



ת"פ 71033/11/16 - בית המכס ומע"מ ירושלים נגד חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ, עייאש עארף

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 71033-11-16 בית המכס ומע"מ ירושלים נ' חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ ואח'
בפני כבוד השופט אוהד גורדון

בעניין: בית המכס ומע"מ ירושלים

המאשימה

נגד

1. חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ
2. עייאש עארף

הנאשמים

הכרעת דין

רקע

1. כפי הנטען בכתב האישום, נאשמת 1 (להלן "החברה" או "חברת אמוקו") עוסקת במסחר והובלה של דלקים. הנאשם 2 (להלן "הנאשם"), הגם שאינו רשום כבעלי החברה, היה מנהלה הפעיל בתקופה הרלבנטית: אוקטובר 2013 עד יולי 2014.

כנטען, בכוונה להקטין את חבות המס של החברה וכך להתחמק מתשלום מס ערך מוסף, כלל הנאשם בדיווחיו לרשויות המס בתקופה האמורה את סכום המע"מ הנקוב ב-67 חשבוניות על-שם העוסקים "י.ג. אנרגיה ומסחר", "עודה בדיע אספקת דלקים" ו"ל.ס. אספקת דלקים" (לשם הייעול יכנונו להלן: "י.ג.", "עודה בדיע" ו"ל.ס." בהתאמה, וכולם יחד "העוסקים"). זאת למרות שלא נעשתה עסקה בין העוסקים לבין החברה. בדרך זו השתמטו הנאשמים מתשלום מס בסך 5,979,250 ₪.

יצוין כי לפי הפירוט שצורף לכתב האישום, החשבוניות של העוסקים הנזכרים לעיל הוצאו בתקופות נבדלות ועוקבות, ברצף: חשבוניות "י.ג." במועדים 31.10.13 ו-28.11.13, חשבוניות עודה בדיע בתקופה 29.5.14-27.12.13, וחשבוניות "ל.ס." במועדים 30.6.14 ו-31.7.14.

2. בשל מעשים נטענים אלה, יוחסו לנאשמים 67 עבירות של ניכוי תשומות ללא מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ") וזאת בנסיבות מחמירות - עבירות לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ.

גדר המחלוקת

3. המחלוקת התמקדה בטענת הנאשם לפיה החשבוניות מושא האישום משקפות עסקאות שביצע בפועל,



בהן רכש דלקים עבור מלאי החברה שתמכור אותם ללקוחות, וכי לא ידע שמדובר בחשבוניות כוזבות, "עצם עיניו" בפני נסיבה זו או ביקש להתחמק מתשלום מס. הנאשם לא חלק על כך שהגיש את החשבוניות לקיזוז בדוחות שהוגשו בשם החברה, ואף לא כי דובר בחשבוניות כוזבות הגם שהדגיש כי נתון זה "הסתבר בחקירה" ולא היה ידוע לו בזמן אמת (תשובה בכתב לאישום מיום 16.1.17 והשלמה בעל-פה מיום 23.4.17, פ' 5 ש' 10-12).

4. על בסיס זה, הוצג בסיכומי ההגנה טיעון לפיו ההלכה הפסוקה מסתפקת בהוכחת מודעות לטיבן הכוזב של החשבוניות וייתרה את הוכחת היסוד החפצי הנדרש בעבירות שיוחסו לנאשם, וכי לכן יש לדרוש מהמאשימה להוכיח מודעות של הנאשם ולחלופין "עצימת עיניים" בדרגת הוכחה גבוהה של "וודאות מוחלטת, או לפחות קרובה לוודאי" (עמ' 4 לסיכומים).

ההגנה טענה כי דרישות אלה לא מתקיימות בעניינו של הנאשם, ולהוכחת תום לבו של הנאשם טענה כי הנאשם הגיש את החשבוניות לצורך ניכוי תשלומים הגם שידע שרשויות המס מנהלות ביקורת בעניין החברה, דיווח לרשויות באופן מקוון למרות שסבר כי הדבר מביא לגילוי "אוטומטי" של חשבוניות כוזבות, והגיש את החשבוניות גם במסגרת בקשה להחזר, הגם שסבר כי אלה מטופלות בידי הרשויות ביתר הקפדה. בהקשר זה נטען גם כי מנקודת מבטו ביצע "בירור" מספק השולל עצימת עיניים.

בדומה, טענה ההגנה כי לנאשמים הגנה העולה מכך שרשויות המס ידעו שמופצות חשבוניות כוזבות על שם העוסקים, אך נמנעו מלהתריע על כך בפני הנאשמים. טענות נוספות שהעלתה יידונו בהמשך.

דין - ומתווה הבחינה

5. בחינת הראיות מובילה אותי למסקנה לפיה ביצוע העבירה בידי הנאשמים הוכח בדרגה הנדרשת בפלילים. בכלל זה, איני יכול לקבל את טענות הנאשם בדבר העדרו של היסוד הנפשי.

6. היות שיריעת המחלוקת עוסקת בסוגיית היסוד הנפשי, תתמקד הכרעת הדין בראיות הנוגעות לסוגיה זו ובראשן גרסת הנאשם.

הדבר נדרש, ראשית, נוכח העדרה של מחלוקת בדבר התקיימותו של היסוד העובדתי. הצדדים מסכימים, כאמור, כי החשבוניות מושא האישום היו בפועל כוזבות, וכי הנאשמים ניכו באמצעותן תשלומים, והשאלה האם ידעו על טיב החשבוניות (לצד דרישת הכוונה). כידוע, בהעדר תיעוד לצפונות הלב והמחשבה

"הוכחת היסוד הנפשינעשית, ככלל, בדרך הסתמכות על חזקות שבעובדה (*praesumptiones facti*), הנדרשות למעשה כראיות נסיבתיות. כנוצרה 'חזקת המודעות' הכללית, ולפיה 'אדם מודע, בדרך כלל, למשמעות התנהגותו, מבחינת טיבה הפיזי, קיומם נסיבותיה ואפשרות גרימתה תוצאות הטבעיות שעשויות לצמוח ממנה' (ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין כרך א' בעמ' 542). חזקה זו משקפת הנחה, המבוססת על ניסיון החיים,

שלפיה מודעים בני אדם לרכיבים העובדתיים של מעשיהם" (ע"פ 8827/01 שטרייזנט נ' מדינת ישראל פס' 37 (13.7.03)). חזקה זו חלה גם בהקשר דנן, שכן המודעות להיות החשבוניות כוזבות היא מודעות לנסיבה. היא חזקה ראייתית, שאינה משנה מנטל ההוכחה להתקיימות היסוד הנפשי אשר נותר על כתפי התביעה ומבחנו מבחן הספק הסביר. חזקה זו אף ניתנת לסתירה. אלא, שעל מנת לבחון האם נסתרה יש לעסוק בראיות שהציגה ההגנה לשם כך, ובראשן גרסת הנאשם. כפי שנראה, גרסה זו לא רק שלא סתרה את החזקה אלא סיפקה מקור ראיתי עצמאי למודעות הנאשם להיות החשבוניות כוזבות.

7. מיקוד הבחינה בראיות ההגנה ובראשן גרסת הנאשם נדרש גם נוכח הגיונם של דברים: משטר המס



מבוסס על דיווח בידי העוסק, שבידיו המידע אודות טיב העסקאות שביצע והחשבוניות שהציג. מקום בו דובר בעסקאות ובחשבוניות לגיטימיות, בפרט כשאלה עסקו בהיקפים כספיים ניכרים, סביר כי הותירו אחריהן אצל הצדדים לעסקה ראיות לקיומן ולטיבן, במסמכים ובעדויות. משכך, ניתן לצפות מהצדדים להציג ראיות אלה.

על רקע זה אומצה בפסיקה שדנה בעבירות המס גישה אשר, מקום בו הוכחה המאשימה את יסודותיה העובדתיים של העבירה, מעבירה את נטל הבאת הראיה לנאשם, הנדרש להציג ראיות שתעוררנה לפחות ספק בשאלת התקיימות היסוד הנפשי. גישה זו מתחייבת שכן בהעדרה מי שניכה תשומות באמצעות חשבוניות כוזבות יוכל להתחמק מאחריות פלילית בעצם העלאתה במילים ספורות של טענה כי סבר שהחשבוניות תקינות ומשקפות עסקת אמת, מבלי שיידרש לבסס את טיעונו ותוך שהעדרן של ראיות בדבר אותה "עסקה" שאפשר כי כלל לא התרחשה ובדבר המידע שהיה בפני העברין יזקף לחובת התביעה ויביא לזיכוי. לכן, נקבע לאחרונה בע"פ (חיפה) 45524-02-17 **מצליח נ' מדינת ישראל** (27.4.17) כי סעיף 132 לחוק מע"מ, המטיל את נטל הבאת הראיה על העוסק, חל גם בהליכים פליליים: "כלל הוא אבדינהראיות (הפליליים והאזרחיים כאחד) שעל משיבדימוציהיכולתלהציגראיה (שכנהיאמצויהבידיעתואובחזקתוהבלעדית) מוטלהנטלהראייתלהציגה. נמנעמלעשותכן - יוסקונגדוהמסקנותהראייתיותהנדרשות". גישה דומה אומצה גם על ידי בתי המשפט המחוזיים בירושלים (ע"פ 2370/08 **מדינת ישראל נ' נאג'ם** (6.7.08)) ובנצרת (ע"פ 41991-07-16 **חורי נ' מדינת ישראל**, פס' 66 (13.12.16), שאושר ברע"פ (1342/17)). ראו גם רע"פ 7863/04 **עוואודה נ' מדינת ישראל** (27.9.04).

8. כל אלה נוגעים לענייננו. במצב הדברים בהליך זה, בו אין מחלוקת כי הנאשם ניכה חשבוניות כוזבות והמחלוקת היא אודות מודעותו לטיבן, לגיטימי לצפות ממנו להציג ראיות שיסבירו כיצד לא הבין שהוא עוסק בחשבוניות כוזבות, ויעלו לפחות ספק סביר בשאלת מודעותו. בהקשר זה אין להתעלם מכך שהידיעה מה ניצב מאחורי החשבוניות מושא האישום מצויה בידיעתו, ומכאן חשיבות גרסתו.

גרסאות הנאשם

9. טענתו של הנאשם היא כי בזמן אמת סבר שהחשבוניות שקיבל הן אותנטיות, ושיקפו רכישות דלקים שביצע בפועל.

לחידוד הטענה תוזכר ההלכה הפסוקה, לפיה בגדרי העבירה בה אנו דנים כלולות הן חשבוניות "פיקטיביות" (שאין מאחוריהן כל עסקה) והן חשבוניות "זרות" (המשקפות עסקה אך נושאות שם שונה מזה של הגורם עמו בוצעה העסקה). בשני המקרים מדובר בחשבוניות העונות לדרישות העבירה, ככל שהעושה בהן שימוש מודע לטיבן הפסול (למשל ע"פ 5783/12 **גלם נ' מדינת ישראל** פס' 96-97 (11.9.14)). ההגנה לא חלקה על הלכה זו (פיס' 6 לסיכומיה), אך טענה שהנאשם סבר כי החשבוניות שקיבל הוצאו כדין בידי העוסקים ששמותיהם מתנוססים עליהן.

10. אלא, שטענה זו לא הוצגה בצורה נחרצת או משכנעת בידי הנאשם, בחקירותיו ובהמשך בעדותו בבית המשפט. כפי שיפורט עתה, הנאשם נע בין שתי גרסאות מרכזיות, שאף אחת מהן אינה זהה לחלוטין לטענת ההגנה לפיה סבר שהעוסקים הוציאו את החשבוניות. הנאשם עשה כן תוך שחזר וכשל בפערים שבמהות, ובחוסר יכולת להסביר בצורה משכנעת קשיים בגרסאותיו או לתמוך בראיות את גרסתו-גרסאותיו בדבר זהות המוכרים. אופי זה של הצגת הטענות אינו מאפשר לקבלן, ולו ברמה אשר מעוררת ספק סביר באשמתו.

11. גרסה ראשונה, אם כי לא עקבית לחלוטין, הוצגה בידי הנאשם בהודעתו הראשונה מיום **31.8.14**. לפי



גרסה זו, שתכונה להלן "גרסת שלושת המוכרים", החשבוניות מושא האישום שיקפו רכישות סולר שביצע הנאשם עבור החברה וזאת משלושה ספקים שונים, הגם שבדרך עבודה לא שגרתית ובעוד שהוא עצמו היה אדיש לשאלה האם האנשים מולם עבד אכן מייצגים את העוסקים ששמותיהם על החשבוניות.

הנאשם פתח את ההודעה בהצגה של פעילות חברת אמוקו, ובכלל זה מסר כי הוא מנהל את החברה הגם שאחיו רשום כבעליה וכי היא רוכשת ומוכרת כ-7-8 מיליון ליטרים של דלקים בשנה. עוד מסר כי הוא נוהג לבדוק כל ספק ממנו הוא רוכש דלקים באמצעות מספר ח.פ., אישור ניכוי מס במקור ואישור ניכוי ספרים. כשנשאל מיהם ספקי הדלק לחברה, נקב במספר שמות. יש לציין כי השמות שמסר אינם כוללים את העוסקים בחשבוניות מושא האישום. זאת, הגם שציין שישנם גם ספקים "קטנים בתקופות קצרות" (ת' 1 עמ' 3 ש' 22-24). בהמשך הזכיר גם את "עודה" (עמ' 4 ש' 18). כנשאל אודות "ספק בשם י.ג. אנרגיה" השיב תחילה שאינו זוכר (שם, ש' 38).

12. בשלב זה עימת החוקר את הנאשם עם כך ש.י.ג. הוא ספק מרכזי של החברה. אז השיב הנאשם שהוא זוכרו "בגדול", כי עבד עמו "לפני 8 חודשים במשך חודשיים שלושה" וכי בעל החברה הוא "אחד בשם יגאל" עמו דיבר בטלפון אך לא פגש. כבר עתה אציין כי המוטיב של נקיבה בשם פרטי של העוסק שלכאורה הנפיק את החשבוניות, ללא פרטים מזהים נוספים, חזר על עצמו בגרסאות הנאשם.

הנאשם הוסיף שרכש מי.ג. 300-400 אלף ליטר סולר בחודש, כי דובר בכ-12 משלוחים לחודש, וכי שילם כנגד הדלקים סכום של כ-2.5 מיליון ₪ לחודש. התשלום, כך מסר, בוצע במזומן. הנאשם טען כי לא העביר את המזומנים "ליגאל" עצמו, אלא לשליחים מטעמו "לפעמים הייתי פוגש אותם בדרכים". כשנשאל האם יש לו אישור על העברת הסכומים לשליחים השיב בשלילה, ומנגד טען ש"השליח הוציא חשבונית. פגשתי אותו בכל מיני מקומות בראשון ובאשדוד". הנאשם לא ידע להשיב מהיכן הגיעו הדלקים שלטענתו נמכרו לו, וכשנשאל כיצד ידע ש"יגאל" הורשה לפעול מטעם י.ג. השיב "זה מה שהוא אמר והוא באמת שלח לי סחורה, אם הוא שולח סחורה כנראה שהוא קשור" (עמ' 4-5). הנאשם אישר שידע כי תשלום של סכומים כה גבוהים במזומן הוא בעייתי, אך טען שעשה זאת משום ש"אני מוגבל בבנק". כשהתבקש לספר תיאור של השליחים מטעמו של יגאל או מספרי טלפון שלהם, לא ידע לעשות כן וטען כי הם נהגו להתקשר אליו, כי אין ברשותו את המספר שלהם וכי "בדרך כלל באו עם קטנוע, בא עם קסדה ולא ראיתי את הפנים שלו... יגאל שאל אותי איפה אני ושלח לי שליח על קטנוע שהגיע תוך רבע שעה עשרים דקות ולקח ממני כסף. זה כמו בסרט" (עמ' 6. ההדגשה הוספה). כשהוצגו לנאשם החשבוניות של "י.ג." מושא כתב האישום אישר שקיבלן וטען שהשליח הביא את כולן יחד, שפגשו "במחלף שפירים על הכביש" ושמשלוחי הדלק לא הגיעו יחד אלא "במשך החודש". הנאשם לא ידע להסביר מדוע החשבוניות לא חתומות, לא ידע לנקוב בשמות הנהגים שהביאו את הדלקים אותם לטענתו רכש מ"יגאל", וטען שלא קיבל תעודות משלוח. כשנשאל כיצד יוכל להוכיח שאכן קיבל סולר השיב כי אין לו דרך לעשות זאת (עמ' 7).

