



ע"פ 8757/07/21 - טאלב אבו גאנם, דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"פ 8757-07-21 אבו גאנם ואח' נ' מדינת ישראל
תיק חיצוני: תיק עזר

לפני :
כבוד השופט שמואל בורנשטיין, אב"ד
כבוד השופט יעל טויסטר כבוד השופט מיכאל קרשן
המעוררים 1. טאלב אבו גאנם ת"ז
2. דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ חברות

נגד
המשיבה
מדינת ישראל

פסק דין

פתח דבר

1. לפנינו ערעור על הכרעת הדין וגזר הדין של בית משפט השלום ברמלה בת"פ 31038-09-18, במסגרתו הורשעו המערערים, לאחר שמיעת ראיות, בביצוע שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך לפי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: "**חוק מס ערך מוסף**"), וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ וכן בהכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים, או רשומות אחרות כוזבות, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מס ערך מוסף.

על המערער 1, טאלב אבו גאנם (להלן: "**המערער**") נגזרו 8 חודשי מאסר בפועל, 5 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים לבל יבצע עבירה לפי חוק מס ערך מוסף וקנס בסך 14,000 ₪ או 30 ימי מאסר תמורתו. על המערער 2, חברת דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ (להלן: "**חברת דקל**" או "**החברה**"), נגזר קנס בסך 14,000 ₪.

עובדות המקרה לפי כתב האישום

2. חברת דקל עסקה בעבודות עפר ובמועדים הרלוונטיים היתה רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף.

המערער היה במועדים הרלוונטיים מנהלה הפעיל של חברת דקל.

3. במהלך שנת 2013, קיבלו המערערים שלוש חשבוניות פיקטיביות שנחזות להיות חשבוניות מס על שם חברת בישמוט א.א. עבודות בניה והובלה בע"מ (להלן: "**חברת בישמוט**") וזאת מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו החשבוניות. החשבוניות התקבלו מאדם בשם יוסף סרחאן (להלן: "**סרחאן**").



המערערים רשמו את שלוש החשבוניות בספרי הנהלת החשבונות של החברה וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בהן בדיווחיה התקופתיים של החברה למנהל מס ערך מוסף.

סך שלוש החשבוניות היה 1,695,915 ₪ כולל מע"מ וסכום המס שנוכה בגין הינו 246,415 ₪.

הכרעת הדין של בית המשפט קמא

4. המשיבה עמדה בנטל להוכיח שחברת בישמוט הפיצה חשבוניות פיקטיביות לחברות קבלניות שונות.
5. סרחאן חזר בו מאמרות החוץ שמסר בפני החוקרים במהלך עדותו במשפט והוכרז כעד עוין. בית המשפט קמא ציין כי עדותו של סרחאן בפניו היתה, על פניה, עדות בלתי אמינה שלא ניתן לבסס עליה ממצא עובדתי. אשר על כן, הסתמך בית המשפט קמא על סעיף 10א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א - 1971 והבהיר כי המשיבה הוכיחה את קבילותן של שתי אמרות החוץ של סרחאן בפני חוקרי רשות המיסים, מהן עלו, בין היתר הנתונים הבאים: אדם בשם אפרים גרינברג (להלן: "גרינברג") מסר לו יפוי כוח שהסמיכו להוציא חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים שונים וזאת בשמן של חברות שונות שמצויות בבעלותו או בשליטתו (של גרינברג); גרינברג היה לוקח את סרחאן אל עורך דין בשם אלעזר לזכר חתימה על יפוי כוח ומסמכים שונים שנוגעים לאותן חברות שבאמצעותן נעשתה ההפצה של חשבוניות פיקטיביות; אחת החברות שבשמה הוצאו חשבוניות פיקטיביות היתה בישמוט; סרחאן החזיק בידו פנקס חשבוניות של חברת בישמוט שנמסר לו על ידי גרינברג; גרינברג נהג להודיע לסרחאן להיכן עליו להגיע על מנת לפגוש את הקבלנים השונים ואלה היו מנחים אותו כיצד למלא את החשבוניות שברשותו, לרבות את הסכומים שירשמו בהן, מהות העבודות הלכאוריות שאליהן מתייחסות החשבוניות וזהות מקבלי החשבוניות; סרחאן היה מקבל מהקבלנים שיקים; בשיקים היו רשומים סכומים שהם זהים לאלה שמופיעים בחשבוניות; סרחאן פרע את השיקים בצ'יינג'ים שונים ואת הכסף המזומן שקיבל עבור פירעון השיקים, הוא מסר חזרה לקבלנים שנתנו לו את השיקים; סרחאן היה מקבל סכומי כסף שונים מגרינברג עבור השירות האמור.
6. "חיזוק" לנתונים העובדתיים שעלו מאמרות החוץ של סרחאן מצא בית המשפט קמא בראיות הבאות:
 - עדותו של אביאל בישמוט, אליו פנה גרינברג והציע לרשום חברה על שמו, דבר שנעשה במשרדו של עו"ד אלעזר. לדבריו, הוא התחרט וביקש מגרינברג לבטל את הרישום שלו כבעלים וכמנהל של חברת נתיב הכסף הסעים ושירותים כללים בע"מ, שהחזיקה במניות של בישמוט אך הדבר לא נעשה. אביאל העיד גם שלא היה לו מושג מה עשה גרינברג עם חברת בישמוט ושגם לא היה מודע לכך שהופצו בשמה חשבוניות פיקטיביות. בנוסף, העיד שמעולם לא נפגש עם סרחאן ואינו מכיר אותו.
 - עדותו של עו"ד אלעזר, לפיה בשליטתו של גרינברג היו חברות רבות וכל פעם אפרים הביא למשרדו דמות אחרת על מנת להפכו לבעל מניות או דירקטור בחברה כלשהי. לדבריו השירות שלו הצטמצם ל"אימותי חתימה" של הגורמים השונים, בהם סרחאן ואביאל בישמוט;
 - עדותו של כפיר לביא, שמסר שהוא הבעלים של חברה העוסקת במימון ופרעה שיקים של חברת דקל ואשר היו מופנים לבישמוט, כאשר נמצאה התאמה בין השיקים שנפרעו אצלו לבין אלה שנמסרו לבישמוט בגין שלוש החשבוניות מושא כתב האישום;



- עדותה של ילנה סומקין, שעבדה במשרד רואה החשבון של חברת דקל, ולפיה היא קיבלה מהחברה באמצעות עובד ששמו יוסף אבו גאנם את שלוש החשבוניות מושא כתב האישום וביצעה ניכוי של מס התשומות מתוך אותן חשבוניות. בנוסף לדבריה חלק מהשיקים מושא שלוש החשבוניות לא נפרעו והדבר עודכן בהתאם בכרטיס הנהלת החשבונות של חברת דקל.
- בית המשפט קמא אף עמד על כך שהעדר קיומו של תשלום בפועל מחברת דקל לחברת בישמוט, מחזק את המסקנה שהעסקאות הנקובות בחשבוניות הן פיקטיביות.
- 7. אשר לרכיב "הכוונה להתחמק מתשלום מס", בית המשפט קמא עמד על כך שקיים מקבץ של חמש נסיבות שמוביל למסקנה שהמערער וחברת דקל פעלו מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס וזאת בעת שכללו את שלוש החשבוניות שהתקבלו מחברת בישמוט בספרי החשבונות של חברת דקל וניכו מהן את מס התשומות:
 - בישמוט עסקה באמצעות סרחאן בהפצת חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים שונים, כאמור לעיל.
 - חברת דקל קיבלה את שלוש החשבוניות של חברת בישמוט באמצעות סרחאן, כעולה מעדותם של יוסף אבו גאנם והמערער עצמו.
 - על פי עדותו של יוסף אבו גאנם, סרחאן היה מגיע למשרד של חברת דקל ומוסר לו את החשבוניות, כאשר סרחאן כלל לא עסק בביצועה של עבודה כלשהי באתרי העבודה של חברת דקל.
 - יוסף אבו גאנם אף העיד שסרחאן הכיר לו אדם מטעם בישמוט שהיה אחראי על הביצוע בפועל של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל שסוכם שיבוצעו על ידי בישמוט. לטענת יוסף אבו גאנם, האדם הנוסף הוא זה שדאג לביצוע בפועל של העבודה והיה נוכח באתרי העבודה. דא עקא, יוסף אבו גאנם לא ידע למסור פרטים מזהים של האדם הנוסף, עובדה המעלה תהייה לנוכח ההיקף הרחב של העבודות באתרי העבודה של חברת דקל, ולנוכח הטענה כי יוסף אבו גאנם הוא שערך חשבון עם חברת בישמוט למול סרחאן לגבי העבודות שנטען שבוצעו.
 - המערער טען שהוא היה "איש השטח" של חברת דקל שאחראי על הביצוע בפועל של העבודות באתרי העבודה של החברה, אלא שאף המערער לא מסר את פרטיו של האדם הנוסף.
- מכאן הסיק בית המשפט קמא כי למעשה לא היה "אדם נוסף", כפי שגם לא היו עבודות אמיתיות שבוצעו מטעם חברת בישמוט עבור חברת דקל.
- 8. בית המשפט קמא סיכם כי חמש הנסיבות שתוארו מקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבוניות, קרי שמדובר בחשבוניות שאין מאחוריהן עסקאות אמיתיות, וכי לאור האמור הוכח שהמערער פעל לעניין שלוש החשבוניות מתוך יסוד נפשי של כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.
- 9. בהתאם לכלל לפיו אמיתות העסקאות שמאחורי שלוש חשבוניות, היא מסוג המידע המצוי בידי הנישום, הרי שדי בחמש הנסיבות שפורטו לעיל כדי להקים חזקת "פיקטיביות" כנגד שלוש החשבוניות, והנטל יעבור למערערים לעורר ספק סביר כנגד תקפותה של החזקה האמורה.
- על פי בית המשפט קמא, המערערים לא עמדו בנטל הבאת הראיות.



10. בית המשפט קמא נתן דעתו למסמך היחיד הרלוונטי שהוצג מצד המערערים לגבי העסקאות שמאחורי שלוש החשבוניות, הוא "הסכם עבודה" בין חברת דקל מצד אחד לבין חברת בישמוט באמצעות סרחאן מצד שני. אלא שהסכם זה אינו יכול לעמוד בפני עצמו כדי למלא אחר "חובת התיעוד" שחלה על המערערים בנוגע לעסקאות שנרשמו בשלוש החשבוניות, ואופיו הכוללני מבלי שיש מסמכים משלימים לגביו בידי המערערים, מחזק את המסקנה לפיה מדובר בהסכם למראית עין בלבד ושאינו משקף עסקאות אמת.

מסקנה זו ביסס בית המשפט קמא, בין היתר, על העדר התייחסות בהסכם לשאלת התמורה שחברת דקל אמורה לשלם לחברת בישמוט עבור שירותיה; על אי הצגת ההזמנות לביצוע העבודות מחברת בישמוט שעל פי הסכם היה צריך להגיש; אי הצגת כרטיסי העבודה של אי אלו מהעובדים באתרי העבודה הרשומים בשלוש החשבוניות; אי הצגת יומני העבודה של העובדים; אי הצגת דו"חות ביצוע העבודה הנזכרים בהסכם ואשר אמורים להתייחס לאתרים שפורטו בשלוש החשבוניות; וכן על אי הצגת ההיתרים והרישיונות של חברת בישמוט לניהול ואספקה של כוח אדם.

אי הצגתם של מסמכים אלו, הנוגעים, על פי בית המשפט קמא, לחובת התיעוד החלה על המערערים, תומכת לדבריו במסקנה לפיה התקיים רכיב הכוונה לביצוען של העבירות.

11. בית המשפט קמא הטעים שהפרת החובה החוקית לתיעוד על ידי המערערים תומכת בנסיבות העניין בהוכחת היסוד הנפשי מסוג כוונה להתחמק מתשלום מס ומובילה גם למסקנה שעדותו של יוסף אבו גאנם, לפיה היו עבודות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט ושהוא ערך את החשבון עם סרחאן לגבי הסכומים שנקובים בשלוש החשבוניות, היא עדות בלתי אמינה שיש לייחס לה משקל אפסי, שהרי אם אכן ערך את החשבון, כפי שטען, היה צריך להחזיק את כל המסמכים שמכוחם נעשה החישוב של התשלום.

12. המערער טען שהוא סמך את ידו על יוסף אבו גאנם מאחר שהיה בסך הכל "איש שטח", ואולם על סמך הקביעה כי עדותו של יוסף היתה בלתי אמינה, הכריע בית המשפט קמא בדבר קריסתה גם של טענת ההסתמכות האמורה של המערער.

13. בנוסף ייחס בית המשפט קמא משקל אפסי לעדותו של המערער שאכן היו עבודות אמת מאחורי שלוש החשבוניות שהתקבלו מחברת בישמוט.

14. המערערים טענו שהקפידו לקבל מסרחאן אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור לגבי חברת בישמוט, וזאת כחלק מהניסיון להראות שחברת בישמוט היא חברה פעילה ורצינית ושהיו עסקאות אמת בינה לבין חברת דקל בנוגע לשלוש החשבוניות. בית המשפט קמא פסק כי אין ממש בטענה וכי אישורים מעין אלה, אין בהם, כשלעצמם, כדי להביא לזיכוי מעבירות מס.

15. אשר לטענת המערער לפיה הוא היה "איש שטח" ואין להרשיעו בשל התנהלותו המינורית מול סרחאן לעומת ההתנהלות הקרובה של יוסף אבו גאנם עם סרחאן, הרי שהטענה נמצאה על ידי בית המשפט קמא כמופרכת מעיקרה.

בית המשפט קמא עשה שימוש במבחנים החלופיים בפסיקה לשאלה מתי ייחשב פלוני כ"אורגן" בתאגיד - המבחן הארגוני והמבחן הפונקציונלי, ופסק כי תנאי שני המבחנים מתקיימים בעניינו של המערער. לפי המבחן הארגוני-בדיקת הבקשות וההודעות שהוגשו לרשם החברות, החל מפעולת ההקמה של חברת דקל, עובר לדו"חות השנתיים שלה וכלה בדיווחים על מכירת מחצית המניות שבה וההודעות על רישום משכונות על נכסיה, העלתה כי המערער



חתם עליהן בתוקף תפקידו כדירקטור או כנושא המשרה המוסמך לדווח. אשר למבחן הפונקציונלי - המערער אישר שהוא זה שחתם על הסכם העבודה עם סרחאן והוא זה שחתם על השיקים שנמסרו לסרחאן בגין שלוש החשבונות, וברור שכאשר עשה כן, הוא פעל מתוקף תפקידו כ-"אדם תאגיד" ולא כאדם פרטי. לאור האמור נפסק כי יש לראותו כ"מנהל פעיל" של חברת דקל, לכל דבר עניין.

16. בית המשפט קמא סיכם כי קיימות שתי אפשרויות חלופיות להרשעת המערער והחברה. האחת, משנקבע שמתקיימים לגבי המערער היסוד העובדתי והיסוד הנפשי שרלבנטיים לעבירות מושא כתב האישום, הרי שהוא נושא באחריות "אישית" על אותן עבירות ולכן יש להרשיעו בהן. משנקבע שיש להרשיע את המערער ומדובר ב-"מנהל פעיל" בחברת דקל, יש להרשיע גם את חברת דקל וזאת מכוח תורת האורגנים שמעוגנת בסעיף 23 לחוק העונשין, תשל"ז-1977. השנייה, חברת דקל נושאת באחריות "אישית" לביצוע העבירות מושא כתב האישום ולכן יש להרשיעה בהן. משהורשעה חברת דקל, יש להרשיע גם את המערער מכוח אחריות השילוחית למעשיה ושמעוגנת בסעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

17. בסיום נתן בית המשפט קמא דעתו לעדות עד ההגנה מטעם המערער, אנואר אבו גאנם ואשר העיד שהיה לו תפקיד שולי ופקידותי בתוך חברת דקל ושהוא היה כפוף ליוסף אבו גאנם. על פי בית המשפט קמא, מאחר שמעדותו היה ברור שלא היה לו מגע עם סרחאן או עם חברת בישמוט, הרי שעדותו בלתי רלבנטית בכל הנוגע לשלוש החשבונות ולכן אין בה כדי לתרום לניסיון לשכנע שהיו עסקאות אמת מאחורי שלוש החשבונות.

גזר הדין של בית המשפט קמא

18. לצורך קביעת מתחם העונש ההולם הביא בית המשפט קמא בחשבון את מדיניות הענישה הנוהגת בעבירות מס מסוג פשע לפי חוק מס ערך מוסף כאשר סכום המע"מ שנגזל מהקופה הציבורית הוא מספר מאות אלפי שקלים, כבמקרה דנן.

בית המשפט קמא קבע כי מתחם העונש ההולם בנסיבות העניין הוא 6 ועד 15 חודשי מאסר בפועל ומאסר על תנאי, וכי מתחם הקנס ההולם נע בין 12,000 ₪ ועד 24,000 ₪.

19. בית המשפט קמא ציין כי לא התרשם שקיימות נסיבות חריגות שמצדיקות סטייה ממתחם העונש ההולם מטעמי שיקום.

20. בגזירת העונש המתאים בתוך המתחם, הביא בית המשפט בחשבון לחומרה את העובדה שהמחדלים מושא כתב האישום לא הוסרו והדגיש כי בעבירות מס שיקולי ההרתעה ככלל גוברים על נסיבות אישיות של נאשם וזאת נוכח פגיעתן הקשה במשק ובכלכלה.

עוד צוין כי בפסיקה נקבע שלגבי עבירות מס אין להסתפק, ככלל, בהשתתפות עונש מאסר אשר ירוצה בעבודות שירות, אלא יש למצות את הדין עם נאשמים באמצעות הטלת עונש מאסר בפועל המלווה בקנס כספי, על אחת כמה וכמה בנסיבות בהן לא הוסרו המחדלים כבמקרה דנן.

לצד זאת שקל בית המשפט קמא לקולא את העובדה שהמערער נשוי, אב לילדים וסב לנכדים, כאשר אחד הנכדים



עם צרכים מיוחדים מתגורר בביתו. כן נשקל העדרו של עבר פלילי.

21. אשר לטענת השיהוי בהגשת כתב האישום וחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות בשנת 2013, הובהר כי במקרה דומה בפסיקה, בו סכום המע"מ שנגזל מהקופה הציבורית היה 281,404 ₪, פסק בית המשפט שלא היה מקום לתת משקל מכריע לשיקול של חלוף הזמן באופן שיאיין את כלל הנסיבות המחמירות שם וזאת לאור הקביעה בפסיקה כי בעבירות מס חמורות אין להסתפק בעונש מאסר בדרך של עבודות שירות, גם כשניתן משקל לחלוף הזמן. בדומה, במקרה דנן, כתב האישום הוגש כמעט ארבע שנים לאחר ניהול החקירה בתיק, אך אין בכך כדי להצדיק סטייה משמעותית ממדיניות הענישה הנוהגת על ידי השתת מאסר בדרך של עבודות שירות במקום השתת מאסר מאחורי סורג וברח.

לצד זאת, בית המשפט קמא התחשב בשיקול של חלוף הזמן כמצדיק הקלה באורך המאסר בפועל שיושת.

22. בית המשפט קמא דחה את הטענה של אכיפה בררנית כבסיס להקלה בעונש של המערער והחברה בציינו כי סרחאן הועמד לדין פלילי בגין ביצוע עבירות מס, וביניהן, העבירות שנובעות ממסירת שלוש החשבוניות מושא כתב האישום, כי יוסף אבו גאנם לא היה הבעלים של חברת דקל וגם לא המנהל שלה, כפי שהיה המערער, ולנוכח השתייכותם לקבוצות שונות הרי שהעובדה שיוסף אבו גאנם לא הועמד לדין בגין שלוש החשבוניות לא יכולה לשמש נימוק להקלה בעונשו של המערער. אשר לאפרים גרינברג, צוין כי הוא אמנם לא הועמד לדין בגין שלוש החשבוניות הספציפיות מושא התיק דנן, אך כן הועמד לדין לגבי חשבוניות פיקטיביות אחרות שאותן הפיץ.

נימוקי המערערים בתמצית

הטענות לעניין הכרעת הדין

23. החשבוניות המדוברות עוסקות בעבודות עפר ותשתיות במספר אתרים של הלקוח נדים כמאל חברה לבנין בע"מ (להלן: "נדים"), אשר הועברו לקבלן המשנה - חברת בישמוט, לביצוע.

24. בית המשפט קמא טעה בכך שהסיק כי מהקביעה שחברת בישמוט הפיצה חשבוניות פיקטיביות לקבלנים אחרים, עולה כי גם שלוש החשבוניות שניתנו למערער ולחברה הן פיקטיביות.

25. אין מחלוקת כי סרחאן היה מורשה להוציא חשבוניות מטעמה של בישמוט, ומאחר שהחשבוניות הוצאו על ידי מי שהיה מורשה להוציאן, הן תקינות וכשרות בניכוי, כך שהשאלה היחידה בהקשר האובייקטיבי היא האם בישמוט היא זו "שביצעה" את העבודה, סוגיה שהמשיבה כלל לא טרחה לברר במהלך החקירה.

החוקרים כלל לא ביקרו באתרי העבודה, שכן הם יצאו מנקודת הנחה גורפת ש"הכל פיקטיבי", גישה מוטעית אותה אימץ אף בית המשפט קמא. היה על המשיבה להעמיק חקירותיה בעניין והיה על בית המשפט קמא לתת משקל לתסריטים אפשריים חלופיים שיש בהם כדי לזכות את המערערים.

כך למשל, החוקר דרור העיד בבית המשפט כי סרחאן קיבל לעיונו ערימה של חשבוניות שהוצאו על שם חברות בהן הוא היה מיופה כוח ומיין אותה לפי פיקטיבי ולא פיקטיבי, רשימה זו לא הוצגה לבית המשפט קמא, עובדה הפועלת לרעת המשיבה.



26. בית המשפט קמא טעה כשלא נתן משקל לעובדה כי המערערים ביצעו את כל שנדרש מהם באורח סביר על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות, ובכלל זה - קבלת אישור מעו"ד אלעוברה כי סרחאן הוא נציגה המוסמך של בישמוט; ההתקשרות עם בישמוט בהסכם עבודה בכתב; קבלת אישורי ניכוי מס במקור ומסמכי התאגדות, כמו גם אישור ניהול ספרים של בישמוט. יוזכר כי רמת הבדיקות הנדרשות הן של עוסק סביר ולא מעבר לכך.

27. בית המשפט קמא טעה עת קבע כי יש לראות במערער כמנהל פעיל בחברה לצורך הרשעה בקשר עם החשבוניות. המערער היה איש שטח, הוא לא מבין בענייני אדמיניסטרציה והוא לא היה בקשר עם רואה החשבון של החברה, בשונה למשל מיוסף אבו גאנם, כפי שעולה אף מעדויות אנואר אבו גאנם וילנה סומקין. מאחר שהמערער לא עסק בענייני אדמיניסטרציה וההתנהלות מול הספקים, הרי שלא היתה לו מודעות כלשהי כי קיימת או עשויה להיות בעייתיות כלשהי עם החשבוניות של בישמוט.

למעשה, היוזמה להקמת חברת דקל היתה של יוסף אבו גאנם, והוא זה שפנה אל המערער והציע לו להצטרף כשותף. אך מטעמים אישיים (עיקולים) יוסף לא נרשם כבעלים או דירקטור בחברה, כאשר בפועל הוא עשה כמעט הכל. יוסף הוא שאיתר את הלקוח הבלעדי מולו עבדה החברה - נדים כמאל והוא זה שעמד מולה בקשר, הוא גייס ספקים, בדק את מסמכי החברות, הכין את הסכמי ההתקשרות, סיכם על תשלומים והכין את ההמחאות לתשלום. יוסף היה גם בקשר עם רואה החשבון.

לאור האמור שגה בית המשפט קמא עת קבע כי מתקיים יסוד נפשי אצל המערער של כוונה לרמות, וזאת אף בהתחשב בכך שלא הוצגה כל ראיה ישירה המלמדת על רצון של המערער לרמות או על ידיעה של המערער שהחשבוניות של בישמוט נוגעות באי תקינות כלשהי.

28. בית המשפט קמא שגה עת התעלם ולא נתן כל משקל לעדותו של יוסף אבו גאנם. עדותו רלוונטית הן לשאלת ביצוע העבודה על ידי בישמוט והן לשאלת היסוד הנפשי של המערער, והיה בה כדי לקעקע כליל את עמדת המשיבה. בית המשפט קמא נימק את העדר האמינות לעדותו של אבו גאנם בכך שלא זכר את שמו של האדם הנלווה לסרחאן ובכך שגה, שכן העובדה שלא זכר בחלוף 7 שנים מי נלווה לקבלן שעבד מול חברת דקל במשך חודשים היא סבירה לחלוטין.

מעבר לכך, גם אם בית המשפט קמא לא קיבל את עדות יוסף אבו גאנם לעניין ביצוע העבודות, הרי שלא היתה לו סיבה לפקפק בהיבטים אחרים בעדותו הנוגעים למידת מעורבותו ופעילותו של המערער בחברה וכנגזר מכך, מודעותו ל"פיקטיביות" בחשבוניות והיסוד הנפשי של הכוונה לרמות. במילים אחרות, מסקנת בית המשפט קמא כי טענת ההסתמכות של המערער קורסת הואיל והוא לא נתן אמון בעדותו של יוסף היא שגויה. בית המשפט קמא לא לקח בחשבון סיטואציה אפשרית שבה, גם אם לא בוצעה העבודה, הרי שעדיין המערער לא היה מודע לה והסתמך על המצג שהציג לו יוסף אבו גאנם.

29. בית המשפט קמא אף שגה בכך שהתעלם לחלוטין מעדותו של סרחאן. על אף שסרחאן הודה בחקירותיו בהוצאות חשבוניות פיקטיביות ביחס לחברות אחרות הרי שהוא לא העיד בחקירותיו כי החשבוניות של חברת דקל היו פיקטיביות גם כאשר נשאל על כך ישירות. בנוסף, כאמור סרחאן מיון ערימת חשבוניות לפיקטיביות ולא פיקטיביות, רשימה שבסופו של דבר לא הוצגה לבית המשפט מסיבה תמוהה, וגם בכך יש כדי לחזק את המסקנה כי לא הכל היה פיקטיבי וכי טעות היתה לא לתת אמון בדבריו באופן גורף. לגבי חברת דקל, סרחאן ציין כי לא היתה לה ידיעה שיש בעיות בדיווח, אמר "הבעיה היא ממני" והדגיש כי מי שעבד מולו בחברת דקל היה



יוסף אבו גאנם.

הטענות לעניין גזר הדין

30. העונש שהוטל על המערער חמור מדי ואינו עולה בקנה אחד עם נסיבות המקרה, סכום המחדל ונסיבותיו האישיות של המערער.

מדובר היה באירוע נקודתי, ספק אחד בלבד, 3 חשבוניות בלבד, סכום לא גבוה יחסית 246,000 ₪, ובמשך תקופה קצרה 31.3.2013 - 30.4.2013.

31. מתחם הענישה שנקבע ביחס לעונש המאסר הוא שגוי. על פי הפסיקה במקרים של סכומים גבוהים יותר, נפסקו עונשים קלים יותר, כגון מספר מצומצם של עבודות שירות.

32. ראוי היה לתת את הדעת לחלוף הזמן ולשיהוי הניכר, שכן מדובר בעבירות משנת 2013, כאשר כתב אישום הוגש בספטמבר 2018.

33. המערער הוא אדם נורמטיבי ללא עבר פלילי ומדובר מבחינתו במעידה חד פעמית.

34. במקרה דנן התקיימה אכיפה סלקטיבית, שכן מעורבים אחרים בפרשה לא הואשמו בגין אותן חשבוניות.

כך למשל יוסף אבו גאנם, שהוא זה שהתקשר עם סרחאן מטעם החברה, לא הואשם. קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הוא היה שכיר ותו לא, עומדת בסתירה מוחלטת לעדותו, כמו גם לעדות אנואר ולעדות המערער.

אף בעל השליטה בבישמוט, אפרים גרינברג, שנחשב למפעיל של סרחאן לא הואשם בגין החשבוניות נשוא ענייננו אלא בגין חשבוניות אחרות.

ואילו פאדי אבו גאנם, בנו של יוסף, שהיה בעל מניות בחברת דקל ולמעשה החזיק את המניות בעבור אביו יוסף אבו גאנם, כלל לא נחקר בפרשה.

35. המערער בן 49, אב לחמישה, סב לארבעה. נכדו הגדול אובחן כאוטיסט וגר בביתו. המערער הוא איש עבודה, כל חייו עובד בתחום הבניה.

36. מבוקש להפחית אף את הקנס. מצבו הכלכלי של המערער הוא קשה ומורכב, תקופת הקורונה פגעה בו והוא לא הצליח לקבל עבודות, לכן מצוי בחובות ויכולתו לשלם קנסות מוגבלת.

37. אשר לקנס שהוטל על החברה - חברת דקל אינה פעילה משנת 2014, היא קרסה עקב נפילת הלקוח העיקרי שלה נדים כמאל. משכך אין הצדקה להטיל עליה קנס משמעותי, אלא ראוי להסתפק בקנס סמלי.

נימוקי המשיבה בתמצית

הטענות לעניין הכרעת הדין

38. המשיבה הציגה בפני בית המשפט קמא ראיות למכביר להוכחת האישומים. אין מקום לשקול כל ראייה בנפרד,



אלא יש להסתכל על התמונה בכללותה.

39. אמנם נטל השכנוע מוטל לכל אורך הדרך על כתפי המשיבה, אך בעבירות של ניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבוניות מס פיקטיביות, בהן נדרשת המשיבה להוכיח העדר עסקה, מדובר בהוכחת "יסוד שלילי" של העבירה שמצוי בידיעתו המיוחדת של הנאשם. לכן המשיבה יוצאת חובת הראיה בראיה קלה יחסית, בעוד שהמערערים בעניינו לא סיפקו הסברים משכנעים, בתחומי ידיעתם, להוכחת אמיתות העסקאות.

40. באשר למחלוקת בדבר היות המערער מנהל פעיל, יודגש כי המשיבה הציגה בפני בית המשפט קמא ראיות רבות התומכות באופיו הפעיל של המערער כמנהל, אשר בנוסף להיותו איש שטח, טיפל בלקוחות החברה וספקיה, התקשר בחוזים והיה מורשה החתימה היחיד בחברה.

למעשה, מלבד העלאת טענה בעלמא כי אין לראותו כמנהל פעיל, לא תמך המערער את טענתו בראיות נוספות כגון עדויות של בעלי מניות נוספים, עובדה אשר יש לזקוף לחובתו.

41. אשר לטענה כי בית המשפט קמא שגה כשקבע כי בישמוט הפיצה חשבוניות פיקטיביות, יודגש כי מהראיות עולה שחברת בישמוט כל מהותה פיקטיבית, היא הופעלה בשרשור על ידי אפרים גרינברג, לא סיפקה דבר ואף לא היה ביכולתה לספק דבר. זאת ועוד, גרינברג הורשע בביצוע מספר עבירות מס, ובין היתר הוצאת חשבוניות על שם בישמוט לעוסקים שונים, ואף סרחאן הורשע בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות בין היתר של בישמוט לחברת דקל.

42. המערערים לא עשו דבר כדי להוכיח בבית המשפט את כשרות העסקאות ולא המציאו ראיות שיתמכו בגרסתם. כך למשל המערערים נמנעו מלזמן את מנהלי העבודה כעדי הגנה מטעמם, ולא הציגו בפני בית המשפט קמא מסמכים חשובים כגון יומני העבודה באתרים.

43. לגבי הטענה כי המערערים ביצעו בזמן אמת כל שנדרש מהם על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות, יוטעם כי על פי ההלכה הפסוקה, אישורים לכך שהחברה פעילה אין בהם כדי להביא לזיכוי נאשם מעבירות מס.

לטענת המערער, סרחאן המציא לו אישור ניהול ספרים, ניכוי מס במקור ומסמכי התאגדות של בישמוט, לרבות תעודת שינוי שם של החברה וכן אישור מורשה חתימה בחברת בישמוט, אלא שלא די במסמכים פורמליים אלו כי הם אינם מלמדים על כשירות החשבוניות או על אמיתות העסקאות שבבסיס החשבוניות.

בדומה, המצאת ההסכם שנחתם בין חברת דקל לבישמוט אינו מלמד כי בוצעה עסקת אמת בין הצדדים, וזאת בפרט בנסיבות בהן הצדדים לא פעלו בהתאם למוסכם, משלא פירט ההסכם כלל את תמורת העבודה ואף לא צורף נספח תשלומים ומסמכים נוספים.

אין לקבל את טענת המערער באשר לקושי להמציא מסמכים בחלוף הזמן, שהרי בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבוניות על המערערים לשמור תיעוד נלווה לפנקסי החשבוניות אותם הם מנהלים עד שבע שנים.

44. אשר לטענה כי לא התקיים אצל המערער יסוד נפשי של כוונה לרמות - הלכה היא כי ניתן ללמוד אודות רכיב הכוונה ממכלול הנסיבות ומעשי הנאשם, ואכן, בית המשפט קמא מנה חמש נסיבות המובילות למסקנה כי המערער פעל מתוך יסוד נפשי של כוונה.



45. לצד זאת, ובהמשך לאמור, ניכר כי המערער כמנהלה של החברה לא עשה די על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות או את הקשר של סרחאן לבישמוט. כך למשל בדיקה ברשם החברות היתה מעלה שלסרחאן אין קשר לחברת בישמוט ומי שמחזיק בבישמוט הוא אביאל בישמוט באמצעות נתיב הקשר.

46. זאת ועוד, מהראיות עלה כי לחברת דקל היה חוב לבישמוט, עובדה המחזקת את ראיות התביעה ומצביעה על כך שהחשבוניות לא משקפות עסקאות אמת, שהרי לו היה מדובר בעסקאות אמת הספק היה בוודאי עומד על קבלת התמורה המלאה לעבודה שביצע.

הטענות לעניין גזר הדין

47. העונש שהושת על המערער הוא ראוי והולם לנוכח העבירות בהן הורשע ולנסיבות העניין, ובהתחשב בניהול הליך ההוכחות.

יוזכר כי סכום המע"מ הנגזר מביצוע העבירות הוא ₪ 246,415 בערכים נומינאליים.

העונש אינו סוטה ממדיניות הענישה הראויה ולא הוצגו נימוקים מיוחדים המצדיקים את התערבות ערכאת הערעור בעונש.

דין והכרעה

48. לאחר שעיינו בפסק דינו של בית המשפט קמא, בנימוקי הערעור ובתשובת המשיבה, ונתנו דעתנו לטיעוני הצדדים בדיון שנערך לפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור הן באשר להכרעת הדין והן באשר לגזר הדין.

49. ראשית, בכל הנוגע להכרעת הדין, כפי שציין בית המשפט קמא, במקרה דנן לא התגלעה מחלוקת על כך שהמערער כלל את שלוש החשבוניות בספרי החשבוניות של החברה ואף ניכר את מס התשומות הכלול בהן. אף אין מחלוקת כי המערער שימש כמנהלה של החברה בכל התקופה הרלוונטית לכתב האישום וכי החברה עסקה בענף הבנייה. המחלוקת הייתה ממוקדת, אפוא, בשתי שאלות מרכזיות: האם מאחורי שלוש החשבוניות עמדו עסקאות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט, והאם הוכחה קיומה של כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס אצל המערערים בעת שנכסה מס התשומות מתוך שלוש החשבוניות.

50. בית המשפט קמא שוכנע כי המשיבה עמדה בנטל להוכיח שחברת בישמוט הפיצה חשבוניות פיקטיביות, בהן שלוש החשבוניות לחברת דקל, וכי התקיים אצל המערערים היסוד הנפשי מסוג כוונה הנדרש לעבירות, ומסקנותיו אלו, אשר נומקו כדבעי והסתמכו על הראיות שנפרסו בפניו, מקובלות עלינו.

51. כידוע, בהתאם להלכה הנוהגת, ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בממצאי עובדה ומהימנות אשר נקבעו על ידי הערכאה הדיונית, והטעם לכך נעוץ בכך שהערכאה הדיונית היא זו השומעת את העדים ומתרשמת מהם באופן בלתי אמצעי.

ערכאת הערעור תתערב בממצאים עובדתיים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית, רק במקרים חריגים שבהם יתברר עמוד 10



כי נפלה טעות עניינית המצדיקה את ההתערבות, כגון כאשר נקבעו ממצאים שאינם עולים בקנה אחד עם חומר הראיות, או כאשר אינם עומדים במבחן ההיגיון והשכל הישר.

בהקשר זה יפים הדברים שנאמרו בע"פ 6295/05 וקנין נ' מדינת ישראל (25.1.2007), בפסקה 37:

"כדי להצדיק התערבות ערכאת ערעור בקביעות מהימנות וממצאי עובדה שנקבעו על-פיהן בידי הערכאה הדיונית, צריך שהן תסטינה מן ההיגיון והשכל הישר במידה כה מהותית ובולטת, עד כדי ביטול העדיפות המוקנית לערכאה שהתרשמה התרשמות בלתי-אמצעית מן העדים".

כן ראו את שנאמר בע"פ 7477/08 גץ נ' מדינת ישראל, (14.11.2011), בפסקה 27, באשר לתפקידה של ערכאת ערעור:

"בבואנו לבחון ערעור, אין זה מתפקידנו לבוא בנעליה של הערכאה הדיונית, לברר העובדות ולקבוע המסקנת העובדתית מתחילה. תפקידנו הוא להעביר הקביעות והמסקנות של הערכאה הדיונית תחת שבט הביקורת השיפוטית ואין אנו בוחנים מבראשית את אשמת המערער או חפותו, בבחינת שמיעת המשפט מחדש. הבחינה הערעורית שמה במוקד את פסק הדין, את אופן קביעת הממצאים והסקת המסקנות בו... שומה על הצדדים לדעת אפוא כי עיקר מאמצי השכנוע צריכים להיעשות בשלב הערכאה הדיונית, שלאחר מכן היכולת לשנות את הקביעות העובדתיות מצומצמת עד מאוד".

ראו עוד: ע"פ 6826/19 שרגאי נ' מדינת ישראל (14.2.2022); ע"פ 3116/21 גילר נ' מדינת ישראל (10.2.2022); ע"פ 6080/20 פלוני נ' מדינת ישראל (21.7.2021); ע"פ 1781/19 קדיליץ נ' מדינת ישראל (1.10.2020); ע"פ 936/14 אברהם נ' מדינת ישראל (31.8.2014).

52. בענייננו, בית המשפט קמא התבסס במידה רבה על הנתונים שסיפק העד סרחאן באמרות החוץ שלו בפני חוקרי רשות המיסים, אותן ביכר להעדיף על פני עדותו בפניו שנתפשה כבלתי אמינה. בית המשפט קמא עמד על כך שמדברי סרחאן בחקירות עלה כי אפרים גרינברג מסר לו יפוי כוח שהסמיכו להוציא חשבוניות פיקטיביות עבור קבלנים בשמן של חברות שונות, אחת מהן היתה בישמוט, וכי סרחאן החזיק בידו פנקס חשבוניות של חברת בישמוט שנמסר לו על ידי גרינברג, ובהתאם להוראותיו נהג לפגוש קבלנים שונים שהנחו אותו כיצד למלאן ומסרו לו שיקים בהם נרשמו סכומים זהים לסכומים שנרשמו על החשבוניות. סרחאן אף מסר כי קיבל תמורה מגרינברג עבור שירותיו.

חיזוקים לדברים שמסר סרחאן, מצא בית המשפט קמא בעדותו של אביאל בישמוט שביקש לבטל את רישום החברה שהחזיקה במניות של בישמוט והיתה רשומה על שמו - דבר שלא נעשה, בעדותו של עו"ד אלעזר בורנר אפרים גרינברג לצורך "אימותי חתימה" של גורמים שונים, עדותו של כפיר לביא שפרע את השיקים ועדותה של ילנה סומקין ממשרד רואי החשבון של חברת דקל שקיבלה את שלוש החשבוניות וניכתה את מס התשומות הכלול בהן.

לצד העדויות האמורות הדגיש בית המשפט קמא אף את העובדה שהתמורה עבור העסקאות מצד חברת דקל לא הושלמה, ולאור כל האמור, פסק כממצא עובדתי שסרחאן אכן הפיץ חשבוניות פיקטיביות של חברת בישמוט.



המדובר בממצאי עובדה וקביעות מהימנות מובהקות, בהם לא מצאנו לנכון להתערב.

53. אשר לחשבוניות הספציפיות, בית המשפט קמא קבע בין היתר על סמך חזקת הפיקטיביות שעלתה מחומר הראיות כי מאחורי שלוש החשבוניות לא עמדו עסקאות אמת ואף מצא כי הוכח שהמערערים פעלו לעניין שלוש החשבוניות מתוך יסוד נפשי של כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

בין הנסיבות שהדגיש בית המשפט קמא בהקשר זה נמנו עדותו של יוסף אבו גאנם לפיה חברת דקל קיבלה את שלוש החשבוניות של חברת בישמוט באמצעות סרחאן, שהגיע למשרדים ומסר לו את החשבוניות, וזאת מבלי שסרחאן עסק בביצועה של עבודה כלשהי באתרי העבודה של חברת דקל. לצד זאת, ייחס בית המשפט קמא משקל לעובדה שיוסף אבו גאנם לא תמך את טענתו לפיה סרחאן הכיר לו אדם מטעם בישמוט שהיה אחראי על הביצוע בפועל של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל, במסירת פרטים מזוהים אודות אותו אדם נוסף, כאשר אף המערער שטען כי הוא היה "איש השטח" של חברת דקל לא מסר פרטים אודות האדם הנוסף. האמור חיזק על פי בית המשפט קמא את המסקנה שלא היה אדם נוסף כפי שגם לא היו עבודות אמיתיות כלשהן שבוצעו מטעם בישמוט עבור חברת דקל.

בית המשפט קמא סיכם כי אותן הנסיבות מקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבוניות, וכי בהתאם לכלל לפיו אמיתות העסקאות שמאחורי שלוש חשבוניות, היא מסוג המידע המצוי בידי הנישום, כך שהמשיבה היתה רשאית להסתפק בכמות הראיות מזערית, הרי שדי באותן נסיבות כדי להקים חזקת "פיקטיביות" כנגד שלוש החשבוניות, והנטל יעבור למערערים לעורר ספק סביר כנגד תקפותה של החזקה האמורה. בקביעות אלו של בית המשפט קמא לא מצאנו לנכון להתערב, וכך גם באשר לקביעה לפיה המערערים לא עמדו בנטל זה.

54. ודוק, המערערים לא עוררו ספק משלא הציגו ראיות שיתמכו בחפותם. כך, לא הוצגו כל ראיות המוכיחות קיומה של עבודה אמיתית העומדת מאחורי החשבוניות - לא סופקו מיקומי עבודה ופירוט עבודות מדויק, לא הוצגו מסמכי התקשרות מול קבלני משנה או מסמכי העסקת עובדים, ואף לא זומנו מנהלי העבודה כעדי הגנה. בעניין זה חל באופן מובהק וברור הכלל לפיו **"הימנעות מהצגת ראיה מקום שנדרש על פי ההיגיון הפנימי של המקרה להציגה מהווה ראיה נסיבתית מפלילה הפועלת לחובתו של נאשם"** (ע"פ 2098/08 פרעוני נ' מדינת ישראל (28.12.2011). ראו גם: ע"פ 5459/09 שוורץ נ' מדינת ישראל (20.7.2015)).

55. בית המשפט קמא עמד על כך שהמסמך היחיד הרלוונטי שהוצג מצד המערערים לעניין התייעוד הנלווה לעסקאות שמאחורי שלוש החשבוניות, הוא "הסכם עבודה" בין חברת דקל לבישמוט, אלא שבצדק הטעים כי הסכם זה אינו יכול לעמוד בפני עצמו כדי למלא אחר חובת התייעוד שחלה על המערערים בנוגע העסקאות שנרשמו בשלוש החשבוניות, ואופיו הכוללני של הסכם העבודה מבלי שיש מסמכים משלימים לגביו בידי המערערים, מחזק את המסקנה שמדובר בהסכם למראית עין בלבד ושאינו משקף עסקאות אמת.

בית המשפט קמא אף הדגיש את העדר ההתייחסות בהסכם לשאלת התמורה שחברת דקל אמורה לשלם לחברת בישמוט עבור שירותיה ולכך שהמערערים לא הציגו מסמכים רלוונטיים נוספים הנזכרים בהסכם העבודה לתמיכה באמיתות העסקאות, עובדה המלמדת אף על התקיימות רכיב הכוונה לביצוען של העבירות. אף מסקנתו זו של בית המשפט קמא מקובלת עלינו.

56. אכן, עצם העובדה שהמערערים כללו את שלוש החשבוניות בספרי החשבוניות של החברה ואף ניכו את מס התשומות שכלול בהן, כאשר "חזקת הפיקטיביות" לא נסתרה על ידם, מקימה חזקה עובדתית כי המערערים



התכוונו להתחמק מתשלום המס.

כפי שציין בית המשפט העליון ברע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.י לבניה נ' מדינת ישראל** (29.11.2006):

**"בית-משפט זה קבע בעבר, כי מי שמפחית מס תשומות מבלי שנערכו
בגין כך עסקאות אמת - עסקאות אשר חשבוניות המס מהוות ראיה
לקיומן - חזקה עליו כי התכוון להשתמט מתשלום מס, אלא אם הוכיח
אחרת".**

כפי שקבע בית המשפט קמא בצדק, המערערים לא עמדו בנטל להפריך חזקה זו.

57. כמו כן, כפי שציין בית המשפט קמא, אי שמירת התיעוד יכולה כשלעצמה להוות בסיס נסיבתי להוכחת היסוד הנפשי מסוג כוונה להתחמק מתשלום מס בנסיבות המקרה דנן. צדק בית המשפט קמא שקבע כי אם אכן ערך יוסף אבו גאנם את החשבון מול בישמוט, כפי שטען, היה צריך להחזיק את המסמכים שמכוחם נעשה החישוב של התשלום. לא מצאנו מקום להתערב בקביעת בית המשפט קמא כי עדותו של יוסף אבו גאנם, לפיה היו עבודות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט, היא בלתי אמינה ולכן גם אין בסיס לטענת ההסתמכות של המערער בהקשר זה. כאמור, בענייני מהימנות מוקנה לערכאה הדיונית יתרון אינהרנטי והמסקנה האמורה אף מתיישבת לדעתנו במידה רבה עם ההיגיון והשכל הישר.

58. אף באשר לטענת המערער כי לא היה מנהל פעיל, אלא "איש שטח", רואים אנו עין בעין עם בית המשפט קמא וסבורים כמותו כי משעה שהמערער בתוקף תפקידו כנושא משרה חתם על מסמכים רשמיים של החברה והוענקו לו סמכויות בהקשר עם הדוחות והדיווחים השנים, לא יכול הוא עוד לרחוץ בניקיון כפיו ולטעון כי הוא חף מאחריות.

בצדק הדגיש בית המשפט קמא בהקשר זה כי המערער לא רק חתום על הסכם העבודה עם סרחאן אלא שהוא אף זה שחתם על השיקים שנמסרו לסרחאן בגין שלוש החשבוניות, וזאת מכוח תפקידו בחברה. יתר על כן, חרף היותו נושא משרה בחברה, נמנע המערער מלקיים מנגנון פיקוח ולהקפיד על חובת התיעוד ובכך יש במידה רבה כדי להעצים המסקנה המפלילה.

59. כן מקובלת עלינו מסקנת בית המשפט קמא לפיה אין די בכך שהמערערים דאגו לקבל מסרחאן אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור לגבי חברת בישמוט, כדי להראות שחברת בישמוט עומדת מאחורי העסקאות בינה לבין חברת דקל בנוגע לשלוש החשבוניות. המדובר אך במסמכים פורמליים אשר אין בהם כדי להעיד מהבחינה מהותית על כשירות החשבוניות ועל אמיתות העסקאות שמאחוריהן.

60. לא מצאנו להידרש ליתר הטענות שהעלו הצדדים, משאין בהם כדי להטות את הכף לטובת התערבות בהכרעת דינו של בית המשפט קמא. זאת בהתאם לכלל לפיו **"בית המשפט של ערעור אינו חייב להתייחס לכל טענה וטענה המועלית על ידי הצדדים, והוא רשאי להתמקד באלו הנראות בעיניו משמעותיות"** (ע"פ 4115/08 **גלעד נ' מדינת ישראל** (24.01.2011); ראו גם: ע"פ 2068/16 **פלוני נ' מדינת ישראל** (1.1.2018)).

61. לאור כל האמור לעיל, מצאנו כי קביעותיו של בית המשפט קמא מעוגנות ומבוססות היטב על חומר הראיות שהונח בפניו וכי המסקנות שהסיק מהן התקבלו לאחר בחינה דקדקנית וזהירה של הראיות, ואין מקום להתערב



בהן.

62. אשר לערעור על חומרת העונש - כידוע, ככלל, אין ערכאת הערעור נוטה להתערב בעונש שקבעה הערכאה הדיונית, והיא תעשה כן רק במקרים חריגים בהם נפלה טעות מהותית בגזר הדין או כשהעונש שנגזר חורג באופן קיצוני מרף הענישה הראוי או המקובל בנסיבות דומות (ראו: ע"פ 8207/19 אליהו נ' מדינת ישראל (13.7.2020); ע"פ 4678/18 אנופרייב נ' מדינת ישראל (23.1.2019); ע"פ 9147/17 אבו עביד נ' מדינת ישראל, פס' 12 (20.9.2018) ע"פ 8479/16 פלוני נ' מדינת ישראל (30.5.2018)).

לטעמנו, במקרה דנן, העונש שהוטל על המערער לא רק שאינו מצדיק התערבות משלא נפלה בו כל שגגה מהותית או חריגה קיצונית מהמקובל, אלא שהוא אף אינו משקף ענישה מחמירה כלל וכלל, ולמעשה נוטה לקולא בהתחשב במכלול השיקולים הצריכים לעניין.

63. אין צורך להכביר מילים על החומרה הרבה שיש לייחס לעבירות מס כפי שנאמר ברע"פ 512/04 אבו עביד נ' מדינת ישראל פ"ד נח(4) 381, 384 (2004):

"בית-משפט זה חזר והדגיש לאורך השנים את החומרה שבה יש להתייחס לעבריינות כלכלית, ועבריינות מס בכלל זה, נוכח תוצאותיה ההרסניות למשק ולכלכלה ולמרקם החברתי, ונוכח פגיעתה הקשה בערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס הנדרש לצורך מימון צרכיה של החברה ולפעילותן התקינה של הרשויות הציבוריות. העבריינות הכלכלית, ועבריינות המס בכללה, איננה מסתכמת אך בגריעת כספים מקופת המדינה. היא פוגעת בתודעת האחריות המשותפת של אזרחי המדינה לנשיאה שוויונית בעול הכספי הנדרש לסיפוק צורכי החברה, ובתשתית האמון הנדרשת בין הציבור לבין השלטון האחראי לאכיפה שוויונית של גביית המס - פגיעה הנעשית לרוב באמצעי מירמה מתוחכמים, קשים לאיתור".

64. בשל חומרה זו אף נפסק כי בגזירת עונשם של עברייני מס יש להעדיף את שיקולי הגמול וההרתעה, על פני שיקולים הנוגעים לנסיבות אישיות. כפי שנאמר ברע"פ 2638/13 עובדיה נ' מדינת ישראל (28.4.2013), בפסקה 14:

"כבר נפסק, לא אחת, כי יש להתייחס לעבריינות המס, בחומרת יתרה, הן לנוכח פגיעתה הישירה בכיס הציבורי, והן לנוכח פגיעתה העקיפה בכיסו של כל אזרח ואזרח... על יסוד גישה זו, הותוותה בפסיקה מדיניות ענישה, אשר לפיה יש לגזור את דינם של עברייני המס, תוך מתן עדיפות לשיקולי ההרתעה והגמול, ולבכרם על פני נסיבותיו האישיות של העברייני".

65. מאמור לעיל עולה שצדק בית משפט קמא כשקבע שחומרת העבירות שביצעו המערערים מצדיקה הטלת עונש מכביד, ובפרט בנסיבות בהן לא הוסרו כלל המחדלים מושא עניינו, לא נכון להסתפק ביחס למערער במאסר שירוצה בדרך של עבודות שירות ואין מנוס מהשתת מאסר שירוצה מאחורי סורג ובריא.



66. כבר הבענו לא אחת את דעתנו כי אכן ראוי בעבירות מס לייחס משקל משמעותי לשאלת הסרת המחדל, המלמדת על נטילת אחריות והבעת חרטה, וכי אין דינו של מי שלא הסיר את מחדליו כדין מי שהסירם, אשר זכאי להקלה בעונשו, כפי שנקבע לא אחת בפסיקת בתי המשפט (ראו: עפ"ג (מחוזי מרכז) 26177-05-14 **בהרב נ' מדינת ישראל** (22.2.2015); עפ"ג 15273-01-14 **צבי יעקב נ' מדינת ישראל** (9.9.2014)).

במקרה דנן טען המערער כי עשה מאמצים להסיר את המחדל, אלא שבסופו של יום נמצא כי המחדל לא הוסר, אף לא חלקו, הגם שבית משפט זה נתן למערער הזדמנות נוספת לעשות כן.

67. כמו בית משפט קמא אף אנו איננו מתעלמים מנסיבותיו האישיות של המערער, לרבות מצבו המשפחתי והכלכלי והעדר עבר פלילי, כאשר ניכר כי בית משפט קמא הביא נסיבות מקלות אלו בחשבון במידה הראויה והאיזון שערך בין לבין השיקולים לחומרה מקובל עלינו.

68. לא מצאנו בסיס לטענה לפיה היה על בית משפט קמא לתת משקל נוסף לטענה בדבר אכיפה בררנית.

כאמור, סרחאן הועמד לדין פלילי בגין ביצוע עבירות מס, בין היתר בגין שלוש החשבוניות מושא עניינו.

אף אפרים גרינברג הועמד לדין בגין הפצת חשבוניות פיקטיביות ואין נפקא מינה שמדובר בחשבוניות אחרות שכן ממלא המערער העיד כי אינו מכיר את גרינברג.

אשר ליוסף אבו גאנם, מקובלת עלינו קביעת בית המשפט קמא כי הוא אינו משתייך לאותה קבוצה לשם ההשוואה, ומשכך אי העמדתו לדין לא יכולה לשמש נימוק להקלה בעונשו של המערער.

יפים בהקשר זה קביעות בית המשפט העליון ברע"פ 4918/13 **כהן נ' מדינת ישראל** (18.2.2014):

"היה במקרה דנן שוני ענייני בין המבקשת לבין המשתתפים האחרים באירוע, ואין מדובר באכיפה בררנית, שכן [...] אכיפה בררנית היא אכיפה הפוגעת בשוויון במובן זה שהיא מבדילה לצורך אכיפה בין בני-אדם דומים או בין מצבים דומים לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא" ... לפיכך, המבקשת אינה עומדת בתנאי הסף לביסוס הטענה בדבר קיומה של אכיפה בררנית, היינו: יחס שונה לדומים, ומכאן שאין כל ממש בראש טיעון זה".

ראו גם: ע"פ 6328/12 **מדינת ישראל נ' פרץ** (10.9.2013).

69. גם השיהוי הנטען על ידי המערער אינו מצדיק הקלה נוספת בעונשו, מעבר לזו שכבר קיבלה ביטוי בגזר דינו של בית המשפט קמא, במיוחד לאור העובדה כי המערער, חרף חלוף הזמן, לא השכיל בכל אותה תקופה להסיר את המחדל ולו באופן חלקי.

70. כך גם לא מצאנו מקום להתערב בגובה הקנס שהוטל על המערערים, שכן ניכר כי בית המשפט קמא לקח בחשבון את מצבם הכלכלי ופסק באופן מתון, בהתחשב בנזקים המשמעותיים שנגרמו לקופה הציבורית.

71. סוף דבר - לאור כל האמור לעיל, **אנו דוחים את הערעור.**



המערער יתייצב לנשיאת מאסרו בבית סוהר הדרים, ביום 15.5.2022 עד השעה 10:00, או על פי החלטת שב"ס, כשברשותו תעודת זהות וגזר הדין של בית משפט קמא.

על ב"כ המערער לתאם את הכניסה למאסר, כולל האפשרות למיין מוקדם, עם ענף אבחון ומיין של שב"ס, טלפונים: 08-9787377, 08-9787336, וכן להתעדכן באתר האינטרנט של שב"ס, ברשימת הצידוד הראשוני שניתן להביא בעת ההתייצבות.

התנאים שנקבעו לעיכוב ביצוע עונש המאסר יעמדו בתוקפם עד להתייצבות המערער לנשיאת עונשו.

ניתן והודע היום י' אדר ב' תשפ"ב, 13/03/2022 במעמד הנוכחים.

מיכאל קרשן, שופט

יעל טויסטר ישראלי, שופטת

שמואל בורנשטיין, שופט