להקשות בבדיקת מקור הזהב (עמ' 42 שורות 11-
26).
41. לסיכום הדברים עד כה:
- א. הרשעתו של יוסי לוי בגין הוצאה פיקטיבית של החשבוניות מושא הערעור
מעלה את רף השכנוע המוטל ממילא על המערער להוכיח כי ביסוד החשבוניות
שכתב והוציא עמדה עסקה אמיתית של מסירת זהב מהחברות לסעידוב.
- ב. המערער לא הביא ראיות ולא הוכיח כי קיבל את הזהב מיוסי לוי. המערער לא
הוכיח כי ערך בדיקות על מנת לוודא שהזהב שייך לחברות שעל שמן כתב
והוציא את החשבוניות. המערער לא הוכיח כי התקשר עם החברות לביצוע
השליחות של מסירת הזהב לסעידוב, דבר שהיה מצופה ממנו לעשות לאור
כמויות ומחירי הזהב הרשומים בחשבוניות. המערער לא זימן את יוסי לוי
לעדות על מנת לעמת אותו מול טענתו כי קיבל ממנו זהב. המערער לא הציג
תעודות משלוח.
- ג. טענת המערער, כי קיבל את הזהב מיוסי לוי ומהחברות, לצורך מסירתו
לסעידוב, אינה מתיישבת עם ניתוח הגיוני וסביר של העובדות והנסיבות.
- ד. איני רואה להכריע בשאלה אם הזהב מושא החשבוניות אכן נמסר בפועל
לסעידוב, אם לאו, ובהנחה שנמסר, האם היה שייך למערער, אם לאו. די
במסקנה, כי הזהב שנמסר לסעידוב, ככל שנמסר, לא היה שייך לחברות, כדי
לקבוע כי החשבוניות, אותן כתב והוציא המערער על שם החברות, הוצאו על ידו
שלא כדין.
- ה. התרשמותי מהתמונה העובדתית שהוצגה בפניי היא, שלמערער הייתה מודעות
של ממש לכך שהזהב אינו שייך לחברות, ולכן כתיבת והוצאת החשבוניות על
שמן נעשתה על ידו "שלא כדין".
- ו. אף אם הייתי מניחה שהמערער קיבל את הזהב מיוסי לוי על מנת למוסרו
לסעידוב, הנחה מוקשית כשלעצמה לאור הנסיבות, היה מצופה ממנו לעשות
את הבדיקות הנדרשות על מנת לוודא שקיימת התאמה בין זהות הבעלים של
הזהב לבין החברות שעל שמן כתב והוציא את החשבוניות. כך, ביתר שאת,
לאור החשדות הכבדים שהיו אמורים להתעורר בלב האדם הסביר אל מול
נסיבות קבלת הזהב ומסירתו. עצימת עיניו של המערער מול חשדות אלה היא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 כה ברורה עד שהיא עולה כדי מודעותו הממשית לכך שהזהב שמסר לסעידיוב
2 לא היה שייך לחברות. בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי הוצאת החשבוניות על ידו
3 הייתה "כדין".
- 4 הפועל היוצא הוא, שהמערער הוציא את החשבוניות מבלי שווידא כי הן משקפות
5 מכירה של זהב מהחברות לסעידיוב ומבלי ששת ליבו לסימני האזהרה שבדרך. די
6 בכך כדי לקבוע כי החשבוניות שכתב והוציא היו "שלא כדין", לעניין הוראת סעיף
7 50(א) לחוק, ודי בכך כדי לדחות את הערעור.
- 8 המערער היה גורם משמעותי בהוצאת החשבוניות ולא פעל רק כ"שליח"
- 9 42. התמונה המצטיירת היא שהמערער לא פעל כ"שליח" שתפקידו מתמצה במסירה
10 טכנית של זהב ממוכר לקונה, החתמת הקונה על תעודת משלוח ומסירה של
11 חשבונית שפרטיה מולאו מראש בידי המוכר.
- 12 העובדות מלמדות, כי המערער נטל חלק פעיל והיה גורם דומיננטי ומשמעותי בביצוע
13 עסקאות מכירת הזהב לסעידיוב באופן שיש לראות אותו כמי שמכר את הזהב
14 בעצמו, או למצער בשותפות עם יוסי לוי.
- 15 בנסיבות אלה, הוצאת החשבוניות על שם החברות בידי המערער מהווה הוצאת
16 חשבוניות שלא כדין לעניין סעיף 50(א) לחוק.
- 17 43. אין מחלוקת, כי המערער מילא את הפרטים בחשבוניות (מחיר הזהב, משקל הזהב,
18 סוג הזהב, אופן התשלום). הדבר עולה בבירור מתצהיר המערער (סעיפים 5 ו-6
19 לתצהירו), מהודעתו בחקירתו על ידי חוקרי מע"מ (הודעתו מתאריך 30.11.2009, דף
20 4 שורות 12-14, נספח 3 לתצהיר המשיב) ומעדותו בבית המשפט (עמ' 49 שורות 18-
21 22).
- 22 44. בתי המשפט ייחסו משקל לזהותו של ממלא פרטי החשבוניות וראו בו כגורם
23 האחראי להוצאתן (ראו הפסיקה המפורטת בסעיף 19 לעיל).
- 24 45. טענת המערער כי לא חתם על החשבוניות אין בה לשנות, משהוכח כי הוא היה
25 הגורם המשמעותי בהוצאת החשבוניות ובמילוי פרטיהן (וראו גם 1098/04 עזאלדין
26 נ' מחלקה משפטית מכס ת"א, פס' 3 (12.4.2006) שם חזר בית המשפט על ההלכה
27 כי יש להחיל את סעיף 50(א) לחוק גם על מי שהיה שותף להוצאת החשבוניות).
- 28 46. על כך שלמערער היה תפקיד מרכזי בהוצאת החשבוניות, החורג באופן ניכר
29 מתפקידו של שליח, ניתן ללמוד מהודעותיהם של מתי כהן ויהודה כהן בפני חוקרי
30 מע"מ. יצוין כי המערער לא מצא לנכון לזמן את ה"ה כהן לעדות בבית משפט, על
31 מנת לחקור אותם חקירה שכנגד על ההודעות שמסרו, ויש בכך ללמד כי לו היה
32 מזמנם לעדות, עדותם הייתה פועלת לחובתו (עניין שרון נ' לוי).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 47. בהודעתנו של יהודה כהן, הבעלים של סעידוב, הוא ציין כי המערער היה מגיע אליו על
2 מנת למכור לו זהב (הודעה מתאריך 13.12.2009, דף 2 שורות 35-37, נספח 14
3 לתצהיר המשיב):
4 "ש: איך הייתה נוצרת ההתקשרות ביניכם לגבי עסקאות?
5 ת: הם היו מתקשרים אלינו מציעים חומר שואלים אם אנחנו צריכים זהב, היו
6 מקרים שאלברט היה מתקשר והיו מקרים ששלום".
7 יהודה כהן העיד, כי המערער היה מגיע אליו עם פנקס חשבונות וממלא את הפרטים
8 בחשבונות "בהתאם למחירים שסגרנו" (שם, דף 3 שורה 17).
9 עוד העיד, כי המערער היה הולך עם נציג סעידוב לסניף הבנק של סעידוב על מנת
10 לפרוט צ'קים למזומן (שם, דף 3 שורות 37-38) "היו פעמים שהלכנו איתם לבנק
11 והוצאנו איתם כסף מזומן בשיק".
- 12 48. בחקירתו של מתי כהן, מנהל חברת סעידוב ובנו של יהודה כהן, מתאריך 29.11.2009
13 הוא ציין, כי הכיר את המערער ואדם נוסף בשם אלברט כאנשי הקשר של י.ס הפצה
14 (הודעה מתאריך 29.11.2009, דף 5 שורות 143-149, נספח 18 לתצהיר המשיב) ושהיה
15 מזמין מהם או מיוסי לוי את הסחורה (שם, דף 3 שורות 87-80).
16 גם ביחס לחברת שי תבור ציין מתי כהן, כי היה מבצע את ההזמנות מהמערער
17 ומקבל ממנו את החשבונות (שם, דף 6 שורות 162-163).
18 כן העיד, כי הקשר הראשוני נוצר בינו לבין המערער ואלברט כאשר הגיעו אליו על
19 מנת להציע לו לעבוד עימם ושרק לאחר מכן הכיר את יוסי לוי (שם, דף 10 שורות
20 324-325).
- 21 49. בחקירתו של מתי כהן מתאריך 30.11.2009 הוא העיד כי, רק בחודשים האחרונים
22 שקדמו לחקירה, התברר לו שהבעלים של חברת שי תבור הוא יוסי לוי (הודעה
23 מתאריך 30.11.2009, דף 15 שורות 28-38, נספח 19 לתצהיר המשיב).
24 בהתחשב בכך שהחשבונות הראשונה של חברת שי תבור בערעור היא מתאריך
25 24.3.2009 (חשבונית מס' 304), עולה מהאמור שמתו כהן סבר, במשך כמה חודשים
26 לפחות, כי המערער הוא הבעלים של החברה וכלל לא היה מודע לקיומו של יוסי לוי.
27 מתי כהן גם מציין שהפעילות של סעידוב מול המערער ואלברט נמשכה כשלוש שנים
28 והחלה בימים בהם אביו, יהודה כהן, ניהל את העסק והמשיכה גם בתקופתו (שם,
29 דף 16 שורות 15-17). בהתחשב בכך, שבחקירתו של מתי כהן מתאריך 29.11.2009
30 הוא ציין כי אביו כלל לא הכיר את יוסי לוי (הודעה מתאריך 29.11.2009, דף 7
31 שורות 220-222, נספח 18 לתצהיר המשיב), אין מנוס מהמסקנה שהמערער הציג את
32 עצמו כבעלים של החברות, ולא כשליח גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 בהמשך חקירתו ציין מתי כהן, כי היה מזמין את הזהב מחברת שי תבור באמצעות
2 המערער או מאלברט ורק לפעמים היה מתקשר אל יוסי (הודעה מתאריך
3 30.11.2009, דף 16 שורות 23-26, נספח 19 לתצהיר המשיב).
- 4 כן ציין כי "ההכרות שלי עם שלום ואלברט הייתה עוד לפני ההכרות שלי עם יוסי
5 לוי. מדובר בתקופה של כשנתיים לפני" (שם, דף 17 שורות 32-33).
- 6 כשנשאל "ממי קנית את הזהב?" השיב: "משלום ומאלברט" (שם, דף 19 שורות 9-
7 10) ובאשר לטענת יוסי לוי כי החשבוניות הן פיקטיביות (למעט שלוש חשבוניות)
8 השיב: "אני רואה את אלברט ושלום אחראים" (שם, דף 21 שורה 33).
- 9 ובסיום חקירתו ציין כי "...לא התנהלתי מול שלום ואף קיבלתי איומים משלום
10 דרישה לקניה ממנו..." (שם, דף 21 שורות 37-38).
- 11 50. בחקירתו מתאריך 2.12.2009 ציין מתי כהן כי "...אני סגרתי מול שלום את המחיר
12 או אלברט. לא התקשרתי והוא לא התקשר לידי ליוסי. את המחיר היינו סוגרים
13 בזמן ביצוע העסקה ולאחר מכן הוא היה מוציא לי חשבונית, לידי שלום לב היה
14 מדבר בגרוזינית בטלפון בזמן חילוקי דעות בסיום העסקה" (הודעה מתאריך
15 2.12.2009, דף 3 שורות 6-11, נספח 20 לתצהיר המשיב).
- 16 ובתשובה לשאלה ממי היה מקבל את הזהב, למי היה משלם והאם הכיר את יוסי לוי
17 כבעלים של החברות, השיב:
18 "הייתי מקבל את הסחורה משלום ואלברט בלבד, הייתי משלם לשלום או לאלברט
19 בלבד, התשלום במזומן והיה מצוין על גבי החשבונית שהתקבל במזומן, בשיקים
20 גם לטובת השם המופיע ע"ג החשבונית או שיק פתוח, לפעמים הייתי פורט להם
21 שיקים ונותן להם כסף מזומן, מקבל מהם את השיקים חזרה ונותן מזומן, לא
22 הכרתי אישית את יוסי לוי עד תאריך שהזמנתי אותו למשרד (ואת בסביבות
23 תאריך של המכתב, כלומר לפני מס' חודשים. כל העסקאות מול שלום נסגרו מול
24 שלום או אלברט ללא אישורו של יוסי לוי למעט מאז המכתב [ההדגשה שלי - י"ס]"
25 (שם, דף 12 שורות 33-38, דף 13 שורות 1-3).
- 26 העולה מהאמור, שעסקאות מכירת הזהב לסעידוב (ככל שהיו) בוצעו על ידי המערער,
27 כשלפחות עד תאריך 23.6.2009 (מועד הוצאת המכתב עליו מדבר מתי כהן בסוף
28 עדותו הנ"ל) כלל לא נדרש אישורו של יוסי לוי למכירת הזהב; גם העובדה שהמערער
29 דיבר בשפה הגרוזינית בטלפון מלמדת כי השיחה לא נוהלה עם יוסי לוי, שלפי דברי
30 המערער הוא ממוצא מרוקאי (נספח 3 לתצהיר המשיב).
- 31 51. בחקירותיו של מתי כהן מתאריכים 10.12.2009 ו- 13.12.2009 הוא שב וציין כי
32 הזמין את הזהב מהמערער ומאלברט בלבד (נספח 22 לתצהיר המשיב, דף 3 שורות
33 61-62; נספח 23 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 19-21).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 52. כאמור, המערער בחר שלא לזמן את ה"ה כהן לחקירה נגדית על הודעותיהם. מחדל
2 זה, לא רק שאינו פוגם במשקל הראייתי שיש לייחס להודעות של יהודה ומתי כהן,
3 אלא פועל לחובתו של המערער.
- 4 53. המסקנה העולה מכל האמור היא, שהמערער היה זה שיזם את הקשר עם סעידוב,
5 אליו פנו לצורך רכישת זהב, הוא ניהל את המשא ומתן לסגירת מחיר העסקה, הוא
6 סיפק את הזהב והוא היה זה שכתב והוציא את החשבוניות על שם החברות.
7 היקף הסמכויות שהיה למערער בביצוע העסקאות חרג באופן מובהק מזה המאפיין
8 פעילות של שליח המוסר סחורה ממוכר לקונה.
- 9 הנה כי כן, המערער היה "הרוח החיה והיד המכוונת" בביצוע העסקאות מול
10 סעידוב, וכרוחב יריעת סמכויותיו כן גודל האחריות המוטל עליו לחקור, לבדוק
11 ולברר שהחשבוניות אותן הוא מוציא מייצגות את העסקה האמיתית ואת הצדדים
12 הנכונים שלה. אין לנו עניין בשליח תמים ונקי כפיים שתפקידו מתמצה בהעברת
13 סחורה ממקום למקום, ותו לא.
- 14 54. תמיכה נוספת לכך שהמערער היה גורם משמעותי בביצוע העסקאות מול סעידוב,
15 ושפעילותו כללה גם **שיווק של הזהב ללקוחות שונים**, באופן החורג מפעילות של
16 "שליח רגיל", ניתן למצוא בהודעתו של מר בוריס יונייב מתאריך 14.12.2010 (נספח
17 30 לתצהיר המשיב).
- 18 מר יונייב העיד כי המערער ואלברט "הסתובבו בבניין והציעו זהב לחברות שבבניין
19 ואפילו הציעו לי סחורה כל אחד בנפרד, הם הציעו לי זהב" (נספח 30 לתצהיר
20 המשיב, דף 3 שורות 14-15) וכן "ואמרו שיש להם זהב ושהניירות בסדר..." (שם,
21 שורות 31-32).
- 22 55. את תמורת מכירת הזהב היה דואג המערער לקבל במזומנים תוך שהוא לוקח חלק
23 בהליך פריטת הצ'קים שקיבל מסעידוב (וראו את סעיף 47 לחוק). גם פעילות זו
24 אינה מאפיינת "שליח רגיל".
- 25 מר זלמן כהן, בנו של יהודה כהן ואחיו של מתי כהן, העיד כי "העזרה שלי למתי
26 בחברת סעידוב הייתה עבודה מול הבנקים" (הודעה מתאריך 22.10.2010, דף 2
27 שורות 22-23, נספח 28 לתצהיר המשיב).
- 28 מר זלמן כהן העיד, כי היה פורט את הצ'קים של סעידוב בבנק למזומנים וראה
29 ששולם כסף במזומן למערער (שם, שורות 24-35).
- 30 56. גם גב' אילנית גולומב, שעבדה בחברת י.מ כהן בתקופה הרלוונטית, ציינה בהודעתה
31 בפני חוקרי מע"מ, כי הייתה פורעת צ'קים של חברת סעידוב קומפני למזומנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 ומוסרת אותם, בין היתר, למערער (הודעה מתאריך 22.2.2010, דף 2 שורות 19-32,
2 נספח 29 לתצהיר המשיב).
- 3 עוד העידה כי לא בכל המקרים בהם שילמה למערער מזומנים התקבלה סחורה
4 בפועל (שם, דף 3 שורות 7-8).
- 5 57. אם לא די באמור לעיל, לפי הודעת המערער עצמו, היו פעמים בהם כתב בחשבוניות
6 כמויות גדולות של זהב מאלו שמסר בפועל.
- 7 וזו היה הסברו לחוקרי מע"מ: "...יוסי לוי אמר לי בפעמים בודדות להוציא
8 חשבוניות על עסקאות שהוא ביצע אם למשל הייתי מביא 1 ק"ג זהב הוא היה אומר
9 לי להוציא (א) חשבונית על 1.200 ק"ג כי (ס) עידוב קומפני קיבלו ממנו 200 גר' זהב
10 יותר בעסקה הקודמת" (הודעה מתאריך 2.12.2009, דף 3 שורות 13-17, נספח 4
11 לתצהיר המשיב).
- 12 המערער לא זימן את יוסי לוי לעדות על מנת לבסס את גרסתו הנ"ל ולא הוכיח כי
13 נמסר לסעידוב 200 גר' בעסקה קודמת (למשל, על ידי הצגת תעודת משלוח) ולכן
14 המסקנה היא שהוא "ניפח" את החשבונית על דעתו.
- 15 סעיף 17(א) לחוק
- 16 58. חיזוק מכיוון נוסף לכך שאין לראות במערער כ"שלוח" ניתן למצוא בהוראת סעיף
17 17(א) לחוק וברציונל המונח בבסיסה.
- 18 59. הוראת סעיף 17(א) לחוק קובעת כי "עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה
19 באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן
20 השירות לקונה, ואת השלוח – כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של
21 העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צוין כך, יראו את
22 הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת
23 השלוח לקונה".
- 24 60. מטרת ההוראה היא לפרסם מראש את דבר השליחות, למשל, על חשבונית המס
25 המוצאת לקונה, על מנת שהשליחות תהיה גלויה וידועה לקונה. תכלית הסעיף היא
26 למנוע הסוואה של עסקה לפי חוק מע"מ תחת אצטלה של "שליחות". האמצעי בו
27 בחר המחוקק להגשמת תכלית זו הוא פרסום פרטי השליחות מראש, ולא בדיעבד.
28 ככל שלא ייעשה כן, יישלל מעמדו של "השלוח", והוא ייחשב כמי שקנה את הנכס
29 מהמוכר לצורך מכירתו לקונה.
- 30 61. הוראת הסעיף דווקנית בדרישותיה וקובעת, כי תנאי להכרה בביצוע עסקה למכירת
31 נכס באמצעות שלוח הוא, כי "עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על
32 המסמכים שמוציא השלוח לקונה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1 את עובדת השליחות יש לציין גם על גבי החשבונית וגם על גבי מסמכים אחרים
2 היוצאים מהשלוח לקונה.
- 3 62. בענייננו, אין מחלוקת כי "עובדת השליחות" לא צוינה על גבי החשבוניות (בעניין
4 "מסמך ההרשאה", ראו להלן).
- 5 גם מן הבחינה המהותית, המערער לא פעל כ"שלוח" אלא כמי שהוא המוציא
6 והמביא בעסקת מכירת הזהב.
- 7 לפיכך, יש להחיל את "הסנקציה" שבסעיף הקובעת כי "יראו את הנכס כנמכר או
8 את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה".
- 9 63. יישום הוראה זו בענייננו משמעו, כי יש לראות את המערער כמי שמכר את הזהב
10 לסעידוב, ולכן החשבוניות היו אמורות לצאת על שמו. בנסיבות אלה, הוצאת
11 החשבוניות על שם החברות מהווה הוצאת חשבוניות "שלא כדין".
- 12 64. לסיום, אין המדובר ביישום טכני של הוראת סעיף 17(א) לחוק בענייננו. כאמור לעיל,
13 שוכנעתי כי, מן הבחינה המהותית, המערער לא פעל כ"שלוח" במכירת הזהב
14 לסעידוב. ככל שמכר זהב לסעידוב, לא היה זה הזהב של החברות, ובהוציאו את
15 החשבוניות על שם החברות, עשה זאת שלא כדין.
- 16 מסמך ההרשאה מתאריך 23.6.2009
- 17 65. המערער תולה את יהבו במסמך מתאריך 23.6.2009, שצורף כנספח א' לתצהירו,
18 המסמך אותו לשמש "נציג ושליח" של חברת שי תבור "בכל קשריה העסקיים עם
19 סעידוב קומפני בע"מ ועם י.ח. כהן נכסים בע"מ" (להלן: מסמך ההרשאה).
- 20 המערער טוען כי יש במסמך ההרשאה ללמד, כי הורשה לפעול כשליח מטעמה של
21 חברת שי תבור.
- 22 66. המשיב מצדו טוען כי "המסמך יכול לספק הרשאה רק לחשבונית של שי תבור ולא
23 י.ס הפצה".
- 24 עוד טוען המשיב כי המסמך יכול לספק הרשאה לכל היותר לשלוש חשבוניות של שי
25 תבור משום ש"מדובר על מסמך מאוחר למרבית החשבוניות (למעט שלוש)" (סעיף
26 56 לסיכומי המשיב).
- 27 67. נדמה לי שהמשיב לא דק פורתא בעניין מסמך ההרשאה.
- 28 68. מה לי אם נכתב מסמך ההרשאה ומה לי אם לא; בכל מקרה מדובר במסמך שנועד
29 "לגבות" את המערער ותו לא. וודאי שאין בו כדי "להכשיר" את שלוש החשבוניות
30 שהוצאו על ידי חברת שי תבור לאחר תאריך 23.6.2009 (פרוטוקול עמ' 14 שורות 17-
31 19).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

1 אין במסמך ההרשאה, שכלל לא ברור מי ערך אותו, כדי לשנות את המסקנה
2 המהותית העולה מהעובדות, לפיה המערער לא היה לא "שליח" ולא "נציג" של
3 החברות, ושלא מסר לסעידוב זהב של החברות, אלא הוציא את החשבוניות בידעו
4 היטב כי הן אינן מייצגות את העסקה האמיתית שנערכה.
5 מסמך ההרשאה נועד לשמש למערער כ"כיסוי", כביכול ניתנה לו הרשאה לפעול
6 מטעם חברת שי תבור, וזאת כדי להסוות את פועלו האמיתי בביצוע העסקאות. אין
7 בכוחו של מסמך ההרשאה, שהאותנטיות שלו מוטלת בספק, כדי להוכיח כי הזהב
8 היה שייך לחברות או כי החשבוניות משקפות את הצדדים הנכונים לעסקה.

כפל מס

9
10 69. המערער מלין על כך, שבנוסף להחלטת המשיב לחייבו בכפל מס, הוצאו החלטות על
11 כפל מס גם ליוסי לוי (בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין) וגם לסעידוב (בגין ניכוי
12 חשבוניות שלא כדין). המערער טוען כי יש בכך להעשיר את קופת המדינה שלא כדין.
13 70. במישור המשפטי, ולפחות מן הבחינה הלשונית של סעיף 50(א) לחוק, אין מניעה כי
14 המשיב ישית כפלי מס על כל הגורמים המעורבים בפרשה (וראו ע"מ 1031/07 (מחוזי
15 ת"א) שי קסוטו נ' מנהל מע"מ רחובות (17.11.2015)).
16 עם זאת, נאמנה עליי הודעת המשיב, כי המרכיב הגבייתי שבכפל המס ייגבה פעם
17 אחת בלבד, על פי שיקולי הגבייה של המשיב, כך שאין חשש כי קופת המדינה תועשר
18 שלא כדין.
19 71. בכל הנוגע לרכיב העונשי שבכפל המס, הרי שלאור התכלית ההרתעתית המונחת
20 ביסוד הטלת כפל המס, איני רואה מניעה שהמשיב יפעל לגבייתו כמה פעמים ומכל
21 הגורמים המעורבים בפרשה.
22 72. המשיב הודיע כי, נכון לעכשיו, לא הצליח לגבות סכום כלשהו על חשבון כפל המס
23 של אף גורם בפרשה, לא את רכיב המס עצמו ולא את הרכיב העונשי (סעיף 73
24 לסיכומי המשיב).
25 לאור זאת אין מניעה שהמשיב יפעל לגביית כפל המס מהמערער.

סוף דבר

26
27
28 הערער נדחה והחלטת המשיב להטיל על המערער כפל מס תיוותר על כנה.
29 המערער יישא בהוצאות המשפט של המשיב בסכום של 40,000 ש"ח.
30
31
32
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 דצמבר 2017

ע"מ 62039-02-16 לב נ' מע"מ בת ים

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11

ניתן היום, י"ט כסלו תשע"ח, 07 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת