



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4502/21

לפני: כבוד השופט ד' מינץ  
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ  
כבוד השופט י' כשר

המערער: ירון סולמי

נ ג ד

המשיבה: מדינת ישראל – היחידה לביקורת פשיעה חמורה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד מיום 27.4.2021 בע"מ 55829-04-19 שניתן על ידי כב' השופט א' גורמן

תאריך הישיבה: ט"ז באדר התשפ"ג (9.3.2023)

בשם המערער: עו"ד אייל בסרגליק; עו"ד ליזה בנאיון

בשם המשיבה: עו"ד אלכסנדרה הודס

### פסק-דין

השופטת ג' כנפי-שטייניץ:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט א' גורמן) מיום 27.4.2021 בע"מ 55829-04-19, בו נדחה ערעור מס שהגיש המערער על חיובו בכפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). הערעור נסוב על החלטת המשיבה, שלא להפחית את כפל המס שהוטל על המערער מכוח הסמכות הקנויה לה בסעיף 100 לחוק מע"מ.

תמצית הרקע לערעור

1. בין השנים 2012-2016 היה המערער הבעלים של חברת נופר ולינוי ניהול וייזום השקעות בע"מ, שנוסדה כחברת בנייה (להלן: חברת נופר ולינוי), ובעל השליטה בפועל בחברת דורן משאבי אנוש בע"מ (להלן: חברת דורן). חברת דורן היא תאגיד כוח אדם שהחזיק ברישיון ובהיתר מיוחד לפי סעיפים 2 ו-10 לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני

כוח אדם, התשנ"ו-1996, אשר אפשרו לו לשמש כקבלן כוח אדם של עובדים שאינם תושבי ישראל.

2. ביום 7.1.2018, ובמסגרת הסדר טיעון, הודה המערער בעובדות כתב אישום מתוקן שהוגש נגדו ונגד חברת נופר ולינוי, הורשע בעבירות שיוחסו לו ונגזר דינו. כתב האישום ייחס למערער שורה ארוכה של עבירות, בהן ריבוי עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, רישום כוזב במסמכי תאגיד, הלבנת הון, עבירות על חוק מע"מ ועל פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ועוד. לענייננו רלוונטי בעיקר האישום השלישי שבכתב האישום המתוקן שעניינו ב"הוצאה וקיזוז חשבוניות כוזבות", המייחס למערער עבירות לפי חוק מע"מ (ראו: ת"פ 17-02-14330; כתב אישום נפרד הוגש גם נגד גורמים אחרים שפעלו יחד עם המערער במסגרת ת"פ 17-02-20729).

3. בתמצית, על פי המתואר בכתב האישום המתוקן, המערער ומחמד אזברגה (להלן: אזברגה), חברו למשה מרגלית, שהיה בתקופה הרלוונטית הבעלים הרשום של חברת דורן, כדי להשתלט במרמה על חברה זו. המערער ואזברגה הסתירו את מעורבותם ובעלותם בחברת דורן על מנת להתגבר על הסדרים רגולטוריים שמנעו מהם לעסוק ולשלוט בחברות תיווך של עובדים זרים לתעשיית הבנייה, ובמטרה להשיא לעצמם רווחים עצומים מתיווך של כוח אדם זר. חברת נופר ולינוי התקשרה בהסכמים עם דורן וחברות אחרות לרכישת שעות עבודה של עובדים זרים במחיר קבוע שהיה נמוך מהמחיר ששילמו בפועל לעובדים הזרים ותוך שההפרש שולם לעובדים הזרים במזומן, זאת בין היתר על מנת להימנע מתשלומי מס על התשלומים הלא מדווחים ששולמו לעובדים.

כחלק מן הפעילות האמורה, קשרו המערער ואזברגה עם עבד אלגני עבאס, שותף נוסף בפרשה (להלן: עבאס), ובסיוע איברהים אבו טחישר (להלן: איברהים), ששימש כשליחו של אזברגה, תכנית עבריינית להנפקת חשבוניות מס כוזבות לחברת נופר ולינוי ולחברת דורן. בתוך כך הוציא המערער, בצוותא חדא עם האחרים, מאות חשבוניות מס כוזבות על עסקאות ושירותים מבלי שהייתה עסקה או מבלי שניתנו השירותים, במלואם או בחלקם, וזאת בסכומים שאינם פחותים מסך של 342,023,698 ₪ כולל מע"מ. סכום המע"מ הכולל הנובע מסך החשבוניות הכוזבות שהוצאו הועמד על סך 51,062,589 ₪ (ראו: סעיפים 61-63 לכתב האישום המתוקן). חשבוניות המס הפיקטיביות הוצאו על שם שלוש חברות שהיו כולן בשליטתו של אזברגה, כאשר בתמורה לכל חשבונית כוזבת, שילמו חברת נופר ולינוי וחברת דורן בהמחאות ובהעברות בנקאיות לשלוש החברות האמורות. ההמחאות וההפקדות הופקדו בחשבונות בנק של אזברגה ועבאס או נוכו על-ידם או מי מטעמם בחברת ניכיון. אזברגה ועבאס

משכו את תמורת ההמחאות מהבנקים השונים או מחברות הניכיון במזומן, והחזירו את הכספים למערער בניכוי עמלה בשווי המע"מ או בסכום הקרוב לכך. בכל עת שנזקקו לכסף מזומן, נפגשו המערער, אזכרה, עבאס, ולעיתים גם איברהים, תכננו והחליטו על מספר ההמחאות ועל ההיקפים הכספיים שחברת נופר ולינוי תעביר לשלוש החברות שבשליטת אזכרה.

