



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

דוד מורגנשטרן  
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"י ב"כ עו"ד מיכל רציוולסקי  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

1. בשנים 2011 ו-2012 פעל המערער בענף הדלק באמצעות שתי חברות, דבי אנרגיה והובלה בע"מ וכן יניב חברה לאנרגיה בע"מ.

בין היתר, הביא המערער להוצאתן של חשבוניות מס על שם שתי החברות האמורות עבור מכירת דלק כביכול.

2. המשיב, מנהל מס ערך מוסף, סבר כי החשבוניות הנ"ל לא שיקפו עסקאות דלק אמיתיות בין הצדדים הרשומים בחשבוניות. על כן הוא חייב את המערער ואת שתי החברות בסכומי "כפל מס" בהתאם לאמור בסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), וזאת בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין.

סכום כפל המס שהוטל על המערער עצמו (במונחי קרן) עולה על 320 מיליון ש"ח. כלומר, סכום המכירות שנחזו להשתקף בתשעים וחמש החשבוניות הנדונות הוא למעלה מ-921 מיליון ש"ח (לפני מע"מ), סכום המע"מ הכולל (במונחי קרן) הוא כ-160 מיליון ש"ח, ומכאן גובה חיוב הכפל לפי סעיף 50(א) לחוק כאמור.

3. בגין מעשים הקשורים להוצאת החשבוניות הנדונות, נשפט המערער בדין פלילי בבית משפט זה (ת.פ. 18941-07-12 מדינת ישראל נ' דוד מורגנשטרן ואח'). הוא הורשע ונגזרו עליו חמש שנות מאסר בפועל, 15 חודשי מאסר על תנאי וקנס בסכום 400,000 ש"ח. ערעור



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 13-05-56670 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

לבית המשפט העליון (ע"פ 2724/17 דוד מורגנשטרן נ' מדינת ישראל - רשות המיסים) נדחה, הן לגבי עצם ההרשעה והן לעניין העונש (התיק הפלילי בבית המשפט המחוזי והערעור הפלילי עליו לבית המשפט העליון ייקראו להלן "ההליכים הפליליים"). כבוד השופט אלרון ציין בפסק הדין של בית המשפט העליון:

"בית המשפט קמא קבע ממצאים ברורים באשר ליסוד הנפשי של המערער בביצוע העבירות. כאמור, בית המשפט דחה את טענתו של המערער לפיה שימש 'קוף' או 'איש קש' בלבד, תוך שקבע כי הלה ידע היטב על היותן של החשבוניות פיקטיביות ועל כל הפעילות העבריינית שמטרתה הונאת רשויות המס, ושימש נדבך חשוב בפעילות זו.

קביעתו זו של בית המשפט עוגנה היטב בחומר הראיות."  
(מתוך סעיף 34 לפסק הדין)

4. ביום 10.1.2019 – לאחר תום שלב ההוכחות בערעור דנן ובעקבות מתן פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור הפלילי הנ"ל, ניתנה על ידי החלטה לבקשת המשיב בה קבעתי, על סמך הוראות סעיף 42א לפקודת הראיות (נוסח חדש), תשל"א-1971, כי "די בממצאים שכבר נקבעו בהליך הפלילי החלט כדי להוכיח את קיומם של כל היסודות הדרושים ליישום סעיף 50(א) לחוק" (סעיף 12(א) להחלטה הנ"ל; ההחלטה תפורסם ברבים בד בבד עם פסק דין זה וכהשלמה לאמור כאן). כמו כן, נקבע בהחלטה כי בנסיבות העניין לא תותר הגשתן של ראיות נוספות מטעם המערער מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות.

בכך נסתם למעשה הגולל על נסיון המערער לתקוף את השימוש שעשה המשיב סעיף 50(א) לחוק בקשר לחשבוניות הנדונות.

5. עם זאת, נותר היבט נוסף לערעור והוא אי נכונותו של המשיב להפחית את סכום כפל המס מכוח סמכותו לפי סעיף 100 לחוק. סעיף 100 קובע לאמור:

"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם, ורשאי הוא להמיר קנס על פי סעיפים 96 ו-98(ב) בהפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

בהחלטה האמורה כתבתי כי :

"באשר להחלטתו של המשיב להטיל סכום כפל מס מלא וסירובו להפחית את סכום הכפל הנדרש 'מטעמים מיוחדים' שיירשמו' כאמור בסעיף 100 לחוק, אני מוצא לנכון לתת למערער הזדמנות נוספת ואחרונה לשטוח את טיעוניו בפני בית המשפט בעל פה. יודגש כי בדיון האמור לא תידון תחולתו של סעיף 50(א) לחוק אשר יסודותיו הוכחו והדיון בו מוצה.

הדיון יגע אפוא אך ורק באופן הפעלת שיקול דעת המנהל במסגרת סעיף 100 לחוק, בהתחשב בנסיבות הקונקרטיות (האישיות והכלכליות) של המערער דנן."

(סעיף 12(ב) להחלטה)

6. דיון בנושא הפעלת שיקול דעת המשיב במסגרת סעיף 100 התקיים ביום 5.5.2019. המערער, שהוא אסיר וגם אדם חולה, בחר מרצונו שלא להשתתף בדיון זה (ואינני זוקף עובדה זו לחובתו) והטיעונים נפרשו בהרחבה על ידי באי כוח שני הצדדים. במהלך הדיון נמסור לידי בית המשפט מסמכים רפואיים אחדים.

7. המערער טען כי יש להפחית את החיוב לפי סעיף 50(א) לסכום קטן ביותר ביחס להיקף החיוב המקורי. דומה כי הכוונה הייתה למאות אלפי שקלים בודדים או אף פחות מזה (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 144, משורה 26 ואילך, וכן עמוד 167, שורה 16).

אלה היו נימוקיו העיקריים של המערער להפחתה המבוקשת :

(א) המערער נענש עבור מעשיו בעונשים כבדים מאד במישור הפלילי ואין זה צודק להוסיף סנקציות מעין-עונשיות נוספות וכבדות משקל במישור האזרחי ;

(ב) המערער פעל בשוק הדלק כמתווך בלבד וטובת ההנאה הכלכלית האישית שלו מכל הפרשה כלל לא הייתה גדולה ואיננה עומדת בשום יחס לסכומי החשבוניות. לדברי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 13-05-56670 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

המערער הוא הרוויח לא יותר ממיליון שקלים וחצי ועל כן הטלת חיוב בסך 320 מיליון ש"ח עליו איננה מידתית;

(ג) שיטת המשיב בהטלת כפל המס לוקה בריבוי ובהכפלת חיובים על כל החוליות בשרשרת הוצאת החשבוניות, ומביאה להטלת חיובים בגין כפל מס עסקאות (לפי סעיף 50(א) לחוק) ובגין כפל מס תשומות (לפי סעיף 50(א1) לחוק) מספר רב של פעמים בקשר לאותם סכומי עסקאות.

כתוצאה מכך, החיוב המצרפי עולה בכמה מונים על הנזק האמתי שנגרם לאוצר המדינה בעקבות השימוש בחשבוניות הפיקטיביות;

(ד) מצבו הרפואי של המערער ירוד. הוא סובל ממחלות שונות וביניהן מחלת ריאות קשה. בתקופה האחרונה, כך נטען, החלה החמרה ממשית במצבו ובשל זה הוגשה בקשת חנינה על מנת להביא את מאסרו בכלא לסיום;

(ה) ממילא אין למערער הון ורכוש כדי לפרוע את חיוב כפל המס העצום שהושת עליו, כך שהותרת החיוב על כנו לא תביא כל תועלת לקופה הציבורית. מן הראוי ועדיף בנסיבות העניין, להגיע להסדר גבייה מצומצם לאחר הפחתת היקף החיוב כך שכספים כלשהם אכן ייגבו.

8. המשיב לא מצא לנכון להפחית את סכום כפל המס לנוכח חומרת המעשים והנזק הרב ביותר שפרשה זו הסבה לקופת המדינה – שיקולים שאף הובאו בחשבון בהליכים הפליליים ומשתקפים בעונשים החמורים שהוטלו על המערער בגין חלקו בקנוניה. המערער מילא תפקיד לא שולי במנגנון הוצאת החשבוניות והיה מודע להשלכות מעשיו. הסנקציה הגלומה בהוראות סעיף 50(א) לחוק היא נפרדת ונוספת על אלו המוסדרות בדין הפלילי.

לפי עמדת המשיב, אף אם היה מקום לשקול הפחתה כלשהי בהיקף החיוב, הרי הסמכות לעשות כן על פי סעיף 100 לחוק מוגבלת למרכיב הכפל (ובמקרה זה, סך של כ-160 מיליון ש"ח) ולא למרכיב מס העסקאות שהיה כלול בחשבוניות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 13-05-56670 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממנה יחידת בקח"ש

9. בעקבות הדיון שהתקיים בתאריך 5.5.2019 ולאור הטענות שהועלו בנושא החמרת המצב הרפואי בתקופה האחרונה, בהחלטה נוספת מיום 6.5.2019 קבעתי כי:

**"ב"כ המערער רשאי להגיש... מכתב החתום על ידי רופא מומחה המטפל באופן ישיר במערער, המתאר, בלשון מובנת, את מצב בריאותו העדכני של המערער, השינויים האחרונים שחלו במצב (ככל שחלו), והטיפוליים המבוצעים והמתכוננים כעת."**

ביום 4.6.2019 הגיש ב"כ המערער הודעת עדכון, אליה אתייחס בהמשך.

10. אם כן, השאלה היחידה העומדת להכרעה היא האם החלטתו של המנהל שלא לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 100 לחוק כדי להפחית את סכום החיוב בכפל מס נוגדת את החוק או בלתי סבירה בנסיבות העניין, באופן המחייב התערבות בית המשפט בהפעלת שיקול דעת המשיב. נשוב ונזכיר כי על פי לשונו של סעיף 100, "ויתור" יכול להיעשות "מטעמים מיוחדים שיירשמו".

11. לאחר שקילת הדברים, והתלבטות בעניין, הגעתי למסקנה כי ככלל אין מקום להתערב בהחלטת המשיב, אך זאת בכפוף לאמור בסעיף 24 להלן.

12. בעניין ריבוי החיובים במעלה שרשרת החשובויות (שעשוי לכלול כפל מס עסקאות, כפל מס תשומות, שומת מס עסקאות ושומת מס תשומות על עוסקים שונים), הרי הטלת חיוב על אחד העוסקים איננה מוציאה את האפשרות להטיל חיוב על עוסק אחר, אם היסודות הדרושים להשתת החיובים אכן מתקיימים: ראו ע"מ 16-02-62039 שלום לב נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (ניתן ביום 7.12.2017 על ידי כבוד השופטת סרוסי) והפסיקה המובאת שם; וכן ע"מ 13-05-35630 יניב קנרש ואח' נ' רשות המיסים (ניתן ביום 18.9.2018 על ידי כבוד השופטת ייטב).

בעניין קנרש הנ"ל כבוד השופטת ייטב דנה במעשיו של עוסק אחר באותה פרשה הנדונה בערעור דנן. השופטת ייטב הטעימה:

**"אשר לטענתם של המערערים על כך שלא מדובר בכפל מס, כי אם בשילוש המס, או בהכפלתו מספר דב של פעמים, בשל הטלתו על מספר**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 13-05-56670 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

נישומים המעורבים בפרשה, מעבר לכך שהטענה לא הוכחה כדין, סעיף 50 לחוק ... אינו מונע כפל מס בגין אותה חשבונית שהוצאה שלא כדין הן על מוציא החשבונית, הן על המנכה של המס בהתאם לאותה חשבונית... בשום מקרה לא נקבע על פי לשונו של הסעיף כי הטלת כפל המס על המנכה מותנית בכך שלא הוטל כפל המס על מוציא החשבונית (או להיפך). בוודאי שאין מקום להקל על מוציא החשבוניות, בעיקר נוכח חלקו הדומיננטי בפרשה, בשל כך שהוטל כפל מס על המנכים.

גם מבחינת תכליתו של כפל המס, לא מוטל על המשיב, בגדר שיקוליו על פי סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, לקזז בין כפל המס שהושת על מוציא החשבונית שלא כדין, לבין כפל המס שהושת על מנכה המס על פי החשבונית שהוצאה שלא כדין, במיוחד בנסיבות שבהן מדובר בקנוניה משותפת ומתוכננת בין השניים, או בנסיבות קיצוניות בחומרתן של שימוש בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, כמו בענייננו".

(מתוך סעיפים 43 ו-44 לפסק הדין)

אני מסכים עם מסקנה זו, המבוססת על לשון החוק ותכליתו וכן על הפסיקה הקיימת.

13. אמנם במקרה של שרשרת ארוכה של חוליות המוציאות אחת לשנייה חשבוניות שלא כדין, הנזק הכלכלי האמתי ייגרם לאוצר המדינה בקצוות השרשרת – היכן שתשלום מס עסקאות נמנע בגלל ניכוי מס תשומות שלא כדין או מנוכה מס תשומות על סמך חשבוניות שהוצאו שלא כדין.

לכאורה ריבוי החוליות בתווך איננו מחריף את הפגיעה הכספית באוצר. אולם שיקול זה עשוי לגעת אך ורק להיבט התרופתי שקיים בחיוב על פי סעיף 50(א), הנועד לפצות את אוצר המדינה על אבדן המס, ואיננו נוגע לפן ההרתעתי שעומד בבסיס החיוב הכפול (וראו ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, ניתן ביום 17.7.2001). משבחרו הגורמים העבריינים להרבות בחוליות על מנת להסוות את העסקאות האמיתיות והבלתי כשרות, ואגב כך הציגו מצג כאילו מבוצעות עסקאות תמימות רבות החייבות במס – עליהם להשלים עם השלכות מעשיהם ומצגיהם, לרבות ריבוי חיובים על פי סעיף 50 לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

יתרה מכך, וכפי שצויין בהחלטתי מיום 10.1.2019, המשיב דגן הבהיר כי:

**"... [הוא] לא יגבה את תשלום רכיב המס בגין החשבוניות נשוא הפרשייה יותר מפעם אחת, וזאת להבדיל מהרכיב העונשי. למען הסר ספק יצוין, כי עד עתה המשיב אף לא הצליח לגבות דבר על חשבון המס מן הגורמים הנוספים להם הוצאה הודעת כפל מס בעקבות הפרשיה דגן."**

(וכן ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 156, שורה 18 ואילך)

14. באשר לנסיון המערער להצניע את חלקו בפרשה ולהציג את עצמו כ"איש קש" בלבד: הרי טענות אלו נדחו בהליכים הפליליים ועונשו נגזר בין היתר בהתחשב במעורבותו הפעילה במנגנון הוצאת החשבוניות הפיקטיביות. ובאשר למידת ההנאה הכלכלית שהוא הפיק מהוצאת החשבוניות (מידה מועטה, לדבריו): גם טיעון זה נטען בהליכים הפליליים, ולדעתי, במסגרת הפעלת סעיף 50(א) וסעיף 100 לחוק, להיבט זה יש משקל מועט, אם בכלל. הרי עניינו של סעיף 50 הוא בעיקר בנוק הממוני שנגרם לקופה הציבורית ולא בטובת ההנאה שהופקה בידי מוציא או מקבל החשבוניות. הוצאת חשבונית שלא כדין שקולה ל"הדפסת כסף" ואף אם גמולו של המדפיס הוא מצומצם, הנזק שייגרם עלול להיות רב. יוזכר כי במקרה דגן מדובר בסכום מע"מ (במונחי קרן) של כ-160 מיליון ש"ח, הגלום בחשבוניות הנדונות. וכאמור, בתיק זה לא נטען כי המערער לא היה מודע להשלכות מעשיו ומשמעותם הפיסקלית.

15. לטענת המערער אין לו נכסים או מקורות כספיים לשלם כל סכום של ממש על חשבון החיוב העצום שהוטל עליו, ואם סכום החיוב לא יופחת באופן משמעותי ביותר, הרי ממילא הוא לא יגבה וממילא קופת המדינה לא תצא נשכרת.

לדעתי שיקולי גבייה יכולים להילקח בחשבון במסגרת הפעלת סמכות המנהל על פי סעיף 100 לחוק, ואם המנהל סבור כי במקרה מסויים הקטנת היקף החיוב עשויה להביא לגבייה יעילה, מהירה ומלאה יותר של החיוב, נראה כי זה אכן שיקול ענייני. עם זאת, יש לזכור כי אין המנהל חייב לספק לעוסק תמריץ לתשלום הסכום שהוטל עליו לפי סעיף 50 – אם כפל המס הוטל כדין הרי על העוסק לשלמו, ואם ידו משגת רק חלק מהסכום, עליו לשלם חלק זה למצער (מבלי שהיתרה הבלתי נפרעת תימחק). היקף תשלום על חשבון כפל המס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממנה יחידת בקח"ש

איננו אמור להיות נושא למשא ומתן בכל מקרה – אחרת תיווצר אפליה בלתי צודקת בין עוסקים, החבים באותו חיוב כפל מס, על בסיס האמצעים הכלכליים העומדים לרשותם.

שוב, אין לפסול במקרה מסויים הבאה בחשבון של שיקול הגבייה כעילה להפחתת החיוב כי הרי לעתים עדיף יהיה להעשיר את הקופה הציבורית בסכום הנמוך מהחיוב המלא מאשר לא לגבות דבר (למשל, מצב כאמור עשוי לקרות כאשר תשלום החיוב המופחת ימומן על ידי מקורות חיצוניים שאינם שייכים לעוסק עצמו, כדוגמת גיוס סיוע מבני משפחה או נטילת הלוואה מצד שלישי).

אולם במקרה דנן הפער בין גובה החיוב המקורי לפי סעיף 50(א) לבין מה שהוזכר על ידי המערער כתשלום אפשרי, כה גדול שאין טעם של ממש להביא בחשבון את שיקול הגבייה, ובייחוד כאשר הסכמה להפחתה קיצונית בהיקף החיוב, כמבוקש על ידי המערער, עלולה להתפרש כהקלת ראש בחומרת המעשים אשר בגינם הוטל החיוב מלכתחילה. בהקשר זה הדברים שכתבתי בע"מ 23243-06-14 א.י. **אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה תמורה** (ניתן ביום 24.12.2017) יפים גם כאן:

**"... עולה בבירור מפרוטוקול הדיון ... כי למנהל המערערות ממילא אין מקורות כספיים לשלם אפילו מקצתו של הסכום גם אם הסכום יופחת כמבוקש..."**

**במצב דברים זה לא תהיה כל נפקות מעשית אמיתית להפחתת הסכום שהוטל לפי סעיף 50(א1) לכדי מחציתו (כפי שהוצע שם), ולא שוכנעתי כי הפחתה כאמור עשויה לתרום לשיקומו הכלכלי של מנהל המערערות ולהגדיל את סיכויי הגבייה של הסכום המוטל... במילים אחרות, כך או כך המשיב עומד, ככל הנראה, בפני שוקת שבורה. עם כל הכבוד, מקרה כגון זה איננו מתאים להתערבות בשיקול דעת המשיב כאשר הדבר חסר תועלת מכל מקום..."**  
(סעיף 22 לפסק הדין)

16. המערער הדגיש את היבט הענישה הכפולה, הכרוך לתפיסתו בהטלת חיוב כספי רב-היקף על אדם שנשלח למאסר ממושך עבור אותם מעשים. כזכור, בהליכים הפליליים הוטל עליו, בין היתר, מאסר בפועל של חמש שנים, שהוא ממשיך לרצות היום.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

אינני מקל ראש בטיעון זה. אמנם אין בחוק מס ערך מוסף כל הוראה אשר מונעת הטלת מלוא כפל המס לפי סעיף 50 בשל ענישה פלילית מקבילה או מחייבת הבאת חומרת העונש הפלילי בחשבון במסגרת הפעלת שיקול הדעת על פי סעיף 100. אדרבא, סעיף 104 לחוק, הנמצא יחד עם סעיף 100 בפרק י"ד לחוק, הדן ב"גביית קנסות וריבית", מבהיר כי "הוראות פרק זה אינן גורעות מאחריותו הפלילית של החייב במס"; ומן העבר השני, סעיף 123 לחוק (שכותרתו "אין בהרשעה לפטור מחובות אחרות") מוסיף כי "הורשע אדם, או שילם כופר או קנס מינהלי, אין בכך כדי לפטרו מחובותיו על פי חוק זה והתקנות לפיו".

ואכן בע"מ 1497/01 עזרא הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה (ניתן ביום 5.8.2003) כתב כבוד השופט מצא (בסעיף 13 לפסק הדין) כי:

"מן ההבדלים שבין כפל-מס לבין קנס מינהלי לכאורה נובע, כי הליך פלילי שננקט נגד עוסק, ועונשים שהוטלו עליו עקב הרשעתו, אפשר שיהיו שיקול בידי המנהל לביטולו (או להפחתתו) של קנס מינהלי שהוטל עליו, אך ככלל, ובנתון לחריגים נדירים, לא יהיו שיקול לביטול (או להפחתת) חיובו בכפל-מס. אכן, להטלת קנס מינהלי עשוי, בנסיבות מסוימות, להיות גם אפקט עונשי, בעוד שהחיוב בכפל-מס נתפס, לרוב, כאמצעי מינהלי לקבלת סעד אזורי. לחיוב בכפל-מס יש, אמנם, גם תכלית הרתעתית – שכמוסבר בפרשת חברת אדוריים, הינה בעלת 'משנה תוקף, כאשר הרקע להוצאת החשבונית הינו ניסיון להונות את רשויות המס' – אך, לטעמי, גם תכלית זו ראויה, ככלל, להתפרש כנושאת אופי תרופתי; לאמור, שאף כפל-מס (בדומה לקנס מינהלי) מיועד לפצות את המדינה על עלויות האכיפה של חיובי המס. אין זה אלא צודק שההוצאות היתרות, שמעשים כדוגמת מעשיו של המערער מעמיסים על מערכות האכיפה, תוטלנה על האחראים הישירים לביצוע המעשים."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

דומה כי גישה שונה במקצת עולה מפסק הדין המאוחר יותר בע"א 6267/14 עו"ד גולד ואח' נ' מנהל מע"מ תל אביב (ניתן ביום 26.3.2017), אם כי שם נדונו נסיבות השונות במידה רבה מאלה אשר אפפו את המקרה דנן. כבוד השופטת ברון הסבירה כי:

**"יתכנו כמובן מקרים שבהם סנקציות ממערכות דינים שונות יהיו בעלי תכליות חופפות, ואז מן הראוי 'לכיל' אותן.**

...

**יצוין כי עמדה דומה הובעה גם ביחס לצורך 'לכיל' בין פיצויים שנפסקים מכוח עילות תביעה אזרחיות לבין סנקציות מנהליות, כדוגמת כפל המס, פן תיווצר הרעתת יתר של מעוולים פוטנציאליים..."**  
(מתוך סעיף 17 לחוות דעת השופטת ברון)

בסופו של דבר כן הוחלט בעניין גולד להפחית את החיוב בכפל מס מכוח הוראות סעיף 100 לחוק, וזאת **"... במיוחד כאשר הושת עונש משמעותי במסגרת ההליך הפלילי בדמות מאסר ממושך וקנס גבוה..."**, כדברי כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין, בסעיף ד' לחוות דעתו.

17. לטעמי, ככל שמדובר בחלק החיוב שהוטל לפי סעיף 50(א) מעבר לסכום מס העסקאות הגלום בחשבוניות, מן הצדק להביא בחשבון, כשיקול אפשרי להפחתת היקף החיוב, את העונשים הפליליים אשר הושתו על העוסק בגין אותם מעשים או מחדלים – הרי לפי הלכת אדוריים חלק זה בחיוב הכפל הוא בעל אופי הרעתתי (וראו גם ע"א 3886/12 זאב שרון קבלני בנין ואפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, ניתן ביום 26.8.2014). בייחוד במקרה בו מדובר בסכומי חיוב גבוהים מאד, כגון המקרה הנוכחי, נראה כי קיים קושי להיצמד לגישה הרואה גם בסכום הכפל (מעבר לסכום המס) כתרופתי וכ"מיועד לפצות את המדינה על עלויות האכיפה" ועל "ההוצאות היתרות" (כאמור בעניין הובר). הרי במקרה דנן החלק ההרתעתי הוא עצמו מסתכם בכ-160 מיליון ש"ח, הרבה מעבר לכל "עלויות אכיפה" אפשריות. כמו כן, העובדה שהחיוב לפי סעיף 50 הוטל, כרונולוגית, לפני גזירת העונשים הפליליים (כמו במקרה דנן) איננה מעלה או מורידה, כי הרי מכל מקום הקטנת החיוב תיעשה מכוח סמכות המנהל לפי סעיף 100 לחוק, ולשימוש בסמכות זו אין מגבלת זמן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

18. אין ספק כי תקופת מאסר של חמש שנים היא עונש משמעותי מאד (אם כי בית המשפט העליון ציין כי "... לנוכח המעשים החמורים שהורשע בהם, חסד עשה בית משפט קמא עם המערער כשגזר עליו... חמש שנות מאסר בפועל בלבד, עונש המצוי ברף התחתון של מתחם הענישה"). לדעתי עונש מאסר בפועל של חמש שנים אכן מזמין "כיוול" אפשרי של היקף החיוב לפי סעיף 50 על מנת למנוע הכבדה יתרה בענישה.

19. אמנם, אין כל נוסחה להתאמת היקף החיוב הכספי העונשי לאורך המאסר שהוטל, ובמקרה דנן, סירב המנהל להקטין את החיוב הכספי אף לנוכח תקופת המאסר של חמש שנים. לדידי, אילו מדובר היה במקרה בו קיים סיכוי סביר כי סכום כפל מס מופחת אכן ישולם, הייתי שוקל התערבות בשיקול הדעת של המשיב בהיבט זה כדי לחייב אותו להביא בחשבון – במידה כלשהי – את עובדת המאסר. אולם, כמוסבר, גם סכום חיוב מופחת ככל הנראה לא ישולם במקרה הנוכחי (אלא אם תבוצע הפחתה קיצונית), כך שכל הפחתה המתחשבת בעונש המאסר ממילא תהיה חסרת נפקות מעשית. במצב דברים זה, ולאור חומרת המעשים מושא התיק, אינני מוצא לנכון להתערב בשיקול דעת המנהל. נושא ה"כיוול" חשוב מדי ועדין מדי כדי שאפסוק לגביו דברים דווקא בתיק שאין לו כל השפעה מעשית על המערער אלא משמעות סמלית בלבד (כאשר לא מן הנמנע כי כל קביעה שתיקבע כאן בעניין זה תובא כ"תקדים" במקרים אחרים בעתיד, כשם שהצדדים כאן ניסו ללמוד מתיקים קודמים כגון ע"ש 1243/07 שמואלי נ' אגף המכס ומע"מ (ניתן ביום 10.10.2011) וכן ע"א 8721/11 אברמוביץ נ' מנהל מס ערך מוסף ומלה (ניתן ביום 3.12.2013). לפיכך אני סבור כי יש להימנע מנסיון "לכיל" את היקף כפל המס במקרה דנן לאור העובדה שלכל כיוול כאמור לא תהיה השלכה על הסכום שישולם הלכה למעשה.

20. נותר עניין מצבו הרפואי של המערער. המערער הוא בן 64 ואין ספק שהוא סובל ממחלות שונות, לרבות מחלות קשות. מצבו הבריאותי נדון בהרחבה בהליכים הפליליים ואף הובא בחשבון, במידה מסויימת, בגזירת דינו (ראו סעיפים 37 ו-38 לגזר הדין שניתן ביום 13.2.2017). מחמת צנעת הפרט, לא אפרט כאן את רשימת האבחנות המלאה. בין היתר, המערער סובל ממחלות ריאות ותפקודי ריאות ירודים ובלתי הפיכים. כמו כן מסמכים רפואיים שהוצגו בפני בית המשפט מעידים על גילוי גידול בריאה החשוד כממאיר, כאשר ביצוע ניתוח (שזו דרך הטיפול היעילה ביותר, על פי המסמכים) מעוכב בשל סיכון עקב בעיות הנשימה הקיימות. כלומר, בנוסף למחלת ריאות כרונית (ותחלואים אחרים) התגלה לא מזמן ממצא סרטני ככל הנראה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקה"ש

21. ב"כ המערער ציין בהודעת העדכון הנ"ל כי בקשר להמשך מאסרו של המערער הוגשה לאחרונה "בקשת חנינה בהולה..." עקב שינוי הנסיבות הקיצוני בבריאותו של המערער.

אין בפניי מידע על גורל בקשה זו.

22. דומה כי אם התפתחות מחלה או נכות הייתה משפיעה על יכולתו של עוסק לפרוע את חובותיו למשיב (למשל, בשל אובדן כושר עבודה) הדבר עשוי להוות שיקול בהפעלת הסמכות לפי סעיף 100 לחוק. כאן מצבו הכלכלי של המערער (אף לטענתו) בכי רע וממילא כאסיר הוא איננו מתפרנס. כתוצאה מכך, תוחלת הגבייה של החיוב בכפל מס ממילא נמוכה ביותר, ללא קשר למצב בריאותו או ההחמרה בו, אם כי החמרה זו עלולה להשפיע לרעה על כל סיכוי לשיקומו הכלכלי של המערער בעתיד.

על כן, אם יש מקום להתחשב במצב הרפואי המתואר, הדבר לא ינבע משיקול גבייתי או כלכלי נוסף אלא מתוך חמלה והכרה בעוגמת המצב הבריאותי.

23. כאן – בניגוד להיבטים אחרים לגביהם אני נמנע מלהתערב בשיקול הדעת של המשיב בשל חוסר התכלית שבדבר בנסיבות הנתונות (וראו סעיפים 15 ו-19 לעיל) – אני סבור כי יש מקום להביא בחשבון את המצב הרפואי הכללי של המערער – אף אם התחשבות זו תביא להפחתה חסרת משמעות מעשית בהיקף החיוב (בהעדר יכולת תשלום ממשית). כאן לא מדובר ב"כיוול", כפי שאפשר לעשות על מנת להביא בחשבון ענישה פלילית מקבילה – ובנסיבות המקרה הנוכחי אין צורך או טעם לכמת, כביכול, את משקלם המדויק של המחלות והממצאים הרפואיים.

והנה, על פי "נוהל ויתור על קנסות, הפרשי הצמדה, וריבית" שפרסמה רשות המסים ביום 19.11.2008, ניתן להביא בחשבון, במסגרת החלטה להפחתת כפל מס שהוטל מכוח סעיף 50 לחוק וכחלק ממכלול השיקולים, גם היבטי גבייה וכן "נסיבות הנוגעות למצבו האישי של העוסק". על פי נוהל רשות המסים, בין הנסיבות האישיות נמנות גם: "מחלה קשה של העוסק או של בן משפחה קרוב", והיות העוסק ב"גיל מבוגר מאוד, וללא נכסים למימוש החוב" (הנוהל פורסם בתור פרק 16 לאוגדן מע"מ ומסים עקיפים אחרים; ראו סעיף 2 בחלק 16.4 לנוהל שעניינו בהפחתה של חיוב בכפל מס שהוטל על מוציא החשבונית, המפנה לשיקולים המפורטים בסעיף 16.2.5 באותו הנוהל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוגוסט 2019

ע"מ 13-05-56670 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממונה יחידת בקח"ש

אמת נכון שהמצב הרפואי של המערער כפי שהיה בשנת 2018 לא מנע את כליאתו לתקופה של חמש שנים. אולם לדעתי בהקשר הנוכחי, ערך החסד איננו מאפשר אטימות למצבו הרפואי של המערער, ולהחמרה המסתמנת בתקופה האחרונה, כנסיבה אישית מיוחדת המהווה מעין "נטל עונשי נוסף".<sup>1</sup>

24. כאמור, במקרה זה מידת ההפחתה המתבקשת מהמצב הרפואי לא תשפיע באמת על התוצאה המעשית, לנוכח ההיקף הרב כל כך של החיוב (היקף שנגזר, יש להזכיר, מריבוי מעשיו הבלתי חוקיים של המערער עצמו).

לאחר שקילת הדברים בכללותם, הגעתי למסקנה כי מן הראוי להפחית שליש ממרכיב הכפל (בלבד) בשל המצב הרפואי, דהיינו שישית מסכום החיוב הכולל. הפחתה זו נועדה לבטא מידה ראויה של רחמים, ואין בה חלילה מעשה של לעג לרש.

25. המסקנות שאליהן הגעתי מייתרות את הדיון בשאלה שהתעוררה בקשר לסמכות המנהל לפי סעיף 100 לחוק: האם היא ניתנת להפעלה רק לגבי מרכיב הכפל (רכיב הקנס החרתעתי) המוטל לפי סעיף 50(א) או שמא מוסמך המנהל לוותר גם על החלק המשקף את מס העסקאות הגלום בחשבוניות, כולו או מקצתו.

26. לאור כל המקובץ, הן בפסק דין זה והן בהחלטתי מיום 10.1.2019, הערער נדחה, בכפוף להוראתי בדבר הפחתה חלקית בסכום החיוב כאמור בסעיף 24 לעיל.

27. לנוכח מכלול הנסיבות, המערער ישלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 ש"ח, שהוא שווי ערך לסכום הערובה שהופקד קודם לכן על ידי המערער בקופת בית המשפט. על כן סכום הערובה יועבר לידי ב"כ המשיב כפרעון הוצאות המשפט שנפסקו.

<sup>1</sup> וחשו הצעת חוק העונשין (תיקון מס' 128) (הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה), התשע"ו-2016, הי"ח (הממשלה) 1052, עמוד 1078, בעמוד 1079.



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

**13 אוגוסט 2019**

**ע"מ 56670-05-13 מורגנשטרן נ' רשות המיסים - ממנה יחידת בקח"ש**

28. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

29. ניתן לפרסם פסק דין זה ברבים (וכך גם לגבי החלטתי מיום 10.1.2019).

ניתן היום, י"ב אב תשע"ט, 13 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט