

## ע"פ 13483/10/19 - רובע 5 בע"מ, יבוק יזמות בע"מ, בנימין חוג'ה, משה כהן נגד בית המכס ומע"מ ירושלים

בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים פלייטים

16 בדצמבר 2019

ע"פ 13483-10-19 רובע 5 בע"מ ואח' נ' בית המכס ומע"מ ירושלים

לפני: כבוד השופט רם וינוגרד

כבוד השופטת שושנה ליבוביץ

כבוד השופטת תמר בר-אשר

המערערים

1. רובע 5 בע"מ
2. יבוק יזמות בע"מ
3. בנימין חוג'ה
4. המערערים 3-1 ע"י ב"כ עו"ד עודד הכהן
4. משה כהן
- ע"י ב"כ עו"ד יריב אבירם

נגד

המשיב

בית המכס ומע"מ ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד אחינועם צוריאל ועו"ד מיטל צימר-גבאי

### פסק-דין

1. ערעור על הכרעת הדין וגזר הדין של בית משפט השלום בירושלים (כבוד השופט י' מינטקביץ') בת"פ 24881-07-17.

כתב האישום ייחס למערערים 3 ו-4 - בעלים ומנהלים של מסעדות שכל אחת מהן פעלה כעוסק מורשה בפני עצמו (המערערות 1 ו-2) - ביצוע עבירות של אי הגשת דוחות מע"מ תקופתיים ושל אי תשלום מע"מ במועד, עבירות על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **החוק**) ועל פי תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **התקנות**). העברות בוצעו בשנים 2016 ו-2017. הכרעת הדין ניתנה ביום 4.4.19, לאחר שהמערערים הודו בעבירות שיוחסו להם בכתב האישום המתוקן בשלישית (האישום הנוגע למערערת 1 בוטל במסגרת החלטה נפרדת שניתנה באותו יום). בהכרעת הדין הורשעו המערערים 3 ו-4 בחמש עבירות של אי-הגשת דו"חות תקופתיים של מע"מ במועד (עבירות לפי סעיף 117(א)(6) בקשר לסעיף 67 לחוק ותקנה 20 לתקנות) ובשבע עבירות של הגשת דו"ח ללא תשלום (עבירות על סעיף 118 לחוק בצירוף סעיף 88(א) וסעיף 23(ב)(1) לתקנות). המערערת 2 הורשעה בשתי עבירות של אי-הגשת דו"חות תקופתיים במועד.

עמוד 1

בגזר דינו קבע בית משפט קמא כי אין מקום לבטל את ההרשעה מאחר שמדובר ברצף עבירות שבוצע לאורך שנים "מתוך שיקול כלכלי קר", ומאחר שלא עלה בידי המערערים להצביע על נזק ממשי וחריג שתגרום להם ההרשעה. הוא גזר על המערערת 2 לשלם קנס של 15,000 ₪; וגזר על כל אחד מהמערערים 3 ו-4 עונש מאסר מותנה של שלושה חודשים וכן קנס בסכום של 7,500 ₪.

2. הערעור סובב לא רק את הרשעת המערערים בעבירות שיוחסו להם, אלא גם את החלטתו של בית משפט קמא מיום 13.5.18 לדחות את הטענות המקדמיות שהעלו המערערים, ואת החלטותיו של בית משפט קמא הדוחות את בקשות המערערים לחזור בהם מהודאתם (החלטות מיום 20.5.19 ומיום 17.6.19).

יובהר כי הטענות שבבסיס הערעור, הטענות המקדמיות והטענות שהעלו המערערים עת ביקשו לשוב בהם מהודאתם, זהות במהותן. לטענת המערערים, לא היה מקום להרשיעם בדין בגין אי-תשלום המע"מ במועד. המערערים סבורים כי הוראות חוק מס ערך מוסף והתקנות, בדרך בה הן נאכפות על ידי רשויות התביעה, מביאות לכך שמוטל קלון פלילי על אדם שכל חטאו הוא בכך שאין באפשרותו לשלם את המע"מ בשל העובדה שהצד השלישי, עמו נקשר בעסקה, לא העביר לידו את התמורה. לטענת המערערים, המחוקק גרם לכך שבעלי העסקים העצמאיים משמשים כצינור להעברת כספי מס ערך מוסף מהחייבים לידי רשויות המס. באותם מקרים בהם החייבים מתמהמהים מתשלום התמורה - לוקים נותני השירותים בשניים: הן באי קבלת התמורה והן בהרשעתם על פי החוק והתקנות.

המערערים טוענים כי שעה שהתשלומים לנותני שירותים בישראל מושתתים בדרך כלל על דחיה של מועד התשלום (שוטף + 30, שוטף + 60, שוטף + 90 ואף עיכובים לפרקי זמן ארוכים יותר), אין מקום לחייבם לשלם את המע"מ בעת מתן השירות. לשיטתם, היה על המחוקק לקבוע כי התשלום יידחה למועד קבלת התמורה. למצער, כך טוענים המערערים, אין מקום להרשיע אדם בפלילים אך בשל העובדה שבשל דחיית מועד התשלומים של אלה שחבים לו את התמורה בעד השירות שנתן, נמצא הוא במצב בו הוא מפר את הוראות החוק והתקנות ואינו משלם את המע"מ במועד. עוד נטען כי לנוכח העובדה שהמערערים הסירו את המחדל, ושילמו את חוב המס בצירוף הפרשי הצמדה וריבית, לא היה מקום להותיר את ההרשעה בעינה.

3. בהודעת הערעור ובדיון שהתקיים לפנינו גוללו ב"כ המערערים, בכישרון רב, שלל טענות. הם עמדו על הקושי המעשי אליו נקלעים בעלי העסק העצמאיים הנותנים שירותים, מקבלים את התמורה כחלוף זמן, ונדרשים לשלם את המע"מ לאלתר. נטען, בין היתר, שיש טעם לפגם בהגשת כתב אישום בנסיבות מעין אלה, בפרט כאשר המדינה עצמה היתה זו שערכה חלק לא זניח מהתשלום שהמערערים היו זכאים לו לאחר שהעניקו לה שירותי הסעדה. עוד נטען שתוצאת החוק והתקנות היא שבעלי העסקים נאלצים ליטול אשראי בעלות גבוהה מהגופים הבנקאיים כדי שיוכלו לשלם את תשלומי המע"מ מייד עם יצירת דרישת התשלום, תוך שנותן השירות נושא בעלויות של האשראי מהמועד בו הוא משלם את סכום המע"מ ועד למועד בו משלם לו מקבל השירות, שמטבע הדברים אינו מוסיף ריבית לסכום המשולם על ידו. נטען כי יתכן שמצב דברים זה היה מתאים למועד חקיקת החוק, עת נהג מוסר תשלומים אחר, אלא שאין הוא עוד מתאים במציאות הכלכלית של היום. עוד נטען כי היה על בית משפט קמא להביא בחשבון את ההנחה ההגיונית לפיה המערערים היו נוטלים הלוואה לצורך תשלום המס לו ניתן היה לקבל הלוואה מעין זו, ולא היו מסתכנים באפשרות שישלמו בדיעבד ריבית גבוהה על

4. אף שדומה כי יש טעם בטענות לפיהן נקלעים רבים מבעלי העסקים העצמאיים לקושי בשל הוראות החוק והתקנות ודרך אכיפתן, הגענו למסקנה לפיה דין הערעור להידחות. זאת מהטעם שהמערערים הורשעו לא רק בעבירות של אי-תשלום הדו"חות, עניין בו מיקדו את טענותיהם, אלא גם בחמש עבירות של אי-הגשת דו"חות תקופתיים במועד. טיעוניהם המפורטים והמלומדים של ב"כ המערערים לא התמודדו כלל עם עובדה זו. אף אם המערערים ואחרים ניצבים בפני קושי כלכלי בבואם לשלם את תשלומי המע"מ במועד, הרי שקושי זה אינו עומד להם לרועץ בעת שעליהם להגיש את הדו"חות התקופתיים. בכל הנוגע למחדל זה לא נשמע מענה מפיהם של המערערים. בנסיבות אלה, וכאשר הטיעון העקרוני אין בו כדי להצביע על קושי אינהרנטי בהגשת הדו"חות במועד, ואין חולק שהדו"חות לא הוגשו במועד, הרי שבדין הורשעו המערערים בביצוע עבירות. מאחר שטענתם העיקרית של המערערים סבבה את התוצאה הקשה של עצם ההרשעה ואת הכתם הפלילי הדבק בהם בעקבותיה, וכאשר המסקנה היא שהיה מקום להרשיעם בעבירות של אי-הגשת דו"חות במועד, הרי שלא מתקיימות אותן נסיבות חריגות המצדיקות הידרשות לערעור מעין זה, שאינו אלא בגדר תקיפה עקיפה של הוראות החוק ושל מעשים מינהליים.

5. כידוע, לא בנקל יאפשר בית המשפט תקיפה עקיפה של הוראת חוק או של הליך מינהלי במסגרת הליך פלילי או אזרחי. לנוכח חסרונותיו של הליך התקיפה העקיפה "מתחייבת גישה זהירה ומצמצמת בשימוש בו, מתוך מתן הדעת לשאלה, האם תכליתו של הליך זה מתקיימת במקרה או בסוג המקרים הנדון, והאם זו אכן הדרך הראויה והעדיפה לקיום הביקורת השיפוטית על האקט השלטוני מושא ההליך" (ע"א 4291/17 **אלפריח נ' עיריית חיפה**, מיום 6.3.19, בפסקה 13 לפסק-דינו של כבוד השופט מזוז, להלן: **הלכת אלפריח**). עוד נקבע, כי המסלול המינהלי הוא דרך המלך לתקיפת החלטה מינהלית (רע"פ 4398/99 **הראל נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד(3) 637, 468 (2000), להלן: **הלכת הראל**; רע"פ 2063/16 **גליק נ' משטרת ישראל**, מיום 19.1.17, בפסקה 10 לפסק-דינו של כבוד השופט עמית). על יסוד כל אלה נקבע כי כאשר "מהותו האמיתית של ההליך או מרכז הכובד שלו הוא בהכרעה בשאלת תוקפו או בחוקיותו של אקט שלטוני", יש להימנע בדרך כלל מביורור העניין במסגרת תקיפה עקיפה (הלכת **אלפריח**, בפסקה 15 לפסק-הדין). עוד נקבע, כי יש לתת את הדעת ל"שאלת מרכזיותן של הטענות שנטענו בתקיפה עקיפה ביחס ליתר הטענות שנטענו במסגרת אותו הליך" (רע"א 2933/18 **עיריית אור עקיבא נ' מקורות חברת מים בע"מ**, מיום 1.8.19, בפסקה 24 לפסק-הדין; הלכת **אלפריח**, בפסקה 15 לפסק-הדין). קביעות אלה מקבלות משנה תוקף שעה שאדם עשה דין לעצמו, נמנע לתקוף את חוקיות המעשה המינהלי בתקיפה ישירה, והוא מבקש עתה לתקופו בתקיפה עקיפה (הלכת **הראל**, שם).

6. במקרה דנא, טענותיהם העיקריות - שלא לומר טענותיהם היחידות - של המערערים עניינן בדרך בה נוהגות רשויות התביעה ביישום הוראות חוק מס ערך מוסף והתקנות, כמו גם בתקיפה של הפרשנות המקובלת של ההוראות והתקנות. טענות מעין אלה יש להעלות במסלול המינהלי המתאים, ולא במסגרת תקיפה עקיפה בהליך פלילי לאחר שהמערערים עשו דין לעצמם והוגש כנגדם כתב אישום פלילי.

הדברים קל וחומר שעה שמדובר במי שהוגש נגדם כתב אישום בעבר בגין עבירות דומות, והתביעה ביטלה את כתב האישום לאחר שהמחדל הוסר. בנסיבות מעין אלה אין מקום להידרש לטענות במסגרת תקיפה עקיפה, ולפיכך בדין דחה בית משפט קמא את טענות המערערים.

7. לנוכח כל האמור לעיל, דין הערעור להידחות, וכך אנו מורים.

**המזכירות תשלח העתק מפסק-הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן היום, י"ח בכסלו התש"ף, 16 בדצמבר 2019, בהעדר.

תמר בר-אשר, שופטת

**שושנה ליבוביץ,**  
שופטת

רם וינוגרד, שופט