



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המעוררים יניב קנרש (אסיר)  
יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ ואח'  
ע"י ב"כ עו"ד תמיר סלומון

נגד

המשיבה מדינת ישראל- רשות המיסים  
ע"י ב"כ עו"ד טל שטיין

### פסק דין

1  
2

#### מבוא

1. שני ערעורים שהדיון בהם אוחד, אשר הוגשו בידי חברה ובעל מניותיה, על ארבע החלטות של המשיב לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), שניתנו בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, כדלקמן:
  - (1) החלטה להטיל על המערער כפל מס בסכום של כ- 370 מיליון ₪, לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, כמוציא החשבוניות שלא כדין. בנימוקי ההחלטה פורט כי קרן המס בחשבוניות שהוציא המערער על שם חברות שונות, שלא כדין, ואשר לא עמדה מאחוריהן כל עסקה, הסתכמה לסכום של כ- 185 מיליון ₪;
  - (2) החלטה להטיל על המערער כפל מס בסכום של כ- 108 מיליון ₪, לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, כמנכה המס על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. בנימוקי ההחלטה פורט כי קרן המס בחשבוניות שנוכו שלא כדין על ידי המערער, שהוצאו כולן בידי חברת דבי אנרגיה לישראל, הסתכמה לסכום של 54,012,352 ₪;
  - (3) החלטה לפסול את ספריה של המערער לשנים 2011-2012 בהתאם לסמכותו של המשיב הקבועה בסעיף 77 ב לחוק מס ערך מוסף;



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (4) החלטה להטיל על המערערת קנס בגין אי ניהול ספרים כדין, בשיעור 1%, בהתאם
- 2 לסמכות המשיב הקבועה בסעיף 95 לחוק מס ערך מוסף.
- 3 2. המערערים הורשעו ביום 19.10.16 על פי הודאתו של המערער, בשמו ובשם המערערת,
- 4 בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף, וכן בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-
- 5 2000 (להלן: "חוק איסור הלבנת הון"), במסגרת הליך שהתנהל בתיק 19755-07-12
- 6 (להלן: "ההליך הפלילי").
- 7 3. בדיון מקדמי שהתקיים בערעורים ביום 26.11.17, הסכימו המערערים לכך שהקביעות
- 8 העובדתיות שנקבעו בפסק הדין שניתן בהליך הפלילי מחייבות גם בהליך שבפני, מכוח
- 9 סעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות"),
- 10 וויתרו על שמיעת הוכחות.
- 11 4. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעורים.

12  
13

### ההליך הפלילי

- 14 5. בכתב האישום המתוקן שהוגש נגד המערערים בגדרו של ההליך הפלילי, ביום 27.9.16,
- 15 פורט כי המערערים קשרו קשר, ביחד עם אחרים, להוצאת חשבוניות כוזבות, במטרה
- 16 להתחמק מתשלום מע"מ בגין עסקאות לרכישת דלק. היה זה לאחר שמהמערערת
- 17 נשלל רישיון יצרן דלק כהגדרתו בחוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958, והיא החלה
- 18 לרכוש דלק באמצעות חברות אחרות. הדלק נרכש מבז"ן בידי חברת אוסקר אברהם
- 19 בע"מ, שהייתה בעלת רישיון יצרן דלק, ונמכר על ידה לחברת אוסקר אנרגיה בע"מ
- 20 (להלן: "חברת אוסקר"), אשר מכרה מצדה את הדלק למערערת. במסגרת
- 21 ההתקשרות בין הצדדים סיכמו ביניהם המערער והחברות שעמן התקשר, להפחית את
- 22 חבות מס הערך המוסף באמצעות קיזוז חשבוניות שהוצאו שלא כדין.
- 23 6. בכתב האישום המתוקן מתוארת הפחתת תשלום המע"מ בחברות שונות, באמצעות
- 24 קיזוז חשבוניות מס, שהוצאו על ידי המערער או מטעמו שלא כדין, בצורות שונות,
- 25 כגון:
- 26 (1) הפחתת מס בחברת אוסקר, באמצעות קיזוז חשבוניות 'פיקטיביות' שאינן
- 27 משקפות עסקאות אמת, שהוצאו על ידי חברות שבשליטת המערער (המערערת),



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 חב' יניב אנרגיה בע"מ, וחברת דבי אנרגיה בע"מ, למרות שחברת אוסקר היא זו  
2 שמכרה את הדלק ולא זו שרכשה אותו מאותן חברות;  
3 (2) הפחתת מס בחברת יניב חברה לאנרגיה לישראל, ובחברת יניב אנרגיה בע"מ,  
4 באמצעות קיזוז חשבוניות שהוציא המערער, שאינן משקפות עסקאות אמת;  
5 (3) הפחתת מס בידי המערער, באמצעות קיזוז חשבוניות פיקטיביות שהוציאו לה  
6 המערער, חברת דבי אנרגיה בע"מ, ומורגנשטיין, (מי שהיה רשום כבעל המניות  
7 בחברה האחרונה), שסכום המס הגלום בהן עולה על 54 מיליון ₪;  
8 (4) קיזוז מס בחברת אוסקר באמצעות חשבוניות שהוציא המערער, שבהן נרשם כי  
9 הן "עבור בלו", אף שהבלו אינו שירות או מוצר, כי אם מס המוטל על הדלק, ואף  
10 שהמערער לא מכרה דלק או כל מוצר אחר לחברת אוסקר.  
11 7. סכומי החשבוניות שאותם הוציאו המערערים בתקופה בת כשנה וחצי, מינואר 2011  
12 עד מאי 2012, על פי המפורט בכתב האישום המתוקן, הסתכמו לסכום של  
13 1,156,691,463 ₪ (!).  
14 8. בגזר הדין שניתן בהליך הפלילי ביום 25.10.16, פורט כי המערער הודה בכך שהוא-  
15  
16 "התחמק מתשלום מס ערך מוסף בסכום של 185,000,000 ₪ באופן  
17 ובאמצעות הוצאת חשבוניות מס על שם הנאשמת יניב אנרגיה לישראל  
18 בע"מ, יניב אנרגיה בע"מ וחברת דבי. הנאשם אף הודה כי ביצע עבירות  
19 של הלבנת הון בהיקף של כ- 138,000,000 ₪ ברכוש שמקורו בעבירות  
20 המקור המתוארות לעיל שהוא הודה בביצוען.  
21 על פי כתב האישום המתוקן שהנאשם הודה בנכונותו, הודה הנאשם  
22 בביצוע עבירות של קשירת קשר לביצוע פשע, עבירות של הלבנת הון,  
23 עבירות רבות של הוצאת חשבוניות מס במטרה להתחמק מתשלום מס,  
24 זאת בנסיבות מחמירות, עבירות רבות של ניכוי תשומות ללא מסמך כדין  
25 במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות וכן עבירות של ניהול  
26 ספרים כוזבים, פעולות במרמה במטרה להתחמק מתשלום מס, לצד  
27 עבירות של הוצאת חשבוניות במטרה לאפשר לאחר להתחמק מתשלום  
28 מס, כל אלו בנסיבות מחמירות".



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

9. בגזר הדין הודגש כי חלק נכבד מהעבירות שבהן הודה המערער, בוצע בתקופה שבה היה המערער משוחרר בתנאים מגבילים, לאחר שהוגש נגדו כתב אישום חמור בגין עבירות של הוצאת חשבוניות במטרה להתחמק מתשלום מס, ואולם לא היה בכך

4  
5 **"כדי להרתיע את הנאשם מלשוב ולעבור עבירות כאשר גם הפעם,**  
6 **הקופה הציבורית נופלת קורבן להתנהגות עבריינית, תרמיתית,**  
7 **תחבולתית של הנאשם, ופעם נוספת נגזלה הקופה הציבורית, זו הפעם**  
8 **בסכום של 25,000,000 ₪".**

9  
10 10. העונש שהושת על המערער בגזר הדין היה: מאסר בפועל לתקופה בת 10 שנים; מאסר  
11 על תנאי לתקופה בת 36 חודשים; קנס בסכום של 600,000 ₪; וכן חילוט של 10 מיליון  
12 ₪, על פי סעיף 21 לחוק איסור הלבנת הון. על המערערת ביחד עם 3 חברות קשורות,  
13 הוטל בגזר הדין קנס כולל בסך של 100,000 ₪. המערער הגיש ערעור על חומרת העונש  
14 (ע"פ 9555/16), אשר נדחה ביום 6.9.17.

15

### 16 תמצית טענתם של המערערים

17 11. המערערים התמקדו בטענותיהם בפני ב"כפל המס" שהטיל עליהם המשיב. תמצית  
18 טענתם בסיכומיהם הייתה כי הרשעה בפלילים אינה גורעת מסמכות בית המשפט  
19 לפסוק בהתאם ל'רוח השעה', כאמור בסעיף 83(ה) לחוק מס ערך מוסף, ועל בית  
20 המשפט לשקול גם את נסיבותיו האישיות של המערער, את עונש המאסר הממושך  
21 שנגזר עליו, הקנסות הכבדים, והחילוט, וכן את הרס משפחתו והנזקים שנגרמו לילדיו  
22 בעקבות האירועים ומאסרו הממושך. המערער פנה לרחמיו של בית המשפט, וביקש  
23 לפתוח לו פתח של תקווה לעתיד, ולאפשר לו להשתקם.

24 12. לגוף השומה נטען כי הלכה למעשה לא מדובר בכפל מס, כי אם בחיובים כפולים  
25 ומכופלים, משולשים ואף למעלה מכך, בשל חיוב מספר נישומים בכפל מס בגין אותן  
26 חשבוניות. כך למשל פורט בסיכומים כי בגין אותן חשבוניות חויבו לא רק המערערים,  
27 אלא גם חברת דבי אנרגיה, יניב חברה לאנרגיה, ויניב חברה לאנרגיה לישראל. עוד



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 נטען כי גם אם אין אפשרות לגבות את המס מהנישומים האחרים, אין להפוך את  
2 המערער ל'שק החבטות' רק מאחר שקיבל אחריות והודה בכתב האישום.  
3 13. טענה נוספת שנטענה בסיכומים היא כי המשיב נקט מדיניות מפלה ובלתי מוצדקת,  
4 שבעטיה גבוה כפל המס המוטל על מי שדיווח על החשבונות בדוחותיו השוטפים, כפי  
5 שעשו החברות שלגביהן נטען כי בשמן פעל המערער, מכפל המס המוטל על מי שכלל  
6 לא דיווח על החשבונות בדוחותיו השוטפים.  
7 14. המערער טען כי הוא לא נטל אף לא עשירית מהמס המיוחס לו בהודעת כפל המס, אף  
8 טען כי גלגול ההוצאות בין חברות שונות נעשה כדי לזכות במכסות דלק גבוהות יותר  
9 מאלו שהוקצבו, ועל מנת להתגבר על חסמים רגולטורים. עוד נטען כי מדובר בפעולות  
10 בין חברות עסקיות, במעין מעגל סגור של עוסקים, כאשר כל חברה משלמת את מס  
11 העסקאות והשנייה מקזזת את אותו המס, וגם אם אין בכך כל עסקה, לא נוצר חיסרון  
12 כיס למדינה. על רקע טיעוניו אלו הציע המערער להסתפק במס בסך של 7.5 מיליון ₪.

13

14

### תמצית טענותיו של המשיב

- 15 15. המשיב טען מנגד כי מתקיים בענייננו הבסיס לחיוב המערערים בכפל מס, ועל כן דין  
16 הערעורים להידחות, וזאת על יסוד הקביעה בהכרעת הדין שלפיה הוציא המערער  
17 חשבונות מס מבלי שנעשתה עסקה, ומבלי שהייתה התחייבות לבצע עסקה, הכול  
18 במטרה להתחמק מתשלום המס בנסיבות מחמירות. המשיב הדגיש כי ניתן ללמוד  
19 מעובדות כתב האישום המתוקן, שבהן הודה המערער, כי המערער תכנן והוציא לפועל  
20 תכנית עבריינית שכל תכליתה הפחתת תשלומי המע"מ שהיו צריכים להשתלם לקופת  
21 המדינה, וקבלת החזרי מסים מהמדינה.

- 22 16. המשיב התייחס למקרים שבהם הופחת בעבר כפל המס, כאשר התקיימו נסיבות  
23 חריגות, בפרשיות שאינן מזכירות בהיקפן את היקף הפחתת המס בענייננו, ובהתקיים  
24 נסיבות אישיות קיצוניות של מצב בריאותי. הודגש כי גם במקרים שבהם מצאו בתי  
25 המשפט להפחית את כפל המס, עשו זאת במקרים חריגים, תוך שהזהירו את עצמם  
26 כי השימוש בסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק מע"מ תעשה במשורה, ובמקרים  
27 חריגים בלבד. עוד נטען כי על פי הספרות המקצועית, הטעמים המיוחדים להפחתת  
28 כפל המס הינם בעיקר כאשר החשבונות הוצאה מתוך טעות, אי ידיעת העובדות, או



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בתום לב. הודגש כי בענייננו מדובר בתיק קיצוני בנסיבותיו, שכן בכתב האישום  
2 המתוקן מתוארת תכנית רחבת היקף שיזם המערער, אשר כללה הוצאת חשבוניות  
3 פיקטיביות בהיקף עתק, שתכליתן השתמטות מתשלום מסים. נטען כי הטענה שלפיה  
4 לא נטל המערער לכיסו ולו עשירית מהמס המיוחס לו בהודעת כפל המס לא הוכחה,  
5 ומדובר במקרה שבו קיימת הצדקה להטיל על המערערים את מלוא הסנקציות.
- 6 17. אשר לטענתם של המערערים שלפיה לא מדובר רק בכפל מס, אלא בחיוב של פי 7  
7 מקרן המס, טען המשיב בסיכומיו כי טענה זו לא הוכחה על ידי המערערים בדרך  
8 כלשהי, ואולם גם אם חויבו המערערים בפרשה בתשלומים כאלו או אחרים, וחלקם  
9 גם בגין אותן חשבוניות, אין בכך כל פסול, נוכח תכליתו של החיוב בכפל מס. הודגש  
10 כי המחוקק לא ראה לנכון להגביל את המנהל בקביעת חיובי כפל מס, והמנהל רשאי  
11 לחייב בכפל מס את כל המערערים בפרשה.
- 12 18. המשיב חלק על טענותיהם של המערערים באשר להפליה לרעת המדווחים אודות  
13 חשבונית שהוצאה, מהטעם שגם אם נרשמה חשבונית פיקטיבית, ובכך קיזז מהמס  
14 שהיה עליו לשלם למשיב מס תשומות, שלא היה זכאי לנכותו, הדיווח חסר משמעות,  
15 והנוק לקופת המדינה הוא נזק מלא.

16

17

### המסגרת הנורמטיבית

- 18 19. סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות את מס התשומות מהמס  
19 שהוא חייב בו, הכלול בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין. "מס התשומות" מוגדר בסעיף  
20 1 לחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא  
21 נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".  
22 על פי העיקרון המעוגן בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, מוטל המס על הערך המוסף  
23 שתרם למוצר כל יצרן בשרשרת הייצור. כפי שבואר בספרות, "הדבר נעשה על ידי חיוב  
24 כל יצרן בשרשרת הייצור במע"מ לפי ערך המוצרים הנמכרים על ידו, וזיכוי במע"מ  
25 ששילם לפי ערך המוצר או חומרי הגלם שנרכשו על ידו. ניכוי המס שהיצרן משלם בעת  
26 רכישת המס- ניכוי מס תשומות- מהמס שהוא גובה על מכירותיו- מס עסקאות- יוצר  
27 את התוצאה שתשלום המס נעשה רק על הערך המוסף שלו" (ראו אהרן נמדר, מס ערך



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מוסף, מהדורה חמישית, תשע"ג-2013, (להלן: "נמדר"), כרך ב', פסקה 1701, עמ'  
2 625).
- 3 20. אף שזהו עקרון היסוד המעוגן בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשלום מס על ידי  
4 המוכר אינו מקנה לרוכש בהכרח זכות קנויה לניכוי מס התשומות (או לקבלת פטור  
5 ממע"מ). עקרון בסיסי חשוב אחר המעוגן בסעיף הוא עקרון פשטותו ויעילותו של  
6 מנגנון הגביה העצמית של המס, ולשם הגשמתו קובע חוק מס ערך מוסף מגבלות שונות  
7 שרק בהתקיימן יהיה הרוכש זכאי לנכות את מס התשומות, גם בנסיבות שהמס שולם  
8 על ידי המוכר. כך למשל נקבעה בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף מגבלת זמן לביצוע ניכוי  
9 מס התשומות, בתוך 6 חודשים מיום הוצאת החשבונית. לאחר שחלף פרק הזמן  
10 האמור לא רשאי העוסק לנכות את מס התשומות, גם אם שולם המס על ידי מי שמכר  
11 לו את המוצר (ראו לעניין זה- נמדב, כרך ב', פסקה 1702, עמ' 627; פסקה 1712, ע"מ  
12 659-661).
- 13 21. זאת ועוד, סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף מתיר את ניכוי מס התשומות רק אם המס  
14 כלול בחשבונית מס שהוצאה כדין. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, על מנת שהחשבונית  
15 תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה לשקף עסקה אמיתית, בין הצדדים הנכונים  
16 והאמתיים לעסקה. (ראו ע"א 40/69 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס  
17 ומע"מ, פ"ד נט (5) 836 (2005) (להלן: "פרשת מ.א.ל.ר.ז").
- 18 22. בית המשפט העליון הוסיף לאחרונה והדגיש בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף נ'  
19 טי. די. גי הובלות בע"מ (מיום 9.5.18, להלן: "פרשת טי. די. גי.") כי "חשבונית  
20 שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות בה  
21 אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".  
22 בפרשת טי. די. גי. עסק בית המשפט העליון בחשבוניות שהוצאו בגין עסקאות שהיו  
23 בחלקן אמיתיות, בין היתר עסקאות של רכישת דלק, אלא שהחשבוניות לא תיארו ולא  
24 שיקפו את העסקה האמתית שבוצעה, ועל כן היו אלו חשבוניות שהוצאו שלא כדין.  
25 כב' השופט נ' הנדל הדגיש כי אף שמדובר בעסקאות אמיתיות ששולם בגינן מס  
26 התשומות, הואיל ומדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין, אין להתיר את הניכוי. עוד  
27 הדגיש כי מבחינת המדיניות הרצויה, והצורך הקיים בהכוונת התנהגות העוסקים,  
28 מתן אפשרות לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין, ומתן אפשרות לנכות מס תשומות  
29 בגין העסקאות שנעשו בפועל, "מעודד מעשי מרמה מאחר שהנזק שייגרם במקרה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שתתגלה התרמית קטן יותר. ויובהר, אין המדובר בעונש, אלא בהרתעה מפני ביצוע  
2 מעשי מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר – מקבל החשבונית".
- 3 23. כב' השופטת ד' ברק- ארז הדגישה בפרשת טי. די. גי. כי "הפעלת המערך של מס ערך  
4 מוסף מבוססת על כללים פורמאליים היפים לתחום זה – על מנת לאפשר גביית מס  
5 מדויקת ומהירה, ללא מנגנוני בדיקה מורכבים. קבלת העמדה שלה טענה הנישומה  
6 בעניין זה הייתה עלולה לפגוע אפוא לא רק בהיבט של הכוונת התנהגויות, אלא גם –  
7 בטווח הארוך – להפוך את גבייתו של מס ערך מוסף למורכבת יותר ועתירת  
8 התדיינות".
- 9 24. מנגנון הגביה של מס הערך המוסף הוא כאמור מנגנון של גבייה עצמית, שנועד לאפשר  
10 גביה מדויקת ומהירה, שלא תחייב מנגנוני בדיקה ופיקוח מורכבים. הואיל ומנגנון  
11 הגביה העצמית עלול לפתוח פתח להתחמקויות ומרמה, אשר יפגמו באפקטיביות של  
12 גביית המס (ראו למשל נמדב, כרך ב', פסקה 1701, ע"מ 626-625), מקנה חוק מס ערך  
13 מוסף למשיב סמכויות להטיל סנקציות אזרחיות ממשיות במקרים של הפרת  
14 ההוראות, לשם הרתעה, מניעת מרמה ומניעת שימוש לרעה. בראש ובראשונה נקבעה  
15 בחוק מס ערך מוסף סנקציה אזרחית בדמות הטלת כפל מס, כמפורט בסעיפים קטנים  
16 (א) ו- (א1) של סעיף 50 בחוק מס ערך מוסף.
- 17 25. סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, המתייחס להטלת כפל מס על מוציא החשבונית  
18 הכוזבת, קובע-  
19 "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא  
20 חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם  
21 חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב  
22 בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה."  
23
- 24 26. סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, מתייחס למנכה המס על פי חשבונית כוזבת וקובע  
25 כי-  
26 "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין,  
27 רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע  
28 ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע  
29 שהחשבונית הוצאה שלא כדין".





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

27. הטעם להוראת סעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק מס ערך מוסף היא כפולה: מצד אחד, הבטחת תשלום מלוא המס למדינה; מצד שני, יצירת הרתעה מפני ניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (ראו לעניין זה ע"א 6825/98 **חברת אזוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים**, פ"ד נה (5) 33 (2001)).
28. בהתאם ללשונו של סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, "רשאי" המנהל להטיל כפל המס במקרה של ניכוי מס תשומות על פי חשבונית שהוצאה שלא כדין, והסייג להטלתו היא בנסיבות שבהן הוכיח הנישום למנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, בעוד שלגבי מוציא החשבונית נקבע בסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, בלשון קטגורית, כי המוציא "יהיה חייב" בתשלום כפל המס.
29. סנקציות אזרחיות נוספות הרלוונטיות לענייננו קבועות בסעיף 77ב(ב) לחוק מס ערך מוסף, המסמיך את המנהל לפסול ספרי עוסק אשר ניכה מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, אלא אם כן הוכיח, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה לו שלא כדין, וכן בסעיף 95(א) לחוק מס ערך מוסף, הקובע סנקציה אזרחית נוספת, ומסמיך את המנהל להטיל על עוסק שספריו נפסלו קנס בשיעור 1% מסך עסקאותיו.
30. הוראת חוק נוספת הרלוונטית קבועה בסעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, שלפיה "המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם...". עולה מלשון הסעיף כי אף שלמנהל סמכות לוותר על כפל המס (או על הקנס), מבלי להבחין בין כפל המס המוטל על מוציא החשבונית לבין כפל המס המוטל על המנכה, הוויתור על כפל המס הינו חריג לכלל של הטלת כפל המס, ויעשה רק בשל טעמים מיוחדים שירשמו. סביר להניח כי בין השיקולים שישקול בית המשפט יהיו שיקולי תום הלב של הנישום, והאם הייתה סיבה סבירה למחלוקת בבית המשפט, כמו גם שיקולים נוספים (ראו נמדר, כרך ב', פסקה 2214, עמ' 893). כפי שבואר בספרות, שיקול הדעת המוקנה למנהל בעניין הפחתה וביטול של כפל המס, כמו גם של הקנס, הוא רחב, ובית המשפט לא יטה להתערב בשיקול דעת זה (ראו נמדר, כרך ב', פסקה 2214, עמ' 894).
31. סמכות המנהל על פי סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף נדונה בהלכה הפסוקה בהקשר של קיום הליכים פליליים מקבילים לסנקציות האזרחיות, וכפי שנקבע, הטלת סנקציות



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פליליות אינה מונעת את הטלת ה'סנקציה האזרחית' בדמות כפל מס. כך למשל נקבע  
2 בע"א 1497/01 הובר נ' המנהל האזורי מע"מ חיפה (מיום 5.8.03), כי –  
3  
4 **"...הרשעתו והענשתו של עוסק בהליך פלילי אינן גורעות מן האפשרות**  
5 **לחייבו – בשל אותם מעשים ומחדלים- בכפל מס ובקנס מנהלי".**  
6 32. יחד עם זאת, קבע כב' השופט מצא בפרשת הובר כי-  
7  
8 **"הנחת המוצא המקובלת עליי היא כי בהטלתן של סנקציות אזרחיות, ככפל מס וקנס**  
9 **מינהלי, על עוסק שהורשע בפלילים ונענש על מעשיו מוטל על מנהל מס ערך מוסף**  
10 **לבחון אם במכלול האמצעים הננקטים נגד העוסק בשני המסלולים במקביל אין**  
11 **משום פגיעה יתרה. בגדר שיקוליו רשאי הוא כמובן להביא בחשבון את חומרת**  
12 **המעשים ואת גודל הנזק שהסב העוסק לקופת המדינה, אך עם זאת עליו להתחשב**  
13 **גם בעונשים שנגזרו על העוסק, בשל אותם מעשים, במשפטו הפלילי. ודוק, לא רק**  
14 **עונש מסוג קנס שהושת על העוסק ראוי להישקל, אלא גם עונש מסוג מאסר, שהלוא**  
15 **בריצוי מאסר לתקופה משמעותית כרוך גם הפסד כספי שנגרם לעוסק. כבר הוזכר**  
16 **כי לסנקציות אזרחיות יש, לא פעם, גם אפקט עונשי".**  
17  
18 33. בפרשת הובר מצא בית המשפט העליון להבחין בין הקנס לבין כפל המס וקבע כי  
19 **"הליך פלילי שננקט נגד עוסק ועונשים שהוטלו עליו עקב הרשעתו, אפשר שיהיו**  
20 **שיקול בידי המנהל לביטולו (או להפחתתו) של קנס מינהלי שהוטל עליו, אך ככלל,**  
21 **ובכפוף לחריגים נדירים, לא יהיו שיקול לביטול (או להפחתת) חיובו בכפל מס".**  
22 34. בית המשפט העליון קבע אפוא בפרשת הובר את חובת המנהל לשקול את העונש  
23 שהוטל בהליך הפלילי, ואת חובתו לבחון האם במכלול האמצעים שהוטלו על העוסק  
24 אין משום 'פגיעה יתירה בו'. יחד עם זאת קבע בית המשפט כי שיקול זה של ההליך  
25 הפלילי **"אפשר"** שיהיה שיקול לביטול או הפחתה, (אך לא בהכרח), וזאת של **הקנס**  
26 **המנהלי**, ולא של **כפל המס**. רק במקרים חריגים ונדירים יהיה העונש שהוטל בגדרו  
27 של ההליך הפלילי שיקול גם בהפחתת כפל המס.  
28 35. עוד ראוי להזכיר, בהקשר זה, כי בע"א 6267/14 עווד גולד נ' מנהל מע"מ ת"א (מיום  
29 26.3.17, להלן- **"פרשת גולד"**), ראה בית המשפט העליון לנכון להפחית את כפל המס,



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מכוח סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, ולהעמידו על 50%, חלף 100% שקבע מנהל מס  
2 ערך מוסף, כיון שבאותו עניין דובר בנסיבות חריגות, שבהן הנפקת החשבוניות  
3 ה'כוזבות' לא הייתה לשם הפחתת המס, אשר שולם באותו מקרה במלואו, אלא לשם  
4 ביצוע עבירות פליליות שאינן קשורות לדיני המס, ולאחר שהעוסקים זוכו מהעבירות  
5 שיוחסו להם לפי חוק מס ערך מוסף. כבי' השופט א' רובינשטיין הדגיש באותו עניין,  
6 בדעת מיעוט, כי הכלל הוא גביית כפל המס, והחריג הוא הפחתה או ויתור של המס,  
7 שיעשה מטעמים מיוחדים שירשמו.

8

9

### דיון והכרעה

10 36. לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שלא מתקיימות בענייננו הנסיבות המצדיקות  
11 התערבות בשיקול דעתו של המשיב, ועל כן מצאתי שיש לדחות את הערעורים.

12 37. אף שבטיעוניהם לא התייחסו המערערים להחלטת המשיב לפסול את ספריה של  
13 המערערת לשנים 2011-2012 בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 77 ב לחוק מס ערך  
14 מוסף, וברור כי ההחלטה בדבר פסילת הספרים אינה ההחלטה העומדת בראש  
15 מעייניהם של המערערים, נסיר תחילה מהדרך את הערעור בנושא זה. נוכח הקביעות  
16 בפסק הדין הפלילי, וההסכמה על כך שהקביעות העובדתיות שנקבעו בפסק הדין  
17 הפלילי מחייבות גם בהליך שבפני, מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות, לא תתכן מחלוקת  
18 של ממש על כך שהמשיב היה רשאי לפסול את ספריה של המערערת, ועל כן נדחה  
19 הערעור ככל שהוא נוגע להחלטה זו.

20 38. כפי שציינתי, טענותיהם של המערערים, רובן ככולן, התמקדו בכפל המס שהושת  
21 עליהם. בראש ובראשונה טענו המערערים שלעניין הפחתת כפל המס, מוטל על המשיב  
22 לשקול את העונש הכבד שהושת על המערערים בגדרו של ההליך הפלילי. המשיב  
23 כאמור לא מצא לנכון להפחית את כפל המס שבו חויבו המערערים מכוח סמכותו על  
24 פי סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, ולא סבר כי כפל המס, לצד העונשים שנקבעו  
25 במסגרת ההליך הפלילי, מביאה ל'פגיעה יתירה' במערערים, כלשון המבחן שנקבע  
26 בהלכה הפסוקה.

27 39. המערער חויב כאמור בכפל מס בלבד, ולא הוטלו עליו סנקציות אזרחיות נוספות.

28 בהתאם להלכה שנקבעה בפרשת הובר, העונש הפלילי יהווה שיקול בעיקר להפחתת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הקנס, אך לא יהווה שיקול להפחתת כפל המס, אלא במקרים חריגים ונדירים, שאינם  
2 מתקיימים בענייננו. נסיבות הרשעתו של המערער הן נסיבות קיצוניות בחומרתן, שכן  
3 מדובר במספר עבירות עצום, בחשבונות רבות לאין מספר שהוציא המערער, במישרין  
4 או בעקיפין, באמצעות חברות שבשליטתו. על פי הודאתו של המערער, סכומי המס  
5 שהופחתו באמצעות השימוש בחשבונות שהוצאו שלא כדין הסתכמו ל כ- 185 מיליון  
6 ₪. כפי שהודגש בגזר הדין, נסיבות ביצוע העבירות היו חמורות במיוחד, לא רק בשל  
7 ההיקף העצום של הפחתת המס, אלא גם בשל כך שלאחר הגשת כתב אישום ראשון,  
8 ושחרורו של המערער בתנאים, הוא המשיך בהנפקת חשבונות כוזבות בהיקף של כ-  
9 25 מיליון ₪ נוספים.
- 10 40. מעבר לנסיבות המלמדות על חומרה יתרה של המעשים עצמם שבהם הורשע המערער,  
11 ניכר מגזר הדין כי בשל שיקולים שונים לא נגזר על המערער בגדרו של גזר הדין עונש  
12 ברף הגבוה של מתחם הענישה, בעיקר בשל הסדר הטיעון שאליו הגיעו הצדדים, וכפי  
13 שפורט בגזר הדין, אלמלא הסדר הטיעון היה מן הסתם מושת על המערער עונש מאסר  
14 ממושך יותר. לצד שיקול זה ראוי לשקול גם את העובדה שהעונש שהושת על המערער  
15 לא הושת עליו רק בשל עבירות לפי חוק מס ערך מוסף, אלא גם בשל עבירות של הלבנת  
16 הון. כך למשל חילוט סכום בסך של 10,000,000 ₪, נעשה על פי חוק איסור הלבנת הון,  
17 ולפיכך אין לשקול אותו לעניין הסנקציות האזרחיות.
- 18 41. כזכור, סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף מורה כי כפל המס יוטל על מוציא החשבונות,  
19 בהבדל מסעיף 50(א1) המתיר למשיב להטיל כפל מס על המנכה. זאת ועוד, סעיף 100  
20 לחוק מס ערך מוסף דורש כאמור קיומם של "טעמים מיוחדים שירשמו" לשם הפחתת  
21 כפל המס. במכלול הנסיבות שתיארתי, חומרת המעשים, וחלקו הדומיננטי של  
22 המערער בפרשיה, כפי שעולה מכתב האישום המתוקן ומפסק הדין הפלילי, לא  
23 מתקיימים "טעמים מיוחדים" להפחתת כפל המס, כנדרש בסעיף 100 לחוק מס ערך  
24 מוסף. נוכח מכלול השיקולים האמורים לא מצאתי פגם בהחלטתו של המשיב שלפיה  
25 אין בהטלת הסנקציה האזרחית בדמות כפל מס משום 'פגיעה יתירה', במערער  
26 המצדיקה הפחתת כפל המס, גם לאחר שקילת הענישה הפלילית.
- 27 42. אשר למערערת, שעליה הוטלו בהחלטות המשיב לא רק כפל מס כאמור בסעיף 50(א1)  
28 לחוק מס ערך מוסף, אלא גם קנס בשיעור 1%, לפי סעיף 95 (א) לחוק מס ערך מוסף,  
29 בעקבות פסילת ספריה, העונש שהושת על המערערת בגזר הדין היה כאמור קנס



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בסכום של 100,000 ₪, אשר הושת במשותף על המערערת ועל שלוש חברות קשורות.  
2 נוכח חומרת העבירות והיקפן, סכום המס שנוכה על פי החשבונות שהוצאו שלא כדין,  
3 ומנגד, בשים לב לעונש שהושת על המערערת בגזר הדין, אינני סבורה שהסנקציות  
4 האזרחיות שהוטלו על המערערת מובילות ל'פגיעה יתירה', או מצדיקות התערבות  
5 בהחלטת המשיב שלפיה הענישה הפלילית אינה מהווה בענייננו "טעם מיוחד"  
6 המצדיק את הפחתת הקנס, ובוודאי שאינה מהווה "טעם מיוחד" המצדיק את הפחתת  
7 כפל המס.
- 8 43. אשר לטענתם של המערערים על כך שלא מדובר בכפל מס, כי אם בשילוש המס, או  
9 בהכפלתו מספר רב של פעמים, בשל הטלתו על מספר נישומים המעורבים בפרשה,  
10 מעבר לכך שהטענה לא הוכחה כדין, סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין אינו מונע הטלת  
11 כפל מס בגין אותה חשבונית שהוצאה שלא כדין הן על מוציא החשבונית, הן על המנכה  
12 של המס בהתאם לאותה חשבונית. כפי שציינתי, על פי לשונו של סעיף 50(א) לחוק מס  
13 ערך מוסף, "חייב" מוציא החשבונית בכפל מס. אמנם לגבי המנכה נקבע כי המנהל  
14 רשאי להשית כפל מס, אף נקבע סייג לגבי מי שהוכיח שלא ידע על כך שהחשבונית  
15 הוצאה שלא כדין, ואולם בשום מקרה לא נקבע על פי לשונו של הסעיף כי הטלת כפל  
16 המס על המנכה מותנית בכך שלא הוטל כפל המס על מוציא החשבונית (או להיפך).  
17 בוודאי שאין מקום להקל על מוציא החשבונית, בעיקר נוכח חלקו הדומיננטי בפרשה,  
18 בשל כך שהוטל כפל מס על המנכים.
- 19 44. גם מבחינת תכליתו של כפל המס, לא מוטל על המשיב, בגדר שיקוליו על פי סעיף 100  
20 לחוק מס ערך מוסף, לקזז בין כפל המס שהושת על מוציא החשבונית שלא כדין, לבין  
21 כפל המס שהושת על מנכה המס על פי החשבונית שהוצאה שלא כדין, במיוחד בנסיבות  
22 שבהן מדובר בקנוניה משותפת ומתוכננת בין השניים, או בנסיבות קיצוניות בחומרתן  
23 של שימוש בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, כמו בענייננו. תכליתו של כפל המס להוות  
24 כאמור גורם מרתיע ומכוון התנהגות, לשם הבטחת יעילותו של מנגנון הגביה העצמית  
25 של המס. כפי שנקבע, הסנקציות האזרחיות המוטלות מכוח חוק מס ערך מוסף  
26 מאפשרות למנהל לדרוש מעוסק מס בסכום מעבר למס המוטל בגין העסקאות (ראו  
27 לעניין זה גם את פסק הדין בע"א 3886/12 זאב שרון נ' מנהל מס ערך מוסף (מיום  
28 26.8.14).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 45. זאת ועוד. המנגנון שנקבע בסעיף 50 לחוק מס ערך מוסף, להטלת כפל המס, אינו
- 2 מצריך הליך שומתי מורכב, ואינו קובע כי כפל המס יוטל רק על המס שנחסך מקופת
- 3 המדינה, אלא קובע שכפל המס יוטל על המס שצוין בחשבונית שהוצאה שלא כדין. לא
- 4 מוטל על המנהל בשום מקום לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע, או לבחון
- 5 בחישובים מורכבים ומסובכים האם בשרשרת העוסקים שולם מס שניתן לקזזו, אלא
- 6 כאמור נקבע מנגנון פשוט להשתת כפל המס. חיובו של המנהל לבצע חישובים
- 7 מורכבים לשם הפעלת סמכותו מכוח סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף, תוך כדי בחינת
- 8 המס ששולם בפועל על ידי עוסקים אחרים, וקזוזו מכפל המס או מהקנס, עלול לפגום
- 9 בפשטות המנגנון שנקבע בסעיף, וכפועל יוצא גם באפקטיביות שלו.
- 10 46. טענה נוספת שנטענה על ידי המערערים בסיכומיהם היא כי אף לא עשירית מהסכום
- 11 שנקבע בשומת כפל המס הגיעה לכיסו של המערער. עוד נטען כי מדובר בפעילות בין
- 12 חברות עסקיות, כאשר כל חברה משלמת את מס העסקאות והשנייה מקזזת את אותו
- 13 המס, ועל כן גם אם אין בכך כל עסקה, לא נוצר חיסרון כיס למדינה.
- 14 47. מעבר לכך שטענה זו לא הוכחה, היא עומדת בסתירה להודאתו של המערער בעובדות
- 15 כתב האישום המתוקן. המערער הודה כאמור לא רק בהוצאת חשבוניות שלא כדין,
- 16 אלא גם בכך שחשבוניות אלו גרמו להתחמקות מתשלום מס ערך מוסף בסכום של
- 17 185,000,000 ₪. על פי כתב האישום המתוקן ופסק הדין בהליך הפלילי, לא מדובר
- 18 בעסקאות שנעשו בתום לב בין חברות קשורות, בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין
- 19 לשם מטרות חיצוניות למטרות חוק מס ערך מוסף, כי אם בחשבוניות שהציגו
- 20 עסקאות כוזבות במטרה מפורשת להפחית את חבות המס. כפי שנפסק בפרשת טי. די.
- 21 גי. אין די בכך שנעשו עסקאות אמת על מנת שהחשבונית תסווג כחשבונית שהוצאה
- 22 כדין. החשבונית תחשב כחשבונית שהוצאה שלא כדין גם אם היא מתארת עסקה שונה
- 23 מזו שבוצעה בפועל. בענייננו, בניגוד לנסיבות החריגות שהיו בפרשת גולד, שם זוכו
- 24 הנישומים מעבירות לפי חוק מס ערך מוסף, ובכל זאת הוטל עליהם כפל מס (אם כי
- 25 בשיעור שהופחת על ידי בית המשפט, נוכח זיכויים מעבירות המע"מ), בענייננו חלקה
- 26 הארי של ההרשעה היה בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף, והודאתו המפורשת של
- 27 המערער היא בהפחתת מס בהיקף של 185 מיליון ₪, באמצעות החשבוניות שהוציא
- 28 שלא כדין.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-05-35630 קנרש(אסיר) נ' רשות המיסים  
ע"מ 13-05-35663 יניב חב' לאנרגיה לישראל בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 48. נוכח השיקולים שמניתי, לא מצאתי שהיה על המשיב, בגדר סמכותו על פי סעיף 100  
2 לחוק מס ערך מוסף, להפחית את כפל המס שבו חויבו המערערים, או את הקנס שבו  
3 חויבה המערערת, בוודאי שלא מצאתי הצדקה לקבל את הצעת המערערים שלפיה  
4 יסתפק המשיב בסנקציות אזרחיות כוללות בסכום של 7.5 מיליון ₪, סכום הנופל אף  
5 מקרן המס.

### 6 סיכום

- 7 49. אשר על כן אני דוחה את הערעורים.  
8 50. המערערים ישלמו למשיב את הוצאותיו, בסכום כולל של 35,000 ₪, וזאת בשים לב  
9 להיקף ההליכים בתיק זה, ומנגד בשים לב לכך שבסופו של יום לא נשמעו הוכחות.  
10 הסכום ישלום תוך 30 ימים, שאם לא כן, יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.

11

12

13

14

ניתן היום, ט' תשרי תשע"ט, 18 ספטמבר 2018, בהעדר הצדדים.



יעל ייטב, שופטת

15  
16