



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

אברהם אוסקר
ע"י ב"כ עו"ד ערן ערבה

המערער

נגד

רשות המיסים בישראל
ע"י ב"כ עוה"ד אורית רם ואיילה ושדי- אלדר

המשיבה

פסק דין

מבוא

1. ערעור על החלטת סגנית מנהל בכירה לאכיפת הגביה ברשות המסים (להלן- "סמנ"לית הגביה" או "המשיבה"), מיום 17.7.2018, לגבות מהמערער את חובה של חברת אוסקר אנרגיה בע"מ (להלן- "חברת אוסקר"), בסך של 202,789,862 ₪, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית עד מועד התשלום בפועל (להלן- "חוב המס"), על פי סעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף").
 2. מקורו של חוב המס של חברת אוסקר בניכוי חשבוניות מס פיקטיביות בסכום של 101,394,931 ₪! סכום שיש בו כדי ללמד על היקף העסקאות הפיקטיביות שדווחו על ידי החברה.
 3. בשנות המס הרלוונטיות היה המערער בעל המניות היחיד בחברת אוסקר, חברה פרטית מוגבלת במניות הרשומה בישראל, אשר עסקה במסחר ובדלק. כמו כן היה הדירקטור הרשום היחיד.
 4. בהחלטה המפורטת נושא הערעור (להלן- "ההחלטה"), שניתנה לאחר קיום שני דיונים לשם שימוע טענותיו של המערער בעל פה, ולאחר השלמת טיעוניו של המערער בכתב, פורטו טעמיה של ההחלטה כדלקמן:
- (1) בואר כי מתקיימים התנאים ליישום הוראות סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, שכן: חברת אוסקר קיזזה חשבוניות מס פיקטיביות, ובכך עשתה מעשים כמפורט בסעיף 117(ב) בחוק מס ערך מוסף; בשל מעשים אלו חויבה חברת



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 אוסקר בכפל מס בסך 202,789,862 ש"ח, בתוספת ריבית והצמדה; ערעור
2 שהגישה חברת אוסקר על חיובה בכפל מס נדחה, לאחר שחזרה בה מהערעור;
3 המערער הוא "בעל תפקיד", שכן היה מנהל בחברת אוסקר, בעל המניות היחיד
4 והדירקטור היחיד; קיימות ראיות לכאורה לכך שהמעשים נעשו בידיעתו של
5 המערער, עובדה הנלמדת מהרשעתו ביחד עם חברת אוסקר;
6 (2) נדחתה בקשתו של המערער לפרט מהם ההליכים שבכוונת המנהל לנקוט נגד
7 יניב קנרש (להלן- "קנרש"), ופורט כי כוונת המנהל ביחס לקנרש אינה
8 רלוונטית לצורך נקיטת הליך על פי סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, אף הודגש
9 כי המידע חוסה תחת חובת הסודיות הקבועה בסעיף 142 בחוק מס ערך מוסף;
10 (3) נדחתה הטענה שלפיה קנרש כיהן כמנהל בפועל בחברת אוסקר ועל כן לא ניתן
11 לנקוט בהליכים נגד המערער. הודגש כי המערער היה בעל המניות היחיד
12 בחברת אוסקר, וניהל את החברה עם קנרש, בין היתר על יסוד הודיית המערער
13 באמור בסעיף 5 בכתב האישום המתוקן. עוד הודגש כי סעיף 106ב' בחוק מס
14 ערך מוסף אינו מגביל את האפשרות לנקיטת הליכים נגד מספר בעלי תפקידים
15 אשר לגביהם מתקיימים תנאי הסעיף;
16 (4) אשר לטענה שלפיה לא קיבל המערער כסף לכיסו נקבע כי לא נקבעה בסעיף
17 106ב' בחוק מס ערך מוסף דרישה שלפיה קבלת כסף לכיסו של בעל התפקיד
18 תהווה תנאי לנקיטת הליכים נגדו. בעניין טענתו של המערער שלפיה מיועד
19 הסעיף למצבים שבהם נגרע מס מקופת המדינה, הודגש כי בפרשייה נגרע כסף
20 רב מקופת המדינה, וכל חוליה בפרשה היא חלק מהותי בתוצאה שנוצרה.
21 (5) הודגשה בהחלטה תכליתו של הסעיף, כפי שפורטה בדברי ההסבר להצעת החוק
22 שבגדרו הוסף סעיף 106ב'.
23 (6) נדחתה טענת המערער שלפיה שילם המערער את חובו למדינה בריצוי עונשו
24 ובחילוט סכומי כסף שחולטו בגזר הדין, והודגש כי ההליך הפלילי אינו מרפא
25 את הנזק שנגרם לקופת המדינה, והגביה האזרחית אינה מושפעת מההליך
26 הפלילי.
27 (7) הודגש כי כפי שמצוין בכתב האישום המתוקן קשר המערער קשר ביחד עם
28 אחרים, וסייע בקבלת חשבוניות פיקטיביות, במטרה להתחמק מתשלום המס.
29 בביצוע מעשים אלו קיים סממן של מרמה, ועל כן מתייתרת שאלת היקף
30 המעורבות במעשים המיוחסים למערער.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

5. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת הצדדים, ראיותיהם וטענותיהם מצאתי שלא נפל פגם בהחלטה, ועל כן אין מקום להתערב בשיקול הדעת של סמנכ"לית הגביה, ולפיכך יש לדחות את הערעור.

ההליכים הרלוונטיים

6. ביום 10.7.2012 הוגש בתיק 19755-07-12 (להלן - "ההליך הפלילי"), כתב אישום (להלן - "כתב האישום המקורי"), אשר ייחס למערער ולחברת אוסקר, ביחד עם אחרים: קנרש, שלמה אטיאס, ושורה של חברות נוספות, ביצוע עבירות לפי חוק מס ערך מוסף, פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - "פקודת מס הכנסה"), חוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן - "חוק העונשין"); וחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן - "חוק איסור הלבנת הון").
7. בעקבות הליך גישור הגיעו הצדדים להסדר טיעון שבגדרו תוקן כתב האישום המקורי (להלן - "כתב האישום המתוקן"). ביום 29.2.16 הורשעו המערער וחברת אוסקר, על יסוד הודאתו של המערער, בעבירות שבהן הואשמו בכתב האישום המתוקן, שעיקרן ניכוי חשבוניות מס פיקטיביות בסכום של 101,394,931 ₪.
8. חברת אוסקר הורשעה, על יסוד הודאתו של המערער, בביצוע העבירות הבאות:
- (1) עבירות הלבנת הון – עשיית פעולה ברכוש אסור במטרה להסתיר או להסוות את מקורו, את זהות בעלי הזכויות בו, את מיקומו, את תנועותיו או עשיית פעולה בו – עבירה לפי סעיף 3(א) בחוק איסור הלבנת הון, וכן עשיית פעולה ברכוש בידיעה שהוא רכוש אסור – עבירה לפי סעיף 4 בחוק איסור הלבנת הון;
- (2) ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כדין במטרה להתחמק מתשלום מס, בנסיבות מחמירות - 17 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) בחוק מס ערך מוסף בצירוף סעיף 117(ב)(3) בחוק מס ערך מוסף;
- (3) ניהול פנקסי חשבונות כוזבים במטרה להתחמק מתשלום מס, בנסיבות מחמירות – 17 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) בצירוף סעיף 117(ב)(3) בחוק מס ערך מוסף;
- (4) שימוש במרמה ובתחבולה או מתן הרשאה לאחר להשתמש בהם במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות - 17 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) בצירוף סעיף 117(ב)(3) בחוק מס ערך מוסף.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

