



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

לפני כב' השופט ה' קירש

מוטי חביב
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

המערער

נגד

מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. במהלך תקופה בת עשרים וארבעה ימים בחודשים ינואר ופברואר 2013 ("תקופת הערעור"), נחזתה חברת חביב גולד בע"מ לבצע שלוש עשרה עסקאות מכר זהב.

כל הזהב נמכר, כביכול, לאותה רוכשת.

התמורה הכוללת בגין הזהב הסתכמה ביותר משבעה מיליון שקלים חדשים, לפני מס ערך מוסף.

2. באותה עת המערער, מר חביב, היה בעל המניות והמנהל היחיד בחברה הנ"ל ("החברה" או "חברת חביב גולד"). הוא הוציא בשם החברה שלוש עשרה חשבוניות מס, אשר מס הערך המוסף הגלום בהן הגיע לכדי 1.2 מיליון ש"ח.

סכום זה נוכח כמס תשומות בידי החברה הרוכשת.

3. לפני ינואר 2013 מר חביב וחברת חביב גולד לא עסקו בענף הזהב ולמר חביב לא היה כל נסיון קודם בתחום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

4. לטענת המשיב, הוצאת חשבוניות המס מושא הערעור הייתה חלק מתוכנית עבריינית ענפה להברחת זהב לתוך שטחה של מדינת ישראל ללא תשלום מס ערך מוסף כנדרש על פי דין. לדעת המשיב, הוצאת החשבוניות שימשה חלק מן "הכיסוי החשבונאי" למעשי ההברחה ולא עמדו מאחורי החשבוניות עסקאות מכר אמיתיות. דהיינו, לפי הטיעון, החברה לא רכשה זהב ולא מכרה זהב. גם אם המערער עצמו לא היה מודע לכל פרטי התוכנית הנ"ל, היה עליו להבין כי הוצאת החשבוניות לא הייתה תקינה.

בהתאם לכך חייב המשיב את המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"). סכום החיוב הוא כ-2.4 מיליון ש"ח (כפליים סך המע"מ הגלום בחשבוניות).

5. המערער טוען כי חברת חביב גולד כן ביצעה עסקאות אמיתיות בזהב, תוך הפקת רווח מסויים מהפער בין מחיר הרכישה ובין מחיר המכירה. לדבריו הוא לא היה מודע לכל קשר עברייני בנוגע לזהב ומשום כך לא ננקט נגדו כל הליך פלילי בשל מעשיו ומעשי החברה. לגישתו, חשבוניות המס הוצאו כדין.

6. מר חביב מערער אפוא על הטלת כפל המס.

7. כנדרש בהליכים מסוג זה, המשיב פתח בהבאת ראיותיו וסיכם את טיעונו ראשון.

ב. עיכובים בניהול ההליך דנן בשל מצבו הרפואי של המערער

8. יש לציין כי קיום הליך זה התמשך זמן רב בשל מצבו הרפואי של המערער, אשר נזקק לניתוחים, אשפוזים ומנוחה על פני תקופה ארוכה. במהלך השנים 2016, 2017 ו-2018 לא ניתן היה לקדם את ניהול התיק בשל סיבה זו ומועדים רבים, לרבות מועדי הוכחות, נדחו מדי פעם בפעם.

הטיפול בתיק חודש למעשה רק במחצית שנת 2019.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ג. הרקע העובדתי הכללי

9. המערער נולד בשנת 1980 והוא נשוי ואב לילדים.
10. בסמוך לפני התקופה הנדונה, הועסק המערער כאיש מכירות בתחום מכונות קפה.
11. חברת חביב גולד נוסדה על ידי המערער בחודש נובמבר 2012.
12. הקשר של המערער לתחום הזהב נוצר באמצעות מר אילן שפק. לפי עדויות שלא נסתרו, מר חביב ומר שפק היו חברי ילדות. מר שפק עסק, בין היתר, במסחר בזהב.
13. קודם לתקופת הערעור, נהג מר שפק לרכוש זהב מחברת א.ד. סחר ושיווק בע"מ, אשר בשליטת מר דוד אסולין, ולמכור זהב לחברת כ.ח.מ. שיווק בע"מ, בשליטת מר כפיר מויאל.
14. בתקופת הערעור וביוזמת מר שפק, פנה מר כפיר מויאל, בעליו של חברת כ.ח.מ. שיווק בע"מ, לחברת חביב גולד וביקש לרכוש זהב. מר חביב לא הכיר את מר מויאל קודם לכן.
15. הזהב הנדרש לשם מכירה כביכול לחברת כ.ח.מ. שיווק, הוזמן מחברת א.ד. סחר ושיווק, בבעלות מר דוד אסולין. מר חביב לא הכיר את מר אסולין קודם לכן.
16. יוסף כי מר אסולין ומר מויאל הכירו אחד את השני קודם לכן.
17. על פי המצגים, חברת כ.ח.מ. שיווק רכשה כ-37.4 קילוגרם זהב מסוג "פיין" (24 קרט) מידי חברת חביב גולד במהלך תקופת הערעור, שנמשכה כאמור 24 ימים.
בתאריך הראשון בלבד – יום חמישי, 17.1.2013 – הוציאה חברת חביב גולד ארבע חשבוניות מס בגין מכירתם של כמעט 17 קילוגרמים של זהב לחברת כ.ח.מ. שיווק תמורת 3.2 מיליון ש"ח, לפני מס ערך מוסף.
18. לפי המצג, הזהב הובא על ידי הספקית, א.ד. סחר ושיווק, זמן קצר לפני מכירתו לחברת כ.ח.מ. שיווק ובשלב זה חברת חביב גולד לא נדרשה לשלם עבורו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

עם מסירת הזהב לידי חברת כ.ח.מ. שיווק, בוצעה העברה בנקאית לחשבונה של חברת חביב גולד ובהמשך בוצעה העברה בנקאית נוספת מחשבון חביב גולד לחשבונה של א.ד. סחר ושיווק.

19. לפי הטענה, הזהב נרכש על ידי חביב גולד במחיר שהיה 6% מתחת לציטוט הבינלאומי המקובל אותה שעה ("הפיקס" - fix) ונמכר במחיר שהוא 5% (או 5.2%, במקרים מסויימים) מתחת למחיר הבינלאומי המצוטט. דהיינו, הרווח הגולמי של חביב גולד לפי מצגים אלה היה 1% ממחזור המסחר.

20. כפי שיסופר בהמשך, העסקאות הופסקו לאחר שהתגלו קשיים בקשר המסחרי עם מר שפק.

21. חברת כ.ח.מ. שיווק ניכתה את מס התשומות הגלום בחשבוניות אשר הוצאו בשם חברת חביב גולד.

22. אין מחלוקת כי החשבוניות נכתבו, נחתמו והוצאו (פיזית) על ידי מר חביב.

ד. הוראות החוק

23. חוק מס ערך מוסף קובע לאמור:

"45. עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס.

...

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

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק וכולל, בין השאר, "(1) מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו...; (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר."

24. סעיף 50 לחוק, שכותרתו "הוצאת חשבונית מס שלא כדין", מורה כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

"(א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה.

...

"(ב) על דרישה לשלם כפל מס לפי סעיפים קטנים (א) או (א1) ניתן לערער לבית המשפט המחוזי; הגשת הערעור תעכב את תשלום כפל המס אלא אם הורה בית המשפט אחרת."

כאמור, המשיב פעל לפי סעיף 50(א) לחוק, והמערער עותר לפי סעיף 50(ב) לחוק.

ה. סלע המחלוקת

25. בתמצית, המשיב גורס כי מקורו של הזהב הנדון הוא בידי מר סמי כוכב אשר גרם להברחתו לישראל. לטענת המשיב, הזהב נמכר על ידי כוכב לרוכשים מסויימים, אשר אחד מהם היה כפיר מויאל. על מנת ליצור "כיסוי חשבונאי" למכירה ישירה זו של הזהב, הוקמו חוליות ביניים פיקטיביות אשר דרכן הזהב נרכש ונמכר כביכול. בין היתר מצביע המשיב על מסלול פיקטיבי מידי מר יעקב אברגיל, לידי דוד אסולין (חברת א.ד. סחר ושיווק), ממנו לידי מוטי חביב (חברת חביב גולד), וממנו לידי כפיר מויאל (חברת כ.ח.מ. שיווק). בכל חוליה הוצאו חשבוניות, כאשר מצד אחד התמורה התחייבה במס עסקאות בידי מוציא החשבונית ומצד שני אותו מס היווה מס תשומות לניכוי בידי מקבל החשבונית.

המשיב מבסס סברה זו על שני אדנים: אמירות והודאות של מעורבים בפרשה (כוכב, אברגיל, אסולין ומויאל) וכן הנסיבות הקונקרטיות של העסקאות מושא ערעור זה והתמיהות העולות מהן.

26. המערער, לעומת זאת, טוען כי יש הסבר אותנטי לכניסתו לתחום הזהב ולתפקיד שמילא אילן שפק בנעשה. הוא גורס כי החברה בבעלותו אכן רכשה זהב ומכרה זהב ועל כן החשבוניות שהוצאו משקפות עסקאות אמת.

כפי שיפורט בהמשך, המערער טוען לחלופין כי אף אם הקניין בזהב לא עבר דרך חברת חביב גולד, אזי הוא לא ידע על כל תוכנית עבריינית בקשר לזהב, לא היה חלק ממנה, ולא הייתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

לו כל כוונה לרמות את שלטונות המס. בנושא זה המשיב סבור כי לפי כל הסימנים – "נורות האזהרה" – היה על המערער לדעת כי העסקאות אינן כשרות.

ו. שני טיעונים שיש לסלק על הסף

27. בטרם ניכנס לעובי הקורה, ניתן לדחות כבר כאן שתי טענות שונות שהיו בפי המערער. הראשונה נוגעת להיקף תחולתו של סעיף 50(א) לחוק, והשנייה נוגעת לצורך בשימוש בסעיף 106ב על מנת לחייב את המערער בכפל מס בקשר לחשבוניות שהוצאו על שם חברת חביב גולד – שימוש שלא נעשה על ידי המשיב.

28. לפי הטיעון הראשון, המילים הפותחות של סעיף 50(א) – "אדם שאינו רשאי... להוציא חשבונית מס" – מלמדות כי ניתן ליישם את הוראות הסעיף רק במקרה שגורם בלתי מוסמך הוציא חשבונית מס, למשל אם אותו אדם לא היה עוסק מורשה או אם הוא לא היה אורגן מוסמך להוציא חשבוניות בשם תאגיד. במקרה דנן, אין חולק כי מר חביב היה מוסמך, ככלל, לפעול בשם חברת חביב גולד בע"מ, כמנהלה.

אין לקבל פרשנות זו של הסעיף. מילות החוק – "שאינו רשאי לפי סעיף 47" – מצביעות על התכלית: להטיל סנקציה כאשר מוצאת חשבונית שאיננה משקפת אל נכון את מהות העסקה המסחרית. כידוע, הדבר עלול לקרות היכן שכלל לא בוצעה עסקה (חשבונית פיקטיבית) או היכן שהחשבונית מתארת צדדים שאינם המתקשרים האמיתיים (חשבונית זרה), ולא רק במקרה של זיוף או התחזות.

29. לפי הטיעון השני, הטלת כפל המס על מר מוטי חביב כיחיד, מקום שהחשבוניות נושאות את שמה של חברת חביב גולד, מהווה למעשה הרמת מסך ההתאגדות, ואין די בהוראות סעיף 50(א) כדי להביא לתוצאה זו. לדעת המערער, נדרשת בנוסף הפעלת סעיף 106ב לחוק, שעניינו "גביית מס בנסיבות מיוחדות". בהתאם לסעיף 106ב(א):

"עשה חבר בני אדם מעשה מהמפורטים בסעיף 117(א)(3), (6), או (ב), והוצאה לו בשל כך שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל מס, והערעור עליה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי, רשאי המנהל לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני האדם (בסעיף זה - בעל תפקיד) יהא גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס, לפי הענין, ובלבד שלענין מעשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל תפקיד
אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט.

יצויין כי סעיף 117 לחוק, המוזכר בסעיף 106ב, נמצא בפרק העוסק בעונשין, ועניינו
"עבירות".

30. והנה, דן סעיף 106ב במצב בו הוטל כפל מס על חבר בני אדם, והסעיף מורה כי בהתקיים
תנאים מסויימים ניתן לגבות את סכום כפל המס שהוטל גם מ"בעל תפקיד" כהגדרתו באותו
סעיף. זוהי הוראת גבייה המקבילה לסעיף 119א לפקודת מס הכנסה.

31. אולם במקרה דנן הוטל כפל המס על המערער עצמו, כיחיד, מתוקף היותו מוציא החשבוניות,
דהיינו מי שכתב אותן ומסר אותן לחברת כ.ח.מ. שיווק. אם אכן ייקבע כי החשבוניות הוצאו
שלא כדין, אזי האחריות הישירה לכך תחול גם על המערער והחייב בכפל מס יהיה אישי
וישיר, ולא מכוח הוראת גבייה עקיפה, כגון סעיף 106ב לחוק (וראו ע"מ 15-01-5355 ג'קי
מור ואח' נ' מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה, שניתן על ידי ביום 23.2.2020).

ז. מיקוד סוגיית רכישת הזהב ומכירתו

32. תנאי הכרחי להוצאה כדין של חשבונית מס על ידי חביב גולד בע"מ הוא עשיית "עסקה" על
ידיה. בהקשר הנדון העסקה הנטענת היא מכירת זהב. תנאי למכירת זהב הוא רכישת זהב
(או השגת הקניין בו בדרך אחרת). כך עולה השאלה האם חביב גולד אכן רכשה זהב.

33. ודוק: לענייננו חשובה אך עצם הרכישה, ולא כשרות הרכישה או תקינות החשבונית שהוצאה
לחביב גולד בקשר לרכישה. למשל, אם חביב גולד הייתה רוכשת (ביודעין או שלא ביודעין)
זהב גנוב, אזי מכירתו בהמשך על ידיה הייתה מהווה "עסקה" ומצדיקה (או אף מחייבת)
הוצאת חשבונית מס ותשלום מס עסקאות (תהיה חוקיות המכירה אשר תהיה).¹

באותו אופן רכישה (חוקית) של זהב מפלוני, תוך קבלת חשבונית הערוכה על שם אלמוני
כמוכר, לא תשפיע על אפשרות מכירת הזהב ועל הזכאות (או החובה) להוציא חשבונית מס
בקשר למכירה זו.

¹ לדוגמה של נכס גנוב שעשוי "להימכר" על ידי מי שאיננו בעליו החוקי, ראו סעיף 413א לחוק העונשין,
התשל"ז-1977 בנושא "מסחר ברכב או בחלק גנובים".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

משמע, אין לעובדה שהעסקאות מושא ערעור זה היו שזורות, כך נראה, במארג של מעשים בלתי לגיטימיים כדי לחייב את המסקנה לפיה לא היה מקום להוצאת החשבוניות הנדונות כפי שהוצאו, ויש להישמר מפני חריצת הדין על פי מעשיהם של הסובבים את מר חביב ("guilt by association").

34. לפיכך, יש טעם בדברי ב"כ המערער כאשר הוא מחדד את הסוגיה כדלקמן:

"גם אם מקבלים שדוד אסולין היה איש קש שמאחוריו הסתתר סמי כוכב כדי להסוות את מקור הזהב (ככזה שהוברח מהשטחים על פי טענת המדינה), הרי שאין בכך דבר וחצי דבר לעניין רכישת הבעלות הקניינית על ידי חביב גולד, ובהתאמה זכותה למכור את הזהב, וכפועל יוצא מכך כשרות החשבוניות שהוציאה בגין המכירה לכפיר מויאל.

...

גם אם נתעלם לצורך הדיון מדוד אסולין ונניח שהזהב נקנה ישירות מסמי כוכב, וגם אם נניח שהחשבוניות שהוציא דוד אסולין הינן פיקטיביות, הרי שהדבר עדיין לא הופך את החשבוניות שהוציאה חביב גולד לכפיר מויאל לפיקטיביות.

...

יוסף ויצוין לעניין זה כי גם אם חביב גולד הייתה קונה את הזהב בשחור מסמי כוכב הרי שעדיין הייתה לה זכות מלאה למכור אותו לחב' כ.ח.מ. (של מויאל כפיר) והדבר לא היה פוגע בתקינות החשבוניות שהוצאו לחב' כ.ח.מ. סחר ושיווק."

(מתוך סעיפים 26, 28 ו-29 לסיכומי המערער)

35. יש להעיר הערה נוספת: אין די בהסתכלות על נקודת המוצא של שרשרת האספקה ועל נקודת סיומה על מנת לקבוע מיהו המוכר ומיהו הרוכש, והדברים מובנים מאליהם.

ניטול דוגמה טריוויאלית: חקלאי מגדל עגבניות. הוא מוכר אותן לארגון שיווק. ארגון השיווק מוכר אותן בסיטונות לרשת מרכולים. רשת המרכולים מוכרת אותן בקמעונות לצרכנים סופיים. אין מקום לקביעה לפיה "החקלאי מכר עגבניות לצרכן".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

יתרה מזו, גם כאשר קיימים קשרי שליטה בין חוליות שונות בשרשרת אספקה, אין בסיס, **בשל כך בלבד**, להתעלם מחוליות הביניים. בכפוף לנסיבות העניין, חברה אחת אשר שולטת בחברה אחרת ומוכרת לה מוצרים, עשויה להורות לחברה האחרת למכור את המוצרים הלאה לגורם נוסף, ואף להכתיב את תנאי המכירה. אין בעובדות אלו **כשלעצמן** כדי לחייב את המסקנה כי החברה הראשונה (בעלת השליטה) היא זו שמכרה את המוצרים לגורם הנוסף.

36. כמו כן, בנסיבות המתאימות, אדם עשוי לרכוש נכס ולמכור אותו מבלי לקבל אותו לחזקתו הפיזית. במקרה כגון זה, ה"מסירה" של הנכס לידיו של האדם תיעשה על ידי העמדת הנכס לרשותו באתר מרוחק, ומסירת הנכס לקונה על ידיו תבוצע מאותו מקום (על ידי העמדה שם או הובלה למקום אחר). אין הכרח בנגיעה בנכס (כלומר, חזקה פיזית) בין שלב הרכישה ובין שלב המכירה.

ח. דיון בשאלת קיום הרכישה והמכירה

37. לאחר בחינת מכלול הראיות בתיק, הגעתי למסקנה כי חברת חביב גולד לא באמת רכשה זהב מחברת א.ד. סחר ושיווק, ואם הייתה לכאורה "רכישה" במובן כלשהו, הרי זאת רכישה למראית עין בלבד והיא הייתה חסרת תוקף משפטי.

38. הראיות שתומכות במסקנה זו מתחלקות לשתי קבוצות: (א) תנאי העסקאות ונסיבות ביצוען (כביכול) על ידי הצדדים; (ב) עדויות המעורבים בנוגע לקניין האמיתי בזהב הנדון.

39. לפני שנפנה לנסיבות ביצוע העסקאות, נזכיר מספר יסודות בדיני הקניין והמכר.

זהב, כנכס מוחשי, הוא סוג של מיטלטלין. לפי סעיף 2 לחוק המיטלטלין, התשל"א-1971, **"הבעלות במיטלטלין היא הזכות להחזיק ולהשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה, בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם"**. לענייננו יש להדגיש כי משמעות רכישת "בעלות" בנכס מיטלטלין היא קבלת הזכות להחזיק בו והזכות לעשות בו "כל עסקה", אם כי זכויות אלו עשויות להיות "מוגבלות" לפי הסכם.

40. סעיף 1 לחוק המכר, התשכ"ח-1968 קובע כי **"מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר"**. על פי סעיף 7 לחוק המכר, **"המוכר חייב למסור לקונה את הממכר ולהעביר לו את הבעלות בו"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ממשיך סעיף 8(א) לחוק המכר ומורה כי "מסירת הממכר תהא בהעמדת הממכר לרשות הקונה". נביא מתוך חוק המכר הוראות נוספות אלה:

13" (א) על הקונה לבדוק את הממכר מיד לאחר קבלתו.

...

19. הקונה חייב לשלם למוכר את המחיר ולקבל את הממכר.

...

33. הבעלות בממכר עוברת לקונה במסירתו, אם לא הסכימו הצדדים על מועד אחר או על דרך אחרת להעברת הבעלות.

34. נמכר נכס נד על ידי מי שעוסק במכירת נכסים מסוגו של הממכר והמכירה היתה במהלך הרגיל של עסקיו, עוברת הבעלות לקונה נקיה מכל שעבוד, עיקול וזכות אחרת בממכר אף אם המוכר לא היה בעל הממכר או לא היה זכאי להעבירו כאמור, ובלבד שהקונה קנה וקיבל אותו לחזקתו בתום-לב.

41. נביט כעת על התנהלות מר חביב (בשם חברת חביב גולד) באירועים המכונים על ידיו כרכישה ומכירה של זהב. בחקירתו בידי במשטרת ישראל ביום 25.6.2013 ("חקירת חביב במשטרה") מר חביב עצמו תיאר את אופן ביצוע העסקאות כדלקמן:

"... אחרי שאילן שפק יצר קשר ביני ובין א.ד. סחר ואמר לי שהוא הספק של הזהב ואמר לי גם שכפיר חיים מויאל הוא הלקוח כפיר חיים מויאל היה מתקשר אלי והיה מבקש סחורה ומפרט לי את הכמות הדרושה של זהב פיין K24 ואז אני הייתי מתקשר לדוד אסולין והייתי מפרט לו שצריך את הכמות שכפיר מויאל אמר לי ואז אחרי מקסימום שעה היה בא דוד אסולין מביא את הזהב למשרד של אילן שפק היה נותן לי חשבונית אני לא הייתי משלם לו וחצי שעה שעה אחרי זה בערך היה בא כפיר מויאל לוקח את הזהב ומשלם לי בהעברה לחשבון של חביב גולד בבנק מזרחי טפחות או פועלים אחר כך ואני הייתי רושם לו חשבונית של חביב גולד ונותן אותה לכפיר מויאל יחד עם הזהב אני הייתי מעביר את הכסף לחשבון של דוד אסולין שדוד אסולין נותן לי במהלך העסקאות האלה דוד אסולין החליף חשבונות ומנהל הבנק שלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

העיר תשומת ליבי לכך וגם אמר לי שהחשבון שדוד אסולין נתן לי הוא חשבון בצ'ינג'. אילן שפק היה נוכח ברוב רובן של העברות הזהב האלה.

...

ש: איך ידעת לבצע עסקאות רכישה של זהב מא.ד. אם אין לך שום יידע בתחום, מדובר בסכום של מיליוני שקלים?

ת: אני לא הייתי לבד, אילן היה שם וראה שא.ד. סחר (דוד אסולין) מביא לי את הזהב ומוכר לכפיר חיים מויאל ואילן לא אמר כלום, אני סמכתי על אילן.

...

ש: האם זה נכון כי הזהב לא היה נשאר אצלך אלא רק למספר דקות מהרגע שא.ד. (דוד אסולין) היה נותן לך את הזהב ואתה היית מעביר לכפיר חיים?

ת: נכון.

...

ש: ... לפי מה שאתה מספר אילן שפק היה זה שניהל בפועל את העסקאות כביכול בין חביב גולד ובין א.ד. סחר?

ת: נכון."

(שם, שורה 76 עד שורה 84; שורה 60 עד שורה 63; שורה 102 עד שורה 104; שורה 71 עד שורה 73)

42. ביתר פירוט, זאת התמונה שעולה מחומר הראיות:

(א) במרבית המקרים לפחות, הזהב הובא על ידי דוד אסולין (מטעם חברת א.ד. סחר ושיווק) לחנותו של אילן שפק, ולא למשרדו של מוטי חביב (חקירת חביב במשטרה, שורה 54; שורות 85-86; שורה 101; עדות המערער בבית המשפט, פרוטוקול הדיון, עמוד 95, שורה 11, שורות 14-15).² כאמור, הייתה היכרות קודמת בין אסולין ושפק אבל לא בין אסולין וחביב.

(ב) טיב הזהב שהובא לא נבדק על ידי מר חביב:

ש"ש: מי היה בודק את הזהב שהועבר לכפיר חיים מויאל בחנותו של אילן שפק?

² בהמשך פסק הדין, אלא אם נאמר אחרת, ההפניות הן לפרוטוקול דיון ההוכחות, לפי עמוד ושורה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ת: לא בדקו.

ש: האם נראה לך הגיוני שלא יבדקו את הזהב אלא אם הכל היה ידוע וקבוע מראש?

ת: היה ידוע וקבוע מראש עוד לפני שבאתי, מדובר בספק ולקוח שהיו כבר קיימים."

(חקירת חביב במשטרה, שורה 125 עד שורה 128 וראו גם פרוטוקול הדיון עמוד 75, שורה 15 עד שורה 18).

עם זאת, נראה כי הזהב כן נשקל, והשקילה נעשתה על ידי המערער ואילן שפק, באמצעות המשקל של אילן, והזהב נשקל שוב על ידי כפיר מויאל (עמוד 75, שורה 23 עד שורה 24; עמוד 76, שורות 3-4; עמוד 85, שורה 26; עמוד 63, שורות 16-17, שורה 31; עמוד 69, שורה 15).

- (ג) מחיר רכישת הזהב לא היה נתון למיקוח והוא הוכתב למר חביב: 6% מתחת לפיקס.
- (ד) לא נדרש תשלום בעת הבאת הזהב על ידי אסולין. יוזכר כי דובר בכל פעם בסחורה בשווי של מאות אלפי שקלים ואף יותר. חביב גולד שילמה לחברת א.ד. סחר ושיווק רק **לאחר** שהיא (חביב גולד) קיבלה כסף מחברת כ.ח.מ. שיווק.
- (ה) לא הוצגו תעודות משלוח כלשהן, לא בקשר לאספקת זהב לידי חביב גולד ולא בקשר לאספקת זהב על ידי חביב גולד לרוכשת.
- (ו) בין הגעת הזהב לחנות של שפק ובין נטילתו על ידי כפיר מויאל, הזהב לא היה מבוטח לטובתם של חברת חביב גולד או מוטי חביב.
- (ז) מעבר להעדר הביטוח, במסגרת העיסוק בזהב חביב אף לא דאג לכל אמצעי בטחון או מיגון אחרים (כגון כספת או שמירה).
- (ח) הקונה מויאל הגיע לחנותו של שפק על מנת לקבל את הזהב. כאמור הייתה היכרות קודמת בין מויאל ושפק אך לא בין מויאל וחביב. מויאל נהג להגיע זמן קצר לאחר שהזהב הובא לשם על ידי אסולין. יתרה מזו, המערער היה בטוח כי מויאל ידע כי המערער מקבל את הזהב מאסולין ונראה כי היו אף מקרים שאסולין ומויאל נכחו יחד בחנות של שפק (עמוד 105, שורה 26 עד שורה 32).
- (ט) מחיר המכירה למויאל לא נקבע על ידי חביב ולא התנהל משא ומתן.

43. נמצא אפוא כי העסקאות, רובן ככולן, בוצעו ללא מעורבותו הפעילה של מר חביב, ואף לא הוכח כי הוא עצמו נגע בזהב בשלב כלשהו, וגם אם כן, לא הוכח כיצד ובאיזה מובן הזהב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

"הוקנה" לו לפרק הזמן הקצר שחלף בין ההבאה על ידי אסולין ובין הנטילה על ידי מויאל. כזכור, "מכר" כרוך ב"הקניית נכס".

אף במישור הכלכלי-המסחרי לא הייתה למר חביב כל השפעה על תנאי העסקאות או על הרווח שהוא היה עשוי להפיק מהן.

44. בחקירתו בבית משפט נשאל המערער:

"מה היה קורה אם כפיר, הזהב היה אצלך, אסולין הלך, כפיר אומר לך 'התחרטתי, אין עסקה, אני לא רוצה לקחת את הזהב'".

המערער השיב:

"ת: אני לא יודע מה היה קורה אז. אז הייתי מע[רב] את אילן, ומתקשר לדוד, ואומר לו 'בוא תיקח את הזהב, לא צריכים את הזהב'. אני משער שזה מה שהייתי עושה, כאילו.
ש: אבל דוד קנה זהב בשביל אותה עסקה. אתה גרמת לו כאן כנראה איזושהי הוצאה בפועל, איזושהו נזק,
ת: את מכניסה אותי לאיזושהו מצב שלא נתקלתי בו..."
(עמוד 90, שורות 19-20; שורה 25 עד שורה 30)

תשובה זו, אף אם היא ניתנה בלחץ החקירה הנגדית, איננה מעידה על כל תכנון עסקי מחושב המביא בחשבון את סיכוני המסחר, ומחזקת את הרושם שהמערער הבין כי הוא יכול להשיג רווח נאה אם הוא ימלא את הוראות הסובבים אותו וייתן לעסקאות להתרחש "מעל ראשו".

45. לדעתי, לנוכח נסיבות אלו, מסתברת המסקנה כי חביב גולד לא רכשה זהב ולא מכרה זהב, כלומר בשום שלב הזהב לא היה קניינה של חביב גולד בהתאם לדין הכללי. ובכן, יש ממש בדברי המשיב בסיכומיו (סעיף 85) כי:

"אדישותו של המערער ביחס לכל פרמטר ביחס לעסקאות אותן לכאורה ערך, למול סיכונים אדירים לכאורה, חוסר השליטה שלו בנעשה ואי יכולתו לקבל החלטות במהות העסקאות עצמן אותן לכאורה ביצע,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

מלמדת כי חברת חביב גולד שימשה רק כסות חשבונאית לזהב שהוברח
על ידי סמי כוכב."

46. נעבור כעת לאמירות והודאות המעורבים האחרים – נדבך נוסף התומך במסקנה כי לחביב גולד לא הוקנתה בעלות בזהב.

47. בהיבט זה החוליה החשובה ביותר לענייננו היא א.ד. סחר ושיווק, בבעלות דוד אסולין. המערער ביקש כי מר אסולין יזומן להעיד בהליך זה אולם האיש לא אותר. עם זאת, אסולין נחקר על ידי משטרת ישראל ביום 28.6.2013 והודעתו צורפה לתצהיר מטעם המשיב (נספח 7). שם מצינו:

- "ש: מי סיפק לך את הסחורה שאתה מכרת לחברת חביב גולד בע"מ?
ת: השליחים [של סמי כוכב]. יעקב עשור דויד מאיר.
ש: אז...מקור הסחורה היא מהשליחים האלו?
ת: כן.
ש: מי שילם עבור רכישת הסחורה שאתה מכרת לחברת חביב גולד בע"מ?
ת: מוטי חביב שילם לי עבור הסחורה לאחר שאני סיפקתי לו אותה ואני העברתי את מלוא התשלום לשליחים.
ש: אם ככה אז העסקה היא בין מוטי חביב ובין השליחים?
ת: לא. מוטי חביב היה משלם לי בהעברת זה"ב לצ'יינג' שבו אני הייתי עובד בתקופה הזאת ובה היה לי כרטיס על שם א.ד שיווק וסחר ומהצ'יינג' או שאני או שהשליחים היו לוקחים את הכסף כך שקשר ישיר בין השליחים ובין מוטי חביב לא היה.
ש: האם התשלום שמשולם לך ממוטי חביב עבר אליך לשימושך?
ת: לא. הוא עבר לשליחים תמורת הסחורה שהם סיפקו לי.
ש: האם אתה מימנת את הסחורה?
ת: לא.
ש: האם אתה השארת אצלך את הסחורה?
ת: לא.
ש: האם אתה סיפקת למוטי חביב סחורה שהיא שלך. בבעלותך?
ת: מרגע שאני מקבל את הסחורה היא באחריות שלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ש: האם באחריות שלך משמעותו שהיא שלך בבעלותך?

ת: מה שמשתמע מזה.

ש: האם אתה יכול לעשות עם הסחורה הזאת מה שב[א] לך?

ת: לא. אני צריך לדאוג לכסף עבורה.

ש: האם אתה יכול למכור אותה באיזה מחיר שב[א] לך?

ת: לא."

(עמוד 4 לנספח, שורה 19 עד עמוד 5, שורה 10)

ובהמשך:

ש"אני אומר לך שאתה מהווה כיסוי מדומה פיקטיבי לזהב שמוברח

לארץ מהשטחים?

ת: כן. אני לא ידעתי בשעתו שהסחורה מוברחת לארץ מהשטחים.

אני הבנתי שאני רק מספק כיסוי לזהב שהוא ע"י השליחים.

הלקוחות שלי לא ידעו שאני מהווה רק כיסוי לסחורה הזאת."

(עמוד 5, שורה 16 עד שורה 20)

ש"כיצד אתה כיסית את עצמך מול החשבוניות שאתה הוצאת למוטי

חביב?

ת: אני הייתי מקבל חשבוניות פיקטיביות מלירז ויעקב אברג'יל.

ש: כמה שילמת ללירז ויעקב אברג'יל תמורת החשבוניות שהם הוציא

לך?

ת: אני שילמתי להם חצי אחוז תמורת כל חשבונית מסכום החשבונית

לא כולל מע"מ."

(עמוד 6, שורה 23 עד שורה 26)

ש"האם החשבוניות שאתה הוצאת לחברת חביב גולד בע"מ

שמופיעות ע"ג כרטיסות זאת הוצאו ככיסוי חשבונאי כנגד סחורה

שהוברחה לארץ מהשטחים ע"י השליחים?

ת: כן. רק שאני לא ידעתי מדובר בסחורה מוברחת."

(עמוד 7, שורה 8 עד שורה 10)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

48. כמסופר בסעיפים 22 ו-23 לתצהירה של גב' אלבז מטעם המשיב (והדברים לא נסתרו):

"לדוד אסולין הוצאה שומת כפל מס בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות על שם חברת א.ד. סחר ושיווק בע"מ לטובת חברת חביב גולד, בין היתר. דוד אסולין לא ערער על החיוב בכפל המס וסכום המס לא שולם עד היום... לחברת חביב גולד הוצאה שומת כפל מס בגין ניכוי התשומות נשוא החשבוניות על שם חברת א.ד. סחר ושיווק בע"מ. חברת חביב גולד לא ערערה על חיובה בכפל מס וסכום המס לא שולם עד היום. כך גם, פסלתי את ספריה של חביב גולד בגין ניכוי חשבוניות פיקטיביות כמפורט לעיל."

49. אם נעלה בשרשרת אספקת הזהב הנטענת, ונגיע למר יעקב אברג'יל – אשר לפי המצג סיפק את הזהב לחברת א.ד. סחר ושיווק שנמכר בהמשך לידי חביב גולד – הרי מר אברג'יל מסר למשטרת ישראל עדות זו ביום 20.6.2013 (נספח 13 לתצהיר המשיב):

"ש: האם אתה יעקב אברג'יל עצמך או באמצעות אנשים אחרים הפצת חשבוניות מס פיקטיביות לכאורה על מכירת זהב לעסקים וחברות שונות

ת: כן... גרם זהב לא מכרתי מעולם.

...

אני לא ראיתי תכלס זהב.

אני ושפק חברי ילדות אני עבדתי מול שפק בחשבוניות מס פיקטיביות שכאילו מכרתי לו זהב. אני הרווחתי מזה אחוז מהחשבונית.

...

ש: הבנתי שלא מכרת זהב לא ליניב פרשה לא לאילן שפק ולא לדוד אסולין.

ת: נכון.

ש: מאיפה הזהב?

ת: לא היה זהב.

ש: אז מה זה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ת: אני מכרתי אוויר כל החשבונות של הזהב שאני מכרתי רק אוויר.
לאילן ליניב ולדוד."

(שם, גיליון מס' 3, שורה 65 עד שורה 68; שורה 79 עד שורה 81; גיליון מס' 11, שורה 285 עד שורה 291).

נציין כי מר אברג'יל הורשע על פי הודאתו בעבירות הנוגעות להפצת חשבונות פיקטיביות.

50. כפיר מויאל, הבעלים של חברת כ.ח.מ. שיווק, רוכשת הזהב הנדון, הודה במיחוס לו בכתב האישים המתוקן להסדר שהוגש נגדו ונגד אחרים בת"פ 13-07-21218 ות"פ 13-08-3643 (נספח 23 לתצהיר המשיב). שם נכתב בין היתר:

"במועד שאינו ידוע למאשימה, לכל הפחות ממרץ 2011 ועד ליוני 2013... רכש אחר סמואל כוכב (להלן: 'כוכב') זהב ללא תיעוד שמקורו בשטחי הרשות הפלסטינאית ומקומות אחרים... וזאת לשם מכירתו בישראל.

כפי שיפורט בגוף האישומים, בתקופה הרלבנטית, קנו הנאשמים את הזהב השחור מכוכב [ו]מכרו ללקוחותיהם, בין השאר יצואני זהב מישראל למדינות שונות.

על מנת לאפשר החדרת הזהב השחור לשוק המקומי, כמו גם קנייתו על ידי הנאשמים, מכירתו וכן גם יצואו על ידי אחרים, ובמטרה להתחמק מתשלום מע"מ ומס הכנסה בגין הזהב השחור, פעלו הנאשמים לביצועה של תכנית עבריינית לאפשר כסות חשבונאית פיקטיבית רציפה, המציגה מצג כוזב בדבר התנהלות לגיטימית של הסחר בזהב השחור...

...

כדי להוציא לפועל את התוכנית העבריינית כאמור לעיל פעלו הנאשמים 2 ו-5 [כפיר מויאל וחברת כ.ח.מ.] יחד עם הנאשם 1 [אילן שפק], אסולין, שמעון (סימו) כהן ומרדכי (מוטי) חביב, לקבלת חשבונות פיקטיביות מאת הנאשמת 3, חברת א.ד. סחר, והחברות בבעלותם של סימו וחביב כמפורט להלן: ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

חברת חביב גולד ח.פ. 514837046...

...

מוטי חביב הוציא 13 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת חביב גולד, באמצעותה נתן כסות חשבונית לנאשמת 5 [חברת כ.ח.מ.]. החשבוניות הפיקטיביות הוצאו על פי צרכי קניית הזהב השחור של הנאשמות מאת כוכב ולאורך כל התקופה הרלוונטית לכתב האישום. סך החשבוניות הפיקטיביות אשר הוצאו ע"י מוטי חביב הינו 8,277,672 ש"ח, כמפורט בנספח ו'. מתוך סעיפים 10, 11, 12 ו-14 לחלק הכללי לכתב האישום האמור, וכן סעיף 3.6 לאישום הראשון)

51. גב' אלבז מטעם המשיב הצהירה כי:

"לחברת כ.ח.מ. הוצאה שומת כפל מס בגין ניכוי התשומות נשוא החשבוניות על שם חברת חביב גולד שלא כדין. חברת כ.ח.מ. לא ערערה על חיובה בכפל מס וסכום המס לא שולם עד היום."
(שם, בסעיף 24)

52. כאשר מר מויאל העיד בפניי בהליך זה הוא אמר:

"ש: לפי מה שאתה יודע, האם מוטי היה בתוך הקנוניה הזאת של החשבוניות, של הפיקטיביות?
ת: לפי מה שאני יודע לא, כי גם ביקשו ממני להסתיר את זה ממנו שיש קנוניה כזאת שעושה, שמגיע מסמי כוכב וכל מיני דברים כאלה."
(עמוד 64, שורה 31 עד עמוד 65, שורה 2)

53. בכתב אישום מתוקן בשלישית, שבו הודה מר סמי כוכב, נכתבו דברים דומים (נספח 29 לתצהיר המשיב). בין היתר צויין שם כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

"... בתקופה הרלבנטית פעל הנאשם [כוכב] למכירת הזהב השחור לאילן שפק... כפיר חיים מויאל... איציק אביתר (להלן: 'אביתר') ואחרים.

את הזהב השחור מכרו שפק, מויאל ואביתר ללקוחותיהם, שהם יצואנים של זהב מישראל למדינות שונות."
(מתוך סעיפים 3 ו-4 לחלק הכללי)

החשבוניות אשר הוצאו על ידי מוטי חביב על שם חברת חביב גולד מפורטות בסעיף 4.8 לאישום הראשון בכתב האישום בו הודה סמי כוכב.

54. יש להבהיר כי כנגד מר חביב עצמו לא ננקט הליך פלילי בקשר לזהב ולחשבוניות האמורים וכי על ממצאים ומסקנות אשר נקבעו בהליכים פליליים אשר נוהלו כנגד גורמים אחרים לא חל, כלפי מר חביב, סעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971.

55. ובכן יש מקום להישמר מפני הסקת מסקנה בלתי מתחייבת, למשל, מהודאתו של ראובן לפיה הוא "מכר נכס ליששכר", שמא ההצגה המדויקת יותר של ההתרחשות היא כי ראובן מכר את הנכס לשמעון וכן גרם לכך כי בהמשך אותו נכס יימכר לידי לוי, יהודה ויששכר, כל אחד לפי תורו.

56. אולם במקרה הנדון מכלול הנסיבות אכן מצביע על כך שלא באמת נמכר זהב לחברת חביב גולד והיא לא מכרה זהב לחברת כ.ח.מ. שיווק ולכל היותר חביב גולד שימשה חליפה פורמאלית וזמנית למר שפק אשר המשיך "לנצח" על הנעשה (וראו סעיפים 41 ו-42 לעיל).

57. אותה תוצאה מתבקשת לנוכח האמור בסעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, לפיו: "חוזה שנכרת למראית-עין בלבד - בטל; אין בהוראה זו כדי לפגוע בזכות שרכש אדם שלישי בהסתמכו בתום לב על קיום החוזה". דומה כי לאור נסיבות המקרה, אף אם ניתן לגרוס כי הייתה הקנייה לכאורה של הזהב לידי חברת חביב גולד והקנייה לכאורה על ידי לידי חברת כ.ח.מ. שיווק, אזי מעשי ההקנייה נעשו למראית-עין ועל מנת להסוות את הנתבי האמיתי של הזהב מידי מר כוכב לידי מר מויאל (בין באמצעות אילן שפק ובין אם לאו). כך לפחות עולה בפירוש מכתבי האישום הנ"ל בהם הודו המעורבים האחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

ואם חל סעיף 13 לחוק החוזים והעסקאות בטלות כלל ועיקר, משמע כי חברת חביב גולד לא "מכרה" דבר והיא ומר חביב לא היו רשאים להוציא חשבוניות מס.

"מראית העין" נלמדת הן מהנסיבות הישירות שנמנו בסעיפים 41 ו-42 לעיל, והן מן הנסיבות הנלוות הנוספות המתוארות בסעיף 67 להלן.

58. כמו כן, אותה תוצאה תתקבל אם מעשי המעורבים יסווגו כ"חוזה פסול" לפי סעיף 30 לחוק החוזים ("חוזה שכריתתו, תכנו או מטרתו הם בלתי חוקיים, בלתי מוסריים או סותרים את תקנת הציבור - בטל").

59. המסקנה כי לאשורו של דבר לא נערכו עסקאות מכר בין חביב גולד לבין כ.ח.מ. שיווק מביאה מניה וביה למסקנה הנוספת שהחשבוניות שהוצאו על ידי מר חביב בשם חביב גולד הוצאו שלא כדין.

קביעה זו, ללא צורך בהוכחת יסודות נוספים, מצדיקה לכאורה את הפעלתו של סעיף 50(א) לחוק.

ט. ידיעותיו וכוונותיו של מר חביב והשימוש בסעיף 100 לחוק

60. הצדדים לערעור זה היו חלוקים לגבי רמת המודעות או הכוונה שעשויה להצדיק הטלת כפל מס מלא על מוציא חשבונית (ודוק: סוגיה זו תתעורר לאחר שייקבע כי האדם הנדון אכן "הוציא" חשבונית – היבט שאיננו שנוי במחלוקת בתיק הנוכחי). בתוך כך, הצדדים נחלקו בסוגיית "המצב הנפשי" הדרוש לשם החלתו של סעיף 50(א) לחוק. אמנם ייתכן נסיבות, אשר מטבע הדברים יהיו יוצאות דופן, בהן אדם שמוציא חשבונית לא יידע כי לא עומדת מאחוריה עסקה אמיתית או כי העסקה האמיתית היא שונה מן המתואר בחשבונית (למשל כאשר מנהל חברה סבור שנמכר זהב על אף שלא בידיעתו נמכרת למעשה מתכת מסוג אחר). אולם **בנסיבות דנן**, מרבית העובדות אשר מביאות למסקנה המשפטית כי חברת חביב גולד לא באמת רכשה זהב ומכרה זהב היו ידועות למערער ולכן דומה כי בהליך זה לפחות סוגיית "המצב הנפשי" איננה מתעוררת במסגרתו של סעיף 50(א) לחוק. לטעמי "המשבצת" המתאימה יותר לעריכת הדיון היא סעיף 100 לחוק (וראו ע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.3.2020).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

61. סעיף 100 מסמיך את המנהל " ... מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם..."

62. המשיב גורס כי :

"טענה לנסיבות בהן המוציא [לא] ידע כי החשבונות אותן הוציא אינן כדין - דורשת הוכחה של ממש כי לכל הפחות, המוציא לא ידע ולא היה עליו לדעת כי לא מדובר בעסקאות אמת.

...

בנוסף לכך כי התנהלות המערער בביצוע העסקאות לכאורה, מראה כי [הוא לא] פעל כבעלים של זהב אשר סוחר בזהב - אלא כמוציא חשבונות בלבד, עוד עולה מנסיבות העסקאות כי על המערער היה לדעת כי לא מדובר בעסקאות אמת.

...

דומה כי לאור נורות האזהרה המהבהבות הללו כל אחת בנפרד וכמובן באופן מצטבר, היה על המערער לדעת כי לא מדובר בעסקאות באמת. ויודגש, כי יש לבחון את הדברים לפי ה'אדם הסביר' ולא לפי ההבנה הסובייקטיבית של אותו אדם. וודאי שכל אדם סביר היה מבין כי העסקאות, ההתנהלות, הגורמים המעורבים ואופן הביצוע מעלים חשד כבד מאוד יחד עם נורות אזהרה המסנוורות באור חזק כי אין מדובר בעסקאות אמת ביחס למסחר בזהב."

(מתוך סעיפים 23, 86 ו-93 לסיכומי המשיב)

63. לעומת זאת, לפי עמדת המערער :

"סעיף 50(א) לחוק מע"מ הינו סעיף ענישתי, הרתעתי וגבייתי, דרקוני וקשה. כדי לחייב אדם שהוא לא עוסק בסנקציה החמורה וההרסנית של חיוב אישי בכפל מס, הרי שהתנאי הבסיסי וההכרחי, בלעדיו אין, הינו קיום של יסוד נפשי של כוונה לרמות המתווסף ליסוד העובדתי של הוצאת החשבונות.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 53919-09-14 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

יסוד נפשי של כוונה מורכב ממרכיב של ידיעה (ידיעה ממש) אליו מתווסף אלמנט של רצון ושאיפה של ממש להשיג את מטרת המרמה. אין שום דבר בחומר החקירה, וגם לא נטען אחרת על ידי המדינה, כי מוטי חביב התכוון לרמות ואפילו לא שידע כי מתקיימת קנוניה.

...

בעניינו לא רק שלא הייתה כוונה או מטרה לרמות אלא שיותר מכך, לא הייתה כל ידיעה על מרמה. אין שום ראיה בתיק שמצביעה על ידיעה על מרמה כלשהי של מוטי.

...

יסוד נפשי של 'היה צריך לדעת' אינו מהווה יסוד נפשי מספק לצורך סעיף 50(א)... סעיף 50(א) לא נועד לחול על טיפשים, על שלומיאלים, על רשלנים, על פתיים וכל אחד אחר שפעל בתום לב. הוא נועד לחול על עבריינים שפעלו בזדון. כל פרשנות אחרת תוביל לעיוות דין וחוסר צדק משווע."

(מתוך סעיפים 32, 33, 35 ו-36 לסיכומי המערער)

64. נזכיר כי להוראות סעיף 50(א) שתי תכליות כלליות: תיקון הפגיעה באוצר המדינה שנגרמה כתוצאה מניכוי מס התשומות הגלום בחשבונית שהוצאה שלא כדין, וכן הרתעה מעין-עונשית בפני הוצאתן הבלתי חוקית של חשבוניות מס בעתיד. עוד יוזכר כי במקרה דנן חברת כ.ח.מ. שיווק אכן ניכתה מס תשומות על סמך החשבוניות מושא הדיון, ומס זה טרם הושב לקופה הציבורית.

65. נחדד את השאלה: האם לאור נסיבות המקרה אחריותו של מר חביב היא מלאה או שמא האחריות מופחתת כי הוא פעל במידה כזו או אחרת של תום לב? חשוב להעיר כי שאלה זו, כאשר היא נשאלת לגבי מוציא חשבוניות, היא שונה מן השאלה שעשויה להישאל לגבי מקבל חשבוניות אשר הוצאה לו שומת מס תשומות או אשר חוייב בכפל מס על פי סעיף 50(א) לחוק, הקובע לאמור:

"עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עלו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

דומה כי בצד מקבל חשבונית, האפשרות שהוא יטעה בתום לב לגבי מהות העסקה או זהות הצדדים לה, היא סבירה יותר מאשר אצל מוציא החשבונית.

66. בעניין תום לבו, מצביע המערער על מספר נקודות אשר לדעתו מהוות נסיבות מקלות:

(א) הוא לא היה מודע לקנוניית הברחת הזהב או לתוכנית החשבונית הפיקטיביות לכיסוי החדרת הזהב לשוק הישראלי.

אכן חברו מר שפק העיד כי "... היום אני מכה על חטא. מוטי לא היה מודע לדברים... מוטי לא ידע" (עמוד 68, שורה 18 ושורה 22).

כאמור גם מר מויאל אישר כי למיטב ידיעתו, המערער לא היה מודע לקנוניה. וכפי שהמערער שב ומדגיש, אפילו חוקריו שחקרו אותו כחשוד בשנת 2013 הטיחו בפניו כי הוא "קוף טמבל, קוף שלא ידע שהוא קוף" (סעיף 36 לתצהיר המערער; עמוד 110, שורה 19 עד שורה 27).

(ב) לגרסת המערער, הייתה לו כוונה לעסוק במסחר בזהב מעבר לביצוע העסקאות האחדות בגינן הוצאו החשבונות מושא הערעור. לדבריו התוכנית המקורית הייתה לרכוש זהב מאילן שפק ולמכור ללקוחות שונים. בהמשך נרקמה תוכנית בין השניים לפתיחת דוכנים במרכזים מסחריים לשם רכישה ומכירה של זהב מהציבור הרחב.

לפני שתוכנית זו יצאה לפועל ולאחר שהתחוויר כי אילן שפק עצמו איננו יכול למכור זהב למוטי, נכנס מוטי לעסקאות מושא הערעור. יש לציין כי לקיום תוכניות עסקיות אלו אין כל תיעוד חיצוני, אם כי אילן שפק אישר את הדברים בעדותו בבית משפט (עמוד 68, שורה 7 עד שורה 14).

(ג) בהמשך לאמור לעיל, מסביר מוטי כי כוונתו הייתה להקים עסק לגיטימי של מסחר בזהב ולשם כך שכר משרד, רכש ציוד משרדי (לרבות משקל לשקילת זהב), פתח חשבון בנק בבנק מזרחי, ייסד חברה באמצעות עורך דין מטעמו ושכר את שירותיו של רואה חשבון מטעמו.

רק לאחר מכן, עבר מוטי לעבוד עם עורכי דין ורואה חשבון מטעם אילן שפק ופתח חשבון בסניף בנק הפועלים בו אילן שפק היה לקוח.

(ד) מר חביב מצביע על הרווח המזערי שהוא הפיק מן העסקאות הנדונות – אחוז אחד (או פחות) ממחיר הפיקס נשאר בידיו. לגישתו אין כל פרופורציה בין הרווח הכלכלי שהופק על ידיו מהמיזם ובין גובה כפל המס שמבקש המשיב להשית עליו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

67. כנגד נסיבות אלו, קיימת שורה ארוכה של עובדות אשר אינן תומכות בנקיטת יחס מקל כלפי המערער. כאמור, על פי עמדת המשיב "המערער נהג באדישות מוחלטת ביחס לכל חשד ונורות אזהרה שהבהבו בחזקה ביחס לעסקאות שביצע לכאורה..." (סעיף 5 לסיכומי המשיב).

בין היתר, ניתן למנות עובדות אלו וזאת בנוסף לנסיבות המפורטות בסעיפים 41 ו-42 לעיל:

(א) לפני כניסתו לעסקאות רבות-ההיקף בחודש ינואר 2013, למערער לא היה כל נסיון קודם או ידע בסיסי בענף הזהב;

(ב) למערער לא היה הון אישי צבור כדי להשקיע או לסכן בעסקי זהב;

(ג) המערער ידע כי הסיבה שאילן שפק הכניס אותו לעסקאות הנדונות הייתה כי לאילן נוצרה בעיה או מניעה, אם כי מר חביב טען שהוא לא ידע מה טיב הבעיה שמנע משפק להמשיך ולמכור זהב בעצמו. לפי דברי שפק, השינוי נכפה כי "באותה תקופה סגרו לי את הניכוי מס במקור" (עמוד 68, שורות 10-11). חרף המניעה האמורה, אילן שפק נכח בעת ביצוע העסקאות ואלו נערכו, רובן, בחנות שלו.

(ד) היה רק ספק אחד ולקוח אחד, כאשר שניהם הובאו על ידי אילן שפק. המערער לא ערך כל בדיקה לגבי הספק או לגבי הלקוח, וסמך על שניהם ללא כל היכרות קודמת או בטחונות.

(ה) המערער ידע כי הספק והלקוח מכירים אחד את השני. נסיבה זו בייחוד הייתה אמורה לעורר חשד ולהעלות סימני שאלה בכל הקשור לתפקיד שהמערער היה אמור למלא במסחר.

(ו) למערער לא ניתן כל כוח מיקוח לגבי מחיר הרכישה ומחיר המכירה של הזהב.

(ז) באופן מתמיה למערער ניתן אשראי על ידי הספק, אשר היה מוכן להמתין לתשלום עבור הזהב שנמסר כביכול למערער עד אשר המערער יגבה את מחיר המכירה מן הרוכש.

(ח) מאפס פעילות קודמת, המערער התחיל לסחור ביום 17.1.2013 וביצע באותו יום לא פחות מארבע עסקאות בהיקף כספי כולל של 3.2 מיליון ש"ח לפני מע"מ. יתרה מזאת, לפי עדות המערער, בעסקאות הראשונות מיום 17.1.2013 הרוכשת כלל לא שילמה מיד אלא כעבור "כמה ימים" (עמוד 89, שורה 3 עד שורה 14).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

(ט) כאמור, תוך שלושה שבועות וחצי ניתנה לעסק החדש של חברת חביב גולד הזדמנות לבצע עסקאות בהיקף של שבעה מיליון ש"ח (לפני מע"מ).

(י) באופן פתאומי, וללא הסבר, בנק הפועלים (הסניף של אילן שפק) הודיע למערער כי לא יוכל עוד לטפל בהעברות הכספים הכרוכות בעסקאות הזהב ודרש את סגירת החשבון; המערער נאלץ לבצע את המכירות האחרונות באמצעות בנק מזרחי.

68. אני מסכים עם המשיב כי הזדמנות כמו זאת שנקרתה לדרכו של המערער הייתה מעוררת חשד אצל כל אדם סביר – בבחינת דבר שהוא too good to be true. אין גם להמעיט בהיקף הרווח שהובטח למערער מהמעורבות בעסקאות: אפילו מרווח של 1% הניב לו סך של כ-70 אלף שקלים בפרק זמן של שלושה שבועות, כמעט מבלי לנקוף אצבע – סכום נאה לכל הדעות.

69. הגעתי אפוא למסקנה כי אף אם אקבל את דברי המערער (ושל העדים הנוספים) כי הוא לא היה חלק מהקנוניה הגדולה ולא היה מודע לתוכנית העבריינית כולה, הרי בנסיבות העניין מדובר בעצימת עיניים לכל הפחות. עצימת עיניים זו, על רקע מכלול הנתונים, איננה מאפשרת הפחתה של ממש במידת האחריות של המערער במסגרת שקילת השימוש בסעיף 100 לחוק. לכל היותר ניתן לזקוף לזכות המערער את האפשרות שאולי הוא נוצל באופן ציני על ידי המעורבים האחרים ובתמימותו (הנטענת) לא התכוון לסייע לביצוע עבירות חמורות ולפגיעה קשה בקופה הציבורית.

70. העובדה שהמערער לא הועמד לדין פלילי בשל מעשיו איננה מעלה או מורידה בהקשר זה: אמנם ייתכן שיש בעובדה זו כדי להעיד על כך כי המדינה לא ראתה במערער דמות מפתח בפרשה כולה או על כך שהמדינה צפתה קושי בהוכחות יסוד נפשי לגביו, אולם מאידך העדר ענישה פלילית משמעותה גם כי אין צורך "לכילל" את השימוש בסעיף 50(א) לחוק על מנת למנוע כפל סנקציה (והשוו ע"א 6267/14 עווד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, ניתן ביום 26.2.2017).

71. השיקולים הם שונים בכל הנוגע לנסיבותיו האישיות של המערער ובייחוד למצבו הבריאותי. הוא סובל או סבל מבעיות קשות במערכות בפנים הגוף, אשר מפאת צנעת הפרט אין לפרטן כאן. אין מקום לפקפק במהימנות האמירות וההסברים בנושא זה ולדעתי ניתן להסתפק במסמכים הרפואיים אשר הומצאו לבית המשפט עד כה בהזדמנויות שונות ועל פני שנים אחדות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוגוסט 2020

ע"מ 14-09-53919 חביב נ' מנהל מע"מ - היחידה לפשיעה חמורה

72. לאור הנסיבות הרפואיות מחד ולאור זאת שהמערער ככל הנראה "גוייס" בשל תמימותו לשמש חולייה בתוכנית שיזמו והגו אחרים, אני סבור כי יש מקום להפעלת הוראות סעיף 100 לחוק במקרה זה כך שסכום הכפל במונחי קרן (שהיה במקור 1,202,739 ש"ח) יופחת לכדי 700,000 ש"ח (כאשר רכיב מס העסקאות יישאר ללא שינוי). על המשיב לתקן את החיוב בהתאם לכך.

73. בשולי הדברים יצויין כי הערעור הוגש גם כנגד פסילת ספרים והטלת קנס אולם על פי הודעת המשיב בסעיף 23 לכתב התשובה, המשיב חזר בו מהחלטותיו בשני נושאים אלה בעניינו של המערער.

74. לנוכח מכלול הנסיבות, לרבות נסיבותיו האישיות של המערער, אני מוצא לנכון לפסוק הוצאות משפט אך במשורה, כך שהמערער ישלם למשיב סכום הוצאות כולל של 7,500 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

75. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ז' אלול תש"פ, 27 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט