



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8052/19

וערעור שכנגד

לפני :
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער והמשיב שכנגד : אריה בוחניק

נ ג ד

המשיבה והמערערת שכנגד : מדינת ישראל - רשות המיסים אגף המכס והמע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופט ה' קירש) בע"מ 23324-06-12 מיום 24.10.2019

תאריך הישיבה : כ"ב בחשוון תשפ"ב (28.10.2021)

בשם המערער והמשיב : עו"ד ליאור אפשטיין
שכנגד :

בשם המשיבה והמערערת : עו"ד חן אבידוב
שכנגד :

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופט ה' קירש) בע"מ 23324-06-12 מיום 24.10.2019, במסגרתו נדחה ברובו ערעור
מס שהגיש המערער והמשיב שכנגד (להלן: המערער) על חיובו בכפל מס מכוח סעיף
50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ).

הרקע לערעור

1. חברת אדני פז (ניקוי וצביעה) בע"מ (להלן: אדני פז או החברה), חברה שעיסוקה צביעה והתזת חול, נוסדה בשנת 2006. במניותיה מחזיק מר יניב בוחניק (להלן: יניב). המערער, אחיו של יניב, שימש כעובד שכיר בחברה. כחלק מחקירה נרחבת שביצעה רשות המיסים במסגרת פרשה שכונתה "פרשת נגר לבן", שבמרכזה עמד אדם בשם רוני ברנס (להלן: ברנס), עלה כי הוצאו חשבוניות מס פיקטיביות על שם אדני פז לשורה של חברות.

2. נוכח האמור, בחודש פברואר 2012 הוגש נגד המערער, יניב ואדני פז כתב אישום במסגרתו יוחסו להם שני אישומים – הוצאת חשבוניות מס שלא כדין וניכוי "מס תשומות" על סמך חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. במסגרת כתב האישום המקורי הואשמו המערער ויניב בכך שהחל מיום 1.7.2010 ועד ליום 31.10.2010 הוציאו על שם החברה 87 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, מבלי שעמדה מאחוריהם שום עסקה, בסכום של כעשרים מיליוני ש"ח (31 חשבוניות מס פיקטיביות לחברת אגמנס בע"מ (להלן: אגמנס); 16 חשבוניות לחברת ג.א. קרמיקה בע"מ (להלן: ג.א. קרמיקה); 7 חשבונית לחברת מחסני קרמיקה בע"מ (להלן: מחסני קרמיקה); 11 חשבוניות לחברת הברזל אשדוד בע"מ (להלן: הברזל אשדוד); חשבונית לחברת צמרות המושבה בע"מ (להלן: צמרות המושבה); חשבונית מס לחברת בלו לייבל בע"מ (להלן: בלו לייבל)). אגמנס הוחזקה ונוהלה על ידי עו"ד אלון וניני, אשר הפך עד מדינה במסגרת הפרשה והעיד כי לא הייתה עסקת אמת בין אדני פז לבין אגמנס. שלוש מהחברות – ג.א. קרמיקה, מחסני קרמיקה והברזל אשדוד – נוהלו על ידי אדם בשם מנשה רסולי (להלן: רסולי), אשר שמר על זכות השתיקה בחקירתו במשטרה. סכום המס הכולל שנבע מחשבוניות המס הפיקטיביות שיוחסו לשניים עמד על סך של 2,917,301 ש"ח.

3. לאחר הליך גישור הגיעו הצדדים ביום 28.1.2017 להסדר טיעון והמערער ויניב הורשעו על פי הודאתם בכתב אישום מתוקן, שבו יוחסה למערער, בין היתר, הוצאת 33 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין על שם אדני פז, שסכום מס התשומות שנוכה בהסתמך עליהן הוא 1,770,458 ש"ח: היינו, 31 חשבוניות מס פיקטיביות לחברת אגמנס; חשבונית מס פיקטיבית אחת לחברת צמרות המושבה; וחשבונית מס פיקטיבית אחת לחברת בלו לייבל. כל חשבוניות המס שהוצאו לחברות בניהולו של רסולי, הברזל אשדוד, ג.א. קרמיקה ומחסני קרמיקה, לא נכללו בכתב האישום המתוקן.

4. במקביל להליך הפלילי הוציאה המשיבה והמערערת שכנגד (להלן: המשיבה) למערער הודעת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ על בסיס ממצאי חקירה וביקורת שנערכה לחברה. נטען כי סכום המס הגלום בחשבוניות המס הפיקטיביות האמורות שהוציא המערער עמד על סך של 3,169,882 ש"ח וכפל המס עמד בהתאם על סך של 6,339,764 ש"ח. הודעות כפל מס הוצאו גם לאדני פז, בגין ניכוי מס תשומות על סמך חשבוניות מס שהוצאו לה שלא כדין, וליניב הוצאה שומה חלופית של כפל מס בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין. אדני פז ויניב לא ערערו על הודעות כפל המס שהוצאו להם והן הפכו חלוטות. המערער לעומת זאת הגיש לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו ערעור מס, במסגרתו טען, בין היתר, כי לא היה מנהל בחברה ולא פעל כבעל סמכות להוציא חשבוניות, כי לא הוציאן בפועל וכי למיטב ידיעתו החשבוניות מתעדות עסקאות אמת. לטענתו, אדני פז פעלה כדין, סחרה עם לקוחות שונים ורשמה בספריה את הנדרש. יצוין כי על אף שבמהלך דיוני ההוכחות בהליך האזרחי הורשע המערער בהליך הפלילי, הוא המשיך לעמוד על הטענה כי לא הוציא את חשבוניות המס הפיקטיביות.

5. תחילה, בהסכמת הצדדים, עוכב הדיון בערעור המס (האזרחי) מתוך כוונה להמתין עד לתום פרשת התביעה בהליך הפלילי, אולם נוכח הימשכות ההליך הפלילי, חודש ההליך האזרחי ונוהל במקביל. בתצהיר שהגישה המשיבה במסגרת ההליך צוין כי הודעת כפל המס הוצאה על סך של 2,877,215 ש"ח, והבהירה כי ההודעה יצאה רק לגבי 87 חשבוניות מס שלגביהן הייתה ודאות בקשר להוצאה של חשבוניות שלא כדין ולקיוזון אצל החברות שניכו את המס הכלול בהן.

6. בין לבין ובסופו של דבר הורשע המערער בהסדר טיעון בהליך הפלילי בו הודה בהוצאת 33 חשבוניות כוזבות. או אז הגישה המשיבה בקשה למתן פסק דין חלקי לפי סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש] ביחס ל-32 חשבוניות המס החופפות בין שני ההליכים (חשבונית המס הבודדת שהוצאה לחברת בלו לייבל נכללה בכתב האישום המתוקן בהליך הפלילי אך לא נכללה בהודעת השומה שהוצאה למערער). הבקשה למתן פסק דין חלקי נדחתה, אך בהסכמת הצדדים נקבע כי פסק הדין הפלילי יתקבל כראיה לפי סעיף 42א האמור. יצוין כי במסגרת הבקשה למתן פסק דין חלקי ובמסגרת סיכומיו הפחיתה המשיבה 21 מתוך 32 חשבוניות המס שהוציאה אדני פז לחברת הברזל אשדוד, כך שמספר חשבוניות המס הכולל עמד על 66 חשבוניות ולא 87. אולם, סכום המס נותר אותו הסכום שהופיע בהודעת כפל המס המקורית, שכללה 87 חשבוניות. המשיבה לא הבהירה במסגרת הסיכומים מדוע הופחת מספר החשבוניות הכוזבות ל-66 חשבוניות בלבד, ואלו חשבוניות, אם בכלל, אינן עוד חלק מהודעת כפל המס.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. לאחר בחינת הראיות דחה בית המשפט המחוזי את טענותיו של המערער נגד עצם חיובו בכפל מס, אך קיבל את טענותיו לגבי גובה החיוב שהושת עליו. בית המשפט דחה את טענת המערער כי סמכויותיו בחברה היו מוגבלות וכי לא היה מוסמך או מסוגל להוציא את החשבוניות הכוזבות. כממצא עובדתי נקבע כי תפקידו של המערער בחברה היה דומיננטי וכי הוא זה שהיה מוסמך להוציא חשבוניות מס מטעם החברה ומי שהוציאן בפועל. על כן עבר בית המשפט לבחון את השאלה האם בפועל המערער הוא זה שאכן הוציא את כל החשבוניות מושא הודעת כפל המס.

8. בכל הנוגע ל-31 חשבוניות המס הפיקטיביות שהוצאו לחברת אגמנס, המערער הודה כאמור בהליך הפלילי בהוצאת החשבוניות האמורות. בית המשפט לא קיבל את טענת המערער כי הודאתו בהליך הפלילי ניתנה בשל מצבו הנפשי הקשה ורצונו לסיים את ההליכים. הכרעת הדין כוללת ממצא לפיו הוא הוציא את החשבוניות שהופנו לחברת אגמנס ופרט להכחשתו הגורפת במסגרת ערעור המס לא הביא כל ראיה המלמדת אחרת. באופן דומה, גם בנוגע לחשבונית המס שהוצאה לחברת צמרות המושבה נקבע כי אין מקום להתערב בקביעת המשיבה כי המערער הוציא חשבוניות אלה שלא כדין.

9. בכל הנוגע לחשבוניות המס לחברות שנוהלו ונשלטו על ידי רסולי (ג.א. קרמיקה, מחסני קרמיקה והברזל אשדוד), 34 במספר, קבע בית המשפט המחוזי כי גם אם לא הוצגה ראיה ישירה וספציפית המעידה כי המערער הוציא חשבוניות מס אלו, יש לייחס לו גם את הוצאתן. המערער הודה במסגרת הסדר הטיעון כי לא עמדו מאחורי כל חשבוניות המס שהופיעו בהודעת כפל המס עסקאות מסחריות אמיתיות, וכי אותו דין חל לגבי כלל חשבוניות המס. על כן נקבע בלשונו של בית המשפט כי "יש בסיס סביר להניח שאם הוא [המערער] נהג להוציא חשבוניות כלפי לקוח פלוני אזי הוא עשה כן גם כלפי לקוח אלמוני, אלא אם יוכח אחרת" (פסקה 55 לפסק הדין). המערער לא השכיל להראות כי בפועל היה שוני עובדתי בין חשבוניות המס שהוצאו לחברותיו של רסולי לבין יתר חשבוניות המס. עם זאת, בית המשפט סבר כי יש להביא בחשבון את היעדרה של ראיה מפורשת בעניין זה במסגרת שקילת אופן הטלת כפל המס.

10. בית המשפט דחה גם את טענת הכורח שהעלה המערער במסגרת ההליך וקבע כי חשבוניות המס הפיקטיביות "לא הוצאו בשל 'הצמדת אקדח' לראשם של המערער ואחיו. יתרה מזאת, הכורח הנטען לא נוצר מהפעלת לחץ על מי שמצוקתו הכלכלית הביאה אותו להיזקק למקורות ושיטות מימון מפוקפקים או על מי שנאלץ, במובן מסויים, להתמיד בהוצאת חשבוניות שלא כדין" (פסקה 68 לפסק הדין). לצד זאת, בית

המשפט מצא כי לא ניתן להתעלם לחלוטין מהיבט האילוץ הנטען, נוכח העובדה שהמשיבה הסתמכה על עדותו של וניני, הן בהליך הפלילי והן בהליך הטלת כפל המס, ממנה עלה כי אדני פז הייתה עוד אחת מרשימת החברות הארוכה שנפלו קורבן למעשיו של ברנס, אשר הפעיל עליה לחצים להמשיך ולהוציא חשבוניות שלא כדין.

11. לאחר שקילת מכלול נסיבות העניין ובשים לב להיקף הראיות המצומצם המוכיח כי המערער אכן הוציא חלק מהחשבוניות הנדונות, הגיע בית המשפט למסקנה, בין היתר בשים לב לטענת המערער כי אולץ לקחת חלק בהוצאת החשבוניות, כי ביחס לחשבוניות אגמנס ראוי להטיל כפל מס בשיעור של 166%. באשר לחשבוניות רסולי ציין בית המשפט כי חשבוניות אלה נגרעו מכתב האישום הסופי ואין ראיה ישירה להוצאתן על ידי המערער. מעורבותו של המערער בהוצאתן יכולה להיות מוסקת מן הנסיבות ומהיעדר הבחנה מעשית מוכחת בין שתי קבוצות החשבוניות. נוכח חולשה ראייתית זו מצא בית המשפט לנכון להגביל את החיוב לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ לסכומי המע"מ הכלולים בחשבוניות רסולי, ללא מרכיב כפל מס. לבסוף, באחרית פסק הדין ערך בית המשפט תחשיב בנוגע לגובה כפל המס הנובע מהפחתת מספר החשבוניות שעמדו בבסיס הודעת החיוב מ-87 חשבוניות ל-66 חשבוניות במסגרת סיכומי המשיבה, והגיע למסקנה כי 21 החשבוניות שנגרעו הן החשבוניות שהוצאו על ידי אדני פז לברז אשדוד ביום 31.10.2010, וסך המס המתוקן הכלול ב-66 החשבוניות הנותרות הוא 2,430,834 ש"ח.

תמצית טענות הצדדים

12. המערער טוען בערעורו כי שגה בית המשפט המחוזי בהעמידו את סכום כפל המס על שיעור של 166% מסכום המע"מ בחשבוניות אגמנס. נוכח קביעת בית המשפט כי יש להביא בחשבון את נסיבות האילוץ והכורח, את מרכזיותו של ברנס ואת עונש המאסר שהוטל על המערער במסגרת ההליך הפלילי, היה מקום לבטל את כפל המס כליל ולחייבו בתשלום סכום המע"מ בלבד. באותו הקשר נטען כי לא היה מקום להטיל כפל מס בשל חוסר סמכות והטלתו נעשתה ללא שיקול דעת מנהלי ראוי. הטענה לחוסר סמכות נסמכה על העובדה שהודעת השומה למערער הוצאה על ידי מר חיים טמיר (להלן: טמיר), אשר חקר את המערער מטעם המשיבה גם במסגרת ההליך הפלילי. עוד נטען לאכיפה בררנית, שכן למעורבים בכירים מהמערער בפרשת "נגר לבן" לא הוצאה שומת מס.

13. באשר ליתר החשבוניות (חשבוניות רסולי) נטען כי לא היה מקום כלל לחייב את המערער. הוא לא הורשע במסגרת ההליך הפלילי בהוצאת חשבוניות לחברות בשליטת רסולי ובמהלך ההליך האזרחי לא הביאה המשיבה כל ראיה לכך שהמערער קשור באופן כלשהו לחשבוניות אלה.

14. המשיבה מטעמה הגישה ערעור שכנגד בטענה כי בית המשפט המחוזי טעה במסקנות לפיה יש להפחית את גובה החיוב בכפל מס שהושת על המערער. המערער היה הרוח החיה באדני פז ואין מחלוקת שחשבוניות המס מושא השומה היו פיקטיביות, אשר לא בוצעה כל עבודה בגינן. ראיות מנהליות אלו, בצירוף הודאתו והרשעתו של המערער בהוצאת עשרות חשבוניות מס פיקטיביות במסגרת ההליך הפלילי הביאו את בית המשפט המחוזי לקבוע כי המערער הוא שהוציא את כלל החשבוניות העומדות בבסיס הודעת כפל המס מושא ההליך. כן טענה המשיבה כי בית המשפט שגה כאשר הפחית את כפל המס ב-21 החשבוניות. מדובר היה בטעות סופר בסיכומיה של המשיבה ומהקשר הדברים ברור שלא הייתה הפחתה במספר חשבוניות המס שהוצאתן יוחסה למערער.

דיון והכרעה

15. לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ובטיעוני הצדדים הגעתי למסקנה כי דין הערעור ודין הערעור שכנגד להתקבל בחלקם, וכך אציע לחברי כי נעשה. אבאר.

מספר החשבוניות

16. המחלוקת הראשונה והעיקרית בין הצדדים בערעור נוגעת למספר החשבוניות הפיקטיביות בגינן יש לחייב את המערער בתשלום מע"מ וכפל מס. כאמור, בית המשפט המחוזי קבע כי יש לחייבו בגין 66 חשבוניות פיקטיביות. המערער סבור כי יש לחייבו רק בגין 32 חשבוניות שהן החשבוניות שבהוצאתן הודה במסגרת ההליך הפלילי, שכן לא עלה בידי המשיבה להוכיח כי הוא זה שהוציא את החשבוניות שלא נכללו בכתב האישום המתוקן. מנגד, המשיבה סברה כי בית המשפט המחוזי שגה כאשר הפחית 21 חשבוניות מהודעת כפל המס המקורית שהוצאה למערער. סבורני כי דין טענת המערער בעניין זה להתקבל.

17. בערעור על החלטה להטיל כפל מס לפי סעיף 50(5) לחוק מע"מ, נטל הבאת הראיות הראשוני מוטל על מנהל מע"מ, בשל הממד העונשי המאפיין סמכות זו. משמעות הדבר היא כי על המשיבה להציג תשתית ראייתית המבססת את החלטתו להטיל כפל מס. ככל שיעשה כן, יעבור נטל הבאת הראיות לכתפי מושא הודעת כפל המס על מנת להראות כי נפל פגם בהחלטה זו של המשיבה. עם זאת, נטל השכנוע נותר כל העת על כתפי המערער, ואם לא יעמוד בו לא תתקבל עמדתו. על סוגיית הנטלים במסגרת ערעור לפי סעיף 50 לחוק מע"מ עמד בית משפט זה בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בענין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 28 (26.8.2014) (להלן: עניין זאב שרון), כדלקמן:

"בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס ... על מנת לאפשר ולייעל את גביית המס – המחוקק העניק למנהל מע"מ את הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות אלו אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד בדרישות המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים הדיוניים ומבחינת נטל ורמת ההוכחה הנדרשים ... יחד עם זאת בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתית ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן בזכויותיו של העוסק – מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך שמנהל מע"מ יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטתו של מנהל מע"מ."

במסגרת זו ולעניין עצמת הראיות ונטל השכנוע המוטל על כתפי המשיבה, נקבע בעניין זאב שרון כי נוכח הפגיעה בזכויות הטמונה בהפעלת הסמכות של כפל מס, שהיא משמעותית יותר מעצם הטלת וגביית המס, על הרשות "להעמיד תשתית עובדתית מוצקה יותר מאשר זו שהיא נדרשת להעמיד בבסיס השומות שהיא עורכת ... אין מקום לדרוש מהרשות להעמיד בבסיס החלטתה ראיות 'חד-משמעיות', וניתן להסתפק ב'ראיות ברורות ומשכנעות, העומדות ברף ההוכחה של 'מאזן-הסתברויות', הנדרש במשפט האזרחי, תוך הקפדה על כך שכמות הראיות ורצינותן תואמת את חומרת הפגיעה הפוטנציאלית בזכויותיו של העוסק" (עניין זאב שרון, פסקה 31). בענייננו, אין מחלוקת כי החשבוניות מושא הודעת המס היו חשבוניות פיקטיביות. המחלוקת העובדתית נסובה על השאלה מי הגורם שהוציא את חשבוניות רסולי, אשר לא נכללו במסגרת כתב האישום המתוקן שבעובדותיו הודה המערער. בהקשר זה, על המשיבה מוטל הנטל הראשוני להראות כי המערער הוא שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות. ככל שעלה בידי המשיבה לעמוד בנטל ראשוני זה, עובר הנטל למערער להראות כי נפל פגם בהחלטת המשיבה.

18. נוכח הדרישה לתשתית עובדתית שתעמוד במבחן "מאזן ההסתברויות" הקפדני, נראה כי המשיבה לא עמדה בנטל הראשוני להראות כי המערער הוא זה שהוציא את חשבוניות המס של חברות רסולי, החשבוניות הפיקטיביות שבמחלוקת. במסגרת סיכומי המשיבה לערעור המס צוינו הראיות המנהליות הבאות באופן כללי:

"המערער עצמו הוא אשר הוציא את החשבוניות הכוזבות. כך בהתאם להודאתו ובהרשעתו ביחס להוצאות

32 חשבוניות כוזבות, וכך על פי ממצאי החקירה ובהם עדות עד המדינה ועדויות נוספות של גורמי פנים בחברה. החשבוניות עצמן נושאות את שמו של המערער ומספר הטלפון שלו. חותמות החברה נמצאו אצל המערער. המערער עצמו הודה בחקירתו בפני המשיב כי הוא הוציא חשבוניות על שם חברת אדני פז. חומר הראיות שנאסף מצביע על כך שהמערער הוא הדמות הדומיננטית בחברה, הוא ה'רוח החיה', והוא אשר היה פעיל ומעורב מטעם חברת אדני פז בהוצאת החשבוניות הכוזבות." (פסקה 54 לסיכומי המשיבה מיום 17.9.2017).

ברם, ביחס לחשבוניות רסולי הציגה המשיבה ראיות רק לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות, אך נמנעה מלהצביע על חלקו של המערער בהוצאתן, וכך אמרה:

"סיכומם של דברים, אין מחלוקת כי החשבוניות שהוצאו לחברות ג.א. קרמיקה, מחסני קרמיקה והברזל אשדוד הן חשבוניות פיקטיביות שלא עמדה מאחוריהן כל עסקה." (שם, פסקה 104).

לטעמי, אין באמור די. הראיות שהציגה המשיבה אינן מעמידות תשתית עובדתית העומדת במבחן מאזן ההסתברויות כי המערער אכן הוציא את חשבוניות המס הפיקטיביות לחברות רסולי. אציין כי לא נחשפנו לסיבה בגינה חשבוניות אלה לא נכללו בכתב האישום המתוקן, ולא בכדי. זאת בין היתר נוכח שתיקתו של רסולי בחקירתו. משכך, שימוש בהודאתו של המערער בעובדות כתב האישום בעניין הוצאת חשבוניות פיקטיביות מסוימות, על מנת לקבוע ממצאים בקשר לחשבוניות פיקטיביות אחרות, אינה חפה מקשיים. ואזכיר, בניגוד ליניב, המערער לא שימש כבעל תפקיד בחברה. מעבר לכך, העובדה ששמו של המערער ומספר הטלפון שלו הופיעו על גבי החשבוניות אינה אינדיקציה חזקה כלל לכך שהוא-הוא זה שהוציא את החשבוניות שבמחלוקת. מלבד הסקת המסקנה המסתברת מתוך הוצאת החשבוניות האחרות וביסוס מעמדו הדומיננטי בחברה, לא הציגה המשיבה לפני בית המשפט המחוזי ראיות כלשהן הקושרות את המערער לחשבוניות רסולי. ברם, מעמד דומיננטי בחברה אין משמעו הרמת נטל הראיה כי המערער אכן הוציא את חשבוניות אלו.

19. משאלה הם פני הדברים, השאלה האם בית המשפט המחוזי שגה כאשר חייב את המערער בתשלום מע"מ בגין 66 חשבוניות פיקטיביות – המספר שהופיע בסיכומי המשיבה, ולא בגין 87 חשבוניות פיקטיביות – מספר החשבוניות בדו"ח השומה, מתייתרת. עם זאת, אציין בקצרה כי גם לא מצאתי ממש בטענות המשיבה ל"טעות סופר" לגופו של עניין. במסגרת הבקשה למתן פסק דין חלקי התייחסה המשיבה לראשונה ל-

66 חשבוניות פיקטיביות חלף 87. במסגרת סיכומיה מיום 17.9.2017 התייחסה המשיבה למספר חשבוניות זה בשלוש פסקאות שונות (פסקה 2, פסקה 5, פסקה 49). גם בסיכומי התשובה מיום 15.5.2019 חזרה המשיבה על כך שהמערער חויב בכפל מס בגין הוצאת 66 חשבוניות פיקטיביות (פסקה 3, פסקה 12). ברי אפוא כי אין מדובר בטעות סופר גרידא אלא לכל היותר בטעות סופר נגזרת. טעויות סופר עניינין ככלל בתיקון שגיאות שחלו מחמת פליטת קולמוס או השמטה מקרית, טעות לשון, טעות בחישוב והוספת דבר באקראי (ראו: רע"א 9085/00 שטרית נ' אחים שרבט חברה לבנין, פ"ד נז(5) 462, 476 (2003)). אכן ייתכן שמדובר בשגגה שנפלה תחת ידה של המשיבה (מספר פעמים), אולם הליך ערעור אינו "מקצה שיפורים" אשר נועד לספק הזדמנות נוספת לתיקון טעויות שנעשו בערכאה הדיונית על ידי מי מהצדדים.

הפחתת כפל המס

20. מנגד, אני סבור כי יש מקום לקבל את ערעור המשיבה בכל הנוגע לגובה הקנס שהושת על המערער בגין הוצאת 32 החשבוניות בהן הודה בכתב האישום הפלילי. סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע כי אדם שאיננו מורשה להוציא חשבונית מס, וחרף זאת מנפיק חשבונית כזאת או מסמך הדומה לה, יחוייב בכפל המס הנקוב במסמך שהוציא. זו לשון הסעיף:

אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס, אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לעניין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה.

החויב בכפל מס נתפס כסנקציה המשרתת שתי תכליות עיקריות: (א) להבטיח שלקופת המדינה ישולם הסכום המלא מתקבולי מס; (ב) יצירת הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין (ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקה 12 (26.3.2017) (להלן: עניין גולד)). עילת החיוב הקבועה בסעיף 50(א) לחוק מיועדת להשיב את מצבה של הקופה הציבורית לקדמותו, במובן זה שהיא מבטיחה את העמדתה באותו המצב שבו הייתה אלמלא הונפקה החשבונית שלא כדין. התכלית ההרתעתית באה לידי ביטוי בהוראה כי על מנפיק החשבונית לשאת בתשלום כפל המס. התשלום הכפול הוא סנקציה אזרחית שנועדה למנוע מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001)). כפי שצוין לא מכבר בפסיקת בית משפט זה, השימוש בחשבוניות מס פיקטיביות הפך ל"מכת מדינה" ובאמצעותם מתאפשרת "גזילתם של סכומי עתק מן הקופה הציבורית" (רע"פ 4563/11 חברת קוסטה קבלנות בע"מ נ' מדינת ישראל (19.6.2011)); ע"א 2823/18 בדיר נ' רשות

המיסים, פסקה 15 (3.3.2020) (להלן: עניין בדיר)). החיוב בכפל מס הוא אפוא אחד הכלים המינהליים האפקטיביים ביותר המצויים באמתחתה של המשיבה להילחם בתופעה זו.

21. עם זאת, לצד סעיף 50(א) לחוק מע"מ המחייב חיוב בכפל מס של מי שהוציא חשבונית שלא כדין, נתונה למשיבה סמכות להפחית חיוב בכפל מס, אשר ניתן להפעילה "מטעמים מיוחדים שיירשמו" (סעיף 100 לחוק מע"מ). בפסיקת בית המשפט פורשה סמכות זו בצמצום ונקבע כי השימוש בה שמור למקרים חריגים ומצומצמים (ראו: ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקה ג' לחוות דעתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (26.3.2017)), שבהם הטלת כפל מס במלואו תהא בלתי מידתית (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001)). עוד נקבע בפסיקה כי הטעמים המיוחדים המצדיקים את הפעלת החריג הקבוע בסעיף 100 לחוק מע"מ והפחתת כפל המס הם אלו ה"נוגעים בעיקר למקרים בהם חשבונית המס לא הונפקה בכוונת מירמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס – למשל: כאשר החשבונית הוצאה מחמת שגגה או אי-ידיעה, או כאשר העוסק שילם את המס הנובע מהחשבונית" (עניין בדיר, פסקה 21).

22. עניינו של המערער אינו נמנה על אותם חריגים המצדיקים הפחתת כפל המס ביחס לחשבוניות הפיקטיביות שנכללו באישום הפלילי. כפי שעולה מכתב האישום בהליך הפלילי, בו הודה המערער, הוא ויניב הוציאו 33 חשבוניות פיקטיביות מבלי שבוצעה עסקה או מבלי שהתכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו החשבוניות. ודוק, העובדה שהמערער הורשע גם במסגרת ההליך הפלילי והוטל עליו עונש מאסר ודאי אינה נסיבה המצדיקה את הפחתת שיעור כפל המס. בהתאם לפסיקה, הטלת כפל מס היא סנקציה אזרחית המתווספת לענישה הפלילית, וככלל אינה עילה להפחתת החיוב בכפל מס (ראו: ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נז(5) 947, 960 (2003)). גם טענת האילוץ, שהייתה אחד מהשיקולים של בית המשפט להפחתת גובה כפל המס, אינה עילה להפחתת כפל המס.

המסקנה העולה אפוא היא כי לא היה מקום להפחית את גובה כפל המס שעל המערער לשלם ביחס ל-32 החשבוניות הפיקטיביות שבהוצאתן הודה במסגרת כתב האישום המתוקן.

23. בשולי הדברים, לא מצאתי ממש בטענת המערער כי טמיר לא היה מוסמך להוציא את הודעת כפל המס בשל מעורבותו בחקירה הפלילית. טענה זו לחוסר סמכות

נטענה בעלמא וללא כל מקור. בפועל, אין כל פסול בכך שמי מעובדי המשיבה יחקור נישום פלוני במסגרת חקירה פלילית וגם יטפל בעניינו של אותו נישום במישור האזרחי. כפי שנפסק לפני שנות דור, "לנישום אין זכות קנויה לכך שפקיד שומה פלוני יטפל בענינו, והחלוקה הפנימית של המחלקות במשרד מס הכנסה, שביניהן קיימת זרימה מתמדת של ידיעות, אינה נוגעת לנישום" (ע"א 143/73 מדינת ישראל נ' זיידל, פ"ד כח(2) 19, 23 (1974)). באופן דומה, אין לקבל את טענת המערער בנוגע לאכיפה בררנית, שכן הוא היה בתפקיד זוטר בלבד ולמעורבים בכירים יותר בפרשה, כדוגמת ברנס, לא הוצאה הודעת כפל מס. המערער הודה במסגרת הסדר הטיעון כי הוא הוציא את החשבוניות הפיקטיביות וטענתו כי ברנס כפה עליו להוציא את החשבוניות הפיקטיביות נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי, בדין. על כן, לא נפל כל פגם בהחלטת המשיבה לחייב את המערער בכפל מס, כפי שמתחייב מסעיף 50(א) לחוק מע"מ.

24. סוף דבר: אציע לחברי כי נקבל את הערעור, כך שהמערער יחויב בכפל מס רק בגין 32 החשבוניות שבהוצאתן הודה במסגרת ההליך הפלילי. לצד זאת, נקבל גם את הערעור שכנגד, במובן זה שהמערער יחויב בכפל מס מלא בגין חשבוניות אלו. נוכח התוצאה האמורה, עוד אציע לחברי כי לא נטיל הוצאות על מי מהצדדים.

ש ו פ ט

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט ע' גרוסקופף:

אני מסכים.

ש ו פ ט

ניתן היום, י' בכסלו התשפ"ב (14.11.2021).

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> לש 19080520_N20.docx