



ע"פ 24673/04/14 - מדינת ישראל - מע"מ באר-שבע נגד דניאל בוסקילה

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"פ 24673-04-14 מ.י. מע"מ באר-שבע נ' בוסקילה
ע"פ 30500-04-14 בוסקילה נגד מ.י. - מע"מ
תיק חיצוני:

בפני	כב' הסגנית נשיא יפה כץ- אב"ד
	כב' השופט צלקובניק
	כב' השופטת רז-לוי
המעוררת	מדינת ישראל - מע"מ באר-שבע
והמשיבה שכנגד:	ע"י ב"כ עוד איילה ביטון
נגד	
המשיב	דניאל בוסקילה
והמעורר שכנגד:	ע"י ב"כ עו"ד אפרים ווגדן

פסק דין

השופטת י' רז-לוי

בפנינו שני ערעורים הדדיים - מזה ומזה - על פסק דינו של בית המשפט השלום בבאר שבע מיום 17.9.2013 לפיו הורשע המשיב לאחר שמיעת ראיות בעבירה של הימנעות מלמסור ידיעה, מסמך, פנקס שהוא חייב למסור לאחר שנדרש לעשות כן וזוכה מחמת הספק מעבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שהיה לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1976 (להלן: "**החוק**"), במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס ומעבירות של מסירת דו"ח הכולל ידיעה כוזבת במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס.

המשיב - המערער שכנגד (להלן: "**המשיב**") הינו עוסק מורשה כהגדרת סעיף 1 לחוק בענף קבלנות כללית ועבודות בניין.

באישום הראשון הואשם המשיב, בכך שבמועדים שונים במהלך התקופה שבין 3.9.03 לבין 2.2.04, במסגרת חקירה וביקורת חשבונות של רשויות מס ערך מוסף (להלן: "**מע"מ**") נתבקש המשיב להמציא את מערכת חשבונותיו בכללותה לשנים 1999 ועד 2002 וכן העתקי חשבוניות אשר בגינן ניכה מס תשומות בדיווחיו החודשיים לתקופה זו, והוא נמנע מלעשות כן. מכאן יוחסה למשיב עבירה של הימנעות מלמסור מסמך שהוא חייב למסור - עבירה לפי סעיף 117 (א) (1) לחוק מע"מ.

באישום השני הואשם המשיב בכך שבתקופה האמורה, בין חודש פברואר 1999 ועד יולי 2003, ניכה המשיב במסגרת



42 דוחות תקופתיים שהגיש, מס תשומות בסך של 1,455,613 ₪ מבלי שהיו לכך מסמכים כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ, זאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, כאשר ניכוי התשומות נעשה בהסתמך על 125 חשבוניות מס של עוסקים שונים אשר הוצאו לו שלא כדין.

מכאן נטען בכתב האישום המתוקן כי המשיב ביצע 42 עבירות של מסירת דוחות תקופתיים הכוללים ידיעה כוזבת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - עבירות בניגוד לסעיף 117(ב)(1) ביחד עם 117(ב)(2)(3) לחוק מע"מ ו-125 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שהיה לגביו מסמך מתאים, עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) ביחד עם 117(ב)(2)(3) לחוק והכל בנסיבות מחמירות בהתחשב בסכומים הגבוהים, בהיקף העבירות, תכיפותן והתקופה הארוכה בה נעברו.

לאחר הרשעת המשיב בעבירות שיוחסו לו באישום הראשון וזיכוי מאלו שיוחסו לו באישום השני, השית בית המשפט על המשיב 4 חודשי מאסר בפועל שירוצו בעבודות שירות, מאסרים מותנים וקנס בסך 15,000 ש"ח או 100 ימי מאסר תמורתו.

הראיות והכרעת הדין

המשיב בחקירתו בפני רשויות מע"מ נדרש להמציא את מסמכי הנהלת החשבונות לשנים 1999 - 2002 וטען כי החומר אינו ברשותו כיון שהם היו בתוך רכבו שנגנב בחודש פברואר 2003 (ראה מזכר החוקר ת/1 וכן הודעת המשיב ת/2 עמ' 2 שורות 22 ואילך), זאת לאחר שקיבל את המסמכים לידי ממנהל החשבונות שלו.

מנהל החשבונות מר בוכריס נחקר וציין, כי חומר הנהלת החשבונות של השנה שהסתיימה מוחזר למשיב בחודשים יוני-יולי של השנה שלאחריה, זאת לאחר הגשת הדו"ח השנתי, וכך גם נעשה באותה שנה- שנת 2003 (דבר העומד בניגוד לגרסת המשיב כי החומר היה ברכבו אשר נגנב בחודש פברואר 2003, שכן במועד זה החומר עדיין לא הועבר לידי). כאשר נשאל המשיב כיצד טען, שהמסמכים היו ברכבו שנגנב בחודש פברואר כאשר מנהל החשבונות מסר כי המסמכים נלקחו על ידו רק בחודש יוני, ציין שאולי בנו או אשתו לקחו את המסמכים בשמו (שם, בעמ' 9 ש' 7). בחקירה נוספת ציין המשיב, כי בנו אמר לו שהוא לקח את המסמכים של הנהלת החשבונות והניח אותם ברכבו (של הבן) אך כאשר ניגשו לתא המטען ברכב המסמכים לא היו שם (ת/3 עמ' 2 שורות 6-9).

אף בחקירותיו הנוספות לא המציא המשיב את המסמכים של הנהלת החשבונות למרות דרישות חוזרות ונשנות, ולא המציא חומר כלשהו הנוגע לאותם עוסקים עימם לטענתו התקשר (הסכמים, אישורי ניכוי מס, צילומי ת.ז. וכיו"ב אשר לדבריו ראה טרם ההתקשרות עימם).

בחקירתו הנגדית בבית המשפט, לאחר שבמהלך הדיון בבית המשפט המציא לפתע מסמכים שונים, נשאל המשיב כיצד אותם מסמכים נמצאו לאחר שהוא עצמו מסר בחקירה כי הם נגנבו מרכבו, השיב המשיב כי הוא התקשר לגרושתו ושאל אם המסמכים אצלה והיא אמר שאין ניירות "ואז אמרתי כנראה גנבו מהאוטו" (עמ' 46 לפר').



המשיב נשאל כיצד בחלוף שנים כה רבות (שבע שנים אחרי החקירה) נמצאו לפתע בביתה של גרושתו 3 קלסרים של הנהלת חשבונות שהוא טען כי נגנבו מן הרכב וציין כי הדבר קרה לאחר שבית המשפט נתן צו לבקשת עורך דינו ואשתו חיפשה ומצאה אותם (עמ' 48 ש' 20).

כבר כאן יוער, כי גרושתו של המשיב, לא הוזמנה על ידו להעיד ולאשש דבריו.

באשר לניכוי מס התשומות בגין אותן חשבונות, לא ידע המשיב בחקירתו למסור פרטים לגבי האנשים שעבדו אצלו או לגבי האמצעים עימם יצר קשר איתם כמו מספרי טלפון וכתובות (כאשר אין מחלוקת שאלו אינם העוסקים שחשבונית המס נחזית להיות שלהם), וזאת למרות שציין כי אלו היו בידיו.

המשיב נתבקש גם למסור העתקי חשבונות של הספקים וקבלני המשנה שעבד עימם ואמר כי הוא יכול להמציא, כי אין לו קשר עימם וכי פנה אליהם והם אמרו שישלחו, וכי הוא מארגן טלפונים ויפנה לכולם (ת/20 עמ' 3).

בחקירתו בבית המשפט נשאל המשיב על כך שלא ידע למסור פרטים לגבי אותם אנשים וציין כי לא הצליח לאתרם כיון שחלקם נמצאים בשטחים ובלשונות: **"לא הצלחתי לאתר אף אחד מהעריבים"** (עמ' 50 שורה 32).

רשויות מע"מ זימנו לחקירה אותם עוסקים החתומים על החשבונות בגין ניכא המשיב מס תשומות כפי שמופיע בדוחות שהוגשו למע"מ. כך זומנו מר תאופיק אגמיל, מר והייב איברהים, ומר יוסף נבואני (ראה ת/10, ות/11א, ת/11ב, ת/22).

כל אותם עוסקים ציינו בפירוש כי הם אינם מכירים את המשיב כלל, ומעולם לא ביצעו עבורו כל עבודה ואף המשיב כאשר עומת עימם ציין כי הוא אינו מכיר כלל את מי שיושב מולו. לא הייתה מחלוקת אפוא, כי כל אתם עוסקים אשר החשבונות נחזות להיות שלהם לא התקשרו מעולם עם המשיב ולא הוציאו לו את החשבונות נשוא כתב האישום.

בית המשפט מצא שיש מקום להרשיע את המשיב בעבירה של הימנעות ממסירת המסמכים לרשויות מע"מ, כפי שיוחס לו באישום הראשון. בית המשפט ציין, כי לא היה חולק שהמשיב לא מסר לרשויות מע"מ את מסמכי הנה"ח לשנים 1999 - 2002, זאת למרות דרישות חוזרות של רשויות מע"מ למשיב בעת החקירה בשנת 2003. לא היה חולק עוד, כי המשיב היה מודע לדרישות אלו; נחקר על ידי רשויות מע"מ; הוצגו לו דרישות חוזרות ונשנות ולמרות זאת המסמכים לא הוצגו.

מכאן פנה בית המשפט קמא לבדוק את השאלות העובדתיות שהיו במחלוקת, היינו האם המשיב כפי שטען, לא מסר את המסמכים בשל כך שלא יכול היה לעשות כן או שיש בסיס להרשעת המשיב בעבירה הזו משלא היה בידיו הסבר מספק לכך שלא מסר את המסמכים למרות דרישת רשויות מע"מ.

בית המשפט קמא בחן את גרסת המשיב ואת הסבריו ביחס לסיבה שבגינה לדבריו אותם מסמכים לא נמסרו. בית המשפט ציין כי המשיב מסר בעניין זה מספר גרסאות: החל מכך שהמסמכים הוחזקו במכונית שנגנבה, גרסה שבית



המשפט מצא שאינה סבירה ואף נסתרה ע"י עדי תביעה נוספים שכן לא ברור כיצד מסמכי הנה"ח של שנת 2002 היו ברכב בהתחשב בכך שבמועד בו נגנב הרכב אלו טרם הושבו לידי ממונהל החשבונות שכן הדבר היה בסמוך לסוף שנת המס 2002.

בית המשפט ציין עוד, כי המשיב הגיש תלונה מפורטת ביחס לגניבת הרכב תוך שציין במפורש מה נגנב מתוך הרכב ולא היה כל אזכור של אותם מסמכים, היינו בזמן אמת, כשהמשיב התלונן על גניבת הרכב, לא בא זכרם של כל אותם מסמכים בתלונה, אלא גרסה זו צצה לה לפתע רק בשלב מאוחר יותר. בית המשפט הדגיש, כי כאשר מדובר במי שהינו עוסק מורשה היודע ומבין את חשיבות הימצאותם או היעלמם של מסמכים מסוג זה, אין זה סביר שלא יאזכר את עובדת היעלמותם בתלונה.

בית המשפט קמא התייחס לכך שלמשיב מספר גרסאות בעניין אותם מסמכים "נעלמים" כאשר הטענה שאלו נגנבו מן הרכב היא רק אחת משלל הגרסאות, כאשר לחלופין הוא ציין כי אולי בנו או אשתו לקחו את החומר בשמו ממנהל החשבונות ולחלופין טען עוד כי הבן אכן קיבל לידי קלסרים ממנהל החשבונות אך אלו נעלמו, גרסה שכאמור אינה סבירה בשים לב למועדים שצוינו. בית המשפט נתן משקל אף לעובדה שבשלב מאוחר יותר של ההליך, "צצו" למעשה מסמכים שנוגעים לתקופות האמורות, כאשר אלו התקבלו כביכול מצווים שניתנו ביחס לחומר שהיה מצוי אצל גרושתו, דבר שיש בו כדי ללמד על כך שהמסמכים לא נגנבו כפי שנטען.

באשר לאישום השני הואשם המשיב בכך שקיזז מס תשומות בסכומים גדולים בהסתמך על חשבוניות מס שהוצאו לו שלא כדין, ונתקבלו ממספר עוסקים שונים ומסר דיווח לא נכון בעניין זה בדוחות תקופתיים שהגיש.

בית המשפט התייחס לעבירה לפי ס' 117(ב)(5) לחוק מע"מ שעניינה ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך שנערך כדין תוך שציין, כי הנטל להוכחת הבסיס לניכוי מס תשומות מוטל על העוסק וזאת על פי ס' 132 לחוק מע"מ, ובענייננו מוטל נטל זה על המשיב שכן המדובר בעובדות המצויות בידיעתו האישית ובחזקתו של העוסק עצמו. יחד עם זאת צוין, כי הנטל להוכחת היסוד העובדתי, היינו ניכוי מס שלא כדין והיסוד הנפשי, שהינו המודעות לכך והכל במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, מוטל על המדינה.

באשר ליסוד העובדתי קבע בית המשפט, כי אין חולק שהמשיב הגיש אותם דוחות וניכה את מס התשומות כנטען בכתב האישום המתוקן, כאשר צוין כי באשר לנסיבה שלא כדין, הרי אין פירוט בכתב האישום ואותו פירוט בא בדברי ב"כ המערער בבית המשפט ביחס לכך שהחשבונות הוצאו ע"י מי שלא רשאי להוציאן.

עם זאת הפנה בית המשפט לדברי עד תביעה 1, חוקר המע"מ מר אלקבץ, שציין בעדותו כי "**נקודת המוצא הייתה שהעובדות אכן נעשו**". מכאן דחה בית המשפט את טענת המדינה לפיה מדובר בחשבונות פיקטיביות שאינן משקפות עסקה כלל.

לאחר שנדחתה הטענה כי מדובר בחשבונות פיקטיביות, בית המשפט נדרש לשתי שאלות מרכזיות - האם החשבונות



הוצאו ע"י מי שלא היה מוסמך לכך, ומה הייתה מודעות המשיב לעניין זה מבחינת היסוד הנפשי וזאת "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס".

בית המשפט קבע כממצא על בסיס האמור כי:

"א) העבודות נשוא החשבוניות בוצעו;

ב) החשבוניות הוצאו שלא כדין, דהיינו שלא ע"י מי שמוסמך להוציאן.

ג) הנאשם הגיש 42 דוחות וניכה את מס התשומות כנטען בכתב האישום בהסתמך על 125 החשבוניות שהוצאו לו שלא כדין" (ראה הכרעת הדין בעמ' 78 - 79 ש' 29-30).

לאור האמור מצא בית המשפט כי הוכח היסוד העובדתי המיוחס למשיב.

מכאן פנה בית המשפט לבחון האם עמדה המאשימה בנטל המוטל עליה להוכחת **היסוד הנפשי** הנדרש בעבירות אלו, משמע אם המשיב ניכה את מס התשומות ומסר את הדוחות ובהם ידיעות כוזבות ביודעין, תוך שהמשיב מודע לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, אם לאו.

בית המשפט צוין, כי עלו קשיים משמעותיים בגרסת המשיב בעניין זה; בכך שנמנע למסור את פנקסי חשבוניות; נמנע מלמסור פרטים מזהים אודות נותני החשבוניות; הקשה על החקירה; לא מסר פרטים למרות שמדובר במספר מועט של קבלני משנה ומס תשומות גבוה ומכאן אין זה סביר שלא יזכור פרטים של מי שמסר לו את החשבוניות או ימנע מלמסור שמות. עוד צוין כי קיימת בעייתיות מסוימת בסוגיית חוזה ההתקשרות, אופן ההתקשרות עם קבלני המשנה ואף בעניין התמורה, אשר יש בהם כדי לכרסם בגרסת הנאשם או באמינותו.

מאידך, הונחו בפני בית המשפט ראיות שלא הונחו בפני המדינה בטרם הגשת כתב האישום שעניינם במסמכים שונים שפורטו (אשר פירוטם נמצא בסעיף 80 להכרעת הדין ובכלל זה אישור לניכוי מס במקור ואישור ניהול פנקסי חשבוניות של אותם עוסקים וכן הסכמי עבודה בין המשיב לאותם עוסקים). צוין כי מסמכים אלו לא הוצגו במהלך חקירותיו של המשיב, אלא הובאו כראיות מטעם ההגנה לאחר שנמצאו כמספר חודשים טרם שמיעת הראיות בתיק בבית המשפט. צוין כי בדיעבד הסתבר שככל הנראה המדובר במסמכים מזויפים שנעשו תוך שימוש שלא כדין בפרטיהם של העוסקים, אך עם זאת לא הועלתה כל טענה מצד המדינה לזיוף שבוצע ע"י המשיב או מי מטעמו, כך שמדובר במסמכים אשר זויפו ככל הנראה מבלי שלמשיב הייתה יכולת או ידיעה לגלות את דבר המרמה.

עוד צוין, כי הנטל להוכחת הרכיב הנפשי מוטל על המדינה וכי אין די במחדליו האמורים של הנאשם ובראיות הנסיבתיות כדי לגבש את היסוד הנפשי הנדרש וזאת חרף הקשיים הרבים שבעדותו של המשיב, כאשר לא הובאה ראיה המלמדת על ידיעתו כי מוסרי החשבוניות אינם העוסקים האמיתיים, ומכאן, די בפעולות שנקט כדי לשלול הוכחת ידיעה. לאור כל האמור מצא בית המשפט לזכות את הנאשם מחמת הספק כיוון שהצטברות הראיות הנסיבתיות עדיין אין בה להוות את ההוכחה הנדרשת למודעות המשיב לטיב הנסיבות כפי שיוחס לו בכתב האישום.



תמצית הטיעונים בערעור

המערערת הגישה ערעור היוצא כנגד זיכוי של המשיב מן העבירות שיוחסו לו באישום השני.

את טענות המדינה ניתן לחלק לכמה ראשים.

ראשית נטען כי אין ממש בקביעת בית המשפט קמא שהטענה בדבר היותן של החשבוניות פיקטיביות עלתה לראשונה בסיכומי המדינה, אלא שמדובר בטענה שנטענה לאורך כל הדרך. הטענה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקה כלל, לא נטענה לראשונה בסיכומים אלא נטענה בכתב האישום שם צוין, כי הנאשם ניכה מס תשומות בלא שהחשבוניות הוצאו לו כדין ובהמשך אף נאמרו דברים דומים ע"י עדי התביעה, ועל כן אין מדובר בטענה חדשה, אלא שהטרמינולוגיה בה השתמשה המדינה הייתה זו המופיעה בסעיף 38 לחוק מע"מ המדבר על "חשבונית מס שהוצאה לא כדין", אשר היא הבסיס החוקי לניכוי התשומות.

נטען כי הסתמכות בית המשפט על דברי עד התביעה אלקבץ שציין כי "נקודת המוצא הייתה שהעבודות אכן נעשו" אין בה כדי לבסס את מסקנתו של בית המשפט כי מדובר בעבודות שביצעו דווקא מוציאי חשבוניות המס נשוא כתב האישום למשיב. נטען כי בית המשפט נתפס לכלל טעות בעניין זה שכן איש לא יודע מהן אותן עבודות שבוצעו שכן המשיב בחר שלא להציג חשבוניות ולא למסור פרטים איפה בוצעו העבודות או מי ביצע אותן.

שנית, צוין כי בית המשפט לא יישם נכונה את ההלכה אליה הפנה, כי נטל ההוכחה לניכוי מס תשומות מוטל על העוסק כאשר על אף שדיבר על נטל זה ועל אף שהמשיב לא עמד באותו נטל, להוכחת אותו יסוד שלילי, הרי מצא לזכותו מהעבירות באישום השני. הודגש בעניין זה, כי המדינה עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח את היסוד העובדתי, ניכוי מס תשומות ללא חשבונית מס כדין והמשיב לא עמד בנטל המוטל עליו להראות כי המדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, כאשר הוא לא הביא כל ראיות לעניין זה, לא לעניין כשרות החשבוניות ולא לעניין כשרות העסקאות נשוא החשבוניות. נטען כי למרות שמדובר בנטל הרובץ על המשיב, המדינה עשתה מאמץ והגיעה לאותם עוסקים שהוציאו כביכול את החשבוניות ובחקירתם הודו כי לא בוצעו כל עבודות למשיב, ולא הוציאו לזכותו כל חשבונית שהיא.

שלישית נטען, מודעותו של המשיב לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, ולא ע"י מי שהיה זכאי להוציאן, נלמדת אף מהרשעתו באישום הראשון, בכך שנמנע מלמסור את חומר הנהלת החשבונות לרשויות מע"מ תוך שהוא דוחה את גרסתו של המשיב בעניין זה בחוסר אמון מוחלט. אותו חוסר אמון ושלל גרסאות מופרכות כפי שציין אף בית המשפט משליך על האישום השני, יחד עם מכלול הראיות מהן נלמדת מודעותו של המשיב לכך שמדובר בחשבוניות שלא כדין.

הוטעם כי המשיב נמנע מלמסור כל פרט מזהה או דרכי התקשרות עם אותם עוסקים; המדובר בחשבוניות בסכומי עתק ובפרק זמן ממושך בו אמור היה המשיב להיות בקשר עם אותם מוסרי חשבוניות ולמרות זאת לא ידע למסור כל פרט מזהה אודותיהם; העוסקים הרשומים בחשבוניות לא הכירו כלל את המשיב ועמדו על כך שלא נמסרה לו כל חשבונית על ידם; שלל הגרסאות שמסר המשיב ביחס לזהות מוסרי החשבוניות יש כדי ללמד על מודעותו שהחשבוניות הוצאו שלא כדין; ההסכמים שהוצגו עם אותם עוסקים, הסכמים שאין חולק שהם מזויפים, מלמדים כשלעצמם שהינם



פיקטיביים שכן אין בהם כל לוח זמנים לביצוע עבודה, אופן התשלום או מועדי התשלום; וכי לא היה מקום ליתן משקל לאותם הסכמים מאוחרים שהוצגו אשר אין בהם דבר.

