



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3045/20

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופטת ר' רונן

המערער: מיכאל פרץ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי באר שבע מיום
2.2.2020 בע"מ 29996-11-15 וע"מ 3968-10-16 שניתן על
ידי כב' השופט ג' גדעון

תאריך הישיבה: ח' בתמוז התשפ"ב (7.7.2022)

בשם המערער: עו"ד קינן יובל

בשם המשיב: עו"ד חן אבידוד

פסק-דין

השופטת ר' רונן:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (השופט ג' גדעון) בע"מ 29996-11-15 ובע"מ 3968-10-16 פרץ נ' מנהל מע"מ באר שבע (2.2.2020), אשר דחה ערעורי מס שהגיש המערער על שומת עסקאות שהוציא לו המשיב, מנהל מע"מ באר שבע, ועל החלטת המשיב לחייבו בכפל מס תשומות, כפל מס עסקאות, לפסול את ספרי העסק שבמסגרתו פעל ולחייבו בתשלום קנס.

רקע רלוונטי להליך דנן

1. המערער הוא תושב המושב מבטחים הסמוך לרצועת עזה. בעבר ניהל המערער עסק לעבודות מסגרות ובניית חממות באמצעות חברה שבשליטתו. ביום 22.11.2011

הוצא נגד המערער צו כינוס בהליך פשיטת רגל, שבמסגרתו הותר לו להמשיך את פעילותו העסקית תחת מספר מגבלות. אביו של המערער, שגם הוא תושב המושב מבטחים, הוא עוסק המדווח למשיב במסגרת איחוד עוסקים של חברי המושב. לטענת המערער הוא החל בשנת 2012 לעבוד כשכיר בעסק של אביו, הנמצא בתחום המשק של האב.

במסגרת הפעילות בעסק של האב ניהל המערער, בין היתר, מחסן לוגיסטי הנדרש לצרכי העברת טובין אל שטח רצועת עזה והובלת סחורה ממדינת ישראל לתוך שטח רצועת עזה. בתוך כך פעל המערער להוצאת מכולות מנמל אשדוד, בהתאם לפניות שקיבל מסוחרים עזתיים, הובלתן ופריקתן על גבי משטחים במחסן הלוגיסטי, והעמסת המשטחים על גבי משאיות של חברת ענבי הנגב בע"מ לשם העברתן למעבר כרם שלום. עיקר פעילות זו של המערער התנהלה מול שני תושבי עזה - אכרם יאסין (להלן: "יאסין") ואכרם מוסא (להלן: "מוסא").

2. ביום 8.2.2015 נעצר המערער לחקירה על-ידי השב"כ ונחקר בחדש שהעביר סחורה אסורה לרצועת עזה בידיעה שהיא תשמש לפעילות טרור. במסגרת החקירה נערכה למערער ביקורת על-ידי חוקרי מע"מ לתקופות 6/2012 ועד 1/2015. בתום הביקורת, באוקטובר 2015, נשלחו אל המערער שתי הודעות מאת המשיב: האחת, הודעת שומה בסך 674,317 ₪, לגביה הגיש המערער השגה שנדחתה (להלן: "הודעת השומה"); והשנייה, הודעה על הטלת "כפל מס" לפי סעיף 50 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") לאחר שנקבע שהוציא חשבוניות מס שלא כדין ושניכה מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. כמו כן נפסלו פנקסי המערער מכוח סעיפים 77א ו-77ב לחוק והוטלו עליו קנסות לפי סעיף 95 לחוק (להלן: "הודעת כפל המס והקנסות"). המערער הגיש לבית המשפט קמא ערעורים על החלטות אלה של המשיב. הערעורים נוהלו בנפרד אך נשמעו בהם סיכומים מאוחדים בעל-פה ובסופו של דבר הם נדחו על-ידי בית המשפט קמא בפסק הדין נושא הערעור.

3. בית המשפט קמא קבע תחילה בפסק דינו כי המערער עשה שימוש בעסק של אביו על מנת לעקוף את המגבלות שהוטלו עליו בתיק העוסק שלו, או על מנת להסתיר את הכנסותיו, ולמעשה מדובר בעסקאות שהמערער ביצע אותן. משכך, נקבע, יש לראות את המערער כ"עוסק" על פי החוק בתקופה הרלוונטית. עוד קבע בית המשפט קמא כי חרף אי-רישומו של המערער כדין כעוסק והגשת דוחות תקופתיים על-ידיו בתקופה

הרלוונטיות, הייתה למשיב סמכות להוציא לו שומה "לפי מיטב השפיטה", בהתאם לסעיף 77 בהתבסס על הדוחות שהוגשו בעסק של אביו.

4. שאלה נוספת שעלתה במסגרת ההליך שנוהל בבית המשפט קמא נגעה למשקלן הראייתי של הודעות המערער במסגרת חקירתו בשב"כ, וזאת לאור טענות המערער ביחס ללחצים שהופעלו עליו במהלך תקופה זו ומצבו הנפשי באותה עת שהביא אותו, לטענתו, למסור דברים שאינם אמת כדי לרצות את החוקרים. בית המשפט קמא קבע בהקשר זה כי אכן אירעו תקלות בחקירתו של המערער, אולם לא מצא שיש מקום לפסול את הודעותיו באופן גורף וקבע כי בחינת אמרתיו וקביעת משקלן תעשה בזהירות, בהתאם להקשר שבו נאמרו, בשים לב לקיומה או העדרה של ראיה נוספת חיצונית לתמיכה בדבריו, ובהתייחס לנטלי ההוכחה בין הצדדים.

5. באשר לערעור על הודעת כפל המס והקנסות – בית המשפט קמא קבע כי כעוסק הוציא המערער חשבוניות-מס פיקטיביות שלא תאמו את העסקאות שביצע – לא בהיקף הסכומים ולא בתיאור הצדדים לעסקה. כך, אף שהמערער נתן שירותים ליאסין ולמוסא הוא הוציא חשבוניות-מס ללקוחות הסופיים שלהם מכרו יאסין ומוסא את הסחורות. בהקשר זה נדחתה טענת המערער לתחולתה של תקנה 6(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") ונקבע כי לא מתקיימים יחסי השליחות הנדרשים בתקנה וכי אין לראות את יאסין ומוסא כ"מתווכים" בין המערער לבין הלקוחות הסופיים.

עוד נקבע כי המערער הוציא שלוש חשבוניות מס התחשבנות מבלי שהייתה מאחוריהן עסקת אמת, וכן כי המערער ניכה מס תשומות על סמך חשבוניות-מס פיקטיביות שקיבל, שלא הייתה מאחוריהן עסקה שהמערער היה צד לה. לאור זאת נקבע כי בדין פסל המשיב את ספרי המערער והשית עליו כפל מס עסקאות, כפל מס תשומות וקנס בגין אי-ניהול ספרים כדין.

באשר לערעור על שומת העסקאות – בית המשפט קמא קבע כי על המערער מוטל הנטל להציג מסכת עובדתית שממנה ניתן יהיה להסיק שמיטב השפיטה של המשיב שרירותית, מופרזת ובלתי סבירה; וכי במקרה דנן לא עמד המערער בנטל האמור ולכן אין להתערב בשומה שקבע המשיב. יצוין כי השומה שהוצאה למשיב מורכבת משלושה רכיבים: עסקאות הובלה, השכרת מחסן ומכר של משאית. שומת העסקאות בין המערער לבין יאסין היא העיקרית ביניהם, ולגביה לא מצא בית המשפט שיש להתערב בשומת

המשיב לפיה המשיב קיבל מיאסין עבור שירותי המחסן הלוגיסטי (הכוללים כאמור גם הובלה מנמל אשדוד, פריקת המכולות ואחסון עד למועד העברתם לכרם שלום) סך של 170,000 ₪ בכל חודש למשך 32 חודשים החל מיוני 2012 ועד לחודש ינואר 2015. קביעה זו נסמכה על חומר החקירה של המערער ושל יאסין.

המערער חלק על מסקנותיו של בית המשפט קמא כפי שיפורט להלן, ומכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

6. במסגרת הערעור העלה המערער טענות הן בקשר לשומת העסקאות והן בקשר לתשלום המס והקנסות. טענות המערער כנגד שומת העסקאות התייחסה ברובה לשומה בגין השירותים שהוא העניק ליאסין. בהקשר זה הוא טען כי טעה בית המשפט קמא כאשר לא התערב בקביעת המשיב לפיה היקף התשלומים מיאסין עבור שירותי המחסן הלוגיסטי עמדו על סכום של 170,000 ₪ בחודש. לטענתו, קביעה זו התבססה על אמרות חוץ של המערער במסגרת חקירתו בשב"כ. זאת חרף הפגמים שנפלו לשיטתו בחקירה זו, ואף מבלי שיש באמרות אלה או באמרות החוץ של יאסין, כדי ללמד על התוצאה אליה הגיע המשיב. יתרה מכך, המשיב לא בדק נסיבות חיצוניות כדי לבסס את סכום השומה שקבע, ובכלל זה הוא לא בדק את הרישומים שנערכו בנמל אשדוד, את ספרי המערער, וכן לא ערך השוואה לפעילות של עסקים דומים. כמו כן התייחס המערער לקביעות בדבר שומת השכרת המחסן ליאסין. לטענתו, לא הוכח שהמחסן, שהיה בשטח שלו ולא של אביו, שימש את העסק של אביו. בנוסף חזר המערער על טענותיו לפיהן לא הייתה למשיב סמכות להוציא שומה למערער שאינו רשום כעוסק ולא הגיש דוחות למשיב.

באשר לכפל המס טען המערער כי המחלוקת היא רק אם החשבוניות הוצאו לשמו של האדם הנכון. בהקשר זה הוא חזר על טענותיו לפיהן ניתן היה לרשום על-גבי החשבוניות את שמות הלקוחות הסופיים אליהם הועברה הסחורה בהתאם לתקנה 6 לתקנות מע"מ. לחילופין, טעה בית המשפט קמא, ביחס לעסקאות שבוצעו מול מוסא, כאשר לא החיל את הוראות סעיף 17(ב) לחוק. בנוגע לעסקאות שנעשו מול יאסין הוסיף המערער כי ניתן היה להוציא חשבונית מרוכזת שכן יאסין נתן שירות לעוסקים אחרים שריכזו מאחוריהם מספר סוחרים. מכל מקום טען המערער, כל החשבוניות שהוצאו משקפות טובין שאכן נמכרו או שירותים שאכן ניתנו והמס בגינן שולם למשיב. משכך, לשיטתו, לא מתקיים סעיף 50(א) לחוק לפיו ניתן להטיל כפל מס רק אם הוצאה חשבונית על-ידי מי שאינו רשאי להוציא חשבונית מס – כאשר במקרה הנדון מדובר בעסק שהיה

חייב להוציא את חשבוניות המס הנדונות. לחילופין נטען כי מאחר שהמחלוקת היא רק על זהות הלקוחות, וכאשר המס בגין העסקאות כבר שולם פעם אחת, לא היה מקום להטיל כפל מס, ולמצער היה מקום להפחיתו ב-50%. ביחס למס התשומות טען המערער כי לא היה פגם בכך שהוא נוכח על-ידיו מאחר שלעניין זה השאלה המהותית אינה מי נשא בתשלום עבור הסחורה אלא למי היא נמסרה בפועל, ובמקרה דנן נמסרו הטובין לעסק והיו מצויים בחזקתו ובשליטתו. כן טען המערער שלא היה מקום לפסילת הספרים.

7. בסיכומי המשיב נטען כי הקביעות של בית המשפט קמא, לפיהן המערער הוציא חשבוניות מס פיקטיביות, לא דיווח על עסקאות רבות שביצע, וניכה מס תשומות על סמך חשבוניות מס פיקטיביות, הן קביעות עובדתיות ולכן אין להתערב בהן. המשיב הוסיף כי קביעותיו של בית המשפט קמא אף עולות בקנה אחד עם הקביעות בהכרעת הדין בהליך הפלילי שנוהל נגד המערער (תפ"ח (באר שבע) 15-03-3767; פסק הדין שניתן בהליך הפלילי יכונה להלן: "פסק-הדין הפלילי"). יובהר כי הכרעת הדין בהליך הפלילי ניתנה ביום 10.5.2020 (כשלושה חודשים לאחר מתן פסק הדין נושא הערעור דנן); גזר הדין ניתן ביום 17.11.2020.

8. ביחס לכפל המס טען המשיב כי משנקבע שהמערער הוציא חשבוניות מס פיקטיביות, חל סעיף 50(א) לחוק המחייב תשלום כפל מס, ויש לדחות את טענת המערער להפחתת כפל המס מכוח סעיף 100 לחוק. נטען כי תכלית כפל המס היא גם הרתעתית וסעיף 100 לחוק פורש בצמצום והוא שמור למקרים חריגים שבהם הטלת כפל המס לא מידתית. באשר לשומת העסקאות נטען כי המערער זנח את טענותיו ביחס לשומה בגין עסקאות ההובלה ומכר המשאית. באשר לעסקאות המחסן הלוגיסטי והשכרת המחסן טען המשיב שאין להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא. בין היתר נטען כי שומת העסקאות תואמת את הודאותיהם של המערער ושל יאסין. כך, הגם שהמערער הודה תחילה שלא דיווח על 500-600 אלף ₪ בשנה, לאחר שעומת עם גרסתו של יאסין הוא אישר שיאסין שילם לו סכומים של 150-170 אלף ₪ בחודש. נטען כי המערער מתכחש להודאות אלה מבלי שהביא כל ראיות התומכות בכך. לטענת המשיב, השומה בגין פעילות המחסן הלוגיסטי הייתה שמרנית וזהירה שכן מחקירתו של אלטורי, שליחו של יאסין שהעביר את הכספים למערער, כמו גם מטופסי אחסון הסחורה שנתפסו אצל המערער, ניתן ללמוד על סכומים גבוהים יותר. כן צוין שלא היה טעם בבחינת ספרי המערער לאור כך שנקבע שהם לא שיקפו את המציאות. עוד הוסיף המשיב כי די בכך שהמערער הודה בכך שהוא לא הוציא חשבוניות מס בגין חלק מהעסקאות שערך, כדי להצדיק את פסילת הספרים והטלת הקנס בגין כך.

9. בסיכומי התשובה שהגיש המערער נטען כי המשיב לא היה יכול להסתמך על פסק הדין הפלילי, שלא הפך אז עדיין לפסק דין חלוט, מבלי לבקש לצרפו כראיה חדשה בערעור. מכל מקום, כך נטען, הקביעות בהכרעת הדין ביחס להיקף העסקאות בין המערער לבין יאסין אינן תואמות את השומה שהוצאה למערער ואת פסק-הדין של בית המשפט קמא. המערער הוסיף כי ממילא לא נגרם נזק לאוצר המדינה שכן כל המס המשולם על-ידי תושבי הרשות הפלסטינית שייך לרשות. לטענתו, המחלוקת היא רק בשאלת זהות הלקוח הרשום על-גבי החשבוניות ומחלוקת זו אינה מצדיקה חיוב בכפל מס.

10. ביום 7.7.2022 התקיים בפנינו דיון במסגרתו הותר למשיב לצרף את פסק הדין כראיה קבילה בהתאם לסעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971. יוער כי על פסק-הדין הפלילי הוגש ערעור לבית משפט זה (ע"פ 9165/20). ערעור זה נדחה בסופו של דבר ביום 2.5.2022 לאחר שהמערער קיבל את המלצת בית המשפט לחזור בו מן הערעור, והצדדים קיבלו את המלצת בין המשפט כך שעונש המאסר בפועל שהושת על המערער הופחת והועמד על 56 חודשי מאסר בפועל ונקבע כי המערער אכן לא ביקש לפגוע בביטחון המדינה, וזוהי אף עמדת המדינה עצמה. מכאן שפסק-הדין הפך לחלוט.

11. במסגרת הדיון בפנינו, שנערך כאמור לאחר שניתן פסק הדין בערעור על פסק הדין בהליך הפלילי וכאשר מסקנותיו של פסק הדין הפכו חלוטות, מיקד ב"כ המערער את טענותיו בשלושה עניינים עיקריים: הראשון, הטענה לפיה התבססות על הממצאים המרשיעים בפסק הדין הפלילי מחייבת את תיקון השומה שהוצאה למערער ביחס לעסקאות עם יאסין, כך שחלף שומה המבוססת על הכנסות של 170,000 ₪ בחודש לתקופה של 32 חודשים, תחושב השומה בהסתמך על סכום שנתי של 500,000 ₪ בשנה (שהם ממוצע של כ-40,000 ₪ בחודש), שהוא הסכום שהמערער העלים. לגישתו של ב"כ המערער, המדינה אינה יכולה "לאחוז בחבל בשני קצותיו" ומשעה שהיא ביקשה להתבסס על ההרשעה הפלילית, יש להסתמך על כלל מסקנותיו של בית המשפט בהליך הפלילי.

השני, הטענה לפיה בפועל לא נגבה מהמערער כפל מס אלא שילוש המס. זאת מאחר שהחשבוניות שבגינן הוטל כפל המס הן כאלה שדווחו וששולם בגינן מס ערך מוסף. סכום החשבוניות הוכפל (במסגרת הטלת כפל המס) והוטל על המערער, כאשר בנוסף שולם המס מלכתחילה על-ידי אביו של המערער, מר מיכה פרץ. לגישת ב"כ

המערער, יש להפחית את החיוב בכפל המס ולהעמידו על 100% מהסכום הנקוב בחשבוניות.

השלישי, הטענה לפיה הקביעה כי חשבוניות המס הוצאו ללקוחות הסופיים של יאסין ושל מוסא (להם נמכרו הסחורות) ולא ליאסין ומוסא עצמם, לא גרמה כל נזק לקופת המדינה. על פי הטענה, מאחר שהן יאסין ומוסא והן לקוחותיהם הם נתיני הרשות הפלסטינית לא נגרם כל חסרון כיס לרשויות המס בישראל.

12. מנגד, טען ב"כ המשיב כי אין לקבל את עמדת המערער ביחס לממצאים בפסק הדין הפלילי הנוגעים להיקף העסקאות בין המערער לבין יאסין. הוא הבהיר כי אף שממצאים בפסק דין מרשיע הם ראייה חלוטה (מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות), הרי ממצאים מזכים אינם כאלה. זאת לאור רף ההוכחה השונה בהליך פלילי לעומת ההליך האזרחי הדורש רף ההוכחה הנמוך יותר. לכן, ניתן לקבל הכרעה שונה בהליך האזרחי ביחס לממצאים שנדחו בהליך הפלילי, כנגד המערער.

בהתייחס לטענות לגבי כפל המס, טען ב"כ המשיב כי קיים ממצא עובדתי חלוט בהליך הפלילי לפיו כל החשבוניות היו פיקטיביות, קרי שלא הייתה עסקה, לא תועדו הסכומים הרלוונטיים והסכומים שתועדו היו נמוכים באופן משמעותי מהמציאות. לכן, אין לקבל את טענת המערער לפיה חיובו בכפל המס מהווה למעשה חיוב לשלם מס משולש. באשר לטענה אודות העדר נזק למדינה, טען ב"כ המשיב כי כללי ניכוי מס תשומות על פי הדין הישראלי קובעים כי לא ניתן לנכות מס תשומות על חשבונית פיקטיבית אלא רק על חשבונית מס שהוצאה כדין. לכן, כך נטען, מאחר שנקבע כי החשבוניות היו פיקטיביות – לא ניתן היה לקזז מהן מס תשומות, ואלמלא היה המערער מקזז את המס הזה, היה הסכום המגיע לקופת המדינה – גבוה יותר.

דיון והכרעה

13. ראשית יובהר כי לאור הממצאים בפסק-הדין הפלילי וטענותיו של המערער בדיון שהתקיים בפנינו בעל-פה, אין עוד צורך לשוב ולדון בכלל הטענות שהעלה המערער בערעורו. כך, בין היתר, אין עוד צורך לדון בקבילות הודאותיו של המערער בחקירתו בשב"כ, טענות שנדחו במסגרת פסק-הדין הפלילי. כמו כן, יש לדחות את טענות המערער ביחס לסיווגו כ"עוסק"; וביחס לכך שהשכרת המחסן לא הייתה חלק מפעילות העסק. כמו כן, אין להתערב בקביעות בית המשפט קמא לפיהן המערער הוציא חשבוניות-מס שלא כדין שכן לא תועדו בהן הצדדים האמיתיים לעסקה וסכומה האמיתי,

וכי בדין נפסלו ספריו של המערער. השאלות שנוותר להכריע בהן הן אלה שבהן התמקד ב"כ המערער בדיון בעל פה בפנינו: ביחס להיקף שומת העסקאות עם יאסין; ביחס לכפל המס שהוטל על המערער לאור טענותיו כי מדובר למעשה במס משולש; וביחס להיעדר הנזק שנגרם לשיטתו לאוצר מדינה. טענות אלה יידונו להלן.

שומת העסקאות עם יאסין

14. כפי שהובהר לעיל, חלקה העיקרי של השומה שהוצאה למערער נגעה לשומה בגין עסקאות שבוצעו בין המערער לבין יאסין. השומה בהקשר זה חושבה כך שהיקף העסקאות החודשי הממוצע עמד על 170,000 ₪ בחודש. בית המשפט קמא לא מצא שיש להתערב בקביעה זו.

15. במסגרת פסק הדין הפלילי התייחס בית המשפט לטענת המאשימה לפיה המערער לא דיווח ולא כלל בספריו את כל ההכנסות שקיבל בתמורה לעסקאותיו עם יאסין במשך 7 החודשים שקדמו למעצרו, קרי; מחודש יולי 2014 ועד למעצרו ביום 8.2.2015. לטענת המאשימה, המערער המשיך בתקופה זו לספק ליאסין שירותי הובלה, פריקה והעמסה של סחורות בהיקף של לפחות 1,190,000 ₪ על יסוד ההנחה שלפיה היקף העסקאות החודשי הממוצע ביניהם עלה לסך של 170,000 ₪. עוד טענה המאשימה כי ביחס לכל התקופה נושא כתב האישום, בין החודשים יוני 2012 ועד יוני 2014, היקף העסקאות הכולל של המערער עם יאסין עמד על סכום של 4,250,000 ₪ - אף זאת על סמך ההנחה של היקף עסקאות בסכום של 170,000 ₪ לחודש. למרות זאת, היקף העסקאות המדווחות של המערער בתקופה זו עמד על סכום של 1,264,273 ₪ בלבד.

בית המשפט בפסק הדין הפלילי בחן טענות אלה בהתבסס על מכלול הראיות שהוצגו בפניו והתייחס לטענות הצדדים בהתייחס להיקף הממוצע של העסקאות של המערער עם יאסין בתקופה שבין חודש יוני 2012 ועד יוני 2014. בסופו של דבר נקבע בפסק הדין הפלילי כי "הוכח מעבר לספק סביר שהנאשם העלים באופן שיטתי לפחות סך של 500,000 ₪ בשנה מהכנסותיו מהובלות עבור יאסין; אך לא הוכח, מעבר לספק סביר, שהועלמו סכומים מעבר לכך" (פסקה 243 לפסק הדין הפלילי).

16. אכן, כפי שטען ב"כ המשיב, הקביעה בנוגע לסכומי העסקאות בין המערער לבין יאסין מעבר לסכום שנקבע בפסק הדין הפלילי, היא קביעה מזכה מבחינת המערער. לגבי קביעה כזו נקבע זה מכבר כי לא ניתן להגישה כראיה מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות

(ר' ע"א 4403/96 פקיד שומה כפר טבא נ' עמיר, פסקה 9 (25.11.1998)). משכך, אין מקום לקבוע, חרף ההסתמכות של המשיב על פסק הדין הפלילי החלוט, כי הוא אינו יכול להעלות טענות ביחס להעלמת הכנסות בסכום העולה על הסכום האמור, קרי – סכום של 170,000 ₪ לחודש, והמשיב יכול לנסות להוכיח קיומם של סכומים גבוהים יותר בהתאם לנטל ההוכחה המקל יותר בהליך האזרחי. יחד עם זאת, אנו סבורים כי עיון בחומר הראיות במלואו – שהוצג בהליך נושא הערעור ובהליך הפלילי, מעלה כי הסכום שנקבע על ידי בית המשפט קמא בפסק דינו אינו משקף את ההכנסות של המערער מהעסקאות שלו עם יאסין, וכי יש להעמיד את סכום העסקאות החודשי על שיעור נמוך יותר.

17. בית המשפט קמא ביסס את קביעתו ביחס לסכום העסקאות של 170,000 ₪ לחודש בין היתר על דבריו של יאסין (לפיהם הוא שילם למערער 100-200 אלף ₪ לחודש); ועל תגובת המערער כאשר דברים אלה הוטחו בפניו, כי היקף העסקאות הוא "בין 150,000 ₪ ל-170,000 ₪ בחודש, זה לא קבוע".

ואולם, גם אם נביא את הדברים הללו בחשבון, יש לתת משקל גם ליתר הדברים אודותיהם העידו הן יאסין והן המערער: שניהם ציינו כי היו גם חודשים בהם המערער לא ביצע הובלות כלל עבור יאסין (ר' למשל עמוד 24 לפסק-הדין קמא המפנה לחקירתו של יאסין, ועמ' 25 לפסק-הדין, ש' 18-16). לגישתם, היו חודשים ללא עבודה כלל, גרסה שהיא סבירה לאור קיומם של חודשים בהם נסגרו מעברי הגבול, חודשי חגים וכיו"ב. עניין זה עולה בקנה אחד גם עם מסקנותיו של בית המשפט בפסק הדין הפלילי (ר' פסקה 236 לפסק הדין הפלילי). גם הנאשם שהתייחס לסכום של 150,000 ₪, טען כי זהו הסכום של העסקאות ב"חודשים טובים" (ר' פסקה 237 לפסק הדין הפלילי).

18. המסקנה מכלל האמור לעיל היא כי יש להתערב בקביעה לפיה היקף העסקאות החודשי של המערער עם יאסין עמד על 170,000 ₪. לאחר שעיינו במכלול החומר, אנו סבורים כי יש להעמיד את היקף העסקאות החודשי על סכום של 120,000 ₪ בלבד. זאת כאמור לאור העובדה שההיקף החודשי עליו הסתמך בית המשפט קמא משקף את ההיקף הממוצע של העסקאות שבוצעו בתקופה הרלוונטית באותם חודשים בהם הייתה פעילות הובלה, אולם לא את החודשים בהם לא הייתה כל פעילות נוכח אילוצים שונים.

19. בנוסף, בית המשפט קמא ביסס את הכרעתו על ההנחה לפיה יש לחייב את המערער החל מחודש יוני 2012. זאת בניגוד לטענת המערער לפיה הוא החל את הפעילות העסקית מול יאסין רק החל מתום שנת 2012. בהקשר זה קבל בית המשפט קמא את גרסת

המשיב לפיה המערער עצמו טען תחילה כי הוא החל לעבוד עם יאסין החל מחודש יוני 2012, ורק לאחר מכן הוא מסר כי תחילת העבודה הייתה בסוף שנת 2012, מבלי לנקוב בחודש מסוים. מסקנתו זו של בית המשפט קמא היא סבירה בעינינו ואיננו מוצאים לנכון להתערב בה. זאת חרף טענת המערער המבוססת על הודעת השומה שהוציא המשיב, בה נרשם מועד תחילת השומה כ-9/2012. בתשובה לטענה זו העיד העד מטעם המשיב, מר אביטבול, כי המועד הזה נרשם "בשאל אילו צי מחשב טכניים" (ר' בעמ' 25 לפסק-הדין של בית המשפט קמא). אכן, החשבונית הראשונה מול יאסין מתייחסת לעבודה מחודש אוקטובר 2012 בלבד. אולם מנגד ציין בית המשפט קמא בפסק דינו כי המערער מסר שהוא החל להשכיר ליאסין את המחסן החל מסוף שנת 2012, וכי ידוע כי הפעילות מול יאסין החלה עוד לפני השכרת המחסן. לכן, ומאחר וספרי המערער אינם מהימנים, הוחלט לערוך את השומה החל מחודש יוני 2012. כאמור, לאור כלל השיקולים שלעיל, במסקנה זו לא מצאנו לנכון להתערב.

כפל המס

20. איננו סבורים שיש מקום להתערב בקביעותו של בית המשפט קמא ביחס לכפל המס שהוטל על המערער, ולא מצאנו לנכון לקבל את טענות בא כוחו בהקשר זה לפיהן הוטל על המערער שילוש סכום המס. כפי שקבע בית המשפט קמא, וכפי שנקבע בפסק-הדין הפלילי, המערער הוציא חשבוניות-מס פיקטיביות לא רק ביחס לצדדים האמיתיים של העסקאות אלא גם ביחס להיקף העסקאות. משכך, בניגוד לטענות המערער, לא שולם מלוא המס בגינן מלכתחילה ולכן אין בהטלת כפל המס משום שילוש בפועל.

העדר נזק לקופת המדינה

21. יחד עם זאת, הטענה האחרונה בה מיקד ב"כ המערער את טענותיו: העדר הנזק לקופת המדינה כתוצאה מהעובדה שחשבוניות המס הוצאו ללקוחות הסופיים של יאסין ושל מוסא (להם נמכרו הסחורות) ולא ליאסין ומוסא עצמם – היא טענה שאנו סבורים כי יש בה ממש. טענתו של ב"כ המשיב בהקשר זה היא טענה מעגלית במידת מה – לגישתו, ה"נזק" הנטען לקופת המדינה נובע מהעובדה שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין מאחר שלא הוצאו לצד האמיתי לעסקה, ולכן מקבל החשבונית לא היה רשאי לקזז מס תשומות בגינן, ומשהוא עשה כן – הוא גרם בכך נזק לאוצר המדינה. איננו סבורים כי יש לקבל טענה זו במלואה. אכן, הן מוסא ויאסין והן לקוחותיהם הם נתיני הרשות הפלסטינית, ומבחינה זו אין מבחינת קופת המדינה הבדל בין ביצוע עסקה עם

אחד מהם לבין ביצוע עסקה עם אחר. ההשלכה מבחינת מס התשומות היא זהה בכל אחד מהמקרים.

המשיב הדגיש בסיכומיו כי התכלית של חיוב כפל המס אינה רק בהבטחת התשלום המלא לאוצר המדינה אלא גם בהרתעה מפני הוצאת חשבוניות-מס שלא כדין או שימוש בהן.

כפי שיובהר להלן, אנו סבורים כי בהתייחס לכפל המס שהוטל על המערער על העסקאות שנעשו בינו לבין יאסין ובינו לבין מוסא ניתן לעשות שימוש בסעיף 100 לחוק, המאפשר להפחית חיוב בכפל מס (ברכיב הסנקציה) במקרים הראויים לכך. זאת בניגוד לכפל המס שהוטל בגין חשבוניות שהתקבלו בעסק ושהמערער ניכה בגינן תשומות על אף שלא היה צד להן והצד האמיתי של העסקה היה אוסמה זעורוב. הטעם לכך הוא מאחר שכאמור, לא נגרם לאוצר המדינה נזק בגין הרישום השגוי בעסקאות אלה,

22. החיוב בכפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מינהלית שנועדה הן לפצות את המדינה בגין הנזק שנגרם לה בעקבות הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, והן להרתיע מפני הוצאת חשבוניות מס כאלה (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים)). לאור תכליות אלה קבע זה מכבר בית משפט זה כי השימוש בסעיף 100 לחוק יעשה בצמצום במקרים בהם הטלת כפל המס תהיה בלתי מידתית או לא מוצדקת (ר' ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקה ג' לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); ע"א 2823/18 בדיר נ' רשות המיסים, פס' 20-21 (3.3.2020)). המקרים אליהם התייחסה הפסיקה היו ככלל מקרים בהם החשבונית הוצאה מתוך טעות או אי-ידיעה ולא מתוך כוונה להונות את רשויות המס (עניין אדוריים, בעמ' 335). עוד התייחס בית משפט זה למקרים בהם העוסק שילם את המס לפי החשבונית. כך, בעניין גולד קבעה השופטת ע' ברון כי במקרים אלה מוצדק להפחית מכפל המס "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" (פסקה 16 לפסק דינה). המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט א' רובינשטיין הדגיש את חוסר תום ליבם של המערערים שפעלו באותו עניין להונאת רשויות המדינה, כמו גם כי השימוש בסעיף 100 הוא החרוג בעוד שהחיוב בכפל המס הוא הכלל. יחד עם זאת, הוא הצטרף לקביעה בדבר הפחתת כפל המס. הוא ציין כי גם את התכלית ההרתעתית של כפל המס יש לפרש בהתאם לאופי התרופתי של הנורמה שנועד לפצות את המדינה בניכוי מס תשומות שלא כדין, ולכן אין

מניעה עקרונית להפחתת שיעור הפיצוי מקום ששיעור הנזק פחת (פסקה ד' לפסק דינו וההפניות שם).

הרציונאל העומד בבסיס דברים אלו נכון גם למקרה הנדון. כך, כאמור, לא הוכח במקרה דנן שנגרם נזק לאוצר המדינה עקב הרישום השגוי של הלקוחות של מוסא ושל יאסין על גבי חשבוניות המס, חלף רישומם של מוסא ויאסין עצמם. יתרה מכך, במקרה דנן (כמו בעניין גולד), המערער הועמד לדין פלילי ונשא בעונש בגין מעשיו ולכך יש השלכה בהתייחס למטרת ההרתעה. לכן, בנסיבות המקרה דנן, ההצדקה להטלת כפל מס נחלשת.

23. לאור כל האמור לעיל מצאנו שיש להפחית את כפל המס שהוטל על המערער בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין בקשר עם העסקאות שהוא ערך עם יאסין ועם מוסא בשנים 2012-2014. סכום כפל המס יופחת באופן שיופחת מחצית מסכום הסנקציה (העומדת על 291,247 ₪). לכן יופחת סכום כפל המס מסכום של 582,494 ₪ והוא יעמוד על סך של 436,000 ₪ בתוספת ריבית והצמדה לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961. בהתייחס לשומה – המשיב יערוך חישוב מחודש בהתאם לנתונים שפורטו לעיל (קרי בהתאם להיקף מכירות חודשי של 120,000 ₪).

24. בכפוף לאמור, יתר רכיבי הערעור נדחים.

משנתקבל הערעור בחלקו, לא מצאנו לנכון לעשות צו להוצאות.

ניתן היום, י"ד בתמוז התשפ"ב (13.7.2022).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט