



## ע"פ 31531/04/14 - גיא קריצ'בסקי נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"פ 31531-04-14 קריצ'בסקי נ' מדינת ישראל  
בפני כב' הנשיא אברהם טל, אב"ד  
כב' השופט צבי דותן  
כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין  
המערער גיא קריצ'בסקי  
נגד מדינת ישראל  
המשיבה

### פסק דין

1. המערער הורשע לאחר שמיעת ראיות בת"פ 1442-03-09 (בית משפט שלום בפתח תקוה) בעבירות על סעיפים 117(ב)(5) ו-38 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**"), ונידון ל-8 חודשי מאסר בפועל, שנת מאסר על תנאי בתנאים המפורטים בגזר הדין ולתשלום קנס בסכום של 28,000 ₪.

2. נגד המערער הוגש כתב אישום המייחס לו ביצוע 27 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לו לגביו מסמך, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק.

(א) על פי עובדות כתב האישום המתוקן, בשנת 2003, נרשם המערער כעוסק מורשה, העוסק בפעילויות שמירה ואבטחה, תחת השם "**המעגל**" (להלן: "**העסק**").

בתקופה שבין 01/05 לבין 06/07, ניכה המערער בדיווחיו התקופתיים למנהל מס ערך מוסף, 34 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס (להלן: "**החשבוניות הפיקטיביות**") על שם ארבעה עוסקים שונים: פורת יעקב (להלן: "**פורת**"), ר.צ. הכלנית כוח אדם (להלן: "**כלנית**"), סוירם כוח אדם ושירותים (להלן: "**סוירם**") ו.יא שוורץ (להלן: "**שוורץ**" ולהלן כולם: "**העוסקים**"), מבלי שעשה או התכוון לעשות עסקה עמם.

המערער רשם את החשבוניות הפיקטיביות בספרי חשבוניותיו וניכה את מס התשומות הגלום בהן בדיווחיו התקופתיים למנהל מס ערך מוסף.

סכום החשבוניות הפיקטיביות שרשם המערער בספרי הנהלת החשבונות שלו הוא 1,692,460 ₪ והמס בגינן הוא 272,106 ₪.

(להלן: "**האירוע הראשון**").

(ב) בתקופה שבין 08/07 לבין 12/07, ניכה המערער בדיווחיו התקופתיים למנהל מס ערך מוסף מס תשומות, בסכום של 72,977 ₪, בלא מסמך כדין כאמור בסעיף 38 לחוק (להלן: "**הניכוי**"). (להלן: "**האירוע השני**").

3. במענה לכתב האישום הודה המערער באשר לאירוע הראשון, כי נרשם כעוסק מורשה, כי רשם בספרי החשבונות שלו את החשבוניות המפורטות בכתב האישום ואת סכומיהן וניכה אותן בדיווחיו התקופתיים. עם זאת,

כפר בכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות וטען כי קיבל אותן בגין תשלום עבור עבודה שבוצעה בפועל. כמו כן טען המערער כי אף אם בחשבוניות פיקטיביות עסקינן, הוא לא היה מודע לנסיבה זו ולא היה ביכולתו לדעת זאת.

באשר לאירוע השני, כפר המערער במיוחס לו. לדבריו, הוא ניכה מס תשומות בסכום המפורט בכתב האיטום בהסתמך על חשבוניות שהוצגו לרשויות מע"מ בדיעבד על מנת שתיבדקנה ותוכרנה.

#### הכרעת הדין של ביהמ"ש קמא

4. (א) **ביחס לאירוע הראשון**, קבע בית המשפט קמא כי הוכח, ואין מחלוקת על כך, שהחשבוניות לא הוצאו על ידי העוסקים, ואינן משקפות תשלום בגין עיסקאות אמת שבוצעו בינם לבין המערער. העוסקים הנ"ל כלל אינם עוסקים בתחום השמירה והאבטחה, ואינם מספקים כח אדם למטרות אלה, המערער כלל אינו מוכר להם, ולא נרקם בינם לבינו כל קשר עיסקי.

כמו כן, נערכה בדיקה מדגמית של 188 שיקים של עסקו של המערער, ובבדיקה זו לא אותרו שיקים שנרשמו לפקודת העוסקים.

בנוסף, הוכח כי כלל החשבוניות הפיקטיביות שנבדקו נרשמו על ידי אותו גורם.

האמור לעיל מערב לכאורה את המערער, ולו נסיבתית, בביצוע העבירות המיוחסות לו, ועל כן בשלב זה עבר הנטל אל כתפי המערער לספק הסבר מניח את הדעת.

(ב) בית המשפט קמא קבע כי לא עלה בידי המערער לעשות כן.

המערער טען כי רקם קשר עיסקי עם אנשים, שהציגו עצמם בפניו, בכזב ושלא בידיעתו, כמורשים מטעמם של העוסקים. הם ביצעו עבורו עבודה, כקבלני משנה בתחום השמירה, באמצעות עובדיהם, העבירו לו את החשבוניות הפיקטיביות, והוא שילם להם תמורת העבודה שביצעו עבורו. על כן, לטענתו, לא התקיים בו היסוד הנפשי הנדרש להרשעה בעבירות בהן הואשם.

(ג) בית המשפט קמא לא נתן אמון במערער, וקבע כי הוא לא הציג כל ראיה מטעמו שיהיה בה כדי לתמוך בגירסתו. המערער אינו חולק על כך שבחשבוניות פיקטיביות עסקינן, אולם מרכז הכובד של גירסתו הוא הטענה כי הוא נפל קורבן להונאה מצד קבלני המשנה, שכן, מבחינתו, מדובר בחשבוניות בגין תשלום שנעשה בפועל תמורת עבודה שבוצעה בפועל.

בית המשפט קמא קבע כי המערער נמנע מלהביא ראיות באשר לעצם ביצוע העבודה ונמנע מלהביא לעדות את הלקוחות שפנו אליו לביצוע העבודה.

בית המשפט קמא התרשם כי לא בוצעה כל עבודה, וכי המערער לא נפל קורבן להונאה, אלא עשה שימוש מכוון בחשבוניות פיקטיביות על מנת להונות את רשויות המס.

בית המשפט קמא הוסיף כי בחשבון הבנק של המערער לא נמצאה כל אינדיקציה לתשלום שבוצע ספציפית בגין החשבוניות הפיקטיביות.

כמו כן, לא עלה בידי המערער לספק כל פרט משמעותי באשר לזהותם של קבלני המשנה, מעבר לשמות פרטיים ותיאורים כוללניים, ואף לא צירף כל מסמך שיאשש את טענותיו בדבר אופן ההתקשרות עמם. המערער לא נתן הסבר מניח את הדעת כיצד אינו יכול לנקוב ולו בשמות המשפחה של נציגי קבלני המשנה.

בית המשפט קמא קבע כי גירסאותיו של המערער השתנו חדשות לבקרים והתפתחו בהתאם לשאלות שנשאל.

(ד) בית המשפט קמא התייחס לעדי ההגנה שהובאו ע"י המערער: יועץ המס של עסקו של המערער, ניסים בר דיין, העיד כי בדק את כשרות פעילותם של קבלני המשנה ברשויות המס, אך בית המשפט קמא קבע כי עדותו אינה מעלה ואינה מורידה בנוגע למחלוקת נושא כתב האישום, שכן, גם אם בדיקת יועץ המס באתר רשות המיסים העלתה כי העוסקים מקיימים פעילות עיסקית כשרה, אין בכך כדי להעיד דבר על אודות כשרותה של חשבונית זו או אחרת.

(ה) בית המשפט קמא התייחס גם לעדי הגנה שעבדו לכאורה תחת אדם בשם גנאדי. בית המשפט קמא תמה על כך שהמערער הצליח לאתר את העובדים הללו, בעוד שככל מלאתר את קבלני המשנה החיוניים כל כך להוכחת גירסתו. בית המשפט קמא קבע כי עדויות העובדים שהובאו במסגרת פרשת ההגנה ניצבות בחלל ריק, בהעדר הוכחות בדבר עצם הצורך בהעסקתם.

בית המשפט קמא ביטא את הרגשתו כי עדים אלה אינם נעדרי פניות, ואולם אף בהנחה שיש ממש בעדויותיהם מצטיירת תמונה של קבוצה שמנהלת עסקי שמירה בכזב, תחת שמן של חברות אמיתיות, שאינן עוסקות בתחום זה. אין בדבריהם של העדים כדי לשפוך אור על הנקודות האמיתיות שבמחלוקת, ולתמוך בגירסת המערער בדבר היותו קורבן לתרמית, ולא חלק ממנה.

יתר על כן, שמו של גנאדי, המתואר כדומיננטי כל כך בכל קבלני המשנה, על ידי כל העדים, לא הוזכר על ידי המערער בשום שלב בחקירותיו ע"י שלטונות המס.

5.

(א) **ביחס לאירוע השני**, המערער טען כי במהלך שיפוץ שערך בביתו, נשפך סיד על קלסרים שהונחו בקופסת פלסטיק, וביניהם החומר המתייחס למס תשומות לחודשים 12/07 - 10, ולכן לא ניתן לראות את החשבוניות. המערער טען גם, כי החשבוניות הללו התקבלו במהלך עבודה שביצע עם קבלן משנה בשם דימה, שלא עלה בידו לאתרו, ואין ברשותו פירוט התשלומים ששילם לו.

(ב) עד התביעה חיים בובליל, מנהל תחום בקורת, קיים דיון בהשגה שהגיש המערער, בה טען כי ניכוי מס התשומות היה כדון, והסתמך על חשבוניות שהוצאו על ידי פדוסוב, בסכום של ₪99,735.

מר בובליל העיד כי הוא הודיע לב"כ המערער שהחשבוניות של מר פדוסוב מזויפות, ובתגובה לכך ב"כ המערער משך את ההשגה, כשהמשמעות היא - ניכוי מס תשומות בהעדר חשבוניות.

בשלב מאוחר יותר הציג המערער חשבוניות אחרות, אשר הוכרו, ועקב כך סכום השומה הופחת ב- ₪20,807, והאישום בגין ניכוי מס תשומות בהעדר חשבוניות הופחת והועמד על ₪72,977.

(ג) למעשה, נמצאו חשבוניות בסכום זה, ואף מעבר לסכום זה, (החשבוניות של פדוסוב, ת/25), אולם הוגשה חוות דעת של מומחית ממז"פ, אשר בדקה את החשבוניות ת/25, ומצאה סימנים המעלים חשד בנוגע לאותנטיות שלהן. המומחית סתרה את גירסת המערער לפיה החשבוניות נפלו לתוך סיד, שכן, עפ"י חוות דעתה ניתן להבחין במריחה של חומר לבן על פני החשבוניות, שמראה כי לא מדובר בחומר שנשפך על החשבוניות באופן אקראי.

(ד) בית המשפט קמא קבע כי בשים לב לגירסתו הראשונית של המערער לפיה החשבוניות הללו אינן בנמצא והושחתו כליל; אי הגשתן בעת שנחקר במשרדי מע"מ; העובדה שחזר בו מההשגה כשהתחוויר לו שיש חשד שהן מזויפות; וממצאי חוות דעת ממז"פ; כל אלה הן ראיות נסיבתיות המערבות את המערער בעבירה נושא האירוע השני, קרי, ביצוע ניכוי מס תשומות ללא חשבוניות אותנטיות, ומוכיחות גם את היסוד הנפשי הדרוש, היינו, כוונת המערער להתחמק ולהשתמט מתשלום מע"מ.

המערער לא התייחס בעדותו כלל לנסיבות קבלת החשבוניות הללו, ולא נשמעה מפיו כל טענה באשר לביצוע עבודה כלשהי בעבורן. המערער גם לא הציג כל ראיה לאשש את גירסתו בדבר תשלומים כלשהם שהעביר לדימה.

(ה) לאור כל האמור לעיל, הרשיע בית המשפט קמא את המערער בכל העבירות שיוחסו לו בכתב האישום.

## 6. נימוקי הערעור בקשר לאירוע הראשון

(א) בית המשפט קמא טעה בקובעו כי המערער נמנע מלהביא כל ראיות מטעמו באשר לעצם ביצוע העבודה, ובהתרשמותו כי לא בוצעה כל עבודה. בית המשפט קמא התעלם משורה של עדי הגנה, שהעידו כי הם הועסקו כעובדים שכירים של החברות (קבלני המשנה) הנזכרות בכתב האישום. עובדים אלה העידו כי אותן חברות שילמו את משכורתם, וכי הם שובצו על ידן בפועל בתפקידי שמירה ואבטחה אצל לקוחות של המערער (כגון חברת בר-כל), ואף לבשו מדים של "מעגל אבטחה" (החברה של המערער). על כן ברור כי המסקנה שלא בוצעה כל עבודה שגויה ומתעלמת מהראיות שהיו בפני בית המשפט קמא.

(ב) המערער הזמין מאותן חברות (קבלני המשנה) - באמצעות אנשים שהציגו עצמם ככזב כבעלים של אותן חברות - עובדים, לביצוע תפקידי שמירה ואבטחה באתרים של לקוחותיו; המערער **קיבל** מהחברות הנ"ל, ולמעשה, מאלה שהציגו עצמם במרמה כבעלי החברות, עובדים, אשר ביצעו בפועל תפקידי שמירה באתרים של לקוחותיו; המערער קיבל מהם חשבוניות מס, בגין כח האדם שהם סיפקו לו, ושילם להם את סכומי החשבוניות; המערער העביר את החשבוניות לבדיקת יועץ המס שלו, ולאחר שאושרו כתקינות, קיזז את מס התשומות הכלול בהן.

(ג) המערער ביקש וקיבל אישורי ניהול ספרים ואישורי ניכוי מס במקור.

(ד) מדובר בנוכלים שהתחזו כבעלי החברות הנ"ל, ולמרות שחברות אלה אינן עוסקות כלל באספקת כח אדם לשמירה, הוכח שאותם נוכלים סיפקו למערער כח אדם בתחום השמירה והאבטחה, שילמו את שכרם של השומרים, הוציאו חשבוניות מס למערער בגין אספקת כח אדם, המערער שילם להם את סכומי החשבוניות (כולל המע"מ), והם הונו את המדינה בכך ששלשלו הכסף לכיסם מבלי להעביר את המע"מ לאוצר המדינה. המערער לא יכול היה לדעת שמדובר בנוכלים, וכי הינו קורבן להונאה.

(ה) המערער לא חשד, ולא יכול היה לחשוד, שדבר מה אינו תקין.

הוא היה באותה עת צעיר לימים, שרק סיים את שירותו הצבאי, ולא העלה על דעתו שאנשים יתחזו לאחרים, יספקו כח אדם, ייטלו לכיסם את הכספים וייעלמו. משנודע לו כי נפל קורבן להונאה, וכי המדינה לא קיבלה את כספי המע"מ, הוא שילם מיד את המע"מ והסיר את המחדל על אף שכבר שילם אותו פעם אחת, כאשר שילם בגין החשבוניות לאותם נוכלים.

(ו) בית המשפט קמא אימץ מסקנה מפלילה על בסיס ראיות נסיבתיות, אך התעלם מקיומה של מסקנה אפשרית סבירה אחרת, בלתי מפלילה, לפיה המערער נפל קורבן לחבורה של נוכלים.

(ז) בית המשפט קמא התעלם משורה של ראיות ועדי הגנה אותם הביא המערער, אשר תומכים בגירסתו, או לכל הפחות מעלים ספק ביחס לכוונתו הפלילית, ועל כן לא ניתן לומר כי הוכחה אשמתו מעבר לכל ספק סביר.

(ח) המשיבה לא הוכיחה את היסוד הנפשי המוגבר של כוונה מיוחדת להתחמק או להשתמט מתשלום מס, הנדרש לצורך הרשעה בעבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף.

(ט) בית המשפט קמא ציין כי אותם עובדים שהובאו כעדי הגנה צצו באורח פלא מבלי ששמותיהם הוזכרו ע"י המערער קודם לכן, וגם שמו של גנאדי (שכל אותם עדים העידו כי עבדו תחתיו) לא הוזכר כלל ע"י המערער בשום שלב.

המערער טוען כי עדי ההגנה לא "צצו משום מקום", אלא הצורך באיתורם עלה רק משלב הגשת כתב האישום, לכן שמותיהם לא הוזכרו על ידו קודם לכן בחקירות, והם זומנו על ידו לביהמ"ש רק לאחר עבודת איתור שנמשכה חודשים רבים. באשר לגנאדי, טוען המערער כי בחקירתו במע"מ י-ם הוא ציין שהיו שני בחורים, אחד מהם רוסי, אך הוא לא ציין את השם גנאדי, משום שלא היה ביחסי עבודה ישירים איתו, ולכן בזמן החקירה לא זכר את שמו.

(י) בית משפט קמא טעה בקביעתו כי עדויותיהם של חלק מעדי ההגנה חותרות תחת גירסת המערער. לטענת המערער, עדויות עדי ההגנה תומכות ומחזקות את גירסתו.

(יא) בית המשפט קמא טעה בקביעתו כי לא עלה בידי עד ההגנה אולג קוב לפרט מאיזה מקבלני המשנה הוא קיבל את תלושי השכר נ/1, שהרי הוא ציין מפורשות מאלה חברות הוא קיבל את התלושים, והדבר גם עולה מהתלושים עצמם.

(יב) בית המשפט קמא התעלם מעדותו של עד ההגנה אהרן בנימינוב, שהוא בעלים של חברת אבטחה, שגם הוא (כמו המערער) העסיק את חברת שוורץ כקבלן משנה שלו, דרך אותם שני נוכלים, גנאדי ושלומי, שהציגו עצמם בפניו (כמו בפני המערער) כבעלי החברה; קיבל מהם שומרים, שילם להם עבורם, וקיבל מהם חשבוניות זהות לחשבוניות שהמערער קיבל מהם, אשר קוזזו בספריו, לאחר שרואה החשבון שלו מצא אותן תקינות. בנימינוב נחקר במע"מ על אודות אותם קבלני משנה והחשבוניות האמורות, אולם החשבוניות נמצאו כשרות, ולא זו בלבד, הן אף הותרו בניכוי מס תשומות, ושום חקירה פלילית לא נפתחה נגדו בקשר אליהן.

(יג) באשר לטענה שהמערער לא הביא לעדות וגם לא נתן פרטים מפורטים יותר על אודות אותם שני נוכלים (גנאדי ושלומי), טוען המערער שכך דרכם של נוכלים, שהם נעלמים ואינם משאירים עקבות.

#### 7. נימוקי הערעור באשר לאירוע השני:

(א) בית המשפט קמא התעלם מעדותו של עופר ארבלי ממע"מ י-ם, כי אכן היו חשבוניות מלוכלכות בסיד, שזו גם היתה גירסתו של המערער, כבר בחקירתו הראשונה, והיא נתמכת בעדות קבלן השיפוצים אלכסיי לבדב ובעדותו של מר בובליל ממע"מ פ"ת שאישר כי קיבל חשבוניות טבולות בסיד.

(ב) מחומר הראיות עולה, שהחשבוניות הללו היו בידי המערער במועד חקירתו במע"מ י-ם, ולאחר שהוחזרו לידי, הוא הציג אותן שנית, למע"מ פ"ת, בעת הדיון בהשגה.

(ג) בית המשפט קמא טעה בהתעלמו מעדותו של אלכסיי לבדב, שהעיד כי תיקייה נפלה לפיילה של סיד, הוא הוציא את החומר מהסיד וניגב דף דף, וזו הסיבה למריחות של "חומר לבן על פני החשבוניות" שמצאה המומחית ממז"פ.

#### 8. תגובת ב"כ המשיבה

(א) בית המשפט קמא לא נתן אמון בשורת העובדים שהעידו כעדי הגנה. המערער בחקירותיו לא הזכיר את אותם עובדים כלל. כל העובדים דיברו על גנאדי, אך שמו כלל לא עלה בחקירת המערער.

(ב) ב"כ המשיבה תמחה על כך שאין למערער שום פרטים לגבי גנאדי ושלומי, על אף שהוא התנהל מולם במאות אלפי שקלים.

- (ג) בגירסת המערער נתגלו סתירות בולטות.
- (ד) לא ניתן לקשר בין עדי ההגנה שהעידו, למשל, שעבדו אצל גנאדי ברשת בר-כל, לבין החשבוניות נושא כתב האישום. לטענתה, לא היו עובדים, ולא היתה עבודה.
- (ה) המערער לא הביא לעדות את הלקוחות שלהם סיפק, לטענתו, שומרים.
- (ו) המערער העיד שהוא השמיד את כל פירוט ההתחשבות שלו מול גנאדי. פעם אחת טען שהדיסק הושמד, ופעם אחרת טען שהדיסק נמצא אצל הסמנכ"ל.
- (ז) המערער לא הצליח להוכיח תשלום כלשהו לאותם עוסקים/קבלני משנה/חברות.
- (ח) מראית פני החשבוניות מעלה חשד שלא מדובר בחשבוניות אמיתיות.

### דין והכרעה באשר לאירוע הראשון

9. בית המשפט קמא הגיע לכלל מסקנה - שאנו שותפים לה - כי הראיות שהובאו מערבות לכאורה את המערער, ולו נסיבתית, בביצוע העבירות המיוחסות לו, ומכאן עבר הנטל אל כתפי המערער לספק הסבר מניח את הדעת, שישמוט את הקרקע מתחת למארג הנסיבתי שהוכח. בשלב זה עבר אפוא בית משפט קמא לבחינה מדוקדקת של גירסת המערער, ולבחינה של יתר ראיות ההגנה, והגיע לכלל מסקנה שהמערער לא הרים את הנטל לספק הסבר מניח את הדעת.

עיינו עיין היטב בעדויות עדי ההגנה, ואנו סבורים כי מסקנתו המפלילה של ביהמ"ש קמא איננה המסקנה האפשרית היחידה, וכי המשיבה לא הוכיחה מעבר לספק סביר את אשמתו של המערער.

10. אנו ערים לכלל לפיו אין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעת ממצאי מהימנות ועובדה. אולם, כפי שנאמר בפסיקה לא אחת, "כלל אי ההתערבות אינו הרמטי, וברבות השנים נקבעו לו מספר חריגים, שבהתקיימם, כך נקבע, אין לערכאה הדיונית יתרון על פני ערכאת הערעור" (ע"פ 8146/09 אבשלום נ' מ"י, בפיסקה 19).

אחד המקרים החריגים הללו הוא כאשר הערכאה הדיונית קבעה את ממצאיה "תוך התעלמות מגורמים שהיה מקום לייחס להם משקל" (ע"פ 9143/01 בריזטי נ' מ"י, בפיסקה 4, ע"פ 3416/98 איפרגן נ' מ"י פ"ד נ"ד (4) 769, בעמ' 778, ע"פ 190/82 מרקוס נ' מ"י פ"ד ל"ז (1) 225, בעמ' 233), או "לא היתה ערה למשמעות של דברי עדות אלו או אחרים" (ע"פ 316/85



**גרינוולד נ' מ"י פ"ד מ' (2) 564, בעמ' 573), או "לא נתנה את דעתה לפרטים מהותיים בחומר הראיות, שיש בהם כדי לשנות את קביעתה" (ע"פ 9352/99 יומטוביאן נ' מ"י פ"ד נ"ד (4) 632, בעמ' 645).**

לאמור לעיל נוסף את שנאמר בפסיקת ביהמ"ש העליון כי **"נוכח התוצאה האפשרית הקשה של הליך פלילי, שלילת חרותו של אדם, ראוי להותיר לערכאת הערעור מרחב גדול יותר להתערבות בקביעות מהימנות בהליך פלילי מאשר בהליך אזרחי" (ע"פ 3250/10 מ"י נ' פלוני, בפיסקה 3 לפסק דינו של כב' השופט גרוניס, כתוארו אז).**

11. הגענו למסקנתנו דלעיל הואיל ולדעתנו, בית המשפט קמא לא ייחס את המשקל הראוי לדברי עדי ההגנה, שעדויותיהם תומכות בגירסת המערער. שבעה עדים (אולג קוב, דימיטרי לנקין, אנטולי ברקין, אנטולי פרופרבקין, ולדיסלב זלינסקי, ולדימיר לרינסקי ויוסף קרול) העידו בצורה ברורה ועיקבית לטובת המערער, ומעדויותיהם עולה התמונה הבאה:

(א) כל אחד מהם היה עובד שכיר אצל קבלני המשנה או מי מקבלני המשנה, הנזכרים בכתב האישום.

(ב) כל אחד מהם העיד כי הוצג בפניו, או כי הוא הבין, שהבעלים או המנהלים של החברה המעסיקה אותם הם גנאדי ושלומי, או גנאדי וסמי (לאו דווקא בסדר הזה. חלקם העידו שדווקא שלומי היה הבכיר (פרו', עמ' 69, ש' 22 - 23, עמ' 71, ש' 25), או שסמי היה הבכיר (פרו', עמ' 73, ש' 6, עמ' 75, ש' 9 - 12).

(ג) גנאדי, שהציג עצמו כבעלים/מנהל של החברות הנ"ל, היה זה ששכר את שירותיהם, נתן להם את תלושי המשכורת, שחלקם הוגשו כמוצגים, ושילם להם את שכרם במזומן.

(ד) גנאדי, שהציג עצמו כאמור כבעלים/מנהל של החברות הנ"ל, העסיק אותם בתפקידי שמירה באירועים ובאתרים של לקוחות שונים של החברות. אחת הלקוחות היה חברת מעגל אבטחה של המערער, כל אחד מהעדים עבד בשמירה באתרים של לקוחות שלה, כגון רשת המרכולים בר-כל וכל אחד מהעובדים לבש במהלך עבודתו זו חולצת טי שירט עם הלוגו "מעגל אבטחה".

12. בית המשפט קמא, שהתייחס לחלק מן העדויות, ציין כי הרגשתו היא, שאין המדובר בעדים נעדרי פניות, אך לא הבהיר על מה מבוססת הרגשתו.

יתר על כן, המשיבה לא טענה בסיכומיה כי מי מהעדים הללו היה מקורב למערער או היה בעל אינטרס להטות עדותו לטובת המערער (היא טענה זאת רק ביחס לעד אלכסיי לבדב, אשר עדותו נוגעת אך ורק לאירוע השני).

בית המשפט קמא ציין כי תרומתם של העדים הללו לשאלות שבמחלוקת מוטלת בספק, אך נראה לנו כי ניתן להתייחס לדבריהם כנוגעים לאחת השאלות העיקריות שבמחלוקת - האם בוצעה או לא בוצעה אספקת שומרים ע"י אותם עוסקים. בית המשפט קמא קבע כי המערער נמנע מלהביא מטעמו כל ראיות באשר לעצם ביצוע העבודה, וקבע כממצא כי לא בוצעה כל עבודה, אך נראה לנו כי נוכח עדויותיהם האמורות של עדי ההגנה ניתן היה להגיע למסקנה אחרת. לדעתנו עלה בידי המערער להטיל ספק בגירסה שהוצגה ע"י המשיבה, שכן, טענתו כי קבלני המשנה אכן סיפקו לו בפועל כח אדם לשמירה אצל לקוחותיו; ולפיכך כי החשבוניות, נושא כתב האישום, שהוצאו על ידם, הוצאו בגין שירותים שניתנו בפועל, לא נסתרה.

13. ביחס לשאלה אם המערער ידע או יכול היה לדעת או לחשוד שהדברים אינם כשורה, המערער העיד כי הוא ביקש, וקיבל, מקבלני המשנה אישורי ניכוי מס במקור ואישורי ניהול ספרים, וכי בדק את תקינותם באמצעות יועץ המס שלו. המערער העיד כי לא היתה לו כל סיבה לחשוד כי מדובר בחברות שאינן כשרות ואמיתיות.

13. יועץ המס של המערער, ניסים בר דיין, שהוא בעל ניסיון של עשרות שנים, ושימש מפקח מס הכנסה בעבר, העיד כי נכנס לאתר האינטרנט של רשות המיסים ווידא כי לארבעת העוסקים הנזכרים בכתב האישום יש אישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול ספרים. לדבריו, **"תוצאות הבדיקה אומרות לי שאותן חברות או עוסק מורשה קיימים ומדווחים דיווחי מע"מ ומס הכנסה. ברגע שקיים אישור אונליין באתר של רשות המיסים, זה אומר שהם מדווחים את כל הדיווחים שלהם בזמן, ולא חייבים דבר לא למע"מ ולא למס הכנסה"** (פרו', עמ' 53). יועץ המס העיד שהוא לא חשד בכשרותן של החשבוניות או של העוסקים הללו (פרו', עמ' 52, ש' 13).

בית המשפט קמא קבע כי עדותו של יועץ המס אינה מעלה ואינה מורידה בנוגע למחלוקת נושא כתב האישום אך לדעתנו, יש לתת משקל לעדות זו.

אכן, העובדה שמדובר בחברות הרשומות ברישומי רשות המיסים ומחזיקות אישורים תקינים איננה אומרת בהכרח שלפנינו חשבוניות כשרות. אולם לאור גירסת המערער לפיה הוא עצמו נפל קורבן להונאה, נראה לנו שלא ניתן להתעלם מעדותו של יועץ המס, שתומכת בגירסת המערער לפיה כשם שיועץ המס לא חשד בכשרות החשבוניות, אף הוא לא חשד בכך, בייחוד בשים לב לכך שלא נסתרה, כאמור, טענתו כי מנפיקי החשבוניות סיפקו לו כח אדם בפועל.

14. עדות נוספת שראוי לציין בהקשר זה היא עדותו של אהרן בנימינוב, בעל חברת אבטחה. מר בנימינוב העיד (פרו', עמ' 112 - 114) כי הוא התקשר - באמצעות אותם שניים, גנאדי ושלומי, שהציגו עצמם כבעלים של חברת שוורץ - עם חברת שוורץ, על מנת שתשמש לו קבלן משנה ותספק לו כח אדם לאבטחה באירוע מסוים. כח האדם סופק (אם כי לא בכמות שהובטחה), הוא קיבל מגנאדי ושלומי חשבוניות מס, שילם אותן (חלקן הוגשו כמוצגים - נ/4, נ/5), וניכה את מס התשומות שבחשבוניות הללו. בחקירות מע"מ בירושלים נעשתה בדיקה של כל קבלני המשנה שלו, כולל חברת שוורץ, והוא, במסגרת הבדיקה, שלח לחקירות מע"מ את החשבוניות הללו, שהותרו בניכוי, ולא נפתחה נגדו חקירה פלילית בקשר אליהן.

בית המשפט קמא קבע כי אין בעדותו של בנימינוב כדי לשפוך אור על השאלות הקונקרטיות שבמחלוקת אך לדעתנו ניתן להסיק מעדות זו שתי מסקנות רלוונטיות לענייננו: ראשית, נראה כי גנאדי ושלומי שהוזכרו לעיל הצליחו להערים גם על עוסקים אחרים בענף השמירה, ואף הם לא ידעו ולא חשדו שמהו אינו כשורה; ושנית, החשבוניות שסיפקו למר בנימינוב, הזהות בצורתן לחשבוניות שניתנו למערער, ואף מתייחסות לאותה תקופה (ראה החשבוניות נ/4, נ/5, בהשוואה לחשבוניות ת/1), הוכרו לצרכי ניכוי מס תשומות ע"י רשויות המס חרף החקירה שנערכה באותה עת ע"י הרשויות.

בנסיבות אלה, גירסתו של המערער לפיה הוא לא חשד, ולא יכול היה לחשוד, בכשרות החשבוניות, שעה שלא רק שעוסקים אחרים בענף השמירה והאבטחה, אלא גם רשויות המס עצמן, לא חשדו בכך, וממילא גם לא התריעו בפני עוסקים כי מדובר במפיצי חשבוניות פיקטיביות, ולא ביטלו את האישורים שהיו להם, איננה בלתי סבירה. בכל מקרה, די בגירסה זו כדי לעורר ספק באשמתו של המערער.

15. בית המשפט קמא ציין בפסקה 12 להכרעת דינו כי לו היה ממש בגירסת המערער, ניתן היה לצפות כי יביא לעדות את הלקוחות שפנו אליו לביצוע העבודה, על מנת להוכיח כי הוא נדרש לפנות לקבלני משנה כדי לקבל עובדים נוספים על אלה שעבדו בעיסקו בשיגרה.

אנו סבורים כי אין לזקוף לחובת המערער את העובדה שהלקוחות לא הובאו לעדות. המערער סיפק ללקוחותיו עובדים, לתפקידי שמירה ואבטחה, וספק רב אם הלקוחות גילו איזה ענין, או היתה להם ידיעה כלשהי, בטיבה של מערכת היחסים שבין העובדים למערער, והאם מדובר בעובדי השכירים או בעובדים של קבלני משנה שלו. לכן אין לשלול את האפשרות שעדויותיהם של הלקוחות לא יכלו לשפוך אור על הסוגיות שבמחלוקת בתיק זה ולפיכך נראה שאין לזקוף לחובת המערער את אי הבאתם לעדות.

16. בית המשפט קמא ציין בפסקה 14 להכרעת דינו כי לא עלה בידי המערער לספק כל פרט משמעותי באשר לזהות קבלני המשנה עמם התקשר, מעבר לשמות פרטיים ותיאורים כוללניים, שלא איפשרו להתחקות על עקבותיהם.

המערער העיד בענין זה כי שלומי היה קבלן משנה שלו, ושהוא לא יודע ולא רצה לדעת מה שם משפחתו, "יש לי מנהל תפעול, שהוא יוצר איתם קשר, פעם אחת אני רואה אותם ומדבר איתם,

**זוה כל הקשר... פעם אחת נפגשתי ולקחתי תעודת זהות, אבל היום אני לא יודע את הפרטים האישיים. כמה שפחות פרטים אישיים יותר קל לי** (פרו', עמ' 38).

כך גם לגבי קבלן המשנה סמי, נשאל המערער כיצד ייתכן שאין לו שום פרטים אישיים שלו, והשיב: **"הוא עבד בחברה, מבחינתי הוא מפקח לכל דבר, למה שיהיה לי איתו קשר אישי? היה לי פרטים של החברה וזהו"** (פרו', עמ' 41). נעיר בהקשר זה כי שלשה בעלי חברות אבטחה העידו כי ההתקשרות עם קבלני משנה נעשית בד"כ טלפונית בלבד (פרו', עמ' 104, ש' 23 - 25, עמ' 101, ש' 18 - 19, עמ' 115, ש' 1). אחד מהם, מר בנימינוב, שהעסיק אף הוא (כמו המערער) את חברת שוורץ-דרך גנאדי ושלומי - כקבלנית משנה שלו, ידע רק את שמותיהם הפרטיים ותיאור פיזי חיצוני שלהם, אך לא ידע את שם משפחתם או פרטי זיהוי אחרים. כמו כן, הוא לא **בדק** מי הם הבעלים של חברת שוורץ, ולדבריו, "כולם עבדו כך עם כולם" (עמ' 116, ש' 5).

17. המערער העיד בחקירותיו הראשונות במע"מ י-ם כי הוא ניסה לאתר את העוסקים הנזכרים בכתב האישום, ואת שלומי וסמי, אולם **"בטלפונים שיש לי אף אחד לא עונה"** (ת/2 דף 3); **"נכון לעכשיו אני מיציתי את כל האופציות לחפש את האנשים, טלפונים לא זמינים"** (ת/4, עמ' 2).

גם חוקר מע"מ, אלמקייס, **"ניסה להתקשר (לשלומי), והטלפון לא היה מחובר כבר"** (פרו', עמ' 37, ש' 22) וגם עד ההגנה, אולג קוב, העיד שניסה ליצור קשר טלפוני עם גנאדי, אולם **"כל הניסיונות שלי לטלפן, שמעתי שטלפון מנותק, לא מקבל שיחות, הבנתי שזה כמו תמיד רמאות"** (פרו' עמ' 59 ש' 10 - 11). המערער העיד גם, כי שכר חוקרים פרטיים על מנת לאתר את קבלני המשנה, אך ללא הצלחה (פרו', עמ' 35, ש' 8). הוא גם נשאל מדוע אינו תובע אותם, והשיב שאין לו את מי לתבוע שכן אלה "רוחות רפאים" (פרו', עמ' 35, ש' 18 - 20).

לאור האמור נראה לנו כי אין לזקוף לחובת המערער את העובדה שלא הצליח לאתר את קבלני המשנה האמורים, או לתת פרטים שיאפשרו לעלות על עקבותיהם, שכן מהעדויות עולה לכאורה, כי קבלני משנה אלה הונו גורמים נוספים, ולפיכך אין זה בלתי סביר להניח כי הם עשו מאמץ להיעלם מבלי להשאיר עקבות.

18. תמיהה נוספת שהעלה ביהמ"ש קמא בפסקה 20 להכרעת דינו היא, שעדי ההגנה שהעידו כי הועסקו ע"י קבלני המשנה באתרים של לקוחותיו של המערער, עבדו לדבריהם תחת אדם בשם גנאדי, אולם גנאדי לא הוזכר על ידי המערער בשום שלב. אמת, המערער בחקירותיו במע"מ הזכיר את שלומי, ואת סמי, ולא הזכיר את שמו של גנאדי, אך הוא התייחס לגנאדי-הגם שלא זכר את שמו - באומרו: **"היו שני בחורים, רוסי וישראלי, שעבדו כשותפים"** (ת/1, דף 4). יש לזכור כי החקירה הראשונה במע"מ התקיימה כשנתיים-שלוש אחרי תאריכי החשבוניות הרלוונטיות, נושא כתב האישום, ולפיכך אין זה בלתי סביר, שהמערער זכר את שלומי ואת סמי, ולא זכר את גנאדי, מה גם, שלדבריו, **"הקשר שלי היה אך ורק מול שלומי"** (ת/1, דף 3). הדבר גם מתיישב עם דברי חלק מעדי ההגנה, לפיהם, שלומי או סמי היו הבכירים יותר, ולא גנאדי (עמ' 69, ש' 22 - 23, עמ' 71, ש' 25, עמ' 73, ש' 6, עמ' 75, ש' 9 -

12); ועם עדות אחד מעדי ההגנה, שגנאדי לא היה בעלים ולא מנהל של החברה, אלא רק מפקח (עמ' 83, ש' 1 - 4).

19. בית המשפט קמא תמה על כך, שאותם עובדים שהעידו כעדי הגנה, צצו באורח פלא, מבלי ששמותיהם הוזכרו קודם לכן על ידי המערער, ומבלי שהוברר כיצד הצליח המערער לאתרם, בעוד שכשל מלאתר את קבלני המשנה עצמם. לדעתנו, אין בהכרח דינם של קבלני המשנה כדינם של העובדים. לראשונים, כפי שראינו, היה אינטרס מובהק להיעלם ולא להותיר עקבות, ועל כן המערער לא הצליח לאתרם. עובדיהם, לעומת זאת, עבדו בפועל, בתום לב, בתפקידי שמירה ואבטחה, ולא היתה להם כל סיבה לטשטש עקבות, ומשהבין המערער כי לא יעלה בידו לאתר את קבלני המשנה, עשה מאמץ, והצליח לאתר את עובדיהם.

20. בית המשפט קמא ציין את העובדה, שעלתה מחוות דעתו של המומחה לבדיקת מסמכים והשוואת כתבי יד, יעקב יניב, כי כלל החשבוניות הפיקטיביות שנבדקו, נרשמו על ידי אותו אדם.

אכן, המערער אישר בעדותו, כי "**בדיעבד אני יודע את זה, על סמך הגרפולוג. אם לא היה הגרפולוג לא הייתי יודע**" (פרו', עמ' 45).

המערער העיד כי החשבוניות לא נכתבות בנוכחותו, אלא הן מגיעות אליו כשהן כבר כתובות וחתומות, ולכן לא היה לו שום סיכוי לגלות שהן מזויפות (ת/1, דף 3, ש' 18; וכן פרו', עמ' 35, ש' 21 - 28). שלשה בעלי חברות אבטחה העידו, שהחשבוניות של קבלני המשנה אינן נכתבות בנוכחותם, והם לא יודעים מי כתב אותן (פרו', עמ' 100, ש' 22, עמ' 104, ש' 9 - 11, עמ' 113, ש' 11).

החשבוניות נושא כתב האישום, נכתבו בתאריכים שונים לאורך תקופה של כשנתיים וחצי החל מינואר 2005 וכלה ביוני 2007, וגם המומחה יעקב יניב לא יכול היה להפריך זאת (פרו', עמ' 17, ש' 6). אין המדובר אם כן במצב שהמערער קיבל בעת ובעונה אחת חשבוניות מחברות שונות, שכולן נושאות את אותו כתב יד. החשבוניות התקבלו אצלו, כאמור, במועדים שונים, ואין לצפות שהמערער, עם קבלתה של חשבונית או חשבוניות מסוימות יישב וישווה את כתב היד שעליהן מול כתב היד בחשבוניות שקיבל מספר חודשים או שנים קודם לכן.

21. קושי משמעותי נוסף שמצא בית המשפט קמא בגירסתו של המערער הוא בכך, שבבדיקה מדגמית של 188 שיקים מחשבון הבנק של המערער, לא נמצא ולו שיק אחד לפקודת מי מהעוסקים הנזכרים בכתב האישום. במלים אחרות, לא נמצאה כל אינדיקציה לכך שהמערער **שילם** לעוסקים או למי מהם את סכומי החשבוניות נושא כתב האישום.

אכן, ממבט ראשון נראה הדבר תמוה ביותר, אלא שהמערער, כבר בחקירתו הראשונה במע"מ, ועוד בטרם נעשתה הבדיקה המדגמית הנ"ל ונודעו לו תוצאותיה, העיד כי שילם לקבלני המשנה חלק במזומן וחלק בשיקים פתוחים לבקשת שלומי (ת/1, דף 3).

גם בחקירתו השניה במע"מ הוא חזר על כך שלא רשם בשיקים את שמותיהם של קבלני המשנה, "כי הסכומים לא היו גדולים, והם ביקשו לא לכתוב שמות, להשאיר פתוח כי הם רוצים לשים חותמת" (ת/3, דף 2). אם אמנם כך הם פני הדברים (והם לא הופרכו, בכל דרך שהיא), הרי לנו הסבר אפשרי לכך שלא נמצאו שיקים לפקודת העוסקים.

בחקירתו תחת אזהרה (ת/4, עמ' 2), הסביר המערער כי הוא שילם בשני אופנים: או בשיקים פתוחים, מכיוון שכך ביקשו ממנו קבלני המשנה; או במזומן, היינו, באמצעות שיק עצמי, בד"כ בסך ₪10,000, או בשיק לפקודת עובד שלו, או לפקודת חבר, אלכס סטודנטסקי, וסכום השיקים הללו נמשך במזומן ונמסר לקבלני המשנה במזומן על מנת לחסוך את העמלה הגבוהה על שיקים בסכומים כאלה. נוסף כי, ברשימת השיקים (ת/4, ת/12) אכן מופיעים שיקים בסך ₪10,000 לפקודת עצמי, או לפקודת אלכסי סטודנטסקי.

22. כפי שנפסק, סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף "דורש, לגיבושה של עבירה פלילית, יסוד נפשי מוגבר של כוונה מיוחדת, קרי - "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס", ולא מסתפק עוד במודעות בלבד" (ע"פ (י-ם) 9147/05 מ"י נ' חברת בשיר ר.מ. לבניה, בפיסקה 15, וכן רע"פ 8507/09 שחל נ' מ"י). מי שמסתמך ב**יודעין** על חשבוניות כוזבות לצורך ניכוי תשומות, על מנת להקטין את חבותו במע"מ, די בכך כדי לבסס לגביו את יסוד הכוונה להתחמק מתשלום מס (רע"פ 9008/01 מ"י נ' א. מ. תורג'מן פ"ד נ"ח (4) 439, 444).

גם ב"כ המשיבה בסיכומיה בבית המשפט קמא (בעמ' 124) טענה כי היסוד הנפשי הוא מחשבה פלילית מסוג "כוונה מיוחדת", אשר מחייבת **מודעות** לטיב המעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס, וכן **כוונה** להשיג את התוצאה של התחמקות ממס.

על היסוד הנפשי של מטרה להתחמק ממס ניתן ללמוד בד"כ מהתנהגותו של הנאשם ומראיות נסיבתיות (ע"פ 5783/12 גלם נ' מ"י, בפיסקה 97, וע"פ

(י-ם) 9147/05 הנ"ל, בפיסקה 16).

בע"פ (מרכז) 39054-10-13 מדינת ישראל נ' כהן, בפיסקה 67), נקבע כי "הנחת תשתית ראייתית-נסיבתית שמגבשת לכאורה את הכוונה הפלילית מעבירה את הנטל לכתפי הנאשם להפריכה. בהעדר קיומו של הסבר סביר לפשר הנסיבות המוכחות, מוכח היסוד הנפשי הנדרש...".

הלכות אלה קשורות להלכה הכללית בענין ראיות נסיבתיות, לפיה "רק אם המסקנה המרשיעה גוברת באופן ברור והחלטי על כל תזה חלופית, ולא נותרת כל מסקנה סבירה אחרת, ניתן לומר שאשמת הנאשם הוכחה מעל לכל ספק סביר" (ע"פ 4354/08 מ"י נ' רבינוביץ, בפיסקה 67).

23. אנו סבורים כי במקרה שלפנינו, ולאור העדויות שהיו בפני בית המשפט קמא, הצליח המערער לעורר ספק סביר בדבר כוונתו הפלילית.

לא שוכנענו מעבר לספק סביר כי המערער ידע בזמן אמת שהחשבוניות נושא האירוע הראשון כוזבות, או כי התכוון להתחמק או להשתמט מתשלום מס. אנו סבורים, נוכח מכלול הראיות שהובאו, כי המסקנה המרשיעה איננה גוברת "**באופן ברור והחלטי**" על כל תזה חלופית, וכי אפשרית גם מסקנה סבירה אחרת.

הדברים שאמר ביהמ"ש העליון בע"פ 4354/08 מ"י נ' רבינוביץ (בפיסקה 79), יפים ונכונים גם ביחס למערער שבפנינו:

**"אכן ממסכת הראיות הנסיבתיות במקרה דנן אמנם ניתן להסיק את המסקנה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי, ואולם אין זו המסקנה היחידה האפשרית. כאשר מסכת הראיות הנסיבתיות בעניינו של המערער מעלה חשדות ותהיות באשר להתנהגותו, אך בו בזמן אינה מגיעה כדי הסף הראייתי הדרוש במשפט הפלילי - מעל לכל ספק סביר - אין לנו אלא לזכות את המערער מחמת הספק.**

**בית המשפט אינו רשאי להסתפק בראיות נסיבתיות שמעלות אך חששות, תמיהות או שאלות באשר להתנהלותו של הנאשם, אלא עליו להיות משוכנע מעל לכל ספק סביר כי הוא ביצע את המיוחס לו. בהתחשב ברמת הוודאות הנחוצה במשפט הפלילי, איננו משוכנעים כי למורגנשטרן היה היסוד הנפשי הנדרש ויש לזכותו מחמת הספק..."**

24. לאור כל האמור לעיל, אנו מקבלים את הערעור, ככל שהוא נוגע לאירוע הראשון, הנזכר בכתב האישום, ומזכים את המערער מחמת הספק.

דיון והכרעה באשר לאירוע השני

25. בנוגע לאירוע השני, בית המשפט קמא קבע ממצאי מהימנות ועובדה, המבוססים היטב על מכלול חומר הראיות שהוצג בפניו, ולא ראינו כל טעות או שגגה המצדיקה את התערבותו.

המערער מלין על כך שבית המשפט קמא התעלם מעדותו של מר עופר ארבלי, ראש מדור חקירות מכס ומע"מ בירושלים, אשר העיד כי אכן "היו חשבוניות עם סיד" (פרו', עמ' 22).

בית המשפט קמא אמנם לא התייחס לדבריו אלה של מר ארבלי בענין חשבוניות עם סיד, דברים

התואמים לכאורה את טענתו של המערער בענין זה, אולם ספק רב אם יש בעדותו של ארבלי משום תמיכה בטענת המערער. מר ארבלי לא זכר לאיזה תיק היו שייכות החשבוניות עם הסיד. הוא העיד **"שהחוקר מספיק מקצועי, שאם היה נתקל בחשבוניות הללו, לא היה מחזירן"**, ובהמשך אמר בוודאות של 99% שהם לא היו מחזירים חשבוניות עם סיד לידי המערער (פרו', עמ' 22).

שלא כטענת המערער בהודעת הערעור, מר חיים בובליל, שהיה אז מנהל תחום ביקורת במע"מ פ"ת, **לא אישר ולא** העיד על כך שקיבל חשבוניות טבולות בסיד.

26. בית המשפט קמא לא התעלם מעדותו של קבלן השיפוצים, אלכסי לבדב, על נפילת קלסר לתוך "פיילה גדולה מלאה בסיד", אולם הוא קבע (בפיסקה 37) כי עדותו של אלכסי לבדב, באשר לנסיבות נפילת החשבוניות לקערת הסיד, **נסתרה** באמצעות חוות הדעת של הגב' שרון בראון ממז"פ, אשר קבעה כי נמצאו סימנים **המחשידים את האותנטיות של החשבוניות** (ת/25), כי במרבית החשבוניות נמצאו סימנים של מריחת החומר הלבן על ידי מכחול (מברשת), וכי **"המריחות מראות שזה לא חומר שנשפך באופן אקראי על פני החשבוניות, אלא שיש נגיעה במכחול כלשהו"** (פרו', עמ' 25).

מר לבדב ניסה לתרץ את המריחות של החומר הלבן בכך שהוא, לדבריו, ניגב דף בידיו (פרו', עמ' 54), אולם בית המשפט קמא לא התייחס באמון לעדותו, אחרי שהוברר כי עד זה הוא שותפו של המערער בחברת אוראל (ראה ת/28), עובדה שהעד ניסה להתכחש לה, והם גם גרו יחד באותה דירה (פרו', עמ' 54, ש' 31).

27. המערער ביקש להיתלות בכך שהחשבוניות הללו היו בידיו במועד בו נחקר במשרדי מע"מ אך כפי שעולה מהחקירות, החשבוניות הללו לא היו בידיו והוא לא מסר אותן בעת החקירות (ראה ת/1, דף 5; ת/2; ת/3, דף 3), וכך גם עולה מעדותו של מר ארבלי (פרו', עמ' 22, ש' 12).

בכל מקרה, עובדה זו אינה מעלה ואינה מורידה, שכן, השאלה היא אם החשבוניות הללו היו בידיו בעת שניכה את מס התשומות, קרי, במועדים שבהם הוא הגיש את הדו"חות התקופתיים למע"מ, לחודשים 12/07 - 8 (ראה ת/20).

28. בית המשפט קמא, בהתייחס לאירוע השני, נתן דעתו **לכל** הראיות, ובכלל זה, אך לא רק, לכך **שהחשבוניות נמצאו בלתי אותנטיות**; ולכך שלאחר שהודע למערער שיש חשד שהן פיקטיביות, הוא חזר בו מההשגה, כשמשמעות הדבר היא, **"שאנו חוזרים לשלב הראשון, ישנו מס תשומות שנוכה ללא חשבוניות"** (פרו', עמ' 21), וסוכם כי שלטונות מע"מ יתעלמו מהחשבוניות ע"ש פדוסוב (ראה ת/22).

29. לא ראינו כל עילה להתערב בממצאים או במסקנות של בית המשפט קמא בנוגע לאירוע השני.

באשר ליסוד הנפשי נציין כי **"יש לראות בניכוי מס תשומות באמצעות דיווח על חשבוניות שלא היו**



ולא נבראו. מעשה שכזה מקים חזקה שבעובדה, בבחינת "הדבר מדבר בעדו", המטילה על שכמו של הנאשם את העול להביא ראיות לסתור את ההנחה לכאורה בדבר כוונתו להתחמק ממס" (ע"פ י-ם) 9147/05 מ"י נ' חברת בשיר ר.מ לבניה, בפסקה 16).

המערער לא הביא כל ראיות, ולא סתר את החזקה בדבר כוונתו להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף חל בין אם המערער ניכה מס תשומות בהעדר חשבוניות כלל, ובין אם עשה כן על פי חשבוניות פיקטיביות, שהרי הוא עוסק ב"ניכוי מס תשומות בלי שיש לו לגבי מסמך כאמור בסעיף 38", וסעיף 38 מחייב "חשבונית מס שהוצאה לו כדין" (ראה ע"פ 5783/12 גלם נ' מ"י, בפסקה 97).

**לאור כל האמור לעיל, אנו דוחים את הערעור ככל שהוא נוגע לאירוע השני.**

#### דין והכרעה באשר לעונש

30. זיכוי המערער מהעבירות נושא הארוע הראשון מחייב הפחתה בעונשי המאסר והקנס שהוטלו עליו. המערער הורשע בבית משפט קמא בעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין, בהתייחס ל-34 חשבוניות פיקטיביות, וכן ניכוי מס תשומות ללא חשבוניות; כאשר עבירות אלה בוצעו משך כשלוש שנים; וכאשר סכום המס הגלום באותן חשבוניות עמד על סכום כולל של ₪345,000.

לאור זיכוי מהאירוע הראשון, נמצא המערער אשם בעבירה של ניכוי מס תשומות ללא חשבוניות, כאשר מדובר בעבירות שבוצעו במשך חמישה חודשים וסכום המס הגלום באותן חשבוניות עומד על ₪72,977.

לקולא אנו זוקפים את העובדה שמאז ביצוע העבירות ועד היום חלפו שבע שנים ואת העובדה שהמערער הסיר את המחדל באופן מלא, ולכך משמעות לא מבוטלת לענין העונש. למערער אין כל עבר פלילי, ויש לזקוף לקולת עונשו גם את נסיבותיו האישיות והמשפחתיות, ואת תרומתו הנרחבת לצבא ולמדינה כמפורט בגזר הדין של ביהמ"ש קמא בעמ' 172 - 173.

31. עיון בפסיקת בתי המשפט מלמד, כי במקרים בהם סכום המס שנגזל מקופת המדינה היה קרוב לסכום המס במקרה דנן, הוטלו, לרוב, עונשים של ששה חודשי עבודות שירות (ראה עפ"ג (מחוזי י-ם) 11135-07-12 שואהין חוסיין נ' מ"י, ת"פ (שלום נתניה) 6988/06 מ"י נ' לנא צנרת עבודות בניה, ת"פ (שלום ת"א) 32335-12-10 מ"י נ' גיל יוסף בינג). גם במקרים שבהם סכום המס היה גבוה בהרבה, והנאשם הסיר המחדל רק באופן חלקי, אך עשה מאמץ להסיר את המחדל במלואו, הוטלו ששה חודשי עבודות שירות (ת"פ (שלום קריות) 152/06 מ"י נ' חב' אחים שבת מכניקה עדינה).

במקרה אחד, סכום המס היה כ- ₪400,000, אך המחדל הוסר באופן מלא עוד בטרם הוגש כתב אישום, ולפיכך נגזרו על המערער חודשיים עבודות שירות (ע"פ (מחוזי חי') 1409/06 קילים אלקטרוניקה נ' מ"י).

32. לאחר ששקלנו את מכלול הנסיבות, ובייחוד את סכום המס הנמוך יחסית, הסרת המחדל במלואו, עברו הנקי של המערער, ויתר הנימוקים לקולא, אנו מבטלים את עונש המאסר לריצוי מאחורי סורג ובריח שהוטל על המערער ע"י בית המשפט קמא.

המערער ירצה 4 חודשי מאסר בעבודות שרות בכפוף לחוות דעת הממונה על עבודות שירות, וחלף הקנס שהוטל עליו ישלם קנס בסכום של 8,000 ₪ או שבועיים מאסר תמורתו.

יתר חלקי גזר-הדין בת"פ 1442-03-09 (בימ"ש שלום בפתח תקווה) יעמדו בתוקפם.

**ניתן והודע היום ח' כסלו  
תשע"ה, 30/11/2014  
במעמד ב"כ הצדדים  
והמערער.  
אברהם טל, נשיא  
אב"ד**

**ד"ר שמואל בורנשטיין,  
שופט**

**צבי דותן, שופט**