

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 45049-02-11 האחים מור ביטחון 10 (2008) בע"מ נ' רשות המיסים ואח'
ע"מ 24732-07-15 האחים מור ביטחון בע"מ נ' מדינת ישראל
ע"מ 11201-02-15 האחים מור ביטחון בע"מ ואח' נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 41962-12-14 מור(עציר) ואח' נ' רשות המיסים
ע"מ 12506-02-14 אבו מור נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12488-02-14 האחים מור ביטחון בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מעוררים 1. האחים מור ביטחון 10 (2008) בע"מ
2. אבו מור ואח'
כולם ביחד ע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) יואב ציוני

נגד

משיבים 1. פקיד שומה רחובות
2. היחידה לשומה וביקורת פשיעה חמורה
3. מנהל מס ערך מוסף - רחובות
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר ועו"ד (רו"ח) עדי חן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

ספרות:

אהרן נמדר מס ערך מוסף (חושן למשפט),

חקיקה שאוזכרה:

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 29, 38, 38(A), 47, 50, 50(A), 50(1A), 50(ב), 66, 77, 77(A),
77(ב), 77(ב), 95, 95(A), 100, 106, 117(ב), 117(1), 117(3), 117(5), 117(6), 117(8), 117(ב),
117(2), 119, 142

פקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971: סע' 42

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 2, 191, 220(2), 220(4), 220(5), 224, 231, 232

חוק העונשין, תשל"ז-1977: סע' 29, 499(A)

חוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982: סע' 153(A)

חוק ההתיישנות, תשי"ח-1958: סע' 8

חוק החברות, תשנ"ט-1999

תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו-1976: סע' 9א

חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973: סע' 54, 55(A), 56, 56(ב), בפרק ו'

פקודת הנזיקין [נוסח חדש]

חוק הערבות, תשכ"ז-1967

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973

מיני-רציו :

* בית המשפט קיבל את בקשת המשיבים למתן פסק דין חלקי, והורה על דחיית רובם המכריע של ערעורי המס שהגישו המערערים – אשר נוגעים בעיקרם להודעות כפל מס ופסילת ספרים – וזאת בהתבסס על הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי החלוט והמרשיע – שניתן נגד המערערים.

* ראיות – פסק-דין פלילי בהתדיינות אזרחית – פסק-דין מרשיע

* ראיות – פסק-דין פלילי בהתדיינות אזרחית – קבילותו

* ראיות – פסק-דין פלילי בהתדיינות אזרחית – נפקותו

* ראיות – פסק-דין פלילי בהתדיינות אזרחית – פסק-דין מרשיע

* מסים – מס ערך מוסף – קנס

* מסים – מס ערך מוסף – חשבוניות

* מסים – מס ערך מוסף – כפל מס

* מסים – מס ערך מוסף – סמכויות רשויות המס

* מסים – מס ערך מוסף – נטל הראיה

* מסים – מס ערך מוסף – נטל השכנוע

* מסים – מס ערך מוסף – פסילת פנקסים

פקיד השומה רחובות, היחידה לשומה וביקורת פשיעה חמורה – אגף המכס והמע"מ ומנהל מס ערך מוסף-רחובות הגישו בקשה ליתן פסק דין חלקי ביחס לערעורים שהוגשו על ידי המערערים על הודעות כפל מס ופסילת ספרים שהוציאו מנהל מס ערך מוסף רחובות ומנהל היחידה לשומה וביקורת פשיעה חמורה זאת לאור הזהות המלאה שבין המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס שביסוד הודעות כפל המס ופסילת הספרים שהוצאו למערערים לבין המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס שבנספח לכתב האישום, בו הודו המערערים והורשעו על פי הודאתם, ואשר הפך להיות ראיה קבילה בערעורים שבכותרת מכוח החלטת בית המשפט. כן מבוקש ליתן פסק דין חלקי ביחס לערעורים שהוגשו על הצווים שהוציא פקיד שומה רחובות; וזאת לאור התבססותו של פקיד השומה על עובדות כתב האישום המתוקן ונספחיו, בו הודו והורשעו המערערים על בסיס הודאתם, ואשר הפך להיות ראיה קבילה בערעורים שבכותרת מכוח החלטת בית המשפט.

בית המשפט פסק כלהלן :

טענות ההתיישנות של המערערים הן לעניין כפל המס שלהם כיחידים והן לעניין כפל המס של החברה ופסילת הספרים – נדחות. נטל ההוכחה בעניין התיישנות הוא על טוען הטענה, כלומר על המערערים; סעיף 77 לחוק אינו עוסק בהודעות כפל מס מכוח סעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק מע"מ, וגם לא בהודעות על פסילת ספרים והטלת קנס לפי סעיף 95 לחוק – אלא בשומה לפי מיטב השפיטה. דינה של הודעה על כפל מס אינו דומה לדינה של שומה לפי מיטב השפיטה ולכן כלל התיישנות של חמש שנים אינו חל בעניין.

המועד הקובע למניין ההתיישנות צריך להיות היום בו נולדה עילת התביעה של המדינה. כלומר, לאחר שגובשו ממצאי החקירה של מנהל מע"מ, כלומר בתום החקירה. רק בתום החקירה ניתן לקבוע כי אכן הוצאו חשבוניות פיקטיביות, ורק אז ניתן היה להוציא הודעות כפל מס.

טענת המערערים כי לא הוציאו חשבוניות פיקטיביות ולכן אין לחייבם בכפל מס – נדחתה. במסגרת ההליך הפלילי, הודו המערערים, כי הוציאו על שם אחרים את כל המסמכים לגביהם נקבע, כי הם בגדר מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס. בעקבות הודאתם זו – הורשעו המערערים.

טענת המערערים כי "על פי לשון כתב האישום לא 'הוציאו' את החשבוניות", רחוקה מן האמת ויש בה יותר משמץ של עזות מצח, בהינתן האמור במפורש ובפרוטרוט בכתב האישום המתוקן ובהכרעת הדין; גם טענתם היצירתית והלא רלוונטית של המערערים כי יש להבחין בין "מבצעים בצווא" בחוק העונשין לבין הדרישה להיות "מוציא חשבונית" בסעיף 50(א) לחוק מע"מ, אין בה כדי לסייע למערערים.

במסגרת הודאותיהם של המערערים נכללו הודאותיהם בהוצאת 141 חשבוניות מס פיקטיביות כאשר המס הגלום בהן הינו בסך 8,209,895 ₪. בנסיבות אלו בהן הודו המערערים במלוא סכום המס הגלום בחשבוניות הפיקטיביות שהוציאו, כאמור בכתב האישום המתוקן, אין כל מניעה להטיל עליהם את מלוא תשלום כפל המס בגין אותן החשבוניות.

מאחר שהודעות כפל המס בעניין החשבוניות הפיקטיביות תואמות את האמור בכתב האישום המתוקן, יש להורות, כי המערערים הנפיקו חשבוניות פיקטיביות שסכום המס הגלום בהן עומד על 8,209,895 ₪, ולכן ניתן לחייב כל אחד ואחד מהם בכפל מס עסקאות, לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, בסך של 16,419,790 ₪ ביחד ולחוד. דהיינו, סה"כ לא יגבה משלושת המערערים יותר מהסכום האמור.

יש לדחות את בקשת המערערים להפחית את כפל המס שהושת עליהם המס מכוחו של סעיף 100 לחוק מע"מ. המערערים לא הצביעו על טעמים מיוחדים או על נסיבות אישיות ספציפיות. כמו כן, נסיבות הנפקת החשבוניות חמורות. החשבוניות הוצאו במרמה ומתוך כוונה להונות את שלטונות המס, כפי שהודו המערערים והורשעו במסגרת הסדר הטיעון. על כן, בדין לא הפעיל מנהל מע"מ את סמכותו בהתאם לסעיף 100 לחוק מע"מ, בהינתן הנסיבות המחמירות, מעשי המרמה וההונאה.

יש לדחות את הערעור על הודעות כפל המס של החברה. היסודות הנדרשים להפעלת סמכות מנהל מע"מ לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ הוכחו כמתקיימים ביחס להודעות כפל המס הראשונה והשנייה לחברה. זאת ועוד, הודאותיהם של המערערים, ובהם החברה המערערת, בעובדות כתב האישום, על נספח א' הכלול בו, מבססת את טענות המדינה כי יש לחייב את החברה בכפל מס תשומות, בהתאם להודעות כפל מס שהוצאו לה.

חיוב החברה בכפל מס תשומות (מכוח סעיף 50(א)), בנוסף על חיוב המערערים בכפל מס עסקאות (מכוח סעיף 50(א)) מתיישב אף עם התכלית ההרתעתית של חוק מע"מ.

המערערים ביצעו מעשי מרמה בהיקף נרחב, באופן שיטתי ולאורך שנים רבות, על מנת להונות את שלטונות מס ערך מוסף ומס ההכנסה. בדין נפסלו ספרי החברה ובדין נקבע לה קנס. הטלת קנס לפי סעיף 95(א) לחוק בשיעור של 1%, הוא סביר ומידתי, בנסיבות העניין ולאור הקנס הזעום שהושת עליה בהליך הפלילי בסך של 1,000 ₪.

הטענות בדבר אכיפה בררנית ואי גילוי מסמכים נדחות.

פסק דין

בפני בקשה של פקיד שומה רחובות, היחידה לשומה וביקורת פשיעה חמורה – אגף המכס והמע"מ ומנהל מס ערך מוסף-רחובות ("המדינה") ליתן פסק דין חלקי כמפורט להלן:

א. ביחס לערעורים שהוגשו על הודעות כפל מס ופסילת ספרים שהוציאו מנהל מס ערך מוסף רחובות ומנהל היחידה לשומה וביקורת פשיעה חמורה ("מנהל מע"מ") - ע"מ 45049-02-11 וע"מ 41962-12-14;

זאת לאור הזהות המלאה שבין המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס שביסוד הודעות כפל המס ופסילת הספרים שהוצאו למערערים לבין המסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס שבנספח א' לכתב האישום המתוקן בו הודו המערערים והורשעו על פי הודאתם, ואשר הפך להיות ראיה קבילה בערעורים שבכותרת מכוח החלטת בית המשפט מיום 25.10.2016.

ב. ביחס לערעורים שהוגשו על הצווים שהוציא פקיד שומה רחובות ("פקיד השומה") - ע"מ 11201-02-15, ע"מ 12506-02-14 וע"מ 12488-02-14; וזאת לאור "התבססותו של פקיד השומה על עובדות כתב האישום המתוקן ונספחיו, בו הודו והורשעו המערערים על בסיס הודאתם, ואשר הפך להיות ראיה קבילה בערעורים שבכותרת מכוח החלטת בית המשפט מיום 25.10.2016".

עוד נאמר בבקשה כי היא נועדה ליישם את החלטות בית משפט זה ובית המשפט העליון, בכל אחד מהערעורים המאוחדים שבכותרת. הובהר כי קבלת בקשה זו, שהיא המשכה הישיר של החלטת בית המשפט לקבל את הבקשה לפי סעיף 42א, משמעותה:

א. דחייה מלאה של הליך ע"מ 41962-12-14, בו הוגשו ערעורים על הודעות כפל המס שהוציא מנהל מע"מ לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#), למערערים 2-4, מנהלי החברה; על הודעת כפל מס שהוציא מנהל מע"מ לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#), לחברה ביחס לתקופה שבין 01/2009 - 05/2013; ועל ההודעה על פסילת הספרים והטלת קנס - לפי [סעיפים 77ב\(ב\) ו-95 לחוק מע"מ](#), בהתאמה - שהוציא מנהל מע"מ לחברה.

ב. דחייה מלאה של הליך ע"מ 45049-02-11, בו הוגש ערעור על הודעת כפל מס שהוציא מנהל מע"מ לחברה לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#) ביחס לתקופה שבין 07/2006 - 12/2008; ועל ההודעה על פסילת הספרים והטלת קנס - לפי [סעיפים 77ב\(ב\) ו-95 לחוק מע"מ](#), בהתאמה - שהוציא מנהל מע"מ לחברה.

ג. דחייה חלקית של הליך 12488-02-14, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנות המס 2007 - 2010. משמעות קבלת הבקשה היא כי יינתן פסק דין סופי ביחס לשנים 2009 - 2010 ביחס לשומות החברה.

ד. **דחייה חלקית של הליך 12506-02-14**, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לבעל המניות ביחס לשנת המס 2008.

ה. **דחייה מלאה של הליך 11201-02-15**:

1. **דחייה מלאה** של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנת 2011.

2. **דחייה מלאה** של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לבעל המניות ביחס לשנות המס 2009 – 2011.

יוער, כי ביחס להליך **24732-07-15** (הכלול בערעורים המאוחדים שבכותרת) לא התבקש מתן פסק דין לפי סעיף 42א'.

בבקשה הראשונית שהוגשה לבית המשפט ביום 15.1.2015 הגישה המדינה בקשה לפי **סעיף 42א' לפקודת הראיות** [נוסח חדש], התשל"א-1971 ("פקודת הראיות"), במסגרתה התבקש בית המשפט לקבוע כי הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי החלוט והמרשיע - שניתן נגד המערערים בת"פ (מחוזי מרכז) **50314-05-14** מדינת ישראל נ' אבו מור [פורסם בנבו] ("ההליך הפלילי") - יהיו קבילים בערעור זה. כן נתבקש בית המשפט לקבוע כי הדיון בהליך דנן יוגבל אך ורק לנושאים שלא נקבעו במסגרת ההליך הפלילי.

ביום 25.10.2016 קיבל מותב זה את בקשת המדינה הראשונית במלואה, בקבעו:

"התוצאה מכל האמור היא כי יש לקבל מכח סעיף 42א' **לפקודת הראיות** את הכרעת הדין שנתנה בתיק הפלילי כנגד המערערים, ואת הודאתם בעובדות כתב האישום המתוקן, כראיה במשפט זה. כל הממצאים והמסקנות הכלולים בכתב האישום יהוו ראיה במשפט זה.

לא מצאתי בתגובת המשיבים, ובתגובה לתשובה מטעמם, נימוק ראוי בכדי להרשות להם לסתור את הממצאים לפי סעיף 42א' **לפקודת הראיות**. יתר על כן, סבור אני כי הרשאה להבאת ראיות לסתירה במקרים של הודאה בכתב האישום, מהווה חריג שבחריג."

(ע"מ **45049-02-11** וערעורים מאוחדים שבכותרת האחים מור בטחון 10 (2008) בע"מ ואח' נ' רשות המיסים, [פורסם בנבו], 25.10.2016).

בקשת רשות ערעור שהגישו המערערים לבית המשפט העליון על החלטה זו - במסגרת **רע"א 9759/16 מג"ד אבו מור נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 4.7.2017) נדחתה לגופה (כב' השופטת חיות כתוארה אז).

המדינה הגישה בקשה נוספת, בהמשך להחלטת בית המשפט לעיל, ליתן פסק דין חלקי בערעורים שבכותרת, כמפורט לעיל - היא הבקשה שלפניי ("הבקשה").

רקע

1. החל מחודש יולי 2006 ועד לחודש מאי 2013 ("השנים הרלבנטיות"), היה המערער 2, מר מג'די אבו מור ("מג'די"), בעל המניות העיקרי והמנהל המרכזי של המערער 1, חברת האחים מור ביטחון בע"מ ("החברה" או "המערער"). בשנים הרלוונטיות, החברה נוהלה על ידי מג'די וכן על ידי המערער 3, מר מאג'ד אבו מור ("מאג'ד"), ועל ידי המערער 4, מר חאלד אבו מור ("חאלד") (המערערים 2-4 יקראו ביחד: "מנהלי החברה" או "המערערים").

2. בשנים הרלבנטיות, עסקה החברה במתן שירותי שמירה למאות אתרים ברחבי הארץ, וזאת על אף שלא היה בידיה רישיון לעסוק בתחום השמירה, וחרף כך שלא יכולה היתה לקבל רישיון בשל עברם הפלילי של מנהלי החברה.

3. פעילות החברה במתן שירותי שמירה נוהלה באופן היררכי ובו שלוש רמות:

א. **מנהלי החברה** – מג'די הקים, ניהל, ארגן וכיוון את פעילותה של החברה והיווה את הרוח החיה המניעה את פעילותה. ביחד עימו, ניהלו את פעילות החברה גם מאג'ד וחאלד.

ב. **מנהלי אזור גיאוגרפי ("הראיסים")** – פעילותה של החברה נפרסה על פני כל הארץ, כאשר בכל אזור פעילות גיאוגרפי עמד מנהל אזור ("ראיס"), ששולט על אתרי השמירה באזור באמצעות בני משפחתו ופעילי שטח נוספים.

ג. **פעילי השטח** – תחת הראיסים פעלו בני משפחותיהם ופעילי שטח נוספים אשר שימשו בין היתר כשומרים באתרי השמירה השונים, להם התחייבה החברה לספק שירותי שמירה.

4. בתאריך 22.1.14, הוגש כנגד החברה ומנהליה כתב אישום מתוקן בהסכמה הכולל מספר אישומים. האישום הראשון עוסק בעבירות כלכליות וביניהן עבירות על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 ("חוק מע"מ") ועל פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 ("הפקודה") (יקראו ביחד: "העבירות הכלכליות") (נספח 1 לבקשה).

5. עניינן של העבירות הכלכליות בקשירת קשר עם מפיצי חשבוניות פיקטיביות, הפצת חשבוניות פיקטיביות, התחמקות מתשלום מס ערך מוסף על ידי הכללת חשבוניות פיקטיביות בספריה ובדוחותיה של החברה, ניפוח הוצאותיה של החברה על ידי הכללת הוצאות שלא מותרות בניכוי, והתחמקות מתשלום מס הכנסה ביחס לרווחים אישיים שהגיעו לידי מנהלי החברה.

הוראות החיקוק לפיהן הואשמו המערערים הן:

א. קשירת קשר לביצוע פשע – עבירות לפי [סעיף 499\(א\)\(1\) לחוק העונשין](#), התשל"ז – 1977 (חוק העונשין).

ב. מסירת דוחות כוזבים, הכנת פנקסי חשבוניות כוזבים, הוצאת חשבוניות פיקטיביות, ניכוי מס תשומות שלא כדין, ושימוש במרמה עורמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס ערך מוסף או במטרה לסייע לאחר להתחמק מתשלום כאמור, בנסיבות מחמירות – עבירות לפי [סעיפים 117\(ב\)\(1\)](#), [117\(ב\)\(3\)](#), [117\(ב\)\(5\)](#), [117\(ב\)\(6\)](#) ו- [117\(ב\)\(8\)](#) יחד עם [סעיפים 117\(ב\)\(1\)](#), [117\(ב\)\(2\)](#) ו- [119 לחוק מע"מ](#), יחד עם [סעיף 29 לחוק העונשין](#).

ג. מסירת דוחות ובהם תרשומות כוזבות, הכנה וקיום של פנקסי חשבוניות כוזבים, שימוש במרמה עורמה ותחבולה בכוונה להתחמק מתשלום מס הכנסה – עבירות לפי [סעיפים 220\(2\)](#), [220\(4\)](#) ו- [220\(5\)](#) לפקודה, יחד עם [סעיף 224א](#) לפקודה ועם [סעיף 29 לחוק העונשין](#).

6. כעולה מכתב האישום המתוקן, המערערים כללו במרמה בדיווחים החודשיים שהגישו בשם החברה למנהל מע"מ לחודשים יולי 2006 ועד אפריל 2013 חשבוניות פיקטיביות, ודרשו את קיזוז המע"מ הכלול בחשבוניות אלו כתשומות אצל החברה. בהתאם לכתב האישום המתוקן, בו הודו המערערים והורשעו על פי הודאתם, סך המע"מ הגלום בחשבוניות הפיקטיביות אשר נוכו כתשומות בחברה בניגוד לדין הוא 8,209,895 ₪.

7. בנוסף, כעולה מכתב האישום המתוקן, בדוחות למס הכנסה אשר הוגשו לפקיד השומה על ידי החברה לשנים 2007 – 2011, ביקשה זו להקטין את הכנסתה החייבת באמצעות דרישת הוצאות בגין חשבוניות פיקטיביות, בגין לא ניתן כל שרות לחברה.

8. עוד עולה מכתב האישום המתוקן, כי החברה הפיקה תלושי שכר פיקטיביים על שם פעילי השטח אשר הופנו אליה לצורך כך על ידי הראיסים או גורמים אחרים, ולעיתים אף מבלי שאלו אכן סיפקו לה שירות כלשהו. רוב תלושי השכר, הונפקו בסכומים שאינם עולים על שכר המינימום כך שהחבות במס וניכוי המס במקור בגין אותם תלושי שכר, היו מינימאליים, אם בכלל.

9. בפועל, רובם של עובדי השטח, הועסקו על ידי הראיסים (במנותק מהחברה), ומהם אף קיבלו את שכרם החודשי. כלומר, עובדי השטח, אשר דווחו לרשויות המס כעובדי החברה, כלל לא היו עובדיה הישירים, אלא זו העסיקה אותם באמצעות קבלני משנה – הם הראיסים.

10. ביום 22.1.14, בד בבד עם הגשת כתב האישום המתוקן, הודו הנאשמים (המערערים בערעורים שבכותרת) במלוא העובדות המפורטות בו, זאת במהלך דיון שהתקיים בפני חברתי, כב' השופטת ליאורה ברודי (סג"נ), בבית משפט זה (הכרעת הדין והודאת המערערים- נספח 2 לבקשה).

11. לימים, ביקשו המערערים לשוב ולחזור בהם מהודאתם בעובדותיו של כתב האישום המתוקן על פי [סעיף 153\(א\)](#) [לחוק סדר הדין הפלילי](#) (נוסח משולב), התשמ"ד – 1982, כאשר טענתם המרכזית הייתה, כי הגיעו להסדר הטיעון "תחת לחץ" ומבלי שהבינו את מלוא השלכותיו.
12. ביום 9.7.14, התקיים דיון בבקשתם של המערערים לחזור בהם מהודאתם בכתב האישום, כאשר עוד באותו היום קבע בית המשפט בהחלטתו, לאחר ששקל את טיעוני הצדדים, כי דין בקשת המערערים לחזור מהודאתם – להידחות (נספח 3 לבקשה).
13. ביום 12.11.14, התקיים דיון "טיעונים לעונש" בו הוצהר על ידי המערערים, כי הם מקבלים עליהם את הכרעת הדין והסדר הטיעון. ב"כ הצדדים עתרו בהסכמה להטיל עונשים על המערערים (נספח 4 לבקשה).
14. למרות זאת, הגישו המערערים ערעור לבית המשפט העליון על גזר דינה של השופטת ברודי ([ע"פ 8810/14 מג"ד אבו מור ואח' נ' מדינת ישראל](#)) (פורסם בנבו, 16.7.2015). בית המשפט העליון, לאחר ששקל את טיעוני הצדדים, החליט לדחות את הערעור בקבעו כי לא נמצאו נסיבות המצדיקות סטייה מהסדר הטיעון ועל כן אין מקום להתערב בגזר הדין של הערכאה הדיונית (נספח 5 לבקשה).

דיון

טרם נדון בערעורים לגופם, יש לדון קודם בטענת הסף של המערערים, טענת התיישנות.

הטענה בדבר התיישנות

15. **המערערים טענו** כי שומת כפל המס נמסרה לידי מג"ד, המערער 1, ביום 25.11.14 ולידי מאג"ד וחאלד, המערערים 2-3, ביום 1.12.14 או בסמוך לכך. לטענתם, על פי [סעיף 77\(ב\)](#) [לחוק מע"מ](#) ניתן להוציא שומת מס עד 5 שנים מיום הגשת הדוח בו נדרשה החשבונית. לשיטתם, תקופת התיישנות זו של 5 שנים רלבנטית ותקפה גם ביחס לסמכות להטיל כפל מס.
16. עוד נטען כי שומת כפל המס היא קודם כל שומה ולאחר מכן שומת כפל מס (ולכן הזמן להוצאתה הוא 5 שנים מיום הגשת הדו"ח). משהתיישנה השומה אין מקום וסמכות להוסיף לה כפל מס. בניגוד למערערים היחידים, הרי שלחברה הוצאו שומות (לאחר) עד לשנת 2009 בלבד.
17. מכאן, שכל חשבונית - שניכוי התשומות בגינה נדרש מהמשיב במסגרת הדיווח החודשי לפני 25.11.09 - התיישנה. המערערים טענו לסיכום כי יש לקבוע כי תקופת ההתיישנות הינה 5 שנים.

18. **המדינה טענה** כי מהבחינה המשפטית, המערערים ספק טועים ספק מטעים בטענתם זו, וזאת בהתחשב בכך שהטענה מנוגדת הן להוראות החוק והן להלכה הפסוקה בעניין זה. תקופת ההתיישנות הרלבנטית לצורך הוצאת הודעות כפל המס, פסילת הספרים והטלת הקנס לפי [סעיף 95](#) לחוק, היא 7 שנים ממועד גמר החקירה מטעם מנהל מע"מ.

19. המדינה הפנתה גם לעובדות הרלוונטיות:
בעניין ע"מ 45049-02-11 – הודעת כפל המס למערערים, נטען כי הודעות כפל המס נמסרו אף בתוך תקופת 5 שנים, ולכן אין התיישנות אפילו לשיטתם (הלא מקובלת) של המערערים. עוד נטען כי טענת ההתיישנות יש לטעון כבר בהזדמנות הראשונה, דהיינו, בהודעת הערעור ודבר זה לא נעשה.
בעניין ע"מ 41962-12-14 – הודעת כפל המס לחברה, נטען כי המועד שבו נודע למדינה על עצם היותן של החשבוניות – פיקטיביות – הוא ביום 16.6.2013, עם תחילת החקירה הגלויה בפרשה. על כן, זהו המועד המוקדם ביותר ממנו ניתן להתחיל למנות את תקופת ההתיישנות. זאת, למרות שבמועד זה, טרם התגבשו ממצאי החקירה ומסקנותיה, וטרם נסתיימה החקירה.

הכרעה בעניין ההתיישנות

20. ראשית, ייאמר כי נטל ההוכחה בעניין ההתיישנות הוא על טוען הטענה, כלומר על המערערים ([ע"א 3599/94 יופיטר ואחרים נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פ"ד נ\(5\), 423](#), 429 (1997) – פורסם בנבו).

המערערים לא עמדו בנטל המוטל עליהם, ולכן דין טענת ההתיישנות להידחות.
21. [סעיף 77](#) לחוק, עליו הסתמכו המערערים, קובע:

"(א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן - שומה).

(ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס... - תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח."

22. עיון בלשון הסעיף, מעלה כי סעיף זה אינו עוסק בהודעות כפל מס מכח [סעיפים 50\(א\)](#) ו-[50\(א1\)](#) [לחוק מע"מ](#), וגם לא בהודעות על פסילת ספרים והטלת קנס לפי [סעיף 95](#) לחוק - אלא בשומה לפי מיטב השפיטה.

23. לגבי הסמכויות המוקנות למנהל מע"מ [בסעיף 50\(א\)](#) [וסעיף 50\(א1\)](#), חלים דיני ההתיישנות הכלליים הקבועים [בחוק ההתיישנות](#), התשי"ח - 1958 ("חוק ההתיישנות").

24. הפסיקה התייחסה לסמכויות השונות של עריכת שומה לעומת הטלת כפל מס בע"א [3886/12](#) זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.2014, עמ' 32-33).

"מקובלת עלי קביעת בית המשפט המחוזי הנכבד שלפיה הסמכות לערוך שומה על-פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכויותיו של המשיב להטיל כפל מס ולהשית קנס מינהלי. תפיסה זו נתמכת בתכליות של סמכויות אלה, עליהן עמדתי בפסקה 27 שלעיל, שהן מורכבות יותר מהתכלית הגבייתית של הליך השומה על-פי מיטב השפיטה, וכוללות גם תכלית הרתעתית ואף מימד "מעין עונשי" [...]

משהכרעתי כך, נשמטת גם טענת המערערת לביטול החלטת המשיב מחמת התיישנות. כלל התיישנות של חמש שנים, התוחם את התקופה לעריכת שומה על-פי מיטב השפיטה (ומוסדר בסעיף 77(ב) לחוק) עוצב על רקע תכליותיה של סמכות זו, ואין כל הגיון להפעילו בכל הנוגע לסמכויות אחרות שבחוק מע"מ, אשר להן תכליות שונות, או נוספות [...]

יחד עם זאת מוצא אני לנכון להעיר, מבלי לקבוע מסמרות (מאחר שבסוגיה זו לא נדרשת הכרעה בענייננו), כי לכאורה על המשיב להפעיל את סמכותו להטיל כפל מס, בכפוף לתקופת התיישנות הכללית הקבועה בחוק התיישנות, התשי"ח-1958, כפי שהמשיב אף נוהג לעשות בפועל, כמו שעולה מעמדת באת-כחו בסיכומיה ובדיון..."

25. מן האמור לעיל עולה כי דינה של הודעה על כפל מס אינו דומה לדינה של שומה לפי מיטב השפיטה ולכן כלל התיישנות של חמש שנים אינו חל בעניין. יתר על כן, בית המשפט השאיר בצריך עיון את השאלה האם יש להגביל את מנהל מע"מ להוציא את ההודעות הנ"ל לתקופה הנזכרת בחוק התיישנות - 7 שנים.

26. נשאלת השאלה מהו המועד הקובע למנין התיישנות? המועד הקובע צריך להיות היום בו נולדה עילת התביעה של המדינה. כלומר, לאחר שגובשו ממצאי החקירה של מנהל מע"מ, כלומר בתום החקירה. רק בתום החקירה ניתן לקבוע כי אכן הוצאו חשבוניות פיקטיביות, ורק אז ניתן היה להוציא הודעות כפל מס.

27. למסקנה זו ניתן להגיע גם באמצעות יישום סעיף 8 לחוק התיישנות, שעניינו התיישנות שלא מדעת. סעיף 8 קובע כי תקופת התיישנות תחל ביום בו נודעו לתובע העובדות המהוות את עילת התביעה (עמ (ת"א) 26352-05-16 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף משרד אזורי בת-ים, פורסם בנבו 14.02.2017, עמ' 5; ע"ש (ב"ש) ע"ש [1675/99](#) ל.ש.ש.ל יבואנים בע"מ נ' מנהל מע"מ, [פורסם בנבו] "מיסים" יד/3 (יוני 2000) ה-28, עמ' 186).

28. ומן הכלל אל הפרט:

המערערת טוענת כי המועד בו נולדה התביעה הוא מועד הדוח התקופתי בו נכללו החשבוניות - ולא היא. אין חולק כי ביום זה לא ידע מנהל מע"מ כי החשבוניות הכלולות בדוח הן חשבוניות פיקטיביות. ניתן לומר כי היום בו נודעו לתובע (מנהל מע"מ) העובדות המהוות את עילת התביעה בעניין הוצאת שומות פיקטיביות, הוא יום סיום חקירה, בו גובשו ממצאי החקירה וניתן היה להוציא הודעות כפל המס למערערים.

29. **לעניין הודעות כפל המס למערערים:** מהודעות כפל המס שצורפו לבקשה עולה כי ממצאי החקירה גובשו בעניין מג'די ביום 13.11.2014 ובעניין מאג'ד וחאלד ביום 3.11.2014 (נספחים 8, 9 ו-10, בהתאמה). זאת ועוד, אין חולק כי הודעות כפל המס נמסרו לידי מג'די ביום 25.11.2014 ולידי מאג'ד וחאלד ביום 1.12.2014, כלומר בסמוך לסיום החקירה. אי לכך לא חלה ההתיישנות על הודעות כפל המס של המערערים.

30. **לעניין הודעות כפל המס (ופסילת הספרים) של החברה:**
הודעת כפל המס הראשונה לחברה לתקופה 07/2006 - 12/2008: עיון בהודעת כפל המס הראשונה מעלה כי ההודעה יצאה ביום 6.1.2011, דהיינו אף בתוך תקופת 5 השנים הנטענת לגישת המערערים (נספח 11 לבקשה).
הודעת כפל המס השנייה לחברה לתקופה 04/2013 - 01/2009: עפ"י כתב האישום ביום 16.6.2013 נעצרו מנהלי החברה. כלומר, באותו יום החקירה הפכה להיות גלויה (נספח 1 לבקשה למתן פסק דין חלקי, עמ' 5, סעיף 12). מכאן, שזהו המועד המוקדם ביותר בו נודע למנהל מע"מ על עצם היותן של החשבוניות, חשבוניות פיקטיביות. ברי כי במועד זה טרם התגבשו ממצאי החקירה ומסקנותיה, וטרם נסתיימה החקירה. עם זאת, אף אם במועד זה ניתן היה לגבש עילת תביעה ראשונית, הרי שעדיין מדובר בתוך תקופת 7 השנים האמורה לעיל.

לסיכום: טענות ההתיישנות של המערערים הן לעניין כפל המס שלהם כיחידים והן לעניין כפל המס של החברה ופסילת הספרים – נדחות.

משנדחתה טענת ההתיישנות, פתוחה בפנינו הדרך לדון בטענות המערערים לגופן.

ערעורים בעניין מס ערך מוסף

הודעות כפל המס שהוצאו למנהלי החברה

טענות המדינה

31. נטען כי המערערים הודו בעובדות כתב האישום המתוקן, וביניהן:
- א. המערערים הודו כי הוציאו על שם אחרים את כל המסמכים המפורטים בנספח א' לכתב האישום המתוקן, לגביהם נקבע כי הן בגדר חשבוניות פיקטיביות ("החשבוניות הפיקטיביות").
- ב. המערערים הודו כי ניכו את כל התשומות בגין החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברה בתקופה שבין יולי 2006 - אפריל 2013, כאשר סכום המע"מ הגלום בהן מסתכם לכדי 8,209,895 ₪.
32. ביום 27.11.14, הוציא מנהל מע"מ הודעות כפל מס לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#) בסך 16,453,894 ₪, לכל אחד ממנהלי החברה. ביחס לתשלום הודעות כפל המס האמורות נקבע, כי זה ייגבה ביחד ולחוד, פעם אחת בלבד. (נספחים 8-10 לבקשה). על הודעות אלו הוגש ערעור על ידי מנהלי החברה במסגרת הליך 41962-12-14.
33. עוד טענה המדינה כי הודעות כפל המס למנהלי החברה מתבססות על עובדות כתב האישום המתוקן, על הודאת המערערים בעובדותיו ובהרשעתם, כפי שפורטו בנימוקים להודעות כפל המס. נאמר כי בעקבות חקירה וביקורת שנערכו לשנים 2006 – 2013 נמצא כי המערערים הוציאו חשבוניות מס פיקטיביות בהיקף נרחב ע"ש חברת ד.ש.ש.א.י שירותים בע"מ, פנקיסנקי עמירם, א.דור לבניין, פ.ק.מ וקוטיאבסקי ולדימיר (מ.מ.ד). חשבוניות אלו הוצאו שלא כדין ביחד עם אחרים וזאת בלא שהייתה עסקה כלשהי בינם לבין מקבלת החשבוניות, חברת האחים מור בע"מ. עקב כך, המערערים נעצרו עד תום ההליכים והוגשו נגדם ונגד החברה כתבי אישום. בהמשך הורשעו המערערים בהסדר טיעון עפ"י סעיפי כתב האישום המתוקן.
34. נטען כי קיימת התאמה מלאה בין החשבוניות הפיקטיביות נשוא הודעות כפל המס למנהלי החברה, לבין הרשעתם של מנהלי החברה בהוצאת חשבוניות פיקטיביות. בנסיבות אלה, לא יכולה להיות מחלוקת, שמנהלי החברה הנפיקו חשבוניות פיקטיביות, וכי יש לחייב אותם בכפל מס עסקאות לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#).
35. על כן התבקש בית המשפט לקבוע שהיסודות הנדרשים להפעלת סמכות מנהל מע"מ לפי [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#) הוכחו כמתקיימים, וכי דין ערעור 41962-12-14 ביחס להודעות כפל המס של מנהלי החברה - להידחות.
36. המדינה ציינה כי בהתאם לנספח א' לכתב האישום המתוקן, והעובדות בהן הודו המערערים, מסתכמות החשבוניות הפיקטיביות לכדי 8,209,895 ₪ ועל כן כפל המס הנגזר מכך הוא 16,419,790 ₪.

בפועל, במסגרת הודעות כפל המס שהוצאו למנהלי החברה, הם חויבו בכפל מס - ביחד ולחוד - בסך של 16,453,892 ₪. לצורך ייעול הדיון, ומאחר שביחס לסכומים בהם עסקינן ההפרש אינו מהותי (34,102 ₪), מנהל מע"מ אינו עומד על ההפרש, וככל שתתקבל הבקשה, יעודכנו הודעות כפל המס לכדי 16,419,790 ₪, בהתאם לסכומים בהם הודו המערערים בכתב האישום המתוקן. עדכון זה מטיב עם המערערים ויביא לסיום הדיון בערעורים של מנהלי החברה על הודעות כפל המס.

