



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 15-02-59430 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

ישי גבריאל שריקי
ע"י ב"כ עוה"ד טלי ירון-אלדר, רני שורץ, אוהד בוגנים,
אורי דניאל

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. בתקופה שבין נובמבר 2011 ומאי 2013 ביצע המערער עסקאות ייצוא זהב לשני לקוחות באירופה. בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), עסקאות ייצוא אלו חייבות בשיעור מס אפס.
2. הזהב שנמכר על ידי המערער ללקוחות בחוץ לארץ נרכש על ידי המערער משלושה ספקים שונים, אשר התחלפו לאורך התקופה. מרבית הזהב האמור נרכש לכאורה מאדם בשם אריאל אלנתן ("אלנתן"). אלנתן, אשר ניהל את עסקיו תחת השם המסחרי "גולדי מסחר בזהב", הוציא למערער חשבוניות מס בגין אספקת הזהב, בעשרים ותשע הזדמנויות שונות במהלך התקופה מחודש נובמבר 2012 עד חודש מאי 2013 ("חשבוניות אלנתן" או "החשבוניות").
3. כמות הזהב הכוללת (מסוג "פיין" – 24 קרט) הכלולה בחשבוניות אלנתן הגיעה לכדי 140 קילוגרם.
4. מס הערך המוסף הכלול בחשבוניות אלנתן הסתכם ב-4.065 מיליון ש"ח בקירוב. המערער תבע את ניכוי של מס התשומות הגלום בחשבוניות, דבר שיצר לכאורה זכות לקבלת החזרי מס, מאחר שעסקאות הייצוא היו חייבות בשיעור מס אפס כאמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

5. לדעת המשיב, מנהל מס ערך מוסף, חשבוניות אלנתן הוצאו שלא כדין. על פי עמדת המשיב, הראיות מצביעות על כך שאלנתן לא היה הבעלים האמיתי של הזהב הנדון והעסקאות (כביכול) בינו ובין המערער לא היו אלא חלק מפרשת הברחת זהב רחבת היקף, לגביה נפתחה חקירה בכינוי "זוג משמיים".

בפרשה זו הורשעו מעורבים בעבירות חמורות שונות, לרבות לפי חוק מס ערך מוסף, ואף הוצאו שומות מס בסכומים גבוהים ביותר. לדידי המשיב, מפני שאלנתן לא היה זכאי להוציא את החשבוניות האמורות, אזי לפי הוראות החוק המערער לא היה זכאי לנכות את מס התשומות הכלול בהן, ועל כן לא היה זכאי לקבל כל החזר מקופת המדינה. לפיכך, הוציא המשיב למערער **שומת מס תשומות** וכן חיוב בשל פסילת ספרי המערער (הן בקשר לעסקי הזהב והן בקשר לעיסוקיו האחרים של המערער כמפורט בהמשך). השגה אשר הגיש המערער נדחתה על ידי המשיב, והעניין הגיע לבית משפט זה. עוד יצוין כי לא ננקט הליך פלילי נגד המערער בקשר לעסקאות מושא ערעור זה.

ב. המסגרת החוקית לדין

6. סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף מורה כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

המשיב איננו חולק על כך שהמערער **מכר** זהב וכי המכירות היו לידי תושבי חוץ וזאת בנסיבות המזכות בהחלת שיעור מס אפס על הייצוא לפי סעיף 30(א)(1) לחוק. כידוע, מכירה שעליה מוטל מס בשיעור אפס היא בבחינת "עסקה החייבת במס" לעניין סעיף 41 הנ"ל.

אף אין מחלוקת כי המערער **רכש** זהב (ולנקודה זו נשוב בהמשך) וכי רכישה זו אפשרה לו למכור את הזהב הלאה בעסקאות הייצוא. בהקשר זה יצוין כי המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"**מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק... הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו**".

7. עם זאת, בהתאם לסעיף 38 לחוק "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..." חשבונית מס יכולה להיות "מוצאת כדין" רק כאשר היא מתארת עסקה מסחרית אשר בוצעה הלכה למעשה וכאשר המוציא והמקבל של החשבונית הם הצדדים האמיתיים לעסקה המתוארת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

יוצא אפוא כי אם חשבונית מס מוצאת בגין מכירת טובין על ידי עוסק שאיננו מוכר הסחורה האמיתי, אזי היא איננה "חשבונית מס שהוצאה כדין", ומכיוון שכך אסור למקבלה לנכות את מס התשומות הכלול בו במסגרת סעיף 38 לחוק.

8. אף על פי כן וכיוצא מן הכלל, הפסיקה הכירה בנסיבות בהן יותר למקבל חשבונית שלא הוצאה כדין לנכות את מס התשומות הכלול בה וזאת לפי "המבחן הסובייקטיבי", **"... למשל שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין..."** (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, ניתן ביום 23.2.2005, בסעיף 25 לחוות דעתו של כבוד הנשיא ברק).

9. בהתאם לכך, הדיון בערעור מסוג זה מתחלק בדרך כלל לשני שלבים: בדיקת קיום המבחן האובייקטיבי, דהיינו, בירור זכותו של מוציא החשבונית לעשות כן; וככל שזכות כזו לא הייתה קיימת, המשך בדיקת המבחן הסובייקטיבי, דהיינו, בירור נסיבות ניכוי מס התשומות שמא עומד מקבל החשבונית בתנאים החריגים האמורים.

ג. ערעור המס של אלנתן

10. ייאמר כבר כאן כי בפסק דין זה הדגש יהיה על **הבדיקה השנייה** וזאת מפני שעיון בחומר הראיות ושקילת דברי העדים וטענות הצדדים הביאו אותי למסקנה כי לא היה מקום להוציא למערער דנן שומת מס תשומות, אף אם קיימים סימני שאלה באשר לזכותו של אלנתן להוציא את חשבוניות המס מלכתחילה. יתרה מזאת, נושא תקינות הוצאת החשבוניות על ידי אלנתן ממילא נדון היום בבית משפט אחר (במסגרת ע"מ 61199-05-16 אלנתן נ' אגף המכס והמע"מ, ערעור שהוגש כשנה ורבע לאחר הערעור הנוכחי). לאור התוצאה אליה הגעתי אין צורך ואין מקום לומר דברים נחרצים בקשר לפעולותיו של אלנתן.

11. יוער כי אפשרות עיכוב ההליך דנן עד לסיום ערעורו של מר אלנתן עלתה, בין היתר, בדיון שהתנהל ביום 15.6.2017, בעיצומה של חקירת העדים. אז הוחלט שלא להפסיק את שלב ההוכחות בתיק זה ולשוב ולשקול בשלב מאוחר יותר את אפשרות ההמתנה לתוצאות ערעור אלנתן. והנה שני הצדדים הודיעו במהלך חודש פברואר 2020 כי אין להם עניין לעכב את ההכרעה בערעור זה עד לסיום ההליכים בעניין אלנתן (וראו החלטתי מיום 3.3.2020).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

ד. נתיב אספקת הזהב לידי המערער - כללי

12. המשיב מתאר ערעור זה כ"אחד מספיחיה של פרשת 'זוג משמיים'" (סעיף 5 לתצהירו של מר חיים טמיר, מטעם המשיב).

לצורך הדיון בערעור אין הכרח להזכיר את כל הדמויות אשר היו מעורבות בפרשה הנ"ל, ויש להתמקד בגורמים המסוימים הנוגעים לעניין הנדון כאן – מכירת זהב לידי המערער.

13. שרשרת אספקת הזהב לידי המערער הייתה לכאורה כדלקמן ("מלמטה עד למעלה"):

(א) הזהב נמכר למערער על ידי אלנתן;

(ב) הזהב נמכר לאלנתן על ידי שתי חברות בשליטת האחים יניב ונסים פרשה או בניהולם: חברת מודיליאני ברכה בלי די בע"מ וכן חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ (שם דומה לשם הפירמה בו עשה אלנתן שימוש במעמדו כעוסק מורשה יחיד). שתי החברות האמורות יכוננו להלן "החברות של האחים פרשה".

(ג) מקור הזהב לפי חשבונות אשר נמסרו לידי החברות של האחים פרשה היה בחברות שונות בשליטת הזוג יעקב ולירז אברג'יל. חשבונות אלו היו ככל הנראה כוזבות ומקור הזהב בפועל היה בהברחות מהרשות הפלסטינית וכתוצאה ממעשים פליליים שבוצעו על ידי אדם בשם סמי כוכב ואחרים המקורבים אליו.

דהיינו, לפי גרסתם של המערער ושל אלנתן, מסלול הזהב היה:
האחים פרשה < אלנתן < שריקי (המערער).

14. לפי תפיסת המשיב, הזהב היה קניינם של סמי כוכב והאנשים המכונים על ידי המשיב "השליחים": שלושת חתניו של כוכב, יעקב עשור, דוד מאיר ודניאל פדלון וכן אדם נוסף בשם אברהם (אבי) גיל (כולם יחד: "חבורת כוכב"). על פי תזה זו, חבורת כוכב ייעדה את הזהב המוברח לייצוא מחוץ לגבולות המדינה ולכן מכרו אותו ליצואנים (כדוגמת המערער). כל חוליות הביניים, כך נטען, לרבות הזוג אברג'יל, האחים הפרשה ואריאל אלנתן במקרה הנוכחי, נועדו לספק "כיסוי חשבונאי" בלבד ולא התרחשו מכירות זהב אמיתיות בין החוליות השונות במורד השרשרת. משום כך, המשיב מסכים כי המערער **רכש** זהב על מנת למוכרו, אולם לא מידי אלנתן כפי שהוצג בחשבונות המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

המשיב מגיע למסקנה זו בשל מידת המעורבות הגדולה של "השליחים" הנ"ל בכל שלבי האספקה ובשל נתיב הכסף שהופק ממכירת הזהב (וראו סעיף 33 לסיכומי המשיב).

לדעת המשיב, "[ה]ראיות... תומכות באופן חד-משמעי בטענה[ה]... כי סמי כוכב היה הבעלים של הזהב לאורך כל הדרך ומשכך חשבוניות המס שהוציאו 'הספקים' השונים אינן משקפות עסקאות אמת" (שם).

15. יש להעיר כי לתצהירו המקורי של מר טמיר, אשר העיד כאמור מטעם המשיב, צורפו 9,374 עמודים של נספחים, חלקם הקשורים במישרין למערער דן אך רבים מהם הנוגעים באופן כללי לפרשת "זוג משמיים", ללא זיקה ישירה לנושא ערעור זה. בהחלטה מיום 11.1.2017 כתבתי בין השאר כי "אני רואה קושי, גם מעשי וגם מהותי, בשיטת הגשת ראיות שנקטה על ידי המשיב בתיק זה... המשיב אמור להיות מסוגל להסביר מדוע כל ראיה כאמור הינה רלוונטית להליך הנדון, איזו מסקנה ניתן להסיק מן הראיה, וכיצד הוא ביסס את השומה או את ההחלטה על הראיה. לטעמי, אין זה תקין להביא ראיות, תהיה כמותן אשר תהיה, לפתחו של בית המשפט באמצעות תקנה 10א [לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי דין בערעור), התשל"ו-1976] ולצפות הן מבית המשפט והן מהצד שכנגד לדלות מהחומר, בכוחות עצמם, את מה שהמשיב מבקש ללמוד ממנו".

בהחלטה אחרת מיום 16.1.2017 הוספתי כי "... לדעתי האמור בסעיף 17 לתצהירו של מר טמיר בהליך דן ('במסגרת פרשת 'זוג משמיים' נגבו מספר רב של הודעות. מההודעות ניתן ללמוד על שיטת הפעולה של כל המעורבים'), איננו מהווה אכסניה נאותה ומספקת להגשת למעלה מתשעת אלפים עמודים של נספחים לתצהיר האמור, ללא הפנייה או התייחסות אלא לבודדים מהם...".

ואכן ביום 1.5.2017 הוגש תצהיר משלים מפי מר טמיר, המשתרע על פני עשרים עמודים, ובו הפניות ממוקדות יותר לחומר הרב שצורף באופן גורף לתצהיר המקורי.

ה. חידוד הסוגיות והסרת נושאים מסוימים מן הדיון

16. לפני שנתאר ביתר פירוט את עובדות המקרה, מן הראוי למקד את הדיון ולייתר את העיסוק בשאלות שונות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

17. ראשית, דומה כי עניין הכיסוי החשבונאי בין בני הזוג אברג'יל ובין החברות של האחים פרשה, איננו מעלה או מוריד לצורך ההכרעה בערעור זה.

אף אם יימצא כי החברות של האחים פרשה רכשו את הזהב ממקור אחר (בהינתן שהן רכשו את הזהב בכלל), הרי עובדה זו לא תשפיע על יכולת החברות האלה למכור את הזהב לידי אלנתן.

18. שנית, אף אם יימצא כי החברות של האחים פרשה אינן אלה שמכרו את הזהב לידי אלנתן, אין בכך כדי לשנות בהקשר הנוכחי. די בכך שאלנתן רכש את הזהב ממקור כלשהו (אפילו אגב כיסוי חשבונאי פיקטיבי) כדי שהוא יהיה מסוגל למכור את הזהב למערער. לא כך כמובן כאשר הנושא הוא ניכוי מס תשומות על ידי אלנתן – עניין שאיננו נדון כאן אלא בערעור אלנתן הנ"ל.

19. שלישית, דומה כי ככלל העדר חוקיות השגתם של טובין על ידי מוכר איננו משליך על זכאותו של רוכש הטובין לנכות מס תשומות לפי החוק (בהינתן קיום יתר תנאי החוק לניכוי מס התשומות). במילים אחרות, רכישת רכוש גנוב או מוברח איננה שוללת, כשלעצמה, את זכות ניכוי מס התשומות – כשם שהיות הרכוש גנוב או מוברח איננה פוטרת את המוכר מחבות במס ערך מוסף (בהינתן קיום יתר התנאים להקמת החבות) או מן החובה להוציא חשבונית מס כנדרש על פי החוק (להרחבה בנושא זה, ראו את הדברים שכתבתי לאחרונה בע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה, ניתן ביום 27.8.2020, סעיפים 32 עד 36).

20. לא אדרש אפוא לשאלה האם למר אלנתן היה קניין חוקי בזהב לפני מכירתו לידי המערער, נושא אשר מן הסתם עולה במישרין בערעור אלנתן.

21. עוד יוער כי מעורבותם הפעילה של "השליחים" בנעשה – הן בעניין ההעברה הפיזית של הזהב וזיקוקו והן בצד הכספי של העסקאות – איננה מוכיחה בהכרח כי הזהב היה בבעלותם עד למסירתו לידי המערער. מעורבות זו יכלה לשקף את עניינה של חבורת כוכב בפעולתה החלקה של כל שרשרת האספקה, מבלי להעיד בהכרח על קניינם של השליחים.

22. נפנה עתה לנסיבות הקונקרטיות במקרה דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

1. קורותיו של המערער לפני ההתקשרות הנטענת עם אלנתו

23. המערער עסק בתחום ההסעות (הפעלת לימוזינה לאירועים) והמשיך לעסוק בתחום זה גם בתקופה הנדונה. לפי דבריו, בעבר הוא עסק גם בייזום עסקאות נדל"ן ובייבוא ביגוד, וזאת יחד עם מר בנימין נעים, שעוד יוזכר בהמשך.

24. הן לפי עדות המערער והן לפי עדותו של בנימין (בני) נעים, הרעיון לסחור בזהב עלה כפרי יוזמתו של בני נעים אשר ביקש לעניין את המערער בתחום. ככל הנראה בני נעים רצה בעצמו לעסוק בענף הזהב אך לא היו לו האמצעים הכספיים לעשות כן לבדו, וביקש לצרף את המערער כאשר לאחרון גישה למקורות כספיים רבים יותר. ככל הנראה הוסכם בין המערער ובין בני נעים כי בני יהיה זכאי לחמישים אחוז מן הרווחים אשר יופקו מהעיסוק במסחר בזהב. המשיב העלה שורה של תהיות בקשר להסדרים הכספיים והשיתוף בין המערער ובין בני נעים, אך אינני רואה צורך לדון בהיבט זה בהרחבה, אשר לדעתי איננו משפיע על ההכרעה בערעור.

25. נמצא כי למערער לא היו ידע, הכשרה מקצועית או נסיון קודמים בתחום הזהב.

26. תחילה הפגיש בני נעים את המערער עם מר אילן שפק ובהמשך נוצר הקשר בין המערער ובין מר כפיר חיים מויאל, חבר ילדות של בני נעים ("מויאל"). שמו של מויאל נקשר לפרשת "זוג משמיים" בהקשרים שונים. בחודש נובמבר 2011 יצאה לפועל העסקה הראשונה של המערער בתחום הזהב כאשר הוא רכש זהב מחברה בשליטת מר מויאל, כ.ח.מ. שיווק וסחר בע"מ.

27. הזהב נמכר לחברה בלגית (Jacquo New) בניהולו של אדם בשם ג'ורג' ("הלקוח הראשון").

הקשר העסקי עם הלקוח הראשון האמור נוצר דרך מתווך בשם עידו תייר. ההיכרות בין המערער ובין מר תייר נוצרה, לדברי המערער, דרך מר מויאל (פרוטוקול הדיון, ¹ עמוד 57, שורה 18).

¹ פרוטוקול דיון ההוכחות, שהתנהל בחמישה תאריכים שונים, ממוספר משום מה מעמוד 9 עד עמוד 196, ובהמשך מעמוד 96 עד עמוד 344. דהיינו יש פעמיים עמודים הממוספרים 96 עד 196. להלן עמוד מסדרת המספור הראשונה יצויין כרגיל (למשל "עמוד 120") ואילו עמוד מסדרת המספור השנייה יצויין בליווי כוכבית (למשל, "עמוד 120*").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

העיסוק בזהב מול מר מויאל השתבש כאשר משלוח זהב עוכב במכס ובהמשך החזר מס התשומות שנתבע על ידי המערער גם כן עוכב. לימים הסחורה שוחררה מהמכס והחזר מס התשומות בוצע.

28. לפי דבריו של המערער בחקירתו בידי רשות המסים ביום 18.6.2013, ברכישת הזהב הראשונה מידי מויאל הוא נדרש לשלם "בערך" 4.75% מתחת למחיר ה"פיקס" (fix), דהיינו ציטוט מחיר הזהב בשווקים הבינלאומיים, שנקבע פעמיים מדי יום בלונדון (שם, שורה 40).

29. בסופו של דבר נעשו רק עסקאות רכישה בודדות מידי החברה בבעלות מויאל והפעילות מולה הופסקה בחודש פברואר 2012 או בסמוך לו. לא נערכה למערער שומת מס תשומות בקשר לרכישות ממויאל.

30. לאחר הפוגה, בסוף חודש אוקטובר 2012 החל המערער לרכוש זהב מידי מר בכור צבאן, דמות מוכרת ומובילה בענף התכשיטים והצורפות בישראל. ההיכרות עם צבאן נעשתה באמצעות מר בני נעים.

31. לדברי המערער הזהב נרכש מחברת צבאן בכור תכשיטים בע"מ במחיר שהוא שלושה אחוזים מתחת למחיר הפיקס. לטענת המערער, המרווח שהושג בעסקאות שנערכו בתקופת צבאן לא הספיק (כאשר מתוך הרווח חלק הופרש להוצאות משלוח הזהב לחוץ לארץ והוצאות אחרות).

32. מול החברה בבעלות צבאן נעשו שש עסקאות רכישה במהלך תקופה של כחודשיים, ובמקביל החל חיפוש אחר ספק זהב אחר ולימים נוצר הקשר עם מר אלנתן, כמתואר בהמשך. גם בגין הרכישות מידי צבאן לא נערכה למערער שומת מס תשומות.

33. באותה תקופה (אוקטובר-נובמבר 2012) אף התחלפו לקוחותיו של המערער. במקום לייצא ללקוח הראשון הנ"ל, התחיל המערער למכור את הזהב לתאגיד בלגי אחר בשם Gold & Cash בבעלות מר משה פרידמן ("הלקוח השני"). לפי דבריו של המערער בחקירה מיום 8.9.2013 (שורה 82 ואילך), גם ההיכרות עם הלקוח השני נעשתה באמצעות עידו תייר. נמצא כי חלק מן הזהב שנרכש מידי צבאן (בארבע הרכישות האחרונות) נמכר בהמשך ללקוח השני.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

34. על סמך חומר הראיות המצוי בתיק, ניתן לסכם ולומר כי בתקופה בין חודש נובמבר 2011 ובין אוקטובר 2012 המערער מכר את הזהב ללקוח הראשון בחו"ל ואילו מחודש נובמבר 2012 עד מאי 2013 הזהב נמכר ללקוח השני. הזהב לייצוא ללקוח הראשון נרכש על ידי המערער מידי חברת כ.ח.מ (שש חשבוניות) ומידי צבאן (שתי חשבוניות), כאשר הזהב לייצוא ללקוח השני נרכש מידי צבאן (ארבע חשבוניות נוספות) ומידי אלנתן (29 החשבוניות מושא ערעור זה).

ז. ההתקשרות עם אלנתן

35. בחודש נובמבר 2012 פגש המערער לראשונה את מר אריאל אלנתן. מר נעים הפגיש בין השניים כאשר אדם בשם יהודה גמליאל יצר את הקשר בין נעים ובין אלנתן.

לא הובאה ראיה לכך כי המערער הופנה לכיוונו של אלנתן על ידי חברת כוכב.

36. ביום 25.9.2017, בסמוך לפני ישיבת ההוכחות השלישית בערעור זה, הודע לבית המשפט כי קיימת הקלטה של שיחת ההיכרות הראשונה בין המערער ובן אריאל אלנתן.

יוער כי כבר בחקירתו ביום 8.9.2013 בידי חוקרי רשות המסים, ציין המערער כי הוא הקליט שיחות שונות, לרבות הפגישות הראשונות עם אלנתן (שם, שורות 101-102). יש באמירה זו, שנאמרה כשנה וחצי לפני פתיחת הליך ערעור זה וללא קשר אליו, כדי לתמוך באמיתות ההקלטה.

37. תמליל השיחה הנטענת בין המערער ואלנתן צורף לתצהיר משלים אשר הוגש על ידי המערער ביום 13.11.2017. תמליל השיחה הוצג למר אלנתן במהלך עדותו בפניי ביום 10.6.2018 והוא אישר את קיום השיחה המוקלטת (עמוד 142, שורה 33 עד עמוד 143, שורה 4).

38. בשיחה המוקלטת אלנתן מספר למערער כי הוא (אלנתן) עוסק בתחום הזהב כבר שלוש שנים (והשוו פרוטוקול הדיון, עמוד 161, שורה 11).

39. בין היתר, השיחה נגעה לתחום המע"מ:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

ישי: ... קח בחשבון שאני מייצא, מע"מ צריך להיות משולם בזמן.

אריאל: וודאי.

ישי: טיפ טופ כי הם רואים בשעמ [מערכת המחשוב של רשות

המסים – ה"ק] שם הוא לא שילם.

אריאל: אין דבר כזה."

(תמליל השיחה, עמוד 8, שורה 9 עד שורה 12)

ובהמשך:

אריאל: ... אני משלם המון מע"מ כל חודש.

...

אריאל: וגם קונה מחנויות אתה משלם להם מע"מ ואני גם קונה

מפרטיים אתה מבין?

ישי: ואיך אתה...

אריאל: פרטיים אני משלם את המע"מ שלהם."

(עמוד 9 לתמליל, שורה 21, שורה 24 עד שורה 26)

אריאל: מה אני משלם? אני משלם בחודש קרוב לשישים אלף שקל

מע"מ."

(עמוד 10 לתמליל, שורה 15)

40. לא נערך הסכם מסגרת כתוב בין המערער ובין אלנתן (ומנגד לא הובאה ראיה המלמדת כי אכן נהוג בענף הזהב לערוך הסכמים כתובים בנסיבות כאלה).

41. עוד נמצא כי המערער בדק את מעמדו של אלנתן אצל רשות המסים על ידי הדפסת אישור פטור מניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים, וזאת בתחילת דצמבר 2012 ובתחילת ינואר 2013.

42. יודגש כי אין מחלוקת לגבי זהותו של מר אלנתן (אשר התייצב להעיד בבית משפט כאמור) ובניגוד לתיקים רבים אחרים, היות ואלנתן פעל כעוסק יחיד ולא במסגרת חברה בערבון מוגבל, הרי לא מתעוררת כאן כל שאלה של הסמכתו של אלנתן לפועל בשם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 15-02-59430 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

תאגיד או בשם כל אדם אחר (והשוו ע"מ 13-06-37174 דניאל מתת תכשיטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, ניתן על ידי ביום 15.11.2017). כמוסבר, המחלוקת נטושה סביב סברתו של המשיב כי אלנתן לא היה בעלי הזהב וכי המערער לא עשה די על מנת לברר עניין זה.

43. לימים נעשו כאמור 29 רכישות זהב מידי אלנתן על פני תקופה של כשישה חודשים (החל מיום 21.11.2012 וכלה ביום 30.5.2013).

כמות הזהב שנרכש מידו הסתכמה בכ-140 קילוגרם.

44. לגרסת המערער הוא דאג למימון חיצוני עבור המיזמים עם בני נעים, לרבות בעת הכניסה לעסקי הזהב (וראו חקירתו של המערער בידי רשות המסים מיום 28.11.2011, דף 2, שורה 22 ואילך; סעיף הוצאות המימון בדוח רווח והפסד של המערער שצורף לדוח המס השנתי שלו לשנת 2013; וכן סיכומי המערער סעיף 98 ואילך).

45. למר אלנתן הוצא חיוב בכפל מס תשומות (על פי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף) בקשר לחשבוניות שהוא קיבל מחברת גולדי מסחר בזהב בע"מ ומחברת מודיליאני, החברות של האחים פרשה.

כמו כן, הוצא למר אלנתן חיוב בכפל מס עסקאות, לפי סעיף 50(א) לחוק, בקשר לחשבוניות מס שהוא הוציא לחמישה מלקוחותיו, לרבות המערער, מר שריקי. במסגרת החיוב האמור כלולות 15 חשבוניות שאלנתן הוציא למערער (ולא כל 29 החשבוניות מושא שומת מס התשומות שנערכה למערער; לדברי המשיב, מקור העדר החפיפה בטעות).

כנגד חיוביו בכפל מס תשומות, כפל מס עסקאות וכן קנס בגין פסילת ספרים (על פי סעיף 95(א) לחוק) הגיש מר אלנתן כאמור ערעור לבית המשפט המחוזי במחוז המרכז.

46. למיטב הידיעה ערעור אלנתן טרם הוכרע. מובהר כי ככל שבית המשפט המחוזי במחוז המרכז יקבע (כקביעה חלוטה) כי הטלת כפל מס העסקאות על מר אלנתן הייתה מוצדקת, משמעות הדבר כי החשבוניות השונות שהוצאו על ידיו הוצאו שלא כדין. נפקות מסקנה כזו תהיה כי המערער דן, מר שריקי, לא היה רשאי לכאורה לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות אלה, ובמקרה זה כל שנותר למר שריקי לטעון הוא כי על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

פי המבחן הסובייקטיבי שהתפתח בפסיקה, מן הראוי כי ניכוי מס התשומות יותר בידיו בכל זאת.

יוסף כי לא ננקט נגד מר אלנתן הליך פלילי בקשר לאירועים הנדונים.

ח. אופן ביצוע העסקאות בתקופת אלנתן

47. בעדותו התייחס המערער לאופן ייזום עסקאות הרכישה השונות:

"כב' הש' קירש: תסביר איך זה עבד.
 מר שריקי: אוקיי אני מתקשר לאלנתן, שואל אותו אם יש לו זהב למכור לי, הוא אומר לי יש לי 4 קילו סתם דוגמה, אני מתקשר למשה, משה אומר לי אני אומר לו יש לי 4 קילו למכור, מעוניין לקנות? הוא אומר לי כן. אני נותן אישור לזה, אנחנו סוגרים פיקס. נותן אישור לזה. ואז אני קונה, מעביר.
 כב' הש' קירש: אז אתה בודק [ע]ם פרידמן לפני שאתה קונה מתחייב כלפי אלנתן,
 מר שריקי: כן, אני לא רוצה להישאר עם ה,
 כב' הש' קירש: שפרידמן באמת יקנה.
 מר שריקי: נכון, אם אני נשאר עם הזהב והבורסה עולה יורדת."

(עמוד 87, שורה 25 עד שורה 33)

"עו"ד טהרני: התחייבת לקנות מאריאל אלנתן כמות מסוימת?
 מר שריקי: לא, כמות שיכולתי לעמוד בה. היה לי כסף קנייתי, לא היה לי לא קנייתי, או שאפילו הוא הציע לי אני רציתי לקנות ולא היה לו. יש את זה באס אם אסים.

...

... מחיר שמשתלם לי כלכלית והיכולת הכלכלית שלי לקנות יש גם פעמים באס אם אסים שאני מבקש ממנו אם יש לו זהב ולא היה לו."

(עמוד 74, שורה 2 עד שורה 4; עמוד 141, שורות 17-18)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

גם אלנתן העיד בנושא זה :

"כב' הש' קירש: מר אלנתן, אני רוצה להבין, העסקאות שעשית עם מר שריקי, מי יזם אותן, הוא היה מתקשר אליך ומבקש, מזמין זהב או שאתה גם שיווקת באופן יזום זהב?

מר אלנתן: בדרך כלל הוא היה מתקשר להזמין.

כב' הש' קירש: כן.

מר אלנתן: יכול להיות שהיו מקרים גם שאני התקשרתי להציע לו."

(עמוד 146*, שורה 20 עד שורה 24)

עדויות אלו לא נסתרו וככל שניתן לתת בהן אמון, הרי לכאורה משמעות הדבר היא שהמערער לא שימש כלי פסיבי להזרמת זהב לשוק הייצוא על ידי חבורת כוכב בהתאם לעיתוי ולכמות שהוכתבו לו.

48. באופן כללי ייאמר כי עדותו של מר שריקי בבית המשפט לא הצטיינה בדיוק רב או בעקביות רבה, אך מנגד לא ניתן לקבוע כי העדות הייתה חסרת מהימנות כלל.

49. אשר לאופן מסירת הזהב לידי המערער, הוא הצהיר כדלקמן :

"לאחר שאלנתן ואני הסכמנו על מחיר לק"ג זהב ועל מצבו הפיסי של הזהב (מטילים, גרגירים וכו'), הודיע לי אלנתן כי הוא יספק לי את הזהב בעצמו. ואכן, בעסקאות הראשונות ובעסקאות נוספת [כך במקור] אלנתן בעצמו פגש אותי והביא לי את הזהב שרכשתי ממנו... את הזהב קיבלתי מאלנתן, או מי מטעמו, כפי שאפרט בהמשך תצהירי, כאשר הזהב התקבל בידי במטילים אשר על רובם מוטבעים איכות הזהב ('פיין') והמשקל, פלטות ושקיות עם גרגרים, חלקן מולחמות עם החותמת של מזקקת הזהב הידועה 'שר'..."

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

מאחר שאין לי משרדים קבועים... ביקשתי מאלנתן לפגוש אותי במתחם הבורסה בצמוד לחברת השילוח הבינלאומית 'מלכה עמית'... או במקום אחר שנוח לי ואשר אני מרגיש בו בטוח, כך, שמיד עם קבלת החבילה, דאגתי לשלוח אותה ללקוחותיי בחו"ל."
(מתוך סעיפים 13, 14 ו-15 לתצהיר המערער)

לפי גרסתו בפני חוקרי רשות המסים, הזהב נמסר לידי המערער במקום הסמוך למשרדי החברות שעוסקות בשילוח בינלאומי אשר באמצעותן הוא ייצא את הזהב ללקוחות בחו"ל:

- "ת. אני בד"כ מקבל את הזהב ליד המשרדים של ברניקס או של מלכה עמית ואני מיד מעלה להם את הזהב.
- ש. אם כך כל מה שאתה עושה אתה מקבל את הזהב ומעלה אותו למשרד של ברניקס או מלכה עמית?
- ת. כן. חשבונית אני מוציא לפני שאני מקבל את הסחורה...
- ש. האם אתה מבצע בדיקה כלשהי שקילה?
- ת. זה מתבצע במקום אצל מלכה עמית. יש להם מקום מאובטח ושם מתבצע שקילה וצילום של הסחורה."
(חקירה מיום 8.9.2013, שורה 19 עד שורה 27)

50. כאמור, מיד עם קבלת הזהב לידי, המערער מסר אותו לידי חברת עמית מלכה אשר טיפלה במשלוח החבילה לחוץ לארץ ומסירתה ללקוח שם. לדברי המערער הוא לא החזיק כל מלאי של זהב (אם כי הוא העיד כי הייתה לו כספת – עמוד 84, שורה 2).

אשר לבדיקת הזהב ושקילתו, המערער נשאל בחקירה מיום 18.6.2013 "איך ידעת שאכן זו הכמות אותה הם מעבירים אליך?", והשיב:

"אם היה מדובר בגרגירים... הזהב היה אטום בשקית צהובה שעליה היה רשום הכמות של הגרגירים, השקית הייתה של שר. במידה ומדובר במטילים היה מוטבע עליהם המשקל והאיכות של המטיל."
(שורה 166 עד שורה 168)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

בבית המשפט אישר המערער כי "לא שקלתי באופן עצמאי אבל במלכה עמית שקלו לי את זה" (עמוד 168, שורה 31).

לפי גרסת המערער, כל הזהב שנרכש על ידיו מאלנתן זוקק במזקקת שר ונשא את אישורה (צילומים לדוגמה מצויים בנספח ה' לתצהירו של המערער).

51. אשר לזהות מוסר הזהב לידי, המערער הצהיר:

"לאחר מספר עסקאות עם אלנתן, ביקש ממני אלנתן שאקבל את הזהב באמצעות שליחים או עובדים מטעמו, ואני כמובן הסכמתי. באותם מקרים פרטי העיסקה נסגרו ביני ובין אלנתן ומטעמו של אלנתן היה מגיע אליי שליח שמסר לי את הזהב במתחם הבורסה ברמת גן, יחדיו עם תעודת משלוח..."
(סעיף 18 לתצהיר)

בעדותו בבית משפט, הסביר המערער:

"אריאל עצמו הביא לי את הזהב מספר פעמים בהתחלה, לא זוכר להגיד באיזה תאריך כבר הוא התחיל לשלוח לי הודעות בטלפון השליח מגיע אליך, אבל הפעמים הראשונות הוא אישית בא עם ההונדה הכחולה..."
(עמוד 193, שורה 27 עד שורה 29)

"בחודש וחצי הראשון פלוס מינוס הוא הביא לי אישית, אמרתי את זה גם בחקירות שהוא הביא לי אישית."
(עמוד 194, שורות 14-15)

"כמו שרשמתי פה, אריאל היה בא מספר פעמים, בהתחלה אריאל, אחר כך יעקב הצטרף, הוא אומר יעקב מגיע, נותן לי טלפון, ויעקב היה מתקשר אליי אני פה אני זה, אני מגיע, אחר כך דניאל הגיע, ופעם אחת כמו שאמרתי היה בן אדם גדול שנתן לי ליד הבורסה, שאתם טוענים שהוא אבי אבל אני לא יודע להגיד מי זה."
(עמוד 101, שורה 12 עד שורה 16)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

דברים אלה מתיישבים עם גרסתו של יעקב עשור בחקירתו בידי משטרת ישראל ביום 17.6.2013, שורה 413 עד שורה 424.

52. להוכחת מהלך המסחר בינו ובין אלנתן, המערער צירף לתצהירו דוגמאות של חילופי מסרונים (נספח ד'). שם נמצאות הודעות כגון אלה (לא לפי הסדר):

מפי אלנתן:

"כרגע יש לי פלטות אם תרצה אחצ כנראה אני [א]וכל לשלוח גרגירים";
"פיקס שני 4 קילו מעורב גרגירים ופחיות"; "דניאל בדרך אליך רק
תאשר [ע]ם הבנק שהם מבצעים את [ה]העברה".

ומפי המערער: **"תראה אם יש 4 קילו למחר"; "תראה אם יש לך 2 קילו להיום כל שעה או עד 10 בבוקר מחר?".**

53. אשר למחיר ששילם המערער לאלנתן בגין כל עסקה, בתצהירו כתב המערער כי **"לרוב הסכמתי לרכוש מאלנתן זהב במחיר הנמוך ב- 4.5% ממחיר השוק"** ואילו בעדותו (עמוד 34, שורה 29; עמוד 131, שורה 11) ציין המערער כי הוא קנה ב- 3.75% מתחת לפיקס ובמקום אחר ציין 4.75% (עמוד 113*, שורה 16). אלנתן מצדו אישר כי מכר למערער בהנחה של 4.75% מתחת לפיקס כפי שעולה מתמליל השיחה שהוקלטה בינו ובין המערער (בעמוד 19, שורה 22). המשיב בסיכומיו הדגיש את העדר העקביות בעדותו של המערער בנושא היקף ההנחה שניתנה ברכישת הזהב (וראו סעיפים 62 עד 65 לסיכומים).

54. לפי האמור בתצהירו של המערער, אף התנהל משא ומתן בין השניים לפני סגירת כל עסקה: **"את המשא ומתן ביחס למחיר והאופן בו אקבל מאלנתן את הזהב ערכתי בשיחות טלפון ובהודעות טקסט... אציין כי לעיתים אלנתן ואני לא הגענו להסכמות לגבי המחיר, ובאותם מקרים נסוגתי מאותן עסקאות בשל היותן לא כלכליות עבורי.**

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

לרוב, הסכמתי לרכוש מאלנתן זהב במחיר הנמוך ב-4.5% ממחיר השוק, כאשר במקביל למשא ומתן ערכתי משא ומתן עם לקוחותיי בבלגיה בשביל לתאם עמם את המחיר בו ירכשו ממני את הזהב...".
(שם, מתוך סעיפים 11 ו-12)

55. עוד עולה מן הראיות כי אלנתן לא העניק אשראי למערער וגבה את מחיר הזהב או לפני המסירה פיזית, או במקרים מסוימים תוך מספר שעות באותו יום (לאחר שנקבע מחיר הפיקס העדכני בלונדון).

56. כל התשלומים מהמערער לידי אלנתן בוצעו בהעברה בנקאית לחשבון הבנק של אלנתן.

ט. מעמדו של אלנתן כמוכר הזהב

57. כאמור, חוקיות הוצאת החשבוניות על ידי אלנתן נדונה באופן ישיר בהליך משפטי אחר. אולם, לנוכח המסקנה אליה הגעתי, **אף אם יונח לחומרה** לצורך הדיון כאן – **מבלי לקבוע דבר** – כי אלנתן לא היה רשאי להוציא את החשבוניות, אני סבור כי אין מקום לקיים את שומת מס התשומות שהוצאה למערער.

עם זאת, ומאחר שהצדדים דן הקדישו תשומת לב רבה לתפקידו של אלנתן, אציין מספר היבטים.

58. לאלנתן היה משרד בבני ברק אשר משם, לדבריו, ניהל את עיסוקו ברכישה ובמכירה של זהב.

59. נמצא כי בתקופה הנדונה היו למר אלנתן חמישה לקוחות נוספים, מלבד המערער (הודעה מטעם הצדדים מיום 20.7.2020).

60. הן לפי עדותו של אלנתן עצמו והן לפי עדותו של המערער, אלנתן החזיק – פיזית – בזהב לפני אספקתו למערער, לפחות בחלק מהמקרים (כך גם עולה מחקירתו של יעקב עשור ביום 17.6.2013, בין היתר משורה 316 עד שורה 340, ומחקירתו של אבי גיל ביום 16.6.2013, שורות 48-49). מצג זה לא נסתר, וממנו ניתן להסיק לכאורה כי תפקידו של אלנתן לא היה רישומי – חשבונאי גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

61. לפי עדות יניב פרשה - שהיא חלק מחומר ראיות שהוגש על ידי המשיב – החברות של האחים פרשה מכרו זהב לאלנתן. מצג זה עשוי להיסתר כמובן אם ייקבע בהליך שיפוטי אחר כי החברות של האחים פרשה עצמן לא היו הבעלים של הזהב.

בחקירתו בידי משטרת ישראל ביום 23.6.2013 מר יניב פרשה מסר :

"... זה לקוח בשם אריאל גולדי מסחר בזהב רבי עקיבא 106 בני ברק קומה ראשונה, סיפקתי לו זהב כל סוגי הנדרש לפי הזמנה של אותו לקוח...
אני סיפקתי את הזהב באמצעות שליח של חב' די אם שליחויות, ואני בעצמי גם סיפקתי. לעתים רחוקות אריאל מחב' גולדי היה מגיע אליי הביתה ולקוח את הסחורה מהבית שלי..."
(שם, גליון 5)

אלנתן בחקירתו מיום 16.6.2013 בידי חוקרי רשות המסים העיד כי :

"אני קונה כ-90% מסך הקניות שלי מניסים פרשה ואת ה-10% הנותרים אני קונה משאר העסקים ומהפריטיים."
(שם, שורה 87)

בחקירה מאוחרת יותר (27.6.2013), אלנתן השיב לשאלות החוקרים והוסיף :

"ש. האם הזהב עבר אליך פיזית?
ת. כן.
ש. איפה אחסנת את הזהב?
ת. אני לא אחסנתי את הזהב אלא מכרתי אותו במידי כיוון שיש כאן גם סיכון כלכלי של שינוי מחירים וגם סיכון פיזי של שוד.
ש. מה זאת אומרת שמכרת את הזהב במידי.
ת. איך שאני מקבל בקשה מלקוח שהוא רוצה לרכוש זהב אני מזמין מניסים/נס פרשה זהב וקונה ממנו, איך שהזהב מגיע אליי אני מעביר אותו מיד ללקוח, או שאני פיזית בעצמי הולך ומביא לו את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

הסחורה או שבאמצעות השליחים של חברת השליחויות DM

שמספקים לי שרותי שליחות.

(שם, שורה 41 עד שורה 49)

62. בהקשר זה יוסבר כי הכספים שהתקבלו בחשבון הבנק של אלנתן ממכירת זהב הועברו על ידיו לחשבונות ב"ציינג'ים" (נותני שירותי מטבע) הרשומים על שם החברות של האחים פרשה (ספקי הזהב, לכאורה).

אולם משם, נמשכו הכספים, רובם ככולם, על ידי יחיד חבורת כוכב ("השליחים") בהתאם ליפוי כוח שניתן להם, ולא על ידי האחים פרשה עצמם (ראו, למשל, חקירתו של אבי גיל בידי משטרת ישראל, מיום 4.7.2013, שורה 119 ואילך).

המשיב מדגיש מאד שליטה זו בכספי פדיון הזהב כסימן לכך שהמוכרים האמיתיים היו חברי חבורת כוכב ולא כל גורם אחר.

אולם משיכה זו של כספים מהציינג'ים עשויה גם להעיד על מכירה ישירה של סחורה בין חבורת כוכב ובין אלנתן (ומשום כך, גם על העדר זכאותו של אלנתן לנכות מס תשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו לו על ידי החברות של האחים פרשה). אינני מביע כל דעה בנושא זה. אולם, על פי ההגיון, המשיכה האמורה איננה יכולה להוכיח כי אלנתן לא מכר זהב לידי המערער. שוב, לא מדובר בנטילת כספים מחשבונו של אלנתן אלא מחשבונות הקשורים לאחים פרשה, חוליה "גבוהה" יותר בשרשרת.

63. שמו של מר אלנתן הוזכר בחקירתו של סמי כוכב, ראש החבורה. הנספח הראשון שצורף לתצהירו של מר טמיר מטעם המשיב הוא תמליל חקירתו של סמי כוכב בידי חוקרי משטרת ישראל ורשות המסים ביום 23.6.2012. תמליל זה תופס 182 עמודים וניכר כי אותה חקירה נמשכה שעות רבות. מכל החומר הרב הכלול בתמליל, המשיב בחר להדגיש רק אמירות בודדות בלבד (ראו סעיף 10 לתצהיר המשלים של מר טמיר).

אולם המסר העולה מחקירתו של סמי כוכב איננו חד משמעי בכל הקשור לזהות **רוכשי הזהב**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

64. ראשית, רק באמצע התמליל מסתבר לקורא כי כאשר כוכב הזכיר את השם "שריקי" קודם לכן בחקירה (למשל, בעמודים 62, 69 ו-70) הוא התכוון דווקא **לכפיר מויאל** וכי מבחינתו "שריקי" זה כינוי (שם קוד) של מויאל. הדבר מתברר מעמוד 83, שורה 28 עד עמוד 85, שורה 26 לתמליל; מעמוד 99, שורה 13 עד שורה 33; וכן מעמוד 174, שורה 26 עד עמוד 175, שורה 14.

לאחר מכן, אף החוקרים מזכירים את הכינוי "שריקי" בקשר למויאל – ראו למשל חקירתו של יעקב עשור מיום 30.6.2013, בשורות 146 ו-150 ("**כפיר חיים מויאל המכונה שריקי**").

יתרה מזאת, אין זה ברור אם סמי כוכב כלל הכיר את ישי שריקי, המערער, או שמע עליו קודם לכן (ראו עמוד 85 לתמליל הנ"ל, שורה 7 ואילך).

65. והנה משתמע מחקירתו זו של סמי כוכב כי רוכשי הזהב מידי חבורת כוכב היו אלה שקיבלו חשבוניות מהאחים פרשה (או ממקבילם, אילן שפק) – דהיינו, אלנתן, כפיר מויאל ואחרים באותו מדרג בשרשרת (וראו למשל עמוד 94, שורה 16 עד שורה 20, ועמוד 95, שורה 11 עד שורה 13, לגבי אלנתן).

עיון בתמליל החקירה איננו מגלה אמירה לפיה מכירת הזהב בוצעה **במישרין** בין חבורת כוכב ובין יצואני הקצה (כדוגמת המערער), תוך דילוג על כל חוליות הביניים.

66. אינני **מכריע** אפוא בשאלה אם אלנתן כן רכש זהב אם לאו, ואני מסתפק בהערה כי **כאן** לא הובאה ראיה ניצחת שמוכיחה שהוא לא רכש.

לנקודת מבט שונה בנושא זה ראו סעיפים 74, 122, 123 ו-124 לפסק דינה של כבוד השופטת סרוסי בעניין **אביוב** (ע"מ 49874-08-15 **אביוב גולד בע"מ ואח' נ' אגף המכס ומע"מ**, ניתן ביום 27.6.2018), כאשר גם שם התיימרו המערערות לרכוש זהב, בין היתר, מאריאל אלנתן. בסעיף 122 לפסק הדין האמור, מגיע בית המשפט למסקנה זו:

"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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

מתחייבת המסקנה שהם לא מכרו זהב למערערות. באין רכישה של זהב לא תיתכן מכירה שלו."

שוב, השאלה האם אלנתן כן היה בעלים של זהב אם לאו תוכרע ככל הנראה בערעור המס שלו. אולם להבנתי לא ניתן **בהכרח** להסיק כי אלנתן לא יכול היה למכור זהב אך ורק מן העובדה הנטענת כי מי שהוציאו לו חשבוניות (תאגידיים בשליטת האחים פרשה), לא היו הבעלים של זהב (הרי כבוד השופטת סרוסי עצמה כותבת בסעיף 130 לפסק הדין **"כי אינני נדרשת להכריע בשאלת בעלותם של השליחים בזהב ולכן אין בכוונתי לטעת בכך מסמרות"**; אמירה זו משאירה פתוחה למשל את האפשרות שאלנתן רכש זהב מן השליחים – למרות שהוא קיבל חשבוניות מהאחים פרשה – וכאמור אני אינני נדרש כאן לקבוע ממצא בשאלה זו).

67. אחזור ואדגיש כי **אם** אלנתן אכן רכש זהב, אזי אף אם הוא (אלנתן) הציג בפני רשויות המס מצג שווא באשר למקור הזהב (זהות המוכר לו) אין בכך כדי להשליך על זכותו של המערער דנן לנכות מס תשומות המוטל על רכישת הזהב מידיו של אלנתן.

י. טענות המשיב לקיום "נסיבות חשודות"

68. אם יונח לחומרה כי החשבוניות הוצאו על ידי אלנתן שלא כדין (וכאמור, עניין זה לא יוכרע כאן), יעבור הדיון למישור "הסובייקטיבי". המונח "סובייקטיבי" בהקשר זה עלול להטעות: אין אנו עוסקים בבירור האמונה האישית של מקבל החשבונית בנוגע לחוקיות ותקינות החשבונית, אלא בבירור מעשיו של מקבל החשבונית על פי אמת המידה של האדם הסביר.

69. המשיב מנה שורה ארוכה של נסיבות אשר לטעמו היו צריכות להוות "נורות אזהרה" אצל המערער במקרה דנן.

ואלה עיקרי הנסיבות החשודות שהודגשו על ידי המשיב (ראו סעיף 21 לתצהירו של מר טמיר וכן סעיפים 50 עד 83 לסיכומי המשיב):

- א. חוסר נסיון קודם בענף הזהב אצל המערער;
- ב. שימוש במתווכים כדי לאתר ספק ולאחר לקוחות;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

- ג. קבלת הסחורה באופן בלתי שגרתי;
- ד. העדר בדיקת הסחורה בידי המערער;
- ה. העדר בחינה של מקור הזהב;
- ו. מכירת הזהב ללקוחות במחיר נמוך מ"שער הזהב העולמי";
- ז. מעורבות "השליחים" באספקת הזהב.

בחלק הבא אדון ב"נורות האזהרה" השונות ואגיע למסקנה בסוגיית "המבחן הסובייקטיבי".

יא. האם ניכוי מס התשומות היה סביר בנסיבות המקרה?

70. בהמשך למבחן שבואר בעניין מ.א.ל.ר.ז (ראו סעיף 8 לעיל), הרי בעניין ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, ניתן ביום 9.5.2018, הטעים כבוד השופט הנדל כי:

"על פי גישה זו החריג נולד כאשר עיני הדין נשואות לעוסק שקיבל את החשבונית. ישנה נכונות לא להתעלם מנזק שעשוי להיגרם לו מאי-התרת הניכוי. התנאי לכך הוא לא רק היעדר שותפות בהוצאת החשבונית שלא כדין, ולא רק היעדר רשלנות, אלא אף יש דרישה פוזיטיבית שינקוט בכל האמצעים הסבירים לוודא שהחשבונית הוצאה כדין. המשוכה גבוהה, והיא משכללת את העקרונות שהובאו לעיל."

(שם, בסעיף 3; ראו גם ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון נ' מנהל המכס ומע"מ, ניתן ביום 4.7.1999, בסעיף 14 לפסק דינה של כבוד השופטת ביניש).

71. למרות הרף הגבוה, אינני סבור כי בנסיבות המקרה מוצדק לשלול את ניכוי מס התשומות על ידי המערער.

72. ראשית, יוזכר כי לפני שהמערער התקשר עם אלנתן הוא רכש זהב משני מקורות קודמים – מויאל וצבאן. מס התשומות בשל עסקאות אלו הותר לו בניכוי. המערער לא "הוצנח" לתוך ההתקשרות עם אלנתן כמי שחסר כל נסיון קודם ברכישה ובמכירה של זהב. אמנם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

לפני נובמבר 2011 לא היה למערער כל רקע בתחום הזהב, אך לא ניתן לומר כי זה היה המצב כאשר העסקאות מול אלנתן החלו להתבצע בחודש אוקטובר 2012.

73. נסיבות ההיכרות עם אלנתן (ראו סעיף 35 לעיל) לא היו כה חריגות: בני נעים, חבר ותיק של המערער, "שידך" בין השניים באמצעות גורם שלישי, יהודה גמליאל. כאמור, למערער ולמר נעים הייתה היכרות אישית ועסקית רבת שנים לפני האירועים הנדונים.

נראה כי לא הייתה למערער סיבה לחשוש או לחשוך מלכתחילה כי אלנתן עצמו איננו ספק הזהב או כי דבר בהתנהלותו של אלנתן איננו כשורה.

74. כמו כן, אינני מוצא באופן השתתפותו של בני נעים בתהליכים או בהסדר השיתוף ברווחים בינו ובין המערער סימן לעסקים בלתי כשרים. השניים העידו על מיזמים מסחריים קודמים שנעשו במתכונת דומה, בהם חולקו הרווחים ביניהם.

לפיכך, אם דרש בני נעים נתח מן הרווחים בגין ייזום העיסוק בזהב והפגשת המערער עם גורמים המעורים בענף, אינני סבור כי המערער היה אמור למצוא בכך תמרור אזהרה.

75. אשר לעריכת העסקאות (הן הרכישות והן המכירות) במחירים מתחת ל"פיקס": לא הוכח כי עסקאות לגיטימיות בזהב לעולם לא ייערכו בסטייה ממחיר הפיקס השורר. הפיקס המצוטט אמור לשקף מידע מצרפי על מצב ההיצע והביקוש באותה עת, אך איננו תכתיב לפיו כל עסקה נוספת חייבת להתבצע. ספק אם הבנתו של המשיב – לפיה קיומו של ציטוט הפיקס אמור להניא מוכר מלמכור במחיר הנמוך ממנו או להניא קונה מלקנות במחיר הגבוה ממנו – יכולה להסביר תופעה של שוק פעיל בזהב, בו הסחורה נרכשת לא רק לצורך שימוש ריאלי (כמתכת) או כגיבוי למטבע (gold reserve) אלא גם לצרכי ספקולציה והשקעה.

76. גם עסקאות הרכישה הקודמות של המערער נערכו במחירים הנמוכים מן הפיקס, לרבות אלו מול צבאן. הוא הבין כי כך מתנהג השוק (והמשיב דן לא הראה כי אין הדבר כך). בהעדר ראיות מוצקות על אורחות השוק ועל היצמדות כללית למחיר הפיקס, אינני יכול לקבוע כי שיעור ההנחה בו רכש המערער זהב מידי אלנתן אמור היה להוות נורת אזהרה בעיני כל בר דעת. כמו כן, אינני סבור כי העובדה שהמערער נקב שיעורי הנחה שונים בעדויות השונות מחייבת את המסקנה כי גרסתו מופרכת בשלמותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

77. בהקשר זה מסתמך המשיב על אמירותיו של סמי כוכב בחקירתו הנ"ל, לפיהן אפשרות רכישת הזהב במחיר מתחת לפיקס הובנה על ידי כולם כמצביעה על כך שהזהב "או מזויף או גנוב" וכי "הם מבינים שהכל בלוף" (ראו תמליל החקירה, עמוד 73, שורה 24 ואילך, ועמוד 104, שורה 14 ואילך. אותה חקירה מוזכרת בסעיף 69 לפסק דינו של כבוד השופט סטולר בע"מ 46883-11-14 א. ברכו גולד ג'ולרי בע"מ נ' אגף המכס ומס ערך מוסף, ניתן ביום 31.7.2017, אליו אחזור בהמשך). אולם, לא הובאו לפניי תימוכין נוספים לסברה כי הצעת הנחה של אחוזים אחדים ממחיר הפיקס בהכרח אמורה לאותת כי העסקה המוצעת איננה כשרה.

78. לא הובאו ראיות המראות כי עסקאות המערער היו אך פרי "הכתבה" מלמעלה. לא נמצא כי הוכתב לו מתי לקנות זהב ובאיזו כמות ולא נמצא כי הוכתב לו למי למכור, מתי ובאיזו כמות. ספק אם המערער היה אמור להבין כי הוא איננו אלא חוליה סופית בנתיב אספקה שנשלט לאורכו על ידי גורם עברייני וכי עליו לפקפק באמיתות הספק הישיר העומד מולו (אלנתן). המערער העיד כי הוא לא הכיר את מר כוכב ומעורבים נוספים בפרשה, כגון אבי גיל, יעקב אברג'יל ויניב פרשה (סעיף 25 לתצהיר המערער, וכן פרוטוקול הדיון, עמוד 89, שורה 19) והמשיב לא חלק על גרסה זו.

מר טמיר, מטעם המשיב, נשאל בחקירתו הנגדית:

"עו"ד שורץ: מר שריקי הוא לא חלק מהארגון הזה שאתה מדבר

עליו, נכון?

ת: לא אמרתי שהוא חלק מהארגון, ממש לא.

ש: אוקיי.

ת: אבל לדעתי,

ש: תגיד לי למה,

ת: אני אגיד הוא נוצל במקרה הזה הם חיפשו יצואנים,

חיפשו מתנדבים,

ש: נוצל.

ת: נכון."

(עמוד 314, שורה 12 עד שורה 19)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

העד השני מטעם המשיב, מר ארדיטי, אישר בפני בית המשפט כי לא מצויה כל ראייה בתיק המצביעה על כך שהמערער הכיר את סמי כוכב (עמוד 214, שורה 9 עד שורה 19).

דהיינו, לא הוכח כי המערער נחשף לקנוניה העבריינית של חבורת כוכב. לכאורה לא הייתה לו סיבה לחשוד כי ההתקשרות עם אלנתן עלולה להיות קשורה למעשים פליליים.

79. אינני סבור כי **בנסיבות מקרה זה** מצופה היה מן המערער לשאול את עצמו מדוע מעורבותו כלל נחוצה בשרשרת האספקה ללקוחות הקצה או שהיה עליו להגיע למסקנה כי אילו הדברים היו באמת כשרים השתתפותו כלל לא הייתה נדרשת (והשוו עניין **חביב הנ"ל** בסעיפים 42 ו-43). בתוך כך לא הוכח כי לאלנתן היה קשר קודם כלשהו עם **לקוחות המערער** או כי היה טבעי יותר בנסיבות העניין שאלנתן ימכור לאותם לקוחות במישרין כדי לגרוף רווח גבוה יותר. אכן יש מצבים תמוהים בהם שיתופו של אדם בעסקה היא כה מאולצת או מיותרת, שעליו להסיק כי העסקים אינם תקינים. ואכן כפיר מויאל (ספק הזהב הראשון של המערער) הכיר את הלקוח הראשון עוד לפני המערער. המערער נשאל על כך בחקירה מיום 28.11.2011 (חקירה שהתנהלה ללא קשר לפרשת אריאל אלנתן, ואשר הסתיימה ללא נקיטת צעדים כנגד המערער, אשר **הותר לו** לנכות מס תשומות בקשר לאותן עסקאות):

”ש. האם כפיר מכיר את הקונה מבלגיה?...

ת. לפי מה שהוא אמר לי אז כן...

ש. אם כך תסביר לי, אם כפיר מכיר את הקונה ואתה הרי קונה

מכפיר את הזהב למה צריך אותך באמצע? מדוע כפיר לא מכר לו ישירות והרוויח יותר?

ת. צודק לא יודע מה להגיד לך, אין לי מושג למה עשה זאת. כעיקרון

אני הייתי עושה את זה.

ש. אם כך האם יוכל להיות שכפיר ואולי בני ניצלו אותך לעסקה לא

כשרה כל שהיא?

ת. אני מקווה שלא.

ש. האם אתה יכול להעלות סיבה הגיונית מדוע להשתמש בשירותך

ולא למכור לג'ורג' ישירות?

ת. לא אני לא יודע להסביר זאת מבחינה עסקית אני במקום כפיר

הייתי מוכר לו ישירות.”



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

(דף 5, שורה 11 עד שורה 27)

כאמור לא כך היה המצב עם אלנתן ודומה כי המערער יכול היה, באופן סביר, לראות באפשרות הרכישה מאלנתן הזדמנות עסקית לגיטימית.

80. אשר למעורבותם של "השליחים", קרי חבורת כוכב, בנעשה בזהב, הרי קיימות ראיות להיכרות של המערער רק עם שניים מהם (יעקב עשור ודניאל פדלון). אלה הוצגו בפני המערער כשליחים (בלדרים) מטעם אלנתן והמערער נהג לקבל מידיהם חבילות זהב. הוא לא שילם להם כסף תמורת הזהב. עוד נמצא כי קדמו להגעתם של השליחים שיחות טלפון בין המערער לבין אלנתן לשם תיאום המפגשים.

81. יש מקום להרחיב כאן בנושא נתיב הזהב וחלקם של "השליחים" בשינועו. יניב פרשה (אשר יחד עם אחיו ניסים, שלט בחברות שהיו כביכול הספקיות של אלנתן) העיד כי:

"אני הייתי מגיע עם הזהב פיזית ללקוח סוגר איתו פיקס (מחיר בורסה עולמי). סוגר אתו את החשבונות, קבלה, ת. משלוח. הלקוח היה מעביר לי את הכסף און ליין בהעברת זה"ב ישירות לחשבון שלי לצ'ינג' דה בסט."

(גליון 2 לחקירה מיום 27.6.2013)

ובהמשך:

"... את הסחורה הייתי שולח עם חברת שליחויות או באופן ישיר בעצמי. כנ"ל לגבי חב' גולדי, אריאל גולדי. אלא אם כן אחי ניסים לא יכל לסגור את החשבונות אני הייתי נוסע למשרד של אותו לקוח ומספק לו את הזהב ורושם לו את החשבונות במקום."

אלנתן נשאל בחקירתו על אודות השליחים:

**"ש. מי היו השליחים שעסקו בשינוע הזהב בינך ובין מודיליאני?
ת. יעקוב עשור, דויד מאיר, ואבי גיל בנוסף יש לי עובד בשם דניאל פדלון שהוא גם היה הולך להביא מיניב פרשה או מניסים פרשה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

את הזהב ומביא לי אותו או מכניס אותו לבית הזיקוק בהתאם
להוראות שלי בצרוף ת[עודת] מ[שלוח] שלי. "
(חקירה מיום 24.6.2013, שורה 49 עד שורה 52)

בחקירה נוספת מיום 27.6.2013 העיד אלנתן :

"חברת DM שמספקת לי את השליחויות באמצעות השליחים יעקב
עשור, דוד מאיר ואבי גיל כמו כן גם דניאל פדלון שהוא עובד שלי עושה
עבורי את השליחויות האלה של מסירת הזהב ללקוחות." (שם, שורות
51-50)

מר אבי גיל, ששמו הוזכר לעיל, נחקר על ידי משטרת ישראל ביום 30.6.2013 ותיאר
את הובלת הזהב החל ממקום המחסום בכביש 443 באזור מודיעין :

"הייתי לוקח את הסחורה מהמחסום לפאדי או ליניב פרשה או לנס
(ניסים פרשה)... לאחר הזיקוק הסחורה הולכת לנ.מ.ח או לגולדי או
שחזרת למודיליאני. העברת הסחורה יכולה לעבור ישירות לקוחות של
נ.מ.ח [או] גולדי..."
(שם, שורה 377 עד שורה 380)

82. המערער, מר שריקי, העיד בבית המשפט כי השליחים היו מעורבים בהבאת הזהב אליו
רק בתקופה שבה רכש זהב מאלנתן (בחלק מן הפעמים) ולא קודם לכן כאשר הזהב נרכש
על ידיו מידי חברת כ.ח.מ. ומידי צבאן :

ש" : מי היו הספקים שלך כשקיבלת את הסחורה מכפיר מויאל? ...
מי היו השליחים?
ת: לא היו שליחים, מי שהיה בעסקה הראשונה הייתה אצל אחי
בבית אני גרתי בדירה שלו עד שהדירה שלי הייתה מוכנה זה
באותו בניין, וזה העסקה הראשונה מן הסתם, העסקה השנייה
אני נסעתי אליו לחנות שלו וקניתי משם.
ש: ומי עוד היה?
ת: אף אחד לא היה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

ש: לא היה מעולם שימוש בשום,
ת: מעולם לא היה שלי[ח].
ש: ועם צבן?
ת: אף אחד. אני הגעתי לצבן ועבדתי מול צבן..."
(עמוד 129, שורה 1 עד שורה 11)

לגבי תקופת הרכישות מידי אלנתן, שריקי מסר בחקירתו מיום 8.9.2013 כי:

**"בהתחלה אריאל היה מביא לי באופן קבוע אח"כ יעקב עשור היה מביא לי את הזהב...
ואח"כ דניאל היה מגיע..."
(שורה 526 עד שורה 529)**

83. אינני סבור כי היה בהתנהלות זו דבר שחייב הסקת מסקנה אצל המערער כי העסקאות נגועות באי חוקיות.

84. והנה היבט מעורבות השליחים מעלה שאלה רחבה יותר בקשר לעמדת המשיב: הרי המשיב סבור כי העסקאות האמיתיות נעשו בין חבורת כוכב ובין היצואנים, לרבות המערער (וראו סעיף 14 לעיל). כל שאר החוליות בתווד היו אך לצורך הכיסוי החשבונאי – כלומר, עסקאות בדויות לשם הונאת רשויות המס. משום כך, לפי הנטען, אלנתן לא היה הבעלים של הזהב וממילא לא יכול היה למכור אותו. אולם אם נביא קו מחשבה זה עד לקצהו, הרי מדוע לא לסבור כי גם עסקאות הייצוא נעשו למעשה על ידי חבורת כוכב וכי המערער היה אך חוליית סרק? אולם, המשיב כאמור איננו חולק על כך שהמערער רכש ומכר זהב.

85. עיון בחשבוניות שנמסרו על ידי אלנתן למערער איננו מגלה על פניהן כל פרט חשוד או חסר, ואין במראה החשבוניות כל דבר יוצא דופן.

יוזכר כי המערער שילם לאלנתן, בהתאם לנדרש בחשבוניות, באמצעות העברת כספים לחשבון הבנק של אלנתן בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

86. אינני שותף למסקנתו של המשיב כי הנסיבות הנוגעות לתעודות המשלוח של אלנתן שנמסרו למערער היו צריכות "להדליק נורות אזהרה" (ראו סעיפים 77 עד 80 לסיכומי המשיב), בפרט כאשר המערער קיבל לידיו הן את הזהב והן את החשבונות של אלנתן ותיעוד נוסף בקשר לאותו זהב נערך מיד לאחר מכן על ידי חברת השילוח לחו"ל.

87. ואשר לעניין משיכת כספים מהצייגנים על ידי חבורת כוכב, הדבר נעשה כאמור בדרג של החברות של האחים פרשה (כלומר, הספקים של הספק של המערער) ולא הייתה למערער כל דרך לדעת על כך והדבר לא היה מעניינו.

88. בנוגע לבירורים שערך המערער לגבי אלנתן: כמפורט לעיל, המערער הקליט את הפגישה הראשונה שלו עמו.

תמליל השיחה מגלה נסיון לעמוד על קנקנו של הספק הפוטנציאלי ותוכן השיחה איננו תומך במסקנה לפיה המערער עצם את עיניו בפני סימני אזהרה כלשהם (ולגבי ההתמקדות בעניין המע"מ במהלך השיחה – תוכן תמוה וחשוד בעיני המשיב – הרי ניתן להבין זאת על רקע הקושי בו נתקל המערער במסגרת העסקאות הקודמות עם מויאל – ראו סעיף 27 לעיל).

89. עוד יש לציין כי המערער כן דאג לבדוק את אישורי המסים של אלנתן (פטור מניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים), ולתעד את הבדיקות. כידוע, אין בבדיקות אלה די על מנת לצאת ידי חובה כאשר יש בסיס לחשוד שמוציא החשבונות איננו רשאי על פי דין לעשות כן. עם זאת, דומה כי בנסיבות דנן, היה בבדיקות שבוצעו כדי לאשש את מה שנאמר על ידי מר אלנתן עצמו במהלך שיחת ההיכרות המוקלטת.

90. לעניין בחינת מקור הזהב: האם חלה על המערער חובה להתעניין במקורות הזהב של אלנתן?

המערער נשאל בנושא זה בחקירותיו:

ש" : מאיפה הגיע הזהב שרכשת מהספקים שלך?
ת: אני יודע להגיד היום לאחר כל הפרסומים מאיפה מגיע הזהב
לפי מה שאני הבנתי הזהב מגיע מהר[ש]ות הפלסטינאית. לפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 15-02-59430 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

החקירה שאלתי את אריאל אלנתן שהזהב הכל בסדר הוא אמר לי שהוא מקבל זהב שבור מלקוחות שונים שמוכרים לו והוא אמר לי שהוא מתיך את הזהב בשתי מקומות האחד בפתח תקווה והשני באור יהודה.

...

ש: אתה בחרת להעלים עין ולא היה איכפת לך?

ת: אני לא העלמתי עין. אני שאלתי שהזהב לא גנוב וביצעתי

בדיקות שונות. מעבר לזה לא ניתן לעשות."

(שורה 195 עד שורה 200; שורה 213 עד שורה 215 לחקירה מיום

8.9.2013)

91. אולי ישנן נסיבות מסחריות בהן מתבקשת חקירה ודרישה בנוגע לספקיו של ספק, אך לדעתי אין זה תמיד כך – וראו את הדברים שכתבתי בפסק הדין בע"מ 15-12-22478 ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (ניתן ביום 6.3.2019) בסעיף 63, וכן ראו סעיף 88 לפסק דין מתת הנ"ל.

92. אמנם המערער יכול היה להימנע כליל מעשיית עסקים עם אלנתן, אך לא היה מקום לצפות מהמערער להתחקות אחר מקורות הסחורה המוצעת לו לרכישה, בהעדר סיבה קונקרטית לחשש לבעייתיות בנושא נתיב האספקה.

אכן, בעניין ברכו הנ"ל, כבוד השופט סטולר מצא כי המערערת שם "... בחרה לעצום עיניה, להתנהל באדישות ... לא לבדוק מי הבעלים של הזהב שנמכר לה ולא לבדוק מה מקורו" (סעיף 84). קביעה זו באה בהמשך לאמירת בית המשפט לפיה "מודגשת חשיבות הברור של מקור הזהב ונהיר כי מי שאינו מתעניין במקורו של הזהב, אף על פי שקיימות אינדיקציות רבות כי מקורו אינו לגיטימי, הרי כי עוסק מעין זה אינו יכול לבוא בגדרו של החריג הסובייקטיבי" (סעיף 64; קו ההדגשה אינו במקור).

אף אם נחמיר בנושא הצורך בבירור המקור, במקרה דנן לא שוכנעתי כי המערער אכן נחשף ל"אינדיקציות רבות" כאמור.

93. יתרה מזו, נניח כי כן היינו דורשים מהמערער לתשאל את אלנתן לגבי ספקיו, ואלנתן היה משיב כי ספקיו הם חברת גולדי מסחר בזהב בע"מ וחברת מודיליאני. כיצד תשובה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

זו הייתה מסייעת למערער? האם אז היה עליו לפנות לאותן חברות ולשאול אותן מאין הן רוכשות את הסחורה?

כאמור, בנסיבות המקרה הנדון, אינני מוצא דופי בהעדר בדיקה מעמיקה יותר לגבי מקורות האספקה של ספקי המערער, ואינני סבור כי המעבר מצבאן לאלנתן כספק לווה בנורות אזהרה שהיו צריכות לגרום למערער להימנע מביצוע כל עסקה עמו.

94. המשיב הדגיש כי אצל מר אבי גיל, אחד מחברות כוכב, נמצאו רישומים המצביעים על כך שגיל ידע על אודות פרטי עסקאות בין אלנתן ובין המערער. לדעת המשיב זוהי נסיבה חשודה נוספת שמתווספת לתמונה הכוללת במקרה דנן. ברישומים אלה אף זכה המערער לכינוי "אלקטרה".

אכן דומה כי יש בראיות אלו לחזק את גרסת הקנוניה הכוללת, אך אין בהן להראות כי המערער עצמו היה מודע למעקבים אלה או שהוא היה אמור לדעת עליהם. כאמור, המערער הכחיש כל היכרות עם אבי גיל וכאשר מר גיל נשאל בחקירתו מיום 3.7.2013 "האם אתה מכיר או סיפקת סחורה לישי שריקי?", הוא השיב: "אני סיפקתי לאלקטרה פעם אחת לשליח שלו אני לא יודע אם זה שריקי" (שם, שורות 356-357).

95. הגעתי אפוא למסקנה כי המערער הרים את הנטל שהיה מוטל עליו בעניין "המבחן הסובייקטיבי". לפי מכלול הנסיבות המסוימות, אני סבור כי לא יהיה צודק לשלול את ניכוי מס התשומות. אין במסקנה זו כדי להקל ראש לא בחומרת מעשי המעורבים בפרשת "זוג משמיים" ולא בחובה הכללית המוטלת על מקבלי חשבוניות שלא להתעלם מסימנים חשודים ו"נורות אזהרה" למיניהם. אולם גם לאחריות מקבל חשבונית יש להציב גבול כלשהו, והתרשמתי, על פי הראיות, כי המערער דן לא הועמד במצב מסחרי בלתי מתקבל על הדעת אשר חייב נקיטת אמצעים נוספים.

י.ב. פסילת הספרים

96. בעניין פסילת ספרי המערער, הרי הפסילה התייחסה כאמור לשני תחומי העיסוק שלו: הסעות הלימוזינה ומסחר בזהב. סכום קנס הפסילה שהושת על המערער, במונחי קרן, היה כ-299 אלף שקלים חדשים. מחדלי המערער בתחום זה מפורטים היטב בהודעת המשיב מיום 6.1.2014.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2020

ע"מ 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה

97. אמנם המערער ניסה להסביר בלשון רפה למדי כי הרישומים שכן ניהל היו מספיקים כדי להוות מערכת פנקסים תקינה ושלמה. אולם לאחר בחינת טיעוני הצדדים בנושא זה לא מצאתי מקום להתערב בשיקול הדעת של המשיב בעניין (אם כי לא שוכנעתי מנימוק המשיב הנוגע להעדר פירוט בחשבונות שהוצאו על ידי המערער). על כן הקנס שהוטל על המערער לפי סעיף 95(א) לחוק – בהיקף של 1% מהמחזור העסקי בתקופה הרלבנטית – יישאר על כנו.

י.ג. סיכום

98. אשר על כן,

(א) בכל הקשור לשומת מס תשומות, הערעור מתקבל;

(ב) בכל הקשור לקנס פסילת ספרים, הערעור נדחה;

(ג) בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ח כסלו תשפ"א, 14 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט