



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אבי גורמן

בוריס דרונוב

מערער:

ע"י ב"כ עוה"ד יעקב שקלאר ואדר קוריאט

נגד

מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

משיב:

ע"י ב"כ עוה"ד הגר אסף  
פרקליטות מחוז ת"א – אזרחי

### פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר בוריס דרונוב (להלן: "המערער") כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (להלן: "המשיב") להשית עליו כפל מס (עסקאות) מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), בגין הוצאת 19 חשבוניות מס שלא כדין על שם חברת קארמה ברגע בע"מ (להלן: "קארמה ברגע" או "החברה").

סכום קרן המס הגלום בחשבוניות מושא הערעור הוא 2,007,030 ₪, וכפל המס בו חויב המערער עומד על 4,014,060 ₪. לקראת תום ההליך הודיע המשיב, כפי שיפורט בהמשך, כי החליט לוותר על רכיב הכפל וכי יבקש לגבות מהמערער את קרן המס בלבד.

### עיקרי העובדות והרקע הנדרש

1. הפרשייה הנדונה בערעור זה קשורה, באופן ישיר, בפרשייה הנדונה לפניי במסגרת ערעור שהוגש בסמוך לערעור זה, ע"י מר שלמה צ'אנה (להלן: "שלמה"), במסגרת ע"מ 6027-07-21. הערעורים נדונו בנפרד – בהתאם לבקשת הצדדים, אולם הם עוסקים בפרשייה אחת.
2. שלמה הקים יחד עם שותפו מר אפרם מוללם (להלן: "אפרם"), חברה בשם קארמה ברגע בע"מ (להלן: "החברה"). החברה עסקה בשיווק אלכוהול, והמערער עבד בה כשליח.
3. שלמה ואפרם העבירו את מניות החברה על שם המערער, ביום 12.3.18 (למערער טענות בהקשר למועד זה, והן יידונו בהמשך).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- מראש יאמר כי המשיב קיבל את גרסת הגורמים המעורבים, לפיה אפרם לא היה מעורב בעניינים שיתוארו להלן ולא ידע אודותם. לאור זאת, לאפרם לא הוצא כל צו מאת המשיב.
4. ביחס לאירועים שיתוארו להלן, נמסרו ע"י המעורבים גרסאות מעט שונות, וכן גרסאות שהלכו והשתנו עם התפתחות החקירה. שינויים אלה בגרסאות רלוונטיים לערעור שהגיש שלמה – והם נדונו, במידה הנדרשת – בפסק הדין שניתן באותו ערעור. בהקשר הרלוונטי לערעור זה, עיקרי העובדות אינן שנויות במחלוקת והן יתוארו להלן – כפי שנמסרו ע"י המערער.
5. כפי שלימים התברר, העברת המניות על שם המערער הייתה חלק ממהלך אשר נרקם בין המערער, שלמה ותושב שטחים בשם עלי שריתח [להלן: "עלי"] (עלי כונה ע"י המערער וע"י שלמה בכינויים שונים: עליאן, ואבו סלאח).
- ההסכמות בין הצדדים הנ"ל התגבשו כתוצאה מפגישה שיזם לדברי המערער מכר שלו, אשר כונה על ידו - "אבו נעים". הפגישה נערכה בתחנת דלק שליד ביתר עילית. נטען כי בפגישה נכחו המערער, שלמה, עלי, אבו נעים וכנראה אף אחיו של עלי – חמד שריתח.
6. במסגרת ההסכמות שהתגבשו הוסכם כי המערער ירכוש את מניות החברה מאת שלמה (ואפרם). עלי ישלם לשלמה עבור רכישת המניות, סך של 40,000 ₪. כמו כן ישלם עלי למערער סך של כ- 5000 ₪/6000 ₪ מידי חודש עבור פועלו. נטען, לפחות מפי שלמה, כי דובר ככל הנראה על כך שהחברה תבצע מסחר בין סחורות מִישראל לשטחי הרש"פ.
7. תנאי לביצוע העסקה היה כי שלמה יפנה למשרדי מע"מ ברחובות ויוציא מהם עבור החברה חשבוניות I – ואלה ימסרו לידי עלי (באמצעות המערער או באמצעות שלמה).
- "חשבוניות I", הן חשבוניות המוצאות לעוסק ישראלי המבקש לבצע עסקאות עם עוסק מהרשות הפלסטינאית (להלן "הרש"פ"). כדי למנוע זיופים ומעשי מרמה, חשבוניות I אינן מודפסות באופן עצמאי על ידי כל עוסק ועוסק, אלא הן ניתנות רק במשרדי רשות המסים - לעוסק ישראלי המבקש לעשות בהן שימוש, ותוך שהוא חותם על טפסים מיוחדים לשם כך. עוסק שכזה נדרש לאשר כי החשבוניות נועדו רק לשימוש וכי לא יעביר אותם לאחרים.
- חשבוניות I נדרשות לשם התחשבות הנערכת בין הרש"פ לבין מדינת ישראל, וזאת במתכונת שנקבעה בהסכמים שנחתמו בין הצדדים. עוסק תושב הרש"פ המציג חשבונית I, זכאי לקבל כמס תשומות את המע"מ הגלום בחשבוניות. לאור זאת, ברורה מאליה החשיבות של חשבוניות I, שכן הן מהוות מסמך באמצעותו ניתן לקבל תשלומים ממדינת ישראל (המועברים אל מציג החשבונית דרך הרש"פ).
8. בהתאם למה שסוכם באותה פגישה בתחנת הדלק, שלמה אכן פנה למשרדי מע"מ ברחובות, בשלושה מועדים, והוציא משם 26 חשבוניות I. חשבוניות אלה הועברו לידי עלי, במועדים שונים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- העברת החשבוניות לעלי נעשתה על אף שבעת הוצאת החשבוניות התחייב שלמה (בכתב) כי אלה ישמשו אותו בלבד, וכי לא יעבירם לשימושם של אחרים.
9. המועד האחרון בו הוציא שלמה חשבוניות I ממשרדי מע"מ רחובות היה ביום 11.3.18. במועד זה קיבל שלמה לידי, בשם החברה, 20 חשבוניות I.
10. יום למחרת, ביום 12.3.18 העביר שלמה במשרד עורכי דין שנתן לו שירותים – את מניות החברה על שם המערער. המערער לא נכח בעת העברת המניות על שמו, אולם הוא אינו חולק כי ידע על כך וכי הדבר נעשה בהסכמתו (ת.ז של המערער הייתה בידי שלמה, ובאמצעות פרטיה הועבר הרישום במניות ע"ש המערער).
11. באותו היום – 12.3.18, הועברו לידי עלי החשבוניות - כשהן ריקות. [המערער טען בחקירתו כי הוא העביר את החשבוניות לידי עלי. שלמה מסר בעניין זה גרסאות שונות, הן ביחס לחשבוניות ספציפיות מסוימות (בעיקר ביחס ל-6 החשבוניות הראשונות), והן ביחס לאופן העברתן לעלי – אם בידי המערער ואם בידי שלמה עצמו. במסגרת פסק הדין בערעור שהגיש שלמה, נדונו שינויי הגרסאות, אולם בהקשר כאן – עניין זה אינו רלוונטי (ואף הצדדים לא טענו בעניין זה) ולפיכך איני נדרש לכך כאן].
12. ומכאן – מאירוע זה בו מועברות חשבוניות I ריקות לידי תושב השטחים – עלי, באה לעולם הפרשייה במסגרתה הצדדים אינם חולקים כי הוצאו – לטענת הצדדים ע"י עלי או מי מטעמו – חשבוניות שלא כדין.
13. הפרשייה כולה עוסקת ב-26 חשבוניות I שהוציא שלמה ממשרדי מע"מ – ונמסרו לעלי, אולם ערעור זה מתמקד רק ב-19 מתוכן.
- אותן 19 חשבוניות I הניצבות במוקד ערעור זה (פירוט בעניינם מצוי בנספח 8 לתצהיר המשיב), הן החשבוניות שהוצאו החל מיום 12.3.18 (ועד ליום 3.4.18) – המועד בו בוצעה העברת המניות על שם המערער (להלן: "החשבוניות"). הסכום בחשבוניות מסתכם לסך של 13,813,088 ₪, והמע"מ הגלום בהן עומד על 2,007,030 ₪.
- המשיב סבור כי יש לראות אף במערער אחראי להוצאת חשבוניות אלה שלא כדין, ולפיכך השית (אף) עליו כפל מס – בגין הוצאת חשבוניות אלה.
14. להשלמת התמונה אציין כי המשיב סבור כי להוצאת החשבוניות שלא כדין היו אף אחראים נוספים – בהיקף רחב (מעט) יותר מזה שיוחס למערער:
- א. שלמה חויב בכפל מס ביחס לכל 26 החשבוניות. חיוב זה נעשה בסמוך למועד בו הושג החיוב על המערער.
- ב. בשלב מאוחר יותר, לאחר הגשת ערעור זה והערעור שהגיש שלמה, השית המשיב כפל מס אף על עלי, ביחס לכל 26 החשבוניות. נמסר כי עלי הגיש ערעור על החלטה זו, אשר נדון בבית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- המשפט המחוזי בבאר שבע (ע"מ 7320-07-22). עוד נמסר כי ערעור זה נמחק, בשל כך שעלי לא הפקיד ערובה שנדרש להפקיד.
15. אין בין הצדדים מחלוקת על כך כי כל 26 החשבוניות הן חשבוניות פיקטיביות. חשבוניות אלה מתארות עסקאות בהן כביכול נמכרה סחורה שאין בידי החברה, והמערער (או שלמה בערעור שזה ניהל) כלל לא ניסו לטעון כי מדובר בעסקאות אמיתיות. החשבוניות יצאו עבור מכירה לכאורה של ברזל, בדים, עץ, אלומיניום וכבלים – סחורות שכאמור החברה לא עסקה במכירתן, ואשר אין כל ראיה כי נרכשו על-ידה.
16. המשיב ציין כי גידול לא סביר בעסקאות החברה, מעורר אף הוא חשד: העסקאות החייבות של החברה בשנת 2017 עמדו על סך 241,243 ₪, ואילו בחודשים ינואר-פברואר 2018 עמדו העסקאות על סך של 2,346,131 ₪, ובחודשים מרץ – אפריל 2018 גדלו העסקאות באופן ניכר ועמדו על 12,497,884 ₪.
- כפי שניתן לראות ממסמך שהגיש המשיב (נספח 22 לתצהיר המשיב), במקביל לדיווח על העסקאות דווחו תשומות בסך כמעט זהה לסך המע"מ הגלום בחשבוניות, ובדרך זו בוטל הערך המוסף כמעט לחלוטין.
- המשיב מסר כי לחברה הוצאה שומת תשומות, והיא כלל לא ערערה עליה – כך שמדובר בשומה חלוטה. אין צורך להרחיב במילים ולומר כי התנהלות מסוג שכזה (אי הגשת השגה וערעור על שומת תשומות), מאפיינת לא אחת התנהלות פיקטיבית.
- מדינת ישראל ניזוקה כלכלית ממה שאירע. המשיב מסר כי החשבונית הפיקטיבית הללו דווחו לרש"פ כעסקאות שבוצעו עם החברה בישראל, והמע"מ הגלום בהן (בכל אותן 19 חשבוניות מושא ערעור זה) שולם לרש"פ ונמשך שם ע"י אותם תושבי שטחים שנרשם בכזב בחשבוניות כי כביכול ביצעו עסקאות אל מול החברה.
17. להלן, להשלמת התמונה, אתאר עניינים שונים נוספים שהתבררו במהלך החקירה:
18. עלי שריתח: עלי נחקר במשרדי המשיב, והכחיש כל קשר לפרשייה (נספחים 20 ו-21 לתצהיר המשיב). ביום 10.6.19 נערכו עימותים בין המערער לבין עלי וכן בין שלמה לעלי (נספחים 18 ו-19 לתצהיר המשיב). המערער זיהה את עלי, קשר אותו לפרשייה וציין כי קיבל ממנו 20,000 ₪. אף שלמה זיהה את עלי, וציין כי הוא ששילם לו 40,000 ₪ בעד החברה, החשבוניות וספרי החברה. מנגד, עלי הכחיש כל היכרות עם המערער ועם שלמה וכל מעורבות בפרשייה (ואף ציין כי הוא עו"ד הפועל ברש"פ).
19. מקזות התשומות העיקרית אצל הרש"פ: 13 מבין 26 החשבוניות שהזמין שלמה מתחנת מע"מ רחובות, הוצאו לחברה בשם וורלד אכסבו בע"מ (מס' חברה ברש"פ 562146084; להלן: "וורלד



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- אכסבו"). בעל המניות בחברה זו הוא מר מוחמד צאלח (להלן: "צאלח"), אשר כונה אף "אבו נעים". צאלח נחקר במשרדי המשיב ביום 3.7.19 וביום 21.7.19 (נספחים 13-14 לתצהיר המשיב). לדבריו, וורלד אכסבו עוסקת ברכישת סחורה מסוג כבלים, מנועים ואלומיניום מסוחרים בישראל. לטענתו, קיבל את החשבוניות מנהגים, כשהן מלאות, ואת התמורה שילם במזומן לאדם בשם מוחמד סלאח (אדם בעל שם דומה לשלו). באופן מתמיה, צאלח לא ידע למסור פרטים של ממש אודות אותו אדם ממנו לדבריו קיבל את החשבוניות, והמשיב לא הצליח לאתרו. כשנשאל אם מכיר את המערער ואת בוריס, מסר כי "שמע עליהם" וכי "הוא יבדוק".
- צאלח טען כי עבד עם אדם בשם מוחמד מסוואדה, אשר בין השאר שימש עבורו לפריטת שיקים למזומן, ממנו שילם לטענתו עבור סחורה שרכש מישראל.
20. למערער הוצג ייפוי כוח (מיום 26.2.18) ממנו נחזה כי הוא ייפה את כוחו של אדם בשם מוחמד מסוואדה, לקבל תשלום מאת וורלד אכסבו עבור החברה. המערער טען כי מדובר במסמך בו זויפה חתימתו, ואף שלמה הכחיש כל קשר למסמך.
21. מוחמד מסוואדה נחקר במשרדי המשיב (נספח 15 לתצהיר המשיב). לדבריו, אינו מכיר את המערער ואת בוריס, מעולם לא נתן חשבוניות של החברה ולא קיבל תשלום בגינן. לצד זה, מסוואדה טוען כי אכן שימש כשליח של צאלח (אותו הוא מכנה – "אבו נעים") וכי פרט עבורו בבנק ברש"פ שיקים למזומנים.
22. להשלמת התמונה אציין כי הן עלי, הן צאלח והן מסוואדה, נחקרו אף בהקשר של פרשיות נוספות, שאינן קשורות ישירות לפרשייה הנדונה בערעור זה, אולם הן משקפות לכאורה חשדות בדבר התנהלות דומה.
23. בחודש יוני 2018, מועד מאוחר לאירועים נשוא ערעור זה, נמכרו מניות החברה לידי אדם בשם פאדי שראונה. לדברי המערער מכירה זו בוצעה על ידי עלי, מבלי מעורבות של המערער.
24. הצדדים כמעט ואינם חלוקים באשר לעובדות: המערער אפשר כי החברה תירשם על שמו, וזאת בתמורה לסך של כ- 20,000 ₪ שקיבל מעלי. המערער ידע כי החשבוניות הועברו לידי עלי - כשהן ריקות, והוא למעשה לא הציב כל דרישה כלפי עלי ולא התעניין באופן ממשי בשאלה מה נעשה בחשבוניות.
- המחלוקת העיקרית בין הצדדים, היא האם בנסיבות אלה יש לראות (אף) במערער כמי שהוציא את החשבוניות שלא כדין.
25. למערער נערך שימוע, ומשנדחו טענותיו – השית עליו המשיב את כפל המס מכוח סעיף 50(א) לחוק. כנגד החלטה זו הוגש הערעור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

26. ראיות הצדדים הוגשו באמצעות תצהירים, והמצהירים נחקרו על תצהיריהם. מטעם המערער העיד המערער בלבד. מטעם המשיב העיד מר רגב אפוטה, ממונה חוליית ביקורת חשבונות אצל המשיב. 27. בשים לב לנסיבותיהם האישיות של המערער ושל שלמה [בעיקר גילם הצעיר והיות שלמה נכה צה"ל (ברמת נכות נמוכה יחסית)], נעשו בבית המשפט ניסיונות של ממש להוביל לסיום המחלוקת על דרך הפשרה – אשר סברתי כי טובה במקרה זה מן הדין. ניסיונות אלה לא צלחו. לצד זה הודיע המשיב כי לנוכח נסיבות אלה ובהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 100 לחוק, לא יעמוד המשיב על רכיב הכפל – ויבקש לגבות מהמערער ומשלמה את רכיב קרן המס בלבד – כל אחד בהתאם להודעת החיוב שיצאה לו. כן ציין המשיב כי רכיב קרן המס יגבה פעם אחת בלבד, וכי סכום שייגבה ממעורב אחר בפרשייה – לא יגבה אף מהמערער.

### תמצית טענות הצדדים:

#### טענות המערער

28. אין לראות במערער כמי ש-"הוציא" את החשבוניות, שכן המערער לא היה מעורב בשום דרך בהוצאת החשבוניות. הוצאת החשבוניות כרוכה בנתינתם למאן שהוא עמו מתבצעת עסקה (בין אם כדין ובין אם לאו), והמערער לא היה מעורב בחלק זה של הפעילות – אשר נעשתה על-ידי עלי או מי מטעמו בלבד.

29. אכן, המערער הסכים כי החברה תירשם על שמו, אולם הוא לא שימש בפועל כמנהלה – בשום מובן, שכן מי שניהל את הפעילות היה עלי בלבד (או מי מטעמו). לאור זאת, אין די בעצם רישום החברה על שם המערער, כדי שתיוחס לו הוצאת החשבוניות שלא כדין.

העובדה כי המשיב קבע כי הוצאו חשבוניות שלא כדין ע"י שלמה עוד קודם העברת המניות על שם המערער, מלמדת כי רישום המניות על שמו של המערער לא היה חיוני להוצאת החשבוניות שלא כדין.

30. המערער, בחור צעיר, אשר בקרות האירועים היה כבן 20, נפל קרבן למעשיהם של עלי ושלמה. המערער לא הבין עד תום את תוצאות המעשים שנעשו, שכן הוא בעל יכולת קוגניטיבית נמוכה וסובל מקשיים שונים.

31. המשיב נקט באכיפה בדרנית. היה על המשיב לנקוט בהליכים כנגד אחיו של עלי, חמד שריתח, אשר נטען כי היה גורם מרכזי בפרשייה. חמד לא זומן לחקירה, ולא ננקטו כלפיו כל הליכים. כמו כן טוען המערער כי השתתף כל המס על עלי, נעשתה בעקבות הגשת הערעורים על-ידי המערער ושלמה, וכי עמדתו המקורית של המשיב אשר נמנעה מכל הליך כלפיו – משקפת אכיפה בדרנית. השתתף כל המס על עלי בשלב מאוחר יותר, אינה יכולה לאיין את הגישה הבררנית שננקטה מלכתחילה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

32. במסגרת הסיכומים טען לראשונה המערער כי בניגוד לדבריו בהודעת הערעור ובתצהיר – ולפיהם מניות החברה הועברו על שמו ביום 12.3.18, הרי שלא כך הם פני הדברים. בהתאם למרשם הלאומי שצורף כנספח 3 לכתב התשובה, שלמה היה רשום כבעל מניות עד ליום 31.5.18 – וזהו המועד ממנו יש לראות המערער כבעל החברה. לאור זאת טען המערער לראשונה בסיכומיו, כי אין לראות בו בעל המניות במועד הוצאת החשבוניות. לחילופין, נטען בסיכומים כי בהתאם לאותו מסמך שהגיש המשיב ("מרשם לאומי") המניות נרשמו על שם המערער רק ביום 28.3.18, וחשבוניות שיצאו קודם לתאריך זה לא צריכות להיות משויכות למערער.

### טענות המשיב

33. המערער הסכים, תמורת תשלום, כי החברה תירשם על שמו. המערער עשה כן, תוך שהוא מודע כי החשבוניות עוברות לידי של עלי – כשהן ריקות, ותוך אדישות מוחלטת לשאלה מה יעשה באותן חשבוניות. התנהלותו זו של המערער, אפשרה את הוצאת החשבוניות לגורמים שונים ברש"פ - ככל הנראה על-ידי עלי (או מי מטעמו).

הפסיקה עמדה על כך כי כדי להילחם בתופעת החשבוניות הפיקטיביות, אין לאפשר כי תמורת תשלום, יאפשר אדם רישום חברה על שמו, ויתנער לאחר מכן ממה שיבוצע באותה העת באמצעות אותה חברה.

34. הטענות, אשר נטענו בהודעת הערעור אך נעדרו מתצהיר המערער ומהסיכומים, אודות מצבו של המערער (מבחינה נפשית וקוגניטיבית), נטענו כטענות בעלמא – ללא כל ראיה שהיא להוכחתם. עיון בדרך התנהלותו של המערער, בתשובות שנתן בחקירותיו אצל המשיב ובדיון שמיעת הראיות, מלמדות כי אין ממש בטענות כאילו המערער לא הבין את שנעשה. אכן, המשיב אינו מכחיש את האפשרות כי גורמים אחרים היו דומיננטיים יותר מהמערער וכי הוא נשמע להוראותיהם, אולם כך לא פעם דרכה של פעילות מסוג זה – ואין בכך כדי להסיר אחריות מהמערער.

35. טענת האכיפה הבררנית משוללת יסוד. אכן, מראש המשיב תהה אודות האפשרות להשית כפל מס על תושב שטחים, אולם בסופו של יום – המשיב השית כפל מס מלא על עלי. הראיות מלמדות לכאורה כי עלי היה גורם מרכזי בפרשייה, וכך הוצגו הדברים אף ע"י המערער ושלמה. מקומו של אחיו של עלי – חמד, אינו ברור, ואי נקיטת הליך כלשהו כלפיו – אינו בבחינת אכיפה בררנית.

36. טענת המערער במסגרת הסיכומים כי נפלה שגיאה בהודעת הערעור וכי אין לראות בו בעל המניות אלא בתאריכים מאוחרים יותר, היא הרחבת חזית אסורה, ובכל מקרה – אינה נכונה לגופה. המערער הודה כי ידע כי ביום 12.3.24 הועברו המניות בהסכמתו על שמו, והעובדה שכלל הנראה ומטעמים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

שאינם ברורים – לקח זמן מה עד שהרישום הושלם אצל רשם החברות – אינה משנה את תמונת הדברים.

### דין והכרעה

### רקע נורמטיבי

37. סעיף 50(א) לחוק, קובע את ההוראה בדבר השתת סנקציה אזרחית – כפל מס – על אדם שהוציא חשבונית מס שלא כדין:

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.

בתי המשפט עמדו על כך כי הנוסח הרחב בו נוקט הסעיף – "אדם שאינו רשאי..." [וזאת אף בהשוואה לנוסח המצומצם יותר בו נוקט הסעיף הסמוך – סעיף 50(א1) לחוק – "עוסק שניכה מס תשומות..."] – אינו מקרי. מטרת המחוקק הייתה להרחיב את היריעה ולאפשר את השתת הסנקציה האזרחית על קשת רחבה יותר של מקרים.

בתוך קשת מקרים זו, כפי שנקבע בפסיקה, מצויים גורמים שונים. כך, כלול בה בעל מניות אשר הוציא באמצעות החברה שבשליטתו חשבוניות שלא כדין. כפי שקבעה כבוד השופטת ע' ברון בעניין זה בע"א 6267/14 עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב (26.3.17) פס' 14:

טענה נוספת שבפי המערערים היא שגם אם הוצאת החשבוניות הכוזבות מקימה חבות בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ – מי שהוציא את החשבוניות הן החברות, להן אישיות משפטית נפרדת, ולא המערערים עצמם. גם טענה זו דינה להידחות. הכללים בנוגע לתורת האורגנים ולאישיות הנפרדת של התאגיד, כמו גם בנוגע לאחריות המוגבלת של תאגיד (ככל שהוא בוחר בכך), נועדו לקדם מטרות חברתיות רצויות, כגון הפרדה בין בעלות לניהול; הגנה על נושים מפני ירידה לנכסים על ידי נושים של הישות המשפטית האחרת; ועוד (ראו שרון חנס "עין מחדש באישיות המשפטית" הנפרדת של התאגיד כדין הישראלי" עיוני משפט כח(1) 5 (2004)). אולם, אין בתכליות העסקיות החשובות הללו כדי לשלול את האפשרות לייחס פעולות של המערערים כנושאי משרה בתאגיד גם להם, באופן אישי, וזאת בייחוד כאשר חלק מהחברות הוקמו רק לצורך מימוש תכנית המרמה בעוד שהמערערים מסתתרים מאחוריהן.

באופן דומה, לשונו הרחבה של סעיף 50(א) לחוק נועדה ללכוד ברשת הסנקציה האזרחית שקבע המחוקק כלפי מי שמוציאים חשבוניות שלא כדין – לא רק את מי שרשם בפועל את החשבונית, אלא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

את כל מי שהייתה לו "תרומה של ממש להנפקה והפצה של החשבונית הכוזבת כמסמך בעל נפקות פיסקאלית". וכך נקבע בעניין זה, מפי כבוד השופט ה' קירש, בע"מ (ת"א) 5293-01-15 ג'קי מור נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (פס' 83-84, 89):

לטעמי, הביטוי "הוציא" אינו מכון רק לאדם שרשם את חשבונית המס בכתב ידו, הקליד אותה במחשב או ביצע פעולות פיסיות שונות הכרוכות בהוצאתה (למשל, הדפסת החשבונית, תלישתה מפנקס או מסירתה לידי אחר). יש להעניק לביטוי משמעות רחבה יותר. אנמק.

המונח "הוציא" (או "הוצאה") איננו מוגדר בחוק. בפסיקה ובספרות ניתן למצוא פירוש לשוני רחב למונח "הוצאה" לעניין סעיף 50(א) לחוק. לדוגמה ...

...

מן האמור לעיל עולה המסקנה כי פירוש המונח "הוציא" אינו מתמצה בהיבט הפיסי של מעשה ההוצאה, ולצורך הצדקת החיוב בכפל מס יש להביא בחשבון שיקולים נוספים. דהיינו, המבחן להיות אדם "מוציא" חשבונית אמור להיות מהותי ביסודו, ובמסגרתו יש לבחון האם לאותו אדם הייתה תרומה של ממש להנפקה ולהפצה של החשבונית הכוזבת כמסמך בעל נפקות פיסקאלית. למשל התשובה לכך עשויה להיות חיובית במקרים בהם אדם זה יזם את התוכנית להוצאת החשבוניות, נתן הוראות והנחיות בקשר לכך, או דאג לגיוסם של "לקוחות" (הם מקבלי החשבוניות). כלומר, אין בהעדרו של מימד פיסי "ישיר" כמו רישום או מסירת החשבונית, כדי לפטור בהכרח את האדם מהאחריות להוצאתה, כשם שקיום המימד הפיסי (רישום החשבוניות בפועל) איננו בהכרח עושה את רושם הנייר "מוציא".

פרשנות זו נדרשת לטעמי בשים לב לאופיו של "הליך" הוצאת חשבוניות פיקטיביות, בו לא אחת לוקחים חלק גורמים שונים – אשר יחדיו מובילים לתוצאה החמורה, ואשר לכל אחד מהם חלק הכרחי ותרומה של ממש לתוצאה של הוצאת חשבוניות שלא כדין – אותה חפץ המחוקק למנוע.

38. על תכלית הטלת כפל מס ונחיצותה של סנקציה אזהרית זו, עמד כבוד השופט א' שטיין בע"א

2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.20) (להלן: "עניין מונדר"), פסקה 15:

החיוב בכפל מס מהווה סנקציה אזהרית-מינהלית אשר נועדה לשרת שתי מטרות עיקריות: האחת, פיצוי המדינה על הנזק שנגרם לה, או שעלול להיגרם לה, בעקבות הוצאת חשבונית מס שלא כדין; והשנייה, הרתעת אנשים שאינם מורשים להוציא חשבוניות מס מפני הוצאת חשבוניות כאלה (ראו: ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001) (להלן: עניין אדוריים); ע"א 6267/14 גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, [פורסם בנבו] פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

(26.3.2017) (להלן: עניין גולד); וכן אהרון נמדר מס ערך מוסף; מס ערך מוסף, מס שחר ומס שחר וריווח חלק שני 798 (2003) (להלן: נמדר)).  
לסנקציה זאת נודעת חשיבות רבה במציאות דהאידנא, שהתופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות היא חלק ממנה. תופעה זו זכתה לכינוי של "מכת מדינה", ולא בכדי. מדובר בתופעה נפוצה אשר פוגעת קשות במשק המדינה, בכלכלתה ובאמון הציבור בערך השוויון בנשיאה בנטל המיסים (ראו: דו"ח מבקר המדינה 65א לשנת 2014, בעמ' 77-78; דו"ח מבקר המדינה 57ב לשנת 2006, בעמ' 295-301; וכן רע"פ 4903/04 מזור נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.6.2004); ורע"פ 5823/09 באשתי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.8.2009)).

39. בשים לב לכך שמדובר בהוראה הקובעת סנקציה, נטל הבאת הראיות הראשוני להצגת התשתית הראייתית העומדת בבסיס ההחלטה להשית כפל מס - מוטל על המשיב. לאחר שהמשיב עמד בנטל זה, הנטל עובר לכתפי המערער להוכיח שנפלה שגיאה בהחלטת המשיב וכי יש לבטלה. לצד זאת, לאורך כל ההליך הנטל המהותי – נטל השכנוע – מוטל על כתפי המערער [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.08.2014) (להלן: "עניין זאב שרון")].

40. בעניין זאב שרון, פס' 44, נקבע אף כי לצורך בחינת התנהלותו של אדם בהקשר הרלוונטי לנו - עוסק יחשב כמי שידע כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, גם כאשר עצם עיניו מפני חשדות שהתעוררו:

ניתן לייבא לכאן בהיקש מהמשפט הפלילי ... את העיקרון בדבר 'עצימת עיניים',

שלפיו: 'רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי

שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם'.

41. כאמור, השתת כפל מס במסגרת סעיף 50 לחוק נועדה בין השאר להרתיע מפני הוצאת חשבוניות פיקטיביות. לאור זאת ובהתאם ללשונו של הסעיף, נקבע כי הוראותיו חלות כאשר מוצאות חשבוניות שלא כדין, וזאת אף כאשר הרווח הכלכלי שהופק על-ידי מוציא החשבוניות נמוך באופן ניכר בהשוואה לסכומי המע"מ שבחשבוניות [ראו לדוגמה, ע"מ 18-07-58913 חמודי בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (19.4.20) (להלן: "עניין חמודי"), בפס' 57]. כך מצב הדברים לא פעם, ואין בכך כדי להצדיק את אי החלת הסנקציה שבסעיף. כמו כן נקבע כי הוראות הסעיף חלות אף כאשר לא נגרם נזק כלכלי לאוצר המדינה.

כך לדוגמה נקבע בעניין מונדר, פס' 16:

הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר

חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרי, לרבות אלו אשר לא דיללו, ואולי

אפילו לא ניסו לדלל, את קופת המדינה.

42. בכל הנוגע לסנקציה האזרחית הקבועה בסעיף 50 לחוק, ראוי להזכיר אף סעיף 100 לחוק, המותיר בידי מנהל מע"מ – במקרים החריגים המתאימים, את הגמישות לוותר על גביית הכפל



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בסנקציית כפל המס – כולו או מקצתו. הוראה זו מותירה בידי המנהל גמישות (השמורה כאמור למקרים חריגים), להעמיד את גובה הקנס באופן ההולם את הנסיבות הספציפיות של המקרה שלפניו. לצד זאת הגמישות שמותיר הסעיף מוגבלת, שכן אין הוראה זו מקנה סמכות לוותר על רכיב קרן המס.

### מן הכלל אל הפרט:

43. בראש הדברים אבקש להתייחס לטענה שעלתה, גם אם בחצי פה, ביחס למצבו של המערער. במסגרת הודעת הערעור נטען כי המערער בעל יכולות קוגניטיביות נמוכות, ואף נרמז כי הוא סובל מבעיות שונות. טענה זו לא שבה על עצמה במסגרת התצהיר שהוגש, היא לא גובתה בכל ראייה והיא לא שבה במסגרת הסיכומים.

חזקה על ב"כ המלומדים של המערער כי אם היו סבורים שיש עוגנים לביסוס הטענה האמורה והשלכותיה, היו נוהגים באחריות ומציגים ראיות לביסוסה.

התרשמותי הברורה היא כי המערער הבין היטב את שאירע, ענה באופן ברור לשאלות שנשאל – הן בחקירה והן בבית המשפט, ולא הייתה בפניי אינדיקציה לקבוע כי יש ממש במה שנטען בהקשר זה בהודעת הערעור (ונזנח בשלבים מאוחרים יותר של ההליך).

אכן, הרושם הוא כי אחרים מילאו תפקיד דומיננטי יותר בפרשייה ויתכן כי היו חזקים ממנו, אולם אין בכך כדי להסיר מהמערער אחריות.

44. כפי שעלה מפרק העובדות, אין בין הצדדים מחלוקת כי החשבוניות מושא הערעור, הן חשבוניות פיקטיביות.

המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בעיקר בשאלה האם יש לראות (אף) במערער כמי שתורם תרומה מהותית להוצאת החשבוניות שלא כדין - ולפיכך לראות (אף) בו כמי שהוציא את החשבוניות שלא כדין.

אקדים ואומר כי לאחר שעיינתי בראיות ושמעתי את טענות הצדדים, אני סבור כי יש להשיב לשאלה זו בחיוב, וכי דין הערעור על כן להידחות.

להלן אפרט את הנימוקים שבבסיס מסקנה זו, תוך התייחסות לטענות שהעלו הצדדים.

45. מדברי המערער עצמו, כבר בחקירתו הראשונה במשרדי המשיב (נספח 9 לתצהיר המשיב) עלה תיאור ברור של חלקו בפרשה:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בעקבות היכרות של המערער עם אדם אותו כינה המערער – אבו נעים, נערכה פגישה בתחנת דלק ליד ביתר עילית, ובה נכחו המערער, שלמה, עלי ואנשים נוספים מטעמו של עלי. בפגישה סוכם כי מניות החברה יועברו על שמו של המערער - וכי הוא יקבל תשלומים חודשיים תמורת הסכמתו לכך. המערער שב ואישר את הדברים אף בחקירתו הנגדית בבית המשפט (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 3-5):

**עו"ד אסף:** אתה מאשר לי שנתת את ההסכמה שלך לשלמה ולעלי שריתח להעביר את המניות על השם שלך, נכון?

**העד, מר דרונוב:** כן. רק בהסכמה, לא חתמתי על שום דבר. המערער מתאר בחקירתו (נספח 9 לתצהיר המשיב, ש' 24-25) - כי היה נוסע להיפגש עם עלי באותה תחנת דלק – ומקבל ממנו תשלומים:

**כל איזה שבועיים שלוש הייתי נפגש איתו וכל פעם נתן לי כסף, בסך הכל הוא נתן לי 20,000 ₪, תמיד בתחנת הדלק בביתר עילית.**

קודם לכן באותה חקירה מספר המערער כי שלמה, בהתאם לבקשתו של עלי, הוציא חשבוניות I ממשרדי מע"מ, מסר אותם למערער והוא העביר אותן כשהן ריקות לידי עלי (אשר כזכור מכונה גם עליאן):

**... התקשרתי לעליאן ואמרתי לו ששלמה נתן לי את החשבוניות ... עליאן אמר לי לפגוש אותו באותו היום בתחנת הדלק בביתר עילית, נסעתי לשם עם האוטו שלי, פגשתי את עליאן שם ונתתי לו את החשבוניות ריקות ...**

כאמור לעיל, בהקשר זה יש בחקירותיו של שלמה גרסאות שונות מעט זו מזו, ושם נטען כי חלק מהחשבוניות הועברו לידי המערער על-מנת שימסור אותן לעלי, וחלקן נמסרו לעלי ע"י שלמה עצמו; כאמור לעיל, במסגרת פסק הדין שניתן בערעור שהגיש שלמה עמדתו בפירוט על הדברים, ואילו בהקשר כאן – איני מוצא ואף לא נטען כי יש לכך נפקות (ולכן איני נדרש לכך).

46. המערער יודע אפוא כי מניות החברה נרשמו על שמו, וכי חשבוניות I ריקות מועברות לידיו של תושב השטחים – עלי. עוד יודע המערער כי הוא מקבל תשלומים מאת עלי, מידי כל כשלושה שבועות – מבלי שלמעשה יעשה דבר – זולת להסכמתו כי הדברים יתרחשו כפי שסוכם וכאמור לעיל (היינו שהחברה תירשם על שמו והחשבוניות יועברו לידי עלי).

המערער עצמו תיאר בחקירתו (נספח 9 לתצהיר המשיב, ש' 40-41) את פועלו בחברה – כדלקמן:

**שאלה: מתי (צריך לומר – מה, תוספת שלי, א.ג.) היה התפקיד שלך בחב' קארמה ברגע?**  
**תשובה: רק לרשום את החברה על השם שלי, חוץ מזה לא עשיתי כלום.**

בצדק ציין המשיב כי המערער, כפי שנמסר, עבד מאז נעוריו בעבודות שונות. המערער אמר לדעת כי עלי לא משלם לו סתם כך – כ-5000 ₪ מידי מספר שבועות. איני סבור כי המערער לא הבין את



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

הדברים – אשר סיכומם היה פשוט: המערער הסכים כי החברה תירשם על שמו, ואפשר לעלי לעשות בחשבוניות (אשר לטענתו לפחות את חלקן העביר ריקות לידיו של עלי) - כבשלו. המערער לא התעניין ולא בדק דבר ביחס לנעשה עם החשבוניות הללו. וכך נשאל והשיב בחקירתו הנגדית בבית המשפט (עמ' 19 לפרוטוקול ש' 27-29):

עו"ד אסף: אחרי שרשמת, שהחברה נרשמה על שמך, אתה בדקת איזה

עסקאות עליאן, עלי שריתח עושה?

העד, מר דרונוב: לא, לא בדקתי.

אין צריך להכביר במילים כי מדובר בהתנהלות שאין להסכים לה.

47. אכן, המשיב אינו טוען כי המערער היה מעורב במילוי החשבוניות או במסירתן לתושבי שטחים אחרים זולת עלי. המערער טען כי ראה את החשבוניות לראשונה בחקירתו אצל המשיב, ובהחלט ייתכן כי כך אירע. אלא שהמערער מילא את חלקו בעסקה – באופן אשר אפשר ותרם תרומה של ממש להתרחשות הדברים – ומכך נובעת אחריותו. אותה עסקה משולשת מפוקפקת, במסגרתה כל צד עושה את חלקו (– תמורת תשלום), באופן המאפשר את התרחשות האירועים:

המערער מסכים כי החברה תירשם על שמו, תוך שהוא עוצם עיניו ואדיש בכל הנוגע לשאלה מה נעשה במסגרת החברה ומה נעשה עם החשבוניות שהוא יודע כי מועברות ריקות לידי עלי; שלמה מוציא בכזב (– כפי שנכתב בפסק הדין בערעור שהגיש) חשבוניות I מאת משרדי מע"מ (תוך שהוא מתחייב כי השימוש בהן ייעשה רק על ידו וכי לא יעבירם לאחרים); ועלי – ככל הנראה וכך נטען (ומאחר ולא שמעתי ראיות בעניינו – אני כמובן מסייג את הדברים ובשום אופן לא קובע בהם מסמרות) – מנצח על מלאכת מסירתם של אותן חשבוניות לידי תושבי שטחים, עבור "עסקאות" שכלל לא בוצעו עם החברה.

בתמונת דברים זו, חלקם של המעורבים אינו זהה – אולם הם מהווים יחד את המערך אשר אפשר את הוצאת החשבוניות הפיקטיביות.

48. בסופו של חשבון, החבות שהשית המשיב משקפת הכרה (מסוימת) בחלקם השונה של המעורבים: עלי – שנתפס על ידי המשיב כמי שחומרת מעשיו היא הרבה ביותר – חויב במלוא כפל המס על 26 החשבוניות; שלמה – אשר נתפס כמי שהיה דומיננטי יותר מהמערער – חויב ביחס לכל 26 החשבוניות (גם אלה שיצאו כשהוא כבר אינו בעל המניות) אך בגין רכיב קרן המס בלבד (ללא כפל); המערער – אשר נתפס כמי שתורם אף תרומה מהותית לפעילות, אך הגורם שהיה כנראה פחות דומיננטי, חויב רק ביחס ל-19 החשבוניות שיצאו במועדים בהם המניות היו רשומות בהסכמתו על שמו – ואף הוא חויב בגין רכיב הקרן בלבד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

אלא שכאמור פערים אלה במרכזיות תפקידם של המעורבים השונים, אינו פוטר את המערער מאחריות למעשיו, אשר תרמו להיתכנות ביצוע המעשים ואפשרו אותם (ואין בכך ששלמה חויב אף בגין חשבוניות שיצאו קודם להעברת המניות על שם המערער, כדי לאיין את תרומתו של המערער לפרשייה).

49. בתי המשפט עמדו על כך כי רישום חברה על שם אנשי קש, הנאותים לשמש ככאלה בעד תשלום, הוא חלק מהמערך המאפשר הוצאת חשבוניות פיקטיביות. הטעם לכך פשוט, משום שבדרך זו סבורים אלה שידם במעל – כי יוכלו להרחיק עצמם מהפעילות האסורה – ובה בעת ליהנות מפירותיה.

50. בתי המשפט חזרו וקבעו כי מי שנותן את שמו לרישום חברה על שמו, לא יוכל להסיר מעצמו את האחריות לפעולות שיעשו בשם החברה. מדובר בקביעה הכרחית, אם חפצים אנו לשמור על תקינותם של חיי מסחר הוגנים.

מי שנותן את שמו על מנת שתבצע פעילות כלכלית תחת שמו – לא יוכל להתחמק לצורכי מס מהמצג שהוא בחר להציג. כך קבע בעניין דומה כבוד השופט י' עמית בע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל ואח' (21.3.16), פס' 7:

סוף מעשה במחשבה תחילה. מי שמשאיל שמו לאחר, ואף מתייצב בפני רשויות המס וטוען כי הוא הנישום, עליו לקחת בחשבון כי בסופו של יום הוא עלול לשאת בתוצאות הנובעות ממצגיו-שלו (השוו: ע"א (מחוזי ב"ש) 1167/02 מדינת ישראל - אגף מס הכנסה ומס רכוש נ' אדרי, [פורסם בנבו] בפס' 8 (13.4.2005)). ... במקרים כגון דא, הרשות נתונה בידי פקיד השומה, אם לגבות את המס מבעל העסק האמיתי המעלים הכנסות העסק, או מאיש הקש, ואל יחשוב האחד כי הצבת איש קש או "קוף" בחזית העסק, תקנה לו חסינות, ולהיפך, אל יחשוב איש הקש כי מוקנית לו חסינות.

וכך קבע כבוד השופט ש' בורנשטיין בעניין חמודי (פס' 57):

... בדומה למה שנפסק בעניין בנלי, סבורני כי כשם שמי שמשאיל את שמו להיות ה"נישום", אינו יכול להתנער ממצג זה, כך מי שרשום כבעל מניות או כמנהל בחברות שעל שמן הוצאו החשבונות הפיקטיביות, אינו יכול לטעון כי לא הוא שהוציא את החשבונות, אלא אם הוכח כי הדבר נעשה שלא בהסכמתו ושלא בידיעתו. במקרה דנן, לא רק שלא הוכח שהוצאת החשבונות נעשתה שלא בהסכמתו ושלא בידיעתו של המערער, אלא שהמערער אף לא טען זאת. כל שנטען הוא שלא היה מעורב באופן אקטיבי בחברות ולא שלט בהן, כי החשבונות הוצאו על ידי אחרים "ללא שליטתו בכמות החשבונות שיוצאת, בסכומן או במוטב שלהן", וכן כי "לא קיבל אחוז מכל חשבונות שיצאה" כאשר "חלקו בחברות היה רישומי בלבד. הוא השאיל את שמו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לחברות תמורת פרוטות, ותו לא". המערער מודה, אפוא, גם במסגרת ערעור זה, כי איפשר להוציא חשבוניות פיקטיביות בחברות שהוא בעל המניות או מנהל שלהן, הגם (שלמרבית צערו, יש להניח) "תמורת פרוטות" בלבד. בנסיבות אלה אין כל ספק שיש לראות במערער כמי שהחשבוניות הוצאו על ידו על כל המשתמע מכך ...  
... כשמדובר בבעל מניות או במנהל רשום, ראיה כזו אינה נדרשת, והחזקה לפיה הוא הוציא את החשבונית, או איפשר לאחר להוציא את החשבונית, די בה על מנת לחייבו בכפל המס.

51. ושוב, המשיב אינו טוען כי המערער הגה את התכנית העבריינית או כי היה מבכירי המשתתפים בה. המשיב ציין כי הוא סבור כי עלי שריתח הוא שחילק הוראות מלמעלה - הן למערער והן לשלמה (לשלמה - כי ייגש לתחנת מע"מ ויוציא את חשבוניות I, ולמערער כי ירשום את החברה על שמו). אלא שאין בכך כדי למנוע מהמשיב להטיל כפל מס אף על המערער, וזאת בשים לב לחלקו בפרשה - וביחס לחשבוניות שיצאו בתקופה בה בתמורה לתשלום שקיבל - נרשמו המניות על שמו. בעניין זה, ראו דברי כבוד השופט א' דורות בע"מ 10313-08-17 פואד אעמס נ' מנהל מע"מ - חקירות פשיעה חמורה (10.11.20), בפס' 76:

אמנם עולה מחומר הראיות שהמערער לא היה בכיר בהתארגנות העבריינית, ואמנם היו אחרים שהיו בכירים ממנו ואשר הכתיבו לו מה לעשות, אך אין בדבר כדי לשלול את היכולת של המשיב להטיל על המערער כפל מס. כפי שנקבע בפסק הדין בעניין בדיר, סעיף 50(א) לחוק נוסח בצורה מרחיבה בכוונה על מנת להחילו על קשת רחבה של תופעות שהמדינה מעוניינת להילחם בהם. אחת מתופעות אלה היא התופעה של החשבוניות הפיקטיביות. כאשר מדובר במלחמה בחשבוניות פיקטיביות, סעיף 50(א) לחוק אמור להוות כלי חשוב שמסייע למדינה במלחמתה בתופעה זו.

אופייה של התארגנות להוצאת חשבוניות פיקטיביות, כי היא נעזרת לא פעם בגורמים שונים. גורמים אלה יחדיו, הם המאפשרים את הוצאת החשבוניות שלא כדין. מאבק בתופעה זו, אינו מאפשר לנקוט בגישה מקלה וסלחנית. מי שנותן את שמו - כך שהחברה באמצעותה מוצאות החשבוניות הפיקטיביות תירשם על שמו, תורם תרומה מהותית למה שנעשה תחת חברה זו - ויש לראות (אף) בו כאחראי לכך, ודאי כאשר הוא יודע אודות חשבוניות המועברות למי שאינן צריכות להיות בידיו והוא בוחר לעצום עיניו ולנהוג באדישות ביחס לכך ולכל הנעשה בחברה שהוא בעל מניותיה.

52. לאור כל האמור, אני סבור כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב כי יש להשית על המערער את הסנקציה האזרחית הקבועה בסעיף 50(א) לחוק.

53. להלן אתייחס בקצרה לטענות נוספות שהעלה המערער - ושלא מצאתי בהן כדי להועיל לו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

54. מועד העברת המניות על שם המערער: המערער בסיכומיו העלה לראשונה טענה כי המניות לא הועברו לידי ביום 12.3.18, אלא במועד מאוחר יותר – זה שמופיע במרשם הלאומי שהציג המשיב. ראשית, צודק המשיב כי מדובר בהרחבת חזית – אשר אין לקבל כי תעשה לראשונה בסיכומים (תוך שבהודעת הערעור ובתצהיר שהוגש, ההתייחסות הייתה לתאריך 12.3.18). שנית – וכאן העיקר, לגופו של עניין – טענה זו עומדת בסתירה להודאתו הברורה של המערער כי ידע על כך, בזמן אמת, כי בהתאם לסיכום שהתגבש יחד עמו בפגישה בתחנת הדלק בביתר עילית, המניות יועברו על שמו (נספח 9 לתצהיר המשיב, ש' 16-17):

**עליאן הלך עם שלמה לעו"ד והם העבירו את החברה על השם שלי.**

לאותו נספח 9 לתצהיר המשיב צורפו מסמכי העברת המניות ומינוי דירקטורים בחברה, ומהם עולה (בהתאם למסמך המאושר ע"י עו"ד עדי צדוק) כי העברת המניות על שם המערער ומינויו כמנהל החברה – נעשו ביום 12.3.18. זהו המועד הקובע, ולא המועד בו דווחה העברה לרשם החברות ונרשמה שם [על כך ראו לדוגמה: ע"א 314/07 ברים ענבר וזן נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (8.4.10) פס' 20; ת"א 10603-08-21 בנעזרי נ' קיואן פרויקטים בע"מ ואח' (16.11.21), פס' 15]. למעלה מהצורך אציין כי המערער בחר שלא לזמן את עו"ד צדוק לעדות, כך שלא הוצגה כל ראיה המפריכה את המסמכים שהציג המשיב והמביאה למסקנה כי יש לקבוע את מועד העברת המניות למועד מאוחר ליום 12.3.18.

55. טענת האכיפה הבררנית: משהשית המשיב כפל מס אף על עלי, איני מוצא כל ממש בטענת האכיפה הבררנית. אכן, נראה כי טוב יותר אם הליך זה נגד עלי היה ננקט מראש – במקביל לנקיטת ההליכים נגד המערער ונגד שלמה, אולם כאשר בסופו של דבר הקנס הושת – פגה ונעלמה טענת האכיפה הבררנית (ולכל הפחות – איבדה מעוקצה).

כמו כן איני מוצא ממש בטענות כי אי נקיטת הליכים נגד אחיו של עלי, חמד שריתח, עולה כדי אכיפה בררנית. עיינתי במסכי החקירות שהגיש המערער במסגרת החקירה הנגדית (ואשר סומנו מע/1 ומע/2), וכפי שציין המשיב – לא מצאתי בהם כשלעצמם ראיות הקושרות באופן ברור את אותו חמד עם העניינים הנוגעים לחברה כאן. הן המערער והן שלמה טענו בחקירותיהם כי "הפעילות" הרלוונטית לערעור זה נעשתה בעיקר מול עלי, ובנסיבות אלה – איני מוצא ממש בטענות שהעלה המערער.

56. חשיבות נקיטת הליכים כלפי גורמי הפשיעה העיקריים, אף כשהם תושבי הרש"פ: כאמור לעיל, בטענת האכיפה הבררנית, לא מצאתי ממש. אולם לצד זאת, אני מוצא כי נכון לכתוב מספר מילים אודות הפרשייה שנחשפה בערעור זה, והחשיבות הרבה שיש בהתמודדות של ממש עם פרשיות מסוג זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

הפרשייה שנדונה כאן חושפת קלות בלתי נסבלת בגזלת הקופה הציבורית, ככל הנראה – בידי תושבי שטחים. הוצאת חשבונות I בקלות יחסית ממשרדי מע"מ, רישום החברה על שם איש קש – והוצאת חשבונות פיקטיביות – תוך שהמע"מ משולם על-ידי מדינת ישראל במסגרת ההתחשבות מול הרש"פ. המשיב עצמו תיאר לפניי את אזלת ידו – חוסר היכולת לנהל חקירות של ממש ביחס לתושבי שטחים, ואף בכל הנוגע לנקיטת הליכי גבייה כלפיהם. אני משוכנע כי אף בפרשייה כאן נעשה כל שניתן היה להיעשות, בין אם מכוח חוקי המס ובין אם מכוח חוקים אחרים (וזאת לנוכח תשובות בלתי אמינות לכאורה בעליל, שניתנו במסגרת החקירות שצורפו על-ידי המשיב).

בית משפט רואה רק את התיקים שלפניו, ואיני יודע על כן אם מדובר בתופעה אם לאו, אך מי שעניו בראשו חייב להיות מוטרד מהקלות בה התאפשר לתושבי הרש"פ להוציא כספים השייכים לאוצר המדינה – במרמה, ואת אזלת היד של המשיב נוכח כך.

השאלה מה ניתן לעשות כדי למנוע הישנות מקרים מסוג זה, חייבת להעלות לפתחם של מעצבי מערך המס והאוכפים אותו.

בהקשר זה אומר את הברור מאליו – אך מחובתנו לא לשכוח: הן משיקולי יעילות והן משיקולי הגינות, אכיפה חייבת להתבצע בעיקר כנגד מי שמפיקים את עיקר ההנאה הכלכלית מהפעילות האסורה. אכן, לצערנו, אין כנראה ברירה אלא לנקוט ביד איתנה אף כלפי גורמים זוטרים יותר במדרג פעילות זו, אולם כל נשלה את עצמנו – כל עוד לא נקטו פעולות הכרחיות לגביית מחיר כלכלי ממארגני הפשיעה הכלכלית, הרי שעשיית דין עם הגורמים הזוטרים – אינה יעילה (ופחות ראויה).

כאשר מדובר במי שניכה מס תשומות מחשבונות שהוצאו שלא כדין ע"י גורמים שזהותם ידועה – קל לכאורה ללכת אחר נתיב הכסף ולזהות את המרוויחים, אשר השכל הישר אומר כי ידם הייתה לכאורה במעל. חובה לעשות זאת, כדי שהקופה הציבורית לא תהיה למרמס.

אין צריך לומר כי תושבות בשטחים לא צריכה להיות עיר מקלט. יש לקוות כי הגורמים האחראים לכך יתנו לדברים אלה את דעתם, יבחנו את הצורך – אם ישנו כזה ואם הדבר אפשרי – בעדכון הסכמים כלכליים קיימים מול הרש"פ (כך שתמנע/תצומצם "התחשבות" בגין עסקאות כזב), יבחנו את הצורך בחידוד הנהלים והצבת אבני בוחן יעילות במשרדי מע"מ (אשר יזהו את המקרים בהם לנוכח חשדות ברורים, אין לאשר הכרה בחשבונות פיקטיביות) וכן יבחנו את אפשרות מיצוי הדין בפרשיות דומות עם מחוללי הפשיעה – אף אם אלה תושבי שטחים.

**סוף דבר:**

57. הערעור נדחה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 30708-08-21 בוריס דרונוב נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

58. בהתאם להודעת המשיב, המערער יחויב בתשלום קרן המס בלבד (ללא רכיב הכפל), תוך שהמשיב התחייב כי רכיב הקרן ייגבה פעם אחת בלבד מכלל המעורבים בפרשייה.
59. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו תמוז תשפ"ד, 01 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט