



ע"פ 12244/07/15 - צקר בונה הצפון בע"מ, עבאס עבד אל גני, תאמיר ליזום והשקעות בע"מ, מוראד חאמד נגד מדינת ישראל, אגף המכס והמע"מ

בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 12244-07-15 הצפון בע"מ ואח' נ' בית המכס - חיפה
ע"פ 16589-07-15 בית המכס - חיפה נ' חאמד ואח'
בפני כב' השופטת אסתר הלמן, אב"ד
כב' השופטת יפעת שטרית
כב' השופט סאב דבור
המערערים
1. צקר בונה הצפון בע"מ
2. עבאס עבד אל גני
3. תאמיר ליזום והשקעות בע"מ
4. מוראד חאמד

נגד
המשיב
מדינת ישראל, אגף המכס והמע"מ

נוכחים:

בשם המערערים, עו"ד דחדולה ועו"ד אימן ח'טיב

בשם המשיב, עו"ד אלאא נעאמנה

המערערים/המשיבים בעצמם.

פסק דין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט השלום בנצרת, (כב' השופט אדריס נעמן), בתיק 22439-07-09

אסתר הלמן, שופטת, אב"ד:

1. בפנינו שני ערעורים שהדיון בהם אוחד, על פסק דינו של בית משפט השלום בנצרת בת"פ 22439-07-09 שאוחד עם ת"פ 22468-07-09.

המערערים בע"פ 12244-07-15, הם המשיבים בע"פ 16589-07-15 (להלן: "המערערים") מפנים את ערעורם כנגד הרשעתם וכנגד חומרת העונש שהוטל עליהם, ואילו המשיבה בע"פ 12244-07-15, היא המערערת בע"פ 16589-07-15 (להלן: "המשיבה"), מפנה את ערעורה כנגד קולת העונש שנגזר עליהם.

עמוד 1



2. כנגד המערערים הוגשו שני כתבי אישום נפרדים, אך אלה אוחדו בשלב ניהול ההוכחות בשל קיומה של מסכת עובדתית משותפת.

כתב האישום שהוגש במסגרת ת"פ 22468-07-09 הוגש כנגד חברת "צקר בונה הצפון בע"מ" (להלן: **"המערערת 1"**) וכנגד מנהלה הפעיל עבאס עבד אלגאני (להלן: **"המערער 2"**), ויוחסו להם 44 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש להם מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב)(5) ביחד עם סעיף 117(ב)(3) ו- 119 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: **"חוק מס ערך מוסף"** או **"החוק"**). (להלן: **"כתב האישום הראשון"**).

כתב האישום שהוגש במסגרת ת"פ 22439-07-09 כנגד חברת "תאמיר יזמות ובנייה בע"מ" (להלן: **"המערערת 3"**) וכנגד מנהלה הפעיל מוראד חאמד (להלן: **"המערער 4"**) ייחס למערערים 3 ו- 4, במסגרת ארבעה אישומים שונים, 37 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיהיה להם מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, לפי סעיף 117(ב)(5) ו- 119, כאשר 31 מן העבירות נעברו בנסיבות מחמירות לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק המע"מ. בנוסף יוחסו להם 44 עבירות של הוצאת חשבוניות מס מבלי שעשו או התחייבו לעשות עסקה שלגביה הוציאו את החשבוניות, עבירות לפי סעיף 117(א)(5) לחוק המע"מ, ו- 44 עבירות של שימוש במרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהן או עשו מעשה אחר במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב)(8). כן יוחס למערער 4 כי הוא סירב או נמנע מלמסור מסמך, פנקס או דוגמה שהוא חייב למסרם, לאחר שנדרש לעשות כן, עבירה לפי סעיף 117(א)(1) לחוק מס ערך מוסף (להלן: **"כתב האישום השני"**).

3. בכתב האישום הראשון נטען כי בתקופה שבין 04/2007 ו-12/2007 ניכו המערערים 1 ו- 2 מס תשומות שלא כדין, במטרה להגדיל את הוצאות המערערת 1, ולהתחמק מתשלום מס. נטען כי מס התשומות קוזז על פי 44 חשבוניות מס על שם המערערת 3. בגין החשבוניות לא התקיימה כל עסקה בין המערערת 1 לבין המערערת 3. סכום החשבוניות שקוזזו בדו"חות התקופתיים של המערערת 1 הינו ₪ 21,381,204 כאשר המס שהמערערת 1 ניסתה להתחמק מלשלמו הינו ₪ 3,314,204.

4. כתב האישום השני כולל 4 אישומים, שהם בתמצית כדלקמן:

א. לפי הנטען באישום הראשון, בביקורת שנערכה מטעם שלטונות המע"מ התגלה כי החל מ-04/2007 ועד 12/2007 קיזזו המערערים 3 - 4 תשומות ביתר, ב- 31 חשבוניות מס על שם העסק "קוד הילה בע"מ", מבלי שיש לגביו מסמכים, במטרה להגדיל את הוצאות המערערת 3 ולהתחמק מתשלום מס, שכן בגין 31 החשבוניות הנ"ל לא התקיימה כל עסקה בפועל. סכום החשבוניות שקוזזו בדו"חות התקופתיים של המערערת 3 הינו ₪ 20,441,906 כשהמס בגין הינו ₪ 3,168,495.



ב. לפי האישום השני, בביקורת שנערכה מטעם שלטונות מע"מ נתגלה כי במהלך התקופה שבין 04/2007 לבין 12/2007 הוציא המערער מס' 4 - 44 חשבוניות מס על שם המערער 3 למערער 1. כאשר בגין החשבוניות הנ"ל לא התקיימה כל עסקה בין המערער 1 לבין המערערים 3 - 4. סכום החשבוניות שהוציא המערער 4, על שם המערער 3, הנו 21,381,962 ₪ כשהמס בגין הנו 3,314,204 ₪.

ג. באישום השלישי נטען כי בביקורת שנערכה מטעם שלטונות מע"מ נתגלה כי במהלך התקופה החל מחודש 5/2007 ועד לחודש 11/2007 הגישה המערער 3, באמצעות המערער 4, דו"חות תקופתיים כוזבים לרשויות המע"מ, בהם דרשה מס תשומות בסכומים העולים על הסכומים הרשומים בספרי הנהלת החשבוניות של המערער 3, במטרה להגדיל את הוצאות המערער 3 ולהתחמק מתשלום מס. סכום המס שניכר המערערים 3 - 4 ביתר דו"חות התקופתיים של המערער 3 הינו 110,483 ₪.

ד. באישום הרביעי, אשר יוחס אך ורק למערער 4, נטען כי ביום 14/1/2008 הוא התבקש, בהזמנה לחקירה שנמסרה לו ביד בתום חקירתו באותו יום, להמציא מסמכי הנהלת חשבוניות של המערער 3 לחודש 12/07 (להלן: "**המסמכים**") לחוקרי המשיבה. משלא נענה המערער 4 לדרישת החוקרים, נתפסו המסמכים הדרושים ביום 30/01/2008 על ידי חוקרי המשיבה, במשרדו של יועץ המס, סימון טועמה, שטיפל בענייני הנהלת החשבוניות של המערער 3.

פסק הדין של בית משפט קמא

הכרעת הדין

5. המחלוקת העיקרית בין הצדדים הייתה בשאלה העובדתית האם עסקאות כוח האדם, בהן סיפקה, לכאורה, חברת קוד הילה למערער 3 עובדים אשר סיפקה אותם בתורה למערער 1, היו עסקאות פיקטיביות שמעולם לא קרו בפועל או עסקאות אמת. המשיבה טענה כי חברת קוד הילה מעולם לא סיפקה עובדים למערער 3, וזו מעולם לא סיפקה עובדים למערער 1, וכי כל הקשר בין המערערים היה פיקטיבי ונועד להונות את שלטונות המס. זאת היא ביקשה ללמוד, בין היתר, מהסתירות המהותיות שנתגלו במכלול הראיות, ובעיקרן הגרסאות המפותלות והמעורפלות שמסרו המערערים 2 ו- 4 לחוקרי רשויות המע"מ, וכן מחוסר שיתוף הפעולה מצדם במסירת פרטים נוספים, המלמדים על קשר בין הצדדים.

לעומת זאת, טענו המערערים כי בבסיס האישומים לעיל עומדת קונספירציה שרקמו שלטונות מע"מ כנגדם, וכי ההתקשרויות ביניהם היו כשרות ושיקפו עסקאות אמת שבוצעו בפועל. עוד טענו המערערים כי הם שיתפו פעולה עם החוקרים באופן מלא, ומסרו תשובות אמינות ומשכנעות בנוגע לטיב הקשר בינם.



בית המשפט קמא ניתח את הראיות שעמדו בפניו, כאשר חקירותיהם של המערערים 2 ו- 4 היו חלק הארי בהן, והגיע למסקנה כי היסוד העובדתי שבעבירות כפי שעולה מכתב האישום התקיים, זאת, בין היתר, בשל חוסר מהימנותם הבולט של המערערים, אשר בא לידי ביטוי בהתחמקות שיטתית ממענה על שאלות, במסירת תשובות סותרות על אותן שאלות, מסירת תשובות שקריות, מסירת פרטים כלליים ולא מחייבים, אשר לא ניתן לבדוק אותם, העלמה מכוונת של פרטים מזחים, הטלת אחריות על אנשים אחרים וזריקתו של חומר חשבונאי שיכול לאשש את טענותיהם. בית המשפט קמא קבע כי מלבד העובדה שהמערערים סתרו את עצמם, הם גם סתרו אחד את השני. בנוסף לעדויותיהם, מצא בית המשפט חיזוקים חיצוניים להתנהלותם הבעייתית בעדויותיהם של מי שסיפקו להם שירותים וכן מעיון בחשבוניות עצמן. לסיכום נקודה זו, קבע בית המשפט קמא כי הפעילות העסקית שהוצגה בפניו הינה פעילות תמוהה ורצופת כשלים, שכן הוצגו לו חשבוניות לאקוניות ועסקאות במיליוני שקלים שנערכו בהסתמך על נתונים שלא היו בידיו של אף אחד, ולא הוכחו בשום דרך. דבר זה הוביל למסקנה אפשרית אחת ויחידה, לפיה בהעדר כל ראיה ממשית לקיומה של פעילות אמיתית, כזו הבאה לידי ביטוי בחוזים, בפועלים אמיתיים ובעלי זהות, באתרים מוחשיים שניתן לאמת את קיומם, ברישומים רלוונטיים אודות שעות עבודה, בראיות לקיומן של פרוצדורות הנגזרות מעבודה עם כוח אדם, הרי פעילות זו אינה קיימת. זאת במקביל לעובדה שההגנה לא הצליחה להציג ראיות ממשיות המצביעות על פעילות אמת.

עוד קבע בית המשפט קמא, על יסוד התשתית הראייתית שהונחה בפניו, ועל סמך קביעותיו באשר למהימנות המערערים, כי המערערים ביצעו את המעשים המיוחסים להם במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס ובכך התקיים גם היסוד הנפשי הדרוש להרשעתם.

בית המשפט קמא דחה את טענת ההגנה בדבר מחדלי חקירה שונים, תוך שהוא חוזר על ההלכה הידועה כי התביעה מצווה להניח בפני בית המשפט את הראיות הטובות ביותר שיש בידה. העובדה שהבאת ראיות נוספות או "ישירות" יותר הייתה מקלה על מלאכת ההוכחה, אין בה כדי להפחית ממשקלן של הראיות הקיימות.

גזר הדין

6. בית המשפט קמא קבע את מתחמי הענישה הראויים, בעבירות המס: ביחס למערער מס' 2 כעונש מאסר בפועל הנע בין 10 חודשים לבין 30 חודשי מאסר בפועל, וביחס למערער מס' 4 - כעונש מאסר בפועל הנע בין 15 חודשים לבין 40 חודשי מאסר בפועל, והכל בצירוף מאסר מותנה מרתיע וקנס וגזר על המערערים את העונשים הבאים:

על המערערת מס' 1 ו- 3 הוטלו קנסות של 100,000 ₪, כל אחת.

על המערער מס' 2 הוטלו 15 חודשי מאסר בפועל, מאסרים מותנים וקנס בסך 100,000 ₪ או 6 חודשי מאסר תמורתו.

על המערער מס' 4 הוטלו 26 חודשי מאסר בפועל, מאסרים מותנים וקנס בסך 150,000 ₪ או 9 חודשי מאסר תמורתו.



טענות הצדדים בקצרה

טיעוני המערערים - הכרעת הדין

7. המערערים מערערים על הרשעתם בדין. לטענתם, לא הוכח היסוד הנפשי הדרוש בעבירות על סעיף 117(ב) לחוק המע"מ, שהוא "כוונה מיוחדת" להתחמק מתשלום מס ולא הוכח היסוד העובדתי שבעבירות, שכן בית המשפט קמא ניתח את ביצוע העבירות על פי מבחנים אובייקטיביים, במקום סובייקטיביים, בניגוד לפסיקה, והסתמך, לצורך הרשעתם, על ראיות נסיבתיות בלבד, מבלי שעמדה בפניו כל תוספת ראייתית כפי שנדרש.

המערערים חזרו על גרסתם כפי שהוצגה בבית משפט קמא, לפיה המערערת 1 התקשרה בחוזה עם המערערת 3, אשר סיפקה לה עובדים, בשעה שהמערערת 3 התקשרה בחוזה עם חברת קוד הילה וקיבלה ממנה את העובדים שסופקו למערערת 1. המערערים עומדים על טענתם, כי העסקאות שבוצעו ביניהם הינן עסקאות אמת. לשיטת המערערים, שגה בית המשפט קמא בקביעותו באשר למהימנות המערערים.

לטענת המערערים, עצם העובדה שהחוקרים לא הצליחו להגיע אל לקוחותיה של המערערת 1 אינה מצביעה על העובדה שלא היו לקוחות כלל, במיוחד משלא עלה בידי החוקרים להראות לבית משפט קמא אילו פעולות חקירתיות נעשו על מנת לאתר את אותם לקוחות.

המערערים טוענים כי בכל מקרה בו בחרו לשמור על זכות השתיקה בחקירותיהם, הם עשו זאת אל מול שאלות שחזרו על עצמן יותר מפעם אחת, ובכל מקרה שתיקתם בחקירה אינה יכולה לשמש חיזוק רגיל לראיות נסיבתיות שבידי המשיבה.

המערערים טוענים כי ישנם מחדלי חקירה רבים, בין היתר נמנעה המשיבה מהבאת עדים מרכזיים לתמוך ולחזק את גרסתה.

המערערים טוענים לקונספירציה מצד המשיבה, שנועדה לתפור להם עבירות שלא ביצעו, וזאת משום ששני החוקרים שחקרו את הפרשה עשו פעולות חקירתיות לא מתואמות, כאשר כל אחד מהם לא ידע בגין איזו עבירה נחקרים המערערים, וישנה אי התאמה בין החשדות שהטיחו בהם בחקירותיהם, כך שהחוקרים לא הגיעו למסקנה משותפת באילו חשדות יש לחקור את המערערים והדבר מצביע על כך שלא הייתה כל עבירה מצדם של המערערים.

המערערים טוענים כי חלק מעדי התביעה שהובאו כלל אינם רלוונטיים וחלקם דווקא מחזקים את טענות ההגנה. כך למשל מעדותם של מנהלי החשבונות של המערערים עולה כי במהלך הפעילות העסקית הם לא חשדו כי העסקאות בין המערערים הן עסקאות פיקטיביות, משום שהם התנהלו מולם בשקיפות מלאה ושיתפו

פעולה באופן מלא עם הדו"חות הכספיים.

באשר לאישום הרביעי נגד המערער 4, שענינו אי המצאת מסמכים נדרשים, חומר חשבוני של חודש 12/2007, טוען המערער 4 כי הוא אמר לחוקר דניאל איציק כי החומר החשבוני המבוקש נמצא אצל מנהל החשבונות שלו, ואכן, כפי שעולה אף מכתב האישום, החומר נתפס ביום 30.1.2008 אצל מנהל החשבונות של המערער 4.

סיכומי המשיבה בבית משפט קמא לקו בפגמים ובית המשפט קמא לא היה צריך לקבלם. כן בית המשפט קמא בחר להתעלם מאמירות מפורשות של עדי תביעה המחזקות ותומכות בגרסת המערער.

עוד טוענים המערערים כי בהתאם לעיקרון "מע"מ אפס בין עוסקים", לא נוצרה למערערים טובת הנאה כתוצאה מהמעשים, ולא נגרם נזק לקופת המדינה, שכן המס המגולם שולם על ידי העוסק המוציא את חשבונית המס, ואילו מקבל החשבונית, לאחר שרשמה בספריו, דרש אותה בתור מס תשומות, בהתאם לזכותו.

טיעוני המערערים - גזר הדין

8. המערערים טוענים כי גבולו העליון של מתחם העונש ההולם שנקבע בבית משפט קמא גבוה מידי, והוא צריך להיות ברף עליון של 24 חודשי מאסר בפועל. לצורך כך, הם מפנים לרשימת פסקי דין, בבתי משפט שונים, אשר מצביעים, לשיטתם, על רמת הענישה הנהוגה. עוד טוענים המערערים, כי העונש שהוטל עליהם הינו מופלג בחומרתו ויש לגזור דין שווה מאסופת פסקי הדין אליהם הפנו, זאת בהתאם לעקרון אחידות הענישה מחד, ולנסיבות המיוחדות בעניינם מאידך. המערערים טוענים כי יש לתת משקל לזמן שחלף מיום ביצוע העבירות, בשנת 2005, ועד לסיום משפטם בפני בית המשפט קמא. עוד טוענים המערערים כי בית המשפט קמא לא נתן משקל למצבו של בנו של המערער 2, אשר סובל ממחלת הסרטן, והוא עובר טיפולים ומעקבים, ואביו מלווה אותו ומחזקו. לסיכום טוענים המערערים כי היה מקום להעדיף את האינטרס האישי שלהם ושל בני משפחותיהם, ולהסתפק בעונש קצר של 6 חודשי מאסר אשר ירוצו בדרך של עבודות שירות.

טיעוני המשיבה

9. המשיבה טוענת כי יש לדחות את הערעור על הכרעת הדין, שכן הכרעת דינו של בית המשפט קמא מנומקת ומפורטת. בית המשפט קמא דן במכלול הראיות שהוצגו בפניו, והטענות שהועלו על ידי המערערים כאן, ואלה נבחנו ונשקלו בהתאם לדין, ונקבעו לגביהן ממצאים מנומקים ומפורטים. לטענתה, חלק ניכר מהודעת הערעור הינו בקשה להתערב בקביעות עובדתיות ובממצאי מהימנות, וזאת בחריגה מתפקידו של בית משפט של הערעור שתפקידו לבחון האם נפלה טעות בהחלטת הערכאה הדיונית, מבלי להידרש להכריע מחדש בכל עניין ועניין.



המשיבה טוענת כי טענת המערערים בדבר השימוש במבחן אובייקטיבי, במקום סובייקטיבי, שעשה בית המשפט קמא לצורך בחינת ביצוע העבירות, נטענה בעמימות ובכלליות, ללא פירוט שיאפשר לה להתייחס לגופה של הטענה. תוך כך, עמדה המשיבה על היסוד הנפשי הדרוש בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק המע"מ, שאותו ניתן לבסס גם על "עצימת עיניים" לפי סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז - 1977.

כן טוענת המשיבה כי האישום הרביעי כנגד המערער 4 בדבר הימנעות/סירוב למסור מסמכים שנדרשו ממנו על ידי חוקרי המשיבה, הוכח מעבר לכל ספק סביר ואין מקום להתערב בקביעת בית המשפט קמא, בעניין זה.

10. המשיבה טוענת כי לא מתקיימים מחדלי חקירה, וכי היא הוכיחה את המוטל עליה בראיות מספקות מעבר לספק הסביר.

11. המשיבה עומדת על כך כי הוכח מעבר לכל ספק סביר כי הקשר בין המערערים הינו קשר פיקטיבי לחלוטין, אשר נועד להונות את שלטונות המס, וכי בפועל קוד הילה לא העבירה למערערת 3 עובדים, וזו לא העבירה למערערת 1 עובדים כלשהם.

12. בנוגע לטענה בדבר קונספירציה, טוענת המשיבה כי המערערים סותרים את עצמם כאשר מחד הם טוענים כי לא מוצו פעולות חקירה ומאידך מלינים על כך שנבדקו מספר כיווני חקירה אפשריים.

13. המשיבה מבקשת לדחות את הטענה כי הוכח שלמערערת 1 נרשמו עסקאות אמת רבות ועל כן גם שאר העסקאות בין המערערים תקינות. לטענתה, קשירת עסקאות אמת או הצבעה על פעילות עסקית אחרת אינה מעלה ואינה מורידה לעניין החשבוניות הפיקטיביות מושא כתבי האישום, וכל חשבונית נבדקת בנפרד.

14. בנוגע לטענה בדבר העדר נזק לקופת אוצר המדינה והיעדר טובת הנאה למערערים, טוענת המערערת כי אין רלוונטיות לתוצאה בפועל, שכן על מנת שמש ערך מוסף הכלול בחשבונית יהפוך למס תשומות הניתן לניכוי, על העסקה להיות עסקת אמת, ואין די בעובדה שתמורת חשבונית כוזבת שולמה במלואה, לרבות המע"מ הכלול בה, כדי לנקות את המערערים מכוונה פלילית להתחמק מתשלום מס.

15. המשיבה טוענת כי בניגוד לטענת המערערים, הם לא שיתפו פעולה עם חוקריהם, ולא מסרו תשובות מלאות לשאלות שנשאלו. בחקירותיהם בלטו חוסר מהימנות, התחמקות שיטתית ממענה על שאלות, תשובות סותרות ושקריות, מסירת פרטים כלליים ולא מחייבים אשר לא ניתן לברר את אמינותם, זיכרון קצר, הטלת אחריות על אחרים וחוסר יכולת לספק תשובות מניחות את הדעת. בית המשפט קמא עמד על כל אלה ואף הוסיף כי ישנן סתירות בין המערערים. המשיבה טוענת כי אין להתערב בקביעת בית



המשפט קמא אשר מגובה היטב בהודעות המערערים אשר הוגשו בהסכמת הצדדים, בצירוף חיזוקים חיצוניים ואובייקטיביים לאמור. לשיטת המשיבה שקריהם הבוטים של המערערים מהווים סיוע לראיות נגדם.

16. המשיבה מבקשת לדחות את הטענה שהועלתה על ידי המערערים כי עדי התביעה מחזקים את טענות ההגנה. לשיטתה, מעדויות התביעה עולים דווקא חיזוקים חיצוניים להתנהלותם הבעייתית של המערערים, חיזוקים אשר מתווספים לשאר הראיות בתיק ומביאים למסקנה אפשרית אחת ויחידה והיא העדר קיומה של פעילות אמיתית ביניהם.

17. באשר לגזר הדין, המשיבה טוענת כי יש לדחות את הערעור על חומרת העונש ולקבל את ערעורה על קולת העונש. לשיטתה, המערערים זנחו את ערעורם בקשר למערער 4 ולא פירטו מדוע שגה בית המשפט קמא בגזירת עונשו, ולגופו של עניין, טוענת המשיבה כי המערערים הורשעו בשורה ארוכה של עבירות מהחמורות שבחוק מס ערך מוסף, לא הודו בהזדמנות ראשונה, ניהלו הוכחות, נשמעו מספר רב של עדים ולא חסכו בזמן שיפוטי יקר. למעשה, טוענת המשיבה, מתחם העונש שנקבע על ידי בית המשפט קמא הינו שגוי, ולשיטתה הרף התחתון ביחס למערער מס' 4 צריך לעמוד על 54 חודשי מאסר בפועל, ואילו ביחס למערער מס' 2 על 30 חודשי מאסר בפועל.

דין והכרעה

18. לאחר בחינת פסק דינו של בית המשפט קמא, נימוקי הערעור וטענות הצדדים, דעתי היא כי דין הערעור על הכרעת הדין להידחות כולו, כפי שיובהר להלן. השגות המערערים רובן ככולן, מכוונות כנגד קביעות עובדתיות של בית המשפט קמא, שהן מעוגנות היטב בראיות שהונחו בפניו, ואין כל עילה להתערבות בממצאיו ובמסקנותיו. כידוע, הכלל הוא שאין ערכאת הערעור נוטה להתערב בממצאים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית, המבוססות על ממצאי מהימנות; (ע"פ 682/09 **מדינת ישראל נ' פלוני** (12.5.2011)). לאור העובדה שהערכאה הדיונית היא ששמעה את העדויות והתרשמה מהן באופן בלתי אמצעי, נדרש נימוק מיוחד שיצדיק התערבותה של ערכאת הערעור בממצאי עובדה ומהימנות שנקבעו על ידי הערכאה דלמטה. בפסיקה פורטו בהקשר זה ארבעה חריגים לסטייה מהכלל (ע"פ 2977/06 **פלוני נ' מדינת ישראל** (17.3.2008); ע"פ 682/09 הנ"ל). חריג ראשון - כאשר הממצאים שבעובדה שנקבעו ע"י הערכאה המבררת מתבססים על שיקולים שבהגיון, או על סבירות של עדות מסוימת ביחס למכלול הראיות. חריג שני - כאשר מדובר במסקנות ולא בעובדות עצמן. חריג שלישי - כאשר ממצאי הערכאה הדיונית נשענים על ראיות בכתב ולא על הופעתם, התנהגותם ודבריהם של העדים. במקרים אלו - אין לערכאה המבררת יתרון כלשהו על פני ערכאת הערעור, וחריג רביעי - כאשר ישנן סתירות מהותיות בעדות עליה נסמכה הערכאה הדיונית וזו לא נתנה כלל דעתה להן, או כאשר מתבררת טעות מהותית בהערכת המהימנות. אף במקרים חריגים אלה ההתערבות תיעשה במשורה ותוך מודעות לנחיתות ערכאת הערעור מול הערכאה הדיונית. לא שוכנעתי כי מקרה זה נופל לגדר אחד המקרים הללו, המקימים עילה להתערב בממצאיו ובמסקנותיו של בית המשפט קמא.



19. בהודעת הערעור, מבקשים המערערים לפרוס שוב את כל טענותיהם, כאילו לא נבחנו כבר על ידי בית המשפט קמא, במקום להצביע על פגמים מהותיים שנפלו בהכרעת הדין. כידוע, אין זה תפקידו של בית המשפט לערעור, לדון מחדש בהליך, אלא לבחון האם נפלו בו טעויות המחייבות התערבות.

עיון בהכרעת דינו המפורטת והמנומקת של בית משפט קמא, מלמד כי לא נפלו פגמים באופן בחינת עדויותיהם של העדים והראיות שהונחו לפתחו של בית המשפט קמא, כפי שיפורטו להלן.

20. כפי שפורט בהכרעת הדין, המערערת מס' 3, תאמיר יזום ובניה בע"מ, שימשה בעת הרלוונטית כחברה המספקת כוח אדם. מערערת מס' 1 - צקר בונה הצפון בע"מ, שימשה כחברה המספקת כוח אדם לחברות גדולות, בעיקר באתרי בניה. לצורך פעילותה הקבלנית העסיקה צקר עובדים רבים, שחלקם סופק לה על ידי תאמיר, כאשר זו האחרונה לא העסיקה עובדים, אלא "משכה" אותם מחברת כח אדם אחרת בשם "קוד הילה" באמצעות מנהלה, גילאל אלוהאב.

21. בין הצדדים, כפי שיובהר להלן, לא הייתה מחלוקת שצקר היא חברה פעילה המבצעת עבודות, ולכן קבע בית המשפט קמא בצדק, כי הראיות שנועדו להוכיח כי החברה הנ"ל איננה פיקטיבית, אינן רלוונטיות להוכחת האישום או להגנת המערערים. השאלה במחלוקת הייתה האם העסקאות, במסגרתן סיפקה, כביכול תאמיר כוח אדם למערערת מס' 1 היו עסקאות אמיתיות אם לאו.

ניתוח יסודות העבירה לפי סעיף 117(ב)(5)

22. המערערים טענו כאמור כי בית המשפט קמא עשה שימוש, לצורך ניתוח היסוד הנפשי שבעבירות על סעיף 117(ב)(5), במבחן אובייקטיבי במקום במבחן הסובייקטיבי, וזאת בניגוד לפסיקה ולדין, אולם זאת טענו ללא כל פירוט או נימוק ענייני, תוך הפניה לפסיקה האמורה, באופן שאינו מאפשר הצבעה מפורשת על פגם ממשי בניתוח שעשה בית המשפט קמא.

בסופו של יום, נקבע כי הקשר בין המערערים הינו פיקטיבי, וכי הוא נעשה אך לשם התחמקות מתשלום מס. כאמור, המערערים טוענים כי עובדה זו לא הוכחה, וכי הוצגו ראיות המצביעות על כך שהתנהל ביניהם קשר אמיתי.

דין שתי הטענות להידחות. הכרעת הדין בבית משפט קמא מבוססת ואין מקום להתערב בה.

23. העבירה המפורטת בסעיף 117(ב)(5) לחוק, עוסקת במי שניכה מס תשומות, מבלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות תשומות הכלולות בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. במונח "חשבונית מס שהוצאה כדין" טמונות דרישות, טכניות ומהותיות: ראשית, מבחינה טכנית, על המסמך להינתן על ידי מי



שהוא עוסק מורשה ולכלול פרטים נדרשים, בהתאם לסעיף 47 לחוק המע"מ, ושנית, מבחינה מהותית, על החשבונית לשקף עסקה אמתית בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. **שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ** (23.02.2005)) מכאן, שעל מנת שניתן יהא לנכות מס תשומות, צריך שתיעשה עסקת אמת בין מוציא החשבונית לבין מקבל החשבונית.

24. מדובר ב"עבירת מטרה", שכן נדרש שהעברין יבצע את המעשה האסור במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, ודי בקיומה של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הבלתי חוקיות לצורך התגבשות העבירה הפלילית.

"יצוין, כי בקבוצת העבירות המפורטות בסעיף 117(ב) לחוק המע"מ יש להוכיח מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, היינו, נדרש יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס. וכפי שציין המלומד נמדר" לפי הסעיף די בקיומו של יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הבלתי חוקיות, ואילו את המטרה להתחמק ממס ניתן ללמוד מהראיות הנסיבתיות וממעשים חיצוניים של הנישום...

עבירה חמורה נוספת מעוגנת בסעיף 117 (ב) (5) לחוק מע"מ ועניינה ניכוי מס תשומות ללא חשבונית מס או מסמך אחר, כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ. הכוונה היא לניכוי מס תשומות ללא חשבונית כלל; על בסיס חשבונית מס פיקטיבית, מבלי שהיתה עסקה; או על בסיס חשבונית זרה, שניתנה על-ידי אדם זר שאינו קשור לעסקה כלשהי. אשר ליסוד הנפשי בעבירה זו, חזר בית משפט זה וקבע כי "הלכה פסוקה בדיני המס היא כי אדם המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עסקת אמת לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס" (רע"פ 1054/07 צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] 6.2.2007) (ע"פ 5783/12 גלם נ. מדינת ישראל 11.9.2014)).

הפסיקה החילה את הדוקטרינה בדבר "עצימת עיניים" גם על העבירות שבסעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף (ע"פ (י-ם) 2370/08 **מדינת ישראל נ' חברת נאגם שווק ויצירת מתכת בע"מ** (06.07.2008)). אמנם, לצורך ייחוס עצימת העיניים למודעות, על מבצע העבירה לחשוד, סובייקטיבית, באופן ממשי, בדבר טיב ההתנהגות או אפשרות קיום הנסיבות, ולהימנע מלבררם, אולם קיימת חזקה שבעובדה, הנובעת מניסיון החיים ומניתוח המעגן בהגיונם של דברים, אשר מלמדים על כך שהתנהגויות מסוימות גוררות בעקבותיהן תוצאות קבועות, טבעיות, וההנחה היא כי בני האדם ערים ומודעים לניסיון זה (ע"פ 147/91 **מדינת ישראל נ' רובבשי**, פ"ד מו(1) 829). את המטרה ניתן להוכיח באמצעות ראיות ישירות או נסיבתיות, ובהעדרן, ניתן אף להיזקק להלכת הצפיות, לפיה המודעות להתממשות כאפשרות קרובה למדי, שקולה כנגד המטרה (רע"פ 4827/95 **ה.ג. פולק בע"מ נ' מדינת ישראל**, נד(2) 97).

מהראיות הרבות שהביאה המשיבה, עולה תמונה ברורה, שאינה מותירה מקום לספק, כי העסקאות בין



המערערים לא היו עסקאות אמת, וכי החשבוניות שהוצאו אינן חשבוניות אמיתיות, באופן שמוכיח את קיומו של יסוד הכוונה הפלילית. בין יתר הדברים עליהם עמד בית המשפט קמא, ניתן למנות את ההתחמקות הבוטה של המערערים ממתן תשובות, את התשובות הלא הגיוניות שנמסרו לחוקרים, את הסתירות והשקרים, את העדר הפרטים (המערערים לא ידעו למסור פרטים על עובדים ועל אתרים אליהם הם נשלחו, אף על פי שתכליתם היחידה, ולשם כך החברה נוצרה, היא אספקת עובדים). בית המשפט קמא פירט בהרחבה בהכרעת הדין את ניסיונות המערערים 2 ו- 4 מנהלי החברות להתחמק מלהציג בפני רשויות המס את ההתחשבות בין החברות ואופן העבודה ביניהן. בית המשפט קמא סקר בהרחבה את עדויות התביעה, שכללו את עדויותיהם של בעלי תפקידים שעבדו עם החברות, כמו מנהלי חשבונות, רואה החשבון ועורך דין וכן בחן היטב את גרסאות המערערים, שהותירו עליו רושם בלתי מהימן. בית המשפט קמא התרשם כי גרסאות המערערים לא היו ראויות לאמון, היו רוויות סתירות, תמיהות ואף נתגלעו בהן שקרים של ממש. כל אלה מפורטים היטב בהכרעת הדין ואין טעם לחזור עליהם.

כאמור, משלא נמצא כל פגם בניתוח הראיות שהונחו בפניו ובמשקל שנתן לכל ראיה, לא מצאתי להיכנס לפירוט כל הטענות, אך אעמוד על החשובות שביניהן:

א. המערער מס' 4 טען כי הוא ידע למסור פרטים אודות העובדים ואתרי הבניה בהם עבדו, זאת למרות שהוא לא היה חייב לדעת פרטים אלה, וזאת מכוח היותו גורם מקשר בלבד בין החברות. ראשית יצוין שכפי שעולה מפסק דינו של בית משפט קמא, כי המערער לא ידע למסור פרטים כאלה, כפי שטען. שנית, טענתו, לפיה הוא לא היה חייב לדעת פרטים מסוג זה איננה סבירה בהיותו מנהל חברה שכל מהותה לספק עובדים, קשה לקבל את הטענה כי לא ניהל תרשומת, ולו בסיסית, של העובדים. דברים אלה מקבלים משנה תוקף נוכח היקף הפעילות שאיננה חד פעמית.

הנה כי כן, המערער 4 מנסה לאחוז בחבל משני קצותיו, כאשר מחד, נמנע הוא מלספק תשובות אודות פרטי העובדים ו/או אתרי העבודה ואף אינו מציג תרשומות (מקום בו אך טבעי ומתבקש שהדבר יהיה בחזקתו) ומאידך מנסה הוא להסתתר מאחורי מעטה הערפל הסמיך אותו ניסה לפזר במהלך חקירתו.

ב. טענת המערערים כי החוקרים שהעידו בבית המשפט קמא לא הכחישו את העובדה שהמערער 1 עובדת עם לקוחות שונים ומבצעת עסקאות אמת בהיקפים של עשרות מיליונים עם לקוחות שונים, אין בה כדי להועיל למערערים, וזאת מכמה סיבות; ראשית, לא נעלמה מעינינו הסכמת הצדדים אשר קיבלה ביטוי בפרוטוקול מיום 2.7.2012 עמוד 33 שורות 17 - 20, לפיה המערער 1 אכן סיפקה פועלים לאתרים שונים, ביצעה עבודות של אספקת פועלים וקיבלה כספים וכי חשבוניות העסקאות של המערער 1 אינם במחלוקת. המחלוקת הייתה בשאלה האם העבודה שביצעה המערער 1 עבור לקוחותיה בוצעה על ידי עובדיה היא או על ידי קבלני המשנה שהיא שכרה לצורך כך. כך שגם אם המערער 1 עבדה עם לקוחות שונים, אמתיים, וזו היא נקודת ההנחה, אחרת לא ברור מדוע תרצה לקבל את החשבוניות מהמערער 3 ומה לה תועלת בהן, אין בכך כדי ללמד כי הקשר בין השניים הינו אמיתי. שנית, גם אם נצא



מנקודת הנחה שישנו קשר עסקי בין שתי החברות, אף על פי שאין זה המצב כלל ועיקר, לכל הפחות, בעניין אספקת עובדים, אין הקשר אמיתי.

ג. טענת המערערים לפיה עדי התביעה תמכו דווקא בגרסתם אינה נכונה כלל ודינה להידחות. לא ניתן לומר, כפי שמבקשים המערערים להציג, כי אך בשל העובדה שרואי החשבון שליוו את המערערים לא חשדו, במהלך הפעילות העסקית, כי העסקאות הן פיקטיביות, אזי משמע הדבר שאכן מדובר בעסקאות אמת. רואה החשבון עלא אברהם, אשר ייצג את המערערת 3 מיום תחילת פעילותה העסקית ועד ליום 14.5.2007, מסר בעדותו כי הוא העיר למערער 4 שהחשבוניות שהוא מוסר לו אינן בסדר רץ, וביקש למסור לו כל חומר המתעד הוצאות, וכן המערער 4 דיווח לו על אי פעילות בחודש 04/2007, אולם לאחר שרואה החשבון הגיש דו"ח אפס, המערער 4 העביר לידיו 5 חשבוניות של המערערת 3 שהוצאו למערערת 1 בחודש 04/2007 המתעדות עסקאות בהיקפים גדולים של קרוב ל - 3.5 מיליון ₪! בשל כך, ובשל העובדה שרואה החשבון הבין שהמערערת 3 הינה ספק יחיד למערערת 1, והמערערת 1 נמצאת בחקירות מע"מ, הודיע רואה החשבון למערער 4 כי הוא מתפטר לאלתר מתפקידו. המערער קיבל את התפטרותו ללא עוררין. בנוסף, עד התביעה סימון טועמה (ת/4), מי שניהל את חשבוניתה של המערערת 3 החל מחודש 8/2007, ציין שהחשבוניות שהוציאה לא היו מפורטות דיין, וכי המערערת 3 קיזזה אך ורק את חשבוניתה של חברת קוד הילה מבלי לקזז חשבוניות נוספים כגון טלפון, חשמל, הוצאות משרד וכו'. כן העיד בין היתר כי הזין נתונים מבלי לראות אותם, על סמך המילה של המערער 4. הוא אף הבהיר למערער 4 ודרש ממנו להתנהל בצורה מסוימת בתשלום לספקים, ואף החתים את המערער 4 על מסמך המבהיר את דרישותיו.

מחדלי חקירה

25. כאמור, המערערים טוענים כי המשיבה לא הביאה לעדות עדים מרכזיים, שהיה בעדותם להוכיח את חפותם, כדוגמת מר ג'לאל אלוהאב (מנהלה הפעיל של חברת קוד הילה), וכן נמנעה מלברר את טענותיו של אחד מלקוחותיה של המערערת 1, מר מוטיע בדראן, אשר בהודעתו לחוקרים מיום 15.8.2007 אישר כי היה לקוח של המערערת 1 וכי הוא נתקל יום אחד במערער 4 שהביא פועלים לאתר. בנוסף, המערער 2 בהודעותיו מסר לחוקרים שמות רבים של לקוחות, ואילו החוקרים לא טרחו לברר את זהותם ולחקור אותם, כך שהמחדלים בחקירה הסבו להם נזק, ופגעו בהגנתם.

26. דין הטענה להידחות. כפי שיפורט להלן, המערערים לא הצביעו על מחדלי חקירה מצד המשיבה, אולם גם אם נקבע כי אכן מתקיימים מחדלי חקירה כאלה או אחרים, אין בכך להביא לזיכויים של המערערים באופן אוטומטי. יש לבחון כיצד השפיעו אותם מחדלים על יכולתם של המערערים להתגונן מפני האישומים נגדם. כפי שנפסק בע"פ 2860/08 אבו סריר נ' מדינת ישראל (27.07.2010):

"אכן, מטרת החקירה המשטרתית אינה מציאת ראיות להרשעתו של חשוד, אלא מציאת



ראיות לחשיפת האמת, בין אם אמת זו עשויה להוביל לזיכוי של חשוד, ובין אם היא עשויה להוביל להרשעתו (ע"פ 721/80 תורג'מן נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(2) 466, 472 (1981)). עם זאת, עובדת קיומם של מחדלי חקירה אין בה, כשלעצמה להביא לזיכוי של נאשם. אלא, בית המשפט ייתן דעתו לשאלה האם חרף קיומם של מחדלי החקירה, הונחה תשתית ראייתית מספקת להוכחת אשמתו של הנאשם בעבירות שיוחסו לו (ע"פ 2694/09 פלוני נ' מדינת ישראל, פס' 11 לפסק הדין [פורסם בנבו] (23.6.2010); ע"פ 2404/09 אלחמידי נ' מדינת ישראל ([פורסם בנבו], 1.9.2009)). בענייננו המחדלים להם טוען המערער הינם מינורים לעומת התשתית הראייתית העומדת לחובתו. אומנם, עדיף שלא היו מתרחשים מחדלים אלו כלל, אך אין בהם כדי לפטור את המערער מהאחריות למעשים אשר הוכח מעל לספק סביר כי ביצע.

המערערים לא הצליחו להראות כיצד אי הבאת העד ג'לאל אלוהאב, מנהלה הפעיל של חברת קוד הילה, למתן עדות מטעם המשיבה, היה בו כדי לפגום בהגנתם, שעה שאותו עד בחר לשמור על זכות השתיקה בחקירותיו, ומהן לא עולה כל ממצא פוזיטיבי אותו ניתן לזקוף לזכות או לחובת המערערים. כך גם בנוגע לטענה כי המשיבה לא הביאה לקוחות שונים אשר היו בקשר עסקי עם המערערים ואשר ראו את המערער 4 באתרי הבניה. ככל שההגנה סבורה כי היה בעדותם של עדים אלו להפריך את טענות התביעה, היה באפשרותה לזמנם ואי זימונם פועל דווקא לחובתה.

אישום רביעי בכתב האישום השני נגד מערער 4

27. המערער טוען כאמור כי אישום זה לא הוכח. יצוין, כי לפי עובדות כתב האישום, ביום 14.1.2008 התבקש המערער 4, בהזמנה לחקירה שנמסרה לידו ביד בתום חקירתו, להמציא מסמכי הנהלת חשבונות של המערער 3 לחודש 12/2007 לידי החוקרים. משלא נענה, נתפסו המסמכים הדרושים ביום 30.1.2008 במשרדו של יועץ המס סימון טועמה שטיפל בענייני הנהלת החשבונות של המערער 3. המערער טוען כי החומר החשבונאי של חודש 12/2007 הוצג על ידי החוקרים למערער 4 בחקירתו מיום 24.1.2008 מכאן שכבר כאן ניתן לומר שלא הוכח האישום, שכן זה אומר שהחומר נתפס לפני 30.1.2008 כפי שנטען בכתב האישום.

28. דין הטענה להידחות. ב"כ המערערים העלה טיעון זה לראשונה בדיון שהתקיים בפנינו. בהודעת הערעור הוא רק ציין כי האישום לא הוכח משום שהמערער 4 שיתף פעולה וציין בפני החוקרים שהחומר נמצא, אצל רואה החשבון. אולם גם אם אכן החומר או חלקו נתפס אצל רואה החשבון לפני יום 30.1.2008, בניגוד לנטען בכתב האישום, אין לכך כל השפעה על העובדה שהמערער 4 נדרש, עוד בחקירתו מיום 14.1.2008 (סומנה ת/15), כשזומן לחקירה נוספת ליום 20.1.2008, להביא אתו את כל חומר הנה"ח לחודש 12/2007, וכן צילום דוח מע"מ. כשנשאל האם החומר נמצא כעת אצלו, ענה שלא, כשנשאל היכן הוא נמצא בחר לשמור על זכות השתיקה.



בחקירה שנערכה למערער 4 ביום 20.1.2008 (סומנה ת/16), אותה חקירה אליה היה אמור להביא את החומר החשבוני של חודש 12/2007, הוא הגיע בלי החומר, וטען כי לא הביא אותו כי שכת. כאשר נשאל איך זה שהוא שכת, הרי זה מופיע בזימון לחקירה, טען שאיבד את הזימון. כשנשאל אם כן היכן נמצא החומר? ענה שהוא אצל רואה החשבון סימון טועמה, ושהוא העביר לו אותו ביום 15.1.2008 (יום לאחר החקירה הראשונה בה הוא התבקש להמציא את החומר!).

אכן, צודק המערער כי בחקירה מיום 24.1.2008 (סומנה ת/17) הוצג בפניו חומר שנתפס אצל רואה החשבון טועמה המתייחס לחודש 12/2007. מכאן שהחומר או לפחות חלקו נתפס לפני 30.1.2008 ולא כפי שנטען בכתב האישום, אולם, הדבר לא מאיין את העובדה, שהמערער התבקש להמציא את החומר עד לחקירתו שנקבעה ליום 20.1.2008, והוא לא עשה כן, ומכאן שהחוקרים נאלצו לפעול לתפיסת החומר, בשל סירוב המערער לשתף עימם פעולה. מועד תפיסת החומר אינו רלוונטי לצורך העניין, כל עוד הוכח, מעבר לכל ספק סביר, כי לחקירתו ביום 20.1.2008 הגיע המערער ללא חומר שנדרש להביא, מבלי שהיה לו הסבר מניח את הדעת לכך.

העדר נזק לקופה הציבורית

29. המערערים טענו כי מאחר והמערער 3 הוציאה את החשבוניות, דיווחה עליהן בספריה, שילמה את המס המגיע מהן לשלטונות מע"מ, ומאחר והמערער 1 דרשה את מס התשומות הכלול בחשבוניות אלו בספריה, אזי לא צמחה להם כל טובת הנאה ולא נגרם כל נזק לקופת הציבור.

30. דין הטענה להידחות. אין לתת יד להתנהלות עסקית פיקטיבית. על חברה העוסקת בתחום עסקי מסוים, ובכלל זה הספקת פועלים ו/או כוח אדם לנהל תרשומות הכוללות את פרטי העובדים, אתרי עבודה וכן פרטים נוספים אודות ההתקשרות העסקית ו/או החוזית, היקפה ומהותה. כל מסקנה אחרת תחטיא את המטרה התכליתית של החוק ותביא למצב אבסורדי שכלל אינו משקף את הפעילות האמתית, כפי שהיא קיימת בפועל. חזקה על מי שאיננו פועל בדרך זו ומקזז תשומות שלא על פי עסקת אמת, כי מטרתו הינה להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המס שעליו לשלם.

היטיב לתאר זאת בית המשפט העליון ברע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן בע"מ (בפירוק), פ"ד נח(4), 439:

"[..]עוסק המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עיסקת אמת, לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס. השאלה אם העוסק ידע, או חשד, כי העוסק שהוציא את החשבונית הכוזבת לא שילם למס ערך מוסף את סכום המע"מ הנקוב בחשבונית, אינה מעלה או מורידה, שכן ההנחה כי לעוסק לא הייתה כוונה לנכות



מע"מ שמעיקרה לא שולם על ידי מוציא החשבונית, עשויה להתייחס רק למניע שהיה לעוסק לקבל את החשבונית הכוזבת ולהסתמך עליה, וקיומו של מניע לביצוע עבירה - אף שלרוב עשוי להעיד גם על כוונתו של המבצע - איננו תנאי לשכלולו של יסוד המחשבה הפלילית. כן יצוין כי החוק מבחין בבירור בין חובת עוסק להוציא חשבונית בגין כל עסקה ולכלול בה את המע"מ החל עליה לבין זכות עוסק ששילם

מע"מ לנכות את המס ששולם על ידי מן המע"מ שנגבה על ידי, באופן שתחול עליו חובה להעביר למס ערך מוסף רק את ההפרש שבין הסכומים. על העוסק שהוציא את החשבונית מוטלת חובה להעביר למס ערך מוסף את המע"מ שגבה, ואילו לעוסק שקיבל את החשבונית עומדת זכות לנכות את המע"מ ששילם כמס תשומות, וזכותו של האחרון אינה תלויה כלל ועיקר בשאלה אם מוציא החשבונית מילא את חובתו. כך הוא במי שקיבל לידו חשבונית מס שהוצאה כדין ובגדר עסקת אמת. עוסק הרוכש חשבוניות מדומות ומשתמש בהן כאסמכתאות לניכוי תשומות, מפחית בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שחובה עליו להעבירו למס ערך מוסף. אם רכש את החשבוניות המדומות במטרה להשתמש בהן כאסמכתאות לניכוי מס תשומות, מתקיים במעשה הניכוי יסוד הכוונה להתחמק מתשלום מס. השאלה אם ידע או חשד כי מוציא החשבוניות לא העביר את המע"מ שנכלל בגדרן, אינה

מתעוררת כלל. יתר על כן, אפילו נוכח מקבל החשבוניות המדומות כי מוציא החשבוניות אכן העביר למס ערך מוסף את המע"מ שנכלל בהן, אין בכך כדי להקים לו זכות להסתמך על החשבוניות הללו לניכוי מס תשומות, ואם יעשה כן יתקיים במעשהו יסוד הכוונה להתחמק מתשלום מס. כאמור, עמדת המשיבים כורכת את שאלת קיומה של הכוונה האמורה בשאלת מהות המניע שהיה לרוכש החשבוניות המדומות, אך מכריכה זו לא ניתן להסיק כל מסקנות. מי שרוכש חשבוניות מדומות חזקה עליו שיש לו מניע לעשות כן. אך למניעו - הגלוי או הסמוי - לרכוש חשבוניות מדומות ולשאלה אם הסתמכותו עליהן לשם ניכוי תשומות נעשתה בכוונה להתחמק ממס, אין ולא כלום."

קונספירציה מצד התביעה

31. בשולי הדברים יצוין כי טענה זו מוטב לה אלמלא הייתה מועלית. מי שריכז את כל חומר החקירה וביצע את החקירות כולן, למעט אחת, הינו החוקר דני איציק. החקירה היחידה שבוצעה שלא על ידי דני, בוצעה על ידי חוקר של המשיבה, בשם קאסם אבו דרע.

לא ברור כיצד הגיע ב"כ המערערים המלומד למסקנה שקיימת קונספירציה מצד התביעה, וזאת רק משום שחוקר אחר חקר את המערער 4 בכיוון חקירה שונה ממה שחקר החוקר הראשי. בכל מקרה מכאן ועד לקביעה כי יש לזכות את המערערים בשל כך, הדרך רחוקה. צודקת המשיבה בטענתה כי מדובר גם בטענה שיש בה כשל לוגי, המלמד דווקא על העדר קונספירציה.



הערעור על גזר הדין

32. המערערים טוענים כי העונש שהושת עליהם הוא מופלג בחומרתו, ויש לגזור דין שווה מאסופת פסקי הדין אליהם הפנו המערערים בערעורם, זאת בהתאם לעקרון אחידות הענישה מחד, ולנסיבות המיוחדות בעניינם מאידך גיסא. המערערים טוענים כי יש לתת משקל לאלמנט הזמן אשר עבר מיום ביצוע העבירות ולמצבו הרפואי של בנו של המערער 2.

המשיבה מצידה מתנגדת לטענה כי העונש חמור מידי, ומערערת דווקא על קולת העונש. לשיטתה, מתחם העונש שנקבע הינו נמוך מידי, ואף לעניין מיקומם של המערערים בתוך המתחם, סבורה המשיבה כי בית המשפט דווקא הקל עימם יתר על המידה, כאשר הוא חרג מהותית ממדיניות הענישה כפי שהותוותה על ידי בית המשפט העליון, זאת נוכח ריבוי העבירות וחומרתן ולאור העובדה שהמחדלים לא הוסרו.

33. הלכה היא כי ערכאת הערעור תתערב בעונש שהוטל על ידי הערכאה הדיונית רק במקרים בהם העונש חורג באופן ניכר מן הענישה הראויה (ע"פ 9097/05 **מדינת ישראל נ' ורשילובסקי** (3.7.2006)). במקרה דנן לא מצאתי כל סטייה המצדיקה את התערבותנו.

34. בית-משפט קמא גזר דינו של המערערים על-פי העקרונות שהותוו בהתאם לתיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, הוא קבע את מתחמי הענישה בהתאם למידת הפגיעה של העבירות שביצעו בערכים המוגנים, בהתאם לנסיבות ביצוע העבירות (בהקשר זה ניתן משקל לכך שמדובר בעבירות שבוצעו במשך חודשים, בשיטתיות ובתכנון, כאשר כל התנהלות המערערים מכוונת למטרה של התחמקות מתשלום מס אמת ולמען בצע כסף), ולמדיניות הענישה המחמירה הנוהגת בעבירות מס בכלל ובעבירות מן הסוג הנדון כאן בפרט.

לשם קביעת העונש בתוך המתחם, בחן בית המשפט קמא את הנסיבות שאינן קשורות לביצוע העבירה, לרבות נסיבותיהם האישיות של מערערים. בין היתר זקף בית המשפט קמא לטובת המערערים את עברם הנקי ואת הנסיבות המשפחתיות המיוחדות של המערער 2. לחובתם המערערים נזקפה העובדה שהמחדל לא הוסר.

לא ניתן לומר, כפי שמבקשת לטעון המשיבה, כי בית המשפט קמא נתן משקל מכריע לנסיבותיהם האישיות של המערערים ולהשפעה שתהיה לעונש על משפחותיהם. משקל לאלה ניתן, כפי שמצווה בית המשפט לעשות.

מאידך, אין מקום לטעון, כפי שמבקשים המערערים, כי בית המשפט קמא לא נתן משקל מספיק לנסיבותיהם האישיות והמשפחתיות. בית המשפט קמא אף נתן ביטוי בגזר הדין לזמן שחלף מביצוע העבירות, כפי שמתחייב, אך תוך שימת לב לכך שחלוף הזמן נבע מכך שהמערערים בחרו לנצל את זכותם ולנהל הליך ארוך.



35. המערערת הפנתה לפסיקה התומכת בעמדתה כי יש להחמיר בעונשים וצינה כי הקנס שהושת על המערערים אף הוא נמוך, ביחס לנזק שגרמו לקופה הציבורית (העבירות המיוחסות למערער 2 הן בסכום של כ- 21,381,204 ₪ כשהמס בגין הן 3,314,204 ₪ ואילו העבירות המיוחסות למערער 4 הן בסכום של כ- 41,931,660 ₪ כשהמס בגין הן הוא 6,591,249 ₪).

36. כל אחד מן הצדדים נתלה בפסיקה אשר לטעמו תומכת בעמדתו. בחינת הפסיקה, לרבות פסקי הדין אליהם הפנה בית המשפט קמא, לא מעלה כי העונשים שהושתו על המערערים חורגים לקולא או לחומרא במידה ניכרת מצדיקה התערבותו. בית המשפט קמא נתן ביטוי לכל מרכיבי הענישה, כפי שנדרש, איזן ביניהם והעונשים הולמים את חומרת העבירות ומידת הפגיעה באינטרס הציבורי שנגרמה עקב מעשיהם של המערערים, כאשר בעניין זה יש לזכור כי על פי הפסיקה יש ליתן משקל ממשי יותר לפגיעה באינטרס הציבורי על פני השיקולים הנוגעים לנסיבות האישיות.

לסיכום, אמליץ לחברי לדחות את הערעורים על כל היבטיהם.

**א' הלמן, שופטת,
[אב"ד]**

יפעת שטרית, שופטת:

מסכימה.

י' שיטרית, שופטת

סאב דבור, שופט:

מסכים.

ס' דבור, שופט

הוחלט אפוא, פה אחד, כאמור בפסק דינה של השופטת הלמן, אב"ד, לדחות את שני הערעורים.

ניתן והודע היום כ"ו אדר ב' תשע"ו, 05/04/2016 במעמד הנוכחים.



ס' דבור, שופט

י' שיטריט, שופטת

א' הלמן, שופטת,
[אב"ד]

החלטה

בשים לב לטענות ב"כ המערערים ולאחר ששקלנו את עמדת המשיבה, אנחנו רואים לנכון לעכב ביצוע תחילת ריצוי עונש המאסר בפועל, עד ליום **05/06/16**, לצורך התארגנות.

המערערים 2 ו-4 יתייצבו לריצוי עונש המאסר שהוטל עליהם, בבית מעצר קישון ביום **05/06/16** עד השעה **10:00**, או על פי החלטת שב"ס, כשברשותם תעודת זהות או דרכון. על המערערים לתאם את הכניסה למאסר, כולל האפשרות למיין מוקדם, עם ענף אבחון ומיין של שב"ס, טלפונים: 08-9787377, 08-9787336.

כל תנאי השחרור ימשיכו לחול בתקופת העיכוב וכך גם כל הערובות שהופקדו.

שירות בתי הסוהר יודיע לבית המשפט עם התייצבותם של המערערים לריצוי העונש, שאז יבוטלו כל התנאים המגבילים שנקבעו וככל שהופקדו ערבויות, הם יוחזרו למערערים, וזאת בכפוף לקיומה של כל מגבלה על פי כל דין.

כמו כן, לאחר שנתנו דעתנו לתקופת המאסר הכוללת ולסך הקנסות שהוטל על המערערים, אנו מקבלים את בקשת המערערים לדחות את תחילת תשלום הקנסות, כך שאלה ישולמו **כקנס מקור**, החל מיום **01/06/16** ובכל ראשון לחודש שלאחריו, בתשלומים, כפי שנקבע בגזר הדין של בית המשפט קמא, כאשר אי תשלום אחד השיעורים במועדו, יעמיד את מלוא הקנס לפירעון מיד.

ניתנה והודעה היום כ"ו אדר ב' תשע"ו, 05/04/2016 במעמד הנוכחים.

ג' אזולאי, שופט

י' שיטריט, שופטת

א' הלמן, שופטת,
[אב"ד]

הוקלד על ידי עדן ונדר