



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערער חמודי בדיר  
באמצעות ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה  
באמצעות ב"כ עו"ד רויטל בן דוד

### פסק דין

#### פתח דבר

- 1
- 2 1. בפניי ערעור על שתי החלטות של המשיב לחייב את המערער בכפל מס בהתאם
- 3 לסעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף")
- 4 בנימוק כי החשבוניות מושא ההחלטות אינן משקפות עסקאות אמת.
- 5 2. החלטה אחת עניינה ב-20 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציא המערער על
- 6 שמה של חברת ב.ג. שחר אבטחה בע"מ (להלן: "שחר"), שהוא בעל המניות שלה,
- 7 לחברת בטר קלין אחזקות מבנים בע"מ ולחברת מוקד אריק בע"מ, לתקופה 3/2015 –
- 8 – 7/2015 בסך כולל של 67,468,428 ₪, כאשר סכום מס העסקאות הנובע מהן הוא
- 9 10,291,794 ₪, כך שסכום כפל המס עומד על 20,583,588 ₪.
- 10 ההחלטה השנייה עניינה ב-50 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוציא המערער על
- 11 שם חברת י.א.ע. יזמות בע"מ (להלן: "יזמות"), שהוא המנהל הרשום והמנהל
- 12 הפעיל שלה, לחברת א.ע.ע.ב. שמירה נקיון ואחזקה בע"מ, לתקופה 1/2013 –
- 13 2/2014 בסך כולל של 24,079,625 ₪, כאשר סכום מס העסקאות הנובע מהן הוא
- 14 4,217,823 ₪, כך שסכום כפל המס עומד על 8,435,646 ₪.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

3. הערעור על ההחלטות האמורות הוגש ביום 25.7.2018. ביום 5.3.2019 הגיש המשיב  
**בקשה למתן פסק דין** וזאת בעקבות הרשעתו של המערער, על פי הודאתו, בפסק דין  
 חלוט בת"פ 25581-12-17 **מדינת ישראל נ' בדיר** (להלן: "**התיק העיקרי**") ובת"פ  
 9420-12-16 **מדינת ישראל נ' בדיר** (להלן: "**התיק המצורף**") מיום 29.3.2018. גזר  
 דינו של המערער ניתן ביום 8.5.2018 והוא נידון ל-41 חודשי מאסר בפועל, מאסרים  
 על תנאי, בהתאם לתנאים הקבועים בגזר הדין, קנס בסך 30,000 ₪ והתחייבות.  
 בבקשתו זו הסתמך המשיב על סעיף 42א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש],  
 התשל"א-1971 (להלן: "**פקודת הראיות**"), לפיו ממצאים ומסקנות של פסק דין  
 חלוט בו הורשע הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם.
4. ביום 29.5.2019 התקיים דיון קדם המשפט ובעקבותיו הגיש המערער ביום  
 28.7.2019 **בקשה להבאת ראיות לסתירת ממצאים ומסקנות בהליך הפלילי**.  
 בקשתו זו של המערער הינה בהתאם לסעיף 42ג לפקודת הראיות, הקובע כי אם  
 הוגשה ראיה כאמור בסעיף 42א, לא יהיה המורשע רשאי להביא ראיות לסתור, אלא  
 ברשות בית המשפט, מטעמים שירשמו וכדי למנוע עיוות דין.
5. בדיון בבקשה שהתקיים ביום 30.10.2019 ניתנה על ידי הצדדים הסכמה בזו הלשון:  
**"מוסכם עלינו כי ככל שתדחה בקשתו של המערער להביא ראיות לסתור את  
 הממצאים בהליך הפלילי, ומאחר שכל הטענות האחרות כבר הועלו במסגרת אותה  
 בקשה, כמו גם בבקשתו הקודמת של המשיב לקבלת פסק דין – יהיה רשאי בית  
 המשפט ליתן פסק דין על סמך כל החומר שבפניו"**.

### רקע

6. כעולה מגזר דינו של המערער, הרי שהוא הורשע בתיק העיקרי, בין היתר, בעבירה  
 של מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס  
 בנסיבות מחמירות, 20 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ יחד עם סעיף 117(ב2)  
 (2) ו-(3) לחוק מע"מ. כמו כן הורשע המערער בעבירות על פי חוק איסור הלבנת הון,  
 תש"ס-2000.
- בתיק המצורף הורשע המערער, יחד עם שתי נאשמות נוספות, חב' א. לופט, וחברת  
 יזמות, ובמסגרת מספר אישומים, בעבירות הבאות: הוצאת חשבוניות מס בלי  
 שהיה זכאי לעשות כן, 50 עבירות לפי סעיף 117(א)5 לחוק מע"מ (למערער



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 וליזמות); פעולה במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס  
2 שאותו אדם חייב בו בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, יחד  
3 עם סעיף 117(ב)(3) לחוק; ניכוי מס תשומות בלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף  
4 38 בחוק מע"מ, במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף  
5 117(ב)(5) לחוק מע"מ, יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק; ניכוי מס תשומות בלי שיש  
6 לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 בחוק מע"מ, במטרה להתחמק מתשלום מס  
7 בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 117(ב)(5) בחוק מע"מ, יחד עם סעיף 117(ב)(3)  
8 בחוק (למערער ולחברת א. לופט); אי ניהול פנקסי חשבונות או רשומות אחרות  
9 שהיה עליו לנהל לפי החוק וההוראות, עבירה לפי סעיף 117(א)(7) לחוק מע"מ  
10 (למערער וליזמות).
7. על-פי המתואר בגזר הדין בהתייחס לתיק העיקרי, שחר הינה חברה פרטית אשר  
11 רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מע"מ. שחר הוקמה בשנת 2008 על ידי שחר גיל,  
12 שהיה מנהלה הרשום ובעל המניות עד אפריל 2015. במהלך מרץ 2015 רכש איציק  
13 ואזנה (להלן: "ואזנה") את שחר משחר גיל תמורת תשלום חובותיה למס הכנסה,  
14 אך מי שנרשם כבעליה של שחר הינו המערער, בהנחייתו של ואזנה. מאותו מועד ועד  
15 יולי 2015 השתמש ואזנה בשחר והפעילה לצורך קידום תוכניתו העבריינית והשאת  
16 רווחיו, כל זאת בסיועו של המערער.
- 17 המערער סייע לואזנה להשתמש בשחר, תוך הוצאת חשבוניות מס פיקטיביות על  
18 שמה לחברת בטר קלין אחזקות מבנים ולחברת מוקד אריק, שגם הן היו בשליטתו  
19 של ואזנה, במטרה להקטין את חבותו במע"מ ובמס הכנסה ובמטרה לשמור על  
20 ספריהן מאוזנים. במהלך פעילותו של ואזנה ובאמצעות המערער, הוציאה שחר 20  
21 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס מבלי שעשו או התחייבו לעשות עסקאות  
22 לגביהן לחברת בטר קלין ולחברת מוקד אריק בסך כולל של 67,468,428 ₪, כאשר  
23 סכום המע"מ הנובע מהן הינו 10,291,794 ₪ (להלן: "החשבוניות הפיקטיביות").
8. כאמור, במסגרת כתב האישום הואשם המערער אף בעבירות על פי חוק איסור  
25 הלבנת הון, בהן הודה והורשע. לשלמות התמונה יתוארו עיקרי מעשיו גם ביחס  
26 לעבירות אלו בהתאם לאמור בגזר הדין: כנגד הוצאת חשבוניות המס הפיקטיביות  
27 נרשמו 38 המחאות ע"ש חברת בטר קלין ומוקד אריק לטובת שחר בסך 16,894,248  
28 ₪ (להלן: "ההמחאות"). סך של 27,186,042 ₪ המורכב מההמחאות הנ"ל וסכומי  
29



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 המע"מ, הינו רכוש אסור כאמור בחוק הלבנת הון. בתקופה הרלוונטית לכתב  
2 האישום, במטרה להסוות ולהסתיר את מקורו של הרכוש האסור, את זהות בעלי  
3 הזכויות בו, את מיקומו, את תנועותיו ואת הפעולות שבוצעו בו, ביצע איציק ואזנה  
4 בעצמו ובאמצעות אחרים, ובכללם המערער, פעולות ברכוש האסור. במטרה  
5 להסתיר את מעורבותו של ואזנה ברכוש האסור, פעל המערער יחד עם ואזנה  
6 ואחרים אצל נותן שירותי מטבע בשם ג'וסטו בכרססת על שם שחר. במטרה לגרום  
7 לדיווח בלתי נכון, ניכה המערער בעצמו או באמצעות אחרים, 38 המחאות שנרשמו  
8 כתשלום עבור חשבוניות המס הפיקטיביות. את הכספים שהתקבלו מניכוי  
9 ההמחאות העביר המערער בעצמו או באמצעות אחרים לידיו של ואזנה או מי  
10 מטעמו. המערער יחד עם אחרים יצרו מצג כוזב לפיו מבקש הפעולות והבעלים של  
11 הכרססת אינו איציק ואזנה. בעשותו כאמור ביצע המערער יחד עם ואזנה ואחרים  
12 פעולות ברכוש אסור בסך כולל של 16,894,248 ₪, והוצג כמבקש פעולות ניכוי  
13 ההמחאות אצל נותן שירות המטבע ג'וסטו במטרה לגרום לדיווח בלתי נכון ובמטרה  
14 לסייע לואזנה להסוות ולהסתיר את זהות בעלי הזכויות ברכוש האסור בסך כולל  
15 של 16,894,248 ₪.

