



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6883/22

ע"א 80/23

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

המערער בע"א 6883/22  
והמשיב בע"א 80/23 :  
אריאל אלנתן

נ ג ד

המשיב בע"א 6883/22  
והמערער בע"א 80/23 :  
מנהל מס ערך מוסף – פשיעה חמורה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד  
(השופט א' גורמן) מיום 19.6.2022 בע"מ 61199-05-16

תאריך הישיבה: י' באדר ב התשפ"ד (20.3.2024)

בשם המערער בע"א 6883/22  
והמשיב בע"א 80/23 :  
עו"ד תמיר קלדרון

בשם המשיב בע"א 6883/22  
והמערער בע"א 80/23 :  
עו"ד אורן סוקר

### פסק-דין

השופט ד' מינץ:

הצדדים קיבלו את הצעת בית המשפט לפיה שני הערעורים יידחו, תוך השארת תוצאת פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנה. הערעורים נדחים אפוא הודנית.

עם זאת, תוך כיבוד רצון המערער בע"א 80/23 והמשיב בע"א 6883/22 (מנהל מס ערך מוסף – פשיעה חמורה; להלן: מנהל מע"מ), ננמק מדוע היה מקום במקרה זה לבטל את כפל מס העסקאות שהטיל מנהל מע"מ. זאת חלף נימוקו של בית המשפט

המחוזי אשר ראה לנכון לבטל את כפל המס בשל כך שהושת על המשיב בע"א 80/23 והמערער בע"א 6883/22 (להלן: העוסק) רכיב קרן מס במסגרת כפל מס התשומות ולא נמצאה הצדקה לגבות שוב את אותו רכיב עצמו, תחת הכותרת של מס עסקאות.

1. העוסק ניכה שלא כדין מס תשומות הגלום ב-123 חשבוניות פיקטיביות בשל רכישת זהב, בסך כולל של למעלה מ-12,000,000 ש"ח. בשל כך חויב העוסק על ידי מנהל מע"מ בכפל מס תשומות לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק) בסך של למעלה מ-24,000,000 ש"ח. מנהל מע"מ גם הטיל על העוסק כפל מס עסקאות מכוח סעיף 50(א) לחוק ביחס ל-122 חשבוניות על סך של למעלה מ-9,500,000 ש"ח שהוציא העוסק לשישה רוכשים להם לפי טענתו מכר את הזהב.

2. בית המשפט המחוזי אישר את החלטת מנהל מע"מ לגבי כפל מס התשומות, אך ביטל כאמור את החלטת מנהל מע"מ בכל הנוגע להשתת כפל מס העסקאות. הטעם לכך היה כי מצד אחד הוכח ברמה הנדרשת שהעוסק קיבל לידי חשבוניות פיקטיביות, אך מצד שני לא היה מקום לחייב אותו בכפל מס העסקאות, מפני שמדובר בהשתת כפל מס על אותו אדם באותו עניין פעמיים. לפי דברי בית המשפט אין מקום לעשות כן הואיל ומדובר באותו רכיב מס תחת כותרת שונה, ויש להשיב את הנזק שנגרם לאוצר המדינה ולהשית את כפל המס פעם אחת ולא פעמיים.

3. נימוק זה מוקשה. מדובר בחיובים המוטלים בשל ביצוע שני מעשים שונים. החיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) מוטל שעה שאדם הוציא חשבונית מס או מסמך הנחזה להיות ככזה אם לא היה רשאי לעשות כן לפי סעיף 47 לחוק; ואילו החיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מוטל על עוסק אשר ניכה תשומות הכלולות בחשבונית שהוצאה שלא כדין. אין מניעה אפוא להטיל כפל מס מכוח שני הסעיפים יחדיו (וראו: ע"א 2823/18 בדין נ' רשות המיסים, פסקה 26 (3.3.2020); ע"מ (מחוזי ת"א) 16-04-22990 אביב נ' מס ערך מוסף תל אביב 3, פסקה 100 (27.12.2017); וכן פסק דיני שניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים: ע"מ (מחוזי י-ם) 12-07-19359 גילמן נ' אגף המכס והמע"מ – ירושלים, פסקאות 11-18 (15.7.2014)). אדרבה, לא פעם מבוצעת עסקת רכישה ומיד לאחר מכן עסקת מכירה בגין אותה סחורה, ומתן פטור מכפל מס במקרה כזה יעקר מתוכן את התכלית ההרתעתית שבהשתת כפל מס העסקאות.

4. עם זאת, חרף האמור, לא ראינו מקום לסטות מהכרעת בית המשפט המחוזי לפיה לא היה מקום להשית על העוסק כפל מס עסקאות. זאת בשל כך שעל פי הקביעות העובדתיות של בית המשפט, לא הוכח ברמה הנדרשת שהעוסק אכן הוציא חשבוניות שלא היה רשאי להוציא לפי הוראות החוק. בית המשפט הותיר את השאלה האם העוסק באמת רכש לבעלותו זהב – ואז החשבוניות המתארות אותו כמי שמכר ללקוחותיו את הזהב מתארות עסקאות אמת ולא "כסות חשבונאית גרידא" – כשאלה פתוחה. כפועל יוצא מכך הוא לא ראה לקבוע כי החשבוניות הוצאו על ידו שלא כדין. מסקנה זו היא מסקנה שהתבקשה לאחר ניתוח מעמיק של ראיות שהונחו לפני בית המשפט ולא ראינו מקום להתערב בה.

5. בשל כל אלו כאמור ראינו לנכון להותיר את תוצאת פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנה.

ניתן היום, י' באדר ב' התשפ"ד (20.3.2024).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט