

ע"פ 4367/09/16 - חברת פרופיל אבטחה ואחזקה בע"מ, חברת ביג ביטחון בע"מ, עטה אלסייד נגד מדינת ישראל - רשות המסים

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"פ 4367-09-16 חברת פרופיל אבטחה ואחזקה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

בפני: כבוד סגן הנשיאה נתן זלוצ'ובר - אב"ד

כבוד השופט יואל עדן

כבוד השופטת גילת שלו

המערערים 1. חברת פרופיל אבטחה ואחזקה בע"מ

2. חברת ביג ביטחון בע"מ

3. עטה אלסייד

שלושתם ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

המשיבה

מדינת ישראל - רשות המסים

ע"י ב"כ עו"ד רעות סנה

פסק דין

השופטת גילת שלו:

המערערים, חברות בע"מ ומנהלן הפעיל, הורשעו לאחר שמיעת הראיות במספר רב של עבירות מע"מ, שעניינן ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדון, בשיעור כולל של 2,137,067 ₪ ומסירת דוח הכולל ידיעה כוזבת, במסגרת שני כתבי אישום שנדונו במאוחד בבית המשפט השלום בבאר שבע. בית המשפט (כב' השופט ג. אמוראי) דן כל אחת מהמערערות 1 ו-2 לקנס בסך 5,000 ₪, ואת המערער 3 (להלן- המערער) לעונשים של 20 חודשי מאסר בפועל, מאסרים על תנאי וקנס בסך 150,000 ₪ או 6 חודשי מאסר תמורתו.

הערעור שבפנינו מופנה הן כלפי הכרעת הדין והן כלפי עונשי המאסר והקנס שהוטלו על המערער.

כעולה מהכרעת הדין ומכתבי האישום, הורשעו המערערים 1 ו-3 במסגרת ת"פ 2052/09 ב-11 עבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדון בנסיבות מחמירות- לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ, התשל"ו-1975 (להלן- החוק) וב-8 עבירות של מסירת דו"ח הכולל ידיעה כוזבת בנסיבות מחמירות- לפי סעיפים 117(ב)(1) ו-117(ב)(3) לחוק; כל זאת לאחר שנקבע כי בתקופה שבין יולי 2007 עד מאי 2008, הם הגישו 8 דוחות תקופתיים, במסגרתם ניכוי מס תשומות בסך 905,053 ₪, בהסתמך על 11 חשבוניות מס שהוצאו שלא כדון ובניגוד לסעיף 38 לחוק, ע"י עוסקים שונים (קוד הילה בע"מ וי.אופק שירותים בע"מ), וזאת במטרה להתחמק מתשלום מס, ובנסיבות מחמירות הנובעות מהיקף העבירות, תכיפותן, משכן וסכומי המס.

במסגרת ת"פ 2053/09 הורשעו המערערים 2 ו-3 ב-28 עבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדון בנסיבות

מחמירות, וב-20 עבירות של מסירת דו"ח הכולל ידיעה כוזבת בנסיבות מחמירות; זאת לאחר שנקבע כי בתקופה שבין ינואר 2005 עד יולי 2007, הם הגישו 20 דוחות תקופתיים, במסגרתם ניכו מס תשומות בסך ₪ 1,232,014, בהסתמך על 28 חשבוניות שהוצאו שלא כדין ובניגוד לסעיף 38 לחוק, ע"י עוסקים שונים (ג'אק סחליה בניה בע"מ, א.ס.א.ק יזמות ובניה וכח אדם בע"מ וקוד הילה בע"מ), והכל במטרה להתחמק מתשלום מס ובנסיבות מחמירות כאמור.

המערערים טענו בפני בית המשפט קמא, כי כל הדוחות הוגשו כדין ומשקפים את פעילות המערערות 1 ו-2, וכי כל החשבוניות לגביהן נוכה מס התשומות הוצאו כדין ע"י העוסקים השונים, אשר שימשו כקבלני משנה של המערערים; על כן, נדרש בית המשפט לקבוע על סמך הראיות שהובאו בפניו (מרביתן הוגשו בהסכמה וללא חקירות נגדיות) האם החשבוניות משקפות עסקאות אמת או האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות או כוזבות.

הכרעת הדין:

בית המשפט קמא קבע בהכרעת הדין כי הוצגו בפניו ראיות נסיבתיות מצטברות, אשר לאורן, ולאור הקשר הדברים והגיונם, הוכח כי החשבוניות נחזות ככוזבות ואינן משקפות עסקאות אמת. להלן יפורטו הראיות הנסיבתיות אותן מנה בית המשפט קמא :

שימוש בחשבוניות שאינן מפורטות ובניגוד לדין- בית המשפט הפנה ל-39 החשבוניות שהוגשו בהסכמה, אשר הוצאו למערערות ע"י ארבעה עוסקים שונים, בסכומים גבוהים, תוך ציון כללי בלבד של מהות העבודה-אספקת שומרים, סיור ופיקוח באתרים שונים בחודשים ספציפיים, אך ללא פירוט אתרי העבודה, מספר הפועלים, מספר ימי העבודה והשכר עבור כל עובד; בית המשפט ציין כי הרישום לוקה בחסר, ואינו ממלא אחר מידת הפירוט הנדרשת בחשבונית מס על פי החוק, וכי על פי הפסיקה, הדרישה לפירוט אינה טכנית בלבד, אלא מהותית, שכן היא נועדה לאפשר בחינת כשרות החשבוניות.

העדר תשתית אמינה להוכחת תמורה- בית המשפט הפנה לכך כי על פי גרסת המערער, וכן על פי הקבלות וכרטסות הנהלת החשבונות שהוגשו, המערערים שילמו לכאורה סכומים של כ-16 מיליון ₪ במזומן לקבלני המשנה, אך בגרסה זו קיימים קשיים ותמיהות, באופן שיש בו לחזק את גרסת המאשימה. בהקשר זה הפנה בית המשפט לכך שהטענה למתן תמורה במזומן נטענה בעלמא, ולא גובתה בפעילות בנקאית, בתיעוד פנימי או חיצוני לגבי הסכומים שנפרטו לכאורה, אופן חלוקתם בין המערער לבין קבלני המשנה, או מסלול הכסף, זאת על אף שהמערער טען בחקירתו שיבדוק אפשרות להמציא מסמך לעניין זה; עוד הפנה בית המשפט להפרשים עצומים בין סכומי החשבוניות לסכומי הקבלות (הקבלות של חברת א.ס.א.ק מעידות על תשלום ביתר של 523,508 ₪ לעומת סכום החשבוניות, הקבלות של קוד הילה למערערת 2 מעידות על תשלום ביתר של 1,391,409 ₪ לעומת סכום החשבוניות, הקבלות של קוד הילה למערערת 1 מעידות על תשלום ביתר של 812,628 ₪ לעומת סכום החשבוניות, הקבלות של י.אופק מעידות על תשלום ביתר של 225,420 ₪ על סכום החשבוניות, וכרטסת הלקוח של ג'אק סחליה מעידה על תשלום בחסר של 39,053 ₪, יחסית לסכום החשבוניות); כן הפנה לכך שבעימות שנערך בין המערער לבין נציג החברות קוד הילה וי.אופק, הודה המערער שיתכן שהוא כתב יותר קבלות ממה שצריך, ואילו נציג החברות האמורות שמר על זכות השתיקה, ולא מסר הסבר לפערים האמורים; ולכך שלא ניתן לבסס ממצאים על הכרטסות לשם הוכחת התמורה, שכן עיון בהן מעלה שהרישום בהן אינו מדויק, חלקן אינו מפורט ואינו כולל אסמכתא לתשלום, ואף ב"כ המערערים טען שהן לא משקפות דבר.

פעילות עסקית בתחום כח האדם בהעדר תיעוד פנים- בית המשפט הפנה לכך שלא הוצג תיעוד של רשימות עובדים, יומנים, התחשבנויות, רשימות אתרים, מסלול הכסף וכיוצ"ב, כאשר בחקירותיו טען המערער כי תיעוד מספר העובדים, ימי העבודה ושעות העבודה בוצע על ידי קבלני המשנה, וכי לו אין מעקב אחרי מספר העובדים ואתרי עבודה; עוד הפנה בית המשפט לכך שבכל הנוגע לאופן התחשבנותו עם קבלני המשנה, מסר המערער מספר גרסאות סותרות (התחשבנות גלובלית, לפי עלות אתר או לפי שעות העבודה בפועל).

פעילות עסקית נרחבת בהעדר משאבים אנושיים וטכניים מתאימים- בית המשפט ציין כי על פי טענת המערער, הם התחייבו בפני לקוחותיהם לספק עובדים רבים באופן יומיומי, בעשרות אתרים (על פי הנתען אף הגיעו ל-240) בכל רחבי הארץ, לרבות בשעות הלילה, פעילות בהיקף המצריך משאבים מתאימים; אך מחקירות המערער ומעדויות עלה כי למערערות לא היו עובדים, משרדים, מזכירה, מנהלי עבודה או חשבון בנק, ואף קבלן המשנה קוד הילה התנהל ללא משרד, אלא באמצעות טלפון נייד של מנהלו.

הימנעות המערער מהצגת חוזי התקשרות- כאשר המערער טען בחקירותיו כי בינו לבין קבלני המשנה נערכו הסכמים, והוא התחייב להציגם בפני החוקרים, אך למרות חלוף הזמן לא המציאם; בית המשפט ציין כי אין לקבל את טענת המערער לפיה ההסכמים מצויים אצל הנהלת החשבונות, וכי אין בכך כדי לפטור אותו מהצגת ההסכמים, אם אלו קיימים, לשם ביסוס גרסתו לגבי אמיתות העסקאות.

התנהלות פיננסית במזומן ביודעין ובניגוד לדין- בית המשפט ציין כי המערער הוזהר כבר בחקירתו השניה מיום 11.11.07, כי תשלום של סכום העולה על 20,000 ₪ במזומן מנוגד להוראות הדין, אך הוא המשיך לכאורה לבצע תשלומים רבים במזומן במהלך החודשים נובמבר 2007 ועד אפריל 2008, קיבל מחברת קוד הילה 4 קבלות, המעידות לכאורה על 18 תשלומים במזומן בסך כולל של כ-3,500,000 ₪, ומחברת י.אופק 2 קבלות המעידות לכאורה על 9 תשלומים במזומן בסך כולל של כ-1,600,000 ₪; בית המשפט הפנה לכך שכשהוטח עניין זה במערער, בחקירתו מיום 9.4.08, זה טען כי לא יכול היה לשלם בשיקים בשל העדר מסגרת אשראי בבנק, טענה שנטענה בעלמא, ללא כל תימוכין, ושלאור היקף הפעילות העסקית הנטענת על ידי המערער היא אף מנוגדת להגיון; בית המשפט הפנה בנוסף לעדותו של רואה החשבון מרדכי נדלר, אותה מצא אמינה ומתיישבת עם שאר הראיות, ולפיה הוא הודיע למערער שהתנהלותו במזומן מנוגדת לדין, ודרש ממנו את תיעוד הכספים ומסלול הכסף, אך לא קיבל מסמכים אלו ולכן לא יכול היה לאמת את התשלום.

אי דיווח פרטי תקבולים בספרי החשבונות של המערערות- בית המשפט ציין כי המערער טען בחקירותיו כי לא העביר שיקים או פרטי תקבולים שקיבל מלקוחות שונים של המערערות להנהלת החשבונות, בטענה שלא ידע שהיה צריך לעשות זאת; המערער המשיך בהתנהלות בעייתית זו, המקשה על היכולת לפקח על הכנסות המערערות, ומטשטשת את היקף פעילותן, גם לאחר חקירותיו בשנת 2007.

פעילות זהה של המערער במסגרת שתי חברות והעברת פעילות מחברה אחת לשניה- בית המשפט הפנה לכך שבחודש מאי 2007 העביר המערער את פעילותו מהמערערת 2 למערערת 1, אשר התאגדה במרץ 2007, ועיסוקה באותם תחומים בהם עסקה המערערת 2; המערער הסביר התנהלות זו בחקירתו הנגדית כנובעת מרצונו לסגור את המערערת 2 שלא היה לה חשבון בנק, ולעבוד באופן יותר מסודר, ומרצונו לעבוד עם המערערת 1 גם בתחום הבניה; ואולם, גרסה זו של המערער אינה מתיישבת עם התנהלותו בפועל, שכן הודה כי בסופו של דבר המערערת 1 לא עסקה בתחום הבניה, ויתרה מכך, לטענת המערער, גם עם המערערת 1 הוא המשיך להתנהל במזומן, ללא תיעוד ובאופן לא מסודר.

פעילות פיננסית של שתי המערערות במסגרת עסק לנכיון שיקים על אף קיומו של חשבון בנק- בית המשפט הפנה לכך שעל אף שהמערער טען שלגבי עבודות מסוימות שביצעה המערערת 2 הוא הפקיד חלק מהשיקים בחשבונו, ועל אף שהעיד כי למערערת 1 היה חשבון בנק, הרי שעל פי הודעותיו, הוא בחר לנהל את הפעילות הפיננסית של המערערות לכאורה באמצעות העברת שיקים של לקוחותיו לעסק לנכיון שיקים (צ'יינג'), ללא דיווח עליהם.

רישום מוטעה בדבר הנאשמות במרשם רשם החברות- בית המשפט הפנה לכך שעל פי מסמכים רשמיים שהוגשו בנוגע למערערת 2, המערער חדל להיות דירקטור בה כבר באוקטובר 2004, אז מונה מר שלמה לוי כדירקטור, ובהמשך מונה כדירקטור מר אלסייד עזאת; עם זאת, בחקירותיו טען המערער כי אלסייד עזאת הוא אחיינו, אשר נרשם ברישומי רשם החברות בטעות, ולגבי שלמה לוי טען תחילה כי רישומו בוצע לצורך קבלת רשיון שמירה באמצעותו, כפי שבוצע ביחס למערערת 1, ובהמשך טען כי קנה את המערערת 1 ממנו; בית המשפט סבר כי גם רישום מוטעה זה מעיד על הבעייתיות באופן ניהול המערערות.

קבלת חשבוניות מחברת י.אופק בע"מ שלא בזיקה להתקשרות עסקית אלא בשל מניעות משפטית של חברה אחרת- כעולה מהודעתו של המערער, שתי חשבוניות של חברת י. אופק שהוצאו למערערת 1, בסכום כולל של 1,454,000 ₪, הוצאו תחילה כחשבוניות של קוד הילה, והוחלפו בגלל פנייתו למנהל קוד הילה, לאחר שהבין מחקירותיו הקודמות שמדובר בחברה סגורה שאינה מורשית להוציא חשבוניות, וזה אמר לו שיתן לו חשבונית של חברה אחרת שלו; כלומר מדובר בקבלת חשבוניות מחברת י.אופק, ללא שהמערערים התקשרו עמה כלל; עוד הפנה בית המשפט לכך שאחת החשבוניות של י.אופק (על סך 614,000 ₪) הוצאה ביום 30.4.08, וזאת לאחר שבמהלך חקירתו של מנהלה ביום 10.4.08, הוא חתם על תצהיר בו ביקש לסגור את החברה.

שתיקת העדים (נותני החשבוניות) במסגרת חקירתם באזהרה בפני רשות המיסים- בית המשפט ציין כי נציגי החברות ג'אק סחליה בע"מ, א.ס.א.ק בע"מ, קוד הילה בע"מ וי.אופק בע"מ, שעל פי הנטען מסרו למערערים את החשבוניות שבמחלוקת, נחקרו באזהרה בגין העבירות האמורות, אך סירבו להשיב לשאלות החוקרים והודיעו כי הם שומרים על זכות השתיקה; הודעותיהם של העדים הוגשו בהסכמה, והמערערים ויתרו על חקירתם הנגדית. בית המשפט ציין כי שתיקת העדים וסירובם להשיב על שאלות שתשובות להן יכולות היו לתרום להוכחת חפותם, הם בעלי נפקות ראייתית מחשידה, ומצטרפים לשאר הראיות הנסיבתיות, הגם שאין להם משקל נכבד, וכי ניתן היה להגיע למסקנה המרשיעה גם בהעדרם.

בית המשפט ציין כי אל מול הראיות האמורות המבססות מסכת מהימנה של ראיות נסיבתיות, המשתלבות זו בזו על פי מבחני ההגיון, הסבירות, השכל הישר ונסיון החיים, שהצטברותן מובילה למסקנה מרשיעה בשני התיקים, המערערים לא הוכיחו קיומו של הסבר חלופי, שיש בו להקים ספק סביר. בהקשר זה ציין בית המשפט כי הגנת המערער התבססה על אמירות כלליות שנטענו בעלמא, בהעדר ביסוס ובאופן המנוגד לראיות שהצטברו בתיק, וכי לא די באמירות אלו כדי לבסס תשתית לטענה בדבר אמיתות העסקאות, או אף כדי לעורר ספק סביר בכך; כי לא הוצגו כל ראיות פיזיות כגון חוזי התקשרות, מסמכים או פרטים בנוגע לפעילות השוטפת ולהתחשבות בין המערערים לבין קבלני המשנה, שמצופה היה שיהיו בשליטת ובידיעת המערערים; לא הובאו עדים לשם הוכחת התמורה, היקף הפעילות והפעילות השוטפת, למרות שהמערער התייחס בעדותו לגורמים רבים איתם בא במגע, אך הוא לא זימן אותם לעדות, ואף בחר להמנע מחקירה נגדית של נותני החשבוניות; ובנוסף, המערער לא ידע לפרט את מיקום האתרים להם הוא סיפק לכאורה שומרים. בית המשפט ציין כי ההימנעות מהבאת הראיות בנסיבות העניין מחזקת את ראיות המאשימה.

לאור כל האמור קבע בית המשפט קמא, כי שוכנע שהמערערים הגישו את הדוחות וניכו את מס התשומות, בהסתמך על חשבוניות שהוצאו להם שלא כדין, ביודעין ומתוך מטרה להקטין את חבות המס, ובנסיבות מחמירות נוכח סכום המס ממנו התחמקו, ולכן הרשיעם בעבירות שיוחסו להם בשני כתבי האישום.

גזר הדין:

במסגרת גזר הדין התייחס בית המשפט לחומרת העבירות של שימוש בחשבוניות כוזבות לשם התחמקות מתשלום מס אמת, לקלות ביצוען אל מול הקושי בחשיפתן, לפגיעתן הקשה בציבור כולו, ולפסיקה לפיה מדובר בעבירות המחייבות הטלת ענישה מרתיעה וממשית, של מאסרים בפועל לצד קנסות משמעותיים, במסגרתה יש לתת משקל מועט בלבד לנסיבות האישיות.

בית המשפט הפנה לריבוי העבירות, חומרתן, אופן ביצוען בשיטתיות ותוך שימוש בשתי חברות, התמשכותן על פני תקופה ארוכה, מידת התכנון שהיה כרוך בהן, חלקו הבלעדי של המערער בביצוען, והנזק הרב שנגרם בעטיין לקופת המדינה, בסך של כ-2.2 מיליון ₪; עוד הפנה בית המשפט לכך שהמערער פעל ללא מורא, והמשיך בביצוע עבירות דומות גם לאחר שנחקר בגין התיק הראשון בשנת 2007, ולכך שהמחדלים לא הוסרו ולו בחלקם.

לאור כל האמור, קבע בית המשפט כי מתחם העונש ההולם לעבירות שביצע המערער, נע בין 20 ל-40 חודשי מאסר, מאסר על תנאי וקנס שבין 100,000 ₪ ל-200,000 ₪.

אשר לגזירת דינו של המערער בתוך המתחם, התייחס בית המשפט לנסיבותיו האישיות, להעדר עבר פלילי או תיקים נוספים, לפגיעה שתהא לעונש במערער ובמשפחתו, לחלוף הזמן ולאופן ניהול ההליך, אשר יש בהם כדי להשפיע לקולא על הענישה בתוך המתחם שנקבע. בית המשפט קבע שאין ממש בטענת ההגנה לפיה יש לשקול לקולא את העובדה שההרשעה נסמכה על ראיות נסיבתיות; ובנוגע לטענה כי המערער הופלה לעומת אחרים שלא הועמדו לדין, קבע כי לא עלה בידו להציג תשתית עובדתית לקיומה של אפליה על בסיס שיקולים זרים או מטרה פסולה.

בכל הנוגע לקנס, ציין בית המשפט כי לאור הנזקים הישירים והעקיפים שגרמו מעשי המערערים לקופת המדינה ולציבור, לאור המניע הכלכלי והקושי בחשיפת העבירות, יש צורך בהטלת קנס מרתיע ומשמעותי, שייגזר בין היתר ממספר העבירות, סיווגן, נסיבות ביצוען, סכום המס שנגרע, ומצבו הכלכלי של הנאשם. אשר למערערות ציין בית המשפט את דברי ב"כ המאשימה כי המערערות אינן פעילות ותיקיהן במע"מ סגורים.

לאור כל האמור, נדונו המערערים לעונשים שצוינו לעיל.

הטענות בערעור:

במסגרת הודעת הערעור העלה ב"כ המערער מספר טעמים המצדיקים, לטעמו, את ביטול הכרעת הדין.

לטענתו, מדובר בהכרעת דין המבוססת על הסקת מסקנות ומתן פרשנות לראיות נסיבתיות, אשר ניתן לתת להן גם

פרשנות אחרת, לגביה פירט בהרחבה (כך למשל לגבי שיטת העבודה מול קבלני המשנה, שיטת התשלום, אופן הוצאת החשבוניות ופירוטן, הפער בין החשבוניות לקבלות, המשך ההתנהלות במזומן לאחר חקירת המערער, שתיקת עדי התביעה וכיוצ"ב); עוד טען, כי גם אם ייקבע כי נפל פגם בהתנהלות נותני החשבוניות, הרי שלא הוכח כי המערער פעל כחלק מקנוניה עמם, ולא הוכח כי התקיימה אצלו כוונה לרמות, שהיא תנאי להרשעתו בעבירות בהן הואשם.

עוד טען ב"כ המערער, כי העד אבו קשק (מנהל חברת א.ס.א.ק בע"מ) הורשע, לגבי "אותן חשבוניות בדיוק", בעבירות של אי העברת המס בגין ביצוע עסקאות, משמע שבוצעו עסקאות של ממש, ועל כן המאשימה מושתקת מלטעון טענה הפוכה בענייננו, לפיה מדובר בחשבוניות פיקטיביות; עוד בהקשר זה נטען, כי נגד שאר נותני החשבוניות, לגביהן נטען כי הן פיקטיביות, כלל לא הוגש כתב אישום.

טענה נוספת שהעלה ב"כ המערער, היתה כי בית המשפט טעה כשנתן אמון בעדותו של רו"ח נדלר, שכן בדיעבד (לאחר מתן גזר הדין) התברר למערער כי רואה החשבון ואנשי משרדו הורשעו בעבירות מס דומות, ואף ריצו בגינן עונשי מאסר, ולו דברים אלו היו ידועים לבית המשפט, הם היו משליכים על מידת האמון שניתן בעד, בעיקר בכל הנוגע לטענת העד כי הסביר למערער על האיסור להתנהל במזומן בסכומים גבוהים.

עוד טען כי המאשימה הציגה בפני בית המשפט תמונה חלקית בלבד, שכן חומר חקירה רב שנאסף ע"י גורמי החקירה לא הוגש לבית המשפט, העדים הרלוונטיים לא נכללו ברשימת עדי התביעה, ועדים אחרים כלל לא נחקרו, אך בסופו של דבר בית המשפט זקף זאת לחובת המערערים.

לחלופין טען ב"כ המערער, כי גם אם יידחה הערעור על הכרעת הדין, יש להקל בעונש המאסר שהוטל על המערער ולהטיל עליו עונש מאסר שלא יעלה על 6 חודשים לריצוי בעבודות שירות, והפנה לפסיקה במסגרתה הוטלו עבודות שירות בגין עבירות מס חמורות; כן עתר להפחית את הקנס שהוטל על המערער, לפרוס אותו לתשלומים ולדחות את מועד התשלום עד לאחר ריצוי עונש המאסר, לאור נסיבותיו האישיות והיותו המפרנס של 14 ילדיו.

בהקשר זה הפנה הסנגור לעברו הנקי של המערער, לחלוף הזמן הרב מעת ביצוע העבירות, לעובדה שמאז לא עבר המערער עבירות נוספות, ולעינוי הדין שנגרם לו בשל התמשכות ההליכים, וטען כי במרחק הזמן הרב שחלף, מאבד העונש מכח ההרתעה שלו; עוד הפנה לשיקולי שיקומו של המערער, לאור גילו ועברו הנקי; וכן למחדלי חקירה שהתבטאו לדידו באי הצגת מלוא התמונה הראייתית לבית המשפט ולאכיפה הסלקטיבית, שבעטיה לא הועמדו לדין כל נותני החשבוניות.

במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו, ולאחר שמיעת הערות בית המשפט, התמקד הסנגור בטענה שלא הוכחה כוונת מרמה על סמך הראיות הנסיבתיות, ובטענת ה"השתק" לגבי החשבוניות של חברת א.ס.א.ק, שלדבריו אמורה להקים ספק סביר לגבי התיק כולו, או לפחות לגבי כל החשבוניות של חברת א.ס.א.ק (זאת למרות הערת ב"כ המשיבה, כי רק שתיים מהן רלוונטיות לכתב האישום שהוגש נגד אבו קשק), שכן לטענתו, חזקה שאם אבו קשק לא הואשם לגבי שאר החשבוניות, הרי שהן הוצאו כדין ודווחו.

תשובת המשיבה:

ב"כ המשיבה הגישה תגובה מפורטת בכתב, במסגרתה השיבה אחת לאחת לטענות המערער, ועתרה לדחיית הערעור על שני חלקיו. להלן יובאו עיקרי טיעוניה.

המשיבה סמכה ידיה על הכרעת דינו של בית המשפט קמא, תוך שציינה כי מאחר שהיא הציגה מארג של ראיות נסיבתיות, אין מקום לבחון כל אחת מהן בנפרד, שכן גם אם לאחת מהראיות ניתן לספק הסבר תמים, עדיין יתכן כי מכלול הראיות יביא למסקנה מרשיעה יחידה. ב"כ המאשימה הפנתה לכך שבעבירות בהן הורשעו המערערים, הנטל על כתפי התביעה הוא להוכיח העדר עסקה, ומאחר שמדובר ביסוד שלילי המצוי בידיעתו של הנאשם, המאשימה יוצאת ידי חובתה בהבאת ראיה קלה יחסית (הגם שבענייננו הובאו ראיות נסיבתיות רבות), ובכך עובר הנטל לנאשם להקמת ספק סביר, אך המערער לא הצליח לעשות כן. עוד הפנתה ב"כ המאשימה לפסיקה, לפיה ניתן להוכיח קיומה של כוונה להשתמט מתשלום מס מתוך התנהגות הנאשם, מראיות נסיבתיות ומחזקות עובדתיות שאומצו בפסיקה.

אשר לטענת האכיפה הבררנית, טענה ב"כ המשיבה כי היא אינה נכונה, שכן פרט לאבו קשק הוגש כתב אישום חמור בגין הפצת חשבוניות פיקטיביות גם נגד עד התביעה עמאד אלעוקבי (נציג חברת ג'אק סחליה) ואילו תיק החקירה נגד ג'לאל אלהואב (נציג החברות קוד הילה וי.אופק) נסגר מחוסר ראיות. אשר לטענת ה"השתק", ציינה ב"כ המשיבה כי כתב האישום אליו מתייחס ב"כ המערער ייחס לאבו קשק עבירות בגין אי דיווח על עסקאות בתקופות הרלוונטיות לשתיים בלבד מתוך 10 החשבוניות שהוציאה חברת א.ס.א.ק למערערת 2; וכי הרשעתו של אבו קשק בעבירות של אי דיווח, שבאה במסגרת הסדר טיעון, אינה בעלת ערך ראייתי, ואין בה כדי ללמד על הכשרת העסקאות בענייננו, מה גם שחובת הדיווח ותשלום מס חלה גם על פעילות בלתי חוקית.

לעניין העונש טענה ב"כ המשיבה כי לאור חומרת העבירות, העובדה שבוצעו באופן שיטתי, מתוחכם וממושך, באמצעות שתי חברות, ולאור סכום המס שנגרע, וכן לאור מדיניות הענישה העולה מהפסיקה, העונש שהוטל על המערערים הוא הולם וראוי, ואף הועמד ברף התחתון שקבע בית המשפט קמא.

דין והכרעה:

לאחר בחינת טענות הצדדים, עיון בתיק בית המשפט קמא ובמוצגים שהוגשו לעיונו, אני סבורה כי דין הערעור, על שני חלקיו, להדחות.

אשר להכרעת הדין-

בפתח הדברים אציין, כי חלק נכבד מהטענות בערעור, חרגו ממסגרת ערעור זה, ואין בהן כדי להצביע ולו לכאורה על טעות שנפלה בהכרעת הדין; אלא הן מבוססות על ראיות שכלל לא הובאו בפני בית המשפט קמא- חלקן ראיות חדשות אשר הוכנסו אגב אורחא להודעת הערעור מבלי לבקש רשות לכך, וחלקן האחר מהוות שינוי חזית, יחסית לקו ההגנה שהוצג בפני בית המשפט. טענות אלו יש לדחות על הסף.

כך לגבי טענת ב"כ המערער כי המשיבה הציגה תמונה ראייתית חלקית לבית המשפט קמא, מאחר שלא הגישה חומר

חקירה רב שנאסף ע"י גורמי החקירה. כידוע, המאשימה אינה נדרשת להציג את מלוא חומר החקירה שנאסף לבית המשפט, אלא רק את הראיות שלטעמה מוכיחות את המיוחס לנאשם בכתב האישום, ואילו הנאשם רשאי להגיש מסמכים או להעיד עדים, שהוא סבור כי הם יכולים לסייע לו להקים ספק סביר באשמתו, גם אם המאשימה החליטה לוותר עליהם; במצב דברים זה, אין למערערים להלין אלא על עצמם, אם אכן נמנעו מהגשת ראיות שיכולות היו לפעול לטובתם. בהקשר זה יוזכר, כי המערערים לא ביקשו להגיש ראיות חדשות במסגרת הערעור, ולא העלו טענות בנוגע לטיב הייצוג בבית המשפט קמא במסגרת המתאימה.

גם בנוגע לטענות בנוגע לעברו הפלילי של רו"ח נדלר, אין מקום לאפשר למערערים להסתמך על ראיות חדשות, שלא עמדו בפני בית המשפט, ולא התבקשה רשות להוסיפן בערעור. מעבר לכך שהמידע לגבי עברו הפלילי של העד לא הוצג בפני בית המשפט והתגלה למערערים עצמם רק לאחר מתן גזר הדין, אני סבורה כי גם לגופו של עניין אין במידע זה כדי לשנות את ממצאי הכרעת הדין.

ראשית, בית המשפט קמא, אשר שמע את העד והתרשם מעדותו באופן בלתי אמצעי, מצא כי עדותו של העד אמינה ומשתלבת עם יתר הראיות, וכידוע, רק במקרים חריגים תתערב ערכאת הערעור בממצאי עובדה ומהימנות של הערכאה הדיונית.

שנית, עיון בהכרעת הדין מעלה כי המשקל שניתן לעדותו של העד היה מוגבל, וכי היא לא שימשה כראיה מרכזית להרשעת המערערים, ואף לא כראיה המרכזית להוכחת התנהלותו של המערער במזומן בניגוד לדין, אשר התבססה בעיקר על התנהגותו של המערער לאחר חקירתו הראשונה (ראו עמ' 59 ש' 18-22 להכרעת הדין).

מכאן לטענות העיקריות בערעור.

אכן, בית המשפט ביסס את הכרעת הדין על ראיות נסיבתיות, ואולם אין בכך כדי להפחית או להמעיט ממשקלה של הכרעת הדין. כידוע, על פי ההלכה הפסוקה, ניתן לבסס הרשעה על ראיות נסיבתיות, אשר משקלן אינו נופל מכוחן של ראיות ישירות, ובלבד שניתן להסיק ממכלול הראיות, על פי מבחני ההגיון, השכל הישר ונסיון החיים, מסקנה הגיונית אחת ויחידה, לפיה לא נותר ספק סביר בדבר אשמתו של הנאשם.

בענייננו, כפי שהובא במפורט מתוך הכרעת הדין, הצליחה המשיבה להציג בפני בית המשפט ראיות נסיבתיות רבות, המצביעות על כך שהחשבוניות שעל בסיסן ניכו המערערים מס תשומות, הן כוזבות ואינן משקפות עסקאות אמת.

הראיות המרכזיות, שהתבססו הן על המסמכים שהוגשו בהסכמה לבית המשפט, והן על שלל גרסאותיו של המערער (כל זאת מבלי לגרוע משאר הראיות שפורטו בהכרעת הדין), הן: העדר הפירוט של העבודות שביצעו לכאורה המערערים, הן על גבי החשבוניות עצמן והן במסמכים אחרים מתבקשים (כגון חוזי התקשרות, רשימות עובדים, רשימות אתרים, פירוט ימי ושעות עבודה וכיוצ"ב), זאת על אף היקף העבודה העצום הנטען, שהסתכם לכאורה בסכום כולל של מיליוני שקלים; העדר תשתית ומשאבים מתאימים להיקף העבודה הנטען, הן מבחינת שירותי משרד ומזכירות מתאימים והן מבחינת עובדים, מנהלי עבודה, כלי רכב, ציוד עבודה וכיוצ"ב; התנהלות פיננסית בעייתית, שעל אף הסכומים

הגבוהים, בוצעה לכאורה כולה במזומן, וזאת בניגוד לדין ולהנחיות שקיבל המערער, על אף קיומו של חשבון בנק לפחות למערער 1, וללא כל תיעוד של מסלול הכסף או דיווח עליו, למרות שעל פי הנתען המערערים קיבלו שיקים ופרטו אותם לפני שהעבירו את התשלומים במזומן לקבלני המשנה; חוסר התאמה בסכומים גבוהים בין החשבוניות לקבלות, כמפורט בהרחבה בהכרעת הדין; פעילות המערער במסגרת שתי חברות, שתחום עיסוקן זהה, ללא כל הסבר סביר; וכן שתיקתם של מוסרי החשבוניות בעת חקירתם באזהרה לגבי החשבוניות האמורות ולגבי הקשר שלהם למערערים.

במצב דברים זה, מארג הראיות הנסיבתיות שהוצגו בפני בית המשפט והצטברותן יחד, בהתבסס על מבחני ההגיון, השכל הישר ונסיון החיים, אכן מובילים להנחה מפלילה כנגד המערערים, כך שלא נפלה כל טעות בהקשר זה בהכרעת בית המשפט קמא.

על פי הפסיקה, בשלב זה על בית המשפט לבחון האם ניתן להסביר את הראיות הנסיבתיות על דרך של תרחיש תמים וסביר, המתיישב עם השכל הישר ונסיון החיים, כי אז יש לזכות את הנאשם מחמת הספק. יתרה מכך, בעבירות בהן הואשמו המערערים, הנטל להראות כי המס שנוכה הוא על פי חשבונית מס שהוצאה כדין, מוטל על העוסק (ראו סעיפים 38 ו-132 לחוק וכן ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל (11.9.14) (להלן - עניין גלם)).

דא עקא, שהמערערים לא הצליחו להראות כי החשבוניות הוצאו על סמך עסקאות אמת, ולא הצליחו לספק הסבר לשלל הראיות הנסיבתיות, פרט לטענות בעלמא לגבי שיטת התשלום או שיטת העבודה מול קבלני המשנה, אשר לא גובו ולו בראיה חיצונית אחת; זאת למרות שמצופה היה מחברות שגלגלו כספים רבים משך תקופה של מספר שנים, כי יצליחו לספק ראיות רבות, שמטבע הדברים אמורות להמצא בשליטתן המלאה, לתמיכה בטענותיהן; לכך יש להוסיף את העובדה שבחקירותיו התחייב המערער להציג לחוקרים מסמכים שונים כגון חוזי ההתקשרות עם קבלני המשנה, אך לא עשה כן.

לא רק שהמערערים לא הצליחו להמציא ראיות לתמיכה בגרסתם, אלא שהם הסכימו להגשת אמרותיהם של נותני החשבוניות במשטרה וויתרו על חקירתם הנגדית, במקום לנסות ולהוכיח באמצעותם את הטענה שהחשבוניות משקפות עסקאות אמת. בהקשר זה אציין, כי מדובר בעדים טבעיים של ההגנה, כאלו שיכלו לשפוך אור על מהות העסקאות ולספר על ההתנהלות מול המערערים מגוף ראשון; ככאלו, המאשימה רשאית היתה לבקש להסתמך על האמרות במסגרתן הם שתקו כדי להמנע מהפללה עצמית, כראיות נסיבתיות תומכות להוכחת הטענה שהחשבוניות אינן משקפות עסקאות אמת. יתרה מכך, בית המשפט רשאי היה לראות בהימנעות ההגנה מחקירתם הנגדית של העדים, כחייזוק נוסף לראיות התביעה, שכן משמעותה של הימנעות מחקירה נגדית היא כי אין חולקים על עדות העדים, ובענייננו, על כך ששתקו מחשש שמא יפילו את עצמם (כשלגבי אבו קשק, הודעותיו אף חשפו שיטת עבודה לא מסודרת ותמוהה לא פחות משל המערער); לאור חשיבותם של העדים להוכחת גרסת המערערים, ניתן אף לראות בהימנעות מחקירתם כהימנעות מהבאת ראיה או עד, אשר על פי ההלכה הפסוקה, מקימה חזקה כי לו היו מובאים הראיה או העד, היה בהם כדי לתמוך בגרסת הצד שכנגד.

לכל אלו יש להוסיף את התרשמות בית המשפט קמא מעדות המערער אשר מסר גרסאות סותרות, כך למשל בנוגע

לאופן ההתחשבות עם קבלני המשנה, ובנוגע להתנהלותו במסגרת שתי חברות דומות. מעבר להתייחסות האמורה של בית המשפט קמא, ראוי לציין כי עיון בעדותו ובאמרותיו השונות של המערער מעלה, כי עדותו היתה רצופה סתירות, וכי בחלקים גדולים ממנה, עת נדרש להסביר את הבעיות העולות מאופן התנהלות המערערות, הוא מסר תשובות מתחמקות וסתומות, ופטר את ב"כ המאשימה בתשובות של "לא זוכר" או "לא יודע" (סקירה נרחבת של הבעייתיות בגרסאות המערער מצויה בסיכומים שהגישה ב"כ המאשימה לבית המשפט קמא, בעמ' 19-15 וכן בעמ' 29-21).

למעלה מן הנדרש יצוין, כי גם לו היתה מתקבלת גרסתו של המערער כי בוצעו עסקאות, הרי שדי בהודאתו לפיה שתיים מהחשבוניות של חברת י. אופק משקפות עסקאות שבוצעו בין המערערת 1 לחברת קוד הילה, שנמסרו לו לאחר שהתברר שחברת קוד הילה נסגרה ואינה מורשית להוציא חשבוניות, כדי להרשיע את המערערים בעבירות שיוחסו להם לגבי חשבוניות אלו; כפי שנקבע בעניין **גלם** מדובר בחשבוניות זרות, שאף הן מהוות חשבוניות שלא הוצאו כדין.

אשר לטענה כי לא הוכחה כוונה לרמות את רשויות המס, הרי שלא מצאתי בה ממש.

אכן, העבירות על פי סעיף 117(ב) לחוק, טעונות הוכחת יסוד נפשי של "**מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס**"; ואולם, בדומה לשאר עבירות הכוונה או המטרה, לאור הקושי להוכיח את צפונות לבו של אדם, ניתן להוכיח את המטרה להתחמק מתשלום המס, מתוך מכלול הנסיבות שהובאו בפני בית המשפט, לרבות ראיות נסיבתיות וראיות בדבר התנהגות הנאשם, וכן באמצעות חזקות עובדתיות שגובשו בפסיקה. בעניין **גלם** הנ"ל, נקבע בעניין היסוד הנפשי הנדרש לעבירה לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק, כדלקמן:

"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".

אשר לטענת ה"השתק" המתייחסת להרשעתו של העד אשרף אבו קשק בעבירות של אי תשלום מס, מצאתי כי יש לדחותה, הגם שראוי היה שבית המשפט קמא לא יתעלם ממנה, אלא יתייחס אליה בהכרעת דינו.

תחילה אציין, כי תנאי לטענת "השתק פלוגתא" הוא כי ישנה זהות בין בעלי הדין בשני ההליכים, כך שבענייננו, פסק דין שניתן בעניינו של אבו קשק, אינו יכול להוות עילה להשתק בעניינם של המערערים; בנוסף, קשה לראות בכתב אישום וגזר דין שניתנו מכח הסדר טיעון (במסגרתו מטבע הדברים כל צד מוותר על חלק מטענותיו) משום ראייה נחרצת המעידה על העובדות כהוויתן, בהליך אחר המתנהל עד תומו.

ולגופו של עניין- בחינת כתב האישום המתוקן שהוגש נגד אבו קשק וחברת א.ס.א.ק וגזר הדין שניתן בעניינם, מעלה כי אין בהם כדי לשמש ראייה כלשהי לטובת המערערים. על פי כתב האישום המתוקן, הורשעו אבו קשק וא.ס.א.ק בארבעה אישומים (כשאבו קשק לבדו הורשע בשני אישומים נוספים), ובהם עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או דוח הכולל ידיעה כוזבת במטרה להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות (אישום ראשון), וניכוי מס תשומות ללא מסמך כדין במטרה להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות (אישום שני).

ב"כ המערערים מנסה להיבנות מהאמור באישום הראשון ולפיו "בתקופה שבין החודשים דצמבר 2004 לבין מרץ 2007... ביצעו נאשמת 2 והנאשם... עסקאות והוציאו חשבוניות מס של נאשמת 2 בגין עסקאות אלה... ב-5 מהדיווחים התקופתיים... לא כללו הנאשמים את מלוא עסקאותיה של נאשמת 2 וזאת במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום המס הנובע מעסקאות אלה...", כשליטתו הדבר מהווה ראיה כי כל החשבוניות שמסרה חברת א.ס.א.ק למערערת 2 (כולן בין מאי לדצמבר 2006) הוצאו כדין, כחלק מעסקאות שבוצעו.

אין מקום לקבלת טענה זו, ולא ניתן ללמוד מכתב האישום את מה שלא נכתב בו במפורש.

ראשית, בחינת נספח א' המהווה חלק בלתי נפרד מהאישום הראשון האמור, מעלה כי העבירה שיוחסה בו לאבו קשק ולא.ס.א.ק התייחסה ל-5 דוחות תקופתיים בלבד, שהרלוונטיים לענייננו הם ממאי ויוני 2006, היינו, הדבר יכול היה להשליך לכל היותר על שתיים מתוך 10 החשבוניות שהוציאה חברת א.ס.א.ק למערערת 2 (סעיפים 9-10 לנספח ב' לכתב האישום בת"פ 2053/09).

שנית, בנספח א' האמור, לא פורטו החשבוניות או העסקאות אשר לא דווחו, כך שאין די באמור כדי להעיד על כך שכל הפעילות של אבו קשק וא.ס.א.ק באותה תקופה היתה במסגרת של עסקאות כשרות, או שהעסקאות שביצעה מול המערערת 2 היו כשרות; בהקשר זה ראוי לציין כי במסגרת האישום השני הורשעו אבו קשק וא.ס.א.ק בניכוי מס תשומות ללא מסמך כדין, גם זאת בין השנים 2005-2006, ומבלי שפורטו החשבוניות הבעייתיות בנספח ב' לכתב האישום; עוד ראוי לציין כי גם בנספח ד' לכתב האישום, בו פורטו חשבוניות שהוציאה א.ס.א.ק לאחר סגירתה ולאחר שהודע על כך לאבו קשק ב-3.12.06 (אישום חמישי), לא הוזכרו חשבוניות שהוציאה א.ס.א.ק למערערת 2, על אף שלפי כתב האישום בת"פ 2053/09, הוצאו שתי חשבוניות בתקופה זו; משמע, שכתב האישום נגד אבו קשק וא.ס.א.ק לא כלל את כל פעילותם הלא חוקית.

ושלישית, העובדה שצוין בכתב האישום כי אבו קשק וא.ס.א.ק "ביצעו עסקאות" ולא דיווחו עליהן, אין משמעה שמדובר בעסקאות כשרות דווקא, שכן כפי שציינה בצדק ב"כ המשיבה, ההלכה היא כי החובה לדווח לרשויות המס ולשלם מס, חלה גם על עסקאות בלתי חוקיות.

מכל האמור עולה, כי גם דינה של טענה זו להדחות. בנוסף, ולאור האמור בתשובתה של המשיבה, יש לדחות גם את הטענות בנוגע לאפליה ולאי העמדתם לדין של נותני החשבוניות.

בהתחשב בכל האמור, לא מצאתי כי נפלה טעות בהכרעת הדין, או כי יש מקום להתערב בממצאיה.

אשר לגזר הדין-

לאור חומרת העבירות של שימוש בחשבוניות פיקטיביות לשם התחמקות מתשלום מס אמת, וגזל הקופה הציבורית; לאור ריבוי העבירות והתמשכותן על פני מספר שנים, תוך תכנון, שיטתיות ושימוש בשתי חברות; לאור הנזק הרב שנגרם לקופת המדינה, בשיעור כולל של ₪ 2,137,067; לאור מדיניות הענישה הנוהגת ויתר השיקולים שפירט בית המשפט קמא, אני סבורה כי העונש שהוטל על המערערים הוא סביר וראוי בנסיבות העניין.

מגזר הדין עולה כי בית המשפט קמא שקל את כל השיקולים לקולא העומדים לזכות המערער, לרבות עברו הנקי, נסיבותיו האישיות וחלוף הזמן הרב מאז ביצוע העבירות, ולכן העמיד את עונשו של המערער על הרף התחתון של המתחם שנקבע. בכל הנוגע לקנס, בית המשפט התחשב מאד במערער, הן בקביעת שיעורו, זאת למרות גובה המס שנוכה שלא כדין, ועל אף אי הסרת המחדלים; והן בכך שדחה את מועד תשלומו עד ליום 1.1.18.

בסיכומו של דבר, לא מצאתי ממש בטענות המערער לעניין העונש, ובנסיבות שתוארו לא מצאתי כי בית המשפט החמיר עם המערער בגזר הדין, לא כל שכן במידה המצדיקה התערבות ערכאת הערעור.

לסיכום:

לאור כל האמור לעיל, לו תשמע דעתי, יידחה הערעור על שני חלקיו.

גילת שלו, שופטת

סגן הנשיאה, השופט נתן זלוצ'ובר:

**נתן זלוצובר, סגן הנשיאה
אב"ד**

אני מסכים.

השופט יואל עדן:

אני מסכים.

יואל עדן, שופט

אשר על כן, הוחלט לדחות את הערעור, כאמור בחוות דעתה של השופטת גילת שלו.

ניתן היום, כ' טבת תשע"ז, 18 ינואר 2017, במעמד הצדדים.

גילת שלו, שופטת

יואל עדן, שופט

**נתן זלוצובר, סגן הנשיאה
אב"ד**