9. על-פי המתואר בגזר הדין בהתייחס לתיק המצורף, יזמות והעוסק המורשה א. לופט  
16 נרשמו כעוסק מורשה, והמערער שימש כמנהל הרשום וכמנהל הפעיל. בתקופה החל  
17 מ- 1/13 ועד 2/14 הוציא המערער עם יזמות 50 חשבוניות מס אשר המס הכלול בהן  
18 הוא 4,217,823 ₪ לחברת א.ע.ב. שמירה וניקיון בע"מ, וזאת ללא שביצע או  
19 התחייבו לבצע את האמור בחשבוניות, במטרה לסייע למקבלן להתחמק מתשלום  
20 מס ערך מוסף. כדי להקטין את המס לתשלום הנובע מהחשבוניות הפיקטיביות, ניכו  
21 הנאשמים, בדוחות התקופתיים לשלטונות מע"מ בשנים 2013-2014 מס תשומות  
22 המתבסס על חשבוניות מס פיקטיביות, אשר המס הכלול בהן הוא 3,027,636 ₪.  
23 כמו-כן, כדי להקטין את המס לתשלום, הנובע מהחשבוניות הפיקטיביות, החברה,  
24 באמצעות המערער, ניכתה בדוחות התקופתיים לשנת 2014 מס תשומות המתבסס  
25 על חשבוניות פיקטיביות בסך של 1,307,312 ₪. צ'קים שהוציא המערער לפקודת  
26 החשבון שהחשבוניות על שמן, ונוכו בדוחות התקופתיים של החברות, פרע המערער  
27 או אנשים מטעמו. יזמות באמצעות המערער לא ניהלה פנקסי חשבוניות או רשומות  
28 אחרות שהיה עליה לנהל.  
29



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

10. במסגרת גזר דינו של המערער עמד בית המשפט על הערכים המוגנים שנפגעו ומידת הפגיעה בהם, על הנסיבות הקשורות בביצוע העבירה, ובכלל זאת התכנון שקדם להן, הנזק שנגרם מביצוע העבירה והעובדה כי המערער לא הסיר את המחדל, וכן מדיניות הענישה הנוהגת. בית המשפט אף עמד על הנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה, ובכל זאת נסיבותיו האישיות של המערער.

11. טענתו העיקרית של המערער בהליך שלפניי נוגעת למידת מעורבותו בביצוע העבירות נשוא ההליך הפלילי, שאת ממצאיו ומסקנותיו הוא מבקש לסתור, ולפיכך אביא את דברי בית המשפט בהליך הפלילי בעניין זה, כלשונם:

"חלקו היחסי של הנאשם בביצוע העבירה ומידת ההשפעה של אחר על הנאשם בביצוע העבירה; בכל הנוגע לתיק העיקרי, ניכר כי חלקו של הנאשם אינו המרכזי, אלא הנאשם פעל כפי שפעל בהנחייתו של ואזנה, ועבורו. בעבירה לפי סעיף 3(א) חוק איסור הלבנת הון הורשע הנאשם בסיוע לביצוע העבירה (אם כי בעבירה לפי סעיף 3(ב) לחוק הלבנת הון הורשע בביצוע עיקרי), ובעבירה לפי חוק מע"מ הורשע הנאשם בכך שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס. כלומר, הן לפי העבירות והן לפי העובדות, מעמדו של הנאשם אינו מרכזי, וניכר כי הוא פעל כדי לסייע לאחר. מובן כי עיקר הרווח שנוצר עקב ביצוע העבירות לא הגיע לכיסו של הנאשם.

בתיק המצורף, מחד גיסא, הנאשם הוא זה שפתח את החברות, וביצע במסגרתן את העבירות. הנאשם הורשע בעבירות של הוצאת חשבוניות מס פיקטיביות (אישום ראשון), ניכוי מס תשומות מבלי שיש לו לגביו מסמך (אישומים שני ושלישי) ואי ניהול פנקסי חשבונות (אישום רביעי), כאשר מדובר בעבירות שבהן הנאשם הינו הדומיננטי. מאידך גיסא, באישום הראשון הורשע הנאשם אף בכך שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס. כאשר על פי עובדות כתב האישום הנאשם פעל במטרה להביא לכך שחברת "א.ע.ב. שמירה ניקיון ואחזקה בע"מ" שקיבלה ממנו את חשבוניות המס, תתחמק משתלום המס שהיא חייבת בו. כלומר, אף בתיק זה, העבירה בוצעה במטרה לסייע לאחר, למקבל החשבוניות, להתחמק מתשלום המס, ומכאן שבהתבוננות רחבה, חלקו של הנאשם אינו הדומיננטי.

גם העובדה שרשויות המדינה לא חילטו מהנאשם דבר, תומכת במסקנה שהנאשם לא גרף את רווחי העבירה לכיסו.

כאמור לעיל, העובדה שהנאשם לא היה דומיננטי בביצוע העבירות, וחלקו בביצוען אינו המרכזי, נזקפת כנסיבה לקולא. עם זאת, אין בכך כדי להוביל להקלה מרחיקת לכת בעניינו. יפים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

לעניין זה דברי כב' השופט ג'ובראן ברע"פ 4791/08 כהן נ' מדינת  
ישראל (9.2.09):

"...אף אם נקבל את טענת המבקש כי היה רק "איש קש"  
עבור אותו רבי אשר בפועל ניהל את החברה, אין זה ברור  
כלל וכלל כי יש בכך כדי להפחית מחומרת מעשיו. אדם  
המאפשר במודע כי יעשה בו שימוש כ"איש קש", היינו  
עומד בחזית העבירה על מנת שאליו תופנה האצבע  
המאשימה מה לו כי ילין על ש"תוכניתו" התגשמה?"

12. כאמור, שתי בקשות עומדות בפניי. האחת ליתן פסק דין בעקבות ההרשעה בהליך  
הפלילי, והשנייה - להרשות הבאת ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות בהליך  
הפלילי. עם זאת, לשם הנוחות, ולאור ההסכמה אליה הגיעו הצדדים, אתייחס לשתי  
בקשות אלו, ולטיעונים שהובאו על ידי הצדדים במסגרתן, כמקשה אחת.

### טענות המערער

13. המערער מבקש להביא ראיות לכך כי הוא לא שלט בחברות, לא כתב ולא הוציא את  
החשבוניות נשוא המחלוקת, לא נהנה מהכספים שצוינו בחשבוניות וכי מעורבותו  
בחברות הייתה רישומית בלבד. מדובר באיש קש רישומי ופורמאלי בלבד, שקיבל  
פרוטות בעבור השאלת שמו. בנסיבות אלה, לא חל עליו סעיף 50(א) לחוק מע"מ,  
הואיל ולא ניתן לראות בו כמי ש"הוציא" את החשבוניות.

14. על מעמדו של המערער ניתן ללמוד הן מגזר דינו והן מגזר דינו של ואזנה שהורשע  
באותו תיק יחד עם חברת שחר בת"פ 16-06-47460 מיום 30.1.2019 (המערער צירף  
לבקשתו את כתב האישום וגזר דינו של ואזנה). ניתן להידרש גם לגזר דינו של ואזנה  
שכן מדובר באותה פרשה והוא שקול ל"עיון בכתב האישום" ו/או "חומר אחר  
שהוגש במשפט הפלילי" ו/או "בפרוטוקול" שניתן לעיין בהם לפי סעיף 42ב לפקודת  
הראיות.

15. קיימים בחומר החקירה עדויות וראיות (כגון החשבוניות עצמן) המלמדות כי  
המערער כלל לא כתב את החשבוניות וכלל לא היה בקשר עם מנהל החשבונות, וכי  
לא עסק בענייני הנהלת החשבונות, כי ואזנה הוא שפעל ישירות מול מנהל  
החשבונות, וכי כמסבר לעיל, כל פועלו היה בהשאלת שמו ותו לא. כך גם באשר  
ליזמות וחברת א.לופט. המערער לא שלט בחברות אלו, החשבוניות הוצאו על ידי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 אחרים ללא שליטתו בכמות שיצאה, בסכומן או במוטב שלהן. המערער אך קיבל  
2 אחוז מכל חשבונית שיצאה.
- 3 16. לאור חומרת הסנקציה שבסעיף 50(א) לחוק יש לפרש את המונח "הוצאת חשבונית  
4 מס" פירוש מצמצם, דהיינו רק פעולה אקטיבית של כתיבת החשבוניות, וכן הנאה  
5 אקטיבית ממכירתן. השאלת שם פסיבית, אינה מקנה סמכות להטלת כפל מס.
- 6 17. יש לפרש את סעיף 50(א) לחוק מע"מ באופן שונה מהפרשנות לפי סעיף 117(ב)(3)  
7 לחוק. לצורך הרשעה די במעורבות פסיבית רישומית ומספיקה ידיעה שהפעילות  
8 מתבצעת. לעומת זאת, לא ניתן להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א) על "איש קש"  
9 רישומי, שלא היה מעורב בפועל בהוצאת החשבוניות.
- 10 18. המערער מבקש להביא ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות בהליך הפלילי, גם  
11 כדי להוכיח אכיפה סלקטיבית, דהיינו כי קיימים מעורבים משמעותיים נוספים  
12 אחרים שלא ננקטה כנגדם שום סנקציה, לא במישור הפלילי ולא באזרחי. רק כנגד  
13 ואזנה הוגש כתב אישום, ומגזר דינו עולה כי קיים מעורב עיקרי נוסף, שחולל את  
14 מערך הפשיעה, שכנגדו אף לא הוגש כתב אישום. גם מגזר דינו של המערער עולה כי  
15 בית המשפט קיבל את הטענה כי חלקו של המערער בחברות לא היה דומיננטי וכי  
16 הנהלים האמיתיים היו אחרים שהסתתרו מאחורי שמו.
- 17 19. בע"א 732/15 פקיד השומה נ' בנלי טלי (21.3.2016) (להלן: "עניין בנלי") ובע"א  
18 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012) (להלן: "עניין וינוקור")  
19 נקבע כי על רשות המסים "לתעדף" את השומות בין מעורבים שונים. לפיכך, על  
20 המשיב להחליט איזו מבין השומות היא העיקרית, ובמידה וזו השומה של וזאנה או  
21 מעורבים אחרים, יש להקפיא את השומה שיצאה למערער.
- 22 20. סוגיית האכיפה הסלקטיבית וסוגיית תעדוף השומות, מחייבות להורות למשיב  
23 להמציא רשימה של כל המעורבים בשני כתבי האישום בהם הורשע המערער ושל  
24 ההליכים שננקטו כנגדם במישור הפלילי והאזרחי.

25



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

21. מעבר לכך, קיימות שאלות משפטיות רלבנטיות שיש לבררן גם אם לא יותר למערער  
להביא ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות בהליך הפלילי, וזאת כמפורט להלן.
22. מקריאת סעיף 50(א) לחוק עולה כי הדגש הוא על האדם ולא על העסקה, כלומר  
האיסור מתייחס לאדם שאינו עוסק מורשה או שאינו רשאי להוציא חשבוניות  
מטעם חברה שהיא עוסקת מורשה. במקרה שלנו, החשבוניות הוצאו "בסמכות  
וברשות", כלומר לפנינו חשבוניות אותנטיות, להבדיל מחשבוניות מזויפות, ולפיכך  
אין מדובר בהוצאת חשבוניות על ידי "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא  
חשבונית מס" כאמור ברישא של סעיף 50(א) לחוק.
23. גם המדינה עורכת הבחנה בין חשבונית אותנטית בין חשבונית מזויפת, וכך גם בית  
המשפט בת"פ (מחוזי ת"א) 15-12-66313 מ"י נ' **עליאש ואח'** (ב"כ המערער ביקש  
לצרף כאסמכתא את הכרעת הדין מיום 11.11.2019; להלן: "**עניין  
עליאש**"). להבחנה זו יש מקום גם לעניין סעיף 50(א) לחוק מע"מ.
24. אין מקום להחיל על המערער את סעיף 50(א) לחוק וזאת גם לאור סעיף 49, הקובע  
כי משיצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה לא יצאה אל הפועל, ישולם  
המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה. הפרשנות שניתנה להוראה זו, הן  
על ידי רשויות המס והן על ידי בית המשפט, היא כי גם אם החשבונית יצאה לעסקה  
שאינה חייבת במס, הרי שמרגע שיצאה והועברה לקונה, דינה כדין חשבונית כשרה  
ויש לשלם את המס בגינה. לפיכך, גם כאשר מדובר בחשבונית פיקטיבית (אך  
אותנטית ולא מזויפת). יש לשלם את המס על פי החשבונית, דהיינו המס ישולם על  
ידי החברה שהחשבונית יצאה על שמה, ואין לפיכך להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א)  
לחוק.
25. לא ניתן להטיל כפל מס על המערער גם משום שהדבר אינו יכול להוות תחליף  
לשימוש בסעיף 106 לחוק מע"מ, המאפשר, בתנאים הקבועים בו, להרים את מסך  
ההתאגדות בין החברה לבין היחיד. כבר נפסקה הלכה (ע"א 3542/10 **מדינת ישראל  
– אגף המכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ** (18.5.2014); להלן: "**עניין  
זייתון**") כי לא ניתן לבצע הליכי גבייה בדרך של הרמת מסך, שלא במסגרת סעיף  
106 לחוק.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

26. המס נשוא החשבוניות דווח על ידי החברות ושולם על ידן, כך שכל שקיים נזק  
לאוצר המדינה, מקורו בתשומות ולא בעסקאות. המשיב אף הוציא שומת כפל מס  
תשומות לחברות נשוא השומה. זאת ועוד, כעולה מכתב האישום, חברות שחר  
ויזמות הן "חברות צינור" בלבד ללא פעילות כלכלית ממשית, שקיזזו חשבוניות  
והוציאו חשבוניות פיקטיביות באותו סכום, כך שהן עצמן לא גרמו לכל נזק.
27. השומות שהוצאו למערער הן בבחינת שומות "כפל", שכן במקביל לשומת כפל מס  
העסקאות למערער, הוציא המשיב לשחר, ליזמות ולחברת א. לופט, שומת כפל מס  
תשומות. בסה"כ מדובר בשומות בסך של 54 מיליון ₪.
28. לחילופין, על בית המשפט לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 100 לחוק ולהפחית את  
כפל המס, הכולל הן מרכיב שומתי והן מרכיב של סנקציה עונשית. זאת משום  
שבהעדר עסקה בבסיס החשבוניות, אין מקום להטיל את המרכיב השומתי, ואין  
מקום לפצות את אוצר המדינה בשל אי תשלום המס.
29. יש מקום להפחית את כפל המס גם במרכיב העונשי וזאת בהתחשב בכך שהמערער  
הועמד לדין פלילי, הושת עליו עונש כבד בדמות מאסר בפועל של 41 חודשים וקנס,  
ואין מקום להטיל עליו עונש נוסף של כפל מס. בית המשפט העליון בע"א 1497/01  
**הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה** (5.8.2003) (להלן: "**עניין הובר**") עמד על  
הצורך לשקול האם שילוב האמצעים שננקטו נגד העוסק במישור הפלילי והמנהלי  
עומדים במבחן המידה הראויה. זאת ועוד, במקרים שונים הפחית בית המשפט את  
גובה כפל המס תוך התחשבות בנסיבות חייהם של המערערים (ע"מ 12-07-19359  
**סבטלנה גילמן נ' אגף המכס ומע"מ** (15.7.2014) (להלן: "**עניין גילמן**"; ע"מ (ת"א)  
1243/07 **שמואלי חיים נ' אגף מכס ומע"מ** (10.10.2011) (להלן: "**עניין שמואלי**").  
גם במקרה דנן יש להתחשב בנסיבות חיי המערער, שפרשה זו טלטלה את חייו. כך  
יש להתחשב בעונש שהוטל עליו ולקבוע כי המערער נענש דיו.

### טענות המשיב

30. בהתאם לסעיף 42א(א) לפקודת הראיות, הממצאים והמסקנות של פסק דין החלוט  
בו הורשע המערער, בגין אותם מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס מושא הערעור  
דנן, קבילים כראיה לכאורה גם בהליך זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

31. המערער הודה בעובדות כתב האישום ואף ריצה את עונשו. המערער הוא שידוע את  
מלוא העובדות הרלוונטיות להליכים שנוהלו, ובשל ידיעתו זו בחר להודות בעובדות  
כתב האישום. הודאת המערער היא הראיה החזקה ביותר, בבחינת "מלכת הראיות"  
ולא נטען לפגם במתן הודאתו. בקשתו של המערער היא למעשה להביא ראיות  
לסתור את הודאתו שלו, ואת מה שנקבע בהכרעת הדין בהליך הפלילי, באופן שעשוי  
להביא להכרעות סותרות. בשל הודאתו זו זכה המערער להטבות בעונשו, ואין לתת  
לו אפשרות לשנות עתה את גרסתו.
32. בהתאם לפסיקה הנוגעת לסעיף 42 לפקודת הראיות, שעניינו מתן רשות לסתור,  
נדרש כי בית המשפט ישתכנע שנגרם אי צדק. כל טענת המערער היא כי הוצאת  
חשבונית בהליך הפלילי שונה מהוצאת החשבונית בהליך האזרחי. לטענה זו אין  
אחיזה משפטית, ולא יעלה על הדעת כי בהליך אזרחי נדרש נטל גבוה יותר מאשר  
בהרשעה פלילית.
33. טענותיו החדשות של המערער בהליך זה כי לא הוא כתב והוציא את החשבוניות,  
לא נתמכות בתצהיר מטעמו, והן בבחינת עדות כבושה. ממילא טענות אלה אינן  
מעלות ואינן מורידות וזאת לאור העובדה כי התנהלותו של המערער היא שאפשרה  
את הפעילות הפלילית ואת הוצאת החשבוניות וגרימת נזק לאוצר המדינה.
34. המערער צירף את כתב האישום וגזר הדין של ואזנה ללא קבלת רשות ובבחינת  
עשיית דין עצמי. לא מדובר במסמכים שניתן להגישם לפי סעיף 42 לפקודת  
הראיות שעניינו ראיות שהוגשו במסגרת אותו הליך פלילי אשר הממצאים  
והמסקנות שלו הוגשו כראיה בהליך האזרחי. מכל מקום, גם גזר דינו של ואזנה  
אליו הפנה המערער מלמד כי המערער איפשר במודע את הפעילות הפלילית והיווה  
חוליה שאיפשרה את פעילות השרשרת כולה, ודי בכך להצדיק הטלת כפל מס עליו.  
יתר על כן, טענותיו של המערער באשר לחלקו של ואזנה, אינן רלוונטיות לאירועים  
עליהם נסוב התיק המצורף.
35. הדעת אינה נותנת, כי מי שנתן את שמו לאחר והיה איש קש, ובכך איפשר את  
המנגנון להוצאת חשבוניות פיקטיביות, לא יישא בנזק שנגרם למדינה. התכסות  
המערער בטענה כי היה מעורב באופן פסיבי בלבד, תוך התנערות מאחריותו לפגיעה  
באוצר המדינה, מצדיקה על אחת כמה וכמה כי יוטל עליו כפל מס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

