



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

1

לפני כב' השופט ה' קירש

המעוררות  
1. א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ  
2. א.י. אינטר גולד סחר בע"מ  
3. א.י. גולד פיין בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אלי סרור

נגד

המשיב  
מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה  
ע"י ב"כ עו"ד נעה אלשיך  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

1. המערערות חוייבו על פי הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 בסכומי כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק ובקנסות לפי סעיף 95(א) לחוק, בקשר לניכוי מס תשומות בענף המסחר בזהב. כידוע, סעיף 50(א) לחוק חל על "עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין".

8

9

2. סכומי כפל המס לשלוש המערערות מגיעים לכדי 78.8 מיליון ש"ח בקירוב ואילו סכומי הקנסות בגין אי ניהול פנקסים קבילים מסתכמים בכ-2.5 מיליון ש"ח.

11

12

3. המערערות ומנהלן, מר יצחק אביתר, הועמדו לדין פלילי בגין מעשים הקשורים לפרשה הנדונה (ת"פ 13-08-3643 מדינת ישראל נ' איציק אביתר ואח', שנדון יחד עם תיק פלילי נוסף, ת"פ 13-03-21218 ("ההליך הפלילי"). על פי כתב אישום מתוקן לאור הסדר טיעון, בו הודו המערערות ומנהלן, הם הורשעו בעבירות הנוגעות לניכוי מס התשומות הכלול ב-740 "חשבוניות פיקטיביות" (כלשון כתב האישום האמור) כאשר סך העסקאות המשתקפות לכאורה בחשבוניות אלו הוא למעלה מ-273 מיליון ש"ח.

18

19

ההרשעה הקיפה 132 עבירות שונות לפי חוק מסע ערך מוסף, רובן בנסיבות מחמירות, וכן עבירות ניהול פנקסי חשבוניות כוזבים, ועבירות נוספות לפי חקוקים אחרים.

21



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת  
פשיעה חמורה

4. הפרשה בכללותה מתוארת בגזר הדין שניתן בהליך הפלילי ביום 8.9.2014 (סעיף 1 ל"פתח  
דבר"):

"הנאשמים [ובניהם המערערות ומנהלן –ה.ק.] נותנים את הדין בגין  
פרשיית הונאת מס, מסועפת ומתוחכמת, רחבת היקף ורבת משתתפים,  
של שימוש בכסות חשבונאית פיקטיבית, בסכומים עצומים...

בתקופה הרלבנטית למעשי הנאשמים, רכש אחד, סמואל כוכב ... זהב  
ללא תיעוד, שמקורו בשטחי הרשות הפלסטינאית ומקומות אחרים  
(להלן: "הזהב השחור") וזאת לשם מכירתו בישראל.

הנאשמים קנו את הזהב השחור מכוכב ומכרו אותו ללקוחותיהם, בין  
היתר, יצואני זהב מישראל למדינות שונות. על מנת לאפשר החדרת הזהב  
השחור, לשוק המקומי, כמו גם קנייתו על ידי הנאשמים, מכירתו וייצואו  
על ידי אחרים, ובמטרה להתחמק מתשלום מע"מ ומס הכנסה בגין הזהב  
השחור, פעלו הנאשמים לביצוע תוכנית עבריינית, לאפשר כסות  
חשבונאית פיקטיבית רציפה, המציגה מצג כוזב, בדבר התנהלות  
לגיטימית של הסחר בזהב השחור, כל נאשם על פי חלקו, כפי שיפורט  
בהמשך."

וכך נטען על ידי המשיב בנימוקיו להטלת כפל מס (סעיף 14):

"מהראיות שנאספו בחקירה, כמתואר לעיל, עולה כי מדובר בחשבוניות  
אשר 'שורשרו' מחברה לחברה על מנת להוות כיסוי לזהב שנכנס לארץ  
באופן לא חוקי. לא עמדה מאחוריהן עסקה כלשהיא ולא הייתה כוונה  
לבצע עסקת אמת בין החברות. כל מטרת החשבוניות הייתה לזרות חול  
בעיני רשויות המס ולטשטש את מסלול הזהב, להימנע מתשלום מס אמת  
ולהכשיר את הזהב. אשר על כן אין בתיעוד מסמכים ודיווחם בדיווח  
המקוון די וכדי להוכיח כי אכן מדובר בעסקאות אמת. מדובר בעוד צעד  
שנעשה בכדי ליצור מצג שווא בלבד."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת  
פשיעה חמורה

5. בהתאם להחלטתי מיום 24.12.2017, בקשת המשיב לפעול כאמור בסעיף 42א לפקודת  
הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 התקבלה, וכמוסבר בהחלטה הנ"ל, לא הובאו בסופו  
של דבר ראיות לסתור בהתאם לסעיף 42 לפקודת הראיות. לפיכך, נמצא כי היסודות  
הדרושים להפעלת סמכויות המנהל לפי סעיפים 50(א1) ו-95(א) לחוק מתקיימים וזאת  
מכוח אימוץ הממצאים והמסקנות אשר נקבעו בהליך הפלילי.
6. על כן, לנוכח האמור בסעיף 5 לעיל, ככלל דין הערעור להידחות (כמוסבר בהחלטה הנ"ל,  
לא כל החשבוניות אשר עמדו בבסיס הטלת כפל המס במישור האזרחי נדונו בהליך הפלילי,  
ולגבי אותן "חשבוניות נוספות" מוכן המשיב לוותר על הטלת כפל המס). אולם בדיון  
שהתקיים לבקשת המערערות ביום 24.5.2017 שטח ב"כ המערערות מספר נימוקים  
שמצדיקים, לשיטתו, התערבות בשיקול דעת המשיב אשר הטיל כפל מס מלא לפי סעיף  
50(א1) לחוק. לטענת המערערות יש להסתפק בחיוב בגובה מס התשומות הכלול  
בחשבוניות בלבד (דהיינו, ללא "כפל").
7. יוער כי שני הצדדים כיוונו את טענותיהם לנושא כפל המס ולא ייחדו דברים מפורשים  
לקנסות בגין אי ניהול פנקסים קבילים, בבחינת הטפל הולך אחר העיקר, וכך גם אני אעשה  
להלן).
7. אם ירדתי לסוף דעתו של ב"כ המערער (אשר עמד על כך כי נימוקיו יושמעו בעל פה ולא  
פירט אותן בכתב בטרם הדיון), עתירת המערערת להפחתת הסכום המוטל לפי סעיף  
50(א1) לחוק מבוססת בעיקר על נסיבות אלו:
- (א) בהליך הפלילי נגזר על מנהל המערערות, מר אביתר, עונש מאסר בפועל של 54 חודשים  
בגין המעשים הנדונים והוא ריצה עונש זה (בהפחתת שליש). לפי הטיעון, בכך הושגה  
ההרתעה הנדרשת ואין סיבה לחתור להרתעה נוספת ומיותרת במישור האזרחי  
(באמצעות הטלת מלוא כפל המס).
- (ב) במקרה הנדון, מדובר בחשבוניות "זרות" ולא בחשבוניות "פיקטיביות" לחלוטין, כך  
שכספים בגובה מס התשומות כן יצאו מכיסן של המערערות.
- (ג) למערערות (אשר היום אינן פעילות וחסרות כל נכסים) ולמנהלן (שאך השתחרר מן  
הכלא) אין אמצעים לשלם את המוטל על המערערות במישור האזרחי. ברצון מנהל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

- 1 המערערות להשתקם ולשוב לעולם העסקים ואם סכום החיוב לפי סעיף 50(א) לחוק  
2 יופחת כמבוקש, הסיכוי לפרוע את החוב יגבר כך שגם קופת המדינה תצא נשכרת.  
3  
4 8. המשיב מתנגד להפחתת סכומי החיוב.  
5  
6 9. שקלתי את דברי ב"כ המערערות ואת מכלול הנסיבות, והגעתי למסקנה כי אין מקום  
7 להתערב בשיקול דעתו של המשיב במקרה זה.  
8  
9 10. אמנם למנהל ניתן שיקול דעת שלא למצות את השימוש בסמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק,  
10 והדבר משתקף הן מלשון הסעיף עצמה ("רשאי המנהל להטיל") והן מההוראה המפורשת  
11 המצויה בסעיף 100 לחוק:  
12  
13 **"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס,**  
14 **הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם..."**  
15  
16 ודוקו, ויתור על כפל מס צריך להיות מושתת על "טעמים מיוחדים".  
17  
18 11. אין גם ספק כי מרכיב חשוב בתכליתו של סעיף 50(א) לחוק הוא הרתעה והטלת סנקציה:  
19 ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים (ניתן ביום 17.7.2001); ע"א  
20 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה (ניתן ביום 5.8.2003); ע"א 6267/14 עודד  
21 גולד ואח' נ' מנהל מע"מ תל אביב (ניתן ביום 26.3.2017).  
22  
23 12. למנהל מס ערך מוסף שיקול דעת רחב בעניין הפחתה או ביטול של כפל מס ובית המשפט  
24 יתערב בשיקול הדעת רק במשורה (ראו נמדר, **מס ערך מוסף**, חלק שני, מהדורה חמישית,  
25 פסקה 2214 והערות שוליים 243 שם).  
26  
27 13. סכום מס התשומות הכלול בחשבוניות מושא הערעור (בהפחתת מס התשומות הכלול  
28 ב"חשבוניות הנוספות" כאמור לעיל) עומד על כ-38.5 מיליון ש"ח בקירוב.  
29  
30 14. כך מתוארים מעשי המערערות ומנהלן בגזר הדין בהליך הפלילי:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

1  
2 **"לחומרת הנאשמים [כולם] יש לזקוף את כמות עבירות המס הרבות**  
3 **והמתוחכמות, השימוש בחברות לצורך ביצוע העבירות, משך הישנות**  
4 **העבירות, היקפן הכספי העצום, היות הנאשמים חלק ממערך מורכב**  
5 **ומסועף של פעילות עבריינית רחבת היקף ורבת משתתפים, כל נאשם על**  
6 **פי חלקו היחסי.**

7  
8 **"חומרה יתרה בעניינו [של מר אביתר] מצויה כאמור, בכמות החשבוניות**  
9 **בהן הורשע... היקפים עצומים, כמעט בלתי נתפסים, והגבוהים מבין**  
10 **הנאשמים בכתב האישום."**  
11 **(מתוך סעיפים 49 ו-69 לגזר הדין).**

12  
13 15. דומה כי נסיבות כגון אלו רחוקות מלהקים "טעמים מיוחדים" **להפחתת** כפל המס  
14 שהטלתו מתבקשת לפי סעיף 50(א1) לחוק והדברים ברורים.

15  
16 16. בהתאם להלכה הפסוקה, הרשעתו של אדם בפלילים בגין הוצאת חשבונית שלא כדין או  
17 בגין ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין איננה מונעת **בנוסף לכך** הטלת  
18 כפל מס במישור האזרחי בהתאם לסעיף 50(א) או לסעיף 50(א1) לחוק: ראו נמדר, שם,  
19 פסקה 2210 והערת שוליים 174 וכן ראו סעיף 6 לפסק דינו של כבוד השופט מצא בעניין  
20 **הובר הנ"ל:**

21  
22 **"הרשעתו והענשתו של עוסק בהליך פלילי אינן גורעות מן האפשרות**  
23 **לחייבו – בשל אותם מעשים ומחדלים – בכפל-מס ובקנס מינהלי."**

24  
25 17. משום כך, מסכים אני עם המשיב כי ההרתעה הכרוכה בעונש הפלילי שהושת על מנהל  
26 המערערות כמפורט בהמשך איננה מצדיקה מניה וביה איון הסנקציה (הנפרדת) המעוגנת  
27 בסעיף 50(א1) לחוק.

28  
29 18. מאידך, על פי הפסיקה, בשקילת הפחתה אפשרית בהיקף כפל המס המושת, אכן יש מקום  
30 להביא בחשבון את העונשים הפליליים שכבר הוטלו על העוסק שמא **המשקל המצטבר של**  
31 **הסנקציות, במישור הפלילי ובמישור האזרחי יחד, יהיה בלתי מידתי בנסיבות העניין.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

מגמה זו קיבלה ביטוי כבר בעניין הובר :

"בהטלתן של סנקציות אזרחיות, ככפל-מס וקנס מינהלי, על עוסק שהורשע בפלילים ונענש על מעשיו, מוטל על מנהל מס ערך מוסף לבחון אם במכלול האמצעים הננקטים נגד העוסק, בשני המסלולים במקביל, אין משום פגיעה יתרה. בגדר שיקוליו רשאי הוא, כמובן, להביא בחשבון את חומרת המעשים ואת גודל הנזק שהסב לקופת המדינה. אך מאידך עליו להתחשב גם בעונשים שנגזרו על העוסק, בשל אותם מעשים, במשפטו הפלילי. ודוק: לא רק עונש מסוג קנס שהושת על העוסק ראוי להישקל, אלא גם עונש מסוג מאסר...

...

"... 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, ובנתון לחריגים נדירים, לא יהיו שיקול לביטול (או להפחתת) חיובו בכפל-מס."

(מתוך סעיפים 10 ו-13 לפסק הדין)

לאחרונה הדברים שוב קיבלו ביטוי בעניין עודד גולד, שם הטעימה כבוד השופטת ברון :

"יתכנו כמובן מקרים שבהם סנקציות ממערכות דינים שונות יהיו בעלי תכליות חופפות, ואז מן הראוי 'לכייל' אותן. כך למשל נקבע כי כלל ברירת המחל של לא לפסוק פיצוי עונשי בתביעה אזרחית יחול ביתר שאת כאשר הנתבע הורשע בפלילים בגין אותם מעשים... יצוין כי עמדה דומה הובעה גם ביחס לצורך 'לכייל' בין פיצויים שנפסקים מכוח עילות תביעה אזרחיות לבין סנקציות מנהליות, כדוגמת כפל המס, פן תיווצר הרתעת יתר של מעוולים פוטנציאליים."

כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין הוסיף :

"... כאשר מדובר במקרה בו בסופו של יום אין המדובר בהעלמת המס הנקוב בחשבוניות, הגם שאלה הוצאו כחלק מתכנית עברייני שונה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

ובמיוחד כאשר הושת עונש משמעותי במסגרת ההליך הפלילי בדמות  
מאסר ממושך וקנס גבוה, יש לשקול לעשות שימוש בחריג האמור בסעיף  
100 לחוק ולהורות על הפחתת החיוב בכפל המס."

19. במקרה דנן בהליך הפלילי הושתו על מנהל המערערות עונשים אלה: 54 חודשי מאסר  
בפועל, קנס בסך 700,000 ש"ח וכן שתי תקופות של מאסר על תנאי.

על המערערות עצמן, שגם הן הורשעו בפלילים, הוטלו קנסות סמליים על סך 1,000 ש"ח  
כל אחת.

20. 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 ביותר 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.

כאן יוער כי בעניין **עודד גולד** הנ"ל, בו נוצרו החשבוניות כחלק מתוכנית להונות את מרכז  
ההשקעות, נקבע כי:

**"המערערים והחברות שילמו את המס הנקוב בחשבוניות, ונראה כי לא  
היה בכוונתם להתחמק מתשלום מע"מ".**  
(סעיף 16 לפסק הדין).

למותר לציין כי בהיבט זה אין כל דמיון בין המצב המתואר שם לבין הנסיבות הנדונות  
כאן.

21. באשר לקביעה המשתמעת מסעיף 65 לגזר הדין לפיה מדובר בחשבוניות "זרות" ולא  
"פיקטיביות", יש לציין כי עולה ברור מטענות המשיב בערעור דנן ומן הממצאים  
והמסקנות בהליך הפלילי כי מס התשומות שנוכה על ידי המערערות לא הגיע בסופו של  
דבר לקופת הציבור כמס עסקאות המשולם במעלה שרשרת אספקת הזהב, ובכך יצא אוצר  
המדינה נפסד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת פשיעה חמורה

22. אולם חשוב לא פחות, עולה בבירור מפרוטוקול הדיון שנערך בפני ביום 24.5.2017 כי למנהל המערערת ממילא אין מקורות כספיים לשלם **אפילו מקצתו של הסכום גם אם הסכום יופחת כמבוקש** (ראו בין השאר עמוד 13, שורה 3 ואילך; עמוד 14, שורה 1, שורה 15). חוסר האמצעים אף משתקף מגזר הדין בו צויין (בסעיף 59) כי מנהל המערערת טען שמצבו הכלכלי קשה וכי הוא **"נותר חסר כל"**.

במצב דברים זה לא תהיה כל נפקות מעשית אמיתית להפחתת הסכום שהוטל לפי סעיף 50(א1) לכדי מחציתו, ולא שוכנעתי כי הפחתה כאמור עשויה לתרום לשיקומו הכלכלי של מנהל המערערת ולהגדיל את סיכויי הגבייה של הסכום המוטל. נזכיר כי סכום מס התשומות אף ללא הוספת הכפל עומד על יותר מ-37 מיליון ש"ח לאחר נטרול "החשבוניות הנוספות" עליהן מוותר המשיב. במילים אחרות, כך או כך המשיב עומד, ככל הנראה, בפני שוקת שבורה. עם כל הכבוד, מקרה כגון זה איננו מתאים להתערבות בשיקול דעת המשיב כאשר הדבר חסר תועלת מכל מקום (אמנם בתום הדיון ביום 24.5.2017 העליתי בפני הצדדים מתווה הסדר שטמן בחובו הגמשת דרישות המשיב מצד אחד ועידוד המערערת ומנהלן לשלם לקופה הציבורית מצד שני. אולם משהתנגד המשיב בתוקף למתווה, אינני מוצא לנכון, בנסיבות המקרה כפי שתוארו לעיל, לכפות אותו עליו. יתרה מזו, עצם מתן פסק דין זה לא תמנע מהמשיב לשוב ולשקול בעתיד שימוש בסמכויותיו לפי סעיף 100 לחוק אם הנסיבות יצדיקו זאת, למשל עקב תשלום חלקי משמעותי על חשבון החיובים).

23. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה (פרט לעניין ביטול השפעתן של "החשבוניות הנוספות" על סכום החיוב; המשיב יערוך חישוב חדש של החיוב המביא נושא זה בחשבון).

24. לנוכח מכלול הנסיבות, לרבות העובדה כי לא היה צורך לנהל דיון הוכחות ולרבות נסיבותיו האישיות של מנהל המערערת, לא ניתן צו להוצאות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2017

ע"מ 14-06-23243 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ביקורת  
פשיעה חמורה

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

25. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ו' טבת תשע"ח, 24 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

<43>

---

הרי קירש, שופט

10