

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

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

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

בפני: כבוד סגן הנשיא נתן זלוטובר - אב"ד

כבוד השופט יואל עדן

כבוד השופט גילת שלן

המערערים

1. חברת פרופיל אבטחה ואחזקה בע"מ

2. חברת ביג ביטחון בע"מ

3. עטה אלסיד

שלושתם ע"י ב"כ עו"ד יואב ציון

נגד

מדינת ישראל - רשות המסים

המשיבה

עו"י ב"כ עו"ד רעות סנה

פסק דין

השופט גילת שלן:

המערערים, חברות בע"מ ומנהל הפעיל, הורשו לאחר שמיית הראות במספר רב של עבירות מע"מ, שעוניין ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדי, בשיעור כולל של 2,137,067 ₪ ומסירת דוח הכלול ידיעה כזבת, במסגרת שני כתבי אישום שנדרנו במאוחד בבית המשפט השלום בבאר שבע. בית המשפט (כב' השופט ג. אמוראי) דן כל אחת מהמערערות 1 ו-2ьян בסך 5,000 ₪, ואת המערער 3 (להלן- המערער) לעונשים של 20 חודשים מאסר בפועל, מאסרים על תנאי וקנס בסך 150,000 ₪ או 6 חודשים מאסר תמורה.

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

כعلاה מהכרעת הדין ומכתב האישום, הורשו המערערים 1 ו-3 במסגרת ת"פ 2052/09 ב-11 עבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדי בנסיבות חמימות- לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ, התשל"ז-1975 (להלן- החוק) וב-8 עבירות של מסירת דוח הכלול ידיעה כזבת בנסיבות חמימות- לפי סעיפים 117(ב)(1) ו-117(ב)(3) לחוק; כל זאת לאחר שנקבע כי בתקופה שבין יולי 2007 עד Mai 2008, הם הגיעו 8 דוחות תקופתיים, במסגרתם ניכו מס תשומות בסך 905,053 ₪, בהסתמך על 11 חשבונות מס שהוצאו שלא דין ובניגוד לסעיף 38 לחוק, ע"י עסקים שונים (קוד הילה בע"מ ו.אופק שירותים בע"מ), וזאת במטרה להתחמק מתשלום מס, ובנסיבות חמימות הנובעת מהייקף העבירות, תכיפותן, משכנן וכלכלי המש.

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

עמוד 1

מחמירויות, וב-20 עבירות של מסירת דו"ח הכספי ידיעה כזבת בנסיבות מחמירות; זאת לאחר שנקבע כי בתקופה שבין ינואר 2005 עד يول' 2007, הם הגיעו 20 דוחות תקופתיים, במסגרתם ניכו מס תשומות בסך 1,232,014 ₪, בהסתמך על 28 חשבונות שהוצאו שלא כדין ובניגוד לסעיף 38 לחוק, ע"י עסקים שונים (גיאק סוללה בניה בע"מ, א.ס.א.ק. זימות ובנייה וכח אדם בע"מ וקווד הילה בע"מ), והכל במטרה להתחמק מתשלום מס ובנסיבות מחמירות כאמור.

המעוררים טענו בפני בית המשפט קמא, כי כל הדוחות הוגשו כדין וمشקפים את פעילות המערערות 1 ו-2, וכי כל החשבונות לגביהם נכחה מס התשומות הוצאו כדין ע"י העוסקים השונים, אשר שימשו כקבלי מונה של המערערים; על כן, נדרש בית המשפט לקבוע על סמך הראות שהובאו בפניו (מרביתן הוגשו בהסכם ולא חקירות נגדו) האם החשבונות משקפות עסקאות אמת או האם מדובר בחשבונות פיקטיביות או כזבות.

הכרעת הדיון:

בית המשפט קמאקבע בהכרעת הדיון כי הוצגו בפניו ראיות נסיבתיות מצטברות, אשר לאוון, ולאור הקשר הדברים והגינום, הוכח כי החשבונות נחות כזבות ואין משקפות עסקאות אמת. להלן יפורטו הראיות הנסיבתיות אותן מינה בית המשפט קמא :

שימוש בחשבונות שאין מפורטו ובניגוד לדין - בית המשפט הפנה ל-39 החשבונות שהוגשו בהסכם, אשר הוצאו לערערות ע"י ארבעה עסקים שונים, בסכומים גבוהים, תוך ציון כליל בלבד מהות העבודה-ASFKAות שומרים, סיור ופיקוח באתרים שונים בחודשים ספציפיים, אך ללא פירוט אתרי העבודה, מספר הפועלים, מספר ימי העבודה והשכר עבור כל עובד; בית המשפט ציין כי הרישום לוקה בחסר, ואינו מלא אחר מידת הפירוט הנדרשת בחשבונית מס על פי החוק, וכי על פי הפסיקה, הדרישה לפירוט אינה טכנית בלבד, אלא מהותית, שכן היא נועדה לאפשר בוחנות חשיבותן.

העדר תשתית אמונה להוכחת תמורה - בית המשפט הפנה לכך כי על פי גרסת המערער, וכן על פי הקבלות וכרטסות הנהלת החשבונות שהוגשו, המערערים שלימנו לכארה סכומים של כ-16 מיליון ₪ ביחסם לקבלי המשנה, אך בגרסתו זו קיימים קשיים ותמיינות, באופן שיש בו לחזק את גרסת המשנה. בהקשר זה הפנה בית המשפט לכך שהטענה למתן תמורה ביחסם נתענה בульמא, ולא גובטה בפעולות בנקיות, בתייעוד פנימי או חיצוני לגבי הסכומים שנפרטו לכארה, אופן חלוקתם בין המערער לבין קבלני המשנה, או מסלול הכספי, זאת על אף שהמערער טען בחקירהתו שיבדק אפשרות להמציא מסמך לעניין זה; עוד הפנה בית המשפט להפרשיות עצומים בין סכומי החשבונות לסכומי הקבלות (הקלות של חברת א.ס.א.ק. מעידות על תשלום יתר של 523,508 ₪ לעומת סכום החשבונות, הקלות של קווד הילה לערערת 2 מעידות על תשלום יתר של 1,391,409 ₪ לעומת סכום החשבונות, הקלות של קווד הילה לערערת 1 מעידות על תשלום יתר של 812,628 ₪ לעומת סכום החשבונות, הקלות של י.אופק מעידות על תשלום יתר של 225,420 ₪ לעומת סכום החשבונות); כן הפנה לכך שבעימות של גיאק סוללה מעידה על תשלום בחסר של 39,053 ₪, יחסית לסכום החשבונות); כן הפנה לכך יותר קלות ממה שנערכ בינו המערער לבין נציג החברות קווד הילה ו.אופק, הודה המערער שיתכן שהוא כתב יותר קלות ממה שצרכן, ואילו נציג החברות האמורות שמר על זכות השתקה, ולא מסר הסבר לפערם האמורים; וכן לכך שלא ניתן לבסס ממצאים על הכרטסות לשם הוכחת התמורה, שכן עיון בהן מעלה שהרישום בהן אינו מדויק, חילקן אינו מפורט ואין כולל אסמכתא לתשלום, ואף ב"כ המערערים טוען שהן לא משקפות דבר.

פעילות עסקית בתחום כח האדם בהעדר תיעוד פנים- בית המשפט הפנה לכך שלא הוצג תיעוד של רשותות עובדים, יומניהם, התحاسبנות, רשותות אטרים, מסלול הכספי וכיו"ב, כאשר בחקירותיו טען המערער כי תיעוד מספר העובדים, ימי העבודה ושעות העבודה בוצע על ידי קבלני המשנה, וכי לו אין מעקב אחריו מספר העובדים ואתרי העבודה; עוד הפנה בית המשפט לכך שבכל הנוגע לאופן התحاسبנותו עם קבלני המשנה, מסר המערער מספר גרסאות סותרות (התحاسبנות גלובלית, לפי עלות אתר או לפי שעות העבודה בפועל).

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

הימנעות המערער מהציג חוות התקשרות- כאשר המערער טען בחקירותיו כי בין קבלני המשנה נערכו הסכמים, והוא התחייב להציגם בפני החוקרים, אך למורת חלוף הזמן לא המציאם; בית המשפט ציין כי אין לקבל את טענת המערער לפיה ההסכמים מצויים אצל הנהלת החسبנות, וכי אין בכך כדי לפטור אותו מהציג הסכמים, אם אלו קיימים, לשם ביסוס גרסתו לגבי Amitot העסקאות.

התנהלות פיננסית במזומנים ביודען ובניגוד לדין- בית המשפט ציין כי המערער הווזהר כבר בחקירתו השנייה מיום 11.11.07, כי תשלום של סכום העולה על 20,000 ₪ במזומנים מנוגד להוראות הדין, אך הוא המשיך לכואורה לבצע תשלום ריבים במזומנים במהלך החודשים נובמבר 2007 ועד אפריל 2008, קיבל מחברות קוד הילה 4 קבלות, המעידות לכואורה על 18 תשלום ריבים במזומנים בסך כולל של כ- 3,500,000 ₪, ומהחברת י.א.ופק 2 קבלות המעידות לכואורה על 9 תשלום ריבים במזומנים בסך כולל של כ- 1,600,000 ₪; בית המשפט הפנה לכך שכשהות עניין זה במערער, בחקירתו מיום 9.4.08, זה טען כי לא יכול היה לשלם בשיקים בשל העדר מסגרת אשראי בבנק, טענה שנטענה בעלמא, ללא כל תימוכין, ושלאו הריק הפעולות העסקית הנטענת על ידי המערער היא אף מנוגדת להגיון; בית המשפט הפנה בנוסף של רואה החשבון מרדי נדלר, אותה מצא אמונה ומתישבת עם שאר הריאות, ולפיה הוא הודיע לערער שהተנהלותו במזומנים מנוגדת לדין, ודרש ממנו את תיעוד הכספי ומסלול הכספי, אך לא קיבל מסמכים אלו וכן לא יכול היה לאמת את התשלומים.

אי דיווח פרטី תקבולים בספרי החשבונות של המערערות- בית המשפט ציין כי המערער טען בחקירותיו כי לא העביר שיקים או פרטី תקבולים שקיבל מלוקחות שונות של המערערות להנהלת החسبנות, בטענה שלא ידע שהוא צריך לעשות זאת; המערער המשיך בהתנהלות בעייתי זו, המקשה על היכולת לפקח על הכנסות המערערות, ומיטשטשת את היקף פעילותן, גם לאחר חקירותיו בשנת 2007.

פעילות זהה של המערער במסגרת שתי חברות והעברת פעילות לחברת אחת לשניה- בית המשפט הפנה לכך שבחדוש Mai 2007 העביר המערער את פעילותו מהמערערת 2 למערערת 1, אשר התאגדה במרץ 2007, ועיסוקה באותו תחומים בהם עסקה המערערת 2; המערער הסביר התנהלות זו בחקירותו הנגדית כנובעת מרצונו לסגור את המערערת 2 שלא היה לה חשבון בנק, ולעבד באופן יותר מסודר, ומרצונו לעבד עם המערערת 1 גם בתחום הבניה; ואולם, גרסה זו של המערער אינה מתישבת עם התנהלותו בפועל, שכן הודה כי בסופו של דבר המערערת 1 לא עסקה בתחום הבניה, יתרה מכך, לטענת המערער, גם עם המערערת 1 הוא המשיך להתנהל במזומנים, ללא תיעוד ובאופן לא מסודר.

פעילות פיננסית של שתי המערערות במסגרת עסק לנכון שיקים על אף קיומו של חשבונן בנק- בית המשפט הפנה לכך שעל אף שהמעערר טען שלגבי עבודות מסוימות שביצעה המערעתה 2 הוא הפקיד חלק מהשיקום בחשבונו, ועל אף שהheid כי לערעתה 1 היה חשבון בנק, הרי שעיל פי הודעתו, הוא בחר לנחל את הפעולות הפיננסית של המערערותلقאהה באמצעות שיקום של לקוחותיו לעסק לנכון שיקום (צ'ינגן), לא דיווח עליהם.

רישום מוטעה בדבר הנאשומות במרשם רשם החברות- בית המשפט הפנה לכך שעיל פי מסמכים רשמיים שהוגשו בנוגע למערעתה 2, המערר חדל להיות דירקטורי בה כבר באוקטובר 2004, אז מונה מר שלמה לוי כديرקטורי, ובהמשך מונה כديرקטורי מר אלסיד עזאת; עם זאת, בחקירותיו טען המערר כי אלסיד עזאת הוא אחינו, אשר נרשם ברישומי רשם החברות בטיעות, ולגביה שלמה לוי טען תחילת כי רישומו בוצע לצורך קבלת רשות שמירה באמצעותו, כפי שבוצע ביחס למערעתה 1, ובהמשך טען כי קנה את המערעתה 1 ממנו; בית המשפט סבר כי גם רישום מוטעה זה מעיד על הביעתיות באופן ניהול המערערות.

קבלת חשבונות מחברת י.אופק בע"מ שלא בזיקה לתקשרות עסקית אלא בשל מניעות משפטית של חברה אחרת- כעולה מהודעתו של המערער, שתי חשבונות של חברת י.אופק שהוצאו למערעתה 1, בסכום כולל של 000,1,454,000, הוצאו תחילת כحسابות של קוד הילה, והוחלפו בגל פנימי למנהל קוד הילה, לאחר שהבין מחקירותיו הקודמות שמדובר בחברה סגורה שאינה מורשת להוציא חשבונות, זה אמר לו שיתן לו חשבונות של חברה אחרת שלו; ככלומר מדובר בקבלת חשבונות מחברת י.אופק, ללא שהמעעררים התקשרו עמה כלל; עוד הפנה בית המשפט לכך שאחת החשבונות של י.אופק (על סך 614,000 ל"ח) הוצאה ביום 30.4.08, וזאת לאחר שבמהלך חקירותו של מנהלה ביום 08.4.10, הוא חתם על תצהיר בו ביקש לסגור את החברה.

שתיית העדים (נותני החשבונות) במסגרת חקירותם באזהרה בפני רשות המיסים- בית המשפט ציין כי נציגי החברות ג'אק סחליה בע"מ, א.ס.א.ק בע"מ, קוד הילה בע"מ ו.אופק בע"מ, שעיל פי הנטען מסרו למעעררים את החשבונות שבמחלקה, נחקרו באזהרה בגין העבירות האמורות, אך סיירבו להשיב לשאלות החוקרים והודיעו כי הם שומרים על זכות השתקה; הודיעו להם של העדים הוגש בהסכם, והמעעררים יתרו על חקירותם הנגדית. בית המשפט ציין כי שתיית העדים וסירובם להשיב על שאלות שתשובות להן יכולות היו לתרום להוכחת חפותם, הם בעלי נפקות ראייתית מחשידה, ומctrפים לשאר הרוויות הנסיבות, הגם שאין להם משקל נכבד, וכי ניתן היה להגעה למסקנה המרשיעה גם בהעדרם.

בית המשפט ציין כי אל מול הרוויות האמורות המבוססות מסכת מהימנה של ראיות נסיבות, המשתלבות זו בזו על פי מבחני ההגion, הסבירות, השכל הישר ונסיוון החיים, שהצטברותן מובילת למסקנה מרישה בשני התקיכים, המערערים לא הוכיחו קיומו של הסבר חולפי, שיש בו להקים ספק סביר. בהקשר זה ציין בית המשפט כי הגנת המערר התבססה על אמירות כללוות שנטענו בועלמא, בהעדר ביסוס ובאופן המנגד לרואיות שהצטברו בתיק, וכי לא די באמירות אלו כדי לבסם תשתיית לטענה בדבר אמירות העסקאות, או אף כדי לעורר ספק סביר בכך; כי לא הוצגו כל ראיות פיזיות כגון חווית התקשרות, מסמכים או פרטיהם בוגג לעפעילות השופטת ולהתחשבות בין המערערים לבין קבלי המשנה, שמצופה היה שייחו בשליטת ובידעת המערערים; לא הובאו עדים לשם הוכחת התמורה, היקף הפעולות והפעילות השופטת, למטרות שהמעערר התייחס בעדותו לגורם רבים איתם בא במגע, אך הוא לא זמין לעמודות, ואף בחר להמנע מהחקירה נגדית של נותני החשבונות; ובנוסף, המערר לא ידע לפרט את מקום האתרים להם הוא סיפק לכאורה שומרים. בית המשפט ציין כי ההימנעות מהבאת הרוויות בנסיבות העניין מחזקת את ראיות המאשימה.

לאור כל האמור קבוע בית המשפט קמא, כי שוכנע שהμαρεμαριμ הגישו את הדוחות וניכו את מס התשומות, בהסתמך על חשיבותם שהוצאו להם שלא כדין, בידוען ומטרת מטרת להקטין את חבות המיס, ובנסיבות מחייבות נוכח סכום המיס ממנו התחמקו, ולכן הרשיון בעבירות שיויחסו להם בשני כתבי האישום.

גזר הדין:

במסגרת גזר הדין התייחס בית המשפט לעבירות של שימוש בחשבונות כזובות לשם התחמקות מתשלום מס אמת, לפחות ביצוען אל מול הקושי בחשיפתן, לפגיעה הקשה הציבור כולם, ולפסיקת לפיה מדובר בעבירות המחייבת הטלת עונישה מרעיתה וממשית, של מאסרים בפועל לצד קנסות ממשמעותיים, במסגרת יש לתת משקל מיוחד בלבד לנسبות האישיות.

בית המשפט הפנה לריבוי העבירות, חומרתן, אופן ביצוען בשיטתיות וטור שימוש בשתי חברות, התmeshocten על פני תקופה ארוכה, מידת התכוון שהוא כרוך בהן, חלקו הבלעדי של המערער ביצוען, והענק הרב שנגרם בעטין לkopftה המدية, בסך של כ-2.2 מיליון ₪; עוד הפנה בית המשפט לכך שהμαρεμαρיר פועל ללא מORA, והמשיך ביצוע עבירות דומות גם לאחר שנחקר בגין התקיק הראשון בשנת 2007, וכך שהמחדים לא הוסרו ولو בחלקו.

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

אשר לגזרת דין של המערער בתחום המתחם, התייחס בית המשפט לנسبותיו האישיות, להעדר עבר פלילי או תיקים נוספים, לפגיעה שתהא לעונש בumarer ובמשפחתו, לחלוּפַה הזמן ולאופן ניהול הילין, אשר יש בהם כדי להשפיע לפחות על העונשה בתחום המתחם שנקבע. בית המשפטקבע שאין ממש בטענת ההגנה לפיה יש לשקל לפחות לאוֹפְּלָה את העובדה שההרשעה נסכמה על ראיות נסיבותיות; ובנוגע לטענה כי המערער הופלה לעומת אחרים שלא העמדו לדין, קבוע כי לא עלה בידו להציג תשתיית עובדתית לקיומה של אפליה על בסיס שיקולים זרים או מטרה פסולה.

בכל הנוגע ל垦ס, ציין בית המשפט כי לאור הנזקים הישירים והעקבאים שגרמו מעשי המערערים לקופת המדינה ולציבור, לאור המנייע הכלכלי והקושי בחשיפת העבירות, יש צורך בהטלת קנס מרעיתם ומשמעותי, שייגזר בין היתר ממספר העבירות, סיוגן, נסיבות ביצוען, סכום המס שנגרע, ומצבו הכלכלי של הנאשם. אשר למערערות צין בית המשפט את דבריו ב"כ המשימה כי המערערות אין פעילות ותיקיהן במע"מ סגורים.

לאור כל האמור, נדונו המערערים לעונשים שמצוינו לעיל.

הטענות בערעור:

במסגרת הودעת הערעור העלה ב"כ המערער מספר טעמי הצדדים, לטעמו, את ביטול הכרעת הדין.

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

פרשנות אחרת, לגביה פירט בהרחבה (כך למשל לגבי שיטת העבודה מול קבלני המשנה, שיטת התשלום, אופן הוצאה החשבוניות ופירוטן, הפער בין החשבוניות לקבילות, המשך ההתנהלות בזמןן לאחר חקירת המערער, שתיקת עדות התביעה וכיו"ב); עוד טען, כי גם אם יקבע כי נפל פגם בהתנהלות נוותני החשבוניות, הרי שלא הוכח כי המערער فعل חלק מכך נזנאה עמו, ולא הוכח כי התקיימה אצלו כוונה לرمאות, שהיא תנאי להרשעתו בעבירותה בהן הואשם.

עוד טען ב"כ המערער, כי העד ابو קشك (מנהל חברת א.ס.א.ק בע"מ) הורשע, לגבי "אותן חשבוניות בבדיקה", בעבירות של אי העברת המס בגין ביצוע עסקאות, ממשע שבוצעו עסקאות של ממש, ועל כן המאשימה מושתקת מלטעון טענה הפוכה בעניינו, לפיה מדובר בחשבוניות פיקטיביות; עוד בהקשר זה נטען, כי נגד שאר נוותני החשבוניות, לגבייהן נטען כי הן פיקטיביות, כלל לא הוגש כתוב אישום.

טענה נוספת שהעלתה ב"כ המערער, הייתה כי בית המשפט טעה כאשרנתן אמון בעדותו של ר' נדלר, שכן בדיעבד (לאחר מתן גזר הדין) התברר למערער כי רואה החשבון ואנשי משרדיו הורשו בעבירות מס דומות, אף ריצו בגין עונשי מאסר, ולן דברים אלו היו ידועים לבית המשפט, הם היו משליכים על מידת האמון שניתן בעד, בעיקר בכל הנוגע לטענות העד כי הסביר למערער על האיסור להתנהל בזמןן בסכומים גבוהים.

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

לחלוין טען ב"כ המערער, כי גם אם ידחה הערעור על הכרעת הדין, יש להקל בעונש המאסר שהוטל על המערער ולהטיל עליו עונש מאסר שלא יעלה על 6 חודשים לריצוי בעבודות שירות, והפנה לפסיקה במסגרת הוטלו בעבודות שירות בגין עבירות מס חמורות; כן עתר להפחית את הקנס שהוטל על המערער, לפחות לתשלומים ולדוחות את מועד התשלום עד לאחר ריצוי עונש המאסר, לאור נסיבותו האישיות והיותו המפרנס של 14 ילדים.

בהקשר זה הפנה הסגנון לעברו הנקי של המערער, לחלוין הזמן הרוב מעת ביצוע העבירות, לעובדה שמאז לא עבר המערער עבירות נוספות, ולעינוי הדין שנגרם לו בשל התmeshכות ההליכים, וטען כי במרקח הזמן הרוב שהלך, מאבד העונש מכח ההרתעה שלו; עוד הפנה לשיקולי שיקומו של המערער, לאור גילו ועבورو הנקי, וכן למחדלי חקירה שהתבטאו לדידו בא הצגת מלאה התמונה הראיתית לבית המשפט ולאכיפה הסלקטיבית, שבטעיה לא הוועדו לדין כל נוותני החשבוניות.

במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו, ולאחר שמיית העורות בית המשפט, התמקד הסגנון בטענה שלא הוכחה כוונת מרמה על סמך הראיות הנסיבתיות, ובטענת ה"השתק" לגבי החשבוניות של חברת א.ס.א.ק, ש לדבריו אמרה להקים ספק סביר לגבי התקן כולם, או לפחות לגבי כל החשבוניות של חברת א.ס.א.ק (זאת למרות הערת ב"כ המשיבה, כי רק שתים מהן רלוונטיות לכטב האישום שהוגש נגד ابو קشك), שכן לטענתו, חזקה שם 아무 ابو קشك לא הוואשם לגבי שאר החשבוניות, הרי שהן הוצאו בדיון ודוחו.

תשובה המשיבה:

ב"כ המשיבה הגישה תגובה מפורטת בכתב, במסגרת השיבה אחת לאחת לטענות המערער, ועתה לדחית הערעור על שני חלקיו. להלן יבואו עיקרי טיעוניה.

המשיבה סמכה ידיה על הכרעת דין של בית המשפט קמא, תוך שציינה כי מאחר שהיא הציגה מארג של ראיות נסיבותיות, אין מקום לבחון כל אחת מהן בנפרד, שכן גם אם לאחת מהraiות ניתן לספק הסבר תמים, עדין יתכן כי מכלולraiות יביא למסקנה מרשיעה יחידה. ב"כ המשימה הפנטה לכך שבUberiorות בהן הורשו המערערים, הנintel על כתפי התביעה הוא להוכיח העדר עסקה, ומماחר שמדובר בסיסוד שלילי המצוי בידיעתו של הנאשם, המשימה יוצאה ידי חובתה בהבאת ראייה קלה יחסית (ה גם שבעניינו הובאו ראיות נסיבותיות רבות), ובכך עבר הנintel לנאים להקמת ספק סביר, אך המערער לא הצליח לעשות כן. עוד הפנטה ב"כ המשימה לפסקה, לפיה ניתן להוכיח קיומה של כוונה להשתמל מתשולם מס מתוך התנהגות הנאשם, מראיות נסיבותיות ומחזקות עובדיות שאומצו בפסקה.

אשר לטענת האכיפה הברנית, טענה ב"כ המשיבה כי היא אינה נכוна, שכן פרט לאבו קشك הוגש כתוב אישום חמור בגין הפטת חשבונות פיקטיביות גם נגד עד התביעה עמד אלעוקבי (נציג חברת ג'אק סוליה) ואילו תיק החקירה נגד ג'לאל אלהוב (נציג החברות קוד הילה ו. אופק) נסגר מחוסר ראיות. אשר לטענת ה"השתק", ציינה ב"כ המשיבה כי כתוב האישום אליו מתיחס ב"כ המערער "יחס לאבו קشك Uberiorות בגין אי דיווח על עסקאות בתפקיד הרלוונטיות לשתיים בלבד מתוך 10 החשבונות שהוציאה חברת א.ס.א.ק למעעררת 2; וכי הרשותו של ابو קشك Uberiorות של אי דיווח, שבאה במסגרת הסדר טיעון, אינה בעלת ערך ראוי, ואין בה כדי ללמד על הכשרת העסקאות בענייננו, מה גם שחוות הדיווח ותשולם מס חלה גם על פעילות בלתי חוקית.

לענין העונש טענה ב"כ המשיבה כי לאור חומרת העבירות, העובדה שבוצעו באופן שיטתי, מתווכם וממושך, באמצעות שתי חברות, ולאחר סכום המס שנגער, וכן לאור מדיניות העונשה העולה מהפסקה, העונש שהוטל על המערערים הוא הולם ורואוי, אף הוועמד ברף התחתון שקבע בית המשפט קמא.

דין והכרעה:

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

אשר להכרעת הדין

בפתח הדברים אצין, כי חלק נכבד מהטענות בערעור, חרגו מסגרת ערעור זה, ואין בהן כדי להצביע ולו לכואורה על טעות שנפלה בהכרעת הדין; אלא הן מבוססות על ראיות שככל לא הובאו בפני בית המשפט קמא- חלקן ראיות חדשות אשר הוכנסו אגב אורחא להודעת הערעור מבלתי לבקש רשות לכך, וחילקו לאחר מהוות שניין חזית, יחסית לקו ההגנה שהוצע בפני בית המשפט. טענות אלו יש לדחות על הסוף.

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

חקירה רב שנאסר ע"י גורמי החקירה. כידוע, המאשימה אינה נדרשת להציג את מלאו חומר החקירה שנאסר בבית המשפט, אלא רק את הראיות שלטעמה מוכיחות את המוחוס לנאים בכתב האישום, ואילו הנאשם רשאי להגיש מסמכים או להעיד עדים, שהוא סבור כי הם יכולים לסייע לו להקים ספק סביר באשמו, גם אם המאשימה החליטה לוותר עליהם; במצב דברים זה, אין למערערים להלן אלא על עצםם, אם אכן נמנעו מהגשת ראיות שיכולות היו לפעול לטובתם. בהקשר זה יזכיר, כי המערערים לא בקשו להגיש ראיות חדשות במסגרת הערעור, ולא העלו טענות בנוגע לטיב הייצוג בבית המשפט כאמור במסגרת המתאימה.

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

ראשית, בית המשפט כאמור, אשר שמע את העד והתרשם מעדותו באופן בלתי אמצעי, מצא כי עדותו של העד אמינה ומשתלבת עם יתר הראיות, וכיודע, רק במקרים חריגים תתעורר ערכאת הערעור במצבו עובדה ומהימנות של הערקה הדינית.

ושנית, עיין בהכרעת הדין מעלה כי המשקל שניית לעד היה מוגבל, וכי היא לא שימשה כראיה מרכזית להרשעת המערערים, אף לא כראיה המרכזית להוכחת התנהלותו של המערער במוזמן בניגוד לדין, אשר התבessa בעיקר על התנהגותו של המערער לאחר חקירתו הראשונה (ראו עמ' 59 ש' 18-22 להכרעת הדין).

مكان לטענות העיקריות בערעור.

אכן, בית המשפט ביסס את הכרעת הדין על ראיות נסיבותו, ואולם אין בכך כדי להפחית או להמעט ממשקלה של הכרעת הדין. כידוע, על פי ההלכה הפסוקה, ניתן לבסס הרשעה על ראיות נסיבותו, אשר משקלן אינו נופל מכוחן של ראיות ישרות, ובלבד שניתן להטיק ממכלול הראיות, על פי מבחני ההגion, השכל הישר ונסיוון החיים, מסקנה הגיונית אחת ויחידה, לפיה לא יותר ספק סביר בדבר אשמו של הנאשם.

בעניינו, כפי שהובא במפורט מתוך הכרעת הדין, הצלחה המשיבה להציג בפני בית המשפט ראיות נסיבותות רבות, המצביעות על כך שהחשבונות שלו בסיסן ניכו המערערים מס תשומות, הן כזבות ואין משקפות עסקאות אמת.

הראיות המרכזיות, שהتبessa הן על המסמכים שהוגשו בבית המשפט, והן על שלל גרסאותיו של המערער (כל זאת מבלי לגרוע משאר הראיות שפורטו בהכרעת הדין), הן: העדר הפירות של העבודות שביצעו לכואורה המערערם, הן על גבי החשבונות עצמן והן במסמכים אחרים מתקבשים (כגון חוות התקשרות, רשימות עובדים, רשימות יתרים, פירות ימי ושעות עבודה וכיו"ב), זאת על אף היקף העבודה העצום הנטען, שהסתכם לכואורה בסכום כולל של מיליון שקלים; העדר תשתיות ומ舍בים מתאימים להיקף העבודה הנטען, הן מבחינת שירותי משרד ומצוירות מתאימים והן מבחינת עובדים, מנהלי עבודה, כלי רכב, ציוד עבודה וכיו"ב; התנהלות פיננסית בעיתית, שעל אף הסכומים

הגבוהים, בוצעה לכואה כולה בழומן, וזאת בניגוד לדין ולהנחות שקיבל המערער, על אף קיומו של חשבון בגין לפחותה לערעת 1, ולא כל מעוד של מסלול הכספי או דיווח עליו, למורת שעלה פי הנטען המערערים קיבלו שיקים ופרטו אותם לפני שהעבירו את התשלומים בழומן לקבלני המשנה; חוסר התאמה בסכומים גבוהים בין החשבונות לקלות, כמוポート בהרבה בהכרעת הדין; פעילות המערער במסגרת שתי חברות, שתחום עיסוקן זהה, ללא כל הסבר סביר; וכן שתיקתם של מוסרי החשבונות בעתCHKירתם באזהרה לגבי החשבונות האמורות ולגבי הקשר שלהם לערערים.

במצב דברים זה, מארג הראות הנسبתיות שהוצעו בפני בית המשפט והצטברותן יחד, בהתבסס על מבחני הגיאון, השכל הישר ונסיון החיים, אכן מובילים להנחה מפלילה כנגד המערערים, אך שלא נפלה כל טעות בהקשר זה בהכרעת בית המשפט קמא.

על פי הפסיקה, בשלב זה על בית המשפט לבחון האם ניתן להסביר את הראות הנسبתיות על דרך של תרخيص תמים וסביר, המתישב עם השכל הישר ונסיון החיים, כי אז יש לזכות את הנאשם מחמת הספק. יתרה מכך, בעבורות בהן הואשםו המערערים, הנטול להראות כי המס שנוכחה הוא על פי חשבונית מס שהוצאה כדין, מוטל על העוסק (ראו סעיפים 38 ו-132 לחוק וכן ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל (11.9.14) (להלן – עניין גלם)).

דא עקא, שהמעעררים לא הצליחו להראות כי החשבונות הוצאו על סמך עסקאות אמת, ולא הצליחו לספק הסבר לשכל הראות הנسبתיות, פרט לטענות בעלים לא גבי שיטת התשלום או שיטת העבודה מול לקבלני המשנה, אשר לא גבו ولو בראייה חייזנית אחת; זאת למורת שמצופה היה לחברות שלגלו כספים רבים משך תקופה של מספר שנים, כיצליחו לספק ראיות רבות, שמטבע הדברים אמורים למצאה בשליטתן המלאה, לתמיכה בטענותיהם; לכך יש להוסיף את העובדה שבחקירותוי התחייב המערער להציג לחוקרים מסמכים שונים כגון חוות ההתקשרות עם מקבלני המשנה, אך לא עשה כן.

לא רק שהמעעררים לא הצליחו להמציא ראיות לתמיכה בגרסתם, אלא שהם הסכימו להגשת אמורויותם של נוטני החשבונות במשטרה ויתרו על CHKירתם הנדית, במקום לנסוט ולהוכיח באמצעות את הטענה שהחשבונות משקפות עסקאות אמת. בהקשר זה אצין, כי מדובר בעדים טבעיים של ההגנה, كالלו שיכלו לשפוך אור על מהות העסקאות ולספר על ההתנהלות מול המערערים מגוף ראשון; כאמור, המאשמה רשאית הייתה לבקש להסתמך על האמרות במסגרתן הם שתקו כדי למנוע מהפללה עצמית, כראיות נسبתיות תומכות להוכחת הטענה שהחשבונות אינן משקפות עסקאות אמת. יתרה מכך, בית המשפט רשאי היה לראות בהימנעות ההגנה מחקירותם הנדית של העדים, כחיזוק נוסף לראיות התביעה, שכן משמעותה של הימנעות מחקירה נגדית היא כי אין חולקים על עדות העדים, ובעניןנו, על אף שתקו מחשש שהוא יפלילו את עצמו (שלגביו ابو קشك, הודיעותו אף חשפו שיטת עבודה לא מסודרת ותמונה לא פחותת مثل המערער); לאור חסיבותם של העדים להוכחת גרסת המערערים, ניתן אף לראות בהימנעות מחקירותם כהימנעות מהבאת ראייה או עד, אשר על פי ההלכה הפסוקה, מקימה חזקה כי לו היו מובאים הראייה או העד, היה בהם כדי לתמוך בגרסה הצד שכונגד.

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

לאופן התחשבנות עם קובלני המשנה, ובנוגע להתנהלותו במסגרת שתי חברות דומות. מעבר להתייחסות האמורה של בית המשפט כאמור, ראוי לציין כי עיון בעדותו ובאמורתו השונות של המערער מעלה, כי עדותו הייתה רצופה סתרות, וכי בחלקם גדולים ממנה, עת נדרש להסביר את הבעיות העולות מאופן התנהלות המערערות, הוא מסר תשובות מתחמקות וסתומות, ופטר את ב"כ המשasma בתשובות של "לא זכר" או "לא ידע" (סקירה נרחבת של הבעיתות בגרסאות המערער מציה בסיקומים שהגישה ב"כ המשasma לבית המשפט כאמור, בעמ' 19-15 וכן בעמ' 29-21).

למעלה מן הנדרש יזכיר, כי גם לו הייתה מתකבלת גרסתו של המערער כי בוצעו עסקאות, הרי שדי בהודאותו לפיה שמיים מהחובניות של חברת I. אופק משקפות עסקאות שבוצעו בין המערערת 1 לחברת קוד הילה, שנמסרו לו לאחר שהתברר שהחברה קוד הילה נסגרה ונינה מורשת להוציא חשבוניות, כדי להרשיע את המערערים בעבירות שיווסו להם לגבי חשבוניות אלו; כפי שנקבע בעניין **גולם** מדובר בחשבוניות זרות, שאף הן מהוות חשבוניות שלא הוצאו כדין.

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

אכן, העבירות על פי סעיף 111(ב) לחוק, טענות הוכחת יסוד נפשי של **"מטרה להתחמק או להשתמט מתשולם מס"**; ואולם, בדומה לשאר עבירות הכוונה או המטרה, לאור הקושי להוכיח את צפונות לבו של אדם, ניתן להוכיח את המטרה להתחמק מתשולם המס, מתוך מכלול הנسبות שהובאו בפני בית המשפט, לרבות ראיות נסיבותות וראיות בדבר התנהגות הנאשם, וכן באמצעות חזקות עובדיות שגובשו בפסקה. בעניין **גולם** הנ"ל, נקבע בעניין היסוד הנפשי הנדרש לעבירה לפי סעיף 111(ב)(5) לחוק, כדלקמן:

"אשר ליסוד הנפשי בעבירה זו, חזר בית משפט זה וקבע כי הילכה פסוקה בדיני המס היא כי אדם המסתתר על חשבונית שאינה משקפת עסקתאמת לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המעו"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשולם מס".

אשר לטענת ה"השתק" המתיחס להרשותו של העד אשרפ' אבו קشك בעבירות של אי תשלום מס, מצאתי כי יש לדוחותה, הגם שראוי היה שבית המשפט כאמור לא יתעלם ממנה, אלא יתייחס אליה בהכרעת דין.

תחילה אזכיר, כי תנאי לטענת "השתק פלוגתא" הוא כי ישנה זהות בין בעלי הדין בשני ההליכים, כך שבענייןינו, פסק דין שניית בעניינו של אבו קشك, אינו יכול להוות עילה להשתק בעניינים של המערערים; בנוסף, קשה לראות בכתב אישום וגזר דין שניינו מכח הסדר טיעון (במסגרתו מطبع הדברים כל צד מותר על חלק מטענותיו) משום ראייה נחרצת המעדיה על העובדות כהויתן, בהליך אחר המתנהל עד תומו.

ולגופו של עניין- בוחינת כתב האישום המתוקן שהוגש נגד אבו קشك וחברת א.ס.א.ק וגזר הדין שניית בעניינים, מעלה כי אין בהם כדי לשמש ראייה כלשהי לטובת המערערים. על פי כתב האישום המתוקן, הורשו אבו קشك וא.ס.א.ק ארבעה אישומים (כשאבו קشك לבדו הורשע בשני אישומים נוספים), ובهم עבירות של מסירת מידע כזבת או דוח הכלול ידיעה כזבת במטרה להשתטט מתשולם מס בגיןibus מחייבות (אישור ראשון), וניכוי מס תשומות ללא מסמך כדין במטרה להשתטט מתשולם מס בגיןibus מחייבות (אישור שני).

ב"כ המערערים מנסה להיבנות מהאמור באישום הראשון ולפיו "בתקופת שבין החודשים דצמבר 2004 לביון מרץ 2007... נאשمت 2 והנאים... עסקאות והוציאו חשבונות מס של נאשמת 2 בגין עסקאות אלה... ב-5 מהדיעות התקופתיים... לא כללו הנאים את מלאו עסקאותיה של נאשمت 2 וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום המס הנובע מעסקאות אלה...", כשלשיטתו הדבר מהו ראייה כי כל החשבונות שמסירה חברת א.ס.א.ק למערערת 2 (כולן בין מאי לדצמבר 2006) הוצאו כדין, חלק מעסקאות שבוצעו.

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

ראשית, בחינת נספח א' המהווה חלק בלתי נפרד מהאישום הראשון, מעלה כי העבירה שיוחסה בו לאבו קشك ולא.ס.א.ק התייחסה ל-5 דוחות תקופתיים בלבד, שהרלוונטיים לעניינו הם ממאי יוני 2006, היינו, הדבר יכול היה להשילך לכל היתר על שתים מתוך 10 החשבונות שהוציאה חברת א.ס.א.ק למערערת 2 (סעיפים 9-10 לנספח ב' לכתב האישום בת"פ 09/09/2053).

שנית, בנספח א' האמור, לא פורטו החשבונות או העסקאות אשר לא דוחו, אך שאין די באמור כדי להעיד על כך שככל הפעולות של ابو קشك וא.ס.א.ק באותה תקופה הייתה במסגרת של עסקאות כשרوت, או שהעסקאות שביצעה מול המערערת 2 היו כשרות; בהקשר זה ראוי לציין כי במסגרת האישום השני הורשו ابو קشك וא.ס.א.ק בኒכי מס תשומות ללא מסמך כדין, גם זאת בין השנים 2005-2006, ומבל' שפורטו החשבונות הביעיתיות בנספח ב' לכתב האישום; עוד ראוי לציין כי גם בנספח ד' לכתב האישום, בו פורטו חשבונות שהוציאה א.ס.א.ק לאחר סגירתה ולאחר מכן על ابو קشك ב-3.12.06 (אישור חמישי), לא הוזכרו חשבונות שהוציאה א.ס.א.ק למערערת 2, על אף של לפיו כתוב האישום בת"פ 09/09/2053, הוצאו שתי חשבונות בתקופה זו; משמע, שכתב האישום נגד ابو קشك וא.ס.א.ק לא כלל את כל פעילותם הלא חוקית.

ושלישית, העובדה שמצוין בכתב האישום כי ابو קشك וא.ס.א.ק "ביצעו עסקאות" ולא דווחו عليهן, אין משמעות שמדובר בעסקאות כשרות דוקא, שכן כפי שציינה בצדקה ב' המשיבה, ההלכה היא כי החובה לדוחות לרשות המס ולשלם מס, חלה גם על עסקאות בלתי חוקיות.

מכל האמור עולה, כי גם דינה של טענה זו להדחות. בנוסף, לאור האמור בתשובתה של המשיבה, יש לדוחות גם את הטענות בנוגע לאפליה ולאי העמדתם לדין של נתונים החשבונות.

בהתחשב בכל האמור, לא מצאתי כי נפלה טעות בהכרעת הדיון, או כי יש מקום להתערב במקרה.

אשר לגור הדין

לאור חומרת העבירות של שימוש בחשבונות פיקטיביות לשם התחמקות מתשלום מס אמיתי, וଘל הקופה הציבורית; לאור ריבוי העבירות והtmpשכותן על פני מספר שנים, תוך תכנון, שיטות ושימוש בשתי חברות; לאור הנזק הרב שנגרם לקופת המדינה, בשיעור כולל של 2,137,067LN; לאור מדיניות הענישה הנוגעת יתר השיקולים שפירט בית המשפט קמא, אני סבורה כי העונש שהוטל על המערערים הוא סביר וראוי בנסיבות העניין.

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

בסיכוםו של דבר, לא מצאתו ממש בטענות המערער לעניין העונש, ובנסיבות שתוארו לא מצאתו כי בית המשפט החמיר עם המערער בגזר הדין, לא כל שכן במידה המצדיקה התרבויות ערכאות הערעו.

לסיכום:

לאור כל האמור לעיל, לו תשמע דעתו, ידחה הערעור על שני חלקיו.

גילת שלו, שופטת

סגן נשיאה, השופט נתן זלוטובר:

**נתן זלוטובר, סגן נשיאה
אב"ד**

אני מסכימם.

השופט יואל עדן:

אני מסכימם.

ויאל עדן, שופט

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

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

נתן זלוטובר, סגן נשיאת
אב"ד

ויאל עדן, שופט

גילת שלו, שופטת