



ת"פ 44472/11/11 - מדינת ישראל נגד אמיר מזרחי, כפידור מחצבים בע"מ

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 44472-11-11 מדינת ישראל נ' מזרחי ואח'
בפני כבוד השופט איתן קורנהאוזר

בעניין: מדינת ישראל

המאשימה

נגד

1. אמיר מזרחי

2. כפידור מחצבים בע"מ

הנאשמים

הכרעת דין

בפתח הדברים, מודיע בית המשפט על זיכוי הנאשמים מהעבירות הבאות:

- א. מסירת אמרה או תרשומת כוזבת - לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה") - 3 עבירות לנאשם ו-3 עבירות לנאשמת.
- ב. אי קיום דרישה - לפי סעיף 216(1) לפקודה - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.
- ג. מסירת ידיעה כוזבת - לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ").
- ד. ניכוי מס תשומות - לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק.

רקע

1. כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום, המייחס להם עבירות מס שונות.

בהתאם לעובדות כתב האישום, הנאשם 1 (להלן: "הנאשם") פתח בשנת 2006 חברה, היא הנאשמת 2 (להלן: "הנאשמת"), ושימש כמנהלה ובעל המניות היחיד בה. במהלך השנים עבד הנאשם כעצמאי או בשמה של הנאשמת, מול ספקי משנה. בהתאם להצעתו, חלק מספקים אלה מסרו לנאשם חשבוניות שאינן שלהם, כאשר הסכום המופיע בהן אינו הסכום אותו שילמו הנאשמים בפועל (להלן: "החשבוניות המזויפות"). בין היתר, נמסרו לנאשמים חשבוניות של חברות אשר אינן פעילות בתחום עיסוקם של הנאשמים, תוך זיוף שם העוסק המופיע על גבי החשבונית, כל זאת במטרה לרמות את רשות המיסים, כמפורט להלן:



א. ביחס לפעילות הנאשם כעצמאי (סעיף 5 לעובדות כתב האישום) -

- בשנת 2006 כלל הנאשם בספריו חשבוניות מזויפות בסכום כולל של 1,629,136 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידו, לרבות תשלומי מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 500,000 ₪.

- בשנת 2007 כלל הנאשם בספריו חשבוניות מזויפות בסכום כולל של 1,464,606 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידו, לרבות תשלומי מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 250,000 ₪.

ב. ביחס לפעילות הנאשמת -

- בשנת 2006 כללה הנאשמת בספריה חשבוניות מזויפות בסכום כולל של 445,968 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידה, לרבות תשלומי מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 140,000 ₪ (סעיף 6(א) לעובדות כתב האישום).

- בשנת 2007 כללה הנאשמת בספריה חשבוניות מזויפות בסכום כולל של

2,252,118 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידה, לרבות תשלומי

מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 450,000 ₪ (סעיף 6(ב) לעובדות כתב האישום).

- בשנת 2008 כללה הנאשמת בספריה חשבוניות מזויפות בסכום כולל של 1,511,950 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידה, לרבות תשלומי מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 560,000 ₪ (סעיף 6(ג) לעובדות כתב האישום).

- בשנת 2009 כללה הנאשמת בספריה חשבוניות מזויפות בסכום כולל של 853,394 ₪, סכום אשר כלל הוצאות שלא שולמו על ידה, לרבות תשלומי מע"מ שלא הועברו, בסך של כ- 250,000 ₪ (סעיף 6(ד) לעובדות כתב האישום).

בנוסף, לא ניהלו הנאשמים ספרים כפי שהיה עליהם לעשות בהתאם לפקודת מס הכנסה, ובין היתר לא שמרו מסמכים בנוגע לתשלומים ששילמו.

2. בהתבסס על העובדות שלעיל, ייחסה המאשימה לנאשמים את העבירות הבאות:

א. מסירת אמרה או תרשומת כוזבת - לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.

ב. קיום פנקסי חשבון כוזבים - לפי סעיף 220(4) לפקודה - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.



- ג. מרמה ערמה או תחבולה - לפי סעיף 220(5) לפקודה - 2 עבירות לנאשם ו-2 עבירות לנאשמת.
- ד. אי קיום דרישה - לפי סעיף 216(1) לפקודה - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.
- ה. מסירת ידיעה כוזבת - לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ.
- ו. ניכוי מס תשומות - לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק.
- ז. קיום פנקסי חשבוניות כוזבים - לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק.
- ח. מרמה או תחבולה - לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק.
- ט. פעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס, בנסיבות מחמירות - לפי סעיף 117(ב)(1)(2)(3) לחוק.
3. במהלך הדיונים, נדחתה טענת ההגנה לביטול כתב האישום בשל הגנה מן הצדק, ובהמשך נדחתה טענת "אין להשיב לאשמה".
- הצדדים הגיעו להסכמות עובדתיות (ראו פרוט' מיום 28.1.15 וכן 11.2.15), לפיהן בסעיפים 5 ו-6(א) לעובדות כתב האישום, מדובר בחשבוניות "מנופחות" בסך כולל של 890,000 ₪ (750,000 ₪ מיוחסות לנאשם בסעיף 5, ו-140,000 ₪ מיוחסות לנאשמת בסעיף 6(א)). יתרת החשבוניות, עד לסכום המפורט בעובדות סעיפים אלה בכתב האישום, הינן חשבוניות זרות (עד לסכום כולל של 3,093,742 ₪ בסעיף 5 המיוחס לנאשם, ועד לסכום כולל של 445,968 ₪ המיוחס לנאשמת בסעיף 6(א)). בגין חשבוניות אלה הוגשו דוחות למס הכנסה, אשר הוכרו בהמשך על ידי פקיד השומה האזרחי.
- לגבי סעיפים 6(ב)(ג)(ד) לעובדות כתב האישום, הסכימו הצדדים כי מדובר בחשבוניות אשר נכללו בספרי הנאשמת, אך לא נכללו בדוחות מס הכנסה שהוגשו על ידה.
4. במסגרת פרשת התביעה, העידו יועץ המס יצחק בוזגלו (להלן: "בוזגלו"), נציג פקיד שומה אלישיב ממן, ר"ח אהוד סמורי (להלן: "סמורי"), ומנהלת החשבונות אתי נמיר (להלן: "נמיר"). בנוסף, הוגש תיק מוצגים הכולל את הודעות הנאשם, עותקים של החשבוניות המבססות את כתב האישום, הודעות של אנשים שונים אשר פרטיהם מופיעים על גבי אותן חשבוניות, וכן דו"חות כספיים שונים. הנאשם בחר שלא להעיד במסגרת פרשת ההגנה, וכן לא נשמע עד כלשהו מטעמו.

