



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 59770-09-14 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: עלי בוואיה  
ע"י ב"כ עו"ד מ' סיד-אחמד

נגד

המשיב: מנהל מע"מ ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד ח' דומברוביץ'

2

3

### פסק דין

4

5 לפניי ערעור על החלטת המשיב בעניין הטלת כפל מס על המערער בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין  
6 וכן על הטלת קנס בגין ניהול פנקסי חשבונות בסטייה מהותית מהוראות החוק.

7

8

### רקע וההליך המנהלי

9

10 1. המערער נרשם בשנת 2008 כ"עוסק" בענף הובלת מטענים תחת השם "הובלות באוויה".  
11 במסגרת פעילותו, עסק המערער במתן שירותי הובלת פרגיות לחברת מקורית בר בע"מ (להלן:  
12 "מקורית") ולחברת פרגיות ירושלים בע"מ (להלן: "פרגיות ירושלים"). במסגרת פעילותו מול חברת  
13 אלה (אשר ייקראו גם: "הלקוחות") מסר המערער ללקוחות, בנוסף לחשבוניות מעסקו, 55 חשבוניות  
14 מס של החברות: צוק תשתיות בע"מ, אוצר השרון בע"מ, יומאי הפקות בע"מ, בנין עילית בע"מ וכן  
15 אבני ישראל בע"מ (אשר יקראו להלן: "החברות" ו- 55 החשבוניות שהוצאו על שמן יקראו להלן:  
16 "החשבוניות"). הלקוחות קיזזו את מס התשומות הגלום בחשבוניות אך מנגד, כך טוען המשיב,  
17 החברות לא שילמו את מס העסקאות הגלום בחשבוניות. סכום העסקאות הגלום בחשבוניות ללא  
18 מע"מ הוא 2,739,725 ₪ וסכום המס הגלום בהן הוא 378,033 ₪.

19

20 2. בשנת 2012 נפתחה נגד המערער חקירה פלילית בגין החשד כי החשבוניות הוצאו שלא כדין  
21 ובהמשך הוא הועמד לדין, הורשע ונגזר דינו. במקביל, החליט המשיב להטיל עליו כפל מס בגין הוצאת  
22 חשבוניות שלא כדין וכן קנס בגין הפגמים בניהול הספרים.

23

24 3. בהודעה על הטלת כפל מס צוין שבביקורת שנערכה בעסקו של המערער נמצא שהמערער  
25 הוציא חשבוניות מס שלא כדין בניגוד לאמור בסעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן:  
26 "חוק מע"מ" או "החוק"). המשיב פירט כי המערער הוציא 55 מסמכים הנחזים כחשבוניות מס של  
27 מספר חברות: אוצר השרון בע"מ, יומאי הפקות בע"מ, בנין עילית בע"מ וכן אבני ישראל בע"מ



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 (בהודעה המטילה על המערער כפל מס לא צוין שמה של החברה צוק תשתיות בע"מ). מסמכים אלה  
2 הוצאו על ידי המערער מבלי שהיה לו כל קשר לחברות ומבלי שבוצעו על ידן כל עסקאות עם הלקוחות  
3 אשר להן נמסרו החשבוניות. בהודעה נקבע עוד שלאחר שניתנה למערער זכות להביא את טענותיו  
4 בפני המשיב ולאחר שטענות אלה נבדקו, הגיע המשיב למסקנה כי אין מקום לשנות את הקביעות  
5 שלעיל. לאור זאת, הטיל המשיב על המערער כפל המס אשר היה גלום במסמכים הנחזים כחשבוניות  
6 מס בהתאם לסעיף 50(ב) לחוק. סכום כפל המס שהוטל על המערער עמד ביום הוצאת ההודעה על  
7 756,066 ₪.

8  
9 4. המשיב קבע עוד כי פנקסי המערער אינם קבילים בשנות המס בהן הוצאו על ידי המערער  
10 המסמכים הנחזים כחשבוניות, וניהול הספרים על ידו נעשה בסטייה מהותית מהוראות החוק  
11 והתקנות על פיו. לכן, החליט המשיב להשתמש בסמכות שניתנה לו בסעיף 95 לחוק ולהטיל על  
12 המערער קנס בשיעור 1% מכל עסקאות המערער כמפורט באותה הודעה. גובה הקנס נכון לתאריך  
13 ההודעה, עמד על 13,440 ₪.

14

15

### טענות המערער

16 5. המערער טען כי היה אחראי על פעילות ההובלה של העופות בלבד ובגין כך הוא הוציא  
17 חשבוניות מעסקו למקורית ולפרגיות ירושלים ואחר בשם אבו-עטא היה אחראי על פעילות ההעמסה  
18 והפריקה של העופות ובגין פעילות זו הוא הוציא את החשבוניות על שם החברות; נטען כי נגד החברות  
19 ואחר בשם מוראד ערמין הוגש כתב אישום בתיק 11-12-40463 ובו יוחס לאחרון כי שימש כמנהל פעיל  
20 של החברות. למרות זאת, בחר המשיב באופן תמוה לייחס את החשבוניות שבמחלוקת למערער ולא  
21 למוראד עראמין. המערער טען כי לפחות חלק מהחשבוניות המיוחסות לו דווחו על ידי החברות  
22 לרשויות המס באמצעות אותו מוראד עראמין. בהקשר זה טען המערער שאמנם החברות קיזזו את  
23 המס הגלום בחשבוניות פיקטיביות שהוצאו על ידי חברות אחרות, אך מאחר והחשבוניות דווחו  
24 לרשויות המס והמס בגינן השתקף בדו"חות התקופתיים שהחברות הגישו, אין מקום לחייב בגינן  
25 בכפל מס או במס אחר כלשהו, ואף אין מקום שלא להכיר בהן לצורך קיזוז מס תשומות. נטען כי  
26 השיקים שניתנו לחברות היו למוטב בלבד ושהמערער לא פדה אותם ולא היה מעורב בפדיונם; עוד  
27 נטען כי רשויות המס בעצמן סברו כי חלק נכבד מהחשבוניות שנמסרו לפרגיות ירושלים תקינות  
28 לחלוטין. בהקשר זה הפנה המערער לשומת תשומות ששלחה רשות המסים לפרגיות ירושלים ובה  
29 נדרשה פרגיות ירושלים לשלם מס תשומות שהיא קיזזה עבור כל החשבוניות מלבד החשבוניות  
30 שהוציאה החברה בנין עילית. בהמשך, ויתרה רשות המסים על מס תשומות הגלום בשתי חשבוניות  
31 של החברה אבני חן בע"מ וכך למעשה עמדה שומת התשומות לחברת פרגיות ירושלים על 112,874  
32 ש"ח בלבד. עניין זה מלמד כי המשיב סבור שחלק מהחשבוניות שנמסרו לפרגיות ירושלים הן  
33 חשבוניות תקינות והן דווחו כדין, אחרת הוא היה מוציא שומת תשומות בגין המס הגלום בכל  
34 החשבוניות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770-09 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1  
2 6. לטענת המערער, רשות המיסים הוציאה למקורית ופרגיות ירושלים שומת תשומות עבור המס  
3 הגלום בחשבוניות ומשום כך לא נגרם לה למעשה נזק, עובדה המונעת, לטעמו של המערער, מהמשיב  
4 לדרוש מהמערער כפל מס. המערער הוסיף שהעונש שנגזר עליו במסגרת ההליך הפלילי הגשים את  
5 המטרה ההרתעתית של הדין ועל כן, אין מקום להפעיל את סעיף 50(א) לצורך הגשמת מטרה זו;  
6 המערער העלה טענות נגד השתת כפל מס על סך 756,066 ₪ כאשר בהזמנה לשימוע צוין כי בכוונת  
7 המשיב להטיל כפל מס על סך 378,033 ₪ בלבד. המערער טען כי פגם זה אינו פגם טכני וכי הוא מצדיק  
8 לכל הפחות את ביטול תשלום הכפל. המערער הוסיף כי כאשר ההזמנה לשימוע נשלחה אליו, רצון  
9 המשיב היה לחייב בסכום המס בלבד וזאת, משום שרשויות המס לא התירו למקורית ופרגיות  
10 ירושלים לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות;  
11 לטענת המערער, המשיב זנח את החלטתו לפסול את ספריו ולכן יש לבטל את החלטתו בעניין הטלת  
12 הקנס; נטען כי ההכרעה בהליך הפלילי אינה מייתרת את ההכרעה בערעור זה נוכח ההבדל בין  
13 התכליות של שני ההליכים.  
14

### טענות המשיב

15  
16 7. המשיב הפנה להחלטה מיום 22.2.2017 לפיה "הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי  
17 יהיו קבילים בתיק זה והדיון יוגבל לנושאים שלא הוכרעו בו" וטען כי נוכח הקביעות שנקבעו  
18 במסגרת ההליך הפלילי, המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין למקורית ולפרגיות ירושלים ועל כן,  
19 ההחלטות של המשיב להטיל כפל מס ולפסול את ספרי החשבוניות של המערער הן החלטות נכונות  
20 ואין מקום להתערב בהן. ביחס לטענות המערער בעניין הזימון לשימוע טען המשיב כי לא נקבע בחוק  
21 הליך שימוע או השגה בעניין כפל מס, וכי במסגרת ההזמנה לשימוע נקבע במפורש כי המשיב מתכוון  
22 לחייב את המערער בכפל מס, ולכן הטענה של המערער היא לפגם טכני בלבד. המשיב טען כי מקום  
23 שהתברר לו שהמערער פעל בניגוד לחוק והוציא חשבוניות של חברות שלא היה לו כל קשר אליהן, אין  
24 צורך לבדוק מה עשו הלקוחות, שקיבלו את החשבוניות. נטען כי בית המשפט קבע בהליך הפלילי  
25 ממצא עובדתי לפיו המערער ביצע הן את פעולת העמסת העופות והן את פעולת ההובלה והמערער  
26 אינו יכול לטעון בהליך זה נגד ממצאים אלה; המשיב הוסיף כי טענת המערער כי החשבוניות דווחו  
27 בדיווחים השוטפים של החברות היא טענה בעלמא הנסמכת על כתב אישום שהוגש נגד מוראד עראמין  
28 אך לא הוכחה בתיק זה. המערער היה זה שנתן למקורית ולפרגיות ירושלים את החשבוניות והוא היה  
29 צריך להוכיח כי חשבוניות אלה דווחו לרשויות המס.  
30 המשיב הוסיף כי על אף העובדה שהשיקים בעבור העבודה המגולמת בחשבוניות ניתנו "למוטב בלבד",  
31 נקבע בפסק דין הפלילי כי המערער הוא זה שקיבל את השיקים ובנוסף לכך, מאחר והשיקים הופקדו  
32 בחשבוניות בנק שונים, קיימת אפשרות שהמערער עצמו פדה את השיקים, מה גם שהמערער לא הוכיח  
33 אחרת. מכל מקום, טען המשיב, שגם אם נניח שהשיקים לא נפדו על ידי המערער אין בכך כדי לשלול  
34 כי הוא הוציא חשבוניות שלא כדין; המשיב טען כי לא זנח את הקנס בגין פסילת הספרים והמצהיר



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 59770-09-14 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 מטעמו התייחס לכך בתצהירו, מה גם שהתשתית הראייתית לצורך ההחלטה על הטלת הקנס היא  
2 התשתית שביססה את ההחלטה בעניין השתת כפל המס.  
3

4 דיון הכרעה

5 8. במהלך השנים 2008 עד 2011 מסר המערער, לטענת המשיב, למקורית ולפרגיות ירושלים 55  
6 חשבוניות. להלן טבלה המפרטת את החשבוניות שנמסרו ללקוחות:  
7

חשבוניות שנמסרו למקורית				
מס' חשבונית	תאריך	ע"ש	סכום ללא מע"מ	סכום מע"מ
1143	29.2.2008	צוק תשתיות	6683	1036
1212	31.3.2008	צוק תשתיות	2475	384
1259	11.5.2008	צוק תשתיות	8743	1355
1412	31.7.2008	צוק תשתיות	59671	9249
1446	31.8.2008	צוק תשתיות	28772	4460
1466	30.9.2008	צוק תשתיות	26780	4150
218	30.11.2009	בנין עלית	19879	3280
315	31.1.2010	בנין עלית	24928	3988
346	28.2.2010	בנין עלית	46436	7429
384	31.3.2010	בנין עלית	26000	4160
414	30.4.2010	בנין עלית	11367	1818
535	30.6.2010	בנין עלית	13468	2154
591	31.7.2010	בנין עלית	29473	4715
639	31.8.2010	בנין עלית	63084	10093
664	30.9.2010	בנין עלית	33800	5408
193	30.11.2010	חן אבני ישראל	23106	3696
218	31.12.2010	חן אבני ישראל	6000	960
926	31.1.2011	יומאי הפקות	30445	4871
1013	28.2.2011	יומאי הפקות	9600	1530
1054	31.3.2011	יומאי הפקות	22750	3640
1091	30.4.2011	יומאי הפקות	25342	4054
1128	31.5.2011	יומאי הפקות	24525	3924
1149	29.6.2011	יומאי הפקות	9500	1520
1244	31.7.2011	יומאי הפקות	38052	6088



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 59770-09-14 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

8778	54862	יומאי הפקות	31.8.2011	1294
6222	38893	יומאי הפקות	30.9.2011	1360
7316	45726	יומאי הפקות	31.10.2011	1410
10747	67169	אוצר השרון	31.12.2011	169

חשבוניות שנמסרו לפרגיות ירושלים				
מס' חשבונית	תאריך	ע"ש	סכום ללא מע"מ	סכום מע"מ
146	30.11.2011	אוצר השרון	52271	8363
168	31.12.2011	אוצר השרון	38848	6215
927	31.1.2011	יומאי הפקות	124356	19396
1014	28.2.2011	יומאי הפקות	44614	7138
1126	31.5.2011	יומאי הפקות	94071	15051
1090	30.4.2011	יומאי הפקות	23064	3690
1039	30.3.2011	יומאי הפקות	54730	8756
1208	28.6.2011	יומאי הפקות	9107	1457
1201	30.6.2011	יומאי הפקות	55911	8945
1245	31.7.2011	יומאי הפקות	95200	15232
1360	30.9.2011	יומאי הפקות	42785	6845
1409	30.10.2011	יומאי הפקות	70543	11286
257	30.8.2009	בנין עילית	36294	5988
254	31.10.2009	בנין עילית	80930	13353
268	31.12.2009	בנין עילית	55626	9178
316	31.1.2010	בנין עילית	69919	11187
345	8.2.2010	בנין עילית	18355	2939
383	31.3.2010	בנין עילית	122959	19673
415	30.4.2010	בנין עילית	32200	5152
491	3.5.2010	בנין עילית	42804	6848
539	30.6.2010	בנין עילית	25368	4059
590	31.7.2010	בנין עילית	91999	14719
640	31.8.2010	בנין עילית	40675	6508
665	30.9.2010	בנין עילית	48902	7824
221	30.11.2011	בנין עילית	82583	13676
219	31.12.2010	חן אבני ישראל	46810	7489
133	31.10.2010	חן אבני ישראל	62775	10044



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770-09 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

- 1
- 2 9. המערער הגיש תצהיר שלו והמשיב הגיש בנוסף לפסק הדין הפלילי תצהיר של מר אשר פאר  
3 – ממונה חוליה במע"מ ירושלים. בדיון שהתקיים בפני ביום 21.7.2017 נחקרו מר משה סניצקי, מנהל  
4 חברת מקורית בר, מר יגאל גודר, מנהל חברת פרגיות ירושלים ומר פאר, המצהיר מטעם המשיב.  
5 באותו דיון, ויתר המשיב על חקירתו של המערער, נוכח החלטתי הקובעת שהדיון בתיק זה יוגבל אך  
6 לנושאים שלא הוכרעו בתיק הפלילי. המשיב הוסיף שאין בויתור על חקירת המערער כדי להוות  
7 הסכמה לתוכן הדברים.
- 8
- 9 10. בדיון ההוכחות הוגשו הודעת ערעור של מקורית בר על החלטת מנהל מס ערך מוסף נצרת  
10 בהשגה על שומת תשומות (שהוגשה לבית המשפט המחוזי בנצרת) (מש/1); הסכם פשרה שהושג באותו  
11 הליך (מש/2); דף אחד מתוך החלטת המשיב בהשגה של פרגיות ירושלים (מע/1); הודעה לפרגיות  
12 ירושלים בדבר שומת תשומות (מש/3); הסכם בעניין שומת תשומות בעניין פרגיות ירושלים (מש/4);  
13 הודעה של גב' זכייה משהראוי (מע/2); העתקי שיקים של חברת מקורית (מע/3); העתקי שיקים  
14 לרבות צילומי גב השיקים של חברת מקורית (מע/4); הודעתו של המערער המתייחסת לשיקים של  
15 מקורית (מע/4א'); ועדות של מוסטפא ערמין על צרופותיה (מע/5).
- 16
- 17 11. בטרם אפנה לניתוח הראיות, אציין כי בחרתי להעניק משקל ראייתי נמוך לעדותם של מר  
18 סניצקי ושל מר גודר. שני עדים אלה מכהנים כמנהלים של חברות ששיתפו, לכאורה, פעולה עם הוצאת  
19 החשבונות שלא כדיון. מקורית ופרגיות ירושלים הסכימו לקבל חשבונות שהוצאו על שם גורמים  
20 שלא היו קשורים איתם ואשר לא ביצעו את העבודה בפועל וניכו את מס התשומות הגלום באותן  
21 חשבונות. בגין מעשים אלה יצאו שומות מס תשומות לשתי חברות אלה ונוהלו נגדם הליכים  
22 מנהליים. לפיכך, איני רואה בהם עדים ניטרליים, כי אם צדדים מעורבים. משום כך, יש להתייחס  
23 לעדותם בזהירות הראויה ואין להסתמך על דבריהם כבסיס המצדיק סטייה ממצאים שנקבעו בפסק  
24 דין פלילי חלוט.
- 25
- 26 **כתב האישום וההליך הפלילי**
- 27 12. נגד המערער הוגש כתב אישום המייחס לו הוצאה של 55 חשבונות שלא כדיון בשנים 2008 עד  
28 2012 ומסירתן לעוסקים "מקורית בר" ו"תדמיר פרגיות בע"מ". החשבונות הוצאו על ידי המערער  
29 על שם החברות: יומאי הפקות בע"מ, אוצר השרון בע"מ, צוק תשתיות בע"מ, בנין עילית בע"מ וחו  
30 אבני ישראל בע"מ, כאשר המערער לא היה בעל מניות או נושא משרה בחברות אלה ולא היה מוסמך  
31 להוציא חשבונות מטעמן. כתב האישום ייחס למערער הוצאת חשבונות על סך 2,739,725 ₪ כאשר  
32 מס הערך המוסף המגולם בחשבונות אלה עמד על 378,033 ₪. כתב האישום ייחס למערער גם הוצאה  
33 של החשבונות במרמה ובתחבולה מתוך מטרה להתחמק מתשלום המס. בגין מעשים אלה הואשם  
34 המערער בביצוע 55 עבירות על סעיף 117(א)(5) לחוק וביצוע עבירות על סעיף 117(ב)(8) לחוק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1  
2 13. המערער כפר במה שיוחס לו בכתב האישום וטען כי אדם אחר, בשם אבו-עטא, אשר עבד עמו  
3 בסוג של שיתוף פעולה עסקי, היה אחראי על הוצאת החשבוניות למקורית ולפרגיות ירושלים.  
4 במסגרת ההליך הפלילי טען המערער עוד שהוא עצמו לא סיפק, מלבד החשבוניות של העסק שלו,  
5 חשבוניות של אף עוסק אחר למקורית ולפרגיות ירושלים וכי החשבוניות שהוצאו על ידי חמשת  
6 החברות שיקפו עבודה אותה ביצע אבו-עטא בעבור מקורית ופרגיות ירושלים.  
7  
8 14. במסגרת הכרעת הדין שניתנה ביום 19.8.2015 בבית משפט השלום בירושלים (כבוד השופט  
9 ירון מינטקביץ) הורשע המערער בעבירות שיוחסו לו בכתב האישום. במסגרת הכרעת הדין בחן בית  
10 המשפט את העדויות של העדים שלהלן: גב' גלית גוזלן, עובדת של חברת מקורית בר בע"מ; יגאל  
11 גודר, מנהל חברת פרגיות ירושלים; יוסף דגן, המנהל הרשום של חן אבני ישראל בע"מ; ברק מונדר,  
12 המנהל של חברת אוצר השרון בע"מ; דן שרון, בעל המניות של חברת אוצר השרון בע"מ; את ההודעה  
13 של אפי פרי, המנהל הרשום של חברת בנין עילית בע"מ; הודעה של מנצור שוויקי, מנהלה הרשום של  
14 חברת צוק תשתיות בע"מ; הודעה של מרואן נאצר, מנהלה הרשום של חברת יומאי הפקות בע"מ;  
15 הודעות הנאשם בחקירתו וכן עדותו של אחיו, מחמוד בוואיה.  
16  
17 15. בהכרעת הדין בתיק הפלילי נקבע כי מן הראיות עולה שלאורך השנים 2008-2011 ביצע  
18 המערער עבודות של הובלת עופות עבור מקורית ופרגיות ירושלים. העבודות כללו את העמסת העופות  
19 על משאית באמצעות פועלים ואת שינוע העופות בין לולים שונים ופריקתם. המערער היה הגורם  
20 שהתקשר עם מקורית ופרגיות ירושלים והוא סיכם אתן את מחיר העבודה. מבחינתן של מקורית  
21 ופרגיות ירושלים, המערער היה האחראי לביצוע העבודה בכל שלביה. המערער העביר לפרגיות  
22 ירושלים ומקורית חשבוניות כשרות על שמו וכן חשבוניות שהוצאו על שם חמשת החברות, אשר לא  
23 התקשרו בפועל בכל עסקה מול מקורית ופרגיות ירושלים וכאשר אין למערער כל קשר לגיטימי אליהן  
24 והוא אינו מורשה להוציא חשבוניות שלהן. נקבע כי "חלק מן החשבוניות של חמשת החברות מולאו  
25 על ידי הנאשם וחלק על ידי מנהלת חשבוניות של פרגיות ירושלים". נקבע עוד שהשיקים שהוצאו  
26 לטובת חמשת החברות נשלחו אל המערער או נמסרו לידיו. המסקנה העולה מן העובדות האמורות,  
27 היא כי:

28  
29 **"... הנאשם הוא שביצע את העבודות בעצמו והוציא את החשבוניות של חמשת**  
30 **החברות במטרה להתחמק מתשלום המס." (פסק דין, עמ' 8).**

31  
32 16. ביחס לגרסה של המערער לפיה אדם בשם "אבו-עטא" הוא שביצע את עבודת העמסת העופות  
33 ופריקתם והוא שסיפק את החשבוניות מטעם חמשת החברות, נקבע כי גרסת הנאשם עומדת בסתירה  
34 לראיות ברורות, נעדרת תמיכה חיצונית ומשוללת הגיון ועל כן אין לתת לה משקל. את קביעתו זו  
35 ביסס בית המשפט בתיק הפלילי בחלקה על עריכת השוואה בין החשבוניות של המערער והחשבוניות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 של חמשת החברות. בית המשפט קבע שאילו הטענה של המערער לפיה הוא עבד תמיד עם אותו אבו-  
2 עטא, כאשר המערער היה אחראי על השינוע ואבו-עטא על ההעמסה והפריקה של העופות, ניתן היה  
3 למצוא התאמה בין מספר העופות המופיע בחשבוניות של המערער לבין החשבוניות שהוגשו מטעם  
4 אותן חברות. המותב הפלילי, שאף סיכם בטבלה את פרטי החשבוניות בטבלה, מצא שאין כל התאמה  
5 כזו, עובדה המפריכה את טענות המערער. נקבע עוד שלאור ההתרשמות הישירה מהמערער ומאופן  
6 עדותו, אין לתת לדבריו משקל. המערער הוסיף בעדותו בפני בית המשפט בהליך הפלילי פרטים  
7 חדשים: כך, למשל, ידע להוסיף כי שמו של אבו-עטא הוא מוחמד עטא, פרט מהותי שלא עלה  
8 בהודעותיו. המותב הפלילי אף לא ייחס אמינות לטענת המערער לפיה הוא אוים לבל "יזכיר את שמו  
9 של אבו-עטא".

10  
11 17. בגין ביצוע העבירות בהן הורשע המערער, נגזר עליו ביום 11.10.2015 שנים עשר חודשי מאסר  
12 בפועל, מאסר על תנאי וקנס בגובה 40,000 ₪, או ששה חודשי מאסר תמורתו.

13  
14 18. על הכרעת הדין ועל גזר הדין הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו  
15 כבית משפט לערעורים פליליים, אך בדיון שהתנהל בפני ערכאת הערעור (כב' השופטים: הנשיא אהרן  
16 פרקש, השופט אמנון כהן והשופט עודד שחם) ועל בסיס המלצת בית המשפט, חזר בו המערער מן  
17 הערעור, הן על הכרעת הדין והן על גזר הדין. לפיכך, דחתה ערכאת הערעור את הערעור. בעקבות כך,  
18 ריצה הנאשם את עונש המאסר שהושת עליו.

### הערך הראייתי של פסק הדין הפלילי

19 19. בעקבות פסק הדין הפלילי הגיש המשיב בקשה לקבוע כי הממצאים והמסקנות של פסק הדין  
20 הפלילי יהיו קבילים בהליך זה ולקבוע כי הדיון בערעור יוגבל אך ורק לנושאים שלא נקבעו במסגרת  
21 ההליך הפלילי.

22  
23  
24 20. סעיף 42א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א – 1971 (להלן: "פקודת הראיות") קובע  
25 כי פסק דין חלוט במשפט פלילי המרשיע את הנאשם יהיה קביל במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור  
26 בו אם המורשע הוא בעל דין במשפט האזרחי. סעיף 42 לפקודת הראיות קובע כי אם הוגש פסק דין  
27 פלילי מרשיע בהליך אזרחי, לא יהיה המורשע רשאי להביא ראיה לסתור, או ראיה שכבר נשמעה או  
28 הוגשה במשפט הפלילי, אלא ברשות בית המשפט מטעמים מיוחדים וכדי למנוע עיוות דין. הפסיקה  
29 פירשה את החריג הקבוע בסעיף 42 לפקודת הראיות בצמצום ולא התירה הבאת ראיות הסותרות  
30 ממצאי פסק דין פלילי חלוט אלא כאשר אי הבאתם עלולה לגרום לתוצאה בלתי צודקת בעליל או  
31 תוצאה המקפחת את הגנת הנתבע באופן קשה (רע"א 9759/16 מג'די אבו מור נ' רשות המיסים  
32 (07.04.2017) פסקה 5).





## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

21. לאחר קבלת תגובה מטעם המערער קבעתי בהחלטתי מיום 22.2.2017 כי "הממצאים והמסקנות של פסק הדין הפלילי יהיו קבילים בתיק זה והדין יוגבל לנושאים שלא הוכרעו בו". בהמשך לאותה החלטה קבעתי כי "בניגוד לסברת ב"כ המערער בתגובתו לבקשה, אין בכך בכדי לאיין את הערעור ולמנוע דיון בשאלת סמכותו ושיקול דעתו של המשיב".

22. למעשה, הכרעה זו, סותרת את הגולל על רוב רובן של המחלוקות העובדתית שהתגלעו בין הצדדים בתיק זה. יחד עם זאת, ובבחינת מעבר לדרוש, אתייחס בפסק הדין לראיות שהובאו בפני בהליך זה.

23. סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע את הסמכות להטיל כפל מס. מפאת חשיבותו להלך נוסח ההוראה:

**"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."**

24. סעיף 50(א) לחוק קובע כי הסנקציה הקבועה בו תוטל על "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס". אם כך, הטלת כפל המס מחייבת לבחון האם מוציא החשבונית היה רשאי להוציא לפי סעיף 47 לחוק. עמדת הפסיקה היא כי חשבונית מס שהוצאה "כדין" היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך, הממלאת אחרי דרישות טכניות הקבועות בחוק ואשר ממלאת אחרי דרישה מהותית לפיה החשבונית משקפת עסקה ממשית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (ע"א 6267/14 עווד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב (26.03.2017) פסקה 12 (להלן: "עניין גולד"); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 849 (2005) פסקה 22; ע"א 4566/06 ס.ר. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן (21.2.2008) פסקה 16).

25. בית המשפט הפלילי קבע כי המערער התקשר עם מקורית ופרגיות ירושלים, כאשר לפי תנאי ההתקשרות הוא אחראי על העמסת העופות, הובלתם ופריקתם. בלשון בית המשפט הפלילי:

**"הנאשם הוא שהתקשר עם פרגיות ירושלים ועם מקורית, סיכם איתן את מחיר העבודה ומבחינתן היה אחראי על כל שלבי הובלת העופות".** (הכרעת הדין, עמ' 7).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

- 1 26. גם העד יגאל גודר, מנהל בחברת פרגיות ירושלים, העיד שהמשא ומתן שהביא לכריתת  
2 ההסכם בדבר שירותי ההובלה, העמסה ופריקה נוהל מול המערער ומטעמו בלבד:  
3
- 4 "ש. מי ניהל את המשא ומתן מול חברת פרגיות ירושלים היה המערער  
5 ת. עלי, המערער, ולפעמים גם אחיו מחמוד ולעתים גם האבא  
6 ש. המשפחה  
7 ת. כן. אני רוצה לציין שהאבא היה הדמות האבהית ולא נכנס לעובי הקורה."  
8 (פרוטוקול, עמ' 17, ש' 8-11).
- 9
- 10 27. בפסק הדין הפלילי נקבע כי המערער היה בעליו ומנהלו של עסק להובלת עופות וכי בין  
11 לקוחותיו היו החברות מקורית ופרגיות ירושלים והוא ביצע עבורן עבודות של העמסת עופות על  
12 משאית באמצעות פועלים, שינועם ופריקתם. בית המשפט הפלילי כתב כך:  
13
- 14 "לאורך השנים 2008-2011 הנאשם ביצע עבודות של הובלת עופות בעבור פרגיות  
15 ירושלים ומקורית. העבודות כללו את העמסת העופות של משאית באמצעות  
16 פועלים וכן את שינוע העופות בין לולים שונים ופריקתם". (הכרעת הדין, עמ'  
17 7).
- 18 במקום אחר נקבע:
- 19 "על פי עדותו של יגאל גודר, הנאשם ואחיו הם אלה שהסיעו את הפועלים אשר  
20 העמיסו את העופות ופרקו אותם באמצעות רכב שהיה ברשותם... גודר לא נחקר  
21 נגדית בנקודה זה [שגיאה במקור] ודבריו לא נסתרו" (הכרעת הדין, עמ' 14).
- 22
- 23 28. המערער הזמין לעדות את מר משה סניצקי, המנהל של חברת מקורית. העדות של מר סניצקי  
24 לא הייתה חד משמעית ביחס לגורם שהיה אחראי על פעולת ההעמסה והפריקה של העופות. מצד  
25 אחד, הוא העיד שהמערער היה הגורם שהיה מספק את הפועלים אשר מעמיסים את העופות לכלובים  
26 ועל כך הוא העיד: "... הבחור עוסק בהעברת פרגיות להטלת ביצים. הוא בא עם משאית, עם פועלים  
27 שאוספים עופות בגיל כ- 15 שבועות, מעמיס אותם לכלובי פלסטיק, את הכלובים מעמיס על  
28 המשאית ונוסע איתם ליעד שמקבל מאיתנו..." (פרוטוקול, עמ' 12, ש' 6-8). מצד שני, ניתן ליתן  
29 לדברים אחרים שלו, גם אם לא בצורה חד משמעית, פרשנות לפיה היו גורמים אחרים שהיו אחראים  
30 על פעולת ההעמסה והפריקה של העופות, שכן במקום אחר הוא העיד: "... הואיל ויש פה שתי  
31 פעילויות האחת זה המשאית והשניה זה ההעמסה. האנשים שמעמיסים את העופות אז העובדים  
32 הם בדרך כלל עובדי מזרח ירושלים, הם מקבלים בערך 40-50 אגורות לכל עוף והמוביל מקבל חצי  
33 מהעלות. דהיינו התשלום הוא כשקל לעוף ובסכום הזה מתחלקים בחלקים שווים המוביל  
34 והמעמיס..." (פרוטוקול, עמ' 12, ש' 8-12). מכל מקום, לא ניתן לדלות מהדברים של סניצקי אמירה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 חד משמעית לפיה המערער לא היה אחראי על פעולת הטעינה והפריקה של העופות ולכן לא ניתן,  
2 בהתבסס על דבריו, לסטות ממצאי פסק הדין הפלילי.

3  
4 29. גם בעדות של יגאל גודר, מנהל בחברת פרגיות ירושלים, אין בכדי להביא לידי סטייה ממצאי  
5 פסק הדין הפלילי. יגאל גודר העיד כך:

6  
7 **"במהות באופן בסיסי יש הפרדה בין הדברים. אבל אנו תמיד קיבלנו חשבונות**  
8 **אחת שמשקפת גם את ההובלה וגם את ההעמסה והפריקה. אבל ברור**  
9 **שהתמורה שאנו שילמנו לחברה למערער הייתה מורכבת מאלמנט ההובלה**  
10 **ומאלמנט העבודה וגם במשאים ומתן שניהלנו איתם תמיד ידענו לעשות את**  
11 **האבחנה בין שני החלקים האלה של העבודה, שהחלק של ההובלה הוא שלו**  
12 **והחלק הנוסף זה עבור הפועלים..."** (פרוטוקול, עמ' 16, ש' 8-12).

13  
14 30. מעדות זו עולה שחברת פרגיות ירושלים הפרידה בין פעולת ההובלה ובין פעולת ההעמסה  
15 והפריקה, כאשר המערער ביצע את פעולת ההובלה ופועלים נוספים ביצעו את פעולת הטעינה  
16 והפריקה. מצד שני, אין להסיק מעדות זו שעוסק אחר, מלבד המערער, היה אחראי על פעולת הטעינה  
17 והפריקה, שכן, גם אם פעולות אלה בוצעו על ידי פועלים אחרים, לא טען מר גודר באף מקום  
18 שהמערער לא היה המעסיק שלהם או האחראי על העסקתם. נהפוך הוא, מר גודר תמיד ידע להפנות  
19 אך ורק למערער ולמי מטעמו בעניין זה. המשא ומתן בעניין שירותי ההובלה, הפריקה והטעינה נוהל  
20 מול המערער ומטעמו בלבד (פרוטוקול, עמ' 17, ש' 9-8), התשלומים עבור שירותי ההובלה, הפריקה  
21 והטעינה שולמו רק למערער או למי מטעמו בלבד (פרוטוקול, עמ' 17, ש' 13-12), ובכלל, מר גודר העיד  
22 שלא בוצעה שום הפרדה בחשבונות בין פעולת ההובלה ופעולת ההעמסה והפריקה (פרוטוקול, עמ'  
23 16, ש' 9-8). מכל אלה אני לומד כי אין בעדות של יגאל גודר כדי להביא לסטייה מהמצא של בית  
24 משפט השלום בפסק הדין הפלילי, לפיו המערער לבדו סיפק לחברת פרגיות ירושלים הן את שירותי  
25 ההובלה והן את שירותי הפריקה והטעינה.

26  
27 31. צדו השני של המטבע, כפי שעולה מקביעות אלה, הוא שהחברות לא נתנו בפועל כל שירות  
28 למקורית ופרגיות ירושלים. קביעה זו מעוגנת בפסק הדין הפלילי של בית משפט השלום:

29  
30 **"חמשת החברות לא בצעו בפועל כל עסקה עם מקורית או עם פרגיות ירושלים"**  
31 **(הכרעת הדין, עמ' 7).**

32  
33 32. גרסתו של המערער, לפיה המכונה אבו-עטא הוא שנתן את השירות למקורית ופרגיות  
34 ירושלים, הופרכה כל ידי בית המשפט הפלילי. שם נקבע כך:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 "מעדויותיהם של גלית גוזלן ויגאל גודר, ואף מעדות הנאשם, עולה בבירור, כי  
2 רק הנאשם היה בקשר עם מקורית ופרגיות ירושלים ביחס להובלת העופות:  
3 הנאשם הוא שהתקשר עם מקורית ופרגיות ירושלים, הוא שסיכם את מחיר  
4 ההובלה, הוא שנתן את החשבוניות והוא שקיבל את הכסף" (הכרעת הדין, עמ'  
5 8).

6 במקום אחר נקבע:

7  
8 "... [ו]אין זה מתקבל על הדעת ששיתוף פעולה עסקי לגיטימי ואינטנסיבי,  
9 לאורך שלוש שנים, לא יותיר אחריו כל סימן ואות." (הכרעת הדין, עמ' 8).

10  
11 33. בית המשפט הפלילי אף תמה כיצד לא ידע המערער לספק פריטס אודות אבו-עטא, על אף  
12 טענתו שהם היו בקשר עסקי הדוק:

13  
14 "... ניתן לצפות שהנאשם, אשר לטענתו היה בקשר עסקי אינטנסיבי עם אותו  
15 אבו עטא לאורך שלוש שנים, במהלכן עבדו זה לצד זה בתדירות גבוהה, יוכל  
16 לספק לגביו פריטים ברורים יותר מאשר כינוי ומס' טלפון." (פסק דין פלילי, עמ'  
17 9).

18  
19 34. מפסק הדין הפלילי עולה שבית המשפט אף הטיל ספק בעצם קיומו של אבו-עטא:

20  
21 "אף אחד לא ראה את אבו עטא. אף אחד לא שמע את שמו. שמו של אבו עטא  
22 אינו מופיע על אף מסמך. הפרט המזהה היחיד שידע הנאשם לתת הוא מספר  
23 טלפון, אשר לא היה בו מענה. אפילו עד ההגנה מחמוד בוואיה, אחיו של הנאשם,  
24 אשר עבד לצידו של הנאשם כעוזר נהג, לא ידע דבר על אותו אבו עטא. ואין זה  
25 מתקבל על הדעת ששיתוף פעולה עסקי לגיטימי ואינטנסיבי, לאורך שלוש  
26 שנים, לא יותיר אחריו כל סימן ואות." (הכרעת הדין, עמ' 8).

27  
28 35. נוכח הקביעות בפסק הדין הפלילי והעדויות שהיו בפניי, אני דוחה את טענתו של המערער,  
29 לפיה גורם אחר כלשהו היה אחראי על פעולת הטעינה והפריקה של העופות בעסקאות מול מקורית  
30 ופרגיות ירושלים וקובע שהוא היה העוסק שסיפק את אותם שירותים לחברות אלה.

31  
32 36. בעוד העסקה נרקמה ובוצעה בין המערער מצד אחד והלקוחות מצד שני, הגורמים נותני  
33 השירות על פי החשבוניות היו חמשת החברות.

34  
35 37. בית המשפט הפלילי קבע בעניין זה כך:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1  
2 **"כנגד העבודות אותן היה הנאשם אמור לבצע, הוא העביר לפרגיות ירושלים**  
3 **ומקורית חשבוניות כשרות על שמו וכן חשבוניות על שמות חמשת החברות."**  
4 **(הכרעת הדין, עמ' 7).**

5  
6 38. גם מר אשר פאר, העד מטעם המשיב, הצהיר ברוח זו:

7  
8 **"בהתאם להודעות החקירה של גורמים מהחברות השונות, עולה כי החברות**  
9 **השונות כלל לא ביצעו עבודה ללקוחות של המערער וכל החשבוניות שהוצאו על**  
10 **ידי המערער הוצאו שלא כדין ובהתאם לכך, החברות השונות לא דיווחו על מס**  
11 **עסקאות בגין עבודה שהן כלל לא ביצעו"** (תצהיר פאר, פסקה 11).

12  
13 ובהמשך הוא הצהיר כך:

14 **"מכל עדויות אלה עולה כי המערער סיפק שירותי הובלה, העמסה ופריקה של**  
15 **העופות בעבור שני הלקוחות שלו, ובגין עבודות אלה נתן המערער חשבוניות מס**  
16 **של חברות שונות אשר כלל לא היו רשומות על שמו.**

17 **זאת ועוד, בחקירה התברר כי בעלי החברות השונות כלל לא הכירו את המערער**  
18 **ו/או את החברות שאיתן עבד המערער, והן לא ביצעו על עבודה עבור לקוחותיו**  
19 **של המערער.**

20 **כמו כן, העידו בעלי החברות כי הם לא קיבלו כל תמורה בגין העבודה שלכאורה**  
21 **בוצעה על ידי החברות הנ"ל ללקוחותיו של המערער."** (תצהיר פאר, פסקאות  
22 14-16).

23 39. מר פאר לא הסתפק בדברים אלה, אלא הביא גם בתצהירו מחקירותיהם של העדים בתיק  
24 הפלילי. הוא ציטט מחקירתה של גבי גלית גוזלן בעימות שנערך בינה ובין המערער ביום 21.2.2012  
25 ואשר בה היא מסרה שהיא קיבלה מהמערער שירות של הובלה, העמסה ופריקה של עופות ושהיא  
26 קיבלה ממנו חשבוניות של החברות עבור שירותים אלה. מעדות זו ניתן ללמוד כי החשבוניות לא  
27 הוצאו בהתאם לשירות שניתן לפועל כאמור לעיל. בעוד המערער היה הגורם שסיפק את השירות,  
28 הגורמים שעל שמם יצאו החשבוניות עבור השירות היו החברות, שלא היה להן כל קשר לעסקה  
29 (תצהיר פאר, פסקה 14.4); מר פאר הביא גם דברים מחקירתו של יגאל גודר אשר העיד כי בעוד  
30 ה"עבודה" (השירות שניתן על ידי המערער לפרגיות ירושלים) בוצעה על ידי המערער, האחרון מסר  
31 לפרגיות ירושלים חשבוניות שיצאו על שם החברות (תצהיר פאר, פסקה 14.5). גם עדות זו מלמדת כי  
32 החשבוניות יצאו שלא בהתאם לשירות שניתן בפועל.  
33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

- 1 40. מר פאר הביא גם מדבריהם של בעלי המניות של החברות השונות שהחשבוניות יצאו על שמם.  
2 מר אפי חיים, בעל מניות בחברות "בנין עילית", מר נאצר מרואן, בעל מניות בחברת "יומאי הפקות",  
3 ומר דגן יוסף, בעל מניות בחברות "חן אבני ישראל", "יומאי הפקות" ו"בנין עילית". שנים מבין אלה  
4 (אפי חיים ונאצר מרואן) העידו שאין להם קשר לחברה הרשומה על שמם ועד שלישי (דגן יוסף) היה  
5 מודע אמנם להיותו בעל מניות בחברות, אך טען שלא היה לו כל קשר לפעילות של החברה.  
6
- 7 41. אמנם ההודעות של העדים כפי שהובאו על ידי מר פאר בהליך זה הן בבחינת עדות שמיעה,  
8 אך בהליך זה, אין מניעה להביאן ולהסתמך עליהן. תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי  
9 דין בערעור), תשל"ו – 1976 קובעת כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו  
10 או את החלטתו, או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה  
11 בבית משפט בדיון בהליך אזרחי". כבר נפסק כי בקביעת שומה על ידי המשיב, הרשות המנהלית אינה  
12 כפופה לדיני הראיות החלים בבתי המשפט והמבחן המהותי שבו צריכות לעמוד הראיות עליהן תבסס  
13 הרשות את החלטתה הוא מבחן הראיה המנהלית, המתמקד בערך הראייתי של הראיה (ע"א 5709/95  
14 יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד (4) 241 (1998) פסקה 15 (להלן: "עניין בן  
15 שלמה"). בהמשך טבעי ומתבקש לעמדה זו, קבעה הפסיקה כי חיוני שהתשתית הראייתית שעמדה  
16 בבסיס ההליך המנהלי תעמוד גם בפני בית המשפט הבורח את ההחלטה המנהלית. הדבר נכון הן ביחס  
17 לחומר עליו סמכה הרשות את החלטתה והן ביחס לחומר עליו סמך הנישום את עמדתו בשלבי הדיון  
18 השונים (עניין בן שלמה, פסקה 17). לפיכך, אין מניעה להסתמך על העדויות שהובאו בתצהירו של  
19 פאר בהליך זה ואין מניעה לקבוע ממצאים על בסיסם.  
20
- 21 42. המערער הוא שהוציא את החשבוניות במטרה להתחמק מתשלום מס. בית המשפט הפלילי  
22 קבע בעניין זה כך:  
23
- 24 "חלק מן החשבוניות של חמשת החברות מולאו על ידי הנאשם וחלק על ידי  
25 מנהלת חשבוניות של פרגיות ירושלים" (הכרעת הדין, עמ' 8).  
26 "מן העובדות האמורות עולה מסקנה נסיבתית ברורה, והיא כי הנאשם הוא  
27 שביצע את העבודות בעצמו והוציא את החשבוניות של חמשת החברות במטרה  
28 להתחמק מתשלום מס" (הכרעת הדין, שם).  
29
- 30 43. איני מקבל את גרסת המערער, לפיה החשבוניות הוצאו על ידי אחרים, ביניהם אחד בשם  
31 אבו-עטא. בית המשפט הפלילי קבע בעניין זה כדלהלן:  
32
- 33 "... גרסת הנאשם, כאילו קיבל את החשבוניות מאדם בשם "אבו עטא" אשר  
34 עבד לצידו, עומדת בסתירה לראיות ברורות, בעיקר החשבוניות עצמן, נעדרת כל  
35 תמיכה חיצונית ומשוללת הגיון, ועל כן אין לתת לה כל משקל. עדותו של הנאשם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 לא יצרה ספק בחזקה, כי הוא שהוציא את החשבוניות, בודאי שלא סתרה אותה.  
2 מכאן עולה, כי הוכח לפני ברמה הנדרשת בפלילים שהנאשם הוציא חשבוניות  
3 מס שלא היה רשאי להוציאן. וכן עשה מעשי מרמה ותחבולה על מנת להתחמק  
4 מתשלום מס. (הכרעת הדין, עמ' 8).

5  
6 44. בית המשפט הפלילי קבע עוד שגם אם היו מעורבים אחרים בהוצאת חשבוניות שלא כדין של  
7 החברות, אין בכך כדי להמעיט מאשמתו של המערער בהוצאת החשבוניות. הוא קבע כך:

8  
9 "מן הראיות עולה האפשרות, כי אנשים נוספים קשורים לשימוש בחשבוניות  
10 פיקטיביות של חמשת החברות הנזכרות בכתב האישום. בין היתר עלו השמות  
11 מוראד ערמין ויעקב שמואל. כמנ כן, מעדותו של יוסף דגן ומהודעתו של מנצור  
12 שויקי עולה, כי השניים שימשו אנשי קש של אחרים אשר הפיצו חשבוניות  
13 פיקטיביות של החברות אשר נרשמו כמנהליהן.  
14 מעבר לכך, מר דן שרון, בעליה של חברת אוצר השרון, נדון למאסר בגין ביצוע  
15 עבירות מרמה – וגם עניין זה מחייב זהירות ביחס אליו.  
16 גם אם אצא מהנחה שהיו נוספים אשר עשו שימוש בחשבוניות פיקטיביות של  
17 חמשת החברות, אין בכך כדי ליצור ספק באשמת הנאשם, או לסייע לו. דפוס  
18 מוכר בתחום של שימוש בחשבוניות פיקטיביות הוא, כי עבריינים מפיצים את  
19 החשבוניות לכל דורש בעבור בצע כסף, ובמקרים לא מטעים ניתן למצוא  
20 חשבוניות פיקטיביות של עוסק מסוים במקומות רבים ושונים.  
21 ב"כ הנאשם טעם בסיכומיו, כי ככל הנראה מוראד ערמין הוא אבו עטא. לא  
22 מצאתי לטענה זו כל אחיזה בראיות, מה גם שתמונתו של ערמין הוצגה לנאשם  
23 במסגרת חקירתו ת/7 – והנאשם אמר שאינו מכיר את האדם שבתמונה"  
24 (הכרעת הדין, עמ' 16).

25  
26 45. ברוח הדברים העולים מפסק הדין הפלילי הצהיר מר פאר, העד מטעם המשיב:

27  
28 "החלטתי זו התבססה על ממצאי החקירה מהם עולה כי המערער הוא זה  
29 שהוציא את החשבוניות של החברות השונות ומסר לחברות הלקוחות חשבוניות  
30 אלה, וזאת מבלי שחברות אלה ביצעו כל עבודה עבור החברות הלקוחות.  
31 בהתנהלותו זו של המערער הוא לא העביר את מס העסקאות בגין שירותי  
32 ההובלה למע"מ, ואיך החברות הלקוחות קיזזו את החשבוניות שהמערער מסר  
33 להן ובכך הקטינו את חבותן במס עסקאות." (תצהיר פאר, פסקה 10).

34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 59770-09-14 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1. עדות זו מקובלת עלי. היא מתיישבת עם הקביעות בהליך הפלילי ומשתלבת היטב עם הראיות בתיק.  
2 גם בעדותו בפניי מסר מר אשר פאר דברים דומים:

3  
4 " ... המדובר בעוסק שכל הכספים בגין החשבוניות האלה הוא קיבל אותם, הוא  
5 זה שדאג להמציא אותם ולו אין שום קשר לחברה הזאת. הוא זה שבפועל שדאג  
6 שיהיו חשבוניות המס האלה ולכן החלטתי להטיל עליו את כפל המס כיון  
7 שאסור היה עליו לעשות זאת. מצד שני הוא זה שקיבל את הכסף ועשה את  
8 העסקאות בפועל ולא דאג לדווח עליהם. שני הדברים מוכח לני שלגבי  
9 החשבוניות הספיציפיות מי שעשה את העבודה בפועל וקיבל את הכסף לרבות  
10 המע"מ לגבי אותן העבודות היה המערער, הוא זה שדאג להמציא את המסמכים  
11 האלה שנחזים כחשבוניות מס שכן אף אחד לא הוציא אותם ולא אישר אותם  
12 אלא הוא זה שמסר אותם" (פרוטוקול, עמ' 25, ש' 12-6).

13  
14 46. גם העדות של מר משה סניצקי בעניין זה מתיישבת היטב עם המסקנה של בית משפט השלום  
15 בתיק הפלילי. הוא העיד כך: "אנו הכרנו את המערער ואחיו, הוא היה מביא חשבוניות שלו פרטיות  
16 או של אחיו, ועבור ההעמסה היינו מקבלים חשבוניות של המעמיסים שהיו משתנים מעת לעת  
17 (פרוטוקול, עמ' 12, ש' 12-13). מדבריו של סניצקי אני לומד שמקורית קיבלה חשבוניות מס הן עבור  
18 פעולה ההובלה והן עבור פעולות ההטענה והפריקה מהמערער בלבד. פרשנות זו קיבלה ניסוח חד  
19 משמע בדברים אחרים של העד: " ... מי שהופיע אצלנו במשרדי חברת מקורית בר ביוקנעם זה  
20 המערער או אחיו או אביו. והוא הביא לה את החשבוניות..." (פרוטוקול, עמ' 13, ש' 8-7).

### האם חשבוניות המס דווחו לרשויות המס?

21  
22  
23 47. על שאלה יש להשיב כי הדיווח הנטען לא הוכח. העדות של פאר מקובלת עלי בהקשר זה. לפי  
24 עדותו, העד פאר עבר על כל החומר הקשור לענייננו והוא מצא כי שתי חשבוניות לא דווחו בוודאות  
25 ולגבי שאר החשבוניות, אין כל תיעוד בחומר שהיה בפניו על דיווח, ולכן הוא הסיק שכלל החשבוניות  
26 לא דווחו. מר פאר העיד כך:

27  
28 "ת. ... בקשר לדיווחים בדקתי ואם היה מתברר שהיו דיווחים של אותם  
29 החברות החיוב היה משתנה בהתאם למה שהייתי מוצא.  
30 ש. איך בדקת זאת  
31 ת. הבדיקה נעשתה במסגרת התיקים של ערמין ושם באתי לבדוק האם  
32 יש דיווחים, לא מצאתי דיווחים ולא מצאתי משהו שסותר את זה, בשלב הזה  
33 הייתי בחוסר ידיעה מוחלט, אני לא יודע אם דווח או לא. במסגרת הבדיקה של  
34 כלל 55 החשבוניות מצאתי ששתי חשבוניות האחת שמספרה 664 והשניה





## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 שמספרה 221 של בנין עילית הוצאו ונמסרו על ידי העוסק לאחר מועד הדוח  
2 האחרון שדיווחה החברה הזאת. דהיינו לפחות משתי חשבוניות אלה ברור שהם  
3 לא דיווחו. כשהייתי בחוסר ידיעה לגבי השאר וללא הוכחה מצידכה שדווחו,  
4 וכאשר יש לי ראיה ברורה ששתיים לא דווחו הסקתי את המסקנה" (פרוטוקול,  
5 עמ' 20, ש' 17-8).

6 ובהמשך:

7 "ש. אתה עכשיו אומר לי על סמך בדיקה אקראית של שתי חשבוניות אתה  
8 הסקת שכל החשבוניות האלה לא דווחו  
9 ת. לא נכון. אמרתי שעברתי על כל החומר. כשאני עורך התאמה ומחפש את  
10 חשבוניות המס בחומר שיש בכלל החקירה של ערמין, כלל חשבוניות המס  
11 הרשומות מטה מלבד השתיים שהזכרתי לפני כן כלל אל היו שם, כך שלא ייתכן  
12 שמישהו דיווח על משהו שלא היה אצלו. כשבאתי ועברתי על חשבונית חשבונית  
13 ומצאתי שתי חשבוניות שברור שהם לא דווחו, הגעתי לידי מסקנה שהשתיים  
14 האלה בוודאות לא דווחו והשאר לא נמצאו, המסקנה שלי היא שכנראה כל  
15 החשבוניות לא דווחו" (פרוטוקול, עמ' 20, ש' 31-25).

16  
17 48. המערער מנסה להסתמך על ההודעה של זכייה משהראוי בפני רשות המסים ואשר במסגרתה  
18 היא העידה כי היא טיפלה בהנהלת החשבונות של חברת אוצר השרון בע"מ בין יולי/אוגוסט 2011 עד  
19 דצמבר 2011 ושהיא הייתה מדווחת על החשבוניות של חברה זו לרשויות המס. בעדות של מר פאר  
20 הוא ציין כי אמנם היו בחומרים של חברת אוצר השרון בע"מ חשבוניות אך לא היה שם חומר של  
21 הנהלת חשבונות (פרוטוקול, עמ' 22, ש' 21-22). מלבד זאת, המגוון הרב של תחומי הפעילות של אוצר  
22 השרון בע"מ מעלה חשד כבד ביחס לפעילותה. העד פאר העיד כך: "... עברתי על החשבוניות  
23 המצורפות של אוצר השרון ומהם אני מגלה שמלבד העמדת עובדים הם עוסקים בעבודות חשמל,  
24 אינסטלציה, עבודות פיתוח, שילוט, העמסת עופות לכל מיני דברים, בניה, עבודות גמר. זאת אומרת  
25 ככל הנראה המדובר בחברה שעוסקת כביכול בכל תחום אפשרי או שלחילופין לא עוסקת בכלום חוץ  
26 לכיסוי חשבוניות עבור חברות אחרות..." (פרוטוקול, עמ' 23, ש' 10-6).

27  
28 49. מעבר לאמור, אין לשכוח כי דיון בשאלה האם החשבוניות דווחו לרשויות המס הוא מעבר  
29 לדרוש ואינו רלוונטי לשאלה אם החשבונית הוצאו כדן, אם לאו. ככל שהמערער הוציא חשבוניות של  
30 חברת אוצר השרון בע"מ מבלי שהוא היה מוסמך לעשות כן ומבלי שהאחרונה ביצעה עבודה כלשהי  
31 עבור מקורית ופרגיות ירושלים, הרי שחשבוניות אלה הוצאו שלא כדן, ללא קשר לשאלה אם הן  
32 דווחו על ידי חברת אוצר השרון בע"מ, אם לאו.

33  
34 50. המערער טען שמשום שרשות המסים הוציאה למקורית ופרגיות ירושלים שומת תשומות  
35 עבור המס הגלום בחשבוניות, לא נגרם לה למעשה נזק ולכן, אין לדרוש ממנו לשלם כפל מס. הוא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

מוסיף כי התכלית של הטלת כפל המס היא להחזיר את מצבה של הקופה הציבורית לקדמותו, כך שהיא תהיה במצב בו הייתה מצויה אלמלא הונפקה החשבונית שלא כדין. נטען כי במקרה זה, משמס התשומות לא הוכר לניכוי, אין מקום להטלת כפל מס. המערער הוסיף שהעונש שנגזר עליו במסגרת ההליך הפלילי הגשים את המטרה ההרתעתית של הדין ועל כן, אין מקום להפעיל את סעיף 50(א) לצורך הגשמת מטרה זו.

51. החיוב בכפל מס מהווה סנקציה אזרחית-מנהלית כלפי העוסק (עניין גולד, פסקה 12). חיוב זה משרת שתי תכליות עיקריות: האחת, להבטיח שקופת המדינה תקבל את סכום המס המלא; השנייה, ליצור הרתעה מפני הוצאת חשבוניות שלא כדין (עניין גולד, פסקה 12; ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330, 335 (2001)). התכלית ההרתעתית העומדת בבסיס החיוב בכפל מס אינה מופנית אך כלפי הנישום מושא הסנקציה, כי אם גם כלפי הציבור הרחב, ובלשון הפסיקה-ההרתעת "הרבים" (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ 26.08.2014) פסקה 26 (להלן: "עניין זאב שרון"); דנ"א 6067/14 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל המע"מ (06.08.2015) פסקה 14).

52. ביחס לטענה של המערער לפיה משהוטלה עליו ענישה במישור הפלילי אין מקום להפעיל את הסנקציה הקבועה בסעיף 50(א) לחוק, הרי שדינה להדחות. ההלכה שנקבעה בע"א 1497/01 עזרא הובר נ' הממונה האזורי מע"מ, חיפה, פ"ד נז(5) 947 (2003) (להלן: עניין "הובר") היא, שאין מניעה להטיל על נישום כפל מס (ובאותו פסק דין גם קנס) במקביל להפעלת מנגנון הענישה הפלילי (עניין הובר, פסקאות 9 ו-10). משמעות הדבר, כי התכלית ההרתעתית של דיני העונשין אינה מוציאה מכלל תחולה את התכלית ההרתעתית המעוגנת בהליך המנהלי של הטלת כפל המס וניתן לשאוף להשגת הרתעה על ידי הפעלת שני המנגנונים במקביל. אמנם נקבע בעניין הובר, כי שומה על המשיב, כאשר הוא מטיל סנקציות אזרחיות ככפל מס, על עוסק שהורשע בפלילים ונענש על מעשיו, לבחון אם במכלול האמצעים הננקטים נגד העוסק בשני המסלולים במקביל משום פגיעה יתרה (עניין הובר, פסקה 10). יחד עם זאת, נקבע בעניין הובר כי ניהולו של הליך פלילי נגד עוסק והטלת עונשים במסגרתו בעקבות הרשעה, לא יהיו, ככלל, ובכפוף לחריגים נדירים, שיקול לביטול או להפחתת חיובו של עוסק בכפל מס (עניין הובר, פסקה 13). כלל זה יפה בעניינו של המערער במקרה זה.

### ההזמנה לשימוע

53. לטענת המערער, הטלת כפל מס על סך 756,066 ₪ כאשר בהזמנה לשימוע צוין כי בכוונת המשיב להטיל כפל מס על סך 378,033 ₪ מהווה פגם מהותי המצדיק, לכל הפחות, את ביטול תשלום הכפל. עיון במסמכים הקיימים מעלה כי צודק המערער כי נפל פגם בהזמנה לשימוע שנשלחה אליו ביום 23.4.2014 משום שבהזמנה לא נכלל מלוא סכום כפל המס שהוטל בסופו של דבר על המערער. למרות זאת, אין בקיומו של פגם זה כדי להביא לביטול ההחלטה מעיקרה. תוצאת ההפרה של חובת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

השימוע תקבע על פי הלכת הבטלות היחסית, באשר לתוצאות של פגם משפטי שנפל בהחלטה המנהלית. סיווג הפגם אינו מכתוב את סיווג הסעד והאחרון נקבע בכל מקרה על יסוד שיקולים שונים הקשורים לנסיבות המקרה (יצחק זמיר, **הסמכות המנהלית** כרך ב, עמ' 1191-1195 (מהדורה שנייה, 2011) (להלן: "זמיר"); ראה גם עניין **זאב שרון** (פסקה 37). לאור הלכה זו, ההפרה יכולה לגרום לבטלות ההחלטה המנהלית; לביטול ההחלטה המנהלית והחזרת העניין לרשות המנהלית על מנת שתקיים שימוע חדש, או לקביעה כי ההפרה של חובת השימוע, על אף הפגם, אינה פוגעת בתוקף ההחלטה המנהלית. כך הדבר כאשר ההפרה היא קלת ערך, בעלת אופי טכני וכאשר אילו הייתה חובת השימוע מתקיימת כהלכתה ההחלטה לא הייתה משתנה, או כאשר ההחלטה לא גרמה עוול (זמיר, **שם**).

54. לאור נסיבות העניין, מסקנתי היא שאין להתערב בהחלטה של המשיב להטיל על המערער כפל מס וזאת מכמה סיבות. ראשית, בהזמנה לשימוע ציין המשיב בפירוש כי בכוונתו לחייב את המערער "**בתשלום כפל מס עסקאות הכלול בחשבונית/יות מס**" שהוציא המערער "**בתקופה 2008 עד 2012**", כך שהמערער יכול היה לחשב מהו סכום כפל המס הנכון העלול להיות מוטל עליו; שנית, המערער שטח בפני המשיב את הטענות שלו נגד הטלת כפל המס הן בכתב והן בעל פה. הטענות שטען המערער במסגרת הליך השימוע לא היו אמורות להשתנות אילו ציין המשיב בהזמנה לשימוע את סכום כפל המס המלא; שלישית, אני מקבל את העדות של מר פאר כי הטעות בסכום כפל המס הינה טעות סופר בלבד. הוא העיד כך: "**את האמת שזאת טעות סופר, היה צריך לכתוב באמת כפליים. טעות סופר בהזמנה**". נוכח הצטברות שיקולים אלה, נקבע שלא נגרם למערער עיוות דין כתוצאה מהטעות בהזמנה לשימוע וכי אין בטעות זה כדי להביא לבטלות ההחלטה על הטלת כפל המס (להחלטה דומה ראה: עניין **זאב שרון**, פסקאות 37-38).

### הטלת הקנס

55. טוען המערער שמאחר והמשיב לא פסל את ספריו, אין להתיר לו להטיל עליו קנס לפי חוק מע"מ. סעיף 95(א) לחוק מע"מ קובע כדלהלן:

"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 על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-316 שקלים חדשים לחודש."

56. מבלי להרחיב בעניין זה אציון, כי הן עמדת הפסיקה והן עמדת המלומדים הינה, כי אין צורך שהמנהל יפסול את הספרים בכדי שייקבע כי החייב במס ניהל את ספריו תוך "סטייה מהותית"



## בית המשפט המחוזי בירושלים

26 אוגוסט 2019

ע"מ 14-09-59770 בוואיה נ' רשות המיסים בישראל

1 מהוראות ניהול ספרים (ע"ש (מחוזי באר שבע) 1595/99 פנחס גלס נ' מנהל מע"מ אשדוד  
2 (11.05.2003) פסקה 19; יעקב פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף (מהדורה רביעית, התשנ"ו-1996)  
3 (להלן: "פוטשבוצקי") עמ' 537; אבי פרידמן, עו"ד, מס ערך מוסף: החוק וההלכה (מהדורה שלישית,  
4 התשע"ח – 2018) עמ' 1024) ודי בקיומה של חשבונית פיקטיבית על מנת לקבוע כי עוסק ניהל את  
5 ספריו בסטייה מהותית מהוראות החוק (פוטשבוצקי, עמ' 537). עמדה זו מקובלת עליי ועל כן, די  
6 בקביעה כי המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין על מנת לקבוע כי הוא ניהל את ספריו בסטייה  
7 מהותית מהוראות החוק.  
8

### סוף דבר

9  
10 57. לאור כל האמור, הערעור נדחה על כל רכיביו. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר  
11 טרחת עו"ד בסכום כולל של 40,000 ₪.

12  
13 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

14  
15 ניתן לפרסם את פסק הדין.

16  
17 ניתן היום, כ"ה אב תשע"ט, 26 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.  
18

19  
20  
21  
22  
23  
24  
25

אביגדור דורות, שופט