

ת"פ 31038/09 - מדינת ישראל נגד טאלבabo גאנם, דקל הארץ בנייה ותשתיות בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 18-09-31038 מדינת ישראל נ'abo גאנם ואח'
בפני כבוד השופט הישםabo שחאהה

בעניין: - מדינת ישראל
ע"י עוה"ד בלה דילר פרנק

נגד

1. טאלבabo גאנם
2. דקל הארץ בניין ותשתיות בע"מ
ע"י עוה"ד יואב ציוני

הכרעת דין

כתב האישום

1. על פי עובדות כתב האישום, נאשמה 2 (להלן: **חברת דקל**) הינה חברת בע"מ שבכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום הייתה רשומה כעסקה לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מע"מ**). תחום עסקה של חברת דקל הוא עבודות עפר.
2. נאשם 1 (להלן: **הנאשם**) היה בכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום, מנהלה הפעיל של חברת דקל. במהלך שנת 2013, הנאשם וחברת דקל קיבלו שלוש חשבונות פיקטיביות (להלן: **שלוש החשבונות**) שנחצוות להיות חשבונות מס על שם חברת בישמות א.א. עבודות בניה והובלה בע"מ (להלן: **חברת בישמות**) וזאת מבלתי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהם הוצאו החשבונות.
3. הנאשם וחברת דקל רשמו את שלוש החשבונות בספרי הנהלת החשבונות של חברת דקל וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בהן בדיווחה התקופתיים של חברת דקל למנהל מע"מ. סך שלוש החשבונות הינו 1,695,915 ₪ כולל מע"מ וסכום המס שנוכה בגין הינו 246,415 ₪.

עמוד 1

- .4. لكن, יוחסו לנאשם ולחברת דקל ביצוען של העבירות הבאות:
- א. שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות מבלתי שיש לגביו מסמך לפי סעיף 38 לחוק מע"מ וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, וזאת לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.
- ב. הינה, ניהול או הרשות לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים, או רשותות אחרות כוזבות, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.
- .5. אין מחלוקת שהנאשמים כללו את שלוש החשבונות בספריה החשבונות של חברת דקל ואף ניכוי מס תשומות שככלו בהן (ראו: דברי בא כוח הנאים בפרוט' מיום 17.3.19, עמ' 10 ש' 26; וכן גם תעודה עובד ציבור בדבר הגשת הדוחות התקופתיים, ת/14, אשר הוגשה בהסכם, בפרוט' מיום 17.3.19, עמ' 11 שורות 28-17).
- .6. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשתי שאלות מרכזיות: **ראשית**, האם מאחריו שלוש החשבונות קיימות עסקאות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמות, או לא; **שנייה**, האם המאשימה הוכיחה קיומה של "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס אצל הנאשמים בעות שונכה מס התשומות מתוך שלוש החשבונות.
- המאשימה עמדה בנטול להוכיח שחברת בישמות הפיצה חשבונות פיקטיביות**
- .7. בפרשת ההגנה נטען שלוש החשבונות מקורן מאדם בשם יוסף סרחאן (להלן: **סרחאן**) (ראו עדותו של הנאשם, בפרוט' מיום 12.1.20, עמ' 94 ש' 24-5; עדותו של עד ההגנה בשם יוסף אבו גאנם בפרוט' מיום 10.10.19, עמ' 30 ש' 25-10, עמ' 31 ש' 1-26, עמ' 32 ש' 3-14, עמ' 33 ש' 6-8).
- .8. סרחאן היה עד במשפט וחזר בו מאמרות החוץ שמסר בפני החוקרים של רשות המיסים והוכרז כעד עoin. עדותו בבית המשפט הייתה, על פניה, עדות בלתי אמינה שלא ניתן לבסס עליה ממצא עובדתי מכלמין וסוג. עדותו בבית המשפט התאפיינה בחזרה שיטית על הבתו "**לא זכר**" וזאת כמעט ללא כל שאלה שנשאל, בין בקשר לחברת בישמות ובין בקשר לחברת דקל והحسابות שנמסרו לה מטעם חברת בישמות. בנוסף, הדגיש כל פעם מחדש שהוא מכור לסמים מזהה שנים רבות ושכל אמרות החוץ שלו נמסרו כאשר היה תחת השפטת סמים. בנוסף, נzag לענות על שאלות שנשאל תוך שימוש בביטוי "**אולי כן ואולי לא**", קרי איננו שולל אך גם אינו מאשר את מה שנשאל. גם כאשר העיד שקיימות עסקאות אמת מאחריו שלוש החשבונות, דאג להוסיף שאיננו זוכר פרטיהם לגבי עצם הביצוע של העסקאות (פרוט' מיום 24.10.19, עמ' 57 ש' 8 עד עמ' 74 ש' 17). בהמשך, במסגרת החקירה הנגדית על ידי ההגנה, ענה תשובות לקוויות של "**כן**", או "**נכון**", או "**לא**" בלבד, מתוך מטרה ברורה להטייב עם

הנאשימים, אך מבלתי לפרט במה הדברים אמורים (פרוט' מיום 24.10.19 עמ' 74 ש' 19 - עמ' 76 ש' 3).

9. לעומת זאת, בשתי אמרות החוץ שלו בפני החוקרים של רשות המיסים, סרחאן אמר את הדברים הבאים (ת/30 ות/31):

א. סרחאן מכיר לסטודנטים קשים מזה שנים רבות. אדם בשם אפרים גראנברג (להלן: **אפרים**) מסר לו "יפוי" כח שמשמעותו את סרחאן להוציא חשבונות פיקטיביות עבור לקוחות שונים וזאת בשם של חברות שונות שמצוות בבעלותו או בשליטתו של אפרים.

ב. אפרים היה בקשר עם עורך דין בשם מוחמד אלעוברה (להלן: **עו"ד אלעוברה**) והוא לocket את סרחאן אליו לצורך חתימה על "יפוי" כח ומשמעותו שונים שנוגעים לאותן חברות שבאמת עשו אותה הפעזה של חשבונות פיקטיביות.

ג. אחת החברות שבסמה הוצאו חשבונות פיקטיביות, הייתה חברת בישמות. סרחאן החזיק בידיו פנקס חשבונות של חברת בישמות שנמסר לו על ידי אפרים.

ד. אפרים היה נהג להודיע לסרחאן להיכן עליו להגיע על מנת לפגוש את הקבלנים השונים ואלה היו מנהלים את סרחאן כיצד למלא את החשבונות שיש ברשותו, לרבות את הסכומים שיירשמו בחשבונות, את מהות העבודות הלכאריות שאלייהן מתיחסות החשבונות ואת זהות מקבלי החשבונות.

ה. סרחאן היה מקבל סכומי כסף שונים מאפרים עבור השירות האמור שנתן לו. חלק מהשירות שנותן סרחאן לאותם לקוחות בהוראתו של אפרים, היה קבלת שיקום מהקבלנים. בשיקום היו רשומים סכומים שהם זרים לאלה שמופיעים בחשבונות. סרחאן פרע את השיקום בצדינגים שונים ואת הכספי המזומן שקיבל עבור פירעון השיקום, הוא מסר צורה לקבלנים שננתנו לו את השיקום.

10. סעיף 10א(א) לפקודת הראות [נוסח חדש] התשל"א - 1971 (להלן: **פקודת הראות**) קובע כדלקמן:

"10א. (א) אמרה בכתב שנתן עד מחוץ לבית המשפט תהיה קבילה קריאה בהליך פלילי אם התקיימו אלה:

(1) מתן האمراה הוכח במשפט;

(2) נתן האمراה הוא עד במשפט וניתנה לצדים הזדמנות לחקרו;

(3) העדות שונה, לדעת בית המשפט, מן האمراה בפרט מהותי, או העד מכחיש את תוכנה, או טוען כי אין זכר את תוכנה."

.11. המאשימה אken הוכיחה את קבילותן של שתי אמרות החוץ של סרחאן (ת/30 ו-ת/31). וביתר הרחבה:

א. ראשית, מתן האمراה הוכח במשפט. אמרות החוץ ת/30 ו-ת/31 נגבו על ידי החוקרים רות וזארץ ודדור עק. שניהם העידו במשפט לגבי נסיבות גבית שתי האمراה והביהו שסרחאן דובר עברית ולא הייתה התנהלות חריגה כלשהי במהלך החקירה (פרוט' מיום 12.1.20, עמ' 90 ש' 32-17, עמ' 83 ש' 9 - עמ' 86 ש' 21).

ב. שנית, נתן האمراה הוא עד במשפט וניתנה לצדדים הזדמנות לחקרו. סרחאן אכן היה עד במשפט ונחקר בחקירה נגדית על ידי ההגנה.

ג. שלישית, העדות בבית המשפט שונה מן האمراה בפרט מהותי, או העד מכחיש את תוכן האمراה. כבר עמדתי לעיל על עדותו של סרחאן בבית המשפט וכן גם התנאי השלישי מתקיים.

.12. סעיף 10א(ד) לפיקודת הראיות קובע כדלקמן:

"לא יורשע אדם על סמך אمراה שהתקבלה לפי סעיף זה אלא אם יש בחומר הראיות דבר לחיזקה".

.13. הכליל הוא כי רכיב ה-"חיזוק" שנדרש לאמרות חוץ שמוגשות לבית משפט לפי סעיף 10א לפיקודת הראיות, איננו מחייב תוספת ראייתית מסבכת,DOI בתוספת מאמתת בלבד. בנוסף, נקבע בפסקה כי DOI בכך שהתוספת הראייתית של "חיזוק" תאמת פרט רלוונטי לעבירה הכלול באמירה, ואין נדרש כי היא תהייחס דווקא לנקודה השניה במחלוקת בין בעלי הדין. אף אין נדרש כי ראיית החיזוק תתיחס לכל פרט מהפרטים הכלולים באמירה (ע"פ 8140/11 **אבו עסא נ' מדינת ישראל** [פורסם ב公报] (3.9.15)). פסקה 31 לפסק דין של כבוד השופט מלצר).

.14. הנחותם העובדיים שעלו מתוך אמרות החוץ של סרחאן ורלבנטיים לעבירות מושא כתוב האישום שבפני, הן בתמצית כדלקמן: **ראשית**, חברת בישמות שימושה את אפרים, באמצעות סרחאן, להפצת חברות נזקטיות עבור לקוחות שונים; **שנית**, אפרים נעזר בעוז אלעוברה על מנת לבצע אימות

חתימותו של סרחאן כדי לתת כסות לכואיות של חוקיות לחשבונות השונות שהופצו על ידי סרחאן בשמן של חברות שונות; **שלישית**, סרחאן פרע את השיקום שקיבל מהקבלנים אצל צדי ג'.

.15. הנתונים העובדיים האמורים שהופיעו בamarot החוז של סרחאן "מאומתים" באמצעות ארבעה מקורות של "חזק", כדלקמן:

א. **חזק ראשון, מעדותו של אbial בישמות**: במשפט העיד אדם בשם אbial בישמות (להלן: **bial**) שהסביר שאפרים פנה אליו והצע לרשום חברה על שמו. החברה שנרשמה על שמו היא נתיב הכספי הסעים ושירוטים כללים בע"מ (להלן: **חברת נתיב הכספי**). אbial מונה כديرקטור (ת/24) והוא עברו אליו מנויותה של אותה חברה מאדם בשם ערן אמסלם (ת/23). הדבר נעשה במשרדו של עו"ד אלעוברה שאימת את חתימתו של אbial על המסמכים הנדרשים לביצוע הפעולות האמורות.

bial העיד שהתחרط וביקש מאפרים לבטל את הרישום שלו כבעלי ומנהל של חברת נתיב הכספי, אך בדיעד נודע לו שהדבר לא נעשה. בנוסף, אבו של אbial ביקש במפורש מאפרים לבטל את הרישום של אbial כבעלי של חברת נתיב הכספי, ובכל זאת, הדבר לא נעשה. חברת נתיב הכספי החזיקה במניות של חברת בישמות (ת/27). אbial העיד גם שלא היה לו מושג מה עשה אפרים עם חברת בישמות ושגם לא היה מודע לכך שהופצו בשמה חברות פיקטיביות. בנוסף, העיד שמעולם לא נפגש עם סרחאן ואינו מכיר אותו (ראו עדותו של אbial בפרט' מיום 10.10.19 עמ' 39 ש' 29 עד עמ' 41 ש' 31, עמ' 42 ש' 18-20, עמ' 43 ש' 1-28, עמ' 44 ש' 1-20).

עדותו של אbial מחזקת את האמור בamarot החוז של סרחאן לעניין העבודה שהאחרון עשה שימוש בחברת בישמות בהנחייתו של אפרים לשם הפצת חברות פיקטיביות.

ב. **חזק שני, מעדותו של עו"ד אלעוברה**: עו"ד אלעוברה העיד שהיה בקשר עם אפרים והשירות המוצעו שהראשון מסר לאחרון, הציגו הצעם ל"AIMOTI CHITIMA" של גורמים שונים שהובאו למשרדו על ידי אפרים, וביניהם, סרחאן ואbial. עו"ד אלעוברה גם העיד ש告诉他 של אפרים היו חברות רבות וכל פעם אפרים הביא למשרדו דמות אחרת על מנת להפכו לבעל מנויות או דירקטורי בחברה כלשהי. בנוסף, עו"ד אלעוברה העיד שהתקיים מפגש עם אbial ואבו בבאר שבע בנסיבות אפרים, ואבו של אbial הרים את קולו על אפרים בדרישה לבטל את הרישום של בנו כבעלי או כديرקטורי של חברה כלשהי מטעמו של אפרים (פרט' מיום 24.10.19 עמ' 49 ש' 1 עד עמ' 51 ש' 26, עמ' 52 ש' 1-29, עמ' 53 ש' 7-18).

ג. **חזק שלישי, מעדתו של כפיר לביא**: במשפט העיד אדם בשם כפיר לביא (להלן: **כפיר**) שמסר שהוא הבעלים של חברה העוסקת במימון ופרעה שיקום של חברת דקל ואשר היו מופנים

לחברת בישמות (פרוט' מיום 10.10.19, עמ' 26 ש' 20 עד עמ' 27 ש' 26). יש לציין שקיימת התאמה בין השיקים שנפרעו אצל כפיר לבין אלה שנמסרו לחברת בישמות בגין שלוש החשבוניות מושא כתוב האישום (ראו: ת/18, ת/19, ת/11 ו-נ/1).

15. **ثبت רבעי, מעודותה של ילנה סומקן:** היא העידה שעבדה כמנהלת חשבונות במשרד רואה החשבון אליו ביאז ששימש כראיה החשבון של חברת דקל. היא העידה שקיבלה מהחברת דקל באמצעות עובד של האחونة שמו יוסף אבו גאנם (להלן: **יוסף**) את שלוש החשבוניות מושא כתוב האישום וביצעה ניכוי של מס התשלומים מתוך אותן חשבוניות (פרוט' מיום 17.3.19, עמ' 14 ש' 13 עד עמ' 15 ש' 27). בנוסף, הסבירה שהחלק מהשיקים מושא שלוש החשבוניות לא נפרעו והדבר עודכן בהתאם בכרטסת הנהלת החשבוניות של חברת דקל (פרוט' מיום 17.3.19, עמ' 16 ש' 11-1).

למעשה, העדר השלמת התמורה על ידי חברת דקל לחברת בישמות לגבי הסכומים שנකובים בשלוש החשבוניות מושא כתוב האישום, מחזק את האמור בעדותו של סרחאן באמורות החוץ. אם התמורה עברו העסקאות הננקבות בחשבוניות לא הושלמה, ומכאן העדר קיומו של תשלום בפועל מהחברת דקל לחברת בישמות, הדבר מחזק את המסקנה שהעסקאות הננקבות בחשבוניות הן פיקטיביות.

16. לאור החיזוקים לאמורות החוץ של סרחאן, הנני קובע שיש להעדיף את עדותו של סרחאן באמורות החוץ (ת/30 ו-ת/31) על פני עדותו בבית המשפט. לפיכך, הנני קובע שיש לייחס משקל גבוה לדברים שמסר סרחאן באמורות החוץ שלו (ת/30 ו-ת/31) ובעוד שאון לייחס משקל כלשהו לעדותו של סרחאן בבית המשפט. לבסוף, הנני קובע כמצוא עובדתי שסרחאן אכן הפיץ חשבוניות פיקטיביות של חברת בישמות לחברות קבלניות שונות.

הוכחת רכיב "הכוונה" מתוך חמש נסיבות

17. העברות ש郿ורטות בכתב האישום מתאפיינות בסיסן נPsiי מסוג "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס. על כן, על המאשימה להוכיח שהכללת שלוש החשבוניות במספרי החשבונות של חברת דקל וניכוי מס התשלומים מהן, נעשו על ידי הנאים מtower "כוונה" להתחמק מתשלום מס.

18. הלכה פסוקה היא שניתן ללמידה על התקיימות רכיב הכוונה בעברות מס מסוג פשע, מכוח מכלול הנסיבות ומכלול מעשיו של הנאשם (ע"פ 5529/12 **אהוב ציון נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 9.11.14) בפסקאות 24-26 לפסק דין של כב' השופט דנצינגר; ע"פ 70/80 י היה נגד מדינת ישראל פ"ד לה(1) 43, 45 (1980); רע"פ 372/17 **חורי נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 18.01.2017) פסקאות 3 ו-9 להחלטתו של כב' השופט שוהם; ע"פ 502/73 **שורצברג נ' מדינת ישראל** פ"ד כת(1) (1974) 206, 202).

- .19. במקורה שבפני, קיימ מקבץ של חמש נסיבות שਮוביל למסקנה שהנאשם וחברת דקל פועל מtower יסוד נפשי של "כוונה" להתחמק מתשלום מס וזאת בעת שככלו את שלוש החשבונות שהתקבלו מ לחברת שימוש בספרי החשבונות של חברת דקל ונוכן מהן את מס התשומות.
- .20. הנסיבות הראשונה, חברת בישמות עסקה באמצעות סרחאן בהפצת חשבונות פיקטיביות עבור לקוחות שונים. כבר קבעתי זאת כממצא עובדתי בפרק הקודם.
- .21. הנסיבות השנייה, חברת דקל קיבלה את שלוש החשבונות של חברת בישמות באמצעות סרחאן. הדבר עלה בברור מtower עדותם של נציגיה של חברת דקל והם יוסף והנאשם עצמו (עדותו של יוסף, ראו פרוט' מיום 10.10.19 עמ' 29 ש' 29-31, עמ' 31 ש' 1-2, עמ' 37 ש' 11-13. עדותו של הנאשם, ראו פרוט' מיום 12.1.20 עמ' 94 ש' 5-24, וכן אמרות החוז שלו, ת/1 דף 3 ש' 10 עד דף 4 ש' 7, ת/1 דף 5 ש' 18-29, ת/2 דף 2 ש' 8-38).
- .22. הנסיבות השלישי, שעלתה מtower עדותו של יוסף בבית המשפט לפיה סרחאן היה מגיע למשרד של חברת דקל והוא מוסר ליוסף את החשבונות ושרחאן כל לא עסוק ביצועה של עבודתה כלשהי באתריו העבודה של חברת דקל (ראו עדותו יוסף בפרוט' מיום 10.10.19 עמ' 36 ש' 17-28).
- .23. הנסיבות הרביעית, יוסף לא מסר את פרטיו של האדם שלטענתו הגיע עם סרחאן למשרד של חברת דקל והוא אחראי על הביצוע של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל. יוסף העיד שרחאן הכיר לו אדם מטעם חברת בישמות שהוא אחראי על הביצוע בפועל של העבודה באתרי העבודה של חברת דקל שטוכם шибוצעו על ידי חברת בישמות (להלן: **האדם הנוסף**). לטענתו יוסף, האדם הנוסף הוא זה שדאג לביצוע בפועל של העבודה והוא נוכח באתרי העבודה. דא ע�א, יוסף לא ידע למסור פרטיים מזהים של האדם הנוסף (פרוט' מיום 10.10.19 עמ' 30 ש' 11-23, עמ' 31 ש' 16-26, עמ' 36 ש' 16-28).
- .24. הנסיבות הרביעית מעלה תהיה היכיזד האדם הנוסף הצליח לבצע עבודות שונות באתרי העבודה של חברת דקל ועוד בהיקף כולל של 1,695,915 ₪ כולל מע"מ, מבלי שיוסף יכיר אותו כאשר האחרון הוא זה שלטענתו ערך את החשבון עם חברת בישמות למול סרחאן לגבי העבודות שנעטן שbowצעו. הדבר מחזק את המסקנה שיש- לייחס לעדותו של יוסף שאכן הייתה עבודה אמתית מארורי שלוש החשבונות, משקל אפסי.

- .25. הנסיבות החמישית, הנאשם טען שהוא "איש השטח" של חברת דקל שאחראי על הביצוע בפועל של העבודות באתרי העבודה של חברת דקל. דא עקא, גם הנאשם לא מסר את פרטיו של האדם הנוסף (ראו עדותו של הנאשם בפרוט' מיום 12.1.20 עמ' 92 ש' 23-26). יתר על כן, בהיותו "איש שטח" שנמצא באתרי העבודה ואחראי על הביצוע ממש של העבודות, כפי טענותו, הנאשם כלל לא טען שראה או שהוא בקשר עם אותו "אדם נוסף". הדבר רק מחזק את המסקנה שלא היה "אדם נוסף" כפי שגם

לא היו עבادات אמתיות כלשהן שבוצעו מטעם חברת בישמות עבור חברת דלק. למדך, שהטענה של הנאים שacen הייתה עבודה צו, היא בגדר סיפורי בדים.

.26. חמץ הנסיבות שפורטו לעיל מקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבונות, קרי שמדובר בחשבונות שאין מאחוריהן עסקאות אמת.

.27. ודוק, שתי אמרות החוץ של סרחאן שסומנו ת/30 ו-ת/31 ושבהן דעתו בפרק הקודם, נאמר בהן באופן כללי שהחברת בישמות עוסקת בהפקת חשבונות פיקטיביות. עם זאת, לא הייתה בהן התייחסות СПЕЦИФИЧНОСТЬ לשולש החשבונות שסרחאן מסר לחברת דלק. החוקרים מטעם רשות המיסים הציגו את שלוש החשבונות לסרחאן באמצעות חזק אחרית שסומנה כ-ת/33, אך באותה אמרת חזק הוא בקש לשמור על זכות השתקה וסירב לענות על שאלות. יצא מכך, שאין בידי המאשינה גרסה כלשהן מסרחאן שמתיחסת באופן מؤكد לשאלת "הפיקטיביות" של שלוש החשבונות מושא כתוב האישום שבפני.

.28. אף על פי כן, לדעתי, הדבר לא מפחית כהוא זה מהמסקנה שקמה "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבונות. כמו כן, הדבר גם לא מפחית כהוא זה מהמסקנה שהנאשמים פעלו לעניין שלוש החשבונות מתוך יסוד נפשי של "כוונה" להתחמק או להשתטט מתשלום מס.

.29. הכלל המנחה הוא שאmittות העסקאות שמאחורי שלוש החשבונות, היא מסוג המידע המzeitig בידי הנאים. בפסקה נקבע שכאשר המידע שהמאשינה צריכה להוכיח (כגון העדר אmittות העסקאות), מעצם טיבו מצוי בידי הנאים (קרי, הוא זה שבאמת יודע האם ביצע עסקת אמת, או לא), אז, כמזה הראיות שתידרש מהtabיעה על מנת לצאת ידי חובה בקשר לאותו מידע, תהיה позערית. מדובר בכלל ראייתי של hn בעברות מס והן בעברות אחרות (ראו: יעקב קדמי על הראיות (תש"ע - 2009, חלק רביעי עמ' 1709). לישום של הכלל האמור בעברות מס, ראו רע"פ 7863/04 **עוואודה לבניין בע"מ נ' מדינת ישראל** [הורסם בנבו] (27.9.04) בפסקה 7 להחלטתו של כבוד השופט חסין (כתוארו דאז)).

.30. העיקרון לפיו "המידע מצוי בידי הנאים", כבסיס להפחחת "דויות הראיות" הנדרשת מהמאשינה, נובע לא רק מהפסקה הכללית, אלא גם מהוראות הדין שייחדיות לדיני המס, וזאת משנה מקרים שונים שהולכים יד ביד:

א. ראשית, סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי נישום רשאי לנכות מס תשומות מחשבונות שהוצאו לו כדי. בפסקה נקבע כי הנתול להראות כי חשבונות המס שבהן החזק העוסק ושימושו בסיסים לניכוי מס תשומות, אכן הוצאו לו כדי, רובץ על שכמו של העוסק. לשימוש בסעיף זה בהקשר של עבירות מס במישור הפלילי, ראו ע"פ 12/5783 גלם נ' **מדינת ישראל** [הורסם בנבו] (11.9.14) פסקה 96 לפסק דיןו של כבוד השופט שלהם.

ב. שנית, כל עסקן חייב לשומר את ה-"תיעוד הנלווה" לפנקסי החשבונות אותו הוא מנהל, וזאת עד שבע שנים (ראו סעיף 1 לתקנות מס ערך נוסף (ניהול פנקסי חשבונות) וכן ראו את הוראות סעיפים 5 עד 10 וסעיף 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג - 1973).

(להלן: **חובת התיעוד**).

.31 כאמור, קיימן כלל ראייתי שקבע שכמות הראיות שיידרשו מהמאמישה להוכחת "הפייקטיביות" של שלוש החשבונות, היא מצוירת, וזאת עקב כך שהחוקיות העסקאות שמאחורי אותן שלוש חשבונות מצוין בידי הנאים. יצא מכך, שדי בחמש הנסיבות שפורטו לעיל כדי להקים חזקת "פייקטיביות" כנגד שלוש החשבונות.

העברת נטל הbatת הראיות לנאים

.32 בפסקה שדנה בעבירות מס נקבע שלאחר שהמאמישה הביאה מספיק ראיות שיש בהן כדי לבסס הרשות מעלה לכל ספק סביר, עובד נטל הbatת הראיות לנאים (וזאת להבדיל מנטל השכנוע שמשמש לרבעץ לפתחה של המאמישה) לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית המסבכת שהונחה כנגד על ידי המאמישה (רע"פ 1840/12 **עוור נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 30.4.13) פסקה 5 לחווות דעתו של כבוד השופט הנדל).

.33 ולענינו, לאור חמיש הנסיבות שפורטו לעיל, כתעת עובר נטל הbatת הראיות לנאים לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית שהונחה על ידי המאמישה, קרי עליהם לננות לעורר ספק סביר כנגד תקופותה של "חזקת הפיקטיביות" שנוצרה לגבי שלוש החשבונות בשל חמיש הנסיבות שפורטו לעיל.

הנאים לא עמדו בנטל הbatת הראיות

.34 המסמך יחיד שיש בידי חברת דקל והנאים לעניין "התיעוד הנלווה" לעסקאות שמאחורי שלוש החשבונות, הוא מסמך הנושא את הכותרת "הסכם עבודה" (ת/21) בין חברת דקל מצד אחד לבין חברת בישמות באמצעות סרחאן מצד שני (להלן: **הסכם העבודה**).

.35 חברת דקל הוגדרה בהסכם העבודה כ-"הமזמין" ואשר עוסק "בעבודות עפר ופיתוח אחר/כנות/בית שימוש/כפר שמריהו" וחברת בישמות הוגדרה כ-"החברה". כמו כן, בהסכם העבודה, למול הפסקה השלישית של "זהואיל", נאמר שסוכם לחברת בישמות תספק לחברת דקל כוח אדם לביצוע העבודות האמורות.

.36 על פניו, "הסכם העבודה" לא יכול לעמוד בפני עצמו כדי למלא אחר "חובת התיעוד" שחלה על

הנאשמים בנוגע לעסקאות שנרשמו בשלוש החשבוניות. אופיו הכלוני של הסכם העבודה ומבל' שיש מסמכים משלימים לגביידי הנאשמים, מחזק את המסקנה שמדובר בהסכם ל谋ראית עין בלבד ולאינו משקף עסקאותאמת. וביתר הרחבה:

א. ראשית, העדר פירוט לגבי התמורה: אין התייחסות בהסכם העבודה לשאלת התמורה, קרי מה הסכם שחברת דקל אמורה לשלם לחברת בישמות עבור שירותיה. למעשה, אין התייחסות לא לסקום הפרטני שעלה חברת דקל לשלם לחברת בישמות בגין העבודות שיבוצעו בכל אחד בנפרד, וגם אין התייחסות לסקום הכלול שישולם.

ב. שנית, שלוש החשבוניות אינן מתיחסות לכל האתרים שרשומים בהסכם העבודה: בסעיף 19 להסכם העבודה נאמר "הסכם זה מתיחס לאתרים בית שימוש/כנות/כפר שמריהו/סולל בונה". בשלוש החשבוניות (ת/15) נאמר כדלקמן: בחשבונית הראשונה שמספרה 0187 בסך של 500,000 ₪, לפניה מע"מ, נאמר שהוא מתיחס לאתר "כנות"; בחשבונית השנייה שמספרה 0194 בסך של 450,000 ₪, לא כולל מע"מ, נאמר שהוא מתיחס לאתר "בית שימוש"; בחשבונית השלישי שמספרה 0281 בסך של 499,500 ₪, לא כולל מע"מ, נאמר שהוא מתיחס לאתרים "בית שימוש, כנות". כאמור, בהסכם העבודה נאמר שהוא מתיחס גם לאתרים ב"כפר שמריהו" וב"סולל בונה" כאשר בפועל בשלוש החשבוניות אין התייחסות לאותם אתרים.

ג. שלישית, הנאשמים לא הציגו את "הזמןנות" לביצוע העבודות לחברת בישמות: בסעיף 3 להסכם העבודה נאמר "הזמןן [חברת דקל] יגיש לחברת [חברת בישמות] הזמנה לביצוע עבודה קבלנית/אספקת עובדים על פי דרישתו". הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני "הזמןן" ככל蒿 שיצאה לחברת דקל לחברת בישמות לביצוע עבודה קבלנית או לאספקת עובדים בגין אתר כלשהו.

ד. רביעית, הנאשמים לא הציגו את "כרטיסי העבודה" של העובדים: בסעיף 5(א) להסכם העבודה נאמר "הזמןן [חברת דקל] ידאג שלכל עובד שיועסק אצלו יהיה כרטיס עבודה חודשי שתספק החברה - אשר יחתם מיד יומם על ידי מנהל העבודה ואשר יוחזק אצל העובד. כרטיס העבודה יהיה גם במקרה של עבודות קבלנות לצורך אימונות ביזום העבודה". הנאשמים לא הציגו ولو כרטיס עבודה אחד של עובד כלשהו באתר כלשהו מתוך האתרים שרשומים בשלוש החשבוניות.

ה. חמשית, הנאשמים לא הציגו את "וימי העבודה של העובדים": בסעיף 5(ב) להסכם העבודה נאמר "הזמןן [חברת דקל] ינהל יומן עבודה בו ירשמו שעות העבודה של העובדים או ביצוע עבודות של העבודה". בפועל, הנאשמים לא הציגו בהליך שבפני יומן עבודה כלשהו שמתייחס לאתר כלשהו מתוך האתרים שפורטו בשלוש החשבוניות.

ו. ששית, הנאים לא הציגו את "דו"חות ביצוע העבודה": בסעיף 6(א) להסכם העבודה נאמר "לצורך חישוב השכר והתמורה בין הצדדים עפ"י הסכם זה, יעביר המזמין [חברת דקל] לחברת [חברת בישמוט] את יומן העבודה של כל העובדים כשהוא חתום ע"י מנהל העבודה או דו"ח ביצוע העבודה במקורה של עבודה קבלנית, וזאת עד ל-3 לחודש בגין חדש העבודה הקודם". בפועל, הנאים לא הציגו בהליך שבפני את דו"חות ביצוע העבודה שמתיחסים לאתרים שפורטו בשלוש החשבונות.

ז. שביעית, הנאים לא הציגו את ההיתרים והרישונות של חברת בישמוט: למול הפקה הרבעית של "ohoail" בהסכם העבודה נאמר "החברה [חברת בישמוט] מצהירה שבידה כל האישורים, ההיתרים והרישונות על פי כל דין להעסיק עובדים ולספק את השירותים והעובדים למזמין [חברת דקל]". לפי הסכם העבודה, חברת בישמוט היא החברה המספקת שירותים כוח אדם. עסק סביר שהוא צריך לשולם לחברת בישמוט סכום ממשועוט בסך כולל של 1,449,500 ע"מ, לא כולל מע"מ (הסכום של שלוש החשבונות, לא כולל מע"מ) היה מבקש לראות את ההיתרים והרישונות של חברת בישמוט ניהול ואספקה של כוח אדם וגם דואג לשמרם אותם חלק מחובבת התיעוד שהוא חב בה כלפי רשות המס. בפועל, הנאים לא הציגו בהליך שבפני את הרישונות והיתרים של חברת בישמוט. הדבר כמובן יוצר חשד ממשי ורציני שאין היתרים ואין רישיונות וגם מעולם לא היו.

37. העובدة שהנאים לא הציגו כראיה מטעם את כל המסמכים שמצוינו לעיל וشنוגעים לחובבת התיעוד לגבי העסקאות מושא שלוש החשבונות, מובילה כשלעצמה למסקנה הברורה שהתקיים רכיב "הכוונה" לביצוען של העברות מושא כתוב האישום.

38. הכלל הוא שעצם הפרת חובבת התיעוד או העדר שמירת התיעוד הנלווה על ידי הנאים, קרי אינו מציג את הראיות שאמורות להיות בחזקתו ומוכחות את תקינות פעילותו העסקית (כגון מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים שראויה היה שהנאים יקימ), יכולה, כשלעצמה, להוות בסיס נסיבתי לקביעה כי הוכח היסוד הנPsi מסווג כוונה להתחמק מתשלום מס. לדוגמאות מהפסיקה לישום כלל זה בעברות מס, ראו: רע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.מ לבניה נ' מדינת ישראל** [פורסם ב公报] (29.11.06) פסקה 3 להחלטתו של כבוד השופט לוי; ע"פ 5529/12 **ओוב ציון נ' מדינת ישראל** [פורסם ב公报] (9.11.14) פסകאות 24-27 לפסק דינה של כבוד השופט חיון (כתוארה דאז) והאסמכאות המבואות שם.

39. יתר על כן, הפרת חובבת התיעוד על ידי הנאים, מובילה גם למסקנה הברורה שעמדותיו של יוסף שהיה עובדות אמת בין חברת דקל לבין חברת בישמוט ושוהה ערך את החשבון עם סרחאן לגבי הסכומים שננקובים בשלוש החשבונות, היא עדות בלתי אמונה שיש לייחס לה משקל אפסי. אם אכן ערך את החשבון, כפי שטען, היה צריך להחזיק את כל המסמכים שמכוחם נעשה החישוב של התשלום (קרי, כרטיסי עבודה של העובדים, יומי עבודה שחתום על ידי מנהל העבודה של חברת דקל, דו"חות ביצוע

של העבודות, וזאת לגבי כל אחד מהאטרים שמופיעים בשלוש החשבונות).

40. כאמור, הנאשם טען שהוא סמרק את ידו על יוסף מאחר והנ帀ט הוא בסך הכל "איש שטח". משקיעתו שעדותו של יוסף היא בלתי אמינה, קורסת טענת ההסתמכות של הנאשם על יוסף. בנוספּה, הנני קובע שיש לייחס משקל אפסי לעדותו של הנאשם שכן היו עבודות אמת מארורי שלוש החשבונות שהתקבלו מחברת בישומות.

הטנה בדבר קבלת אישורי ניהול ספרים וניכוי מס במקור

41. הנאים טוענים שהקיפו ל渴別 מסרחאן אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור לגבי חברת בישומות, וזאת חלק מהניסיונו להראות לחברת בישומות היא חברה פעילה ורצינית ושיה עסקאות אמת בין חברת דקל בנוגע ושלוש החשבונות. טענה זו אין בה ממש ודינה להידחות. כידוע, אישורים מעין אלה, אין בהם, ככלעצתם, כדי להביא לזכויו נאים מעבירות מס.

42. נזכיר כאן את עבודות פסק הדין בעניין רע"פ 12/1840 **עוזר נ' מדינת ישראל** (פורסם בبنבו) (30.4.2013). על מנת למוד על עבודותיו של אותו מקרה מן הראי לעין גם בפסק הדין שנייתן על ידי הערקה דלמטה באותו עניין, והוא בית המשפט המחויז בת"א ב-ע"פ 03-03-36676-17.11.2010 **מדינת ישראל נ' עוזר** (פורסם בبنבו). באותו עניין, הנאשם זוכה על ידי בית המשפט השלום בתל אביב מעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין, בין השאר, בשל כך שקיבל לידי אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור של החברות שהנפיקו את החשבונות שמהן קוזז מס התשומות. ערעור המדינה לבית המשפט המחויז התקבל והנ帀ט הורשע בעבירות האמורות (ראו פסקה 20 לפסקה 20 לדינה של כבוד הנשייה ברילינר). ערעוורו של הנאשם לבית המשפט העליון נדחה. למדך, שהאישור האמורים, ככלעצתם, בהיעדר ראיות אחרות, אין בהם די להוכחת טענותיו של נאים בדבר חוקיות החשבונות שבן החזיק.

הנ帀ט הוא "מנהל פעיל" של חברת דקל

43. הנאשם טען שהוא "איש שטח", קרי מי שהיה באתר הבניה השני וنمצא ב מגע עם העובדים שמבצעים בפועל את העבודה ובעוד שיווסף היה "איש אדמיניסטרציה" שישב משרד, היבא עבודה מספקים שונים וערך את החשבון למול סרחאן. כמו כן, יוסף אמר דברים דומים בעדותו.

44. לפי טענת הנאשם, בשל תפקידו כ"איש שטח", והוא בית המשפט יקבע שכן בוצעו עבירות המס מושא כתוב האישום על ידי חברת דקל, און להרשיעו באותו עבירות וזאת בשל התנהלותו המינורית מול סרחאן לעומת התנהלות הקרובה של יוסף עם סרחאן. במילים אחרות, הטנה היא אכן לראות בגין כ"מנהל פעיל" לעניין שלוש החשבונות ולכן יש לזכותו. טענה זו היא מופרכת מעיקרה ודינה להידחות.

.45. בפסקה נקבע שקיימים שני מבחנים חלופיים מתי יחשב פלוני כ-"אורגן" בתאגיד אלמוני. המבחן החלופי הראשון הוא הבחן הארגוני, המבחן החלופי השני הוא הבחן הפונקציונלי. שני המבחנים הינם חלופיים ולא מצטברים. די בכך שմבחן אחד מתקיים כדי לקבוע שפלוני הוא "אורגן" של התאגיד. לגביו הבחן הארגוני, שאלת היות הפרט אורגן תיבחן בהתאם לממדו הפורמלי בתאגיד. לגביו הבחן הפונקציונלי, akan בודקים האם הפונקציה המבוצעת על ידי נושא המשרה הספציפי די בה כדי לראות את מעשיו ממשו של התאגיד. על בית המשפט לבחון האם אותו אדם פועל בכובעו כ-"אדם-תאגיד" ולא כאדם פרט (ע"פ 99/14 **מדינת ישראל נ' מליסרון בעמ** (פורסם בנבו 14.12.25) פסקאות קטו עד קכאי לפסק דיןו של כב' השופט רובינשטיין (כתוארו דאז)).

.46. בנאשם שבפני מתקיימים שני המבחנים החלופיים האמורים על מנת לראות בו כ"מנהל פועל" של חברת דקל, לכל דבר עניין:

.א. ראשית, המבחן הארגוני: הנאשם הגיש את התיק של רשם החברות שנוגע לחברת דקל (נ/4). מהתיק עולה בבירור שבכל הבקשות וההודעות שהוגשו לרשות החברות, וזאת החל מפעולת הקמה של חברת דקל, עבר לדוחות השנתיים שלה וכלה בדוחות על מכירת מניות שבה והודעות על רישום משכונות על נכסיו חברת דקל, הנאשם חתום על אותן בקשות והודעות בתפקיד **תפקידו כ"דירקטור מכון"**, כ"נושא המשרה המוסמך לדוחות לרשות החברות" וגם כ"נושא משרה בחברה כאמור בסעיף 39 לחוק [חוק החברות]". די בכך על מנת לקבוע শמתקים המבחן הפונקציונלי.

.ב. שנית, לגבי המבחן הפונקציונלי: הנאשם אישר שהוא זה שהחתם על הסכם העבודה עם סרחאן והוא זה שהחתם על השיקים שנמסרו לסרחאן בגין שלוש החשבונות. ברור שכאשר עשה כן, הוא פועל מתוקף תפקידו כ-"אדם תאגיד" ולא כאדם פרט. די בכך על מנת לקבוע শמתקים המבחן הפונקציונלי.

.47. בנסיבות אלה, המסלול המשפטי להרשעת הנאשם וחברת דקל היא ברורה. קיימות שתי אפשרויות חלופיות להרשעת כל אחד מהנאשמים:

.א. החלופה הראשונה: משקבعتי শמתקים לגבי הנאשם היסוד העובדתי והיסוד הנפשי שלබניטים לעבריות מושא כתב האישום, הרי שהוא נושא באחריות "אישית" על אותן עבירות ולכן יש להרשיעו בהן. משנקבע שיש להרשיע את הנאשם ומדובר ב-"מנהל פועל" בחברת דקל, יש להרשייע גם את חברת דקל וזאת מכוח תורת הארגנים שמעוגנת בסעיף 23 לחוק העונשין.

.ב. החלופה השנייה: חברת דקל היא "אדם" לכל דבר ועניין (ראו הגדרת הביטוי "אדם" בסעיף 4 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, לפיו הביטוי כולל בתוכו גם "חבר בני אדם"). בנסיבות אלה,

חברת דקל נושאת באחריות "אישית" לביצוע העבירות מושא כתוב האישום ולכן יש להרשותה בהן. משהרשותה חברת דקל, יש להרשות גם את הנאשם מכוח אחריותו השילוחית למשעה ושמוגנת בסעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

לסיום, יש לציין שהנאשם הביא עד הגנה בשם אנוור ابو גאנם ואשר העיד שהיה לו תפקיד שלוי ופקידותי בתוך חברת דקל והוא כפוף ליוסף (פרוט' מיום 19.11.2019 עמ' 115 ש' 23 עד עמ' 117 ש' 22). מעודותיו היה ברור שלא היה לו מגע עם סרחאן או עם חברת בישמות. لكن, ברור שמדובר בעדות בלתי רלבנטית בכל הנוגע לשלוש החשבונות ולכן אין בה כדי לתרום במאומה להגנה בניסיונה לשכנע את בית המשפט שהוא עסקאותאמת מהחורי שלוש החשבונות.

סוף דבר

לאור כל האמור לעיל הנני מרשים את נאשם 1, טאלב ابو גאנם, ואת הנאשם 2, חברת דקל הארץ בגין ותשויות בע"מ, בביצוען של העבירות הבאות ואשר נוגעות לשלוש החשבונות:

א. שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות מבלתי שיש לגבי מסמן לפי סעיף 38 לחוק מע"מ וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, וזאת לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ב. הינה, ניהול או הרשות לאחר להכין או לנוהל פנקסי חשבונות כזבים, או רשומות אחרות כזבות, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירה לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

ניתנה היום, י"א ניסן תשפ"א, 24 מרץ 2021, במעמד הצדדים.