4. כאמור, ביום 7.1.2018 קיבל בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופטת מ' ברנש), את הסדר הטיעון שהוגש בעניינו של המערער, הרשיע את המערער בעבירות שיוחסו לו בכתב האישום המתוקן, לרבות בעבירות על חוק מע"מ, וגזר עליו עונש מאסר בפועל של 72 חודשים; 12 חודשי מאסר על תנאי; קנס בסך 235,000 ₪ או 10 חודשי מאסר תמורתו; וחילוט של נכסים בהתאם להסדר הטיעון אליו הגיעו הצדדים. המערער לא הגיש ערעור על פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו והוא הפך לחלוט.

5. עם סיומו של ההליך הפלילי, ולאחר הליך חקירה וביקורת שנערך על-ידי המשיבה, חייבה המשיבה את המערער, ביום 3.9.2019, בתשלום כפל מס בסך של 113,781,124 ₪ (קרן וכפל), בגין הוצאת חשבוניות מס פיקטיביות, מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ. במסגרת נימוקיה של הודעת הכפל נדחו כלל הטענות שהעלה המערער בשימוע שנערך בעניינו. על החלטה זו הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי.

6. להשלמת התמונה יצוין, כי חיובו של המערער בכפל מס התבסס על כתב האישום המקורי. במסגרת כתב האישום המתוקן שהוגש נגד המערער הופחת סך החשבוניות הכוזבות שיוחסו לו, בהשוואה לאלה שיוחסו לו בכתב האישום המקורי, בכ- 10%. כתוצאה מכך, סכום החשבוניות שעל יסודן השיתה המשיבה כפל מס על המערער – היה גבוה במקצת מסך החשבוניות שעל בסיסן הורשע המערער. כדי להימנע מפער זה, הודיעה המשיבה, בדיון שנערך לפני בית המשפט המחוזי ביום 27.2.2020, על הפחתת החיוב בכפל המס והעמדתו על סך של 102,125,178 ₪, באופן התואם את פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו של המערער.

7. במסגרת הדיון בערעור, ביקשה המשיבה להסתמך על ממצאי פסק הדין שלפיו הורשע המערער במשפט הפלילי, זאת על יסוד הוראת סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: פקודת הראיות), ולקבוע כי לנוכח ממצאיו החלוטים מתקיימים במערער היסודות הנדרשים להטלת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. המערער התנגד לבקשה וטען כי דינה להידחות. עוד הוסיף וביקש כי יותר לו להביא

ראיות לסתור את ממצאי ההליך הפלילי בהתאם לקבוע בסעיף 42ג לפקודת הראיות, למניעת עיוות דין. באשר לחיוב לגופו, ביקש המערער להסתמך, בין היתר, על המלצתו של בית המשפט המחוזי בהליך הפלילי, אשר קרא לרשויות המס "לשקול בחיוב" להסתפק בענישה שהושתה עליו בהליך הפלילי. כן הדגיש המערער את חלקם הדומיננטי של המעורבים האחרים בפרשה, ולאור זאת טען כי השתת כפל מס עושה עמו עוול.

8. בהחלטת בית המשפט המחוזי מיום 17.5.2020, התקבלה בקשת המשיבה וטענותיו של המערער נדחו. בית המשפט המחוזי בחן בהחלטתו את פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו של המערער, וקבע כי הממצאים המרשיעים שנקבעו בפסק הדין קבילים כראיה, וכי אלה מקימים למערער חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. בית המשפט המחוזי הוסיף ודחה את בקשת המערער להבאת ראיות לסתור את ממצאי פסק הדין, משלא הוכח כי ההסתמכות על ממצאי ההליך הפלילי תגרום למערער עיוות דין. בית המשפט המחוזי ציין בהקשר זה כי אין מקום לשוב לאותם עניינים שנדונו והוכרעו בהליך הפלילי ולקיים בעניינם מעין משפט חוזר, שכן זהו המצב שפקודת הראיות וההלכה הפסוקה בנושא ביקשו למנוע. בהמשך לאמור נדחו גם טענותיו של המערער נגד חיובו בכפל מס, ונקבע כי המשך הדיון יתמקד בשאלה האם יש מקום בנסיבות העניין להפחית מכפל המס מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק מע"מ. המערער אינו משיג על החלטה זו.

9. בשלב השני של הדיון, העלו הצדדים לפני בית המשפט המחוזי את טענותיהם בשאלת הפחתת כפל המס מכוח הוראת סעיף 100 לחוק מע"מ, ולאחריהן, ניתן פסק הדין מושא הערעור שלפנינו.

עיקרי פסק הדין של בית המשפט המחוזי

10. בפסק הדין דחה בית המשפט המחוזי את השגותיו של המערער על החלטת המשיבה שלא להפחית את חיובו בכפל מס מכוח סמכותה לפי סעיף 100 לחוק מע"מ. בית המשפט המחוזי עמד תחילה על התכלית הכפולה שבהטלת כפל המס לפי סעיף 50 לחוק מע"מ – הבטחת תשלום תקבולי המס המלאים למדינה והרתעת הרבים. באשר לתכלית העומדת ביסוד סעיף 100 לחוק מע"מ – ציין בית המשפט המחוזי כי סמכות זו שמורה בעיקר למקרים שבהם הוצאת החשבוניות לא נועדה להונות את רשויות המס. בית המשפט המחוזי הוסיף ודחה את טענת המערער שלפיה היה על המשיבה להימנע מלהטיל עליו מס כלשהו, וביסס את קביעתו-זו על ההלכה הפסוקה, אשר הבהירה כי סעיף 100 לחוק מתייחס אך לרכיב הכפל ולא לרכיב הקרן.

11. כאשר לטענות הנוגעות להפחתה ברכיב הכפל – בית המשפט המחוזי הדגיש, כי לפי לשון סעיף 100 לחוק מע"מ וההלכה הפסוקה, ניתן להפחית רכיב זה רק כאשר מתקיימים לכך "טעמים מיוחדים" ובנסיבות חריגות, אשר לא התקיימו במקרה דנן. זאת לנוכח חומרת העבירות בהן הורשע המערער ונסיבות ביצוען. כן הובהר כי אין בנקיטת הליכים פליליים כדי לאיין את הסמכות והצורך בהשתת סנקציות אזרחיות. בית המשפט המחוזי דחה את טענותיו של המערער, ולפיהן לא היה גורם מוביל בקנוניה להנפקת חשבוניות המס וכי אזכרה הוא שהובילה, בהפנותו לכתב האישום המתוקן שבו הודה והורשע המערער, ממנו ניתן ללמוד בביור על מקומו המרכזי בפרשה. כן דחה בית המשפט המחוזי את טענותיו של המערער בדבר אכיפה בררנית בהשוואה למעורבים אחרים בפרשה. בית המשפט המחוזי ציין כי נגד עבאס ננקטו צעדים דומים לאלה שננקטו כלפי המערער הן במישור הפלילי והן במישור האזרחי; וכי בכל הנוגע לאזכרה – הרי שלנוכח נסיבותיו המיוחדות – פטירתו עוד בטרם הסתיימו ההליכים הפליליים, לא ניתן לומר כי יש באי-נקיטת הליכים אזרחיים נגד עזבונו לעלות כדי אכיפה בררנית.

#### תמצית טענות הצדדים

12. המערער שב וטוען כי בנסיבות עניינו היה נכון וראוי לוותר על גביית מס כלשהוא, בין אם בשל העונש שהוטל עליו בהליך הפלילי, בין אם בשל מקומו "השולי" בפרשיה העבריינית, ובין אם בשל היקפו הרחב של חילוט רכושו במסגרת ההליך הפלילי, אשר כלל כספים, נכסי נדל"ן וכלי רכב. עוד הוא טוען כי בית המשפט המחוזי שגה עת שלא העניק משקל ראוי להמלצתו של בית המשפט המחוזי בהליך הפלילי אשר קרא לרשויות המס לשקול בחיוב במסגרת ההליך האזרחי, להסתפק בענישה שהושתה עליו בהליך הפלילי. המערער מוסיף וטוען, כי בית המשפט המחוזי שגה בכך שלא קבע כי מתקיימים בעניינו טעמים מיוחדים, המצדיקים הפחתה של כפל המס בהתאם לקבוע בסעיף 100 לחוק מע"מ. בהקשר זה טוען המערער כי סכום המע"מ שולם במלואו, כי לא נטל חלק מוביל בפרשה וכי למעשה מי שעמד בראש הפעילות היה אזכרה ולא הוא, וכן הוא שב על טענתו לאכיפה בררנית. המערער מוסיף ומעלה לעניין זה שורה של טענות המופנות כלפי הממצאים העובדתיים שנקבעו בעניינו בפסק הדין הפלילי, ואומצו בהליך האזרחי מושא הערעור. עוד טוען המערער, כי שגה בית המשפט המחוזי כאשר לא ראה בו ובחברת נופר ולינוי כישויות משפטיות נפרדות, ולמעשה הרים את מסך החברה מבלי שהתקיימו לכך התנאים הדרושים על פי הדין. המערער מוסיף בהקשר זה, כי היה על בית המשפט המחוזי להפחית מגובה החיוב את הסכומים שנגבו מהחברות

האחרות שהיו מעורבות בפרשה. עוד טוען המערער כי היה על בית המשפט המחוזי "לכייל" את סכומי החיוב במס בהתחשב בכך שאין ביכולתו לעמוד בחיובים אלה.

