



ת"פ 45449/05/12 - מדינת ישראל נגד הנאשמים, יורי מורבייב, נדאל שבלי, מ.י. ביס בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 45449-05-12 מדינת ישראל - פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה) נ' מורבייב ואח'

בפני כבוד השופט הישארם אבו שחאדה

בעניין: מדינת ישראל - ע"י פרקליטות מחוז תל-אביב (מיסוי וכלכלה) ע"י המתמחה אליחן זרין נגד הנאשמים:
1. יורי מורבייב
2. נדאל שבלי
3. מ.י. ביס בע"מ
נאשמים 1 ו-3 ע"י עוה"ד גלית רוטנברג ממשרד עו"ד דחוח והמתמחה אלכס פוגורלוב - ממשרד עו"ד הילה תירוש נאשם 2 ע"י עוה"ד עמית בר טוב

הכרעת דין

תוכן עניינים

נושא	פסקאות
א. כתב האישום	1 - 13
ב. החשבוניות נכללו בפנקסי החשבוניות של חברת ביס	14 - 15
ג. מהות העבירות שמיוחסות לכל אחד מהנאשמים	16 - 19



ד.	שאלת "הנטלים" ושאלת "דיות הראיות" בעבירות מס	32 - 20
ה.	אחריותו האישית של נידאל	135 - 33
ה.1.	נידאל כ-"מנהל פעיל"	40 - 34
ה.2.	החשבוניות של עולם הבניה	53 - 41
ה.3.	החשבוניות של קומפיו ווב	69 - 54
ה.4.	החשבוניות של מ.ב דוניה	78 - 70
ה.5.	החשבוניות של טל זונדרלינג	85 - 79
ה.6.	החשבוניות של אס ארן	91 - 86
ה.7.	החשבוניות של אמש הובלות	99 - 92
ה.8.	החשבונית של בני בואצי	103 - 100
ה.9.	החשבוניות של שבתאי אברזיל	110 - 104
ה.10.	החשבונית של גמא הנדסת בניה	122 - 111
ה.11.	טענת ההסתמכות של נידאל	135 - 123
ו.	האחריות של חברת ביס מכוח "תורת האורגנים"	146 - 136
ז.	הטענות המקדמיות של יורי	171 - 147
ח.	האחריות השילוחית של יורי	215 - 172



1.ח	המסגרת הנורמטיבית לאחריותו השילוחית של יורי	193 - 174
2.ח	"המודעות" של יורי למעשיו של נידאל	210 - 194
3.ח	טענת ההסתמכות של יורי	215 - 211
ט.	סיכום לגבי חשבוניות הזיכוי	226 - 216
1.ט	רשימת חשבוניות הזיכוי	219 - 216
2.ט	הזיכוי של נאשם 1, יורי מורבייב	222 - 220
3.ט	הזיכוי של נאשם 2, נידאל שבלי	224 - 223
4.ט	הזיכוי של נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ	226 - 225
י.	סיכום לגבי חשבוניות ההרשעה	233 - 227
1.י	רשימת חשבוניות ההרשעה	227
2.י	ההרשעה של נאשם 1, יורי מורבייב	229 - 228
3.י	ההרשעה של נאשם 2, נידאל שבלי	231 - 230
4.י	ההרשעה של נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ	233 - 232



1. הנאשמת 3 התאגדה בחודש ינואר 2005 כחברה העוסקת בתחום עבודות הבניין (להלן: **חברת ביס**). נאשם 1, יורי מורבייב (להלן: **יורי**) הוא מנהלה הפעיל של חברת ביס ובעל המניות בה. בהיותו מנהל פעיל שלט יורי בעסקיה, קיבל החלטות עסקיות, עמד בקשר עם רואה החשבון ומנהלי החשבונות שלה ונתן להם הוראות, היווה גורם מקבל החלטות בנוגע למסגרת חשבונה בבנק, וגורם אותו יש לעדכן על כל משיכה חריגה מחשבון הבנק שלה, קיים פגישות עם מנהל הבנק בו נוהל חשבונה, וחתם על הדוחות השנתיים שלה אשר הוגשו למס הכנסה.
2. החל מדצמבר 2007 ועד לחודש אפריל 2009 (להלן: **התקופה הרלוונטית לכתב האישום**) שימש נאשם 2, נידאל שיבלי (להלן: **נידאל**) כאחראי בלעדי בחברת ביס על תחומי הניקיון, האבטחה והגיגון.
3. ביום 8 בינואר 2008 הסמיך יורי את נידאל להיות מורשה חתימה בחברת ביס. במסגרת מינויו כמורשה חתימה, הוסמך נידאל לחתום בשם חברת ביס על טופס פתיחת חשבון בבנק לאומי לישראל (להלן: **הבנק**), לחתום על כל המסמכים שיידרשו על ידי הבנק, לייצג את חברת ביס ולפעול בעסקים ופעולות עם הבנק ובכלל זה להיות בעל זכות החתימה בחשבון. במסגרת מינוי זה, הורשה נידאל לחתום על חוזים בשם חברת ביס, להוציא חשבוניות וקבלות בשמה ולחתום עליהן. הוחלט כי חתימתו של נידאל תהא תקפה רטרואקטיבית כבר מיום 1 בדצמבר 2007.
4. במסגרת תפקידו, נהג יורי בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, לבצע מעקב תדיר אחר ההפקדות והמשיכות של כספיה של חברת ביס המתבצעות בחשבון הבנק שלה, ולפקח על התנהלות החשבונאית מול הנהלת החשבונות שלה ומול רואה החשבון שלה, שערך עבורה את הדוחות השנתיים.
5. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, קיבל נידאל בשם חברת ביס חשבוניות כוזבות שניתנו כביכול, על ידי קבלני משנה בתחומים עליהם היה אחראי (ניקיון, אבטחה וגיוון), מבלי שאלה ביצעו או התחייבו לבצע עסקאות עם חברת ביס, בסכום כולל של 9,920,443 ₪, כולל מע"מ. כל זאת, על מנת להקטין את סכום המס הנובע ממחזור עסקותיה של חברת ביס, כמפורט להלן:

שם הקבלן	סכום החשבוניות (בש"ח כולל מע"מ)
אס ארן	598,901
בני בואצ'י	58,501
גמא הנדסת בנייה	78,175
טל זונדרלינג	269,228
מ.ב. דוניה	175,684
עולם הבניה	2,530,841
קומפיו ווב	4,311,473
שבתאי אברז'יל	445,957
אמש הובלות	1,451,683

6. בכל אחת משנות המס בתקופה הרלוונטית, היתה חייבת חברת ביס בהגשת דו"חות שנתיים על הכנסותיה בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א- 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**) ובניהול ספרי חשבונות על פי תוספת ד' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973 (להלן: **ההוראות**). כמו כן, היתה חייבת לפעול בהתאם לחוק ולתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו- 1976 (להלן: **תקנות מע"מ**).

7. בשנת המס **2007** הכינו וקיימו, יורי, נידאל וחברת ביס, פנקסי חשבונות ורשומים כוזבים, בכך שרשמו בספריה של חברת ביס כהוצאה, חשבוניות כוזבות, כמפורט להלן:

שם החברה	כמות החשבוניות	סכום (בש"ח כולל מע"מ)
טל זונדרלינג	1	91,153
שבתאי אברזיל	3	169,566

8. בשנת המס **2008** הכינו וקיימו, יורי, נידאל וחברת ביס, פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים, בכך שרשמו בספריה של חברת ביס כהוצאה, חשבוניות כוזבות, כמפורט להלן:

שם החברה	כמות החשבוניות	סכום (בש"ח כולל מע"מ)
אס ארן	9	598,901
בני בואצ'י	1	58,501
גמא הנדסת בניה	1	78,175
טל זונדרלינג	2	178,075
מ.ב דוניה	4	175,684
עולם הבניה	25	2,530,841
קומפיו ווב	36	3,721,147
שבתאי אברזיל	3	276,391
אמש הובלות	18	1,451,683

הכל כמפורט בנספחים **ב1 - ב9** לכתב האישום, המהווה חלק בלתי נפרד הימנו.

9. בשנת המס **2009** הכינו וקיימו, יורי, נידאל וחברת ביס, פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים, בכך שרשמו בספריה של חברת ביס כהוצאה, חשבוניות כוזבות, כמפורט להלן:

שם החברה	כמות החשבוניות	סכום (בש"ח כולל מע"מ)
----------	----------------	-----------------------



590,326

6

קומפיו ווב

הכל כמפורט בנספח ג' לכתב האישום, המהווה חלק בלתי נפרד הימנו.

10. על מנת להקטין את סכום המס הנובע ממחזור עסקאותיה של חברת ביס, ניכו הנאשמים בדו"חות התקופתיים על שם החברה אשר הוגשו למנהל מע"מ בתקופה שמ- 1/07 ועד 1/10 שלא כדין, מס תשומות הנובע מן החשבוניות הכוזבות דלעיל, וזאת מבלי שיש בידם מסמכים כדין, ובנסיבות מחמירות, כמפורט להלן:

מס התשומות שנוכה שלא כדין (בש"ח)	סך החשבוניות (בש"ח)	תקופת דיווח
34,988	260,719	1/07-1/08
1,217,083	9,069,398	1/08-1/09
79,221	590,326	1/09-1/10
1,331,292	9,920,443	סה"כ

11. יורי ידע והיה עליו לדעת על רישום החשבוניות הכוזבות כהוצאה בספרי חברת ביס ובדוחותיה, והוא לא נקט באמצעים סבירים להבטחת מניעת הרישומים והדיווחים הכוזבים.

בעשותם את האמור, הכינו הנאשמים עבור החברה פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבים, וזאת בנסיבות מחמירות. פנקסים ורשומות אלה שימשו כבסיס לעריכת דוחותיה הכספיים הכוזבים למס הכנסה ולדיווחים הכוזבים למע"מ.

12. בעשותם את האמור, השתמשו הנאשמים במרמה, ערמה ותחבולה בכך שהגדילו באופן פיקטיבי ומבלי שהיו בידם חשבוניות מס כדין את הוצאותיה של חברת ביס, במטרה להקטין את הכנסותיה החייבות ולהימנע מתשלום מס. הפעולות המתוארות בכת האישום בוצעו במזיד, בכוונה להתחמק ממס הכנסה ובכוונה להתחמק מתשלום מע"מ.

13. להלן הוראות החיקוק כפי שיוחסו לנאשמים בכתב האישום:

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, בנסיבות מחמירות - 109 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו- 1975 (להלן: **חוק מע"מ**), ולפי סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

לגבי נידאל - סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ.



ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ, בנסיבות מחמירות - 109 עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

לגבי נידאל - סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, בנסיבות מחמירות - 109 עבירות לפי סעיף 117(ב6) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

לגבי נידאל - סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה, בנסיבות מחמירות - 109 עבירות לפי סעיף 117(ב8) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

לגבי נידאל - סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ.

ה. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי פקודת מס הכנסה - 3 עבירות לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ו. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - 3 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ז. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - 3 עבירות לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה. יורי מואשם גם באחריות מנהלים - עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ב. החשבוניות נכללו בפנקסי החשבונות של חברת ביס

14. כתב האישום מתייחס לתשע קבוצות של חשבוניות מתשע חברות שונות. חשבוניות אלה נכללו בספרי החשבונות של חברת ביס כהוצאה. בדרך זו, חברת ביס ניכתה את מס התשומות שנכלל באותן



חשבוניות. עקב כך, חברת ביס מואשמת בסדרת העבירות שמופיעות בכתב האישום, הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה. עובדת הכללת של כל החשבוניות נשוא כתב האישום בספרי החשבוניות של חברת ביס, איננה במחלוקת (ראו הצהרת באי כוח הנאשמים מיום 21.6.2015, עמ' 124 ש' 20 עד 32). בנוסף, באי כח הנאשמים גם הסכימו שלא יעלו כל טענה שחשבונית כלשהי לא הוגשה לתיק בית משפט מתוך מכלול החשבוניות המפורטות בכתב האישום (פרוט' מיום 31.5.15, עמ' 91 ש' 21 - 23). המחלוקת המרכזית בין הצדדים נוגעת לשאלה האם המאשימה הוכיחה את טענתה כי החשבוניות הן פיקטיביות ואין מאחוריהן עסקאות אמת, או לא.

15. כתב האישום כולל שלושה נאשמים ולכן אדון בשאלת האחריות של כל אחד מהם בנפרד. בתמצית יאמר, שקיימות שלוש קטגוריות של אחריות לבחינת שאלת האשם של כל אחד מהנאשמים בנפרד. לגבי נידאל, מדובר "באחריות אישית" ומהפריזמה הזו אבחן את הראיות נגדו. לאחר מכן, אבחן את שאלת האחריות של חברת ביס מכח "תורת האורגניזם". בעניינו של יורי, הועלו טענות מקדמיות שאדון בהן בהרחבה בפרק נפרד. לבסוף, אבחן את שאלת האחריות של יורי מכח דוקטרינת "האחריות השילוחית".

ג. מהות העבירות שמיוחסות לכל אחד מהנאשמים

16. בטרם תחילת הדיון בשאלת האשם של כל אחד מהנאשמים בנפרד מן הראוי להבהיר את הוראות החיקוק שנבחרו על ידי המאשימה כנגד כל אחד מהנאשמים. בפועל, לא מדובר במקשה אחת של עבירות לגבי כל הנאשמים יחדיו.

17. לגבי חברת ביס: מיוחסות לה העבירות הבאות שיכוננו להלן כ-"עבירות הבסיס":

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, וזאת בהתייחס ל-109 חשבוניות לגבי כל תשע הקבוצות של החשבוניות, על פי סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ. עבירות אלה קמות מכח הכללת החשבוניות בדוחותיה של חברת ביס.

ב. ניכוי מס תשומות, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ג. הכנה וניהול פנקסי חשבוניות כוזבים או רשימות אחרות כוזבות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה לפחי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ. עבירה זו למעשה חופפת את העבירות האחרות שציינתי לעיל ונגזרת מהן.



ה. מסירת תרשומת כוזבת בדוח שנערך לפי פקודת מס הכנסה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה וכן גם הכנה, ניהול וקיום של פנקסי רשימות כוזבים לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה, וכן שימוש במרמה, עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. עבירות אלה הינן העבירות המקבילות לעבירות המע"מ שציינתי לעיל לענין אותן חשבוניות, אך הפעם למול רשויות מס הכנסה.

18. עבירות הבסיס שמקורן בחוק מע"מ (סעיפים 117(ב)(1), 117(ב)(5), 117(ב)(6), 117(ב)(8)) יכונן להלן **"עבירות הבסיס בחוק מע"מ"**. לעומת זאת, עבירות הבסיס שמקורן בפקודת מס הכנסה (סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5)) יכונן **"עבירות הבסיס בפקודת מס הכנסה"**. ככל שתהיה התייחסות כללית לשתי קטגוריות העבירות, הן יכונן כמקשה אחת, **"עבירות הבסיס"**.

19. למעשה, כאשר קוראים את פרק הוראות החיקוק שבכתב האישום, בהתייחס ליו"ר ונידאל, מתקבלות המסקנות הבאות:

א. **לגבי יורי:** המאשימה מייחסת לו את כל עבירות הבסיס, הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה. לגבי קבוצות העבירות לפי חוק מע"מ, המאשימה מייחסת ליו"ר אחריות להן מכח אחריותו השילוחית בהיותו מנהל לפי סעיף 119 לחוק מע"מ. כמו כן, לגבי קבוצות העבירות לפי פקודת מס הכנסה, המאשימה מייחסת ליו"ר אחריות להן מכח אחריותו השילוחית לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה. על כן, לפי האופן שבו נוסח כתב האישום, יש להרשיע את יורי בכל עבירות הבסיס יחד עם סעיפים 119 לחוק מע"מ ו-224א לפקודת מס הכנסה.

ב. **לגבי נידאל,** קיימת חלוקה כדלקמן:

1.ב. באשר לעבירות הבסיס לפי חוק מע"מ: כל עבירות הבסיס שצוינו לעיל לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, עניינן **"עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס"**, כאשר הכוונה היא למעשים שנעשים על מנת שהמבצע עצמו יתחמק או ישתמש מתשלום מס. לעומת זאת, סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ שמיוחס לנידאל, בצמוד לכל עבירות הבסיס על פי כתב האישום, עניינו **"מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמש מתשלום מס שאותו אדם חייב לו"**. במקרה שבפני, אותו "אדם אחר" הוא חברת ביס (יוזכר, שלפי סעיף 4 לחוק הפרשנות התשמ"א - 1981, **"מקום שמדובר באדם - אף חבר בני אדם במשמע, בין שהוא תאגיד ובין שאינו תאגיד"**).

הווה אומר, לפי כתב האישום, נידאל הביא את כל 9 הקבוצות של החשבוניות לחברת ביס, כדי שחברת ביס תתחמק או תשתמש מתשלום מס. אין כל טענה כי נידאל עשה זאת כדי שהוא

עצמו יתחמק מתשלום מס.

מעצם הבחירה של המאשימה לייחס לנידאל את סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, ברי שאינה מייחסת לו את עבירות הבסיס עצמן. יתר על כן, המאשימה בחרה שלא לייחס לנידאל אחריות שילוחית לעבירות הבסיס שלפי חוק מע"מ מכח סעיף 119 לחוק האמור, כפי שעשתה עם יורי.

2.ב. באשר לעבירות הבסיס לפי פקודת מס הכנסה: בפועל, המאשימה לא ייחסה לנידאל אחריות שילוחית לעבירות הבסיס שלפי פקודת מס הכנסה, לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה, כפי שעשתה עם יורי. המסקנה המתבקשת היא שהמאשימה איננה מבקשת להרשיע את נידאל בעבירות לפי פקודת מס הכנסה מכח אחריותו השילוחית בהיותו מנהל פעיל לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה. על כן, מתייתר הצורך לדון באחריותו של נידאל לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

יחד עם זאת, סעיף 220 לפקודת מס הכנסה קובע "אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת מהעבירות המנויות להלן...". יוצא מכך, שסעיף 220 לפקודת מס הכנסה, יכול להכיל, לכל חלופותיו, גם את פעולותיו של נידאל על מנת לאפשר לחברת ביס להתחמק או להשתמט מתשלום מס, כהוראה מקבילה להוראות סעיף 117(ב) לחוק מע"מ. בנסיבות אלה, ככל שימצא נידאל אשם לגבי קבוצות החשבוניות נשוא כתב האישום, הוא יורשע גם בעבירות הבסיס לפי פקודת מס הכנסה.

ד. שאלת ה-"נטלים" ושאלת "דיות הראיות" בעבירות מס

20. מהסיכומים בכתב שהוגשו על ידי הצדדים עולה שקיימות מחלוקות ביניהם בנוגע ל-"נטלים" ובנוגע ל-"דיות הראיות" הנדרשות לצורך הוכחת אשמתם של הנאשמים. מחלוקות אלה נוגעות לשאלות הבאות: אימתי עובר נטל הבאת הראיות לנאשמים; מה כמות הראיות שעל המאשימה להביא; אימתי אי הבאת ראיות מסוימות יראה כמחדל חקירה; מה סוג וכמות הראיות שעל הנאשם להביא על מנת להפריך את המסקנה שעולה מהראיות המסבכות שהביאה המאשימה כנגדו; וכן מהן הראיות הנסיבתיות שמכוחן ניתן להרשיע את הנאשמים.

21. על מנת להבהיר את המתווה הדיני והראייתי שינחה אותי בעת בחינת הראיות לגבי כל קבוצת החשבוניות נשוא כתב האישום, אביא בתמצית את הכללים שנקבעו בפסיקה בשאלת ה-"נטלים" הראייתיים שחלים על הצדדים בעבירות מס מסוג פשע ובשאלת "דיות הראיות" שכל צד מביא. כל הפסיקה שתובא להלן ניתנה על ידי בית המשפט העליון בתיקים פלילים שעניינם עבירות מס. את הכללים האמורים ניתן לחלק לשישה שלבים כרונולוגיים, לפי הסדר הבא:



א. **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.

ב. **השלב השני, נטל השכנוע רובץ על כתפי המאשימה:** הכלל הבסיסי במשפט הפלילי הוא כי על המאשימה להוכיח את אשמו של הנאשם מעל לכל ספק סביר (סעיף 34כב(א) לחוק העונשין התשל"ז - 1977). כלל זה חל "מראש הראשים ועד סוף הסופים" (פסקה 5 לפסק דינו של כבוד השופט הנדל ב-רע"פ 1840/12 עוזר נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (30.4.13) (להלן: פסק דין עוזר)).

ג. **השלב השלישי, נטל הבאת הראיות הראשוני חל על המאשימה:** מכח נטל השכנוע, הרי שנטל הבאת הראיות הראשוני חל תמיד על התביעה. הוזה אומר, תחילה על התביעה להניח תשתית ראייתית 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).

ד. **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:

1.ד 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 ראייתי 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).

2.ד העיקרון לפיו "מידע המצוי בידי הנאשם", כבסיס להפחתת "דיות הראיות" הנדרשת מהמאשימה, נובע לא רק מהפסיקה הכללית, אלא גם מהוראות הדין שייחודיות לדין המס, וזאת משני מקורות שונים שהולכים יד ביד:



ד.2. 1 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.

ד.2.2 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**)).

ה. **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 הראייתית שרובץ לפתחה של המאשימה להוכחת אשמו של הנאשם.

ו. **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 ניכה 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.

22. כל ששת השלבים שתוארו לעיל, יכוננו להלן, למען הקיצור, "**המתווה הדינוני**".

23. שאלת "דיות הראיות" שיביא הנאשם על מנת לעורר את הספק הסביר שיוביל לזיכוי מתעוררת בכל עוצמתה בעת שמדובר בנאשם בעבירות מס שהפר את "חובת התיעוד" שחלה עליו כנישום.

24. עצם הפרת חובת התיעוד או העדר שמירת התיעוד הנלווה על ידי הנאשם, קרי אינו מציג את הראיות שאמורות להיות בחזקתו ומוכיחות את תקינות פעילותו העסקית (כגון מסמכים נאותים או ספרי חשבוניות 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.

25. **ודוק**, עצם הפרת חובת התיעוד 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 התיעוד 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)).

26. חשוב לזכור כי שלב הבדיקה של הפרת חובת התיעוד על ידי הנאשם, לעניין עבירות מס מסוג פשע, מתקיים רק לאחר שהמאשימה הניחה תשתית ראיתית מרשיעה כנגד הנאשם ושמוכחה 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.

27. 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 לייסד 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).

28. 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) לעניין טענתו שמדובר בעסקאות אמת. רוצה לומר, תחילה על המאשימה להוכיח שמדובר בעסקאות פיקטיביות ורק לאחר מכן נדרוש מהנאשם להראות שמדובר בעסקאות חוקיות, ולא להיפך.

29. 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 מצוים 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 התייעוד, קרי אין בידי מסמכים נאותים המאמתים את טענתו בדבר אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות שכלל אותן בספרי החשבונות שלו.

30. בעת בדיקת הראיות לכל קבוצת חשבוניות שאותן הביא נדאל, אצמד במתווה הדיוני שהוגדר לעיל, שבתמצית של התמצית, פועל כדלקמן:

א. ראשית, בדיקת "דיות הראיות" שהביאה המאשימה: כאן תיבחן השאלה האם ראיות אלה יש בהן כדי להוביל למסקנה שאין עסקאות אמת מאחורי אותן חשבוניות, וזאת מעל לכל ספק סביר. יוזכר, שהבדיקה הראשונית היא של הראיות שהביאה המאשימה. ככל שאגיע למסקנה שראיות אלה אינן מספיקות, אזי, כל אחד מהנאשמים יזוכה, מבלי שנטל הבאת הראיות יועבר למי מהנאשמים. יוצא מכך, שאם המאשימה לא תניח תשתית ראיתית מתאימה שמובילה למסקנה בדבר פיקטיביות החשבוניות, אזי, אין רלוונטיות לטענה שנידאל או יורי, או חברת ביס הפרו את חובת התייעוד.

ב. שנית, שימוש בכלל שהמידע בנוגע לאמיתות העסקאות מאחורי החשבוניות מצוי בידי הנאשמים: במסגרת בדיקת "דיות הראיות" שהובאו על ידי המאשימה, אקח בחשבון את הכלל שלפיו המידע בנוגע לאמיתות העסקאות מצוי ברשותם של הנאשמים, וזאת כבסיס להפחתת סך הראיות הנדרשות מהמאשימה.

ג. שלישית, בדיקת "דיות הראיות" שהביאו הנאשמים: ככל שאגיע למסקנה שיש להעביר את נטל הבאת הראיות לנאשמים, אבחן את דיות הראיות שהביאו ואבדוק אם יש בהן כדי לעורר ספק סביר לטובתם. ככל שהנאשמים לא יעמדו בנטל הבאת הראיות, כגון בשל הפרת חובת התייעוד (אי הצגת המסמכים הנאותים להוכחת תקינות פעילותם, במישור של דיני המס, בשם חברת ביס), הדבר עשוי להוות בסיס לקביעה כי הוכח רכיב הכוונה שבסעיפים 117(ב) ו-117(ב1) לחוק מע"מ 220 לפקודת מס הכנסה, קרי שהחשבוניות שהביאו נועדו לאפשר לחברת ביס להתחמק מתשלום מס.

31. לסיכום, **המצפן הבסיסי** של המתווה הדיוני כפי שהגדרתי אותו לעיל הוא, שעסקינן 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 שיתר 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 בגבו] (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.

ה. אחריותו האישית של נידאל

33. חלק זה בהכרעת הדין יחולק לאחד עשר פרקי משנה כדלקמן:

- 1.ה. נידאל כ-"מנהל פעיל"
- 2.ה. החשבוניות של עולם הבניה
- 3.ה. החשבוניות של קומפיו ווב
- 4.ה. החשבוניות של מ.ב. דוניה
- 5.ה. החשבוניות של טל זונדרלינג
- 6.ה. החשבוניות של אס ארן
- 7.ה. החשבוניות של אמש הובלות
- 8.ה. החשבונית של בני בואצ'י
- 9.ה. החשבוניות של שבתאי אברז'יל
- 10.ה. החשבונית של גמא הנדסת בניה
- 11.ה. טענת ההסתמכות של נידאל

1.ה. נידאל כ-"מנהל פעיל"

34. יודגש, העובדה שלא יוחסו לנידאל בכתב האישום עבירות לפי סעיפים 119 לחוק מע"מ ולפי סעיף



224א לפקודת מס הכנסה, ואשר ממילא גם לא יורשע בהן, איננה מונעת מבית המשפט לדון בשאלה העובדתית האם נידאל הוא "מנהל פעיל" בחברת ביס, וזאת כמסקנה עובדתית שנובעת מהתשתית הראייתית שהונחה בפני בית המשפט.

35. הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן בנוגע לסמכויותיו של נידאל בחברת ביס, וזאת על פי התשתית הראייתית שהוצגה בפני:

א. חברת ביס נוסדה בשנת 2005 על ידי יורי ששימש בה כבעל מניות יחיד ודירקטור יחיד. לפני כן, יורי עבד בתחום הבניה כעצמאי אך לא במסגרת מאוגדת של חברה.

ב. בשנת 2008, יורי, מתוקף תפקידו כ-"מנהל יחיד" של חברת ביס, וזאת עד לאותה נקודת זמן, חתם על יפוי כח שמכוחו הוענקו סמכויות גורפות לנידאל, כדלקמן: לנהל משא ומתן, באופן עצמאי לחלוטין, עם ספקים וקבלני משנה ואף לחתום עימם על חוזים בשם חברת ביס; להנפיק חשבוניות של חברת ביס ולמוסרם לצדדי ג'; לקבל חשבוניות של ספקים וקבלני משנה ולהעבירם למנהלי החשבונות של חברת ביס לצורך הכללתן בספרי החשבונות שלה; למשוך, כאוות נפשו, כל סכום, ללא הגבלה, מחשבון הבנק של חברת ביס; לחתום על שיקים שיהיו משוכים מחשבונה של חברת ביס, וזאת ללא הגבלת סכום; החתימה על החוזים, על החשבוניות ועל השיקים וגם המשיכות מחשבון הבנק של חברת ביס, יכולות כולן להיעשות על ידי נידאל באופן עצמאי לחלוטין ומבלי לקבל אישור מראש של יורי; נידאל היה זכאי לקבל גם משכורת מחברת ביס וגם להשתתף ברווחיה בנוגע לעבודות שיגיעו לחברת ביס באמצעותו.

ג. בפועל, נידאל עשה שימוש מלא בסמכויות הגורפות שניתנו לו בנוגע לכל תשע קבוצות החשבוניות נשוא כתב האישום (סך הכל 109 חשבוניות).

36. העובדות שהובאו לעיל בנוגע לסמכויות שהוענקו לנידאל בחברת ביס, אינן במחלוקת בין הצדדים ובכל מקרה עולות בבירור מתוך ההצלבה של כל הראיות שלהלן: יפוי הכוח שנמסר על ידי יורי לנידאל, ת/11; עדותו של יורי בבית המשפט, פרוט' מיום 22.9.16 עמ' 245 ש' 22 - עמ' 247 ש' 6; עדותו של מנהל החשבונות רעיה כץ, פרוט' מיום 28.6.15, עמ' 122 ש' 15 - 30; עדותו של מנהל החשבונות יוסף כץ, פרוט' מיום 31.5.15, עמ' 84 ש' 19 עד עמ' 85 ש' 11.

37. ב-ע"פ 99/14 **מדינת ישראל נ' מליסרון בע"מ** [פורסם בנבו] (25.12.14) (פסקאות קטו' - קכא' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין (כתוארו דאז)) סוכמו הכללים שעל פיהם תיבחן השאלה אם אדם מסוים הוא "מנהל פעיל", קרי "אורגן" של תאגיד, או לא. להלן הכללים:

א. קיימים שני מבחנים חלופיים לבחינת השאלה האם ייחשב פלוני כ-"אורגן" בתאגיד אלמוני.



המבחן החלופי הראשון, הוא המבחן הארגוני. המבחן החלופי השני הוא המבחן הפונקציונאלי.

ב. שני המבחנים הינם חלופיים ולא מצטברים. יוצא מכך, שדי בכך שמבחן אחד מתקיים כדי לקבוע שפלוני הוא "אורגן" של התאגיד.

ג. כל עוד מתקיימים התנאים של אחד המבחנים החלופיים, די בכך על מנת לקבוע שפלוני הוא "אורגן" בתאגיד, קרי מי שנושא במשרה של "מנהל", ואין נפקא מינה שלא קיבל "מינוי פורמאלי" בתוך התאגיד.

ד. לגבי המבחן הארגוני: לפי מבחן זה, שאלת היות הפרט אורגן תיבחן בהתאם למעמדו הפורמאלי בתאגיד. כך למשל, אסיפה כללית של בעלי המניות, דירקטוריון, דירקטור, מנהל כללי ומנהל עסקים הינם אורגנים ברורים של התאגיד.

ה. לגבי המבחן הפונקציונאלי: כאן בודקים האם הפונקציה המבוצעת על ידי נושא המשרה הספציפית מצדיקה לראות את מעשיו כמעשיו של התאגיד, יהא מעמדו ההיררכי בתאגיד אשר יהיה.

ו. לעניין השאלה האם עשה האורגן את שעשה במסגרת "מילוי תפקידו", או לא, הרי שיש לפרש בהרחבה את גדר המצבים אשר יכללו בביטוי "מילוי תפקידו". המבחן הוא, ככלל, האם פעל האורגן בכובעו כ-"אדם-תאגיד" ולא כאדם פרטי.

38. במקרה שבפני, שני המבחנים החלופיים אכן מתקיימים בנוגע למעמדו של נידאל בחברת ביס. הסמכויות הגורפות שניתנו לנידאל על ידי יורי לפעול בחברת ביס כאוות נפשו, בכל המישורים, אינם מותרים מקום לספק שמדובר ב-"מנהל פעיל" לכל דבר ועניין בנוגע לכל 109 החשבוניות נשוא כתב האישום, שנידאל היה אחראי על הבאתן והכנסתן לספרי החשבוניות של חברת ביס. למעשה, נידאל פעל בחברת ביס בכובעו כ-"אדם תאגיד" ולא כאדם פרטי.

39. למעשה, נידאל בעצמו העיד שמנקודת מבטו האישית, לא רק שהיה בתפקיד "מנהל" בחברת ביס אלא היה גם "שותף" בעל מעמד שווה ליורי (ראו עדותו של נידאל בבית המשפט בפרוט' מיום 6.11.16, עמ' 343 ש' 9 - 27, עמ' 344 ש' 1 - 25, עמ' 345 ש' 1 - 13).

40. כפי שיובהר בהמשך, לקביעה העובדתית שנידאל הוא "מנהל פעיל" בחברת ביס בנוגע לכל החשבוניות נשוא כתב האישום, יש השלכות משפטיות ברורות במישור הפלילי לגבי שאלת אחריותה של חברת ביס לעבירות הבסיס מכוח "תורת האורגנים" וכן לאחריותו של יורי לעבירות הבסיס מכוח דוקטרינת



"האחריות השלוחית".

ה.2 החשבוניות של עולם הבניה

41. בנספח 6 לכתב האישום מובא פירוט של כל החשבוניות של חברת עולם הבניה. מדובר בעשרים וחמש חשבוניות כאשר הראשונה שבהן היא מיום 29.2.2008 והאחרונה שבהן היא מיום 31.7.2008, והינן בסכום כולל של ₪ 2,530,841 (כולל מע"מ).

42. רשויות החקירה תפסו את כל המסמכים של חברת ביס אצל מנהלי החשבונות שלה (ראו עדותו של מנהל החשבונות, יוסף כץ, בפרוט' מיום 31.5.2015, עמ' 90 שורות 2-3). מסמכים אלה כוללים את המסמכים של עולם הבניה ואשר הוצגו בפני נידאל בעת חקירתו (ת/6).

43. להלן המסמכים של עולם הבניה שנתפסו אצל מנהלי החשבונות של חברת ביס ותמצית המידע שעולה מהם:

א. עולם הבניה התאגדה ונרשמה אצל רשם החברות ביום 28.3.2005 (ת/6, נספח נ.ג. 14).

ב. לחברת עולם הבניה היו אישור לצורך ניכוי מס ואישור על ניהול פנקסי חשבונות (ת/6, נספחים נ.ג. 16-17).

ג. ביום 10.2.2008, הבעלים של חברת עולם הבניה בשם חליל עוויסאת (להלן: **חליל**) העניק ייפוי כוח לאדם בשם סהרב קשור (להלן: **סהרב**). על פי ייפוי הכוח, סהרב הפך להיות מורשה חתימה בעולם הבניה שרשאי לבצע משיכות ולהוציא המחאות בשמה וחתימתו בצירוף חותמת החברה תחייב אותה לכל דבר ועניין (ת/6 נספח נ.ג. 19).

ד. ביום 3.3.2008 חליל הפסיק להיות דירקטור ובמקומו התמנה אדם בשם אוסמה שוויקי (להלן: **אוסמה**) (ראו הרישומים אצל רשם החברות, ת/69).

44. על כן, עולם הבניה היא חברה רשומה המחזיקה באישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור שתקפים לפרק הזמן שבו הוצאו החשבוניות של עולם הבניה עבור חברת ביס. כמן כן, אדם בשם סהרב החזיק בייפוי כוח מטעם חליל שמקנה לו זכות לפעול בשמה החל מיום 10.2.2008 ואילך, דבר שמכסה את כל החשבוניות שלה שנמסרו לחברת ביס. כמו כן, החל מיום 3.3.2008 ואילך חליל הוחלף באוסמה כדירקטור בחברה, דבר שמכסה את הרוב המכריע של החשבוניות של עולם הבניה (22 מתוך 25), למעט 3 החשבוניות הראשונות מיום 29.2.2008.



45. נידאל טען כי כל החשבוניות של עולם הבנייה נמסרו לו על ידי סהרב בעקבות עבודות גינון, שמירה וניקיון שבוצעו על ידי חברת ביס באמצעותו עבור עולם הבנייה באתרים שונים בערים יפו, אשדוד ואלעד ועקב כך גם נתן המחאות שונות בשם חברת ביס בסכומים של עשרות אלפים ואף מאות אלפי שקלים, לפקודת עולם הבנייה וגם לפקודת סהרב באופן אישי (ראו אמרתיו של נידאל, ת/7 שורות 13-44; ת/5 ש' 150-154, ש' 368-372; ת/8 87-92; וכן ראו עדותו של נידאל בבית משפט בפרוט' מיום 20.11.2016, עמ' 364 ש' 14 ועד 367 ש' 19, וכן פרוט' מיום 29.12.2016 עמ' 406 ש' 6 עד עמ' 407 ש' 22).

46. אוסמה הובא כעד מטעם המאשימה ובנוסף אמרות החוץ שלו הוגשו לתיק המוצגים של בית המשפט במהלך חקירתו הנגדית על ידי ההגנה. יובהר, שלא מצאתי שקיימות סתירות בין עדותו בבית המשפט לבין אמרות החוץ שלו, אלא שמדובר בעדויות תואמות. להלן תמצית עדותו של אוסמה (ראו עדותו בפרוט' מיום 8.5.2016 עמ' 203 ש' 1 עד עמ' 207 ש' 12; וכן אמרות החוץ שלו ת/57 - ת/59):

א. מעולם לא נרשם כדירקטור או בעל תפקיד כלשהו בחברת עולם הבנייה. בנוסף, חברה זו אינה מוכרת לו וגם אינו מכיר את הדמויות שלכאורה פעלו בשמה, לרבות חליל וסהרב. כמו כן, אוסמה אינו יודע כיצד פרטיו האישיים שורבבו לתוך ההודעות שנמסרו לרשם החברות. בנוסף, אין לו כל היכרות עם נידאל או יורי או חברת ביס ומעולם לא נתן חשבוניות כלשהן לחברת ביס ומעולם לא נתן אישור לאדם כלשהו להנפיק חשבוניות עבור חברת ביס והחשבוניות שנמסרו לה והוצגו בפניו אינן מוכרות לו.

ב. מנקודת המבט של אוסמה, שרוב שמו למסמכיה של עולם הבניה הוא מעשה תרמית וזיוף, תוך שימוש בפרטיו האישיים ללא ידיעתו.

47. עדותו של אוסמה הותירה רושם חיובי. עדותו הייתה נעדרת סתירות כלשהן וכאמור הייתה התאמה בין עדותו בבית המשפט לבין אמרות החוץ שלו.

48. יובהר כי חליל, סהרב ועורכי הדין שאישרו את חתימותיהם, לא היו עדים במשפט, לא מטעם התביעה וגם לא מטעם ההגנה. כאן עולה השאלה, לחובת מי יש לזקוף את אי הבאתם, לחובת המאשימה או לחובת הנאשמים.

49. נידאל טען בסיכומים בכתב שהגיש (פסקאות 97 - 103 לסיכומיו) שהיה על המאשימה לחקור את חליל, להביא את סהרב כעד במשפט וגם לחקור את עורכי הדין שאישרו את חתימותיהם של חליל, סהרב ולכאורה גם חתימתו של אוסמה, ואשר הפיעו על המסמכים השונים של עולם הבנייה, כגון יפוי הכוח שנמסר לסהרב והחלפת חליל באוסמה כדירקטור. לטענת נידאל, העובדה שכל האמור לא בוצע על ידי היחידה החוקרת, מובילה למסקנה שיש כאן מחדלי חקירה שפוגעים בהגנתו של נידאל ומובילים



למסקנה שיש לזכותו בדין.

50. לדעתי, אי הבאתם של סהרב וחליל כעדים איננו מהווה מחדל חקירה או מחדל של התביעה, שקיפח את הגנתם של הנאשמים. כך למשל, ב-רע"פ 3808/16 **צקר בונה הצפון בע"מ נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (6.2.17) היה מדובר בעבירות של ניכוי מס תשומות מחשבוניות שלא כדין ונטענה הטענה שאי הבאת המנהל של החברה שנתנה את החשבוניות מהווה מחדל חקירתי שפגע בהגנתם של הנאשמים. הטענה נדחתה לאור מכלול הראיות שהובאו וההרשעה נותרה בעינה (ראו פסקה 18 להחלטתו של כבוד השופט מלצר).

51. על פי הכלל הראיתי ששאלת אמיתות העסקאות שבין חברת ביס לבין עולם הבנייה, הינה מסוג המידע שמצוי בידעתו של נידאל, בהיותו המנהל הפעיל שהיה אחראי על ביצוען של אותן עסקאות על פי טענתו, הרי שהמאשימה צריכה להביא כמות מופחתת של ראיות על מנת להקים את "חזקת הפיקטיביות" לגבי החשבוניות של עולם הבניה. עדותו של אוסמה די בה על מנת ליצור "חזקת פיקטיביות" לגבי החשבוניות של עולם הבניה ושמוכחה יש להעביר את נטל הבאת הראיות לנידאל לעורר ספק סביר כנגד חזקת הפיקטיביות האמורה.

52. משעבר נטל הבאת הראיות לנידאל לעורר ספק סביר כנגד חזקת הפיקטיביות של החשבוניות של עולם הבניה, כעת יש לבחון את דיות הראיות שהובאו על ידי נידאל. בפועל, נידאל לא הביא כל ראיה שיש בה כדי לעורר ספק סביר כנגד אשמו. ואבהיר:

א. נידאל טען שהוא הכיר רק את סהרב ואת חליל (פרוט' מיום 20.11.2016, עמ' 381 ש' 1 עד עמ' 382 ש' 11). דא עקא, מתוך 25 החשבוניות שקיבל נידאל מעולם הבניה באמצעות סהרב, 22 מהן נושאות תאריך הנפקה לאחר 3.3.2008 שהינו התאריך שבו חליל הפסיק לכהן כדירקטור והוחלף באוסמה.

ב. נידאל לא מסר כל הסבר הכיצד ביצע פעילות עסקית עם חברת עולם הבניה במשך 5 חודשים (יוזכר שהחשבוניות מתחילות ביום 29.2.2008 ומסתיימות ביום 31.7.2008) מבלי להכיר את המנהל לכאורה של החברה, הוא אוסמה על פי המסמכים שהיו ברשותו של נידאל (ת/69).

ג. ודוק, על פי המסמכים שברשותו של נידאל, אוסמה הוא לא עובד זוטרי, אלא "מנהל", קרי מי שעומד בראש ההיררכיה הארגונית של עולם הבניה. רום תפקידו הלכאורי של אוסמה, יש לו משקל סגולי משמעותי וזאת לא כל שכן כאשר סהרב, שמסר לנידאל את החשבוניות של עולם הבניה, לא החזיק ביפיו כוח ממנו. נתונים אלה, אומרים דרשני, קרי היה על נידאל לחקור ולדרוש את התיעוד הרלבנטי שמקשר בין סהרב לאוסמה ומשלא עשה כן, הדבר יהיה בעוכריו של נידאל.



ד. על פי טענת נידאל, במשך חמישה חודשים בוצעו עסקאות על ידי חברת ביס באמצעותו ובאמצעות עובדים שהעסיק ועניין עבודות בנייה, גיון ושירותי שמירה, עבור עולם בנייה, וזאת בהיקף כולל של למעלה מ-2.5 מיליון ₪. מעבר לאמירה כללית שהעבודות בוצעו ביפו, אשדוד ואלעד, הוא לא הסביר את המיקום המדויק של אתרי העבודה השונים, בכמה אתרים מדובר, לא הציג חוזים עם חברת עולם הבנייה לפי אתרים שונים, לא הסביר מה מהות העבודה שבוצעה בכל אתר ואתר, מה כמות וזהות העובדים שעבדו בכל אחד מהאתרים, וכן מה היקף הסכומים שרלבנטיים לכל אתר ואתר.

ה. נידאל הבטיח לחוקרים להביא את יומני עבודה של עובדיו וכן את החוזים הרלבנטיים. בפועל, לא עשה כן וטען באופן כללי שהם מצויים אצל יורי ואצל מנהלי חשבונות, יוסי ורעיה כץ. כאמור, כל המסמכים שהיו אצל יורי ואצל רעיה ויוסי כץ נתפסו על ידי גורמי החקירה ולא נמצא בהם דבר שיכול לתת מידע לגבי הנושאים שציינתי (ראו למשל דבריו של נידאל ב-ת/6, ש' 164 עד 174, ת/5 ש' 150 עד 177, ת/8 ש' 87 עד 92).

ו. מטעם נידאל העידו שני עדי הגנה, סברי אבו עאמר (פרוט' מיום 8.1.17, עמ' 421 - 430) ובאסל אלהוזייל (פרוט' מיום 8.1.17, עמ' 430 - 435). שניהם העידו שעבדו אצל נידאל בפרויקטים שונים יחד עם עובדים נוספים. דא עקא, אף אחד מהם לא ציין שמה של חברה כלשהי, מתוך 9 החברות נשוא החשבוניות שבכתב האישום, לרבות עולם הבנייה, כחברה שהם עצמם ביצעו עבורה עבודה כלשהי באתר כלשהו. ללמדך, שאין בעדות מי מהם כדי לסייע לנידאל בדרך כלשהי, וזאת לגבי כל החשבוניות של עולם הבנייה. יוזכר, בית המשפט אינו נדרש לקבוע האם מכלול פעילותו של נידאל בחברת ביס היתה פיקטיבית, אלא רק אם החשבוניות הספציפיות נשוא כתב האישום היו פיקטיביות. כאמור, שני עדי ההגנה לא תרמו מאומה לשאלת אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות של עולם הבנייה.

53. מכלול הנסיבות כפי שתוארו לעיל מובילות למסקנה שמתקיים היסוד הנפשי שנדרש בעבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ וסעיף 220 לפקודת מס הכנסה. הווה אומר, נידאל כלל את החשבוניות של עולם הבנייה בספרי החשבונות של חברת ביס במטרה שזו תתחמק מתשלום מס. לפיכך, הנני מרשיע את נידאל בעבירות האמורות בנוגע לכל החשבוניות של עולם הבנייה שמפורטות בנספח 6 לכתב האישום.

3.ה. החשבוניות של קומפיו ווב

54. החשבוניות של קומפיו וויב מתחלקות לשתי קבוצות עיקריות. הקבוצה הראשונה היא 37 חשבוניות משנת 2008, שתחילתן ביום 20.8.08 ועד יום 31.12.08, בסך כולל של 3,721,147 ₪ (כולל מע"מ). הקבוצה השנייה היא 6 חשבוניות משנת 2009 שתחילתן ביום 30.1.09 ועד יום 31.3.09, בסך כולל של 590,326 ₪ (כולל מע"מ).



55. נידאל טען כי קיבל את כל החשבוניות של קומפיו ווב מסהרב, וזאת בעקבות עבודות אמיתיות של גינון, שמירה וניקיון שביצע בשם חברת בים באמצעות עובדיה עבור חברת קומפיו ווב.
56. הרשות החוקרת תפסה רשימת מסמכים שנוגעים לקומפיו ווב ממשדמ של יוסי ורעיה כץ, מנהלי החשבוניות של חברת בים. נידאל טוען שהסתמך על מסמכים אלה על מנת לקבל מסהרב את החשבוניות של קומפיו ווב. להלן המסמכים:
- א. תעודת התאגדות אצל רשם החברות מיום 2.1.1999 (ת/6, נספח נג31).
- ב. אישור עוסק מורשה שהחברה פעילה (ת/6, נספח נג.32).
- ג. אישור לצורך ניכוי מס ואישור על ניהול פנקסי חשבוניות לתקופה שבין 1.1.07 ועד 31.3.09 (ת/6, נספחים נג34 ו-35).
- ד. העתק תעודת זהות של דימיטרי רוזנפלד (להלן: **דימיטרי**) (ת/6, נספח נג37).
- ה. תדפיס לגבי מינוי דימיטרי ביום 2.3.08 כמנהל בקומפיו ווב (ת/6, נספח נג38).
- ו. פרוטוקול ישיבת בעלי מניות של קומפיו ווב מיום 25.8.08 ואשר לפיו סהרב קיבל הרשאה מדימיטרי להוציא חשבוניות מס בשם קומפיו ווב ולגבות עבורה כספים וגם לנהל משא ומתן ולחתום בשמה בכל תחום (להלן: **ייפוי הכח של סהרב מדימיטרי**).
57. בנוסף, נידאל הוציא המחאות בסכומים של עשרות אלפי שקלים וגם מאות אלפי שקלים לפקודת קומפיו ווב ולפקודת סהרב (ראו עדותו של נידאל בכל המקומות הבאים: ת/8, ש' 23 - 35, 49 - 63; ת/7, ש' 180 - 204; בפרוט' מיום 29.12.16, עמ' 404 ש' 18 - עמ' 406 ש' 3; פרוט' מיום 20.11.16, עמ' 374 ש' 1 - עמ' 379 ש' 20).
58. חלק ניכר מההמחאות שהוציא נידאל בשמה של חברת בים נפרעו אצל חלפני כספים בישראל ובשטחים (ראו עדותם של: זיאד עאסי בפרוט' מיום 28.2.16 עמ' 160 - 168; בני גבעתי, פרוט' מיום 28.2.16 עמ' 170 - 173; יוסף גניש בפרוט' מיום 21.6.15 עמ' 142 - 145; אמרת החוץ של מוסא שקיראת שהוגשה בהסכמה, ת/68 וזאת על פי פרוט' מיום 19.6.16, עמ' 217).
59. כאן עולה השאלה מה התשתית הראייתית שמצויה בידי המאשימה, בהיותה נושאת בנטל הראשוני



להבאת ראיות, כדי להוביל למסקנה כי החשבונות מחברת קומפיו ווב הן פיקטיביות. יוזכר, שבשלב זה, כאשר נטל הבאת הראיות עדיין מצוי בשטחה של המאשימה, לא מפשפשים אצל הנאשם לבדוק מהן ראיותיו. ככל שהמאשימה לא תביא מספיק ראיות שמובילות למסקנה שמדובר בחשבונות פיקטיביות, לא יועבר נטל הבאת הראיות לנאשם, תהיה גרסתו תמוה ככל שתהיה.

60. הטענה המרכזית של המאשימה היא שדימיטרי הוא "חולה נפש" או "מפגר" שנעשה שימוש זדוני בפרטיו האישיים על ידי גורמים עברייניים וחתימתו זויפה על גבי יפוי הכח הלכאורי שבו החזיק סהרב מדימיטרי. הראייה המרכזית של המאשימה בנקודה זו היא מזכר שערך החוקר חיים כהן (להלן: **חיים**) מיום 21.6.09 (ת/63) ולפיו:

1. "בתאריך 18/6/09 בשעה 10:30 הגעתי יחד עם החוקר שמואל כהן לחקור את דימיטרי רוזנפלד ת.ז. [-] ברחוב [-] בטבריה.

2. כאשר הגענו לביתו גילינו כי דימיטרי הוא אדם חולה מאוד, אשר מטופל 24 שעות ביממה ע"י גונצ'רוק ולדימיר אשר משמש כאפוטרופוס שלו וזאת ע"פ צו בימ"ש לענייני משפחה בטבריה.

3. מפני שדימיטרי רוזנפלד לא מתקשר עם הסביבה ומאחר ודימיטרי נמצא איתו לאורך כל ה-3 שנים האחרונות, הוחלט לגבות עדות מהמטפל ולדימיר גונצ'רוק.

4. במהלך עדותו של ולדימיר התקבלו אישורים רלוונטיים המעידים על מצבו הבריאותי של דימיטרי רוזנפלד.

ראו גם עדותו של חיים בבית המשפט בפרוט' מיום 8.5.16, עמ' 212 - עמ' 31 - עמ' 213 ש'7, וגם פרוט' מיום 8.9.16 עמ' 241 ש'20 - עמ' 243 ש'24.

61. כאן יש לעצור ולשאול האם ניתן לקבוע ממצא עובדתי, לרעת הנאשמים, מתוך המזכר האמור של חיים. לדעתי, יש להשיב על כך בשלילה. יוזכר, כי דימיטרי ו-ולדימיר לא היו עדים במשפט. יוצא מכך, שכל הדברים שנרשמו מפיו של ולדימיר על ידי חיים במזכרו, הינם עדויות שמיעה שאינן קבילות כראיה. בנוסף, הצו של בית משפט השלום למשפחה בטבריה בדבר מינויו של ולדימיר כאפוטרופוס עבור דימיטרי, לא הוצג כראיה במשפט. ואם לא די בכך, לא הובאה חוות דעת רפואית שערוכה כדין לפי פקודת הראיות, אשר ניתן ללמוד ממנה על היותו של דימיטרי אדם שסובל מ-"מחלת נפש" או מ-"פיגור שכלי", או שכשרותו המשפטית מוגבלת מסיבה כלשהי ומכאן גם הצורך למנות עבורו אפוטרופוס.



62. יתר על כן, במהלך חקירתו הנגדית של חיים על ידי ההגנה, הוא עומת עם שני מסמכים שנתפסו על ידו ונמסרו לו על ידי ולדימיר:

א. ראשית, תמצית מידע מקופת חולים, אודות מצבו של הרפואי דימיטרי (נ/4). מסמך זה גם הוא אינו ראיה קבילה. הרופא שחתום עליו לא היה עד במשפט. כמו כן, לא מדובר בחוות דעת רפואית שערוכה כדין לפי פקודת הראיות.

ב. שנית, העתק בקשה בכתב יד שלכאורה הוגשה על ידי ולדימיר לבית משפט לענייני משפחה בטבריה למינוי כאפוטרופוס עבור דימיטרי מאחר והאחרון סובל "מפיגור שכלי" (נ/5). בקשה זו איננה ראיה קבילה מאחר ו-ולדימיר, בהיותו מי שנחזה להיות עורך המסמך, לא היה עד במשפט. בנוסף, אין בצידה של הבקשה החלטה שיפוטית שמלמדת שבית המשפט אכן נעתר לבקשה ומינה את ולדימיר כאפוטרופוס עבור דימיטרי.

63. היוצא מכל האמור לעיל הוא שהמאשימה לא הניחה תשתית ראייתית כלשהי, שמקורה בראיות קבילות במשפט פלילי, שממנה ניתן ללמוד כי דימיטרי הוא אכן חולה נפש או מפגר או שמונה לו אפוטרופוס ולכן יפוי הכח של סהרב על פניו מזויף או בטל מעיקרו. יוזכר, שזו התזה של המאשימה שמכוחה ניתן היה להעביר את נטל הבאת הראיות לחובתם של הנאשמים. מאחר ותזה זו לא הוכחה כלל ועיקר, בכך מסתיים הדיון. במילים אחרות, הנני קובע כי המאשימה לא הניחה בפני בית המשפט "די ראיות" על מנת שנטל הבאת הראיות יועבר לחובת הנאשמים.

64. בנסיבות אלה, אין משמעות לטענותיה של המאשימה כי נידאל הפר את חובת התיעוד שחלה עליו בהיותו מנהל פעיל של חברת ביס, מעצם כך שלא הביא את החוזים, כרטיסי העבודה, יומני העבודה וכיוצא באלה מסמכים שיש בהם כדי לבסס את טענתו שאכן היתה פעילות עסקית אמיתית מאחורי החשבוניות של קומפיו ווב.

65. יוזכר, שעצם הפרת חובת התיעוד על ידי נידאל בהיותו מנהל פעיל בחברת ביס, בכל הנוגע לחשבוניות של קומפיו ווב, לא יכולה להיזקק לחובתו, וזאת בשלב הדיוני שבו נטל הבאת הראיות הראשוני נמצא עדיין בצד של המאשימה. רוצה לומר, המאשימה לא יכולה לבסס את ה-"יש" שלה, בעבירות מס מסוג פשע, רק על ה-"אין" של נידאל.

66. המאשימה העלתה תהיות שונות לגבי יפוי הכוח שהחזיק סהרב מדמיטרי, כגון העובדה ששם משפחתו נרשם כ-"רוזנבלק" במקום "רוזנבלט", יפוי הכוח אינו נושא את חתימתו של דמיטרי וכן שבכותרת של יפוי הכוח נרשם מספר שגוי של ח.פ. של קומפיו ווב, וכן שתאריך יפוי הכוח הוא מיום 25.8.2008, כאשר שלוש חשבוניות מתוך 43 שקיבל נידאל מקומפיו ווב נושאת תאריך הנפקה מוקדם יותר. לא התרשמתי שדי בראיות אלה על מנת להעביר את נטל הבאת הראיות לנאשמים, וזאת כאשר אין כל



ראייה שניתן ללמוד ממנה על העדר קיומה של כשרות משפטית אצל דמיטרי.

67. יצוין תחילה שהשגגה שנפלה בציון שמו של דמיטרי בייפוי הכוח היא טכנית לחלוטין, וזאת בהתחשב בעובדה שנידאל החזיק העתק צילומי של תעודת הזהות של דמיטרי. כמו כן, אומנם מספר ה-ח.פ. של קומפיו ווב היה שגוי בכותרת של ייפוי הכוח, אך באישור עורכת הדין החתומה בתחתית ייפוי הכוח, מספר ה-ח.פ. נרשם בצורה נכונה. לבסוף, 3 החשבוניות מתוך 43 החשבוניות שקיבל נידאל נושאות תאריך מוקדם בימים ספורים בלבד מתאריך ייפוי הכוח. יובהר, אינני קובע שתקלות מעין אלה הן חסרות משמעות לחלוטין. ייתכן שסך התקלות האמורות יהיה רלוונטי למקרים אחרים במישור של דיני המס (כגון במישור האזרחי, וכמובן, שאינני מביע כל דעה בעניין) אך לדעתי אין בהם די כדי להצדיק העברת נטל הבאת הראיות לחובתו של הנאשם בהליך פלילי בעבירות מס מסוג פשע.

68. המאשימה לא העלתה טענה חלופית שיש להרשיע את הנאשמים בעבירת מס חלופית מסוג עוון, וזאת היה והנאשמים יזכו מעבירת פשע כלשהי שיוחסה להם בכתב האישום, ולכן גם הנאשמים לא התייחסו לאפשרות זו. בנסיבות דנן, אינני רואה צורך לדון באפשרות האמורה.

69. לאור כל האמור לעיל, הנני מזכה את נידאל מהעבירות שיוחסו לו לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ ולפי סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה, בנוגע ל-43 החשבוניות של קומפיו ווב ומפורטות בנספח ב' ונספח ג' לכתב האישום.

4.ה. החשבוניות של מ.ב. דוניה

70. החשבוניות של חברת מ.ב. דוניה פורטו בטבלת החשבוניות שמופיעה בנספח ב' 5 לכתב האישום, ולאור חשיבות התאריכים המופיעים בהן, אביא את הטבלה כלשונה:

שם החברה	מספר חשבונית	תאריך	סכום
מ.ב. דוניה	302	31.7.2008	99,757
מ.ב. דוניה	303	31.7.2008	9,610
מ.ב. דוניה	301	31.7.2008	63,317
מ.ב. דוניה	302	28.9.2008	3,000
סה"כ			175,684

71. רשויות החקירה קיבלו לידיהם מרעיה ויוסף כץ, מנהלי החשבונות של חברת ביס, את המסמכים הבאים שנוגעים לחברת מ.ב. דוניה, ואשר הוצגו בפני נידאל בחקירתו (ת/6):

א. תעודת עוסק מורשה של מ.ב. דוניה, החל מיום 1.6.2007 (ת/6, נספח נ.ג. 46).



- ב. פרוטוקול אסיפת מועצת מנהלים מיום 1.6.2007, שחתום על ידי יוסף נג'אג'רה (להלן: **נג'אג'רה**) ואשר מסמך אדם בשם מוחמד עטייה מראגה (להלן: **מוחמד**) לשמש כמורשה חתימה של מ.ב. דוניה (ת/6, נספח נ.ג. 47).
- ג. תעודת שינוי השם של חברה, מיום 10.7.2007, ולפיה חברה בשם תעשיות קולור טק י.פ. 2004 בע"מ, שמה שונה ל-מ.ב. דוניה (ת/6, נספח נ.ג. 42).
- ד. אישור ניכוי מס במקור ואישור על ניהול פנקסי חשבונות שתוקפם מיום 14.1.2008 ועד 31.3.2009, לגבי מ.ב. דוניה (ת/6, נספחים נ.ג. 43 ונ.ג. 45).
- ה. הודעה על העברת מניות שנמסרה לרשם החברות מיום 20.1.2008, לפיה אדם בשם אדהם אעביד מעביר את מניותיו בחברת מ.ב. דוניה לטובת נג'אג'רה (ת/6, נספח נ.ג. 49).
- ו. פרוטוקול של אסיפה כללית של מ.ב. דוניה שחתום על ידי נג'אג'רה מיום 28.1.2008 ואשר לפיו הוחלט לפתוח חשבון בנק (ת/6 נספח נ.ג. 48).
72. יוזכר, ארבע החשבוניות של מ.ב. דוניה הרלוונטיות לענייננו, נושאות את התאריכים הבאים: שלוש חשבוניות מיום 31.7.2008 וחשבונית אחת מיום 28.9.2008. מהמסמכים שהובאו לעיל עולה כי במועדים הרלוונטיים להוצאת החשבוניות האמורות היו ל-מ.ב. דוניה שני מנהלים שאמורים לפעול בשמה והם: נג'אג'רה ומוחמד.
73. המאשימה הציגה ראיה נוספת שעניינה תדפיס מידע על בעלי תפקידים בחברת מ.ב. דוניה מתוך המערכת הממוחשבת של רשות המיסים שקרויה שע"ם (שירות עיבודים ממוכנים) (ת/22). על פי ראייה זו נג'אג'רה מונה לשמש כדירקטור ביום 21.1.2008 והפסיק לשמש בתפקיד זה ביום 4.12.2008. ללמדך, שראייה זו תואמת את מה שקבעתי קודם, קרי, שבמועדים הרלוונטיים לארבע החשבוניות של מ.ב. דוניה, נג'אג'רה שימש כדירקטור ב-מ.ב. דוניה. בנוסף, מהראייה האמורה עולה שאדם נוסף בשם חוסאם עליאן (להלן: **חוסאם**) החל לשמש כדירקטור ובעל מניות ביום 28.9.2008.
74. יוצא מכך, שבמועדים הרלוונטיים לכל ארבע החשבוניות של מ.ב. דוניה, הדמויות הבאות שימשו כמנהלים ומורשי חתימה: מוחמד ונג'אג'רה. לעומת זאת, חוסאם לא שימש כדירקטור או בעל מניות בעת שהונפקו שלוש החשבוניות הנושאות את התאריך 31.7.2008, וזאת מאחר ומונה רק ביום 28.9.2008, שהינו תאריך ההנפקה של החשבונית הרביעית.
75. חוסאם העיד במשפט ואמר בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 21.6.2015, עמ' 121, עמ' 121).



122 ש' 1-17, עמ' 123 ש' 19-21, עמ' 124 ש' 1-5, עמ' 125 ש' 18-22, עמ' 128 ש' 19-22, עמ' 130 ש' 3-9, עמ' 126 ש' 1-14, עמ' 136 ש' 1-23, עמ' 137 ש' 29-32, עמ' 141 ש' 1-13):

א. ביום 28.9.2008 מונה לראשונה כבעל מניות ודירקטור בחברת מ.ב. דוניה, על ידי אדם תושב שטחים שכינויו "אבו יוסף", ששלט בחברה, אך בכל מקרה אינו יודע את שמו הפרטי או את שם משפחתו.

ב. עובר ליום 28.9.2008, חוסאם אינו יודע מה הייתה פעילותה של מ.ב. דוניה, או מה נעשה על ידה או באמצעותה.

ג. ידוע לו שנג'אג'רה היה מנהל בחברת מ.ב. דוניה.

ד. תפקידו של חוסאם היה רק לחתום עבור "אבו יוסף" על כל מסמך שביקש ממנו שיחתום עליו בשם מ.ב. דוניה, ומבלי שיידרש מחוסאם לבצע עבודות כלשהן. בתמורה, חוסאם היה אמור לקבל שכר חודשי בסך של 4,000 ₪.

ה. חוסאם אינו מכיר את נידאל, יורי, חברת בים וגם לו את ארבע החשבוניות של מ.ב. דוניה, נשוא כתב האישום. כמו כן, מעולם לא הנפיק לחברת בים חשבוניות כלשהן.

ו. היו גם גורמים נוספים במ.ב. דוניה, חוץ מחוסאם, שהנפיקו חשבוניות פיקטיביות עבור צד ג'.

76. מה עולה מכל אלה? המסקנה הברורה שעולה מהראיות שהובאו לעיל היא כדלקמן:

א. לגבי התקופה שלפני 28.9.2008, אין לחוסאם מידע על פעילותה של מ.ב. דוניה וגם אינו יכול להעיד אם באותה תקופה חברה זו הנפיקה חשבוניות פיקטיביות לגורם כלשהו, או לא. כמו כן, המאשימה לא העידה את נג'אג'רה ואת מוחמד על מנת ללמוד על פעילותה של מ.ב. דוניה עובר ליום 28.9.2008. במילים אחרות, עדותו של חוסאם אין בה מאומה על מנת ליצור "חזקת פיקטיביות" לגבי שלוש החשבוניות מיום 31.7.08. בהעדר "חזקת פיקטיביות" אין בסיס להעברת נטל הבאת הראיות לנידאל בנוגע לשלוש החשבוניות מיום 31.7.08.

ב. לעומת זאת, עדותו של חוסאם מהווה ראיה פוזיטיבית לכך שהחל מיום 28.9.2008 ואילך, חברת מ.ב. דוניה שימשה כמקור להנפקת חשבוניות פיקטיביות לגורמים שונים.



77. כעת, נחזור ל-"מתווה הדיוני" לעניין סדר הנטלים ודיות הראיות בעבירות מס מסוג פשע. בהתאם למתווה דיוני, הנני קובע כדלקמן:

א. בכל הנוגע לשלוש החשבוניות של מ.ב. דוניה מיום 31.7.2008, שהינן מהתקופה שקדמה ליום 28.9.2008, המאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני להביא מספיק ראיות שמכוחן ניתן להסיק שעבירות המס מסוג פשע המיוחסות לנידאל, בין לפי חוק המע"מ ובין לפי פקודת מס הכנסה, אכן בוצעו מעל לכל ספק סביר. בהעדר עמידה בנטל הבאת הראיות הראשוני, אין מקום להעביר את נטל הבאת הראיות לנידאל.

על כן, העובדה שנידאל לא הביא בסופו של יום את המסמכים הרלוונטיים להוכחת אמיתות העסקאות שמאחורי שלוש החשבוניות מיום 31.7.2008, כגון חוזים ויומני עבודה של העובדים באתרים שונים, וגם לא הצביע על אתרים ספציפיים שבהם לטענתו בוצעו העבודות, אינה מעלה ואינה מורידה (ראו הבטחתו להביא את המסמכים האמורים בת/6, ש' 223-232, ת/5 ש' 351-356; וכן גם עדותו בבית המשפט מיום 20.11.2016, עמ' 393-395, וכן פרוט' 29.12.2016 עמ' 415).

ב. לעומת זאת, בכל הנוגע לחשבונית של מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008 הנני קובע שהמאשימה הניחה תשתית ראיתית מספקת שיוצרת "חזקת פיקטיביות" כנגד אותה חשבונית. יוזכר, שניתן להסתפק גם בראיות פחותות מטעם המאשימה, מעצם כך שהמידע אודות אמיתות העסקה שמאחורי החשבונית מיום 28.9.2008 מצוי בידיו של נידאל. אותן ראיות פחותות הן עדותו של חוסאם בנוגע לפעילותה של מ.ב. דוניה בתחום של הפצת חשבוניות פיקטיביות החל מיום 28.9.2008. אותה "חזקת פיקטיביות" מצדיקה להעביר את נטל הבאת הראיות לנידאל לעורר ספק סביר כנגד הפיקטיביות של אותה חשבונית. בפועל, נידאל לא הביא כל ראיה בעניין. עדי ההגנה מטעמו לא העידו שביצעו עבודות באתר כלשהו שקשור ל-מ.ב. דוניה (ראו עדותם של: סברי אבו עאמר בפרוט' מיום 8.1.17, עמ' 421 - 430; ובאסל אלהוזייל בפרוט' מיום 8.1.17, עמ' 430 - 435). ולכן יש לקבוע שמעצם כך שנידאל כלל את החשבונית האמורה בספרי החשבונות של חברת ביס, הרי שהדבר נעשה במטרה לאפשר לחברת ביס להתחמק מתשלום מס.

78. לסיכום, הנני מזכה את נידאל מהעבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ומהעבירות לפי סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה, בכל הנוגע לשלוש החשבוניות מיום 31.7.2008 של מ.ב. דוניה. כמו כן, הנני מרשיע את נידאל בעבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ לפי סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה, בנוגע לחשבונית מיום 28.9.2008 של מ.ב. דוניה.

ה.5 החשבוניות של טל זונדרלינג



79. החשבוניות של טל זונדרלינג שרלוונטיות לענייננו הן שלוש: אחת משנת 2007 מיום 31.12.2007 בסך של 91,153 ₪ (כולל מע"מ) ושתיים מיום 31.1.2008 בסך של 92,256 ₪ ו-85,819 ₪ (שני הסכומים כוללים מע"מ).

