



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערים

1. ג'קי מור
  2. אבנר שפיר
  3. א.ד. נתיבי המרכז בע"מ
  4. י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד רני שורץ ואורי סטנסקו

נגד

המשיב

מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה  
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין חלקי

א. מבוא

1. עיקר עניינו של הליך זה חיובי כפל מס שהשית המשיב, מנהל מס ערך מוסף, על המערערים בגין הוצאת חשבוניות שלא כדין בשנים 2007 עד 2012, בהתאם לסמכות המנהל לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק").
2. המערערים הם שני אחים ושתי חברות בשליטתם שעסקו, בין היתר, בהשכרת ציוד לעבודות בנייה ותשתית. לטענת המשיב, בשנות הערעור שני האחים הפיצו למעלה מאלפיים וארבע מאות חשבוניות כוזבות על שם החברות שהחזיקו וניהלו. סכום כפל המס המקורי שהוטל על שני המערערים היחידים היה כ-94.4 מיליון ש"ח (קרן כפל המס), כאשר כל אחד מהם חויב במחצית סכום זה.
3. לגבי הפצת חלק מהחשבוניות הנ"ל - 284 מסמכים - הורשעו המערערים בפלילים ונגזרו עליהם, בין היתר, עונשי מאסר בפועל וקנסות כספיים. לגבי חשבוניות אלו, אין כיום מחלוקת כי הן כוזבות והוצאו שלא כדין ("החשבוניות"). חלק כפל המס המיוחס לחשבוניות אלה הוא כ-25.4 מיליון ש"ח, כאשר סכום זה מתחלק באופן שווה בין שני המערערים.
4. המשיב ביקש על סמך ההרשעה בהליך הפלילי לקבל פסק דין חלקי לגבי אותן חשבוניות מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 ("פקודת הראיות").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

5. חרף הממצאים החלוטים שנקבעו בהליך הפלילי בנוגע לחשבוניות האמורות, המערערים העלו מספר טענות משפטיות הנוגעות לנכונות השימוש בסעיף 50(א) לחוק בנסיבות העניין, ופסק דין חלקי זה עוסק בבחינת שיקול דעת המשיב בהטילו כפל מס בקשר לאותן חשבוניות.

### ב. רקע עובדתי כללי

6. המערערים, ג'קי מור (הידוע גם כיעקב שבירו) ואבנר שפיר, הם שני אחים בשנות השישים לחייהם (ג'קי ואבנר יכונן יחד: "המערערים").

7. בשנים 2007 עד 2012 עסקו המערערים בהשכרת ציוד לעבודות עפר ופיתוח וזאת באמצעות מספר חברות ("שנות הערעור"). הליך זה דן בפעילות שבוצעה במסגרת שני תאגידים: חברת א.ד. נתיבי המרכז בע"מ, שבעליה הרשום באותה תקופה היה אבנר, וכן חברת י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ, שבעליה הרשום משנת 2009 היה ג'קי (להלן יחד: "החברות"). כפי שיפורט בהמשך, במהלך כל שנות הערעור, שני המערערים שימשו יחד כמנהלים הפעילים של החברות.

8. בתקופה הנדונה, פעלו המערערים, בין היתר, להוצאת חשבוניות מס על שם שתי החברות לגורמים שונים בגין השכרת ציוד וביצוע עבודות שונות כביכול.

9. המשיב סבר כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. בספטמבר 2014, הוא חייב את המערערים בכפל מס בהתאם לסמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק. לטענת המשיב, המערערים הוציאו 2,438 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס על שם החברות. סכום מס הערך המוסף הכלול בחשבוניות הוא 47,186,186 ש"ח (קרן המס).

לגישת המשיב, "אין כל הגבלה בסעיף 50(א) לחוק, ואף לא מניעה בדין להטיל את כפל המס [במלואו - ה"ק] על כל אחד ממוציאי החשבוניות הפיקטיביות". אלא שבמקרה כאן, הוא ראה להקל עם המערערים וחייב כל אחד מהם בגובה מחצית מסכום המס הגלום בחשבוניות, וכן מחצית מסכום הכפל הנגזר מכך. ומכאן שחיוב כפל המס שהוטל לגבי כל אחד מהמערערים בנפרד הוא 47,186,186 ש"ח (ראו העתקי הודעות כפל המס שצורפו כנספח א' להודעות הערעור, וכן סעיפים 29 ו-43 לסיכומי המשיב).

הודעות כפל המס הוצאו במקביל לניהול הליך פלילי נגד המערערים והחברות. בהליך הפלילי האמור הואשמו המערערים והחברות, על פי כתב האישום הסופי, בהוצאתן והפצתן של 304 חשבוניות כוזבות. המערערים הורשעו בהוצאת 300 חשבוניות כוזבות,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ובהליך הפלילי נקבע כי הם הפיקו רווחים בסך של 13.5 מיליון ש"ח לפחות ממעשיהם אלה.

10. כאמור, פסק דין חלקי זה נוגע רק ל-284 החשבונות שהיו כלולות בהודעות כפל המס וגם נדונו במסגרת ההליך הפלילי, שלגביהן המסד העובדתי אינו שנוי עוד במחלוקת. כפל המס המיוחס לחשבונות אלו, בנוגע לכל אחד מהמערערים, הוא 12,713,055 ש"ח (סעיף 43 לסיכומי המשיב).

11. בתיק זה אוחדו גם ערעורים שהגישו שתי החברות בנוגע לשומות מס תשומות והטלת קנסות בגין אי ניהול ספרים. אדון בהם בנפרד במסגרת חלק י' להלן.

### ג. תמצית ההליך הפלילי

12. תחילתה של הפרשה בחקירה פלילית שערכו גורמי חקירה מהמשטרה בשיתוף רשות המסים בנוגע למערערים וחברות בבעלותם (א.ד. נתיבי המרכז, י.ש. המובילים וחברה שלישית בשם דליס 2001 בע"מ שאינה מעורבת בערעור זה). בסיום החקירה, במרץ 2013, הוגש כתב אישום נגד המערערים ושלוש החברות האמורות (ת"פ 7455-03-13 בבית משפט השלום בתל אביב-יפו).

13. כתב האישום עוסק ב"תכנית עבריינית שיזמו ותכננו הנאשמים 1 ו-2 [ג'קי ואבנר], כשמטרתם להערים על רשויות המס במדינה, ולגרוף לכיסם כספים שלא כדין" (מתוך סעיף 1 להכרעת הדין).

עיקרו של כתב האישום בעבירות המס שיוחסו למערערים ולשלוש החברות הנ"ל. המערערים הואשמו בעבירות שונות לפי חוק מס ערך מוסף ונטען כי הם: פעלו במטרה להביא לכך שגורמים שלישיים יתחמקו מתשלום מס כאשר הם הוציאו חשבונות מס פיקטיביות ומסרו אותן לצדדים שלישיים; דיווחו למנהל דיווחים כוזבים, שעה שרשמו וניכו סכומי מס עסקאות ומס תשומות בדויים, שאינם נתמכים בתיעוד; ונמנעו מניהול ספרים והסתירו פנקסים של חשבונות במחסן משפחתי על מנת להתחמק מתשלום המס המגיע. אבנר הואשם גם בזיוף כרטסת הנהלת חשבונות.

המערערים הואשמו גם בעבירות שונות על פקודת מס הכנסה. בקשר לפעילות הפצת החשבונות - נטען, בין היתר, כי המערערים פעלו בכוונה להתחמק ממס הכנסה או לעזור לאחרים להתחמק ממס, וכן השתמשו במרמה ובתחבולה, כאשר רשמו לעוסקים חשבונות פיקטיביות. וזאת, בתמורה לקבלת עמלות בסכום של מעל 13.8 מיליון ש"ח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

שלא דווחו על ידיהם לפקיד השומה.

כתב האישום כולל גם עבירות לפי חוק העונשין.

14. במהלך דיוני ההוכחות שהתקיימו לפני בית משפט השלום שדן בתיק הפלילי העידו מטעם התביעה מקבלי החשבוניות, נציג הבנק בו התנהל חשבון הבנק של החברות, ורואה החשבון שסיפק למערערים שירותים. מטעם המערערים והחברות העידו גיקי ואבנר בלבד.

התשתית הראייתית שהוצגה בתיק הפלילי כללה גם תמלולים מחקירות המעורבים על ידי רשות המסים; תוצאות של מעקב סמוי שנערך; וכן האזנות סתר לשיחות שערכו גיקי ואבנר.

15. באפריל 2015, ניתנה הכרעת הדין לפיה הורשעו המערערים ושלוש החברות במרבית האישומים שיוחסו להם בנוסח הסופי של כתב האישום ("הכרעת הדין").

16. הדיון שנערך בהכרעת הדין בנוגע לפרק הראשון בכתב האישום שעניינו "הפצתן של 300 חשבוניות מס פיקטיביות" הוא הרלבנטי ביותר לעניין כאן (עמודים 15 עד 103 להכרעה). כמוסבר לעיל, 284 חשבוניות מתוכן הן חלק ממושא הודעת כפל המס שהוציא המשיב למערערים לפי סעיף 50(א) לחוק.

17. על סמך ניתוח מפורט ומנומק של יסודות העבירות והראיות שהובאו כאמור, קבע בית משפט השלום, בין היתר, את הממצאים הבאים:

"... המאשימה הוכיחה מעל לכל ספק סביר, את הכזב ב-300

החשבוניות המפורטות בפרק הראשון...

... הוכח מעל לכל ספק סביר, כי הנאשמים [גיקי, אבנר, ושתי החברות -

י.ש המובילים וא.ד. נתיבי המרכז] הוציאו את 300 החשבוניות... במטרה

לסייע לאחרים להתחמק מתשלום המס המגיע.

...

... הוכח לפניי כי הנאשמים 1 ו-2 [גיקי ואבנר] פעלו במסגרת העסקית

המתוארת בצוותא חדא, תוך תיאום, ותוך מילוי תפקידים ברורים

ומתואמים, בחלוקת עבודה מוסכמת, כשלפניהם מטרה משותפת

לקידום האינטרסים המשותפים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

אשר על כן, לאחר שנפרשו במסגרת הדיון באישומי הפרק הראשון מירב הראיות הנוגעות לפעילותם של הנאשמים 1 ו-2, במסגרת החברות הנאשמות, לרבות הגרסאות שמסרו הנאשמים 1 ו-2, ניתן לקבוע באורח חד משמעי, כי הנאשמים 1 ו-2 אכן פעלו בצוותא חדא במסגרת ניהולן של שלוש החברות; כי היו בעלי מעמד של אורגנים, גם אם לא נרשמו במסמכי החברות כבעלי תואר ומעמד רשום; וכי כל פעולה שעשו הנאשמים 1 ו-2, או, מי מהם, בשמה של אחת מהחברות, חלה ומחייבת אותם, בצוותא חדא (אלא אם כן נקבע באישומים מסוימים אחרת), ומחייבת את החברות הנאשמות. הנאשמים 1 ו-2 לא הוכיחו, ולמעשה גם לא ניסו להוכיח, כי העבירות נעברו בחברות שלא בידיעתן, או שנקטו בכל האמצעים הנאותים או הסבירים להבטחת קיום הוראות החוק ומניעת העבירות. היפוכו של דבר: הוכח להנחת דעתי, מעל ומעבר לכל ספק, כי החברות שימשו את הנאשמים 1 ו-2 כדי לבצע עבירות מס, והכל תוך שהם נוקטים בתכנון מרמתי, ביוזמה ובתחבולה, במטרה להוליך שולל את רשויות המס. (מתוך סעיפים 254, 255, 262 ו-263 להכרעת הדין)

18. לממצאים שנקבעו בקשר למעמדם של המערערים בחברות, לפעילותם המשותפת, ולחלוקת התפקידים ביניהם אדרש בהרחבה בהמשך. אך לצורך השלמת התיאור כאן, אציין כי בית משפט השלום גזר על כל אחד מהמערערים עונשים שונים.

ג'קי נידון לתשע שנות מאסר בפועל, מאסר על תנאי וקנס כספי בסך 4 מיליון ש"ח (או שתי שנות מאסר נוספות תחתיו). ואילו אבנר נידון לשש וחצי שנות מאסר, מאסר על תנאי וקנס כספי בסך 800 אלף ש"ח (או שבעה חודשי מאסר נוספים תחתיו).

על פי האמור בגזר הדין, החברות חדלו לפעול ועל כן הוטלו עליהן קנסות סמליים בלבד.

19. המערערים (יחד עם שלוש החברות) ערערו על הכרעת הדין ועל חומרת העונש לבית משפט זה (ע"פ 23079-09-15 ג'קי מור ואח' נ' מדינת ישראל). לאחר דיון שהתקיים בעניין, השניים קיבלו את המלצת השופטים וחזרו בהם מהערעור על הכרעת הדין, כך שהערעור צומצם לתקיפת גזר הדין בלבד (שם, סעיף 11).

20. ביום 21.12.2016 ניתן "פסק דין משלים" על ידי בית משפט זה. במסגרתו, ראו השופטים להקל בעונשיהם של המערערים משיקולים שונים (ועל כך בהמשך). משך המאסר בפועל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 15-01-5293 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5355 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5384 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-31840 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

של גיקי צומצם לשש וחצי שנים והקנס הופחת למיליון ש"ח. לגבי אבנר, נקבעה תקופת מאסר בפועל של ארבע שנים ושלושה חודשים וכן קנס מופחת בגובה 300 אלף ש"ח.

לצד ההקלה בענישה, בית המשפט המחוזי הדגיש מאוד את חומרת מעשיהם של המערערים.

21. בקשת רשות ערעור על פסק הדין המשלים שהגישו המערערים לבית המשפט העליון (לעניין העונש) נדחתה באפריל 2017 (רע"פ 1337/17) (ההליכים הפליליים בבית משפט השלום, בבית משפט זה ובבית המשפט העליון ייקראו להלן **"ההליך הפלילי"**).

כך ההליך הפלילי הגיע לסיומו, וההרשעה הפכה לחלוטה.

### ד. השתלשלות ההליך האזרחי

22. על רקע ההתקדמות בהליך הפלילי, וניסיונות ההידברות בין הצדדים, הדיון בערעור אזרחי זה למעשה עוכב עד לאחר סיום ההליך הפלילי.

23. ביולי 2017, לאחר שההליך הפלילי הפך לחלוט כאמור, הגיש המשיב **"בקשה למתן פסק דין חלקי לפי סעיף 42 לפקודת הראיות"**. המשיב ביקש כי על סמך הממצאים והמסקנות בהכרעת הדין המרשיעה יינתן לאלתר פסק דין חלקי הדוחה את ערעורם של גיקי ואבנר על דרישת כפל המס לגבי אותן 284 חשבונות שפרשת הפצתן נדונה והוכרעה במישור הפלילי. נדרש כי השניים ישלמו יחד **"באופן מיידי את מלוא כפל המס הנובע מכך בסך כולל של 25,426,110 ש"ח"**. המשיב ביקש גם לדחות את ערעורן של החברות (בקשר לשומות מס תשומות ולקנסות), כך שהערעור האזרחי ימשיך ויוכרע רק לגבי **"נושאים שלא נקבעו בהליך הפלילי"**.

24. בא כוח המערערים מצידו התנגד למתן פסק דין חלקי בשלב זה של ההליך. התנגדותו עסקה רק בחיובי המערערים בכפל מס (עניין של החברות לא הועלה; ראו את התגובה שהוגשה ביום 15.9.2017).

הנימוק העיקרי להתנגדות הוא שבהליך הפלילי לא נדונו כל השיקולים הרלבנטיים לעניין הטלת כפל המס. לכן, לשיטת המערערים, לא די בהרשעה כדי להצדיק את כפל המס ולמצות את הדיון במישור האזרחי. בתוך כך, ניתן דגש לכך **"שהממצאים והמסקנות שבהכרעת הדין... אינם קובעים דבר באשר לגובה המס שנגרע - אם נגרע - מהקופה הציבורית"** (שם, סעיפים 10 עד 12).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'יקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

המערערים גם ביקשו, באופן כללי, "לאפשר להם להביא את ראיותיהם בשאלת נכונות המס והסנקציה שנקבעה בשומות בה[ן] חויבו" (שם, סעיף 14).

25. המשיב התנגד להבאת ראיות נוספות על ידי המערערים מטעמים שונים. הוא הדגיש כי "לא נשמעה כל טענה עובדתית מאת המערערים אשר יש בה כדי להציג מצג עובדתי שונה מזה בו הורשעו", וכי ממילא לא נטען כי יש בידי המערערים ראיות לסתור את הכרעת הדין (ראו בפתחה של תשובת המשיב שהוגשה ביום 29.10.2017).

המערערים לא חלקו על האמור (גם לא בהזדמנות מאוחרת יותר, כפי שיתואר להלן).

26. על רקע דברים אלה, ביום 4.3.2018 ניתנה על ידי החלטה, בה לא נעניתי לבקשת המשיב כלשונה, אך דחיתי את בקשת המערערים להגשת ראיות לסתירת הכרעת הדין מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות, ככל שלכך הם כיוונו (ההחלטה תפורסם ברבים בד בבד עם פסק דין זה וכהשלמה לאמור כאן).

27. בהחלטה האמורה קבעתי:

"דומה כי לא נותר מקום לספק כי הממצאים והמסקנות... מן ההליך הפלילי מהווים תשתית להטלת כפל מס על שני היחידים [ג'יקי ואבנר] בהתאם לסעיף 50(א) לחוק. ... אין כל הצדקה להתיר 'שידור חוזר' של פרשת הוצאת החשבוניות באצטלה של הערעורים האזרחיים דנן.

...

... ערעור [על חיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק] ... יכול להיות מכוון כנגד אחד משני דברים (או שניהם יחד): עצם היות החשבונית 'חשבונית מס שלא כדין' או מעמדו של האדם שממנו נדרש התשלום כ'מוציא' החשבונית. דומה כי במקרה הנוכחי שני נושאים אלה הוכרעו באופן חלוט בהליך הפלילי ואין לפותחם שוב.

...

[עם זאת,] אין מקום לשלול באופן גורף מן המערערים היחידים את האפשרות לטעון כי על אף הממצאים, המסקנות וההרשעות בעניין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין על ידיהם, המשיב טעה כאשר החליט לחייבם במלוא תשלום כפל המס לפי סעיף 50(א) לחוק. עולה מתשובת המערערים כי טיעונם בעניין זה מבוסס על עובדת השבת סכומי מס תשומות לאוצר המדינה על ידי מקבלי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**החשבוניות ('המקזזים'). דומה כי בעניין זה לא נדרש בירור עובדתי..."**  
(מתוך סעיפים 5, 8 ו-17 (ג) להחלטה)

28. נוכח סימני השאלה שעלו מטעונו הצדדים, בין היתר בקשר למהות החלק "הנוסף" בתיק האזרחי **שלא** נדון בהליך הפלילי, וכן בקשר לסכומי המס העדכניים שהושבו לקופת המדינה מאת מקבלי החשבוניות, זימנתי את הצדדים לדיון נוסף.
29. הישיבה האמורה עסקה רובה ככולה בהבהרות הדרושות מצד המשיב.
- במישור העובדתי - בא כוח המערערים לא ניסה לחזור ולשכנע את בית המשפט בצורך בהגשת ראיות נוספות בקשר לאותן 284 חשבוניות שנכללו בהליך הפלילי (ראו פרוטוקול דיון מיום 21.3.2018).
30. לאחר שהמשיב הבהיר את מצב הדברים בהודעה שמסר לבית המשפט, הוריתי לצדדים:

**"לסכם בכתב את טענותיהם המשפטיות בעניין הפעלת סמכות המנהל על פי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף בנסיבות המקרה דנו, הכל בנוגע ל-284 החשבוניות שנדונו בהליך הפלילי ואשר המסד העובדתי לגביהן כבר איננו שנוי במחלוקת."** (מתוך החלטתי מיום 12.4.2018)

אשוב לתוכן הודעת ההבהרה מטעם המשיב בהמשך.

31. עד כאן תיאור השתלשלותם של ההליכים המשפטיים. אגש כעת להצגת טענות המערערים ולדיון בהן.

### **ה. עיקרי טענות המערערים**

32. המערערים הלינו על חיובם בכפל מס משלוש סיבות עיקריות:

- (א) המשיב לא יכול היה לחייב את המערערים בכפל מס באופן אישי מבלי להרים את מסך ההתאגדות. לפי הטיעון, החשבוניות הוצאו בשם ועל ידי **החברות**, לכן ניתן היה להפעיל את הוראת סעיף 50(א) לחוק **רק** לגביהן;
- (ב) לחלופין, גם אם ניתן להשית על המערערים חבות אישית בכפל מס, ממילא שיטת המשיב לייחוס החיוב הנובע מהחשבוניות באופן שיווני ביניהם (חצי-חצי) היא שרירותית ושגויה. על המשיב להצביע מי מבין השניים הוציא בעצמו (פיסית) כל





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

אחת ואחת מן החשבוניות. בהקשר זה, המערערים ממשיכים וגורסים כי הואיל ואבנר כלל לא הוציא חשבוניות, יש לבטל את החיוב שלו;

(ג) בשקילת השימוש בסעיף 50(א), המשיב היה צריך להביא בחשבון נתונים נוספים ולהפחית את כפל המס. ביניהם, גביית מס התשומות ממקבלי החשבוניות, העונשים החמורים שהושתו על המערערים במסגרת ההליך הפלילי, נסיבות חייהם הקשות, וגילם ועברם הנקי.

33. כאן כבר אעיר כי קיים דימיון מסוים בין טיעוני המערערים בסעיפים (א) ו-(ב) לעיל, לטיעונים שהועלו ונדחו במסגרת הכרעת הדין החלוטה בהליך הפלילי. אגב הדיון שלהלן אדרש לממצאים ולמסקנות שנקבעו שם, המשמשים ראיה לכאורה בהליך זה לפי סעיף 42 לפקודת הראיות.

34. אתייחס עתה לטיעוני המערערים אחד לאחד, לפי סדר הצגתם.

### 1. האם ניתן לחייב את המערערים בכפל מס באופן אישי?

35. לשיטת המערערים, "המשיב מנוע מלהטיל כפל מס על יחידים ללא עשיית שימוש בסעיף 106 לחוק" (סעיף ב.1. לסיכומיהם).

לדברי המערערים:

"החשבוניות נשוא ערעור זה לא הוצאו על ידי המערערים 1-2 [ג'קי ואבנר] אלא על ידי המערערות 3-4 [החברות]. משכך, יש לשמור על מסך ההתאגדות ולא ניתן להטיל כפל מס באופן אישי על המערערים מבלי לעשות שימוש בסעיף 106 לחוק.

...

... המערער 1 [ג'קי] לא הוציא חשבונית מס בשמו אלא בשם המערערות 3 ו-4 [החברות] ואילו המערער 2 [אבנר] לא הוציא חשבונית מס כלל... במקרה דנן אין חולק כי החשבוניות יצאו בשם המערערות 3 ו-4 הרשומות כעוסק מורשה לצורכי מע"מ והן החייבות בתשלום המע"מ הכלול בחשבוניות... את המערער 1 לא ניתן לחייב בכפל המס בשל כך שהוא לא הוציא חשבוניות מס בשמו אלא בשם החברות. התועלת (הנזק) מהוצאת החשבוניות מיוחס[ת] לחברות ולא למערער... (מתוך סעיפים 1 ו-7 לסיכומי התשובה)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

36. מהטעמים שיפורטו להלן, יש לדעתי לדחות את טענת המערערים בעניין זה.

### תחולת סעיף 50(א) לחוק

37. סעיף 50(א) לחוק שעניינו "הוצאת חשבונית מס שלא כדין" מורה:

**"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."**

38. כידוע, להוראות סעיף 50(א) לחוק שתי מטרות: גביית המס שנגרע מקופת המדינה וכן הרתעת הרבים מפני התחמקות ממס (ראו בספרו של המלומד פרופ' נמדר, **מס ערך מוסף**, חלק שני, 882 (מהדורה חמישית, 2013)). בהתאם לכך, נהוג להבחין בין שני הרבדים הכלולים ב"תשלום כפל המס": הרובד השומתי-פיסקאלי, שמטרתו פיצוי קופת המדינה על אובדן המס, וכן רובד הסנקציה, שמטרתו הרתעה (רבדים אלה יכוננו להלן: **"הרובד השומתי"** ו"רובד הכפל", בהתאמה).

39. על פי לשונו, סעיף 50(א) מצווה על הטלת כפל מס על כל מי שהוציא מסמך שלא כדין. הסעיף דן ב"אדם" והשימוש בו אינו מוגבל לעוסק או לגורם שעל שמו הונפקה חשבונית המס. לעניין זה, יפים דבריו של כבוד הנשיא גורן בפסק דין **אילל אליה**:

**"... לשון הסעיף ברורה וחד משמעית: ה'אדם' שאינו רשאי להוציא את החשבונית וחרף זאת הוציאה, הוא החייב בכפל המס. אמנם הסעיף מפנה לסעיף 47, הקובע את זכותו של 'עוסק מורשה' להוציא חשבונית מס בגין עסקה חייבת במס, אולם סעיף 50 אינו נוקט לשון 'עוסק מורשה' שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס', אלא מסתפק בציון 'אדם', ואין בהפנייה לסעיף 47 כדי לומר ש'העוסק המורשה' שהוציא חשבונית בדוייה, הוא שצריך לחוב בכפל המס, וודאי שאין לומר שההפנייה הנ"ל חוסמת את דרכו של מנהל מע"מ לחייב בכפל מס את ה'אדם' המסוים שהוציא את החשבונית האסורה." (ע"ש 1176/95 אילל אליה נ' מנהל מס ערך מוסף, ניתן ביום 12.3.2001)**

40. בפסק דין שניתן מאוחר יותר בעניין **חברת פ.מ.י.**, הועלתה שוב השאלה: **"האם גם האדם הפיזי (המנהל) - שהוציא בשם העוסק המורשה את אותה החשבונית בא גם הוא**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 15-01-5293 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5355 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5384 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-31840 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**בשערי אותו הסעיף? ". כבוד הנשיא אלון השיב לשאלה בחיוב והטעים :**

**"הסנקציה שקבע המחוקק בסעיף 50(א) מכוונת במפורש, ומלכתחילה, גם נגד מי שמתיימר לפעול שלא כדין, בשם 'עוסק' - ואיני מוצא סיבה לצמצם הוראה זו דווקא ורק למקרה בו אותו ה'אדם' פעל שלא בהרשאת העוסק. הגיונה הפנימי, התכליתי וההרתעתי של ה'סנקציה האזרחית' שבסעיף זה כוחה יפה גם לגבי מנהל מורשה של עוסק המוציא בשמו 'חשבוניות עסקה' בידיעה כי לא היו עסקאות כלשהן כקבוע בסעיף 47 לחוק." (ע"מ 1533/09 חברת פ.מ.י בע"מ נ' ממונה מע"מ אשדוד, ניתן ביום 10.1.2011 - סעיף 9 לפסק הדין, וכן האסמכתאות הנוספות המובאות שם)**

41. ואכן, בתי המשפט התירו את הפעלת סעיף 50(א) לחוק על בעל התפקיד באופן אישי. וזאת, על אף שהחשבונית שהוא הוציא, נשאה את שם התאגיד שבאמצעותו פעל (ראו למשל בע"א 6267/14 **עודד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב**, ניתן ביום 26.3.2017, שאליו עוד אשוב בהמשך הדברים).

42. כלומר, בניגוד לטענת המערערים, בהינתן שלפנינו חשבונית פסולה, השאלה הרלבנטית אינה על שם מי הוצאה החשבונית, אלא למי ניתן לייחס את מעשה הוצאתה? המשיב אינו מנוע, אפוא, מחיוב המערערים בכפל מס, רק משום שהחשבוניות בענייננו נשאו את שם החברות.

43. לא זו בלבד שאין לגישה זו כל רמז בלשונו הפשוטה של הסעיף, היא אף עומדת בניגוד לתכליתו כאמור בעניין **חברת פ.מ.י** לעיל. כפי שהסביר המשיב בסיכומיו:

**"דווקא התכלית ההרתעתית אשר עומדת בבסיס סעיף 50(א) לחוק... תומכת בהטלת החיוב בכפל מס על האדם, בשר ודם, אשר הוציא את החשבוניות שלא כדין." (מתוך סעיף 23)**

### **עמדת המערערים מתעלמת מהממצאים שנקבעו בהכרעת הדין**

44. טענת המערערים כי "החשבוניות נשוא ערעור זה לא הוצאו על ידי המערערים 1-2 [גיקי ואבנר] אלא על ידי המערערות 3-4 [החברות]" סותרת את ממצאי הכרעת הדין לפיהם המערערים **בעצמם** עשו ופעלו להוצאה ולהפצה של החשבוניות.

45. על בסיס מכלול הראיות הנוגעות לפעילותם והתנהלותם של המערערים, קבע בית משפט



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

השלום באופן חד-משמעי כי "כל פעולה שעשו הנאשמים 1 ו-2, או, מי מהם, בשמה של אחת מהחברות, חלה ומחייבת אותם, בצוותא חדא", וכי "החברות שימשו את הנאשמים 1 ו-2 כדי לבצע עבירות מס, והכל תוך שהם נוקטים בתכנון מרמתי, ביוזמה ובתחבולה, במטרה להוליך שולל את רשויות המס." (מתוך סעיף 263 להכרעת הדין שהובא במלואו לעיל).

46. עוד יצוין כי גם במסגרת ההליך הפלילי, ניסו המערערים להתנער מאחריות וטענו כי החברות הן הן שהוציאו את החשבוניות. שם, שני המערערים התכחשו למעמדם בחברות וטענו כי קשרם לחברות לא הוכח. בית משפט השלום דחה טענה זו וקבע כי המערערים, והם בלבד, "פעלו כמנהלים פעילים בחברות הנאשמות, בצוותא חדא" בשנות הערעור (סעיפים 12 ו-285 להכרעת הדין; לדיון מפורט בקשר למעמדם ולפעילותם של המערערים במסגרת חברת י.ש. המובילים וחברת א.ד. נתיבי המרכז - ראו בסעיפים 274 עד 283 להכרעת הדין).

47. על סמך ממצאים אלו, הורשעו כל אחד מהמערערים (לצד ובנוסף לחברות) במעשים המפורטים בסעיפים 117(ב1) ו-1(ב2)(3) לחוק (ראו את סיכום הכרעת הדין בעמוד 183).

48. נוסף על כך, אין גם מקום לטענת המערערים כאילו "התועלת (הנזק) מהוצאת החשבוניות מיוחס[ת] לחברות ולא למערער". בית משפט השלום קבע כממצא כי:

"הוכח מעל ומעבר לכל ספק, כי כתוצאה מהוצאת ומהפצת החשבוניות הפיקטיביות למקזזים [מקבלי החשבוניות], צמחה לנאשמים תמורה כספית אותה שלשלו לכיסם ועליה לא דיווח לרשויות המס... להיקף ההכנסות שבהן מדובר, אכן הוכח, במסגרת הפרק הראשון כי, כפועל יוצא מהפצת החשבוניות הכוזבות, הפיקו הנאשמים 1 ו-2 [גיקי ואבנר] במהלך התקופה הרלוונטית - השנים 2007-2012 - תמורה כספית ששיעורה לפחות גובה סכומי המע"מ שאותם גבו מלקוחותיהם, וכן ריביות ועמלות שונות, שסכומם המצטבר לפחות 13.5 מיליון ש"ח; קרי: הסכום המגולם כמע"מ ב-300 החשבוניות. זאת, גם ללא שאביא בחשבון את הריביות והעמלות שהוכח כי גבו הנאשמים מעדי התביעה." (סעיף 301 להכרעת הדין)

על בסיס קביעה זו, הורשעו מערערים באופן אישי במעשים המפורטים בסעיף 220(5) לפקודה (ראו סעיפים 287 ו-309 להכרעת הדין).

49. לפני סיום נקודה זו יש לציין כי המערערים סותרים את עצמם בחלק מהאמירות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

כך למשל, במהלך דיון המקדמי שהתקיים בינואר 2017, לאחר מתן פסק הדין המשלים  
בהליך הפלילי, בא כוח המערערים לא התכחש למעשיהם של השניים בפרשה:

**"כב' השופט קירש: ... ההרשעה הפלילית מייחסת את המעשים ליחידים  
באופן שהוא היום חלוט.**

...

**אם הייתה להם הגנה טובה שזה לא הם או לא  
אחראים היו מן הסתם מעלים במסגרת ההליך  
הפלילי. זה לא שנוי במחלוקת ההליך הזה.**

**עו"ד שורץ: מה ששנוי במחלוקת ממי ניתן לגבות את השומה.  
מבחינת החוק בשלב זה אך ורק מהחברה. זה טיעון  
משפטי. לא תלוי בנסיבות העניין או עובדה מיוחדת.  
טענה משפטית גרידא."**

(פרוטוקול הדיון מיום 29.1.2017, עמוד 7, שורה 17 עד עמוד 8, שורה 1; קווי  
ההדגשה אינם במקור)

50. דוגמה נוספת לסתירה מופיעה בסיכומי המערערים. מצד אחד, נטען כי החשבונות "לא  
הוצאו על ידי המערערים" כאמור; ומצד שני, נכתב כי ג'קי הוא היחיד שהוציא פיסית  
את החשבונות (סעיפים 1, 7 ו-10 לסיכומי התשובה).

### שאלת נחיצות הרמת המסך וסעיפים 106 ו-106ב לחוק

51. כמתואר, טיעון נוסף שהעלו המערערים הוא כי המשיב חרג מסמכותו כשהטיל עליהם  
את כפל המס באופן אישי. לדבריהם, המשיב "עקף" למעשה את מנגנוני הגבייה הקבועים  
בסעיפים 106 ו-106ב לחוק שעל פיהם, או על פי רוחם, היה מחויב לפעול בענייננו ("סעיפי  
הגבייה"):

**"... אילו הדין היה עם המשיב, לא היה צורך בחקיקתו של סעיף 106ב לחוק  
הקובע ברחל בתך הקטנה כי רשאי המנהל לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני  
האדם יהא גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס. ... המקרה דנן, הוא  
המקרה שעל פיו נסיבותיו יכול היה המשיב להפעיל את סעיף 106ב לחוק,  
אולם ככל הנראה אצה למשיב הדרך ובדרך הזו הוא עושה מהוראות הדין  
והחוק משום פלסתר!**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

...

... קבלת טענת המשיב בעניין סמכותו לבצע בנסיבות ענייננו מעין הרמת מסך תוביל לתוצאה כי תמיד, מקום בו הוצאה חשבונית שלא כדין על ידי חברה, יוטל כפל קנס על יחיד בהתאם לסעיף 50(א), שכן חברה לא יכולה להוציא בעצמה חשבונית אלא רק באמצעות בעל תפקיד בה שהוא אדם בשר ודם. ... למעשה קבלת טענה זו תייתר את הוראות הייעודיות למצבים מסוג זה המעוגנות בסעיף 106 לחוק - הוראות המכילות מנגנון ביקורת טרם ייחוס כפל המס לבעל תפקיד בחברה." (סעיפים 9 ו-11 לסיכומי התשובה)

52. לדעתי גם בטענה זו אין ממש.

ראשית ועיקר, משנמצא בהכרעת הדין כי ג'קי ואבנר בעצמם פעלו להפצת החשבוניות, לא ברור מדוע נדרש המשיב לעשות שימוש באמצעי הגבייה המיוחדים הקבועים בחוק. יוער כי הגם שהבעתי תמיהה דומה כבר בהחלטתי מיום 4.3.2018, המערערים לא סיפקו הסבר המיישב קושי זה בסיכומיהם (שם, סעיף 14).

53. אומנם ישנן בחקיקת המס הוראות המייחסות את מעשיו של תאגיד גם למנהלים ולנושאי משרה בו. דוגמה לכך היא סעיף 119 לחוק שעניינו "עבירה של חבר בני אדם":

"נעברה עבירה לפי חוק זה או תקנות לפיו בידי חבר-בני-אדם... יהיה אשם גם כל מי שבעת ביצוע העבירה היה בו מנהל פעיל, מזכיר, נאמן, בא-כוח, שותף פעיל, חשב, מנהל חשבונות או כל פקיד אחראי אחר, זולת אם הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק."

אולם אפילו הפעלת הוראה כזו איננה נחוצה כאשר המעשה נעשה על ידי המנהל עצמו.

54. סעיף 106 לחוק, אליו מפנים המערערים, נמנה עם סעיפי הגבייה. סעיפים אלה דנים במצב אחר, בו לא האחריות לפועלו של התאגיד היא שמוטלת על האדם בשר ודם, אלא החובה לשלם את מיסיו של התאגיד.

55. סעיף 106 ב יחול היכן שהמנהל לא הוציא את החשבוניות בשם החברה (אך ידע לכאורה על הוצאתה) - אולם בשל תפקידו ובשל העובדה שלא נקט אמצעים סבירים למניעת הוצאתן שלא כדין, המנהל אחראי לתשלום כפל המס שהושת על החברה אם החברה עצמה לא שילמה את הכפל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 15-01-5293 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5355 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5384 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-31840 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

56. סעיף 106ב עשוי להיות מופעל אפוא כנגד בעל תפקיד שלא הוציא את החשבונית הפיקטיבית ולא היה אחראי להוצאתה. בשל תפקידו הבכיר הוא **ערב** על פי דין לתשלום סכום כפל מס המוטל על החברה עצמה. דהיינו סעיף 106ב הוא **הוראת גבייה** המאפשרת גביית חובו של פלוני מידי של אלמוני בנסיבות המוגדרות.

57. אין בהוראה זו דבר שמונע את השימוש בסעיף 50(א) כדי להטיל כפל מס על נושא משרה או בעל תפקיד בחברה בשל כך **שהוא עצמו** הוציא שלא כדין חשבוניות על שם החברה. ובמקרה כגון זה, הפעלתו של סעיף 106ב כלל איננה נחוצה.

58. אשר להוראות סעיף 106 לחוק, שאף הוא הוזכר על ידי המערערים, הרי חיובם בכפל מס בנסיבות הערעור דנן איננו קשור כלל להעברת נכסים או פעילות או להפסקה של פעילות עסקית. כך שאין בהוראות סעיף 106 כדי להעלות או להוריד לעניין הנדון, אף לא לצורך ההיקש.

59. נפנה כעת לדיון בטענתם החלופית של המערערים.

### ז. מי יחשב למוציא כאשר הפצת החשבונית בוצעה בצוותא?

60. המערערים טוענים כי יש להבחין בין האחריות הפלילית להפצת החשבוניות, שיוחסה בהכרעת הדין **לשניהם**, לבין מעשה ההוצאה הפיסי. לגישתם, היה מקום לערוך מיון פרטני ולבחון לגבי כל חשבונית מי ה"מוציא". על פי הטיעון, משנקבע בהליך הפלילי כי אבנר לא הוציא חשבוניות (במו ידיו), יש לבטל למצער את חיוב כפל המס ששויד לו. ובלשונם של המערערים:

**"לאור זאת שהמשיב חילק את סכום החיוב [בכפל מס] שרירותית בין כל אחד מהמערערים כך שהם אינם חייבים בסכום זה 'ביחד ולחוד' אלא לחוד [..], ולאור זאת שלא הצביע מי מהמערערים הוציא [כל] חשבונית, ונוכח הממצא בהכרעת הדין לפיה המערער 2 [אבנר] לא הוציא חשבוניות כלל, יש לבטל למצער את חיובו של המערער 2."** (סעיף 24 לסיכומיהם, וכן סעיף 10 לסיכומי התשובה)

61. מנגד, המשיב מצדיק את החלטתו בממצאים שנקבעו בהכרעת הדין. לדבריו, טיעוני המערערים עומדים בניגוד לקביעות העובדתיות שם. בפרט המשיב דוחה את ניסיונם של המערערים להצניע את חלקו של אבנר בפרשה, ומטעים:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**"הפנייתם [של המערערים]... לקביעה כי 'הנאשם 2 [אבנר] לא הוציא חשבונות' אינה אלא ניסיון להוציא את הדברים מהקשרם. ולכך אין לתת יד.**

...

**... ברור ונהיר [מהכרעת הדין] כי המערער 2 [אבנר] ... היה חלק בלתי נפרד ממערך הוצאת החשבונות הפיקטיביות. כפועל יוצא מכך, בדין הפעיל המשיב את סמכותו לפי סעיף 50(א) לחוק גם בנוגע למערער 2, מר אבנר שפיר." (מתוך סעיפים 34 ו-37 לסיכומי המשיב)**

62. אקדים ואומר כי טענת המערערים בדבר העדר מעורבותו של אבנר הועלתה ונדחתה בהליך הפלילי. שם, להבדיל, הטיעון היה רחב וגורף בהרבה. נטען כי אבנר לא היה בעל מעמד בחברות, לא ניהל בפועל את העסקים מושא כתב האישום, לא הייתה לו גישה לחשבונות הבנק של החברות ולדיווחיהן, ועוד. בפרט, אבנר הכחיש כל זיקה לחשבונות הכוזבות (ראו, בין היתר, סעיפים 39-40 ו-245 להכרעת הדין).

והנה, בתיק שלפניי הטיעון מתמקד אך ורק בכך שאבנר לא הוציא בעצמו - מבחינה פיסית - את החשבונות, ומעשה ההוצאה נעשה על ידי ג'קי בלבד. אבנר אינו כופר יותר במעמדו בחברות ובמעורבותו בניהול עסקיהן (סעיפים 1, 2 לסיכומי המערערים; וכן סעיפים 2, 7, 10 ו-14 לסיכומי התשובה מטעמם).

יוער כי "ההבדל הפיסי" בין המערערים הודגש על ידיהם רק בשלב הסיכומים, וזאת תוך הפנייה לאמור בהכרעת הדין בלבד.

63. כדי לדון בטיעון הנ"ל, אציג תחילה את הממצאים הנוספים הרלבנטים לעניין.

64. נפתח בתיאור החקירות של שני האחים ברשות המסים. לפי האמור בהכרעת הדין, בעוד ג'קי שתק וסירב לשתף פעולה עם חוקריו (סעיף 30), אבנר מסר גרסה מפורטת ביחס למעשי ההפצה שיוחסו לשניים:

**"האמרות שמסר הנאשם 2 [אבנר] בחקירתו כוללות הודאות ברורות וחד משמעיות בעבירות המס שביצעו הנאשמים והחברות, הודאה בחלקו שלו בניהול העסקים, בהיכרותו עם המקזזים, ובדרך הפעולה שנקטו בה. הנאשם 2 חזר על הודאתו פעמים רבות במרוצת ימי החקירה..."**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

הנאשם 2 מסר לחוקרים פרטים רבים אודות החשבוניות הפיקטיביות, היקפן והעוסקים שקיזזו אותן, ואף ניאות לערוך עימותים מולם. בעקבות העימותים - ניאותו המקזזים עצמם להודות במיחוס להם. בנוסף, הסתבר במהלך החקירה, כי הנאשם 2 מבקש להגיע להסדר עם הרשות החוקרת, ובמסגרת זו הציע משא ומתן שיכלול הסדר גם לאחיו [ג'קי].” (מתוך סעיפים 44-45 להכרעת הדין)

65. אולם במהלך הדיונים בבית משפט השלום, התהפכו היוצרות. אבנר חזר בו מאמירותיו בחקירות רשות המסים, והכחיש באופן מוחלט את מעורבותו כאמור. לעומתו, ג'קי סיפר בעדותו על אודות הפעילות וההתנהלות בעסק, ומסר את גרסתו בקשר לחשבוניות וליחסיו העסקיים עם מקבליהן. ג'קי העיד כי אבנר פעל כאיש שטח, טיפל בצידוד ותיקן אותו, ולא מעבר לכך (סעיפים 31 עד 34, 37, 39-40 להכרעת הדין).

66. במסגרת הכרעת הדין, בית משפט השלום הקדיש דיון רחב למעמדם של המערערים כ”מבצעים בצוותא” ופעילותם המשותפת בקשר להפצת החשבוניות. כבוד השופטת שריזלי דחתה באופן נחרץ את טענת ההגנה לפיה אבנר אינו קשור לחשבוניות ומעורבותו שולית. אביא את הדברים בהרחבה:

”כאמור, ביקשה ההגנה להוציא את הנאשם 2 [אבנר] מהמערך העסקי המתואר בכתב האישום בטענה שהוא אינו קשור לחשבוניות הפיקטיביות, וכי אינו מי שניהל בפועל את העסקים. הסנגורים ביקשו להציג את הנאשם 2 כרפה שכל, שאינו יודע מה הוא שח, איש שטח שכל תפקידו לתקן כלי עבודה מיכניים. לא כך התגלה הנאשם 2 במהלך המשפט, בין בעדותו ובין בקריאות הביניים במהלך המשפט. כפי שצינתי, התראה הנאשם 2 בעיניי כמבין עניין, אדם חריף ותיקיף, שוצף ובוועט; שונה מאוד מהדמות שביקשו הסנגורים לצייר לעיני בית המשפט. אמירותיו בחקירה, להן אני מייחסת, בשל נסיבות מסירתן, משקל ראייתי רב, בצירוף סיוע ואימות ראייתי, מביאות למסקנה שמדובר בעמוד תווך של המבנה העסקי אשר נחשף בפנינו בפרשה זו. ... הראיות... מלמדות על שיתוף הפעולה של הנאשמים 1 ו-2 [ג'קי ואבנר] בניהול עסקיהם, ועל קיומה של מטרה משותפת.

אפילו לא הוציא הנאשם 2 [אבנר] חשבונית אחת למצער, אין בכך בלבד כדי לקבוע שהוא לא נטל חלק בניהול העסק ובניהולן של החברות הנאשמות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'יקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

להשקפתי, פעולת הוצאת החשבוניות הפיקטיביות העניקה לנאשם 1 [ג'יקי] יתרון נקודתי מסוים על פני הנאשם 2, אלא שהיתרון התבטא בהחלטה נקודתית בלבד ביחס לסכומי החשבוניות הפיקטיביות. אין בכך בלבד כדי להצביע על פער בתפקודם של שני הנאשמים ובמעמדם כמנהלי החברות. אדרבא, מדובר בחלוקת תפקידים ברורה, שבבסיסה תפקוד וניהול משותפים. ...

הראיות שהובאו, לרבות עדויות הנאשמים, מוכיחות מעל לכל ספק סביר כי שני הנאשמים חברו יחד[י] לאורך תקופה ממושכת בניהול עסקיהם המכניסים והרווחיים, תוך ששניהם מודעים היטב לחובות שמטילים דיני המס על נישומים ופקידי שומה; מודעים היטב להוראותיו הדווקניות של רואה החשבון גבאי המלווה אותם לאורך שנים... מבקרים במשרדו, שומעים את התראותיו, ולמרות זאת, פועלים בניגוד לחוק ובניגוד להנחיותיו של גבאי. הוכח לפניי, כי התנהלותם של השניים הייתה מתואמת ומשלימה, הם התעדכנו ועודכנו האחד על ידי האחר, וכי פעולתם המשותפת נועדה להגשים את מטרתם שהיא הפקת רווחים לעצמם ולאחרים, תוך שהם מוליכים שולל את רשויות המס. שני הנאשמים נטלו חלק בתכנית זו כמבצעים בצוותא.

... מההיבט המשפטי, מילאו שני הנאשמים תפקידים שהשלימו זה את זה במסגרת תוכנית עסקית כוללת. כל אחד מהם היה חוליה במערכת, ואין זה מעלה ואף לא מוריד אם לא שהם המבצעים בכפיפה אחת זה עם זה, או, אם אין חלקו של אחד בעשייה מקיים את כל רכיבי היסוד העובדתי של העבירה; המבחן הוא אופי התפקיד או הפונקציה שמילא כל אחד מהמבצעים בתוך התוכנית...

למרות טענות הסנגורים, הוכח לפניי כי הנאשם 2 [אבנר] היה חלק אינטגרלי מהמערך הכולל. בעוד שתפקידו של הנאשם 1 [ג'יקי] התמקד בהוצאת החשבוניות מהחברות הנאשמות, ובענייננו - חשבוניות המס הפיקטיביות, קיום קשרים עם הלקוחות, בהתחשבות עימם ובהתעסקות בכספים; היו לנאשם 2 תפקידים מוגדרים גם כן, ביניהם, הכנת והגשת הדו"חות התקופתיים של הנאשמות למנהל מע"מ, מילוי והגשת טפסים לרשויות המס... העברת כספים ללקוחות... וגביית חובות מחייבים, קיום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

קשר עם רוה"ח גבאי, וכפי שהוכח לפניי... הנאשם 2 הוא זה שיישם את זיוף  
כרטסת הלקוחות של הספקים...

לא זאת אף זאת, הוכח באמצעות העדויות, המעקבים ושיחות הטלפון  
שנקלטו בהאזנות הסתר, כי הנאשם 2 נכח ברבים מהמפגשים של הנאשם 1  
עם 'המקזזים' [מקבלי החשבונות], ומודע היה לחשבונות הפיקטיביות  
שהחליפו ידי[י]ם (כעולה מאימרותיו בחקירה ומהעימותים שנערכו בינו לבין  
מספר מקזזים...) ... ועוד הוכח לפניי באמצעות אותן שיחות מוקלטות, כי  
הנאשמים נהגו לעדכן זה את זה במתרחש בתכיפות. ... במסגרת זו ראוי  
להזכיר את שיתוף הפעולה בין הנאשמים 1 ו-2 ביחס לרישום אנשי קש  
כמנהלי החברות...

על פי ההלכה הפסוקה, בביצוע בצוותא, אין זה מעלה או מוריד מי משני  
הנאשמים ביצע פרט זה או אחר מהרכיבים העובדתיים המרכיבים את  
העבירות. הבחינה היא ביחס לקיומן של ראיות בדבר ביצוע בצוותא. הנה כי  
כן, הוכח לפניי, כי הנאשמים 1 ו-2 פעלו במסגרת העסקית המתוארת בצוותא  
חדא, תוך תיאום, ותוך מילוי תפקידים ברורים ומתואמים בחלוקת עבודה  
מוסכמת, כשלפניהם מטרה משותפת לקידום האינטרסים המשותפים.

...

הוכח, אפוא, מעל ומעבר לכל ספק, כי את החשבונות הפיקטיביות - 300  
החשבונות שנדונות בפרק זה, ועוד רבות שנחשפו במהלך המשפט, הוציא  
הנאשם 1 [גיקי] מטעם החברות דליס, י.ש. המובילים ו-א.ד. נתיבי המרכז.  
למרות שלא הוציא חשבונות, אין כל ספק, כי הנאשם 2 [אבנר] שפעל בצוותא  
חדא עם הנאשם 1 בחברות, היה בעל מעמד בשלוש החברות הנאשמות, והיה  
בעל סמכות ואחר[י]ות בהן, כמוהו כנאשם 1. " (סעיפים 256 עד 264 להכרעת  
הדין, תוכנו של סעיף 263 הובא בסעיף 17 לעיל)

67. אני מבין את קביעותיו של בית משפט השלום כי גיקי "הוציא" חשבונות ואילו אבנר  
"לא הוציא" חשבונות, כמכוונות למעשה הפיסי של כתיבת נייר החשבונות או הקלדתו,  
במובן הצר.

68. העובדה שמבין האחים, גיקי היה "המוביל והמנצח על המלאכה" כלשון בית המשפט  
בהכרעת הדין, קיבלה ביטוי גם בחומרת הענישה כאמור. כבוד השופטת שריזלי כתבה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

בגזר הדין:

**"... למרות האחריות המשפטית המלאה שרובצת על הנאשם 2 [אבנר] מוסכם עמי כי מבין שני האחים - 'נותן הטון', האיש הדומיננטי היה הנאשם 1 [ג'קי], מוציא החשבוניות בפועל. אין בדבריי אלה כדי לפחת ממידת אשמו של הנאשם 2. ועם זאת, יתבטא מקומו הניהולי המשני בקביעת מתחם עונשי בעל חומרה פחותה במידה מסוימת יחסית לנאשם 1." (עמוד 17)**

אוסף כי בית המשפט המחוזי סמך את ידיו על ממצאים אלה, בבואו לקבוע את מתחם הענישה של אבנר (סעיף 22 לפסק הדין המשלים).

69. להשלמת התמונה נציין כי על פי סעיף 29(ב) לחוק העונשין, תשל"ז-1977, "המשתתפים בביצוע עבירה תוך עשיית מעשים לביצועה, הם מבצעים בצוותא, ואין נפקה מינה אם כל המעשים נעשו ביחד, או אם נעשו מקצתם בידי אחד ומקצתם בידי אחר." המונח "מבצע עבירה" מוגדר בסעיף 29(א) "לרבות מבצעה בצוותא או באמצעות אחר." יוער כי אין אדם יכול להיחשב מבצע בצוותא, אם הוא כלל לא עשה מעשים לשם ביצוע העבירה.

70. ניתן לסכם ולומר כי מהכרעת הדין עולות העובדות הבאות בקשר להתנהלות המערערים ולחלקו של כל אחד מהם בהפצת החשבוניות:

(א) במשך שש שנות הערעור, פעלו המערערים בשיתוף פעולה להפצת חשבוניות שנועדה להשיא להם רווחים. השניים היו מודעים היטב לפסול במעשיהם.

(ב) עשייתם של המערערים הייתה "מתואמת ומשלימה", ולכל אחד מהם הוקצו "תפקידים מוגדרים" ב"תוכנית העסקית הכוללת".

(ג) בקשר לחשבוניות עצמן - אבנר לא הוציא את החשבוניות בעצמו. מעשה ההוצאה נעשה על ידי ג'קי והקנה לו "יתרון נקודתי מסוים... בהחלטה נקודתית בלבד ביחס לסכומי החשבוניות הפיקטיביות". בצד האמור, לאבנר היה ידע רב על אודות החשבוניות ועל מקבליהם, הוא נכח בחלק מהמפגשים עם מקבלי החשבוניות, ואף היה מעורב בהתנהלות הכספית מולם (סעיפים 99-100 להכרעת הדין).

71. לאחר שקילת טענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי אין להסכים עם עמדת המערערים בנושא זה.

72. כפי שכתבתי בהחלטתי הקודמת, נקודת המוצא היא ש"הממצאים והמסקנות... מן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 15-01-5293 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5355 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5384 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-31840 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**ההליך הפלילי מהווים תשתית להטלת כפל מס על שני היחידים [ג'קי ואבנר] בהתאם לסעיף 50(א) לחוק.** (סעיף 5 להחלטה מיום 4.3.2018).

73. ליבת טענתם החלופית של המערערים היא, למעשה, **שלגבי אבנר לא מתקיים יסוד "המוציא" הדרוש ליישום הוראה זו.**

הדיון בטיעון זה יתחלק לשניים. תחילה אתייחס לחפיפה המתקיימת בנסיבות הנתונות בין המונח "פעל" הכלול בסעיף 117(ב1) לחוק, שלפיו הורשעו המערערים, לביטוי "הוציא" שבסעיף 50(א) לחוק. לאחר מכן, אדרש לפירוש המונח "הוציא" לצורך חיוב בכפל מס.

יש לציין, כי הצדדים לא התייחסו במפורש להיבטים אלה (ובייחוד לא לראשון), אך הדיון בהם חשוב לדעתי לשם בחינת גישת המערערים באופן ממצה והוגן.

### החפיפה בין משמעות המונחים "פעל" ו-"הוציא" בענייננו

74. כאמור, בקשר לפועלם של המערערים בהפצת החשבונות, כל אחד מהם הורשע, בין היתר, בעבירה לפי סעיפים 117(ב1) ו-117(ב2)(3) לחוק שעניינם **"מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו"**, וזאת ב"נסיבות מחמירות" כהגדרתן שם.

75. כידוע, פעולה נפוצה שנעשית **"במטרה להביא לכך שאדם אחר... ישתמט מתשלום מס"** היא **הוצאתה של חשבונית פיקטיבית** (או חשבונית "זרה").

76. לכאורה, ניתן לטעון כי הביטוי **"פעל"** המצוי בסעיף 117(ב1) לחוק רחב יותר בהיקפו מן המונח **"הוציא"** הכלול בסעיף 50(א) לחוק - הן מבחינת מנעד המעשים האסורים, והן מבחינת סף המעורבות הנדרש (והשוו סעיפים 117(א)(5) ו-117(ב)(3) לחוק, בהם השתמש המחוקק בביטוי "הוציא" כיסוד בעבירות המתוארות שם).

77. לטעמי, בדיון הנוכחי, אין צורך להעמיק ולהכריע בשאלת תוכנו וגבולותיו המדויקים של הביטוי **"פעל"** שבסעיף 117(ב1) לחוק. שכן, **הפעולה** שבבסיס העבירה בה הואשמו והורשעו המערערים דנן היא **הוצאתן והפצתן של חשבונות כוזבות**. מכיוון שכך, ניתן לומר שבענייננו, משמעות המושגים **"פעל"** ו"**הוציא"** היא זהה.

78. לתמיכה במסקנה זו אחזור שוב להכרעת הדין.

במסגרת תיאור הפרק הראשון לכתב האישום נאמר **"מואשמים הנאשמים** [המערערים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

[והחברות] בהפצתן של 300 חשבוניות מס פיקטיביות לעוסקים שונים" (סעיף 22 להכרעה).

בהמשך לכך, תוארו יסודות העבירה על ידי בית משפט השלום כדלקמן:

"העבירה בסעיף זה [סעיף 117(ב1) לחוק] היא עבירה התנהגותית, ולצורך הוכחת היסודות העובדתיים של העבירה, הנטל על המאשימה להוכיח, כי הנאשמים, או מי מהם, עשה מעשה שכוונתו להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום המס שהוא חייבו בו. בענייננו: מסירת חשבוניות מס פיקטיביות לאחר, שבאמצעותן יקזז האחר את המס הגלום בחשבוניות, ויתחמק מתשלום המס המגיע." (מתוך סעיף 208 להכרעה)

ולבסוף, בסיכום ההרשעה בעבירה האמורה צוין:

"... הוכח מעל לכל ספק סביר, כי הנאשמים הוציאו את 300 החשבוניות המפורטות לעיל, במטרה לסייע לאחרים להתחמק מתשלום המס המגיע." (סעיף 255 להכרעת הדין; קו ההדגשה איננו במקור)

כמו כן בפירוט ההרשעה לגבי כל קבוצת חשבוניות, נעשה שימוש במילה "הוציאו" עוד **שלוש עשרה פעמים**, והדברים כווננו הן לגבי גיקי והן לגבי אבנר (סעיף 254 להכרעת הדין).

דהיינו העבירה מושא סעיף 117(ב1) לחוק היא אומנם רחבה ("פעל"), אולם במקרה הקונקרטי הפעולה אשר בעטיה הורשעו שני המערערים הייתה הוצאה של חשבוניות כוזבות - כך נקבע באופן מפורש על ידי הערכאה שישבה בדין הפלילי.

79. ניתן להקשות ולומר כי גם אם החפיפה בין הביטויים "פעל" ו"הוציא" מוצדקת לגבי גיקי, אין היא נכונה בקשר לאבנר. שהרי בהכרעת הדין, נכתב במפורש כי הוא לא הוציא חשבוניות במו ידיו.

80. כמוסבר לעיל, סעיף 29(ב) לחוק העונשין מאפשר לראות בנאשם כ"מבצע בצוותא" גם אם השתתפותו בעשייה אינה מקיימת, לבדה, את ביצוע מעשה העבירה במלואו. כזכור, בעניין זה בית משפט השלום אמר:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

"... מההיבט המשפטי, מילאו שני הנאשמים [ג'קי ואבנר] תפקידים שהשלימו זה את זה במסגרת תכנית עסקית כוללת. כל אחד מהם היה חוליה במערכת, ואין זה מעלה ואף לא מוריד אם לא שהו המבצעים בכפיפה אחת זה עם זה, או, אם אין חלקו של אחד בעשייה מקיים את כל רכיבי יסוד העובדתי של העבירה; המבחן הוא אופי התפקיד או הפונקציה שמילא כל אחד מהמבצעים בתוך התכנית..." (מתוך סעיף 259 להכרעת הדין, וראו גם את האמור בסעיף 262 שצוטט בסעיף 66 לעיל)

81. כלומר, לצורך ההרשעה הפלילית - העובדה כי אבנר לא הוציא את החשבוניות במו ידיו לא שינתה, והוא הורשע כמבצע בצוותא יחד עם ג'קי בהפצת החשבוניות. השאלה היא, אפוא, האם לצורך הטלת כפל המס במישור האזרחי, יש משמעות לכך שביחס לאבנר הרכיב הפיסי כנראה חסר? המענה לכך מצוי בפירוש המונח "הוציא" לעניין סעיף 50(א) לחוק, בו אדון כעת.

### פירוש הביטוי "הוציא" לצורך חיוב בכפל מס

82. אומר מיד כי לדעתי, אין בקביעה כי אבנר "לא הוציא חשבוניות" - המתמקדת בהיבט הפיסי של הפעולה - כדי להותירו מחוץ לתחולת סעיף 50(א) לחוק בנסיבות העניין.

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

84. המונח "הוציא" (או "הוצאה") איננו מוגדר בחוק. בפסיקה ובספרות ניתן למצוא פירוש לשוני רחב למונח "הוצאה" לעניין סעיף 50(א) לחוק. לדוגמה בעניין אל תראבין, המערער טען שאין לראותו כמוציא החשבוניות כיוון שהוא לא כתב, לא תלש, ולא מסר אותן לראשונה. לדבריו, כיוון שלא ידע לקרוא ולכתוב, הוא כלל לא היה מסוגל להוציאן. כבוד השופטת אבידע דחתה טיעונים אלה והטעימה:

"בענייננו - משהוכח שהמערער הוא זה שמסר את החשבוניות לקיבוץ, וקיבל תמורתן תשלום, הרי שיש לראותו כמי שהוציא את החשבוניות. בהעדר הגדרה למונח 'הוצאה', בחוק מע"מ, יש לפרשו בלשון בני אדם - דהיינו, מסירת החשבונית על ידי העוסק בהתאם להוראות החוק - ראו הוראת סעיף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 ד.א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**45 לחוק מע"מ: 'עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה'...**  
המועד להוצאת החשבונית והפרטים שיכללו בה בעת ההוצאה נקבעו אף הם בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו מכוחו, ואף מהם עולה ש'הוצאת חשבונית' אינה תלישתה מפנקס החשבוניות, כפי שטען ב"כ המערער, אלא כאשר היא נמסרת ל'קונה' במסגרת עסקה בין העוסק לקונה. בענייננו - הפעולות שעשה המערער הינן בבחינת 'הוצאת' חשבוניות, משמסרן לקיבוץ, שהינו, במקרה זה, 'הקונה', ולפיכך יש לראותו כ'מוציא חשבונית מס' לעניין סעיף 50 לחוק מע"מ. " (ע"ש 15/95 אל תראבין אברהים נ' מנהל מע"מ באר שבע, ניתן ביום 6.1.1999 - מתוך סעיף 8 לפסק הדין; וראו גם בפסק דינה של השופטת אבידע שניתן מספר חודשים קודם לכן - ע"ש 7072/96 אבו כף חרב נ' מע"מ באר-שבע, ניתן ביום 2.7.1998)

דהיינו, לפי גישת בית המשפט בעניין אל תראבין, הדגש בצמד המילים "להוציא לקונה" שבסעיף 45 לחוק ("חובה להוציא חשבונית עסקה") הוא דווקא על ההענקה של החשבונית לידי המקבל, אשר יעשה בה שימוש לצורך ניכוי מס התשומות הגלום בה - ולא על עצם ההפקה של החשבונית אצל העוסק.

85. גם המחבר פוטשבוצקי ז"ל אימץ פירוש לשוני דומה. לשיטתו, הביטוי "הוצאה" אינו כולל בהכרח את מעשה רישום החשבונית:

"ההוצאה' עצמה היא לדעתי הוצאת המסמך מרשותו של העוסק ולא רישום המסמך או עריכתו כשלעצמם. אבחנה זו מצויה במפורש בס' 23 להוראות ניהול הפנקסים... והיא שמונחת ביסוד ההתר שבס' 38 לחוק לנכות מס תשומות על סמך מסמכים שהוצאו (ולא רק כאלו שנתקבלו) ובלעדיה אין משמעות לחובת הוצאת החשבונית לקונה על פי ס' 45-50 לחוק. בגישה זו תומך גם ההקש מדברי חקיקה אחרים..." (חוק מס ערך מוסף, מהדורה שישית, עמוד 203 שאליו הפנה הכותב אגב הדיון בסעיף 50 לחוק בעמוד 396)

86. חרף הפירוש הרחב שניתן למונח הוצאה כאמור לעיל, עדיין נשאלת השאלה האם אדם עשוי להיחשב "מוציא" חשבונית כאשר לא היה לו קשר פיסי למסמך? לדעתי התשובה לכך היא חיובית.

87. תמיכה למסקנה זו נמצאת בפסיקה הדנה במצב בו האזרח שרשם או מסר את החשבונית, פעל כמעין שלוח גרידא ומילא אחר הנחיות הממונה עליו. במקרים אלה,





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

נפסק כי אין לחייבו בכפל מס. אומנם אין ספק שהרכיב הפיסי - מעשה ההוצאה - התקיים אצל אותו אדם, אך הגישה העקרונית היא שאין לראות בפקיד כמוציא החשבונית. בעניין **אבו עיסא**, כתב כבוד סגן הנשיא גלעדי:

**"... ייתכן מקרה, שאדם עובד כפקיד או כשליח של עוסק מורשה ובתפקידו זה, הוא מוסר חשבוניות מס, בשם מעבידו, ללקוחות. במקרה כזה, כמובן, שלא ייאמר, כי אותו שליח הוציא חשבוניות מס."** (ע"ש 8073/96 אבו עיסא נמר נ' מנהל מע"מ, ניתן ביום 31.12.1997 - סעיף 3 לפסק הדין)

88. ואכן בפסקי דין שונים שעסקו בהצדקת החיוב בכפל מס, התעוררה השאלה האם מוציא החשבונית הפיסי שימש כשלוח ותו לאו. בעניין **טוריקשווילי** למשל, שנדון בשנת 2018, דחתה כבוד השופטת סרוסי את טענת המערער כי פעל כשליח להעברת משלוחי זהב, ואגב כך רשם את החשבוניות באופן טכני:

**"... אין לקבל את טענת המערער כי כתב את החשבוניות באופן טכני, ללא שיקול דעת, ולפי התכתיבים של יוסי לוי ומתי כהן [הכוונה לבעל התאגיד שעל שמו הונפקו החשבוניות ובעליו של התאגיד מקבל החשבוניות - ה"ק]. כמפורט להלן, השתכנעתי כי למערער היה חלק מהותי בביצוע עסקת הזהב, קביעת מחיר העסקה ותנאיה וכתיבת החשבוניות נעשתה על ידו תוך הפעלת שיקול דעת. יתירה מכך, המערער אישר כי מילא את פרטי החשבוניות באופן שגוי כאשר הוא מודע לאי התקינות.**

**... השתכנעתי כי המערער לא היה 'שליח', כי אם היד המכוונת והרוח החיה בתהליך הוצאת החשבוניות ובביצוע עסקת מכירת הזהב ללקוחות, קביעת תנאיה ומחירה, עד כדי שיש לראותו כמי שמכר את הזהב ללקוחות בעצמו או, למצער, כמי שהיה שותפו של יוסי לוי במכירת הזהב. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי הוצאת החשבוניות על שם החברות המוציאות בידי המערער היה 'כדין'."** (ע"מ 29953-11-15 אהרון טוריקשווילי נ' מנהל מס ערך מוסף **תל אביב 2**, ניתן ביום 11.1.2018 - סעיף 30 לפסק הדין)

89. מן האמור לעיל עולה המסקנה כי פירוש המונח "הוציא" אינו מתמצה בהיבט הפיסי של מעשה ההוצאה, ולצורך הצדקת החיוב בכפל מס יש להביא בחשבון שיקולים נוספים. דהיינו, המבחן להיות אדם "מוציא" חשבונית אמור להיות **מהותי** ביסודו, ובמסגרתו יש לבחון האם לאותו אדם הייתה **תרומה של ממש** להנפקה ולהפצה של החשבונית הכוזבת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

כמסמך בעל נפקות פיסקאלית. למשל התשובה לכך עשויה להיות חיובית במקרים בהם אדם זה יזם את התוכנית להוצאת החשבוניות, נתן הוראות והנחיות בקשר לכך, או דאג לגיוסם של "לקוחות" (הם מקבלי החשבוניות). כלומר, אין בהעדרו של מימד פיסי "ישיר" כמו רישום או מסירת החשבונית, כדי לפטור בהכרח את האדם מהאחריות להוצאתה, כשם שקיום המימד הפיסי (רישום החשבוניות בפועל) איננו בהכרח עושה את רושם הנייר "מוציא".

90. ביטוי לגישה זו ניתן למצוא גם בהחלטתה של כבוד השופטת מזרחי בעניין **ירון משריקי**. במקרה שם, בית המשפט דחה את טענת המערער כי הסעיף חל רק על מי שהוציא את החשבונית בפועל:

**"... מקובל עלי, כי פרשנות נכונה של סעיף זה [סעיף 50(א) לחוק] תכניס לגדרו גם אדם שהינו אחראי להוצאת החשבוניות, למרות שאינו רשאי לעשות כן, אף אם נמנע מלהוציאה בעצמו אלא שלח אדם אחר לעשות זאת."**  
(ע"ש 418/07 ירון משריקי נ' מנהל מס ערך מוסף - ירושלים, ההחלטה ניתנה ביום 22.5.2008 - סעיף 8 להחלטה)

בפרשה זו התנהל הליך פלילי קודם כנגד המערער ואחרים. המערער, שהציג את עצמו בתור מנהל חשבוניות של החברה, הורשע בעבירות ניכוי מס תשומות שלא כדין. גורם אחר שתואר כמנכ"ל החברה, הורשע בעבירה של הוצאת חשבוניות. בהכרעת הדין הפלילית נקבע כממצא כי המערער הוא זה ששלט למעשה בחברה, בעוד האדם שכונה "מנכ"ל" שימש אך כשלוחו. כאמור, ניסיון המערער לגלגל את האחריות הבלעדית על כתפי אותו שלוח נכשל, ומעשה הוצאת החשבוניות יוחס לו, **אף שהוא עצמו לא רשם אותן**.

91. השופטת מזרחי ביססה את עמדתה על שלושה אדנים: גישת הפסיקה שלפיה אין לראות בשליח כמוציא החשבונית כמפורט לעיל; מטרות סעיף 50(א) לחוק; וכן היקש מהדין הפלילי בו הוכרה האפשרות להטיל אחריות למעשה העבירה על מבצעים בצוותא. וזו התייחסותה לשני השיקולים האחרונים:

**"ב. תכלית החוק**

**הקביעה כי ניתן לחייב בכפל המס רק את מי שמבצע את הפעולה הפיזית של רישום החשבונית במועד הרלוונטי לעסקה אינה עולה בקנה אחד עם תכלית**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

החוק. 'כוונתו של סעיף 50(א) להרתיע אנשים שאינם מורשים להוציא חשבונית מס... הוצאת חשבונית מס שלא כדין עשויה לגרום לנזק כפול לשלטונות המס, ראשית, המס הכלול בחשבונית עשוי שלא להיות משולם על ידי מי שהוציא את החשבונית, ושנית, מקבל החשבונית עשוי לנכות את המס כמס תשומות על בסיס מסמך שאינו חשבונית מס. מטרתו של סעיף 50 היא לכן לפצות את שלטונות המס על הפסד זה ולהרתיע אחרים שלא להתחמק ממס' [מתוך ספרו של פרופ' נמדר: מס ערך מוסף]... כך גם בע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ... נאמר כי תכליתו של כפל המס שבסעיף 50 היא כפולה: ראשית, היא נועדה להבטיח כי למדינה יוחזר הסכום שאותו היא זכאית לקבל כתקבולי מס, ושנית, היא באה להרתיע את הרבים.

תכלית זו תוכשל, אם מי שמקים מנגנון של הוצאת חשבוניות פיקטיביות (למשל, דואג להכנתן והדפסתן), יוצר קשרים עסקיים לצורך הפצתן תמורת עמלה ושולח אדם אחר, אל הגוף המעוניין ברכישתן, כדי לבצע את פעולת הוצאת החשבונית (ראו: סעיף 29 לחוק העונשין). האם הקביעה [ש]רק 'השליח' ייחשב מוציא החשבונית לצורך ההוראה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק.

ג. יסודות הדין הפלילי.

בדין הפלילי הוראה מעין זו אינה שוללת אחריות של שניים או יותר, שהם בגדר מבצעים בצוותא ואשר חברו יחד בתהליך הוצאת החשבוניות. ע"פ כללי הדין הפלילי (ס' 29 לחוק העונשין) אין כל דרישה שהמבצעים בצוותא יבצעו את כל הפעולות שאיפשרו ביצוע העבירה כדי שהעבירה תיוחס לכל אחד מהם. בדרך כלל קיימת חלוקת עבודה בין המבצעים. כך גם אם החלק הפיזי הנוגע ל'תלישת' החשבונית ומילויה נעשה על ידי אחד, אפשר שהאחר יכין את התשתית להוצאתה על ידי בניית הרקע שיאפשר את ניצול ההסדר החוקי למעשה המרמה, או אף יסתפק בתכנונה בלבד וגם כך יהא שותף מלא בביצוע העבירה. לכן, הפירוש שמבקש ב"כ המערער לאמץ [שלפיו כפל המס יוטל רק על מי שהוציא את החשבונית בעצמו] אינו מתיישב גם עם הדין הפלילי, ואין סיבה שלא לנקוט אותו פירוש לעניין החיוב בכפל המס בתחום האזרחי." (מתוך סעיף 8 להחלטה)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

גישתה של כבוד השופטת מזרחי מקובלת גם עליי.

92. עמדתה העקרונית של השופטת מזרחי צוטטה בהסכמה בע"מ 3907-98 **עודד גולד ואח'** נ' **מנהל מע"מ ת"א 3** (ניתן ביום 11.6.2014) שנדון בבית משפט זה. בתמצית יסופר כי הוטל כפל מס על המערערים שם, אשר הורשעו בהגשת דוחות כוזבים למרכז ההשקעות לצורך קבלת הטבות. במסגרת ההליך הפלילי נקבע כי החשבוניות, שעליהן התבססו הדוחות האמורים, היו פסולות. כבוד השופט ירון לוי דחה את טענת המערערים שלפיה,

**"לא ניתן להשליך מקביעות בית המשפט המחוזי [בהליך הפלילי] על 'הוצאת' החשבוניות, כנדרש בסעיף 50(א) לחוק המע"מ, שכן בית המשפט המחוזי נקט לשון של 'הגשה', בקבעו כי המערערים הם שהגישו את דוחות הביצוע הכוזבים..."**

השופט לוי הסביר:

**"בשים לב לקביעות בית המשפט המחוזי בפסק הדין המרשיע... לפיהן החשבוניות הכוזבות הוצאו לבקשת המערערים, על ידי חברות המצויות באחריותם, והוגשו על ידי המערערים לצורך קבלה במרמה של מענקים ממרכז ההשקעות, סבורני שיש לראות את המערערים כמי שהוציאו את החשבוניות, כנדרש בסעיף 50(א) לחוק המע"מ.**

**היענות לעתירת המערערים עלולה לעודד יצירת 'אנשי קש', חוליית מלאכותית, וניסיון לגלגל את האחריות על אחרים. קביעה זו מתיישבת היטב עם התכלית של הרתעת רבים." (מתוך סעיפים 25 ו-28 לפסק הדין)**

על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון (פסק דין **גולד** הנזכר לעיל). כבוד השופטת ברון הסכימה לקביעת בית המשפט המחוזי בנוגע להחלת סעיף 50(א) לחוק. מהנימוקים המנויים שם, השופטת ברון ראתה להפחית מגובה כפל המס, כך שהערעור התקבל באופן חלקי.

93. אפשר לסכם ולומר, כי הביטוי "הוציא" שבסעיף 50(א) לחוק עשוי לתפוס מגוון מעשים ומעורבות מסוגים שונים. אין לייחס דווקא לפן הפיסי הכרוך ברישום החשבונית והפקתה, משקל מכריע ובלעדי לצורך חיוב בכפל מס. מטבע הדברים, זיהוי "מוציא" חשבונית פלונית תלוי בנסיבות כל מקרה ומקרה. לא מן הנמנע כי לחשבונית אחת יהיו שני "מוציאים" או יותר, כל אחד בשל מעורבות באופן אחר. כמו כן, ברי כי אדם לא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ייחשב "מוציא" אם מעורבותו בנעשה היא קלושה ורחוקה מדי.

94. אומנם במקרים מסוימים עלול להתעורר קושי במתיחת הקו בין "מוציא" ומי שאינו "מוציא", אולם במקרה דנן אין הדבר כך.

כזכור, ממצאי הכרעת הדין עולה כי העובדה שאבנר לא מילא את החשבונות בעצמו, לא גרעה מחלקו וממידת מעורבותו בהוצאת התוכנית אל הפועל. אביא שוב את דברי בית משפט השלום כלשונם:

**"פעולת הוצאת החשבונות הפיקטיביות [במובן הפיסי - ה"ק] העניקה לנאשם 1 [ג'קי] יתרון נקודתי מסוים על פני הנאשם 2 [אבנר], אלא שהיתרון התבטא בהחלטה נקודתית בלבד ביחס לסכומי החשבונות הפיקטיביות. אין בכך בלבד כדי להצביע על פער בתפקודם של שני הנאשמים ובמעמדם כמנהלי החברות. אדרבא, מדובר בחלוקת תפקידים ברורה, שבבסיסה תפקוד וניהול משותפים." (מתוך סעיף 257 להכרעת הדין)**

כך לצד תיאורו של ג'קי בתור "המוביל והמנצח על המלאכה", אבנר הוצג כ"עמוד תווך של המבנה העסקי" וייחס לו "חלק אינטגרלי מהמערך הכולל".

95. כפי שתואר לעיל, בנוגע לחשבונות עצמן נקבעו הממצאים הבאים: אבנר היה מודע היטב לפסול בהפצת החשבונות במשך השנים. הוא הכיר מקרוב את מקבליהם, נכח בחלק מהמפגשים עמם, וקיבל מג'קי עדכון שוטף בקשר להתנהלות מולם. נוסף על כך, אבנר שלשל לכיסו חלק מרווחי פעילות ההפצה שהסתכמו במיליוני שקלים רבים (ראו סעיפים 245 עד 250, 261 ו-301 להכרעת הדין).

96. נוכח מרכזיותו של אבנר בפרשה כולה, אין ספק כי יש לראות גם בו כמוציא החשבונות לעניין סעיף 50(א) לחוק. חלוקת התפקידים בין האחים אינה מצדיקה את הסרת האחריות מאבנר בהיבט האזרחי (וראו בעניין זה את דבריה של השופטת מזרחי בעניין **ירון משריקי** המובאים בסעיף 91 לעיל).

97. הגעתי למסקנה אפוא כי קיימת הצדקה להחלת סעיף 50(א) לחוק הן בקשר לג'קי והן בקשר לאבנר, כעמדת המשיב, וכי מסקנה זו יפה לגבי כל 284 החשבונות מושא הדיון.

98. אינני מקבל את טיעון המערערים כי "המשיב שגה בהחלטתו להטיל את כפל המס על המערערים מבלי שייחס הוצאתה של חשבונות מסוימת למערער מסוים" (סעיף 11 לסיכומים).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

99. האופן בו יישם המשיב את הוראות סעיף 50(א) לחוק תואם לממצאי הכרעת הדין בהליך הפלילי. כמוסבר, בית משפט השלום לא הבדיל בין חשבונית אחת לאחרת, ולגבי כל אחת ואחת מהן נתפסו המערערים כמוציאי החשבוניות. על כן, דרכו של המשיב בנקודה זו מקובלת עליו (יוער כי המערערים עצמם לא העלו כל מפתח חלופי לייחוס החשבוניות ביניהם שלא על בסיס הרישום הפיסי).

יתרה מזאת, אימוץ שיטה אחרת לייחוס החשבוניות בין המערערים, לא היה מביא בהכרח לחיובו של ג'קי בגובה מחצית סכום החשבוניות בלבד, כפי שעשה המשיב, אלא היה עשוי להגדיל את היקף חיובו של ג'קי עוד יותר.

100. אף על פי כן, לדעתי יש מקום להביא בחשבון את השוני במעורבות המערערים בהפצת החשבוניות (המתבטא, בין היתר, בהיבט הפיסי). ניתן להתרשם כי בעוד ג'קי היה מצוי בלב ליבת ההוצאה, אבנר היה מרוחק יותר. אני סבור כי המקום המתאים להתחשב בכך יהיה במסגרת השיקולים להקלה ברובד הכפל בהתאם לסעיף 100 לחוק (ולא בשאלת החלת סעיף 50(א) לחוק, כמוסבר). אשוב לעניין זה בחלק ט' להלן.

### **ח. הפחתת הרובד השומתי בגובה המס שנגבה ממקבלי החשבוניות**

101. במסגרת ההליך הפלילי רשות המסים אישרה כי היא גבתה חזרה מידי מקבלי החשבוניות סכומי המס שנכללו בחשבוניות בהיקף של למעלה מ-12 מיליוני שקלים.

102. המערערים דרשו כי סכומי המס שנגבו כאמור יקוזזו מהרובד השומתי הגלום בכפל המס.

103. במסגרת סיכומיו, המשיב הסכים להפחתה בסך 12,548,909 ש"ח בהיקף חיוב כפל המס (לדבריו, זהו סכום הגבייה העדכני ממקבלי החשבוניות נכון למועד הגשת סיכומיו - שם, בסעיף 7). לפיכך, סכום הרובד השומתי (לגבי שני המערערים) יעמוד עתה על סך של 164,146 ש"ח. המשיב הדגיש כי יש לראות בהפחתת החיוב כמעשה חסד, לפנים משורת הדין, ו"מבלי שהדבר יהווה תקדים מחייב" (סעיף 43 לסיכומיו).

104. ההתפתחות האמורה מיתרת את הצורך להידרש לטיעוני הצדדים בעניין זה. אולם יש להעיר כי גישת המערערים, לפיה לאחר השבת סכומי המס "לא נוצרה פגיעה בקופת המדינה" שגויה (סעיף 25 לסיכומי התשובה).

אכן, צודק המשיב בטיעונו כי :



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

**"הפגיעה באוצר המדינה אינה באה לידי ביטוי רק בגובה המס אשר גלום  
בחשבוניות הפיקטיביות אותם הוציאו המערערים; אלא שהיא באה לידי  
ביטוי גם בתשומות ובמשאבים שהושקעו מהקופה הציבורית על מנת לחשוף  
את פעילותם העבריינית של המערערים." (סעיף 56 לסיכומיו)**

105. מכאן אפנה לדיון בטעמים נוספים שהעלו המערערים להקלה בכפל המס, וזאת על רקע  
ההפחתה הגורפת שנעשתה ברובד השומתי, כמוסבר.

### ט. שיקולים להפחתת רובד הכפל

106. הקביעה כי הן ג'קי והן אבנר היו אחראים להוצאת החשבוניות הנדונות איננה מובילה  
בהכרח למסקנה כי מוצדק להטיל עליהם את **מלוא** הסכום ברובד הכפל הנגזר מהוראות  
סעיף 50(א) לחוק.

107. אומנם לפי ההוראה האמורה אדם שהוציא חשבונית מס שלא כדין **"יהיה חייב"**  
בתשלום כפל המס, אולם כידוע למנהל שיקול דעת לוותר על כפל המס או להפחיתו  
בהתאם להוראות סעיף 100 לחוק, וזאת **"מטעמים מיוחדים שיירשמו"**. יתרה מזאת,  
אופן הפעלת שיקול דעת המנהל במסגרת סעיף 100 נתון לביקורת שיפוטית.

108. במקרה דנן, החליט המשיב להותיר את רובד הכפל על כנו לגבי שני המערערים. כאן יוזכר  
כי מלכתחילה הפעיל המשיב את סעיף 50(א), על שני רבדיו, באופן שמחצית מן הסכומים  
יוחסה לכל אחד מן המערערים ונמנע המשיב מליישם את הסעיף על מלוא הסכום לגבי  
כל אחד מהמערערים בנפרד.

109. לאחר שקילת הדברים הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין החמיר המשיב בהפעלת  
סעיפים 50(א) ו-100 וכי יש מקום להפחתה מסוימת בהיקף החיוב.

110. **ראשית**, וכמוסבר, סעיף 50 לחוק מטיל סנקציה ואופיו ההרתעתי הוכר בפסיקה (ע"א  
3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, ניתן ביום 26.8.2014).

בשל כך, כבר נפסק כי כאשר בהליך פלילי הוטל על מוציא החשבונית **עונש מאסר  
ממושך**, יש מקום לשקול **"כיוול"** החיוב בכפל מס על פי סעיף 50 שמא הסנקציה  
המצרפית תהיה בלתי מידתית: ראו בפסק דין **גולד הנ"ל ("יתכנו כמובן מקרים שבהם  
סנקציות ממערכות דינים שונות יהיו בעלי תכליות חופפות, ואז מן הראוי 'לכייל'  
אותן"**; סעיף 17 לחוות דעתה של כבוד השופטת ברוך), וכן סעיפים 71 ו-72(א) לפסק דיני  
בע"מ 23324-06-12 אריה בוחניק נ' מנהל מס ערך מוסף - היחידה לפשיעה חמורה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 15-01-5293 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5355 ג'יקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-5384 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 15-01-31840 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

ניתן ביום 24.10.2019 (שעליו הוגש ערעור לבית המשפט העליון התלוי ועומד).

אף בפסק דין הובר (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, ניתן ביום 5.8.2003) הוטעם כי:

**"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." (מתוך סעיף 10 לחוות דעתו של כבוד השופט מצא)**

111. במקרה דנן, לאחר ערעור לבית המשפט המחוזי בהליך הפלילי (אשר התמקד בעבירות מס, אך כלל גם עבירות נוספות), הושת על ג'יקי עונש מאסר בפועל של שש וחצי שנים, ואילו על אבנר הוטל עונש מאסר בפועל בן ארבע שנים ושלושה חודשים.

עונשים אלה הם ממשיים וללא ספק יש בריצוי מאסרים כאלה סנקציה כבדת משקל, אשר יש בה גם גמול וגם הרתעה. בית המשפט המחוזי שדן בערעור על גזר הדין טרח להדגיש פעמים רבות את חומרת המעשים.

112. לדעתי, מן הראוי כי הטלת תקופות המאסר הנ"ל תקבל ביטוי כלשהו בקביעת גובה כפל המס ודומה כי יהיה זה מידתי ונאות אם הענישה הפלילית המקבילה תביא להפחתה של רבע בהיקף הכפל המוטל על פי סעיף 50(א) לחוק לגבי כל אחד מהמערערים (ויודגש: הכוונה היא להפחתה ברובד הכפל בלבד, ולא ברובד השומתי). הבאתי בחשבון כאן כי מלכתחילה הוטלו סכומי הכפל כאילו היה רק "מוציא" אחד.

הרי אילו היה נגזר דינם של המערערים בטרם הפעלתו של סעיף 50(א) לגביהם, עונש המאסר היה נשקל כשיקול רלבנטי בהחלטה עד כמה למצות את הדין בענין הטלת כפל המס (בדרך שימוש אפשרי בהוראות סעיף 100); ומה שנכון לכתחילה מן הראוי כי יהיה נכון גם בדיעבד כאשר המערערים עצמם לא שלטו בסדר נקיטת ההליכים.

113. שנית, לטעמי, יש לתת ביטוי בקביעת גובה החיוב לתפקידו המרכזי פחות של אבנר בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות (סיבה שהביאה לגזירת עונש מאסר קצר יותר עליו, כמפורט לעיל בשל "מקומו הניהולי המשני" כאמור בגזר הדין). אחריותו של אבנר להנפקת החשבוניות הייתה עקיפה יותר מאשר זו של ג'יקי.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 ג'קי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

יצוין כי רשות המסים עצמה התייחסה להיבט זה ב"נוהל ויתור על קנסות, הפרשי הצמדה, וריבית". לשיטת הרשות, במכלול השיקולים להפחתת כפל המס לפי סעיף 50 לחוק, ניתן להתחשב ב"מידת המעורבות של מי שהוטל עליו מס בפעילות של הוצאת חשבוניות שלא כדין" (ראו סעיף 2.א. לחלק 16.4 לנוהל שעניינו בהפחתה של חיוב בכפל מס).

114. לאחר שקילת הנסיבות, לדעתי נכון יהיה אם חיובו של אבנר ברובד הכפל יוגבל לשני שלישים מחיובו של ג'קי.

115. לעומת זאת אינני סבור כי במקרה זה יש מקום להפחתה נוספת בשל גילם של שני המערערים או לנוכח אסונות משפחתיים שפקדו אותם בעבר - נסיבות אשר לא הניאו אותם מלרקום תוכנית עבריינית אשר פגעה קשות באוצר המדינה.

116. כפועל יוצא מן האמור לעיל, סכום רובד הכפל יעמוד על שלושה רבעים מן הסכום המקורי אצל ג'קי (דהיינו, 4,767,395 ש"ח במונחי קרן) ואילו אצל אבנר סכום הכפל יעמוד על מחצית מן הסכום המקורי שנקבע לגביו (דהיינו, 3,178,263 ש"ח במונחי קרן).

117. בשלב זה אפנה לחלק האחרון בפסק הדין, אשר יוקדש לדיון בערעורי החברות.

### י. שומות החברות

118. כמתואר, המשיב הוציא לחברות שומות מס תשומות, והטיל קנסות בגין אי ניהול ספרים לפי סעיפים 77(א) ו-95(א) לחוק. בהתאם לכך, חויבו החברות בסכום כולל של כ- 6.8 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

119. בהחלטתי מיום 4.3.2018, קיבלתי באופן עקרוני את בקשת המשיב לדחיית ערעורי החברות על בסיס ממצאי הכרעת הדין בהליך הפלילי. שם כתבתי:

**"בעניין שני התאגידים, דומה כי אכן ניתן לפסוק את דינם כבר כעת. אולם**

**היות והגעתי ממילא למסקנה כי יש לזמן דיון במועד קרוב... אמנע בשלב זה**

**ממתן פסק דין כנגד התאגידים" (סעיף 17(ו) להחלטה)**

120. המערערים לא הסתייגו מהאמור בהחלטתי הנ"ל (ראו את פרוטוקול הדיון שנערך בנוכחות באי כוח הצדדים סמוך לאחר מתן ההחלטה ביום 21.3.2018). כמו כן, הם לא התנגדו לבקשתו החוזרת של המשיב בפתח סיכומיו "ליתן פסק דין הדוחה את ערעורי החברות".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

121. כאן יש להזכיר כי החברות אינן פעילות עוד.
122. על רקע דברים אלה, אדון בענייני החברות בקצרה.
123. החברות והמערערים הורשעו בעבירות לפי סעיפים 117(ב)(5), 117(ב)(8) לחוק וכן סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, בין היתר, בגין "ניכוי מס תשומות ללא מסמך כנדרש בחוק" וכן "ההימנעות מניהול ספרים" כדין (סעיפים 339 ו-355 להכרעת הדין).
124. האישומים הפליליים בנושאים אלה התייחסו לסכומי מס עסקאות וסכומי מס תשומות "סתמיים ובדויים" בהיקף של מיליוני שקלים חדשים שנכללו בדיווחי החברות למנהל במשך שנות הערעור (סעיף 310 להכרעת הדין).
125. בית משפט השלום קבע את הממצאים הבאים:

"המסקנה המתבקשת היא אחת ואין בלתי - הנאשמים לא ניהלו כל ספרי חשבונות ביחס לחברות הנאשמות [הכוונה לי.ש. המובילים, א.ד. נתיבי המרכז וכן לחברת דליס שאינה חלק מהתיק כאן]; הם לא החזיקו ולא שמרו תיעוד ואסמכתאות, ועל כן, אין בנמצא הנהלת ספרים מסודרת וחוקית. ... המסקנה המתבקשת מהתשתית הראייתית שהניחה המאשימה... [היא ש]ספרי [ה]חשבונות של הנאשמות אינם בנמצא. אילו נוהלו ספרים, ואפילו באורח לקוי, ניתן היה לנאשמים לשחזר, ולו במעט, את חשבוניות התשומות וההוצאות שלהם (אם היו כאלה), כדי להוכיח ולאמת את קיומן ואת הסכומים.

מכאן, שאין כל בסיס, תיעוד ואסמכתא לביסוס ולתמיכת הסכומים שנוכו בדו"חות התקופתיים שהוגשו למע"מ ובדו"חות השנתיים שהגישו הנאשמים לפקיד השומה.

...

מקובלת עליי טענת המאשימה בדבר אי סבירותם של הדו"חות התקופתיים, אי סבירות משוועת הנובעת מכך שסכומי מס העסקאות והתשומות מתקזזים כמעט לחלוטין, עד כי שיעור הערך המוסף של החברות הנאשמות מתקרב לאפס. ... על כן, הגעתי למסקנה כי הסכומים שנרשמו - הן בצד העסקאות וההכנסות והן בצד התשומות וההוצאות - הם סכומים סתמיים, ועל כן כוזבים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

...

**אני מרשיעה את הנאשמים... [ב]ניכוי מס תשומות ללא מסמך כנדרש  
בחוק..."** (מתוך סעיפים 333 עד 335 ו-339 להכרעת הדין)

יזכר כי הממצאים והמסקנות שנקבעו בהכרעת הדין מהווים ראיות לכאורה לאמור בהם מכוח סעיף 42א לפקודת הראיות.

126. בנוגע לקנסות בגין אי ניהול ספרים - די בממצאים שנקבעו בהליך הפלילי כדי לבסס ולהצדיק את השתת הקנסות.

מדובר בקנס בסך של **334,236 ש"ח** המהווה 1% ממחזוריה המדווחים של י.ש. המובילים לשנים 2009 עד 2012. וכן קנס בסך **67,347 ש"ח** המהווה 1% ממחזוריה המדווח של א.ד. נתיבי המרכז לשנת 2012 (העתקי הקנסות צורפו כנספחים להודעות הערעור מטעם החברות).

127. אשר לשומות מס התשומות -

בנוגע לא.ד. נתיבי המרכז - בהליך הפלילי הוכח כי במהלך שנת 2012 נוכח מס תשומות שלא כדין בסך 1,119,916 ש"ח (ראו את פרטי האישום שהובא בסעיף 310 להכרעת הדין). שומת מס התשומות שהוצאה לחברה במישור האזרחי מתייחסת לאותה התקופה וגובהה זהה (במונחי קרן); העתק השומה צורף כנספח א' להודעת הערעור מטעם החברה).

128. בנוגע לי.ש. המובילים - הוכח בהליך הפלילי כי נוכח מס תשומות כוזב בסכום 6,316,313 ש"ח, בתקופה שבין חודש אפריל 2007 לחודש מרס 2012 (סעיף 310 להכרעת הדין). כאן, שומת המס האזרחית חופפת **רק בחלקה** לתקופה הנדונה בהכרעת הדין - השומה עוסקת בתקופה שבין חודש ינואר 2009 לחודש דצמבר 2012. כמו כן, סכום השומה האזרחית נמוך יותר - 5,312,301 ש"ח (קרן המס).

בהקשר זה, בבקשתו למתן פסק דין חלקי, המשיב טען כי ההרשעה "מכסה" את **מלוא** תקופת השומה, מבלי שסיפק הסבר נוסף בנוגע לחודשים אפריל עד דצמבר 2012 (סעיף 13.ב. לבקשה). המערערים מצידם לא חלקו על קביעה זו בתשובתם לבקשה.

לאור האמור, יש לדעתי להפחית מהחיוב את המס שנוכה בפרק הזמן שאינו חופף לתקופת ההרשעה כאמור (אפריל עד דצמבר 2012). כי הרי לגבי אותה תקופה אין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

אפשרות להסתייע בהוראות סעיף 42 לפקודת הראיות.

על דרך האומדן, ניתן לייחס לתקופה "החורגת" כאמור מס תשומות בסך 991,981 ש"ח (המהווה 9/12 מסכום המס השנתי - 1,322,642 ש"ח - שנוכה בדיווחי החברה לשנת 2012; העתק השומה צורף כנספח א' להודעת הערעור מטעם החברה). דהיינו, המשיב הצדיק שומת מס תשומות בסך 4,320,320 ש"ח (5,312,301 ש"ח פחות 991,981 ש"ח).

129. לאור המפורט לעיל, מסקנתי היא כי יש לדחות את ערעורן של החברות בהתאם לבקשות המשיב, וזאת בכפוף לתיקון שומת מס התשומות שהוצאה לי.ש. המובילים כמוסבר בסעיף 128 לעיל. במובן זה פסק דין זה לגבי שתי החברות איננו "חלקי".

### יא. לסיום

130. אסכם אפוא את מסקנותיי:

(א) ערעורם של גיקי ואבנר נדחה, בכפוף להפחתות בסכום הרובד השומתי כמפורט בסעיף 103 (שנעשתה על דעת המשיב) ובגובה רובד הכפל כמוסבר בסעיף 116 לעיל.

על כן, לגבי גיקי סכום החיוב לפי סעיף 50(א) לחוק בגין החשבוניות הנדונות יעמוד על 4,849,468 ש"ח  $[(164,146/2) + (0.75 \times (12,713,055/2))]$  - במונחי קרן.

לגבי אבנר סכום החיוב לפי סעיף 50(א) לחוק בגין החשבוניות הנדונות יעמוד על 3,260,336 ש"ח  $[(164,146/2) + (0.5 \times (12,713,055/2))]$  - במונחי קרן.

(ב) ערעורה של א.ד. נתיבי המרכז נדחה.

(ג) ערעורה של י.ש. המובילים נדחה, בכפוף להפחתה החלקית בסכום שומת מס התשומות כאמור בסעיף 128 לעיל.

המשיב יפעל ליישום מסקנות אלו.

131. היות שלא נדרש קיום דיון הוכחות לגבי החשבוניות הנדונות בפסק דין חלקי זה, אינני מוצא לנכון לתת צו לתשלום הוצאות משפט.

132. מובהר כי פסק דין חלקי זה איננו מתייחס ליתר החשבוניות מושא הודעות כפל המס, וכל דבר הנוגע להמשך אפשרי של ההליך דנן בעניין החשבוניות הנוספות יידון במסגרת אחרת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2020

ע"מ 5293-01-15 י.ש. המובילים חברה למסחר ושירותים בע"מ נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5355-01-15 גיקי מור (יעקב שבירו) נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 5384-01-15 אבנר שפיר נ' ביקורת פשיעה חמורה  
ע"מ 31840-01-15 א.ד. נתיבי המרכז בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

ניתן לפרסם פסק דין זה ברבים (וכך גם לגבי החלטתי מיום 4.3.2018).

ניתן היום, כ"ח שבט תש"פ, 23 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט