



ת"פ 34629/07/19 - מדינת ישראל נגד איתמר מחלב

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"פ 34629-07-19 מדינת ישראל נ' מחלב
בפני כבוד השופט חגי טרסי

בעניין: מדינת ישראל

המאשימה

נגד

איתמר מחלב

הנאשם

ע"י ב"כ עו"ד אשר אוחיון

הכרעת דין

לאחר שנתתי דעתי למכלול הראיות שהוצגו לפני ולטיעונים שנפרשו לפני בהרחבה מטעם באי כוח הצדדים, לא מצאתי כי אשמתו של הנאשם הוכחה מעל לכל ספק סביר, ועל כן החלטתי לזכות את הנאשם מהעבירות שיוחסו לו בכתב האישום. להלן יובאו נימוקיי.

נגד הנאשם הוגש כתב אישום, המייחס לו ביצוע בצוותא של עבירות רישום כוזב במסמכי תאגיד, עבירה על סעיף 423 בצירוף סעיף 29(א) ו-(ב) לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן: "**החוק**"), ומרמה בכוונה להתחמק ממס, עבירה על סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) בצירוף סעיף 29(א) ו-(ב) לחוק.

עובדות כתב האישום:

על פי המפורט בחלק הכללי לכתב האישום, נתיבי ישראל, החברה הלאומית לתשתיות תחבורה בע"מ (להלן: "**נת"י**"), היא חברה ממשלתית העוסקת בתכנון, פיתוח ואחזקת כבישים בישראל. נת"י הוקמה בשנת 2004 במקומה של יחידת הסמך במשרד התחבורה - מע"צ. עם הקמתה כחברה ממשלתית, החלה נת"י להעסיק במיקור חוץ נותני שירותים רבים ובהם מנהלי פרויקטים, האחראיים על ניהול שלבי הקמת כבישים מתכנון ועד ביצוע, וכן קבלני ביצוע שעסקו בסלילת כבישים. אלכס ויז'ניצר (להלן: "**ויז'ניצר**") שימש החל מיום 1.9.03 כמנהל מע"צ ובהמשך, עם הפיכת מע"צ לחברה ממשלתית, כיהן כמנהלה הכללי עד ליום 15.11.10. במסגרת תפקידו כמנכ"ל שימש ויז'ניצר יו"ר ועדת המכרזים של נת"י, אשר בחרה את קבלני הביצוע שעבדו בפרויקטים השונים, וכן דנה בבקשות קבלני הביצוע לתשלום עבור עבודות חריגות: עבודות שסוגן, כמותן או מחירן נוספים או שונים על הקבוע בחוזה שנחתם בינם לבין נת"י (להלן: "**חריגים**").

עוד מצוין בחלק הכללי לכתב האישום כי חברת "ביבי כבישים עפר ופיתוח בע"מ" (להלן: "**החברה**" או "**ביבי כבישים**") היא חברת בניה פרטית בבעלותו של יהודה בוזגלו (להלן: "**בוזגלו**"). ישראל בר (להלן: "**בר**") היה בעל מניות בחברה משנת 1991 ועד ליום 28.4.08, אז רכש בוזגלו את מלוא מניותיו מידי. **הנאשם** שימש רואה חשבון מבקר של החברה משנת 1991 ובמועדים הרלבנטיים לכתב האישום. בתקופה הרלבנטית לכתב האישום נהגה החברה, באמצעות בוזגלו, להגיש למכרזי ביצוע תשתיות שפרסמה נת"י הצעות מחיר נמוכות מעלויות הביצוע. לאחר מכן חיפש בוזגלו דרכים



להגדיל את סך התשלום מנת"י עבור ביצוע הפרויקט, בין היתר בדרך של תשלומי חריגים. אלמלא אושרו התשלומים החריגים היתה החברה נקלעת לבעיה כלכלית חריפה מאחר שהתחייבה בהסכם לבצע את העבודה במחירים נמוכים. במהלך כהונתו של ויז'ניצר כמנכ"ל נת"י נמסרו לביצועה של החברה שני פרויקטים: בחודש ינואר 2007 נמסר פרויקט מחלף אשדוד שלב ג' (חוזת 125/06) לביצוע עבודות גישור, סלילה, פיתוח, הסדרה ושיקום של דרכים 41 ו-42 וכבישי גישה (להלן: "**פרויקט מחלף אשדוד**") ובחודש נובמבר 2009 נמסר לחברה פרויקט שדרוג כביש 40 מאחז בית קמה (להלן: "**פרויקט כביש 40**").

בנוסף, נטען בחלק הכללי לכתב האישום כי עוד בטרם כניסתו של ויז'ניצר לתפקיד מנכ"ל מע"צ, נהג בוזגלו לשלם כספי שוחד למפקחים במע"צ, זאת בתמורה לכך שיאשרו את החשבונות שהגיש לתשלום. כך, במשך 20 חודשים, בין השנים 2002-2004, נהג בוזגלו לתת למפקח אלכס לבודקין (להלן: "**לבודקין**"), מידי חודש, ₪ 10,000 במזומן, כשחוד בעד פעולותיו של לבודקין במסגרת תפקידו במע"צ להיטיב עם בוזגלו ועם החברה, ובעד אישוריו של לבודקין את החריגים שביקשה החברה בפרויקט סלילת כביש 7 כנות (מכרז 61/01) (להלן: "**פרויקט כביש 7**"). בנוסף, במועדים שונים במהלך כהונתו כמנכ"ל נת"י דרש ויז'ניצר מבוזגלו סכומי כסף כשחוד בעד פרויקטים שנמסרו מנת"י לביצועה של החברה - פרויקט מחלף אשדוד ופרויקט כביש 40, ובעד אישור תשלומים חריגים. בוזגלו נענה לדרישותיו של ויז'ניצר, והעביר לו, ישירות או באמצעות שמעון אזולאי (להלן: "**אזולאי**"), החל מחודש נובמבר 2006, או סמוך לכך, כספי שוחד בסכומים שנעו בין 1.1 ל-3 מיליון ₪.

עד כאן בנוגע לחלק הכללי, ובאשר לאישום **עצמו**, הרי שעל פי הנטען בכתב האישום, בתקופה הרלוונטית לכתב האישום גייס בוזגלו כספים במזומן על מנת לתתם כשחוד, בין היתר בדרך של משיכות בעלים מהחברה. בהוראתו של בוזגלו, משכה מנהלת החשבונות של החברה, שושנה לביא (להלן: "**לביא**"), כספים במזומן מחשבון הבנק של החברה לפקודת בעלי המניות, באמצעות שיקים עצמיים. בנוסף, משכו בעלי המניות מיליוני שקלים מחשבון החברה בדרך של העברה בנקאית לחשבונותיהם הפרטיים. משיכות אלו נרשמו בספרי החברה בכרסות בעלי המניות.

בסוף שנת 2006 או בראשית שנת 2007, על מנת להתחמק מתשלום מס, הקטין הנאשם, אשר שימש כאמור כרואה החשבון המבקר של החברה, בהנחיית בוזגלו, את יתרות החובה של בעלי המניות כנגד רישום "הוצאות קידום פרויקטים" בסכום כולל של 8.4 מיליון שקלים, בידעה שלא היו אלה הוצאות מותרות בניכוי. בהמשך, דרשו הנאשם ובוזגלו את "הוצאות קידום הפרויקטים", כהוצאות של החברה בדוחותיה הכספיים לשנת 2006, על מנת להתחמק מתשלום מס.

ההליך עד כה:

ראשיתו של ההליך בהגשת כתב אישום משותף נגד הנאשם ונגד אזולאי במסגרת ת"פ 12056-03-19. במהלך דיון שהתקיים לפני ביום 7.7.19, גובשה הסכמה בדבר הפרדת ענייניהם של השניים, ובעוד ההליך נגד אזולאי נמשך באותה מסגרת דיונית, הוגש כתב אישום נפרד נגד הנאשם, וזהו ההליך בו עסקין כעת. במהלך אותו דיון אף גובשה הסכמה לפיה תהיה המאשימה רשאית להגיש את כלל החומרים הראייתיים הרלבנטיים להליך זה, מבלי שהעדים מטעמה יידרשו להתייצב למתן עדות ויעמדו לחקירה נגדית. בהתאם להסכמה זו הוגשו מטעם התביעה כלל המוצגים הרלבנטיים לטעמה, וסומנו ת/1-ת/136.

מטעם ההגנה העיד הנאשם לבדו, ובתום עדותו ניתנה לתביעה, לבקשתה, האפשרות להגיש סיכומים בכתב, וכך עשתה. הסנגור בחר לסכם בע"פ בלבד, וכך עשה לאחר שניתנה בידו שהות מספקת לעיין בסיכומי המאשימה. אציין עוד כי בתום עדות הנאשם הוריתי לרשויות מס הכנסה, בהתאם להסכמת הצדדים, להגיש הודעה בכתב בנושא מסוים,



ובעקבות זאת התקבלה תעודת עובד ציבור, המהווה אף היא חלק מתיק המוצגים. השתלשלות העניינים הנוספת בנושא זה תפורט בהמשך, אגב סקירת ממצאי אותה תעודה.

בנוסף, ראויה לציון העובדה כי במהלך ישיבת הסיכומים מיום 17.6.20, ולאחר שנשמעו הערות ההגנה ובית המשפט, הבהירה המאשימה כי אין היא עומדת עוד על קביעת ממצאים לגבי העובדות שתוארו בחלק הכללי לכתב האישום, ולא תבקש לקבוע מסמרות לגבי סוגיית השוחד ולגבי היעדים הספציפיים של הכספים שנמשכו על ידי בעלי המניות. לצורך הרשעתו של הנאשם, תבקש אפוא התביעה להסתמך רק על הטענה כי היה מודע לכך שהסכומים שנרשמו תחת "הוצאות קידום פרויקטים" בדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2006, לא היו כספים המותרים בניכוי. לנוכח עמדתה העדכנית של המאשימה בנוגע למפורט בחלק הכללי, אתיחס לסוגיה זו בקצרה כעת, כרקע בלבד להכרעות בשאלות שנותרו במחלוקת.

החלק הכללי לכתב האישום:

כפי שניתן ללמוד מהאמור בחלק הכללי לכתב האישום, כתב האישום נגד הנאשם הנו ספיח לפרשה רחבה ומסועפת שעניינה חשדות בדבר תשלומי שוחד ששולמו לאורך השנים לגורמים שונים במע"צ ובנת"י, החל ממפקחים זוטרים על פרויקטים מסוימים וכלה במנכ"ל נת"י ויז'ניצר. לנאשם שלפני, רואה החשבון המבקר, לא מיוחסת מעורבות כלשהי במעשי השוחד. למעשה, מעובדות כתב האישום קשה להבין האם מיוחסת לנאשם מודעות כלשהי למעשי השוחד שבוצעו, על פי הנטען, על ידי בוזגלו ושלוחיו.

נושא זה בדיוק עמד בלב הדיאלוג שנוהל בין הסנגור המלומד לב"כ המאשימה בדיון שהתקיים ביום 7.7.19, עוד במסגרת ההליך המקורי ב-ת"פ 12056-03-19. במהלך אותו דיון ציינה ב"כ המאשימה כי היא סבורה שביכולתה לבסס "עצימת עיניים" מצידו של הנאשם לגבי תשלומי השוחד, אם כי קיים קושי לקבוע איזה סכום מתוך ההוצאות שנרשמו תחת "קידום פרויקטים" שימשו למתן שוחד וכפועל יוצר מכך קשה עוד יותר לקבוע לגבי איזה היקף ניתן לבסס את מודעותו של הנאשם.

בסופו של תהליך, כפי שכבר ציינתי, הבהירה המאשימה בדיון מיום 17.6.20, במהלך השלמת הסיכומים בעל פה, כי לא תבקש במסגרת הנוכחית לקבוע ממצאים החלטיים בנוגע לשאלה למה שימשו אותן משיכות בעלים מחשבונית החברה, ותבקש להרשיע את הנאשם על יסוד הטענה כי היה מודע למצער לכך שאותן הוצאות לא היו מותרות בניכוי. לנוכח עמדה עדכנית זו, לא מצאתי עוד טעם לנתח בהרחבה את התשתית הראייתית הנוגעת לתשלומי השוחד ששולמו, על פי הנטען, כמפורט בחלק הכללי לכתב האישום. עם זאת, ראוי יהיה להזכיר עיקרם של דברים, כרקע לטענות המופנות כלפי הנאשם, ולהבנת הטענות בדבר "עצימת העיניים" המיוחסת לו.

כאמור, במסגרת ההסכמה הדיונית שגובשה אגב הפרדת כתבי האישום, הוגשו בהסכמה מכלול ראיות התביעה בנושאים אלה ובכלל, מבלי שעדי התביעה נדרשו להתייבץ ולהיחקר בנושאים אלה, כך שהעובדות והטענות, אותן מבססות הראיות שהוגשו, אינן שנויות למעשה במחלוקת במסגרת ההליך הנוכחי. עיון במכלול הראיות שהוגשו, ואשר לא נעשה במסגרת ההליך הנוכחי כל ניסיון לצמצם מתוקפן, אכן מבסס את מעשי השוחד המיוחסים לבוזגלו בחלק הכללי לכתב האישום, הן למפקח לבודקין והן לויז'ניצר.

ככל שמדובר בתשלום השוחד החודשי בסך ₪ 10,000 במזומן ללבודקין, ראו דברי לבודקין עצמו בהודאתו, וכן דבריו של בר על כך ששמע על אותם תשלומים בזמן אמת משותפו בוזגלו. באשר לתשלומי השוחד לויז'ניצר, ראו בעיקר המידע המפליל שמסר בוזגלו לחוקר אלון חכים, במהלך התשאול שנערך לו ביום 28.11.15, כמפורט בתמליל ת/41



ובדיסק התיקוד החזותי ת/42. אציין בקצרה כי בוזגלו שמר ככלל במהלך חקירותיו הרבות על זכות השתיקה, וגם כאשר במהלך אותו תמלול נחזה כמי שפתח את סוגר ליבו, לא מסר תיאור מפורט של מכלול הפרטים הרלבנטיים, ובתוך כך אף לא הבהיר את היקף התשלומים לויז'ניצר ואת הפרויקטים בגינם שולם השוחד, אך לצורך ההליך הנוכחי אין צורך בהעמקה נוספת וסקירה של המכלול הראייתי בנושאים אלה. ליתר הרחבה ראו מכלול ההפניות המפורטות בסעיף 1 לסיכומי התביעה בכתב.

עוד ראוי לציין, והדברים עולים מפורשות אף מהאמור בסיכומי התביעה, כי מחומרי החקירה המוסכמים שהוגשו עולה כי לצד תשלומי השוחד ששילם בוזגלו לאורך השנים, נהג הוא אף להמר בסכומי כסף ניכרים, אשר הצטברו לכלל מיליונים רבים של ₪. בוזגלו נהג למשוך לצורך כך סכומי כסף ניכרים מחשבון החברה, לעיתים תוך זיוף חתימתו של בר על גבי השיקים, והתנהלותו זו אף הובילה את בר בשלב מסוים לחשוד כי גם דיווחיו של בוזגלו בדבר שימוש בכספי החברה לתשלומי שוחד לא היו אלא כסות להוצאות פרטיות שלו לצרכי הימורים.

זהו אפוא הרקע, לצד הראיות הקונקרטיות שעוד יפורטו, להתנהלות המיוחסת לנאשם, בנוגע לרישום "הוצאות קידום פרויקטים" בכרסות החו"ז בחברה, ולדרישתם כהוצאות מותרות בניכוי בדו"חות הכספיים לשנת 2006. התנהלות מתמשכת הכוללת תשלומי שוחד במהלך פעילותה של חברה, כאשר הנאשם משמש לאורך כל התקופה כרואה החשבון המבקר שלה, אכן עשויה לעורר סימני שאלה בדבר מידת הידיעה שהייתה לנאשם בנוגע להתנהלות זו. עם זאת, על מנת להביא להרשעתו של הנאשם, על המאשימה להוכיח מעל לכל ספק סביר כי הנאשם היה מודע לכך שאותם 8.4 מיליון ₪ שנרשמו לזכות בעלי המניות בכרסות החו"ז שלהם, ונדרשו בהמשך כהוצאות מותרות בניכוי בדו"חות הכספיים, לא היו למעשה מותרות בניכוי, ונועדו להפחית בכזב את נטל המס. על מנת לבחון האם עמדה התביעה בנטל זה אתאר כעת את מכלול הראיות הרלבנטיות שהוצגו לפני ובהן הרישומים בכרסות החו"ז, הדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2006, עדויות בוזגלו, לביא ובר ודברי הנאשם עצמו במשטרה ובבית המשפט.

עיקרי התשתית הראייתית:

כרסות החו"ז:

ת/2 - כרסות החו"ז לשנת 2006 של יהודה בוזגלו:

מרישומי הכרסות עולה התמונה הבאה: בתחילת שנת 2006 רשומה לבוזגלו יתרת זכות בסך 21,767 ₪ (תנועה 2514, מנה 7, תאריך ערך 1.1.06, "י. פתיחה"). כבר בפתיחת השנה, ביום 5.1.06 נרשמת לחובתו של בוזגלו העברה בסך 6.9 מיליון ₪ מחשבון החברה לחשבונו הפרטי (תנועה 1320, מנה 30, תאריך ערך 5.1.06, "העברה מחן"). בהמשך, לאורך השנה כולה, נרשמות משיכות בעלים באמצעות שיקים מחשבון החברה. סכומי המשיכה נעים דרך כלל בין 50,000 ₪ ל-100,000 ₪, ומסתכמים במהלך השנה לסכום כולל של כ-2.5 מיליון ש"ח. בצד הזכות בולטים שני הזיכויים המדוברים בדבר "הוצ' קידום פרויקטים", הראשון בסך 4,100,000 ₪ (תנועה 5553, מנה 128, תאריך ערך 1.1.06), והשני בסך 1,500,000 ₪ (תנועה 5556, מנה 128, תאריך ערך 1.9.06).

ת/3 - כרסות החו"ז לשנת 2006 של ישראל בר:

כרסות החו"ז של בר דומה בצורתה לזו של בוזגלו. בתחילת שנת 2006 הוא מצוי ביתרת זכות של 70,224 ₪ (תנועה 2515, מנה 7, תאריך ערך 1.1.06, "י. פתיחה"), אך כבר ביום 5.1.06 מתבצעת העברה מחשבון החברה לחשבונו הפרטי בסך 3.6 מיליון ₪ (תנועה 1321, מנה 30, תאריך ערך 5.1.06, "העברה מחן"). בהמשך השנה, נרשמות גם בכרסות זו משיכות בעלים בהיקפים דומים, אם כי באינטנסיביות נמוכה יותר מזו שבכרסותו של בוזגלו, ובסך כולל של כ-1.4



מיליון ₪. בצד הזכות בולטים גם כאן הזיכויים בגין "הוצ' קידום פרויקטים", המופיעים במועדים זהים לרישומים אצל בר, אך בסכומים אחרים: תחילה 2,100,000 ₪ (תנועה 5554, מנה 128, תאריך ערך 1.1.06), ובהמשך עוד 700,000 ₪ (תנועה 5557, מנה 128, תאריך ערך 1.9.06).

4/ת - כרטסת ממוינת לפי תאריכי אסמכתא לשנת 2006 - "הוצאות קידום פרויקטים"

הכרטסת משקפת למעשה את ה"צד הנגדי" לתנועות בגין "הוצ' קידום פרויקטים" שנרשמו בכרטסות בעלי המניות, כמפורט לעיל. ניתן לראות תנועה בסך 6,200,000 ₪ (תנועה 5552, מנה 128, תאריך ערך 1.1.06, "הוצ' קידום פרויקטים") ותנועה בסך 2,200,000 ₪ (תנועה 5555, מנה 128, תאריך ערך 1.9.06, "הוצ' קידום פרויקטים"). תנועות אלו הינן התנועות היחידות בכרטסת זו, וסכומן הכולל 8.4 מיליון ש"ח.

הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2006 (ת/136):

דו"חות אלה, אשר הוגשו לרשויות המס בזמן אמת, אותרו רק בשלהי שנת 2019, כחודשים עובר לעדותו של הנאשם בבית המשפט, וחודשים ארוכים לאחר שנרשמה כפירתו וגובש ההסדר הדיני בדבר הגשת כלל ראיות התביעה. לפיכך, לא הוצגו מסמכים אלה לפני הנאשם בעת שנחקר במשטרה, והוא נחשף אליהם לראשונה רק עובר לעדותו לפני משמעות נתונים אלה תובהר בהמשך, ובעת הזו אך יתוארו הנתונים הרלבנטיים מתוך הדו"חות.

הדו"חות הכספיים שהוגשו כוללים את המאזן ליום 31.12.06, את דו"ח הרווח וההפסד לשנה זו, לרבות רשימות נלוות לדו"ח, רשימת ביאורים נרחבת ובה 11 ביאורים, חשבון התאמה לצרכי מס הכנסה ומכלול הנספחים הרלבנטיים לדו"חות הללו. בפתח הדו"חות מתנוססת חוות דעת רואה החשבון המבקר של החברה, החתום על ידי הנאשם, במסגרתו מצהיר הנאשם כי ביקר את דו"חות החברה המצורפים בהתאם לתקני הביקורת המקובלים וכי הביקורת שערך מספקת בסיס נאות לחוות דעתו לפיה משקפים הדו"חות הכספיים באופן נאות את מצבה הכספי של החברה ואת התוצאות לשנים הרלבנטיות. חוות דעת רואה החשבון הנ"ל אינה כוללת הסתייגויות כלשהן לגבי הדו"חות או פרטים כלשהם מתוכם, ואין בה כל התייחסות מפורשת לנושא הוצאות "קידום הפרויקטים".

ההוצאה בגין "קידום פרויקטים" בסך 8.4 מיליון ₪ מופיעה בעמ' 5 לדו"חות הכספיים, תחת "רשימה א' לדו"ח רווח והפסד" - עלות העבודות". מהדו"חות ניתן ללמוד כי ההוצאה לא צורפה לסכום של כ-20 מיליון ₪ של הוצאות עבודת "קבלני משנה", המופיע אף הוא באותה רשימה תחת הכותרת "עבודה", אלא רשומה באופן עצמאי תחת הכותרת (הוצאות) "אחרות", לצד החזקת רכב, דמי ניהול, החזקת מכונות וציוד, בגדי עבודה, תקשורת, ביטוחים, אבטחת אתרים וכיו"ב.

ההתייחסות נוספת להוצאות "קידום פרויקטים" מופיעה במסגרת ביאור מס' 11. כאמור, מפורטים בעמודים 7-9 לדו"ח 11 ביאורים. לביאורים הממוספרים 2-9 משולבות הפניות מול הכותרות הרלבנטיות, במסגרת המאזן ודו"ח הרווח וההפסד בעמ' 2-4 לדו"חות. לביאורים 1, 10 ו-11 אין הפניות מסוג זה, והם מוזכרים לראשונה בעמודי הביאורים עצמם. עיון בהם מלמד כי ביאור 1 הוא ביאור כללי לגבי מועד ההקמה של החברה, תחום העיסוק ותקן הטיפול החשבונאי ואילו ביאור 10, עניינו תביעות משפטיות וערבויות, ומדווח בו על תביעות בהיקף 7.2 מיליון ₪ שהוגשו נגד החברה ולא ניתן להעריך סיכוייהן וכן על ערבויות בנקאיות שנתנה ללקוחותיה בסך 21.1 מיליון ₪. ביאור 11, שעניינו "קידום פרויקטים", מבהיר כי: **"החברה שילמה ודרשה הוצאה זו, ואולם לא ניתן להשיג לה מסמכים תומכים. הכרת ההוצאה מתבססת על הצהרת מנהלי החברה"**.

הודעות יהודה בוזגלו:



כפי שכבר ציינתי, במסגרת פרשה זו נחקר בוזגלו מספר רב של חקירות, אשר התמקדו בחשדות בדבר תשלום שוחד למנכ"ל נת"י, אלכס ויז'ניצר. ככלל, שמר בוזגלו על זכות השתיקה לאורך החקירות כולן, אך במספר תשאלים מתועדים שנערכו לו על ידי צוות החקירה מסר, כאמור לעיל, פרטי מידע המפלילים אותו, לצד אחרים, בתשלום שוחד לויז'ניצר. בשים לב לעמדתה העדכנית של המאשימה לפיה אין היא מבקשת לקבוע ממצאים לגבי היבטים אלה, התייחסתי מוקדם יותר בתמצית לסוגיות הללו, והסקירה הנוכחית תתייחס אפוא רק לאותן הזדמנויות מעטות בהן נשאל בוזגלו במהלך חקירת המשטרה על נושא "הוצאות קידום פרויקטים" ועל מעורבותו של הנאשם בנושא זה. אקדים ואציין כי תרומתו של בוזגלו להכרעה בנושאים השנויים במחלוקת דלה ביותר, ולמעשה לא היה הוא נכון לחשוף דבר לגבי נושאים אלה במסגרת חקירותיו.

עיון בהודעותיו של בוזגלו מלמד כי נושא "הוצאות קידום פרויקטים" עלה לראשונה בחקירתו מיום 26.11.15, אגב שאלות שנשאל בדבר מעורבות אחותו, שושנה לביא, בפרשה. הוא נשאל האם הייתה מעורבת בקומבינות החשבונאיות והשיב בשלילה. בהמשך נשאל מה משמעות הרישום "הוצאות קידום פרויקטים" בכרסת, והאם אחותו היא זו שרשמה זאת, והשיב שלכל הרישומים הללו אין בכלל קשר למע"צ ושהיה מהמר כבד. הוא נשאל האם שילמו הוצאות קידום פרויקטים ומשיב "אני לא יודע על מה אתה מדבר... אם יש משיכה זה כסף שאני לקחתי". בהמשך נשאל שוב האם אחותו היא שיזמה את הרעיון לרשום הוצאות קידום פרויקטים והשיב בשלילה, "שש לא רושמת שום דבר" (למכלול אמרות אלו ראו ת/34 עמ' 18-19).

הפעם הבאה בה נחקר בוזגלו בנושאים אלה הייתה ביום 16.2.16, אז הטיחו בו החוקרים כי תשלומי השוחד לויז'ניצר נרשמו בספרי החברה כהוצאות קידום פרויקטים. בוזגלו בחר שלא להגיב, ולאחר שהוצגו לו כרסות החו"ז ובהן הרישומים מסר כי אינו רואה חשבון ואינו מבין בזה. הוא אינו יודע מי רשם זאת ובאילו פרויקטים מדובר ואינו מוכן להגיב לשאלות מדוע ועל איזה רקע בוצעו אותם רישומים (ראו הודעתו ת/53 בעמ' 4 והתמלילים ת/61 עמ' 28-31 ו-ת/63 עמ' 14). לבסוף, שבו החוקרים לסוגיה זו בחקירתו של בוזגלו מיום 26.2.17, אך בוזגלו שמר שוב על זכות השתיקה לגבי כלל השאלות, וזאת גם כשהוצגה לו הכרסת וגם כאשר עומת עם הגרסה שמסר הנאשם בחקירתו ת/1 (ראו ת/67 בעמ' 4-5).

הודעות שושנה לביא:

שושנה לביא נחקרה באזהרה בתאריכים 23.11.15 (הודעה ת/81, תמליל ת/82, דיסק ת/83) ו-2.12.15 (ת/84, ת/85 ו-ת/86 בהתאמה). מדובר, כזכור, באחותו של בוזגלו, אשר שימשה כמנהלת החשבונות של החברה מאז הקמתה בשנת 1991 ולאורך כל המועדים הרלבנטיים, אם כי מאז שנת 2008 צמצמה את היקף עבודתה בחברה לשעות בודדות ביום, ולצידה עבדה מנהלת חשבונות נוספת בהיקף מלא.

במסגרת החקירה הראשונה לא נשאלה הגב' לביא כלל שאלות הקשורות בנאשם, ורק הזכירה, אגב מסירת העדות, כי נתוני הנהלת החשבונות מועברים לעיונו ולאישורו של רואה חשבון, לצורך הפקת הדו"חות השנתיים. חקירתה התמקדה בסוגיות הקשורות למשיכות הבעלים שנרשמו לאורך השנים בהיקפים של מיליוני ₪, ולמטרותיהן של משיכות אלה. לביא הבהירה, כי בהקשרים אלה, פעלה תמיד על פי הנחיית אחיה, בוזגלו, שלו גם מסרה תמיד את כספי המזומן שמסכה מהבנק באמצעות השיקים שנחתמו על ידי השותפים. בוזגלו הוא שהיה מופקד על כלל הנושאים הכלכליים בחברה, בעוד בר התמקד בעבודה בשטח, ולא התעסק בתחומי הנהלת החשבונות. לדבריה, מעולם לא התעניינה במטרת המשיכות, אם כי הייתה מודעת לכך שבוזגלו עוסק בהימורים, ולא הייתה ערה להעברת תשלומי שוחד או לתשלום במזומן לספקים. כאשר נשאלה האם בוזגלו נהג להחזיר את הכספים שמשך מחשבון החברה מסרה תשובה כללית



לפיה: "בסופו של תהליך או שמגיע לו דיבידנד והרואה חשבון מדווח והוא משלם על זה מס, אבל מבחינת החברה הוא עדיין חייב" (ת/81 ש' 104-102).

בחקירתה השנייה פירטה את חלוקת התפקידים בינה לבין מנהלת החשבונות הנוספת שהועסקה בחברה. הפעם גם נשאלה ישירות לגבי רואה החשבון של החברה, והסבירה כי משרדו של הנאשם הוא שסיפק שירותים לחברה, אם כי מרבית הפעילות לא הייתה מול הנאשם עצמו אלא מול מזכירתו ומול רואה חשבון שכיר מטעמו (ראו למשל התמליל ת/85 בעמ' 25 ש' 13-5, עמ' 26 ש' 23, עמ' 39 ש' 17 - עמ' 40 ש' 2). עיקר האינטראקציה עם משרד רואה החשבון נע סביב עריכת הביקורת השנתית והכנת המאזן, שאז נשלח רואה חשבון ממשרדו של הנאשם למשרדי החברה לעבור על התיקים ועל התוכנה של הנהלת החשבונות (ת/85, עמ' 42, ש' 16-1). לאחר הביקורת מעביר רואה החשבון במייל את יתרות הפתיחה ואת פקודות היומן הרלבנטיות, ואחת ממנהלות החשבונות בחברה מקלידות אותן (ת/84 ש' 98-121).

ראוי לציין כי על אף שנחקרה פעמיים ועל אף מעמדה הבכיר בתחום הנהלת החשבונות בחברה, לא נשאלה כלל לביא על "הוצאות קידום הפרויקטים", לא הוצגו לה כרטסות החו"ז לשנת 2006 והיא לא התבקשה להתייחס להעברות הבנקאיות הגבוהות שבוצעו בתחילת 2006 לחשבונות הבעלים ולמטרותיהן, למרות שבתקופה הרלבנטית שימשה כמנהלת החשבונות היחידה, ומן הסתם טיפלה במכלול נושאים אלה.

הודעות ישראל בר:

בשונה משותפו בוזגלו, אשר שמר דרך כלל על זכות השתיקה, שיתף בר פעולה באופן מלא עם חקירת המשטרה והשיב לכל השאלות שנשאל. עם זאת, יכולתו לזרות אור על הסוגיות הרלבנטיות לעניינינו הייתה מוגבלת, שכן בדומה לעדים האחרים, מסר גם בר עצמו בהודעותיו כי במסגרת חלוקת התפקידים בחברה שימש הוא כאיש "שטח", ולא התעסק בנושאים הכספיים ובניהול המשרד. בוזגלו היה אחראי על כל הקשור לפעילות החשבונאית של החברה, ובר לא היה מעורב בכך כלל. בנושאים אלה סמך על שותפו בוזגלו, שהיה מעדכן אותו בנוגע לפעילות הכלכלית (ראו למשל ת/90 ש' 1-2, ת/91 עמ' 3-2, ת/98 עמ' 21 ו-42, ת/105 עמ' 8 ו-17).

בנסיבות אלה, חשובה עדותו של בר בעיקר באותם חלקים בהם התייחס ישירות לידיעותיו ולהתנהגותו של הנאשם, רואה החשבון של החברה. חלקים אלה באו לידי ביטוי בעיקר בעדותו מיום 26.11.15, ובשל חשיבותם הפוטנציאלית, יצוטטו דבריו באופן מלא מתוך התמליל ת/94 עמ' 16-18. יובהר כי עובר לקטע המצוטט שוחח בר עם החוקרים לגבי משיכות הבעלים הרבות והסביר כי אלו היו נרשמים בדיעבד כדיבידנד, עליו שולם מס כחוק. עוד ציין כי באמצעות תרגילים חשבונאיים, שלא הבין את מהותם, הועברו עבודות לא גמורות משנה לשנה, במטרה לדחות את ההתחשבנות על הדיבידנד. כאשר עזב את החברה בסוף 2007 נותר חוב גדול לרשויות המס בגין אותן משיכות גבוהות, שבזגלו נטל על עצמו להסדיר, אך בדיעבד התברר לו מהנאשם, בשנת 2010 לערך, שבמסגרת הסדר שגובש עם רשויות המס שולם מס נמוך באופן יחסי. או אז בעמ' 16 החל משורה 16, מתועד הדיאלוג הבא:

חוקרת: "הרואה חשבון היה בסוד הדברים בעצם? מן הסתם"

בר: "באופן רשמי לא"

חוקרת: "ובאופן לא רשמי? כאילו רגע רגע יש פה אתה יודע, בתור רואה חשבון זה שקוף"



לחלוטין

בר: "לא יכול להגיד לך באופן רשמי שהוא היה בעניין, הוא הבין, את האמת שהוא נמנע לדעת את האמת"

חוקרת: "מה זה נמנע?"

בר: "הוא השתדל לא לדעת את האמת"

חוקרת: "איך הוא השתדל?"

בר: "הוא אמר אל תספרו לי מה אתם עושים"

חוקר: "מה באיזה מפגש שהיה לכם"

חוקרת: "ספר למשל"

בר: "משהו כזה, תאמת הוא לא עניין אותו בדיוק את הנושא של הפעילות שלנו והוא השתדל לא לדעת"

חוקר: "אבל הוא אמר לכם משפט כזה כאילו בפגישה?"

בר: "היה משהו כזה כן"

חוקרת: "מתי זה היה?"

בר: (הנחקר צוחק)

חוקרת: "לא באיזה שנה לא תאריך"

חוקר: "הוא מלווה אתכם לאורך כל התקופה?"

בר: "הוא ליווה אותנו כל התקופה, מאז הקמת החברה"

חוקר: "אז מתי הוא אמר את זה כאילו במפגש אצלך במשרד?"

בר: "לא יודע, שישבנו ודנו איך אנחנו נשלם את המקדמה, את ה..."

חוקר: "אצלו במשרד או..."

בר: "או אצלנו במשרד"

חוקר: "כן"



- נחקר: "בדרך כלל זה אצלנו במשרד. היה אומר אל תספרו לי אני לא רוצה לדעת"
- חוקר: "על מה אמרתם לו מה היה הנושא?"
- בר: "לא יודע, דיברנו כל מיני דברים שכביכול למה אנחנו לא נהנים מהכסף, זה כסף שכאילו... היה אומר לא רוצה לדעת לא מעניין אותי לא..."
- חוקר: "ומי היה במפגש הזה בעצם?"
- בר: "מה?"
- חוקר: "מי היה במפגש הזה? אתה ובוזי?"
- בר: "שמע זה דברים ש... כנראה שהיינו כולנו"
- חוקר: "מי זה כולנו?"
- בר: "היה בוזי... לא יודע שמע היינו במשרד מה..."
- חוקרת: "אנחנו לא נהנים בעצם מהכסף שאנחנו מושכים מהחברה אלא אין לנו..."
- בר: "לא יודע אנחנו כל פעם העברנו את זה משנה לשנה ל..."
- חוקרת: "למחזור"
- בר: "לתרגילים של חשבונאות ודחינו את הקץ, לא רצינו להעיר את הדוב אבל הוא, הוא, אני יכול להגיד שהוא באופן רשמי הוא לא, הוא יכול להגיד שהוא לא, הוא לא ידע משום פעילות שהיא לא חוקית, הוא בטוח יכחיש שהוא ידע משהו, שמע משהו"
- חוקרת: "הוא כאילו חשב שמשכתם מיליונים נגיד?"
- בר: "הוא כן בדיוק, הוא..."
- חוקרת: "ממש"
- בר: "השתדל לא לדעת"
- חוקרת: "השתדל לא לדעת זה יפה"

[...]

חוקר: "לא אבל מי חשב על השיטה?"



- בר: "על מה?"
- חוקר: "לדחות את הזה לשנים הבאות... דיבידנדים"
- בר: "היה לנו כל פעם שהיה לנו פרויקט מצא לנו פתרונות חשבונאים שאפשר לדחוף"
- חוקר: "שאפו על השיטה"
- בר: "זה עניין של חשבונאות, אנחנו לא היינו מומחים בנושא של חשבונאות"
- חוקרת: "אז מי כן? מי בחברה מבין בזה?"
- בר: "היחידה שמבינה בזה זה שוש שהיא אחותו של בוזי"
- [...]
- חוקר: "את המשיכות האלה של הבעלים, הצ'קים האלה, ממתי זה התחיל בערך?"
- בר: "זה התחיל כמעט מאותו רגע שהתחלנו לעבוד עם מע"צ, בוא נגיד... מתשעים ושש משהו כזה, כי היינו צריכים כסף בשביל לגלגל את העסק, אחרת היינו צריכים להכריז שאנחנו פושטים רגל וגמרנו"
- [...]
- חוקרת: "... מי עשה את הרישומים בחשבונות לאורך כל השנים?"
- בר: "היא טיפלה בנושא החשבונות, אנחנו ממש... אנחנו בעצמנו לא כל כך הבנו את כל העניין אבל בסך הכל היות והיה כסף המשכנו"
- מיד בהמשך מנסה החוקרת לברר עם בר האם חוץ משיטת הדיבידנד היו שיטות נוספות להקטין את היקף החובות שנגרמו לבעלי המניות עקב משיכות הבעלים הגבוהות, ובר משיב שאינו יודע ומוסיף כי שוש היא זו שטיפלה בכל הנושאים האלה וכי "**למעשה בנושא של כסף, היא ניהלה את החברה אפשר להגיד**" (ת/94 עמ' 19 ש' 28-32).
- הודעה רלבנטית נוספת מסר בר ביום 24.1.17. לקראת סוף אותה חקירה (ראו התמליל ת/105 מעמ' 11 ואילך) הציגו החוקרים לבר את כרטסת החו"ז שלו בחברה לשנת 2006 ובר ציין כי זוהי הפעם הראשונה שהוא רואה את המסמך. לדבריו, מרבית המשיכות המופיעות שם לא נעשו על ידו, והוא לא היה מודע להם. כאשר הופנתה תשומת לבו להוצאת קידום הפרויקטים בסך 8.4 מיליון ₪ והוא נשאל אם מדובר בתשלומי שוחד, השיב כי מדובר בפעם הראשונה שהוא שומע על כך ושבאותה תקופה כבר לא היה פעיל כל כך בחברה. החוקר מטיח בו כי מדובר בהוצאה כוזבת אסורה בניכוי ובר משיב שוב שלא עסק בכך ורק בפעם השלישית כשהחוקר דורש: "תענה לי על השאלה שלי שזה מדובר



בהוצאה כוזבת" משיב בר: "ודאי שזה מדובר בהוצאה כוזבת, זה לא הוצאה אמיתית, הם קיבלו פרויקטים, אין לי מושג איך אפשר לקבל פרויקט אם לא נותנים שוחד, אבל שוב פעם אני רוצה להסביר לכם ש...", אלא שההסבר נקטע כשהחוקר מקבל שיחת טלפון ובסופה לא ממשיכים השניים מאותה נקודה (שם, עמ' 15 ש' 7-14). לסיום נשאל בר האם ידע על התרגילים החשבונאיים המבוצעים על מנת להתחמק ממס והשיב שידע על כך, אך רק באופן כללי, ועל כך הוא לוקח אחריות.

הודעת הנאשם - ת/1:

הנאשם נחקר באזהרה ביום 1.12.15 ומסר כי הוא משמש כרואה חשבון בעל משרד פרטי משנת 1987. את בוזגלו הכיר דרך אחותו של בוזגלו, מנהלת החשבונות שושנה לביא, שלמדה אצל הנאשם במכללה למנהל, והוא משמש כרואה החשבון של החברה מאז הקמתה בשנת 1991. חברת ביבי כבישים היא הלקוח הגדול ביותר של המשרד, ושכר הטרחה השנתי שהיא משלמת עומד על ₪ 250,000, כאשר שכר הטרחה שמשולם ע"י הלקוח השני בגודלו הינו ₪ 40,000 בלבד (ת/1, ש' 4-9). השירותים שמספק המשרד לחברה הנם הכנת הדו"חות הכספיים המבוקרים, וכן דו"חות אישיים והצהרת הון של בעלי המניות. עם זאת, מצוי המשרד בקשר שוטף עם מנהלת החשבונות בחברה במהלך כל השנה, ובמקרים בהם נדרשות פקודות יומן, לגבי תשלום דיבידנד למשל, ניתנות ההנחיות גם במהלך השנה. דוגמה נוספת שסיפק הנאשם לפקודות מעין אלה נוגעת לרישום המחאת זכויות לדיבידנד בין כרטיסי החו"ז של בוזגלו בביבי כבישים לכרטיס החו"ז שלו בחברת "בר לבב", אמצעי אשר שימש להקטנת יתרת החוב בכרטיס החו"ז של בוזגלו בביבי כבישים, שהייתה בדרך כלל גבוהה בעקבות משיכות רבות (שם, ש' 96-102).

כאשר נשאל לגבי מטרות אותן משיכות מסר הנאשם כי מרבית המשיכות הן למטרות פרטיות, אך לעיתים יש משיכות עסקיות, ואין באפשרותו לזהות מטרות של כל משיכה. כדוגמה למשיכה בעלת אופי עסקי התייחס הנאשם לתשלומי "פרוטקשן", כלומר תשלום לגורמים שונים על מנת שיימנעו מלהסב נזק לרכוש החברה ולעבודה הסדירה בשטח. הנאשם עצמו השתתף בסיוורים בשטח וראה שמדובר ב"ג'ונגל". השנים שבהן החברה שילמה פרוטקשן הן, למיטב זכרונו, סביב 2008-2012 בהיקף של כ-400,000 ₪ מדי שנה, כך על פי דיווחיו של בוזגלו, ומדובר בתשלום סביר ביחס לנזק שעלול להיגרם (שם, ש' 104-131). בהמשך החקירה, זיהה הנאשם זיכויים בכרססת החו"ז של בוזגלו לשנת 2012 (ראו הכרססת ת/6 - ח.ט.), אותם שייך לדמי החסות, בהיקפים של 460,480 ו-340 אלף ₪, והבהיר כי מדובר בסכומים ללא אסמכתאות, אשר מבוססים על הצהרותיו של בוזגלו. עוד הבהיר כי לטעמו אין חובה כי כל הוצאה תהיה מעוגנת באסמכתא ספציפית וכי לאחר שהשתכנע באותנטיות ההוצאה סבר כי מדובר בהוצאה מוכרת וכי יוכל להניח את דעתן של רשויות המס בנושא זה, ובמידת הצורך להילחם על כך בבית המשפט (שם, ש' 395-420).

במהלך החקירה הוצגו לנאשם כרססות החו"ז לשנת 2006 של שני בעלי המניות בחברה, בוזגלו ובר. הנאשם נשאל האם הוא מזהה בכרססות משהו יוצא דופן, וציין כי בכרססת של בוזגלו מצויה משיכה בסך 6.9 מיליון ₪ מיום 5.1.06 וכן שתי תנועות זכות בסך 4.1 מיליון ₪ מיום 1.1.06 ו-1.5 מיליון ₪ מיום 1.9.06, שלצידן הרישום "**הוצאות קידום פרויקטים**". הנאשם אישר כי את פקודות היומן שעניין הוצאות קידום פרויקטים הוא עצמו ביצע, אך טען לאורך החקירה כולה כי הוא אינו זוכר במדויק במה מדובר, שכן חלפו מאז ועד למועד החקירה שנים רבות. כאשר התבקש בכל זאת לספק הסבר כיצד הגיע למסקנה כי יש לבצע את אותן פקודות, השיב כי בוזגלו הבהיר לו שנמשכים כספים לצורך הפרויקטים שהיו בזמנו, ככל הנראה כדי לשלם לאנשי מקצוע שונים, אך הוא אינו זוכר את הפרויקטים או את בעלי המקצוע ולדבריו "**אין לי פירוט מדויק של מה זה היה בזמנו, כנראה גם לא הוצגו אסמכתאות וכנראה לא המשכנו לדקדק בסוגיה הזאת איך נרשם ללא אסמכתא סכומים מהותיים וזה נשאר כך**" (שם, ש' 225-231).



כאשר נשאל מיד האם נראה לו הגיוני לרשום הוצאות בסך 5.6 מיליון ₪ בלי לראות אסמכתא, השיב במילים: **"כנראה שלא"** (שם, ש' 234-235).

בהמשך, שלל הנאשם את האפשרות כי מדובר בכספי שוחד, וציין כי אם נרשמה פקודה של 4.1 מיליון ₪, הרי שהוא מאמין כי היא מגבשת עניינים שקרו ב-3-4 השנים הקודמות, ונרשמו בתחילת 2006. ובלשונו: **"הכותרת של המשפט אומרת הכל. קידום פרויקט. אם יש לי פרויקט כזה או אחר אז הוא שילם כסף על מנת לקדם את הפרויקט. לפי זכרונותי הדברים האלה נרשמו ללא אסמכתא וזה דברים של שנים אחורנית לפני 2006, קיבלתי מידע ממנו לפני כמה שנים ואני האמנתי לו, אני טמבל מה אני אעשה"** (שם, ש' 272-274). הנאשם הסביר כי אילו מדובר היה ברישומים מהשנים האחרונות היה יכול אולי לזכור ולספק הסבר **"אבל 11, 12, 13 שנה אני לא זוכר. יש לי ריסט טוטאלי מהשנים האלה, אני ממש לא זוכר. לא יכול לזכור כלום"**. כאשר נשאל לגבי ניירות העבודה משנת 2006 הסביר כי **"הכל הושמד, התיישנות זה 7 שנים, הכל הושמד"** (שם, ש' 276-282), ובהמשך ציין כי **"יכול להיות שיש גיבוש של אסמכתאות או דף נייר עבודה או ריכוז הוצאות או תיקון קטן או אסמכתאות, לא בדקתי אבל אני מניח שחומר כזה נגנז כבר"** (שם, ש' 347-348). כמו כן, מסר כי ייתכן שהיו אסמכתאות שאינן חשבוניות או שהיו חשבוניות ורצו להסתיר את שם הספק, ולכן נפתחה כרטסת "הוצאות קידום פרויקטים" חלף פתיחת כרטיס ספק ורישום בו. לגופם של דברים, הוא אינו זוכר מה אירע ומדוע שולמו אותן הוצאות ללא חשבוניות (שם, ש' 351-376).

התייחסות דומה מסר הנאשם גם לגבי הרישומים החריגים בכרטסת החו"ז של ישראל בר לשנת 2006, אשר הוצגה לפניו, ובה רישומים על זיכויים בשל "הוצאות קידום פרויקטים" בסך 2.1 מיליון ₪ ביום 1.1.06 ו-700 אלף ₪ ביום 1.9.06. הנאשם הסביר כי מדובר בפעולות שנרשמו בעת ובעונה אחת וביחד עם פעולות הזיכוי בכרטסת החו"ז של בוזגלו, במסגרת מנה 128, וכי מדובר ברישומים אותם ביצע בסוף 2006 או תחילת 2007, אך הוא אינו זוכר מדוע בוצעו הדברים כך. באשר למועדים השונים, הרי שהזיכוי שנרשם בחודש ספטמבר מתייחס להוצאות שהתגבשו במהלך שנת 2006, ואילו הרישומים מינואר מגבשים הוצאות של עד 4-5 שנים לפני כן (שם, ש' 293-309). באשר למשיכה בסך 6.9 מיליון ₪ מיום 5.1.06 המופיעה בכרטסת של בוזגלו, הסביר הנאשם כי מדובר בהעברת כספים מחשבון החברה לבוזגלו, ועל אף שהסכים שמדובר במשיכה חריגה ביותר בהיקפה, מסר כי אינו זוכר כלל את האירוע ולכן לא יכול להסביר על איזה רקע בוצעה המשיכה. הוא מניח שהשאלה אכן נשאלה בזמנו, אך הוא אינו זוכר את האירוע. עם זאת, הוא רואה קשר לוגי בין המשיכה לבין הפקודה הנוגעת להוצאות קידום הפרויקטים, כך שמתוך 6.9 מיליון שהועברו לבוזגלו בתחילת 2006, 4.1 מיליון שימשו לקידום פרויקטים (שם, ש' 330-337).

עדות הנאשם בבית המשפט:

מאז חקירתו היחידה של הנאשם במשטרה, ועד שהתייצב על דוכן העדים בבית המשפט ביום 1.12.19, חלפו 4 שנים בדיוק, ובסך הכול כ-13 שנים מאז האירועים המתוארים בכתב האישום. על רקע לוחות הזמנים הללו הבהיר הנאשם בפתח חקירתו הראשית כי בעת שנחקר במשטרה כלל לא זכר את האירועים שהתרחשו, וכל התשובות שסיפק ניתנו מתוך היגיון והשערות סבירות, בעקבות עיון בכרטסות החו"ז שהוצגו בפניו. הנאשם אף מחה נמרצות על כך שבאותה עת לא הוצגו בפניו הדו"חות הכספיים לשנת 2006, אשר אותרו כאמור רק בסמוך לפני מתן עדותו בבית המשפט, וטען כי אילו היו מוצגים לו אלה בשלב החקירה או אפילו עובר לשימוע, לא היה מוגש נגדו כלל כתב אישום. הנאשם עצמו לא זכר כאמור את האירוע, ובתוך כך אף לא זכר כיצד נרשמו הדברים בדו"חות הכספיים, ורק משעין עובר לעדותו ב-136/ת התבררו לו השלכותיהם של המסמכים.

לדבריו, חשיבותם של הדו"חות עצומה, שכן עולה מהם בבירור כי כלל לא הסתיר מרשויות המס את העובדה שהוצאות



"קידום פרויקטים" נדרשו ללא אסמכתאות כתובות. ההיפך הוא הנכון, הנאשם הקפיד להפריד בין הוצאות קידום הפרויקטים בסך 8.4 מיליון ₪ מההוצאות שנדרשו עבור תשלום לקבלני משנה, ובביאור 11 ציין מפורשות כי הוצאות אלה נדרשות על יסוד הצהרת מנהלי החברה וללא מסמכים תומכים. הנאשם פעל אפוא, לדבריו, בשקיפות מוחלטת, והבליט באמצעות הביאור את היעדר המסמכים, באופן שאפשר לרשויות המס לשקול האם לאשר את ההוצאה אם לאו. אילו היה מטמיע ומעלים את הוצאות קידום הפרויקטים בתוך התשלומים לקבלני משנה או נמנע מרישום הביאור המפורש, ייתכן כי היה מקום להעמידו לדין פלילי, אך כאשר ביצע את אותה הפרדה והבהיר כי ההוצאה המדוברת אינה נתמכת במסמכים אלא בהצהרת הבעלים, המחלוקת אינה חורגת מהתחום האזרחי. במקרים מעין אלה מתנהל לא פעם דיון מול רשויות המס בנוגע לאישור ההוצאות, וסביר להניח כי כך היה גם הפעם, אך הוא אינו יכול לזכור ומצופה היה כי המאשימה תבדוק זאת.

עוד ציין הנאשם בעדותו הראשית כי ייתכן שהיו מסמכים אשר תמכו בקיומן של אותן הוצאות קידום פרויקטים, שכן בעת שבזגלו הציג בפניו את הדרישה לניכוי אותן הוצאות, נחה דעתו של הנאשם כי יש סבירות גדולה בדבריו. לדבריו, בדו"חות הכספיים ניתן לרשום נתונים גם ללא אסמכתאות, ואלמלא היו פני הדברים כך לא היה צורך ברואי חשבון. קיים אף חוזר של מס הכנסה משנת 2012 המסביר כיצד יש לדרוש בדו"חות הכספיים הוצאות שאינן נתמכות באסמכתאות. עוד הזכיר כי החומר הגולמי ששימש אותו בעת הכנת הדו"ח לא היה בידיו בעת שנחקר ואף לא מצוי בידיו כעת, משום שהושמד בחלוף 7 שנות ההתיישנות. בביאור עצמו מצוין כי ישנה הצהרת מנהלים שמצטרפת להצהרת מנהלי החברה, ועל המאשימה היה להמציא לכל הפחות הצהרה זו וכן פרוטוקולים של שיחות עם פקיד השומה, ככל שהיו.

בהמשך החקירה הראשית התייחס הנאשם פעם נוספת להפרדת רישומי הוצאות קידום הפרויקטים בין שני תאריכים - 1.1.06 ו- 1.9.06. הנאשם הבהיר כי גם בנושא זה השיב בחקירה על פי ההיגיון ועל פי נהלי העבודה שסיגל לעצמו, לפיהם כאשר הוא רושם פקודה מיום הראשון לינואר הרי שהיא מתייחסת לנתונים היסטוריים של מספר שנים קודמות. הרישום מיום 1.9.06 מבטא את ההוצאות בשנת 2006 עצמה. לאחר מכן התבקש הנאשם להתייחס לדבריו המוקלטים של בר לגבי ניסיונו של הנאשם לעצום עיניים למתרחש בחברה, והשיב כי אמירותיו של בר מעורפלות, לא מגובות בזמן, וככלל, שיחות החולין שלא קשורות לחברה מעולם לא עניינו את הנאשם והוא לא נהג לשאול לגבי חייהם הפרטיים של בעלי המניות ולאילו מטרה הם מושכים את הכספים.

במסגרת החקירה הנגדית נשאל הנאשם לגבי השירותים שסיפק לחברה, וציין כי היה מכין עבורה מדי שנה את הדו"חות הכספיים המבוקרים. הנאשם לא עסק בפעילות השוטפת של החברה, אשר טופלה על ידי הנהלת החשבונות בחברה עצמה. לצורך הכנת הדו"חות היה נפגש עם בזגלו בלבד, שכן בר לא היה עוסק בענייני כספים, ומי שחתום על הדו"חות לאורך כל השנים הנו בזגלו. כרטיס החו"ז של בר היה מאושר על ידו במפגש עם אחד מרואי החשבון מטעם הנאשם. באשר לשכר הטרחה שקיבל מהחברה ציין כי לאורך השנים עלה השכר בהדרגה, עד שהגיע לסכום של 250,000 ₪. כאשר נשאל לגבי התשלום הכי גבוה שמקבל מלקוח אחר ענה הפעם 60 אלף ₪, וכשנשאל מדוע בחקירתו במשטרה ציין סכום של 40 אלף ₪ בלבד, ענה שזה מה שזכר באותו רגע ושלא היה מעוניין לחשוף את ענייניו הפרטיים.

כאשר נשאל לגבי כרטיסי החו"ז, אישר כי מרבית המשיכות המתועדות שם הן פרטיות, וכי בניהול תקין, על מנת להזדכות על משיכות שבוצעו לשם שימוש לטובת החברה יש להציג קבלות או חשבוניות. חלק מתהליך העבודה של הביקורת הנו בדיקת כרטיס החו"ז. הכרטיס מועבר לאישור בעל המניות והיתרה נרשמת לבסוף בחובה או בזכות בדו"חות הכספיים של החברה. לגבי כרטיס החו"ז של בר לשנת 2006 הוא אינו זוכר אם ישב איתו או שהיה זה ר"ח אחר ממשרדו.



בהמשך (עמ' 15-19 לפרוטוקול) נחקר הנאשם בנושא תשלומי הפרוטקשן עליהם סיפר בחקירתו במשטרה. ב"כ המאשימה הטיח בנאשם כי מדובר היה למעשה בתשלומי שוחד, אך הנאשם דחה טענה זו באופן נחרץ. באופן טבעי לא יכול היה לבדוק לידי מי התגלגלו אותם סכומים, בהיקף של כ-400,000 ₪ לשנה בשנים 2008-2012, אך הוא הסתמך על הצהרתו של בוזגלו והסכומים נראו לו סבירים וזניחים לעומת הנזקים שהיו עלולים להתרחש.

בעמ' 20 חוזרת החקירה להתמקד בסוגית קידום הפרויקטים. הפעם טען הנאשם, בניגוד לדבריו בחקירת המשטרה, כי הוא אינו רואה קשר לוגי בין המשיכה החריגה בסך 6.9 מיליון ₪ המופיעה בכרטסת החו"ז של בוזגלו לבין הזיכוי בגין הוצאות קידום פרויקטים. לדבריו, מדובר היה בהשערה בלבד, והיום הוא אינו סבור עוד כך. הנאשם שב ואישר כי הסתמך על הצהרת מנהלי החברה, ללא אסמכתאות נוספות, אך הבהיר כי כיום אינו מסוגל לשחזר את תוכנה של אותה הצהרה ואת הדו"חות הרלבנטיים, וכי על פי הכללים אין לצרף מסמכים מעין אלה לדו"חות הכספיים עצמם. לדבריו, הוא אינו זוכר גם היום למי שולמו אותם 4.1 מיליון ₪ בגין "קידום פרויקטים", אך השכל הישר אומר שמדובר על מספר רב של ספקים לאורך השנים שקדמו לשנת 2006.

מדובר לטעמו בהוצאות המותרות בניכוי, לאחר שבזמן אמת נחה דעתו מההסברים שניתנו על ידי בעלי המניות ומההצהרות שנמסרו. **"מדובר בהוצאות שנצברו על ידי בעל החברה ששולמו לבעלי מקצועות, קבלני משנה, חומרים, השכרת כלים כבדים, כל מיני בעלי מקצועות ששילם להם בין במזומן או שנתנו לו חשבונית ולקח זמן וגיבש את הסכומים וביקש שזה לא ייזקף הכל על הכרטיס שלו, זה שייך להוצאות ואין סיבה שזה (לא) ירשם כהוצאות, אין סיבה שיחייבו אותו והוא יפסיד כסף... מאחר ולא היה לו כנראה את כל האסמכתאות הוא לא יכול לפרט... אז לקחנו את כל הסכומים ועשינו סכום אחד, אם הייתי מפצל לא הייתי יוצא מזה. אני מעדיף להציג למס הכנסה סכום אחד גדול, מכה אחת שידונו בו... ישבתי עם בוזגלו (והוא הציג לי) רשימה של אנשים שהיו, שהוא שילם כספים לכל מיני גורמים בתחום העבודה שלו"** (עמ' 22 ש' 10-23). כשנשאל במה באו לידי ביטוי חובותיו כרו"ח מבקר בהקשר זה, השיב כי הדבר התבטא בכך שקיבל הצהרה של בעלי המניות וכנראה גם רשימה של סכומים ששולמו לקבלנים, והכל מופיע בתצהיר. הוא אמנם אינו זוכר האם כך בדיוק היה אך הדברים נלמדים מהביאור שרשם, המעיד על כך ששוכנע בסבירות הטענות, ועל מנת שלא להסתיר את העדר האסמכתאות ציין זאת בגלוי לידיעת רשויות המס.

באשר לפיצול הוצאות קידום הפרויקטים בין כרטיסי החו"ז של שני בעלי המניות, העיד הנאשם כי השניים נהגו תמיד לפצל את ההוצאות ביניהם, אך ישראל בר לא היה מעורב בהכנת הדוחות ובוזגלו הוא היחיד שטיפל בכך ואף קבע את היקף הפיצול. על רקע זה, במענה לשאלות ב"כ המאשימה, אישר למעשה הנאשם שקיזז מכרטיס החו"ז של ישראל 2.8 מיליון ₪ הוצאות מותרות בניכוי, מבלי להחליף איתו מילה. לטענתו, לא היה בכך קושי משום שמדובר בפעולה המיטיבה עמו ומפחיתה את חובו לחברה (ראו עמ' 23 ש' 17-32). הנאשם עומת עם הקלטת דבריו של בר וטען שוב שבר מעולם לא התעסק בדו"חות הכספיים וכי מעולם לא ישב עם בר ובוזגלו יחד, ומדובר בדברים מעורפלים שבדה בר מליבו מתוך לחץ.

באשר לחיובים ולזיכויים בכרטיס החו"ז של בר, הוא אינו זוכר בחלוף 14 שנים, אך הוא מניח שבר היה מודע להם, שכן המסמך אינו חסוי ומוצג לו באופן שוטף. לגבי הסכום הכולל של 8.4 מיליון ₪, הרי שהוא גובש ביחד עם בוזגלו ועל פי המידע שמסר, אך כיום אין באפשרותו של הנאשם לשייך את הסכום לפרויקטים מסוימים. הביאור שניתן אמנם כללי ואינו מבחין בין השנים השונות, אך אילו הייתה מתנהלת ביקורת ניתן היה לספק לרשויות המס את ניירות העבודה ולספק תשובות קונקרטיות באותה עת. יש לו אמנם סמכות שלא לאשר דו"חות, אך הוא לא שקל לעשות כן במקרה זה משום שהיקף ההוצאות על פני מספר שנים נראה לו סביר לנוכח ההסברים והתצהיר שסיפק מנהלי החברה.



תעודת עובד הציבור - אבי דהאן:

כאמור, ציין הנאשם בעדותו כי על פי ניסיונו, ביאורים בדבר היעדר אסמכתאות מובילים דרך כלל לקיום דיונים בין מייצגי החברה לבין רשויות המס, דיונים במהלכם מוצגים הנתונים וניירות העבודה, בניסיון לשכנע את הרשויות להכיר בהוצאות הנדרשות. הנאשם הבהיר כי הוא אינו זוכר האם אכן התקיימו דיונים בעקבות הדו"ח שהוגש לשנת 2006, אך הוא מעריך בסבירות גבוהה כי התשובה חיובית. על רקע זה שאלתי את ב"כ המאשימה לקראת סוף חקירת הנאשם האם אכן התקיים דיון, וזו מסרה כי ערכה בירור עם חוקרי מס ההכנסה שחקרו את התיק, ואלה מסרו לה שהדו"ח אושר כפי שהוגש, מבלי שנפתח כלל דיון בעניינו. הסגור המלומד מחה על אופן הבירור שנערך, ודרש כי יינתן צו לרשויות המס עצמן למסור האם נערך דיון בדו"ח ומה היו תוצאותיו (ראו הטיעונים בנושאים אלה בעמ' 32-33 לפרוטוקול מיום 1.12.19). בתום הדיון ניתן הצו המבוקש, בהסכמת הצדדים.

בהמשך, חלו עיכובים ביישום הצו, ורק לאחר שנקבע מועד אליו זומן נציג רשויות המס למתן עדות בבית המשפט, התקבלה ביום 3.3.20, תעודת עובד ציבור, חתומה על ידי אבי דהאן, מנהל תחום ורכז חוליה במשרדי פקיד שומה באר שבע. במסגרת התעודה הצהיר מר דהאן כי תיק חברת ביבי כבישים מתנהל במשרדי פקיד שומה באר שבע, וכי "**לאחר שבדקתי את תיק החברה בנוגע לשנת המס 2006 מצאתי כי נערכו דיונים בתיק החברה המתייחסים לשנים 2005-2007. תוצאות הדיונים הינן אישור השומות העצמיות לשנים 2005-2006 והסכם שומות לשנת 2007.**"

להשלמת התמונה אציין כי עם קבלת התעודה הודיעה המאשימה כי היא סבורה שהאמור בה אינו מספק וכי יש צורך להציג שאלות נוספות למר דהאן. על רקע זה ביקשה צו המורה למר דהאן להעביר לב"כ הצדדים את המסמכים עליהם נסמכת התעודה ולהתייבב לדיון ולחקירה בבית המשפט. ב"כ הנאשם התנגד לבקשת המאשימה, וציין כי בתעודה ניתן מענה מלא לשאלות שפורטו במסגרת הצו המוסכם וכי אין מקום לאפשר כעת לתביעה, משהסתיים שלב העדויות וההליך הגיע לשלב הסיכומים, לפתוח דיון מחודש ולהציג ראיות שלא נאספו על ידה מבעוד מועד. לאחר שנתתי דעתי לטיעוני הצדדים דחיתי ביום 8.3.20 את בקשת המאשימה, וקבעתי כי תעודת עובד הציבור שהוגשה נתנה מענה לשאלות שהוצגו על פי נוסח הצו המוסכם, ועל כן אין הצדקה, בוודאי לא בשלב המתקדם בו היה מצוי ההליך, לחרוג מגדרו של הצו.

דיון:

הנאשם אינו חולק על עובדות היסוד לפיהן במועד שאינו ידוע במדויק, בסוף שנת 2006 או במהלך שנת 2007, עובר להכנת הדו"חות השנתיים של החברה לשנת 2006, הורה הוא על ביצוע פקודות יומן בכרסות החו"ז של החברה, כך שכרסות בעלי המניות זוכו בסכום כולל של 8.4 מיליון ₪ בגין "הוצאות קידום פרויקטים". הוצאות אלה נדרשו בהמשך על ידי החברה בדו"חות הכספיים שהוגשו לרשויות המס, והובילו, מן הסתם, להפחתת נטל המס על החברה.

כל אותם רישומים בכרסות השונות (ת/2 - ת/4) בוצעו בעת ובעונה אחת במסגרת מנה 128, אך הזיכויים פוצלו בשני מובנים, הן בהיבט של תאריכי הערך והן בחלוקה בין הכרסות של שני בעלי המניות, בוזגלו ובר. בתאריך ערך 1.1.06 נרשם זיכוי בסך 4.1 מיליון ₪ בכרסת של בוזגלו ובסך 2.1 מיליון ₪ בכרסת של בר ובתאריך ערך 1.9.06 נרשם זיכוי בסך 1.5 מיליון ₪ לבוזגלו ובסך 700 אלף ₪ לבר.

כאמור, הנאשם אינו חולק כלל על עובדות אלה, אך טוען כי לא נפל פגם כלשהו בהתנהלותו זו, שכן בעת רישום



פקודות היומן הללו בכרטסות החברה ודרישת ההוצאות בדו"חות הכספיים, הונחה דעתו כי אכן מדובר בהוצאות עסקיות מותרות בניכוי. אותן הוצאות אמנם לא נתמכו באסמכתאות, אלא היו מבוססות על הצהרת בעלי המניות, אך הנאשם לא העלים נתון זה כלל ועיקר מרשיות המס, אלא ציין זאת מפורשות במסגרת ביאור 11 לדו"חות הכספיים, ובכך יצא ידי חובתו, ובוודאי שאין לייחס לו בנסיבות מעין אלה כל אחריות במישור הפלילי.

מנגד, סבורה המאשימה כי עלה בידה להוכיח מעל לכל ספק סביר כי הנאשם ידע בזמן אמת כי הסכומים אותם רשם בכרטסות ובדו"חות הכספיים בדבר "הוצאות קידום פרויקטים", לא היו כספים מותרים בניכוי. לביסוס עמדתו זו מצביעה המאשימה על ארבעה מקורות ראייניים המשתלבים זה בזה לכדי תמונה מרשיעה אחת: **רישומי הנהלת החשבונות והדו"חות הכספיים**, המלמדים על דרכי הסתרה מכוונות; **פעולות הנאשם כרואה חשבון מבקר**, בניגוד לחובות המקצועיות ולכללים המחייבים, כראיה נסיבתית לעצימת עיניים מצדו; **גרסאותיו בחקירה ובבית המשפט**, המלמדות על מודעותו לנסיבות ביצוע העבירות; **ודבריו של ישראל בר**, המלמדים על הלך הנפש של הנאשם.

כפי שניתן לראות, מדובר בצבר של ראיות נסיבתיות, אשר לטעמה של התביעה מובילה הצטברותן לכדי מסקנה סבירה אפשרית אחת ויחידה לפיה היה הנאשם מודע לכך שהכספים אינם מותרים בניכוי, או לכל הפחות עצם את עיניו מלברר עד תום את החשדות שהתעוררו בו בנושא זה. אפנה כעת לבחינה מדוקדקת של כל אחד ממקורות ראייניים אלה, לאו דווקא על פי הסדר שהציגה התביעה בסיכומיה, ואעמוד על עצמתם. אציין כבר עתה כי על אף החשד המשמעותי המתעורר במקרה זה כלפי הנאשם, לנוכח הנסיבות שהוכחו, אני סבור כי בשים לב לחלוף הזמן ובעיקר לביעורם של ניירות העבודה ומסמכי העזר, אשר ייתכן כי היו בידי הנאשם בזמן אמת ושימשו אותו לגיבוש עמדותיו, לא ניתן לקבוע מעל לכל ספק סביר כי היה מודע לכך שההוצאות אינן מותרות בניכוי, וכי פעל להסתרת מידע זה מרשיות המס במטרה לסייע לחברה במרמה להתחמק מתשלום מס. אפתח בהתייחסות לעדותו של בר ולאמרתיו של הנאשם עצמו, ועל יסוד המסקנות שיגובשו בנושאים אלה תיבחנה הראיות הנסיבתיות הנוספות שעל בסיסן מבקשת המאשימה להרשיע את הנאשם.

אמרתיו של ישראל בר:

כפי שהובהר בפרק העוסק בסקירת עדותו של בר, ככלל לא היה בר מעורב בתחומי הניהול העסקי והכלכלי של החברה, והוא שימש בה בעיקר בתפקיד מקצועי כאיש "שטח". לפיכך, לא היה בכוחו לספק מידע מכלי ראשון לגבי מרבית הסוגיות הרלבנטיות לעניינו, והודעותיו במשטרה הוגשו מטעם התביעה בעיקר בניסיון לבסס טענה בדבר "עצימת עיניים" מצדו של הנאשם. "עצימת עיניים", פירושה, בין היתר, מצב בו חושד אדם בדבר אפשרות קיום הנסיבות הנמנות על פרטי העבירה אך נמנע מלברר אפשרות זו, והיא שקולה למודעות לאותן נסיבות, לצורך ביסוס המחשבה הפלילית (ראו סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין).

לטענת המאשימה, אמרתיו של בר, כפי שתועדו בתמליל ת/94, וצוטטו לעיל בהרחבה, מובילות בהכרח אל המסקנה כי הנאשם עצם את עיניו מלראות את שעומד מאחורי משיכות הכספים הגבוהות בפעילות בעלי המניות וכשהתעוררו סימני שאלה מפורשים בנושאים אלה, הורה לבעלי המניות בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים שלא לחשוף בפניו את המתרחש. בהקשרים אלה מסתמכת התביעה בעיקר על אמרתיו של בר בייחס לנאשם לפיה: **"הוא השתדל לא לדעת את האמת"**, **"הוא אמר אל תספרו לי מה אתם עושים"**, **"היה אומר אל תספרו לי, אני לא רוצה לדעת"** וכן **"כל פעם שהיה לנו פרויקט מצא לנו פתרונות חשבונאים שאפשר לדחוף"**.

אמרתיו אלה של בר אכן מעוררות בבירור סימני שאלה, תהיות וחשדות כלפי התנהלותו של הנאשם, מידת ידיעותיו לגבי המתרחש בחברה והימנעותו המכוונת מבירור סוגיות אשר עשויות היו להיות פרובלמטיות עבורו. אמרות אלה מצטרפות



לראיות הכלליות שהוזכרו לעיל לפיהן נהג בוזגלו, במהלך הפעילות השוטפת של החברה, לשלם לגורמים שונים במע"צ תשלומי שוחד בהיקפים בלתי מבוטלים. כפי שכבר ציינתי, כאשר מדובר ברואה חשבון מקצועי המלווה את החברה מאז הקמתה, לאורך עשרות שנים, וער לדרכי פעולתה, מתעוררות על פני הדברים תהיות בדבר האפשרות כי היה מודע למתרחש בחברה, או לפחות עצם את עיניו מלבחון את החשדות ולראות את פני הדברים לאשורם.

אמרתיו של בר מקנות נופך נוסף לאותן תהיות וסימני שאלה, ומעידות על כך כי הנאשם אכן נמנע בשלבים מסוימים מלברר חשדות, אשר התעוררו בו, כתוצאה ממידע שנמסר לו על ידי בעלי החברה. הנאשם אמנם טען בעדותו בבית המשפט כי מעולם לא ישב עם בר ובוזגלו יחד, וכי אמרתיו של בר תלושות מהמציאות, אך בהתחשב בכך שמדובר באמרות שהוגשו בהסכמה, מבלי שההגנה עמדה על חקירתו של בר בבית המשפט, לא ניתן לקבל טענה זו ודבריו של בר עומדים לחובת הנאשם במלוא תוקפם.

עם זאת, ומבלי לגרוע מהאמור לעיל בדבר סימני השאלה המתעוררים מדבריו של בר בדבר התנהלותו הכללית של הנאשם, דומה כי רב המרחק בין האמור בהם לבין המסקנות שמבקשת התביעה להסיק מהם בנוגע לידיעה פוזיטיבית או למצער עצימת עיניים מצידו של הנאשם כלפי הרישומים הכספיים בהם עסקין. ההליך הנוכחי אינו נוגע לשאלה האם ידע הנאשם על תשלומי שוחד כאלה ואחרים שביצע בוזגלו, או שביצעה החברה, בשלב כזה או אחר בפעילותה, והאם עצם את עיניו מלראות את אותה פעילות. עניינו של ההליך הנוכחי אך ורק ברישומים הקונקרטיים של "הוצאות קידום פרויקטים", בכרטסות ובדו"חות הכספיים לשנת 2006. ככל שמדובר בסוגיה ספציפית זו, מתחייבת המסקנה כי אמרתיו של בר אינן תורמות באופן ישיר להכרעה בסוגיה זו, ואינן מייצרות סימני שאלה חדשים או נוספים מעבר לתהיות הכלליות שכבר תיארתי. מסקנה זו מתחייבת שכן מדובר באמרות מעורפלות, אשר קיים קושי ממשי לקבוע מתי נאמרו ובאיזה הקשר. כמו כן מדובר באמרתיו של אדם, אשר אין חולק כי לא היה מעורב בניהול הפיננסי של החברה והיה חסר כל ידע בתחום הנהלת החשבונות, שיטות העבודה המקובלות ותכנוני מס לגיטימיים.

מדבריו של בר מצטיירת למעשה התמונה הבאה: במועד כלשהו, עת ישבו בר ובוזגלו עם הנאשם "ודנו איך אנחנו נשלם את המקדמה" ו"דיברנו כל מיני דברים שכביכול למה אנחנו לא נהנים מהכסף" אמר להם הנאשם "משהו כמו" "אל תספרו לי, אני לא רוצה לדעת". אמרתיו של בר מעידות במפורש כי הוא אינו יודע לומר מתי התרחשה אותה שיחה, שהרי הנאשם ליווה את החברה מאז הקמתה בשנת 91, ומשיכות הבעלים הגבוהות החלו "כמעט מאותו רגע שהתחלנו לעבוד עם מע"צ, בוא נגיד... מתשעים ושש משהו כזה". נזכיר כי כתב האישום מתמקד במעשים קונקרטיים מסוף שנת 2006 או תחילת 2007, ואין כל ראיה המעידה על כך שאותה שיחה התרחשה בתקופה זו, ולא שנים רבות קודם לכן, בהקשר שונה לחלוטין.

גם משמעות האמרה לפיה בעלי המניות אינם נהנים מכספי המשיכות נותרה מעורפלת, שכן כאשר נשאל על כך בר מפורשות על ידי החוקרת, תשובתו הייתה "לא יודע אנחנו כל פעם העברנו את זה משנה לשנה ל... לתרגילים של חשבונאות ודחינו את הקץ...". ומהמשך השיחה משתמע כי הכוונה היא לכך שפותרה שיטה לפיה היו כספי המשיכה מוכרזים בדיעבד כדיבידנד, ומס היה משולם בהתאם. כאשר נשאל בר בהמשך באופן מפורש על קיומן של שיטות נוספות להקטנת היקף חובות הבעלים לחברה, בנוסף לשיטת הדיבידנד, ויש להניח כי בכך כיוונה החוקרת לנושא "הוצאות קידום הפרויקטים", השיב בר בכנות כי אינו יודע על כך דבר, וזוהי גם התמונה המצטיירת מחקירתו הנוספת, כמפורט בת/105.

אם אסכם את המסקנות הנגזרות מעדותו של בר, הרי שדבריו מחזקים את עצמת התהיות בנוגע להתנהלותו הכללית של הנאשם ולמידע שהיה בידו, או שעצם את עיניו מלדעת, בדבר מאפיינים מסוימים בהתנהלות החברה. המדובר במי



ששימש כרואה החשבון של החברה מאז הקמתה ולאורך כ-15 שנים, עובר למעשים המפורטים בכתב האישום, ובשים לב לראיות שהוצגו בדבר פעילות ענפה של תשלומי שוחד על ידי בוזגלו ושלוחיו יש בסיס לסברה כי הפעילות שמצאה את ביטוייה בהנהלת החשבונות אמורה הייתה לייצר בליבו של הנאשם סימני שאלה המצדיקים בירור. אמרתיו של בר מאששות סברה זו ומעידות על כך שהנאשם, בהקשר ובמועד שאינם ברורים די הצורך, נמנע מלערוך את הבירור המתבקש, ובכך עצם את עיניו מלראות נתונים מסוימים.

עם זאת, טיבם של אותם נתונים, שניתן היה לייחס לנאשם מודעות לגביהם, מכוח עצימת העיניים, אינו ברור כלל ועיקר. אין גם מידע מבוסס לגבי המועד בו מדובר, ולפיכך גם לא לגבי ההקשר הקונקרטי של הדברים. ניתן אף לקבוע במובהק כי בידיו של בר לא היה כל מידע בנוגע לסוגיה בה עסקין - אותן הוצאות קידום פרויקטים - ולראשונה שמע על כך לדבריו רק בעת שנחקר במשטרה, מבלי שקשר בין רישומים אלה לבין אותה שיחה שתיאר. התוצאה היא כי לצד האופן החשדני בו יש להתייחס לטענותיו של הנאשם בדבר חוסר ידיעה מוחלט לגבי פעילות השוחד של החברה, והציפייה כי לנוכח המידע שהיה בידיו היה ראוי שיבחן בזהירות ובקפדנות את דבריו של בוזגלו בנוגע להוצאות "קידום הפרויקטים", אין באמרתיו של בר כדי להעיד על ידיעה או על עצימת עיניים מצד הנאשם בנוגע למטרתן הספציפית של אותן הוצאות נטענות או לגבי כך שלא מדובר היה בהוצאות מוכרות.

גרסאות הנאשם במשטרה ובבית המשפט:

לטעמה של המאשימה, על אף שבשום שלב לא הודה הנאשם כי רשם את הוצאות קידום הפרויקטים בדו"חות החברה על מנת להטעות ולרמות, הרי מכלול דבריו בהודעתו במשטרה ת/1 יוצרים תמונה עובדתית לפיה ידע, או למצער היה בליבו חשד ממשי, אותו נמנע מלברר, שאותם כספים לא שולמו כהוצאות. גרסתו בבית המשפט, כך לטענת המאשימה, התאפיינה בהתחמקויות ובהימנעות ממתן תשובות ברורות. טענותיה אלה של המאשימה נשענות גם הפעם על ארבעה רכיבים: **הנאשם היה תלוי כלכלית בבוזגלו; בשונה מדרכו הרגילה, נמנע הנאשם מהתנהלות חקרנית וקפדנית בנוגע לסכומים אלה; שקרי הנאשם ביחס לקשריו עם בעלי המניות; טענת ההגנה לפיה הסתמך על הצהרת בוזגלו.** אדון בכל אחת מטענות אלה, ואפתח בסוגיית התלות הכלכלית.

אין חולק כי על רואה החשבון המבקר להיות בלתי תלוי בחברה אותה הוא מבקר. ראו בהקשר זה הוראתו המפורשת של סעיף 160(א) לחוק החברות, תשנ"ט - 1999 וכן האמור בתקנה 2 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג - 1973 (להלן "**תקנות רואי החשבון**"), והדברים ברורים. מדברי הנאשם, הן בחקירתו במשטרה והן בבית המשפט, עולה כי לאורך השנים חלה עלייה הדרגתית בשכר הטרחה ששולם לו על ידי החברה, עד לסכום של ₪ 250,000 לשנה. שכר טרחה זה היה הגבוה ביותר ששולם למשרדו של הנאשם מלקוח כלשהו, ובהפרש ניכר. בין אם נתייחס לסכום של ₪ 40,000 שאותו הזכיר ב-ת/1 ובין אם נתייחס לסכום של ₪ 60,000 שאותו ציין בעדותו בבית המשפט, כשכר הטרחה השני בגובהו בהכנסות המשרד, הרי שמדובר בפער של מאות אחוזים בין שכר הטרחה ששילמה החברה לזה ששילם הלקוח הבא אחריה.

אין חולק, אפוא, כי מדובר היה בלקוח חשוב ומשמעותי מנקודת מבטו של הנאשם. עם זאת, רחוקה הדרך בין מסקנה זו לבין ביסוס טענה בדבר קיומה של תלות כלכלית, שבכוחה להוות אינדיקציה לנכונות פוטנציאלית מצדו של הנאשם לשתף פעולה עם החברה ולסייע לה ביוזעין להעלים מס. שכר הטרחה ששולם אכן גבוה, הן נומינלית והן באופן יחסי ללקוחות אחרים, אך הנאשם לא נשאל ולו שאלה אחת בנוגע להיקף הכולל של הכנסותיו, למספר הלקוחות של משרדו ולמשמעות הסכומים ששולמו לו על ידי החברה ביחס לכלל הכנסותיו. המאשימה אף לא טרחה להציג ראיות כלשהן בנושאים אלה והסתפקה בעצם היקפו של הפער בין התשלום מהחברה לתשלום הגבוה ביותר ששילם לקוח



אחר. בכך אין די כדי לבסס ולו באופן ראשוני טענת תלות כלכלית, שהרי הנתון הרלבנטי אינו ההשוואה ללקוח השני בגודלו של הנאשם אלא לכלל הכנסותיו השנתיות.

כך למשל, בעוד תשלום של 250,000 ₪ עשוי להעיד על תלות כלכלית כאשר סך ההכנסות של המשרד עומד על חצי מיליון או אפילו על מיליון ₪, ברי כי אין מקום לדבר במונחי תלות, גם כאשר מדובר בלקוח חשוב, מקום בו הכנסת המשרד עומדת על 5 או 10 מיליון ₪ בשנה. בהיעדר כל מידע בנוגע לנתונים אלה, אין מקום ליתן משקל כלשהו לטענת המאשימה, אשר לא הוכחה כדבעי, בדבר קיומה של תלות כלכלית של הנאשם בחברה ובבוגלו.

הטענות בדבר **הימנעות מהתנהלות חקרנית וקפדנית ובדבר הסתמכות בלתי ראויה ובלתי מספקת על הצהרות בוגגלו**, כרוכות זו בזו ועל כן יידונו במשותף. בהקשר זה הפנתה המאשימה לדבריו של הנאשם, הן בהודעתו ת/1 והן בעדותו בבית המשפט, בדבר הבדיקות הקפדניות אותן נהג דרך כלל לערוך במסגרת תהליך הביקורת, ובאופן ספציפי בכל הנוגע לרישום הוצאות ה"פרוטקשן", וזאת בהשוואה להיעדרן של אותן בדיקות והסתמכות על הצהרתו של בוגגלו בלבד, כאשר מדובר בהוצאות קידום הפרויקטים.

במסגרת זו נטען כי בעוד מדבריו על אופן ביצוע הביקורת עלה ככלל כי הוצאות כל פרויקט נבדקות ומנותחות ביחס להיקף המכרז, להכנסות ולקצב ההתקדמות של הפרויקט, הרי שביחס להוצאות קידום הפרויקטים לא ידע כלל הנאשם לשייך אותם למכרז כזה או אחר, ובוודאי שלא להבהיר כיצד אותן הוצאות גבוהות בסך 8.4 מיליון ₪ עולות בקנה אחד עם היקף המכרז והתקדמותו. הפער בהתנהלותו של הנאשם בולט גם בהשוואה לאופן בו נהג בעת שאישר את תשלומי ה"פרוטקשן" כהוצאה מוכרת, שהרי לדבריו, ובשונה מרישומי קידום הפרויקטים, מעבר לשיחות שקיים בנושא עם בוגגלו גם יצא לסיור בשטח והתרשם מהתופעה ואף ידע לומר באילו שנים מדובר, מה היקף הסכומים ששולמו והאם היו סבירים ביחס להכנסות הפרויקטים.

טענת המאשימה, בהקשר הנוכחי, הנה, אפוא, כי על פי דברי הנאשם עצמו, חרג הוא באופן בו אישר את רישום הוצאות קידום הפרויקטים כהוצאה מוכרת, אל מול דרך התנהלותו הרגילה בעת ביצוע מהלכי ביקורת בכלל ובפרט בהשוואה לאופן בו בחן את טענות תשלומי הפרוטקשן. על רקע זה, טענת ההגנה של הנאשם, לפיה הסתמך על דברי בוגגלו, ללא כל פעולת בדיקה וחקירה, מתגלית במערומיה, ומעידה על כך שלמעשה היה ער במקרה זה לכך שאותן הוצאות נטענות לא הוצאו למטרות עסקיות לגיטימיות ולא היו מותרות בניכוי.

אם אפנה כעת ממישור הטענות לבחינת הראיות עצמן, אזי עיון בהודעת הנאשם ת/1 אכן חושף אמרות מסוימות, אשר מעוררות סימני שאלה בדבר מידת החקרנות שגילה הנאשם לגבי אותן הוצאות קידום פרויקטים, ובדבר הנתונים שעמדו לפניו בעת שקיבל את ההחלטה על רישום ההוצאות ודרישתן בדו"חות הכספיים. בין אלה יש למנות את הדברים שתועדו בשורות 225-231 להודעה לפיהם: **"אין לי פירוט מדויק של מה זה היה בזמנו, כנראה גם לא הוצגו אסמכתאות וכנראה לא המשכנו לדקדק בסוגיה הזאת איך נרשם ללא אסמכתא סכומים מהותיים וזה נשאר כך"** וכן את תשובתו **"כנראה שלא"** במענה לשאלה אם נראה לו הגיוני לרשום הוצאות בסך 5.6 מיליון ₪ בלי לראות אסמכתא (שם, ש' 234-235). עוד ראויים לציון, בהקשר הנוכחי, דבריו בשורות 272-274, ביחס להוצאות קידום הפרויקטים, ולפיהם: **"לפי זכרוני הדברים האלה נרשמו ללא אסמכתא וזה דברים של שנים אחורנית לפני 2006, קיבלתי מידע ממנו לפני כמה שנים ואני האמנתי לו, אני טמבל מה אני אעשה"**.

בשים לב לציטוטים הנ"ל מתוך ת/1 נקל להזדהות עם טענת המאשימה לפיה מתחייבת במקרה זה המסקנה כי הנאשם לא דרש ולא חקר, אלא קיבל את הצהרתו של בוגגלו כדברי אלוהים חיים ורשם את ההוצאות על יסוד אותה הצהרה



בלבד, ללא כל פעולת ביקורת, באופן המעיד על שיתוף פעולה מודע מצדו לניסיון העלמת המס. אלא שהתמונה העולה מכלל אמרתיו של הנאשם, ואשר הוכחה לטעמי באופן מספק, בוודאי לצורך ביסוס ספק סביר באשמתו, הנה שונה, ולפיה למעשה לא זכר כלל הנאשם בעת שנחקר במשטרה, ואף לא בעת שהעיד בבית המשפט, את הנסיבות שהביאו אותו לאשר את רישום ההוצאות שבמחלוקת.

מסקנה זו נתמכת בראש ובראשונה בדברים ברורים שאמר הנאשם עצמו בעת שנחקר במשטרה בדצמבר 2015, בחלוף 9 שנים לערך מאז התרחשו האירועים עליהם נחקר. מרגע שהוצגה לפניו לראשונה כרססת החו"ז ותשומת לבו הופנתה לרישום בדבר "הוצאות קידום פרויקטים", הבהיר הנאשם כי הוא אינו זוכר במה מדובר, וכי הנחתו שמדובר בהוצאות ששולמו עבור קידום פרויקטים כאלה ואחרים מבוססת אך ורק על השם שניתן להוצאה ונרשם בכרססת (ת/1 ש' 207-211). גם במענה לשאלות חוזרות ונשנות של החוקרים בדבר מהות אותן הוצאות השיב הנאשם פעם אחר פעם כי אינו יכול לזכור זאת כיום (שם, ש' 212-214, ש' 218-219, ש' 236-237, ש' 257-260, ש' 374-376, ש' 385-386).

באופן דומה, כאשר מטיחים בו החוקרים, לאחר שמסר תשובתו לפיה האמין לבוזגלו, כי יש לו אחריות לדברים כרו"ח, שב והסביר כי הוא אינו יכול לזכור מה ארע לפני זמן כה רב וההנחה שפעל מתוך אמון שנתן בבוזגלו מבוססת על הערכתו, "**למיטב זכרונו**" (ראו שם, ש' 275-280). גם כאשר נשאל על ההעברה בסך 6.9 מיליון ₪ מחשבון החברה לחשבונו של בוזגלו בתחילת 2006, השיב שהוא מניח שהשאלה לגבי טיבה של אותה העברה חריגה עלתה בזמן אמת, אך הוא אינו יכול לזכור כעת את פרטי ההסבר שניתן אז, לפני שנים כה רבות (שם, ש' 321-328).

יתרה מכך, לצד אותן אמירות שצוטטו ואשר עשויות להתפרש כמעידות על הימנעות מכל פעולת בדיקה או חקירה, והשענות מוחלטת על הצהרותיו של בוזגלו, כוללת אותה הודעה ממש גם אמירות אחרות, שונות בתכלית, ולפיהן ייתכן בהחלט שבזמן אמת הוצגו לפני הנאשם מסמכים או ראיות אשר הניחו את דעתו בדבר אותנטיות טענותיו של בוזגלו, ותמכו באופן סביר בטענתו כי מדובר היה בהוצאות עסקיות מותרות בניכוי. כך למשל, מסר בשורות 347-348 להודעה ת/1 כי "**יכול להיות שיש גיבוש של אסמכתאות או דף נייר עבודה או ריכוז הוצאות או תיקון קטן או אסמכתאות, לא בדקתי אבל אני מניח שחומר כזה נגנז כבר**". בהמשך ההודעה אף התייחס לאפשרות שהונחו לפניו אסמכתאות שאינן חשבוניות, או שהוצגו חשבוניות אך היה צורך שלא לחשוף את שם הספק, ולכן נפתחה כרססת "הוצאות קידום פרויקטים" חלף פתיחת כרטיס ספק ורישום בו.

על טענות אלה, אשר עלו כאמור עוד בחקירתו במשטרה ת/1, חזר הנאשם, וביתר שאת, בעדותו בבית המשפט, בה הבהיר כי גם כשנחקר במשטרה וגם כיום אינו זוכר את פרטי האירוע, וכל תשובה שמסר בהקשר זה ב-ת/1 לא הייתה אלא השערה, אשר התבססה על המסמכים שהוצגו לפניו. עוד שב וטען כי בהחלט ייתכן שבזמן אמת היו לפניו מסמכים אשר תמכו ואימתו את דבר קיומן של הוצאות קידום הפרויקטים, שכן הרישום שביצע מעיד על כך שבעת שבוזגלו הציג בפניו את הדרישה לניכוי אותן הוצאות, נחה דעתו של הנאשם כי יש סבירות גדולה בדבריו.

ישאל השואל כיצד ניתן לתת אמון בטענת הנאשם כי הוא אינו זוכר את שאירע במדויק בשלהי שנת 2006 או ב-2007, והאם אין מדובר אלא בהעמדת פנים כוזבת שכל מטרתה להתחמק מאחריות לרישום ההוצאות ללא כל אסמכתא, ללא כל פעולת בדיקה וחקירה, אך ורק על מנת לרצות את בוזגלו ולסייע בידו להעלים מס. והנה, לשאלות אלה ניתנה תשובה משכנעת וניצחת, המעידה בעליל על כך שבעת שנחקר במשטרה לא זכר הנאשם את השתלשלות האירועים בנוגע לרישום הוצאות קידום הפרויקטים.



מסקנה זו מבוססת על העובדה שלזכות הנאשם עמדו לכל הפחות שתי טענות הגנה כבדות משקל, אשר הוכחו במהלך המשפט, ואשר אותן נמנע מלהזכיר בעת שנחקר במשטרה. הטענה הראשונה נוגעת לאותו **ביאור מס' 11 בדו"חות הכספיים**, ביאור שכתב הנאשם ואשר חשף מפורשות את העובדה כי דרישת ההוצאות מבוססת על הצהרת בעלי החברה ואינה נתמכת באסמכתאות. הטענה השנייה עניינה העובדה, שזכתה לעיגון בתע"צ מטעם פקיד השומה, כי לאחר הגשת הדו"חות הכספיים לשנת 2006 **נערך דיון בנושא ובסופו הוחלט על אישור השומה העצמית** לשנה זו. מדובר בשתי טענות משמעותיות, אשר נפקותן תידון בהמשך, אך בהקשר הנוכחי די לנו בעובדה כי על אף חשיבותן הרבה להגנתו, נמנע הנאשם מלציין אותן במהלך חקירתו. עובדה זו מעידה בעליל על אותנטיות טענותיו לפיהן לא זכר את האירועים שהתרחשו סביב רישום אותן הוצאות, שהרי אילו היה זוכר את שהתרחש היה ללא ספק מציין את אותן שתי טענות הגנה משמעותיות, ומספק להן דגש וקונטקסט הולם. משלא עשה כן, אין לי ספק כי הדבר נבע מקשיי זיכרון טבעיים ואותנטיים, בחלוף פרק זמן כה ארוך, ולא מתוך ניסיון להסתיר את מחדליו.

עוד אשוב ואדרש בהמשך לסוגיות אלו, וכן למשמעות שיש ליתן לטענה כי ייתכן שבזמן אמת החזיק הנאשם ברישומים ובניירות עבודה, אשר תמכו בהצהרת בוזגלו שמדובר בהוצאות אותנטיות ומותרות בניכוי. בעת הזו הנקודה החשובה היא כי יש להכיר בקשייו של הנאשם לשחזר את שאירע שנים כה רבות טרם נחקר בנושאים הללו, ולראות בהם משום תיאור אותנטי של מצבו בעת שנחקר. על רקע זה, אין מקום להסיק מסקנות מההשוואה שמבקשת המאשימה לערוך בין התנהלותו הרגילה במהלך הביקורת, או בין דרך הפעולה שנקט כאשר בחן את סוגיית הפרוטקשן, לבין הדרך בה פעל בנוגע לאישור הוצאות קידום הפרויקטים. את דרך התנהלותו הרגילה לא התקשה, באופן טבעי, לתאר, ואף הנתונים בנוגע לעניין הפרוטקשן היו טריים דיים בזיכרונו על מנת שיוכל לפרטם. מאז טיפל בסוגיית "הוצאות קידום פרויקטים", לעומת זאת, חלפו שנים רבות, במהלכם טיפל מן הסתם בעניינים מקצועיים רבים, ואין לבוא כלפיו בטרניה על כך שלא הצליח לשחזר, על יסוד הכרטסות שהוצגו לפניו, הא ותו לא, מה הייתה מהותן של אותן הוצאות ומה היה התהליך המפורט שהביא אותו לאשרן ולרשמן במסמכי החברה.

הסוגיה האחרונה שהעלתה המאשימה בטיעוניה בהקשר הנוכחי, עניינה **שקרי הנאשם ביחס לקשריו עם בעלי המניות**. לטענת המאשימה, ניסה הנאשם בעדותו בבית המשפט להרחיק עצמו מבוזגלו ולהמעיט באינטנסיביות הקשר ביניהם. כמו כן, הרחיק את עצמו מבר וטען כי הוא עצמו לא ישב עמו על כרטסת החו"ז מדי שנה, וכי היה זה רואה חשבון אחר ממשרדו שעשה כן, אך הוא אינו יכול לזכור מי עשה כן בשנת 2006. אציין בקצרה כי עיינתי בהפניות שצוינו בהקשר זה בסיכומי המאשימה (ראו סעיפים 89-91), ולא מצאתי בהם אינדיקציה לניסיונות הרחקה בוטים מצד הנאשם כלפי בעלי המניות, ובוודאי לא למה שניתן לתאר בצורה כלשהי כדברי שקר.

הנאשם אכן ציין כי עיקר, אם לא כל, האינטראקציה שלו, הייתה עם בוזגלו ולא עם בר, אך הדברים עולים בקנה אחד עם חלוקת התפקידים בין בעלי המניות בחברה, כפי שתוארה על ידי כלל העדים, לרבות בר עצמו. האפשרות שרואה חשבון אחר ממשרדו הוא שישב עם בר על כרטסת החו"ז אינה נשמעת בלתי סבירה, והעובדה כי בדיעבד לא זכר הנאשם את שמו של רואה החשבון אינה נדמית בעייתית, ומה גם שאם הייתה לשאלה זו חשיבות כלשהי בוודאי יכולים היו החוקרים לברר זאת עם בר עצמו או מתוך הרישומים והיסטוריית ההעסקה במשרדו של הנאשם.

התוצאה היא כי לא מצאתי בסיס של ממש לטענה בדבר שקרים שהשמיע הנאשם בהקשרים אלה, כפי שלא מצאתי מוקדם יותר בסיס לטענה כי הוכח דבר קיומה של תלות כלכלית של הנאשם בבוזגלו ובחברה. באשר לאמרות "המפלילות" המופיעות ב-ת/1, מהן משתמע כי רישום ההוצאות אושר ללא בדיקה חקרנית ועל יסוד הצהרתו של בוזגלו בלבד, הרי כפי שהסברתי בהרחבה, אינני נכון לראות בהן משום סוף פסוק. מכלול הראיות מעיד בבירור על כך שבעת שנחקר הנאשם במשטרה, ואזכיר כי באותה עת הוצגו לפניו כרטסות החו"ז בלבד והוא התבקש להסבירם ללא כל



הכנה מוקדמת, לא זכר הנאשם כלל את האירועים שאפפו את רישום ההוצאות שבמחלוקת, ותשובותיו היו מבוססות רק על השערות שנבעו מטיב הרישומים ועל הניסיון, שלא צלח, לשחזר את האירועים. מסיבות אלה, אין לטעמי לייחס משקל של ממש לטענות התביעה בנוגע למשמעות המפלילה של דברי הנאשם במשטרה ובבית המשפט.

הדו"חות הכספיים וכרטסות החו"ז:

המקור הראיתי השלישי עליו מבקשת המאשימה להסתמך הנו הרישומים שערך הנאשם בדו"חות הכספיים ובכרטסות החו"ז, המעידים, כך על פי הטענה, על נקיטה בדרכי הסתרה מכוונות מצדו.

אחת הטענות המרכזיות שמעלה המאשימה, בהקשר זה, נוגעת לחוסר הסבירות הכרוכה בעובדה כי על פי הדו"חות הכספיים ת/136, נוצרו אותן הוצאות "קידום פרויקטים" יש מאין בשנת 2006, שהרי בכל הנוגע לשנת 2005 לא נרשמו כלל הוצאות מסוג זה. יתרה מכך, מדובר ב"קפיצה" משמעותית ובלתי הגיונית, מסכום של 0 הוצאות ב-2005 ללא פחות מ-8.4 מיליון ₪ בשנת 2006, סכום המהווה כ-16% מסך עלות העבודות שביצעה החברה באותה שנה.

זכור, במענה לתהייה זו, ציין הנאשם, הן בהודעתו ת/1 והן בעדותו בבית המשפט, כי על אף שאינו זוכר את האירועים עצמם, ניתן ללמוד מהאופן בו פיצל את הרישום בין שני תאריכי ערך שונים, כי הזיכויים שנרשמו בגין הוצאות "קידום פרויקטים" לתאריך 1.1.06 מבטאים הוצאות שהוצאו לאורך מספר שנים שקדמו לשנת 2006, ורק הזיכויים שנרשמו לתאריך ערך 1.9.06 מתייחסים להוצאות משנת 2006 עצמה. הנאשם הסביר כי על פי נהלי העבודה שסיגל לעצמו, כאשר הוא רושם פקודה מיום הראשון לינואר הרי שהיא מתייחסת לנתונים היסטוריים של מספר שנים קודמות. דבריו אלה לא נסתרו, ואף לא הוטל ספק בלגיטימיות של דפוס עבודה מעין זה. טוען אפוא הנאשם, כי הסכום של 8.4 מיליון ₪, סכום גבוה ומשמעותי לכל הדעות, אינו מבטא הוצאות ששולמו בשנת 2006 לבדה, אלא כאלה שנפרשו לאורך מספר שנים, כך שסכום ההוצאות השנתי נדמה סביר ואינו מעורר חשד.

במענה, טוענת המאשימה בסיכומיה, כי טענת הנאשם, לפיה מדובר בהוצאות שהוצאו לאורך מספר שנים קודמות, הנה חסרת כל בסיס, וזאת משום שהיא נסתרת בדו"חות הכספיים עצמם. הסתירה נעוצה בכך שעל פי יתרות הפתיחה לשנת 2006 בכרטסות החו"ז של בעלי המניות, אשר מצאו את ביטויים גם בעמ' 3 ל-ת/136, עמדו בעלי המניות ביתרת זכות נמוכה של פחות מ-100 אלף ₪. משמע, החוב בסך מיליוני ₪ שחבו בעלי המניות לחברה, ואשר על מנת לכסותו נרשמו הזיכויים בגין "הוצאות לקידום פרויקטים", נוצר כולו במהלך שנת 2006. אילו היו בעלי המניות מושכים כספים מהחברה, ועושים בהם שימוש לצורך "קידום פרויקטים", בשנים עברו, היו נתונים אלה צריכים למצוא את ביטויים בכרטסות ובדו"חות, כך שיתרת הפתיחה לשנת 2006 הייתה משקפת חובות בהיקפים ניכרים של מיליוני ₪ של בעלי המניות לחברה. משלא כך הם פני הדברים, מתחייבת המסקנה כי החוב נוצר כולו בשנת 2006, והפיצול שערך הנאשם בין שני תאריכי ערך הנו מלאכותי ונועד להסוות את מעשי המרמה ולהטמיע את הסכומים ברישומים מבלי לעורר חשד.

טענה זו של המאשימה מחוכמת ושובת לב, אך לאחר שנתתי דעתי למכלול הנתונים אינני סבור כי ראוי להעניק לה משקל ממשי. ראשית, וזה העיקר, אני סבור כי ככל שביקשה המאשימה לעשות שימוש בטענה מעין זו היה עליה לחקור את הנאשם בנושא זה במהלך החקירה הנגדית שלו בבית המשפט. בפועל, לא נשאל הנאשם ולו שאלה אחת בנושא זה, הנתונים עליהם מבקשת המאשימה להתבסס לא הוצגו לפניו והמסקנה שמבקשת התביעה להסיק לא הוטחה בו. כידוע, הרישום החשבונאי הנו תחום מקצועי מורכב, אשר כלליו אינם בגדר ידיעה שיפוטית, וככל שמבקשת התביעה להסיק מסקנות נחרצות מאותו רישום היה עליה לבסס את אותן מסקנות בהיבט המקצועי ולכל הפחות לאפשר לנאשם להתייחס אליהן, על מנת לאפשר לו לספק הסבר חלופי.



ודוק, דברים אלה אינם נאמרים בעלמא, ואין מדובר אך באפשרות תיאורטית ורחוקה לפיה עשוי היה הנאשם להיות מסוגל לספק הסבר לתופעה החשבונאית עליה הצביעה המאשימה, שכן הסבר אפשרי לתופעה זו הוזכר על ידי הנאשם אגב אורחא עוד בהודעתו ת/1, במהלך סקירת השירותים שהעניק לחברה. כוונתי לכך שבעת שנשאל לגבי הקצאת דיבידנדים התייחס הנאשם לכך שנהג לעיתים לרשום המחאת זכויות לדיבידנד בין ביבי כבישים לחברת "בר לבב", תוך הסבת הזכאות לכספים לכרטיסי החו"ז בחברה. בדרך זו, הוקטנו החובות שנרשמו קודם לכן בכרטיסי החו"ז בחברה כתוצאה ממשיכות הבעלים הרבות, והיתרה הועברה לכרטיסות החו"ז בחברת "בר לבב" (ראו ת/1, ש' 94-100).

כמובן שאין ביכולתי או בכוונתי לקבוע כי הסיבה לכך שכרטיסות החו"ז לא שיקפו בתחילת שנת 2006 חובות משמעותיים של בר ובזוגלו לחברה הנה כי בוצע לקראת סוף 2005 אותו תהליך של "המחאת חוב". אלא שעצם קיומו של תהליך מעין זה, המספק הסבר פוטנציאלי למצב הרישומים, ואשר אינו סותר את גרסת הנאשם לגבי פרישת הוצאות "קידום הפרויקטים" על פני מספר שנים, מעיד על כך שלא ניתן לקבל את פרשנות התביעה למצב החשבונאי, מבלי שזו זכתה לעיגון מקצועי כלשהו ומבלי שניתנה לנאשם הזכות להתעמת עם פרשנות זו. לפיכך, אינני מקבל את טענת המאשימה כי הרישומים בדו"חות עצמם מעידים על כך שהפיצול בין תאריכי הערך היה פיקטיבי וסותרים את טענת הנאשם לפיה מדובר היה בהוצאות שהתפרשו על פני מספר שנים. באופן דומה יש להתייחס לטענת המאשימה בסיכומים לפיה העובדה שמדובר בסכום הוצאות "עגול", מעיד על פיקטיביות ההוצאות. הנאשם לא עומת במהלך החקירה הנגדית עם נתון זה ועם המשמעות שמבקשת המאשימה להעניק לו, כך שלא ניתנה בידו הזדמנות הוגנת לספק הסבר, ומה גם שמעדויות עלו בהקשרים שונים הסברים פוטנציאליים לפיהם מדובר בצבר גדול של הוצאות לגורמים שונים, על פני מספר שנים, שאוחדו בעצה אחת עם בזוגלו לכדי אומדן כולל.

קושי משמעותי יותר מנקודת מבטו של הנאשם מעורר הפיצול בסכומי הוצאות "קידום הפרויקטים" בין כרטיסי החו"ז של בזוגלו ובר. כזכור, בכרטיס החו"ז של בזוגלו נרשמו זיכויים בסך 4.1. ו- 1.5 מיליון ₪ ובכרטיס החו"ז של בר זיכויים בסך 2.1 ו- 0.7 מיליון ₪. עצם הפיצול בין הכרטיסות אינו בעייתי כשלעצמו, שהרי בהחלט ייתכן כי כל אחד מבעלי המניות הוציא סכומים אחרים למטרות "קידום הפרויקטים", אך בהתחשב בחלוקת התפקידים בחברה ובתשובות שסיפק הנאשם לגבי הקשר המצומצם, עד כדי לא קיים, שניהל עם בר, בהחלט מתעוררים בנושא זה סימני שאלה.

כלל העדויות שהובאו תומכות אמנם בדברי הנאשם לפיהם בזוגלו הוא שעסק בכלל העניינים הפיננסיים והוא שעמד איתו בקשר במכלול נושאים אלה, אך לנוכח נתונים אלה נשאלת השאלה הכיצד היה בר מעורב בתשלום הוצאות "קידום הפרויקטים" וכיצד ייתכן כי הזיכויים נרשמו לזכותו מבלי שהנאשם שוחח עמו בנושא וידע אותו על כך. תשובה אפשרית לשאלה זו ניתן למצוא בראיות המעידות על כך שבזוגלו עשה בכרטיס החו"ז של בר כרצונו, כפי שאף משך לעיתים שיקים מחשבון החברה תוך זיוף חתימתו של בר, ובכל זאת נדמה כי רישום הפעולות על ידי הנאשם בחשבון של בר, מבלי שהוא עומד עמו בקשר, מעדכן אותו ומקבל את הסכמתו, מעוררת סימני שאלה שנתרו ללא מענה משכנע.

מבלי לגרוע מהאמור לעיל אציין כי סימני שאלה שונים מתעוררים גם בנושאים אחרים, אשר דומה כי היחידה החוקרת לא טרחה ליתן להם מענה מספק. ניתן להבין תופעה זו בהתחשב בכך שעיקר המאמץ החקירתי התמקד, ובצדק, בחשדות למתן שוחד ולשחיתות חמורה במסגרת פעילותה של מע"צ, ואילו הסוגיות בהן עסקין הנן שוליות וצדדיות לנושא מרכזי זה. עם זאת, כאשר הוחלט לבסוף להגיש כתב אישום גם נגד רואה החשבון, בגין רישום כזה או אחר בספרי החברה, עשויות גם סוגיות הנדמות לחוקרים שוליות לקבל משמעות ניכרת, וזו מונחת בהכרח לפתחה ולחובתה של המאשימה.

בהקשר הנוכחי אצביע למשל על רישומי ההעברות הבנקאיות הגבוהות מחשבון החברה, שבוצעו על פי כרטיסות החו"ז



ביום 5.1.06, 6.9 מיליון ₪ לבזגלו ו-3.6 מיליון ₪ לבר. עיון בדף החשבון של החברה ת/133, מלמד במפתיע על העברה בודדת בסך 10.5 מיליון שנרשמה באותו תאריך, ולא על שתי העברות נפרדות ליעדים שונים. לאן עברו הכספים, מדוע ולאילו מטרה? איש לא טרח לברר. בזגלו שמר ככלל על זכות השתיקה והנאשם, מטבע הדברים, לא זכר את ההסברים שניתנו בשעתו. גם מנהלת החשבונות שטיפלה בכך, שושנה לביא, כלל לא נחקרה בנושא. יתרה מכך, אפילו בר עצמו, אשר קיבל על פי הרישומים סכום עתק של 3.6 מיליון ₪, לא עומת עם הרישום בעת שהוצגו לו כרטסות החו"ז במהלך חקירתו, כמפורט בתמליל ת/105. לצוות החקירה הפתרוני.

טענה נוספת שמעלה המאשימה בנוגע לדו"חות הכספיים נוגעת לביאור 11, במסגרתו ציין הנאשם כזכור כי הוצאות קידום הפרויקטים אינן נתמכות באסמכתאות, אלא מבוססות על הצהרת בעלי החברה. לטענת המאשימה, ביאור זה הוא בבחינת רב הנסתר על הנגלה, ונועד לגלות טפח ולהסתיר טפחיים. הטענה כי הנאשם לא רשאי היה להסתפק בביאור, אלא נדרש לכל הפחות לרשום הסתייגות מפורשת לגבי הוצאה זו במסגרת הדו"חות הכספיים, תידון בהרחבה בהמשך, במסגרת הפרק הבא להכרעת הדין. בשלב זה יתמקד הדיון בטענות בדבר מיקומו של הביאור ומידת הבולטות שלו בדו"חות. בהקשר זה, טוענת המאשימה כי העובדה שמדובר בביאור האחרון בדו"ח, אשר נדחק לשולי עמ' 9, מבלי שניתנה קודם לכן הפניה לביאור, בניגוד לביאורים 9-2 למשל, מלמד על ניסיון להסתיר ולהדחיק את הביאור, ורק עיון מעמיק מתוך שקידה סבירה של הקורא חושפת את דבר קיומו של הביאור.

לטעמי, אכן מוטב היה אילו היה הנאשם רשם הפניה מפורשת לביאור 11 בעמ' 5 לדו"חות, לצד רישום ההוצאה בגין "קידום פרויקטים" במסגרת רשימת עלות העבודות. הפניות מעין אלה נעשו לגבי ביאורים 9-2, במקומות המתאימים בדו"ח, ולא ניתן הסבר משכנע מצדו של הנאשם להימנעות ממתן ההפניה לגבי ביאור 11. עם זאת, הטענה לפיה מדובר בניסיון הסתרה מכון נדמית מרחיקת לכת. ההתייחסות להוצאות קידום הפרויקטים מופיעה במקום המתאים על פי הכללים המחייבים, במסגרת רשימה א' לדו"ח רווח והפסד, בעמ' 5 לדו"ח. כל יתר הנושאים המפורטים בביאורים 9-2 מופיעים בדו"ח בעמ' 4-2, כלומר לפני המקום בו מוזכרות הוצאות קידום הפרויקטים, ועל כן העובדה כי מדובר בביאור האחרון, ביאור 11, אינה מפתיעה, והיא תולדה טבעית של סדר הדברים. כמו כן, גם אם נכונה הטענה כי נדרשת "שקידה סבירה" על מנת לעמוד על דבר קיומו של הביאור, דומה כי במסמכים המוגשים לבחינת רשויות המס, ניתן בהחלט להניח כי אלה ייקראו על ידי רכזי החוליות בשקידה סבירה ובקפדנות, וכאשר מדובר בביאור מפורש ובהיר, הממוקם על פי סדר הדברים ההגיוני, אין בסיס לטענה כי במיקומו יש משום ניסיון הסתרה כלשהו.

פעולות הנאשם כרואה חשבון מבקר:

מקור רביעי ואחרון לתשתית ראייתית נסיבתית לחובת הנאשם מבקשת המאשימה למצוא בטענות לפיהן הפר הנאשם באופן בוטה את החובות המוטלות עליו על פי דין במסגרת פעילותו כרואה חשבון מבקר, הפרות המבססות אינדיקציה נוספת לידיעתו של הנאשם כי מדובר בסכומים אסורים בניכוי. הטענה המרכזית, בהקשר זה, הנה כי היה על הנאשם לרשום לכל הפחות הסתייגות ברורה ומפורשת, במסגרת הדו"חות הכספיים, מאישור ההוצאות לקידום פרויקטים כהוצאות מוכרות, וכי לא היה רשאי להסתפק בביאור לקוני בדבר העדר אסמכתאות. עוד נטען כי הנאשם לא רשאי היה, בהתאם לכללים המקצועיים המחייבים, להכיר בהוצאות "קידום הפרויקטים" כהוצאות מותרות בניכוי, בהעדר אסמכתאות ברורות התומכות בכך, והעובדה כי אישר רישום ההוצאות ללא אסמכתאות שכאלה מעידה על כך שסייע במודע לניסיון העלמת המס מצד החברה. אדון כעת בכל אחת מטענות אלה.

באשר לשאלת **חובת רישום ההסתייגות**, הרי שאין חולק כי חוות הדעת שצירף הנאשם לדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2006, הייתה בלתי מסויגת, ונוסחה על פי הנוסח האחיד. חוות דעת מסוג זה, שמורה למקרים בהם המבקר



"ביצע את בדיקתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ותוצאות בדיקתו הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, תוך יישום עקבי של כללים אלה, וניתן בהם גילוי נאות. במקרה זה תהיה חוות דעתו "חוות דעת בלתי מסוייגת", לאמור: דוח שבו הוא מחווה את דעתו, ללא הסתייגות, כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה." (לשכת רואי חשבון בישראל, **תקן ביקורת 72** בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד, (להלן: "**תקן הביקורת**" סעיף 9).

תקן הביקורת נועד, בין היתר, לסייע בזיהוי הנסיבות העלולות לחייב את המבקר לרשום הסתייגות, או אף לתת חוות דעת שלילית או להימנע ממתן חוות דעת כלל, וכן לקבוע את הצורה והתכנים שיש לכלול בהסתייגות, בחו"ד שלילית או בהימנעות (שם, סעיפים 4.2-4.3). תקן הביקורת מפרט ומשלים את הוראות תקנות רואי החשבון, המורות בתקנה 13 כי רואה חשבון יסתייג, בין היתר, מפריטים בדו"ח הכספי שלגביהם אין בדו"ח גילוי נאות או שהם מוצגים באופן שאינו נכון, ובתקנה 15 כי רואה החשבון יימנע מחוות דעת כאשר לא ערך ביקורת בהיקף הדרוש או שלא קיבל את כל הידיעות והביאורים הדרושים לו לגיבוש חוות דעתו.

סעיף 17 לתקן הביקורת שכותרתו "חוות דעת מסוייגת" מורה כי כזו תינתן "**כשקיימת סיבה מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אך ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית כדי שתידרש חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת**". כפי שניתן לראות, מדובר בהנחיה עמומה המותירה מרחב גדול של שיקול דעת לרואה החשבון המבקר.

סעיף 18, לעומת זאת, מפורט יותר, ומצביע על מספר סיטואציות עקרוניות בהן מחויב המבקר לרשום הסתייגות. בינות למקרים אלה מצוינים מצבים בהם אין בדו"חות משום גילוי נאות של עניין הדרוש כדי לשקף באופן נאות את מצב החברה או את תוצאות פעולתה (סעיף 18.1.3), מקרים בהם לא נקט המבקר נוהלי ביקורת שחשבם לדרושים בהתאם לנסיבות (סעיף 18.2.1) או שלא קיבל את כל המידע והראיות הניתנים להשגה והדרושים לדעתו (שם, דוגמא ד') וכן מקרים בהם נוהלי הביקורת שיושמו לא הניבו ראיות מספקות (סעיף 18.2.2). עוד קובע תקן הביקורת כי הסתייגות תהא ברורה ומפורטת, ותבהיר את השפעתה על הדו"חות הכספיים וכי ביאור אינו מהווה תחליף להסתייגות, מקום בו זו נדרשת, גם אם נדונו בה העובדות המתאימות בהרחבה (שם, סעיפים 22, 22.3 ו-23).

האם לנוכח הוראות מחייבות אלה של תקנות רואי החשבון ושל תקן הביקורת של לשכת רואי החשבון היה הנאשם מחויב להסתייג מניכוי הוצאות קידום הפרויקטים במסגרת הדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2006? המאשימה סבורה כי התשובה החיובית לשאלה זו עולה באופן ברור מהמפורט בתקן הביקורת וכי על הנאשם היה לכל הפחות להסתייג מרישום זה ולפרט במסגרת ההסתייגות כי הוצאות אלה הם כספים שנמשכו על ידי בעלי המניות והם מבקשים כעת לקזז את חובם לחברה כהוצאות מוכרות שלה.

עם כל הכבוד לעמדה זו של התביעה, דומה כי מדובר בטענה הדורשת הוכחה, ומצופה היה כי זו תוצג לפני כמקובל באמצעות חוות דעת של מומחים לתחום המקצועי של ראיית החשבון. עיון בקריטריונים הקבועים בתקנות ובסעיפים 17 ו-18 לתקן הביקורת מעיד על קיומו של מרחב ניכר של שיקול דעת לרואה החשבון המבקר, ועל מנת לבסס הטענה כי הנאשם חרג באופן בוטה מחובותיו המקצועיות היה על המאשימה להוכיח בעדויות, ולא על יסוד טענות גרידא, כי כך אכן היה. בפועל, לא הובאו ראיות בדמות עדויות מומחים, או בכל דרך אחרת, לביסוס טענה זו, ואפילו הנאשם עצמו לא נשאל במהלך החקירה הנגדית מדוע לא רשם הסתייגות וגם לא עומת עם הוראות התקנות ותקן הביקורת, אשר



לטענת התביעה הופרו. כל שנשאל הנאשם היה אם שקל שלא לאשר את הדו"ח, ועל כך השיב בשלילה, אך שאלת ההסתיוגות והתנאים המחייבים נקיטה בה כלל לא הועלתה לפניו, על מנת ששיב ויספק הסבר לפעולותיו.

יתרה מכך, הקריטריונים המפורטים בתקנות רואי החשבון ובתקן הביקורת מעידים בבירור כי על מנת לקבוע האם חרג הנאשם מהכללים המקצועיים המחייבים אותו, בוודאי חריגה של ממש אשר עשויה להקים אינדיקציה לכך ששיתף פעולה עם ניסיון העלמת מס מצד החברה, נדרשת בחינה מקיפה של פעולות הביקורת שביצע סביב רישום הוצאות קידום הפרויקטים ושל המידע שהיה בידו באותה עת בנושא זה. רק חשיפה מלאה למכלול הנתונים הללו, לצד חוות דעת מקצועית המפרשת משמעויותיה, תוכל להוות בסיס לקביעה החלטית האם הפר הנאשם את כללי המקצוע אם לאו.

בפועל, איננו יודעים כלל ועיקר באילו פעולות נקט ומה המידע שהיה בידו באותה עת. המאשימה מבקשת כל העת לקבוע כי הנאשם לא עשה דבר וכי הנתון היחיד שהיה בידו בעת שאישר את הרישומים במסמכי החברה היה הצהרתו של בוזגלו כי מדובר בהוצאות שהוצאו לצורך "קידום" פרויקטים עלומים, הא ותו לא. כפי שפרטתי לעיל בהרחבה, לעמדה זו קיים בסיס באמרות מסוימות שהשמיע הנאשם ב-1/ת, אך לצד אותן אמרות ממש גם העלה את האפשרות כי היו בידו מסמכים, ניירות עבודה ומידע נוסף בזמן אמת, אשר בעטיים הונחה דעתו כי מדובר בהוצאות מותרות בניכוי, גם אם אין הן נתמכות באסמכתאות בדמות קבלות וחשבוניות כמקובל.

ברי כי לא ניתן לקבל את טענת המאשימה כי עצם העדרן של אסמכתאות מוביל בהכרח אל המסקנה כי מדובר בהוצאות אסורות בניכוי. כפי שהבהיר הנאשם בעדותו, ולא הובאה כל ראיה מקצועית סותרת, מתירים כללי ראיתו החשבון במקרים מסוימים רישום הוצאות גם ללא אסמכתאות. למעשה, גם התביעה אינה חולקת על עמדה עקרונית זו, ובסיכומיה אף הפנתה בהרחבה לחוזר מס הכנסה מס' 2/2012, מטעמה של רשות המיסים, שעניינו **"אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות"** (להלן: **"חוזר 2/12"**). סעיף 1.2 לחוזר הנ"ל מבהיר מפורשות כי **"חוזר זה ידון במצבים בהם אי-הימצאותן של אסמכתאות לקיומה של הוצאה... אינה מהווה חסם לדרישה והכרה בהוצאה..."**. רשות המיסים מכירה אפוא מפורשות בכך שבתנאים מסוימים, המפורטים בחוזר, ניתן לרשום בדו"חות הכספיים הוצאה, גם אם זו אינה נתמכת באסמכתאות כמקובל.

המאשימה אינה מתעלמת מכך, אך מפנה להנחיות המפורטות בתתי הסעיפים השונים לסעיף 3 לחוזר 2/12, המבהירות באילו פעולות מחויב פקיד השומה לנקוט בטרם יאשר דרישת הוצאות ללא אסמכתאות, כגון בדיקת הסכמים וחוזים חתומים בין הצדדים, קבלת הצהרות מקבלן המשנה הרלבנטי, בדיקת סקרי שוק במקרים המתאימים וכיו"ב. ראוי יהיה להזכיר כי מדובר בחוזר משנת 2012, אשר מן הסתם לא חל על פעולות שבוצעו בשנים 2006-2007, כך שלא ניתן ליישמן במדויק על עניינו של הנאשם, שאף אינו כפוף מן הסתם להנחיות הפנימיות הדקדקניות של רשויות המס. עם זאת, נדמה שהעיקרון ברור, ועל פיו עצם רישום הוצאות ללא אסמכתאות אינו הליך פגום, אך בטרם יאושרו הוצאות חריגות מעין אלה על רואה החשבון לחקור ולדרוש בנסיבות עד שתונח דעתו כי אכן מדובר בהוצאות מוכרות וכי ביכולתו לבסס טענה זו בפני רשויות המס, ככל שיידרש לכך.

אם כך, חוזרים אנו שוב לשאלת המפתח בדבר הפעולות שביצע הנאשם לבדיקת הצהרותיו של בוזגלו בדבר אותן הוצאות "קידום פרויקטים" ובדבר המידע שאסף בנושא זה, ואשר לטענתו הניח את דעתו בדבר אמיתות ההצהרות. אין חולק כי לאותן הצהרות לא נמצאו אסמכתאות, במובן הרגיל של מונח זה בדו"חות הכספיים, והנאשם אף ציין זאת מפורשות בביאור 11 בדו"חות הכספיים. אלא שבכך אין משום סוף פסוק, שהרי ראינו כי ניתן בנסיבות מסוימות לדרוש הוצאות גם בהעדר אסמכתאות, ובלבד שנערכו הבדיקות ונאספו הנתונים המעידים על אותנטיות הטענות, באופן שאף



מאפשר הוכחתן במידת הצורך בפני רשויות המס באמצעות ראיות חלופיות.

האם ניתן, בנסיבות המקרה שלפנינו, לקבוע ברמה של מעל לכל ספק סביר כי הנאשם לא עשה דבר לבירור העניין ולא החזיק בידיו בזמן אמת ראיות תומכות המאמתות ומגבות את הצהרותיו של בוזגלו בנושא זה? לטעמי, מתחייבת לשאלה זו תשובה שלילית. כפי שהבהרתי לעיל בהרחבה, אני משוכנע לחלוטין כי בעת שנחקר במשטרה בסוף שנת 2015, כמו גם בעת שהעיד בבית המשפט בשלהי שנת 2019, לא זכר הנאשם את מכלול האירועים שאפפו את רישום ההוצאות בדו"חות הכספיים. מסקנה נחרצת זו נסמכת כזכור על העובדה כי בעת שנחקר במשטרה לא העלה, בשל מגבלות הזיכרון, שתי טענות הגנה כבדות משקל העומדות לזכותו: רישום הביאור בדו"חות הכספיים ואישור השומה העצמית לשנת 2006 בתום דיון שהתקיים ברשויות המס. ברי כי אילו היה זוכר את האירועים הללו היה מציין אותם ואף מדגיש את משמעותם, וההסבר היחיד לכך שלא עשה כן הנו כי לא זכר את האירועים, כפי שאף מסר בעדותו בבית המשפט.

על רקע תמונת מצב זו, מובן כי אין לייחס משקל ניכר לאפשרויות השונות שתיאר הנאשם בעדותו לגבי טיב המסמכים, שייתכן שהיו לפניו בעת שנתן את אישורו לרישום ההוצאות במסמכי החברה, כגון רשימות מפורטות של אותם גורמים להם שולמו ההוצאות, ניירות עבודה שונים וכיוצא באלה אסמכתאות וראיות שאינן חשבוניות. כפי שאישר אף הנאשם עצמו, מדובר כיום בהשערות גרידא, בהתבסס על הכותרת שניתנה להוצאות, המעידה על ביצוע תשלומים לצורך "קידום" פרויקטים שונים. העיקר, בהקשר זה, הנו עמדתו העיקשת של הנאשם על הטענה כי בזמן אמת הוצגו לפניו נתונים אשר הניחו את דעתו כי יש בסיס סביר להצהרותיו של בוזגלו בנושא. משהונחה דעתו, לאחר השלמת תהליך הבדיקה, מחויב היה לרשום את ההוצאות במסמכי החברה ולציין בדו"חות הכספיים, תוך הקפדה על גילוי נאות של העובדה כי אותן הוצאות אינן נתמכות באסמכתאות כמקובל, אלא מבוססות, בראש ובראשונה, על הצהרת מנהלי החברה.

לטעמי, בנסיבות המיוחדות של המקרה שלפני, לא ניתן לדחות על הסף את עמדתו זו של הנאשם, ולקבוע כי לא עשה דבר לבחינת טענותיו של בוזגלו, תוך הפרת חובותיו המקצועיות. הנאשם אמנם אינו זוכר מה הפעולות בהן נקט, אך משוכנע כי היו בידו נתונים אשר הניחו את דעתו ביחס לרישום ההוצאות. אין לבוא אליו בטרונות כלשהן על כך שאינו זוכר, שכן השאלות הוצבו לפניו לראשונה בחלוף שנים רבות לאחר התרחשות האירועים, כאשר במהלך עבודתו השוטפת עסק הוא מן הסתם לאורך אותן שנים בסוגיות מקצועיות רבות ומגוונות. מה גם שכאמור, טענתו שאינו זוכר את האירועים נתמכת בראיות כבדות משקל. אין אף לבוא אליו בטרניה על כך שאינו מסוגל כיום לשחזר את שהתרחש באמצעות הנתונים והראיות שהצליח להשיג ולתעד בזמן אמת, שכן אלו, ככל שהיו, בוערו בחלוף תקופת ההתיישנות, ולא נשמעה על טענה לפיה היה על הנאשם לשמור ראיות אלה. נזכיר כי מדובר בפעולות שביצע לכל המאוחר באמצע שנת 2007, ואילו הפעם הראשונה בה נדרש להתייחס אליהן הייתה רק בחקירה בדצמבר 2015, כשמונה וחצי שנים מאוחר יותר.

תטען המאשימה כי אין להניח לטובת הנאשם כי אכן ערך בדיקות ואסף מידע וראיות בנושאים אלה, אך נזכיר כי הנטל מוטל על שכמה להוכיח אחרת, וגם אם מתעוררות ספקות לגבי דרך פעולתו לנוכח האמרות שמסר בחקירתו, אין די בכך כדי לקבוע באופן וודאי כי לא ערך את הבדיקות הדרושות. בהיבט הזה אין מנוס אלא לתת משקל מסוים גם לאמור בתעודת עובד הציבור מטעם רשויות המס, לפיה **"נערכו דיונים בתיק החברה המתייחסים לשנים 2005-2007. תוצאות הדיונים הינן אישור השומות העצמיות לשנים 2005-2006 והסכם שומות לשנת 2007"**.

המאשימה מבקשת שלא לייחס לאמור בתעודה הנ"ל כל משקל, שכן לא ברור על מה היא מבוססת, ומשנדחתה בקשתה לזמן את נציג פקיד השומה עצמו לעדות אף לא ידוע אילו נושאים נדונו באותם דיונים והאם הייתה בכלל



התייחסות לביאור 11 ולהוצאות קידום הפרויקטים. עמדתה זו של המאשימה אינה מקובלת עלי. מאז נפתחה החקירה ועד להגשת כתב האישום חלפו מספר שנים, ובידי המאשימה עמד פרק זמן נכבד אשר אפשר לה מיצוי מלא של החקירה, על כל היבטיה. דומה כי השאלה כיצד התייחסו רשויות המס לדו"ח שהוגש צריכה הייתה להיבחן במהלך החקירה, וזאת במיוחד מקום בו אין חולק על כך שהרישומים ממשרדו של הנאשם, ככל שהיו כאלה, בוערו בהתאם להוראות הדין, ודווקא בידי רשויות המס היו עשויים להימצא מסמכים רלבנטיים במקרה בו נערכו דיונים על השומה העצמית שהוגשה, כפי שאכן קרה בפועל במקרה זה. לפיכך, אין למאשימה להלין אלא על עצמה אם כלל המידע שהיה בידי פקיד השומה לא נאסף על ידה בשלב החקירה, ומשהמידע שבתעודת עובד הציבור ענה בצורה מלאה לשאלות שנוסחו בצו המוסכם שניתן על ידי, לא היה מקום לאפשר לתביעה בשלב מאוחר זה של הדיון, עובר לסיכומים ממש, לפתוח מחדש את הנושא ולהציג ראיות חדשות שכלל לא נאספו עד לאותה עת.

אם נשוב כעת למשמעותם של הנתונים המפורטים בתעודת עובד הציבור, צודקת המאשימה בטענתה כי מהאמור בתעודה לא ניתן להסיק בוודאות כי נושא "הוצאות קידום הפרויקטים" נדון במהלך אותם דיונים וכי הוצגו לרשויות המס ראיות אשר הניחו את דעתו של פקיד השומה כי מדובר בהוצאות שנדרשו כדן. אלא שהנאשם אינו נדרש להוכיח ברמת וודאות כזו או אחרת כי אכן היו בידיו ראיות כאלה. כל שנדרש ממנו הוא לעורר ספק סביר בנוגע לאשמתו, אותה מבקשת כזכור המאשימה לבסס על צבר של ראיות נסיבתיות, אשר לגבי חלק ניכר מהן הבעתי כבר את דעתי לפיה אין בהן כדי להוביל בהכרח אל המסקנה המבוקשת על ידי המאשימה.

מכל מקום, מתעודת עובד הציבור עולה מפורשות כי התקיימו בין רשויות המס לבין החברה, ככל הנראה באמצעות מייצגה, הנאשם, דיונים בנוגע לדו"חות הכספיים ולחיוב במס לשנת 2006. והנה, בניגוד לשנת 2007, לגביה נדחתה השומה העצמית וגובש הסכם שומות, אושרה בתום הדיון השומה העצמית של החברה לשנת 2006. הוזה אומר, אושר הדו"ח הכספי ת/136, ככזה המייצג באופן מהימן דיו, לדעת רשויות המס, את מצבה של החברה ואת היקף חיובה במס.

האם ייתכן כי במהלך אותם דיונים לא עלה כלל עניין הוצאות קידום הפרויקטים, על אף נורת האזהרה שפורטה בביאור 11? לא ניתן כאמור לשלול אפשרות זו על יסוד האמור בתעודה, אך אפשרות מעין זו נדמית דחוקה ובלתי סבירה, וכזו שאינה עולה בקנה אחד עם ההנחה בדבר מקצועיותם של אנשי רשות המיסים ומחויבותם לציבור, לאוצר המדינה ולעקרון של תשלום מס אמת. בנסיבות אלה, דומה כי לכל הפחות יש בתעודה כדי לחזק את טענת הנאשם כי ערך בדיקות מספקות ואסף נתונים מספקים על מנת לרשום את ההוצאות, שאם לא כן כיצד עלה בידו להניח את דעתו של פקיד השומה במהלך אותם דיונים? תעודת עובד הציבור מקנה אפוא תוקף נוסף לטענות הנאשם בדבר מידע שהיה בפניו ואשר הניח את דעתו בדבר לגיטימיות ההוצאות.

סיכום והכרעה:

רבות כבר נכתב לגבי מעמדו ותפקידו של רואה החשבון המבקר, ובמיוחד כלפי רשויות המס, ובצדק הפנתה המאשימה, בהקשר זה, לע"פ 709/78 מ"י נ' אלמונים (1980), בו נאמרו הדברים הבאים, אם כי חשוב להדגיש כי ההקשר היה דיון בהליך משמעתי ולא פלילי:

"... מקובל היום כי על רואה החשבון להתייחס למנהליו ופקידיו של התאגיד המבוקר בדרך של כבדהו, אך גם חשדהו. התפתחותה של הכלכלה המודרנית הגדילה במידה ניכרת את מעורבותו של רואה-החשבון בענייניהם של המבוקרים, ויחד עם מעורבות מוגברת זאת עלו גם חובותיו, ובתוכן חובת הזהירות המירבית. לא עוד הגישה "הג'נטלמנית" של המאה ה-19 שהניחה כדבר מובן



מאליו, כי מנהלי בנקים וחברות גדולות הם כולם אנשים ישרים והגונים, אלא גישה של עירנות וביקורתיות כלפי כולם [...]."

ובהמשך:

"קשה להסכים לדעה כי רואי-חשבון אינם חייבים לבחון ולבדוק היטב כל פרט וכל אינפורמציה, ולחקור כל חשד ממשי בטרם יאשרו שהמאזן מראה בצורה נכונה ומדויקת את מצבו העסקי של הגוף המבוקר. אם כי נכון שבביצוע תפקידם רשאים רואי-חשבון לפעול על סמך ידיעות וביאורים הנאמנים עליהם, אפילו יתגלה אחר כך שהיו כוזבים, אך כל זאת בתנאי שהשתמשו בזהירות ובחריצות ראויים כדי לבחון ולאמת את מהימנותם, ואם נותר ספק בנכונות הדברים, או שלא נחקרו באופן יסודי סימנים המעוררים חשד, לא יוכלו לחוות דעה חיובית על הדו"חות הכספיים ועל המאזן מבלי שיעירו הערות או שירשמו הסתייגות."

האם עמד אפוא הנאשם, במקרה שלפני, בחובותיו המקצועיות לחקור ולדרוש, לבחון ולאמת את הרישומים שערך בנוגע להוצאות "קידום הפרויקטים". רחוק אני מרחק רב, רב מאד, מלקבוע שכך אכן היה. אלא שהשאלה המונחת לפני אינה זו, ואף אינה האם חרג הוא מדפוס הפעולה הראוי באופן שעשוי היה להצדיק העמדתו לדין משמעתי. השאלה שהניחה המאשימה לפתחי הינה האם הוכח מעל לכל ספק סביר כי הנאשם, באופן מודע, רשם את אותן הוצאות ודרש אותן כהוצאות מותרות בניכוי במסמכי החברה, באופן כוזב ובמטרה לסייע לחברה להעלים מס. במענה לשאלה זו, ועל אף החשדות הכבדים, אשיב כי לאחר בחינת מכלול הראיות ולימוד מדוקדק של טענות הצדדים לא שוכנעתי ברמת הוודאות הנדרשת להרשעה בפלילים כי כך אכן היה.

כפי שתיארתי לעיל, ביקשה המאשימה לשכנע באשמתו של הנאשם על יסוד ארבעה מקורות ראייניים נסיבתיים, המבססים לטעמה, ביחד ולחוד, את אחריותו של הנאשם למעשים המיוחסים לו. מהטעמים שהובאו לעיל בהרחבה רבה, לא מצאתי במקורות אלה, אף לא בהצטברותן, בסיס איתן דיו להרשעת הנאשם. דבריו של **ישראל בר** אמנם הצביעו על הימנעות מכוונת מצדו של הנאשם מקבלת מידע פרובלמטי בנוגע לשימוש שנעשה בכספים שנמשכו מהחברה, אך אלה לא היו ממוקדים בזמן ובקונטקסט שלהם השלכה ישירה על המעשים הקונקרטיים בהם מואשם הנאשם. חלק **מאמרותיו של הנאשם בחקירתו ת/1** אכן היו בעייתיות והשתמע מהן כי לא בחן די הצורך את טענותיו של בוזגלו בנוגע להוצאות שבמחלוקת. אלא שבניגוד לטענת המאשימה, לא מצאתי כי בגרסאותיו נמצאו שקרים כלשהם, ואף שוכנעתי לחלוטין כי למעשה לא זכר כלל הנאשם בעת שנחקר במשטרה כיצד בחן את טענות בוזגלו בנושא ואיזה מידע הוצג לפניו באופן שהניח את דעתו בדבר אותנטיות ההוצאות.

בפרק העוסק ברישומים **בדו"חות הכספיים ובכרטסות**, דחיתי את טענת המאשימה לפיה הוכח כי פיצול ההוצאות בין שני תאריכי ערך שונים היה מלאכותי ופיקטיבי, ומצאתי כי טענת הנאשם, לפיה בוצע הרישום באופן זה על מנת להבחין בין הוצאות משנת 2006 להוצאות משנים קודמות, לא נסתרה. לבסוף, בפרק העוסק **בחובותיו המקצועיות של הנאשם כרואה חשבון מבקר**, מצאתי כי לא עלה בידי המאשימה להוכיח כי הנאשם חייב היה להסתייג מרישום ההוצאות שבמחלוקת וכי בכך שהסתפק בביאור בלבד בנוגע להיעדר האסמכתאות היה משום חריגה חמורה מכללי המקצוע. עוד הבהרתי מדוע לא ניתן לשלול במקרה זה את טענת הנאשם, הנתמכת במידת מה בתעודת עובד הציבור שהוגשה, כי ביצע את הבדיקות הדרושות ואסף מידע וראיות שדי היה בהן כדי להניח את דעתו בעת רישום ההוצאות במסמכי החברה. בשים לב למכלול הממצאים הללו, ולאחר שלחלקים נכבדים בטיעוני התביעה לא מצאתי בסיס, מתבקשת המסקנה כי לא עלה בידי המדינה להוכיח את אחריותו של הנאשם למיחוס לו ברמה שמעל לכל ספק סביר.



על אף כל האמור לעיל, אם אודה על האמת, התלבטתי ביני וביני רבות בטרם גובשה דעתי לפיה ראוי במקרה זה לזכות את הנאשם. יסודה של אותה התלבטות בכך שנתוני היסוד של הליך זה בעייתיים ביותר מנקודת מבטו של הנאשם. מדובר הרי במי שלאורך שנים רבות ליווה את פעילותה של חברה אשר הוכח, לצורך ההליך הנוכחי, כי נטלה חלק בפרשה חמורה של תשלומי שוחד בהיקפים משמעותיים לגורמים שונים במע"צ ובנת"י. עוד הוכח כי בהקשר כזה או אחר שמע הנאשם מבעלי המניות בחברה כי הם אינם נהנים מכספי משיכות הבעלים, אך אטם אזניו מלשמוע ועיניו מלראות. כמו כן הוכח כי המנהל הדומיננטי של החברה נהג להמר במיליוני ₪ בבתי קזינו ברחבי העולם, ועל רקע מכלול נתונים אלה ברי כי משיכות הבעלים האינטנסיביות ורחבות ההיקף חייבו, לכל הפחות, בחינה קפדנית וספקנית מצדו של הנאשם כאשר התייצב בפניו בוזגלו וביקש להכיר בהוצאות "קידום הפרויקטים" כהוצאות מותרות בניכוי, שמשמעותן אף הקטנת חובם של הבעלים לחברה והורדת נטל המס.

לאמור לעיל יש להוסיף טעמים נוספים שבהיגיון, אשר צוינו על ידי המאשימה בסיכומיה. בין אלה ראוי לציין את השאלה מדוע יהיו בעלי המניות בחברה לממן לאורך שנים מכספם הוצאות עסקיות משמעותיות שנועדו לצורך "קידום פרויקטים", ולדרוש את הזיכוי בכרטסת החוב רק בדיעבד, במהלך שנת 2006. עוד נשאלת השאלה הכיצד הצטבר סכום הוצאות כה נכבד של 8.4 מיליון ₪, מבלי שניתן היה לבססו באסמכתאות כמקובל, שהרי יש להניח כי מרבית, אם לא כל, ספקי השירותים לחברה סיפקו לה גם קבלות וחשבוניות במסגרת פעילותם העסקית הסדירה. אכן כל אלה הינן שאלות כבדות משקל, אשר לא נמצא להם פתרונים, ואשר מונחות גם עתה לפתחה של החברה ולפתחו של הנאשם.

ממעוף הציפור מתעורר אפוא הרושם כי משוכה גבוהה, אם לא קיר לבנים של ממש, היה ניצב בפני הנאשם בנסיבות רגילות, בהן נדרש היה לשכנע, בסמוך לאחר ביצוע הרישום, וכשכלל ניירות העבודה והמסמכים בידיו, הכיצד נחה דעתו כי מדובר בהוצאות מותרות בניכוי. אלא שבענייננו אנו נפתחה החקירה רק שנים רבות אחרי האירועים, לאחר ביעורם של תיקי העבודה, ובשלב בו לא זכר עוד הנאשם את שהתרחש, וזכותו להליך הוגן נפגעה באורח שאינו בר תיקון. מנגד, הראיות והטענות שהציגה המאשימה מעוררות אמנם סימני שאלה משמעותיים לגבי האופן בו פעל הנאשם בנוגע לרישום ההוצאות, אך לא הביאו לגיבושן של ראיות קונקלוסיביות המובילות באופן חד משמעי אל המסקנה כי הנאשם נטל חלק בניסיון מכוון להעלים מס באמצעות רישומים כוזבים בכרטסות ובדו"חות. התוצאה היא כי גם אם הספקות המשמעותיים בנוגע ללגיטימיות של התנהלותו לא הוסרו כלל ועיקר, הרי ככל שמדובר בהליך הפלילי, זכאי הוא ליהנות מהספק הסביר שנותר בנוגע לאשמתו.

לפיכך, אני מזכה את הנאשם מהעבירות שיוחסו לו.

ניתנה היום, ט' כסלו תשפ"א, 25 נובמבר 2020, במעמד הצדדים