



ע"פ (חיפה) 54336-03-24 - מדינת ישראל נ' איאד סעיד

בית המשפט המחוזי בחיפה

28 יולי 2024

ע"פ 54336-03-24 מדינת ישראל נ' סעיד ואח'

בפני הרכב כבוד השופטים:
רון שפירא, נשיא [אב"ד]
בטינה טאובר, סגנית נשיא
עדי חן-ברק

מדינת ישראל

מערער
נגד

1. איאד סעיד
2. א.א. הר מתכות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אחמד מסרי

משיבים

פסק דין

לפנינו ערעור המדינה (להלן: "המערער") על הכרעת הדין של בית משפט השלום בקריות (כב' השופטת איילת השחר ביטון פרלה) שניתנה ביום 06.02.24 בת"פ 40279-09-20 ולפיה זוכו המשיבים מעבירות על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), כפי שיוחס להם בכתב האישום. **כפי שיפורט בהמשך, החלטנו לדחות את הערעור.**

כתב האישום וההליך בבימ"ש קמא:

כתב האישום המתוקן ייחס למשיבים 25 עבירות ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, הכנת, ניהול, מתן רשות לאחר לניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ ושימוש במרמה או בתחבולה או מתן רשות לאחר להשתמש בהן או עשיית מעשה אחר לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ.

על פי עובדות כתב האישום המתוקן בתקופה הרלוונטית לאישום הייתה המשיבה 2 רשומה ברשויות מס ערך מוסף כעוסק מורשה מס' 515332435. המשיבה היא חברה פרטית מוגבלת במניותיה שהוקמה לפי חוק, עיסוקה בעבודות מסגרות ומקום מושבה בדיר אל אסד. משיב 1 שימש כמנהלה הפעיל של המשיבה ושני המשיבים היו חייבים להגיש למנהל המכס והמע"מ דוחות תקופתיים, במועד ובדרך שנקבעו בהתאם להוראות החוק והתקנות. העבירות שיוחסו למשיבים התבססו על טענות כי בתקופה שבין שנת 2017 לשנת 2018 ניהלו המשיבים ספרי הנהלת חשבונות כוזבים, כך שהכלילו

עמוד 1



בספרי החשבונות של המשיבה 25 מסמכים שנחזים להיות חשבוניות מס על שם חברת א.ח.מ בנייה ופיתוח בע"מ (להלן: "חברת א.ח.מ") שהוצאו שלא כדין ובניגוד לאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ. עוד נטען כי סכום העסקאות הכולל של החשבונות המזויפות שנכללו בספרי המשיבה הוא 8,352,880 ₪ והמס בגין הוא 1,213,079 ₪.

המשיבים כפרו בעבירות שיוחסו להם וטענו כי כתב האישום הוגש שלא כדין והעבודות בגין הוצאו החשבונות בוצעו בפועל. הטענה הייתה כי מדובר בחשבונות ששיקפו עסקאות שבוצעו בפועל ושולמה תמורה בעדן והפרטים באותן חשבונות הולמים את פרטי העסקאות שבוצעו. נטען כי המשיב לא היה מודע לכך שהאדם עמו ביצע את העסקאות אינו מורשה לפעול בשם חברת א.ח.מ ולהפיק חשבונות על שמה ולהבנתו עשה כל שלא ידו כדי לקיים את הוראות החוק וכלל הנסיבות לא עוררו אצלו חשד כי ביצע עסקאות עם מי שאינו מורשה לפעול בשם חברת א.ח.מ ולהפיק חשבונות על שמה. לכן נטען כי מדובר בהכללת חשבונות בספרי המשיבה שאמנם התגלה בדיעבד כי הן מזויפות, אך בעת ביצוע העסקאות ובעת הכללתן בספרי החשבונות המשיבים לא היו מודעים לכך והחשבונות דווחו במחשבה שהן מותרות לקיזוז לפי סעיף 38 לחוק מע"מ, ללא כוונת השתמטות מתשלום מס או כוונה להונות את הרשויות.

בימ"ש קמא ציין בהכרעת הדין כי פירוט העובדות בכתב האישום אמור לכלול את העובדות המקיימות את יסודות העבירה ואת הנסיבות לקיומה. אם ישנן נסיבות מקלות או מחמירות, ראוי כי העובדות המתארות אותן יבואו לביטוי בכתב האישום וכך גם אם ישנם מעורבים נוספים בביצוע העבירה, ככל שיש לאמור השפעה על הערך המוגן ומידת הפגיעה בו וככל שיש בהם כדי לאפשר הליך הוגן והזדמנות ראויה להתגונן. עוד צוין כי הפרשה שהביאה להעמדת המשיבים לדין התגלתה במהלך בירור האשמה ככוללת נסיבות נוספות שלא נכללו בכתב האישום. למאשימה ישנו שיקול דעת באשר להיקף היריעה העובדתית שתיכלל בעובדות כתב האישום ולכן אין בכך כשלעצמו משום פגם בכתב האישום. עם זאת, התגלה קושי להתחקות אחר הבסיס לעמדת המאשימה, הן בשלב החקירתי והן בשלב המשפט וזאת לאור עדותם של עדי התביעה. בימ"ש קמא ציין כי במהלך החקירה ובמהלך בירור האשמה הסתמן קו המבהיר כי המאשימה כשלעצמה אינה נדרשת לשאלה האם החשבונות המזויפות משקפות עסקאות שבוצעו בפועל וכי הואיל ומדובר בחשבונות מזויפות, על הנאשמים מוטלת האחריות להוכיח כי הן משקפות עסקאות שבוצעו. בנסיבות אלו ממילא אין לנתון זה כל משמעות בהתחשב בכך שהוצאו שלא על ידי חברת א.ח.מ.. צוין כי האפשרות שנטל הראיה להוכחת ביצוע עסקה שדווחה באמצעות חשבונית מזויפות יועבר לכתפי הנאשמים קיימת ובעלת טעם. אלא שישנם מקרים, דוגמת ענייננו, שהראיות שנאספות מעוררות שאלות המקשות על העברת נטל הראיה ומצדיקות שלא להסתמך רק על היבט אחד של אי חוקיות החשבונות. במצב דברים זה מתחדדת האחריות מצד המאשימה לבירור עצמאי של כלל הנתונים הקשורים לחשדות, בכדי שהאינטרס הציבורי יתממש ובירור האשמה יתבסס על כל היבטי החשד להפרת החוק. כל זאת מבלי לזנוח פעולות חקירה שנועדו לברר את הגנת הנאשם.

בימ"ש קמא קבע כי לאחר שבחן את הראיות שהציגו הצדדים ושקל את טיעוניהם, הגיע למסקנה כי



המאשימה לא הרימה את נטל השכנוע באשר לטענה כי הנאשמים ביצעו את העבירות המיוחסות להם. נקבע כי לא הוכח ברמת ההוכחה הנדרשת בפלילים דבר מודעותו של המשיב כי החשבוניות המזויפות הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין ולא הוכחה כוונה להונות את הרשויות או להשתמט מתשלומי מס.

נקבע כי כפי שטען ב"כ המשיבים, עדותו של עד תביעה 9, מר חאלד עתמה, מהווה ראיה המכריעה את השאלות השנויות במחלוקת. עדותו תומכת בגרסת ההגנה עד כדי הותרת נטל הראיה על כתפי המאשימה. צוין כי הודעותיו של עתמה הוגשו בהסכמה תוך ויתור ההגנה על חקירתו הנגדית. עתמה לא הוזכר בעובדות כתב האישום והדרך היחידה להבין את התייחסות המאשימה להודעותיו היא באמצעות סיכום טענותיה. בימ"ש קמא צוין כי מעדותו של עתמה ניתן להבין כי החשבוניות שהוכללו בספרי החשבונות של המשיבה הן חשבוניות מזויפות. ההגנה טענה כי עתמה ביצע עסקאות בשם חברת א.ת.מ. והונה את המשיב בכך שהציג לו מצג שווא לפיו הינו בעל סמכות לפעול בשם חברת א.ח.מ. נקבע כי בהודעותיו, עתמה לא סתר אפשרות זו אם לא למעלה מזה.

עוד נקבע כי המאשימה בסיכום טענותיה הפנתה לסתירה שבהודעותיו של עתמה באשר לזהות כותב החשבוניות. בנוסף, ב"כ המאשימה התייחסה לכך שעתמה לא המציא את המסמכים התומכים בטענתו כי ביצע את העבודה המשתקפת בחשבוניות המזויפות באמצעות עובדים שסיפק לאתרים השונים וקיבל תמורה. בימ"ש קמא צוין כי המאשימה התייחסה בסיכומיה לכך שהודאתו של עתמה בביצוע העבירות "הגיעה לאחר שהסתבך בשקריו ונמנע מלסייע לחוקרי המאשימה", אך עיון בהודעותיו לא מאפשר להתחקות אחר השקרים ואחר שינוי הגרסה עליהם הצביעה המאשימה בסיכום טענותיה. צוין כי מדובר בעד תביעה שהודעותיו הוגשו בהסכמה ולא העיד. כמו כן, לא הובאה ולו ראיה חיצונית לעדותו, המאפשרת לברר את מהימנות גרסתו ולשלול את טענותיו בכל הקשור לקשר העסקי מול המשיבים ולמצג שהציג למשיב.

נקבע כי המאשימה לא נקטה יוזמה כלשהי לאיסוף הראיות הקשורות לעסקאות ולבירור מעמיק על אודות כל חשבונית והעסקה המשתקפת בה והסתפקה בהעברת האחריות לכתפי עתמה שאינו נאשם אלא עד תביעה בהליך זה. נקבע כי לא ניתן להתעלם מהעדר כל התייחסות לטענת המשיב כי עתמה הציג לפניו מצג שווא, אותו תמך במסמכים, כי הינו מוסמך להוציא חשבוניות בשם חברת א.ח.מ.. צוין כי אם החקירה לא מוצתה בכל הקשור לעסקאות שתועדו בחשבוניות המזויפות, משמע ישנה הסתמכות על היות החשבוניות זרות להוכחת הכוונה המיוחדת. נקבע כי עדותו של עד התביעה תמכה לכאורה בהעדר מודעות מצד המשיבים להיות החשבוניות זרות ובכך הקשתה על העברת נטל הראיה לכתפי ההגנה להעדר כוונה ולמעשה חיזקה את גרסת המשיב בכל הקשור לשאלות השנויות במחלוקת.

נקבע כי עדותו של עתמה מערערת משמעותית את הקרקע מתחת לחזקות הקבועות לפי דין אשר עשויות היו במקרים אחרים להעביר את נטל הראיה לכתפי המשיב. נקבע כי עדותו של עתמה מתיישבת עם טענות ההגנה ויש בה כדי לבסס לא רק אפשרות חלופית סבירה לנסיבות שעל בסיסן מבקשת המאשימה להרשיע את המשיבים, אלא גם מהווה ביסוס לזיכוי מלא של המשיבים בהעדר



הוכחה כנדרש לפי הדין הפלילי.

צוין כי הודעותיו של עתמה הוגשו בהסכמה מבלי שהעיד וזאת לאור ויתור ההגנה על חקירתו הנגדית, אך הוויתור אין משמעו בהכרח ויתור הצורך להעדת עד. כן צוין כי במסגרת פרשת ההגנה הוגשו ראיות הנקשרות גם הן לעד התביעה עתמה וניתן היה להגישן באמצעות המשיב כמי שקיבלם מעתמה. ראיות אלה התיישבו עם הודעותיו של עתמה שהוגשו בהסכמה. למרות האמור, המאשימה טענה לגביהם טענות מבלי שביקשה להביא את עתמה לעדות הזמה בהתאם לזכותה על פי דין. נקבע כי טענת המאשימה כי היה על ההגנה לזמן את עתמה לעדות אינה נכונה ומנגד הימנעותה מעשות כן רובצת לפתחה.

באשר להודעותיו של עתמה צוין כי בהודעתו הראשונה מסר עתמה כי בעבר הייתה בבעלותו חברה שנסגרה והיו לו פועלים מהשטחים והסביבה והיו לו עובדים בריצוף בצפון, קרובי משפחה וכאשר הוא רצה חשבוניות ברכאת הביא לו חשבוניות של חברת א.ח.מ. בניה. כל מי שסיפק לו את החשבוניות של א.ח.מ. בניה הוא איברהים ברכאת. עוד מסר כי ברכאת אמר לו שהוא הבעלים של חברת א.ח.מ. עתמה הסתמך על דבריו של ברכאת ולא בדק מי הבעלים. בימ"ש קמא ציין כי לא ניתן היה לברר על פי הראיות שהוצגו כיצד הגיעה היחידה החוקרת לעתמה כמי שפעל ללא סמכות בשם חברת א.ח.מ. אך ברור כי עלה חשד לגביו עוד בטרם נחקר לראשונה בהתחשב בכך שבכל שלוש הודעותיו נחקר עתמה באזהרה. צוין כי עתמה השיב לשאלות החוקרת תוך ויתור על זכותו לייעוץ עם עורך דין ואין בראיות שהוצגו את פירוט נסיבות זימונו לחקירה. צוין כי עתמה הבהיר בכל שלוש הודעותיו כי חשב שפעל כדין מול המשיבים לאחר שקיבל הסמכה מאדם בשם אברהים ברכאת. כן מסר כיצד נוצרה היכרותו עם אותו ברכאת ונתן לחוקרת פרטי התקשרות עמו. עתמה גם מסר שהואיל והיה מוגבל ועשה הסדר חוב, לא היה לו חשבון בנק והוא נתן לברכאת את השיקים שהמשיב שילם לו. באשר לכתיבת החשבוניות המזויפות מסר עתמה שברכאת הוא שכתב את החשבוניות על סמך החומר שעתמה מסר לו וברכאת החזיר לו חשבונית מלאה והוא שילם לו. עם זאת, לגבי חלק מהחשבוניות המזויפות עתמה אישר שהוא כתב אותן אך לא זכר את הסיבה לכך ועמד על כך שברכאת מסר לו את החשבוניות האלו חתומות. עוד בהודעותיו מסר עתמה על פעילות עסקית שביצע עבור המשיבה ולמעשה הבהיר כי החשבוניות המזויפות שיקפו עסקאות שבוצעו, בהתאם לפרטים שבהן וכי שילם לאותו ברכאת בהתאם לדרך ההתחשבות שהוסכמה ביניהם. כאשר התבקש להסביר מדוע נדרש התיווך שלו בין המשיבים לבין ברכאת השיב עתמה כי הוא זה שהביא את העובדים. עתמה עומת עם העובדה שהחשבוניות המזויפות לא דווחו למע"מ ובמענה לכך השיב כי ברכאת סיבך אותו בפרשה. כאשר הוזהר עתמה, תוך פירוט החשד לפיו הפיץ חשבוניות מס פיקטיביות של חברת א.ח.מ., השיב כי הוא מודה שביצע עבירה וכתב חשבוניות וטען כי לא בדק מה הקשר של ברכאת לחברת א.ח.מ. בניה.

בימ"ש קמא ציין כי מהודעתו הראשונה של עתמה ניתן ללמוד כי לטענתו הוא עצמו לא ידע שניתנה לו רשות שלא כדין לפעול בשם חברת א.ח.מ. וכי היה עליו לבדוק את הנטען מפי ברכאת. עתמה מסר בהודעותיו כי בשעת ביצוע העסקאות סבר כי פעולותיו מבוצעות בשם החברה כדין. נקבע כי אם ניתן אמון בעדותו של עתמה, המסקנה היא שעתמה הציג עצמו כמוסמך לפעול מטעם חברת א.ח.מ. גם



אם לא ניתן אמון בעדותו ומתעורר ספק באשר לשאלה אם עתמה ביצע ביודעין עבירה ולא רק התרשל או לא ביצע את המוטל עליו בכדי להימנע מביצוע עבירה. הנסיבות מצביעות על כך שהמשיבים נחשפו למצג שווא כי עתמה מורשה לפעול בשם חברת א.ח.מ. רק כאשר נגד עתמה הוגש כתב אישום ומנוהל נגדו הליך פלילי בגין עבירות שימוש במרמה ובתחבולה באמצעות 157 מסמכים שנחזו כחשבוניות מס על שם חברת א.ח.מ. אותן הוציא לשתי חברות שונות, למשיבה ולחברה נוספת, ללא זכות חוקית. בעובדות כתב האישום נגד עתמה אין טענה הקשורה לקשר שנקשר בינו לבין המשיבים או התייחסות למודעותן של החברות על פעילותו הפלילית של עתמה, באופן שעשוי להבהיר אם "האחר" בכתב האישום שהוגש נגד עתמה הם החברות ובעליהן. המשיב נמנה עם עדי התביעה בכתב האישום נגד עתמה ותשעת עדי התביעה שם זהים לתשעת עדי התביעה הראשונים בהליך דנן. המאשימה לא התייחסה ולא הבהירה את טיב הקשר המשפטי שבין המשיב לעתמה. לא הובהר האם לגישה מדובר בשותפים לדבר עבירה על בסיס היות החשבוניות זרות וייחוס מודעות לכל אחד מהם בעניין זה. גרסאות המשיב ועתמה לא חייבו הגשת כתבי אישום נפרדים והמאשימה עמדה על דעתה במהלך החקירה ולאורך ניהול ההליך כי הואיל וישנה הוכחה שהחשבוניות זרות, אין היא נדרשת לשאלה אם החשבוניות המזויפות שיקפו עסקה שבוצעה.

עוד צוין כי לאחר גביית הודעתו הראשונה של המשיב נגבתה מעתמה הודעתו השנייה, כך שבעת גביית הודעתו השנייה, ידעה היחידה החוקרת מהי גרסת המשיב. המשיב מסר בהודעתו הראשונה כי למרות שאחיו רשום כבעליה של המשיבה, הוא זה שמנהל את המשיבה ומבצע את העסקאות מול ספקים. גם אחיו של המשיב טען בהודעתו כי למרות הרישום ברשם החברות, המשיב הוא הבעלים והמנהל של המשיבה בפועל. המשיב טען כי הקשר שלו עם עתמה היה בכך שעתמה סיפק למשיב עובדים. המשיב ציין כי הוצגו לו מסמכים לגבי היות עתמה הבעלים של א.ח.מ. לשאלת החוקרת מה תפקידו של עתמה בא.ח.מ. השיב המשיב כי עתמה הוא הבעלים והמוסמך לביצוע פעולות. המשיב טען כי עתמה הציג לו ניירת והציג עצמו כבעל סמכות מלאה לעבוד בחברת א.ח.מ. המשיב זיהה את 25 החשבוניות המזויפות שנמסרו מחברת א.ח.מ. למשיבה וטען כי קיבל אותם מעתמה. לטענתו החשבוניות הוצאו בגין עבודות בניה, מסגרות, שיפוצים וריצוף. עוד הוסיף כי עתמה כתב את החשבוניות במשרדו ובפניו כנגד תשלום על עבודות. בהתחלה התשלום בוצע באמצעו שיקים ולאחר מכן, כשהחשבון הוגבל, בוצע התשלום במזומן. עוד ציין כי שילם את הסכומים שבקבלות ברובם, בין 85% ל-90%. כאשר הוצג לו מאזן בוחן של חברת א.ח.מ. לשנים הרלוונטיות בו לא מופיע שמה של המשיבה השיב כי כנראה שעתמה "עבד עליו". כאשר נשאל על ידי החוקרת לגבי אחריותו השיב שהוא מודה בטעות בכך שלא בדק מה הקשר של עתמה לחברת א.ח.מ. וחשב שהוא עובד בחברה. גם במהלך הדיון בבית המשפט, לאחר שהותר למשיב לחזור בו מכפירתו, הבהיר המשיב כי לא ביצע כל פעולת מרמה אלא טעה בכך שלא בדק את מעמדו של עתמה ואולם את הסכומים הוא שילם. לכן בימ"ש קמא לא קיבל את ההודאה אשר אינה משקפת הודאה בעובדות המגבשות את האשמה שיוחסה למשיבים. בימ"ש קמא ציין כי השאלה אם המשיב נקט בפעולות סבירות לבירור זהותו של עתמה אינה נתונה להכרעת החוקרת. אי ניכוי חשבוניות שהוצאו שלא כדין הוא עניין אחד ושאלת מעורבות המשיבים בפלילים היא עניין שאינו מוכרע על בסיס הפרת האיסור לבדו.



עוד צוין כי במהלך הודעתו הראשונה המשיב אמר לחוקרת שצריך לפנות לעתמה שהיה מדווח על ביצוע העסקאות כדין. כאשר נשאל איך הוא יודע אם עתמה היה מדווח השיב "על פי המאזנים שהיה שולח לנו". כן הבהיר כי לא ראה דיווחים של עתמה למע"מ אבל עתמה היה שולח לו מסמך מאזן או כרטסת חתום על ידי רו"ח המאשר כי כרטיס החיוב שלו סגור. הכרטסת אותה הזכיר המשיב בהודעתו הוגשה כראיה מטעם המאשימה. בנוסף, ההגנה הגישה מסמכים הכוללים תעודת התאגדות של חברת א.ח.מ, יפוי כוח מיום 15.3.17 בו מצויים פרטיו של עתמה ופרטי החברה ובעליה ותעודת עוסק מורשה של חברת א.ח.מ.

בימ"ש קמא ציין כי בהודעתו השנייה של עתמה מסר ששכח להביא ליחידה החוקרת את המסמכים הקשורים לעסקאות שביצע עם המשיבים בעטיין ניתנו החשבוניות המזויפות. בהודעתו השלישית עומת עתמה עם דוח כרטסת הנהלת חשבונות הנחזית ככרטסת של חברת א.ח.מ אשר הוזכרה בהודעתו הראשונה של המשיב. עתמה זיהה את דוחות הכרטסת ואף ציין כי מסר אותם ל"פקידה של איאד" לאחר שקיבל אותם מברכאת בהאמינו כי מדובר במסמך מהימן. מדובר במסמכים הנחזים ככרטסת של חברת א.ח.מ שהוכח כי הם מזויפים לאחר שהוצגו לרואה חשבון החתום עליהם לכאורה במסגרת הודעתו מיום 4.9.18. בהודעתו שהוגשה בהסכמה הבהיר רואה החשבון כי לא ערך את דוחות הכרטסת המזויפים, החתימה על גביהם אינה חתימתו ומדובר במסמכים שהוא רואה בפעם הראשונה.

נקבע כי דוחות הכרטסת המזויפים שצורפו להודעתו השלישית של עתמה מלמדים כי עוד לפני גביית הודעתו הראשונה של המשיב ובסמוך להוצאת החשבוניות המזויפות הופקו מעת לעת דוחות כרטסת מזויפים של חברת א.ח.מ הכוללים התייחסות לעסקאות שבחשבוניות המזויפות. עתמה מסר כי מסר דוחות אלו למשרדו של המשיב ומכאן אין אלא להסיק כי המצג שהוצג למשיבים הוא שמדובר בהתקשרות עם חברת א.ח.מ וכי החשבוניות, בכל הקשור לזהות הספק, כשרות ולכל הפחות לא מעוררות חשד. עוד נקבע כי עיון בדוחות הכרטסת המזויפים, אשר לא ברור כיצד הגיעו לתיק החקירה בשל העדר רישום על כך, מלמד כי הם כוללים מספר תדפיסים ממועדים שונים, תוך התייחסות לכלל החשבוניות המזויפות למעט חשבונית מס' 1400 ולהוסיף שתי חשבוניות נוספות שלא כלולות בחשבוניות המזויפות. נקבע כי לפי עדותו של עתמה והודעתו הראשונה של המשיב ניתן ללמוד כי למעט חשבונית המס 1400 הומצאה למשיבים כרטסת נגדית הנחזית כדו"ח כרטסת הנהלת חשבונות של חברת א.ח.מ במועדים הסמוכים להפקת החשבוניות ודיווח בגינם. כך גם הוצגו צילומי שיקים שהוצאו מהמשיבה לטובת חברת א.ח.מ מחודש נובמבר 2016. בימ"ש קמא קבע כי למרות טענת המאשימה שאין מדובר במועדים הנוגעים לביצוע העבירות, מדובר בראיות שמהן ניתן ללמוד על פעילות עסקית בהיקף רחב מזה שהשתקף בחשבוניות המזויפות. העתקי השיקים התקבלו כראיות הגנה וצוין כי המשיב העיד שתחילה שילם לחברת א.ח.מ באמצעות שיקים, זאת עד שעבר לבצע את התשלום במזומן.

בימ"ש קמא ציין כי המשיב העיד במסגרת פרשת ההגנה ועדותו תאמה את הודעותיו שנמסרו בחקירה. לא נמצאה בעדותו סתירה מהותית בין גרסתו במהלך החקירה לבין עדותו. המשיב חזר בעדותו על אופן ההתנהלות העסקית עם עתמה באופן המתיישב עם הודעותיו ועדותו של עתמה. בחקירתו הנגדית



עומת המשיב עם הנסיבות הקשורות לקבלת החשבוניות המזויפות וצורתן. תשובתו התאימה לשכל הישר וההיגיון הבריא, כך שההתרשמות מהמשיב נותרה כמי שאין להטיל פגם במהימנותו. נקבע כי תשובותיו של המשיב בחקירתו הנגדית חיזקו את הרושם החיובי מהמשיב אשר הקשה לייחס לו מודעות במסגרת הראיות הנסיבתיות שהוצגו.

בימ"ש קמא ציין בסעיף 64 לפסק דינו כי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ דורש יסוד נפשי של כוונה מיוחדת לשם התחמקות או השתמטות מתשלום מס. די במודעות כי החשבוניות הן מזויפות בעת הכללתן בספרים כדי לבסס את יסוד הכוונה להתחמקות מתשלום מס. נדרשת מודעות לטיב המעשה ולקיום הנסיבות לצד הכוונה להונות ולהתחמק מתשלום מס. ניתן ללמוד על היסוד הנפשי מהתנהגות נאשם ומראיות נסיבתיות. תשתית ראייתית נסיבתית עשויה להעביר את נטל הראיה לכתפי הנאשם וללא הסבר סביר יהא באמור להוכיח את היסוד הנפשי. ואולם כאשר המסקנה המבוססת על ראיות נסיבתיות אינה המסקנה היחידה האפשרית כי אז יש לזכות את הנאשם.

נקבע כי בענייננו הוכח כי המשיבים קיבלו לידיהם יפוי כוח ומסמכים נוספים, לרבות כרטסת נגדית של חברת א.ח.מ אשר לימים התגלתה ככרטסת מזויפת. נקבע כי עדותה של החוקרת מבהירה את הכשל שביסס את האשמת המשיבים בפלילים על בסיס הראיות שהוצגו ואת הכשל שגרם לאי ביצוע הליכי חקירה שעשויים היו לתרום לבירור החשדות. צוין כי לפי סעיף 38 לחוק מע"מ עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. חשבונית לא כשרה לא ניתנת לזיכוי. הואיל ומדובר בעבירת התנהגות נדרשת מודעות לטיב המעשה, לקיום הנסיבות ולאפשרות הגרימה לתוצאות המעשה. חשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות לקיום נסיבות ייחשב כמודעות אם נמנעים מבירור. באשר למחשבה הפלילית, הואיל ומדובר בצפונות לב, ניתן לבססה באמצעות ראיות נסיבתיות והיא ניתנת להיסק גם באמצעות היכולת להעריך את התוצאה ברמת אפשרות קרובה לוודאי.

בימ"ש קמא ציין כי לשיטת החוקרת, למרות מצב הראיות כפי שתואר, השאלה היחידה המכריעה את בירור האשמה היא האם החשבוניות המזויפות הן אכן פיקטיביות. למרות שחומר החקירה כלל ראיות התומכות לכאורה בכך שבוצעו עסקאות ולכל הפחות ישנה אפשרות שהמשיבים הוטעו למרות שנקטו בדיקות סבירות, התנגדה החוקרת במהלך עדותה לעצם העלאת שאלות הקשורות לעסקאות ולתמורה בגינן. לשיטת החוקרת חובת המשיבים לבדוק עם מי מתבצעת העסקה דרשה מהם בהכרח ליצור קשר טלפוני עם חברת א.ח.מ ולהגיע למשרדיהם. הואיל ופעולות אלו לא בוצעו, לא נדרש היה, לשיטתה, לבצע כל פעולת חקירה הקשורה לעסקאות שתועדו בחשבוניות המזויפות. החוקרת אישרה שלא בדקה אם העבודה שפורטה בחשבוניות המזויפות בוצעה בפועל. בימ"ש קמא ציין כי היו לקוחות נוספים שקיבלו חשבוניות מזויפות ודיווחו עליהם.

נקבע כי אין מחלוקת שהמשיב קיבל את כל החשבוניות המזויפות מעתמה. המענה לשאלה אם עתמה הוא שכתב את החשבוניות בנוכחות המשיב והכתב השונה לכאורה שהתגלה בשלוש מהחשבוניות אינו



בעל משקל בנסיבות המקרה. אין בחזות של החשבוניות כדי לחייב במסקנה כי מדובר בחשבוניות מזויפות. זאת לאור היותן כוללות את שנדרש לפי דין. השוני בינן אינו מהותי באופן שעשוי היה לעורר חשד להעדר תקינות. צוין כי עדותו של עתמה מטעם המאשימה מעוררת שאלה אם בכלל התשתית הראייתית שהציגה המאשימה העבירה את נטל הראיה לכתפי המשיבים. בימ"ש קמא קבע כי נטל הראיה לא הועבר. מעדותו של עתמה עלה כי נקט פעולות מתוך מחשבה כי קיבל את הסמכתה של חברת א.ח.מ לפעול בשמה ולמצער ביצע פעולות להסוואת היותו זר לה. חברת א.ח.מ היא חברה פעילה ולא התעורר חשד לגביה גם אצל עדי התביעה בנוספים: מנהלת החשבונות ורואה החשבון. עתמה העיד כי בעקבות בקשת המשיבים נקט פעולות הכוללות המצאת מסמכים המאמתים לכאורה את סמכותו לפעול בשם חברת א.ח.מ ואת היות החברה מדווחת למע"מ ומנהלת לפי דין.

המשיב נחקר באזהרה מבלי שהוצגו פרטים באשר לנסיבות זימונו לחקירה. בהודעתו הראשונה סיפק נתונים אודות עתמה ועל נסיבות ההתקשרות עמו ומסר כי לא התעורר בקרבו חשד שעתמה לא הוסמך לפעול בשם חברת א.ח.מ. גרסתו של המשיב הייתה עקבית. בניגוד לנטען מטעם המאשימה לא נמצאה סתירה מהותית בהודעותיו ובעדותו בבית המשפט. עוד נקבע כי טענתו של המשיב כי לא היה מודע לכך שהחשבוניות זרות לא גרמה למשיב לכפור באחריותו ואף ניתן למצוא בהודעותיו הבעת צער והכרה בטעותו על כך שלא חשף את מעשה ההונאה. המשיב מסר בהודעותיו כי ביקש מעתמה וקיבל ייפוי כוח ומסמכים על אודות חברת א.ח.מ אותם העביר לבעלי המקצוע המבינים בעניין, כולל כרטסת נגדית שהתגלתה לימים כמזויפות. בנוסף הוכח כי יש תימוכין להסברי המשיב על אודות התנהלותו הכספית על רקע היקלעות למצב כלכלי קשה שהשפיע על אופן התשלום וההתנהלות הכספית של המשיבה.

נקבע כי לכתחילה התשתית הראייתית שהציגה המאשימה אינה מעוררת חזקות או הלכות דוגמת עצימת עיניים וצפייות. לא הוכחו נסיבות המעוררות חשד כי מדובר בחשבוניות מזויפות. כן נקבע כי גם אם יהא מי שישתפק בראיות המאשימה לשם העברת נטל הראיה, לא יוכל לקבוע כי הסברו של המשיב השולל את מודעתו, ללא בסיס לקביעה כי התרשל, הוא משולל יסוד ובלתי סביר. משכך נקבע כי המאשימה לא עמדה בנטל השכנוע. מכאן זיכוי המשיבים. נקבע כי משלא הוכחה מודעותו של המשיבים להיות החשבוניות מזויפות וכי הוצאו שלא כדין ובהעדר בסיס ראייתי, אף לא נסיבתי, לכוונה להונות את רשויות המס במטרה להקטין את חובות המס, בימ"ש קמא הורה על זיכוי המשיבים.

טענות ב"כ הצדדים

המערערת חזרה בפנינו על טענותיה בבית משפט קמא ובהודעת הערעור. לא מצאנו לנכון לחזור ולפרט את הטענות. בתמצית נטען כי המערערת הציגה בפני בית משפט קמא תשתית ראיות המלמדת על ביצוע עסקאות באמצעות חשבוניות פיקטיביות אשר לטענתה היה על המשיבים לדעת כי אין תקינות בהעדר מילוי אחר כל הדרישות הפורמאליות של החוק. לטענת המערערת היה על המשיבים להיות מודעים לכך שמדובר במסמכים שאינם מסמכי אמת או לכל הפחות לחשוד בכך ולנקוט בפעולות לבירור העובדות. משלא עשו כן, כך נטען, שותפים המשיבים לביצוע העבירה ויש להרשיעם. נטען כי המשיבים לא הוכיחו קיומו של הסבר חלופי שיש בו להקים ולו ספק סביר. נטען כי ללא קיומו של מסמך מקורי, חוקי ולגיטימי, העומד בכל הדרישות הפורמאליות והמהותיות של החוק לעסקה בין



הצדדים האמתיים לעסקה, לא קיימת זכות לניכוי מס תשומות. נטען כי התנהלות המשיב מעידה על מודעותו לביצוע עבירה. נטען כי המשיבים לא הציגו להגנתם כל ראיה המפריכה את הראיות המפלילות שהוצגו על ידי המערערת במהלך הליך בירור האשמה, ראיות שעניינן קבלת חשבוניות מזויפות תוך מודעות, או לכל הפחות עצימת עיניים, ואי תשלום מס על בסיס אותן חשבוניות. נטען כי שגה בימ"ש קמא שעה שיצר הבחנה בין חשבוניות זרות לחשבוניות פיקטיביות. עוד נטען כי חוסר זהות בין הצדדים האמתיים לעסקה מחד לבין הצדדים לחשבונית מאידך משמעותו שבין הצדדים לחשבונית לא קיימת עסקה בת תוקף והחשבונית אינה ראויה לשמש בסיס לניכוי מס תשומות. לכן נטען כי שגה בימ"ש קמא כאשר לא קבע כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות ולא העביר את הנטל לכתפי המשיבים.

עוד נטען כי שגה בימ"ש קמא בקביעתו כי המשיב שילם תמורה בגין העבודה שלכאורה מתוארת בחשבוניות. נטען כי לא הובאו ראיות מספקות לביצוע תשלומים במזומן כנגד החשבוניות. נטען כי המשיב לא הציג כל ראיה בגין התחשבות עם חברת א.ח.מ או עתמה במהלך כל תקופת החקירה. לא הוצגו גם ראיות התומכות בגרסה כי עתמה מוסמך לפעול בשם חברת א.ח.מ. נטען כי היה על המשיב לפעול במשנה זהירות, מול חברת א.ח.מ, לבקש יפוי כוח כדין לעתמה, לערוך חוזה עבודה, לתעד את העובדים בצורה מסודרת ולוודא את חוקיות חשבוניות מס. נטען כי כלל הנסיבות מצביעות על כך שהמשיב ידע והיה עליו לדעת כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות אותן רכש במודע ובכוונה על מנת לדרוש את מס התשומות ובכך להקטין את חבותו במס.

המערערת טוענת עוד כי שגה בימ"ש קמא שעה שנתן משקל רב לעדותו של עד אשר כלל לא התרשם ממנו שכן חקירותיו הוגשו בהסכמה וב"כ המשיב ויתר על חקירתו הנגדית. יוער כבר כעת כי טענה זו מעוררת תהיה מאחר ומדובר בעד תביעה ולכאורה המשיב אימץ את עדותו ונתן לכך הסברים שבית משפט קיבל. יתכן שהיה על המערערת לזמנו לעדות וטענותיה, לעניין אימוץ העדות, אינן ברורות.

עוד נטען כי החשבוניות שקיבל המשיב מעתמה אינן מפרטות את כל נתוני התמורה שניתנה, את הבסיס לתשלום ופרטים נחוצים נוספים באופן המעביר את הנטל להוכחת תקינות העסקה ואמיתותה אל המשיבים.

המשיבים טוענים כי הערעור הוגש באיחור ללא רשות בית המשפט. לגוף העניין נטען כי עתמה בחקירתו אמר שהוא השתמש בחברת א.ח.מ. והביא יפוי כוח וכרטסות מרואה חשבון והמציא למשיבה את המסמכים הנדרשים וקיבל את כל הכספים כמפורט בחשבוניות. לכן, ככל שהדבר נוגע למשיבים, לא נדרשה עדותו. נטען כי העובדה שהמערערת לא טרחה לבדוק האם העבודות שכנגדן ניתנו תשלומים אכן בוצעו רובצת לפתחה ועדות החוקרת שהעידה מטעם המאשימה, שנמנעה מלחקור את העובדות והטענות, אינה אמינה. המשיבים טענו ששילמו את הכספים שמופיעים בחשבוניות והציגו שיקים ששולמו לטובת חברת א.ח.מ. לפני הגבלת החשבון. בנוסף, אחרי הגבלת החשבון היו תשלומים באמצעות צ'יינג' והתבקש צו מבית המשפט והומצאו ראיות להוכחת ביצוע התשלומים. למרות זאת, והגם שמסמכים היו בידי החוקרים מספר שנים לא בוצעו פעולות לברור האמת. ההימנעות מביצוע פעולות חקירה פועל כנגד המאשימה/המערערת.

דין והכרעה:



לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את פסק הדין ואת תיק בימ"ש קמא, הגענו למסקנה כי אין מקום להתערב בהכרעת הדין של בימ"ש קמא, שהינה מפורטת ומנומקת ולא נפל בה פגם המצדיק את התערבות ערכאת הערעור.

טענות המערערת מופנות נגד ממצאים עובדתיים וממצאי מהימנות שנקבעו על ידי בימ"ש קמא. כידוע, לערכאה הדיונית יתרון מובנה בקביעת ממצאים עובדתיים וקביעות מהימנות, נוכח התרשמותה הישירה והבלתי אמצעית מהראיות והעדויות המובאות בפניה, כך שאין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעות כאמור [ע"פ 990/21 פלוני נ' מדינת ישראל (30.11.2022); ע"פ 2647/21 פלוני נ' מדינת ישראל (21.08.2022); ע"פ 661/16 מוטי אברהמי נ' מדינת ישראל (25.01.2017)]. בענייננו אין הצדקה להתערב בקביעות העובדתיות המנומקות ובקביעות המהימנות של בימ"ש קמא.

אנו סבורים כי מדובר בהכרעת דין מנומקת ומקיפה, המבוססת ברובה על קביעת ממצאי מהימנות ועובדה, על בסיס הראיות והעדויות שהוצגו בפני בימ"ש קמא. בימ"ש קמא בחן במסגרת הכרעת הדין בהרחבה את ראיות ועדויות הצדדים וקבע כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה. מסקנות בימ"ש קמא מעוגנות במארג הראייתי שהונח בפני בימ"ש קמא. לכן יש לדחות את הערעור על הכרעת הדין.

טענות המערערת, כמו גם טענות המשיבים, פורטו בהרחבה לעיל. אנו סבורים, כמו הערכאה דלמטה, כי לא הוכח ברמת ההוכחה הנדרשת בפלילים דבר מודעותו של המשיב כי החשבוניות שבנדון הן חשבוניות שהוצאו שלא כדין ולא הוכחה כוונה להונות את הרשויות או להשתמש מתשלומי מס. כאמור, היה על המערערת להוכיח כי הייתה למשיב מחשבה פלילית - מטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס. המערערת לא הרימה את הנטל, המוטל עליה, להוכחת האמור.

גרסתו של עד התביעה מר עתמה תומכת בגרסת ההגנה עד כדי הותרת נטל הראיה על כתפי המאשימה/המערערת. מעדותו של עתמה ניתן להבין כי החשבוניות שהוכללו בספרי החשבוניות של המשיבה הן חשבוניות מזויפות, אך עדותו גם תומכת בגרסת ההגנה כי עתמה ביצע עסקאות בשם חברת א.ח.מ. והונה את המשיב בכך שהציג לו מצג שווא לפיו הוא בעל סמכות לפעול בשם חברת א.ח.מ. כמו כן, כפי שציין בימ"ש קמא, לא ניתן לקבל את גרסת המערערת בנוגע לסתירה שבהודעותיו של עתמה באשר לזהות כותב החשבוניות ובאשר להודאתו בביצוע העבירות. **מדובר בעד תביעה שהודעותיו הוגשו בהסכמה. העד לא העיד בפני בימ"ש קמא ולא הובאו ראיות חיצוניות לעדותו המאפשרות לברר את מהימנות גרסתו בכל הקשור לקשר העסקי מול המשיבים ולמצג שהציג להם.**

כפי שנפסק, המערערת לא הביאה ראיות המתייחסות לטענת המשיב כי עתמה הציג לפניו מצג שווא, אותו תמך במסמכים, כי הינו מוסמך להוציא חשבוניות בשם חברת א.ח.מ. עדותו של עד התביעה תמכה לכאורה בהעדר מודעות מצד המשיבים להיות החשבוניות זרות או מזויפות. בכך הקשתה על העברת נטל הראיה לכתפי ההגנה להעדר כוונה. למעשה חיזקה העדות את גרסת המשיב בכל הקשור



לשאלות השנויות במחלוקת. לאחר שבחנו את הראיות והעדויות שהוצגו בפני בימ"ש קמא, איננו סבורים כי יש מקום להתערב במסקנות אלו. עדותו של עתמה מתיישבת עם טענות ההגנה ומבססת את זיכוי המשיבים בהעדר הוכחה כנדרש למחשבה פלילית ומטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. ראיות ההגנה התיישבו עם הודעותיו של עתמה שהוגשו בהסכמה. **אם רצתה המערערת לטעון טענות לגביהן, היה עליה לזמן את עתמה לעדות, לרבות לעדות הזמה, כפי שקבע בימ"ש קמא. דבר זה לא נעשה. לא מצאנו מקום להתערב גם בקביעה זו.**

בימ"ש קמא ציין כי המשיב העיד במסגרת פרשת ההגנה ועדותו תאמה את הודעותיו ולא נמצאה בעדותו סתירה מהותית בין גרסתו במהלך החקירה לבין עדותו. המשיב חזר בעדותו על אופן ההתנהלות העסקית עם עתמה באופן המתיישב עם הודעותיו ועדותו של עתמה. בחקירתו הנגדית עומת המשיב עם הנסיבות הקשורות לקבלת החשבוניות המזויפות וצורתם ותשובתו התאימה לשכל הישר וההיגיון הבריא, כך שההתרשמות מהמשיב נותרה כמי שאין להטיל פגם במהימנותו. נקבע כי תשובותיו של המשיב בחקירתו הנגדית חיזקו את הרושם החיובי מהמשיב אשר הקשה לייחס לו מודעות במסגרת הראיות הנסיבתיות שהוצגו. קביעותיו של בימ"ש קמא בנוגע לגרסת המשיב מבוססות גם על התרשמות ממהימנותו ולא מצאנו עילה להתערב בקביעות גם מסיבה זו.

כפי שקבע בימ"ש קמא, בענייננו הוכח כי המשיבים קיבלו לידיהם יפוי כוח ומסמכים נוספים, לרבות כרטסת נגדית של חברת א.ח.מ אשר לימים התגלתה ככרטסת מזויפת. מסמכים אלה הציגו בפני המשיבים מצג שווא לפיו עתמה פעל כדין מטעם חברת א.ח.מ. כמו כן, כפי שנקבע, חומר החקירה כלל ראיות התומכות לכאורה בכך שבוצעו עסקאות וישנה אפשרות שהמשיבים הוטעו למרות שנקטו בדיקות סבירות. במסגרת פעולות החקירה לא בוצעו פעולות חקירה הקשורות לעסקאות שתועדו בחשבוניות ולא נבדק האם העבודה שתוארה בחשבוניות אכן בוצעה בפועל. החזות השונה והכתב השונה בחלק מהחשבוניות אינו מספיק כדי לקבוע שהיה על המשיבים לחשוד שמדובר בחשבוניות מזויפות מכיוון שאין מדובר בשוני מהותי שעשוי היה לעורר חשד להעדר תקינות, לאור המסמכים שהוצגו והציגו מצג שווא בפני המשיבים. בנסיבות אלה, בצדק קבע בימ"ש קמא כי נטל הראיה לא הועבר לכתפי המשיבים.

נציין כי אמנם ייתכן שהתנהלותם העסקית של המשיבים אינה טהורה לחלוטין. העדר הפירוט בחשבוניות לגבי העבודות שבגינן הוצאו החשבוניות ותשלום במזומן עבור חלק גדול מהחשבוניות מקשה להתחקות אחר העסקאות שבוצעו ואימות טענות המשיבים. כמו כן, רישום העסק על שמו של אחיו של המשיב מעורר תהיות לגבי ההתנהלות העסקית וכך גם הגבלת החשבון שגרמה להתנהלות במזומן. עם זאת, כפי שקבע בימ"ש קמא, כלל הראיות תומך לכאורה בכך שבוצעו עסקאות ותשתית הראיות שהונחה בפני בימ"ש קמא מצביעה על כך שהמשיבים הוטעו על ידי מצג שווא שהוצג על ידי עתמה כי פעל כדין מטעם חברת א.ח.מ.

כפי שציין בימ"ש קמא, לפי סעיף 38 לחוק מע"מ עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חב בתשלומו את מס



התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. חשבונית לא כשרה לא ניתנת לזיכוי. הואיל ומדובר בעבירת התנהגות נדרשת מודעות לטיב המעשה, לקיום הנסיבות ולאפשרות הגרימה לתוצאות המעשה. חשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות לקיום נסיבות ייחשב כמודעות ככל שנמנעים מבירור. בענייננו עולה אף מגרסתו של עד התביעה עתמה כי המציא מסמכים המאמתים לכאורה את סמכותו לפעול בשם חברת א.ח.מ. והיות החברה מדווחת למע"מ ומנוהלת לפי דין. גרסתו של המשיב הייתה עקבית ובימ"ש קמא קבע כי מצא אותה מהימנה. לכן לא מצאנו מקום להתערב בקביעתו של בימ"ש קמא כי התשתית הראייתית שהציגה המערערת אינה מעוררת חזקות או הלכות דוגמת עצימת עיניים וצפיות. לא הוכחו נסיבות המעוררות חשד כי מדובר בחשבוניות מזויפות. כמו כן, לא ניתן לקבוע בנסיבות אלה כי הסברי המשיבים משוללי יסוד ובלתי סבירים. לכן בצדק נקבע כי המערערת לא עמדה בנטל השכנוע. מכאן זיכוי המשיבים בצדק וכדין, שכן לא הוכחה מודעותם של המשיבים להיות החשבוניות מזויפות או חשבוניות שהוצאו שלא כדין ולכן לא הוכחה כוונה להונות את רשויות המס.

סיכום פסק הדין:

על כן, לאור המפורט לעיל, לא מצאנו מקום להתערב בהכרעת דינו של בימ"ש קמא, אשר ניתנה בהתבסס על העדויות והראיות שהוצגו בתיק, הביאה בחשבון את מכלול השיקולים שיש להביא והתייחסה בפירוט לכל הטענות.

מכל הטעמים שפורטו - הערעור על הכרעת הדין נדחה.

בהסכמת ב"כ הצדדים, כפי שנרשמה בפרוטוקול הדיון מיום 4.7.24, ניתן פסק הדין בהעדר הצדדים.

המזכירות תעביר עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ב תמוז
תשפ"ד, 28 יולי 2024,
בהעדר הצדדים.

עדי חן-ברק, שופטת

בטינה טאובר, סגנית
נשיא

רון שפירא, נשיא
[אב"ד]