



## ע"פ 13791/02/19 - ואכד חנבוט נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

17 באפריל 2019  
ע"פ 13791-02-19

בפני: כב' הנשיאה רויטל יפה-כ"ץ  
כב' השופט יואל עדן  
כב' השופטת גילת שלו

ואכד חנבוט ע"י ב"כ עו"ד תמיר קלדרון  
מדינת ישראל

המערער  
נגד  
המשיבה

### פסק דין

#### השופט יואל עדן

1. המערער הורשע, לאחר שמיעת ראיות, בעבירות של מרמה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) ("הפקודה") (4 עבירות), לפי סעיף 220(4) לפקודה (4 עבירות), ולפי סעיף 220(5) לפקודה (4 עבירות) בבית משפט השלום בבאר שבע (כב' השופטת ש. חביב).

במסגרת הכרעת הדין זוכה המערער מביצוע 4 עבירות לפי סעיף 220(1) לפקודה, לאור מסקנת בית המשפט כי העובדות מקימות את העבירה לפי סעיף 220(2) ולא לפי סעיף 220(1). כמו כן, בהכרעת הדין נקבע כי ביחס לחשבוניות של ארבע חברות לא ניתן להרשיע את המערער בשל כך שהמאשימה לא עמדה בנטל הנדרש לגביהן.

כפועל יוצא מהאמור, הורשע המערער בעבירות האמורות בגין כך שכלל בספריו 109 חשבוניות פיקטיביות בסכום הוצאה כולל של 8,289,747 ₪, ודיווח עליהן כחשבוניות הוצאה בשנות המס 2008, 2009, 2010 ו- 2012.

בגזר הדין הוטל על המערער עונש של 3 שנות מאסר, מאסר מותנה בן 12 חודשים ל- 3 שנים שלא יעבור עבירת פשע לפי חוק מע"מ או לפי הפקודה, מאסר מותנה בן 9 חודשים ל- 3 שנים שלא יעבור על כל עבירות עוון לפי חוק מע"מ או לפי הפקודה, וקנס בסך 600,000 ₪ או 7 חודשי מאסר תחתיו, לתשלום עד ליום 5.1.2022.

2. הערעור הוגש הן על הכרעת הדין והן על גזר הדין, תוך שהמערער עומד בכפירה באשר יוחס לו, והועלו טענות רבות ביחס להכרעת הדין. בדיון שהתקיים חזר ב"כ המערער על טענותיו גם כנגד הכרעת הדין, ולאחר שהושלמו טענות ב"כ הצדדים נקבע מועד למתן פסק דין.

מספר ימים לאחר הדיון, הוגשה מטעם המערער הודעה ובקשה לפיה הוא חוזר בו מהערעור לעניין הכרעת הדין "לאור הארות והערות בית המשפט", ומבקש כי בית המשפט יכריע בערעור שהוגש בעניין גזר הדין בלבד.

לאור החזרה מהערעור על הכרעת הדין, ההתייחסות להלן תהיה בעיקר לגזר הדין, ואולם, לאור השתלשלות העניינים



האמורה, לאור כך שכבר הושלמו טענות הצדדים, ולאור הרלבנטיות לחלק מהטענות גם ביחס לגזר הדין, תהיה להלן התייחסות מצומצמת גם להכרעת הדין.

3. על פי כתב האישום (המתוקן), המערער הינו בעל עסק עצמאי העוסק בעבודות בניה, טיח ועבודות גמר משנת 1993, ובשנות המס 2008 - 2012 כלל בספריו הוצאות כוזבות בהיקף של לפחות 10,753,320 ₪, בכך שכלל בספריו הוצאות פיקטיביות בדמות חשבוניות, לפיהן קבלנים שונים ביצעו עבורו עבודות שונות, בסכומים אשר פורטו בארבעת האישומים ואשר היו בסך כולל כמפורט לעיל.

במענה לכתב האישום אישר המערער דבר היות בבעלותו עסק עצמאי כאמור, ובתקופה האמורה, ומנגד כפר בטענה כי החשבוניות המפורטות בכתב האישום פיקטיביות או כוזבות, טען כי לא השמיט הכנסות, וכי ניהל פנקסים כדין והגיש דוחות.

לא הייתה מחלוקת על עצם העובדה כי המערער כלל את החשבוניות המפורטות בכתב האישום בספריו, ולא הייתה מחלוקת ביחס לספרי החשבוניות של המערער, וכי ההוצאה, על פי החשבוניות, אכן נרשמה ונדרשה במסגרת הדוחות השנתיים שהוגשו ע"י המערער.

נטען ע"י המערער כי העבודה על פי החשבוניות האמורות בכתב האישום בוצעה, כי למערער לא היה כל מניע לכלול חשבוניות פיקטיביות בספריו שכן אינו חב במע"מ, והוא רשאי להוכיח הוצאותיו ולנכותן גם שלא באמצעות חשבונית, כי לא די בהסכמת המערער לעובדה שכלל את החשבוניות האמורות בספריו כדי להגיע למסקנה כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, לא ניתן להחיל את הלכת הצפיות בעניינו, וכי הוא ביצע את כל הבדיקות הנדרשות בין בעצמו ובין באמצעות רו"ח שפעל מטעמו, כדי לוודא שהחשבוניות אשר כלל בספריו הינן כדין.

המערער טען כי לא התגבש אצלו היסוד הנפשי הנדרש וכפר בטענה כי חלק מהחשבוניות נמסרו על ידי מי שאינו מוסמך לעשות כן.

בפרשת התביעה הוגשו מסמכים והעידו עדים ביחס לחשבוניות ולחברות אשר נחזות להיות אלו שלכאורה הוציאו את החשבוניות, זאת למעט עדויות עדים ביחס לארבע החברות אשר לגביהן, בסופו של ההליך, החליט בית המשפט כי המאשימה לא עמדה בנטל הנדרש כדי להוכיח שהן פיקטיביות.

לאחר שהסתיימה פרשת התביעה הודיע ב"כ המערער (פרו' 16.11.17) כי **"הנאשם מכיר את זכויותיו ובוחר שלא להעיד. אין לי עדי הגנה נוספים"**. ניתנה החלטה להגשת סיכומי הצדדים, ונקבע מועד לשמיעת הכרעת הדין. לאחר שהוגשו סיכומי המאשימה, ביקש המערער לחזור בו מהימנעותו להעיד, והוא העיד, והמערער העיד שוב את רו"ח ע.ת. 13.

בהכרעת הדין התייחס בית משפט קמא לעדות המערער, וקבע שהיא אינה משכנעת, נמסרו על ידו גרסאות סותרות, ו**"גרסתו נסתרה ע"י עדים אחרים, באופן שאינו מותר מקום לספק כי מסר גרסה שאינה אמת"**. בית המשפט מוסיף כי: **"גרסתו הבעייתית של הנאשם מתייחסת לנתונים ואינדיקציות מהן ניתן ללמוד כי לא רק שהוא ידע**



על כי מדובר בחשבוניות שנמסרו לו על ידי מי שאינו מוסמך לעשות כן, אלא שהוא כתב חלק מהן בעצמו, ובוודאי ידע כי הצדדים לעסקה המתוארים בחשבוניות אינם הצדדים האמתיים בעסקאות המתוארות בהן" (סעיף 15 להכרעת הדין).

לבסוף נקבע כי: "הנאשם איננו עד אמין... ודרך עדותו של הנאשם מובילה למסקנה אחת ויחידה ולפיה חשבוניות שונות שכלל בספרי החשבוניות שלו הן פיקטיביות ואינן משקפות עסקאות אמיתיות". (סעיף 25 להכרעת הדין).

נבחנו הראיות ביחס לחשבוניות השונות, נדחו גרסאותיו של המערער ביחס אליהן, ונקבע כי יש להרשיע את המערער ביחס ל- 109 חשבוניות אשר הינן בסכום הוצאה כולל בסך 8,289,747 ₪.

ביחס ל-39 חשבוניות של ארבע חברות, שהינן בסך כולל של 2,463,573 ₪ נקבע בהכרעת הדין כי יש לזכות את המערער מהנימוק שהמאשימה לא עמדה בנטל הנדרש להרשעה בפלילים כדי להוכיח שחשבוניות אלו הן פיקטיביות. יוער כי הכרעת הדין לא התייחסה לחמש חשבוניות של החברה א.ל.פ. נדל"ן בסך כולל של 344,000 ₪, בשנת המס 2010, באישום השלישי, ואולם, מהתוצאה של הכרעת הדין, בדבר מספר וסכום החשבוניות לגביהן הורשע המערער, ומהעובדה שביחס לחשבוניות אחרות של חברה זו זוכה המערער, המסקנה היא זיכוי גם מחמש חשבוניות אלו.

ברקע הדברים יש לציין כי בשלב הראשון של ההליך בבית משפט קמא הגיעו הצדדים להסדר טיעון, לאחר השתלשלות העניינים במסגרתה ניתנה אפשרות למערער להסיר מחדלים אל מול רשויות המס, ניתן גזר דין במסגרתו הוטלו על המערער 18 חודשי מאסר, מאסר מותנה וקנס בסך 60,000 ₪, ובמסגרת הדיון בערעור (ע"פ 10023-04-16 ע"פ 25251-03-16), הוסכם כי פסק הדין יבוטל, הדיון יושב לבית משפט השלום, המאשימה תוכל להגיש כתב אישום מתוקן, וההליך שם יחל מראשיתו. כך נעשה, וערעור זה הינו בגין ההליך אשר החל, שוב, מתחילתו.

השתלשלות העניינים המפורטת לעיל, מובאת לאור הרלבנטיות לטענות גם ביחס לגזר הדין.

4. בגזר הדין התייחס בית משפט קמא לפגיעת עבירות המס בכלכלת המדינה, לערכים הנפגעים, ולקביעות אשר באו בפסיקה ביחס לצורך לנקוט יד קשה בעברייני המס.

בשיקולים לקביעת מתחם העונש ההולם הובאו שנות המס בהן בוצעו העבירות, מספר החשבוניות הכוזבות אותן כלל המערער בספריו, מספר החברות והעוסקים בשמם הוצאו החשבוניות הכוזבות, הפגיעה בקופה הציבורית, והשיטתיות והתחכום בהם נקט המערער בביצוע העבירות.

נקבע מתחם עונש הולם הכולל מאסר בפועל בין שנתיים לשש שנים, וקנס בין 500,000 ₪ ל- 800,000 ₪.

נדחתה עתירת המערער לסטות ממתחם העונש ההולם משיקולי שיקום, הן בשל הצורך לתת משקל גבוה לשיקולי הרתעה והגמול, והן לאור כך שלא הובאו ראיות לשיקום, וכי המערער אינו מודה בביצוע העבירות ולא שולב בהליך טיפולי כלשהו.



בית המשפט ראה לנכון לשקול לקולא "במידת מה" את העובדה "כי הנאשם לא ביצע עבירות על חוק מע"מ שכן היה רשום כעוסק ופעל באילת".

לאחר שקילת השיקולים לקולא ולחומרה, והצורך בהרתעת היחיד והרבים, נקבע כי יש להטיל עונש בתחום העליון של השליש הראשון של מתחם העונש, והוטלו עונשים כמפורט לעיל.

5. בהודעת הערעור, במסגרת הנימוקים כנגד גזר הדין, הועלו ע"י המערער טענות הקשורות בהכרעת הדין, ובקביעות עובדתיות במסגרתה. לאור כך שב"כ המערער הודיע על חזרה מהערעור כנגד הכרעת הדין, הרי שטענות אלו לא יכולות לעמוד לזכותו, וגם לגופו של ענין יש לדחותן, והן יובאו להלן בתמצית -

לטענת המערער, שהועלו בערעור שהוגש כאמור גם כנגד הכרעת הדין, הוא הוכיח "שכל השירותים שרכש גם מהחשבוניות שנטען לגביהן שהן פיקטיביות מכר המערער ללקוחותיו, והוכח גם שבוצעה העבודה, לכן לא יכול היה בית משפט קמא הנכבד להתעלם מטענות אלו". נטען כי בית משפט קמא שגה ביחס בכך שייחס למערער תחכום, כי ייתכן והוא נפל קורבן לרמאים אשר נתנו לו חשבוניות שלא כדין, אך העבודה בוצעה ונמכרה ללקוחות המערער שהניבו הכנסה חייבת. כן נטען שהמערער לא ידע ולא יכול היה לדעת כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות, ולא היה לו אינטרס לכלול בספריו חשבוניות פיקטיביות.

עוד נטען כי אין די פסיקה כדי לקבוע מדיניות ענישה בכל הקשור לעבירות מס הכנסה, ופסקי הדין בעיקר מתייחסים לעבירות מע"מ.

נטען כי מתחם הענישה שנקבע שגוי, ומתבסס בעיקר על מתחם הענישה ברע"פ 3995/15 זלבני נ' מ"י (18.6.2015), ונטען כי שם היו עבירות גם לפי חוק מע"מ, ולמערער שם היה עבר פלילי, והוא ביצע עבירות בסמוך להגשת כתב האישום, ואף לאחר הגשתו.

ב"כ המערער הפנה לשורת פסקי דין ונטען כי מתחם העונש ההולם הראוי נע בין 12 חודשים ל- 3 שנות מאסר.

ב"כ המערער מפנה לזמן הרב שחלף, על כי חלפו למעלה מ- 10 שנים, והפנה למצבו הכלכלי של המערער אשר נטען שנותר ללא רכוש, ונותרו לו חובות.

ביחס לקנס נטען הן לגובהו והן למאסר כנגדו, שבעה חודשים, וכי לאור העדר יכולת כלכלית למערער אין לצפות כי ישלם את הקנס, וכי למעשה מדובר על שבעה חודשי מאסר נוספים, ועונש כולל של 3.7 שנות מאסר, הינו עונש החורג מכל מידתיות.

עוד נטען כי היה מקום להביא במסגרת השיקולים את התנהלות המאשימה, לרבות היעדרות עדים, העדר חומר חקירה, ניהול ההליך על סמך סעיף אישום שגוי, והשתלשלות העניינים בהליך.

6. לטענת ב"כ המשיבה העונש שנקבע הינו ראוי בנסיבות העניין, בשים לב לנזק שנגרם והוצג ע"י השומה. נטען כי לא הוגשו דוחות מתקנים, שומת המס עומדת על 5.4 מיליון ₪, וזהו "הדבר היחידי שאנו יודעים לגבי הנזק



## שנגרם."

ביחס לקנס נטען כי למרות מצבו הכלכלי של המערער, מדובר בקנס שהוא פחות מ- 10% מהיקף ההוצאות שדווחו ואשר נקבע כי הן פיקטיביות.

ב"כ המשיבה מפנה לפסיקה ומבקש לדחות את הערעור.

נוסיף כי נטענו טענות נוספות ביחס להכרעת הדין, אולם הן לא יפורטו לאור החזרה מהערעור על הכרעת הדין.

7. לאחר עיון בהכרעת הדין, בראיות שעמדו בפני בית משפט קמא, ובגזר הדין, ולאחר שנשמעו ונשקלו טענות הצדדים, אני מוצא כי דין הערעור להידחות, וכי הענישה אשר הוטלה על המערער, הן ברכיב המאסר, והן ברכיב הקנס והמאסר חלף הקנס, אינה מחמירה, בהינתן נסיבות ביצוע העבירות והיקפן.

הגם שהמערער הודיע על חזרה מהערעור על הכרעת הדין, סבורני כי יש להתייחס לאותו חלק בו זוכה המערער מאישומים ביחס ל-39 חשבוניות פיקטיביות של ארבע חברות, בסך כולל של 2,463,573 ₪.

אינני מוצא להרחיב בפירוט ביחס לראיות לכל אחת מקבוצות החשבוניות של כל אחת מהחברות, וייאמר בתמצית כי הראיות סתרו את גרסאות המערער, חלק מהחשבוניות נושאות תאריכים בהן מי שאמורים היו לחתום עליהן כלל לא היו בתחומי הארץ באותה עת, המערער מסר גרסאות סותרות ביחס למפגשים עם אלו שנטען כי חתמו על החשבוניות, וגרסתו התפתחה. חלק מהחשבוניות, בסכומים גבוהים, הינן כאלו שנותניהן לכאורה, כאמור לא היו בתחומי הארץ במועדים הרלבנטיים, ולפיכך לא יכולים היו למוסרן למערער, וביחס לחלק מהחשבוניות אישר המערער כי הוא בעצמו כתב אותן.

תחילה ביחס להתנהלות הכללית של המערער ביחס לחברות אחרות -

בהודעתו ת/4 מיום 30.1.13 המערער מאשר ביחס לחשבוניות שהוצגו לו - (עמ' 2 שו' 44-42 להודעתו ת/4): **"זה כתב יד שלי ואני כתבתי את החשבוניות כי פאוזי לא יודע לכתוב באופן ברור, אבל פאוזי חתם על גבי המסמכים והוא זה שהטביע את החותמת"**.

באותה הודעה ת/4 נשאל המערער לגבי חשבוניות של דב דניאל ואמר (עמ' 3 שו' 69,70) בתשובה לשאלה כיצד היה דב נותן לו את החשבוניות ואיפה - **"בסוף כל חודש הוא היה מגיע לאילת הוא היה מוציא לי חשבוניות ואז אני הייתי נותן לו צ'קים"**. המערער נשאל: **"האם דב היה רושם את החשבוניות בנוכחותך?"** ותשובתו חיובית: **"כן, שהיינו בודקים את החשבון, היינו מגיעים להסכמה על התשלום ואז הוא היה מוציא חשבוניות ואז באותו מעמד שהוא היה רושם לידי את החשבונית אני הייתי רושם את הצ'קים ומוסר לו את הצ'קים"** (ת/4 עמ' 3 שו' 71-74).

לכשנשאל המערער כיצד הוא מסביר את העובדה כי בשני תאריכים בהם נרשמו שתי חשבוניות דב דניאל לא יכול היה לרשום אותן כי קודם לכן הוא עזב את הארץ, משיב המערער: **"אני לא יודע לענות לך, יכול להיות שזה היה מנהל**



**העבודה שלו ולא הוא בעצמו, זה היה בשנת 2009 ועבר הרבה זמן מאז, אז אני באמת לא זוכר" (ת/4 שו' 85-86).**

בהמשך ת/4 ממשיכה להתפתח הגרסה ומהאמירה הברורה לפיה **"הוא בעצמו"** (הכוונה לדב דניאל) היה נותן את החשבוניות והיה רשם אותן בנוכחותו, וניתנת גרסה לפיה זה היה **"הוא הקבלן או מנהל העבודה, אני לא זוכר"** (ת/4 עמ' 4 שו' 95).

בהודעה מאוחרת יותר מאשר המערער כי רשם בעצמו חשבוניות, אולם כעת מבקש לתרץ זאת באי ידיעת עברית של נותני החשבוניות, וכך אמר בהודעתו מיום 27.5.13 (ת/5 עמ' 2 שו' 33-35): **"אני לא נכחיש (כך במקור) שאני רשמתי חלק מהחשבוניות של הקבלנים אשר לא יודעים לכתוב, היו כאלה שלא יודעים לכתוב בעברית ואז אני הייתי רשם את החשבוניות כי הם לא יודעים לכתוב"**.

המערער התבקש להצביע על החשבוניות שלדבריו רשם בכתב ידו, ובעמ' 3 להודעתו ת/5 מפורטת שורת חשבוניות מכמה קבלני משנה נטענים, כאמור.

דוגמה נוספת הינה של החברה אשר חשבוניות שלה לכאורה נושאות את השם **"חי צדוק בע"** מ חברה לעבודות בניין ופיתוח וסחר" (אשר צורפו כנספחים להודעתו של המערער ת/4). ע.ת. 15, מר צדוק סאלח, אומר בהודעתו במסגרת ת/20, כי הוא עוסק בירקות (ת/20 שו' 2), ואומר כי מה שהוצג לו הינו חשבוניות מזויפות, וכי החברה עוסקת רק במכירת פירות וירקות (ת/20 שו' 17-19). הוא אומר מפורשות כי לא עסק עם החברה חי צדוק בבנין עבודות צבע ברזל וכו' (ת/20 עמ' 2). בהודעתו ת/21 הוא חוזר על כך שהחברה עסקה רק בתחום הירקות, מציין שהיתה מוקפאת כשנה וחצי, וכי לא נתן לאף אחד להשתמש בשם החברה ולא נתן יפוי כוח לאף אחד, רק לאשתו (ת/21 שו' 27-30), ומוסיף כי מעולם לא עבד עם חשבוניות ידניות ויש לו רק ממוחשבות (ת/21 שו' 35). הוצגו בפניו במסגרת הודעתו הנוספת (ת/23) חשבוניות והוא אומר כי הן אינן מוכרות לו, אין לו כל קשר אליהן, הפרטים עליהן אינם תואמים את החשבוניות שלו, וכי על החשבוניות בהן הוא השתמש היה רשום **"שיווק פירות וירקות ולא חברה לבנין פיתוח וסחר וגם החותמת לא של החברה והחתימה אינה שלי, כתב היד אינו שייך לי כמו כן אני רוצה לציין כי חב' חי צדוק בע"מ הפיקה חשבוניות ממוחשבות ולא חשבוניות ידניות"** (ת/23 עמ' 2 שו' 19-26).

יש להוסיף כי החשבוניות אשר הוצגו למערער בהודעתו, ואשר מצורפות לת/4, הינן חשבוניות אשר כתובות בכתב יד ואינן חשבוניות ממוחשבות.

8. לגבי החברות הנוספות אשר חשבוניות שלכאורה נחזות להיות שלהן כלל המערער בספריו, אנו רואים דפוס דומה של התנהלות ושל נתונים - אין היכרות של הנציגים עם המערער, בחלק מהתקופות אין פעילות כלל, החשבוניות מזויפות, ושורת ראיות סותרת את טענות המערער.

יש להוסיף כי המערער גם לא העמיד ראיות להוכחת התקשרות שלו עם החברות הנטענות.

ביחס לחברה אס אורן - המערער מודה כי הוא עצמו כתב חשבוניות של החברה - בהודעתו מיום 27.5.13 (ת/5), המערער אומר כי הוא רשם חלק מהחשבוניות של **"הקבלנים אשר לא יודעים לכתוב"** (ת/5 שו' 33-35). בהמשך (שו' 33-35).



41-42 מאשר הוא לגבי חשבוניות ספציפיות של החברה כי אס אורן כי הוא רשם אותן. בנוסף שורת ראיות מצביעה על כך שהמערער נותן שם של אדם אשר אינו מופיע בחברה, כתובת החברה שונה, ונתונים נוספים אינם מתיישבים עם דברי המערער.

ביחס לחברה מ.י.ח. בטון - גם לגבי חברה זו המערער מאשר במסגרת הודעתו ת/5, בהמשך לאמירתו הכללית על כי הוא עצמו רשם "חלק מהחשבוניות של הקבלנים", כי הוא רשם חשבוניות ספציפיות של החברה. ר' ת/5 שו' 41. גם כאן, בנוסף לסתירות ביחס למי הבעלים של החברה.

ביחס לחברה פרח לבניה - מעבר לסצירות ביחס לתקופות, אי היכרות עם בעל החברה ועוד, המערער מאשר כי כתב בעצמו חשבונית של החברה (ת/5 שו' 42-43).

ביחס לחברה א.ל.פ. נדל"ן - עולה כי על פי ת/12 שהינו תדפיס החברה, הבעלים שלה הינו גם הבעלים של חברת פרח לבניה. והאמור בדבר אי היכרות עם הבעלים, הינו רלוונטי לשתי החברות.

ביחס לחברות אלו וחברות נוספות יש להתייחס גם לרצף במספרי החשבוניות, היעדר הסברים, אי היכרות עם החברות וסתירות בנתונים לגביהן.

יש להוסיף כי ניתנה למערער, בחקירתו ע"י רשות המיסים, האפשרות ליצור קשר עם קבלני משנה ולהביא את פרטיהם. ר' חקירתו מיום 9.10.13 שבוצעה למעלה מ- 4 חודשים לאחר חקירתו הקודמת, ובחקירה המאוחרת, ת/7 הוא נשאל לגבי כך בפתח החקירה, על כי אמר שיצור קשר עם קבלנים וימסור את פרטיהם, והוא משיב "לא", וכשנשאל "למה לא?" הוא משיב: "לא יודע יכול להיות ששכחתי אלא זוכר מה היה בחקירה." (ת/7 שו' 4-8).

למרות כל האמור, מצא בית משפט קמא לקבוע כי המאשימה לא עמדה בנטל המוטל עליה כדי להוכיח שהחשבוניות של 4 החברות האמורות - פיקטיביות.

סבורני, כי מהראיות שעמדו בפני בית משפט קמא, עולה מסקנה אחרת, על כי המאשימה עמדה בנטל המוטל עליה, והוכח כי גם חשבוניות אלו, של 4 חברות אלו, הינן פיקטיביות.

הגם שלא צלח בידי המאשימה להעיד את הבעלים והמנהלים של ארבעת החברות האמורות, הרי שהתמונה הראייתית המפורטת לעיל, ואשר הובאה אך בתמצית, מביאה למסקנה לפיה הוכח, מעל לספק סביר, גם ביחס לחשבוניות אלו, כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.

חשבוניות אשר חלקן המערער עצמו כותבן, המערער אינו יודע לומר נתונים לגבי החברות, מוסר נתונים לא מדויקים לגבי עבודות נטענות, ועוד ראיות נוספות כאמור, גרסאות מתפתחות של המערער, וככלל העדר מהימנות לעדותו, כל אלו מביאים למסקנה בדבר עמידת המאשימה בנטל המוטל עליה, גם ביחס לחשבוניות אלו.



בהליך הפלילי נטל השכנוע מוטל כולו, מתחילת ההליך ועד סופו, על שכמי המאשימה. אולם, עמידת המאשימה בנטל הבאת ראיות, בשלבים מסוימים, משמעותה העברת נטל הבאת ראיה אל נאשם. המשמעות האופרטיבית הינה כי משעבר נטל הבאת הראיה אל הנאשם, והוא לא הביא ראיה, ניתן לבסס הרשעה.

ר' לענין זה י. קדמי, על הראיות חלק רביעי (2009), בעמ' 1715-6: **"מקום שהתביעה נושאת בנטל השכנוע, עמידה בנטל הראיה מצידה מעבירה את נטל הראיה לנאשם. משמעות ההעברה היא: שעל הנאשם להפריך את ה"ראיה לכאורה", אם מכוח הראיות שהביאה התביעה ואם מכוח ראיות שיובאו מטעמו; ודי ולו בנטילה ממשקלה של הראיה לכאורה כדי הקמת ספק לזכותו. הייתה הראיה לכאורה שהביאה התביעה מספקת - בהעדר ראיה לסתור - לעמידה בנטל השכנוע, ולא הביא הנאשם ראיה לסתור - ולו רק בדרך של "הסבר" - תהפוך הראיה לכאורה לראיה "ניצחת", במובן זה שניתן לבסס עליה הרשעה".**

בעניינו, לא הייתה מחלוקת על כי גם החשבוניות של ארבעת החברות אשר בגין זוכה המערער, הוכללו על ידו בפנקסי החשבונות והשאלה שעמדה הינה האם הן פיקטיביות, אם לאו. מסכת הראיות, גם לגבי החשבוניות של ארבע חברות אלו, לכל הפחות העבירה אל המערער את הנטל, והוא לא עמד בו.

מדובר ב-39 חשבוניות בסך כולל של 2,463,573 ₪, אשר המערער זוכה מהטענה בדבר היותן פיקטיביות, ולטעמי לא היה מקום לזכותו כאמור.

אינני מוצא מקום לעשות שימוש בסמכות הנתונה מכוח סעיף 216 לחסד"פ, הן לאור העובדה שהמערער חזר בו לבסוף מהערעור על הכרעת הדין, והן לאור הסיפא לסעיף 216 על כי לא יוטל עונש חמור יותר.

ואולם, מצאתי לנכון להתייחס לאמור, לאור הצורך הנדרש להבהיר כי לא כל אימת שהמאשימה אינה צולחת בהבאת מלוא הראיות האפשריות, תהא התוצאה אי עמידה בנטל המוטל עליה.

לעיתים, וכך במכלול הראיות שבאו בפני בית משפט קמא בהליך זה, גם בראיות חלקיות די להעברת הנטל, כמו גם להגעה למסקנה מעל לספק סביר.

אפנה בעניין זה לע"פ 804/95 גרינברג נ' מ"י פ"ד מט(4), 200, בעמ' 208 שם נקבע: **"שהרי הדין הוא שדי בראיה "מספקת", ואין כלל המחייב את התביעה להציג את הראיה "המקסימאלית" שניתן להשיג...."**

מובן כי העדת הבעלים והמנהלים של ארבעת החברות האמורות, יכולה היתה להביא את הראיה **"המקסימאלית"**, ואולם, הראיות המפורטות לעיל מעבירות את נטל הבאת הראיה, ויש בהן אף כדי להיות ראיה **"מספקת"**, לכך שהחשבוניות האמורות, גם הן פיקטיביות.

יש לציין כי אין מדובר במספר שולי או זניח של חשבוניות נוספות. מדובר ב-39 חשבוניות נוספות, בסכום כולל של 2,463,573 ₪, אשר המערער זוכה מהטענה כי הן פיקטיביות.



לעניין הכרעת הדין - ייאמר בתמצית, הואיל והמערער חזר בו מהערעור לבסוף, כי לא היה בערעור על הכרעת הדין ממש, מדובר בערעור אשר ביסודו התבקש לשנות מקביעות עובדתיות אשר בחלקן נסמכות על קביעות שבמהימנות, ולא רק שאין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעות שכאלה, אלא שהמסקנה, לאור המסכת הראייתית שבאה בפני בית משפט קמא, הינה כי בדין נקבעו קביעות אלו.

9. כעת אתייחס לטענות לעניין גזר הדין, ויובהר, למען הסר ספק, כי במסקנה בדבר דחיית הערעור על גזר הדין לא הובאו החשבוניות בגין זוכה המערער, אשר לו היה מורשע גם בגין, כפי שצריך היה להיות, הרי שהענישה, על פני הדברים, היתה צריכה להיות מחמירה יותר.

יש לדחות את הטענות כנגד העדר תכנון, העדר תחכום, והעדר מניע לכלול חשבוניות פיקטיביות בספרים.

מדובר בעבירות אשר בוצעו מ-2008 עד 2011 בהיקף גדול ביותר של כספים, מדובר ב-109 חשבוניות, בסכום הוצאה כולל של ₪ 8,289,747 - ההתנהלות האמורה מחייבת הגעה למסקנה בדבר תכנון. אין מדובר באירוע נקודתי ומקרי, מדובר בחשבוניות פיקטיביות רבות, ובמעשה מרמה מתמשך המתבצע ע"י המערער משך שנים ארוכות.

מדובר במעשים מתוכננים ומתוככמים, שימוש בשורה ארוכה של חשבוניות על מנת להקטין את גובה ההכנסה אשר תהיה חייבת במס. נעשה שימוש בשמות של חברות קיימות, אשר אין בין המערער לבינן קשר, ואשר הגורמים הרלבנטיים במסגרתן אינם מכירים את המערער.

הטענה בדבר העדר מניע לכלול חשבוניות פיקטיביות בספרים, טוב היה לו לא נשמעה. חשבונית יכולה לשמש לניכוי מס תשומות במסגרת מע"מ, ויכולה להוות ראיה בדבר הוצאה מוכרת לצורכי מס הכנסה.

המערער לא הועמד לדין בעבירות בגין חוק מע"מ, בשים לב לכך שפעילותו היתה באילת.

החשבוניות הפיקטיביות בהן עשה שימוש, נועדו לצורך אי תשלום מס הכנסה, והובאו על ידו כראיה להוצאות שהוציא. משכך, וודאי שהיה למערער מניע לכלול את החשבוניות הפיקטיביות בספריו, שכן מטרתו היתה הימנעות מתשלום חלק ממש ההכנסה שהוא חייב בו.

זאת ועוד, כידוע, המניע, איננו יסוד הנדרש בהוכחת האשם.

10. אין מניעה לקבוע מתחם עונש הולם בעבירות על פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), גם בהתייחס לפסיקה אשר קבעה מתחמי ענישה בעבירות על חוק מע"מ.

ההתייחסות למדיניות ענישה כחלק מקביעת מתחם עונש הולם, אינה צריכה לדווקנות במובן של ענישה לגבי אותו סעיף עבירה במדויק. הענישה על עבירות מס אחרות, אשר גם תוצאתן שלהן הינה תוצאה של פגיעה בכספי ציבור, וגזילת כספים מקופת הציבור, רלבנטית, וניתן להתייחס אליה, אם כי, כברגיל, יש כמובן לבצע את האבחנות הנדרשות, כך שהמתחם ייקבע על פי הנסיבות המסוימות של כל מקרה ומקרה.



הדברים האמורים הינם למעלה מן הצורך, שכן המתחם אשר נקבע על ידי בית משפט קמא הינו מתחם העונש ההולם הראוי לעבירות אשר בוצעו ע"י המערער, על פי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), בנסיבות ביצוען.

חלק מהפסיקה אליה התייחס בית משפט קמא עניינה גם עבירות לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), ור' לעניין זה רע"פ 3995/15 **זלביני נ' מ"י** (18.6.2015).

אינני מוצא מקום לחזור ולפרט את הפסיקה אליה התייחס בית משפט קמא, אך יש לציין כי פסיקה זו רלבנטית בענייניו של המערער.

ברע"פ 7773/16 **חננאל נ' מ"י** (26.10.2016), הורשע המבקש, על יסוד הודאתו, ב- 5 עבירות של השמטת הכנסה מדו"ח לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), בהכנה לקיום פנקסי חשבוניות כוזבים לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה, מרמה עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, והשמדת או הסתרת מסמכים בעלי ערך לעניין השומה לפי סעיף 216(6) לפקודת מס הכנסה, מדובר בעבירות בין השנים 2007 - 2011 בהן הושמט סכום כולל של כמיליון ₪ מההכנסות, וזאת לא באמצעות חשבוניות פיקטיביות אלא באופן של ניהול פנקסי חשבוניות כפולים והשמטות מדוחות הכנסות. נקבע מתחם עונש הולם בין 8 ל- 24 חודשי מאסר, ועונשו נגזר ל- 10 חודשי מאסר בפועל, תוך התחשבות במצב הרפואי של המבקש, נסיבותיו האישיות, הודאה וקבלת אחריות, הגם שלא הוסרו המחדלים, הערעור לבית המשפט המחוזי נדחה, ובקשת רשות הערעור נדחתה.

בענייניו, מדובר בנסיבות חמורות כמה וכמה מונים מהנסיבות האמורות ברע"פ 7773/16. הן בהיקף הסכומים והן במרמה החמורה הכרוכה בחשבוניות הפיקטיביות, ולצד זאת, בענייניו, מדובר במי אשר לא קיבל כל אחריות וכפר מכל וכל באשמו.

ברע"פ 3446/18 **חרחש נ' מ"י** (19.6.2018) (אליו הפנו ב"כ המאשימה) הורשע המבקש בשורה ארוכה של עבירות לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) וחוק מע"מ וכן הפרת הוראה חוקית. ניתן ללמוד כי מדובר היה בהשמטת הכנסות וביצוע עבירות כאמור, בין השנים 2006 - 2012, בהיקף של כ- 20 מיליון ₪. בית משפט השלום קבע מתחם עונש הולם בין 4 ל- 8 שנות מאסר, וגזר על הנאשם 6 שנות מאסר, וקנס בסך 750,000 ₪. הערעור לבית המשפט המחוזי נדחה וכך גם בקשת רשות הערעור.

בת.פ. 26123-07-14 (מחוזי תל אביב) **מ"י נ' מגן ואח'** (15.6.2015), הורשע הנאשם על פי הודאתו בעבירות לפי חוק איסור הלבנת הון ועבירות לפי סעיפים 220(1), 220(4), 220(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), עבירות לפי סעיפים 117(ב)(8) יחד עם 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף, ועבירות השמדת ראייה ושיבוש מהלכי משפט ונדון ל- 48 חודשי מאסר וקנס בסך 125,000 ₪. מדובר היה בהכנסות בלתי מדווחות בסכום אשר בין 2.8 מיליון דולר ל- 3 מיליון דולר, כאשר סך המע"מ הבלתי מדווח נע בין 387,725 דולר ל- 412,827 דולר, וסך החשבוניות הכוזבות שנכללו ע"י הנאשם בספרי נאשמת 2, עמד על 568,601 דולר. הצדדים הגיעו להסדר טיעון. במסגרתו הוסכם על ענישה של 48 חודשי מאסר בפועל וקנס כאמור, ובית המשפט המחוזי נדרש לקביעת מתחם עונש הולם וקבע שורה של מתחמי עונש ההולמים את מעשי הנאשם, כאשר ביחס לכל סוג עבירות קבע מתחם נפרד, וביחס לעבירות לפי פקודת מס הכנסה, שהן העבירות הרלבנטיות לענייניו, נקבע מתחם עונש הולם בין 4 ל- 9 שנות מאסר.



11. אני מוצא כי מתחם העונש ההולם אשר נקבע ע"י בית משפט קמא (בין שנתיים לשש שנים) הינו מתחם עונש המקל עם המערער ברף התחתון שבו, וכי מתחם העונש ההולם להיקף הגדול של עבירות המס הקשות, המתחכמות, והכרוכות במרמה של ממש, צריך להיות בין 3 ל- 6 שנות מאסר.

עסקינן במערער אשר משך שנים עוסק במרמה ומתחמק כפועל יוצא מהמרמה מתשלום מס בהיקף גדול מאוד העולה על 5 מיליון ₪.

המדובר כאמור ב- 109 חשבוניות בסך של מעל 8 מיליון ₪. על הענישה לשקף את מכלול הנסיבות של ביצוע העבירות - משכן, היקפן ותחכומן.

שימוש בחשבוניות פיקטיביות איננו אך **"עבירת מס"**. זו אינה אך השמטת הכנסה. זוהי מרמה של ממש, בדרגת החומרה הגבוהה ביותר של מרמה, כאשר המערער כותב בעצמו חשבוניות מסוימות, חשבוניות אחרות לא ברור כיצד נכתבו אך אין כל קשר בין החברות המופיעות עליהן לבין המערער, והמערער גוזל בפעילותו זו מיליוני ש"ח מהקופה הציבורית.

רבות נפסק בדבר החומרה הרבה של עבירות המס ופגיעתן בחברה ובקופה הציבורית. הדברים כולם יפים מקל וחומר כאשר מדובר במי אשר לא רק שאינו משלם את המס בו הוא מחוייב, אלא נוקט במעשי מרמה מתחכמים ומכניס לספריו חשבוניות פיקטיביות לצורך אי תשלום מס.

לחומרה של עבירות מס, לצורך בענישה מחמירה הכוללת מאסר מאחורי סורג ובריח, ולכך שיש להחמיר בגזילת כספי הציבור, אפנה לע"פ 522/82 **סעיד בן מוחמד עאזם נ' מ"י פ"ד לו(4) 411**, שם נפסק, בעמ' 414 כי: **"כבר נאמר פעמים רבות, כי אין בין גוזל כספי הפרט לבין גוזל כספי הציבור ולא כלום. אלה גם אלה חטאם רב הוא, ואלה גם אלה ראויים, בנסיבות המתאימות, למיצוי הדין הן בעונשי מאסר ממשיים והן בקנסות כספיים מכבידים. יתרה מזו. הודגש, כי עברייני מס ראוי שיוקעו אותם אל עמוד הקלון לא פחות מאותם עבריינים, החוטאים לחברה בפגיעה ברכוש הזולת ובגזילתו, שאותם הכל מגנים. כיוון שהמניע למעשים אלה הוא הרצון להפיק רווחים קלים על חשבון המדינה"**.

לשיקול ההרתעה בעבירות מס כלכליות ר' ע"פ 6747/03 **יוסף מלכה נ' מ"י פ"ד נח(3) 721**, בעמ' 727, שם נקבע: **"עבירות המס הכלכליות הפכו בשנים האחרונות להיות רעה חולה, ומכאן שיש מקום ליתן לכך משקל בענישה מן הפן ההרתעתי"**.

ב"כ המערער טען רבות ביחס לאבחנה בין עבירות לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) לבין עבירות לפי חוק מע"מ, וטענות אלו, היו לא רק לעניין הכרעת הדין אלא גם לעניין גזר הדין. אינני מוצא מקום להתעלמות מפסיקה בסוג עבירות מס אחד, אל מול סוג עבירות מס אחר. מבחינת גזילת כספי הציבור, מה לי עבירות לפי פקודת מס הכנסה מעבירות לפי חוק מע"מ. אלו גם אלו עניין גזילת כספי ציבור, בפרט כאשר מדובר בנסיבות חמורות של מרמה המבוצעת באמצעות חשבוניות פיקטיביות. אינני מוצא כי המרמה בשימוש בחשבונית פיקטיבית לצורך הקטנת החבות במס הכנסה, צריכה להיות שונה בחומרתה מהמרמה בשימוש בחשבונית פיקטיבית לצורך החזר בגין תשומות, במע"מ.



ייתכן שסכומי המרמה יהיו שונים, אולם, הסכום, כמובן, הינו לבסוף שיקול במסגרת הענישה.

יש להוסיף כי בגזר הדין מצא בית משפט קמא לשיקול לקולא "במידת מה", את העובדה שהמערער לא ביצע עבירות על חוק מע"מ, שכן היה רשום כעוסק ופעל בעיר אילת. אינני סבור כי עובדה זו מהווה שיקול לקולא. העובדה שהמערער ביצע עבירות על פי חוק מסוים, ולא ביצע עבירות על פי חוק אחר, איננה יכולה להוות נימוק לקולא. המערער כלל לא יכול היה לבצע עבירות לפי חוק מע"מ, שכן לא היה מחויב במע"מ לאור מקום מגוריו. מובן, כי אילו היו הנסיבות שונות, והיה הוא מבצע גם עבירות על חוק מע"מ, הרי שהיתה נוספת ענישה גם בגין עבירות אלו, אולם, העדרן איננו בבחינת נסיבה מקלה כלשהי.

מכל האמור, מתחם העונש ההולם אשר נקבע למערער הינו נמוך ברף התחתון אשר בו, וזה צריך היה להתחיל בשלוש שנות מאסר בנסיבות החמורות של ביצוע העבירות.

12. הענישה, כפועל יוצא מכך, הינה ברף התחתון של מתחם העונש ההולם, ובוודאי שהינה מקלה באופן משמעותי על המערער, הן לאור הצורך בשיקולי הרתעת הרבים, אשר כפועל יוצא מהם יש להטיל ענישה במקרה זה מעל הרף התחתון של מתחם העונש הרבים, והן לאור כך שמדובר במערער אשר אינו מקבל אחריות, מה גם שהמערער לא תיקן את המחדלים.

למערער, כלכל נאשם, הזכות המלאה לנהל את ההליך ולכפור, ואולם, לאי קבלת אחריות משקל בענישה. המערער לא קיבל אחריות, והכחיש מכל וכל את המיוחס לו.

העובדה שהמערער חזר בו מהערעור על הכרעת הדין, אין בה, בוודאי שלא בשלב הזה, כדי קבלת אחריות, הדבר לא נשמע גם לא בהודעה שהוגשה ע"י ב"כ המערער, כאמור לעיל.

יש לדחות את טענות המערער ביחס להאשמתו בסעיף עבירה אחר, והתמשכות ההליך. העובדה שבכתב האישום נכתב סעיף (1)220 וסעיף העבירה שונה בהכרעת הדין מ - (1)220 ל - (2)220 לא היה בה כדי לפגוע בהגנת המערער, וגם לא השפיעה על התמשכות ההליך.

ביחס להתמשכות ההליך - מדובר בהליך אשר הצריך הבאת לא מעט עדים וראיות, תוך שהתנהלות המערער, גרסאותיו הכוללות סתירות והתפתחויות, חייבו ניהול ההליך, ועל משך הזמן אין המערער יכול להלין.

13. אשר לסכום הקנס - הסך של 600,000 ₪ הינו מתון ביחס להיקף המרמה ולהיקף גזילת כספי הציבור ע"י המערער.

אינני מוצא מקום להרחיב ביחס לכך - מדובר בסך שהינו מתון ביותר, והואיל וענישה בעבירות מסוג זה צריכה להיבט כלכלי, שיש בו הן הרתעה והן היבט מסוים של השבה, הרי שהקנס האמור בוודאי שהינו מקל ביותר.



אשר לפרק הזמן שנקצב למאסר כנגד הקנס - גם הוא על הצד הנמוך - ניתן היה לפסוק גם פרק זמן גבוה יותר.

מכל האמור, יש בקנס אשר הוטל כמו גם במאסר כנגדו כדי התחשבות בנסיבות האישיות של המערער, כמו גם במצבו הכלכלי.

14. מכל האמור, אציע לחברתי לדחות את הערעור.

**יואל עדן, שופט**

**הנשיאה רויטל יפה-כ"ץ:**

אני מסכימה עם הכתוב בחוות דעתי של חברי, כב' השופט עדן, כי דין הערעור להידחות.

**רויטל יפה-כ"ץ, נשיאה**

**השופטת גילת שלו:**

אף אני מסכימה עם מסקנתו של כב' השופט עדן.

**גילת שלו, שופטת**

**לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.**



ניתן היום, י"ב ניסן תשע"ט, 17 אפריל 2019, במעמד הצדדים.

גילת שלו, שופטת

יואל עדן, שופט

רויטל יפה-כ"ץ, נשיאה