



ת"פ 31038/09/18 - מדינת ישראל נגד טאלב אבו גאנם, דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 31038-09-18 מדינת ישראל נ' אבו גאנם ואח'
בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

בעניין: - מדינת ישראל
ע"י עוה"ד בלה דילר פרנק

נגד
1. טאלב אבו גאנם
2. דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ
ע"י עוה"ד יואב ציוני

הכרעת דין

כתב האישום

1. על פי עובדות כתב האישום, נאשמת 2 (להלן: **חברת דקל**) הינה חברה בע"מ שבכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום היתה רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מע"מ**). תחום עיסוקה של חברת דקל הוא עבודות עפר.
2. נאשם 1 (להלן: **הנאשם**) היה בכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום, מנהלה הפעיל של חברת דקל. במהלך שנת 2013, הנאשם וחברת דקל קיבלו שלוש חשבוניות פיקטיביות (להלן: **שלוש החשבוניות**) שנחזות להיות חשבוניות מס על שם חברת בישמוט א.א. עבודות בניה והובלה בע"מ (להלן: **חברת בישמוט**) וזאת מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו החשבוניות.
3. הנאשם וחברת דקל רשמו את שלוש החשבוניות בספרי הנהלת החשבונות של חברת דקל וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בהן בדיווחיה התקופתיים של חברת דקל למנהל מע"מ. סך שלוש החשבוניות הינו 1,695,915 ₪ כולל מע"מ וסכום המס שנוכה בגין הינו 246,415 ₪.



4. לכן, יוחסו לנאשם ולחברת דקל ביצוען של העבירות הבאות:

א. שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך לפי סעיף 38 לחוק מע"מ וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, וזאת לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ב. הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים, או רשומות אחרות כוזבות, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

5. אין מחלוקת שהנאשמים כללו את שלוש החשבוניות בספרי החשבונות של חברת דקל ואף ניכו את מס התשומות שכלול בהן (ראו: דברי בא כוח הנאשמים בפרוט' מיום 17.3.19, עמ' 10 ש' 26; וכן גם תעודת עובד ציבור בדבר הגשת הדו"חות התקופתיים, ת/14, ואשר הוגשה בהסכמה, בפרוט' מיום 17.3.19, עמ' 11 שורות 17-28).

6. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשתי שאלות מרכזיות: **ראשית**, האם מאחורי שלוש החשבוניות קיימות עסקאות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט, או לא; **שנית**, האם המאשימה הוכיחה קיומה של "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס אצל הנאשמים בעת שנכזה מס התשומות מתוך שלוש החשבוניות.

המאשימה עמדה בנטל להוכיח שחברת בישמוט הפיצה חשבוניות פיקטיביות

7. בפרשת ההגנה נטען ששלוש החשבוניות מקורן מאדם בשם יוסף סרחאן (להלן: **סרחאן**) (ראו עדותו של הנאשם, בפרוט' מיום 12.1.20 עמ' 94 ש' 5-24; עדותו של עד ההגנה בשם יוסף אבו גאנם בפרוט' מיום 10.10.19, עמ' 30 ש' 10-25, עמ' 31 ש' 1-26, עמ' 32 ש' 3-14, עמ' 33 ש' 6-8).

8. סרחאן היה עד במשפט וחזר בו מאמרות החוץ שמסר בפני החוקרים של רשות המיסים והוכרז כעד עוין. עדותו בבית המשפט היתה, על פניה, עדות בלתי אמינה שלא ניתן לבסס עליה ממצא עובדתי מכל מין וסוג. עדותו בבית המשפט התאפיינה בחזרה שיטתית על הביטוי "**לא זוכר**" וזאת כמעט לגבי כל שאלה שנשאל, בין בנוגע לחברת בישמוט ובין בנוגע לחברת דקל והחשבוניות שנמסרו לה מטעם חברת בישמוט. בנוסף, הדגיש כל פעם מחדש שהוא מכור לסמים מזה שנים רבות ושכל אמרות החוץ שלו נמסרו כאשר היה תחת השפעת סמים. בנוסף, נהג לענות על שאלות שנשאל תוך שימוש בביטוי "**אולי כן ואולי לא**", קרי איננו שולל אך גם איננו מאשר את מה שנשאל. גם כאשר העיד שקיימות עסקאות אמת מאחורי שלוש החשבוניות, דאג להוסיף שאיננו זוכר פרטים לגבי עצם הביצוע של העסקאות (פרוט' מיום 24.10.19, עמ' 57 ש' 8 עד עמ' 74 ש' 17). בהמשך, במסגרת החקירה הנגדית על ידי ההגנה, ענה תשובות לקוניות של "**כן**", או "**נכון**", או "**לא**" בלבד, מתוך מטרה ברורה להטיב עם



הנאשמים, אך מבלי לפרט במה הדברים אמורים (פרוט' מיום 24.10.19 עמ' 74 ש' 19 - עמ' 76 ש' 3).

9. לעומת זאת, בשתי אמרות החוץ שלו בפני החוקרים של רשות המיסים, סרחאן אמר את הדברים הבאים (ת/30 ו-ת/31):

א. סרחאן מכור לסמים קשים מזה שנים רבות. אדם בשם אפרים גרינברג (להלן: **אפרים**) מסר לו "פוי" כח שמסמכים את סרחאן להוציא חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים שונים וזאת בשמן של חברות שונות שמצויות בבעלותו או בשליטתו של אפרים.

ב. אפרים היה בקשר עם עורך דין בשם מוחמד אלעוברה (להלן: **עו"ד אלעוברה**) והיה לוקח את סרחאן אליו לצורך חתימה על "פוי" כח ומסמכים שונים שנוגעים לאותן חברות שבאמצעותן נעשתה ההפצה של חשבוניות פיקטיביות.

ג. אחת החברות שבשמה הוצאו חשבוניות פיקטיביות, היתה חברת בישמוט. סרחאן החזיק בידו פנקס חשבוניות של חברת בישמוט שנמסר לו על ידי אפרים.

ד. אפרים היה נוהג להודיע לסרחאן להיכן עליו להגיע על מנת לפגוש את הקבלנים השונים ואלה היו מנחים את סרחאן כיצד למלא את החשבוניות שיש ברשותו, לרבות את הסכומים שיירשמו בחשבוניות, את מהות העבודות הלכאוריות שאליהן מתייחסות החשבוניות ואת זהות מקבלי החשבוניות.

ה. סרחאן היה מקבל סכומי כסף שונים מאפרים עבור השירות האמור שנתן לו. חלק מהשירות שנתן סרחאן לאותם קבלנים בהוראתו של אפרים, היה קבלת שיקים מהקבלנים. בשיקים היו רשומים סכומים שהם זהים לאלה שמופיעים בחשבוניות. סרחאן פרע את השיקים בצ'יינג'ים שונים ואת הכסף המזומן שקיבל עבור פירעון השיקים, הוא מסר חזרה לקבלנים שנתנו לו את השיקים.

10. סעיף 10א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א - 1971 (להלן: **פקודת הראיות**) קובע כדלקמן:

"10א. (א) אמרה בכתב שנתן עד מחוץ לבית המשפט תהיה קבילה כראיה בהליך פלילי אם התקיימו אלה:



(1) מתן האמרה הוכח במשפט;

(2) נותן האמרה הוא עד במשפט וניתנה לצדדים הזדמנות לחקרו;

(3) העדות שונה, לדעת בית המשפט, מן האמרה בפרט מהותי, או העד מכחיש את תוכן האמרה, או טוען כי אינו זוכר את תוכנה."

11. המאשימה אכן הוכיחה את קבילותן של שתי אמרות החוץ של סרחאן (ת/30 ו-ת/31). וביתר הרחבה:

א. ראשית, מתן האמרות הוכח במשפט. אמרות החוץ ת/30 ו-ת/31 נגבו על ידי החוקרים רות זוארץ ודרור עקא. שניהם העידו במשפט לגבי נסיבות גביית שתי האמרות והבהירו שסרחאן דובר עברית ולא היתה התנהלות חריגה כלשהי במהלך החקירה (פרוט' מיום 12.1.20, עמ' 90 ש' 17-32, עמ' 83 ש' 9 - עמ' 86 ש' 21).

ב. שנית, נותן האמרות הוא עד במשפט וניתנה לצדדים הזדמנות לחקרו. סרחאן אכן היה עד במשפט ונחקר בחקירה נגדית על ידי ההגנה.

ג. שלישית, העדות בבית המשפט שונה מן האמרות בפרט מהותי, או העד מכחיש את תוכן האמרה. כבר עמדתי לעיל על עדותו של סרחאן בבית המשפט ולכן גם התנאי השלישי מתקיים.

12. סעיף 10א(ד) לפקודת הראיות קובע כדלקמן:

"לא יורשע אדם על סמך אמרה שהתקבלה לפי סעיף זה אלא אם יש בחומר הראיות דבר לחיזוקה".

13. הכלל הוא כי רכיב ה-"חיזוק" שנדרש לאמרות חוץ שמוגשות לבית משפט לפי סעיף 10א לפקודת הראיות, איננו מחייב תוספת ראייתית מסבכת, ודי בתוספת מאמתת בלבד. בנוסף, נקבע בפסיקה כי די בכך שהתוספת הראייתית של "חיזוק" תאמת פרט רלוונטי לעבירה הכלול באמרה, ואין נדרש כי היא תתייחס דווקא לנקודה השנויה במחלוקת בין בעלי הדין. אף אין נדרש כי ראיית החיזוק תתייחס לכל פרט מהפרטים הכלולים באמרה (ע"פ 8140/11 **אבו עסא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (3.9.15) פסקה 31 לפסק דינו של כבוד השופט מלצר).

14. הנתונים העובדתיים שעלו מתוך אמרות החוץ של סרחאן ורלבנטיים לעבירות מושא כתב האישום שבפני, הן בתמצית כדלקמן: **ראשית**, חברת בישמוט שימשה את אפרים, באמצעות סרחאן, להפצת חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים שונים; **שנית**, אפרים נעזר בעו"ד אלעוברה על מנת לבצע אימות



לחתימותיו של סרחאן כדי לתת כסות לכאורית של חוקיות לחשבוניות השונות שהופצו על ידי סרחאן בשמן של חברות שונות; **שלישית**, סרחאן פרע את השיקים שקיבל מהקבלנים אצל צדדי ג'.