טענות המערערים

37. המערערים טענו כי על פי לשון כתב האישום הם לא "הוציאו" את החשבוניות. העובדה שמקזז החשבונית מבקש חשבונית פיקטיבית ממפיץ החשבונית לא הופכת את המקזז למפיץ - לא זו כוונת [סעיף 50\(א\)](#).
אם כך הדבר הרי שלא היה כל טעם באבחנה בין [סעיף 50\(א\)](#) ל[סעיף 50\(ב\)](#) לחוק מע"מ.
 38. נטען כי יש להבחין בין "מבצעים בצוותא" [בחוק העונשין](#) לבין הדרישה להיות "מוציא חשבונית" [בסעיף 50\(א\)](#) לחוק מע"מ. אדם יכול להיות שותף להוצאת חשבונית במישור הפלילי (מעצם קשירת הקשר עם המוציא) אולם הוא לא ייחשב כמוציא החשבונית בהיבט האזרחי.
 39. עוד נטען כי אין שום הצדקה לשומת עסקאות למי שמוגדרים בכתב האישום כמנהלי החברה, הואיל ו"המרמה" בוצעה לצורך ההנאה מקיזוז התשומות בחברה ולא מהעמלה בגין הפצת החשבוניות. [סעיף 50\(א\)](#) נועד להעניש את מי שמקבל עמלה בגין הפצת חשבוניות. הוא לא נועד להעניש את מי שקיזז את התשומות. זאת גם האבחנה בין "אדם" לבין "עוסק" [בסעיף 50](#) הואיל ורק "עוסק" יכול לקזז חשבונית. מנהלי החברה לא קיבלו עמלה בגין הפצת חשבוניות. להיפך, הטענה בכתב האישום היא שהם שילמו עמלה למפיץ.
 40. עוד נטען כי כתב האישום מבחין ברורות בין "מפיצי החשבוניות" (חברת דשאי, עמירם פנקינסקי ואחרים) לבין החברה, מקזזת החשבוניות. להפוך את מנהל החברה המקזזת ל"מוציא" זו קונסטרוקציה משפטית מלאכותית רחוקה ובלתי אפשרית במישור האזרחי.
 41. מעבר לכך, נטען כי לא ניתן להוציא שומות כפל מס עסקאות במישור האישי למנהלי החברה, ובמקביל שומת כפל מס תשומות בחברה בגין אותן חשבוניות ממש. הוצאת שומת כפל מס למנהלי החברה מייחסת להם אחריות בגין החשבוניות ובד בבד משחררת את החברה כישות משפטית עצמאית מאחריות בגין הקיזוז ולהיפך.
- טענות המדינה בתגובת המשיבים לתשובה המתוקנת לבקשה למתן פסק דין חלקי

42. נטען כי האמור בתשובת המערערים בקשר עם הודעות כפל המס למערערים היחידים, שגוי מבחינה עובדתית ומשפטית. במסגרת ההליך הפלילי, המערערים הודו כי הוציאו על שם אחרים את כל המסמכים המפורטים בנספח א' לכתב האישום המתוקן, לגביהם נקבע, כי הם בגדר מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס. בעקבות הודאתם זו - הורשעו המערערים.
43. יתרה מכך, פרק שלם בכתב האישום (פרק ב' באישום הראשון) הוקדש לפירוט העובדות הרלבנטיות להפקת החשבוניות הפיקטיביות ולאופן בו שלטו המערערים על מנגנון הפקת החשבוניות הפיקטיביות אשר קוזזו בספרי המערערת.
44. בכתב האישום צוין בין היתר כי בפועלם הוציאו מנהלי החברה והחברה (המערערת), בנסיבות מחמירות בצוותא חדא עם מפיצי החשבוניות הפיקטיביות 141 חשבוניות מס, מבלי שנעשתה עסקה שלגביה הוצאה החשבונית. וזאת בזדון ובמטרה להתחמק ולהשתמט מתשלום מס ערך מוסף, ועל מנת לסייע לחברה למנהלי החברה ולראיסים להתחמק ולהשתמט מתשלום מס.
45. עוד נטען כי אין הבחנה בין החוליות בשרשרת הגורמים המוציאים את החשבוניות ודי כי אלו לקחו חלק והיו מעורבים בהוצאתן. מרגע שהורשעו המערערים, כי הוציאו את החשבוניות בצוותא חדא, הרי שיש לראות בכל אחד מהם כאילו ביצע פעולה של הוצאת החשבוניות בעצמו, כפי שנקבע בפסיקה.
46. אי לכך, ובהתחשב בעובדה שהמערערים הורשעו כולם, על פי הודאתם, כי הם אלו שהוציאו את החשבוניות הפיקטיביות, והם שהורו כיצד יש להוציא את החשבוניות הפיקטיביות ומה לרשום בהן, הרי שאין ממש בטענת המערערים ובהתאם להלכה, יש לראות בהם כמי שהוציאו את החשבוניות הפיקטיביות לפי [סעיף 50\(א\)](#) לחוק.
47. עוד טענה המדינה כי למערערים לא הוצאו שומות עסקאות (מכח [סעיף 77\(א\)](#) לחוק), אלא הוצאו להם הודעות כפל מס מכח [סעיף 50\(א\)](#) לחוק. במובן זה, אין כל נפקות לאמור בעניין שומת העסקאות; בנוסף, כפי שכבר נקבע לא אחת בהלכות בית המשפט העליון, [לסעיף 50\(א\)](#) לחוק מטרה כפולה: להבטיח כי המס ישולם לקופת המדינה ותכלית הרתעתית אשר באה לידי ביטוי בקביעה, כי מי שהנפיק חשבונית שלא כדין עלול לשאת בתשלום כפל המס המצוין. אין נפקא מינה בין אם מוציא החשבונית קיבל תמורה בעד הוצאת החשבוניות הפיקטיביות ובין אם לאו. בהקשר זה יצוין, כי לא אחת נקבע בפסיקה שצדק מנהל מע"מ בהוציאו הודעות כפל מס מכח [סעיף 50\(א\)](#) לחוק גם כאשר לא הוכחה הנאה כלכלית של מוציא החשבוניות הפיקטיביות. קביעות אלו מקבלות משנה תוקף בעניינו, שעה שהמערערים נהנו מקיזוז אותן החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברה.

48. עוד נטען לגבי חיוב המערערים והחברה גם יחד כי מבחינה עובדתית, בכתב האישום המתוקן נכתב במפורש כי המערערים הם שהורו, הנפיקו והוציאו את החשבוניות הפיקטיביות. מבחינה משפטית, ההלכה הפסוקה היא, כי אין כל מניעה בדין להוציא הודעת כפל מס לפי [סעיף 50\(א\)](#) לחוק לאדם וכן הודעת כפל מס לפי [סעיף 50\(א\)](#) לחוק לחברה שבבעלותו.

49. כפועל יוצא מכך התבקש בית המשפט ליתן פסק דין סופי ולקבוע כדלקמן:

- א. מנהלי החברה (ביחד ולחוד) חייבים בכפל מס העסקאות בגין 141 חשבוניות שהן בגדר חשבוניות פיקטיביות, ועל כן עליהם לשלם באופן מיידי (ביחד ולחוד) את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 16,419,790 ₪.
- ב. בעקבות הרשעת המערערים בהוצאת חשבוניות פיקטיביות יש לדחות הערעור על הודעות כפל המס של מנהלי החברה תוך חיובם בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד כדין.

דיון והכרעה בסוגיית כפל המס למנהלי החברה

50. [סעיף 50\(א\)](#) [לחוק מע"מ](#) קובע:

"50 (א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה."

51. על תכלית [סעיף 50\(א\)](#) עמד המלומד אהרן נמדר:

" למרות שכוונתו של סעיף 50(א) להרתיע אנשים שאינם מורשים להוציא חשבונית מס מלעשות כן, אין הוראת הסעיף נחשבת כהוראה עונשית, אלא כסנקציה אזהרית הבאה לפצות את המדינה על נזק שנגרם לה, או העשוי להיגרם לה בעקבות כך, ולכן היא באה בתוספת לסנקציה הפלילית ובנוסף לה. הוצאת חשבונית מס שלא כדין עשויה לגרום לנזק כפול לשלטונות המס: ראשית, המס הכלול בחשבונית עשוי שלא להיות משולם על ידי מי שהוציא את החשבונית, ושנית, מקבל החשבונית עשוי לנכות את המס כמס תשומות על בסיס מסמך שאינו חשבונית מס. מטרתו של סעיף 50 היא, לכן, לפצות את שלטונות המס על הפסד זה ולהרתיע אחרים מלהתחמק ממס" (אהרן [נמדר](#), [מס ערך מוסף](#), חלק שני, מהדורה חמישית, תשע"ג-2013, עמ' 882).

52. מכאן עולה כי הסנקציה [שבסעיף 50\(א\)](#) היא סנקציה אזרחית, למרות החזות העונשית שלה, ויש לה שתי תכליות: פיצוי המדינה על נזקים (אי תשלום מס של הוצאת חשבוניות שלא כדין ו/או ניכוי מס תשומות ממסמך שנחזה לחשבונית מס) והרתעה.
53. הפסיקה עמדה פעמים רבות על תכליתו הכפולה של סעיף זה: הבטחת תשלום מלוא המס למדינה ויצירת הרתעה מפני הנפקה של חשבוניות שלא כדין ומניכוי מס תשומות שנכלל בחשבוניות אלו. עוד נקבע כי לתכלית ההרתעתית משנה תוקף, כאשר הרקע להנפקת החשבונית הינו ניסיון להונות את רשויות המס.
- (ע"א 6825/98 [חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים](#), פ"ד נה (5) 330, 335 (2001), "עניין אדוריים"; ע"א 1479/01 [עזרא הובר נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה](#), פ"ד נז (5) 953,947 (2003), "עניין הובר"; ע"א 6267/14 [עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב](#), פורסם בנבו 26.3.2017, עמ' 14, "עניין גולד").

האם המערערים "הוציאו" חשבוניות פיקטיביות?

54. אינני מקבל את טענת המערערים כי הם "לא הוציאו" חשבוניות על שם אחרים. טענות אלו נטענו בפרק ב לתגובתם לבקשה בתמצית ופעם נוספת בהרחבה בסעיפים 33-36 לתגובתם לבקשה. איני רואה כל טעם לדון בכל בדל טענה שהעלו המערערים בענין זה. ריבוי הטענות והחזרה עליהם אינם יכולים למחוק את כתב האישום המתוקן בו הודו המערערים ואת הכרעת הדין הברורה, שניהם משמשים כראיה בהליך זה כפי שנקבע בהחלטתי מיום 25.10.2016.
55. ניסיונם של המערערים להשוות בין [סעיף 29 לחוק העונשין](#) לבין [סעיף 50\(א\) לחוק מע"מ](#) אינה רלוונטית בהינתן כתב האישום המתוקן ונספחיו, הודאת המערערים בו והממצאים שנקבעו בהכרעת הדין במסגרת ההליך הפלילי. טענת המערערים כי "עובדות כתב האישום בהם הודו אינן מייחסות להם הוצאת חשבוניות" (ההדגשה במקור, א.ס) אינה אמת, והיא נסתרת על ידי האמור מפורשות בכתב האישום המתוקן ובהכרעת הדין. במסגרת הסדר הטיעון הודו המערערים כי הוציאו על שם אחרים את כל המסמכים המפורטים בנספח א' לכתב האישום המתוקן, לגביהם נקבע בהכרעת הדין, כי הם בגדר מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס. בעקבות הודאתם זו - הורשעו המערערים.
56. עיון בכתב האישום המתוקן מעלה כי פרק שלם בכתב האישום (פרק ב' באישום הראשון) הוקדש לפירוט העובדות הרלבנטיות להוצאת החשבוניות הפיקטיביות ולאופן בו שלטו המערערים במנגנון הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, אשר קוזזו בספרי החברה. כך למשל:

10. מנהלי החברה (המערערים – א"ס) פעלו בצוותא חדא עם מפיצי החשבוניות הפיקטיביות לשם הפקתן של החשבוניות הפיקטיביות, כמפורט להלן.

11. ממועד תחילת פעולתה של נאשמת 4 (המערערת – א"ס) ביולי 2006 ועד לתחילת שנת 2008, עת החלה קרין לעבוד כמזכירה ומנהלת משרד בחברה, עבדה בתפקיד המזכירה בנאשמת 4, נילי תנעמי (להלן: "נילי").

12. בתקופת עבודתה, בחלק ניכר מהחודשים, קיבלה נילי ממנהלי החברה חשבוניות ריקות של מפיצי החשבוניות הפיקטיביות, ומילאה אותן בעצמה על פי הוראותיהם של מנהלי החברה. במקרים אחרים הכתיבו מנהלי החברה למפיצי החשבוניות הפיקטיביות או מי מטעמם את הסכום המדויק אותו יש לרשום בחשבונית.

13. בהמשך, בעקבות חקירה שביצעו רשויות המס, החל משנת 2008, עת החלה קארין לעבוד בחברה וזהות מפיץ החשבוניות הפיקטיביות השתנתה לעמירם פנקינסקי, הכתיבו מנהלי החברה לפנקינסקי בעל פה את הסכום הנדרש לכיסוי פעולותיהם של הראיסים והוא כתב את החשבוניות בעצמו או באמצעות אחר מטעמו, תוך שהוא מבצע את הוראותיהם של מנהלי החברה באופן מדויק ורושם בחשבוניותיו את הסכומים שדרשו ממנו מנהלי החברה.

14. לאחר מכן, בעקבות חקירה נוספת של רשויות המס ועל מנת להטעותן בדרך מתוחכמת, לאחר שזכות מפיץ החשבוניות הפיקטיביות השתנתה מעמירם פנקינסקי לד.ש.א.ג., שלחה קארין, בהתאם להוראות שקיבלה ממנהלי החברה דוחות מפורטים פיקטיביים לד.ש.א.ג., המקיפים לכאורה את כלל פעילות נאשמת 4, תוך פירוט לפי אתרים וסכומים, כאשר בתחתיתם הופיע הסכום המוכתב על ידי מנהלי החברה למפיץ החשבוניות כסכום שימולא בחשבונית הפיקטיבית (להלן: "הדוח הפיקטיבי").

[...]

17. בפועלם כאמור, הוציאו מנהלי החברה, בנסיבות מחמירות בצוותא חדא עם מפיצי החשבוניות הפיקטיביות 141 חשבוניות מס, בלי שנעשתה עסקה שלגביה הוצאה החשבונית. וזאת בזדון ובמטרה להתחמק ולהשתמט מתשלום מס ערך מוסף ועל מנת לסייע לנאשמת 4, מנהלי החברה והראיסים להתחמק ולהשתמט מתשלום מס, כמפורט להלן. (נספח 1 לבקשה למתן פסק דין חלקי, עמודים 11-13).

57. אף בהכרעת הדין נקבע באופן ברור וחד משמעי כי המערערים הוציאו חשבוניות פיקטיביות ועל יסוד הודאתם אף הורשעו בכך:

"על יסוד הודייתם של הנאשמים בעובדות כתב האישום המתוקן, אני מרשיעה את הנאשמים בעבירות המיוחסות להן כדלקמן:

אישום ראשון:

1. [...]

מסירת דוחות כוזבים, הכנת פנקסי חשבוניות כוזבים, הוצאת חשבוניות פיקטיביות..." (ת"פ 46077-01-14 מדינת ישראל נ' מג'די אבו מור (עציר) ואח' (פורסם בנבו, 12.11.2014) - הכרעת הדין, נספח 2 לבקשה למתן פסק דין חלקי).

58. אין לקבל אף את טענת המערערים כי הם לא "הוציאו" חשבוניות שכן לא הם ביצעו את הפעולה הטכנית של הוצאת החשבוניות, אלא עובדי חברת דשאי. בטענה זו מתעלמים המערערים, לא רק מן האמור בכתב האישום המתוקן בו הודו ומאמור בהכרעת הדין, אלא אף מתכחשים למעמדם כמנהלים בחברה; מתכחשים לחלוטין לאחריותם ולחלקם המכריע בהוצאת החשבוניות; מתעלמים מתפקידם הייחודי והבלעדי בייזום ותכנון הוצאת החשבוניות ומתן הוראות מדוייקות לביצוע, לאחר שביצעו פעולות לאיתור מוציאי חשבוניות. כל זאת, כפי שמתואר בכתב האישום המתוקן לפרטי פרטים, באופן נהיר וברור (סעיפים 10-17 בפרק האישום הראשון). זאת ועוד, כתב האישום אינו מייחס למערערים ידיעה בלבד אלא מייחס להם שליטה בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות וכן ביצוע פעולות אקטיביות לשם הוצאת חשבוניות פיקטיביות, פעולות בהן הודו המערערים, כאמור לעיל.

59. לעניין חיוב כל אחד מהמערערים בכפל מס יש להדגיש כי הטלת סנקציות על כל אחד ואחד מן המבצעים בצוותא, תומכת בתכלית ההרתעתית העומדת בבסיס [סעיף 50\(א\)](#) לחוק, על אחת כמה וכמה כשמדובר ביזמים ובמנהלים של פעילות עבריינית מרמית של הוצאת חשבוניות פיקטיביות.

60. הפסיקה עמדה על כך, כי אין כל מניעה להטיל את מלוא כפל המס עפ"י [סעיף 50\(א\)](#) על כל אחד שנוטל חלק בהוצאת חשבוניות פיקטיביות ([בע"מ 19359-07-12 גילמן נ' אגף המכס והמע"מ ירושלים](#) (פורסם בנבו, 15.7.2014, עמ' 9); [ע"מ \(ת"א\) 1031-07 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות](#), פורסם בנבו 17.11.2015, עמ' 19 ("עניין קסוטו"). פסק הדין בעניין קסוטו אומץ בבית המשפט העליון בעניין [עא 279/16 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות](#), פורסם בנבו 8.11.2017).

61. זאת ועוד, בית המשפט העליון עמד לא אחת על הצורך לתת משקל בענישה לפן ההרתעתי ולהכבדת היד על אלו השולחים את ידם בקופה הציבורית ופוגעים פגיעה קשה בעקרון השוויון בנשיאה בנטל המס ([ע"פ 9788/03 טופז נ' מדינת ישראל, פ"ד נח\(3\) 245, 252 \(2004\); ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל](#), וראה האסמכתאות שם (פורסם בנבו, 11.9.2014, עמ' 73)).

62. מכל האמור לעיל עולה כי טענת המערערים כי "על פי לשון כתב האישום לא 'הוציאו' את החשבוניות", רחוקה מן האמת ויש בה יותר משמץ של עזות מצח, בהינתן האמור במפורש ובפרוטרוט בכתב האישום המתוקן ובהכרעת הדין.
63. גם טענתם היצירתית והלא רלוונטית של המערערים כי יש להבחין בין "מבצעים בצוותא" בחוק העונשין לבין הדרישה להיות "מוציא חשבונית" בסעיף 50(א) לחוק מע"מ, אין בה כדי לסייע למערערים.
64. עיקרו של דבר: במסגרת הודאותיהם של המערערים נכללו הודאותיהם בהוצאת 141 חשבוניות מס פיקטיביות כאשר המס הגלום בהן הינו בסך 8,209,895 ₪ (וראה אישום ראשון- העבירות הכלכליות וכן פירוט בנספח א' לכתב האישום).
65. בנסיבות אלו בהן הודו המערערים במלוא סכום המס הגלום בחשבוניות הפיקטיביות שהוציאו, כאמור בכתב האישום המתוקן, אין כל מניעה להטיל עליהם את מלוא תשלום כפל המס בגין אותן החשבוניות.
- פירוט המס הגלום בחשבוניות הפיקטיביות לפי חודשי דיווח מופיע בעמודים 40-45 לנספח א' לכתב האישום המתוקן, שהוא חלק בלתי נפרד ממנו, ובו הודו, המערערים. סך המס הגלום 8,209,895 ₪ מופיע בעמ' 45 לנספח א' (וראה: כתב אישום מתוקן- נספח א' לבקשה למתן פסק דין חלקי).
- אי לכך, דרישת המדינה כי המערערים ישלמו את כפל המס הגלום בחשבוניות הפיקטיביות - בדין יסודה (ובעניין ההפרש של 34,102 ₪, המופיע בהודעות כפל המס ומיטיב עם המערערים, הרי שמדובר בהפרש קטן יחסית, בגינו התחייבה המדינה לעדכן את הודעות כפל המס בהתאם. וראה: סעיף 31 לבקשה למתן פסק דין חלקי).
66. זאת ועוד, לא ניתן להתעלם מניסיונות חוזרים ונשנים של המערערים לטעון טענות עובדתיות, שכבר הוכרעו בהליך הפלילי ולא טענות משפטיות בלבד. זאת, למרות שבהחלטת מיום 25.10.2016, במסגרת המענה לבקשת המדינה לפי סעיף 42א', דחיתי את בקשתם להביא ראיות לסתור.
67. בתשובתם המתוקנת עושים המערערים ניסיון נוסף לחזור בהם מכתב האישום, תוך שהם מכחישים מפורשות את האמור בכתב האישום (שבו הודו והורשעו). כך למשל טוענים המערערים:

"משלוח פקס לספק עם פרטי החשבונית על ידי מזכירת החברה לא הופכת את האחים מור למפיצי החשבוניות ו/או "מוציאי" החשבוניות, גם אם מקבלים את הטענה כי ידעו שמדובר בחשבוניות פיקטיביות וקשרו קשר עם מפיץ החשבוניות שיתן להם חשבוניות פיקטיביות" (סעיף 35 לתשובה המתוקנת).

"גם אם הולכים מילה במילה לשיטת כתב האישום ומניחים באופן אבסורדי כי הוצאת החשבוניות נעשתה "בצוותא חדא" על ידי הספק

(דששאי ואחרים), ביחד עם מג'די מור וחאלד מור ומאג'ד מור, כולם ביחד

"בצוותא חדא..." (סעיף 45 לתשובה המתוקנת).

68. אמירות אלה זו ואחרות, עושות גם שימוש רב במירכאות, תוך רמיזה כי הכותב סובר את ההיפך מן האמור בכתב האישום, וכי המערערים עושים שימוש באמור כתב האישום לשם הדיון בלבד. התנהלות זו של המערערים חותרת תחת העשייה המשפטית וסותרת את כלל סופיות הדיון, ואין לקבל אותה. כאמור, עניין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות הוכרע בהליך הפלילי ופסק הדין הפך לחלוט לאחר שערעורם של המערערים לבית המשפט העליון נדחה.

לסיכום: טענת המערערים כי לא הוציאו חשבוניות פיקטיביות ולכן אין לחייבם בכפל מס - נדחית.

טענות נוספות לעניין חיוב המערערים בכפל מס

הטענה כי חיוב בכפל מס לא יכול להוות תחליף לשימוש בסעיף 106 לחוק

69. **המערערים טענו כי שימוש בשומות כפל מס אינו יכול להוות תחליף לשימוש בסעיף 106 לחוק.** נטען כי לא ניתן להטיל על המערערים באופן אישי כפל מס, היות והחברה המערערת היא זו שעשתה בחשבוניות שימוש. נטען כי שומת כפל מס עסקאות מהווה סוג של הרמת מסך. כן נטען כי לא ניתן להטיל כפל מס מבלי שהוצאת החשבוניות הפיקטיביות תיוחס באופן פרטני לכל אחד ואחד מן המערערים. עוד נטען כי המשיב היה צריך להטיל כפל מס על החברות המערערות שהוציאו את החשבוניות. 70. **המדינה טענה מנגד כי היא לא עשתה שימוש בסמכותה על פי סעיף 106.** עם זאת, המדינה היתה רשאית להפעיל את סמכותה להטיל כפל מס על המערערים באופן אישי מכוח **סעיף 50(א) לחוק.** עוד נטען כי הפסיקה קבעה מפורשות כי ניתן להטיל כפל מס על יחידים אף במקום בו החשבוניות הוצאו ע"ש חברה בע"מ.

71. **הכרעה:** לא ירדתי לסוף דעתם של המערערים בטענה כי חיוב המערערים בכפל מס הוא "סוג של הרמת מסך" והפנייתם לעניין **ע"א 3542/10 מדינת ישראל-אגף מכס ומע"מ נ' זיתון תעשיות שמנים בע"מ** (פורסם בנבו, 18.5.2014). בעניין זיתון דובר על שימוש בהרמת מסך בהליכי גביה במסגרת **סעיף 106 לחוק מע"מ**, ולכן פסק הדין אינו רלוונטי לעניינינו. הערעורים שבכותרת אינם עוסקים בהליכי גביה, אלא בהחלטות המדינה במספר עניינים ובהם הטלת כפל מס על המערערים. כבר נקבע לעיל, כי בדין הטילה המדינה כפל מס עסקאות על המערערים מתוקף **סעיף 50(א) לחוק.** בנוסף לכך, בדין חויבה החברה בכפל מס תשומות עפ"י **סעיף 50א(1)**, בשל העובדה שעשתה שימוש בחשבוניות בספריה וקיזזה את המע"מ הכלול בהן (על כך בהמשך, בפרק נפרד).

72. **טענת המערערים כי המדינה היתה צריכה להטיל כפל מס עסקאות על "החברות המערערות שהוציאו את החשבוניות" אינה ברורה, שכן בעניינינו חברה מערערת**

אחת בלבד. נראה כי הטענה השתרבבה לתשובת המערערים מעניין אחר, שכן מקומה לא יכירה בעניינו.

לסיכום: דין טענה זו להידחות.

הטענה כי בהיעדר עסקאות אין הצדקה להטיל את הרכיב השומתי

73. המערערים טענו כי חוק מע"מ קובע שמע"מ יוטל על עסקה או על יבוא טובין. באין עסקה לא נכללת הפעולה המדוברת בגדרי החוק וממילא נשמט הבסיס החוקי להטלת מס עסקאות – הוא הרכיב השומתי.

74. המדינה טענה כי טענה זו של המערערים, לא רק שהיא בגדר הנחת המבוקש, אלא שגם משמעות קבלתה היא נטילת עוקצו של סעיף 50(א) לחוק, והפיכתו לאות מתה. עוד טענה המדינה כי הודעות כפל המס בגין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות אשר הוצאו למערערים מתבססות על עובדות כתב האישום המתוקן, על הודאת המערערים בכתב האישום המתוקן ועל הרשעתם של המערערים, כפי שהדבר פורט בנימוקים להטלת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.

75. הכרעה: כאמור, סעיף 50(א) קובע כי הוצאת חשבוניות שלא כדין תחייב את המוציא בכפל מס. הפסיקה עמדה על כך כי ישנם שני סוגי חשבוניות עליהם ייאיר כי "הוצאו שלא כדין":

חשבוניות שהוצאו בגין עסקאות שנעשו אולם החשבוניות אינן משקפות נכונה את הצדדים האמיתיים לעסקה;

וכן חשבוניות שהוצאו בגין עסקה בדויה לחלוטין, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה.

הפסיקה, לעניין סעיף 50(א) לא הבדילה בין שני סוגי החשבוניות:

"עוד יודגש, כי תוצאה זו של אי התרה בניכוי של מס התשומות נובעת הן ממצב דברים לפיו לא התקיימה כל עסקה מאחורי החשבונית הנדונה והן ממצב דברים לפיו היתה אמנם עסקה שהתבצעה בפועל ובוצע תשלום בגינה, אך החשבונית שהוצאה - ניתנה על ידי גורם אשר אינו ספק הטובין או השירות בפועל, אלא גורם אחר המשתמש באותה "חשבונית" על מנת לייצר לעסקה "כסות חשבונית".

ע"מ (מחוזי חיפה) 2255-01-17 פ.ר. עבוד עבודות פיתוח תשתיות ובניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה (פורסם בנבו, 13.05.2019, עמ' 6) (וראה גם: ע"ש(חי') 629/02 זיאדה היאם נ' ממונה אזורי מס ערך מוסף תחנת עכו, [פורסם בנבו], 19.10.2004. אושר בבית המשפט העליון בעניין ע"א זיאדה היאם נ' מדינת ישראל-מנהל המכס והמע"מ עכו, [פורסם בנבו], 7.11.2005; ע"מ 10750-01-10 זוהר ש.ב.א סחר ותעשיות

מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה עכו [פורסם בנבו, 1.9.2013, עמ' 4]; [ע"מ](#)

[68042-03-17](#) טאהא נ' מנהל מע"מ תח תקווה [פורסם בנבו 14.9.2018, עמ' 4].

76. כאמור לעיל, להטלת כפל מס טעם כפול: להחזיר לקופת המדינה את המס שנגרע, ולהרתיע מוציאי חשבוניות פיקטיביות. טענת המערערים אבסורדית, שכן נובע ממנה כי כל מי שיוציא חשבוניות שלא כדין בגין עסקאות בדויות לא יחויב בכפל מס, למרות הנזק שגרם לקופת המדינה כשאפשר לנכות מס תשומות. אין ספק שזו אינה כוונת [סעיף 50\(א\)](#), שכן בכך יסוכלו התכליות בבסיסו, האמורות לעיל.

77. זאת ועוד, עיון בכתב האישום ובהודעות בדבר כפל מס שהוצאו לשלושת המערערים (נספחים 8-10 לבקשה למתן פסק דין חלקי) מעלה שיש הלימה בין הודעות כפל המס לכתב האישום ונספחיו, לעניין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות והמס הכלול בהן. דהיינו, העובדות בהם הורשעו המערערים בהתאם להודאתם בכתב האישום המתוקן הן העובדות המופיעות בהודעות כפל המס. בנוסף, בקשת המערערים להביא ראיות לסתור את העובדות והממצאים בכתב האישום המתוקן נדחתה בהחלטתי בבקשת המדינה לפי [סעיף 42א'](#) [לפקודת הראיות](#).

בנסיבות אלה, מאחר שהודעות כפל המס בעניין החשבוניות הפיקטיביות תואמות את האמור בכתב האישום המתוקן ובנספח א' לכתב האישום המתוקן, אני קובע שהמערערים הנפיקו חשבוניות פיקטיביות שסכום המס הגלום בהן עומד על 8,209,895 ₪, ולכן ניתן לחייב כל אחד ואחד מהם בכפל מס עסקאות, לפי [סעיף 50\(א\)](#) [לחוק מע"מ](#), בסך של 16,419,790 ₪ ביחד ולחוד. דהיינו, סה"כ לא יגבה משלושת המערערים יותר מהסכום האמור.

הטענה בעניין הפעלת סמכות מנהל מע"מ מכוח [סעיף 100 לחוק מע"מ](#)

78. המערערים טענו כי גם אם מניחים שקיימת הצדקה להוציא שומה לפי מיטב השפיטה הרי שעדיין קיימת השאלה האם לחייב בכפל מס או שמא בקרן המס בלבד, בהתאם [לסעיף 100 לחוק מע"מ](#), המאפשר לוותר על כפל המס. העמדתם של המערערים לדין פלילי, הרשעתם וגזירת דינם משקפת את דעת המדינה לגבי הענישה הראויה ואילו עמידתה על גביית המרכיב העונשי בכפל המס מהווה למעשה ענישה כפולה.

79. נטען כי ההחלטה להטיל כפל מס אינה עומדת לבדה ועליה להתקבל תוך ראייה רחבה של מכלול הגורמים והנסיבות, שיקולים משפטיים ולבר-משפטיים המתחשבים באישיותו, עברו, משפחתו וחיייו של הנישום כמו גם נסיבות חיצוניות לנישום. לטענתם, על המדינה להתחשב בנסיבות חיי המערערים, שפרשה זו טלטלה את חייהם מן המסד ועד הטפחות, שכן המערערים נענשו בעקבות פרשה זו במובנים רבים וחייהם וחיי משפחתם לא יחזרו להיות כשהיו. הטלת מלוא המרכיב העונשי על המערערים מהווה פגיעה אנושה במערערים ומהווה ענישה משולשת ומרובעת בגין מעשיהם.

80. **המדינה טענה מנגד כי בהתאם ללשון הוראת סעיף 50(א) לחוק**, כאשר עסקינן במוציא החשבונית הפיקטיבית - להבדיל מהעוסק אשר ניכה את המס הגלום בחשבונית הפיקטיבית - למנהל מס ערך מוסף לכאורה אין כל שיקול דעת ועליו לחייב את מוציא החשבונית בכפל המס המצוין בה. החריג לכלל, הוא כי מנהל מס ערך מוסף רשאי להפעיל את סמכותו לפי **סעיף 100 לחוק**, ולהפחית חלק מכפל המס או את כולו, מטעמים מיוחדים שיירשמו.

81. לטענת המדינה, המערערים לא הביאו כל נימוק, בוודאי שלא כזה שיש בו "טעם מיוחד" להפחית את כפל המס אשר הוטל עליהם. כל שנטען בעניין זה מסתכם באמירה הסתומה לפיה "יש להתחשב בנסיבות חיי המערערים, שפרשה זו טלטלה את חייהם מן המסד ועד הטפחות".

82. לעניין הטענה בדבר ענישה כפולה טענה המדינה כי בטענה זו ספק טועים המערערים, ספק מטעים, שכן הוראות החוק בשלן הורשעו המערערים בהליך הפלילי אינן חופפות להוראות החוק לפיהן מוטל עליהם כפל מס. אי לכך, אין כל מניעה להשית את כפל המס מכח **סעיף 50(א) לחוק** במקביל להליך הפלילי בו הורשעו, כפי שנקבע כבר בפסיקה.

הכרעה בעניין הפעלת סמכות מנהל מע"מ לפי סעיף 100 לחוק

83. סמכותו של מנהל מע"מ לוותר על כפל מס או להפחיתו מעוגנת **בסעיף 100 לחוק מע"מ**, אשר קובע:

"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס,

קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם [...]."

84. סמכות זאת מהווה חריג לאמור **בסעיף 50(א) לחוק** לעניין חיוב בכפל מס. היא נועדה לאפשר למנהל בחינה קונקרטית של כל חיוב בכפל מס כדי להימנע מהטלתו במקרים שבהם הדבר עלול להיות בלתי מידתי ולא מוצדק (**עא 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המיסים, פורסם בנבו 03.03.2020, עמ' 13**). "עניין מונדר בדיר"; עניין **אדורי**, עמ' 335).

85. הודגש בפסיקה כי השימוש בסמכות חריגה זו ייעשה אך ורק "מטעמים מיוחדים שיירשמו" – טעמים אשר יש לפרשם בצמצום (עניין **גולד, עמ' 20** והאסמכתאות שם) עוד נקבע בפסיקה:

"ייתכן כי בהקשרו של סעיף 50(א) לחוק יש ליתן לטעמים אלו

פרשנות מצמצמת אף יותר נוכח העובדה שהחיוב הקבוע בו מוטל

מכוח ציווי מפורש של המחוקק עצמו, ללא תלות בהחלטת המנהל

– זאת, בניגוד לכפל המס ולקנס המינהלי הנזכרים בסעיפים

50(א1) ו-95(א) לחוק, אשר מוטלים על ידי המנהל לפי שיקול דעתו

במסגרת הסמכות שניתנה לו..."

(עניין מונדר בדיר, עמ' 13, עניין הובר עמ' 957-958).

86. מהם אותם "טעמים מיוחדים" בגינם ניתן יהיה להפחית את כפל המס? עמד על כך בית המשפט העליון:

"בית משפט זה עמד פעמים מספר על מהותם של הטעמים המיוחדים אשר מצדיקים את הפחתת כפל המס, וקבע כי אלו 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 אדוריים, בעמ' 335; עניין גולד, פסקה 16; פרידמן, בעמ' 1042; וכן אהרן [נמדר מס ער](#) [מוסף](#) ב 884 (מהדורה חמישית, 2013)). בית משפט זה התייחס גם למקרים שבהם כפל המס הוטל על החייב לצד עוונשים שהושתו עליו במשפט הפלילי, וקבע בעניין זה כי ככלל, ובכפוף לחריגים נדירים, ההליכים הפליליים בעניינו של החייב לא יהוו טעם לביטולו או להפחתתו של החיוב בכפל מס (ראו: עניין הובר, עמ' 956; ראו גם סעיף 81 [לחוק מע"מ](#))" (עניין מונדר בדיר, עמ' 13)

87. ומן הכלל אל הפרט:

לאחר ששקלתי את טענות הצדדים ולאור הפסיקה האמורה הגעתי למסקנה כי יש לדחות את בקשת המערערים להפחית את כפל המס שהושת עליהם ממספר טעמים:

א. המערערים לא הצביעו על טעמים מיוחדים או על נסיבות אישיות ספציפיות. המערערים הפנו לפסיקה שאינה רלוונטית לעניינינו, שכן בעניינו לא עלו כל טענות לעניין מצבו הבריאותי של מי המערערים. לא ניתן אף לקבל את הטענה כי המשפחות נפגעו קשה, שכן המערערים לא פרטו מה היתה מהות הפגיעה, ולא הציגו כל ראיות - אלא טענו טענה בעלמא.

ב. יתר על כן, נסיבות הנפקת החשבוניות חמורות. החשבוניות הוצאו במרמה ומתוך כוונה להונות את שלטונות המס, כפי שהודו המערערים והורשעו במסגרת הסדר הטיעון. בנוסף, כתב האישום המתקן, בו הודו המערערים, תיאר לפרטי פרטים את הייזום, התכנון והביצוע של הוצאת החשבוניות על ידי המערערים ומערך העוסקים, אנשי הקש, בהם נעזרו להוצאת החשבוניות הפיקטיביות ועל מנת להסתיר את פעילותם העבריינית ולהשיא את ריווחיהם וריווחי החברה:

"...על מנת להסתיר את פעילותם רחבת ההיקף של הראיסים אשר פעלו בשטח כמארגני שמירה בלתי מורשים, וכן על מנת להתחמק מתשלומי מס הכנסה ומע"מ שהיו אמורים לשלם הנאשמים והראיסים, פעלו הנאשמים והראיסים בצורה תבניתית, מאורגנת,

היררכית, שיטתית ומתמשכת וביצועו בצוותא חדא עבירות מס..."

(סעיף 12 א. לחלק הכללי בכתב האישום המתוקן, עמ' 5).

עוד יוער, כי על מנת להסתיר את הפעילות ביצע מג'די ביחד עם החברה סידרה של עבירות מרמה (כתב האישום המתוקן, שם).

88. יפים לכאן דברי בית המשפט העליון לעצם חומרתו של מעשה ההסתרה:

"מעשה ההסתרה שבו עסקינן פוגע, בבת-אחת, בשלושה אינטרסים

חברתיים (נוסף על בזבוז המשאבים הפרטיים שנדרשו לעשייתו).

מעשה זה פוגע בכוח ההרתעה של החוק ומעודד את הפרתו;

מדלל את הקופה הציבורית על ידי כך שהוא מאפשר לנישומים

לקזז תשומות שבפועל לא הוצאו; וכן גורם לרשויות להגביר את

מאמצי אכיפת החוק – דבר שמטיל על החברה עלות נוספת (ראו

והשוו: Chris William Sanchirico, Detection Avoidance, 81

N.Y.U. L. REV. 1331, 1361-1363 (2006); וכן עניין אדוריים, בעמ' 335

; עניין הובר, פסקה 7; ונמדר, בעמ' 798). לפיכך, מקובלת עלי

קביעתו של בית משפט קמא כי מעשה ההסתרה של המערער

משווה פן של חומרה למעשיו, ובוודאי שאינו מזכהו בהקלות

כלשהי" (עניין מונדר בדיר, עמ' 14-15)

89. מכל האמור לעיל עולה, כי בדין לא הפעיל מנהל מע"מ את סמכותו בהתאם [לסעיף](#)

[100 לחוק מע"מ](#), בהינתן הנסיבות המחמירות, מעשי המרמה וההונאה. מטעמים אלו,

לא ראיתי להיעתר לבקשת המערערים להפחית מכפל המס שהושת עליהם. היענות

לבקשתם תהיה בתכלית הניגוד לאמור [בסעיף 100 לחוק מע"מ](#) ולפסיקה שפירשה

סעיף זה בצמצום רב.

90. זאת ועוד, אינני מוצא לקבל את טענתם כי הטלת כפל מס בצד סנקציות פליליות

שכבר הוטלו עליהם "מהווה ענישה משולשת ומרובעת בגין מעשיהם". כידוע, נקבע

בהלכה הפסוקה כי הרשעתו של אדם בפלילים בגין הוצאת חשבונית שלא כדין או

בגין ניכוי מס תשומות, הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, איננה מונעת בנוסף לכך

הטלת כפל מס במישור האזרחי בהתאם [לסעיף 50\(א\)](#) או [לסעיף 50\(א1\)](#) לחוק. הוראות

החוק בגינן הורשעו המערערים אינן חופפות להוראות החוק לפיהן מוטל עליהם כפל

מס, ואין כל מניעה להשית את כפל המס מכח [סעיף 50\(א\)](#) לחוק במקביל להליך

הפלילי בו הורשעו.

(מונדר בדיר, עמ' 16; עניין הובר עמ' 960; [בע"מ 23243-06-14 א.י.](#) אביבים נכסים

והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה (פורסם בנבו, 24.12.2017, עמ' 5).

לסיכום: בקשת המערערים להקלה בכפל המס מכוחו של [סעיף 100 לחוק מע"מ](#) - נדחית.

הודעות כפל מס לחברה

91. המדינה טענה כי המערערים הודו בעובדות כתב האישום המתוקן, וביניהן: הם כללו במרמה בספרי החברה את החשבוניות הפיקטיביות כתשומות לצורך קיזוז המע"מ; הם ניכו את כל התשומות בגין החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברה בתקופה שבין יולי 2006 לאפריל 2013;
92. נטען כי הודעת כפל המס הראשונה הוצאה לחברה בגין התקופה שבין יולי 2006 לדצמבר 2008 בעקבות חקירה וביקורת, מהם עלה כי החברה ניכתה מס תשומות בגין 33 מסמכים הנחזים כחשבונית מס, שהוצאו שלא כדין. מסמכים אלו נכללו כחלק מהמסמכים שבכתב האישום המתוקן, לגביהם הודו המערערים, כאמור, כי המדובר בחשבוניות פיקטיביות.
93. עוד נטען כי במסגרת כתב האישום המתוקן, נכללו בתקופה של הודעת כפל המס הראשונה לחברה, חשבוניות פיקטיביות נוספות, שהמדינה לא כללה בהודעת כפל המס הראשונה לחברה (שיצאה עובר להגשת כתב האישום המתוקן). עם זאת, אי הכללת מלוא החשבוניות הפיקטיביות, כאמור, מטיבה עם החברה.
94. המדינה טענה כי קיימת התאמה מלאה בין החשבוניות הפיקטיביות בגין הוצאו הודעת כפל המס הראשונה לחברה לבין הרשעתה של החברה בניכוי התשומות הכלולות בחשבוניות אלו. בנסיבות אלה, לא יכולה להיות מחלוקת כי החברה המערערת ניכתה תשומות בגין חשבוניות פיקטיביות וכי יש לחייב אותה בכפל מס תשומות לפי [סעיף 50\(א1\) לחוק מע"מ](#) ובסך 2,669,472 ₪.
95. המדינה טענה כי הוצאה למערערת הודעת כפל המס השניה בהתייחס לשנים 2010 – 05/2013 ובהתבסס על עובדות כתב האישום המתוקן, על הודאת המערערים בעובדותיו ועל הרשעתם. הדברים אף פורטו בנימוקים להודעת כפל המס השניה לחברה.
96. עוד נטען כי קיימת התאמה מלאה בין החשבוניות הפיקטיביות נשוא הודעות כפל המס השניה לחברה לבין הרשעתה של החברה בניכוי התשומות הכלולות בחשבוניות אלו. בנסיבות אלה, לא יכולה להיות מחלוקת כי החברה המערערת ניכתה תשומות בגין חשבוניות פיקטיביות וכי יש לחייב אותה בכפל מס תשומות לפי [סעיף 50\(א1\) לחוק מע"מ](#).
97. צוין כי בהתאם לנספח א' לכתב האישום המתוקן, והעובדות בהן הודו המערערים, מסתכמות החשבוניות הפיקטיביות בתקופה שבין 01/2009 – 04/2013 לכדי 6,564,539 ₪ ועל כן כפל המס הנגזר מהן עומד על סך 13,129,079 ₪. בפועל, במסגרת הודעת כפל המס שהוצאה לחברה ביחס לתקופה שבין 01/2009 – 04/2013, זו חויבה בסך של

12,915,708 ₪ בלבד. כלומר, הודעת כפל המס נמוכה מהסכומים שבכתב האישום, אולם יש בכך בכדי להטיב עם החברה.

98. **המערערים טענו** כי לא ניתן להוציא שומות כפל מס ליחידים ולחברה בגין אותן חשבוניות ממש. הוצאת שומת כפל מס למנהלי החברה מייחסת להם אחריות בגין החשבוניות ובד בבד משחררת את החברה כישות משפטית עצמאית מאחריות בגין הקיזוז ולהיפך.

99. בתגובה לתשובתם של המערערים טענה המדינה כי מבחינה משפטית, ההלכה הפסוקה היא, כי אין כל מניעה בדין להוציא הודעת כפל מס לאדם, לפי [סעיף 50\(א\)](#) לחוק, וכן הודעת כפל מס לפי [סעיף 50\(א1\)](#) לחוק לחברה שבבעלותו. המדינה הסתמכה על פסק הדין בעניין [ע"א 4202-08](#) **עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ** (פורסם בנבו, ניתן ביום 1.7.2012, **"עניין אלסאנע"**). שם ייחס בית המשפט למערער שהורשע בקבלת חשבוניות פיקטיביות, גם את הוצאתן של אלה. לטענת המדינה, הדברים נכונים מקל וחומר, שהרי בעניינו המערערים הורשעו בהפצת החשבוניות הפיקטיביות לחברה המערערת שבבעלותם, אשר אצלה קוזזו החשבוניות הפיקטיביות, ובכך היא הורשעה.

100. עוד טענה המדינה כי למערערים הוצאו הודעות כפל מס בגין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, מכח [סעיף 50\(א\)](#) לחוק, ולמערערת הוציאו הודעות כפל מס בגין קיזוז החשבוניות הפיקטיביות מכח [סעיף 50\(א1\)](#) לחוק. משכך, הרי שלא ברורה טענת המערערים (בסעיף א.5 לתשובתם), לפיה המשיבים "משחררים" את החברה מאחריות בגין קיזוז החשבוניות הפיקטיביות. ההיפך הוא הנכון.

הכרעה בעניין הודעות כפל מס תשומות לחברה

101. [סעיף 50\(א1\)](#) קובע:

"עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

102. בבית המשפט העליון נקבע כי זכות ניכוי מס התשומות נבחנת על פי מבחן אובייקטיבי, מבלי ליתן חשיבות ליסוד הנפשי של העוסק או לדרגת מודעותו. כלומר, די בהוכחה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות על מנת שתישלל זכאותו של העוסק לניכוי מס התשומות (ר' [ע"א 3578/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג' \(3\) 493, 512-513 \(1999\)](#); [ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שווק מתכות בע"מ נ' מע"מ, פ"ד נג' \(3\) 493, 512-513 \(1999\)](#)).

מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט (5) 836, 851-850, בפסק דינו של כב' הנשיא א' ברק, "הלכת מ.א.ל.ר.ז".

103. עם זאת, על פי הוראת סעיף 50(א1) שצוטט לעיל ועל פי הנקבע בפסיקת בית המשפט העליון, הוכר חריג, לפי מבחן סובייקטיבי, לפיו על הנישום לשכנע את מנהל מע"מ כי הוא לא התרשל ואף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ולגלות את הפסול בחשבוניות המס (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.2014); הלכת מ.א.ל.ר.ז, עמ' 851).

104. מן האמור לעיל עולה כי עפ"י המבחן האובייקטיבי לא זכאית החברה לניכוי מס תשומות. לא למותר לציין כי החברה אינה עונה על תנאי החריג הסובייקטיבי. מכאן, שהיסודות הנדרשים להפעלת סמכות מנהל מע"מ לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ הוכחו כמתקיימים ביחס להודעות כפל המס הראשונה והשניה לחברה.

105. זאת ועוד, הודאותיהם של המערערים, ובהם החברה המערערת, בעובדות כתב האישום, על נספח א' הכלול בו, מבססת את טענות המדינה כי יש לחייב את החברה בכפל מס תשומות, בהתאם להודעות כפל מס שהוצאו לה.

106. בכתב האישום נכתב כדלקמן:

"מנהלי החברה ונאשמת 4 כללו במרמה בדיווחים החודשיים שהוגשו בשם נאשמת 4 לשלטונות מס ערך מוסף לחודשים יולי 2006 עד אפריל 2013 את החשבוניות הפיקטיביות המפורטים בנספח א' בחודשים הרלוונטיים, ודרשו את קיזוז המע"מ שבחשבוניות פיקטיביות אלו כתשומות של נאשמת 4 [...]"

בפועלם כאמור ניכו הנאשמים מס תשומות בלא שהיה בידיהם חשבוניות לגיטימיות במאפשרות להם לעשות כן, מסרו דוחות ובהם ידיעות כוזבות, הכינו פנקסי חשבוניות כוזבים והשתמשו בהם במרמה עורמה ותחבולה במזיד, וזאת בכוונה להתחמק ולהשתמש מתשלום מס ערך מוסף או לסייע לנאשמת 4 לעשות כן, בנסיבות מחמירות".

(כתב האישום המתוקן, סעיפים 19 ו-21 לפרק "האישום הראשון").

מכאן, שהמערערים, ובהם החברה המערערת, הודו שהם כללו במרמה בספרי החברה את החשבוניות הפיקטיביות כתשומות לצורך קיזוז המע"מ, וכן שהם ניכו את כל התשומות בגין החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברה בתקופה שבין יולי 2006 לאפריל 2013.

107. זאת ועוד, המערערים התעלמו ולא השיבו לטענות המדינה לעניין הודאותיהם בכתב האישום המתוקן לעניין ניכוי התשומות. בפתח פרק א' – ריכוז טיעוני המשיב וטיעוני

הנגד בתמצית נאמר: "לעניין הטענה הראשונה והשנייה, המתייחסות לערעורי כפל מס עסקאות במישור האישי וכפל מס תשומות בחברה (סעי' 23 א' – ב' לבקשה)". בהמשך צוטטו טענות המדינה וניתן מענה לעניין כפל מס העסקאות הן בסעיף 3א על חמשת סעיפיו והן בהמשך בפרק ב', בהרחבה רבה. עם זאת, אין בהמשך כל התייחסות פרטנית לטענות המדינה האמורות לעיל - לבד מן הטענה הכללית כי לא ניתן לחייב גם את היחידים וגם את החברה, כאמור לעיל. בחירתם של המערערים לא לענות לטענות המדינה מדברת בעד עצמה.

108. לעניין חיוב החברה בכפל מס תשומות בנוסף על חיוב המערערים היחידים בכפל מס עסקאות, מקבל אני את טענות המדינה. יפים לכאן דבריו של בית המשפט העליון בעניין מונדר בדיר, אשר הפנה, אף הוא, לעניין אלסאנע:

"לבסוף, אציין כי לא מצאתי ממש בטענת המערער לפיה הוא חוייב במס משולש. כפי שהוסבר היטב בפסק הדין קמא, טענה זו מתעלמת מאישיותה המשפטית העצמאית של חברת תזקיקים (ראו: סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מע"מ, [פורסם בנבו] פסקה 14 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (1.7.2010) (להלן: עניין אלסאנע)). זאת ועוד, הסנקציות שהופעלו נגד החברה ונגד המערער הופעלו בגין שתי הפרות חוק נפרדות ונבדלות זו מזו: בעוד שהסנקציה הראשונה הופעלה מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין ניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות מס אשר הוצאו שלא כדין, הרי שהסנקציה השנייה הופעלה מכוחו של סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין..." (עמ' 15-16 לפסק הדין).

חיוב החברה בכפל מס תשומות (מכוח סעיף 50(א)), בנוסף על חיוב המערערים בכפל מס עסקאות (מכוח סעיף 50(א)) מתיישב אף עם התכלית ההרתעתית של חוק מע"מ.

אי לכך אני קובע כדלקמן:

א. החברה חייבת בכפל מס תשומות בגין החשבוניות הפיקטיביות לגביהן הוצאה הודעת כפל המס הראשונה לחברה, ועל כן עליה לשלם את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 2,669,472 ₪.

ב. החברה חייבת בכפל מס תשומות בגין החשבוניות הפיקטיביות לגביהן הוצאה הודעת כפל המס השנייה לחברה, ועל כן עליה לשלם את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 12,915,708 ₪.

ג. בעקבות הרשעת החברה בניכוי מס התשומות הגלום בחשבוניות פיקטיביות אני דוחה את הערעור על הודעות כפל המס של החברה.

הטענה בעניין פסילת ספרים

109. **המערערים טענו כי אין כל הצדקה לפסילת ספרים בחברה לפי סעי' 95 לחוק מע"מ.** לטענתם, ספרי החברה משקפים נכונה את החשבוניות שהוציאה והחשבוניות שקיבלה, גם אם מקבלים שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. העובדה שהחשבוניות אינן כשרות לא הופך את הספרים ללא מדויקים ולא נכונים. לחילופין נטען כי גם אם יש הצדקה לפסילת הספרים, הרי שניתן היה בנסיבות תיק זה (כפלי מס, שומות חילופיות, קנסות במישור הפלילי, עונשים במישור הפלילי) להסתפק בקנס סמלי וזאת לאור סדרת הקנסות והכפילויות שממילא נעשתה, ודי בכך כדי להימנע מליתן בשלב זה פסק דין חלקי.
110. **המדינה טענה כי דרושה עזות מצח של ממש על מנת להעלות טענות אלו בשלב זה של ההליך המשפטי.** ודוק, המערערים הודו בעובדות כתב האישום המתוקן, וביניהן הודו כי מסרו לגבי החברה המערערת דוחות ובהם ידיעות כוזבות והכינו פנקסי חשבוניות כוזבים לחברה המערערת. משכך, לא ברור כיצד עתה מבקשים הם לטעון כך.

הכרעה לעניין פסילת ספרים

111. טענתם של המערערים לא רק שהיא מופרכת ומוטב היה לולא נטענה, אלא שבניגוד מוחלט לטענתם כי יש להסתפק בקנס סימלי, הפסיקה החמירה בעניין פסילת ספרים לגבי מי שהכליל בספריו חשבוניות כוזבות, כפי שנראה להלן.
112. **סעיף 66 לחוק מע"מ** קובע כי חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר האוצר, ובהתאם נקבעו **תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות)** התשל"ו-1976.
113. **סעיף 77ב(ב) לחוק מע"מ** קובע:
- "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."
114. **סעיף 95(א) לחוק מע"מ** קובע:
- "לא ינהל החייב במס פנקסי חשבוניות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מס כל מחיר עסקאותיו..."

115. בנימוקי הפסילה בהודעת פסילת הספרים הראשונה לעניין תקופת 12/06-07/06 וכן 12/08-01/08 נאמר כי בשימוע שנערך לחברה לא הוכיחה החברה שלא ידעה שהחשבוניות, אותם קיזזה בספריה, הוצאו לה שלא כדין (נספח 13 לבקשה למתן פס"ד חלקי).
116. בנימוקי הפסילה, בהודעת פסילת הספרים השניה לשנים 04/2013-01/2009 נאמר כי החברה היתה שותפה לתוכנית עבריינית רחבת היקף, במסגרתה ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות פיקטיביות בהיקפים גדולים, מתוך מטרה להונות את שלטונות מע"מ בגין מעשים אלו הוגש כתב אישום חמור לבית המשפט.
- עוד נאמר כי "על סמך הראיות שהצטברו במהלך החקירה והביקורת, השתכנעתי כי מנהלי החברה ידעו כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות".
- עוד נכתב: "החשבוניות המפורטות לעיל נוכו בספרי החברה בידיעת מנהלי החברה ובהוראתם וזאת במטרה להקטין את תשלום המס שבו הייתה החברה חייבת ובמטרה להתחמק מתשלום מס כדין" (נספח 14 לבקשה למתן פס"ד חלקי, עמ' 2 ו-4)
117. עיון בכתב האישום המתוקן מעלה:
- "מנהלי החברה ונאשמת 4 כללו במרמה בדיווחים החודשיים שהוגשו בשם נאשמת 4 לשלטונות מס ערך מוסף לחודשים יולי 2006 עד אפריל 2013 את החשבוניות הפיקטיביות המפורטים בנספח א' בחודשים הרלוונטיים, ודרשו את קיזוז המע"מ שבחשבוניות פיקטיביות אלו כתשומות של נאשמת 4 [...]"
- בפועלם כאמור היכו הנאשמים מס תשומות בלא שהיה בידיהם חשבוניות לגיטימיות במאפשרות להם לעשות כן, מסרו דוחות ובהם ידיעות כוזבות, הכינו פנקסי חשבוניות כוזבים והשתמשו בהם במרמה עורמה ותחבולה במזיד, וזאת בכוונה להתחמק ולהשתמט מתשלום מס ערך מוסף או לסייע לנאשמת 4 לעשות כן, בנסיבות מחמירות.
- (כתב האישום המתוקן, סעיפים 19 ו-21 לפרק "האישום הראשון").
- כאמור לעיל, המערערים הודו והורשעו בניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות הפיקטיביות ובהכנת פנקסי חשבוניות כוזבים וזאת, בנסיבות מחמירות.
- די בכך, כדי לראות כי טענת המערערים - לא רק שאין לה כל בסיס עובדתי או משפטי - אלא יש בה יותר משמץ של חוסר תום לב, שכן מדובר בטענות הנטענות לאחר שהודו, הורשעו ונגזר דינם.
118. כאמור, הפסיקה החמירה בעניין אי ניהול ספרים כדין. יפים לכאן דבריו של בית המשפט העליון בע"א 4160/13 סלע בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (פורסם בנבו, ניתן ביום 10.5.2015) ונראה כי נכתבו ממש לעניינינו:

"...המחוקק ייחס חשיבות יתרה לניהול פנקסי החשבונות כדן, ולכן קבע סנקציות על אי מילוי ההוראות השונות כנדרש (נמדר, עמ' 802-801). באלה על בתי המשפט לתמוך; מי שאינו מנהל חשבונותיו כראוי, חושף עצמו לחשד שמא דברים לא כשרים בגו, וכמובן הדברים נאמרים על דרך הכלל, ויתכנו וריאציות שונות להערכת החומרה (ראו גם הפסקה הבאה); אך ברי, כי מי שאינו מנהל ספרים כדן – ידו על התחתונה [...]"

באשר לשיעור הקנס, קבע בית המשפט בפסק דינו כי "עסקינן במערערת שפעלה באופן שיטתי ומכוון, ולאורך שנים מספר, שלא כדן, הן בניהול ספריה והן בהכללת חשבוניות כוזבות במערכת חשבוניתה, על מנת להפחית את חבות המס המוטלת עליה" (פסקה 15 לפסק הדין). נוכח אמירה עובדתית ברורה זו, אין לשנות מקביעתו של בית המשפט, כי אין מקום להתערב בשיעור הקנס המנהלי שהוטל על המערערת. אמנם תיתכן הבחנה ככלל בין פסילת ספרים בגין ליקויים שונים לבין פסילתם בגין הגשת חשבוניות כוזבות. במקרה הראשון – לא תמיד יעיד הדבר על כוונות מרמה אלא לעתים על רשלנות ואולי יהיו אף מקרים של היסח הדעת, אשר יפסלו את הסתמכות על הספרים אך אינם מטילים פגם מוסרי מובהק. ואילו במקרה השני – מדובר במעשי מרמה של ממש, המקשים לא רק להסתמך על הספרים, אלא מטילים ספק באמינות הנישום עצמו מכל וכל. לעניין הרציונל של הסנקציה העונשית העומדת מאחורי הקנס המנהלי, ונוכח החשיבות הרבה שיש לייחס לניהול ספרים כדן, לא מצאתי כי לשם הקטנת שיעור הקנס די בכך, שלגבי שנה מסוימת לא נקבע שהמערערת נהגה במרמה, ולעניין זה אין למערערת להלין אלא על התנהלותה שלה, שכאמור אינה מעוררת אמון על פי קביעת בית המשפט."

119. בית המשפט קובע כי המעשה של הכללת חשבוניות כוזבות בספרים, בגינו נפסלו הספרים, חמור אף יותר ממקרים של ליקויים בספרים, בגינם גם נפסלים ספרים עפ"י דין. בית המשפט קובע כי כשמדובר במעשה מרמה הרי שגם אמינותו של הנישום מוטלת בספק, בניגוד למקרים של ליקויים בספרים, העלולים להיגרם מהיסח דעת או רשלנות, שאין בהם פגם מוסרי.

120. הטלת קנס בגין אי ניהול ספרים כדן מצביעה על החשיבות הרבה המיוחסת לניהול ספרים, כאמור לעיל. יתר על כן, הסנקציות האזרחיות נועדו להרתיע נישומים מלעבור על הוראות החוק. במצב הדברים בו תופעת השימוש בחשבוניות פיקטיביות הוגדרה לא אחת כ"רעה חולה", הפוגעת פגיעה אנושה

בקופת המדינה ובכלכלתה, אין מקום להפחית את שיעור הקנס שהוטל על המערערת.

בית המשפט העליון אף עמד, לא אחת, על ההחמרה הנדרשת בענישה בעבירות כלכליות שבוצעו לשם בצע כסף, בכדי שיידע העברין שאין החוטא יוצא נשכר ([ע"פ 7760/18 זוהר מזרחי נ' מדינת ישראל](#) (פורסם בנבו, 16.05.2019), עמ' 10; " (ראו, למשל, [ע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל](#), נח(3) 721, 727 (2004); [ע"פ 6544/16 ניסנצויג נ' מדינת ישראל](#), [פורסם בנבו] עמ' 6 (21.2.2017); [ע"פ 6474/03 יוסף מלכה נ' מדינת ישראל](#), נח(3) 728, 721 (2004); [רע"פ 4903/04 יוסף מזור נ' מדינת ישראל](#) (פורסם בנבו, ניתן ביום 29.06.2004, עמ' 6).

121. בעניינינו, אין כל ספק - כאמור בכתב האישום המתוקן ובהכרעת הדין - כי המערערים ביצעו מעשי מרמה בהיקף נרחב, באופן שיטתי ולאורך שנים רבות, על מנת להונות את שלטונות מס ערך מוסף ומס ההכנסה. בדין נפסלו ספרי החברה ובדין נקבע לה קנס. מצאתי, כי הטלת קנס לפי [סעיף 95\(א\)](#) לחוק בשיעור של 1%, הוא סביר ומידתי, בנסיבות העניין ולאור הקנס הזעום שהושת עליה בהליך הפלילי בסך של 1,000 ₪.

לסיכום: הטענה בעניין פסילת ספרי החברה בגין אי ניהול ספרים כדין והקנס בעניין זה – נדחית.

סיכום ביניים- ערעורים בעניין מע"מ
דחיית טענות המערערים כנגד חיובם וחייב החברה בכפל מס בגין המע"מ (הכלול בחשבוניות הפיקטיביות שהוציאו המערערים) וכנגד פסילת ספרי החברה והקנס שהוטל עליה מהווה פסק דין סופי ומלא בהליכים שמספריהם 41962-12-14 וכן 45049-02-11.

ערעורים בעניין מס הכנסה

הטענה לסתירה בין כתב האישום והשומות במע"מ לבין השומות במס הכנסה; הטענה בדבר שומת מס ההכנסה שהוצאה למג'די.

טענות המערערים

122. המערערים טענו כי קיימת סתירה בגישת המדינה בעניין מנהלי החברה כפי שעולה

מכתב האישום ובשומות במע"מ לבין גישת המדינה העולה מהשומות במס הכנסה.

123. לטענתם, כתב האישום מתייחס לשלושת האחים מור באותה דרגה של "מנהלי

החברה", הוא לא עושה אבחנה ביניהם לעניין האחריות לעבירות המס. קריאה של

- כתב האישום מלמדת כי שלושתם נחשבים מנהלים בכירים שכיוונו וניהלו את החברה. עם זאת, לטענתם, המדינה הוציאה שומות סותרות.
124. השומה במס הכנסה מייחסת את ההכנסה, שכביכול נמשכה באופן אישי, למג'די בלבד. לעומת זאת, השומות במע"מ הוצאו לשלושת האחים מור כמנהלים. אם מקבלים את הגישה במס הכנסה - הרי שיש לבטל לאלתר את השומות במע"מ. אם מקבלים את הגישה במע"מ - הרי שיש להפחית לפחות 2/3 מהשומה האישית שהוצאה למג'די במס-הכנסה.
125. עוד טענו המערערים כי השומה שהוצאה למג'די התבססה על עובדות העומדות בסתירה לעובדות כתב האישום, היות ועל פי כתב האישום שלושת המנהלים נמצאים באותו מדרג ניהולי. עוד נטען כי גברת אטיאס קרין הינה בעלת מניות ביחד עם מג'די ואף דירקטורית בחברה ביחד עימו. לכן לא ברור מדוע לא הוצאה לגב' אטיאס שומת כפל מס או שומת מס הכנסה אישית.
126. עוד נטען כי ייחוס ההכנסות למג'די סוטה סטייה משמעותית מלשונו של כתב האישום בו הודו המערערים. הפחתת השומה של מג'די – שהיא השומה הראשית – ב- 2/3 (החלק שאמור היה להיות מיוחס למאג'ד וחאלד כאשר מחלקים את האחריות שווה בשווה) משמעה מחיקה של כ- 9 מיליון ₪ מהשומה של מג'די.
127. עוד נטען כי השומות דורשות ממג'די ומן החברה, מכל אחד מהם, למעלה מ- 11 מיליון ₪ אלא שכתב האישום נוקב בסכום העלמת מס למנהלים באופן אישי של 3 מיליון ₪. גם כאן אם מחלקים את הסכום בין שלושת המנהלים הרי שהסכום המקסימלי אותו ניתן לייחס למג'די הוא 1 מיליון ₪ בלבד.

טענות המדינה

128. המדינה טענה כי לא קיימת סתירה בין ההחלטות שהוצאו על ידה למערערים היחידים. לטענתה, כל אחת מהן מהווה החלטה נכונה בפני עצמה, המתיישבת עם עובדות כתב האישום המתוקן, בהם הודו המערערים והורשעו לפיהם.
129. נטען כי החלטות מנהל מע"מ, רלבנטיות להרשעת המערערים בהוצאת חשבוניות פיקטיביות. בהתאם להוראות [חוק מע"מ](#), די בכך שכל אחד מהמערערים היה שותף להוצאת החשבוניות הפיקטיביות על מנת לחייב אותו בכפל המס הנובע מאותן החשבוניות הפיקטיביות. אין הכרח שלמוציאי החשבוניות הפיקטיביות תופק הנאה כלכלית מהוצאתן. לפיכך, מנהל מע"מ פעל בהתאם לסמכויות המוקנות לו בדיון.
130. החלטות פקיד השומה לעומת זאת, קובעות מהם הרווחים שיש למסות את מג'די, כאשר הראיות, ובפרט הרכוש הרב שנתפס ברשותו, מלמדים כי הרווחים הגיעו לידיו, והיו מצויים בשליטתו. המדינה הדגישה כי בהתחשב בעובדה, שאצל מג'די נתפסו כל הנכסים אשר אותרו במסגרת הפרשה, ובהתחשב בכך שמג'די היה הרוח החיה

בפעילות העבריינית, המדינה דווקא בחרה להקל על מאג'ד וחאלד, כאשר שמה את מג'די בלבד.

131. עוד נטען כי בתצהירו של מג'די, שצורף לתגובה לבקשה לפי [סעיף 42א לפקודת הראיות](#), נאמר כי אחיו היו רק שכירים בחברה. נטען כי ככל שעמדת המערערים היא שגם מאג'ד וחאלד שילשלו כספים לכיסם, אזי לבית המשפט יש סמכות בדין לחייב אותם ביחד ולחוד עם מג'די.

132. לעניין בעלי המניות בחברה נטען כי נסח החברה שצרפו המערערים סותר את טענתם, ומצביע באופן חד משמעי על שליטתו המלאה של מג'די במניות החברה. בהתאם לפלט האמור, מג'די הוא בעל המניות הרשום היחיד מבין שלושת המערערים היחידים, והוא מחזיק ב-99.9% מהון המניות של החברה, ואילו הגב' קרין אטיאס רשומה כדירקטורית ובעלת מניות, בשיעור של 0.01% בלבד. זאת ועוד גב' אטיאס שמשה כמזכירה בחברה ופעלה בהתאם להנחיותיהם של המערערים היחידים, כפי שעולה מכתב האישום. לא הייתה שליטה של ממש בחברה המערערת, ומעולם לא נטען אחרת, ועל כן דין טענותיהם של המערערים בעניין זה - להידחות.

הכרעה בעניין הטענה לסתירה בין כתב האישום ושומות מע"מ לשומת מס הכנסה ובעניין שומת מס הכנסה שהוצאה למג'די

133. ראשית, בעניין הודעות כפל המס במע"מ שהוצאו לכל המערערים – עניין זה נדון לעיל וכאמור נקבע כי בדין הוציאה המדינה הודעות כפל מס למערערים היחידים ולחברה. אי לכך הדיון יתמקד בעניין הוצאת שומת מס ההכנסה למג'די ולחברה בלבד, והאם הדבר תואם את כתב האישום המתוקן.

134. **בעניין שומת מס ההכנסה למג'די:** אין חולק כי השומה שהוצאה למג'די היא בגין כלל ההכנסות הנוספות שהגיעו למנהלי החברה (הכנסות בגין החשבוניות הפיקטיביות- הכנסות מעסק או מעבודה או מדיבידנד ובנוסף הכנסות בגין משכורות פיקטיביות). נשאלת השאלה האם קביעת שומה זו סותרת את כתב האישום ועל כן יש לאפשר הבאת ראיות בעניין?

הסוגייה העומדת לפתחינו עוסקת בריבוי חייבים. ההוראות הכלליות הנוגעות לריבוי חייבים מצויות בדין הישראלי [בפרק ו' לחוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג-1973 ("חוק החוזים"). בנוסף קיימות הוראות נוספות רבות הפזורות בדברי חקיקה מרכזיים נוספים והמתייחסות למצבים מיוחדים של ריבוי חייבים, כמו למשל [בפקודת הנזיקין](#) [נוסח חדש] [וחוק הערבות](#), תשכ"ז-1967. (דניאל פרידמן ונילי כהן, "ריבוי חייבים" בתוך: [דיני חובים - החלק הכללי](#) (דניאל פרידמן-עורך, תשנ"ד, "פרידמן וכהן-דיני חובים", עמ' 158-159).

135. ההסדר בעניין ריבוי חייבים מופיע כאמור [בחוק החוזים](#).

[סעיף 54 לחוק החוזים](#) קובע:

"שניים שחייבים חיוב אחד, חזקה שהם חייבים יחד ולחוד".

סעיף 55(א) לחוק החוזים קובע:

"שנים שחייבים יחד ולחוד, רשאי הנושה לדרוש את קיום החיוב, כולו או מקצתו, משניהם כאחד, או מכל אחד מהם בנפרד, ובלבד שלא יפרע יותר מן המגיע לו".

סעיף 56 לחוק החוזים קובע:

"(א) שנים שחייבים חיוב אחד, חזקה שהם נושאים בנטל החיוב בינם לבין

עצמם בחלקים שווים.

(ב) חייב שנתן לנושה לקיום החיוב יותר מכפי חלקו בנטל החיוב, זכאי לחזור

על החיוב השני ולהיפרע ממנו לפי חלקיהם.

(ג) [...]

(ד) [...]

136. **סעיף 54** לחוק החוזים מורה איפוא כי ברירת המחדל היא חיוב ביחד ולחוד (רע"א 6762/13 אהרון ללזרי נ' שאול כהן (פורסם בנבו, 18.12.2013, עמ' 7). משמעות "יחד ולחוד" היא כי בצד העילה הקיימת נגד כל החייבים (בהיותם חייבים "יחד") קיימת עילה נפרדת נגד כל אחד ואחד מהם בנפרד. צורת החיוב "ביחד ולחוד" היא צורת החיוב הנפוצה ביותר בישראל, הן בחקיקה והן בהסכמי פרטיים. אף שמדובר בחזקה הניתנת לסתירה בולטת תחומו הרחב של החיוב "ביחד ולחוד" (פרידמן וכהן, עמ' 167, עמ' 169-170).

137. החוק מבדיל בין מערכות היחסים השונות, בין החייבים בינם לבין עצמם, ובין החייבים לנושה: **סעיף 55(א)** מסדיר את היחסים בין הנושה לחייבים ומאפשר לנושא לנקוט באחת משלוש חלופות: לתבוע מלוא החוב מחייב א', מחייב ב', או משניהם גם יחד, ובלבד שלא יתבע יותר מגובה החוב כולו.

לעומת זאת, **סעיף 56** מסדיר את היחסים בין החייבים, בינם לבין עצמם ומאפשר לחייב ששילם יותר מחלקו בנטל החיוב, לחזור על החייבים האחרים.

(רע"א 6642/13 רוקסי בניה והשקעות בע"מ נ' פלקובי חברה לבנין והשקעות בע"מ [פורסם בנבו 1.1.2015], עמ' 9)

138. הפסיקה דנה, באופן ממוקד יותר, בעניין הכנסות שהופקו בביצוע העבירה ע"י שותפים לדבר עבירה. בעניין 33/00 מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ נ' יוסף סוריה, פ"ד נח(5)1, 7-8 קובע בית המשפט בהסתמך על סעיפי חוק החוזים לעיל כי ההסדר בחוק החוזים חל גם על חיובים שאינם נובעים מכוח חוזה:

"הדבר עולה גם מתוך מהותו של חיוב המוטל על כמה חייבים במקרים

שבהם היה בין חייבים אלה קשר מוקדם המושתת על פעולה משותפת.

קשר שכזה מטביע את חותמו על מערכת היחסים בינם לבין עצמם ואף

בינם לבין הנושה (ראו: ד' פרידמן, נ' כהן "ריבוי חייבים" דיני חיובים – חלק

כללי (להלן – פרידמן וכהן [8]), בעמ' 168). בענייננו נוצר קשר מוקדם המושתת על פעולה משותפת. במצב דברים זה חלה על כל חברי הרשת חובת תשלום מסי היבוא בגין הטובין שיובאו על-ידיהם ארצה. על ריבוי חייבים, ככלל, חל ההסדר המצוי בחוק החוזים פרק ו'. הסדר זה חל גם על חייבים שאינם נובעים מכוח חוזה" (עמ' 7, וראה ההפניות שם) [...]

סעיף 55(א) ממשיך וקובע מהותו של חיוב "יחד ולחוד" והשלכותיו של חיוב כזה על זכותו של נושה כלפי חייבים אחרים, באומרו:
 "55. (א) שנים שחייבים יחד ולחוד, רשאי הנושה לדרוש את קיום החיוב, כולו או מקצתו, משניהם כאחד, או מכל אחד מהם בנפרד, ובלבד שלא ייפרע יותר מן המגיע לר" (עמ' 8).

ומן הכלל אל הפרט. שתי שאלות לפנינו:

א. האם ניתן לחייב את מג'די במלוא הרווחים מהפעילות העבריינית למרות שעל פי כתב האישום גם שותפיו חלקו ברווחים?

ב. אם התשובה לכך חיובית, נשאלת השאלה האם גובה ההכנסה הנוספת בגינה יצאה שומת מס הכנסה, מעוגנת בכתב האישום?

מעמד הבכורה של מג'די וחייבו במלוא הרווחים: 139.

תמים דעים אני עם המדינה כי כתב האישום אינו מבדיל בין המערערים היחידים, אלא מצביע פעמים מספר באופן שאינו משתמע לשתי פנים, על מעמדו הבכיר ותפקידו המרכזי של מג'די בפעילות החברה כפי שבא לידי ביטוי באישום הראשון:

"החל מחודש יולי 2006 ועד לחודש מאי 2013 (להלן: התקופה הרלוונטית לכתב האישום)" היה נאשם ו(מג'די, א.ס.) הבעלים והמנהל המרכזי של נאשמת 4 אשר נוהלה על ידו ועל ידי נאשמים 2 ו-3 (חאלד ומאג'ד, א.ס.) (כתב האישום המתוקן, החלק הכללי, סעיף 8).

"נאשם 1 הקים, ניהל וכיוון את פעילותה של נאשמת 4, והיווה את הרוח החיה המניעה את פעילותה" (שם, שם, סעיף 111.ב);

"נאשם 1 היה אחראי, בין היתר, על ההתקשרות עם מפיצי חשבונות פיקטיביות, אשר סייעו לנאשמים להפוך את דווחי נאשמת 4 לכספים במזומן" (שם, שם, סעיף 14).

מעמד הבכורה של מג'די בא לידי ביטוי גם באישום השני, מירמת הרישיונות וארגון שירותי שמירה ללא רשיון וגם באישום השלישי – איומים (הערעורים שלפנינו אינם עוסקים באישומים אלו).

יחד עם זאת, כתב האישום המתוקן איננו מציין את חלקו של מג'די או את חלקם המערערים האחרים בעוגת ההכנסות שלא דווחו. כל האזכורים בכתב האישום מייחסים את כלל ההכנסות מן הפעילות העבריינית לשלושת המערערים גם יחד. כך למשל נכתב בכתב האישום המתוקן:

"...מנהלי החברה ונאשמת 4 (להלן ביחד: "הנאשמים") ביצעו עבירות כלכליות... כל זאת מתוך כוונה להתחמק ממס, להעצים את רווחיהם..." (סעיף 10 בחלק הכללי).
 "במהלך התקופה הרלוונטית לכתב האישום, מנהלי החברה הפיקו מפעילות החברה רווחים אישיים עליהם לא דיווחו לרשויות המס, כאשר המס אשר הגיע למס הכנסה בגין הכנסות אלו מגיע לסך של לפחות 3 מיליון ₪." (סעיף 19 לחלק הכללי).
 141. בנוסף מתוארת בפרוטרוט בפרק "האישום הראשון", בפסקה ה', שכותרתה "התחמקות מתשלום מס הכנסה ביחס לרווחים אישיים שמנהלי החברה שלשלו לכיסם", שיטת העבודה של המערערים ומפיצי החשבוניות הפיקטיביות שהניבה את הרווחים האמורים:

28. כמפורט לעיל, במסגרת הקשר שנקשר בין מנהלי החברה, נאשמת 4 ומפיצי החשבוניות הפיקטיביות, מפיצי החשבוניות הפיקטיביות החזירו את הכספים למנהלי החברה, תוך שהם מקבלים ממנהלי החברה עמלה. חלק מהסכום שחזר ממפיצי החשבוניות הפיקטיביות שולמו לראיסים ולפעילי השטח העצמאיים במעטפות השחורות, ויתרתם הפכה להכנסותיהם האישיות של מנהלי החברה, כפי שיפורט להלן.

29. בנוסף, נאשמת 4 הוציאה תלושי שכר לכ-70 פעילי שטח שהראיסים או גורמים אחרים הפנו להוצאת תלושים במשרד, כאשר רוב תלושי השכר יצאו על סך של שכר מינימום באופן שהפרשותיה של נאשמת 4 לניכוי עובדים בגין משכורות אלו היתה מינימלית.
 30. רובם של עובדים אלו היו למעשה עובדיהם של הראיסים, אשר קיבלו את הסכום החודשי שבחר הראיס לתת להם (בדרך כלל, הרבה פחות משכר מינימום) מתוך הכספים שקיבל במעטפות השחורות, וזאת ללא קשר לסכום שלגביו יצא תלוש השכר.

31. בהמשך לכך, בכל חודש, מרבית סכום המשכורות הרשמיות היה נמשך והופך למזומן על ידי המחאה בנקאית של נאשמת 4, אשר היתה נרשמת לפקודת נאשם 3, כאשר נאשם 3 היה פורט את ההמחאה למזומן בחשבון הבנק של נאשמת 4 (להלן: "המשכורות הפיקטיביות").

32. חמשת הטורים השמאליים של נספח א', מפרטים את סכום החשבוניות הפיקטיביות, בניכוי הסכומים שחולקו באמצעות המעטפות השחורות, ובתוספת סכום המשכורות הפיקטיביות לאותו החודש. מתוך הסכום המפורט בטור השמאלי של נספח א' שולמו עמלות למפיצי החשבוניות הפיקטיביות בסכומים שאינם ידועים למאשימה, כאשר היתרה שולשה לכיסם של מנהלי החברה, בלא תשלום מס הכנסה עליהם.

33. נאשמים 1, 2, ו – 3 לא דיווחו לפקיד השומה על הכנסה זו, ולא

שילמו עליה את מס ההכנסה הנדרש.

34. בפועלם כאמור, השתמשו מנהלי החברה, בצוותא חדא, במזיד,

במרמה עורמה ותחבולה, בכוונה להתחמק ממס הכנסה".

142. מכל האמור לעיל עולה כי כתב האישום מייחס הכנסות אישיות מהפעילות

המירמית והתחמקות מתשלום מס הכנסה לכל המערערים. האם ייחוס ההכנסות

למג'די מור בלבד, כאמור בשומה העיקרית, סותר את כתב האישום ולכן יש לאפשר

למערערים להגיש ראיות, לעניין זה?

143. התשובה על כך שלילית.

כתב האישום המתוקן אינו מייחס הכנסות ספציפיות למג'די, מאג'ד וחאלד כיון

שלמדינה אין כלים לדעת כיצד התפלגו ההכנסות בין המערערים, שהרי המערערים

הסוו את פעולותיהם בדרכי מרמה שונות המתוארות בכתב האישום, כאמור לעיל. על

פי לשון כתב האישום המתוקן מג'די ושותפיו הודו והורשעו בהעלמת מס על כלל

ההכנסות הלא מדווחות (בגין החשבונות הפיקטיביות ובגין הוצאת תלושי שכר

פיקטיביים, בניכוי התשלומים לראיסים ב"מעטפות השחורות" – כעולה מנספח א').

בין השלושה נוצר קשר מוקדם שהושתת על פעולות משותפות, כפי שהודו

המערערים. מכאן שקיימת חובת תשלום מס הכנסה על כל המערערים בגין כלל

ההכנסות הלא מדווחות, בבחינת "ביחד ולחוד", כאמור [בסעיף 54 לחוק החוזים](#).

כלומר, כל אחד מן המערערים הודה והורשע בהעלמת כלל ההכנסות הבלתי מדווחות.

144. לכן, בהתאם [לסעיף 55\(א\) לחוק החוזים](#), יכולה הנושה, המדינה, לדרוש את קיום

החויב ממג'די בלבד, באמצעות הוצאת שומה אישית, מבלי שהדבר יסתור את כתב

האישום. זאת ועוד, המדינה נימקה את הוצאת השומה למג'די, הן בשל בכירותו

בחברה והיותו בעל המניות העיקרי, כפי שבאה לידי ביטוי בכתב האישום המתוקן,

והן בשל העובדה שאצלו ניתפסו כל הנכסים ועיקר הכספים במזומן, דבר המצביע אף

על השליטה בהכנסות.

145. עם זאת, יש לתמוה למה לא הוציאה המדינה שומות מס הכנסה גם למאג'ד וחאלד,

בהתאם לכתב האישום. גם אם סברה המדינה, כי תוכל לגבות בפועל רק ממג'די

(במידה של צדק, ואינני קובע מסמרות בדבר), הרי שהוצאת שומות למאג'ד וחאלד לא

היתה פוגעת בכך, עפ"י העיקרון של "ביחד ולחוד". הוצאת שומות לכל השותפים

להעלמת הכנסות, על פי כתב האישום, היא נכונה יותר ועשויה למנוע טענות של

אכיפה בררנית ואובדן הכנסות למדינה. על כל פנים, טענה זו לא נטענה ע"י מג'די

ביחס לשותפיו ולכן אין אנו נדרשים לכך.

146. טענתו של מג'די שיש להפחית 2/3 מהחייבים כלפיו, האמורים בשומת מס ההכנסה,

מתבססת על ההנחה כאילו יש לחלק את החיוב במס באופן שווה בין שלושת

השותפים. אולם טענה זו, כאמור לעיל בפסיקה, אינה יכולה להיות מופנית כלפי הנושה, המדינה.

147. המדובר בנטל החיוב בין החייבים, שותפיו לעבירה, בינם לבין עצמם, ולא ביחס לנושה, כאמור [בסעיף 56\(ב\) לחוק החוזים](#).

במישור היחסים בין המערערים, בינם לבין עצמם, מג'די יכול לחזור על החייבים האחרים, מאג'ד וחאלד, ולדרוש מהם להחזיר לו את חלקם בחיוב השומתי. במישור היחסים בין מג'די למדינה, המדינה זכאית לדרוש ממנו, על פי הכלל של "ביחד ולחוד" את תשלום מס ההכנסה על כלל ההכנסות הלא מדווחות שבגינן לא שולם מס.

148. כאמור, המדינה השיבה בסיכומיה כי אינה מתנגדת שיראו בשומות שהוצאו למג'די, כאילו אלו הוצאו מלכתחילה גם למאג'ד ולחאלד, כולן ביחד ולחוד, וכי אין טעם להביא ראיות נוספות בעניין. נטען כי לבית המשפט הסמכות בדיון לחייב את כל המערערים היחידים ביחד ולחוד עם מג'די.

149. טענה זו אינה מקובלת עלי. מאג'ד וחאלד אינם שותפים לערעורו של מג'די על שומת מס ההכנסה, מהטעם הפשוט, שלא הוצאה להם שומה שכזו. ערעוריהם האישיים עוסקים בעניין כפל המס שהושת עליהם בעניין מע"מ בלבד.

מאג'ד וחאלד לא נשמו ע"י מס ההכנסה ואינם צד לערעורים כנגד מס ההכנסה (הליכים ע"מ 11201-02-15; ע"מ 12488-02-14; ע"מ 12506-02-14). לכן בית המשפט אינו יכול להטיל עליהם כל חיובים בגין שומת מס הכנסה.

150. יתר על כן, כאמור לעיל ובפסיקה, עניין חלוקת חיוב מס הכנסה על ההכנסות הלא מדווחות הן עניין פנימי בין מג'די לשותפיו ובחירתו של מג'די לתבוע אותם או לא על פי [סעיף 56\(ב\)](#) אינה רלוונטית לעניינינו.

151. **לסיכום:**

מכל האמור לעיל, יש לראות במג'די כמי שקיבל לידי את הסכומים המפורטים בנספח א' לכתב האישום המתוקן בו הורשע על פי הודאתו.

יש להוסיף להכנסתו החייבת של מג'די בשנים 2009 – 2011 את הסכומים המפורטים בצווים שהוצאו לו ביחס לשנים אלו, מכח [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה, [וסעיף 191ב](#) לפקודה כהכנסות נוספות שהיה חייב בגין בניהול פנקסי חשבונות, אך לא ניהלם.

יש להוסיף להכנסה החייבת של מג'די לשנת 2008 את הסכום המופיע בנספח א לכתב האישום המתוקן (בטור שכותרתו "נותר בכיס מנהלי הארגון לפי שנים") בו הורשע עפ"י הודאתו.

152. ויודגש: המדינה דרשה בשומה להוסיף להכנסתו החייבת של מג'די סך של 2,905,772 ₪, למרות שסכום זה לא הופיע בכתב האישום. המדינה נימקה זאת בטענה כי ביחס לשנת 2008, מאחר שלא היו ידועים הסכומים המדויקים, נקבעה השומה בהתבסס על

החישוב שערך פקיד השומה ביחס לשנת המס 2008: פקיד השומה התיר סכום יחסי, בהתאם ליחס שבין החשבוניות הפיקטיביות שנדרשו בספרי החברה בשנת 2009, לבין המעטפות השחורות ששולמו בפועל לראיסים באותה שנה, ובסך הכל בשיעור 78% (סעיפים 61 ו-84 לבקשה למתן פסק דין חלקי).

153. עם זאת, היות ועניינינו הוא במתן פסק דין לפי [סעיף 42 א'](#) [לפקודת הראיות](#), הרי שלהכנסתו החייבת של מג'די יתווסף כעת הסכום המופיע בכתב האישום בלבד.

154. בעניין הערעור על ההפרש בין הסכום הנדרש בשומת מס ההכנסה לבין הסכום האמור בכתב האישום לשנת 2008 – על כך יתנהל הליך הוכחות בבית המשפט.

155. **עניין סכום המס לתשלום:**
נותר לבחון את טענת מג'די בעניין סכום המס שעליו לשלם. האם סכום המס סותר את כתב האישום?

חישוב סכום המס לתשלום נובע משומת מס ההכנסה, שהתבססה על נספח א' לכתב האישום המתוקן, בו הודו המערערים והורשעו.
כאמור לעיל, תוספת ההכנסה הלא מדווחת לשנים 2009-2011 בה חויב מג'די, עוגנה כדין בכתב האישום וכן תוספת ההכנסה החלקית לשנת 2008.

מג'די טען כי המדינה דרשה ממנו ומהחברה, מכל אחד מהם, סכום של 11 מיליון ₪. מטענות המדינה עולה כי אין מדובר בתוספת הכנסה לא מדווחת בסך של 11 מיליון ₪ לכל אחד מהם בנפרד, אלא למג'די ולחברה גם יחד. ובעיקר אין מדובר בסכום המס לתשלום אלא בתוספת הכנסה בלתי מדווחת. משאלו הם פני הדברים, הרי שאין סתירה בין שומות מס ההכנסה שהוצאו למג'די ולחברה לבין האמור בכתב האישום המתוקן, אשר קובע כי המס שהגיע למס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו, הוא **לפחות 3 מיליון ₪**.

156. ודוק, אופן חישוב סכום מס ההכנסה לתשלום בגין הכנסה חייבת, ובפרט בשל הכנסות לא מדווחות, כפוף לשיקולים רבים, המנויים [בפקודת מס ההכנסה](#).
מג'די לא צרף תחשיב לפיו יש לטענתו לשום את ההכנסה החייבת שלו. עם זאת, עניינינו הוא בתוספת ההכנסה החייבת שנקבעה למג'די, כאמור בנספח א' לכתב האישום.

סיכום ביניים:

בדין הוצאה שומת מס ההכנסה למג'די על מלוא ההכנסות שלא דווחו למדינה. דרישת המדינה לגבי השנים 2009-2011 תואמת את האמור בכתב האישום ואינה סותרת אותו. אין להפחית מסכום השומה שהוצאה למג'די 2/3 בשל חלקם של חאלד ומאג'ד. נוכח העובדה שהחויב הוא

יחד ולחוד מג'די יכול לחזור על שותפיו, אם רצונו בכך. ערעור מג'די על שומת מס הכנסה שהוצאה לו לשנים אלו – נדחה (הליך ע"מ 11201-02-15).

לעניין שנת 2008- חיוב מג'די בתוספת הכנסות לא מדווחות יהיה עפ"י הסכום האמור בכתב האישום המתוקן ובנספח א' ועל יתרת השומה – ידון בבית המשפט. ערעור מג'די בהליך ע"מ 12506-02-14 - נדחה חלקית אפוא.

הטענות בעניין שומת מס ההכנסה לחברה/תעדוף שומות ושומות חילופיות

157. **המערערים טענו כי על פי ההלכה על המדינה היה לתעדף את השומות בין המעורבים השונים. משמעות הדברים היא כי היה עליה להצהיר מהי השומה הראשית בכל המקרים בהם קיים כפל מס, ועל שומה זו מתנהל הברור העובדתי במשפט. לכן יש לבטל את כל השומות החילופיות בכל אותם מקרים שבהם קיימת חפיפה בין שומה עקרית לחילופית, ללא קשר ליכולת הגבייה והגבייה בפועל ממי מהעוסקים להם הוצאו שומות חילופיות.**

158. **נטען כי התעדוף מחלק את האחריות בשומה, כלומר למי מייחסים את החוב. משיוחס לבעל השומה הראשית חוב מסוים, לא ניתן יותר לגבות את אותו חוב למי שהוצאה לו שומה חילופית, רק עקב העובדה כי לא ניתן לגבות את החוב מבעל השומה הראשית.**

159. **עוד טענה המדינה כי פקיד השומה הבהיר לא אחת כי שומות מס ההכנסה למג'די ולחברה המערערת הן שומות חלופיות, כאשר השומה של מג'די היא השומה הראשית. כלומר, לא קיימת דרישה גם מהיחיד וגם מהחברה לגבי אותה ההכנסה. נטען כי ככל שתתקבל עמדת פקיד השומה במלואה ביחס לשומות בעל המניות, יתוקנו שומות החברה בהתאם, וכי אין כוונה לגבות כפל מס בגין אותה הכנסה. כאמור לעיל, טענת המדינה ביחס לשומה העיקרית של בעל המניות, מג'די, ביחס לשנים 2009-2011 התקבלה וכן התקבלה חלקית ביחס לשנת 2008. מכאן, ששומות החברה יתוקנו בהתאם, ואיני מוצא טעם לדון בשאלת השומות החילופיות.**

160. **לסיכום ערעורה של החברה על שומת מס הכנסה על השנים 2007-2010: בעניין שנת 2007 יוגשו ראיות ויתנהל הליך הוכחות (כאמור בנספח א' לכתב האישום המתוקן, לא ידוע איזו הכנסה משנת 2007 נותרה בכיסי המנהלים, עמ' 77). בעניין שנת 2008, יוגשו ראיות ויתנהל הליך הוכחות בעניין ההפרש בין שומת מס ההכנסה לשנת 2008 לסכום ההכנסה הלא מדווחת המופיע בנספח א' לכתב האישום. בעניין השנים 2009-2010 הערעור התייתר, כאמור לעיל. אני דוחה את ערעור החברה על השומה לשנים 2009-2010. בעניין שנת 2011 – הערעור התייתר. אני דוחה את ערעור החברה על השומה לשנת 2011.**

התוצאה של כל האמור לעיל בערעורי מס ההכנסה:

א. דחייה מלאה של הליך 11201-02-15:

(1) דחייה מלאה של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנת 2011;

(2) דחייה מלאה של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לבעל המניות ביחס לשנות המס 2009 – 2011.

ב. דחייה חלקית של הליך 12488-02-14, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנות המס 2007 – 2010. משמעות קבלת הבקשה היא כי ניתן בזאת פסק דין סופי ביחס לשנים 2009 – 2010 ביחס לשומות החברה. ביחס לשנת 2007 אשר אינה מופיעה בכתב האישום וביחס לשנת 2008, המופיעה חלקית בכתב האישום, יוגשו ראיות ויתנהל הליך משפטי.

ג. דחייה חלקית של הליך 12506-02-14, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה למג'די ביחס לשנת המס 2008. ביחס להפרש בין סכום ההכנסות הלא מדווחות המופיע בשומה לסכום ההכנסות הלא מדווחות המופיע בכתב האישום המתוקן יוגשו ראיות ויתנהל הליך משפטי.

טענות נוספות של המערערים בערעורי מע"מ ומס הכנסה

הטענה כי יש לראות את כתב האישום כ"מסמך אחר"

טענות המערערים

161. המערערים טענו כי יש לראות בכתב האישום המתוקן (ת"פ מחוזי מרכז 46077-01-14 מ"י נ' מג'די מור ואח'), שהוגש כנגד המערערים ושב הודו במסגרת עסקת טיעון והורשעו ביום 12.11.14, כ"מסמך אחר", לפי [סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף](#), לצורך קיזוז תשומות בסך 5,060,025 ₪.

162. נטען כי כתב האישום בורא יש מאין מציאות כלכלית. הוא מייחס לכל שחקן את אחריותו וחלקו באותה מציאות כלכלית, והשומות האזרחיות צריכות לשקף מציאות זו. כיוון שכך, יש להתיר המע"מ הנגזר מהתשלומים לראיסים לחברה.

הטלת המע"מ, על עוסקים בעולם כלכלי, אמורה להיות ניטרלית, הואיל והמע"מ אמור להיות מוטל על הצרכן הסופי. העוסק מקזז מע"מ אותו הוא משלם ומעביר מע"מ אותו הוא מקבל. הוא משמש כ"צינור" לגביית הערך המוסף המיוצר דרכו.

163. עוד נטען כי כאשר כתב האישום בורא עולם כלכלי יש מאין הרי שלצרכי החיוב המיסויי, עליו לדמות מציאות כלכלית, הגיונית, סבירה וכזו המתארת את העולם האמיתי. (וזאת בנפרד משיקולים עונשיים- והרי בעל החברה ומי שהואשמו כמנהלים נענשו חמורות בפרשה).

אי הכרה בכתב האישום ייצור עולם מיסויי מעוות בהעדר קיזוז תשומות הראישים, תמוסה המערערת על המחזור ולא על הערך המוסף.

164. עוד טענו המערערים כי אחד העקרונות הבסיסיים במס ערך מוסף הוא עיקרון ההקבלה. התרת קיזוז התשומות בגין כתב האישום ימלא אחר עיקרון זה.

טענות המדינה

165. המדינה תארה את השתלשלות העניינים בבקשת המערערים להכיר בכתב האישום כמסמך אחר, כפי שהוגש לה. ביום 7.1.2018, פנתה החברה מערערת, באמצעות בא כוחה במסגרת הערעורים המאוחדים שבכותרת, להנהלת רשות המסים בבקשה להכיר בכתב האישום המתוקן שהוגש כנגד המערערים כ"מסמך אחר" לצורך הוראות [סעיף 38](#) לחוק (נספח גו לתשובת המערערים).

166. ביום 21.1.2018, דחה המנהל, באמצעות ר"ח דוד פאר, מנהל תחום מחלקה מקצועית - מע"מ, את בקשת המערערת לעיל, באופן שאינו משתמע לשתי פנים:

"בנסיבות העניין ולאור העובדה כי החברה הורשעה בניכוי מס תשומות בשל חשבוניות שהתקבלו בידה שלא כדין אין החברה עומדת בתנאי סעיף 38 לחוק, עמדתנו היא כי החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות ללא כל קשר להכרה בכתב האישום כ'מסמך אחר'. לעניין ניכוי מס התשומות כמשמעותו בחוק".
(נספח 3 לתשובת המדינה).

167. החברה ערערה על ההחלטה לבית המשפט המחוזי בירושלים במסגרת [ה"פ 12428-02-18](#) [האחים מור ביטחון בע"מ נ' רשות המסים בישראל](#) [פורסם בנבו]. באותו הליך בית המשפט המחוזי קיבל את בקשת המדינה לסילוק המרצת הפתיחה על הסף, מן הטעם שהסעד המבוקש בה אינו מצוי בסמכותו, אלא בסמכותו של בג"ץ (נספח ד לתשובת המערערים).

168. לגופו של עניין טענה המדינה מספר טענות:
א. התנאים הבסיסיים אינם מתקיימים בעניינינו - עפ"י [סעיף 38\(א\)](#) לחוק "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל...". אין חולק כי מנהל מע"מ לא אישר את בקשת החברה המערערת.

ב. החוטאת מבקשת לצאת נשכרת מפעילותה העבריינית, אך אין לתת לכך יד.

ג. המערערים תוקפים החלטה מנהלית במסגרת ערעורים שבכותרת.

ד. הכרה ב"מסמך אחר" לצורך ניכוי מס תשומות נעשית במשורה, וככלל רק בשני סוגי מקרים: (1) כאשר נותן השירות או מוכר הטובין מנוע על פי דין מלהוציא חשבונית מס למקבל השירות, אולם המס בגין העסקה שולם לרשויות המס; (2) בנסיבות מיוחדות בהן חשבונית המס הוצאה שלא בהתאם לחוק על שם העוסק, הקונה או

מקבל השירות, על אף שהוא נשא בתשלום המס, אשר גולגל עליו, והתשומות קשורות במישרין בעסקאות שהוא עצמו מבצע. המדינה הפניתה לפסיקה לפיה הכרה ב"מסמך אחר" היא החריג, בעוד דרך המלך היא ניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית מס שהוצאה כדין. נקבע כי מקום שניתן להוציא חשבונית מס אין צידוק להיכנס בשערי החריג של 'מסמך אחר'.

ה. המטרה שלשמה איפשר החוק להכיר במסמכים שאינם חשבוניות מס או בהצהרת ייבוא כמסמכים כמסמך אחר, הוא לסייע למי שביצע עסקה אמיתית ושילם את המס הנדרש ממנו, אלא שאין בידו חשבונית מס ללמד על תשלום המס ועל העסקה, מטעמים אשר אינם תלויים בו. זהו בוודאי אינו המקרה כאשר המדובר בחשבוניות פיקטיביות.

ו. נקודת המוצא לדיון באפשרות לקבל מסמך כ"מסמך אחר" היא ששולם המס הנדרש. בענייננו, הדבר לא מתקיים, שכן אין מחלוקת שכאשר החברה המערערת שילמה לראיסים במזומן תמורה בגין שירותי השמירה שאלו סיפקו לה, היא לא שילמה להם את רכיב המע"מ.

ז. אילו הייתה המערערת מבקשת את הסכמת המשיבים מבעוד מועד להכיר בתשומות בגין התשלומים לראיסים, מבלי שקיימת בידה חשבונית מס כדין, בקשתה הייתה נדחית, שכן החוק אינו מתיר ניכוי תשומות רק על פי העיקרון הכלכלי של קיום ההוצאה או רק על פי עיקרון ההקבלה, אלא שהדרישה הבסיסית של החוק הוא קיום הדרישות המהותיות לגבי הצורה והאופן שבו תוצא חשבונית מס. קבלת עמדת המערערת תהווה תמריץ שלילי לה ולעוסקים אחרים כדוגמתה, אשר השתמשו בחשבוניות פיקטיביות, באשר אלו ידעו כי אילו יתפסו, יוכלו הם לדרוש בדיעבד מס תשומות, וזאת על אף שאין בידם חשבונית מס שהוצאה כדין.

ח. בעמדת המערערת יש בכדי לפגוע בעיקרון השוויון בפני המס, ולהטיב עימה, ועם עוסקים אחרים אשר הורשעו בגין עבירות על החוק, בשל שימוש בחשבוניות פיקטיביות. זאת, לעומת עוסקים אחרים, אשר לא הוגש כנגדם כתב אישום, וגם ברשותם לא קיימת חשבונית מס שיצאה כדין, להם לא תינתן האפשרות להכיר במסמך אחר מסוג כתב אישום.

הכרעה בסוגיית "מסמך אחר"

169. כאמור, ההחלטה לא לאשר את כתב האישום כ"מסמך אחר" ניתנה על ידי מנהל מע"מ ועליה הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים. מקובלת עלי התוצאה אליה השופטת זנדברג בערעור וקביעתה כי לבית המשפט אין סמכות לדון בערעור על החלטה מנהלית. כעת, מבקשים המערערים לערוך מקצה שיפורים ובמסגרת הערעורים המאוחדים לערער שוב על החלטת מנהל מע"מ.

170. מבלי להיכנס לשאלת הסמכות, ולגופו של עניין, אני מקבל את טענותיה המפורטות של המדינה ובהתאם לכך קובע כי אין להכיר בכתב האישום המתוקן שהוגש כנגד המערערים כ"מסמך אחר" לצורך הוראות [סעיף 38](#) לחוק.

לסיכום: הטענה בעניין הכרה בכתב האישום המתוקן כ"מסמך אחר" – נדחית.

הטענה בדבר אכיפה בררנית ואי גילוי מסמכים

המערערים טענו כי על פי ההיגיון של כתב האישום, הראיסים הינם קבלני משנה עצמאיים, ומרכיבי המע"מ ומס ההכנסה האזרחיים הנגזרים מכתב האישום, צריכים להתחלק בין הראיסים, כל אחד לפי חלקו לבין החברה.

לטענתם, המדינה אמורה היתה להוציא לכל אחד ואחד מן הראיסים שומת מס הכנסה ושומת מע"מ עצמאית בגובה חלקו בהכנסה ובמע"מ.

171. עוד טענו המערערים לעניין גילוי מסמכים, כי עד היום לא גילה המשיב אלו שומות מע"מ ומס הכנסה הוציא לראיסים השונים, וכמה גבה מהם במישורי ההכנסה השונים.

לטענתם, המדינה נקטה בעניין זה באכיפה סלקטיבית קשה ביחס למערערים, בכך שפעל באופן חלקי בלבד במישור האזרחי נגד חלק מהראיסים.

מדובר בתקבולים בסכום מצטבר של 36 מיליון ₪ לראיסים שהייתה אמורה להניב לכל הפחות שומות מע"מ של 5 מיליון ₪ ושומות מס הכנסה של 18 מ' ₪. דברים אלו לא נעשו.

172. עוד טענו המערערים כי בית המשפט יתבקש להורות למשיב להמציא פרטים מלאים על השומות שהוציא לראיסים והסכומים שנגבו מהם, במס הכנסה ובמע"מ, כתנאי סף לפני כל דיון בבקשתו, ולמחוק את הבקשה על הסף ככל שלא יומצאו הנתונים במלואם.

עוד נטען כי יש לקבל נתונים לגבי השומות שהוצאו לדששאי ולגבי מפיצי חשבונות אחרים המוזכרים בכתב האישום ככל שהוצאו.

173. **המדינה טענה** כי מבחינה עובדתית במסגרת שומות מס ההכנסה (ע"מ 12488-02-14, ע"מ 12506-02-14, ע"מ 11201-02-15) - שנערכו לחברה המערערת ולמג'די, פקיד השומה כבר לקח בחשבון את מלוא הסכומים אשר שולמו לראיסים, כאשר חישב את ההכנסה החייבת שיש לייחס לחברה המערערת ולמג'די (ראו סעיפים 60 - 62 לבקשה למתן פסק דין חלקי וכן את השומות מושא ערעורים אלו, המצורפות כנספחים 17 ו-19 לבקשה למתן פסק דין חלקי). דהיינו, ככל שיש ממש בטענת המערערים שפקיד השומה הגיע עם הראיסים ל"פשרות מופלגות" (ולא כך הוא), הרי שהתחשבות באותן הפשרות, יכולה רק לפגוע בשומות שהוצאו לחברה המערערת ולמג'די, שכן אז סביר כי הסכומים אשר יופחתו מהכנסותיהם, יהיו נמוכים יותר.

174. בעניין גילוי המסמכים טענה המדינה כי הבקשה אינה רלבנטית ואף עומדת בניגוד לחובת הסודיות הקבועה בחוקי המס השונים. למערערים אין כל זכות המעוגנת בדין לקבל מידע אודות נישומים ועוסקים אחרים, ואף להיפך. בהתאם להוראות הדין, על רשויות המס חל איסור למסור מידע, וזאת מחמת חובת הסודיות הגורפת החלה עליהן, מכוח הוראות [סעיפים 231-232](#) לפקודה [וסעיף 142 לחוק מע"מ](#).
175. עוד טענה המדינה כי נראה שטענות המערערים בעניין זה, אינן אלא ניסיון לבצע מסע דיג, במסגרת ניסיונותיהם הרבים והמגוונים להתחמק מתשלום המסים הנובעים מפעולותיהם הבלתי חוקיות, ומקבלת פסק דין אשר יסתום את הגולל על ניסיונות אלו. גם משום כך יש לדחות את טענותיהם.
176. המדינה טענה כי גם בהקשר זה בחרו המערערים לסמא את עיני בית המשפט, ולטעון טענות שכלל אינן רלבנטיות לצורך הדיון בבקשה למתן פסק דין חלקי. למסמכים המבוקשים אין כל נפקות לשאלת חיובם של המערערים בהודעות כפל המס ובשומות מס הכנסה, ועל כן, אף אילו תתקבל בקשתם לקבלת המידע המפורט, בניגוד לדין ולעמדת המשיב, הרי שלא יהיה בכך כדי לסייע בידם.
- למען הסדר הטוב הבהירה המדינה, כי המערערים קיבלו זה מכבר את כל המסמכים עליהם הסתמכה בהודעות כפל המס ובשומות מס ההכנסה מושא הערעורים שבכותרת.
177. עוד טענה המדינה לעניין גילוי מסמכים בעניין ד.ש.א.י כי ביום, ניתן פסק דינו של מותב זה [בע"מ 44083-08-14 וע"מ 44093-08-14 חמיאס נ' רשות המסים](#) (פורסם בנבו, 3.7.2019) ונדחו ערעוריהם של האחים חמיאס, אשר הוציאו ביחד עם המערערים היחידים את החשבוניות הפיקטיביות על שם חברת ד.ש.א.י, אשר נוכו בספרי החברה המערערת. נקבע כי האחים חמיאס ישלמו ביחד ולחוד כפל מס עסקאות בסך בסך של 8,932,998 ₪ בגין 35 חשבוניות פיקטיביות.
178. נטען כי השפעתו של פסק הדין הנ"ל על הערעורים המאוחדים שבכותרת הוא אך במישור הגבייתי של רכיב המס הגלום בהודעות כפל המס שהוצאו למערערים בקשר עם החשבוניות הפיקטיביות על שם חברת ד.ש.א.י.
- זאת ועוד, המדינה הודיעה במספר הזדמנויות שונות, כי אין בכוונתה לגבות את רכיב המס יותר מפעם אחת, וכי רכיב המס הנובע מהחשבוניות הפיקטיביות על שם חברת ד.ש.א.י ייגבה מהמערערים ומהאחים חמיאס ביחד ולחוד.

הכרעה לעניין אכיפה סלקטיבית וגילוי מסמכים

179. טענת המערערים לאכיפה סלקטיבית היא טענה שנטענה בעלמא, ללא כל תימוכין. יודגש שוב, כי המערערים הודו, הורשעו ונגזר דינם בהליך פלילי. כתב האישום והכרעת הדין התקבלו כראיות בהחלטתי מיום 25.10.2016 ועל סמך מסמכים אלו הגישה המדינה למערערים הודעות כפל מס במע"מ ושומות מס הכנסה.

180. לעניין גילוי המסמכים, תמים דעים אני עם המדינה כי לא ניתן לגלות מסמכים בעניין הראיסים או בעניין ד.ש.א.י., וזאת בהתאם להוראות [סעיפים 231-232](#) לפקודה [וסעיף 142 לחוק מע"מ](#).

181. הטעם שבבסיס החיסיון הוא כפול: לטובת הנישום - על מנת שיתאפשר לנישום לדווח על הכנסותיו ועסקיו ללא חשש שהמידע שימסור יגיע לידיעת צדדים שלישיים; לטובת המדינה - על מנת לעודד גביית מס אמת בכך שהנישום המדווח על הכנסותיו ועסקיו לא יחשוש כי המידע ייחשף בפני אחרים ([בג"צ 207/70 יהלומי נ' שר האוצר, פ"ד כה \(1\) 126; בג"צ 174/83 שכנר ואח' נ' שר האוצר, פ"ד לז \(3\) 225, 229 \(1983\); הלכת מ.א.ל.ר.ז, עמ' 845](#)).

182. בנוסף, תשובת המדינה בעניין גביית רכיב המס פעם אחת בלבד מן המערערים ומחמיאס ביחד ולחוד מניחה את דעתו של בית המשפט ונותנת מענה לטענת המערערים בעניין ד.ש.א.י. .

לסיכום: הטענות בדבר אכיפה ברונית ואי גילוי מסמכים נדחות.

הטענה כי לא קוזזו שומות הראיסים

183. **המערערים טענו** כי לא קוזזו שומות הראיסים בכל הנוגע לחברה (והדבר רלבנטי גם במישור האישי). לטענתם, יש לקחת בחשבון את החשבוניות שהוצאו לראיסים, דבר שיש בו כדי לקזז דרמטית את השומות בחברה (וכן ובהתאמה גם אצל היחידים).

184. **המדינה טענה** כי אין עוררים כי בדיווחי החברה נוכה מס תשומות מחשבוניות פיקטיביות, ובשל כך הוצא לה חיוב בכפל מס. ודוק, החברה היא שבחירה לפעול כפי שפעלה ולנכות מס תשומות בהסתמך על חשבוניות פיקטיביות. משכך, אין לה אלא להלין על עצמה על ההשלכות הנובעות מפעילותה הבלתי חוקית. הלכה למעשה, עתה, מבקשת המערערת מבית המשפט, להחזיר את הגלגל לאחור, ולאפשר לה לתקן את דיווחיה כאילו לא היו הדברים מעולם. ברי כי, לא אלו הם פני הדברים, והמציאות העובדתית שונה לחלוטין מזו שמבקשת עתה לטעון המערערת.

הכרעה בעניין קיזוז שומות הראיסים

185. [סעיף 38\(א\)](#) לחוק קובע כי: "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין [...]". החוק קובע כי לא ניתן לקזז תשומות מכל חשבונית אלא מחשבונית [שהוצאה כדין](#). על מנת שחשבונית מס תיחשב ככזו עליה לעמוד בהוראת [סעיף 47 לחוק מע"מ](#) וכן לקיים את דרישות [תקנה 9א' להוראות מס הכנסה \(ניהול פנקסי חשבוניות\)](#), התשל"ג-1973:

החשבונית תוצא על ידי עוסק מורשה אשר זכאי להוציאה;
הפרטים המצויים בחשבונית צריך שיהיו נכונים;

החשבונית תכלול את סוג הטובין או תיאור השירות שניתן, הכמות, המחיר וזהות הצדדים לעסקה.

186. הפסיקה פרשה את האמור [בסעיף 38\(א\)](#) וקבעה כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה." (הלכת מ.א.ל.ר.ז, עמ' 849).
אין חולק כי הראיסים לא הנפיקו כל חשבוניות לחברה; אין חולק כי בידי החברה אין חשבוניות מס שהוצאו לה כדין על ידי הראיסים.

187. המערערים הודו, הורשעו ונגזר דינם, בין היתר בשל הוצאת חשבוניות פיקטיביות, והחברה בשל ניכוי תשומות הכלולות בחשבוניות פיקטיביות. החברה היא שבחברה לנכות חשבוניות פיקטיביות, היות שהיא לא קיבלה חשבוניות מס מן הראיסים ולכן לא יכולה היתה לנכות מס תשומות. כעת מבקשת החברה לטהר את השרץ ולתקן את דיווחיה, כאילו כל הקונסטרוקציה המירמית לא היתה ולא נבראה. היצא חוטא נשכר? היעדרות לבקשה כזו אינה מבדילה בין החברה לבין עוסק ישר-דרך, שמקבל חשבוניות מספקיו ומקזז את מס התשומות הכלול בהן.

188. לא זו אף זו, קבלת טענת החברה תהווה תמריץ שלילי לה ולעוסקים אחרים כדוגמתה, כשידעו שאילו יתפסו בקלקלתם, יוכלו לדרוש בדיעבד קיזוז מס תשומות, וזאת על אף שאין בידם חשבונית מס שהוצאה כדין. המערערים והחברה הודו במעשים המיוחסים להם בכתב האישום המתוקן ובכך שסיפקו לראיסים כיסוי חשבוני פיקטיבי. לא יעלה על הדעת כי כעת, תדרוש החברה ליהנות ממעשי המרמה ולקזז תשומות, כאילו הוצאו לה חשבוניות על ידי הראיסים מלכתחילה.

לסיכום: טענת החברה ובקשתה לקזז את שומות הראיסים – נדחית.

הטענה בדבר שלילת זכות השימוע מן המערערים

189. טענה זו הנה טענה ממוחזרת, ונטענה כבר בתגובה לבקשת המדינה לקבוע כי הממצאים והמסקנות של פסק הדין המרשיע יהיו קבילים בערעור בהתאם [לסעיף 42 א' לפקודת הראיות](#). הטענה אף נענתה מפורשות בהחלטתי בבקשה מיום 25.10.2016, החלטה שאושרה, כאמור, בבית המשפט העליון.
מטעמי סופיות הדיון, שהוא עקרון-על במערכת המשפט, ומטעמים של יעילות וחסכון, איני רואה להידרש לטענה זו פעם נוספת.
הטענה נדחית.

סוף דבר

א. פסק דין סופי- דחייה מלאה של הערעורים בהליך ע"מ 41962-12-14, בו הוגשו הערעורים הבאים:

ערעור על הודעות כפל המס שהוציא מנהל מע"מ לפי [סעיף 50\(א\)](#) לחוק מע"מ, למנהלי החברה;

ערעור על הודעת כפל מס השניה שהוציא מנהל מע"מ לפי [סעיף 50\(א1\)](#) לחוק מע"מ, לחברה ביחס לתקופה שבין 01/2009 - 05/2013;

ערעור על ההודעה על פסילת הספרים והטלת קנס - לפי [סעיפים 77ב\(ב\)](#) ו-95 לחוק מע"מ, בהתאמה - שהוציא מנהל מע"מ לחברה. לפיכך אני קובע:

(1) מנהלי החברה (ביחד ולחוד) חייבים בכפל מס העסקאות בגין 141 חשבוניות שהן בגדר חשבוניות פיקטיביות, ועל כן עליהם לשלם (ביחד ולחוד) את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 16,419,790 ₪.

(2) החברה חייבת בכפל מס תשומות בגין החשבוניות שהן בגדר חשבוניות פיקטיביות ולגביהן הוצאה הודעת כפל המס השניה לחברה, ועל כן עליה לשלם את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 12,915,708 ₪.

(3) ספרי החברה לתקופה שבין יולי 2006 - דצמבר 2008 נוהלו בסטייה מהותית מהוראות הדין ועל כן יש לראות בהם כבלתי קבילים (פסולים). בדין חייב מנהל מע"מ את החברה בקנס פסילת ספרים בסך 190,425 ₪.

(4) ספרי החברה לתקופה שבין ינואר 2009 - מאי 2013 נוהלו בסטייה מהותית מהוראות הדין ועל כן יש לראות בהם כבלתי קבילים (פסולים). בדין חייב מנהל מע"מ את החברה בקנס פסילת ספרים בסך 705,597 ₪.

ב. פסק דין סופי- דחייה מלאה של הערעור בהליך ע"מ 45049-02-11, בו הוגש ערעור על הודעת כפל מס הראשונה שהוציא מנהל מע"מ לחברה לפי [סעיף 50\(א1\)](#) לחוק מע"מ ביחס לתקופה שבין 07/2006 - 12/2008; ועל ההודעה על פסילת הספרים והטלת קנס - לפי [סעיפים 77ב\(ב\)](#) ו-95 לחוק מע"מ, בהתאמה - שהוציא מנהל מע"מ לחברה. לפיכך אני קובע:

החברה חייבת בכפל מס תשומות בגין החשבוניות שהן בגדר חשבוניות פיקטיביות ולגביהן הוצאה הודעת כפל המס הראשונה לחברה, ועל כן עליה לשלם את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 2,669,472 ₪.

ג. **דחייה חלקית של הערעור הליך 14-02-12488**, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנות המס 2007 – 2010. משמעות קבלת הבקשה היא כי ניתן בזאת פסק דין סופי ביחס לשנים 2009 – 2010 ביחס לשומות החברה.

ביחס לשנת 2007 אשר אינה מופיעה בכתב האישום וביחס לשנת 2008, באשר ליתרת השומה הנדרשת, שאינה מופיעה בכתב האישום, יוגשו ראיות ויתנהל הליך משפטי.

ד. **דחייה חלקית של הערעור בהליך 14-02-12506**, בו הוגש ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לבעל המניות, מג'די, ביחס לשנת המס 2008. נדחה הערעור ביחס לחלק מן השומה לשנת 2008, סכום ההכנסות הנוספות שלא דווחו, המופיע בכתב האישום המתוקן. לפיכך אני קובע כי להכנסות המדווחות של מג'די אבו מור יש להוסיף את הסכום המופיע בנספח א לכתב האישום המתוקן. *באשר ליתרת השומה הנדרשת, שאינה מופיעה בכתב האישום, יוגשו ראיות ויתנהל הליך משפטי.*

ה. פסק דין סופי- דחייה מלאה של הערעורים בהליך 15-02-11201:

1. **דחייה מלאה** של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה לחברה ביחס לשנת 2011.

2. **דחייה מלאה** של הערעור אשר הוגש על שומת מס הכנסה שהוציא פקיד השומה למג'די אבו מור ביחס לשנות המס 2009 – 2011. לפיכך אני קובע כי להכנסות מג'די אבו מור יש להוסיף את הסכומים המפורטים בצווים שהוצאו לו ביחס לשנים אלו.

המערערים ישלמו למדינה (ביחד ולחוד) הוצאות ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 75,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומי המלא בפועל. ניתן לפרסם את פסק הדין, אך לא לפני 12.12.2020.

ניתן היום, י"ז כסלו תשפ"א, 03 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)