80. ראיות המאשימה לעניין טענתה שמדובר בשלוש חשבוניות פיקטיביות ושאין מאחוריהן עסקת אמת כלשהי, מתבססות על עדותו של העד חאלד כאשור (להלן: **חאלד**) שאמר בתמצית את הדברים הבאים (פרוט' מיום 10.3.2016, עמ' 176 ש' 27-34, עמ' 177 ש' 7-29, עמ' 178 ש' 1-32, עמ' 179 ש' 1-11, עמ' 180 ש' 1-21, עמ' 181 ש' 7-10, עמ' 182 ש' 17-19):

א. חאלד הוא בן דודו של סהרב ושניהם נסעו לבאר שבע ושילמו סך של 40 או 50 אלף ₪ ורכשו את הבעלות על חברה בשם טל זונדרלינג בע"מ. חאלד שילם 35 אלף ₪ ובעוד שסהרב שילם את היתרה.

ב. תהליך הרכישה בוצע במשרדו של עורך דין בבאר שבע ששלח הודעה לרשם החברות לפיה הועברו המניות בחברת טל זונדרלינג בע"מ מהאדם הפרטי שנקרא טל זונדרלינג לטובת חאלד. בנוסף, בטופס ההודעה לרשם החברות על השינוי בדירקטוריון, בוטל המינוי של האדם הפרטי בשם טל זונדרלינג ומונה במקומו חאלד כדירקטור. (ראו ת/49).

ג. שמו של סהרב לא הופיע אצל רשם החברות, אך בכל מקרה חאלד וסהרב סיכמו מראש בטרם הרכישה של חברת טל זונדרלינג, שסהרב ינהל את עסקי החברה על פי יפוי כוח שיקבל מחאלד ותפקידו של חאלד יצומצם לחתימה על מסמכים על פי הנחיותיו והוראותיו של סהרב. ואכן, יום אחד לאחר מועד הרכישה של חברת טל זונדרלינג, חאלד חתם על יפוי כוח שממנה את סהרב לפעול באופן מוחלט בכל העניינים הכלכליים והניהוליים של החברה. (ראו ת/50).

ד. סהרב ניהל משא ומתן מול לקוחות החברה וחתם בשמה על חוזים. לחאלד לא היה מגע עם הלקוחות וגם לא הכיר אותם. כמו כן, חתם על פנקס חשבוניות ריק, ללא סכומים וללא תאריכים וללא שמות ומסר אותו לסהרב ובתמורה חאלד קיבל שכר חודשי של מספר אלפי שקלים מסהרב.

81. לטענת נידאל שלוש החשבוניות של טל זונדרלינג נמסרו לו או על ידי חאלד או על ידי סהרב,

שהכיר את שניהם ובכל מקרה מדובר בעסקאות אמת (ת/5 ש' 342-344, ת/8 ש' 249-254).

82. כאן יש לעצור ולשאול האם מתוך עדותו של חאלד ניתן ללמוד על קיומו של מנגנון של מרמה בהפצת חשבוניות פיקטיביות, באמצעות חברת טל זונדרלינג. על מנת שנטל הבאת הראיות יועבר לכתפיו של



נידאל צריכה קודם כל להיות אמירה מפורשת של חאלד שטל זונדרלינג היא חברה שנרכשה מלכתחילה על מנת לשמש כמנגנון להפצת חשבוניות פיקטיביות וכי אכן כך עשתה בפועל. את זאת חאלד לא אמר. נהפוך הוא, חאלד אמר את הדברים הבאים שדווקא מלמדים שסהרב ביצע עבודות של ממש במסגרת חברה זו (כל ההדגשות בציטוטים הם שלי - ה.א.ש):

א. "ש. אז תספר לנו, מי בעצם ניהל בפועל את החברה?

ת. סהרב קאשור.

ש. אז איזו פעולות הוא **ביצע** בחברה?

ת. **שיפוצים, היה מביא עובדים לאתר** וזהו."

(פרוט' מיום 10.3.2016 עמ' 177, ש' 32-30).

ב. "ש. איפה היו אתרי עבודה בהם עבדה חברה זו?

ת. באמת שאני לא יודע, הוא **היה הולך לאתרים**, אמרתי לך בהתחלה **הוא הלך לאתרים** והתעסק בהכל, אני רק כל-15 לחודש הייתי בא, היה מביא לי סכום והייתי משלם בדואר."

(פרוט' מיום 10.3.2016, עמ' 179, ש' 9-7).

ג. "ש. אתה, אני רוצה להקריא לך מהודעתך מיום 1.7.08 ש' 23 "האם אתה ביקרת באתרי העבודה של חברת טל זונדרלינג בע"מ, היכן האתרים ואיזו סוג עבודה התבצעה באתרים?"

ת. לא נכון

ש. אני יקריא לך את התשובה שענית "כן, **הייתי באתרי העבודה. אני הייתי עם סהרב קאשור באתר בניה בראשון לציון, באתר בניה זה התבצעו עבודות טיח ואבן ובאתר בת"א אני חושב ברמת אביב וגם שם עשו עבודות טיח ואבן**".

ת. בסדר



ש. זה לא נכון

ת. כן

ש. מה שאמרת לחוקרים זה נכון

ת. כן. מה שאמרתי לחוקרים זה נכון.

ש. אני אקריא לך גם משורות 28-29 שמהן אני מבין שאתה גם ידעת שסהרב שילם לפועלים של חברת טל זונדרלינג, נכון?

ת. נכון

ש. אני רוצה עכשיו מהחקירה שלך ב-2009, עמ' 3 ש' 13, נשאלת "האם חתמת על חוזה עבודה מול לקוחות" ואז ענית "אני חשוב שחתמתי על שני חוזי עבודה מול לקוחות אבל אני לא יודע איך קוראים להם" זה נכון מה שאמרת?

ת. כן.

(פרוט' מיום 10.2.2016, עמ' 181, ש' 23-32 ועמ' 182 ש' 1-8).

ד. "ש. אני רוצה להמשיך להקריא לך משורות 28 בהמשך לשורה 26 שהקראתי התשובה שלך היא "כן, למרות שאני הוצאתי לסהרב קאשור את המכתב, אני הייתי עדיין בחברה, לקחתי חומר לרואה חשבון, קיבלתי כסף מהחברה וגם הייתי באתרי בניה". השאלה שלי, זה נכון שמה שאמרת לחוקר הוא אמת?

ת. נכון.

(פרוט' מיום 10.3.2016, עמ' 182, ש' 20-23).

ה. "ש. אני אומר לך שחלק מהעבודות שסהרב עשה מול שיבלי היו בעניין חברת מ.י. ביס, אולי אתה לא מכיר את שם החברה, אבל אתה לא יכול לשלול שמה שאני אומר לך מה



נכון, שסחרב עבד גם מול שיבלי?

ת. נכון.

(פרוט' מיום 10.3.2016, עמ' 186, ש' 7-10).

83. מעדותו של חאלד, לא רק שלא עולה שחברת טל זונדרלינג עסקה בהפצת חשבוניות פיקטיביות באמצעות סחרב, אלא עולה מדבריו שהיא ביצעה עבודות אמת באתרים שונים ואף התקיימו עסקאות אמת בינה לבין חברת ביס באמצעות נידאל. בעת שזו עדותו של העד היחיד מטעם המאשימה, קורסת כל התזה של המאשימה שהחשבוניות של חברת טל זונדרלינג שקיבל נידאל מסחרב הן פיקטיביות.

84. על כן, הנני קובע שהמאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני להוכיח את טענתה מעל כל ספק סביר שהחשבוניות של חברת טל זונדרלינג הן פיקטיביות. בנסיבות אלה, אין מקום להעביר את נטל הבאת הראיות לנידאל, להביא חוזים, יומני עבודה או להוכיח את מקומות הביצוע של העבודות השונות נשוא העסקאות שלטענתו התקיימו בין שתי החברות. במילים אחרות, אין לזקוף לחובתו של נידאל את אי הבאת המסמכים האמורים. המאשימה לא יכולה להקים את ה-"יש" שלה (הראיות המסבכות שעליה להניח בפני בית המשפט כחלק מנטל הבאת הראיות הראשוני שמוטל עליה) מתוך "האין" של הנאשם (הפרת חובת התיעוד על ידו).

85. לפיכך, אני מזכה את נידאל מהעבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ומהעבירות לפי סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה, בנוגע לשלוש החשבוניות של חברת טל זונדרלינג.

ה.6 החשבוניות של אס ארן

86. חברת ביס כללה בספריה תשע חשבוניות של חברת אס ארן, שמפורטות בנספח ב1 של כתב האישום, שכולן משנת 2008 ומסתכמות בסך של 598,901 ₪ (כולל מע"מ).

87. נחזור למתווה הדיוני. נטל הבאת הראיות הראשוני רובץ לפתחה של המאשימה (השלבים אחד עד ארבע במתווה הדיוני). בשלב הרביעי, בודקים את דיות הראיות שהביאה המאשימה, כאשר קיימת אפשרות להפחית את כמות הראיות שנדרשת ממנה להביא בשל הדוקטרינה הראייתית כי המידע לגבי אמיתות העסקאות מצוי בידי הנאשם. דוקטרינה זו מקורה בחובת התיעוד שחלה על הנישומים. רק לאחר שהמאשימה עומדת בנטל הבאת הראיות הראשוני, עוברים לשלב החמישי במתווה הדיוני שבו עובר נטל הבאת הראיות לנאשם. היה והנאשם הפר את חובת התיעוד, לאחר שנטל הבאת הראיות הועבר עליו, רק אז ניתן להסיק מסקנה מרשיעה כנגד הנאשם, וזאת בשל כך שלא הביא ראיות



מספיקות לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית המסבכת את הנאשם בביצוע העבירות שאותם הניחה המאשימה.

88. כל עוד המאשימה לא הצליחה לעבור לשלב החמישי במתווה הדיוני, היינו לא הניחה תשתית ראייתית ראשונית המסבכת את הנאשם, אזי בית המשפט לא יכול להסיק מסקנה מרשיעה כנגד הנאשם מעצם הפרת חובת התייעוד.

89. וכעת לענייננו. טענתו העקבית של נידאל, כמי שהיה אחראי על הכנסת החשבוניות של אס ארן לספרי החשבוניות של חברת בים, היא שמדובר בחשבוניות שמאחוריהן עסקאות אמת. דא עקא, נידאל ככל הנראה הפר את חובת התייעוד ולא הביא את המסמכים שמאמתים את טענתו (כגון חוזים, יומני עבודה של עובדים, הגדרת זהות העובדים שעבדו בכל אתר ואתר וכיוצא באלה מסמכי תיעוד). בנוסף, נידאל התנהל בדרך של פריטת המחאות במזומן בסכומים משמעותיים למול חלפני כספים (ראו ת/5, ש' 146-148, ת/7, ש' 118-138, ש' 175-179, ת/6, ש' 121-123; עדותו בבית המשפט בפרוט' 20.11.2016 עמ' 398 ש' 12 עד עמ' 400 ש' 21).

90. למעשה, המאשימה לא הביאה ולו בדל ראייה שממנה ניתן ללמוד שהחשבוניות של אס ארן הן פיקטיביות. המאשימה בסיכומיה בכתב (פסקאות 84-80 לסיכומים) נאחזת באופן בלעדי בכך שנידאל הפר את חובת התייעוד וזאת על מנת לבסס כנגדו את טענתה בדבר פיקטיביות החשבוניות של אס ארן. במילים אחרות, על פי המתווה הדיוני, היא מבקשת להגיע לשלב החמישי והשישי מבלי לעבור תחילה את השלב הראשון עד הרביעי. את זאת לא ניתן לעשות ומדובר בניסיון להפוך סדרי עולם בסוגיית הנטלים במשפט הפלילי.

91. לפיכך, הנני **מזכה** את נידאל מהעבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ וסעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה, בנוגע לתשע החשבוניות של חברת אס ארן.

ה. החשבוניות של אמש הובלות

92. החשבוניות של אמש הובלות שנכללו בספרי החשבוניות של חברת בים, מפורטות בנספח 9 לכתב האישום. מדובר ב-18 חשבוניות שתחילתן ביום 30.5.08 ומסתיימות ב-31.7.08, בסך כולל של 1,451,683.50 ₪.

93. שוב, גם כאן, טענתו העקבית של נידאל, בהיותו מי שאחראי באופן בלעדי על הכנסת חשבוניות אלה לפנקסי החשבוניות של חברת בים, היא שמדובר בחשבוניות שיש מאחוריהן עסקאות אמת ושביגין ניתנו המחאות על ידו, של חברת בים, לגורמים שונים שעבד מולם. (ת/5, ש' 142 - 145, 357 - 362, ת/6, ש' 130 - 164, ת/7, ש' 159 - 174; וכן ראו עדותו בבית המשפט בפרוטוקול מיום 20.11.16, עמ' 20.11.16).



401, ש' 3 - 19, עמ' 404, ש' 20 עד עמ' 405, ש' 6, פרוטוקול מיום 29.12.16, עמ' 410, ש' 1 עד עמ' 412, שורה 9).

94. גם כאן, מבקשת המאשימה לבנות את ה-"יש" שלה (קרי, הראיות המסבכות כנגד הנאשם וזאת בשלב שבו נטל הבאת הראיות הראשוני עדיין רובץ לפתחה), רק מתוך ה- "אין" של הנאשם (קרי, העובדה שנידאל הפר את חובת התייעוד). בפועל, המאשימה לא הביאה ולו בדל ראיה שיש בה כדי לבסס את טענתה כי החשבוניות של אמש הובלות הן פיקטיביות.

95. המאשימה מבקשת שבית המשפט יקבע כי חשבוניות אלו הן פיקטיביות, רק מעצם כך שהמסמך היחיד שיש בידי הנאשם, שמתעד את ההתקשרות החוזית בינו לבין אמש הובלות, הינו חוזה למתן שירותים, שנחתם על ידי שתי החברות בשנת 2008 (ת/6, נספח נ.ג. 8 - 13).

96. אכן, על פניו מדובר בחוזה שחסרים בו פרטים רבים, כגון תאריך מדויק שבו נחתם החוזה (נאמר בו רק שנחתם בשנת 2008), העדר הגדרה של התמורה בעבור השירותים שאמורים להינתן על ידי אמש הובלות לחברת ביס (ראו סעיף 5 לחוזה), העדר ציון תאריך לגבי תקופת ההסכם וסיומו (סעיף 7 לחוזה), העדר פירוט של האתרים שבהם אמור להינתן השירות והעדר פירוט של העובדים (כגון כמות העובדים, מספר השעות וסוג העבודה שאותה הם אמורים לבצע).

97. ישאל השואל, האם די בלקוניות של החוזה האמור, על מנת לבסס הרשעה בפלילים, מעל לכל ספק סביר, כנגד נידאל, וזאת בעבירות מס חמורות מסוג פשע לגבי כל מכלול החשבוניות של אמש הובלות? לדעתי, יש להשיב על שאלה זו בשלילה.

98. כפי שהוסבר בהרחבה במתווה הדיוני, הפרת חובת התייעוד על ידי הנאשם, כשלעצמה, לא יכולה להוות תחליף לנטל הראשוני שרובץ לפתחה של המאשימה, להוכיח מעל לכל ספק סביר, את אשמו של הנאשם. בנסיבות אלה, אני קובע כי המאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני שיכול להצדיק העברת נטל הבאת הראיות לפתחו של נידאל. כאמור, המיקום הגיאומטרי של הטענה כי הנאשם הפר את חובת התייעוד שחלה עליו, בהיותו נישום על פי דיני המס, וזאת על מנת להסיק מסקנה מרשיעה כנגדו מעצם הפרת חובת התייעוד, הוא רק לאחר שנטל הבאת הראיות עבר אליו. במקרה שבפני, הדבר לא קרה.

99. על כן, הנני **מזכה** את נידאל מביצוע עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולפי סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה, לעניין 18 החשבוניות של חברת אמש הובלות.

ה.8 החשבונית של בני בואצ'י



100. על פי כתב האישום, חברת ביס, באמצעות נידאל, כללה בספרי החשבוניות שלה חשבונית אחת של בני בואצ'י, בסך של 58,501 ₪ (כולל מע"מ), מתאריך 15.8.08.

101. גם כאן, המאשימה לא הביאה ולו בדל ראיה על מנת להוכיח את טענתה שמדובר בחשבונית פיקטיבית. המאשימה מפנה בסיכומיה (פסקאות 105 - 108) רק לכך שהנאשם העיד שאינו זוכר מהיכן קיבל את החשבונית של בני בואצ'י (פרוטוקול מיום 10.11.16, עמ' 396, ש' 1 - 18). על כן, המאשימה מבקשת שבית המשפט ירשיע את נידאל בעבירות מס מסוג פשע, רק מכח כך שלא זכר מהיכן קיבל את החשבונית. **הא ותו לא.**

102. נזכיר, שני מושכלות יסוד של עולם הנטלים במשפט הפלילי: ראשית, הנטל הראשוני להבאת ראיות רובץ לפתחה של המאשימה, וזו לא הביאה כל ראיה בעניין כנגד נידאל. שנית, במסגרת הנטל הראשוני להבאת ראיות, עליה להביא ראיות שתהיינה בעוצמה של מעל לכל ספק סביר, כי נידאל ביצע את העבירה המיוחסת לו בכתב האישום. בכל הנוגע לחשבונית של בני בואצ'י, המאשימה לא עמדה בשני הנטלים האמורים.

103. בנסיבות אלה, אני **מזכה** את נידאל מהעבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולפי סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה, לעניין החשבונית של בני בואצ'י.

ה.9 החשבוניות של שבתאי אברז'יל

104. חברת ביס כללה, באמצעות נידאל, שלוש חשבוניות של שבתאי אברז'יל, כולן מיום 31.12.07, בסכומים הבאים: 20,259 ₪, 77,547 ₪ וכן 71,760 ₪ (כל הסכומים כוללים מע"מ).

105. גם כאן, טענתו העקבית של נידאל היא שמדובר בחשבוניות אמת, שיש מאחוריהן עסקאות, לכל דבר ועניין. גם כאן, לא המציא מסמכים כלשהם שמתעדים את פעילותו העסקית למול חברת שבתאי אברז'יל וטען באופן כללי שאותם מסמכים מצויים אצל מנהל החשבונות, יוסי כץ, כאשר בפועל מסמכים אלה כלל לא היו במשרדו של יוסי כץ וגם לא הובאו על ידי נידאל בדרך אחרת (ראו ת/8, ש' 219 - 230, 253 - 263; וכן עדותו בבית המשפט בפרוטוקול מיום 20.11.16, עמ' 402, ש' 3 - 21).

106. המאשימה טוענת שדי במחדליו של נידאל על מנת להרשיעו בעבירות המס מסוג פשע שיוחסו לו בכתב האישום. אין לי אלא לחזור על מה שאמרתי בפרקי המשנה הקודמים. המאשימה יכולה להתבסס על הפרת חובת התייעוד, כנתון בעל פוטנציאל מפליל כנגד נידאל, רק בהגיעה לשלב החמישי והשישי אשר במתווה הדיוני (היינו רק לאחר שנטל הבאת הראיות עבר לפתחו של הנאשם), אך לא לפני.



107. המאשימה לא יכולה לדלג על השלבים הראשון עד הרביעי שבמתווה הדיוני, קרי, לא להניח כלל תשתית ראייתית מסבכת כנגד הנאשם, שבכוחה להוביל למסקנה, מעל לכל ספק סביר, שביצע את המיוחס לו, ולאחר מכן לבקש מבית המשפט להסיק מסקנה מרשיעה כנגדו רק בשל כך שהפר את חובת התייעוד.

108. בפועל, המאשימה לא הניחה תשתית ראייתית מסבכת, מכל מין וסוג, כנגד נידאל, שאכן ביצע עבירות מס מסוג פשע בכך שכלל חשבוניות "פיקטיביות" של שבתאי אברז'יל בספרי החשבוניות של חברת ביס. בנוסף, היא מבקשת להעביר את נטל הבאת הראיות לנידאל וככל שלא יעמוד בו (מעצם כך שהפר את חובת התייעוד) היא מבקשת להרשיעו בדיון.

109. "חזקת הפיקטיביות" לגבי החשבוניות של שבתאי אברז'יל, כבסיס להעברת נטל הבאת הראיות לנידאל, לא יכולה לקום רק מעצם הפרת חובת התייעוד על ידי נידאל. הווה אומר, קודם המאשימה צריכה להקים את "חזקת הפיקטיביות" לגבי אותן חשבוניות על פי ראיות קבילות (גם אם מדובר בראיות בכמות מופחתת, וזאת בשל הכלל הראיתי שהמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות מצוי בידיו של נידאל) ורק לאחר מכן יועבר הנטל לנידאל להביא ראיות לגבי "חוקיות" החשבוניות. ככל שלא יביא (כגון בשל כך שהפר את חובת התייעוד), אזי, ייקבע שלא עמד בנטל לעורר ספק סביר וכי מתקיים היסוד הנפשי מסוג של "כוונה", ורק אז ניתן להרשיעו.

110. בנסיבות אלה, אני **מזכה** את נידאל מעבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולפי סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה, לעניין 3 החשבוניות של שבתאי אברז'יל.

ה. החשבונית של גמא הנדסת בניה

111. על פי כתב האישום, חברת ביס, באמצעות נידאל, כללה בפנקסי החשבוניות שלה ובדיווחיה לרשויות המס, חשבונית אחת של גמא הנדסת בניה מיום 31.1.08, בסך של 78,175 ₪.

112. המאשימה מבססת את טענתה שמדובר בחשבונית פיקטיבית, על עדותו של עד אחד בלבד ששמו עאסם בשיתי (להלן: **עאסם**). עאסם היה עד עוין בכך שטען שאינו זוכר דבר מאמרת החוץ שמסר (ת/42) וגם הביע חוסר רצון מוחלט לענות על שאלות באת כח המאשימה ולכן, המאשימה ביקשה להגיש את אמרת החוץ שלו לפי סעיף 10א' לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, וכן להעדיף את דבריו באמרת החוץ, על פני דבריו בבית המשפט. על כן, מתעוררת כאן שתי שאלות דיוניות: ראשית, האם שלושת תנאי הקבילות שבסעיף 10א(א) לפקודת הראיות אכן מתקיימים; ושנית, האם דרישת החיזוק שבסעיף 10א(ד) לפקודת הראיות, אכן התמלאה.

113. לדעתי, במקרה זה מתייתר הצורך לדון בשתי השאלות הדיוניות האמורות. הטעם לכך הוא שגם אם



אקבע שמתקיימות הדרישות הדיוניות האמורות, קרי, ששלושת התנאים שבסעיף 10א(א) מתקיימים ואף מתקיימת דרישת החיזוק שבסעיף 10א(ד) ואף אעדיף את תוכן אמרת החוץ על פני תוכן עדותו של עאסם בבית המשפט, עדיין אין דבר באמרת החוץ שיש בו כדי להוביל למסקנה שהחשבונית של גמא הנדסת בניה היא פיקטיבית.

114. מאמרת החוץ של עאסם (ת/42) עולים בתמצית הדברים הבאים:

א. עאסם נחקר ביום 25.6.09 אצל רשות המיסים.

ב. לטענתו, רכש את חברת גמא הנדסת בניה מאדם מסוים בירושלים, שאותה חברה היתה רשומה על שמו. מטרת הרכישה היתה על מנת שעאסם יעבוד בתחום הבניה באמצעות אותה חברה.

ג. לימים, עאסם התחרט וחזר בו מתכניתו לעבוד בתחום הבניה ובפועל, לא ביצע כל פעילות באמצעות אותה חברה, לא הדפיס חשבוניות, לא חתם על חוזים, לא מסר חשבוניות לאיש, וגם לא היו לו שותפים, לקוחות, או פועלים.

ד. כשנה וחצי עובר למועד חקירתו (היינו, בסביבות דצמבר 2007 - חישוב התאריך הוא שלי, ה.א.ש) מכר את החברה לאדם בשם "עיסא", ללא ציון שם מלא, או מס' תעודת זהות, או כתובת, או מס' טלפון, או כל פרט מזהה אחר.

ה. עאסם אינו מכיר את נידאל ואת חברת ביס וגם לא את החשבונית נשוא כתב האישום.

115. לדעתי, מדבריו של עאסם לא ניתן ללמוד, כהוא זה, כי גמא הנדסת בניה, נרכשה על ידו במטרה לשמש כגורם שבאמצעותו תופצנה חשבוניות פיקטיביות. נהפוך הוא, מדבריו עולה שהחברה נרכשה על ידו מתוך מטרה לגיטימית לבצע עבודות אמת בתחום הבניה. יתר על כן, לא ניתן ללמוד כהוא זה מדבריו, כי "עיסא" רכש את החברה ממנו, במטרה שהאחרון ישתמש בה לשם הפצת חשבוניות פיקטיביות. בפועל, אין כל הסבר באמרת החוץ של עאסם, לאיזו מטרה רכש ממנו "עיסא" את החברה.

116. יתר על כן, מדבריו של עאסם עולה שהחברה נמכרה על ידו ל"עיסא", בסביבות חודש דצמבר 2007, היינו, למעלה מחודש לפני התאריך שמופיע על החשבונית נשוא כתב האישום, והוא 31.1.08. במילים אחרות, אמרת החוץ של עאסם, מלמדת על מצבה ופעילותה של חברת גמא הנדסת בניה, רק עד חודש דצמבר 2007 בעת שנמכרה לאדם בשם "עיסא" ולאחר מכן אין לעאסם כל מידע אודותיה. ללמדך, שעדותו של עאסם אינה תורמת מאומה לשאלה הקריטית האם החשבונית מיום 31.1.08 היא פיקטיבית, או לא.



117. היחידה החוקרת לא ביררה עם עאסם את פרטיו של אותו "עיסא" וגם לא ערכה בירור אצל רשם החברות, האם פרטיו של אותו "עיסא" עודכנו אצלו. כאן עולה השאלה לחובת מי יש לזקוף את העובדה ש-"עיסא" לא העיד, לחובת המאשימה או לחובת הנאשם שהביא את החשבונית של גמא הנדסת בניה.

118. יוזכר, שבהליך הפלילי, המאשימה מחזיקה ב-"שק ראיות" והנאשם מחזיק ב-"שק ראיות". מכוח נטל הבאת הראיות הראשוני שמוטל על המאשימה, עליה למלא את השק שלה ראשונה, גם אם בכמות מופחתת של ראיות, וזאת לאור הכלל שהמידע לגבי אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות שהביא הנאשם מצוי בידו. ברגע שהשק של המאשימה התמלא במספיק ראיות שמקימות "חזקת פיקטיביות" לגבי החשבונית של גמא הנדסת בניה, נדרוש מהנאשם למלא את השק שלו. הוזה אומר, רק לאחר שהתמלא השק של המאשימה, קם לתחיה נטל הבאת הראיות המשני שחל על הנאשם לעורר ספק סביר כנגד "חזקת הפיקטיביות" של החשבונית. ככל שהנאשם לא ימלא את השק שבידיו בראיות מספיקות (כגון בשל הפרת חובת התיעוד ולכן אין בידיו תיעוד משכנע לאמיתות העסקה שמאחורי החשבונית), אזי, ניתן להסיק מסקנה מרשיעה כנגדו.

119. במקרה שבפני, "שק הראיות" הראשון של המאשימה נותר ריק (אין בעדותו של עאסם נתון שמקים "חזקת פיקטיביות" לגבי החשבונית של גמא הנדסת בניה ובנוסף עיסא לא נחקר). בנסיבות אלה, אין משמעות לעובדה שגם "שק הראיות" של הנאשם לא התמלא, וזאת מהסיבה הפשוטה שנטל הבאת הראיות המשני שחל על הנאשם בכלל לא קם לתחיה.

120. שוב, המאשימה מבקשת שבית המשפט ירשיע את נידאל, בעבירות מס מסוג פשע, רק בשל כך שאינו זוכר ממי קיבל את החשבונית וגם אין לו תיעוד לגבי העסקה שמאחורי החשבונית (כגון חוזה עבודה, יומני עבודה של עובדים וכיוצא באלה). כידוע, לא ניתן למלא את "היש" של המאשימה (הראיות המסבכות שאמורות להקים את "חזקת הפיקטיביות" לגבי החשבונית של גמא הנדסת בניה) מתוך "האין" של נידאל (קרי, הפרת חובת התיעוד או החלל בזיכרוננו לגבי מקור החשבונית).

121. על כן, הנני קובע כי המאשימה לא עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני. יוצא מכך, שאין בסיס להעברת נטל הבאת הראיות לנידאל כדי שיעורר ספק סביר כנגד תשתית ראייתית אשר ממילא לא מסבכת אותו בביצוען של עבירות מס מסוג פשע.

122. לפיכך, אני **מזכה** את נידאל מעבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולפי סעיפים 220(2), 220(4) ו- 220(5) לפקודת מס הכנסה, לעניין החשבונית של גמא הנדסת בניה.

11.ה טענת ההסתמכות של נידאל



123. עינינו הרואות כי נידאל הורשע רק בחשבוניות הבאות: 25 חשבוניות של עולם הבניה, בסך כולל של ₪ 2,530,841 (כולל מע"מ) וכן בחשבונית אחת של מ.ב. דוניה, מיום 28.9.08, בסך של 3,000 ₪ (כולל מע"מ). כאמור, נידאל זוכה משאר החשבוניות.

124. על כן, נותר רק לדון בטענת ההגנה של נידאל, לפיה הסתמך על הייעוץ שקיבל ממנהלי החשבונות, רעיה כץ (להלן: **רעיה**), יוסף כץ (להלן: **יוסף**) וגם מרואה החשבון אריה ברסקי (להלן: **אריה**), וזאת רק לגבי החשבוניות שבהן הורשע.

125. לטענת נידאל, רעיה ויוסף עמדו על כך שעליו להביא להם את האישור לניהול ספרים ואת האישור לניכוי מס במקור של החברות שעמן עבד. לענייננו, זה מצטמצם לעולם הבניה ולמ.ב. דוניה. לטענתו, מבחינתם, די במסמכים האמורים כדי ללמד על התקינות החשבונית של חברת ביס, למול חברות אלה. לפיכך, הוא הסתמך על הייעוץ שקיבל מרעיה ויוסף, שעמם היה בקשר באופן שוטף ואשר לא ראו שקיימת בעיה כלשהי בהתנהלותו אל מול חברות אלה, שיש בה כדי לעורר חשד, שמא החשבוניות שקיבל מהן, הן פיקטיביות.

126. ב-ע"פ 845/02 מדינת ישראל נ' **תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ** (פורסם בנבו) (10.10.2007) (להלן: **פסק דין תנובה**), נקבע כי המסגרת הנורמטיבית לדיון בטענה בדבר הסתמכות על חוות דעתו של בעל מקצוע מסוים כבסיס לפטור מאחריות פלילית, היא טענת "**הטעות במצב משפטי**", שמוגדרת בסעיף 34' לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**) (פסקה 25 לפסק דינה של כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז)).

127. סעיף 34' לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"34'ט. לענין האחריות הפלילית, אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור, זולת אם הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר."

128. בפסק דין **תנובה**, כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז), סיכמה את הכללים בנוגע לטענת ההגנה של "טעות במצב משפטי", באופן הבא:

א. הבנתו הסובייקטיבית של הפרט את הוראות החוק הפלילי איננה רלוונטית, זאת מאחר וקיים אינטרס לעודד את ידיעת הדין הפלילי, נוכח תפקידן החברתי של הנורמות הקבועות בו (פסקאות 26 ו-27).



ב. לעיתים, בעידן המודרני, כאשר כל פרט כפוף למספר רב של איסורים, שחלקם אף בתחומים מורכבים (כגון מיסוי, הגבלים עסקיים, איכות סביבה וניירות ערך), נדרשת מידה בלתי מבוטלת של מומחיות מקצועית, על מנת לאתר מה הן הנורמות הרלוונטיות החלות במקרה מסוים. מכאן גם ההיגיון בקיומה של טענת הגנה של טעות במצב משפטי (פסקאות 28-29).

ג. הסייג מפני אחריות פלילית, הקבוע בסיפא של סעיף 34 לחוק העונשין, במצב בו טעותו של הנאשם באשר לדין הפלילי היתה בלתי נמנעת באורח סביר, נועד לבטא את עיקרון האשמה, ולמנוע את הפגיעה בתחושת הצדק שעלולה להיווצר במצב בו אדם מורשע בעבירה, בשל טעות בדין שהוא לא יכול למנוע אותה בדרך סבירה כלשהי (פסקה 30).

ד. הנטל לעורר את הטענה בדבר תחולתה של ההגנה הקבועה בסעיף 34 לחוק העונשין ולהביא ראיות לגביה, מוטל על הנאשם (פסקה 30).

ה. על מנת שנאשם יהא זכאי להגנה של טעות במצב משפטי, טעותו הסובייקטיבית של הנאשם צריכה להיות טעות כנה ובתום לב. נאשם שחשד כי מעשהו אינו חוקי ובמקום לברר זאת, עצם את עיניו אל מול חשד זה, לא יוכל ליהנות מהגנה של טעות במצב משפטי (פסקה 31).

ו. הרכיב בטענת ההגנה של טעות במצב משפטי, לפיו, הטעות היתה "בלתי נמנעת באורח סביר", קובע סטנדרט אובייקטיבי באשר למהותה של הטעות המשפטית של הנאשם. על פי אמת המידה האובייקטיבית, רק טעות בלתי נמנעת באורח סביר, עשויה לפטור את הנאשם באחריות בפלילים. ודוק, אין די בכך שטעותו של הנאשם באשר לדין הפלילי תהיה "טעות סבירה". הדרישה לכך שהטעות תהיה בלתי נמנעת באורח סביר מצביעה על כך שרק אם לא היה בידי הנאשם למנוע את הטעות למרות שפעל באורח סביר, הוא ייחנה מההגנה של טעות במצב משפטי (פסקה 31).

ז. השאלה, האם טעותו של הנאשם בדין הפלילי, היתה בלתי נמנעת באורח סביר, תוכרע בהתאם לאמצעים שעמדו לרשותו לבירור הדין במקרה מסוים, לסוג העבירה שלגביה מתעוררת טענת הטעות בדין, ולמידת המאמץ שהקדיש הנאשם לבירור הדין, תוך שימוש באמצעים הסבירים שעמדו לרשותו. בחירתו של הנאשם באמצעי מסוים לבירור הדין, כמו גם היקף האמצעים שבהם עליו לנקוט, כפופים למבחן של סבירות.

ח. להלן כלי העזר לבחינת השאלה האם הטעות היתה בלתי נמנעת (פסקה 37):

1.ח על הייעוץ המשפטי להתבסס על מלוא התשתית הרלוונטית למקרה מסוים. היינו, על



הנאשם המבקש לקבל חוות דעת מגורם מקצועי לחשוף בפניו את כל העובדות הרלוונטיות למקרה שלגביו מתבקשת חוות הדעת.

2.ח על אדם המבקש לקבל חוות דעת לעניין הדין הנוגד בשאלה מסוימת, לפנות לעורך דין בעל מומחיות בתחום שבו מתבקשת חוות הדעת המשפטית. הפניה לקבלת הייעוץ, מחייבת פירוט כל העובדות הרלוונטיות בפני אותו מומחה.

3.ח על מנת שעצה משפטית תקנה לאדם העומד לדין פלילי את האפשרות ליהנות מההגנה של טעות במצב משפטי, עליה להיות רצינית על פניה, ולפיכך מן הראוי שבדרך כלל תהא בידו חוות דעת משפטית בכתב.

4.ח על חוות הדעת להיות מקיפה, לגבי מכלול הנורמות המשפטיות הנהוגות (חקיקה ראשית, חקיקת משנה, הנחיות מנהליות ופסיקה).

129. בעת שבוחנים את טענת ההסתמכות שהעלה נידאל לפיה הסתמך על הייעוץ שקיבל מיוסף ורעיה, יחד עם מנגנון הפיקוח על עבודתם שאותו קיים אריה, וזאת דרך הפריזמה של הכללים שנקבעו בפסק דין **תנובה** לגבי אופן יישום הגנת הטעות במצב משפטי, עולה בבירור שטענה זו, על פניה, אין בה ממש ודינה להידחות.

130. תחילה, יצוין שרעיה, יוסף ואריה אינם עורכי דין ואין ביכולתם לתת עצה משפטית כלשהי שתשמש בסיס לתחולת הסייג מאחריות פלילית בשל "טעות במצב משפטי". בנוסף, גם לא נתנו ייעוץ בכתב לנידאל, או ליורי או לחברת ביס. די בכך על מנת למוטט את כל הטענה של "הסתמכות" על הייעוץ של רעיה, יוסף ואריה, כבסיס לפטור מאחריות פלילית. **מעבר לנדרש**, אבחן גם את מהות הייעוץ שקיבלו נידאל, יורי וחברת ביס, וזאת מרעיה, יוסי ואריה.

131. רעיה ויוסי הבהירו שמנקודת מבטם הצרה, והיא המישור של עבודת הנהלת החשבונות שהיה עליהם לבצע, החוזים שבין חברת ביס לבין קבלני המשנה שאיתם עבד נידאל, לא היו רלוונטיים. אותם עניין רק שהחברות שממן הביא נידאל חשבוניות היו להן אישורים לניהול ספרים ולניכוי מס במקור, כבסיס אלמנטרי לקיזוז מס התשומות מהן. **הא ותו לא**. מבחינתם, כל עוד האישורים האמורים קיימים, אזי, מבחינה חשבונאית, פעילותו של נידאל נחזית להיות חוקית. כמו כן, הבהירו שממילא היו יכולים לקבל את האישורים האמורים מתוך אתר האינטרנט של מס הכנסה ולא היו זקוקים לנידאל על מנת שיביאם עבורם. כמו כן, גם אופן התנהלותו של נידאל עם ההמחאות של חברת ביס (כגון פריטת ההמחאות של החברה אצל חלפני כספים) לא עניינה אותם מאחר והדבר לא רלוונטי לפונקציה של הנהלת חשבונות. אם לא די בכך הם גם לא ידעו מה עשה יורי בעבודתו השוטפת בענף הבנייה, כפי שלא ידעו מה עשה נידאל בעבודתו השוטפת בענף הניקיון, השמירה והגיבון. כמו כן, שניהם לא היו באתרי העבודה (ראו



עדויות של רעיה פרוט' 28.6.2015, עמ' 122, ש' 28-32, עמ' 124 ש' 17-29, עמ' 125 ש' 30-31, עמ' 126 ש' 1-26, עמ' 127 ש' 8-11; עדויות של יוסף (פרוט' מיום 31.5.2016, עמ' 84, ש' 24-28, עמ' 85 ש' 18-22, עמ' 86 ש' 28-30, עמ' 89 ש' 29-32).

132. על פניו, ברור שגם רעיה וגם יוסף לא ידעו מה עשו יורי ונידאל בחברת בים, מעבר לבדיקה טכנית שהחשבוניות שהביאו מקורן בחברות שיש ברשותן אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור. בדיקה טכנית זו, איננה עומדת בכללים הקפדניים שנקבעו בפסק דין **תנובה** לתחולתה של טענת ההגנה עקב טעות במצב משפטי.

133. יתר על כן, נזכיר כאן את עובדות פסק הדין בעניין רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (30.4.2013). על מנת ללמוד על עובדותיו של אותו מקרה ראוי לעיין גם בפסק הדין שניתן על ידי הערכאה דלמטה באותו עניין, והיא בית המשפט המחוזי בתל אביב, ב-ע"פ 36676-03-10 **מדינת ישראל נ' עוזר** (פורסם בנבו) (17.11.2010). באותו עניין, הנאשם זוכה על ידי בית המשפט השלום בתל אביב מעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין, בין השאר, בשל כך שקיבל לידי אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור של החברות שהנפיקו את החשבוניות שמהן קוזז מס התשומות. ערעור המדינה לבית המשפט המחוזי התקבל והנאשם הורשע בעבירות האמורות (ראו פס' 20 לפסק דינה של כבוד הנשיאה ברלינר). ערעורו של הנאשם לבית המשפט העליון נדחה. ללמדך, שהאישורים האמורים, כשלעצמן, בהיעדר ראיות אחרות, אין בהם די להוכחת טענותיו של נאשם בדבר חוקיות החשבוניות שבהן החזיק.

134. יתר על כן, מעדותו של אריה עולה שהיה מעורב אפילו פחות מרעיה ויוסף בהליך הפיקוח על פעילותה של חברת בים ועל מעשיהם של יורי ונידאל בשמה. לטענתו, הוא היה נפגש רק עם יורי ולא עם נידאל ופגישותיו עם יורי נעשו רק במטרה להכין ביקורות ודו"חות שנתיים על חברת בים על פי המסמכים שקיבל מרעיה ויוסף. הא ותו לא. בכל מקרה הבהיר שהוא לא יודע דבר על קבלת המשנה של נידאל. לטענתו, כמו רעיה ויוסף, התרשמותו הטכנית הייתה שהחשבוניות שהביא נידאל נחזות להיות תקינות. כמו כן, הבהיר שהבדיקה שלו הייתה מדגמית בלבד וזאת רק לעניין תקינות הנהלת חשבונות שביצעו יוסף ורעיה. ללמדך, שהוא לא התעניין כלל בשאלה הקריטית האם אכן ישנן עסקאות אמת מאחורי החשבוניות (פרוט' מיום 20.9.2015, עמ' 150, ש' 24 עד עמ' 151 ש' 9, עמ' 151 ש' 27-32, עמ' 152 ש' 14-32, עמ' 154 ש' 10-32). כמו כן, הבהיר כי "**ברמה עקרונית מהצד שלי כרואה חשבון אני רואה ניירת, לא מסתובב בשטח**" (פרוט' מיום 20.9.2015, עמ' 155, ש' 17).

135. לסיכום, טענת ההסתמכות של נידאל היא מופרכת מעיקרה ואין בה מאומה ולכן היא נדחית.

ו. האחריות של חברת בים מכוח "תורת האורגנים"



136. בכל הנוגע לחשבוניות בכתב האישום שמהן זוכה נידאל, בהיותו מנהל פעיל בחברת ביס, הרי מובן מאליו שיש לזכות גם את חברת ביס. יוזכר, לחברת ביס יוחסו העבירות שהוגדרו על ידי כ-"עבירות הבסיס". לנידאל יוחסו עבירות שעניינן ביצוע פעולות (הכללת חשבוניות שונות בפנקסי החשבוניות של חברת ביס) במטרה כי "אדם אחר" (קרי, חברת ביס) יתחמק מתשלום מס. משזוכה נידאל לגבי חשבוניות מסוימות אזי הדבר משליך גם על שאלת אחריותה של חברת ביס לגבי עבירות הבסיס באשר לאותן חשבוניות.

137. לפיכך, הנני מזכה את חברת ביס מכל עבירות הבסיס ואשר נוגעות לחשבוניות הבאות: כל החשבוניות של קומפיו ווב, שלוש חשבוניות של מ.ב. דוניה מיום 31.7.2008, כל החשבוניות של טל זונדרלינג, כל החשבוניות של אס ארן, כל החשבוניות של אמש הובלות, החשבונית של גמא הנדסת בנייה, החשבונית של בני בואצ'י וכל החשבוניות של שבתאי אברז'יל.

138. כעת אדון בשאלת אחריותה של חברת ביס לעבירות הבסיס שנוגעות לחשבוניות שבהן הורשע נידאל, קרי כל החשבוניות של עולם הבנייה וחשבונית אחת מיום 28.9.2008 של חברת מ.ב. דוניה.

139. סעיף 23(א)(2) לחוק העונשין 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."

140. העבירות שבהן הורשע נידאל, לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ וסעיפים 220(2), (4) ו-(5) לפקודת מס הכנסה, דורשות כולן יסוד נפשי מסוג של מחשבה פלילית, קרי במטרה לאפשר ל - "אדם אחר" להתחמק מתשלום מס. אותו "אחר" הוא חברת ביס. עבירות הבסיס שמיוחסות לחברת ביס עניינן מטרה להתחמק מתשלום מס על ידי חברת ביס עצמה.

141. למעשה, היסוד העובדתי בעבירות בהן הורשע נידאל הוא זהה ליסוד העובדתי שבעבירות הבסיס המיוחסות לחברת ביס. בנוסף, הן בעבירות שבהן הורשע נידאל והן בעבירות הבסיס המיוחסות לחברת ביס, קיים יסוד נפשי מסוג "כוונה" להתחמק מתשלום מס, כאשר השוני היחיד ביניהן הוא לגבי זהות "האדם" שאמור להתחמק מתשלום מס. בעבירותיו של נידאל, הוא מבצע פעולות על מנת לאפשר התחמקות ממס על ידי "אחר", ובעוד שבעבירות הבסיס של חברת ביס, אותן פעולות בדיוק אמורות לאפשר התחמקות ממס על ידי חברת ביס עצמה.



142. בסופו של יום, עבירותיו של נידאל הן עבירות הבסיס של חברת ביס. במקרה שבפניי, קיימת חפיפה בין העבירות שבהן הורשע נידאל לבין עבירות הבסיס שיש להרשע בהן את חברת ביס, וזאת בכל הנוגע לזהותו של "האדם" (לעניינו, אדם כולל גם תאגיד) מושא ההתחמקות ממס. בשתי קטגוריות העבירות התכלית של המעשים שבוצעו הוא על מנת לאפשר לחברת ביס, ואין בלתי, להתחמק מתשלום מס.

143. בנסיבות אלה, הנני קובע כי מכוח האמור בסעיף 23(א)(2) בחוק העונשין יש להרשיע את חברת ביס בעבירות הבסיס שנוגעות לחשבוניות שבהן הורשע נידאל. הווה אומר, מעשיו של נידאל והמחשבה פלילית שהייתה לו בעת ביצוע אותם מעשים, יש לראותם כמעשיה של חברת ביס אשר הייתה לה את אותה מחשבה פלילית (מסוג כוונה) שהייתה לנידאל בעת ביצוע המעשים.

144. למעשה, סעיף 23(א)(2) לחוק העונשין מושתת על "תורת האורגנים". ב-ע"פ 99/14 מדינת ישראל נ' מליסרון בע"מ (פורסם בנבו) (25.12.2014), כבוד השופט רובינשטיין (כתוארו דאז) סיכם את הכללים המנחים לאופן יישום "תורת האורגנים". אביא להלן את עיקרי הדברים:

א. חברה אינה מבצעת את פעולותיה בעצמה במובן הפיזי. ואינה מבצעת כל פעולה השמורה לבני האנוש, גם אם אלה המיוחסים לה משפטית. לשם כך, קיימים עובדים ואנשים הפועלים מטעמה, בין אם בכירים ובין שאינם בכירים (פסקה קיב').

ב. כאשר הפרט מבצע פעולה מסוימת במסגרת התאגיד, קיימת הצדקה להטלת אחריות אישית, להבדיל מאחריות שילוחית, על התאגיד עצמו. המטרה העיקרית בהטלת אחריות מכוח "תורת האורגנים" היא הרתעת התאגיד ותאגידים דוגמתו, כדי שלהבא ימנעו מהישנות העבירה על ידי יצירת מנגנוני פיקוח ובקרה שיהא ביכולתם למנוע מצבים המובילים אל עבר העבירה הפלילית (פסקה קיג').

ג. כאשר מבקשת החברה להתנער ממעשיו של מי ששימש בתפקיד בכיר בה, אשר עשה כן במסגרת מילוי תפקידו ופעל שלא בכוונה להרע לחברה, עליה נטל ההוכחה להראות שלא ייצג אותה במעשיו, בחינת "אין שליח לדבר עבירה", ומדובר בנטל כבד (פסקה קיז').

ד. גם מי שלא מונה באופן פורמלי לשמש כמנהל, אך ביצע תפקיד של מנהל, ייראה ככזה לצורך הרשעת החברה בעבירות פליליות שביצע בשם החברה (פסקה קיז').

ה. כדי לקבוע כי תאגיד אחראי, מכוח "תורת האורגנים", לפעילות אותה ביצע אורגן התאגיד, יש לקבוע כי ראוי להטיל אחריות על התאגיד בגין מעשיו הקונקרטיים של האורגן. מדובר בשאלה של מדיניות משפטית, ועם השנים הוצבו בפסיקה מבחני העזר הבאים: הראשון, האם דבר



החקיקה לא התכוון להוציא מתוכו את אחריות התאגיד; השני, האם פעולת האורגן נעשתה במהלך מילוי תפקידו; השלישי, האם פעולה הייתה לטובת התאגיד או לכל הפחות לא כוונה נגדו (פסקה קיח').

ו. השאלה אם עשה האורגן את שעשה במסגרת מילוי תפקידו אינה בהכרח שאלה פשוטה. מן הקצה האחד, פעילויות בעלות אופי אישי מובהק שביצע אורגן מחוץ לשעות עבודה ולמקום עבודה ככל הנראה לא יהיו במסגרת מילוי תפקידו. מן הקצה האחר, סביר להניח שפעילויות אשר ביצע האורגן, הקשורות קשר אינהרנטי לתפקידו, ונעשו על פי הוראות של מנהליו יבואו בגדר פעולות שבמסגרת מילוי תפקידו (פסקה קכ').

ז. הגישה שנתקבלה בפסיקה היא שיש לפרש בהרחבה את גדר המצבים אשר יכללו בביטוי "במילוי תפקידו". כך למשל, נפסק שכאשר אורגן מבצע פעולה פלילית בשם החברה אולם באופן שחרג לכאורה מן ההרשאה שניתנה לו, אין הדבר יכול לשמש לתאגיד הגנה מפני החלת תורת אורגנים והשתת אחריות על התאגיד בשל מעשה האורגן. כמו כן, כאשר דירקטוריון החברה אף התנגד למהלך בו נקט האורגן עדיין נמצאת החברה אחריות בפלילים בגין מעשיו. בפשטות, המבחן הוא ככלל הם פעל האורגן בכובעו כ"אדם - תאגיד" ולא כאדם פרטי. (פסקה קכ')

145. נחזור לענייננו. כבר קבעתי שהסמכויות הגורפות שנתן יורי לנידאל, הפכו את האחרון למנהל פעיל, לכל דבר ועניין, וזאת לגבי כל מכלול החשבוניות נשוא כתב האישום, ואשר הובאו על ידי נידאל והוכנסו לפנקסי החשבונות של חברת ביס. נידאל פעל לגבי החשבוניות שבהן הורשע, בשמה של חברת ביס, בכובעו כ"אדם - תאגיד" ולא כאדם פרטי. כמו כן, מעשיו הפליליים של נידאל כווננו לצורך הטבת מצבה של חברת ביס בהתחשבותה למול רשויות המס. הווה אומר, על מנת להפחית את שיעורי המס שבהם תחויב חברת ביס. בנסיבות אלה יש לייחס את מעשיו של נידאל לחברה עצמה.

146. לסיכום, הנני מרשיע את חברת ביס בנוגע לכל החשבוניות של עולם הבנייה ובנוגע לחשבונית אחת של מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008, בכל עבירות הבסיס, קרי בעבירות הבאות: סעיף 117(ב)(1), 117(ב)(5), 117(ב)(6), 117(ב)(8) לחוק מע"מ וכן סעיפים 220(2), 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה.

ז. הטענות המקדמיות של יורי

147. בטרם שאדון בשאלת אחריותו של יורי לחשבוניות שבהן הורשע נידאל, אעמוד תחילה על הטענות המקדמיות שהעלה יורי ואשר לגביהן קבעתי שיוכרעו בסוף ההליך במסגרת הכרעת הדין.



148. יורי הגיש טיעונים בכתב ביום 21.12.2013 ובהם העלה את הטענות המקדמיות שלו כנגד כתב האישום. בתום שמיעת הראיות, הוגשו ביום 6.3.2017 סיכומים בכתב מטעמו של יורי ובהם הרחיב בהסבריו אודות הטענות המקדמיות שלו כנגד כתב האישום. טענותיו של יורי, באופן תמציתי ביותר, הן כדלקמן: אמרות החוץ של יורי דינן פסלות מכוח דוקטרינת "הפסילה הפסיקתית" ולכן יש לבטל את כתב האישום כנגדו מכוח דוקטרינת "ההגנה מן הצדק".

149. מיורי נגבו ארבע אמרות חוץ: הראשונה מיום 3.6.2009 (ת/1), השניה מיום 4.6.2009 (ת/2), השלישית מיום 9.6.2009 (ת/3), והרביעית מיום 15.4.2010 (ת/4). כל האמרות נרשמו בשפה העברית. שתי האמרות הראשונות כללו נוכחות בחקירה של מתורגמן לשפה הרוסית בדמות עובד של רשות המיסים בשם מיכאל אלקינד (להלן: **מיכאל**). שתי האמרות האחרונות היו ללא תרגום. כל ארבע האמרות נרשמו בעברית ולא בשפתו הראשונה של יורי, קרי רוסית, וגם לא היה תיעוד חזותי של החקירות, וזאת כפי שנדרש בסעיף 8(1) ו-2 לחוק סדר הדין הפלילי (חקירת חשודים) התשס"ב - 2002.

150. לאור המחדלים האמורים, יורי העלה מקבץ של טענות כנגד כל אחת מאמרות החוץ שלו, שהינן בתמצית כדלקמן: יורי לא הבין את האזהרה שנמסרה לו מחמת בעיית שפה; לאור מחסום השפה נפגעה זכותו לקבלת הודעה ברורה בשפתו שיש לו זכות היועצות עם עורך דין; לא הוקראו לו אמרותיו בשפתו בטרם חתימתו עליהן; נפלו פגמים באיכות התרגום שקיבל ממיכאל בשתי האמרות הראשונות. על כן, לטענתו של יורי, כל ארבע אמרות החוץ שלו דינן פסלות מכוח דוקטרינת "הפסילה הפסיקתית".

151. בית המשפט העליון עמד לא אחת על החובה לרשום הודעות בשפתו של הנחקר וכאשר הדבר לא נעשה, הדבר מהווה פגם חמור בדרכי עבודת המשטרה. כמו כן, נקבע שכאשר הודעה נגבתה שלא בשפתו של הנחקר, הרי שבמקרים המתאימים, כאשר ההודעה מעוררת חשש בדבר מהימנותה עקב רישומה שלא בשפת המקור, לא יהסס בית המשפט לפוסלה ואפשר שלא יינתן לה כל משקל. כמו כן, הסוגיה של רישום עדותו של עד או חשוד שלא בשפה שבה הוא מוסר את אמרתו, לא רק שהיא פוגעת בזכויותיו הדיוניות של הנחקר (וזאת בין אם מדובר בחשוד ובין אם מדובר בעד), היא עלולה גם לפגוע ביכולתה של המשטרה להגיע לחקר האמת ולעבד בדרך הנכונה את הראיות בתיק. יחד עם זאת, הכלל המנחה הוא שעל בית המשפט לבחון כל מקרה לגופו ולהגיע למסקנותיו בהסתמך על התרשמותו מהעד או הנאשם הנחקר וממכלול הראיות בתיק וזאת בבואו לבחון האם מחסום השפה **כשלעצמו** מצדיק פסלות האמרה (ע"פ 1746/00 ברילב נ' מדינת ישראל פ"ד נה (5) 145, 147 - 148 (2001) בדברי כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז); בש"פ 2444/92 **אבוטבול נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (20.5.92) בדברי כבוד השופט חשין; ע"פ 481/12 **פלוני נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (30.12.14) פסקה 31 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל).

152. במקרה שבפני, מקובלת עליי טענת ההגנה שדרך המלך הייתה לרשום את כל אמרות החוץ של יורי בשפה הרוסית. כמו כן, ככל שלא הייתה אפשרות כזו, מן הראוי היה לתעד את חקירותיו בתיעוד חזותי.



153. **אף על פי כן**, לא התרשמתי שהמקרה שבפני נכנס לגדרם של אותם מקרים מיוחדים שמצדיקים פסלות אמרותיו של יורי. יורי העיד בפניי, ואומנם בחר להעיד בשפה הרוסית בנוכחות מתורגמן מטעם בית המשפט, אך התרשמתי הייתה שלמרות שליטתו החלקית בשפה העברית, הוא הבין היטב את השאלות שנשאל בעברית ולעיתים קרובות ענה על השאלות ברוסית (ולעיתים גם בעברית) עוד בטרם שזכה לתרגום מטעם המתורגמן. בנוסף, את חלק מעדותו בבית המשפט אף מסר מיוזמתו בעברית, ומעת לעת, עבר לרוסית ובהמשך חזר שוב לעברית (ראו למשל, פרוט' מיום 22.9.2016, עמ' 250, ש' 9; פרוט' מיום 6.10.2016, עמ' 273, ש' 29-31, עמ' 274, ש' 20-23, עמ' 275, ש' 10-12, עמ' 281, ש' 26-32).

154. יתר על כן, יורי הפעיל עסק עצמאי משלו בישראל בתחום הבנייה מאז שנת 1991 וברציפות עד שנת 2010, והתנהלותו למול גורמים שונים, שרלוונטיים לניהול עסקו, לרבות נידאל, נעשתה באופן בלעדי בשפה העברית (ראו עדותו של יורי בבית המשפט בפרוט' מיום 6.10.2016, עמ' 272, ש' 29 עד עמ' 284, ש' 15).

155. בנוסף, כאשר בוחנים את גרסתו של יורי לעבירות שיוחסו לו, כפי שתועדה באמרות החוץ שנרשמו בשפה עברית, ומשווים אותה עם גרסתו בבית משפט שנמסרה על ידו בשפה הרוסית בנוכחות מתורגמן מטעם בית המשפט (וזאת בכפוף, להערות שצינתי לעיל, כי בחר להעיד לסירוגין גם בעברית), אנו מוצאים שבמדובר **בגרסה זהה לחלוטין**. גרסתו של יורי בשני המקומות היא בתמצית כדלקמן:

א. יורי, מרצונו הטוב והחופשי, מינה את נידאל לשמש כבעל סמכויות גורפות לפעול בשמה של חברת ביס בכל המישורים בנוגע לעבודות שנידאל היה אמור להביא לחברת ביס בתחום הגינון, הניקיון ושירותי השמירה.

ב. יורי נתן אמון מלא בנידאל וסמך על שיקול דעתו הבלעדי לפעול בשמה של חברת ביס.

ג. יורי דאג להיות בקשר עם רעיה, יוסי ואריה על מנת לבדוק את התקינות הלכאורית של המסמכים שהביא נידאל להנהלת החשבונות. בנוסף, יורי דאג לערוך מעקב אחר ההפקדות והמשיכות מחשבון הבנק של חברת ביס שבוצעו על ידי נידאל.

ד. באמרות החוץ של יורי וגם בעדותו בבית המשפט אין כל אמירה שניתן ללמוד ממנה על הודיה מטעם יורי שידע או חשד כי פעילותו של נידאל בשם חברת ביס בתחום החשבונות, היא התנהלות של מרמה כלפי רשויות המס.

156. בנסיבות אלה, שבהן גרסתו של יורי באמרות החוץ ושנרשמו בעברית היא **זהה** לגרסתו כפי שנמסרה בשפתו בבית המשפט, וממילא אין באמרות החוץ רכיב של הודיה בעבירות שבהן נחשד, הרי שדי בכך



על מנת לדחות את כל טענותיו לפסלות אמרות החוץ על פי דוקטרינת הפסילה הפסיקתית.

157. כאן המקום להזכיר מושכלות יסוד לגבי אופן יישום דוקטרינת הפסילה הפסיקתית. נביא להלן את הכללים המנחים לאופן הפעלת דוקטרינת "הפסילה הפסיקתית" כפי שתוארו ב-ע"פ 5121/98 **יששכרוב נ' התובע הצבאי הראשי** [פורסם בנבו] (4.5.06) (להלן: **יששכרוב**). הכללים המנחים משקפים את ההלכה הנוהגת ויושמו בפסיקה מאוחרת יותר. להלן הכללים המנחים:

א. מודל "מניעת" ולא מודל "מתקן": מודל "הפסילה הפסיקתית" של ראיות שאומץ בישראל הוא המודל "המניעת", כפי שנ ג דין האנגלי, הקנדי והאוסטרלי, ולא המודל "המתקן" שנ ג דין האמריקאי. הווה אומר, עצם ההפרה של זכות דיונית של חשוד או נאשם, לא מובילה באופן אוטומטי לפסלות הראיה שהתקבלה עקב ההפרה האמורה. המשמעות של המודל המניעת היא שדוקטרינת הפסילה הפסיקתית שאומצה בישראל היא בבסיסה דוקטרינה "יחסית" שמותירה לבית המשפט שיקול דעת להחליט אם לפסול ראיה או לא, בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה לגופו (פסקאות 61 ו-62 להלכת **יששכרוב**).

ב. שני תנאים מצטברים (פסקה 63 להלכת **יששכרוב**): פסילת קבילותה של ראיה בפלילים בשל דרך השגתה, תלויה בהתקיימותם של שני תנאים מצטברים:

1. התנאי הראשון, הראיה הושגה שלא כדין: בפסק דין **יששכרוב** נקבע, בין היתר, כי הפרת חובת היידוע לנחקר בדבר זכותו להיוועץ בעורך דין בטרם תחילת החקירה, עשויה להוביל למסקנה שהאמרה שנגבתה ממנו, הושגה שלא כדין (פסקאות 80 - 82 להלכת **יששכרוב**).

2. התנאי השני, מבחן הפגיעה המהותית בזכותו של נאשם להליך פלילי הוגן: תנאי בלעדיו אין להפעלת דוקטרינת הפסילה הפסיקתית על ידי פסלות ראיה והכרזה עליה כבלתי קבילה הוא שקבלתה של הראיה במשפט תיצור פגיעה מהותית בזכות להליך הוגן. היה ולא יוכח שקיימת פגיעה מהותית בזכותו של הנאשם להליך הוגן, עקב קבלת הראיה במשפט, אזי הראיה לא תיפסל למרות שהושגה שלא כדין (פסקה 68 להלכת **יששכרוב**).

158. על כן, בעת שנאשם לא מצליח להסביר בהליך הפלילי שמתנהל כנגדו, כיצד זכותו להליך הוגן נפגעה באופן מהותי בשל הפרת זכויותיו הדיוניות בשלב החקירה, אזי אין כל תחולה לדוקטרינת הפסילה הפסיקתית. וכך הוא המקרה שבפניי. בפועל, יורי לא הסביר איזה חלק מתוכנן של אמרות החוץ פגע באופן מהותי בזכותו להליך הוגן, וזאת לא כל שכן שהוא חזר על תוכן של אותן אמרות בעדותו בבית המשפט.



159. יתר על כן, בכל הנוגע לטענותיו של יורי כנגד הוגנות החקירה שהתנהלה בעניינו, יש לציין כי יורי לא נעצר בשום שלב. לאחר כל חקירה שוחרר לדרכו. החקירה הראשונה ביום 3.6.2009 (ת/1) החלה בשעה 09:10 והסתיימה בשעה 21:50, וכללה הפסקות. החקירה השנייה הייתה ביום שלמחרת 4.6.2009 והחלה בשעה 09:30 בבוקר והסתיימה בשעה 10:15 היינו כעבור 45 דקות (ת/2) ולאחר מכן שוחרר לדרכו. החקירה השלישית, התקיימה ביום 9.6.2009, היינו חמישה ימים לאחר החקירה השנייה, והחלה בשעה 12:10 והסתיימה בשעה 17:05. החקירה הרביעית הייתה ביום 15.4.2010, היינו לאחר למעלה מעשרה חודשים מהחקירה השלישית, והחלה בשעה 11:00 והסתיימה בשעה 12:00.

160. בנוסף, בשתי אמרות החוץ הראשונות (ת/1 ו-ת/2) הייתה נוכחות של מתורגמן לשפה הרוסית: ראו עדותו של מיכאל, בפרוט' מיום 7.6.2015 עמ' 97-104. כמו כן, העובדה, שבסופו של יום, יורי אמר בעדותו בבית המשפט דברים זהים לאלה שנאמרו על ידו בשתי אמרות החוץ הראשונות שלו, מפריכה לחלוטין את טענותיו נגד איכות התרגום שקיבל ממיכאל.

161. לגבי הטענה לפגיעה בזכות ההיוועצות עם עורך דין, בטיעונים בכתב מטעם יורי הובא תיאור נרחב של המימד התיאורטי עקרוני בדבר חשיבותה של זכות ההיוועצות בעורך דין, תוך זניחת המימד הקונקרטי שעניינו יישום רכיביו השונים של המימד התיאורטי על המקרה שבפנינו. עיון מעמיק בכל אמרות החוץ של יורי מלמד שהוא בכלל לא הודה בכך שידע כי נידאל השיג לחברת ביס חשבוניות פיקטיביות.

162. טענתו העקבית של יורי, הן בחקירותיו והן בבית המשפט, היא שבמקרה הטוב נידאל פעל בצורה תקינה לחלוטין, ובמקרה הרע שנידאל פעל מאחורי גבו ולכן יורי פטור מאחריות. על כן, ישאל השואל, לשום מה הרחיב יורי בטיעוניו לגבי זכות ההיוועצות עם עורך דין? בכל מקרה, לא התרשמתי שזכות ההיוועצות עם עורך דין נפגעה מהותית, כאשר עיון בכל אחת מאמרותיו מלמד שאכן הודע לו על זכות זו.

163. יורי טען שלא הבין את המהות האזהרה שנאמרה לו בחקירותיו. בנוסף, טען שרק באמרה הראשונה (ת/1) נאמר לו שהוא חשוד בעבירות גם לפי חוק מע"מ וגם לפי סעיף 220 פקודת מס הכנסה, בעוד שבאמרה השנייה (ת/2), השלישית (3) והרביעית (ת/4) נאמר שהוא רק חשוד בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה ואין זכר לעבירות מע"מ. גם טענה זו מוקשית בעיני ודינה להידחות.

164. בפסיקה נקבע שאזהרה כדין צריכה לכלול את שלושת המרכיבים שמופיעים בסעיף 28(א) לחוק סדר הדין הפלילי [סמכויות אכיפה - מעצרים] תשנ"ו - 1996 (להלן: **חוק המעצרים**), וכן תיאור העבירות שבזיקה אליהן נחקר החשוד (ע"פ 10049/08 **אבו עצא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (23.8.12) פסקאות 115 ו-123 לדעתו של כב' השופטת דנציגר). שלושת המרכיבים הם כדלקמן: ראשית, אזהרה לחשוד כי אינו חייב לומר דבר העלול להפיל; שנית, כי כל דבר שיאמר עשוי לשמש ראיה כנגדו; שלישית, הימנעותו מלהשיב לשאלות עשויה לחזק את הראיות נגדו.



165. בפסיקה נקבע כי המבחן המנחה לבדיקת חוקיותה של אזהרה שנמסרת על ידי המשטרה לחשוד הוא האם החשוד ידע והבין את מהות החשדות נגדו על מנת להעמידו על הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית ואין חובה לפרט בצורה דווקנית את כל מהות האירוע. האזהרה אינה אלא כדי לוודא שהחשוד מודע לזכותו לשתוק ועל כן כאשר ברור שהנאשם כבר מודע לכל הפרטים המהותיים לחשד, חסרונו של פרט כזה או אחר מנוסח האזהרה בחקירה נוספת, אינו גורע מכובד משקלה ואין בו כשלעצמו כדי להביא לפסלות אמרת החוץ (ע"פ 10477/09 מובארק נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (10.4.13), פסקאות 102 לעד 105 לפסק דינה של כבוד השופטת נאור (כתוארה דאז); רע"פ 3445/01 אלמליח נ' מדינת ישראל פ"ד נו(2) 865, 870 (2002)).

166. כבר באמרתו הראשונה (ת/1), בנוכחות מיכאל, ששימש כמתורגמן לשפה הרוסית, נאמר ליורי כדלקמן: "הנני מודיעה לך כי אני עומדת לחקור אותך בחשד של עבירות על פי פקודת מס הכנסה ס' 220 לפקודה ועבירות על חוק מע"מ". כמו כן, הוסבר לו שאינו חייב לומר דבר שאמור להפיל, כי כל דבר שיאמר עשוי לשמש ראיה כנגדו וכי הימנעות מלהשיב לשאלות עשויה לחזק את הראיות נגדו. מיכאל גם העיד שהאזהרה תורגמה ליורי בשפה הרוסית (ראו עדותו של מיכאל, פרוט' מיום 7.6.15, עמ' 102, ש' 12-1).

167. על כן, מעצם העובדה שהנאשם הוזר שהו נחקר אודות עבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה ולפי חוק מע"מ, כבר באמרה הראשונה, אזי, אין משמעות לעובדה שבכל האמרות הבאות לא נאמר לו שהוא נחקר גם לגבי עבירות לפי חוק מע"מ.

168. בנוסף, המסקנה שיורי הבין היטב במה הוא חשוד עלתה דווקא מעדותו של עד ההגנה שהובא מטעמו, עורך דין טל יקר (להלן: טל). טל העיד שיורי פנה אליו, בהיותם שכנים המתגוררים באותו בניין ומתקיימים ביניהם יחסי שכנות קרובה, אך גם הבהיר שלא התקיימו ביניהם יחסי עורך דין-לקוח וטל לא החזיק ביפוי כח כלשהו מיורי. לטענת טל, יורי הודיע לו שנחקר אצל רשויות המס בגין חשבוניות פיקטיביות שנכללו בפנקסי החשבוניות של חברת ביס, על ידי נידאל (פרוט' מיום 3.11.2016, עמ' 316, ש' 24 עד עמ' 317 ש' 16, עמ' 318 ש' 9-8, עמ' 320 ש' 32-28). יוזכר, על נושא זה נסוב כל כתב האישום שבפניי. ישאל השואל, לאיזה עוד הסבר זקוק יורי על מנת להבין מה היו מהות החשדות נגדו?

169. יורי גם טען בטיעוניו בכתב שלא הוסבר לו האם הוא חשוד בביצוע עבירות מס, מכוח אחריותו האישית לחשבוניות נשוא החקירה או מכוח אחריותו השילוחית בהיותו מנהל. על כן, לטענתו, הדבר מלמד על פסלות אמרות החוץ. טענה זו אין בה ממש. כל תכליתה של החקירה שהתנהלה נגד יורי הייתה על מנת לברר לעומק, על פי ההתפתחויות שיחולו בחקירה, את הנקודה האמורה, והיא מה חלקו של יורי בחשבוניות שהביא נידאל.

170. לסיכום, הנני קובע כי כל אמרות החוץ של יורי הינן בגדר ראיות קבילות לכל דבר ועניין, ובית המשפט



רשאי לעשות שימוש בהן לצורך קביעת ממצאים שבעובדה, הכול על פי שיקול דעתו ולאור מכלול הראיות שהובאו בפניו.

171. יורי טען שיש לבטל כתב האישום מכוח דוקטרינת ההגנה מן הצדק וזאת בשל הפגמים שנפלו לטענתו בחקירתו, כפי שפורטו לעיל. טענה זו אין בה ממש. הטענה שקופחה הגנתו של יורי בשל פגמים בחקירה כבר נדחתה ולכן מטבע הדברים נופל הבסיס העיוני והעובדתי לטענתו שיש לבטל את כתב האישום מכוח דוקטרינת "ההגנה מן הצדק", ולכן גם טענה זו נדחית.

ח. אחריותו השילוחית של יורי

172. מאחר וחברת ביס זוכתה מעבירות הבסיס לגבי החשבוניות שלגביהן זוכה נידאל, יש לזכות גם את יורי. לפיכך, הנני מזכה את יורי מכל העבירות שיוחסו לו בכתב האישום לגבי החשבוניות הבאות: כל החשבוניות של קומפיו ווב, שלוש חשבוניות של מ.ב. דוניה מיום 31.7.2008, כל החשבוניות של טל זונדרלינג, כל החשבוניות של אס ארן, כל החשבוניות של אמש הובלות, החשבונית של גמא הנדסת בנייה, החשבונית של בני בואצ'י וכל החשבוניות של שבתאי אברז'יל. הזיכוי חל גם לגבי אחריותו של יורי לפי סעיף 119 לחוק מע"מ ולפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה, בנוגע לאותן חשבוניות.

173. כעת נותר לדון בשאלת אחריותו של יורי לעבירות הבסיס שנוגעות לחשבוניות שבהן הורשעו נידאל וחברת ביס, קרי כל החשבוניות של עולם הבנייה וחשבונית אחת מיום 28.9.2008 של חברת מ.ב. דוניה. את הדיון בשאלת אחריותו של יורי אחלק לשלושה פרקי משנה כדלקמן:

1.ח. המסגרת הנורמטיבית לאחריות השילוחית של יורי.

2.ח. "מודעותו" של יורי למעשיו של נידאל.

3.ח. טענת ההסתמכות של יורי.

1.ח. המסגרת הנורמטיבית לאחריות השילוחית של יורי

174. בכתב האישום יוחסו ליורי עבירות הבסיס שיוחסו לחברת ביס, וזאת בצירוף הפנייה לסעיפים 119 לחוק מע"מ וסעיף 224א לפקודת מס הכנסה. מפאת חשיבותם שני הסעיפים האמורים אביא אותם כלשונם.

175. סעיף 224א לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:



"224א. חבר בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215-220, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה **מנהל פעיל**, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוח של אותו חבר, **אם לא הוכיח** אחת משתי אלה:

(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה."

(ההדגשה שלי - ה.א.ש.)

176. בנוסף, סעיף 119 לחוק מע"מקובע כדלקמן:

"119. נעברה עבירה לפי חוק זה או תקנות לפיו בידי חבר-בני-אדם, מאוגד או בלתי מאוגד, יהיה אשם גם כל מי שבעת ביצוע העבירה היה **מנהל פעיל**, מזכיר, נאמן בא - כוח, שותף פעיל, חשב, מנהל חשבונות או כל פקיד אחראי אחר, **זולת אם הוכיח** שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק."

(ההדגשה שלי - ה.א.ש.)

177. משני סעיפי החוק הנ"ל עולה שמאחר וחברת ביס הורשעה בעבירות הבסיס שנוגעות לכל החשבוניות של עולם הבנייה ולחשבונית מיום 28.9.2008 של מ.ב. דוניה, יש להרשיע גם את יורי בהיותו מנהל פעיל בחברת ביס, וזאת בכפוף לכך שיורי לא יעמוד בנטל הראייתי שמוטל עליו להוכיח את אחת משתי ההגנות החלופיות שנקבעו בשני הסעיפים.

178. בשני סעיפי החוק שהובאו לעיל קיימות שתי הגנות חלופיות: ראשית, שעבירות הבסיס שנעברו על ידי חברת ביס, נעברו שלא בידיעתו של יורי; שנית, שיורי נקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק (לפי סעיף 119 לחוק מע"מ) וכן שיורי נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה (לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה). שתי ההגנות החלופיות שבכל אחד מסעיפי החוק שהובאו לעיל, יכונן למען הקיצור "**שתי ההגנות**".



179. שאלה נכבדה היא מה מהות היסוד הנפשי הנדרש להוכחה על ידי המאשימה לגבי יורי, בהיותו נושא משרה בחברת ביס, על מנת להרשיעו בעבירות הבסיס מכוח אחריותו השילוחית לפי סעיפים 119 לחוק מע"מ וסעיף 224 לפקודת מס הכנסה. האם היסוד הנפשי הנדרש בעבירות של אחריות שילוחית של נושאי משרה לגבי עבירות הבסיס שבהן הורשע התאגיד, צריך להיות זהה ליסוד הנפשי שנדרש לגבי עבירות הבסיס?

180. יוזכר, עבירות הבסיס שבהן הורשעה חברת ביס הן לפי סעיפים 117(ב)(1), 117(ב)(5), 117(ב)(6), 117(ב)(8) לחוק מע"מ וכן סעיפים 220(2), 220(4), 220(5) לפקודת מס הכנסה. בכל אחת מעבירות הבסיס היסוד הנפשי הנדרש הוא של "כוונה", קרי שהיסוד העובדתי בוצע במטרה להתחמק מתשלום מס.

181. על כן, עולה השאלה המשפטית האם כדי שיוורשע יורי בעבירות הבסיס מכוח אחריותו השילוחית, בהיותו מנהל פעיל בחברת ביס, האם על המאשימה להוכיח שליוורי הייתה "כוונה" להתחמק מתשלום מס, או שמא ניתן להסתפק ביסוד נפשי בדרגה נמוכה יותר?

182. ב-ע"פ 4783/09 שולשטיין נ' רשות ההגבלים העסקיים (פורסם בנבו) (16.9.2010), (להלן: פסק דין שולשטיין) נדונה שאלה דומה לגבי היחס שבין היסוד הנפשי הנדרש לגבי עבירות הבסיס שבהן הורשע תאגיד (עבירות של עריכת הסדר כובל לפי סעיפים 2(א) ו-2(ב) לחוק ההגבלים העסקיים, התשמ"ח - 1988) לבין העבירה של אחריות שילוחית של נושא משרה באותו תאגיד לפי סעיף 48 לחוק ההגבלים העסקיים. יצוין שסעיף 48 לחוק ההגבלים העסקיים שקובע אחריות שילוחית של נושא משרה בתאגיד לעבירות הבסיס שבוצעו על ידי התאגיד, מנוסח באופן דומה לסעיף 119 לחוק מע"מ ולסעיף 224 לפקודת מס הכנסה.

183. למען הנוחות, אביא את לשונו של סעיף 48 לחוק ההגבלים העסקיים:

"48. נעברה עבירה לפי חוק זה בידי חבר בני אדם, יורשע בעבירה כל אדם אשר בשעת ביצוע עבירה היה באותו חבר בני אדם, מנהל פעיל, שותף - למעט שותף מוגבל - או עובד מנהלי בכיר אחראי לאותו תחום, אם אל הוכיח שהעבירה נעברה לא בדיעתו ונקט כל אמצעים סבירים להבטחת שמירתו של חוק זה".

184. בפסק דין שולשטיין, כבוד השופטת ארבל קבעה את הדברים הבאים:

א. עבירה של אחריות של נושא משרה בתאגיד לעבירות הבסיס שביצע התאגיד, הן עבירות של אחריות קפידה, גם אם נחקקו עובר לתיקון 39 לחוק העונשין (פסקאות 19 - 20 לפסק הדין).



ב. בעבירות של אחריות קפידה, התביעה פטורה מהוכחת היסוד הנפשי שבעבירה, כיוון שהנתונים הרלוונטיים לבחינת התנהגותו של הנאשם בעבירות מעין אלה מצויים בידיו. יובהר, שמדובר בפטור ראייתי-דיוני בלבד. העבירות של אחריות קפידה אינן בנויות מרכיב עובדתי בלבד וכוללות יסוד נפשי ככל עבירה פלילית (פסקאות 21-22 לפסק הדין).

ג. בעבירה של אחריות קפידה קיימת חזקה שהנאשם התרשל במעשיו. חזקה זו פועלת לרעתו של הנאשם ועליו הנטל לסתור את החזקה (פסקאות 22-23 לפסק הדין).

ד. לפי סעיף 22(ג) לחוק העונשין, אם התביעה מבקשת להתבסס על חזקת הרשלנות שביסודה של עבירת האחריות הקפידה, ומבלי להביא ראיות להוכחת הרשלנות, אין באפשרותה לבקש את מאסרו של הנאשם בשלב הטיעונים לעונש. לעומת זאת, אם התביעה תבחר להביא ראיות להוכחת יסוד נפשי של רשלנות או של מחשבה פלילית, אזי בית המשפט יהיה רשאי לגזור בגינה של אותה עבירה עונש של מאסר (פסקה 25 לפסק הדין).

ה. תכליתם של עבירות נושאי המשרה, היא להרחיב את אחריותו של נושא משרה גם למצבים שאלמלא הוראות אלה לא היה ניתן לחייבו בגין בפלילים. על כן, היסוד הנפשי הנדרש אצל נושא המשרה לגבי עבירות הבסיס שבהן הורשע התאגיד, אינו זהה ליסוד הנפשי שמופיע בעבירות הבסיס. לפיכך, ניתן להסתפק ביסוד נפשי נמוך יותר של רשלנות לצורך הרשעת נושא המשרה בעבירות הבסיס, וזאת מעצם הרצון להמריץ נושאי המשרה לנקוט את אמצעי הזהירות הנדרשים כדי למנוע עבירות על החוק (פסקאות 28-30 לפסק הדין).

185. יש לציין שהוגשה בקשה לקיים דיון נוסף על פסק דין **שולשטיין**, והבקשה נדחתה (דנ"פ 7547/10 **שולשטיין נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (13.1.2011)).

186. במקרה שבפניי, המאשימה הביאה ראיות להוכחת היסוד הנפשי של יורי ולכן ברור שאיננה מסתפקת בהרשעתו של יורי רק מכוח חזקת הרשלנות שטמונה בעבירות של נושא משרה לפי סעיף 119 לחוק מע"מ ולפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

187. על כן, מפסק דין **שולשטיין** עולה כי ניתן להרשיע את יורי בעבירות הבסיס, שמבוססות על יסוד נפשי של כוונה, וזאת מבלי שיוכח שהייתה לו כוונה להתחמק מתשלום מס. קיימות שתי דרגות של יסוד נפשי שנמוכות יותר מהיסוד הנפשי של כוונה: ראשית, "**מחשבה פלילית מסוג של מודעות**"; שנית, "**רשלנות**" (ראו הוראות סעיפים 19 עד 21 לחוק העונשין).

188. בנוסף, לכאורה, מפסק דין **שולשטיין** עולה גם שניתן להרשיע את יורי בעבירות הבסיס על ידי הוכחת "רשלנות" בלבד ואף מבלי להוכיח "מחשבה פלילית מסוג של מודעות". יחד עם זאת, יש לזכור גם את



הוראותיו של סעיף 21(ב) לחוק העונשין ואשר מורה כדלקמן: "רשלנות יכול שתיקבע כיסוד נפשי מספיק רק לעבירה שאיננה מסוג פשע".

189. במקרה שבפניי, כל עבירות הבסיס הן עבירות מסוג פשע. לעומת זאת, בפסק דין **שולשטיין**, עבירות הבסיס היו עבירות מסוג עוון (סעיפים 2(א) ו-2(ב) לחוק ההגבלים העסקיים) ולכן לא הייתה מניעה להרשיע את נושא המשרה ולגזור עליו מאסר רק מעצם כך שהוכח כיסוד נפשי של רשלנות. לפיכך, במקרה שבפניי, דרך המלך היא לבחון את היסוד הנפשי של יורי בהיותו נושא משרה, לגבי העבירות הבסיס, מהפריזמה של יסוד נפשי של מחשבה פלילית מסוג של מודעות ולא מהפריזמה של יסוד נפשי מסוג של רשלנות. הדבר גם מתיישב עם השביל שבו פסע בית המשפט העליון ב-ע"פ 4946/07 **מקלדה נ' מדינת ישראל** (פורסם בבנו) (19.2.2009) (להלן: פסק דין **מקלדה**).

190. בפסק דין **מקלדה**, המערער שימש כמנהלה של חברה העוסקת בעבודות עפר והורשע בעבירות בסיס מסוג פשע, שהיון עבירות מס לפי סעיפים 117(ב)(1), 117(ב)(4) ו-117(ב)(5) לחוק מע"מ, שכולן עבירות עם יסוד נפשי מסוג של "כוונה" להתחמק מתשלום מס. ההרשעה של המערער התבססה על אחריותו השלוחית כמנהל לפי סעיף 119 לחוק מע"מ. גם כאן, התעוררה השאלה האם ניתן להרשיעו בעבירות הבסיס תוך הוכחת יסוד נפשי של מחשבה פלילית מסוג של "**מודעות**" בלבד לרכיב ההתחמקות מתשלום מס ומבלי להוכיח שהיתה לו "**כוונה**" להתחמק מתשלום מס. בית המשפט העליון השיב על כך בחיוב ובפסקה 24 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל נאמרו הדברים הבאים:

"כשם שהוסבר, העבירה לפי סעיף 119 לחוק מע"מ נכנסת לגדר החלופה השנייה הרלוונטית לעבירות ה"שוקות" לגבי מצבן הנפשי, ומהווה עבירה של אחריות קפידה. עם זאת, אם בכל זאת מבקשת התביעה להוכיח את היסוד הנפשי, הרי שכאמור, זה קיים גם בעבירות של אחריות קפידה, ומשמדובר בעבירה שותקת, היסוד הנדרש הוא המחשבה הפלילית. **היות שהעבירה לפי סעיף 119 הינה עבירה התנהגותית שאינה כרוכה בתוצאה (ובניגוד לעבירת הבסיס, אף אינה עבירה הדורשת מצב נפשי של מניע או מטרה), והיות שמבחינת הרכיב ההתנהגותי והנסיבתי, כרוכה עבירה זו בעבירת הבסיס, המחשבה הפלילית הנדרשת היא, כאמור בסעיף 20 לחוק העונשין, מודעות לטיב המעשה ולקיום הנסיבות הכלולים בעבירת הבסיס (ראו גם רבין ווואקי, בעמ' 287), כמו גם למעמדו של מבצעה בחברה המוליד את אחריותו השלוחית לפי הסעיף.**"

(ההדגשות שלי - ה.א.ש.)

191. לסיכום, אין צורך בהוכחת "כוונה" אצל יורי על מנת שיוורשע בעבירות הבסיס הנוגעות לחשבוניות שבהן הורשעו נידאל וחברת ביס. על כן, נבחן כעת את "מודעותו" של יורי למעשיו של נידאל בנושא החשבוניות של עולם הבנייה והחשבונית של מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008. יוזכר, שהמחשבה הפלילית



מסוג "מודעות" מקפלת בתוכה את הדוקטרינה של "עצימת עיניים". כפי שאראה בהמשך, יורי "עצם את עיניו" ממעשיו של נידאל בחברת ביס.

192. יוזכר, שתי ההגנות שמופיעות בסעיף 119 לחוק מע"מ וסעיף 224א לפקודת מס הכנסה, נלקחו מעולם "הרשלנות". לאור העובדה, שבכוונתי לבחון את מעשיו של יורי מהפריזמה של המחשבה הפלילית מסוג של מודעות, היינו יסוד נפשי מחמיר יותר מיסוד נפשי של רשלנות, מתייטר הצורך לדון בשאלה האם התקיימו שתי ההגנות אצל יורי.

193. שתי ההגנות שלקוחות מעולם "הרשלנות" נבלעות ממילא בתוך הדיון בשאלה האם היתה ליורי מחשבה פלילית מסוג של "מודעות" לגבי מעשיו הפליליים של נידאל. כאמור, וכפי שעוד אסביר בהרחבה בהמשך, ליורי הייתה מודעות לכל הפחות ברמה של "עצימת עיניים" למעשיו של נידאל ומעצם כך ברור שלא יוכל לטעון שעומדות לו שתי ההגנות, קרי, שלא ידע מה עשה נידאל או שהוא (יורי) נקט בכל האמצעים הסבירים או הנאותים למניעת ביצוע העבירות. עצימת העיניים ממעשיו של נידאל משמיטה לחלוטין את הקרקע מתחת לטענתו של יורי שעומדות לו שתי ההגנות.

2.n. "המודעות" של יורי למעשיו של נידאל

194. יורי העלה שתי טענות חלופיות: ראשית, לפי מיטב ידיעתו, נידאל פעל בצורה תקינה לחלוטין ולכן, אין בכלל עבירות שבוצעו על ידי נידאל וכתוצאה מכך אין גם עבירות שבוצעו על ידי יורי. שנית, ככל שנידאל ביצע עבירה פלילית בתחום המס, עליו לשאת באחריות זו באופן בלעדי ובעוד שיורי צריך לצאת פטור, וזאת בשל כך שנידאל פעל בחברת ביס מאחורי גבו ואף הטעה אותו. שתי הטענות דינן להידחות.

195. על מנת לבחון את מנגנון הפיקוח שהפעיל יורי, על פי טענתו, וזאת על פעילותו של נידאל בחברת ביס, אין דרך טובה יותר לעשות זאת מאשר להביא את תיאוריו של יורי בעצמו לאותו מנגנון פיקוח שלטענתו הפעיל (כל ההדגשות בציטוטים שיובאו להלן מעדויותיו של יורי, הן שלי - ה.א.ש.).

196. באמרת החוץ הראשונה, ת/1, שורות 80 עד 85, נאמרו על ידי יורי הדברים הבאים:

"ש. אז מה בעצם המעמד שלו?"

ת. מינואר 2008 נידאל היה שותף שזה אומר שהוא יכול לחתום על חוזים. לנהל את חשבונות הבנק ולהפקיד כסף ולהוציא כסף, להוציא חשבוניות וקבלה מס, הייתה לו חותמת, והיה מקבל חשבוניות מספקים ומעביר למנהל החשבונות כך.



ש.ת. הכנסתי אותו כשותף מלא מאחר והייתה הרבה עבודה והרבה פרויקטים **וכבר לא יכולתי להשתלט.**"

וכן, בת/1, שורות 139 עד 142 נאמר כדלקמן:

"ש. מדוע אין עוד חוזים?"

ת. רעיה ושיבלי דיברו ביניהם והבנתי שיש חוזים אצל רעיה.

ש. **איפה החוזים מאחר והאחריות היא שלך כבעל החברה?**

ת. **אני לא יודע איפה החוזים.**"

וכן, בת/1 שורות 170 עד 175 נאמר כדלקמן:

"ש. איך אתה יודע מה נידאל עשה?"

ת. הייתי מסתכל על העתקי הצ'קים ורואה מה רשום שם אם לא היה רשום כלום הייתי מתקשר ושואל אותה למי הוצא הצ'ק והיא הייתה אומרת לי למי יצא הצ'ק.

ש.ת. **אני לא ראיתי למי נתן נידאל את הצ'קים שהוציא לקבלני משנה, רק הוא הוציא צ'קים לקבלני משנה.** פעם אחת ראיתי את סירף של ארט גלרי מקבל נידאל את הצ'ק.

ש. אני רוצה להבין, חוזים לקבלני משנה אתה לא יודע איפה הם, צ'קים אתה לא הוצאת ולא חתמת אז בעצם לא היה קשר בינך לבין קבלני המשנה כלל?

ת. **לא הייתי בקשר עם אף אחד, הכל נידאל.**

ש. אם נידאל יש לו יפוי כוח לעבוד בבנק בלבד, **איך נתת לו כל כך הרבה סמכויות בחברה?**



ת. טעות שלי.

ש. למה אתה חושב שזו טעות?

ת. הטעות היא הנייר, אני רציתי לתת לו את כל הסמכויות בחברה.

ש. איך חברה שהקמת 20 שנה, כך החלטת לתת חצי לאדם אחר?

ת. זו טעות."

197. כמו כן, ליורי היה מנהל עבודה בשם איגור שעבד עמו שנים רבות, קיבל הנחיות ממנו והפעיל את העובדים מטעמו, אך היה נעדר סמכויות כמו נידאל. בפועל, איגור לא קיים כל קשר עם נידאל. בת/1 שורות 249 עד 252 נאמר כדלקמן:

"ש. מי ידע על הסידור בינך לבין נידאל?

ת. רק אני, מנהלי החשבונות ואשתי באופן כללי.

ש. איגור מכיר את נידאל?

ת. אין שום קשר בין שניהם."

198. כמו כן, יורי אישר שנידאל עבד באופן עצמאי מבלי לקבל הוראות מיורי. בת/1 שורות 294 עד 296 נאמר כדלקמן:

"ש. האם נידאל עבד עפ"י הוראות שלך ובאופן עצמאי?

ת. באופן עצמאי. אני רק שואל איפה יש פרויקטים, והיה פעם שגם ראיתי את העובדים."

199. כמו כן, בת/1 שורות 331 עד 333 נאמר כדלקמן:

"ש. האם נידאל שפעל בתחומים שהזכרת, עשה זאת כעובד שלך ופעל לפי הנחיות שלך או שעשה זאת על דעת עצמו ושיקול דעתו?

עמוד 58



ת. הכל עשה נידאל על דעת עצמו ולי לא היה מושג מה הוא עושה."

200. בפועל, יורי גם לא הכיר את הגורמים שמסרו לנידאל את החשבוניות. בת/1 שורות 377 עד 384 נאמר כדלקמן:

"ש. מי נתן את החשבוניות לשיבלי?

ת. אני לא יודע.

ש. מי העביר את החשבוניות של הנהלת החשבונות?

ת. נידאל שיבלי

ש. איזה עבודות הם ביצעו עבור החברה שלך?

ת. לא יודע.

ש. באיזה סדר גודל היו התשלומים עבור עולם הבניה?

ת. אני לא זוכר בדיוק."

201. חוסר הידע של יורי לגבי פעילותה של **עולם הבניה** ויחסיה עם חברת ביס באמצעות נידאל, עלה גם מתוך עדותו בבית המשפט. בפרוטוקול מיום 13.10.2016 עמוד 297 שורות 21, עד עמוד 298 שורה 1 נאמר כדלקמן:

"ש. אני מציגה לך פה כמה העתקים של שייקים שמצאתי בקלסרי הנהלת החשבונות לשנת 2008, אתה הבאת את קלסר הנהלת החשבונות? יש פה 4 העתקים ורודים של שייקים, שיק מספר 494, 542, 544 ושיק 538. כל מה שכתוב פה בפרטים, יש פה שיק אחד כתוב בו לכבוד עולם הבניה ובפרטים לא כתוב כלום, כתוב רק סכום ועוד שיק כתוב לכבוד עולם הבניה, בפרטים כתוב אמש, כתוב בעט, ופה שוב כתוב לכבוד אמש הובלות, ועוד אחד לעולם הבניה ובפרטים לא כתוב כלום. תסביר לי איך יכולת לדעת מה העבודות שבגינן יצאו הקבלות האלה?



ת. אנחנו צריכים לחזור אחורנית והמידע נמצא אצל יוסי כץ, כל שיק נדון איך הוא הגיע והכל הוסבר, היה הסבר לכל שיק שהגיע. המידע נמצא בטוח במחשב של יוסי כץ, לא היו במחשב חלונות עם סימני שאלה.

ש. זאת אומרת יורי, שאם אני אראה את השיקים האלו רשומים בכרטסת של קבלן משנה, למשל כתוב עולם הבניה ואז כתוב אמש, יש קבלן שקוראים לו עולם הבניה ויש קבלן אמש, כדי לכתוב איפה ההוצאה הזו צריך לברר?

ת. אני לא יכול עכשיו להגיד לך.

202. ושוב, לגבי עולם הבניה, נאמרו על ידי יורי הדברים הבאים בפרוטוקול מיום 13.10.2016 עמוד 310 ש' 12 - 29:

"ש. אני רוצה להציג בפניך אסופה של 8 שיקים שצורפו להודעה של שיבלי, ת/7 וסומנו נד/1 עד נד/9, כולם לפקודת סאהרב קשור, סך הסכום שלהם הוא 600,000 ₪. אתה מכיר את השיקים האלה?

ת. אני לא זוכר.

ש. אתה יודע לאיזה קבלני משנה הלכו השיקים האלה?

ת. זה שיבלי רשם.

ש. שיבלי רשם, אני שואלת אם אתה ידעת?

ת. אני לא זוכר את השיקים האלה, איך אני יכול להגיד לך עכשיו? להגיד לך סתם?

ש. אני אומרת לך שהשיקים האלה נרשמו בכרטסת תחת חברת "עולם הבניה", מכיר את עולם הבניה?

ת. כן מכיר את עולם הבניה.



ש. למה השיקים האלה על שם סאהרב קשור ולא עולם הבניה?

ת. אני לא יודע, תדברי עם שיבלי על זה.

ש. 600,000 ₪ יצאו כך מהחברה, אתה לא יודע להסביר למה הלכו לסאהרב קשור?

ת. שיבלי רשם את השיקים האלה עבור עבודה שהוא עשה, ככה אני מבין את זה ולא אחרת.

ש. שמי עשה? איזה עבודה? אתה יודע שסאהרב קשור עבד בשם כמה חברות?

ת. עולם הבניה, אחרי שיוסי כץ נכנס לתמונה ניהל את החשבונות.

ש. מי ערב לך שסאהרב מקבל את הכסף שלו ולא לוקח אותו לכיס אלא משלם לפועלים, איפה האחריות שלך כמנהל?

ת. שיבלי אחראי לזה ואני בטחתי בו. "

203. יתר על כן, בכל הנוגע לחברת מ. ב. דוניה באמרת החוץ, ת/1 שורות 464-473, יורי אמר את הדברים הבאים:

"ש. האם אתה מכיר את חברת מ.ב. דוניה?

ת. לא.

ש. מי הבעלים של החברה הזו?

ת. אני לא מכיר אותם.

ש. מי הוציא להם צ'קים?



ת. נידאל שיבלי

ש. עבור איזה עבודה ניתנו החשבונות?

ת. אני לא יודע.

ש. באיזה סדר גודל היו התשלומים עבור חברת מ.ב. דוניה?

ת. אני לא יודע."

204. חוסר הידע של יורי לגבי חברת מ.ב. דוניה ויחסיה עם חברת ביס, עולה גם מתוך עדותו בבית המשפט. בפרוטוקול מיום 3.11.16, עמוד 324, שורות 14 עד 23 נאמר כדלקמן:

"ש. אתה קשור לעבודות של דוניה?

ת. יכול להיות. כן, אני חושב שכן.

ש. מ.ב. דוניה, זו אחת מחברות ששימשו כקבלניות משנה בתחום של שיבלי, איך אתה קשור לזה?

ת. מתי שלא היה לי כוח אדם אצלי, היה הכוח אדם שלו.

ש. מה הסדר גודל או כמה פעמים השתמשת בכוח אדם של שיבלי, קבלני משנה של שיבלי?

ת. אני לא יכול לזכור במספר, אבל ידוע לי שזה לא פעם אחת.

ש. אבל בערך, סדר גודל?

ת. לא יכול לומר



ש. ובסכומים?

ת. איך אני יכול לזכור.

ש. זה היה פעם אחת?

ת. לא פעם אחת.

ש. חמש פעמים?

ת. לא יכול לומר. לא יכול לזכור. את החשבונית הזו למ.ב. דוניה אני זוכר, את השם אני זוכר."

205. בכל הנוגע לשאלה המרכזית האם היו עבודות מאחורי פעילותו של שיבלי ומה הפעולות שביצע יורי על מנת לפקח על העסקתם של העובדים ותשלום שכרם, נאמרו על ידי יורי בת/4 שורות 35 עד 43 הדברים הבאים:

"ש. האם חתמת על צ'קים של חברת מ.י.ביס עבור קבלני משנה של שיבלי נידאל?

ת. כן, לפעמים אני חתמתי, או לפני שהוא היה יכול או אחרי שסגרתי אותו בחשבון הבנק, אני חתמתי מול חשבונית מס ושיבלי טען כי הייתה עבודה ואני חתמתי לו.

ש. אני מציגה בפניך צ'קים של חברת מ.י.ביס ומסמנת אותם בנג/1 עד נג/2, לתאריך 15.4.10 ואתה חותם לצד הסימונים, האם אתה מזהה צ'קים אלו?

ת. אני חותם לצד הסימונים לראיה כי הוצגו בפני, זה צ'קים שלי, זה כסף שאני קיבלתי בשביל שיבלי, הוא אמר שהוא רוצה כסף לקבלני משנה ואני הלכתי לבנק ומשכתי כסף עבור התשלומים לקבלנים של שיבלי."

206. סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, מורה כדלקמן:

"(ג) לעניין סעיף זה -



(1) רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להן, אם נמנע מלבררן".

207. בפסיקתו של בית המשפט העליון נקבע שאת סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, יש לפרש כ-"עצימת עיניים", היינו התעלמות מודעת מאפשרות קיומה של נסיבה על אף החשד שמא היא מתקיימת והימנעות עובר למעשה מבדיקת המצב לאשורו. עצימת עיניים הינה שוות ערך למודעות בפועל (ידיעה ממשית). התפיסה המוגנת בסעיף הינה כי האנטי חברתיות הגלומה בהתנהגות של נאשם שחשד באפשרות שמא מתקיימת נסיבה שיש בה להפליל את מעשהו והוא **בחר לפעול בלי לבדוק** אם היא אכן מתקיימת אם לאו, שקולה כנגד פעולה מתוך מודעות בפועל לקיום אותה נסיבה. לפיכך על החשד להיות **אישי סובייקטיבי** ואין להסתפק בחשד שהיה מתעורר בליבו של אדם מהיישוב (האדם הסביר). לצורך קיום מצב של "עצימת עיניים" די בחשד ממשי (ע"פ 5938/00 אזולאי נ' מדינת ישראל פ"ד נה (3) 873, 895 - 896 (2001)). על כן, מקום בו מפעם בליבו של מבצע עבירה חשד בדבר טיב התנהגותו או בדבר קיומה של נסיבה הנמנית עם פרטי העבירה, מוטלת עליו החובה לפעול כדי להפריך את החשד ולברר את מצב הדברים לאשורו. כל עוד לא עשה כן, או שעשה, אולם חשדו לא הופרך, רואים אותו כמי שמודע בפועל בעת ביצועה של העבירה לאותו פרט (ע"פ 4164/09 **פלוגי נ' מדינת ישראל** [פורסם בבנו] (29.7.10) פסקה כו' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין).

208. עיינו הרואות כי יורי בחר לתת לנידאל "יד חופשית" במסגרת פעילותו בתוך חברת ביס. לנידאל ניתנו סמכויות גורפות למשך כספים מחשבון הבנק של חברת ביס, ללא הגבלת סכום. בנוסף, נידאל היה רשאי לרשום המחאות בשם חברת ביס, ללא הגבלת סכום. נידאל גם הוסמך לנהל משא ומתן ישיר עם כל גורם ואף לחתום על חוזים עם לקוחות ולקבוע את אופן העבודה, להעסיק ולפטר עובדים, לקבוע את גובה שכרם, וגם לקבל חשבוניות בשמה של חברת ביס ולהכניסם לפנקסי החשבוניות שלה, ואף להנפיק חשבוניות בשמה.

209. יורי לא יכול לרחוץ בניקיון כפיו ולטעון שאינו אחראי על מעשיו של נידאל. בפועל, יורי לא קיים מנגנון פיקוח על פעילותו של נידאל והסתפק בקשר עם מנהלי החשבונות, יוסף ורעיה, שהם עצמם הסתפקו רק בקיומם של אישורים של ניכוי מס במקור וניהול ספרים של החברות שמהן הביא נידאל חשבוניות. בנוסף, יורי ערך בדיקות בחשבון הבנק של חברת ביס לגבי התנועה של הכספים שנכנסו ויצאו מן החשבון. **הא ותו לא**. יורי בפועל לא הכיר את הפרויקטים שלטענת נידאל עמדו מאחורי העבודות שלטענתו ביצע בתחום הגינון, ניקיון ושירותי השמירה. יורי גם לא הכיר את העובדים שעבדו בפרויקטים אלה, לא ערך בדיקה שוטפת האם אכן עבדו או לא, באיזה פרויקט ומה היקף שעות העבודה שלהם ואופן ההתחשבות עם כל אחד מהם בנפרד. גם לא קיים מנגנון פיקוח על עבודתם. נכנסו לחשבון של חברת ביס כספים רבים באמצעות נידאל ובמקביל, גם הוצאו כספים רבים באמצעות נידאל, ויורי הסתפק בבדיקה טכנית של הסכומים שנכנסו ויצאו והתאמתם להמחאות ולחשבוניות שהוציא נידאל מהחשבון.



210. התנהלות זו של יורי אינה מתיישבת עם חובותיו על פי דין כנושא משרה בתאגיד לבצע בקרה ופיקוח צמודים על פעילותם של כלל עובדיו, לרבות מנהל כגון נידאל שניתנו לו סמכויות גורפות לפעול בחברת בים כבשלו. נידאל הוביל את חברת בים, בכל הנוגע לחשבוניות שבהן הורשע, לטריטוריה של המשפט הפלילי. יורי, בהיותו המייסד של חברת בים, והמנהל הבלעדי שמינה את נידאל ולימים פיטר אותו, לא יכול לטעון שלא היה מודע למעשיו של נידאל. מדובר במקרה מובהק שבו יורי "עצם את עיניו" ממכלול מעשיו של נידאל בחברת בים.

3.n טענת ההסתמכות של יורי

211. כמו נידאל, גם יורי טען שעומדת לו טענת הסתמכות על הייעוץ שקיבל מאריה (רואה החשבון) ומרעיה ויוסף (מנהלי החשבונות), שמסרו לו שמנקודת מבטם הסובייקטיבית "הכל תקין" באשר לפעילותו של נידאל בחברת בים. טענה זו נדונה בהרחבה במסגרת הדיון בפרק המשנה בנושא "טענת ההסתמכות של נידאל". הדברים שנאמרו שם הם טובים ונכונים גם לגבי יורי. הווה אומר, בפועל, מנהלי החשבונות (רעיה ויוסי) ורואה החשבון (אריה) היו מנותקים לחלוטין מהעבודה השוטפת של נידאל ולא ידעו מאומה מה מתרחש בינו קבלני המשנה. רעיה, יוסי ואריה הסתמכו רק על האישורים של ניכוי מס במקור וניהול ספרים של החברות שמהן הביא שיבלי חשבוניות. הא ותו לא.

212. כפי שהוסבר בהרחבה בפרק המשנה בנושא "טענת ההסתמכות של נידאל", גם יורי וגם נידאל, אין להם כל בסיס להיאחז בו על מנת לבסס טענה של "טעות במצב משפטי", כסייג לאחריות פלילית.

213. הסתפקותו של יורי בבדיקות הטכניות שביצע בחשבונות הבנק וכן למול יוסף ורעיה לעניין הצלבה של סכומים של חשבוניות למול סכומים של משיכות מתוך חשבון הבנק, הן ההתגלמות המוחלטת של דוקטרינת "עצימת עיניים" מפעילותו הכוללת של נידאל בחברת בים. כידוע, בעת שנאשם עוצם את עיניו לגבי עובדות מסוימות, נופלת מאליה הטענה של טעות במצב משפטי.

214. על כן, הנני מרשיע את יורי בעבירות הבסיס שנוגעות לכל החשבוניות של עולם הבניה ולחשבונית של מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008, וזאת מכוח אחריותו השילוחית לפי סעיפים 119 לחוק מע"מ וסעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

215. לסיכום, הכרעת הדין כוללת בתוכה קבוצת חשבוניות של זיכוי וקבוצת חשבוניות של הרשעה. אעמוד כעת על הסיכום של כל קבוצה בנפרד.

ט. סיכום לגבי חשבוניות הזיכוי



ט.1 רשימת חשבוניות הזיכוי

216. להלן רשימת החשבוניות נשוא הזיכוי, סך הכל 84 חשבוניות (להלן: **חשבוניות הזיכוי**):

- א. 37 חשבוניות של קומפיו ווב, שכולן משנת 2008 ומפורטות בנספח ב' 7 לכתב האישום;
- ב. 6 חשבוניות של קומפיו ווב שכולן משנת 2009 ומפורטות בנספח ג' לכתב האישום;
- ג. 3 החשבוניות של מ.ב.דוניה מיום 31.7.2008 המפורטות בנספח ב' 5 לכתב האישום;
- ד. חשבונית אחת של טל זונדרלינג מיום 31.12.2007 ושמפורטת בנספח א' לכתב האישום;
- ה. 2 חשבוניות של טל זונדרלינג מיום 31.1.2008 המפורטות בנספח ב' 4 לכתב האישום;
- ו. 9 חשבוניות של אס ארן, שכולן משנת 2008 ומפורטות בנספח ב' 1 לכתב האישום.
- ז. 18 חשבוניות של אמש הובלות שכולן משנת 2008 ומפורטות בנספח ב' 9 לכתב האישום;
- ח. חשבונית אחת של גמא הנדסת בנייה מיום 31.1.2008 ומפורטת בנספח ב' 3 לכתב האישום;
- ט. חשבונית אחת של בני בואצ'י מיום 15.8.2008 ושמפורטת בנספח ב' 2 לכתב האישום;
- י. 3 חשבוניות של שבתאי אברז'יל שכולן מיום 31.12.2007 ומפורטות בנספח א' לכתב האישום;
- יא. 3 חשבוניות של שבתאי אברז'יל שכולן משנת 2008 ומפורטות בנספח ב' 8 לכתב האישום.

217. בכתב האישום יוחסה לנאשמים עבירה לפי סעיף 117(ב2) לחוק מס ערך מוסף, שעניינו "הנסיבות המחמירות" שנובעות מביצוע מקבץ עבירות המע"מ שיוחסו לנאשמים. הנסיבות המחמירות יכולות לנבוע משלוש חלופות שונות. למען הנוחות אביא את לשון סעיף 117(ב2) שמורה כדלקמן:

117(ב2). נעברה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) בנסיבות



מחמירות, דינו של העושה - מאסר 7 שנים או קנס פי 5
מהקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין; בסעיף
זה, "נסיבות מחמירות" - אחת מאלה:

(1) העברין הורשע בעבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או
(ב1), וטרם חלפו שלוש מיום הרשעתו בדיון;

(2) נגד העברין הוגשו למעלה מ-6 אישומים של עבירות
לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1), בתקופה של שלוש
שנים;

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

218. בכתב האישום המאשימה לא הבהירה לאיזה משלוש החלופות שבסעיף 117(ב2) היא מפנה ואשר
מכוחה העבירות שמיוחסות לנאשמים הופכות לעבירות שבוצעו בנסיבות מחמירות. מצד אחד יש
להרשיע את הנאשמים ב-26 חשבוניות שמתייחסות לשנת 2008, ולכן לכאורה קיימת תחולה לסעיף
117(ב2)(2). מצד שני, הנאשמים זוכו מחלקו הארי של כתב האישום ולכן סכום המע"מ שנותר על פי
החשבוניות שבהן הורשעו, הוא פחות מהסכום הרלבנטי לפי סעיף 117(ב2)(3).

219. בהעדר הבהרה בגוף כתב האישום לאיזו חלופה מאלה המופיעות בסעיף 117(ב2) לחוק מס ערך
מוסף מבקשת המאשימה להסתמך, לא מצאתי מקום להרשיע את הנאשמים בעבירה זו ולכן הנני מזכה
את כל אחד משלושת הנאשמים שבפני, מהעבירה לפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ.

2.ט. הזיכוי של נאשם 1, יורי מורבייב

220. בכל הנוגע לחשבוניות הזיכוי הנני מזכה את הנאשם 1, יורי מורבייב, מהעבירות הבאות לפי חוק מס
ערך מוסף:

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 84 עבירות לפי
סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. וכן גם מאחריות מנהלים,
עבירות לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.



ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. וכן גם מאחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. וכן גם מאחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ, ולפי סעיף 117(ב2) לחוק מע"מ. וכן גם מאחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

221. יוזכר, שבכל הנוגע לעבירות לפי פקודת מס הכנסה, מדובר בשלוש עבירות שמתייחסות לשנים 2007, 2008 ו-2009. החשבוניות שבהן הורשעו שלושת הנאשמים מתייחסות רק לשנת 2008 (כל החשבוניות של עולם הבניה וכן חשבונית אחת של מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008). לפיכך יש לזכות את הנאשמים מהעבירות לפי פקודת מס הכנסה לגבי השנים 2007 ו-2009.

222. לפיכך, הנני מזכה את נאשם 1, יורי מורבייב, לגבי כל חשבוניות הזיכוי, מהעבירות לפי פקודת מס הכנסה, הנוגעות לשנים 2007 ו-2009, כדלקמן:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה - 2 עבירות לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה. וכן גם באחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - 2 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה. וכן גם באחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - 2 עבירות לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה. וכן גם באחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

3.ט. הזיכוי של נאשם 2, נידאל שבלי

223. בכל הנוגע לחשבוניות הזיכוי, הנני מזכה את נאשם 2, נידאל שבלי, מהעבירות הבאות לפי חוק מע"מ: 84 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ וכן גם מסעיף 117(ב2) לחוק מע"מ.



224. בכל הנוגע לחשבוניות הזיכוי, הנני מזכה את נאשם 2, נידאל שיבלי, מהעבירות הבאות לפי פקודת מס הכנסה, ואשר נוגעות לשנים 2007 ו- 2009:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה - 2 עבירות לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבים - 2 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - 2 עבירות לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה.

4.ט. הזיכוי של נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ

225. בכל הנוגע לחשבוניות הזיכוי הנני מזכה את הנאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ, מהעבירות הבאות לפי חוק מע"מ:

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) יחד עם 117(ב)(2) לחוק מע"מ.

ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) יחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבוניות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, בנסיבות מחמירות - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) יחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה, בנסיבות מחמירות - 84 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) יחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ.

226. בנוסף, הנני מזכה את נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ, לגבי כל חשבוניות הזיכוי, מהעבירות לפי פקודת מס הכנסה, הנוגעות לשנים 2007 ו- 2009, כדלקמן:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה - 2 עבירות לפי סעיף 220(2) לפקודת



מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבים - 2 עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - 2 עבירות לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה.

י. סיכום לגבי חשבוניות ההרשעה

1. רשימת חשבוניות ההרשעה

227. להלן רשימת החשבוניות נשוא ההרשעה, סך הכל 26 חשבוניות (להלן: **חשבוניות ההרשעה**): 25 חשבוניות של חברת עולם הבנייה, כולן משנת 2008, ושמפורטות בנספח 6 לכתב האישום, וכן חשבונית אחת של חברת מ.ב. דוניה מיום 28.9.2008 שמפורטת בנספח 5 לכתב האישום.

2. ההרשעה של נאשם 1, יורי מורבייב

228. בכל הנוגע לחשבוניות ההרשעה הנני מרשיע את הנאשם 1, יורי מורבייב, בעבירות הבאות לפי חוק מע"מ:

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבוניות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים, לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.



229. בנוסף, הנני מרשיע את נאשם 1, יורי מורבייב, בנוגע לכל חשבוניות ההרשעה, בעבירות לפי פקודת מס הכנסה, באשר לשנת 2008, כדלקמן:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה - עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

י. ההרשעה של נאשם 2, נידאל שבלי

230. בכל הנוגע לחשבוניות ההרשעה, הנני מרשיע את נאשם 2, נידאל שבלי, בעבירות הבאות לפי חוק מע"מ: 26 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ.

231. בכל הנוגע לחשבוניות ההרשעה, הנני מרשיע את נאשם 2, נידאל שיבלי, בעבירות הבאות לפי פקודת מס הכנסה, ואשר נוגעות לשנת 2008:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה במטרה שאחר יתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים במטרה שאחר יתחמק ממס עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובמטרה שאחר יתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

י. ההרשעה של נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ

232. בכל הנוגע לחשבוניות ההרשעה הנני מרשיע את הנאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ, בעבירות הבאות לפי חוק מע"מ:



א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס מע"מ.

ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ.

233. בנוסף, הנני מרשיע את נאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ, לגבי כל חשבוניות ההרשעה, בעבירות לפי פקודת מס הכנסה, בנוגע לשנת 2008, כדלקמן:

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה- עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים- עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה.

ניתנה היום, י"ג סיוון תשע"ז, 07 יוני 2017, במעמד הצדדים.