



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 62537-08-20 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער
אברהם בסר
ע"י ב"כ עו"ד סיימון יניב

נגד

משיב
מנהל מס ערך מוסף - יחידת חקירות פשיעה חמורה
ע"י ב"כ עו"ד שירה פרלא
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 בפניי ערעור על החלטת המשיב להטיל על המערער מחצית כפל מס (עסקאות), דהיינו, רכיב
6 הסנקציה בלבד, בסך כולל של 359,416 ש"ח, לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-
7 1975 (להלן: "חוק מע"מ"). ענייננו של הערעור בשאלות, האם ניתן וראוי להטיל קנס על
8 עוסק בגין הוצאת חשבוניות מס שדווח ושולם עבורן מס העסקאות על ידי העוסק, אך שהן
9 אינן משקפות את מהות העסקה.

10

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור בתמצית

11 1. המערער ייבא תמציות ריח מגאורגיה באמצעות חברת ע.ת.ז מוצרי ניקיון ומפיצי ריח
12 בע"מ (להלן: "עתז") שבבעלותו ובניהולו. המערער הפיק מתמציות הריח משקאות
13 אלכוהוליים מסוג וודקה וערק. המערער מכר את המשקאות האלכוהוליים לשלושה
14 לקוחות שונים: חברת יקב ערק גת בע"מ, אשר נמצאת גם היא בבעלותו ובניהולו של
15 המערער (להלן: "יקב ערק גת") ולאיל אייכנר וחברת אייל אייכנר בע"מ (להלן,
16 בצוותא: "אייכנר").

17 2. עתז הוציאה חשבוניות מס ליקב ערק גת ולאייכנר בגין מכירת האלכוהול. עתז דיווחה
18 על החשבוניות ושילמה את מס העסקאות הכלול בהן. עם זאת, בחשבוניות המס נכתב
19 כי הן הוצאו בגין מכירת "תמציות", "ציוד", "בקבוקים" וכדומה, מבלי שהן תיארו את
20 מהות העסקה האמיתית של מכירת בקבוקי משקה אלכוהולי.

21 3. לטענת המשיב, מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ועל כן יש להטיל על המערער קנס
22 לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ. מכיוון שמס העסקאות שולם, הטיל המשיב רק את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

1 מחציתו של כפל המס, כלומר, רק את רכיב הסנקציה (לעיל ולהלן: "הקנס"). מנגד טוען
2 המערער כי לאור העובדה שהוא שילם את מס העסקאות ולא ניסה להתחמק מתשלום
3 מע"מ, אין מקום להטיל עליו קנס כלל. מכאן ערער זה.

4 טענות המערער בתמצית

5 4. המערער טוען כטענה מקדמית כי ראוי היה אילו המשיב היה מעכב את החלטתו בדבר
6 הטלת הקנס עד להכרעת הדין הפלילית בעניינו, אם וכאשר יוגש נגדו כתב אישום.
7 5. לגופו של עניין טוען המערער, כי נטל ההוכחה במקרה דנן מוטל על המשיב בשל המימד
8 העונשי המאפיין את הטלת הקנס, אך המשיב לא עמד בו.
9 6. המקרה הנדון אינו נופל למקרים בהם נתונה למשיב הסמכות להטיל קנס. הטלת
10 הסנקציה שמורה למקרים שבהם נישומים פעלו במטרה לקבל במרמה מס תשומות
11 שגולם בחשבוניות פיקטיביות שמתארות עסקאות בדויות שלא באו לעולם. בענייננו, לא
12 מדובר בחשבוניות פיקטיביות שלא עמדו עסקאות לצידן, אלא בעסקאות שבוצעו בפועל
13 ושולם מס העסקאות בגינן. על המשיב היה לכל היותר לעשות שימוש בסעיף 38 לחוק
14 מע"מ ולא להתיר את ניכוי מס התשומות.
15 7. המשיב אינו נוקט במדיניות של הטלת כפל מס כשמדובר בעסקאות שבוצעו בפועל
16 ושהמס בגינן דווח ושולם למשיב, כפי שלא עשה גם בקביעתו ביחס לאייכנר, מנכי מס
17 התשומות בגין החשבוניות הנדונות.
18 8. לאור התנהלותו החריגה של המשיב דווקא כנגד המערער ויקב ערק גת, אין מנוס
19 מלקבוע כי הטלת הסנקציה על המערער נעשתה תוך אכיפה בררנית ומפלה.

20 טענות המשיב בתמצית

21 9. לעניין טענתו המקדמית של המערער, כי היה על המשיב לעכב את החלטתו עד להחלטה
22 בהליך הפלילי, נקודת המוצא היא שאין מעכבים הליך אזרחי בשל קיומו של הליך פלילי
23 מקביל.
24 10. לעמדת המשיב, החשבוניות אינן משקפות עסקת אמת בין הצדדים, ובפועל לא סופקו
25 החומרים אשר צוינו בחשבוניות. הרישום נעשה בכוונת מכוון על מנת שלא לשלם מס.
26 כך, המערער חמק מתשלום מס בשני מישורים: פעם אחת במישור ייבוא האלכוהול, עת
27 ייבא אתנול אך סיווג אותו כמפיצי ריח, ופעם שנייה במישור הייצור על מנת שלא לשלם
28 את מס הקנייה ואת רכיב המע"מ החל גם על מרכיב מס הקנייה. כמו כן, הרישום
29 הפיקטיבי בחשבונית חסם, הלכה למעשה, את נתיב הביקורת של הרשות המבקרת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

11. עוסק רשאי להוציא חשבונית מס אך ורק בגין שירות שנתן או נכס שמכר "במהלך עסקו". כאשר החשבונית אינה מייצגת שירות שניתן "במהלך עסקו" של מוציא החשבונית, היא תיחשב כחשבונית שהוצאה שלא כדין, וזאת גם אם בבסיסה של החשבונית עומדת עסקה שארעה בפועל.
12. לחיוב בכפל מס תכלית כפולה: האחת, להבטיח תשלום המס למדינה; והשנייה, להרתיע מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין.
13. יש לדחות את טענת המערער כי מדובר באכיפה בררנית וכי המשיב אינו נוקט במדיניות של הטלת הסנקציה כשמדובר בעסקאות שבוצעו בפועל. המשיב הגיש לבית המשפט רשימה של חמישה מקרים בהם הטיל כפל מס בגין רכיב הסנקציה בלבד בנסיבות דומות עד זהות לנסיבות הנדונות. המערער גם לא הוכיח שהמשיב פעל על בסיס שיקולים זרים או מתוך יחס של עוינות אישית או יריבות פוליטית.
14. בסופו של דבר, על בית המשפט לשאול את עצמו, האם השומה המונחת בפניו היא נכונה לגופה. מאחר שהתשובה לשאלה זו במקרה דנן היא חיובית, הרי שיש לדחות את טענת האפליה שהעלה המערער.
15. כמו כן, המשיב הפעיל את שיקול דעתו גם ביחס לאייכנר. לא זו אף זו, טענותיו של המערער לאכיפה בררנית ביחס למנכי מס התשומות יכולה הייתה להתברר גם על ידי המערער עצמו לו היה מזמן את מר אייל אייכנר להעיד מטעמו. אולם, משהמערער וויתר על זכות זו אין לו אלא להלין על עצמו. בהקשר זה יצוין, כי המשיב חב בחובת סודיות הקבועה בסעיף 142 לחוק מע"מ ועל כן עמדת המשיב היא כי למערער אין זכות שבדין לקבל מידע, אשר מסירתו אסורה גם מטעמים של הגנת הפרטיות. על אף כל זאת, תנוח דעתו של המערער כי המשיב פעל באופן שוויוני.

דיון והכרעה

16. בענייננו אין מחלוקת עובדתית בדבר החשבוניות ומהותן, והערעור מתמצה בעיקרו במחלוקת משפטית נקודתית – האם ניתן וראוי להטיל קנס על עוסק שהוציא חשבוניות מס, בנסיבות בהן העוסק שילם את מס העסקאות בגין החשבוניות, אולם החשבוניות עצמן לא מתארות את העסקה כהווייתה.
17. על מנת ליישב מחלוקת זה יש להידרש לשתי שאלות שונות:
- הראשונה** – האם מלכתחילה נתונה למשיב הסמכות להטיל קנס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בנסיבות המקרה דנן;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 והשנייה – אם יימצא כי למשיב נתונה הסמכות להטיל את הקנס – האם ראוי שהמשיב
2 יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 100 לחוק מע"מ ויותר על הקנס או יפחיתו.
- 3 חיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ
- 4 18. בכל הנוגע לשאלה הראשונה, לפי הדין, למשיב נתונה הסמכות, ואולי אף החובה,
5 לעשות שימוש בסנקציה בנסיבות המקרה דנן.
- 6 19. תחילה יובהר, כי על אף שבבסיס החשבוניות שהוצאו עמדה עסקה ועל אף ששולם מס
7 העסקאות בגין החשבוניות, שעה שהחשבוניות לא תיארו נכונה את מהות העסקה –
8 מדובר בחשבוניות שיצאו שלא כדין. וראו האמור בגדרי ע"א 10071/16 מנהל מס ערך
9 מוסף תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, פס' 2 (9.5.2018) (להלן: "עניין טי.גי.די"):
10 "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות
11 המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו
12 שנעשתה בפועל... אכן בענייננו לא מדובר בחשבוניות פיקטיביות לגבי עסקאות
13 שלא התרחשו, אלא בחשבוניות שלא משקפות את העסקאות שפורטו בהן. דהיינו
14 הפיקטיביות שבחשבוניות הינה לגבי מהות העסקה. ברם אין בכך להפוך את
15 החשבונית לכזו שהוצאה כדין. חוק מס ערך מוסף מכיר בשתי אפשרויות –
16 חשבונית שהוצאה כדין, וחשבונית שלא. אין אפשרות שלישית מסוג 'הוצאה כדין
17 ושלא כדין'".
- 18 20. לגופו של עניין, סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע כי "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא
19 חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם
20 חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין
21 בחשבונית או המשתמע ממנה".
- 22 ניתן להיווכח כי הסעיף לא מבחין בין סוגי חשבוניות שיצאו שלא כדין וכי על פיו יש
23 לשלם כפל מס גם בשל "הוצאת מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים
24 הנדרשים לענין חשבונית מס".
- 25 לא זו אף זו, כותרת סעיף 50(א) לחוק מע"מ היא "הוצאת חשבונית מס שלא כדין".
26 כלומר, כבר מלשון הסעיף עצמו ברור שהסעיף עוסק בכל חשבונית שיצאה שלא כדין,
27 ולא רק בסוג מסוים של חשבוניות שיצאו שלא כדין.
- 28 21. ואכן, בית המשפט העליון קבע במסגרת ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב
29 (26.3.2017) (להלן: "עניין גולד") כי אף במקרים שבהם שולם מס העסקאות, אך
30 החשבונית לא שיקפה עסקה אמיתית, למשיב הסכמות להטיל קנס בגין הוצאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 62537-08-20 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

1 החשבוניות. וראו האמור שם, בפס' 12, ביחס לחיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק
2 מע"מ:
3 "חשבונית מס 'כדין' היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47
4 לחוק מע"מ, וכן עליה למלא אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק. בנוסף
5 לכך, בפסיקה נקבע שהדרישה שהחשבונית תוצא כדין אינה טכנית בלבד, כי אם
6 יש בה אלמנט מהותי, החשוב לענייננו, והוא הדרישה שעל החשבונית לשקף
7 עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה" (כל ההדגשות הן שלי
8 אלא אם מצוין אחרת – י"ס).
9 22. בית המשפט העליון עמד על עניין זה גם במסגרת ע"א 2823/18 בדיר נ' רשות המיסים,
10 פס' 16 – 17 (3.3.2020) (להלן: "עניין בדיר").
11 "המערער טוען כי הסנקציה הכספית אשר הוטלה עליו מכוחו של סעיף 50(א)
12 לחוק מע"מ אמורה לחול רק באותם מקרים שבהם חשבונית המס (או המסמך
13 האחר שנחזה כחשבונית מס) נועדה לאפשר למקבלה לקזז את מס התשומות
14 הנקוב בה. ברם, לפרשנות זאת אין שום אחיזה בלשון הסעיף, ומשכך לא אוכל
15 לקבלה. קריאה פשוטה של סעיף 50(א) מעלה כי כפל המס מוטל באחד משני
16 מקרים אלו: (1) כאשר מוציא חשבונית המס איננו עוסק מורשה לפי סעיף 47
17 לחוק; או (2) כאשר החשבונית שהוצאה היא פיקטיבית במובן זה שאיננה משקפת
18 עסקה אמיתית בין מוציאה למקבלה... הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על
19 מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית
20 שלצידו, על כלל מפרי, לרבות אלו אשר לא דיללו, ואולי אפילו לא ניסו לדלל, את
21 קופת המדינה. אין חולק, אמנם, כי כפל המס נועד, בראש ובראשונה, לעזור
22 למדינה להתמודד עם הונאות מס שמדללות את קופתה, אך מכך אין להסיק כי
23 זוהי מטרתו הבלעדית. האיסור על הוצאת חשבוניות פיקטיביות נועד להבטיח את
24 אמינותו של תיעוד במסחר ובמתן שירותים באופן כללי – זאת, כדי למנוע מעשי
25 הונאה מכל הסוגים. בעניין גולד, למשל, הסנקציה הופעלה נגד מנפיקי חשבוניות
26 מס פיקטיביות אשר ניסו לקבל במרמה מענקים והלוואות מהרשות להשקעות
27 ולפיתוח התעשייה והכלכלה. יתרה מכך, הסעיף נוסח בהרחבה בכוונת מכוון גם
28 כדי למנוע תקלה הידועה כחֶסֶר בהכללה או כהכללה חסרה (under-
29 inclusiveness): ניסוח צר מדי של כלל משפטי אשר עלול להביא לכך שהכלל לא
30 יחול במקרים שעליהם הוא אמור לחול כדי להגשים את מטרתו... למשל: צמצום
31 תחולתו של סעיף 50(א) להונאות מס אשר מדללות, או עלולות לדלל, את קופת
32 המדינה עלול לגרום לכך שכפל המס הקבוע בסעיף לא יוטל במקרים שבהם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 התביעה תתקשה להוכיח את הנזק שנגרם, או שעלול היה להיגרם, למדינה
2 בעקבות ההונאה – זאת, למרות שהפעלת הסנקציה במקרים אלו נחוצה
3 להתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות... כאשר המחוקק עושה בחירה
4 כזאת, בתי המשפט חייבים להיצמד בפסיקתם לנוסחו הרחב של האיסור מבלי
5 לנסות לצמצמו על דרך פרשנות; וכך אציע לחבריי לעשות ביחס לסעיף 50(א) לחוק
6 מע"מ."
- 7 23. בית המשפט העליון התייחס לתכליות שניצבות בבסיס הוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ
8 בגדרי ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330
9 (2001). כפי שניתן להיווכח מהאמור שם, בפס' 7, הוצאת חשבונית מס שלא כדין
10 כשלעצמה מצדיקה חיוב בכפל מס:
11 "להוראה זו תכלית כפולה: ראשית, היא נועדה להבטיח כי למדינה ישתלם הסכום
12 המלא שאותו זכאית היא לקבל כתקבולי מס, ושנית, להרתיע את הרבים...
13 התכלית ההרתעתית באה לידי ביטוי בהוראה כי על מנפיק החשבונית לשאת
14 בתשלום כפל המס. התשלום הכפול הוא סנקציה אזרחית שנועדה למנוע
15 מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית. לתכלית ההרתעתית משנה תוקף,
16 כאשר הרקע להנפקת החשבונית הינו ניסיון להונות את רשויות המס. להוראה זו
17 חשיבות פחותה, כאשר החשבונית הונפקה שלא בכוונת מירמה".
- 18 24. לפיכך, לא יכולה להיות מחלוקת כי למשיב נתונה הסמכות, ואולי אף החובה, להטיל
19 על עוסק קנס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, אף במקרה שבו שולם מס העסקאות ועמדה
20 עסקה בבסיס החשבונית, כאשר התכלית לכך היא הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא
21 כדין (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד נז(5) 947, פס' 12 (2003);
22 עניין בדיר, בפס' 20).
- 23 הפחתת כפל מס לפי סעיף 100 לחוק מע"מ
- 24 25. עם זאת, וכאן אנו נדרשים לשאלה השנייה, יש לבחון האם בנסיבות עניינינו ראוי
25 שהמשיב יעשה שימוש בסעיף 100 לחוק מע"מ, ויותר על הקנס או יפחיתו.
26 26. סעיף 100 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כך: "המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים
27 שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם".
28 27. הן בעניין גולד והן בעניין בדיר התייחס בית המשפט העליון להפחתה לפי סעיף 100
29 לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 62537-08-20 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

28. בעניין גולד, המערערים חויבו על ידי המשיב בתשלום כפל מס (רכיב הסנקציה בלבד, בדומה לענייננו) בגין הוצאת 19 חשבוניות מס שלא כדין, שסכום המע"מ בהן היה 4,620,970 ש"ח. באותו מקרה, המערערים ביקשו לקבל במרמה מענקים והלוואות באמצעות החשבוניות שהוציאו, אולם בדומה לענייננו, אין מחלוקת שמס העסקאות בגין החשבוניות שולם על ידם. כאשר הוא נדרש למקרה, בית המשפט העליון הפחית את חיוב המערערים במחצית מכוח סעיף 100 לחוק מע"מ, מאחר שהמערערים לא התחמקו מתשלום מס בגין החשבוניות שהוצאו שלא כדין. כך נקבע שם, בפס' 16 – 18 לפסק הדין:

"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... עם זאת יובהר כי פסק הדין הפלילי אינו מותיר כל ספק בכך שהמערערים לא הוציאו את החשבוניות 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... בענייננו, המערערים הורשעו בגין המרמה שביצעו מול מרכז ההשקעות, אולם הרציונאליים 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... השאלה אם יש מקום להפחית במידה מסוימת מגובה כפל המס צריכה לתפיסתי להיבחן בפריזמה של חוק מע"מ, על הרציונאליים שעומדים בבסיסו בדבר נסיבות הוצאת החשבוניות, 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 בחשבוניות הכוזבות, הגם שהוציאו את החשבוניות כחלק מתכנית פלילית אחרת, ולהורות על הפחתה מסוימת בכפל המס... 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;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 62537-08-20 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 ועם זאת, אציע לחבריי להפחית את חיובם של המערערים בכפל מס, מכוח סעיף
2 100 לחוק מע"מ, כך שהוא יעמוד על 2,310,485 ש"ח, המגלמים תוספת של 50%
3 מגובה המס, וזאת תחת תוספת של 100% שהשית המשיב".
- 4 29. יצוין, כי המשנה לנשיאה (כתוארו אז) כב' השופט רובינשטיין, התלבט בפסק דינו ביחס
5 להפחתת כפל המס, אולם בסופו של דבר בחר להצטרף לחוות דעתה של כב' השופטת
6 ברון לאור נסיבות המקרה הייחודיות, לרבות העובדה כי המערערים נדונו בהליך הפלילי
7 לעונשי מאסר ממושכים ותשלום קנס גבוה.
- 8 30. לעומת זאת, בעניין בדיר, בית המשפט העליון לא נעתר לבקשת המערער להפחתת כפל
9 המס, ונקבע כי יש לפרש בצמצום את הוראת סעיף 100 לחוק מע"מ. באותו מקרה,
10 אומנם לא שולם מס העסקאות על ידי המערער בגין החשבונות, אולם גם לא ניתן היה
11 לקזז את מס התשומות בגין אותן חשבונות. כלומר, בדומה לענייננו, לא נגרם נזק ישיר
12 לקופת המדינה מהוצאת החשבונות על ידי קיזוז מס תשומות כנגד עסקאות
13 פיקטיביות. עם זאת, בשונה מענייננו, בבסיס החשבונות לא עמדו עסקאות אמיתיות,
14 והן היו חלק ממהלך מורכב שמטרתו הסופית הייתה הונאת רשויות המס וקיזוז מס
15 תשומות שלא כדין. בהקשר זה, קבע בית המשפט העליון, בין היתר, כך, בפס' 23:
16 "לא יכול להיות ספק בכך שחשבונות המס הפיקטיביות מושא הערעור לא הוצאו
17 בשגגה או בתום לב. המערער מודה בפה-מלא בכך שהוצאתן של אלה, יחד עם
18 הוצאת חשבונות הזיכוי, נועדו להסתיר את העלמת המס אשר בוצעה במסגרת
19 עסקאות הרכישה הפיקטיביות. לגישתו, נסיבות אלה מצדיקות את הפחתת החיוב
20 שהוטל עליו, אולם כמו בית משפט קמא, הנני סבור כי הדבר איננו כך. לדידי,
21 ההיפך הגמור הוא הנכון: מעשה ההסתרה שבו עסקינן פוגע, בבת-אחת, בשלושה
22 אינטרסים חברתיים (נוסף על בזבוז המשאבים הפרטיים שנדרשו לעשייתו).
23 מעשה זה פוגע בכוח ההרתעה של החוק ומעודד את הפרתו; מדלל את הקופה
24 הציבורית על ידי כך שהוא מאפשר לנישומים לקזז תשומות שבפועל לא הוצאו;
25 וכן גורם לרשויות להגביר את מאמצי אכיפת החוק – דבר שמטיל על החברה עלות
26 נוספת... לפיכך, מקובלת עלי קביעתו של בית משפט קמא כי מעשה ההסתרה של
27 המערער משווה פן של חומרה למעשיו, ובוודאי שאינו מזכהו בהקלות כלשהן".
- 28 31. יצוין, כי גם בעניין בדיר, הנישום חויב רק בסכום השווה לקרן המס הכלול בחשבונות
29 הפיקטיביות שהוציא, ולא לכפל המס הכלול בהן. כלומר, המערער חויב אך פעם אחת,
30 או בגין קרן המס או בגין רכיב הסנקציה, בדומה למקרה דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

מן הכלל אל הפרט

- 1
- 2 32. בענייננו, מחד גיסא, עומדת לזכותו של המערער העובדה כי הוא שילם את מס
3 העסקאות, ובמעשיו לא התכוון להונות את רשות מע"מ דווקא. מאידך גיסא, לא ניתן
4 להתעלם מכך כי החשבוניות הוצאו בחוסר תום לב, על מנת להונות את רשויות המס
5 והמדינה, באופן שעולה עם התכלית ההרתעתית של מניעת הוצאת חשבוניות שלא כדין.
- 6 33. לאחר ששקלתי בדבר אני סבורה, כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב שלא להפחית את
7 הקנס. החלטת המשיב סבירה ואף למעלה מכך. בהקשר זה יצוין כי למשיב שיקול דעת
8 רחב בהפעלת סעיף 100 לחוק מע"מ ובית המשפט יתערב בשיקול דעתו של המשיב רק
9 במשורה (ע"מ (מחוזי ת"א) 23243-06-14 א.י. **אביבים נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל**
10 **מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה**, פס' 10 – 12 (24.12.2017); ע"מ (מחוזי מרכז)
11 58913-07-18 **בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה**, פס' 76
12 (19.4.2020)). על זאת יש להוסיף, כי המשיב כבר עשה שימוש מסוים בסמכותו, שעה
13 שהוא ויתר על כפל הקנס, והסתפק, בצדק, ברכיב הסנקציה בלבד.
- 14 34. לא מדובר פה בטעות שנעשתה על ידי המערער בתום לב, כי אם בהטעיה מכוונת. כאמור
15 לעיל, הרתעה מפני הוצאות חשבוניות שלא כדין היא אחת משתי התכליות שעומדות
16 בבסיס ההוראה, ומדובר בתכלית עצמאית שעומדת בפני עצמה. זאת, בין היתר, על מנת
17 שיהיה נתיב ביקורת לעסקאות ועל מנת שהמערכת, כמכלול, תוכל לבחון ביעילות את
18 התנהלות העסק. חשבוניות המס כשלעצמן לא נועדו לשרת רק את רשות מע"מ בגביית
19 מס עסקאות, אלא את כל רשויות המס והביקורת. היצמדות להוכחת הנזק שנגרם
20 לקופת מע"מ דווקא, עלולה לפגוע בהכוונת התנהגויות, דבר שעלול להשפיע בתורו על
21 פשטות מנגנוני גביית המס (והשוו לעניין **טי.גי.די**, פס' 2 וכן לפסק דינה של כב' השופטת
22 ברק-ארז שם).
- 23 35. לא ניתן לקבל את טענתו המקדמית של המערער, כי היה על המשיב להמתין עד להחלטה
24 בהליך הפלילי. טענה זו נטענה בעלמא ובאופן כללי, מבלי שהמערער עמד על נזק
25 קונקרטי שנעשה לו בעקבות החלטת המשיב. לא בכדי, המערער נמנע מלהגיש בקשה
26 ספציפית בעניין. יוזכר, כי נקודת המוצא היא שאין מעכבים הליך אזרחי בשל קיומו של
27 הליך פלילי מקביל (רע"א 854/97 **לופטין נ' מוניקה תכשיטים בע"מ**, פס' 3
28 (30.4.1997); ע"מ (מחוזי ת"א) 33090-12-15 **נירדר הנדסה ופיקוח בע"מ נ' מנהל מע"מ**
29 **ת"א 2** (7.11.2016)), קל וחומר בנסיבות עניינו, כאשר ההליך הפלילי טרם נפתח וכלל
30 לא ברור אם ייפתח. על זאת יש להוסיף, כי אם היה ממש בטענה והייתה מוגשת בקשה
31 בנושא, ניתן היה לנסות להגיע לפתרון מוסכם בעניין, תוך שמירה על האינטרסים של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המערער (ע"מ (מחוזי ת"א) 23602-06-17 אלימלך נ' מס ערך מוסף תל אביב 3, פס' 4
2 ((22.11.2017)).
- 3 36. המערער טוען כי על המשיב להשתמש בסמכותו להטיל כפל מס תשומות, ולא כפל מס
4 עסקאות. **ראשית**, אני סבורה כי טענה זו דווקא חותרת תחת שיטת המערער. טענת
5 המערער, כי יש מקום לעשות שימוש בכפל מס תשומות, גם במקרים ששולם מס
6 העסקאות, מלמדת כי יש לעשות כן גם ביחס לכפל מס עסקאות. **שנית**, ממילא אין כל
7 מניעה שהמשיב יטיל כפל מס גם לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ וגם לפי סעיף 50(א1) לחוק
8 מע"מ (וראו למשל עניין **בדיר**, בפס' 26).
- 9 37. לעניין הטענה לאכיפה בררנית, לא מצאתי כי זו התקיימה, ולמצער, באופן שיש בו כדי
10 להביא לקבלת הערעור. אכן, נראה כי המשיב לא מרבה לעשות שימוש בסמכותו
11 במקרים כגון דא. עם זאת, לטענת המשיב, שלא נסתרה, מדובר במקרים נדירים מעצם
12 טיבם, וממילא לא הוכח בפניי כי המשיב החליט לעשות שימוש בסנקציה כנגד המערער
13 מסיבות שאינן ראויות. לא עלתה מצד המערער כל טענה עניינית ממנה ניתן ללמוד כי
14 האכיפה השונה שלכאורה נעשתה בענייני נעשתה "לשם השגת מטרה פסולה, או על
15 יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא" (בג"ץ 6396/96 זקין נ' ראש-עיריית באר-
16 שבע, פ"ד נג(3) 289, פס' 16 (1999)).
- 17 38. יתירה מכך, "אף במצב שבו מוכחת טענה לאכיפה סלקטיבית, אין משמעות הדבר כי
18 יוקנה סעד 'חיובי' של אי אכיפת הדין לטוען לכך. זאת, שכן ביטול ההחלטה המפלה
19 אינו מקים זכות לפלוני שאינה מוכרת לו בדין" (ע"א 1600/08 מקסימדיה פרסום חוצות
20 בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו, פס' 25 (18.8.2011); ע"מ (מחוזי ת"א) 38310-01-21 ויסמן
21 נ' פקיד שומה תל אביב 4, פס' 55 (16.3.2021) והאסמכתאות שם).
- 22 39. כמו כן, בכל הנוגע לטענה לאכיפה בררנית אל מול אייכנר, נציגת המשיב כפרה בטענה
23 זו והיא מסרה בחקירתה כי "על מנת לעקוף את הוראות הסעיף ולא לפגוע בחובת
24 הסודיות, אני אגיד שאנחנו ערכנו ביקורת בספרים גם של העוסק אייל אייכנר וגם של
25 החברה אייל אייכנר. היו ממצאים, 2 העוסקים האלה חויבו מבחינתנו. אם זה חויב
26 בכפל מס או בתשומות, אני לא אחשוף את זה כאן כרגע" (עמ' 38, ש' 33 – עמ' 39, ש' 3
27 לפרוטוקול). טענה זו לא נסתרה והמערער נמנע מלזמן את מר אייכנר לעדות. במצב
28 עניינים זה, לא ניתן לקבל את הטענה.
- 29 40. עם זאת ועל אף האמור עד כה, מהודעת המשיב מיום 27.5.2021 עולה כי פרט להליך זה,
30 במקרים שבהם הטובין שנמכרו לא תוארו בצורה מדויקת בחשבונית המס שהונפקה
31 ושדווחה למשיב, ישנו הליך אחד נוסף בלבד בו חויב מוציא החשבוניות בכפל מס. זאת,
32 במהלך תקופה של כ-10 שנים. שעה שהמשיב מודה שמדובר במקרה ראשוני שאין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 יולי 2022

ע"מ 20-08-62537 בסר ואח' נ' מדינת ישראל

1 אכיפה נרחבת בגינו; שעה שהמקרה היחיד בפסיקה שעסק בנסיבות דומות יחסית, בהן
2 שולם מס העסקאות, הוא עניין גולד, בו החליט בית המשפט העליון להפחית מחצית
3 מהקנס; ושעה שבעניין בדיר, שנסיבותיו היו חמורות בהרבה מבענייננו, החליט המשיב
4 להטיל את סכום קרן המס בלבד – אני סבורה כי יש להפחית, לפני משורת הדין ומבלי
5 שהדבר יהווה תקדים למקרים אחרים, 30% מהקנס. ואבהיר, כי אם לא היה מדובר
6 במקרה ראשוני לא הייתי מוצאת להפחית מן הקנס ("הראשוניות" בענייננו מתבטאת
7 בהטלת הקנס בנסיבות בהן אין חולק כי עמדה עסקה בבסיס החשבונות אלא שתיאורה
8 לא היה נכון. לעומת זאת, בעניין גולד ובעניין בדיר, אמנם לא נגרם נזק ישיר לקופת
9 המדינה, אך לא היו ממש עסקאות בבסיס החשבונות).
10 41. סיכומם של דברים, הערעור נדחה בעיקרו, ורק לפני משורת הדין יופחת 30%
11 מהקנס. לאור תוצאות פסק הדין ולאור היות עדות המערער אמינה, ישירה ולא
12 מתחמקת (עמ' 49 לפרוטוקול), המערער יישא בהוצאות המשיב על הצד הנמוך יחסית,
13 בסך של 20,000 ש"ח בלבד.

14
15
16
17
18
19
20
21
22

ניתן היום, ה' תמוז תשפ"ב, 04 יולי 2022, בהעדר הצדדים.



ירדנה סרוסי, שופטת

23
24
25
26
27
28
29