בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 דצמבר 2021

ע"מ 33488-12-18 מיה מסחר בזהב בע"מ נ' יחידת חקירות פשיעה חמורה

ע"מ 13243-10-18 מיה מסחר בזהב בע"מ נ' יחידת חקירות פשיעה חמורה

בפני כבוד השופט ה' קירש

המערערים	**מיה מסחר בזהב בע"מ** **לירן אברמוביץ'** ע"י ב"כ עוה"ד אברהם שהבזי והילה גורדון
	נגד
המשיב	**אגף המכס והמע"מ - יחידת ביקורת פשיעה חמורה** ע"י ב"כ עו"ד שירה קדרון-גוטליב מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

<u>פסק דין</u>

א. <u>מבוא</u>

1. המערער, מר לירן אברמוביץ' (**"לירן"**) הקים בחודש יוני 2015 חברה בשם מיה נ.ב. כלים בע"מ, ח.פ 515274918, שהיא המערערת. כארבעה חודשים לאחר התאגדותה, שם החברה שונה למיה מסחר בזהב בע"מ (**"מיה"**). בפרק זמן של כשישה חודשים החל מסוף חודש ספטמבר 2015 ועד סוף חודש מרץ 2016, מיה רכשה ומכרה (לפי הטיעון) כמות כוללת של כ- 157 קילוגרם זהב 24 קרט. לירן לבדו היה בעל המניות והמנהל בחברת מיה.

בכל נקודת זמן בתקופה הנ"ל היה למיה ספק זהב אחד ולקוח (קונה) אחד (למעט פרק זמן בן שלושה ימים בו היו שני לקוחות במקביל). בסך הכל היו למיה שני ספקים שונים, ושלושה לקוחות.

2. ההיקף הכספי של רכישות הזהב בתקופה הנדונה הגיע לכדי 40.15 מיליון ש"ח בקירוב (כולל מע"מ), והיקף המכירות הגיע ל- 40.36 מיליון ש"ח בקירוב (כולל מע"מ)[1].

הרכישות תועדו ב- 62 חשבוניות שנתקבלו מידי שני הספקים והמכירות תועדו במספר דומה של חשבוניות שהוציאה מיה (באמצעות לירן) לשלושת לקוחותיה.

נמצא כי הסכום הממוצע לכל חשבונית היה כ- 650 אלף ש"ח (בעיגול, כולל מע"מ).

עוד נמצא כי המרווח הכולל שנותר בידי מיה מפועלה היה כחצי אחוז (0.524%).

3. המשיב, מנהל מס ערך מוסף, סבר כי חשבוניות המס שקיבלה מיה משני ספקיה הוצאו שלא כדין ועל כן הוא הוציא לה שומת מס תשומות, כאשר סכום המס שניכויו נשלל לפי שומה זו הוא כ- 5.84 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

4. בנוסף, גרס המשיב כי חשבוניות המס שהוצאו ללקוחותיה של מיה הוצאו שלא כדין, ובשל כך הוציא המשיב ללירן, כמנהל ובעל השליטה בחברה, חיוב בגין כפל מס עסקאות. סכום מס העסקאות בחשבוניות שהוצאו בשם מיה הגיע לכדי 5.863 מיליון ש"ח, כך שחיוב הכפל הוא 11.727 מיליון ש"ח, בקירוב.

5. המערערים טוענים כי התקיים מסחר אמיתי בזהב, המשתקף הן בחשבוניות אשר מיה קיבלה מספקיה והן בחשבוניות שהיא הוציאה ללקוחותיה. ואם נפל פגם בחשבוניות הספקים, הרי מיה לא יכולה הייתה לדעת זאת בעת ביצוע העסקאות.

6. מנגד, בבסיס עמדתו של המשיב עומדת הסברה כי המערערים עצמם כלל לא סחרו בזהב, ולא היו צד אמיתי לרכישות ולמכירות.

7. אקדים ואומר כי לדעתי נסיבות המקרה הן אכן חריגות וחומר הראיות הרב שהובא בפני בית המשפט מלמד כי מעורבות המערערים בעסקאות הזהב הייתה לכל היותר למראית עין.

[1] על פי הטבלאות שהומצאו לבית המשפט ביום 26.6.2019 על ידי המערערים.

מסקנה זו מובילה לתוצאה כי מיה לא הייתה רשאית לנכות מס תשומות ולא הייתה רשאית להוציא חשבוניות מס.

ב. <u>עובדות המקרה – כללי</u>

8. לירן נולד בשנת 1983, כך שהוא היה כבן 32 בתקופה הנדונה.

לפי עדותו, הוא ניהל קודם לכן בית קפה והקים את החברה המערערת מתוך כוונה כללית לעסוק במסחר בכלים חד-פעמיים. לא היו ללירן קודם לכן כל נסיון או ידע בנושא הזהב או אופן המסחר בו, או לגבי תכונותיה של המתכת.

9. לפי דברי לירן, בסוף ספטמבר 2015 הוא פגש לראשונה ובאקראי אדם שהזדהה בפניו כמר איאד סנדוקה (**"איאד"**). איאד הציג את עצמו כבעליה של חברה בשם טופ קוואליטי סרוויס בע"מ (**"טופ"**). מיד לאחר מכן התחילה טופ למכור (כביכול) זהב "פיין" 24 קרט לחברת מיה, בבעלות לירן. על פני תקופה של כ- 90 ימים, מתאריך 29.9.2015 ועד תאריך 28.12.2015, הוציאה טופ למיה 42 חשבוניות מס בגין מכירתם של כ- 126 קילוגרם זהב, ובהיקף כספי של כ-18.88 מיליון ש"ח.

10. לימים הסתבר, ועל כך אין מחלוקת, כי האיש שלירן הכיר לפי השם איאד סנדוקה זייף את תעודת הזהות שהוא הציג וכלל לא היה הבעלים החוקי של חברת טופ קוואליטי. הבעלים האמיתי של חברה זו (איאד סנדוקה ת.ז 034970582) הכחיש כל קשר למסחר בזהב, לא הכיר את לירן, וטען כי החשבוניות שהוצאו על שם טופ הן מזוייפות.

11. דומה כי החשבוניות שקיבלה מיה מידי טופ לא דווחו על ידי טופ לשלטונות מס ערך מוסף (אמנם נמצאים בתיק, בין היתר, שוברי דיווח מע"מ של טופ קוואליטי לרשות המיסים לחודשים ספטמבר עד דצמבר 2015, אותם חודשים בהם טופ מכרה כביכול זהב למיה, אולם סכומי המחזור המדווחים לתקופה זו כלל אינם משקפים את היקף הפעילות הנטען מול מיה ובחודש נובמבר, למשל, נרשם מחזור (סכום עסקאות חייבות) בגובה "0").

האיש שהזדהה כאיאד נעלם ולא אותר.

12. הזהב שנרכש כביכול מידי טופ נמכר לשלושה לקוחות: בתקופה שבין 29.9.2015 ובין 12.11.2015 מיה הוציאה 17 חשבוניות מס לידי חברת בכור צבאן תכשיטים בע"מ ("**צבאן**") בגין מכירת זהב במחיר כולל של 6.3 מיליון ש"ח; בימים 9.11.2015 ו-10.11.2015 הוצאו שתי חשבוניות בסכום כולל של כ- 600 אלף ש"ח לחברת ו.י. בדיקת מתכות בע"מ. ואילו בפרק הזמן בין 17.11.2015 ובין 28.12.2015 הוציאה מיה 23 חשבוניות מס לחברת יניב רותם שיווק תכשיטים בע"מ ("**יניב רותם**") בגין מכירות בהיקף כספי של 12 מיליון ש"ח.

מר בכור צבאן, הבעלים של חברת צבאן תכשיטים הנ"ל ומר יניב רותם העידו בפני בית המשפט בערעורים דנן.

13. הספקית השניה של מיה הייתה חברת לונג ריינבו מסחר בע"מ ("**לונג ריינבו**" או "**לונג**"). בתקופה שבין 5.1.2016 ובין 24.3.2016 לונג הוציאה למיה 20 חשבוניות מס עבור מכירת כ- 131 קילוגרם זהב במחיר כולל של 21.3 מיליון ש"ח.

14. איש הקשר היחיד של לירן בחברת לונג ריינבו היה מר בן אוחנה. מניות לונג ריינבו הועברו על שם בן אוחנה ביום 26.1.2016, דהיינו במהלך התקופה בו נהגה לונג להוציא חשבוניות מס למיה.

מר אוחנה לא זומן כדי להעיד בפני בית המשפט.

15. כל הזהב שנרכש כביכול על ידי מיה מידי לונג נמכר לידי יניב רותם.

מיה הוציאה ליניב רותם 20 חשבוניות מס נוספות עבור מכירת זהב שמקורו בלונג ריינבו בתמורה ל- 21.4 מיליון ש"ח.

16. נמצא אם כן כי הזהב שסופק, לפי הטיעון, על ידי טופ קוואליטי (איאד) נמכר קודם לצבאן ולאחר מכן ליניב רותם, ואילו הזהב שסופק בתקופה מאוחרת יותר על ידי לונג נמכר ליניב רותם.

17. הסכום הכולל של מס הערך המוסף בחשבוניות טופ (דהיינו, מס תשומות) הוא כ- 2.745 מיליון ש"ח, ואילו בחשבוניות לונג ריינבו כ- 3.09 ש"ח (ובסך הכל, כ-5.84 מיליון ש"ח – ראו סעיף 3 לעיל).

18. הסכום הכולל של מע"מ (מס עסקאות) בחשבוניות **שהוצאו** בשם מיה לצבאן היה כ- 0.9 מיליון ש"ח ובחשבוניות שהוצאו ליניב רותם 4.9 מיליון ש"ח ובסך הכל כ- 5.86 ש"ח מס עסקאות (לרבות המס הכלול בשתי החשבוניות שהוצאו לחברת ו.י. בדיקת מתכות). אין מחלוקת כי מס עסקאות זה – בניכוי מס התשומות הנ"ל – דווח על ידי מיה מסחר למשיב. היקף החיוב בכפל מס עסקאות עומד כאמור על 11.727 מיליון ש"ח (במונחי קרן; בחיוב האמור לא נכללו סכומי המס הרשומים בשתי החשבוניות שהוצאו לחברת ו.י.).

ג. <u>תמצית עמדות הצדדים</u>

19. המשיב גורס כי מיה ולירן כלל לא רכשו זהב ולא מכרו זהב, ולכל היותר הם שימשו כמתווכים בעסקאות זהב שבוצעו על ידי אחרים, אם בכלל. יש בטיעון זה, אם הוא יתקבל, כדי להצדיק הן את שומת מס התשומות והן את הטלת החיוב בכפל המס במישור העסקאות.

המשיב הגיע למסקנה האמורה לנוכח הנסיבות הנוגעות, בין השאר, להעדר הנסיון והמומחיות של לירן בתחום, האופן בו לירן הכיר את הספקים ואת הלקוחות, אופן ביצוע עסקאות הרכש והמכר ומקום ביצוען, אופן מימון העסקאות, ואופן התשלום בגין הסחורה.

בנוסף, בקשר לניכוי מס התשומות, גורס המשיב כי חשבוניות המס שקיבלה מיה הוצאו שלא כדין (וזאת אף אם ייקבע כי היא אכן רכשה זהב): החשבוניות של טופ בכלל זוייפו על ידי אדם מתחזה ולא דווחו. לגבי לונג, לפחות בחלק מהתקופה, בן אוחנה – שהוא עצמו היה חסר נסיון בענף הזהב – לא היה מוסמך להוציא את החשבוניות ואף התברר כי חשבוניות המס שלונג ריינבו קיבלה מהספק **שלה**, אף הן מזוייפות. יתרה מזו, המערערים לא נקטו את הצעדים והפעולות הדרושים על מנת לוודא כי חשבוניות המס אשר הגיעו לידיהם אכן הוצאו כדין, ולא נערכו בדיקות של ממש.

20. כפי שיפורט בהמשך, גרסת המערערים היא כי מיה רכשה גם רכשה זהב ומכרה אותו ללקוחות (צבאן ורותם) אשר העידו על ביצוע העסקאות הלכה למעשה. מפני שמיה באמת מכרה זהב, אין בסיס להטיל כפל מס עסקאות. אשר למס התשומות, לטענת המערערים הם לא היו יכולים לדעת כי חשבוניות טופ לא הוצאו על ידי אדם מוסמך, ואילו לגבי לונג, בן אוחנה הציג בפניהם מצגים מספקים לתקינות החשבוניות. עוד נטען כי כן נערכו בדיקות בנוגע למעמד המיסוי של טופ קוואליטי.

ד. <u>המסגרת החוקית</u>

21. כמוסבר, המשיב הפעיל את סמכויותיו הן במישור מס התשומות והן במישור מס העסקאות.

22. אשר למס תשומות, כידוע סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("**החוק**") מורה כי "**עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין...**".

יוזכר כי לפי סעיף 1 לחוק, "**עוסק**" מוגדר כ"**מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו...**", כאשר במקרה דנן מיה טוענת כי היא מכרה זהב במהלך עסקיה. אף המונח "**מס תשומות**" מוגדר בסעיף 1 לחוק: "**מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק... הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו**".

נוסיף כי בהתאם לסעיף 41 לחוק, "**אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס**".

סעיף 77(א) לחוק קובע כי

> "**הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן – שומה).**"

23. נמצא אפוא כי בערעורים הנדונים סוגיית מס התשומות מורכבת משלושה רבדים: **(א)** הזכאות העקרונית של מיה לנכות מס תשומות, הכרוכה בשאלת מעמדה כסוחרת בזהב (רוכשת ומוכרת) – כאשר זכאות בסיסית זו תיבחן לפי צירופן של הוראות סעיפים 1, 38(א) רישא ו- 41 לחוק; **(ב)** היות החשבוניות של טופ ושל לונג חשבוניות מס "שהוצאו כדין", כמצוות המשכו של סעיף 38(א), כאשר הגדרת החשבוניות כמוצאות **כדין** תלויה בין היתר במהות האירוע הכלכלי שהתרחש (ככל שהתרחש) בין הספקים הנ"ל ובין מיה, לרבות טיב עיסוקיה של מיה כאמור, זהות מוציאי החשבוניות וסמכותן לעשות כן, ותוכן החשבוניות והתאמתן למציאות המסחרית ודרישות הדין; **(ג)** בהינתן שהחשבוניות, כולן או חלקן, לא הוצאו כדין, זכותה של מיה להסתמך על "המבחן הסובייקטיבי" לפיו נבחנים מאמצי הבירור ותום ליבו של מקבל החשבוניות, שמא יימצא כי הוא לא יכול היה להיווכח, במאמצים סבירים, כי החשבוניות לא הוצאו כדין (וראו, בין פסקי דין רבים בנושא, ע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ**, ניתן ביום 23.2.2005, וכן ע"א 10071/16 **מנהל מע"מ ת"א 3 נ' טי.ג'י.די הובלות בע"מ**, ניתן ביום 9.5.2018).

24. אשר לנושא מס העסקאות, המשיב הפעיל את סמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק, וזאת כלפי לירן, כמי שרשם והוציא את החשבוניות ללקוחות בשמה של מיה. הסעיף האמור קובע:

> **"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."**

סעיף 47 לחוק, המוזכר בסעיף 50(א), דן ב"**זכות להוציא חשבונית מס**" ומורה כי "**(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, בחלק ההגדרה הנוגע לענייננו, כ"**(1) מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו... (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר...**".

ודוק: אין כאן מחלוקת כי לירן היה רשאי באופן כללי לבצע פעולות בשמה של מיה, כבעל מניות ומנהל בה. אולם כן קיימת מחלוקת אם עיסוקיה של מיה כלל זיכו אותה, או את לירן מטעמה, בזכות להוציא חשבוניות מס בהתאם לסעיף 47 לחוק.[2]

ה. <u>בחינת נסיבות המקרה</u>

25. עיינתי בכלל חומר הראיות בתיק ושקלתי את תוכנו. הראיות כוללות, בין היתר, הודעות ועדויות שנגבו על ידי חוקרי רשות המסים מפי ה"ה אברמוביץ' (המערער), אוחנה, רותם, צבאן ואנשים נוספים, עדויותיהם בבית המשפט של אברמוביץ', אוחנה, צבאן ורותם, וכן כלל החשבוניות שהוצאו על ידי הספקים והחשבוניות שהוצאו בשם מיה על ידי לירן.

כאמור, לדעתי התמונה הכוללת המצטיירת היא יוצאת דופן, ובאופן מובהק עולה כי המערערים היו נעדרי כל הזיקה של ממש לזהב הנסחר, הן במישור הפיזי והן במישור הכלכלי. בנסיבות קיצוניות כאלה, אין בסיס בדין לזכאותה של מיה לנכות מס תשומות או להוציא חשבוניות מס בקשר לאותו זהב.

להלן אסקור את עיקרי הממצאים בקשר לנסיבות האופפות את העסקאות.

26. הדיון יתמקד בהיבטים אלה, שהם לדעתי החשובים בנסיבות העניין:

(א) הפרישה המצומצמת של עיסוקיה של מיה;
(ב) אופן ביצוע העסקאות הנטענות – קבלה ומסירה של זהב;
(ג) אופן מימון העסקאות;
(ד) אופן העברת הכספים;
(ה) עדויות לירן על מהות פעילותו;
(ו) ההיכרויות בין הדמויות השונות;
(ז) נתוניו האישיים של לירן.

[2] יצויין כי בהליך זה לא הועלו טענות הנוגעות לסעיפים 17 או 138 לחוק מס ערך מוסף.

אומר כבר כאן כי מסקנותיי הוסקו על פי **מכלול** הנסיבות ומשקלן **המצטבר**, ולא בשל נסיבה מסויימת זו או אחרת. הדבר מודגש לנוכח קו הטיעון שאומץ על ידי המערערים, כפי שיתואר בהמשך הדברים.

27. נפתח בעובדה שאיננה שנויה במחלוקת: בכל רגע נתון היה למיה ספק אחד (קודם טופ קאוולִיטי, ולאחר מכן לונג ריינבו) ולקוח אחד (קודם צבאן, לאחר מכן יניב רותם).[3]

אין כמובן כל פסול בכך שעוסק ינהל עסק בעל מקור אספקה אחד או שישרת לקוח אחד בלבד, בייחוד אם מתכונת פעילות זו תשיא רווח נאה.

אולם כאן הקושי, בצירוף נסיבות נוספות אשר יפורטו בהמשך, נעוץ בכך כי לא הוכח שהייתה כל יוזמה עסקית מצד לירן ומיה או נסיון לפתח את העסק ולהגדילו מעבר לאפיקים המצומצמים שהוכתבו על ידי אחרים, כמתואר להלן. לירן נקלע לענף הזהב באקראי וככל הנראה לא נעשה על ידיו כל מאמץ לבנות או להרחיב את חוג הלקוחות או לגוון את רשימת הספקים, וממילא דומה כי לא היו בידיו המשאבים או הקשרים לעשות כן.

אופי פסיבי זה של ההתנהלות, נטול יוזמה עסקית, עומד ברקע הדברים.

28. כיצד התבצעו העסקאות? לדברי לירן, עסקה התחילה עם פנייה מהלקוח שביקש לרכוש כמות זהב (תצהיר לירן, סעיף 37; פרוטוקול הדיון, עמוד 64, שורות 27-28). בעקבות פנייה כזו לירן היה פונה לספק על מנת להזמין אספקה מתאימה לדרישת הלקוח. הספק (איאד או בן אוחנה) היה מגיע עד **למקום העסק של הלקוח** שעמד לרכוש את הזהב מידי מיה, או מחוץ לבית העסק של הלקוח אך בסמוך לו (פרוטוקול הדיון, עמוד 22, שורה 6; עמוד 25, שורות 18-19; עמוד 48, שורה 31 עד עמוד 49, שורה 1; עמוד 70, שורה 29 עד עמוד 71, שורה 9; חקירת לירן מיום 25.2.2016, שורות 59 עד 61, 175 עד 177, 213 עד 215, 255 עד 257, 319-320; חקירת לירן מיום 23.3.2016, שורות 11, 17, 30 ו- 31; חקירת בן אוחנה מיום 13.4.2016, שורות 263-264, 381-382. למען הקיצור, החקירות השונות

[3] פרט לצמד העסקאות מול הלקוחה ו.י. בדיקת מתכות במהלך יומיים בנובמבר 2015.

יוזכרו להלן לפי מספרי הנספחים לתצהיר מטעם המשיב, שם מלוקטות ההודעות השונות).[4]

למיה עצמה לא היו משרד, מחסן, כספת או ציוד.

תוך דקות ספורות מעת קבלת הזהב לידיו מידי הספק, לירן היה מוסר אותו לידי הלקוח. לדבריו הזהב היה אצלו "**3-4 דקות**" (פרוטוקול הדיון, עמוד 70, שורה 26). הזהב לא נבדק באופן כלשהו על ידי לירן ואף לא נשקל על ידיו (נספח 4, שורה 274 עד שורה 276). למיה לא היה כלל מכשיר משקל בכדי לשקול זהב. ככל שהזהב הנמסר נבדק או נשקל, הדבר נעשה על ידי הלקוח המקבל בלבד.

עולה אפוא כי מיה ולירן לא החזיקו זהב במשך כל פרק זמן של ממש וממילא לא היה למיה מלאי זהב. בהעדר מלאי, לא היה בפעילותה של מיה כל סיכון פיננסי.

29. ואכן עיון בטבלת החשבוניות השונות מגלה כי כנגד **כל** חשבונית ספק מצויה חשבונית של מיה לאחד הלקוחות **מאותו תאריך** (לשם ההמחשה, ביום 27.10.2015 – כחודש ימים לאחר שלירן נכנס לענף הזהב – בוצעה הרכישה האחת עשרה מול טופ קוואליטי והוצאה למיה חשבונית על סך 468,849 ש"ח (כולל מע"מ). באותו יום מיה הוציאה חשבונית לצבאן על סך 470,026 ש"ח (כולל מע"מ) והותירה בידיה רווח של קצת יותר מאלף שקלים).

30. מסירת הזהב כאמור מומנה למעשה על ידי הספקים. הספקים **לא** דרשו ממיה כל תשלום עבור הזהב לפני מסירתו הפיזית לידי לירן בקרבת מקום העסק של הלקוח. לירן אף הסביר כי קיבל אשראי מספקיו לתקופה של 48 או 72 שעות כל פעם (סעיפים 35 ו- 45 לתצהיר לירן; נספח 4, שורה 19 עד שורה 21, שורה 244).

[4] חקירת אברמוביץ' מיום 25.2.2016 – **נספח 4**; חקירת אברמוביץ' מיום 23.3.2016 – **נספח 5**; חקירת אוחנה מיום 13.4.2016 – **נספח 9**; חקירת אוחנה מיום 29.5.2016 – **נספח 11**; חקירת רותם מיום 14.6.2016 – **נספח 15**; חקירת צבאן מיום 17.9.2017 – **נספח 16**; עדות איזנבוים מיום 28.9.2017 – **נספח 18**.

כפועל יוצא מכך, ממיה לא נדרשו כל השקעה התחלתית או הון חוזר כדי לממן רכישות זהב, וכמפורט מיד בהמשך התשלומים לספקים מומנו במלואם באמצעות התקבולים המתקבלים מהלקוחות.

שיטה זו, ואמון הספקים בלירן, תמוהים אף יותר על רקע ההיכרות השטחית בין הגורמים, כמתואר להלן, והשווי הגבוה של הזהב.

31. הלקוחות שילמו למיה בשיקים או בהעברה לנותן שירותי מטבע ("צ'יינג'"). למיה או ללירן לא היה חשבון בנק – חשבונותיו הקודמים של לירן נסגרו ביוזמת הבנקים (סעיף 39 לתצהיר לירן; פרוטוקול הדיון, עמוד 20, שורות 17-18; סעיפים 79 עד 84 לסיכומי המשיב). לשני הספקים, טופ ולונג גם לא היו חשבונות בנק.

לאחר מסירת הזהב ללקוח, לירן נסע לצ'יינג', בדרך כלל בכפר סבא, ושם קיבל לידיו כסף מזומנים, כתוצאה מפריטת שיק הלקוח או באמצעות העברה מידי הלקוח כאמור: "**הספקים שלי איאד סנדוקה טופ קוואליטי סרוויס ובן אוחנה לונג ריינבו רצו ממני את התשלום רק במזומן, אני לא יודע למה**" (נספח 5, שורות 45-46). הספקים, איאד ובן, **אף הם** היו נוכחים בצ'יינג' (או לידו) באותו מעמד והיו מקבלים לידיהם שם, על המקום, את המזומנים בתמורה לזהב שסופקו (פרוטוקול הדיון, עמוד 35, שורה 20; עמוד 39, שורות 1-2, שורה 10; עמוד 74, שורה 6; עמוד 75, שורה 6 עד שורה 10; נספח 5, שורות 41 עד 43, 221 עד 223; נספח 9, שורות 119-120, 384-385, 457).

בקשר לתשלומים במזומן לספקים לא הומצא כל תיעוד.

32. נמצא אם כן כי תפקידם של לירן ומיה התמצה בשני אלה: ליטול את הזהב מידי הספק ומיד למוסרו ללקוח; לקבל לידיהם את מחיר הזהב דרך הצ'יינג' ומיד להעבירו (בהפחתת הפרש או עמלה) לידי הספק.

33. עוד נמצא כי מיה לא ניהלה כל מיקח וממכר של ממש לגבי מחיר הזהב, לא מול הספקים ולא מול הלקוחות. לרוב הזהב נרכש ונמכר כביכול בהתאם למחירי ה"פיקס", כלומר מחיר הזהב המצוטט בשווקים הבינלאומיים ולפי הנחות קבועות ומוסכמות משער זה. דהיינו, לירן לא נדרש להפגין כל מיומנות של סוחר בביצוע הפעילות. כאמור, בגין

מאמציה הנ"ל, זכתה מיה במרווח של כ- 0.5% - ההפרש בין מחיר המכירה ומחיר הרכישה כביכול. טבלת החשבוניות אף מראה כי כמעט בכל הזדמנות ההפרש היה "עגול" (למשל 0.25% או 0.50%) או יציב (הפרש דווקא של 0.502% או של 0.503% בעסקאות רבות). תוצאות כאלו לא היו צפויות להתקבל אילו מיה הייתה פועלת בחופשיות מסחרית מול הספקים מחד ומול הלקוחות מאידך (וראו נספח 4, שורות 34-35)

34. והנה בחקירותיו בידי חוקרי רשות המסים, במועדים שונים הסמוכים לאחר התקופה הנדונה, לירן תיאר בעקביות את פעילותה של מיה כ"**תיווך**" ולא כמסחר:

> **"אני עוסק במסחר ותווך בזהב, בעיקר תווך.**
>
> **...**
>
> **אני לא קונה אני רק מתווך. אז הלקוח האמיתי יניב רותם הוא זה שבדק אותו** [את הזהב – ה.ק.]**. ואם הייתה בעיה אני לא הייתי משלם ומחזיר את סחורה לאיאד סודוקה.**
>
> **...**
>
> **... זה מה שאני מרויח רק עמלת תווך 0.5%...**
>
> **...**
>
> **ש: בחקירה הקודמת שלך אמרת כי אתה רק מתווך בזהב. למה אתה לא מוציא חשבונית רק על תיווך של 0.5% מסכום העסקאות?**
>
> **ת: אין לי מושג. כשאני מוציא חשבונית ללקוח אני צריך את מלוא הסכום וגם מול הספק אני צריך להוציא את מלוא הסכום.**
>
> **ש: אז מדוע אמרת שאתה רק מתווך בזהב?**
>
> **ת: כי אני מתווך."**

(נספח 4, שורה 4, שורות 279-280, 424 ; נספח 5, שורה 149 עד שורה 154)

35. אמנם למילה "תיווך" ייתכנו משמעויות שונות בהקשרים שונים, והשימוש בה כדי לתאר פעילות כלכלית פלונית איננו תואם בהכרח את האפיון המשפטי של המעשים (למשל, נהוג להזכיר "פערי תיווך" בשרשרות האספקה של ירקות ופירות או מוצרי חלב, כאשר ברור כי כל חוליה בשרשרת קונה ומוכרת סחורה ולא רק מתווכת במובן הצר). ואכן

במקום אחר בחקירה הראשונה לירן אומר "**אני רק קונה ומוכר זהב**" (נספח 4, שורה 59).

אולם מקריאת החקירות של לירן בשלמותן דומה כי הוא אכן ניסה לומר (אז) כי אין הוא חלק ממסחר בזהב (ככל הנראה מתוך חשש כי מעמד כזה יסבך אותו יותר), אלא בעל תפקיד שולי יותר המשמש כגורם מקשר בלבד שאין הזהב קניינו, ולא בכדי התעקש לירן לתאר את עצמו מתווך גרידא. לאחר מכן, בעדותו בבית המשפט, נסוג לירן ממצג זה והשיב באופן שונה לשאלות:

"עו"ד קדרון:	**טוב. בוא נשאל, מה אתה היית? סוחר בזהב או מתווך בזהב?**
העד, מר אברמוביץ':	**סוחר. אבל לטווח הקצר שזה יוצא המכירה מול הזה, זה כמו סוחר.**
	...
	אז יכול להיות שאמרתי מתווך, אבל אני סוחר. בגלל הטווח הקצר בין הקנייה למכירה, זה סוג של תיווך.
	...
	אני הייתי סוחר בזהב. אני הייתי קונה את הזהב ומוכר אותו."

(פרוטוקול הדיון, עמוד 66, שורות 23-24, שורות 28-29; עמוד 67, שורה 7)

36. נפנה כעת להיכרויות בין השחקנים השונים וכיצד אלה נוצרו.

לפי המסופר, לירן הלך יום אחד לחנות תכשיטים במתחם הבורסה ברמת גן על מנת לנסות ולמכור שם, יד שניה, תכשיטים אישיים שהיו בבעלותו. באותה עת שהה בחנות האדם אשר בהמשך הזדהה כאיאד סנדוקה והתפתחה שיחה בין לירן ואיאד. איאד הציע ללירן, בו במקום, "**... שאני אמכור בשבילו זהב והוא יתן לי את הזהב כדי שאמכור ואז רק אחרי 48 שעות לאחר המכירה אני אשלם לו את הכסף שמגיע לו...**" (נספח 4,שורות 19 - 20).

לירן הסכים ומיד השניים החלו לבצע עסקאות, לפי הנטען.

איאד הוא זה שהציע ללירן למכור את הזהב לצבאן, ולאחר מכן, ליניב רותם:

> **"איאד ס[נ]דוקה שלח אותי ללקוחות שאני אמכור להם את הזהב שלו ואז הלכתי ללקוחות האלה והצגתי את עצמי ולאחר שהם בדקו אותי אני מכרתי להם."**
> (נספח 4, שורות 21-22)

> **"הכרתי אותו** [צבאן] **לפי המלצה של איאד ס[נ]דוקה."**
> (נספח 4, שורה 199)

כאן יוער כי מר בכור צבאן, אשר העיד במשפט, טען כי הוא לא ממש זוכר או מכיר את לירן, או את מיה מסחר, למרות שהוא רכש מהם, כביכול, זהב במחיר כולל של 6.3 מיליון ש"ח על פני תקופה של כחודש וחצי (נספח 16, שורות 500, 511, 542, 549, 578, 623, 627; פרוטוקול הדיון, עמוד 193, שורה 21 עד שורה 30).

37. כאשר צבאן הפסיק לרכוש זהב דרך לירן ומיה, לירן פנה ליניב רותם **"לפי המלצה של איאד סנדוקה"** (נספח 4, שורות 191-192).

יניב רותם מסר בחקירתו כי לירן הגיע אליו לבד, אם כי יניב שמע על לירן קודם לכן מצבאן (נספח 15, שורות 70, 115, 119 עד 121). לדברי יניב רותם, הוא לא הכיר את איאד (פרוטוקול הדיון, עמוד 148, שורה 5).

38. בשלב מסויים נעלמו עקבותיו של איאד, ונמצא כי הלקוח יניב רותם הפנה את בן אוחנה, הבעלים של לונג ריינבו, אל לירן ומיה מסחר (נספח 9, שורות 167, 178-179, 247-248; וכן נספח 4, שורות 168 עד 169).

39. לתמונה זו יש להוסיף עוד מספר פרטים: בן אוחנה ולונג (הספק של מיה) גם מכרו זהב ליניב רותם (הלקוח של מיה) (נספח 9, שורות 163 עד 165; נספח 15, שורות 169-170) ואכן ללונג ריינבו היו שני לקוחות בלבד – מיה מסחר ויניב רותם (נספח 9, שורה 359);

וגם יניב רותם (הלקוח של מיה) מכר זהב לצבאן (הלקוח הקודם של מיה) (נספח 15, שורה 99 ; נספח 16, שורה 113 ; נספח 18, שורה 71). המשיב מדגיש עובדות אלו על מנת להראות עד כמה נוכחותם של המערערים בשרשרת אספקת הזהב לא הייתה נחוצה מבחינה מסחרית. למשל, מדוע יניב רותם, שהכיר את בן אוחנה, צריך היה להפגיש בין אוחנה ובין לירן כדי שהוא (רותם) ירכוש זהב ממיה, כאשר מיה רכשה אותו זהב מאוחנה? כאשר נשאל על כך בחקירתו, תשובתו של יניב רותם הייתה "**אין תגובה**" (נספח 15, שורה 324).

40. נמצא אפוא כי לירן לא איתר אף לקוח או ספק בכוחות עצמו ובעקבות המפגש הראשון האקראי עם איאד (לפי הנטען), לירן הופנה ללקוחות ואף מלקוח (רותם) לספק חלופי (אוחנה).

41. אשר ללירן עצמו, הוא היה כבן 32 בעת האירועים המתוארים, ללא כל רקע בענף הזהב או התכשיטים, נטול חשבון בנק פעיל, וככל הנראה חסר המשאבים הכספיים לרכישת מלאי זהב – אם לא היה מקבל אשראי ספקים נדיב מדמויות שקודם לכן כלל לא הכיר.

והנה לגרסתו של לירן, הכניסה לענף בזהב לא חייבה מומחיות מיוחדת. לירן הסביר כי הוא למד את הדברים "**תוך כדי תנועה**" (פרוטוקול הדיון, עמוד 61, שורה 30), והוסיף: "**זה יותר פשוט מאשר לפתוח את בית הקפה שהיה לי**" (עמוד 62, שורה 1). אעיר לעניין "תוך כדי תנועה", כי בעשרת ימי העבודה **הראשונים** של לירן בענף, עבר תחת ידיו זהב בשווי של 1.75 מיליון ש"ח.

42. לדעתי מכלול הנסיבות מוביל למסקנה כי צודק המשיב, הסבור כי "**המערער לא היה הבעלים של הזהב מעולם**" (סעיף 15 לסיכומי המשיב). עוד הטעים המשיב כי "**המסקנה מהאמור היא כי המערער לא היה מעולם בעלים של זהב וממילא לא יכול היה למכור סחורה שאיננה שלו. ... המסקנה המתבקשת היא כי המערער לא רכש זהב, וכי הזהב שהגיע לידיו, ככל שהגיע, היה לכל היותר כיוון ששימש כ'מתווך' או כ'שליח' בעסקה, הא ותו לא. מהטעם הזה לא יכול היה המערער גם למכור זהב ללקוחות להם הוציא חשבוניות על מכירת זהב**" (מתוך סעיפים 34 ו- 156 לסיכומי המשיב).

מסקנה זו איננה תלויה בקביעת ממצא שלירן לא היה נוכח בזמן שזהב "החליף ידיים"; ייתכן מאוד שהוא כן ביצע את המסירות כמתואר בעדויות, כלומר קיבל לידיו – פיזית

– זהב מאיאד ומבן אוחנה ומסר זהב לידי מר מוטי איזנבוים, האיש האחראי מטעם צבאן, ולידי יניב רותם (אם כי בחקירתו בחודש ספטמבר 2017 מר איזנבוים השיב כי הוא איננו מכיר את מיה מסחר או את לירן אברמוביץ': נספח 18, שורות 373-374 ; 423-422).

צבאן ורותם אכן אישרו כי רכשו זהב מהמערערים: מר צבאן אישר בבית המשפט כי חברת בכור צבאן תכשיטים קנתה זהב ממיה מסחר (פרוטוקול הדיון, עמוד 182, שורה 29 עד עמוד 183, שורה 1), וזאת למרות שבחקירתו בספטמבר 2017 מר צבאן לא זכר דבר וחצי דבר על אודות מיה מסחר (נספח 16, שורה 497 עד שורה 545). גם מר יניב רותם אישר בבית המשפט כי הוא רכש זהב מידי מיה: פרוטוקול הדיון, עמוד 147, שורות 30-29. בנוסף, בן אוחנה אישר בחקירה שהוא מכר זהב ללירן (נספח 11, שורה 6).

ניתן לקבל עדויות אלו כאישור לכך שלירן, שפעל בשם מיה, היה מעורב באופן כלשהו במעמד מסירתו הפיזית של הזהב. אולם, לטעמי, אין משמעות הדבר היא שהמערערים בהכרח **רכשו ומכרו** את הזהב על חשבונם, ומרבית הסימנים מצביעים על כך **שזיקתם הקניינית של המערערים לזהב הייתה קלושה ביותר.**

43. עוד יובהר כי המסקנה לפיה המערערים לא רכשו ומכרו זהב איננה תלויה בכל קביעה לגבי מקורות הזהב של טופ ושל לונג, כיצד הזהב הגיע לידיהן ומה הייתה מידת קניינן בזהב המדובר. אוסיף בהקשר זה כי טיעוני המערערים דנן בהמשך ל"דוגמת העגבניות" שניתנה בפסק דיני בעניין **ת.מ.י.ד** (ע"מ 22478-12-15 **ת.מ.י.ד חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב**, ניתן ביום 6.3.2019) אינם ממן העניין (וראו סעיפים 61 ו-62 לסיכומי המערערים דנן) וכאמור המסקנה כאן איננה מושתתת על ספקות לגבי מקור הזהב.

44. קו הטיעון המרכזי של המערערים היה כי כל אחת ואחת מן הנסיבות איננה צריכה, כשלעצמה, להביא למסקנה כי חשבוניות הספקים הוצאו למיה שלא כדין או למסקנה כי חשבוניות מיה הוצאו ללקוחותיה שלא כדין.

על פי קו הטיעון האמור הוטעם, בין השאר, כי:

- אדם צעיר וחסר נסיון בתחום מסויים עשוי להחליט לעסוק בו ואין בכך כל פסול (סעיף 31 לסיכומי המערערים);
- אדם חסר חשבון בנק עשוי לנהל עסק (סעיף 37);
- אדם עשוי לסחור בסחורה מבלי להחזיק מלאי באופן קבוע (סעיף 34);
- אין כל פסול בשימוש בשירותיו של נש"מ מפוקח (סעיף 46);
- תשלום עבור סחורה במזומנים איננו הופך את החשבוניות שהתקבלו מן הספקים לחשבוניות שהוצאו שלא כדין (אף אם השימוש במזומן לביצוע עסקה בהיקף הכספי המדובר היה אסור על פי דין) (סעיף 54);
- אדם עשוי להצליח לסחור בסחורה גם אם יש היכרות ישירה בין הספק שלו והלקוח שלו (מסעיף 109);
- אין חובה להראות "הגיון כלכלי" באופן ביצוע המסחר או בתמחור הסחורה (סעיפים 26 עד 30);
- טעויות וחוסרים בהנהלת החשבונות של העסק אינם שוללים פעילות כלכלית אמיתית (סעיפים 43-44);

45. והנה בהקשרים רבים מאוד בעולם המשפט עלינו להסיק מסקנה משפטית על סמך **צירופן** של עובדות ונסיבות שונות אשר נלמדו מן הראיות. ייתכנו מקרים בהם כל נסיבה ונסיבה **בפני עצמה** אין בה בהכרח לחייב את קבלתה של מסקנה פלונית, אולם **צירוף** הנסיבות **ומשקלן המצטבר** כן מחייבים את המסקנה האמורה (למשל, בהקשר של קביעת תושבותו של אדם לעניין מיסוי, ייתכן שאדם שיש לו בית קבע בישראל בכל זאת ייחשב תושב חוץ; ייתכן שאדם שיש לו בת זוג בישראל בכל זאת ייחשב תושב חוץ; ייתכן שאדם שיש לו חשבונות בנק בישראל בכל זאת ייחשב תושב חוץ; ייתכן שאדם שמרבה לשהות בישראל בכל זאת ייחשב תושב חוץ. **אולם** אם במקרה נתון לנישום יש בת זוג, בית, וחשבונות בנק בישראל והוא מרבה להימצא בישראל, ייתכן מאוד שנגיע למסקנה כי הוא תושב ישראל, למרות שכל אחת מהנסיבות הנ"ל, לבדה, לא הייתה בהכרח מחייבת מסקנה זו).

מכיוון שכך, קו הטיעון של המערערים דנן, כמתואר לעיל, איננו מהווה תחליף למבט כולל על מצרף הנסיבות.

46. סעיף 2 לחוק המיטלטלין, תשל"א-1971 קובע כי "**הבעלות במיטלטלין היא הזכות להחזיק ולהשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה, בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם**". סעיף 1 לחוק המכר, תשכ"ח-1968 מורה כי "**מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר.**"

לטעמי, יסודות הבעלות – הזכות להחזיק ולהשתמש במיטלטלין **ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה** – לא הוכחו במקרה דנן לגבי זיקתם של לירן ומיה לזהב הנדון. האופן בו נקלע לירן לענף הזהב בכלל, האופן בו הוא הוכוון ללקוחות ולספקים, האופן בו התבצעו העסקאות מול הלקוחות בעוד הספקים שוהים בקרבת מקום, האופן בו נכחו הספקים בציינג' בזמן משיכת הכסף על מנת לקבל את תמורת הזהב מיד ובמזומן, אדישות המערערים לטיב הזהב ומשקלו, ובייחוד אופן מימון העסקאות לפיו המערערים היו רשאים ליטול זהב בשווי מיליוני שקלים ללא כל תשלום או בטוחה – כל אלה מלמדים לדעתי על כך שלמערערים לא הייתה באמת חירות "**לעשות בזהב כל דבר וכל עסקה**", וכי תפקידם היה מוגבל עד מאוד, ולא היה כרוך, כמעט, בכל נגיעה בזהב. ואף אם הייתה נגיעה פיזית רגעית וחולפת בזהב, לא הייתה, לדעתי, "נגיעה" כלכלית של ממש בו מבחינתם של המערערים.

47. נכון, סוחר עשוי לשמש חוליה ליגיטימית בשרשרת האספקה של מוצר מבלי להחזיק בו כלל (אלא רק להורות על שינועו של המוצר ממקום למקום או מיד ליד), מבלי לשלם עבורו לפני גביית המחיר מידי הקונה ממנו, או מבלי להפיק מרווח ממשי מן המסחר.

אולם שילוב כלל הנסיבות במקרה דנן, שהן לדעתי **נסיבות קיצוניות**, יש בו כדי להביא למסקנה כי כאן לא הייתה כוונה להקנות את הזהב למיה על מנת שיהיו בידיה כל תכונות וסממני הבעלות והזכות לעשות בזהב "**כל** דבר **וכל** עסקה". על מיה הוטל התפקיד (לכל היותר) להעביר זהב לידי לקוח אחד מסוים – קודם, לידי צבאן ולאחר מכן לידי יניב רותם (לניתוח דומה, ראו ע"מ 53919-09-14 **חביב נ' מנהל מע"מ – היחידה לפשיעה חמורה**, ניתן על ידי ביום 27.8.2020).

מסקנה זו מתחייבת לדעתי **למצער במישור המשפט פיסקאלי** בו אנו מצווים לתור אחר המהות הכלכלית של האירועים, אף אם בדוחק ניתן לומר במישור דיני החוזים והקניין

כי באופן פורמלי מיה רכשה ומכרה זהב (וכאמור, ספק רב בעיניי אם ניתן לומר זאת כלל).

יש לקבוע אפוא כי לא הוכח שהזהב נרכש על ידי מיה, וממילא לא הוכח כי הזהב נמכר על ידיה. דהיינו, במאזן ההסתברויות נמצא כי מיה לא באמת הייתה צד לעסקאות.

48. בהעדר רכישה ומכירה של הזהב על ידי מיה עצמה, נשללת מניה וביה זכותה לנכות מס תשומות, נשלל מעמדן של החשבוניות שהוצאו לה על ידי הספקים כחשבוניות שהוצאו כדין, ונשללת זכותה להוציא חשבוניות כדין ללקוחות.

49. אין מקום להשלים עם האפשרות שבכל שרשרת אספקה ניתן להציב חוליות סרק, על מנת להרבות בהפקת חשבוניות הנחזות להיות תקינות ועל מנת לשוות לפעילות בלתי חוקית מראה מסודר ומקובל, כאשר הן החוליות והן העסקאות המשתקפות כביכול בחשבוניות חסרות כל תוכן כלכלי או מסחרי של ממש.

50. לפני סיום חלק זה יש להזכיר היבט אחד נוסף: הוא הקשר התמוה בין המקרה הנדון ומר נס פרשה (נסים רוזן). מר פרשה הוא דמות שחוזרת ועולה בתיקי החשבוניות הפיקטיביות בענף הזהב. והנה בתכתובת עם בית הדפוס אשר הדפיס את חשבוניות המס של מיה, לירן עשה שימוש בכתובת דואר אלקטרוני של נס פרשה, ולא נתן לכך הסבר המניח את הדעת (לטענת לירן, ההיכרות שלו עם מר פרשה מתמצה בכך שהשניים משחקים יחד כדורגל). ואגב כך יצויין כי אותו בית דפוס גם הדפיס פנקסי חשבוניות מס עבור חברת טופ קוואליטי, ספקית הזהב של מיה, ועבור חברת בית חנינה, ספקית הזהב הנטענת של לונג ריינבו (נספח 11, שורה 154 עד 157). יתרה מזו, מר ננצ'ב, מנהל החשבונות של צבאן, העיד, על פי תמונות שהוצגו לו, כי מר פרשה נהג לפקוד את משרדי צבאן על מנת לקחת שיקים לפקודת מיה מסחר.

אף מבלי לקבוע מסמרות אשר למשקלן ונפקותן של ראיות אלו, שרבוב שמו של פרשה, ולו בהקשר של התכתובת עם בית הדפוס, מעמיד בסימן שאלה את עצמאות הפעולה של המערערים והיותם רוכשי הזהב האמיתיים, וזאת בנוסף לכל יתר הראיות בתיק.

51. לבסוף אציין כי לדעתי אין בחוזים שנכרתו בין מיה וטופ בתאריכים 1.10.2015 ו-23.11.2015 או בטיוטת ההסכם הנטענת בין מיה ולונג (מיום 5.1.2016) כדי להביא למסקנה שונה. אמנם לפי מסמכים אלה טופ ולונג מוצגות כספקיות של סחורה, דהיינו כמוכרות, ואילו מיה מוצגת כרוכשת, אולם יתר הנסיבות מציירות תמונה אחרת, על פיה מיה הייתה אך "ניצבת" על במת המסחר בזהב שהתנהל בין גורמים אחרים.

בהסכם הראשון עם טופ נאמר כי "**המוכר** [טופ] **מתחייב בזו למכור לקונה** [מיה] **זהב... על בסיס יום יומי... היינו משלוח כל יום**". מוסדר שם אשראי של "**כ- 48 שעות**". בהסכם השני ביניהן, שהוא מסמך ארוך יותר, מדובר על "**אספקה קבועה של חומרי גלם**" ומוסדר אשראי של עד 72 שעות. הטיוטה מול לונג ריינבו, אשר הוצגה לראשונה במסגרת ערעור זה (מע/1) היא דומה מאוד בתוכנה להסכם השני עם טופ (וחלקים שלמים הם אף זהים). מוזכר "**אשראי בלתי מוגבל לתקופה של 72 שעות**", ובין היתר נכתב בסעיף 5.1 לטיוטה האמורה:

> "**בתמורה לתיווך בעסקאות למכר חומרי הגלם ע"י החברה** [מיה] **לצדדים שלישיים בהתאם לשיקול דעתה הבלעדי תהא החברה זכאית לעמלת תיווך בגין כל עסקה ועסקה שתבצע בגובה 0.5% (חצי אחוז) בתוספת מע"מ כדין...**"

כאמור, **לנוכח מכלול הנסיבות**, קיום מסמכים אלה והאופן שבו מוצגת בהם מערכת היחסים המסחרית, אינם מחייבים את המסקנה כי אכן היה מכר, על כל המשתמע מכך, לצורך יישום הוראות חוק מס ערך מוסף.

52. בשולי הדברים אוסיף כי לדעתי, בנסיבות המקרה, אין בהימנעות המשיב מלהוציא חיוב כפל מס בנוגע לשתי החשבוניות שהוצאו לידי חברת ו.י.בדיקת מתכות כדי להשליך על יתר ששים החשבוניות שהוצאו על ידי מיה ולירן, או כדי ללמד כי המשיב סבר שהמערערים פעלו כדין בחלק מן המקרים.

53. למעלה מן הצורך (לנוכח מסקנתי הנ"ל), אוסיף כי לדעתי שומת מס התשומות הייתה מוצדקת למצער לגבי חלק מהותי מהחשבוניות אף אם היינו קובעים כי מיה רכשה בעלות בזהב.

54. לגבי החשבוניות שנתקבלו מידי חברת טופ קוואליטי, אין למעשה מחלוקת כי הן הוצאו שלא כדין. הבעלים האמיתי של החברה הכחיש כל קשר למסחר בזהב וטען כי החשבוניות זוייפו. אין ספק כי האיש שהזדהה כאיאד סנקודה בפני לירן לא היה בעל מניות בחברת טופ ולא היה מוסמך להוציא חשבוניות בשמה. החשבוניות שהוצאו על שם טופ לא דווחו לרשות המסים על ידיה (סעיף 64 לתצהירו של מר אביב כהן, מטעם המשיב; יוער כי אי דיווח לרשות המסים, כשלעצמו, איננו עושה חשבונית לחשבונית שהוצאה שלא כדין).

אשר לחריג הסובייקטיבי, הרי מיה החלה לפעול מול טופ מיד לאחר שלירן הכיר לראשונה ובאקראי את האיש שהזדהה כאיאד סנדוקה. כשבועיים לאחר מכן, ביום 13.10.2015, רואה החשבון של מיה איתר והדפיס אישור פטור מניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים בקשר לחברת טופ קוואליטי. עד אז בוצעו עסקאות בהיקף כספי של 2.4 מיליון ש"ח. מעבר להדפסת שני האישורים הנ"ל וצילום תעודת הזהות (המזוייפת) של איאד, לא נעשתה כל פעולת בדיקה נוספת, חרף העובדה כי לטענתו לירן לא ידע דבר על חברת טופ או על איאד סנדוקה קודם לכן, אך כן ידע כבר למן ההתחלה כי לטופ אין חשבון בנק, נסיבה תמוהה ללא ספק. בין היתר איאד לא נדרש להראות כי טופ מדווחת למע"מ כדין על עסקאותיה.

לנוכח התחולה המצומצמת של המבחן הסובייקטיבי, נראה כי החריג ממילא לא היה חל במקרה הנוכחי בקשר לחשבוניות טופ קאוולטי, אף אם היינו מוצאים כי מיה באמת רכשה ממנה זהב.

55. לגבי החשבוניות של לונג: בניגוד למקרה טופ, ייתכן כי לפחות חלק מן החשבוניות שהוצאו על שם מיה, אם לא כולן, נכללו בדיווחים לרשות המסים (השוו סעיף 87 לסיכומי המשיב לסעיפים 120 ו-121 לסיכומי המערערים ואסמכתאות שם).

עם זאת יש להוסיף כי לונג ריינבו ניכתה מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו כביכול על ידי **הספק שלה**, חברת בית חנינה, כאשר נראה כי גם חשבוניות אלה, של בית חנינה, זוייפו והוצאו שלא כדין (וראו סעיפים 78 ו- 85 לתצהיר מר אביב כהן, מטעם המשיב, וכן נספח 11, שורה 136 עד שורה 140 ; שורה 182 עד שורה 184).

אלא מאי? שש מתוך עשרים החשבוניות על שם לונג שהוצאו על ידי מר בן אוחנה וניתנו למיה הוצאו **לפני** שאוחנה כלל נרשם כבעל מניות בחברת לונג ריינבו ולפני שהייתה בידיו כל הסמכה משפטית להוציא חשבוניות (או כל מסמך אחר) מטעם לונג. עובדה זו מביאה לכאורה למסקנה כי אותן חשבוניות (לפחות) אינן בבחינת חשבוניות שהוצאו כדין. והנה לגבי לונג ריינבו, לא הוכח כי נערכה על ידי מיה בדיקה כלשהי, ולו מינימלית, אשר יכולה הייתה להצדיק את החלת החריג הסובייקטיבי. כאמור, גם ללונג ריינבו לא היה חשבון בנק ובן אוחנה עצמו היה אדם צעיר (בן 22 באותה עת) וחסר כל נסיון בענף הזהב.

אינני נדרש למצות את דיון בעניין סמכותו של אוחנה להוציא את שש החשבוניות שיצאו לפני יום 26.1.2016, וזאת לנוכח המסקנה הכללית לפיה המערערים לא היו בבחינת רוכשי הזהב ובעליו.

56. לסיכומו של דבר: שוכנעתי כי צודק המשיב כי "**העסקאות הן לכל היותר עסקאות תיווך**" (סעיף 10 לסיכומיו).

במצב זה, מיה אמורה הייתה לדווח על המרווח או העמלה שהיא הפיקה ממעורבותה בעסקאות (כ- 0.5% מכלל המחזורים) וכנגד זה היא הייתה זכאית לנכות את המס על התשומות בהן עמדה (ככל שהיא עמדה) לצורך הפקת המרווח הנ"ל.

אולם מיה לא הייתה אמורה להופיע כצד לרכישת זהב או למכירת זהב, כי זאת ככל הנראה לא הייתה המציאות הכלכלית האמיתית, מסקנה שמתחייבת מן הנסיבות המיוחדות והשקופות של המקרה הנוכחי.

57. כאמור, כל תוצאה אחרת עלולה להכשיר מעשה פסול של הוספת "חוליות סרק" לשרשרת אספקה שדבקה בה אי-חוקיות באחד משלביה, וזאת בנסיון לטשטש או להסוות את המציאות.

על כן, לא מצאתי פגם בשומת מס התשומות שנערכה או בהפעלת סמכות המנהל להטיל סכום כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק.

אשוב ואדגיש כי התוצאה נגזרת **ממכלול** הנסיבות, וזאת על אף נסיון המערערים להראות כי כל נסיבה ונסיבה, כאשר היא עומדת בפני עצמה, עשויה להיחשב לתמימה ומקובלת.

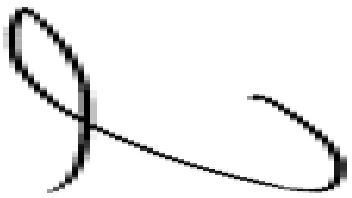
ו. <u>לסיום</u>

58. הערעור נדחה. המערערים יחד ישלמו למשיב סכום כולל של הוצאות משפט בסך 25,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

59. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום י"ט טבת תשפ"ב, 23.12.2021, בהעדר הצדדים.





ה' קירש, שופט