



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מערער:

ירון סולמי

ע"י ב"כ עו"ד תמיר סולומון

נגד

משיב:

היחידה לביקורת פשיעה חמורה

ע"י ב"כ עו"ד סיון הוידה
פרקליטות מחוז תל אביב (אזורי)

פסק דין

א. מבוא ועיקרי העובדות

לפניי ערעור מכוח סעיף 50(ב) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ") על הטלת כפל מס על המערער מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ, בסך כולל (קרן וכפל) של 113,781,124 ₪, בהתאם להחלטת המשיב מיום 3.9.2019 (נספח א' להודעת הערעור), וזאת בגין חשבוניות מס שהוציא המערער שלא כדין בין השנים 2012 - 2016.

כפי שיובהר בהמשך, בהחלטה מפורטת שניתנה בתאריך 17.5.2020 על בסיס סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות"), קבעתי כי יש אכן לחייב את המערער בכפל המס, וזאת לאור הרשעתו בהליך פלילי שנוהל כנגדו והקביעות העולות מאותו הליך. בתמצית אומר כי בפסק הדין הפלילי והחלטו שניתן כנגד המערער הוא הורשע בכך שהוציא את חשבוניות המס הניצבות במרכז ערעור זה, שלא כדין, ולפיכך ומהטעמים שפורטו באותה החלטה, קביעה זו קבילה בהליך האזורי שלפניי, ודי בה כדי להוכיח את תחולתו סעיף 50(א) לחוק בעניינו של המערער.

בהתאם להסכמת הצדדים, העניין שנוטר דרוש להכרעה הוא האם היה על המשיב להורות על הפחתת סכום כפל המס, מכוח הסמכות המסורה לו והקבועה בסעיף 100 לחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1. נקודת המוצא למחלוקת שבין הצדדים ראשיתה בסעיף 50(א) לחוק, הקובע את סמכות המשיב להשית כפל מס, כדלקמן:

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

2. בין השנים 2012 – 2016 (להלן: **"השנים הרלוונטיות"**) היה המערער, מר ירון סולמי, בעלים של חברת נופר ולינוי ניהול וייזום השקעות בע"מ (להלן: **"חב' נופר ולינוי"**) ובעל השליטה בפועל בחברת דורן משאבי אנוש בע"מ (להלן: **"חב' דורן"**).
חב' דורן היא תאגיד כוח אדם והיא הייתה בעלת רישיון והיתר מיוחד לפי סעיפים 2 ו- 10 לחוק העסקת עובדים על-ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו – 1996 (להלן: **"חוק להעסקת עובדים"**) בשנים הרלוונטיות.

3. כעולה מהחלטת המשיב, חיוב כפל המס בסך כולל של 113,781,124 ₪ (הקרן והכפל) הוטל על המערער בעקבות חקירה וביקורת שנערכה בידי המשיב בעניינו של המערער ושל אחרים שפעלו עמו בשנים הרלוונטיות, ובהתבסס על הודאת המערער במיוחס לו במסגרת הליך פלילי "ע"פ כתב האישום המתוקן (אישום מספר 3)" (סעיף 33 להחלטת המשיב).
ההליך הפלילי המדובר התנהל נגד המערער ונגד אחרים, במסגרת ת"פ 17-02-14330 (להלן: **"ההליך הפלילי"**).

כבר כעת אציין כי כתב אישום נוסף ונפרד הוגש נגד אחרים שפעלו יחד עם המערער בשנים הרלוונטיות, וזאת במסגרת ת.פ. 17-02-20729. במסגרת הליך זה נדון בין השאר עניינם של שני שותפיו של המערער לפרשיה הפלילית, אדם בשם מחמד אזברגה ז"ל, אשר נפטר ביום 11.8.2018 במהלך ניהול ההליכים הפליליים נגדו (להלן: **"אזברגה"**), וכן אדם בשם עבאס עבד אלגני (להלן: **"עבאס"**) (כתב האישום בהליך זה, הוגש וסומן כנספח "ג" להודעת הערעור).

4. כתב אישום מתוקן במסגרת "ההליך הפלילי" הוגש נגד המערער ונגד חב' נופר ולינוי בתאריך 7.1.2018 (להלן: **"כתב האישום המתוקן"**); נספח ב' לעיל להודעת הערעור), כאשר הוא ייחס למערער מגוון עבירות על חוקים שונים, ובין השאר עבירות על חוק מע"מ ועל פקודת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

5. בתמצית ובהקשר הנוגע לנו, על-פי כתב האישום המתוקן, על-מנת להתגבר על הסדרים רגולטוריים, שמנעו מהם את האפשרות לעסוק ולשלוט בחברות תיווך עובדים זרים לתעשיית הבנייה, המערער ואזברגה חברו לאחר כדי להשתלט במרמה על חב' דורן, ובכך להשיא לעצמם רווחים בסכומים גבוהים מתיווך כוח אדם זר, תוך ביצוע פעולות מתוחכמות והצגת מצגים כוזבים לרשויות שונות. כחלק מהאמור, קשרו המערער ואחרים קשר להפצה וקיצוץ של חשבוניות מס כוזבות, מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוציאו את החשבוניות, הן בנוגע לסוג השירות הרשום בחשבוניות והן בנוגע לסכום הרשום בהן, בסכומים שאינם פוחתים מסך של 342,023,698 ₪ כולל מע"מ (סעיף 17 לכתב האישום המתוקן).

החשבוניות הכוזבות הוצאו בצוותא חדא על-ידי המערער, אזברגה ועבאס על שם שלוש חברות - צקר בונה הצפון לעבודות בניה ושיפוצים בע"מ (להלן: "צקר"); א.ד. חן ניהול אחזקות בע"מ (להלן: "א.ד. חן"); סוניק הנדסה ובנייה בע"מ (להלן: "סוניק"), לחב' נופר ולינוי ולחב' דורן - כמפורט בסעיפים 62 – 63 לכתב האישום המתוקן.

6. בתאריך 7.1.2018 נחתם הסדר טיעון במסגרת ההליך הפלילי בין המדינה לבין המערער וחב' נופר לינוי (נספח ד' להודעת הערער; להלן: "הסדר הטיעון"), במסגרתו התחייב המערער להודות בעובדות המיוחסות לו ולחב' נופר ולינוי בכתב האישום המתוקן ובאישומים המיוחסים להם במסגרתו.

7. בתאריך 7.1.2018 הורשעו המערער וחב' נופר ולינוי על-פי הודאתם בהתאם להסדר הטיעון בעבירות המיוחסות להם בכתב האישום המתוקן, ובהן:

"מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ ועם סעיף 29(א) לחוק העונשין (ריבוי עבירות);
הוצאת חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס, מבלי שעשה או התחייב לעשות עסקה שלגביה הוציא את החשבונית או את המסמך האמור – מאות עבירות לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ, יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ ועם סעיף 29(א) לחוק העונשין;
הכנה וקיום של פנקסי חשבוניות כוזבים בקשר למע"מ – מאות עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ, יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ ועם סעיף 29(א) לחוק העונשין;
שימוש בכל מרמה או תחבולה, לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ, יחד עם סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ ועם סעיף 29 לחוק העונשין (ריבוי עבירות);"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 (הכרעת הדין בעניינם של המערער וחב' נופר ולינוי - נספח 3 לבקשת המשיב למתן פסק דין
3 חלקי).
4
5 8. בגזר הדין שניתן באותו יום, 7.1.208 (נספח 4 לבקשת המשיב למתן פסק דין חלקי), נקבע ביחס
6 למערער כדלקמן:
7

8 "...בכדי למשוך את רווחיה של דורן לעצמם, הנאשם ואזברגה התקשרו
9 בסדרת הסכמים, לפיהם דורן סיפקה עובדים לנופר ולינוי, וזו סיפקה לכאורה
10 שירותי בניה לחברות בניה. בפועל, נופר ולינוי סיפקה עובדים זרים לחברות
11 הבנייה, במקום דורן, וההתחשבות ביניהן היוותה כסות בלבד, כדי להתחמק
12 מהאיסור של העסקת עובדים זרים ישירות על ידי חברות הבנייה בניגוד לחוק
13 העסקת עובדים זרים ולחוק עובדים זרים, התשנ"א – 1991.

14 הנאשם ואזברגה הציגו ללקוחותיה של נופר ולינוי מצג שווא לפיו הם פועלים
15 על פי החוקים, הנהלים והתקנות, הקשורים במתן שירותי כוח אדם לעובדים
16 זרים, ובכך קיבלו את הנחת דעתן של חברות הבנייה השונות בכדי להתקשר
17 עמן בהסכמים מהם ירוויחו סכומי עתק. ...

18 נופר ולינוי, שבשליטתו של הנאשם, נקשרה בהסכמים עם דורן וחברות
19 אחרות לרכישת שעות עבודה של עובדים זרים אותם העסיקו דורן והחברות
20 האחרות, במחיר קבוע שהיה נמוך מהמחיר ששילמו בפועל לעובדים הזרים
21 (להלן: "השכר המדווח").

22 הנאשם קשר ביחד עם אזברגה ואחרים כדי לשלם לעובדים הזרים
23 שבשליטתם ושהועסקו על ידם שכר גבוה מהשכר המדווח, זאת בין היתר כדי
24 להעביר את רווחיו לנופר ולינוי וכדי להימנע מתשלומי המס על התשלומים
25 הלא מדווחים לעובדים הזרים.

26 את ההפרש בין השכר המשולם לבין השכר המדווח, שילמו הנאשם ואזברגה
27 לעובדים הזרים במזומן. כדי לשלם לעובדים הזרים שבשליטתם הם נזקקו
28 לכספים במזומן הנאמדים בסך של מאות מיליוני ₪. במסגרת התוכנית
29 העבריינית הוציאו הנאשם ואזברגה, ביחד עם אחרים, חשבוניות מס כוזבות
30 לנופר ולינוי ולדורן מחברות שונות שבשליטתו של אזברגה, זאת ללא שהייתה
31 עסקה ו/או ללא שניתנו השירותים שנרשמו בחשבוניות ו/או ללא שניתנו
32 מלוא השירותים שניתנו בחשבוניות.

33 כך, בין השנים 2013 – 2016 הוציא הנאשם בצוותא חדא עם אחרים מאות
34 חשבוניות מס כוזבות לנופר ולינוי בשווי 342,023,698 ₪ כולל מע"מ, ו – 5



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 חשבוניות מס כוזבות לדורך בשווי 1,816,780 ₪ כולל מע"מ. הנאשם כלל את
2 החשבוניות הכוזבות בספריהן של נופר ולינוי ודורך במטרה להגדיל את
3 הוצאותיהן במרמה ולהקטין את הכנסותיהן החייבות במס.
4 בתמורה לחשבוניות הכוזבות, נופר ולינוי שילמו בהמחאות ובהעברות
5 בנקאיות לחברות השונות שבשליטתו של אזברגה, והכסף בגין החשבוניות
6 הוחזר במזומן לנאשם בניכוי עמלה בשווי המע"מ הגלום בחשבונית הכוזבת
7 או בסכום הקרוב לכך."
8
9. המערער נדון לשש שנות מאסר בפועל (בניכוי ימי מעצרו), 12 חודשי מאסר על תנאי, קנס בסך
10 235,000 ₪ או 10 חודשי מאסר תמורתו, וכן חילוט נכסים. בהתאם למפורט בסעיף 9 להסדר
11 הטיעון, נכסי המערער וחברת נופר ולינוי (הנאשמת 4) שחולטו, כללו:
12
13 9.1. כספים, לרבות כספים שנתפסו בסטטוס תפיסה זמנית בצו אצל לקוחות חברת נופר
14 ולינוי (סך הכספים שחולטו עומד על – 4,665,391 ₪).
15
16 9.2. שלושה נכסי נדל"ן (בית ברחוב שחמון באילת, ושתי זכויות בקבוצות רכישה – האחת
17 בכפר מלל והשנייה בהוד השרון). לטענת המערער, אשר לא גובתה בראיות, שווי נכסי
18 הנדל"ן שחולטו עמד על כ- 9 מיליון ₪ לכל הפחות (ס' 7 להודעת הערעור).
19
20 9.3. שלושה כלי רכב (פולקסווגן, שנת ייצור 2007; סקודה, שנת ייצור 2010; מרצדס, שנת
21 ייצור 2008).
22
23 להשלמת התמונה אציין, כי עיון בסעיף 11 להסדר הטיעון מלמד כי לא כל הנכסים שנתפסו
24 חולטו (בסעיף זה מפורטים 3 נכסי נדל"ן נוספים וכן רכב מסוג קרייזלר שנת 2011, אשר נקבע
25 כי ישמשו בטוחה לקיום ההסדר – וכי ניתן יהיה לממשם אם המערער יפר את הסדר הטיעון,
26 אך הם כאמור לא חולטו).
27
28 10. המערער לא הגיש ערעור על פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו, והוא הפך לחלוט.
29
30 11. במסגרת כתב האישום המתוקן שהוגש נגד המערער, הופחתו סך החשבוניות הכוזבות שיוחסו
31 למערער, בהשוואה לאלה שיוחסו לו בכתב האישום המקורי, בכ – 10%. לאור זאת, סכום
32 החשבוניות בגין השית המשיב על המערער כפל מס, אשר התבסס על כתב האישום המקורי,
33 היה גבוה במקצת מסך החשבוניות שבהוצאתן הורשע המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 בעקבות כך וכדי להימנע מפער זה, הודיעה ב"כ המשיב במסגרת הדיון שנערך בפניי ביום
2 27.2.2020, כי "המשיב מוכן להפחית מהודעת החיוב בכפל מס את הסכומים שלא נכללו
3 בסופו של דבר בכתב האישום המתוקן ולהעמיד את חיוב כפל המס על סך של 102,125,178
4 ש"ח". קרן המס שבחשבוניות הכוזבות שבהוצאתן הורשע המערער היא מחצית מסכום זה, והיא
5 עומדת על - 51,062,589 ש"ח.
6 יוצא אפוא, כי לאחר הפחתה זו, ההליך האזרחי שלפניי תואם את ממצאי פסק הדין הפלילי
7 שניתן כנגד המערער.
8
9 12. המשיב הגיש בקשה לקבוע מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות, כי לנוכח הקביעות החלוטות של
10 פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו של המערער, הוכח כי מתקיימים לגבי המערער היסודות
11 הקבועים בסעיף 50(א) לחוק מע"מ ויש לחייבו על כן בכפל מס מכוח סעיף זה.
12
13 לאחר שהוגשה תגובת המערער בכתב לבקשה האמורה, נערך בפניי דיון בבקשה ביום
14 27.2.2020, ובהחלטה מפורטת מיום 17.5.2020, מצאתי (סעיפים 22 ו-23 להחלטה), כי:
15
16 12.1. דין בקשת המשיב לפי סעיף 42 לפקודת הראיות להתקבל היות ונוכח הקביעות
17 החלוטות של פסק הדין הפלילי שניתן בעניינו של המערער הוכח, כי יש לחייבו בכפל
18 מס בהתאם להוראות סעיף 50(א) לחוק.
19
20 12.2. בהתאם להסכמת הצדדים, השאלה שנותרה פתוחה והטעונה הכרעה בהליך זה, היא
21 האם יש מקום, בנסיבות העניין ומכוח הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק, להפחית
22 מכפל המס, ואם כן – בכמה.
23
24 13. לאור האמור, מהנימוקים שפורטו באריכות באותה החלטה מיום 17.5.2020 (ומטעם זה איני
25 שב וחוזר עליהם), אני שב אפוא וקובע, כי נוכח הקביעות החלוטות של פסק הדין הפלילי,
26 שניתן בעניינו של המערער, הוכח כי המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין, וכי יש לחייבו
27 בכפל מס בהתאם להוראות סעיף 50(א) לחוק. סכום החשבוניות שהוכח שהוצאו שלא כדין
28 הוא 51,062,589 ש"ח, וסך כפל המס שהוכח כי יש להשית על המערער מכוח סעיף 50(א) לחוק,
29 הוא (קרן וכפל) 102,125,178 ש"ח.
30
31 14. במצב דברים זה, השאלה שנותרה לבחינה היא כאמור שאלת יישומו של סעיף 100 לחוק מע"מ
32 בענייננו. סעיף זה, אשר כותרתו – "ויתור על קנס, ריבית או הוצאות", קובע כלהלן:
33
34 "המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס,
35 קנס, הפרשי הצמדה וריבית והוצאות, או להפחיתם, ורשאי הוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

להמיר קנס על פי סעיפים 96 ו- 98(ב) בהפרשי הצמדה וריבית
כאמור בסעיף 97.

סעיף 100 לחוק מסמך אפוא את המשיב, מטעמים מיוחדים שיירשמו, להפחית או לוותר על רכיב כפל המס.

15. לאחר שורה של דחיות שניתנו לבקשת הצדדים, הצדדים הגישו סיכומיהם לעניין סוגיית החלת סעיף 100 על המערער, ואסקור בקצרה את עיקרי טענותיהם.

ב. עיקרי טענות הצדדים

טענות המערער

16. לטענת המערער, קיימת שורה של הצדקות להפחית ואף לבטל כליל את כל כפל המס שהוטל עליו (קרן וכפל), וזאת בהתאם להוראות סעיף 100 לחוק מע"מ.

17. ראש לכל, המערער מפנה לפסקה 7 בגזר הדין בעניינו, שם מציין כבוד בית המשפט, כי נוכח העונשים, אשר הוטלו על המערער במסגרת ההליך הפלילי, לרבות חילוט נכסיו, הרי ש-

"בנסיבות אלה יהא זה הוגן וראוי לשקול בחיוב שבכך תבואנה לקיצן דרישות הכספים מן הנאשם באופן אישי" (ס' 10 להודעת הערעור).

המערער נאחז בדברי הערכאה הפלילית הנכבדה אשר דנה בעניינו, וטוען, כי במצב דברים זה, ראוי כי המשיב יפעיל סמכותו לפי סעיף 100 לחוק ויוותר על כל רכיב כפל המס אשר הושת עליו (קרן וכפל גם יחד).

18. המערער סבור כי הוויתור על גביית מס כלשהו ממנו, נכון וראוי, וזאת לנוכח מספר טעמים:

א. העונש הכבד שכבר הושת עליו והתוצאות הקשות שפקדו אותו כתוצאה מכך;

ב. מקומו השולי, יחסית לאזברגה, בפרשייה העבריינית;

ג. לטענתו, הוא לא נהנה מפירות הפעילות העבריינית.

להלן יפורטו בקצרה הדברים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 כאמור לעיל, על המערער הושתו עונשים כבדים ולמעשה חולט לטענתו כל רכוש. נוכח מאסרו
2 וחילוט נכסיו, נאלץ להתגרש מרעייתו.
3
- 4 20. הוויתור על כפל המס ראוי, נוכח העובדה שאותן שלוש חברות המפורטות ברשימת החשבוניות
5 שהוצאו ובשלבן חויב המערער, נשלטו בפועל על ידי אחרים כגון אזברגה המנוח ועבאס, כאשר
6 המערער לכל היותר היווה חלק מסוים בלבד מאותה "גווארדיה מכובדת" ששלטה בחברות
7 אלו. לטענת המערער, חברת צקר וחברת א.ד. חן נוהלו ונשלטו בידי אזברגה ועבאס, וחברת
8 סוניק - בעליה הרשום היה מונתסר אבו נאג'י, אך אזברגה ניהל אותה ושלט בה בפועל. אזברגה
9 המנוח הוא אפוא לטענת המערער הגורם העברייני המרכזי, ולא הוא.
10
- 11 21. לפי ס' 34 – 35 לנימוקי הודעת כפל המס מטעם המשיב, המערער היה חלק ממנגנון של מספר
12 גורמים שפעלו יחדיו. למרות זאת, בפועל תועל החיוב כולו כנגד המערער בלבד.
13
- 14 22. המערער טוען, כי לפי כתב האישום המתוקן שהוגש נגדו, ולפי כתב האישום המתוקן הנוסף
15 שהוגש נגד המנוח אזברגה, עבאס ואחרים (נספח "ג" להודעת הערעור), אזברגה הוא זה שעמד
16 בראש הפעילות העבריינית, והוא שלמעשה נטל בעצמו את כל סכומי מס העסקאות שהוצאו
17 מן החברות מוציאות החשבוניות (ס' 25 להודעת הערעור). אזברגה שלט באופן מוחלט בחברות
18 מוציאות החשבוניות, והדברים עולים מן המתואר בכתב האישום המתוקן נגד אזברגה
19 והחברות מוציאות החשבוניות - כתב אישום אשר המערער לא היה צד לו.
20
- 21 23. למערער לא צמחה כל הנאה כלכלית מהוצאת חשבוניות המס היות ו - "מלוא המע"מ שולם
22 על ידי המערער לחברות המוציאות שנשלטו על ידי האחרים" (ס' 33 להודעת הערעור). למערער
23 לא הייתה כל יכולת במישרין ו/או בעקיפין לשלוט בתשלום מס העסקאות ו/או בדיווחיהן
24 השוטפים של אותן חברות למע"מ, היות וכל החברות המוציאות היו בשליטתו המלאה של
25 אזברגה המנוח והאחרים מטעמו.
26
- 27 24. משיקולי הגינות, נכון היה להתחשב בעובדה כי המערער היה היחידי ששיתף פעולה מלאה
28 בחקירותיו, והוא נשא בלעדית בנטל הכלכלי שיצרה הפרשיה.
29
- 30 25. המערער טוען, כי על המשיבה היה לקזז מסכום החיוב את סכומי החילוט אשר חולטו מידי
31 באופן אישי במסגרת ההליך הפלילי נגדו, "באשר היה בהם אף לשיטת בית המשפט המחוזי
32 ביושבו כמותב הפלילי, כדי להביא לקריאה המפורשת בגזר הדין להסתפק בהם, ולהביא לקיצן
33 של הדרישות האישיות המופנות כלפיו" (ס' 48 להודעת הערעור).
34
35



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

26. המערער טוען, כי אין כל תכלית גבייתית לחיובו בסכום הנדרש בידי המשיבה, היות ולא יוכל לשאת ולו במקצת בתשלום החיוב הפנטסטי שהושת עליו. המשיבה יכולה הייתה לחייב את החברה בכפל מס ולהרפות ממנו באופן אישי (ס' 4 - 5 לסיכומי המערער).

27. המערער מוסיף וטוען לאכיפה בררנית בידי המשיבה, "אשר מוציאה בין שבילי המילוט שלה חלקים מרכזיים ודומיננטיים מבין המשתתפים הנוספים באירוע המס, כשהם פטורים בלא כלום" (ס' 44 להודעת הערעור). המערער מפנה בעניין זה לפסק הדין שניתן בידי כבוד השופט מ' אגמון גונן בע"מ 9601-04-10 ו- ע"מ 33436-02-11 **שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות** (25.8.2019) (להלן: "**עניין קסוטו**"), ולפיהם קיומה המוכח של אכיפה בררנית תוליד בהכרח סעד בצידה שיינתן על ידי בית משפט.

28. לגישת המערער, יש לדחות את טענת המשיבה כאילו עקב פטירתו של אזברגה לא ניתן להטיל כפל מס על עזבונו או על יורשיו. לטענתו, עמדת המשיב נוגדת את הוראות סעיף 106א לחוק מע"מ, הקובע כך:

"נפטר עוסק שאילולא נפטר היה בר חיוב לגבי תקופת דיווח כלשהי, והפטירה היתה תוך שלוש שנים מאותה תקופת דיווח, יהיה נציגו החוקי חייב בתשלום המס שאותו עוסק היה חייב בו אילולא נפטר, וכן יהיה אחראי לעשיית כל דבר שהעוסק היה אחראי לעשייתו על פי חוק זה אילולא נפטר, ובלבד שסכום המס שיתחייב בו על פי סעיף זה לא יעלה על שווי העיזבון של הנפטר, לאחר שינוכו ממנו חובותיו של הנפטר שיש לגביהם קדימות על פני המס...".

בהתאם לכך, טוען המערער, שומה היה על המשיב להטיל כפל מס על עזבונו או על יורשיו של המנוח אזברגה, ומשלא עשה כן – הדבר מצדיק הקלה עם המערער.

טענות המשיב

29. לטענת המשיב, דין הערעור להידחות בהיעדר הצדקה לוותר על כפל המס שהושת על המערער או להפחית ממנו.

30. הנטל על המערער להראות מה הם הטעמים המיוחדים המצדיקים הפחתה בכפל מס בעניינו בהתאם להוראות סעיף 100 לחוק המע"מ, אך המערער כלל לא פנה בעניין אל המשיב בבקשה להפחתת כפל המס מכוח סעיף 100 ולא הציג כל "טעם מיוחד" קודם להגשת הערעור. המשיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

מפנה בנקודה זו לעניין ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה (5.8.2003) (להלן: "עניין הובר"), שם נקבע כי:

"...אמנם סעיף 100 לחוק מסמיך את המנהל - מטעמים מיוחדים שירשמו' - לוותר על כפל מס או להפחיתו, אך קשה להלום כי מיוזמתו, וכל עוד לא נתבקש לעשות כן, יראה המנהל להחליט שלא להטיל כפל מס על מי שהתקיימו לגביו תנאי סעיף 50(א)".

גם לגופו של עניין, אין מקום להיעתר לבקשת המערער – וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

31. המערער היה חלק מרכזי ממערכת מסועפת של מעשים פליליים חמורים ביותר, הכוללים תכנון עברייני מוקדם ואשר נועדו להערים, בין השאר, על רשויות המס. בגין מעשים אלה הורשע המערער גם בביצוע עבירות של הוצאת חשבוניות פיקטיביות בנסיבות מחמירות. סכומי המס הגלומים בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, עולים על 50 מיליון ₪ במונחי קרן. במצב דברים זה אין כל הצדקה להפחית מכפל המס.

32. הוצאת חשבונית מס שלא כדין עלולה לגרום למדינה נזק כפול: המס הכלול בה לא שולם על ידי מוציאה, ויש להניח כי מקבל החשבונית יזדכה במס התשומות בגינה. עם זאת המשיב מפנה לפסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים, (3.3.2020) (להלן: "עניין בדיר"), פסקה 16, הקובעת, כי סעיף 50(א) אינו מוגבל למקרים שבהם החשבונית נועדה לאפשר למקבלה לקזז את מס התשומות הנקוב בה. "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".

אלא שבמקרה דנן טענות המערער חסרות כל שחר, שכן כתוצאה מקיזוז חשבוניות פיקטיביות, המס בפועל כלל לא שולם ולאוצר המדינה נגרם נזק של ממש.

33. הטלת כפל המס לפי סעיף 50(א) הינה סנקציה אזהרית המתווספת לענישה הפלילית, וזאת בדומה להוראות סעיף 104 לחוק מע"מ המורה כי - "הוראות פרק זה אינן גורעות מאחריותו הפלילית של החייב במס." לאחריות הפלילית נלווית הענישה הפלילית, ואילו לחובה האזהרית נלווית הסנקציה האזהרית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 לגישת המשיב, יש לייחס חשיבות לתכלית ההרתעתית שבסעיף 50(א) לחוק, ולתת לה משנה
2 תוקף כאשר הרקע להנפקת החשבוניות הינו ניסיון להונות את רשויות המס. הרשעה בפלילים
3 מחזקת ולא ממעטת את הצורך בשימוש בסנקציה האזרחית שבסעיף 50(א). לסנקציה זו
4 חשיבות רבה נוכח התופעה החמורה של הנפקת חשבוניות מס פיקטיביות.
5
6 34. לטענת המשיב הובהר בפסיקה, כי בעוד שהליך פלילי וענישה במסגרתו עשויים להוות שיקול
7 בידי רשויות המס להפחתת או לביטול קנס מנהלי, אין הם שיקול להפחתה או ביטול של כפל
8 מס (אלא במקרים נדירים).
9
10 35. סמכות המנהל לפי סעיף 100 לחוק מע"מ להפחית או לוותר על כפל מס כפופה ל – "טעמים
11 מיוחדים שיירשמו" בלבד. החלתו של סעיף 100 היא במקרים חריגים ובצמצום. למנהל מסור
12 שיקול דעת רחב בהפעלת סמכותו לפי סעיף 100, ובית המשפט יתערב בשיקול דעתו רק
13 במשורה.
14
15 36. לטענת המשיב, הפסיקה והספרות המשפטית יצקו תוכן למונח "טעמים מיוחדים" הנזכרים
16 בסעיף 100, ואלה יחולו במקרים הבאים:
17
18 37.1. הנפקת חשבונית ללא כוונת מרמה;
19
20 37.2. כאשר הטלת כפל המס אינה מוצדקת, כגון: כאשר הוצאת החשבונית נבעה מתוך
21 טעות/ אי-ידיעה, התארכות ההליכים שלא ביוזמת החייב במס, במצב של שינויים
22 רטרואקטיביים בפסיקה, או במקרה שבו שולם המס על פי החשבונית. מדובר למעשה
23 בנסיבות שאינן תלויות בנישום, במקרים בהם פעל בתום לב או כאשר הוכח שלא נגרם
24 נזק לקופת המדינה.
25
26 אף אחד מטעמים אלה אינו מתקיים בעניינו של המערער.
27
28 38. גם אם נמצאו טעמים מיוחדים להפחתה או ויתור על כפל המס לפי סעיף 100 לחוק המע"מ
29 (ולא כך הדבר בעניינו לשיטת המשיב), ההפחתה מוגבלת לרכיב הסנקציה שבחוב הכולל
30 (רכיב הכפל) וכן על שערך החוב ועל הוצאות המדינה, אולם המנהל אינו מוסמך לוותר על
31 עצם החוב בקרן המס או להפחיתו.
32
33 39. בניגוד לטענותיו, המערער היה גורם מרכזי ודומיננטי בפרשה חמורה של הונאת רשויות
34 המדינה, לרבות רשויות המס, ופעל – יחד עם אחרים – להקמת מבנה מרמתי הכולל הסכמים
35 כוזבים, "ייצור" חשבוניות פיקטיביות וניכוי מס תשומות שלא כדין – פעולות שגרמו לגזלת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- עשרות מיליוני שקלים מהקופה הציבורית. המערער הודה בכך במסגרת כתב האישום המתוקן, ואין לקבל את טענתו כיום כאילו נטל חלק שולי במעשים (לעומת אזברגה ז"ל שהיה, לטענת המערער, הגורם הדומיננטי). פעולות המערער נעשו במזיד, במרמה ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס, ולכן אין הצדקה במקרה כגון זה, להקל עמו.
40. החיוב בכפל מס נועד, בין היתר, להשיב לקופה הציבורית את תקבולי המס שנגרעו ממנה, באמצעות חיוב הגורם שהוציא את חשבוניות המס שלא כדין. החברות שקיבלו את החשבונית שהוציא המערער שלא כדין (דורן ונופר ולינו) ניכו את מס התשומות הגלום בהן, כאשר מנגד, המס לא שולם – לאמיתו של דבר – על ידי החברות מוציאות החשבוניות (חב' צקר, חב' א.ד. חן וחב' סוניק), שכן במקביל, חברות אלה ניכו בעצמן מס תשומות הגלום בחשבוניות כוזבות אחרות, על מנת להפחית את חיובן במס.
41. סכום כפל המס הוא קבוע ונגזר מסכומי המס בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. לכן, גובה החיוב הוא נגזרת ישירה של מעשי המערער שבהם הורשע בפסק הדין הפלילי. המקרים הבודדים שבהם הופחת כפל מס, עסקו בנסיבות שונות מאוד מהנסיבות בעניינו ומשיקולים שאינם חלים בעניינו. בנסיבות כאן, שיקול הדעת של המשיב להותיר את מלוא כפל הקנס על כנו במקביל לסנקציות הפליליות, הינו מידתי וראוי ואין להתערב בו.
42. טעם נוסף שהציג המשיב להתנגדותו להפחתת כפל המס למערער, הוא **העדר נפקות מעשית להפחתה**. הלכה פסוקה היא כי הפחתת כפל מס מוגבלת לרכיב הסנקציה בלבד, להבדיל מרכיב קרן המס. בנסיבות כאן, מדובר על קרן מס בסכום העולה על 50 מיליון ₪, ולטענת המערער עצמו – אין בידו לשלם סכום כאמור ואף לא מקצתו. במצב דברים זה, לא תהיה כל נפקות מעשית אמיתית להפחתה מכפל המס.
43. בכל הנוגע לטענות המערער, המשיב טוען כי על אזברגה לא הושת כפל מס מפאת פטירתו קודם סיום ההליך הפלילי, וכי על עבאס, לצד הרשעתו בפלילים וענישתו, הושת גם כפל מס בהיקף דומה לזה שהושת על המערער – כך שלא נעשתה כל **"אכיפה סלקטיבית"** ולא ננקט ייחס מפלה כלפי המערער. כמו כן המשיב הודיע, כי רכיב קרן המס לא ייגבה יותר מפעם אחת מכלל המעורבים.

ג. דיון והכרעה

44. לאחר ששקלתי את מכלול טענות הצדדים, החלטתי לדחות את הערעור, וזאת מן הטעמים אשר יפורטו להלן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 45. כפי שכבר נכתב לעיל, עצם תחולתו של סעיף 50(א) לחוק על המערער וחבות המערער בכפל מס
3 כתוצאה מכך, נובעת באופן ברור מפסק הדין בהליך הפלילי, והיא מבוססת על הוראות סעיף
4 42 לפקודת הראיות. בפסק הדין בהליך הפלילי הורשע המערער, בין השאר בכך שהוציא את
5 החשבוניות נושא הדיון האזרחי כאן, שלא כדין. משכך, לא יכול להיות ספק כי בצדק קבע
6 המשיב כי החשבוניות הוצאו על ידי המערער שלא כדין – וחלות על כן לגבי הוראות סעיף 50(א)
7 לחוק – כך שבדין יש לחייבו בכפל מס כפי שמורה סעיף זה. בהקשר זה אני שב ומציין כי ניתנה
8 החלטה מפורטת ומנומקת, ולכן איני חוזר על הדברים.

9
10 46. העניין אותו יש לבחון הוא תחולתו של סעיף 100 לחוק וטענות המערער כי מכוח הוראותיו יש
11 לפוטרו מתשלום כל מס. לבחינת טענה זו, תוך הבחנה בין רכיבי החיוב השונים, אפנה כעת -
12 לאחר שתוצג תכלית החקיקה רלוונטית.

13
14 47. סעיף 50 לחוק קובע את הטלת כפל המס, המורכב כידוע מרכיב הקרן ורכיב הכפל. תכלית
15 החיוב בכפל מס, תוך עמידה על רכיבי החיוב השונים, בוארה ע"י כבוד השופט ד' דורנר בע"א
16 [6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים](#) (17.7.2001) פסקה 7, כדלקמן:

17 **"להוראה זו תכלית כפולה: ראשית, היא נועדה להבטיח כי למדינה ישתלם**
18 **הסכום המלא שאותו זכאית היא לקבל כתקבולי מס, ושנית, להרתיע את**
19 **הרבים.**

20 **אשר להבטחת תקבוליה של המדינה – בהנפקת חשבונית שלא כדין מנפיק**
21 **החשבונית נוטל על עצמו את האחריות לכך שמקבלה ימציא אותה לרשויות**
22 **המס וינכה את הסכום המצוין בה כמס תשומות ... עילת החיוב הקבועה**
23 **בסעיף 50(א) לחוק מיועדת אפוא להשיב את מצבה של הקופה הציבורית**
24 **לקדמתה, במובן זה שהיא מבטיחה את העמדתה באותו המצב שבו הייתה**
25 **מצויה אלמלא הונפקה החשבונית שלא כדין.**

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

31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

תכלית החקיקה של הוראות סעיף 100 לחוק, המאפשר את הפחתת הקנס שהושת, הוסברה ע"י כבוד השופט א' שטיין בעניין בדיר (פסקה 20), כדלקמן:

סמכות זאת של המנהל מהווה חריג לאמור בסעיף 50(א) לחוק. היא נועדה לאפשר למנהל בחינה קונקרטית של כל חיוב בכפל מס כדי להימנע מהטלתו במקרים שבהם הדבר עלול להיות בלתי מידתי ולא מוצדק (ראו: עניין אדוריים, בעמ' 335; וכן נמדר, בעמ' 798).

בהמשך דבריו, אליהם עוד אשוב בהמשך, עמד גם כבוד השופט שטיין (בדומה לדברי בית המשפט בעניין אדוריים), על כך שהפחתת הקנס שמורה בעיקר למקרים בהם הוצאת החשבונות לא נועדה להונות את רשויות המס.

רכיב הקרן – לא בר הפחתה

48. המערער טוען כי יש מקום להורות למשיב להימנע מהטלת מס כלשהו עליו. לתוצאה זו מבקש המערער להגיע על ידי יישום הוראות סעיף 100 לחוק – אלא שבכך נקלע הוא לכלל טעות. כפי שנקבע בהלכה שיצאה מבית המשפט העליון, הוויתור מכוח סעיף 100 לחוק מתייחס אך ורק לעניין רכיב כפל המס ולא ביחס לרכיב הקרן.

49. כך נקבע בסוגיה זו בעניין בדיר:

"... סעיף זה, כאמור, מסמיך את המנהל לוותר על כפל מס, קנס, הפרשי הצמדה וריבית, והוצאות - באופן מלא או חלקי. סמכות זו, כפי שנוסחה על ידי המחוקק, מוגבלת מעיקרה: בפועלו מכוחה, המנהל רשאי לוותר לחייב אך ורק על רכיב הסנקציה שבחיוב הכולל, וכן על שיערוך החיוב ועל הוצאות המדינה, אולם אין הוא מוסמך לוותר על עצם החיוב במס או להפחיתו..." (ההדגשה אינה במקור)

ובהמשך שם, באופן שאינו משתמע לשתי פנים, קובע בית המשפט העליון כי המשיב כלל אינו רשאי על פי החוק להפחית מרכיב קרן המס, והפחתה שכזו – כפי שנקבע שם:

"הייתה בטלה מדעיקרא בהיותה נגועה בחריגה מסמכות (ultra vires)".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

הדברים ברורים וחד משמעיים: מכוח סעיף 100 לחוק, לא מוסמך המשיב להורות על ביטול החבות ברכיב קרן המס. הלכה ברורה זו, יושמה כמובן בפסיקה [ראו לדוגמה פסק דינו של כבוד השופט ה' קירש: ע"מ 5293-01-15 ג'קי מור ואח' נ' מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (23.2.2020) (להלן: "עניין ג'קי מור") פסקה 112].

50. המערער הורשע בכך שיחד עם אחרים, אזברגה ועבאס, הוציא מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שלא כדין – בהיקף אדיר של מאות מיליוני ₪. בבצעו את העבירות בצוותא חדא עם אחרים, חב המערער עצמו, יחד ולחוד, באחריות לתשלום קרן המס (וניתן להשית עליו ואף על אחרים את רכיב הכפל). אין ממש בהפניית המערער לפסק הדין בעניין קסוטו, שם דובר בחבות במס הכנסה, השונה באופיו מהמס בו אנו דנים כאן – מס ערך מוסף. בעניין זה אציין כי ביחס לאותה פרשייה, כאשר נדונה שאלת החובות במס ערך מוסף, קבעה כב' השופטת ד' קרת, בע"מ 1031/07 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף וחובות (17.11.2015), פסקה ד, כדלקמן:

"ביחס לשאלה הראשונה, נראה כי לא חלה חובה על רשויות המס לחלק את שומת המס בין המערער לבין יתר הגורמים אשר חויבו בשומת המס בגין אותה פעילות. המשיב רשאי היה להטיל את מלוא סכום כפל המס הן על המערער והן על יתר הפעילים בארגון ואין מדובר ב"כפל כפל מס".

ערעור שהוגש על פסק דין זה נדחה, תוך שבית המשפט העליון, מכוח סמכותו לפי סעיף 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, מאמץ את פסק הדין של בית המשפט קמא [ע"א 279/16 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף וחובות (8.11.2017)]; בפסק דינו הקצר לא התייחס בית המשפט העליון לעניין המופיע בציטוט הנ"ל; בהקשר זה, השתת כפל מס בנפרד על כל אחד ממבצעי העבירה, ראו גם את עמדתו התומכת של כבוד השופט א' דורות בע"מ 38619-09-15 מוראד ערמין נ' ממונה אזורי מס ערך מוסף ירושלים (23.2.2021) (להלן: "עניין ערמין") בפסקה 46].

בכל הנוגע לחוק מע"מ, הרי שלשון החוק ותכליתו מאפשרות ואף תומכות בהשתת כפל המס על כל המעורבים, תוך שרכיב הקרן – כפי שהצהיר המשיב – לא יגבה יותר מפעם אחת מהמערער ומאלה שחברו אליו בהוצאת החשבוניות שלא כדין (בהמשך הדברים אתייחס להליכים שננקטו כנגד שותפיו של המערער).

51. מההלכה שנקבעה בעניין בדיר עולה כאמור, כי לא ניתן לוותר על חבות המערער ברכיב קרן המס. כפל המס נושא הדיון כאן, עומד על סך של 102,125,178 ₪. קרן המס שבחשבוניות הכוזבות שבהוצאתן הורשע המערער היא מחצית מסכום זה, והיא עומדת על סך של 51,062,589 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לאור כל האמור ובהתאם להלכה לפיה על רכיב הקרן לא חלה הסמכות הקבועה בסעיף 100 לחוק, טענות המערער בעניין זה נדחות. המערער חב אפוא בתשלום קרן המס, בסך של 51,062,589 ₪.

52. המערער הצהיר כי אין ביכולתו לשלם את קרן המס, כולה או אף מקצתה. בנסיבות אלה ובשים לב לסכום קרן המס בו חב המערער, שאלת ההפחתה של רכיב הכפל היא בעיקר שאלה תיאורטית באופייה, שכן ברור כאמור כי המערער לא ישלם בפועל רכיב ממשי מהקרן - ודאי שלא מהכפל. משכך, יש מקום לתהות, מה טעם יש בדיון ובבחינת שיעור ההפחתה הראוי (אם בכלל) מרכיב אשר מוצהר מראש אשר כלל לא ישולם. על אף האמור ומשעמד המערער על טענותיו בעניין זה – אבחן את הדברים.

הפחתה ברכיב הכפל:

53. בראשית הדברים אבקש להבהיר את הכלל, ולפיו אין מקום להורות על הפחתת רכיב כפל המס, אלא במקרים חריגים. קביעה זו נובעת מלשון החוק ומתכליתו. סעיף 100 לחוק מתיר את הפחתת רכיב הכפל, רק כאשר מתקיימים לכך "טעמים מיוחדים". הכלל אפוא הוא כי אין להפחית את הקנס שקבע המחוקק. יתירה מזו, כפי שקבע כבוד השופט א' שטיין בפסקה 20 בעניין בדיר:

דוק: השימוש בסמכות חריגה זו ייעשה אך ורק "מטעמים מיוחדים שיירשמו" – טעמים אשר יש לפרשם, מטבע המינוח המכוון, בצמצום... ייתכן כי בהקשרו של סעיף 50(א) לחוק יש ליתן לטעמים אלו פרשנות מצמצמת אף יותר נוכח העובדה שהחייב הקבוע בו מוטל מכוח ציווי מפורש של המחוקק עצמו, ללא תלות בהחלטת המנהל – זאת, בניגוד לכפל המס ולקנס המינהלי הנזכרים בסעיפים 50(א1) ו- 95(א) לחוק, אשר מוטלים על ידי המנהל לפי שיקול דעתו במסגרת הסמכות שניתנה לו...".

נקודת מוצא זו, לפיה יש לנקוט בגישה מצמצמת בכל הנוגע ליישומו של סעיף 100 לחוק, נובעת אף מתכלית החקיקה: ניסיון להפיכת הוצאת חשבוניות שלא כדין, למעשה שאינו משתלם. כידוע, עסקינן בתופעה שהיא בבחינת "מכת מדינה" (ראו לדוגמה בפסקה 15 לעניין בדיר, ובמובאות שם). המנוע המניע תופעה זו, הוא כמובן הרצון להפיק ממנה הנאה כלכלית, ולכן חשובה במיוחד ההרתעה הכלכלית. משכך, כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקת בתי המשפט, יש לנקוט בגישה מצמצמת בכל הנוגע לשימוש בסעיף 100 לחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

קביעה זו נכונה במיוחד כאשר עסקינן במי שהוציא חשבוניות כוזבות מתוך מגמה להונות את רשויות המס, כפי שנקבע בהליך הפלילי כי המערער עשה. במקרים מסוג זה חשוב שיידע העברין כי אם ייתפס, יחוייב בתשלום כפל מס וכי הסיכוי שזה יופחת – נמוך למדיי.

54. כפי שנקבע בפסיקה, אין בנקיטת הליכים פליליים כדי לאיין את הסמכות ואף את הצורך בהשתתפות סנקציות אזרחיות. כך לדוגמה בעניין הובר, בפסקה 7, קבע כבוד השופט א. מצא, כדלקמן:

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

ובהמשך שם, בפסקה 8, נקבע:

"נקל להסיק כי הרשעה בפלילים אך מחזקת (ולא ממעטת) את הצורך בשימוש בסנקציה אזרחית זו."

וכך אכן נעשה בפועל, לצד נקיטה בהליך פלילי, ננקטות אף סנקציות אזרחיות [ראו לדוגמה, אחת מיני רבות: ע"מ 23243-06-14 א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף – היחידה לפשיעה חמורה (24.12.2017), פסקה 16].

55. בעניין הובר, לצד העמידה על עצם תחולתן המקבילה של הסנקציות הפליליות והאזרחיות, עמד בית המשפט על הטענה כי בהשתתפות הסנקציות הפליליות והאזרחיות גם יחד, עלול להימצא כי מוטל על המערער עונש כולל שאינו מידתי. בהקשר זה קבע בית המשפט את הדברים הבאים (פסקה 10):

"הנחת המוצא המקובלת עליי היא כי 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 העוסק לקופת המדינה, אך עם זאת עליו להתחשב גם בעונשים שנגזרו על העוסק, בשל אותם מעשים, במשפטו הפלילי."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בעניין הובר עסק בית המשפט העליון בקנסות אזרחיים משני סוגים: כפל מס (המוטל מכוח סעיף 50 לחוק) וקנס מינהלי (המוטל מכוח סעיף 95 לחוק). בית המשפט מצא כי יש להבחין בין השניים, ומסקנתו בעניין זה (בפסקה 13 לפסק הדין) הייתה כדלקמן:

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 [1] 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 מערכות האכיפה, תוטלנה על האחראים הישירים לביצוע המעשים.

עולה אפוא כי בכל הנוגע לכפל מס, הנטייה תהא שלא לבטל או לפחית את רכיב הכפל מכוח סעיף 100 לחוק, אלא במקרים "חריגים נדירים".

56. עיון בפסיקה מלמד כי בתי המשפט הורו על הפחתת כפל המס שהושת על מי שהורשע בפלילים, במקרים חריגים, שאינם דומים למקרהו של המערער. כך לדוגמה, בע"א 6267/14 **עודד גולד ואח' נ' מנהל מע"מ תל אביב**, (26.3.2017) (להלן: "**עניין גולד**"), הורה בית המשפט על הפחתת רכיב כפל המס, אך זאת במקרה בו המערער לא הורשעו בביצוע עבירות לפי חוק מע"מ ובמקרה בו רכיב המע"מ שולם והוכח כי רשות המסים לא נפגעה מהתנהלות המערער. מקרה אחר בו הורה בית המשפט על הפחתה מסוימת ברכיב הקנס שבכפל המס, אירע כאשר מצבו הרפואי של המערער היה קשה באופן מיוחד והודגש כי ההפחתה נקבעה "מתוך חמלה והכרה בעוגמת המצב הבריאותי" – ע"מ 13-05-56670 **מורגנשטרן נ' מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה** (13.8.2019), פסקה 22.

נסיבות מסוג זה אינן מתקיימות במקרה שלפניי. במקרה כאן, המערער הורשע בביצוע עבירות חמורות, בין השאר בניגוד לחוק מע"מ ומתוך מטרה להונות את רשויות המס. מדובר בעבירות שבוצעו בתחכום, תוך שימוש במספר חברות ובהיקף כספי גבוה במיוחד. לשמחתנו, גם החריג הבריאותי אינו רלוונטי במקרה כאן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

57. בפסק הדין בעניין בדיר, בפסקה 21, קבע כבוד השופט א' שטיין את הדברים הבאים:

בית משפט זה עמד על מהותם של הטעמים המיוחדים אשר מצדיקים את הפחתת כפל המס, וקבע כי אלו נוגעים בעיקר למקרים בהם חשבונית המס לא הונפקה בכוונת מירמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס – למשל: כאשר החשבונית הוצאה מחמת שגגה או אי-ידיעה, או כאשר העוסק שילם את המס הנובע מהחשבונית (ראו: עניין אדוריים, בעמ' 335; עניין גולד, פסקה 16; פרידמן, בעמ' 1042; וכן אהרן [נמדר מס ערך מוסף](#) ב' 884 (מהדורה חמישית, 2013)). בית משפט זה התייחס גם למקרים שבהם כפל המס הוטל על החייב לצד עונשים שהושתו עליו במשפט הפלילי, וקבע בעניין זה כי ככלל, ובכפוף לחריגים נדירים, ההליכים הפליליים בעניינו של החייב לא יהוו טעם לביטולו או להפחתתו של החיוב בכפל מס (ראו: עניין הובר, עמ' 956; ראו גם [סעיף 81 לחוק מע"מ](#)).

בהתאם לכך, במקרים חמורים מהסוג שלפניי – בהם חשבונית המס – "הונפקה בכוונת מירמה או מתוך ניסיון להונות את רשויות המס", בתי המשפט דחו בקשות להפחתת רכיב כפל המס, וזאת גם כאשר הושתו במקביל לכפל המס עונשים פליליים [ראו לדוגמה: פסק הדין של כבוד השופטת י' ייטב - ע"מ 13-05-35630 יניב קנרש (אסיר) ואח' נ' מדינת ישראל – רשות המיסים (18.9.2018); פסק דינו של כבוד השופט א' דורות – בעניין ערמין, בפסקאות 47-48; פסק דינו של כבוד השופט סג"נ ד"ר א' סטולר - ע"מ 11-02-45049 האחים מור ביטחון 10 (2008) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה רחובות ואח' (3.12.2020) פסקה 87].

58. לצד האמור עד כה ועל אף הגישה העולה מהפסיקה שנסקרה עד כה, אציין כי אכן, במקרים המתאימים, יש שמצא בית המשפט "לכיל" את העונשים שהושתו בהליך הפלילי וכדי למנוע מצב בו הענישה הכוללת נושאת אופי בלתי מידתי, להפחית מרכיב הכפל שהושת (ראו לדוגמה עניין ג'קי מור, פסקאות 106 – 112).

אלא שבמקרה שלפניי, בשים לב לגובה הסכומים בהם מדובר ולכך שהמערער עצמו הודיע כי לא יהיה בידיו לשלם אף לא את הקרן (וככל הנראה אף לא חלק משמעותי ממנה), אני סבור כי אין מקום ל- "כיל" כאמור. בעניין זה אפנה לדבריו של כבוד השופט ה' קירש בעניין מורגנשטרן, היפים גם לענייננו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 "אמנם, אין כל נוסחה להתאמת היקף החיוב הכספי העונשי לאורך המאסר
2 שהוטל, ובמקרה דנן, סירב המנהל להקטין את החיוב הכספי אף לנוכח
3 תקופת המאסר של חמש שנים. לדידי, אילו מדובר היה במקרה בו קיים
4 סיכוי סביר כי סכום כפל מס מופחת אכן ישולם, הייתי שוקל התערבות
5 בשיקול הדעת של המשיב בהיבט זה כדי לחייב אותו להביא בחשבון – במידה
6 כלשהי – את עובדת המאסר. אולם, כמוסבר, גם סכום חיוב מופחת ככל
7 הנראה לא ישולם במקרה הנוכחי (אלא אם תבוצע הפחתה קיצונית), כך שכל
8 הפחתה המתחשבת בעונש המאסר ממילא תהיה חסרת נפקות מעשית. במצב
9 דברים זה, ולאור חומרת המעשים מושא התיק, אינני מוצא לנכון להתערב
10 בשיקול דעת המנהל. נושא ה"כיל" חשוב מדי ועדין מדי כדי שאפסוק לגביו
11 דברים דווקא בתיק שאין לו כל השפעה מעשית על המערער אלא משמעות
12 סמלית בלבד (כאשר לא מן הנמנע כי כל קביעה שתקבע כאן בעניין זה תובא
13 כ"תקדים" במקרים אחרים בעתיד ...) לפיכך אני סבור כי יש להימנע מנסיון
14 "לכיל" את היקף כפל המס במקרה דנן לאור העובדה שלכל כיל כאמור לא
15 תהיה השלכה על הסכום שישולם הלכה למעשה."
16

17 59. מהאמור עד כה עולה כי בהתאם להלכות שנקבעו בבית המשפט העליון, במקרה מהסוג שלפניי,
18 בו החשבוניות הכוזבות הוצאו מתוך מטרה להונות את רשות המסים, בהיקף כספי ניכר ובאופן
19 שיטתי ומכוון, אין מקום להורות על הפחתת רכיב כפל המס – וזאת גם במקרים בהם נענש
20 המערער במישור הפלילי. גם בהתאם לגישה לפיה יש לנקוט ב-"כיל" והפחתת רכיב כפל המס
21 במקרים המתאימים, אין לעשות כן כאשר מדובר בסכומים אשר ברור כי כלל לא ישולמו.
22 בשולי הדברים אציין כי המערער הורשע בביצוע מגוון עבירות על חוקים שונים, זולת עבירות
23 המס. לאור זאת, אם הייתי מוצא כי יש מקום לערוך "כיל" ולהפחית כתוצאה מכך מרכיב
24 כפל המס, אף עניין זה היה צריך בדרך כלשהיא להילקח בחשבון.
25

26 60. להלן אתייחס לטענות שהעלה המערער, ואשר אני סבור כי אף דינן להידחות.
27

28 אין בידי לקבל את טענות המערער, כי הוא לא היה גורם מוביל בקנוניה להנפקת חשבוניות
29 המס הפיקטיביות, וכי אזברגה המנוח הוא אשר ניהל והוביל אותה. עיון בכתב האישום
30 המתוקן שהוגש נגד המערער, בהכרעת הדין ובגזר הדין בעניינו (נספחים 2 - 4 לבקשה לתן
31 פסק דין חלקי מטעם המשיב) ללמדנו, כי צודק המשיב בטענתו, כי למערער היה חלק מרכזי
32 מאוד בתוכנית העבריינית בכללותה.
33 עיון בכתב האישום המתוקן, בו הודה המערער, מלמד כי אין אף ממש בטענת המערער כאילו
34 לא הפיק רווחים מהפעילות העבריינית וכי אלה נגרפו רק בידי אזברגה ועבאס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

61. כאמור, המערער הודה מרצונו במסגרת הסדר טיעון בעבירות המיוחסות לו בכתב האישום המתוקן. עיון בכתב האישום מלמד על מקומו המרכזי של המערער ("הנאשם 1" בכתב האישום המתוקן) בפעילות העבריינית ועל הרווחים שהפיק ממנה. כך לדוגמה, בסעיפים 12 ו-13 לכתב האישום המתוקן, במסגרת שכונתה "תמצית כתב האישום", נכתב בין השאר:

עובר לתקופה הרלוונטית, הנאשם 1 ואזברגה ניהלו ושלטו בעובדים זרים. כדי להתגבר על הסדרים רגולטוריים, שמנעו מהם את האפשרות לעסוק ולשלוט בחברות תיווך של עובדים זרים לתעשיית הבניה, נאשם 1 ואזברגה חברו לנאשם 2 כדי להשתלט במרמה על תאגיד כוח אדם. במועד שאינו ידוע בדיוק למאשימה, אך לא יאוחר מחודש דצמבר 2012, השתלטו נאשם 1 ואזברגה באמצעות נאשם 2 על דורן, והסתירו את מעורבותם ובעלותם בדורן. זאת בכדי להשיא לעצמם רווחים עצומים מתיווך של כוח אדם זר, וכדי להתגבר על מגבלות רגולטוריות.

ובסעיף 17 שם, נכתב:

כפי שיתואר באישום השלישי, הנאשם 1 ואזברגה נזקקו לכספים רבים, הנאמדים במאות מיליוני ₪, במזומן, בין היתר, לצורך תשלומי שכר לעובדים זרים.

לשם כך, קשר נאשם 1 ביחד עם אזברגה, עבאס ואיברהים, קשר להפצה של חשבוניות מס כוזבות, מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוציאו את החשבוניות, הן בנוגע לסוג השירות הרשום בהן והן בנוגע לסכום הרשום בהן, בסכומים שאינם פוחתים מסך של 342,023,698 ₪ כולל מע"מ.

במסגרת האישום השלישי בכתב האישום המתוקן, שעניינו הוצאה וקיזוז חשבוניות כוזבות, הודה המערער, כאמור בסעיפים 62 - 63 לכתב האישום המתוקן, כי:

"בין השנים 2012-2016, הוציאו בצוותא חדא נאשם 1, אזברגה ועבאס, בסיועו של איברהים, מאות חשבוניות מס כוזבות לנופר ולינוי בשווי שאינו פוחת מסך של 337,937,483 ₪, כולל מע"מ ו- 5 חשבוניות מס כוזבות לדורן בשווי של 1,816,780 ₪ כולל מע"מ ... כמוכן, בין השנים 2012-2016, הוציאו בצוותא חדא נאשם 1 ואזברגה, בסיועו של איברהים, 7 חשבוניות כוזבות של סוניק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לנופר ולינוי, בסך כולל של כ – 2,269,435 ₪ כולל מע"מ, כאשר סכום המע"מ

הנובע מהן הנו בסך כולל של כ – 346,185 ₪ ...".

וכן הודה המערער במסגרת האישום האמור (ס' 66 – 67 לכתב האישום המתוקן), כי פעל עם שותפיו להוצאת חשבוניות מס כוזבות בכוונה להתחמק מתשלום מס:

"כדי להוציא את תוכניתם לפועל ובכל עת שזקקו לכסף מזומן, נפגשו הנאשם

1, אזברגה, עבאס ולעיתים גם איברהים, תכננו והחליטו על מספר ההמחאות

ועל ההיקפים הכספיים שנופר ולינוי ודורן יתנו לצקר ו/או לא.ד. חן ו/או

לסוניק.

בעשותם את האמור דלעיל, קשרו נאשם 1 ביחד עם אזברגה ועבאס, קשר,

והוציאו בצוותא חדא, בסיועו של איברהים, חשבוניות מס כוזבות ובנוסף

השתמשו בכל מרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק מתשלום מס

ו/או לעזור לאחר להתחמק מתשלום מס."

[כזכור, המערער היה הבעלים של חברת נופר ולינוי, ובעל השליטה בפועל בחברת דורן]

62. הודאתו של המערער במיוחס לו כאמור בכתב האישום המתוקן והרשעתו בדין בהתאם לכך, סותמות את הגולל על טענותיו כי לא היה לו תפקיד מרכזי או מוביל בהנפקת חשבוניות המס הפיקטיביות וכי לא נהנה מהפירות הכלכליים שנבעו מפעילות חמורה זו.

63. איני מקבל אף את טענותיו של המערער בדבר "אכיפה בררנית" מצד המשיב כלפיו, בהשוואה למעורבים האחרים בפרשה.

"אכיפה בררנית" הוגדרה בפסיקה כ – "אכיפה חלקית פסולה של רשויות המינהל, על יסוד שיקולים זרים שלא מטעמים ענייניים, באופן המביא לתוצאה מפלה במקרים דומים. הבסיס הרעיוני לכלל זה הינו עקרון השוויון, חשיבותו, והפגיעה הקשה שבבסיסה ממנו (ראו בג"צ 935/89 גנור נ' היועמ"ש, פ"ד מד(2) 485, 512 (1990))." (פסק דינה של כבוד השופטת מ' אגמון-גונן בעניין קסוטו)

64. ב"כ המשיב טענה, כי כתבי האישום שהוגשו נגד המערער ונגד אזברגה ועבאס בכל הנוגע לחשבוניות המס – מאוד דומים, והוסיפה וטענה, כי כפי שהוטלה על המערער סנקציה אזרחית של כפל מס, כך נעשה גם כלפי עבאס. לעומת זאת, לאור פטירתו של אזברגה המנוח טרם סיום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-04-55829 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

ההליכים הפליליים נגדו, המשיב לא נקט בסנקציה אזרחית נגד עזבונו ונגד יורשיו. ראו לעניין זה דברי נציגי המשיב בע' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 27.2.2020, ש' 1 ואילך:

"...גם בכתב אישום זה האישום הרלוונטי לנו הינו אישום מספר 3 (ניתן לראות כי כתבי האישום דומים למדי). מפנה בפרט לסעיף 60 לכתב האישום המקביל לסעיף 62 בכתב האישום של המערער. בשני כתבי האישום הוצאת החשבוניות מיוחסת בצוותא חדא למערער, לאזברגה ועבאס. אזברגה הוא לא איתנו יותר – הלך לעולמו במהלך ההליך המשפטי ולכן לא הוצאה לו כל שומה אזרחית.

באשר לעבאס – הוצאה שומת כפל מס על סך דומה לזה שהוצא למערער כאן ובגין אותן חשבוניות. גם שם יצא על סך של כ – 102,000,000 ₪."

65. לפיכך, התנהלות המשיב אינה עולה כדי אכיפה בררנית שנערכה מטעמים זרים ולא ענייניים. כנגד עבאס, הן במישור הפלילי והן במישור האזרחי, ננקטו אותם צעדים שננקטו כלפי המערער. בכל הנוגע לאזברגה, הרי שנוכח הנסיבות המיוחדות – פטירתו טרם סיום ההליכים הפליליים (אשר ננקטו נגדו באופן זהה לזה שננקטו כלפי המערער!), אין לומר כי התנהלות המשיב עולה כדי אכיפה בררנית. בהקשר זה אוסיף כי פעילות עבריינית בהיקף אדיר כגון זה שביצעו המערער וחבריו, באופן טבעי אינה מתבצעת לרוב בידי אדם בודד. בנסיבות מסוג זה, לא אחת לא ממוצה הדין עם כלל המעורבים. בהעדר ראיה המלמדת על קיומה של אכיפה בררנית ובהינתן נסיבות כגון פטירתו של אחד המעורבים (נגדו ננקטו הליכים פליליים), איני סבור כי יש לראות בכך הצדקה מספקת ליישומו של סעיף 100 לחוק. אם לא תאמר כן, יימצא לא פעם כי דווקא ההיקף הנרחב של הפעילות העבריינית יוביל להקלה אשר אינה ניתנת במקרים חמורים פחות. ושוב – לעניין שכבר הוזכר, כאשר עסקינן בסכומי חוב שבלאו הכי ברור כי לא ישולם מתוכם אפילו לא חלק משמעותי מרכיב קרן המס, גם המשמעות המעשית שיש לאי חיובם של אחרים, מצטמצמת.

66. סוף דבר: המערער לקח חלק בראש פעילות עבריינית מורכבת ומתוחכמת, שרכיב מרכזי ממנה היה כרוך בהונאה מכוונת של רשויות המס – בהיקף כספי אדיר. כאשר עסקינן בפעילות מסוג זה ובהעדר נסיבות "חריגות ונדירות" (בהשאלה מלשונו של בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין הובר) – איני מוצא מקום לקבוע כי החלטת המשיב שלא להפחית את כפל המס שהושת על המערער מצדיקה התערבות שיפוטית. כפי שצינו בתי המשפט, שעה שעסקינן בעבריינות כלכלית שמטרתה הפקת רווחים, יש חשיבות רבה בהותרת הסנקציה בדמות כפל המס שקבע המחוקק על כנה, וזאת כדי להשיג את ההרתעה הטמונה בסנקציה זו. בדרך זו יידע מי שעוסק בפעילות מסוג זה – ודאי כאשר עסקינן במי שפעל בכוונה כדי להתחמק מתשלום מס (כפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55829-04-19 סולמי נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

שנקבע לגבי המערער), כי אם ייתפס יושת עליו כפל מס. סנקציה פשוטה וברורה, אשר ההפחתה ממנה, בנסיבות חמורות כמו אלה שכאן, שמורה למקרים "חריגים נדירים", עשויה לתרום להרתעה הנדרשת מפני פעילות שהפכה למכת מדינה ואשר נזקיה קשים.

67. לאור האמור:

א. הערעור נדחה.
ב. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין וכן את ההחלטה שניתנה ביום 17.5.2020.

ניתן היום, ט"ו אייר תשפ"א, 27 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט