



ת"פ 36323/09/15 - מדינת ישראל, היחידה המשפטית לתיקים מיוחדים נגד דוד דאואן, ש. עידן שיר בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 36323-09-15 רשות המיסים-מע"מ: היחידה המשפטית לתיקים מיוחדים ואח' נ' דאואן
ואח'
בפני כבוד השופט הישאל אבו שחאדה

המאשימה מדינת ישראל היחידה המשפטית לתיקים
מיוחדים
ע"י עו"ד רעות סנה ועוה"ד עינב לוי

נגד
הנאשמים 1. דוד דאואן
2. ש. עידן שיר בע"מ
שניהם ע"י עו"ד גיא אשכנזי

הכרעת דין

תוכן עניינים

פסקאות	נושא
11 - 1	א. כתב האישום המתוקן
5 - 2	א.1 חלק כללי
7 - 6	א.2 האישום הראשון
11 - 8	א.3 האישום השני



16- 12	היחס בין הנאשם לנאשמת	ב.
32 - 17	המתווה הדיוני המנחה	ג.
100 - 33	האישום הראשון	ד.
40 - 33	1.ד. הוראות החיקוק שמופיעות באישום הראשון	
53 - 41	2.ד. החשבוניות שהוצאו לאגמנס	
60 - 54	3.ד. החשבוניות שהוצאו למרקו נרקיס	
69 - 61	4.ד. החשבוניות שהוצאו ל-מ.ס. פינוי אשפה	
84 - 70	5.ד. החשבוניות שהוצאו ל-המוביל בני יוסף אלעזרה	
100 - 85	6.ד. החשבוניות שהוצאו לאילן עמר	
143 - 101	האישום השני	ה.
102 - 101	1.ה. הוראות החיקוק שמופיעות באישום השני	
111 - 103	2.ה. החשבוניות מארנס נכסים והחשבוניות מ-בארי 52	
118 - 112	3.ה. החשבוניות מ-עד הלום	
128 - 119	4.ה. החשבוניות מ-ש.ר. הובלות	
137 - 129	5.ה. החשבוניות מ-נ.ב.	
143 - 138	6.ה. החשבוניות מ-י.א.י. שיווק וסחר	



כתב אישום המתוקן

א.

1. כתב האישום תוקן ביום 11.2.18 (ראו פרוט' מיום 11.2.18 עמ' 46 ש'6-7) וכולל בתוכו חלק כללי ושני אישומים.

החלק הכללי

1.א.

2. הנאשמת 2 (להלן: **הנאשמת**) הינה חברה פרטית ועיסוקה הוא מכירת קרמיקה, כלים סינטטיים וחומרי בניין. החברה רשומה כעוסק מורשה מס' 5141167701 לפי חוק מס ערך מוסף תשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף**).

3. הנאשם 1 (להלן: **הנאשם**) הינו הבעלים הרשום של הנאשמת ומנהלה הפעיל, והיה כן בכל התקופה הרלוונטית לכתב האישום, היינו בין יולי 2008 ל-ינואר 2011 (להלן: **התקופה הרלוונטית**).

4. על פי העובדות שבחלק הכללי העבירות בוצעו במסגרת פעילותם של הנאשמים, אלו הפיצו חשבוניות פיקטיביות על שם הנאשמת מבלי שביצעו כל עבודה תמורתן, ואף קיזזו חשבוניות פיקטיביות של עוסקים שונים מבלי שבוצעו עסקאות בעבור אותן חשבוניות. כמו כן, פעלו בשיטתיות ולאורך זמן, ביחד עם אחרים, וכל זאת במטרה להתחמק מתשלום מס או לסייע לאחר לעשות כן.

5. מעשיהם על פי הנטען בוצעו בנסיבות מחמירות לאור השיטתיות והיקף העבירות אותן ביצעו וסכומי המס שמתשלומם התחמקו, וסייעו לאחרים להתחמק מתשלום מס.

האישום הראשון

2.א.

6. על פי עובדות האישום הראשון, בתקופה שבין 1.2.09 לבין 30.1.11 (להלן: **התקופה הרלוונטית לאישום הראשון**) הוציאו הנאשמים 102 מסמכים, על שם הנאשמת, הנחזים להיות חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין, מבלי שבוצעה עסקה או מבלי שהתכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו



המסמכים כאמור (להלן: **החשבוניות הפיקטיביות**), כמפורט להלן:

א. 49 חשבוניות פיקטיביות עבור חברת אגמנס בע"מ. סכום החשבוניות הפיקטיביות הינו בסך של 16,383,118 ₪ (כולל מע"מ) וסכום המע"מ הנובע מהן הוא 2,259,737 ₪, הכל כמפורט בנספח א' לכתב האישום.

ב. 3 חשבוניות פיקטיביות למרקו נרקיס. סכום החשבוניות הפיקטיביות הינו בסך של 811,048 ₪ (כולל מע"מ) וסכום המע"מ הנובע מהן הוא 114,161 ₪, הכל כמפורט בנספח ג' לכתב האישום.

ג. 18 חשבוניות פיקטיביות לחברת מ.ס. פינוי אשפה בע"מ. סכום החשבוניות הפיקטיביות הינו בסך של 4,130,802 ₪ (כולל מע"מ) וסכום המע"מ הנובע מהן הוא 569,762 ₪, הכל כמפורט בנספח ד' לכתב האישום.

ד. 7 חשבוניות פיקטיביות חברת המוביל בני יוסף אלעזרה בע"מ. סכום החשבוניות הפיקטיביות הינו בסך של 649,600 ₪ (כולל מע"מ) וסכום המע"מ הנובע מהן הוא 89,600 ₪, הכל כמפורט בנספח ה' לכתב האישום.

ה. 25 חשבוניות פיקטיביות לאילן עמר. סכום החשבוניות הפיקטיביות הינו בסך 3,506,353 ₪ (כולל מע"מ) וסכום המע"מ הנובע מהן הוא 483,628 ₪, הכל כמפורט בנספח ו' לכתב האישום.

7. לאור האמור לעיל, באישום הראשון מיוחס לנאשמים ביצוען של העבירות הבאות: 102 עבירות על פי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף יחד עם סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף וכן 103 עבירות לפי סעיף 117(ב)(3) יחד עם סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

3.א. האישום השני

8. על פי עובדות האישום השני, בתקופה שבין ינואר 2001 עד ינואר 2009, קיבלו הנאשמים 181 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס על שם 6 עוסקים שונים, וזאת מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור (להלן: **התשומות הפיקטיביות**). הנאשמים רשמו את החשבוניות הפיקטיביות בספרי הנהלת החשבונות של הנאשמת, משל היו עסקאות אמת, וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בתשומת הפיקטיביות בדיווחיה התקופתיים של הנאשמת למנהל מס ערך מוסף. להלן פירוט החשבוניות:

א. 80 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת ארנס נכסים בע"מ. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו



16,954,726 ₪ (כולל מע"מ) וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 2,338,988 ₪, הכל כמפורט בנספח ז' לכתב האישום.

ב. 8 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת ב.א.ר.י 52. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו 686,008 ₪, כולל מע"מ, וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 92,062 ₪, הכל כמפורט בנספח ח' לכתב האישום.

ג. 10 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת מ.ח. עד הלום. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו 5,130,641 ₪, כולל מע"מ, וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 707,676 ₪, הכל כמפורט בנספח ט' לכתב האישום.

ד. 20 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת ש.ר. הובלות בע"מ. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו 6,981,367 ₪, כולל מע"מ, וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 963,050 ₪, הכל כמפורט בנספח י' לכתב האישום.

ה. 45 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת נ.ב. בע"מ. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו 7,512,678 ₪, כולל מע"מ וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 1,036,231 ₪. כמפורט בנספח יא' לכתב האישום.

ו. 18 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת י.א.י. שיווק וסחר בע"מ. סך כל התשומות הפיקטיביות הינו 3,881,842 ₪ כולל מע"מ, וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 535,426 ₪, הכל כמפורט בנספח יב' לכתב האישום.

9. בעשותם כאמור ניכו הנאשמים בדוחות התקופתיים של הנאשמת למנהל מס ערך מוסף מס תשומות שלא כדין בסך של 5,673,433 ₪. כמו כן, הגדילו באופן פיקטיבי את הוצאותיהם והקטינו בכזב את סכום המס לתשלום. הנאשמים ביצעו את העבירות המיוחסות להם בנסיבות מחמירות בהתחשב בסכומים הגבוהים, היקף העבירות, תכיפותם והתקופה הארוכה בה נעברו.

10. בעשותם כאמור באישום זה, הכינו הנאשמים או הרשו לאדם אחר להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים תוך שימוש במרמה, ערמה או תחבולה.

11. לאור האמור לעיל, יוחסו לנאשמים ביצוען של העבירות הבאות: 181 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) יחד עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף; 181 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**); 181 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

ב. היחס בין הנאשם לנאשמת

12. בכתב האישום נאמר שהנאשם שימש כמנהל פעיל של הנאשמת וזאת במהלך כל התקופה שרלוונטית לעבירות שבשני האישומים (ראו סעיפים 1 ו-2 לחלק הכללי לכתב האישום המתוקן). הנאשם הודה בעובדות אלה במסגרת המענה שמסר לכתב האישום (פרוט' מיום 29.6.17, עמ' 10 ש' 21).



13. כמו כן, באמרות החוץ שלו, הנאשם עמד על כך שהוא הבעלים הבלעדי של הנאשמת ואין לו שותפים והוא המנהל היחיד שמקבל את מלוא ההחלטות בשמה (ראו: ת/3 ש' 74-72, 90-86, ת/1 ש' 70-1).

14. נזכיר כאן את הוראות סעיף 23(א)(2) לחוק העונשין התשל"ז - 1977 (להלן: **חוק העונשין**) ואשר קובע כדלקמן:

"23. (א) תאגיד יישא באחריות פלילית -

(2) לעבירה המצריכה הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות, אם, בנסיבות העניין ולאור תפקידו של האדם, סמכותו ואחריותו בניהול ענייני התאגיד, יש לראות במעשה שעבר את העבירה, ובמחשבתו הפלילית או ברשלנותו, את מעשהו, ומחשבתו או רשלנותו, של התאגיד."

15. סעיף 23(א)(2) לחוק העונשין מושתת על "תורת האורגנים" (ראו גם ע"פ 99/14 **מדינת ישראל נ' מליסרון בע"מ** (פורסם בנבו, 25.12.14) בפסקאות קיב - קכ לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין (כתוארו דאז)). המשמעות לענייננו היא שאומנם כתב האישום נושא שני נאשמים, אך יש לראות אותם כמקשה אחת לעניין הראיות שנוגעות לשני האישומים ואין צורך לדון באחריות של כל אחד מהם בנפרד.

16. על כן, כל אשר יוחלט במסגרת הכרעת הדין בנוגע לנאשם יחול גם על הנאשמת וכך גם להפך. ככל שיוחלט להרשיע את הנאשם בפרט כלשהו מתוך שני האישומים אזי תורשע גם הנאשמת. ככל שיוחלט לזכות את הנאשם מפרט כלשהו משני האישומים אזי תזוכה גם הנאשמת.

ג. המתווה הדיוני

17. המאשימה טוענת שהחשבוניות שבשני האישומים הן פיקטיביות ובעוד שהנאשם טוען שמדובר בחשבוניות אמת. על כן, הדיון בהכרעת הדין ייסוב סביב השאלה האם המאשימה הוכיחה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות, או לא.

18. המתווה הדיוני שינחה אותי בעת בחינת ראיות הצדדים מורכב משישה שלבים:

19. השלב הראשון, קיימים שני סוגי נטלים: יש לזכור שבדיני ראיות, הן במשפט הפלילי והן במשפט אזרחי, קיימים שני סוגי נטלים. הנטל הראשון הוא נטל השכנוע והנטל השני הוא נטל הבאת הראיות.

20. השלב השני, נטל השכנוע רובץ על כתפי המאשימה: הכלל הבסיסי במשפט הפלילי הוא כי על עמוד 6



המאשימה להוכיח את אשמו של הנאשם מעל לכל ספק סביר (סעיף 34(א) לחוק העונשין התשל"ז - 1977). כלל זה חל "**מראש הראשים ועד סוף הסופים**" (פסקה 5 לפסק דינו של כבוד השופט הנדל בר-ע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (30.4.13) (להלן: **פסק דין עוזר**)).

21. השלב השלישי, נטל הבאת הראיות הראשוני חל על המאשימה: מכח נטל השכנוע, הרי שנטל הבאת הראיות הראשוני חל תמיד על התביעה. הווה אומר, תחילה על התביעה להניח תשתית ראיתית שמכוחה ניתן ללמוד מעל לכל ספק סביר על אשמו של הנאשם בביצוע העבירות שמיוחסות לו בכתב האישום. ככל שהמאשימה לא תעמוד בנטל הבאת הראיות הראשוני, אזי, יש לזכות את הנאשם גם מבלי לבחון את הראיות שהביא, או לא הביא, כנגד תשתית זו (פסק דין **עוזר**, פסקה 5).

22. השלב הרביעי, שאלת "דיות הראיות" שעל המאשימה להביא: ככל שבית המשפט יגיע למסקנה כי "די" בראיות שהביאה המאשימה לחובת הנאשם, רק אז יעבור נטל הבאת הראיות לנאשם. ככל שבית המשפט יגיע למסקנה ש-"אין די" בראיות שהובאו על ידי המאשימה, אזי לא יעבור נטל הבאת הראיות לנאשם. כאשר מדובר בעבירות מס, שאלת "דיות הראיות" מושפעת מכללי המשנה הבאים:

א. **ראשית**, אמיתות העסקאות נשוא החשבוניות, היא מסוג המידע המצוי בידי הנאשם. בפסיקה נקבע שכאשר המידע שהמאשימה צריכה להוכיח (כגון העדר אמיתות העסקאות), מעצם טיבו מצוי בידי הנאשם (קרי, הוא זה שבאמת יודע האם ביצע עסקת אמת, או לא), אזי, כמות הראיות שתידרש מהתביעה על מנת לצאת ידי חובה בקשר לאותו מידע, תהיה מזערית. מדובר בכלל ראיתי שחל הן בעבירות מס והן בעבירות אחרות (ראו: יעקב קדמי **על הראיות** (תש"ע - 2009, חלק רביעי עמ' 1709). ליישום של הכלל האמור בעבירות מס, ראו רע"פ 7863/04 **עוואודה לבנין בע"מ נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (27.9.04) בפסקה 7 להחלטתו של כבוד השופט חשין (כתוארו דאז).

ב. **שנית**, העיקרון לפיו "מידע המצוי בידי הנאשם", כבסיס להפחתת "דיות הראיות" הנדרשת מהמאשימה, נובע לא רק מהפסיקה הכללית, אלא גם מהוראות הדין שיחודיות לדיני המס, וזאת משני מקורות שונים שהולכים יד ביד:

ראשית, סעיף 38 לחוק מע"מ קובע כי נישום רשאי לנכות מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לו כדין. בפסיקה נקבע כי הנטל להראות כי חשבוניות המס שבהן החזיק העוסק ושימשו בסיס לניכוי מס תשומות, אכן הוצאו לו כדין, רובץ על שכמו של העוסק. לשימוש בסעיף זה בהקשר של עבירות מס במישור הפלילי, ראו ע"פ 5783/12 **גלם נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (11.9.14) פסקה 96 לפסק דינו של כבוד השופט שהם.

שנית, כל עוסק מחויב לשמור את ה-"תיעוד הנלווה" לפנקסי החשבוניות אותן הוא מנהל, וזאת עד שבע שנים (ראו סעיף 1 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות) וכן ראו הוראות סעיפים 5 - 10 וסעיף 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג - 1973 (להלן: **חובת התיעוד**)).



ג. **שלישית, עצם הפרת חובת התייעוד** או העדר שמירת התייעוד הנלווה על ידי הנאשם, קרי אינו מציג את הראיות שאמורות להיות בחזקתו ומוכיחות את תקינות פעילותו העסקית (כגון מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים שראוי היה שהנאשם יקיים), יכולה, כשלעצמה, להוות בסיס נסיבתי לקביעה כי הוכח היסוד הנפשי מסוג כוונה להתחמק מתשלום מס, ואשר הינו רכיב מרכזי בעבירות מס מסוג פשע. לדוגמאות מהפסיקה ליישום כלל זה בעבירות מס ראו: רע"פ 3883/06 **חברת בשיר ר.מ לבניה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (29.11.06) פסקה 3 להחלטתו של כבוד השופט לוי ; ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.11.14) פסקאות 24 - 27 לפסק דינה של כבוד השופטת חיות והאסמכתאות המובאות שם.

23. **השלב החמישי, העברת נטל הבאת הראיות לנאשם לעורר ספק סביר:** לאחר שהמאשימה הביאה מספיק ראיות שיש בהן כדי לבסס הרשעה מעל לכל ספק סביר, עובר נטל הבאת הראיות המשני לנאשם לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית המסבכת שהונחה כנגדו על ידי המאשימה (פסק דין **עוזר**, פסקה 5). מטבע הדברים, הנטל לעורר ספק סביר הינו בעל עוצמה שהיא משמעותית נמוכה יותר מעוצמת הנטל הראייתי שרובץ לפתחה של המאשימה להוכחת אשמו של הנאשם.

24. **השלב השישי, בחינת "דיות" הראיות שהביא הנאשם לעורר ספק סביר:** לאחר שעבר נטל הבאת הראיות לנאשם לעורר ספק סביר, יש לדון בשאלת "דיות" הראיות שהביא הנאשם, היינו האם די בראיות שהביא על מנת לעורר "ספק סביר" ולזכותו בדיון. יחד עם זאת, מכח העיקרון ששאלת אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות שהנאשם ניכח מהן את מס התשומות, היא מסוג המידע שמצוי בידי הנאשם, ככל שהנאשם לא יביא ראיות להפרכת התשתית הראייתית שהונחה על ידי המאשימה, הוא יורשע בדיון.

25. כל ששת השלבים שתוארו לעיל, יכוננו להלן, למען הקיצור, "**המתווה הדינוני**". בפרקים הבאים אבחן בכל אחד מהאישומים את כל אחת מקבוצת החשבוניות על פי המתווה הדינוני שקבעתי לעיל.

26. **ודוק, עצם הפרת חובת התייעוד** איננה מקימה, באופן אוטומטי, חזקה שבעובדה כי הנאשם ביצע עבירות מס מסוג פשע, שלצדן יסוד נפשי של "כוונה" להתחמק מתשלום מס. ניתן להפר את חובת התייעוד ולהיות מואשם בעבירות מס קלות יותר שאינן מסוג פשע כגון עבירות עוון או עבירות קנס (ראו למשל סעיף 117(א)(7) לחוק מס ערך מוסף וכן סעיף 216(5) לפקודת מס הכנסה, שעניינם עבירות עוון בשל כך שנאשם לא ניהל פנקסי חשבונות כנדרש על פי דין; וכן ראו את העבירה המנהלית של אי ניהול ספרים לפי תקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי - חיקוקי מסים) תשמ"ז - 1987, תוספת, חלק שני, סעיף 1, סעיף קטן (5)).

27. חשוב לזכור כי שלב הבדיקה של הפרת חובת התייעוד על ידי הנאשם, לעניין עבירות מס מסוג פשע, מתקיים רק לאחר שהמאשימה הניחה תשתית ראייתית מרשיעה כנגד הנאשם ושמכוחה עובר נטל הבאת הראיות לנאשם לעורר ספק סביר כנגד תשתית זו. במקרים שבהם הנאשם הפר את חובת



התיעוד, אזי, יתקשה לעורר את אותו ספק סביר בשל דלות הראיות שבאמתחתו להוכחת אמיתות העסקאות שהוא טוען שאכן ביצע. במקרה כזה, הפרת חובת התיעוד תעמוד לנאשם לרועץ.

28. עם זאת, ככל שלא תהיה תשתית ראיתית ראשונית מרשיעה מטעם המאשימה, אזי, לא ניתן להסיק מסקנה מרשיעה כנגד הנאשם רק מעצם הפרת חובת התיעוד. המאשימה לא יכולה לבסס את ה-"יש" שלה (קרי, תשתית ראיתית מסבכת, וזאת מעל לכל ספק סביר, כנגד הנאשם) רק על ה-"אין" של הנאשם (קרי, רק על כך שהנאשם הפר את חובת התיעוד).

29. תחילה, על המאשימה להניח תשתית ראיתית מסבכת, מעל לכל ספק סביר, לפיה מדובר בעסקאות פיקטיביות, ורק לאחר מכן יש לבחון את ראיותיו של הנאשם (או העדר ראיותיו, מעצם כך שהפר את חובת התיעוד) לענין טענתו שמדובר בעסקאות אמת. רוצה לומר, תחילה על המאשימה להוכיח שמדובר בעסקאות פיקטיביות ורק לאחר מכן נדרוש מהנאשם לעורר ספק סביר שמדובר בעסקאות חוקיות, ולא להיפך.

30. המיקום הגיאומטרי של הטענה של המאשימה כי הנאשם הפר את חובת התיעוד הוא בשלב החמישי של המתווה הדיוני, היינו רק לאחר שנטל הבאת הראיות עבר לנאשם. הפרת חובת התיעוד איננה רלוונטית לשלבים הראשון עד הרביעי, כאשר אנו מצויים עדיין במצב דברים שבו נטל הבאת הראיות הראשוני עדיין מוטל על המאשימה. כמו כן, המאשימה לא יכולה לדלג על השלבים הראשון עד הרביעי, קרי לא להביא ראיות שמסבכות את הנאשם, ולעבור ישירות לשלב החמישי בכך שתדרוש למלא את ה-"אין" שבראיותיה (העדר הנחת תשתית ראיתית מסבכת) מה-"אין" של הנאשם (הפרת חובת התיעוד). ככל שהמאשימה תבקש לעשות כן, הנאשם יזוכה, וזאת גם אם הפר את חובת התיעוד, קרי אין בידיו מסמכים נאותים המאמתים את טענתו בדבר אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות שכלל אותן בספרי החשבונות שלו.

31. לסיכום, **המצפן הבסיסי** של המתווה הדיוני כפי שהגדרתי אותו לעיל הוא, שעסקין במשפט פלילי על עבירות מס מסוג פשע, ולא בהליך אזרחי של דיון בין עוסק-נישום לבין המדינה בכובעה כרשות המיסים לגבי תקינות פנקסי החשבונות שלו או לגבי בקשתו לניכוי מס תשומות מחשבוניות הוצאות שהכניס לפנקסי החשבונות שלו. ביחסים שבין העוסק-הנישום לבין המדינה בכובעה כרשות המיסים (ההליך האזרחי) סוגיית הנטלים היא שונה מזו הנהוגה ביחסים שבין העוסק-הנאשם לבין המדינה בכובעה כמאשימה (ההליך הפלילי).

32. בהליך האזרחי, בערעור של עוסק-נישום על החלטת המדינה בכובעה כרשות המיסים לפסילת ספרים או בעת שעוסק-נישום מבקש שיותר לו לנכות מס תשומות מחשבוניות מסוימות, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות הראשוני מוטל על העוסק-הנישום (ראו סעיפים 38, 77(א) ו-83(ד) לחוק מע"מ; דנ"א 6067/14 **זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** [פורסם בנבו] (6.8.2015) פסקאות 8 - 13 להחלטתה של כבוד הנשיאה השופטת נאור). לעומת זאת, בהליך הפלילי, נטל השכנוע והנטל



הראשוני בהבאת ראיות, וזאת לתמיכה בטענה של המדינה בכובעה כמאשימה שהעוסק-הנאשם ביצע עבירת מס מסוג פשע, רובץ תמיד לפתחה של המדינה. לסיכום: בעת שמדובר בשאלת הנטלים ושאלת דיות הראיות, נישום לחוד, ונאשם לחוד.

ד. האישום הראשון

1.ד. הוראות החיקוק שמופיעות באישום הראשון

33. במסגרת האישום הראשון, יוחסו לנאשמים ביצוע של שתי קטגוריות של עבירות. ראשית, 102 עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף. שנית, 102 עבירות לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף. ספק בעיניי אם ניתן להרשיע את הנאשמים בשתי הקטגוריות האמורות וסבורני שהקטגוריה הנכונה היא סעיף 117(ב) ובעוד שהקטגוריה לפי סעיף 117(ב)(3) איננה מתאימה והיא בלתי רלוונטית.

34. סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן:

"מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו - מאסר 5 שנים."

(ההדגשות שלי ה'א'ש')

35. יוצא מכך, שמעצם כך שהמאשימה מייחסת לנאשמים את סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, היא טוענת שהנאשמים "פעלו" באופן עברייני ב-102 הזדמנויות שונות מעצם כך שהנפיקו 102 חשבוניות פיקטיביות על מנת "שאדם אחר" יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו. אותו "אדם" הוא הגורם שעל שמו הונפקו החשבוניות. ודוק, סעיף 117(ב) דן בכוונה של הנאשמים לאפשר לאדם אחר להשתמט מתשלום מס ולא באפשרות שהנאשמים עצמם רצו להתחמק מתשלום מס.

36. לעומת זאת, סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן:

"117(ב) עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס דינו - מאסר חמש שנים או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין התשל"ז-1977 (בסעיף זה - חוק העונשין):



(3) הוציא חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס, מבלי שעשה או התחייב לעשות עסקה שלגביה הוציא את החשבונית או את המסמך האמור."

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

37. סעיף 117(ב)(3) מתייחס להוצאת חשבונית שאין מאחוריה עסקת אמת, כאשר מטרת הוצאת החשבונית היא לאפשר לאותו אדם שהוציא את החשבונית להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

38. מקבלי החשבוניות באישום הראשון יכולים להתחמק מתשלום מס על ידי ניכוי מס התשומות שנכלל באותן חשבוניות וגם על ידי ניכוי סכום העסקאות שבחשבוניות כהוצאה למול מס הכנסה. מכאן הגדרתם של מקבלי החשבוניות כ-"אדם אחר" לענין סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. כפי שיובהר בהרחבה בהמשך, הראיות שהובאו על ידי המאשימה לגבי 102 החשבוניות שבאישום הראשון מתמקדות בכך ש-"אדם אחר"(מקבל החשבוניות) אמור להתחמק מתשלום מס.

39. לעומת זאת, המאשימה לא הבהירה כיצד אמורה לצמוח לנאשמים עצמם טובת הנאה בדמות התחמקות מתשלום מס מעצם הנפקת החשבוניות לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף. על פניו, הנאשמים עשויים לחוב בתשלום מס מעצם הנפקת חשבוניות פיקטיביות, הן כלפי רשויות מע"מ והן כלפי רשויות מס הכנסה, ולא להיפך. המאשימה לא הביאה ראיות במסגרת האישום הראשון, שמוכיחות שהנאשמים הוציאו 102 חשבוניות במטרה שהם עצמם יתחמקו מתשלום מס.

40. בנסיבות האלה, בהיעדר הוכחה מטעם המאשימה כיצד הנאשמים בעצמם היו עשויים להתחמק ולהשתמט מתשלום מס מעצם הנפקת 102 החשבוניות שבאישום הראשון, אינני מוצא מקום להרשיע את הנאשמים באישום הראשון בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) וזאת לגבי כל אחת מ-102 החשבוניות שבאישום הראשון. על כן, הדיון בפרקים הבאים יתמקד בטענה של המאשימה שהחשבוניות הונפקו על מנת לאפשר למקבלי החשבוניות להשתמט או להתחמק מתשלום מס לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

2ד. החשבוניות שהוצאו לאגמנס

41. אין מחלוקת בין הצדדים שהנאשמים הנפיקו 49 חשבוניות לחברת אגמנס בע"מ (להלן: **אגמנס**) וזאת בתקופה שבין 28.2.10 ו-30.9.10. סכום המע"מ עומד על סך של 2,259,737 ₪. הסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא 16,383,118 ₪.



42. כעת נבחן את ראיות המאשימה על פי המתווה הדיוני שקבעתי לעיל, קרי אבחן האם הראיות שהובאו על ידי המאשימה מקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי 49 החשבוניות שהוצאו על ידי הנאשמים לאגמנס. ככל שאתכנע שהונחה תשתית ראייתית מספקת, אזי יעבור נטל הבאת הראיות לנאשם (וזאת להבדיל כמובן מנטל השכנוע) להפריך את החזקה האמורה בכך שיעורר ספק שסביר שמאחורי אותן חשבוניות קיימות עסקאות אמת.

43. העד המרכזי מטעם המאשימה להוכחת "חזקת הפיקטיביות" של 49 החשבוניות שהוציאה הנאשמת לטובת אגמנס, הוא אלון וניני (להלן: **אלון**) שהיה הבעלים של אגמנס. אלון הועמד לדין פלילי, בין השאר, בגין ניכוי מס תשומות מ-49 החשבוניות שהונפקו לו על ידי הנאשמת וקיבל עונש מופחת מאוד בדמות מאסר שירוצה בעבודות שירות, וזאת בתמורה לכך שיעיד כנגד גורמים עברייניים שונים בתחום עבירות המס, לרבות הנאשמים (ראו ת/62 ות/63). על כן, נחתם עימו הסכם "עד מדינה" (ת/25).

44. הלכה פסוקה היא שהסכם "עד מדינה" עם גורם עברייני, על אף אישיותו המפוקפקת, הוא בגדר הכרח בל יגונה על מנת לקדם אינטרסים ציבוריים של גילוי עבירות והעמדת עבריינים לדין (ע"פ 5975/14 **אגבריה נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 15.6.15) פסקאות 17 ו-18 לפסק דינו של כבוד השופט עמית). אחד משסתומי הביטחון המרכזיים לבחינת מהימנות עדותו של עד המדינה הוא התנאי של תוספת ראייתית של סיוע וזאת בעת שמדובר בעדות יחידה של עד מדינה (סעיף 54א(א) לפקודת הראיות [נוסח חדש] התשל"א-1971).

45. אלון העיד בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 15.4.18 עמ' 67 ש' 18 עד עמ' 68 ש' 26; עמ' 69 ש' 17 עד עמ' 70 ש' 5; עמ' 71 ש' 3 עד עמ' 72 ש' 26, עמ' 73 ש' 4-16; עמ' 74 ש' 6 עד עמ' 75 ש' 31; עמ' 77 ש' 16-31):

א. אלון היה הבעלים של אגמנס ואשר נקלעה לקשיים כלכליים ולכן פנה לאדם בשם רוני ברנס, ואשר שמו יוזכר בהמשך הכרעת דין גם בנוגע לחשבוניות אחרות מעבר לאגמנס (להלן: **רוני**). רוני נתן לאלון הלוואות ב-"שוק אפור" קרי נתן לו סכומים גדולים של כסף כהלוואה וזאת בריבית גבוהה מאוד.

ב. אלון מסר לרוני סדרה של שיקים שמטרתם להביא לפירעון הדרגתי של כל אחת מההלוואות שנטל ממנו, כולל הריבית שנלווית אליהן. על מנת שההלוואה, על אף הריבית הגבוהה שנלווית אליה, תהפוך ליותר כדאית מבחינתו של אלון, רוני דאג למסור לאלון חשבוניות מס של חברות שונות. מדובר בחשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן עסקאות אמת ובדרך זו אגמנס יכולה להתקזז מסכום המע"מ שנקוב בחשבוניות כלפי רשויות מע"מ וכן מסכום העסקאות כלפי רשויות מס הכנסה כהוצאה עסקית.



ג. 49 החשבוניות שקיבל אלון מהנאשמים נמסרו לו על ידי הנאשם בתיאום עם רוני. אלון נתן את השיקים שמטרתם להביא לפירעון ההלוואות והריבית לרוני.

ד. 49 החשבוניות שהוציאו הנאשמים לטובת אגמנס, מתחלקות לשתי קטגוריות מרכזיות. ראשית, אסופה של 41 חשבוניות (ת/64) שכולן פיקטיביות במובן הזה שאין מאחוריהן עסקה כלשהי. שנית, אסופה של 8 חשבוניות (ת/65) שיש מאחוריהן עסקאות מול הנאשמים אך סכומי החשבוניות הם "מנופחים", כלשונו, היינו נרשמו סכומים שהם באופן משמעותי גבוהים יותר מהסכום האמיתי של העסקה מושא החשבונית.

46. יש לציין שעדותו של אלון נתמכת בראיית סיוע בדמות 49 החשבוניות שהנאשמים מודים שהנפיקו עבור אגמנס (ת/64 ו-ת/65). 49 החשבוניות של הנאשמים הן ראייה שמסבכת אותם בביצוע העבירות של הוצאת חשבוניות במטרה שאגמנס, בהיותה "האדם האחר", תתחמק מתשלום מס, וזאת כנדרש בסעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

47. בעת בחינת עוצמת ראיית הסיוע שנדרשת לתמיכה בעדותו של אלון, יש להסתייע בכלל הראיית שקובע שהמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות, מצוי בידי הנאשם, ולכן ניתן להסתפק בכמות ראיות מופחתת לצורך העברת נטל הבאת הראיות לנאשם. לפיכך, די ב-49 החשבוניות כראיית סיוע לעדותו של אלון, על מנת להקים "חזקת פיקטיביות" לגבי כל אחת מ-49 החשבוניות.

48. כאמור, אלון חילק את 49 החשבוניות לשתי קבוצות, כאשר לפי עדותו, בקבוצה הראשונה (41 חשבוניות) היה מדובר בחשבוניות פיקטיביות לכל דבר ועניין, ובקבוצה השנייה (8 חשבוניות) היה מדובר בעסקאות אמת עם סכומים מופרזים הרבה מעבר לסכום האמיתי של העסקאות. העובדה שבקבוצה השנייה היה מדובר בעסקאות אמת, איננה מעלה ואיננה מורידה לגבי חזקת הפיקטיביות שחלה לגבי מלוא הסכומים שנקובים ב-8 החשבוניות שבקבוצה השנייה.

49. על כן, הנני קובע שהמאשימה עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני והוכיחה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. לפי המתווה הדיוני, כעת קם לתחייה נטל הבאת הראיות המשני שחל על הנאשמים להפריך את "חזקת הפיקטיביות" לגבי 49 החשבוניות שהנפיקו הנאשמים לאגמנס. יוזכר גם שעל הנאשם חלה חובת תיעוד כלפי רשויות המס לגבי התנהלותו העסקית בנוגע לחשבוניות שהוא מנפיק. ככל שהפר את חובת התיעוד, קרי איננו מחזיק במסמכים שמחזקים את טענתו שמדובר בעסקאות אמת, הדבר יקשה עליו להפריך את "חזקת הפיקטיביות" ואף יהווה נסיבה מפלילה שמוכיחה את היסוד הנפשי של כוונה שבסעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף. יסוד הכוונה הנדרש הוא ש-49 החשבוניות הוצאו על ידי הנאשמים על מנת לאפשר ל- "אדם אחר" להתחמק מתשלום מס.

50. הסכום הכולל של החשבוניות שהנפיקו הנאשמים לחברת אגמנס מסתכמים בסך של 16,383,118 ₪.



מדובר בסכומים נכבדים ביותר ובחשבוניות שהונפקו על פני תקופה מאוד קצרה של 7 חודשים. לפי עדותה של גליה זוארץ (להלן: **גליה**), שעבדה כפקידה אצל הנאשמת, מדובר בעסק למכירת חומרי בניין וקרמיקה, שכלל חנות ומשרד. לטענתה סך העובדים בעסק היה שלושה, גליה, מוכר בחנות ועוד נהג (ראו עדותה של גליה בפרוט' מיום 14.9.17, עמ' 20 ש' 14-15, עמ' 22 ש' 1-12). לעומת זאת, הנאשם טען שהעסיק בנאשמת, בין ארבעה ועד חמישה עובדים (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 103 ש' 11). על כן, במסגרת הנטל להבאת ראיות שרובן לפתחו של הנאשם, עליו להציג ראיות כיצד עסק כה קטן הצליח לבצע עסקאות של אספקת סחורה וגם של ביצוע עבודות בניה בהיקף כה גדול במשך תקופה כל כך קצרה ועוד באמצעות צוות כה קטן.

51. הנאשם העיד באמרות החוץ שלו שמכר סחורה לאגמנס ואף ביצע עבודה בניה שונות במקומות שונים. ואף טען שיש לו מספיק עובדים על מנת לבצע את העבודות בהיקפים שנקובים בחשבוניות (ת' 1 ש' 227-223; ת' 3 ש' 1-59). כמו כן, בעדותו בבית המשפט חזר על כך שמדובר בעסקאות אמת שבוצעו עם אלון (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 103 ש' 1-9; עמ' 131 ש' 23 עד עמ' 132 ש' 32; עמ' 133 ש' 1-20). הא ותו לא.

52. בפועל, עדותו של הנאשם היא לא יותר מאשר טענות בעלמא שאכן היו עסקאות אמת עם אגמנס. הנאשם לא הציג ולו בדל ראיה בדמות חוזים על עבודות שבוצעו, רשימת עובדים ויומן עבודה היכן עבדו העובדים לפי תאריכים ומהן הפעולות שבוצעו בכל אתר ואתר. על פניו ברור שהנאשמים הפרו את חובת התייעוד לגבי מהות העסקאות שכביכול מסתירות מאחורי 49 החשבוניות שהוצאו לאגמנס.

53. בנסיבות אלה, הנני קובע כי הנאשמים לא הצליחו להפריך את "חזקת הפיקטיביות" שנוצרה לגבי כל 49 החשבוניות שהונפקו לאגמנס, וזאת מכוח עדותו של אלון. לפיכך, הנני מרשיע את כל אחד מהנאשמים בביצוע 49 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת לגבי 49 החשבוניות שהונפקו לאגמנס.

3.ד. החשבוניות שהוצאו למרקו נרקיס

54. הנאשמים הנפיקו למרקו נרקיס (להלן: **מרקו**) 3 חשבוניות של הנאשמת בסך של 811,048 ₪ (כולל מע"מ)(ת' 52).

55. נחזור למתווה הדיוני, ונבחן כעת את ראיות המאשימה שלטענתה מקימות את חזקת הפיקטיביות לגבי 3 החשבוניות שהונפקו למרקו. מרקו העיד במשפט בתמצית כדלקמן (פרוט' מיום 15.2.18 עמ' 57 ש' 19 עד עמ' 58 ש' 31; עמ' 59 ש' 7-26; עמ' 60 ש' 13-24; עמ' 61 ש' 2-7):

א. מרקו נטל הלוואות מרוני ומהנאשם והיה אמור להחזיר להם את ההלוואות בצירוף ריבית



שסוכמה מראש. מרקו נתן להם סדרה של שיקים שמטרתם לפרוע בתשלומים את ההלוואות עם הריבית.

ב. מרקו נפגש עם רוני בביתו של הנאשם. בתמורה לשיקים שמסר לרוני ולנאשם, מרקו קיבל מהנאשמת את שלוש החשבוניות והן הוכנסו לספרי החשבוניות של מרקו ודווחו לרשויות המס. בדרך זו, מרקו היה יכול לקזז חלק מסכום ההלוואות כמס תשומות כלפי רשויות מע"מ וחלק אחר מסכום ההלוואות כהוצאה למול רשויות מס הכנסה.

ג. מנקודת מבטו של מרקו, שלוש החשבוניות שקיבל מהנאשמים הן "עסקאות אמת", במובן הזה שיש העברה של כספים בינו לבין הנאשמים, אך הוא אישר שהנושאים שנרשמו בחשבוניות אינם אמת. בכל אחת משלוש החשבוניות נרשמו סחורות שונות שנמכרו כביכול על ידי הנאשמת למרקו, כגון פלטות גבס, צבע, פח שפכטל, ברגים, ברזל מכופף ועוד. מרקו אישר שנושאים אלה אינם אמת ולא רכש את הסחורות האמורות אלא רכש "הלוואות".

56. מרקו איננו עד מדינה, אלא עד רגיל ולכן עדותו איננה טעונה סיוע. בעיניי, עדותו של מרקו היא עדות מהימנה מאחר ולא נמצאו בה סתירות. בנוסף, במהלך חקירתו הנגדית לא עומת על ידי הנאשמים במסמכים כלשהם שעשויים להפריך את עדותו של מרקו. ואף זאת, עדותו של מרקו שקיבל את שלוש החשבוניות מהנאשמים, נתמכת בראיה מסוג חיזוק בדמות שלוש החשבוניות שהונפקו על ידי הנאשמים (ת/52). יוזכר, ראיה מסוג חיזוק היא ראיה "מאמתת", היינו מטרתה לאמת פרט מסוים בתוך העדות, ולא ראיה אשר בהכרח "מסבכת" את הנאשם בביצוע העבירה שיוחסה לו בכתב האישום. עם זאת, מעבר לנדרש, לדעתי החשבוניות הן ראיה משמעותית שיכולה להגיע אף לדרגת סיוע.

57. לכל אלה יש להוסיף את הכלל הראיתי שקובע שהמאשימה יכולה להסתפק בכמות מזערית של ראיות על מנת להוכיח את "חזקת הפיקטיביות" של החשבוניות, וזאת בשל כך שהמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות מצוי בידי הנאשם.

58. הנאשם טען באמרת החוץ שלו שמכר סחורה למרקו כפי שנקוב בחשבוניות (ת/6 ש' 34-38) ושלל שהלווה לו כספים (ת/6 ש' 142-177). עם זאת, בהמשך עדותו אישר שלא מכר סחורה למרקו ושמדובר בחשבוניות שניתנו בגין שכרו של הנאשם עבור "תיווך" שביצע בין מרקו לקבלני משנה שונים (ת/6, ש' 202-205). במילים אחרות, יש לראות בטענתו של הנאשם שלא מכר סחורה למרקו אלא רק קיבל שכר עבור תיווך שביצע, כ- ראשית הודיה לכך שמדובר בחשבוניות פיקטיביות שתוכנן אינו משקף עסקת אמת שהתרחשה בעולם המציאות.

59. בעדותו של הנאשם בבית המשפט הוא שלל שנתן הלוואות למרקו והעיד שהחשבוניות הוצאו למול סחורה שסופקה על ידי הנאשמים ואף טען שהיה נוכח באתר שבהם סופקה הסחורה. עם זאת, לא ידע



לומר מי העובדים מטעמו שסיפקו את הסחורה (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 134, עמ' 11 עד עמ' 136 ש' 2).

60. בנסיבות אלה, לאור הסתירות המהותיות שעלו מתוך עדותו של הנאשם לגבי מהות העסקאות שמאחורי שלוש החשבוניות שהוצאו למרקו, ואף לאור ראשית ההודיה שלו שלא סופקה סחורה, הנני קובע כממצא עובדתי שהנאשם לא עמד בנטל הבאת הראיות על מנת לעורר ספק סביר כנגד "חזקת הפיקטיביות" שקמה לגבי שלוש החשבוניות מכוח עדותו של מרקו. על כן, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוע שלוש עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף וזאת לגבי 3 החשבוניות שמסרו למרקו נרקיס.

ד.4. החשבוניות שהוצאו ל-מ.ס. פינוי אשפה

61. הנאשמים הנפיקו 18 חשבוניות עבור חברה בשם מ.ס. פינוי אשפה בע"מ (להלן: **חברת פינוי אשפה**) וזאת בתקופה שבין 25.4.10 ועד 31.1.11, וזאת בסכום כולל של 4,130,802 ₪ (כולל מע"מ).

62. נחזור למתווה הדיני ונבחן תחילה את ראיות המאשימה. מטעם המאשימה הובאו שני עדים והם מאיר סבן (להלן: **מאיר**) שהעיד בבית המשפט ופנינה וסקר (להלן: **פנינה**) שאמרת החוץ שלה במשטרה הוגשה בהסכמה ללא צורך בהעדתה (ת/57).

63. מאיר העיד שהוא הבעלים של חברת פינוי אשפה שעוסקת בעבודות עפר. לטענתו, הנאשמת ביצעה עבור חברת פינוי אשפה עבודות תשתית ושכל החשבוניות שצוינו לעיל נמסרו לחברת פינוי אשפה עקב עסקאות אמיתיות שהיו בין שתי החברות. כמו כן, העיד שהיו גם עובדים בשטח ושהנאשם אף ביקר באתרי העבודה שבהן בוצעו העבודות (פרוט' מיום 11.2.18 עמ' 46 ש' 23 עד עמ' 47 ש' 20; עמ' 48 ש' 4-10).

64. מאמרת החוץ של פנינה עולה שהיא עבדה כמנהלת חשבוניות בחברת פינוי אשפה ולא מכירה את הנאשם וגם לא זוכרת אותו (ת/57, ש' 30-34).

65. בנסיבות אלה, ברור שהמאשימה לא הביאה ראיות שמקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי החשבוניות שהנפיקו הנאשמים עבור חברת פינוי אשפה. נהפוך הוא, המאשימה הביאה ראיות שמדובר בעסקאות אמת. על כן, יש לקבוע שהמאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני על מנת להוכיח את טענתה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות ולכן מתייתר הצורך לבחון את ראיותיו של הנאשם בנוגע לאותן חשבוניות.



66. במסגרת המתווה הדיוני, אין משמעות לטענותיה של המאשימה כי הנאשמים הפרו את חובת התיעוד שחלה עליהם מעצם כך שלא הביאו את החוזים, כרטיסי העבודה, יומני העבודה וכיוצא באלה מסמכים שיש בהם כדי לבסס את טענתם שאכן הייתה פעילות עסקית אמיתית מאחורי החשבוניות שהוצאו לחברת פינוי אשפה.

67. יוזכר, עצם הפרת חובת התיעוד על ידי הנאשמים, בכל הנוגע לחשבוניות שהונפקו לחברת פינוי אשפה, לא יכולה להיזקק לחובתם, וזאת בשלב הדיוני שבו נטל הבאת הראיות הראשוני לא הורם ועדיין נמצא בצד של המאשימה. רוצה לומר, המאשימה לא יכולה לבסס את ה-"יש" שלה, בעבירות מס מסוג פשע, רק על ה-"אין" של הנאשמים מעצם כך שהפרו את חובת התיעוד. למעשה, נטל הבאת הראיות המשני שמוטל על הנאשם, כלל לא קם לתחיה ונותר רדום.

68. יתר על כן, המאשימה מציינת בסיכומיה (עמ' 41-42 לסיכומי המאשימה) שיש לתת משקל לסתירות שבין עדותו של מאיר לבין עדותו של הנאשם כשני צדדים לעסקה, וזאת על מנת לבסס את טענתה שמדובר בעסקאות פיקטיביות. טענה זו אין בה ממש ודינה להידחות. גם אם קיימות סתירות (ויוהר שלא מצאתי צורך לדון בטענה שישנן סתירות), בסופו של יום, מאיר אמר בצורה ברורה שמדובר בעסקאות אמיתיות. די בכך על מנת "לעורר ספק סביר" ולזכות את הנאשמים מהחשבוניות של חברת פינוי אשפה.

69. יוזכר, על הנאשם מוטלת חובה רק "לעורר ספק סביר" שלא מדובר בחשבוניות פיקטיביות, על מנת שיזוכה בדיון. בכל הנוגע לחשבוניות של חברת פינוי אשפה, יש הרבה מעבר לספק סביר שלא מדובר בחשבוניות פיקטיביות. לפיכך, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוע 18 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף וזאת לגבי 18 החשבוניות שהוצאו לחברת פינוי אשפה.

5.ד. החשבוניות שהוצאו למוביל בני יוסף אלעזרה

70. הנאשמים הוציאו ביום 31.5.10 שבע חשבוניות עבור חברת המוביל בני יוסף אלעזרה בע"מ (להלן: **חברת המוביל**) בסך כולל של 649,600 ₪ (ת/61).

71. מטעם המאשימה העיד האשם אלעזרה (להלן: **אלעזרה**) ואשר שימש כמנהל פעיל של חברת המוביל במועדים שבהם הונפקו שבע החשבוניות עבורה על ידי הנאשמים. אלעזרה העיד בבית המשפט שהוגשו נגדו שני כתבי אישום בגין ביצוע עבירות מס וזאת לבית המשפט השלום ברמלה. במסגרת הסדר טיעון, הוא הודה והורשע בעבירות שיוחסו לו באותם אישומים (פרוט' מיום 15.4.18 עמ' 65 ש' 7-16). יש לציין ששני התיקים האמורים נדונו בפניי והסדר הטיעון הוצג על ידי הצדדים לבית המשפט במסגרת הליך גישור שנערך בפניי כבוד סגן הנשיאה בבית המשפט השלום ברמלה, השופט עמי קובו (כתוארו דאז).



72. התיק שרלוונטי לענייננו, הוא ת"פ 11828-05-14. המאשימה הגישה את כתב האישום המתוקן באותו תיק (ת/58). הנאשמים באותו תיק היו אלעוברה וחברת המוביל. על פי עובדות אותו כתב אישום, אלעוברה שימש כמנהל פעיל של חברת המוביל. כמו כן, באישום הראשון נרשמו הדברים הבאים בפרק העובדות (פסקה 1(ו) לאישום הראשון בתיק של אלעוברה, ת/58):

"במהלך התקופה הרלוונטית לכתב האישום קנו ו/או קיבלו הנאשמים 7 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת ש. עידן שיר בע"מ, ח.פ. 54116771 (להלן: ש. עידן שיר) וזאת מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור.

הנאשמים רשמו את החשבוניות הפיקטיביות בספרי הנה"ח של הנאשמת 2, משל היו עסקאות אמת, וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בחשבוניות הפיקטיביות בדיווחיה התקופתיים של הנאשמת 2 למנהל מע"מ. סך כל החשבוניות הפיקטיביות הינו 649,600 ₪, כולל מע"מ, וסכום מס התשומות הפיקטיביות שנוכה בגין הינו 86,600 ₪. טבלה המפרטת את החשבוניות הפיקטיביות לחברת ש. עידן שיר מצ"ב לכתב אישום זה ומסומנת כנספח ו' ומהווה חלק בלתי נפרד הימנו".

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

73. החשבוניות שמובאות בציטוט שהובא לעיל הן אותן חשבוניות שנוגעות למקרה שבפניי. כמו כן, העבירות שיוחסו לאלעוברה ולחברת המוביל היו עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף שעניינו ניכוי מס תשומות שלא כדין.

74. בדיון שהתקיים ביום 27.10.16 בפני כבוד סגן הנשיאה השופט עמי קובו (כתוארו דאז) אלעוברה הודה בשמו ובשם חברת המוביל בכתב האישום המתוקן שהוגש כנגדם, כדלקמן (ת/60, עמ' 102 לפרוטוקול ש' 21-22):

"הבנתי את כתבי האישום, הבנתי את הסבר בית המשפט ואני מודה באמור בכתב האישום. אני מודה גם בשם החברה".

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

75. על כן, הודייתו של אלעוברה בשמו ובשם חברת המוביל בבית המשפט השלום ברמלה ביום 27.10.16 בעובדות כתב האישום המתוקן, היא אמרת חוץ של עד, לצורך ההליך שבפניי כעת. אמרה זו היא ראייה קבילה בהליך שבפניי כעת וזאת לא כל שכן לאור העובדה שאלעוברה אישר בעדותו בפניי את עצם



מסירת ההודאה בפני כבוד סגן הנשיאה השופט עמי קובו (כתוארו דאז).

76. מעבר לנדרש, יש לציין שכאשר מדובר בפרוטוקול של בית משפט ואשר עומד בכל התנאים שנקבעו בפסיקה, אזי מדובר ב-"תעודה ציבורית", קרי ראייה קבילה שאין צורך להביא עד לצורך הגשתה ומבלי שקיימת זכות לחקירה נגדית של החתום עליה (ע"פ 236/88 איזמן נ' מדינת ישראל פ"ד מד (3) 485, 519 - 520 בדבריו של כבוד השופט קדמי (1990); י. קדמי **על הראיות** (חלק שני, תש"ע - 2009) עמ' 634, 654 - 655).

77. דא עקא, בעדותו בבית המשפט בפני בתיק הנוכחי, אלעוברה טען שהודה בעובדות כתב האישום המתוקן שהוגש נגדו, רק על מנת להבטיח שיקבל את העונש שעליו סוכם במסגרת הסדר הטיעון. לטענתו, החשבוניות שקיבל מהנאשמים שבפניי יש מאחוריהן עסקאות אמת, וזאת בניגוד גמור להודייתו כפי שנמסרה בבית המשפט בתיק שהתנהל נגדו (פרוט' מיום 15.4.18 עמ' 65 ש' 24 עד עמ' 66 ש' 18).

75. לדעתי, יש לבצע "פלגין דיבורא" לגבי עדותו של אלעוברה בפניי בתיק הנוכחי. הוזה אומר, יש לפלג את עדותו באופן הבא: את ה"דיבור" לפיו הוא אישר שהודה בעובדות כתב האישום שהוגש נגדו ואשר לפיהן מדובר בחשבוניות פיקטיביות, יש לקבל כאמת. לעומת זאת, את ה-"דיבור" שיש מאחורי החשבוניות עסקאות אמת, יש לדחות בהיותו דיבור שאינו אמת. הנימוק למסקנתי זו הוא הכלל הידוע לפיו "אין אדם משים עצמו רשע".

78. ב-דנ"פ 4342/97 **מדינת ישראל נ' אלעביד** פ"ד נא(1) 736, 833-834 (1998) נקבע כדלקמן:

"ברגיל, אין אדם משים עצמו רשע; קָא: אין אדם מודה כי עבר עבירה פלונית אלא אם עבר אותה עבירה. חוכמת הלב לימדה אותנו, שאין אדם עושה עצמו רשע במקום שהוא צדיק. בייחוד אמורים הדברים בחמורות שבעבירות, באותן עבירות השולחות אדם לשנים ארוכות אל בית האסורים. אין זו הנחה משפטית. אין זו חזקה חלוטה. הנחה של שכל ישר היא, הנחה המייסדת עצמה על טבע האדם".

79. וכך הוא המקרה שבפניי. השכל הישר מורה שאלעוברה לא היה מודה בבית המשפט בעבירות שלא ביצע. כמו כן, אלעוברה, לא רק שהודה בתיק שהתנהל כנגדו בפני כבוד סגן הנשיאה השופט עמי קובו (כתוארו דאז), אלא שאישר בעדותו בפניי בהליך הנוכחי שהוא אכן הודה בפני כבוד השופט קובו.

80. על כן, הנני קובע כי המאשימה הניחה תשתית ראייתית מספקת שיוצרת "חזקה שבעובדה" ששבע החשבוניות שהנפיקו הנאשמים לחברת המוביל הן פיקטיביות. על פי המתווה הדיוני, כעת קם לתחיה נטל הבאת הראיות המשני לפיו על הנאשמים לעורר ספק סביר נגד חזקת הפיקטיביות של החשבוניות.



יוזכר גם שקיימת חובת תיעוד על הנאשמים לגבי המסמכים שנוגעים לעסקאות מושא החשבוניות, וככל שהופרה חובת התיעוד הדבר יקשה על הנאשמים להוכיח את טענתם שאכן מדובר בעסקאות אמיתיות ולא בעסקאות פיקטיביות. בנוסף נזכיר גם את הכלל הראייתי לפיו המידע לגבי אמיתות העסקאות בין הנאשמים לבין חברת המוביל, מצוי בידי הנאשמים ולכן ניתן להסתפק בכמות ראיות מופחתת מצד המאשימה.

81. באמרת החוץ של הנאשם מיום 28.2.11, הוא נשאל לגבי החשבוניות שהונפקו לחברת המוביל והוא בחר לשמור על זכות השתיקה (ת/4 ש' 112-115). הלכה פסוקה היא כי שתיקתו של נאשם בחקירתו במשטרה, עשויה לשמש כראיה המחזקת את ראיות התביעה כנגדו. בסיסה של הלכה זו נעוץ בהבנה כי בחירתו של נחקר לשתיקה במהלך חקירה אינה מתיישבת עם חפותו, שכן אדם שהוא חף מפשע ירצה למסור את גרסתו על מנת להפיג את ענן החשדות הפלילים העומד מעל ראשו. לפיכך, לצד הזכות המוקנית לכל נאשם למלא את פיו מים במהלך החקירה, נקבע בפסיקה, כי ניתן להסיק משתיקתו של הנאשם כי יש לו מה להסתיר, ובהעדר טעמים סבירים ואמינים באשר להחלטה לשמור על זכות השתיקה, תהווה שתיקתו של נאשם, משום ראיה המחזקת את הראיות הפוזיטיביות הקיימות נגדו ובכלל זה מדובר גם בחיזוק לראיות הנסיבתיות הפועלות לחובתו (ע"פ 8823/12 **שבתאי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (1.7.14) פסקאות 29 ו-30 לפסק דינו של כבוד השופט שהם; ע"פ 4872/13 **נחמני נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (26.10.14) פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל).

82. יתר על כן, באמרת חוץ מאוחרת יותר מיום 26.5.11, הנאשם העיד שמכר לחברת המוביל ציוד למשאיות (ת/7 ש' 137). הנאשם לא הסביר הכיצד הנאשמת שעוסקת במכירת קרמיקה וחומרי בניין הצליחה למכור ציוד למשאיות לחברת המוביל. הנאשם לא טען שיש לו מלאי של סחורה שנוגע לציוד למשאיות וגם מעולם לא טען שהנאשמת שינתה את תחום עיסוקה לציוד של משאיות.

83. בעדותו של הנאשם בבית המשפט הוא טען אחרת. לטענתו, מאחורי החשבוניות שנמסרו לחברת המוביל יש עסקאות אמת של מכירת מוצרים שונים, כגון "אמבטיות" וכלל לא טען שמדובר בציוד של משאיות (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 103 ש' 28-31).

84. בנסיבות אלה, הנני קובע שהנאשמים לא הצליחו להפריך את חזקת הפיקטיביות לגבי שבע חשבוניות שנמסרו על ידם לחברת המוביל. על כן, הנני מרשיע את הנאשמים בשבע עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף.

6.ד החשבוניות שהוצאו לאילן עמר

85. הנאשמים הוציאו 25 חשבוניות של הנאשמת לאילן עמר (להלן: **אילן**) בסכום כולל של 3,506,353 ₪ (כולל מע"מ) (ת/48).



86. אילן העיד בבית המשפט ומסר בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 15.2.18 עמ' 51 ש' 21 עד עמ' 53 ש' 25; עמ' 55 ש' 12-16, עמ' 55 ש' 21-23, עמ' 56 ש' 1-10, עמ' 56 ש' 25-26): הוא עוסק בשיווק תוצרת חקלאית ורכש מרוני ברנס ברזל על מנת לבנות חממות וקיבל מרוני 25 חשבוניות של הנאשמת. אילן הבהיר שהוא לא מכיר את הנאשם ונתן את השיקים עבור הסחורה שקיבל לרוני ולאדם בשם הרי אזורן. בנוסף, אילן העיד שבאותה עת לא ידע, שמדובר בהתנהלות לא חוקית ובסופו של יום לאחר שנחקר הגיע להסדר עם רשויות המס לפיו הוא נאלץ לשלם כופר על מנת שלא יוגש נגדו כתב אישום.

87. כמו כן, אילן מסר בבית המשפט גם את הדברים הבאים (פרוט' מיום 15.2.18, עמ' 55 ש' 12-16):

"ש. מה אתה יכול להגיד על ההתנהלות שלך בכל העסקאות האלה?

ת. מבחינתי זה אולי היום קצת נאיבי ותמים אבל בזמנו לא היה ברור מאליו שאם אני קונה סחורה מבן אדם מסוים, ומקבל חשבונית מאחר ואת הכסף משלם עם שיק פתוח לאדם שלישי, לא ידעתי שיש לזה עבירה".

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

88. בנוסף, אילן העיד כדלקמן (פרוט' מיום 15.2.18 עמ' 55 ש' 21-23):

"ש. מי זה רוני ברנס לפני שהתחלתם לעבוד, איזה דמות הוא היה, איך אתה הכרת אותו?

ת. אני בהתחלה קניתי מרוני רק משטחים ריקים ולאט לאט הוא היה סוג של מתווך לצורך מכירה של סחורות שונות כגון קרטונים, ברזל".

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

89. עינינו הוראות כי אילן אכן רכש סחורה אמיתית, אך לא מהנאשמים. אילן מעולם לא נפגש עם הנאשם וגם לא שילם לו עבור הסחורה אלא נתן שיקים בתמורה לסחורה לרוני ברנס. מצד אחד, חלק מהשיקים שנמסרו לרוני ברנס נרשמו לפקודת הנאשמת (ראו ת/49). מצד שני, באמרת החוץ של הנאשם הוא הדגיש שרוני ברנס איננו שותף שלו וגם לא מתערב בעסקיה של הנאשמת (ת/2 ש' 81-92).

90. כאן המקום להזכיר שאין הבדל לעניין עבירות מס מסוג פשע לפי חוק מס ערך מוסף בין "חשבונית



פיקטיבית" לבין "חשבונית זרה".

91. חשבונית פיקטיבית היא חשבונית שאין מאחוריה עסקת אמת ולמעשה הונפקה מבלי שבכלל התבצעה העסקה המוגדרת בגוף החשבונית. לעומת זאת, חשבונית זרה שיש מאחוריה עסקת אמת, קרי העסקה שמוגדרת בגוף החשבונית אכן בוצעה, אך הצדדים לעסקה זו אינם הנאשמים מצד אחד, ומקבל החשבונית מצד שני. די בכך שרק הנאשמים או רק מקבל החשבונית לא היו צד לעסקה כדי שהחשבונית תחשב כחשבונית זרה. בפסיקה נקבע שאין שוני מהותי בין חשבונית פיקטיבית לחשבונית זרה לעניין עבירות המס. הנפקת חשבונית פיקטיבית והנפקת חשבונית זרה, הן היינו הך במישור הפלילי (ע"פ 5783/12 **גלאם נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 11.9.14 פסקה 6 לפסק דינו של כבוד השופט שוהם).
92. עצם ההנפקה או השימוש בחשבונית פיקטיבית או זרה, תוך מודעות להיותה פיקטיבית או זרה, מקיימת את היסוד הנפשי של "**במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס**" (רע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן בע"מ (בפירוק) פ"ד נח(4) 439, 443 (2004); רע"פ 1054/07 **צמרת אויאשן 1978 בע"מ נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (6.2.2007) פסקה 5 להחלטתו של כב' השופט לוי).
93. לפיכך, הנני קובע כי המאשימה הביאה מספיק ראיות, וזאת מכוח עדותו של אילן, כדי להקים חזקה שבעובדה שהחשבוניות שהנפיקו הנאשמים לאילן, הן חשבוניות פיקטיביות, וזאת בשל היותן חשבוניות זרות, קרי שאינן משקפות עסקה בין הנאשמים לבין אילן. על פי המתווה הדיוני כעת עובר נטל הבאת הראיות לנאשם לסתור את חזקת הפיקטיביות שנוצרה לגבי החשבוניות שנמסרו לאילן.
94. הנאשם טען באמרת החוץ מיום 26.5.11 שישנן עסקאות אמת מאחורי החשבוניות שנמסרו לאילן ושקיבל ממנו שיקים ואותם העביר לחברת ארנס נכסים בע"מ (ת/ש' 184-201).
95. יש לציין שלגבי חברת ארנס נכסים בע"מ, ישנן בכתב האישום שבפני עבירות מס ואשר מפורטות באישום השני. כפי שיובהר בהרחבה בהמשך, יש להרשיע את הנאשם לגבי החשבוניות שקיבל מחברת ארנס נכסים בע"מ. מטבע הדברים, הרשעת הנאשמים בחשבוניות שנוגעות לחברת ארנס נכסים בע"מ, משליכה לשלילה על אמינות גרסתו של הנאשם בנוגע לחשבוניות של הנאשמים שנמסרו לאילן.
96. מכל מקום, הנאשם לא הציג את השיקים שלטענתו קיבל מאילן ואשר אילן העיד שמסר אותם לרוני ברנס ולא לנאשם. במילים אחרות, הנאשם לא הפריך את טענתו של אילן שהשיקים נמסרו לרוני ולא לנאשמים.
97. יתר על כן, באמרת החוץ של הנאשם מיום 21.2.11, הוא העיד כדלקמן (ת/ש' 174-183):



"שאלה: מי זה אילן עמר?"

תשובה: אילן עמר היה לקוח שלי, אני מכרתי לו ציוד לחממות, אני לא זוכר בע"פ מה מכרתי לו.

שאלה: במה עובד אילן עמר?

תשובה: אילן עמר עובד בחממות, הוא קיבל הספקה לבניית חממות.

שאלה: מהיכן קנית ומי הספק שלך עבור הסחורה שסיפקת לאילן עמר?

תשובה: לא זוכר.

שאלה: איך נוצרה ההיכרות העסקית עם אילן עמר. הרי אתה עוסק בענף חומרי בניין.

תשובה: לא זוכר איך נוצרה ההיכרות."

(ההדגשת שלי - ה'א'ש')

98. יוזכר, היקף העסקאות בחשבוניות של הנאשמים שנמסרו לאילן הוא 3,506,353 ₪. מדובר ב-25 חשבוניות שנמסרו בתקופה שבין 6.1.10 ועד 30.5.10. מדובר בהיקף עסקאות משמעותי ביותר, קרי שמדובר לכאורה ב-"לקוח" חשוב ולכן טענתו של הנאשם זוכר יודע כיצד נוצר הקשר בינו לבין אילן עמר, רק מחזקת את עדותו של אילן שאין כל היכרות ביניהם. יש לציין גם שבאמרת החוץ מיום 28.2.11, בעת שהנאשם נשאל לגבי אילן עמר והחשבוניות של הנאשמים שנמסרו לו, הנאשם בחר לשמור על זכות השתיקה (ת/4 ש' 95-91).

99. בעדותו של הנאשם בבית המשפט, במסגרת חקירתו הראשית, הנאשם לא התייחס כלל לחשבוניות שמסר לאילן עמר וכלל לא אזכר אותו בעדותו (ראו פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 101-104). אם לא די בכך, הנאשם ציין בחקירתו הראשית שאותו רוני ברנס הוא "נוכל" (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 102 ש' 8). לא ברור מדברי הנאשם מדוע כינה את רוני ברנס כ-"נוכל", אך הדבר רק מחזק את עדותו של אילן שהתנהלותו של רוני, במישור של דיני המס, הייתה התנהלות עבריינית.

100. לסיכום, הנני קובע כי הנאשם לא הצליח להפריך במסגרת הנטל המשני אשר מוטל עליו בהבאת ראיות, את חזקת הפיקטיביות שרובצת על החשבוניות שהוצאו לאילן. לפיכך הנני מרשיע את הנאשמים בביצוע 25 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנוגע ל-25 החשבוניות שנמסרו לאילן עמר.

ה. האישום השני



ה.1 הוראות החיקוק שמופיעות באישום השני

101. במסגרת האישום השני, מיוחס לנאשמים ניכוי מס תשומות מתוך 181 חשבוניות שקיבלו הנאשמים משישה עוסקים שונים. הסכום הכולל של מס התשומות הוא 5,673,433 ₪. הסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא 41,147,262 ₪. אין מחלוקת בין הצדדים שהנאשמים כללו את 181 החשבוניות האמורות בספרי החשבונות שלהם וניכוי את מס התשומות שנובע מהם (ראו סעיף 1(א) לפרק העובדות שבאישום השני וכן התשובה של הנאשמים לאישום השני בפרוט' מיום 29.6.17 עמ' 11 ש' 7-9).

102. המאשימה טוענת ש-181 החשבוניות מושא האישום השני הן חשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן עסקאות אמת ולכן יוחסו לנאשמים שלוש קטגוריות של עבירות:

א. 181 עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין בכוונה להתחמק מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף. ככל שיוכח שמדובר בחשבוניות פיקטיביות, אכן זה הסעיף הרלוונטי לעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין.

ב. 181 עבירות של הכנה או קיום של פנקסי חשבוניות כוזבים בכוונה להתחמק מתשלום מס לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה. לאור העובדה שהנאשמים מודים שכללו את 181 החשבוניות בפנקסי החשבונות שלהם, ככל שיוכח שאכן מדובר בחשבוניות פיקטיביות, אזי אכן מדובר בסעיף הרלוונטי למעשים שבוצעו.

ג. 181 עבירות של שימוש בכל מרמה או תחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. גם סעיף זה מתיישב היטב עם מעשים של הכללת חשבוניות פיקטיביות בתוך ספרי החשבוניות. למעשה, סעיף 220(5) הולך יד ביד עם סעיף 220(4).

ה.2 החשבוניות מארנס נכסים והחשבוניות מ- בארי 52.

103. הנאשמים ניכוי מס תשומות מ-80 חשבוניות של חברת ארנס נכסים בע"מ (להלן: **ארנס נכסים**), כאשר סכום המע"מ הוא 2,338,988 ₪ והסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא 16,954,726 ₪. בנוסף הנאשמים ניכוי מס תשומות מתוך 8 חשבוניות שקיבלו מחברת ב.א.ר.י 52 בע"מ (להלן: **בארי 52**), כאשר הסכום המע"מ הוא 92,062 ₪ והסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא 686,008 ₪.

104. ראיות המאשימה לגבי החשבוניות מארנס נכסים ומבארי 52 הן מאוד דומות וישנה הסתמכות על עדים



משותפים ולכן אדון בשתי הקבוצות האמורות של החשבונות במאוחד.

105. העדה המרכזית בנוגע לחשבונות שקיבלו הנאשמים מארנס נכסים ומבארי 52, היא מיכל פפו (להלן: **מיכל**). עם מיכל נערך הסכם "עד מדינה" (ת/26 ו-ת/34) ואשר לפיו היה ותמסור גרסה מפורטת ומלאה לגבי עבירות מס שבוצעו על ידי גורמים שונים, לרבות הנאשמים, היא לא תועמד כלל לדין פלילי בגין מעורבותה בביצוע העבירות האמורות.

106. מיכל העידה בבית המשפט ומסרה בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 6.5.18 עמ' 89 ש' 30 עד עמ' 98 ש' 7):

א. מיכל היא מנהלת חשבונות במקצועה ועבדה אצל רוני ברנס בחברה בניהולו בשם "האחים ברנס". מדובר בעסק של פנצ'רייה וצמיגים. לימים חברת "האחים ברנס" נקלעה לקשיים כלכליים, והעסק של הפנצ'רייה והצמיגים התחיל לפעול מתוך חברה אחרת ששמה "י.ל.י 26".

ב. בהמשך, רוני הקים שתי חברות נוספות, והן ארנס נכסים ובארי 52. בשתי החברות הללו, לא היו עובדים, לא היה ציוד, לא היו לקוחות, לא היו ספקים, לא היו קבלני משנה וגם לא בוצעו באמצעותן עבודות כלשהן. מדובר בשתי חברות קש שהוקמו למטרה הבלעדית של הפצת חשבונות פיקטיביות.

ג. לפי הוראותיו של רוני, מיכל הוציאה חשבונות עבור עוסקים שונים של ארנס נכסים ובארי 52, וזאת בידעה שאין מאחורי החשבונות הללו פעילות עסקית אמיתית, מכל מין וסוג. שתי החברות הללו פעלו מתוך משרד שפעל בעסק של הפנצ'רייה והצמיגים שבניהולו של רוני.

ד. מיכל הוציאה את החשבונות שנמסרו לנאשמים מטעם ארנס נכסים ומטעם בארי 52, וזאת על פי הוראות ישירות שקיבלה מרוני. מיכל גם ציינה שהיא הכירה את הנאשם מעצם כך ששניהם גדלו באותו יישוב בבאר יעקב. הנאשם נהג לבקש ממנה חשבונות של ארנס נכסים ושל בארי 52, והיא הנפיקה לו את החשבונות ומילאה את הסכומים כפי שביקש, הכל בפיקוחו ובהנחייתו של רוני. מדובר בחשבונות פיקטיביות לחלוטין.

ה. רוני העסיק פקידה בשם פטריסיה כהן (להלן: **פטריסיה**) וכן פקידה בשם אפרת כהן (להלן: **אפרת**) ואשר שתיהן הוציאו חשבונות פיקטיביות של שתי החברות האמורות, הכל על פי הנחיותיו של רוני.



107. דרישת הסיוע לעדותה של מיכל, בהיותה עדת מדינה, מתמלאת ממקבץ הראיות שלהלן:

א. ראשית, מ-80 החשבוניות של ארנס נכסים ו-8 החשבוניות של בארי 52 שהנאשמים מודים שניכו מהן את מס התשומות שכלול בהן ואף כללו אותן בספרי החשבונות שלהם.

ב. שנית, מעדותה של פטריסיה. אמרות החוץ של פטריסיה הוגשו בהסכמה תוך ויתור ההגנה על חקירתה הנגדית (ראו פרוט' הדיון מיום 11.2.18 עמ' 45-46). פטריסיה אישרה שעבדה אצל רוני והנפיקה על פי הוראותיהם של מיכל ורוני חשבוניות של בארי 52 (ת/46 ש' 13-40; ת/45 ש' 12-33). יש לציין שפטריסיה ציינה שהיא לא מכירה את הנאשמת (ת/46 ש' 57-58). היעדר ההיכרות עם הנאשמת, שאמורה להיות לפי טענת הנאשמים לקוחה רצינית של בארי 52 ושיש ביניהן לכאורה פעילות עסקית ענפה בהיקפים גדולים, מחזקת אף יותר את המסקנה שלא הייתה כל פעילות חוקית אמיתית בין הנאשמת לבין בארי 52.

ג. שלישית, מעדותה של אפרת. אמרות החוץ של אפרת הוגשו בהסכמה תוך ויתור ההגנה על חקירתה הנגדית (ראו פרוט' מיום 15.4.18 עמ' 64 ש' 12-18). אפרת העידה שהיא אכן הוציאה חשבוניות של בארי 52 ושל ארנס נכסים, וזאת על פי הוראותיו של רוני. לטענתה, לשתי החברות האמורות, לא היו עובדים, לא היו מחסנים, לא היו לקוחות, לא היו ספקים, לא הייתה סחורה, וגם לא ציוד וגם לא משאיות. כל תפקידה של אפרת בבארי 52 ובארנס נכסים היה להוציא חשבוניות לפי הוראותיו של רוני. הא ותו לא. (ת/55 ש' 19-149). יתר על כן, אפרת העידה שהוציאה חשבוניות של בארי 52 וארנס נאשמים לפי הוראותיו של רוני (ת/56 ש' 125-132).

יוזכר, כאשר נאשם מוותר על חקירתו הנגדית של עד ומסכים להגשת אמרות החוץ שלו תוך ויתור על חקירתו הנגדית, חזקה עליו שהוא מסכים לתוכן העדות ולכן יש לייחס לעדות של פטריסיה ואפרת משקל גבוה (ע"פ 7653/11 ידען נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (26.7.12) פסקה 28 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל).

ד. רביעית, מעדותה של גליה. הנאשמת העסיקה פקידה בשם גליה זוארץ ואשר הבהירה שהיא אישית לא ראתה שום סחורה שהתקבלה מחברת ארנס נכסים אצל הנאשמת, וזאת על אף סכומי העתק שהופיעו בחשבוניות של ארנס נכסים ושהוכנסו לספרי החשבונות של הנאשמת (פרוט' מיום 14.9.17, עמ' 29 ש' 6-10).

108. בנסיבות אלה, הנני קובע כממצא עובדתי שהמאשימה הניחה תשתית ראייתית מספקת שכל 80 החשבוניות שקיבלו הנאשמים מארנס נכסים וכל 8 החשבוניות שקיבלו הנאשמים מבארי 52, הן חשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן עסקאות אמת. על כן, על פי המתווה הדיוני, כעת עובר נטל הבאת



הראיות לנאשמים לעורר ספק סביר נגד חוסר חוקיותן של אותן חשבוניות.

109. בעת שבוחנים את ראיותיו של הנאשם בנוגע ל-80 החשבוניות של ארנס נכסים ו-8 החשבוניות של בארי 52, אנו מוצאים שמדובר רק באמירות בעלמא של הנאשם שאכן מדובר בעסקאות אמת, אך זאת מבלי להציג ולו בדל ראיה לגבי קיומו של תיעוד לעניין אותן עסקאות. ראו למשל דבריו של הנאשם בכל המקומות שלהלן: ת/2, ש' 99-94; ת/5, ש' 16-7; ת/6, ש' 94-51, 93-82, 201-178; וכן ת/4, ש' 73-67, 31-42, ששם נשאל לגבי ארנס נכסים ובחר לשמור על זכות השתיקה.

110. נזכיר את הכלל הראיתי שכאשר נאשם מפר את חובת התיעוד, הדבר עשוי להוות בסיס נסיבתי לקביעה כי הוכח היסוד הנפשי מסוג כוונה להתחמק מתשלום מס על ידי ניכוי מס התשומות שלא כדין. וכך הוא המקרה שבפני. הנאשמים ניכו מס תשומות בסכומים גבוהים ביותר, מבלי להראות מסמכים שנוגעים להעסקתם של עובדים, יומני העבודה של אותם עובדים, קיומם של חוזים וכיוצא באלה מסמכים שחובה על כל עוסק להחזיק בעסקו על מנת לתעד את עסקאותיו החוקיות.

111. לפיכך, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של העבירות הבאות: 88 עבירות (80 חשבוניות של ארנס נכסים ו-8 חשבוניות של בארי 52) לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף; 88 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה; 88 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

ה.3 החשבוניות מ-עד הלום

112. הנאשמים כללו בספרי החשבונות שלהם 10 חשבוניות של חברת מ.ח. עד הלום בע"מ (להלן: **עד הלום**), כאשר סכום המע"מ שנוכה מהם הוא 707,676 ₪ והסכום הכולל של החשבוניות, כולל מע"מ, הוא 5,130,641 ₪ (ת/69).

113. מטעם המאשימה העיד חנן אפרתי (להלן: **חנן**) ואשר מסר בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 6.5.18 עמ' 85-88):

א. חנן היה בעבר הבעלים של עד הלום. לטענתו הוא עבר ניתוח בראש ולכן אינו זוכר דבר בנוגע לאותה חברה.

ב. חנן העיד שאיננו יודע במה עסקה עד הלום, איננו יודע מי היו לקוחותיה, אינו זוכר היכן שכנו משרדיה, איננו יודע מי הוציא את החשבוניות לנאשמים אך טען שייתכן שהוא עצמו הוציא אותם. בנוסף, חנן העיד שהוא לא זוכר מי סיפק את הסחורה שמאוזכרת בחשבוניות.



114. נחזור למתווה הדיוני. חנן הוא העד המרכזי של המאשימה לגבי החשבוניות של עד הלום, ובפועל איננו מוסר גרסה מפלילה כל שהיא כנגד הנאשמים, ולכן אין מנוס מהמסקנה שהמאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני שמוטל עליה להוכיח שהחשבוניות של עד הלום הן חשבוניות פיקטיביות. בנסיבות אלה, כאשר המאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני, פשיטא שלא קם לתחייה נטל הבאת הראיות המשני שמוטל על הנאשמים לעורר ספק סביר נגד התשתית הראייתית המפלילה שהמאשימה אמורה להביא. על כן, מתייתר הצורך לבחון את גרסאותיו של הנאשם לגבי החשבוניות שקיבל מעד הלום.

115. המאשימה טוענת שהנאשמים הפרו את חובת התיעוד בכך שלא הציגו מסמכים שמוכיחים את אמיתות העסקאות עם חברת עד הלום ומכאן מסקנתה שיש להרשיעם בחשבוניות של עד הלום. טענה זו אין בה ממש ודינה להידחות.

116. בהליך אזרחי שבו מדובר בעוסק-הנישום ביחסיו מול המדינה (בכובעה כרשות המיסים), נטל השכנוע וגם נטל הבאת הראיות הראשוני להוכיח את חוקיות החשבוניות שמהן ניכה מס תשומות, רובץ לפתחו של העוסק-הנישום, ולא לפתחה של המדינה. לעומת זאת, בהליך פלילי שבו מדובר בעוסק-הנאשם, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות הראשוני להוכיח את חוסר חוקיות החשבוניות שמהן ניכה מס תשומות, רובץ לפתחה של המדינה (בכובעה כמאשימה) ולא לפתחו של העוסק-הנאשם.

117. יוזכר, על פי המתווה הדיוני, שמורכב משישה שלבים, נטל הבאת הראיות המשני של הנאשם קם לתחייה רק בשלב החמישי. המאשימה לא יכולה לדלג על השלב הראשון עד הרביעי שבמסגרתם היא אמורה להביא את הראיות המפלילות כנגד הנאשמים, ולעבור ישירות לשלב החמישי. המאשימה לא יכולה למלא את ה- "יש" שלה, קרי את הראיות שמקימות את חזקת הפיקטיביות בנוגע לחשבוניות, רק מתוך "האין" של הנאשמים בכך שהפרו את חובת התיעוד. קבלת טענתה של המאשימה הופכת סדרי עולם בשאלת הנטל הראייתי שמקובל במשפט הפלילי ואת זאת לא ניתן לעשות.

118. לפיכך, הנני מזכה את שני הנאשמים מביצוען של 10 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, וכן מביצוען של 10 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה וכן מביצוען של 10 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, הכל בנוגע ל-10 החשבוניות של חברת עד הלום.

ה. החשבוניות מ- ש.ר. הובלות

119. הנאשמים כללו בספרי החשבונות של הנאשמת 19 חשבוניות של חברת ש.ר. הובלות בע"מ (להלן: ש.ר. הובלות) וניכו את מס התשומות שנכלל בהן. הסכום הכולל של המע"מ היה 963,050 ₪ והסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) היה 6,981,37 ₪ (ת/68). יש לציין שבסעיף 1(ד) לפרק העובדות באישום השני, נרשם שמדובר ב- "20 חשבוניות", תוך הפנייה לרשימת החשבוניות שבנספח י' לכתב



האישום. בפועל, בנספח י' ישנן 19 חשבוניות ולא 20.

120. המאשימה הגישה אסופת מסמכים מרשם החברות ואשר כוללות "בקשה לרישום חברה" שהוגשה על ידי רוני שדה (להלן: **שדה**) וגם "הצהרת דירקטורים ראשונים" ואשר לפיה שדה נרשם כדירקטור יחיד באותה חברה. יתר על כן, בתיק רשם החברות מופיע גם "טופס הגשת מסמכים לרישום חברה" ואשר לפיו השם של החברה הוא "ש.ר. הובלות מסחר וחומרי בניין בע"מ" ובנוסף לאותה חברה יש גם שם נוסף שהוא "ש.ר. מסחר שדה". בסופו של יום הוצאה תעודת התאגדות של החברה על שם "ש.ר. מסחר שדה בע"מ" (ת/67), כאשר "מספר החברה" הוא 514460120, שהוא זהה למספר "עוסק מורשה" שמופיע על החשבוניות של ש.ר. הובלות (ת/68).

121. שדה העיד במשפט ואמר בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 6.5.18 עמ' 80 ש' 24 עד עמ' 84 ש' 27):

א. במועד רישום החברה, שדה היה מכור לסמים קשים ואדם אחר שגם הוא מכור לסמים קשים (להלן: **האחר**), ביקש ממנו לחתום על מסמכים שונים ובתמורה הבטיח לשלם לו כסף. תמורה זו הייתה אמור לנוע בין 3,000 ועד 5,000 ₪, שאותם שדה היה אמור לקבל בתשלומים של 100 עד 300 ₪ כל מספר שבועות.

ב. שדה הסכים לחתום על המסמכים הללו, ואף מסר את תעודת הזהות שלו לאחר שהחתים אותו על אותם מסמכים על מנת שייקח מהם את פרטיו האישיים, כל זאת מבלי ששדה הבין מה תוכנם ולא יזו מטרם הם אמורים לשמש. כמו כן, לטענתו של שדה, הוא לא מכיר את חברת "ש.ר. מסחר שדה בע"מ" וגם לא את השם הנוסף שלה "ש.ר. הובלות".

ג. שדה העיד שהוא לא הנפיק את החשבוניות לנאשמים, איננו יודע כיצד הגיעו אליהם וגם לא מכיר את הנאשמים. אם לא די בכך, גם העיד שהחתימות שמופיעות על אותן חשבוניות אינן שלו.

122. יוצא מכך ששדה בהיותו הבעלים הרשום והמנהל היחיד של ש.ר. הובלות, איננו יודע דבר על החשבוניות שהונפקו לנאשמים ומי האדם שעשה זאת בשמו. כמו כן, מעדותו של שדה עולה כי ש.ר. הובלות היא חברת קש שאדם שזהותו אינה ידועה הפיץ בשמה חשבוניות פיקטיביות לגורמים שונים, לרבות הנאשמים. כמו כן, שדה היה חלק בלתי נפרד ממנגנון המרמה שנוצר מעצם כך שהסכים להקים חברה תמורת כסף שהוא אמור לקבל ותוך הבעת אדישות לסוג ומהות הפעולות שיבוצעו בשמה. יצוין שרוני הותיר רושם שהוא דובר אמת ועדותו היא מהימנה.

123. נזכיר את הכלל הראייתי לפיו מאחר והמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות של ש.ר.



הובלות, מצוי בידי הנאשמים, אזי ניתן להסתפק בראיות מזעריות על מנת שתוכח טענת המאשימה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. על כן, לדעתי, די בעדותו של שדה על מנת להקים חזקה שבעובדה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. לכן, כעת עובר נטל הבאת הראיות לנאשמים על מנת להפריך את החזקה האמורה.

124. החשבוניות של ש.ר. הובלות מתחלקות לשתי קבוצות עיקריות: 4 חשבוניות שהונפקו ביום 30.7.10 בסכום כולל של 2,814,074 ₪, וכן 15 חשבוניות שהונפקו ביום 30.8.10 בסכום כולל של 4,167,293 ₪. על כן, על הנאשמים להביא ראיות שמוכיחות שבשני המועדים האמורים אכן בוצעו עסקאות חוקיות עם ש.ר. הובלות. מדובר בעסקאות בהיקפים משמעותיים ביותר ולכן חזקה על הנאשמים שהם מחזיקים בתיעוד מתאים שממנו ניתן ללמוד שמדובר בפעילות עסקית אמיתית, כגון חוזים להספקת סחורה, רשימת עובדים שביצעו את העבודות מושא החשבוניות ותלושי שכר של אותם עובדים, יומני עבודה, עדים לעצם ביצוע העסקאות, התכתבויות בין שני הצדדים לעסקאות במסגרת ניהול משא ומתן, וכיוצא באלה מסמכים. בפועל, הנאשמים לא הציגו דבר.

125. הנאשם נשאל לגבי החשבוניות של ש.ר. הובלות בחקירתו וטען שקיבל סחורה מאותה חברה מהבעלים של אותה חברה בשם "יורם" וכי הגיע לאותה חברה באמצעות רוני ברנס (ת/6 ש' 183-185; ת/1 ש' 192-196). בפועל, הנאשם לא הביא את אותו "יורם" כעד מטעמו וגם לא את רוני ברנס וגם לא הציג תיעוד לעסקאות שבוצעו עם ש.ר. הובלות. אם לא די בכך, הנאשם העיד שאינו זוכר מי נתן לו את החשבוניות של ש.ר. הובלות, אך הוא זוכר ששילם תמורת הסחורה בשיקים, אך אינו יכול להעיד שראה את הסחורה (ת/7 ש' 21-62). אם לא די בכך, אף טען ששדה מכיר אותו (ת/7 ש' 25-27), וזאת בניגוד גמור לטענתו של שדה בבית המשפט שאין כל היכרות ביניהם. מכל מקום, הנאשם לא הפריך את טענתו של שדה שאין כל היכרות ביניהם וגם לא עימת אותו בחקירתו הנגדית עם מסמכים כלשהם שמוכיחים שאכן יש היכרות כלשהי ביניהם.

126. יתר על כן, יש לציין שבחקירה הראשית של הנאשם בבית המשפט, הוא לא התייחס כלל לחשבוניות מ-ש.ר. הובלות. יוזכר, החקירה הראשית היא ההזדמנות שניתנת לנאשם במסגרת ההליך הפלילי לשטוח בפני בית המשפט את גרסתו לראיות שהובאו כנגדו. בפועל, הנאשם בחר למלא פיו מים בנוגע לחשבוניות של ש.ר. הובלות. הנאשם התייחס לחשבוניות מ-ש.ר. הובלות רק בעת שהדבר הועלה על ידי באת כוח המאשימה במסגרת החקירה הנגדית, שכידוע, מטרתה לנסות לקעקע את גרסתו של העד. מכל מקום, במסגרת החקירה הנגדית נמסרו תשובות שאינן מניחות את הדעת כדלקמן (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 127 ש' 10-18):

"ש. הגיע לפה רוני שדה שהוא הבעלים הרשום של החברה, הוא סיפר שבאותה תקופה של החשבוניות היה מכור לסמים, כי הוא לא מכיר בכלל את חברת ש.עידן שיר ולא מכיר את החשבוניות האלה, יש בכוונתך להביא ראיות שכן יוכיחו את אמיתות העסקאות האלה?"



ת. רוני שדה אמר שלא היה במשרדים של חברת ש.עידן שיר?

ש. הוא אמר שלא מכיר.

ת. נכון, הוא אמר שלא היה ולא מכיר, הוא היה והוא כן מכיר והיה במשרדים עם ת.ז מול גליה.

ש. הטחת את זה בפניו.

ת. שוב את שואלת אם הטחתי את זה בו. אם תעשו עימות בינו לבין גליה או שתשאלו אותה אם הוא היה במשרדים עם ת.ז יש מצב שהיא תייקה את הכל."

127. יש לציין שבחקירה הנגדית של שדה בבית המשפט הוא לא עומת כלל עם הטענה של הנאשם ששדה היה אי פעם במשרדה של הנאשמת (ראו פרוט' מיום 6.5.18 עמ' 84 ש' 27-11).

128. לפיכך, הנני קובע כי הנאשמים לא הצליחו להפריך את החזקה שבעובדה שקמה מראיות המאשימה שכל 19 החשבוניות של ש.ר הובלות הן חשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן דבר. על כן, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע 19 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, וכן בביצוע 19 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה וכן ב-19 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

ה.5 החשבוניות מ-נ.ב.

129. הנאשמים כללו בספרי החשבונות של הנאשמת 45 חשבוניות של חברת נ.ב בע"מ, כאשר סכום המע"מ שנכלל בהם הוא 1,036,231 ₪ והסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא 7,512,678 ₪. יש לציין שעל כל אחת מהחשבוניות נרשם כי מספר הרישום של חברת נ.ב בע"מ הוא "513782425".

130. המאשימה הגישה בהסכמת ההגנה את אמרות החוץ של עד בשם נאדר מוסטפא (להלן: **נאדר**), תוך וויתור ההגנה על חקירתו הנגדית (ראו פרוט' מיום 11.2.18 עמ' 45-46). 45 החשבוניות של חברת נ.ב בע"מ צורפו לאחת מאמרות החוץ של נאדר (ת/44).

131. נאדר מסר באמרת החוץ שלו בתמצית כדלקמן (ת/43 ש' 3-16, 44-64, 73-93):

א. נאדר הוא הבעלים של חברה שנקראת נאדר מוסטפא בע"מ. מספר הרישום של חברה זו הוא 513782425. לפי עדותו הוא לא מכיר חברה שנקראת נ.ב בע"מ ומעולם לא אישר לגורם



כלשהו להשתמש במספר הרישום של החברה שבבעלותו.

ב. נאדר העיד שאינו מכיר את הנאשמת, מעולם לא הנפיק עבודה חשבונית, מעולם לא ביצע עבודה עבודות וגם לא סיפק לה סחורה. כמו כן, הוא אינו מכיר את רוני ברנס. כמו כן, כאשר הוצג בפניו פרוטוקול של חברת נ.ב בע"מ עם מספר ח.פ. 513782425, ואשר לפיו בישיבת ההנהלה שנערכה ביום 19.3.10 הוחלט למנות אדם בשם דוד שבת (להלן: **דוד**) כמנהל יחיד בחברה, הבהיר שאינו מכיר את דוד ומעולם החברה שבבעלותו לא האצילה סמכויות לדוד לשמש כמנהל. בנוסף, אותו פרוטוקול חתום על ידי "עו"ד מאיר מורגנשטרן", ונאדר הבהיר שאינו מכיר אותו כלל.

ג. נאדר העיד שהגיש תלונה במשטרה בשל כך שהופצו חשבוניות פיקטיביות תחת המספר הרישום של חברת נאדר מוסטפא בע"מ וזאת תוך שינוי שם החברה ל- "נ.ב בע"מ".

132. לאור הכלל הראייתי שקובע שהמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות של נ.ב בע"מ מצוי בידי הנאשמים, ולכן ניתן להסתפק אף בראיות מזעריות מטעם המאשימה להוכחת טענתה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות, לדעתי, די בעדותו של נאדר על מנת להקים את חזקת הפיקטיביות לגבי אותן חשבוניות. כעת עובר נטל הבאת הראיות לנאשמים על מנת לעורר ספק סביר שמא לא מדובר בחשבוניות פיקטיביות.

133. בפועל, הנאשמים הפרו את חובת התייעוד שחלה עליהם ולא הביאו ולו בדל ראיה שיש בה כדי לתמוך בטענתם שאכן מדובר בחשבוניות חוקיות. כל טענותיהם של הנאשמים הן טענות בעלמא שהועלו בעל פה מבלי לתמוך אותן באסמכתאות כלשהן. באחת מאמרות החוץ, הנאשם שמר על זכות השתיקה בעת שנשאל לגבי חברת נ.ב (ת/4 ש' 47-43). באמרת חוץ אחרת, בעת שהנאשם נשאל על חברת נ.ב. בע"מ הנאשם מסר את הדברים הבאים (ת/1 ש' 146-139):

"שאלה: האם אתה מכיר לקוח בשם נ.ב בע"מ. מי זה? ואיזה סחורה הוא סיפק לך?

תשובה: נ.ב בע"מ זה חברה בבעלות דודו שבת אני לא זוכר בע"פ איזה סחורה היא סיפקה לי.

שאלה: האם יש לך חוזה מול דודו שבת בחברה הזו?

תשובה: אני חושב שכן.

שאלה: האם קיבלת אישור על ניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים?

תשובה: כן.



(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

134. על פניו, גרסתו של הנאשם היא בלתי הגיונית. הכיצד נערכות עסקאות במיליוני שקלים והנאשם לא יודע איזה סחורה סופקה. אם לא די בכך, אילו הנאשם היה אכן טורח לקבל אישור על ניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים, בנקל יכול היה לדעת שהמספר הרשום על החשבוניות הוא מספר הרישום של חברה אחרת לגמרי והיא נאדר מוסטפא בע"מ ולא של החברה שהנפיקה את החשבוניות והיא נ.ב. בע"מ. ללמדך שטענתו של הנאשם שאכן קיבל אישור על ניהול ספרים וניכוי מס במקור, היא לא נכונה.

135. אם לא די בכך, בהמשך עדותו באותה אמרה (ת/1 ש' 163-173), הנאשם אמר את הדברים הבאים:

"שאלה: מה תגובתך לך שאני אומר לך שחברת נ.ב. בע"מ היא לא שייכת לדודו שבת ע"פי דבריו?"

תשובה: מבחינתי אני מכיר את דוד שבת שהוא המנהל שלה.

שאלה: האם בדקת ברשם החברות או במשרדי מ"ה שדודו שבת הוא אכן הבעלים של חברת נ.ב. בע"מ?

תשובה: אני לא בדקתי.

שאלה: האם ביקשת מרו"ח של החברה שלך לבדוק?

תשובה: לא.

שאלה: אם כך ואתה לא בדקת ברשם החברות וברשויות המס, על סמך מה אתה אומר לי שדודו שבת הוא מנהל חברת נ.ב. בע"מ.

תשובה: צריך להיות לי מסמכים שדודו שבת הציג לי בפניי."

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

136. דבריו של הנאשם מדברים בעד עצמם. בפועל, הנאשם לא הציג מסמכים שלטענתו הוצגו בפניו על ידי דוד. הנאשם גם לא הביא את דוד כעד מטעמו ודי בכך על מנת לקבוע שלא עמד בנטל הבאת הראיות להפריך את חזקת הפיקטיביות שרובצת על החשבוניות של חברת נ.ב. בע"מ. יש לציין שגם באמרה נוספת טען שמדובר בחשבוניות חוקיות שקיבל מדודו שבת (ת/2 ש' 156-192) ואף מרוני ברנס (ת/6 ש' 5-17). בנוסף, אישר שאינו מכיר את מוסטפא (ת/6 ש' 12) ואף בעדותו בבית המשפט מסר שקיבל את החשבוניות מרוני ברנס (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 129 ש' 16).



137. על כן, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 45 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, 45 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה ו-45 עבירות 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ה.6. החשבוניות מ-י.א.י. שיווק וסחר

138. הנאשמים כללו בספרי החשבוניות שלהם 18 חשבוניות של חברת י.א.י. שיווק וסחר בע"מ (להלן: **שיווק וסחר**) והסכום הכולל של המע"מ הוא ₪ 535,426 והסכום הכולל של החשבוניות (כולל מע"מ) הוא ₪ 3,881,842.

139. המאשימה הגישה את אמרת החוץ של יעקב אברג'יל (להלן: **יעקב**) וזאת בהסכמת ההגנה ותוך ויתורה על חקירתו הנגדית (ת/42, וכן ראו פרוט' מיום 11.2.18 בעמ' 45-46). יעקב מסר בתמצית את הדברים הבאים (ת/42 ש' 1-27, 75-95, 152-157):

א. יעקב היה הבעלים של שיווק וסחר והעסיק את דוד (דוד שבת) ואשר החזיק באישורו של יעקב בפנקס חשבוניות של שיווק וסחר.

ב. דוד הפיץ חשבוניות פיקטיביות מתוך הפנקס שהחזיק ללא אישורו של יעקב ותוך זיוף חתימותיו.

ג. יעקב איננו מכיר את מי מהנאשמים והחשבוניות של שיווק וסחר שברשות הנאשמים הן חשבוניות פיקטיביות. כמו כן, יעקב הבהיר שאין מאחורי אותן חשבוניות עסקאות כלשהן.

140. די בעדותו של יעקב על מנת לקבוע שהמאשימה עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני בהוכחת טענתה שמדובר בחשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן דבר. על כן, כעת קם לתחייה נטל הבאת הראיות המשני שרובץ לפתחם של הנאשמים לעורר ספק סביר נגד חזקת הפיקטיביות של אותן החשבוניות. בפועל, הנאשמים לא הביאו ולו בדל ראיה על מנת להוכיח את טענתם שמדובר בחשבוניות שיש מאחוריהן עסקאות אמת. הנאשמים הפרו את חובת התייעוד ולכן מדובר בנתון ראיתי שפועל לרעתם ואף מחזק את המסקנה שניכו את מס התשומות מתוך אותן חשבוניות בכוונה להתחמק מתשלום מס.

141. הנאשם העיד שאת החשבוניות קיבל מדוד (ת/6 ש' 240-263; ת/2 ש' 100-128; ת/3 ש' 103-123), קרי אותו אדם שיעקב כבר העיד שפעל במרמה בהפצת החשבוניות הפיקטיביות של שיווק וסחר, ללא ידיעתו של יעקב. יתר על כן, באחת מאמרות החוץ שלו, הנאשם ציין כדלקמן (ת/3 ש' 118-103):

"ש. מסרת בחקירתך הקודמת כי קיבלת חשבוניות מס על שם י.א.י. שיווק וסחר מדודו שבת. אני אומר לך שהבעלים של חברת י.א.י. שיווק וסחר היא חברה בבעלות יעקב



אברג'ל ויעקב אברג'ל לא מכיר מי זה דודו שבת ולא נתן לו יפוי כוח להוציא חשבוניות מס ע"ש חב' י.א.י שיווק. מה היא תגובתך?

ת. דודו שבת נתן לי את החשבוניות של י.א.י ויפוי כוח שהוא מנהל את החברה.

ש. אני אומר לך כי אתה כן ידעת שהחשבוניות מס שקיבלת מדודו שבת הם חשבוניות מס פיקטיביות, ובנוסף ידעת כי לדודו שבת אין שום פעילות עסקית, אין לו עובדים, אין לו משרד, ואין לו שום עבודה מסודרת וכל מה שדודו שבת עושה זה להפיץ חשבוניות מס פיקטיביות תמורת עמלה. מה היא תגובתך?

ת. אין מצב.

ש. האם לדודו שבת יש שותפים?

ת. אין לי מושג.

ש. האם אתה היית אצל דודו שבת במשרד שלו?

ת. לא.

ש. האם אתה יודע אם לדודו שבת יש משרד?

ת. אני חושב שיש, אבל אני לא יודע."

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

142. עינינו הרואות כי לטענת הנאשם הוא ביצע עסקאות בהיקף של מיליוני שקלים עם דוד, אך איננו יודע לומר אם לעסק שבניהולו של דוד יש כתובת, והאם יש לו שותפים ובכל מקרה הבהיר שמעולם לא היה בכתובת העסק של דוד. הדבר רק מחזק את המסקנה שאכן מדובר בחשבוניות פיקטיביות לכל דבר ועניין. ואם לא די בכך, בעדותו של הנאשם בבית המשפט טען שהוא לא זוכר מי ביצע מטעמו את העבודות מושא החשבוניות שקיבל משיווק ומסחר (פרוט' מיום 25.10.18 עמ' 130 ש' 20-21).

143. על כן, הנני מרשיע את הנאשמים בביצוע 18 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, וכן ב-18 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה וכן 18 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה, וזאת לגבי 18 החשבוניות של חברת י.א.י שיווק וסחר בע"מ.

ו. סיכום



144. באישום הראשון ובאישום השני, יוחסו לנאשמים עבירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף ואשר קובע כדלקמן:

"נעברה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) בנסיבות מחמירות, בעניינו של העושה - דינו מאסר 7 שנים או קנס פי 5 מהקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין; בסעיף זה, "נסיבות מחמירות" - אחת מאלה:

(3) העברין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות משתלום מס בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין."

145. סעיף 61(א)(4) לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"61(א) על אף האמור בכל חוק, מקום שהוסמך בית המשפט בחוק להטיל קנס, רשאי הוא להטיל -

(4) אם קבוע לעבירה עונש מאסר למעלה משלוש שנים - קנס עד 226,000 שקלים חדשים."

146. לכן, כדי שתתקיים העבירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף, על המאשימה להוכיח כי סכום המע"מ עולה על כפל הסך של 226,000 ₪, קרי 452,000 ₪. בשני האישומים, המאשימה עמדה בנטל האמור.

147. להלן סיכום החשבוניות שבאישום הראשון שיש להרשיע לגביהן את הנאשמים:

סה"כ חשבוניות	שם העוסק שקיבל את החשבוניות	סכום ללא מע"מ	סכום המע"מ	סכום כולל מע"מ
49	אגמנס בע"מ	13,898,378 ₪	2,259,737 ₪	16,383,118 ₪
3	מרקו נרקיס	696,886 ₪	114,161 ₪	811,048 ₪
7	המוביל בני יוסף	560,000 ₪	89,600 ₪	649,600 ₪
25	אלעזרה בע"מ אילן עמר	3,022,725 ₪	483,628 ₪	3,506,353 ₪



סה"כ 84 18,177,989 ₪ 2,947,126 ₪ 21,350,119 ₪

148. להלן סיכום החשבוניות שבאישום השני שיש להרשיע לגביהן את הנאשמים:

סה"כ חשבוניות	שם העוסק שהוציא את החשבוניות	סכום ללא מע"מ	סכום המע"מ	סכום כולל מע"מ
80	ארנס נכסים בע"מ	14,615,738 ₪	2,338,988 ₪	16,954,726 ₪
8	בארי 52 בע"מ	593,946 ₪	92,062 ₪	686,008 ₪
19	ש.ר. הובלות בע"מ	6,019,108 ₪	963,050 ₪	6,981,367 ₪
45	נ.ב. בע"מ	6,476,447 ₪	1,036,231 ₪	7,512,678 ₪
18	י.א.י. שיווק וסחר בע"מ	3,346,416 ₪	535,426 ₪	3,881,842 ₪
170	סה"כ	31,051,655 ₪	4,965,757 ₪	36,016,621 ₪

149. לסיכום, הנני מורה כדלקמן:

- באישום הראשון הנני מזכה את הנאשמים מ-18 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, בנוגע לחשבוניות של מ.ס. פינוי אשפה בע"מ.
- באישום השני הנני מזכה את הנאשמים מ-10 עבירות לפי סעיף 117(ב5) לחוק מס ערך מוסף, 10 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה וכן 10 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, הכל בנוגע לחשבוניות של מ.ח. עד הלום בע"מ.
- באישום הראשון הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 84 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנסיבות מחמירות לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.
- באישום השני הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 170 עבירות לפי סעיף 117(ב5) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בנסיבות מחמירות לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.
- באישום השני הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 170 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.
- באישום השני הנני מרשיע את הנאשמים בביצוען של 170 עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.



ניתן ביום כ"ח בשבט תשע"ט, 3 בפברואר 2019, במעמד הצדדים.