



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

המערער: רמזי אבו סרחאן
ע"י ב"כ עו"ד שלומית סוסיד

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

לפני שני ערעורים שהדיון בהם אוחד על החלטות המשיב לחייב את המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") וכן לחייבו בקנס בגין פסילת ספרים, לפי סעיף 95 לחוק מע"מ.

רקע עובדתי

1. למערער נפתח תיק עוסק מורשה במע"מ ביום 1.1.2016 ועיקר עיסוקו בתחום קידוח וניסור בטון.
2. ביחס לתקופה שבין דצמבר 2014 לבין יולי 2017 טען המשיב כי המערער מסר 26 חשבוניות מס על שם 8 חברות שונות לעוסק בשם א. ג'רבי ניסור וקידוח בע"מ (להלן: "ג'רבי ניסור"), בסך כולל של 2,958,222 ₪, כאשר סכום המע"מ הגלום בחשבוניות עומד על סך כולל של 435,482 ₪.
3. החברות על שמן הוצאו החשבוניות הן שעאבין לעבודות בניין בע"מ; דרכים שלישיות בע"מ; א.ר. אולם בלבן בע"מ; ג.א.ד. עבודות כלליות וגמר בע"מ; ביוטי אקספרס בע"מ; ג. אנד ר. נקיון ובניה בע"מ; מ.ב.א. קומרץ בע"מ; ומהימנה 770 בע"מ.
4. בתאריך 14.8.17 נפתח הליך ביקורת בתיק העוסק של המערער, בעקבות מבצע ניהול ספרים שנוהל על ידי מס הכנסה. נמצא בביקורת כי בשנים 2014-2017 ניכה המערער שיקים אצל חלפן כספים בגין הכנסות מ"אספקת עובדים" מבלי שדווח על הכנסות אלה לרשויות המס וכן שסיפק חשבוניות מס על שם 8 החברות הנ"ל.
5. בתאריך 30.5.19 נערך למערער שימוע בנוכחות מייצגו, יועץ המס נבולסי חמדי. בתאריכים 7-8.7.19 יצאו למערער מספר הודעות לעוסק, בדבר פסילת ספרים, חיובו בכפל מס עסקאות,



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

שומת תשומות ושומת מס עסקאות. בתאריך 17.7.19 נחתמה שומה בהסכם, על פיו התחייב המערער לשלם את חיוביו בגין ניכוי השומות שלא כדין ואת מס העסקאות שדווח בחסר, בסך כולל של 172,779 ₪. צוין בהסכם כי יצא חיוב נוסף בכפל מס בגין עסקאות שבוצעו על ידי המערער ובגינן הוצאו חשבוניות שלא כדין ע"ש עוסקים אחרים.

6. במרכז הערעורים מצויה השאלה, האם צדק המשיב בחיוב המערער בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ.

טענות הצדדים

בפרק זה יוצגו טענות הצדדים בתמצית. בהמשך, כאשר נדון בסוגיות שבמחלוקת, נרחיב ונחדד את חילוקי הדעות בין הצדדים.

טענות המשיב בתמצית

7. אפתח בטענות המשיב, הואיל ולעניין החיוב בכפל מס ובקנס מנהלי, נושא מנהל מע"מ בנטל הבאת הראיות. כך נקבע בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן: "עניין זאב שרון") לעניין חיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, הנוגע למי שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין. בהחלטתי מיום 28.2.22 קבעתי כי כך הוא גם ביחס לחיוב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, שעניינו במי שהוציא חשבונית מס שהוצאה שלא כדין.

8. לטענת המשיב, המערער הוא שמסר את החשבוניות של החברות השונות לג'רבי ניסור והוא זה שקיבל את התמורה בגין חשבוניות אלה, אשר הוצאו שלא כדין, שכן החברות לא ביצעו עבודות עבור ג'רבי ניסור והן נועדו לשם מתן כיסוי חשבונאי לשירותים שסיפק המערער. עוד נטען כי המערער המשיך והוציא חשבוניות מס ע"ש החברות השונות, גם לאחר שפתח תיק עוסק מורשה במע"מ ובהתאם לכל האמור, הוא חויב בכפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק.

9. בכל הנוגע לקנס בגין פסילת ספרים, טען המשיב כי המערער לא ניהל ספרים כלל לשנים 2014-2015 ולאחר פתיחת תיק העוסק במע"מ, המערער לא דיווח על העסקאות עם ג'רבי ניסור והגם שניהל ספרים, הספרים לא שיקפו את מלוא עסקאותיו כנדרש.

טענות המערער בתמצית

10. לטענת המערער, המשיב לא עמד בנטל הבאת הראיות ולא הציג תשתית ראייתית המצדיקה את החיוב בכפל מס ואת החיוב בקנס בגין פסילת הספרים. נטען כי המערער לא הוציא את חשבוניות המס, אשר הוצאו על בעלי החברות השונות, אשר הסכימו להיות שותפות של



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

המערער לביצוע העסקאות. נטען כי נציגי אותן חברות הגיעו למשרדי ג'רבי ניסור עם פנקסי החשבוניות והם שהוציאו את החשבוניות ונתנו אותן למנהל ג'רבי ניסור, מר איתי ג'רבי (להלן: "איתי").

11. זאת ועוד, לטענת המערער, החשבוניות לא ניתנו על ידו לאיתי, שכן בעלי החברות הם שמסרו לאיתי את החשבוניות, גם אם בנוכחות המערער ואם מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, היה על המשיב להוציא את החיוב בכפל מס לאותן חברות.

12. באשר לקנס בגין פסילת הספרים, טען המערער, כי הואיל והחשבוניות לא הוצאו על ידו, הוא לא צריך היה לכלול את אותן החשבוניות בפנקסי החשבוניות שלו ולא היה צריך לדווח עליהן ולשלם את המע"מ בגינן.

13. לחילופין, טען המערער כי יש להפחית את סכום כפל המס ואת סכום הקנס, לפי סעיף 100 לחוק מע"מ, לאור כך שהוא פעל בתום לב ובמחשבה כנה כי הוא אינו גורם נזק לאוצר המדינה וגם לאור נסיבותיו האישיות הקשות.

דיון והכרעה

14. בפרק זה נפרט את הכללים שנקבעו בפסיקה ביחס לחיוב בכפל מס וביחס להגדרת חשבונית שהוצאה שלא כדין ולאחר מכן, נבחן את הראיות שהוגשו ועל בסיסן ייקבעו ממצאים עובדתיים ומסקנות.

המסגרת הנורמטיבית

15. ראשית לכל, יש לפתוח בהוראת החוק המצויה בבסיס המחלוקת. סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע כך:

"(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 לעניין חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה".

16. לטענת המשיב, מדובר בערעורים הנדונים, בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, משום שמבצע העבודה באתרים של ג'רבי ניסור היה המערער ואילו החשבוניות בגין עבודתו ובגין אספקת הפועלים היו של 8 חברות שונות, שהמערער אינו הבעלים שלהן.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

17. על פי הפסיקה, על החשבוניות לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה, במובן זה שמוציא החשבונית צריך להיות מי שביצע בפועל את השירות או המכירה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז.")).

במצב שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מספק השירות בפועל, נחשבת החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינא אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי (ע"מ (חיי) 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה עכו (1.9.13) (להלן: "עניין זוהר").

18. לעניין דרישת הזהות בין מוציא החשבונית למבצע השירות, ראו את שנאמר בעניין זוהר בפסקה 9:

"החוק מחייב איפוא כי תהא זהות בין ספק הסחורה לבין מוציא החשבונית, וזאת כדי להבטיח תשלום מס עסקאות ורישום העסקה בספרי הספק וכן תשלום מס ורישום אצל העוסק המבקש את ניכוי התשומות. ועוד, כי תהא התאמה חד-ערכית בין מבצע העבודה או נותן שירות לבין חשבונית מס שניתנה על ידו. הוצאת חשבונית על ידי אחר, שאינו "הספק" או "נותן השירות", נעשה לפחות לכאורה לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר האחרון נמנע מלהוציא חשבונית מס כדין; ואילו מוציא החשבונית, לא ביצע פעילות כלכלית המצדיקה הוצאת החשבונית. החשבונית במקרה כזה היא בגדר "כיסוי" חשבונאי בלבד, שאין לקבלו לצורך קיזוז תשומה.

באופן זה מקום בו אין התאמה בין מוציא החשבונית למספק הסחורה, הרי שיראו בחשבונית שהוצאה כחשבונית מס שלא כדין".

19. עתה נחזור להוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ ולפרשנותה. בע"א 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.20) (להלן: "עניין מונדר בדיר") נאמרו הדברים הבאים (פסקה 16):



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

"הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרייו, לרבות אלו אשר לא דיללו, ואולי אפילו לא ניסו לדלל, את קופת המדינה. אין חולק, אמנם, כי כפל המס נועד, בראש ובראשונה, לעזור למדינה להתמודד עם הונאות מס שמדללות את קופתה, אך מכך אין להסיק כי זוהי מטרתו הבלעדית. האיסור על הוצאת חשבוניות פיקטיביות נועד להבטיח את אמינותו של תיעוד במסחר ובמתן שירותים באופן כללי – זאת, כדי למנוע מעשי הונאה מכל הסוגים".

וכן ראו את הדברים הבאים (פסקה 17):

"יתרה מכך, הסעיף נוסח בהרחבה בכוונת מכוון גם כדי למנוע תקלה הידועה כחֶסֶר בהכללה או כהכללה חסרה (- under-inclusiveness): ניסוח צר מדי של כלל משפטי אשר עלול להביא לכך שהכלל לא יחול במקרים שעליהם הוא אמור לחול כדי להגשים את מטרתו (ראו: Louis Kaplow, *Rules Versus Standards: An Economic Analysis*, 42 DUKE (1992) 557, 586-596 (L.J.)). למשל: צמצום תחולתו של סעיף 50(א) להונאות מס אשר מדללות, או עלולות לדלל, את קופת המדינה עלול לגרום לכך שכפל המס הקבוע בסעיף לא יוטל במקרים שבהם התביעה תתקשה להוכיח את הנזק שנגרם, או שעלול היה להיגרם, למדינה בעקבות ההונאה – זאת, למרות שהפעלת הסנקציה במקרים אלו נחוצה להתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות".

20. בכל הנוגע לקנס בגין פסילת ספרים, מן הראוי לפתוח בהוראת סעיף 95(א) לחוק מע"מ, הקובעת כך:

"5 לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד
שהקנס לא יפחת מ-259 שקלים חדשים לחודש".

בע"מ (ח"י) 09-10-621 מרדכי דגני נ' מנהל מס ערך מוסף חדרה (21.12.09) נקבעו הדברים
הבאים (פסקה 7):

"מהותו של "הקנס" על פי סעיף 95 אינה מוגדרת וכי באופיו
הוא משלב מספר תכליות. עיון בסעיף 95 לחוק מלמד כי הרכיב
התרופתי שבו אינו בבחינת הרכיב העיקרי. אין כל זיקה בין
שיעור הקנס המוטל על העוסק לבין היקף העלמת המס. צריך
לזכור כי ניתן להטיל קנס על פי סעיף 95 לחוק גם אם העוסק
לא התכוון כלל להשמיט הכנסות ואף אם שילם את מלוא המס
המגיע (ראה ביקורתו של י. פוטשבוצקי מס ערך מוסף 537
(2001)). אין גם זיקה בין שיעור הקנס ל"מחיר" הפיגור
בתשלום המס. על האיחור בתשלום מוטל "קנס" נפרד
(למעשה "תוספת פיגורים") מכוח הוראת סעיף 96 לחוק וכן
על-פי הוראות נוספות.

ה"קנס" על-פי סעיף 95 גם אינו רק עונש, שכן אין הוא פוטר
את העוסק מאחריות פלילית לפי סעיף 117 לחוק מע"מ. דומה
שלקנס מספר תכליות מעורבות.

ככל הנראה מטרתו העיקרית של הקנס היא להוסיף סנקציה
מינהלית שתסייע בהרתעה ותאפשר אכיפה יעילה יותר. הקנס
מוטל בשל מחדל בניהול פנקסים (אי-ניהול או ניהול בסטייה
מהותית), ונועד להרתיע את העוסקים ולדרבנם למלא את
חובתם על-פי דין. כמו כן יש בקנס כדי לפצות במשהו בגין
העלויות שנדרשו לבדיקת פנקסי העוסק המוגשים באיחור.
תכלית זו קרובה יותר לתכליות העומדות בבסיס הטלת
האחריות הפלילית אולם להטלת אחריות פלילית מטרת
נוספת".



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

האם מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין

21. במסגרת חקירת המערער במס הכנסה ביום 14.8.17 (נספח ה' לתצהיר מטעם המשיב) מסר המערער את הדברים הבאים (שורות 97-77):

ש: יש לך עוד הכנסות פרט להכנסות שלך מניסור בטון?
ת: כן יש לי גם הכנסות מאספקת פועלים לקבלני בניין, מדובר בפועלים מהכפר שלי שאני מביא אותם לקבלן באתר ובסוף החודש הקבלן משלם לי צ'ק אני פורט את השיק של הקבלן ונותן את הכסף לפועלים שהבאתי לו. אני רוצה להגיד שאת השיק אני מקבל בניכוי עמלה של הצינינג'.
ש: אתה מקבל את השיק מהקבלן?
ת: לא
ש: אז מי מקבל את השיק עבור אספקת העובדים?
ת: יש אחד קוראים לו עבד הוא נותן לקבלן חשבונית והוא מקבל מהקבלן את השיק ובגלל שזה עובדים שבאו דרכי עבד בא אלי ומבקש ממני שאני אחתום על השיק
ש: מי הולך בפועל לצינינג' אתה או עבד?
ת: פעם אני ופעם עבד.
ש: מי מקבל את הכסף במזומן מהצינינג' אתה או עבד?
ת: עבד מקבל את הכסף במזומן מהצינינג' ומנכה מהכסף שהתקבל מהצינינג' 10% מגובה החשבונית שהוא הוציא לקבלן ואת השאר אני מקבל ומחלק לפועלים.
ש: אם עבד רשם לקבלן חשבונית על 100,000 שקל כמה עבד וכמה אתה מקבל?
ת: אם הצינינג' בניכוי העמלה שלו הביא 100,000 שקל אז עבד לוקח 10,000 שקל ואני לוקח 90,000 שקל.
ש: וכמה נשאר אצלך?
ת: אני עושה חישוב כל פועל כמה הוא עבד בחודש ומביא לו את הכסף ומה שנשאר נשאר אצלי".

22. בתאריך 17.10.18 נחקר המערער פעם נוספת ומסר את הדברים הבאים (שורות 96-82):

ש: מדוע מסרת בגין עבודה שאתה עשית חשבוניות של חברות ועוסקים שונים ולא חשבוניות של העסק שלך ע.ר. ניסור וקידוח בבטון?



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ת: כי היה לי בעיה בחשבון בנק ולא יכולתי לפתוח עסק כי הייתי מסובך עם הוצאה לפועל ועם קנסות. אני בא להגיש אומרים לי תסגור את החובות שלך ואז תגיע אלינו. וב-2014 התחלתי לעבוד ופתחתי עסק 2016.

ש: אבל חלק מהחשבוניות נמסרו בזמן שכן היה לך תיק במ"ה. אתה פתחת את העסק ב-1.1.2016 ואת התיק במ"ה פתחת ב-7.3.2016 וחלק מהחשבוניות נמסרו אחרי התקופה הזו. לדוג' חשבונית המסומנת ע.ז.6 וע.ז.9, הן נמסרו בזמן שכן היה לך תיק במ"ה. אז מדוע לא הוצאת חשבוניות של העוסק שלך ע.ר. ניסור וקידוח בבטון?

ת: כי הבאתי אותו שותף לעבודה והוא הוציא את החשבוניות והביא לי את החלק של הכסף שלי.

ש: אבל אתה לא דיווחת על ההכנסות האלה למ"ה?

ת: לא דיווחתי כן. אבל הבן אדם הזה שהוציא חשבוניות מדווח עליהם.

ש: מאיפה השגת את האנשים האלה שעומדים מאחורי החשבוניות?

ת: דרך השותף שלי שהיה שקוראים לו עבד".

23. בתצהיר המערער, כלול הסבר על ההתקשרות בין המערער לבין ג'רבי ניסור והחשבוניות שבמחלוקת (סעיפים 7-11 לתצהיר):

7" מאחר וזה עתה השתחררתי מהכלא והייתי מסובך בחובות ובהוצאה לפועל, לא הצלחתי לפתוח חשבון בנק מסודר ולהירשם כעוסק מורשה.

8. בצר לי פניתי לאדם בשם מוחמד הרוש, שכונה על ידי עבד, וכך גם יכונה להלן, אשר פעל לאיתור חברות הרשומות כעוסק מורשה במע"מ על מנת שאלה יסכימו לשמש כשותפינו לביצוע העסקה ויוציאו חשבוניות מס מסודרות למקבל השירות ג'רבי.

9. אותם בעלי חברות הסכימו להסדר זה. בעלי אותן חברות יש ויחד עם אותו עבד, אשר שימש כנציגן, ויש ויחד עמי נהגו להגיע לאתרים של ג'רבי להוציא לו חשבוניות מס ולקבל תמורתן שיקים לפקודתם.

10. חשבוניות המס הוצאו ע"י אותן החברות, תחת מספר עוסק מורשה שלהן וזאת בגין עסקאות חייבות במס של אספקת פועלים.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

11. החברות מוציאות החשבוניות הסכימו ונטלו על עצמן להיות שותפות לעסקת אספקת הפועלים באמצעות עבודתי, כשאני משמש כנציגן המקצועי בשטח, כאשר הן אלה אשר מוציאות את החשבוניות המס. החשבוניות הוצאו בעקבות עסקאות אמת ומשקפות עסקה ממשית בין הצדדים".

24. וכך העיד איתי, ביחס לעסקאות עם המערער, בחקירתו מיום 14.10.18 (נספח ח' לתצהיר המשיב), בשורות 6-19:

"ש: החוקרת מציגה בפניך צילומי חשבוניות המסומנות ע.ז. 1 עד ע.ז. 25 מתאריך היום, אתה מתבקש לחתום עליהם כאישור להצגתם בפניך. החשבוניות הללו הוצאו מתוך חומר הנהח"ש של החברה בבעלותך א. ג'רבי ניסור וקידוח בע"מ. החשבוניות הללו נמסרו לך בגין עבודות שעשה רמזי אבו סרחאן עבור החברה בבעלותך א. ג'רבי ניסור וקידוח בע"מ, אתה מזהה את החשבוניות הללו?
ת: לאחר שאני חותם על צילומי החשבוניות כאישור להצגתם בפניי אני אומר כי מזהה את החשבוניות ואלו חשבוניות שרמזי הביא לי עבור עבודות שעשה עבורי וכל האתרים שרשומים בחשבוניות אלו אתרים שהחברה בבעלותי עובדת בהם, האתרים הם: עזריאלי שרונה, מכס אשדוד, גינדי חדרה, מייקרוסופט הרצליה, אסותא ת"א, עזריאלי חולון, קניון רמת אביב, קניון עזריאלי ראשונים וכו'.
ש: אני אומרת לך כי בתקופה שרמזי הביא לך את החשבוניות הללו עבור עבודות שעשה עבור החברה בבעלותך א. ג'רבי, לא היה לו כלל תיק במ"ה. תגובתך?
ת: כן, רמזי היה מסובך עם הבנקים והוא לא יכל לפתוח עוסק מורשה בבעלותו ולכן הוא הביא לי חשבוניות מקרובי משפחה".

25. המערער טען כי הוא ראה עצמו שכיר של אותן חברות, אולם לא שוכנעתי כי גרסתו זו אמינה, והיא אינה מתיישבת עם הדברים שצוטטו לעיל. המערער גם לא הציג מסמכים המלמדים על היותו עובד שכיר, כמו הסכמי עבודה, תלושי שכר וכיוצ"ב.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

26. אף הטענה בדבר "שותפות" בין המערער לבין אותן חברות, לא נמצאה אמינה בעיניי. ממכלול החומר שהוגש עולה תמונה ברורה, לפיה, המערער ביצע עבודה וסיפק פועלים באתרים של ג'רבי ניסור. מחמת אילוצים שונים, לא יכול היה המערער להוציא חשבוניות מס בתקופה בה טרם נרשם כעוסק מורשה ואף בתקופה לאחר הרישום ובחר לספק כיסוי חשבונאי לתשלומים שקיבל. לשם כך, הוצאו החשבוניות של החברות השונות, כדי שג'רבי ניסור תוכל לקזז את מס התשומות, הכלול באותן חשבוניות.

27. המערער נשאל בחקירתו הנגדית, מדוע החליף את החברות, והשיב כך (עמ' 24 לפרוטוקול, שורות 10-13):

**"ש. למה כל פעם התחלפו החברות?
ת. היה נפתח להם התאבון, יותר מדי. רוצים לקחת לי
אפילו את המשכורות של העובדים. אני מסכים עם העובדים
על עבודה של 350 שקל ואז היו אומרים לי לתת 200 שקל שזה
מספיק, אפילו".**

28. העולה מן המקובץ הוא כי מדובר בהוצאת חשבוניות שלא כדין, כאשר המערער השתמש בחשבוניות של החברות השונות לשם כיסוי חשבונאי לעבודות שבוצעו על ידו ועל ידי הפועלים שהביא לאתרי העבודה של ג'רבי ניסור. בתמורה שהתקבלה שילם המערער את שכר הפועלים, שילם "עמלה" לחברות השונות עבור הכיסוי החשבונאי, ואת השאר קיבל לכיסו.

חיוב בכפל מס

29. בכתב התשובה מטעם המשיב נכתב כי המערער הוא שמסר לאיתי את החשבוניות של החברות השונות והוא זה שקיבל את התמורה בגין חשבוניות אלה. בתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב, של מבקרת החשבונות במע"מ ירושלים, גב' מרתה ביינסון (להלן: "המבקרת" או "ביינסון") נאמרו הדברים פעם נוספת (סעיף 23 לתצהיר) והוצהר כי "המערער המשיך להוציא חשבוניות מס ע"ש החברות השונות" לאחר שפתח תיק עוסק מורשה במע"מ (סעיף 24 לתצהיר). בסיכומי המשיב נטען כי "המערער סיפק לא פחות מ-26 חשבוניות של 8 חברות שונות, שאינן בבעלותו" (סעיף 2 לסיכומים).

30. לעומת זאת, המערער טען כי את החשבוניות הוציאו בעלי החברות והם גם שמסרו לאיתי את החשבוניות ומשום כך, נטען כי לא התמלאו תנאי סעיף 50(א) לחוק מע"מ, המדברים על אדם שהוציא חשבונית מס.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

31. בחקירתו הראשונה של איתי מיום 14.10.18 (נספח ח' לתצהיר המשיב) הוא התייחס לקבלת החשבונות בשורות 62-74 :

ש: מי מסר לך את החשבונות המסומנות ע.ז. 1 עד ע.ז. 25 שהוצגו בפניך?
ת: בעלי החשבונות ורמזי אבו סרחאן.
ש: מי הם אותם בעלי החשבונות? יש לך טלפונים שלהם?
אתה מכיר אותם?
ת: לא.
ש: יש לך טלפונים של בעלי החשבונות?
ת: אצלי לא, רק מה שמופיע על גבי החשבונות.
ש: אתה מכיר אותם אישית?
ת: לא. כולם דרך רמזי.
ש: איך מתבטאת למעשה ההכרות שלך עם אותם בעלי חשבונות מעבר לזה שהם נכחו באותה העת שהם נתנו לך חשבונות ונכחו עם רמזי?
ת: ההכרות היא רק ביום קבלת החשבונות.
ש: ומעבר לזה?
ת: כלום, מה יש לי איתם, בודק חשבונות, ת.ז., ניהול ספרים, ניכוי מס וזהו".

32. באותה חקירה מסר איתי את גרסתו ביחס לתשלום עבור העבודה ואספקת הפועלים, בשורות 79-96 :

ש: ובמסירה של השקים שהוצגו בפניך המסומנות ע.ז. 26 עד ע.ז. 62, מי היה נוכח?
ת: רמזי ובעל החברה שמופיע על גבי החשבונות.
ש: מאיפה אתה יודע שאותו בן אדם הוא באמת הבעלים של החברה?
ת: לפי בדיקה באותו יום במעמד החשבונות נבדקה החשבונות. בעל החברה שמופיע בחשבונות מביא לי ת.ז. שלו ואישור ניהול ספרים, הייתי מטלפן לרו"ח שלי- אסתי וינגרטן, למשרד שלה, היא הייתה בודקת בשעם שהאישור



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ניהול ספרים תקין, ואם האישור ניהול ספרים תקין הוא
מקבל שק במקום. וכל ההתחשבות נעשתה ברחוב הארבעה
באר קפה. גם על החשבוניות שהביאו לי וגם השקים שאני
מסרתי.

ש: ומה רמזי עשה עם השקים האלה?

ת: הולך לפרוט את השקים בצ'יינגים.

ש: מאיפה אתה יודע?

ת: כי הצ'יינגים היו מתקשרים אליי.

ש: ומה הם היו אומרים לך בצ'יינגים?

ת: אם קיבלתי תמורה מלאה עבור העבודה.

ש: בעלי הצ'יינג אמרו לך מול מי הם עומדים בצ'יינג?

ת: כן, הם אמרו מול בעל החברה ורמזי, הם שאלו אם בוצעה

עבודה והם קיבלו תמורה מלאה וזהו".

33. איתי נחקר פעם נוספת ביום 16.2.20 ונשאל ממי קיבל את החשבוניות של החברות השונות
(שורות 240-164). ביחס לכ"א מ-8 החברות מסר איתי בחקירתו כי בעל החברה מסר לו את
החשבוניות, בנוכחות המערער. הוא נשאל לגבי הבדיקות שעשה כדי לוודא שמדובר בבעל
החברה והשיב (שורות 181-174):

ש: מי נתן לך את החשבוניות ע"ש חברת שעאבין רמזי או בעל
החברה?

ת: בעל החברה בנוכחות רמזי

ש: האם חתמת עם חברת שעאבין על חוזה?

ת: כן. זה נמצא בעסק.

ש: איזה בדיקות עשית על מנת לוודא שמי שהביא לך את

החשבוניות ע"ש חברת שעאבין הוא בעל החברה או מורשה

מטעמו להוציא חשבוניות בשם החברה?

ת: צילום ת.ז. של בעל החברה, מביא לי אישור פתיחת חברה,

אישור מעמ, אישור ניהול ספרים ואישור מס".

באופן דומה מסר איתי בחקירתו פירוט לגבי כ"א מהחברות האחרות.

34. בשורות 290-282 הוסיף איתי את הדברים הבאים:



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ש: רמזי הציג לך יפויי כח שהוא מורשה לעבוד בשם החברות?
או שהוא עובד עם החברות?
ת: לא הוא לא הציג לי.
ש: אז איך אתה יודע שהוא עובד איתם?
ת: הוא הביא לי חשבונית שלהם.
ש: מי הביא לך את החשבוניות?
ת: בעלי החברה בנוכחות רמזי.
ש: למה הסכמת לקבל חשבוניות ממשהו אחר שהוא לא רמזי והוא בעצם לא ביצע עבורך את העבודה?
ת: כי בעל החברה הביא לי חשבונית מס ואמר שרמזי ביצע עבורו את העבודה".

35. כאשר נשאל איתי בחקירתו על התשלום עבור החשבוניות השיב כך (שורות 264-271):

ש: למי שילמת בעבור החשבוניות הלו שהצגנו בפניך?
ת: לבעלי החברות.
ש: אני אשאל שוב, למי שילמת בעבור החשבוניות הללו?
ת: לבעלי החברות.
ש: אתה בטוח בתשובה שלך?
ת: כן.
ש: מי ביצע את העבודה בעבור החשבוניות שהוצגו בפניך?
ת: רמזי אבו סרחאן".

36. ובשורות 311-321 הוסיף אתי את הדברים הבאים:

ש: למי שילמת בעבור החשבוניות האלה שהוצגו בפניך?
ת: לבעל החברה
ש: איך שילמת לבעלי החברות?
ת: בשיקים
ש: היכן נפדו השיקים?
ת: ציינגים בנקים
ש: אמרת קודם שבעל הצינג היה מתקשר אלייך ומוודא כי השיקים שייכים לך ושבאו אליו לפדות את השיקים. מה אמר לך בעל הצינג' מי נמצא אצלו בשביל לפדות את השיקים?



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ת: בעל החברה הי אומר שם של בעל החברה שלו נתתי את
השיקים
ש: בעל הציינג לא אמר לך כי רמזי אבו סרחאן נמצא אצלו
בשביל לפדות את השיקים?
ת: לא".

37. בעלי החברות השונות לא נחקרו על ידי חוקרי מע"מ ואף אחד מהם לא הובא כעד במסגרת
דיוני ההוכחות. כל אחד מן הצדדים טען כי היה זה הצד האחר שנדרש להביאם וכי אי הבאת
בעלי החברות לעדות, פועל לחובת הצד האחר. לסוגיה זו, של אי חקירת בעלי החברות על ידי
חוקרי רשות המסים ושל אי הבאתם לעדות, נידרש להלן.

בעניין **זאב שרון**, קבע בית המשפט העליון מפיו של כב' השופט ח' מלצר, כי כשמדובר
בסמכויות מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס וקנס מנהלי, יישא מנהל מע"מ בנטל הבאת
הראיות:

**"בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק
ולהשית עליו קנס מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ
להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו
(כלומר יש להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי
מנהל מע"מ). לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את
התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל
הבאת הראיה לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפלו פגם, או
טעות בהחלטת מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד
בית המשפט (יש לזכור כי לבית המשפט ישנה כאן סמכות
להפעיל ביקורת שיפוטית "ערעורית", החורגת מעילות
ההתערבות במשפט המנהלי)".** (פסקה 33) [ההדגשות אינן
במקור – א.ד.]

בעניין **זאב שרון** נקבע, כי הסמכות לחייב בכפל מס מכוח סעיף 50(א1) לחוק מע"מ נועדה
להבטיח כי למדינה ישתלם מלוא הסכום שלה היא זכאית כתקבולי מס, וכן להרתיע מפני
ניכוי תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (פסקה 26(א)). השופט מלצר הדגיש את
הפגיעה הטמונה בזכויותיו של הנישום בהפעלת הסמכות של חיוב בכפל מס, המצדיקה את
העברת נטל הבאת הראיות על כתפיו של מנהל מע"מ:



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

"בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס ... על מנת לאפשר ולייעל את גביית המס – המחוקק העניק למנהל מע"מ את הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות אלו אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד בדרישות המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים הדיוניים ומבחינת נטל ורמת ההוכחה הנדרשים ... יחד עם זאת בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתית ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן בזכויותיו של העוסק – מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך שמנהל מע"מ יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטתו של מנהל מע"מ." (שם)

חיזוק למסקנה זו נמצא בפסיקה שניתנה בע"א 8052/19 אריה בוחניק נ' מדינת ישראל - רשות המיסים אגף המכס והמע"מ (14.11.2021) (להלן: "עניין בוחניק"). בעניין זה, הוגש ערעור על החלטה להטיל כפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ, והמחלוקת העובדתית בערעור נסובה סביב השאלה האם החשבוניות הפיקטיביות הוצאו על-ידי המערער, בדומה למחלוקת בענייננו. בית המשפט העליון קבע כי נטל הבאת הראיות מוטל על מנהל מע"מ להוכיח כי המערער הוא שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות, ואילו נטל השכנוע כי נפל פגם בהחלטה נותר על כתפי המערער (פסקה 17).

38. מבקרת החשבונות מטעם המשיב נשאלה בחקירתה הנגדית, מדוע לא נחקרו בעלי החברות השונות במסגרת החקירה (עמוד 8 לפרוטוקול, שורות 5-15):

"ש. עוד דבר שאין לגביו בכלל התייחסות בתצהיר, הוא השאלה מי מבין 8 החברות דיווחה למע"מ, או האם נחקרו בעלי החברות ומה היתה הגרסה שלהם. שאלתי היא: האם נחקרו בעלי החברות?



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ת. כולם לא נחקרו כי מדובר בחברות פיקטיביות שהמנהלים שלהם לא מאותרים. על פי מידע פנימי במע"מ מדובר בחברות פיקטיביות ובגלל שלא אותרו הם גם לא נחקרו. ש. איך מע"מ יכול לומר שמדובר בחברה פיקטיבית שלא יודעים מי המנהלים כאשר מע"מ הוא זה שאישר את רישום עוסק המורשה של החברה. החברה נרשמה ברשם החברות ובאה למע"מ ונרשמה כעוסק מורשה עם כל המידע. ת. החברות נרשמות במע"מ, במהלך התקופות הם משנים בעלי חברות שזה לא מתעדכן במע"מ, הם עושים את זה ברשם החברות. הבעלים הפיקטיביים הם בעצם נכנסים להיות בעלי החברות בלי לעדכן את מע"מ".

39. מבקרת החשבונות נשאלה בחקירתה הנגדית מי הוציא את החשבוניות שבמחלוקת והשיבה כך (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 15-4):

"ש. מי לדעתך הוציא את החשבוניות האלה?
ת. אני לא יכולה לומר מי הוציא את החשבוניות אני יכולה לומר שרמזי לא היה לו תיק במע"מ, הוא לא היה שכיר של החברות האלה, הוא ביצע את העבודה, הוא היה אמור להוציא את החשבוניות בשם העסק שלו, וזה כיסוי חשבונאי של עבודות שלו בעצם.
ש. לאורך כל החקירות שמתני לב שאפילו פעם אחת לא שאלתם את המערער מי הוציא את החשבונית. זו השאלה הראשונה שהייתי שואלת לו הייתי במקומכם. מדוע?
ת. שאלנו אותו אם הוא מכיר את החשבוניות. גרסתו היתה שבעלי החברות הביאו את החשבוניות.
ש. אבל לא שאלתם מי הוציא.
ת. גם אם לא הוציא את החשבוניות, כפי שאמר עו"ד חגי בפסה"ד של השופט, שגם אם הוא לא הוציא את החשבוניות והוא לא ביצע את העבודה, מי שהיה אמור להוציא את החשבוניות זה היה בעלי החברות".

40. פרטי החשבוניות שבמחלוקת מולאו בכתב יד. מעיון בלתי מקצועי בכתב היד בכל החשבוניות (שצורפו לחקירת איתי מיום 16.2.20) ניכר כי מדובר בכתבי יד שונים, שלכאורה, לא נכתבו



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

על ידי אותו אדם. כך גם ביחס לחתימות ע"ג החשבוניות שנחזות להיות חתימות של אנשים שונים. גם על כך נשאלה מבקרת החשבונות בחקירתה הנגדית והשיבה כך (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 22-29):

"ש. כלומר, לשיטתכם מי שמסר את החשבוניות זה לא בעלי החשבוניות אלא המערער? אתם לא טוענים שהמערער מילא את החשבוניות, זה הבנתי. נכון?
ת. אני לא יכולה להגיד כן או לא. אני לא יודעת. לא חקרנו את בעלי החברות אז אנחנו לא יודעים.
ש. אבל גם לא שאלתם את המערער האם הוא זה שהוציא את החשבוניות.
ת. לא. לא שאלנו.
ש. מיותר לשאול אם עשיתם איזו בדיקה גרפולוגית לגבי המערער והחשבוניות?
ת. לא נערכה".

כך, למשל, הפרטים הרשומים בחשבוניות של ג.א.ד. עבודות כלליות וגמר (ב.נ.י.א) בע"מ מולאו בכתב יד של אדם ששפת אמו, ככול הנראה, אינה עברית, תוך החלפת האות "פ" במילה פועלים, באות ב' (חשבונית 287 מיום 1.7.17 שסומנה מ.ב. 15 וחשבונית 258 מיום 30.5.17 שסומנה מ.ב. 16):

"עבור אספקת בועלים בעזריאלי סרונה תל-אביב"
"עבור אספקת בועלים עזריאלה סרונה".

41. המשיב הביא, אפוא, את ראיותיו ביחס לגורם שהוציא את החשבוניות הפיקטיביות ולאחר מכן הביא המערער את ראיותיו כדי להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטת המשיב. בהקשר זה, הצליח המערער להראות כי החשבוניות נכתבו, ככול הנראה, בכתב ידם של בעלי החברות השונות ונמסרו לגירבי ניסור על ידי אותם גורמים, ששיתפו פעולה עם המערער, אשר היה נוכח בעת מסירת החשבוניות לאיתי. נראה שהיה באפשרות המשיב לחקור את בעלי החברות, לאור העובדה שפרטיהם היו בידי חלפן הכספים מכפר סבא, אשר נהג להתקשר לאיתי (כאשר בעלי החברות התייצבו בעסקו לצורך פריטת השיקים למזומן) כדי לוודא שהם ביצעו עבודה עבורו (ראו, למשל, את חקירתו של איתי מיום 14.10.18 (נספח ח' לתצהיר המשיב), שורות 88-96).



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

42. לאור כל הדברים הנ"ל, נשאלת השאלה, האם ניתן לראות במערער כגורם שהוציא את החשבוניות, לגביהן נקבע לעיל, כי הן חשבוניות פיקטיביות, אשר הוצאו שלא כדין. המשיב הסתמך בהקשר זה על קביעות בית המשפט העליון בעניין מונדר בדיר (פסקה 16) שהובאו לעיל:

"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".

בהקשר זה ניתן להפנות לפסק דיני בע"מ 15-09-38619 מוראד ערמין נ' ממונה אזורי מס ערך מוסף ירושלים (23.2.21). באותו מקרה טען המערער כי שגה המשיב בכך שלא נקט בהליכים דומים נגד מעורבים נוספים, אלא דווקא נגדו, אף שלא עבד בתפקיד רשמי בחברות ולא נהנה מפירות ההתארגנות וכי נכון יותר לחייבו באופן חלקי בהתאם למעורבותו המצומצמת. בפסק הדין קבעתי את הדברים הבאים, המתאימים גם לענייננו (פסקה 46):

"איני מקבל את טענת המערער לפיה היה נכון שהמשיב יערוך חלוקה של "כפל המס" ויטילו על גורמים נוספים שפעלו במסגרת אותן חברות. ראשית, על מנת להעלות טענה זו צריך היה המערער לטעון ולהוכיח כי גורמים נוספים השתתפו בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות. משלא עשה המערער כן, הרי שהוא לא ביסס את טענתו בעניין זה ומטעם זה לבדו אין מקום לדון בטענה זו, כל שכן לקבלה. מעבר לאמור, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין, אני נוטה לעבר העמדה לפיה רשאי המשיב להטיל את מלוא כפל המס ביחס לכל הגורמים שעברו על האיסור הקבוע בסעיף 50(א) לחוק. כאמור, בפסק הדין בעניין בדיר, נקבע כי סעיף 50(א) לחוק מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו, על כלל מפרי. לעמדה זו יש חיזוק גם בפסק הדין של כב' השופטת ד' קרת מאיר בעניין קסוטו, שם נקבע כך:

"ביחס לשאלה הראשונה, נראה כי לא חלה חובה על רשויות המס לחלק את שומת המס בין המערער לבין יתר



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

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".

במקרה שלפנינו, המערער הוא הגורם שביצע את העבודות וסיפק את הפועלים בפרויקטים של ג'רבי ניסור. איתי כינה אותו בחקירתו מיום 14.10.18 (שורה 59) "הלב הפועם". כלומר, אין מדובר בגורם שולי בהתארגנות של הוצאת החשבוניות הפיקטיביות, אלא בגורם המרכזי, המוציא והמביא. מחומר הראיות עולה כי המערער הוא שהביא את בעלי החברות לאיתי, כאשר התחלופה בין החברות מקורה בדרישות מופרזות מצד בעלי החברות; הוא שנכת במעמד הוצאת החשבוניות לג'רבי ניסור, כפי שהעיד איתי בחקירתו מיום 16.2.20 (שורות 170-240); והוא שפנה לחלפן הכספים עם השיקים של ג'רבי ניסור, כדי להמירם במזומן; הוא שקיבל לידיו את המזומן לצורך תשלום שכר הפועלים; והוא הגורם שבידן נשאר עיקר הרווח של הפעילות, לאחר תשלום "העמלה" לבעלי החברות, תמורת הכיסוי החשבונאי. בנסיבות אלה, מצאתי שיש לראות במערער כאחד הגורמים שהוציא את החשבוניות שבמחלוקת, לעניין תחולת סעיף 50(א) לחוק. משום כך, איני סבור כי יש להתערב בהחלטת המשיב לחייב את המערער בכפל מס.

הפחתת כפל המס

- 43 סמכותו של המשיב לוותר על כפל מס או להפחיתו מעוגנת בסעיף 100 לחוק מע"מ. המערער טען להפחתת כפל המס כיוון שפעל בתום לב ובמחשבה כנה כי לא נגרם נזק לאוצר המדינה.
- 44 איני סבור כי ניתן לקבל את טענות המערער בהקשר זה. מי שמעורב בהוצאת חשבוניות פיקטיביות, גם כאשר מדובר בעבודה שבוצעה, תוך שימוש בכיסוי חשבונאי, לא ניתן לראות במעורבותו כפעולה בתום לב. ד
- 45 כפי שנקבע בעניין מונדר בדיר, השימוש בסמכות זו, חלה במקרים חריגים, מטעמים מיוחדים שירשמו, אשר יש לפרשם בצמצום. איננו עוסקים במקרה חריג ולא מצאתי טעמים מיוחדים המצדיקים את הפחתת כפל המס.
- 46 גם העובדה כי המשיב חייב בכפל מס את ג'רבי ניסור, בגין ניכוי מס התשומות שנכלל בחשבוניות, והעובדה כי הוגש בפרשה זו כתב אישום נגד המערער, אין בהן כדי לשנות ממסקנה זו. יפים לעניין זה הדברים שנקבעו בע"מ (י-ם) 12-07-19359 סבטלנה ג'למן נ' אגף המכס והמע"מ ירושלים (15.7.14) בפסקה 18:



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

"בענייננו, גם מקובלת עלי עמדת המשיב כי אין בהטלת כפל מס גם על אליאן בגין השימוש באותן חשבוניות ממש, כדי להוות "כפל כפל מס" המוטל שלא כדין. ברי כי כל נישום עומד בפני עצמו, והוראות החוק חלות על כל אחד מהשותפים לעבירה בנפרד. אין גם בסיס לטענה כי עצם העובדה ששותפה למעשה של המערערת נענש בגזרתו הוא, כדי להוות טעם להקל עמה. אדרבא, משחברו השניים לצורך ביצוע הדדי של הונאת מס, אין טעם לפגם בכך שעל כל אחד מהם תוטל הסנקציה המתאימה, לגבי כל אחת מהפעולות שנקט במסגרת זו. בנוסף, לא ניתן למצוא סיבה להקל אך בשל כך שמעשיה של המערערת מצטברים לכדי מעשים שונים זה מזה, עליהן חולשות שתי הוראות חוק שונות. גם כאן, עצם העובדה שהמערערת פעלה באופן שיטתי ומאורגן ואחזה - פעם אחת בחבל בקצותו זה, ופעם שניה בחבל בקצותו האחר - מול אותו גורם, כדי להוות טעם לקולא (והשוו: ע"א 4202/08 עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 1.7.2010))."

באותו עניין דן בית המשפט גם בטענה בדבר חשיפה להליך פלילי והשפעתה על הפחתת כפל המס. יפים לענייננו דבריו של בית המשפט (כב' השופט ד' מינץ) בפסקה 20:

"ולבסוף, באשר לטענות המערערת כי עצם חשיפתה להליך פלילי מצטרף למכלול השיקולים המצדיקים הפחתת החיובים והקנסות שהוטלו עליה, הרי שאין מקום להידרש לטענה זו. עצם חשיפתה להליך פלילי אין בו כדי להשפיע על תוצאות הליך זה, ומקומן של טענות מסוג זה, אם בכלל, הינו במסגרת הדיון בעונש, אם יוטל כזה, במסגרת ההליך הפלילי."

קנס בגין פסילת הספרים

47. לטענת המערער, בהינתן שחשבוניות המס לא הוצאו על ידו, לא הייתה זאת חובתו לכלול את חשבוניות המס בפנקסי החשבונות שלו והוא לא היה נדרש לדווח עליהן למע"מ. משום כך, נטען שלא היה מקום לחייבו בקנס לפי סעיף 95(א) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-11-54002 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 20-01-7449 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

48. גם לפי גרסתו של המערער בחקירה, הוא פנה ביחד עם בעלי החברות לחלפן הכספים עם השיקים של ג'רבי ניסור, ולאחר המרתם למזומן, הוא שילם שכר לפועליו, שילם עמלה לבעלי החברות, ואת היתרה שלשל לכיסו (ראו, למשל, את גרסתו בחקירה מיום 14.8.17, שצוטטה לעיל בפסקה 21).

פעולות של תשלום שכר לפועלים שהעסיק וקבלת הרווח בעסקאות עם ג'רבי ניסור, לא באו לידי ביטוי בספריו של המערער לשנים 2016 ו-2017. בשנים שקדמו לכך הוא כלל לא ניהל ספרים, למרות חובתו לעשות כן, בהיותו בעל עסק, שנתן שירותים לג'רבי ניסור בפרויקטים של האחרון.

49. בוודאי שלא ניתן לקבל את עמדתו של המערער, לאור הקביעות לעיל, בדבר הוצאת החשבונות הפיקטיביות (ביחד עם בעלי החברות), עליהן לא דיווח, כאשר ספריו לא שיקפו עסקאות אלה, של מתן שירותים ואספקת פועלים לג'רבי ניסור.

50. לאור האמור, בהתאם להוראות סעיף 95(א) לחוק מע"מ, הקנס שהוטל על המערער, הוטל כדין. בנסיבות שפורטו לעיל, לא מצאתי שיש להפחית את גובה הקנס, במיוחד לאור הפסיקה שקבעה כי ניתן לחייב בקנס זה גם אם העוסק לא התכוון כלל להשמיט הכנסות ואפילו אם שילם את מלוא המס המגיע.

עוללות

51. ככול שהערעורים כללו גם טענות נוספות (בנוגע לשומת התשומות ושומת עסקאות בגין חשבונית שלא דווחה באופן מלא), הרי שהטענות נזנחו בסיכומים מטעם המערער ואין צורך להידרש להן.

סוף דבר

52. לאור כל האמור לעיל, מצאתי שיש לדחות את שני הערעורים על כל חלקיהם.

53. על המערער לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 40,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום האמור הפרשי הצמדה וריבית כדין, עד ליום התשלום בפועל.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בירושלים
בפני כבוד השופט אביגדור דורות

ע"מ 54002-11-19 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"מ 7449-01-20 אבו סרחאן נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ניתן היום, ה' שבט תשפ"ד, 15 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט