



בית המשפט המחוזי בירושלים
בפני כב' השופט דוד מינץ

04 מרץ 2013

ע"מ 44962-09-11 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף

נעמאן חרבאווי
ע"י ב"כ עו"ד איוב חוסין

המערער

נגד

רשות המיסים – אגף מס ערך מוסף
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),
עו"ד יעקב פונקלשטיין

המשיב

1
2
3

פסק דין

4
5

ערעור על החלטת המשיב להטיל כפל מס על המערער בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין.

6
7
8

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. המערער שימש כיועץ מס בחברת "פרח הגולן" (להלן: "החברה") אשר לטענת המשיב הייתה חברה פיקטיבית שלא ביצעה כל עבודה ו/או מתן שירות והיא שימשה אך בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות. המערער היה זה שהגיש את דוחותיה של החברה למנהל המכס והמע"מ. כנגד החברה, מנהלה, המערער ואדם נוסף הוגש כתב אישום בעבירות שונות לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), ביניהן הוצאת חשבוניות שלא כדין, ניכוי מס תשומות שלא כדין, הכנה וניהול של פנקסי חשבוניות כוזבים ועוד (ת.פ. 4330/09 בבית משפט השלום בירושלים). בד בבד, המערער חויב בתשלום כפל מס בסך כולל של 611,343 ₪ (נכון ליום 2.06.11) לפי הוראות סעיף 50(א) לחוק. כנגד חיוב זה בכפל מס הוגש הערעור.

17
18

2. לטענת המערער, הוא שימש אך כמנהל חשבוניות של החברה והוא אינו נמנה על בעליה. הוא גם לא היה "הרוח החיה" בחברה כטענת המשיב. הטענה כי הוא היה שותף למרמה ולהעלמת מס במסגרת תפקידו זה היא בגדר חשד וספקולציה בלבד. הוא חף מכל פשע וחפותו תתברר במסגרת ההליך הפלילי המתנהל כנגדו. לדבריו, הטלת הקנס נועדה אך לשמש את המשיב בהוכחת אשמתו בתיק הפלילי בדרך של הפעלת לחץ עליו להודות במעשים שלא עשה. הוא

22



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

04 מרץ 2013

ע"מ 11-09-44962 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף

1 הוסיף כי כמנהל חשבונות לא מוטלת עליו כל חובה משפטית לבדוק ולתור אחר מידת נכונותן של
2 החשבונות שהוצגו בפניו על ידי בעלי החברה.
3
4 3. מנגד טען המשיב כי המערער הודה במסגרת החקירות שנערכו לו על ידי מחלקת
5 החקירות של המשיב כי היה מעורב במנגנון הוצאת חשבונות פיקטיביות ובהגשת דוחות כוזבים
6 ודרישת תשומות פיקטיביות של החברה. בין החודשים יוני 2005 ויוני 2006, החברה הוציאה
7 חשבונות מס פיקטיביות תמורת עמלה לחברות שונות. המערער מילא את הסכומים בחשבונות
8 הפיקטיביות בכתב ידו. כך, למשל, מילא המערער חשבונות לחברת "אבו אלעז למסחר כללי
9 בע"מ", אשר המערער שימש גם כיועץ מס שלה, בהיקף של למעלה מ-1,273,536 ₪ בידעו כי
10 מדובר בחשבונות פיקטיביות. חשבונות ריקות וחתומות של החברה שמולאו על ידו אף נמצאו
11 במשרדו. המשיב ציין כי בחקירתו הודה המערער כי ידע שהחברה הינה חברה פיקטיבית וכי
12 הוציא לחברה אישור על ניהול ספרים בידעו כי החברה אינה מנהלת את ספריה כראוי וביודעו כי
13 מעשיו הם בניגוד לדין. הנאשמים האחרים שהואשמו עמו במסגרת כתב האישום הפלילו אף הם
14 את המערער בהודעותיהם. בנסיבות אלו יש להטיל על המערער את הסנקציה הקבועה בסעיף
15 50(א) לחוק שנועדה לפצות את אוצר המדינה על הנזק שנגרם לה, וזאת לצד הסנקציה הפלילית
16 הקבועה למעשים אלו והמתבררת במסגרת ההליך הפלילי כאמור. בהתאם להלכה הפסוקה, ניתן
17 לחייב בקנס גם אדם שהיה אחראי להוצאת חשבונות פיקטיביות אף שלא היה רשאי לעשות כן.
18 סך החשבונות הפיקטיביות שהנפיקה החברה לעוסקים שונים, והמשיב הצליח לשים ידו עליהן,
19 הגיע לסך של 4,235,321 ₪ והמע"מ בגינם מסתכם בסך של 611,344 ₪.

דין והכרעה

20
21
22 4. ראשית ייאמר, כי יש לדחות את טענת המערער כי לא היה מקום לחייבו בכפל המס בטרם
23 הסתיים ההליך הפלילי בעניינו. הכלל הוא כי קיום הליך פלילי אינו מצדיק כשלעצמו עיכוב של
24 הליך אזרחי באותו עניין (רע"א 854/97 לופטין נ' מוניקה תכשיטים, 30.04.97; ע"א 2173/05
25 היועץ המשפטי לממשלה נ' B.G. Assistntce Ltd., 13.02.06). החריג לכלל האמור הוא, כאשר
26 נשקפת סכנה לפגיעה ממשית בזכויות היסוד של הנאשם בהליך הפלילי (ע"ש (י-ם) 2071/03
27 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, 22.02.05). חריג זה אינו מתקיים במקרה
28 שלפנינו.
29



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

04 מרץ 2013

ע"מ 11-09-44962-09 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף

5. ולגופו של עניין. סעיף 50(א) לחוק קובע כדלהלן:
- 1
2
3 "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית
4 מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים
5 הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין
6 בחשבונית או המשתמע ממנה."
7
- 8 כבר נפסק בעבר כי לשון הסעיף מלמדת כי ניתן לחייב בכפל מס אדם על אף שהוא לא היה
9 מוסמך להוציא חשבוניות בשמו של עוסק (ע"מ (ב"ש) 1542/09 חברת פ.מ.י. בע"מ נ' ממונה
10 מע"מ אשדוד, 10.01.11; ע"ש (ת"א) 1098/04 צעידי עזאלדין נ' מחלקה משפטית מכס ת"א,
11 12.04.06; ע"ש (י-ם) 418/07 משריקי נ' מנהל מע"מ, 22.05.08; ע"ש (ב"ש) 1510/03 אבו
12 מדיעם נ' מע"מ באר שבע, 6.01.05; ע"ש 1176/95 אילל נ' מנהל מס ערך מוסף, 6.01.05).
13 מסקנה זו עולה בקנה אחד עם התכלית העומדת בבסיס הוראת חוק זו שהיא פיצוי שלטונות המס
14 על ההפסד שנגרם כתוצאה מהוצאת החשבוניות הפיקטיביות והרתעת אחרים מהתחמקות ממס
15 (ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, 17.07.01).
- 16
6. במקרה זה די נהיר שהמערער היה שותף פעיל בהוצאות החשבוניות הפיקטיביות.
17 המערער הודה במסגרת חקירתו אצל המשיב כי ידע בזמן אמת שהחשבוניות שהוצגו לו היו
18 פיקטיביות (הודעה מיום 21.03.06 בשעה 13:17 עמודים 3 ו-4; הודעה מיום 21.03.06 בשעה
19 18:30 עמודים 2 ו-3). הוא אף הודה כי רשם בספרי החשבונות את החשבוניות בידעו כי הן
20 פיקטיביות ולשאלת החוקר מדוע ביצע זאת בניגוד לחוק השיב: "זאת עבירה שלי, ידעתי שאסור
21 לי ובכל זאת ערכתי דוחות הכוללים את החשבוניות שידעתי שהן פיקטיביות" (הודעה מיום
22 21.03.06 בשעה 18:30 עמוד 3). בהזדמנות אחרת כשנשאל על הוצאת אישור על ניהול פנקסים
23 לחברה ציין כי "לא חשבתי על זה באותו רגע אבל אני ידעתי שעשיתי מעשה לא חוקי" (הודעה
24 מיום 22.03.06 עמוד 2). במשרדו נמצאו חשבוניות ריקות של החברה חתומות על ידה, ובחקירתו
25 אצל המשיב הודה כי הוא מילא בפועל חשבוניות של החברה בעצמו (הודעה מיום 28.05.06
26 עמודים 3 ו-4; הודעה מיום 4.06.06 עמוד 3). דבריו אלו אף לא הוכחו על ידו במסגרת
27 התצהיר שהגיש לבית המשפט. במסגרת תצהיר זה, על אף שהכחיש באופן גורף את כל שיוחס לו
28 על ידי המשיב כמו גם בכתב האישום שהוגש כנגדו, הוא ראה לנכון להתייחס באופן מפורש רק
29 לדברים שאמר בחקירתו אצל המשיב ביום 21.03.06. במסגרת זו הוא טען כי הדברים שנאמרו



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

04 מרץ 2013

ע"מ 44962-09-11 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף

1 באותה חקירה - מהם עולה כביכול שהוא ידע בזמן אמת כי מדובר בחברה פיקטיבית - אינם
2 מדויקים וכוונתו הייתה כי רק כיום הוא מודע לכך. ואולם, הוא לא טען דבר כנגד אמירותיו
3 המפורשות כי פעל בניגוד לחוק ואף לא כנגד הודעתו המפורשת כי הוא מילא בכתב ידו
4 חשבוניות של החברה. למעשה גם בחקירתו בבית המשפט ציין המערער כי כבר בחודש יוני 2005
5 הוא חשד כי החברה הינה חברה פיקטיבית, אם כי לדבריו רק בחודש מרץ 2006 הוא ידע זאת
6 באופן וודאי. ברם, על אף החשד הוא המשיך להיות מנהל החשבונות של החברה. כשנשאל מדוע
7 על אף חשדו הוא מילא בעצמו חשבוניות של החברה השיב כי עשה זאת "מסיבה מסוימת"
8 (כך!). החשדות גם לא מנעו ממנו מלדרוש תשומות ממע"מ. בנסיבות אלו שעה שהמערער הודה
9 במפורש כי הוא מילא את החשבונות בעצמו, המשיב היה יכול לסמוך על כך לצורך החיוב בקנס
10 ולא היה כל צורך לשלוח את החשבונות לבדיקה גרפולוגית כטענת המערער. למעשה, די
11 בהודאות אלו שלא נסתרו כאמור במפורש אפילו על ידי המערער עצמו כדי לעמוד בנטל המוטל
12 על המשיב, גם מבלי להיזקק להודעות שמסר מר אשמר ג'לאל מנהל החברה במסגרתן ציין כי
13 פעל יחד עם המערער בעצה אחת להרוויח כסף באמצעות סחר בחשבונות פיקטיביות (הודעה
14 מיום 20.03.06 עמוד 3; הודעה מיום 22.05.06 עמוד 2), וכי המערער החזיק אצלו חשבונות
15 חתומות של החברה (הודעה מיום 21.03.06 עמוד 2) ואף מילא אותן בעצמו (הודעה מיום
16 21.03.06 עמוד 3). אכן, חרף העובדה שהודעותיו של מר ג'לאל הן קבילות בהליך זה, יש לתת את
17 הדעת על משקלן של ההודעות בין היתר בשל העובדה כי הוא מואשם עם המערער באותו כתב
18 אישום. אולם, ככל שהמערער ביקש להטיל ספק במהימנותו של מר ג'לאל ובגרסתו היה עליו
19 לזמנו לעדות על מנת לאמת אותו עם הודעתו, ומשלא עשה כן אין לו להלין אלא על עצמו (ראו
20 ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נב(4) 241). מה גם שדבריו של מר ג'לאל
21 אך מחזקים את דברי המערער עצמו, שכאמור, היה די בהם כשלעצמם כדי להצדיק את חיובו
22 בקנס. בנסיבות אלו, אין צורך לדון בשאלה העקרונית של חיוב בכפל קנס מנהל חשבונות אשר לא
23 חקר אודות אמיתותן של חשבונות מס, שכן המערער הודה בפה מלא כי ידע שמדובר בחשבונות
24 פיקטיביות של חברה פיקטיבית והוא פעל בעצמו למילוי החשבונות, ובדין, אפוא, הוא חויב
25 המערער בכפל המס.

26
27 7. בשולי העניין יצוין כי לא מצאתי ממש בטענה כי המערער הופלה לרעה בכך שדווקא
28 הוא חויב בכפל מס ולא שותפיו האחרים למרמה. גם אם עלה מעדותו של מר עוזי לוי, מנהל
29 תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב, כי המשיב פעל כנגד המערער משום שאותו הוא הצליח



בית המשפט המחוזי בירושלים
בפני כב' השופט דוד מינץ

04 מרץ 2013

ע"מ 44962-09-11 חרבאווי נ' אגף מס ערך מוסף

1 לאתר, אין בכך כל פסול. אכן, המשיב אינו יכול לחייב הן את המערער והן את החברה בכפל מס
2 בגין אותה מסכת עובדתית (ע"ש (ב"ש) 1510/03 בעניין אבו מדיעם; ע"ש 1176/95 בעניין אילל)
3 - אך לא זו בלבד שהמשיב הצהיר במפורש כי אין בכוונתו לעשות כזאת, אלא שהוא הדגיש כי
4 חייב את המערער בסך של כ-611,000 ₪ בלבד ולא בסך המקסימאלי שניתן היה לחייבו, היינו סך
5 של כ-1.2 מיליון ₪, אך משום שהוצאו הודעות קנס גם לשני שותפים אחרים של המערער במעשי
6 המרמה.

7

8 הערעור נדחה אפוא, והמערער ישלם למשיב הוצאות בסך של 50,000 ₪.

9

10 ניתן היום, כ"ב אדר תשע"ג, 04 מרץ 2013, בהעדר הצדדים.

11



דוד מינץ, שופט

12

13

14