



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

כב' השופט אביגדור דורות

מבפני

המערער:

ג'דאללה ג'דאללה  
ע"י ב"כ עו"ד יצחק אסקין

נ-ג-ד

המשיב:

אגף המכס והמע"מ –  
היחידה לפשעים חמורים  
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'  
מפרקילטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

### פסק'דין

2

3 לפני ערעור לפי סעיף 50(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"; "החוק"),  
4 שעניינו חיוב המערער בתשלום כפל מס (עסקאות), בהתאם לסעיף 50(א) לחוק.

5

6

### ברקע הדברים

7 1. המערער (בעל ת.ז. שמספרה: 302504899), תושב צור באהר בירושלים; נרשם ברשם  
8 החברות ביחס ל-2 חברות, כבעל מניות או מנהל החברה; וביחס ל-2 חברות אחרות, נטען כי  
9 הוא, פעל בהן כמנהל, הכול כפי שיפורט לקמן.

10 2. ביום 24 בפברואר 2019 פתח המשיב – אגף המכס והמע"מ היחידה לביקורת פשיעה חמורה  
11 מחוז מרכז – בבדיקה של תיק המערער הרשום במע"מ; משנתגלו חשדות להוצאת חשבוניות  
12 מס שלא כדין, החל המשיב בפתיחת חקירה כנגד המערער והחברות בבעלותו, או שפעל  
13 בשמן, ובביקורת של חשבוניות מס שהונפקו ללקוחות, לכאורה, של החברות בבעלות  
14 המערער (להלן: "חקירת מע"מ"; "מע"מ").

15 3. במסגרת חקירת מע"מ, עלו הממצאים, כאמור לעיל, כי המערער רשום ברשם החברות, כמי  
16 שמשמש כבעלים של 3 חברות (2 חברות נושא ההליך דנא ואחת מחוץ להליך דנא) ושימש  
17 כמנהל בפועל של 2 חברות נוספות; כדלקמן:

18 (1) נורסין קבלני בניה ואינסטלציה בע"מ [החל מיום 18 בפברואר 2016; בעבר נקראה:  
19 ירקו פארם בע"מ], ח.פ.: 515022788; מועד רישום במע"מ: 1 בספטמבר 2014; מועד  
20 מינוי המערער כבעלים, מנהל החברה ומורשה חתימה: 28 במרץ 2016 [לפי  
21 הפרוטוקול מוצג מש/1 (מיום 27.5.21); בעבר מר סעיד אדויאה היה הבעלים, מנהל  
22 החברה ומורשה חתימה] (להלן: "נורסין").



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 ג.א.ד. עבודות כלליות וגמר (ב.נ.י.א) בע"מ [החל מיום 21 בפברואר 2017; בעבר
- 2 נקראה: ג'ריר חשמל ותקשורת בע"מ], ח.פ. 514877430; נרשמה ביום: 29 בינואר
- 3 2013; המערער שימש כמורשה חתימה החל מיום 26 במרץ 2017 [או בסמוך למועד
- 4 הני"ל; מש/2 מיום 27.5.21]; המערער נרשם כבעל מניות יחיד החל מיום 20 במרץ
- 5 2017 ועד ליום 28 בספטמבר 2017 [מוצג מש/3 מיום 29.12.21] (להלן: "ג.א.ד").
- 6 א.ל. די. אל. מסחר בע"מ, ח.פ. 515331767; (להלן: "אל. די. אל"). ביחס לחברה זו
- 7 נטען כי המערער הוציא חשבוניות של אל. די אל שלא כדין.
- 8 א.ו. בעד בניה בע"מ, ח.פ. 515609642; (להלן: "א.ו. בעד"). אף ביחס לחברה זו נטען
- 9 כי המערער הוציא חשבוניות מס שלא כדין על שם א.ו. בעד.
- 10 (להלן יחד: "החברות בשליטת המערער"; "החברות")
- 11 4. המערער טען, לפי הודעת ב"כ בדיון מיום 27 ביולי 2020, כי: "הפסיק להפעיל את העסק
- 12 ביום שמע"מ החלו לחקור. ביום הראשון של החקירה." – אניח כי כוונתו לכלל פעילות
- 13 החברות הני"ל [זאת, למרות שבתיק הפלילי, כפי שיורחב לקמן, קבע בית המשפט כי ההפרות
- 14 טרם באו אל תיקון – מעת שלא שולם המס לפי דרישת מע"מ].
- 15 **השומה**
- 16 5. ביום 12 במאי 2019 נשלחה למערער הודעה לעוסק מע"מ – הטלת כפל מס בגין הוצאת
- 17 חשבוניות מס שלא כדין (להלן: "ההודעה") אליה צורף מכתב הנמקות להטלת כפל מס –
- 18 מע"מ עסקאות (להלן: "מכתב הנמקה"; "הנימוקים"), לפיו החליט המשיב לחייב את
- 19 המערער בכפל מס בגין חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. היינו, כפל סכום מע"מ (עסקאות)
- 20 המצרפי של סך החשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. הסך הכולל של המע"מ בחשבוניות המס
- 21 שהוצאו שלא כדין הוא: 1,563,564 ₪. על כן, כפל המס (מע"מ עסקאות), אשר בגינו חויב
- 22 המערער, הוא: 3,127,128 ₪ (להלן: "כפל המס").
- 23 6. המשיב צירף לכתב התשובה (קובץ הנספחים שהוגש בנפרד) חוות דעת מומחית להשוואת
- 24 כתבי יד, הגב' תמר שביט, מיום 17 במאי 2018, לפיה החשבוניות, העומדות לדיון בהליך
- 25 דנא, נכתבו בכתב ידו של המערער בסבירות גבוהה מאוד (דרגה 1), זאת על פי השוואת כתב
- 26 ידו של המערער עם כתב דוגמת חשבונית בחקירתו במע"מ מיום 2.1.2018; עמ' 7, שו' 293-
- 27 (292); אודות חוות דעת יורחב בהמשך (להלן: "חוות הדעת").
- 28 7. עסקין ב-66 חשבוניות שיצאו מהחברות בשליטת המערער החל מיום 30.6.2016 ועד ליום
- 29 25.8.2017 (14 חודשים); להלן פרטי החשבוניות, הרלוונטיות לענייננו:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 7 חשבוניות שהוצאו מחברת נורסין לחברת א.א שיווק וסחר מודיעין עילית בע"מ  
2 (להלן: "מודיעין עילית");
- 3 24 חשבוניות שהוצאו מחברת ג.א.ד לחברת א.ז. אור הנדסה ויזמות בע"מ (להלן:  
4 "אור הנדסה"); לאדם בשם מייקל אייזנברג; לחברת עין שבא בע"מ (להלן: "עין  
5 שבא");
- 6 22 חשבוניות שהוצאו מחברת אל, די. אל לחברת ג.א.ד, בבעלות המערער; ולחברת  
7 אור הנדסה ולחברת עין שבא;
- 8 13 חשבוניות שהוצאו מחברת א.ו בעד לחברת ג.מ.ב מטפסים בע"מ (להלן:  
9 "מטפסים"), לחברת אור הנדסה ולחברת ג.א.ד בבעלות המערער;
- 10 8. סכום מע"מ עסקאות שהוצאו מכל חברה מהחברות לאחריים – הוא כדלהלן:
- 11 1 מע"מ עסקאות מנורסין ל- חברת מודיעין עילית: 142,029 ₪; 7 חשבוניות.
- 12 2 מע"מ עסקאות מג.א.ד ל- לחברת אור הנדסה: 367,218 ₪; 16 חשבוניות.
- 13 3 מע"מ עסקאות מג.א.ד ל- מייקל אייזנברג: 92,927 ₪; 4 חשבוניות.
- 14 4 מע"מ עסקאות מג.א.ד ל- לחברת עין שבא: 70,231 ₪; 4 חשבוניות.
- 15 5 מע"מ עסקאות מאל. די. אל ל- ג.א.ד: 101,057 ₪; 9 חשבוניות.
- 16 6 מע"מ עסקאות מאל. די. אל ל- חברת אור הנדסה: 179,962 ₪; 9 חשבוניות.
- 17 7 מע"מ עסקאות מאל. די. אל ל- חברת עין שבא: 81,217 ₪; 4 חשבוניות.
- 18 8 מע"מ עסקאות מא.ו בעד ל- מטפסים: 229,211 ₪; 6 חשבוניות.
- 19 9 מע"מ עסקאות מא.ו בעד ל- חברת אור הנדסה: 124,814 ₪; 5 חשבוניות.
- 20 10 מע"מ עסקאות מא.ו בעד ל- חברת ג.א.ד (בבעלות המערער): 164,900 ₪; 2  
21 חשבוניות.
- 22 11 סיכום כללי:  
23 i. סה"כ מע"מ עסקאות (כאמור לעיל): 1,553,566 ₪;
- 24 ii. סה"כ כפל מס (מע"מ עסקאות; קרן): 3,107,132 ₪;
- 25 iii. סה"כ חשבוניות: 66 חשבוניות;
- 26 iv. סה"כ חברות אחרות ("לקוחות") שהוצאו להן חשבוניות: 6 (5 זרות ו-1  
27 בבעלות המערער);
- 28 9. יוער, כי הסכומים המוצגים בטבלה שבמכתב הנמקות – מטעם המשיב (כפי הנראה- עקב  
29 טעות סופר) אינם מדויקים; הסכומים המדויקים הינם כפי האמור לעיל, בפסקת משנה 11.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

### טענות הצדדים

#### טענות המערער

10. המערער (בכתב הערעור, בשונה מטענותיו בחקירת מע"מ), טען כדלהלן:
- 1 (1) כי הוא לא עסק בהפצת חשבוניות שלא כדין; למרות חוות דעת גרפולוגית, אין בכך להטיל עליו את האחריות שכן אחר בשם מוחמד (חמודי) אל הרוש (להלן: "חמודי"), הוא הרוח החיה מאחורי החברות ואלו הוצאו בשליחותו;
  - 2 (2) הסתמכות על רו"ח; החשבוניות נמסרו לרואה חשבון, שלא טען כלל בפני המערער כי החשבוניות הינן שלא כדין; כן נטען כי לא ידע כי נפלו פגמים בחשבוניות;
  - 3 (3) לא הייתה כל שליטה על החברות, וממילא שלא הייתה לו כוונת זדון;
  - 4 (4) המערער הינו לכל היותר שכיר בחברות ולא מנהל או בר סמכא לפעול בשמן, וכי השתכר בשכר נמוך מאוד – 'שכר אפסי' כלשונו;
  - 5 (5) כן נטען כי המערער שימש כ"קוף" בחברות השייכות לחמודי;
  - 6 (6) סעיף 50(א) לחוק אינו עוסק בעוסק מורשה אלא באדם כלומר, הסעיף הנ"ל מתייחס למי שהורה בפועל להוציא חשבונות שלא כדין, ולא על המוציא בפועל, וכי יש להטיל את כפל המס על חמודי הנ"ל; כן נטען, כי למרות שחשבונות יצאו בכתב ידו, הוא אינו הנהנה מהמיוחס לו וכי הנהנה הוא חמודי;
  - 7 (7) חמודי הילך אימים על המערער, ועל כן נמנע מלתת גרסה מלאה בחקירותיו במע"מ; כן נטען ביחס לכך, כי המערער נפל קורבן לתרמית של קבוצת אנשים ובראשם חמודי;
  - 8 (8) נטען כי המשיב לא ביצע בדיקות מעמיקות, וכי יש חשש כי גרסאות הנחקרים האחרים במע"מ מתואמות וכי העדויות שלהם מזוהמות וכי כל החקירה פסולה;
  - 9 (9) לבסוף נטען, כי לא ניתן לו להשיג על החלטת המשיב כנדרש;
11. ביחס למסגרת הנורמטיבית טען המערער, במשתמע, כי חל עליו החריג בעניין "סלע" לקמן.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 על הטענות לעיל חזר המערער אף בתצהירו, מיום 3 בדצמבר 2020. כן צירף המערער, ביום  
2 9.3.20, הודעה כי מינה גרפולוגית מטעמו, אך חו"ד מטעמו לא הוגשה לתיק (כפי הצהרת  
3 ב"כ המערער, במסגרת הדיון מיום 6.12.2020; עמ' 5, שו' 14).

4 טענות המשיב

- 5 13. המשיב, במכתב ההנמקה הני"ל (מיום 12.5.2019), טען כדלהלן:

- 6 (1) כי המערער, לכאורה, רכש ונרשם כמנהל של 3 חברות [בתצהיר מטעם המשיב נטען  
7 כי היו 4 חברות בבעלות המערער] (הטענות במקור – א"ד; שכן בבעלות המערער היו  
8 2 חברות בלבד, הרלוונטיות להליך דנא: נורסין ו-ג.א.ד), ובאמצעותן הפיץ חשבוניות  
9 מס לכל דורש, זאת בתמורה לעמלה ומבלי שבוצעה כל פעולה עסקית באותן חברות;

- 10 (2) כי מקבלי החשבוניות טענו כי קיבלו את החשבוניות ככיסוי חשבונאי שלא כדין  
11 ומבלי שבוצעה עסקה מול אותם מקבלים;

- 12 (3) מחומר החקירה עולה כי המערער רשום כבעלים של 4 חברות הני"ל;

- 13 (4) לא אותרו מסמכי הנהלת חשבונות של החברות בשליטת המערער וספרי החשבונות  
14 לא שוחזרו; המערער נדרש להמציא את החומר הני"ל, אך לא המציאו;

- 15 (5) אין לחברות בשליטת המערער כל נכסים, לרבות: משרדים, עובדים רשומים, כלי  
16 רכב, ציוד או דבר מה שיצדיק את היקפי הפעילות המתוארים בדיווחים השוטפים  
17 של המערער למע"מ;

- 18 (6) כן נטען, על חוסר כדאיות כלכלית בהפעלתן של החברות בשליטת המערער, וכי הערך  
19 המוסף והעדר רווחיות (או רווחיות מועטה) של החברות מעידים על כך;

- 20 (7) עוד נטען כי המערער טען, במסגרת חקירתו ביום 2.1.2018, כי ספרי הנהלת  
21 החשבונות מצויים אצל אדם בשם טלאל מוואריש (להלן: "טלאל"), אך – לפי עדות  
22 אשתו, ובהתאם לתעודת פטירה – טלאל אינו בין החיים מספר שנים לפני חקירתו  
23 של המערער, בשנת 2013; כמו כן, טלאל היה בעל נכות קשה (קטוע רגליים), עד כי  
24 לא סביר כי אכן היה פעיל באתרי בניה או בכל פעילות בכלל.

- 25 (8) כן העידה אלמנתו של טלאל כי אחרים בשם (תושבי הרש"פ), האחד: גילאל ראגיב;  
26 והשני: איברהים עבד רבו; החתימו אותה על ממסכמים ופתחו חברות בישראל ללא  
27 ידיעתה ואישורה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 9) ביחס לטלאל הנ"ל נטען עוד, כי בשימוע שנערך ביום 26.2.2019, המערער אישר שהוציא את חומרי הנהלת החשבונות של החברות, ממשרד המייצג, והלה העבירם לטלאל. נוסף על כך, נטען, כי המערער אישר כי פעילותו בחברות הייתה יחד עם טלאל שביצע את העבודות והפעולות החשבונאיות. ברם, נטען כי המערער הכחיש כל קשר לחשבונאות, אך המשיב לא השתכנע כי לא הוא הוציאם או שיצאו בהוראתו.
- 10) כן נטען ביחס לאמור לעיל, כי עולה מחקירת אחרים כי המערער זייף חתימות; כן נטען כי רו"ח שניהל את החברות, במשך תקופה של 4 חודשים, התנהל מול המערער ואף החזיר לו את כל חומרי הנהלת החשבונות של החברות.
- 11) גם מבדיקה של מומחית להשוואת כתבי יד (הגרפולוגית תמר שביט – בעניין חוות דעתה תינתן התייחסות בהמשך) עולה כי המערער עצמו הוא זה שכתב וחתם על החשבונאות נשוא ההליך דנא.
- 12) כן נטען כי החברות בשליטת המערער חויבו במס תשומות וספריהן נפסלו, אך המערער לא הגיש השגה בגין הפסילה או החיוב.
- 13) זאת ועוד, בעלי עסק להמרת מט"ח וניכיון שיקים (CHANGE) "פאד בעיר" איהאב פדילה (להלן: "פאד בעיר"; "ניכיון"; "איהאב"), מסר בעדותו (מיום 22.1.2018) כי המערער פרע המחאות הנמשכות מהחברות בשליטת המערער וכי חמודי (הנ"ל) ליווה את המערער בניכיון אותן המחאות [המשיב צירף ריכוז ניכיונות וצילומי המחאות];
14. המשיב התייחס לחשבונאות שהוצאו מהחברות בשליטת המערער – כדלקמן:
- 1) **חברת נורסין וחברת מודיעין עילית**; מנהל חברת מודיעין עילית, אליעזר סברדלוב, מסר (בעדותו אצל המשיב מיום 5.3.2018) כי החשבונאות של חברת נורסין שימשו ככיסוי חשבונאי בקשר לעבודות שבוצעו על ידי עוסק אחר (קבלן מהרשי"פ בשם מחמוד מוסטפא), על כן, כפי הנטען, לא הייתה כל עבודה בין חברת נורסין לחברת מודיעין עילית וכי החשבונאות שימשו אך ורק לשם הכרה בהוצאה והזדכות על מע"מ תשומות של חברת מודיעין עילית.
- 2) המערער בעדותו מיום 28.8.2018, הכחיש כל קשר לחברת מודיעין עילית וכי החשבונאות שהוצאו לחברה הנ"ל זויפו, וכי חמודי הכחיש כל קשר למערער ולחברות בשליטתו. אולם, לטענת המשיב- חמודי הוא זה שקישר בין המערער והחברות בשליטת המערער לבין מחמוד מוסטפא הנ"ל וחברת מודיעין עילית. כן נטען, כי חמודי (לפי עדות עו"ד אייל אסעד מיום 25.7.2018) ביקש מעו"ד אסעד לייצג את



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 המערער, על כן מסיק המשיב כי קיים קשר בין המערער לבין חמודי וממילא חל  
2 הקשר בין האחרונים לבין חברת מודיעין עילית.
- 3 **חברת ג.א.ד וחברת אור הנדסה**; ביחס לחברת אור הנדסה טען המשיב כי המערער  
4 מסר גרסה לפיה טלאל הוא זה שהכתיב לו מה לכתוב בחשבוניות וכי כל הפעילות  
5 העסקית בוצעה על ידי טלאל. ברם, מנהל חברת אור הנדסה – אדהם חמידאת טען  
6 כי המערער עצמו הוא זה שכתב ומסר את החשבוניות.
- 7 **חברת אל.די.אל וחברת אור הנדסה**; מנהל חברת אל.די.אל – אחמד הודה, טען  
8 בהקשר לכך, נטען כי מנהלי האתרים של חברת אור הנדסה טענו כי כלל לא הועסקו  
קבלני משנה, על כן, חשבוניות חברת ג.א.ד שימשו רק ככיסוי חשבונאי.
- 9 **חברת אל.די.אל וחברת אור הנדסה**; מנהל חברת אל.די.אל – אחמד הודה, טען  
10 כי חמודי הוא זה שרשם את החברה וכי החברה לא עבדה כלל, ולא היו לה ספקים  
11 או לקוחות. כמו כן נטען כי אחמד הודה חתם על הסכם עבודה עם חברת אור  
12 הנדסה אך את החשבוניות של אל.די.אל הביא חמודי שקיבל תמורה; חמודי הכחיש  
13 כי הוא מכיר את מנהל אור הנדסה וכי מעולם לא ביצע עבורו עבודות; אולם,  
14 המערער יחד עם חמודי הגיעו ל'פאד בעיר' לצורך ניכיון המחאות שנמשכו מחברת  
15 אל.די.אל; על כן, מסיק המשיב כי החשבוניות נמסרו לצורך כיסוי חשבונאי עבור  
16 שכר עבודה לפועלים מהרש"פ ללא היתר עבודה.
- 17 **חברת ג.א.ד וחברת עין שבא**; מנהל חברת עין שבא, עצאם מסאלם, מסר בעדותו  
18 (מיום 25.20.18) כי המערער וחמודי מסרו לו חשבוניות של חברת ג.א.ד עבור עבודות  
19 שביצעו פועלים תושבי הרש"פ, הפועלים הנ"ל עבדו תחת כיסוי של חברת אל.די.  
20 אל.
- 21 **חברת א.ו. בעד וחברת ג.א.ד**; לטענת המשיב, המערער פרע המחאות של חברת עין שבא.  
22 המחאות של ג.א.ד בגין החשבוניות הנ"ל פרע המערער עצמו אצל פאדי בער.
- 23 **חברת א.ו. בעד וחברת ג.א.ד**; לטענת המשיב, המערער פרע המחאה אחת של חברת  
24 ג.א.ד לפקודת חברת א.ו. בעד, וכי יתרת הסכום (של חברת ג.א.ד לחברת א.ו. בעד)  
25 נפרעה באמצעות המחאות אישיות של המערער שנרשמו לפקודתו.
- 26 **חברת א.ו. בעד וחברת ג.א.ד**; לטענת המשיב, המערער פרע המחאה אחת של חברת  
27 ג.א.ד לפקודת חברת א.ו. בעד, וכי יתרת הסכום (של חברת ג.א.ד לחברת א.ו. בעד)  
28 נפרעה באמצעות המחאות אישיות של המערער שנרשמו לפקודתו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 המשיב הגיע לכלל מסקנה לפיה, המערער בשל חששו מחקירת מע"מ העלים את חומרי  
2 הנהלת החשבונות של החברות בשליטתו, וכי לא עמדה מאחורי החשבונות כל פעילות  
3 עסקית וכי אלו הוצאו אך ורק לכיסוי חשבונאי. על כן, לטענת המשיב, עסקינן בחשבונות  
4 פיקטיביות.
- 5 16. המשיב חזר על טענותיו לעיל גם בכתב התשובה לערעור; כן תיקן כי בשליטת המערער,  
6 בתקופה הרלוונטית, 4 חברות (ולא 3); ברם, חידד המשיב כמה מטענותיו כדלקמן.
- 7 17. ביחס לכך כי המערער פעל יחד עם אחרים (שותפים להונאה), סבר המשיב כי מאחר  
8 והמערער הוא הבעלים הרשום של החברות, על כן יש לראות את האחריות המלאה לפתחו  
9 ועל כן נפתח ההליך דנא כנגד המערער. עוד נטען כי חלק מפרטי חברות א.ו. בעד וג.א.ד זהים  
10 (מס' טלפון ופרטים נוספים).
- 11 18. **חברת ג.א.ד ומייקל אייזנברג**; כמו כן, טען המשיב כי המערער הוציא חשבונות למייקל  
12 אייזנברג (פרויקט בת שלמה) והאחרון ביצע תשלומים לחברת ג.א.ד באמצעות העברה  
13 בנקאית; סכומים אלו נמשכו על ידי המערער בהמחאות אישיות, וכי המערער הינו המיופה  
14 כוח היחידי שפעל בחשבון הבנק של חברת ג.א.ד – כל זאת, למרות הכחשות המערער כי אינו  
15 מכיר את מייקל אייזנברג וכי אינו מכיר את פרויקט בת שלמה, וכי החשבונות מזויפות.
- 16 19. **חברת א.ו. בעד וחברת מטפסים**; כן טען המשיב, כי המערער הוציא חשבונות לחברת  
17 מטפסים, אך מנהל החברה הנ"ל, מסר בעדותו (מיום 25.10.2018), כי הוא אינו מכיר את  
18 חברת א.ו. בעד (בבעלות המערער) ואף לא את המערער וכי לא זכר מי מסר את החשבונות  
19 המקוריות (של חברת א.ו. בעד). כן מסר מנהל חברת מטפסים כי מסר את פנקס השיקים  
20 של החברה (מטפסים) למערער ולאדם נוסף. אף שהמערער הכחיש (בעדותו מיום  
21 12.6.2018) כל קשר לחברת המטפסים והכחיש כי מסר לה חשבונות, מעדות איהב (מיום  
22 22.1.2018), בעלי פאד בעיר, עולה כי המערער בעצמו ניכה את ההמחאות של חברת מטפסים  
23 לפקודת חברת א.ו. בעד, וקיבל מזומן בעד המחאות אלה.
- 24 20. **ביחס למסגרת הנורמטיבית**; טען המשיב כי, חשבונית מס כדין מוגדרת, בסעיף 1 לחוק,  
25 ככזו שהוצאה לפי סעיף 47 לחוק, וכי חייבת היא לצאת בגין עסקה כדין – ולטענת המשיב,  
26 התנאים לעיל אינם מתקיימים ביחס למערער ולהוצאת החשבונות שפורט בהרחבה  
27 אודותיהן לעיל. כן נטען כי המשיב הוא זה שהוציא את החשבונות ועל כן סעיף 50(א) לחוק  
28 חל עליו – **"אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס (... ) יהיה חייב בתשלום  
29 כפל המס (...)"**.
- 30 21. כן טען המשיב, כי חיוב בכפל מס הינו חיוב מן הדין ללא שיקול דעתו בעניין, וביחס לכך  
31 ציטט מפסק הדין ע"ש (מחוזי ב"ש) 17/77 כהן נ' מדינת ישראל, פ"מ תשל"ט (1) עמ' 358





## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 1978). כן ציין לתכליתו של סעיף 50(א) בחיוב כפל מס לע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ  
2 נ' מנהל מע"מ ירושלים, פ"ד נה(5) 330 (2001).
- 3 22. כן התייחס המשיב לטענות המערער (בכתב הערעור) כדלקמן:
- 4 1) בייחס לטענת המערער כי חל עליו החריג בעניין 'סלע' – ע"א 3758/96 סלע חברה  
5 למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נג(3) (1999) (להלן: "עניין סלע") –  
6 לפיו אם יוכיח העוסק כי לא גילה או לא יכול היה לגלות את הפסול שבחשבוניות,  
7 בכל האמצעים הסבירים שנקט, אין מקום להטיל עליו כפל קנס- השיב המשיב כי  
8 אין שייכות לעניין סלע במקרה דנן, וכי המערער אינו יכול להסתייע בקביעות בעניין  
9 סלע. זאת מפני שעניין סלע עוסק בהכרה בקיזוז מע"מ תשומות ממע"מ עסקאות  
10 לגביה נקבע כי ככל ויוכיח העוסק, שקיבל חשבונית מס שלא כדין, כי לא ידע ולא  
11 היה עליו לדעת כי החשבונית שקיבל אינה כדין יוכר לו ניכוי מע"מ תשומות שצוין  
12 באותה חשבונית.
- 13 2) מעת שבמקרה לפנינו אין עסקינן בהכרה במע"מ תשומות, אין למערער להיתלות  
14 בקביעה בעניין סלע. זאת ועוד, במקרה דנן, לא התבצעו כלל עסקאות וכי המערער  
15 עצמו הוא זה שהוציא את החשבוניות, על כן הייתה לו ידיעה ברורה כי אלו  
16 פיקטיביות. כן ציין בהקשר זה לעניין מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס  
17 ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: "עניין מ.א.ל.ר.ז."). על כן, בענייננו, חלה  
18 אחריות כמעט מוחלטת על המערער. כמו כן ציין המשיב לפסיקה בעניין אחריות  
19 המוציא חשבונית שלא כדין.
- 20 23. המשיב צירף לנספח לכתב התשובה: מכתב הנימוקים (נספח א), חוות דעת גרפולוגית (נספח  
21 ב) ואת סיכום השימוע שנערך למערער (נספח ג).

### המסגרת הדיונית

- 23 24. התיק בהליך דנא נפתח ביולי 2019; ברם, ביום 1 במאי 2023 הוגשה בקשה, בהסכמת  
24 הצדדים, לעיכוב מתן פסק הדין בהליך דנא עד להכרעה בערעור הפלילי שהגיש המערער,  
25 לבית המשפט המחוזי י-ם, ע"פ 41160-04-23 (להלן: "ההליך הפלילי"); נוכח הסכמת  
26 המשיב נעתרתי לבקשה; ההליך דנא התעכב עד ליום 8 בספטמבר 2024. זאת, נוסף על  
27 עיכובים נוספים של הצדדים.
- 28 25. הצדדים הגישו תצהיריהם; בהליך דנא התקיימו 8 דיונים, מהם 3 דיוני הוכחות ודיון  
29 סיכומים, במסגרתו סיכמו הצדדים טענותיהם עלפיה, ובשלה העת להכריע.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 .26. העדים מטעם המערער (לפי סדר הודעתו מיום 1 בפברואר 2021):
- 2 (1) המערער עצמו; העיד ביום 17 במאי 2021.
- 3 (2) גב' נעמה מוואריש טלאל; לא התייצבה להעיד.
- 4 (3) מר חמידאת אדהם; לא התייצב להעיד.
- 5 (4) מר מסלם עצאם; לא התייצב להעיד.
- 6 (5) מר הודהד אחמד; לא התייצב להעיד.
- 7 (6) מר אשהב עמאד; לא התייצב להעיד.
- 8 (7) מר אליעזר סברדלוב; העיד ביום 17 במאי 2021.
- 9 .27. מטעם המשיב העיד מר יובל ארדיטי – ממונה בכיר צוות ביקורת חשבוניות ביחידה לפשעים  
10 חמורים ברשות המיסים – אגף המכס והמע"מ, מי שחתום על מכתב ההנמקה. העיד ביום  
11 29 בדצמבר 2021.
- 12 .28. אציין כי התרשמותי מעדות המערער היא, כי הלה קושר את עצמו לחשבוניות שהוצאו אלא  
13 שמטיל את האשמה, ככל והינן חשבוניות שהוצאו שלא כדין, על אחרים – אשר לטענתו פעל  
14 בשם. זאת ועוד, התרשמתי כי המערער שינה גרסאותיו יותר מפעם אחת – הן בחקירותיו  
15 במסגרת חקירת מע"מ והן בעדותו בהליך דנא (במסגרת שני דיוני הוכחות בהם העיד).  
16
- 17 **דיון והכרעה**
- 18 **ההליך הפלילי**
- 19 .29. כאמור לעיל, ההליך דנן 'הוקפא' עד להכרעה בהליך הפלילי; במהלך דיון הסיכומים הצדדים  
20 הרחיבו ביחס להליך הפלילי, ואף הגישו מוצגים לתיק, כדלהלן.
- 21 .30. המערער הגיש לתיק כתב אישום מתוקן (מוצג מע/1, מיום 27.2.23); המשיב הגיש לתיק,  
22 הסדר טיעון ופרוטוקול מיום 9.6.22 (מוצגים מש/5 ומש/6, מיום 27.2.23, בהתאמה); על כן,  
23 בהתאם לסעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות"),  
24 מעת שהגישו הצדדים ממצאים מההליך פלילי כנגד המערער להליך דנא – עיינתי בתיק בהליך  
25 הפלילי.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

31. כנגד המערער וחלק מהחברות בשליטת המערער, נפתח הליך פלילי ת"פ 34230-10-21, 1  
שהתנהל בבית משפט השלום בירושלים, בפני כב' השופט הבכיר יהושע צימרמן (להלן: 2  
"**התיק הפלילי**"). ברם, ההליך הפלילי פוצל, ולפיכך התיק הפלילי ליל, נפתח כנגד המערער 3  
(נאשם 1) ו-3 החברות (שהיו בבעלותו בתקופה הרלוונטית לחקירת מע"מ): חברת **נורסין** 4  
(נאשמת 2), חברת מצפן בע"מ [ח.פ. 511837759] (נאשמת 3) וחברת **ג.א.ד** (נאשמת 4). 5
32. המשמעות של התיק הפלילי להליך דנן היא, כי הקביעות שם מהוות ראיה לכאורה להליך 6  
האזרחי (בהתאם לסעיף 42א(א) לפקודת הראיות); ביחס לממצאים וקביעות של הליך פלילי 7  
להליך אזרחי נקבע בפסיקה – ע"א 71/85 "**אריה**" **חברה לביטוח בע"מ נ' סילביה בוחבוט**, 8  
מא(4) 327 (1987) – לאמור: 9
- "כי אין לפרש את המונח "ממצאים" בסעיף 42א(א) באופן צר 10  
ככולל אך ורק מימצאים שקבע בית המשפט לאחר גביית ראיות. 11  
סבורני, כי המונח "ממצאים" חובק גם את עובדות כתב האישום 12  
שהנאשם הודה בהן. אלה כאלה יהיו קבילים במשפט האזרחי 13  
כראיה לכאורה לאמור בהם. לשם שלמות התמונה, מן הראוי 14  
להוסיף כאן, כי כל שנאמר לעיל מתייחס לקבילותה של ההודאה 15  
ושל העובדות אליהן התייחסה, בלי לפגוע בשיקול-דעתו של בית 16  
המשפט באשר למשקלה של ההודאה בכל מקרה קונקרטי."** 17
33. על כן, עסקינן בכתב אישום מתוקן שלאחריו המערער חתם על הסדר טיעון ועל פי הודאתו, 18  
הורשע בדין ונגזר דינו, כפי שיפורט בהמשך. מעת שכך, אקבל את הראיות בתיק הפלילי עם 19  
ההסתייגות בית המשפט העליון כנ"ל, ביחס למשקל ההודאה להליך דנא. 20
34. כתב האישום המתוקן, כנגד המערער, מייחס לו ולחברות 7 אישומים בהפצת חשבוניות מס 21  
שלא כדין – חשבוניות פיקטיביות או חשבוניות שנמסרו ככיסוי חשבונאי ואישומים נוספים. 22  
ביום 9 ביוני 2022, במסגרת דיון בין הצדדים, הוסכם על הסדר טיעון, במסגרתו הודה 23  
המערער בכתב האישום המתוקן. כמו כן, הורשע המערער בעבירות המיוחסות לו בכתב 24  
האישום המתוקן. 25
35. ביום 22 במרץ 2023, ניתן גזר הדין ביחס למערער ולחברות איתן פעל לביצוע העבירות. 26  
במסגרת גזר הדין נגזר על המערער עונש מאסר בפועל. נוסף על כך, בית משפט השלום קבע 27  
ביחס למערער את הדברים להלן: 28
- "נאשם 1 הנפיק מסמכים הנחזים לחשבוניות מס, ע"ש נאשמות 29  
2 ו-4 וזאת במטרה שהן יתחמקו מתשלום מס בו היו חייבות כאשר 30  
חשבוניות אלו אינן משקפות עסקאות אמת בין הצדדים. 31**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 נאשם 1 אינו רשום כבעל מניות/דירקטור ברשם החברות, בחברה  
2 א.ו בניה בע"מ אך הנפיק מסמכים הנחזים לחשבוניות מס ע"ש  
3 א.ו בניה בע"מ, זאת ללא ידיעת בעל החברה ואלרי אילייב.  
4 בביצוע עבירות נשוא כתב אישום זה פעל הנאשם ביחד עם אחר. "
- 5 36. ביחס לחומרת העבירות קבע בית המשפט, בתיק הפלילי, כך :  
6 "הנאשם ביצע את העבירות לאורך פרק זמן ארוך. אין מדובר  
7 בעבירות שבוצעו באימפולסיביות אלא בעבירות שדרשו תכנון  
8 מוקדם.  
9 העבירות אותן ביצע הנאשם היו בהיקפים נרחבים ונגרם נזק רב  
10 כתוצאה ממעשיו. סך המס שנגזל מקופת המדינה עומד על כ  
11 2,900,000 ₪." "
- 12 לאור הממצאים האמורים לעיל גזר בית המשפט, בתיק הפלילי, על המערער מאסר בפועל של  
13 24 חודשים.  
14 37. המערער הגיש ערעור על פסק הדין בתיק הפלילי; ביום 27 ביוני 2024 במסגרת פסקדין  
15 בערעור, הופחתה תקופת המאסר בפועל ל-18 חודשים.  
16 38. יוצא אפוא, כי לפנינו פסק דין חלוט; ועל כן, אקבל את הממצאים שנקבעו בתיק הפלילי ביחס  
17 לחברת **נורסין** ולחברת **ג.א.ד.**; ברם, נטל ההוכחה לסתור את אותם ממצאים מוטל על  
18 המערער; עם זאת, לצד התשתית העובדתית שהציג המשיב בהליך דנא – סבורני, כפי שיפורט  
19 בהרחבה בהמשך, כי המערער התקשה להרים נטל זה, ולטעמי, המערער נושא באחריות  
20 הוצאת החשבוניות שלא כדיון, למצער חלקן, ובכפל המס הנובע מהוראת סעיף 50(א) לחוק  
21 מע"מ.  
22 39. כמו כן, ביחס לחברת **אל.די. אל** וביחס לחברת **א.ו בעד**, למרות שהתיק הפלילי אינו מתייחס  
23 אליהן (הן אינן נאשמות בתיק הפלילי) – אקבל את הממצאים בכתב האישום המתוקן כראיה  
24 קבילה בהליך דגן – ובהתייחסות אל חברת א.ו בעד בגזר הדין (וכמצוטט לעיל) בפרט כדפוס  
25 התנהגות פסול. אך עם זאת, בפרק העוסק בחשבוניות מס שהוצאו מאותן חברות – אתייחס  
26 לחומר הראיות שלפני ולטענות הצדדים ואלו שיכריעו.  
27 המסגרת הנורמטיבית  
28 חשבונית מס: הוראות חוק מע"מ



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 40. תחילה אפתח בלשון סעיף 50(א) לחוק מע"מ, מכוחו חויב המערער בכפל מס, לאמור:
- 2 "א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס,
- 3 והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס אף
- 4 אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה
- 5 חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע
- 6 ממנה."
- 7 41. כמו כן, אפנה להגדרת 'חשבונית מס' – בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות – שם הוגדרה
- 8 כ: "חשבונית שהוצאה לפי סעיף 47"; סעיף 47(א) לחוק קובע בזו הלשון:
- 9 "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס
- 10 במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה."
- 11 מועד החובה להוצאת 'חשבונית מס' והגדרת 'חשבונית מס' כדין
- 12 42. מועד הוצאת חשבונית מס; בענייננו- הייתה חובה, על פי החוק, להוציא חשבונית מס, שכן
- 13 מקבלי החשבוניות דרשו ניכוי מס התשומות; על כן, מתקיים בענייננו התנאי בסיפת סעיף
- 14 47(א) – "וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה" – יוצא אפוא, כי מועד הדרישה, במקרה
- 15 דנן, בו מחויב העוסק להוציא חשבונית מס לפי הוראות החוק, הוא מועד הוצאת חשבונית
- 16 המס בפועל ומסירתה לקונה. בשל כך, העוסק היה צריך להוציא חשבונית כדין. על כן, ככל
- 17 ולפנינו חשבונית שלא כדין, הרי שהעוסק יחויב בכפל המס, כאמור בסעיף 50(א) לחוק, וכנ"ל.
- 18 43. חשבונית מס כדין; "חשבונית מס "כדין" היא כזו שהוצאה על ידי עוסק המורשה לכך לפי
- 19 סעיף 47 לחוק מע"מ, וכן עליה למלא אחר מספר דרישות טכניות הקבועות בחוק". (ע"א
- 20 6267/14 עו"ד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקה 12 (26.3.2017)). בהלכה הפסוקה נקבע
- 21 עוד כי, חשבונית מס כדין היא כזו המשקפת עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים
- 22 לעסקה, במובן זה שמוציא החשבונית צריך להיות מי שביצע בפועל את השירות או המכירה
- 23 (ענין מ.א.ל.ר.ז.).
- 24 על כן, במצב שבו אין זהות בין מוציא החשבונית לבין מספק השירות בפועל, נחשבת
- 25 החשבונית לפיקטיבית, ואין נפקא מינה אם מדובר בעסקה בדויה לגמרי, במובן זה שמאחורי
- 26 הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה, או שמא התקיימה עסקה, אלא שבמסגרתה
- 27 "הושאלה" חשבונית מצד שלישי באופן פיקטיבי [פעולה המכונה: "כיסוי חשבונאי"] (ע"מ
- 28 (מחוזי חי') 10750-01-10 זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
- 29 ומס קנייה עכו (1.9.2013) (להלן: "ענין זוהר").



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 44. בענייננו, לטענת המשיב, עסקינן בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, משום שהחברות בשליטת  
2 המערער לא ביצעו כל עבודה שהיא, עבור אותן חברות שקיבלו את החשבוניות (להלן:  
3 "לקוחות") נשוא ההליך דנא. מעת שכך, הרי שלפנינו חשבוניות פיקטיביות שהמערער הוציאן  
4 שלא כדין תוך הפרת סעיף 50(א).
- 5 המשיב הוסיף כי, חלק מהחשבוניות הוצאו באופן פיקטיבי לגמרי, וחלקן הוצאו על עסקה  
6 אך החשבוניות שהוציא המערער היו אך לשם 'כיסוי חשבונאי' – כבמקרה של חברת 'מודיעין  
7 עילית' כפי שיורחב בהמשך.
- 8 45. מנגד, לטענת המערער אין עסקינן באחריות אישית שלו, שכן פעל בהתאם להוראות של  
9 אחרים.
- 10 46. לפיכך, אדון בשאלות להלן:
- 11 א. האם יש מקום להסיר את האחריות מהמערער, כפי טענתו כי לא הוא חב  
12 באחריות הוצאת חשבונית שלא כדין, שכן עשה זאת מטעם אחר? ;  
13 ב. האם אכן הוצאו חשבוניות מס שלא כדין בהתאם לאמור בסעיף 50(א) לחוק? ;
- 14 אחריות מוציא חשבונית מס שלא כדין
- 15 47. כאמור לעיל, עלינו לקבוע מיהו מוציא החשבונית מס שלא כדין, ככל ואכן הוצאה כזו, ולייחס  
16 לאותו מוציא- את הפרת הוראות סעיף 50(א) לחוק, המטילות עליו את כפל המס.
- 17 48. לעניין דרישת הזהות בין מוציא החשבונית למבצע השירות, ראו את שנאמר בעניין זוהר  
18 בפסקה 9:
- 19 "החוק מחייב איפוא כי תהא זהות בין ספק הסחורה לבין מוציא  
20 החשבונית, וזאת כדי להבטיח תשלום מס עסקאות ורישום  
21 העסקה בספרי הספק וכן תשלום מס ורישום אצל העוסק המבקש  
22 את ניכוי התשומות. ועוד, כי תהא התאמה חד-ערכית בין מבצע  
23 העבודה או נותן שירות לבין חשבונית מס שניתנה על ידו. הוצאת  
24 חשבונית על ידי אחר, שאינו "הספק" או "נותן השירות", נעשה  
25 לפחות לכאורה לשם "כיסוי חשבונאי" של ספק אחר, כאשר  
26 האחרון נמנע מלהוציא חשבונית מס כדין; ואילו מוציא החשבונית,  
27 לא ביצע פעילות כלכלית המצדיקה הוצאת החשבונית.
- 28 החשבונית במקרה כזה היא בגדר "כיסוי" חשבונאי בלבד, שאין  
29 לקבלו לצורך קיזוז תשומה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 באופן זה מקום בו אין התאמה בין מוציא החשבונית למספק  
2 הסחורה, הרי שיראו בחשבונית שהוצאה כחשבונית מס שלא  
3 כדין".
- 4 49. הנה כי כן, בענייננו, המערער הוציא חשבוניות – הגם שטען כי עשה זאת בכפייה או כשלוח  
5 של מאן דהו – על כן, במקרה דנא, לא מתקיימת זהות בין מוציא החשבונית לבין מבצע  
6 השירות, לפיכך יש לקבוע כי המערער הוא זה שהוציא חשבונית שלא כדין.
- 7 50. כאמור לעיל, המערער טען כי אין הוא חב בהוצאת החשבוניות כי חמודי הוא זה שהיה 'הרוח  
8 החיה'; ומפני שלא הוא היה, לפחות בחלק מהתקופה לטענתו, הבעלים של החברה; כי לא  
9 הוא היה המנהל של החברה; כי עשה את הדברים מפחד, שמא חמודי יפגע בו; כי טלאל הוא  
10 מנהל החברות והוא האחראי על העבודות; וטעמים נוספים.
- 11 על כן, לטענת המערער, הוראות החוק לא חלות עליו וכי לא עליו קבע המחוקק את ההוראה  
12 לפיה "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס", שכן הוא היה "קוף" או שלוח  
13 של חמודי או אחרים. בטענות אלו ועוד, אדון להלן.
- 14 51. לאור טענת המערער לעיל, נשוב עתה להוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ ולפרשנותה. בע"א  
15 2823/18 מונדר בדיר נ' רשות המסים (3.3.2020) (להלן: "עניין מונדר") נאמרו הדברים  
16 הבאים (פסקה 16):
- 17 "הסעיף מנוסח בצורה רחבה כאיסור על מעשה לבדו – הוצאת  
18 חשבונית שלא כדין – אשר חל, יחד עם הסנקציה הכספית שלצידו,  
19 על כלל מפרי, לרבות אלו אשר לא דיילו, ואולי אפילו לא ניסו  
20 לדלל, את קופת המדינה. אין חולק, אמנם, כי כפל המס נועד,  
21 בראש ובראשונה, לעזור למדינה להתמודד עם הונאות מס  
22 שמדללות את קופתה, אך מכך אין להסיק כי זוהי מטרתו  
23 הבלעדית. האיסור על הוצאת חשבוניות פיקטיביות נועד להבטיח  
24 את אמינותו של תיעוד במסחר ובמתן שירותים באופן כללי – זאת,  
25 כדי למנוע מעשי הונאה מכל הסוגים."
- 26
- 27 וכן ראו את המשך הדברים הבאים (שם, פסקה 17):
- 28 "יתרה מכך, הסעיף נוסח בהרחבה בכוונת מכוון גם כדי למנוע  
29 תקלה הידועה כחֶסֶר בהכללה או כהכללה חסרה (under-  
30 inclusiveness): ניסוח צר מדי של כלל משפטי אשר עלול להביא  
31 לכך שהכלל לא יחול במקרים שעליהם הוא אמור לחול כדי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 להגשים את מטרתו (ראו: *Louis Kaplow, Rules Versus*  
2 *Standards: An Economic Analysis*, 42 DUKE  
3 (L.J. 557, 586-596 (1992)). למשל: צמצום תחולתו של  
4 סעיף 50(א) להונאות מס אשר מדללות, או עלולות לדלל, את קופת  
5 המדינה עלול לגרום לכך שכפל המס הקבוע בסעיף לא יוטל  
6 במקרים שבהם התביעה תתקשה להוכיח את הנזק שנגרם, או  
7 שעלול היה להיגרם, למדינה בעקבות ההונאה – זאת, למרות  
8 שהפעלת הסנקציה במקרים אלו נחוצה להתמודדות עם תופעת  
9 החשבוניות הפיקטיביות."
- 10 52. הנה כי כן, בענייננו גם לפי טענת המערער לפיה, לא הוא הרוח החיה בחברות, הרי שעצם  
11 האקט של הוצאת חשבונית מס שלא כדין מטילה עליו את האחריות ונמצא הוא במצב של  
12 הפרת הוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ. הסעיף, כפי שפורש בהלכה הפסוקה, פורש כנפיו על  
13 כל מעשה של הוצאת חשבונית שלא כדין – כל שכן בענייננו כי היו גם היו חשבוניות  
14 פיקטיביות, כפי שיפורט אודותיהן בהמשך.
- 15 53. כמו כן, על המערער נטל ההוכחה כי לא הוא שהוציא את החשבוניות וכי הדבר נכפה עליו, או  
16 כלשונו ביצע זאת כמעשה 'קוף' בעלמא.
- 17 54. גם לשון הסעיף, כמצוטט לעיל, מורה כן; הוראת הסעיף פותחת בדיבר "אדם שאינו רשאי  
18 (..) להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס (...) יהיה חייב בתשלום כפל המס (...)"  
19 [ההדגשה אינה במקור – א"ד].
- 20 הנה כי כן, נשאלת השאלה- מדוע המחוקק לא נקט בדיבר "עוסק" או "מוכר" או "קונה",  
21 היינו בגורמים בהם החוק עוסק – שהרי אדם מן היישוב אין לו שיג ושיח עם חוק מע"מ, אלא  
22 עם היותו מוגדר כעוסק, מוכר (נותן שירות) או קונה (החייב בניהול ספרים), לפי חוק מע"מ.  
23 יוצא אפוא, שלא בכדי ההלכה הפסוקה פירשה את הדיבר "אדם" בצורה רחבה, שכן המחוקק  
24 – בכוונת מכוון – הרחיב את הוראת סעיף 50(א) אשר מצודתה פרושה על כל אדם – גם אם  
25 אינו עוסק, גם אם עשה בשליחות מאן דהו – אשר הוציא חשבונית שלא כדין (חשבונית  
26 'פיקטיבית' או חשבונית לשם 'כיסוי חשבונאי').
- 27 55. יפים לעניין זה דברים שנאמרו בע"א 4202/08 עאמר אלסאנע נ' מנהל מע"מ, פסקה 15  
28 : לאמור (1.7.2010)
- 29 "15. שנית, אמנם, בתיק הפלילי נקבע כממצא עובדתי מרשיע  
30 כי המערער, לצד המערערת 2, קיבל גם בעצמו ובמישרין את  
31 החשבוניות הפיקטיביות האמורות. ברם, גם עניין זה אינו מונע,





## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 לטעמי, ייחוס של הוצאת החשבוניות למערער, במקביל לקבלתן,  
2 במסגרת התיק האזרחי. במה דברים אמורים?
- 3 הגם שהחשבוניות הפיקטיביות יועדו למערערת 2, ברי כי כתאגיד,  
4 שהינו אישיות משפטית שאינה טבעית, נעדרת היא יכולת פעולה  
5 פיסית, ואין היא מסוגלת לגבש יסוד התנהגותי אקטיבי שממנו  
6 תיגזר אחריותה, הן בפלילים, הן בכל ענף משפטי אחר.
- 7 על רקע זה התפתחה "תורת האורגנים" שמכוחה נתפסים היסוד  
8 הנפשי והרכיב ההתנהגותי האקטיבי שמתקיימים אצל האורגן  
9 בתאגיד כיסוד הנפשי וכרכיב ההתנהגותי האקטיבי של התאגיד,  
10 והיא שמאפשרת הטלת אחריות ישירה על התאגיד, הגם שבאין  
11 תכונות אנושיות הוא לא ביצע את הפעולה "בעצמו" (ראו ע"פ  
12 3027/90 חברת "מודיעים" בינוי ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל,  
13 פ"ד מה(4) 364, 378-379 (1991) (להלן: עניין מודיעים); ע"א  
14 8133/03 יצחק נ' לוטם שיווק בע"מ, פ"ד נט(3) 66, 83 (2004)  
15 (להלן: עניין יצחק)).
- 16 לאורגנים של התאגיד ייחשבו, בין היתר, גופים או נושאי משרה  
17 בכירים בתאגיד, ובכלל זה האסיפה הכללית של בעלי המניות,  
18 הדירקטוריון והמנהל הכללי (ראו סעיף 46 לחוק החברות,  
19 התשנ"ט – 1999).
- 20 ברי כי המערער, כמי ששימש מנהלה של המערערת 2, שימש  
21 כאורגן בתאגיד. ואולם, היותו של המערער אורגן, באופן המאפשר  
22 ייחוס תכונות ומעשים שלו לתאגיד, אינה מונעת ייחוס פעולות  
23 המבוצעות על-ידו כאורגן בתאגיד, גם לו באופן אישי.
- 24 גזירת אחריותו של התאגיד מפעולות אורגן או נושא משרה בו אינה  
25 מונעת הטלת אחריות נזיקית, פלילית, חוזית או אחרת על אותו  
26 אורגן או נושא משרה, באשר אחריותם האישית של הפועלים  
27 במסגרת תאגיד עומדת מכוח עצמה ואין היא יונקת מן התאגיד את  
28 כוחה (ראו עניין מודיעים, בעמ' 384; עניין יצחק, בעמ' 74).
- 29 אמנם החברה לחוד והאורגן לחוד, וכל אחד מהם הינו אישיות  
30 משפטית נפרדת מרעותה, ואולם מכך אין להסיק כי חיוב החברה  
31 באחריות בגין מעשי אורגן שלה פוטרת את האורגן מאחריותו שלו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

1 או מעניקה לו חסינות (ראו גם ע"א 407/89 צוק אור בע"מ נ' קאר  
2 סקיוריטי, פ"ד מח(5) 661, 694 (1994)).  
3 פעולותיו של נושא המשרה ייבחנו כפעולותיו של כל אדם פרטי  
4 אחר ואחריותו תיקבע בהתאם לכלל הרגיל כי אדם חב על פעולתו  
5 (ראו רע"א 5438/95 דוד רוזנווסר בע"מ נ' Lloyds underwriters  
6 'through Willis Faber Ltd., נא(5) 855 (1998); ע"א  
7 3942/98 הבר שפע מזון לדרום בע"מ נ' כונס הנכסים של חברת אלי  
8 צבעוני סוכניות מזון אקספרס בע"מ, פ"ד נד(5) 132 (2000); ע"א  
9 9183/99 פניגשטיין נ' חברת חברי המהפך מס' 1 (מחצבות) בע"מ,  
10 פ"ד נח(4) 693 (2004)."

11 56. על כן, המסקנה העולה מן האמור בעניין זה היא, כי הגם שהמערער טען כי האחריות להוצאת  
12 החשבוניות רובצת על כתפי אחרים, ההלכה הפסוקה – רואה במוציא בפועל שהוא אורגן של  
13 החברה כנושא באחריות אישית לגבי פעולותיו. בשל כך, טענת ב"כ כי הדבר דומה להוצאת  
14 חשבונית על ידי פקידה, לטעמי אין הנדון דומה לראיה – שכן, פקידה היא אכן שלוחה ואינה  
15 נושאת משרה בתאגיד, וממילא שתורת האורגנים אינה חלה עליה. לא כך הדבר כאשר עסקינן  
16 בבעל מניות, דירקטור או מנהל של חברה.

### חוות דעת גרפולוגית

17  
18 57. המשיב צירף כנספח ב לכתב התשובה חוות דעת מומחית להשוואת כתבי יד – הגב' תמר  
19 שביט, מיום 17 במאי 2018; מסקנתה היא כדלהלן:

20 "מתוך הבדיקות של כתבי היד על כל החשבוניות שבמחלוקת ושל כתבי  
21 היד על המסמך להשוואה, ומתוך ההשוואות שערכתי ביניהם, ועל סמך  
22 דעתי המקצועית וניסיוני, אני מסיקה כדלקמן:

23 1. קיימת דרגת סבירות גבוהה ביותר (דרגה 1) לכך שכתבי היד שעל  
24 החשבוניות של חב' אל. די. אל מסחר בע"מ שמספריהן 107, 108, 112,  
25 113 – לא נכתבו על ידי האדם שכתב את שאר החשבוניות שבמחלוקת ולא  
26 על ידי כותב מסמך ההשוואה.

27  
28 2. קיימת דרגת סבירות גבוהה ביותר (דרגה 1) לכך שהחשבוניות  
29 שבמחלוקת שבסעיפים א', ג' בעמ' 2 לחוות דעתי, והחשבוניות שבסעיף  
30 ב' בעמ' 2 לחוות דעתי שמספריהן 122, 123, 124, 125 נכתבו על ידי אדם  
31 אחד. האדם שכתב חשבוניות אלו הוא זה שכתב את מסמך ההשוואה."



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 58. התרשמתי כי מחוות הדעת עולה, ביחס לחלק מהחשבוניות שנערכה לגבן ביקורת – 22  
2 חשבוניות של 3 חברות – שאכן החשבוניות נכתבו בכתב ידו של המערער, ובהצטרף העיתוי  
3 שבדיוק באותה העת בה היה המערער בעלים או מנהל של אותן החברות שהוציאו את אותן  
4 חשבוניות, אין לי אלא לקבוע כי המערער הוא זה שהוציאן.
- 5 59. נוסף על האמור בעניין זה, המערער לא טרח להמציא חוות דעת נגדית המפריכה את הקביעות  
6 בחוות דעת מטעם המשיב. כדלקמן ;
- 7 (1) בדיון מיום 12 בפברואר 2020, טען ב"כ המערער כי: **"אנו חולקים על חוות דעת**  
8 **הגרפולוגית"**, במסגרת הדיון ניתנה החלטה בה הוריתי למשיב להמציא את החומר  
9 המקורי, עליו התבססה המומחית מטעם המשיב, לב"כ המערער ;
- 10 (2) ביום 9.3.2020, הגיש המערער הודעה לתיק לפיה מינה גרפולוגית מטעמו לשם קבלת  
11 חוות דעת נגדית ;
- 12 (3) ביום 24.9.2020, הגיש המערער תצהיר עדות ראשית, אך לא צירף לתצהירו חוות  
13 דעת מומחה להשוואת כתבי יד ;
- 14 (4) בדיון מיום 6 בדצמבר 2020, החליט המערער **"שלא להגיש מטעמנו חוות דעת של**  
15 **מומחה לכתב יד"** ;
- 16 (5) בדיון הוכחות, מיום 27.5.2021, וויתר המערער על חקירת המומחית, מטעם המשיב,  
17 לאמור: **"איני מבקש לחקור את הגרפולוגית"** (עמ' 20, שו' 6).
- 18 (6) למערער הייתה תקופה בת למעלה משנה להמציא חוות דעת לתיק, טרם יחלו דיוני  
19 ההוכחות בתיק – אך נמנע מלעשות זאת.
- 20 60. סבורני, כי משמעות הימנעות המערער מהבאת חוות דעת נגדית והימנעותו מחקירת  
21 המומחית, מטעם המשיב, היא- כי המערער מסכים, במשתמע, כי ביחס לאמור בחוות דעת,  
22 הקביעות והמסקנות בה נכונות.
- 23 61. אבהיר כי חוות הדעת מתייחסת אך ורק ל- 5 חשבוניות של חברת א.ו בעד ; 4 חשבוניות של  
24 חברת אל. די אל ; 13 חשבוניות של חברת ג.א.ד – שה"כ 22 חשבוניות.
- 25 האם מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין
- 26 62. במסגרת פרק זה נדון, על כל חברה בפני עצמה, האם עסקינן בהוצאת חשבוניות שלא כדין ;  
27 סדר החברות בשליטת המערער, יהיה כסדר רשימת החשבוניות (עמ' 2 למכתב הנימוקים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 מיום 12.5.2019) והשימוע (להלן: "השימוע") שהתקיים אצל המשיב, חקירת מע"מ מיום  
2 26.2.20219 (נספח ג' לכתב התשובה; נספח 1 לתצהיר המשיב). כדלקמן;
- 3 חברת נורסין
- 4 63. בחקירת מע"מ מיום 2.1.2018, טען המערער ביחס לחברת נורסין כי הפעילות שלו בנוסחין  
5 הייתה דרך טלאל, אותו הכיר בתחילת שנת 2016 (עמ' 1, שוי 24-25) וכי טלאל אמר לו מה  
6 לכתוב בחשבוניות (עמ' 7, שוי 290); כן ידע לומר כי חשבון הבנק של נורסין התנהל בבנק  
7 המזרחי בסניף תלפיות בירושלים (עמ' 5, שוי 174), וכי פרע המחאות של חברת נורסין אצל  
8 'חלפנים' (צ'אנג'י) (עמ' 9, שוי 374-375); כמו כן, טען כי אינו מכיר את 'מוחמד אל הרושי',  
9 המכונה: חמודי (עמ' 8, שוי 316-317); בשימוע הצהיר המערער כי הוא היה הבעלים וגם  
10 מנהל החברה (עמ' 1, שוי 19); אולם בחקירתו טען כי הבעלים של החברה היה טלאל  
11 (פרוטוקול דיון הוכחות, מיום 27.5.21, עמ' 8 שוי 6-7).
- 12 64. המערער דבק בגרסתו כי טלאל הוא אדם קיים, וכי כל ההתנהלות הייתה מולו וכי הוא היה  
13 הרוח החיה של החברות – נורסין, ג.א.ד וחברה אחרת בשם 'מצפן'. אך לא הזכיר כי חמודי  
14 הוא הבעלים או כי אימתו נפלה עליו ופעל כפי שפעל. אכן, במסגרת חקירתו חזר בו מגרסתו  
15 וטען כי חמודי הוא היה 'הרוח החיה' בחברות וכי מפאת חששו ממנו, לא הזכיר את שמו.  
16 לטעמי, המערער שינה גרסאותיו, בהתאם לשאלות עליהן נשאל. לולא ב"כ המשיב העמיד  
17 אותו על הסתירות בגרסאותיו, לא היה טוען את טענת החשש מחמודי, אותה לא הזכיר  
18 בחקירותיו במע"מ.
- 19 65. המשיב צירף במסגרת הדיון הנ"ל (מוצג מש/1 מיום 27.5.21), את פרוטוקול האסיפה הכללית  
20 של חברת נורסין, לפיה ביום 28 במרץ 2016 הועברו מניות החברה אל המערער וכי הוא הפך  
21 הבעלים והמנהל של החברה ומורשה החתימה בה – זאת, חרף הכחשתו בתצהירו, מיום  
22 24.9.2020, סעיף 3 לפיו "חברת נורסין לא הייתה בשליטתי". בדיון הנ"ל, טען המערער כי  
23 החתימה, בפרוטוקול הנ"ל (מוצג מש/1), תחת שמו אינה חתימת ידו וכי גם החתימה על גבי  
24 השיקים שצורפו למוצג מש/1 – אינה שלו.
- 25 66. התרשמתי כי המערער נקט בגריסה מתפתחת, שכן שינה גרסאותיו – עד כדי שניתן לומר כי  
26 אף לא חקירה אחת דומה לחברתה, ואף לא גרסה אחת דומה לאחרת, ביחס לחברת נורסין.  
27 גם בדיון, מיום 12 בפברואר 2020, טען ב"כ המערער ביחס לשינוי גרסאות המערער כי יש  
28 הבדל בין בעל מניות למנהל חברה, אך לא סיפק גרסה נאותה באשר לשינויים בגרסת המערער  
29 בחקירותיו במע"מ ובהליך דנא.
- 30 67. כזכור, חברת נורסין מסרה לחברת מודיעין עילית 7 חשבוניות מס; מחקירת המערער,  
31 במסגרת חקירת מע"מ, טען המערער כי אינו מכיר את חברת מודיעין עילית וכי לא מסר את  
32 החשבוניות (חקירת מע"מ, מיום 2.1.18, עמ' 10, שוי 293-294). בדיון הוכחות (מיום 27.5.21;



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 עמ' 8 שוי' 22-32) הכחיש המערער כל קשר לנאמר בחקירת איהב – הבעלים של 'פאד בעיר'  
2 (צ'אנג') – כי הוא עצמו פתח אצל איהב כרטיס לקוח, מסר פרוטוקול כי המניות של חברת  
3 נורסין הועברו אליו וכי הוא זה שניכה אצל איהב המחאות המשוכות על חברת נורסין.
- 4 68. אקדים אחרית לראשית; אין בידי לקבל את גרסת המערער ביחס ל-7 החשבוניות של חברת  
5 נורסין שנמסרו לחברת מודיעין עילית. להלן אפרוש טעמי לקביעה זו. ראשית, אציין כי  
6 למרות שחוות הדעת אינה קובעת דבר ביחס לחשבוניות שנמסרו לחברת מודיעין עילית,  
7 המערער קשר עצמו מכמה היבטים לחשבוניות. שנית, בקשר לחשבוניות אלו נחקרו בעל  
8 המניות של חברת מודיעין עילית – מר אליעזר סברדלוב; מנהלה של חברת מודיעין עילית –  
9 מר דוד כהן; בעלי 'פאד בעיר' (צ'אנג') – מר איהב פדילה; ומר מוחמד אל הרוש (חמודי). כול  
10 הנחקרים קשרו את המערער לחברת נורסין ואל החשבוניות שהוצאו לחברת מודיעין עילית.
- 11 69. ביום 18.2.2016, חברת נורסין שינתה את שמה לשמה הנוכחי (נורסין); סמוך לאחר שינוי  
12 שמה, ביום 28.3.2016, נחתם פרוטוקול החברה (בשמה החדש) כי המערער הפך להיות בעל  
13 המניות, מנהל החברה ומורשה החתימה בה (בתוספת חותמה החברה, שהייתה מצויה בידיו).  
14 ביום 27.6.2016, נחתם הסכם לאספקת עובדים בין חברת נורסין לחברת מודיעין עילית, לפיו  
15 נורסין תספק עובדים לחברת מודיעין עילית, על הסכם זה טבועה חותמתה של חברת נורסין,  
16 וחותמתה של חברת מודיעין עילית, ונוספה חתימה הנחזית לחתימת ידו של המערער (חתימה  
17 זהה לחשבוניות עליהן נקבע בחוות דעת גרפולוגית כי הן חתימות ידו של המערער). על  
18 החשבוניות שיצאו מחברת נורסין לחברת מודיעין טבועה חותמה של חברת נורסין וחתימת  
19 יד הנחזית לחתימת ידו של המערער. תקופת החשבוניות היא – 30.6.16 עד (וכולל) 17.8.16,  
20 סה"כ מע"מ עסקאות: ₪ 142,029. כלומר את דו"ח המע"מ הדו-חודשי, בגין חודשים יולי  
21 אוגוסט, צריך לשלם עד ליום 15.9.16. ביום 27.9.2016 שילם (באיחור), באמצעות שובר  
22 בדואר ישראל, סך 3,122 ₪ למע"מ – כמס לתשלום (מע"מ עסקאות: 330,673 בניכוי מע"מ  
23 תשומות: 327,551 ₪), על שובר זה טבועה חותמת החברה וחתימת יד, הנחזית לחתימת ידו  
24 של המערער.
- 25 70. מר אליעזר סברדלוב, בעל המניות בחברת מודיעין עילית, מסר בעדותו בחקירת מע"מ, מיום  
26 5.3.2018, כי בכל מה שקשור לחברת נורסין כפי הנראה זה קשור לאחר בשם 'מוחמד  
27 מוסטפא', שאף קישר בינו לבין חמודי (העד אף זיהה את תמונתו של חמודי). כמו כן, מר דוד  
28 כהן, מנהל חברת מודיעין עילית, מסר בעדותו בחקירת מע"מ, מיום 8.8.2018, כי החתימה  
29 על הסכם אספקת עובדים הני"ל, נחתם בנוכחות המערער (אך סייג זאת לאחר מכן, בעקבות  
30 התעקשות החוקר האם הוא זוכר בוודאות כי כך היה או שמסתמך על מסמכים – עמ' 6, שוי'  
31 (234-226).
- 32 71. מר אליעזר סברדלוב טען בחקירה ראשית, מיום 27.5.2021, כי הוא מזהה את המערער; כן  
33 טען כי מוחמד מוסטפא, הוא שביצע בפועל את העובדה לחברת מודיעין עילית, אך



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 החשבוניות שיצאו הינן מחברת נורסין, בבעלות המערער באותה תקופה, אך לא ידע כי אכן  
2 מדובר בחשבוניות פיקטיביות ולא נדלקו לו – לטענתו – נורות אדומות בשל כך שחמודי היה  
3 מתווך עסקאות עם כמה חברות שונות. כמו כן, טען כי למיטב ידיעתו חמודי הוא זה שתיווך  
4 בין חברת מודיעין עילית לחברת נורסין. כן אישר כי מעולם לא קיבל חשבוניות ממוחמד  
5 מוסטפא, וכי לא ראה את המערער באתרי הפרויקטים בהם חברתו סיפקה או ביצעה עבודות.
- 6 72. כמו כן, חמודי עצמו בחקירת מע"מ (מיום 15.10.2018), אישר כי מסר חשבוניות תמורת  
7 עמלה.
- 8 73. כמו כן, ממוצג (מש/1 מיום 27.5.21) עולה כי המערער ניכה המחאות של חברת נורסין אצל  
9 'פאד בעיר'. גם מחקירת בעלי הצי'אנג' 'פאד בעיר', מר איהב פדילה, עולה כי האחרון מכיר  
10 את המערער וכי היה מגיע אליו, פעמים בלוויית אדם נוסף, לנכות המחאות של חברת נורסין.
- 11 74. **המסקנה מכל האמור לעיל היא** כי החשבוניות הוצאו שלא כדין, ושימשו כיכסוי חשבונאי  
12 עבור קבלן אספקת עובדים אחר, שסיפק עבודה לחברת מודיעין עילית, ולא יכול היה,  
13 מסיבותיו, להוציא חשבוניות (לטענת המשיב, בשל היות העובדים ללא רישיון עבודה בתחומי  
14 מדינת ישראל). חיזוק למסקנה זו, הם הממצאים העובדתיים וגזר הדין בהליך הפלילי, ביחס  
15 לאותן חשבוניות שהוציא המערער, באמצעות חברת נורסין, שנמסרו לחברת מודיעין עילית.
- 16 75. **התוצאה של האמור לעיל היא**, כי נקבע שכל 7 החשבוניות המצוינות במכתב ההנמקה של  
17 המשיב, מיום 12.5.2019, הוצאו שלא כדין.
- 18 חברת ג.א.ד.
- 19 76. בשימוע הצהיר המערער כי הוא היה המנהל וגם הבעלים של החברה וכי למרות שידוע לו כי  
20 התבצעו עבודות, במספר מקומות, לא הוא זה שביצע את העבודות לחברה בשם 'מודיעין  
21 עילית'; לטענתו, אחר בשם מוואריש טלאל (הנ"ל) הוא זה שביצע את העבודות לחברה הנ"ל.
- 22 77. ברם, כבר בראשית חקירתו טען המערער כי שימש כ"קוף" לאחר בשם חמודי (הנ"ל) וכי אחר  
23 בשם טלאל הוא היה המנהל של ג.א.ד. – לאמור:
- 24 "ש. אתה בתצהיר הזה מספר לנו שהיית "קוף". אתה יכול  
25 להסביר למה הכוונה "קוף" למה התכוונת  
26 ת. שמישהו היה עושה את העבירות והם אומרים שאני זה  
27 שעושה את העבירות.  
28 ש. בעצם אתה אומר שהיית "קוף" של אדם בשם מוחמד הרוש  
29 המכונה חמודי נכון  
30 ת. כן



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

1 ש. תסביר לי אם היית קוף של מוחמד הרוש מה עשית בשבילו  
2 ת. הוא זה שהיה עושה את העבודה הלא חוקית.  
3 ש. ומה אתה עשית בשבילו  
4 ת. נהג.  
5 ש. ברכב של מי  
6 ת. ברכב שלי  
7 ש. ואם אני מבין נכון בעצם אותו חמודי הוא היה הבעלים של  
8 חברת ג.א.ד.  
9 ת. החברה על השם שלי. החברה הזאת היתה רשומה תקופה על  
10 השם שלי ובתקופה הזאת היא לא הייתה עובדת. מי שהיה מנהל  
11 את החברה היה אדם בשם טלאל."

12 [חקירת המערער מיום 27 במאי 2021; עמ' 7-8, שו' 24-28, 3-5 בהתאמה]

13 78. גם בהמשך חקירתו העיד המערער לאמור:

14 "ש. חברת ג. א. ד. אתה היית הבעלים שם תקופה נכון  
15 ת. כן. חודש. ומי שהמשיך היה טלאל  
16 ש. באיזה תקופה היה רשום על שמך  
17 ת. לא זוכר את התקופה, אבל אני יודע שבערך חודש  
18 ש. אני מציג בפניך את המסמכים של חברת ג.א.ד. מציג לך את  
19 הפרוטוקול שאתה היו"ר. ומה שמוזר שהחשבונות שמע"מ חייבו  
20 אותך יצאו בחודש הזה."

21 [שם; עמ' 9, שו' 1-6]

22 79. מדברי המערער עצמו אנו למדים – כך:

23 (1) המערער לא היה מבצע את העסקאות – אלא היה "קוף" – וכי נעשתה עבודה לא  
24 חוקית;

25 (2) חברת ג.א.ד. הייתה רשומה על שמו, במועדים הרלוונטיים לחקירת מע"מ. אולם,  
26 חברת ג.א.ד. לא פעלה ("בתקופה הזאת היא לא הייתה עובדת") – לפיכך, גם מטעם  
27 זה, על פי חוק היה, אסור היה למערער להוציא חשבונית מס;

28

29 (3) כמו כן, אחר בשם טלאל היה מנהל את החברה – אך אותו טלאל לא היה בין החיים  
30 בתקופה הרלוונטית לחקירת מע"מ. קרי, בתקופה המתחילה ביום 30 ביוני 2016



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 והמסתיימת ביום 25 באוגוסט 2017 (התקופה בה הוצאו 66 החשבוניות הנ"ל),  
2 לכאורה, לטענת המערער טלאל ניהל את חברת ג.א.ד. אולם, זה האחרון היה לא בין  
3 החיים כבר משנת 2013 [לפי ת. פטירה; מוצג מש/4 מיום 29.12.2021].  
4  
5 (4) המשיב צירף מוצג (מש/1 מיום 27.5.21), פרוטוקול האסיפה הכללית של חברת  
6 נורסין, לפיה ביום 28 במרץ 2016 הועברו מניות החברה אל המערער וכי הוא הפך  
7 הבעלים והמנהל של החברה ומורשה החתימה בה.  
8  
9  
10 (5) המסקנה: המערער אחראי על הוצאתן של חשבוניות ג.א.ד.  
11  
12 80. עתה נדון האם החשבוניות הוצאו שלא כדין. כזכור חברת ג.א.ד הוציאה 16 חשבוניות לחברת  
13 אור הנדסה, 4 חשבוניות למייקל אייזנברג ו-4 חשבוניות לחברת עין שבא. כדלקמן;  
14 81. ביחס ל-13 חשבוניות (מקור) ביחס אליהן נקבע בחוות דעת כי הוצאו תחת ידו – מעת וכנ"ל  
15 שהמערער לא הציג חוות דעת נגדית – יש לקבל את טענת המשיב לפיה הן הוצאו שלא כדין.  
16 אפרט;  
17 82. גם אם לטענת המערער אין הוא הרוח החיה בחברה או כי פעל בשם אחר – מעת שהוא אינו  
18 עובד שכיר רגיל, אלא נושא משרה בתאגיד, על פי דיני התאגידים, הרי שבמעשהו זה הקים  
19 על עצמו אחריות ביחס לפעולות החברה שפעל כנושא משרה בה.  
20 83. על כן, מעת שקבעתי כי המערער נושא באחריות, אקבל גם את הקביעה, בחוות דעת, לפיה  
21 החשבוניות הוצאו תחת ידו ואף נחתמו בחותמת החברה על ידיו (לעניין זה הודה המערער  
22 כי החותמות היו מצויות אצלו ברכבו – פרוטוקול הדיון מיום 27.5.21, עמ' 11 שו' 6-9), לפי  
23 הפירוט הבא:  
24 (1) חשבונית מס' 232 : 13.4.17 – מע"מ 16,286 ₪, לקוח: אור הנדסה.  
25 (2) חשבונית מס' 233 : 25.4.17 – מע"מ 10,574 ₪ לקוח: אור הנדסה.  
26 (3) חשבונית מס' 276 : 30.6.17 – מע"מ 17,901 ₪ לקוח: אור הנדסה.  
27 (4) חשבונית מס' 281 : 30.6.17 – מע"מ 14,535 ₪ לקוח: אור הנדסה.  
28 (5) חשבונית מס' 282 : 30.6.17 – מע"מ 20,145 ₪ לקוח: אור הנדסה.  
29 (6) חשבונית מס' 283 : 30.6.17 – מע"מ 25,202.5 ₪ לקוח: אור הנדסה.  
30 (7) חשבונית מס' 284 : 30.6.17 – מע"מ 5,134 ₪ לקוח: אור הנדסה.





## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 (8) חשבונית מס' 326 : 30.7.17 – מע"מ 33,762 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 2 (9) חשבונית מס' 327 : 30.7.17 – מע"מ 38,488 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 3 (10) חשבונית מס' 328 : 30.7.17 – מע"מ 27,761 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 4 (11) חשבונית מס' 329 : 31.7.17 – מע"מ 34,340 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 5 (12) חשבונית מס' 330 : 31.7.17 – מע"מ 33,235 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 6 (13) חשבונית מס' 331 : 31.7.17 – מע"מ 32,759 ₪ לקוח: אור הנדסה.
- 7 84. מניתוח נתוני החשבוניות עולה כי אלו יצאו ללקוח אחד – חברת אור הנדסה; כי רוב רובן  
8 של החשבוניות יצאו בשני מועדים (30.6.17 ו-30.7.17), דבר המדליק 'נורה אדומה'. ממה  
9 נפשך- אם כל הסכום היה צריך להשתלם לחברת אור הנדסה, היה יכול המערער לרשום על  
10 החשבוניות את כל הסכומים בחשבונית אחת מאותו היום. נוסף על כך, מר אדהם חמידאת,  
11 מנהל חברת אור הנדסה, טען בחקירתו (חקירת מע"מ מיום 16.1.2018) כי הכיר את  
12 המערער ואת חברת ג.א.ד וכי קיבל חשבוניות מהמערער עצמו. ברם, את העבודות ביצעו  
13 קבלני משנה אחרים ולא המערער, או שכלל לא בוצעה עבודה. בחקירה הנ"ל המשיב הציג  
14 לפני אדהם הנ"ל כי רק המחאה אחת – מתוך היקף חשבוניות בסכום של כ-2.3 מיליון ₪ –  
15 על סך 17,000 ₪ נרשמה על שם חברת ג.א.ד, כמו כן, אדהם העיד כי את התשלומים ביצע  
16 במזומן או בהמחאות של לקוחות או בהמחאות ללא שמולא שם המוטב על פני השיק.
- 17 85. מעדות הנ"ל עולה כי העסקאות, לכאורה, בין חברת ג.א.ד לבין חברת אור הנדסה לא  
18 התבצעו כלל בין שתי החברות הנזכרות – אלא שחלק מהעסקאות בוצעו על ידי אחרים  
19 וחלק לא בוצעו כלל – חיזוק למסקנה זו הוא האישום החמישי, בכתב האישום המתוקן,  
20 שהמערער הודה בעובדות בו במסגרת הסדר הטיעון – לאמור:
- 21 **"בתקופה שבין מרץ ליולי 2017 הוציא הנאשם 1, 11 חשבוניות מס**  
22 **ע"ש נאשמת 4 לחברת א.ז אור וזאת מבלי שבוצעו בפועל**  
23 **השירותים ו/או עיסקאות כפי שנרשמו בחשבונית.**
- 24 **סכומן הכולל של החשבוניות 1,492,550 ₪ כאשר סכום המע"מ**  
25 **הנובע מהן הנו 253,733 ₪.**"
- 26 86. **המסקנה היא** כי כל 13 החשבוניות הוצאו על ידי המערער שלא כדין (13 החשבוניות הנ"ל,  
27 שלגבן ניתנה חוות דעת; 11 החשבוניות המופיעות בנספח ד לכתב האישום המתוקן, ו-2  
28 חשבוניות נוספות); ביחס לחשבוניות הנותרות (3 חשבוניות מתוך 16; חשבוניות שוי' 1-2  
29 ושורה 5 – למכתב ההנמקה) אין בידי לקבל את טענות המשיב בעניין זה, שכן לטעמי לא  
30 הוכח כי המשיב הוא זה שהוציאן.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 **ביחס לחשבוניות שהוצאו למייקל איזנברג**; עסקינן ב-4 חשבוניות שהוצאו בשל הספקת  
2 עובדים בפרויקט "בת שלמה" (כפי שנכתב בפרטי החשבונית), בסכום מס (מע"מ עסקאות)  
3 כולל של: 92,927 ₪ - חשבוניות שלמרות שלא נכתבו בכתב ידו של המערער, אקבל את טענת  
4 המשיב כי אלו הוצאו שלא כדין. אסביר; אין בידי לקבל את גרסת המערער שכן, הלה דבק  
5 בגרסתו כי טלאל הוא זה שניהל את החברה, וכי הוא עצמו אינו מכיר את מייקל איזנברג,  
6 אינו מכיר מר יובל דברת – מנהל העבודה באתר ואף אינו מכיר את אתר העבודה עצמו  
7 הנקרא: 'בת שלמה' (הרשום על החשבוניות). מעת שהחברה היא בבעלות המערער עליו נטל  
8 ההוכחה כי לא הוא פעל להוצאת החשבוניות וכי אדם אחר הוא זה שפעל. כמו כן, המערער  
9 בחקירתו לא טען כי נגנבו, ממנו החשבוניות, ואף לא פנה לאף גורם להודיע כי חשבוניות של  
10 החברה בבעלותו זויפו או נגנבו. יתרה מזו, המערער טען בחקירתו במע"מ (מיום 28.8.2018;  
11 עמ' 1 שו' 32) כי נתן ייפוי כוח לפעול בחברה רק לטלאל. על כן, גם אם הוא עצמו לא הוציא  
12 את החשבוניות, הרי שהוציאן אדם שפעל מכוחו.
- 13 **נוסף על כך, בחשבון הבנק (שידע המערער כי מתנהל בבנק הפועלים בסניף טייבה) המערער**  
14 **שימש מיופה כוח או מורשה חתימה יחידי (שם; עמ' 1 שו' 21-24, 29-30, 31-36, 41-42).**  
15 זאת ועוד, את הכספים בחשבון הבנק הנ"ל – שהופקדו על ידי מייקל איזנברג, משך  
16 המערער עצמו; מחד גיסא, משמע כי ידע כי כספים נכנסו לחשבון הבנק של החברה, בשל  
17 אותן חשבוניות, אך מאידך גיסא, חוסר ידיעתו מהפרויקט ושמות מנהליו מובילה למסקנה,  
18 כי הוציא חשבונית מס לשם כיסוי. מחקירת מע"מ עולה כי אכן התבצעה עבודה למייקל  
19 איזנברג על ידי אחר, אלא שהאחרון לא יכול היה להמשיך להוציא חשבוניות מס, ולפיכך  
20 פנה אל המערער שהוציא חשבוניות מס שלא כדין ככיסוי חשבונאי.
- 21 **המסקנה מן הדברים היא** כי המערער לא הכיר כל עבודה ביחס ללקוח, החשבוניות הוצאו,  
22 כפי הנראה, על ידי שיפה כוחו של אחר (לטענת המערער 'טלאל'), הכספים שהופקדו  
23 לחשבון הבנק, שהוא המורשה חתימה היחידי בו, נמשכו על ידו. על כן, חשבוניות אלו הוצאו  
24 שלא כדין ללא שנעשתה עבודה מתברת ג.א.ד ללקוח מייקל איזנברג. **התוצאה היא כי**  
25 **המערער נושא באחריות הוצאתן של חשבוניות מס שלא כדין, כאשר סכום המע"מ הרשום**  
26 **בחשבוניות הוא בסה"כ 92,927 ₪.**
- 27 **ביחס לחשבוניות שהוצאו לחברת עין שבא**; ביחס לחברה זו, העיד הבעלים ומנהל חברת  
28 עין שבא, מר מסלם עצאם, כי המערער ושותפו חמודי, היו מוציאים לו חשבוניות עבור  
29 אספקת עובדים, מכמה חברות על אותה עבודה. בהמשך חקירתו עלה כי אכן התבצעה  
30 עבודה על ידי אחרים אלא שהחשבוניות סופקו על ידי המערער וחמודי שאף איים עליו כי  
31 יספר כי מכר לו חשבוניות (חקירת מע"מ מיום 25.2.2018; עמ' 1, שו' 60, 64).
- 32 ברם, אין בידי לקבל את טענת המשיב, ביחס לאותן חשבוניות – אסביר;



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 ראשית, חשבוניות מס שנמסרו לעין שבא, מחברת ג.א.ד, שמספרן הוא: 110 מיום 30.3.17 ;  
2 293 מיום 30.6.17 ; 325 מיום 25.7.17 ; 343 מיום 25.7.17 – לא הובאו כלל בתיק הפלילי,  
3 ממילא שאין לפנינו תשתית עובדתית של נורמה אסורה, ביחס אליהן. כמו כן, מהעדות של  
4 מר מסלם הנ"ל עולה כי אכן המערער ושותפו תמודי סיפקו לו עובדים ועל כן הוציאו לו  
5 חשבוניות מס הנ"ל. לאורך כל חקירתו במע"מ דבק מנהל חברת עין שבא בגרסתו כי  
6 המערער ותמודי סיפקו לו עובדים, עובדה שלא נסתרה. עם זאת, מנהל חברת עין שבא,  
7 בעטיין של שאלות חוקרי מע"מ, הבהיר כי היו מביאים לו חשבוניות מחברות שונות. בנוסף,  
8 על אותן 4 חשבוניות ספציפיות אין אמירה של מנהל חברת עין שבא או תשתית עובדתית  
9 אף לכאורית, כי אלו הוצאו שלא כדין.
- 10 .92 **המסקנה** ביחס ל-4 חשבוניות שיצאו מחברת ג.א.ד לחברת עין שבא היא כי לא ניתן לקבוע  
11 כי אלו הוצאו שלא כדין, ועל כן אין לחייב את המערער בסכום המס בגינן.
- 12 חברת אל. די. אל
- 13 .93 בחקירתו במע"מ (מיום 2.1.2018) טען המערער כי הוא אינו מכיר את חברת אל די אל (עמ'  
14 4, שו' 164-165); גם בשימוע טען המערער כי לא מכיר ולא מסר חשבוניות מס של החברה.
- 15 .94 תחילה אציין, כי המשיב אינו מכחיש את טענת המערער כי הוא אינו נושא משרה בחברת  
16 אל די אל ואינו בעל מניות בה; כמו כן, גם המשיב תמים דעים כי החברה נשלטת על ידי  
17 אחר בשם 'אחמד הודהדי' (ראו נספח 12 לתצהיר המשיב).
- 18 .95 בהודעת אדהם חמידאת (מיום 16.1.18), בעלי חברת אור הנדסה, העיד כי כל ההתנהלות  
19 שלו מול חברת אל די אל הייתה מול תמודי, אך לאורך כל החקירה לא העלה את שמו של  
20 המערער כמי שמעורב בחברה זו. לא כך הדבר כאשר נשאל על חברת ג.א.ד למשל, אז קשר  
21 את המערער לחברה.
- 22 .96 כמו כן, בהודעתו אחמד הודהר, בחקירת מע"מ מיום 15.4.2018, לאורך כל חקירתו טען כי  
23 'אין ספקים לחברה' וכי 'החברה לא עבדה' עוד טען כי "לא הדפסתי פנקסים, פתחתי חשבון  
24 **בנק, כלום. החברה לא עבדה.**" (עמ' 1, שו' 12, 14, 18, 21, 26; עמ' 3, שו' 97 ו-100; עמ' 4  
25 שו' 138). כמו כן, קשר את תמודי לחברה ולחברות אחרות, כמי שהיה הרוח החיה באותן  
26 חברות עליהן נחקר.
- 27 .97 על כן, יש קושי לקבל את התזה לפיה המערער הוא זה שהוציא את החשבוניות של חברת  
28 אל. די. אל ומסרן לחברת אור הנדסה ולחברות אחרות. בהתאם לחוות הדעת נקבע כי 4  
29 חשבוניות מס נכתבו על ידי המערער עצמו, כך שיש בידי לקבל כהוצאת חשבונית מס שלא  
30 כדין – על ידי אדם שאינו מורשה – אך ביחס לאותן 4 חשבוניות. ואילו ביחס ליתר



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 החשבוניות, אין בידי לקבל טענת המשיב, שכן ייתכן ומי שהוציאן אינו אלא חמודי ולא  
2 המערער עצמו. נוסף על כך, בתיק הפלילי לא הואשם המערער ביחס לחברת אל די אל.
- 3 .98 מעת שלחברת ג.א.ד אין נכסים, כלי רכב, משרד וכיו"ב, ומאחר והמערער טען בעצמו כי  
4 חמודי הוא זה שהיה מנהל של החברות והוא הרוח החיה בה, טענת המשיב לפיה 9 חשבוניות  
5 שיצאו מחברת אל. די. אל אל חברת ג.א.ד בבעלות המערער, מתיישבת יותר עם חומר  
6 הראיות והנורמה הפסולה בה נהג המערער וכפי שנקבע בגזר הדין בתיק הפלילי (כמצוטט  
7 לעיל).
- 8 .99 **המסקנה היא**, כי ביחס לחשבוניות מס' 122 מיום 27.4.17; 123 מיום 27.4.17; 124 מיום  
9 30.4.17; 125 מיום 30.4.17; ו-9 חשבוניות המצוינות בטבלת חשבוניות במכתב ההנמקה  
10 שיצאו לחברת ג.א.ד, טענת המשיב לפיה מדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין מתקבלת.  
11 **התוצאה של הדברים הינה**, כי 13 חשבוניות הנ"ל יצאו שלא כדין. לגבי יתר החשבוניות  
12 המצוינות בטבלה שבמכתב ההנמקה, לטעמי לא ניתן לקשור את המערער להוצאתן, גם אם  
13 מאן דהו הוציאן שלא כדין. על כן, המערער יחויב בנוגע לחשבוניות שמס העסקאות בהן הוא  
14 בסך 193,384 ₪.
- 15 חברת א.ו בעד
- 16 .100 בחקירתו במע"מ טען המערער כי אינו מכיר את חברת א.ו בעד (עמ' 4, שו' 163-164); גם  
17 בשימוע טען המערער כי לא מכיר ולא מסר חשבוניות מס של החברה. בחקירת מע"מ, מנהל  
18 החברה, מר ואלרי אלייב, טען כי אינו מכיר את המערער וכי, כפי הנראה, החשבוניות זוייפו.
- 19 .101 ברם, במסגרת ההסדר הטיעון ובכתב האישום המתוקן, הודה (והורשע) המערער ביחס לכל  
20 13 החשבוניות כפי המתואר בטבלת החשבוניות במכתב ההנמקה – שהן למעשה החשבוניות  
21 המצוינות בכתב האישום המתוקן: 2 חשבוניות שבנספח ב; 5 חשבוניות שבנספח ה  
22 (שלגביהן יש גם ממצא של חו"ד כי נכתבו על ידי המערער עצמו); 6 חשבוניות שבנספח ו.  
23 כמו כן, בגזר הדין נקבע במפורש כי המערער פעל בחברת א.ו בעד ללא ידיעת מנהלה  
24 והשתמש שלא כדין באותן חשבוניות.
- 25 .102 **המסקנה היא**, כי יש לקבל את קביעת גזר הדין בתיק הפלילי, על פי הודאת המערער עצמו,  
26 כי אלו חשבוניות מס שהוצאו על ידי המערער שלא כדין. **התוצאה היא**, כי המערער חב  
27 בתשלום המס המצוין בחשבוניות הנ"ל, בסך כולל של: 518,925 ₪.
- 28 סיכום ביניים
- 29 .103 העולה מן המקובץ הוא כי מדובר בהוצאת חשבוניות שלא כדין, כאשר המערער השתמש  
30 בחשבוניות של החברות השונות לשם כיסוי חשבוני לעבודות שלא בוצעו על ידו או על ידי  
31 הפועלים שהביא לאתרי העבודה של החברות להן מסר חשבוניות מס. חלק מן העבודות לא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

1 בוצעו כלל. כל זאת בתמורת "עמלה" לחברות השונות עבור הכיסוי החשבונאי והקטנת  
2 חבות המס למע"מ.

3 104. התוצאה היא, כי מתוך 66 חשבוניות המצוינות בטבלה שבמכתב ההנמקה, נקבע ביחס ל-  
4 16 חשבוניות כי לא הוכח כי המערער הוציאן או כי הוצאו שלא כדין – ביחס ליתר 50  
5 החשבוניות נקבע לגבן כי המערער הוא שהוציאן שלא כדין, ועל כן הוא חייב במס העסקאות  
6 כמצוין באותן חשבוניות.

### 7 חיוב בכפל מס

8 105. המערער סיפק, למצער, 50 חשבוניות שלגבן נקבע לעיל כי אלו הוצאו שלא כדין. כמו כן,  
9 בתיק הפלילי נקבע לגביו כמצוטט לעיל "כי הנאשם ביצע את העבירות לאורך פרק זמן  
10 ארוך. אין מדובר בעבירות שבוצעו באימפולסיביות אלא בעבירות שדרשו תכנון מוקדם".  
11 וכי עסקינן בהפחתת הכנסות למדינה בהיקף של כ-2.9 מיליון ₪.

12 106. בעניין זאב שרון, קבע בית המשפט העליון (כב' השופט ח' מלצר), כי כשמדובר בסמכויות  
13 מנהל מע"מ להטיל על עוסק כפל מס וקנס מנהלי, יישא מנהל מע"מ בנטל הבאת הראיות:

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

25  
26 107. בעניין זאב שרון נקבע עוד, כי הסמכות לחייב בכפל מס מכוח סעיף 50(א1) לחוק מע"מ  
27 נועדה להבטיח כי למדינה ישתלם מלוא הסכום שלה היא זכאית כתקבולי מס, וכן להרתיע  
28 מפני ניכוי תשומות שנכלל בחשבוניות שהוצאו שלא כדין (פסקה 26(א)). כב' השופט מלצר  
29 הדגיש את הפגיעה הטמונה בזכויותיו של הנישום בהפעלת הסמכות של חיוב בכפל מס,  
30 המצדיקה את העברת נטל הבאת הראיות על כתפיו של מנהל מע"מ:  
31

32 "בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של  
33 העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס ... על מנת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

1 לאפשר ולייעל את גביית המס – המחוקק העניק למנהל מע"מ את  
2 הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות  
3 אלו אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד  
4 בדרישות המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים  
5 הדיוניים ומבחינת נטל ורמת ההוכחה הנדרשים ... יחד עם זאת  
6 בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתית ולאחת  
7 מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש מקום לראות  
8 בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן בזכויותיו של  
9 העוסק – מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך שמנהל מע"מ  
10 יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה  
11 בבסיס החלטתו. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט את  
12 התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו – חוזר נטל הבאת  
13 הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס  
14 החלטתו של מנהל מע"מ."  
15 (שם)

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

23 109. בענייננו, אין מקום להאריך בדיון שעה שבית משפט השלום בתיק הפלילי הרשיע את  
24 המערער ואף הערער שהגיש המערער נדחה (למעט הקלה בתקופת המאסר).

25 110. המערער טען, כי המשיב לא חקר כדבעי את מעורבותו של טלאל והאם אכן אינו בין החיים,  
26 כן טען טענות בעלמא כי תוצאות החקירות היו ידועות מראש. מאידך, המערער לא טרח  
27 להעיד את העדים מטעמו, העדים אף לא התייצבו לדיונים (למעט עד אחד).

28 111. במקרה שלפנינו, המערער הוא הגורם שביצע את הוצאת החשבוניות שלא כדין בפועל ואף  
29 השתכר מפעילות זו, לאחר תשלום "העמלה" מבעלי החברות, תמורת הכיסוי החשבונאי.  
30 בנסיבות אלה, מצאתי שיש לראות במערער כמי שהוציא את החשבוניות שנקבע לגבן כי  
31 הוצאו שלא כדין, לעניין תחולת סעיף 50(א) לחוק. משום כך, איני סבור כי יש להתערב  
32 בהחלטת המשיב לחייב את המערער בכפל מס.  
33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

### הפחתת כפל המס

- 1  
2 112. סמכותו של המשיב לוותר על כפל מס או להפחיתו מעוגנת בסעיף 100 לחוק מע"מ. המערער  
3 טען להפחתת כפל המס כיוון שפעל בשליחות אחר וכי לא ידע כי אלו חשבוניות שלא כדין.  
4 איני סבור כי ניתן לקבל את טענות המערער בהקשר זה. מי שמערב בהוצאת חשבוניות  
5 פיקטיביות, גם כאשר מדובר בעבודה שבוצעה, תוך שימוש בכיסוי חשבונאי, לא ניתן לראות  
6 במעורבותו כפעולה כדין.
- 7 113. כפי שנקבע בעניין מונדר, השימוש בסמכות זו, חלה במקרים חריגים, מטעמים מיוחדים  
8 שיירשמו, אשר יש לפרשם בצמצום. גם אם כטענת המערער, גם אחרים ביצעו את הפעולות  
9 המיוחסות לו או כי הוא פעל בשליחותם, אחריותו לתשלום כפל המס בהתאם לסעיף 50(א)  
10 לחוק קיימת. המקרה לפני אינו חריג – בפרט לאור הרשתות של המערער בתיק הפלילי –  
11 ולא מצאתי טעמים מיוחדים המצדיקים את הפחתת כפל המס. יפים לענייננו דבריו של בית  
12 המשפט העליון (כב' השופט ד' מינץ) בפסקה 20 :
- 13  
14 **"ולבסוף, באשר לטענות המערערת כי עצם חשיפתה להליך פלילי**  
15 **מצטרף למכלול השיקולים המצדיקים הפחתת החיובים והקנסות**  
16 **שהוטלו עליה, הרי שאין מקום להידרש לטענה זו. עצם חשיפתה**  
17 **להליך פלילי אין בו כדי להשפיע על תוצאות הליך זה, ומקומן של**  
18 **טענות מסוג זה, אם בכלל, הינו במסגרת הדיון בעונש, אם יוטל**  
19 **כזה, במסגרת ההליך הפלילי."**
- 20 114. על כן כאמור, אין בידי להתערב בקביעת המשיב, לפיה המערער חב בכפל המס, ביחס לאותן  
21 50 חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, וכאמור לעיל.

### סוף דבר

- 24 115. הערעור נדחה ברובו; נקבע כי המערער הוציא 50 חשבוניות שלא כדין, כמפורט לעיל, וחב  
25 הוא בכפל המס המצטבר (מע"מ עסקאות: 1,247,384 ₪) בסך 2,494,768 ₪.
- 26 116. המערער יישא בהוצאות משפט בסך 45,000 ₪ שישולם למשיב 45 יום ממועד פסק הדין.  
27 לאחר מועד זה, יתווספו להוצאות המשפט הפרשי הצמדה וריבית כחוק.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 מרץ 2025

ע"מ 19-07-37297 גדאללה נ' משרד האוצר - רשות המכס ומע"מ

- 1 המזכירות תמציא את פסקהדין לבאי כוח הצדדים.
- 2 ניתן לפרסם את פסק הדין.
- 3 ניתן היום, יג' אדר תשפ"ה, 13 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.
- 4

דניאל

---

אביגדור דורות, שופט

5  
6  
7