



ת"פ 15614/12/08 - רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים נגד יצחקי מאיר, ניר - טל שרותי הדפסה בע"מ

בית משפט השלום ברחובות

ת"פ 15614-12-08 רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים נ' מאיר ואח'
בפני כבוד השופטת - נשיאה עינת רון

בעניין: רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז
ותיקים מיוחדים

המאשימה

נגד

1. יצחקי מאיר

2. ניר - טל שרותי הדפסה בע"מ

הנאשמים

נוכחים:

ב"כ המאשימה עו"ד ליאת גולדשטיין שוורץ ועו"ד אתי שטיינמץ

הנאשם מס' 1 בעצמו

ב"כ הנאשמים עו"ד עדי ארליך ועו"ד שמעון טנגבלט

הכרעת דין

רקע כללי

נגד הנאשמים הוגש כתב אישום המייחס להם 55 עבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדין, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק").

בהתאם לעובדות כתב האישום, הנאשמת 2 הינה חברה פרטית מוגבלת במניות הרשומה כעוסק מורשה והנאשם 1 הוא מנהלה.

בתקופה שבין ינואר 2003 ועד יולי 2007, קנו הנאשמים ממר רוני מוסקוביץ' אשר עבד תחת שם הפירמה

עמוד 1



"ר.מ. יעוץ שיווק והפקה" ו-"רוני מוסקוביץ' שיווק ייעוץ והפקה" וכן, מחברת "רונטל מפעלי הדפסה בע"מ" אשר בעליה הרשום הוא מוסקוביץ', מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס תמורת עמלה וזאת מבלי שעשו או התכוונו לעשות עסקה עם מוסקוביץ'.

הנאשמים רשמו את התשומות הפיקטיביות בספרי הנהלת החשבונות של הנאשמת 2 וניכו את מס התשומות הגלום בהן בדיווחים התקופתיים למנהל מס ערך מוסף.

סך התשומות הפיקטיביות שהכניסו הנאשמים לספרי הנהלת החשבונות של הנאשמת 2 הינו בסך 10,185,221 ש"ח ומס התשומות שקוזז בגין הינו בסך 1,459,723 ש"ח (כמפורט בנספח א' לכתב האישום).

המחלוקת היא בשאלה האם החשבוניות אותן הוציא מוסקוביץ' לנאשמים, בין בעצמו ובין על ידי החברות שבבעלותו או העוסק המורשה שלו, הינן חשבוניות פיקטיביות, אם לאו.

הפן המשפטי

חוק מס ערך מוסף מבוסס על עקרון ההקבלה ועל חיוב כל חוליה בשרשרת הייצור במס ערך מוסף. כך, במכירת מוצר משלם המוכר מס עסקאות, היינו מס על הערך המוסף שתרם למוצר, וממנו הוא מנכה מס תשומות, היינו מס על ההוצאות שהיו לו ברכישת המוצר (א' נמדר, "מס ערך מוסף", כרך א', עמ' 39; ג' עמיר "עבירות מס", 611; ע"פ 10736/04 כהן נ' מדינת ישראל [פורסם בבנו]).

מנגנון החיוב במס והדיווח עליו, נשען במידה נכבדת על מהימנות הדיווח, ודיווח אמין נגזר ממהימנות התייעוד לעסקה ומיושרם של המדווחים. רק אם התייעוד משקף עסקאות אמת בכל מרכיבי העסקה ובין צדדים אמיתיים לעסקה, יכול מנגנון הגבייה העצמית להתקיים בדרך אפקטיבית.

תכליתה של העבירה על סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ להבטיח את פעולתו התקינה של מנגנון גביית המס, תוך הסתמכות על מהימנות מסמכי תיעוד העסקה, חשבוניות המס.

סעיף 47 לחוק מע"מ מגדיר חשבונית מס, ומפרט נתונים ופרטים שיש לכלול בחשבונית.

סעיף 38(א) לחוק מע"מ מתיר ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה כדין. כלומר, חשבונית המשקפת עסקה אמיתית ביחס לכל פרטי ההתקשרות.

חשבונית מס אינה כדין כשאין מאחוריה כל עסקה או כאשר בוצעה עסקה כלשהי, אך החשבונית אינה משקפת אותה בצורה מהימנה, מבחינת כמות הסחורה או השירות, סוג הסחורה או ערכה, או שהחשבונית לא



ניתנת על ידי הספק האמיתי, אלא על ידי צד ג' שהוא גורם פיקטיבי או בעל זיקה מלאכותית ולא אמיתית או לא לגיטימית לאותה עסקה. במקרים הללו החשבוניות הינן פיקטיביות. הן אינן משקפות את העסקה האמיתית בין הצדדים האמיתיים או עסקה בכלל, תוך שיבוש מנגנון הגבייה ושיטת הגבייה (ראה למשל ג' עמיר, "על חשבוניות שלא הוצאו כדין", מיסים ט/2 א-21).

בית המשפט העליון לא הבחין לצורך האחריות לביצוע עבירה בין חשבוניות שלא עמדה מאחוריהן כל עסקה (חשבוניות פיקטיביות) לבין חשבוניות שפרטיהן כוזבים או חשבוניות שהוצאו על ידי צד ג' זר לעסקה (חשבוניות זרות), והדגיש כי גם האחרונות פסולות באותה מידה, שכן הן מאפשרות לחייב במס להסתתר מאחורי אחרים, ופותרות פתח למניפולציות ולדיווחים כוזבים (ראה רע"פ 5718/05 אוליבר נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 08.08.05), רע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' תורג'מן בע"מ (פורסם בנבו, 25.03.04) (להלן: "הלכת תורג'מן"), רע"פ 7779/15 חברת כץ עבודות צבע בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 31.01.16) וכן, ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 11.9.14)).

משכך, נקבע כי שימוש בחשבוניות זרות, שלא מטעם הספק האמיתי, מהווה שימוש בחשבוניות פיקטיביות לכל דבר ועניין (ראה גם א' נמדר, "מס ערך מוסף", כרך ב' עמ' 597).

היסוד הנפשי הנדרש בעבירה לפי סעיף 117(ב)(5) הינו מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס. נדרשת מטרה - "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס".

הלכה פסוקה היא כי אדם המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עסקת אמת לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס (ראה הלכת תורג'מן, ע"פ 5783/12 ניסים גלם נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 11.9.14), רע"פ 1054/07 צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 06.02.07) (להלן: "עניין צמרת אויאשן").

דין

הנאשמים לא הכחישו כי מס התשומות הגלום בחשבוניות נוכה.

סימוכין לכך ניתן למצוא בכרטסות הנהלת החשבונות ע"ש רוני מוסקוביץ' והחברות שבבעלותו לשנים 2003-2007 (ת/25) וכן, בכרטסת התשומות (ת/26), אשר כללו רישומן של החשבוניות הרלוונטיות (המנויות בנספח א' לכתב האישום) וסיווגן כתשומות.

רו"ח סמרלי, אישר בעדותו כי כרטסות אלו הינן אכן חלק מהנהלת החשבונות של הנאשמת, כי החשבוניות הוכנסו למערכת כהוצאה לצרכי מע"מ וכי דווחו כך שמס התשומות קוזז מהסכומים המצויינים עליהן (עמ' 42 לפרוט', ש' 27-9). דיווחי הנאשמת לרשות המיסים תואמים זאת (ת/31-ת/32).



האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות?

נגד מוסקוביץ' הוגש כתב אישום (ת/33) אשר ייחס לו עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אחר חייב בו. זאת, באמצעות הפצת חשבוניות פיקטיביות, הן בעצמו והן באמצעות החברה שבבעלותו.

בכתב האישום המקורי צוין כי מוסקוביץ' עשה כן תמורת עמלה ולבסוף, הודה זה בכתב אישום מתוקן, לאחר שהורדו המילים "תמורת עמלה". ב"כ המאשימה ציינה טרם הודאתו של מוסקוביץ' כי המאשימה הסכימה לתיקון זה של כתב האישום, משום שאין מדובר בחלק מרכיבי העבירה. אולם, אין המאשימה מסכימה כי מתיקון זה יתפרש כי מוסקוביץ' לא קיבל עמלה (ראה ת/34).

מוסקוביץ' הורשע בביצוע 160 עבירות של הפצת חשבוניות פיקטיביות, לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ. אכן, תשלום תמורה אינו חלק מרכיבי העבירה בה מוסקוביץ' הודה, הורשע וריצה בגינה עונש מאסר. כל שכן, קבלת תמורה אינה מהווה חלק מרכיבי העבירה בה מואשמים הנאשמים בתיק דנן.

הנה כי כן, מוסקוביץ' הודה כי הנפיק חשבוניות פיקטיביות לנאשמים ובכך סייע להם להתחמק מתשלום מס. הוא הורשע ונגזר עליו עונש של 34 חודשי מאסר בפועל, מאסרים מותנים וקנס בסך 100,000 ₪ (ת/34). מוסקוביץ' ערער על חומרת העונש שהוטל עליו ובית המשפט המחוזי הפחית את עונשו ל-27 חודשי מאסר בפועל.

במסגרת טיעוניו לעונש, סיפר בא כוחו כי המניע לביצוע העבירות היו איומים מצד הנאשם. גם בדבריו של מוסקוביץ' בפני בית המשפט בטרם נגזר דינו, סיפר כי עשה את שעשה בשל איומי הנאשם. עוד ציין כי הנאשם ואדם נוסף מטעמו איימו עליו כי יאמר בחקירותיו את שאמרו לו לומר והוא אכן אמר זאת בחקירותיו, משום שחשש. רק לאחר מכן, כשהחקירה הועברה למע"מ, הוא מצא אוזן קשבת אצל חוקר שגילה בפניו את כל שאירע. עוד ציין כי "אני אמור להיות מזומן במשפטו של מאיר יצחקי, זו סכנת חיים אמיתית בשבילי", "גם בחשבונית עצמה הכתיבו לי מה לכתוב, הכל נכתב אצל מאיר יצחקי והכתיבו לי, ועל כל זה אני ממש מצטער וממש מביע חרטה מלאה..." (ת/34, עמ' 15 לפרוט' הדיון מיום 07.09.09).

מוסקוביץ' סיפר לרו"ח שי בשרי מיחידת הביקורת על הסתבכותו הכלכלית, לרבות הסתבכותו עם המשקיע סנדו הרט והלוואות שנטל בשוק האפור (ראה ת/70 וכן, עדותו של רו"ח בשרי). לדבריו, חשבוניות על שם חברת רונטל שבבעלותו הוצאו בדרך כלל בגין חובות עבר, כשהנאשם הוא זה אשר עזר לו בכך והצליח לגבות סכומי כסף בגין חובות העבר הללו. חלק מן החשבוניות שהוצאו מטעם חברת רונטל הן למעשה, חשבוניות כפולות (ת/70, עמ' 3-4). עוד הוסיף כי "מאיר יצחקי הוא תעודת הביטוח שלי - הוא משלם את הסכומים עפ"י החשבוניות והכסף מועבר ישירות לשוק אפור בגין חובות שלי ונותן לי דמי מחיה חודשיים בהיקף של 5,000-10,000 ₪ שרובו שימש למזונות" (ת/70, עמ' 5).



גם מדבריו של מוסקוביץ' בפני רו"ח בת שבע כהן מיחידת הביקורת, מיום 21.08.07 עולה כי החשבוניות האמורות הוצאו לצורך גביית חובות עבר. לדבריו, "מי שעזר למעשה לגבות חלק מחובות עבר של קלאב מרקט הוא דפוס נירטל-מאיר יצחקי. החשבוניות שהוצאו לניר טל בגין עבודות סופרסל הן למעשה בגין חובות של קלאב מרקט" (ת/52, עמ' 2, ש' 22-24).

עוד הוסיף כי הוא זה אשר כתב את המלל בכל החשבוניות שהוא הוציא לנאשמת 2 וכי אין מדובר בעבודות שבוצעו בפועל (ת/52, עמ' 3, ש' 16-23; ת/52, עמ' 5, ש' 20-27). כשהוצגה בפניו חשבונית והוא התבקש להסביר את המלל הרשום בה, השיב כי אמנם נכתב בחשבונית "עבודות ערב רה"ש שופר סל", אך בפועל לא נעשתה עבודה לנאשמת 2 על ידו "והרישום בחשבונית נעשה אך ורק לנסות לקבל כספים מהעבר. הסכום בחשבונית הוא סכום שמאיר יצחקי אמר שניתן להעביר" (ת/52, עמ' 5, החל מש' 31).

לטענת מוסקוביץ', בין הנאשם לבינו היה הסכם אישי, ולא בין החברות, אשר לפיו העד יעביר לו לקוחות והנאשם ידאג לפתור את חובות העד במידת האפשר. הנאשם יקצה לעד עמלות בגין העברת הלקוחות. "הסכם אישי ביני לבין מאיר יצחקי באופן אישי (לא בין חברות) וכולל את הכל ההתחשבות הן בגין עמלות, הן בגין חובות העבר. ההסכם קובע כי העמלות שלי הן 50% מהרווח כלומר סה"כ התמורה בניכוי הוצאות" (ת/52, עמ' 5, ש' 4-17).

עוד עשה הבחנה בין חשבוניות שהוציא לנאשם ע"ש חברת רונטל, אשר לגביהן טען כי הן בגין חובות עבר, ללא שבוצעה עבודה בפועל (ת/52, עמ' 3, ש' 21-23) לבין חשבוניות שהוציא לנאשם בתיק האישי שלו כעוסק מורשה, אשר לגביהן טען כי ניתנו בגין חובות עבר ועמלות, משום שהעביר לנאשם לקוחות (ת/52, עמ' 5, ש' 18-19).

כך או כך, כעולה מגרסתו זו של מוסקוביץ', החשבוניות שהוא הוציא אינן חשבוניות המשקפות אמת. החשבוניות שהוציא לנאשם ע"ש חברת רונטל הן חשבוניות פיקטיביות, שכן הן לא ניתנו בגין עבודה שסיפק לנאשם, או בשל שירות כלשהו או בשל סחורה.

ואילו החשבוניות שהוציא לנאשם ע"ש העוסק המורשה שלו הן חשבוניות זרות, משום שאינן משקפות את השירות שניתן בפועל על ידי העד. וכפי שפורט לעיל, בהתאם לפסיקה הנוהגת, גם חשבוניות זרות אלו יחשבו כחשבוניות פיקטיביות.

בחקירותיו המאוחרות יותר, בפני החוקר אביב כהן מיחידת החקירות, הודה מוסקוביץ' כי הפיץ חשבוניות פיקטיביות לנאשמים. הוא השיב לשאלות בהרחבה ובפירוט.

בחקירתו מיום 22.08.07, הסביר מוסקוביץ' כי הנאשם אשר היה מודע לקשייו הכלכליים, הציע לו להוציא עבורו חשבוניות בגין עבודות, שלכאורה, ביצע לחברת שופרסל (אשר הנאשם עובד עמה בהיקפים גדולים,



לדברי העד) ובתמורה, הנאשם יסייע לו בהסתבכויותיו הכלכליות וישלם לו "דמי מחייה" כהגדרתו, בסך של כ- 10,000-15,000 ₪ (ת/53, עמ' 6, ש' 143-159).

כשנשאל מפורשות האם כל החשבוניות אותן הוציא לנאשם הן פיקטיביות, השיב כי יתכן וביצע עבודות לנאשם, בסדר גודל של עד סך של 20,000 ₪ שנתי. אולם, כל היתר היה פיקטיבי, ללא שביצע עבודה או מכירה (ת/53, עמ' 6, ש' 163-165).

בחקירה נוספת, כאשר נשאל האם נכון, כפי שסיפר בתחנת מע"מ, כי בתיק העוסק הפרטי, קיבל עמלות מחברת נירטל החל משנת 2002 והוא הנפיק חשבוניות לחברת נירטל מטעם חברת רונטל רק בגין מחיקת חובות עבר, השיב בשלילה. לדבריו, "הדבר אינו נכון בשני המקרים, החשבוניות הן פיקטיביות ללא קשר לעמלות וללא קשר לגביית חובות עבר" (ת/54, עמ' 2, ש' 43-47).

מוסקוביץ' ציין בחקירותיו כי הנאשם היה זה אשר הגה את תכנית הפעולה והוא זה אשר כיוון אותו כיצד לפעול במסגרת תכניתם זו. כך, הנאשם הוא זה אשר נקב בסכומים אשר נכתבו על ידו בחשבוניות (ת/53, עמ' 6, ש' 153-155; ת/55, עמ' 12, ש' 229-230). הוא הנפיק את החשבוניות, בהתאם לבקשותיו של הנאשם. לדבריו, הוא לא היה מודע להיקף החשבוניות שהנפיק (ת/53, עמ' 9, ש' 239-245). כן, הנאשם הוא זה אשר אמר לו להנפיק את החשבוניות מן הפנקסים בצורה שאינה רציפה על מנת שהמצג שיוצג הוא שהשניים נפגשו רק פעם בחודש והתחשבנו (ת/54, עמ' 3, ש' 72-76).

כעולה מדבריו של מוסקוביץ', ניתן להבין כי מטרות תכנית זו הייתה, למעשה, הגדלת היקף התשומות של הנאשמת ביחס להיקפי העבודה הגדולים שהיו לה מול חברת שופרסל ובכך, הקטנת נטל המס של הנאשמת ומאידך, סיוע למוסקוביץ' בהסתבכותו הכלכלית, לרבות לגורמים בשוק האפור (ראה דבריו כאמור בת/53, עמ' 6 וכן ת/54, עמ' 3).

מוסקוביץ' המשיך וסיפר כי קיבל מהנאשם מדי חודש "דמי מחייה" בסך 10,000-15,000 ₪, אשר שימשו אותו לתשלום מזונות, תשלומי רשויות שוטפים וחובות להוצאה לפועל.

את דמי המחיה הללו קיבל בתמורה לעבודות שביצע עבור הנאשם בבית הדפוס שלו. אולם, הוא לא קיבל את תשלומי המע"מ שצויינו בחשבוניות שהנפיק. בעבור כל חשבונית שהנפיק, הנאשמת הוציאה המחאה מטעמה לפקודתו. הוא הסב אותה בחתימתו והחזיר אותה לנאשם (ראה ת/53, עמ' 6, ש' 155-156; ת/54, עמ' 2, ש' 32-35).

בעדותו של מוסקוביץ' בבית המשפט, במסגרת חקירתו הראשית, טען כי דבריו במסגרת חקירותיו בפני החוקר אביב כהן אינם נכונים. דבריו אלו נאמרו, משום הבטחות שניתנו לו על ידי החוקר כהן כי קרוב לוודאי שלא יעמידוהו לדין. עוד טען מוסקוביץ' כי חשש מקיום משפט בעניינו.

לדבריו, חקירתו בפני רו"ח בת שבע כהן מיחידת הביקורת הינה החקירה הקרובה ביותר לאמת. (ראה עמ' 52



לפרוט', ש' 20-31).

ב"כ המאשימה הטיחה במוסקוביץ' כי הוא הודה בביצוע העבירות בהליך המשפטי שהתנהל נגדו וזה השיב כי הוא הודה, משום שסבר שיוטל עליו עונש קל (עמ' 53 לפרוט', ש' 24-29).

כן, כשעומת מוסקוביץ' עם העובדה כי חזר על הגרסה שהציג בפני החוקר כהן גם בחקירתו האחרונה בפני רו"ח בת שבע כהן מיחידת הביקורת (ת/57), השיב כי היה עליו להמשיך באותה גרסה שהציג כבר בפני החוקר כהן (עמ' 54 לפרוט', ש' 1-4).

כבר עתה יצויין, לאור דברים אלה, כי תמוה שבעת שמוסקוביץ' נחקר בשנית על ידי רו"ח בת שבע כהן, זו אשר מסר בפניה, לדבריו, את גרסתו האמיתית, לא שב על גרסה ראשונית ואמיתית זו.

משהעיד בבית המשפט גרסה השונה מהותית מהודעות שמסר ושעל בסיסן הורשע בדין, הוכרז על ידי בית המשפט, לבקשת המאשימה, כעד עויין.

גרסתו של מוסקוביץ' בבית המשפט אינה עקבית ואינה מתיישבת הן עם הנתונים האחרים שהציגה המאשימה והן עם ההיגיון והשכל הישר.

מדובר בגרסה כבושה אשר אין בנמצא הסבר המניח את הדעת מדוע יש לקבלה בעת הזו.

כך, למשל, טען מוסקוביץ' כי אמר לחוקר כהן כי קיבל מן הנאשמים סכומים קטנים ולא סיפר כי קיבל המחאות בסכומים גדולים, משום שחשש לשלם מיסים בסך של אלפי שקלים. טענתו זו אינה עומדת בניסיון החיים והשכל הישר. שכן, הודאתו בעבירות באמצעות הפצת חשבוניות פיקטיביות גוררת, למעשה, בהתאם לסעיף 50(א) לחוק מע"מ, תשלום כפל מס, המשתמע מן החשבוניות שהוצאו. על כן, לא ברור מדוע, לכאורה, עדיף למוסקוביץ' להודות בהפצת חשבוניות פיקטיביות על פני הודאה בעבירות של אי דיווח עסקאות.

כך, עולה גם מעדויותיהם של שי בשרי ובת שבע כהן, אשר העידו כי בגין החשבוניות נשוא כתב האישום אכן יצאו שומות בהתאם להוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ, המורות על כפל מס.

עוד טען כי חתם על הודעותיו ללא שקרא כל שורה ושורה בה וכך, גם לגבי חשבוניות שהוצגו לו במהלך החקירות - הוא חתם עליהן, ללא שקרא את שכתוב על חשבונית וחשבונית. אולם, כעולה מת/53, הוצגו בפניו 129 חשבוניות, הוא התייחס לחשבונית ספציפית - לגביה אמר כי סביר להניח כי ביצע את העבודה ויתר החשבוניות הן פיקטיביות לחלוטין, ללא שביצע את המפורט בהן (ת/53, עמ' 8, ש' 210-עמ' 9, ש' 233).

אם אכן חתם מוסקוביץ' בצורה אוטומטית על החשבוניות, ללא שקרא אותן, איך ידע להתייחס בצורה



קונקרטי לשהוצג בפניו?

לסתירות העולות מעדותו של מוסקוביץ', אין הסבר משכנע.

הוא טען כי החוקר כהן הוא זה אשר טבע את המונח "דמי מחייה" ואמר לו לומר כי קיבל דמי מחייה מהנאשם. עם זאת, הסביר גם כי הוא זה אשר מסר בפני החוקר כהן גרסה זו בדבר דמי המחיה, משום שרצה להגן על אם בנו (עמ' 60 לפרוט', ש' 26-29).

בדיונים מאוחרים יותר, עת נחקר בחקירה נגדית על ידי ב"כ הנאשמים, שינה את גרסתו וטען כי כבר בעת שנחקר על ידי יחידת הביקורת, לא יכול היה לספר את האמת, כפי שהוא מציג אותה כעת בבית המשפט.

לדבריו, סיפר לבת שבע כהן כי מעשיו נעשו בעקבות חובות שקלאב מרקט חבו כלפיו וביקש להשיג את הכסף באמצעות שופרסל. הוא בחר לספר זאת משום שלדבריו בת שבע כהן, לא הייתה מוכנה לקבל את גרסתו לפיה רוב הכסף שהגיע לו מנירטל שירותי הדפסה בע"מ היה בגין עבודות ועמלות שהגיעו לו כתוצאה מעבודות משותפות (עמ' 89 לפרוט', ש' 8 ואילך).

יצוי כי תמוה, שהחוקרת לא הסכימה לקבל את גרסתו, אך בה בעת, לטענתו של העד עצמו, היא אמרה לו כי היא כותבת את כל דבריו, והיא אינה מביעה דעה על כך (עמ' 82 לפרוט', ש' 9-11). לא ייתכן שמוסקוביץ' ייטען שבת שבע כהן אמרה לו שלא תביע דעתה על דבריו ובו בזמן ייטען שאמרה שהיא לא מוכנה לקבל את גרסתו.

עוד סיפר אז, לראשונה, על פעולות פסולות, לכאורה, שבוצעו כלפיו על ידי הצוות החוקר.

כך, סיפר כי החוקר כהן הגיע עם בת שבע כהן ואדם נוסף לביתו, ביצעו חיפוש ומחשבו האישי נתפס. הוא נסע עימם ליחידת החקירות והוא המתין כשלוש שעות עד שהם יעיינו בכל החומר שנתפס, לרבות פנקסי חשבוניות ומחשבו. החוקר אביב כהן, ביחד עם אחר, חדרו למחשב ועיינו בו. הם לא שאלו אותו קודם החדירה למחשב האם הוא מסכים. מוסקוביץ' ציין כי לא היה במחשב חומר חשבונאי, אלא חומר רב הקשור לתפקידו במילואים.

אולם, מחומר הראיות שהציגה המאשימה עולה כי אין אינדיקציה כלשהי לתפיסת מחשבו של מוסקוביץ' (ראה אישורי התפיסות ודו"ח חיפוש - ת/4-ת/5, ת/6, בהתאמה). גם רו"ח בת שבע כהן והחוקר אביב כהן העידו כי בעת החיפוש, לא נתפס כלל מחשב ובאם היה כן, היה לכך סימוכין (ראה עמ' 170 לפרוט' ועמ' 189 לפרוט', בהתאמה).

מצאתי ליתן אמון בעדויותיהם של רו"ח בת שבע כהן והחוקר אביב כהן. עדויותיהם קוהרנטיות והגיוניות. בדבריהם, מפריכים הם את טענותיו של מוסקוביץ' בדבר אי קבלת גרסתו. הם מעידים כי החקירות התנהלו על מי מנוחות, ללא התרחשויות חריגות.



בחקירתו החוזרת של מוסקוביץ' ציין כי הוא זה אשר הגה את הגרסה כי אוים על ידי הנאשם. לדבריו, הוא יצר אותה לצורך יישור קו עם החוקר כהן. הוטחה בפניו העובדה כי את גרסתו לפיה חש מאוים וכי הוא חושש מליתן עדות במשפטו של הנאשם, השמיע לא רק בחקירותיו כלפי החוקר כהן אלא גם בהזדמנויות נוספות. למשל, בעת שמסר הודעתו בפני רס"מ גלית ישראל, לאחר שהגיע להתלונן במשטרה כי איימו עליו (נ/16), אמר מפורשות כי מטרת האיומים נגדו היא למנוע ממנו להעיד בבית המשפט נגד הנאשם. עוד הוטח בפניו כי דבריו אלו בפני רס"מ ישראל נאמרו לאחר שכבר הורשע ונגזר דינו בבית משפט השלום. כלומר, לאחר שכביכול אוכזב מהבטחותיו של החוקר כהן להקלה בעונשו. מוסקוביץ' השיב כי דבריו אלה נאמרו טרם דיון הערעור וכי ברור שהוא ידבוק בקו זה עד לאחר הערעור (עמ' 121 לפרוט', ש' 31 - עמ' 122, ש' 16).

יתר על כן, גם לאחר שהחל לרצות את עונשו, בעת ההכנה לעדותו בפני בית משפט זה המשיך מוסקוביץ' לדבוק בגרסתו כי הוא חושש לחייו וחש מאוים. גם כשנשאל בבית המשפט האם מישהו איים עליו, השיב כי "מישהו פיזית לא איים עליי, מישהו כן יודע בפירוש היכן אני נמצא. בעיקרון יודעים היכן אני נמצא, אבל אף אחד לא בא איים עליי תעשה ככה וככה וככה" (עמ' 53 לפרוט' ש' 6-7).

עוד השיב מוסקוביץ' לשאלה- האם הוא כועס או חש מרמור כלפי החוקר כהן, בשלילה. תמוה כי אדם אשר הובטחו לו הקלות בעונשו ו/או טובות הנאה, לאחר שהודה בעבירות חמורות, לא חש מרמור כלפי החוקר אשר הבטיח ולא קיים. אין מדובר בעונש מינורי שנגזר עליו.

לדברי מוסקוביץ', הבטחות כאמור ניתנו לו גם על ידי בא כוחו וב"כ המאשימה לפיהן סבר שיקבל עונש מתון יותר.

המאשימה עתרה לקבל את הודעותיו של מוסקוביץ' במשטרה (ת/53-57) מכוח סעיף 10א לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות").

גרסתו בבית המשפט, כפי שפורטה לעיל, הנה גרסה כבושה אשר מעלה סתירות ותמיהות רבות. רבות מטענותיו סותרות זו את זו, אינן הגיוניות וכלל אינן מתיישבות עם ניסיון החיים והשכל הישר.

דוגמאות לסתירות כאלו פורטו לעיל. ואף דוגמאות לתמיהות העולות מעדותו פורטו לעיל. סתירות אלו מקבלות משנה תוקף למקרא עדויותיהם של החוקר אביב כהן, רו"ח בת שבע כהן, שי בשרי וצביקה קסלמן. לא רק שעדויות אלה שוללות את גרסתו של מוסקוביץ' בבית המשפט, הן אף מחזקות את דבריו כפי שנמסרו בהודעותיו בפני היחידה החוקרת. דבר הנלמד בין יתר מחזרתו העקבית על טענתו שהחשבוניות שהנפיק אינן משקפות. משקל נכבד יש ליתן לכך שמוסקוביץ' הודה כי סייע לנאשמים להתחמק מתשלום מס באמצעות הנפקת חשבוניות פיקטיביות, הורשע בדין בשל כך ונגזר דינו לעונש מאסר בפועל. הערעור שהגיש נסב על חומרת העונש ולא על עצם הרשעתו. גם בטיעוניו לעונש בבית משפט השלום וגם בטיעוניו לעניין הערעור עמד על הודאתו.



יתכן והמניע לשוני שחל בגרסאותיו, היה אכן, כפי שציין כי הוא חש באיומים על חייו, אך מלבד דבריו לא הונחה כל תשתית ראייתית לענין זה, ועל כן לא ניתן לקבוע כל ממצא בסוגיה זו.

לנוכח האמור, הודעותיו של מוסקוביץ' כפי שנמסרו במשטרת ישראל, (ת/53-57) יתקבלו במקום עדותו כפי שניתנה בפני בית המשפט .

יצוין כי אותו דין באשר להודעת הנאשם בפני בת שבע כהן (ת/52). נסיבות גביית הודעה זו אף הן פורטו לעיל והתמיהות העולות באשר לסתירות שהוצגו לאחר מכן לגבי הודעה זו בעדות בביהמ"ש גם הן פורטו לעיל. מאותם טעמים, מצאתי להעדיף גם הודעה זו, על פני עדותו של מוסקוביץ' בבית המשפט.

לא נעלמה מעיני העובדה כי גרסתו של מוסקוביץ' בהודעותיו הינה גרסה משתנה בכל הנוגע לנסיבות בהן הוצאו החשבוניות. אולם, יודגש כי לאורך כל הודעותיו חוזרת כחוט השני הטענה כי החשבוניות אינן משקפות אמת. דהיינו העד עקבי בגרסתו בכל הנוגע לגרעין המחלוקת.

ההלכה הפסוקה היא, כי אם קיים הסבר מניח את הדעת, ניתן לפצל עדותו של עד, לקבל חלקים ממנה ולדחות חלקים אחרים. בע"פ 2772/11 מימון נחמני נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 2012) נפסק כדלהלן:

"גרסתו של עד אינה חייבת להיות מקשה אחת שלא ניתנת להפרדה, אלא יתכן ויימצא כי בחלקה ניתן לתת אמון ובחלקה האחר לא, מטעמים שונים, לאחר בחינה זהירה..."

עוד הובהר בע"פ 1784/11 יעקב יעקבשווילי נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 2011) כי:

"מעשה יום יום הוא בבתי-המשפט שהשופט בורר לו מתוך עדות אחת או מתוך הודעה אחת דברים שהוא מקבל ודברים שהוא דוחה; ולענין זה נוהגים אנו מנהג של פליגין דיבורא..."

הלכה זו נפסקה אף בע"פ 7477/08 איתן גץ נ' מדינת ישראל ואח' (פורסם בנבו, 2011):

"...יתכן גם ייתכן שיימצא כי בחלקה של העדות ניתן ליתן אמון ובחלקה האחר לאו, מטעמים שונים. בית המשפט נדרש אפוא לבחינה זהירה, קפדנית ודקדקנית של העדות או ההודעה, ובסיומה רשאי הוא, אם מצא יסוד סביר לכך, לקבל את אותם חלקים של העדות לגביהם סבור הוא כי העד דיבר אמת, ולדחות את אותם חלקים לגביהם סבור הוא כי אינם מהימנים או כי נותר ספק באשר למהימנותם..."

לענייננו, על אף אי הדיוקים הקיימים בהודעותיו של מוסקוביץ', הרי שניתן לנהוג מנהג פליגין דיבורא ולקבל את גרסתו בכל הנוגע להיותן של החשבוניות פיקטיביות - עליה הוא חוזר באופן עקבי לאורך כל הודעותיו



ואשר נתמכת גם בראיות נוספות, כפי שיפורט בהמשך.

האם מוסקוביץ' הוא עד מדינה?

לדידם של באי כוח הנאשם יש לראות במוסקוביץ', לא רק שותף לעבירה אלא עד מדינה, או לכל הפחות עד מדינה לשיטתו. לפיכך, עדותו טעונה סיוע, או למצער תוספת ראיתית שבין חיזוק וסיוע.

אין בדעתי לקבל טענה זו.

המסגרת המשפטית

הטעמים המרכזיים העומדים בבסיס דרישת הסיוע לעדותו של עד מדינה הם שלושה (ראה י.קדמי, על הראיות, תשס"ד-2003, חלק ראשון, עמ' 171):

- (א) העובדה כי עד המדינה הינו עבריין;
 - (ב) החשש כי ינסה להעביר את אחריותו לכתפי שותפיו לעבירה;
 - (ג) החשש כי העד יבקש לנקום ביריבים בעולם הפשע, על ידי טפילת אשמת שווא בדבר אחריותם לביצוע העבירה.
- שלושת טעמים אלה יפים גם לעניין עדותו של עד שותף שאינו עד מדינה. טעם נוסף האופייני לעד מדינה בלבד הינו:
- (ד) החשש כי טובת ההנאה המובטחת תניע את השותף לומר דברים שאינם אמת.

הגדרת עד המדינה מורכבת משלוש דרישות:

- (ה) שותף לאותה עבירה.
- (ו) מתן או הבטחה של טובת הנאה.
- (ז) זיקה בין מתן טובת ההנאה לבין מתן העדות.



ההלכה היא כי נטל ההוכחה בדבר היותו של העד עד מדינה מוטל על כתפי הטוען זאת, ועליו להוכיח את קיומן של שלוש דרישות הסעיף (ראה ע"פ 483/88 אפרגן ואח' נגד מדינת ישראל, תק-על 94(1) 745).

בשנים האחרונות שוכללה עמדת הפסיקה בכל הקשור לדרישה השנייה. אמנם, נקבע כי די בהבנה או בהסכמה, אשר יכול ותקבל ביטוי בכתב או בעל פה ויכול שתוסק מכללא מהתנהגות הצדדים (ראה דברי כב' השופט קדמי ב בע"פ 4938/94 שמרלינג נגד מדינת ישראל פד נ(5), 181, 191-192). אך בהמשך לכך, נקבע כי תקווה או ציפייה של עד כי מסירת העדות תועיל לו, אינה הופכת אותו באופן מכני לעד מדינה, אולם ענין זה יובא בחשבון לענין מהימנותו של העד (שם, 193).

ההלכה הקובעת לעניין זה נקבעה בע"פ 7450/01 אבו ליטאף נגד מ"י (טרם פורסם), שם הוכרע כי עד אשר האמין באופן סובייקטיבי כי הובטחה לו טובת הנאה, מבלי שהובאו ראיות אובייקטיביות לכך, אינו יכול לבוא בגדר ההגדרה של עד מדינה, אלא יש לראות בו "עד מדינה לשיטתו". במקרה זה יש לדרוש תוספת ראייתית שבין חיזוק לסיוע.

האם ניתן לראות במוסקוביץ' עד מדינה או עד מדינה לשיטתו?

על מנת להכריע בשאלה זו יש לבחון, ראשית כל, אם ניתנה למוסקוביץ' הבטחה אובייקטיבית לטובת הנאה כלשהי או שטובת הנאה כאמור התקבלה בפועל.

אין ממש בטענות ב"כ הנאשם כי יש לראות טובות הנאה בהחלטת המאשימה להעמיד את מוסקוביץ' לדין בגין סיוע לאחר להתחמק ממס ולא בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות ובהחלטתה שלא להעמידו לדין בגין עבירה של הלבנת הון למרות שהוזנה בה.

למאשימה שיקול דעת בנוגע לעצם ההעמדה לדין של אדם ובגין אילו עבירות יואשם. חזקה עליה כי העבירות בהן נאשם מואשם עולות בקנה אחד עם חומר הראיות המצוי בתיק החקירה שלו, וכי החלטתה התבססה על שיקולים ענייניים וראויים. משהנאשם לא הצביע על כל ראיה לכך כי המאשימה פעלה שלא כראוי, או כי הגישה את כתב האישום כפי שהגישה אותו, על מנת ליתן למוסקוביץ' טובות הנאה, יש לשלול טענתו זו מניה וביה. יתר על כן, ההגנה לא הצביעה על זיקה כלשהי בין ההחלטה באילו עבירות יש להעמיד את מוסקוביץ' לדין ובין דבריו של מוסקוביץ'.

עדויותיהם של החוקר כהן ושל צביקה קסמן, מהן עולה כי לשיחה ביניהם לא הייתה כל השפעה על החקירה מהימנות ותומכות זו בזו. לא עלה בידי ההגנה להביא כל תימוכין לטענתו כי קסלמן סייע בעדו להשיג הקלות בעונש מצד המאשימה ואף לא עלה בידה להצביע על טובת הנאה שניתנה למוסקוביץ' בפועל.

גם רו"ח בת שבע כהן, בעדותה בפני בית המשפט עמדה על כך שלא ניתנו למוסקוביץ' הקלות (עמ' 169 לפרוט', ש' 14-16).



כך גם שי בשרי העיד כי לא ניתנו למוסקוביץ' הקלות כלשהן. "לא ניתנו לו שום הקלות. הוגש נגדו כתב אישום וגם יצאה לו שומה מלאה בתיק החברה ובתיק האישי. גם ספריו נפסלו".

לטענת ההגנה לא נעשה ניסיון לגבות את השומה שהוצאה למוסקוביץ' ובכך ניתן לראות הקלה או טובת הנאה. הן רו"ח בת שבע כהן והן שי בשרי העידו כי שומה כזו אכן הוצאה, אך הבהירו כי גבייתה אינה בתחום אחריותם. בשרי אף העלה אפשרות, הנראית סבירה, לפיה השומה לא נגבתה בשל היותו של מוסקוביץ' בסטאטוס אסיר במועד הרלוונטי והעדר נכסים אשר ניתן לגבות מהם את הכסף (עמ' 155 לפרוט', ש' 3-21 וכן עמ' 166 ש' 7-14).

החוקר כהן הכחיש כי הבטיח טובת הנאה כלשהי, או הקלה כלשהי למוסקוביץ'. כן, הכחיש כי אמר למוסקוביץ' כי יסייע לו ויוציא אותו כמעט ללא פגע באם ישתף פעולה ובאם יאמר שהכריחו אותו לעשות זאת לאור מצבו הכלכלי. החוקר כהן הכחיש את דבריו של מוסקוביץ' כי למחרת הבטחה זו שנתן לו, הוא החל לעדכן אותו וכי שלח לו הודעות סמס בנושא.

על מנת להפריך מהימנותו של החוקר ולתמוך בטענתו של מוסקוביץ', נטענה טענה כי החוקר המשיך בקשריו עם מוסקוביץ' ואף יצר עימו קשר טלפוני ולפיכך אף נבדקו נתוני השיחות של החוקר.

החוקר כהן אמנם התקשר אל מוסקוביץ', אך עשה כן רק שלושה חודשים לאחר הגשת כתב האישום נגדו. משלא נענה, שלח לו הודעת סמס (ת/58 ביחד עם הודעת המאשימה מס' 48).

עוד עולה כי השיחות בין השניים התקיימו לאחר שמוסקוביץ' מסר את גרסתו. ומכאן שלא היה בשיחות אלה כדי להשפיע, או לנסות להשפיע על מסירת גרסתו של מוסקוביץ'. בוודאי לא היה בשיחה שלאחר הגשת כתב האישום כדי להבטיח למוסקוביץ' הקלה כלשהי או טובת הנאה כלשהי.

החוקר כהן הכחיש כי אמר למוסקוביץ' שישוחח עם דנה ממשרדי ב"כ המאשימה לאחר הגשת כתב האישום ובעת הגשת הערעור. עוד התייחס החוקר כהן להודעת הסמס ששלח ביום 17.11.09 (נ/13) והסביר כי מוסקוביץ' פנה אליו לאחר שנגזר דינו לעניין עיכוב ביצוע עונש המאסר עד לדין בערעור שהגיש. החוקר כהן העיד כי אמר למוסקוביץ' כי עליו לפנות באמצעות בא כוחו, אך זה ביקש ממנו כי יעביר את המסר. החוקר העביר בקשה זו, אך מעולם לא שוחח עם ב"כ המאשימה לעניין כתב האישום גופו, האם מוסקוביץ' אשם או לא ולא ביקש שיעזרו לו (עמ' 191 לפרוט', ש' 7-1 וכן עמ' 196 לפרוט', ש' 2-4).

עוד הסביר החוקר כהן כי כל התקשורת, הן בטלפון והן בסמס, בין מוסקוביץ' לבינו היתה משום שמוסקוביץ' פנה אליו משום שראה בו איש קשר אל מול החקירות והפרקליטות ומאחר ונפתח בפניו והודה. התקשורת ביניהם נסובה על ההליכים המשפטיים וגזר הדין נגד מוסקוביץ' (עמ' 191 לפרוט') וכן בנושאים טכניים, כאשר התבקש על ידי הפרקליטות ליצור עם מוסקוביץ' קשר, כאשר ביקשו לקבל ממנו מסמך או למסור לו



את כתב האישום או השימוע (עמ' 195 לפרוט', ש' 19-23).

ואכן, בסיכומיה הצביעה המאשימה בפרוטרוט ובבהירות על הקשר הלוגי בין מועדי ההתקשרויות בין החוקר כהן לבין מוסקוביץ' ובין ההתפתחויות בתיק של מוסקוביץ'. מרבית ההתקשרויות, בין הטלפוניות ובין בהודעות הסמס, בין החוקר כהן ובין מוסקוביץ' התקיימו ביום בו התקיים דיון ו/או קודם לשליחת מסמכים למוסקוביץ'. כן, משך השיחות ביניהם היה קצר ונקודתי. כך גם כאשר מוסקוביץ' יצר קשר עם החוקר באמצעות מספר רב של הודעות ו/או התקשרויות, תגובתו של החוקר הייתה קצרה ונקודתית.

יתר על כן, העדר תקשורת בין השניים טרם הודאתו של מוסקוביץ' בעבירות בהן הורשע, לאחר ולאחר שנגזר דינו - תומכת בגרסתו של החוקר כהן לפיה לא הובטח למוסקוביץ' דבר, הוא לא סייע לו ולא הייתה לו כל השפעה בנוגע לטובת הנאה כלשהי אשר הובטחה ו/או ניתנה.

משהובהר כי ההגנה לא הצליחה להרים את נטל ההוכחה בעניין קיומה של הבטחה אובייקטיבית למתן טובת הנאה, נותר עדיין לבחון אם מוסקוביץ' האמין סובייקטיבית כי ניתנה הבטחה שכזו.

התנהגותו של מוסקוביץ' כפי שתוארה לעיל שוללת אפשרות זו. שכן אם האמין כי ניתנה לו הבטחה שכזו, ניתן היה לחשוב כי היה מוחה על אי מימוש ההבטחה בפני החוקר כהן. כן מעידה על כך התנהגותו של מוסקוביץ' לאורך כל ההליך המשפטי בעניינו. כך למשל, אם האמין באמת ובתמים כי הוא עד מדינה, מדוע לא טען לכך במסגרת משפטו ואף לא במסגרת הערעור שהגיש? מדוע המתין זמן כה רב והעלה טענה זו רק כאשר הוא עומד בפני סיום ריצוי עונשו? התנהלותו אינה סבירה או מתקבלת על הדעת ואינה עולה בקנה אחד עם מבחני היגיון ושכל ישר.

לנוכח כל האמור, דרישת ההגנה לראות במוסקוביץ' עד מדינה או למצער עד מדינה לשיטתו - נדחית.

גרסת הנאשם

הנאשם טען בהודעתו (ת/22) כי רוב החשבוניות אינן משקפות עסקאות בהן מוסקוביץ' היה קבלן משנה של הנאשמת. רוב התשלום המופיע בהן הינו בגין עמלות ששולמו מן הנאשמת למוסקוביץ', בעבור שירותי "פתיחת דלתות" ובעיקר אל מול רשת שופרסל, דלק וקלאב מרקט (ת/22, עמ' 2, ש' 42-45 וכן, עמ' 11, ש' 120-121).

לדברי הנאשם, מוסקוביץ' הגיע מספר פעמים בחודש למשרד הנאשמת. בכל פעם מילא חשבונית וחתם עליה.

הנאשם התייחס לחשבונית מס' 3577 אשר הוצגה לו לדוגמה ואמר כי "חשבונית זו ב- 80% משקפת עמלות שרוני מקבל בגין השופרסל. הפרטים המופיעים בחשבונית הן שירותים שנתתי לשופרסל והסכומים הם



העמלות. באופן כללי שיטת העבודה שלי עם רוני מוסקוביץ' היא שרוב החשבוניות שאני מקבל ממנו בגין עמלה לשופרסל כגון חשבונית זו יש גם מקרים אחרים בהם זה ביצוע עבודות לחברות אחרות" (ת/23, עמ' 3, ש' 2-9).

על פי הנאשם, שיטת העבודה הייתה כי מוסקוביץ' הונחה על ידו למלא את הסכומים בחשבוניות. סכומים אלו מהווים כ- 50% מהרווח של אותה עבודה שביצע הנאשם עבור חברת שופרסל. זו, למעשה, הייתה העמלה של מוסקוביץ' (ראה ת/22, עמ' 3, ש' 47-51 וכן, עמ' 246 לפרוט', ש' 12-13).

הוזה אומר, כעולה מדבריו של הנאשם עצמו, החשבוניות אינן משקפות אמת.

התיאור המופיע בחשבוניות משקף את העבודות או השירותים אותם ביצעה הנאשמת כלפי חברות, דוגמת שופרסל. אין מדובר במוצרים אותם רכשה הנאשמת מחברת רונטל, למשל, כפי המצוין על גבי החשבוניות (או החברות האחרות שבבעלות מוסקוביץ').

יתר על כן, הנאשם שב וחזר, בהודעותיו ובעדותו בפני בית המשפט, כי התשלום למוסקוביץ' היה בגין שירותי "פתיחת דלתות" שמוסקוביץ' עצמו (ולא אחת מהחברות שבבעלותו). דבר אשר אינו מצוין במלל החשבוניות כלל.

לא רק זאת אלא שאף המחיר אשר צוין על החשבוניות אינו משקף את המציאות.

כשנשאל הנאשם בחקירתו הנגדית בבית המשפט מדוע הוא לא ציין בחשבוניות כי דובר בעמלה, השיב כי רואה החשבון אמר לו לפרט את העבודות "רואה החשבון אמר לי תרשום על איזה עבודות ורוני רצה לדעת. רשמתי את העבודות" (עמ' 246 לפרוט', ש' 15-16).

אולם, בהודעתו, עת נשאל על ידי החוקר מדוע לא נכתב בחשבוניות כי מדובר בעמלות ולא בעבודה, השיב כי לא ייחס לכך חשיבות (ת/22, עמ' 11, ש' 122-123). כשהוטח בו כי בהודעתו טען אחרת, השיב "בסדר לא זכרתי. זה מה שאמר לי הרואה חשבון לעשות הוא אישר את זה והוא אמר את זה בבית משפט או בחקירה שלו" (עמ' 246 לפרוט', ש' 24-25).

הנאשם, לראשונה, אמר כי הסתמך על הוראותיו של רואה החשבון שלו ולכן, החשבוניות נכתבו כפי שנכתבו. טענה זו לא הושמעה על ידו בחקירותיו.

טענה זו נשללה על ידי רו"ח סמרלי. בעדותו בבית המשפט נשאל רו"ח סמרלי האם כך כותבים חשבונית והוא השיב "אני לא יודע אם היא מייצגת את העסקה או לא. אמרתי, היה רצוי שיוסיפו את המילה תיווך, או עמלה ובגין מה העמלה. אני לא יודע למה הוא רשם מה שהוא רשם" (עמ' 44 לפרוט', ש' 1-2). רו"ח סמרלי אף הוסיף, בחקירתו הנגדית, כי הוא אינו יודע ואינו זוכר שמוסקוביץ' ביצע גם עבודות ולא רק קיבל עמלות (עמ' 15).



48 לפרוט', ש' 17-19).

ההגנה הציגה, לראשונה, בבית המשפט, הסכם שנערך בין מוסקוביץ' לבינו, המסדיר את ההתנהלות העסקית ביניהם למן שנת 2000 (נ/8).

בהתאם להסכם, "רוני מוסקוביץ' ידאג ששופרסל לא יפסיקו את עבודתם עם מאיר יצחקי/נירטל וידאג להעביר עבודות נוספות תמורת 50% מהרווח הגולמי".

עיון בהסכם זה מעלה כי הוא נכתב בכתב יד על נייר מכתבים הנושא לוגו של הנאשמת ונערך בין הנאשם אשר חתם בחתימתו ובחותמת הנאשמת ובין רוני מוסקוביץ'. אין אזכור כלשהו לחברות שבבעלות של מוסקוביץ' ואשר על שמן נופקו החשבוניות נשוא כתב האישום.

תמוה כי הנאשם לא הציג הסכם זה בעת שנחקר. הרי באם קיים הסכם כזה בידי הנאשם וההסכם מעיד על מערכת יחסים עסקית כשרה בין מוסקוביץ' לבין הנאשם, מדוע שלא יציגו הנאשם ובכך יחסוך את כל ההליך המשפטי נגדו? גם מוסקוביץ' בעצמו לא הציג הסכם זה באף אחת מחקירותיו.

כל שכן, באם מדובר, בהתאם להסכם, בתשלום עמלות, מדוע טענו השניים אחרת בעת חקירותיהם? הנאשם מסר כי הוא חושב שיש הסכם ביניהם הנוגע לכלל העבודות שמוסקוביץ' ביצע עבורו (עוד ציין כי במידה וימצא אותו, יעבירו לחוקרים) (ת/23, עמ' 3, ש' 15-21) ומוסקוביץ' טען כי ההסכם בין השניים הוא אישי, לא בין החברות, ועוסק הן בהתחשבות ביניהם בגין עמלות והן בגין חובות עבר (ת/52, עמ' 5, ש' 17-4).

יתר על כן, תמוה כי מוסקוביץ' אשר, בהתאם להסכם שימש כמתווך בין הנאשמים לבין חברת שופרסל ("פתח דלתות" בשופרסל), יקבל 50% מהרווח הגולמי ששופרסל תשלם לנאשמים בגין עבודות. אין מדובר בשותף וחלקו בביצוע העבודות אינו מתקרב לכדי שותפות.

בהסכם זה רב הנסתר על הגלוי. הוא מעלה ספקות ותמיהות עד כי אין אלא לתהות כי הוא אינו משקף את האמת לאמיתה בכל הנוגע למערכת היחסים בין מוסקוביץ' לבין הנאשם.

אולם, גם אם נתעלם מתמיהות אלו, נוכל לראות כי בהתאם להסכם, מוסקוביץ' סיפק לנאשמים שירותי "פתיחת דלתות". אם כן, מדוע שירות זה לא נכתב בחשבוניות? מדוע היה צורך להסתירו ולציין על החשבוניות שירותים אחרים? ומדוע לא נכתבה זהות הצדדים האמיתית לעסקאות שנעשו?

לכך, מצטרפת העובדה כי כרטסת הנהלת החשבוניות ע"ש מוסקוביץ' אצל הנאשמת הייתה כרטסת אחת משותפת אשר כללה את כל הפעולות החשבונאיות הנוגעות למוסקוביץ' אישית, לעוסק המורשה שלו ולחברות בבעלותו. לא הייתה כל הפרדה בין הגורמים השונים, כנדרש בקיום ספרי הנהלת חשבוניות תקינה. מדוע



שהפעולות ירשמו כך? חזקה כי באם דובר במערכת יחסים עסקית כשרה ואמיתית, אז היו נפתחות כרטסות נפרדות לכל ספק.

כמו כן, העובדה כי הנאשם הוא זה אשר אמר למוסקוביץ' מה לכתוב בחשבוניות (כך גם לפי גרסת הנאשם וכך גם לפי גרסת מוסקוביץ') נותנת משנה תוקף לספק המתעורר בכל הנוגע למערכת היחסים בין השניים ולאמיתות המשתקפת מן החשבוניות.

במערכת יחסים עסקית כשרה ותקינה, הצד המספק את השירות ומנפיק חשבונית, יודע מה השירות או המוצר אותו הוא סיפק ומה מחירו.

מכל אלו עולה כי החשבוניות אשר נכללו בספרי הנהלת החשבונות של הנאשמת הינן, לכל הפחות, חשבוניות זרות. בהתאם לפסיקה, כאמור, חשבוניות זרות אלו מהוות חשבוניות פיקטיביות, כמפורט לעיל.

במאמר מוסגר יצויין כי שירות "פתיחת דלתות" בשופרסל אשר נטען כי מוסקוביץ' פעל לספקו לנאשמים, מוטל גם הוא בספק.

כעולה מהודעותיהם של בעלי תפקידים בשופרסל אשר שימשו כמנהלי אגפים - מאיר אברהם, שלמה ארגס ונללה שניידר (ת/1-3, בהתאמה), אין הם מכירים את מוסקוביץ' או את העוסק המורשה שלו או החב' שבבעלותו וכי אין במערכות חברת שופרסל תיעוד על עסקאות כלשהן אשר נעשו עמו. עם זאת, בהתאם להודעת מאיר אברהם, לנאשם כבר היו קשרי עבודה בחברת שופרסל, עת חתמו מוסקוביץ' והנאשם על ההסכם ביניהם (נ/8). לדברי מאיר אברהם, הנאשם עובד עד ליום מסירת הודעתו עם שופרסל משום איכות הביצוע שלו והמחירים הטובים שהוא נותן לחברת שופרסל. לפיכך, לא ברור מדוע נזקק הנאשם לשירותיו של מוסקוביץ' ב"פתיחת דלתות" בשופרסל. כן, עולה כי הנאשם זכה במכרז לעבודה עם חברת שופרסל והוא המשיך לעבוד עמם, משום השירות שהוא סיפק והמחירים שגבה.

כך או כך, גם אם נתעלם מכך ונאמר כי מוסקוביץ' אכן סייע לנאשם מול חברת שופרסל וסיפק לו שירות של "פתיחת דלתות", אין בכך כדי להצדיק את העובדה כי החשבוניות שהנפיק מוסקוביץ' לנאשמת לא שיקפו אמת.

לטענת המאשימה, עיון בדו"חות המאזן מספרי הנהלת החשבונות של הנאשמת (ת/82) מעלה כי בין השנים 2003-2005, קיבל מוסקוביץ' סכומים הגבוהים משמעותית מ- 50% מהרווח הנקי של הנאשמת מעסקאותיה עם חברת שופרסל. ר"ח סמרלי ערך, לבקשת הנאשם, מסמך המחשב ממוצע של השנים 2003-2007 של סך ההכנסות של הנאשמת מחברת שופרסל והיקף החשבוניות שהונפקו לנאשמת על ידי מוסקוביץ' (ת/30). בהתאם למסמך זה, סך החשבוניות שהונפקו לנאשמת על ידי מוסקוביץ' הוא כ- 50* מסך הרווח הגולמי של הנאשמת. עם זאת, כשנשאל ר"ח סמרלי בחקירתו הראשית בבית המשפט מדוע בבדיקה שנתית של הפער בין ההכנסות משופרסל לבין היקף החשבוניות, ניתן לראות כי הפער גדל, השיב כי הוא אינו יודע להסביר זאת. הוא צריך לראות נתונים על מנת להבין. לאורך השנים, הפער צריך להיות קטן יותר על מנת שיתאזן.



עוד טענה המאשימה כי עיון במחירון חברת שופרסל הנספח לחוזה ההתקשרות בין הנאשמת לבין חברת שופרסל (ת/81) במספר דוגמאות, בהן מצוינות בחשבונית מספר יחידות המוצרים שסופקו, מעלה כי התשלום ששילמה הנאשמת למוסקוביץ' עולה על גובה ההכנסה שלה מחברת שופרסל. בכך, אין הגיון, שכן אין הדבר כדאי כלכלית לנאשמים.

עוד הצביעה המאשימה על כך שמבדיקת דפי תנועות חשבון הבנק של הנאשמת והמחאות מקוריות שניתנו בין השנים 2003-2007, עולה כי רוב המחאות הנאשמת אשר נרשמו לפקודת מוסקוביץ' או החב' שבעלותו, הוסבו על ידי מוסקוביץ' בחתימתו והופקדו במספר חשבונות בנק על שם בני משפחתו של הנאשם (רחמים מזרחי - חמוש של הנאשם, שעבאן יצחקי - אביו של הנאשם ואורטל יצחקי - בתו של הנאשם). בכל אחד מחשבונות הבנק הללו, הנאשם הינו מיופה כח. גרסתו של הנאשם לפיה מוסקוביץ' ביקש כי יפרוט עבורו את ההמחאות (משום שבשוק האפור הריבית גבוהה) אינה נתמכת בראיות. ברי כי אם אכן כך היה הדבר, היה ניתן לראות בדפי תנועות של חשבונות הבנק הללו כי לאחר הפקדת ההמחאות, תתבצע משיכת כסף במזומן בסכום בו הופקדה ההמחאה. אולם, לא כך הדבר (ראה ת/15-ת/16, עדותו של החוקר כהן בנוגע לכך - עמ' 12 לפרוט', ש' 14-32 ונייר העבודה שערך החוקר כהן - ת/13)). סכומים קטנים יותר של ההמחאות נוכו באמצעות צ'ינגים פרטיים אשר לנאשם היכרות עם בעליהם.

כשנשאל הנאשם מדוע לא ניגש מוסקוביץ' לסניף הבנק בו מתנהל חשבונה של הנאשמת וביקש למשוך את ההמחאות שניתנו לפקודתו, במזומן, השיב כי מוסקוביץ' חשש להסתובב עם כסף מזומן עליו. אם הדבר נכון, אזי גם אם הנאשם פרט את ההמחאות באמצעות חשבונות הבנק ע"ש בני משפחתו, מוסקוביץ' קיבל כסף מזומן אשר היה עליו לשאת עליו.

עוד טען הנאשם כי חברה לא יכולה למשוך המחאות במזומן אלא רק אדם פרטי (ת/22, עמ' 21, ש' 311-312).

בטענותיו אלו של הנאשם אין ממש. רוב ההמחאות מאת הנאשמת נכתבו לפקודת מוסקוביץ' ולא לפקודת חברת רונטל. גם המחאות שנכתבו לפקודת חברת רונטל תוקנו ונכתב עליהם "רוני מוסקוביץ'" (ראה דוגמאות בת/11, ת/46) ובכל מקרה, מוסקוביץ' כבעלים הרשום של חברת רונטל או העוסק המורשה על שמו יכול היה למשוך את סכומי ההמחאות בסניף הבנק בו מנוהל חשבונה של הנאשמת.

בבית המשפט השמיע הנאשם טענה חדשה לעניין זה. לדידו, לא ניתן למשוך כסף מזומן מחשבון מעוקל (עמ' 233 לפרוט', ש' 1-2). גם בטענה זו אין ממש. באם ההמחאות של הנאשמת למוסקוביץ' כובדו על ידי הבנק (הופקדו כאמור בחשבונות ע"ש בני משפחתו של הנאשם), אין סיבה כי לא ניתן היה למשוך כסף מזומן על סמך המחאות אלו.

העולה מן המקובץ, כי לא ניתן היה לתת אמון כלשהו בעדותו של הנאשם.



כעולה מחומר הראיות, הנאשמים הציגו בפני רשויות המיסים מצג כוזב לפיו התקיימו עסקאות אמת בין הנאשמים לבין מוסקוביץ'. זאת, על מנת לכלול בדיווחיה התקופתיים של הנאשמת תשומות כוזבות. הנאשם אשר היה מעורב בכל שלב ושלב היה מודע לכך שהחשבוניות אינן משקפות אמת וכי ניכו מס תשומות שלא לפי הוראות חוק מע"מ והתקנות. בהתאם לכלל הצפיות, הנאשם מודע לאפשרות קרובה לוודאי שכך יתחמק מתשלום מס, שכן דיווח על הכנסות מופחתות. מכאן, נלמדת כוונתו להתחמק ממס (ראה עניין צמרת אויאשן וכן, הלכת תורג'מן ורע"פ 7779/15 חברת כץ עבודות צבע בע"מ נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 31.01.16)).

דוקטרינת הגנה מן הצדק

ב"כ הנאשמים טענו, בסיכומיהם, כי התנהלותו של החוקר אביב כהן יחד עם מחדלי חקירה בתיק, המשכות ההליך והתנהלות התביעה, מובילים למסקנה שיש להחיל את דוקטרינת ההגנה מן הצדק ולהורות על זיכויו של הנאשם או ביטולו של כתב האישום שהוגש נגדו.

לדידם, החוקר אביב כהן אשר היה חוקר רשות המיסים היחיד אשר חקר את התיק שם לו למטרה למצוא ראיות להרשעת הנאשמים ולא חיפש את גילוי האמת. הם הפנו לדבריו של החוקר כהן בעדותו בפני בית המשפט לפיהם סיפר כי ביצע פעולות חקירה שמטרתן לבדוק את טענותיו של מוסקוביץ' (עמ' 9 לפרוט', ש' 3) וכן, כי החוקר כהן ציין כי היה צריך למצוא חיזוק לדבריו של מוסקוביץ' (עמ' 11 לפרוט', ש' 25 וכן, עמ' 15 לפרוט', ש' 20 ואילך).

עוד טענו למחדלי חקירה בתיק. הנאשם נחקר רק פעם אחת ולא עומת עם כל הממצאים שנמצאו. החוקר כהן לא בדק את גרסתו של מוסקוביץ'. כך, לא בדק האם למוסקוביץ' יש מסמכים נוספים של הנהלת חשבונות והיכן הם. לא קיים תיעוד על עימותים שנערכו למוסקוביץ' אל מול חלק מהצ'יינגים בהם פרט את ההמחאות שניתנו לו על ידי הנאשמת. עוד טענו כי לא בדק החוקר את עברו הפלילי של מוסקוביץ' וכי החוקר קיים קשר עם מוסקוביץ', נוהלו ביניהם שיחות טלפון גם לאחר שהסתיימו חקירותיו.

כמו כן, טענו, כאמור, כי החוקר כהן הבטיח למוסקוביץ' הקלות שונות או טובות הנאה וכי היו ניסיונות להסתיר זאת.

עוד טענו כי התנהלות התביעה בתיק פגעה קשות בנאשם. כך, למשל, התביעה העבירה להגנה העתק ממסרונים שהוחלפו בין הצדדים בתיק רק לאחר כשנה מיום שהתבקשה וכן, כי התנהלותה פסולה בכל הנוגע להגשת כתב האישום בתיק דנן אשר אינה תואמת את כתב האישום שהוגש נגד מוסקוביץ' (משום מחיקת המילים "תמורת עמלה").

מקורה של דוקטרינת ההגנה מן הצדק הינה בהלכה הפסוקה אשר קבעה כי בסמכותו של בית המשפט לבטל כתב אישום שהגשתו או עצם בירורו סותרים עקרונות של צדק והגינות משפטית (ראה ע"פ 6328/12 מדינת



ישראל נ' פרץ (פורסם בנבו, 10.09.13); ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, פ"ד נט(6) 776, 807 (2005).

הלכה פסוקה היא כי ביטולו של הליך פלילי מטעמי הגנה מן הצדק יעשה במקרים חריגים ביותר, מקרים בהם התנהגותה של הרשות היא שערורייתית ותחושת הצדק האוניברסאלי נפגעת.

גם אם נניח כי אכן קיימים פגמים ומחדלים בהליך החקירה, כי החוקר לא עשה את כל המאמצים על מנת לבדוק טענות שהועלו בפניו, איני סבורה כי ניתן למצוא קשר סיבתי בין התנהלות זו לבין פגיעה מובהקת בזכויות הנאשם, כך שלא הצליח להגן על עצמו כראוי.

מחדלי החקירה אינם עולים כדי פגיעה ממשית ורחבת היקף בתחושת הצדק וההגינות.

(ראה ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, פ"ד נט(6) 776 (2005)) ובכל מקרה, אין בהם כדי לפגום במסכת הראייתית שהתגבשה נגד הנאשמים, כפי שפורטה לעיל.

ראה לעניין זה ע"פ 5386/05 אלחורטי נגד מדינת ישראל (פורסם בנבו, 18.05.06):

"... התביעה אינה חייבת להציג בפני בית המשפט את 'הראיה המקסימאלית', אלא "על התביעה להוכיח את המוטל עליה ב'ראיה מספקת', 'ואין נפקא מינה אם היה לאל ידה להשיג טובה הימנה' (עניין מליקר, וראו האסמכתאות דשם) וגם אם יכלה התביעה להשיג ראיות טובות יותר, אין הדבר מוביל לזיכוי הנאשם, אם בראיות שהוצגו יש די להרשעה מעבר לספק סביר. כך סיכם את הסוגיה בית המשפט בעניין מליקר: "כישלוננו של הגורם החוקר באיסוף הראיות - ואפילו נעשה הדבר במודע- אינו בא במקומה של הראיה שאפשר והייתה מושגת; וכוחו מצומצם בהקשר זה, להיעדרה של ראיה תומכת או סותרת ראיה אחרת, שבעל דין סומך עליה את טענותיו".

סוף דבר

המאשימה עמדה בנטל הוכחת היסוד העובדתי והיסוד הנפשי של העבירות בהן הואשמו הנאשמים. לפיכך, הנני מרשיעה את הנאשמים בביצוע 55 עבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדין, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

ניתנה היום, כ"ו אייר תשע"ז, 22 מאי 2017, במעמד הצדדים

עמוד 20