36. יש מקום להוציא שומות כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק גם כאשר לא הוכחה הנאה כלכלית של מוציא החשבוניות הפיקטיביות. מאחר שהתכלית של הסעיף היא הרתעתית, ההיגיון מחייב את הטלת הסנקציה על כל אחד מהנישומים שהיה שותף לקנוניה נגד רשויות המס.
37. אשר לטענות המערער בהתייחס לאכיפה סלקטיבית ותעדוף שומות, הרי שסעיף 42ג לפקודת הראיות מאפשר במקרים חריגים ביותר להביא ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות של ההליך הפלילי. הוא לא נועד על מנת להביא ראיות להוכחת טענות אחרות שאינן חלק מממצאים ומסקנות אלו. ממילא גם אין מקום לקבל בקשת המערער להמצאת מסמכים ונתונים אודות האחרים.
38. הנטל להוכיח טענה לאכיפה סלקטיבית הוא על המערער, והמערער לא הוכיח טענה זו, מה גם שבדיון קדם המשפט ציינה נציגת המשיב כי המשיב פועל גם כנגד מעורבים אחרים. זאת ועוד, מדובר למעשה בטענה ל"הגנה מן הצדק" שמקורה בהליך הפלילי, ומקום שבו בחר המערער שלא להעלותה בהליך הפלילי, הוא מושתק מלהעלות אותה בהליך דנן.
39. הפסיקה אליה הפנה ב"כ המערער בנוגע לתעדוף שומות, עניינה בשומות חילופיות שותרות; הוצאת שומות כנגד "המפעיל" וכנגד "הקוף", אינן בגדר שומות חילופיות שותרות, אלא שומות "ביחד ולחוד" והמס ייגבה פעם אחת בלבד.
40. אין בסיס לטענת המערער כי הוא "רשאי" להוציא חשבוניות מס על עסקה בדויה. נראה כי לאחר שטען כי הוא רק באופן רישומי בעל המניות בחברה, הפך את הרישום ליתרון המתיר לו להוציא חשבונית מס בדויה. ברור כי כפל מס יוטל על מוציא מסמכים הנחזים כחשבוניות מס, גם אם הוא מורשה מטעם החברה.
41. כמו כן אין בסיס לנטען בעניין סעיף 49 לחוק וניסיונו של המערער "להכשיר" את החשבוניות באמצעות סעיף זה. אין מדובר בחשבוניות "כשרות" גם אם נדרש דיווח בגין, כאשר המערער בעצמו מודה שאין מאחוריהן כל עסקה; דיווח על חשבוניות אלו אינו מכשיר אותן כחשבוניות שהוצאו כדין, בוודאי כאשר מנגד מקוזזות החשבוניות כמס תשומות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 42. הטלת כפל מס על מוציא החשבוניות אינה מותנית בהפעלת סעיף 106 לחוק, אלא  
2 מדובר בחיוב עצמאי לפי סעיף 50(א) לחוק.

3 43. אין מדובר בשומות "כפל" הן בגין הוצאות חשבוניות פיקטיביות והן בגין ניכוי אותן  
4 חשבוניות, כאשר ברור שרכיב המס יגבה פעם אחת בלבד. כמו כן, אין מניעה להטיל  
5 כפל מס למי שהוציא חשבוניות פיקטיביות וגם ניכה אותן, וכן למוציא החשבוניות  
6 והחברות הנדונות. מדובר בחיובים שמוטלים בשל מעשים שונים ו/או שמדובר בשני  
7 נישומים וכל נישום עומד לעצמו. מכל מקום, במקרה שלפנינו המערער חיוב רק בגין  
8 הוצאת חשבוניות המס כך שממילא לא הוטל עליו "כפל של כפל מס".

9 44. אשר להפעלת הסמכות להפחתת מס לפי סעיף 100 לחוק מע"מ, הרי שהמערער כלל  
10 לא פנה למנהל בעניין זה. מכל מקום, שיקול הדעת של המנהל כפוף ל"טעמים  
11 מיוחדים שירשמו", והמערער לא הציג כל טעם בעניין זה ולפיכך אין מקום להפחתת  
12 המס. במקרה דנן מתקיימות שתי התכליות העומדות מאחורי סעיף 50(א) לחוק,  
13 שכן המערער הוציא חשבוניות כוזבות במטרה להונות את רשויות המס, ועצם  
14 החיוב במס מאפשר את השבת המס שנגרע מאוצר המדינה. כמו כן קיים במקרה זה  
15 מרכיב משמעותי של הרתעה. אחריותו של המערער לא מסתכמת רק בהוצאת  
16 החשבוניות, אלא ביצירת יכולת של מי שקיבל אותן לקזזן שלא כדין.

17 45. הגם שיש להתחשב בענישה הפלילית, הרי שנוכח הנסיבות החמורות של המקרה  
18 והניק העצום שנגרם לאוצר המדינה, והעובדה שמידת מעורבותו ונסיבותיו  
19 האישיות של המערער כבר הובאו בחשבון במסגרת גזר הדין, אין מדובר בסנקציה  
20 בלתי מידתית ואין מקום להפחית את המס.

21 **דיון והכרעה**

22 46. סעיף 42א לפקודת הראיות קובע כדלקמן:

23 "א) הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי,  
24 המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה  
25 לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי שאחריותו נובעת מאחריות  
26 המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט  
27 האזרחי".

28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

47. סעיף 42 לפקודת הראיות קובע כדלקמן:

1  
2 **"הוגשה ראייה כאמור בסעיף 42א, לא יהיה המורשע או חליפו או**  
3 **מי שחב בחובו הפסוק רשאי להביא ראיה לסתור, או ראייה שכבר**  
4 **נשמעה או הוגשה בהליך הפלילי, אלא ברשות בית המשפט,**  
5 **מטעמים שיירשמו וכי למנוע עיוות דין"**

6 48. שתי תכליות מרכזיות עומדות בבסיסו של סעיף 42א לפקודת הראיות, המאפשר  
7 הגשת פסק דין מרשיע בהליך פלילי כראיה לאמיתות ממצאיו ומסקנותיו בהליך  
8 האזרחי.

9 הראשונה, מניעת הכרעות סותרות בפסיקת בתי המשפט (ראו למשל ת"א (מחוזי  
10 חיפה) 18147-04-12 **המוסד לביטוח לאומי נ' שלמה תענך** (3.8.2016); דניאל  
11 פרידמן "פסק דין פלילי כראיה במשפט אזרחי" **הפרקליט** כה 92 (1965)).

12 השנייה, יעילות ההליך המשפטי ומניעת כפל התדיינויות, שהרי אין היגיון ליתן למי  
13 שהורשע זה מכבר, להביא את כל ראיותיו במסגרת ההליך האזרחי ובכך לשוב  
14 ולנסות את מזלו, מה גם שאם פלוגתא הוכרעה לפי הרף הדרוש במשפט הפלילי, הרי  
15 שהיא הוכרעה מניה וביה גם בהתאם לרף ההוכחה הנוהג במשפט אזרחי.

16 ראו לעניין זה את שנקבע בע"א 350/74 **חברת מ.ל.ט. בע"מ נ' ממון**, פ"ד כט(1) 208,  
17 217 (1974) (להלן: **"עניין מלט"**):

18 **"במשפט הפלילי נאסף ונצטבר מטען הוכחתי אשר לא מן הראוי**  
19 **לבזוזו לריק, אשר על כן, תוכל ההרשעה לשמש ראיה במשפט**  
20 **אזרחי. בית המשפט אינו מרשיע אדם אלא לאחר שאשמתו הוכחה**  
21 **מעל ספק סביר, ולכן אין צידוק להתעלם ממנה לצורך שכנועו של**  
22 **בית משפט אחר."**

23 ראו אף את האמור בע"א 4202/08 **עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ** (1.7.2010) (להלן:  
24 **"עניין אלסאנע"**) בפסקה 12 לפסק דינו של כבוד השופט ע' פוגלמן:

25 **"תכלית זו, יש בה כדי להבהיר מדוע מוגבלת הוראת סעיף 42א אך**  
26 **להכרעת דין מרשיעה, שהרי רק זו מבוססת על מסכת ראיות**  
27 **המוכיחה את אשמתו של הנאשם מעבר לספק סביר, וממילא**  
28 **בשיעור העולה על זה הנדרש במישור האזרחי."**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

ראו גם: ע"א 6267/14 עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב (26.3.2017) (להלן: "עניין גולד").

49. הוראה משלימה לסעיף 42א מצויה, כאמור, בסעיף 42 לפקודת הראיות, ולפיה המורשע בפלילים אינו רשאי להציג ראיה לסתירת ראיה שהוגשה מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות, אלא ברשות בית המשפט, מטעמים שיירשמו ועל מנת למנוע עיוות דין. בעניין גולד עמד בית המשפט העליון על הטעם לכך בציינו כי "אם רשות כאמור תינתן ביד רחבה, נימצא מחטיאים את העיקר, והוא חיסכון בעלויות בנוגע לעניינים שכבר הוכרעו וריכוז חומר הראיות בהליך התדיינות אחד, שעה שכבר ניתנה לנתבע שעתו בפני בית המשפט" (פסקה 10 לפסק דינה של כב' השופטת ע' ברון).

50. ואכן, הכלל הוא כי רשות להביא ראיות לסתור תינתן ביד קפוצה. יתר על כן, העובדה כי ההרשעה מבוססת על הודאה שניתנה במסגרת הסדר טיעון, אין בה כדי לשנות מהכלל האמור.

ברע"א 9759/16 מג'די אבו מור ואח' נ' רשות המסים (7.4.2017) נאמרו על ידי כב' הנשיאה חיות דברים אלה:

"מצוות המחוקק היא, אפוא, כי אין לקבל מידו של מורשע, חליפו או מי שחב בחובו הפסוק ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות שנקבעו נגדו בפסק דין חלוט במשפט פלילי, אלא מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין. הפסיקה פירשה את החרג הקבוע בסעיף 42א לפקודה בצמצום, ונקבע כי מתן רשות להביא ראיות לסתור את ממצאי פסק הדין החלוט במשפט הפלילי תינתן למשל כאשר השתכנע בית המשפט שעלולה להיגרם "תוצאה בלתי צודקת בעליל" או כזו ה"מקפחת קיפוח קשה את הנתבע בהגנתו" (ראו: רע"א 1518/15 חלף נ' המוסד לביטוח לאומי, [פורסם בנבו] פסקה 4 (8.3.2015) והאסמכתאות שם; גבריאל הלוי תורת דיני הראיות כרך ג 790 (התשע"ג, 2013)). בית המשפט המחוזי קבע כי המקרה דנן אינו נכלל בגדר המקרים החרגים שבהם יש להתיר הבאת ראיות לסתור כאמור, ואיני רואה מקום להתערב בהחלטתו. כפי שציין בית המשפט המחוזי, טענות המבקשים כלפי פגם שנפל לכאורה בהודאתם ובהסדר הטיעון נדחו בבית המשפט המחוזי ובבית משפט זה (וראו גם החלטה מיום 15.7.2015 בע"פ 8810/14 הנזכר) ואין בפיהם טעם מבוסס המצדיק לדון פעם נוספת בטענותיהם בהקשר זה. כמו כן, לצורך תחולתו של סעיף 42א לפקודה, אין משמעות לעובדה שהרשעת המבקשים מבוססת על הודאה בעובדות כתב האישום



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

במסגרת הסדר טיעון ולא על שמיעת ראיות (ע"א 71/85 אריה  
חברה לביטוח בע"מ נ' בוחבוט, פ"ד מא(4) 327, 332-333  
"...((1987))

[ההדגשות הוספו]

51. לאמיתו של דבר, נראה כי דווקא במקרה שבו ההרשעה מבוססת על הודאה שניתנה  
במסגרת הסדר טיעון, ובהתחשב בכך כי חזקה היא שהנאשם/העוסק מכיר היטב  
את העובדות הרלוונטיות, מחשב באופן שקול את סיכוייו וסיכוניו, ובוחר בסופו של  
דבר להודות – קשה במיוחד לומר כי אם לא ניתן רשות להביא ראיות לסתור את  
הודאתו שלו, תגרם תוצאה בלתי צודקת בעליל או כזו המקפחת אותו קיפוח קשה.

52. בנסיבות המקרה דנן הטיל המשיב על המערער כפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מס  
ערך מוסף, הקובע בזאת הלשון:

**"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".**

53. המסכת העובדתית שעל בסיסה התקבלו החלטות המשיב על הטלת כפל מס, היא זו  
שאף עמדה בבסיס האישומים בהם הורשע המערער במסגרת הכרעת הדין בתיק  
העיקרי ובתיק המצורף. כאמור בגזר הדין "המערער סייע לואזנה להשתמש בשחר,  
**תוך הוצאת חשבוניות מס פיקטיביות על שמה** לחברת בטר קלין אחזקות מבנים  
ולחברת מוקד אריק, שגם הן היו בשליטתו של ואזנה, במטרה להקטין את חבותן  
במע"מ ובמס הכנסה ובמטרה לשמור על ספריהן מאוזנים". כמו כן **"הוציא  
המערער עם יזמות 50 חשבוניות מס** אשר המס הכלול בהן הוא 4,217,823 ₪ לחברת  
א.ע.ב. שמירה וניקיון בע"מ, וזאת ללא שביצעו או התחייבו לבצע את האמור  
בחשבוניות, במטרה לסייע למקבלן להתחמק מתשלום מס ערך מוסף".

54. הנה כי כן, המערער הודה והורשע כי **הוציא** חשבוניות מס פיקטיביות. ניסיונו עתה  
לטעון כי למעשה לא הוא כתב והוציא את החשבוניות, אלא אחר הוא שעשה כן,  
כאשר כל חלקו בפרשה הוא בכך "שהשאיל את שמו", זאת ותו לא, אינו עולה בקנה  
אחד עם המתואר באופן מפורש בכתב האישום בו הודה והורשע, והמערער לא הציג  
כל נימוק, ואפילו לא תחילתו של נימוק, על שום מה יש להתיר לו להביא ראיות  
לסתור את הודאתו שלו עצמו, ובוודאי שלא הוכיח כי באם לא יותר לו להביא





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 ראיות, ייגרם לו עיוות דין, או שהתוצאה תהא בלתי צודקת בעליל ושיש בה כדי  
2 לקפחו. כאמור, הבאת ראיות לסתור תותר רק במקרים חריגים, וכל חריג אינו  
3 מתקיים כאן.

4 55. זאת ועוד, משעה שבחר המערער במודע להיות חלק בלתי נפרד ממנגנון עברייני  
5 הכולל הפצת חשבוניות פיקטיביות, תוך שהוא נרשם כבעל מניות ומנהל של חברות  
6 בהן נעשה שימוש לצורך הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, קשה לקבל את טענתו  
7 לפיה לא הוא זה שהוציא את החשבוניות וכי אין הוא חב בחובות הנובעות מהוצאת  
8 חשבוניות אלו. וכפי שנקבע בע"א 2646/12 דבוש נ' מנהל מע"מ ת"א 3 (7.10.2013)  
9 (פסקה 5):

10 "באשר לנטל ההוכחה; אנו סבורים כי משנרשם אדם כעוסק אצל  
11 רשויות מס ערך מוסף, יש ברישום משום נטילת אחריות לדיווח  
12 לרשויות מס ערך מוסף ולתשלום המסים כנדרש. הדברים יפים  
13 שבעתיים שעה שמי שנרשם כעוסק מודע או שעליו להיות מודע  
14 לכך ששותפיו לעסק מנועים מלפתוח תיק עוסק על שמם".

15 56. באופן דומה פסק בית המשפט העליון בעניין בנלי (פסקה 7):

16 "סוף מעשה במחשבה תחילה. מי שמשאיל שמו לאחר, ואף  
17 מתייצב בפני רשויות המס וטוען כי הוא הנישום, עליו לקחת  
18 בחשבון כי בסופו של יום הוא עלול לשאת בתוצאות הנובעות  
19 ממצגיו-שלו (השוו: ע"א (מחוזי ב"ש) 1167/02 מדינת ישראל -  
20 אגף מס הכנסה ומס רכוש נ' אדרי, [פורסם בנבו] בפס' 8  
21 (13.4.2005)). איני סבור כי יש מקום לחשש שהעלה המשיב  
22 בטיעוניו, כי הכרה באיש קש כנישום עלולה דווקא לעודד את  
23 השימוש באנשי קש. במקרים כגון דא, הרשות נתונה בידי פקיד  
24 השומה, אם לגבות את המס מבעל העסק האמיתי המעלים  
25 הכנסות העסק, או מאיש הקש, ואל יחשוב האחד כי הצבת איש  
26 קש או "קוף" בחזית העסק, תקנה לו חסינות, ולהיפך, אל יחשוב  
27 איש הקש כי מוקנית לו חסינות. כל זאת, ובלבד שאם פקיד  
28 השומה מוציא שומות חלופיות, הן לא יחולו במקביל ולא ייגבה  
29 מס כפול, ועל רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות  
30 ו"להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום  
31 החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות" (ע"א  
32 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, [פורסם בנבו] פס'  
33 11 (28.8.2012)). אציין כי גם בפסק דין זה החיל בית המשפט את  
34 דוקטרינת ההשתק השיפוטי על שומות מס).

35





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 57. לעניין האמור לעיל בסיפא, והנוגע לסוגיית "תעדוף השומות", עוד אשוב בהמשך.
- 2 מכל מקום, ובדומה למה שנפסק בעניין **בנלי**, סבורני כי כשם שמי שמשאיל את שמו
- 3 להיות ה"נישום", אינו יכול להתנער ממצג זה, כך **מי שרשום כבעל מניות או כמנהל**
- 4 בחברות שעל שמן הוצאו החשבוניות הפיקטיביות, אינו יכול לטעון כי לא הוא
- 5 שהוציא את החשבוניות, אלא אם הוכח כי הדבר נעשה שלא בהסכמתו ושלא
- 6 בידיעתו. במקרה דנן, לא רק שלא הוכח שהוצאת החשבוניות נעשתה שלא
- 7 בהסכמתו ושלא בידיעתו של המערער, אלא שהמערער אף לא טען זאת. כל שנטען
- 8 הוא שלא היה מעורב באופן אקטיבי בחברות ולא שלט בהן, כי החשבוניות הוצאו
- 9 על ידי אחרים **"ללא שליטתו בכמות החשבוניות שיוצאת, בסכומן או במוטב**
- 10 **שלהן"**, וכן כי **"לא קיבל אחוז מכל חשבונית שיצאה"** כאשר **"חלקו בחברות היה**
- 11 **רישומי בלבד. הוא השאיל את שמו לחברות תמורת פרוטות, ותו לא"**.
- 12 המערער מודה, אפוא, גם במסגרת ערעור זה, כי איפשר להוציא חשבוניות
- 13 פיקטיביות בחברות שהוא בעל המניות או מנהל שלהן, הגם (שלמרבה צערו, יש
- 14 להניח) "תמורת פרוטות" בלבד. בנסיבות אלה אין כל ספק שיש לראות במערער כמי
- 15 שהחשבוניות הוצאו על ידו על כל המשתמע מכך (ראו גם ע"מ (מרכז) 12-11-49755
- 16 **פלוני נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (2.10.2017)**.
- 17 אבהיר כי מאחר שסעיף 50(א) לחוק מכוון ל"אדם", בשר ודם, שהוציא את
- 18 החשבונית, ולא דווקא לעוסק המורשה (ובמקרה דנן – חברה), אין מניעה עקרונית
- 19 להטיל כפל מס על כל מי שהוציא את החשבונית, גם אם אינו בעל מניות או מנהל
- 20 בחברה או אורגן אחר בה. עם זאת, נראה כי במקרה זה נדרשת ראיה פוזיטיבית כי
- 21 אותו אדם אכן כתב והוציא את החשבונית, ובהעדר ראיה לכך, לא יהיה ניתן להטיל
- 22 עליו כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק (ראו למשל ע"מ 14-07-26082 **אגבאריה נ' מנהל**
- 23 **מע"מ חדרה (14.8.2014)**. אך כשמדובר בבעל מניות או במנהל רשום, ראיה כזו אינה
- 24 נדרשת, והחזקה לפיה הוא הוציא את החשבונית, או איפשר לאחר להוציא את
- 25 החשבונית, די בה על מנת לחייבו בכפל המס.
- 26 58. כאן המקום להזכיר כי גם כתב האישום וגזר הדין של ואזנה שהמערער צירף
- 27 לבקשתו, אין בהם כדי לסייע לו. כל שנ ניתן ללמוד מהם הוא שהמערער, באופן מודע
- 28 ומכוון, נתן ידו לפעילות הפצת החשבוניות הפיקטיביות, והיווה גורם משמעותי (גם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

1 אם לא דומיננטי, כפי שנקבע בגזר דינו שלו) בשרשרת החברות שהוקמו לצורך  
2 הפעילות העבריינית.

