



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 38619-09-15 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: מוראד ערמין
ע"י ב"כ עו"ד איימן ח'טיב

נגד

המשיב: ממונה אזורי מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

1. לפניי ערעור מטעם מוראד ערמין (להלן: "המערער") על החלטת הממונה האזורי של מס ערך מוסף ירושלים (להלן: "המשיב") לחייב אותו בכפל מס בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק" או "חוק מס ערך מוסף").

8

9

רקע וההליך הפלילי

10

2. בעקבות חשד כי המערער שותף במיזם רחב היקף של הפצת חשבוניות פיקטיביות, נפתחה נגד המערער חקירה בעניין. החקירה העלתה ממצאים קשים נגד המערער ובגין כך הוגש נגדו ונגד חמש חברות שהוא ניהל כתב אישום, המייחס לנאשמים הוצאה של חשבוניות פיקטיביות וניכוי תשומות על סמך חשבוניות אלה.

15

3. החברות נגדן הוגש כתב האישום, נוסף על המערער, הן: "עלי על 2000 בע"מ" (להלן: "עלי על"), "אוצר השרון - ניהול והשקעות בע"מ" (להלן: "אוצר השרון"), "בנין עילית - יזמות והשקעות בע"מ" (להלן: "בנין עילית"), "יומאי הפקות בע"מ" (להלן: "יומאי הפקות"), ו-"חן אבני ישראל בע"מ" (להלן: "אבני ישראל").

20

4. בנוסף להליך הפלילי, החליט המשיב ביום 19.8.2015, לפעול נגד המערער במישור המנהלי וחייב את המערער בכפל המס הנקוב בחשבוניות שהמערער הוציא שלא כדין במסגרת פעילותו בחברות: בנין עילית, אבני ישראל, אוצר השרון ויומאי הפקות.

24

5. על החלטת האמורה של המשיב הוגש הערעור שלפניי.

25



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
 - 34
 - 35
6. נוכח קיומו של ההליך הפלילי המקביל, נקבע כי יש להמתין עם קידום הדיון בערעור עד להכרעת הדין בהליך הפלילי. ביום 12.3.2018 ניתנה הכרעת הדין בעניינו של המערער. להלן תפורט בתמצית הכרעת הדין בהליך הפלילי.
7. כאמור, נגד המערער הוגש כתב אישום (ת"פ 40463-11-12) בבית משפט השלום בירושלים הכולל שישה אישומים שונים. כתב האישום הוגש כאמור נגד המערער ונגד חמש חברות נוספות.
8. על פי האישום הראשון, ניכתה עלי על בשנים 2010-2012, באמצעות המערער, חשבוניות פיקטיביות על סך 1,436,140 ₪, שהוצאו על ידי יתר החברות שנגדן הוגש כתב אישום; על פי האישום השני, ניכתה אוצר השרון בשנת 2011, באמצעות המערער, תשומות על סך 518,926 ₪, על פי חשבוניות פיקטיביות של יומאי הפקות; על פי האישום השלישי, הוציא המערער בין השנים 2010 עד 2012, 29 חשבוניות מס של בנין עילית, על סך 279,658 ₪, לנאשמת עלי על ולחברת קייטרינג בשם "קייטרינג חן פנסי בע"מ" (להלן: "חברת הקייטרינג") מבלי שהמערער או בנין עילית ביצעו כל עסקה מול החברות שקיבלו את החשבוניות; על פי האישום הרביעי, הוציא המערער בשנת 2011 חשבוניות מס של יומאי הפקות לחברות עלי על, אוצר השרון ולחברת הקייטרינג מבלי שהמערער או יומאי הפקות עשו כל עסקה עם החברות שקיבלו את החשבוניות. סך המע"מ הכלול בחשבוניות הכלולות באישום הרביעי היה 1,403,361 ₪; על פי האישום החמישי, הוציא המערער בשנת 2010, חשבוניות מס של אבני ישראל, לעלי על ולחברת הקייטרינג, מבלי שהמערער או אבני ישראל ביצעו כל עסקה מול החברות שקיבלו את החשבוניות. סכום המע"מ הכלול בחשבוניות אלה הוא 276,292 ₪; על פי אישום שישי, ניכה המערער, בשנת 2010 מס תשומות הכלול בחשבוניות פיקטיביות של בנין עילית, על סך 68,769 ₪, וכן, אבני ישראל ניכתה מס תשומות על סך 68,771 ₪, על סמך חשבוניות שהוציא המערער שלא כדין.
9. בהכרעת דין מנומקת מיום 12.3.2018 הורשע המערער בכל האישומים שיוחסו לו. במסגרת הכרעת הדין נקבע שכל החשבוניות מושא כתב האישום הן פיקטיביות ולא שיקפו פעילות עסקית ממשית בין החברות וכן כי המערער היה מנהלן הפעיל של כל החברות.
10. בגזר דין מיום 2.5.2018 הוטלו על המערער 24 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי וקנס בסך 150,000 ₪.
11. להשלמת התמונה אציין שהמערער הגיש לבית משפט זה ערעור על פסק הדין של בית משפט השלום וביום 25.6.2019 נדחה הערעור (ע"פ 27843-06-18). המערער הגיש לבית המשפט העליון בקשת רשות ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי וביום 31.7.2019 דחה בית המשפט העליון את בקשת רשות הערעור (רע"פ 5054/19).



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1
2 12. בעקבות פסק הדין בהליך הפלילי, הגיש המשיב בקשה לפי סעיפים 42 א ו- 42 ג לפקודת
3 הראיות [נוסח חדש], התשל"א – 1971, בגדרה ביקש לקבוע שהממצאים והמסקנות של פסק הדין
4 בהליך הפלילי יהיו קבילים בהליך זה ולקבוע כי הדיון בערעור יהיה מוגבל לנושאים שלא הוכרעו
5 במסגרת פסק הדין הפלילי.

6
7 13. בהחלטה מיום 31.10.2019 קיבלתי את הבקשה, וקבעתי כי הממצאים והמסקנות של פסק
8 הדין החלוט במשפט הפלילי בו הורשע המערער, יהיו קבילים בערעור המס שהוגש על ידו, כאמור
9 בסעיף 42א(א) לפקודת הראיות. כמו כן, נקבע כי אין טעמים מיוחדים בתגובת המערער לבקשת
10 המשיב להתיר לו להביא ראיות לסתור ומשום כך, לא יהיה רשאי המערער להביא בערעור זה ראיות
11 לסתירת הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי. עם זאת, התרתי למערער להביא ראיות
12 התומכות בטענתו כי אין זה המקרה המתאים לחייבו בכפל מס בהתאם לסעיף 50(א) לחוק וקבעתי
13 שהוא רשאי להגיש תצהירי עדות ראשית מטעמו ובלבד שאין מדובר בראיות הסותרות את הממצאים
14 והמסקנות של פסק הדין הפלילי.

15
16 14. המערער בחר שלא להגיש ראיות מטעמו וביום 30.1.2020 הוא ביקש להגביל את הפלוגתא
17 שבמחלוקת וביקש להגיש סיכומים בשאלה שהוגדרה על ידו כ"שאלה משפטית", שנוסחה על ידו כך:
18 "האם במקרה דנן מוצדק היה להפעיל את סעיף 50(א) לחוק מע"מ חרף קיומו של פס"ד מרשיע
19 וחלוט". בהחלטה מאותו יום קיבלתי את בקשת המערער והוריתי לצדדים להגיש סיכומים בכתב.

טענות המערער

20
21
22
23 15. המערער טען כי בהתאם לעמדתו של המלומד אהרן נמדר ישנם ארבעה מקרים שבהם ניתן
24 להטיל על אדם כפל מס, כאשר ענייננו של המערער אינו נמנה על אחד המקרים האלה.

25
26 16. נטען כי פרשנות תכליתית של הוראת סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף מובילה למסקנה כי
27 הודעת כפל המס תוצא נגד "עוסק", כלומר, החוק מתיר את החיוב בכפל מס רק לישות המשפטית
28 אליה משתייך העסק, כגון "חברה", "עוסק מורשה" וכו'. המסקנה הנובעת מכך היא שהיה על המשיב
29 להוציא הודעת כפל מס תחילה נגד החברות עצמן ולנסות לגבות את הכסף מהן ולא מהמערער. נטען
30 כי החוק מתיר גם לגבות את המס מבעל תפקיד בחברה, קרי, בעל שליטה, בעל מניות או בעל תפקיד
31 המוסמך להוציא חשבוניות. בענייננו, ככל שידוע למערער, המשיב לא הטיל כפל מס על בעלי
32 התפקידים בחברות. המשיב לא הטיל כפל מס על החברות עצמן ולא על בעלי המניות ובעלי התפקידים
33 בחברות, על אף שידועה למשיב זהותן של אותם גורמים.

34



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

17. לטענת המערער, הפרשנות של החוק אותה מיישם המשיב במקרה זה אינה מעוגנת בלשון החוק והיא מרחיקת לכת. המשמעות של פרשנות זו היא שהמדינה מפעילה סמכות קיצונית נגד אדם שלא אחז במניות החברות, לא עבד בתפקיד רשמי בהן ולא נהנה מפירותיהן. לטענת המערער, אין די בקביעה כי הוא היה "מנהל פעיל" בחברות על מנת להטיל עליו כפל מס.
18. נטען כי שגה המשיב עת החליט למצות את הדין דווקא עם המערער ולא לנקוט בהליכים דומים נגד מעורבים נוספים בפעילות החברות. גורמים אחרים נטלו חלק בניהול החברות ולכן, אין זה נכון להטיל על המערער את מלוא כפל המס והיה נכון להטיל על המערער חיוב חלקי בהתאם לפעילותו. לתמיכה בגרסה זו טען המערער שאילו היה המשיב מטיל כפל מס גם על החברות או על גורמים נוספים בחברות, בנוסף לכפל המס שהוטל על המערער, היה יוצא שהמדינה הטילה "כפל כפל מס", פעולה שאין לה עיגון בחוק.
19. נטען כי העובדה שהמערער הורשע בהליך פלילי והוטל עליו מאסר בפועל, צריכה להיות טעם מקל עת מפעילים את סעיף 50(א) לחוק. בענישתו הפלילית שכוללת מאסר בפועל למשך 24 חודשים, מאסר על תנאי וקנס גבוה בשיעור 150,000 ₪, כבר הושגו כל התכליות העומדות גם בבסיס הסנקציה של הטלת כפל המס, גם פיצוי המדינה על נזקיה וגם אכיפת החוק תוך הרתעת הציבור. חיובו של המערער בכפל מס נוסף על העונשים בהליך הפלילי יהווה משום ענישה כפולה ובלתי מידתית.
20. נטען כי אף אם ייקבע כי בדין הוציא המשיב את הודעת כפל המס, היה מקום בנסיבות המקרה להפעיל את סעיף 100 לחוק ולהפחית את כפל המס.
21. עוד טען המערער כי יש לדחות את הודעת פסילת הספרים ולבטל את קנס הפסילה שהוטל לפי סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף.
- טענות המשיב**
22. לטענת המשיב, המערער עמד בראש רשת נרחבת ומסועפת שעסקה בגיוס אנשי קש, פתיחת חברת קש על שמם ומכירת חשבונות מס פיקטיביות לחברות ועסקים שונים. המערער הוציא במהלך השנים 2010 – 2012 חשבונות מס שלא כדין על עסקאות שבפועל לא בוצעו בשם חברות שונות – בנין עלית, אבני ישראל, אוצר השרון ויומאי הפקות.
23. המשיב ציין כי בחודש פברואר 2012 הוגש נגד המערער כתב אישום בבית המשפט השלום בירושלים בת"פ 2271-05-12, דהיינו, מדובר בכתב אישום נוסף על כתב האישום שהוגש נגד המערער בגין מעורבותו במעשים מושא עניינו. כתב האישום שם ייחס למערער עבירות של שימוש במרמה ובתחבולה וכן עבירה של ניכוי תשומות שלא כדין בחברה "מוראדקו השקעות בע"מ" שבוצעו בשנים



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619-09 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 2006 ו- 2007. בהכרעת הדין מיום 13.3.2016 הורשע המערער בתיק זה ב – 23 עבירות של ניכוי
2 תשומות תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות. לצורך הגשת כתב האישום בתיק הפלילי מושא פסקה
3 זו, נחקר המערער בשנים 2008 – 2009 על ידי שלטונות מע"מ. חקירה זו לא מנעה מהמערער להמשיך
4 ולעבור עבירות דומות בחברות אחרות אותן הוא ניהל בשנים 2009 – 2012, עבירות שבגינן ניתנה
5 ההחלטה מושא הערעור שלפנינו.
6
- 7 24. צוין כי במהלך השנים 2009 – 2011 שימש המערער כמנהלן הפעיל של החברות: עלי על, אוצר
8 השרון, בנין עילית, יומאי הפקות ואבני ישראל. בשנים אלה, כמפורט בכתב האישום ובהכרעת הדין,
9 הוציא המערער, על שם החברות, חשבוניות מס שלא כדין על עסקאות שבפועל לא בוצעו. באמצעות
10 חשבוניות אלה הוא ניכה מס תשומות שלא כדין בדוחות התקופתיים שהגיש בחברות עלי על, אוצר
11 השרון ואבני ישראל. בנסיבות אלה הטיל המשיב על המערער כפל מס בסך 1,959,311 ₪ בהתאם
12 לסמכותו הקבועה בסעיף 50(א) לחוק.
13
- 14 25. הוסבר כי המערער הוציא בענייניו חשבוניות מס פיקטיביות בעצמו, אשר שימשו אותו לצורך
15 קיזוז מס תשומות שלא כדין והפחתת חבות המס בחברות אחרות שבעלותו. פעולות אלה נעשו
16 באמצעות חברות קש, כאשר לא בוצעה כל עסקה בפועל בין חברות הקש לבין מקבלי החשבוניות.
17
- 18 26. לטענת המשיב, כפל המס המוטל לפי סעיף 50 לחוק אינו נתון לשיקול דעתו של מנהל מס ערך
19 מוסף. תכליתו של החיוב הקבוע בסעיף 50 לחוק כפולה: תשלום סכום המס למדינה והרתעת הרבים.
20 ביחס לסעיף 100 לחוק טען המשיב, שאמנם מסמיך הסעיף את המנהל לוותר על כפל המס או
21 להפחיתו, אך קשה להלום שהמנהל יחליט שלא להטיל כפל מס על מי שהתקיימו לגביו תנאי סעיף
22 50(א) לחוק מיוזמתו וכל עוד לא נתבקש לעשות כן.
23
- 24 27. ביחס לטענת המערער כי המשיב לא היה רשאי להטיל עליו כפל מס משום שלא היה בעל
25 תפקיד בחברה, טען המשיב שמדובר בטענה חדשה שמהווה הרחבת חזית. ככל שהמערער היה מעלה
26 טענה זו במפורש בהודעת הערעור, היה המשיב שוקל את האפשרות לערוך חקירה נגד המערער על
27 מנת להוכיח את הקשר ההדוק בינו ובין החברות. אך גם לגופה דינה של הטענה להידחות. כעולה
28 מהכרעת הדין, שימש המערער כמנהלן של החברות. במסגרת ההליך הפלילי טען המערער שככל
29 שהייתה לו נגיעה בחברות, הדבר הצטמצם להיותו נהג או שליח. טענה זו נדחתה בהכרעת הדין.
30
- 31 28. נטען כי שעה שהמערער היה זה שהוציא את החשבוניות והוא זה ששלט באופן אבסולוטי
32 בחברות, כדין הוטל עליו כפל מס. בע"מ (נצרת) 42510-05-14 ח'ורי נ' מע"מ טבריה (4.9.2017) נדחתה
33 טענת המערער לפיה אין מקום להטיל כפל מס שעה שהמערער לא היה בעל תפקיד בחברה. המשיב
34 הפנה גם לע"מ (מרכז) 58913-07-18 חמודי בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף (19.4.2020) שם נקבע שסעיף
35 50(א) מכונן ל"אדם" בשר ודם שהוציא את החשבונית ולא דווקא לעוסק המורשה, ושאינן מניעה



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 עקרונית להטיל כפל מס על כל מי שהוציא את החשבונית, גם אם אינו בעל מניות, מנהל או אורגן
2 אחר בה. המשיב ציין גם את הקביעה בפסק הדין לפיה הפעלת סעיף 50(א) לחוק אינה מותנית בכך
3 שמוציא החשבונית יפיק הנאה כלכלית מהמעשה.
4
- 5 29. ביחס לטענת המערער לפיה אילו הטיל המשיב כפל מס על החברות, בנוסף להטלתו על
6 המערער, יהווה הדבר "כפל כפל מס", טען המשיב שטענה זו נדחתה בשורה של פסקי דין תוך שהוא
7 מפנה לפסיקה בעניין (פסקה 38 לסיכומי המשיב).
8
- 9 30. ביחס לטענת המערער לאכיפה בררנית, טען המשיב שמדובר בטענה המהווה הרחבת חזית
10 ברורה. בנוסף, טענה זו הועלתה במסגרת ההליך הפלילי ונדחתה. לגופו של עניין, הוכח בהכרעת הדין
11 בעניינו של המערער שהוא היה הרוח החיה והוא היה הגורם שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות. אי
12 לכך, ברור שהתנהלותו שונה בתכלית מהתנהלותם של גורמים אחרים שהיו מעורבים בפרשה ומטעם
13 זה דין הטענה דחיה.
14
- 15 31. ביחס לטענת המערער לפיה אין להטיל עליו כפל מס בנוסף לענישה הפלילית, טען המשיב כי
16 טענה זו נדחתה בשורה של פסקי דין בהם נקבע כי אין מניעה להטיל כפל מס בנוסף לענישה הפלילית.
17 בשורת פסקי דין נקבע שהתכלית ההרתעתית של דיני העונשין אינה מוציאה מכלל תחולה את
18 התכלית ההרתעתית המעוגנת בהליך המנהלי של הטלת כפל מס וניתן לשאוף להשגת ההרתעה על ידי
19 הפעלת שני המנגנונים במקביל (פסקה 41 לסיכומי המשיב והאסמכתאות שם).
20
- 21 32. לטענת המשיב, נסיבות עניינו אינן מצדיקות את הפעלת סעיף 100 לחוק מקום שהחשבוניות
22 לא הוצאו בטעות אלא באופן שיטתי ומכוון מבלי ששולם המס עבורן.
23
- 24 33. באשר לטענות המערער בעניין פסילת הספרים והטלת קנס פסילה לפי סעיף 95 לחוק, הובהר
25 במסגרת תשובת המשיב לערעור כי הקנס בוטל. לאור האמור, הובהר במסגרת ההחלטה מיום
26 30.1.2020 שהסיכומים יתייחסו אך לשאלה שהוגדרה על ידי המערער, ולפיכך, יש לתמוה על טענות
27 המערער בעניין זה.
28
- 29 34. לעניין ההוצאות, טען המשיב שהתנהלות המערער בהליך זה, שהביאה להימשכות ההליך
30 שלא לצורך, מצדיקה חיוב המערער בהוצאות משפט ריאליות.
31
- 32 **דיון והכרעה**
33
- 34 35. המערער העלה בסיכומיו מספר סוגיות, משפטיות ברובן. בטרם אפנה לדון בהן אציין כמה
35 מושכלות יסוד הנוגעות לסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף. לשונו של סעיף 50(א) לחוק קובעת כך :



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1
2 "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך
3 הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב
4 בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה."
5
6 36. החיוב בכפל מס לפי סעיף 50 לחוק מס ערך מוסף מהווה סנקציה אזרחית- מנהלית אשר
7 נועדה לשרת שתי מטרות עיקריות: פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה בעקבות הוצאות חשבונית מס
8 שלא כדין והרתעת אנשים מהוצאת חשבוניות מס שלא כדין (ע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות
9 המיסים 03.03.2020) פסקה 15 (להלן: עניין "בדיר"). לסנקציה זו נועדה חשיבות רבת בזמננו, כאשר
10 התופעה של החשבוניות הפיקטיביות הפכה להיות "מכת מדינה" (שם, פסקה 15).
11
12 37. כפל המס שבסעיף 50(א) לחוק, מוטל באחד משני מקרים: כאשר מוציא חשבונית המס איננו
13 עוסק מורשה לפי סעיף 47 לחוק או כאשר החשבונית שהוצאה היא פיקטיבית במובן זה שאיננה
14 משקפת עסקה אמיתית בין מוציאה למקבלה (שם, פסקה 16).
15
16 38. סעיף 50(א) לחוק מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין
17 – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרי, לרבות אלה אשר לא דיללו, ואולי אפילו
18 לא ניסו לדלל, את קופת המדינה (שם, פסקה 16).
19
20 39. כעת לטענות המערער. המערער טען כי ככל שהחליט המשיב להטיל כפל מס, היה עליו להטיל
21 את כפל המס תחילה על הישות המשפטית שעל שמה יצאו החשבוניות, כלומר על חברת הקש אותן
22 הפעיל המערער. פרשנות זו של המערער לא יכולה להתקבל. כאמור לעיל, בעניין בדיר נקבע, שהאיסור
23 הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, יחד עם הסנקציה הכספית הקבועה לצידו, חלים על כלל מפירי האיסור.
24 כלומר, כאשר עסקינן בחברה אשר הוציאה חשבוניות שלא כדין, החיוב הקבוע בסעיף 50(א) לחוק חל
25 הן על החברה והן על בעל התפקיד שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות.
26
27 40. בנוסף, בית המשפט העליון דן בטענה זו בע"א 6267/14 עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב
28 (26.03.2017) ודחה אותה במפורש:
29
30 "טענה נוספת שבפי המערערים היא שגם אם הוצאת החשבוניות הכוזבות מקימה חבות בכפל
31 מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ – מי שהוציא את החשבוניות הן החברות, להן אישיות
32 משפטית נפרדת, ולא המערערים עצמם. גם טענה זו דינה להידחות. הכללים בנוגע לתורת
33 האורגנים ולאישיותו הנפרדת של התאגיד, כמו גם בנוגע לאחריות המוגבלת של תאגיד (ככל
34 שהוא בוחר בכך), נועדו לקדם מטרות חברתיות רצויות, כגון הפרדה בין בעלות לניהול; הגנה
35 על נושים מפני ירידה לנכסים על ידי נושים של הישות המשפטית האחרת; ועוד ... אולם, אין



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1 בתכליות העסקיות החשובות הללו כדי לשלול את האפשרות לייחס פעולות של המערערים
2 בנושאי משרה בתאגיד גם להם, באופן אישי, וזאת בייחוד כאשר חלק מהחברות הוקמו רק
3 לצורך מימוש תכנית המרמה בעוד שהמערערים מסתתרים מאחוריהן". (שם, פסקה 14; ראו
4 גם דברים דומים שנקבעו בפסק הדין בע"א 4202/08 **עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ**
5 (01.07.2010) פסקה 15).
- 6
- 7 41. הדברים האמורים נכונים ביתר שאת כאשר עסקינן בגורמים המוציאים חשבוניות
8 פיקטיביות באמצעות חברות קש. במקרה זה, הגורם שמוציא את החשבונית הפיקטיבית עושה שימוש
9 בחברת הקש על מנת להרחיק את עצמו מהמעשה הפסול. אם נאמר במקרה כזה שהאיסור הקבוע
10 בסעיף 50(א) צריך לחול על הישות המשפטית שהוציאה את החשבונית הפיקטיבית תחילה, תאומץ
11 על ידי כך פרשנות משפטית המעודדת את תופעת החשבוניות הפיקטיביות ולא נלחמת בה. בפרשנות
12 כזו, תוענק לגורם העושה שימוש בחברת הקש, סוג של הגנה מהסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק.
13 לפיכך, אני דוחה את טענת המערער לפיה היה על המשיב להטיל תחילה את כפל המס על החברות
14 שהוא הפעיל.
- 15
- 16 42. לטענת המערער, נוכח כך שהוא לא היה אורגן של החברות, לא היה מקום להטיל עליו את
17 כפל המס, שכן הוא לא היה בעל מניות רשום או דירקטור רשום או בעל תפקיד כלשהו בחברות. דין
18 טענה זו להידחות. ראשית, עסקינן בטענה עובדתית הדרושה הוכחה, וכאמור, בחר המערער בענייננו
19 שלא להגיש ראיות כלשהן. שנית, פסק הדין הפלילי קבע באופן מפורש שהמערער היה "המנהל הפעיל"
20 של כל אחת מהחברות שהוציאו את החשבוניות הפיקטיביות. עובדה זו מספיקה על מנת לקבוע
21 שהמערער "הוציא" את החשבוניות הפיקטיביות בהתאם לסעיף 50(א) לחוק. עיון בסעיף 50(א) לחוק
22 ובפסיקה שיישמה אותו מלמדים שאין הסעיף דורש כי מוציא החשבונית יחזיק בתואר "פורמלי"
23 בתאגיד. כפי שנקבע בעניין בדיר, הסעיף חל על מפר האיסור, מבלי שהוא מתנה את החלת הסנקציה
24 בכך שמפר האיסור אוהז בתפקיד רשמי בחברה, שעל שמה יצאה החשבונית.
- 25
- 26 43. כאשר מדובר באדם שמשמש ב"חברת קש" על מנת להוציא חשבוניות פיקטיביות, השכל
27 הישר ונסיבות החיים מלמדים, כי הוא מנסה להרחיק עצמו מכל רישום או דרך אחרת הקושרת אותו
28 לחברה. כאשר מוציא החשבוניות הפיקטיביות משתמש ב"חברת קש" הוא מגייס אף לעיתים
29 "קופים" שנרשמים כבעלי מניות ובעלי תפקידים בחברות הקש, והכל במטרה שמוציא החשבוניות
30 יעלים או יטשטש את עקבותיו וירחיק את עצמו מפעולת הוצאת החשבוניות הפיקטיביות. בעניין זה,
31 חובתו של המשיב לחקור ולגלות מיהו הגורם שעומד בפועל מאחורי הוצאת החשבונית הפיקטיבית
32 ולהטיל עליו את החיוב בכפל המס הקבוע בסעיף 50(א) לחוק. יתכנו מקרים שבהם גורמים שאחזו
33 בתפקידים "פורמליים" בישות המשפטית לא היו תמימים ופעלו בצוותא חדא עם גורם חיצוני
34 דומיננטי, על מנת להוציא חשבוניות פיקטיביות, שאז ראוי לטעמי להטיל את הסנקציה הקבועה
35 בסעיף 50(א) הן על הגורם הפנימי והן על הגורם החיצוני הדומיננטי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

- 1
2 44. עיון בפסיקה של בתי המשפט מלמד כי בתי המשפט לא נרתעו מאישור החלטות של המשיב
3 שלפיהן הוטלה הסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק גם על מי שלא אחזו בתפקידים "פורמליים"
4 בחברות הקש. ראו למשל: ע"מ (באר שבע) 38814-05-16 בשיר אבו סהביאן נ' מדינת ישראל - מנהל
5 מע"מ באר שבע (28.11.2019); ע"מ (מינהליים ת"א) 29953-11-15 אהרון טוריקשווילי נ' מנהל מס
6 ערך מוסף תל אביב 2 (11.01.2018); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1031-07 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך
7 מוסף רחובות (17.11.2015) (להלן: "עניין קסוטו") וכן את פסק הדין שניתן לאחרונה בתיק ע"מ
8 (מחוזי ירושלים) 10313-08-17 פואד אעמס נ' מנהל מע"מ - חקירות פשיעה חמורה (10.11.2020).
9 נוכח האמור, גם טענתו של המערער בעניין זה נדחתה.
10
11 45. ביחס לטענות המערער בעניין "אכיפה בררנית", ראוי לציין כי טענה זו נדחתה בהליך הפלילי.
12 בנוסף, ככל שהמערער רצה להעלות טענה זו בסיכומיו, היה עליו לבסס אותה קודם לכן בראיות, מה
13 שלא נעשה בענייננו. משום כך דין טענה זו דחיה.
14
15 46. איני מקבל את טענת המערער לפיה היה נכון שהמשיב יערוך חלוקה של "כפל המס" ויטילו
16 על גורמים נוספים שפעלו במסגרת אותן חברות. ראשית, על מנת להעלות טענה זו צריך היה המערער
17 לטעון ולהוכיח כי גורמים נוספים השתתפו בהוצאת החשבונות הפיקטיביות. משלא עשה המערער
18 כן, הרי שהוא לא ביסס את טענתו בעניין זה ומטעם זה לבדו אין מקום לדון בטענה זו, כל שכן לקבלה.
19 מעבר לאמור, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין, אני נוטה לעבר העמדה לפיה רשאי המשיב להטיל את
20 מלוא כפל המס ביחס לכל הגורמים שעברו על האיסור הקבוע בסעיף 50(א) לחוק. כאמור, בפסק הדין
21 בעניין בדיר, נקבע כי סעיף 50(א) לחוק מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונות
22 שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרייו. לעמדה זו יש חיזוק גם בפסק
23 הדין של כב' השופטת ד' קרת מאיר בעניין קסוטו, שם נקבע כך:
24
25 "ביחס לשאלה הראשונה, נראה כי לא חלה חובה על רשויות המס לחלק את שומת המס בין
26 המערער לבין יתר הגורמים אשר חויבו בשומת המס בגין אותה פעילות. המשיב רשאי היה
27 להטיל את מלוא סכום כפל המס הן על המערער והן על יתר הפעילים בארגון ואין מדובר
28 ב"כפל כפל מס".
29
30 47. לבסוף, טען המערער כי הוא הורשע בהליך פלילי והוטל עליו מאסר בפועל למשך 24 חודשים,
31 וכן מאסר על תנאי וקנס גבוה בשיעור 150,000 ₪. לפיכך, נטען כי הטלת כפל מס, נוסף על הענישה
32 הפלילית, תהווה ענישה מופרזת. כמו כן, נטען כי ראוי היה שהמשיב יעשה שימוש בסמכות הקבועה
33 בסעיף 100 לחוק ויוותר על כפל המס או יפחיתו. בפסק הדין בעניין בדיר נקבע שסמכות זו של המנהל
34 מהווה חריג לחוק והיא נועדה לאפשר למשיב בחינה קונקרטית של כל חיוב בכפל מס כדי להימנע
35 מהטלתו במקרים שבהם הדבר עלול להיות בלתי מידתו ולא מוצדק. בעניין בדיר נקבע עוד כי השימוש



בית המשפט המחוזי בירושלים

23 פברואר 2021

ע"מ 15-09-38619 מראד נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

1 בסמכות חריגה זו ייעשה אך ורק מטעמים מיוחדים שירשמו. נקבע עוד שייתכן שבהקשרו של סעיף
2 50(א) לחוק יש ליתן לטעמים אלו פרשנות מצומצמת נוכח העובדה שהחוב הקבוע בו מוטל מכוח
3 ציווי מפורש של המחוקק עצמו ללא תלות בהחלטת המנהל. בית המשפט קבע עוד שהטעמים
4 המיוחדים המצדיקים את הפחתת כפל המס נוגעים בעיקר למקרים בהם חשבונית המס לא הונפקה
5 בכוונת מרמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס. נוכח הכרעת הדין בפסק הדין הפלילי
6 המרשיעה את המערער בהוצאת חשבוניות פיקטיביות באמצעות חברות קש, אין לומר שזהו המקרה
7 שבו ראוי היה לעשות שימוש בסמכות לפי סעיף 100 לחוק ולבטל או להפחית את החוב בכפל המס.
8 לאור האמור, הטענות בעניין זה נדחות.

9
10 48. ביחס לחוב בכפל מס בנוסף על העונשים בהליך הפלילי, נקבע בעניין בדיר שככלל, ובכפוף
11 לחריגים נדירים, ההליכים הפליליים בעניינו של החייב לא יהוו טעם לביטולו או להפחתתו של החוב
12 בכפל מס (עניין בדיר, פסקה 21). לאור האמור, טענות המערער בעניין זה נדחות.

13
14 49. המערער העלה טענות ביחס לקנס שהוטל עליו מכוח סעיף 95 לחוק, אולם המשיב הודיע
15 בסיכומיו שקנס זה בוטל ולכן, הדיון בסוגיה זו התייתר.

16
17 50. לאור כל האמור לעיל, התוצאה היא שאני דוחה את הערעור על כל רכיביו.

18
19 51. המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עורך דין בסכום כולל של 20,000 ₪ תוך 45 ימים
20 מהיום ולאחר מועד זה יישא החוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד למועד התשלום בפועל.

21
22 **המזכירות תעביר את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

23
24 ניתן לפרסם את פסק הדין.

25
26 ניתן היום, י"א אדר תשפ"א, 23 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

27
28

דניאל

אביגדור דורות, שופט

29