9. המערער הואשם והורשע, על יסוד הודאתו, בעבירות הבאות:
- (1) קשירת קשר לביצוע פשע- עבירה לפי סעיף 499 בחוק העונשין;
- (2) סיוע לביצוע עבירת הלבנת הון- עבירה לפי סעיף 3(א) בחוק איסור הלבנת הון, בצירוף סעיף 31 בחוק העונשין;
- (3) סיוע לאחר להתחמק מתשלום מס ערך מוסף, בנסיבות מחמירות- **49 עבירות לפי סעיף 117 (ב) בחוק מס ערך מוסף, בצירוף סעיף 117(ב2)(3) בחוק מס ערך מוסף;**
- (4) השתמש במרמה ובתחבולה או הרשה לאחר להשתמש בהם במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות- **49 עבירות לפי סעיף 117 (ב) (8) בחוק מס ערך מוסף, בצירוף סעיף 117 (ב2)(3) בחוק מס ערך מוסף.**
10. ביום 31.5.2016 נגזר דינם של המערער ושל חברת אוסקר. המערער נידון למאסר בפועל בן 6 שנים, בניכוי תקופת מעצרו; מאסר מותנה בן 30 חודשים, שלפיו לא יעבור המערער, במשך 3 שנים מעת שחרורו מהמאסר, עבירה מסוג העבירה שבה הורשע בהליך הפלילי; קנס כספי של 400,000 ₪ או 10 חודשי מאסר תמורתם. על חברת אוסקר הוטל קנס כספי בסך 100,000 ₪. כמו כן ניתן צו לחילוט סכום של- 8,000,000 ₪, מכוח סעיף 21 בחוק איסור הלבנת הון, מתוך רכושם של המערער וחברת אוסקר, אשר נתפס במסגרת החקירה הפלילית.
11. במקביל להליך הפלילי ניתנו מספר החלטות של מנהל מס ערך מוסף (להלן- "המנהל") בעניין חברת אוסקר ובעניין המערער, בגין אותם מעשים שבגינם הוגש כתב האישום.
12. ביום 24.7.12 חייב המנהל את חברת אוסקר בכפל מס, מכוח סעיף 50 (א) בחוק מס ערך מוסף, בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין בסך 202,789,862 ₪ באמצעות חשבוניות פיקטיביות. כמו כן פסל המנהל את ספרי חברת אוסקר לשנים 2011-2012, בהתאם לסעיף 77ב בחוק מס ערך מוסף, וחייבה בקנס בגין אי ניהול ספרים בסך 14,460 ₪, לפי סעיף 95(א) בחוק מס ערך מוסף.
13. על החלטות המנהל הגישה חברת אוסקר ערעורים לבית המשפט, אשר התבררו בת"א 11365-02-13 ובת"א 11342-02-13 (להלן- "תיקי ערעורי המס").
14. לאחר מתן פסק הדין בהליך הפלילי, הגיש המנהל את פסק הדין כראיה בתיקי ערעורי המס, בהתאם לסעיף 42א **בפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971,**



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 המערערת הגישה הודעה באותם תיקים על חזרתה בה מהערעורים, וערעורי המס
2 בשני תיקי ערעורי המס נדחו ביום 16.1.2017.
- 3 15. במקביל לחיובה של חברת אוסקר בכפל מס בסך 202,789,862 ₪, פסילת ספריה
4 לשנים 2011-2012, וחובה בקנס בגין אי ניהול ספרים, חויב המערער באופן אישי
5 בכפל מס, על פי סעיף 50(א) בחוק מס ערך מוסף. על ההחלטה האמורה הוגש
6 ערעור, אשר נדון בת"א 6364-02-13 (להלן - "הערעור האיש"). ביום 25.7.2016
7 הודיע המנהל כי לאור תיקון כתב האישום המקורי במסגרת הסדר הטיעון, הוא
8 חוזר בו מהחלטתו להטיל על המערער כפל מס לפי סעיף 50(א) בחוק מס ערך מוסף
9 באופן אישי.
- 10 16. ביום 8.8.16, היינו ימים ספורים לאחר שניתנה הודעה בתיק הערעור האיש על
11 חזרתו של המנהל מהחלטתו להטיל על המערער כפל מס באופן אישי, הגיש המנהל
12 בקשה דחופה למתן צו מניעה זמני במעמד צד אחד, שיוורה למערער להימנע מלבצע
13 כל דיספוזיציה בנכסיו. הבקשה הוגשה בגדרה של תביעה להרמת מסך, לפי סעיף 6
14 **בחוק החברות, התשנ"ט-1999**, בת"א 18882-08-16 (להלן - "תביעת הרמת
15 המסך"). הבקשה הוגשה בהליך הרמת המסך מאחר שבאותה עת טרם בשלו
16 התנאים לנקיטת הליך לפי סעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף. בקשת המשיב התקבלה
17 במלואה, ולאחר שבשלו התנאים לנקיטת הליך לפי סעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף,
18 עוכב ההליך בתביעת הרמת המסך בהסכמה.
- 19 17. ביום 3.4.2017 נמסרה למערער הודעה בחתימת סמנכ"לית הגביה, על הכוונה לפעול
20 לפי ס' 106ב בחוק מס ערך מוסף ולגבות מהמערער את חובה של חברת אוסקר בגין
21 כפל המס בסך 202,789,862 ₪.
- 22 18. ביום 13.7.2017, לאחר מתן ארכה שניתנה לו, הגיש המערער את טענותיו בכתב
23 וביקש לקיים שימוע בעל פה. השימוע התקיים ביום 28.8.2017, וביום 23.11.2017
24 התקיימה פגישה נוספת, ולאחריה, ביום 5.2.2018, הגיש המערער גם טיעונים
25 בכתב.
- 26 19. ביום 17.7.2018 ניתנה כאמור ההחלטה לגבות מהמערער את חובותיה של חברת
27 אוסקר, בסך של 202,789,862 ₪.

טענות הצדדים



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 2013-10-18 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

20. לטענת המערער, יש לקבל את הערעור ולדחות את ההחלטה, בראש ובראשונה, בשל
קיומה של אכיפה בררנית. נטען כי אלפי חברות הורשעו בביצוע העבירות הנקובות
בסעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף, אך רק לעיתים נדירות ביותר עשה המנהל שימוש
בסמכות המוקנית לו בסעיף.
21. עוד טען המערער כי בתקופה הרלוונטית נוהלה חברת אוסקר בידי קנרש, ולא בידי
המערער, בעוד שהוא עצמו רק התיר לקנרש לנהל את החברה. עובדה זו קיבלה
לטענתו ביטוי בהסדר הטיעון, ובכתב האישום המתוקן צומצם באופן משמעותי
החלק שיוחס למערער בפרשה. בעוד שכתב האישום המקורי התייחס למערער
כמבצע עיקרי של העבירות, שונה חלקו של המערער בכתב האישום המתוקן
למסייע בלבד, תוך ביטול העבירות שיוחסו לו לפי חוק איסור הלבנת הון ולפי
פקודת מס הכנסה. הואיל וקנרש הוא זה שניהל בפועל את חברת אוסקר, הרי שיש
לייחס את חובותיה של חברת אוסקר לקנרש, ולא למערער.
22. המערער הדגיש כי הוא עצמו לא גרף אגורה אחת לכיסו בעקבות הפרשיה,
והמעשים שבהם הורשע לא הובילו לחיסרון כיס למנהל. זאת ועוד, המערער סבר
כי לא הייתה במעשיו התחמקות ממס, כי אם יצירת טכניקה באמצעותה ישולם
המס. המערער טען כי מטרת החשבוניות שנוכו בספריה של המערערת היו העברת
נטל המס לחברות של קנרש, ואולם המערער לא העלה בדעתו כי קנרש אינו נושא
בנטל המס שהועבר אליו, באמצעות שימוש בחשבוניות פיקטיביות. נטען כי כשם
שקנרש רימה את רשויות המס, כך הוא רימה גם את המערער. נטען כי **"לא זו בלבד**
שהפעולות המתוארות בכתב האישום המתוקן לא הסבו כל נזק לקופה הציבורית
ולא גרעו אגורה שחוקה הימנה, גם איש לא מייחס למערער כל ידיעה על השלב
בו כן נגרעו לכאורה כספים על ידי אחרים. אין מחלוקת שהמערער לא ידע כי בד
בד לדיווח על חשבוניות אלו כמע"מ עסקאות ה"מאזן" את מע"מ התשומות של
החברה, כלל קנרש חשבוניות פיקטיביות שתכליתן להתחמק מתשלום המס
שהועבר לכתפיו".
23. המערער הוסיף וטען כי נוכח תיקון כתב האישום חל פיחות דרסטי במידת האשמה
שיוחסה לו, אשר מצא את ביטויו במישור האזרחי, בביטול כפל החיוב במס האישי
שהוטל עליו. בשל אותם טעמים שהצדיקו את ביטול ההחלטה בדבר השתת כפל
מס באופן אישי על המערער אין מקום לטענתו לנקוט נגדו בהליך לפי סעיף 106 ב'
ב' בחוק מס ערך מוסף.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

24. **לטענת המשיבה**, לא נפל פגם בהחלטה מצדיק התערבות בה. הודגש כי מתקיימים בענייננו מלוא התנאים שנקבעו להפעלת סעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף, אף המערער אינו חולק על כך. הודגש כי ההליך המנהלי היה תקין, ולא עלה בידי המערער לעמוד בנטל המוטל עליו להוכיח כי ההחלטה שגויה או כי תנאי הסעיף אינם מתקיימים.

6

7

חוב המס של חברת אוסקר

25. נקיטת ההליכים בענייננו נגד המערער, על פי סעיף 106ב בחוק מס ערך מוסף, הייתה לאחר שחברת אוסקר נמנעה מלשלם את כפל המס שבו חויבה, אשר הפך לחוב סופי עם דחיית הערעור שהגישה על החלטת המנהל בעניין זה. מקורו של חוב המס בניכוי חשבוניות מס פיקטיביות, בסכום של **101,394,931 ₪**! סכום שיש בו כאמור כדי ללמד על ההיקף העצום של העסקאות הפיקטיביות שעליהן דיווחה חברת אוסקר.

26. נוכח היקף הפרשיה ובשים לב לטענותיו של המערער, לא למותר לחזור ולהזכיר מושכלות יסוד בעניין מס הערך המוסף, מנגנון גבייתו בהתאם להוראות החוק, והסנקציות המוטלות לשם הבטחת גבייתו.

27. העיקרון הבסיסי שביסוד חוק מס ערך מוסף הוא הטלת המס על הערך המוסף שתתקבל כל יצרן בשרשרת הייצור למוצר. כפי שבואר בספרות, **"הדבר נעשה על ידי חיוב כל יצרן בשרשרת הייצור במע"מ לפי ערך המוצרים הנמכרים על ידו, וזיכוי במע"מ ששילם לפי ערך המוצר או חומרי הגלם שנרכשו על ידו. ניכוי המס שהיצרן משלם בעת רכישת המס- ניכוי מס תשומות- מהמס שהוא גובה על מכירותיו- מס עסקאות- יוצר את התוצאה שתשלום המס נעשה רק על הערך המוסף שלו"** (ראו אהרן נמדר, מס ערך מוסף, מהדורה חמישית, תשע"ג-2013, (להלן: **"נמדר"**), כרך ב', פסקה 1701, עמ' 625).

28. לצד עיקרון זה, מושתת חוק מס ערך מוסף גם על עיקרון פשטותו ויעילותו של מנגנון הגביה העצמית של המס, ולשם הגשמתו קובע חוק מס ערך מוסף מגבלות שונות שרק בהתקיימן יהיה הרוכש זכאי לנכות את מס התשומות, **גם בנסיבות שהמס שולם על ידי המוכר**. כיון שחוק מס ערך מוסף קובע מנגנון של גבייה עצמית של המס, מתיר סעיף 38 בחוק מס ערך מוסף לנכות את מס התשומות רק אם המס כלול בחשבונית מס שהוצאה כדיון. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, על מנת



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 שהחשבונית תחשב כחשבונית שהוצאה כדין, עליה לשקף עסקה אמתית, בין
- 2 הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה. (ראו ע"א 40/69 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות
- 3 בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט (5) 836 (2005) (להלן: "פרשת מ.א.ל.ר.ז.")).
- 4 29. בית המשפט העליון הוסיף והדגיש בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף נ' טי. די.
- 5 גי. הובלות בע"מ (מיום 9.5.18, להלן: "פרשת טי. די. גי.") כי "חשבונית שהוצאה
- 6 שלא כדין אינה רק חשבונית פיקטיבית, במובן שהעסקאות המפורטות בה אינן
- 7 אמיתיות, אלא גם חשבונית שמפורטת בה עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל".
- 8 בפרשת טי. די. גי. עסק בית המשפט העליון בחשבוניות שהוצאו בגין עסקאות שהיו
- 9 בחלקן אמתיות, בין היתר עסקאות של רכישת דלק, אלא שהחשבוניות לא תיארו
- 10 ולא שיקפו את העסקה האמתית שבוצעה, ועל כן היו אלו חשבוניות שהוצאו שלא
- 11 כדין. כב' השופט נ' הנדל הדגיש כי אף שמדובר בעסקאות אמתיות ששולם בגיןן
- 12 מס התשומות, הואיל ומדובר בחשבונית שהוצאה שלא כדין, אין להתיר את הניכוי.
- 13 עוד הדגיש כי מבחינת המדיניות הרצויה, והצורך הקיים בהכוונת התנהגות
- 14 העוסקים, מתן אפשרות לפצל חשבונית שהוצאה שלא כדין, ומתן אפשרות לנכות
- 15 מס תשומות בגין העסקאות שנעשו בפועל, "מעודד מעשי מרמה מאחר שהנזק
- 16 שייגרם במקרה שתתגלה התרמית קטן יותר. ויובהר, אין המדובר בעונש, אלא
- 17 בהרתעה מפני ביצוע מעשי מרמה, ובהטלת האחריות על המונע היעיל ביותר –
- 18 מקבל החשבונית".
- 19 30. כב' השופטת ד' ברק- ארז הדגישה בפרשת טי. די. גי. כי "הפעלת המערך של מס
- 20 ערך מוסף מבוססת על כללים פורמאליים היפים לתחום זה – על מנת לאפשר
- 21 גביית מס מדויקת ומהירה, ללא מנגנוני בדיקה מורכבים. קבלת העמדה שלה
- 22 טענה הנישומה בעניין זה הייתה עלולה לפגוע אפוא לא רק בהיבט של הכוונת
- 23 התנהגויות, אלא גם – בטווח הארוך – להפוך את גבייתו של מס ערך מוסף
- 24 למורכבת יותר ועתירת התדיינויות".
- 25 31. מנגנון הגביה של מס הערך המוסף הוא כאמור מנגנון של גבייה עצמית, שנועד
- 26 לאפשר גביה מדויקת ומהירה, שלא תחייב מנגנוני בדיקה ופיקוח מורכבים. הואיל
- 27 ומנגנון הגביה העצמית עלול לפתוח פתח להתחמקויות ומרמה, אשר יפגמו
- 28 באפקטיביות של גביית המס (ראו למשל נמדר, כרך ב', פסקה 1701, ע"מ 625-626),
- 29 מקנה חוק מס ערך מוסף למשיב סמכויות להטיל סנקציות אזהרות ממשיות
- 30 במקרים של הפרת ההוראות, לשם הרתעה, מניעת מרמה ומניעת שימוש לרעה.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 בראש ובראשונה נקבעה בחוק מס ערך מוסף סנקציה אזורית בדמות הטלת כפל
2 מס, כמפורט בסעיפים קטנים (א) ו- (א1) של סעיף 50 בחוק מס ערך מוסף, הראשון
3 מתייחסת ל"מוציא" החשבונית, בעוד שהשני מתייחס ל"מנכה המס" על פי
4 חשבונית שהוצאה שלא כדין .
5 32. הטעם להוראת סעיפים 50(א) ו- 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, כפי שנקבע בהלכה
6 הפסוקה, היא כפולה: מצד אחד, הבטחת תשלום מלוא המס למדינה; מצד שני,
7 יצירת הרתעה מפני ניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (ראו
8 לעניין זה ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה (5)
9 33 (2001)).
10 33. סמכות המנהל על פי סעיף 100 בחוק מס ערך מוסף נדונה בהלכה הפסוקה בהקשר
11 של קיום הליכים פליליים מקבילים לסנקציות האזוריות, וכפי שנקבע, הטלת
12 סנקציות פליליות אינה מונעת את הטלת הסנקציה האזורית בדמות כפל מס. כך
13 למשל נקבע בע"א 1497/01 הובר נ' המנהל האזורי מע"מ חיפה (מיום 5.8.03)
14 (להלן - "פרשת הובר"), כי – "הרשעתו והענשתו של עוסק בהליך פלילי אינו
15 גורעות מן האפשרות לחייבו – בשל אותם מעשים ומחדלים – בכפל מס ובקנס
16 מנהלי".
17
18

הרמת מסך סטטוטורית

19 34. לצד הסנקציות האזוריות המוטלות על פי חוק מס ערך מוסף בשל הוצאת
20 חשבוניות פיקטיביות, או בשל ניכוי מס תוך הסתמכות עליהן, מעניק חוק מס ערך
21 מוסף למנהל סמכויות נרחבות שנועדו לאפשר את אכיפת המס וגבייתו. לשם כך
22 נקבעו בחוק מס ערך מוסף, בין היתר, מספר הוראות המאפשרות הרמת מסך
23 סטטוטורית לשם גביית חוב מס מצד שלישי, שאינו החייב. כפי שציין כב' השופט
24 ד' מינץ בע"א 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי- אגף המכס ומע"מ
25 באר שבע (מיום 26.4.2018) (להלן - "פרשת סוף"), (בעניין הרמת מסך סטטוטורית
26 בנסיבות שונות מהנסיבות בענייננו) –

27 **מס ערך מוסף מושתת על העיקרון שכל יצרן מחויב במס על הערך**
28 **המוסף אותו הוא תרם למוצר. החוק נוקט בשיטת הגבייה העצמית,**
29 **לפיה כל עוסק גובה את המס המוטל על מכירותיו, ומעבירו באופן**
30 **עצמאי לשלטונות המס לאחר ניכוי מס התשומות ששילם על**



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

רכישותיו. מנגנון הגבייה העצמית מהווה מנגנון פשוט ויעיל המקל
על תפקידם של שלטונות המס ומשאיר בידם בעיקר את מלאכת
הפיקוח והבדיקה (וראו לדוגמה: ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף
הרופא נ' רשות המיסים (10.8.2017); ע"א 891/08 אי.די.אר. איטום
ובניה 1992 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה (13.7.2010)).
לצד האמור, החוק מעניק לרשות גם סמכויות גבייה נרחבות וקובע
אמצעים שונים שמטרתם להקל על אכיפת המס. הסמכות
הרלוונטית לענייננו מצויה בסעיף 106 לחוק, אשר מכוחו מתאפשרת
גביית חוב מצד שלישי, במטרה למנוע הערמה על שלטונות המס
והימנעות מתשלום מס באמצעות מסירת נכסי החייב במתנה או
במחיר נמוך לאחר (להרחבה ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף, עמ'
857, 898 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר, מע"מ)).

35. עוד בואר בפרשת סוף כי-

"הסמכות לגבות חוב מס מצד שלישי נועדה כאמור ליתן בידי רשות
המס כלי אפקטיבי לשיפור יכולת התמודדותה עם תופעת
ההתחמקות מתשלום מס. מערכת גבייה יעילה של תשלומי חובה
מגשימה ערכים של צדק חברתי, צדק חלוקתי ושוויון מהותי. ברי כי
אדם שנמנע מתשלום מס פוגע בכלל, הן משום שבהימנעותו
מלהשתתף בנטל הוא מביא לצמצום בהיקף הסחורות והשירותים
הציבוריים שהמדינה יכולה לספק, והן בכך שכדי למלא את החסר
בקופה הציבורית חייב כל אחד מיתר חברי הקהילה לשלם מחיר
גבוה יותר..."

36. בענייננו עשה כאמור המנהל שימוש בסעיף 106 בחוק מס ערך מוסף, אשר כותרת
השוליים שלו היא "גביית מס בנסיבות מיוחדות", הקובע כדלקמן-

- (א) עשה חבר בני אדם מעשה מהמפורטים בסעיף 117(א)(3), (6),
או (ב), והוצאה לו בשל כך שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל
מס, והערעור עליה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי, רשאי המנהל
לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני האדם (בסעיף זה – בעל תפקיד) יהא
גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס, לפי הענין, ובלבד שלענין



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל
- 2 תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט.
- 3 (ב) קבע המנהל כי על בעל תפקיד לשלם את המס או את כפל המס,
- 4 לפי הענין, לפי הוראות סעיף קטן (א), ישלם אותו בעל התפקיד בתוך
- 5 30 ימים מיום המצאת ההודעה על החיוב בהם.
- 6 (ג) בסעיף זה, "בעל תפקיד" – מי שבעת ביצוע מעשה כאמור בסעיף
- 7 קטן (א) היה מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה, באותו חבר בני אדם,
- 8 אם יש בידי המנהל ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו
- 9 של בעל התפקיד, אלא אם כן אותו בעל תפקיד הוכיח שהוא נקט את
- 10 כל האמצעים הסבירים כדי להבטיח מניעת המעשה; לענין זה, "בעל
- 11 שליטה" – כהגדרתו בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה;
- 12 (ד) הוראות סעיף זה יחולו גם על שומה, קביעה או הודעה על כפל
- 13 מס שלא הוגשו עליהם השגה או ערעור במועד הקבוע בחוק זה.
- 14 37. סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, מסמך אפוא את המנהל לבצע "הרמת מסך
- 15 סטטוטורית", לקבוע כי גם "בעל תפקיד" חייב בחוב המס של החברה, וכפועל יוצא
- 16 לגבות את חוב המס של החברה מ"בעל התפקיד". לשם איזון נקבעה בסעיף רשימת
- 17 תנאים, שרק בהתקיימם רשאי יהיה המנהל לנקוט הליכי גביה באמצעות הסעיף :
- 18 (1) חבר- בני-אדם עשה מעשה מהמפורטים בסעיף 117 (א)(3), (6) או (ב).
- 19 (2) הוצאה לחבר- בני- האדם בשל המעשה האמור שעשה שומה, קביעת מס או
- 20 דרישה לשלם כפל מס.
- 21 (3) הערעור על השומה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי.
- 22 (4) ככל שמדובר במעשה לפי סעיף 117(א)(3) או (6) בחוק מס ערך מוסף, לא יחויב
- 23 בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט.
- 24 (5) קיימות ראיות לכאורה לכך שהמעשה נעשה בידיעת בעל התפקיד, ולא הוכח
- 25 על ידי בעל התפקיד שהוא נקט בכול האמצעים הסבירים כדי למנוע את
- 26 עשיית המעשה.
- 27 38. "בעל התפקיד" שממנו ניתן לגבות את חוב החברה, אינו רק "מנהל פעיל" בחברה,
- 28 אלא כל מנהל, וכן "שותף", או "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 119א בפקודת מס
- 29 הכנסה, המגדיר את "בעל השליטה" כדלקמן-



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 **"בעל שליטה" - מי שהוא, לבדו או יחד עם קרובו, מחזיק לפחות בעשרים**
2 **וחמישה אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת "בעל שליטה" שבסעיף**
3 **32(9)(א);**

4 39. סעיף 106ב הוסף לחוק מס ערך מוסף בשנת 2003, במטרה להרחיב את אפשרויות
5 הרמת המסך העומדות לרשות המנהל. מטרת התיקון בוארה בדברי ההסבר להצעת
6 החוק של חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
7 התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004), התשס"ג- (2003)
8 (הצ"ח הממשלה 25, כ"ח בניסן התשס"ג- 30.4.2003, עמ' 344)-

9
10 **"תופעה רווחת כיום היא כי חברות נוהגות להתחמק מתשלום מע"מ**
11 **מצד אחד, ומצד שני לאחר חיוב על ידי רשות המס הן מפסיקות פעילות**
12 **ו"נעלמות". יתר על כן, במקרים רבים לאחר סיום ההליכים**
13 **המשפטיים ואישור החיוב על ידי בית משפט עומד אגף המכס ומע"מ**
14 **לפני "שוקת שבורה", שכן החברה כבר חוסלה ונמחקה או התרוקנה**
15 **מנכסיה. כתוצאה מכך על אף הזכיה המשפטית לא ניתן לגבות את המס**
16 **מהחברה. מצב דומה קיים גם במקרים שבהם החברה לא נקטה כלל**
17 **הליכים לתקיפת החיוב במס, קרי לא הגישה השגה או ערעור ולכן על**
18 **אף שהחיוב במס הפך סופי ובר גביה לא ניתן לגבות את המס מהחברה.**
19 **על כן, במטרה לגבות את המס נשוא החיוב, מוצע להעניק למנהל את**
20 **שיקול הדעת לחייב את האורגנים של החברה בתשלום המס במקרים**
21 **שבהם למעשים נשוא החיוב, שביצעו בפועל האורגנים של החברה,**
22 **מתלווה סממן של מרמה."**

23 40. תכלית הסעיף הנלמדת מדברי ההסבר, הייתה אפוא לאפשר גביית מס מבעלי
24 תפקיד, שהם אורגנים של החברה, בנסיבות של ביצוע עבירות פליליות. ההצדקה
25 להרמת המסך הסטטוטורית בנסיבות אלו נעוצה בכך **שלאורגנים של החברה חלק**
26 **עיקרי בביצוע העבירות הפליליות המבוצעות באמצעות החברה, ולפיכך ההצדקה**
27 **לשמירת עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת נחלשת, שכן עיקרון זה לא נועד להגן**
28 **מפני ביצוע מעשים פליליים. וכפי שנקבע במפורש בסעיף 28 בגזר הדין- "הנאשמת,**
29 **במובחן מהנאשם, אינה אבן בריח בהתרחשות העבריינית שהלוא אוסקר, כבעליה**



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 2013-10-18 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

של החברה ומנהלה, הוא שנתן יד לשימוש שנעשה בנאשמת כפלטפורמה לביצוע
המעשים".

מן הכלל אל הפרט

41. עיון בהחלטה מלמד על כך שמדובר בהחלטה סבירה, שלא נפל בה כל פגם, ועל כן
אין מקום להתערב בה. בהחלטה נבחנה התקיימותם של תנאי סעיף 106ב' בחוק
מס ערך מוסף, ונשקלו כלל טענותיו של המערער, לאחר שניתנה לו אפשרות טיעון
מלאה, בעל פה ובכתב.

42. חברת אוסקר חויבה כאמור בכפל מס לאחר שהורשעה, על יסוד הודאתו של
המערער, בעבירות שונות, לרבות בעבירה לפי סעיף 117(ב) בחוק מס ערך מוסף,
בעקבות קיזוז תשומות באמצעות חשבוניות פיקטיביות. הואיל וההרשעה של
חברת אוסקר היא בעבירות לפי סעיף 117(ב) בחוק מס ערך מוסף, לא נדרשת גם
הרשעתו של המערער, ואולם עצם הרשעתו האישית בעבירות לפי סעיף 117(ב)
בחוק מס ערך מוסף אך מחזקת את ההצדקה שבשיקול הדעת שהופעל במתן
ההחלטה. הערעור שהגישה חברת אוסקר על ההחלטה לחייבה בכפל מס נדחה,
לאחר שחזרה בה מערעורה. בנסיבות אלו מתמלאים ארבעת התנאים הראשונים
המנויים בסעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף.

43. אשר לתנאי החמישי, **קיומן של ראיות לכאורה לכך שהמעשה נעשה בידיעת בעל
התפקיד**, כפי שפורט בהחלטה, נלמד קיומן של ראיות כאמור מעובדות כתב
האישום המתוקן שבו כאמור הודה המערער. חברת אוסקר והמערער כאחד
הורשעו בעבירות שונות לפי סעיף 117(ב) בחוק מס ערך מוסף, אשר אחד
מיסודותיהן הוא **"במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס"**. אופי העבירות
שבהן הורשע המערער על יסוד הודעתו, יסוד הכוונה הנדרש לפיהן, מלמד על
הידיעה' ועל החלק הפעיל שנטל המערער בביצוע התכנית העבריינית והמעשים
שיוחסו לחברה.

44. לא זו בלבד שלא עלה בידי המערער להוכיח שהוא נקט **"בכול האמצעים הסבירים
כדי למנוע את עשיית המעשה"**, עובדות כתב האישום המתוקן מלמדות במפורש
על כך שקיזוז החשבוניות הפיקטיביות נעשה **בידיעתו ובהסכמתו** של המערער,
ובשיתוף פעולה עמו. כך למשל פורט בסעיף 7ד. בחלק הכללי של כתב האישום
המתוקן, כי **"כפי שיפורט באישום הראשון, לנוכח החוב, במועד אשר אינו ידוע**



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 במדויק למאשימה בתחילת שנת 2011 נפגשו נאשמים 1 [המערער] ו-2 עם קנרש
- 2 ועם יועצי המס של נאשמים 1 ו-3, ה"ה רפאל ואלעד אזולאי (להלן- "יועצי
- 3 המס"). בפגישה זו סוכם כי קנרש יוציא לנאשמת 3 חשבוניות אשר אינן משקפות
- 4 עסקת אמת שיעבירו את נטל המס ובהתאמה את החוב- אליו. בעשותם כן קשרו
- 5 הנאשמים וקנרש קשר להוצאת חשבוניות פיקטיביות לנאשמת 3, בנסיבות
- 6 מחמירות, אותן ינכו בדיווחיה של נאשמת 3 לרשויות המס ובכך יקטינו בכזב את
- 7 תשלומי המס אותם חבה להלן: "הקשר").
- 8 45. בעובדות האישום הראשון פורט כי בתחילת הפעילות שבה רכש קנרש, באמצעות
- 9 חברות בשליטתו, דלק מחברת אוסקר, הוציאה חברת אוסקר חשבוניות מס
- 10 לחברה שלה מכרה את הדלק, אשר כללו גם את סכומי הבלו שיש לשלם על הדלק,
- 11 וכן את סכום המע"מ החל על העסקאות, ואולם משנוצר חוב בגין הסכום המתחייב
- 12 על פי אותן חשבוניות, נפגש המערער בתחילת שנת 2011, עם קנרש, אשר הציע
- 13 להוציא לחברת אוסקר חשבוניות פיקטיביות אשר יקטינו בכזב את סכום המס
- 14 שאותו תידרש חברת אוסקר לשלם, אשר יעבירו את נטל המס לקנרש. במהלך
- 15 הפגישה, ומספר פגישות נוספות באותו עניין, הוחלט על הוצאת החשבוניות
- 16 הפיקטיביות לחברת אוסקר, במטרה להתחמק מתשלום המס החל בגין עסקאות
- 17 רכישת הדלק הכלול בחשבוניות שהוציאה. **פורט באישום הראשון כי סה"כ**
- 18 **החשבוניות הפיקטיביות אשר הוצאו במסגרת קשירת הקשר עמד על סך של**
- 19 **735,113,246 ₪, כאשר סכום המע"מ הנובע מהן הינו 101,394,931 ₪.**
- 20 46. על פי עובדות כתב האישום שבהן הודה המערער, נטל אפוא המערער חלק בפגישות
- 21 שבהן **סוכם על הוצאת חשבוניות פיקטיביות, שאינן משקפות עסקאות אמת, אשר**
- 22 **ינוכו בדיווחיה של חברת אוסקר, וזאת במטרה להתחמק מתשלום המס החל**
- 23 **בעסקאות שבהן מכרה חברת אוסקר דלק לחברות שבאמצעותן פעל קנרש.** לא זו
- 24 בלבד שהמערער ידע על כך שקנרש לא שילם את המע"מ בעסקאות שבהן מכרה
- 25 חברת אוסקר דלק לחברותיו, הוא אף נתן הסכמתו להוצאת חשבוניות פיקטיביות,
- 26 אשר נוכו על ידי חברת אוסקר, לשם התחמקות מתשלום המס, לרבות מתשלום
- 27 הבלו.
- 28 47. בעובדות כתב האישום המתוקן שבו הודה המערער, נקבעו קביעות מפורשות
- 29 נוספות באשר לחלקו של המערער בניכוי החשבוניות הפיקטיביות, המעידות על



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 2013-10-18 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 ידיעתו באשר לניכוי החשבוניות הפיקטיביות, והמעידות על כך שהוא לא נקט
2 באמצעים כלשהם למנוע זאת, אלא אף סייע במודע בביצוע המעשים האמורים.
- 3 48. כך למשל פורט באישומים השני, השלישי והרביעי, בכתב האישום המתוקן, תוך
4 התייחסות לנאשם 1, שהינו המערער, ולנאשמת 3 שעניה חברת אוסקר (בסעיפים
5 זהים המתייחסים לחשבוניות מס נפרדות ושונות), כדלקמן -
- 6 (1) "בתקופה הרלוונטית קנרש פעל יחד עם ובאמצעות נאשמת 3, בסיועו של
7 נאשם 1, לרישום החשבוניות הפיקטיביות על שם חברת יניב א"ל, בספרי
8 הנהלת החשבונות של נאשמת 3, משל היו עסקאות אמת, במטרה להתחמק
9 מתשלום מס בגין עסקאות מכירות הדלק בנסיבות מחמירות";
- 10 (2) "בתקופה הרלוונטית קנרש פעל יחד עם ובאמצעות נאשמת 3, בסיועו של
11 נאשם 1, לניכוי סכום המע"מ הנובע מן החשבוניות הפיקטיביות על שם יניב
12 א"ל בדיווחיה של נאשמת 3 לרשות המסים במטרה להתחמק מתשלום מס
13 בגין עסקאות מכירות הדלק בנסיבות מחמירות";
- 14 (3) "נאשמים 1 ו-3 פעלו כאמור לעיל בנסיבות מחמירות נוכח כמות העבירות
15 שבוצעו, המרמה בה נקטו, השיטתיות בה פעלו, משך הזמן שלאורכו בוצעו
16 העבירות וסכום המע"מ ממנו התחמקו קנרש ונאשמת 3".
- 17 (4) פורט כי "בעשותם כאמור, פעלו קנרש ונאשמת 3, בסיועו של נאשם 1 לרישום
18 החשבוניות הפיקטיביות בספרי הנהלת החשבונות של נאשמת 3, לניכוי המע"מ
19 הנובע מהחשבוניות הפיקטיביות, להכנה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או
20 רשומות אחרות כוזבות במטרה להתחמק מתשלום המע"מ, במרמה ותחבולה
21 במטרה להתחמק מתשלום מע"מ";
- 22 (5) "בעשותם כאמור, פעלו הנאשמים 1 ו-3 יחד עם קנרש במרמה ותחבולה במטרה
23 להתחמק מתשלום מע"מ, או שהרשו לאחר להשתמש בהם במטרה להתחמק
24 מתשלום מע"מ, בנסיבות מחמירות..."
- 25 49. עולה מהמקובץ כי לא מדובר אך ורק בהעמדת חברת אוסקר לרשות קנרש על מנת
26 שתהווה פלטפורמה לביצוע עבירות מס, (עבירה אשר די גם בה כדי להצדיק נקיטת
27 הליכים נגד המערער בהיותו בעל תפקיד), אף לא מדובר במעשים שנעשו כדי
28 להבטיח את תשלום המס, כפי שטען המערער, אלא בכך שהמערער נטל חלק פעיל
29 בתכנית עבריינית, שלפיה ניכתה חברת אוסקר חשבוניות פיקטיביות, שאינן



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- משקפות עסקאות אמת, אשר הוצאו על ידי קנרש או חברות שבאמצעותן פעל, בידעתו של המערער ובהסכמתו. צוין בכתב האישום המתוקן במפורש כי המערער סייע בקבלת החשבוניות הפיקטיביות, רישומן בספריה של חברת אוסקר כתשומות בכזב, וניכויין שלא כדין. המערער הודה כאמור בעובדות כתב האישום המתוקן, המפרטות את המעשים, המודעות, השותפות, בפירוט רב. בוודאי שהעובדות האמורות שבהן הודה המערער מעידות הן על ידיעה, הן על העדר נקיטת אמצעים כלשהם למניעת ניכוי החשבוניות שלא כדין.
50. אשר לטענה שלפיה יש לנקוט בהליכים על פי סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, נגד קנרש בלבד, כיון שהיה מנהלה בפועל של חברת אוסקר, האחראי היחיד לקיזוז החשבוניות הפיקטיביות, לא מצאתי כל פגם בדחיית הטענה בגדרה של ההחלטה. סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף אינו מגביל את נקיטת ההליכים מכוחו ל"בעל תפקיד" שהינו המנהל הפעיל בלבד, אף לא לאורגן אחד בלבד מבין בעלי התפקיד המוזכרים בסעיף, והוא מסמיך במפורש את המנהל לנקוט הליכים נגד בעל השליטה, נגד המנהל או נגד שותף, מבלי לקבוע מדרג ביניהם. אין במינוי מנהל לניהול ענייניה של החברה כדי לפטור את בעל השליטה מאחריותו על פי הסעיף, ככל שידע על ביצוע המעשים וככל שלא נקט באמצעים סבירים כלשהם למנוע אותם.
51. בענייננו היה המערער לא רק בעל השליטה בחברת אוסקר, כהגדרתו בסעיף, הוא אף היה בעל המניות היחיד, המנהל והדירקטור, אשר לא נקט באמצעים כלשהם למנוע את ניכוי החשבוניות הפיקטיביות, ידע על ביצוע הפעילות האמורה, אף היה שותף לה.
52. זאת ועוד. עובדות כתב האישום המתוקן שבהן הודה המערער מלמדות על כך שגם המערער היה מנהל פעיל. כך למשל נקבע בסעיף 5 בכתב האישום המתוקן, כי "...בתקופה הרלוונטית היה נאשם 1 [המערער] בעליה ומנהלה של נאשמת 3 [חברת אוסקר]. בעובדות האישום הראשון בכתב האישום המתוקן, סעיף א.2, נכתב כי המערער, הוא נאשם 1, שימש כמנהל בחברת אוסקר כדלקמן - "כמפורט בחלק הכללי, בפועל ובכל הנוגע לעסקאות רכישת הדלק, פעל הנאשם 1 וקנרש יחד, כמנהליה של הנאשמת 3". גם בעובדות האישום השני בכתב האישום המתוקן, סעיף א.2. נכתב כי "בתקופה הרלוונטית היה נאשם 1 בעליה ומנהלה



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 2013-10-18 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 הפעיל של נאשמת 3". כך גם נרשם באישום השלישי בכתב האישום המתוקן (סעיף
2 א.2.), ובאישום הרביעי (סעיף א.2.).
- 3 53. המערער הודה כאמור בעובדות כתב האישום המתוקן, שלפיו היה מנהל פעיל
4 בחברת אוסקר לצד קנרש, ובנסיבות האמורות אין כל מניעה מלנקוט בהליכים נגדו
5 על פי סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף גם לשיטתו.
- 6 54. בהחלטה התייחסה סמנכ"לית הגביה לשורה של טענות שהעלה המערער, ולא
7 מצאתי כל פגם בשיקול הדעת שהופעל בדחיית הטענות האמורות.
- 8 55. בהליך המנהלי הסתפק המערער בטענה 'מצומצמת' לאכיפה בררנית, שהתייחסה
9 לאכיפה נגד קנרש. נטען כי נוכח הפער במידת האשמה של 'בעלי התפקיד', על פי
10 כתב האישום המתוקן, יש לנקוט בהליכים נגד קנרש בלבד, אשר היה המנהל
11 הפעיל, ואשר חלקו בפרשייה היה גדול משל המערער. בהליך שלפני הרחיב המערער
12 את טענתו, ולצד טענות בדבר הגביה מקנרש או ממעורבים אחרים בפרשה, טען גם
13 טענת אכיפה בררנית כוללת, שלפיה אלפי חברות בישראל הורשעו בביצוע העבירות
14 המנויות בסעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, מבלי שננקטו בעניינן הליכי הרמת מסך
15 סטטוטוריים. כן טען שעל המשיבה מוטל הנטל להוכיח שלא מדובר באכיפה
16 בררנית, נוכח פערי המידע בין הצדדים.
- 17 56. בהחלטה צוין כאמור בקצרה כי נוכח החיסיון שנקבע בחוק מס ערך מוסף לטובת
18 צדדים שלישיים, אין מקום למסור את המידע בדבר הליכי הגביה נגד קנרש, וכי
19 בכול מקרה אין הם רלוונטיים לנקיטת ההליך נגד המערער. לא מצאתי שנפל פגם
20 בהחלטה האמורה.
- 21 57. בהלכה הפסוקה הוכרה אמנם זכותו של נישום לקבל כבר בהליך המנהלי את
22 המידע שעמד ביסוד החלטת המנהל, כנגזרת של זכות הטיעון (ראו למשל רע"א
23 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221
24 (להלן- "פרשת ד.נ.ד."), ואולם אינני מוצאת שמידע שנועד לבסס טענה לאפליה או
25 לאכיפה בררנית, שאינה מבוססת בדרך כלשהי, מהווה אף הוא נגזרת של אותה
26 זכות.
- 27 58. בחוק מס ערך מוסף, כמו גם בדיני המס האחרים, נקבע חיסיון לטובת נישומים,
28 המונע את מסירת המידע. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, מטרת החיסיון היא לעודד
29 דיווח מלא ואמין, לשם הבטחת תשלום מס אמת, באמצעות הבטחת וודאות
30 לנישום שהמידע המלא שנמסר על ידו לא יועבר לאחרים, ולא ישמש למטרה אחרת



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

מלבד קביעת שומת הכנסתו (ראו גם רע"א 302/09 יניב ניסים נ' פקיד שומה גוש
דן (מיום 5.8.09). עצם העלאת הטענה לאכיפה בררנית בגדרו של ההליך המנהלי
אינה מצדיקה את הסרת החיסיון ומסירת המידע.
59. אשר לטענה לגופה, עקרון השוויון בפני החוק הוא מאבני היסוד במשפטנו, לרבות
בדיני המס. על רשות המס, ככל רשות מנהלית אחרת, מוטלת החובה להפעיל את
סמכויותיה באופן שוויוני, הוגן ולא שרירותי. יחד עם זאת, נוכח קיומה של חזקת
התקינות המנהלית, הנטל להוכיח כי מדובר באפליה אסורה בין שווים, או כי הליכי
המס ננקטו תוך אכיפה בררנית, מוטל על הטוען, ואין די בהעלאת טענה בעלמא
בעניין זה.

60. כפי שבואר בהלכה הפסוקה (ראו בג"ץ 6396/96 סימונה זקין נ' ראש עיריית באר-
שבע, פ"ד נג (3) 289 (1999) (להלן - "פרשת זקין") (עמ' 307)-

רשות מינהלית המבקשת לאכוף את החוק נהנית, כמו כל רשות
מינהלית, מחזקת החוקיות. מי שמעלה נגד החלטת הרשות טענה של
אכיפה בררנית, ולכן הוא מבקש לפסול את ההחלטה, עליו הנטל
להפריך חזקה זאת. הדעת נותנת כי רק במקרים נדירים ניתן יהיה
להפריך את החזקה ולהוכיח אכיפה בררנית. ראשית, הדעת נותנת כי
בדרך-כלל רשות מינהלית, שיש לה סמכות לאכוף את החוק, תפעיל את
הסמכות על יסוד שיקולים ענייניים לאור מטרת החוק. שנית, גם
במקרה שבו קיים חשד בדבר אכיפה בררנית, בדרך-כלל קיים קושי
להוכיח כי הרשות המינהלית הפעילה את הסמכות לאכוף את החוק על
יסוד שיקול זר או להשגת מטרה פסולה. אולם, במקרה הנדיר, שבו ניתן
להוכיח אכיפה בררנית, מן הראוי שתהיה לכך נפקות משפטית.

61. עוד בואר בפרשת זקין (ע"מ 305-304), אכיפה חלקית או אכיפה מדגמית, אינה
אכיפה פסולה, שכן, לא תיתכן אכיפה מלאה. רשות המס אינה יכולה להקצות
משאבים בלתי מוגבלים לאכיפת החוק. בפרשת זקין אובחן כי -

אכיפה בררנית היא אכיפה הפוגעת בשוויון במובן זה שהיא מבדילה
לצורך אכיפה בין בני-אדם דומים או בין מצבים דומים לשם השגת
מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא. דוגמה
מובהקת לאכיפה בררנית היא, בדרך-כלל, החלטה לאכוף חוק כנגד



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 פלוני, ולא לאכוף את החוק כנגד פלמוני, על בסיס שיקולים של דת,
2 לאום או מין, או מתוך יחס של עוינות אישית או יריבות פוליטית כנגד
3 פלוני.
- 4 62. טענה בדבר אפליה או אכיפה בררנית אינה יכולה להיטען בעלמא, ועל הטוען אותה
5 להראות כי קיימת אבחנה בין הנמנים על אותה קבוצת שוויון, אף להראות כי
6 הבסיס לאכיפה הבררנית הוא מניע פסול או שיקול זר.
- 7 63. ראוי להזכיר בהקשר זה את קביעותיו של כב' השופט ש' בורנשטיין בע"מ (מרכז)
8 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא
9 (מיום 19.11.17) (להלן - "פרשת ברודקום"), שם נקבע כי הניסיון לבסס טענת
10 אפליה על דמיון נסיבתי, בהעדר כל תשתית ראייתית לטענת אפליה, דינו להידחות,
11 שכן כל מקרה נבדק לגופו, וההחלטות בעניינו של כל נישום מתקבלות באופן פרטני,
12 בהתאם לנסיבות הקונקרטיות. ככל שתאורטית נפלה שגגה ביחס לנישום מסוים,
13 לא יהיה בכך כדי להשליך על עניינם של נישומים אחרים, שכן אין לכבול את הרשות
14 בטעויותיה, ככל שהיו כאלו. ככל שבבירור המחלוקת העיקרית יימצא כי המשיב
15 יישם את הוראות הדין כשורה, אין למעשה רלוונטיות לשאלה מה נעשה בשומות
16 של נישומים אחרים, או בהליכי הגביה שננקטו נגדם.
- 17 64. בעניינו נטענה כאמור טענה בעלמא בדבר אכיפה בררנית, מבלי שנתמכה בראיה
18 כלשהי, מלווה בטענה כי הנטל להוכיח העדר אכיפה בררנית מוטל על המשיבה,
19 בניגוד להלכה המפורשת בעניין זה.
- 20 65. מבחינת הטענה הכללית לאכיפה בררנית, מדובר בעניינו בפרשייה מסועפת
21 ומתוכננת, רבת משתתפים, שנמשכה על פני תקופה ארוכה בת 17 חודשים. כפי
22 שהודגש בסיכומיה של המשיבה, מדובר בתכנית עבריינית להעלמת מס רחבת היקף
23 בסכומים עצומים, שהתאפיינה בתעוזה ובשיטתיות. היקף ניכוי החשבוניות
24 הפיקטיביות בעניינו, וכפועל יוצא, היקף העלמת המס, הוא נכבד וחריג באופן
25 בולט. המשיבה רשאית לתעדף את הליכי הגבייה, ולהביא במסגרת שיקוליה בדבר
26 נקיטת הליכי אכיפה וגבייה את היקפי העלמת המס, ואת חומרתם של המעשים,
27 ולנקוט הליכים חריגים במקרים שכאלו, גם אם הם אינם ננקטים בנסיבות של
28 ניכוי חשבוניות פיקטיביות בהיקפים קטנים יותר. קבוצת השוויון תוגדר על פי
29 חומרת המעשים והיקפם, ולא באופן גורף, 'קבוצת החברות שהוטל עליהן כפל מס',
30 כפי שהציע המערער. שיקול נוסף שאותה רשאית המשיבה להביא בחשבון הוא
31 סיכויי ההצלחה של נקיטת הליכי גביה מיוחדים, וכפועל יוצא השיקול לנקוט



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 בהליכים מיוחדים נגד בעלי נכסים, ולהימנע מנקיטתם בנסיבות של העדר נכסים,
- 2 אינו שיקול פסול או זר.
- 3 66. אשר לטענותיו של המערער בדבר אכיפה בררנית נגד מעורבים אחרים בפרשה,
- 4 לתצהיר מטעם סמנכ"לית הגביה צורף פסק הדין שניתן על ידי בע"מ 13-05-35630
- 5 **קנרש ואח' נ' רשות המיסים** (מיום 18.9.2018), שממנו ניתן ללמוד בראש ובראשונה
- 6 כי גם נגד קנרש ננקטו הליכים, אמנם באמצעות שימוש בכלים אחרים העומדים
- 7 לרשות המנהל- חיובו באופן אישי בכפל מס. בנסיבות שכאלו, כאשר מדובר בחיוב
- 8 אישי, אין צורך בנקיטת הליכים להרמת מסך ההתאגדות בין החברה לבין בעל
- 9 תפקיד בה.
- 10 67. מפסק הדין האמור אף ניתן ללמוד כי עצם העדרם של הליכי הרמת מסך אינו מעיד
- 11 על כך שלא ננקטו הליכים אחרים לאכיפת תשלום המס, תוך שימוש באמצעים
- 12 האחרים העומדים לרשות המשיבה. זאת ועוד. אין להוציא מכלל אפשרות שחברות
- 13 אחרות שחויבו בכפל מס לא נמנעו מתשלומן, אלא שילמו אותו כנדרש, מבלי
- 14 שיהיה צורך בנקיטת הליכים להרמת מסך.
- 15 68. **לסיכום נקודה זו, מצאתי שנקיטת ההליכים על פי סעיף 106ב' בחוק מס ערך**
- 16 **מוסף, נעשתה בענייננו בשל שיקולים ענייניים, לשם גביית חוב המס, ולפיכך יש**
- 17 **לדחות את טענת האכיפה הבררנית שהועלתה על ידי המערער.**
- 18 69. אשר לטענה שלפיה **לא נטל המערער את הכספים לכיסו**, ולא הפיק כל רווח, כפי
- 19 שצוין בהחלטה, נקיטת הליכים על פי סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף אינה מותנית
- 20 בכך ש"בעל התפקיד" שנגדו ננקטים ההליכים הפיק רווחים או שלשל את הכסף
- 21 לכיסו. מעבר לדרוש אציין כי המערער הוא איש עסקים, בעל מספר חברות
- 22 העוסקות בתחומים שונים. הפעילות שהתבצעה בענייננו הייתה פעילות עסקית,
- 23 ולא פעילות ללא מטרת רווח. המערער התקשר עם קנרש לשם הפקת רווחים, ולא
- 24 מטעמים אלטרואיסטים, (אף לא נטען אחרת).
- 25 70. גם הטענה שלפיה **אין בידי המערער די אמצעים** לשאת במלוא כפל המס אין בה
- 26 כדי למנוע נקיטת הליכים כלשהם באמצעות הסעיף, או כדי להצדיק הימנעות
- 27 מוחלטת מגביית כלשהי מהמערער על חשבון כפל המס. גם לשיטתו של המערער
- 28 קיימים נכסים שעוקלו או נתפסו, ואין כל הצדקה שלא להיפרע מנכסים כלשהם
- 29 לשם גביית חוב המס.
- 30 71. המערער טען כי יש בחזרתו בו של המנהל מהטלת כפל מס על המערער באופן אישי
- 31 כדי להצדיק גם **הימנעות** מנקיטת הליכים לפי סעיף 106ב'. לא מצאתי שיש לקבל



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 18-10-2013 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 את הטענה האמורה. החלטת המנהל להטיל על המערער כפל מס באופן אישי,
2 הייתה בהתאם לסעיף 50(א) בחוק מס ערך מוסף, **כמוציא** החשבונית. כפי הנראה
3 מצא המנהל, לאחר הסדר הטיעון, כי לא מתקיימים התנאים לחיוב המערער בכפל
4 מס **כמוציא** החשבונית, ועל כן חזר בו מהחלטתו. יחד עם זאת, חוק מס ערך מוסף
5 מעמיד כאמור לרשות המנהל מספר כלים לשם אכיפת תשלום המס, ועליו לבחור
6 באמצעי המתאים והיעיל ביותר העומד לרשותו. יתכן שהיה באפשרותו של המנהל
7 לחייב את המערער, בעקבות תיקון כתב האישום, בכפל מס **כמנכה** החשבוניות
8 הפיקטיביות, ואולם אין בכך שהמנהל, או מי מטעמו, ביכר נקיטת אמצעי מתאים
9 יותר, כגון הרמת מסך סטטוטורית, כדי להקים מניעות או לפגום בנקיטת ההליך.
10 יודגש כי המנהל פנה לבית המשפט בבקשה להרמת מסך מכוח הדין הכללי זמן קצר
11 לאחר חזרתו בו מהחלטתו בדבר הטלת כפל מס על המערער באופן אישי, והמערער
12 היה אפוא מודע לכוונת המנהל (הוא אף טען במהלך הדיון בצו המניעה כי האמצעי
13 הנכון הינו נקיטת הליכים מכוח הדין הספציפי, הקבוע בסעיף 106ב' בחוק מס ערך
14 מוסף).
15 72. בהחלטה נדחתה כאמור הטענה שלפיה שילם המערער את חובו באמצעות עונש
16 המאסר שהוטל עליו, הקנס, וחילוט סכומי הכסף, כמפורט בגזר הדין. לא מצאתי
17 כל פגם בהחלטה האמורה. כפי שנקבע למשל בפרשת הובר, **"הרשעתו והענשתו**
18 **של עוסק בהליך פלילי אינן גורעות מן האפשרות לחייבו – בשל אותם מעשים**
19 **ומחדלים - בכפל מס ובקנס מנהלי"**.

סיכום

20
21
22 73. אשר על כן מצאתי כי החלטת המשיבה לגבות מהמערער את חוב המס של חברת
23 אוסקר, לפי סעיף 106ב' בחוק מס ערך מוסף, בדין יסודה, ולא נפל בה כל פגם.
24 לפיכך אני דוחה את הערעור ומאשרת נקיטת הליכים לגביית חוב המס מאת
25 המערער, בהתאם להחלטה.
26 74. המערער ישלם למשיבה את הוצאותיה, בסך כולל של 70,000 ₪, בתוך 30 ימים.
27 ככל שלא ישולמו עד המועד האמור, יישאו הסכומים הפרשי הצמדה וריבית כדין
28 עד יום התשלום בפועל.
29 ניתן לפרסם את פסק הדין.
30



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"מ 2013-10-18 אוסקר נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

ניתן היום, כ' אייר תשפ"א, 02 מאי 2021, בהעדר הצדדים.

1

2

יעל ייטב, שופטת

3

4