



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42022-02-19 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

סאמר עיסא

מערער:

באמצעות ב"כ עו"ד ג'רייס דחדולי ועו"ד איימן ח'טיב

נגד

מנהל מס ערך מוסף - היחידה הארצית לפשיעה חמורה

משיב:

באמצעות ב"כ עו"ד רועי רותם
פרקליטות מחוז אביב (אזרחי)

פסק דין

1

2 ערעור זה עניינו בכפל מס שהושת ביחס ל-8 מסמכים הנחזים כחשבונות מס שהוצאו ביום
3 30.8.2013, מאת חברת עוגן אבטחה פיזית בע"מ (להלן: "החברה"), לידי חברת אמיר גולד אבטחה
4 ושמירה בע"מ (להלן: "אמיר גולד"). החשבונות הוצאו בתקופה בה המערער, מר סאמר עיסא
5 (להלן: "המערער"), היה בעל מניות החברה ומנהלה היחיד.

6 הערעור עוסק בשאלה האם בדין פעל המשיב, מנהל מס ערך מוסף - היחידה הארצית לפשיעה
7 חמורה (להלן: "המשיב"), מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן:
8 "החוק" או "חוק מע"מ"), בהטלת כפל המס על המערער.

9

10

עיקרי העובדות

- 11 בתקופה שמיום 10.7.13 ועד ליום 28.7.14, היה המערער בעל המניות היחיד בחברה והוא שימש
12 כמנהלה היחיד.
- 13 החברה היא חברה בע"מ, העוסקת לדברי המערער, בתחום עבודות עפר ושיפוצים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי

תיק חיצוני:

- 1 3. ביום 30.8.2013 הוצאו על ידי החברה עבור אמיר גולד 8 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס (להלן: 1
2 "החשבוניות"), שסכומם המצטבר (כולל מע"מ) עומד על 2,288,124 ₪. שווי המע"מ בחשבוניות הוא 3
3 בסך של 349,037 ₪.
- 4 4. על החשבוניות נכתב כי הן הוצאו עבור הספקת עובדים בתחום האבטחה. על חלקן צוין כי צורפה 4
5 אליהן רשימת עובדים, אלא שרשימה כזו או כל פירוט מעין זה לא הוצג בפני בית המשפט.
- 6 5. המשיב נקט בפעולות חקירה וגביית עדויות ממספר גורמים, שלאחריהם קבע כי החשבוניות הוצאו 6
7 שלא כדין על-ידי המערער בשם החברה, שכן לא עמדו עסקאות אמת מאחורי ההתקשרות בין החברה 7
8 לאמיר גולד. לאור זאת, הוציא המשיב ביום 23.12.2018 הודעת כפל מס נגד המערער בסך 698,072 ₪ 8
9 (נספח 1 לתצהיר המשיב).
- 10 6. כפי שעוד יפורט בהמשך, אין למעשה מחלוקת בין הצדדים כי החשבוניות לא שיקפו עסקאות אמת 10
11 בין החברה לבין אמיר גולד, שכן אף המערער הודה בכך בפירוש בחקירותיו אצל המשיב. לאור זאת, 11
12 הסוגיה הדורשת בירור בערעור זה אינה עוסקת בשאלה האם החשבוניות הוצאו כדין אם לאו – שכן 12
13 אין מחלוקת כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, אלא בשאלה האם היה מקום להוציא את דרישת כפל 13
14 המס למערער.
- 15 7. הצדדים הגישו את ראיותיהם באמצעות תצהירים. מטעם המערער העיד רק הוא עצמו, ומטעם 15
16 המשיב העיד מר עמוס גרבי (להלן: "מר גרבי"), ממונה ביקורת חשבונות אצל המשיב. לאחר חקירת 16
17 העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב. 17
18
- 19 **עיקרי טענות המערער**
- 20 8. המערער טוען כי לאור דוקטרינת האישיות המשפטית הנפרדת, לא ניתן היה להוציא הודעת כפל מס 20
21 כנגדו, בתור בעל מניות החברה, אלא היה מקום להוציא את ההודעה כנגד החברה עצמה בלבד.
- 22 9. לדברי המערער, הלכה למעשה שימש הוא כ-"איש קש" ועושה דברו של עו"ד שמואל זילברמן ז"ל 22
23 (להלן: "זילברמן"), אשר היה הרוח החיה בחברה ומי שהפעיל אותה בפועל. לכן, הגורם שהיה צריך 23
24 להטיל עליו את האחריות על הוצאת החשבוניות הוא זילברמן.
- 25 10. לא מתקיים היסוד הנפשי הדרוש לשם הוצאת הודעת כפל מס - לא הוכח כי המערער ידע באופן 25
26 פוזיטיבי כי החשבוניות שהוצאו הן פיקטיביות, אלא נהפוך הוא, הוכח כי המערער נפל "קורבן" 26
27 למעשיו של זילברמן וכי לא הייתה לו כל ידיעה על מה שנעשה בחברה.
- 28 11. המערער טוען כי הוא לא חתם על החשבוניות נשוא התובענה. 28
- 29 12. היה מקום לפעול בזehירות רבה יותר בטרם הפעלת סנקציה חמורה מעין זו שקבע המשיב, באופן שבו 29
30 הסנקציה תוטל רק במקרים חריגים. בעניין זה, נמנע המשיב מלברר אודות זילברמן, מלחקור את 30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

1 רואה החשבון שייצג את החברה ומלבדוק אודות פעילות החברה מול לקוחותיה ומול ספקיה השונים,
2 דבר אשר היה מלמד אודות מי שהפעיל את החברה בפועל ואודות קשריה העסקיים של החברה.
3 13. המערער טוען כי ננקטה כלפיו אכיפה סלקטיבית, שכן לא הוצאה הודעת כפל מס לחברת אמיר גולד,
4 ואף לא ברור האם נחקרו לקוחות אחרים של החברה בקשר לפעילות עימה.
5 14. הודעת כפל המס הוצאה בשנת 2018, בשיהוי ניכר ממועד הוצאת החשבוניות בשנת 2013 וממועד
6 חקירת גורמים מטעם חב' אמיר גולד בשנת 2015.

7

8

עיקרי טענות המשיב

9 15. המערער לא שכנע ולא ניסה כלל לשכנע כי החברה סיפקה את השירותים הכתובים על גבי החשבוניות
10 עבור אמיר גולד.
11 16. המשיב טוען כי בהתאם לדין ולהלכה הנוהגת, חזקה כי האדם שהוציא חשבוניות פיקטיביות הוא בעל
12 ידיעה קונסטרוקטיבית לאי תקינות החשבוניות. כמו כן, הלכה ברורה היא כי ניתן לחייב בכפל מס
13 אדם שהוציא חשבוניות פיקטיביות על שמה של החברה.
14 17. המערער אינו יכול להתנער מאחריות למעשיו, עקב טענתו להיותו איש קש בחברה. המערער היה בעל
15 מניות החברה ומנהלה היחיד, וכפי שמסר בחקירתו הנגדית (עמ' 28 לפרוטוקול ש' 1-3) הוא קיבל
16 שכר עבור שירותיו.
17 18. המערער היה מעורב באופן ישיר בהוצאת החשבוניות. המערער הודה בחקירתו, הן במשרדי המשיב
18 והן בפני בית המשפט, כי הוא זה שחתם על החשבוניות, ולכן אין ממש בטענות שהשמיע המערער
19 בלשון רפה בעניין זה.
20 19. אין מקום לטענה לאכיפה סלקטיבית: ראשית, נוכח חובת הסודיות המוטלת על המשיב, הוא מנוע
21 מלחשוף מידע על עוסקים אחרים. שנית – וכאן העיקר, אמיר גולד היא חברה הנמצאת בהליכי פירוק
22 ולכן, בנסיבות אלו, אין תועלת בהוצאת שומה כנגדה.

23

24

דיון והכרעה

25

26

המסגרת הנורמטיבית

27 20. סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע כי חשבונית מס, היא חשבונית שהוצאה לגבי עסקה החייבת במס:
28 "א) עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס ... וחייב הוא
29 לעשות כן לפי דרישת הקונה..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי

תיק חיצוני:

- 1 "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין היתר, כ-"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו,
2 לרבות מכירת ציוד".
- 3 21. סעיף 47(ב) לחוק הסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות, פרטים החייבים להיכלל בחשבונית. דרישות
4 אלו נקבעו בתקנה 7 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ו-1976 בתקנה 9(א)
5 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973 (להלן: "התקנות"). בכלל זה על החשבונית
6 לפרט את הסכומים, כמויות, זהות הצדדים לעסקה, תאריך הוצאת החשבונית, וכן פירוט העסקה.
- 7 22. בנוסף לדרישות הטכניות ומעבר להן, חשבונית צריכה לעמוד בדרישה מהותית, ולפיה על החשבונית
8 לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים לעסקה [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ'
9 מנהל המכס ומע"מ (23.2.2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."), פס' 22].
- 10 23. סעיף 50(א) לחוק קובע כדלקמן:
- 11 **"(א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא**
12 **חשבונית מס ... יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או**
13 **המשתמע ממנה."**
- 14 כפי שהוסבר בפסיקה [ראו לדוגמה: ע"א 1497/01 עזרא הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה
15 (5.3.2003)], תכלית כפולה ניצבת בבסיס סעיף 50 לחוק: הרתעה מהנפקת חשבוניות שלא כדין וכן
16 הבטחת תשלום המסים כדין והשבת מצבה של הקופה הציבורית לקדמותה, אלמלא הונפקה
17 החשבונית שלא כדין.
- 18 24. נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית שעמדה בבסיס ההחלטה להשית כפל מס,
19 מוטל על המשיב. עם זאת, לאחר שהמשיב יעמיד את תשתית זו ויוכיח כי מדובר בחשבוניות שהוצאו
20 שלא כדין, יעבור נטל הבאת הראיות למערער לשכנע כי החשבוניות הוצאו כדין וכי אין מקום להטיל
21 עליו כפל מס או לשכנע כי נפל פגם בהחלטת המשיב, וכי הדבר מצדיק את התערבות בית המשפט [ע"א
22 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן: "עניין זאב שרון"), עמ'
23 28-25; ע"מ (מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה לפשיעה חמורה,
24 פס' 20 (9.5.2016); ע"מ (מרכז) 33227-11-17 קלן הנדסה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- היחידה
25 לפשיעה חמורה, פס' 25 (16.7.2020)].
- 26 25. עיון בלשון החוק מלמד כי יש להבחין בין סעיף 50(א) לחוק – שעניינו כפל מס עסקאות, לבין סעיף
27 50(א1) לחוק – שעניינו כפל מס תשומות. בעוד שסעיף 50(א1) משית את הסנקציה רק על "עוסק
28 שניכה מס תשומות" (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור), הרי שסעיף 50(א) נוקט בלשון רחבה יותר
29 ולפיה הוא חל על: "**אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47**". כלומר, הוראת סעיף 50(א) לחוק אינה
30 מתייחסת בהכרח ל-"עוסק", אלא לכל אדם שהוציא חשבונית מס שלא כדין.
31 לעניין זה, ראו פסק דינו של כבוד השופט פוגלמן, הקובע כי ס' 50(א) חל על אורגן החברה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42022-02-19 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

1 " היותו של המערער אורגן, באופן המאפשר ייחוס תכונות ומעשים שלו
2 לתאגיד, אינה מונעת ייחוס פעולות המבוצעות על-ידו כאורגן בתאגיד,
3 גם לו באופן אישי. גזירת אחריותו של התאגיד מפעולות אורגן או נושא
4 משרה בו אינה מונעת הטלת אחריות נזיקית, פלילית, חוזית או אחרת
5 על אותו אורגן או נושא משרה, באשר אחריותם האישית של הפועלים
6 במסגרת תאגיד עומדת מכוח עצמה ואין היא יונקת מן התאגיד את
7 כוחה ... אמנם החברה לחוד והאורגן לחוד, וכל אחד מהם הינו אישיות
8 משפטית נפרדת מרעותה, ואולם מכך אין להסיק כי חיוב החברה
9 באחריות בגין מעשי אורגן שלה פוטרת את האורגן מאחריותו שלו או
10 מעניקה לו חסינות... פעולותיו של נושא המשרה ייבחנו כפעולותיו של
11 כל אדם פרטי אחר ואחריותו תיקבע בהתאם לכלל הרגיל כי אדם חב
12 על פעולתו..."

13 ע"א 4202/08 עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ, פס' 15 (1.7.2010).

14 ובדבריו של פרופ' א' נמדר:

15 "סעיף 50 לחוק קובע כי אדם שאינו רשאי להוציא חשבונית והוציא
16 חשבונית מס, או שהוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים
17 בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס
18 המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה. יתר על כן, סעיף 50(א1) מטיל
19 כפל מס גם על עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצא
20 שלא כדין אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע
21 שהחשבונית הוצאה שלא כדין. בית המשפט העליון קבע כי סעיף 50
22 יחול גם במקרה שמקבל החשבונית הוא זה שהוציא אותה לעצמו או
23 לחברה שלו, ואין בסעיף כל מניעה שמנהל חברה בכובעו הפרטי יוציא
24 חשבונית פיקטיבית לחברה שלו, ואין אחריותו כאורגן החברה מוציאה
25 אותו מאחריותו האישית...."

