



ת"פ 3690/12/10 - מדינת ישראל, מחלקה משפטית ארצית לתיקי מכס ומע"מ - תל אביב נגד יוסף שגיב נימנו, שג-אל תעשיות ומסחר בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 3690-12-10 מחלקה משפטית ארצית לתיקי מכס ומע"מ - תל אביב נ' נימנו ואח' בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

בעניין: מדינת ישראל מחלקה משפטית ארצית לתיקי מכס ומע"מ - תל אביב ע"י עוה"ד מירי בנהרדית

המאשימה

נגד

1. יוסף שגיב נימנו
2. שג-אל תעשיות ומסחר בע"מ ע"י עוה"ד עדי ברקאי

הנאשמים

הכרעת דין

תוכן עניינים

פסקאות

נושא

6 - 1

א. כתב האישום

15 - 7

ב. הטענה לפסלות אמרות החוץ של הנאשם

30 - 16

ג. האישום הראשון

ג.1. התשתית הראייתית לגבי הדו"חות התקופתיים שהוגשו 16

עמוד 1

2 תימנ



י.	האישום השני: הפרויקט בגן יבנה, חשבוניות 14 ו-43 בנספח ג'	119 - 130
יא.	האישום השני: החשבונית לחבצלת הצעירה, חשבונית 25 בנספח ג'	131 - 136
יב.	האישום השני: החשבונית לבבר זיקרי, חשבונית 12 בנספח ג'	137 - 145
יג.	האישום השני: החשבוניות למוסך מאיר, חשבוניות 32-33 בנספח ג'	146 - 154
יד.	האישום השני: החשבוניות למוסך צמרת, חשבוניות 34-42 בנספח ג'	155 - 164
טו.	האישום השני: החשבוניות למובילי דרגות, חשבוניות 27-31 בנספח ג'	165 - 166
טז.	<u>האישום השלישי: דברי הקדמה</u>	167
יז.	האישום השלישי: החשבונית על שם א. דן חיים	168 - 177
יח.	האישום השלישי: החשבוניות על שם סאם תכנון והנדסה	178 - 185
יט.	האישום השלישי: החשבוניות על שם חדאד עבודות בניה	186 - 202
יט.1	דברי הקדמה	186 - 188
יט.2	אמרות החוץ של אמיר	189 - 193
יט.3	עדויות של אמיר בבית המשפט	194 - 195



197 - 196

יט.4 גרסת הנאשם

202 - 198

יט.5 העדפת אמרות החוץ של אמיר

210 - 203

כ. האישום השלישי: החשבוניות על שם א.ו. גבס ושיפוצים

214 - 211

כא. האישום השלישי: החשבוניות על שם קוד הילה

231 - 215

כב. סיכום

215

כב.1 האישום הראשון

228 - 216

כב.2 האישום השני

231 - 229

כב.3 האישום השלישי

א. כתב האישום

1. הנאשמת 2 הינה חברה בע"מ (להלן: **הנאשמת**) שבכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום היתה רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף**). הנאשם 1 (להלן: **הנאשם**) שימש כבעלים ומנהלה הפעיל של הנאשמת. כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום אשר כולל שלושה אישומים.

2. באישום הראשון, מיוחסות לנאשמים ביצוען של שתי עבירות שעניינן מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך הכוללים ידיעה כוזבת לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף. על פי עובדות האישום הראשון, בתקופה שבין החודשים ספטמבר 2006 ודצמבר 2006 ביצעו הנאשמים עסקאות והוציאו 46 חשבוניות מס על שם הנאשמת בגין אותן עסקאות. סך העסקאות אותן ביצעו הנאשמים במהלך התקופה האמורה הינו 1,045,676 ₪ כולל מע"מ, כאשר סכום מס הערך המוסף הנובע מהן הינו

עמוד 4



140,714 ₪. לכתב האישום צורף נספח שהוכתר כנספח א' ואשר מפרט את רשימת חשבוניות המס שהוציאו הנאשמים לעניין האישום הראשון. בנוסף, הנאשמים הגישו שני דו"חות תקופתיים למנהל מס ערך מוסף בתקופה האמורה, לא כללו בהם את מלוא עסקאותיהם ודיווחו על אפס עסקאות.

3. האישום השני, תוקן על פי הודעת המאשימה בפרוט' מיום 9.10.13 (עמ' 25 ש' 23 ועד עמ' 26 ש' 7) ולאחר התיקון מיוחסות לנאשמים ביצוע של 65 (במקום 66 לפני התיקון) עבירות שעניין ביצוע פעולות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס וזאת לפי סעיפים 117(ב1) ו-117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף. על פי העובדות המתוקנות של האישום השני, בתקופה שבין החודשים ספטמבר 2006 ליולי 2007, הוציאו הנאשמים לעוסקים שונים מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס על שם הנאשמת וזאת מבלי שעשו או התכוונו לעשות עסקאות עם אותם עוסקים. סך החשבוניות שהוציאו הנאשמים הינו 10,618,884 ₪, וסכום המס הנובע מהן הינו 1,413,726 ₪. לכתב האישום צורף נספח שהוכתר כנספח ג' ובו פורטו רשימת החשבוניות הפיקטיביות שהונפקו על ידי הנאשמים.

4. באישום השלישי, מיוחסות לנאשמים ביצוע של העבירות הבאות:

א. 8 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביהם מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות וזאת לפי סעיפים 117(ב5) ו-117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

ב. עבירה של הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבוניות כוזבים או רשימות כוזבות במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות לפי סעיפים 117(ב6) ו-117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

5. על פי עובדות האישום השלישי, בתקופה שבין ינואר 2007 לבין יוני 2007, קיבלו הנאשמים מגורמים שונים 11 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס מבלי שעשו או התכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים האמורים. הנאשמים רשמו בספרי הנהלת החשבונות שניהלו את החשבוניות האמורות בסך כולל של 9,454,482 ₪ כולל מע"מ. בדיווחיהם התקופתיים למנהל מס ערך מוסף, דיווחו הנאשמים על שמונה חשבוניות (מתוך 11 החשבוניות האמורות) וניכו שלא כדין את מס התשומות שגלום בהם. סך כל החשבוניות שדווחו למנהל מס ערך מוסף, הינו 3,968,232 ₪ כולל מע"מ וסכום התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 532,437 ₪. לכתב האישום צורף נספח שהוכתר כנספח ד' ובו פירוט של החשבוניות הפיקטיביות והתשומות הפיקטיביות.

6. אדון בהמשך בכל אחד מהאישומים בנפרד, אך בטרם שאדון באישומים השונים, אעמוד תחילה על טענותיו של הנאשם שיש לפסול את אמרות החוץ שלו מכח דוקטרינת הפסילה הפסיקתית.



ב. הטענה לפסלות אמרות החוץ של הנאשם

7. ביום 7.5.13 הנאשם הגיש בקשה בכתב להורות על פסילת אמרות החוץ שלו מכח דוקטרינת הפסילה הפסיקתית וזאת מאחר ולטענתו הופרה בהן חובת היידוע בדבר זכותו להיוועץ בעורך דין. המאשימה הגישה תגובה בכתב לבקשה ולאחר שקילת טענות הצדדים קבעתי בהחלטתי מיום 26.5.13 שהשלב הנכון להכרעה בטענת הנאשם בדבר פסלות אמרותיו הוא במסגרת הכרעת הדין וזאת לאחר שהתמונה תהיה מונחת בשלמותה בפני בית המשפט ותהיה הזדמנות לצדדים במהלך הליך ההוכחות להביא ראיות שונות לגבי שאלת קבילות אמרותיו של הנאשם.

8. לנאשם יש שמונה אמרות חוץ שנגבו ממנו לפי הסדר הכרונולוגי שלהלן:

א. הודעה מיום 16.7.07 שנגבתה ממנו על ידי החוקר גלעד ברזני (להלן: **גלעד**) (ת/80). מתוך עיון בהודעה עולה שנמסר לנאשם על ידי גלעד שהוא חשוד בגין ביצוע עבירות על חוק מס ערך מוסף, הוזהר שאין הוא חייב לומר דבר, אך כל אשר יאמר ירשם ועשוי לשמש ראיה נגדו וכי הימנעות מלהשיב לשאלות עשויה לחזק את הראיות כנגדו. מדובר באזהרה מובנית בתוך טופס ההודעה המודפס ואשר חוזרת על עצמה בכל ההודעות שנגבו ממנו על ידי גורמי החקירה (להלן: **נוסח האזהרה**). באמרה זו, לא נמסר לנאשם שיש לו זכות להיוועץ עם עורך דין בטרם חקירתו וגם לא נמסר לו על האפשרות שימונה עבורו סנגור ציבורי (להלן: **הרכיבים החסרים**).

ב. הודעה מיום 18.7.07 שנגבתה על ידי גלעד (ת/81). ההודעה כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.

ג. הודעה מיום 23.7.07 שנגבתה על ידי יואב ליברמן (להלן: **יואב**) (ת/168) ואשר כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.

ד. הודעה מיום 6.8.07 שנגבתה ע"י גלעד (ת/82) ואשר כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.

ה. הודעה מיום 7.8.07 שנגבתה ע"י גלעד (ת/83) ואשר כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.

ו. הודעה מיום 22.10.07 שנגבתה ע"י גלעד (ת/84) ואשר כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.



ז. הודעה מיום 17.12.07 שנגבתה ע"י גלעד (ת/85) ואשר כללה את נוסח האזהרה תוך השמטת הרכיבים החסרים.

ח. הודעה מיום 11.4.10 שנגבתה ע"י גלעד (ת/86) ואשר כללה את נוסח האזהרה, עם תוספת שהוא זכאי להתייעץ עם עורך דין, אך ללא הודעה לגבי קיומה של האפשרות למינוי סנגור ציבורי עבורו.

9. הנאשם טוען שהאמרות שפורטו לעיל דינן פסלות ואינן קבילות כראיה וזאת מכח דוקטרינת הפסילה הפסיקתית. הנאשם הבהיר שאינו מעלה טענה כנגד קבילותן של האמרות הנ"ל מחמת כך שאינן "חופשיות ומרצון" לפי סעיף 12 לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א - 1971. לטענת הנאשם, הבסיס לפסלות האמרות הוא דוקטרינת הפסילה הפסיקתית בלבד מחמת הפרת חובת היידוע לגבי זכותו של הנאשם להיוועץ בעורך דין בטרם תחילת החקירה. לטענת הנאשם, ההודעה האחרונה שלו מיום 11.4.10 (ת/86), אומנם כוללת הודעה בדבר זכותו להיוועץ בעורך דין אך אינה כוללת הודעה על האפשרות למינוי סנגור מטעם הסנגוריה הציבורית ולכן הפגם נותר בעינו, וזאת בדומה לפגם שנפל בכל אמרותיו הקודמות.

10. נביא להלן את הכללים המנחים לאופן הפעלת דוקטרינת הפסילה הפסיקתית כפי שתוארו ב-ע"פ 5121/98 **יששכרוב נ' התובע הצבאי הראשי** [פורסם בנבו] (4.5.06) (להלן: **יששכרוב**). הכללים המנחים משקפים את ההלכה הנוהגת וישמו בפסיקה מאוחרת יותר. להלן הכללים המנחים:

א. מודל מניעתי ולא מודל מתקן: מודל הפסילה הפסיקתית של ראיות שאומץ בישראל הוא המודל "המניעתי", כפי שנ"ג דין האנגלי, הקנדי והאוסטרלי, ולא המודל "המתקן" שנ"ג דין האמריקאי. הוזהר, אומר, עצם ההפרה של זכות דיונית של חשוד או נאשם, לא מובילה באופן אוטומטי לפסלות הראיה שהתקבלה עקב ההפרה האמורה. המשמעות של המודל המניעתי היא שדוקטרינת הפסילה הפסיקתית שאומצה בישראל היא בבסיסה דוקטרינה "יחסית" שמותירה לבית המשפט שיקול דעת להחליט אם לפסול ראיה או לא, בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה לגופו (פסקאות 61 ו-62 להלכת **יששכרוב**).

ב. שני תנאים מצטברים (פסקה 63 להלכת **יששכרוב**): פסילת קבילותה של ראיה בפלילים בשל דרך השגתה, תלויה בהתקיימותם של שני תנאים מצטברים:

1. התנאי הראשון, הראיה הושגה שלא כדין: בפסק דין **יששכרוב** נקבע כי, בין היתר, הפרת חובת היידוע לנחקר בדבר זכותו להיוועץ בעורך דין בטרם תחילת החקירה, עשויה להוביל למסקנה שהאמרה שנגבתה ממנו, הושגה שלא כדין (פסקאות 80 - 82 להלכת **יששכרוב**).



2.ב. התנאי השני, מבחן הפגיעה המהותית בזכותו של נאשם להליך פלילי הוגן: תנאי בלעדי אין להפעלת דוקטרינת הפסילה הפסיקתית על ידי פסלות ראיה והכרזה עליה כבלתי קבילה הוא שקבלתה של הראיה במשפט תיצור פגיעה מהותית בזכות להליך הוגן. היה ולא יוכח שקיימת פגיעה מהותית בזכותו של הנאשם להליך הוגן, עקב קבלת הראיה במשפט, אזי הראיה לא תיפסל למרות שהושגה שלא כדין (פסקה 68 להלכת **יששכרוב**).

11. המישור התיאורטי - עקרוני בדבר חשיבותה של זכות ההיוועצות עם עורך דין, הוא ברור וידוע ונדון בהרחבה הן בהלכת **יששכרוב** והן בשורה של פסקי דין אחרים שניתנו בעקבותיה (ראו למשל: ע"פ 8974/07 **לין נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (3.11.10) פסקאות כ' - כז' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין; ע"פ 1301/06 **אלזם נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (22.6.09) פסקאות 7 - 11 לפסק דינה של כבוד השופטת חיות; ע"פ 10477/09 **מובארק נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (10.4.13) פסקאות 64 - 73 לפסק דינה של כבוד השופטת נאור (כתוארה דאז); ע"פ 10049/08 **אבו עצא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (23.8.12) פסקאות 98 - 110 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר; ע"פ 7939/10 **זדורוב נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (23.12.15) פסקאות 65 - 70 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר).

12. דא עקא, הבקשה בכתב שהוגשה ע"י הנאשם לא פירטה **כיצד קבלת אמרתיו של הנאשם כראיה במשפט יש בה בכדי להוביל לפגיעה מהותית** בזכותו להליך הוגן. בבקשה שהוגשה על ידי הנאשם הובא תיאור נרחב של המישור התיאורטי-עקרוני בדבר חשיבותה של זכות ההיוועצות בעורך דין, תוך זניחת המימד הקונקרטי של יישום הכללים על המקרה שבפני. בבקשה אין התייחסות לשאלה הקריטית מה נאמר בכל אחת מאמרות החוץ של הנאשם שעלול לבסס ממצא עובדתי מרשיע כנגדו במשפט. עיון מעמיק בכל אמרות החוץ של הנאשם מלמד שהנאשם בכלל לא הודה בביצועה של עבירה כלשהי מתוך העבירות שיוחסו לו בכתב האישום. וביתר פירוט:

א. באישום הראשון, נטען כי הנאשם הגיש שני דו"חות תקופתיים כוזבים לרשויות מע"מ וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. הנאשם לא הודה בנתון זה באף אחת מאמרות החוץ שלו. כפי שאראה בהמשך, טענתו של הנאשם הן באמרות החוץ והן בעדותו בבית המשפט, היא שלא מילא בדו"חות התקופתיים שהגיש לרשויות מע"מ את הנתון של "סך העסקאות" ואת הנתון של "סך התשומות" מחמת חוסר ידיעה ושגגה, אך החישוב של סכום המס הסופי שעליו לשלם לאחר ניכוי סך מס התשומות מתוך סך מס העסקאות, הוא נכון ומדויק. ישאל השואל, אם זו הטענה באמרות החוץ, כיצד תיפגע באופן מהותי זכותו להליך הוגן מעצם קבלת אמרות החוץ?

ב. באישום השני, נטען כי הנאשם מסר לגורמים שונים חשבוניות פיקטיביות של הנאשמת וזאת על מנת שגורמים אלה (ו/או גורמים אחרים) יוכלו להשתמט או להתחמק מתשלום מס. השאלה



המרכזית היא האם החשבוניות שנתן הנאשם לאותם גורמים משקפות עסקאות אמת בין הנאשמים לבין מקבלי החשבוניות? הן באמרות החוץ והן בעדותו בבית המשפט, הנאשם עמד על כך שמדובר בעסקאות אמת שבוצעו על ידו. הוזה אומר, הנאשם כלל לא הודה בביצוען של העבירות שמיוחסות לו בכתב האישום. ושוב, כמו באישום הראשון, הנאשם לא הבהיר כיצד עצם קבלת אמרות החוץ שלו כראיה במשפט, עלולה לפגוע באופן מהותי בזכותו להליך הוגן.

ג. באישום השלישי, נטען כי הנאשם ניכה את מס התשומות הגלום בחשבוניות פיקטיביות שקיבל מעוסקים שונים. כמו כן, נטען שהנאשם כלל בכרסת הנהלת החשבונות שלו חשבוניות פיקטיביות. השאלה המרכזית שעל בית המשפט להכריע בה היא האם החשבוניות שקיבל הנאשם משקפות עסקאות אמת, או לא. גם כאן, הנאשם עמד על כך, הן באמרות החוץ והן בעדותו בבית המשפט, שמדובר בעסקאות אמת. במילים אחרות, הנאשם לא הודה באמרות החוץ בביצוען של העבירות שיוחסו לו באישום השלישי. על כן, לא ברור לי מה הבסיס העיוני והמעשי לטענתו של הנאשם שיש לפסול את אמרות החוץ שמסר לעניין האישום השלישי.

13. מאחר והתנאי המרכזי להפעלת דוקטרינת הפסילה הפסיקתית, קרי הוכחת פגיעה מהותית בזכות להליך הוגן עקב קבלת אמרת החוץ כראיה קבילה במשפט, לא מתקיים, פשיטא שכל טענותיו של הנאשם בעניין זה דינן להידחות. כפי שאראה בהמשך, הקביעה שיש להרשיע את הנאשם בעבירה מסוימת באישום מסוים איננה בנויה על מסד של "הודאה" מטעם הנאשם באמרות החוץ שלו, ואשר יש למצוא לה "דבר מה נוסף" לתמיכה בה, דבר שמחייב דיון בשאלה העקרונית אם יש לפסול את "ההודאה" מכוח דוקטרינת הפסילה הפסיקתית. התשתית הראייתית שהובילה אותי למסקנה שיש להרשיע את הנאשם בעבירה מסוימת מקורה בפסיפס ראיות אחר.

14. לסיכום, טענתו של הנאשם שיש לפסול את אמרות החוץ שלו, נדחתה. הנני קובע שמדובר באמרות קבילות לכל דבר ועניין. הטעם לדחיית טענתו של הנאשם היא שלא התקיים הרכיב המרכזי להפעלת דוקטרינת הפסילה הפסיקתית והוא שקבלת הראיות (אמרות החוץ) במשפט יש בה בכדי לפגוע באופן מהותי בזכותו של הנאשם להליך הוגן.

15. מעבר לנדרש, יש לומר את הדברים הבאים שממחישים אף יותר את המימד התיאורטי המובהק של הטענה שהעלה הנאשם בדבר פסלות אמרות החוץ שלו:

א. בהודעה מיום 18.7.07 (ת/81), שהינה ההודעה השנייה שמסר, השאלה הראשונה שנשאל הנאשם, עוד בטרם תחילת החקירה, היתה "נפגשת עם עו"ד?" והוא ענה שביקרו אותו שני עורכי דין בבית המעצר אבו כביר תוך ציון שמותיהם. אומנם, באופן פורמאלי לא נמסר לו שיש לו זכות להיוועץ עם עורך דין או שיש לו זכות להיות מיוצג על ידי סנגור מטעם הסנגוריה הציבורית, במיוחד לאור העובדה שהיה עצור באותה עת, אך מאחר והנאשם כבר פגש עורך דין מטעמו ושוחח עימו בטרם החקירה, העובדה שלא נמסר לו בגוף האזהרה שהוא זכאי להיוועץ



בעורך דין וכי זכאי גם למינוי של סניגור מטעם הסניגוריה הציבורית, הפכה לבעלת משמעות טכנית בלבד ובפועל אינה מעלה ואינה מורידה. יוזכר, כי בהלכת **יששכרוב** נקבע (פסקה 64 לפסק הדין) כי לשם פסילת ראייה על פי דוקטרינת הפסילה הפסיקתית נדרשת זיקה בין הפעלתם של אמצעי החקירה הבלתי כשרים לבין השגת הראייה. זיקה זו לא קיימת במקרה שבפני.

ב. יתר על כן, הגישה הרווחת בפסיקה היא שלאחר שנאשם כבר נפגש עם באי כוחו והתייעץ איתם (או כבר מולאה חובת היידוע על זכות ההיוועצות עם עורך דין), אזי העובדה שבאמרות חוץ מאחרות יותר לא נמסרה לו הודעה על זכות ההיוועצות עם עורך דין, לא תיראה כפגיעה מהותית בזכויותיו הדיוניות לעניין האמרות שנגבו ממנו לאחר שחובת ההיוועצות כבר מולאה (ע"פ 10049/08 **אבו עזא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (23.8.12) פסקה 119 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר; ע"פ 10477/09 **מובארק נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (10.4.13); **אגבריה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (31.12.15) פסקאות 33 ו- 34 לפסק דינו של כבוד השופט עמית).

ג. לענייננו, משמולאה זכות ההיוועצות עם עורך דין בטרם תחילת גביית ההודעה השנייה (ת/81), אזי, אין משמעות מעשית לטענה של הנאשם שהופרה חובת היידוע על זכות ההיוועצות והזכות למינוי סניגור מטעם הסניגוריה הציבורית בכל אחת מההודעות שנגבו ממנו לאחר שזכות ההיוועצות כבר מולאה (ת/81, ת/82, ת/168, ת/83, ת/84, ת/85, ת/86). יוצא מכך, שהטענה של הפרת זכות ההיוועצות מצטמצמת רק להודעה הראשונה (ת/80), שממילא, כאמור, לא היתה בה "הודאה" לגבי ביצועה של עבירה כלשהי מהעבירות שפורטו בכתב האישום.

ד. בשלוש הודעות הנאשם בחר לשמור על זכות השתיקה ולטענתו בחירתו זו בזכות לשתיקה בחקירה באה בעקבות התייעצותו עם עורכי דין מטעמו (הודעות מיום 7.8.07, 22.10.07 ו-17.12.07 שסומנו ת/83, ת/84 ו-ת/85 בהתאמה). על כן, הנאשם מבקש שבית המשפט יורה על פסלותן של אמרות אלה שלא רק ששמר בהן על זכות השתיקה אלא גם הוסיף שהדבר נעשה בעצת עורכי הדין מטעמו שעימם נועץ. המימד התיאורטי של ההיזקקות לדוקטרינת הפסילה הפסיקתית לצורך פסלותן של אמרות אלה הוא בולט ומזדקר לעין.

ג. האישום הראשון

ג.1. התשתית הראייתית לגבי הדו"חות התקופתיים שהוגשו

16. הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן ואשר ישמשו אותי כבסיס לדיון בשאלת אשמו של הנאשם לעניין העבירות שיוחסו לו באישום הראשון:



א. הנאשם הקים את הנאשמת ושימש בה כמנהל יחיד: הנאשם הגיש בקשה לרשום את הנאשמת אצל רשם החברות והנאשמת קיבלה תעודת התאגדות ביום 27.8.06. הנאשם שימש כמנהל יחיד של הנאשמת והיה אחראי באופן בלעדי על כל התנהלותה, בין כלפי עוסקים שונים ובין כלפי רשויות המס.

(ראו: מסמכי התאגדות, ת/1; הודעתו של הנאשם מיום 16.7.07, ת/80, דף 4 ש' 28 - 33, דף 5 ש' 7 - 8; הודעת נאשם מיום 16.7.07, ת/81, דף 2 ש' 28 - 31; הודעת נאשם מיום 30.7.07, ת/168, דף 2 ש' 5 - 8).

ב. הנאשמים אכן הנפיקו את החשבוניות שבנספח א' ומדובר בעסקאות אמת: לכתב האישום צורף נספח שהוכתר כנספח א' ואשר מפרט את רשימת החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים במהלך התקופה שבין חודש ספטמבר לחודש דצמבר 2006. סך הכל מדובר ב-46 חשבוניות, כאשר סכום העסקאות כולל מע"מ הינו 1,045,676 ₪ וסך המע"מ שגלום בחשבוניות הוא 140,714 ₪. יש לציין שהמאשימה הביאה ראיות חלקיות לגבי עצם התרחשותן של העסקאות נשוא החשבוניות שבנספח א', אך הדבר אינו מעלה ואינו מוריד מאחר וממילא המאשימה לא טוענת שמדובר בחשבוניות פיקטיביות על עסקאות שלא היו ולא נבראו. נהפוך הוא, המאשימה טוענת שמדובר בעסקאות אמת והעבירה מתבטאת בכך שהנאשם לא דיווח עליהן לרשויות המס.

(ראו "נאום הפתיחה" של המאשימה בפרוטוקול מיום 22.10.13, עמ' 100, ש' 15 - 16, עמ' 101, ש' 3; דברי בא כוח הנאשם בעמוד 101 ש' 15 - 17; וכן ראו את האמרות של העדים שהוגשו בהסכמה ת/36 עד ת/45).

ג. הגשת הדו"ח התקופתי שמתייחס לספטמבר ואוקטובר 2006: אין מחלוקת שהנאשמים הגישו דו"ח תקופתי למנהל מס ערך מוסף בגין פעילותה של הנאשמת במהלך החודשים ספטמבר ואוקטובר 2006 (ת/79). דו"ח זה נרשם בו כי הסכום לתשלום לרשויות מע"מ הוא בסך של 1,900 ₪ (להלן: **דו"ח א'**). כמו כן, אין מחלוקת שהרובריקות הבאות של הטופס המובנה של דו"ח א' נותרו ריקות: מס עסקאות, מס תשומות, עסקאות חייבות (ללא מע"מ), עסקאות פטורות או בשיעור אפס (להלן: **המידע החסר**). דו"ח א' מולא והוגש על ידי הנאשם באופן אישי והוא זה גם שערך את החישוב שהסכום שיש לשלם לרשויות מע"מ הוא 1,900 ₪.

(ראו: ת/79; עדותו של הנאשם בבית המשפט מיום 29.11.15, פרוט' עמ' 354, ש' 25 - עמ' 355 ש' 2, עמ' 356 ש' 1 - 27).

ד. הגשת הדו"ח התקופתי שמתייחס לנובמבר דצמבר 2006: אין מחלוקת בין הצדדים



שהנאשמים הגישו לרשויות מע"מ דו"ח תקופתי שמתייחס לפעילותה של הנאשמת לחודשים נובמבר ודצמבר 2006 (להלן: **דו"ח ב'**). בדו"ח ב' נרשם שהסכום לתשלום הוא 2050 ₪. כמו כן, גם כאן כל הרובריקות שנוגעות למידע החסר נותרו ריקות. דו"ח ב' מולא והוגש על ידי הנאשם באופן אישי והוא זה שערך את החישוב שהסכום שיש לשלם לרשויות מע"מ הוא 2,050 ₪.

(ראו: ת/79; ת/79א; עדותו של הנאשם בבית המשפט מיום 29.11.15, פרוט' עמ' 354, ש' 25 - עמ' 355 ש' 2, עמ' 356 ש' 1 - 27).

ה. הדו"חות א' ו-ב', אינם דו"ח אפס: בכתב האישום נרשם שדו"ח א' ודו"ח ב' הינם שווי ערך ל- "דו"ח אפס", קרי דיווח על "אפס עסקאות". לאור העובדה שנרשמו סכומים מסוימים לתשלום לרשויות מע"מ בשני הדו"חות, ברי שלא מדובר בדו"חות אפס, אלא בדו"חות שלפיהם הנאשם טוען שהינו חב בתשלום מס בגובה מסוים לרשויות מע"מ. השאלה המרכזית שיש לדון בה היא מה המשמעות הפלילית של אופן הגשת דו"חות א' ו-ב' על ידי הנאשם.

(ראו גם דברי ההבהרה של באת כוח המאשימה ב-"נאום הפתיחה" בפרוט' מיום 22.10.13 בעמ' 101 ש' 8 - 12).

2.ג. הגדרת המחלוקת בין הצדדים

17. הנאשמים לא חלקו על כך שאופן מילוי הדו"חות א' ו-ב' מנוגדת להוראות חוק מס ערך מוסף. יוזכר, כי סעיף 69 לחוק מס ערך מוסף קובע שבדו"ח תקופתי של עוסק יכללו הפרטים הבאים: סך כל העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות עליהם חל בתקופת הדו"ח, סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע, ובלבד שלא נכללו בדו"ח תקופתי קודם, סך כל העסקאות החייבות בשיעור אפס או פטורות, כל רכישותיו של העוסק, כל השירותים שקיבל וכן סכום מס התשומות הניתן לניכוי על פי חשבוניות שהוצאו לו כדין לפני תום תקופת הדו"ח.

18. הצדדים חלוקים לגבי השאלה האם עצם העובדה שהנאשם החסיר מתוך דו"ח א' ודו"ח ב' את המידע החסר, הדבר מקיים את העבירה החמורה יותר שמוגדרת בסעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף (כטענת המאשימה) או שמא את העבירה הקלה יותר שבסעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף.

19. סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן:

"117. (ב) עשה אדם מעשה מהמפורטים להלן **במטרה להתחמק או**



להשתמש מתשלום מס - דינו מאסר 5 שנים, או כפל הקנס הקבוע
בסעיף 61(א)(4) לוק העונשין התשל"ז - 1977 (בסעיף זה - חוק
העונשין):

(1) מסר ידיעה כוזבת או מסר דו"ח או מסמך אחר
הכוללים ידיעה כאמור."

(ההדגשה לא במקור)

20. סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, קובע כדלקמן:

"117. (א) מי שהפר כמפורט להלן הוראה מהוראות חוק זה או התקנות על
פיו, דינו - מאסר שנה:

(3) מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת ללא הסבר סביר
או שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור."

21. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם הגשת דו"חות א' ו-ב', ללא התייחסות למידע החסר, על ידי
הנאשם, נעשתה מתוך "**מטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס**" (סעיף 117(ב)(1) לחוק מס
ערך מוסף), או שמא, מדובר במסירת "**ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר**" (סעיף
117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף). במילים אחרות, המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה אם מתקיים
היסוד הנפשי שרלוונטי לביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף, קרי, "**במטרה**"
להתחמק או להשתמש מתשלום מס.

ג.3 הכרעה בשאלת התקיימות היסוד הנפשי הנדרש בסעיף 117(ב)(1)

22. הבעייתיות שבדו"חות א' ו-ב' היא ברורה וגלויה לעין. לא ניתן לדעת מתוך הדו"חות מה הוא סך
העסקאות של הנאשמים במהלך החודשים ספטמבר עד דצמבר 2006. כמו כן, לא ניתן לדעת האם
לנאשמים היה מס תשומות כלשהו שניתן לנכותו מתוך מס העסקאות, או לא. ואם היה לנאשמים מס
תשומות שניתן לניכוי, מה הסכום הכולל שלו. לא ברור מהדו"חות האם הסכומים שהנאשמים בחרו
לשלם לרשויות מע"מ (1,900 ₪ בדו"ח א' ו-2,050 ₪ בדו"ח ב') הם סכומים נכונים או שמא שגויים
מעיקרם. הנאשמים לא נתנו לרשויות מע"מ את הכלים הרלוונטיים שיאפשרו בחינה מדוקדקת של
אמיתות הדו"חות, וזאת בדמות כל מרכיביו של המידע החסר.



23. הנאשם התבקש על ידי רשויות מע"מ במהלך חקירתו להמציא את החשבוניות שלטענתו היוו בסיס לניכוי מס תשומות מתוך מס העסקאות שהיה חייב לדווח עליו לרשויות מע"מ בדו"חות א' ו-ב'. בפועל, הנאשם לא המציא את החשבוניות הרלוונטיות שלטענתו שימשו בסיס לניכוי מס תשומות, לא לחוקרים וגם לא לבית המשפט (ראו בעניין זה: עדותו של גלעד בפרוט' מיום 11.11.13, עמ' 112, ש' 20 - 26; מזכר של גלעד, ת/53; הודעתו של הנאשם מיום 6.8.07, ת/82, דף 2 ש' 1 - 8).

24. בפסיקה נקבע כי הנטל להראות כי חשבוניות המס שבהן החזיק העוסק ואשר שימשו בסיס לניכוי מס תשומות אכן "**הוצאו לו כדין**", רובץ על שכמו של העוסק (ע"פ 5783/12 **גלם נ' מדינת ישראל** [פורסם בבנו] (11.9.14) פסקה 96 לפסק דינו של כבוד השופט שוהם).

25. הנאשם העלה שלושה הסברים שונים לכך שלא המציא את החשבוניות ששימשו בסיס לניכוי מס התשומות מתוך הדו"חות א' ו-ב':

א. החשבוניות נמסרו לרואה החשבון יצחק ראט (להלן: יצחק): הנאשם טען כי לאחר הגשת הדו"חות א' ו-ב' לרשויות מע"מ, פנה ליצחק על מנת שיטפל בהנהלת החשבוניות שלו ושל הנאשמת ואף מסר לו את כל המסמכים הרלוונטיים שנוגעים לתקופת פעילותה של הנאשמת במהלך החודשים ספטמבר עד דצמבר 2006 (ראו: פרוטוקול מיום 29.11.15 עמ' 335 ש' 4-7). דא עקא, יצחק העיד שהתרשם מתוך המסמכים שקיבל מהנאשם שחסרים מסמכים שונים שנוגעים למידע החסר בדו"חות א' ו-ב' ואף ביקש מהנאשם שיביא לו את המסמכים הללו אך הנאשם לא עשה כן ולכן יצחק כלל לא בדק את תקינות הדו"חות א' ו-ב' (פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 143, 145, 146, 150; ראו גם עדותו של מנהל החשבוניות במשרדו של יצחק, מאיר אליהו, פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 181, ש' 19 - 20, עמ' 184 ש' 9 - 31).

ב. החשבוניות נלקחו על ידי רשויות מע"מ: טענה נוספת שהעלה הנאשם היא שהחשבוניות שהיוו בסיס לניכוי מס תשומות מתוך מס העסקאות בדו"חות א' ו-ב', נלקחו ע"י רשויות מע"מ במהלך החיפושים והתפיסות שביצעו בביתו, ברכבו ובעסקו של הנאשם וכן במשרדו של יצחק ולא הוחזרו לו עד היום (פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 356 ש' 31 - 357 ש' 10, עמ' 378 ש' 27 - 32, עמ' 379 ש' 1 - 6). יצוין תחילה שהטענה של הנאשם כי החשבוניות נלקחו ע"י רשויות מע"מ ממשרדו של יצחק הופרכה על ידי עדותו של יצחק, לפיה המסמכים החסרים בנוגע לפעילותה של הנאשמת במהלך החודשים ספטמבר עד דצמבר 2006 כלל לא הובאו לו ע"י הנאשם. יתר על כן, גלעד העיד לגבי כל תפיסות המסמכים שבוצעו בנוגע לנאשם במקומות שונים (פרוט' מיום 11.11.13, עמ' 109 ש' 30 - עמ' 110 ש' 15, עמ' 119 ש' 18 - 31). על כן, לא התרשמתי שהיו מסמכים כלשהם שאבדו או הועלמו על ידי החוקרים.

ג. החשבוניות עלו באש בעת שהוצת רכבו של אביו: הנאשם העלה טענה כללית שחומר חשבוני רב שנוגע לפעילותה של הנאשמת אבד עקב כך שהונח בתוך רכבו של אביו והרכב הוצת על ידי



גורמים עבריינים ואף הוגשה בגין אירוע זה תלונה למשטרה. יודגש, שהנאשם לא הבהיר אם טענה זו נוגעת רק לחשבוניות מושא האישום הראשון, או שמא למכלול החשבוניות בכל שלושת האישומים (ראו הודעתו מיום 6.8.07, ת/82, דף 2 ש' 1 - 8; עדותו בבית המשפט בפרוט' מיום 29.11.15, עמ' 382 ש' 23 - עמ' 383 ש' 14, פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 434 ש' 11 - 14). יש לציין שהנאשם לא הביא את אביו כעד במשפט להוכחת הטענה שרכבו הוצת וגם לא המציא אישור מהמשטרה שאכן הוגשה תלונה לפיה הרכב הוצת.

26. הלכה פסוקה היא שעקב הקושי הרב בתחום העבירות הפיסקאליות בהוכחת הכוונה להתחמקות או להשתמטות ממס, הרי בעת שאין לנאשם הסבר סביר להסתרת מקורות ההכנסה שלו, יכולות ראיות נסיבתיות לשמש בסיס להוכחת היסוד הנפשי הנדרש. התנהגותו ומעשיו החיצוניים של הנאשם בצירוף הנסיבות הכלליות יכולים להוביל למסקנה כי הכוונה להתחמק ממס נובעת מעצם המעשה. כך למשל בעת שנאשם אינו מחזיק מסמכים נאותים או ספרי חשבוניות נאותים שראוי היה שהנאשם יקיים, הדבר עשוי במקרים מסוימים ללמד על קיומה של כוונה להתחמק ממס (ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.11.14) פסקאות 24 - 27 לפסק דינו של כבוד השופט דניציגר והאסמכתאות המובאות שם). לענייננו, עצם העובדה שהנאשם השמיט את המידע החסר מתוך דו"חות א' ו-ב' ובמקביל לא הציג, אף לא בדיעבד, את החשבוניות שהיוו בסיס לניכוי מס תשומות על פי טענתו, מלמדים על קיומה של "כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס".

27. מקרה דומה למקרה שבפני הוא רע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.מ לבניה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (29.11.06) (להלן: **בשיר** (עליון)). על מנת ללמוד בפירוט על עובדות המקרה, יש לעיין גם בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בירושלים באותו עניין ב-ע"פ (מחוזי ירושלים) **9147/05 מדינת ישראל נ' חברת בשיר ר.מ לבניה** [פורסם בנבו] (26.6.05) (להלן: **בשיר** (מחוזי)). במקרה זה, כנגד המערערת ומנהלה הוגש כתב אישום לבית משפט השלום בירושלים ואשר לפיו ניכר מס תשומות מבלי שהחזיקו בחשבוניות מס שהוצאו כדין. למערערת ולמנהלה יוחסה עבירה של כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף. מנהלה של המערערת, שהואשם יחד איתה, טען, כמו במקרה שבפני, כדלקמן:

א. את הדו"חות התקופתיים הוא מילא בעצמו;

ב. בעת שניכה את מס התשומות מתוך הדו"חות התקופתיים שהגיש לרשויות מע"מ, היו בידיו חשבוניות מס כנדרש וכמתחייב בגין הוצאותיה של המערערת;

ג. החשבוניות הוחזקו על ידו במשרדו וכאשר נדרש להביאן לרשויות מע"מ, הכניסן לקלסר שאותו הניח ברכבו, אך הרכב, על כל תכולתו, לרבות הקלסרים, נגנב בטרם הגעתו למשרדי החקירות;



28. בית משפט השלום בירושלים דחה את טענותיו של הנאשם וקבע שהסבריו לגבי העדר הצגתן של החשבוניות שהיוו בסיס לניכוי מס תשומות מתוך מס העסקאות שעליו דיווח בדו"חות התקופתיים לרשויות מע"מ, אינם מניחים את הדעת. בערעורו לבית המשפט המחוזי הנאשם חזר על אותן טענות ובית המשפט המחוזי קבע שמכלול הראיות מלמדות על קיומה של "חזקה שבעובדה" שהיתה בכוונתו להתחמק ממס והנטל רובץ על שכמו להביא ראיות לסתור את אותה חזקה לכאורה. משלא עשה כן, נקבע כי החזקה בעינה עומדת (**בשיר** (מחוזי) פסקה 16). קביעתו זו של בית המשפט המחוזי בירושלים אושרה על ידי כבוד השופט לוי במסגרת בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון (**בשיר** (עליון) פסקה 3).

29. בנסיבות אלה, הנני קובע כי הנאשם לא עמד בנטל שרובץ לפתחו להפריך את החזקה כי התקיים בעניינו יסוד הנפשי הנדרש בסעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף, קרי בעת שהנאשם הגיש את דו"חות א' ו-ב' תוך השמטת המידע החסר (סך מס העסקאות, סך מס התשומות, סך העסקאות), הדבר נעשה מתוך מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. יוזכר, שהנאשם שילם לרשויות מע"מ בגין פעילותו בתקופה האמורה סך של 3,950 ₪ בלבד (1,900 ₪ על פי דו"ח א' ועוד 2,050 ₪ על פי דו"ח ב'), כאשר המס הרלוונטי הוא 140,714 ₪.

30. לפיכך, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כוזבת לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף (עבירה אחת לגבי דו"ח א' ועבירה אחת לגבי דו"ח ב').

ד. האישום השני: מבנה העבירה לפי סעיף 117(ב1) והמתווה הדיוני

31. טענתה של המאשימה היא שהנאשמים הנפיקו 65 חשבוניות מס ל-14 עוסקים שונים, הכל כמפורט בנספח ג' לכתב האישום (להלן: **נספח ג'**). המאשימה גם טוענת שמדובר בחשבוניות פיקטיביות (חשבוניות שאין מאחוריהן עסקאות) או בחשבוניות זרות (חשבוניות שיש מאחוריהן עסקאות, אך העסקאות לא היו בין הנאשמים לבין מקבלי החשבוניות). יש לציין שבחלק מהמקרים מדובר בחשבוניות שניתנו לעוסקים שונים שפעלו באותו פרויקט ובמקרים אחרים מדובר בחשבוניות נפרדות שאין קשר בין מקבליהן. לפיכך, אדון בהמשך בכל קבוצת חשבוניות בנפרד על פי הראיות הרלבנטיות לכל קבוצה.

32. להלן קבוצות החשבוניות שרלבנטיות לאישום השני:

א. פרויקט אינטל: חשבוניות מספר 1 - 7, 15 - 19, 44 - 47 בנספח ג'.

ב. אמציה בנייה בע"מ: חשבוניות מספר 8 - 11 בנספח ג'.



ג. בבר זיקרי: חשבונית מספר 12 בנספח ג' (יובהר שחשבונית מס' 13 בנספח ג' ושמתייחסת לבר זיקרי נמחקה מכתב האישום על פי הודעת באת כוח המאשימה בפרוטוקול מיום 9.10.13 עמ' 25 ש' 23 - 28).

ד. פרויקט גן יבנה: שמתייחס לשתי חשבוניות, אחת לברון א.ד. השקעות בע"מ ואחת לניר פז פרויקטים בע"מ, חשבוניות מספר 14 ו- 43 בהתאמה בנספח ג'.

ה. דנה מיטב בע"מ: חשבוניות מספר 20 - 24 בנספח ג'.

ו. חבצלת הצעירה: חשבונית מספר 25 בנספח ג'.

ז. טליה נכסים בע"מ: חשבונית מספר 26 בנספח ג'.

ח. מובילי דרגות: חשבוניות מספר 27 - 31 בנספח ג'.

ט. מוסך מאיר אשדוד: חשבוניות מספר 32 - 33 בנספח ג'.

י. מוסך צמרת בע"מ: חשבוניות מספר 34 - 42 בנספח ג'.

יא. רות ורפאל: חשבוניות מספר 48 - 66 בנספח ג'.

33. הוראות החיקוק שמיוחסות לנאשמים באישום השני הן עבירה לפי סעיפים 117(ב) יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף. המאשימה מייחסת לנאשמים ביצוע 65 עבירות לפי סעיף 117(ב), היינו כל אחת מהחשבוניות שמופיעה בנספח ג' לכתב האישום מקימה עבירה בפני עצמה.

34. יובהר כי ההפניה לסעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף בפרק "הוראות החיקוק" בכתב האישום, היא בשל כך שלטענת המאשימה סכום המס שהנאשמים הביאו להתחמקות או להשתמטות מתשלומי עולה על כפל הסכום שנקבע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין התשל"ז-1977. במילים אחרות סכום ההשתמטות ממס מקים לעבירה הבסיסית לפי סעיף 117(ב) רכיב של "נסיבות מחמירות".

35. סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף שמגדיר את העבירה הבסיסית שרלבנטית לאישום השני מורה כדלקמן:



"מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו - מאסר 5 שנים."

(הדגשה לא במקור)

36. המאשימה טוענת שהנאשם "פעל" באופן עברייני ב- 65 הזדמנויות שונות מעצם כך שהנפיק חשבונית פיקטיבית או חשבונית זרה (לפי העניין). יחד עם זאת, יוזכר כי סעיף 117(ב1) דן באופן כללי ב-"מי שפעל" ואינו מוגבל או מצומצם לפעולה של הנפקה של חשבונית פיקטיבית או חשבונית זרה וניתן לבצע את העבירה האמורה גם בדרכים אחרות.

37. הווה אומר, המאשימה טוענת כי 65 החשבוניות שפורטו בנספח ג' לכתב האישום הוצאו על ידי הנאשמים במטרה "שאדם אחר" יתחמק מתשלום מס "שאותו אדם חייב בו". ללמדך, שלטענת המאשימה החשבוניות הוצאו שלא על מנת שהנאשם עצמו יתחמק או ישתמט מתשלום מס אלא במטרה שאדם אחר יעשה כן. כמו כן, לטענת המאשימה 65 החשבוניות שהונפקו עונות על אחת משתי החלופות שלהלן (ראו עמ' 29 - 30 לסיכומי המאשימה, פסקאות 3 ו- 4):

א. חשבונית פיקטיבית: היינו חשבונית שאין מאחוריה עסקת אמת ולמעשה הונפקה מבלי שבכלל תתבצע העסקה שמוגדרת בגוף החשבונית (להלן: חשבונית פיקטיבית).

ב. חשבונית זרה: היינו חשבונית שיש מאחוריה עסקת אמת, קרי העסקה שמוגדרת בגוף החשבונית אכן בוצעה, אך הצדדים לעסקה זו אינם הנאשמים מצד אחד ומקבל החשבונית מצד שני. כמו כן, די בכך שרק הנאשמים או רק מקבל החשבונית לא היו צד לעסקה כדי שהחשבונית תיחשב כחשבונית זרה (להלן: חשבונית זרה).

38. ודוק, המאשימה לא מייחסת לנאשמים ביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב3) לחוק מס ערך מוסף שמורה כדלקמן:

"117. (ב) עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס דינו- מאסר חמש שנים או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין התשל"ז-1977 (בסעיף זה - חוק העונשין):

(3) הוציא חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס, מבלי שעשה או התחייב לעשות עסקה שלגביה הוציא



את החשבונית או את המסמך האמור."

39. סעיף 117(ב)(3) הוא הסעיף הכללי שדן בהנפקה של חשבונית פיקטיבית או חשבונית זרה, במטרה שמי שהנפיק את החשבונית יתחמק או ישתמט מתשלום מס. לעומת זאת, סעיף 117(ב1) דן בביצוע פעולה כלשהי (בין באמצעות הנפקת חשבונית פיקטיבית או זרה ובין בדרך אחרת) שמטרתה להביא לכך ש- "**אדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו**". על כן, בעת שהמאשימה מייחסת לנאשם הנפקה של חשבונית פיקטיבית או זרה בהקשר של סעיף 117(ב1), על מנת שהנאשם יורשע בעבירה זו, אין די בכך שהמאשימה תוכיח שהחשבונית שהונפקה היא פיקטיבית או זרה, ועליה להוכיח גם שהיא הונפקה כדי ש- "אדם אחר" יתחמק או ישתמט מתשלום מס. מכאן גם הייחוד של העבירה לפי סעיף 117(ב1) לעומת העבירה לפי סעיף 117(ב)(3).

40. לטענת המאשימה עצם ההנפקה של חשבונית פיקטיבית או חשבונית זרה על ידי הנאשמים מקימה את היסוד הנפשי הנדרש לעניין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, קרי "במטרה להביא לכך **שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס**".

41. אכן, עצם ההנפקה או השימוש בחשבונית פיקטיבית או זרה, תוך מודעות להיותה פיקטיבית או זרה, מקיימת את היסוד הנפשי של "**במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס**" (רע"פ 9008/01 **מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן בע"מ (בפירוק)** פ"ד נח(4) 439, 443 (2004); רע"פ 1054/07 **צמרת אויאשן 1978 בע"מ נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (6.2.2007) פסקה 5 להחלטתו של כב' השופט לוי; להעדר קיומו של שוני מהותי בין חשבונית פיקטיבית לחשבונית זרה ראו ע"פ 5783/12 **גלם נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (11.9.2014) פסקה 96 לפסק דינו של כב' השופט שוהם).

42. דא עקא, המאשימה לא הבהירה בסיכומיה מה עמדתה לגבי אופן פרשנותו של הרכיב "**אדם אחר**" שבסעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. יודגש שקיימת דלות בפסיקה בניתוח מבנה העבירה לפי סעיף 117(ב1) וטרם הוברר בצורה מעמיקה כיצד יש לפרש את הרכיב "**אדם אחר**". האם יש חובה להוכיח שהפעולה של הנאשם נעשתה על מנת שאדם ספציפי ישתמט או יתחמק מתשלום מס תוך הוכחת זהותו של אותו אדם, או שמא די בכך שהמאשימה תוכיח שהפעולה של הנאשם בוצעה במטרה שאדם כלשהו, ללא הוכחת זהות ספציפית, יתחמק או ישתמט מתשלום מס.

43. לדעתי, בסעיף 117(ב1) קיימת חובה על המאשימה להוכיח את זהותו של אדם ספציפי שהפעולה העבריינית נעשתה במטרה שיתחמק או ישתמט מתשלום מס. הדבר נלמד מהסיפא של סעיף 117(ב1) שדן בהתחמקות או השתמטות מתשלום מס "**שאותו אדם חייב בו**".

44. כמו כן, לדעתי, אותו "אדם אחר" לא חייב להיות מקבל החשבונית ויכול להיות גם אדם שפרטיו אינם מופיעים בחשבונית. לפיכך, במסגרת הדיון בכל קבוצת חשבוניות אבחן אם מתקיים רכיב "האדם



האחר" לגבי כל הדמויות הרלבנטיות לעניין אותן חשבוניות. ודוק, לדעתי, הביטוי "אדם אחר" לא חייב לקבל פרשנות של "יחיד" אלא יכול לקבל גם פרשנות של "רבים", היינו יכולים להיות יותר מ-"אדם אחד" שכל אחד מהם יראה כ-"אדם אחר" שהפעולה של הנאשם בוצעה (לענייננו, הנפקת חשבונית פיקטיבית או זרה) במטרה שכל אחד מהם יוכל להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

45. יתר על כן, הנאשמים הגישו בקשה כללית ביום 31.3.15 לפי סעיף 74 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב - 1982 לפיה על המאשימה למסור להם מידע אודות הגורמים השונים שמפורטים בנספח ג' לכתב האישום (מקבלי החשבוניות), והאם הועמדו לדין פלילי בגין עבירות המס שבוצעו על ידם ואשר מקבילות לעבירות לכאורה שיוחסו לנאשמים באישום השני. יוצא מכך, שבבקשה האמורה מטעם הנאשמים מקופלת הטענה לפיה במידה ומקבלי החשבוניות לא הועמדו לדין כלל ובעוד שהנאשמים כן הועמדו לדין בגין אותן חשבוניות, אזי, הדבר מקים עבורם טענה של אכיפה בררנית שמצדיקה את ביטול העבירות שיוחסו להם באישום השני לעניין אותן חשבוניות.

46. המאשימה מסרה תגובה בכתב לבקשה הנ"ל והתייחסה בה לשאלה האם מקבלי החשבוניות הועמדו לדין או לא. בנוסף, בסיכומים של המאשימה הובאה התייחסות נוספת לשאלה זו, כאשר לטענתה יש לדחות את טענת האכיפה הבררנית.

47. ודוק, הטענה של אכיפה בררנית שאותה העלו הנאשמים מצומצמת לאישום השני בלבד, ואיננה רלבנטית לאישום הראשון ולאישום השלישי.

48. כמו כן, הטענה של אכיפה בררנית מתייחסת אך ורק להפליה בהעמדה לדין בין הנאשמים **לבין מקבלי החשבוניות שמופיעים בנספח ג'** (ראו סעיף 2.5 לסיכומי הנאשמים בכתב מיום 28.1.16). הנאשמים לא טענו שעומדת להם טענה של אכיפה בררנית ביחס לצדדי ג' שלא מופיעים בחשבוניות ולא הועמדו לדין. למען הסדר הטוב נביא את לשון כותרת הבקשה שהוגשה על ידי הנאשם ביום 31.3.15:

"בית המשפט הנכבד מתבקש בזאת להורות למשיבה להעביר לעיון ההגנה את מלוא הנימוקים העומדים בבסיס ההחלטה שלא להעמיד לדין את **מקבלי החשבוניות** הפיקטיביות (כך לטענת המשיבה) **הנזכרים בנספח ג' לכתב האישום** בתיק העיקרי."

(ההדגשה לא במקור)

כמו כן, בסעיף 2.5 לסיכומים בכתב מטעם הנאשמים נאמר כדלקמן:



"אף לא אחד ממקבלי החשבוניות נשוא כתב האישום, הועמד לדין בגין קבלת חשבוניות פיקטיביות מהנאשמים ו/או קיזוזן".

(ההדגשה לא במקור)

49. בנסיבות אלה, בעת בחינת קבוצת החשבוניות השונות שמפורטות בנספח ג', ככל שיתברר שה-"אדם האחר" לעניין סעיף 117(ב1) איננו מקבל החשבונית ששמו אוזכר בנספח ג', אלא צד ג' אחר שלא הועמד לדין, לא אדון באפשרות שייתכן ומתקיימת סיטואציה של אכיפה בררנית בין הנאשמים לבין אותו צד ג', מאחר והנאשמים לא העלו טענה כלשהי בעניין זה ולכן המאשימה גם לא נדרשה להשיב על כך.

50. לפיכך, **המתווה הדינוי** שינחה אותי בעת בחינת השאלה אם יש להרשיע את הנאשמים בביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב1) לפי קבוצת החשבוניות שנוגעות לאישום השני ופורטו בנספח ג', יהיה כדלקמן (להלן: **המתווה הדינוי**):

א. בשלב הראשון, יש לבחון את הראיות הרלבנטיות לכל קבוצת של חשבוניות.

ב. בשלב השני, יש לבחון האם כל אחת מהחשבוניות היא פיקטיבית: אם יתברר שמדובר בחשבונית פיקטיבית, יש לבדוק את זהותו של "האדם האחר" שהחשבונית הונפקה במטרה שיתחמק או ישתמט מתשלום מס. לאחר הגדרת זהותו של "האדם האחר", ובתנאי שייקבע כי "האדם האחר" הוא מקבל החשבונית ולא צד ג', אזי, יש לעבור לשלב הרביעי (הטענה של אכיפה בררנית). אם יתברר שלא מדובר בחשבונית פיקטיבית, יש לעבור לשלב השלישי (האם מדובר בחשבונית זרה).

ג. בשלב השלישי, יש לבחון האם מדובר בחשבונית זרה: שאלת הגדרתו של "האדם האחר" היא שלובה ושזור בתוך השאלה האם מדובר בחשבונית זרה, בבחינת הא בהא תליא. לאחר הגדרת זהותו של "האדם האחר", ובתנאי שייקבע כי "האדם האחר" הוא מקבל החשבונית ולא צד ג', יש לעבור לשלב הרביעי (הטענה של אכיפה בררנית). אם יתברר שלא מדובר בחשבונית זרה, יש לזכות את הנאשמים. בנוסף, אם לא ניתן להגדיר את זהותו של "האדם האחר", גם אם יתברר שמדובר בחשבונית זרה, אזי יש לזכות את הנאשמים, וזאת מן הטעם הפשוט שהרכיב של "האדם האחר" הוא חלק אינטגרלי מיסודות העבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

ד. בשלב הרביעי, יש לבחון את הטענה של אכיפה בררנית ביחס למקבל החשבונית: לאחר הקביעה שמדובר בחשבונית פיקטיבית או זרה, ובתנאי שייקבע כי "האדם האחר" הוא מקבל החשבונית, יש לבחון את השאלה אם אי העמדתו לדין של מקבל החשבונית, מקימה טענה של



אכיפה בררנית עבור הנאשמים. אם ייקבע שכן, יש לדון בסוג הסעד שלו יזכו הנאשמים בשל קבלת הטענה (האם ביטול העבירות הרלבנטיות מתוך נספח ג' או שמא רק הקלה בעונש). ככל שיוחלט לזכות את הנאשמים אזי מתייטר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית.

ה. האישום השני: פרויקט אינטל, חשבוניות מס' 7-1, 19-15, 47-44 בנספח ג'

51. הנאשמים לא חלקו על כך שהוציאו את חשבוניות מספר 7-1, 19-15 ו- 47-44 בנספח ג' לכתב האישום (ראו הודעה לבית המשפט מטעם הנאשם מיום 10.12.13). את הדיון בחשבוניות אלה אחלק לארבעה חלקים כדלקמן:

- א. הגדרת הדמויות הרלבנטיות והעובדות הבסיסיות.
- ב. החשבוניות שניתנו לאדר משאבות מייקו בע"מ: חשבוניות מספר 7-1 בנספח ג'.
- ג. החשבוניות שניתנו לעופר משאבות: חשבוניות מספר 47-44 בנספח ג'.
- ד. החשבוניות שניתנו לברן רביב: חשבוניות מספר 19-15 בנספח ג'.

1. הגדרת הדמויות הרלבנטיות והעובדות הבסיסיות

52. על פי הראיות שהובאו בפני הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן:

א. הגדרת הפרויקט: בקרית גת נבנה בניין אשר כונה על ידי הצדדים כ-פרויקט אינטל (להלן: **פרויקט אינטל**). מדובר בבניית שלד של שש קומות עם שטח של כ- 8000 מ"ר בכל קומה (ראו עדותו של אבי בוזו, פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 170 ש' 13-6).

ב. האחראים על בניית השלד: שתי חברות בניה היו אחראיות על בניית השלד וזאת כקבלן משנה מטעם הבעלים של פרויקט אינטל. שתי החברות הן חברת יסודות בר ניב בע"מ (להלן: **בר ניב**) וכן חברת ברן רביב בע"מ (להלן: **ברן רביב**). בר ניב היא חברת בת של ברן רביב ושתייהן היו אחראיות באופן שווה על בניית השלד והרווחים היו אמורים להתחלק בין שתי החברות באופן שווה (ראו עדותו של אמנון ניב שהינו אחד השותפים בחברת בר ניב, פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 159 ש' 30 - עמ' 160 ש' 10; וכן עדותו של אבי בוזו ששימש כמנהל רכש בברן רביב, פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 166 ש' 25 - עמ' 167 ש' 8).

ג. ברן רביב מינתה את אדר משאבות מייקו בע"מ כקבלן משנה: ברן רביב פנתה לחברה בשם



אדר משאבות מייקו בע"מ (להלן: **אדר משאבות**) לצורך ביצוע עבודות של שאיבת בטון והחלקת רצפות בטון בפרויקט. מדובר בפעילות כלכלית בהיקף נרחב ואף על פי כן אדר משאבות וברן רביב הסתפקו במסמך לאקוני בכתב יד להסדרת היחסים החוזיים ביניהם (ת/75 ססומן גם כ-ת/115) (ראו בעניין זה עדותו של מנהל אדר משאבות, אדר פונזו, פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 209 ש' 4 - 24; וכן עדותו של אבי בוזו, פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 167 ש' 9-29).

ד. אדר משאבות הכניסה עימה שותף לביצוע עבודות הבטון בפרויקט: אדר משאבות פעלה בפרויקט אינטל לביצוע עבודות בטון בשיתוף עם חברה בשם עופר משאבות בע"מ (להלן: **עופר משאבות**). שתי החברות האמורות פעלו בשיתוף פעולה וחילקו ביניהן את הרווחים שהופקו מביצוע עבודות הבטון בפרויקט. צירוף עופר משאבות כקבלן מבצע נוסף נעשה על ידי אדר משאבות וזאת לאור ההיקף המשמעותי של העבודה שהוטלה על אדר משאבות באותו פרויקט. בכל מקרה לא הוצג בפני חוזה חתום בין אדר משאבות לבין עופר משאבות ובפועל גם לא היה חוזה כזה (ראו עדותו של אדר פונזו פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 209 ש' 24-6; וכן עדותו של עופר מלכה, מנהל עופר משאבות, פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 220 ש' 25 - עמ' 221 ש' 16).

ה. אדר משאבות מינתה את הנאשמת כקבלן משנה מטעמה: מראיות המאשימה עולה כי אדר משאבות מינתה את הנאשמת כקבלן משנה מטעמה בביצוע עבודות של החלקת בטון בפרויקט אינטל וכן שילמה עבור העבודות שבוצעו לנאשמת בשיקים וקיבלה חשבוניות בהתאם (ראו: ת/18 ו- ת/19 שהינן החשבוניות מספר 1-7 בנספח ג'; וכן ראו עדותו של אדר פונזו פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 209 ש' 25-32, עמ' 211 ש' 26-32).

ו. הנאשמים הנפיקו 7 חשבוניות על שם אדר משאבות, 4 חשבוניות על שם עופר משאבות ו- 5 חשבוניות על שם ברן רביב: הנאשמים מאשרים שנתנו חשבוניות לשלוש החברות האמורות ומספרן של החשבוניות הוא 1-7, 15-19, 44-47 בנספח ג' (ת/18, ת/19, ת/23 ו- ת/28) (ראו הודעה של הנאשמים לבית המשפט מיום 10.12.13).

ז. עבודות הבטון של הנאשמת בוצעו על ידי משה גבאי ואיברהים: בפועל, העבודות של החלקת בטון שהוטלו על הנאשמת על ידי אדר משאבות בוצעו על ידי שני בעלי מקצוע בתחום החלקת הבטון בשם משה גבאי (להלן: **משה**) ו- איברהים (לא ברור מה שם משפחתו). יצוין גם שאיברהים לא העיד במשפט ובמהלך שמיעת הראיות התברר שקיים אדם נוסף בשם איברהים שעבד בפרויקט אינטל בתחום החלקות בטון אשר נושא שם משפחה אחר. למשה ואיברהים היו עובדים שונים שעבדו יחד איתם. משה, איברהים (שתי הדמויות עם אותו שם פרטי) וכל העובדים שעבדו מטעמם לא היו רשומים בהנהלת החשבונות של הנאשמים כעובדים מטעמם ולא היה כל דיווח אודות העסקתם לרשויות המס על ידי הנאשמים. בנוסף, משה ואיברהים קיבלו כספים מהנאשמים "בשחור", קרי ללא תלוש משכורת וללא חשבונית (ראו הודעתו של



משה, ת/47, דף 3 ש' 1-22; עדותו של עופר מלכה פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 221 ש' 16-30; עדותו של אדר פונזו מיום 19.2.15 פרוט' עמ' 209 ש' 27 - עמ' 210 ש' 32; עדותו של הנאשם פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 357 ש' 11 - עמ' 359 ש' 10).

53. יש לציין שהמאשימה בסיכומיה לא מצאה לנכון להגדיר את זהותו של "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף. כך למשל, לא הייתה התייחסות בסיכומים לשאלה אם בעיני המאשימה מקבלי החשבוניות (אדר משאבות, עופר משאבות וברן רביב) הם "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב) או שמא האדם האחר הוא צד ג' שלא קיבל את החשבוניות לידי כגון משה, איברהים (שתי הדמויות) או כל עובד אחר שעבד מטעמם (ראו סיכומי המאשימה, עמ' 29 סע' 1-4). מכל מקום, בפרקי המשנה הבאים אדון בשאלה אם הוכח שהנפקת החשבוניות השונות נעשתה במטרה שכל הדמויות שלהלן יתחמקו מתשלום מס: אדר משאבות, עופר משאבות, ברן רביב ומשה.

54. לאור העובדה כי קבעתי שסעיף 117(ב) מחייב הגדרה של אדם ספציפי שהפעולה העבריינית (במקרה שלנו הנפקת חשבוניות פיקטיביות או זרות) נעשתה על מנת לאפשר לו להתחמק או להשתמט מתשלום מס, הרי שלא ניתן ליישם את הסעיף על דמויות בלתי מוגדרות, כגון איברהים או מי מהעובדים שעבדו בהחלקת הבטון, כאשר לא הובאו ראיות כלשהן לגבי זהותם. כמו כן, יוזכר שהדמות בשם "איברהים" (שכאמור, הם שניים) היא במידה רבה דמות ערטילאית וכלל לא היה עד במשפט.

55. בנסיבות אלה לא ניתן להתייחס לדמות בשם "איברהים" כ-"אדם אחר" לעניין תחולת סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף ולכן מדובר בדמות בלתי רלבנטית כמו שאר העובדים הבלתי מוגדרים שעבדו בפרויקט אינטל.

56. בכל 16 החשבוניות הרלבנטיות לפרויקט אינטל נרשם שהחשבונית ניתנת למול ביצוע של עבודות בטון בפרויקט אינטל. בהתאם למתווה הדיוני, השאלה הראשונה שיש לדון בה היא האם החשבוניות שנמסרו לאדר משאבות, עופר משאבות וברן רביב הן חשבוניות פיקטיביות. על שאלה זו יש להשיב בשלילה מהטעם הפשוט שאין מחלוקת שפרויקט אינטל הוא פרויקט אמיתי שבמסגרתו הוקם שלד של בניין ובוצעו בו עבודות בטון שונות. לפיכך הנני קובע שחשבוניות אלה אינן חשבוניות פיקטיביות, קרי עומדות מאחוריהן עסקאות אמת. על כן, בכל פרקי המשנה הבאים אדון רק בשאלה האם מדובר בחשבוניות זרות.

2.ה. החשבוניות לאדר משאבות: חשבוניות 1-7 בנספח ג'

57. לצורך הבחינה האם החשבוניות שהונפקו לאדר משאבות הן חשבוניות זרות או לא, אבחן טענה זו בשני מישורים:



א. מישור ראשון, האם אדר משאבות היא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1).

ב. במישור השני, האם משה הוא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1).

58. המישור הראשון, האם אדר משאבות היא ה-"אדם האחר": אדר פונזו, הבעלים של אדר משאבות, העיד בצורה ברורה ומפורשת שהנאשמת הייתה קבלן משנה מטעמו בביצוע עבודות של החלקת בטון בפרויקט אינטל. כמו כן, העיד שהתשלומים עבור העבודות שבוצעו על ידי משה ואיברהים שולמו לנאשמים בשיקים וניתנו חשבוניות בהתאם. בנסיבות אלה, כאשר משקיפים על היחסים שבין הנאשמים לבין אדר משאבות, אין מנוס מהמסקנה שמדובר בצדדים הנכונים לעסקת אמת שבוצעה (נותן החשבונית ומקבל החשבונית), קרי שלא מדובר בחשבוניות זרות.

59. יתר על כן, לא הוכח שהחשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים לאדר משאבות נמסרו לחברה האמורה במטרה שזו תתחמק או תשתמט מתשלום מס. בכל מקרה אדר משאבות ובעליה לא הועמדו לדין בגין ביצועה של עבירה כלשהי ולא הוצגה כל ראיה שהחשבוניות שנמסרו לה על ידי הנאשמים לא הוכרו על ידי רשויות המס בהתנהלותה של אדר משאבות אל מול רשויות אלה.

60. משקבענו שהחשבוניות שנמסרו לאדר משאבות משקפות עסקת אמת בין שני הצדדים הנכונים לעסקה, וזאת על פי עדותו של אדר פונזו שהובא כעד מטעם התביעה, מתייתר הצורך לדון במעמדו של משה כ-"אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1). אף על פי כן, למען השלמת התמונה אדון גם באפשרות זו.

61. המישור השני, האם משה הוא ה-"אדם האחר": על מנת שמשה ייחשב כ "אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1) על המאשימה להוכיח שהוא הצד האמתי לעסקה של החלקות בטון למול אדר משאבות, ועקב כך הנאשמים הנפיקו חשבוניות אלו ככיסוי חשבוני עבור משה. בפועל, עד התביעה המרכזי של המאשימה לגבי החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים לאדר משאבות, הוא אדר פונזו, ואשר העיד שלא היה לו שום קשר עם משה ואף לא התנהל מולו בשום שלב לענין ביצוע עבודות של החלקת בטון בפרויקט אינטל (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 217 ש' 14-3). בנוסף, אדר פונזו העיד שהיתה לו התקשרות ישירה עם הנאשמים ושאיש הקשר מבחינתו לענין הביצוע הפיזי בלבד של עבודות החלקת בטון היה איברהים שלפי מיטב הבנתו היה מנהל עבודה מטעם הנאשמים (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 209 ש' 27 - עמ' 210 ש' 22). ואם לא די בכך, משה העיד בהודעה שנגבתה ממנו (שהמאשימה מבקשת להעדיפה על פני עדותו בבית המשפט מאחר והוכרז כעד עוין) כי בכל הנוגע לפרויקט אינטל לא היה לו קשר ישיר עם אדר פונזו ומעולם לא מסר לאדר פונזו חשבוניות כלשהן ששייכות לנאשמים (ת/47, דף 3 ש' 21-12). במילים אחרות, לא הוכח שמשה הוא "אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1).

62. לסיכום, משלא הוכח שהחשבוניות שהונפקו לאדר משאבות על ידי הנאשמים הן חשבוניות פיקטיביות או זרות, ולא נמסרו על מנת ש-"אדם אחר" (בין אם מדובר באדר משאבות ובין אם מדובר במשה) יתחמק או ישתמט מתשלום מס, הרי שיש לזכות את הנאשמים מביצוען של 7 העבירות שיוחסו להם לפי



סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, בגין הנפקת חשבוניות מספר 1-7 בנספח ג' לכתב האישום עבור אדר משאבות. וכך אני מורה. מאחר והנאשמים זוכו, אזי, התייתר הצורך לדון בטענה שהעלו לאכיפה בררנית ביחס לחשבוניות שהונפקו לאדר משאבות.

63. יש להבהיר כי אמנם התנהלותם החשבונאית של הנאשמים הייתה קלוקלת (העסקת עובדים ללא דיווח עליהם לרשויות המס, אי הפקדת שיקים שהתקבלו מפרויקט אינטל בחשבוניות הבנק של הנאשמת ופריטתם בעסקים שונים של המרת מטבע או בפני עוסקים לא רשומים - ראו בהרחבה סיכומי המאשימה, עמ' 20-24), אך אין בכך כדי להקים את העבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

ה. 3. החשבוניות לעופר משאבות: חשבוניות 44-47 בנספח ג'

64. העובדות הרלבנטיות לצורך בחינה האם חשבוניות אלה הן חשבוניות זרות שמטרתן לאפשר ל-"אדם אחר" להתחמק או להשתמט מתשלום מס הן כדלקמן:

א. עופר משאבות ואדר משאבות הן שתי חברות נפרדות שעבדו במשותף בביצוע עבודות בטון בפרויקט אינטל. המסגרת החוזית ביניהן לא הובררה כל צרכה ובפועל גם לא הוגשו ראיות כלשהן לגבי היחסים החוזיים שביניהן.

ב. עופר מלכה, הבעלים של עופר משאבות, העיד שלא היה לו קשר עם הנאשמים (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 222 ש' 24-29).

ג. מנקודת המבט של עופר מלכה העבודות של החלקת בטון בוצעו על ידי משה ואיברהים (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 224 ש' 21 - עמ' 225 ש' 11). עם זאת הבהיר שאיננו יודע מה ההסדר שהיה למשה עם גורמים אחרים שעבדו בפרויקט אינטל, או טיב היחסים ביניהם, לרבות עם הנאשמים (פרוט' עמ' 225 ש' 15-19).

ד. עופר מלכה גם העיד שכל נושא הכספים טופל על ידי אדר פונזו מטעם אדר משאבות, והאחרון הוא גם זה שהביא לו את השיקים עבור עבודות הבטון שביצע וכן גם את החשבוניות של הנאשמים שבכל מקרה משקפות ביצוען של עבודות אמת ואף ניכה את מס את התשומות שגלום בהן (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 226 ש' 31-23; עמ' 225 ש' 31 - עמ' 226 ש' 8; עמ' 223 ש' 10-25).

ה. לעופר משאבות לא היה חוזה בכתב מול אדר משאבות או מול ברן רביב וההתנהלות הכספית שלו איתם נעשתה בעיקר בעל פה (פרוט' מיום 19.2.15 עמ' 224 ש' 7-12).



65. הבדיקה אם מדובר בחשבוניות זרות או לא, תיעשה בשני מישורים:

א. המישור הראשון, האם עופר משאבות היא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1).

ב. המישור השני, האם משה הוא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1).

66. המישור הראשון, האם עופר משאבות היא ה-"אדם אחר": הנאשמים מסרו לעופר משאבות 4 חשבוניות שנושאות מספר סידורי 44-47 בנספח ג' לכתב האישום. משהוכח שמי שהביא את הנאשמים כקבלני משנה לצורך ביצוע עבודות בטון הוא אדר משאבות, השותפה העסקית של עופר משאבות, כאשר רק אדר משאבות טיפלה בתנועת הכספים והחשבוניות הרלבנטיות עבור מכלול העבודות שבוצעו הן עבור אדר משאבות והן עבור עופר משאבות, אזי, נשמט הבסיס לסברה שמדובר בחשבוניות זרות. בנוסף לכך, כפי שלא היה הסכם כתוב בין הנאשמים לבין עופר משאבות לגבי מהות העבודות שיש לבצע ותנאי התשלום, הרי באותה מידה לא היה הסכם כתוב בין עופר משאבות לבין אדר משאבות וגם לא בין עופר משאבות וברן רביב. ללמדך שהעדר קיומו של חוזה בכתב בין עופר משאבות לבין הנאשמים, ואף העדרו של קשר ישיר ביניהם, אינו מעלה ואינו מוריד לצורך בחינת הזהות של הצדדים הנכונים לעסקה.

67. בנסיבות אלה, הנני קובע שלא הוכח מעל לכל ספק סביר כי החשבוניות שמסרו הנאשמים לעופר משאבות הן חשבוניות זרות שהוצאו במטרה שעופר משאבות תתחמק או תשתמט מתשלום מס.

68. משקבענו שהחשבוניות שנמסרו על ידי הנאשמים לעופר משאבות אינן חשבוניות זרות, אלא מדובר בחשבוניות שמשקפות עסקאות אמת בין הצדדים הנכונים לאותן עסקאות, מטבע בדברים מתייטר הצורך לדון באפשרות שמשה הוא ה-"האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1). אף על פי כן, מעבר לנדרש, אדון גם בשאלה האם מתקיימת אפשרות זו.

69. המישור השני, האם משה הוא "האדם האחר": על מנת שמשה יחשב כ-"אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1), על המאשימה להוכיח שהוא הצד האמתי לעסקה של החלוקת בטון למול עופר משאבות ולכן הנאשמים הנפיקו חשבוניות אלה ככיסוי חשבונאי עבור משה. המאשימה לא הוכיחה נתון זה כלל ועיקר ובכל מקרה מעדותו של עופר מלכה, שהינו העד המרכזי לענין החשבוניות של עופר משאבות, לא נטען בשום שלב שמבחינתו משה הוא הצד האמתי לעסקאות נשוא החשבוניות שהנפיקו הנאשמים.

70. כמו כן, כאשר בוחנים את הודעתו של משה בחקירה אנו רואים שהוא שלל מכל וכל שאי פעם מסר חשבונית כלשהי של הנאשמים לעופר מלכה או שהייתה בינו לבין עופר מלכה התקשרות חוזית ישירה או ניהול משא ומתן ישיר לשם ביצוען של עבודות כלשהן. נהפוך הוא, טענתו של משה בחקירתו היא שעבד בפרויקט באינטל מטעם הנאשם וזאת באמצעות איברהים ופועלים שונים (ת/47, דף 2 ש' 35 - דף 3



ש' 29, דף 4 ש' 23-27).

71. בנסיבות אלה, הנני קובע שלא הוכח מעל לכל ספק סביר כי החשבוניות שמסרו הנאשמים לעופר משאבות הן חשבוניות זרות שהוצאו במטרה שמשה יתחמק או ישתמט מתשלום מס.

72. לפיכך, הנני מזכה את הנאשמים מביצוע 4 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, ואשר נוגעות לחשבוניות מספר 44-47 לנספח ג' לכתב האישום. משזכו הנאשמים הדבר מייתר את הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית שהעלו ביחס לחשבוניות שניתנו לעופר משאבות.

4.ה. החשבוניות לברן רביב: חשבוניות 15-19 בנספח ג'

73. העובדות הרלבנטיות לשאלה האם החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים לברן רביב הן חשבוניות זרות או לא, הן כדלקמן, וזאת כפי שהן עולות מתוך עדותו של אבי בוזו מנהל הרכש בחברת ברן רביב לגבי פרויקט אינטל:

א. קבלן המשנה של ברן רביב לצורך ביצוע העבודות של החלקת בטון בפרויקט אינטל הוא רק אדר משאבות שעימה נערך המסמך הלאקוני בכתב יד שהוגדר על ידי העדים כ-"הצעת מחיר" (ת/75 שסומן גם כ ת/115) (פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 167 ש' 12-30).

ב. לברן רביב לא היה כל מגע עם הנאשמים ולא התקשרה איתם בחוזה כלשהו ולאבי בוזו לא הייתה כל היכרות עם הנאשם (פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 169 ש' 30 - עמ' 170 ש' 1).

ג. אדר פונזו הוא זה שמסר את החשבוניות של הנאשמים לברן רביב והאחרונה לא הביעה התנגדות לכך שהנאשמים יוכרו כקבלן משנה של אדר משאבות בביצוע העבודות של החלקת בטון בפרויקט אינטל. כמו כן, ברן רביב הסכימה לקבל את החשבוניות של הנאשמים מאדר משאבות, וזאת רק לאחר שנערכה בדיקה שבוצעו העבודות נשוא החשבוניות ולכן גם הוציאה שיקים בהתאם לטובת הנאשמת (פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 168 ש' 27 - עמ' 169 ש' 16, עמ' 171 ש' 17 - עמ' 173 ש' 31).

74. הבחינה אם החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים לברן רביב הן חשבוניות זרות או לא, תיעשה בשני מישורים:

א. המישור הראשון, האם ברן רביב היא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1).



ב. המישור השני, האם משה הוא "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב1).

75. המישור הראשון, האם ברן רביב היא "האדם האחר": התשתית הראייתית שתוארה לעיל מובילה אותי למסקנה שלא הוכח מעבר לכל ספק סביר שהחשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים לחברת ברן רביב הן חשבוניות זרות שמטרת הוצאתן היא לאפשר לברן רביב להתחמק או להשתמט מתשלום מס. נהפוך הוא, המסקנה המתבקשת היא שמדובר בחשבוניות שמשקפות ביצוען של עסקאות אמת בין הצדדים הנכונים לעסקאות, קרי, מקבל החשבוניות (ברן רביב, בהיותה קבלן משנה של הבעלים של אינטל בבניית השלד) לבין נותן החשבוניות (הנאשמים, בהיותם קבלן משנה של אדר משאבות, שפעלה בפרויקט אינטל כקבלן משנה של ברן רביב). משקבעתי שהחשבוניות שמסרו הנאשמים לברן רביב משקפות את הצדדים הנכונים לעסקאות המפורטות בהן, מתייתר הצורך לדון באפשרות שמשה הוא ה-"האדם האחר". אף על פי כן, למען השלמת התמונה אדון גם באפשרות זו.

76. המישור השני, האם משה הוא "האדם האחר": על מנת שמשה יחשב כ-"אדם אחר" לעניין סעיף 117(ב1) על המאשימה להוכיח שמשה הוא הצד האמתי לעסקאות של החלוקת בטון נשוא החשבוניות שנמסרו לברן רביב על ידי הנאשמים. בפועל, אבי בוזו, מנהל הרכש בברן רביב לא אזכר כלל בעדותו את משה. כמו כן, בהודעה של משה לא נאמר שהוא אישית ניהל משא ומתן באופן ישיר עם אבי בוזו או עם כל גורם אחר בתוך ברן רביב לעניין העבודות שבוצעו על ידו. די בכך על מנת לקבוע שלא הוכח שמשה הוא הצד הנכון לעסקאות נשוא החשבוניות שנמסרו על ידי הנאשמים לברן רביב, באמצעות אדר משאבות.

77. בנסיבות אלה, משלא הוכח שארבע החשבוניות שמסרו הנאשמים לברן רביב הן פיקטיביות או זרות, הנני מזכה את הנאשמים מביצוען של 4 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף ושמופיעות כחשבוניות מספר 44-47 בנספח ג' לכתב האישום. מאחר והנאשמים זוכו מהעבירות האמורות, אזי, מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בדרגית בנוגע לחשבוניות אלה.

ו. האישום השני: החשבוניות לאמציה בניה, חשבוניות 8-11 לנספח ג'

78. הנאשמים מאשרים שהוציאו את חשבוניות מספר 8-11 שפורטו בנספח ג' לכתב האישום (ת/20) (ראו הודעת נאשם לבית המשפט מיום 10.12.13). ראיות התביעה לגבי החשבוניות האמורות מתבססות על עדותם של שני עדים: יחיאל אמסלם (להלן: **יחיאל**) ומשה.

79. בעדותו של יחיאל בבית המשפט נאמרו בתמצית הדברים הבאים (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 204-200):

א. יחיאל הוא המנכ"ל של חברת אמציה בניה בע"מ (להלן: **אמציה**) ויצר קשר עם משה על מנת



שיבצע עבורו עבודות של החלקת בטון.

ב. המשא ומתן לגבי ביצוע העבודות נעשה עם משה בלבד והעבודות בוצעו על ידי העובדים של משה.

ג. יחיאל לא הכיר את הנאשמים ולא היה לו כל קשר איתם לעניין ביצוע העבודות של החלקת רצפות בטון שהזמין ממשה.

ד. משה אמר ליחיאל מצד אחד שהנאשמת היא "שותפה שלו" (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 200 ש' 26), ומצד שני שמשה "קיבל משכורת" מהנאשמת (פרוט' עמ' 204 ש' 12).

ה. כל ההתחשבות על העבודה שבוצעה נעשתה בין יחיאל למשה בלבד. לאחר מכן, על פי בקשתו של משה, יחיאל היה מנפיק שיק לפקודת הנאשמת ומשה היה דואג להעביר ליחיאל חשבונית על שם אמציה מטעם הנאשמת ושתואמת את הסכום שנקוב בשיק.

80. המאשימה סבורה שיש להעדיף את הודעתו של משה בחקירה על פני עדותו בבית המשפט. משה הוכרז כעד עוין מאחר ובעדותו בבית המשפט טען שהוא "עובד" של הנאשמים ובעוד שבהודעתו בחקירה מסר שהתנהל באופן "עצמאי" עם מקבלי השירות השונים שקיבלו את שירותיו בתחום החלקת בטון. עם זאת, כאשר בוחנים את אמרת החוץ שלו אנו למדים שגם בה קיים בלבול בתיאורים שהוא נתן לעניין השאלה אם היה "עובד" של הנאשמים או שמא קבלן "עצמאי" שיש לו קיום משל עצמו במנותק מהנאשמים.

81. ללמדך, שגם אם נאמץ את אמרת החוץ של משה ונעדיפה על פני עדותו בבית המשפט, כפי בקשת המאשימה, עדיין לא ניתן לקבל תמונה חד משמעית לגבי מהות היחסים שבינו לבין הנאשמים. במילים אחרות, אין לאמרת החוץ כל יתרון במישור של קוהרנטיות האמרה על פני קוהרנטיות העדות בבית המשפט, וכך גם להיפך. לפיכך, אעמוד להלן על המכנה המשותף בין עדותו של משה בחקירה לבין עדותו בבית המשפט. אותו מכנה משותף ישמש אותי, יחד עם ראיות חיצוניות אחרות, כבסיס לקביעת ממצאים שבעובדה לעניין החשבוניות שנמסרו לאמציה. בדרך זו מתייתר הצורך להיזקק לסעיף 10א לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א - 1971 כמנגנון שדרכו ניתן להעדיף את אמרת החוץ של משה על פני העדות בבית המשפט.

82. המכנה המשותף בין אמרת החוץ של משה לבין עדותו בבית המשפט, ניתן לחלקו לשני חלקים עיקריים: ראשית, ממצאים כלליים שבעובדה לגבי מהות היחסים בין משה לנאשמים; שנית, ממצאים ספציפיים שבעובדה לגבי העבודות שביצע משה עבור אמציה. צא ולמד, שמהות היחסים בין משה והנאשמים תלויים בנסיבותיה של כל עבודה ועבודה, וייתכן שלגבי עבודה מסוימת ימצא כי משה הוא



"עובד שכיר" של הנאשמים ובעוד שלגבי עבודה אחרת ימצא כ-"קבלן עצמאי".

83. להלן הממצאים הכלליים שבעובדה בנוגע למהות היחסים שבין משה לנאשמים:

א. הנאשם שילם למשה שכר יומי של 500 ₪ לערך במזומן ללא תלוש משכורת (ת/47 דף 7 ש' 24-25; פרוט' מיום 9.10.13 עמ' 59 ש' 7-25).

ב. לנאשם אין ידע קודם בתחום של החלקת רצפות בטון וגם לא הכיר את העובדים שעבדו מטעמו של משה (ת/47, דף 7 ש' 6-8).

ג. משה היה יוצר קשר עם מזמיני העבודות בתחום של החלקת רצפות בטון, משיג את הפועלים שעובדים איתו, מבצע את העבודה בפועל ובמקביל מעדכן את הנאשם לגבי החשבוניות שעליו להנפיק למזמין העבודה (ת/47, דף 8 ש' 19-32; פרוט' מיום 9.10.13 עמ' 31-34).

ד. הנאשם היה מקבל פירוט חשבון ממשה לגבי שכרם של העובדים שעבדו יחד עם משה ומוסר לו כסף במזומן על מנת לשלם את שכרם של העובדים. יש לציין שבעדותו של משה בבית המשפט ציין שלעיתים הוא אישית הביא את העובדים ולעיתים אחרות הנאשם הוא זה שהביא את העובדים אך לא ידע לפרט איזה עובדים הובאו לאיזה פרויקט (ת/47, דף 4 ש' 1-19; פרוט' מיום 9.10.13 עמ' 38 ש' 6 - עמ' 39 ש' 5).

84. להלן הממצאים הספציפיים שבעובדה בנוגע לעבודות שמשה ביצע עבור אמציה (ת/47, דף 6 ש' 8-15; פרוט' מיום 9.10.13 עמ' 39 ש' 27 - עמ' 40 ש' 17, עמ' 50 ש' 12-22, עמ' 55 ש' 32 - עמ' 56 ש' 18, עמ' 58 ש' 23-26):

א. יחיאל פנה למשה והודיע לו שיש עבודה של החלקת רצפת בטון באשדוד.

ב. בעקבות הפניה של יחיאל למשה, האחרון עדכן את הנאשם ושאל אותו אם הוא מעוניין לבצע את העבודה שהוצעה למשה.

ג. משה דאג שיגיעו לאתר העבודה פועלים שביצעו בפועל את העבודה שהוזמנה ממנו על ידי יחיאל.

ד. משה היה נפגש עם בנו של יחיאל והיו מכינים יחדיו את החשבון ולאחר מכן מעדכן את



הנאשמים ומוסר להם את דף החשבון והנאשמים היו דואגים להנפיק חשבוניות בהתאם.

85. כעת יש לדון בשאלה האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות: לדעתי יש להשיב על שאלה זו בשלילה, וזאת מהטעם הפשוט שיש עסקת אמת מאחורי כל אחת מהחשבוניות. העבודות שמפורטות בחשבוניות אכן בוצעו ובנוסף אין כל טענה מטעם המאשימה שאין התאמה בין היקף העבודה שבוצעה לבין הסכום שנקוב בכל אחת מהחשבוניות.

86. האם מדובר בחשבוניות זרות: את השאלה האם מדובר בחשבוניות זרות יש לבחון בשני מישורים: המישור הראשון, האם אמציה, מקבלת החשבוניות, היא ה-"האדם האחר"; המישור השני, האם משה בהיותו צד ג' שלא מופיע בחשבונית, הוא "האדם האחר". אדון בכל אחת מהאפשרויות בנפרד:

א. המישור הראשון, האם אמציה היא ה-"האדם האחר": לאור העובדה שמנקודת המבט של יחיאל מדובר בעסקאות אמת ואמציה שילמה את התמורה עבור השירות שניתן, הרי שהיא זכאית לקבל חשבונית שתאפשר לה ניכוי מס תשומות. בנוסף, וזה העיקר, משה מסר ליחיאל שהראשון הוא "שותף" של הנאשמת ועובד מטעמה. במילים אחרות, יחיאל הוטעה לחשוב על ידי משה שהצד הישיר של העסקה היא הנאשמת, ולכן הטעייה זו יוצרת ספק לטובתו של יחיאל שלא ידע שהחשבונית שקיבל היא חשבונית זרה. לפיכך, הנני קובע כי אמציה איננה "אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. הוזה אומר, החשבוניות של הנאשמים על שם אמציה לא הונפקו במטרה שאמציה תתחמק או תשתמט מתשלום מס, כגון בדרך של ניכוי מס תשומות מאותן חשבוניות.

ב. המישור השני, האם משה הוא ה-"האדם האחר": התשובה לשאלה אם משה הוא "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, קרי החשבוניות שהנאשמים הוציאו עבור אמציה הונפקו במטרה לאפשר לו להתחמק או להשתמט מתשלום מס, תלויה בשאלה העובדתית כיצד יש להגדיר את יחסיו של משה עם הנאשמים בנוגע לעבודות שביצע עבור אמציה. ואבהיר:

1.ב. אם נאמר שמשה הוא "קבלן עצמאי", היינו נתן שירותי החלוקה של רצפות בטון לאמציה במנותק מהנאשמים ורק מקבל מהם חשבוניות ככיסוי חשבונאי עקב כך שאין לו תיק עוסק מורשה, אזי, ברור שמדובר בחשבוניות זרות ויש להרשיע את הנאשמים בשל כך שהנפיקו חשבוניות לאמציה במטרה שמשה (האדם האחר) יתחמק או ישתמט מתשלום מס.

2.ב. לעומת זאת, אם נקבע כי לענין העבודות שמשה ביצע עבור אמציה, משה היה "עובד שכיר" של הנאשמים, וזאת גם אם עבודתו אצל הנאשמים לא מדווחת לרשויות המס,



אזי, נוצר ספק סביר אם החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים עבור אמציה אכן הונפקו במטרה שמשה יתחמק או ישתמט מתשלום מס. הקביעה העובדתית שמשה הוא "עובד שכיר" מנתקת את הקשר הסיבתי בין החשבוניות שהונפקו לאמציה לבין משה. הוזה אומר, משה בהיותו "עובד שכיר" של הנאשמים לא יכול להיות "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

87. מהראיות שהוצגו בפני עולה שקיימות שתי נסיבות עובדתיות שמובילות למסקנה לפיה בכל הנוגע לחשבוניות שהוצאו על ידי הנאשמים על שם אמציה, משה היה "קבלן עצמאי" ולא "עובד שכיר":

א. ראשית, יחיאל שהינו מקבל החשבוניות בשם אמציה, לא הכיר את הנאשמים ולא הזמין שירות כלשהו מהם.

ב. שנית, יחיאל הכיר אך ורק את משה ועמו בלבד נערך המשא ומתן להגדרת מהות השירות שיינתן, אופן הביצוע והעלות.

88. בנסיבות אלה, עובר נטל הבאת הראיות (וזאת להבדיל מנטל השכנוע) לנאשמים לעורר ספק סביר כנגד המסקנה שמשה היה "קבלן עצמאי" ולא "עובד שכיר" לענין החשבוניות שהוצאו על שם אמציה. הנני קובע שהנאשמים לא עמדו בנטל הבאת הראיות. להלן נימוקי:

א. הנאשם לא הביא כל ראיה מה הייתה זהותם של העובדים שפעלו מטעמו של משה אצל אמציה בע"מ. הרושם שהתקבל הוא שהנאשם שילם שכר לעובדים שונים, שהובאו על ידי משה, מבלי לדעת למי הוא משלם.

ב. הנאשם נשאל בחקירתו, ברחל בתך הקטנה, לגבי החשבוניות שנמסרו לאמציה באמצעות משה והוא בחר לשמור על זכות השתיקה ושלא למסור כל גרסה בעניין זה (ת/85, דף 3 ש' 22-29). הלכה פסוקה היא כי שתיקתו של נאשם בחקירתו במשטרה, עשויה לשמש כראיה המחזקת את ראיות התביעה כנגדו. בסיסה של הלכה זו נעוץ בהבנה כי בחירתו של נחקר לשתוק במהלך חקירה אינה מתיישבת עם חפותו, שכן אדם שהוא חף מפשע ירצה למסור את גרסתו על מנת להפיג את ענן החשדות הפליליים העומד מעל ראשו. לפיכך, לצד הזכות המוקנית לכל נאשם למלא את פיו מים במהלך החקירה, נקבע בפסיקה, כי ניתן להסיק משתיקתו של הנאשם כי יש לו מה להסתיר, ובהעדר טעמים סבירים ואמינים באשר להחלטה לשמור על זכות השתיקה, תהווה שתיקתו של נאשם, משום ראיה המחזקת את הראיות הפוזיטביות הקיימות נגדו ובכלל זה מדובר גם בחיזוק לראיות הנסיבתיות הפועלות לחובתו (ע"פ 8823/12 **שבתאי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (1.7.14) פסקאות 29 ו-30 לפסק דינו של כבוד השופט שהם; ע"פ 4872/13 **נחמני נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו])



(26.10.14) פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל).

ג. בהודעה נוספת שנגבתה ממנו, הנאשם נשאל לגבי החשבוניות שרשם על שם אמציה והוא השיב שהוא מבצע עבודות בתחום הבניה עבור אמציה באמצעות "קבלן משנה" מטעמו בשם "משה זוארץ" (ודוק, לא משה גבאי). כמו כן, הנאשם ציין שהוא "מוכר לו את העבודה" שהנאשם קיבל מאמציה ובדרך זו אותו קבלן משנה נוטל לעצמו "60% מהסה"כ של העבודה". הנאשם הוסיף כי שילם לו בשיק של הנאשמת ולא קיבל ממנו חשבונית ובעת שנשאל האם עבד באמציה באמצעות קבלני משנה נוספים חוץ ממשה זוארץ השיב בשלילה (ת/82, דף 4 ש' 29-4). יש לציין שתיאור זה מתאים ל"קבלן עצמאי" ולא ל"עובד שכיר", וזאת בין אם נקרא לאותו קבלן משנה משה גבאי ובין אם נקרא לו משה זוארץ.

89. לאור כל האמור לעיל, הנני קובע כי משה הינו "האדם האחר" לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף וזאת לענין החשבוניות שהנפיקו הנאשמים על שם אמציה. הנני קובע גם שהחשבוניות הללו נמסרו במטרה שמשה יתחמק או ישתמט מתשלום מס. על כן, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע 4 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף לגבי חשבוניות מספר 8 עד 11 בנספח ג' לכתב האישום.

90. למען השלמת התמונה אעמוד על ההבדל בין החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים בפרויקט אינטל, שגם בו הנאשמים ומשה פעלו יחדיו בביצוע עבודות של החלקת רצפות בטון, וקבעתי שם שיש לזכות את הנאשמים, לבין החשבוניות שהונפקו לאמציה שלגביהן החלטתי להרשיע את הנאשמים. בפרויקט אינטל אדר משאבות הזמינה שירות של החלקת רצפות בטון ישירות מהנאשמים ולא ממשה. בנוסף, אדר משאבות הייתה חוליית קישור מרכזית ביחסים שבין הנאשמים לבין ברן רביב ועופר משאבות. ללמדך, שבפרויקט אינטל לא הונחה על ידי המאשימה תשתית ראיתית מתאימה שתוביל למסקנה שמשה הוא "קבלן עצמאי" ולא "עובד שכיר" של הנאשמים ולכן נטל הבאת הראיות כלל לא עבר לנאשמים, וזאת בשונה מעבודתו של משה למול אמציה כפי שהוסבר בהרחבה לעיל.

91. בהתאם למתווה הדיוני, מאחר וטענת האכיפה הבררנית של הנאשמים מתייחסת רק למקבלי החשבוניות (במקרה זה, אמציה) ולא לצד ג' (במקרה זה, משה), מתייתר הצורך לדון באפשרות שישנה אכיפה בררנית בין הנאשמים לבין משה.

ז. האישום השני: החשבוניות לדנה מיטב, חשבוניות 20-24 לנספח ג'

92. הנאשמים אישרו שהוציאו את חשבוניות מספר 20-24 בנספח ג' (ת/126) עבור חברת דנה מיטב בע"מ (להלן: **דנה מיטב**) (ראו הודעה של הנאשמים לבית המשפט מיום 10.12.13). חשבוניות אלה יש לחלקן לשתי קבוצות עיקריות: 3 חשבוניות בגין עבודות בניה ושיפוצים (להלן: "חשבוניות השיפוצים")



ושתי חשבוניות בגין "תיווך" למכירת סטוק של צעצועים (להלן: "חשבוניות הצעצועים"). אעמוד להלן על כל אחת מקבוצת החשבוניות בנפרד.

1.ז. חשבוניות השיפוצים

93. מטעם המאשימה העיד הבעלים של דנה מיטב בשם תנחום שטורן (להלן: **תנחום**) ואשר הבהיר כי הנאשם וצוות פועלים מטעמו של הנאשם ביצעו אצלו עבודות שיפוצים שונות ואף אישר שאכן קיבל מהנאשם את חשבוניות השיפוצים. בנוסף, תנחום אישר שאיש הקשר הישיר שלו לצורך ביצוע עבודות השיפוצים היה הנאשם (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 249 ש' 19 - עמ' 250 ש' 7, עמ' 250 ש' 14, עמ' 251 ש' 27 - עמ' 252 ש' 14, עמ' 253 ש' 27 - עמ' 255 ש' 10). יובהר שהתשתית הראייתית שהונחה על ידי המאשימה לגבי חשבוניות השיפוצים מתחילה ומסתיימת בעדותו של תנחום.

94. גרסתו של הנאשם היא שאכן ביצע את העבודות נשוא חשבוניות השיפוצים באמצעות פועלים מטעמו ואף נכח במקום הביצוע של העבודות (פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 360 ש' 24 - עמ' 361 ש' 21, פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 411 ש' 18 - עמ' 414 ש' 3).

95. נחזור למתווה הדיני:

א. האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות: יש להשיב על שאלה זו בשלילה. נותני החשבוניות (הנאשמים) ומקבלי החשבוניות (תנחום ודנה מיטב) אישרו שמדובר בעסקאות אמת ושהעבודות אכן בוצעו.

ב. האם מדובר בחשבוניות זרות: גם על שאלה זו יש להשיב בשלילה. המאשימה לא העלתה כל טענה, ולא כל שכן לא הביאה ראיות בעניין, שהצדדים האמתיים לעסקה אינם הנאשמים. במילים אחרות, לא הוכח שישנו "אדם אחר" כלשהו שאמור להתחמק או להשתמט מתשלום מס עקב הנפקת החשבוניות. גם אם הנאשמים העסיקו עובדים שונים בתחום השיפוצים מבלי שיירשמו בכרסת הנהלת החשבוניות של הנאשמת ומבלי שדווח עליהם לרשויות המס, הרי כל עוד לא הוכח שהם קבלני משנה "עצמאיים", הדבר לא מקים את יסודות העבירה הספציפית שיוחסה לנאשמים בכתב האישום, קרי הנפקת חשבוניות במטרה שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב1).

96. בסיכומי המאשימה (עמ' 47-50) נעשתה הפנייה לטעויות שעשה הנאשם בהוצאת חשבוניות השיפוצים במועדים שאינם עוקבים, קרי חשבונית מסוימת נחתמה וניתנה לפני חשבונית אחרת שנושאת מספר סידורי מוקדם יותר. בעיני, אין בכך ולא כלום לעניין רכיבי העבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, קרי האם חשבוניות השיפוצים הונפקו במטרה ש-"אדם אחר" יתחמק או ישתמט מתשלום מס.



97. לאור האמור לעיל אני מזכה את הנאשמים מביצוע 3 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף ואשר נוגעות לעבודות השיפוצים ונמסרו לדנה מיטב. בהתאם למתווה הדיוני, מאחר והנאשמים זוכו, מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית ביחס לדנה מיטב בנוגע לחשבוניות השיפוצים.

2.ז. חשבוניות הצעצועים

98. הנאשמים אישרו שהנפיקו את חשבוניות הצעצועים (ראו הודעת הנאשמים לבית המשפט מיום 10.12.13).

99. תנחום העיד לגבי חשבוניות הצעצועים כדלקמן:

א. תנחום הכיר את הנאשם, שכאמור ביצע עבורו עבודות שיפוצים (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 250 ש' 1-10).

ב. תנחום עסק בתחום של יבוא צעצועים מחו"ל (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 249 ש' 19-22).

ג. הנאשם ועוד שני אנשים נוספים שאינו מכיר, הציעו לו לקנות דרכם סטוקים של צעצועים שנתפסו על ידי רשויות המכס. תנחום לא ידע להסביר במדויק את טיב היחסים בין הנאשם לבין שני האנשים הנוספים שהיו איתו בעת שהוצע לתנחום לרכוש את סטוק הצעצועים, ופעם ציין שהנאשם "חבר שלהם" ופעם שהוא "שותף איתם" ופעם שהנאשם שימש כ-"מתווך". בנוסף, לטענת תנחום הוסבר לו על ידי הנאשם שהחשבונית תונפק על ידי הנאשמת מאחר והשניים האחרים לא יכולים להנפיק חשבוניות (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 250 ש' 22-32).

ד. תנחום לא הסביר מה העלות הכוללת של הסחורה שהוא היה אמור לרכוש באמצעות הנאשם וגם לא הסביר כיצד נערך החישוב של "עמלת התיווך" של הנאשמים. בנוסף, הבהיר שקיבל רק חלק מהסחורה ואת החלק האחר לא קיבל ולכן לא עמד בהסדר התשלומים ועקב כך התגלע סכסוך עסקי בינו לבין הנאשמים (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 252 ש' 16 - עמ' 253 ש' 23, עמ' 255 ש' 11 - עמ' 256 ש' 30).

ה. באחת מחשבוניות הצעצועים נרשם "עבור עמלת תיווך ברכישת צעצועים" ובחשבונית השנייה נרשם "עבור סטוק צעצועים". משנשאל תנחום על כך הוא אישר שאכן התשלום ששילם לנאשמים היה עבור שירותי "תיווך" (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 256 ש' 22-30).

100. יובהר שעדותו של תנחום היא הראיה הבלעדית כנגד הנאשם לעניין חשבוניות הצעצועים. נבחן כעת



עדות זו על פי המתווה הדיוני:

א. האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות: יש להשיב על כך בשלילה. מדובר בעסקת אמת שבמהלכה תנחום אכן קיבל סטוק של צעצועים. כמו כן, לא הובאה כל ראיה שהסכומים שהופיעו בחשבוניות הם מופרזים או בלתי מציאותיים.

ב. האם מדובר בחשבוניות זרות: כאן עולה השאלה האם חשבוניות תיווך הצעצועים הונפקו על ידי הנאשמים במטרה ש- "אדם אחר" יתחמק או ישתמט מתשלום מס. האדם האחר יכול להיות דנה מיטב או אחד משני האנשים הנוספים שהיו עם הנאשם בעת שנפגש עם תנחום. נדון בשתי האפשרויות:

1.ב. לגבי דנה מיטב, מאחר ודנה מיטב והנאשמת הם הצדדים הנכונים לעסקאות מושא החשבוניות, לא ניתן לקבוע שהאדם האחר הוא דנה מיטב.

2.ב. לגבי שני האנשים הנוספים שהגיעו עם הנאשם לפגישה עם תנחום, יצוין שזהותם לא הובררה. בנוסף, תנחום מאשר שאיש הקשר הישיר שלו לעניין ביצוע העסקה הוא הנאשם עצמו ולא שני האנשים שהיו עמו ואף אישר שבמודע ובהסכמה שילם לנאשמת באמצעות הנאשם "עמלת תיווך". יש להוסיף גם שפרטיה של עסקת התיווך נותרו חסרים (כגון: העלות הכוללת של העסקה, אחוז התיווך שהיה אמור להילקח על ידי הנאשמים, מנגנון הביצוע של העסקה ומהן חובותיו וזכויותיו של כל צד בה והאם ישנם גורמים נוספים שמעורבים בעסקה).

101. המאשימה מלינה בסיכומיה (עמ' 51 - 53) על כך שהנאשם סירב למסור מידע אודות זהותם של שני האנשים שהיו עימו וגם לא הצביע על מסמכים חוזיים שמסדירים את היחסים בינו לבין תנחום. דא עקא, בטרם שבית המשפט שוקל את האפשרות להעביר את נטל הבאת הראיות לחובתו של הנאשם, עליו לבחון תחילה את מהות הראיות שהובאו על ידי המאשימה והאם די בהם להעברת הנטל. לדעתי, עדותו של תנחום, כפי שהובאה לעיל, כראיה בלעדית של המאשימה, אין בה בכדי להצדיק את העברת נטל הבאת הראיות לנאשם. בנסיבות אלה, הנני קובע שלא הוכח שחשבוניות תיווך הצעצועים הן חשבוניות זרות.

102. בנסיבות אלה, הנני מזכה את הנאשמים מביצוע 2 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף לעניין חשבוניות תיווך הצעצועים שנמסרו על ידי הנאשמים לדנה מיטב. בהתאם למתווה הדיוני מאחר והנאשמים זוכו, מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בדרנית ביחס לחשבוניות הצעצועים.

ח. האישום השני: החשבוניות לרות ורפאל, חשבוניות 48-66 בנספח ג'

ח.



103. הנאשמים אישרו שהנפיקו את חשבוניות מספר 48 עד 66 בנספח ג' עבור חברת רות ורפאל השקעות ונדל"ן בע"מ (להלן: **רות ורפאל**) (ראו הודעה מטעם הנאשמים לבית משפט מיום 10.12.13).

104. מטעם המאשימה העיד אריה גניש, הבעלים והמנהל של רות ורפאל (להלן: **אריה**) ואשר מסר את הדברים הבאים:

א. רות ורפאל היתה הקבלן המבצע לבניית שלד של פרויקט בניה עבור רשת "רמי לוי" בשילת. רות ורפאל פנתה תחילה לעופר גניש (להלן: **עופר**), אחיו של אריה, לפעול מטעמה בביצוע בניית השלד. בסופו של דבר, עופר לא היה יכול לשמש כקבלן משנה ישיר, העומד בפני עצמו למול רות ורפאל, ולכן עופר גייס את הנאשמים להיות קבלן המשנה שיבצע את העבודות באתר הבניה עבור רות ורפאל (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 194, ש' 16 - עמ' 195 ש' 2).

ב. רות ורפאל חתמה עם הנאשמת על חוזה מפורט לגבי מהות העבודות שיש לבצע באותו פרויקט. החוזה נחתם באופן אישי על ידי הנאשם בעת פגישה שהתקיימה בינו לבין אריה. החוזה גם כלל תיאור של הסכומים שישולמו לאחר סיום שלבים שונים של הבניה (ת/71; ראו גם פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 195 ש' 4 - 6).

ג. הגורם הישיר שאחראי על טיב העבודה, מועדי האספקה ואשר לו שולמו השיקים עבור העבודות שבוצעו וממנו התקבלו החשבוניות, הוא הנאשמים. כמו כן, הביצוע הפיזי של העבודות נעשה על ידי אדם בשם מחמוד בזאר והמכונה "אבו רובין" (להלן: **אבו רובין**) יחד עם צוות פועלים מטעמו וצוות פועלים מטעמו של עופר (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 195 ש' 11 - 21, עמ' 196 ש' 16 - 197 ש' 3, עמ' 198 ש' 1 - 27).

ד. באתר הבניה נכח אדם בשם ויקטור נימנו, שהינו קרוב משפחה של הנאשם (להלן: **ויקטור**) ואשר פעל מטעמו. כמו כן, ויקטור הביא מהנאשמים את החשבוניות ובנוסף העביר להם את השיקים ששולמו על ידי רות ורפאל (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 196 ש' 3 - 11).

ה. מנקודת המבט של אריה, אבו רובין היה עובד של הנאשמים. כמו כן, שכרו של אבו רובין ושכרם של הפועלים שעבדו יחד איתו, שולם ע"י הנאשמים, למעט במקרים בודדים שאריה שילם ישירות לאבו רובין, תוך קיזוז הסכום ששילם לו מהתשלומים שעליו לשלם לנאשמים (פרוט' מיום 15.6.14 עמ' 197 ש' 17 - 30).

105. ויקטור העיד כי היחסים החוזיים הישירים היו בין רות ורפאל לבין הנאשמת וכי כל תפקידו היה לסייע לנאשמת. לטענת ויקטור הוא היה עושה דברה של הנאשמת ופעל באתר הבניה מתוך עזרה לנאשם עקב היותם קרובי משפחה וגם מתוך תקווה שיוכל לקבל ממנו שכר כלשהו. לטענתו, תפקידו היה



להעביר חשבוניות מהנאשמים לרות ורפאל ולהעביר בחזרה שיקים לנאשמים, היינו "מעין שליח", כלשונו (פרוט' מיום 16.4.15 עמ' 284 ש' 10 - עמ' 287 ש' 11).

106. בנוסף, עופר העיד בתמצית כדלקמן:

א. רות ורפאל פנתה אליו לצורך ביצוע בניית השלד של סניף רשת "רמי לוי" בשילת. עופר השיג קבלן תושב שטחים בשם "פאוזי" (להלן: **פאוזי**) והאחרון גייס את אבו רובין. כמו כן, עופר דאג להמציא חשבוניות עבור רות ורפאל בגין העבודות הראשונות שביצע באתר על שם חברה מסוימת ואדם בשם "ג'מיל" מסר לו את אותן חשבוניות. לטענת עופר, בסופו של יום, הוסבר לו ע"י אריה, הבעלים והמנהלים של רות ורפאל, שיש בעיה עם החשבוניות שהביא מאותו ג'מיל ולא ניתן להמשיך לבצע את הפרויקט במתכונת זו (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 239 ש' 31 - עמ' 240 ש' 22; עמ' 244 ש' 1 - 31).

ב. בנסיבות אלה, אריה חתם על חוזה לביצוע עבודות הבניה ישירות עם הנאשמת, בעוד שעופר ואבו רובין המשיכו לעבוד באתר לצורך הביצוע הפיזי של העבודות השונות וזאת באמצעות פועלים שונים שהובאו על ידו ועל ידי אבו רובין. עופר, אבו רובין והפועלים מטעמם לא קיבלו תלושי שכר מהנאשמים בגין העבודות שביצעו באתר הבניה (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 240 ש' 22 - עמ' 241 ש' 29).

ג. המסגרת הכלכלית במרובע היחסים שבין עופר, אבו רובין, הנאשמת ורות ורפאל היה כך שמכל תשלום שיגיע מהאחרונה יקבלו אבו רובין ועופר 40% כל אחד והנאשמת תקבל את 20% הנותרים (פרוט' מיום 12.3.15 עמ' 245 ש' 12 - 15).

107. להלן תמצית עדותו של אבו רובין בבית המשפט:

א. פאוזי עבד בעבר עם עופר ולכן פנה לאבו רובין כדי שישמש כמנהל עבודה באתר הבניה. בסופו של דבר, פאוזי עזב את האתר ונשאר אבו רובין לעבוד באתר מול עופר. אבו רובין הביא את הפועלים מטעמו שהם תושבי שטחים שהועסקו באתר ללא תלושי שכר (פרוט' מיום 26.3.15 עמ' 266 ש' 4 - עמ' 267 ש' 3).

ב. אבו רובין לא הכיר את הנאשמת וגם לא את הנאשם. בנוסף, אבו רובין גם לא יודע מה טיב הקשר שבין הנאשמים לבין עופר. עם זאת, אבו רובין אישר שפגש את הנאשם בתוך אתר הבניה (פרוט' מיום 26.3.15 עמ' 268 ש' 2 - 32).



ג. אבו רובין טען שלא קיבל כספים כלשהם מהנאשם (פרוט' מיום 26.3.15 עמ' 269 ש' 30 - עמ' 270 ש' 4).

ד. אבו רובין העלה השערות שונות לגבי אופן חלוקת התשלומים שהתקבלו מרות ורפאל בין עופר לבין הנאשמת. יש לציין שבסופו של דבר, מדובר בעדות שמיעה ולא בדברים שהוא יכול להעיד עליהם באופן אישי (פרוט' מיום 26.3.15 עמ' 271 ש' 25 - עמ' 272 ש' 26).

ה. אבו רובין קיבל כספים עבור שירותיו רק מעופר (פרוט' מיום 26.3.15 עמ' 272 ש' 30 - עמ' 273 ש' 21).

108. נחזור למתווה הדיני:

א. האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות? התשובה לשאלה זו היא שלילית. כל העדים שהובאו לעיל אישרו שפרויקט הבניה של סניף הרשת "רמי לוי" בשילת הוא פרויקט אמיתי שבוצעה בו עבודה לכל דבר ועניין. לא מדובר בפרויקט מדומה, אלא בעסקת אמת.

ב. האם מדובר בחשבוניות זרות? יש לבחון שאלה זו בשלושה מישורים:

1.ב. המישור הראשון, האם "האדם האחר" הוא רות ורפאל - התשובה לשאלה זו היא שלילית. אריה העיד שמדובר בעסקה חוקית לחלוטין שבוצעה ישירות עם הנאשמים בצירוף חוזה שמפרט את זכויותיו וחובותיו של כל אחד מהצדדים. לפיכך, הנני קובע שרות ורפאל מצד אחד והנאשמים מצד שני, הם הצדדים הנכונים לעסקאות מושא החשבוניות שהונפקו לרות ורפאל. כמו כן, הנני קובע שלא הוכח שהחשבוניות שנמסרו ע"י הנאשמים לרות ורפאל הונפקו במטרה כי רות ורפאל תתחמק או תשתמט מתשלום מס.

2.ב. המישור השני, האם "האדם האחר" הוא עופר - אומנם, התיאור שנתן עופר הוא שונה מהתיאור שניתן ע"י אריה לגבי מעמדה של הנאשמת בפרויקט הבניה שבשילת. עם זאת, יוזכר, שאריה העיד כעד מטעם התביעה, ולא הוכרז כעד עוין ולא התבקשה בשום שלב הגשה של אמרת החוץ שלו והעדפתה על פני עדותו בבית המשפט. המאשימה גם לא טענה שעדותו איננה מהימנה וגם לא הבהירה בסיכומיה מדוע דווקא הדברים שמסר עופר (שבאופן קלוש בלבד מצביעים על האפשרות שהחשבוניות של הנאשמים הן חשבוניות זרות על מנת לכסות על פעילותו של עופר באתר) הם בהכרח עדיפים על הדברים שמסר אריה, שטען שמדובר בעסקת אמת של בנייה ושנעשתה ישירות עם הנאשמים. יתר על כן, יוזכר שאבו רובין לא ידע מידיעה אישית להסביר את



טיב היחסים שבין עופר לבין הנאשמים ולכן אין בעדותו של אבו רובין בכדי לתמוך בגרסתו של עופר על מנת להעדיפה על גרסתו של אריה. לסיכום, הנני קובע שלא הוכח ברמת ההוכחה הנדרשת בהליך הפלילי, קרי מעל לכל ספק סביר, כי החשבוניות שהונפקו ע"י הנאשמים הן זרות ומטרתן היתה לאפשר לעופר להתחמק או להשתמט מתשלום מס. הווה אומר, עופר איננו "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף.

ב.3. המישור השלישי, האם "האדם האחר" הוא אבו רובין: גם על שאלה זו יש להשיב בשלילה. אריה הבהיר שלא היה לו שום מגע ישיר עם אבו רובין ומבחינתו מי שאחראי באופן בלעדי על ביצוע העבודה של בניית השלד של הפרויקט בשילת הוא הנאשמים. אבו רובין גם לא העיד שהיה לו קשר כלשהו עם אריה ולמעשה הבהיר שהוא פעל מטעמו של עופר בלבד. משקבעתי שלא הוכח שעופר הוא "אדם אחר" לעניין סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, הרי קל וחומר שלא הוכח שאבו רובין, שעבד באתר לפי הוראת עופר, הוא "האדם האחר". במילים אחרות, לא הוכח שאבו רובין הוא "קבלן עצמאי" שפעל ישירות למול רות ורפאל. לפיכך, הנני קובע שלא הוכח שהנאשמים הנפיקו חשבוניות זרות לרות ורפאל במטרה שאבו רובין יתחמק או ישתמט מתשלום מס.

109. המאשימה תיארה בהרחבה בסיכומיה את גרסת הנאשם וניסתה לבנות ממנה פסיפס ראייתי מרשיע כנגדו. לא התרשמתי שיש בגרסתו של הנאשם בבית המשפט או באמרות החוץ שלו נתון עובדתי שיש בו בכדי לבסס ממצא מרשיע כנגדו. גרסתו הבסיסית של הנאשם היא שההתקשרות החוזית שלו ושל הנאשמת עם רות רפאל והנפקת החשבוניות מטעם הנאשמת משקפות עסקת אמת. טענה זו איננה מופרכת לאור מצב הראיות שתואר לעיל.

110. כמו כן, אמנם התנהלותם של הנאשמים רחוקה מלהיות התנהלות חשבונית תקינה, כגון תשלום שכר לעובדים השונים ולמנהלי העבודה, לרבות עופר ואבו רובין, ללא רישום כדון וכן פריטת שיקים שהתקבלו מרות ורפאל ב-"צ'יינג'" ומבלי להפקידם בחשבונות הבנק. יחד עם זאת, גם אם הדבר יוצר חשש ממשי לביצוען של עבירות מסוימות (שכלל לא הוגדר מהן על ידי המאשימה ובכל מקרה לא יוחסו לנאשמים בכתב האישום ובית המשפט גם לא התבקש להרשיעם בהם), אין בעצם ביצוען של עבירות אחרות כדי לבסס מסקנה שהוכחו רכיבי העבירות שיוחסו לנאשמים בכתב האישום, קרי שהחשבוניות שהונפקו עבור רות ורפאל הוצאו במטרה ש-"אדם אחר" ישתמט או יתחמק מתשלום מס לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף.

111. בנסיבות אלה, הנני מזכה את הנאשמים מביצוע 19 עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף כמפורט בחשבוניות 48 עד 66 בנספח ג' לכתב האישום. לפי המתווה הדיוני, מאחר והנאשמים זוכו, מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית בין הנאשמים שהועמדו לדין לבין רות ורפאל ואריה שלא



הועמדו לדין.

ט. האישום השני: החשבונית לטליה נכסים, חשבונית 26 בנספח ג'

112. מטעם המאשימה העיד עורך דין טל שחם שמסר את הדברים הבאים (פרוט' מיום 2.6.14 עמ' 175 - 177):

א. במהלך שנת 2007 ייצג חברה בשם טליה מ.ר. נכסים בע"מ (להלן: **טליה**), ואשר היתה בבעלות של אדם בשם מאור בן ניסן (להלן: **מאור**).

ב. טליה היתה הבעלים של מגרש במתחם "כוכב הצפון" ואשר הוגדר כמגרש לצורכי ציבור וחיפשה קונה למגרש (להלן: **המגרש**).

ג. בין טליה לבין הנאשמת נכרת הסכם תיווך ביום 20.4.07 שלפיו היה והנאשמת תדאג להביא קונה למגרש במחיר שלא יפחת מ-2.5 מיליון דולר ארה"ב, אזי תזכה לעמלת תיווך בשיעור של 20% מהמחיר בתוספת מע"מ (ת/116, סעיף 3 להסכם).

ד. ביום 2.5.07 טליה חתמה על הסכם מכירה של המגרש עם חברה בשם יסדה בע"מ (להלן: **יסדה**) שבניהולו של אדם בשם יניב זגורי (להלן: **יניב**) וזאת בתמורה לסך של 2.85 מיליון דולר ארה"ב (ת/61).

ה. הנאשמת קיבלה את העמלה שעליה סוכם והנפיקה חשבונית בגין כך (ת/24).

113. יניב אישר בעדותו את הסכם הרכישה של המגרש מטליה וטען שאין לו כל היכרות עם הנאשמים (פרוט' מיום 8.5.14 עמ' 146 - 147). בנוסף, מטעם המאשימה העידו שני מתווכים, אלי ראובן ואנדרי שיר (להלן: **המתווכים**) ושלטענתם, המגרש הוצע לקניה על ידם ליניב. המתווכים העידו שאין להם היכרות עם הנאשמים (פרוט' מיום 8.5.14 עמ' 150 - 151, 153 - 155).

114. לטענת הנאשם, מדובר בעסקת אמת וכי היתה לו היכרות אישית עם מאור אשר הבטיח לו שאם יצליח לסדר קונה למגרש, אזי יזכה לעמלה, הכל כמפורט בהסכם שתואר לעיל בעדותו של עו"ד טל שחם (פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 365 ש' 7 - עמ' 366 ש' 9, פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 421 ש' 18 - עמ' 423 ש' 10).



115. מן הראוי לציין שמאור כלל לא העיד במשפט ומשמיעת הראיות עלה שכלל לא נגבתה ממנו אמרה כלשהי על מנת לנסות להפריך או לאשש באמצעותו את גרסת הנאשם. המאשימה טענה בסיכומיה (עמ' 62 - 63) שהנאשם מנוע מלהעלות טענה של מחדל חקירתי לפיה מאור לא נחקר מאחר וסירב לציין את פרטיו של מאור בחקירותיו. טענה זו אין בה ממש מהטעם הפשוט שזהותו של מאור היתה ידועה ממילא לרשות החוקרת מכוח העדות שנגבתה מעו"ד טל שחם ומהמסמכים שהיו ברשותה (ת/61), כך שהרשות החוקרת היתה מודעת לחשיבות חקירתו של מאור במנותק מהשאלה אם הנאשם מסר את שמו בחקירותיו או לא.

116. בעיני, העדר חקירתו של מאור לגבי נסיבות קבלת החשבונית שהנפיקה הנאשמת לטליה הוא מחדל חקירה מובהק שדי בו כשלעצמו בכדי למוטט את טענת המאשימה שיש להרשיע את הנאשמים לעניין חשבונית זו. גביית עדותו של מאור היתה חיונית על מנת לזרות אור על נסיבות קבלתה של החשבונית שהנפיקה הנאשמת לטליה. כמו כן, העובדה שניב והמתווכים לא הכירו את הנאשמים איננה מעלה ואיננה מורידה מאחר והמשא ומתן וההסכם שנכרת בעקבותיו ושעומדים מאחורי החשבונית שהנפיקה הנאשמת לטליה נעשו עם טליה ומאור ולא עם ניב והמתווכים.

117. על כן, הנני קובע שדי במחדל החקירתי של אי חקירתו של מאור בכדי לזכות את הנאשמים. מעבר לנדרש, אבחן גם האם התקיימה העבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף מהאספקלריה של המתווה הדיוני שקבעתי לעיל:

א. האם החשבונית היא פיקטיבית - ברור שהתשובה לשאלה זו היא שלילית. מדובר במגרש אמיתי שנמכר במחיר גבוה יותר מהמחיר המינימאלי שנקבע בהסכם התיווך בין טליה לבין הנאשמים ומכאן זכותם של הנאשמים לקבלת עמלת התיווך.

ב. האם החשבונית היא זרה - גם לשאלה זו יש להשיב בשלילה. לא הונחה תשתית ראיתית שמכוחה ניתן ללמוד כי פעולת הנפקת החשבונית ע"י הנאשמים לטליה, נעשתה במטרה לאפשר ל-"אדם אחר" להשתמט או להתחמק מתשלום מס. לא הוכח שטליה היא "אדם אחר", כפי שלא הוכחה זהותו של "אדם אחר" כלשהו, שהיה יכול להשתמט או להתחמק מתשלום מס מעצם הנפקת החשבונית.

118. בנסיבות אלה, הנני מזכה את הנאשמים מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף לעניין חשבונית מספר 26 בנספח ג' לכתב האישום. לפי המתווה הדיוני, מאחר וזכו הנאשמים מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית ביחס לטליה ומאור.

י. האישום השני: הפרויקט בגן יבנה, חשבוניות 14 ו-43 בנספח ג'



119. הנאשמים מאשרים שהוציאו את חשבוניות מספר 14 ו-43 שבנספח ג' (ראו הודעה מטעם הנאשמים לבית המשפט מיום 10.12.13).

120. הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן ואשר ישמשו אותי בהמשך בעת בחינת השאלה האם הנאשמים ביצעו עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף:

א. רפאל אמסלם רכש קרקע בגן יבנה: אדם בשם רפאל אמסלם (להלן: רפאל) רכש קרקע בשטח של כ- 73 דונם בגן יבנה (להלן: הקרקע) וזאת מחברה בשם ס.פ. (פרדס גן יבנה) בע"מ (להלן: פרדס גן) תמורת סך של כ- 1.9 מיליון דולר ארה"ב. הקרקע נרכשה בנאמנות על ידי רפאל עבור שתי חברות בהקמה שבבעלות בניו ונקראות ניר פז פרויקטים ומסחר בע"מ (להלן: ניר פז) ו-ברון א.ד. השקעות ומסחר בע"מ (להלן: ברון).

(ראו בעניין זה: העתק הסכם המכר בין פרדס גן ורפאל, ת/101; עדותו של רפאל בבית המשפט, פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 153-155; הודעתו של רפאל מיום 8.8.07, ת/136, דף 2 ש' 4-17).

ב. רפאל קיבל הלוואה מאלברט סויסה: רפאל קיבל הלוואה מאדם בשם אלברט סויסה (להלן: אלברט) בסך של 300,000 דולר ארה"ב וזאת על מנת לממן את חלק מהתמורה עבור הרכישה של הקרקע בגן יבנה. הסכם ההלוואה תחילה לא הועלה על הכתב והתנהל משא ומתן בין רפאל לאלברט לפיו האחרון יהפוך לשותף ברכישה של הקרקע. בסופו של דבר, נערך הסכם בכתב בין אלברט לבין רפאל, ניר פז וברון שהגדיר את היחסים ביניהם כהסכם הלוואה רגיל ולא כשותפות ובמסגרתו ההלוואה בסך של 300 אלף דולר ארה"ב תיפרע בסכום כולל של 480 אלף דולר ארה"ב. רפאל, ברון וניר פז לא עמדו בהתחייבויותיהם כלפי אלברט ולכן האחרון הגיש תביעה לבית המשפט כנגד רפאל, בניו, ניר פז וברון. בעקבות התביעה שהוגשה הוטל עיקול על הקרקע לטובת אלברט.

(ראו בעניין זה: הסכם הלוואה בין אלברט, ניר פז, ברון ורפאל, ת/106; תביעה של אלברט נגד רפאל ובניו, ניר פז וברון, ת/68; עדותו של רפאל בבית המשפט מיום 20.11.13, פרוט' עמ' 155-157; הודעתו של רפאל מיום 8.8.07, ת/136, דף 3 ש' 8 - דף 4 ש' 20; הודעתו של רפאל מיום 26.8.07, דף 2 ש' 2-34; עדותו של אלברט, פרוט' מיום 15.10.15, עמ' 320 ש' 28 - עמ' 323 ש' 15; עדותו של דניאל סויסה, אחיו של אלברט, פרוט' מיום 22.10.13, עמ' 83 ש' 9 - עמ' 84 ש' 26).

ג. ניר פז וברון מכרו את הקרקע: ניר פז וברון מכרו את הקרקע לחברה בשם פרחי גן יבנה בע"מ (להלן: פרחי גן) תמורת סך של 7.25 מיליון דולר ארה"ב. פרחי גן שילמו ישירות לאלברט את הסך של 480 אלף דולר ארה"ב וזאת על מנת שיוסר העיקול שהוטל על ידי אלברט על הקרקע, וזאת על חשבון התמורה לניר פז וברון. הסכום הכולל ששולם לאלברט על ידי פרחי גן



ניתן בשני תשלומים: התשלום הראשון בסך של 1,508,760.17 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 233,857.83 ₪; התשלום השני בסך של 502,919.48 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 77,952.52 ₪ (להלן: **התשלום הראשון והתשלום השני**, בהתאמה). ניר פז הוציאה ביום 14.5.07 חשבונית מס לפרחי גן עבור התשלום הראשון וברון הוציאה ביום 14.5.07 חשבונית מס לפרחי גן עבור התשלום השני.

(ראו בעניין זה חשבוניות המס של ברון וניר פז לפרחי גן, ת/110 ו-ת/108; הסכם המכירה של הקרקע בין ניר פז וברון לבין פרחי גן, ת/164; עדותו של רפאל בבית המשפט מיום 20.11.13, פרוט' עמ' 156-158; הודעתו של אלברט מיום 8.8.07, דף 4 ש' 9-36; הודעתו של רפאל מיום 26.8.07, דף 2 ש' 15-35; עדותו של אלברט בבית המשפט, פרוט' מיום 15.10.15 עמ' 322 ש' 1 - עמ' 323 ש' 26).

121. אין מחלוקת בין הצדדים שהנאשמת הנפיקה שתי חשבוניות (ת/22) ביום 17.5.07 כדלקמן:

א. חשבונית לניר פז בסך של 1,508,400 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 233,802 ₪. סכומים אלה הם כמעט זהים לסכומים שמופיעים בחשבונית שהנפיקה ניר פז לגן יבנה ביום 14.5.07 בגין התשלום הראשון. כמו כן בחשבונית זו של הנאשמת לניר פז נרשמו הדברים הבאים: "עבור שותפות בקרקע ביזמות בגוש 564, חלקה 22, גוש חלקה 544,42,53" (ההדגשה לא במקור).

ב. חשבונית לברון בסך של 502,800 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 77,934 ₪. סכומים אלה הם כמעט זהים לסכומים שמופיעים בחשבונית שהנפיקה ברון לגן יבנה ביום 14.5.07 בגין התשלום השני. כמו כן בחשבונית זו של הנאשמת לברון נרשמו הדברים הבאים: "עבור שותפות בקרקע ביזמות גוש 564 חלקה 22, גוש 544 וחלקות 42, 53" (ההדגשה לא במקור).

122. המאשימה טוענת שמדובר בשתי חשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן דבר, לא שותפות בקרקע וגם לא הסכם הלוואה, שכל מטרת הנפקתן הייתה לאפשר לברון וניר פז להתחמק מתשלום מס. לעומת זאת, הנאשם טוען שמדובר בחשבוניות לגיטימיות שמשקפות עסקאות אמת.

123. רפאל מסר שתי גרסאות סותרות באמרות החוץ שנגבו ממנו לגבי מהותן של שתי החשבוניות הנ"ל שהונפקו על ידי הנאשמת:

א. הגרסה הראשונה: גרסה זו נמסרה בהודעתו מיום 8.8.07 ואשר לפיה בעת שהיו חסרים לו סך של 300 אלף דולר ארה"ב לצורך השלמת התמורה עבור רכישת הקרקע מפרדס גן, פנה לאלברט ולנאשמים, שפעלו בשיתוף, על מנת לקבל מהם הלוואה בסכום האמור. כמו כן, רפאל ציין שבמובן מסוים ה-"הלוואה" שקיבל מאלברט ומנאשמים יש לה מימד של "השקעה"



בקרקה. בנוסף, לטענתו עם פירעון "ההלוואה" ישירות לאלברט, הנאשמת הוציאה חשבוניות על מלוא סכום הפירעון בשקלים השווים לסך של 480 אלף דולר ארה"ב, וזאת בשם הנאשמת ובשמו של אלברט (ת/136, דף 3 ש' 5 - דף 4 ש' 12, דף 4 ש' 31 - דף 7 ש' 17).

ב. הגרסה השנייה: בהודעתו של רפאל מיום 26.8.07 הוא טען שלאחר שהתייעץ עם רואה חשבון מטעמו הוא החליט לספר את האמת ולפיה הנאשמים לא קשורים בכל דרך שהיא לרכישה של הקרקע, אינם שותפים בה וגם לא נתנו הלוואה כלשהי. לפי גרסה זו, לאחר שהוצאו החשבוניות על ידי ניר פז וברון בגין התשלום הראשון והתשלום השני לפרחי גן ביום 14.5.07, רפאל השכיל לדעת שאין לניר פז ולברון נזילות כספית שתאפשר להם לשלם לרשויות המס את מס העסקאות שגלום בשתי החשבוניות ולכן היה זקוק לדחיה של כחודשיים על מנת לארגן את הכספים הנחוצים לשם תשלום מס העסקאות שנובע מחשבוניות אלה. לפיכך, רפאל פנה לנאשם כדי שהאחרון ינפיק לו שתי חשבוניות פיקטיביות שיאפשרו דחיה של מועד תשלום מס העסקאות בחודשיים נוספים. המנגנון שעליו סוכם עם הנאשם היה כדלקמן:

1.ב. הנאשמת תנפיק חשבונית לניר פז שתואמת את הסכומים שמופיעים בחשבונית שהונפקה ע"י ניר פז לפרחי גן בגין התשלום הראשון. החשבונית שתונפק על ידי הנאשמת תישא תאריך הנפקה שנמצא בתוך תקופת הדו"ח התקופתי שבו ניר פז הנפיקה את החשבונית לפרחי גן בגין התשלום הראשון. בדרך זו, ניר פז תוכל לקזז את מלוא מס העסקאות שגלום בחשבונית שהנפיקה לפרחי גן בגין התשלום הראשון מתוך מס התשומות שגלום בחשבונית שתקבל מהנאשמת.

2.ב. הנאשמת תנפיק חשבונית לברון שתואמת את הסכומים שמופיעים בחשבונית שהונפקה ע"י ברון לפרחי גן בגין התשלום השני. החשבונית שתונפק על ידי הנאשמת תישא תאריך הנפקה שנמצא בתוך תקופת הדו"ח התקופה שבו ברון הנפיקה את החשבונית לפרחי גן בגין התשלום השני. בדרך זו, ברון תוכל לקזז את מלוא מס העסקאות שגלום בחשבונית שהנפיקה לפרחי גן בגין התשלום השני מתוך מס התשומות שגלום בחשבונית שתקבל מהנאשמת.

3.ב. יוצא מכך, שבדו"ח התקופתי של ניר פז ובדו"ח התקופתי של ברון בגין התקופה שמיום 1.5.07 ועד 30.6.07, ברון וניר פז לא ישלמו דבר לרשויות מע"מ בגין החשבוניות שהנפיקו בהתאמה לפרחי גן בעבור התשלום הראשון והשני.

4.ב. בדרך זו, סכום מס העסקאות שהיה על ניר פז וברון לשלם לרשויות המע"מ, עד ליום 15.7.07, "עובר" תשלומי הנאשמת במסגרת הדו"ח התקופתי של הנאשמת שמתייחס לתקופה שבין 1.5.07 ועד 30.6.07, ואשר יש לשלמו עד ליום 15.7.07.



5.ב. רפאל נתן לנאשמת המחאה שמועד פירעונה 15.9.07, קרי חודשיים לאחר המועד שחל ביום 15.7.07 שבו הנאשמת אמורה לשלם את מס העסקאות בגין שתי החשבוניות שנתנה לניר פז ולברון. המחאה זו היתה משוכה מחשבון הבנק האישי של רפאל והינה בסך של 311,736 ₪, ואשר מגלם את הסכום הכולל של מס העסקאות שנובע משתי החשבוניות שנתנה הנאשמת, אחת לניר פז והשניה לברון.

6.ב. רפאל עידכן את הנאשם אודות ההלוואה בסך של 300,000 דולר ארה"ב שקיבל מאלברט כדי שבמידה ותתנהל חקירה בעתיד על ידי רשויות המס, הנאשם יוכל למסור גרסה שקושרת את החשבוניות של הנאשמת שנמסרו לניר פז וברון עם אותה הלוואה. בנוסף, הנאשמת מסרה לרפאל מסמך שלפיו הנאשמת מאשרת שההלוואה שניטלה כביכול ממנה, נפרעה, ושאינן לנאשמת טענות נוספות כלפי ניר פז וברון.

(ראו בעניין זה: הודעתו של רפאל מיום 26.8.07, ת/137, דף 2 ש' 2 - דף 3 ש' 38; וכן ראו הודעתו של רפאל מיום 2.9.07, ת/138, דף 2 ש' 1 - 22; העתק ההמחאה שמסר רפאל לנאשמת בסך של 311,736 ₪, ת/112; האישור שמסרה הנאשמת לרפאל ושלפיו ניר פז פרעה את מלוא ההלוואה שניטלה מהנאשמת ומאלברט, ת/113; יש לציין שרפאל חזר ואישר את גרסתו השניה גם בעדותו בבית המשפט, ראו עדותו של רפאל בפרוטוקול מיום 20.11.13, עמ' 158 - 160).

124. בעדותו של הנאשם בבית המשפט הוא מסר גרסה שמאוד דומה לדבריו של רפאל בגרסה הראשונה (פרוט' מיום 29.11.15, עמ' 366 ש' 10 - 28, פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 423 ש' 14 - עמ' 425 ש' 11). לפיכך, הנאשם ביקש שבית המשפט יעדיף את גרסתו הראשונה של רפאל על פני גרסתו השניה, ובעוד שהמאשימה טענה הפוך.

125. הנאשם טען בעדותו בבית המשפט שהחשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמת, הונפקו למול הלוואה שנתן לניר פז ולברון ואף קיבל שתי המחאות מהן עבור הריבית שחלה על ההלוואה. הנאשם טען כי ההמחאות נמסרו על ידו למשרד עורך דין מסוים לצורך הגשת תביעה בשמו נגד ניר פז וברון, עקב כך שהמחאות אלה לא כובדו (פרוט' מיום 29.11.15, עמ' 366 ש' 10 - 28, פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 424 ש' 13 - עמ' 425 ש' 4).

126. הנני קובע שיש להעדיף את גרסתו השניה של רפאל על פני גרסתו הראשונה. להלן נימוקיי:

א. גרסתו השניה של רפאל מתיישבת היטב עם ראיות חיצוניות בדמות עדותם של אלברט ואחיו דניאל, לפיהן אין להם כל היכרות עם הנאשם ולא היו בקשר עימו בשום שלב וכי ההלוואה



שמסר אלברט לרפאל, עבור ניר פז וברון, בסך של 300,000 דולר ארה"ב, נעשתה מכספו האישי של אלברט ולנאשמים לא היתה כל נגיעה בכך (ראו עדותו של אלברט בפרוט' מיום 15.10.15, עמ' 324 ש' 2 - 7, עמ' 326 ש' 1 - 6; עדותו של דניאל סויסה, אחיו של אלברט, פרוט' מיום 22.10.13, עמ' 85 ש' 30 - עמ' 86 ש' 18).

ב. רפאל אישר את גרסתו השניה גם בעדותו בבית המשפט.

ג. הסכומים שמופיעים בחשבוניות שהנפיקה הנאשמת לניר פז ולברון תואמים את הסכומים שהופיעו בחשבוניות שהנפיקו ניר פז וברון לפרחי גן, וזאת כראיה נסיבתית משמעותית שפועלת לרעתם של הנאשמים.

ד. הנאשמים לא המציאו העתקים של ההמחאות שלטענתם קיבלו מניר פז וברון וגם לא העתק של התביעה שהוגשה כנגדן, ככל שאכן הוגשה תביעה כזו, וגם לא הביאו את עורך הדין שלו נמסרו ההמחאות כעד במשפט.

ה. בפסיקה נקבע שאם צד להליך נמנע מהבאת ראיה לצורך ביסוס טענה מהותית שיש בפיו (כגון אי הבאת עד או מסמך), בית המשפט יכול לצאת מתוך ההנחה כי אילו הובאה הראיה (או בדוגמא של אי הבאת עד או המסמך, אילו הובא העד או המסמך) היתה הראיה תומכת בגרסת הצד שכנגד. כלל ראייתי זה מקובל גם בהליך אזרחי וגם בהליך פלילי (ע"פ 712/94 גאברי נ' מדינת ישראל פ"ד מט(2) 332, 337 (1995) בדברי כב' השופט קדמי; ע"פ 3947/12 סאלח נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (21.1.13) פסקה 37 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר). ולענייננו, העובדה שהנאשמים לא הביאו את שתי ההמחאות, לתמיכה בגרסתם, וגם לא את עורך הדין שלו נמסרו ההמחאות, יוצרת חזקה שבעובדה שההמחאות לא קיימות, וזאת כטענת המאשימה.

ו. בשתי החשבוניות שהונפקו ע"י הנאשמת לניר פז ולברון, נאמר שמדובר ב-"שותפות" בקרקע, כאשר גרסתו של הנאשם בבית המשפט היא שמדובר בעסקת "הלוואה", היינו לא ב-"שותפות". מדובר בסתירה מהותית בין תוכן החשבוניות לבין גרסתו של הנאשם בבית המשפט לגבי מהות העסקה שביצעה הנאשמת עם ניר פז וברון. סתירה מהותית זו מחזקת את מסקנת שיש להעדיף את עדותו של רפאל בגרסה השניה שמסר על פני הגרסה הראשונה שמסר.

ז. אם לא די בכל אשר נאמר עד כה, באחת מחקירותיו הנאשם מסר גרסה לפיה הוא נתן לרפאל 150 אלף דולר ארה"ב ובעוד שאלברט נתן לרפאל את 150 אלף הדולר הנותרים, ולמעשה הנאשם הוציא חשבונית בשם שניהם עבור כל הסכום (ת/80, דף 3 שורות 17 - 27). די בגרסה זו (שאינני מקבל אותה) על מנת לקבוע שיש להרשיע את הנאשם בגין כך שהוציא חשבונית על



מלוא הסכום, וזאת על מנת לאפשר לאלברט להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

127. נחזור למתווה הדיוני. במקרה שבפני, מדובר במקרה מובהק של הנפקת חשבוניות פיקטיביות. הנאשמת לא קשורה בכל דרך שהיא לאלברט ולהלוואה שנתן לרפאל בסך של 300,000 דולר ארה"ב. הנאשמת איננה שותפה בקרקע וגם לא שותפה של רפאל, ניר פז או ברון ברכישה של הקרקע או בהליך מכירתה. מדובר בשתי חשבוניות שהונפקו ע"י הנאשמת במטרה לאפשר ל-"אדם אחר", בדמות ניר פז וברון, להתחמק או להשתמט מתשלום מס העסקאות שגלום בחשבוניות שהנפיקו לפרחי גן בגין התשלום הראשון והשני, בהתאמה. התוצאה המעשית של קיזוז מס התשומות ע"י ניר פז וברון, שגלום בחשבוניות שמסרה להן הנאשמת, היא שהחברות האמורות לא שילמו ב- 15.7.07 לרשויות המס את מס העסקאות שהן חייבות בו במסגרת הדו"ח התקופתי שמתייחס לתקופה שבין 1.5.07 ו- 30.6.07. סכום מס העסקאות שהיה על ניר פז וברון לשלם לרשויות המס "התגלגל" לפתחה של הנאשמת וזו קיבלה החזר מרפאל באמצעות המחאה שנושאת מועד פרעון ליום 15.9.07.

128. לפיכך, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף לגבי חשבוניות מספר 14 ו-43 שבנספח ג' לכתב האישום ושהונפקו לניר פז וברון.

129. על פי המתווה הדיוני אדון כעת בטענה של אכיפה בררנית. המאשימה טוענת בסיכומיה שיש לדחות את הטענה של אכיפה בררנית מאחר ורפאל למעשה הודה בביצוע העבירות ובעוד שהנאשם כפר. כמו כן, לטענת המאשימה, בעקבות הודאתו של רפאל, אושר עבור ניר פז וברון מסלול של תשלום כופר בגין ביצוע עבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין ושגלום בחשבוניות שקיבלו מהנאשמת. הכופר שנקבע להם כבר שולם וכן שולם גם החוב שנקבע להם במישור האזרחי (ראו סיכומי המאשימה, עמ' 73 סעיף 107).

130. לדעתי הטענה של אכיפה בררנית דינה להידחות. להלן נימוקי:

א. רפאל הודה ומסר גרסה מפורטת שבה נטל אחריות על מעשיו בשלב מאוד מוקדם של ההליכים עוד בשנת 2007. רפאל, ברון וניר פז שילמו את סכום הכופר שנקבע להם וגם שילמו את החוב שנקבע להם לרשויות המס במישור האזרחי. לעומת זאת, הנאשם כפר באחריותו בהנפקת החשבוניות הפיקטיביות ואף ניהל הליך הוכחות ממושך בבית המשפט שהגיע לסיומו רק בסוף שנת 2015. מכאן גם השוני המהותי בין הנאשם מצד אחד לבין רפאל, בניו, ניר פז וברון מצד שני.

ב. מעבר לנדרש יצוין כי לאור העובדה שהנאשם לא הודה בחקירתו בביצועה של עבירה כלשהי בנוגע לחשבוניות שמסר לרפאל עבור ניר פז וברון, רשויות המס לא היו יכולות לשקול מסלול של כופר עבורו כפי שנעשה עם ניר פז וברון ורפאל. יתר על כן, הנאשמים לא העלו טענה של



אכיפה בררנית לפיה ההפליה בינם לבין רפאל, ניר פז וברון מקורה בכך שהאחרונים קיבלו מסלול של כופר ובעוד שהנאשמים גם ביקשו מסלול של כופר ולא קיבלו. בפועל, הנאשמים לא ביקשו מסלול של כופר בנוגע לחשבוניות אלה ולא ניתן היה להציע להם מסלול כזה כי מלכתחילה לא הודו בעבירות שביצעו.

יא. האישום השני: החשבונית לחבצלת הצעירה, חשבונית 25 בנספח ג'

131. המאשימה הגישה לתיק המוצגים חשבונית מטעם הנאשמת ואשר מופנית לגוף הנקרא "חבצלת הצעירה שותפות רשומה" (להלן: **חבצלת הצעירה**). חשבונית זו סומנה כ-ת/125 והינה על סכום של 277,200 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 37,200 ₪ ונרשם בה "עבור יעוץ בנושא נדל"ן לחבצלת הצעירה".

132. הראיה המרכזית שהוצגה ע"י המאשימה בנוגע לחשבונית שהנפיקה הנאשמת לחבצלת הצעירה היא עדותו של מנהלה של חבצלת הצעירה בשם יעקב מוסאל (להלן: **יעקב**) ואשר להלן עיקריה (פרוט' מיום 5.3.15, עמ' 232 ש' 23 - עמ' 237 ש' 16):

א. יעקב היה המנהל של חבצלת הצעירה ואשר היתה בעלת הזכויות במקרקעין בשטח של 40 דונם (להלן: **השטח**).

ב. לחבצלת הצעירה היה חוב כלפי בנק הפועלים.

ג. בין חבצלת הצעירה לבין אדם בשם נתן ציבלי (להלן: **נתן**) היה סכסוך כלכלי עקב המחאת זכויות שבוצעה ע"י חבצלת הצעירה לנתן בגין השטח.

ד. אדם בשם שבתאי ואדם בשם וליד אמרו ליעקב שנתן העביר אליהם את זכויותיו בשטח (להלן: **שבתאי ו-וליד**).

ה. שבתאי תיווך בין יעקב לבין נתן ובנק הפועלים לצורך סגירת החוב של יעקב כלפיהם.

ו. חבצלת הצעירה מכרה את השטח ל-"בילו סנטר".

ז. בגין השירות שנתן שבתאי ליעקב, הנאשמת הנפיקה חשבונית עבור חבצלת הצעירה, כאשר שבתאי טוען בפניו שהוא שותף של הנאשמת.



133. יודגש שלא ברור כלל ועיקר מתוך עדותו של יעקב מה התשתית הראייתית שמכוחה המאשימה מבקשת לבסס את הטענה כי הנאשמים ביצעו עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. לדעתי, לא רק שהתשתית הראייתית שתוארה לעיל איננה מקימה עבירה מכל מין וסוג, אלא שלא עולה ממנה גרסה עובדתית ברורה בכל הנקודות שלהלן:

א. לא ברור מה מהות החוב של חבצלת הצעירה לבנק הפועלים ולנתן.

ב. לא ברור מה מהות השירות שניתן ע"י שבתאי, בסיועו של וליד, עבור יעקב, ואשר הצדיק תשלום שכר טרחתו של שבתאי ע"י יעקב, תוך שימוש בחשבונית של הנאשמת. בכל מקרה, לא הוגש מסמך כלשהו שיש בו בכדי לזרות אור לגבי מהות השירות שנתן שבתאי ליעקב.

ג. יודגש כי שבתאי, וליד ונתן לא היו עדים במשפט.

134. לא ברור מהתשתית הראייתית שהונחה בפני מי "האדם האחר" שהיה אמור להתחמק או להשתמט מתשלום מס עקב הנפקת החשבונית על ידי הנאשמת לחבצלת הצעירה. הווה אומר, המאשימה לא הצליחה להוכיח שמדובר בחשבונית פיקטיבית או בחשבונית זרה.

135. בנסיבות אלה, הנני קובע שהמאשימה לא עמדה בנטל שרובץ לפתחה להוכיח בראיות קבילות ובעלות משקל כי הנאשמים ביצעו עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. אי הנחת תשתית עובדתית מתאימה על ידי המאשימה מייתרת את הצורך לדון בגרסתו של הנאשם לגבי החשבונית שהונפקה לטובת חבצלת הצעירה, וזאת על אף הסתירות שעלו ממנה ואי הבהירות בגרסתו של הנאשם בנוגע לנסיבות הנפקתה של חשבונית זו (ראו טענותיה של המאשימה בסיכומיה, עמ' 74 - 75, פסקאות 111 - 114).

136. לפיכך, הנני מזכה את הנאשמים מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף בכל הנוגע לחשבונית מספר 25 בנספח ג' לכתב האישום. לפי המתווה הדינוני, מאחר והנאשמים זוכו, מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית שהעלו הנאשמים ביחס לחשבונית האמורה.

יב. האישום השני: החשבונית ל-בבר זיקרי, חשבונית 12 בנספח ג'

137. כתב האישום המקורי כלל התייחסות לשתי חשבוניות שהונפקו לאדם בשם בבר זיקרי (להלן: **בבר**) ואשר סומנו כחשבוניות מספר 12 ו- 13 לנספח ג' לכתב האישום. בפרוטוקול מיום 9.10.13 (עמ' 25 ש' 23 - 28) באת כוח המאשימה הודיעה על מחיקת חשבונית מספר 13 מתוך כתב האישום ולכן נותר לדון רק בחשבונית מספר 12.



138. ביום 10.12.13 הנאשמים הגישו הודעה לבית המשפט ובה התייחסו, וזאת על פי החלטת בית המשפט מיום 22.10.13 (עמ' 104 לפרוט'), לשאלה איזה חשבוניות מאלה שפורטו בנספח ג' לכתב האישום, הם מאשרים שאכן הוציאו אותן ואיזה חשבוניות הם כופרים בעצם הוצאתן. בהודעה שהוגשה לבית המשפט לא היתה כל התייחסות לחשבונית מספר 12 בנספח ג' לכתב האישום. מכל מקום, העדים המרכזיים שנוגעים לחשבונית זו הם: בבר, עומר עסאף (להלן: **עומר**) ו-ויקטור (ויטוריו) נימנו (להלן: **ויקטור**). אעמוד להלן על עדותם של עדים אלה.

139. בבר העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 15.6.14, עמ' 188 ש' 26 - עמ' 193 ש' 32):

א. בבר הוא הבעלים של וילה שנבנתה ביבנה (להלן: **הוילה**).

ב. בבר פנה לעומר שהינו קבלן בענף הבניה ותושב שטחים על מנת שיבנה עבורו את הוילה.

ג. בבר חשש שבהליך הבניה של הוילה יימצא חשוד בהעסקה של עובדים זרים שלא מחזיקים ברישיון עבודה בישראל ולכן חיפש כסות חוקית להעסקתו של עומר והעובדים מטעמו שגם הם תושבי השטחים ולא החזיקו ברישיון עבודה בישראל.

ד. עומר הודיע לבבר שיש פתרון לבעיה שהציג בפניו וזאת על ידי כך שעומר יביא שותף ישראלי שישמש ככיסוי פורמאלי למול הרשויות השונות לעניין העסקתם של עומר והפועלים מטעמו בבניית הוילה.

ה. עומר הביא אדם אשר לבבר לא היתה כל היכרות קודמת עימו ובבר חתם עימו על הסכם לביצוע עבודות הבניה של הוילה תמורת סך של 20,000 דולר ארה"ב. ההסכם נחתם עם הנאשמת (ת/121).

ו. את המחיר עבור עבודות הבניה שיבוצעו על ידי עומר, בבר סיכם ישירות עם עומר ועם האדם הנוסף שהיה עימו.

ז. חלק מהסכומים עבור העבודה שבוצעה על ידי עומר והפועלים מטעמו שולמו במזומן לעומר ללא חשבונית וחלק שולמו לו למול החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמת.

ח. במהלך עדותו של בבר בבית המשפט הוא לא הצליח לזהות את הנאשם.



140. עומר העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 11.11.13 עמ' 127 ש' 29 - עמ' 128 ש' 32, עמ' 130 ש' 27 - 32, עמ' 132 ש' 4 - עמ' 133 ש' 12, עמ' 134 ש' 1-7, עמ' 136 ש' 4 - 17, עמ' 137 ש' 4 - 19):

א. עומר איננו מכיר את הנאשם והכיר רק את ויקטור שהבטיח לסדר לו חשבוניות מחברה מסוימת (הנאשמת) שמנוהלת על ידי קרוב משפחה של ויקטור.

ב. עומר היה איש הקשר עם בבר לצורך סיכום מהות העבודות שיש לבצע. כמו כן, עומר היה אחראי על הביצוע של העבודות למול בבר וגם סיכם עם בבר את המחיר. בנוסף, החשבונית של הנאשמת שאותה קיבל מויקטור מטרתה היתה מציאת כסות חוקית, בדמות גורם ישראלי, לעבודות הבניה של הוילה שיבוצעו על ידו ועל ידי פועלים מטעמו שגם הם תושבי שטחים וכולם נעדרי אישורי עבודה בישראל.

ג. לעומר אין תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ ולכן הביא לברר חשבונית של הנאשמת.

ד. לויקטור לא היה כל תפקיד בביצוע עבודות הבניה של הוילה.

ה. בעבור חתימתה של הנאשמת על החוזה עם בבר (ת/121), עומר שילם לנאשמת סך של 5,000 ₪.

ו. יש לציין גם כי עומר טען שהוא סבר ששמו של הנאשם הוא "שג אל" (שהינו שמה של הנאשמת) ולא ידע ששמו הפרטי הוא "שגיב".

141. ויקטור העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 16.4.15, עמ' 284 ש' 8 - 11, עמ' 287 ש' 15 - 21, עמ' 288 ש' 25 - 30, עמ' 289 ש' 1-4, עמ' 291 ש' 10 - 16, עמ' 292 ש' 1 - 9, עמ' 293 ש' 22-26):

א. ויקטור כלל לא עבד אצל הנאשמת, אלא עבד במגרש מכונות באזור התעשייה שילת.

ב. לאור הקרבה המשפחתית שבין ויקטור לבין הנאשם, כעניין של "טובה אישית" כלפי הנאשם, מפעם לפעם הנאשם היה משאיר אצלו חשבוניות למסירה לגורמים שונים, אשר היו מגיעים לויקטור לצורך איסופן.



142. למול הראיות שהובאו לעיל על ידי המאשימה עומדת גרסתו של הנאשם בבית המשפט, לפיה מדובר בעסקת אמת שנערכה בינו לבין בבר, כאשר עומר שימש כמנהל עבודה מטעמו (פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 367 ש' 11 - 22). יש לציין שעדותו של הנאשם בעניין זה איננה מתיישבת עם עדותו של עומר וגם לא עם עדותו של בבר. בנוסף, עדותו של ויקטור אין בה בכדי לסייע לנאשם במאומה. עדותו של הנאשם בבית המשפט, כאשר אין גרסה מקבילה דומה בשלב החקירה, עושה את עדותו לגרסה כבושה שיש לייחס לה משקל נמוך.

143. נחזור למתווה הדיני:

א. האם מדובר בחשבונית פיקטיבית? יש להשיב על שאלה זו בשלילה מאחר ולפי הראיות שהוצגו בפניי, אכן נבנתה וילה עבור בבר בתחומי העיר יבנה. הווה אומר, החשבונית מתייחסת לעסקת אמת.

ב. האם מדובר בחשבונית זרה? את שאלה זו יש לבחון בשני מישורים שנוגעים לזהותו של "האדם האחר":

1.ב. המישור הראשון, האם בבר הוא "האדם האחר": החשבונית שקיבל בבר לא אפשרה לו להתחמק או להשתמט מתשלום מס מאחר והגיעה לידי לצורך בניית ביתו, היינו מדובר בצרכן האחרון שלא יכול לנכות מס תשומות. לפיכך, בבר, מקבל החשבונית, איננו "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

2.ב. המישור השני, האם עומר הוא "האדם האחר": על פי הראיות שהוצגו בפניי, יש להשיב על שאלה זו בחיוב. מעדותם של בבר ועומר עולה שהצדדים הנכונים לעסקה לבניית הווילה הם עומר ובבר שסיכמו ביניהם את מהות העבודות שיש לבצע וגם את המחיר. החשבונית שהונפקה לבבר ע"י הנאשמים אינה משקפת את הצדדים האמתיים לעסקה. עומר פעל כ-"קבלן עצמאי" למול בבר ולא כ-"עובד שכיר" של הנאשמים. למעשה, החשבונית של הנאשמת שאותה קיבל עומר מויקטור, כל מטרתה היתה לתת כסות חוקית לכאורה לעסקה שבין עומר לבבר. יוצא מכך ש-"האדם האחר" הוא עומר שבאמצעות החשבונית שהנפיקו הנאשמים, הצליח להתחמק או להשתמט מתשלום מס בגין ההכנסות שהיו לו מהכספים שקיבל מבבר עבור עבודות הבניה שביצע בוילה, וזאת כאשר אין לו תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ. יתר על כן, מאחר וקבעתי כי "האדם האחר" הוא עומר, בעיני, אין משמעות לעובדה שהמניע של בבר בקבלת החשבונית הוא יצירת מנגנון התגוננות כנגד החשד שעשוי להתעורר כנגדו שביצע עבירה של "העסקת עובדים זרים שלא כדין" ולא על מנת שהוא או עומר "יתחמקו או ישתמטו מתשלום מס".



144. לאור כל האמור לעיל, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף ואשר נוגעת לחשבונית מספר 12 שבנספח ג' לכתב האישום.

145. בנסיבות אלה, לפי המתווה הדיני, הטענה של אכיפה בררנית דינה להידחות משני טעמים: ראשית, ביחס לבבר, מאחר ואיננו "האדם האחר" ולכן אין בסיס לטענה של אכיפה בררנית בהשוואה בינו לבין הנאשמים. שנית, ביחס לעומר, מאחר ואיננו מקבל החשבונית.

יג. האישום השני: החשבוניות למוסך מאיר, חשבוניות 32 ו-33 בנספח ג'

146. בהודעה שהגישו הנאשמים לבית המשפט ביום 10.12.13 נאמר כי חשבוניות מספר 32 ו-33 בנספח ג' לכתב האישום שהוצאו לטובת מוסך מאיר, לא הוצאו על ידי הנאשם או בהסכמתו. כפי שיובהר בהמשך, במהלך עדותו בבית המשפט הנאשם חזר בו מהודעה זו ואישר את הוצאת החשבוניות.

147. מטעם המאשימה העיד המנהל של מוסך מאיר אשדוד (להלן: **מוסך מאיר**), שמעון שושן (להלן: **שמעון**) ואשר מסר את הדברים הבאים בתמצית (ראו הודעתו מיום 7.10.07, ת/122; עדותו בבית המשפט בפרוט' מיום 19.2.15 עמ' 207 - 208):

א. שמעון פנה למספר קבלנים קטנים על מנת שיבצעו עבודות שיפוץ במוסך מאיר וקיבל מספר הצעות מקבלנים שונים.

ב. ההצעה הזולה ביותר התקבלה מעומר (אותו עומר מהפרק הקודם שביצע את העבודות עבור בבר זיקרי) ולכן העלה על הכתב את סיכום הדברים בינו לבין עומר.

ג. עומר מסר לו שהוא עובד כקבלן מטעם הנאשמת והציג בפניו את פנקס החשבוניות שלה.

ד. שמעון התקשר לנאשמת ושוחח טלפונית עם אדם שהזדהה בפניו כמנהל של הנאשמת ואישר לו שעומר אכן עובד יחד איתו. שמעון מעולם לא נפגש עם המנהל של הנאשמת ואינו מכיר אותו.

ה. העבודות במוסך מאיר בוצעו על ידי עומר ועובדים מטעמו ועומר שימש כאיש הקשר הבלעדי לגבי אופן ביצוע העבודות במוסך מאיר.

ו. עומר הביא לשמעון חשבוניות מטעם הנאשמת והשיקים עבור העבודות שבוצעו נמסרו ישירות



לעומר.

148. מטעם המאשימה העיד עומר שעדותו בנוגע לעבודות שביצע במוסך מאיר היתה מאוד דומה לעדות שלו בעניין העבודות שביצע עבור בבר זיקרי, ובתמצית:

א. עומר לא הכיר כלל את הנאשם והכיר רק את ויקטור שהבטיח לסדר לו חשבוניות מהנאשמת אשר מנוהלת על ידי קרוב משפחה של ויקטור. לנאשמים לא היה כל תפקיד בביצוע העבודות, או בניהול משא ומתן עם שמעון לגבי אופן ועלות ביצוען.

ב. עומר היה איש הקשר הבלעדי עם שמעון לצורך סיכום מהות העבודות שיש לבצע, ביצוען וקביעת המחיר הרלוונטי.

ג. עומר קיבל את החשבוניות של הנאשמת מויקטור ומסר אותן לשמעון. כמו כן, עומר קיבל שיקים משמעון על שם הנאשמת ומסר אותם לויקטור אשר דאג להעביר לעומר כסף במזומן לפי חלקו היחסי של עומר מתוך הסכומים הנקובים בשיקים.

ד. החשבוניות של הנאשמים שאותן קיבל עומר מויקטור, כל מטרותן היתה לתת כסות חוקית לעומר שלא היה לו תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ.

(ראו: פרוט' מיום 11.11.13, עמ' 127 ש' 27 - עמ' 128 ש' 32, עמ' 129 ש' 3 - 20, עמ' 130 ש' 27 - 28, עמ' 131 ש' 9 - 31, עמ' 135 ש' 19 - עמ' 136 ש' 29, עמ' 137 ש' 31 - עמ' 138 ש' 14).

149. עדותו של ויקטור (אותו ויקטור שהוזכר לעיל בפרק שבו דנתי בחשבוניות שנמסרו לבבר זיקרי), גם היא התאפיינה באמירה הכללית לפיה לא עבד אצל הנאשמת ובסך הכל כעניין של "טובה אישית" כלפי הנאשם, מפעם לפעם הנאשם היה משאיר אצלו חשבוניות למסירה לגורמים שונים, אשר היו מגיעים לויקטור לצורך איסופן (פרוט' מיום 16.4.15, עמ' 284 ש' 8 - 11, עמ' 287 ש' 15 - 21, עמ' 288 ש' 25 - 30, עמ' 289 ש' 1 - 4, עמ' 291 ש' 4 - 31, עמ' 293 ש' 22 - 26).

150. במהלך חקירותיו של הנאשם הוא עומת עם גרסאותיהם של עומר ושמעון אך בחר לשמור על זכות השתיקה (ת/84, עמ' 2 ש' 32 - 36; ת/85 עמ' 6 ש' 10 - 36; ת/85 עמ' 5 ש' 24 - 32; ת/83 עמ' 4 ש' 29 - 35).

151. בעדותו של הנאשם בבית המשפט, הוא ציין שהוא היה הגורם הישיר שניהל את המשא ומתן עם מוסך



מאיר ואף סיכם עם הגורם האחראי במוסך מאיר את המחיר בגין העבודות שיש לבצע (פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 429, ש' 15-21). כמו כן, הנאשם ציין שיתכן שהחשבוניות שנמסרו לשמעון הועברו על ידו לויקטור על מנת שהאחרון ימסור אותן לשמעון (פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 429 ש' 27-30). בנוסף, הנאשם ציין שנהג לשלם לעומר במזומן לאחר שקיבל לידיו את השיקים (פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 430 ש' 2-4).

152. בנסיבות אלה, הנני קובע שיש להעדיף את הגרסאות של עומר, שמעון וויקטור על פני גרסתו של הנאשם בעדותו בבית המשפט. להלן נימוקי:

א. עדויותיהם של עומר, שמעון וויקטור הן בבסיסן עדויות שמתיישבות אחת עם רעותה ולא נמצאו סתירות מהותיות ביניהן.

ב. לעומת זאת, גרסתו של הנאשם בבית המשפט היא בגדר עדות כבושה מאחר ולא פורטה באמרות החוץ שלו ובכל מקרה גם לא מתיישבת עם מכלול הראיות שהובאו.

153. נחזור למתווה הדין:

א. האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות: על שאלה זו יש להשיב בשלילה. עומר ושמעון העידו שאכן בוצעו עבודות שיפוצים במוסך מאיר ולכן מאחורי החשבוניות ישנה עסקת אמת.

ב. האם מדובר בחשבוניות זרות: את שאלה זו יש לבחון בשני מישורים:

1.ב. במישור הראשון, האם מוסך מאיר הוא "האדם האחר": בעיני, מקבל החשבונית, מוסך מאיר, איננו "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. מהראיות שהוצגו בפני עלה ששמעון הוטעה לחשוב על ידי עומר והנאשם שעומר פועל מטעמה של הנאשמת ומכאן הספק שמא הסכים לקבל את החשבוניות של הנאשמת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. בדרך זו, נשללה האפשרות ששמעון ומוסך מאיר הם "האדם האחר".

2.ב. במישור השני, האם עומר הוא "האדם האחר": על שאלה זו יש להשיב בחיוב. הצדדים האמיתיים לעסקה של שיפוץ מוסך מאיר הם כדלקמן: עומר ומוסך מאיר. הנאשמים הם "גורם זר" לעסקה זו ומכאן היותן של החשבוניות שהנפיקו עבור מוסך מאיר הן חשבוניות "זרות". החשבוניות הונפקו במטרה שעומר, שהוא "האדם האחר" לעניין סעיף 117(ב1), יתחמק או ישתמט מתשלום מס בהיותו גורם עסקי שמקבל לידיו



תקבולים בגין עבודות בניה ושיפוצים שהוא מבצע יחד עם אחרים, כאשר אין לו תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ.

154. לאור כל האמור לעיל, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף בנוגע לחשבוניות שהונפקו עבור מוסך מאיר. לפי המתווה הדיוני, מאחר וקבעתי כי "האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1) הוא עומר ולא מוסך מאיר (מקבל החשבונית), מתייתר הצורך לדון בטענה של אכיפה בררנית.

יד. האישום השני: החשבוניות למוסך צמרת, חשבוניות 42-34 לנספח ג'

155. בהודעה שהוגשה על ידי הנאשמים לבית המשפט, מיום 10.12.13 נטען כי חשבוניות מספר 42-34 בנספח ג' לכתב האישום (ת/27), לא הוצאו על ידי הנאשם או בהסכמתו. דא עקא, בעדותו של הנאשם בבית המשפט הוא זנח טענה זו וטען שהחשבוניות אכן הוצאו על ידו.

156. הבעלים של מוסך צמרת בית שמש (2004) בע"מ (להלן: **מוסך צמרת**), טל רונן (להלן: **טל**) העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 9.10.13, עמ' 26 ש' 25 - עמ' 38 ש' 32):

א. אדם בשם אשר כהן (להלן: **אשר**) ביצע עבור מוסך צמרת עבודות של פחחות וצבע וזאת כקבלן עצמאי והביא לטל את החשבוניות. החשבוניות היו על שם הנאשמת ונמסרו לטל למול השיקים שנמסרו על ידי מוסך צמרת לאשר עבור העבודות שבוצעו. השיקים היו לפקודת הנאשמת.

ב. לטל אין היכרות מכל מין וסוג עם הנאשמת או עם הנאשם ומעולם לא נפגש עם הנאשם.

ג. אשר היה עובד עצמאי לחלוטין ולא היו בינו לבין מוסך צמרת יחסי עובד מעביד.

157. אשר העיד מטעם המאשימה וטען כדלקמן (פרוט' מיום 9.10.13, עמ' 63 ש' 9 - עמ' 67 ש' 14):

א. אשר ביצע עבודות פחחות וצבע כעצמאי עבור מוסך צמרת ונהג להביא חשבוניות של הנאשמת לטל. אשר קיבל את החשבוניות מאדם בשם ספי נימי (להלן: **ספי**).

ב. אשר לא הכיר את הנאשם ומעולם לא פגש בו ולטענתו לפי מיטב ידיעתו ספי היה הבעלים של הנאשמת.



ג. ספי נהג לרשום את החשבוניות של הנאשמת, לאחר מכן היה מוסר אותן לאשר והאחרון היה מעביר אותן לטל.

ד. ספי גם הנפיק שני תלושי משכורת עבור אשר (ת/48 א ו-ת/48ב), כאשר על תלושי המשכורת רשום ששמו של המעסיק הוא "ספי נמני". בפועל, אשר לא עבד אצל ספי, ומדובר בשני תלושי משכורת שהונפקו עבור אשר מבלי שיעבוד כלל.

158. ספי העיד כדלקמן (פרוט' מיום 26.3.15, עמ' 259 ש' 24 - 34, עמ' 261 ש' 13 - עמ' 265 ש' 7):

א. לספי יש עסק עצמאי שלא קשור כלל לנאשמים.

ב. אשר עבד אצל ספי במשך חודשיים ולכן הנפיק לו שני תלושי משכורת (ת/48 א ו-ת/48ב), ובהמשך פיטר אותו.

ג. ספי מעולם לא רשם את החשבוניות של הנאשמת ושמסרו על ידי אשר לטל והוא לא קשור לחשבוניות אלה בשום דרך שהיא, וזאת למעט חשבונית אחת בלבד שמילא אותה על פי בקשתו של הנאשם ובנוכחותו (חשבונית מספר 40 בנספח ג' ואשר נושאת מספר סידורי 814).

159. יש לציין כי הנאשם נשאל אודות החשבוניות שהונפקו למוסך צמרת במסגרת אמרות החוץ שלו בחקירותיו, אך בחר לשמור על זכות השתיקה (ת/83, עמ' 4, ש' 23 - 28; ת/85, עמ' 8 ש' 36 - עמ' 9 ש' 4). לעומת זאת, בעדותו של הנאשם בבית המשפט הוא טען כי החשבוניות אכן הוצאו על ידו וכי ביצע עבודות הפחחות תואמו בינו לבין מוסך צמרת ומי שביצע את העבודה כעובד מטעמו היה אשר (פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 428 ש' 26 - 32).

160. יש לציין שעדותו של הנאשם בבית המשפט הותירה רושם בלתי מהימן בכל הנוגע לחשבוניות שהונפקו למוסך צמרת וזאת מהטעמים הבאים: **ראשית**, הנאשם שמר על זכות השתיקה במהלך חקירותיו ולא נתן תשובה קונקרטית לגבי החשבוניות שהונפקו למוסך צמרת, דבר שעשוי לחזק את הראיות כנגדו; **שנית**, הנאשם טען תחילה בבית המשפט כי לא הנפיק כלל את החשבוניות ובהמשך, שינה את גרסתו וטען שכן הנפיק אותן; **שלישית**, עדותו של הנאשם כי החשבוניות הונפקו לאחר תיאום ביצוע העבודות עם מוסך צמרת, לא מתיישבת עם עדותם של טל ואשר.

161. לפיכך, הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן:

א. אשר פעל כגורם עצמאי בביצוע עבודות של פחחות וצבע עבור מוסך צמרת. אשר סיכם ישירות



עם מוסך צמרת את מהות העבודות שיש לבצע ואת המחיר.

- ב. אשר סיפק חשבוניות של הנאשמת למוסך צמרת, כאשר בפועל לא היה כל קשר בין מוסך צמרת לבין הנאשמים.
- ג. לא התקיימו יחסי עובד מעביד כלשהם בין אשר לבין הנאשמים וגם לא בין אשר למוסך צמרת. הווה אומר, אשר פעל כגורם "עצמאי" למול מוסך צמרת.

162. נחזור למתווה הדיני:

- א. האם מדובר בחשבוניות פיקטיביות? יש להשיב על שאלה זו בשלילה וזאת מן הטעם שגם טל וגם אשר העידו שהעבודות נשוא הסכומים שמפורטים בחשבוניות, אכן בוצעו.
- ב. האם מדובר בחשבוניות זרות? שאלה זו יש לבחון בשני מישורים:

1. המישור הראשון, האם מוסך צמרת הוא "האדם האחר": לדעתי יש להשיב על שאלה זו בחיוב. מעדותו של טל עלה שלא הכיר את הנאשם, מעולם לא נפגש עימו וגם מעולם לא הוטעה לחשוב על ידי אשר או הנאשם שאשר פועל מטעם הנאשמת. הדבר יוצר חשש ממשי שטל הסכים לקבל חשבוניות מאותו אשר, וככל הנראה גם הכניסן לכרססת הנהלת החשבונות שלו וקיזז את מס התשומות שגלום בהן, ביודעו שמדובר בחשבוניות זרות.

2. המישור השני, האם אשר הוא "האדם האחר": מהראיות שהובאו בפני עולה בבירור כי גם אשר יכול להיחשב כ-"אדם אחר". מקרה זה מלמד שקיימת אפשרות ש-"האדם האחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, יכול להיות יותר מ-"אדם אחד", בכפוף לכך שמגדירים את זהותם של כל הגורמים שייחשבו כ-"אדם אחר". לאותו אשר לא היה רישום כעוסק מורשה אצל רשויות מע"מ ובמודע הביא את החשבוניות של הנאשמת למוסך צמרת על מנת שיוכל להשתמש או להתחמק מתשלום מס בכך שקיבל לידיו תקבולים ממוסך צמרת עבור עבודות שביצע עבורם כ-"עצמאי" וזאת מבלי לדווח על הכנסות אלה לרשויות מע"מ. כמו כן, הדבר נעשה בידיעתו של הנאשם. הצדדים האמתיים לעסקאות הפחחות וצבע שפורטו בחשבוניות הם אשר ומוסך צמרת, ולנאשמים לא היתה כל נגיעה בביצוע העבודות ולמעשה החשבוניות שימשו רק כ-כסות חשבונאית עבור אשר.



163. בנסיבות אלה, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 9 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף לגבי חשבוניות מספר 34 - 42 בנספח ג' לכתב האישום.

164. כאן עולה השאלה האם מדובר באכיפה בררנית בכך שהנאשמים הועמדו לדין ומעורבים נוספים לא. שאלה זו יש לבחון לגבי שני גורמים מרכזיים:

א. מוסך צמרת: בסיכומי המאשימה הובהר שנפתח תיק חקר נגד מוסך צמרת בגין החשבוניות שקיבלה מהנאשמים, אך הטיפול בעניינה הסתיים במישור האזרחי (סיכומי המאשימה, עמ' 88, פסקה 154). לכאורה בלבד, הטענה של אכיפה בררנית צריכה להתקבל, אך בעיני אין הדבר כך מאחר והיקף החשבוניות שהנאשם נחשד בהוצאתן הוא גדול לאין ערוך ביחס להיקף החשבוניות של הנאשמת שמוסך צמרת הסכים לקבלן מטעם אשר. גם לאחר שאתעלם מהחשבוניות שפורטו בנספח ג' לכתב האישום שמהן זוכה הנאשם, הרי שסך החשבוניות שבגין הורשע הנאשם הוא גבוה באופן משמעותי מסך החשבוניות שקיבל מוסך צמרת מהנאשמת (השוו עם הפסיקה שלהלן שבה הועלתה טענה דומה של אכיפה בררנית ונדחתה, בין השאר, בשל היקף החשבוניות: רע"פ 4789/09 שמואל נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (6.9.09); ע"פ (מחוזי ירושלים) 25601-06-15 נירוק נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (11.1.16) פסקה 21).

ב. אשר: מאחר ואיננו מקבל החשבוניות ולא הועלתה כל טענה של אכיפה בררנית לגבי על ידי הנאשמים ולכן המאשימה לא נדרשה להתייחס לטענה זו, מתייתר הצורך לדון באפשרות שקיימת אכיפה בררנית בין הנאשמים לבין אשר.

טו. האישום השני: החשבוניות למובילי דרגות, חשבוניות 27 - 31 לנספח ג'

165. העד המרכזי והיחיד שהיה אמור להעיד מטעם המאשימה לגבי חשבוניות מס' 31-27 לנספח ג' שהונפקו לכאורה על ידי הנאשמים עבור גוף בשם "מובילי דרגות" היה אדם בשם עותמאן אבו רביעה, אשר הלך לעולמו בטרם שמיעת עדותו בבית המשפט. בנסיבות אלה, ברור שלא הונחה כל תשתית ראייתית מטעם המאשימה ולכן מן הראוי היה למחוק את חשבוניות מספר 27 - 31 מתוך נספח ג' שבכתב האישום.

166. ההפניה בסיכומי המאשימה לגרסתו של הנאשם היא חסרת כל בסיס ולא ניתן ללמוד מגרסתו (וזאת גם אם יש סתירות בגרסתו הסופית), על קיומה של תשתית ראייתית מרשיעה כנגדו. בנסיבות אלה, הנני מזכה את הנאשמים מביצוען של 5 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף בנוגע לחשבוניות 27 - 31 שבנספח ג' לכתב האישום.

טז. האישום השלישי: דברי הקדמה

167. באישום השלישי מיוחסות לנאשמים שתי קבוצות של עבירות:

א. 8 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך וזאת בנסיבות מחמירות לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף. המאשימה טוענת שהנאשמים ניכו מס תשומות מתוך 8 חשבוניות שמפורטות בנספח ד' לכתב האישום (להלן: **נספח ד'**), כאשר מדובר בחשבוניות שלא הוצאו כדין. בנספח ד' מפורטות 11 חשבוניות, כאשר מס התשומות בשלוש מהן על שם "קוד הילה" לא נדרש (קרי, לא קוזז) במסגרת הדו"חות התקופתיים של הנאשמים לרשויות מע"מ.

ב. עבירה אחת של הכנה, ניהול או הרשאה לאחר לנהל פנקסי חשבונות כוזבים במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות לפי סעיפים 117(ב)(6) ו-117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף. עבירה זו נעוצה בכך כי 11 החשבוניות שמפורטות בנספח ד' נכללו, לטענת המאשימה, שלא כדין, בכרטסת הנהלת החשבונות של הנאשמת, בהיותן חשבוניות פיקטיביות.

יז. האישום השלישי: החשבונית על שם א. דן חיים

168. אציין תחילה כי הנאשמים לא חלקו על כך שניכו את מס התשומות שמופיע בחשבונית של חברת א.דן חיים (להלן: **החברה**) ואשר נושאת תאריך 30.4.07 בסך של 129,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 19,900 ₪ (ת/12(א)(2)).

169. יתר על כן, העובדה שהנאשם אכן ניכה את מס התשומות עולה גם מתוך עדותו של יצחק, רואה החשבון של הנאשמת (פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 151; ראו גם דף החישוב שנערך על ידי יצחק, ת/99; וכן ראו דו"ח תקופתי של הנאשמת ממרץ ואפריל 2007 במסגרת ת/79).

170. מטעם המאשימה העיד דן אמסלם (להלן: **דן**) ואשר היה הבעלים של חברת א. דן חיים בע"מ (להלן: **החברה**) ומסר בעדותו את הדברים הבאים, בתמצית (פרוט' מיום 22.10.13, עמ' 72 ש' - 23 - עמ' 81 ש' 15):

א. בשנת 2005 הקים את החברה ופתח תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ, ובאוגוסט 2006, הודיע לרשויות מע"מ על סגירת התיק.



ב. החברה לא הניבה רווחים ופעילותה העסקית הכוללת היתה מועטה ולכן החליט על הפסקת פעילותה וסגירת תיק המע"מ.

ג. בחברה היה עובד בשם איתן בר נוי (להלן: **איתן**) שתפקידו בחברה היה להפעיל טרקטור באתרי בניה.

ד. אדם נוסף בשם אברהם שושן (להלן: **אברהם**) היה אחראי על השגת עבודות עבור החברה מגורמים שונים וכן על ניהול משא ומתן עם לקוחות פוטנציאליים של החברה. אברהם החזיק בפנקס החשבוניות של החברה ומספר הטלפון הנייד שלו גם נרשם בכותרת חשבוניות החברה. בנוסף, אברהם היה רשאי להנפיק חשבוניות באישורו של דן.

ה. החשבונית על שם החברה שרשומה לטובת הנאשמת הונפקה ללא אישורו וללא ידיעתו של דן וזאת במהלך שנת 2007, כאשר החברה כבר הפסיקה להיות פעילה. לדן אין כל היכרות עם הנאשם או עם הנאשמת ומעולם לא קיבל כספים מהנאשמת עבור עבודות בטון או עבודות בניין כלשהן ולפיכך, מבחינתו, מדובר בחשבונית מזויפת. בנוסף, כתב היד שמופיע על החשבונית איננו כתב היד שלו.

171. מטעם המאשימה העיד איתן ואשר טען בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 8.5.14, עמ' 156 ש' 26 - עמ' 157 ש' 31; ראו גם הודעתו של איתן מיום 24.10.07, ת/114, דף 2 ש' 7 - דף 3 ש' 21):

א. איתן עבד בחברה כמפעיל של טרקטור.

ב. אברהם היה אחראי על הוצאת חשבוניות בשם החברה.

ג. איתן מעולם לא החזיק פנקס חשבוניות של החברה ומעולם לא הנפיק חשבונית כלשהי בשמה.

ד. החשבונית שנושאת את שמה של הנאשמת הונפקה זמן רב לאחר הפסקת פעילותה של החברה ובכל מקרה איננו מכיר את הנאשם או את הנאשמת.

172. כמו כן, אברהם העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 22.10.13, עמ' 89 ש' 22 - עמ' 92 ש' 21, עמ' 94 ש' 5 - עמ' 95 ש' 7, עמ' 97 ש' 12 - עמ' 98 ש' 6 - עמ' 99 ש' 1 - 3):



א. דן העסיק אותו בחברה במטרה שאברהם יביא עבודות לביצוע ובתמורה יקבל 25% מהרווחים בגין אותן עבודות. על גבי פנקס החשבוניות של החברה נרשם הטלפון הנייד של אברהם.

ב. אברהם החזיק בפנקס חשבוניות של החברה ואף רשם את החשבוניות שהוצאו בשמה עבור עוסקים שונים.

ג. במהלך שנת 2007 אברהם לא הוציא חשבונית כלשהי בשמה של החברה שכבר נסגרה עוד בשנת 2006 ובעקבות זאת החזיר את פנקס החשבוניות לידי דן.

ד. החשבונית שנושאת את שמה של הנאשמת לא הוצאה על ידו ומעולם לא קיבל תשלום כלשהו מהנאשמת. כמו כן, כתב היד שמופיע על החשבונית איננו כתב היד שלו והתאריך שמופיע עליה הוא מאוחר יותר לתאריך שבו שהחברה הפסיקה לפעול.

173. לאור התשתית הראייתית שהובאה לעיל על ידי המאשימה, עובר נטל הבאת הראיות (להבדיל מנטל השכנוע) אל הנאשם לעורר ספק סביר כנגד המסקנה שמתבקשת מראיות אלה כי ניכה מס תשומות שלא כדין.

174. בחקירתו של הנאשם הוא טען שלגבי החשבונית שקיבל מהחברה הוא היה בקשר עם המנהל שלה בשם "משה בר נתן" והחשבונית שקיבל לטענתו מהחברה היא בגין עבודות שהחברה ביצעה עבורו בפרויקט אינטל וגם ב-"בזק" באשקלון וכן מספר עבודות קטנות באזור תל אביב. לטענתו שילם לחברה את הסכום שנקוב בחשבונית בשיקים שמשוכים מחשבונה של הנאשמת בבנק דיסקונט (הודעתו מיום 18.7.07, 81/ת, דף 10 ש' 15 - דף 11 ש' 6). יש לציין שהנאשם לא הביא כל ראיה שיש בה בכדי לאשש את טענתו כי המנהל של החברה היה אדם בשם "משה בר נתן", דבר שיוצר חשש שמדובר בשם שהנאשם בדה מליבו.

175. יתר על כן, בעדותו בבית המשפט, בחקירתו הראשית, הנאשם טען שהחשבונית שקיבל מהחברה קשורה לפרויקט של "רמי לוי" בשילת, דבר שלא מתיישב עם הודעתו בחקירה לפיה החשבונית קשורה לפרויקט אינטל, וכן עבודות של "בזק" באשקלון וכן עבודות בתל אביב (פרוט' מיום 29.11.15, עמ' 370 ש' 15 - 27). אם לא די בכך, הנאשם גם ציין (שם; וגם פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 434 ש' 2 - 30) שההתנהלות שלו עם החברה היתה למול אברהם, דבר שאינו מתיישב עם עדותו בחקירה שההתנהלות שלו היתה למול אדם בשם "משה בר נתן".

176. בנסיבות אלה, הנני קובע שעדותו של הנאשם לגבי נסיבות קבלת החשבונית מהחברה היא בלתי מהימנה. לפיכך, הנני קובע כממצא עובדתי שמדובר בחשבונית פיקטיבית שאין מאחוריה דבר והנאשם גם לא שילם לחברה את הסכום שנקוב בה והנאשמת גם לא ביצעה את העבודות שמפורטות בה.



177. לאור האמור לעיל, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוע עבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין בנוגע לחשבונית של החברה, וזאת בניגוד לסעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף.

יח. האישום השלישי: החשבוניות על שם סאם תכנון והנדסה

178. בנספח ד' לכתב האישום פורטו שלוש חשבוניות על שם חברת סאם תכנון והנדסה בע"מ (להלן: **חברת סאם**) כדלקמן:

א. חשבונית מספר 223, בסך של 530,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 82,150 ₪. החשבונית נושאת תאריך 31.1.07.

ב. חשבונית מספר 224, בסך של 1.1 מיליון ₪ בתוספת מע"מ בסך של 170,500 ₪. החשבונית נושאת תאריך 30.4.07.

ג. חשבונית מספר 225, בסך של 490,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 75,950 ₪. החשבונית נושאת תאריך 15.2.07.

179. הנאשמים לא חלקו על כך שניכוי מס תשומות בגין חשבוניות אלה. בכל מקרה הדבר גם עולה בבירור מתוך עדותו של יצחק, רואה החשבון של הנאשמים (ראו עדותו של יצחק, פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 146 ו- עמ' 151; וכן ראו נייר העבודה שהכין יצחק, ת/99; וכן גם הדוחות התקופתיים של הנאשמת, ת/79).

180. מטעם המאשימה העיד מוסטפא כתנאני (להלן: **מוסטפא**) שטען בתמצית כדלקמן (הודעתו מיום 17.7.07, ת/135 דף 2 ש' 12 - דף 3 ש' 35; וכן עדותו בבית המשפט בפרוט' מיום 30.4.15 עמ' 312 ש' 23 - עמ' 318 ש' 8):

א. חברת סאם התאגדה ונרשמה אצל רשם החברות על ידי אדם אחר (להלן: **האחר**) כאשר אותו אחר גם דאג לפתוח עבורה תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ.

ב. מוסטפא רכש את החברה מאותו אחר והפך להיות האדם הבלעדי שרשאי להוציא חשבוניות בשמה.

ג. החברה הפסיקה להיות פעילה ביום 15.4.07.



ד. חשבוניות מספר 223, 224 ו-225 שצוינו לעיל לא הונפקו על יד מוסטפא. כתב היד שמופיע על החשבוניות אינו שלו והחותמת שמופיעה על החשבוניות איננה החותמת שנהג לעשות בה שימוש. בנוסף, מוסטפא אינו מכיר את הנאשמים וגם לא ביצע עבורם עבודה כלשהי בשום אתר בנייה וגם לא סיפק להם פועלים. לטענת מוסטפא מדובר בחשבוניות מזויפות.

181. יש לציין כי במהלך עדותו בבית המשפט, מוסטפא טען כי בשלב מסוים בחקירתו על ידי רשויות החקירה של מע"מ למד מהחוקרים שככל הנראה אותו אחר המשיך להפיץ חשבוניות של חברת סאם, לאחר שמכר אותה לנאשם, וזאת ללא ידיעתו של מוסטפא (פרוט' מיום 30.4.15 עמ' 317 ש' 32 - עמ' 318 ש' 4). יובהר שהדברים שנמסרו למוסטפא מהחוקרים, וזאת לפי טענתו, הם עדות שמיעה שאינה קבילה כראיה ובכל מקרה אין בכוונתי לעשות שימוש כלשהו בדבריו אלה של מוסטפא, בין לטובת הנאשם ובין לרעתו.

182. גרסתו של הנאשם לגבי החשבוניות של חברת סאם היא כדלקמן (ראו: ת/80, דף 7 ש' 9-17; ת/81 דף 2 ש' 4-6; ת/81 דף 4 ש' 33 - דף 5 ש' 21, דף 6 ש' 18-32, דף 12 ש' 16 - דף 13 ש' 20; ת/85 דף 12 ש' 35 - דף 13 ש' 3; פרוט' מיום 29.11.15 עמ' 368 ש' 15-30, עמ' 375 ש' 26-31; פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 432 ש' 17 - עמ' 434 ש' 1):

א. החשבוניות שקיבל מחברת סאם הן חשבוניות אמת בגין עבודות שביצעה חברה זו עבור הנאשמת בפרויקטים שונים בתחום הבניה.

ב. הנאשמת שילמה בשיקים לחברת סאם את הסכומים שנקובים בחשבוניות. יחד עם זאת, הנאשם העיד גם שאינו זוכר אם בוצעו התשלומים או לא, וזאת מאחר והחשבוניות שקיבל מחברת סאם הונפקו בתקופה שבסמוך למועד קריסתה הכלכלית של הנאשמת.

ג. בין הנאשמת לחברת סאם נערכו חוזים בכתב שמסדירים את מהות העבודות שהיה על חברת סאם לבצע. חוזים אלה הושארו בתוך רכבו של אביו של הנאשם אשר הוצת ועקב כך עלו באש והתכלו.

ד. הנאשם לא מכיר את מוסטפא, אלא אדם ששמו הפרטי הוא "סאם" שפעל בלוד והיה הבעלים של חברת סאם.

183. כאן המקום להזכיר מספר כללי יסוד שרלבנטיים לעניינו לגבי העבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף:



א. הנטל להראות כי חשבוניות המס שבהם החזיק העוסק ואשר שימשו בסיס לניכוי מס תשומות "הוצאו לו כדין" רובץ על שכמו של העוסק (ע"פ 5783/12 גלם נ' **מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (11.9.14) פסקה 96 לפסק דינו של כבוד השופט שוהם).

ב. בעת שנאשם אינו מחזיק מסמכים נאותים או ספרי חשבוניות נאותים שראוי היה שהנאשם יקיים, הדבר עשוי במקרים מסוימים ללמד על כוונה להתחמק מתשלום מס (ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.11.14) פסקאות 24-27 לפסק דינה של כבוד השופטת חיות והאסמכתאות המובאות שם).

ג. הטענה שמסמכי הנהלת חשבוניות שונים וחשבוניות מס שנוגעים לניכוי מס תשומות אבדו מאחר והונחו בתוך רכב שהוצת או נגנב הועלתה בפסיקה ונדחתה ואף נקבע שטענה מעין זו עשויה להקים "חזקה שבעובדה" שלנאשם הייתה כוונה להתחמק ממס וכי הנטל רובץ על שכמו של הנאשם להביא ראיות לסתור את אותה ראיה לכאורה. משלא עשה כן, החזקה בעינה עומדת (רע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.מ. לבניה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (29.11.06), פסקה 3 להחלטתו של כבוד השופט לוי).

184. במקרה שבפני, למול עדותו של מוסטפא, לפיה החשבוניות שהנאשמים ניכו את מס התשומות שגלום בהן הינן חשבוניות פיקטיביות, הנאשם לא הביא ולו בדל ראיה על מנת להוכיח את טענתו שיש מאחוריהן עסקת אמת. הנאשם לא הציג ראיה כלשהי שאכן בוצע תשלום בפועל על ידי הנאשמת לטובת חברת סאם. בנוסף הנאשם לא הציג ראיה כלשהי שהיו חוזי עבודה עם חברת סאם, דבר שמתבקש מאליו לאור הסכומים המשמעותיים שפורטו בחשבוניות. הנאשם גם לא הביא עדים שיש בעדותם בכדי לחזק את טענתו שחברת סאם ביצעה עבור הנאשמת עבודות בניה כלשהן באתר כלשהו. הנאשם גם לא הציג את הספחים של פנקס השיקים של הנאשמת ואשר מלמדים על הוצאת שיקים מהנאשמת לחברת סאם וגם לא הוכיח ששיקים אלה הוגשו לפרעון.

185. בנסיבות אלה, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוע שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מסוף וזאת בגין החשבוניות על שם חברת סאם שמפורטות בנספח ד' לכתב האישום.

יט. אישום שלישי: החשבוניות על שם חדאד עבודות בניה

יט.1 דברי הקדמה

186. בנספח ד' לכתב האישום פורטו שתי חשבוניות שהנאשמת ניכתה את מס התשומות שגלום בהן ואשר הונפקו ע"י חדאד עבודות בניה וכח אדם (להלן: **חדאד**). להלן פרטי החשבוניות:



א. חשבונית מספר 222 בסך של 295,500 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 45,802 ₪ ואשר נושאת תאריך 1.2.07.

ב. חשבונית מספר 225 בסך של 179,500 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 27,822.5 ₪ ואשר נושאת תאריך 15.2.07.

187. הנאשמים לא חלקו על ניכוי מס התשומות שגלום בשתי החשבוניות האמורות. יצוין גם שהניכוי של מס התשומות עולה גם מעדותו של יצחק, רואה החשבון של הנאשמת (פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 146 ו-151; נייר העבודה של יצחק, ת/99; ראו גם סכום הדו"חות התקופתיים, ת/79).

188. העד המרכזי מטעם המאשימה היה אמיר חדאד (להלן: **אמיר**) ואשר נגבו ממנו מספר אמרות בשלב החקירה. בעת שהעיד בבית המשפט, אמיר הוסיף דברים נוספים שלא הופיעו באמרות החוץ שלו, ומכאן בקשתה של המאשימה להעדפת הדברים שמסר באמרות החוץ על פני עדותו בבית המשפט מכח סעיף 10א לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א - 1971 (להלן: **פקודת הראיות**). אעמוד תחילה על הדברים שמסר אמיר באמרות החוץ ולאחר מכן על הדברים שמסר בבית המשפט. בנוסף, אעמוד גם על גרסתו של הנאשם לגבי החשבוניות שקיבל מחדאד. כמו כן, כפי שיוסבר בהרחבה בהמשך, אבהיר שניתן להרשיע את הנאשמים בהסתמך על שני מסלולים ראיתיים חלופיים: ראשית, ביסוס ההרשעה על אמרותיו של אמיר מבלי שיהיה צורך בראיה לחיזוק. שנית, ביסוס ההרשעה על אמרותיו של אמיר עם הפניה לראיות שמהוות חיזוק לאמרותיו.

2. אמרות החוץ של אמיר

189. בעת שאמיר נחקר נגבו ממנו חמש אמרות חוץ: ת/172, ת/173, ת/174, ת/175 ו- ת/176. אביא להלן בתמצית את תוכן עדותו של אמיר באמרותיו השונות.

190. בהודעתו מיום 1.8.07 (ת/172), נאמרו הדברים הבאים:

א. אמיר נרשם כעוסק מורשה אצל רשויות מע"מ ביום 1.7.06 ולטענתו ביצע עבודות ריצוף, טיח ושיפוצים כלליים. לטענתו הוא לא עבד פיזית אלא העסיק קבלני משנה שונים. בכל מקרה, לא הצליח להציג בחקירתו את פרטיהם של אותם קבלני משנה שאיתם עבד מאחר ולטענתו כל המסמכים שנוגעים להנהלת החשבונות היו בתוך תיק שנגנב לו בעת שהיה בשוק ברמלה (ת/172, ש' 18 - 29).

ב. לטענת אמיר הגיש דו"חות תקופתיים לרשויות מע"מ באמצעות רואה חשבון בשם מאלק



עמרו ובתחילת שנת 2007 תיק עוסק המורשה שלו נסגר אצל רשויות מע"מ באמצעות רואה חשבון אחר בשם בן עזרא (ת/172, ש' 30 - 46).

ג. אמיר נשאל ארוכות לגבי פרטיהם של לקוחותיו אך לטענתו אינו זוכר את פרטיהם. בנוסף, אמיר טען שהלקוחות שילמו לו בשיקים שאותם הפקיד בחשבון הבנק שלו ולעתים קיבל תשלום במזומן וכי היו לו שלושה עובדים שהוציא עבורם תלושי שכר. בכל מקרה, אמיר לא הצליח להמציא לחוקרים מסמכים רלוונטיים לגבי פעילותו העסקית והכלכלית ואופן הנהלת החשבונות של תיק עוסק המורשה שלו אצל רשויות מע"מ (ת/172, ש' 49 - 66).

ד. בעת שנשאל לגבי שתי החשבוניות שלו שנתפסו אצל הנאשמת, ואשר ניכתה את מס התשומות שגלום בהן, אמיר טען שהנאשמת מעולם לא היתה לקוחה שלו ושמו של הנאשם כלל לא זכור לו. עם זאת, אישר כי הלוגו שמופיע על החשבוניות, כתב היד והחתימה, הם כולם שלו. יובהר, שמשנשאל אמיר לגבי העבודות שמפורטות בשתי החשבוניות, היכן בוצעו, מי הלקוחות, מי העובדים שעבדו ואופן התשלום, ענה "לא זכור לי" (ת/172 ש' 106 - 133). יתר על כן, גם כאשר הוצגו בפניו חשבוניות נוספות על שמו ואשר נושאות את שמה של הנאשמת, ולא כלולות בכתב האישום, אמיר אישר שכתב היד שמופיע בהן הוא שלו וכך גם החותמת והחתימה אך לא ידע למסור מידע כלשהו על מקום ביצוע העבודות, אופן התשלום וזהות מבצע העבודה (ת/172, ש' 134 - 152).

ה. אמיר טען באופן גורף שיש לו בעיה עם הזיכרון ועל רוב השאלות שנשאל בחקירה ענה "לא זוכר" (ת/172, ש' 202 - 208).

191. בארבע הודעותיו הנוספות (ת/173 מיום 2.8.07, ת/174 מיום 5.8.07, ת/175 מיום 16.10.07, ת/176 מיום 14.11.07) אמיר נשאל שאלות מפורשות אודות חשבוניות שונות שלו שנתפסו אצל עוסקים שונים בפרקי זמן שונים, ואשר אינן כלולות בכתב האישום, אך לא מסר מידע כלשהו אודות נסיבות הנפקת חשבוניות אלה. אמיר לא הצליח לתת מידע כלשהו לגבי זהותם של קבלני המשנה, מהות העבודות שבוצעו, מקום ביצוען, אופן התשלום או כל מידע אחר. יש לציין גם שמתוך עיון באמרותיו השונות של אמיר עולה שבעת שנחקר היה משוחרר וכלל לא היה נתון במעצר. כמו כן, כאשר נתבקש להביא את המסמכים החסרים טען שיחפש אותם ויביאם במועד מאוחר יותר. לאור הפרשי הזמנים בין האמרות השונות היה לאמיר די והותר זמן לצורך המצאת המסמכים הרלוונטיים על מנת להוכיח שהנפקת החשבוניות השונות שנחקר לגביהן נעשתה כדין ולא מתוך מגמה להפיץ חשבוניות פיקטיביות. אף על פי כן, אמיר לא הביא ראיות כלשהן לגורמי החקירה על מנת להפריך את החשד שהתעורר כנגדו שהינו עוסק בהפצה של חשבוניות פיקטיביות.

192. במהלך המשפט עלה כי כנגד חדאד הוגש כתב אישום לבית המשפט השלום ברמלה ובאת כוח המאשימה הבהירה כי הדברים שימסור במהלך עדותו בבית המשפט בהליך הנוכחי לא ישמשו כראיה



בהליך הפלילי שמתנהל בעניינו (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 347 ש' 27 - 31).

193. התמונה המצטיירת מתוך אמרותיו של אמיר היא כדלקמן:

א. העסק של אמיר פעל במשך פרק זמן קצר ביותר ולאחר מכן נסגר.

ב. אמיר לא הצליח לתת הסבר כלשהו לגבי זהותם של לקוחותיו, מהות העבודות שביצעו עבורו, מועד האספקה של הסחורות ואופן התשלום. הדבר נכון גם לגבי הנאשמים שלא הצליח לזהותם ולהסביר מה מהות העסקאות שעומדות מאחורי החשבוניות שניתנו להם.

ג. הדבר יוצר חשש שמדובר בעסק להפצת חשבוניות פיקטיביות.

יט.3 עדותו של אמיר בבית המשפט

194. עדותו של אמיר בבית המשפט היתה בתמצית כדלקמן:

א. במהלך שנת 2006 (יתכן גם ב-2007 ו-2008) היה לו תיק עוסק מורשה אצל רשויות מע"מ ועסק בתחום של אספקת כח אדם, בטון וברזל (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 343 ש' 29 - עמ' 344 ש' 6).

ב. את הסחורות שסיפק ללקוחות שונים החזיק במחסנים שונים באזור לוד, באזור רמלה ומאחורי ביתו. עם זאת, ציין כי איננו זוכר את מיקומם המדויק (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 344 ש' 7 - 24).

ג. בעת שראה את הנאשם באולם בית המשפט נזכר שהוא אכן מכיר אותו מאחר ושניהם מתגוררים בתחומי העיר רמלה וטען שנהג לספק לו ברזל וכח אדם לאתרי בניה באזור הדרום (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 344 ש' 25 - 26, עמ' 345 ש' 25 - 27).

ד. את שתי החשבוניות שמופיעות בנספח ד' לכתב האישום אכן מסר לידי הנאשם ומאחורי החשבוניות יש עסקאות אמת של ביצוע עבודות ואספקת חומרי בניה. לטענתו, בעת שנחקר במהלך שנת 2007, לא זכר את הנאשם ואת העבודות שהאחרון ביצע עבורו, אך טען שבעת שהעיד בבית המשפט בסוף שנת 2015, כאשר ראה את הנאשם בבית המשפט, הזיכרון חזר לו (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 348 ש' 16 - עמ' 349 ש' 3, עמ' 350 ש' 4 - 7).



ה. אמיר טען באופן כללי שיש לו בעיות בזיכרון בגלל שימוש לרעה בסמים ועקב כך אינו מצליח לזכור את מהות העבודות שבוצעו עבורו על ידי קבלני משנה שונים, את מיקומם של האתרים שבהם בוצעו העבודות וכן את אופן התשלום בעבורם (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 343 ש' 30 -32, עמ' 349 ש' 4 - 5).

195. בא כוח הנאשם הצהיר לפרוטוקול שאין צורך לזמן את גובי אמרותיו השונות של חדאד (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 351 ש' 17 - 18). בנסיבות אלה, הנני קובע כי מתקיימים כל שלושת התנאים שמופיעים בסעיף 10א(א) לפקודת הראיות, קרי שאמיר היה עד במשפט וניתנה לצדדים הזדמנות לחקרו בחקירה נגדית, עצם מסירת האמרות הוכח במשפט ולאור הדברים שהובאו לעיל, ברי גם שקיימת סתירה מהותית בין עדותו בבית המשפט לבין אמרות החוץ שלו וזאת במיוחד בנוגע לשאלת ההיכרות עם הנאשם ואם היו ביניהם עסקאות אמת.

יט. 4. גרסת הנאשם

196. לגבי שתי החשבוניות שקיבלה הנאשמת מחדאד ומופיעות בנספח ד' לכתב האישום, הנאשם מסר שתי גרסאות שונות:

א. הנאשם העלה טענה כללית בנוגע למכלול החשבוניות שקיבל מחדאד (אלה שמופיעות בכתב האישום וגם חשבוניות אחרות שלא נכללו בכתב האישום). לפי טענה זו, אדם בשם יוסי מויאל (להלן: **מויאל**), ביצע עבורו כקבלן משנה עבודות בניה שונות ונתן לו חשבוניות של חדאד (ראו הודעתו של הנאשם מיום 16.7.07, ת/80 דף 5 ש' 24-26, דף 10 ש' 35 - דף 11 ש' 5) (להלן: **הגרסה הראשונה**).

ב. לגבי שתי החשבוניות שמופיעות בנספח ד' לכתב האישום, חדאד סיפק לנאשמים חומרי בניה שקשורים ליציקות בטון כגון ברזל, רשתות, בטון, חול וחצץ, וזאת לפרויקט אינטל בקריית גת. בנוסף, חדאד גם ביצע עבור הנאשמים עבודות יציקה והחלקה של בטון. הנאשם טוען ששילם עבור הסחורה והעבודות בשיקים של הנאשמת (הודעה מיום 18.7.07, ת/81, דף 3 ש' 4 - 17) (להלן: **הגרסה השנייה**).

197. יש לציין שבמהלך עדותו של הנאשם בבית המשפט, הגרסה הראשונה נזנחה והוא דבק בגרסה השנייה. כמו כן, כאשר נשאל היכן נמצאים המסמכים שמאשרים שהיו עסקאות אמת בינו לבין חדאד, לרבות חוזה התקשרות לביצוע עבודות בניה שונות ואספקת סחורות ושיקים, הנאשם ענה שכל החומר עלה באש בעת שהוצת רכבו של אביו (פרוט' מיום 29.11.15, עמ' 367 ש' 23 - עמ' 368 ש' 14, עמ' 375 ש' 32 - עמ' 376 ש' 10; פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 431 ש' 20 - עמ' 432 ש' 16).



198. הנני מעדיף את אמרותיו של אמיר בחקירה על פני עדותו בבית המשפט. בנוסף, הנני קובע שגרסתו של אמיר באמרות החוץ היא גם עדיפה על גרסאותיו של הנאשם. עדותו של אמיר בבית המשפט לפיה מאחורי שתי החשבוניות שנמסרו לנאשמת יש עסקאות אמת ושביצע עבודות עבודה ואף סיפק לה סחורה, היא בלתי מהימנה בעיני. להלן נימוקיי:

א. אמיר נחקר בשנת 2007 מספר פעמים ובכל פעם שנשאל אודות לקוחותיו השונים, לרבות הנאשמים, טען שאינו זוכר אותם וגם לא זוכר את מהות העסקאות שמאחורי החשבוניות שנתן להם. על כן, ישאל השואל, הכיצד שמונה שנים אחרי מועד חקירתו, הצליח לזכור בבית המשפט בשנת 2015 את הנאשם ואת מהות העסקאות שמאחורי החשבוניות שנתן לו. אם לא די בכך, אמיר טען שבגלל בעיית סמים שממנה סבל עוד בשנת 2007, נמחק חלק ניכר מזיכרונו בנוגע לעבודותיו השונות בתחום ענף הבניה במסגרת חדאד, דבר שמעלה תהייה נוספת הכיצד חזר לו זכרונו בשנת 2015 עת שזיהה את הנאשם בבית המשפט. ללמדך, שגרסתו של אמיר בבית המשפט היא בגדר עדות כבושה שיש לייחס לה משקל נמוך, וזאת אם בכלל.

ב. גם בעדותו בבית המשפט אמיר לא הצליח לתת מידע מפורט אודות העסקאות שהיו מאחורי החשבוניות מעבר לאמירה הכללית שמדובר בעסקאות אמת.

199. בסעיף 10א(ד) לפקודת הראיות נקבע שלא יורשע אדם על סמך אמרת חוץ שהתקבלה אלא אם יש בחומר הראיות דבר לחיזוקה. במקרה שבפני, מתבטלת הדרישה לקיומו של חיזוק וזאת מהטעם הפשוט שאמיר אישר בעדותו בבית המשפט את הדברים שמסר באמרות החוץ (פרוט' מיום 26.11.15, עמ' 346, ש' 13 - 22):

"ש. אני שואלת על החקירה.

ת. את שואלת אותי על דברים שאמרתי לפני 10 שנים.

ש. אתה מאשר את הדברים שאמרת נכון לאותו מועד.

ת. מה שזכרתי אמרתי, מה שלא זכרתי אמרתי לא יודע.

ש. אני שואלת מה זכרת נכון לשנת 2007, מה שאמרת אז ונרשם

ע"י החוקרים זה אמת.

ת. הרוב כן. אי אפשר להגיע לאמת אם אני אומר שאני לא זוכר.



ש. אם אמרת שאתה לא זוכר זה נרשם, אז זה משקף את האמת.

ת. כן. יש דברים שאז לא זכרתי והיום אני זוכר.

ש. כל מה שאמרת בחקירות, הן משקפות את האמת.

ת. כן."

200. הלכה פסוקה היא בעת שעד מאמץ בעדותו בבית המשפט את אמרות החוץ שלו, גם אם הדבר נעשה בצורה גורפת וכללית, אזי הוראת סעיף 10א(ד) שעניינה דרישת החיזוק לא חלה ומתייתרת (ע"פ 2725/03 **עבדיה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (23.10.03) פסקה 5 לפסק דינה של כבוד השופטת חיות).

201. מעבר לנדרש יצוין, שאמרות החוץ של אמיר, לרבות אמירתו שאינו מכיר את הנאשמים וגם לא זוכר שביצע עבורם עסקאות כלשהן, זוכות לשני חיזוקים עצמאיים ונפרדים:

א. חיזוק ראשון, מתוך אמרות החוץ של אמיר: עצם העובדה שבאמרות החוץ שלו, אמיר לא ידע לתת הסבר אודות זהותם של קבלני המשנה שפעלו מטעמו, ושאינם הנאשמים, וכן לגבי מהות העבודות שביצעו עבורו, מחזקת את דבריו באמרת החוץ הראשונה שלו (ת/172) לפיה אינו מכיר את הנאשמים וגם לא את העסקאות שפורטו בחשבוניות שנמסרו להם. הלכה פסוקה היא שדרישת החיזוק יכולה להילמד מתוך אמרות החוץ עצמן ואין חובה שראיית החיזוק תגיע ממקור עצמאי וחיצוני לאותן אמרות. יתר על כן, בפסיקה נקבע שדרישת חיזוק עניינה בתוספת "מאמתת" בלבד ולא בתוספת "מסבכת" שנוטה לקשור את הנאשם לביצוע העבירה. הדבר לחיזוק אינו אלא תוספת משקל לאמינותו ומהימנותו של מוסר האמרה (ע"פ 2949/99 **כהן נ' מדינת ישראל** פ"ד נו(1) 636, 646 (2001)).

ב. חיזוק שני, שקרי נאשם: בגרסה הראשונה הנאשם טען שהעסיק את מויאל כקבלן משנה מטעמו והאחרון הביא לו חשבוניות של חדאד. הודעתו של מויאל הוגשה לתיק בית המשפט בהסכמה, חלף חקירה ראשית (פרוט' מיום 5.3.15 ש' 3 - 4) וממנה עולה שהוא מכחיש מכל וכל את טענתו של הנאשם בגרסה הראשונה (ת/124, דף 4 ש' 16 - 29). הלכה פסוקה היא כי שקרי נאשם עשויים לשמש כתוספת מחזקת ואף מסייעת לראיות התביעה וזאת בכפוף לעמידתם במספר תנאים: השקר יהיה מהותי ולא בעניין פעוט ערך; השקרים נעשו בזדון מתוך כוונה להעלים את האמת מבית המשפט; השקר יהיה ברור וחד משמעי; השקר יוכח מתוך עדות עצמית; השקר גם אם הוכח, קשור אל העבירה עליה נסוב המשפט (ע"פ 5920/13 **אטלן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (2.7.15) פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט שוהם). וכך הוא המקרה שבפני, לא כל שכן לאור העובדה שהנאשם זנח את הגרסה הראשונה בעדותו בבית המשפט, דבר שמלמד שמדובר בגרסה שקרית.



202. בנסיבות אלה, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף בנוגע לשתי החשבוניות על שם חדאד שמופיעות בנספח ד' לכתב האישום.

כ. האישום השלישי: החשבוניות על שם א.ו. גבס ושיפוצים

203. החשבוניות הרלוונטיות שמפורטות בנספח ד' לכתב האישום של א.ו. גבס ושיפוצים (להלן: **גבס ושיפוצים**) ואשר מיוחסת לנאשמים ביצוע עבירה של ניכוי מס התשומות מהן שלא כדין, הן כדלקמן:

א. חשבונית מספר 318 שנושאת תאריך 10.3.07 בסך של 376,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 58,280 ₪. בחשבונית זו נרשם "ביצוע עבודות גבס, צבע ואספקת עובדים, אינסטלציה וחשמל".

ב. חשבונית מספר 319 שנושאת תאריך 20.4.07 בסך של 335,700 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 52,033 ₪. בחשבונית זו נרשם "עבור עבודות גמר, שתי וילות יבנה, חשמל אינסטלציה, פיתוח, גבס, צבע חוץ - פנים".

204. הנאשמים לא חלקו על כך שניכוי מס התשומות שגלום בשתי החשבוניות האמורות. בנוסף, ניכוי מס התשומות עולה גם מעדותו של יצחק, רואה החשבון של הנאשמת (ראו: פרוט' מיום 20.11.13, עמ' 146 ו-151; נייר העבודה שהוכן ע"י יצחק, ת/99; וכן הסכומים שמופיעים בדו"חות התקופתיים, ת/79).

205. העד המרכזי מטעם המאשימה בנוגע לחשבוניות אלה היה אמיר וקנין (להלן: **וקנין**) הבעלים של גבס ושיפוצים. יש לציין שאמרות החוץ של וקנין הוגשו בהסכמה בכפוף לחקירה נגדית על ידי ההגנה. בעדותו בבית המשפט חזר על עיקרי הדברים כפי שהופיעו באמרות החוץ שלו. להלן תמצית עדותו של וקנין:

א. לוקנין היתה היכרות אישית עם הנאשם והיה גם מיוודד עימו, אך לא הכיר את הנאשמת שאותה ניהל הנאשם.

ב. וקנין מעולם לא ביצע עבודות כלשהן עבור הנאשמים ושתי החשבוניות של גבס ושיפוצים שנמצאו ברשות הנאשמים ואשר ניכוי מס התשומות הגלום בהן, לא ניתנו על ידי וקנין לנאשם. בנוסף, וקנין מעולם לא ביצע עבודות כלשהן בתחומי העיר יבנה, לא עבור הנאשמים וגם לא עבור כל לקוח אחר.

ג. כתב היד שמופיע על שתי החשבוניות איננו כתב היד של וקנין ואיננו יודע מי האדם שרשם את



החשבוניות. כמו כן, מדובר בשתי חשבוניות שוקנין איננו יודע כיצד הגיעו לרשותו של הנאשם והבהיר שמבחינתו מדובר בחשבוניות מזויפות שאין מאחוריהן עסקה כלשהי. וקנין טען שמעולם לא מסר חשבוניות כלשהן לנאשם וגם מעולם לא שכח את פנקס החשבוניות שלו ברשותו של הנאשם, בין בביתו ובין ברכבו של הנאשם.

ד. וקנין הוציא במודע במספר הזדמנויות חשבוניות פיקטיביות עבור גורמים שונים, שאינם הנאשמים, וזאת בעבור תמורה כספית על מנת לממן את חובותיו השונים וכן את הימוריו.

ה. הסכומים שמופיעים בשתי החשבוניות של גבס ושיפוצים שהנאשמים ניכו את מס התשומות שגלום בהן, הם סכומים מופרזים ווקנין טען שמעולם לא ביצע עסקאות כלשהן בהיקף כלכלי גבוה כמפורט באותן חשבוניות.

(ראו בעניין זה: ת/131 ש' 21 - 47, ש' 50 - 80; ת/132 ש' 16 - 23, ש' 77 - 100; ת/133 דף 2, ש' 1 - 25, דף 3 ש' 7 - 28; ת/134; פרוט' מיום 16.4.15 עמ' 294 ש' 12 - 30, עמ' 296 ש' 19 - 31, עמ' 297 ש' 4 - 13, עמ' 298 ש' 24 - 30, עמ' 299 ש' 16 - 18, עמ' 300 ש' 30 - עמ' 302 ש' 4, עמ' 303 ש' 16 - 19, עמ' 304 ש' 32 - עמ' 305 ש' 10, עמ' 306 ש' 18 - 22, עמ' 307 ש' 24 - 30, עמ' 308 ש' 13 - 26).

206. מטעם המאשימה העידה שרית וקנין, שהיתה אשתו לשעבר של וקנין, לגבי כך שנודע לה כי וקנין הוציא בשלבים שונים חשבוניות פיקטיביות לגורמים שונים. יובהר שעדותה בעיקרה מבוססת על עדויות שמיעה, קרי מידע שקיבלה ישירות מוקנין ולכן אין בכוונתי לבסס כל ממצא, בין לטובתו ובין לרעתו של הנאשם, על עדותה (ראו: ת/128 וכן פרוט' מיום 26.3.15, עמ' 275 ש' 22 - עמ' 279 ש' 13).

207. גרסתו של הנאשם לגבי החשבוניות של גבס ושיפוצים שניכה מהן את מס התשומות, היא בתמצית כדלקמן:

א. שתי החשבוניות נמסרו לו על ידי וקנין בעקבות כסף ששילם לוקנין, חלק במזומן וחלק בשיקים, עבור עבודות שוקנין ביצע עבורו כקבלן משנה ביבנה ובתל אביב בתחום עבודות הגמר כגון חשמל, צבע, אינסטלציה וצבע חוץ.

ב. כתב היד שמופיע על החשבוניות הוא של הנאשם שמילא אותן על פי הוראתו של וקנין ולאחר מכן וקנין חתם בתחתית החשבונית.

ג. הנאשם שילם כספים בשמו של וקנין לגורמים שונים בשוק האפור שוקנין לווה מהם כספים.



ד. פנקס החשבוניות של וקנין נתפס ברשותו של הנאשם בעקבות חיפוש שנערך ברכבו ולטענת הנאשם וקנין שכח אותו בביתו או ברכבו בעת שהיו יחדיו.

(ראו בעניין זה ת/81, דף 4 ש' 4 - 32, דף 13 ש' 21 - 37; ת/80, דף 6 ש' 25 - דף 7 ש' 2, דף 7 ש' 27 - דף 8 ש' 10; פרוט' מיום 29.11.15, עמ' 368 ש' 31 - עמ' 370 ש' 7, עמ' 375 ש' 24 - 25, עמ' 378 ש' 7 - 12; פרוט' מיום 10.12.15 עמ' 430 ש' 15 - עמ' 431 ש' 19).

208. הראיות שהובאו לעיל על ידי המאשימה יש בהן בכדי להצדיק העברת נטל הבאת הראיות (להבדיל מנטל השכנוע) לנאשם לעורר ספק סביר כנגד המסקנה המרשיעה שניכה מס תשומות מתוך חשבוניות שלא הוצאו כדין. ככל שאכן היו עסקאות אמת בין הנאשם לבין גבס ושיפוצים, כפי טענתו של הנאשם, מדובר במידע שנמצא באופן בלעדי בידיעתו של הנאשם ובידיעתו של וקנין.

209. בפועל, הנאשם לא הביא ראיות כלשהן כדי להוכיח את טענתו שהיו עסקאות אמת בינו לבין גבס ושיפוצים. למול עדותו של וקנין שלא בוצעה שום עסקה מכל מין וסוג בינו לבין הנאשם, עומד החסר הראיתי שנובע מכך שהנאשם לא טרח להביא ולו בדל ראיה להוכחת טענתו שגבס ושיפוצים ביצעה עבורו עבודות כלשהן, כגון חוזים, או שיקים המוכיחים העברה של כספים ביניהם.

210. בנסיבות אלה, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין בניגוד לסעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, בנוגע לשתי החשבוניות של גבס ושיפוצים המפורטות בנספח ד' לכתב האישום.

כא. האישום השלישי: החשבוניות על שם קוד הילה

211. בנספח ד' לכתב האישום ישנה הפניה לשלוש חשבוניות של קוד הילה בע"מ. להלן פירוט החשבוניות:

א. חשבונית מספר 898 מיום 24.4.07, בסך של 1,800,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 279,000 ₪.

ב. חשבונית מספר 1242 מיום 20.5.07, בסך של 950,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 147,250 ₪.

ג. חשבונית מספר 1250 מיום 20.6.07, בסך של 2,000,000 ₪ בתוספת מע"מ בסך של



310,000 ₪.

212. יצוין כי אין מחלוקת בין הצדדים שהנאשמים לא ניכו את מס התשומות שגלום בשלוש החשבוניות של קוד הילה בע"מ.

213. המאשימה טוענת שהחשבוניות הנ"ל הן חשבוניות פיקטיביות או חשבוניות זרות שעצם קבלתן על ידי הנאשמים מקיימת את העבירה של הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבוניות כוזבים במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מס ערך מוסף. טענה זו דינה להידחות. להלן נימוקיי:

א. המאשימה מנסה לבסס הרשעה פלילית לגבי החשבוניות של קוד הילה בע"מ כנגד הנאשמים בהסתמך, בעיקר, על גרסאותיו של הנאשם בחקירתו לגבי חשבוניות אלה. הא ותו לא (ראו סיכומים של המאשימה, עמ' 111 - 112; כמו כן, ראו התייחסותו של הנאשם לגבי קוד הילה בת/81, דף 6 ש' 23 - דף 7 ש' 38 ששם הוא מתייחס לכך שחשבוניות אלה נמסרו לו ע"י אדם בשם "עומר", ללא ציון שם משפחה, ולכן לא ניתן להסיק בהכרח שאכן מדובר באותו עומר עסאף שדנתי בעניינו בפרקים הקודמים).

ב. עומר עסאף ציין בעדותו בבית המשפט שהוא לא מכיר כלל חברה בשם קוד הילה בע"מ (פרוט' מיום 11.11.13, עמ' 134 ש' 6 - 17).

ג. הלכה פסוקה היא של בית המשפט העליון שנטל ההוכחה להראות שחשבוניות מסוימות הן פיקטיביות או זרות, רובץ לפתחה של המאשימה. תחילה על המאשימה להניח בפני בית המשפט תשתית עובדתית שמסבכת את הנאשם במעשה העבירה ורק לאחר מכן, עובר נטל הבאת הראיות לנאשם להביא הסבר מצידו כנגד העובדות שהוכחו, וזאת כדי שבית המשפט לא יגיע למסקנה שהוא בודה מליבו דברים שאין להם שחר (רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (30.4.13) פסקה 5 לפסק דינו של כבוד השופט הנדל).

ד. במקרה שבפני, המאשימה לא הניחה תשתית ראיתית מסבכת כלפי הנאשמים שיש בה בכדי להוביל למסקנה ששלוש החשבוניות של קוד הילה בע"מ הוחזקו על ידם במטרה לנהל או לגרום לכך שיצחק, רואה החשבון של הנאשמים, ינהל את פנקס החשבוניות שלהם במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. במילים אחרות, לא הוכח שמדובר בחשבוניות פיקטיביות או זרות.

214. לפיכך, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מס ערך מוסף בנוגע לשלוש החשבוניות של קוד הילה בע"מ שמפורטות בנספח ד' לכתב האישום.



כ.ב. סיכום

כ.ב.1 האישום הראשון

215. הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כוזבת לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף.

כ.ב.2 האישום השני

216. לגבי **פרויקט אינטל**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע שש עשרה עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 1-7 (**לאדר משאבות**), לחשבוניות מספר 44-47 (**לעופר משאבות**) ולחשבוניות מספר 15-19 (**לברן רביב**), הכל בנספח ג' לכתב האישום.

217. לגבי החשבוניות **לאמציה בניה**, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע ארבע עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 8-11 בנספח ג' לכתב האישום.

218. לגבי החשבוניות **לדנה מיטב**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע חמש עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 20-24 בנספח ג' לכתב האישום.

219. לגבי החשבוניות **לרות ורפאל**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע תשע עשרה עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 48 - 66 בנספח ג' לכתב האישום.

220. לגבי החשבונית **לטליה נכסים**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע עבירה אחת לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבונית מספר 26 בנספח ג' לכתב האישום.

221. לגבי הפרויקט **בגן יבנה**, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 14 (**ברון א.ד. השקעות בע"מ**) ומספר 43 (**ניר פז פרויקטים בע"מ**) בנספח ג' לכתב האישום.

222. לגבי החשבונית **לחבצלת הצעירה**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע עבירה אחת לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבונית מספר 25 בנספח ג' לכתב האישום.

223. לגבי החשבונית **לבבר זיקרי**, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע עבירה אחת לפי סעיף 117(ב)



לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבונית מספר 12 בנספח ג' לכתב האישום.

224. לגבי החשבוניות **למוסך מאיר אשדוד**, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שתי עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 32 ו-33 בנספח ג' לכתב האישום.

225. לגבי החשבוניות **למוסך צמרת**, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע תשע עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 34-42 בנספח ג' לכתב האישום.

226. לגבי החשבוניות **למובילי דרגות**, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע חמש עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע לחשבוניות מספר 27-31 בנספח ג' לכתב האישום.

227. כאן המקום לדון בשאלה אם מכלול העבירות שבהן הורשעו הנאשמים לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף בוצעו "**בנסיבות מחמירות**" לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף, או לא. שאלה זו נוגעת לסכום הכולל של מס הערך המוסף שהנאשמים רצו להתחמק או להשתמט מתשלומם מעצם ביצוע העבירות שבהן הורשעו לפי האישום השני. להלן הסכום הכולל:

- א. לגבי החשבוניות לאמציה בניה, סך המס הוא 3,471 ₪.
- ב. לגבי החשבוניות בפרויקט בגן יבנה, סך המס הוא 311,736 ₪.
- ג. לגבי החשבונית לבבר זיקרי, סך המס הוא 4,960 ₪.
- ד. לגבי החשבוניות למוסך מאיר אשדוד, סך המס הוא 15,833 ₪.
- ה. לגבי החשבוניות למוסך צמרת, סך המס הוא 32,003 ₪.

סך הכל 368,003 ₪.

228. סכום המס הרלבנטי לעניין רכיב ה-"הנסיבות המחמירות" שבסעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף הוא כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין התשל"ז - 1977, היינו כפל הסכום של 226,000 ₪, שיוצא 452,000 ₪. בנסיבות אלה, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

3.ב. האישום השלישי



229. הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע שמונה עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף וזאת בנוגע לשמונה החשבוניות הבאות שמפורטות בנספח ד' לכתב האישום: חשבונית אחת של א. דן חיים; שלוש חשבוניות של סאם תכנון והנדסה; שתי חשבוניות של חדאד שירותי בניה; שתי חשבוניות של גבס ושיפוצים (להלן: **שמונה החשבוניות**).

230. לאור העובדה שהנאשמים ניכו מס תשומות שלא כדין לגבי שמונה החשבוניות וכללו אותן בכרססת הנהלת החשבונות שלהם, הנני מרשיעם בביצוע עבירה אחת של הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מס ערך מוסף. מובהר בזאת, שההרשעה בעבירה האמורה הינה רק מכוח שמונה החשבוניות בעוד שבכל הנוגע לשלוש החשבוניות בעניין קוד הילה בע"מ שמפורטות בנספח ד' הנני מזכה את הנאשמים מהעבירה האמורה.

231. הסכום הכולל של מס התשומות שהנאשמים ניכו שלא כדין מכח שמונה החשבוניות עומד על סך של **532,437 ₪**. סעיף 117(ב)(3) קובע שאם בוצעה עבירה, בין השאר לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, כאשר סכום ההתחמקות או ההשתמטות ממס עולה על כפל הסכום הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, אזי העבירות שביצע יראו כעבירות שבוצעו "בנסיבות מחמירות". כפל הסכום שמופיע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין הוא 452,000 ₪. לפיכך, הנני קובע שיש להרשיע את שני הנאשמים גם בהוראת החיקוק שמופיעה בסעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף, קרי "**בנסיבות מחמירות**".

ניתנה היום, י"ב אדר א' תשע"ו, 21 פברואר 2016, במעמד הצדדים