15. הנתונים העובדתיים האמורים שהופיעו באמרות החוץ של סרחאן "מאומתים" באמצעות ארבעה מקורות של "חיזוק", כדלקמן:

א. חיזוק ראשון, מעדותו של אביאל בישמוט: במשפט העיד אדם בשם אביאל בישמוט (להלן: **אביאל**) שהסביר שאפרים פנה אליו והציע לו לרשום חברה על שמו. החברה שנרשמה על שמו היא נתיב הכסף הסעים ושירותים כללים בע"מ (להלן: **חברת נתיב הכסף**). אביאל מונה כדירקטור (ת/24) והועברו אליו מניותיה של אותה חברה מאדם בשם ערן אמסלם (ת/23). הדבר נעשה במשרדו של עו"ד אלעזרה שאימת את חתימותיו של אביאל על המסמכים הנדרשים לביצוע הפעולות האמורות.

אביאל העיד שהתחרט וביקש מאפרים לבטל את הרישום שלו כבעלים וכמנהל של חברת נתיב הכסף, אך בדיעבד נודע לו שהדבר לא נעשה. בנוסף, אביו של אביאל ביקש במפורש מאפרים לבטל את הרישום של אביאל כבעלים של חברת נתיב הכסף, ובכל זאת, הדבר לא נעשה. חברת נתיב הכסף החזיקה במניות של חברת בישמוט (ת/27). אביאל העיד גם שלא היה לו מושג מה עשה אפרים עם חברת בישמוט ושגם לא היה מודע לכך שהופצו בשמה חשבוניות פיקטיביות. בנוסף, העיד שמעולם לא נפגש עם סרחאן ואיננו מכיר אותו (ראו עדותו של אביאל בפרוט' מיום 10.10.19 עמ' 39 ש' 29 עד עמ' 41 ש' 31, עמ' 42 ש' 18-20, עמ' 43 ש' 1-28, עמ' 44 ש' 1-20).

עדותו של אביאל מחזקת את האמור באמרות החוץ של סרחאן לעניין העובדה שהאחרון עשה שימוש בחברת בישמוט בהנחייתו של אפרים לשם הפצת חשבוניות פיקטיביות.

ב. חיזוק שני, מעדותו של עו"ד אלעזרה: עו"ד אלעזרה העיד שהיה בקשר עם אפרים והשירות המקצועי שהראשון מסר לאחרון, הצטמצם ל"אימותי חתימה" של גורמים שונים שהובאו למשרדו על ידי אפרים, וביניהם, סרחאן ואביאל. עו"ד אלעזרה גם העיד שבשליטתו של אפרים היו חברות רבות וכל פעם אפרים הביא למשרדו דמות אחרת על מנת להפכו לבעל מניות או דירקטור בחברה כלשהי. בנוסף, עו"ד אלעזרה העיד שהתקיים מפגש עם אביאל ואביו בבאר שבע בנוכחות אפרים, ואביו של אביאל הרים את קולו על אפרים בדרישה לבטל את הרישום של בנו כבעלים או כדירקטור של חברה כלשהי מטעמו של אפרים (פרוט' מיום 24.10.19, עמ' 49 ש' 1 עד עמ' 51 ש' 26, עמ' 52 ש' 1-29, עמ' 53 ש' 7-18).

ג. חיזוק שלישי, מעדותו של כפיר לביא: במשפט העיד אדם בשם כפיר לביא (להלן: **כפיר**) שמסר שהוא הבעלים של חברה העוסקת במימון ופרעה שיקים של חברת דקל ואשר היו מופנים



לחברת בישמוט (פרוט' מיום 10.10.19, עמ' 26 ש' 20 עד עמ' 27 ש' 26). יש לציין שקיימת התאמה בין השיקים שנפרעו אצל כפיר לבין אלה שנמסרו לחברת בישמוט בגין שלוש החשבוניות מושא כתב האישום (ראו: ת/18, ת/19, ת/11 ו-נ/1).

ד. חיזוק רביעי, מעדותה של ילנה סומקין: היא העידה שעבדה כמנהלת חשבוניות במשרד רואה החשבון אלי ביאז ששימש כרואה החשבון של חברת דקל. היא העידה שקיבלה מחברת דקל באמצעות עובד של האחרונה ששמו יוסף אבו גאנם (להלן: **יוסף**) את שלוש החשבוניות מושא כתב האישום וביצעה ניכוי של מס התשומות מתוך אותן חשבוניות (פרוט' מיום 17.3.19, עמ' 14 ש' 13 עד עמ' 15 ש' 27). בנוסף, הסבירה שחלק מהשיקים מושא שלוש החשבוניות לא נפרעו והדבר עודכן בהתאם בכרטיס הנהלת החשבוניות של חברת דקל (פרוט' מיום 17.3.19, עמ' 16 ש' 11-1).

למעשה, העדר השלמת התמורה על ידי חברת דקל לחברת בישמוט לגבי הסכומים שנקובים בשלוש החשבוניות מושא כתב האישום, מחזק את האמור בעדותו של סרחאן באמרות החוץ. אם התמורה עבור העסקאות הנקובות בחשבוניות לא הושלמה, ומכאן העדר קיומו של תשלום בפועל מחברת דקל לחברת בישמוט, הדבר מחזק את המסקנה שהעסקאות הנקובות בחשבוניות הן פיקטיביות.

16. לאור החיזוקים לאמרות החוץ של סרחאן, הנני קובע שיש להעדיף את עדותו של סרחאן באמרות החוץ (ת/30 ו-ת/31) על פני עדותו בבית המשפט. לפיכך, הנני קובע שיש לייחס משקל גבוה לדברים שמסר סרחאן באמרות החוץ שלו (ת/30 ו-ת/31) ובעוד שאין לייחס משקל כלשהו לעדותו של סרחאן בבית המשפט. לבסוף, הנני קובע כמצא עובדתי שסרחאן אכן הפיץ חשבוניות פיקטיביות של חברת בישמוט לחברות קבלניות שונות.

הוכחת רכיב "הכוונה" מתוך חמש נסיבות

17. העבירות שמפורטות בכתב האישום מתאפיינות ביסוד נפשי מסוג "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס. על כן, על המאשימה להוכיח שהכללת שלוש החשבוניות בספרי החשבוניות של חברת דקל וניכוי מס התשומות מהן, נעשו על ידי הנאשמים מתוך "כוונה" להתחמק מתשלום מס.

18. הלכה פסוקה היא שניתן ללמוד על התקיימות רכיב הכוונה בעבירות מס מסוג פשע, מכוח מכלול הנסיבות וממכלול מעשיו של הנאשם (ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 9.11.14) בפסקאות 24-26 לפסק דינו של כב' השופט דנציגר; ע"פ 70/80 יחיה נגד מדינת ישראל פ"ד לה(1) 43, 45 (1980); רע"פ 372/17 **חורי נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 18.01.2017) פסקאות 3 ו-9 להחלטתו של כב' השופט שוהם; ע"פ 502/73 שוורצברג נ' מדינת ישראל פ"ד כט(1) 202, 206 (1974)).



19. במקרה שבפני, קיים מקבץ של חמש נסיבות שמוביל למסקנה שהנאשם וחברת דקל פעלו מתוך יסוד נפשי של "כוונה" להתחמק מתשלום מס וזאת בעת שכללו את שלוש החשבוניות שהתקבלו מחברת בישמוט בספרי החשבוניות של חברת דקל וניכו מהן את מס התשומות.
20. הנסיבה הראשונה, חברת בישמוט עסקה באמצעות סרחאן בהפצת חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים שונים. כבר קבעתי זאת כממצא עובדתי בפרק הקודם.
21. הנסיבה השנייה, חברת דקל קיבלה את שלוש החשבוניות של חברת בישמוט באמצעות סרחאן. הדבר עלה בבירור מתוך עדותם של נציגיה של חברת דקל והם יוסף והנאשם עצמו (לעדויות של יוסף, ראו פרוט' מיום 10.10.19 עמ' 29 ש' 31-24, עמ' 31 ש' 2-1, עמ' 37 ש' 11-13. לעדותו של הנאשם, ראו פרוט' מיום 12.1.20 עמ' 94 ש' 5-24, וכן אמרות החוץ שלו, ת/1 דף 3 ש' 10 עד דף 4 ש' 7, ת/1 דף 5 ש' 18-29, ת/2 דף 2 ש' 8-38).
22. הנסיבה השלישית, שעלתה מתוך עדותו של יוסף בבית המשפט לפיה סרחאן היה מגיע למשרד של חברת דקל והיה מוסר ליוסף את החשבוניות ושסרחאן כלל לא עסק בביצועה של עבודה כלשהי באתרי העבודה של חברת דקל (ראו עדותו יוסף בפרוט' מיום 10.10.19 עמ' 36 ש' 17-28).
23. הנסיבה הרביעית, יוסף לא מסר את פרטיו של האדם שלטענתו הגיע עם סרחאן למשרד שלחברת דקל והיה אחראי על הביצוע של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל. יוסף העיד שסרחאן הכיר לו אדם מטעם חברת בישמוט שהיה אחראי על הביצוע בפועל של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל שסוכם שיבוצעו על ידי חברת בישמוט (להלן: **האדם הנוסף**). לטענת יוסף, האדם הנוסף הוא זה שדאג לביצוע בפועל של העבודה והיה נוכח באתרי העבודה. דא עקא, יוסף לא ידע למסור פרטים מזהים של האדם הנוסף (פרוט' מיום 10.10.19 עמ' 30 ש' 11-23, עמ' 31 ש' 16-26, עמ' 36 ש' 16-28).
24. הנסיבה הרביעית מעלה תהייה הכיצד האדם הנוסף הצליח לבצע עבודות שונות באתרי העבודה של חברת דקל ועוד בהיקף כולל של 1,695,915 ₪ כולל מע"מ, מבלי שיוסף יכיר אותו כאשר האחרון הוא זה שלטענתו ערך את החשבון עם חברת בישמוט למול סרחאן לגבי העבודות שנטען שבוצעו. הדבר מחזק את המסקנה שיש לייחס לעדותו של יוסף שאכן הייתה עבודה אמיתית מאחורי שלוש החשבוניות, משקל אפסי.
25. הנסיבה החמישית, הנאשם טען שהוא "איש השטח" של חברת דקל שאחראי על הביצוע בפועל של העבודות באתרי העבודה של חברת דקל. דא עקא, גם הנאשם לא מסר את פרטיו של האדם הנוסף (ראו עדותו של הנאשם בפרוט' מיום 12.1.20 עמ' 92 ש' 23-26). יתר על כן, בהיותו "איש שטח" שנמצא באתרי העבודה ואחראי על הביצוע ממש של העבודות, כפי טענתו, הנאשם כלל לא טען שראה או שהיה במגע עם אותו "אדם נוסף". הדבר רק מחזק את המסקנה שלא היה "אדם נוסף" כפי שגם



לא היו עבודות אמתיות כלשהן שבוצעו מטעם חברת בישמוט עבור חברת דלק. ללמדך, שהטענה של הנאשמים שאכן הייתה עבודה כזו, היא בגדר סיפורי בדים.

