



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2823/18

לפני: כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ג' קרא
כבוד השופט א' שטיין

המערער: מונדר בדיר

נגד

המשיבה: רשות המיסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בתע"מ 46704-04-14 שניתן ביום 4.2.2018 על-ידי השופט
ש' בורנשטיין

תאריך הישיבה: ז' בכסלו התש"ף (5.12.2019)

בשם המערער: עו"ד תמיר סולומון; עו"ד איילת איילנברג

בשם המשיבה: עו"ד טליה נעים

פסק-דין

השופט א' שטיין:

הערעור

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין) מיום 4.2.2018 בע"מ 46704-04-14, בגדרו נדחו השגות המערער על החלטת המשיבה להטיל עליו כפל מס-ערך-מוסף בגין הוצאת השכוניות שלא כדין, מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק). ברקע החלטת המשיבה עומדת תכנית עבריינית רחבת היקף שבמסגרתה הונה המערער את רשויות המס ושבעקבותיה הורשע בפלילים על ידי בית משפט השלום פתח-תקווה בגדרו של ת"פ 42349-02-13 (להלן: פסק הדין הפלילי או ההליך הפלילי). פסק

הדין קמא מבוסס ברובו על הממצאים העובדתיים אשר נקבעו בפסק הדין הפלילי ונתקבלו כראיה לפי סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות) בהסכמת הצדדים.

העובדות

2. בין השנים 2011-2013, שימשו המערער ושני אחרים (להלן: השותפים) מנהלים בחברת "תזקיקים אנרגיה בע"מ" (להלן: חברת תזקיקים או החברה) אשר עסקה במכירה קמעונאית של דלקים והייתה רשומה כעוסק מורשה לצרכי חוק מע"מ. בשנים אלה, כללו המערער ושותפיו בספרי הנהלת החשבונות של החברה מסמכים הנחזים כחשבונות מס בסכום כולל של 124,000,000 ₪ בגין עסקאות לרכישת דלקים – זאת, מבלי שהעסקאות הללו התרחשו במציאות (להלן: עסקאות הרכישה הפיקטיביות). בהתבסס על החשבונות ועל עסקאות הרכישה הפיקטיביות, ניכו המערער ושותפיו את מס התשומות שנרשם בחשבונות.

3. כתוצאה מהוצאת החשבונות ורישומן בספרי החשבונות של החברה, נוצר ברישומיה מלאי עודף של דלקים בכמות של מיליוני ליטרים. דלקים אלו נמצאו, כמובן, רק על הנייר ולא במיכליה של חברת תזקיקים. בד-בבד, מחלקת החקירות של רשות המיסים החלה בפעולות ביקורת אשר התמקדו בעסקי החברה ובספריה ואשר הובילו הישר אל מיכלי הדלק הריקים (או אל היעדרם של המיכלים) ואל גילוי התרמית. כדי להעביר את רוע הגזירה, בחר המערער, תחת הודאה וחזרה בתשובה, לעשות מעשה הונאה נוסף אשר נועד לאזן את עודף המלאי של הדלקים: הוא יצר תיעוד פיקטיבי של מכירת הדלקים העודפים לחברת דבי אנרגיה והובלה בע"מ (להלן: חברת דבי) – עסקה אשר יצרה חוב כוזב של חברת דבי לחברת תזקיקים על סך של 112,935,158 ₪. על יסוד חוב פיקטיבי זה והאדישות (או עצימת העיניים) שחברת דבי הפגינה כלפיו, הגישה חברת תזקיקים לבית המשפט המחוזי תל אביב-יפו בקשה, אשר נתמכה בתצהירים שקריים, לפירוקה של חברת דבי (פר"ק 53134-09-12). בית המשפט אישר את פירוקה של חברת דבי, לאחר שלא נרשמה מצדה או מצד בעלי מניותיה כל התנגדות למהלך. בעקבות הפירוק, הורה המערער לרואה החשבון של חברת תזקיקים לרשום עבור חברת דבי 15 חשבונות מס על סך כולל של 124,547,739 ₪ בגין הדלקים שהיא כביכול רכשה מחברת תזקיקים (להלן: החשבונות הפיקטיביות). במקביל, הורה המערער לרואה החשבון להנפיק 15 חשבונות זיכוי בגין הכסף שחברת דבי לא שילמה במסגרת אותן העסקאות – זאת, כדי ליצור מצג בפני רשויות המס כי החוב הכוזב המיוחס לחברת דבי הוא חוב אמיתי, אם כי אבוד, וכי חברת תזקיקים איננה חייבת אפוא להעביר למדינה את

סכומי המע"מ שחברת דבי לא שילמה לה. מהלך זה איזן בכזב את רישום המלאי של הדלקים בספרייה של חברת תזקינים מבלי שהיה עליה להעביר למדינה את המע"מ ואת מס ההכנסה בגין הדלקים ש"נמכרו" על ידיה לחברת דבי. מהלך זה אמור היה להוריד את חברת דבי – יחד עם הדלקים, שלא היו ולא נבראו – אל תהום הנשייה ולהשאיר בידי חברת תזקינים את דמי ניכוי-מס-התשומות אשר דווחו על ידיה כמע"מ שאותו היא כביכול שילמה במסגרת "רכישתם" המקורית של הדלקים הלא קיימים.

4. מהלך זה כשל והאמת יצאה אל האור. בהתבסס על אמת זו, הוגש ביום 21.2.2013 כתב אישום נגד המערער במסגרתו של ת"פ 42349-02-13 הנ"ל. ביום 6.10.2015, לאחר ניהול הוכחות, הורשע המערער בשורה ארוכה של עבירות, וביניהן: ניכוי מס תשומות ללא מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיפים 117(ב) ו-117(ב2) לחוק מע"מ; שימוש במרמה, ערמה או תחבולה בכוונה להתחמק מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב] (להלן: פקודת מס הכנסה) ולפי סעיף 117(ב) (8) לחוק מע"מ; עריכה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות במטרה להתחמק מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב) (6) לחוק מע"מ; עריכה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות בכוונה להתחמק מתשלום מס, עבירה לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה; קבלת דבר במרמה, עבירה לפי סעיף 415 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין); רישום כוזב במסמכי תאגיד בכוונה לרמות, עבירה לפי סעיף 423 לחוק העונשין; שיבוש מהלכי משפט, עבירה לפי סעיף 244 לחוק העונשין; וכן שידול למסירת תצהיר שקר, עבירה לפי סעיף 239 לחוק העונשין.

5. ביום 16.2.2016 נגזר דינו של המערער. בגזר הדין עמד בית המשפט על היות המערער הגורם הדומיננטי בתכנון ובהוצאה לפועל של התכנית העבריינית אשר תוארה לעיל; על היות התכנית מקור להשגת עשרות מיליוני שקלים באמצעות מרמה ומעשים פליליים אחרים; ועל הנזק העצום שנגרם למדינה בעקבותיה. בית המשפט נתן את דעתו גם על עברו הפלילי המכביד של המערער, אשר כולל מאסרים ממושכים בגין הרשעות בעבירות מס, וציין בהקשר זה כי אלו לא הרתיעוהו מלשוב ולהונות את רשויות המדינה. לאחר ששקל שיקולים אלה, גזר בית המשפט את עונשו של המערער כדלקמן: 78 חודשי מאסר בפועל, בניכוי ימי מעצרו; 18 חודשי מאסר על תנאי לבל יעבור בתוך 3 שנים מיום שחרורו מהכלא עבירה של קבלת דבר במרמה או של רישום כוזב במסמכי תאגיד בכוונה לרמות, או עבירה מסוג פשע על חוק מע"מ או על פקודת מס הכנסה; 8 חודשי מאסר על תנאי לבל יעבור בתוך 3 שנים מיום שחרורו מהכלא עבירה של שידול למסירת

עדות שקר או של שיבוש הליכי חקירה ומשפט; וכן קנס בסך של 1,000,000 ₪ או שנת מאסר תמורתו. בנוסף לעונשים אלו הופעל נגד המערער עונש מאסר מותנה בן שמונה חודשים שעמד לחובתו בעקבות הרשעתו בת"פ 39489-06-10 (שלום פ"ת), באופן ששישה חודשי מאסר ירוצו במצטבר לעונש המאסר דלעיל והחודשיים הנוותרים ירוצו בחופף לו. למען שלמות התמונה יצויין כי המערער הורשע בגדרי ההליך האמור גם בתקיפת עובד ציבור, עבירה לפי סעיף 382א(ב) לחוק העונשין, ונגזרו עליו בגינה שני חודשי מאסר בפועל, אשר ירוצו בחופף לעונש המאסר דלעיל; וכן 6 חודשי מאסר על תנאי לבל יעבור בתוך 3 שנים מיום שחרורו מהכלא עבירה של תקיפת עובד ציבור.

6. המערער ערער על הרשעתו ועל עונשו לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד (ע"פ 16-04-1779), אך לבסוף מיקד את ערעורו בעניין העונש בלבד. בית המשפט המחוזי קיבל ערעור זה באופן חלקי, כך שעונש המאסר שהוטל על המערער הופחת ל-70 חודשים, ואילו הקנס שהושת עליו הופחת לסך של 850,000 ₪ או 9 חודשי מאסר תמורתו (יתר חלקי גזר הדין נותרו בעינם). בית המשפט המחוזי הסביר כי התערבותו בעונשים אלה נבעה מכך שהמערער נטל אחריות, אם כי מאוחרת, למעשיו וכן מהתחשבות בנסיבותיו המיוחדות – אשר כוללות את תרומתו למדינה ולחברה בתחום הסייבר ואת היותו סובל מעיוורון.

7. במקביל להליכים הפליליים ועוד לפני הכרעת הדין בת"פ 13-02-42349 הנ"ל, הוציאה המשיבה למערער, בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, דרישה לתשלום כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בסכום של 18,096,680 ₪ (להלן: החלטת המשיבה). יצויין, כי הסכום האמור שווה לקרן המס הכלול בחשבוניות הפיקטיביות שהוציאה המערער, ולא לכפל המס הכלול בהן, אשר עומד על 36,193,360 ₪. במקביל לכך, הוציאה המשיבה דרישה לתשלום כפל מס של 53,888,158 ₪ לחברת תזקיקים – הפעם בגין ניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות המס שהוצאו שלא כדין, בהתאם לאמור בסעיף 50(1א) לחוק מע"מ.

8. על החלטת המשיבה הוגש לבית משפט קמא הערעור המינהלי אשר קדם לערעור דנן. בגדרי הערעור המינהלי נטען כי הטלת כפל המס במקרה זה נועדה להפעיל על המערער לחץ פסול הקשור לניהול ההגנה בהליך הפלילי בעניינו, ועל כן יש לבטלה. לחלופין נטען, כי בבואה להפעיל את הסנקציה הכספית הקשה נגד המערער צריכה היתה המשיבה להתחשב בעיוורונו וכן בכך שהוצאת חשבוניות המס לחברת דבי לא גרעה מאומה מכספי המדינה מאחר שפעולה זו נוטרלה באופן מיידי על ידי הנפקת חשבוניות הזיכוי.

9. בית משפט קמא דחה את ערעורו של המערער, בקבעו כי ההחלטה שלא להפחית את כפל המס שהוטל עליו היתה סבירה בנסיבות העניין – זאת, בהתחשב בחומרתה של תכנית ההונאה העבריינית שהלה הגה ויזם ובשים לב לנזק אשר נגרם לקופת המדינה בעקבותיה. בהקשר זה הוסבר כי בניגוד לטענות המערער, הוצאת חשבוניות המס לצד חשבוניות הזיכוי לא היתה פעולה ניטרלית כלל וכלל – זאת, מאחר שהיא נועדה להסוות את מהותם הלא חוקית של ניכויי מס התשומות שביצעה חברת תזקיקים בעקבות עסקאות הרכישה הפיקטיביות של דלקים שלא היו, ועל ידי כך להכשיר את הניכויים. כמו כן קבע בית המשפט, כי לא הובאה בפניו שום ראיה פוזיטיבית המצביעה על כך שחברת דבי אכן לא השתמשה בחשבוניות הפיקטיביות לשם ניכוי מס התשומות הנקוב בהן. בית המשפט גם העריך כי משקלן המצטבר של הסנקציות האזרחיות והפליליות אשר הושתו על המערער בגין מעשי ההונאה החמורים שביצע הוא סביר ואינו בלתי מידתי.

על פסק דין זה מופנה הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

10. בערעורו דכאן שב המערער על הטענות שהעלה לפני בית משפט קמא, ומדגיש כי מקרהו אינו מתאים להפעלת הסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק מע"מ. לדבריו, בהוציאו את החשבוניות הפיקטיביות הוא לא גרע ואף לא יכול היה לגרוע מס מהמדינה. בהקשר זה, מוסיף המערער ומסביר כי חברת דבי, מקבלת החשבוניות הפיקטיביות, לא היתה פעילה בעת הוצאתן ועל כן היא לא יכלה לנכות את מס התשומות הכלול בהן. לטענת המערער, דברים אלו הוכחו בעדות שנמסרה בגדרי ההליך הפלילי על ידי מנהלה של חברת דבי. המערער גם חזר על הטענה שהעלה בבית משפט קמא כי הוצאת החשבוניות הללו נוטרלה באופן מיידית באמצעות הוצאתן המקבילה של חשבוניות הזיכוי. לגישתו, מדובר במהלך חשבונאי טכני אשר נועד להפחית את מלאי החברה ואשר סעיף 50(א) לחוק מע"מ לא חל עליו מאחר שהוא לא יצר שום הזדמנות לקיזוז תשומות מע"מ בלתי קיימות.

11. לחלופין טוען המערער, כי המשיבה צריכה היתה להפעיל את שיקול הדעת שהוקנה לה בסעיף 100 לחוק מע"מ ולוותר על הפעלת הסנקציה האישית נגדו – זאת, לדבריו, מאחר שהדבר איננו דרוש להגשמת תכליתו של החיוב בכפל מס ומאחר שחיובו בסכום העולה על 18,000,000 ₪, לצד המאסר הממושך והקנס הגבוה אשר הושתו עליו

בהליך הפלילי, מהווה "ענישה בלתי נתפסת החורגת מכל קנה מידה של מידתיות וגמול". המערער מוסיף וטוען כי הלכה למעשה הוא חויב לשלם מס משולש מאחר שחברת תזיקים שבשליטתו אף היא נדרשה על ידי המשיבה לשלם כפל מס. לשיטתו, בנסיבות אלה מן הראוי הוא שהמשיבה תוותר על הסנקציה הקשה שהפעילה נגדו.

12. המשיבה, מנגד, סומכת את ידיה על פסק דינו של בית משפט קמא ומבקשת כי נדחה את הערעור. המשיבה דוחה בשתי ידיה את טענת המערער לפיה הוצאת חשבוניות המס הפיקטיביות במקביל להוצאת חשבוניות הזיכוי על סכומים זהים היתה פעולה טכנית גרידא. לעמדתה, טענה זו אין לה על מה להישען מאחר שלא מדובר בפעולה העומדת לבדה, אלא במהלך מחושב ומתוחכם אשר היווה חלק מתכנית עבריינית נרחבת. המשיבה מדגישה, כי בניגוד לתמונה שהמערער מנסה לצייר, הנפקת החשבוניות לחברת דבי גרעה מס מהמדינה מאחר שהיא הסוותה את העלמת המס שנעשתה במסגרת עסקאות הרכישה הפיקטיביות. עוד טוענת המשיבה, כי הטלת הסנקציה במקרה זה הינה חיונית להרתעת המערער מפני מעורבות נוספת בהונאות מס, בשים לב לעברו הפלילי, אשר כולל עבירות מיסים, ולחלקו המרכזי בהוצאת התכנית העבריינית אל הפועל. המשיבה מוסיפה וטוענת, כי בטענת המערער אשר מלינה על כך שמשקלן המצטבר של הסנקציות שהוטלו עליו איננו מידתי אין כל ממש. בהקשר זה, מצביעה המשיבה על חלקו המרכזי של המערער בפרשת ההונאה; על עברו הפלילי המכביד; על העדר אינדיקציה לכך שהלה החזיר למדינה סכום כלשהו מכספי המס ששלשל לכיסו בניגוד לחוק; על כך שהוא לא שילם את הקנס שהוטל עליו או כל חלק ממנו; וכן על כך שהמשיבה כבר הלכה לקראתו כבר דרך בהחליטה שלא לחייבו בשיעור המלא של כפל המס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.

דיון והכרעה

13. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, אלו שבכתובים ואלו אשר הועלו בעל פה בדיון שהתקיים לפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות על כל חלקיו; וכך אציע לחבריי שנעשה.

14. בטרם אפרט את נימוקיי, אשוב ואתייחס לתשתית העובדתית שעל יסודה עלינו להכריע בערעור דנן. תשתית זו מורכבת מהממצאים ומהמסקנות אשר נקבעו בעניינו של המערער בהליך הפלילי, שכאמור הסתיים בפסק דין מרשיע שבינתיים היה לחלוט. ממצאים ומסקנות אלו נתקבלו כראיה לאמיתות תוכנם בהליך קמא בהתאם לאמור בסעיף 42(א) לפקודת הראיות ומכוח הסכמת הצדדים לקבלתם. סעיף 42 לפקודת הראיות

מורה כי ממצאים ומסקנות כאמור לא ניתן יהיה לסתור "אלא ברשות בית המשפט, מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין" – רשות שניתן לקבלה במקרים נדירים בלבד (ראו: ע"א 350/74 חברת מ.ל.ט. בע"מ נ' ממו, פ"ד כט(1) 208, 218 (1974)). המערער לא הציג שום ראיה שבכוחה לסתור את הממצאים והמסקנות אשר נקבעו לחובתו בפסק הדין הפלילי, וממילא לא ביקש רשות להגיש ראיות כאלה. אשר על כן, עלינו להכריע בערעור דנן על יסוד ממצאים ומסקנות אלו, כפי שעשה בית משפט קמא בדנו בהשגותיו של המערער על החלטת המשיבה. משכך, איני רואה סיבה לפתוח את הדיון בנוגע להיקף פעילותה של חברת דבי בזמן שהונפקו לה החשבוניות הפיקטיביות, כפי שביקשנו המערער. טענות המערער בעניין זה נסמכו על עדות אשר נמצאה בפסק הדין הפלילי "מופרכת ובלתי מהימנה בעליל" (ראו עמ' 62 להכרעת הדין מיום 6.10.2015), ועל כן הנני מציע לדחות על הסף.

סעיף 50(א) לחוק מע"מ ותחולתו על המקרה דכאן

15. סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע כי אדם שאיננו מורשה להוציא חשבונית מס, וחרף זאת מנפיק חשבונית כזאת או מסמך הדומה לה, יחוייב בכפל המס הנקוב במסמך שהוציא. וזו לשון הסעיף:

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

החייב בכפל מס מהווה סנקציה אזורחית-מינהלית אשר נועדה לשרת שתי מטרות עיקריות: האחת, פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה, או שעלול להיגרם לה, בעקבות הוצאת חשבונית מס שלא כדין; והשנייה, הרתעת אנשים שאינם מורשים להוציא חשבוניות מס מפני הוצאת חשבוניות כאלה (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים); ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברון (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); וכן אהרון נמדר מס ערך מוסף; מס ערך מוסף, מס שכר ומס שכר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמד)). לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה במציאות דהאידינא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא חלק ממנה. תופעה זו זכתה לכינוי של "מכת מדינה", ולא בכדי. מדובר בתופעה נפוצה אשר פוגעת קשות במשק המדינה, בכלכלתה ובאמון הציבור בערך השוויון בנשיאה בנטל המיסים (ראו: דו"ח מבקר המדינה 65 א לשנת 2014, בעמ' 77-78; דו"ח מבקר המדינה 57 ב

לשנת 2006, בעמ' 301-295; וכן רע"פ 4903/04 מזור נ' מדינת ישראל (29.6.2004);
 ורע"פ 5823/09 באשיתי נ' מדינת ישראל (17.8.2009).

16. המערער טוען כי הסנקציה הכספית אשר הוטלה עליו מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ אמורה לחול רק באותם מקרים שבהם חשבונית המס (או המסמך האחר שנחזה כחשבונית מס) נועדה לאפשר למקבלה לקזז את מס התשומות הנקוב בה. ברם, לפרשנות זאת אין שום אחיזה בלשון הסעיף, ומשכך לא אוכל לקבלה. קריאה פשוטה של סעיף 50(א) מעלה כי כפל המס מוטל באחד משני מקרים אלו: (1) כאשר מוציא חשבונית המס איננו עוסק מורשה לפי סעיף 47 לחוק; או (2) כאשר החשבונית שהוצאה היא פיקטיבית במובן זה שאיננה משקפת עסקה אמיתית בין מוציאה למקבלה (ראו: ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נז(5) 947, 957 (2003) (להלן: עניין הובר); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (9.5.2018); ראו גם: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 850 (2005)). הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרי, לרבות אלו אשר לא דיללו, ואולי אפילו לא ניסו לדלל, את קופת המדינה. אין חולק, אמנם, כי כפל המס נועד, בראש ובראשונה, לעזור למדינה להתמודד עם הונאות מס שמדללות את קופתה, אך מכך אין להסיק כי זוהי מטרתו הבלעדית. האיסור על הוצאת חשבוניות פיקטיביות נועד להבטיח את אמינותו של תיעוד במסחר ובמתן שירותים באופן כללי – זאת, כדי למנוע מעשי הונאה מכל הסוגים. בעניין גולד, למשל, הסנקציה הופעלה נגד מנפיקי חשבוניות מס פיקטיביות אשר ניסו לקבל במרמה מענקים והלוואות מהרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה.

17. יתרה מכך, הסעיף נוסח בהרחבה בכוונת מכוון גם כדי למנוע תקלה הידועה כחֶסֶר בהכללה או כהכללה חסרה (under-inclusiveness): ניסוח צר מדי של כלל משפטי אשר עלול להביא לכך שהכלל לא יחול במקרים שעליהם הוא אמור לחול כדי להגשים את מטרתו (ראו: Louis Kaplow, *Rules Versus Standards: An Economic Analysis*, 42 DUKE L.J. 557, 586-596 (1992)). למשל: צמצום תחולתו של סעיף 50(א) להונאות מס אשר מדללות, או עלולות לדלל, את קופת המדינה עלול לגרום לכך שכפל המס הקבוע בסעיף לא יוטל במקרים שבהם התביעה תתקשה להוכיח את הנזק שנגרם, או שעלול היה להיגרם, למדינה בעקבות ההונאה – זאת, למרות שהפעלת הסנקציה במקרים אלו נחוצה להתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות. ניסוחו הרחב של האיסור שבו עסקינן דומה במידה רבה לניסוחו הרחב של האיסור הפלילי על מסירת עדות שקר כעבירת התנהגות ולא כעבירת תוצאה. איסור זה, הקבוע בסעיף

237(a) לחוק העונשין, מגדיר עדות שקר כ"עדות כוזבת בדבר מהותי לגבי שאלה הנדונה" בהליך שיפוטי, מבלי שהתביעה תידרש להוכיח כי העדות הכוזבת עלולה היתה לגרום – או גרמה בפועל – לקביעתו של ממצא עובדתי בלתי נכון באותו הליך. בהקשר זה חשוב להדגיש, כי האיסור שבו עסקינן – בדומה לאיסור הרחב אשר חל על מסירת עדות כוזבת בהליך שיפוטי – מנוסח בדרך של הכללת יתר (over-inclusiveness) אשר עלולה להביא להחלתו במקרים שבהם הוא לא אמור לחול, בהתחשב במטרתו. תוצאה זו, הידועה כאכיפת יתר, איננה רצויה כשלעצמה. ואולם, מנקודת ראותו של המחוקק, כאשר ניסוחו הצר יותר של האיסור עלול למנוע את אכיפתו באופן שמסכל את מטרתו ומסב לחברה נזק גדול יותר, תוצאה כאמור היא בגדר כורח בל-יגונה (ראו: Richard A. Bierschbach & Alex Stein, *Overenforcement*, 93 GEORGETOWN L.J. 1743, (2005) 1754-1756, 1765-1771 (להלן: בירשבאך ושטיין)). כדי למתן את אכיפת היתר של איסורים כאלה, המחוקק נוהג להציב לצידם כללים פרוצדורליים מתאימים או להקנות לרשות האכיפה שיקול דעת שיווי אשר מאפשר לה להימנע מאכיפה מלאה במקרים שתמצא ראויים לכך – כפי שנקבע בגדרו של סעיף 100 לחוק מע"מ (ראו: בירשבאך ושטיין, בעמ' 1761-1756). כאשר המחוקק עושה בחירה כזאת, בתי המשפט חייבים להיצמד בפסיקתם לנוסחו הרחב של האיסור מבלי לנסות לצמצמו על דרך פרשנות; וכך אציע לחברי לעשות ביחס לסעיף 50(a) לחוק מע"מ.

18. לסיכום: הסנקציה הכספית שהמשיבה הטילה על המערער עולה בקנה אחד עם לשונו של סעיף 50(a) לחוק מע"מ, עם המדיניות המשפטית שמאחורי הסעיף ועם פסיקתו של בית משפט זה. מן הדין הוא, אפוא, שנדחה את הפרשנות הצרה שהציע המערער ונקבע כי הסעיף חל על מקרהו מאחר שהלה הנפיק חשבונות מס פיקטיביות.

19. בנקודה זו, לא נותר לי אלא לדון בבקשת ההקלה שהעלה המערער בהסתמכו על סעיף 100 לחוק מע"מ, אשר מאפשר למשיבה להפחית את חיוב הנישום בכפל מס.

הפחתת כפל המס מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ

20. סמכותו של מנהל מס ערך מוסף (להלן: המנהל) לוותר על כפל מס או להפחיתו מעוגנת בסעיף 100 לחוק מע"מ, אשר קובע כדלקמן:

"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם [...]."

סמכות זאת של המנהל מהווה חריג לאמור בסעיף 50(א) לחוק. היא נועדה לאפשר למנהל בחינה קונקרטי של כל חיוב בכפל מס כדי להימנע מהטלתו במקרים שבהם הדבר עלול להיות בלתי מידתי ולא מוצדק (ראו: עניין אדוריים, בעמ' 335; וכן נמדר, בעמ' 798). ודוק: השימוש בסמכות חריגה זו ייעשה אך ורק "מטעמים מיוחדים שיירשמו" – טעמים אשר יש לפרשם, מטבע המינוח המכוון, בצמצום (ראו: עניין גולד, פסקה ג' לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין; וכן אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 1042 (מהדורה שלישית, 2018) (להלן: פרידמן)). ייתכן כי בהקשרו של סעיף 50(א) לחוק יש ליתן לטעמים אלו פרשנות מצמצמת אף יותר נוכח העובדה שהחיוב הקבוע בו מוטל מכוח ציווי מפורש של המחוקק עצמו, ללא תלות בהחלטת המנהל – זאת, בניגוד לכפל המס ולקנס המינהלי הנזכרים בסעיפים 50(א1) ו-95(א) לחוק, אשר מוטלים על ידי המנהל לפי שיקול דעתו במסגרת הסמכות שניתנה לו (בהקשר זה, ראו את ניתוחו של השופט א' מצא (כתוארו אז) בעניין הובר, בעמ' 957-958).

21. בית משפט זה עמד על מהותם של הטעמים המיוחדים אשר מצדיקים את הפחתת כפל המס, וקבע כי אלו נוגעים בעיקר למקרים בהם חשבונית המס לא הונפקה בכוונת מירמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס – למשל: כאשר החשבונית הוצאה מחמת שגגה או אי-ידיעה, או כאשר העוסק שילם את המס הנובע מהחשבונית (ראו: עניין אדוריים, בעמ' 335; עניין גולד, פסקה 16; פרידמן, בעמ' 1042; וכן אהרן נמדר מס ערך מוסף ב 884 (מהדורה חמישית, 2013)). בית משפט זה התייחס גם למקרים שבהם כפל המס הוטל על החייב לצד עונשים שהושתו עליו במשפט הפלילי, וקבע בעניין זה כי ככלל, ובכפוף לחריגים נדירים, ההליכים הפליליים בעניינו של החייב לא יהוו טעם לביטולו או להפחתתו של החיוב בכפל מס (ראו: עניין הובר, עמ' 956; ראו גם סעיף 81 לחוק מע"מ).

22. לאחר ששקלתי את טענות המערער בעניינו של סעיף 100 לחוק מע"מ, הגעתי למסקנה כי אין מקום להפחית את כפל המס שהוטל עליו מעבר לסכום אשר כבר הופחת. מסקנתי זו נתמכת על ידי מספר טעמים עצמאיים. הראשון והעיקרי מביניהם נוגע לעצם הסמכות שהוקנתה למנהל בסעיף 100 לחוק. סעיף זה, כאמור, מסמיך את המנהל לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית, והוצאות – באופן מלא או חלקי. סמכות זו, כפי שנוסחה על ידי המחוקק, מוגבלת מעיקרה: בפועלו מכוחה, המנהל רשאי לוותר לחייב אך ורק על רכיב הסנקציה שבחיוב הכולל, וכן על שיערוך החיוב ועל הוצאות המדינה, אולם אין הוא מוסמך לוותר על עצם החיוב במס או להפחיתו (ראו: עניין אדוריים, בעמ' 335 ("סעיף 100 לחוק מקנה למנהל מס ערך מוסף סמכות לוותר על רכיב הסנקציה מטעמים מיוחדים שיירשמו ולהעמיד את התשלום שמחויב בו מנפיק החשבונית על

הרכיב המיועד להבטיח את תקבולי המדינה"); וכן סעיף 16.4(2) לנוהל רשות המיסים "ויתור על קנסות, הפרשי הצמדה, וריבית" מיום 19.11.2008). במקרהו של המערער, הסכום שבו הוא חוייב עומד, כאמור, על 18,096,680 ₪ – סכום השווה למס העסקאות הנובע מהחשבוניות הפיקטיביות שהוא הנפיק, ולא לכפל המס הנובע מהן. הווה אומר: המנהל כבר ויתר על מלוא הסנקציה שהוטלה על המערער, ובכך, למעשה, מיצה את הסמכות הנתונה לו בסעיף 100. המנהל אמנם לא ציין בדרישת התשלום שהוצאה למערער כי הוא השתמש בסמכותו זאת, אך הדבר אינו משנה את העובדה כי הסמכות הופעלה ומוצתה עד תום. לפיכך, כל הפחתה נוספת שהייתה ניתנת למערער מעבר לזאת שכבר ניתנה לו הייתה בטלה מדעיקרא בהיותה נגועה בחריגה מסמכות (ultra vires).

23. טעמי השני קשור לנסיבות ההנפקה של חשבוניות המס. לא יכול להיות ספק בכך שחשבוניות המס הפיקטיביות מושא הערעור לא הוצאו בשגגה או בתום לב. המערער מודה בפה-מלא בכך שהוצאתן של אלה, יחד עם הוצאת חשבוניות הזיכוי, נועדו להסתיר את העלמת המס אשר בוצעה במסגרת עסקאות הרכישה הפיקטיביות. לגישתו, נסיבות אלה מצדיקות את הפחתת החיוב שהוטל עליו, אולם כמו בית משפט קמא, הנני סבור כי הדבר איננו כך. לדידי, ההיפך הגמור הוא הנכון: מעשה ההסתרה שבו עסקינן פוגע, בבת-אחת, בשלושה אינטרסים חברתיים (נוסף על בזבוז המשאבים הפרטיים שנדרשו לעשייתו). מעשה זה פוגע בכוח ההרתעה של החוק ומעודד את הפרתו; מדלל את הקופה הציבורית על ידי כך שהוא מאפשר לנישומים לקזז תשומות שבפועל לא הוצאו; וכן גורם לרשויות להגביר את מאמצי אכיפת החוק – דבר שמטיל על החברה עלות נוספת (ראו והשוו: Chris William Sanchirico, *Detection*, 81 N.Y.U. L. REV. 1331, 1361-1363 (2006); עניין הובר, פסקה 7; ונמדר, בעמ' 798). לפיכך, מקובלת עלי קביעתו של בית משפט קמא כי מעשה ההסתרה של המערער משווה פן של חומרה למעשיו, ובוודאי שאינו מזכהו בהקלות כלשהן.

24. למקובץ עד כה יש להוסיף את ממדיה של התכנית העבריינית. אלה מתבטאים הן בסכומים הנקובים בחשבוניות הפיקטיביות שהנפיק המערער – שכאמור הסתכמו בסך של 112,935,158 ₪ – והן בנזקים הרבים שהנפקת החשבוניות הסבה לקופה הציבורית. היות המערער אדריכל התכנית מעידה כמאה עדים על יחסו המזלזל והאנטיסוציאלי אל החובה הבסיסית לציית לחוקי המדינה.

25. לא זו אף זו: במציאות של ימינו, הסיכוי לחשיפת ההנפקה של חשבוניות מס פיקטיביות הינו נמוך יחסית, בעוד שהרווח שבצד הנפקתן הוא קל וגדול. מציאות זו מעמידה לנגד עיניי העבריין הפוטנציאלי תוחלת רווח עצומה, אשר מפתה אותו להונות את רשויות המס. מערכת המשפט חייבת אפוא ליצור הרתעה משמעותית אשר תוכל לקזז את תוחלת הרווח ולהפוך את הנפקתן של חשבוניות המס הפיקטיביות למעשה בלתי כדאי. כך הוא בגדרו של הדין הפלילי (ראו למשל: ע"פ 624/80 חברת וייס ארנסט בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (3) 211, 217-218 (1981); רע"פ 3137/04 חג'ג' נ' מדינת ישראל (18.4.2004); רע"פ 5779/09 סטבינסקי נ' מדינת ישראל (11.8.2009)); וכך הוא גם במסגרת האכיפה האזרחית והמינהלית של החוק (ראו והשוו: A. Mitchell Polinsky & Steven Shavell, *Punitive Damages: An Economic Analysis*, 111 HARV. L. REV. (1998) 869). בכל אחת מהמסגרות הללו, ראוי הוא להימנע מהפחתת העונשים וממתן הקלות בסנקציות הכספיות; ואין כל סיבה שנעשה כן ביחס למערער לאחר שידענו שהלה כבר ביצע עבירות מס בעבר.

26. לבסוף, אציין כי לא מצאתי ממש בטענת המערער לפיה הוא חוייב במס משולש. כפי שהוסבר היטב בפסק הדין קמא, טענה זו מתעלמת מאישיותה המשפטית העצמאית של חברת תזקינים (ראו: סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; ע"א 4202/08 אלטאנע נ' מנהל מע"מ, פסקה 14 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (1.7.2010) (להלן: עניין אלטאנע)). זאת ועוד, הסנקציות שהופעלו נגד החברה ונגד המערער הופעלו בגין שתי הפרות חוק נפרדות ונבדלות זו מזו: בעוד שהסנקציה הראשונה הופעלה מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין ניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות מס אשר הוצאו שלא כדין, הרי שהסנקציה השנייה הופעלה מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין (השוו לאמור בעניין אלטאנע, בפסקה 19 לפסק דינו של השופט פוגלמן, וכן בפסק דינה של השופטת מ' נאור (כתוארה אז)).

27. אשר על כן, המערער אינו יכול להיות זכאי – וממילא איננו ראוי – להקלה נוספת במסגרתו של סעיף 100 לחוק מע"מ.

סוף דבר

28. על יסוד כל האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו ולחייב את המערער בהוצאות המשיבה בסך של 15,000 ₪.

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

שופט

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין.

ניתן היום, ז' באדר התש"ף (3.3.2020).

שופט

שופט

שופט