



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7319/18

לפני : כבוד המשנה לנשיאה (בדימי) ח' מלצר
כבוד השופט י' אלרון
כבוד השופטת י' וילנר

המערעות : 1. אביוב גולד בע"מ
2. ש.א.ר.ם מתכות בע"מ

נ ג ד

המשיב : רשות המיסים – אגף המכס והמע"מ
ביקורת פשיעה חמורה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל
אביב-יפו בע"מ 49874-08-15 מיום 27.6.2018, שניתן
על ידי כב' השופטת י' סרוסי

תאריך הישיבה : ז' בשבט התש"ף (02.02.2020)

בשם המערעות : עו"ד קובי קול

בשם המשיב : עו"ד טליה נעים ; עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

פסק-דין

השופט י' אלרון:

1. הסוגיה שבמוקד הערעור עניינה בשאלה באילו מקרים חשבונית מס אינה משקפת את הצדדים האמיתיים לעסקת מכר טובין, ומשכך אין להתיר ניכוי מס תשומות בהתבסס על החשבונית.

בפרט, מתעוררת השאלה אם יש להידרש לצורך כך לזהות הבעלים החוקיים של הנכס שנמכר – או שמא די לבחון אם אכן התבצעה עסקה במסגרתה הועבר הנכס מהמוכר לקונה בתמורה, בהתאם למצוין בחשבונית.

2. במהלך השנים 2012–2013 רכשו המערערות זהב בשווי של למעלה מ-80 מיליון ש"ח, ייצאו אותו לחו"ל תוך שנהנו מהטבה של שיעור מע"מ אפס המוענקת ליצואנים לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ), וניכו מס תשומות בהתאם לחשבוניות שהוצאו להן עבור עסקאות שבהן רכשו את הזהב.

3. המשיב ערך שומת מס ערך מוסף ביום 9.3.2015, באופן שהמערערות חויבו בתשלום מס לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 77 לחוק המע"מ. זאת, משקבע כי החשבוניות אשר המערערות קיזזו כנגדן מס תשומות הוצאו על ידי חברות אשר בפועל לא היו צד לעסקה בה רכשו המערערות את הזהב. לשיטת המשיב, החשבוניות לא הוצאו כדין ולא ניתן לנכות מס תשומות כנגדן.

השומה שהוצאה למערערת 1 (אביוב גולד בע"מ, להלן: אביוב) נקבעה על סך למעלה ממיליון ש"ח בגין חשבוניות מס שהוצאו על ידי אריאל אלנתן, שלפיהן נוכו כ-80 אלף ש"ח, וחשבוניות מס שהוצאו על ידי חברת ש. כוכבי אור בע"מ (להלן: כוכבי אור), שלפיהן נוכו למעלה ממיליון ש"ח.

למערערת 2 (ש.א.ר.ם מתכות בע"מ, להלן: ש.א.ר.ם) הוצאה שומה על סך למעלה מ-6.5 מיליון ש"ח בגין חשבוניות מס שהוצאו על שם חברת נ.נ.מ.ח בע"מ (להלן: נ.נ.מ.ח) שלפיהן נוכו למעלה מ-4.5 מיליון ש"ח; חשבוניות שהוצאו על ידי אריאל אלנתן שלפיהן נוכו למעלה מ-1.47 מיליון ש"ח; חשבוניות שהוצאו על ידי כוכבי אור שלפיהן נוכו למעלה מ-578 אלף ש"ח; וחשבוניות שהוצאו על ידי חברת א.ד. סחר ושיווק בע"מ (להלן: א.ד. סחר) שלפיהן נוכו למעלה מ-87 אלף ש"ח.

4. בנימוקי השומות נכתב כי אף שצוין בחשבוניות כי הזהב האמור נרכש מכמה ספקים שונים הפועלים בישראל, הרי שלמעשה, העסקה לרכישת הזהב בוצעה עם אדם בשם סמי כוכב (להלן: כוכב).

עוד נכתב בנימוקי השומות, כי כוכב הבריה זהב ללא רישום משטחי הרשות הפלסטינית וממקומות נוספים לישראל במטרה לשווקו בישראל ולייצאו לחו"ל, במסגרת פרשייה שכונתה על ידי רשויות המס "זוג משמיים". לצורך כך, נטען כי כוכב הקים "מערך חברות (שרשרת חברות) פיקטיביות שכביכול רוכשות ומוכרות זהב עד לייצוא לחו"ל"; וכי המערערות שימשו כחוליה האחרונה במערך חברות זה, ותפקידן היה לייצא

את הזהב שרכשו לכאורה מחברות אחרות במערך חברות זה (להלן: ספקיות הזהב), בעוד שלמעשה נותר הזהב בבעלותו של כוכב ושליחיו.

5. השגות המערערות על השומות שנערכו לפי מיטב השפיטה נדחו; וכפי שיפורט להלן, ערעורן לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופטת י' טרוסי) נדחה אף הוא בפסק דינו בע"מ 49874-08-15 מיום 27.6.2018, עליו נסוב הערעור שלפנינו.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

6. הסוגיה שהניח בית המשפט המחוזי לפתחו תחילה, הייתה אם הזהב שמכירתו תועדה לכאורה בחשבוניות שלפיהן נוכה מס התשומות אכן היה בבעלות החברות שהנפיקו את החשבוניות. זאת שכן לגישתו, היה והזהב לא היה בבעלותן – הרי שהחשבוניות שהוצאו על ידן בעסקאות עם המערערות למכירת הזהב לא הוצאו כדין, ולפיכך לא ניתן לנכות מס תשומות כנגדן.

בהקשר זה סבר בית המשפט המחוזי כי השאלה אם אכן בוצעו עסקאות לרכישת הזהב בין המערערות לבין ספקיות הזהב, אינה נדרשת לצורך בחינה אובייקטיבית אם החשבוניות הוצאו כדין; אולם, היא עשויה להיות רלוונטית לצורך בחינת קיומה של טענת הגנה בדבר "החריג הסובייקטיבי" שנקבע בפסיקה, שלפיו במצבים חריגים שבהם בין היתר העוסק לא ידע, ולא היה עליו לדעת, כי החשבוניות לא הוצאו כדין – ניתן יהיה לאפשר ניכוי מס תשומות אף עבור חשבוניות שלא הוצאו כדין.

בנסיבות דנן, עיקר הדיון בבית המשפט המחוזי התמקד בסוגיה אם החברות שעל ידן הוצאו חשבוניות המס אכן היו "הבעלים האמיתיים" של הזהב אותו רכשו מהן המערערות. זאת, תוך שצוין כי הבעלות בזהב אינה נלמדת מהחשבוניות, ועל כן הנטל להוכיח כי הזהב היה בבעלות אותן חברות מוטל על המערערות.

7. בפתח הדיון בסוגיה זו עמד בית המשפט המחוזי בהרחבה על עובדות כתבי האישום שבהם הורשעו כוכב ומעורבים נוספים בפרשיית "זוג משמיים".

צוין כי מכתבי האישום עולה כי הזהב הוברח משטחי הרשות הפלסטינית וממקומות אחרים לישראל, והוקם מערך חברות שהוציאו חשבוניות מס כוזבות במטרה לאפשר את שיווק הזהב בישראל ואת מכירתו מישראל לגורמים במדינות אחרות מבלי לשלם בגינו מס כנדרש.

בהמשך, אף נקבע כי דפוס הפעולה העולה מהתנהלות המערערות והחברות שהוציאו עבורן חשבוניות מס כנגד רכישת הזהב עולה בקנה אחד עם דפוס הפעולה המתואר בכתב האישום. אולם, בית המשפט שב והדגיש כי אין באמור בכתב האישום כדי להוות ראיה לכאורה לחובת המערערות; וכי נקודת המוצא לדיון היא כי "המערערות לא נתנו ידן לקנוניה להונות את רשויות מע"מ במסגרת התוכנית העבריינית מושא כתב האישום".

8. על רקע זה, בחן בית המשפט המחוזי האם הזהב שנמכר לכאורה למערערות היה בבעלותן של כל אחת מהחברות שהוציאו חשבוניות מס לטובת המערערות.

בכלל זה, נקבע כי א.ד. סחר לא הייתה הבעלים של הזהב שנטען שנמכר על ידה לש.א.ר.ם, ושבאמצעות החשבוניות שהוצאו על ידה ניכתה ש.א.ר.ם מס תשומות על סך למעלה מ-87 אלף ש"ח.

קביעה זו הסתמכה על הודעותיו במשטרה של בעלי חברת א.ד. סחר, דוד אסולין, וכן על עדותו בבית המשפט המחוזי, מהן ניתן ללמוד כי קיבל חשבוניות פיקטיביות תמורת הזהב אותו רכש ומכר לאחר מכן למערערות, וכי שימש כמעין "מתווך" בין שליחיו של כוכב לבין הגורמים שלהם נמכר הזהב – ובכלל זה, ש.א.ר.ם.

בית המשפט המחוזי קבע כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב שלא לאפשר לש.א.ר.ם לנכות מס תשומות כנגד החשבוניות שהונפקו על ידי א.ד. סחר.

אשר לשלוש החברות האחרות שהוציאו חשבוניות מס למערערות שבאמצעותן נוכו תשומות מס על סך למעלה מ-6 מיליון ש"ח, נקבע כי הן רכשו לכאורה את הזהב מחברות שכל תפקידן היה להוציא חשבוניות מס כוזבות, על מנת לטשטש את עקבות הזהב שהוברח לשטח ישראל. זאת, בעוד שהזהב עצמו ככל הנראה סופק להן על ידי כוכב ושליחיו. בנסיבות האמורות לעיל קבע בית המשפט המחוזי כי:

"מוציאי החשבוניות [ספקיות הזהב של המערערות – י' א'] לא יכלו לרכוש זהב מהספקים שלהם או מהספקים של הספקים שלהם, ומאחר שלא הצביעו על גורם אחר מחוץ לשרשרת ממנו יכלו לרכוש את הזהב, לא ניתן לקבל כי היו 'בעלים' של הזהב שלכאורה מכרו למערערות. באין רכישה של זהב, לא תיתכן מכירה של זהב".

9. עוד צוין כי אומנם אין לקבוע מסמרות באשר לזהות הבעלים של הזהב שנמכר לכאורה למערערות, אולם:

”יש בכוחם המצטבר של כלל האינדיקציות העולות מחומר הראיות לשכנע כי לשליחים מטעמו של סמי כוכב היה חלק פעיל, ממשי ומהותי בביצוע עסקאות הזהב באופן החורג משליחות רגילה ובאופן העשוי ללמד על בעלותם האמיתית בזהב המוברח.”

בהקשר זה עמד בית המשפט המחוזי על תפקידם המשמעותי של השליחים בהובלת הזהב ובתיעוד עסקאות הזהב; שיעור הרווח המצומצם של החברות שהוציאו את החשבונות; וניסיון המוגבל בסחר בזהב.

10. בהמשך לכך, נקבע גם כי המערערות לא נקטו בכל האמצעים הסבירים על מנת לאמת את החשבונות, ועל כן עניינן אינו נמנה עם אותם מקרים חריגים שבהם יש להתיר להן לנכות מס תשומות כנגד חשבונות מס שלא הוצאו כדין.

בכלל זה קבע בית המשפט המחוזי כי היעדר הפירוט בחשבונות המס באשר למצבו הפיזי של הזהב (“גרגירי זהב” או “מטילי זהב”), ניסיון המוגבל של החברות שמהן רכשו לכאורה המערערות את הזהב, כמו גם מחירו המוזל ואופן הובלתו – ללא אבטחה – אמורים היו לעורר חשד באשר לתקינות העסקאות. אולם, חרף כל זאת, המערערות לא בדקו מה הוא מקור הזהב שרכשו לכאורה.

לעניין זה צוין גם כי אין צורך לקבוע אם למערערות היה חלק בקנוניה שרקמו כוכב ושותפיו, כפי שטען המשיב, וכי “די בקביעה לפיה נציגי המערערות עצמו את עיניהם מול החשדות שהיו אמורים להתעורר אצלם [וכי] לא נקטו בכל האמצעים הסבירים שעמדו לרשותם כדי לקבוע שלא עמדו בנטל הסובייקטיבי ולכן אינם זכאים להגנתו”.

11. מכאן הערעור שלפנינו, בגדרו טוענות המערערות כי חשבונות המס שלפיהן נוכה מס תשומות על ידן הוצאו כדין.

עיקרי טענות הצדדים בערעור דנן

12. בערעור שלפנינו, טוענות המערערות שתי טענות מקדמיות מרכזיות:

האחת, כי שגה בית המשפט המחוזי עת קבע כי הנטל להוכיח את תקינות חשבוניות המס מוטל עליהן. נטען כי זהות הצדדים לעסקה נלמדת מהחשבוניות עצמן, ועל כן מדובר ב"שאלה פנקסית". משפנקסי המערערות לא נפסלו, הרי שלשיטתן האמור בחשבוניות מהווה ראיה לכאורה לתוכנן – ובכלל זה, ראיה לכאורה לזהות הצדדים לעסקה אשר תועדה בהן; ואילו הנטל להפריך את האמור בחשבוניות מוטל על המשיב.

טענתן המקדמית השנייה, היא כי המשיב העלה טענות חדשות במהלך הדיון בבית המשפט המחוזי, בין היתר באשר לאופן הובלת הזהב, תפקידם המשמעותי של השליחים, ושאלת זהות בעלי הזהב שנמכר למערערות. לטענתן, המדובר בהרחבת חזית אסורה, והיה על בית המשפט המחוזי להימנע מלהתייחס לטענות אלו, אשר עמדו לבסוף במוקד פסק דינו.

13. לגופו של עניין, טוענות המערערות, בעיקרו של דבר, כי חשבוניות המס שיקפו את העסקאות שבהן נרכש הזהב כפי שבוצעו בפועל.

לביסוס טענתן מפנות המערערות, בין היתר, לעדויות ולהודעות שנמסרו על ידי בעלי ומנהלי החברות שסיפקו להן לכאורה זהב, המלמדות לשיטתן כי מרבית העסקאות בוצעו באופן אישי על ידי ספקיות הזהב, ולא באמצעות שליחים; וכי אף כאשר בוצעה עסקה באמצעות שליח – לחברות נותרה שליטה על הזהב, והתשלום הועבר ישירות אליהן.

לחלופין נטען כי אף אם המדובר בחשבוניות זרות שאינן משקפות כראוי את פרטי העסקה – הרי שחל בעניינן החריג הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה ואין למנוע מהן לנכות מס תשומות בגין הזהב שהן רכשו.

לצד זאת, נטען כי חשבוניות המס מפורטות באופן מספק – שהרי כללו את כמות הזהב שנמכר, מחירו ואת תאריך העסקה – ולשיטתן לא היה צורך לפרט בחשבוניות כי במסגרת העסקאות נמכרו דווקא גרגירי זהב, ודי בציון המילה "זהב".

14. מנגד, המשיב סבור כי דין הערעור להידחות.

לשיטת המשיב, טענות המערערות מופנות בעיקרן כלפי קביעות שבעובדה אשר אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהן.

בכלל זה נטען כי קביעת בית המשפט המחוזי שלפיה הזהב שנמכר למערערות לא היה בבעלות חברות שהוציאו חשבוניות מס כנגד מכירתו הסתמכה על מגוון ממצאים עובדתיים אשר היה בהם כדי ללמד כי השליחים "שלטו בכל תהליך המכירה של הזהב עד לאספקתו למערערות" – ועל כן יש לראות בהם כבעליו.

משנקבע כי הזהב לא היה בבעלות החברות שהוציאו למערערות חשבוניות מס כנגד מכירתו, נטען כי "לא היה מנוס" מלקבוע כי החשבוניות לא הוצאו כדין.

כמו כן נטען כי די בקביעת בית המשפט המחוזי שלפיה חשבוניות המס אינן מפורטות כנדרש כדי למנוע ניכוי מס תשומות באמצעותן.

לבסוף טוען המשיב כי אין להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי שלפיהן המערערות לא נקטו בכל הצעדים הסבירים להבטיח את תקינות העסקאות. על כן, נטען כי לא מתקיים בעניינן החריג לכלל המתיר ניכוי מס תשומות באמצעות חשבוניות מס שלא הוצאו כדין.

15. בהחלטתנו מיום 25.6.2020, הורינו לצדדים להגיש השלמת טיעון בדבר ההשלכות האפשריות של סעיפים 17 ו-138 לחוק המע"מ על ההליך דנן, וכן להתייחס לאפשרות להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי בעניין בקשת המערערות לצירוף ראיות, בקשה אליה אתייחס בהמשך.

16. בהודעת המשיב מיום 9.8.2020, נטען כי הוראות סעיפים 17 ו-138 לחוק המע"מ אינן חלות במקרה דנן.

בהתייחס לסעיף 17(א) לחוק המע"מ, צוין כי סעיף זה קובע שבמקרים אשר בהם קיימים יחסי שליחות בין שני צדדים, השולח ייחשב כמוכר הנכס ויחויב במס בגין מכירתו, והשליח ייראה כמי שנתן שירות לעוסק ויחויב במס בגין מתן שירות זה. אולם, לשיטת המשיב אין בכך כדי להשליך על ענייננו, שכן לא התקיימו "יחסי שליחות אמיתיים" בין הצדדים הנוגעים לעניין; לא נטען כי המערערות או ספקיות הזהב פעלו בשליחות מטעם גורם אחר; ומכל מקום, לא צוין על גבי מסמכי העסקאות כי הן פעלו בשליחות מטעם גורם אחר, ועל כן "עדיין צריך היה לבחון את אמיתות עסקאות המכר הנטענות בין ספקי החשבוניות [ספקיות הזהב – י' א'] לבין המערערות". לגישת המשיב, אף אם היו מוכחים יחסי שליחות בין הצדדים, הרי שמאחר שדבר השליחות לא צוין על

גבי חשבוניות העסקה, יש לקבוע כי חשבוניות אלו לא הוצאו כדין וכי לא ניתן לנכות מס תשומות באמצעותן.

אשר לסעיף 138(א) לחוק המע"מ, המסמיך את רשויות המע"מ להתעלם מעסקה מלאכותית או בדויה, נטען כי "משלא בוצעה כל עסקה בין ספקי 'החשבוניות' [ספקיות הזהב – י' א'] לבין המערערות, ממילא מנהל מע"מ לא נדרש לעשות שימוש בסמכותו להתעלם מעסקה בדויה או מלאכותית", לשון תגובת המשיב; וכי החלת סעיף 138 על מקרים כגון זה שלפנינו מובילה "להפיכת נטלי ההוכחה", שכן הנטל להוכחת עסקה בדויה מוטל על רשויות המע"מ.

17. מנגד, בתשובת המערערות להודעה זו, צוין כי לכל אורך ההליך נטען כי הזהב הובל באמצעות שליחים תוך שצורפו מסמכים המתעדים זאת; וכי אף אם ספקיות הזהב הן שפעלו בשליחות מטעם בעלי הזהב האמיתיים, הרי שהן פעלו מטעם עצמן ויש לראות בהן כצד לעסקה לפי הוראות סעיף 17(ב) לחוק המע"מ. על כן, יש לאפשר למערערות לנכות מס תשומות באמצעות החשבוניות שהוצאו על ידן, וזאת לכל הפחות באותם מקרים שבהם הזהב סופק ישירות על ידי אותן חברות, ולא הובל על ידי שליחים.

עוד נטען, כי במקרה דנן אין מחלוקת שספקיות הזהב שילמו את מלוא המס הנדרש בעסקאות; כי "בכל העסקאות היה זהב אמיתי" אשר נשלח לחו"ל ועבר במכס; וכי התמורה לזהב שולמה על ידי המערערות לספקיות הזהב. בנסיבות אלו, נטען כי אילו סבר המשיב כי החשבוניות הוצאו כנגד עסקה שלא בוצעה בפועל, הרי שהיה עליו לטעון לעסקה בדויה או מלאכותית לפי סמכותו הקבועה בסעיף 138(א) לחוק המע"מ.

הבקשה לצירוף ראיות

18. עובר לדיון שהתקיים לפנינו, הגישו המערערות בקשה לצירוף ראיות המלמדות לשיטתן כי חלק מהחברות שהנפיקו להן את החשבוניות באמצעותן נוכה מס התשומות ביצעו עסקאות עם החברה הישראלית למדליות ומטבעות (להלן: החברה למדליות); וכי מנהל החברה למדליות מסר הודעה לחוקרי המע"מ בהתייחס לפרשיית "זוג משמיים", אולם במקרה זה הוחלט להתיר לחברה למדליות לנכות מס תשומות בגין רכישת זהב מאותן חברות.

מבלי להרחיב בטענות הצדדים בעניין זה יתר על המידה, די לציין כי לטענת המערערות לא היה באפשרותן להציג את הראיות אותן הן מבקשות לצרף קודם לכן; וכי

יש בהן כדי ללמד כי ההחלטה לסרב לניכוי מס התשומות בגין חשבוניות שהוצאו על ידי נ.נ.מ.ח להן בלבד, ולא לחברה למדליות, מפלה אותן לרעה – ועל כן יש לבטלה.

מנגד, המשיב סבור כי היה בידי המערערות להציג את הראיות האמורות בשלב מוקדם יותר בהליך; וכי מכל מקום, אין בהחלטתו בעניין החברה למדליות כדי להשליך על החלטתו בעניין המערערות מאחר שהנסיבות לביצוע העסקאות שונות.

19. בהחלטתנו מיום 29.11.2020 הורינו כי התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי לדיון בסוגיית הראיות החדשות שהגשתן התבקשה בשלב הערעור, וביחס לנפקותן האפשרית לגבי פסק הדין שעליו נסוב הערעור דנן. כמו כן, קבענו כי בהיאסף כל החומר וההכרעה שתינתן, נחליט בדבר דרך המשך הטיפול בערעור – "לרבות האפשרות שתינתן בו החלטה, או פסק דין ללא צורך בקיום דיון נוסף".

20. בהתאם לכך, ביום 22.2.2021 קיים בית המשפט המחוזי דיון בבקשה לצירוף ראייה; ובהחלטתו מיום 24.2.2021, נקבע כי אין בראיות החדשות אותן מבקשות המערערות לקבל מטעמן כדי לשנות מהתוצאה שהתקבלה בפסק דינו.

בכלל זה, נקבע כי אין בראיות החדשות שביקשו המערערות את קבלתן כדי ללמד על קיומה של אכיפה בררנית, בין היתר בשים לב להבדלים בנסיבותיהן של המערערות ביחס לחברה למדליות; וכי מכל מקום, אף אם ניתן להצביע על "אכיפה סלקטיבית", הרי שאין משמעות הדבר כי יש להימנע מאכיפת הדין כלפי המערערות.

21. על רקע זה, ביקשו המערערות להגיש תוספת לנימוקי הערעור, ולהתייחס להחלטתו המשלימה של בית המשפט המחוזי.

בתוספת שהוגשה לנימוקי הערעור, טוענות המערערות, בעיקרו של דבר, כי היה על בית המשפט המחוזי "לשמוע את הראיות לעבד אותן ולהגיע למסקנות ביחס לתיק" – אולם בפועל, לא התנהל כל הליך של שמיעת ראיות וחקירה בבית המשפט המחוזי עובר למתן החלטתו.

עוד נטען, כי היה על בית המשפט להידרש לטענה בדבר קיומה של אכיפה בררנית, תוך שמיעת עדים רלוונטיים שהמערערות מעוניינות לחקור בדבר התנהלות החברה למדליות; וכי ראוי היה, להשוות בין התנהלות המערערות לבין זו של החברה למדליות לשם בחינת קיומה של אכיפה בררנית.

ברקע הדברים, נטען כי ביום 14.12.2020 ניתן פסק דין בהליך מקביל שהתנהל נגד יצואנית זהב אחרת בפרשה, אשר עניינה דומה לעניינן של המערערות, בגדרו נקבע כי לא היה מקום לשלול את ניכוי מס התשומות של אותה יצואנית זהב. זאת, בין היתר תוך שנקבע כי "ככלל העדר חוקיות השגתם של טובין על ידי מוכר איננו משליך על זכאותו של רוכש הטובין לנכות מס תשומות לפי החוק" (ע"מ (מחוזי ת"א) 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף – ביקורת פשיעה חמורה, פסקה 19 (14.12.2020) (להלן: עניין שריקי)).

22. בתגובתו לתוספת לנימוקי הערעור, המשיב סומך ידיו על החלטת בית המשפט המחוזי, וטוען כי אין להתערב בה. לטענתו, למערערות אין זכות ערעור על החלטתו המאוחרת של בית המשפט המחוזי, עליה ניתן לערער ברשות בלבד; ומכל מקום, יש לדחות את טענות המערערות לגופן.

בכלל זה, נטען כי החלטות שעניינן קבלת ראיות ושמיעת עדים הן החלטות דיוניות המסורות לשיקול דעתה הרחב של הערכאה הדיונית. כמו כן, המשיב שב וטוען, בין היתר, כי אין בראיות אותן המערערות מבקשות לצרף כדי לשנות מממצאי פסק דינו של בית המשפט המחוזי; כי אין הצדקה לכך שהראיות לא הוגשו בשלב מוקדם יותר; כי הראיות אותן ביקשו המערערות לצרף מלמדות על הבדלים משמעותיים בין נסיבות המקרה שלפנינו לבין נסיבות העסקאות שהתבצעו בין נ.נ.מ.ח לבין החברה למדליות – ועל כן אין בהן כדי לבסס טענה לאכיפה בררנית; וממילא, אף אם היה מקום להוציא שומה לחברה למדליות, אין בכך כדי להצדיק את ביטול השומה שהוצאה למערערות.

דיון והכרעה

23. כפי שיפורט להלן, פסק דינו המקיף של בית המשפט המחוזי התמקד בסוגיית הבעלות בזהב בכדי לקבוע אם החשבונות שבהתאם להן ניכו המערערות מס תשומות הוצאו כדין.

אולם לטעמי, אין בזהות הבעלים החוקי של הזהב כדי להשליך על השאלה אם חשבונות אלו אכן הוצאו כדין; ואילו הסוגיות אליהן היה על בית המשפט המחוזי להידרש הן שתיים: האחת, אם אכן בוצעו בין הצדדים עסקאות לרכישת זהב, ללא תלות ישירה בשאלת הבעלות בזהב; והשנייה, אם עסקאות אלה הן "עסקאות מלאכותיות" אשר מנהל המע"מ רשאי להתעלם מהן לפי סעיף 138 לחוק המע"מ.

משסוגיות אלו טרם לובנו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, אני סבור כי אין מנוס מהשבת התיק אליו על מנת שידון ויכריע בהן.

רקע – מס ערך מוסף וניכוי מס תשומות

24. מטרתו של מס ערך מוסף למסות באופן אחיד ופשוט את הערך המוסף שכל יצרן או נותן שירותים תרם למוצר בשרשרת הייצור, עד להגעתו לצרכן הסופי. יתרונו של מס זה בפשטותו: הוא נגבה על ידי העוסקים החייבים במס, שיעורו אחיד, וככלל, הוא חל על כל עסקה שמבצע עוסק מורשה.

חיובו של כל עוסק במס על הערך המוסף שתרם לייצור המוצר, ולא על כל מחזור המכירות, מתקבל באמצעות חיוב כל אחד מהיצרנים בשרשרת הייצור במס עיסקאות לפי ערך המוצרים הנמכרים על ידו, וניכוי המס שהוא משלם בגין התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו בשרשרת הייצור. בהתאם לכך, ניכוי מס התשומות אינו משום הטבה עם הנישום – אלא אמצעי לגביית מס אמת לפי שיעור קבוע מתוך הערך המוסף שתרם היצרן בלבד, ולא מתוך כל מחזור המכירות שלו (ראו למשל ע"א 6181/08 וינוקוד נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 6 (28.8.2012) (להלן: עניין וינוקוד); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 850, 836 (2005) (להלן: עניין מ.א.ל.ר.ז.).

ככלל, ניתן לנכות מס תשומות רק אם התשומות שימשו בעסקה החייבת במע"מ. כלל זה יוצר מיתאם בין ניכוי מס התשומות לבין המע"מ המשולם לרשויות – המכונה "עקרון ההקבלה" (ראו למשל ע"א 4566/06 ט.ר. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן, פסקה 15 (21.2.2008); בג"ץ 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ, פסקה 14 (4.7.1999). לדיון בתנאים נוספים לניכוי מס תשומות שאינם במוקד העניין שלפנינו ראו למשל עניין וינוקוד, בפסקה 7).

25. סעיף 38 לחוק המע"מ, הקובע את המסגרת הנורמטיבית לניכוי מס תשומות, מורה בין היתר כי:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות
הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין".

בהתאם לכך, הודגש כי עוסק רשאי לנכות מס תשומות אך ורק אם הוכיח כי החשבונית שעל בסיסה הוא מבקש לנכות מס תשומות "הוצאה לו כדין" (ראו למשל ע"א

10071/16 מנהל מס ערך מוסף – תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, פסקה 2
 ((9.5.2018)).

הטעם למגבלה זו נעוץ בחשש כי ניכוי מס תשומות על בסיס חשבונית שלא הוצאה כדין ואשר אינה משקפת נאמנה את פרטי העסקה יביא לניכוי מס תשומות אף שבפועל לא שולם כדין מע"מ בגין העסקה. על כן, הודגש כי שלילת האפשרות לנכות מס תשומות במקרים אלו אינה עונשית – אלא נועדה להבטיח גביית "מס אמת" ולמנוע עשיית עושר ולא במשפט של עוסק המבקש לנכות מתשלומי המע"מ שלא שולם בפועל (שם; ע"א 8945/06 בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע, פסקה טו ((16.3.2010)).

26. בכלל זה, נקבע כי כאשר חשבונית הוצאה על ידי מי שאינו צד לעסקה, לא ניתן לנכות באמצעותה מס תשומות. חשבוניות מסוג זה מכונות לעיתים "חשבוניות זרות" מאחר שהן הוצאו על ידי צד "זר" לעסקה (ע"א 3171/07 טובחי נ' מנהל מס ערך מוסף נצרת – מדינת ישראל (26.10.2009); ע"א 3871/04 מיכאל רונן מהנדסים בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד (29.4.2007); ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל, פסקה 96 (11.9.2014) (להלן: עניין גלם); ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999)).

אולם, בית משפט זה טרם נדרש באופן מעמיק לאמות המידה שלפיהן יש לקבוע אם החשבונית הוצאה על ידי מי שהיה צד לעסקה למכר טובין שהתבצעה בפועל, או שמא היא "חשבונית זרה" שאין לאפשר ניכוי מס תשומות בגינה.

סוגיה זו היא כאמור במוקד הערעור שלפנינו.

כפי שיובהר להלן, לגישתי, לצורך קביעה כי הוצאה "חשבונית זרה", כל שיש לבחון הוא אם אכן התבצעה עסקת חליפין במסגרתה הועבר הנכס מהמוכר לקונה בתמורה, כמתואר בחשבונית המס. משכך, אין צורך להידרש להיקף זכויותיו של המוכר בנכס הטובין לצורך קביעה כי החשבונית הוצאה כדין – וזאת, בשונה מגישת בית המשפט המחוזי אשר תוארה לעיל.

אימתי חשבונית למכר טובין תהא "חשבונית זרה"

27. לשם בחינת השאלה אם מוציא החשבונית למכר טובין "זר" לעסקה, יש לבחון אם חלה עליו חובה להוציא חשבונית לפי חוק המע"מ. במקרים שבהם חלה על העוסק חובה להוציא חשבונית לפי סעיף 45 לחוק המע"מ, הרי שלא ניתן לומר כי הוא "זר" לעסקה המתועדת בחשבונית.

סעיף זה מורה כי:

"עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס" (ההדגשה הוספה – י' א').

"עסקה" הוגדרה בסעיף 1 לחוק המע"מ בין היתר כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד" (ההדגשה הוספה – י' א'); ואילו המונח "מכר" זכה להגדרה רחבה:

"מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד" (ההדגשה הוספה – י' א').

הגדרה זו מרבה משמעויות ואינה ממעטת, ועל כן תרומתה להבנת המונח "מכר" מצומצמת (ראו גם ע"א 8863/07 ב.מ. כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, פסקה 15 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (28.3.2010) (להלן: עניין כפריס דדו)).

אולם, נקל להבחין כי הגדרה זו אינה מייצרת זיקה בין הזכות הקניינית בנכס לבין פעולת הממכר, וזאת בשונה למשל מההגדרה המופיעה בסעיף 1 לחוק המכר, התשכ"ח-1968 (להלן: חוק המכר), הקובע כי "מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר" (ההדגשה הוספה – י' א').

כך, בעוד שחוק המכר מייצר זיקה בין "הקניית" זכויות בנכס לקונה, הרי שחוק המע"מ אינו מגביל את פעולת המכר למקרים שבהם הוקנו זכויות בנכס – אלא חל על כל אותם מקרים שבהם בוצעה עסקה להעברת זכויות בנכס (על כך שהגדרת המונח "מכר" בחוק המע"מ רחבה מזו שבחוק המכר ראו גם עניין כפריס דדו, בפסקה 16 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד

נג(5) 769, 796 (1999). לדיון בהגדרה המופיעה בחוק המכר ראו למשל איל זמיר חוק המכר, תשכ"ח-1968 – פירושו לחוקי החוזים 26–28 (ג. טדסקי עורך, 1987). יוער כי אף בחוק המכר נעשה לעיתים שימוש במונח "מכר", ככל הנראה במשמעו כחוזה מכר – וראו למשל סעיף 34 לחוק המכר).

זאת ועוד, סעיף 17(ב) לחוק המע"מ מייצר הבחנה ברורה בין הבעלות בנכס לבין מכירתו, וקובע כי במקרים שבהם עוסק "מוכר" נכס אשר אינו בבעלותו, ועושה זאת "בשם עצמו" ובהסכמת בעליו של הנכס, רואים את העוסק "כמוכר" – ועל כן העסקה תהא חייבת במע"מ:

"עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני, שנתקשר עמו לשם כך, רואים את העוסק כמוכר הנכס לקונה ואת פלוני כמוכר הנכס לעוסק" (שם).

ואכן, כפי שנקבע בעניין מטאר אלקודס, החיוב במע"מ אינו כפוף להיקף זכויותיו של המוכר בנכס:

"עוסק עשוי לחוב במס, בהימלא התנאים לכך, גם בגין מכירת נכס שאיננו בעליו, כגון שהוסמך על-ידי בעליו של הנכס לעשות כן, ובהתקיים תנאים מסוימים, אפילו במקרה שלא הוסמך לכך" (ע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר אל-קודס נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מג(2) 570, 564 (1989); ההדגשה הוספה – 'א').

28. יוצא אפוא שככלל, עסקה אשר מטרתה העברת זכויות בנכס טובין מעוסק לקונה, ואשר במסגרתה הועבר הנכס לקונה, עשויה לעלות כדי "מכר" לפי חוק המע"מ, אף כאשר בעלות העוסק בנכס מוטלת בספק. בהתאם לכך, עסקה למכירת נכס טובין, המקיימת את יתר התנאים הקבועים בחוק, תחויב במע"מ. זאת, אף אם נפל פגם בזכותו הקניינית של העוסק שמכר את הנכס – ובלבד שהעסקה עצמה לא בוטלה ושתנאיה לא השתנו כתוצאה מכך (לעניין זה ראו סעיף 43 לחוק המע"מ).

הגדרה רחבה מעין זו מתיישבת היטב עם הצורך להקפיד על פשטותו של מס הערך המוסף על מנת לממש את היתרון הגלום בו על פני שיטות מיסוי אחרות. מטבע הדברים, הכפפת תחולת המס לקיומן של זכויות קניין בנכס תגרום לסרבול הליכי גביית המס – ומכך יש להימנע.

29. משהגעתי למסקנה זו, הרי שבהתאם לעקרון ההקבלה שהוזכר לעיל, שלפיו כאמור קיים מיתאם בין ניכוי מס התשומות לבין המע"מ המשולם לרשויות – ובניגוד לעמדת בית המשפט המחוזי – עסקה החייבת במע"מ עשויה לזכות בניכוי מס תשומות ללא תלות ישירה בזכויותיו הקנייניות של המוכר בנכס הטובין שנמכר.

מסקנה אחרת תוביל לגביית מס עו"ד במקרים שבהם נפל פגם בבעלות בנכס: העוסק שרכש את הנכס לא יחויב במס בגין הערך המוסף שתרום למוצר בלבד – כאמור בסעיף 22 לעיל – אלא אף בגין התשומות שרכש ואשר כבר שולם עבורן מס ערך מוסף על ידי היצרן הקודם בשרשרת הייצור.

30. הכלל הוא אפוא כי יש לאפשר ניכוי מס תשומות על סמך חשבונית אשר הוצאה על ידי עוסק עבור עסקה למכירת נכס טובין לקונה, ואשר במסגרתה הועבר הנכס לידי הקונה – ואין הדבר תלוי באופן ישיר בתקינות הקניית הזכויות בנכס, או בשאלה אם הנכס אכן היה בבעלות העוסק המוכר עובר למכירתו. בכך אף נמנעת הכבדה שלא לצורך על פעילותם העסקית השוטפת של נישומים, שהרי כפי שצוין בהקשר אחר:

"המסחר המפותח, המהיר והדינמי של זמננו ... מחייב זרימה חפשית וקלה של סחורות ומצרכים שאינה יכולה ואינה צריכה להזדקק לבדיקות ולחקירות מרובות" (ע"א 716/72 רזונשטיין נ' חברה א"י לאוטומובילים בע"מ, כז"מ (2) 709, 713 (1973)).

31. במאמר מוסגר יוער, כי חריג אפשרי לכלל זה עשוי לחול במצבים שבהם העסקה עצמה נגועה באי חוקיות. במצבים אלו, קיימת גישה שלפיה לא תינתן אפשרות לנכות מס תשומות בעד עסקה הנגועה באי חוקיות מחמת תקנת הציבור (ע"א 1793/12 מנהל המכס והמע"מ ירושלים נ' כהן ירון פיננסים בע"מ (5.6.2013)).

אולם, גישה זו טרם נבחנה לעומקה בבית משפט זה; וספק אם יש לעשות שימוש במס הערך המוסף לשם "הענשת" העוסק באמצעות גביית מס גבוה מזה שעליו לשלם לפי הוראות חוק המע"מ ובמנותק מתכליותיו של חוק זה.

מכל מקום כפי שארחיב להלן, במקרה דנן דומה כי אם המערערות נטלו חלק בפעילותו הבלתי חוקית של סמי כוכב – דבר שכאמור טרם הוכח – הרי שיש לראות בשרשרת העסקאות למכירת הזהב עובר למסירתו אליהן כעסקאות מלאכותיות אשר רשויות המע"מ רשאיות להתעלם מהן לפי סעיף 138 לחוק המע"מ. ממילא, לטעמי אין

צורך להיזקק במקרה דנן לשיקולי תקנת הציבור לצורך קביעה אם המערערות ניכו מס תשומות כדין.

32. יודגש כי אין משמעות הדבר שאין באפשרות רשויות המע"מ להידרש כלל להיגיון הכלכלי אשר בבסיס העסקה – אלא שלטעמי אין לעשות כן במסגרת בחינת השאלה אם החשבונית הוצאה כדין באופן המאפשר ניכוי מס תשומות על בסיס האמור בה.

חוק המע"מ מעניק לרשויות כלים שונים למנוע מהנישום לחמוק מתשלום מס, תוך בחינת ההיגיון הכלכלי אשר בבסיס העסקה. זאת, בין היתר, כחלק מסמכות מנהל המע"מ להתעלם מעסקאות מלאכותיות, בדויות, או עסקאות שתכליתן העיקרית להימנע מתשלום מס – ולא לאפשר ניכוי מס תשומות בעדן. כפי שניווכח להלן, סמכות זו, והיחס בינה לבין טענה בדבר "חשבונית זרה", רלוונטיים במיוחד לענייננו.

עסקאות מלאכותיות, בדויות, ועסקאות שמטרתן העיקרית לחמוק מתשלום מס – והיחס בינן לבין טענה בדבר "חשבונית זרה"

33. במקרים מסוימים, יישום טכני של הוראות חוק המע"מ עלול לאפשר לנישומים פתח למניפולציות במטרה לחמוק מתשלום מס. המחוקק קבע כלים שונים להתמודד עם חשש זה. בפרט, נקבע בסעיף 138(א) לחוק המע"מ כי:

"המנהל [מנהל המע"מ – י' א'] רשאי להתעלם מעסקה או מפעולה אם הוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות".

הסעיף קובע למעשה שלושה סוגי עסקאות ופעולות מהן רשאי מנהל המע"מ להתעלם בכדי למנוע התחמקות מתשלום מס. הראשון, כולל עסקאות בדויות שלא התקיימו בפועל, ואשר אינן אלא עסקאות למראית עין שאין להן כל תוקף מחייב אף לפי דיני החוזים הכלליים; השני, כולל עסקאות שהתקיימו בפועל, אך נעדרות כל תכלית כלכלית מלבד ניסיון לחמוק מתשלום מס; והשלישי עניינו בפעולות שנועדו בעיקרו של דבר לאפשר "הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות" – אף אם ניתן להצביע על ערך כלכלי עצמאי שמתלווה לפעולות אלה (ראו למשל ע"א 67/89 שטיינקריץ נ' מנהל מס ערך מוטף – חיפה, פ"ד מז(4) 11, 14–15 (1993)).

לענייננו, כחלק מבחינת הגיונה הכלכלי של העסקה, ניתן להידרש בין היתר לטענה שלפיה נכס שנמכר בעסקה לא היה בבעלות המוכר בעת ביצוע העסקה. שהרי, במקרים אלו ההיגיון הכלכלי אשר בבסיס העסקה מוטל בספק, ואף עלול להתעורר חשש שמא העסקה שעבורה הוצאה חשבונית מס היא למעשה עסקה בדויה או מלאכותית, אשר כל תכליתה להונות את הרשויות.

במובן זה, סעיף 138 לחוק המע"מ יוצר במידת מה הסדר משלים לזה שנקבע בסעיף 38 לחוק זה: במקרים שבהם אכן התקיימה בין הצדדים עסקה אשר דווחה במלואה בחשבוניות המס, ועל כן החשבונית הוצאה "כדין" לפי סעיף 38 לחוק המע"מ, רשויות המע"מ עשויות שלא להכיר בעסקה אם המדובר ב"עסקה מלאכותית" או עסקה שמטרתה העיקרית לחמוק ממס – וזאת לפי סעיף 138 לחוק זה.

34. אולם, אין לטשטש את הגבולות שבין שני הסעיפים, שהרי קיים הבדל משמעותי בנטלי ההוכחה החלים בעניין כל אחד מהם:

בעוד שהנטל להוכיח כי חשבוניות המס באמצעותן נוכה מס התשומות הוצאו כדין לפי סעיף 38 לחוק המע"מ מוטל על הנישום (ראו רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, 908–909 (2003); ע"א 244/84 רביב נ' מנהל מס ערך מוסף – יפ, פ"ד מ(3) 753, 755–756 (1986)) הרי שהנטל להוכיח כי ההיגיון הכלכלי אשר בבסיס העסקה מצדיק התעלמות ממנה באופן שלא ניתן יהיה לנכות בשל עסקה זו מס תשומות לפי סעיף 138 לחוק המע"מ, מוטל על מנהל המע"מ (ראו ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון, פסקה 13 (10.8.2005) (להלן: עניין שפכי אשקלון)).

הבדל זה בנטלי ההוכחה אינו עניין של מה בכך. משמעותו היא כי אין לדרוש מהנישום להצדיק את ההיגיון הכלכלי אשר עומד בבסיס כל עסקה שביצע לצורך ניכוי מס תשומות בעדה; וכי רק במקרים שבהם מנהל המע"מ מוכיח כי העסקה נעדרת היגיון כלכלי, הוא יהיה רשאי להתעלם ממנה ולא לאפשר ניכוי מס תשומות בעדה.

משכך, אף הדגיש בית משפט זה בעבר כי שלילת שומה עצמית שלא לפי סעיף 138 לחוק, אף שלאמיתו של דבר טוען מנהל המע"מ לקיומה של עסקה מלאכותית, עלולה להביא לפסילת השומה שהוציא לפי מיטב השפיטה:

“בענייננו ... המערער עצמו [מנהל המע"מ – י' א'] מעולם לא פעל על-פי סמכותו בסעיף 138(א) לחוק, ולא קבע שהעסקה היא מלאכותית. יטען הטוען, שזהו עניין פרוצדוראלי, אך לא היא; משקובעת רשות מס כי עסקה מסוימת היא מלאכותית, היא מתווה בכך את מסלול הדיון, הערעור, וכן את שאלת נטלי ההוכחה ... מקום בו רשות מס אינה מגדירה באופן ברור את המסלול המשפטי שבו היא בוחרת לפעול, או שאינה נוקטת בקו עקבי, עלול הדבר להיות בעוכריה” (עניין שפכי אשקלון, בפסקאות 11, 13).

מן הכלל אל הפרט

35. בית המשפט המחוזי סבר כאמור, כי המערערות לא רכשו את הזהב מידי בעליו “האמיתיים” – ועל כן קבע כי החשבוניות לא שיקפו את הצדדים לעסקה שבוצעה בפועל.

אולם, כפי שהורחב לעיל, שאלת הבעלות בזהב אינה נדרשת, כשלעצמה, לצורך בחינת השאלה אם החשבוניות הוצאו כדין.

הסוגיה המרכזית אותה יש לבחון בעניין זה היא אם אכן בוצעה עסקה להעברת הבעלות בזהב בין המערערות לבין ספקיות הזהב. סוגיה זו לא נבחנה לעומקה בבית המשפט המחוזי, אשר לא קבע ממצאים ברורים באשר למערכת היחסים שהתקיימה בפועל בין המערערות לבין ספקיות הזהב.

36. כך, כאשר בחן בית המשפט המחוזי את העסקאות שבוצעו עם א.ד. סחר, הודגש אומנם כי בעדותו של דוד אסולין, בעלי החברה, ציין האחרון כי שימש כ”מתווך” בלבד וכי הזהב מעולם לא היה בבעלותו (פרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי מיום 28.6.2017, עמ' 329). אולם, את דברים אלו יש לבחון בהקשרם, ובפרט תוך התייחסות לכך שאף שאסולין לא ראה בעצמו כ”בעלים” של הזהב, הוא שב והדגיש כי הוא זה שפעל מול המערערות, וטען כי בחלק מהמקרים אף מסר את הזהב פיזית למנהליהן של המערערות (שם, בעמ' 328–332).

מגרסה זו עולה כי אסולין פעל “בשם עצמו” מול המערערות, אף אם ייתכן כי הדבר נעשה בהתאם לסיכומיו עם בעלי הזהב. מכאן כי לפי גרסת אסולין יש לראות בו כמוכר הזהב לפי סעיף 17(ב) לחוק המע"מ – ועל כן החשבונית שהוצאה בשם א.ד. סחר איננה חשבונית זרה.

משבית המשפט המחוזי לא בחן באופן סדור את מערכת היחסים בין הצדדים ולא קבע ממצאים בעניין, לא ניתן לקבוע אם החשבונית אכן שיקפה את הפעילות העסקית שהתרחשה בין א.ד. סחר לבין המערערות – ואם היא הוצאה כדין.

37. כאשר ליתר הספקיות מהן רכשו המערערות זהב, הרי שבית המשפט המחוזי הסתפק כאמור בבחינת השאלה אם אותן ספקיות אכן רכשו את הזהב מהגורם שהנפיק עבורן חשבונית מס. בהתאם, קבע בית המשפט המחוזי כי די בכך שהספקיות רכשו את הזהב בפועל מגורם ששמו לא הופיע על גבי החשבוניות, כדי להסיק כי "לא היה ... [לספקיות – י' א'] זהב למכור למערערות" (פסקה 96 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי; ראו גם שם בפסקה 85), ועל כן החשבוניות לא הוצאו כדין.

38. דעתי בעניין זה שונה, וזאת מהטעמים הבאים.

ראשית, אף שפסק דינו של בית המשפט המחוזי אינו קובע ממצאים ברורים באשר להתקשרות שבין המערערות לבין יתר הספקיות, יש בו תימוכין מסוימים לכך שהעסקאות שבוצעו על ידי ספקיות אלו נעשו "בשם עצמן". זאת, אף אם הדבר נעשה בהכוונת ובהסכמת השליחים שהובילו את הזהב למערערות ועשו בו, כלשון בית המשפט המחוזי, "מנהג בעלים".

כך למשל, מפסק הדין עולה כי בחלק מהמקרים הזהב אכן עבר פיזית תחת ידיהן של ספקיות הזהב בטרם נמכר למערערות (פסקה 148 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי); ובמקרים שבהם העבירו השליחים זהב מטעם ספקיות הזהב מבית הזיקוק לזהב ישירות למערערות, נדרש אישור לכך מאת מנהליהן של ספקיות הזהב (פסקה 174 לפסק הדין). שני ממצאים אלו עשויים דווקא ללמד כי העסקאות אכן בוצעו בפועל בין אותן ספקיות לבין המערערות – וזאת במנותק מהשאלה אם הזהב אכן היה "בבעלות" ספקיות הזהב.

משאלו פני הדברים, נדמה כי אף אם הזהב לא היה בבעלותן של ספקיות הזהב – עשוי לחול לגביהן סעיף 17(ב) לחוק המע"מ, כך שהעסקה שביצעו למכירת הזהב למערערות הייתה חייבת במע"מ, והחשבונית הוצאה על ידן "כדין", ובכלל זה, אין לראות בה כ"חשבונית זרה".

שנית, אף אם נאמץ את עמדת בית המשפט המחוזי שלפיה זהות הבעלים היא שקובעת – וכאמור, אין זאת דעתי – הרי שלא די בהצבעה על פגם בעסקה שבמסגרתה

רכשו הספקיות את הזהב כדי לקבוע כי הבעלות בזהב לא הועברה למערערות כאשר רכשו את הזהב מספקיות הזהב.

כך למשל, אם רכשו המערערות את הזהב מספקיות הזהב בתום לב ובתמורה ייתכן שעומדת לזכותן 'תקנת השוק' כך שהבעלות בזהב הועברה לידיהן. ברי כי עסקה להעברת הבעלות בזהב באופן זה חייבת במע"מ, ועל כן חשבונית שהוצאה כנגד עסקה מעין זו הוצאה כדין.

39. מכל מקום, בהיעדר התייחסות ברורה לפעילות העסקית שהתקיימה בין המערערות לבין ספקיות הזהב, לא ניתן לקבוע בשלב זה אם ספקיות הזהב אכן היו "זרות" לעסקאות שבוצעו בפועל למכירת הזהב לידי המערערות.

בנסיבות האמורות, איני מוצא מנוס מהשבת התיק לבית המשפט המחוזי, כדי שיידרש לעסקאות שבוצעו בין המערערות לספקיות הזהב – ויבחן אם עסקאות אלו אכן בוצעו בפועל, במנותק משאלת הבעלות בזהב.

40. יודגש, כי אף אם יקבע בית המשפט המחוזי שהחשבוניות אשר המערערות ניכו בהתאם להן מס תשומות הוצאו כדין – אין משמעות הדבר בהכרח כי יש לאפשר להן לנכות את מס התשומות כמבוקש, אם יתברר כי העסקאות שבגינן נוכה מס התשומות נופלות בגדר "עסקאות מלאכותיות".

עיון בנימוקי השומה ובטענות המשיב מלמד כי לאמיתו של דבר, אין הוא כופר בכך שבוצעה שרשרת עסקאות בזהב מעת הברחתו לישראל – אלא שלגישתו יש להתעלם מעסקאות אלו. זאת, מאחר שלטענתו, לכל אורך שרשרת העסקאות שבוצעו כביכול בזהב, נותר הזהב בבעלותו של כוכב.

יוצא אפוא כי לאמיתו של דבר, המדובר בטענה כי העסקאות שבוצעו בזהב עובר למסירתו למערערות הן עסקאות מלאכותיות, אשר המשיב רשאי כאמור להתעלם מהן לפי סעיף 138 לחוק המע"מ.

41. מלכתחילה, ראוי היה כי המשיב יעלה טענה זו באופן מפורש, תוך הפנייה למסגרת הנורמטיבית המתאימה.

חוסר הבהירות באשר למסגרת הנורמטיבית עליה נסמך המשיב עלול להקשות על הנישום להתגונן מפני טענותיו; וניסיון להטיל את נטל ההוכחה על הנישום תוך טענה לפגם בחשבוניות עצמן, אף שלמעשה מדובר בטענה ל"עסקה מלאכותית", אשר הנטל להוכחתה מוטל על המשיב, אינו במקומו.

משכך, נקבע כי בנסיבות מסוימות עצם העובדה כי רשויות המע"מ לא נימקו כיאות את ההחלטה להוציא שומה לפי מיטב השפיטה עלולה להביא לביטול השומה (ראו למשל עניין שפכי אשקלון, בפסקאות 13–18).

זאת ועוד, במקרה דנן השימוש במסגרת נורמטיבית שגויה, שלפיה ספקיות הזהב – ונ.מ.ח בפרט – לא היו צד לעסקה עורר סוגיות כבדות משקל באשר להפליה פסולה בין המערערות לבין החברות האחרות שרכשו זהב מנ.מ.ח, ואשר לא הוצאה להן שומה על ידי המשיב לפי מיטב השפיטה. ברי כי סוגיות אלה כלל לא היו מתעוררות אילו היה המשיב טוען באופן ברור ונהיר כי לשיטתו העסקאות למכירת הזהב למערערות הן עסקאות מלאכותיות על רקע מעורבותן בקנוניה שרקח סמי כוכב.

42. יחד עם זאת, במקרה דנן הטענה בדבר מעורבותן של המערערות בפעילותו הבלתי חוקית של כוכב הועלתה כבר בנימוקי השומות, ואף עמדה במוקד הדיון בבית המשפט המחוזי. נוסף על כך, כעולה מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, המשיב הצהיר כי לא גבה מס ערך מוסף בעד העסקאות הקודמות עם ספקיות הזהב של המערערות (פסקה 71 לפסק הדין) – ומכאן כי בפועל אכן "התעלם" מהן, בהתאם להוראות סעיף 138 לחוק המע"מ.

בנסיבות אלה, אני סבור כי אם החשבוניות אשר לפיהן נוכה מס תשומות הוצאו כדין, ראוי לברר אף את השאלה אם חשבוניות אלה הוצאו עבור "עסקאות מלאכותיות" אשר מנהל המע"מ רשאי להתעלם מהן. זאת, חרף כך שטענה זו לא באה לידי ביטוי באופן מפורש דיו בשומות עצמן.

43. משכך, אציע לחבריי להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי על מנת שיבחן אם חשבוניות המס אכן שיקפו את פרטי הצדדים לעסקאות אשר תועדו בהן, ללא תלות ישירה בשאלת הבעלות בזהב, כאמור לעיל.

אם ייקבע כי החשבוניות אכן הוצאו כדין ושיקפו את פרטי הצדדים לעסקאות שבוצעו בפועל, ימשיך בית המשפט המחוזי ויבחן אם עסקאות אלה נמנות על אותם

מקרים חריגים שבהם רשאי המשיב להתעלם מהן לפי הוראות סעיף 138 לחוק המע"מ, בשל היותן עסקאות בדויות או מלאכותיות, ועל כן אין לאפשר ניכוי מס תשומות על בסיס חשבוניות המס שהוצאו עבורן.

44. בשלב זה הגיעה לעיוני חוות דעתה של חברתי השופטת י' וילנר, וראיתי מקום להעמיד דברים על דיוקם.

למקרא חוות דעת חברתי, ניתן היה לסבור שעמדתי מבוססת בעיקרו של דבר על תחולת סעיף 17 לחוק המע"מ על ענייננו – ולא היא.

כפי שפורט לעיל בהרחבה, אני סבור כי חרף ניסיונו של המשיב לטעון כי החשבוניות שבמוקד ההליך דנן הן "חשבוניות זרות" שהוצאו שלא כדין, כיוון שהן לא משקפות את פרטי העסקה כהווייתה, הרי שבפועל – מדובר בטענה לקיומה של עסקה בדויה או מלאכותית לפי סעיף 138 לחוק המע"מ, אשר הנטל להוכחתה מוטל על רשויות המע"מ. לקביעה זו, אשר במוקד פסק דיני, לא מצאתי התייחסות בחוות דעת חברתי.

התייחסותי לסעיף 17 לחוק המע"מ הובאה בעיקרו של דבר כתמיכה לפרשנות שהוצעה על ידי, שלפיה ככלל, יש להתיר ניכוי מס תשומות אם אכן התבצעה עסקה במסגרתה הועבר נכס טובין מהמוכר לקונה בתמורה, בהתאם למצוין בחשבונית – ללא תלות בשאלת בעליו החוקיים של אותו נכס. פרשנות זו נתמכה בשיקולים נוספים, מלבד הוראות סעיף 17 לחוק המע"מ – אליהם חברתי לא התייחסה.

45. כמו כן, מטבע הדברים, איני מסכים עם קביעת חברתי שלפיה "משעה שהמשיב קבע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין מאחר שהמוכר אינו הבעלים האמיתי של הנכס הנמכר, על הנישום ... לכל הפחות להעלות את הטענה שלפיה" רכש את הנכס מאדם שמכרו בשם בעליו האמתיים לפי סעיף 17 או 18 לחוק המע"מ. זאת, שכן כפי שפורט בהרחבה בחוות דעתי, לגישתי שאלת זהות "הבעלים האמיתי" של הנכס כלל אינה רלוונטית לשאלה אם החשבונית היא "חשבונית זרה" שהוצאה שלא כדין.

כפי שציינתי בראשית חוות דעתי, בית משפט זה טרם נדרש באופן מעמיק לאמות המידה שלפיהן יש לקבוע אם חשבונית שהוצאה על ידי מי שהיה צד לעסקה למכר טובין היא "חשבונית זרה" שאין לאפשר ניכוי מס תשומות בגינה.

על רקע זה, אף קיימות פסיקות סותרות בעניין בבתי המשפט המחוזיים – ובפרט, בהליכים השונים המתנהלים באותה פרשייה שבמוקד ההליך שלפנינו. כך, בפסק הדין מושא הערעור דנן התמקד בית המשפט המחוזי בסוגיית הבעלות בזהב, וקבע כי אם הזהב נרכש מגורם שלא החזיק בזכות קניינית בו לא ניתן לנכות מס תשומות בגין העסקה שבמסגרתה הוא נרכש; ואילו בעניין שריקי – העוסק כאמור בעניינה של יצואנית זהב אחרת בפרשייה – הדגיש השופט ה' קירש, בצדק לטעמי, כי אין בסוגיית הבעלות הקניינית בזהב כדי להשליך על השאלה אם החשבוניות הוצאו כדין ואם ניתן לנכות באמצעותן מס תשומות.

סוגיה זו מחייבת אפוא את הכרעת בית משפט זה, ולא ניתן להסתפק בהכרעה לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד–1984, אשר אין בה כדי למצות באופן מספק לגישתי את הסוגיות שמתעוררות בערעור שלפנינו.

46. סוף דבר, אציע לחברי לקבל את הערעור בחלקו באופן שהתיק יוחזר לבית המשפט המחוזי, כאמור בפסקה 43 לעיל.

כמו כן, בנסיבות העניין אציע כי לא ייעשה צו להוצאות, וכל צד יישא בהוצאותיו בהליך זה.

ש ו פ ט

השופטת י' וילנר:

1. בחוות דעתו, עומד השופט י' אלרון, על כך שאין בזהות הבעלים של הזהב כדי להשליך על השאלה אם החשבוניות שבהתאם להן ניכו המערערות מס תשומות הוצאו כדין. לגישת חברי, בית המשפט המחוזי צריך היה להידרש לשאלה אם אכן בוצעו בין הצדדים עסקאות לרכישת זהב, ללא תלות ישירה בשאלת הבעלות בזהב. בהמשך לכך, וככל שיימצא כי אכן בוצעו עסקאות לרכישת זהב, כפי שעולה מהחשבוניות האמורות, על בית המשפט המחוזי לבחון אם עסקאות אלה הן עסקאות מלאכותיות אשר מנהל המע"מ רשאי להתעלם מהן לפי סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ או החוק). השופט אלרון תומך עמדתו בהגדרה הרחבה של המונח "מכר"

בחוק המע"מ, ומציין עוד כי לפי סעיף 17(ב) לחוק המע"מ, עסקה אשר מטרתה היא להעביר זכויות בנכס מעוסק לקונה עשויה להיות מוגדרת כ"מכר" אף כאשר בעלות העוסק בנכס מוטלת בספק. על רקע כל האמור, מציע חברי לקבל את הערעור באופן חלקי, ולהשיב את התיק לבית המשפט המחוזי על-מנת שידון בשאלות שנזכרו לעיל.

אין בידי להצטרף לעמדתו זו של השופט אלרון, שכן איני סבורה כי ניתן להחיל את סעיף 17 לחוק המע"מ על ענייננו, כפי שיפורט בהרחבה להלן.

2. סעיף 17 לחוק המע"מ, שכותרתו היא "שלוח וסוכן", קובע כלהלן:

"(א) עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח – כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צויין כך, יראו את הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה.
(ב) עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני, שנתקשר עמו לשם כך, רואים את העוסק כמוכר הנכס לקונה ואת פלוני כמוכר הנכס לעוסק.
(ג) עוסק הקונה נכס או מקבל שירות בשביל עוסק אחר יציין על מסמך שהוא מוציא למוכר או לנותן השירות במהלך עסקיו הרגיל את עובדת השליחות ואת שמו של העוסק האחר כשולח; לא עשה כן, יראוהו כקונה לעצמו" (ההדגשה הוספה, י.ו.).

בדברי ההסבר לחוק, צוין כי "חובת המס בעסקה היא על המוכר או נותן השירות ... נמכר הנכס באמצעות שלוח, בשמו של המוכר ובשבילו, יראו כאילו המוכר הוא שמכר ללקוח. ואילו בסוכנות למכירת נכס כשהסוכן מוכר בשם עצמו, רואים את העסקה כשתי עסקאות של מכר, האחת מהמוכר לסוכן והשניה מהסוכן ללקוח" (ראו: הצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 1178, עמ' 246; ההדגשה הוספה, י.ו.).

3. לשיטת השופט אלרון, על בית המשפט המחוזי לשוב ולבחון אם בין המערערות לבין מוציאי החשבוניות בוצעו העסקאות כמתואר בחשבוניות – היינו, כי בוצעו עסקאות שבמסגרתן הועבר הנכס מהמוכר לקונה בתמורה כפי שצוין בחשבוניות. כל זאת, כאשר שאלת הבעלות בזהב של מוציא החשבוניות ("המוכר") אינה מעלה או מורידה, שכן ייתכן שהעסקה באה בגדריו של סעיף 17(ב) לחוק, כך שמוציאי החשבוניות ייחשבו כ"סוכנים", אשר מכרו את הזהב שהיה בבעלות של אחרים (ספקי הזהב וסמי כוכב) "בשם עצמם" (היינו, בשם של מוציאי החשבוניות עצמם).

4. ואולם, ראשית, טענה זו כלל לא נטענה על-ידי המערערות, וממילא לא נתמכה בתשתית ראייתית, ולו מינימלית, לכך שבין ספקי הזהב (הבעלים האמיתיים של הזהב) לבין מוציאי החשבונות, הייתה התקשרות חוזית שבמסגרתה נוצרו יחסי שליחות או סוכנות כאמור בסעיף 17(ב) לחוק ("שנתקשר עמו לשם כך"). כמו כן, לא נטענה כלל הטענה שלפיה מוציאי החשבונות מכרו את הזהב למערערות כסוכנים "בשם עצמם", ובוודאי שלא הוצגה כל ראיה ממשית לכך.

יתירה מכך, המערערות טענו בהודעת הערעור שהגישו לבית המשפט המחוזי כי "בעליהם של מוכרי הזהב [מוציאי החשבונות, י.ו.] עומדים על כך כי הם אלו אשר מכרו את הזהב נשוא השומה למערערות ולא צד אחר לעסקה" (ראו פסקה 33 להודעת הערעור בבית המשפט המחוזי). המערערות שבו על טענתם זו גם בערעור דנן, וטענו כי "כל הספקים [מוציאי החשבונות, י.ו.] כולם התייצבו בבית המשפט, העמידו עצמם לחקירה (ראשית ונגדית) ועמדו על כך שהזהב היה שלהם ושהם ביצעו את העסקאות. אף עדות של אף ספק לא נסתרה" (פסקה 28 לסיכומי המערערות בערעור דנן). מדברים אלו עולה בבירור, כי המערערות לא העלו בשום שלב את הטענה העובדתית – המהווה את התשתית העומדת בבסיס סעיף 17(ב) לחוק – שלפיה מוציאי החשבונות לא היו בעלי הזהב האמיתיים, אלא אך סוכנים למכירתו מכוח התקשרות חוזית עבור אחר, וממילא לא תמכו טענה זו בראיה כלשהי. למעשה, המערערות ביקשו מבית המשפט לאמץ גרסה סותרת לאמור, שלפיה מוציאי החשבונות הם אלה שהיו בעלי הזהב, וכי הם מכרו את הזהב למערערות כבעליו.

5. במצב דברים זה, לא מצאתי כי קיימת הצדקה כלשהי בשלב הדיוני הנוכחי – שלב הערעור – להשיב את הדיון לבית המשפט המחוזי על-מנת שיבחן טענה עובדתית חדשה שלא נטענה בפניו ואף לא נטענה בערעור שלפנינו, וכאשר למעשה המערערות ביקשו מבית המשפט ליתן אמון בטענה עובדתית סותרת כאמור (לעניין זה ראו: ע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה ירושלים, פסקה 11 (4.8.2014)).

6. שנית, וזה העיקר, איני סבורה כי לנוכח הקביעות העובדתיות שנקבעו בפסק דינו המקיף והמנומק היטב של בית המשפט המחוזי, יש מקום להחלתו של סעיף 17(ב) לחוק בנסיבות המקרה שלפנינו.

7. בית המשפט המחוזי קבע, בין היתר, כי "חברת א.ד. סחר [אחת ממוציאי החשבונות למערערות, י.ו.] שימשה למעשה 'תחנה' בשרשרת החשבונות שנועדה

ליצור חיץ בין הבעלים האמיתיים של הזהב לבין היצואן, באופן העולה בקנה אחד עם התכנית העבריינית המתוארת בכתב האישום" (פסקה 83 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי). מדברים אלה עולה באופן ברור כי בין חברת א.ד. סחר לבין הבעלים האמיתיים של הזהב לא הייתה התקשרות חוזית אמיתית לשם יצירת יחסי סוכנות הנדרשת לשם תחולתו של סעיף 17(ב) לחוק (כאמור במילים "שנתקשר עמו לשם כך") (וראו: ע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר אל-קודס נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מג(2) 570, 564 מול האות ד' (1989)). בית המשפט המחוזי קבע כי מערך היחסים שבין חברת א.ד. סחר לבין בעלי הזהב האמיתיים נועד להוציא לפועל תכנית עבריינית המתוארת בכתב האישום. מובן כי סעיף 17(ב) לחוק לא נועד ליתן כסות להכשרת תכניות עברייניות כאמור, והתשתית העובדתית הנדרשת לשם החלתו שונה באופן מהותי.

8. בנוסף לכך, בית המשפט המחוזי קבע בהמשך כי "כאשר מתבוננים על התמונה בכללותה, נקל לראות כי הכוח, השליטה והסמכויות, המאפיינים את מי שהזהב בבעלותו, היו בידי השליחים מטעמו של סמי כוכב [בעלי הזהב האמיתיים, י.ו.]. שליחים אלו לא רק נהנו ממלוא התמורה בגין מכירות הזהב (בניכוי העמלות למתווכים בשרשרת) אלא שלטו בכל תהליך המכירה של הזהב עד לאספקתו למערערות שייצאו אותו לחו"ל" (פסקה 112 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). קביעה עובדתית מובהקת זו אף היא מקעקעת את האפשרות להחיל את סעיף 17(ב) לחוק על ענייננו, שכן עולה ממנה שהיחסים שבין מוציאי החשבונות לבין בעלי הזהב האמיתיים לא היו מבוססים על הסכם סוכנות, וכי מוציאי החשבונות לא מכרו את הזהב "בשם עצמם", שכן הם כלל לא שלטו בהליך המכירה. ניתן אפוא להניח, כי לא בכדי נמנעו המערערות מלהעלות כל טענה לעניין תחולתו של סעיף 17(ב) לחוק על עניינם.

9. לשיטתי, די באמור כדי לקבוע שסעיף 17(ב) לחוק אינו חל בענייננו, ואין כל צורך להשיב את התיק לבית המשפט המחוזי על-מנת שידון בשאלה זו.

אמנם, ייתכן כי בנסיבות מסוימות "עוסק עשוי לחוב במס, בהימלא התנאים לכך, גם בגין מכירת נכס שאיננו בעליו" (ראו: עניין חברת אוטובוסים מטאר אל-קודס, שם). החוק עצמו מתייחס לאפשרות זאת הן בסעיף 17 וכן בסעיפים נוספים (ראו לדוגמה את סעיפים 18 ו-20 לחוק המע"מ). במקרים אלו, אכן ייתכן שצד לעסקה אשר יכונה "מוכר" לא יהיה הבעלים האמיתי של הנכס הנמכר, אלא שלוח של בעליו (בהתאם לסעיף 17(א) לחוק); סוכן המוכר "בשם עצמו" נכס של אחר (בהתאם לסעיף 17(ב) לחוק); או בעל תפקיד שמונה לשם כך על-ידי בית המשפט (בהתאם לסעיף 18 לחוק); וכיוצא באלו. ואולם, משעה שהמשיב קבע כי החשבונות הוצאו שלא כדין מאחר שהמוכר אינו

הבעלים האמיתי של הנכס הנמכר, על הנישום (הקונה שניכה מס תשומות על בסיס אותן חשבוניות או המוכר) לכל הפחות להעלות את הטענה שלפיה אחד מהסעיפים האמורים חל בעניינינו, ובהתאם לנטלי ההוכחה והשכנוע לתמוך טענה זו בראיות. זאת, כאמור, לא נעשה בעניינינו. יתר על כן, בית המשפט המחוזי קבע כאמור, קביעות נכוחות שמהן עולה כי אף אם טענה בדבר תחולתו של סעיף 17(ב) בעניינינו הייתה עולה – הרי שהיא הייתה נדחית, ובצדק, שכן, כפי שציינתי לעיל, אין להלום שסעיף 17(ב) לחוק נועד להכשיר תכנית עבריינית באמצעות יצירת שרשרת עסקאות "גב אל גב" שנועדה להתחמק מתשלום מע"מ ומס הכנסה.

10. סוף דבר: מכל הטעמים שפורטו לעיל, אין בידי להצטרף לפסק דינו של חברי, השופט אלרון.

11. לו תשמע דעתי, הערעור יידחה תוך אימוץ פסק דינו של בית המשפט המחוזי על נימוקיו, וזאת לרבות ההחלטה המפורטת בעניין הבקשה לצירוף ראיות נוספות מיום 24.2.2021 וזאת לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. זאת, לאחר ששוכנעתי כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק דינו המפורט והמבוסס היטב של בית המשפט המחוזי, לרבות ההחלטה האמורה, וכן כי הממצאים שנקבעו תומכים במסקנות המשפטיות של פסק הדין. עוד שוכנעתי כי אין לגלות בפסק הדין ובהחלטה כל טעות שבחוק או ביישומו. עוד אציע כי המערערות יחויבו בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ש"ח.

אחר הדברים האלה

12. לאחר שעיינתי בתגובת חברי, השופט י' אלרון, לחוות דעתי, אבקש להבהיר כי לא מצאתי צורך להתייחס לשאלת תחולתו של סעיף 138 לחוק המע"מ, שכן הגרסה העובדתית שנטענה על-ידי המערערות עצמן לאורך ההליך כולו הייתה כי מוציאי החשבוניות הם אלה שהיו בעלי הזהב, וכי הם מכרו את הזהב למערערות כבעליו. לנוכח טענה זו, ולאור קביעותיו של בית המשפט המחוזי שמהן עולה כי מוציאי החשבוניות לא היו בעלי הזהב האמיתיים, הרי שהחשבוניות שהם הוציאו אינן משקפות את העסקאות שבוצעו, ומשכך הן "חשבוניות זרות". כפי שצוין בהלכה הפסוקה והמושרשת בעניין זה: "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עיסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעיסקה" (ראו: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 849 (2005)). משעה שהגעתי למסקנה כי החשבוניות אינן משקפות את פרטי העסקה – כפי

טענת הצדדים בעניין זה – הרי שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. ממילא מסקנה זו מייתרת את המשך הדיון בדבר תחולתו של סעיף 138 לחוק המע"מ בענייננו. בשולי הדברים אעיר כי מלכתחילה הצדדים כלל לא טענו לתחולתו של סעיף 138 לחוק המע"מ.

13. עוד אעיר, לאחר שעיינתי בחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה, כי בית המשפט המחוזי בהחלטתו מיום 24.2.2021 פירט באריכות את הנימוקים שהובילו אותו לדחיית הבקשה להוספת ראיות. בתוך כך, ציין בית המשפט המחוזי כי אף אם היה בראיות הנוספות כדי להוכיח אכיפה שונה כלפי החברה למדליות, הרי שלא עלתה כל טענה עניינית לפיה הדבר נעשה לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא. עוד צוין בהחלטת בית המשפט המחוזי כי המשיב עמד על הנסיבות השונות בענייננו שהצדיקו בזמנו את האכיפה השונה כלפי החברה למדליות, ואת ההחלטה בעניינה לעומת ההחלטה שהתקבלה בעניינן של המערערות ויתר המערורים שבפרשה. בין היתר צוינה העובדה כי לא הצטברו בזמן החקירה די ראיות מינהליות להוצאת שומה לחברה למדליות. מכל מקום, כך ציין בית המשפט המחוזי, לצורך ביסוס טענת אכיפה בררנית, היה על המערערות להראות כי באופן שיטתי קיבל המשיב, בנסיבות דומות לאלו שלהן, החלטות שונות מאלו שנתקבלו בעניינן. ואולם, המשיב ציין כי החברה למדליות הייתה יצואנית הזהב היחידה שלא הוצאה לה שומה, מבין עשרות השומות שהוצאו לשאר היצואנים והמערורים בפרשה.

עינינו הרואות כי בית המשפט המחוזי סמך החלטתו על כמה וכמה אדנים, ובבסיס החלטתו נימוקים כבדי משקל, המבוססים על הפסיקה הרלוונטית בעניינה של טענת אכיפה בררנית. על רקע האמור, אין עוד מקום, לשיטתי, להשיב את הדיון בנושא ל"סיבוב נוסף" בערכאה הדיונית, אשר ביצעה מלאכתה נאמנה ובהתאם להחלטתנו.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר:

1. הנני מסכים לתוצאה המוצעת ע"י חברי, השופט י' אלרון, כי יש להחזיר את התיק שוב לבית המשפט המחוזי הנכבד, אף שטעמי שונים משלו. להלן אסביר את גישתי.

2. לפי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: החוק), זכאותו של עוסק לנכות מס תשומות כנגד חשבוניות שהוצאו לו, תלויה בכך שזו הוצאה לו "כדין". ההלכה

הפסוקה ראתה בסעיף זה את המקור הנורמטיבי, שלאורו יש לנתח את שאלת מעמדן החוקי של "חשבוניות זרות", ובהקשר לכך נקבעה אמת מידה אובייקטיבית לפיה "די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה" (מבחן זה התגבש ב-ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999) ונקבע לאחר מכן כהלכה ב-ע"א 4069/03 מ.א.ל.ד.ו. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, פסקאות 24-25 לפסק-דינו של הנשיא א' ברק (2003)). לצד האמור, הכיר בית משפט זה בקיומו של חריג לכלל, "מצומצם ביותר", לפיו במקרה בו הנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, אולם הדבר לא עלה בידו – יותר לו ניכוי מס התשומות (זהו החריג הסובייקטיבי; ראו לאחרונה בפסק דיני בעניין: ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2 (20.06.2021); וכן: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 40 (26.08.2014)).

חברתי, השופטת י' וילנר רואה בהלכה הנ"ל סוף פסוק וסבורה שדי בדבר כדי לדחות את הערעור. אני בדעה שיש להמשיך עוד בבירור. טעמי לכך יובאו מיד בסמוך.

3. על אף שניתן להצביע, על פני הדברים, על קיומה של חפיפה מסוימת בין תחולת סעיף 38 לסעיף 138 לחוק, אליו מפנה חברי, השופט י' אלרון, לא ראיתי מקום לסטות בשלב זה מההלכה הפסוקה הנ"ל, הרואה כאמור במבחנים הפסיקטיים שנקבעו מכוח סעיף 38 האמור, את אמת המידה הראויה לבחינת זכאותו של נישום לנכות "חשבוניות זרות", בהן קיימת הפרדה בין זהות הגורם מוציא הקבלה, לגורם שמולו בוצעה העסקה (אף עניין ע"מ (תל אביב-יפו) 59430-02-15 שריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ביקורת פשיעה חמורה (14.12.2020), שחברי נסמך עליו בחוות דעתו, איננו משנה מהמסגרת הנורמטיבית שנקבעה מכוח סעיף 38 לחוק).

4. בענייננו, כפי שציינה חברתי, השופטת י' וילנר, המערערות כלל לא נדרשו בתחילה לשינוי ההלכה הפסוקה באמצעות החלת סעיף 138 לחוק על עסקאות מהסוג שבפנינו. נוסף לכך, בהתאם למובאות מפסק הדין, שחברתי כללה בחוות-דעתה – הטענה להיעדרה של זיקה קניינית ביחס לזהב שנמכר למערערות, בין מנפיקי החשבוניות לבין אותם גורמים, אשר החזיקו בזהב, נקבעה כקביעה עובדתית בידי בית המשפט המחוזי והוכחה על בסיס תשתית ראייתית מספקת לכאורה. אף האפשרות לקיומם של יחסי שליחות בין הצדדים הנוגעים לעניין, בהתאם להוראות סעיף 17(א) לחוק, איננה נטועה בתשתית העובדתית. על אותה הדרך, ייתכן שבנסיבות מסוימות, אין לשלול תרחיש שלפיו קיומו של פגם קנייני בבעלות על נכס מצד מוציא החשבונית, לא ייחשב לעסקה ב"חשבונית

זרה", אולם בניגוד לעמדת חברי, השופט י' אלרון, נסיבות העניין שלפנינו אינן מעוררות סוגיה זו.

5. מדוע אם כן הנני סבור שראוי להחזיר את התיק שוב לבית המשפט המחוזי הנכבד?

לגישתי החלטתו של בית המשפט המחוזי הנכבד מתאריך 24.02.2021 ונימוקיו בעקבות החלטתנו מתאריך 29.11.2020 היו צרים מדי. לשיטתי, ראוי היה לבחון את האפשרות לקבל את הראיות החדשות ולו כדי לברר את טענת האכיפה הבררנית והשלכותיה על החיובים שהוצאו למערערים (בניגוד ליחס שהופגן ע"י המשיב כלפי החברה הישראלית למדליות ולמטבעות בע"מ – במישורים שונים). אם לא היינו סבורים כן – לא היינו מורים כאמור בהחלטתנו מתאריך 29.11.2020.

הנה כי כן, ולו כדי לתקן את השגגה שנפלה בהחלטתו של בית המשפט המחוזי מתאריך 24.02.2021, יש להחזיר את התיק לדיון מחודש בבית המשפט המחוזי הנכבד (השוו: לחוות דעתי ב-בש"פ 1758/20 אור"ן נ' מדינת ישראל (26.01.2020); פסק הדין שם נתון לדיון נוסף (דנ"פ 1062/21)).

6. בעקבות ההחזרה ולאחר דיון מחודש בשאלה של קבלת הראיות החדשות ובירורן של אלו, במידת הצורך – בית המשפט המחוזי הנכבד ידון במכלול, אף באספקלריה של סעיף 138 לחוק (שלא בהכרח מבטיח תוצאות רצויות למערערים) וכן בנפקויות האכיפה הבררנית, ככל שימצא שהיתה כזו, על המכלול.

המשנה לנשיאה (בדימ')

הוחלט בדעת רוב של המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר והשופט י' אלרון, כנגד דעתה החולקת של השופטת י' וילנר, להחזיר את הדיון במכלול לבית המשפט המחוזי כאמור בחוות דעתו של המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר.

ניתן היום, ג' באב התשפ"א (12.7.2021).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה (בדימ')