26. חמש הנסיבות שפורטו לעיל מקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבוניות, קרי שמדובר בחשבוניות שאין מאחוריהן עסקאות אמת.

27. ודוק, שתי אמרות החוץ של סרחאן שסומנו ת/30 ו-ת/31 ושהן דנתי בפרק הקודם, נאמר בהן באופן כללי שחברת בישמוט עוסקת בהפצת חשבוניות פיקטיביות. עם זאת, לא הייתה בהן התייחסות ספציפית לשלוש החשבוניות שסרחאן מסר לחברת דקל. החוקרים מטעם רשות המיסים הציגו את שלוש החשבוניות לסרחאן באמרת חוץ אחרת שסומנה כ-ת/33, אך באותה אמרת חוץ הוא ביקש לשמור על זכות השתיקה וסירב לענות על שאלות. יוצא מכך, שאין בידי המאשימה גרסה כלשהי מסרחאן שמתייחסת באופן ממוקד לשאלת "הפיקטיביות" של שלוש החשבוניות מושא כתב האישום שבפני.

28. אף על פי כן, לדעתי, הדבר לא מפחית כהוא זה מהמסקנה שקמה "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבוניות. כמו כן, הדבר גם לא מפחית כהוא זה מהמסקנה שהוכח שהנאשמים פעלו לעניין שלוש החשבוניות מתוך יסוד נפשי של "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

29. הכלל המנחה הוא שאמיתות העסקאות שמאחורי שלוש חשבוניות, היא מסוג המידע המצוי בידי הנאשמים. בפסיקה נקבע שכאשר המידע שהמאשימה צריכה להוכיח (כגון העדר אמיתות העסקאות), מעצם טיבו מצוי בידי הנאשם (קרי, הוא זה שבאמת יודע האם ביצע עסקת אמת, או לא), אזי, כמות הראיות שתידרש מהתביעה על מנת לצאת ידי חובה בקשר לאותו מידע, תהיה מזערית. מדובר בכלל ראיתי שחל הן בעבירות מס והן בעבירות אחרות (ראו: יעקב קדמי על הראיות (תש"ע - 2009, חלק רביעי עמ' 1709). ליישום של הכלל האמור בעבירות מס, ראו רע"פ 7863/04 עוואודה לבנין בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (27.9.04) בפסקה 7 להחלטתו של כבוד השופט חשין (כתוארו דאז)).

30. העיקרון לפיו "המידע מצוי בידי הנאשם", כבסיס להפחתת "דיות הראיות" הנדרשת מהמאשימה, נובע לא רק מהפסיקה הכללית, אלא גם מהוראות הדין שייחודיות לדיני המס, וזאת משני מקורות שונים שהולכים יד ביד:

א. ראשית, סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי נישום רשאי לנכות מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לו כדין. בפסיקה נקבע כי הנטל להראות כי חשבוניות המס שבהן החזיק העוסק ושימשו בסיס לניכוי מס תשומות, אכן הוצאו לו כדין, רובץ על שכמו של העוסק. לשימוש בסעיף זה בהקשר של עבירות מס במישור הפלילי, ראו ע"פ 5783/12 גלס נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (11.9.14) פסקה 96 לפסק דינו של כבוד השופט שהם.



ב. שנית, כל עוסק מחויב לשמור את ה-"התיעוד הנלווה" לפנקסי החשבונות אותן הוא מנהל, וזאת עד שבע שנים (ראו סעיף 1 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות) וכן ראו את הוראות סעיפים 5 עד 10 וסעיף 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג - 1973) (להלן: **חובת התיעוד**).

31. כאמור, קיים כלל ראייתי שקובע שכמות הראיות שיידרשו מהמאשימה להוכחת "הפיקטיביות" של שלוש החשבוניות, היא מזערית, וזאת עקב כך שחוקיות העסקאות שמאחורי אותן שלוש חשבוניות מצוי בידי הנאשמים. יוצא מכך, שדי בחמש הנסיבות שפורטו לעיל כדי להקים חזקת "פיקטיביות" כנגד שלוש החשבוניות.

העברת נטל הבאת הראיות לנאשמים

32. בפסיקה שדנה בעבירות מס נקבע שלאחר שהמאשימה הביאה מספיק ראיות שיש בהן כדי לבסס הרשעה מעל לכל ספק סביר, עובר נטל הבאת הראיות לנאשם (וזאת להבדיל מנטל השכנוע שממשיך לרבוץ לפתחה של המאשימה) לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית המסבכת שהונחה כנגדו על ידי המאשימה (רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 30.4.13) פסקה 5 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל).

33. ולענייננו, לאור חמש הנסיבות שפורטו לעיל, כעת עובר נטל הבאת הראיות לנאשמים לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית שהונחה על ידי המאשימה, קרי עליהם לנסות לעורר ספק סביר כנגד תקפותה של "חזקת הפיקטיביות" שנוצרה לגבי שלוש החשבוניות בשל חמש הנסיבות שפורטו לעיל.

הנאשמים לא עמדו בנטל הבאת הראיות

34. המסמך היחיד שיש בידי חברת דקל והנאשם לעניין "התיעוד הנלווה" לעסקאות שמאחורי שלוש החשבוניות, הוא מסמך הנושא את הכותרת "הסכם עבודה" (ת/21) בין חברת דקל מצד אחד לבין חברת בישמוט באמצעות סרחאן מצד שני (להלן: **הסכם העבודה**).

35. חברת דקל הוגדרה בהסכם העבודה כ-"המזמין" ואשר עוסק "בעבודות עפר ופיתוח אחר/כנות/בית שמש/כפר שמריהו" וחברת בישמוט הוגדרה כ-"החברה". כמו כן, בהסכם העבודה, למול הפסקה השלישית של "והואיל", נאמר שסוכם שחברת בישמוט תספק לחברת דקל כוח אדם לביצוע העבודות האמורות.

36. על פניו, "הסכם העבודה" לא יכול לעמוד בפני עצמו כדי למלא את "חובת התיעוד" שחלה על



הנאשמים בנוגע העסקאות שנרשמו בשלוש החשבוניות. אופיו הכוללני של הסכם העבודה ומבלי שיש מסמכים משלימים לגביו בידי הנאשמים, מחזק את המסקנה שמדובר בהסכם למראית עין בלבד ושאינו משקף עסקאות אמת. וביתר הרחבה:

א. ראשית, העדר פירוט לגבי התמורה: אין התייחסות בהסכם העבודה לשאלת התמורה, קרי מה הסכום שחברת דלק אמורה לשלם לחברת בישמוט עבור שירותיה. למעשה, אין התייחסות לא לסכום הפרטני שעל חברת דלק לשלם לחברת בישמוט בגין העבודות שיבוצעו בכל אתר בנפרד, וגם אין התייחסות לסכום הכולל שישולם.

ב. שנית, שלוש החשבוניות אינן מתייחסות לכל האתרים שרשומים בהסכם העבודה: בסעיף 19 להסכם העבודה נאמר "הסכם זה מתייחס לאתרים בית שמש/כנות/כפר שמריהו/סולל בונה". בשלוש החשבוניות (ת/15) נאמר כדלקמן: בחשבונית הראשונה שמספרה 0187 בסך של 500,000 ₪, לפני מע"מ, נאמר שהיא מתייחסת לאתר "כנות"; בחשבונית השנייה שמספרה 0194 בסך של 450,000 ₪, לא כולל מע"מ, נאמר שהיא מתייחסת לאתר "בית שמש"; בחשבונית השלישית שמספרה 0281 בסך של 499,500 ₪, לא כולל מע"מ, נאמר שהיא מתייחסת לאתרים "בית שמש, כנות". כאמור, בהסכם העבודה נאמר שהוא מתייחס גם לאתרים ב"כפר שמריהו" וב"סולל בונה" כאשר בפועל בשלוש החשבוניות אין התייחסות לאותם אתרים.

ג. שלישית, הנאשמים לא הציגו את "ההזמנות" לביצוע העבודות מחברת בישמוט: בסעיף 3 להסכם העבודה נאמר "המזמין [חברת דלק] יגיש לחברה [חברת בישמוט] הזמנה לביצוע עבודה קבלנית/אספקת עובדים על פי דרישתו". הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני "הזמנה" כלשהי שיצאה מחברת דלק לחברת בישמוט לביצוע עבודה קבלנית או לאספקת עובדים בגין אתר כלשהו.

ד. רביעית, הנאשמים לא הציגו את "כרטיסי העבודה" של העובדים: בסעיף 5(א) להסכם העבודה נאמר "המזמין [חברת דלק] ידאג שלכל עובד שיועסק אצלו יהיה כרטיס עבודה חודשי שתספק החברה - אשר יחתם מידי יום על ידי מנהל העבודה ואשר יוחזק אצל העובד. כרטיס העבודה יהיה גם במקרה של עבודות קבלנות לצורך אימות ביצוע העבודה". הנאשמים לא הציגו ולו כרטיס עבודה אחד של עובד כלשהו באתר כלשהו מתוך האתרים שרשומים בשלוש החשבוניות.

ה. חמישית, הנאשמים לא הציגו את "יומני העבודה של העובדים": בסעיף 5(ב) להסכם העבודה נאמר "המזמין [חברת דלק] ינהל יומן עבודה בו ירשמו שעות העבודה של העובדים או ביצוע קבלני של העבודה". בפועל, הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני יומן עבודה כלשהו שמתייחס לאתר כלשהו מתוך האתרים שפורטו בשלוש החשבוניות.



1. שישית, הנאשמים לא הציגו את "דו"חות ביצוע העבודה": בסעיף 6(א) להסכם העבודה נאמר "לצורך חישוב השכר והתמורה בין הצדדים עפ"י הסכם זה, יעביר המזמין [חברת דקל] לחברה [חברת בישמוט] את יומן העבודה של כל העובדים כשהוא חתום ע"י מנהל העבודה או דו"ח ביצוע עבודה במקרה של עבודה קבלנית, וזאת עד ל-3 לחודש בגין חודש העבודה הקודם". בפועל, הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני את דו"חות ביצוע העבודה שמתייחסים לאתרים שפורטו בשלוש החשבונות.

2. שביעית, הנאשמים לא הציגו את ההיתרים והרישיונות של חברת בישמוט: למול הפסקה הרביעית של "והואיל" בהסכם העבודה נאמר "החברה [חברת בישמוט] מצהירה שבידה כל האישורים, ההיתרים והרישיונות על פי כל דין להעסיק עובדים ולספק את השירותים והעובדים למזמין [חברת דקל]". לפי הסכם העבודה, חברת בישמוט היא חברה המספקת שירותי כוח אדם. עוסק סביר שהיה צריך לשלם לחברת בישמוט סכום משמעותי בסך כולל של 1,449,500 ₪, לא כולל מע"מ (הסך של שלוש החשבונות, לא כולל מע"מ) היה מבקש לראות את ההיתרים והרישיונות של חברת בישמוט לניהול ואספקה של כוח אדם וגם דואג לשמור אותם כחלק מחובת התיעוד שהוא חב בה כלפי רשויות המס. בפועל, הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני את הרישיונות וההיתרים של חברת בישמוט. הדבר כמובן יוצר חשד ממשי ורציני שאין היתרים ואין רישיונות וגם מעולם לא היו.

37. העובדה שהנאשמים לא הציגו כראיה מטעמם את כל המסמכים שצוינו לעיל ושנוגעים לחובת התיעוד לגבי העסקאות מושא שלוש החשבונות, מובילה כשלעצמה למסקנה הברורה שהתקיים רכיב "הכוונה" לביצוען של העבירות מושא כתב האישום.

38. הכלל הוא שעצם הפרת חובת התיעוד או העדר שמירת התיעוד הנלווה על ידי הנאשם, קרי אינו מציג את הראיות שאמורות להיות בחזקתו ומוכיחות את תקינות פעילותו העסקית (כגון מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים שראוי היה שהנאשם יקיים), יכולה, כשלעצמה, להוות בסיס נסיבתי לקביעה כי הוכח היסוד הנפשי מסוג כוונה להתחמק מתשלום מס. לדוגמאות מהפסיקה ליישום כלל זה בעבירות מס, ראו: רע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.מ לבניה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (29.11.06) פסקה 3 להחלטתו של כבוד השופט לוי; ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.11.14) פסקאות 24-27 לפסק דינה של כבוד השופטת חיות (כתוארה דאז) והאסמכתאות המובאות שם.

39. יתר על כן, הפרת חובת התיעוד על ידי הנאשמים, מובילה גם למסקנה הברורה שעדותו של יוסף שהיו עבודות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט ושהוא ערך את החשבון עם סרחאן לגבי הסכומים שנקובים בשלוש החשבונות, היא עדות בלתי אמינה שיש לייחס לה משקל אפסי. אם אכן ערך את החשבון, כפי שטען, היה צריך להחזיק את כל המסמכים שמכוחם נעשה החישוב של התשלום (קרי, כרטיסי עבודה של העובדים, יומני עבודה שחתומים על ידי מנהל העבודה של חברת דקל, דו"חות ביצוע



של העבודות, וזאת לגבי כל אחד מהאתרים שמופיעים בשלוש החשבונות).

40. כאמור, הנאשם טען שהוא סמך את ידו על יוסף מאחר והנאשם הוא בסך הכל "איש שטח". משקבעתי שעדותו של יוסף היא בלתי אמינה, קורסת טענת ההסתמכות של הנאשם על יוסף. בנוסף, הנני קובע שיש לייחס משקל אפסי לעדותו של הנאשם שאכן היו עבודות אמת מאחורי שלוש החשבונות שהתקבלו מחברת בישמוט.

הטענה בדבר קבלת אישורי ניהול ספרים וניכוי מס במקור

41. הנאשמים טוענים שהקפידו לקבל מסרחאן אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור לגבי חברת בישמוט, וזאת כחלק מהניסיון להראות שחברת בישמוט היא חברה פעילה ורצינית ושהיו עסקאות אמת בינה לבין חברת דקל בנוגע לשלוש החשבונות. טענה זו אין בה ממש ודינה להידחות. כידוע, אישורים מעין אלה, אין בהם, כשלעצמם, כדי להביא לזיכוי נאשם מעבירות מס.

42. מזכיר כאן את עובדות פסק הדין בעניין רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (30.4.2013). על מנת ללמוד על עובדותיו של אותו מקרה מן הראוי לעיין גם בפסק הדין שניתן על ידי הערכאה דלמטה באותו עניין, והיא בית המשפט המחוזי בת"א ב-ע"פ 36676-03-10 **מדינת ישראל נ' עוזר** (פורסם בנבו) (17.11.2010). באותו עניין, הנאשם זוכה על ידי בית המשפט השלום בתל אביב מעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדיו, בין השאר, בשל כך שקיבל לידיו אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור של החברות שהנפיקו את החשבונות שמהן קוזז מס התשומות. ערעור המדינה לבית המשפט המחוזי התקבל והנאשם הורשע בעבירות האמורות (ראו פסקה 20 לפסק דינה של כבוד הנשיאה ברלינר). ערעורו של הנאשם לבית המשפט העליון נדחה. ללמדך, שהאישורים האמורים, כשלעצמן, בהיעדר ראיות אחרות, אין בהם די להוכחת טענותיו של נאשם בדבר חוקיות החשבונות שבהן החזיק.

הנאשם הוא "מנהל פעיל" של חברת דקל

43. הנאשם טען שהוא היה "איש שטח", קרי מי שהיה באתרי הבניה השונים ונמצא במגע עם העובדים שמבצעים בפועל את העבודה ובעוד שיוסף היה "איש אדמיניסטרציה" שישב במשרד, הביא עבודה מספקים שונים וערך את החשבון למול סרחאן. כמו כן, יוסף אמר דברים דומים בעדותו.

44. לפי טענת הנאשם, בשל תפקידו כ"איש שטח", והיה ובית המשפט ייקבע שאכן בוצעו עבירות המס מושא כתב האישום על ידי חברת דקל, אין להרשיעו באותן עבירות וזאת בשל התנהלותו המינורית מול סרחאן לעומת ההתנהלות הקרובה של יוסף עם סרחאן. במילים אחרות, הטענה היא שאין לראות בנאשם כ"מנהל פעיל" לעניין שלוש החשבונות ולכן יש לזכותו. טענה זו היא מופרכת מעיקרה ודינה להידחות.



45. בפסיקה נקבע שקיימים שני מבחנים חלופיים מתי ייחשב פלוני כ-"אורגן" בתאגיד אלמוני. המבחן החלופי הראשון הוא המבחן הארגוני, המבחן החלופי השני הוא המבחן הפונקציונלי. שני המבחנים הינם חלופיים ולא מצטברים. די בכך שמבחן אחד מתקיים כדי לקבוע שפלוני הוא "אורגן" של התאגיד. לגבי המבחן הארגוני, שאלת היות הפרט אורגן תיבחן בהתאם למעמדו הפורמלי בתאגיד. לגבי המבחן הפונקציונלי, כאן בודקים האם הפונקציה המבוצעת על ידי נושא המשרה הספציפי די בה כדי לראות את מעשיו כמעשיו של התאגיד. על בית המשפט לבחון האם אותו אדם פעל בכובעו כ-"אדם-תאגיד" ולא כאדם פרטי (ע"פ 99/14 **מדינת ישראל נ' מליסרון בע"מ** (פורסם בנבו 25.12.14) פסקאות קטו' עד קכא' לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין (כתוארו דאז)).

46. בנאשם שבפני מתקיימים שני המבחנים החלופיים האמורים על מנת לראות בו כ"מנהל פעיל" של חברת דקל, לכל דבר עניין:

א. ראשית, המבחן הארגוני: הנאשם הגיש את התיק של רשם החברות שנוגע לחברת דקל (נ/4). מההתיק עולה בבירור שבכל הבקשות וההודעות שהוגשו לרשם החברות, וזאת החל מפעולת ההקמה של חברת דקל, עובר לדו"חות השנתיים שלה וכלה בדיווחים על מכירת מחצית המניות שבה וההודעות על רישום משכונות על נכסי חברת דקל, הנאשם חתם על אותן בקשות והודעות בתוקף תפקידו כ"דירקטור מכהן", כ"נושא המשרה המוסמך לדווח לרשם החברות" וגם כ"נושא משרה בחברה כאמור בסעיף 39 לחוק [חוק החברות]". די בכך על מנת לקבוע שמתקיים המבחן הארגוני.

ב. שנית, לגבי המבחן הפונקציונלי: הנאשם אישר שהוא זה שחתם על הסכם העבודה עם סרחאן והוא זה שחתם על השיקים שנמסרו לסרחאן בגין שלוש החשבוניות. ברור שכאשר עשה כן, הוא פעל מתוקף תפקידו כ-"אדם תאגיד" ולא כאדם פרטי. די בכך על מנת לקבוע שמתקיים המבחן הפונקציונלי.

47. בנסיבות אלה, המסלול המשפטי להרשעת הנאשם וחברת דקל היא ברורה. קיימות שתי אפשרויות חלופיות להרשעת כל אחד מהנאשמים:

א. החלופה הראשונה: משקבעתי שמתקיימים לגבי הנאשם היסוד העובדתי והיסוד הנפשי שרלבנטיים לעבירות מושא כתב האישום, הרי שהוא נושא באחריות "אישית" על אותן עבירות ולכן יש להרשיעו בהן. משנקבע שיש להרשיע את הנאשם ומדובר ב-"מנהל פעיל" בחברת דקל, יש להרשיע גם את חברת דקל וזאת מכוח תורת האורגנים שמעוגנת בסעיף 23 לחוק העונשין.

ב. החלופה השנייה: חברת דקל היא "אדם" לכל דבר ועניין (ראו הגדרת הביטוי "אדם" בסעיף 4 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, לפיו הביטוי כולל בתוכו גם "חבר בני אדם"). בנסיבות אלה,



חברת דקל נושאת באחריות "אישית" לביצוע העבירות מושא כתב האישום ולכן יש להרשיעה בהן. משהורשעה חברת דקל, יש להרשיע גם את הנאשם מכוח אחריותו השילוחית למעשיה ושמעוגנת בסעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

48. לסיום, יש לציין שהנאשם הביא עד הגנה בשם אנואר אבו גאנם ואשר העיד שהיה לו תפקיד שולי ופקידותי בתוך חברת דקל ושהוא היה כפוף ליוסף (פרוט' מיום 19.11.20 עמ' 115 ש' 23 עד עמ' 117 ש' 22). מעדותו היה ברור שלא היה לו מגע עם סרחאן או עם חברת בישמוט. לכן, ברור שמדובר בעדות בלתי רלבנטית בכל הנוגע לשלוש החשבוניות ולכן אין בה כדי לתרום במאומה להגנה בניסיונה לשכנע את בית המשפט שהיו עסקאות אמת מאחורי שלוש החשבוניות.

סוף דבר

49. לאור כל האמור לעיל הנני מרשיע את נאשם 1, טאלב אבו גאנם, ואת הנאשמת 2, חברת דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ, בביצוען של העבירות הבאות ואשר נוגעות לשלוש החשבוניות:

א. שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך לפי סעיף 38 לחוק מע"מ וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, וזאת לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ב. הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים, או רשומות אחרות כוזבות, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

ניתנה היום, י"א ניסן תשפ"א, 24 מרץ 2021, במעמד הצדדים.