26 אהרון נמדר, מס ערך מוסף כרך א', עמ' 881-883 (2013).

27
28 מן הכלל אל הפרט

29 26. כפי שכבר צוין לעיל, אין מחלוקת עובדתית כי החשבוניות אינן משקפות עסקת אמת. בפרוטוקול
30 הדיון מיום 20.5.2020 טען ב"כ המערער: " .. המחלוקת בתיק הזה היא לא עובדתית, אלא משפטית"
31 (עמ' 2 ש' 7 לפר').



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

1 המערער כלל לא ניסה במהלך הערעור להוכיח כי מדובר בחשבוניות אשר שיקפו עסקאות אמת בין
2 הצדדים. יתרה מזו – וכאן העיקר, בהודעתו בפני רשות המיסים הודה המערער כי מדובר בחשבוניות
3 פיקטיביות, וכך אמר:

4 "ש... האם חשבוניות אלו מייצגות פעילות אמיתית של חברת עוגן
5 אבטחה ושמירה בע"מ?
6 ת. לא"

7 (חקירת המערער מיום 14.8.2018, נספח 4(1) לתצהיר המשיב, עמ' 14 ש' 393-395).

8 כשהוצג למערער סכום החשבוניות וסכום המע"מ מתוכן, אמר בחקירתו הנ"ל:
9 " זה לא נראה לי סביר או הגיוני" (שם, עמ' 14 ש' 413).

10 כן מסר המערער כי הוא היה הבעלים היחיד בחברה וכי לא היו לחברה עובדים, אלא החברה הייתה
11 מתווכת בין לקוח לקבלן משנה (שם, עמ' 2 ש' 34-39, 45). המערער אישר כי אין ביכולת החברה לספק
12 כמות גדולה של עובדים – כפי שנראה לכאורה מהחשבוניות:

13 "ש. האם אתה או חברת עוגן אבטחה ושמירה בע"מ יכולתם לספק רק
14 ללקוח אחד של החברה פועלים ומאבטחים בסכומים שמפורטים בנייר
15 העבודה?
16 ת. לא.

17 ש. אני אומר לך כי חשבוניות המס.. הן חשבוניות מס פיקטיביות מה
18 תגובתך?

19 ת. החשבוניות האלו הן לא אמיתיות. אם אני לא סיפקתי את
20 המאבטחים האלו ואין לחברה את היכולת לספק את מאבטחים האלו
21 אז איך החשבוניות האלו יכולות להיות אמיתיות."

22 (שם, עמ' 15 ש' 414-421).

23 כך, באופן ברור שאינו משתמע לשתי פנים, מסר המערער כי – "החשבוניות האלו הן לא אמיתיות".
24 27. זאת ועוד, החשבוניות מלמדות כי הן ניתנו לכאורה עבור הספקת עובדים לשירותי אבטחה בערים
25 ראשון לציון, רמת גן, וגוש דן (כך כתוב על חלק מהחשבוניות). מר ליאוניד גולדפיין, מנהל אמיר גולד,
26 אישר בחקירתו ברשות המיסים כי לאמיר גולד לא היו פרויקטים באזורים אלה (נספח 6 לתצהיר
27 המשיב, עמ' 18 ש' 485-489; עמ' 20 ש' 536-537).

28 28. אם לא די בכל הנ"ל, אוסיף כי החשבוניות שהוצגו אינן מפורטות די הצורך וכנדרש בהתאם להוראת
29 סעיף 9א לתקנות, וגם במקום בו נכתב בחשבוניות כי צורפה רשימה מפורטת, לא הוצגה רשימה זו
30 לפני בית המשפט ולא הוצגה כל ראיה כי מדובר היה בעסקאות אמת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

29. לאור כל האמור, הסוגיה שלפנינו אינה עוסקת בשאלה האם החשבוניות פיקטיביות אם לאו – שכן
לא יכולה להיות מחלוקת של ממש כי לפנינו חשבוניות שהוצאו שלא כדין ואשר אינן משקפות
עסקאות אמת בין הצדדים (והמערער כאמור כלל לא ניסה להוכיח אחרת). לאור זאת וכפי שנקבע
בפסיקה, נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המערער להוכיח כי שגה המשיב בהחלטתו.
לאחר שבחנתי את טענות המערער ולאחר עיון בחומר הראיות שלפניי, דעתי היא כי לא שגה המשיב
בהחלטתו וכי בדין הושת על המערער כפל המס – וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.
30. לא מצאתי דבר בטענת המערער לפיה היה איש קש בחברה וכי האחריות להנפקת החשבוניות אינה
מוטלת עליו, אלא על זילברמן ז"ל. כפי שעולה מהפסיקה, כאשר בחר אדם להירשם כבעל העסק
וכמנהלו, לא יוכל הוא בנקל לגלגל אחריות על אחרים.
- כך לדוגמה קבע כבוד השופט יי עמית בע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל עמ' 13, (21.03.2016)
(להלן: "עניין בנלי") פס' 15:
- "לשם איתור הגורם החב במס בגין ההכנסות הנובעות מהעסק,
עלינו לזהות את בעל השליטה בעסק ונקודת המוצא היא כי בעל
העסק הרשום, בנלי, הוא החייב במס על הכנסות העסק".**
- וכך אף קבע בעניין בנלי המשנה לנשיאה (כתוארו אז) כבוד השופט א' רובינשטיין בעמ' 14, פס' ב':
- "נקודת המוצא במקרה שבו לובש פלוני את מסכת פניו של
אלמוני כדי להשיג לשניהם או לאחד מהם יתרונות מס, היא כי
אין כל מניעה שרשויות המס יחייבו את לובש המסכה שכיזב,
אם הסתבר שכך אירע".**
- כפי שנקבע שם, אופן הרישום בו בחר אדם ואשר אותו הציג בפני הרשויות, יוצר כלפיו השתק, ממנו
לא בנקל יוכל להתנער.
31. בענייננו, בעל העסק הרשום במרשם בעלי המניות היה המערער עצמו – אשר שימש אף כמנהל החברה
(בתמורה לשכר שקיבל), ולכן אף אם רישום זה היה "סיפור כיוסי" עבור גורם אחר שניהל בפועל את
החברה, עדיין יש להטיל את החבות בתשלום כפל המס על המערער.
32. יתירה מזו, במקרה דנן, כלל לא עלה בידי המערער להוכיח כי הוא שימש כאיש קש גרידא, וטענותיו
בעניין זה היו טענות בעלמא ולכן דינן להידחות. המערער חזר וטען כי זילברמן היה המנהל בפועל של
החברה, עם זאת הוא לא הוכיח טענה זו. הוא לא הציג כל מסמך המלמד על ניהולו של זילברמן, אלא
מסר כי זילברמן לא היה בעל תפקיד ולא היה מורשה חתימה (חקירת המערער - נספח 1) לתצהיר
המשיב, עמ' 14 ש' 402-407). המערער נמנע מלמסור את מספר הטלפון של זילברמן והתחמק בתשובתו
בעניין זה (שם, עמ' 4 ש' 99-102).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42022-02-19 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

1 כפי שהתברר מבדיקת רשות המיסים, זילברמן נפטר בשנת 2016 (נספח 4(2) לתצהיר המשיב - חקירת
2 המערער ברשות המיסים - עמ' 1 ש' 24), ולכן – בשים לב למועד בו הועלה שמו של זילברמן – בשנת
3 2018 – לא היה בידי המשיב לחוקרו.
4 אין חולק כי המערער היה כאמור בעל המניות היחיד והמנהל היחיד של החברה. במצב דברים זה, אין
5 להסתפק בהעלאת שם של מאן דהוא שאינו בין החיים, כדי להיפטר מהאחריות הנובעת באופן ישיר
6 ממעמדו של המערער. ושוב, לא הוצגה כל ראיה של ממש המאששת את טענות המערער בעניין זה.
7 33. אחריותו של המערער להוצאת החשבוניות הפיקטיביות אינה נובעת רק ממעמדו כבעל החברה
8 ומנהלה, אלא כפי שיובהר מיד – היא נעוצה בעצם זה שהוא זה שחתם על החשבוניות הפיקטיביות:
9 המערער טען טענות סותרות בנוגע לחתימה המופיעה על גבי החשבוניות, מחד אמר כי הוא לא מזהה
10 את החתימה (ס' 12 לתצהיר המערער וס' 9 לסיכומי המערער), אלא שטענה זו אינה עולה בקנה אחד
11 עם התשובה שסיפק המערער בעניין זה במסגרת חקירתו הנגדית, ולפיה הוא זיהה כי החתימה על גבי
12 החשבוניות והיא חתימה שלו:

13 "ש. ... אתה חתמת על החשבוניות, חתמת בחתימה, חותמת וחתימה,

14 נכון?

15 ת. נכון."

16 עמ' 25 ש' 23-24 לפרוטוקול.

17 כמו כן, גם במסגרת הודעתו בחקירה במשרדי המשיב הוא אישר כי החתימה על גבי החשבוניות היא
18 חתימת ידו:

19 "ת. אני מכיר את החשבוניות האלו. אלו החשבוניות שהיו לחברת עוגן

20 אבטחה פיזית. הכתובת שע"ג החשבוניות היא שלי גם מספר הטלפון

21 הנייד, זה היה המספר שלי ... אני מזהה את חתימת ידי ע"ג

22 החשבוניות שהצגת בפניי ואני מזהה גם את החותמת של החברה

23 שהייתה נמצאת אצלי."

24 נספח 4(1) לתצהיר המשיב, עמ' 13 ש' 365-368.

25 לאור האמור אין לי אלא לקבוע כי המערער הוא זה שחתם על החשבוניות. לכך אוסיף כי המערער,
26 לטענתו (עמ' 25 לפרוטוקול ש' 25-26), היה אף זה שחתם על ההסכם עם חב' אמיר גולד. עולה אפוא
27 כי המערער הוציא בעצמו את החשבוניות הפיקטיביות.

28 34. כמו כן, שוכנעתי כי המערער הוא שפעל מול חברת אמיר גולד באופן ישיר והוא העביר לה את
29 החשבוניות. הן מר יבגני ויצמן (להלן: "ויצמן") מטעם אמיר גולד, והן המערער מסרו בחקירתם אצל
30 המשיב כי הם חתמו על החוזה בין החברה לבין אמיר גולד (נספח 5 לתצהיר המשיב, עמ' 6 ש' 129-
31 128; הודעת המערער בנספח 4(3) לתצהיר המשיב, עמ' 1 ש' 7). בעוד המערער מסר כי הוא נפגש עם
32 ויצמן פעם אחת ויחידה בלבד, לשם החתימה על החוזה (הודעת המערער בנספח 4(3) לתצהיר המשיב,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי

תיק חיצוני:

- 1 עמ' 1 ש' 7-10, 15; ס' 14 לתצהיר המערער), מסר ויצמן בחקירתו אצל המשיב כי האדם שחתם מולו
2 על החוזה הוא גם האדם אשר העביר לו את החשבוניות פיזית (נספח 5 לתצהיר המשיב- עמ' 6 ש' 136-
3 135, עמ' 13 ש' 351-352). כשאומת המערער עם גרסתו של ויצמן, שינה את גרסתו ואמר כי יכול להיות
4 שפגש מישהו מטעם אמיר גולד גם לאחר חתימת החוזה (נספח 4) לתצהיר המשיב- עמ' 1 ש' 22-23).
5 אכן, ויצמן מסר בחקירתו אצל המשיב כי אינו מזהה את שמו של המערער, עם זאת גרסתו בעניין
6 החתימה על החוזה מתיישבת עם גרסת המערער, ולכן ברי כי כאשר מסר ויצמן כי אותו אדם מסר לו
7 את החשבוניות - התייחס אל המערער - הגם שלא זכר את שמו (ראו גם דבריו של ויצמן - נספח 5
8 לתצהיר המשיב, עמ' 4 ש' 95-96; עמ' 5 ש' 104, העולים בקנה אחד עם תמונת הדברים).
- 9 35. חיזוק נוסף המקשר את המערער לפרשיה, יש למצוא בהודעתו של מר שמואל גוסטו (להלן: "גוסטו"),
10 חלפן הכספים, ולפיהם בהתאם למסמכים שברשותו, הוא החתים את המערער על המסמכים לפתיחת
11 העסק. כן העיד גוסטו כי המערער ביצע ניכיון שיקים בעסקו וקיבל את כספי ניכיון השיקים ישירות
12 לידיו (נספח 7 לתצהיר המשיב - הודעתו של גוסטו - עמ' 1 ש' 20-26, 33-35, 38-40; עמ' 2 ש' 43-58).
13 עיון בייפוי הכוח למתן שירותי מטבע מלמד כי מיופה הכוח היחיד מטעם החברה היה המערער ועיון
14 בבקשות פירעון השיקים מלמד כי שמו של המערער מופיע על כולם כמבקש ביצוע ניכיון השיקים
15 (נספחים 21, 24-37 לנספח 7 לתצהיר המשיב).
- 16 36. המערער סיפק תשובות שאינן מספקות בקשר לביצוע ניכיון שיקים בציינג'. מחד, הוא אישר כי זיהה
17 את כתב ידו ואת חתימתו על גבי ייפוי הכוח. אך מאידך, הכחיש כי הגיע לציינג', כי ביצע ניכיון שיקים
18 של החברה וכי קיבל כספים במזומן לידיו כפי שכתוב במסמכי ניכיון השיקים. לא זו בלבד, אלא שהוא
19 לא ידע לתת הסבר כיצד יש לציינג' את מספר הטלפון שלו ואת צילום תעודת הזהות שלו ולא הסביר
20 האם גורם אחר היה עשוי לבצע את פעולות אלו בשמו (נספח 4) לתצהיר המשיב - חקירת המערער
21 ברשות המסים - עמ' 1 ש' 18-40).
- 22 טענתו זו של המערער אינה מתיישבת עם המסמכים המלמדים על ניכיון השיקים, עם עדותו של גוסטו
23 ועם החתימה של המערער על ייפוי הכוח.
- 24 37. לכל האמור עד כה אוסיף כי המערער לא זימן לעדות את ויצמן וגוסטו, כדי לערער את אמינותם בקשר
25 לדברים שמסרו בהודעות שנגבו מהם אצל רשות המסים. לאור זאת, חזקה היא כי אילו היה מביא
26 אותם לעדות, עדותם הייתה פועלת לרעתו (רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי
27 מתכות עמק זבולון בע"מ, סו(1) 633 (2013) פס' 16).
- 28 38. בשים לב לתמונה העולה ממכלול הדברים, ולכך שהמערער לא הציג כל גרסה חלופית הנתמכת
29 בראיות של ממש, שוכנעתי כי המערער היה מעורב בכל ההתנהלות הקשורה להוצאת החשבוניות
30 הפיקטיביות, ואין הוא יכול להתחמק מאחריות לכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

- 1 39. כפי שנקבע בפסיקה, קיימת חזקה שמוציא החשבוניות היה בעל ידיעה קונסטרוקטיבית לגבי
2 תקינותו. כך קבעה בעניין זה כבוד השופטת יי סרוסי בע"מ 62039-02-16 שלום לב נ' מנהל מס ערך
3 מוסף תל אביב (7.12.2017), בפס" 30 :
- 4 "כאן המקום לציין, כי סעיף 50(א) לחוק אינו מתחשב בדרגת המודעות
5 של האדם שהוציא את החשבוניות לעניין החלטת המשיב להטיל עליו
6 כפל מס. זאת משום שאדם מוחזק כבעל ידיעה לגבי תקינות
7 החשבוניות אותן הוא מוציא. במובן זה אמת המידה להפעלת הסעיף
8 היא אובייקטיבית לחלוטין ודי שאדם הוציא חשבונית בלתי תקינה כדי
9 שהמשיב יהיה מוסמך לחייבו בכפל מס"
- 10 (ר' לעניין זה גם ע"מ (ת"א) 22990-04-16 עופר אביבי נ' מס ערך מוסף
11 תל אביב 3, פס" 15 (27.12.17)).
- 12 במקרה שלפניי, חומרת הדברים ברורה, והיא עולה לכל הפחות כדי עצימת עיניים מכוונת של המערער
13 משאלת כשרותן של החשבוניות שהוציא, וייתכן שמעורבותו הייתה אף הרבה למעלה מכך. בנסיבות
14 אלה, אין ספק כי חל סעיף 50(א) לחוק וכי בדיון השית המשיב על המערער כפל מס.
- 15 40. הפסיקה עליה מצביע המערער אינה מועילה לו. ע"א 6267/14 עוזד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב
16 (26.3.2017) (להלן: "עניין עוזד גולד") אינו קובע כי יש להוציא הודעת כפל מס במקרים חריגים בלבד,
17 אלא קובע כי הכלל הוא גביית כפל מס מכוח סעיף 50 לחוק, ואילו החריג הוא הפחתת סכום הכפל –
18 כולו או חלקו - בהתאם לסעיף 100 לחוק. הנסיבות שלפנינו אינן כנסיבות המתוארות בעניין עוזד
19 גולד. שם, שולם המס על החשבוניות וההרתעה הושגה באמצעות הרשעתם בפלילי. המקרה כאן, כפי
20 שכתבתי, מצדיק השתת כפל מס, ואין הוא מצדיק החלת ההקלה שבסעיף 100 לחוק – לגבי החלתה
21 לא הציג המערער כל טענות של ממש.
- 22 אף פסק דין נוסף אליו הפנה המערער - ע"מ 26082-07-14 סמיח אגבאריה נ' מנהל מס ערן מוסף -
23 חדרה (18.04.2017) - אינו רלוונטי, בין השאר מן הטעם כי המערער באותו עניין, לא היה אורגן של
24 החברה, כבענייננו.
- 25 41. באשר לטענת המערער להעדר בירור מקיף וחקירה רחבה מצד המשיב של העניין נשוא הערעור, יובהר
26 כי המערער לא הקל על ביצוע בירור זה, בין השאר בכך שלא היה בידי למסור פרטים אודות מי שטען
27 כי שימש רואה חשבון של החברה (חקירת המערער - נספח 1) לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 69-73, עמ'
28 17 ש' 494-496, עמ' 18 ש' 508-509). אפילו מספר טלפון של זילברמן – מי שטען (מבלי שהציג כל ראיה
29 של ממש לכך) כי היה הרוח החיה מאחורי – לא היה בידי המערער למסור למשיב (חקירת המערער -
30 נספח 4) לתצהיר המשיב, עמ' 4 ש' 100-102). מעבר לכך, אני מוצא כי טענות המערער בעניין זה הן
31 טענות בעלמא, ואין בהן כדי לשחררו מאחריות למה שביצע הוא בשם חברה שהייתה בבעלותו המלאה
32 ובניהולו הבלעדי (ושוב, המערער לא הציג כל ראיות של ממש כי לא כך היו פני הדברים).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-42022 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

1 42. המערער טוען כי מכוח מסך ההתאגדות והיות החברה אישיות משפטית נפרדת ממנו, אין לחייב אותו
2 בכפל מס בגין הוצאות החשבוניות הפיקטיביות אלא יש לחייב בכך את החברה. אין בידי לקבל טענה
3 זו. בהתאם למידע שהציג המשיב – עליו לא חלק המערער (פלט מרשם לאומי - נספח 2 לתצהיר
4 המשיב), המערער היה בעל המניות היחיד בחברה והדירקטור בה, ובהתאם לעדות המערער, הוא היה
5 מנהלה היחיד של החברה. לכן, בהתאם להוראת סעיף 50(א) הנוקטת בלשון - "**אדם שאינו רשאי לפי**
6 **סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס**..." וכן בהתאם לפסיקה ולהלכה הנוהגת כפי
7 שצוינה לעיל, היה מקום להטיל כפל מס על המערער – הן לאור לשון החוק והן לאור תכליתו –
8 המכוונת בבירור למקרים חמורים מהסוג הנדון כאן.
9 43. עוד טוען המערער כי נערכה בעניינו אכיפה בררנית. כאמור לעיל, בהתאם להוראת סעיף 50(א1), אין
10 רשאי מנהל מע"מ להוציא הודעת כפל מס תשומות נגד כל אדם, אלא רק נגד "עוסק". בעניינינו לא
11 הוציא המשיב הודעת כפל מס תשומות נגד חב' אמיר גולד, מכיוון שהיא בהליכי פירוק, ובנסיבות אלו
12 אין תועלת בהוצאת השומה (עמ' 17 ש' 11-13 לפרוטוקול; סעיף 26 לתצהיר ג'רבלי). בנסיבות אלה, אין
13 לראות משום אכיפה בררנית, ודאי לא מהסוג המצדיק לפטור את המערער ממה שבדין הושת עליו.
14 44. המערער טוען כנגד השיהוי בחקירתו (חקירת הפרשיה החלה בשנת 2015 והמערער נחקר רק בשנת
15 2018). המשיב הבהיר כי עוד בשנת 2017 ניסה לאתר את המערער לצורך חקירתו, אך לא עלה בידיו
16 לאתרו (סעיף 27 לתצהיר ג'רבלי). אף כי הסבר זה אינו מספק תשובה לעיכוב החקירה ולהימשכותה
17 בפרק הזמן שבין השנים 2015 ל-2017, אולם אין די בעיכוב זה אשר אינו חורג ממסגרת הזמנים
18 הקבועה בחוק מע"מ, כדי להסיר מעל כתפי המערער את האחריות לתמונה שהוכחה – לפיה הוציא
19 חשבוניות שלא כדין באופן המצדיק חיובו בכפל מס בהתאם להוראות סעיף 50(א) לחוק כפי שקבע
20 המשיב.

סוף דבר

21
22
23 45. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.
24 46. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן
25 יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

26
27 ניתן לפרסם את פסק הדין.

28
29 ניתן היום, ח' סיוון תשפ"א, 19 מאי 2021, בהעדר הצדדים.

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 42022-02-19 עיסא נ' רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
פלילי

תיק חיצוני:

אבי גורמן, שופט