כמו כן צוין כי קיים קושי רב מבחינת המשיב בעניין התמורה לאותן עבודות נשוא החשבוניות, אם אכן שיקפו עבודות אמיתיות וכי בית המשפט היה ער לקושי זה בעניין התמורה אך סבר, בטעות, כי אין ליתן לכך משקל שכן לא הוכח שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. הודגש כי העובדה שהמשיב משך במזומן שיק שלכאורה נתן לחברת קורונל כנגד חשבונית שהוצאה שלא כדין, ללא הסבר מניח את הדעת מצדו, מעידה כי לא ניתנה תמורה כנגד אותן חשבוניות.

במצב דברים זה, כך לטענת המערער, משקלם של אותם מסמכים אינו רב כלל ועיקר; המצאות אותם מסמכים בשלב כה מאוחר אין בה דבר; המדובר במסמכים אשר היו בפני המדינה טרם הגשת כתב האישום וזאת בניגוד לסברת בית המשפט קמא, שחשב שמדובר במסמכים המחדשים דבר מה; לא היה מקום שבית המשפט יבסס עליהם את המסקנה כי המשיב ערך "בדיקות בכדי לאמת את זהות קבלני המשנה"; ובוודאי אין בהם כדי ללמד על העדר מודעות של המשיב או כדי להעיד על אמיתות המסמכים ופעולות המשיב. מכאן שמשקל הראיות המצטברות; העובדה כי איש מארבעת נותני החשבוניות כביכול לא הכיר את המשיב ולא ביצע לו עבודות; הבעייתיות הרבה שהוכחה בעניין התמורה; העובדה כי המשיב נמנע מלמסור את המסמכים; העובדה כי המשיב נמנע מלמסור פרטים אודות מי שלטענתו ביצע את העבודות; גרסאותיו המופרכות של המשיב; כל אלו מלמדות על קיומה של מודעות ולכל הפחות עצימת עיניים של המשיב לכך שהמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין וכי זוהי המסקנה היחידה המתחייבת מן השכל הישר.

עוד נטען, כי טעה בית המשפט כאשר לא יישם את האמור בסעיף 132 לחוק מע"מ המטיל נטל מוגבר על מי שטוען שניכה מס על פי חשבונית כדין. שכן הוראה זו והפסיקה שבעקבותיה מחייבת את העוסק להציג ראיה ישירה משנית או נסיבתית כאסמכתא לטענה זו, והמשיב לא עמד בנטל זה ועל כן לא היה מקום לזכותו.

המשיב הגיש תשובה לערעור בה ביקש לדחות את טענות המדינה בשתי ידיים וכן הגיש ערעור שכנגד מטעמו וזאת בנוגע להרשעת המשיב באישום הראשון וכן בנוגע לעונש שהושת עליו. באשר להרשעה באישום הראשון הודגש, כי הוכח שהמשיב פעל לפי הוראות מנהל החשבונות שלו ודרש מכל אחד מקבלני המשנה את כל המסמכים ובכלל זה אישור ניהול ספרים, אישור ניכוי מס במקור והסכם התקשרות חתום בכתב; כי כל החשבוניות הוגשו למנהל החשבונות ומכאן שהמשיב שילם מס כדין והמציא למנהל החשבונות שלו חשבוניות מס מלאות ועל כן לא היה לו מה להסתיר. במצב דברים זה לא היה מקום שלא לקבל את גרסת המשיב שהמסמכים לא היו ברשותו, שכן מעולם לא קיבל את המסמכים לידי באופן אישי, הם לא היו בחזקתו, כאשר רק אחרי הגשת כתב האישום ניתנה לו אפשרות לברר היכן המסמכים נמצאים ואז לאחר קבלת צו לגרושתו, אשר לביתה לא יכול היה המשיב להיכנס, הוברר שחלק מהמסמכים נמצאו שם.

ב"כ המשיב טען עוד, כי לעניין הרשעת המשיב נפל בית המשפט קמא לכלל טעות - בכך שקבע שגרסת המשיב לפיה המסמכים הרלוונטיים שהיו ברכב ונגנבו נסתרה, כאשר לא ניתן להרשיע את המשיב על אי המצאת מסמכים שלא היו בחזקתו וכאשר לא הוכח שלמשיב היה אינטרס שלא להמציא את המסמכים. עוד נטען, כי טעה בית המשפט כאשר קבע שהמשיב לא מסר לרשויות מע"מ פרטים אודות הספקים ודרכי ההתקשרות עמם, זאת כאשר הומצאו על ידו מסמכים מסודרים ובכלל זה מסמכים מקבלני המשנה ואישורים שונים בהם נמצאים פרטים אודות אותם קבלני משנה.



לאור האמור נטען כי גרסת המערער מותרת לכל הפחות ספק סביר ביחס לאשמתו. באשר לעונש, הודגש כי המדובר בעונש חמור וכאשר המחדל של אי המצאת המסמכים אינו מחדל של המשיב ועל כן במקרים דומים הסתפקו בתי המשפט בענישה בדמות מאסר מותנה בלבד.

באשר לזיכוי המשיב באישום השני טען ב"כ המשיב, כי אין מקום להתערב בזיכוי מהעבירות שיוחסו לו באישום זה. הודגש, כי הערעור הינו שינוי חזית והועלו בו טענות חדשות וכשלעצמו אף לא מגלה כל עילה. הוטעם, כי טענת המדינה ביחס לחשבוניות הינה טענה טכנית בעיקרה, שהחשבוניות לא הוצאו על ידי מבצעי העבודה, וכי לאור אותן הבהרות שנתנה המדינה, אין כל טענה שהחשבוניות אינן תקינות או שהעבודות לא בוצעו, שאלו הטענות העיקריות בערעור.

ב"כ המשיב חזר וטען, כי המשיב ביצע עבודות בשטח וכי קיימות מספר עובדות חשובות שהוסכמו: לכל התשלומים הוצאו חשבוניות ואלו היו ברשות המשיב; כי העבודות נשוא החשבוניות שבכתב האישום בוצעו בפועל, וכי המשיב דיווח למע"מ ומס הכנסה באופן מלא. מכאן הודגש, כי הטענה היחידה שנותרה הינה שהחשבוניות לא הוצאו על ידי מבצע העבודה, וכי למרות שאין חולק, כי מי שמסר את החשבוניות התחזה לאחר ואלו הוצאו בזיוף, הרי המשיב לא ידע על אותו זיוף, לאור כך שלפני כל עבודה, דרש וקיבל מסמכים שונים, ובכלל זה אישורים ממס הכנסה לצורך ניכוי מס במקור, הסכמי עבודה עם הקבלן וכיו"ב.

ב"כ המשיב הוסיף וטען, כי קיים שוני מהותי בין שני האישומים, אך לטעמו, אין בעובדה שהמסמכים לא הומצאו כדי לפעול לחובת המשיב, שכן המצאת המסמכים הייתה מסייעת לו, שכן הוא ניהל הנהלת חשבונות מסודרת ברמה גבוהה, דיווח בזמן ושילם מס כדבעי. יתרה מכך, אין כל טענה בכתב האישום, כי המשיב לא ביצע עבודות עבור החשבוניות או כי אלו אינן משקפות באופן מלא את העבודה שבוצעה, או כי מדובר בחשבוניות "פיקטיביות". הוטעם עוד, כי המדינה בדיון המקדמי הבהירה, כי כתב האישום מדבר על כך שהחשבוניות לא הוצאו על ידי מי שאמור היה להוציאן, היינו, לא הייתה כל טענה שהעבודות לא בוצעו ובהמשך הייתה הודעת בעל דין בבית המשפט (על ידי ע"ת 1), כי העבודות בוצעו; וכן הייתה הסכמה כי כל החשבוניות שהיו קיימות נמסרו למנהל החשבונות והוא הזין אותן בהנהלת החשבונות.

עוד נטען, כי לא כל המסמכים היו מזויפים, כך למשל אישורי המס של אותן חברות על אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור ואישור לניהול פנקסי חברות של אותן חברות, היו אותנטיים, ומכאן רשאי היה המשיב להסתמך על אותם מצגים, של הרשויות עצמן, היינו של המדינה באותם מסמכים, בבואו לבחון את אותם עוסקים שהתקשרו עמו. כך גם לגבי הזיוף של הפרוטוקולים ותעודות הזהות, הרי מדובר בזיוף מקצועי שקשה היה לגלותו, ולמשיב אין כל הכשרה לגילוי זיופים, כאשר עולה מן הראיות שהמערער ידעה על אותם זיופים, היינו שמציפים חשבוניות פיקטיביות של עוסקים מסוימים, ולא עשתה די על מנת לגלות את אותם אנשים ולא הזהירה את המשיב מכך ואף לא עשתה את הנדרש על מנת לתפוס את אותם זייפנים.



האישום הראשון

באישום זה הורשע המשיב בכך שנמנע מלמסור לידי רשויות המס למרות שנדרש לעשות כן, את כל מסמכי הנהלת החשבונות שלו ובכלל זה אלו הנוגעים לשנים 1999-2003.

בחנית מכלול הראיות שהובאו לבית המשפט קמא ושלל גרסאותיו של המשיב מובילה למסקנה כי הרשעת המשיב בעבירות שיוחסו לו באישום זה בדין יסודה, ומכאן דין ערעורו של המשיב בכל הנוגע להרשעתו באישום זה, להידחות.

אין חולק, כי המשיב לא הציג את מסמכי הנהלת החשבונות של אותן שנים למרות דרישות חוזרות ונשנות בעניין זה של חוקרי מע"מ. מכאן קביעת בית המשפט קמא, כי היסוד העובדתי שבעבירה זאת הוכח, היינו כי המסמכים לא נמסרו וכי המשיב היה מודע לדרישה למסירתם, בדין יסודה.

המחלוקת היחידה הינה בשאלה האם אכן המשיב נמנע במכוון מלמסור את אותם מסמכים ובכך עבר את העבירות הנטענות, כטענת המדינה, או האם כטענת המשיב הוא רצה למסור את מסמכי הנהלת החשבונות שלו שכן אלו אפילו תומכים בטענותיו, אלא שנבצר ממנו להמציאם בשל סיבות שונות שלא היו תלויות בו. בית המשפט קמא בחן את גרסת המשיב באשר לסיבה בגינה לא נמסרו המסמכים וציין, כי המשיב מסר בעניין זה מספר גרסאות שהשתנו חדשות לבקרים, כאשר למעין בכל אחת מן הגרסאות נדמה כי אין מסקנה אחרת מלבד זו שאליה הגיע בית המשפט קמא - כי מדובר בגרסה שאין לקבלה - גרסת בדים.

בית המשפט ציין בעניין זה, כי המשיב מסר מספר גרסאות לגבי מקום הימצאות המסמכים, שלא רק שאין עולות בקנה אחד זו עם זו, אלא הן אף נסתרו כשלעצמן. כך למשל טענת המשיב כי המסמכים היו ברכבו ונגנבו הינה בלתי סבירה בעליל, הן מהטעם שאותו חומר לא היה אמור כלל להימצא ברכבו בשל כך שמדובר ברכב שנגנב בחודש פברואר זמן קצר לאחר סיום שנת המס הקודמת ולכן חומר הנהלת החשבונות לא נמסר עדיין לידי המשיב, והן בשל כך שבזמן אמת בעת שנגנב הרכב לא ציין המשיב בתלונה למשטרה כלל, את שטען בבית המשפט, היינו כי כל אותם מסמכי הנהלת החשבונות היו ברכבו ונגנבו מתוכו.

נוכח האמור, בדין קבע בית המשפט כי המועד בו נטען שהמסמכים היו בידי המשיב הינו בעל משקל ובדין דחה את גרסת המשיב והסבריו בהיותם בלתי משכנעים ומתפתחים מעת לעת.

ודוק, טענות המשיב, כי כל החשבוניות הוגשו למנהל החשבונות הוקלדו ודווחו כדין, אין בהן כדי להועיל, שהרי אין חולק כי המדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין. כך גם באשר לטענת המשיב שחוזרת כחוט השני בנימוקי הערעור כי העובדה שהחשבוניות הועברו למנהל החשבונות של המשיב והוא הזין אותן ודיווח עליהם לרשויות המס ושילם מס כנדרש מלמדת כי למשיב לא היה מה להסתיר, שהרי המשיב היה מעוניין שאותן חשבוניות יוזנו כדי שיוכל לנכות את מס התשומות.

גם יתר טענות המשיב בערעור הנוגעות לכך שהמשיב מעולם לא קיבל את המסמכים לידי באופן אישי; כי חלק מן



החומר נמצא אצל גרושתו ורק בעקבות צווים שניתנו התקבל לידיו; וכי בנו של המשיב לא נחקר ע"י רשויות מע"מ, אין בהן ממש כאשר לא ברור לאיזה צורך היה על רשויות מע"מ לחקור את בנו של המשיב משאין הם נותנים אמון בגרסת המשיב (המאחרת והשלישית במספר) כי בנו לקח את המסמכים והם נעלמו מרכבו של הבן, וכאשר גרסאותיו ביחס לכך שלא קיבל את החומר או שהחומר נמצא לפתע אצל גרושתו נמצאו מופרכות. ויטעם, הגרושה והבן לא הובאו ע"י המשיב להעיד בענין זה, על כל המשתמע מכך.

וידגש, טענת המשיב כי לא היה לו כל אינטרס, רצון או כוונה שלא למסור את החומר, לא רק שהינה טענה בעלמא, שכן כעולה מהראיות בתיק שהמשיב נמנע להמציאם תחילה ורק שנים לאחר מכן עם התפתחות ההליך המשפטי והצורך בהבאת ראיות להגנתו המציא אותן ב"טפטוף", אלא שהיא עומדת בניגוד להתרשמותו של בית המשפט קמא כי המשיב בענין זה, לא מסר גרסת אמת. הסבריו של המשיב נמצאו מתחמקים, בלתי מבוססים ובלתי סבירים כשלעצמם. נוכח כך, בית המשפט נותר עם שורה של גרסאות והסברים מופרכים על פניהם וסותרים אשר נדחו כל ידי בית המשפט. משכך אין זאת אלא כי המסקנה המתחייבת הינה שהמשיב נמנע במכוון מלמסור את אותו חומר לרשויות מע"מ.

מעבר לכך כבר נפסק לא אחת, כי כאשר מדובר בקביעות של ערכאה דיונית המבוססות על התרשמות בלתי אמצעית שלה מן העדויות המושמעות בפניה, ערכאת ערעור תטה שלא להתערב במקרים מסוג זה [ראו: רע"פ 7329/14 אדי אדלר נ' מדינת ישראל (04.11.2014), פסקה 7].

נוכח כל המקובץ, הרשעת המשיב באישום הראשון בדין יסודה ואין מקום להתערב בה.

האישום השני

המשיב הואשם בכך שהגיש 42 דוחות למע"מ ובהם דיווחים כוזבים על אותן חשבוניות שהוצאו שלא כדין וניכה מס תשומות שלא כדין בגין אותן חשבוניות, וזאת בניגוד לסעיף 117(ב) לחוק מע"מ הקובע כי:

"עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, דינו - מאסר 5 שנים או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן - חוק העונשין):

(1) מסר ידיעה כוזבת או מסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור;

.....

(5) ניכה מס תשומות בלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38"

סעיף 38 לחוק מע"מ אשר אליו מפנה סעיף 117(ב)(5) קובע מתי עוסק זכאי לנכות מס תשומות:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."



סעיף 117 (ב) (2) (3) לחוק מע"מ קובע כי כאשר העבירה נעברה בנסיבות מחמירות דינו של העושה חמור יותר כאשר "נסיבות מחמירות" - אחת מאלה:

(3) העברין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס...

על פי סעיף 117(ב) המפנה לסעיף 38 לחוק מע"מ ניכוי מס תשומות ע"י עוסק, היינו מס ששולם עבור רכישות או שירותים שקיבל העוסק, אשר מותר לניכוי רק במקום בו אותו מס מצוי בחשבונית מס שהוצאה לנישום כדין והמתייחסת לעסקה החייבת במס.

באשר למשמעות של היות החשבונית כדין, בניגוד לחשבונית שהוצאה שלא כדין, הרי מונח זה יכול לחול על קשת רחבה של מקרים, שהמשותף לכולם הינו בכך שחשבונית שהוצאה שלא כדין אינה משקפת את המציאות כהווייתה ועל כן ניתן לכנותה "חשבונית פיקטיבית".

יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"פ 190/98 שלטים השרון בע"מ ואח' נ. מ"י (31.12.98):

"חשבונית פיקטיבית, כשמה כן היא, הינה חשבונית למראית עין בלבד, אם משום שהוצאה שלא ע"י מי שרשום כעוסק, אם משום שהוצאה או שנתקבלה ע"י עוסק שלא במסגרת עסקה, או משום שהמחיר הנקוב בה מנופח. מראית עין זו כלפי רשויות המס, למיניהן, ולאו דווקא אגף מע"מ, מטרתה להקטין את חלקן של רשויות המס בנתח המגיע להן בגין פעילותו העסקית של הנישום, ולהעשיר את העושה בה שימוש על חשבון אוצר המדינה. מכל מקום, התוצאה אותה מבקשים המשתמשים השונים להשיג באמצעות 'חשבוניות פיקטיביות', הינה התחמקות מתשלום מס" (עו"ד אלי גודארד, אופרת "חליל הקסם" לחשבוניות פיקטיביות, מיסים ט/2 א-48)[וראו גם: תפ"ח (ת"א) 1068/05 מ"י מרואן בן טלאל נאצר (16.09.2008)].

המונח חשבונית פיקטיבית כולל גם "חשבונית זרה" (כזו שלא הוצאה על ידי מי שאמור היה להוציאה אך משקפת עסקה אמיתית), נפנה לדבריו של בית המשפט העליון לאחרונה בע"פ 5783/12 נסים גלם נ' מדינת ישראל (11.09.14):

"ואולם, במקרים שבהם העוסק ביצע רכישות מגורמים שאינם רשאים להנפיק חשבוניות, כאשר החשבוניות סופקו לו על ידי צד שלישי פיקטיבי, וכאשר ידוע לעוסק כי אותו צד שלישי לא שילם מס עסקאות, אין הבדל של ממש בין החשבונית הפיקטיבית לבין החשבונית הזרה (ראו, בהקשר זה, רע"פ 5718/05 אוליבר נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (8.8.2005) (להלן: עניין אוליבר); והחלטתי ברע"פ 1866/14 זקן נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (13.3.2014) (להלן: עניין זקן)). במקרים מעין אלה, ניכוי מס תשומות על-ידי העוסק משמעו גזל הקופה הציבורית, פשוטו כמשמעו."

נחזור ונדגיש כי, בשני המקרים המדובר בחשבונית "פיקטיבית", שכן אינה משקפת "עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה" (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ, פד"י נט



(5) 849; אלא שקיים שוני בנסיבות הנטענות ביחס לכך שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

בענייננו, בית המשפט דחה את טענת המערערת, כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקה כלל, כיוון שמצא כי זו הובאה לראשונה בסיכומיה; לאור דברי ב"כ המדינה בדיון בתשובה לכפירתו של המשיב, כי כתב האישום מדבר על חשבוניות שלא הוצאו על ידי מי שאמור היה להוציאן; וכן לאור דברי העד אלקבץ במהלך עדותו כי: "נקודת המוצא הייתה שהעבודות אכן נעשו" (עמ' 77 לפר'); כאשר אף ב"כ המשיב חזר והדגיש בטיעונו גם בפנינו, כי המדובר בשינוי חזית אסור.

סבורני שהצגת הדברים באופן זה תוך דחיית טענת המערערת בשל אותו שינוי חזית כביכול, אינה יכולה לעמוד; הן בשל כך שבשני המקרים מדובר בחשבוניות "פיקטיביות" - הן אם מדובר בחשבונית זרה והן אם מדובר בכזו שאינה משקפת עבודה כלל; הן בשל כך שכבר בחקירתו במע"מ הוטחה בפני המשיב הטענה כי המדובר בחשבונית פיקטיבית; והן בשל כך שהמדינה לא טענה אף לא בסיכומיה כי המשיב לא עבד כלל בשטח או כי לא בוצעו על ידו עבודות, אלא גם שם טענה שהחשבוניות אינן משקפות את הצדדים הנכונים לעסקה ולמצער, לא משקפות באופן מדויק או מלא את העבודות שבוצעו בשטח.

מקרא סיכומי המערערת מלמד שהמערערת לא חלקה על כך שהמשיב ביצע עבודות בשטח, תוך שהוסיפה כי דברי המשיב בעדותו שהיה מעסיק כל מיני פועלים שעבדו במקום על בסיס יומי ובאופן מזדמן, מלמדת דווקא, כי המשיב היה זקוק לכיסוי חשבונאי אותו קיבל מאותם קבלני משנה עלומים נשוא כתב האישום, שכן העובדה שהעסיק "עוברים ושבים" להם שילם את שכרם "בשחור", חייבה אותו לכלול חשבוניות פיקטיביות על מנת שהוצאותיו עבור השכר יקטנו (ראה עמודים 21-22 לסיכומים).

מכאן שהמערערת לא טענה, אף לא בסיכומיה, כי החשבוניות כולן פיקטיביות במובן זה שאינן משקפות כל עסקה, אלא טענה שהן אינן משקפות את מה שכתוב בהן, ובכך העיקר.

נוכח האמור, לא היה מקום לקבוע כי טענת המערערת הובאה לראשונה בסיכומיה באופן שמדובר בחשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקה כלל (עמ' 77 להכרעת הדין).

אקדים את המאוחר ואומר, כי לאחר בחינת מכלול טענות המערערת אל מול הראיות שהובאו בפני בית המשפט והכרעת הדין של בית המשפט קמא, באתי לכלל מסקנה, כי דין הערעור להתקבל ממספר טעמים עיקריים.

זיכוי המשיב באישום השני איננו מבוסס על קביעות הנוגעות למהימנות שבהן אין ערכאת ערעור נוטה להתערב, אלא על אופן ניתוחן של הראיות והסקת מסקנות מתוך מכלול הראיות הנסיבתיות שהונחו בפני בית המשפט.

יפים לעניין זה דברים שנאמרו בע"פ 5569/12 אמיר אבו שמאלה נ' מדינת ישראל (24.07.2013)



כחוט השני שזור בפסיקתו של בית משפט זה הכלל, לפיו ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב בממצאי מהימנות ועובדה, אשר נקבעו על ידי הערכאה הדיונית. הטעם להלכה מושרשת זו נעוץ בעובדה, כי ערכאת הערעור אינה שומעת את העדים המופיעים בפני הערכאה הדיונית, ומשום כך היא חסרה את הכלים לעמוד, באופן בלתי אמצעי, על מידת מהימנותם, ובהתאם לכך לקבוע את התשתית העובדתית על פי עדותם... ואולם, עם חלוף הזמן התפתחו, לצידו של הכלל האמור, חריגים שונים, המאפשרים לערכאת הערעור להתערב בקביעות של עובדה ומהימנות שנעשו על-ידי הערכאה הדיונית, וזאת בנסיבות בהן אין לערכאה הדיונית כל יתרון מובהק, על פני ערכאת הערעור. בע"פ 420/09 פלוני נ' מדינת ישראל, [פורסם בנבו] פסקה 67 (23.11.2009) סיכום השופט י.דנציגר את שלושת החריגים העיקריים לכלל אי ההתערבות:

"הראשון, כאשר ממצאי הערכאה הדיונית מתבססים על ראיות בכתב ולא על הופעתם, התנהגותם ודבריהם של העדים, שהרי במקרים אלו אין לערכאה הדיונית יתרון כלשהו על פני ערכאת הערעור [...]. השני, כאשר ממצאי הערכאה הדיונית מתבססים על שיקולים שבהיגיון [...]; והשלישי, כאשר נפלו טעויות מהותיות בהערכת המהימנות של העדויות על ידי הערכאה הדיונית [...], או כאשר מוצגות לערכאת הערעור עובדות ממשיות לפיהן לא היה באפשרותה של הערכאה הדיונית לקבוע את הממצאים שאותם קבעה" "...

במקרה דנא מסקנת הערכאה הדיונית בזיכוי של המשיב מחמת הספק בשל כך שלא הוכחה מודעתו להיות החשבוניות כאלו שהוצאו שלא כדין, התבססה על ראיות בכתב (המסמכים שפורטו על ידי בית המשפט) ניתוח הראיות ושיקולים של הגיון, ומכאן נראה כי המדובר במקרה בו חלים בבירור אותם חריגים, שכן אין יתרון מובהק לערכאה הדיונית על פני ערכאת הערעור.

בחינת מכלול הראיות והעדויות מלמדת כי יש מקום לקבל את הערעור ממספר טעמים:

א. לא הייתה מחלוקת כי החשבוניות אותן ניכה המשיב הוצאו שלא כדין, למצער במובן זה שהן אינן משקפות את שכתוב בהן, היינו לא הוצאו על ידי העוסק אשר הן נחזות להיות שלו. במצב דברים זה כאשר המשיב ניכה מס תשומות שלא כדין ועל כך אין חולק, הרי טענתו כי לא היה מודע לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות ולו במובן זה שאינן משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקה, צריכה להבחן על רקע מכלול הראיות הישירות והנסיבתיות שהובאו בפני בית המשפט.

ב. בחינת מכלול הראיות שהובאו בפני בית המשפט והממצאים שנקבעו על ידי בית המשפט קמא ובכלל זה קביעתו כי המשיב נמנע במכוון מלמסור מסמכים ופרטים לגבי אותם אנשים, מחייבת את הרשעת המשיב. מכלול הראיות הישירות והנסיבתיות אינן מותירות מקום לספק בדבר מודעותו של המשיב להיותן של החשבוניות כאלו שהוצאו שלא כדין, ולו ברמה של עצימת עיניים.

נראה כי בית המשפט קמא לא נתן את המשקל המתחייב להקשר הקיים באופן הגיוני וענייני בין שני האישומים



לאור מהות האישום הראשון והנסיבות בהן בית המשפט מצא כי המשיב נמנע מלמסור את מסמכי הנהלת החשבונות שלו לידי רשויות המס. העובדה כי נקבע באישום הראשון שהמשיב העלים במכוון את כל חומר הנהלת החשבונות, יש לה השלכה ישירה על האישום השני, שכן היא מלמדת על מודעותו של המשיב ומטרת מעשיו להימנע מתשלום מס.

ג. אחת מהנחות היסוד עליהן ביסס בית המשפט את הכרעת דינו, לפיה "העבודות **נשוא** החשבונות בוצעו", אינה יכולה לעמוד שכן לא הובאו ראיות לפיהן ניתן לקבוע כי אותן עבודות - נשוא החשבונות - אכן בוצעו בפועל. נראה שלא רק שבית המשפט ייחס משקל יתר לכך שלא הייתה מחלוקת כי בוצעו עבודות בשטח, כאילו נוטל הדבר את העוקץ מעובדת היותן של אותן חשבונות כאלו שהוצאו שלא כדין, אלא שבית המשפט לקח את הדברים צעד אחד קדימה, בקביעה היוצרת זהות מלאה בין העבודות נשוא החשבונות, לבין העבודות שבוצעו בשטח, ולא היא.

אפרט טעמים אלו להלן.

לא הייתה מחלוקת בדבר כך שהוכח היסוד העובדתי של העבירות נשוא האישום השני היינו כי הוגשו דוחות ובהם המשיך דיווח וניכוי תשומות בגין חשבונות אשר הוצאו שלא כדין. השאלה שעמדה להכרעה הייתה אפוא, כפי שציין בית המשפט קמא, **האם הוכח היסוד הנפשי המיוחס למשיב, משמע האם הוכחה מודעותו של המשיב לעובדת היות החשבונות כאלו שהוצאו שלא כדין.** נדמה, כי בחינת בית המשפט בעניין זה לא רק שלקתה בחסר, אלא נעשתה תוך ייחוס משקל יתר לעובדה אותה קבע, כי העבודות נשוא החשבונות בוצעו.

היסוד הנפשי הנדרש בעבירה זו הינו מודעות ולו בדרך של עצימת עיניים. היסוד הנפשי נלמד ממכלול הנסיבות, שכן בדרך כלל אין ראיה ישירה לקיומו של יסוד נפשי וכזו קשה לדרוש שתימצא. יפים לעניין זה דברים שנאמרו לאחרונה בע"פ 5783/12 נסים גלם נ' מדינת ישראל (11.09.2014):

"יצוין, כי בקבוצת העבירות המפורטות בסעיף 117(ב) לחוק מע"מ יש להוכיח מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, היינו, נדרש יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס. וכפי שציין המלומד נמדר "לפי הסעיף די בקיומו של יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הבלתי חוקיות, ואילו את המטרה להתחמק ממס ניתן ללמוד מהראיות הנסיבתיות וממעשים חיצוניים של הנישום" (נמדר, בעמ' 919, וראו גם עניין תורג'מן; ע"פ (י-ם) 9147/05 מדינת ישראל נ' בשר [פורסם בנבו] (26.6.2005)).

אשר ליסוד הנפשי בעבירה זו, חזר בית משפט זה וקבע כי "הלכה פסוקה בדיני המס היא כי אדם המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עסקת אמת לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס" (רע"פ 1054/07 צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (6.2.2007). (ההדגשות אינן במקור- י.ר.ל.).."

בית המשפט קמא מצא את אותו ספק ביחס למודעותו של המשיב בכך שהוצגו בפניו ראיות שונות שעיקרן הסכמי



עבודה בין המשיב לבין מספר עוסקים (חברת קורנל, מר אגמיל תאופיק, מר זעטרי מועאד); אישורים לצורך ניכוי מס במקור וניהול פנקסי חשבוניות של אותם עוסקים; צילומי תעודות זהות של אותו אגמיל ושל מר זעטרי; תעודות עוסק מורשה ואישור ניהול פנקסים עבור עוסק נוסף בשם אבדוהן והיב, וכן מסמכים דומים ביחס לעוסקים נוספים שנטען ששימשו כקבלני משנה של המשיב.

בית המשפט קבע, כי מסמכים אלו, אשר לא הוצגו במהלך חקירותיו של המשיב ברשויות מע"מ אלא הובאו כראיות מטעמו מספר חודשים טרם שמיעת הראיות, יש בהם כדי ללמד על פעולות שנקט המשיב ביחס לאותם עוסקים, לאימות זהות העוסק, ועל כן לא ניתן לקבוע כי המשיב היה מודע ואף לא שעצם את עיניו ונמנע מלברר, כאשר לא הובאה ראייה המלמדת על ידיעתו כי מוסרי החשבוניות אינם העוסקים האמיתיים.

בחנית מארג הראיות הנסיבתיות מעלה כי למסמכים אלו משקל מועט אם בכלל, וכי קיים צבר רב של ראיות מהן ניתן ללמוד כי הייתה למשיב מודעות לנסיבות הבלתי חוקיות:

§ חשבוניות מס שעל בסיסן נוכו התשומות אשר אין מחלוקת שהוצאו שלא כדין, היינו כי אין משקפות את שנאמר בהן.

§ המשיב הציג וניכה תשומות של ארבעה עוסקים שונים אשר מהם קיבל חשבוניות אשר הוצאו שלא כדין, כאשר אותם עוסקים לא הכירו כלל את המשיב או זה את זה ולא ביצעו עבורו עבודות, ואין כל הסבר כיצד דווקא המשיב עצמו קיבל חשבוניות שהוצאו שלא כדין, אם אכן הדבר היה ללא כל כוונת מכוון מצדו וללא מודעות.

§ המדובר בהיקף גדול מאד של עבודות שלטענת המשיב נעשו ע"י אותם האנשים עימם התקשר, היקף של מיליוני שקלים, כאשר מס התשומות לבדו עומד על סך של כ- 1.5 מיליון ₪ והיקף העסקאות היה בסך של כ- 8.5 מיליון ₪.

§ למרות היקף ההתקשרות והעבודות, המשיב לא ידע למסור כל פרט מזהה ולא הציג אף לא אדם אחד מבין אותם אנשים עמם טען שהתקשר בפועל ואשר עבדו עבורו, ולא הביא איש מהם לעדות (לא מאותם קבלני משנה ולא מהפועלים שעבדו עבורו בשטח מטעמם).

§ המשיב נמנע במכוון מלמסור את מסמכי הנהלת החשבוניות שלו לרשויות המס בזמן אמת, וגרסתו כי המסמכים נגנבו, נדחתה ע"י בית המשפט בשתי ידיים.

§ המסמכים אליהם מפנה בית המשפט קמא, כגון, תעודות זהות של אותם עוסקים או הסכמי עבודה ואישורים שונים, הוצגו רק לאחר שנים ע"י המשיב בלא שניתן הסבר סביר לכך.

בענייננו, מארג ראיות זה המגלם בתוכו סידרה של ראיות ישירות ונסיבתיות, אינו יכול להתיישב עם תרחיש החפות לו טוען המשיב, היינו שלא היה מודע לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, כאשר אף ספק סביר אינו מתעורר בעניין זה. ידוע כי: "לא די בהעלאת טענה אשר כזאת תוך מתן הסברים תיאורטיים, שאין בהם יותר מהשערה קלוטה מן האוויר. לזאת לא ייקרא "ספק סביר", שמובנו ספק שיש לו אחיזה סבירה בחומר הראיות" (ע"פ 347/88 איוון (ג'והן) דמיאניוק נ' מדינת ישראל, מז (4) 221 (29.07.1993)).



בחירת המסמכים שהוצגו על ידי המשיב

עיון בכל אותם מסמכים, אשר בית המשפט מצא בהם את משקל הנגד לכל אותן ראיות נסיבתיות שפורטו על ידו קודם לכן, מלמד כי אין במסמכים אלו כדי לעורר ספק בשאלת מודעותו של המשיב לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין.

המסמכים כוללים הסכמים עם אותם עוסקים ומסמכים שונים הנוגעים לזהות העוסקים, צילומי תעודות זהות וכיו"ב, כאשר כולם "צו" לאחר מספר שנים (כשבע שנים ממועד החקירה) והמשיב הוא שהמציא אותם טיפין טיפין לבית המשפט. בהינתן האמור, היה מקום שבית המשפט יבחן את המסמכים לאור נתון זה, היינו כי מדובר במסמכים שלא נמסרו בזמן אמת, אלא לאחר שנים, כאשר אי מסירתם בזמן אמת תורץ בהסברים קלושים שנדחו על ידי בית המשפט עצמו בחוסר אמון מוחלט, דבר המעורר קושי להתייחס אליהם באופן של "כזה ראה וקדש". על רק העיתוי המאוחר של הופעת המסמכים היה על בית המשפט לבחון האם הסבריו של המשיב לכך שהמסמכים הומצאו רק בשלב מאוחר יותר, סבירים הם וזאת טרם שיקבע, תוך ייחוס משקל מכריע למסמכים אלו באופן שמצא בהם כדי לעורר ספק בדבר מודעותו של המשיב. המסירה המאוחרת של המסמכים, שלכאורה היו אמורים לתמוך בטענות המערער, בדבר "ממשות" נותני השירותים, מחלישה אף היא טענת המערער כי סבר שיש בכוחם של מסמכים אלה להועיל לו. נהפוך הוא. נוכח כך שמדובר בהסכמים מזויפים, וחסרי פרטים, הרי שנראה כי למערער היה ברור מתחילה כי אין כל משקל ראיתי למסמכים אלה, ואין בהם כדי לתמוך בטענותיו.

בית המשפט לא ייחס את המשקל הראוי לאמור לעיל, ותחת זאת מצא מקום לומר שהמדובר במסמכים שלא הונחו בפני המערער בטרם הגשת כתב האישום והיא לא הייתה מודעת להם, רוצה לומר שיש בהם כדי להאיר באופן שונה את התמונה.

ודוק, המערער ציינה בטיעוניה, כי המסמכים הונחו גם הונחו בפניה טרם הגשת כתב האישום, שכן אלו מסמכים שהמשיב "נזכר" בחלקם במסגרת הדיון בערעור שהוגש על ידו כנגד השומה שהוצאה לו לאחר שנפסלו אותן חשבוניות ואותו מס תשומות.

נוכח כל המקובץ, היה מקום שבית המשפט יבחן את המסמכים בזהירות רבה, במיוחד לאור קביעותיו באישום הראשון, לפיהן המשיב נמנע במכוון בזמן אמת מלמסור את מסמכי הנהלת החשבונות והקשה על החקירה;

מקום בו בית המשפט דחה את גרסת המשיב בכל הנוגע לסיבה בגינה לא מסר את המסמכים בשתי ידיים, היה מקום לבחון את גרסת המשיב ושאלת מודעת המשיב להיות החשבוניות כאלו שהוצאו שלא כדין, אף ביחס לאישום השני על בסיס אלו ולא מבראשית, ובהתעלם מקביעותיו באישום הראשון. ויודגש, מודעותו של המשיב נלמדת אף מכך שהמשיב נמנע מלמסור את כל מסמכי הנהלת החשבונות שלו במכוון, תוך מסירת גרסאות שקריות בעניין זה, דבר המלמד, כשלעצמו, על כך שהמשיב היה מודע לכך שיש בעיה באותם מסמכים, שאחרת לא הייתה כל סיבה שיימנע מלמסור אותם במכוון.



זאת ועוד, בחינת אותם מסמכים שהמשיב הציג אף לגופם מלמדת שאין בהם כדי להוביל למסקנה אותה הסיק בית המשפט קמא, כי המסמכים מלמדים על כך שהמשיב נקט בפעולות הנדרשות לאימות זהות העוסקים דבר המעורר ספק ביחס למודעתו ביחס להיותן של החשבוניות "פיקטיביות" (ולו במובן זה שאין משקפות את הצדדים האמיתיים לעסקה); ודאי לא באופן שיכול לשמש כמשקל נגד לכל אותן ראיות המלמדות על מודעתו הברורה לכך שהחשבונית הוצאו שלא כדין.

בחינת המסמכים לגופם מלמדת כי המדובר במסמכים הכוללים מסמכים משלוש קבוצות:

§ הסכמים זהים, אותם מילאו בכתב יד עם שני עוסקים שקשורים זה בזה - חברת קורנל ואגמיל תאופיק (נ/1 ו-נ/5), והסכם עם ס.א. גראדאט (נ/12);

§ אישורים של אותן חברות ועוסקים לצורך ניכוי מס ואישורים על ניהול פנקסים (לדוגמה - נ/2 - נ/4 ו- נ/7-נ/9);

§ צילומי תעודות זהות של אותם אנשים (צילום תעודת זהות של אגמיל תאופיק - נ/6 ונ/11 ועוד).

נבחן את המסמכים לפי סוגיהם.

ביחס להסכמים, הרי מדובר בהסכמים שמולאו בכתב יד, נעדרו פרטים ביחס לתקופת ההסכם, מועד תחילת ההסכם, ואף מקום ביצוע העבודה מוגדר באופן כללי ("אשדוד, דימונה, באר-שבע אזור הדרום"). המדובר אפוא בהסכם שעל פניו מעורר תהיות בשל חוסר המסוימות שבו, כשאין בו מועדים לתחילת ביצוע העבודות או לסיומן; ולא צוין אופן התשלום. כך למשל ביחס להסכם הנחזה להיות עם חברת קורנל בע"מ, כל שצוין בהסכם היה ח.פ. של החברה והכתובת גאליס ירושלים. מעבר לכך אין בהסכם כל פרטים אחרים להתקשרות, אופן או מועדי ביצוע העבודות, אין בו נספחים כמו ערבויות, כתב כמויות וכיו"ב, כאשר ההסכם מחזיק עמוד אחד לקוני. משעסקינן בהסכם, שאין מחלוקת כי הוא מזויף, ואין מחלוקת שהוצג על ידי המשיב לא בזמן אמת אלא שנים מאוחר יותר ללא כל הסבר מניח את הדעת לכך, הרי שהמשקל אשר יש ליתן לאותם הסכמים חייב להיות מועט, אם בכלל.

ביחס לסוג השני של המסמכים שהוצגו, הרי מדובר באישורים של אותן חברות או עוסקים כמו אישור מס לצורך ניכוי מס, אישור על ניהול פנקסים, אישור על פרטי חברה וכיו"ב.

אין באישורים אלו כדי להעיד שהמשיב ראה אותם בזמן אמת ואין בהם כדי לסייע למשיב, שכן מדובר באישורים הנוגעים לאותם עוסקים וחברות, שאין טענה, כי הם לא קיימים או כי הינם "פיקטיביים" (למעט אגמיל תאופיק אשר אף לא היה קשור כלל לחברת קורנל), אלא הטענה נוגעת לכך שהם לא ביצעו עבודות למשיב ומעולם לא הוציאו לו אותן חשבוניות.

דוגמה לעניין זה נוגעת למסמך נ/4, אותו כלל בית המשפט ברשימת המסמכים שפירט המעידים על כך שהמשיב אימת פרטי העוסקים. מסמך זה הינו מידע מרשם החברות הנוגע לחברת קורנל, אשר חשבוניות שלה ניכה המשיב, כאשר בתחתית המסמך צוין כי המדובר בתמצית מרשם החברות שהוצאה בשנת 2005 היינו שנים לאחר המועדים הרלוונטיים לענייננו.



באשר לתעודות הזהות שאף אותן ציין בית המשפט קמא כחלק מהמסמכים המלמדים על הפעולות שנקט המשיב לאימות פרטי העוסקים, ובכלל זה צילום תעודת זהות עם תמונה על שם אגמיל תאופיק; כאשר הוגשו שני צילומים של תעודת זהות על שם אגמיל תאופיק (נ/6 ונ/11), כשבכל אחד מהם מופיעה תמונה שונה. נזכיר, כי אגמיל תאופיק העיד בפני בית המשפט, ואף ערך עימות עם המשיב ועמד על כך, כי אינו מכיר את המשיב, מעולם לא סיפק לו עבודה או עובדים, לא ערך עמו כל הסכם ולא הוציא לו את החשבוניות הנטענות. והנה, כאשר מוצגים למשיב שני צילומי תעודות זהות מזויפות של אגמיל תאופיק והוא נשאל מי מהאנשים המופיע בתצלום בתעודות הזהות הוא זה שלדבריו הציג עצמו בפניו כאגמיל תאופיק, נמנע המשיב מלהשיב לשאלה וכל שציין הוא שמציגים לו תמונה מטושטשת.

במצב דברים זה כאשר גרסת המשיב על פניה תמונה והמשיב הגיש שתי תעודות זהות שונות ומזויפות הנחזות להיות של אותו אדם - אגמיל תאופיק, הדבר מעורר קושי ממשי, ולא היה מקום שבית המשפט יכלול אותם צילומי תעודת זהות כחלק מן המסמכים המעידים על כך שהמשיב ערך בדיקות בכדי לאמת את זהות מוציאי החשבוניות ונקט בפעולות לאימות זהות העוסקים. נהפוך הוא, די בכך שהזיוף בלט על פני הצילומים, כדי להעיד על מודעותו של המשיב.

בית המשפט ציין, כי המשיב הצליח לשחזר חלק מהמסמכים בחלוף זמן ניכר, "ולכך יש משקל באשר לאמינותו וזאת הגם שהכחיש הימצאות מסמכים בחזקתו ובהתחשב בעובדה שבסופו של יום נמצאו מסמכים רלוונטיים שברובם נעשה שימוש לצורך הגנתו" (עמ' 79 להכרעת הדין, שורות 20-23).

אלא, שנוכח כל המקובץ, היה מקום שבית המשפט יבחן את המסמכים שהוגשו לאור אותן קביעות שקבע קודם לכן ולא כשלעצמם במנותק מההקשר ומהעיתוי בו הוגשו. בחינת המסמכים במסגרת המארג הראייתי הכולל ומקבץ הראיות והנסיבות, מובילה למסקנה ברורה, שלא היה מקום ליתן לאותם מסמכים משקל המכריע, ולא היה בסיס לקבוע כי המשיב הסתמך עליהם. למצער, לא בהם כדי להוביל לקביעה פוזיטיבית, כי המשיב נקט בפעולות לאימות זהות העוסק, מקום בו מדובר בהצגת מסמכים נבחרים וחלקיים.

אי מסירת פרטים מזהים של העוסקים על ידי המשיב

עניין מהותי נוסף הפועל לחובת המשיב נעוץ בעובדה כי מעבר לכך שהוא נמנע מלמסור את פנקסי חשבוניותיו לרשויות המס, הוא לא מסר פרטים מזהים אודות מוסרי החשבוניות והקשה על החקירה. בית המשפט ציין עניין זה לחובתו של המשיב תוך שהדגיש שאין זה סביר, בפרט כשמדובר במספר מועט של קבלני משנה ובמס תשומות כה גבוה, כי המשיב לא יזכור או ימנע מלמסור פרטים שיובילו את החוקרים למפצי החשבוניות.

עניין זה הינו בעל משקל משמעותי ומקבל משנה תוקף, על רקע הימנעותו המכוונת של המשיב מלמסור מסמכים. דחיית גרסת המשיב תוך ציון העובדה שאין זה סביר שלא ידע למסור פרטים, מובילה באופן ברור ומובהק למסקנה, כי גרסתו הינה גרסה שקרית אשר מצביעה על מודעתו לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, שאחרת מה לו למשיב להסתיר הסתר היטב את אותם אנשים.

כפי שציין בית המשפט קמא בהכרעת דינו - נטל הראיה להוכיח את הבסיס לניכוי מס התשומות, מוטל על



העוסק, וזאת בהתאם לסעיף 132 לחוק מע"מ, שכן המדובר בעובדות המצויות בדיעתו האישית ובחזקתו של אותו עוסק.

בענייננו, המשיב הוא שאחז במידע לגבי אותם אנשים או עוסקים עמם הוא התקשר לדבריו באותם הסכמים, זאת לאחר שהוכח בבירור כי העוסקים אשר חתומים על אותם הסכמים לא התקשרו עמו מעולם ולא ביצעו עבורו עבודות.

נוכח כך, עניין מרכזי ומהותי בשאלת מודעותו של המשיב לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין נעוץ בהכרעה האם המשיב אכן הוכיח את הבסיס לניכוי מס התשומות **כדין**, כאשר עסקינן בעובדות שהיו מצויות בדיעתו האישית.

גם אם נחזור ונהפוך בכל עדויות המשיב ובכל גרסאותיו, אין בהן ולו בדל של הסבר סביר ומניח את הדעת לכך שלא ידע למסור כל פרט הנוגע לאותם אנשים בשר ודם איתם, לטענתו, התקשר והם שעבדו אצלו ומסרו לו את החשבוניות. בהעדר הסבר מניח את הדעת וכשמדובר בעובדות המצויות בדיעתו האישית של המשיב, אין זאת אלא שקיימת מניעה ממשית אחרת מזו לה ניסה המשיב לטעון, אשר היא העומדת מאחורי אי מסירת הפרטים, העלמות המסמכים ואי הצגתם. אותה מניעה נעוצה בכך שמדובר בחשבוניות מזויפות שקיבל המשיב בידועו שכך הם פני הדברים ועל כן אין הוא יכול "להסגיר" את אותם מפיצי חשבוניות.

יתרה מכך, הסבריו של המשיב קלושים ודחוקים הם, משתנים מגרסה לגרסה ונדמים כגבב של תירוצים פתלתלים. עדות המשיב בחקירתו בבית המשפט נעה בין כך שמסר כי כל המספרים של אותם אנשים מצויים ביומנים וכי הטלפון של כל קבלן שעבד איתו רשום ביומן (עמ' 52 ש' 13 ועמ' 53 ש' 18לפר'); כי היומנים נלקחו על ידי אנשי מע"מ ושם היו מספרי הטלפון של אותם אנשים (עמ' 53 ש' 32 לפר') - דבר שאין לו כל אחיזה בראיות; ומנגד כי ניתן ללכת לשטח ולמצוא את אותו אגמיל תאופיק (למרות שזה על פי החשבוניות סיים לעבוד זמן רב קודם לכן אצל המשיב); כי המדובר באנשים שעבדו במקום לפני זמן רב, כאשר חלק מהם על פי החשבוניות היו אמורים לעבוד במקום עד סמוך לחקירתו ובכל זאת לא יכול היה למסור פרטים אודותם; וכי היה לו מספר טלפון של אותו אגמיל תאופיק, אך לאחר שדיבר איתו ואמר לו שמחפשים אותו ממע"מ הוא ניתן את הטלפון (עמ' 54 ש' 27).

אין לקבל טענה, כי אדם המעסיק קבלני משנה במשך שנים בביצוע עבודות בהיקפים של מיליוני שקלים, לא יכול למסור כל פרט לגביהם, שהרי חייבת הייתה להיות לו דרך לתקשר עמם; לוודא שהפועלים יגיעו; שאלות הנוגעות לתשלום; היכן הפועלים שלא הגיעו בבוקר וכיו"ב.

סופו של דבר, המשיב לא מסר ולו קצה חוט, ביחס לאותם אנשים אשר לדבריו ביצעו עבורו עבודות בשטח בהיקף של מיליוני שקלים, ולא הביא איש לעדות בעניין זה.

הלכה ידועה היא, כי הימנעותו של צד מלהביא עדותו של עד רלוונטי יוצרת הנחה כי אילו היה מושמע העד היה בכך כדי לתמוך בגרסת היריב ואי הבאתו נובעת מהחשש של אותו בעל דין שעדותו תשמש לרעתו ומחשש מחשיפתו של העד לחקירה שכנגד [ע"פ 8994/08 פלוני נ' מדינת ישראל (01.09.2009)].



גם טענת ב"כ המשיב בהשלמת טיעונו, כי המשיב מסר את כל הפרטים אשר רשומים על גבי ההסכמים - כתובת של החברות, ת.ז, מספרי טלפון וכיו"ב, אין בה כדי להועיל למשיב, שהרי מדובר בהסכמים שאין חולק שאינם משקפים את שכתוב בהם והם מזויפים. אם כך, מה לנו בכך שכתוב שמה של חברת קורנל ומספר הח.פ. שלה בהסכם, אם זו לא התקשרה מעולם עם המשיב?!

עניין נוסף שהיה מקום ליתן לו משקל נוגע לשאלת התמורה. בית המשפט היה ער לכך שבראיות שהובאו בפניו ישנה בעייתיות בחוזה ההתקשרות עם קבלני המשנה ובעניין התמורה, בעייתיות שיש בה בכדי לכרסם בגרסת המשיב ובאמינותו. עם זאת, ציין בית המשפט, כי בכל הנוגע לסוגיית התמורה, ניתן היה לקבל את הקשיים כמהותיים ככל שמדובר היה בחשבוניות פיקטיביות, מה שלא נטען בכתב האישום או על ידי המערער (הכרעת הדין עמוד 79, שורות 25-29 ההדגשות שלי- י.ר.ל.).

קיים קושי באבחנה שעשה בית המשפט קמא שלא נתן לו משקל, רק בשל כך שלא מדובר בחשבוניות פיקטיביות במובן זה שאין משקפות עבודות כלל. אבהיר האמור. המשיב טען, כי שילם לאותם אנשים עימם התקשר בפועל, ואף הצביע על שיקים מסוימים המעידים על התשלום. והנה בחינת חלק מאותם שיקים מגלה, כי שיקים אשר נכתבו לפקודתה של חברת קורנל, נמשכו במזומן על ידי המשיב עצמו, דבר שמלמד לכאורה על כך שמדובר בעסקה פיקטיבית ובחשבוניות פיקטיביות.

המשיב נשאל על עניין זה עוד בחקירתו במע"מ והשיב: "אני אף פעם לא משכתי שום שיק במזומן עבור חברת קורנל או אגמיל תאופיק" (ת/2, עמוד 3, שורות 27-28).

בבית המשפט נחקר המשיב בעניין זה ומסר גרסה שונה. הוא אישר כי משך את השיק במזומן, אך הסביר זאת בכך שהיו מקרים שהקבלן לא שילם לפועלים שעבדו בשטח ואז משך את שיק שהיה לפקודת הקבלן (במקרה זה חברת קורנל) במזומן כדי לשלם לפועלים, כאשר בסוף החודש התחשבן עם הקבלן. כשנשאל מדוע בחקירה במע"מ לא סיפר שמשך כסף השיב כי הוא נשאל רק אם משך כסף בשביל עצמו אישית ולכן לא סיפר על כך (עמ' 60 לפרו', ש' 12 ואילך).

מעבר לכך המשיב ציין תחילה, כי כאשר משך את השיקים לפקודת קורנל בע"מ רק הוא חתם מאחור בגב השיק. בהמשך כאשר הוצג לו כי קיימת על השיקים מאחור חותמת של חברת קורנל (שהרי אחרת לא ניתן לפרוע את השיק אשר היה למוטב בלבד), נזכר כי אולי נשלחה לו החותמת בדואר על ידי מנהל העבודה בחברה (עמ' 61 לפר' שורות 13 ואילך).

המדובר אפוא בעניין מהותי ובעל משקל, שכן המשיב לא רק מנכה מס בגין חשבונית מזויפת של חברת קורנל, אלא גם מושך שיק שהיה לפקודתה - היינו מושך לעצמו כספים שהיו אמורים להיות משולמים לחברת קורנל עבור עבודות שאין חולק שהיא לא ביצעה; וכאשר גרסתו בעניין זה בבית המשפט הינה גרסה כבושה ומלאת סתירות כשלעצמה.

עניין זה פועל לחובת המשיב, ללא קשר לשאלה אם המערער טענה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות אשר אינן משקפות עבודה כלל, או אם נטען שמדובר בחשבוניות פיקטיביות במובן צר יותר (מה שמכונה "חשבונית זרה"); שכן



כפי שנפסק ופורט לעיל, אלו ואלו "פיקטיביות". על כן לא היה מקום להסיר אבן נגף זו מן הדרך ולבטל בחינתה מיניה וביה.

מעבר לכך, אף גרסתו של המשיב כשלעצמה, כי משך כספים במזומן כדי לשלם לפועלים של חברה שעבדה עבורו מעוררת קושי ממשי, שכן כיצד התחשבן עם החברה בסוף החודש? למשיב הפתרונים. יש לזכור, כי מדובר על פי טענת המשיב בכספים שנמשכו כדי לשלם שכר לעובדים, שכר אשר החברה אמורה לדווח עליו לרשויות המס, לקזז אותו מהוצאותיה וכיו"ב. משיכת שיק בסכומים גבוהים ותשלום לפועלים במזומן באופן כזה, בוודאי שאינה תומכת בגרסת המשיב, אלא להיפך; שכן היא מעידה על כך שכספים רבים הוצאו ונמשכו באופן שונה ממה שנרשם ונחזה להיות בפועל (תמורה אשר היתה אמורה להגיע לחברת קורונל הפכה לשכר לפועלים). כל האמור פועל לחובת המשיב באופן ברור ומצביע על כך שלא ניתן לקבל גרסתו שלא היה מודע לדבר.

נוכח כל המקובץ, לא היה מקום לקבוע, כפי שעשה בית המשפט קמא, שכל אותם עניינים המעוררים קושי רב בקבלת גרסת המשיב ומלמדים בבירור על מודעותו לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין - אי המצאת המסמכים; אי מסירת כל פרט מזהה או פרט להתקשרות עם אותם אנשים עלומים שלטענתו עימם התקשר; עניין התמורה כאשר שיקים שהוצאו לחברת קורונל נמשכו על ידו במזומן - משקלם של אלו מאוין או מופחת באופן משמעותי לאור המסמכים שהוצגו, לאחר 7 שנים ועל כן משקלם מועט ביותר אם לא אפסי.

עניין נוסף אשר עומד לחובת המשיב ואשר מעיד, למצער, על מודעתו לכך שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, הינו העובדה כי המשיב ניכה תשומות על פי אותן חשבוניות של ארבעה עוסקים שונים : אבו הדוואן והיב, אגמיל תאופיק, חברת קורונל וזעתי מוחמד (ראה הפירוט עליו לא היה חולק בנספח ב' לכתב האישום).

ישאל השואל, הכיצד זה שדווקא אצל המשיב התרכזו חשבוניות שהוצאו שלא כדין ממספר עוסקים שונים (ארבעה או לכל הפחות שלושה עם נאחד את אגמיל תאופיק יחד עם חברת קורונל). האם ניתן לקבל גרסה לפיה מדובר בעניין מקרי בלבד, היינו שדווקא אל דרכו של המשיב נקרו באורח פלא מספר אנשים עלומים אשר פרטיהם לא נודעו, וכל אחד לחוד לטענת המשיב, התחזה להיות העוסק הרשום על החשבוניות, נתן למשיב חשבוניות פיקטיביות, והכל כשהמשיב אין לו חלק בכך והוא אינו מודע לכך. רוצה לומר כי אותם עוסקים "בחרו" דווקא במשיב כמי שניתן לספק לו חשבוניות פיקטיביות, ולו במובן זה שאינן משקפות את הצד האמיתי לעסקה. והדברים מדברים בעד עצמם.

העובדה כי המשיב ניכה חשבוניות של מספר עוסקים שונים, אשר אין חולק כי כולן מזויפות וכי כל אותם עוסקים אינם מכירים אותו כלל ולא ביצעו לו עבודות - יש בה כדי להצביע על כך שהמשיב היה לכל הפחות מודע לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות.

קביעת בית המשפט כי העבודות נשאו חשבוניות בוצעו

בית המשפט קבע כי "העבודות נשאו חשבוניות בוצעו". כפי שטענה המערערת, לקביעה זו לא הונחה תשתית, לא בפן העובדתי ולא בפן המשפטי. כדי לקבוע כממצא כפי שעשה בית המשפט קמא, כי עבודות נשאו חשבוניות בוצעו, חייבת



להיות מונחת בפני בית המשפט תשתית עובדתית המצביעה על כך ש**אותן עבודות בסכומים ובמועדים שצוינו בחשבוניות בוצעו**.

ודוק, העובדה כי בעדותו של עת 1 חוקר מע"מ מר אלקבץ נאמר כי: **"נקודת המוצא הייתה שהעבודות אכן נעשו"**, אין ללמוד ממנה את שעשה בית המשפט קמא. ניתן ללמוד ממנה, לכל היותר, כי אין מחלוקת שעבודות מסוג זה נעשו, דהיינו שהמשיב ביצע עבודות כמו אלו בחשבוניות שעניינן העסקת קבלני משנה בעבודות שהמשיב עשה עבור חברת ביבי כבישים, מאותו סוג ובאותה תקופה.

הקביעה כי העבודות נשוא החשבוניות שבכתב האישום בוצעו צריכה להיות מוכחות בראיות הנוגעות לאותן עבודות, ראיות אותן המשיב לא סיפק ואף נמנע באופן מכוון מלמסור כל פרט לגביהן, הגם שלדבריו מדובר באנשים עימם עבד במשך חודשים בעסקאות בהיקפים של מיליוני שקלים. לא ברור אפוא כיצד הונח הבסיס להסכמה זאת, נוכח המתואר לעיל, ואולם משקיימת לכאורה הסכמה זו, הרי שלא נעסוק בפן זה של פיקטיביות החשבוניות אלא נצטמצם לעניין המודעות לגבי זהות מוציא החשבוניות. כפי שצוין, גם הוצאת החשבוניות שלא על ידי מי שאמור היה להוציאה היא בבחינת חשבונית שהוצאה לא כדיון.

הוכחת היסוד הנפשי בעבירה - מודעותו של המשיב

על רקע כל שפורט לעיל נחזור ונבחן האם אכן הוכח היסוד הנפשי בעבירות שיוחסו למשיב, או שנותר ספק כי המשיב כי לא היה מודע לכך שהחשבוניות הוצאו שלא כדיון, ועל כן מבחינתו ניכה מס תשומות כדיון. המדובר כאמור ביסוד שלילי, כך שמידת ההוכחה הנדרשת להוכחת יסוד שלילי, היא זעירה למדי, במובן זה שמי שטוען שבידיו היתר, הרי הוכחת החיוב מבחינתו הינה פשוטה, שכן המדובר בעובדות שהינן בידעתו.

בנסיבות מקרה זה, במיוחד על רקע הימנעות המשיב מהצגת מסמכי הנהלת חשבונות, עבר הנטל הטקטי למשיב להראות, כי מדובר בחשבוניות שהוצאו כדיון או למצער, כפי שניסה לטעון, כי למרות שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדיון הוא לא היה מודע לכך.

בנטל זה לא עמד המשיב. הצטברות הראיות כפי שפורט לעיל מלמדת על כך שהמשיב היה מודע היטב לכך שמדובר בחשבוניות מס שלא כדיון: דחיית גרסתו באישום הראשון על ידי בית המשפט, תוך קביעה שהוא נמנע במכוון מלמסור את המסמכים למרות דרישות שקיבל, דבר המעיד כי היה למשיב אינטרס מובהק שלא למסור את המסמכים; הימנעות המשיב מלמסור כל פרט מזהה של אותם עוסקים למרות שמדובר בעבודות בהיקפים ובסכומים משמעותיים ביותר; עדויות אותם עוסקים, כי מעולם לא ביצעו עבודות עבור המשיב ומעולם לא פגשו בו כלל; בעייתיות רבה בסוגיית חוזי ההתקשרות ואופן ההתקשרות; קושי ממשי העולה בסוגיית תשלום התמורה לאותם עוסקים, כפי שפורט לעיל; הצגת מסמכים חלקיים בשלב מאוחר יותר, מסמכים אשר נוגעים לאותן תקופות שלגביהן נטען, כי מסמכי הנהלת החשבונות נגנבו ואינם עוד; והעובדה שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדיון הנוגעות למספר עוסקים שונים.

כל אותן הראיות ישירות ביחס לכך שהמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדיון, קביעותיו של בית המשפט קמא, כי המשיב נמנע מלמסור את מסמכי הנהלת החשבונות למע"מ והעדר שיתוף הפעולה שלו, יחד עם מכלול הראיות הנסיבתיות



הנוספות שפורטו לעיל, מובילות למסקנה אחת ויחידה והיא, שלא נותר ספק בדבר מודעותו של המשיב לכך שמדובר בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין ומכאן שיש מקום להרשיעו בעבירות אשר יוחסו לו באישום השני.

באשר לשאלה האם הדבר נעשה בנסיבות מחמירות ובמטרה להתחמק מתשלום מס, הרי שהוכח, כי המשיב ביצע את המעשים בנסיבות מחמירות, היינו נמנע במכוון מלמסור את המסמכים וזאת תוך מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, כאשר אף גובה הסכום יש בו ללמד על הנסיבות המחמירות של ביצוע העבירות. מן הראיות האמורות עולה בבירור, כי כל מטרתו של המשיב הייתה לקזז את מס התשלומים המפורט בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, מתשלומי מע"מ המוטלים עליו, ובכך להשתמט מתשלום המס המוטל עליו; כאשר הוא נמנע ממסירת אותם מסמכים לבל יתגלו אי סדרים בעניין תשלום המע"מ; וכי לכל הפחות ניתן להחיל את הלכת הצפיות בהקשר זה, לאחר שניתן לומר כי המשיב צפה בהסתברות קרובה לוודאי כי השימוש באותן חשבוניות יביא להשתמטות מתשלום מס, צפייה שניתן לומר כי היא מהווה כוונה של ממש (ראה רע"פ 1054/07 **צמרת אויאשן נ' מ"י** (6.2.2007)).

בהקשר זה נפנה לדברים שנאמרו בע"פ 5783/12 **נסים גלם נ' מדינת ישראל** שצוין לעיל:

"סעיף 117 (ב2) לחוק מע"מ קובע אימתי תתבצע עבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ בנסיבות מחמירות... עוד ראוי להבהיר, כי אחד הקריטריונים לביצוע העבירה בנסיבות מחמירות הינו התחמקות או השתמטות מתשלום מס "בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע בקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין", היינו מעל 452,000 ₪". ובמקרה דנא מדובר בסכום גבוה פי כמה.

אשר על כן, לו דעתי תישמע, אציע לחברי לדחות את ערעור המשיב ביחס להרשעתו באישום הראשון ולקבל את ערעורה של המערערת ביחס לזיכוי המשיב מחמת הספק ביחס לעבירות שיוחסו לו באישום השני; ומכאן להרשיע את המשיב בעבירות של מסירת דו"ח הכולל ידיעה כוזבת במטרה להתחמק מתשלום מס - 42 עבירות בניגוד לסעיף 17(ב)(1) ביחד עם 117(ב2)(3) לחוק מע"מ, וכן 125 עבירות של ניכוי מס תשלומים מבלי שהיה לגביו מסמך מתאים-עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) ביחד עם 117(ב2)(3), והכל בנסיבות מחמירות בהתחשב בסכומים הגבוהים, בהיקף העבירות, תכיפותן והתקופה הארוכה בה נעברו.

כן אציע לחברי להחזיר את התיק לבית משפט השלום לגזירת עונשו של המשיב מחדש.

השופטת ר' יפה- כץ- סגנית נשיא

אני מסכימה.

**השופטת רויטל יפה-כ"ץ
ס.נשיא**



השופט י' צלקובניק

יורם צלקובניק, שופט

אני מסכים.

לפיכך הוחלט כאמור בחוות דעתה של השופטת י' רז לוי.

ניתן היום, א' שבט תשע"ה, 21 ינואר 2015, במעמד הצדדים.

יעל רז-לוי, שופטת

**יורם צלקובניק,
שופט**

**ס.הנשיא, רויטל יפה-
כ"ץ
אב"ד**