גדר המחלוקת

5. המחלוקת בין הצדדים נוגעת בשלוש סוגיות:

עמוד 3



א. לגבי המיוחס לנאשמים בסעיפים 5 ו-6(א) בעובדות כתב האישום, הודו הנאשמים בניפוח חשבוניות בסך של כ- 890,000 ₪, וכן בקיומן של חשבוניות זרות בסך של כ- 2.6 מליון ₪, בהתאם למפורט בכתב האישום. המאשימה טענה כי החשבוניות המשקפות סך של כ- 2.6 מליון ₪, הינן חשבוניות פיקטיביות ולא זרות. לצד זאת, טענה כי לענין הרשעת הנאשמים אין כל משמעות להבחנה בין חשבוניות פיקטיביות לחשבוניות זרות. ב"כ הנאשמים טען כי המאשימה התייחסה לחשבוניות אלה לאורך כל הדיונים כחשבוניות זרות. לטענתו, חשבוניות זרות אינן מהוות עבירה בסוגית מס הכנסה, ובמיוחד לא כשהוכרו כהוצאה מוכרת על ידי פקיד השומה האזרחי, תוך אישור פקיד השומה הפלילי, כפי שהיה במקרה הנדון.

ב. לגבי המיוחס לנאשמים בסעיפים 6(ב) עד 6(ד) בעובדות כתב האישום, מדובר בחשבוניות אשר הועברו להנהלת החשבונות של הנאשמת. בשל העובדה שלא היו בידי המאשימה ראיות לכך שחשבוניות אלה נכללו בדוחות הנאשמת, חזרה בה ביום 24.9.15 מהוראת החיקוק המתאימה של הגשת אמרה או תרשומת כוזבת. המאשימה טענה כי חשבוניות אלה לא נכללו בדוחות למס הכנסה, בשל פניית רשויות המס, אך בהחלט נכללו בספרי הנאשמת על ידי הנאשם. ההגנה טענה כי הליך הנהלת החשבונות, הינו הליך דינמי של בדיקה ובחינה על ידי גורמי המקצוע, תוך הוצאת חשבוניות מסוימות בטרם הגשת הדו"ח למס הכנסה. לפיכך, עצם מסירת החשבוניות הכוזבות לרואה החשבון אינה מהווה עבירה.

ג. אשר לעבירות המע"מ, טענה המאשימה כי הוכח שאותם מנהלי ספרים טיפלו באותן חשבוניות כוזבות והגישו אותן הן למס הכנסה והן למע"מ, ומכאן קמה התשתית הראייתית לעבירות המע"מ המיוחסות לנאשמים. ב"כ הנאשמים טען כי לא הובאה כל ראיה לגבי עבירות המע"מ, לא הוצגו הפנקסים הרלוונטיים, לא בוצעה חקירת מע"מ בתיק, לא נשמעה עדות חוקר מע"מ, לא פורטו החשבוניות המהוות עבירה, וכן מדובר במערכת חשבונאית נפרדת לחלוטין מזו של מס הכנסה ובעלת כללים שונים.

דין והכרעה

(א) סעיפים 5 ו-6(א) בעובדת כתב האישום

6. ראשית, אתייחס לאופי החשבוניות השנויות במחלוקת.

משמעות המונח "חשבונית זרה" בפסיקה, הוא כאשר מבוצעת עסקה על ידי העוסק, אך חשבונית המס שסופקה לו אינה של הספק או מזמין השרות. לנוכח הסכמות הצדדים כאמור לעיל וכן בהתבסס על הודעותיו של הנאשם, יש לקבוע כי מדובר בחשבוניות המשקפות עסקה מסוימת.

עמוד 4



ב"כ הנאשמים ביקש לבצע הפרדה דיכוטומית לחשבוניות: התייחסות לסך "ניפוח" החשבוניות, כחשבוניות מנופחות העומדות בפני עצמן, והתייחסות נפרדת ומובחנת לסך הנותר בחשבוניות כחשבוניות זרות, העומדות אף הן בפני עצמן. ב"כ הנאשמים לא הציג את טיעוניו באופן זה, אלא שב והתייחס, לאורך כל הדיונים, אל הסך בחשבוניות אשר ניתן בתמורה לתשלום בפועל, כ"חשבונית זרה" העומדת בפני עצמה (ראו לדוגמא את טענת ההגנה **"לגבי החשבוניות הזרות לא היתה כל כוונה להתחמק ממס, שכן בסופו של דבר פקיד השומה הכיר באותן חשבוניות"**, עמ' 22 ש- 24-25 לפרוט', ההדגשה אינה במקור). רטוריקה זו עברה כחוט השני בכל טיעוני ההגנה. על מסד זה, טען ב"כ הנאשמים כי חשבוניות זרות אינן מהוות עבירה על פקודת מס הכנסה, במיוחד בנסיבות המקרה הנדון בו הוכרו על ידי פקיד השומה האזרחי, בהסדר שקיבל את אישורו של פקיד שומה חקירות. כך, טען כי בדרך כלל לא מוגשים כתבי אישום, בעבירות על פקודת מס הכנסה, בגין חשבוניות זרות בלבד.

איני מקבל טיעון זה. כאמור לעיל, ב"כ הנאשמים ביקש לבצע הבחנה מלאכותית בין חשבוניות ובהן "סכום מנופח" בלבד, לבין חשבוניות "זרות" אשר ניתנו בתמורה לתשלום אותו ביצעו הנאשמים בפועל. הנאשם בעצמו, הודה כי מדובר בחשבוניות אשר נופחו לבקשתו (עמ' 10 ש- 3-6, עמ' 12 ש- 19-20, 22-25, עמ' 13 ש- 29-30, בהודעה מיום 20.5.2009). הנאשם התייחס באופן מפורש ומפורט לכל חשבונית זרה שהוצגה לו, ואישר כי מדובר בחשבונית שנופחה (עמ' 10 ש- 38-40, עמ' 11 ש- 10-13, עמ' 11 ש- 17-20, עמ' 11 ש- 24-28, עמ' 11 ש- 32-25, עמ' 12 ש- 1-8, עמ' 12 ש- 12-15, עמ' 13 ש- 5-8, בהודעה מיום 20.5.2009). בסוף הודעתו הראשונה, אישר הנאשם את הטבלה המסכמת את החשבוניות אשר הוצגו לו, לרבות הסכומים בסך המנופח בכל חשבונית, וכן 3 חשבוניות לגביהן טען כי הן משקפות את מלוא הסכום ששילם בפועל לנותן החשבונית (עמ' 14 ש- 6-13 בהודעה מיום 20.5.2009). הנאשם שב ואישר בשתי הודעות נוספות, כי רק 3 חשבוניות זרות משקפות את התשלום האמיתי שבוצע, וכל היתר הן חשבוניות מנופחות (עמ' 2 ש- 6-13 בהודעה מיום 1.11.2009). בנוסף, המשיך ופירט לגבי כל חשבונית שהוצגה לו, כי מדובר בחשבונית מנופחת (עמ' 2 ש- 9-13, עמ' 2 ש- 21-25, עמ' 2 ש- 36-38, עמ' 3 ש- 5-7, עמ' 3 ש- 11-14, עמ' 3 ש- 20-22, עמ' 3 ש- 24-25 בהודעה מיום 21.5.2009).

עיון בחשבוניות אשר הוצגו לנאשם ומופיעות בנספחים להודעותיו, מעלה כי המאשימה הקפידה שלא לכלול בכתב האישום את אותן חשבוניות אשר שיקפו את מלוא התשלום שביצע הנאשם לנותן החשבונית, בהתאם להודעתו, זאת על אף שמדובר בחשבוניות זרות (ראו את הטבלה המסכמת שסומנה צ.ב.א. 25 בהודעת הנאשם מיום 20.5.2009, ואושרה על ידו במהלך ההודעה. אותן 3 חשבוניות זרות אליהן התייחס הנאשם בהודעותיו, בהן נכתב "0" בעמודת "סכום הניפוח", לא נכללו בסך הכולל של חשבוניות אשר יוחסו לנאשמים בכתב האישום).

נוכח האמור לעיל, כאשר מדובר בחשבוניות זרות, אשר ניתנו לנאשם על ידי גורמים שהחשבונית אינה שלהם, הכוללות בתוכן ניפוח סכומים כאמור לעיל, יש להתייחס לאותן חשבוניות כמכלול אחד המהווה עבירה.

7. למעלה מהצורך, יודגש כי פקודת מס הכנסה אינה מבצעת הבחנה בין סוגים שונים של חשבוניות כוזבות, הבחנה אשר בוצעה בפסיקה בהתאם לאופי מעשה המרמה, אולם אף הפסיקה לא הוציאה את החשבוניות הזרות מכלל תחולת עבירה על הפקודה:



"איננו סבורים כי יש מקום לאבחנה, בוודאי לא לאבחנה מהותית בין חשבוניות זרות לבין חשבוניות פיקטיביות. חשבוניות אמורות לשקף מצב עובדתי נכון כאשר מי שמופיע בהן הוא ספק השירות או ספק הסחורה ולא אדם אחר. כאשר החשבוניות אינן מעידות אמת על עצמן, מכל סיבה שהיא, אין כל וודאות שהן מייצגות אכן עבודה שבוצעה. אפשר לומר כמעט בוודאות כי ברור על פניו שהמסים המתחייבים לא יגיעו לשלטונות המס - לא מע"מ ולא מס הכנסה - ובאופן כללי מדובר במעשה מרמה מובהק וחד משמעי שכל כוונתו להונות את שלטונות המס. ברע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' תורג'מן, התייחס בית המשפט העליון לנושא זה, מפי כב' השופט מצא. כב' השופט מצא מתח קו משווה בין חשבוניות כוזבות שנועדו ליצירת אסמכתא להוצאות נעדרות אסמכתא, ובין חשבוניות שנועדו ליצור יש מאין הוצאות מדומות. אלה כמו אלה פסולות לחלוטין ואין מקום לאבחנה ביניהן"

(ע"פ (ת"א) 70399/05 אוליבר נ' מדינת ישראל, (01.05.2005). ההדגשה אינה במקור. ראו בהמשך פרוט של הנזק הנגרם לקופת המדינה כתוצאה משימוש בחשבונית כוזבת, בהקשר מס הכנסה).

באופן דומה התייחס בית המשפט העליון, בדונו באותו ענין, לטענת החשבונית הזרה כמשקפת עסקה שהתרחשה בפועל:

"טענתו זו של המבקש משמעה הכשרה של חשבוניות זרות. זאת כיוון שהמבקש טוען, כי משעה שהייתה עסקה כלשהי שאותה באה החשבונית לכסות, החשבונית כשרה. טענה זו לא ניתן לקבל. שיטת החשבוניות מטרתה ניכוי מס תמורת מס ששולם, וניתוק החשבונית מן העסקה אליה היא שייכת פוגע בשיטה זו מיסודה. לפיכך, גם טענה זו דינה להידחות"

(רע"פ 5718/05 דני אוליבר נ' מדינת ישראל, (8.08.2005)).

ובמקרה אחר, צוין:

"...כאשר ידוע לעוסק כי אותו צד שלישי לא שילם מס עסקאות, אין הבדל של ממש בין החשבונית הפיקטיבית לבין החשבונית הזרה"

(ע"פ 5783/12 נסים גלם נ' מדינת ישראל, (11.09.2014), פסקה 96).

אין לקבל את טענת ב"כ הנאשמים, להבחנה שיש לבצע לגבי פסיקה המתייחסת לחשבוניות זרות בהקשר של הוראת פקודת מס הכנסה לעומת חוק מע"מ (ראו את ההתייחסויות לעיל לנושאי מס הכנסה, וכן את קביעתה והנמקתה של כב' הנשיאה ברלינר לגבי טיעון זה, במסגרת ע"פ (ת"א) 70089/05 מנשה בן אפרים מעתוק נ' מדינת ישראל, (18.01.2006), פסקה 16, במסגרת הכרעתה לגבי היחס שבין חשבוניות זרות לבין סעיף 220 לפקודה).



8. נכון הדבר, שחשבונית זרה משקפת הוצאה בפועל של מקבל החשבונית, אשר זכאי להכרת מס הכנסה בהוצאה שנגרמה לו. באופן זה, הכיר פקיד השומה האזרחי בהוצאות הנאשמים, במקרה הנדון, הכל באישור סגן פקיד שומה חקירות. בשונה מהלשון בה נקט ב"כ הנאשמים לאורך כל ניהול ההליך, לפיו רשויות המס הכירו בחשבוניות הזרות ולפיכך אין מדובר בעבירה, פקיד השומה האזרחי הכיר בכך שהנאשמים אכן הוציאו הוצאות מסוימות המופיעות בחשבוניות. אין מדובר ב"הכרה" בחשבוניות, שהינן חשבוניות כוזבות ומהוות עבירה פלילית, אלא בהוצאות בפועל של הנאשמים, אשר חלק מסכומן משתקף באותן חשבוניות כוזבות.

לצד זאת, וביחס לטיעון ההגנה כי חשבונית זרה בלבד אינה מהווה עבירה כיוון שמדובר בהוצאה שהוצאה בפועל, יש להזכיר כי סעיף 220 לפקודה דן ב"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן...". קבלת חשבונית זרה מסייעת למוסר החשבונית, אשר קיבל לידיו תמורה כספית, להימנע מתשלום מס אמת בגין התמורה שקיבל. במקרה הנדון, כפי שהסביר הנאשם בעצמו: "**עכשיו אני מבין שאותם קבלנים ערבים שהביאו לי את החשבוניות הרוויחו ממני את כל הסכום ששילמתי לו כי הוא לא דיווח לא למס הכנסה ולא למע"מ**" (עמ' 13 ש- 23-25, בהודעה מיום 20.5.2009).

היסוד העובדתי של העבירה מתקיים, כאשר מדובר במעשה או במחדל או בהתנהגות הכוללת מרמה, תחבולה או עורמה, ובלבד שנעשו כדי להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס. קבלת חשבונית זרה, ובאופן מיוחד תוך ניפוח הסכומים שבה לבקשת הנאשם, רישום החשבונית בספרים ושימוש בה בדוחות, הכל כפי שאירע במקרה הנדון, ממלאים את היסוד העובדתי של הוראות סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5), ואף מהווים ביצוע בצוותא של הוראת סעיף 220(1) לפקודה, יחד עם מוסר החשבונית.

לגבי היסוד הנפשי הנדרש, יש ללמוד ממעשיו של הנאשם ומהנסיבות, כפי שפירט כב' השופט אור:

"את המודעות לרכיב הנסיבתי - בענייננו, מודעות לקיום חבות במס - ואת הכוונה המיוחדת (להלן ייקראו שתי אלה - הכוונה הפלילית) ניתן להוכיח בהסתמך על כלל הנסיבות. כמו במקרים אחרים שבהם נדרשת הוכחה של כוונה פלילית מצד הנאשם, קיים קושי להוכיח יסוד זה כשאין הנאשם עצמו מודה בקיומו. לפיכך כוונה זו מוכחת בדרך כלל בראיות נסיבתיות. בנסיבות מסוימות, עשיית מעשה ודרך התנהגות מסוימת ילמדו על קיומה של הכוונה הפלילית, ובמקרים אחרים, כלל נסיבות המקרה עשוי להצביע על כך. אם נחזור לענייננו, כשהנסיבות מצביעות בכיוון מסקנה חד-משמעית בדבר קיום כוונה פלילית, ואין הסבר סביר אחר לאותן נסיבות, המסקנה המתבקשת היא שהתקיימה הכוונה כאמור" (ע"פ 1182/99 הורוביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4), 1, 155, (2000), פסקה 34).

במקרה הנדון, יש להתייחס תחילה לאופן התשלום על ידי הנאשם, כפי שהעיד: "**גם היום כחברה וגם בכל התקופה שהייתי עצמאי שילמתי לקבלני המשנה הערבים רק במזומן**" (עמ' 6 ש- 24-25, בהודעה מיום 20.5.2009). לטענתו, "**היו לי בערך 4 קבלני משנה למיטב זכרוני שהיו ערבים וביצעו לי עבודה ונתנו לי חשבוניות מבלי שעשיתי בדיקה האם הם בעלי החשבונית או לא**" (עמ' 5 ש- 17-19, בהודעה מיום 20.5.2009). יש לזכור שמדובר בתשלומים של עשרות ואף מאות אלפי שקלים, לגביהם טען הנאשם כי לא



בדק האם מקבלי התשלום אשר מסרו חשבוניות, הם אכן בעלי החשבוניות. לאמור לעיל, יש להוסיף את העובדה שהנאשם בעצמו ביקש מקבלי המשנה לנפח את החשבוניות, כאשר "המטרה היתה להגדיל הוצאות וכך לשלם פחות מס" (עמ' 12 ש- 20, בהודעה מיום 20.5.2009). בנסיבות כוללות ומצטברות אלה, לא מצא הנאשם הסברה המניח את הדעת לכך שהיה מודע לסיוע להעלמת מיסים על ידי נותני החשבוניות הזרות, זאת בתמורה לניפוח החשבוניות על ידם לשם הגדלת הוצאות הנאשמים:

"ש- מה התמורה ששילמת לקבלנים הערביים שהביאו לך את החשבוניות שהוצגו בפניך תמורת ניפוח ההוצאה?"

ת- עכשיו אני מבין שאותם קבלנים ערבים שהביאו לי את החשבוניות הרוויחו ממני את כל הסכום ששילמתי לו כי הוא לא דיווח לא למס הכנסה ולא למע"מ.

ש- אני לא שואלת אותך מה הוא מרוויח לפי מה שאתה יודע היום, אני שואלת אותך מה היה ידוע לך אז כאשר קיבלת ממנו את החשבונית?

ת- אני באמת לא ידעתי אז מה יוצא לקבלנים מזה וגם לא עניין אותי, הם ביצעו עבורי עבודה, אני הצעתי להם להגדיל את החשבונית בסכום משתנה מחשבונית לחשבונית והם הסכימו מבלי לבקש תמורה בגין כך.

ש- האם לא היה לך ברור שאף אחד לא יסכים לתת חשבונית מנופחת ללא תמורה אם היה בכוונתו לדווח על הכנסות אלה?

ת- לא ידעתי מראש את חוסר הכוונה שלהם לדווח ולא חשבתי על זה.

ש- האם היו קבלני משנה שביצעו עבורך עבודות והצעת להם לנפח חשבונית והם לא הסכימו?

ת- לא.

ש- אז אולי תסביר לי כיצד ידעת לזהות את הקבלנים שבאופן מקרי לא מדווחים למס הכנסה והסכימו להצעתך להגדיל את החשבונית ללא תמורה?

ת- לא היתה לי דרך מיוחדת לזהות פשוט כנראה שרוב הקבלנים הערבים שמתעסקים בפיתוח עובדים עם חשבוניות כוזבות שלא מדווחות למס הכנסה ולכן לא אכפת להם לנפח אותם"

(עמ' 13 ש- 21 עד עמ' 14 ש- 4 בהודעה מיום 20.5.2009).

לנתונים שלעיל יש להוסיף את בחירתו המודעת של הנאשם להימנע מעדות בבית המשפט, עובדה המחזקת ומסייעת ראייתית למסקנה היחידה המסתברת מנסיבות אלה, ולפיה הנאשם היה מודע לכך שקיבל לידי חשבוניות זרות בהן עשה שימוש כמפורט, ולכל הפחות עצם את עיניו לכך (ראו סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, התשל"ז - 1977. עוד לענין הוכחת יסוד הכוונה, ראו את ההלכה שנקבעה ברע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' התשל"ז - 1977.



א.ת. תורג'מן בע"מ (בפירוק), נ"ח(4) 439(2004), לפיה "עוסק המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עיסקת אמת, לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס". אך לאחרונה שב בית המשפט העליון על הלכה זו במסגרת רע"פ 7779/15 חברת כץ עבודות צבע בע"מ נ' מדינת ישראל, (31.01.216). בנוסף, שב בית המשפט העליון בפסק דין זה, על ההלכה לפיה, ככלל, אין להבחין בין חשבוניות זרות לפיקטיביות).

9. המאשימה ייחסה לנאשמים 4 הוראות חיקוק שונות ביחס לחשבוניות הכלולות בפרק זה. לנוכח הנסיבות שפורטו לעיל, כאשר הנאשם נהג במרמה ובעורמה, הציע לקבלני המשנה, להם שילם במזומן, לנפח חשבוניות, וכן קיבל לידי חשבוניות אלה המהוות אף חשבוניות זרות, כלל אותן בספרים ובהמשך בדוחות - אני מוצא את הנאשמים אשמים, ומרשיעם בעבירות על סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה. אשר לעבירה על סעיף 216(1) לפקודה, אני מוצא כי מדובר בהוראת חיקוק המתייחסת, בנסיבות מקרה זה, למעשים וליסודות הכלולים בעבירות האחרות שיוחסו לנאשמים, ולפיכך אין מקום להרשיע בגינה. בנוסף, ולמעלה מהדרוש, יצוין כי המאשימה לא הציגה ראיות לגבי הודעה או דרישה כלשהי בהודעה שניתנה לנאשם על פי הפקודה. לפיכך, אני מורה על זיכוי הנאשמים מעבירה על סעיף 216(1) לפקודת מס הכנסה.

(ב) סעיפים 6(ב) עד 6(ד) בעובדת כתב האישום

10. ב"כ הנאשמים טען, כי הנהלת החשבונות מסתיימת רק עם סיום ביצוע עבודת הביקורת של רואה החשבון, כפי שנעשה במקרה זה על ידי רואה החשבון סמורי, אשר בחן את החשבוניות המנופחות ביחס לכרטסת:

"כאמור בעדותו של סמורי, הוא הסביר מדוע ואיך הוא הוציא את החשבוניות המנופחות מדו"חות החברה, וזאת בהסתמך על הכרטסת של אותה הנהלת חשבוניות. הוא ביצע זאת לפני הגשת הדו"ח, כאשר במועד הגשתו, הנהלת החשבוניות של הנאשמים הייתה תקינה. עד לאותו מועד, הדבר הוא דינאמי. יש להסביר כי לא יכול להיות שעצם מסירת החשבונית די בה כדי להקים עבירה. אם כל חשבונית שמוציאים ומכניסים, היא זרה, היא פיקטיבית, היא מעורבת וכולי, כאשר במהלך הביקורת, מה שמוגש בסוף היום הוא מה שחשוב... היה ניסיון מצד הנאשם לבצע עבירה, לכל היותר, אך הניסיון לא צלח, בין אם בגלל שרואה החשבון לא קיבל את זה ובין אם הנאשם אמר שהוא רוצה להוציא את החשבוניות".

(עמ' 60 ש-31-23 לפרוט'. ההדגשה אינה במקור).

איני מקבל טיעון זה.

סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה, קובע כך:

220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס,



עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע 'ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד; ואלו הן:

...

(4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבוניות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבוניות או רשומות;

במקרה הנדון, הנאשם שילם לקבלני משנה במזומן, פנה אליהם ויזם קבלת חשבוניות מנופחות, קיבל לידי חשבוניות כוזבות, זרות ומנופחות, והעבירן לידי הנהלת החשבונות, שלו ושל הנאשמת, על מנת שהחשבוניות יכללו בפנקסי החשבונות (לגבי קבלת החשבוניות מהנאשם, ראו את עדותו של בוזגלו בעמ' 26 ש-1 לפרוט', וכן את עדותה של נמיר בעמ' 46 ש-1 לפרוט'. בנוסף, ראו את הנספחים בהודעות הנאשם, החשבוניות הכוזבות שקיבל בעצמו, לבקשתו, ונתפסו בספרי הנאשמים, כפי שעולה מתוכן הודעות הנאשם אשר אישר כל זאת באופן מפורט, בהודעה מיום 20.5.2009).

כפי שהצהיר הנאשם בעצמו, לגבי יוזמתו ובקשתו לנפח את החשבוניות, "המטרה היתה להגדיל הוצאות וכך לשלם פחות מס" (עמ' 12 ש-20, בהודעה מיום 20.5.2009). הנאשם אף הודה בחקירתו תחת אזהרה, כי "ידוע לי שעשיתי טעות בכך שהעברתי את החשבוניות כמו שהן למנהל החשבונות שלי כאשר מראש ידעתי שלא אשלם את כל החשבונית כפי שהיא" (עמ' 2 ש-13, בהודעה מיום 1.11.2009). הנאשם פעל תוך מודעות לפעולתו הפסולה, מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס ובנוסף לעזור לקבלני המשנה, מספקי החשבוניות הכוזבות, להתחמק מתשלום מס. מודעות זו מתחדדת נוכח עדותו של בוזגלו, לפיו "אני הזהרתי כמה פעמים את אמיר שיש לו חשבוניות שלא נראות לי, אבל הוא אמר לי שהן אותנטיות ואין לי מה לדאוג. על החשבונית למשל לא כתוב עבודות עפר או משהו כזה" (עמ' 26 ש-12 לפרוט').

וכן בהמשך:

"ש. בהמשך לחקירה שלך אתה מתאר את הנחת את הנאשם לעבוד, ביקשת ממנו מס' אישורים, אתה יכול לפרט איזה אישורים?
ת. שיבדוק אם יש אישור ניהול ספרים, אישור ניכוי מס במקור, וניסיון קודם שלי עם מקרים אחרים שאנשים לא שייכים נותנים חשבוניות על שם אדם אחר, אז אמרתי לו שיבדוק.

ש. למה זה משנה?

ת. כי זה שנותן את החשבונית הוא לא בעל החשבונית. באופן כללי אני מזהיר לקוחות שלי"

(עמ' 27 ש-29 עד עמ' 28 ש-4 לפרוט').

מעשי הנאשם וההסבר שסיפק, מדברים בעד עצמם. פעולת רואה החשבון בהוצאת אותן חשבוניות מהדוחות הסופיים, בין אם בשל הערות רשויות המס ובין אם בשל עבודת הנהלת חשבונות יעילה ככל שתהיה, אינה מכרסת ביסודות ביצוע העבירה לפי סעיף 220(4) לפקודה על ידי הנאשמים. סעיף זה עוסק בשלב ההכנה בלבד. לא מתעורר כל ספק, כי פעולות הנאשמים מהוות הכנה או רשות להכנת פנקסים או רשומות כוזבות,



ואף חלק בלתי נפרד מזיוף או רשות לזיוף פנקסים או רשומות.
כל שלב משלבי הרישום המתחייבים, עונה על הגדרות העבירה:

"הכנה או קיום - דיבור זה בהגדרת המעשה הפלילי מבקש לכסות את כל השלבים של הרישומים שמהם מורכבת מערכת פנקסי חשבוניות החל מרישום ראשוני שנעשה בעיסוקו של הנישום, תיעוד פנים בלשון ההוראות לניהול פנקסי חשבוניות (קבלה, חשבונית, תעודת משלוח, ספר תקבולים ותשלומים, ספר פדיון יומי, ספר הזמנות וכיוצא בזה) דרך רישומים משניים, הנעשים על מנת לשקף את הרישומים הראשוניים בספרי החשבוניות (ספר תנועת מלאי, כרטסת קניות, כרטיסי חו"ז, רשימת מלאי וכיוצא בזה) ועד החשבוניות התוצאתיות (מאזן, חשבון רווח והפסד, דו"ח התאמה). בשני הביטויים הללו משתקף גם יחסו של המחוקק אל הנהלת חשבוניות כמעשה רישום שיטתי וקבוע, המורכב מפעולות רישום חוזרות ונשנות היוצרות מערכת שמטרתה לשקף באופן שלם, נכון לאמיתי את פעולותיו, תוצאותיהן ומצבו העסקי של הנישום. מעשים אלה, כאשר הם נעשים בזדון ובכוונה להתחמק ממס, דהיינו, כי מי שמבצע את הרישום או הזיוף או מי שנותן רשות לאחר לעשות כן - צופה כי התוצאה המקווה של הרישום תהיה השתמטות ממס, מהווים את העבירה לפי סעיף 220(4) לפקודה".

(גיורא עמיר "עבירות מס ועבירות הלבנת הון", 555 (מהדורה שיטתית, 2014).

יודגש, כי החובה להכנת הפנקסים מוטלת על הנאשמים ולא על רואה החשבון. הנאשמים פעלו במסגרת חובה זו, באופן האמור לעיל, ואילו פעולת רואה החשבון אינה מאיינת התנהלות פסולה זו, המגבשת את יסודות העבירה. לפיכך, אין המדובר רק בעבירת ניסיון, כטענת ב"כ הנאשמים.

המאשימה הפנתה לפסיקה בה הורשעו נאשמים בגין עבירה זו בלבד, זאת לאחר טענת ההגנה כי לא קיימת פסיקה שכזו. יש לדחות את טענת ההגנה כי אותה פסיקה לא רלוונטית, שכן אינה עוסקת בחשבוניות המהוות חשבוניות זרות בלבד ומשקפות את מלוא התמורה שנמסרה. כפי שפורט לעיל, במקרה הנדון החשבוניות הכוזבות שכללו הנאשמים בספריהם, הינן זרות וגם מנופחות. למעלה מהצורך, אפנה שוב לכך שאף חשבוניות זרות בלבד, ולא מנופחות, עונות על הגדרות הפקודה והפסיקה לעניין עבירות אלה.

11. לגבי החשבוניות הכלולות בפרק זה, חזרה בה המאשימה מהוראת סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה, והותירה את סעיפים 220(4), 220(5) וכן 216(1). לנוכח המפורט לעיל, וכן ההנמקות המופיעות בסעיף 9 לגבי סעיף 216(1) לפקודה, אני מוצא את הנאשמים אשמים, מרשיעם בעבירות על סעיפים 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה, ומורה על זיכויים מעבירות לפי סעיפים 220(2) ו- 216(1) לפקודה.

(ג) עבירות מע"מ

12. המאשימה ייחסה לנאשמים, בגין אותן חשבוניות, עבירות על חלופות שונות בסעיף 117 לחוק מע"מ. כפי שהצהירה המאשימה, "אין מחלוקת כי לא בוצעה חקירת מע"מ בתיק, הנאשם לא נחקר בגין עבירות אלה, וכן לא נתפסו הפנקסים הרלוונטיים. אין דוחות מע"מ" (עמ' 20 ש- 1-2 לפרוט'). בנוסף לחוסר ראיות זה, המאשימה כלל לא ציינה או פירטה בכתב האישום, ולאחר מכן במהלך הדיונים, כי הנאשמים אכן מסרו ידיעה כוזבת, דו"ח או מסמך, לשלטונות מע"מ, וכן כי הנאשמים הוציאו חשבונית מבלי לעשות את העסקה לגביה הוצאה אותה חשבונית או המסמך הנחזה לחשבונית.



נוכח האמור לעיל, אין די בחשד המתעורר מחומר הראיות על מנת לבסס ראיות לגבי עבירות אלה, לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(1) לחוק מע"מ.

13. לגבי העבירות הנוספות על חוק המע"מ, אני מוצא כי המאשימה הניחה את התשתית הראייתית הנדרשת על מנת להביא להרשעת הנאשמים במיוחס להם.

כפי שהעיד יועץ המס בוזגלו, לגבי מערכת הספרים וניהול החשבונות של הנאשמים:

"ש. כאשר אתה מנהל את ספר התקבולים תשלומים עבור הנאשם, למה משמש הספר הזה?"

ת. עבור דיווח לרשויות המס שזה מע"מ ומס הכנסה."

(עמ' 29 ש- 14-15 לפרוט').

לענין סוגיה זו, אני מוצא כי יש לתת משקל לעובדה שהנהלת החשבונות בפועל נעשתה על ידי אחרים במשרדו של בוזגלו (עמ' 30 לפרוט'), אשר עדותם הינה רלוונטית בסוגית עבירות הדיווח או מסירת דוחות או חשבוניות כוזבות לרשויות מע"מ, מהן זוכו הנאשמים.

באופן דומה העידה מנהלת החשבונות נמיר:

"ת. מס הכנסה, ביטוח לאומי ומע"מ - הן הרשויות עבורן ביצענו שירותי הנהלת חשבונות עבור כפידור."

(עמ' 45 ש-12 לפרוט').

ב"כ הנאשמים הדגיש בטיעונו את מערכת הדיווח השונה בין מס הכנסה למע"מ, את החוקים והכללים השונים, וביקש ללמוד מכך לגבי ספק הקיים ביחס לעבירות המע"מ.

אני מקבל טיעון זה. יש להבדיל בין השוני הקיים בין מערכות המס, לבין המסד הזהה לדיווחים בהן - החשבונות. אלה משמשות בהנהלת החשבונות והספרים הן לצרכי מע"מ והן לצרכי מס הכנסה.

במקרה הנדון, הנאשם העביר חשבוניות זרות ומנופחות לידי הנהלת החשבונות של הנאשמים, זאת לאחר שפנה לקבלני משנה, להם שילם במזומן, בבקשה שינפחו את החשבוניות, וקיבל לידי חשבוניות זרות ומנופחות. הנאשם ביצע מעשים אלה, על אף שהוזנה לא פעם על ידי מנהל החשבונות שלו, כי עליו לוודא שנותן החשבונית מצויד באישורים המתאימים והחשבונית אכן שלו (ראו פרוט בסעיף 10 לעיל). בנוסף, מחומר הראיות עולה כי הנאשם היה מודע לכך שהחשבוניות אותן ביקש לנפח הינן אף חשבוניות זרות (ראו סעיף 8 לעיל). מעשי הנאשם נעשו בכוונה לחמוק מתשלום מס, כפי שהצהיר בהודעותיו תחת אזהרה (עמ' 12 ש-20 בהודעה מיום 20.5.2009, וכן עמ' 2 ש-13-11 בהודעה מיום 1.11.2009). על בסיס ראיתי זה, יש לבחון את משקל העובדה שלא בוצעה בתיק זה חקירת מע"מ, והנאשם לא נחקר בסוגיה זו. מדובר במחדל חקירתי, אשר את משקלו יש לבחון בהתאם לחומרת המחדל וקיפוח הגנת הנאשם (ראו ע"פ 5386/05 **בילל אלחורטי נ' מדינת ישראל**, (18.5.2006), וכן ע"פ 3947/12 **סאלח נ' מדינת ישראל** (21.01.2013)). במקרה הנדון, מחדל החקירה הביא לזיכוי הנאשמים משתי עבירות מע"מ שיוחסו להם. מעבר לכך, הנאשם עומת עם כל התשתית הראייתית שפורטה לעיל ומהווה את יסודות עבירות המע"מ הנוספות המיוחסות לו. הנאשם הבהיר בחקירתו באזהרה, כי התכוון לחמוק מתשלום מיסים, ולא סייג אמירות אלה לסוג מס כזה או אחר. בנוסף, חזקה כי העברת החשבוניות הכוזבות על ידי הנאשם אל מערכת הנהלת החשבונות הכללית של הנאשמים, לא סייגה זאת לשם מס הכנסה בלבד, וודאי שלא הוצגה ראשית ראיה לכך. עמדה לנאשם הזכות להבהיר בעדות בבית המשפט, כי נהג לפצל את מערכת הנהלת החשבונות שלו, זאת בניגוד לעדויות שנשמעו; כי התכוון לבצע



עבירות על פקודת מס הכנסה בלבד ולא להתייחס לחשבוניות הכוזבות בעניין מע"מ, ועוד. הנאשם בחר שלא לנצל אפשרות זו, התנהלות שיש בה כדי חיזוק ואף סיוע לראיות המאשימה. בנסיבות מצטברות אלה, לגבי עבירות המע"מ בהן בוססה התשתית הראייתית שלעיל, לא מצאתי כי קופחה הגנת הנאשמים בעוצמה בעלת משמעות בעת בחינת הרשעתם.

14. לנוכח כל האמור לעיל, כאשר הוכח שהנאשם נהג במרמה ובעורמה, שילם במזומן לקבלני משנה והציע להם לנפח חשבוניות עבורו, קיבל לידיו חשבוניות מנופחות אלה המהוות אף חשבוניות זרות, ולבסוף העבירן להנהלת החשבונות ולספרי הנאשמים בכוונה לחמוק מתשלומי מס, אני מוצא את הנאשמים אשמים ומרשיעם בעבירות לפי סעיפים 117(ב)(6), 117(ב)(8). פעולות אלה של הנאשם נעשו אף במטרה שקבלני המשנה יתחמקו מתשלום מס (הכל כפי שפורט בהרחבה בדיון לגבי פעולות אלה כמסייעות לקבלני המשנה להתחמק מתשלום מס הכנסה), ומקימות את היסודות העובדתיים והנפשיים הנדרשים (ראו סעיף 8 לעיל). הסכומים הרלוונטיים, כפי שמופיעים בכתב האישום ובעובדות המוסכמות על הצדדים, עונים על יסודות הנסיבות המחמירות שייחסה המאשימה לנאשמים לגבי עבירה זו. לפיכך, אני מרשיע את הנאשמים אף בעבירה על סעיף 117(ב)(1)(2)(3) לחוק מע"מ.

סוף דבר

אני מוצא את הנאשמים אשמים ומרשיעם בעבירות הבאות:

- א. מסירת אמרה או תרשומת כוזבת - לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה") - 3 עבירות לנאשם ועבירה אחת לנאשמת.
- ב. קיום פנקסי חשבון כוזבים - לפי סעיף 220(4) לפקודה - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.
- ג. מרמה ערמה או תחבולה - לפי סעיף 220(5) לפקודה.
- ד. קיום פנקסי חשבונות כוזבים - לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק - 6 עבירות לנאשם ו-4 עבירות לנאשמת.
- ה. מרמה או תחבולה - לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק.
- ו. פעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס, בנסיבות מחמירות - לפי סעיף 117(ב)(1)(2)(3) לחוק.

ניתנה היום, כ"ז אדר ב' תשע"ו, 06 אפריל 2016, במעמד הנאשם וב"כ עו"ד קמחין, ובהעדר המאשימה.