3 אוסיף כי צודק המשיב הטוען כי צירוף המסמכים הנ"ל לבקשה הוא בבחינת עשיית  
4 דין עצמי, וכי אף סעיף 42 לפקודת הראיות אינו מתיר צירופם.

5 סעיף 42 קובע כדלקמן:

6 **"הוגשה ראייה כאמור בסעיף 42א, רשאי בית המשפט לעיין גם**  
7 **בכתב האישום, בפרוטוקול ובכל חומר אחר שהוגש במשפט**  
8 **הפלילי, אם ראה צורך בכך לשם הבהרת האמור בראיה".**

9 ברי כי הכוונה היא למסמכים שהוגשו במסגרת ההליך הפלילי **שאת ממצאיו**  
10 **ומסקנותיו מבקשים לסתור**; לא הליך אחר, גם אם הוא קשור לראשון. כתב  
11 האישום וגזר הדין של ואזנה בוודאי שלא היה חלק מההליך הפלילי כנגד המערער  
12 ולפיכך לא היה מקום להגישו, בוודאי בלא פנייה מוקדמת לבית המשפט ובלא היתר  
13 לכך. מכל מקום, וכאמור, ממילא אין במסמכים אלה כדי לסייע למערער. יתר על  
14 כן, מעורבותו של ואזנה נוגעת למעשים המיוחסים למערער בתיק העיקרי, ולא בתיק  
15 המצורף.

16 59. יש לזכור כי התכלית החקיקתית העומדת ביסוד סעיף 42 לפקודת הראיות היא  
17 חסכון בזמן שיפוטי ומניעת הכרעות סותרות. נקודת המוצא היא כי הנטל בהליך  
18 הפלילי כבד יותר מההליך האזרחי, ומשעה שנקבעו ממצאים ומסקנות בהליך  
19 הפלילי, חזקה היא שיש די בהם כדי לבסס גם הכרעה בהליך האזרחי. יתר על כן,  
20 ההנחה היא כי ככל שקיימות בידי הנאשם ראיות טובות להוכחת חפותו, או,  
21 למצער, לשם הקלה בעונשו, הרי שהיה מציג אותן בהליך הפלילי. לפיכך, וכאמור,  
22 גם מקום שבו ההרשעה מבוססת על הודאה, אין להתיר הבאת ראיות לסתור, אלא  
23 במקרים חריגים.

24 אזכיר כי כעולה מגזר הדין, מידת מעורבותו של המערער בביצוע העבירות בהן  
25 הורשע הייתה בעלת משקל לצורך גזירת עונשו. בית המשפט קבע כי ניכר שחלקו  
26 של המערער אינו מרכזי וכי הופעל על ידי ואזנה. ככל שהיו בידי המערער ראיות  
27 מהסוג שהוא מבקשם להביאן כאן, דהיינו כי לא רק שהופעל על ידי ואזנה, אלא  
28 שלמעשה מישוהו אחר הוא שכתב והוציא את החשבוניות וכי חלקו הסתכם, "בסך  
29 הכול" בהשאלת שמו, חזקה שהיה לכל הפחות פועל על מנת שכתב האישום, שתוקן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 במסגרת הסדר טיעון, ישקף מצב דברים זה. אפילו בטיעונים לעונש לא הועלתה  
2 הטענה כי החשבוניות הוצאו בפועל על ידי אחרים וכי למערער לא הייתה ידיעה כמה  
3 הוצאו, באיזה סכום ומי היה המוטב, טענה שהוא בחר להשמיע רק במסגרת ערעור  
4 זה (ראו פרוטוקול בת"פ 17-12-25581 מיום 19.3.2018, עמ' 4-5).
- 5 60. דומה, אפוא, כי ניסיונו של המערער להביא ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות  
6 שבהליך הפלילי לפיהם הוא הוציא, בשם החברות שבבעלותו ובניהולו, חשבוניות  
7 פיקטיביות, היא בדיוק מסוג המקרים המלמדים הן על טעמיו של הכלל הקבוע  
8 בסעיף 42 לפקודת הראיות, והן על נחיצותו. הבאת ראיות לסתור ממצאים  
9 ומסקנות אלה, חותרת תחת יסודותיו של הכלל האמור ולפיכך אין מקום להתיר  
10 זאת.
- 11 61. לא למותר לומר, כי אין בידי לקבל את טענתו של המערער לפיה יש לערוך הבחנה  
12 בין הוצאת חשבונית פיקטיבית בהליך הפלילי ובין הוצאתה בהליך האזרחי. השכל  
13 הישר, כמו גם הרעיון העומד מאחורי סעיף 42 לפקודת הראיות כפי שהובהר לעיל,  
14 מוביל למסקנה שאין מקום להבחנה זו. הנטל בהליך הפלילי כבד יותר והוא מוטל  
15 על המדינה; משנקבע בהליך הפלילי כי המערער "הוציא חשבונית", לא תשמע בפיו  
16 טענה כי לא "הוציא חשבונית" לצורך ההליך האזרחי. יתר על כן, קבלת בקשתו  
17 להבאת ראיות שיוכיחו כי לא הוא זה שהוציא את החשבוניות, עלולה בהחלט  
18 להביא להכרעות סותרות.
- 19 62. העובדה כי הנאתו הכלכלית של המערער מהוצאת החשבוניות הפיקטיביות הייתה  
20 מועטה, אינה, כמובן, נסיבה שיש בה כדי להקהות מעוקצו של המעשה שעשה  
21 בהוצאת החשבוניות. בכל מקרה, סעיף 50(א) לחוק אינו מותנה בכך שהמוציא יפיק  
22 איזו הנאה כלכלית מהוצאת החשבוניות הפיקטיביות, אפילו לא "פרוטות" כנטען  
23 על ידי המערער. זאת ועוד, את כפל המס על פי סעיף 50(א) לחוק ניתן להטיל על  
24 כמה מוציאי חשבוניות, ככל שיש לייחס להם את הוצאתן, יהיה זה בעל המניות,  
25 המנהל או עובד של החברה. תכליתו של סעיף 50(א) לחוק היא, כאמור, גם  
26 הרתעתית, וברור כי כל מי ששותף להוצאת החשבונית הפיקטיבית, אם במעשה ידיו  
27 בפועל ובכתב ידו ממש, ואם במתן אפשרות לאחר להוציא את החשבונית על שם  
28 חברה שבבעלותו, ראוי שיהיה מורתע מכך בידעו כי הוא צפוי להתחייב בכפל מס,  
29 הגם, כפי שהצהיר המשיב, כפל המס ייגבה פעם אחת בלבד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

63. אין בידי לקבל אף את טענתו של המערער לפיה יש להתיר לו להביא ראיות לסתור  
על מנת להוכיח קיומה של אכיפה סלקטיבית.
- ראשית, טענה זו ל"אכיפה בררנית", ראוי הייתה שתטען, בראש ובראשונה,  
במסגרת ההליך הפלילי, וזאת לא נעשה. ושוב, ניכר כי ניסיונו של המערער להביא  
ראיות במסגרת הליך זה, חותר תחת יסודותיו ותכליתו של הכלל הקבוע בסעיף 42א  
לפקודה. אזכיר כי בשל תכלית זו אף נקבע "... שלא בנקל תינתן לבעל-דין כזה  
רשות להבאת ראיה במשפט אזרחי, שאם לא יקפצו בתי-המשפט ידם במתן  
הרשות, יסכלו את מטרת התחיקה, לרכז את חומר הראיות בבית-המשפט הפלילי  
ולא להותיר מקום להתדיינות נוספת..." (עניין מלט; כן ראו ע"מ 36860-01-17  
שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן וע"מ 36932-01-17 שירי יהלומים 2001 בע"מ  
נ' פקיד שומה גוש דן (20.6.2019)).
- שנית, הטוען לאכיפה סלקטיבית נדרש להציג, לכל הפחות, איזו ראשית ראיה לכך,  
והמערער לא עשה כן. לא רק זאת, אלא שבדיון קדם המשפט שהתקיים ביום  
29.5.2019 הבהירה נציגת המשיב, הגב' אלבוז, כי המשיב פועל גם כנגד גורם נוסף.  
עוד הבהירה, כי בכל מקרה המדובר בחיוב "ביחד ולחוד" ולא תהא גבייה יותר  
מפעם אחת (פרוטוקול בעמ' 2 ש' 29 – עמ' 3 ש' 8).
- שלישית, ככל שהמשיב טעה ולא פעל כנגד אחרים נוספים שניתן היה להטיל עליהם  
כפל מס, אין בכך כדי לפטור את המערער מחובת התשלום (השוו: ע"מ 26342-01-18  
16 ברודקום סמיקונדקטרס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (19.11.2019)).
64. באותה מידה, אין בידי לקבל את טענת המערער באשר להעדר "תעדוף השומות".  
אציין בהקשר זה כי פסקי הדין אליהם מפנה המערער, עניין בנלי ועניין וינוקור,  
עוסקים במצב דברים שבו הוצאו שומות חילופיות **סותרות**, כגון כאשר קיימת אי  
בהירות או אי וודאות (עובדתית או משפטית) בשאלה מיהו "הנישום" (זה הרשום  
כנישום באופן פורמלי או זה הנישום בפועל). בנסיבות אלה אכן ראוי כי פקיד  
השומה "יתעדף" את השומות ואף יבהיר מהי השומה העיקרית ומהי השומה  
החליפית. כמובהר לעיל, במקרה שלפנינו שומת כפל המס שהוצאה למערער אינה  
שומה חליפית לאיזו שומה אחרת, וכל שומה שתצא למעורב או למעורבים נוספים,  
לא תהא חליפית לשומה דנן. **כל שומה בפני עצמה עומדת**, הגם, שכפי שהצהיר  
המשיב, כפל המס לא ייגבה פעמיים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

65. לא למותר כאן לומר, כי השומה לפי סעיף 50(א) לחוק עומדת בפני עצמה גם במובן זה שהיא אינה מחייבת איזו "הרמת מסך" בין החברה (העוסק המורשה) ובין "האדם" שהוציא את החשבונית. הסעיף מקים חבות עצמאית, אישית ונפרדת של מוציא החשבונית הפיקטיבית, חבות שאינה תלויה בחברה (ראו ע"מ 1031/07 שי קסוטו נ' מנהל מע"מ רחובות (17.11.2015)), וממילא גם אין צורך בסעיף 106 לחוק, כפי שטוען המערער. אכן, הרמת מסך אגב הליכי גבייה תעשה במסגרת סעיף 106 לחוק, כפי שקבע בית המשפט העליון בעניין זייתון, אך כאן אין מדובר בגבייה, אלא בשומה מקורית היוצאת ל"אדם".

66. לא מצאתי ממש בטענת בא כוח המערער לפיה יש להבחין בין חשבונית פיקטיבית "אותנטית" ובין חשבונית פיקטיבית מזויפת. בשני המקרים עניין לנו באדם שהוציא חשבונית שלא היה רשאי להוציאה. הטענה כי חשבונית פיקטיבית, שאינה מייצגת עסקת אמת, הוצאה "ברשות ובסמכות" על שום שמי שהוציא אותה הינו אורגן בחברה, ולפיכך היא הוצאה כדין, דהיינו שהאדם היה "רשאי" להוציאה, אינה מתקבלת על הדעת ומנוגדת לפסיקה.

כפי שנאמר בע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף תל אביב נ' טי.ג'י. די. הובלות בע"מ (9.5.2018):

"אכן בענייננו לא מדובר בחשבוניות פיקטיביות לגבי עסקאות שלא התרחשו, אלא בחשבוניות שלא משקפות את העסקאות שפורטו בהן. דהיינו הפיקטיביות שבחשבוניות הינה לגבי מהות העסקה. ברם אין בכך בכדי להפוך את החשבונית לכזו שהוצאה כדין. חוק מס ערך מוסף מכיר בשתי אפשרויות – חשבונית שהוצאה כדין, וחשבונית שלא. אין אפשרות שלישית מסוג "הוצאה כדין ושלא כדין".

(ראו גם א' נמדר, מס ערך מוסף, חלק שני (מהדורה חמישית) (2013), פס' 2210, וכן ע"מ (ת"א) 62039-02-16 שלום לב נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (7.12.17)).

יתר על כן, טענה זו אף עומדת בסתירה לטענתו הקודמת של המערער לפיה לא הוא זה שהוציא את החשבוניות אלא מאן דהוא אחר, מה גם שהמערער לא הבהיר האם אותו אחר היה מוסמך להוציא את החשבוניות ולפיכך, לשיטתו, מדובר בחשבוניות "אותנטיות" או שאינן מוסמך ואזי מדובר בחשבוניות "מזויפות".

30



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

67. אוסיף כי אין בפסק הדין שביקש המערער לצרף (עניין עליאש) כדי להועיל לו.

ראשית, כפי שנקבע באותו פסק דין, אין לאבחנה בין חשבונית פיקטיבית "אותנטית" וחשבונית פיקטיבית "מזויפת" השפעה על ההכרעה אם נעברה עבירה, וכפי שנאמר שם: **"בשתי החלופות לא בוצעה על ידי מוציאי החשבוניות כל פעילות שהיא המזכה בתשלום, והחשבוניות אינן אלא פיסת נייר, שאין לה קשר לפעילות אמיתית עסקית"**.

שנית, בכל מקרה ברור שאין להבחנה זו שום משמעות לצורך סעיף 50(א) לחוק. בשתי החלופות מדובר במי שהוציא חשבונית שלא היה רשאי להוציאה. התיבה "רשאי" מכוונת בראש ובראשונה לרשות הנתונה על פי הדין, והדין בוודאי לא "מרשה" להוציא חשבונית פיקטיבית, גם אם המוציא מוסמך, על פי מסמכי החברה, לפעול בשמה ולהוציא חשבוניות אחרות (כשרות) מטעמה.

68. לא מצאתי אף כל ממש בטענת ב"כ המערער בהתייחס לסעיף 49 לחוק. גם אם יש לדווח על החשבונית הפיקטיבית ולשלם את המס, ואפילו אם "שולם" המס בגין אותה חשבונית (במובן זה שקוזז כנגדה מס תשומות), אין בכך כדי לגרוע מתחולת סעיף 50(א) לחוק. ברי, כי גם בנסיבות אלה, המרכיב השומתי והמרכיב ההרתעתי שרירים וקיימים, שהרי אותה חשבונית פיקטיבית, שבשל הוצאתה יש מקום להטיל כפל מס, היא במקרים רבים אך ורק חוליה אחת בשרשרת חשבוניות המוצאות שלא כדין, ואשר תוצאתן הסופית היא שליחת יד לקופת הציבור.

69. האמור לעיל מוליד אותי לעניין האחרון שהעלה המערער והנוגע לטענתו כי העסקאות דווחו ולא נגרם כל נזק, שכן מדובר בחברות "צינור" בלבד, או לטענתו כי השומה היא בבחינת "כפל על כפל מס" או לטענתו לפיה יש לעשות שימוש בסעיף 100 לחוק ולהפחית את המס. בסופו של יום, טענות אלו כולן עשויות מעור אחד ויש בהן, לטעמי, משום ניסיון לגמד את חלקו של המערער במנגנון העברייני שהוקם לשם הפצת החשבוניות הפיקטיביות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

70. כאמור, התכלית העומדת ביסוד הסמכות להטיל כפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק  
מס ערך מוסף היא כפולה:

האחת, להבטיח כי למדינה ישתלם הסכום המלא אותו היא זכאית לקבל כתקבולי  
מס ובמובן זה להשיב את מצבה של הקופה הציבורית לקדמותו - קרי, למצב דברים  
בו הייתה מצויה אלמלא הופקו החשבוניות שלא כדין.

השנייה, להרתיע את הרבים מפני הוצאת חשבוניות מס שלא כדין או ניכוי מס  
תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

יפים לעניין זה דברי בית המשפט בע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל  
מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 336-335 (2001) (להלן: "עניין אדוריים"):

"התכלית ההרתעתית באה לידי ביטוי בהוראה כי על מנפיק  
החשבונית לשאת בתשלום כפל המס. התשלום הכפול הוא סנקציה  
אזרחית שנועדה למנוע מלכתחילה הנפקה שלא כדין של חשבונית.  
לתכלית ההרתעתית משנה תוקף, כאשר הרקע להנפקת החשבונית  
הינו ניסיון להונות את רשויות המס. להוראה זו חשיבות פחותה,  
כאשר החשבונית הונפקה שלא בכוונת מירמה".

71. בעניינו של המערער מתקיימות שתי התכליות שבסעיף 50(א) לחוק. כעולה מכתב  
האישום וגזר הדין בהליך הפלילי, כמו גם בכתב האישום ובגזר הדין בעניינו של  
ואזנה (גם אם אתעלם מטענתו המוצדקת של המשיב לפיה לא רשאי היה המערער  
להציג, בוודאי בלי שנטל קודם לכן רשות), כי מדובר בפרשה חמורה ביותר של  
הונאת רשויות המס באמצעות הוצאה וקיזוז של חשבוניות פיקטיביות בהיקפים  
אסטרנומיים, וכן פעולות מתוחכמות ושיטתיות שנועדו על מנת להסוות מעשים  
אלה.

72. איני מתעלם מגזר דינו של בית המשפט בהליך הפלילי אשר קבע כי המערער לא היה  
דומיננטי בפרשה זו, וחלקו בביצועה אינו המרכזי, ואף זקף במידת מה נסיבה זו  
לקולא. ואכן, בדין הפלילי, ועל פי עיקרון ההלימה שבתיקון 113 לחוק העונשין,  
התשל"ז-1977, חלקו היחסי של הנאשם בביצוע העבירה ומידת ההשפעה של אחר  
על הנאשם בביצוע העבירה, היא נסיבה שיש לשקול לצורך הענישה.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

- 1 עם זאת, ובהתייחס לסעיף 50(א) לחוק, בהביאי בחשבון את המרכיב השומתי,  
2 ובעיקר את המרכיב ההרתעתי, העומד ביסוד סעיף 50(א) לחוק, איני יכול להתעלם  
3 מהתופעה, שעל נפוצותה ניתן ללמוד מתיקי מס רבים המגיעים לבית המשפט, של  
4 שימוש ב"אנשי קש" לצורך קידום פעילות עבריינית של הפצת חשבוניות פיקטיביות  
5 בקנה מידה נרחב, שאליה מתלוות פעולות הסתרה שיטתיות ומתוחכמות כדוגמת  
6 אלה שתוארו לעיל מתוך כתב האישום שיוחס למערער. סבורני, כי דווקא "אנשי  
7 קש" אלה, ש"רק" משאילים את שמם, לעיתים תמורת נזיד עדשים, ראוי להרתיעם,  
8 על מנת שידעו כי אם ייטלו חלק בפעילות של הפצת חשבוניות פיקטיביות, צפויים  
9 הם להתחייב במס שנגרע מאוצר המדינה בשל תרומתם לאותה פעילות, ואף כפל  
10 מס.
- 11 73. ממילא, אין בידי לקבל את טענת המערער לפיה החברות בבעלותו היו "רק" חברות  
12 "צינור" וכי כל נזק לא נגרם מהוצאת החשבוניות על ידי המערער, אלא רק מקיזוז  
13 מס התשומות על ידי החברות. כך אין בידי לקבל את טענתו כי שומתו של המערער  
14 היא בבחינת "כפל מס על כפל מס" שכן לחברות הוצאו שומות כפל מס. ולבסוף, אין  
15 בידי לקבל את טענתו כי ראוי להפחית את כפל המס לפי סעיף 100 לחוק, שכן לא  
16 התקיימה עסקה בבסיס החשבוניות הפיקטיביות ולפיכך אין הצדקה למרכיב  
17 השומתי, וכן כי המרכיב ההרתעתי בא על סיפוקו בהליך הפלילי ואף יש להביא  
18 בחשבון את נסיבותיו האישיות של המערער.
- 19 74. כאמור, פעילותו של המערער בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות על שמן של החברות  
20 בבעלותו, היא חלק ממערך שלם של פעילות עבריינית שתוצאתה הסופית היא  
21 גרימת נזק לאוצר המדינה; העובדה כי הנזק הישיר והמיידי נגרם מקיזוז מס  
22 תשומות, בעוד שמס העסקאות דווח ו"שולם" כהלכתו, אינה מעלה ואינה מורידה  
23 לעניין זה. מי שמוציא חשבונית פיקטיבית, נוטל על עצמו אחריות מלאה ושלמה  
24 לכך כי מקבל החשבונית יקזז את מס התשומות.
- 25 75. אף העובדה שהמשיב הוציא שומת כפל מס תשומות לחברות על שמן הוצאו  
26 החשבוניות, אינה מצדיקה ביטול או הפחתה של שומת כפל מס העסקאות שהוטל  
27 על המערער. המדובר בשומות שונות ובחובים שונים, המוטלים מכוחן של הוראות  
28 חוק שונות, בגין מעשים שונים ועל חייבים שונים, העומדים בפני עצמם (השוו ע"א  
29 4202/08 עמאר אלסאנע נ' מנהל מס"מ (1.7.2010); עניין גילמן).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

76. אשר לסעיף 100 לחוק הרי שהוא מקנה סמכות למנהל, **מטעמים מיוחדים**  
שירשמו, לוותר על כפל מס או להפחיתו. למנהל שיקול דעת רחב בעניין זה ובית  
המשפט יתערב בשיקול דעתו רק במשורה (ראו: ע"מ 23243-06-14 א.י.אביבים  
נכסים והשקעות בע"מ נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה (24.12.2017)  
(להלן: "עניין אביבים")). איני סבור כי מכלול הנסיבות, כפי שתוארו בגזר הדין,  
מצדיקות להתערב בהחלטת המנהל שלא לבטל או להפחית את כפל המס שהוטל על  
המערער.

77. ער אני לכך כי המערער נענש במסגרת ההליך הפלילי, הן בענישה בדמות מאסר  
בפועל והן בתשלום קנס. אלא שבהתאם להלכה הפסוקה, הרשעתו של אדם  
בפלילים בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין או בגין ניכוי מס תשומות הכלול  
בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, איננה מקנה לו חסינות מפני הטלת כפל מס במישור  
האזרחי בהתאם לסעיף 50(א) או סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף (ראו עניין הובר  
בפסקה 6 לפסק דינו של כבוד השופט א' מצא וכן א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך ב'  
881-885 (2013)).

78. בפסיקה הובהר כי בעוד שהליך פלילי שננקט כנגד נאשם, ועונשים שהוטלו עליו עקב  
הרשעתו, אפשר שיהיו שיקול בידי המנהל להפחתתו או ביטולו של קנס מנהלי, אין  
הם, דרך כלל, שיקול להפחתתו או ביטולו של החיוב בכפל מס.

ראו את האמור בעניין הובר בפסקה 13 לפסק דינו של כבוד השופט א' מצא:

"מן ההבדלים שבין כפל מס לבין קנס מינהלי לכאורה נובע כי הליך  
פלילי שננקט נגד עוסק ועונשים שהוטלו עליו עקב הרשעתו, אפשר  
שיהיו שיקול בידי המנהל לביטולו (או להפחתתו) של קנס מינהלי  
שהוטל עליו, אך ככלל, ובכפוף לחריגים נדירים, לא יהיו שיקול  
לביטול (או להפחתת) חיובו בכפל מס. אכן, להטלת קנס מינהלי  
עשוי, בנסיבות מסוימות, להיות גם אפקט עונשי, בעוד שהחיוב  
בכפל מס נתפס, לרוב, כאמצעי מינהלי לקבלת סעד אזרחי. אמנם,  
לחיוב בכפל מס יש גם תכלית הרתעתית – שכמוסבר בפרשת  
אדוריים הינה בעלת "...משנה תוקף, כאשר הרקע להנפקת  
החשבונית הינו ניסיון להונות את רשויות המס" – אך לטעמי, גם  
תכלית זו ראויה, ככלל, להתפרש כנושאת אופי תרופתי, לאמור:  
שאף כפל מס (בדומה לקנס מינהלי) מיועד לפצות את המדינה על  
עלויות האכיפה של חיובי המס. אין זה אלא צודק שההוצאות  
היתרות שמעשים כדוגמת מעשיו של המערער מעמיסים על



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-07-58913 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

### מערכות האכיפה, תוטלנה על האחראים הישירים לביצוע המעשים".

79. למסקנה דומה בנסיבות הדומות לעניינינו, הגיע בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו בעניין **אביבים**. באותו מקרה חייב המשיב שלוש חברות בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, לאחר שאלו הורשעו בעבירות הנוגעות לניכוי מס תשומות ב-740 חשבוניות פיקטיביות, כאשר סך העסקאות שהשתקפו בחשבוניות היה למעלה מ-273,000,000 ₪. בית המשפט בעניין **אביבים** דן בעתירת המערערות להפחתת סכום החיוב שהוטל עליהן, בהתחשב בין היתר בעובדה כי על מנהלן, אשר עמד מאחורי פעולות אלו, הושתו במסגרת ההליך הפלילי 54 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך 700,000 ₪, וקבע כי לא נפל פגם בשיקול הדעת של המשיב בהטלת כפל מס כך שאין הצדקה להפחית את סכומי החיוב שהגיעו לסך לכדי 78,800,000 ₪ לשלוש החברות יחד.

ראו דברי בית המשפט בעניין **אביבים** בסעיף 20 לפסק הדין:

"אין חולק כי מנהל המערערות נענש על מעשיו (ועל מעשי המערערות להם הוא היה אחראי) אולם לנוכח פני חומרת הפרשה, כמתואר בגזר הדין וההיקף הכספי הרב ביתר של מס תשומות שנוכה שלא כדין, לדעתי אין סיבה מספקת ליטול דווקא במקרה זה את העוקץ הטמון בהוראות סעיף 50(א1). שיקול הדעת של המשיב להותיר את מלוא כפל המס על כנו במקביל לסנקציות הפליליות, נראה מידתי בנסיבות הקונקרטיות של מקרה זה".

80. אכן, כבר נקבע כי במסגרת ההליך האזרחי הנוגע לכפל המס יש להביא בחשבון גם את הסנקציה הפלילית ולוודא כי המשקל המצטבר של הסנקציות בשני ההליכים גם יחד, אינו בלתי מידתי בכללותו (ראו: עניין **הובר**, עניין **גולד** ועניין **אביבים**). עם זאת, בהתחשב בפרשה החמורה שהמערער היה חלק בלתי נפרד ממנה, בהיקף הכספי העצום שבו מדובר, ונוכח החשיבות בהרתעת "אנשי קש" מסוגו של המערער, כפי שהבהרתי לעיל, נראה לי כי אין סיבה מספקת דווקא במקרה זה "ליטול את עוקצה" (כלשון בית המשפט בעניין **אביבים**) של הסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק. אין זאת אלא, כי החלטתו של המשיב להותיר את מלוא כפל המס על המערער, גם בהינתן הסנקציות הפליליות שהוטלו עליו, היא החלטה סבירה ומידתית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58913-07-18 בדיר נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה

תיק חיצוני:

81. ב"כ המערער הציג שני מקרים שבהם הופחת כפל המס בשל ההליך הפלילי, עניין  
גילמן ועניין שמואלי. עם זאת, במקרה הראשון ניכר כי ההפחתה במס הייתה לא  
רק בשל קיומו של ההליך הפלילי, אלא בשל כך שהוטל על המערער הן כפל מס  
עסקאות, הן כפל מס תשומות והן קנס מנהלי, כמו גם שהובאו בחשבון נסיבות חייה  
המורכבות. במקרה השני, ניכר כי ההפחתה הייתה בעיקר בשל ההידרדרות במצבו  
הרפואי של העוסק. אין זאת אלא, וכאמור, שדרך המלך היא שלא להתערב בשיקול  
דעתו של המנהל שהחליט שלא להפחית את כפל המס.

אשר לנסיבותיו האישיות של המערער, הרי שהם כבר הובאו בחשבון ונשקלו לקולא  
בגזירת עונשו בהליך הפלילי.

### סוף דבר

82. הבקשה להוספת ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות בהליך הפלילי- נדחית.  
בקשת המשיב למתן פסק דין על סמך סעיף 42 לפקודת הראיות – מתקבלת.

83. לפיכך, ולאור כל המפורט לעיל - הערעור נדחה.

84. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 30,000 ₪,  
שישולמו בתוך 45 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד  
למועד תשלומם בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

17  
18  
19  
20  
21

ניתנה היום, כ"ה ניסן תש"פ, 19 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

22  
23