

# ת"פ 49429/07/20 - מדינת ישראל נגד שרגא ברוש, א.ל.ע.א השקעות בע"מ, מיכאל בר לבב - עניינו הסתיים, שארישוב בן ברוך

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 49429-07-20 מדינת ישראל נ' ברוש ואח'

לפני כבוד השופטת דנה אמיר

בעניין: מדינת ישראל

המאשימה

נגד

1. שרגא ברוש
2. א.ל.ע.א השקעות בע"מ
3. מיכאל בר לבב - עניינו הסתיים
4. שארישוב בן ברוך

הנאשמים

נוכחים:

ב"כ המאשימה - עו"ד נעם עוזיאל ועו"ד חופית שרים

ב"כ נאשם 1 - עו"ד איריס ניב סבאג ועו"ד רותם אלבז

ב"כ נאשם 4 - עו"ד פרופ' קנת מן

נאשם 1

נאשם 4

הכרעת דין

אני מודיעה בפתח הכרעת הדין על זיכוי נאשם 4, רו"ח בן ברוך, מביצוע העבירה שיוחסה לו בכתב האישום.

אישום ראשון

עובדות האישום

1. פרט האישום הראשון ב"כתב האישום המתוקן אשר הגשתו אושרה מיום 27.2.2022" (להלן: **כתב האישום**) מייחס לנאשמים 1 ו-2 את העבירות הבאות: מסירת פרט כוזב בדו"ח, ומרמה, עורמה ותחבולה, הכל בכוונה להתחמק ממס ולסייע לאחר להתחמק ממס לפי סעיפים 220(2) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

עמוד 1

תשכ"א - 1961 (להלן: **הפקודה**). כמו כן, זיוף מסמך בכוונה לקבל באמצעותו דבר בנסיבות מחמירות לפי סעיף 418 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**), וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות לפי סעיף 415 לחוק העונשין.

2. על פי עובדותיו של האישום, חברת א.ל.ע.א השקעות בע"מ (להלן: **החברה** או **נאשמת 2**) היא חברה אשר התאגדה ביום 29.9.2014. החברה היא חברת אחזקות שהחזיקה במניות חברת עושרד גז טבעי בע"מ (להלן: **עושרד**) אשר התאגדה ביום 2.10.2014 לשם עיסוק בקניית גז טבעי שמקורו באסדת הקידוח תמר ומכירתו ללקוחות. נאשם 1 החזיק ב-50% מהון המניות של החברה ואחיו, יריב ברוש, החזיק ב-50% הנותרים. רו"ח מיכאל בר לבב (להלן: **רו"ח בר לבב**) אשר היה נאשם 3 בכתב האישום המקורי ועניינו הסתיים בהסדר טיעון לפני תחילת שמיעת הראיות, שימש כרואה החשבון של החברה. רו"ח שארישוב בן ברוך (להלן: **נאשם 4**) שימש כרואה החשבון של נאשם 1 ושל אחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המיסים.

3. על פי האישום, במהלך שנת 2015 מכרה החברה מקצת מניותיה בעושרד. אירוע זה הניב לה הכנסה בסך ₪ 8,640,000 שיש עמה ריווח הון כמפורט להלן:

א. ביום 8.6.2015 מכרה החברה מניות אשר נרכשו ביום 2.10.2014 תמורת ₪ 68 עבור ₪ 810,000.

ב. ביום 15.6.2015 מכרה החברה מניות אשר נרכשו ביום 2.10.2014 תמורת ₪ 23 עבור ₪ 270,000.

ג. ביום 26.10.2015 מכרה החברה מניות אשר נרכשו ביום 2.10.2014 תמורת ₪ 672 עבור ₪ 6,750,000.

ד. ביום 4.11.2015 מכרה החברה מניות אשר נרכשו ביום 2.10.2014 תמורת ₪ 80 עבור ₪ 810,000.

4. נטען כי סך הכל נצמח לחברה ריווח הון בסך ₪ 8,639,156.

5. בכתב האישום פורט כי על פי סעיף 64 לפקודה, על חברה שחבריה הם בני משפחה לפי סעיף 76(ד)(1) לפקודה ואשר בתוך שלושה חודשים מיום היווסדה הוגשה בקשה להכיר בה כ"חברה משפחתית", יחולו הוראות מיסוי מיוחדות המפורטות בסימן ד' לפרק השני לפקודה. פורט כי עיקרן של ההוראות הן היותה של החברה "שקופה", וחישוב המס מתבצע אצל בעל המניות עצמו. נטען כי במקרה זה, לו הייתה החברה בבחינת חברה משפחתית כמפורט לעיל, הייתה נצמחת לבעלי המניות, נאשם 1 ואחיו יריב, הטבת מס ברורה בגין רווחי ההון הואיל וריווח ההון אשר נצמח לבעלי המניות לא היה ממוסה במיסוי דו שלבי: תחילה מיסוי ריווח ההון בחברה ולאחר מכן מיסוי הדיווידנד כשהוא מחולק לבעל המניות המבקש למשוך לעצמו את הריווח.

6. על פי האישום, במועד שאינו ידוע במדויק למאשימה, המאוחר לחודש יוני 2015, קשרו נאשם 1 ורו"ח בר לבב קשר לרמות את פקיד השומה על ידי יצירת מצג כוזב לפיו הוגשה בקשה להכיר בחברה כחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד היווסדה. נטען כי לתכלית זו ערכו נאשם 1 ורו"ח בר לבב בצוותא חדא שלושה מסמכים שתכליתם להציג מצג לפיו הוגשה בקשה בתוך שלושה חודשים מיום היווסדה של החברה להכיר בה כחברה משפחתית:

א. טופס פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה, המופנה לפקיד שומה גוש דן הנושא תאריך 13.10.2014, חתום על ידי נאשם 1 והחברה (להלן: **טופס לפתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה**).

ב. טופס בקשה להכרה בחברה כמשפחתית, הנושא תאריך 13.10.2014 חתום על ידי נאשם 1 ונושא חתימה נוספת שנחזית להיות של יריב ברוש, אשר גם אותה חתם נאשם 1, המציין כי משרד פקיד השומה

- הוא "תל אביב 1" (להלן: **פקיד שומה ת"א 1**) (להלן: **טופס הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית**).  
ג. מכתב נאשם 1 הנושא תאריך 13.10.2014 המופנה אל פקיד שומה נצרת שבו ביקש "לפתוח תיק לחברה במשרדכם ולרשום אותה כחברה משפחתית", בכתב יד נאשם 1 ובחתימתו, המציין כי שני הטפסים הנ"ל מצורפים אליו (להלן: **מכתב הלוואי**).
7. באישום נטען כי הטפסים שלעיל ומכתב הלוואי מזויפים בכך שהם מעידים שקר על עצמם, כאילו נערכו ונחתמו ביום 13.10.2014, בעוד שנערכו במועד מאוחר יותר, לכל המוקדם במחצית השנייה של שנת 2015, וזאת במרמה, עורמה ותחבולה, במטרה ליצור מצג כוזב כאילו הוגשה בקשה לרישום החברה כחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד היווסדה.
8. נטען כי במשרדי פקיד השומה בנצרת לא התקבלו מסמכים כלשהם הקשורים בחברה, לא במועד הנטען במסמכים שנטען כי הם מזויפים ולא בכלל. נטען כי נאשם 1, החברה ורו"ח בר לבב לא הגישו לרשות המסים דו"ח שנתי על הכנסות החברה לשנת 2014 וכי ביום 28.7.2015 נפתח תיק לחברה אצל פקיד שומה ת"א 1.
9. על פי הנטען באישום, ביום 15.1.2017 פנה רו"ח בר לבב לפקיד שומה ת"א 1, במכתב בו ביקש לרשום את החברה כמשפחתית. נטען כי למכתבו צירף את המסמכים הנטענים כמזויפים, תוך שטען במכתבו כי זו **"בקשת החברה להיחשב כחברה משפחתית שנשלחה למשרד פקיד השומה בנצרת (על פי כתובת משרדה הרשום של החברה ברח' היצירה 16, נצרת עלית) בתאריך 13.10.2014 ואשר לא טופלה"**.
10. עוד על פי האישום, ביום 18.1.2017 הגישו נאשם 1, החברה ורו"ח בר לבב לרשות המיסים, פקיד שומה ת"א 1, דו"ח שנתי על הכנסות החברה לשנת 2015, בחתימת נאשם 1, אליו צורף דו"ח כספי מבוקר על ידי רו"ח בר לבב. בפרק י"ג לדו"ח השנתי על ההכנסות ובביאור 1 לדו"ח הכספי נכתב כי החברה נרשמה כחברה משפחתית. נטען כי הרישומים והדו"ח כוזבים הואיל וידוע היה לנאשמים כי החברה לא נרשמה כחברה משפחתית.
11. על פי האישום, ביום 14.3.2017 שלח נאשם 1 הודעת דוא"ל אל סגנית פקיד שומה ת"א 1 ובה הצהרה שנטען כי היא כוזבת כלהלן:  
**"בהמשך לשיחתנו הטלפונית הריני להצהיר כי ביום 13.10.14 שלחתי ממשרדי בנצרת עלית את החומר לפתיחת תיק חברה בצירוף בקשה לרישום החברה א.ל.ע.א השקעות בע"מ ח.פ. 515135945 כחברה משפחתית"**.
12. נטען עוד כי ביום 29.3.2017 פנה נאשם 1 אל פקיד שומה ת"א 1 בבקשה להפוך את החברה למשפחתית **"וזאת על סמך מכתבי מיום 13.10.14 שכאמור שלחתי אליכם"**. נטען שלמכתבו צירף את המסמכים שנטען כי הם מזויפים.
13. על פי האישום, במכתבים האמורים מהימים 15.1.2017 ו- 29.3.2017 הציגו נאשם 1 ורו"ח בר לבב מצג כוזב לפיו המסמכים המצורפים למכתבים הם העתקים של מסמכים אותנטיים אשר כביכול נשלחו אל פקיד השומה בנצרת בחודש אוקטובר 2014, וזאת במזיד ובכוונה לקבל במרמה את הטבת המס. כן נטען כי עקב הפניות

וההצהרות הנ"ל ותוכנן הכוזב, סווגה החברה כמשפחתית.

14. נטען כי במעשיהם המתוארים לעיל זייפו נאשם 1 והחברה מסמכים וקיבלו במרמה, בנסיבות מחמירות, את ההכרה כחברה משפחתית ואת הטבת המס. עוד נטען כי במעשיהם פעלו נאשמים 1 ו-2 ורו"ח בר לבב במרמה, עורמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס ולסייע לאחר להתחמק ממס.

15. על פי האישום, המס אותו היו צריכים לשלם החברה ובעלי מניותיה הוא בסך 4,315,338 ₪ והמס המופחת אותו שילמו נאשם 1 ואחיו יריב עקב המרמה, הוא בסך 2,760,712 ₪ בלבד. נטען כי סך הכל השתמטו נאשם 1 ואחיו יריב ממס בסך 1,554,626 ₪. באישום נטען לקיומן של נסיבות מחמירות במעשי הנאשמים בכך שרו"ח בר לבב הוא רואה חשבון ובכך שתכלית הזיוף והמרמה היא להתחמק ממס בסכום גבוה, באמצעות מסמכים מזויפים, אשר זויפו במשרד רואה החשבון.

### מענה נאשמים 1 ו-2 (החברה) (וביחד באישום זה - להלן: הנאשמים)

16. מענה הנאשמים נמסר עוד טרם תיקון כתב האישום, אך עובדות אישום זה כמעט לא השתנו במסגרת התיקון. סקירת המענה בהכרעת הדין תערך גם בשים לב לשינויים בין כתבי האישום ביחס למספור העובדות והתוכן המפורט בהן.

17. במענם לכתב האישום כפרו הנאשמים בכל העבירות שיוחסו להם. הנאשמים אישרו כי החברה היא חברת אחזקות שהתאגדה ביום 29.9.2014 וכי החזיקה במניות חברת עושרד אשר התאגדה ביום 2.10.2014 לשם עיסוק בקניית גז טבעי ומכירתו. כן אישרו כי נאשם 1 ואחיו יריב החזיקו במשותף בחברה, 50% כל אחד, והוסיפו כי שם החברה הוא ראשי התיבות של שמות ילדיהם. הנאשמים אישרו כי רו"ח בר לבב שימש כרו"ח של החברה והוסיפו כי שימש כרו"ח של חברת מפעלי י. ברוש בע"מ (ששמה המקורי היה איילת ברקן ושונה בשנת 2012 לשם קבוצת מפעלי ברוש בע"מ) עוד לפני רכישתה בשנת 1998 על ידי חברת י. ברוש שיווק ושירותים בע"מ. הנאשמים אישרו כי נאשם 4, רו"ח בן ברוך, שימש כרו"ח של נאשם 1 ואחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המסים, והוסיפו כי נאשם 4 שימש כרו"ח של חברת י. ברוש שיווק ושירותים בע"מ, שהיא חברת האם של קבוצת מפעלי י. ברוש בע"מ.

18. הנאשמים אישרו כי בשנת 2015 מכרה החברה מקצת מניותיה בעושרד במועדים ובהיקף המפורטים בכתב האישום, וכי נצמח לחברה ריווח הון בסך 8,639,156 ₪ מכך. הנאשמים לא הודו בסעיף העובדות המפורט את תנאי סעיף 64 לפקודה. לטענתם, הסעיף מדבר בעד עצמו. בנוסף, לא חלקו על פירוט אופן חישוב המס בחברה משפחתית לעומת חברה רגילה אך כפרו בנטען בכתב האישום לפיו לו הייתה החברה בבחינת חברה משפחתית, הייתה נצמחת לבעלי המניות, נאשם 1 ואחיו יריב, הטבת מס ברורה בגין רווחי הון, הואיל וריווח הון אשר נצמח לבעל המניות לא היה ממוסה במיסוי דו שלבי.

19. הנאשמים כפרו בכך שבמועד שאינו ידוע במדויק, המאוחר ליוני 2015 קשרו נאשם 1 ורו"ח בר לבב קשר לרמות את פקיד השומה על ידי יצירת מצג שווא לפיו הוגשה בקשה בתוך שלושה חודשים ממועד היווסדה של החברה, להכיר בה כמשפחתית. לגרסתם, ההחלטה להקים את החברה כחברה משפחתית התקבלה מראש בעת הקמתה, והטפסים הרלוונטיים לכך נשלחו במועד הנדרש לפקיד שומה נצרת לאחר שמולאו על ידי משרדו של רו"ח בר לבב ונחתמו על ידי נאשם 1. גרסת הנאשמים היא כי טפסים אלה הופנו לפקיד שומה נצרת (על פי כתובת משרדה

הרשום של החברה בנצרת עילית). לגרסתם, נאשם 1 היה אמור למסור את הטפסים פיזית במשרדי פקיד שומה נצרת, ובסופו של דבר שלח אותם בדואר וצירף את מכתב הלוואי אשר הופנה לפקיד שומה נצרת, ובו ביקש לפתוח תיק לחברה במשרדי פקיד שומה נצרת ולרשום אותה כחברה משפחתית. על פי גרסת הנאשמים, נאשם 1 שמר עותק ממכתב הלוואי, אותו מסר בהמשך לרו"ח בר לבב, והבנתו הייתה כי בקשתו התקבלה וטופלה וכי נפתח לחברה תיק ברשות המסים כחברה משפחתית. לטענת הנאשמים, בהתאם לכך התנהל נאשם 1 ושילם מס כחברה משפחתית בגין העסקאות הנטענות בכתב האישום ומשרדו של רו"ח בר לבב טיפל בתשלום המס.

20. לגרסת הנאשמים, בשלב מסוים, ככל הנראה בסוף שנת 2016, יידע רו"ח בר לבב את נאשם 1 כי דוח הכנסות החברה לשנת המס 2015 כחברה משפחתית לא נקלט במערכת ומסיבה לא ברורה תיק החברה (שנפתח בפקיד שומה ת"א 1) נפתח כחברה רגילה ולא כחברה משפחתית. על פי הנאשמים בשלב זה הבנתו של נאשם 1 הייתה כי הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית שנשלחה באוקטובר 2014 לפקיד שומה נצרת לא טופלה, והמסמכים ששלח **"לא מופיעים בשום מקום"**. משרדו של רו"ח בר לבב נדרש לטיפול מול רשות המסים בהסדרת רישום החברה כמשפחתית מטעמו של נאשם 1, בעיה שנראתה **"כתקלה טכנית"**. לגרסת נאשם 1, הבין שהטיפול בבעיה שנוצרה מול מס הכנסה יבוצע במקצועיות, תוך התבססות על כך שהבקשה להכרה בחברה כמשפחתית הוכנה במועד ונשלחה לפקיד שומה נצרת, עובדה שהייתה בידיעתו של רו"ח בר לבב. לגרסת נאשם 1 לא היה שותף לטיפול משרד רו"ח בר לבב מול רשות המסים.

21. הנאשמים כפרו בטענת המאשימה לפיה נאשם 1 ערך שלושה מסמכים מזויפים המעידים שקר על עצמם כנטען בכתב האישום, הגם שלא טענו שהטפסים (הבקשה להכרה בחברה משפחתית וטופס פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה שנטען שהם מזויפים) נחתמו במועד הנחזה והמוצהר בהם (13.10.2014). במענה נטען כי נאשם 1 אינו זוכר את נסיבות ומועד החתימה על טפסים אלה. לטענתו, אין המדובר בטפסים אשר נערכו לצורך הצגת מצג שווא לפיו הוגשה בקשה להכרה בחברה כמשפחתית בתוך שלושה חודשים מיום היווסדה.

22. צוין כיעל יסוד **"ניתוח בדיעבד של עובדות מתוך חומר החקירה וניסיון לשחזר את הדברים ולא מידיעה אישית או זיכרון"**, נראה כי מטעם משרדו של רו"ח בר לבב טיפלה ב"בעיה שנוצרה אל מול אנשי משרד פקיד שומה ת"א 1 גם עובדת המשרד, יועצת המס ולריה אליאב ז"ל" (להלן: "גב' אליאב ז"ל"). נטען כי יתכן וגב' אליאב ז"ל קיימה שיח מול אנשי משרד פקיד שומה ת"א 1 **"בו הציגה את הדברים כהויותם"** - כי הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית נשלחה במועד לפקיד שומה נצרת. עוד נטען כי קיימת אפשרות שבמסגרת הטיפול, הוסכם בין הגב' אליאב ז"ל לאנשי משרד פקיד שומה ת"א 1 על אופן הטיפול, ובכלל זה על הגשת טפסים לפקיד השומה הרלוונטי. לטענת הנאשמים, קיימת אפשרות שטופס הבקשה להכרה בחברה משפחתית וטופס פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה מולאו בכתב ידה של גב' אליאב ז"ל בשלב בו טופלה הבעיה, כשהם נושאים תאריך 13.10.2014 ומופנים לפקיד השומה הרלוונטי, שאינו פקיד השומה נצרת, ונחתמו על ידי נאשם 1. נטען כי נאשם 1 אינו זוכר את נסיבות ומועד החתימה על הטפסים אך מניח כי התבקש לחתום על הטפסים על ידי משרד רו"ח בר לבב. להנחת נאשם 1, עשה זאת תחת ההבנה שהדבר נדרש במסגרת הטיפול המקצועי של משרד רו"ח בר לבב **"בבעיה שנוצרה"**, בתיאום עם רשויות המס.

23. טענת הנאשמים היא כי לנאשם 1 לא הייתה כוונה להציג מצג שווא או לרמות את רשות המסים וכי הייתה לו אמונה מלאה שעובדי משרד בר לבב פועלים במקצועיות, ביושרה וללא כוונה להציג מצג שווא או לרמות. לטענת הנאשמים, הטפסים אינם מעידים שקר על עצמם ואינם מזויפים. בכל הנוגע למכתב הלוואי, לגרסת נאשם 1,

המדובר במכתב שערך וחתם עליו במועד אותו הוא נושא, והוא נשלח בזמנו לפקיד שומה נצרת בצירוף הטפסים שמולאו ונשלחו בשנת 2014.

24. לגרסת הנאשמים, בחודש פברואר 2017 לערך, משנאשם 1 הבין כי הטיפול של משרדו של רו"ח בר לבב לא צלח, פנה לרו"ח שיף על מנת שיייע בהמשך הטיפול. נטען כי מבחינת נאשם 1, ביסוד המשך הטיפול הייתה העובדה לפיה הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית נשלחה במועד לפקיד שומה נצרת. הנאשמים אישרו כי בסופו של יום החברה סווגה כחברה משפחתית. נטען כי מבחינת נאשם 1 כל הטיפול בהסדרת הרישום נעשה בתום לב וללא כוונה לרמות. הנאשמים לא אישרו כי במשרדי פקיד שומה נצרת לא התקבלו מסמכים כלשהם הקשורים בחברה, לא בשנת 2014 ולא בכלל.

25. הנאשמים אישרו כי לא הוגש דו"ח שנתי על הכנסות החברה לשנת 2014. לטענתם, הסתמכו בהקשר זה על החלטת רו"ח בר לבב שלא להגיש את הדו"ח בנסיבות בהן לא הייתה בחברה כל פעילות בשנה זו. הנאשמים לא הודו בכך שביום 28.7.2015 נפתח תיק לחברה אצל פקיד שומה ת"א 1, אך לא חלקו על כך שמחומר החקירה עולה שנפתח לחברה תיק בפקיד שומה ת"א 1 במועד זה ביוזמת פקיד השומה. נטען כי עובדה זו נודעה לנאשם 1 בדיעבד.

26. הנאשמים לא חלקו על כך שרו"ח בר לבב שלח מכתב לפקיד שומה ת"א 1 ביום 15.1.2017 במסגרת טיפולו בהסדרת רישום החברה כמשפחתית. לצד זאת, לא הודו בכך שרו"ח בר לבב פנה לפקיד שומה ת"א 1 ביום 15.1.2017 במכתב אליו צרף את המסמכים שנטען על ידי המאשימה שהם מזויפים, תוך שטען במכתב כי זו **"בקשת החברה להיחשב כחברה משפחתית שנשלחה למשרד פקיד שומה נצרת ... בתאריך 13.10.2014 ואשר לא טופלה"**.

27. הנאשמים לא אישרו מפורשות את הגשת הדו"ח השנתי של החברה לשנת 2015 ביום 18.1.2017 בחתימת נאשם 1 לפקיד שומה ת"א 1, כשאליו צורף דוח כספי מבוקר של רו"ח בר לבב. עם זאת, לא חלקו על כך שבפרק י"ג לדוח דווחה הכנסה בסך 8,627,225 ₪ כהכנסה מועברת לפי סעיף 64 לפקודה, וכי בביאור לדוח הכספי נכתב **"החברה התאגדה בחודש ספטמבר, 2014 ועוסקת בהשקעות. החברה נרשמה כחברה משפחתית על פי סעיף 64א, לפקודת מס הכנסה. הדוחות הכספיים לשנת 2015 ..."**. לטענתם, הדוח השנתי שהוגש לרשות המסים הוגש בתום לב ובהסתמך על עבודתו, הבנתו וניסיונו המקצועי של רו"ח בר לבב שטיפל בעניין.

28. נאשם 1 מסר כי במסגרת טיפול רו"ח שיף בבקשה לרישום החברה כמשפחתית מול פקיד שומה ת"א 1, בסביבות חודש פברואר 2017 שוחח טלפונית עם מירב דדוש, סגנית פקיד השומה (להלן: **דדוש**), ובהמשך לאותה שיחה שלח אליה את הודעת הדוא"ל מיום 14.3.2017. נאשם 1 כפר בכך שתוכן אותה הודעה הוא הצהרה כוזבת. נאשם 1 אישר כי שלח מכתב ביום 29.3.2017 לפקיד שומה ת"א 1, לטענתו לבקשת דדוש. נאשם 1 כפר בכך שצירף למכתב את המסמכים הנטענים כמזויפים על ידי המאשימה.

29. הנאשמים כפרו בכך שבמכתבים מהימים 15.1.2017 וכן 29.3.2017 הציגו נאשם 1 ורו"ח בר לבב מצג כוזב לפיו המסמכים המצורפים למכתבים אלה הינם העתקים של מסמכים אותנטיים אשר כביכול נשלחו אל פקיד השומה בנצרת בחודש אוקטובר 2014, וכפרו בכך שלנאשם 1 הייתה כוונה לרמות. הנאשמים לא הודו בכך שבעקבות הפניות והצהרות המפורטות לעיל סווגה החברה כמשפחתית. הנאשמים הודו שנאשם 1 ויריב אחיו שילמו מס בסך 2,760,712 ₪ בהתאם לשיעור המס החל על חברה משפחתית, אך לא הודו כי המדובר במס מופחת עקב

מרמה וכן לא הודו כי נאשם 1 ואחיו יריב השתמטו ממס בסך 1,554,626 ₪.

30. הנאשמים כפרו בכך שזייפו מסמכים וקיבלו במרמה, בנסיבות מחמירות, את ההכרה כחברה משפחתית ואת הטבת המס. כמו כן כפרו בכך שהם ורו"ח בר לבב פעלו במרמה, עורמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס ולסייע לאחר להתחמק ממס.

## עיקר הראיות

### ראיות המאשימה שבבסיס האישום

31. ממענה הנאשמים לאישום עולה כי אין חולק שנאשם 1 ואחיו יריב היו בעלי מניות בחברה אשר החזיקה במניות חברת עושרד, וכי נאשם 1 החזיק ב-50% מהון המניות של החברה ואחיו החזיק ב-50% הנותרים. אין חולק כי במהלך שנת 2015 מכרה החברה מקצת מניותיה בעושרד, אירוע אשר הניב לה הכנסה שיש עמה ריווח הון בסך של 8,639,156 ₪. מוסכם כי רו"ח בר לבב שימש כרואה החשבון של החברה וכי נאשם 4 שימש כרואה החשבון של נאשם 1 ושל אחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המסים.

32. מהראיות עולה כי החברה אשר התאגדה ביום 29.9.2014 (ת/8) לא הייתה רשומה ברשות המסים כחברה משפחתית, ותיקה ברשות המסים (פקיד שומה ת"א 1) נפתח רק ביום 28.7.2015 באופן יזום כחברה רגילה ובענף שירותי יעוץ ניהולי ולא בענף אחזקות (ת/44).

33. המאשימה ביססה בראיותיה ואין חולק כי נאשם 1 חתם על שני הטפסים, טופס פתיחת התיק לתאגיד במס הכנסה (בשמו ובשם החברה בצירוף חותמת החברה) וטופס הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית (בשמו ובשם אחיו יריב) במועד לא ידוע, אך לאחר חודש יוני 2015.

34. טפסים אלה מציגים מצג כאילו נחתמו ביום 13.10.2014 (מועד העולה בקנה אחד עם דרישות סעיף 64 לפקודה לסיווג חברה כחברה משפחתית ביחס למועד התאגדותה של החברה ביום 29.9.2014) אך מן הראיות עולה כי לא יתכן שנחתמו במועד זה, שכן טופס פתיחת התיק לתאגיד במס הכנסה אשר נחזה כאילו נחתם ביום 13.10.2014 כאמור נכנס לשימוש ברשות המסים רק בחודש יוני 2015 - כפי שמעיד הכיתוב באותיות קטנות במאונך המצוי על גביו (להלן: **הטפסים המתוארכים לאחור**). לצד הטפסים המתוארכים לאחור, מכתב הלוואי שנטען על ידי נאשם 1 כי נכתב על ידו ומוען לפקיד שומה נצרת הנושא גם הוא את אותו התאריך (13.10.2014).

35. מהראיות עולה כי ביום 18.1.2017 הגישו הנאשמים ורו"ח בר לבב לפקיד שומה ת"א 1 את ת/2ג (קיים העתק נוסף בתיק השומה של החברה נושא תאריך 29.12.2015) - דו"ח שנתי על הכנסות החברה לשנת 2015, בחתימת נאשם 1, אליו צורף דו"ח כספי מבוקר על ידי רו"ח בר לבב. בפרק י"ג לדו"ח השנתי על ההכנסות ובביאור 1 לדו"ח הכספי נכתב כי החברה רשומה כחברה משפחתית הגם שלא הייתה רשומה ככזו באותה עת. כפי שהפנתה המאשימה, מהדוח הושמטה מסעיפי ה"הכנסה החייבת" ההכנסה ממכירת המניות בסך 8,627,225 ₪ אשר על פי הפרק בדוח "הכנסות מועברות לאחרים" הועברה לנאשם 1 כבעל מניות מייצג. אין חולק כי נערך ניסיון לשדר את דוח החברה כמשפחתית במהלך דצמבר 2016 אך השידור לא צלח משהחברה לא הייתה רשומה כמשפחתית, ואז שודר הדוח כחברה רגילה.





36. על פי עדותה של דדוש, סגנית פקיד שומה ת"א 1, בחודש מרץ 2017 התקשר אליה נאשם 1 וטען כי בשנת 2014 פנה במכתב לפקיד שומה נצרת בבקשה לפתוח תיק חברה ולרשום אותה כחברה משפחתית, והדבר לא בוצע (עמ' 186 ש' 24-26 לפרוטוקול). דדוש העידה כי ביקשה אסמכתא על משלוח הפנייה לנצרת ונאשם 1 השיב לה בעל פה "**שאין אסמכתה כיוון שזה נשלח בדואר רגיל, ואין שום אסמכתה על דואר רשום**" (עמ' 209 ש' 3 לפרוטוקול). לדבריה: "**כל בר דעת מבין שבהיעדר אסמכתה יש בעיה**" (עמ' 209 ש' 28 לפרוטוקול).

37. דדוש ביקשה מנאשם 1 שיעלה את הדברים על הכתב ויצהיר שכך היה. נאשם 1 הביע הסכמתו, וביום 14.3.2017 שלח לה הצהרה בדוא"ל (ת/31) (עמ' 187 ש' 17-24 לפרוטוקול). וזו לשונה של ההצהרה: "**בהמשך לשיחתנו הטלפונית הריני להצהיר כי ביום 13.10.2014 שלחתי ממשרדי בנצרת עילית את החומר לפתיחת תיק חברה בצירוף בקשה לרישום החברה א.ל.ע.א השקעות בע"מ ח.פ. 515135945 כחברה משפחתית**". לדברי דדוש, מספר ימים קודם או לאחר מכן פנה אליה באותו נושא ר"ח שיף מטעם הנאשמים, אשר סייע לנאשם 1 בנושא סיווג החברה כמשפחתית, וציין בפניה שלדברי נאשם 1 - כך אכן היה בשנת 2014. כיוון שהובהר שר"ח שיף לא ייצג את נאשם 1 במועד הנטען להגשת הטפסים בשנת 2014, דרשה דדוש שההסברים יובאו מפי נאשם 1 עצמו (עמ' 187 ש' 1-3 לפרוטוקול).

38. על פי עדותה של דדוש, העולה בקנה אחד עם הודעתה נ/20, נשלחו אליה עם שליח מספר מסמכים "**עם מכתב בקשה לפתיחת תיק חברה נושא תאריך של שנת 2014, מכתב נוסף, הכל צילומים, בקשה להירשם כחברה משפחתית, שוב נושא תאריך שנת 2014 ומכתב נוסף על דף לבן חלק A4 פשוט שמופנה לפקיד שומה נצרת, בו למעשה מבוקש לפתוח תיק חברה ולרשום את החברה כמשפחתית, כשמצורפים הצרופות שני המכתבים או הטפסים שהזכרתי קודם**" (עמ' 187 ש' 6-11 לפרוטוקול).

כשהוצגו לדדוש הטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי עם חותמת התקבל מפקיד שומה ת"א 1 מיום 30.3.2017 מסרה כי אלה שלושת המסמכים אליהם התייחסה בדבריה וטענה שהיו בידי החוקרים בעת חקירתה (ת/32). כך חזרה וטענה גם בחקירה נגדית, הגם שנכתב בהודעתה נ/20 כי היא מסרה מסמכים אלה לחוקרים. לדבריה, שלושת המסמכים היו בפני החוקרים ובתיק הנישום ובלעדיהם לא ניתן היה להעביר את התיק לפשמ"ג כפי שהועבר (עמ' 199 ש' 10-14 עמ' 200 לפרוטוקול). עוד לדבריה, היא אינה זוכרת את התאריך בו הגיעו המסמכים ת/32 עם שליח במעטפה והחותמת אינה שלה, אך החותמת מעידה על כך שלפחות ביום 30.3.2017 הגיעו המסמכים לפקיד שומה ת"א 1, ויתכן שמסמכים אלה הגיעו יותר מפעם אחת ואף קודם למועד זה (עמ' 189-190, עמ' 214 לפרוטוקול).

39. בחקירתה הראשית הבהירה דדוש: "**אני אחזור ואומר: בניגוד למה שבאת כוח הנאשמים 1 ו-2 תגיד פעם רביעית, המסמכים האלה הגיעו למשרד עם שליח בוודאות, ואני ראיתי אותם בעיני, את שלושת המסמכים. אני זוכרת שאף הקשיתי על מר ברוש בשיחת הטלפון ושאלתי אותו מדוע המכתב הופנה לפקיד שומה נצרת, והתשובה הייתה שהוא חשב שזה הוא פקיד השומה המתאים, שכן כתובת החברה בנצרת. ואני זוכרת שהמכתבים האלה, ראיתי אותם במשרדי, אני לא זוכרת את המועד, את התאריך המדויק**" (עמ' 189 ש' 28 וכן עמ' 191 ש' 5-8 לפרוטוקול). לדבריה, אף לא נאמר לה על ידי נאשם 1 שאין לו העתק של אותם מסמכים שטען ששלח לפקיד שומה נצרת (עמ' 216 15-17 לפרוטוקול).

40. במהלך החקירה הנגדית הציגה הסנגורית לדדוש את מכתבו של נאשם 1 לפקיד שומה ת"א 1 מיום 29.3.2017, גם עליו חותמת התקבל מיום 30.3.2017 (ת/46). לדברי הסנגורית, לגרסת נאשם 1, דדוש או מי





מטעמה ביקשו ממנו מכתב מפורט יותר מהודעת דוא"ל ששלח אליה, ועל כן ערך את המכתב. לדברי דדוש, המכתב אינו מופנה אליה והיא אינה זוכרת אם ראתה אותו בשנת 2017 (עמ' 210 ש' 26 לפרוטוקול).

41. דדוש הבהירה מפורשות: **"אני משיבה שלי נאמר על ידי הנישום (נאשם 1 - ד.א.) ששתי הבקשות והמסמך הנלווה נשלחו ביחד לפקיד שומה נצרת"** (עמ' 216 ש' 31-32 לפרוטוקול). עוד הבהירה דדוש **"המסמכים האלה, יש להם חשיבות מכיוון ששם הנישום מביע את רצונו, את בקשתו, אומר מה הוא בעצם רוצה, מה פנייתו, אי-אפשר לוותר עליהם. בלעדיהם לא היה נפתח תיק החברה ואין אופציה להירשם כמשפחתית. שתי הצרופות והתאריך שכביכול נרשם היו חלק מקבלת ההחלטה שלי בסופו של דבר להעביר את התיק לפשמ"ג. אלה לא מסמכים בטלים בשישים"** (עמ' 217 ש' 9-13 לפרוטוקול). דדוש לא זכרה אם שאלה את נאשם 1 מדוע הטפסים המתוארכים לאחור ממוענים לפקיד שומה שונים (עמ' 216 ש' 33 לפרוטוקול).

בקשר לסברת ההגנה לפיה יתכן ועלתה בקשה מרשות המסים למלא טפסים בדיעבד השיבה דדוש: **"אם אני נוברת בזיכרוני שלושים שנות עבודה, את לא תאהבי, אבל אני לא זוכרת שאי-פעם מישהו טען כזו טענה שהוא שיקף טופס בדיעבד אחרי איקס זמן"** (עמ' 213 ש' 27-28 לפרוטוקול). דדוש אף מסרה כי אינה זוכרת מקרה בו שיקף נישום וטען "שזה נאמן למקור", ואלה אינם פני הדברים גם במקרה זה. הסנגורית אמנם קבלה על כך שלא נבדקה האפשרות שמא נשלחו מסמכי המקור המתוארכים לאחור לפקיד השומה - אך אינני מוצאת כי קיימת אפשרות סבירה שכך ארע, בהינתן שאינם בתיק השומה של החברה (ת/2). מה גם שלא נטען עובדתית על ידי נאשם 1 או מי מטעמו כי מסמכי מקור מתוארכים לאחור נשלחו לפקיד השומה.

42. לדברי דדוש, בשילוב הנסיבות, לאחר שקיבלה את המסמכים ולאור הדברים שנמסרו לה על ידי נאשם 1, פעלה בהתאם לנוהל העברת תיקים והעבירה את תיק החברה יחד עם המסמכים, ביניהם הטפסים המתוארכים לאחור, להחלטת פשמ"ג בקשר לרישום או אי רישום החברה כמשפחתית. זאת משזה פקיד השומה אצלו התנהל תיקו האישי של נאשם 1 ושם יש לפעול להכרה בחברה כמשפחתית (עמ' 192 ש' 10-24 לפרוטוקול, עמ' 194 ש' 28-30 לפרוטוקול).

43. תיק החברה אצל רשות המסים סומן ת/2. בתוך תיק הקבע של החברה נמצא מכתבו של נאשם 1 לפקיד השומה מיום 29.3.2017 בצירוף מכתב לוואי נושא תאריך 13.10.2014 והטפסים המתוארכים לאחור עליהם הוא חתום כאסופה. על גבי מכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017, שהוא הראשון באסופת המסמכים בתוך ת/2ה, חותמת התקבל מיום 30.3.2017 מקורית מפקיד שומה ת"א 1 (שם שימשה דדוש כסגנית פקיד שומה). כצורה להודעת דדוש נ/20 הטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי. על גבי מכתב הלוואי וטופס פתיחת תיק לתאגיד חותמת התקבל מיום 30.3.2017 (בהעתק צילומי).

44. את תיק החברה בפשמ"ג קיבל **דן שפר** (להלן: **שפר**), מנהל תחום בכיר בפשמ"ג. לדבריו, התיק הגיע אליו עם בקשה ספציפית לרשום את החברה כמשפחתית (עמ' 53 ש' 28-29 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). על פי עדותו, מכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 על צרופותיו הנטענות הועבר אליו במועד בו הועבר אליו תיק הקבע של החברה מפקיד שומה ת"א 1. בחקירתו הנגדית שב וציין שפר ביחס למכתבו של נאשם 1 על צרופותיו **"הכל הוגש אלי כיחידה אחת"**, ושוב **"המכתב הנלווה והעתקים שלו הועברו אלי ביחד"** (עמ' 60 ש' 7-8, עמ' 63 ש' 30 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). עוד הבהיר כי בתוך תיק הקבע של החברה היה מכתב נוסף מיום 15.1.2017 שנשלח על ידי רו"ח בר לבב לפקיד שומה ת"א 1 (נ/15א) שגם אליו מצורפות אותן הצרופות שצורפו למכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 (מכתב הלוואי והטפסים המתוארכים לאחור) (עמ' 40 ש' 18-19 לפרוטוקול).

מיום 13.10.2021). מכתב זה מצוי גם הוא בתיק הקבע של החברה ת/2.

45. בעדותו הבהיר שפר: "חברה משפחתית היא חברה שלפי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה נחשבת כחברה שקופה. המשמעות של זה היא שכל תוצאות החברה לצרכי מס נרשמים בתיק הנישום המייצג. בענייננו הבקשה הייתה לרשום כנישום מייצג את שרגא ברוש". עוד על פי עדותו "לפי סעיף 64א, על מנת שחברה תאושר ותסווג כחברה משפחתית, הבקשה צריכה להיות מוגשת לפקיד השומה על גבי טופס ייעודי תוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה. ככל שמוגשת בקשה בהתאם להוראות הפקודה, מי שאחראי בפקיד השומה על הטיפול בתיק, אצלנו זה אני, ככל שהוא מאשר את הבקשה - רושם אותה בפעולה מחשבונית כחברה משפחתית... בשאילתה במערכת שע"מ של רשות המסים". לדבריו, "החברה המשפחתית היא יצור שהוא רק לדיני המס, אז קשה לי לחשוב על סיבה שמקימים חברה משפחתית לא למס אם כל היצור הזה הוא תחת פקודת מס הכנסה..." "חברה משפחתית עושים אם יש לך תכנון מס לעכשו או לעתיד... בדיני תאגידים אין חברה משפחתית" (עמ' 67 ש' 16-28 לפרוטוקול מיום 13.10.2021).

46. בעדותו הפנה והדגיש שפר: "במקרה שחברה לא נרשמת כחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה, אין אפשרות על פי הוראות הפקודה להכיר בחברה כחברה משפחתית". וכן: "יש טופס שנקרא טופס בקשה להכרה כחברה משפחתית ששם מדווחים תאריך הבקשה, מי מוגדר על ידי מי מגיש הבקשה כנישום מייצג, מי בעלי המניות בחברה - זה הוא טופס הבקשה" (עמ' 36 לפרוטוקול מיום 13.10.2021).

47. לדברי שפר נתקל במקרים "בהם נישום אומר פספסתי את תקופת הזמן של שלושת החודשים, בכל אופן אני מבקש עכשיו שתיתנו לי, יש לי נסיבות, הייתי בבית חולים, כל מני סיפורים, הוא בא אחרי שלושה חודשים וחצי ומבקש שיאשרו לו". עוד הוסיף: "במקרים חריגים, כשאין נפקות מיסוית והאיחור בבקשה הוא לא רב וכשיש נסיבות מוצדקות, יש לפקיד השומה בפרקטיקה סמכות לשקול את הנושא". ביחס לטענת נאשם 1 לפיה יתכן והתבקש על ידי מי מפקיד השומה מילוי הטפסים כשהם מתוארכים לאחור הבהיר שפר: "מקרה כמו זה שהיה זיוף של חתימה לאחור - מעולם לא נתקלתי בו... מעולם לא מבקשים ממישהו למלא תאריך שאינו נכון" (עמ' 65 ש' 11-19 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). כדבריו, "יש הרבה מקרים שבהם לתאריך של הגשת טופס יש משמעות, ומי שמאחר את המועד פשוט מגיש מכתב אני מאחר את המועד מסיבות א, ב, ג, ד. מעולם לא נתקלתי במצב שאומרים לנישום תגיש את התאריך ותזייף את החתימה" (עמ' 65-66 לפרוטוקול מיום 13.10.2021).

48. שפר הסביר: "במצב עולם אחד שבו יחיד מחזיק בחברה שהיא לא משפחתית ולחברה יש רווח הון, אז משולם מס פעמיים - פעם אחת מס רווח הון במישור החברה ופעם שנייה, כשהרווחים עולים כדיבידנד לבעל המניות, משולם מס הדיבידנד. במצב עולם שני שבו החברה מסווגת כחברה משפחתית ונוצר לה רווח הון, רווח ההון ממוסה פעם אחת במישור היחיד, וכך נחסך המס על הדיבידנד" (עמ' 37 ש' 12-16 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). כפי שהעיד שפר, על פי ת/5 אותו ערך, במקרה דנן, אילו הייתה החברה מסווגת כחברה משפחתית ולא כחברה רגילה סכום המס שהיה נחסך הוא בסך ₪ 1,554,626 במונחים נומינליים. לדבריו, חישוב המס בוצע על ידו על יסוד מכירת מניות עושרד אותה ביצעה החברה כפי שדווח על ידה, אשר יצרה לחברה רווח הון. עדותו של שפר בהקשר זה מבססת את חישוב המס שבסיווג החברה כמשפחתית במקרה זה.

49. שפר הבהיר כי טרם סיווגה של חברה כמשפחתית הוא עורך בדיקות בהתאם לתנאי סעיף 64א



לפקודה ובכללן "**האם הנישום הגיש את הבקשה בזמן, דהיינו שלושה חודשים ממועד ההתאגדות**" (עמ' 41 ש' 7-9 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). לדבריו, אישר את בקשת נאשם 1 לרישום החברה כמשפחתית משום שהיה כתוב כי הבקשה הוגשה "**במגבלת הזמנים של שלושת החודשים ולכאורה עמדו בשאר התנאים הטכניים של סעיף 64א**". על כן ביצע אישור טכני במערכת השע"מ. לדבריו, לא קיבל כל הנחייה בהקשר זה מפקיד שומה ת"א 1 ופעל רק בהתאם לשיקול דעתו המקצועי (עמ' 42 ש' 1-17 לפרוטוקול מיום 13.10.2021) (ת/3).

50. על פי עדותו של שפר, ממבט ראשון היה נראה לו שיש בטפסים "**דברים מוזרים**". ראשית, הדף הראשון (מכתב הלוואי של נאשם 1 לפקיד שומה נצרת נושא תאריך 13.10.2014) הוא דף חלק ללא לוגו, על אף שדפים אחרים היו עם לוגו. שנית, על טופס הבקשה להכרה בחברה כמשפחתית המתוארך לאחור לא הייתה חותמת התקבל של רשות המסים. הדבר היה חשוד בעיניו שכן לתאריך משמעות לעניין הכרה בחברה כמשפחתית, ואין זה סביר שטופס כזה מוגש על ידי נישום המיוצג על ידי רו"ח ללא חותמת התקבל. שלישית, כל אחד מהטפסים היה ממוען לפקיד שומה אחר (עמ' 38 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). לדבריו: "**העובדה שצינו שלושה פקידי שומה שונים על שלושה דפים חיזקה את החשד שלי**" (עמ' 38, עמ' 64 ש' 24 לפרוטוקול מיום 13.10.2021).

51. שפר מסר כי בהמשך לכך מסר למפקח אלישמע ריין את התיק לצורך בדיקה האם נעשה במקרה זה תכנון מס, ולצד זאת אישר במערכת השע"מ את החברה כחברה משפחתית (עמ' 38 ש' 6-19 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). בעדותו מסר כי מצא לאשר את החברה כמשפחתית מאחר ועל פי הטפסים המתוארכים לאחור, כססבר שהתאריך שנכתב עליהם הוא תאריך עריכתם, התקיימו התנאים הטכניים להכרה בחברה כמשפחתית, והוא ביצע אישור טכני והפיק (עמ' 41 ש' 26-31, עמ' 42 ש' 1-3 לפרוטוקול). כפי שהפנתה המאשימה, תוצאת השינוי המיחשובי שביצע שפר הייתה ביטול חיובי המס של החברה כפי שעולה מת/7 ומתדפיס שע"מ מיום 14.5.2017 שתיק בקלסר רו"ח בר לבב (נ/15).

52. על פי עדותו של שפר, המפקח אלישמע ריין חזר אליו בשלב מאוחר יותר, לאחר פרק זמן (למיטב זכרונו בן חודשים) ולאחר שבדק את תיק החברה, ומסר לו שזיהה מכירות הוניות בסכומים משמעותיים בחברה בשנת 2015, ולכן לרישום החברה כמשפחתית השלכות מיסוי משמעותיות. שפר ביקש מאלישמע ריין שייגש אליו עם התיק ולאחר בחינה נוספת ומדוקדקת של הטפסים המתוארכים לאחור גילה לטענתו "**את הזיוף**" (עמ' 42 לפרוטוקול מיום 13.10.2021). לדבריו שפר, הבחין שעל גבי הטופס "**פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה ו/או ניכויים**", רשום בצד שמאל למטה, באותיות קטנות במאונך "**ע"נ חטיבה לארגון מערכות מידע (מעודכן ל-6.2015)**". שפר הסביר כי משמעות הדבר היא שהטופס "**יצא לאוויר**" לראשונה ביוני 2015, וכי התאריך הכתוב על הטופס, 13.10.2014, מוקדם למועד יצירת גרסת הטופס. עניין זה אינו במחלוקת. לדבריו: "**פעם ראשונה בכל השנים שלי במס הכנסה שראיתי דבר כזה. מיד הבנתי שיש פה משהו חמור**" (עמ' 42 ש' 32-33, עמ' 43 ש' 1-6 לפרוטוקול). בהמשך לאמור החלה החקירה.

עיקר גרסת נאשם 1 וראיות ההגנה אל מול ראיות המאשימה

53. בפי נאשם 1 אין כל גרסה או הסבר לחתימותיו על הטפסים המתוארכים לאחור בשמו ובשם החברה (ואף בשם אחיו יריב על טופס הבקשה להכרה בחברה משפחתית) אותן אישר. לטענתו, כלל אינו זוכר את נסיבות החתימה ועדותו בהקשר זה מבוססת על ניתוח בדיעבד של חומר החקירה והנחת הנחות שונות - אך מובן כי הנחות וסברות אינן בגדר עדות. מן האמור עולה כי בכל הנוגע לעצם עריכת הטפסים המתוארכים לאחור עליהם נכתב תאריך כוזב, ובפרט רלוונטי לרישום חברה כמשפחתית לפי סעיף 64א לפקודה, אין בפי נאשם 1 כל גרסת הגנה



עובדתית.

54. חרף החשיבות הברורה של נסיבות חתימת המסמכים המתוארכים לאחור נוכח הראיות החותכות שהציגה המאשימה בהקשר זה, והגם שבהודעתו **ת/9** מסר נאשם 1 כי הוא נוהג לעדכן בעל-פה את אחיו יריב בכל עת שנהג לחתום בשמו (**ת/9** ש' 686-690) נאשם 1 לא זימן את יריב למתן עדות במשפט. זאת על אף שיתכן ויריב יכול היה לשפוך אור על נסיבות החתימה. נאשם 1 אף לא העיד כי ניסה לרענן זיכרונו בעניין זה באמצעות יריב. משכך, מסד ההגנה הראייתי נשאר בחסר ממשי, כשבפי נאשם 1 כאמור הנחות תיאורטיות בלבד - ביניהן טענה לאפשרות לפיה יתכן ומשרד רו"ח בר לבב התבקש על ידי רשות המסים לפעול כאמור ולתארך טפסים לאחור - טענה שנטענה ללא בסיס או ראייה התומכת בכך. סבירותה של הטענה אף נסתרה בדבריו הנחרצים של שפר כמפורט לעיל וכן בדבריה של דדוש, שניהם בכירים בפקיד השומה ובעלי ניסיון. בנוסף, גם ממלל מכתבו של רו"ח בר לבב (**נ/15א**, **ת/2ז**) אשר ייצג את הנאשמים בטיפול בעניין עולה בבירור כי המצג שהוצג הוא שמדובר במסמכים אותנטיים מזמן אמת (או העתקים) והוא אינו תומך בטענה/הנחה זו ובסבירותה.

55. בעדותו, ובסתירה לעדותה של דדוש, ניסה נאשם 1 לשכנע כי לא העביר לדדוש את הטפסים המתוארכים לאחור וטען כי לא צירפם למכתבו מיום 29.3.2017. כדבריו: "**... במכתב הזה צורף בדיוק מה שכתוב שצורף וכתוב העתק מכתבי לפקיד השומה בנצרת עילית מיום 13/10/14, יש את המכתב בכתב ידי זה הופנה לפקיד השומה בנצרת (מכתב הלוואי - ד.א.) את זה צרפתי לה לא צרפתי מעבר לזה כלום, שום טופס, שום דבר, למיטב זיכרוני זה הדבר היחידי שצורף למכתב**" (עמ' 326 ש' 30-32, עמ' 327 ש' 2-1 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). גרסה נחרצת זו של נאשם 1 עלתה לראשונה רק במהלך המשפט. זיכרון פוזיטיבי זה של נאשם 1 אינו עולה בקנה אחד עם דבריו בהודעתו **ת/10** מיום 28.6.2018 (מועד הסמוך יותר למועד כתיבת המכתב ביום 29.3.2017) ואינו מעורר אמון, ולא די בטענות ההגנה לבלבול והעדר זיכרון כדי לספק.

כך, מעיון **בת/10** עולה כי בהודעתו נאשם 1 דווקא כלל לא זכר אם שלח לדדוש את הטפסים המתוארכים לאחור יחד עם מכתבו אם לאו (**ת/10** ש' 348-360) וממילא לא טען כי אלה אינם בידו וכי לא שמר עותק מהם, כפי גרסתו במשפט. יתרה מכך, חרף גרסתו הפוזיטיבית בעדותו ובמענה לכתב האישום לפיה לא שלח את הטפסים המתוארכים לאחור ולא צרפם למכתבו מיום 29.3.2017, בסופו של יום גם מחקירתו הנגדית עולה כי למען האמת הוא כלל אינו זוכר אם שלחם או לא. מדבריו עולה כי גרסתו לפיה לא שלחם היא אך פרשנותו לנוסח המכתב ששלח, ומכך שכתב בו "**בדיעבד הסתבר כי תיק החברה נפתח מסיבה כלשהי בת"א 1 והניירת ששלחתי לנצרת עילית לא מופיעה בשום מקום**". אינני מוצאת לאמץ את פרשנות נאשם 1 שממילא אינה עולה כדי גרסה עובדתית. אדרבא, מהקשר הדברים שנכתבו עולה שמצוין במכתב ש"הניירת" הנטענת לא מופיעה בשום מקום אצל רשות המסים - הא ותו לא. במכתב ביקש נאשם 1 להפוך את החברה למשפחתית "**וזאת על סמך מכתבי מיום 13.10.2014 שכאמור שלחתי לכם**" (מכתב הלוואי שצורפותיו על פי הרשום בו הם טופס פתיחת תיק לתאגיד וטופס בקשה להכרה בחברה כמשפחתית). ועוד כתב: "**לוטה: העתק מכתבי לפקיד שומה נצרת עילית מיום 13.10.2014**".

56. שילוב המלל במכתב והראיות המפורטות לעיל, ולצד זאת, עדותם של דדוש ושפר וקיומו של מכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 עליו חותמת מקורית "התקבל" מיום 30.3.2017 בתיק הקבע של החברה ברשות המסים (**ת/2**) יחד עם מכתב הלוואי והמסמכים המתוארכים לאחור המפורטים בו כאסופה - מביאים למסקנה לפיה נאשם 1 צירף את הטפסים המתוארכים לאחור למכתבו מיום 29.3.2017. כפי שפורט לעיל, בעת חקירתו נאשם 1 כלל לא טען שמסמכים אלה לא היו בידו, ורק מסר שאינו זוכר אם צירפם, וגרסה זו באה רק במשפט. על פי הודעתה של דדוש (**נ/20**) כאמור עותק נוסף של מכתב הלוואי וטופס פתיחת התיק לתאגיד נחתמו גם הם בחותמת התקבל מאותו מועד ממש (30.3.2017) ולצידם בקשה להכרה בחברה משפחתית. לדבריה של דדוש, שהיא חפה מכל



אינטרס בתיק, המסמכים המתוארכים לאחור היו בפניה בוודאות בעת בחינת בקשת נאשם 1. גם גרסת נאשם 1 לפיה בחר לצלם רק עותק ממכתב הלוואי (שאת דבר קיומו כלל לא זכר תחילה בחקירותיו) בעת ששלח את הטפסים ומכתב הלוואי בשנת 2014 נגועה בחוסר סבירות. הסברו לפיו "כי זה נייר שיצרתי באותו רגע... ניירות שצרפתי זה ניירות שקיבלתי ממיכאל על מנת לתת אותם לפקיד השומה ואותם לא מצאתי צורך לצלם, או חשבתי שלמיכאל יש צילומים שלהם" (עמ' 305 ש' 9 לפרוטוקול מיום 12.6.2022) אינו משכנע כלל, וזאת בלשון המעטה. זאת נוכח טענתו לפיה לקח את המסמכים מרו"ח בר לבב מיד עם חתימתם כדי למסרם בעצמו, כשדווקא בהודעתו ביחס למכתב הלוואי מסר: "המכתב הזה הוא בעיני הוא לא משהו מהותי" (ת/9 ש' 458, 475-497, 514, 525-522).

הגם שבהודעתו ת/10 בש' 360 מסר נאשם 1 כי בעת שליחת מכתבו מיום 29.3.2017 ביקש את מכתב הלוואי מאחד ממיצגיו, רו"ח בר לבב או רו"ח שיף, שמכתב הלוואי היה גם בידו, לא זימן נאשם 1 ולו את רו"ח שיף כעד כדי שיעיד על ההסבר שמסר לו נאשם 1 בזמן אמת, או על מנת שיפרט את נסיבות קבלת מכתב הלוואי על ידו.

#### טענת נאשם 1 כי שלח את הטפסים לרישום החברה כמשפחתית ופתיחת תיק לתאגיד בצירוף מכתב לוואי שנת 2014

57. טענתו העובדתית המרכזית של נאשם 1 היא כי הגיש בשנת 2014 טפסים להכרה בחברה כמשפחתית כנדרש, אותם לטענתו שלח בעצמו לפקיד שומה נצרת מבלי שהשאיר עותק בידו, וכי אלה ככל הנראה אבדו. בסיכומי ההגנה ובעת עדותו, ניסה נאשם 1 לשוב ולשכנע בכך ועל טענה זו הוא מבקש לבסס את הגנתו. המדובר בטענה עובדתית המגובה ראייתית, רובה ככולה, רק בגרסתו של נאשם 1 עצמו (מבלי שזימן כל עד לתמיכה בה הגם שהוצהר במהלך המשפט כי כאלה יזומנו). מבחינת גרסת נאשם 1 עולה, כפי שיפורט להלן, כי מדובר בגרסה נגועה בסתירות רבות, פנימיות וחיצוניות ובעניינים מהותיים, וחלקה אף נסתרת בראיות אובייקטיביות. לאחר שמיעת עדות נאשם 1 - התרשמתי ממנה היא כי עדותו הייתה מגמתית ורצופת שקרים, חלקה אינה עולה בקנה אחד עם השכל הישר, ואינני מוצאת לתת בה אמון.

בעדותו טען נאשם 1 כי כשהוקמה החברה הוא ויריב אחיו החליטו מראש לרשמה כחברה משפחתית. לטענתו, השיקול שהנחה אותו בהקשר זה הוא שיקול הורשה, בעקבות דרך פעולתו של אביו בחברת י. ברוש ובניו בעבר (נ/13) שהתברר בסופו של דבר שלא נרשמה כמשפחתית, הגם שהתבקש רישומה ככזו (ראו בהקשר זה עדות נאשם 4 מיום 14.7.2022 עמ' 416 ש' 15-7 לפרוטוקול ונ/43). לדבריו, יריב אחיו והוא סברו שסיווג החברה כמשפחתית יקל במצב עתידי פוטנציאלי בו יהיה עליהם לפרק את החברה. לדבריו, "זה מה שאבא שלי אמר בזמנו ולא נכנסנו לבדוק". לטענתו, "ברור שאת המניות נחזיק דרך חברה ואת החברה רצינו והעדפנו וזאת הייתה ברירת המחל שלנו שהיא תהיה משפחתית" (עמ' 292 ש' 29-28 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). לדבריו, בשלב מאוחר יותר ניתן יהיה לשנות את סיווג החברה פרטית רגילה (עמ' 293 ש' 12-2, עמ' 295 ש' 5-3, עמ' 296 ש' 31-26, עמ' 301 ש' 23-15, עמ' 301 ש' 23-15 לפרוטוקול מיום 12.6.2022, עמ' 285 ש' 32-25, עמ' 286 ש' 2-1 לפרוטוקול מיום 19.6.2022).

גם בהקשר זה, נאשם 1 לא העיד את יריב לתמיכה בטענתו, הגם שנדרשה חתימתו על הטופס - ונותרנו עם דבריו בלבד ובחסר ראייתית ממשי המונח לפתחו. לעומת דבריו אלה, בעת חקירתו הנגדית דווקא העיד כי לא דיבר על כך עם יריב (ע' 290 ש' 25 לפרוטוקול מיום 19.6.2022).

58. לבד מכך שגרסתו של נאשם 1 לא נתמכה ולו בגרסת יריב, המדובר בגרסה מוקשית על פני הדברים שלא עוררה אמון. בעדותו, כשל נאשם 1 מלהסביר ולהבהיר מה המשמעות והקשר בין רישום חברה כמשפחתית

לצורכי מס לשיקולי הורשה (גם אם טען כי פעל כפי שפעל אביו בעבר, עמ' 293 ש' 6 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). כשעומת עם העובדה שלסיווג חברה כמשפחתית יש השלכה מיסוית גרידא מסר תשובה מתחמקת: **"טוב, אז יכול להיות שמה שאתה אומר היום זה נכון. אני לא ידעתי כך, לא חשבתי כך"** (עמ' 286 ש' 14-23 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). כפי שהפנה ב"כ המאשימה בסיכומיו, מדברי נאשם 1 אף עולה כי בסופו של יום אישר שלעניין סיווג חברה כמשפחתית נפקות רק לצורך שיקולי מס: **"אני לא יודע להסביר לך את זה כי גם אפילו אני לא יודע להגיד לך את זה היום, ומקובל עליי מה שאומר התובע שיש בזה רק הטבות מס, לצורך השיחה"** (עמ' 362 ש' 6-7 לפרוטוקול מיום 19.6.2022).

59. בנוסף, הגם שבהודעתו **9/ת** טען נאשם 1 כי בעת הקמת החברה התייעץ עם רו"ח בר לבב והוחלט על ידי שניהם שהחברה תוקם כחברה משפחתית (**9/ת** ש' 195), בעדותו בבית המשפט צמצם את אותה התייעצות נטענת. עתה, לדברי נאשם 1, הוא רק אמר לרו"ח בר לבב שברצונו לרשום את החברה כמשפחתית, ועל אף המשמעות המיסוית שבכך, שהיא בתחום מומחיותו של רואה חשבון, כל שאמר לו רו"ח בר לבב הוא **"זה בסדר גמור"** ומשם **"מה שנשאר זה להכין את הטפסים לשלוח למס הכנסה ובזה לגמור את העניין"** (עמ' 298 ש' 26-29, עמ' 301 ש' 30-32, עמ' 302 ש' 1-2 לפרוטוקול מיום 12.6.2022, עמ' 284 ש' 28-32, עמ' 285 ש' 1-3 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). לבד מהבדלי הגרסאות, וכפי שטען ב"כ המאשימה, יש לתהות כיצד באותה שיחה נטענת שניהל נאשם 1 עם רו"ח בר לבב, שהיה רואה החשבון שלו, בה ביקש ממנו כי החברה תסווג כחברה משפחתית, לא דובר על היבטי המס שבכך - משזו הנפקות היחידה שיש לרישום כאמור. גם בהקשר זה עדות נאשם 1 אינה עולה בקנה אחד עם השכל הישר, נגועה בסתירה פנימית ואינה מעוררת אמון.

60. בחקירתו, הבהיר נאשם 1 כי הוא מבין היטב את המשמעות המיסוית של רישום חברה כמשפחתית. נאשם 1 הסבירה לחוקר בפירוט, אך לטענתו **"בסופו של דבר, כשאתה מחליט אם אתה רוצה להקים חברה משפחתית או פרטית, רגילה הכוונה, קשה לעשות את שיקול הכדאיות בבחירה ביניהם דרך שיעור המס, היות ולאורך השנים, המצבים משתנים, וזה יותר שיקול של איך אתה רוצה להחזיק את הנכסים שלך..."** לדבריו: **"התשובה שלי לגבי כדאיות או אי כדאיות בחברה משפחתית מול רגילה, היא לא חד משמעית, והיא משנה בהתאם לנסיבות, ובעיקר כשאתה לא יכול לצפות מה תעשה ברווחים אם וכאשר יהיו... קשה לי לראות בעת הקמת החברה, לאורך שנים, מה הפעולה הזולה יותר או הרווחית יותר או הכדאית יותר"** (**9/ת** ש' 160-162, 165-167).

61. חרף דבריו אלה, דווקא לאור הבנת נאשם 1 את משמעות רישום חברה כמשפחתית, קיים קושי בקבלת גרסתו לפיה ביקש לרשמה כמשפחתית סמוך להתאגדותה. לדברי נאשם 1, בעת התאגדות החברה **"אני לא רציתי את הכסף בבית"** (עמ' 288 ש' 5 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). עוד לדבריו, ההחלטה שהתקבלה בהמשך לפיה בעלי המניות ימשכו חלק מההשקעה לכיסם, הייתה דרישה של בעל המניות בחברת עושרד עופר עיני (עמ' 288 ש' 5-12 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). כדברי נאשם 1 בעמ' 357 ש' 16 לפרוטוקול מיום 19.6.2022, **"...כשדעתי הייתה שאת הכסף צריך לגייס אל תוך החברה..."**. מכאן עולה גם על פי הסברו של נאשם 1 עצמו, בכל הנוגע לשיקולי מס (שהם היחידים הרלוונטיים לרישום חברה כמשפחתית כאמור) בעת הקמת החברה לא כדאי היה לרשמה כחברה משפחתית.

כדבריו: **"מה כדאי זה פונקציה של מה שאתה מצפה, אנחנו וראיתם את זה לפי הערכות השוו שנעשו על בסיס הרווחים הצפויים בחברה למעלה בעושרד ואם יש רווחים בעושרד היא תחלק דיבידנדים לא יודעים"**





כמה ולא יודעים מתי אבל היא תחלק, לכאורה שווה חברה רגילה, אם היא תחלק דיבידנדים נקבל את זה באפס מס ונחליט, בכסף נעשה משהו, אם נעשה בזה עסקים קיבלנו את הכסף בלי מס ואם ניקח הביתה מה שנרצה לקחת הביתה מיליון ש"ח נשלם מיליון ש"ח מס". לטענתו, ללא כל הסבר משכנע או היגיון לצידה, "למרות זאת העדפתי חברה משפחתית". נאשם 1 שב והבהיר: "כמובן שבאותו זמן לא ידענו בכלל על מכירת מניות זה דבר שבא יותר מאוחר" (עמ' 296 ש' 24-7 לפרוטוקול מיום 12.6.2022).

62. על מנת לנסות ולשכנע בכנות טענתו לפיה כוונתו מראש הייתה כי החברה תירשם כחברה משפחתית לצרכי מס ברשות המסים, הציג נאשם 1 הודעת דוא"ל ששלח לבנו אופיר ביום 13.9.2014 (נ/9) שם כתב: "את המניות אחזיק בחברה פרטית משפחתית של יריב ושלי ובהמשך נראה לפי חוקי המס" (עמ' 296 ש' 31-26, עמ' 297 ש' 2-1 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). טענת נאשם 1 היא כי מדברים אלה עולה שהודיע לאופיר על כוונתו לרשום את החברה כמשפחתית, ובקשתו היא כי כך יפורש הכתוב בהודעת הדוא"ל. בסיכומי ההגנה נטען כי מדובר בראיה משמעותית וברורה שלא אותרה על ידי המאשימה, המעידה על כך שכבר בעת התאגדות החברה הוחלט כי תירשם כחברה משפחתית ברשות המסים - אך אינני מוצאת לקבל טענה זו. מבחינת הראיות עולה כי השימוש במונח "פרטית משפחתית" על ידי נאשם 1 בהודעת הדוא"ל כלל אינו מעיד על כוונה לפתוח את החברה כמשפחתית לצרכי מס באותו מועד - נהפוך הוא.

63. ודוק, בהודעתו ת/9 ערך נאשם 1 עצמו הבחנה בין חברה "פרטית" ל"משפחתית": "כשאתה מחליט אם אתה רוצה להקים חברה משפחתית או פרטית, רגילה הכוונה..." (ת/9 עמ' 150). משכך, אין בשימוש במונח "פרטית משפחתית" על ידו כדי לתמוך בפרשנותו המוצעת. אדרבא, דווקא מהמלל בהודעת הדוא"ל "ובהמשך נראה לפי חוקי המס" עולה כי בניגוד לנטען על ידו, נאשם 1 נתן דעתו גם בעת התאגדות החברה לחשיבות שקילת שיקולי מס ודחה שקילתם למועד מאוחר יותר. דחיית העניין (וכפועל יוצא דחיית רישום החברה אצל רשות המסים) העולה מהמכתב אף נתמכת בעובדה שמהראיות עולה שהחברה כלל לא פתחה תיק אצל רשות המסים באותו מועד, ובסופו של יום נפתח תיקה ביוזמת פקיד שומה ת"א 1 כחברה רגילה רק ביולי 2015. על פי עדותו של נאשם 1 הוא אף לא ידע על הכרח לבקש הכרה בחברה כמשפחתית תוך 3 חודשים ממועד התאגדותה.

64. למרות החשיבות הרבה שייחסה ההגנה להודעת הדוא"ל, נאשם 1 בחר שלא לזמין את בנו אופיר אליו לשלוח ההודעה להעיד על מנת לתמוך בטענתו, ולו ביחס להבנתו שלו את שכתב. נאשם 1 מבקש כי יינתן אמון בדבריו שלו בלבד על יסוד פרשנות מלל הודעת הדוא"ל - אך נוכח המפורט לעיל לצד התרשמותי ממנו ומעדויותו, אינני מוצאת לעשות כן, ואין ברשום בהודעת הדוא"ל כדי לתמוך בטענותיו.

#### הסתירות בגרסאות נאשם 1 ביחס לאירועי 2014 הנטענים על ידו

65. גם בגרסאות נאשם 1 לגבי החתימה על טפסים הנדרשים לשם פתיחת תיק אצל רשות המסים ורישום החברה כמשפחתית עוד בשנת 2014, ומשלוח הטפסים על ידו לפקיד שומה נצרת בצירוף מכתב הלוואי, סתירות פנימיות וחיצוניות וחוסר סבירות. גרסת נאשם 1 בחקירותיו ביחס לשליחת הטפסים ומכתב הלוואי בשנת 2014 אינה עולה בקנה אחד עם גרסתו בהקשר זה בבית המשפט בנושאים מהותיים ורלוונטיים. גרסאותיו אינן מעוררות אמון, ובכך יש כדי להטיל צל כבד על עדותו הכוללת ומהימנותה ואף לתמוך בראיות המאשימה.

66. בכל הנוגע למועד חתימת הטפסים בשנת 2014 ולמועד חתימת מכתב הלוואי - על פי גרסת נאשם 1 בעדותו בבית המשפט הוא זוכר בבירור שבפגישה שערך במשרדו של רו"ח בר לבב, האחרון החתים אותו על שני טפסים לצורך סיווג החברה כמשפחתית, ומסר כי יש לשלוח אותם לפקיד השומה בנצרת. לטענתו, משהוא נמצא בנצרת פעמיים בשבוע, החליט לקחת בעצמו את הטפסים ולמסור אותם לפקיד השומה. התנהלות נטענת זו הוסברה כך על ידו: "אני לא יכול לזכור איך ולמה אמרתי לו אבל אני יודע שזה חלק מההתנהלות שלי, עשיתי את זה



**במקרים דומים אחרים** (מבלי שהציג כל ראיה למקרה דומה נוסף). לדבריו, **"ככל שאני זוכר זה נראה טיפשי שאני נוסע לנצרת פעמיים בשבוע ויישלחו שליח לנצרת כשכל תפקידו למסור טפסים, תן לי אני אעשה את זה ואעביר את זה, אין לי תיק, הניירת שלי על הכיסא האחורי באוטו"** (עמ' 304 ש' 6-22 לפרוטוקול מיום 12.6.2022).

לטענת נאשם 1, הטפסים נשכחו על ידו במושב האחורי של רכבו למשך שבועיים שלושה (והוא אף הציג את **48/נ** כדי ללמד שכך הוא נוהג) וכששב מחו"ל, מצא אותם, הבין **"שפישל"**, הוציא נייר חלק מהמדפסת, כתב מכתב לוואי בכתב ידו, ושלח אותו בצירוף הטפסים לפקיד השומה בנצרת בדואר רגיל ומבלי לשמור כל עותק מהם (עמ' 309 ש' 9 לפרוטוקול מיום 12.6.2022, עמ' 304 ש' 27-30 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). לדבריו: **"כשמינתי ומצאתי את הטפסים שומו שמיים לא שלחתי אותם לכן החלטתי להסיר מעלי את העניין הזה הוספתי את מכתב הלוואי ושלחתי"** (עמ' 307 ש' 10-12 לפרוטוקול מיום 12.6.2022).

67. למרות שבעת עדותו בבית המשפט העיד נאשם 1 באופן נחרץ כי כתב את מכתב הלוואי בתאריך המופיע על גביו (13.10.2014), והוציא לשם כך נייר מהמדפסת לאחר שגילה ש"פישל" ושכח לשלוח את הטפסים (ומכאן במשתמע חתם על הטפסים שבועיים שלושה קודם לכן) - כאשר הוצג לו מכתב הלוואי נושא התאריך 13.10.2014 (שהוא גם התאריך על גבי הטפסים המתוארכים לאחור) בחקירתו הראשונה (**ת/9**), טען נאשם 1 כי אינו זוכר כל פרט על מכתב זה. כך, נאשם 1 לא זכר שערך את מכתב הלוואי, לא את נסיבות עריכתו, לא מדוע הוא זה שערך אותו ולא ר"ח בר לבב, לא היכן ערך אותו או מתי, ולא אם הראה את המכתב לאחרים. נאשם 1 אף לא זכר אם שמר עותק מהמכתב או אם מסר עותק ממנו לר"ח בר לבב. כאמור, לדבריו בהודעה: **"המכתב הזה הוא בעיני הוא לא משהו מהותי"** (**ת/9** ש' 458, 475-497, 514, 522-525). לדברי נאשם 1 בהודעתו השנייה **ת/10**, הוא אינו זוכר אם כתב את מכתב הלוואי במשרדו של בר לבב בעת שחתם לטענתו על הטפסים, או מאוחר בביתו לפני שליחתם לפקיד שומה נצרת (**ת/10** ש' 367). נאשם 1 אף טען שלא יתכן ששלח את מכתב הלוואי ביום 13.10.2014 אלא לאחר מכן (ובסתירה לגרסה לפיה שלח את המסמכים לפקיד שומה נצרת שבועיים שלושה לפני תאריך זה).

68. רק במשפט נזכר נאשם 1 באופן מפתיע בנסיבות כתיבת מכתב הלוואי הנטענות. בעדותו מסר כי חתם על שני הטפסים במשרדו של בר לבב מספר שבועות קודם למועד בו כתב אותו (כלומר כשבועיים שלושה לפני יום ה-13.10.2014) וכי שמר עותק רק ממכתב הלוואי והעבירו לר"ח בר לבב (עמ' 326-327 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). אין בפי נאשם 1 כל הסבר הגיוני ומשכנע לאותו זיכרון ציורי מאוחר ומפורט. הזיכרון הפתאומי והמדויק של אירועי 2014 הנטענים אף אינו עולה בקנה אחד עם טענת ההגנה לפיה מאחר שנאשם 1 סובל מבעיות זיכרון, הוא כלל אינו זוכר את נסיבות חתימת הטפסים המתוארכים לאחור, עליהם חתם לטענתו בשנת 2017.

69. נאשם 1 אף מסר גרסאות סותרות ביחס למיקום ממנו לטענתו שלח את הטפסים ואת מכתב הלוואי לפקיד השומה בשנת 2014. כך, בעוד שבחקירתו ביום 27.6.2018 מסר כי שלח את הטפסים **"מתיבת דואר אדומה"** בפינת הרחוב בו הוא גר ברמת גן (**ת/9** ש' 836-839), בהודעת הדוא"ל ששלח לדדוש ביום 14.3.2017, שהוא מועד סמוך יותר למועד המשלוח הנטען, דווקא כתב ששלח את הטפסים ממשרדו בנצרת (**ת/31**).

70. בחקירתו השנייה **ת/10** ניסה נאשם 1 להסביר את הסתירה: **"אני לא יכול לזכור. אני חושב שאז בזמן ששלחתי את המייל חשבתי ששלחתי את זה בנצרת. אבל לא לזה ייחסתי חשיבות כשכתבתי את המייל הזה. גם ברור לי שלא יכולתי לשלוח את זה ב-13.10.2014, יום שחתמתי בתל אביב אצל מיכאל בר לבב"**

במשרד, ואי אפשר להיות בשני מקומות גם בנצרת וגם בתל אביב. כוונתי הייתה שבסמוך ליום החתימה הניירת נשלחה לפקיד השומה בנצרת" (ת/10 ש' 298-295).

71. גם בבית המשפט ניסה נאשם 1 להסביר את הסתירה בגרסתו ללא הצלחה. טענתו היא שיש לתת משקל רב יותר למפורט במכתבו לדדוש מיום 29.3.2017 מאשר להודעת הדוא"ל ששלח לה ביום 14.3.2017. כדבריו: "המכתב נכתב ביישוב דעת, ישבתי, ביקשתי ממיכאל שישלח לי פרטים, תאריך מתי הקמנו את החברה, מתי פה מתי שם כל זה לא עסקתי במייל, במייל כתבתי שורה אחת מהטלפון וזה נגמר, פה הבנתי שהם רוצים משהו עם תוכן ומשקל ולכן שחזרתי את הסיפור וידעתי מה עשיתי ואיפה עשיתי ושלחתי את זה מלא... ובראש שלי היה לי ששלחתי את זה מנצרת. כשדיברתי איתה (דדוש - ד.א.) לאחר מספר ימים שוב פעם היא חייגה אליי ואמרה לי "לא, אני רוצה מלא עם פרטים, הרבה יותר מדויק, אז אני ישבתי, כתבתי והעליתי פרטים הרבה יותר מדויקים, ואז שחזרתי את האירוע יותר טוב, כנראה, שזה בא מרמת חן..." (עמ' 326 ש' 10-21 לפרוטוקול מיום 12.6.2022, עמ' 324 ש' 27.32, עמ' 325 ש' 1-2 לפרוטוקול מיום 19.6.2022).

72. אין בהסברו זה של נאשם 1 כדי להועיל. חרף דבריו בניסיון להסביר את הסתירה, מעיון במכתב מיום 29.3.2017 (ת/20, ת/46) עולה כי בניגוד לנטען על ידו, כלל לא פורט בו מהיכן שלח לטענתו את הטפסים לפקיד שומה נצרת. משכך, גרסתו היחידה בפני פקיד שומה ת"א 1 או מי מטעמו הייתה כי שלח את הטפסים ואת מכתב הלוואי (שאת דבר קיומו כלל לא זכר באופן מפתיע לפי טענתו בחקירה) בדואר ממשרדו בנצרת. גרסה זו עומדת בסתירה חזיתית לגרסתו השנייה לפיה הטפסים נשלחו מתיבת דואר ליד ביתו - זו באה לעולם רק בעת חקירתו - ואינה מעוררת אמון.

73. זיכרונו של נאשם 1 אשר לתיבת הדואר האדומה הצטייר בעת עדותו בבית המשפט כאילו היה זיכרון חי ומוחשי של תיבת הדואר, צבעה, מיקומה בכיכר השושנים (זיכרון ציורי זה אף ניכר בעדותו החדשה ביחס לכתיבת מכתב הלוואי כמפורט לעיל). דווקא עודף הפרטים הנטענים על ידי נאשם 1 בהקשרים אלה מקשה עד מאוד ליתן אמון בגרסתו. לדבריו נאשם 1 בעדותו "לקחתי את 2 הטפסים, או מה שנקרא להם, שמיכאל נתן לי כשחתמתי וקיבלתי ממנו על מנת להעביר, צירפתי לזה את מכתב הלוואי, את 3 הדברים האלה יחד שמתי את המעטפה כשהושטתי את היד השמאלית והוצאתי אותה מהארון והלכתי עם זה ושלחתי את זה בדואר" (עמ' 321 ש' 32, עמ' 322 ש' 1-3 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). כאמור, הסבר ציורי זה לא ביסס אמינות, נהפוך הוא. דווקא כשנאשם 1 מתאר את הדברים בצורה כל כך החלטית, מובהקת, ציורית, צילומית - לא ניתן לחיות עם הסתירה בין גרסאותיו וכן עם העדר זיכרונו המוחלט ביחס לחתימה על הטפסים המתוארכים לאחור.

74. לאורך שתי חקירותיו התעקש נאשם 1 כי התאריך הרשום על המסמכים המתוארכים לאחור, 13.10.2014, הוא התאריך בו חתם על המסמכים, וטען כי אלה המסמכים המקוריים (או העתקים) (ת/9 ש' 596-603, 651, 758-761, ת/10 ש' 35). גם כאשר עומת עם כך שטופס פתיחת התיק לתאריך עליו הוא חתום עודכן בחודש יוני 2015, כך שלא יתכן שחתם על אותו הטופס לפני מועד זה, לכל המוקדם, שב נאשם 1 על עמדתו הנוקשה לפיה לא חתם על המסמכים המתוארכים לאחור בתאריך שאינו ה- 13.10.2014 (ת/9 ש' 858). נאשם 1 הוסיף ש"אין לו שום הסבר לעניין הזה" ו"זה באמת תמוה" והוא "חייב לנסות לחשוב ולהיזכר מה קורה פה" (ת/9 ש' 866, 875-876, 885-886, 936, 954). אף לאחר שהוצג לנאשם 1 המכתב מיום 29.3.2017 ששלח לפקיד שומה ת"א 1 וגרסתה של גב' אליאב ז"ל שעבדה במשרדו של רו"ח בר לבב לפיה הטפסים המתוארכים לאחור לא מולאו ביום 13.10.2014, כל שהשיב נאשם 1 הוא "אני לא יודע לענות על זה" (ת/10 ש' 399-405).

75. מהראיות עולה ואין חולק שביום 13.10.2014 שב נאשם 1 מחו"ל (ת/11). על אף האמור, והגם שעובדה זו הוצגה לו בחקירתו, התעקש נאשם 1 שהגיוני שבאותו היום, מיד עם חזרתו מחו"ל, נסע לרו"ח בר לבב וחתם על הטפסים (ת/10 ש' 86-92). כיום, בפי נאשם 1 אין כאמור כל הסבר לגרסה מסבכת זו עליה עמד נחרצות בחקירה, לבד מטענתו לבלבול וכנגד התנהלות החקירה. הסברו של נאשם 1 בעדותו לפיה בחקירתו הוא "יוצא מתוך הנחה אולי מצאו את אותו טופס שבעיני הלך לאיבוד במס הכנסה" (עמ' 329 ש' 6-7 לפרוטוקול מיום 12.6.2022) וטענתו לפיה בזמן החקירה "אין לי את התודעה לצערי שמילאנו טפסים פעם שנייה שזו לא אופציה שהייתה לי בראש באותו רגע ובהמשך" (עמ' 329 ש' 3 לפרוטוקול מיום 12.6.2022) אינה מעוררת אמון ואינה מסתברת.

ההגנה ניסתה בסיכומיה לשכנע כי נאשם 1 התבלבל בחקירותיו, וכי לא הוצגו לו הדברים באופן בו ראוי היה שיוצגו. עוד טענה כי גרסתו של נאשם 1 בחקירותיו והתנהלותו במסגרתן דווקא מהוות ראייה לחפותו, גם לאור עמידתו על גרסתו לפיה שלח טפסים בשנת 2014, תוך שהביע תמיהה ביחס לאלמנטים המפורטים בטפסים המתוארכים לאחור שהוצגו לו. יש להבהיר, לאחר בחינת כלל טענות ההגנה בהקשר זה - אין בטענות ההגנה ממש.

76. אינני מוצאת כי נאשם 1 בולבל או התבלבל בעת חקירותיו או כי לא היה לו זיכרון "ממעמד החתימה" בדיעבד על הטפסים המתוארכים לאחור משהיה "פחות מעורב", ולכן שגה. אין כל פגם באופן הצגת הטפסים המתוארכים לאחור לנאשם בעת חקירת החשדות נגדו ובקשת גרסתו. מעין בהודעות נאשם 1 (ת/9 ות/10) עולה כי נחקר באופן מכבד, לא הוטעה בדרך כלשהי, וניתנה לו הזדמנויות הוגנות להסביר את פשר הטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי. כאמור, גם לאחר שהוצג לו שלא יתכן שטפסים אלה נערכו בתאריך המופיע על גבם (13.10.2014) שב נאשם 1 וטען כי חתם על הטפסים בשנת 2014, במועד הכתוב על גבם - 13.10.2014. זאת גם לאחר שנועץ בעורך דין במהלך חקירתו הראשונה, וגם במהלך חקירתו השנייה אליה הגיע מביתו, לאחר שהייתה לו הזדמנות להיזכר בדברים. בניגוד לנטען על ידי ההגנה בסיכומים, לא מצאתי כי חקירתו של נאשם 1 מעידה על תום ליבו - נהפוך הוא. זאת אף לאחר שעיינתי במסמכים הרבים שהוגשו אודות התנהלותו הנורמטיבית, פועלו הציבורי ועיסוקיו לאורך השנים (נ/32, נ/33).

77. גרסתו של נאשם 1 בחקירות לפיה חתם על הטפסים במשרד רו"ח בר לבב ביום 13.10.2014 נבדקה במסגרת החקירה. מאיכוני טלפון שבוצעו לנאשם 1 ולרו"ח לבר לבב (ת/13) כמו גם מעדותו של המהנדס רוני אברהמי (אשר ערך את חוות הדעת ת/30) עולה כי הסבירות שנאשם 1 היה ברח' החשמונאים בתל אביב (שם נמצא משרדו של רו"ח בר לבב) בזמן האיכון "שואפת לאפס" (עמ' 168 ש' 4-5 לפרוטוקול). מחוות דעתו של רוני אברהמי אף עולה כי לא הייתה תקשורת בין נאשם 1 ורו"ח בר לבב מהרגע בו נחת נאשם 1 בישראל ביום 13.10.2014 ועד לסוף אותו היום (ת/30 עמ' 28). מן האמור עולה כי גם האיכונים וחוות דעת המהנדס תומכים בהעדר היתכנות מפגש חתימה ביום 13.10.2014, וזו אף אינה גרסת ההגנה כיום.

78. בפי נאשם 1 גרסה שונה ונוספת ביחס למועד בו לטענתו חתם על הטפסים בשנת 2014. לצידה של גרסה זו טרוניה מצד ההגנה על כך שלא נבדקה היתכנות מפגש בין נאשם 1 לרו"ח בר לבב במועדים מוקדמים, החל ממועד התאגדות החברה (29.9.2014) באמצעות הצלבת איכונים. גרסה זו היא גרסה רזה שאינה מרובת פרטים (בניגוד לגרסאותיו החדשות ביחס ליתר האירועים הנטענים בשנת 2014, תוך תיאור כתיבת מכתב הלוואי ותיבת הדואר האדומה כמפורט לעיל). על פי גרסתו זו - חתם על הטפסים במשרדו של רו"ח בר לבב, מספר שבועות (שבועיים שלושה) לפני יום 13.10.2014 - הא ותו לא. נאשם 1 לא פירט את התאריך בו חתם על הטפסים לטענתו

ולא טען שהייתה כל דחיפות מיוחדת לחתימה.

79. גרסה זו של נאשם 1 נסמכת על טענת ההגנה לפיה מכתב הלוואי הוא אותנטי מזמן אמת אשר נטענה לפרקים כעובדה על ידי ההגנה. ההגנה טענה שבמכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 ועד חקירתו הראשונה (ולפני שבולבל לפי הנתען) גרסתו הייתה כי קיבל את הטפסים לשם העברתם לפקיד שומה נצרת שבועיים שלושה לפני יום 13.10.2014 (שכן זהו התאריך על גבי מכתב הלוואי).

80. אשר לטענת ההגנה כי הוכח שמכתב הלוואי הוא אותנטי - זו אינה קביעת. דווקא מגוון הגרסאות שהיו בפי נאשם 1 ביחס למכתב הלוואי תומכות במסקנתי לפיה גם מכתב הלוואי, כמו הטפסים המתוארכים לאחור, נוצר בדיעבד וכחלק מהמרמה הנתענת על ידי המאשימה.

כזכור, לנאשם 1 גרסאות משתנות ביחס למכתב הלוואי. שוב, בהודעותיו, נאשם 1 כלל לא זכר שכתב מכתב, ששמר אותו, או שהעביר עותק ממנו לרו"ח בר לבב. עדות נאשם 1 בדבר נסיבות כתיבת המכתב מעלה קושי ממשי. זאת בשים לב לזיכרונו הציורי בעת עדותו שהוא בחוסר הלימה מוחלט להעדר הזיכרון בחקירה. בנוסף, בשים לב לסתירות בין דבריו בחקירותיו ובעדותו בבית המשפט ובהודעת הדוא"ל ששלח לדדוש (ת/31) ביחס למיקום בו כתב את המכתב והמיקום ממנו נשלח על פי הנתען בצירוף הטפסים המקוריים. נאשם 1 אף כלל לא זכר בחקירותיו אם שמר עותק מהמכתב או העבירו לרו"ח בר לבב. משאיני מוצאת כי מכתב הלוואי אותנטי מזמן אמת, אף אין מקום למסקנה חותכת לפיה מלכתחילה היה מקום לבדוק היתכנות מפגש חתימה על טפסים בשנת 2014 שבועיים שלושה קודם לתאריך שעל גביו.

בנוסף, וחרף טענות נאשם 1, גם מעיון במכתב נאשם 1 מיום 29.3.2017 ומחקירתו עולה כי כל שנטען על ידי נאשם 1 הוא ששלח את הטפסים שבועיים שלושה לאחר חתימתם (הנחזית להיות ביום 13.10.2014) ומבלי לנקוב בתאריך, ומכתב הלוואי כלל לא הוזכר בהקשר זה.

81.

82. המאשימה התייחסה לשאלת אפשרות המפגש הנתען בין נאשם 1 לרו"ח בר לבב בסיכומיה. לטענתה, על פי איכוני הטלפון של נאשם 1 (ת/13) (שתחילתם ביום 1.10.2014) המועד היחיד בין יום 1.10.2014 ליום 5.10.2014, בו יכול היה נאשם 1 לפגוש ברו"ח בר לבב במשרדו על מנת לחתום את הטפסים הוא יום 5.10.2014, הערב בו טס לחו"ל (נסיעה ממנה שב ביום 13.10.2014). מקובלת עלי טענתה לפיה האפשרות שנאשם 1 חתם על הטפסים ביום 5.10.2014 אינה עולה בקנה אחד עם השכל הישר ואינה סבירה. זאת בשים לב לכך שטענת נאשם 1 היא כי לקח את הטפסים על מנת למסרם בנצרת, אך לא מסרם עקב עומס עבודה ואלה נשכחו ברכבו שבועיים שלושה. אין זה סביר שנאשם 1 יציע למסור את הטפסים במקום לשלוחם באמצעות שליח כשהוא יודע שביום המחרת הוא עתיד לטוס לחו"ל למשך שבוע. ועוד - אף אם פעל נאשם 1 כאמור, צודקת המאשימה בטענתה לפיה לא ברורה תגובתו ביום 13.10.2014 ("שומו שמיים") משלא הייתה לו הזדמנות למסרם לפקיד שומה נצרת קודם לכן.

83. טענה/סברה שהעלתה ההגנה היא כי יתכן ונאשם 1 חתם על הטפסים כבר ביום 29.9.2014, מועד התאגדותה של החברה (ת/44), או ביום 30.9.2014 - אך אפשרות זו לא נבדקה במסגרת החקירה ומדובר במחדל חקירתי. טענת המאשימה היא כי משהחברה התאגדה ביום 29.9.2014, לא ייתכן שהיה בידי נאשם 1 ורו"ח בר לבב מספר הח.פ. של החברה ועל כן נאשם 1 לא יכול היה לחתום על הטפסים במועדים אלה. כפי שהפנתה ההגנה,



ממסמכי ההתאגדות של חברת עושרד עולה כי התאגדה ביום 2.10.2014 (נ/41) וכבר במועד זה היה בידי עורך דינה מספר הח.פ. של החברה. תיאורטית, אכן ניתן להעלות השערה לפיה מספר הח.פ. של החברה היה ידוע גם לנאשם 1 מיד עם התאגדות החברה, ולכל הפחות החל מיום 2.10.2014 (מועד התאגדותה של עושרד) ולטעון כי הוא יכול היה לחתום על הטפסים בכל מועד שהוא מאז - אך תיאוריה לחוד וסבירות לחוד.

84. גם אם על פי האיכונים קיימת אפשרות למפגש בין נאשם 1 ורו"ח בר לבב ביום 2.10.2014, כטענת ההגנה, ויתכן ונערכה פגישה בימים 29.9.2014 או 30.9.2014 שלא נבדקה, במקרה הנדון, לאור המסד הראייתי הכולל וגרסת ההגנה הנשענת על עדות נאשם 1 והתרשמותי ממנה - אינני מוצאת כי הראיות מצביעות על היתכנות סבירה לפיה נאשם 1 נפגש עם רו"ח בר לבב בדחיפות, עוד בטרם קבלת תעודת ההתאגדות של החברה, ביום התאגדותה, יום או יומיים שלושה לאחר מכן, כדי למלא את הטפסים לרישומה כמשפחתית. זו אף אינה גרסה ברורה של נאשם 1 שאינו נוקב כזכור בתאריך פגישה עם רו"ח בר לבב. אדרבא כאמור, כשנשאל נאשם 1 אם ידע על דחיפות העניין משנתן חשיבות כה רבה לכך שלא מסר את הטפסים עם חתימתם, השיב תשובה מתחמקת לפיה הוא אינו חושב שידע על מועד סף מסוים להגשת הטפסים לפקיד השומה. לדבריו: **"עצם העובדה שהוצאתי וראיתי והייתי אמור למסור אותם מיד שהם נחתמו ולא ביצעתי את זה וודאי שהרגשתי לא טוב עם העניין הזה לכן רצייתי לסיים עם זה, לשלוח ושלום"** (עמ' 310 ש' 7-10, 13-15 לפרוטוקול מיום 12.6.2022) - גם גרסה זו אינה תומכת בסברה לחתימת הטפסים באופן כה דחוף כפי שהציעה ההגנה, מיד עם התאגדות החברה.

85. נאשם 1 אמנם העיד שמבחינתו פתיחת תיק במס הכנסה היא פעולה שצריכה להתבצע עם הקמת החברה ולכן פנה לרו"ח בר לבב לעשות כן עם רישום החברה ברשם החברות (עמ' 301 ש' 24, עמ' 302 ש' 2 לפרוטוקול מיום 12.6.2022), אך בהילות זו אינה עולה מדבריו בחקירות ואף לא מהודעת הדואל ששלח לבנו אופיר 13.9.2014 **"ובהמשך נראה לפי חוקי המס" (ת/9)** כך שהנסיבות מלמדות שלא אצה לנאשם 1 הדרך בהקשר זה.

86. יש להבהיר - בנסיבות, גם אם היה מוכח שנערכה פגישה בין רו"ח בר לבב לנאשם 1 באחד מהמועדים הנטענים (29.9.2014, 30.9.2014 או 2.10.2014) לא היה די בכך כדי לבסס שהפגישה נגעה דווקא לחתימה על הטפסים הנדרשים לרישום החברה כמשפחתית. חרף אותו זיכרון ציורי שנשאר אצל נאשם 1 לטענתו בקשר לחלק מהאירועים הנטענים בשנת 2014, כאמור, נאשם 1 כלל לא העיד בפן העובדתי שהפגישה נערכה במועדים אלה. הדעת נותנת שלו היה מדובר במפגש דחוף שכזה היה נאשם 1 מצוין זאת באופן ברור ונוקב בתאריך הפגישה. הדעת נותנת שאז, לאור הדחיפות, היה פועל באופן מידי להגשת הטפסים, וודאי לא משאיר אותם ברכבו למשך כשבועיים שלושה כטענתו. יתרה מכך, הדעת נותנת שהיה טורח לברר אם אכן נרשמה החברה בהמשך לטפסים אותם היה כה דחוף למלא, לאחר ששלח אותם, בעצמו או באמצעות רו"ח בר לבב. אלה כאמור אינם פני הדברים.

נאשם 1 לא הגיש כל ראייה לתמוך בטענה לקיומו של מפגש עם רו"ח בר לבב באחד המועדים הללו או בכלל, הגם שהמדובר בטענת הגנה שבפיו ועליו נטל הראייה לבססה (ולו בדמות רישום ביומו על פגישה עם רו"ח בר לבב בנושא זה). כזכור, נאשם 1 לא זימן את בנו אופיר לעדות, אף לא בהקשר זה, וכן לא זימן את אחיו יריב (הגם שנדרשה חתימתו על הטופס) ולא הציג כל ראייה אחרת. מובן כי בנסיבות אלה, לא די בטענה למחדל חקירתי כדי לספק.

87. לסיום בהקשר זה אבהיר כי אינני מוצאת שיש בכך שהייתה תקשורת בין רו"ח בר לבב ונאשם 1

במהלך חודש ספטמבר 2014 כדי לתמוך בטענה לחתימת הטפסים בשנת 2014. אין חולק כי ר"ח שימש כרו"ח של חברת י. ברוש והדעת נותנת כי יהיה ביניהם קשר. אדרבא, ככל שהייתה בידי נאשם 1 תכתובת SMS מחודש ספטמבר 2014 התומכת בטענתו, חזקה עליו שהיה מגישה.

88. לבסוף, ואם באיכונים עסקינן, הרי שעולה שגם גרסתו של נאשם 1 בבית המשפט לפיה שלח את הטפסים בדואר מביתו ביום 13.10.2014 אינה מעוררת אמון על פני הדברים. מהאיכונים (ת/13) עולה כי נאשם 1 שהה בנצרת למשך יום שלם ביום 14.10.2014. מקובלת עלי טענת המאשימה לפיה אין זה סביר שנאשם 1 בחר לשלוח את הטפסים בדואר רגיל ביום 13.10.2014 מביתו ולא המתין ליום המחרת, אז נסע לנצרת, על מנת למסור את הטפסים באופן אישי במשרדי פקיד השומה (כפי שאף התחייב ותכנן לטענתו לעשות מלכתחילה). הרי כך היה מוודא את קבלתם וממילא הטפסים היו מגיעים מהר יותר מאשר באמצעות הדואר. הסברו המתפתל של נאשם 1 לגבי אופן התנהלותו ותוכניותיו המשתנות לפרקים גם כשהוא מתכנן להיות במקום מסוים (עמ' 334 ש' 3-18 לפרוטוקול מיום 19.6.2022) אינו מספק - וזאת בלשון המעטה.

89. קושי נוסף עם גרסת נאשם 1 עולה ביחס לאופן הנטען בו נשלחו הטפסים בשנת 2014. לדברי נאשם 1 שלח את המסמכים בצירוף מכתב הלוואי לפקיד שומה נצרת (כך ממש לטענתו כתב על גבי המעטפה - ללא כתובת) בדואר רגיל, לא בדואר רשום ולא באמצעות שליח, ואף לא קיבל כל אישור על קבלת המסמכים ברשות המיסים, ואף לא חותמת "התקבל". על אף זאת, לטענתו, לא המשך לעקוב אחרי העניין שכן "לא ייחס לזה שום חשיבות" (ת/9 ש' 582-593), היה משוכנע ש"הכל בסדר" וטען שהוא "רק שליח בעניין הזה" (ת/9 ש' 570-577, 709-727, 805-808, 816-822). בעדותו בבית המשפט הוסיף: "אני לא עקבתי כי זה לא היה התפקיד שלי, הייתי שליח, אתה לא מצפה גם לא מחברת השליחויות שהיא תעקוב, אני העברתי את החומר, אמרתי למיכאל כנראה ששלחתי אותו וזהו, בזה נגמר הטיפול ואני לא שמעתי על הנושא הזה משנת 2014 עד לדעתי תחילת 2017... ברגע ששמתי אותו בדואר עדכנתי את מיכאל שהעברתי אותו וזה נגמר מבחינתי הטיפול הזה, זה לא משהו שאני נשאר לוודא" (עמ' 309 ש' 5-9, 12-13 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). בנסיבות, אין ממש בטענת ההגנה לכשל חקירתי בכך שלא נבדקה האפשרות שהטפסים אבדו בדואר.

העדר גרסה ביחס לחתימת הטפסים המתוארכים לאחור וסתירת גרסת נאשם 1 בראיות אובייקטיביות מטעם המאשימה

90. אשר לגרסת נאשם 1 ביחס לטפסים המתוארכים לאחור - כפי שטענה המאשימה וכפי שצוין לעיל, אין המדובר בגרסה כי אם בהסקת מסקנות מחומר הראיות על ידי נאשם 1 שאינה בגדר עדות. מסקנות אלה וגם עדות נאשם 1 ביחס לחלקים עובדתיים נקודתיים עליהם העיד בקשר לאירועי שנת 2017, אף אינם עולים בקנה אחד עם ראיות קיימות.

91. טענת נאשם 1 היא כי גילה שהחברה לא רשומה כמשפחתית רק בשנת 2017, כשרו"ח בר לבב ניסה לשדר את דוח החברה (ת/2ג) במערכת השע"מ כחברה משפחתית, ללא הצלחה (עמ' 315 ש' 3-9, 317 ש' 1-3 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). לטענתו, עד אותה העת היו ר"ח בר לבב והוא "בתודעה" כי החברה רשומה כחברה משפחתית (עמ' 314 ש' 21 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). גרסה זו של נאשם 1 אינה עולה בקנה אחד עם ראיות אובייקטיביות שהציגה המאשימה מהן עולה כי נאשם 1 ורו"ח בר לבב ידעו כבר לכל הפחות בחודש אוגוסט 2015 שתיק החברה מתנהל בפקיד שומה תל אביב 1 כחברה רגילה ולא משפחתית, ולהתרשמותי, כפי שטען ב"כ המאשימה, המדובר בהעמדת פנים שבוצעה כחלק מהמצג המרמתי הכולל.

92. כך, בהודעת פקיד שומה ת"א 1 על פתיחת התיק מיום 29.7.2015 (ת/44) אשר נמצאת בקלסר



החברה שנתפס במשרדו של רו"ח בר לבב (נ/15) נכתב במפורש שתיק החברה נפתח ביום 28.7.2015 במשרד פקיד שומה ת"א 1, כחברה רגילה בענף שירותי יעוץ ניהולי. מכתב זה נשלח לחברה עצמה (אצל עושרד) ולא לרו"ח בר לבב, וחזקה על נאשם 1 שהכירו. בנ/15 נכתב מפורשות "אם נפלה טעות באחד הנתונים הנ"ל או חל שינוי בפעילותכם - נא הודיענו על כך בהקדם" אך לא הוצגה כל ראיה לפיה נאשם 1 או רו"ח בר לבב פעלו כאמור.

כשנשאל נאשם 1 בעדותו בבית המשפט כיצד הגיעה ההודעה מעושרד לרו"ח בר לבב טען שאינו זוכר, אך כהרגלו במהלך העדות, העלה מספר סברות לפיהן אנשים מסוימים שעובדים במשרדי עושרד, כגון המנכ"ל או מנהל הכספים, העבירו את ההודעה לרו"ח בר לבב באופן אוטומטי, או לחלופין כי אחד מהם יצר עמו קשר והוא עצמו אמר להם להעביר את ההודעה לרו"ח בר לבב, בלי שבהכרח ידע על מהות המסמך (עמ' 350 לפרוטוקול מיום 19.6.2022).

93. בנוסף, כפי שהפנה ב"כ המאשימה, הלוגים מתוך ת/41 המתעדים כניסות ופעולות של רו"ח בר לבב בנתוני החברה כמייצג החל מה - 12.8.2015. לוגים אלה ומכתב הפניה של רו"ח בר לבב לפקיד השומה ת"א 1 לביטול מקדמות המופנה כבר בשנת 2015 לפקיד שומה ת"א 1 (מכתב מיום 20.9.2015 מתוך נ/15) מעידים גם הם כי רו"ח בר לבב ידע היטב כבר בשנת 2015 כי תיק החברה מתנהל בפקיד שומה ת"א 1 והחברה אינה מסווגת כמשפחתית (זאת גם אם קוד 62 מתייחס גם לחברה משפחתית כטענת ההגנה ובשים לב למועד קבלת ת/44 והשילוב בין האמור).

כמו כן, וכפי שהפנה ב"כ המאשימה, בקלסר רו"ח בר לבב (נ/15) אף מצויים תדפיסי שע"מ שהפיק רו"ח בר לבב מהם עולות השאילתות בהן השתמש. בכל אלה מופיע כי החברה נפתחה בפקיד שומה ת"א 1 בענף שירותי יעוץ ולא בפקיד שומה נצרת (לשם לטענת נאשם 1 שלח את הטפסים). המדובר בראיות המדברות בעד עצמן, ובעלות משקל אשר סותרות את גרסת נאשם 1.

94. נתתי דעתי לכך שהחברה שילמה מקדמות בשיעור 30% בשנת 2015 בגין רווח ההון ממכירת המניות, וכי תיק החברה בפקיד שומה ת"א 1 נפתח באופן יזום על ידי רשות המסים ביולי 2015. טענת ההגנה היא כי בכך יש לתמוך בגרסת נאשם 1 כי רו"ח בר לבב והוא היו בתודעה שהחברה היא חברה משפחתית, אך אינני רואה עין בעין עמה בהקשר זה. כפי שעולה מהראיות, רווח ההון הראשון בחברה התקבל בחודש יוני 2015 לאחר חלוף המועד לרישום החברה כמשפחתית לפי תנאי סעיף 64 לפקודה. כשאלה הם פני הדברים, ולאור הסתירות הרבות בעדות נאשם 1 בקשר לאירועי 2014 הנטענים והתנהלות רו"ח בר לבב מול רשות המסים בשנת 2015 כמפורט לעיל - אין בכך ראיה התומכת בנטען על ידי ההגנה באופן מספק.

95. גרסת נאשם 1 היא כי לאחר שרו"ח הודיע לו ש"קיימת בעיה" הניח שרו"ח בר לבב "עושה את מה שהוא צריך לעשות", לא שאל או התעניין בדרך בה הוא מתכוון לפתור את הבעיה, ולבסוף עדכן אותו רו"ח בר לבב שהוא "הרים ידיים" (עמ' 315 ש' 13-21, עמ' 316 ש' 20-27, עמ' 321 ש' 30-32 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). לדברי נאשם 1 כאמור הוא אינו זוכר אירוע בו נקרא למשרד רו"ח בר לבב לחתום על טפסים מאוחרים, ורק משחזור הדברים הבין שחתם על הטפסים המתוארכים לאחור לפקיד שומה ת"א 1 וגוש דן, אך אינו זוכר את נסיבות החתימה ולא היה מעורב בכך בשום דרך (עמ' 315 ש' 30, עמ' 316 ש' 13, עמ' 316 ש' 23-27, עמ' 335 ש' 22-26 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). כשנשאל נאשם 1 כיצד לטענתו הוא זוכר באופן ברור את שהתרחש בשנת 2014 אך הוא אינו זוכר שחתם על הטפסים המתוארכים לאחור, השיב תשובה מיתממת לפיה בשנת 2014 הוא היה מעורב, וכשהציגו לו את מכתב הלואי בכתב ידו זיכרונו רוענן, אך בכל הנוגע להשתלשלות העניינים בשנת 2017 הוא לא היה אקטיבי ועל כן אינו זוכר (עמ' 317 ש' 7-12 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). בעדותו אף ציין קיומם של קשיי זיכרון באופן שלא שכנע.





96. גרסה זו של נאשם 1 אינה משכנעת כלל. לבד מכך, נאשם 1 לא פעל לתמוך אותה בכל ראייה. כך, למרות שנאשם 1 אישר שחתם על הטפסים המתוארכים לאחור גם בשמו של יריב אחיו ולמרות שטען בחקירתו שבכל עת בה חתם בשם אחיו נהג לעדכנו - לא זימן את יריב כעד מטעמו גם בהקשר זה. עניין זה נשקל לחובתו. כמו כן, יש טעם בטענת המאשימה לפיה נוכח השימוש שעשה נאשם 1 בחותמת בחברה, כשמדובר בחברת אחזקות שאינה מנהלת עסקים, הדעת נותנת כי אין המדובר בחתימה שחתם נאשם 1 כלאחר יד, ולא ניתן לקבל גרסתו לפיה לא נתן דעתו לחתימה. ועוד, כפי שהפנה ב"כ המאשימה, מנ/15 עולה כי חרף טענת נאשם 1 לפיה הוא חותם על טפסים רבים לבקשת רו"ח בר לבב בלי להסתכל, לפחות בכל הנוגע לחברה עולה כי אין כל מסמך החתום על ידי נאשם 1 לבד מהדוח הכספי של החברה לשנת 2015. נותרנו איפה עם גרסתו הנוחה של נאשם 1 להיעדר זיכרון מוחלט שאינה עולה בקנה אחד עם השכל הישר ואינה מעוררת אמון.

97. על אף העדר הזיכרון לו טען נאשם 1, בעת עדותו שב וטען במגמתיות כי החתימה על הטפסים המתוארכים לאחור נערכה בשנת 2017. זאת באופן התואם את גרסתו לפיה התברר שהחברה אינה רשומה כמשפחתית רק לאחר ניסיון לשדר את הדוח כחברה משפחתית, ולא קודם לכן. לא ניתן שלא לתמוה כיצד העיד נאשם 1 בביטחון רב כי חתם על הטפסים המתוארכים לאחור רק בשנת 2017 אם כלל אינו זוכר את אירוע חתימתם כטענתו (והרי אלה יכולים היו להיחתם בכל מועד החל מיוני 2015).

98. אחת מטענות נאשם 1 היא כי יתכן שהטפסים המתוארכים לאחור נערכו על ידי רו"ח בר לבב ללא מעורבותו והוא רק חתם עליהם (כשנשאל האם הוא מעלה אפשרות כזו על דעתו השיב: "**בהחלט כן**" עמ' 341 ש' 27 לפרוטוקול מיום 19.6.2022) - אך בעדותו כשל מלשכנע ולהסביר איזה אינטרס יש לרו"ח בר לבב "להכשיל אותו". נראה כי בשל קושי זה בחר בדרך מתחמקת להעלות סברות שונות, סותרות בפן העובדתי. כך לדבריו: "... אני קודם כול לא אומר שהוא סידר אותי או לא סידר אותי. אמרתי שאני לא זוכר את האירוע, אז אני לא זוכר מה דובר באירוע. יכול להיות שמיכאל אמר לי "שמע, דיברנו עם מס הכנסה, צריכים למלא פה טפסים חדשים, חתום". יכול להיות שהוא אמר לי את זה, אני פשוט לא זוכר את האירוע. הוא לא נכנס לי לראש. אז אי אפשר להסיק מזה שאני יודע מה מיכאל אמר לי או לא אמר לי כי אני לא יודע. כמו שאני לא זוכר שחתמתי אז אני בוודאי לא זוכר אם דיברנו, מה דיברנו ועל מה דיברנו. יכול להיות שבמקרה הוא אמר לי "שרגא, אני צריך לחתום פה על טפסים כי אנחנו מגישים טפסים חדשים לתל אביב 1 במקום כל אלה שלא הגיעו לנצרת". לדוגמה. או "דיברנו עם תל אביב 1 וזה מה שהם ביקשו לעשות" או "זה מה שאני חושב שצריך לעשות". לא יודע, לא זוכר... למה שמיכאל בר לבב יזייף טפסים? למה שהוא ילך לדין פלילי ושלל יצא לו מזה כלום? למה שהוא יעשה את זה? הרי זו שאלה שמהיום הראשון לא הבנתי. נניח אני הרווחתי מיליון שקל. מה מיכאל בר לבב הרוויח מזה? למה הוא יסכן את הרישיון, וילך לדין פלילי, ויזייף? כי שרגא רוצה?" (עמ' 345-346 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). שוב, לבד מהעובדה שסברות אין בגדר עדות, המדובר גם במקרה זה בעדות מתפתלת, מיתממת ומתחמקת הנוגעת בסתירות פנימיות, ואינה עולה בקנה אחד עם ראיות חיצוניות והשכל הישר, והמעלה קושי ממשי לתת אמון באיזה מגרסאותיו.

99. למעלה מן הצורך אוסיף כי האפשרות שהעלה נאשם 1 לפיה רו"ח בר לבב אמר לו שצריך למלא טפסים חדשים, אך הוא אינו זוכר, אף אינה עולה בקנה אחד עם טענתו לפיה הטפסים המתוארכים לאחור נערכו על ידי רו"ח בר לבב ללא מעורבותו. כמו כן הדעת נותנת כי אילו היה אומר לו זאת רו"ח בר לבב, נאשם 1 היה זוכר זאת כפי שזכר לטענתו היטב את אירועי 2014. והרי הטעם שנתן לכך שאין לו כל זיכרון ממעמד ונסיבות חתימת הטפסים המתוארכים לאחור הוא שלא היה אקטיבי.

100. טענת ההגנה היא כי קיימת אפשרות שהטפסים "שוחזרו" בהוראת אלכס ג'ירש ממש"מ (נ/22) (שעל פי עדות דדוש היא יחידה הנותנת שירות קבלת דוחות ופניות ומנתבת אותם למשרדים השונים בהתאם לשייכות התיק ברשות המסים (עמ' 211 ש' 30-32 לפרוטוקול)). נטען כי יתכן שכך הורה אלכס לגב' אליאב ז"ל. ההגנה הפנתה למכתבו של רו"ח בר לבב מיום 15.1.2017 (נ/15א) והכתוב עליו בכתב יד על ידי גב' אליאב ז"ל "**בהמשך לשיחתנו**" וכן כי דיברה "**טלפונית עם אלכס. קיבל את המכתב. שלח ביחד עם הדו"ח לפקיד שומה**". לטענת ההגנה, משאלכס ג'ירש לא נחקר, במחדל חקירתי, לא ניתן לשלול אפשרות זו - אך אני אינני רואה עין בעין עמה, ולטעמי אפשרות זו אף אינה בגדר אפשרות סבירה כלל. העדר סבירותה של אפשרות זו נתמך בעדותה של דדוש, כדבריה: "**אם אני נוברת בזיכרוני של שלושים שנות עבודה... אני לא זוכרת שאי-פעם מישהו טען בפני כזו טענה שהוא שיקף טופס בדיעבד אחרי איקס זמן... לא זכור לי שנדרשתי למצב שכן אדם שיקף וטען שזה נאמן למקור, לא זוכרת, וכמובן שגם לא במקרה הזה**" (עמ' 213 ש' 27-28, עמ' 214 ש' 6-7 לפרוטוקול). כך גם בעדותו של שפר אשר העיד שמעולם לא נתקל במקרה בו הרשות מבקשת מנישומים למלא טפסים עם תאריך מוקדם (עמ' 65 ש' 2-7 לפרוטוקול).

101. לבד מעמדתם של דדוש ושפר השוללת סבירות אפשרות כזו, כשמדובר בשני נושאי תפקיד בכירים ומנוסים בפקיד השומה, אילו היה מדובר במסמכים "משוחזרים" לבקשת מי מפקיד השומה (אלכס כנטען או כל אחד אחר), מדוע הופנה אחד מהם לפקיד שומה גוש דן? והרי היה ידוע במועד זה ואין חולק כי תיק החברה נפתח בפקיד שומה ת"א 1. אדרבא, זהו פקיד השומה אליו מוען מכתבו של רו"ח בר לבב מיום 15.1.2017 (נ/15) עצמו, אליו צורפו המסמכים המתוארכים לאחור. אין כל בסיס לסברת ההגנה לפיה יתכן ורישום פקיד שומה גוש דן נועד לשם להעברת התיק לשם מפקיד שומה ת"א 1 על מנת שהחברה תירשם כחברת אחזקות, ככל שכך נטען, וללא כל ביסוס ממשי. גם המלל במכתב רו"ח בר לבב "**מצורפת למכתבנו בקשת החברה להיחשב כחברה משפחתית שנשלחה למשרד פקיד השומה נצרת ... בתאריך 13 באוקטובר 2014 ואשר לא טופלה**" תוך צירוף המסמכים המתוארכים לאחור מבטל אפשרות זו, נהפוך הוא.

102. אילו היו פני הדברים כפי האפשרות שהעלתה ההגנה, אף אין זה סביר שנאשם 1 לא היה יודע על כך וזוכר שכך היה בהינתן חריגות הוראה מסוג זה, ושיח שהתקיים. יתרה מכך, אילו אלה היו פני הדברים, מן הסתם כבר לא היה נזקק נאשם 1 לשירותיו של רו"ח שיף, שכן העניין סודר וסוכם עם אותו אלכס. ועוד, גם אם היה שוכר נאשם 1 את שירותיו של רו"ח שיף, וודאי זה יכול היה להעיד שכך סופר לו בעת שהעניין עבר לטיפולו, ככל שהיה מזומן כעד הגנה (אך הוא לא הוזמן כאמור). וודאי היה רו"ח שיף לכל הפחות מספר על כך לדדוש, וכך גם נאשם 1. די במפורט כדי להדגים את העדר אפשרות מסוג זה. נוכח האמור, אף אינני מוצאת לזקוף לחובת המאשימה את אי הבאתו של אלכס לעדות ובכך להניח כי גרסתו הייתה מטיבה עם הנאשמים כעתירת ההגנה.

103. גם סברתו של נאשם 1 לפיה יתכן שחתם על הטפסים המתוארכים מבלי שראה את התאריך (עמ' 330 ש' 27-32 לפרוטוקול מיום 12.6.2022) אינה משכנעת ואין בה כדי להקים ספק סביר. מדובר בטענה/סברה שעלתה ללא כל בסיס ראייתי וממילא אינה בגדר עדות. אף אין נפקות ממשית לדברי נאשם 1 בהם העלה ספק טענת הסתמכות: "**אני מאמין באמונה שלמה ברואה החשבון, שיפעל באופן תקין ויעשה מה שהוא יודע שמותר לו או אסור לו לעשות יותר טוב ממני**" (עמ' 331 ש' 4-6 לפרוטוקול מיום 12.6.2022). זאת מבלי שביסס ראייתית כי הסתמך על רו"ח בר לבב בעניין זה, ללא כל תמיכה בספק טענה זו ובראי מכלול הראיות.

104. לבסוף, נתתי דעתי לטענת ההגנה לפיה בלוגים של נאשם 1, על פי מספר תעודת הזהות שלו, נראה כי הייתה כניסה של פקיד שומה חקירות חיפה והצפון ביום 6.1.2015. לא הבנתי כיצד מכך מסיקה ההגנה שיתכן ונשלחו טפסים לנצרת בשנת 2014 וטענה זו אינה מתקבלת. בכל הנוגע למחדל חקירה נטען הנוגע לאי בדיקת האמור, אינני רואה עין בעין עם ההגנה, וכך או כך, ההגנה הייתה חופשיה להזמין כל עד הגנה בהקשר זה ככל

שהייתה חפצה בכך.

### מסקנות והכרעה - אישום ראשון

105. מפירוט הראיות שלעיל עולה כי המאשימה הציגה ראיות ישירות לפיהן נאשם 1 חתם על טפסים מתוארכים לאחור הדוברים שקר על עצמם, ויוצרים מצג כוזב בפרט המהותי והרלוונטי - התאריך בו נחזה כי נערכו ונחתמו, וכי הם עלולים להטעות. כשהפרט המהותי להנחת דעתו של פקיד השומה לצורך סיווג חברה כמשפחתית הוא התאריך המצוין על גבי הטפסים, וכשעל פי סעיף 64א לפקודה יש להגיש בקשה לסיווג חברה כמשפחתית תוך שלושה חודשים ממועד היווסדה - אין חשיבות ממשית לנמענים השונים על גבי הטפסים המתוארכים לאחור, שיתכן ונכתבו בשגגה (לנאשם הפתרונים בהיותו חתום עליהם). אין בכך כדי לאיין את מצג השווא הנטען לפיו טפסים אלה נערכו ונחתמו ביום 13.10.2014, ואת עבירות הזיוף והמרמה ועבירות המס הנטענות.

106. מסקנתי מן הראיות היא כי המאשימה הוכיחה שגם מכתב הלוואי שכתב נאשם 1 דובר שקר על עצמו, כאילו נערך ביום 13.10.2014. זאת לאור כלל הראיות לצד גרסאותיו הסותרות והשונות של נאשם 1, כשבין היתר בחקירתו בשנת 2018 טען שכלל אינו זוכר שכתב אותו, למרות שגם לשיטתו שלו שלח אותו בעצמו לפקיד שומה ת"א 1 בשנת 2017 (יחד עם מכתבו מיום 29.3.2017) כראיה למשלוח טפסים כנדרש בשנת 2014.

107. מן הראיות עולה כי עותק מהטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי נשלחו על ידי משרדו של ר"ח בר לבב לצד מכתבו מיום 15.1.2017 (נ/15א) כראיה (כוזבת) לכך שנשלחו לראשונה במועד הרשום בהם, וכך גם עולה ממלל המכתב. מסמכים אלה תויקו כאסופה בתיק הקבע.

108. שוכנעתי מעל לכל ספק סביר כי אסופת המסמכים ובכללה הטפסים המתוארכים לאחור נשלחה גם על ידי נאשם 1 כראיה לכך שהגיש את הטפסים הנדרשים במועד. זאת על יסוד עדותה והודעתה של דדוש לצד עדותו של שפר והימצאותם של הטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי כאסופה עם מכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 (ת/46), על גביו חותמת התקבל מקורית מיום 30.3.2017. משכך, טענות ההגנה וגרסתו של נאשם 1 (או שמא טענתו) בהקשר זה נדחות. כמפורט בפרק הראיות, דברי נאשם 1 בבית המשפט ובחקירות בקשר למשלוח מסמכים אלה וצירופם למכתבו מיום 29.3.2017 (כמו בהקשרים רבים אחרים) היו נגועים בסתירות פנימיות וחיצוניות ולא עוררו אמון כלל - מה גם שבסופו של יום עולה כי עדותו לפיה לא שלח את הטפסים עם מכתבו מבוססת אך על מסקנתו ממלל המכתב, ואין מדובר בעובדה אותה הוא זוכר.

109. בשילוב הראיות מסקנתי היא כי הנאשמים הציגו לרשות המסים מצג כוזב ישיר העלול להטעות, וכך גם באמצעות מכתבו של ר"ח בר לבב, כאילו המדובר בהעתק מסמכים אותנטיים אשר נשלחו על ידי נאשם 1 במועד על מנת להירשם כחברה משפחתית, וככל הנראה אלה לא טופלו או אבדו. משהמאשימה הוכיחה את המרמה בה נקט נאשם 1 עצמו, מובן שאין בכך שאלכס, ששוחח ככל הנראה טלפונית עם גב' אליאב ז"ל ממשרד ר"ח בר לבב לפני שליחת המכתב מיום 15.1.2017, לא נחקר ולא זומן לעדות, כדי להביא לקביעה לפיה קיימת אפשרות מסתברת כי גב' אליאב ז"ל התבקשה על ידו לתארך טפסים לאחור המקימה ספק סביר.

ממילא, ראו בקשר להיתכנות בקשה מסוג זה, בין אם על ידי אלכס או על ידי כל גורם אחר מפקיד השומה, גם את ניתוח עדותם של דדוש ושפר ואת מלל מכתבו של ר"ח בר לבב. גם טענה בדבר אפשרות תאורטית לפיה הטפסים

המקוריים שנחתמו בשנת 2017 הועברו עם שליח לפקיד השומה אינה מסתברת ואינה מקימה ספק סביר באשמת נאשם 1. לבד מהעובדה שטפסים אלה אינם בנמצא, ההגנה לא הציגה כל אסמכתא לכך שטפסים מקוריים מתוארכים לאחור נשלחו לפקיד השומה. הדעת נותנת שלו אלה היו פני הדברים - היו הנאשמים דואגים לקבל אסמכתא להעברתם - בפרט לאור ניסיונם הנטען בשנת 2014.

110. כפי שטען ב"כ המאשימה, המאשימה הציגה ראיות ישירות לביסוס העבירות, ובשלב זה עבר נטל הראיה המשני לשכמי נאשם 1. הגם שחלק מהראיות שהוצגו על ידי המאשימה ונדונו, בפרט אלה הנוגעות לשלילת אירוע 2014 (שבבסיס טענת ההגנה) הן ראיות נסיבתיות, אין המדובר באישום המבוסס על ראיות נסיבתיות כטענת ההגנה. ודוק, גם לו היה נקבע כי אירוע 2014 התקיים או כי קם ספק סביר באשר להתקיימותו (ולא כך היא), לא היה בכך כדי לשנות את העובדה שהוכח בראיות ישירות שהנאשמים זייפו מסמכים והציגו באמצעותם מצג כוזב לפיו המדובר בהעתק הטפסים שנחתמו בשנת 2014. שאלה אחרת, נפרדת, הייתה עולה בנסיבות אלה והיא האם הוכחו כל יסודות העבירות בהן הואשמו הנאשמים - אך אין מקום או צורך לדון בכך, לאור מסקנתי הברורה לפיה ההגנה לא עמדה בנטל לסתור את תזת המאשימה על יסוד טענתה להתקיימותו של אירוע 2014 או בכלל, ולו כדי הקמת ספק סביר.

111. אמנם, נטל השכנוע נח על כתפי המאשימה, אך יש משמעות ראייתית ממשית לגרסתו של נאשם 1, הסבריו, ומידת האמון שמוצא בית המשפט לתת בדבריו לאחר התרשמות בלתי אמצעית ממנו, בפרט כשלא הוצגו מצדו ראיות ממשיות נוספות. בעניינינו כזכור, לנאשם 1 לא הייתה כל גרסה עובדתית או הסבר לחתימה על המסמכים המתוארכים לאחור (שאינה מוכחשת). בניגוד לנטען על ידי ההגנה, לא הוצגו במשפט ראיות לתמיכה בטענה לפיה קיימת אפשרות ממשית אחרת לעריכת הטפסים המתוארכים לאחור, השונה מתזת המאשימה, והשוללת את הטענה שביסוד האישום ואת המרמה. הנאשמים לא הניחו ולו בסיס ראייתי מינימלי התומך בסברות השונות שהעלו ביחס לחתימתו הלא מוכחשת של נאשם 1. בנוסף, אף נמנעו מזימון אחיו של נאשם 1 יריב בשמו חתם נאשם 1 על טופס הבקשה המתוארך לאחור והכוזב כעד, ומזימונו של רו"ח שיף, ועניין זה נזקף לחובתם. סברות ההגנה לא עלו בקנה אחד עם הראיות הקיימות, ולא הקימו ספק סביר, וגם הגרסאות הכוללות של נאשם 1 שנמצאו על ידי שקריות וסותרות בעניינים השונים הרלוונטיים כמפורט בפרק הראיות, מלמדות על העדרו של ספק סביר באשמתו, בהינתן מכלול הראיות שהוצגו במשפט.

112. אינני מוצאת ממש בטענת ההגנה לפיה לאור מחדלי חקירה שנפלו אין בידה להצביע על תרחיש מוגדר וברור לגבי האפשרות של ההשתלשלות העובדתית בשנת 2017. ישנו פער בלתי ניתן לגישור בין זכרונו הציורי הנטען של נאשם 1 בעת עדותו ביחס לחלק מפרטי אירועי 2014 הנטענים על ידו (שאף אינו עולה בקנה אחד בפרטים שונים עם גרסתו בחקירות) לבין העדר הזיכרון המוחלט ביחס לחתימה על המסמכים המתוארכים לאחור בשנת 2017, ופרטים נוספים קשורים. אין בהסברי ההגנה שעניינם בבעיית זיכרון או היות החתימה בשנת 2017 אירוע שאינו משמעותי כדי לספק. טענה מסוג זה אף סותרת כל היגיון. חשיבות סיווג החברה כמשפחתית עבור נאשם 1 בשל השלכות המס שבכך ברורה על פני הדברים. חשיבות זו אף עולה מהתנהלותו ומעורבותו של נאשם 1 בהקשר זה, הכוללת את פנייתו לדדוש בטלפון ובהודעת דוא"ל, כתיבת מכתבו לפקיד שומה ת"א 1, לדבריו על פי בקשת דדוש, ואפילו החלפת הייצוג ושכירת שירותיו של רו"ח שיף בסכום לא מבוטל.

יש להבהיר כפי שפורט בפרק הראיות שלעיל - אינני מוצאת כי יש בשכירת שירותיו של רו"ח שיף על ידי נאשם 1 בשנת 2017 כדי לסייע לקביעה בדבר קיומו של ספק סביר בכוונת המרמה של נאשם 1. נאשם 1 אף בחר כאמור

שלא לזמנו כעד הגם שהוצהר שכך יעשה (עמ' 203 ש' 18-19 לפרוטוקול). באופן דומה, אינני מוצאת כי יש בנמענים השונים על גבי הטפסים הכוזבים המתוארכים לאחור כדי לספק נופך של אמון לגרסת נאשם 1.

113. טענת ההגנה של נאשם 1 היא כי בשנת 2014 שלח בעצמו בדואר רגיל טפסים לפקיד שומה נצרת לשם רישום החברה כמשפחתית, מבלי שהשאר בידיו כל ראייה למשלוחם בדמות העתקם או אסמכתא להגשתם (למעט העתק מכתב הלוואי - שמסקנתי היא כי אינו אותנטי מזמן אמת כאמור).

114. הטענה מבוססת על גרסת נאשם 1, וההגנה לא הציגה כל ראייה ממשית נוספת לתמיכה שכך היה ומבקשת להסתמך על הבל פיו, לצד טענות למחדלי חקירה וסברות שונות על מנת להקים ספק סביר בתזת המאשימה. כמפורט בפרק הראיות, לא מצאתי לפרש את הודעת הדוא"ל ששלח נאשם 1 לבנו אופיר כפי פרשנות נאשם 1. נאשם 1 אף בחר שלא לתמוך את גרסתו בדבר עריכת ומשלוח הטפסים בשנת 2014 לפקיד שומה נצרת בעדות אופיר בנו או בעדות אחיו יריב שהיה בעל המניות המשותף עמו בחברה. אף אין כל ראייה אובייקטיבית חיצונית לתמיכה בטענת נאשם 1. אין בנמצא כל בקשה מסוג זה (גם לא בידי נאשם 1), והחברה לא נפתחה כמשפחתית בפקיד שומה נצרת בשנת 2014 אלא באופן יזום בשנת 2015 על ידי פקיד שומה ת"א 1. בשנת 2014 אף לא הוגש טופס יפוי כוח לרו"ח בר לבב שעל פי גרסת נאשם 1 ייצג אותו בהקשר זה ומשרדו ערך את הטפסים.

115. המדובר בגרסה שבבסיסה יסוד שלילי, ומטבע הדברים המסד הראייתי לשלילת היתכנותה דל. ביצוע מצג השווא באמצעות הטפסים המתוארכים לאחור ומכתב הלוואי בשנת 2017 ועריכתם אשר הוכחו מהווים חלק מהמסד הראייתי בהקשר זה, ומלמדים כאמור על ביצוע המעשים באופן ישיר. יש לזכור שטענת ההגנה לעריכת ושליחת טפסים בשנת 2014 לפקיד שומה נצרת נטועה היטב מראש בשימוש בטפסים המתוארכים לאחור אשר נערכו והוצגו לגורמים הרלוונטיים בפקיד שומה ת"א 1 בכזב כדי לתמוך בדיוק בטענה זו, ולספק לה נופך של אמינות.

116. ראיות המאשימה אשר פורטו בפרק הראיות ובכללן הראיות הנוגעות לאיכונים, תורמות למסקנתי לפיה אירוע 2014 לא התרחש. חלק מהמסד הראייתי שבבסיס קביעתי הן גרסאותיו המפורטות בחלקן, והסותרות של נאשם 1 בקשר לאירועי 2014 הנטענים ובכללן, ושקריו (לאחר שנבחנו על ידי בזהירות הנדרשת ולצד טענותיו) ובפרטים מהותיים שיש בהם כדי לשמש חיזוק אם לא סיוע לראיות המאשימה (ע"פ 8948/12 ג'יהאב נמר נ' מדינת ישראל (1.2.2016) והפסיקה המוזכרת שם) ע"פ 5152/91 חליוה נ' מדינת ישראל (17.10.1995) ע"פ 814/81 אל שבאב נ' מדינת ישראל (פ"ד לו (2) 826, 832).

117. מן הראיות עולה כי רו"ח בר לבב הכין וניסה לשדר את דוח החברה לשנת 2015 כחברה משפחתית וכי הגישו ככזה לפקיד השומה בחתימת נאשם 1 בחודש דצמבר 2016 או ביום 18.1.2017. ההגנה טוענת כי במעשה זה דווקא ראייה לך שרו"ח בר לבב לא נחשף לפני המועד בו ניסה לשדר את הדוח לכך שהחברה לא רשומה כמשפחתית. ההגנה אף הפנתה לכך שמקדמות בשנת 2015 שולמו על ידי החברה בשיעור מס של 30% התואם דיווח מסוג זה, ולמכתבו של רו"ח בר לבב (נ'15א) בו פורט כי בעת ניסיון שידור דוח החברה נתגלה שהחברה אינה משפחתית. נטען כי ראיות אלה תומכות בטענת ההגנה באשר למועד בו נודעה "הבעיה" בדצמבר 2016 או שנת 2017, וכפועל יוצא אף בכך שבשנת 2014 נערכו, נחתמו ונשלחו טפסים להכרה בחברה כמשפחתית ומכתב הלוואי.

118. מדובר בטענה שאינה יכולה להתקבל. במקרה זה בוסס באופן ברור וחד משמעי כי גם מכתבו של רו"ח בר לבב מיום 15.1.2017 (נ'15א) מציג מצג כוזב, ואין הכרח בשמיעת עדותו לשם כך. כזכור, למכתבו צירף רו"ח בר לבב את הטפסים המתוארכים לאחור ואת מכתב הלוואי. הגם שאין חולק כי הטפסים המתוארכים לאחור לא נערכו בשנת 2014, תיארם רו"ח בר לבב בכזב במכתבו כהעתק מסמכים אותנטיים משנת 2014, כלשונו: "**מצורפת**

### למכתבנו בקשת החברה להיחשב כחברה משפחתית שנשלחה למשרד פקיד השומה נצרת ... בתאריך 13 באוקטובר 2014 ואשר לא טופלה."

119. כשאלה הן הנסיבות, מובן שלא ניתן להסתמך על אופן עריכת דוח החברה על ידי רו"ח בר לבב כראיה המעידה על תום ליבו וכפועל יוצא על תום ליבו של נאשם 1. באופן דומה, לא ניתן להסתמך על תיאור העובדות על ידי רו"ח בר לבב בפני נאשם 4, רו"ח בן ברוך, כמעיד על תום ליבו של רו"ח בר לבב ועל כך שלא ידע עד לניסיון שידור דוח החברה לשנת 2015 שהחברה אינה רשומה כמשפחתית. על יסוד הראיות המפורטות בפרק הראיות מסקנתי הברורה היא כי ניסיון שידור דוח החברה לשנת 2015 כדוח של חברה משפחתית בוצע כחלק מהמהלך המרמתי הכולל וכך גם הגשתו. כמו כן, אף לא מצאתי - כמפורט בפרק הראיות - כי יש בתשלום מקדמות בשיעור 30% מס בשנת 2015 כמפורט בכתב האישום באמצעות ניכוי במקור, כדי לשנות. הרי בשלב זה כבר איחרו הנאשמים את המועד לשם רישום כחברה משפחתית, ורק סביב מועד זה הוחלט על מכירת מניות עושר על ידי הנאשמים לבקשתו של עופר עיני כמפורט.

120. באופן דומה, אין בדיווח שביצע נאשם 4 בדוח האישי של נאשם 1 לשנת 2015 כדי לסייע לתזת ההגנה. עניין זה יידון בהרחבה בפרק הדין באישום השני, אך די אם יובהר כי הצגת ב"כ הנאשמים את אופן הגשת הדוח האישי והנסיבות הסובבות אותה, אינו עולה בקנה אחד עם ממצאי בהכרעת הדין ביחס לאישום השני. בנוסף וממילא, נאשם 4 פעל לטענתו על יסוד דברים שנמסרו לו על ידי רו"ח בר לבב (ועל פי עדותו אף על יסוד דוח ההתאמה שהועבר אליו על ידי רו"ח בר לבב) ולא נטען בשום שלב שהיה חלק מהמצג הכוזב, הזיוף או המרמה. כמו כן, אין בכך שתיק החברה נפתח באופן ייזום רק בשנת 2015 ובפקיד שומה ת"א 1 כדי לתמוך בגרסת ההגנה לפיה נחתמו טפסים גם בשנת 2014 ובטענה לפיה נאשם 1 שלח טפסים אחרים בשנת 2014 לרישום החברה כמשפחתית לפקיד שומה נצרת.

121. בסופו של יום, הטענה לחתימה על הטפסים, כתיבת מכתב הלוואי ומשלוחם לפקיד שומה נצרת בשנת 2014 לא נתמכה בכל ראיה מעוררת אמון מצד נאשם 1 - ונתרנו כאמור אך עם גרסתו של נאשם 1 שהייתה רווית סתירות ושקרים.

122. כפי שהפנה ב"כ המאשימה בסיכומיו "אם מתעורר ספק סביר, ממשי ומוחשי באשמתו על יסוד מסכת הראיות, לא יורשע הנאשם. לפיכך נקבע כי הספק הסביר צריך להיות "ספק המותר, על פי מבחני השכל הישר, הגיון וניסיון החיים, שאלה אמיתית באשר לאשמת הנאשם. לא כל ספק שהוא ויהא המרוחק והדימוני ביותר עונה למבחן הספק הסביר. כדי שיתהווה ספק סביר, עליו להעלות תהיה אמיתית ביחס לאשמת הנאשם על רקע מכלול הראיות נגדו" (ע"פ 10943/05 אברהם (ברמו) לוי נ' מדינת ישראל (3.3.2008) (והפניות שם). לא די בהעלאת אפשרות תאורטית (בדמות הנחותי וסברותי של נאשם 1 וההגנה) לעורר ספק סביר (ע"פ 993/00 אורי שלמה נור נ' מדינת ישראל פ"ד נו(6) 205 (2002) עמ' 238, ע"פ 3914/05 איתן אלחרר נ' מדינת ישראל (10.11.2008)) ובמקרה זה, חרף הטענות והסברות השונות שהועלו - לא עלה בידי ההגנה לעוררו כנדרש.

123. זו מסקנתי גם לאחר שבחנתי את כשלי החקירה הנטענים כולם, ביניהם הטענה כי לא נבדקו כל אפשרויות המפגש בין רו"ח בר לבב לנאשם 1 במסגרת האיכונים, לא נבדק האם אבדו הטפסים בשנת 2014 בדואר ישראל, ולא נבדק כנדרש עם כלל הגורמים בפקיד שומה נצרת שמא התקבלו בטפסים בשנת 2014 אך לא טופלו או





אבדו שם. בנוסף, לאחר שבחנתי את משמעות מחדלי חקירה נטענים אלה לצד הנחות וסברות ההגנה ביחס לתרחישים אפשריים חלופיים שיתכן ואירעו בשנת 2017 וגרסת ההגנה לאשר אירע בשנת 2014. בעת בחינה כאמור נתתי דעתי גם לטענה לפגיעה בזכות הנאשמים להליך הוגן, כשנטען שהיו בחומר החקירה אינדיקציות ברורות לאפשרות אחרת מתזת החשד, אך כבר בשלב מוקדם **"ננעלו החוקרים על קונספציה כי אירוע 2014 לא התרחש והניחו את המבוקש"**.

124. כידוע, קיומם של מחדלי חקירה, ואפילו חמורים, אינו מוביל בהכרח לזיכוי נאשם ולא לקביעה אוטומטית כי קם ספק סביר באשמתו. על בית המשפט לבחון האם קיים חשש כי קופחה הגנת הנאשם. המאשימה אינה חייבת להגיש את הראיה המקסימלית, כי אם את הראיה המספקת, ועל מנת להכריע בנפקות מחדל החקירה יש לבחון את מכלול הראיות. ראו: ע"פ 5019/09 חליוה נ' **מדינת ישראל** (20.8.2013) וכן ע"פ 8447/11 **סולימאן נ' מדינת ישראל**, פסקה 24 (24.9.2011) וע"פ 8187/11 **פלוני נ' מדינת ישראל**, פסקה 38 (9.8.2013), ע"פ 8965/18 **מחאג'נה נ' מדינת ישראל** (3.11.2019) (פסקאות 34-35).

125. במקרה זה, לאחר בחינת כלל הטענות מסקנתי היא גם אם ניתן היה לבצע פעולות חקירה נוספות, אין המדובר במחדלי חקירה היוורדים לשורש העניין ואף לא במחדלי חקירה שהביאו לקיפוח הגנת הנאשמים. בראי מכלול הראיות - אינני מוצאת כי קם ספק סביר באשמת הנאשמים. בנוסף, אף לא מצאתי כי בעניינו **"ננעלו החוקרים על קונספציה כי אירוע 2014 לא התרחש והניחו את המבוקש"** כטענת ההגנה.

126. בעת הכרעה, נתתי דעתי גם לטענת ההגנה לפיה משלא זומן רו"ח בר לבב להעיד, הרי שהמסד הראייתי שהציגה המאשימה חסר. ההגנה טענה כי מהעובדות הנטענות בכתב האישום עולה שרו"ח בר לבב היה מרכזי ודומיננטי, וכי הוא העד היחיד שיכול היה להתייחס לנסיבות עריכת ומשלוח הטפסים המתוארכים לאחור. ההגנה הפנתה לכך שרו"ח בר לבב ערך הסדר הטיעון בתחילת המשפט והודה (בשונה מגרסתו בחקירה ובתגובתו לאישום) ועניינו הופרד. נטען כי למרות זאת, ולמרות מרכזיותו של רו"ח בר לבב ובניגוד למקובל, ללא הסבר מניח את הדעת, לא הובא רו"ח בר לבב כעד מטעם המאשימה. לטענת ההגנה, בנסיבות אלה אין מקום לזקוף לחובת הנאשמים את אי זימונו כעד הגנה. בנוסף נטען, תוך הפנייה לפסיקה, כי באי זימונו של רו"ח בר לבב על ידי המאשימה יש כדי לחזק את טענות ההגנה, תוך הקמת חזקה כי לו היה מעיד לא היה תומך בתזת המאשימה.

127. ב"כ המאשימה חולק על ההגנה. אדרבא, לטעמו, יש לזקוף את אי זימונו של רו"ח בר לבב לחובת ההגנה, משהוא עד נדרש לביסוס טענות הגנה שעלו רק במהלך המשפט. לטענתו, די בראיות שהציגה המאשימה כדי לבסס את אשמת הנאשמים, והמאשימה ממילא לא הסתמכה לצורך הגשת כתב האישום על גרסתו של רו"ח בר לבב בחקירה, שלא כללה הודאה ובה הכחיש אחריות לביצוע העבירות. עוד נטען למניעה חוקית של המאשימה מכוח סעיף 77(א) **לחוק סדר הדין הפלילי** [נוסח משולב], תשמ"ב - 1982 (להלן: **החסד"פ**) תוך שהודגש כי לו היה רו"ח בר לבב מזומן כעד תביעה הייתה המאשימה מנועה מלהציג לו שאלות שנויות במחלוקת ביחס לגרסת נאשם 1 במשפט, וביחס למסמכים שלא הוצגו בחקירתו. נטען כי אין בכתב האישום בו הודה רו"ח בר לבב במסגרת הסדר הטיעון גרסה די צורך לשם עדות מועילה לתביעה. נטען עוד כי עולה שאלה האם יכולה הייתה המאשימה לחקרו בחקירה נגדית, והאם ההגנה הייתה יכולה גם היא לחקרו כך. בנוסף נטען לקיומה של מניעה מנהלית מכוח הנחיית פרקליט המדינה 06.11, משלא קמה במקרה זה חיוניות המצדיקה השלמת חקירה לשם בירור האמת.

במועד הסיכומים בעל פה הוסיף ב"כ המאשימה כי בכתב האישום המתוקן בעניינו של רו"ח בר לבב לא נטען לקשירת קשר עם נאשם 1, הוא לא הודה במעשה מסוג זה, והוא מתואר בו כמסייע לנאשם 1. עוד הוסיף כי עורכי



הדין של רו"ח בר לבב לא רצו שיעיד במשפט, הגם שלא מדובר בהסכמות שבבסיס הסדר הטעון (עמ' 507 לפרוטוקול).

128. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים ואת הפסיקה אליה הפנתה ההגנה - מסקנתי היא כי בנסיבות המקרה אין לזקוף לחובת המאשימה את אי זימונו של רו"ח בר לבב כעד תביעה, ואין לקבוע כי קמה חזקה לפיה לו היה מעיד לא היה תומך בתזת המאשימה. זאת גם אם הודה בביצוע עבירות כמפורט בכתב אישום המתוקן בעניינו במסגרת הסדר טיעון בתחילת ההליך. לא יכול להיות חולק כי ניתן היה לשפוך אור על חלק מאירועי כתב האישום (וכן על טענות או סברות הגנה שעלו רק במשפט) באמצעות עדותו של רו"ח בר לבב, והיא ללא ספק רלוונטית. עם זאת, במקרה זה מצאתי שדי בראיות המאשימה, חלקן ישירות ואף אינן במחלוקת, כדי לבסס את אשמת הנאשמים.

129. הסברי המאשימה לאי זימונו של רו"ח בר לבב מקובלים עלי. חובתה של המאשימה מתוקף תפקידה להציג לבית המשפט את התזה שלמיטב שיקול דעתה המקצועי משקפת את האמת (במקרה בו מצאה להגיש כתב אישום - ראיות המבססות את האשמה לכאורה). לצד זאת, חובתה להעמיד לרשות ההגנה את כלל הראיות שנאספו (אלה התומכות בתזת המאשימה ואלה המחלישות או מנוגדות לה) על מנת שתוכל לעשות בהן שימוש כחוכמתה. נראה כי כך פעלה המאשימה במקרה זה ולא עלתה טענה אחרת. הגם שמצופה מהמאשימה להציג עדותם של עדים רלוונטיים לעניין, מטבע הדברים, מובן וברור שלא קמה לה חובה לזמן כעד תביעה כל עד שהוא רלוונטי על פי עובדות כתב האישום - גם אם אינה מקבלת את גרסתו כאמת.

130. במקרה זה, שוכנעתי שקיים קושי משפטי מסוים (גם אם לא מובהק) למאשימה להציג באמצעות רו"ח בר לבב גרסה חדשה מפיו, שונה מזו שמסר בחקירותיו, שתהיה בעלת משקל ראיתי מבוסס. זאת גם אם הודה במסגרת הסדר טיעון בכתב אישום מתוקן, בשים לב לעובדות המפורטות בו, ונוכח משקלה הראיתי של הודאה מסוג זה נגד נאשם שותף שאינו גבוה ביותר (וראו בהקשר זה: ע"פ 4541/90 סלע נ' מדינת ישראל (31.12.1990) וכן ניב ואקי דיני ראיות כרך ד 696 (2021) וסעיף 77(א) לחסד"פ). בצבר הנסיבות והראיות בעניינינו כאמור, ובהינתן קיומן של ראיות ישירות לביצוע העבירות על ידי הנאשמים, מקובלת עלי החלטת המאשימה שלא לזמן את רו"ח בר לבב כעד.

131. זו מסקנתי גם לאחר עיון בפסקי הדין אליהם הפנתה ההגנה וביניהם ע"פ 6522/10 רחל זהבי נקר נ' מדינת ישראל (2.5.2013) (להלן: עניין רחל זהבי נקר), שם אף ציין בית המשפט העליון מפורשות כי אין מדובר בהלכה כללית אלא בקביעה הרלוונטית לנסיבות אותו עניין. עיינתי גם בת"פ 11062-04-19 מדינת ישראל נ ג דמן (9.1.2023) אליו הפנתה ההגנה - אך לא מצאתי לאמץ את קביעות בית המשפט שם, מה גם שסט העובדות והמצג הראיתי שהציגה המאשימה שם שונה לחלוטין, כפי שטען ב"כ המאשימה בסיכומיו בעל פה.

132. ודוק, כאמור בעניינינו, חלק נכבד מהראיות הישירות שהציגה המאשימה לביצוע העבירות נותרו ללא כל גרסה עובדתית מפי נאשם 1, ומפיו עלו אך טענות וסברות הנוגעות להתנהלות רו"ח בר לבב, ובכלל זאת טענת הסתמכות כללית. יש טעם רב בטענת המאשימה לפיה לשם ביסוס טענות אלה, היה מצופה דווקא מההגנה לזמן את רו"ח בר לבב לעדות. בלעדיה (כמו גם בהעדר ראיות נוספות ממשיות לתמיכה בטענות נאשם 1) נותרנו עם סברות וטענות מפיו של נאשם 1 אשר לא סיפקו כאמור לקביעת קיומו של ספק סביר. רו"ח בר לבב אינו עד שבשליטת

המאשימה, וככל שביקשה ההגנה להשמיע את עדותו - יכולה הייתה לזמנו (בעניין רחל זהבי נקר צוין כי נעשה ניסיון לכך ללא שיתוף פעולה - אך לא כך בענייננו). ההגנה אף הייתה יכולה לבקש כי יזומן כעד מטעם בית המשפט לפי סעיף 167 לחסד"פ - אך גם זה לא נעשה.

אמנם מובן שההגנה רשאית לנהל את משפט הנאשמים באופן טקטי, ואינה מחויבת לזמן כל עד הנוגע לעניין. עם זאת, לא ניתן לקבל טענה לפיה מקום בו מדובר בעד נדרש לביסוס טענות ההגנה עצמן, לא רק שההגנה לא תזמנו, אלא אף תבקש ליהנות מיתרון ראיתי בשל אי זימונו על ידי המאשימה - תוך עתירה לקביעת חזקה אוטומטית ומנותקת מהראיות שהוצגו לפיה עדותו הייתה מחלישה את ראיות המאשימה. אשר על כן, עתירת ההגנה בהקשר זה נדחית.

133. על יסוד כלל המפורט לעיל, מצאתי כי המאשימה הוכיחה את ביצוע העבירות אשר ייחסה לנאשמים באישום הראשון.

## אישום שני

### רקע ועובדות האישום

134. פרט האישום השני מייחס לנאשמים 1 ו-4 את העבירות הבאות: לנאשם 1, מסירת פרט כוזב בדו"ח לפי סעיף 220(2) לפקודה, ומרמה, עורמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(5) לפקודה. לנאשם 4, עבירה לפי סעיף 217 לפקודה שעניינה מסירת ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר ללא הצדק סביר.

135. על פי עובדותיו של האישום, ביום 29.12.2016 הגיש נאשם 1 דו"ח על הכנסות ליחיד לשנת המס 2015 בו הציג שומה עצמית על בסיס מצג לפיו החברה היא חברה משפחתית (להלן: **דוח נאשם 1 לשנת 2015**). נטען כי נאשם 4, רו"ח בן ברוך, שימש כרואה החשבון של נאשם 1 ושל אחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המסים, וכי נאשם 1 הגיש את הדו"ח בעזרתו ובאמצעותו של נאשם 4. עוד נטען כי הדו"ח שהוגש כדו"ח של נישום מייצג בחברה משפחתית היה כוזב הואיל והיה ידוע לנאשמים 1 ו-4 שהחברה מעולם לא נרשמה כחברה משפחתית.

136. על פי האישום, נאשם 4 ערך את הדו"ח והגישו ביודעו שהחברה לא נרשמה כחברה משפחתית, וזאת על בסיס שיחה עם רו"ח בר לבב, שהיה רו"ח של החברה, אשר הדריך אותו כיצד לפעול, ובה נאמר לו כי נושא ההכרה בחברה כמשפחתית בטיפול. נטען כי בהגשת דו"ח נאשם 1 לשנת 2015 פעלו נאשם 1 ורו"ח בר לבב במרמה, עורמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס ולסייע לאחר להתחמק ממס. (בכתב האישום המתוקן שהוגש נגד רו"ח בר לבב נמחק אישום זה נגדו במסגרת הסדר טיעון). כן נטען כי נאשם 4 ערך את הדוח, אשר היה כוזב, בכך שהגישו כדו"ח של נישום מייצג בחברה משפחתית ודיווח בדו"ח על כך שהחברה היא חברה משפחתית (במסמך בכתב ידו ובדו"ח התאמה של החברה, אותם צירף לדו"ח) פרט שמשפיע על החיוב במס של החברה לפי סעיף 64א לפקודה. זאת על אף שהחברה לא הייתה חברה משפחתית באותה עת, ללא הצדק סביר.

## מענה נאשם 1

137. במענה לאישום השני אישר נאשם 1 כי נאשם 4 היה רואה החשבון שלו לצורך הגשת דוחותיו האישיים לרשות המסים וטיפול גם בדוח לשנת 2015 מושא האישום. לטענתו, נאשם 4 ערך את הדוח מטעמו והוא הסתמך על עבודתו, הבנתו וניסיונו המקצועיים של נאשם 4. נאשם 1 כפר ביתר המפורט בסעיפי האישום והוסיף כי "**מבחינתו הוקמה כחברה משפחתית וכי סמך על רו"ח בן ברוך שימלא ויגיש את הדוח בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים**".

## מענה נאשם 4

138. במענהו אישר נאשם 4 כי ביום 29.12.2016 הגיש נאשם 1 הדוח לשנת 2015 בו הציג שומה עצמית על בסיס מצג לפיו החברה היא חברה משפחתית, וכי הוא שימש כרואה החשבון של נאשם 1 ושל אחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המסים. נאשם 4 כפר בכך שמדובר בדו"ח כוזב וטען כי הדו"ח כלל את הנתונים הנכונים בנוגע לעסקת מכירת המניות. עוד טען כי לא היה ידוע לו שהחברה לא נרשמה כחברה משפחתית, אלא ידע על סמך המסמכים שהוצגו לו על ידי רו"ח בר לבב ועל בסיס השיחות שניהל עמו, שהבקשה הדרושה לרישומה של החברה כחברה משפחתית הוגשה לרשויות המס והרישום היה בטיפול עקב תקלה טכנית הטעונה תיקון.

139. לטענת נאשם 4, לא היה לו כל קשר להגשת מסמכים לרשות המסים בקשר למעמדה של החברה כמשפחתית. עוד טען כי כשהגיש את הדו"ח עבור נאשם 1 לא הייתה לו כל ידיעה על כך שהתעוררה בעיה רצינית בכל הקשור לרישומה של החברה כחברה משפחתית, ולא הייתה לו כל ידיעה אודות טענות רשות המסים לפיהן טפסי הרישום זויפו. נאשם 4 כפר בכך שערך והגיש את דוח של נאשם 1 לשנת 2015 בידעו שהחברה לא נרשמה כחברה משפחתית על בסיס שיחה עם רו"ח בר לבב אשר הדריך אותו כיצד לפעול ובה נאמר לו כי נושא ההכרה בחברה כמשפחתית בטיפול. לטענתו, כל שידע הוא שהבקשה הדרושה לרישומה של החברה כמשפחתית הוגשה לרשות המסים כדין, והרישום בטיפול עקב תקלה טכנית הטעונה תיקון. נאשם 4 כפר בכך שערך דו"ח שאינו נכון ללא הצדק סביר. נטען כי על סמך המסמכים שהוצגו לו ושיחות שקיים לקראת הגשת הדו"ח, פעל בגילוי מלא ובהתאם לאמות המידה הנדרשות מרואי חשבון.

## כללי - המסד הראייתי המשותף שבבסיס האישום השני

140. לפני ניתוח מכלול טענות הצדדים ביחס למצב המשפטי והתקיימות יסודות העבירות בהן הואשמו נאשמים 1 ו-4 (כל אחד כפי חלקו) ובטענות נוספות שבפיהם, להלן יסקר המסד הראייתי הבסיסי הרלוונטי לענינים של שני הנאשמים אשר הונח והוכח, שחלקו אף אינו שנוי במחלוקת, והוא יהווה בסיס להמשך הדיון.

141. כפי שעולה מהעדויות והראיות ואף ממענה הנאשמים לכתב האישום, נאשם 4 שימש כרואה החשבון של נאשם 1 ושל אחיו יריב לשם הגשת דוחותיהם האישיים לרשות המסים, וביום 29.12.2016 הגיש בשם נאשם 1 את הדוח לשנת 2015 ואף חתם על הדוח בשמו לבקשתו (עדות נאשם 4, עמ' 486 ש' 17-18 לפרוטוקול). אין חולק ולא נטען בכתב האישום כי רו"ח בן ברוך טיפל בעניינה של החברה או שימש כרואה החשבון לצורך זה (עדות

נאשם 4, עמ' 394 ש' 21-19 לפרוטוקול). עוד אין חולק ולא נטען כי לרו"ח בן ברוך קשר כלשהו להגשת מסמכים הכוזבים בקשר למעמדה של החברה כחברה משפחתית כמפורט באישום הראשון, או כי ידע על אודות מעשי הזיוף והמרמה מושא אותו אישום.

142. הדוח של נאשם 1 לשנת 2015 הוגש כאמור ביום 29.12.2016 והוא (על נספחיו) מושא האישום וסומן **ת/6**. כפי שעולה מן העובדות אשר הוכחו ביחס לאישום הראשון, בשנת 2015 נצמחה לחברה הכנסה שיש עמה ריווח הון ממכירת מקצת מניות חברת עושרד בהן החזיקה. בסך הכל נצמח לחברה רווח הון בסך 8,639,156 ₪. מעיון בדוח נאשם 1 לשנת 2015 (**ת/6**) ומעדותיהם של נאשם 4 והעד המומחה מטעם ההגנה, רו"ח אבני, עולה כי בסעיף 18 לדוח דווח על "**דיבידנד לבעל מניות מהותי והכנסות אחרות - מס בשיעור של 30%**" בסך 8,627,225 ₪, סכום דומה לרווח ההון שנצמח לחברה ממכירת המניות כמפורט לעיל.

לדוח צורף נספח שכותרתו "**מסמכים לדו"ח על הכנסות לשנת המס 2015**" (**ת/א6**). בסעיף 6 לנספח **ת/א6** כתב נאשם 4: "**הכנסה מחברה משפחתית א.ל.ע.א השקעות בע"מ ח.פ. 515135945**". ועוד פירט: "**רווח הון ממכירת מניות בעל שליטה 8,627,225 ₪ המכירות לפי סדר כרונולוגי**". נאשם 4 פירט בנספח את מכירת המניות שבוצעה ואת תשלומי המס שבוצעו בגינם וביקש כי הסכומים ששולמו בתיק החברה יועברו לתיק המנהל. לדו"ח אף צורפו דו"ח התאמה של החברה החתום על ידי נאשם 1 המאשר העברה של ההכנסה מהחברה לנישום המייצג (**נ/67ב**) וחוווד של רו"ח בר לבב ביחס לדוח ההתאמה (**נ/67א**) אותם לדבריו קיבל נאשם 4 מרו"ח בר לבב (עדות נאשם 4, עמ' 412 ש' 25 לפרוטוקול). כפי שהפנתה המאשימה, נספח **ת/א6** (**נ/67א**, **נ/67ב**) מהווה חלק בלתי נפרד מהדוח ורואים פרט שאינו נכון שנרשם בו כפרט שנרשם בדוח עצמו (**ע"פ 485/82 אידלסון את ג' צפור ושות' נ' מדינת ישראל**, פ"ד לז(4) 823, סעיף 10).

### נאשם 1 - הבסיס הראייתי

143. הבסיס הראייתי לאישום השני בכל הנוגע לנאשם 1 הוא המסד הראייתי שפורט ביחס לאישום הראשון וזה שיפורט בעניין נאשם 4. אזכיר כי ביחס לאישום הראשון נקבע כי הוכח שהטפסים המתוארכים לאחור החתומים על ידי נאשם 1 ומכתב הלוואי דוברים שקר על עצמם ומציגים מצג כוזב כאילו נחתמו על ידי נאשם 1 ביום 13.10.2014, כשבפועל נחתמו במועד מאוחר מחודש יוני 2015. נקבע כזכור כי טפסים כוזבים אלה הוגשו לפקיד השומה, צורפו גם למכתבו של נאשם 1 מיום 29.3.2017 לפקיד שומה ת"א 1, ונחזו להיות העתק של מסמכים שנשלחו בשנת 2014 (כשאף לא מצאתי, כמפורט לעיל ביחס לאישום הראשון, שאירוע שליחת הטפסים בשנת 2014 התרחש). עוד הוכח כי על בסיס ההנחה כי המסמכים הכוזבים והמזויפים האלה הם העתקים של מסמכים מקוריים משנת 2014, סווגה החברה כחברה משפחתית.

144. כפי שפורט ביחס לנאשם 1 באישום הראשון ויפורט ביחס לנאשם 4 - על אף שידעו נאשמים 1 ו-4 במועד עריכת והגשת הדו"ח על הכנסותיו של נאשם 1 שהחברה אינה רשומה כמשפחתית - נכתב כאמור במכתב (**ת/א6**) על ידי נאשם 4 מטעם נאשם 1 כי מדובר בחברה משפחתית, ובהכנסה ממכירת המניות בעושרד שהיא הכנסה של בעל מניות מדווח בחברה משפחתית. בנוסף לדוח צורף גם **ת/א67** - דוח ההתאמה של החברה כמשפחתית בחתימת נאשם 1.



145. כאמור, הוכח ואין חולק בין הצדדים כי דוח נאשם 1 לשנת 2015 (ת/6) נערך ונחתם על ידי נאשם 4 בשמו של נאשם 1 והוגש לרשות המסים על ידי נאשם 4 ביום 29.12.2016. נאשם 1 לא חתום על הדוח אך כאמור חתום על דוח ההתאמה (נ/67א) שצורף לו. על פי עדותו של נאשם 4 דוח ההתאמה אף היווה אסמכתא עבורו לדווח כפי שדיווח (עמ' 428 ש' 5-1 לפרוטוקול מיום 14.7.2022).

146. נאשם 1 מסר כי ידע שרווחי החברה יועברו אליו ככל שהוא בגדר נישום מייצג בחברה משפחתית. בנוסף, כי אישר לרו"ח בר לבב ליידע את נאשם 4 בכל הקשור לרווחים בחברה, והיה להם אישור לדבר על מה שהם בוחרים בהקשר זה. לדבריו, לא היה שותף לשיחות בין נאשם 4 לרו"ח בר לבב אך הוא זוכר שהתקשר לנאשם 4 לאחר שנודע לו מרו"ח בר לבב שדוח החברה "לא נקלט כמשפחתי" והוא אינו זוכר באיזה מועד (עמ' 277 ש' 1-22, עמ' 280 ש' 23-21 לפרוטוקול מיום 19.6.2022). על פי גרסתו, לא ראה את הדוח שערך נאשם 4 לפני שנשלח לרשויות המס. לדבריו, הוא סומך על נאשם 4 אשר נוהג לחתום בשמו על טפסים מסוימים וגם אם היה נקרא על ידי נאשם 4 לצורך חתימה על הדוח "אז הייתי עושה בדיוק מה שעשיתי אצל מיכאל מקשקש למטה, אין שום הבדל אם שאבי (נאשם 4 - ד.א.). חתם או אני הדוח הזה הוא דוח אמת ואני סומך עליו במיליון אחוז" (עמ' 346 ש' 9-3 לפרוטוקול מיום 12.6.2022).

147. נאשם 4 מצדו מסר במשפט כי מי ששוחח איתו בקשר לחברה וטיפל בעניין של "בעיית רישום החברה" ועל דבריו התבסס היה רו"ח בר לבב, וטען שלא שוחח על כך עם נאשם 1, וכי בהודעתו בחקירה התבלבל במועדים בהקשר זה. לצד זאת מסר כי הנחתו הייתה שנאשם 1 ידע איזה מידע העביר לו רו"ח בר לבב (עמ' 394 ש' 26-34, עמ' 413 ש' 28 לפרוטוקול). לדבריו: "ותראה גם שאני אומר שרגא ומיכאל בשבילי זה אותו דבר, כי מיכאל מייצג אני בזה בגדול רוב הסיכויים שגם מיכאל אמר, ואני אומר שרגא זה בשבילי אותו מיכאל מייצג, אותו והוא אני אומר לך שרגא זה בעיה, הוא לא הוא לוקח מתעסק אני לא יודע אם עד היום הוא מבין בדיוק את הדקויות, אבל היה גם מקרה שהציגו לי כזאת העובדה, שרגא חתום...הוא לא יכול להגיד שהוא הוא לא הוא יכול להגיד אבל אני מקבל את זה כאילו הוא יודע" (עמ' 462 ש' 29-22 לפרוטוקול מיום 14.7.2022). לדבריו, נאשם 1 סמך עליו והיה פחות מעורב, אך על פי דבריו "שהיה בדוח שצריך לשלם אז הוא (נאשם 1 - ד.א.) היה בודק טוב" (עמ' 486 ש' 15 לפרוטוקול מיום 14.7.2022).

### מסקנות והכרעה - נאשם 1

148. כפי שנקבע ביחס לאישום הראשון ופורט לעיל בהרחבה - גרסתו של נאשם 1 לפיה סבר שהחברה רשומה כחברה משפחתית עד שמסר לו רו"ח בר לבב כי לא ניתן לשדר את דוח החברה כמשפחתית לא התקבלה. משלא התקבלה גרסתו, ומשעולה שלדוח שערך והגיש נאשם 4 בשמו צירף נאשם 4 את דוח ההתאמה הכוזב עליו חתום נאשם 1, ולטענתו אף הסתמך עליו להכנת הדוח האישי של נאשם 1- הרי שהדוח שהוגש על ידי נאשם 4 הוכן גם על יסוד מצגו הכוזב של נאשם 1. זאת גם אם לא שוחח עמו לגבי הדוח לפני הגשתו. בנסיבות אלה, אינני מוצאת שיש בכך שנאשם 4 חתם על הדוח האישי בשמו של נאשם 1 ובכך שלטענת נאשם 1 הסתמך על התנהלותו המקצועית של נאשם 4 בהגשת הדוח האישי כדי לאיין את ביצוע העבירות על ידו.

149. כפי שיפורט בפרק הדן בראיות ביחס לנאשם 4, מסקנתי היא כי נאשם 4 ערך דוח הכולל ידיעה לא

נכונה ללא הצדק סביר. אותן ראיות המבססות כי המדובר בידיעה לא נכונה רלוונטיות לקביעת היותו של הדוח האישי כוזב בפן העובדתי. בנוסף, ועל יסוד קביעותי לקיומה של מרמה, עורמה ותחבולה ביחס לאישום הראשון והקשר הדברים, הרי שעריכת והגשת הדוח האישי בכזב, במסגרתו אף נכתב בת/6א כי נאשם 1 הוא נישום מייצג בחברה משפחתית, היא חלק מהמרמה הכוללת בה נקט נאשם 1. על יסוד נימוקיי באישום הראשון אף בוסס כי עריכת והגשת הדוח בת/6 בוצעו על ידי נאשם 1 במזיד, ובכוונה להתחמק ממס בהינתן המצג הכולל שהוצג על ידו גם באמצעותו.

#### נאשם 4

150. נאשם 4 הואשם בביצוע עבירה לפי סעיף 217 לפקודה שזו לשונו:

1. אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין וסכום החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דו"ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו"ח או הידיעות כנכונים, או שני הענשים כאחד. הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה.

151. אין חולק כי לנאשם 4 יוחסה החלופה השנייה של הסעיף, קרי מסירת "ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות". הצדדים חלוקים ביניהם באשר לפרשנות סעיף 217 לפקודה, ובפרט באשר לפרשנות התיבה "לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות". בנוסף, ההגנה העלתה טענות המשלבות עובדה ומשפט, נטען כי הידיעה שמסר נאשם 4, כפי שנמסרה, איננה בגדר ידיעה שאינה נכונה וממילא לא בוסס היסוד הנפשי שנטען שנדרש - בדמות רשלנות חמורה. כן נטען כי בנסיבות קיים "הצדק סביר" להתנהלות נאשם 4 וכי פעל בתום לב. לצד טענות אלה בפי ההגנה טענות להגנה מן הצדק, לאכיפה בררנית (הן כללית, הן ביחס לרו"ח בר לבב שעניינו הסתיים כאמור בהסדר טיעון), וטענות נוספות. הטענות השונות, משפטיות וראייתיות ידונו להלן.

האם מסר נאשם 4 "ידיעה לא נכונה"?

152. כאמור, אין חולק והוכח כי בת/6א המהווה חלק מהדוח בת/6 שהגיש נאשם 4 עבור נאשם 1 וחתם עליו בשמו, כתב נאשם 4 "הכנסה מחברה משפחתית א.ל.ע.א השקעות בע"מ ח.פ. 515135945". ועוד פירט: "רווח הון ממכירת מניות בעל שליטה 8,627,225 ₪ המכירות לפי סדר כרונולוגי". כפי שהעיד שפר מפשמ"ג בעמ' 45-46 לפרוטוקול: "במסמך הזה אנחנו, כפקיד השומה, מתבקשים להעביר את הסכומים שנרשמו בחברה לתיק המנהל, דהיינו תיקו של שרגא ברוש, כנישום מייצג כאילו החברה היא משפחתית והנישום מוגדר כנישום מייצג שלה". נאשם 4 רשם את האמור והגיש את הדוח בצירוף בת/6א, נ/67א ו- נ/67ב למרות שכפי שהוכח, באותו המועד לא הייתה החברה רשומה בחברה משפחתית ולא הוכרה ככזו.

153. במהלך עדותו ניסה נאשם 4 לטעון לפרקים כי **מנ/67א ונ/67ב** אותם קיבל מרו"ח בר לבב הבין כי המדובר בחברה משפחתית ולא הייתה לו סיבה לחשוב "**שמשהו לא בסדר**" (עמ' 410 לפרוטוקול) או כי דווקא ידע שמדובר בחברה משפחתית (עמ' 415 ש' 15 לפרוטוקול). עם זאת, מבחינת עדותו הכוללת עולה כי בעת שערך והגיש את **ת/6** על צרופותיו ידע היטב שהחברה אינה רשומה כמשפחתית ולא מוכרת ככזו (עמ' 409 ש' 27, עמ' 410 ש' 15, עמ' 413 ש' 17, 465 ש' 7, 28, 465 ש' 8-2, 31-32 לפרוטוקול).

154. ידיעת נאשם 4 כי החברה לא הייתה רשומה כחברה משפחתית במועד עריכת הדוח והגשתו עולה גם מהודעתו בחקירה (**ת/35** ש' 108,161). בהודעתו מסר כי נאשם 1 ורו"ח בר לבב מסרו לו שהחברה אינה רשומה כמשפחתית, כי "**הנושא מטופל ויוסדר**" (**ת/35** ש' 114) וכי זו "**פרוצדורה טכנית שתטופל וזהו**" (**ת/35** ש' 117). לדבריו: "**אני הכנתי את דוח 2015 ואמרו לי יש עוד הכנסה של חברה משפחתית תרשום כך וכך**" (**ת/35** ש' 123). אמנם, בעת גביית הודעתו לא הוצגו לנאשם 4 מלוא המסמכים הרלוונטיים לחקירה ובפרט הדו"ח המלא שהוגש על ידו (על כלל נספחיו) ויש להצר על כך. עם זאת, העובדה שידע כי החברה אינה רשומה כמשפחתית בעת שערך את הדוח לשנת 2015 (בין אם מפי נאשם 1 ורו"ח בר לבב ובין אם מפי רו"ח בר לבב בלבד - כפי עדותו במשפט) ברורה על פני הדברים. ידיעתו אף עולה מהאופן שמצא לרשום ולדווח על ההכנסה בדו"ח, כשהסברו לרשום זה הוא כי באותה עת ידע שהחברה לא הייתה רשומה כחברה משפחתית (עמ' 424 ש' 20-16, עמ' 445-446 לפרוטוקול).

155. גם אם האמין או סבר נאשם 4 בעת עריכת הדוח והגשתו כי התבקש רישומה של החברה כמשפחתית ברשות המסים על ידי רו"ח בר לבב ונאשם 1, ואפילו האמין (כפי שטען שנמסר לו) שהמדובר בבעיה "**פרוצדורלית**" או "**טכנית**" בלבד ברישום החברה כמשפחתית, שאינה עניין חריג לאור ריבוי תקלות בעבודה מול רשות המסים, וכי הבעיה עתידה להיפתר מול רשות המסים (עמ' 414, 415, 417, 445 לפרוטוקול) - אין בכך כדי לשנות.

156. יש להבהיר את הברור מאליו (הידוע מן הסתם היטב לנאשם 4 בהיותו רואה חשבון משך שנים ארוכות) "**חברה משפחתית הוא מעמד אותו מכוונת פקודת מס הכנסה לפי סעיף 64 בהכרה**" (סעיף 276 לסיכומי המאשימה) וחברה הופכת כזו רק כאשר הוכרה כמשפחתית על ידי רשות המסים. על כן, רואה חשבון אינו יכול להיות בתודעה, או "בנרטיב" כי החברה היא משפחתית "בפן מהותי" כשהוא יודע שהחברה אינה רשומה. כפועל יוצא, אינני מקבלת את טענת ההגנה לפיה נאשם 4 "**האמין שהחברה היא משפחתית באופן מהותי גם אם הרישום טרם הושלם**" ועל כן אין המדובר בידיעה לא נכונה (ס' 234 לסיכומי ההגנה). כשידיעת נאשם 4 על כך שהחברה אינה רשומה כמשפחתית ברורה ומבוססת על אשר נמסר לו בעל-פה, אין בכך שרו"ח בר לבב העביר לו את **נ/67א ונ/67ב** (אשר צורפו לדוח שהגיש) כדי לשנות, ואין בהם כדי לשמש בסיס לטענת הסתמכות ולהביא למסקנה לפיה לא ידע שהמדובר בידיעה לא נכונה.

157. בנוסף, אינני מוצאת שיש בכך שנאשם 4 דיווח על ההכנסה מדיבידנד כפי שדיווח **ת/6** בחוסר הלימה בין **ת/6** ו-**ת/6א** באופן שיכול היה להציף בעיה, כדי לבטל או "לרפא" את הידיעה הלא נכונה **ת/6א**. אין בכך אף כדי להציף את הבעיה באופן מספק. טענת ההגנה לפיה באופן זה הובאו בפני פקיד השומה "**כל חלקי הפאזל**" כנדרש ועל כן לא מתקיים רכיב "הידיעה הלא נכונה" אינה יכולה להתקבל, כשבאופן ברור מסר נאשם 4 ידיעה לא נכונה



במודע.

158. זו מסקנתי גם לאחר שנתתי דעתי לחוות הדעת של המומחה מטעם ההגנה **אבני (נ/75)** ולעדויות. ביחס לרשום ב**ת/6א** העיד אבני: **"אפשר לכתוב את זה אחרת ואפשר היה לכתוב הכנסה מחברה משפחתית שטרם נרשמה או טרם הושלם הרישום, כל מה שכלול פה לא שולל את היכולת לברר מה קרה... בכל המעשים האלה יכול להיות שאפשר לנסח בעברית יותר צחה וברורה אבל מכל ההשתלשלות פה לא חסמו את הערך או את הצורך לברר את הדברים הללו..."** (עמ' 493 ש' 14-26 לפרוטוקול). וכן, **"אפשר לכתוב את זה בעברית אחרת, דעו לכם החברה הזו טרם זה היה נראה יותר קליל זה מה שהיה יכול לקרות זה לא משנה מה יצא מהמוצר"** (עמ' 494 ש' 3-5 לפרוטוקול). אבני אף הוסיף תוך שטען שהתוצאה לא הייתה משתנה: **"המכתב הזה טוב אם הוא לא היה מגיש את המכתב הזה"** (עמ' 500 ש' 14-15 לפרוטוקול). מבחינת עדותו וחוות דעתו של אבני אף עולה, כפי שטען ב"כ המאשימה, כי מסקנתו מבוססת על **"מבחן התוצאה"**, קרי, **"המוצר הסופי ההכנסה נשוא הדיון שהייתה הכנסה מרווח הון כולה נתחייבה במס"** (עמ' 495 ש' 18 לפרוטוקול). אך זו איננה אמת המידה לענייננו.

159. חרף העובדה שנשאל בעת חקירתו שאלות ברורות וישירות ביחס למפורט במסמך **ת/6א**, המציג עובדה שאינה נכונה בשפה פשוטה, שב והפנה אבני לדוח עצמו **ת/6** וטען כי יש בדוח שהוגש כדי להציף **"בעיה"** (עמ' 497 ש' 5 לפרוטוקול). גם אם הדוח מציף **"בעיה"** כטענת נאשם 4 ואבני, לא שוכנעתי כי די בהצפתה באמצעות רישום הכנסת החברה כולה כדיבידנד (שגם הוא אינו נכון ככל שהחברה אינה משפחתית מבחינת היקפה) כדי לאיין קיומה של ידיעה לא נכונה הברורה על פי הדברים, ואף אין צורך בכל מומחה כדי לפרשה. בנסיבות הנדונות, בניגוד לטענות ההגנה - אף אין מקום לקביעה כי הגדרת הידיעה כלא נכונה היא סוג של חוכמה שבדיעבד.

160. אף לא מצאתי **בנ/71** (מכתבו של נאשם 4 לרשות המסים מיום 1.2.2017) ככזה המבטל את הידיעה הלא נכונה שמסר. אדרבא, מעין **בנ/71** עולה כי כל שכתב נאשם 4 שם הוא שטרם הוצאה שומה לחברה ולא זוכה חשבונו, ואין אזכור לכך שהחברה לא רשומה כמשפחתית. יתרה מכך, גם אילו היה מדובר במי שעורך גילוי מאוחר להגשת הדוח, לא היה בכך כדי לבטל את עצם מסירת הידיעה הלא נכונה שנמסרה, ולכל היותר היה בכך רק כדי להקל במידת החומרה שיש ליחס למעשים. ועוד יש לציין, על פי עדות נאשם 4 עצמו גם בשיחת הטלפון שערך עם הגובה הראשי בפקיד השומה לאחר הגשת הדוח לא ציין בפניו קיומה של בעיית רישום, והגובה הראשי הוא זה שאמר לנאשם 4 שהחברה אינה רשומה כמשפחתית (עמ' 440 ש' 12-16 לפרוטוקול).

161. מן האמור עולה כי המאשימה הוכיחה כנדרש שנאשם 4 מסר ידיעה לא נכונה כנדרש לשם תחולת סעיף 217 לפקודה, וכי מסר ידיעה זו כשהיה מודע היטב לכך שהמדובר בידיעה שאינה נכונה.

האם ביסס נאשם 4 "הצדק סביר" להתנהלותו?

162. טענת ההגנה המקדימה לפיה המאשימה לא יצאה ידי חובתה לביסוס התרשלותו של נאשם 4 כבעל מקצוע לצורך העברת הנטל לבסס קיומו של **"הצדק סביר"** כמצוות הסעיף נדחית. במקרה זה מצאתי כאמור לקבוע

קביעה עובדתית כי המאשימה ביססה שנאשם 4 היה מודע לכך שהידיעה שמסר לא נכונה, לא כל שכן התרשל במסירתה. כאמור, המדובר במקרה בו עובדה זו ברורה על פני הדברים ואין צורך במומחה כדי להוכיחה.

163. בחנתי את כלל טענות ההגנה לקיומו של הצדק סביר להתנהלותו של נאשם 4, אך לא מצאתי באף אחת מהטענות, ואף תוך התייחסות לטענות כמכלול, "הצדק סביר" לכך שמסר את הידיעה הלא נכונה. גם להשקפתי, כפי שטענה המאשימה, יסוד "הצדק הסביר" הוא רכיב עובדתי מזמן אמת המתייחס למסירת הידיעה הלא נכונה במעשה או מחדל. אין מקום לקביעה לפיה העובדה שרואה חשבון היה סבור שלא יגרם נזק לאוצר מידיעה לא נכונה שמסר מהווה "הצדק סביר" למסירתה על ידו. זאת גם בראי שיטת המס במחוזותינו, המבוססת על אמון הרשות בנישומים (לא כל שכן בראוי החשבון מטעמם) כי יגישו דיווחים מדויקים ומלאים, ולענייננו אף לאור חובותיהם הברורות של רואי החשבון בהתנהלותם בהגשת דוחות. כפי שהפנתה המאשימה, לא יכול להיות חולק כי חובה על רואה חשבון לנקוט באמצעים סבירים להבטחת "אמיתותם ודיוקם" של הנתונים המוצגים בדו"ח והעומדים בבסיסו" (ראו והשוו ע"פ 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל, מח(4) 268 (1994), בעמ' 279, בעניינו של יועץ מס).

164. כשנשאל נאשם 4 בעת עדותו והודעתו שאלות בקשר לבירור שערך, אם ערך, ביחס לאותה בעיה הנוגעת לרישום החברה כמשפחתית השיב תשובות שאינן מספקות. כך לדוגמא מסר: "לא יודע לא שאלתי רק ידעתי שזה יטופל פרוצדורלית טכנית כמו שמיכאל אמר" (ת/35 ש' 122) וכן "לא יודע. לא שאלתי שאלות" (ת/35 ש' 139). נאשם 4 העיד כאמור כי נמסר לו פוזיטיבית בעל פה שהחברה אינה רשומה כחברה משפחתית בשל בעיה טכנית, למרות זאת, מצא לטעון שהסתמך על רו"ח בר לבב אשר העביר לו דוח ההתאמה של החברה כמשפחתית לצד חוות דעתו (ת/67א, ת/67ב). מקום בו הוכח כאמור כי נאשם 4 היה מודע לכך שהחברה עדיין לא הוכרה כמשפחתית, ומצא לדווח עליה ככזו, מבלי שטרם לכל הפחות לערוך בירור כנדרש ביחס ל"בעיה טכנית" נטענת - לא די בכך שנמסר לו כי המדובר בבעיה טכנית שתטופל ובהסבריו לפיהם רו"ח בר לבב עליו הסתמך, הוא בעל משרד גדול, כדי לבסס קיומו של הצדק סביר להתנהלותו. יש לזכור כי "הצדק סביר" הוא יסוד אובייקטיבי הנבחן לפי מהות הנאשם (ע"פ 916/84 ישעיהו יעקובי נ' מדינת ישראל, מ(1) 094 (1986) (להלן: "עניין יעקובי"). בענייננו כאמור, רואה חשבון שעליו לנקוט אמצעים סבירים להבטחת אמיתותם ודיוקם של נתונים המוצגים בדוח.

165. בניגוד לעמדת ההגנה, להשקפתי, בהתנהלות זו של נאשם 4 היעדר סבירות באופן ברור שהוא בבחינת "הדבר מעיד על עצמו", וגם בהקשר זה אין צורך בכל חווד מומחה בעניין. כך או כך, חרף עמדתו של מומחה ההגנה אבני בחוות דעתו (בה הפנה לתקן ביקורת 9 של לשכת רואי החשבון (נ/75א)) לפיה נאשם 4 "קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים" (סעיף 13(א)4 לחווד), בחקירתו הנגדית מסר אבני כי בנסיבות בהן מחד נאמר לרו"ח בעל-פה על ידי רו"ח של החברה שהחברה אינה רשומה כמשפחתית ומאידך מוצגים לו ת/67א ו-ת/67ב לפיהם מדובר בחברה משפחתית, עליו להפעיל שיקול דעת ו"בשלב הבירור אני צריך להבין מה קרה" (עמ' 489 ש' 20-13 לפרוטוקול). מן הראיות לא עולה כי נאשם 4 ביצע בדיקה נדרשת כאמור, מול רו"ח בר לבב או בכלל.

166. גם הטענה להצדק סביר למסירת הידיעה הלא נכונה בשל היכרות נאשם 4 עם נאשם 1 ואחיו יריב וידיעתו כי מתקיים ביניהם קשר משפחתי הדרוש לצורך הכרה כחברה משפחתית אינה מתקבלת. כידוע, נאשם 4 הוא

רואה חשבון ועל פי עדותו אף מכיר היטב את הוראת סעיף 64א לפקודה, את התנאים הנדרשים להכרה בחברה כמשפחתית ואת חובת הרישום תוך 3 חודשים ממועד היווסדה לשם הכרה בה ככזו. דווקא ידיעתו והבנתו בהוראת הפקודה ביחס להכרה בחברה משפחתית עומדת בבסיס טענותיו האחרות לקיומו של הצדק סביר למעשיו ובסתירה מסוימת לנטען.

167. כך, טען נאשם 4 כי ידע שמכוח סעיף 64א לפקודה אין פרט שיכלול בדוח של נאשם 1 אשר ישפיע על סיווג החברה מבחינת רשות המסים, שכן רק עמידתה של החברה בתנאי סעיף 64א לפקודה יביא לקביעה כי המדובר בחברה משפחתית. לטענתו, משכך מתקיים "הצדק סביר" למסירתה. לבד מהעובדה שטענה זו עומדת בסתירה לטענתו הקודמת - גם דינה של טענה זו להידחות. גם אם ידע נאשם 4 שאין בידיעה הלא נכונה שמסר כדי להשפיע על סיווג החברה, מובן שאין בכך כדי להצדיק באופן סביר את התנהלותו במסירתה. מקובלת עלי עמדת המאשימה לפיה יסוד ה"הצדק הסביר" מתייחס לרישום הלא נכון ולא לשאלת השפעתו על החיוב במס (ס' 54 לתגובת המאשימה לטענה "אין להשיב לאשמה").

168. גם טענת נאשם 4 ל"הצדק סביר" בכך שהכיר את מערכת הדיווח של רשות המסים וידע כי הדיווח בדוח על החברה כמשפחתית אינו אפשרי מבחינה טכנית, ועל כן דיווח על ההכנסה כהכנסה מדיבידנד ולא מחברה משפחתית אינה מהווה הצדק סביר למסירת הידיעה הלא נכונה. אף אין "הצדק סביר" בכך שנאשם 4 כלל את הידיעה הלא נכונה בצרופה שנלוותה לדוח ותוכנה עמד בחוסר הלימה לאותו דיווח, וגם אם האמין כי הוא מגלה את מלוא הקונפליקט ומשקף מציאות שכללה מבחינתו בעיית רישום זמנית. כידוע, על פי קביעת בית המשפט העליון, תום לב אינו מעיד בהכרח על קיומו של "הצדק סביר" (עניין יעקובי), ובחינת קיומו של הצדק סביר היא בחינה אובייקטיבית. לא השתכנעתי כי רואה חשבון סביר יפעל בדרך האמורה, גם אם יש בה כדי להציף בעיה בדיווח.

לא מצאתי כל סיבה סבירה למסירת הידיעה הלא נכונה על ידי נאשם 4, רואה חשבון במקצועו, מקום בו ניתן היה ליידע בפשטות את פקיד השומה בדבר המצב העובדתי שהיה ידוע לו בעת שהגיש את הדוח ולא באמצעות דיווח סותר. גם הטענה לפיה קם לנאשם 4 "הצדק סביר" בשל העובדה שהגיש דוח על הכנסה גבוהה מזו שהיה עליו לדווח ככל שאין המדובר בחברה משפחתית, וכי נאשם 4 לא היה צריך לשקול שיקולי מס של החברה או להיזהר מקום בו השומה גדלה - אינה מתקבלת. סעיף העבירה כולל בחובו באופן ברור איסור מסירת ידיעה לא נכונה גם ביחס לאחר, ככל שמתקיימים יתר התנאים שבסעיף. על כן, לא ניתן לקבל טענה שקיים הצדק סביר בכך שאין לידיעה הלא נכונה השפעה המביאה לחסר בשומתו של נאשם 1, ואפילו הביא הדיווח להגדלת תשלומי המס בהם חב נאשם 1.

169. לבסוף, לא מצאתי ממש בטענה לפיה נאשם 4 ראה את מסמכי החברה וידע שאין בכוונתה לדווח על ההכנסה ולכן לו לא היה מדווח על ההכנסה במלואה בדוח נאשם 1 לשנת 2015 היה מואשם בעבירה חמורה מזו בה הואשם. טענה זו עומדת בסתירה לטענת ההגנה לפיה נאשם 4 ידע היטב על תנאי סעיף 64א לפקודה לרישום בחברה משפחתית, וכי לא תירשם ככזו ככל שלא תעמוד בתנאי הסעיף בפקודה, ואף ידע שבמועד מסירת הידיעה החברה אינה מוכרת כחברה משפחתית. לא הוסבר כיצד בנסיבות הנדונות ישפיע אופן הגשת הדוח של החברה כמשפחתית (שאינו עולה בקנה אחד עם רישומה ברשות המסים על פי ידיעתו של נאשם 4) על חיובו במס של נאשם 1. בטיעוני ההגנה אף לא הובהר ונומק מדוע יהיה בכך כדי לחשוף את נאשם 4 לעבירה חמורה מזו בה הואשם, כל

עוד היה מדווח כנדרש ובהתאם לנתונים האמתיים והנכונים שהיו בידיו במועד הגשת הדוח?

170. לסיום פרק זה, על יסוד המפורט לעיל, אני מוצאת כי גם תוך בחינת טענות ההגנה כמכלול לא בוסס קיומו של "הצדק סביר" למסירת הידיעה הלא נכונה על ידי נאשם 4.

האם מתקיים יסוד "המשפיעים" ופרשנותו :

171. על פי סעיף 217 לפקודה (בחלקו הרלוונטי לענייננו) לשם הרשעה בעבירה, על המאשימה להוכיח כי הנאשם מסר ידיעה לא נכונה בדוח **"בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות"**. כאמור לעיל, מצאתי במקרה זה כי נמסרה ידיעה לא נכונה על ידי נאשם 4, במודע, ולא קם "הצדק סביר" למסירתה.

172. מעיון בסיכומי הצדדים עולה שאין חולק ביניהם כי לשם הוכחת העבירה אין הכרח שהידיעה הלא נכונה תשפיע בפועל על החיוב במס, כפי שאף נקבע בע"פ 5/72 אליהו שלומי אייזקס נ' מדינת ישראל, פ"ד כז(1) 371 (17.1.1973) (להלן: **עניין אייזקס**).

173. כפי שהפנתה ההגנה, יסוד "המשפיעים" מתייחס לחסר שנוצר או שעלול היה להיקבע בשל הידיעה הלא נכונה, בהבחנה מיתר. האמור נלמד מלשון סעיף 217 לפקודה בקשר לעונש בגין ביצוע העבירה: **"דינו ... וסכום החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דו"ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו"ח או הידיעות כנכונים"**. בנוסף, הרישא לסעיף העוסק בעריכת דוח לא נכון מתייחס לדיווח בחסר או השמטת הכנסה בהבחנה מדיווח ביתר, כדלקמן: **"אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, או מתוך שרשם אותה בחסר"**.

אמנם בסעיף 262 לסיכומים טען ב"כ המאשימה כי תיאור ההכנסה על ידי נאשם 4 כהכנסה של נישום מייצג בחברה משפחתית **"הוא פרט מהותי אשר יכול להשפיע על השומה, בין אם זו של הנישום המייצג ובין אם אחר, החברה"** - אך מעיון בכתב האישום נראה כי המאשימה עצמה הסכימה עם פרשנות ההגנה בהקשר זה כשהאשימה את נאשם 4 בביצוע העבירה רק ביחס לחברה (אשר לא הייתה נדרשת לשלם מס בגין ההכנסה אילו הייתה נחשבת לחברה משפחתית) ולא ביחס לדוח של נאשם 1 עצמו. וכך בלשונו של כתב האישום המתוקן: **"רו"ח בן ברוך ערך דו"ח שאינו נכון בכך שהגיש את הדו"ח כדו"ח של נישום מייצג בחברה משפחתית ודיווח בדו"ח (במסמך בכתב ידו ובדו"ח התאמה של החברה, אותם צירף לדו"ח) על כך שהחברה היא חברה משפחתית, שהוא פרט המשפיע על החיוב במס של החברה לפי סעיף 64 לפקודה..."**.

174. טענת ב"כ המאשימה היא כי "דבר" או "עניין" בידיעה הלא נכונה נחשב באופן אוטומטי כבעל פוטנציאל השפעה על קביעת השומה, וקמה חזקה שהוא כזה, אם על פי אופיו הוא פרט רלוונטי לשומה באופן כללי. להשקפתו, די בכך שסיווג חברה כמשפחתית משפיע על אופן חיובה במס של החברה באופן כללי על פי הוראות הפקודה כדי לקיים את יסוד "המשפיעים" - ואין כל צורך לבסס את פוטנציאל ההשפעה לשם הרשעה, משהמדובר

בעניין משפטי-פיסקאלי.

175. על מנת לשכנע בעמדתו הפנה ב"כ המאשימה לפסיקת בית המשפט העליון - אך כפי שיפורט להלן, מבחינתה עולה כי נסיבות אותם מקרים וקביעותיו של בית המשפט העליון בהם אינן מובילות למסקנה אותה ביקש להסיק, ואף אין בהן כדי להוות הלכה פסוקה מחייבת בענייננו.

176. ב"כ המאשימה הפנה **לעניין איזיקס** (בו כאמור נדחתה הטענה לפיה על הפרט הלא נכון שדווח להשפיע השפעה בפועל על חיוב המערער במס על מנת שניתן יהיה להרשיע בעבירה). בעניין זה דובר במערער שמסר פרט לא נכון בהצהרת הון שנדרשה ממנו על ידי פקיד השומה. בפסק דינו הפנה בית המשפט העליון לכך שהצהרת הון באה כדי לאפשר לפקיד השומה "**להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם**" כאמור בסעיף 135 לפקודה, ובאותן נסיבות קבע "**על כרוך אתה אומר שכל פרט חשוב, שהוצהר עליו באותה הצהרה (הצהרת ההון ד.א.), "משפיע" על החיוב**". ועוד הבהיר בית המשפט העליון: "**יש גם לזכור שעיקר הרבותא שבהצהרת הון בכך שהיא מאפשרת לפקיד השומה לעמוד על גדילת ההון שחלה בין שני תאריכים שונים. כלום נאמר שעד שלא תתקבל ההצהרה השניה, יש אמנם בהצהרה הראשונה דבר העלול להשפיע אך אינו משפיע עדיין על החיוב במס?**". בכך הצביע בית המשפט העליון על פוטנציאל ההשפעה הגלום בהצהרת ההון הראשונה, וסיים "**אמור מעתה שהכוונה היא לכל דבר שהוא רלבנטי לעניין השומה**". עניינו הרואות כי בעניין איזיקס כלל לא נדונה הסוגיה שבענייננו. אדרבא, בשים לב לסוג ואופי הדיווח שכלל את הידיעה הלא נכונה - הצהרת ההון של המערער עצמו - פוטנציאל ההשפעה על השומה באותו מקרה (בהבחנה מפוטנציאל השפעה על שומה באופן כללי) היה ברור פני הדברים, ואף צוין מפורשות על ידי בית המשפט בפסק הדין.

177. גם מבחינת ר"ע 604/86 **מאיר ורמן נ' מדינת ישראל** (23.10.1986) עולה מסקנה דומה. על פי קביעת כב' הנשיא מ' שמגר שם "**האיסור המתייחס למסירת ידיעות לא נכונות הוא בגדר תוספת הבאה להקיף מסירת ידיעות בלתי נכונות בדרך אחרת מזו המוזכרת ברישא, קרי את אלו שאינם בין המפורשים ברישא, אך אשר יש בהם, לאור אופיים, כדי להביא לתוצאה אשר אותה ביקשה חקיקתו של הסעיף למנוע**". על פי קביעתו, בכל הנוגע לרישא לסעיף 217 לפקודה, אין צורך להוכיח כי עריכת הדוח הלא נכון (תוך השמטת הכנסה או רישומה בחסר) השפיעה על החיוב במס, משהנחת המחוקק היא כימעשה זה משפיע בדרך כלל על החיוב במס, והאיסור הכללי דרוש גם אם במקרה קונקרטי ההשפעה אינה מסתברת. לעומת זאת, בכל הנוגע למסירת ידיעות לא נכונות "**דרושה הוכחתו של היסוד המפורש הנוסף**".

178. ב"כ המאשימה טען כי התבחין הרלוונטי על פי החלטה זו הוא תבחין אופייה של הידיעה הלא נכונה. לשיטתו, די בכך שהמדובר בפרט רלוונטי לשומה באופן כללי מבחינת אופיו אך כפי שעולה מההחלטה שלעיל, אופי הפרט הלא נכון צריך להיות כזה שיש בו "**כדי להביא לתוצאה אשר אותה ביקשה חקיקתו של הסעיף למנוע**". ב"כ המאשימה למעשה מניח את המבוקש ביחס לתיבה זו. בטיעונו נסמך על כך שהתוצאה שביקשה חקיקתו של הסעיף למנוע היא דיווח לא נכון בכל פרט מטריאלי, רלוונטי לשומה באופן כללי - אך זו בדיוק השאלה הנדרשת הכרעה. יתרה מכך, הובהר בהחלטה בפירוש כי בכל הנוגע למסירת ידיעה לא נכונה "**דרושה הוכחתו של היסוד המפורש הנוסף**", זאת בניגוד לטענת ב"כ המאשימה לפיה עובדת היותה של ידיעה לא נכונה מטריאלית או רלוונטית

לשומה באופן כללי מבחינת אופייה אינו דורש הוכחה והוא עניין משפטי-פיסקאלי במהותו. בנסיבות אלה קם קושי ממשי בקבלת פרשנות ב"כ המאשימה. נוכח האמור, גם ביחס להחלטה זו, אינני מוצאת כי ניתן ללמוד על כלל נורמטיבי לפיו אין כל צורך בהוכחת יסוד "המשפיעים" וכי פוטנציאל ההשפעה נלמד אך מהיות הפרט הלא נכון "רלוונטי" לשומה באופן כללי.

179. נתתי דעתי גם לציטוט ב"כ המאשימה מספרו של גיורא עמיר **"עבירות מס ועבירות הלבנת הון"** שגם ממנו ביקש ללמוד כי **"התבחין נוגע לאופי הידיעה, מבחינת המהות ולא מבחינת השפעה בפועל או בכוח על השומה, לאמור, מבחן המטריאליות"**, כפי שציטט:

"על מנת להיתפס בהוראתו העונשית של סעיף 217 צריך השוני - הכמותי או האיכותי - מן האמת להתייחס לעניין מהותי, מטריאלי המשפיע על החיוב במס של הנישום. הידיעה נוגעת לעניין או דבר, המשפיעים על החיוב במס כאשר היא מתייחסת לאחד הגורמים שמהם מורכב שיקול דעתו של פקיד השומה בבואו לשקול את נכונות הדו"ח שהוגש לו או שיוגש לו בעתיד. אם מדובר בדו"ח השנתי על הכנסותיו של הנישום, צריכה הידיעה להשפיע על שיקוליו של פקיד השומה בדבר אישורה של השומה העצמית של הנישום. לצורך הרשעה לפי סעיף 217 אין זה הכרחי שתהיה לידיעה הלא נכונה השפעה ישירה על החיוב במס; די לה אם וכאשר יש לה השפעה על אחד הגורמים שפקיד השומה מתחשב בהם בבואו לשקול את נכונותו של הדו"ח. מעשה שומה מורכב הוא ושיקוליו של פקיד השומה ניזונים לפעמים מנתונים שלכאורה אין להם נגיעה ישירה על עניינו של הנישום המסוים" (עמ' 492, סע' 22.3).

180. בניגוד לדעתו של ב"כ המאשימה, למיטב הבנתי, גם מהפרשנות המוצעת על ידי גיורא עמיר עולה כי יש מקום לבסס פוטנציאל ולו מינימאלי של השפעה של "העניין או הדבר" אשר נמסר במסגרת הידיעה הלא נכונה במקרה קונקרטי כזה או אחר, ולא באופן כללי (וראו נקיטתו בלשון "הנישום" ולא "נישום" באשר הוא, ו"השומה ולא "שומה").

181. לאחר בחינת נוסחו של סעיף 217 וטיעוני הצדדים, להשקפתי, לשם הרשעה בעבירה, על המאשימה לבסס את פוטנציאל ההשפעה של ה"דבר או עניין" בידיעה הלא נכונה על החיוב במס, ולחסר, בין אם מכוח הדין, בפן המשפטי, בין אם בראיות. לשם ביסוס פוטנציאל ההשפעה די בכך שההשפעה אפשרית אף אם המדובר באפשרות שאינה מסתברת - לדוגמא בשל מנגנון בקרה במחשבי רשות המסים (כדוגמת המקרים התיאורטיים אליהם הפנה ב"כ המאשימה בס' 21-23 לתגובתו לטענה "אין להשיב לאשמה").

182. פרשנות ב"כ המאשימה נסמכת כאמור על טענתו לפיה תכליתה של העבירה לפי סעיף 217 היא **"שמירת הערך של גילוי נכון בדוחות על כל הכנסה וכל פרט אשר על פי טיבו, עשוי להשפיע על השומה ועל שיקול דעתו של פקיד השומה"** תוך הפנייה לספרו של גיורא עמיר - אך לבד מכך שתכלית זו אינה עולה בקנה אחד עם נוסחו המילולי של הסעיף, התכלית הנטענת אף אינה עולה בקנה אחד עם ניסוח כתב האישום עצמו באופן בו הואשם נאשם 4 רק ביחס לשומתה של החברה (בהבחנה מאישום בגין ביצוע העבירה גם ביחס לדוח של נאשם 1).

183. אילו כנטען המדובר היה בערך מוגן שעניינו דיוק הפרטים הרלוונטיים (ס' 8 לתגובת המאשימה לטענה "אין להשיב לאשמה") והנוגע לכל ידיעה לא נכונה בעניין מטריאלי המשפיע על שומה ועל שיקול דעתו של פקיד השומה באופן כללי, הרי שהאיסור הפלילי בסעיף 217 לפקודה לא היה מוגבל בחלקו הראשון אך לדיווח בחסר או השמטת הכנסה, אלא כולל כל דיווח לא נכון באשר הוא. אילו אלה היו פני הדברים, הסעיף אף לא היה כולל בהוראתו העונשית, באופן מנדטורי, תשלום "**החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דו"ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו"ח או הידיעות כנכונים**". נוסח רחב של הסעיף ללא תנאים אלה היה אולי מצדיק קביעה כטענת המאשימה לפיה תכלית סעיף העבירה היא רחבה ונוגעת לחשיבות הדיווח הנכון ביחס לכל עניין הרלוונטי לשומה באשר הוא - אך אלה אינם פני הדברים.

184. אינני מקבלת את טענת ב"כ המאשימה לפיה פרשנות מצמצמת ביחס לתכלית הסעיף והערך המוגן בבסיסו "**נוגדת את כל העקרונות של משטר המס בישראל**", אינה מבחינה בין עבירות התנהגותיות ותוצאתיות ואינה מתייחסת לערכים המוגנים בעבירות המס. כידוע, עסקינן בפרשנות סעיף המחיל סנקציה פלילית בגין ביצוע מעשה, ללא הצדק סביר, ומובן שמבלי להקל ראש כלל בחשיבות עקרונות משטר המס בישראל, בחשיבות דיווח נכון ומדויק לפקיד שומה או בערכים המוגנים הכלליים בעבירות המס, מקום בו סעיף העבירה מאפשר פירושים שונים יש לפרשו באופן המקל עם הנאשם בהתאם לסעיף 34כ"א לחוק העונשין. אין לגזור לחומרה תכלית חקיקתית בשל חשיבותו הכללית של משטר מס תקין (שאינה במחלוקת), בפרט בהעדר דברי הסבר ברורים להוראת הפקודה המסבירים את תכלית סעיף העבירה שמקורו בפקודה מנדטורית (Income tax ordinance, 1941). אמנם העבירה הנדונה היא עבירה התנהגותית, אך אין בכך שלא נדרשת תוצאה כדי לאיין צורך בביסוסו של רכיב מפורש המצוין בסעיף שקיומו מחויב לצורך הרשעה.

185. אמנם, במרביתם של המקרים פוטנציאל ההשפעה הנדרש ברור על פני הדברים, ואף מדובר במצב משפטי שאינו דורש הוכחה - אך אין זה המקרה בענייננו. ודוק, במקרה דנן, הוראת סעיף 64א לפקודה המפרטת את התנאים להכרה בחברה כמשפחתית מנטרלת משפטית פוטנציאל ואפשרות להשפעת הידיעה הלא נכונה שמסר נאשם 4 על סיווגה, וכפועל יוצא על שומתה. כשאלה הם פני הדברים, גם אם הייתה מתקבלת טענת ב"כ המאשימה לקיומה של חזקה ביחס לכל פרט רלוונטי לשומה בקשר ליסוד "המשפיעים", די היה בהוראת סעיף 64א לפקודה כדי לסתור אותה. חרף זאת, בענייננו, המאשימה לא ביססה באמצעות עדיה וראיותיה כי למרות הוראת סעיף 64א לפקודה קיים פוטנציאל להשפעה של הידיעה הלא נכונה שמסר נאשם 4 על שומתה של החברה, אף לא תיאורטית - נהפוך הוא.

כך, עדת התביעה דדוש, סגנית פקיד שומה ת"א 1, לא נשאלה כל שאלה בהקשר זה על ידי ב"כ המאשימה ואף מסרה בעדותה שגובה המס שבוחר נישום לשלם "**לא יכול להנחות אותי בקבלת החלטות שלי**" (עמ' 224 ש' 5 לפרוטוקול). מעדותו של שפר אף עולה באופן ברור כי בעת הכרה בחברה כמשפחתית נבדק האם הבקשה הוגשה בזמן (קרי, תוך 3 חודשים ממועד ההתאגדות) ויתר תנאי סעיף 64א לפקודה (עמ' 41 ש' 7-9 לפרוטוקול). שפר אף הבהיר כי "**במקרה שחברה לא נרשמת כחברה משפחתית בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה אין אפשרות על פי הוראות הפקודה להכיר בחברה כחברה משפחתית**" (עמ' 36 ש' 28-30 לפרוטוקול, וראו גם עמ' 44 ש' 29, עמ' 52 ש' 31-32 לפרוטוקול). לדבריו, גם כאשר במקרים נדירים מתבקש רישום החברה כמשפחתית באיחור, כל שנבדק הוא משך האיחור והאם קיימת נפקות מיסוית להכרה כמשפחתית. באם קיימת נפקות מיסוית -



הבקשה אינה מתקבלת (עמ' 65 ש' 14-16 לפרוטוקול).

186. טענת ב"כ המאשימה בסעיף 343 לסיכומיו לפיה הדיווח על ההכנסה כהכנסה מחברה משפחתית מביא בחשבון שהחברה אינה משלמת את המס ו"בכך נעשה דיווח לא נכון המשפיע גם על חיוב אדם אחר, החברה, כאמור בסעיף 217 ובעקיפין גם על חיוב בעל המניות" אינה יכולה להתקבל. אין בה כדי להוכיח ולו בדוחק, בהעדר כל ראיה נוספת, פוטנציאל השפעה, של הידיעה הלא נכונה שמסר נאשם 4 על רישומה של החברה כמשפחתית, וכפועל יוצא חיובה במס. גם הנטען בסעיף 38 לתגובת המאשימה לטענה "אין להשיב לאשמה" לפיה קיים פוטנציאל השפעה תוצאתית על השומה הקונקרטית בענייננו אילו דוחות החברה והדוח האישי היו נבדקים ושתי השומות העצמיות היו נקלטות לא בוסס ועומד בסתירה לעדויות שנשמעו.

187. נוכח המפורט לעיל, אני מוצאת כי המאשימה לא הוכיחה את יסוד "המשפיעים" כנדרש על פי סעיף 217 לפקודה. בנסיבות אלה, הוריתי כאמור על זיכוי נאשם 4 בביצוע עבירה לפי סעיף 217 לפקודה.

#### טענות ההגנה הנוספות - נאשם 4

188. בפי ההגנה טענות הגנה נוספות ובכללן טענות להגנה מן הצדק ולאפליה. לא מצאתי להרחיב דיון בטענות אלה נוכח זיכוי נאשם 4 כמפורט לעיל, ואלה יצינו בתמצית.

189. בכל הנוגע לטענה להגנה מן הצדק על יסוד טענה לפיה אין עוד מקרה בו אדם או רואה חשבון בפרט עמד לדין בשל עבירה לפי סעיף 217 כאשר לא נגרם נזק ולא יכול היה להיגרם נזק כתוצאה ממעשיו - דיון בטענה זו מתייטר מקום בו הוריתי על זיכוי נאשם 4 משלא בוסס פוטנציאל ההשפעה של מעשיו ולאור קביעתי שבהעדר ביסוס לא הוכחו כל רכיבי העבירה. טענת הגנה נוספת, קשורה, היא שאין להכתיים את נאשם 4 בכתם ההרשעה בנסיבות בהן לא נגרם ולא יכול היה להיגרם נזק ממעשיו, ורשלנותו לכל היותר גבולית אם בכלל. גם הדיון בטענה זו מתייטר מאותם הטעמים, כשקביעותי ביחס להתנהלותו של נאשם 4 מפורטות בגוף הכרעת הדין.

190. אשר לטענה לפיה סעיף 217 לפקודה לא נחקר לאורך שנים כעבירה עצמאית ומשמש אך אכסניה להסדרי טיעון לנאשם לפי סעיף 220 לפקודה - דינה של טענה זו להידחות. אינני מוצאת כי הטענה בוססה לשם קביעה מסוג זה גם לאחר שבחנתי את טענות ההגנה במהלך המשפט ואת הטבלאות שהוגשו. זאת גם אם קיימים מקרים בהם מסכימים צדדים במסגרת הסדר טיעון כי חלף הרשעה לפי סעיף 220 לפקודה יודה נאשם בעבירה לפי סעיף 217 לפקודה הפחותה בחומרתה.

191. גם דינה של טענת ההגנה לפניה לא היה מקום להעמיד את נאשם 4 לדין בגין עבירת רשלנות מקום בו קיים טריבונול מקצועי, חלופי, לבירור רשלנותו הנטענת, והוא המתאים יותר לדיון להידחות. כידוע, אין בכך שקיים טריבונול מקצועי כדי לאיין אישום והרשעה בעבירה פלילית הכוללת בספר החוקים מקום בו זו מוכחת.

192. מפי ההגנה עלתה גם טענת אפליה ביחס לרו"ח בר לבב עמו נערך הסדר טיעון. נטען כי הגם שיוחסה לרו"ח בר לבב עבירת כוונה החמורה מזו שיוחסה לנאשם 4 במסגרת האישום השני, האישום השני נגדו נמחק במסגרת הסדר טיעון מבלי שהוצג בבסיסו כל נימוק מהותי. מבלי להרחיב נוכח זיכוי נאשם 4 - בכל הנוגע לטענת אפליה מסוג זה - קיים קושי מסוים עם קבלתה בהינתן שאין מדובר באפליה בין שווים, כשהאישום השני נגד רו"ח בר לבב נמחק לאור הודאתו בכתב אישום מתוקן במסגרת הסדר טיעון. עם זאת, לכל הפחות בנוגע לענישה (לו היה מורשע נאשם 4 בביצוע העבירה) ואף בהקשר לאי הרשעה ניתן היה לשקול עניין זה במכלול השיקולים. זאת בפרט כשלנאשם 4 מראש לא הייתה כל אפשרות לערוך הסדר טיעון ללא הודיה באישום השני משזה האישום היחיד בו הואשם. כאמור, אין צורך בהכרעה ונימוקים מקיפים בהקשר זה לאור זיכוי של נאשם 4.

193. לבסוף, ההגנה טענה כי צירוף כתב האישום נגד נאשם 4 לכתב האישום נגד נאשם 1 ורו"ח בר לבב שהואשמו במרמה וזיוף, נשא סיכון כי יוכתם בפלילים בשל מעשיהם. כפי שעולה מזיכוי של נאשם 4, הסיכון הנטען ממילא לא התממש בענייננו. בנוסף, הכללים המשפטיים ביחס לצירוף נאשמים בכתב אישום משותף ידועים, וצירוף מסוג זה מותר ולעיתים מחויב מציאות בהתאם לנסיבות, כשחזקה על בית משפט מקצועי כי ידע לערוך את ההבחנה הנדרשת.

## סוף דבר

194. **בכל הנוגע לנאשם 1 ונאשמת 2, החברה:** על יסוד הממצאים שלעיל מצאתי כי המאשימה הוכיחה את ביצוען של עבירות המס מושא האישום הראשון על ידי הנאשמים מעל לכל ספק סביר. מעשי נאשם 1 בחתימה על הטפסים המתוארכים לאחור (טופס פתיחת תיק לתאגיד וטופס בקשה להכרה בחברה משפחתית) הנחזים בכזב כאילו נחתמו ביום 13.10.2014 הוא מעשה זיוף ומרמה מובהק אשר הוכח בראיות ישירות. לצד טפסים אלה מכתב הלוואי של נאשם 1 הנושא תאריך 13.10.2014 גם כן, אשר מצאתי כי גם הוא מסמך המעיד שקר על עצמו כאילו נערך במועד זה, הגם שאלה אינם פני הדברים.

מצאתי כי הוכח שמסמכים אלה נשלחו על ידי נאשם 1 לפקיד שומה ת"א 1 וצורפו למכתבו מיום 29.3.2017 לפקיד שומה ת"א 1 בו טען כי שלח את הטפסים לרישום החברה כמשפחתית לפקיד שומה נצרת באותו מועד. הוכח כי מסמכים אלה אף צורפו למכתבו של רו"ח בר לבב (נ/15א) לפקיד שומה ת"א 1 מטעם נאשמים 1 ו-2, בו ניסה לשכנע בכזב כי החברה שלחה מסמכים אלה לפקיד שומה נצרת בשנת 2014, ומשכך, ביקשה להירשם כחברה משפחתית במועד הקבוע בחוק. מעשים אלה (ואפילו חלקם) ואף לצד הגשת הדוח הכוזב על שם החברה לשנת 2015, הגשת הדוח האישי הכוזב לשנת 2015 ושליחת הודעת הדוא"ל לדדוש מקימים את היסוד הפיזי הנדרש לשם הרשעה בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.

195. ביחס לדוח החברה לשנת 2015, הוכח כי בחודש דצמבר 2016 ניסה רו"ח בר לבב לשדר את דוח החברה לשנת 2015 בחתימת נאשם 1 כדוח חברה משפחתית. מן הראיות עולה כי על אף שהחברה לא הייתה רשומה כחברה משפחתית, ועל אף שנאשם 1 ידע על כך, ביום 18.1.2017 הוגש דוח כוזב של החברה בחתימת נאשם 1 לפקיד שומה ת"א 1 כדוח חברה משפחתית. כפי שפורט לעיל, טענת נאשם 1 להסתמכות על רו"ח בר לבב לא בוססה ולא התקבלה. בכך ביססה המאשימה כי התקיים היסוד הפיזי הנדרש להרשעה גם בעבירה לפי סעיף



220(2) לפקודה.

196. על יסוד הוראות פקודת מס הכנסה וכפי שהוסבר מפי שפר, בוסס כי סיווג החברה כמשפחתית מביאה לחיסכון במס לנאשם 1 ואחיו יריב בסך 1,554,626 ₪, בשל מיסוי חד שלבי של ריווח ההון שהפיקו ממכירת מניות עושרד, חלף מיסוי דו שלבי. כידוע, הכוונה להתחמק ממס נלמדת מהנסיבות. כפי שצוין בע"פ 611/80 **מטוסיאן נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה (4) 112, 85: **"בית המשפט למד על קיומו של המרכיב הנפשי, כפי שהדבר נעשה בהליכים פלייטים לא אחת מתוך מכלול הנסיבות, כולל מטענותיו הבלתי אמיתיות והמתחמקות של המערער**...". במקרה זה באופן ברור, כלל הראיות והנסיבות, סוג הטפסים המתוארכים לאחור, מהותם, והשימוש שנעשה בהם ובמכתב הלוואי, לצד השכל הישר וניסיון החיים, וגרסאותיו של נאשם 1 שלא עוררו אמון (וזאת בלשון המעטה) - מלמדים כי מעשי נאשמים 1 ו-2 נעשו במזיד ומתוך כוונה להתחמק ממס.

197. מן הראיות אף עולה כי המאשימה ביססה ביצוען של עבירת קבלת דבר במרמה וזיוף על ידי נאשמים 1 ו-2 שתיהן בנסיבות מחמירות. זאת בשים לב לכלל הנסיבות אשר פורטו, טיבם של המסמכים שזויפו ושימשו לביצוע עבירת המרמה, סוג הזיוף שבוצע בכוונה לרמות והיקף המרמה. אשר לעבירת הזיוף, הוכח כאמור בראיות ישירות כי נאשם 1 חתם על טפסים הדוברים שקר על עצמם ועלולים להטעות, והכוונה נלמדת מן הנסיבות. בנוסף הוכח כי טפסים אלה ומכתב הלוואי, הדוברים שקר על עצמם, שימשו להצגת מצג כוזב בפני גורמים שונים ברשות המסים, עד אשר שונה סיווג החברה לחברה משפחתית על ידי שפר מפשמ"ג (גם אם עלה אצלו חשד לאי תקינות מסוימת באותה עת) מה שאף הביא לתוצאה מידית של ביטול חיובי המס של החברה ביום 24.4.2017 (**ת/7**) ותדפיס שע"מ מיום 14.5.2017 מתוך **נ/15**). בכך הוכח הקשר הסיבתי הנדרש. בנוסף, הוכח כי דדוש העבירה את התיק לפשמ"ג, על יסוד המצג הכוזב אשר כלל את הצהרת ודברי נאשם 1 לפיהם שלח טפסים כנדרש בשנת 2014, ועל יסוד הטפסים המתוארכים לאחור בכזב ובחתימת נאשם 1 אשר היו בפניה. זאת משזה פקיד השומה אצלו מטופל תיקו האישי של נאשם 1 ועל כן הוא פקיד השומה הרלוונטי לרישום החברה כמשפחתית.

198. טענת ההגנה בפי נאשם 1 הייתה כי הגיש טפסים לרישום החברה כמשפחתית בשנת 2014 אך אלה ככל הנראה אבדו (כפי טענתו בפני גורמי רשות המסים עוד לפני החקירה במסגרת המרמה בה נקט, תוך שעשה שימוש במסמכים המתוארכים לאחור בכזב על מנת לשכנע ולהציג אותם כראיה לאמיתות טענתו). טענה זו לא בוססה במידה נדרשת לקביעת קיומו של ספק סביר בתזת המאשימה. אדרבא, הסברי נאשם 1 בהקשר זה ובדלי הראיות שהוגשו תומכים במסקנה הפוכה מטענת ההגנה, וכך גם שקרי נאשם 1 והסתירות הרבות בעדותו. כלל הסברות והתרחישים האפשריים שהעלתה ההגנה (ללא כל תמיכה ראייתית) אינם עולים כדי ספק סביר.

199. כפי שפורט ונומק בפרק ההכרעה ביחס לאישום הראשון לא מצאתי כי יש לזקוף לחובת המאשימה את אי זימונו של ר"ח בר לבב כעד מטעמה בנסיבות, או לקבוע כי קמה חזקה לפיה עדותו הייתה מחלישה את תזת המאשימה. בנוסף, בחנתי את הטענות לקיומם של מחדלי חקירה אך לא מצאתי שהמדובר במחדלים היורדים לשורש העניין. כמו כן, אינני מוצאת כי קמה לנאשמים 1 ו-2 הגנה מן הצדק, כי נגרמה פגיעה חמורה בזכות נאשם 1 להליך הוגן ויכולתו להתגונן, או כי קיום ההליך הפלילי דנן פגע באופן ממשי בתחושת הצדק וההגינות. זאת גם לאחר בחינת נסיבות המקרה במבחן התלת שלבי שנקבע בע"פ 4855/02 **מדינת ישראל נ' בורוביץ'**, פ"ד נט(6) 776 (2005).

200. בהקשר זה שקלתי את כלל טענות ההגנה ובכלל זאת את הטענה לפיה נאשמים 1 ו-2 הואשמו בעבירות לפי חוק העונשין שחוקרי רשות המסים לא הוסמכו לחקור (**נ/25**) ומכך נפגעה זכותם להליך הוגן. אמנם יש טעם לפגם בכך שנאשם 1 לא נחקר על ידי חוקרים המוסמכים לחקור עבירות על חוק העונשין (גם אם לתובע

סמכות להאשים בעבירות העולות מחומר הראיות שבפניו). עם זאת, ולמרות הפגם המסוים שנפל, במקרה זה, כאשר אותן עובדות ונסיבות הקימו הן את עבירות המס הן את עבירות המרמה והזיוף - לא מצאתי כי הפגם הביא לפגיעה בזכות נאשם 1 להליך הוגן באופן המצדיק את ביטול האישומים כעתירת ההגנה (והבחינו: ת"פ 1244-04-11 **יחידת תביעות להב 433 נ' דוידוב** (2.6.2013) אליו הפנתה ההגנה).

201. ביחס לביצוע העבירות על ידי נאשם 1 כמפורט באישום השני, מצאתי כי אלה הוכחו מעל לכל ספק סביר, על יסוד ניתוח הראיות ביחס לאישום הראשון לצד ניתוח הראיות בעניינם של נאשם 1 ו-4 ביחס לאישום השני.

202. על יסוד קביעותי בגוף הכרעת הדין **אני מורה על זיכוי של נאשם 4** משלא הוכח פוטנציאל ההשפעה של הידיעה הלא נכונה שמסר על שומתה של החברה כנדרש לשם הרשתו.

203. אשר על כן, **אני מרשיעה את נאשם 1** בביצוע העבירות הבאות: 2 עבירות לפי סעיפים 220(2) ו- 220(5) לפקודה; זיוף מסמך בכוונה לקבל באמצעותו דבר בנסיבות מחמירות לפי סעיף 418 לחוק העונשין, וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות לפי סעיף 415 לחוק העונשין. **את נאשמת 2, החברה, אני מרשיעה** בביצוע העבירות הבאות: עבירה לפי סעיפים 220(2) ו- 220(5) לפקודה; זיוף מסמך בכוונה לקבל באמצעותו דבר בנסיבות מחמירות לפי סעיף 418 לחוק העונשין, וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות לפי סעיף 415 לחוק העונשין.

ניתנה היום, כ"ז תמוז תשפ"ג, 16 יולי 2023, במעמד הצדדים