



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6267/14

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים: 1. עודד גולד
2. שלמה וחניש

נגד

המשיב: מנהל מע"מ תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
ב-ע"מ 3907/98 שניתן על ידי כבוד השופט י' לוי ביום
11.6.2014

תאריך הישיבה: ז' בסיון התשע"ו (13.6.2016)

בשם המערערים: עו"ד יובל קינן
בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. במוקד הערעור שלפנינו עומדות שתי סוגיות הדורשות הכרעה: האחת, אימתי ניתן לעשות שימוש בממצאי פסק דין פלילי שבחלקו מרשיע ובחלקו מזכה, במסגרת הליך אזרחי, מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות); והשנייה, מהם התנאים שבהתקיימותם יש להשית חיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). הערעור הוא על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט י' לוי) שבמסגרתו הושת על המערערים חיוב בכפל מס בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, וזאת בעקבות הרשעת המערערים בקבלה במרמה של מענקים והלוואות מהרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה שפועלת בגדרי משרד הכלכלה והתעשייה (להלן: מרכז ההשקעות).

2. בתחילת שנות ה-90 היו המערערים (להלן: גולד ו-וחניש), יחד עם אדם נוסף בשם חיים סדרס (להלן: סדרס), בעלי השליטה בפועל בשמונה חברות שעסקו ביזמות ובקבלנות, ואלה הן: ג'י. דבליו. אס. חברה לסחר בע"מ (להלן: GWS); אפיקי נחל חברה לבניה בע"מ (להלן: אפיקי נחל); א.א.ס.ט. בניין והשקעות בע"מ (להלן: א.א.ס.ט.); מון פארק תעשיות (1994) בע"מ; עמק האביב בע"מ; דימונה טקסטיל בע"מ; אלעד הצפוני בע"מ; וארזי הצפון בניה להשכרה בע"מ (להלן כולן יחד: החברות). כפי שיפורט בהמשך, המערערים פעלו באמצעות החברות על מנת להוציא במרמה כסף ממרכז ההשקעות.

מרכז ההשקעות נוסד מכוח סעיף 5 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: החוק לעידוד השקעות), שמטרתו לעודד השקעות הון ויוזמה כלכלית תוך מתן עדיפות לאזורים המצויים בפריפריה החברתית או הגיאוגרפית של ישראל. במועדים הרלוונטיים מרכז ההשקעות הציע למשקיעים וליזמים פוטנציאליים הטבות כלכליות בארבעה מסלולים: מסלול מענקים, מסלול פטורים ממס, מסלול הלוואות בערבויות מדינה ומסלול משולב. לצורך קבלת הזכאות נדרש היה להגיש תכניות עסקיות ולקבל את אישור מרכז ההשקעות; ועבור מסלול המענקים והמסלול המשולב נדרש גם להראות השקעה בפועל של לפחות 30% מהעלות הכוללת של התכנית העסקית שאושרה. משתכנית עסקית אושרה, היזם רשאי היה להתחיל בבניית הנכסים הכלולים בתכנית ולקבל לצורך כך מענקים והלוואות בערבויות מדינה, בהיקפים משתנים. כך, ככלל, במסלול המענקים ניתן היה לקבל מענק השקעה בשיעור של 30% מגובה ההשקעה בפרויקט, ומענק הון בשיעור של 8%; ובמסלול המשולב ניתן היה לקבל מענק השקעה בגובה 5% או 17%, כתלות במיקום הפרויקט, מענק הון בשיעור של 8% והלוואות בערבות המדינה. לענייננו יודגש כי לצורך קבלת ההטבות היה על היזם לפנות לבנק שליווה את הפרויקט ולהגיש לו בקשה הכוללת פירוט על אודות ההשקעה שנעשתה על ידי היזם בפועל, כמו גם פירוט מקורות המימון עבורה.

במשך מספר שנים ביצעו המערערים, באמצעות החברות, שורה ארוכה של פעולות שבעקבותיהן הצליחו לקבל במרמה כספים ממרכז ההשקעות, בסכומים של עשרות מיליוני שקלים. בתוך כך המערערים הגישו בקשות לאישור תכניות ללא כוונה להשקיע את ההון העצמי הנדרש ומבלי לדווח על הקשר בין החברות; הציגו מצג שווא של השקעה של הון באמצעות חשבוניות כוזבות, כאשר בפועל העבודות לא בוצעו או שהתמורה ששולמה עבור ביצוען הייתה נמוכה מזו שדווחה; ביקשו החזר מס תשומות

על בסיס חשבוניות כוזבות; ועוד. לענייננו אין צורך לפרט את כל מהלכיהם של המערערים, אך עם זאת יודגש שהבקשות לקבלת מענקים והלוואות בערבות המדינה וכן פעולות נוספות נסמכו במידה רבה על דוחות ביצוע כוזבים שחלק מהחברות הנפיקו לצורך זה; ובפרט, לענייננו, 14 דוחות ביצוע שהתבססו על חשבוניות כוזבות שהוצאו על ידי החברות GWS, אפיקי נחל וא.א.ס.ט (להלן: דוחות הביצוע הכוזבים).

3. בגין המעשים המתוארים הוגש בשנת 1999 לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו כתב אישום נגד המערערים, סדרס ושמונה החברות. לאחר ניהול הליך הוכחות הרשיע בית המשפט (כבוד השופט א' שהם) את המערערים, בפסק דין מעמיק ויסודי המתפרס על פני כ-250 עמודים, בביצוע 58 עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות ועבירה אחת של קבלת דבר במרמה (ללא נסיבות מחמירות), לפי סעיף 415 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (ת"פ (מחוזי ת"א) 40431/99 מדינת ישראל נ' גולד (24.9.2009); להלן: פסק הדין הפלילי). גזר דינם של המערערים ניתן ביום 30.12.2009, ובמסגרתו הושתו על גולד שמונה שנות מאסר בפועל, שנתיים מאסר על תנאי לשלוש שנים לבל יעבור אחת העבירות שבהן הורשע וכן קנס בסך מיליון וחצי ש"ח; ועל וחניש הושתו שש שנות מאסר בפועל, שנתיים מאסר על תנאי לשלוש שנים לבל יעבור אחת העבירות שבהן הורשע וכן קנס בסך מיליון וחצי ש"ח. בערעור לבית משפט זה נדחה ערעורם של המערערים הן נגד עצם הרשעתם, הן נגד חומרת העונש; ואולם התקבל בחלקו ערעורה של המדינה נגד קולת העונש, כך שעונשו של גולד הוחמר לתשע וחצי שנות מאסר. בנוסף, בית המשפט קבע כי מדובר ב'עבירה רבת פרטים', ומשכך המיר את הרשעת המערערים ב-58 עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות ל-4 עבירות, אך התערבות זו בפסק הדין של בית המשפט המחוזי הייתה במישור המשפטי בלבד, ללא התערבות כלשהי בממצאי העובדה שנקבעו, אף ללא התערבות בעונש בשל כך (ע"פ 816/10 גולד נ' מדינת ישראל (3.9.2012)).

לצד ההרשעה כאמור, המערערים זוכו ממספר עבירות, ביניהן עבירות של הוצאת חשבוניות מס מבלי שנעשתה לגביהן עסקה, לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ. זאת, משנמצא כי לא הוכחה כוונה מצד המערערים להתחמק מתשלום מס, הוא היסוד הנפשי הנדרש לצורך הרשעה בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ.

4. טרם שהוגש כתב האישום, בהחלטה מיום 1.7.1998 חייב המשיב את המערערים בתשלום כפל מס עקב הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ, כך שכל אחד מהמערערים חויב לשלם 10,865,524 ש"ח. סכום זה נגזר מחשבוניות מס שנמצאו במספר ביקורות שביצע המשיב בשנים 1995 ו-1996 בחברות

GWS, א.א.ס.ט. ואפיקי נחל. במסגרת הביקורות התגלו 48 חשבוניות שהמשיב סבר כי הן כוזבות, משמדובר היה בסכומים העולים על סכומי העסקאות שנעשו בפועל, בסך כולל של כ-69 מיליון ש"ח המיוחסים לגולד; ו-63 מיליון ש"ח המיוחסים לוחניש. וזו לשון סעיף 50(א):

50. הוצאת חשבונית מס שלא כדין

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

על החלטה זו הוגש לבית המשפט המחוזי הערעור המנהלי נושא הערעור דנן, שניהולו הוקפא במשך כ-15 שנים בהמתנה לתוצאות ההליך הפלילי. בעקבות הרשעת המערערים בפלילים כאמור, המשיב הגיש ביום 15.11.2012 בקשה למתן פסק דין בערעור המנהלי על בסיס הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי, לפי סעיף 42א(א) לפקודת הראיות שמורה כך:

42א. קבילות פסק דין

(א) הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט האזרחי.

יצוין כי לנוכח הממצאים העובדתיים שנקבעו בהליך הפלילי ועל מנת לייעל את הדיון בערעור המנהלי, המשיב שינה משנקבע בהחלטתו מיום 1.7.1998 והסכים שחייב המערערים בתשלום כפל מס יופחת ויועמד על סך של 4,620,970 ש"ח, ביחד ולחוד. זאת על בסיס תחשיב שנסמך על 19 חשבוניות בלבד מתוך 48 החשבוניות – אותן חשבוניות שלגביהן נקבע במסגרת ההליך הפלילי, כממצא עובדתי, כי מדובר בחשבוניות כוזבות. לאחר שהוגשו תגובות הצדדים לבקשה למתן פסק דין, התקיים דיון בבקשה, ובסופו הורה בית המשפט על הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם המערערים. ביום 11.6.2014 ניתן פסק הדין נושא הערעור ללא שנערכו דיונים נוספים.

5. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המשיב וחייב את המערערים בכפל מס, לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, בסך 4,620,970 ש"ח, ביחד ולחוד. בתוך כך הדגיש בית המשפט כי סעיף 42א לפקודת הראיות קובע שממצאים ומסקנות של פסק דין פלילי חלוט, קבילים כראיה לכאורה במשפט אזרחי רק כאשר פסק הדין מרשיע; ואולם כאשר פסק הדין מזכה בחלק מהעבירות ומרשיע בחלק מהעבירות – אין מניעה לקבל כראיה לכאורה את אותם ממצאים שנקבעו לצורך ההרשעה. בענייננו נקבע כי ניתן לעשות שימוש בממצאים ובמסקנות שהובילו להרשעת המערערים בעבירות של קבלת דבר במרמה, ואין לעשות שימוש בממצאים ובמסקנות הנוגעות לעבירות לפי חוק מע"מ, שמהן המערערים זוכו.

מעיון בפסק הדין הפלילי, בית המשפט המחוזי מצא כי יש בממצאים המרשיעים שבפסק הדין כדי להשליך על החלטת המשיב בדבר הטלת כפל מס. זאת, שעה שהתשתית העובדתית שנקבעה לצורך הרשעת המערערים בעבירות של קבלת דבר במרמה מורכבת מדוחות הביצוע הכוזבים שהמערערים הגישו למרכז ההשקעות לצורך קבלת המענקים וההטבות לפי החוק לעידוד השקעות. דוחות אלה מבוססים על 19 חשבוניות שלגביהן נקבע, כעניין עובדתי, כי הן כוזבות; ועל בסיס הסכומים הנקובים בהן ביקש המשיב לחייב את המערערים בכפל המס בסכום המופחת (ביחס להחלטתו המקורית) של 4,620,970 ש"ח.

6. בשלב הבא פנה בית המשפט לבחון אם די בממצאים המרשיעים כדי להקים למערערים (להבדיל מהחברות) חבות מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ, ובפרט לנוכח לשון הסעיף שלפיה מי שהוציא חשבונית מס שלא כדין – הוא זה שעליו יושט כפל מס. בעניין זה בית המשפט קבע כי התנאי מתקיים, דהיינו שהמערערים הם מי שלמעשה הוציאו את החשבוניות הכוזבות, מאחר שנמצא כי החשבוניות הוצאו לבקשת המערערים; על ידי חברות המצויות בשליטתם; ובהסתמך על החשבוניות הגישו המערערים את הבקשות לצורך קבלה במרמה של מענקים והלוואות לפי החוק לעידוד השקעות. לכן, נקבע שיש לראות את המערערים כמי שהוציאו את החשבוניות הכוזבות, גם אם הדבר נעשה באופן מלאכותי דרך החברות.

אשר לדיות ממצאי פסק הדין המרשיע לצורך הכרעה בהליך נושא הערעור דנן, בית המשפט הדגיש כי לפי סעיף 42ג לפקודת הראיות, ככלל, אין לאפשר הגשת ראיות לסתירת הממצאים והמסקנות בפסק דין מרשיע שהוגשו כראיה לפי סעיף 42א לפקודת הראיות; אף לא להגיש ראיות שכבר הוגשו במסגרת ההליך הפלילי – אלא ברשות בית

המשפט, מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין. בנסיבות המקרה, בית המשפט מצא כי תצהירי המערערים לא מגלים טענות חדשות ביחס לחשבוניות הרלוונטיות, אלא אך טענות שנטענו זה מכבר במסגרת ההליך הפלילי ונדחו על ידי בית המשפט. לכן, נקבע שאין מקום להתיר למערערים להגיש ראיות לסתירת פסק הדין המרשיע, וכי די בממצאיו כדי להקים להם חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.

לבסוף דחה בית המשפט את בקשת המערערים להפחית, מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ שכותרתו "ויתור על קנס, ריבית או הוצאות", את סכום החיוב בכפל מס. בית המשפט קבע כי חרף התארכות ההליכים החריגה, אין בכך כדי להוות "טעמים מיוחדים", כנדרש מלשון הוראה זו שבחוק, המצדיקים הפחתה של כפל המס. בהקשר זה בית המשפט מדגיש כי המשיב כבר הלך כבר דרך לקראת המערערים, הן כשהפחית את גובה החיוב בכפל מס ביחס להחלטתו המקורית, בהתאם לתוצאות ההליך הפלילי, הן כשחייב את המערערים בכפל מס פעם אחת בלבד, ביחד ולחוד.

טענות הצדדים בערעור

7. המערערים טוענים כי לנוכח העובדה שהם זוכו מהעבירות שבהן נאשמו לפי חוק מע"מ, לא היה מקום להסיק כי ביצוע של דבר מרמה לפי הדין הפלילי הכללי מוביל בהכרח למסקנה שחשבוניות המס הוצאו שלא כדין לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. בתמצית, נימוקם הוא שהחשבוניות הוצאו בעקבות עסקאות אמת, וכי המצג כלפי מרכז ההשקעות היה מצג שווא אך מן הטעם שהעבודות טרם בוצעו בפועל בעת הגשת דו"חות הביצוע; וכן מן הטעם שהחשבוניות שיקפו מחיר גבוה מזה ששולם בפועל – טעמים שלשיטת המערערים אין בהם כדי להשליך על חוקיות הוצאת החשבוניות לפי חוק מע"מ. זאת, מאחר שלפי חוק מע"מ ניתן להוציא חשבונית גם בגין התחייבות עתידית לעשות עסקה; ובאשר למחיר, זה יכול להיות כל מחיר שעליו הסכימו הצדדים. טענה נוספת שבפי המערערים היא כי מאחר שהם זוכו מהעבירות לפי חוק מע"מ, לא היה מקום לקבל כראיה בהליך האזרחי את הממצאים בנוגע לחשבוניות, מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות; וזאת מאחר שהסעיף מתיר לקבל כראיה לכאורה רק אותם ממצאים שעליהם התבססה הרשעה, והממצאים בדבר החשבוניות אינם ממין זה. עוד טוענים המערערים מספר טענות שהמכנה המשותף שלהן הוא שניתן להשית חיוב בכפל מס רק על מי שהוציא את החשבוניות, ואלה הן החברות ולא המערערים. המערערים מוסיפים וטוענים, כי היה מקום לתת להם הזדמנות לסכם את טענותיהם ביחס למכלול הראיות בתיק הפלילי, ולא ליתן פסק דין רק על בסיס תגובתם בכתב לבקשת המשיב מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות; לבסוף, ולחלופין, טוענים המערערים כי יש להורות על הפחתת החבות בכפל מס, כפי שמתיר סעיף 100 לחוק

מע"מ, לנוכח התמשכות ההליכים, הרעת מצבם של המערערים בתקופה שחלפה והעובדה שהמס הנקוב על גבי החשבוניות שולם על ידי החברות. בהקשר זה טוענים המערערים כי הפחתת החבות בכפל מס והטלתה על המערערים ביחד ולחוד נעשתה בזכות, ולא בחסד, ומשכך שגה בית המשפט משקבע כי המשיב כבר "הלך לקראתם" בעניין זה.

8. המשיב בתשובתו טוען כי אין ממש בטענת המערערים שלפיה המדובר בעסקאות ממשיות ומשכך לגישתם אין בממצאי ההליך הפלילי כדי להקים להם חבות בכפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ. זאת, משנקבע באופן שאינו משתמע לשני פנים כי מדובר בחשבוניות שהוצאו מבלי שהן משקפות עסקה אמיתית – המערערים במהלך סיבובי החזירו את הכספים לכיסם הפרטי דרך חברות שהקימו לצורך כך, כדי ליצור מצג שווא מול מרכז ההשקעות של השקעת הון עצמי בפרויקטים. כידוע, כל מהותה של חשבונית מס לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים, וכזו לא התקיימה בענייננו. המשיב ממשיך וטוען כי היותן של החשבוניות כוזבות נקבע כממצא עובדתי לצורך ביסוס ההרשעה בעבירות של קבלת דבר במרמה, ומשכך אין בזיכויים מהעבירות לפי חוק מע"מ משום מניעה להגשת הממצאים כראיות לכאורה לפי סעיף 42א לפקודת הראיות. בהקשר זה מדגיש המשיב כי המערערים זוכו כאמור משלא הוכח יסוד הכוונה להתחמק ממס, ולא בגין היעדר ממצא עובדתי בדבר היות החשבוניות כוזבות. עוד טוען המשיב כי אין לקבל את טענת המערערים כי לא הם שהוציאו את החשבוניות, אלא החברות; וזאת משנקבע כי למערערים הייתה שליטה מלאה בחברות, שלפי רצונם הוציאו החברות את החשבוניות – ובנסיבות אלה לא מתעורר כל קושי לייחס את הוצאת החשבוניות למערערים. אשר לטענה שלפיה נמנעה מהמערערים האפשרות לסכם את טענותיהם, טוען המשיב כי גם אם נפל פגם מסוים אין בו כדי להצדיק את ביטול פסק הדין. כך, משניתנה למערערים הזדמנות להשיב בכתב ולהגיש תצהירים; וכך, משנקבע כי לפי סעיף 42ג לפקודת הראיות ממילא אין הם רשאים להביא ראיות לסתירת הממצאים המרשיעים שעל בסיסם ניתן פסק הדין. לבסוף טוען המשיב כי בהיעדר טעמים מיוחדים הדרושים לצורך כך וכן בשים לב שהחשבוניות הוצאו כחלק מתכנית מרמה פלילית, אין מקום להפחית מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ את כפל המס שהושת על המערערים.

בדיון שהתקיים לפנינו ביום 13.6.2016 חזרו הצדדים על טענותיהם בכתב. בעיקרו של דבר הדגישו הצדדים, כל אחד בתורו, את טענותיהם בדבר תחולת סעיף 50(א) לחוק מע"מ כמפורט לעיל, ואיני רואה צורך לחזור על הדברים.

השתק פלוגתא וסעיף 42 לפקודת הראיות

9. כאשר שאלה עובדתית הועמדה במחלוקת והוכרעה בהליך משפטי באופן שהיה חיוני לתוצאה הסופית של ההליך, הכלל הוא כי בעלי הדין וחליפיהם מושתקים מלהתדיין מחדש לגבי אותה שאלה בהליך עתידי, משפסק הדין הראשון מהווה מעשה בית דין. זהו הכלל הבסיסי שנקבע בפסיקה הקובע את היקף תחולתו של "השתק פלוגתא" (ע"א 246/66 קלוח'נר נ' שמעוני, פ"ד כב(2) 561 (1968) (להלן: עניין קלוח'נר); וכן ראו ע"א 2576/03 וינברג נ' האפורופוס לנכסי נפקדים, פסקה 23 (21.2.2007)), והוא קנה לו אחיזה בדין הישראלי הן במשפט האזרחי הן במשפט הפלילי (ע"פ 447/88 לוונטהל נ' מדינת ישראל, פ"ד מד(2) 1, 4 (1990); וכן ראו רע"פ 797/07 כהן נ' מדינת ישראל (29.7.2013)). ממצא עובדתי המקים השתק פלוגתא מהווה ראיה מכרעת בכל התדיינות עתידית ואינו ניתן לסתירה, כאשר הטעמים העיקריים העומדים בבסיס הכלל הם יעילות הדיון, במובן של חיסכון במשאבים המושקעים בניהול חוזר של הליך הבירור העובדתי, וכן מניעת הכרעות סותרות (ראו גם רע"א 7675/06 נשר מפעלי מלט ישראלים בע"מ נ' חב' החשמל לישראל, פסקה 7 (10.4.2007)). מטבע ברייתו ככלל יציר הפסיקה, במשך השנים נפסקו הלכות שגדרו את תחולתו, ובהן המבחנים שלפיהם יש לקבוע אם ההכרעה בפלוגתא הייתה חיונית לתוצאה הסופית; האם הפלוגתא הוכרעה לאחר שהועמדה במחלוקת ממשית; באלו מצבים ההשתק יחול גם על צדדים שלישיים; ועוד (לסקירת הנושא ראו יששכר רוזן-צבי ההליך האזרחי 538–595 (2015)). לענייננו יש להתמקד בשאלה – אימתי ההכרעה בפלוגתא במסגרת הליך פלילי תהיה קבילה בהליך אזרחי, ומהו משקלה הראייתי של ההכרעה.

בעניין ע"א 581/72 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד כז(2) 513 (1973) (להלן: עניין ארביב), שעסק בהליך אזרחי שלו היה צד מי שזוכה בהליך פלילי קודם, נקבע ברוב דעות כי ממצאיו של פסק דין פלילי אינם מהווים מעשה בית דין בהליך אזרחי, וזאת לנוכח ההבדלים המהותיים בין סדרי הדין ודיני הראיות שחלים על כל אחד מההליכים. שם מדובר היה בפסק דין מזכה, וההלכה שנקבעה בו עומדת על מכוונה גם כיום (ראו רע"א 4528/06 ברנס נ' סנ"צ (בדימוס) מרכוס (18.5.2009)); כאשר הטעם העיקרי לכך טמון בנטלי ההוכחה השונים: מן העובדה שפלוגתא מסוימת לא הוכחה ברף ההוכחה הפלילי, "מעבר לכל ספק סביר", לא ניתן לגזור כי היא לא הוכחה תחת כלל מאזן ההסתברויות, דהיינו מעל 50%.

10. בניגוד לכלל שנקבע בעניין ארביב, כאשר עסקינן בפסק דין פלילי מרשיע, ההצדקה שלעיל לא מתקיימת, שהרי אם פלוגתא הוכרעה לפי הרף הדרוש במשפט הפלילי, אזי מיניה וביה שהיא הוכרעה גם בהתאם לרף ההוכחה הנוהג במשפט אזרחי. על כך נאמר:

"במשפט הפלילי נאסף ונצטבר מטען הוכחתי אשר לא מן הראוי לבזבזו לריק, אשר על כן, תוכל ההרשעה לשמש ראיה במשפט אזרחי. בית המשפט אינו מרשיע אדם אלא לאחר שאשמתו הוכחה מעל ספק סביר, ולכן אין צידוק להתעלם ממנה לצורך שכנועו של בית משפט אחר." (ראו ע"א 350/74 חברת מ.ל.ט. בע"מ נ' ממן, פ"ד כט(1) 208, 217 (1974)).

אין להיפלא אפוא שקיימת הוראה סטטוטורית, המעוגנת בסעיף 42א לפקודת הראיות, שלפיה ממצאים ומסקנות של פסק דין מרשיע יהיו קבילים כראיה לכאורה במשפט אזרחי שבו המורשע הוא בעל דין; ואחזור על הוראת הסעיף כלשונו, ולענייננו רלוונטית הוראת סעיף 42א(א):

42א. קבילות פסק דין

(א) הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם, אם המורשע או חליפו, או מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט האזרחי.

הוראה משלימה מצויה בסעיף 42ג לפקודת הראיות, שלפיה המורשע אינו רשאי להציג ראיה לסתירת ראיה שהוגשה מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות אלא ברשות, מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין. הטעם לכך הוא שאם רשות כאמור תינתן ביד רחבה, נימצא מחטיאים את העיקר, והוא חיסכון בעלויות בנוגע לעניינים שכבר הוכרעו וריכוז חומר הראיות בהליך התדיינות אחד, שעה שכבר ניתנה לנתבע שעתו בפני בית המשפט. וזו לשון הסעיף:

42ג. ראיות לסתירת פסק דין

הוגשה ראיה כאמור בסעיף 42א, לא יהיה המורשע או חליפו, או מי שחב בחובו הפסוק, רשאי להביא ראיה לסתור, או ראיה שכבר נשמעה, או הוגשה במשפט הפלילי, אלא ברשות בית המשפט, מטעמים שיירשמו, וכדי למנוע עיוות דין.

יוצא אם כן שבהתקיים התנאים המנויים, ממצא עובדתי שנקבע בפסק דין מרשיע יהווה ראיה לכאורה במשפט אזרחי שהמורשע הוא צד בו. אמנם לא מדובר בראיה חלוטה, כפי שקובע העיקרון הכללי בדבר השתק פלוגתא; אך סעיף 42 לפקודת הראיות משלים את ההסדר החוקי הקבוע בסעיף 42 לפקודת הראיות, כאמור, כך שרק ברשות בית המשפט ולא כעניין שבשגרה ניתן להגיש ראיות לסתירת הממצא העובדתי שנקבע בהליך הפלילי.

11. בנסיבות המקרה דנן, המערערים הורשעו בעבירות של קבלת דבר במרמה, כזכור, ואולם בד בבד זוכו מהעבירות שיוחסו להם לפי חוק מע"מ. על כן, ראשית עולה השאלה מהו הדין כאשר פסק דין פלילי מרשיע את הנאשם בחלק מהעבירות שיוחסו לו, אך מזכה אותו מיתר העבירות – האם זהו פסק דין "המרשיע את הנאשם" אם לאו. בהקשר זה הצדק עם בית המשפט המחוזי, ונראה כי הצדדים למעשה לא חלוקים על כך, כי במצב זה ניתן להגיש כראיה לכאורה מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות רק את הממצאים ששימשו להרשעה, ולא את אלה ששימשו לזיכוי (ראו ע"א 4403/96 פקיד שומה כפר טבא נ' גולדמן עמיר, פסקה 9 (25.11.1998)). דומה כי הכלל הראוי במצב שבו פסק דין מרשיע בחלקו ומזכה בחלקו, הוא שניתן יהיה להגיש רק אותם ממצאים ומסקנות שהיו הכרחיים לצורך ההרשעה. זאת, באנלוגיה לכלל העקרוני שנקבע בעניין קלוז'נר בנוגע לתחולתו של השתק פלוגתא, שלפיו ההכרעה בפלוגתא צריך שתהא הכרחית לתוצאת ההליך. בעניין ארביב נקבע כי יש לבחון זאת באמצעות "מבחן האלמלא", דהיינו אם תוצאת פסק הדין תעמוד בעינה אלמלא ההכרעה בפלוגתא. בה במידה, גם בנוגע לסעיף 42 לפקודת הראיות פרשנות זו, שלפיה יש לקבל כראיה רק את אותם ממצאים שהיו הכרחיים להרשעה, מגשימה את תכלית ההוראה ועולה בקנה אחד עם ההצדקה העיונית לה. זאת, לנוכח רף ההוכחה הגבוהה הדרוש לצורך הרשעה בפלילים, שבגיננו ניתן "לסמוך", כעניין ראייתי, על כל ממצא שהיה הכרחי לקביעת ההרשעה. יוסף על כך, כי מסקנה אחרת הייתה מובילה לתוצאה שיש בה מן האבסורד, משום שאז תחולת סעיף 42 הייתה תלויה בהחלטת התביעה אלו עבירות לכלול בכתב האישום. כך למשל, בענייננו, אם מלכתחילה המדינה לא הייתה מאשימה את המערערים בעבירות לפי חוק מע"מ, אזי פסק הדין היה מרשיע בלבד, וברור כי אין כל הצדקה להחיל כלל שונה במצב זה.

מן הכלל אל הפרט, הממצאים שנקבעו בפסק הדין הפלילי, שאותם ביקש המשיב להגיש כראיות לכאורה להוכחת חבות המערערים בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, הם היותן של 19 מחשבוניות המס שהוציאו החברות בגדר חשבוניות כוזבות. המערערים טוענים כי מדובר בממצא הנוגע לעבירות לפי חוק מע"מ, מהן הם

זוכו, ולכן אין להתיר את הגשתן מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות, משהן לא שימשו להרשעה; וזאת אין בידי לקבל. המערערים אמנם הואשמו בעבירות הלקוחות משתי מערכות דינים נפרדות – חוק מע"מ וחוק העונשין – אולם מעיון בהכרעת הדין ברור כי מדובר באותה מסכת עובדתית, שבבסיסה עומדת הקביעה כי חשבוניות המס שהוצאו הן כוזבות; ולא למותר לציין בהקשר זה כי זיכוי המערערים מהעבירות לפי חוק מע"מ נבע אך מכך שלא הוכח היסוד הנפשי הדרוש. שומה היה על המערערים להראות כי אלמלא הממצא בדבר החשבוניות הכוזבות הם בכל זאת היו מורשעים בעבירות של קבלת דבר במרמה, אך לא כך הדבר: מצג השווא שהמערערים יצרו כלפי מרכז ההשקעות הסתמך כולו על דוחות הביצוע הכוזבים, שהם בתורם – כפי שבית המשפט פירט ביסודיות – מורכבים בעיקרם מהחשבוניות הכוזבות, והן שיוצרות מצג שווא כאילו הושקע ההון העצמי הדרוש לצורך קבלת המענקים ממרכז ההשקעות. כך, קשה לדמיין מצב שבו היה נקבע כי החשבוניות שהוציאו החברות הן כולן חשבוניות אמת, המשקפות עסקאות אמיתיות בין החברות, מבלי שהדבר היה מוביל לזיכויים של המערערים מן האישומים כולם. לכן, בדין קיבל בית המשפט המחוזי את הממצאים בדבר החשבוניות הכוזבות כראיות לכאורה בהליך האזרחי נושא הערעור.

סעיף 50(א) לחוק מע"מ

12. המערערים חויבו בתשלום כפל מס בסך 4,620,970 ש"ח, בגין הוצאת 19 חשבוניות מס שלא כדין, מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ. אחזור ואביאו כלשונו משום מרכזיותו בדיון:

50. הוצאת חשבונית מס שלא כדין

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

החויב בכפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מנהלית, וככלל הוא נועד למקרה שבו מוצאת חשבונית מס במטרה להתחמק ממס או לגרום שלא כחוק להפחתת החבות במס. במצבים אלה, ויועז כבר עתה כי המקרה דנן שונה במידת מה, החויב בכפל מס נתפס כסנקציה המשרתת שתי תכליות עיקריות – להבטיח שלקופת המדינה ישולם הסכום המלא מתקבולי מס (אקס פוסט), וכן יצירת הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין (אקס אנטה):

"אשר להבטחת תקבוליה של המדינה – בהנפקת חשבונית שלא כדין מנפיק החשבונית נוטל על עצמו את האחריות לכך שמקבלה ימציא אותה לרשויות המס וינכה את הסכום המצוין בה כמס תשומות. אלמלא הוגדר מנגנון להבטחת התשלום של סכום זה, הרי שכלל משלמי המסים היו נאלצים לשאת בעלות שגרם לה מנפיק החשבונית. עילת החיוב הקבועה בסעיף 50(א) לחוק מיועדת אפוא להשיב את מצבה של הקופה הציבורית לקדמתו, במובן זה שהיא מבטיחה את העמדתה באותו המצב שבו הייתה מצויה אלמלא הונפקה החשבונית שלא כדין.

התכלית ההרתעתית באה לידי ביטוי בהוראה כי על מנפיק החשבונית לשאת בתשלום כפל המס. התשלום הכפול הוא סנקציה אזורחית שנועדה למנוע מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית." (ראו ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים)).

חשבונית מס "כדין" היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 לחוק מע"מ, וכן עליה למלא אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק. בנוסף לכך, בפסיקה נקבע שהדרישה שהחשבונית תוצא כדין אינה טכנית בלבד, כי אם יש בה אלמנט מהותי, החשוב לענייננו, והוא הדרישה שעל החשבונית לשקף עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 849 (2005); וכן ראו ע"א 4566/06 ט.ר. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן (21.2.2008)).

13. כזכור, המערערים טוענים כי חרף העובדה שהוצאת החשבוניות הכוזבות עמדה בבסיס הרשעתם בעבירות של קבלת דבר במרמה, אין בממצאים אלה כדי להקים להם חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. טענתם היא שהחשבוניות הוצאו כדין בגין עסקאות אמת, וכי הפסול שבמעשיהם מתמצה בהגשת החשבוניות למרכז ההשקעות באופן שיצר מצג שקרי כאילו מדובר בעסקאות שכבר בוצעו במחיר מסוים; כשלמעשה מדובר בעסקאות עתידיות במחיר אחר. אין בידי לקבל טענה זו, ומוטב היה שלא הייתה נטענת. ניסיונם של המערערים להיאחז בטענה שהחשבוניות הוצאו בגין עסקאות אמת הוא לכל הפחות תמוה – בית המשפט שדן בהליך הפלילי קבע באופן חד משמעי כי לא נערכה כל עסקה אמיתית, וכי המערערים במהלך סיבובי החזירו את הכסף ש"השקיעו" בחזרה לכיסם הפרטי, דרך חברות שהוקמו לצורך כך ותוך הסתרת העובדה שהמערערים הם ששולטים בפועל בחברות שביניהן נטען שנערכו העסקאות. משזו התמונה העובדתית, ברי כי אין ממש בטענות המערערים בהקשר זה, כגון שמדובר בעסקאות "עתידיות" שמותר להוציא בגינן חשבוניות מס לפי חוק מע"מ.

לסיכום נקודה זו, בהיעדר עסקה אמיתית כמשמעותה לפי דיני החוזים הכלליים, אין להידרש לטענות המערערים המבוססות על הנחתם, שנדחתה במסגרת פסק הדין הפלילי, שעסקה כזו נכרתה.

14. טענה נוספת שבפי המערערים היא שגם אם הוצאת החשבוניות הכוזבות מקימה חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ – מי שהוציא את החשבוניות הן החברות, להן אישיות משפטית נפרדת, ולא המערערים עצמם. גם טענה זו דינה להידחות. הכללים בנוגע לתורת האורגנים ולאישיותו הנפרדת של התאגיד, כמו גם בנוגע לאחריות המוגבלת של תאגיד (ככל שהוא בוחר בכך), נועדו לקדם מטרות חברתיות רצויות, כגון הפרדה בין בעלות לניהול; הגנה על נושים מפני ירידה לנכסים על ידי נושים של הישות המשפטית האחרת; ועוד (ראו שרון חנס "עיון מחודש באישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד בדין הישראלי" עיוני משפט כח(1) 5 (2004)). אולם, אין בתכליות העסקיות החשובות הללו כדי לשלול את האפשרות לייחס פעולות של המערערים לנושאי משרה בתאגיד גם להם, באופן אישי, וזאת בייחוד כאשר חלק מהחברות הוקמו רק לצורך מימוש תכנית המרמה בעוד שהמערערים מסתתרים מאחוריהן. יפים לענייננו דברים שנקבעו במקרה דומה, בעניין ע"א 4202/08 אלטאנע נ' מנהל מע"מ, פסקה 15 (1.7.2010):

"היותו של המערער אורגן, באופן המאפשר ייחוס תכונות ומעשים שלו לתאגיד, אינה מונעת ייחוס פעולות המבוצעות על-ידו כאורגן בתאגיד, גם לו באופן אישי. גזירת אחריותו של התאגיד מפעולות אורגן או נושא משרה בו אינה מונעת הטלת אחריות נזיקית, פלילית, חוזית או אחרת על אותו אורגן או נושא משרה, כאשר אחריותם האישית של הפועלים במסגרת תאגיד עומדת מכוח עצמה ואין היא יונקת מן התאגיד את כוחה [...]. פעולותיו של נושא המשרה ייבחנו כפעולותיו של כל אדם פרטי אחר ואחריותו תיקבע בהתאם לכלל הרגיל כי אדם חב על פעולתו [...]"

בענייננו נקבע כממצא עובדתי כי החשבוניות הוצאו לבקשת המערערים, על ידי חברות המצויות בשליטתם; וכי באמצעות החשבוניות הגישו המערערים את הבקשות לצורך קבלה במרמה של מענקים והלוואות לפי החוק לעידוד השקעות. לכן, בדין ייחס בית המשפט המחוזי את הוצאת החשבוניות הכוזבות למערערים, תוך שקבע כי הוצאתן על ידי החברות היא מלאכותית ואין בכך כדי לפטור את המערערים מחבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.

15. אשר לטענת המערערים שלפיה לא ניתנה להם הזכות לסכם את טיעוניהם טרם שניתן פסק הדין נושא הערעור, אפילו היה מדובר בפגם שנפל בהליך – ויודגש שאיני קובעת מסמרות בנדון – אין המדובר בפגם המצדיק את ביטול פסק הדין. בהקשר זה יצוין כי פסק הדין התבסס כולו על בקשת המשיב לפי סעיף 42א לפקודת הראיות, בקשה שהמערערים השיבו לה בכתב; כי למערערים ניתנה הזדמנות להגיש תצהירים; וכי לפי סעיף 42ג לפקודת הראיות אין להביא ראיות לסתירת ממצאים שהוגשו מכוח סעיף 42א, אלא ברשות בית המשפט, רשות שנראה כי המערערים כלל לא ביקשו. על כן, כך או אחרת אין בטענה זו כדי להצדיק התערבות בפסק הדין בנסיבות המקרה.

הפחתת כפל המס מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ

16. סעיף 100 לחוק מע"מ מסמיך את המשיב לוותר או להפחית חיוב בכפל מס, מטעמים מיוחדים שיירשמו, וזו לשונו:

100. ויתור על קנס, ריבית או הוצאות

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.

בעניין אדוריים צוין בהקשר זה כי לחיוב בכפל מס "חשיבות פחותה, כאשר החשבונית הונפקה שלא בכוונת מירמה. על-מנת לאפשר בחינה קונקרטית של כל מקרה לנסיבותיו, סעיף 100 לחוק מע"מ מקנה למנהל מס ערך מוסף סמכות לוותר על רכיב הסנקציה" (פסקה 7). כך גם הובעה בספרות העמדה שלפיה יש מקום לעשות שימוש בסעיף 100 כאשר הטלת כפל מס אינה מוצדקת, כגון במקרה שבו החשבונית הוצאה מתוך טעות או אי ידיעה, או במקרה שבו העוסק שילם את המס לפי החשבונית (אהרן נמדר מס ערך מוסף – כרך ב 1169 (2009)). במקרה האחרון, שבו העוסק שילם את המס לפי החשבונית שהוצאה שלא כדין, ניתן להוסיף ולציין שנחלשת ההצדקה העיונית להטלת כפל מס. זאת, מאחר שהתכלית של הבטחת תשלום מלא מתקבולי המס לקופת המדינה אינה מתקיימת, ונותרת רק התכלית של הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין, שכמובן אין להקל בה ראש.

בענייננו, המערערים והחברות שילמו את המס הנקוב בחשבוניות, ונראה כי לא היה בכוונתם להתחמק מתשלום מע"מ. יוזכר בהקשר זה כי המערערים זוכו מהעבירות שיוחסו להם לפי חוק מע"מ משלא הוכחה כוונתם להתחמק ממס, שהיא היסוד הנפשי הדרוש להרשעה בעבירה. עם זאת יובהר כי פסק הדין הפלילי אינו מותר

כל ספק בכך שהמערערים לא הוציאו את החשבונות בשגגה או בתום לב. במסגרת ההליך הפלילי הוכח כי מדובר היה בפעולה שמטרתה העיקרית הייתה ליצור מצג שקרי כלפי מרכז ההשקעות על מנת לקבל מענקים במרמה. חרף זאת סבורתני כי יש ליתן משקל לכך שלא היה במעשים משום העלמת מס, שזה הרי שולם על ידם, ואבאר.

17. כידוע, "המסכת העובדתית עשויה, לעתים, להצמיח עילות תביעה מקבילות על-פי מערכות דינים שונות" (ע"א 588/87 כהן נ' שמש, פ"ד מה(5) 297 (24.9.1991)). זאת מן הטעם שכל מערכת דינים פועלת להשגת תכליות משלה, כאשר דוגמה מובהקת לכך היא הזכות של נפגעת עבירה להגיש תביעה כספית נגד מי שפגע בה, במקביל או לאחר קיומו של הליך פלילי, לצד סמכותו של בית המשפט להשית על מי שהורשע פיצוי לטובת נפגעת העבירה מכוח סעיף 77 לחוק העונשין, התשל"ז-1977. יתכנו כמובן מקרים שבהם סנקציות ממערכות דינים שונות יהיו בעלי תכליות חופפות, ואז מן הראוי "לכייל" אותן. כך למשל נקבע כי כלל ברירת המחדל שלא לפסוק פיצוי עונשי בתביעה אזרחית יחול ביתר שאת כאשר הנתבע הורשע בפלילים בגין אותם מעשים: "אם ככלל ייפסקו פיצויים עונשיים במקרים חריגים בלבד, במקרה שנגזר עונש בהליך פלילי מדובר יהיה בחריגים שבחריגים (ההדגשה במקור – ע'ב') " (רע"א 9670/07 פלונית נ' פלוני (6.7.2009)). יצוין כי עמדה דומה הובעה גם ביחס לצורך "לכייל" בין פיצויים שנפסקים מכוח עילות תביעה אזרחיות לבין סנקציות מנהליות, כדוגמת כפל המס, פן תיווצר הרתעת יתר של מעוולים פוטנציאליים (Kyle D. Logue, Coordinating) (Sanctions in Torts, 31 Cardozo Law Review 2313 (2010)).

בענייננו, המערערים הורשעו בגין המרמה שביצעו מול מרכז ההשקעות, אולם הרציונאלים שפורטו לעיל, אלה העומדים בבסיס החיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ יחד עם אלה העומדים בבסיס הפחתתו לפי סעיף 100 לחוק מע"מ – הם שונים מאלה העומדים בבסיס העבירה של קבלת דבר במרמה, ויש להישמר פן "נעניש" את המערערים יתר על המידה הראויה (או פחות ממנה). במילים אחרות, מדובר בשתי הוראות חוק שאינן חופפות, ומכך נגזרות שתי מסקנות החשובות לענייננו: ראשית, הברורה מאליה, כי אין בעצם ההרשעה כדי לשלול את האפשרות להשית כפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ (ולא נטען אחרת). שנית, כי השאלה אם יש מקום להפחית במידה מסוימת מגובה כפל המס צריכה לתפיסתי להיבחן בפריזמה של חוק מע"מ, על הרציונאלים שעומדים בבסיסו בדבר נסיבות הוצאת החשבונות, מבלי ליתן משקל לכך – בין אם לחומרה או לקולה – שמדובר במעשה מרמה לפי חוק העונשין. לכן, חרף הנסיבות החמורות של הפרשה כולה, הגעתי לידי מסקנה כי היה מקום לייחס משקל לעובדה שהמערערים לא התחמקו מתשלום המס בהתאם לנקוב בחשבונות הכוזבות,

הגם שהוציאו את החשבוניות כחלק מתכנית פלילית אחרת, ולהורות על הפחתה מסוימת בכפל המס.

יצוין כי לא נעלמו מעיניי הטענות בדבר ההתמשכות החריגה של ההליכים – הן הפלילי הן האזרחי – כמו גם ההרעה המשמעותית שחלה במצבם הכלכלי והאישי של המערערים מאז חשיפת הפרשה וההרשעה; אם כי יוער שבית המשפט המחוזי נתן את דעתו לשיקולים אלה, ואם הם היו עומדים לברם ספק אם היה מקום להורות על הפחתה בנסיבות המקרה.

סוף דבר

18. בהינתן כל האמור, מסקנתי היא שיש לדחות את הערעור ככל שהוא נוגע לטענות בדבר עצם חיובם של המערערים בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בהתאם לממצאים שנקבעו בהליך הפלילי; ועם זאת, אציע לחבריי להפחית את חיובם של המערערים בכפל מס, מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ, כך שהוא יעמוד על 2,310,485 ש"ח, המגלמים תוספת של 50% מגובה המס, וזאת תחת תוספת של 100% שהשית המשיב. לנוכח התוצאה שאליה הגעתי, לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לאמור בחוות דעתה של חברתי השופטת ע' ברון.

ב. מקובל עלי כלשונו אשר כתבה חברתי לעניין השימוש בממצאי ההליך הפלילי בסוגיה האזרחית הניצבת לפנינו; נדמה שטענות המערערים בהקשר זה – בכל הכבוד – הן בגדר פלפול משפטי גרידא, לאחר שבית המשפט הפלילי קבע, מעבר לספק סביר, כי

המערערים הוציאו 19 חשבוניות פיקטיביות, ודי בכך כדי לבסס את גביית כפל המס על-ידי המשיב מכוח סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

ג. אשר להפחתת סכום כפל המס מכוח סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, נדמה כי כאן הסוגיה מורכבת מעט יותר, ואודה כי התלבטתי בכך לא מעט. לשם פשטות נחזור על הוראות הסעיפים הרלבנטיים. כך קובע סעיף 50(א) לחוק:

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

וכך קובע סעיף 100 לחוק:

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

עינינו הרואות, כי הכלל הוא גביית כפל מס, ואילו החרג לכך הוא ההפחתה או הויתור על כך, שצריך שיעשה מ"טעמים מיוחדים שיירשמו". טעמים אלה יש לפרש, מטבע המינוח המכוון, בצמצום:

"טעם מיוחד כזה ימצא לדעתי, כדבר שבשגרה במקום בו הוטלו על חייב במס הפרשי הצמדה וריבית וקנסות 'על לא עוול בכפו' למשל עקב הטלתם האוטומטית רטרואקטיבית ע"פ ס' 98 (ב), הטלתם על החזורים ביתר ע"פ ס' 97 לפני שהודע לחייב במס על קיום היתר וניתן לו זמן סביר להחזירו וכדומה.

בנוסף, יתכנו טעמים מיוחדים עקב נסיבות הענין ובכללם התארכות משך הליכי המשפט שלא בשל יזמת החייב במס, שינויים בפסיקה שמטבעם קובעים את הדין רטרואקטיבית מהות המחלוקת והיותה בתום לב, משא ומתן לפשרה (ר' סעיף 82 (ב) לחוק), וכן, בנוגע לקנסות בלבד, התיצבות העוסק מיוזמתו לשם תיקון הדו"ח והוספת תשלום, בתום לב, ומבלי שמתקיים הליך של חקירה או ביקורת ועוד" (י' פוטשובצקי מס ערך מוסף 545-544 (מהדורה שישית, התשס"א-2001; וראו בנוסף ע"ש 5234/96 מחאמיד נ' ממונה אזורי מע"מ – חדרה, פסקה 7 (2002); ע"מ (מחוזי ת"א) 1243/07 שמואל'י חיים נ' אגף המכס ומע"מ (2011)).

ברי, כי ענייננו אינו בא בגדרי המקרים האמורים, שכן התנהלות המערערים הייתה רחוקה שנות אור מהתנהלות תמת לב, משהוכח בהליך הפלילי, מעל לכל ספק סביר, כי פעלו לשם הונאת רשויות המדינה, והכל כמפורט בחוות דעתה של חברתי.

ד. ואולם, בסופו של יום אצטרף לחברתי, שכן חרף ההכרח להביע שאט נפש ממעשיהם הפליליים של המערערים, עלינו לשים לנגד עינינו את תכליות סעיף 50(א) מעיקרא. אמנם, בע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) (2001), נקבע כי בבסיס החיוב בכפל מס, מכוח סעיף 50(א), ניצבת התכלית ההרתעתית; ובמלותיה של השופטת דורנר באותו המקרה: "התשלום הכפול הוא סנקציה אזרחית שנועדה למנוע מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית" (שם, בעמ' 335). אלא שכפי שצוין בע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נו(5) 947 (2003), גם את התכלית ההרתעתית יש לפרש בהתאם לאופי התרופתי של הנורמה, מתוך מטרה "לפצות את המדינה על עלויות האכיפה של חיובי המס. אין זה אלא צודק שההוצאות היתרות ... תוטלנה על האחראים הישירים לביצוע המעשים" (שם, בעמ' 959, השופט – כתארו אז – מצא (2003); ראו והשוו לסעיף 95, לחוק אשר מעגן את האפשרות להשתתף קנס מינהלי על מי שניהל את פנקסי החשבונות "בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו". מכאן, כאשר מדובר במקרה בו בסופו של יום אין המדובר בהעלמת המס הנקוב בחשבוניות, הגם שאלה הוצאו כחלק מתכנית עבריינית שונה, ובמיוחד כאשר הושת עונש משמעותי במסגרת ההליך הפלילי בדמות מאסר ממושך וקנס גבוה, יש לשקול לעשות שימוש בחריג האמור בסעיף 100 לחוק ולהורות על הפחתת החיוב בכפל המס. ראו לעניין זה ע"ש (מחוזי חיפה) 1096/04 מנשה גולן נ' אגף המכס והמע"מ, פסקאות 30 ו-32 (2008), בו הוחלט להפחית את סכום הגביה למחצית משנמצא כי המס שולם; כפי שציינה סגנית הנשיאה וסרקרוג באותו העניין: "בהנחה שכפל חיוב במס בא בעיקרו של דבר לפצות את המדינה על הנזק בניכוי מס תשומות שלא כדין באותו סכום, הרי שעקרונית אין למנוע מן החייב במס לטעון להפחתת שיעורו של ה'פיצוי', במקום ששיעורו של הנזק פחת" (שם, פסקה 6; ראו עמדות דומות גם בע"ש (מחוזי באר שבע) 1510/03 אבו מדיעם עבדאללה נ' מע"מ באר שבע, פסקה ד' (2005); וע"מ (מחוזי באר שבע) 1562/05 אשטר אליעזר סחר והובלות בע"מ נ' מדינת ישראל – מע"מ, פסקה 36 (2010); וכן ראו א' נמדר מס ערך מוסף – כרך ב' 1169 (2009) אליו הפנתה גם חברתי).

בהמשך לכך, משנמצא כי המערערים שילמו את המס מכוח החשבוניות שהוצאו, ולאחר שהושת עליהם מאסר ממושך מאחורי סורג ובריה וכן קנס בגובה מיליון וחצי ש"ח כל אחד, מצטרף אני לגישתה של חברתי לפיה בנסיבות הייחודיות

נשוא ענייננו, יש להפחית את גובה החיוב, מכוח סעיף 100 כאמור, בשיעור של 50% ולהעמידו על 2,310,485 ₪. אזכיר בהקשר זה גם את פסק הדין בע"א 4157/13 אילנה דמארי נ' פקיד שומה רחובות (2015) – הנמצא אמנם לעת הזאת בדיון נוסף (דנ"א 2308/15) – לעניין הצורך במציאת "דרך אמצע" כשעסקינן בנסיבות מורכבות בתפר הפלילי-מינהלי-אזרחי בדיני המס, אשר מטרתה לאזן בין השיקולים השונים ולהביא לתוצאה צודקת בנסיבות קונקרטיות.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, כ"ח באדר התשע"ז (26.3.2017).

שופטת

שופט

המשנה לנשיאה