13. המשיבה סומכת ידיה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוענת כי דין הערעור להידחות. המשיבה עומדת על ההלכה הפסוקה ולפיה הרשעתו וענישתו של נאשם בהליך הפלילי, אינן גורעות מן האפשרות לחייבו בשל אותם מעשים ומחדלים גם לפי הדין האזרחי, כפי שנעשה במקרה שלפנינו. המשיבה סבורה כי יש לדחות את ניסיונו של המערער לטעון טענות הסותרות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בעניינו בהליך הפלילי, ואומצו על-ידי בית המשפט המחוזי במקרה דנן. באשר לאפשרות להפחית את כפל המס מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק מע"מ, נטען כי אין מקום להתערב גם בעניין זה בפסק הדין של הערכאה הדיונית, שכן המערער לא הציג טעמים מיוחדים המתקיימים בעניינו המצדיקים הפחתה כאמור. באשר לטענה ולפיה היה על המשיבה לקזז מן החיוב את הסכומים שחולטו בהליך הפלילי, נטען כי אין בסיס בדין לטענה האמורה, אלא להיפך – על פי הדין החל על הסוגיה נהוג לערוך הבחנה בין שתי מערכות הדינים הללו ולא לקזז את החיובים החלים מכוחן. ולבסוף נטען, כי יש לדחות את טענות המערער בדבר אכיפה בררנית, ואת טענתו לפיה היעדר יכולתו לעמוד בתשלום המס צריכה לשמש כטעם להפחתת כפל המס.

דיון והכרעה

14. לאחר עיון בפסק הדין של בית המשפט המחוזי ובטענות הצדדים, לא מצאתי עילה להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ועל כן אציע לחברי כי נדחה את הערעור.

15. במוקד הערעור שלפנינו עומדת החלטת המשיבה להטיל על המערער חיוב בכפל מס בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, זאת מכוח הוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ, הקובע כי:

"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".

ההלכה הפסוקה בנושא הבהירה כי החיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ הוא בבחינת סנקציה אזרחית-מנהלית שנועדה לשרת שתי תכליות עיקריות: האחת, עניינה בהשבת המצב לקדמותו, במובן של העמדת מצבה של הקופה הציבורית במקום שבו הייתה אלמלא הונפקה החשבונית בניגוד לדין; והשנייה, עניינה בהרתעת הרבים באמצעות התשלום הכפול, וזאת כדי למנוע לכתחילה הנפקה של חשבוניות בניגוד לדין (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 12 (26.3.2017) (להלן: עניין גולד); ע"א 8052/19 בוחניק נ' מדינת ישראל - רשות המיסים אגף המכס והמע"מ, פסקה 20 (14.11.2021) (להלן: עניין בוחניק)). כן צוין לא אחת בפסיקה כי השימוש בחשבוניות מס כוזבות הוא בגדר "מכת מדינה" שבעטיה נגזלים סכומי עתק מן הקופה הציבורית, ומכאן נובעת חשיבותה של הסמכות המעוגנת בסעיף 50(א) המשמשת ככלי מרכזי ויעיל במיוחד לטיפול בתופעה בלתי רצויה זו (ע"א 2823/18 בדיר נ' רשות המיסים, פסקה 15 (3.3.2020) (להלן: עניין בדיר)).

16. כזכור, בית המשפט המחוזי נדרש לשאלת הפעלת הסמכות לפי סעיף 50(א) לחוק עוד בהחלטתו מיום 17.5.2020, בגדרה קבע כי "לנוכח הקביעות החלוטות של פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו של המערער, הוכח כי יש לחייב את המערער בכפל מס בהתאם להוראות סעיף 50(א) כפי שקבע[נה] המשיב[נה]". על החלטה זו, כאמור, לא הוגש ערעור. בהמשך לכך, דן בית המשפט המחוזי בטענות המערער ולפיהן היה על המשיבה להפחית מכפל המס שהושת עליו מכוח הסמכות הנתונה לה בסעיף 100 לחוק מע"מ. סוגיה זו היא המונחת לפתחנו בערעור זה.

17. אם כן, לצד החיוב בכפל מס המוטל מכוח מצוות המחוקק, מקנה הוראת סעיף 100 לחוק מע"מ סמכות לוותר על רכיב הכפל, או להפחיתו, מטעמים מיוחדים שיירשמו:

"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".

סמכות זו משמשת כחריג לכלל הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, והיא מוגבלת אך לרכיב הכפל, לרכיב שערך החיוב ולהוצאות האכיפה. לאמור, אין זה בסמכותן של רשויות המס לוותר או להפחית מסכום הקרן (עניין אדוריים, בעמ' 335). לשון ההוראה – "מטעמים מיוחדים שיירשמו", ופסיקת בית משפט זה, מלמדים כי יש לעשות שימוש זהיר ומצמצם בסמכות לפי סעיף 100 לחוק השמורה למקרים חריגים בלבד, שבהם הוכח

כי "חשבונית המס לא הונפקה בכוונת מירמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס". כך לדוגמא, כאשר "החשבונית הוצאה מחמת שגגה או אי-ידיעה, או כאשר העוסק שילם את המס הנובע מהחשבונית", מקרים בהם נחלשת התכלית ההרתעתית שבהטלת כפל מס (עניין בדיר, בפסקה 21; עניין גולד, בפסקה 16). הכלל הוא אפוא הטלת כפל מס והחריג לו הוא הוויתור או ההפחתה.

18. עניינו של המערער אינו בא בגדרם של אותם מקרים חריגים המצדיקים הפחתה של כפל המס. מכתב האישום המתוקן שבו הודה המערער והורשע עולה תמונה, ולפיה עמד המערער בראשה של התארגנות עבריינית מסועפת ומתוכננת היטב, שבגדרה בוצעו שורה ארוכה של עבירות, ביניהן הנפקה שיטתית של מאות חשבוניות מס כוזבות לאורך כחמש שנים ובהיקף כספי אדיר של מאות מיליוני ש"ח. כזכור, המערער שימש כבעלים של חברת נופר ולינוי, וכבעל השליטה בפועל בחברת דורן – שתי החברות אשר עמדו במוקד הנפקת החשבוניות הכוזבות, זאת לצד החברות שהיו בשליטתו של אזכרגה. על פי המתואר בכתב האישום המתוקן, המערער יחד עם שותפיו, נהגו לקיים פגישות תקופתיות על מנת להוציא את תכניתם מן הכוח אל הפועל, ואת כל זאת ויותר עשו "במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק מתשלום מס ואו לעזור לאחר להתחמק מתשלום מס" (ראו: סעיף 67 לכתב האישום המתוקן). ברי כי היקף הונאת רשויות המדינה והנזקים שהוסבו בעטייה לקופה הציבורית אינם עולים בקנה אחד עם המקרים החריגים שלהם נועדה סמכות ההפחתה.

19. כאמור, המערער מלין על כך שבית המשפט המחוזי לא העניק, לשיטתו, משקל ראוי לדברים שנכתבו בשולי גזר הדין שניתן בהליך הפלילי, בו נאמר כי: "בטרם סיום מצאתי לנכון להפנות את תשומת לב רשויות המס כי בכל האמור בפן האזרחי בין המדינה לנאשם, במסגרת הסדר הטיעון נדון הנאשם, בנוסף למאסר ממושך, גם לעונשים כספיים כבדים, הן חני[לוט] והן קנס משמעותי ובנסיבות אלה יהיה הוגן וראוי לשקול בחיוב שבכך תבואנה לקיצן דרישות הכספים מן הנאשם באופן אישי" (ראו: סעיף 7 לגזר הדין בהליך הפלילי). המערער הוסיף וטען לעניין זה, כי יש לראות בדברים אלה חלק מהסדר הטיעון שנחתם עמו. בהמשך לכך הוא טוען כי היה על בית המשפט המחוזי להביא בחשבון את מכלול הסנקציות הפליליות שהושטו עליו, ובפרט את העונשים הכספיים וחילוט נכסיו, במניין השיקולים להפחתת כפל המס.

20. עיון בהסדר הטיעון שנחתם עם המערער ובדיונים שנערכו בעניינו מעלה, כי אין כל עיגון לטענותיו ולפיהן המלצת בית המשפט הפלילי הייתה חלק מהסדר הטיעון. לא זו בלבד שהדברים לא מצאו ביטויים בהסדר הטיעון הכתוב שנחתם עם המערער,



אלא שאלה נסתרים מדבריה המפורשים של נציגת המדינה אשר הבהירה למערער באופן שאינו משתמע לשני פנים כי "אין בסמכותנו והבהרנו לנאשם, לקבוע דבר בנוגע לשומה האזרחית האישית של הנאשם" (ראו פרוטוקול הדיון מיום 7.1.2018 בהליך הפלילי, בעמ' 64, שורות 25-26). דברים אלה מדברים בעד עצמם.

21. אמנם, בית המשפט המחוזי בהליך הפלילי מצא לנכון לפנות לרשויות המס בהמלצה "לשקול בחיוב" להסתפק בענישה הפלילית ולהימנע מלבוא בדרישות כספיות נוספות כלפי המערער מכוח הדין האזרחי. המלצה זו באה בעקבות טיעונו לעונש של בא כוח המערער אשר ביקש שבית המשפט "יאמר את דברו כי זה סוף פסוק כלפי הנאשם בפרן האיש" ו"כדי לפתוח צוהר של תקווה [...] לכבד את ההסדר וגם להתייחס כלפי המס האזרחי". אלא שהמלצה זו מנוגדת להוראות הדין המורות על הטלת כפל מס כפועל יוצא של הוצאת חשבוניות מס בניגוד לדין (סעיף 50(א) לחוק מע"מ). גם אם נראה המלצה זו ככזו המכוונת לסמכות הוויתור או ההפחתה של רכיב הכפל, ברי כי אין בדברים האמורים כדי לחייב או לכבול את רשויות המס.

22. אוסיף לעניין זה, כי ככלל ראוי כי בית המשפט הדין בהליך הפלילי ימעט במתן המלצות בעניינים שאינם בתחום סמכותו ובנסיבות בהן לא הונחה לפניו התשתית העובדתית והמשפטית הנוגעת לעניין. על בית המשפט להימנע מליצור ציפיות בלב הנאשם, או לנטוע בו את הרושם כי יהיה בגזר דינו כדי להביא לתוצאה מטיבה החורגת מהסדר הטיעון שבין הצדדים ומן ההליך הפלילי שלפניו (והשווה: ע"פ 9097/05 מדינת ישראל נ' ורשילובסקי, פסקה 7 (3.7.2006)). גם שיקולים של מדיניות משפטית ראויה תומכים בנקיטת זהירות במתן המלצות מעין אלה, אשר עלולות לתמרץ בעלי דין להפוך את ההליך הפלילי, ואת הסדרי הטיעון בפרט, לזירה לקבלת המלצות בעניינים החורגים מתחומו של ההליך. לפיכך, טוב עשתה המאשימה עת העמידה דברים על מכונם.

23. אף במישור הדין המהותי לא נמצא בסיס לעמדת המערער. בית משפט זה הבהיר לא אחת, כי אין בענישה הפלילית כדי להחליף את החיוב במס או למנוע הליכי אכיפה אזרחיים. בקשר לסעיף 100 לחוק מע"מ נקבע כי כאשר כפל המס הוטל לצד עונשים מכוח המשפט הפלילי לא יהא בכך, ככלל, לשמש טעם לביטול או להפחתה של כפל המס (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נז(5) 947, 955-959 (2003); עניין בוחניק, בפסקה 22; עניין בדיר, בפסקה 21). עיון בהוראותיו של חוק מע"מ מאשש אף הוא עמדה זו: כך למשל מורה סעיף 123 לחוק כי "הורשע אדם, או שילם כופר או קנס מנהלי, אין בכך כדי לפטרו מחובותיו על פי חוק זה והתקנות לפיו", וסעיף 104 לחוק מוסיף ומורה כי "הוראות פרק זה אינן גורעות מאחריותו הפלילית של

החייב במס" (וראו לעניין זה גם: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 881-882 (מהדורה חמישית 2013); וע"פ 8109/15 אביטן נ' מדינת ישראל, פסקה 10 (9.6.2016), בו עמד השופט צ' זילברטל על ההבחנה שבין חילוט רכוש שנעשה מכוחו של חוק איסור הלבנת הון לבין סילוק החובות לרשויות המס). בעניינו הפרטני של המערער יש לזכור כי עבירות המע"מ הן רק חלק מן העבירות בהן הורשע, וכי הסנקציות הכספיות הוטלו עליו גם בגין הרשעתו בשורה ארוכה של עבירות מרמה, הלבנת הון ומס הכנסה, וגם מטעם זה אין לשעות לטענתו להפחתה.

24. באשר לטענות המופנות כלפי חלקו של המערער בפרשה וטענותיו כי שילם את סכומי המע"מ במלואם – אין מקום לניסונו של המערער לסתור ממצאים עובדתיים שנדונו והוכרעו בערכאה הדיונית; לא כל שכן כאשר מדובר בממצאים עובדתיים שנקבעו על יסוד הודאתו בהליך הפלילי (ראו והשוו: רע"א 9759/16 אבו מור נ' רשות המיסים (7.4.2017); וכן ראו גם: ע"א 4202/08 אלטאנע נ' מנהל מע"מ, פסקה 10 (1.7.2010) (להלן: עניין אלטאנע); ועניין גולד, בפסקאות 9-10)). בכתב האישום המתוקן שלפיו הורשע פורט חלקו של המערער בפרשה, זאת לצד פירוט של סכומי החשבוניות הכוזבות שהונפקו וסכומי המע"מ הנובעים מהן. בית המשפט המחוזי בהחלטתו מיום 17.5.2020, דן בטענותיו של המערער וראה לאמץ לעניין תחולתו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ את הממצאים והעובדות שנקבעו בהליך הפלילי, לרבות סכומי החיוב במע"מ; על החלטה זו כזכור לא הוגש ערעור. בהינתן האמור – דין טענות אלה להידחות.

25. לא ראיתי מקום לקבל גם את טענותיו הנוספות של המערער, בכל הנוגע לאישיותו המשפטית הנפרדת מן החברות שבשליטתו ולאכיפה בררנית. אכן, על פי המתואר בכתב האישום חשבוניות המס הונפקו, בין היתר, עבור חברת נופר ולינוי, ואולם צוין בבירור כי חשבוניות אלו הוצאו על-ידי, באופן אישי, ובצוותא חדא עם המעורבים האחרים בפרשה, כך שבהיבט העובדתי, אין לטענה זו על מה שתסמוך (ראו סעיפים 62-61 לכתב האישום המתוקן). ואולם, אף אם אלך כדרכו של המערער ואקבל את ההבחנה הנטענת, הרי שלא יהא בכך כדי לסייע לו. כעולה מכתב האישום המתוקן, חברת נופר ולינוי הייתה מצויה בשליטתו ובניהולו בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, כך שממילא ניתן לייחס לו באופן אישי פעולות שביצע כאורגן בחברה (ראו לעניין זה: עניין אלטאנע, בפסקה 15; ועניין גולד, בפסקה 14). כך גם מצאתי לדחות את טענותיו של המערער בדבר אכיפה בררנית – בית המשפט המחוזי בחן טענה זו ודחה אותה, תוך שהובהר כי נגד עבאס ננקטו אותם הצעדים שננקטו כלפי המערער, הן במישור האזרחי הן במישור הפלילי; ונגד אזברגה הוחלט שלא לנקוט בהליכים אזרחיים על רקע נסיבות המיוחדות

– פטירתו טרם סיום ההליכים הפליליים. לא מצאתי מקום להתערב בקביעות אלה. אוסיף כי המשיבה הצהירה כי סכום המס (קרן) לא ייגבה יותר מפעם אחת מכלל הנישומים (דיון מיום 27.2.2020 בבית המשפט המחוזי).

26. סיכומו של דבר: על יסוד כל האמור לעיל, אני סבורה כי עניינו של המערער אינו בא בגדרם של אותם מקרים חריגים המצדיקים הקלה מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ.

אציע אפוא לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו, ולחייב את המערער בהוצאות המשיבה בסך של 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ד' מינץ:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' כשר:

1. לאחר התלבטות, החלטתי לצרף את דעתי לדעתה של חברתי, השופטת ג' כנפי-שטייניץ. על התלבטותי אעמוד בקצרה להלן.

2. כפי שציננה חברתי, בפסקה המסיימת את גזר דינו של בית המשפט המחוזי (השופטת מ' ברנט), שדן בעניינו של המערער במישור הפלילי, נאמר כך:

"בטרם סיום מצאתי לנכון להפנות את תשומת לב רשויות המס כי בכל האמור בפן האזרחי בין המדינה לנאשם, במסגרת הסדר הטיעון נדון הנאשם, בנוסף לעונש מאסר ממושך, גם לעונשים כספיים כבדים, הן חלוט והן קנס משמעותי ובנטיבות אלה יהיה זה הוגן וראוי לשקול בחיוב שבכך תבואנה לקיצן דרישות הכספים מן הנאשם באופן אישי" (ההדגשה הוספה – " כ').

טענת בא כוחו של המערער בפנינו הייתה כי האמירה דלעיל לא הייתה יוזמה של בית המשפט קמא אלא חלק מהסכמות הצדדים, כפי שהושגו במסגרת הליך הגישור שבעקבותיו נכרתה עסקת הטיעון בין המאשימה לבין המערער.

אלא שגרסה זו שנויה במחלוקת במישור העובדתי: באי כוחה של המשיבה הכחישו אותה במהלך הדיון בפנינו; היא נעדרת תימוכין בהסכם עסקת הטיעון, והיא אף לא נטענה בפני בית המשפט קמא (נטען טיעון המסתמך על האמור בגזר הדין בקטע שצוטט לעיל; אך לא נטען כי האמור בקטע זה מבטא הסכמה שהושגה, על דעת המאשימה, במסגרת הליך הגישור).

בא כוחו של המערער הפנה, בהקשר האמור, לפרוטוקול הדיון בפני בית המשפט שדן בהליך הפלילי, עובר לגזירת הדין, ולכך שבאת כוחה של המאשימה, שכרגיל היא שטענה ראשונה, טענה את הדברים הבאים: "אני אציין כי אין בסמכותנו והבהרנו לנאשם, לקבוע דבר בנוגע לשומה האזרחית האישית של הנאשם או של נאשמת 4".

דברים אלו אכן מלמדים, לפחות לכאורה, כי עניין אפשרות של אמירה כלשהי בעניין אותה "שומה אזרחית", עמד על הפרק כבר בעת שטענה באת כוחה של המאשימה את טיעוניה. ברם, אין בדברים המצוטטים, כשלעצמם, כדי לבסס את הטענה בדבר הסכמה שהושגה במסגרת הגישור: האמירה דלעיל יכולה להתיישב גם עם הבהרה המתייחסת לאמירה שסוכם שתיכלל בגזר הדין (כטענת המערער) וגם עם הסתייגות מבקשה שהמאשימה ידעה שבכוונת המערער לבקשה לאחר שתסיים את טיעוניה.

משכך, אין ביכולתי לקבל, במישור העובדתי, את הטענה (שכאמור אף לא נטענה בפני בית המשפט קמא), שהאמור בפסקה האחרונה לגזר הדין סוכם, מראש, במסגרת הגישור הפלילי.

לשיטתי, למותר לציין כי אם בנטען על ידי המערער יש ממש, האמור בסעיף 22 לחוות דעתה של חברתי, הן לעניין האמור בגזר הדין והן לעניין עמדתה של המאשימה, ראוי לבחינה מחודשת.

3. לאמור לעיל מתווסף הטעם המובא בגזר הדין בהליך הפלילי: המערער הינו מי ששילם כבר תשלום כבד ביותר על מעשיו: נגזרו עליו 6 שנות מאסר בפועל, הוא נקנס בסך של 235,000 ש"ח, חולטו לו כספים בסך של 4,665,391 ש"ח, שלושה נכסי נדל"ן ושלושה רכבים, והוא חויב אישית בחבות המס (לפני כפל) העומדת על סך של יותר מ-50,000,000 ש"ח.

עובדות אלו לא נעלמו מעיניו של בית המשפט קמא וגם לא נתפסו על ידו כבלתי רלוונטיות. זאת, בהקשר מה שכינה בית המשפט "הגישה העולה מהפסיקה" ולפיה "...אכן, במקרים המתאימים, יש שמצא בית המשפט 'לכייל' את העוונשים שהושתו בהליך הפלילי וכדי למנוע מצב בו הענישה הכוללת נושאת אופי בלתי מדתי, להפחית מרכיב הכפל שהושת...".

בית המשפט קמא סבר כי במקרה דנן, הואיל וברור כי לא יהיה בידי המערער לשלם אפילו חלק משמעותי מקרן החיוב במס, אין טעם לערוך "כיול" כאמור (וראו סעיפים 58 ו-59 לפסק הדין של בית המשפט קמא).

לעניין זה אבקש להעיר כי יכול והשאלה המרכזית אינה עד כמה חשובה, מבחינה "מעשית", ההימנעות מהטלת כפל המס, אלא כיצד ראוי שיישקלו, על ידי אחת מזרועותיה של המדינה, שיקולים של מנהג לפי דין ומנהג לפנים משורת הדין, בנסיבות מסוימות.

4. מבלי לקבוע מסמרות, אומר כי לו אכן האמור בפסקה המסיימת את גזר דינו של בית המשפט שדן בהליך הפלילי היה תוצאה של הסכמה שהושגה עם המאשימה במסגרת גישור שהביא לעסקת טיעון (גם תוך הבהרה שהדברים לא מחייבים), ולאור הנסיבות עליהן עמדתי בסעיף 3 לעיל, ספק אם היה בידי להצטרף לדעתה של חברתי: אכן, גם בנסיבות כאלו, מנהל מס ערך מוסף לא היה מחויב לפעול כאמור בגזר הדין.

על כן לא הייתי רואה מקום להתערב, גם בנסיבות כאמור, בהטלת חיוב המס, באופן אישי, על המערער. יחד עם זאת, באשר לשימוש בסמכות שבשיקול דעת לוותר על כפל המס, הצטברות הנסיבות של אמירתו של בית המשפט שדן בהליך הפלילי, הסכמתה של המאשימה שדברים אלו ייכתבו בגזר הדין, ויתר נסיבות העניין, היו מצדיקות שמנהל מס ערך מוסף ישקול בכובד ראש לעשות שימוש בסמכות לוותר על כפל המס, ואולי אף מצדיקות התערבות שיפוטית בהעדר טעמים כבדי משקל שלא לעשות שימוש בסמכות הנ"ל.

לגישתי, אף בהנחה של העדר הסכמה מצד המאשימה, ראוי היה שדבריו של בית המשפט שדן בהליך הפלילי יישקלו על ידי מנהל מס ערך מוסף בכובד ראש (ולו מחמת הכבוד המתבקש לפסק דין של בית משפט מחוזי), לעניין שימוש בסמכות לוותר על כפל המס. אולם לאור ההלכה, עליה עמדה חברתי, לעניין השימוש בסמכות לוותר על כפל המס וההתערבות השיפוטית בהקשרה, איני רואה בנסיבות אלו כמצדיקות התערבות שיפוטית בהחלטת מנהל מס ערך מוסף.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ג' כנפי-שטייניץ.

ניתן היום, ו' באב התשפ"ג (24.7.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

---

מרכז מידע, טל' 077-2703333, \*3852 ; אתר אינטרנט, <https://supreme.court.gov.il> מנ 21045020\_X18.docx