13. לאחר הפסקה בחקירה ולאחר שהחוקר דרש מהנאשם לומר את האמת, שינה הנאשם במעט את גרסתו. הפעם טען כי "יגאל" יצר עמו קשר והציע לו לרכוש סולר במחירים "טובים", כי שאל את יגאל "תחת איזה חברה אתה מוציא לי סולר" ונענה שיקבל חשבוניות של י.ג., כי ביקש את מספר החברה של י.ג. וקיבל מספר עוסק מורשה, אך "אני לא שאלתי מה הקשר שלו לחברת י.ג. והוא לא נתן לי הסברים" (ההדגשה הוספה). הסולר, כך המשיך ותיאר, נשלח "ונפרק אצלי בעטרות", "יגאל" לא הוציא תעודות משלוח והנאשם לא ביקש אותן. לאחר כחודשיים של עבודה בצורה זו התקשר הנאשם ל"יגאל" וביקש עוד סולר, "יגאל" השיב שיצרו עמו קשר ולמחרת "יצר אתי קשר אדם בשם אפרים שאמר לי שהוא זה שיספק לי



סולר. שאלתי אותו איזה חשבוניות אני אקבל והוא אמר עודה בדיע אספקת דלקים בע"מ. נתן לי מס' ח.פ. שאבדוק שהחברה קיימת. ככה עבדנו במשך כחצי שנה" (ההדגשה הוספה). אז הפסיק "אפרים" להיות זמין בטלפון, אך אדם אחר שהנאשם לא זכר את שמו התקשר אליו והציע למכור לו סולר "באותה השיטה שעבדתי עם יגאל ואפרים". זאת, כנגד חשבוניות של עוסק נוסף, הוא ל.ס. הנאשם הסכים וקיבל מאותו אדם מספר עוסק מורשה של ל.ס. וגם הפעם "אני לא ביקשתי לדעת מה הקשר של אותו אדם לחברת ל.ס. ולא הקשר של אפרים לחברת עודה בדיע אספקת דלקים. לי היה נוח לקבל את הסולר ולקבל חשבוניות מס כדי שאוכל למכור אותו ללקוחות שלי" (ההדגשה הוספה). עוד תיאר כי שלושת המוכרים אליהם התייחס עבדו באותה שיטה: תקשורת טלפונית עם הנאשם שלא פגשם מעולם ולא חתם עמם הסכם כלשהו, אספקת סולר באותה דרך ואף באמצעות אותן משאיות שהנאשם טען כי זיהה, בקשת תשלום במזומן ושליחת שליחים על אופנועים לקבל את הכסף ולמסור את החשבוניות. הנאשם הוסיף כי זהות המשאיות שסיפקו את הסולר מטעם שלושת האנשים "אומר שכל הנראה נשלחו ע"י אותו בן אדם". הנאשם הוסיף שלא בדק מה הקשר של "יגאל", "אפרים" או האדם השלישי לעוסקים שנרשמו על החשבוניות "וזה גם לא עניין אותי" (ההדגשה הוספה). עניין את הנאשם רק לקבל את הסולר והחשבוניות, לאחר שוויידא שמדובר בחברות קיימות. בהמשך הוצגו בפניו החשבוניות ועליהן שמות העוסקים ל.ס. ועודה בדיע, והוא אישר כי הן משקפות את הקניות מהאדם השלישי ומ"אפרים", וכי מסר כנגדן מזומנים באמצעות שליחים שנשלחו אליו. לגבי "אפרים" הוסיף כי מסר גם שיקים בסכומים נמוכים בגין הפרשים (עמ' 8-9). הנאשם מסר כי צורת עבודה זו הייתה נוחה עבורו "לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי חשבונאי כדי שאוכל למכור אותו ללקוחות" (ההדגשה הוספה).

14. דובר אפוא בגרסה לפיה הנאשם רכש, בתקופות עוקבות ומשלושה "מוכרים" שונים, דלק באותה צורה ובאמצעות אותן משאיות, וכלל לא שינה לו דבר קיומו של קשר בין זהות המוכרים לבין השמות שהתנוססו על החשבוניות והאם המוכרים הוסמכו להוציא את החשבוניות, אלא אך עצם הרכישה והכיסוי החשבונאי באמצעות החשבוניות שקיבל. זאת, בשונה מהטענה שבבסיס תזת ההגנה ולפיה הנאשם סבר שרכש את הדלקים מן העוסקים עצמם. עוד בגרסה זו נסיבות של עריכת העסקאות האומרות דרשני: עריכתן ללא הסכם חתום או פגישה פיזית עם ה"מוכר" וידיעה רק של שמו הפרטי, תשלום באמצעות מסירת סכומים גבוהים מאוד במזומן, פעולה מול שליחים חובשי קסדות שפגשו את הנאשם במקומות שונים ושהנאשם לא יכול היה לספק פרטים אודותיהם, ורכישה רצופה לאורך תקופה במתכונת קבועה ותוך שהנאשם הבין ש"ככל הנראה" מדובר בגורם אחד הניצב מאחורי כל העסקאות אך תוך ששמות ה"בעלים" מולם פעל והעוסקים שעל החשבוניות התחלפו.

15. יצוין כי באותה הזדמנות מסר הנאשם לחוקרים טלפון נייד של "אפרים" והתחייב להעביר להם את מספרי הטלפון של "יגאל" ושל האדם השלישי ואת מספרי המשאיות שסיפקו את הדלק. כשהוצג לו שעל החשבוניות שנושאות את השם י.ג. ועל אלה הנושאות את השם ל.ס. מופיע מספר טלפון זהה, השיב שלא נתן דעתו לכך ושככל הנראה "יגאל" ו"אפרים" עבדו יחד (עמ' 10). בהמשך, כשנשאל מדוע הפסיק לרכוש דלקים מל.ס., השיב הנאשם כי "לא מצאה חן בעיניי התנהלות שלהם. לא היה נראה לי להמשיך איתם. אני מפסיק לעבוד עם מזומנים" - עמ' 11 ש' 17. ההדגשה הוספה). עוד טען שפחד מיגאל, אפרים והאדם השלישי אך לא משום שאיימו עליו אלא משום ש"הענף מסוכן. פחדתי באופן כללי".

16. בהודעות המשך דבק הנאשם בגרסה זו, בדבר שלושה מוכרים שונים שהוא לא התעניין בקשר בינם לבין העוסקים הרשומים על החשבוניות. **בהודעה מיום 15.9.14, ת/2**, טען שטרם איתר את מספרי המשאיות



שסיפקו לו דלק או את מספרי הטלפון של המוכרים, אך הציג מסמכים שטען כי מצא במשרדו, לרבות צילום תעודת זהות, תעודת עוסק מורשה של אדם בשם סרגיי לבוב ואישור ניכוי מס במקור שלו, וגרס כי זהו ה"אדם השלישי" ממנו רכש סולר כנגד החשבוניות של ל.ס. הנאשם טען שגם את "סרגיי" לא פגש מעולם. אלא שוחח עמו בטלפון, וגם עמו לא חתם על הסכם בכתב אך רכש ממנו דלקים שסופקו למגרש החברה. כשהוצג לו שתעודת העוסק המורשה של לבוב נוגעת לעסק של שיפוצים, טען שלא שם לב לכך. הנאשם הציג העתקי שיקים לפקודת עודה בדיע, שלטענתו נפרעו בחשבון החברה. כשהוטח בו, בנוגע לחשבוניות העוסקים שבכתב האישום ולחשבוניות של ספק נוסף בשם "גל רון" שגם לגביו נחקר, כי דובר בחשבוניות כוזבות, השיב כי מי שפעל מטעם "גל רון" הציג בפניו ייפוי כוח ואילו לגבי העוסקים שבכתב האישום "אני לא פגשתי אותם. אני קניתי סולר. לא יודע אם זה מזויף או לא" וכי ביצע בדיקות באינטרנט של ניהול ספרים טרם העסקאות עמם. כשהוצג בפניו כי מספר תעודת הזהות המופיע על חשבוניות י.ג. הוא של אדם בשם משה חננאל, שהוא שמאי רכב וסובל מנכות, השיב שאינו מכיר אותו וכי הדבר לא הופיע בבדיקות שערך. אציין ששמו של חננאל מופיע גם בגב השיקים שנרשמו ל"עודה בדיע" אותם הציג הנאשם באותו מעמד.

17. **בהודעה מיום 22.9.14, ת/3,** דבק הנאשם באותה גרסה. הוא טען כי בתווך ניסה ללא הצלחה להשיג את עודה בדיע "לא היתה תשובה" ואת מספרי הטלפון של המשאיות שסיפקו לו סולר. עוד מסר מספר טלפון של ל.ס. וטען כי שוחח עם בעל החברה וביקשו להיפגש. כשהוצג לו שלפי כרססת הספקים שלו שולמו לעוסקים כ-30 מיליון ₪ בעוד שהוא הציג שיקים על סך כמיליון בלבד, השיב שההפרש שולם במזומן, ששמע מרואה החשבון שלו כי זה לא חוקי לשלם סכומים כאלה במזומן וכי עשה זאת משום שחשבון הבנק שלו הוגבל.

18. **ביום 15.1.15 נחקר הנאשם שוב (ת/4).** תחילה המשיך ב"גרסת שלושת המוכרים": כשנשאל האם בדק את כל הספקים השיב "כן. אבל רק לפי ניכוי מס במקור" וכשנשאל האם הוא בטוח שהחשבוניות מושא האישום הוצאו בגין סחורה אמיתית השיב בחיוב והוסיף "אני בטוח במאה אחוז שקיבלתי סולר. מה שאני לא בטוח בו זה החשבוניות עצמן, יכול להיות שהן לא אמיתיות". הנאשם חזר וטען ששילם עבור הדלקים שקנה מי.ג. לשליח ש"היה עם קסדה שהוא לא הוריד מהראש" אך בעל חזות מזרחית, ושסיפק לו קבלות וחשבוניות במרוכז בסוף החודש (עמ' 3-4). כשנשאל כיצד בדק את י.ג. והוטח בו כי מדובר בשמאי הרכב חננאל, השיב כי התעניין רק בכך "שהמספר הזה בסדר". כשנשאל האם הוטרד מכך שהתנהל מול אדם בעל שם יהודי ("אפרים") בנוגע לחברה בשם ערבי (עודה בדיע) השיב ששאל את "אפרים" שהשיב "שהוא עודה בדיע וזה השם השני שלו" (עמ' 5). הנאשם לא ידע להסביר מדוע בתעודות המשלוח שהוצגו על שם י.ג. אין כל פירוט, וכשנשאל מדוע אין בחשבון הבנק שלו משיכות מזומן התואמות לתשלומים שלטענתו שילם טען כי נהג למשוך סכומים גדולים יותר ולא ניהל רישום (עמ' 6).

בשלב זה שינה הנאשם טעמו, והציג **גרסה שניה לפיה דובר במוכר אחד שפעל בשלושה "כובעים"**. לנאשם הוצגו החשבוניות על שם שלושת העוסקים שבכתב האישום והוא נשאל "האם אותו אדם נתן לך את כל החשבוניות...". הנאשם השיב "יכול להיות שכן" וכשנשאל כיצד קיבל חשבוניות של שלושה עוסקים שונים מאותו אדם השיב "קיבלתי. לא הטריד אותי. יש חברה שעבדה בכמה שמות והתנהלות מול אדם אחד" (הכפילות במקור. ההדגשה הוספה. עמ' 6 ש' 22-29). להלן תכונה גרסה זו "גרסת המוכר האחד", שגם לה גוונים שונים כפי שיפורט בהמשך.

19. גרסת המוכר האחד הופיעה במסמך נוסף מאותו היום - **המזכר ת/26** שכתב החוקר אפרים נוראל. לפיו, בשיחה במהלך הפסקת עישון "הודה בפניו עארף עיארש שכל החשבוניות של העוסקים הנ"ל באו מאותו



אדם והוא יודע את זהותו. עארף עיארש לא הסכים לגלות את זהותו של אותו אדם ובחקירה הרשמית הוא רק רמז שהחשבוניות באו מאותו אדם אך לא אמר זאת בפירוש. עארף עיארש טען שהוא רוצה להיוועץ בעו"ד לפני שהוא מוסר פרטים נוספים".

יש לציין כי מוצג זה הוגש בעדות החוקר, ללא התנגדות (פ/11), וכי ההגנה לא חלקה על תוכנו ולא הציגה לחוקר נוריאל, בחקירתו הנגדית, טענה לפיה רשם דברים שגויים שהנאשם לא אמר. בנסיבות אלה יש להיסמך על האמור במוצג.

20. **הודעה נוספת נגבתה ביום 22.1.15, ת/5.** הנאשם נשאל מדוע אין בחשבוניות של י.ג. פירוט (למשל של מספרי המשאיות שהובילו את הדלק, זמני המשלוח או הקבלות שכנגד) וזאת בניגוד לחשבוניות של ספקים אחרים עמם עבד, והשיב שלא ידע שהדבר דרוש. הוא הציג קבלות לא חתומות על-שם עודה בדיע בסכום של כ-21 מיליון ₪, וכשהוצג לו שיש הפרש בין לבין סכום החשבוניות על שם עודה בדיע, שנע סביב 29 מיליון שקלים, השיב שישנם שיקים שנתן ולא קיבל תמורתם קבלה. עוד לא ידע להסביר הפרשים בכרססת הספק על שם עודה בדיע. הוא נשאל שוב האם ייתכן שקיבל את כל החשבוניות מאותו אדם, והשיב תחילה "יכול להיות שכן" ואז אישר כי מי שפרע את השיקים שהנאשם רשם לפקודת עודה בדיע הוא האדם שנתן לו את כל החשבוניות (עמ' 6 ש' 22-28). זאת, ברוח "גרסת המוכר היחיד". כשהתבקש להסביר את מקור הכסף ששילם עבור החשבוניות, וזאת בהינתן פער בין סך סכומי החשבוניות לבין הסכומים שמשך מחשבון החברה, הסביר זאת בתשלום חלקי בשיקים ובכך שקיבל מזומן מלקוחות (עמ' 7-9). כשהוצג לו שלאורך התקופה הרלבנטית אותרה בפלטי מספרי הטלפון שמסר רק שיחה אחת למספר הטלפון שלו, ושיחה אחת ממספרו אליהם, התקשה להסביר זאת הגם שטען כי רוב הקשר היה באמצעות "מירס" (עמ' 10).

21. במזכר מאותו היום, ת/27, **חזר הנאשם והציג את "גרסת המוכר האחד"**. החוקר נוריאל רשם כי במהלך הפסקה בחקירת הנאשם, בעודם מעשנים, שאל החוקר את הנאשם האם החשבוניות מושא האישום ניתנו לו על ידי אותו אדם, ונענה בחיוב. הנאשם הוסיף כי פגש את אותו אדם מספר פעמים "והוא הביא לו את החשבוניות המזויפות. לדברי עארף, אדם זה עומד מאחורי כל סכום כסף שנמסר בצ'קים ומזומנים שעארף שילם לו". יצוין שגם מזכר זה הוגש ללא התנגדות או מחלוקת על תוכנו.

22. כך, במזכרים ת/26 ות/27 הודה הנאשם כי קיבל את החשבוניות מאדם אחד, אותו פגש, וכי אדם זה (ולא שלושה אנשים נפרדים או שליחים מטעם) הוא מי שמסר לנאשם את החשבוניות, שהנאשם שילם לו ואשר "עומד מאחורי" הסכומים ששולמו. הדברים מנוגדים לא רק לגרסה הראשונה שהציג הנאשם בהודעותיו אלא גם לתזת ההגנה אודות עסקאות "כשרות" עם שלושת העוסקים. הנאשם לא חשף את שמו של "המוכר האחד".

23. כפי שכבר ציינתי ועוד נראה בהמשך, הנאשם לא התכחש בעדותו לתוכניהם של מזכרים אלה. עוד יש לציין כי בסופה של ההודעה ת/5, שכאמור נגבתה באותו מועד בו נרשם המזכר ת/27, עימת החוקר את הנאשם עם הדברים ששמע ממנו בהפסקה ושתועדו במזכר. הנאשם, בתגובה, הכחיש תחילה "אני לא דיברתי איתך שום מילה". כשהוצג לו שאמר כי אותו אדם גם פרע את השיקים השיב ש"האדם שלקח את הצ'קים גם פרע אותם" וכשהוצג לו שבהפסקה אמר לחוקר כי פגש באותו אדם השיב הנאשם, לראשונה בחקירותיו, כי הוא שומר על זכות השתיקה (עמ' 10 ש' 22-27).

כך, הנאשם לא רק שנמנע מלהכחיש בעדותו את תוכן המזכר, אלא התנהל בחקירתו בצורה המחזקת את



משקל המידע העולה מן המזכר.

24. ניתן אפוא לסכם את התנהלות הנאשם בשלב החקירה כתנודה בין שתי גרסאות. לפי "גרסת שלושת המוכרים" הוא רכש סולר לאורך תקופה משלושה ספקים שונים. גרסה זו כללה תיאור של נסיבות לא שגרתיות (בלשון המעטה) לביצוע הרכישות, לרבות תשלומים גבוהים מאוד במזומן לשליחים עלומים אותם פגש במקומות שונים, התקשרות ללא הסכם כתוב עם אנשים המזוהים אך בשמותיהם הפרטיים והסתפקות בבדיקות של מספר ח.פ. או עוסק מורשה ואישור ניכוי מס במקור, ללא דרישת יפויי כוח. בדרך זו בוצעו עסקאות של מאות אלפי שקלים. הנאשם אף טען כי עבד באותה דרך עם שלושה ספקים שונים בשלוש תקופות עוקבות, תוך שהדלקים מסופקים באמצעות אותן משאיות למרות שהספק "התחלף" ותוך שאותם ספקים "נעלמו" זה אחר זה, כך עד לספק ל.ס. עמו החליט הנאשם להפסיק לעבוד משום שלא רצה לשלם עוד במזומן ולא היה מרוצה מדרך ההתנהלות.

לצד זה, הציג הנאשם אמירות הממחישות כי למרות שהבין ש"ככל הנראה" גורם אחד עומד מאחורי כל החשבוניות הדבר לא העלה או הוריד מבחינתו, וכלל לא היה אכפת לו האם "שלושת המוכרים" פעלו ברשות ובאופן תקין מטעם העוסקים ששמותיהם התנוססו על החשבוניות. כדוגמאות אזכיר את אמירותיו בת/1 לפיה "לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי חשבונאי כדי שאוכל למכור אותו ללקוחות" או כי הפסיק לעבוד עם ל.ס. כי "לא מצאה חן בעיני התנהלות שלהם. לא היה נראה לי להמשיך איתם. אני מפסיק לעבוד עם מזומנים"; בת/2 "אני לא פגשתי אותם. אני קניתי סולר. לא יודע אם זה מזויף או לא"; ובת/4 כי התעניין רק בכך שמספר החברה יהיה "בסדר".

לצד גרסה זו, הציג הנאשם גרסה נוספת, היא "גרסת המוכר האחד" לפיה ידע שכל העסקאות מבוצעות מטעמו של אדם אחד, עמו גם נפגש, לו שילם וממנו קיבל את החשבוניות מושא האישום. לפי גרסה זו, החשבוניות לא הוצאו בידי שלושת המוכרים אותם הציג קודם לכן כבעלי החברות. את זהותו של אותו אדם לא חשף, וכשנשאל אודותיו שמר על זכות השתיקה.

25. מכאן **לעדות הנאשם בבית המשפט**. זו אופיינה בתנודה דומה בין שתי הגרסאות האמורות, תוך שהנאשם התקשה להתחייב לאחת מהן, והציג בצורה לא אחידה, רוויית פערים בהשוואה לגרסאותיו בשלב החקירה, ומאופיינת בקושי בולט להתמודד עם נקודות בעייתיות בדבריו.

26. בחקירתו הראשית, בפתח דבריו, חזר הנאשם על טענתו כי בזמן אמת לא ידע שדובר בחשבוניות כוזבות, וכי העסקאות שביצע היו עסקאות אמת בהן רכש סולר כדי למכור ללקוחות. הרכישות, כך טען, בוצעו באמצעות העברת הסולר ממשאית למשאית (בלשון "גב אל גב"), באספקת הסולר למגרש של החברה בעטרות או באמצעות משיכת הדלק מבז"ן (פ/77).

27. בהמשך הציג הנאשם את "גרסת המוכר האחד". הוא התייחס למזכרים ת/26 ות/27 בהם תיעד החוקר נוריאל את דברי הנאשם, לפיהם דובר במוכר אחד. בעדותו לא התכחש לתוכן המזכרים, ואף אישר אותו כאשר הוסיף וטען שנמנע מלמסור לחוקר את זהות "המוכר האחד" משום שהבין בדיעבד "שמדובר בעבריינים". הפעם מסר שם פרטי של אותו מוכר יחיד ("אני יודע שקראו לו מאיר") וטען כי העובדה "שהוא נתן לי שלוש חברות" לא גרמה לנאשם להבין בזמן אמת "שמדובר באדם זיפן".

28. בניסיון לנמק מדוע לא הבין את הבעייתיות שבהתנהלות זו, טען הנאשם כי בעבר הוא נחקר על רכישת דלקים שביצע מאדם בשם קרנש, אשר מכר את הדלקים באמצעות מספר חברות שונות. במהלך החקירה אודות קרנש, כך טען, "לא אמרו לי שאסור לעשות את זה ואני לא יודע שאסור, שאדם צריך להוכיח עצמו



שהוא קשור לחברה המסוימת..." (78/פ).

טענה זו לא הותירה רושם אמין. בשלב מתקדם של חקירתו אישר הנאשם שידע כי קרנש הועמד לדין ונשפט למאסר, וכי חקירתו בנוגע לעבודה עם קרנש הייתה לפני המעשים מושא הליך זה (פ/101 ש' 1, פ/103 ש' 16). כפי שנראה בהמשך, ההגנה אף טענה כי הנאשם נאלץ לשלם סכום של כחצי מיליון ₪ לרשויות המס בעקבות פעולותיו של קרנש. כל אלה לא מאפשרים לקבל את טענת הנאשם כי למד מאותה חקירה, שהובילה להעמדתו של קרנש לדין, על תקינות הפעילות מושא האישום. יצוין גם כי ההגנה לא הציגה כל ראיה שתתמוך בטענה לפיה החקירה בעניין קרנש כללה תכנים שיכלו להביא את הנאשם לסבור שמדובר בפעילות תקינה.

29. בהמשך, נשאל הנאשם שוב מדוע לא רצה לחשוף את שמו של "המוכר היחיד" בחקירה, והשיב כי ביקש להיוועץ בעורך-דין וכן כי שימש כמטרה "לזיזים שלהם והם עושים רווח גדול על הגב שלי", וכי חשש למשפחתו, לילדיו ולציוד של החברה "האנשים האלה מסתבר שהם יודעים עלי הכל". הוא לא באר מיהם אותם "אנשים" או כיצד "הסתבר" לו האמור. עוד הוסיף כי "אז לא הצלחתי לאתר את הבן אדם הזה עד היום אני לא מצליח לאתר" (פ/79). גם טענת ההיוועצות הותירה רושם של תירוץ דחוק להימנעות מחשיפת שם המוכר, כשלעניין זה יצוין שהנאשם יודע בדבר זכותו להיוועץ בעורך דין כבר בפתח החקירה הראשונה ת/1, וכי חקירותיו נערכו בפערי-זמן משמעותיים כך שהייתה לו שהות להיוועץ ואז לחשוף את שם המוכר.

30. דברי הנאשם בעדותו הציגו אפוא "פיתוח" של "גרסת המוכר האחד" שהציג בחקירתו. הפעם טען כי סבר שהמוכר האחד מחזיק בשלושת העוסקים המופיעים על החשבוניות. גם טענה זו לא יכולה להתקבל, וזאת משהנאשם טען במקביל כי בדק את מסמכיהם של העוסקים. הוא לא הסביר כיצד התיישבה בדיקה זו, של שלושה עוסקים מורשים שונים, עם סברתו האמורה. היא אף סותרת את גרסתו המקבילה, בה טען כי שוחח עם שלושת בעלי החברות (או העוסקים המורשים) מהן רכש את הדלקים.

31. זאת ועוד, במקביל ל"גרסת המוכר האחד" המשיך הנאשם והציג בחקירתו הראשית אמירות ברוח גרסתו הנגדית, "גרסת שלושת המוכרים": כך טען כי קיבל תעודת זהות של "סרגיי" מל.ס., כי לצורך הרכישות שוחח עם "אפרים שקשור לעודה בדיע" וכי "זה לא העלה לי חשד אני מדווח במכוון וקונה משאיות של מאות אלפי שקלים שאני יודע שהכל כשר..." (פ/79 ש' 4-1). ברי כי אמירות אלה אינן יכולות להתיישב עם "גרסת המוכר האחד" כולל "פיתוחה" לגרסה לפיה אדם בשם מאיר עמו נפגש הנאשם הוא המוכר האחד. אזכיר גם שבחקירתו טען ש"יגאל" הוא הבעלים של "ג.ג." - נתון נוסף שאינו מתיישב עם הגרסה הנוגעת ל"מאיר", והוסיף וטען שם כי לא התעניין האם העסקה "כשרה" והתמקד רק בכיסוי החשבוני ובסחורה המתקבלת, גם זאת בניגוד להצהרותיו בעדות.

32. עוד בחקירתו הראשית חזר הנאשם וטען שפעל בתום לב. בכלל זה טען שנשמך על כך שהגיש דוחות לרשות המיסים בצורה מקוונת, וכי סבר שעם הגשתם תתגלה כל בעיה שיש בדוחות. זאת, כך לדבריו, משום שבעבר קיבל הערות טלפוניות על טעויות במספרי חשבוניות שהוא-עצמו הוציא או בסכומיהן (פ/76, פ/79). כן טען שהגיש לרשויות שתי בקשות להחזר מס על בסיס החשבוניות מושא האישום, וכי נמסר לו שהראשונה התעכבה בשל בדיקה (פ/76 ש' 19) והוא סבר שהמשמעות של אותה "בדיקה" היא כי כל החומר הומצא לרשויות המס שבוחנות אותו, וזאת משום שכך התבקש בעבר כשביקש החזר מס (שם). לבסוף הדגיש כי למרות ששוק הדלק "מאוד מלחיץ ולא סימפטי", הוא עצמו נמנע מליטול סיכונים ומלקבל חשבוניות כוזבות (פ/78). במסגרת זו טען שבמקרה אחד או שניים שאינם נוגעים לכתב האישום, כאשר ספק אחר נמנע מלתת לו חשבוניות, הוא שילם בעצמו את סכום המס (פ/77 ש' 29-32). טענות אלה של הנאשם תדונה בנפרד, בהמשך הכרעת הדין.



33. מכאן לחקירתו הנגדית של הנאשם, בה הודגשו קשייו לתמוך באילו מגרסאותיו, ליישבן זו עם זו או להסביר את הנסיבות הלא-שגרתיות של רכישת הסולר מ"שלושת המוכרים" או מן "המוכר האחד", להן טען.

34. הנאשם התייחס לרכישות משלושת העוסקים. בנוגע לרכישות מעודה בדיע טען כי נהג לעמוד בקשר עם המוכר במירס. אז נשאל עם מי היה משוחח. בתשובה עירב את שתי הגרסאות וטען שדיבר הן עם "אפרים" והן עם "מאיר" (פ/82 ש' 2). תשובה זו תמוהה במיוחד, היות שבהמשך עדותו חזר הנאשם על אמירתו משלב החקירה לפיה "אפרים" מסר לו ששמו עודה בדיע (פ/88 ש' 7), היינו כי מדובר בבעל העסק דבר שאינו מתיישב עם הצגתו של "מאיר" כמוכר אחד שהפעיל שלושה עסקים כולל את עודה בדיע. עוד הוצג בפני הנאשם כי מנהל החשבונות שלו, אשרף, העיד שבזמן אמת לא ניתן היה ליצור קשר עם עודה בדיע וזאת בניגוד לאמירת הנאשם אודות קשר שוטף עם המוכר באמצעות המירס. הנאשם הציג הסבר לא משכנע, לפיו קשיי התקשורת היו אחרי שמנהל החשבונות ביקש את הכרטסת של עודה בדיע ולא לצורך הזמנות ואספקת הדלק (פ/80). בהקשר זה יצוין כי לפי החשבונות והשיקים, הנאשם ביצע עסקאות עם עודה בדיע לאורך תקופה ממושכת, דבר המוסיף ומקשה על הסברו זה של הנאשם.

35. הנאשם התייחס גם לרכישות מ.י.ג., כשהוא מתייחס ל"גאל" (ולא "מאיר") בתור המוכר עמו שוחח ואשר שלח לו את החשבונות. כשנשאל כיצד שילם עבור הסולר שרכש מ"גאל" השיב ששילם גם לנהגים וגם לשליחים. כשהוצג לו שבחקירתו אמר ששילם לשליחים שהיו עם קסדות על הראש, סטה מאמרה זו והשיב כי חלקם הוריד את הקסדות וכי פניהם לא היו מכוסות. בדרך זו, כך מסר, שילם מאות אלפי שקלים במזומן (פ/82, פ/84 ש' 8-11).

36. בהתייחסו לעסקאות עם ל.ס., ניסה הנאשם להתכחש לאמירתו בחקירה לפיה הפסיק לעבוד עם ל.ס. משום שדרך ההתנהלות לא מצאה חן בעיניו ומשום שביקש להפסיק לרכוש סולר במזומנים. כשנשאל בנושא השיב, תחילה, שהפסיק את העבודה עם ל.ס. משום ש"ניסיתי להתקשר אליו והוא לא ענה, או יכול להיות שמצאתי ספקים אחרים יותר טובים לא זוכר מה היה אז". כשהוצגה לו האמירה מחקירתו הנזכרת בראשית פסקה זו התכחש לחלק הנוגע להפסקת רכישה במזומנים וטען שכך רכש סולר מכל הספקים. עוד השיב כי הפסיק את העבודה עם ל.ס. בשל עיכובים באספקת הסולר ו"יכול להיות מעוד אלף ואחת סיבות שאני לא רוצה להמשיך" (פ/85). הנאשם אף טען כי האיש ממנו רכש אמר לו ששמו סרגיי (פ/85 ש' 21) וכי עתה הוא מבין שדובר בהתחזות (פ/93 ש' 19-22) - שוב, בניגוד לגרסת "המוכר האחד" ששמו מאיר. בהמשך החקירה הוצג לנאשם שעל קבלות של ל.ס. ועל קבלות של עודה בדיע, שהוא עצמו הציג לחוקרים, רשום שהופקו בידי אותו אדם (בשם "אפרים וונדה"). הנאשם טען שלא שם לב לכך (פ/90 - זאת בהמשך לכך שלא שם לב למספרי הטלפון הזיהים על חשבונות י.ג. ול.ס., כאמור בחקירתו שנסקרה לעיל).

37. לצד אמירות אלה, שכלל נגעו יותר ל"גרסת שלושת המוכרים", עומת הנאשם בחקירה הנגדית עם "גרסת המוכר האחד" שהציג בשלב החקירה, ואשר תועדה במזכרים ת/26 ו-ת/27. תחילה השיב בצורה לא מתחייבת לפיה "אמרתי שהבן אדם יכול להיות שהוא מתייחס לאותן חברות וגם היה שולח שליחים וגם זה... בדיעבד הבנתי שמדובר בעבריינים כנראה כבדים שיכולים לפגוע בי..." וכי מאותה סיבה שמר על זכות השתיקה. נוכח תשובה זו נשאל במפורש על ידי, האם אמר לחוקר שדובר במוכר אחד, והפעם השיב בחיוב ואף חזר על האמירה (פ/95).

38. אלא שגם בעמדה זו לא דבק הנאשם, ובהמשך החקירה כאשר נשאל למי מסר את התשלומים במזומן תמורת הסולר שרכש, חזר לערב בין שתי הגרסאות: הוא טען כי "שילמתי לכל מי שנשלח לי, או לנהג או לשליח או למאיר זה שאני דיברתי אני שילמתי. דיברו איתי הרבה אנשים לא רק אחד, כל השמות אפרים



דיבר איתי ויגאל שנמצא ב.ג. דיבר איתי, גם איתם דיברתי, לא דיברתי רק עם אדם אחד... (פ/98 ש' 5-7). המדובר בתשובה לפיה הנאשם שוחח עם מספר מוכרים, אך אשר מערבת בין שמותיהם של "שלושת המוכרים" גם את שמו של "מאיר" - הוא המוכר היחיד לפי הגרסה הרלבנטית.

39. לצד העירוב הבלתי-משכנע בין הגרסאות השונות לעניין זהות וכמות המוכרים, עלו בחקירתו הנגדית של הנאשם קשיים נוספים. כך, ראשית, בשאלה מדוע ביצע את הרכישות מן העוסקים מושא האישום, בסכומים של מאות אלפי שקלים (וסכומים מצטברים של מספר מיליוני שקלים), במזומן. בחקירותיו הסביר זאת הנאשם בכך שחשבונו בבנק הוגבל. בעדותו, חלו תפניות בגרסתו לעניין זה.

תחילה, הוצג לו שבחקירה טען שרשם לעודה בדיע שיקים בגין "הפרשים". כשנשאל בנושא, ונוכח הקושי להסביר כיצד הוציא שיקים מחשבון שהוגבל, שינה את גרסתו וטען כי "בתקופה ההיא הסתיימה ההגבלה ואז הוגבלתי שוב". הוא הדגיש כי התקופה בה הושהתה הגבלת החשבון והוא יכול היה להוציא שיקים הייתה "קצרה מאוד" (פ/84 ש' 31 - פ/85 ש' 1).

אלא, שאז הוצג לנאשם כי השיקים שהו-עצמו מסר לחוקרים ושנרשמו לפקודת עודה בדיע נושאים את התאריכים מרץ 2014 עד אוגוסט 2014 - כלומר, שחשבונו אפשר הוצאת שיקים לאורך תקופה משמעותית של כשישה חודשים ולא לתקופה "קצרה מאוד". כשהתבקש להסביר את הפער בין נתון זה לבין טענתו הקודמת, השיב הנאשם תחילה תשובה שלא ממין העניין (פ/86 ש' 19). כשהשאלה חזרה על עצמה פיתח שוב את גרסתו, וטען שהתקופה במהלכה הוסרה הגבלת החשבון הייתה של חמישה או שישה חודשים אך לא יותר משנה (שם, ש' 21).

לעניין זה אזכיר כי כל תקופת האישום היא של עשרה חודשים, במועדים אוקטובר 2013-יולי 2014, וכי מתארכי השיקים הנזכרים לעיל בשילוב תשובותיו של הנאשם עולה כי לפחות מאז מרץ 2014 החשבון לא הוגבל. הדבר מקשה לקבל את הסברי הנאשם, כי הגבלת החשבון הייתה הסיבה לתשלומים במזומן לספקים הנזכרים בכתב האישום.

40. עוד בעניין התשלומים, עומת הנאשם עם קבלה של ספק נוסף של הנאשמים בשם "נובר", לפיה התשלום לספק זה בוצע אף הוא בשיק מיום 14.4.14 (מוצג 128 לת/5). כשנשאל כיצד מתיישרים התשלומים שביצע "נובר" ולעודה בדיע בשיקים עם טענתו בדבר הגבלת החשבון ואי-יכולת להוציא שיקים, שינה הנאשם שוב את גרסתו והשיב כי השתמש במזומן משום שהבנק נהג להחזיר שיקים שלו, כי גם לנובר חזר השיק ו"גם לנובר פחדתי לשלם בשיקים" (פ/89 ש' 24-29).

41. בהמשך נשאל הנאשם שוב מדוע שילם תשלומים של מאות אלפי שקלים במזומן, ושוב שינה את גרסתו. הפעם תלה את התשלום במזומן במגבלות העברה בנקאית: "יש לי הגבלה מהבנק לעשות העברות בנקאיות מ-8 עד 12 וזה מוגבל במליון ₪ ואחרי זה צריך אישור מהבנק שאינו זמין 24 שעות... ההגבלה היא עד מליון שח בחודש...". היינו, לפי גרסה זו הנאשם יכול היה להעביר כספים בהעברות בנקאיות, אך בשל מגבלת סכום של עד מליון ₪ בחודש בחר לשלם בעסקאות מושא האישום במזומן.

גם גרסה זו לא הייתה משכנעת. כשנשאל למי כן שילם באמצעות העברות בנקאיות לא זכר להשיב (פ/91), אישר כי בעסקאות מושא האישום לא שילם בהעברה בנקאית, והתקשה להסביר מדוע (הוא השיב "שמרתי על המליון בשביל עסקאות מזדמנות" ולתשלומי מע"מ - פ/92 ש' 1-2). בחקירה החוזרת טען כי מגבלת ההעברות נבעה מכך שחשבונו הוגבל, וכאשר לא הוגבל לא הייתה בעיה לבצע העברות בנקאיות (פ/101). מכאן, שמגבלת ההעברות אינה נוגעת לתקופה מאז מרץ 2014, כן אישר הנאשם בתשובות שהובאו לעיל, הוסרה



הגבלת החשבון. כאמור לעיל, הדבר מקשה לקבל את הסברי הנאשם לסיבת התשלומים הניכרים במזומן.

בהקשר זה אציין שאני ער לטענת ההגנה כי הנאשם נהג לשלם במזומן לספקים שונים לרבות אלה שאינם בכתב האישום (לרבות בהיסמך על דברי מנהל החשבונות נתשה בנושא - עמ' 18 לסיכומיה). אין בכך לסייע לנאשם, וזאת הן נוכח קשייו להסביר את התשלום במזומן דווקא בגין החשבוניות הנדונות כאן, ומשתלום זה אינו ניצב לבדו אלא מתווסף לכלל האינדיקציות הסובבות את החשבוניות האמורות ומוכיחות את טיבן הפסול.

42. קושי נוסף בגרסת הנאשם נגע לטענתו, לפיה סבר בזמן אמת שהעדר התראה מרשות המיסים אודות החשבוניות שביקש לנכות משמעה כי אין מדובר בחשבוניות כוזבות.

טענה זו לא הותירה רושם אמין. כשנשאל האם הרשות יכולה לדעת ממי רכש בפועל את הסולר השיב בביטחון מלא כי היא יכולה (פ/82 ש' 32). אלא, שכאשר נדרש להסביר את אמונתו זו, בלט חוסר יכולתו לעשות כן:

תחילה, השיב תשובה ממושכת ושלא ממין העניין, לפיה כאשר נכנס למערכת רשות המיסים לבדוק את העוסקים טרם הרכישות לא ניתן היה לראות באיזה תחום הם עוסקים.

כשהשאלה חזרה על עצמה, השיב "אני גם לא יכול לדעת..." ונקטע בידי בא-כוחו.

השאלה חזרה על עצמה בשלישית, וכך גם התשובה שלא לגוף השאלה "אני אמרתי שכן, אני בודק אם העסק הזה קיים ומדווח במקוון".

הנאשם נשאל בנושא בפעם הרביעית והשיב "זו השאלה שלי כשייחסנו את הקניה מחברה כזו או אחרת, גם אני לא יכול לדעת את העניין הזה ברגע שאדם מציג את עצמו שהוא הבעלים של החברה ואני מוסר את זה לרשות המיסים" (פ/83). ההדגשה הוספה.

43. התנהלות זו המחישה את קשיי הנאשם לבסס את טיעונו כי בזמן אמת הסתמך על העדר התראה מרשות המיסים כהוכחה לתקינות החשבוניות. אציין שבאותו הקשר הוצג בפניו כי בקשות ההחזר שהגיש לרשויות על סמך החשבוניות מושא האישום כלל לא טופלו: האחת בשל חוסר במסמכים והשנייה משלא צורפו אליה החשבוניות. הנאשם השיב כי לא קיבל מידע כזה ואינו מבין בנושא, שטופל בידי מנהל החשבונות ורואה החשבון שלו (פ/95-97).

תשובה זו מוסיפה ומדגישה את הקושי שבגרסת הנאשם: מחד, כשדובר במידע אודות העדר טיפול הרשויות בבקשותיו לקזז חשבוניות, שאינו מתיישב עם תזת ההגנה, הרחיק עצמו הנאשם מידיעה והבנה של מידע שכזה ובכלל מן הטיפול בחשבוניות מול הרשויות. מאידך, טענתו כי סבר שהחשבוניות תקינות נשענת על כך שלא קיבל מידע (התראות) מאותן רשויות ובהקשר לאותן חשבוניות. כל זאת, כשמטעמו פעלו אנשי מקצוע כולל רואה חשבון שחזקה עליהם כי ידעו שעצם הגשת החשבונית לקיזוז אין משמעה אישור לתקינותה.

44. קושי נוסף עלה לנאשם בחקירה הנגדית כשהתבקש להסביר מדוע אחיו עלאה, שעבד בחברה, לא הכיר כלל את העוסקים מושא האישום (כך בהודעתו של האח, ת/18, שתדון בהמשך), ולא ביצע העמסת דלקים "גב אל גב", שהיא השיטה שלטענת הנאשם שימשה בין היתר לקבלת הדלקים בעסקאות מושא האישום. בתגובה, הציג הנאשם תשובות חלקיות.

תחילה טען שאחיו שימש כנהג והכיר רק את הספק "נובר" ולא את הספקים מושא האישום וזאת משום ש"נובר חוץ מהקניות היינו עושים לו הובלות".

בהמשך, הוצג לו שאחיו מסר ששימש כאחראי על הנהגים בחברה וזאת לאורך כל התקופה הרלבנטית



לעסקאות מושא האישום (בשנים 2013-2014), וכי האח הכחיש שהעמים סולר בשיטת "גב אל גב", שהיא השיטה שלטענת הנאשם נהגה בין היתר ברכישות מול העוסקים מושא האישום. בתגובה, טען הנאשם כי ביצע בעצמו, באמצעות המכלית בה נהג, את קבלת הסולר מהספקים מושא האישום "אני גם נוהג".

קשייו להסביר מדוע נדרש בעצמו למלאכה זו היו בולטים. הוא אישר כי הנהגים אחראים על הובלת הדלקים בעוד שהוא התמקד בעריכת עסקאות עם הספקים. כשנשאל מדוע אפוא, דווקא בעניינם של שלושת הספקים מושא האישום, ביצע בעצמו את העמסת הדלק השיב כי אין המדובר במקרה חריג. עם העמקת החקירה בנושא ניסה תחילה להתחמק "גם המשאית שלי הייתה מעמיסה מבתי זיקוק" (בעוד שהשאלה נגעה להעברת דלקים ממשאית אחרת ולא מבתי הזיקוק), ובהמשך טען שהנהגים טיפלו בהעמסת דלקים מבתי הזיקוק בעוד שהוא, בהעדר אישור להיכנס למסופי הדלק, טיפל בהעמסות "גב אל גב" (פ/94).

בחקירה החוזרת, בהקשר אחר, טען הנאשם כי קיבל דלקים "גב אל גב" גם מספקים נוספים מהם רכש דלק, וכשעומת עם הקושי לפיו אחיו מסר שהנהגים לא ביצעו העמסות כאלה טען הנאשם כי ביצע גם אותן באופן אישי (פ/102). כל אלה הותירו רושם של ניסיון לא מוצלח של הנאשם להסביר את הפערים בין גרסת אחיו, האחראי על הנהגים בחברתו, לבין גרסתו שלו.

45. בסופה של העדות ועל רקע הצהרותיו בחקירה הראשית כי הקפיד בעסקיו להימנע מנטילת סיכונים, ביקשתי מהנאשם להסביר כיצד בחר לרכוש דלקים בהיקפים בסכומים של עשרות מיליונים בנסיבות להן טען: מאנשים שלא הכיר, שמזדהים בשמם הפרטי ושיתכן כי קשורים לעבריינות. תשובת הנאשם לא הייתה משכנעת. ראשית טען שדובר בענף מסוכן ו"אנחנו תמיד חוששים גם כשאנחנו עושים עסקה עם חברת דלק גדולה, דלק או פז". השוני בין עסקה עם חברה מוכרת לבין הנסיבות להן טען הנאשם ברור. שנית, חזר הנאשם על הטענה לפיה לא ראה קושי בכך ש"מאיר" מפעיל שלוש חברות וזאת על רקע ניסיונו ברכישת דלקים מקרנש. גם הקושי בטענה זו נדון לעיל. בכך הסתכמו הסבריו (פ/103).

46. לסיכום הדיון בדברי הנאשם, הוא לא הצליח להציג, בחקירותיו ובבית המשפט, גרסה אחידה או משכנעת. תנועותיו בין הגרסאות השונות, סימני השאלה הרבים שנלוו לכל אחת מהן, והתרשמותי מן האופן המהוסס בו הוצגו הדברים לא הותירו רושם אמין ואינם מאפשרים לקבל את טענתו לפיהן סבר שהחשבוניות הוצאו בידי העוסקים ששמותיהם מתנוססים עליהן, ולו ברמה המעוררת ספק סביר או סותרת את חזקת המודעות שנדונה בראשית הכרעת הדין. התרשמותי מגרסאותיו היא של ניסיון לא משכנע לכסות על הבנה מלאה אודות טיבן הכוזב של החשבוניות. עוד איני יכול לאמץ את טענתו כי גיבש, בזמן אמת ובהעדר השגות מרשיות המס, אמונה לפיה החשבוניות תקינות.

ראיות נוספות הנוגעות ליריעת המחלוקת

47. **הודעת אחיו של הנאשם, עלא אלדין**, הוגשה בהסכמה (ת/18). האח מסר כי בשנת 2010 רכש את החברה, וכי הוא עובד בה "מול הלקוחות, ואני גם מעמיס ומוביל ומחלק את הדלק ואחראי על הנהגים" בעוד שהנאשם מנהל את החברה ובכלל זה "אחראי על הספקים ועל הכספים ולשלם לספקים".

אמירתו של עלא, לפיה "בשנתיים האחרונות לא העמסתי 'גב אל גב'" מקשה על גרסת הנאשם מן הסיבות שהובאו לעיל. יצוין כי עלא התייחס גם לתקופה שקדמה לאותן שנתיים, וגם התייחסותו זו נגעה לקבלת דלק ממסופים (הוא מסר שבהעדר אישור כניסה נשלחה משאית להוציא את הדלק מהמסוף "החוצה" למשאית שלו, או שנהג בעל אישור היה נכנס עם המשאית שלו למסוף ומעמיסה - ש' 94-96 להודעה). הדבר מדגיש את חריגות הרכישות להן טען הנאשם, "גב אל גב" שלא בהקשר למסוף דלק ובהיקפים כספיים ניכרים.



48. עוד הוצגה **הודעה של חלפן בשם משה נפתלי** שפרע שיקים אשר הוצאו בידי החברה לפקודת עודה בדיע וספק נוסף (ת/24). חשיבותה ליריעת המחלוקת בתאריכים המתנוססים על השיקים שצורפו לה: השיק המאוחר נרשם לתאריך 22.8.14, והמוקדם (בכל הנוגע לתקופה מושא האישום) לתאריך 28.2.14. יצוין כי הוצגו גם שיקים שנרשמו למועדים 25.3.13, 8.2.13, 6.2.13, 17.1.13, 17.12.12 ו-15.12.12.

נתונים אלה מוסיפים ומקשים על טענת הנאשם כי השתמש במזומן בעסקות הנדונות בשל הגבלת חשבונו שלא אפשרה הוצאת שיקים. הם מרחיבים במידת מה את התקופה בה הוציא שיקים בהשוואה להיקף שנדון בעדותו כמפורט לעיל, ומראים שגם בפברואר 2014 הוציא שיק - ומכאן, שיכול היה להוציא שיקים לאורך למעלה ממחצית התקופה מושא האישום. עוד הם מראים שגם בשנים 2012-2013 הוציא שיקים.

ראו גם המסמך "תשלומים במזומן לפי כרטסת ספקים", ת/29, הממחיש את היקף הסכומים ששולמו במזומן בעסקאות מושא האישום וכן לספק נוסף, ואשר עולים כדי עשרות מיליוני שקלים. המסמך נערך בידי החוקר נוראל, שהעיד כי למעט רישום זה אין כל אסמכתא לביצוע התשלומים (פ/14), כי הנאשם התבקש להביא קבלות והציג קבלות ספורות הנוגעות לעודה בדיע ולל.ס., ושאינן מכסות את מלוא התשלומים (פ/15). הקבלות צורפו כחלק מת/5.

49. **רואה החשבון אחתילאת** שטיפל בחברה העיד פעמיים. הוא העיד כי התרה בנאשם כי אסור לבצע תשלומים במזומן בסכום שמעל 20 אלף ₪ (פ/34). עוד סיפר ששמע כי במהלך 2013 החשבון הוגבל והחברה עברה לשלם במזומן ובהעברות בנקאיות (שם). אמירות נוספות מעדותו תובאנה בהמשך.

50. עוד העיד **מנהל החשבונות אשרף נתשה** (להלן: "נתשה"). יש לציין כי דבריו הותירו רושם מעורב, שכן ניכר היה כי הוא אינו מעוניין להזיק לנאשם דבר שניתן להבינו בין היתר על רקע העובדה שמדובר בעובד של החברה הכפוף לנאשם, מאז 2010 ואילך ואף במהלך עדותו (פ/38). לדוגמאות לביטוייה של נטייתו זו ראו התייחסותו להעדר פירוט בתעודות המשלוח של העוסקים מושא האישום ולתדירות קבלתן מהנאשם (פ/42-41). למרות זאת, בעדותו אמירות רלבנטיות:

נתשה מסר, בהתאמה לעדות הנאשם ורו"ח אחתילאת, כי ערך בדיקה של מספר העוסק המורשה לצד אישור ניכוי מס במקור לכל עוסק עמו בוצעו עסקאות. עוד מסר כי את החשבוניות של י.ג. ול.ס. קיבל ביד מהנאשם, ואת החשבוניות של עודה בדיע קיבל חלקן ביד מהנאשם וחלקן בפקס. בנתון האחרון אין לפעול לחובת הנאשם, משנתשה טען שחשבוניות ספקים היו מגיעות בדרכים אלה לצד משלוח בדואר (פ/38).

נתשה סיפר גם כי נהג לנהל מעקב של תעודות המשלוח לרכישות הדלק, וכי בעניינו של עודה בדיע ראה רק שתיים או שלוש תעודות משלוח. גם הפעם אין בכך לפעול לחובת הנאשם, היות שנתשה טען כי תעודות של ספקים נמסרות רק כשהדלק המסופק מועבר ממשאית למשאית ולא כשהספק מפנה את החברה למשך את הדלק מבז"ן (פ/39).

מנגד, נתשה מסר גם פרטים שאינם נוחים לנאשם. בחקירה הנגדית מסר כי אמר לנאשם שתעודות המשלוח שקיבל חסרות שכן אין עליהן חתימה ומספר המשאית המובילה (פ/52). עוד עלתה מדבריו התנהלות לא שגרתית מול העוסקים מושא האישום. נתשה סיפר כי במקרים של תעודות שאינן מתאימות נהג לטלפן לספק. עם זאת סיפר ש"יש אנשים שלא הצלחתי לדבר איתם במספר הטלפון המופיע בחשבונית" וכי מסר על כך לנאשם ש"אמר לי שגם הוא מתקשר ולא עונים". אמירה אחרונה זו מקימה קושי בטענת הנאשם בחקירתו, בה גרס כי לא שם לב לכך שאותו מספר טלפון מופיע על חשבוניות י.ג. ול.ס.

נתשה הוסיף וסיפר כי לא ביצע התאמה חשבונית בעסקאות של ל.ס. וי.ג. שכן לא הצליח לשוחח עם ספקים



אלה וכי לגבי עודה בדיע, עמו מעולם לא שוחח, קיבל בפקס חלק מן הקבלות בגין תשלומים של הנאשם, אך לא את כל הקבלות ולכן ביקש אותן מהנאשם (פ/40-39). בדומה ציין כי נהג לקבל כרסוס הנהלת חשבונות מן הספקים, אך לא קיבל את כרסוס הנהלת החשבונות של עודה בדיע וגם לא את זו של ל.ס., ופנה לנאשם בבקשה שיביא (פ/41). נתשה הבהיר כי בהעדר הכרסוס נאלץ להסתמך על הקבלות החלקיות ועל דברי הנאשם בתיעוד כמה שולם, ולא הייתה לו אפשרות לבצע התאמה בין התשלומים לבין הסחורות שסופקו (פ/42).

העדרם של התאמה חשבונאית ועיגון הולם במסמכים בזמן אמת, וזאת בנוגע לעסקאות בשווי כולל של עשרות מיליוני שקלים, מדבר בעד עצמו ומתווסף לראיות הפועלות לחובת הנאשם וכנגד טענתו לעסקאות "כשרות".

51. נתשה אף מסר, בדומה לנאשם, כי חשבון החברה הוגבל והיא עברה לשלם במזומנים ובהעברות בנקאיות. ועם זאת, הוא סיפר כי ההגבלה הייתה עד לסוף 2012 (פ/40) ומסר על משיכות מזומנים ניכרות של הנאשם במהלך 2013 לצורך תשלום לספקים (פ/43 ופ/44). עוד מסר כי נוכח התשלומים במזומן הסתמך הוא ברישומי הנהלת החשבונות על נתונים שמסר לו הנאשם בעל פה אודות סכומי המשיכה וייעודם (פ/43). כשהוצג לנתשה שבחקירתו מסר כי לא שאל את הנאשם למה נועדה כל משיכה אלא רק "בכללי" וזאת משום שגם הנאשם לא ידע ושילם לשליחים שלא הכיר, השיב נתשה בחיוב, ומיד סיג עצמו וטען שכן שאל בנוגע לתשלומים לספקים ספציפיים ואף ביקש קבלות הגם ש"לא שאלתי לכל ספק כמה שילמת בדיוק. שואל אותו בכללי" (שם). עוד מסר שלא הייתה התאמה בין גובה המשיכות לבין תשלומים ספציפיים והנאשם משך סכומים "באופן כללי" (פ/44-43). גם התנהלות זו מצטרפת לאינדיקציות אודות אופיין החסר של העסקאות מושא האישום.

52. הוצגו גם **ראיות בדבר היות החשבונות כוזבות**. היות שהדבר אינו במוקד המחלוקת, אסקור אותן בתמצית ותוך התמקדות בראיות המרכזיות בלבד:

לגבי הרכישות מ.ל.ס., לפי ת/17 שהוגש בהסכמה סרגיי לבוב, ששמו מתנוסס על תעודת העוסק המורשה הרלבנטית, שהה במאסר עד ליום 17.7.14. גם הודעותיו של לבוב, ת/21 ות/22, הוגשו בהסכמה והוא מסר בהן כי שהה במאסר בשנים 2011-2014 וכי אנשים בשם יוסי, שמואל וגילי שכנעו אותו להירשם כעוסק מורשה בתחום השיפוצים תמורת תשלום, כי גילי נעלם וגם עם יוסי ושמואל (לגבי מסר שהתגורר עמו ועם אדם בשם אפי וונדה - שהוא השם המתנוסס על חלק מהמסמכים שהונפקו בשם העוסקים כמפורט לעיל) איבד קשר. לבוב מסר שאינו מכיר את החברה, את הנאשם או את החשבונות מושא האישום וכי לא עסק מעולם בתחום הדלק. יועץ מס בשם אוהיון נסאל מסר שאדם הדומה ללבוב הגיע למשרדו להירשם כעוסק במע"מ, נרשם ומאז נעלם (ת/23. ראו גם ת/10).

לגבי הרכישות מ.י.ג., מספר העוסק המורשה המתנוסס על החשבונות הוא מספר הזהות של אדם בשם משה חננאל, שהודעתו ת/19 הוגשה בהסכמה. חננאל מסר כי הוא עובד כשמאי רכב, מוציא אך חשבונות ידניות ואינו מכיר את החברה, את הנאשם, את י.ג., את החשבונות הרלבנטיות או אנשים בשמות יגאל ואפרים. עוד מסר כי לאחר שקיבל פניה מרשויות המס הגיש תלונה, ומחקירותיו הסתבר לו שנעשה שימוש בזהותו. מידע דומה התקבל מרואה החשבון המייצג אותו (ת/6).

בדומה, הוגשה בהסכמה הודעתו של עודה עודה, בנו של עודה בדיע ומנהל העסק הרלבנטי, ת/20. בדיע מסר כי אין לו קשר לחברה או לנאשם, כי המשטרה הודיעה לו שנתפס פלסטיני עם תעודת זהות מזויפת על שמו, וכי אינו מכיר את החשבונות מושא האישום למעט מספר העוסק המורשה שלו המופיע עליהן. גם רואה החשבון



המייצג אותו מסר דברים דומים (ת/8).

כאמור, הוצגה גם הודעת חלפן שפרע שיקים שנרשמו מטעם החברה לפקודת עודה בדיע, ובנוסף הודעת מי שפרע את השיקים - מיקי רמז בן יוסף, שסירב למסור עבור מי פרע את השיקים (ת/25). בעדות החוקר נוראל הוגש בהסכמה סיכום שערך של השיקים שהוציאה החברה ושנפרעו בידי בן יוסף ואדם נוסף, בסך כולל של 675 אלף ₪ (ת/28).

ראיות נוספות שהוצגו כללו פלטי שיחות של מספרי הטלפון המופיעים על החשבוניות ושמסר הנאשם, וניתוח של הפלטים, שהעלה שתי שיחות בין אחד ממספרי הטלפון לבין מספר הטלפון של הנאשם (שיחה נכנסת ושיחה יוצאת) וכן הודעת טקסט. לפי עדות החוקר נוראל, השיחה היוצאת בוצעה סמוך לאחר תום חקירתו הראשונה של הנאשם (פ/15). עוד הוצגו ניסיונות לאתר את בעל אחד ממספרי הטלפון, שהעלה זיהוי בידי אישה, ששיחות עמה הופיעו בפלט, של בעל המספר כאדם בשם גילי ספיר (ת/31, ת/30). החוקר נוראל טען שספיר נחקר והכחיש כל קשר, אך הודעתו לא הוגשה - (פ/17).

כל אלה מראים כי העוסקים ששם מתנוסס על החשבוניות לא ביצעו עסקאות עם החברה והנאשם.

53. לסיכום עד כה, חומר הראיות לא מאפשר לקבל את טענת ההגנה לפיה הנאשם סבר כי קיבל את החשבוניות מושא האישום מן העוסקים הרשומים עליהן או גורם מוסמך מטעמם, עמם ערך עסקאות כדין. גרסתו של הנאשם לא סיפקה בסיס אמין לטענה זו, ואיני יכול לקבלה.

מטבע הדברים, בהישמט הגרסה ובהעדר תיעוד חשבוני הולם אין לדעת מה "מסתתר" מאחורי החשבוניות הכוזבות: האם נמסרו לנאשם כחלק מעסקאות אמיתיות לרכישת דלק "מוזל" עם כיסוי חשבוני כוזב, או שמא השיגן כדי "לכסות" על מלאים שהגיעו לידי בדרכים או בעסקאות שאינן משתקפות בתוכן החשבוניות, או למטרה אחרת. הידיעה על כך נותרה ברשותו של הנאשם. לא בכדי מסרה המאשימה, המבקשת את נקודת מבטה של הרשות החוקרת, בראשית ההליך שאין ביכולתה להוכיח שלא נערכו עסקאות "כנגד" החשבוניות. אלא שאין בכך להשליך על עצם אחריותו הפלילית של הנאשם. זאת משבוסס כי העוסקים ששם מתנוסס על החשבוניות לא ביצעו עמו את העסקאות, ומששוכנעתי כי הנאשם ידע זאת כאשר קיבל לידי את החשבוניות והציג בפני רשויות המס.

54. מכאן לטענות נוספות שהציגה ההגנה.

הגשת החשבוניות לניכוי תשומות והשלכותיה על היסוד הנפשי

על הטענה

55. טענה זו הוצגה בידי הנאשם וההגנה בשתי גרסאות. תחילה, כפי שהוצגה לאורך רוב ההליך, היא עסקה בשתי בקשות להחזר מס, שהוגשו בשם החברה לרשויות המס בגין החודשים יולי 2013 (נ/1) ואוקטובר 2013 (נ/2). במהלך ההליך נטען כי בעקבות נ/1 נפתחה ברשות המיסים ביקורת של החברה, שנערכה בידי איש הביקורת רועי פתאל, והוצג כי לאחר מכן הוגשה הבקשה נ/2 שהכילה בין היתר חשבוניות של י.ג.

הטענה היא, אפוא, כי הנאשם סבר שבקשת ההחזר הראשונה נ/1 הועברה לביקורת של רשויות המס, ועל כן לא סביר שהוסיף והגיש את נ/2 עם חשבוניות י.ג. תוך ידיעה שהאחרונות כוזבות וזאת בשל הסיכון לתפיסה בשל הביקורת שערך פתאל, וכי הדבר מעיד על תום לבו.

הנאשם, בעדותו שנשמעה מטבע הדברים לאחר פרשת התביעה ולאחר שנחשף לחקירות הנגדיות של העדים



בדגש על ר"ח אחתילאת, העלה טענה ברוח זו (ראו לעיל פסקה 32 להכרעת הדין).

56. עם התקדמות פרשת ההגנה חל שינוי בקו ההגנה בסוגיה הנדונה כאן. זאת, לאחר עדותו השנייה של ר"ח אחתילאת. במסגרתה, הציג רואה החשבון לראשונה מסמכים שטען כי הוציא מן המחשב לאחר עדותו הראשונה. בהם הוגשו נ/9, "אישור דיווח מפורט ודו"ח תקופתי" שרואה החשבון טען, ולפי הכיתוב עליו, משקף את הגשת הבקשה עבור אוקטובר 2013 (כלומר נ/2). מסמך נוסף שהציג הוא אישור דומה המתייחס לתקופת דיווח נוספת של נובמבר 2013 (נ/8). נטען כי שני אלה כללו חשבוניות של י.ג., הראשון דווח ב-27.11.13 והשני ב-13.2.14. עוד תיאר רואה החשבון לראשונה כי עוד לפני הביקורת שערך פתאל החלה ביקורת נוספת מטעם רשות המיסים, בידי מבקר אחר, מר ואנונו.

בעקבות זאת, בסיכומי ההגנה הוצגה טענה ש"הרחיבה" את טענת הנאשם כפי שהוצגה בעדותו, אשר נסמכה על הביקורת של ואנונו וגרסה כי דיווח הנאשם על חשבוניות י.ג. ובהמשך של יתר העוסקים הנזכרים בכתב האישום, כמתועד במסמכים שהוצגו בעדותו השנייה של רואה החשבון, מעיד על תום לבו של הנאשם (פסקאות 28, 43 ואילך לסיכומי ההגנה).

57. יש לציין כי למוצגים נ/1 ונ/2 צורפו טבלאות של החשבוניות שקיזוזן התבקש, בעוד שלמוצגים נ/9 ונ/8 לא צורפו טבלאות כאלה. הדבר מקשה על טענות ההגנה לפיהן נ/9 ונ/8 משקפים בקשות לקזז חשבוניות של י.ג., כך בפרט היות שהמסמכים נ/2 ונ/9, ששניהם הוגשו בידי ההגנה בטענה כי הם עוסקים באותו דיווח (לתקופה אוקטובר 2013) אינם זהים: על נ/9 נרשם "תאריך הדיווח" 27.11.13, ואילו על נ/2 נרשם תאריך דיווח מאוחר בהרבה - 4.2.15 (שהוא גם "תאריך הדיווח" על נ/1). מכאן שהיכולת לקשור בין הטבלה שצורפה לנ/2 ובין הדיווח נ/9 מוגבלת. ועם זאת, היות שהמועד 4.2.15 מאוחר לחקירות הנאשם, אניח לטובת הנאשם כי טענות ההגנה בסיכומיה (למשל פס' 43) בדבר מועד הגשת הדיווחים נ/9 ונ/8 ובדבר ההקבלה בין נ/9 ונ/2 מדויקות.

קושי נוסף נוגע לטענת ההגנה כי הבקשה נ/8 כללה חשבוניות של י.ג., כפי שנראה בהמשך, עדות רואה החשבון לעניין זה אינה נקיה מקושי. ועם זאת, גם כאן אני נכון להניח לטובת הנאשם שהטענה מדויקת, אך אין בכך להעלות או להוריד ממסקנות הדין כאן.

דין בטענה

58. לא אוכל לקבל את טענת ההגנה לתום לב של הנאשם. הנימוק המרכזי למסקנתי זו נובע מן השילוב שבין שני מישורים:

ראשית, סוגיית עיתוי הגשת החשבוניות, לפני או אחרי ביקורת, אינה ניצבת לבדה והיא חלק ממכלול הראיות שהוצגו בהליך זה. מכלול, המציג בין היתר גרסה חלשה של הנאשם בניסיון לטעון כי מאחורי החשבוניות ניצבות עסקאות אמת עם העוסקים הרשומים עליהן, וזאת תוך הימנעות שלו מלמסור את פרטיהם המלאים של הגורם/גורמים מהם קיבל את החשבוניות, וגרסה-גרסאות לא אחידות ובלתי אמינות מצדו אודות נסיבות עריכת העסקאות אותן לטענתו משקפות החשבוניות ואודות הגורמים הניצבים מאחורי אותן חשבוניות. כל אלה נסקרו לעיל, ואין מאפשרות לקבל טענה לתום לב.

שנית, מישור השילוב במישור הראשון עניינו בטיב הטענה המבקשת לגזור תום לב מעצם קיומו של סיכון לתפיסה. זאת לא ניתן לקבל. עבירות אינן מבוצעות רק בתנאים של "אפס סיכון" לעברייני. לא אחת מוכן אדם לקחת סיכון לתפיסה על מנת להשיג את מטרתו, כך שעצם נטילת הסיכון אינה מעידה על תום לבו.



לעניין זה יש לזכור את היקף העבירות בהן מדובר: עסקאות בשווי של עשרות מיליוני שקלים, וסכום מס של מיליוני שקלים - המספק פיתוי ניכר לביצוע העבירות וזאת גם בתנאי סיכון. עוד יוזכר כי גם ללא "ביקורת" של רשות המיסים, עצם הגשתן לקיזוז של חשבוניות בהיקף שכזה מקים סיכון לתפיסה, דבר הממחיש את הקושי בטענת הנאשם שכן הסיכון גלום בעצם ביצוע העבירה כך שלא די בו כדי לשלול את ביצועה. לאלה אוסיף כי הנאשם, לפי עדותו, ניהל עסק שלטענתו הפיק רווח נמוך למרות ש"גילגל" סכומים גבוהים. הדבר ממחיש את עצמת הפיתוי עבורו בביצוע העבירות.

ספציפית לגבי חשבוניות י.ג. שצורפו לנ/2, הרי שלפי הטבלה שצורפה לאותה בקשה להחזר ולפי הטבלה שצורפה לכתב האישום כל אחת מן החשבוניות של י.ג. אליהן התייחסה נ/2 הייתה בסכום של 145,750 ₪ ומתוכו מע"מ בסך 26,235, והיו 18 חשבוניות כאלה. כך, גם אם הנאשם הבין, לאחר הגשת נ/1 (כך לפי הגרסה הראשונה שהוצגה לעיל) כי נפתחה בדיקה, הרי שהחלטה מצדו "לוותר" על הגשת החשבוניות לקיזוז וזאת כדי למנוע סיכון לתפיסה משמעה ויתור על ניכוי תשומות בסכום ניכר. סכום שכזה מספק מניע לניכוי החשבוניות וזאת גם בתנאים של סיכון.

59. לבסוף יוזכר כי לצד נטילת הסיכון, בוצעו מהלכים לצמצמו ולמנוע תפיסה: אין המדובר בהתנהלות רציפה של דיווח מצד הנאשמים על חשבוניות של אותו ספק לאורך תקופה, שהמשיכה למרות ביקורת שנפתחה. הביקורת לא נגעה לחשבוניות של מי מהספקים מושא האישום, ואילו הנאשם הגיש לניכוי חשבוניות של שלושה ספקים שונים, שהתחלפו זה אחר זה בצורה רציפה ובפערי זמן של חודשים ספורים, באופן המקשה על גילוי מעשיו וכך מקטין את הסיכון לתפיסה.

בנוסף, הנאשם לא הגיש את החשבוניות מתוך ידיעה שהרשויות יגלו את טיבן הכוזב, אלא מתוך אמונה לפיה קיבל ממסר החשבוניות, כך בלשונו, "כיסוי חשבונאי" (אזכיר את אמירתו מת/1 לפיה "לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי חשבונאי כדי שאוכל למכור אותו ללקוחות"). הוא האמין אפוא כי יוכל להשתמש בחשבוניות הכוזבות שקיבל ולא סבר בזמן אמת כי עצם הצגתן יוביל בהכרח לתפיסתו. בשל כל אלה, לא ניתן להקביל את פעולותיו בביצוע העבירה ל"מתאבד" כלשון ההגנה, אשר "פרוץ לבנק שהשוטרים מחכים לו בתוכו" (פס' 85 לסיכומי ההגנה).

60. מנימוקים אלה, לא ניתן לראות בעצם הגשת החשבוניות לקיזוז משום הוכחה לחפות הנאשם, וזאת גם אם ידע או סבר שרשויות המס מנהלות בדיקה בעניינו. זהו הנימוק המרכזי לדחיית הטענה.

לכך מתווספים עוד נימוקים. לעניין זה קשה להתעלם מן ההתפתחות בעמדת ההגנה בסוגיה הנדונה כאן, ומקשייהן של כל אחת מן הגרסאות:

61. בעדותו התמקד הנאשם, כאמור, בבקשה נ/1 כגורם שלטענתו הביא לפתיחת ביקורת שידיעתו עליה מוכיחה את תום לבו בעצם הגשת הבקשה נ/2. גרסה זאת הוצגה לאחר עדותו הראשונה של ר"ח אחתילא, שתדון עתה. לעיל תואר הרושם הבלתי אמין שהותירו דבריו של הנאשם בחקירה ובבית המשפט, ושאינם מאפשרים לקבל את טענותיו בנושא.

בנוסף, מהראיות עולה כי בעת שהוגשה הבקשה נ/2 (או נ/9), ביום 27.11.13, הביקורת אליה התייחסה ההגנה באותה גרסה של הטענה, ושנערכה בידי איש הביקורת מר רועי פתאל, טרם החלה:

62. רואה החשבון אחתילא אישר שטיפל בבקשות הנדונות עבור החברה. הוא העיד פעמיים. בעדותו הראשונה ציין כי החברה הגישה מספר בקשות להחזר ובהן הבקשות הנדונות כאן, טען כי החזר אחד או שניים לא התקבלו "מע"מ לא שחרר את הכסף בטענה שהם צריכים את החשבוניות שהיו בחקירות" אך



התקשה לזכור האם מדובר בבקשות נ/1 ונ/2 וכשנשאל האם ההחזר שהתבקש בנ/2 אושר בידי רשויות המס השיב "אי אפשר לדעת". עוד ציין כי לאחר בקשות אלה היו בקשות החזר נוספות ששולמו בידי רשויות המס. כשנשאל לגבי החשבונות מושא הבקשה נ/2 השיב שעליו לצרף לבקשת החזר כל חשבונית שסכומה מעל 16 אלף ₪ ושכך עשה (פ/35). עוד טען כי לגבי שני ההחזרים שלא שולמו (שוב, מבלי שידע לומר כי מדובר בנ/1 ובנ/2) נמסר לו כי "התיק עבר לביקורת ועד שלא יסיימו אותה לא מקבלים את ההחזר ואז זה עבר לחקירות" וכך דיווח לנאשם (פ/36).

בהמשך חקירתו נשאל רואה החשבון מתי קיבל את ההודעה בדבר קיומה של ביקורת, והשיב כי אינו זוכר תאריך מדויק אך דובר ב"לפני החקירות בכמה חודשים. לא זוכר תאריך ספציפי, בשנת 2014". כזכור, ההנחה היא שנ/9 הוגש ביום 27.11.13 ומכאן שגם רואה החשבון עצמו לא ידע במועד הדיווח שהחלה ביקורת וממילא שלא מסר על כך לנאשם. בהמשך נשאל בידי הסנגור האם יוכל לאשר שהודיע לנאשם שהתיק בביקורת טרם הגשת החשבונות של י.ג. במסגרת נ/2, השיב שאינו מבין את השאלה, ואז ויתרה ההגנה על השאלה (פ/36).

רואה החשבון לא טען, אפוא, בשלב זה כי ידע על ביקורת או הודיע על ביקורת לנאשם טרם הגשת חשבונות י.ג. במסגרת נ/2 או נ/9. בנוסף, הראיות שיוצגו עתה מראות שכלל לא נפתחה ביקורת עקב הבקשה נ/1 או בשנת 2013 טרם הגשת נ/2.

63. מעדויות אנשי רשות המיסים עלה כי הביקורת שערך איש מחלקת הביקורת במע"מ ירושלים, רועי פתאל, לא החלה ב-2013. פתאל סיפר כי הביקורת החלה עקב מידע שהתקבל בדצמבר 2013 וטופל רק בינואר 2014, וכי רק אז התקבלו הספרים מרו"ח אחתילא (פ/58, פ/66). אזכיר שנ/2 מתייחס לאוקטובר 2013). בנוסף, כשהוצג למר פתאל נ/1 והוא נשאל האם ראה מסמך זה במסגרת הביקורת, השיב הוא בשלילה (פ/62 ש' 21).

64. דבריו של מר פתאל נתמכו בעדותה של גב' אפרת פיק מרשות המיסים ברמלה, שמסרה כי היא אשר העבירה את המידע וזאת לאחר שבמהלך בדיקה שעסקה בעוסק אחר, משה חננאל, עלה חשד לאי-דיווח של חשבונות הנוגעות לנאשמת 1. התאריכים שמסרה (חשד לחריגות בתקופות הדיווח אוקטובר ונובמבר 2013 (פ/116 ש' 2), ופניה לרשות המס בירושלים בדצמבר 2013 - פ/117 ש' 26) מתיישבים עם לוח הזמנים שהציג מר פתאל. אני ער לכך שמסרה כי קודם לפניה לירושלים פנתה גם לחוקר בשם זוהר מתל-אביב, ולא ידעה להצביע בדיוק מתי עשתה כן (שם, ש' 24), אך ברי כי פנתה לאחר תקופות הדיווח שעוררו את החשד ומכאן שאין בכך לסייע לטענת ההגנה. אני ער גם לטענת ההגנה כי הנאשמת דיווחה על החשבונות של חננאל רק בפברואר 2014 (לעניין זה הפנתה לנ/8, הגם שבמוצג זה לא צוינו שמו או פרטיו של חננאל או החברה הרלבנטית), אך גב' פיק הסבירה כי המידע על חריגות לא נבע מדיווח או אי דיווח של הנאשמת והסבריה לעניין זה מקובלים עלי (פ/118-119).

65. עוד אפנה לעדותה של גב' מזל סלמן, פקידה בבית המכס בירושלים שהעידה כי טיפלה בבקשות ההחזר שהוגשו מטעם הנאשמים. לגבי נ/1 מסרה כי לאחר קבלת הבקשה שלחה דרישה להשלמת פרטים וזאת משום שאחת החשבונות לא הוגשה במקור וחסר גם צילום רישיון רכב. הדרישה לא נענתה בידי הנאשמים ועל כן הבקשה נ/1 כלל לא טופלה (וממילא שלא הביאה לפתיחת ביקורת). בנוסף, לגבי הבקשה נ/2 מסרה כי זו שודרה בידי רו"ח אחתילא מבלי שצורפו לה החשבונות שקיזזו התבקש ("לא צירף לנו את החשבונות, לא צירף לנו שום דבר מההחזר"), ועל כן גם בקשה זו לא טופלה (פ/105-107). דבריה נתמכו בפלטי מחשב רשות המיסים, ת/33 ות/34, הוצגו בצורה אמינה ומקצועית ואני מקבלם. עולה מהן כי חשבונות י.ג. כלל לא צורפו לבקשה נ/2 (וזאת גם אם נרשמו בה), וכי לא הטיפול בבקשה נ/1 הוא שהוביל



לעריכת ביקורת. שני אלה מחלישים מאוד, ברמה העובדתית, את טענת הנאשם לתום לבו הנובעת מהגשת החשבוניות האמורות לקיזוז למרות "ידיעה" על ביקורת שנפתחה "בעקבות" נ/1.

כל אלה שוללים את גרסת הנאשם בעדותו לעניין תום לבו והאלמנטים עליהם הסתמך.

66. מכאן לגרסה הנוספת שהציגה ההגנה. השינוי הגיע לאחר שרו"ח אחתילאט נקרא על ידה להעיד בשנית, והפעם שינה מגרסתו וטען כי לאחר העדות הראשונה בדק במסמכים שבמשרדו וזכרוננו נעור. בעדותו החוזרת ציין, שוב, כי בכל בקשת החזר עליו לצרף את החשבוניות שסכומן מעל ל-16 אלף ₪. הפעם, בניגוד לעדותו הקודמת, טען כי לא צירף את החשבוניות לבקשה נ/2 וזאת משום שלא היו בידו, ובהסבריו ציין לראשונה ביקורת נוספת של רשויות המס, שלטענתו נערכה בשנת 2013 בידי מבקר אחר בשם אילן ואנונו. הביקורת של ואנונו, כך טען רואה החשבון תחילה, נגעה לדיווח מחודש מאי 2013 ולחברה בשם גל רון, ואנונו "ביקש את כל החומר של 2013" וקיבלו ולכן החשבוניות של י.ג. לא היו בידי רואה החשבון. רואה החשבון טען כי הנאשם ידע על כך.

עדות זו של רו"ח אחתילאט עוררה קשיים. ניכר היה כי הוא לא זכר היטב את הפרטים אך לא היסס להשיב בבטחון, שלא הותיר רושם משכנע. כך גם האופן בו נעור לטענתו וזכרוננו לפרטי הפרטים, לרבות אודות ביקורת נוספת לגבי 2013 שעה שבעדות הראשונה זכר רק ביקורת ב-2014 ואף קשר את המועד בו נודע לו על הביקורת ל"עוגן" ראיתי מוכח (באמרה לפיה הביקורת נודעה לו מספר חודשים לפני "החקירות", כאשר לפי החומר הנאשם נחקר לראשונה ב-31.8.14). זאת ועוד, בחקירתו הנגדית בעדותו השנייה, נסוג רואה החשבון מעמדתו ההחלטית לפיה ואנונו ביקש את חומר הנהלת החשבוניות שנגע ל-2013, וטען כי אין בידו את מסמך התפיסה ואינו יכול לומר במדויק לאיזו תקופה התייחס החומר שהעביר לואנונו והוא מסתמך על זכרוננו ועל חומר שהעביר למר פתאל. בנוסף, על בסיס דף פקסימיליה שהביא עמו אישר כי ואנונו פנה אליו ב-10.12.13 (היינו לאחר הגשת הבקשה נ/2 או נ/9) וזאת בנוגע לחשבוניות של שנת 2012, והתקשה להציג הסבר הולם מדוע נדרש אפוא להעביר גם את החשבוניות של 2013. יצוין שקודם לכן טען שהעביר את החומר לואנונו בתחילת דצמבר. עוד התקשה להסביר מדוע, היות שאת הדו"ח של הבקשה נ/9 שידר למע"מ קודם לכן, ב-27 לנובמבר, לא צירף אליו את החשבוניות (שטרם הועברו לואנונו). בניסיון להסביר זאת טען כי חיכה לפגישה במע"מ ובמקביל כי החשבוניות כלל לא היו אצלו אלא אצל הנאשמת (פ/121). אמירה אחרונה זו מוסיפה ומקשה על טענת הנאשם כי הסתמך על העברת החשבוניות למע"מ יחד עם נ/2 או נ/9- שעה שהחשבוניות בכלל היו אצלו בחברה עת הוגשה הבקשה נ/2. כך גם תשובתו של רו"ח אחתילאט, במענה לשאלה בנושא, כי לא זכור לו ששוחח עם פתאל בנוגע לחשדות הנוגעים לחשבוניות של י.ג. (וממילא שלא יכול היה לדווח על חשדות שכאלה לנאשם) עוד אישר כי העביר את החומר גם לפתאל, לבקשתו, וזאת בינואר 2014 בהתאמה ללוח הזמנים שהציג פתאל (פ/122-123).

אציין כי רושם זה מעדותו של רואה החשבון, של זיכרון חלקי שמקשה להיסמך עליו לקביעת ממצאים אלא בהינתן מסמכים, ליווה גם טענה נוספת שהציג בעדותו השנייה: כי גם בדו"ח של נובמבר, שהוגש בפברואר 2014 (נ/8), היו חשבוניות של י.ג., כי באותה הזדמנות הוגש דו"ח דצמבר שכלל חשבוניות של עודה בדיע (נ/11), וכי הנאשם ידע על כל אלה (פ/124). בחקירתו הנגדית של רו"ח אחתילאט הסתבר כי היות שלא דובר בדוחות החזר, רואה החשבון לא צירף אליהם את החשבוניות הרלבנטיות שכלל לא היו ברשותו, אלא רק הסתמך עליהן בדיווח (פ/126). אחתילאט טען גם כי ידע שהביקורת החלה לפני פנייתו של ואנונו אליו, אך התקשה להסביר את מקור ידיעתו, או מדוע לא נענה לפניית רשות המיסים להשלים את המסמכים שנדרשו בנוגע לבקשה נ/1 (שם).



עם זאת, כפי שצינתי לעיל, גם בהנחה שטענות אלה של רואה החשבון נכונות, אין בכך לסייע להגנה. זאת נוכח מסקנתי כי הנאשם בחר לבצע את העבירה גם בתנאי סיכון.

67. כך, לצד הביקורת שערך רועי פתאל שהחלה לאחר הגשת נ/2, ההתייחסות לביקורת שערך מבקר אחר, ואנונו, אינה מסייעת לנאשם. עדותו של רואה החשבון לא סיפקה בסיס הולם לטיבה של ביקורת זו. ככל שניתן לדלות מהעדויות פרטים, הרי שהביקורת של ואנונו התמקדה בחברה בשם גל רון ולא בעוסקים מושא האישום. חשבוניות העוסקים נגעו ברובן לתקופה שהביקורת לא התייחסה אליה. עצם קיומה של הביקורת, גם אם היה ידוע לנאשם, אינו מראה אפוא על תום לב בהגשה לקיזוז של החשבוניות של העוסקים מושא כתב האישום. עוד אזכיר שהנאשם עצמו לא התמקד בעדותו בביקורת של ואנונו, אותה כלל לא הזכיר, אלא בביקורת שנפתחה בעקבות נ/1- גרסה שקשייה בצדה, כמפורט לעיל.

68. להשלמת התמונה אציין כי גם עדותו של מנהל החשבונות מר אשרף נתשה, שכאמור עובד בחברה- הנאשמת אצל הנאשם, לא סייעה אף היא לטענת הנאשם. כשנשאל אודות הבקשה נ/1 מסר נתשה שלפי דעתו לא התקבל ההחזר והוסיף "הם ביקשו את התיק לביקורת. בסוף 2013 ברבעון האחרון...". אלא שאז הוצגה לו הבקשה נ/2 שכאמור מתייחסת לאוקטובר 2013 והוא טען שלדעתו רק אחרי הגשתה התבקש התיק לביקורת וכן החשבוניות של התשומות ו"את ההחזרים לא ראיתי" (פ/45). גם בהמשך ציין כי "אני חושב שביקשו את זה חודשיים או שלושה אחרי החשבוניות של י.ג. נאמר החשבוניות של י.ג. אוקטובר ביקשו בדצמבר" (פ/46). כשנשאל האם הבקשה נ/1 עברה לביקורת השיב "הם לא מעבירים דו"ח לביקורת ספציפית" וכי לא נמסר למע"מ כל החומר אלא רק "חשבוניות של התשומות ודו"ח קבוע" (שם).

מדברים אלה עולה כי מר נתשה לא ידע, טרם הגשת הבקשה נ/2 או נ/9, על ביקורת שנערכה וממילא שלא עדכן את הנאשם במידע מסוג זה. בהמשך עדותו של נתשה הוא אף אישר כי לא טיפל כלל בבקשות נ/1 ונ/2, כי ר"ח אחתילאת טיפל בהן וכי ידיעותיו מבוססות על השאלה האם נכנסו כספים לחשבון הבנק של החברה. עוד טען שם, בניגוד לרואה החשבון, כי לאחר נ/2 לא הוגשו בקשות החזר משמעותיות (פ/52). אציין שגם נתשה העיד בשנית (פ/128 ואילך) אך לא הוסיף מידע משמעותי לסוגיה הנדונה כאן.

69. לסיכום סוגיה זו, הגשת החשבוניות לקיזוז גם בתנאים של סיכון לא מעידה על תום לבו של הנאשם ואין בה לסתור את התמונה העולה ממכלול הראיות, לפיה הנאשם ידע על אופיין הכוזב של החשבוניות.

טענות ההגנה לגבי התנהלות רשות המיסים

70. אלה נחלקות לשניים. הפן הראשון הוא נגזרת של הטענות שנדונו לעיל בדבר תום לבו של הנאשם. נטען כי הנאשם הסתמך בזמן אמת על אמונה לפיה העדר הערות או התראות מרשויות המס, לאחר שהגיש להן דיווחים ובקשות לקזז את החשבוניות מושא האישום, משמעו כי החשבוניות תקינות ואין כוזבות. בהקשר זה הודגש כי הנאשם דיווח לרשויות באופן מקוון (למשל פס' 26 ו-45 לסיכומי), וכי לצד הדיווחים והתשלומים השוטפים הגיש גם בקשות להחזר שבאחת מהן ביקש לקזז את חשבוניות י.ג., וכי סבר כי בקשות החזר נבדקות באופן דקדקני ועל כן התחזקה אמונתו הנדונה (למשל בפס' 27 לסיכומי ההגנה).

הפן השני של טענות הנוגעות לרשויות המס עניינו בטיעון לפיו הרשויות ידעו בזמן אמת כי נעשה שימוש בחשבוניות כוזבות על שם העוסקים מושא כתב האישום, נמנעו מלהתריע על כך בפני הנאשם, וכך "הניחו לו בידועין להמשיך ולהיכשל בניכוי" (פס' 33. ההדגשה במקור).

71. איני יכול לקבל טיעונים אלה. אשר לטיעון ההסתמכות על העדר התראות, איני מקבל כי הנאשם הסתמך



בזמן אמת על אמונה מהסוג הנדון.

כפי שראינו לעיל, דברי הנאשם בנושא לא הותירו רושם אמין ואינם מאפשרים לקבל את טענתו ברמה העובדתית, ולו מבחינת אמונותיו הסובייקטיביות בזמן אמת. אזכיר את קשייו לנמק, בחקירתו הנגדית, את טיעונו להסתמכות כאמור, כשלבסוף ולאחר מספר תשובות שלא ממין העניין הסתפק באמירה לפיה גם הוא לא יכול היה לדעת מהי זהות המוכרים. איני מקבל כי בזמן אמת הוא החזיק באמונה הנטענת.

בנוסף, הטיעון אינו מתיישב עם השכל הישר. רשויות המס אינן מעורבות בעסקה או במסירת החשבוניות, לא נחשפות לזהות האמתית של הצדדים לפעילויות אלה ונסמכות ככלל על דיווחים הנמסרים לה על-ידם. לכן, אם אכן רכש הנאשם סולר מגורמים אחרים מן הגורמים ששמותיהם מתנוססים על החשבוניות, והגיש את החשבוניות לניכוי ללא כל אינדיקציה לכזב שבהן, אין כל ביטחון כי רשויות המס ידעו שמדובר בחשבוניות כוזבות. הנאשם, בעדותו, הותיר רושם של אדם אינטליגנטי. הוא ניהל ועודנו מנהל עסק מורכב, עם מחזורים של עשרות מיליוני ₪ בשנה. לכן, איני מקבל כי לא הבין את האמור לעיל וסבר, בזמן אמת, שהרשויות ידעו מבלי שיחשוף זאת בפניהם כי זהות המוכרים שונה מן השמות המתנוססים על החשבוניות. ממילא שלא סבר כי הרשויות "יתריעו" בפניו על הכזב שבחשבוניות.

עוד איני מקבל כי הנאשם סבר שבדיקה של מספרי העוסק המורשה, או אישורי ניכוי מס במקור, המבוצעות טרם קבלת החשבוניות מספקת לבירור טיב החשבוניות, או הסתמך על בדיקה מעין זו. שהרי, גם אם העוסק המופיע על החשבונית "קיים" במערכת של רשויות המס אין הדבר מעיד על תקינות חשבונית ספציפית עליה מתנוסס שם העוסק, או אומר שהעסקה הספציפית בוצעה עמו. מה עוד שהחשבוניות הוצאו לאחר שהנאשם ביצע לטענתו את הבדיקה. נוכח התרשמותי מהנאשם איני מאמין שבזמן אמת סבר אחרת. אשוב לסוגיה זו בהמשך.

כל אלה לא מאפשרים לקבל, ברמה העובדתית, כי הנאשם הסתמך על אמונה מהסוג האמור.

72. אציין כי מסקנה זו נותרת בעינה גם בהתייחס לטענת ההגנה לפיה הנאשם דיווח באופן מקוון, וכי הדיווח מאפשר לחשוף אי התאמות באמצעות "הצלבה" בין החשבוניות הנדרשות בידי צד אחד לעסקה, ובין החשבוניות המדווחות בידי הצד השני.

על כל אחד מן הדיווחים המקוונים שהוגשו, נ/1, נ/2, נ/8 ונ/9 צוין באופן בולט כי "שימי לב! קבלת החשבוניות אינה מהווה אישור רשות המיסים בדבר נכונות הדוח והיות החשבוניות המפורטות בו חשבוניות שהוצאו כדין". נוסח זה מדבר בעד עצמו ומבהיר למדווח כי עצם הדיווח אינו מהווה בסיס להסתמכות מהסוג לו טוען כיום הנאשם.

בנוסף, מספר עדים מאנשי רשות המיסים הסבירו כי המערכת הקיימת אינה מציגה גילוי מידי, "אוטומטי" או מלא של חשבוניות כוזבות. החוקר נוראל הסביר כי חלק מן העוסקים אינם חייבים בדיווח מפורט וגם אלה החייבים בדיווח מפורט אינם חייבים לדווח באופן מידי, רשאים לעשות כן תוך שישה חודשים מן העסקה ואף יכולים לבקש ארכה. לכן, בנקודת זמן מסוימת העדרו של דיווח לא יראה בהכרח שהחשבונית כוזבת (פ/22 ש' 19 ופ/33). המבקר רועי פתאל חזר על האמירה לפיה עוסקים שונים מחויבים בסוגי דיווח שונים, הוסיף כי איתור של חריגה באמצעות המערכת מעלה "בחלק מהפעמים" חשבוניות כוזבות והוסיף כי המערכת אינה מעלה בפניו התראות באופן אוטומטי אלא עליו לבדוק, באופן יזום, באמצעות הקשת מספר העוסק במערכת דבר שהוא עושה רק אם התבקש לכך (פ/59).

דברים דומים עלו מעדותה של גב' פיק. לעניין זה, והיות שבסיכומיה ניסתה ההגנה לטעון שהמערכת מעלה



התראות מידיות באופן אוטומטי וזאת על סמך תשובתה של גב' פיק כי "החריגות מופיעות לי באוקטובר נובמבר וזו התקופה שבדקתי ובגינה קפצו החריגות" (פ/117 ש' 20), אציין כי איני יכול לקבל פרשנות זו של דבריה. בחינת דבריה כמכלול מעלה, ראשית, כי לא נשאלה שאלה ישירה או השיבה תשובה ישירה לפיה מדובר בגילוי מלא, מידי או אוטומטי. שנית, מדבריה עלה מצב דברים שונה, לפיו היא ערכה בדיקה יזומה של העוסק משה חננאל, כאשר החריגות שגילתה עלו מ"דו"ח מפורט" אותו בדקה לתקופות דיווח ספציפיות (אוקטובר ונובמבר 2013. פ/112). המונח "דו"ח מפורט" שימש את גב' פיק, לפי תשובתיה, לריכוז מידע של רשות המיסים ממקורות מגוונים, והיא לא ידעה להצביע על מקור המידע בדבר החריגות. היא הבהירה כי אין קשר לשאלה האם חננאל דיווח באופן מקוון וכי לא דובר בהכרח בהתראות עקב דיווח מקוון (פ/113 ש' 8-4). עדותה לא עסקה אפוא בשאלה איזו ביקורת ממחשבת נערכת על חשבוניות שדווחו באופן מקוון, וממילא שאינה יכולה להוכיח את המבוקש בידי ההגנה. היא אף הבהירה כי ה"דו"ח המפורט" אינו מכיל מידע מלא ובפועל (להבדיל מ"תאורטית" כלשונה) אינו מציג תמונה שלמה אודות שימוש בחשבוניות כוזבות (פ/116 ובפרט ש' 19-20).

אני ער לכך שמנהל החשבוניות נתשה נשאל בחקירתו הנגדית "עארף יודע שאם יש דוח מקוון ואי התאמה יכולים לעלות על זה" ואישר שאמר כך לנאשם (פ/47). נוכח התרשמותי מעדותו כמפורט לעיל, איני יכול לגזור מאמירה זו ממצאים שסייעו לנאשם. מה עוד, שהאמירה "יכולים לעלות על זה" אין משמעה גילוי מלא ומידי, כנטען בידי ההגנה.

73. גם הטענה אודות בדיקה קפדנית יותר כאשר מוגשות בקשות להחזר (למשל בפס' 63 לסיכומי ההגנה) לא בוססה. למעשה, בנוגע להתרחשויות בפועל בנוגע לבקשות ההחזר נ/1 ונ/2 הוכח ההיפך: כי הן כלל לא טופלו וזאת בשל מחדלים מצד מגישי הבקשה. גב' סלמן העידה כי לא צורפו אליהן מלוא המסמכים הדרושים ובכלל זה חשבוניות י.ג. ולכן לא טופלו. הנאשם לא יכול, בהיבט זה, לאחוז בחבל משני קצותיו ולטעון, מחד, שיודע על-ידי מיציגיו בכל לרבות בשאלת חשבוניות י.ג. שצורפו לבקשה ולכן סבר שהבקשות יביאו לביקורת קפדנית יותר, ומאידך לא יודע על ידם שהבקשות כלל לא טופלו שכן מסמכים וחשבוניות לא צורפו אליהן. הדבר שומט את הבסיס לטענה כי ידיעה על טיפול קפדני של הרשויות הצפוי בבקשות האמורות מעידה על תום לבו של הנאשם.

74. הטיעון השני, אשר עוסק בידעתם האפשרית של גורמים ברשות המיסים אודות חשד להפצת חשבוניות כוזבות בשם העוסקים מושא האישום והימנעותם מלהתריע בפני כל ובפני הנאשם, וזאת כבסיס להגנה לנאשם מפני אחריות פלילית (למשל עמ' 13 ו-15 לסיכומי ההגנה), הוא טיעון רחוק.

האחריות נשענת בראש ובראשונה על בחירתו המודעת של אדם לבצע עבירה. יריעת המחלוקת עוסקת, כאמור, בהלך-רוחו הסובייקטיבי של הנאשם. לכן, גם אם היה מוכח שרשויות המס או מי מעובדיהן ידעו או חשדו ש"מסתובבות בשוק" חשבוניות כוזבות על שם העוסקים הנזכרים בכתב האישום, ונמנעו מלהתריע על כך, אין בכך לסייע לנאשם להראות שלא גיבש את היסוד הנפשי הדרוש להרשעה. החשיבות היא בידעותיו-שלו בזמן אמת, שכאמור בוססו, ואין בידעת הרשויות כדי לפטור אותו מאחריות לעבירה שביצע. הנאשם לא טען או הראה שבזמן אמת ידע כי הרשויות יודעות על טיבן הכוזב של החשבוניות, וממילא שלא יכול היה להיסמך על ידיעתן זו.

75. בנוסף הטענה לפיה הרשויות, לו ידעו על טיבן הכוזב של חשבוניות בשם העוסקים שהוגשו לניכוי, צריכות היו להתריע על כך בפני הציבור או בפני מי שהגישו לניכוי חשבוניות ממין זה, היא טענה שלא ניתן לקבלה.

לא אחת נעשה שימוש בפרטיהם של עוסקים לגיטימיים או של חברות לגיטימיות ופעילות לצורך "הפצת"



חשבוניות כוזבות, ללא ידיעתן או ללא יכולת שלהן למנוע את העבירה. אין הדבר "פוסל" לשימוש את החשבוניות האוטנטיות של אותם עוסקים או אותן חברות, המשקפות עסקאות לגיטימיות. אזהרה לציבור מצד רשויות המס, לבל יציג לניכוי חשבוניות של עוסקים וחברות מסוימות עלולה לכן לגרום לאותן חברות נזק תדמיתי וכלכלי רב, ולהרתיע אחרים מלבצע עמן עסקאות, וכל זאת על לא עוול בכפן. המחשה לכך ניתן למצוא בעניינה של חברת עודה בדיע, שלפי הודעת מנהלה ת/20 מנהלת פעילות לגיטימית בהיקף ניכר. גם אם הופצו חשבוניות כוזבות "על שמה" אין זו סיבה לפגוע בה או לשלול כל חשבונית שנושאת את שמה.

בנוסף, איני סבור כי לאדם השוקל לבצע עבירה תוך שימוש בחשבוניות כוזבות או זרות קיימת ציפייה לגיטימית כי הרשויות תתערענה בפניו, לבל יעשה שימוש בחשבוניות על שם עוסק כזה או אחר. התרעה כזו עלולה גם לסייע ל"מפיצי" החשבוניות להבין כי שם כזה או אחר נחשף, ולעבור לקורבן הבא, ובכך ימצאו רשויות המס מסייעות לעבירה במקום לפעול נגדה.

76. לאור נימוקים אלה יש לדחות את טיעון ההגנה. האחרונה לא הבהירה לאיזה סייג בפלילים היא מכוונת בטענת "העדר ההתראה", ואיני מוצא סייג שכזה. ככל שהתכוונה להגנה מן הצדק, הרי שמהנימוקים האמורים העדר ההתראה אינו מהווה פגם בהתנהלות הרשות וממילא שאינו מקים את תחושת חוסר הצדק הדרושה ליישום הסייג.

למעלה מן הצורך אציין, כי לאחר שבחנתי את העדויות והראיות שהוצגו בהקשר לטיעון זה, איני סבור כי עלה בידי ההגנה לבסס ברמה העובדתית כי גורם מסוים ברשות המיסים ידע מבעוד מועד ונמנע באופן לא תקין מלהתריע בפני הנאשם בעיתוי רלבנטי. אסקור את תמצית הראיות הרלבנטיות:

77. מאמצי ההגנה להראות, בחקירתו הנגדית של החוקר אפרים נוראל, כי ידע על זיוף חשבוניות בשם העוסקים, אינם מסייעים לה. זאת, משנוראל החל בחקירת הפרשה רק לאחר שהעבירות בוצעו (לפי פ/30 ש' 7- באוגוסט 2014). ממילא שלא יכול היה להתריע בפני הנאשם מבעוד מועד, וזאת גם אם היה ניתן לקבל את הטיעון הלא סביר לפיו על יחידה אשר חוקרת עבירה להתריע בפני העברין לבל יבצעה. דברים אלה נכונים גם לשאלות ההגנה שהופנו לעד נוסף, החוקר חיים כהן.

78. המבקר רועי פתאל מסר כי החל בפועל בביקורת בינואר 2014, ומהר מאוד החליט להעביר את התיק למחלקת החקירות בשל היקפו. פעולותיו התמצו בבדיקה של מסמכי הנהלת החשבונות, הוא לא ביצע פעולות חקירה אלא העביר את הבדיקה למחלקת החקירות, וממילא שלא יכול היה לומר בשלב זה, טרם חקירה ובדיקה, בוודאות כי החשבוניות כוזבות (פ/58-59). ברי גם כי אין מקום לדרוש ממנו, בשלב הראשוני האמור, ליידע את הנאשם אשר עתיד היה להיחקר בידי מחלקת החקירות.

79. החוקר נוראל הסביר כי מידע המצוי ברשות יחידה מסוימת ברשות המיסים לא עובר בהכרח ליחידה אחרת וזאת מטעמי "מידור" כלשונו. כך, למשל, מידע של אנשי מודיעין לא משותף בהכרח עם אנשי החקירות (פ/26-29). הדבר שולל את ניסיונות ההגנה לקשור בין פיסות מידע שונות הקשורות לעוסקים שבכתב האישום, שלטענתה היו ידועות לגורמים שונים ברשות המיסים, על מנת להציג ידיעה "מערכתית" של הרשות על הכזב שבחשבוניות. כך למשל התייחסותה למידע שנמסר לרכז מודיעין מנצרת אודות חשבוניות עודה בדיע והטבלה נ/14 המציגה קיזוז חשבוניות של עודה בדיע בידי עוסק אחר (ראו הטענות בעמ' 15 לסיכומי ההגנה וההפניות למוצגים שם) אין באלה להראות כי רשויות המיסים גיבשו ידיעה לפיה החשבוניות שקיזז הנאשם של עודה בדיע ויתר העוסקים הן כוזבות.

80. לצד חוסר יכולת להוכיח ידיעה כאמור, ההגנה גם לא הוכיחה שקיים נוהל ברשות המיסים אודות "אזהרת"



מי שמגיש לניכוי חשבוניות החשודות ככוזבות. גב' סלמן שטיפלה בבקשות החזר דחתה בעדותה את הפרופוזיציה שהציג בפניה הסנגור, לפיה כאשר מדובר בחשבוניות "מעל סכום מסוים צריך לצלצל לעוסק שהוציא את החשבוניות" כדי "לוודא שהעוסק קיים". היא מסרה שאינה מכירה נוהל או הוראה כזו וכי לא כך פועלת רשות המיסים. עוד טענה כי לא מתבצעת בדיקה במחשב של מצב החשבון של העוסק שהוציא את החשבונית, והבהירה כי נבדק רק הרישום על החשבוניות: האם הן על שם העוסק המבקש קיזוז, מה סכום המע"מ, תאריך החשבונית והאם מדובר בחשבוניות מקור, וכן האם דווחו בידי העוסק שהנפיקן (פ/109-110). עוד הבהירה כי בעניין חשבוניות י.ג. לא בוצעה כל בדיקה שכן לא צורפו לבקשה נ/2 (פ/111).

81. כך, יש לדחות את טענות ההגנה הנוגעות להתנהלות רשות המיסים.

טענות נוספות של ההגנה

82. ההגנה טענה כי תנועות המלאי של הנאשמת מצביעות על כך שהחשבוניות שיקפו עסקאות אמת, שכן בפועל מכרה הנאשמת דלק אותו רכשה, בכמויות דומות (למשל פס' 5 לסיכומי ההגנה. ראו בהקשר זה עדות ר"ח אחתילאת בפ/37).

83. אין בכך לסייע לנאשם. עצם כניסתו למלאי של דלק, וצאתו של מלאי בהיקף דומה, לא אומר דבר בשאלה ממי נרכש הדלק או התקבל. רישומי המלאי לא מעידים כי הדלקים נרכשו מן העוסקים ששמן התנוסס על החשבוניות, או בעסקאות שהחשבוניות מתיימרות לשקף.

חשבוניות כוזבות משמשות להתחמקות ממס בשלל דרכים. חלקן הוצעו בעדות החוקר נוראל, שסיפר על שימוש בחשבוניות כוזבות ל"כיסוי" עבור סכומים ששולמו בעסקאות אחרות, שבוצעו ללא חשבונית ("בשחור"), או ל"כיסוי" עבור כניסה למלאי של סחורה שנרכשה ללא תשלומי המס או נגנבה, וזאת משיקוליו של המשתמש ותוך קיזוז באמצעות החשבוניות של סכומי מס שלא הועברו לרשויות המס ואפשר שכלל לא שולמו (פ/32 ש' 20). כפי שצינתי לעיל, אין לדעת איזו דרך יושמה במקרה דנן, ומניעיו של הנאשם לשימוש בחשבוניות הכוזבות שמורים עמו. ועם זאת, אין בעצם כניסה ויציאה של דלקים למלאי כדי "להכשיר" את החשבוניות מושא האישום.

84. בסיכומיה טענה ההגנה כי גם אם הנאשם חשד באפשרות שהחשבוניות כוזבות, הרי שעמד בדרישת הבירור השוללת את התקיימותה של "עצימת עיניים". בכלל זה הפנתה לפסיקה לפיה בירור חסר לא יפעל לחובת נאשם מקום שהוא סבר, מבחינה סובייקטיבית, כי מדובר בבירור מספק. בהקשר זה הדגישה את טענת הנאשם כי "בדק באמצעות ועל פי הדרכתם של מיצגיו את מסמכי העוסקים שהתיימרו למכור לו את הסחורה והסתפק בכך" (פיס' 36).

לכך אשיב, ראשית, שמסקנותיי אינן נשענות על עצימת עיניים. מכלול הראיות שנסקר לעיל מביא אותי למסקנה כי הנאשם ידע שהעוסקים ששמותיהם מתנוססים על החשבוניות לא ביצעו עמו עסקה. הנאשם הציג גרסה-גרסאות בלתי אמינות שאין בהן לסתור את חזקת המודעות. למעלה מן הצורך אציין כי אף אם הייתי מקבל את גרסתו העובדתית אודות עסקאות רכישת הדלקים ש"מאחורי" החשבוניות, הרי שגם מגרסתו שלו, בוורסיות "המוכר היחיד", עלה כי ידע שמאחורי החשבוניות שלכאורה הוצאו מטעמים של 3 עוסקים שונים ניצב גורם אחד. עוד איני מקבל שסבר כי מדובר באדם אחד המפעיל שלושה עוסקים מורשים שונים, או לא הבין שהעוסקים ששמותיהם מתנוססים על החשבוניות לא סיפקו לו דלקים בפועל. מדובר בדיעה של ממש אודות טיבן הכוזב של החשבוניות.



85. שנית, וזאת לגבי טענת בדיקת מסמכי העוסקים בידי הנאשם, הרי שזו חוזרת ועולה בהליכים הנוגעים לעבירות מס. הטיעון הגלום בה, לפיו בדיקת תעודת עוסק מורשה או אישור ניהול ספרים היא מעין "תעודת ביטוח" המכשירה שימוש בחשבוניות על שם אותו עוסק או מעידה על תום לב בשימוש בחשבוניות אלה, הוא טיעון הלוקה בהגיונו הפנימי.

לא אחת, וכך גם בעניינו של הנאשם, מבוצעות העבירות מתוך רצון ל"כיסוי" חשבונאי. לכן, ברי כי העברין יבקש לוודא מראש כי השם המתנוסס על החשבוניות שיקבל הוא שמו של עוסק הרשום במע"מ, בעל אישור ניכוי ספרים וכיוצא בזה דרישות שבלעדיהן לא ניתן יהיה לנכות תשומות באמצעות החשבוניות הכוזבות. בדיקת המסמכים היא, אפוא, שלב הכרחי לא רק למי שמבקש לבצע עסקאות כדין, אלא גם למי שמבקש לבצע עבירות של שימוש בחשבוניות כוזבות. אין בה, בפני עצמה, כדי להעיד על תקינות הפעילות או על תום לב.

הדבר מומחש, במקרה דנן, באמירות הנאשם בחקירתו כי כלל לא התעניין מי נמצא "מאחורי" החשבוניות אלא רק ב"כיסוי" החשבונאי, וממילא שהבדיקות שבוצעו בשמו נועדו לוודא את טיבו של "הכיסוי" ולא את הזהות האמתית. לגבי זהות זו, כך לפי גרסתו, לא עשה כל פעולה של ממש לבירור - ואצטט שוב את אמירתו כי "לא עניין אותי מי הם ומה הם העיקר שאקבל סולר טוב וכיסוי חשבונאי...". ראו גם הקביעות בפסקה 71 לעיל, שדחו את טענות הנאשם כי הסתמך בתום לב על בדיקה שכזו.

86. מאותן סיבות, ושוב מעל לצורך, אציין כי אף אם היה מקום לנתח את הסיטואציה לפי דוקטרינת "עצימת העיניים", הרי שלא ניתן לראות בבדיקת מסמכי העוסקים המורשים משום בירור מספק, אף לא מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנאשם. אזכיר גם שהנאשם עצמו מסר בהודעתו ת/1 כי רכישות שביצע מספק אחר בשם "גל רון" גובו בייפוי כוח שהוצג בפניו בידי המוכר לפעול מטעם אותה חברה, ואילו בעניינם של העוסקים לא ביקש וממילא שלא קיבל ייפוי כוח. עוד אפנה לדיון שנערך לעיל בו דחיתי את טענתו של הנאשם כי ראה בדיווח המקוון או בדיווח לאחר פתיחת ביקורת משום "בדיקה" של תקינות החשבוניות. כל אלה לא מאפשרים לקבל שביצע בירור הולם, אף לא מנקודת מבטו.

87. בעדותו הציג הנאשם טענה נוספת: הוא טען כי במקרה אחר, בו ספק שמכר לו דלק לא הוציא חשבונית, הוא שילם מכיסו את סכום המע"מ. הוצג נ/7א, לפיו שולם סכום של כחצי מיליון ₪. בסיכומי ההגנה נטען שמדובר בהוכחה נוספת לתום לבו של הנאשם שבחר שלא להשיג חשבונית כוזבת ל"כיסוי" העסקה והימנעות מתשלום.

איני מקבל זאת. לצד נ/7א לא הוצגה כל הוכחה, או פירוט עובדתי מינימלי אודות הנסיבות שהובילו את הנאשם להחלטה לשלם לרשויות המס סכום כה משמעותי לאחר שלטענתו כבר שילמו לספק ש"הסתבך" ולא הוציא חשבונית. לא די בעצם התשלום כדי להראות שדובר בסכום שהנאשם "נידב" מכיסו כדי לשמור על יושרה, ונוכח הרושם שהותירה עדות הנאשם לא אוכל להסתמך רק על תיאוריו לביאור נסיבות התשלום.

אוסף כי בפסקה 137 לסיכומיה טענה ההגנה שדובר בסכום ששילם הנאשם בעקבות חקירתו של קרנש, עמו ביצע עסקאות. טענות הנאשם בנוגע לעניינו של קרנש נדון לעיל, וכפי שראינו לא ניתן לקבל את טענת הנאשם כי הסיק מחקירתו-שלו באותו עניין אודות תקינות הפעילות. זאת, משמסר כי קרנש הועמד לדין. מסקנה זו מתחזקת נוכח תשלום של חצי מיליון ₪ שביצע הנאשם בקשר לאותה חקירה, וגורעת הן מטיעון הנאשם שהוצג שם והן מן הטיעון הנדון כאן.

88. כך, אין בטיעוני ההגנה לגרוע מן המסקנה, לפיה הנאשם היה מודע לטיבן הכוזב של החשבוניות.



העבירות המיוחסות לנאשמים

89. העבירה לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ עוסקת במי אשר "ניכה מסתשומות בלישיו של גביו מסמך כאמור בסעיף 38" וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. העבירה לפי סעיף 117(ב)(3) עוסקת בביצוע קודמתה "בנסיבות מחמירות" הבאות לידי ביטוי בכך שסכום המס עולה על כפל הסכום הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין.

90. ההלכה הפסוקה לעניין פרשנותן של עבירות אלה מושרשת במספר רב של פסקי דין. היא סוכמה בעניין **גלם הנ"ל**, באופן הבא:

"בקבוצת העבירות המפורטות בסעיף 117(ב) לחוק מע"מ יש להוכיח מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, היינו, נדרש יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס. וכפי שציין המלומד נמדר 'לפי הסעיף די בקיומו של יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הבלתי חוקיות, ואילו את המטרה להתחמק ממס ניתן ללמוד מהראיות הנסיבתיות וממעשים חיצוניים של הנשום' (נמדר, בעמ' 919, וראו גם עניין תורג'מן; ע"פ (י-ם) 9147/05 מדינת ישראל נ' בשיר [פורסם בנבו] (26.6.2005)). עבירה חמורה נוספת מעוגנת בסעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, ועניינה ניכוי מס תשומות ללא חשבונית מס או מסמך אחר, כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ. הכוונה היא לניכוי מס תשומות ללא חשבונית כלל; על בסיס חשבונית מס פיקטיבית, מבלי שהיתה עסקה; או על בסיס חשבונית זרה, שניתנה על-ידי אדם זר שאינו קשור לעסקה כלשהי. אשר ליסוד הנפשי בעבירה זו, חזר בית משפט זה וקבע כי 'הלכה פסוקה בדיני המס היא כי אדם המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עסקת אמת לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס' (רע"פ 1054/07 צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (6.2.2007), וראו גם, רע"פ 3883/06 חברת בשיר ר.מ.לבניה נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.11.2006); רע"פ 10945/07 יגאל שירותי שמירה וניקיון (1997) בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (14.5.2008); עניין אוליבר)."

91. מסקנות הדיון שנערך עד כה מעלות כי העבירות בוצעו בידי הנאשמים. לא הייתה מחלוקת כי הנאשמים עשו שימוש בחשבוניות כוזבות לצורך ניכוי תשומות, וכפי שקבעתי גם הוכח שעשו זאת תוך מודעות לטיבן הכוזב של החשבוניות.

92. מכאן לדרישת הכוונה להתחמק ממס. ההגנה הביעה, בסיכומיה, חוסר נחת מן ההלכה שנקבעה ברע"פ 9008/01 **מדינת ישראל נ' תורג'מן** (25.3.04), בטענה כי הלכה זו הסתפקה בהוכחות מודעות המקוז להיות החשבוניות כוזבות ו"ויתרה" על הוכחת יסוד הכוונה הנדרש בעבירה שיוחסה לנאשמים. הגם שנמנעה מלעתור לשינוי ההלכה, טענה ההגנה כי לאורה יש לדרוש רמה מיוחדת של מודעות, של "וודאות מוחלטת, או לפחות קרובה לוודאי, בדבר מודעותו של הנאשם להיותן החשבוניות פסולות" (פסקה 10 לסיכומי ההגנה), ודרישות דומות לגבי הוכחות "עצימת עיניים" (פסקה 16 ואילך).

93. איני מקבל עמדה זו של ההגנה. בדין הפלילי, בהעדר ראיות ישירות אודות קיומו או העדרו של יסוד חפצי, מתבצעת הוכחתו באמצעות היסק "מהראיות הנסיבתיות וממעשים חיצוניים" של הנאשם, ככפי שהובא בציטטה לעיל מעניין **גלם**. במסגרת זו משמשת, לבירור היסוד החפצי, גם "חזקת הכוונה" שהיא חזקה ראייתית הניתנת לסתירה ואשר מניחה כי אדם מתכוון לתוצאות הטבעיות של מעשיו. על רקע זה, הקביעה כי אדם אשר מנכה תשומות באופן מודע באמצעות חשבוניות כוזבות מתכוון כך להתחמק מתשלום מס אינה "ויתור" על דרישת הכוונה, אלא יישום של הדרישה בהתייחס לתוצאתה הטבעית של התנהלות שכזו ולהגיון הבריא המלמד על מטרותיה.

94. יישום זה מביא למסקנה לפיה הנאשמים, בנכונתם תשומות בהיסמך על החשבוניות הכוזבות, עשו זאת



במטרה להתחמק מתשלום מס. הנאשמים לא הציגו ראיות שיהא בהן כדי לסתור את חזקת הכוונה. הסכום הכולל של ניכוי התשלומים הכוזב, שהתקרב לשישה מיליון שקלים, מוסיף ומבסס את המסקנה לפיה לא דובר בשגגה, טעות או "תוצאת לוואי" של התנהלותם אלא בפעולה שנועדה לשם מניע נכבד של רווח כלכלי.

95. אוסיף ואתייחס לטיעון המשפטי שהציגה ההגנה: אין מקום לקביעת "דין מיוחד" בנוגע לדרישות המודעות ו"עצימת העיניים" בקשר לעבירות מס דווקא. בדין הפלילי עבירות חמורות רבות, שהיסוד הנפשי הנדרש בהן מוסדר בחלק הכללי לחוק העונשין (ובהקשר דנן - בסעיף 20(א) לחוק העונשין). מקום בו הדבר לא נדרש בידי המחוקק ונעדר טעם מהותי, אין הצדקה ליצור דרגות הוכחה שונות באשר למודעות הנדרשת בעבירות שונות.

זאת ועוד, הקו המשותף לטיעוני ההגנה הוא הרצון לקבוע רף הוכחה גבוה לדרישות המודעות ועצימת העיניים. אלא, שממילא נדרש רף הוכחה מרבי כשמדובר בדין הפלילי. בכלל זה נדרשת התביעה, בהקשר דנן, להוכיח כי הנאשם ידע שהחשבוניות כוזבות, ולחלופין חשד בכך ולא בירר, וכי התכוון להתחמק מתשלום מס, בדרגה שמעל לספק סביר. זו הדרישה המרבית האפשרית מבחינה מעשית ומשפטית, וממילא שלא ניתן להעצימה.

לבסוף, המדובר בדרישות שנוגעות למודעות לנסיבה - היא החשבונית הכוזבת, וליסוד החפצי, בעוד שטיעוני ההגנה הדורשים "וודאות קרובה" מערבים בין דרישות אלה, לבין הדין העוסק בדרישת המודעות לאפשרות גרימתה של תוצאה, או במילים אחרות: צפיות התוצאה. בעבירות המיוחסות לנאשם לא נדרשת תוצאה וממילא המחלוקת לא נוגעת לדרגת הוודאות של צפיות גרימת התוצאה.

בשל כל אלה, איני מקבל את עמדתה המשפטית של ההגנה.

96. כל אלה מעלים כי הנאשם ניכה תשלומים באמצעות החשבוניות מושא האישום, במודע ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס. בהיותו מנהל החברה - הנאשמת והדמות העיקרית שהכתיבה את פעולותיה, נגזרת אחריותה של החברה ממעשיו.

97. מכאן למספר העבירות: התביעה בחרה לייחס לנאשמים 67 עבירות כמספר החשבוניות. לגישה זו אחיזה בדין. אלא, שבד-בבד ייחסה לנאשמים עבירות שבוצעו "בנסיבות מחמירות", שעניין בכך שהנאשמים התחמקו מתשלום מס בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין. זאת עשתה בהתייחס לסכום המס הכולל העולה מסיכום כל החשבוניות, ולא לסכום המס של כל חשבונית וחשבונית (סעיף 5 לכתב האישום).

איני מקבל מהלך זה. סעיף 186 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982, קובע כי "בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בכל אחת מהעבירות שאשמתו בהן נתגלתה מהן העובדות שהוכחו לפניו, אף לא יענישו יותר מפעם אחת בשל אותה מעשה". הרשות שניתנה לבית המשפט משמעה שיקול דעת, להבדיל מחובה להרשיע במספר עבירות כמספר החשבוניות.

במקרה שלפניי, איני סבור כי ראוי להחמיר עם הנאשמים פעמיים: להרשיעם ב-67 עבירות תוך פיצול התנהגותם לריבוי עבירות בהתייחס לכל חשבונית וחשבונית, ובמקביל להתעלם מפיצול זה ולייחס להם ביצוע ב"נסיבות מחמירות" בהתייחס להיקף המס הכולל. סבורני כי האלמנט הבולט ואשר ראוי לבטאו בהרשעה הינו היקף המס הכולל שהוא ניכר ועולה במהותו ובפסול שבו על ריבוי החשבוניות. משכך, ארשיע את הנאשמים בעבירה אחת שבוצעה בנסיבות מחמירות, ואשר תתייחס לפעילותם הכוללת בניכוי כל החשבוניות הכוזבות ולסכום המס הכולל. אדגיש כי אין המדובר בהחלטה לזכות את הנאשמים מאילו מן המעשים שיוחסו להם.



הכרעה

98. הנאשמים מורשעים בביצוע עבירה של ניכוי תשומות ללא מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ, אשר בוצעה בנסיבות מחמירות. זאת, לפי סעיפים 117(ב)(5) ו-117(ב)(3) לחוק מע"מ, ובהתייחס לכלל החשבוניות המנויות בכתב האישום.

99. בהסכמת הצדדים, ניתנת הכרעת הדין שלא במעמד הצדדים. המזכירות תשלח אותה לצדדים.

100. טיעון לעונש יישמע **ביום 28.3.18 בשעה 13:30**. ב"כ הנאשם יודא את התייצבות מרשו. אם ברצונו לעתור להכנת תסקיר יעשה זאת מראש ובצירוף תגובת התביעה, ובקשתו תדון לגופה.

ניתנה היום, י"א אדר תשע"ח, 26 פברואר 2018.