

ת"פ 30877/06/13 - רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים נגד סילבן מודן, א.א.אבו עאבד בע"מ, וולטי ראשון בע"מ, יוניפור שרותים בעמ

בית משפט השלום בראשון לציון

ת"פ 30877-06-13 רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים נ' מודן ואח'

בפני כב' השופטת שירלי דקל נוח	רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים
המאשימה	
נגד	
הנאשמים	1. סילבן מודן 2. א.א.אבו עאבד בע"מ 3. וולטי ראשון בע"מ 4. יוניפור שרותים בעמ

החלטה

בפני בקשה מטעם המאשימה למתן החלטה לפיה אין להתיר לנאשמים להביא ראיות להוכחת נסיבות ביצוע העבירות בהן הורשעו במסגרת הראיות לעונש.

כתב האישום והרקע לבקשה

1. נגד הנאשמים הוגש כתב אישום הכולל שלושה אישומים בעבירות על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ") - ניהול ספרי הנהלת חשבונות כוזבים במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק המע"מ, וניכוי מס תשומות מבלי שהיה להם מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק המע"מ במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק המע"מ.

לפי עובדות כתב האישום, במועדים הרלוונטיים, הנאשמות 1-3 היו חברות הרשומות כעוסק מורשה לצורך חוק המע"מ. הנאשמת 2 עסקה בחקלאות וכוח אדם והנאשמות 3 ו-4 עסקו בגיוס עובדים ואספקת שירותי כוח אדם. הנאשם 2 היה מנהלן הפעיל של הנאשמות 1-3 והבעלים הרשום של הנאשמות 2 ו-4.

בכתב האישום נטען כי הנאשמים "קיבלו מסמכים הנחזים להיות חשבונות מס על שמות עוסקים שונים, מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור (להלן: "החשבונות הפיקטיביות")",

רשמו את החשבוניות הפיקטיביות בספרי הנהלת החשבונות שניהלו, וניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בהן בדיווחיהם התקופתיים למנהל מע"מ.

לגבי נאשמת 2 - נטען כי סך כל החשבוניות הפיקטיביות הינו 5,836,633 ש"ח כולל מע"מ, וסכום המס שנוכה בגין הינו 1,120,384 ש"ח.

לגבי נאשמת 3 - נטען כי סך כל החשבוניות הפיקטיביות הינו 2,106,279 ש"ח כולל מע"מ, וסכום המס שנוכה בגין הינו 282,659 ש"ח.

לגבי נאשמת 4 - נטען כי סך כל החשבוניות הפיקטיביות הינו 442,436 ש"ח כולל מע"מ, וסכום המס שנוכה בגין הינו 61,336 ש"ח.

2. עוד טרם המענה לכתב האישום, הנאשמים הגישו בקשה להורות למאשימה לתקן את כתב האישום, באופן שיפורטו הנסיבות בגינן, לפי טענתם, התקבלו החשבוניות לידיהם, קרי, כי החשבוניות התקבלו בתמורה לעבודה של ממש, ולפיכך, מדובר ב"חשבוניות זרות" ולא ב"חשבוניות פיקטיביות".

בהחלטה מיום 10.3.14, נדחתה בקשת הנאשמים, ונקבע כי על פי הפסיקה אין לערוך הבחנה בין חשבונית מס פיקטיבית לחשבונית מס זרה, מאחר שבשני המקרים מדובר בחשבוניות שאינן משקפות את העסקה האמיתית שנעשתה בין הצדדים לה. נקבע כי אין המדובר בנסיבות שיש לפרטן במסגרת כתב האישום, וכי יהיה ניתן לבררן בשלב בירור האשמה או בשלב הטיעונים לעונש.

3. בדיון שהתקיים ביום 7.5.14, הנאשמים הודו בכל עובדות כתב האישום והורשעו בעבירות המיוחסות להם בכתב האישום כמפורט לעיל.

ב"כ הנאשמים הודיע כי מאחר שלא התקיים הליך הוכחות בתיק, במסגרת הטיעונים לעונש, בכוונתו להביא ראיות לעונש לעניין נסיבות ביצוע העבירות, לרבות, סוג החשבוניות נשוא כתב האישום, על מנת להוכיח כי מדובר בחשבוניות זרות ולא בחשבוניות פיקטיביות כפי שנטען בכתב האישום. כן, ציין ב"כ הנאשמים כי בכוונתו להעיד את הנאשם 1 ולהגיש חוזים עליהם חתומות החברות, הנאשמות 2-4.

טענות המאשימה

4. המאשימה התנגדה להבאת הראיות מטעם הנאשמים, וטענה כי ככל שהנאשמים מעוניינים להביא ראיותיהם בשלב זה של ההליך המשפטי, שלב הטיעונים לעונש, עליהם לקבל את רשות בית המשפט לכך

לטענת המאשימה, אין להתיר לנאשמים להביא בשלב זה ראיות בדבר סוג החשבוניות, מאחר שלא מתקיימים התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 40(ב) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: "**חוק העונשין**"):

ראשית, על הנאשמים להוכיח כי הראיות לעונש אינן סותרות את עובדות כתב האישום. בענייננו, הנאשמים הודו בעובדות כתב האישום, ולכן יש לראות בעובדה כי העבירות בוצעו על סמך חשבוניות פיקטיביות כעובדה מוכחת כלפיהם.

שנית, על הנאשמים להוכיח כי לא הייתה באפשרותם לטעון לגבי הראיות בשלב בירור האשמה או שהבאת הראיות דרושה כדי למנוע עיוות דין. הנאשמים לא סיפקו הסבר לכך שלא הביאו את הראיות בדבר החשבוניות בשלב בירור האשמה, ואף לא הצביעו על נחיצות הבאת הראיות כדי למנוע עיוות דין.

המאשימה טענה כי בהתאם לסעיף 40(א) לחוק העונשין, האכסניה הדיונית להבאת ראיות בדבר נסיבות ביצוע העבירה הינה שלב ההוכחות. כך שאם הייתה בידי הנאשמים טענה לפיה החשבוניות הן חשבוניות זרות, ולא חשבוניות פיקטיביות כנטען בכתב האישום, היה עליהם להשמיעה ולהוכיחה במסגרת ניהול הליך הוכחות. המאשימה הפנתה לדברי ב"כ הנאשמים בדיון מיום 10.3.14, מהם עולה כי רק בדרך ניהול הוכחות ניתן להוכיח את הטענה בדבר סוג החשבוניות.

המאשימה טענה כי קבלת עתירת הנאשמים להביא ראיותיהם בשלב הטיעונים לעונש תהווה חתירה תחת קביעת המחוקק, אשר תכליתה מקיימת עקרונות של חקר האמת, יעילות דיונית וחסכון בזמן שיפוטי.

עוד נטען על ידי המאשימה כי יש לדחות את הבקשה אף לגופם של דברים, וזאת לאור הלכת בית המשפט העליון לפיה אין מקום לערוך הבחנה לעניין העונש, בין חשבונית מס פיקטיבית לחשבונית מס זרה, ולפיכך, הבאת ראיות בנושא סוג החשבוניות לא תצמיח לנאשמים כל תועלת.

טענות הנאשמים

5. הנאשמים טענו כי ההבחנה בין חשבוניות פיקטיביות לחשבוניות זרות אינה רלוונטית לצורך קביעת האחריות הפלילית, אך היא בעלת נפקות משמעותית לעניין העונש, והתבססו על פסק דין שניתן לאחרונה על ידי בית המשפט המחוזי ב-עפ"ג (מחוזי-ת"א) 47301-01-14 **רשות המיסים היחידה המשפטית אזור המרכז ותיקים מיוחדים נ' פ.מ.מ. בע"מ ואח'** (16.6.14) (להלן: "**פס"ד פרי**").

הנאשמים טענו כי שלילת זכותם להוכיח את נסיבות ביצוע העבירות בהן הורשעו תהא בבחינת עיוות דין, ועל כן, יש לאפשר להם להביא את ראיותיהם.

הנאשמים טענו כי הראיות שבכוונתם להביא אינן סותרות את הודאתם בעובדות כתב האישום, מאחר שהודאתם התייחסה לכך שהחשבוניות נשוא כתב האישום אינן מקיימות את סעיף 38 לחוק מע"מ בלבד. הנסיבות הקשורות

בביצוע העבירות לא פורטו בכתב האיטום, ולכן, לא היה צורך בכפירת הנאשמים בעניין זה. לטענת הנאשמים, נוכח העובדה שלא התקיים הליך הוכחות, יש לאפשר להם להוכיח את נסיבות ביצוע העבירות בשלב הטיעונים לעונש.

דין והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

6. סעיף 40ג(א) לחוק העונשין, שהוסף במסגרת תיקון חוק העונשין (תיקון מס' 113), התשע"ב-2012 (להלן: "תיקון 113 לחוק העונשין"), מנחה את בית המשפט לקבוע מתחם עונש הולם למעשה עבירה גם ביחס לנסיבות הקשורות בביצועה. סעיף 40ט' לחוק העונשין מפרט את הנסיבות הקשורות בביצוע העבירה הנדרשות לצורך קביעת העונש ההולם, וביניהן, התכנון שקדם לביצוע העבירה, חלקו היחסי של הנאשם, הנזק שהיה צפוי להיגרם, יכולת הנאשם להבין את אשר הוא עושה, הסיבות שהביאו את הנאשם לבצע את העבירה, מצוקתו הנפשית של הנאשם, הקרבה לסייג אחריות פלילית ועוד.

סעיף 40י' לחוק העונשין קובע את הכלל לפיו נסיבות הקשורות בביצוע העבירה יתבססו על ראיות שהוכחו בשלב בירור האשמה. הסעיף מפרט את החריגים, אשר בהתקיימותם יכול שתותר הבאת ראיות נוספות גם בשלב הטיעונים לעונש -

"(א) **בית המשפט יקבע כי התקיימו נסיבות הקשורות בביצוע העבירה, על בסיס ראיות שהובאו בשלב בירור האשמה.**

(ב) **על אף האמור בסעיף קטן (א) -**

(1) **בשלב הטיעונים לעונש, הנאשם רשאי להביא ראיות מטעמו, ובלבד שאינן סותרות את הנטען על ידו בשלב בירור האשמה, והצדדים רשאים להביא ראיות שנקבע בחיקוק כי יובאו בשלב זה;**

(2) **בית המשפט רשאי, לבקשת אחד מהצדדים, להתיר להביא ראיות בעניין נסיבות הקשורות בביצוע העבירה בשלב הטיעונים לעונש, אם שוכנע כי לא היתה אפשרות לטעון לגביהן בשלב בירור האשמה או אם הדבר דרוש כדי למנוע עיוות דין.**

(ג) **בית המשפט יקבע כי התקיימה נסיבה מחמירה הקשורה בביצוע העבירה אם היא הוכחה מעבר לספק סביר; בית המשפט יקבע כי התקיימה נסיבה מקילה הקשורה בביצוע העבירה אם היא הוכחה ברמת ההוכחה הנדרשת במשפט אזרחי.**

(ד) **בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ב)(2), הודה הנאשם בעובדות כתב האיטום, בין לאחר שמיעת הראיות ובין לפני כן, יכלול כתב האיטום שבו הודה את כל**

העובדות והנסיבות הקשורות בביצוע העבירה".

לפי טענת המאשימה, יש לפרש את סעיף 40(ב) לחוק העונשין כמכיל תנאים מצטברים, אשר רק בהתקיימותם תותר הבאת ראיות על ידי נאשם. אולם, הפרשנות שהתקבלה בפסיקה ובספרות המשפטית הינה פרשנות שונה, ולפיה יש לפרש את סעיף 40(ב) לחוק העונשין כמכיל תנאים חלופיים-

**"וידגש, החריג, על פי התיקון האמור, המאפשר לנאשם להביא ראיות, שלא הובאו על ידו בשלב בירור האשמה, קובע, כי ניתן להביא ראיות "ובלבד שאינן סותרות את הנטען על ידו בשלב בירור האשמה", או שביהמ"ש "שוכנע, שלא ניתן היה לטעון לגביהן בשלב בירור האשמה או אם הדבר דרוש כדי למנוע עיוות דין". כל זאת, בנוסף ל"ראיות שנקבעו בחיקוק", שנקבע לגביהן, שיש להביאן בשלב שלפני מתן גזר הדין"
תפ"ח (מחוזי-ב"ש) 1051/09 מדינת ישראל נ' אילן רייצין-פאיס (30.12.12).**

ניתן לומר, אפוא, כי בסעיף 40(ב) לחוק העונשין מופיעות שלוש קבוצות של חריגים לכלל הקובע כי הוכחת הנסיבות הקשורות בביצוע העבירה תיעשה בשלב בירור האשמה, אשר בהתקיימותם יכול שתותר הבאת ראיות נוספות גם בשלב הטעונים לעונש -

קבוצה ראשונה - ראיות מטעם הנאשם אותן הוא רשאי להביא בשלב הטעונים לעונש, אף ללא קבלת רשות מבית המשפט, וככל שהראיות אינן סותרות את הנטען על ידו בשלב בירור האשמה.

קבוצה שנייה - ראיות שניתן להביא בשלב הטעונים לעונש על פי חיקוק, ללא מתן רשות מבית המשפט.

קבוצה שלישית - ראיות אותן מבקש אחד הצדדים להביא בשלב הטעונים לעונש, הנדרש למתן רשות מטעם בית המשפט, בהתקיים אחת מהחלופות הבאות:

א. לא הייתה באפשרותו לטעון לגבי הראיות בשלב בירור האשמה.

ב. הבאת הראיות דרושה למניעת עיוות דין.

(ר' יניב ואקי ויורם רבין "הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה: תמונת מצב והרהורים על העתיד לבוא" הפרקליט נב 413, 464-463 (התשע"ג) (להלן: "ואקי ורבין").)

7. לפיכך, על מנת להכריע במחלוקת שבין הצדדים, נדרשת בחינתן של השאלות הבאות -

האחת, האם הראיות שהנאשמים מעוניינים להביא בשלב הטעונים לעונש סותרות את גרסתם בשלב בירור האשמה?

השנייה, האם הנאשמים יכלו לטעון לגבי ראיות אלו בשלב בירור האשמה?

השלישית, האם הבאת הראיות נדרשת כדי למנוע עיוות דין?

עמוד 5

אדון בשאלות אלו כסדרן, ואתייחס לפסיקה אליה הפנו הצדדים בדבר הרלוונטיות לסוג החשבוניות - סיווגן כחשבוניות זרות או כחשבוניות פיקטיביות, לצורך שיקולי הענישה.

תחולת סעיף 40 לחוק העונשין

8. סעיף 40(א) לחוק העונשין קובע כי הנסיבות הקשורות בביצוע העבירה ייקבעו על בסיס ראיות שהובאו בשלב בירור האשמה, ואינו חל בענייננו, מאחר שהנאשמים הודו בעובדות כתב האישום.

כאמור לעיל, הודאת הנאשמים בעובדות כתב האישום מתייחסת גם לעובדה לפיה הם - "קיבלו מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס על שמות עוסקים שונים, מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור".

מכאן, הנאשמים הודו בשימוש בחשבוניות פיקטיביות ליצירת הוצאות מדומות, כהגדרתן בהחלטה שניתנה ב-רע"פ 9008/01 **מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן בע"מ (בפירוק) (2004)** -

"בפועל היו הללו חשבוניות כוזבות, שלא שיקפו עיסקאות אמת בין מוציאייהן לבין המשיבים, ואשר נרכשו על-ידי המשיבים אם ליצירת אסמכתה להוצאות נעדרות אסמכתה שהוציאה החברה ואם ליצירתן, יש מאין, של הוצאות מדומות. את החשבוניות המדומות כללו המשיבים בדוחות התקופתיים שהגישו מטעם החברה למס ערך מוסף, ואת המע"מ שצוין בהן ניכו כמס תשומות מתשלומיה של החברה בגין מע"מ שגבתה מלקוחותיה".

בענייננו, חל סעיף 40(ד) לחוק העונשין, הקובע כי כאשר נאשם הודה בעובדות כתב האישום, יכלול כתב האישום את כל העובדות והנסיבות הקשורות בביצוע העבירה, לפיכך, בשלב הטיעונים לעונש, הנאשמים אינם רשאים להביא ראיות לפיהן מדובר בחשבוניות זרות ולא בחשבוניות פיקטיביות, שכן הראיות אלו יעמדו בסתירה לעובדות בהן הודו.

הבאת ראיות לעניין נסיבות ביצוע העבירה יכולה להתבצע בהתאם לחלופות המפורטות בסעיף 40(ב)(2) לחוק העונשין, וברשות בית המשפט -

בהתאם לחלופה הראשונה בסעיף 40(ב) לחוק העונשין, על בית המשפט להשתכנע כי לא היה ניתן להביא את הראיות בשלב בירור האשמה. אומנם, ניתן לומר כי ככלל הודאת נאשם בכתב האישום נמנית על המצבים בהם יש מקום להחלת חלופה זו, וכי לכאורה יש לאפשר לנאשם להביא ראיות לנסיבות מקלות הקשורות בביצוע העבירה בה הורשע ושאינן כלולות בעובדות כתב האישום -

"בהתאם לחריג השלישי (חריגים שברשות בית המשפט) בית המשפט רשאי להורות על הבאת ראיות בשלב גזירת הדין בהתקיים שני תנאים חלופיים. התנאי האחד הוא "אם שוכנע כי לא הייתה אפשרות לטעון לגביהן בשלב בירור האשמה", למשל אם נתגלתה נסיבה חדשה שלא הייתה ידועה בשלב בירור האשמה, או אם הנאשם מודה בעובדות כתב האישום בשלבים הראשונים של המשפט, ואחד הצדדים רוצה להביא ראיה מטעמו בשלב הטיעונים לעונש". ואקי ורבין, בעמ' 464; ור' גם דר' ענת הורוויץ "מעמדן של נסיבות מחמירות הקשורות בביצוע העבירה בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין" **הסניגור** 184, 4, 7 (יולי 2012).

יכול שבמצב דברים שונה מענייננו, טענת הנאשמים לפיה אי ניהול הליך הוכחות מאלצם להביא ראיותיהם בשלב הטיעונים לעונש הייתה נכונה. אלא שבמקרה זה, הנאשמים טענו בשלב טרומי ביותר, עוד לפני שניתן מענה לכתב האישום, כי החשבוניות נשוא כתב האישום הינן חשבוניות זרות ולא חשבוניות פיקטיביות (ש' 21-13 בעמ' 4 לפרוטוקול), וטענתם כי יש לפרט את הנסיבות הללו בכתב האישום נדחתה כאמור בהחלטה מיום 10.3.14.

בדיון לאחר מכן, החליטו הנאשמים להודות בעובדות כתב האישום במלואן, מבלי שכתב האישום תוקן כבקשתם, ומבלי שהייתה כל הסכמה דיונית בין הצדדים בנוגע לנסיבות אלו, וכאמור בקשת הנאשמים להביא ראיות לפיהן המדובר בחשבוניות זרות סותרת את עובדות כתב האישום בהן הודו. זאת ועוד, לא ניתן לומר כי מדובר בנסיבה חדשה שלא הייתה ידועה לנאשמים בשלב בירור האשמה.

בהתאם לחלופה השנייה בסעיף 40(ב) לחוק העונשין, יש לבחון האם אי הבאת הראיות על ידי הנאשמים תגרום להם לעיוות דין, וזאת לאור טענת הנאשמים לפיה בהתאם לפס"ד פרי יש להבחנה בין חשבונית מס זרה לבין חשבונית מס פיקטיבית משמעות רבה לעניין העונש.

ההבחנה בין חשבוניות "פיקטיביות" לחשבוניות "זרות" לצורך שיקולי הענישה

9. כאמור, בהחלטה מיום 10.3.14, נקבע כי לאור ההלכה הפסוקה, אין רלוונטיות להבחנה בין חשבוניות פיקטיביות לחשבוניות זרות, וזאת הן לצורך שאלת האחריות הפלילית והן לצורך שיקולי הענישה.

בית המשפט העליון נדרש לדון בהבחנה המבוקשת לעניין העונש במסגרת בקשת רשות ערעור שהוגשה מטעם הנאשם, שטען כי היחס לחשבונית זרה צריך להיות מחמיר פחות מהיחס לחשבונית פיקטיבית, וקבע כי -

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

רע"פ 5718/05 אוליבר נ' מדינת ישראל (8.8.05).

עמוד 7

ב-ע"פ (מחוזי-ים) 4457/09 **מדינת ישראל נ' סלאימה חילמי** (30.6.99) קבע בית המשפט המחוזי כי לא היה מקום להקל בעונשם של נאשמים שניכו מס תשומות שלא כדין על סמך חשבוניות זרות, ומן הטעם הזה קיבל את ערעור המדינה על קולת העונש. בקשת רשות הערעור שהגישו הנאשמים לבית המשפט העליון נדחתה (רע"פ 7450/09 **הדר חיפה בע"מ נ' מדינת ישראל** (2009)).

ב-ע"פ (מחוזי-ים) 30554-11-13 **אופיר זקן נ' מדינת ישראל** (5.2.14) - הנאשם הורשע במסגרת הסדר טיעון בעבירות של ניכוי מס תשומות בלי שיש לו לגביו מסמך כדין ובמטרה להתחמק מתשלום מס. הנאשם ערער על חומרת העונש, וטען בין היתר כי יש ליתן משקל לכך שהחשבוניות בהן השתמש היו חשבוניות זרות ולא חשבוניות פיקטיביות. בית המשפט המחוזי דחה את ההבחנה בין עבירות שנעשו בהתבסס על חשבוניות פיקטיביות לבין עבירות שנעשו בהתבסס על חשבוניות זרות, וקבע כי בשני המקרים ביצוע העבירות מביא להתחמקות ממס, ועל כן, יש להוקיען בחומרה רבה תוך גזירת העונש בהלימה למידת הנזק שנגרם לציבור. בית המשפט המחוזי אף דחה את הטענה לפיה קיימת קורלציה בין הבחנה זו לבין עקרון ההלימה הנובע מתיקון 113 לחוק העונשין -

"אפשר שיהיה בעתיד מקום, בנסיבות מתאימות, לבחון גם את השלכותיו של תיקון 113 על ההבחנה בין עבירות שנעשו בהתבסס על חשבוניות פיקטיביות לבין עבירות שנעשו בהתבסס על חשבוניות זרות, אך לא יכול להיות ספק כי אין בכוחה של הבחנה זו לסייע במקרה זה למערער. בית המשפט העליון כבר קבע, כי ניתוק החשבונית מן העסקה אליה היא שייכת פוגעת בשיטת החשבוניות ובמערכת הגבייה של מס ערך מוסף מן היסוד (רע"פ 5718/05 דני אוליבר נ' מדינת ישראל (8.8.05)). לפיכך, דחה בית המשפט העליון את ההבחנה האמורה אף לעניין העונש. השלכות תיקון 113 אינן משנות לכאורה את משקלן של קביעות נורמטיביות אלו. שתי הדרכים לביצוע העבירה מביאות להתחמקות ממס ויש להוקיע את שתיהן בחומרה רבה. ודוק: אין מדובר אך בשיקול הרתעתי, אלא גם בצורך כי העונש יהלום את הנזק הרב הנגרם לציבור בגין ביצוע עבירות של התחמקות מתשלום מס. נגזר מן האמור, כי אין בכוחה של האבחנה הנ"ל, אף אם היה מקום להתחשב בה לאור הוראות תיקון 113 - עניין שלא מצאתי, כאמור, להכריע בו במקרה זה - כדי להצדיק השתת מאסר על דרך של עבודות שירות בעניינו של הנאשם".

בבקשת רשות הערעור שהגיש אותו נאשם על פסק דין זה ב-רע"פ 1866/14 **אופיר זקן נ' מדינת ישראל** (13.3.14), דחה בית המשפט העליון את ההבחנה בין החשבוניות בהתבסס על ההלכה הקיימת, וקבע כי אין להקל בעונשו של נאשם שביצע עבירות של ניכוי מס תשומות על סמך שימוש בחשבוניות זרות ולא בחשבוניות פיקטיביות -

"אין חולק כי השימוש בחשבוניות הזרות איפשר למבקש לחמוק מתשלום מס אמת במשך שנים ובהיקף ניכר, ובכך לפגוע בעקרונות הבסיסיים העומדים מאחורי חובת תשלום המס, החלה על כלל הציבור. התחמקות שיטתית זו מתשלום מס אמת, מדגישה את הפסול הטמון במעשי המבקש, ואינני סבור כי יש בסיס לטענה, לפיה ראוי להקל בעונשו אך משום שהתחמקות זו נעשתה באמצעות שימוש בחשבוניות זרות, ולא תוך שימוש בחשבוניות

פיקטיביות".

ההבחנה בין פס"ד פרי לעניינו

10. טיעוני הנאשמים התבססו בעיקרם על פס"ד פרי, שניתן בעת האחרונה על ידי בית המשפט המחוזי.

באותו מקרה, הואשמו הנאשמים בעבירות של ניכוי מס תשומות ללא מסמך כדן, שימוש במרמה ותחבולה והכנה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים, הכול במטרה להתחמק ממס. טענת ההגנה הייתה כי החשבוניות הינן חשבוניות אמת ששיקפו עסקאות אמת. לאחר שמיעת הראיות בתיק, הרשיע בית משפט השלום את הנאשמים. בהכרעת דינו, הדגיש בית משפט השלום את הנסיבות שבמסגרתן ביצעו הנאשמים את העבירות -

"הטענה בכתב האישום היא שהחשבוניות הן פיקטיביות, משום שהוצאו בגין סחורות שלא נמכרו לנאשמים על ידי שתי החברות שהוציאו את החשבוניות, וכל יעודן היה לכסות באופן חשבוני כוזב על סחורות שנרכשו על ידי הנאשמים מהשטחים (סעיף 1 לפרק העובדות באישומים הראשון והשני). המאשימה הבהירה כי אינה טוענת שלא נמכרו סחורות כמפורט בחשבוניות, וטענתה מתמקדת במיהות הצדדים לעסקת המכר [...]

חשבונית מס אינה כדן בשני מקרים עיקריים: האחד, כשאין מאחוריה כל עסקה, מצב שאינו רלבנטי לתיק זה. השני, כאשר בוצעה עסקה כלשהי, אך החשבונית אינה משקפת אותה בצורה מהימנה, מבחינת כמות הסחורה או השירות, סוג הסחורה או ערכה, או שהחשבונית לא ניתנת על ידי הספק האמיתי, אלא על ידי צד ג' שהוא גורם פיקטיבי או בעל זיקה מלאכותית ולא אמיתית או לא לגיטימית לאותה עסקה. בכל המקרים הללו עסקינן בחשבוניות פיקטיביות, שאינן משקפות את העסקה האמיתית בין הצדדים האמיתיים או עסקה בכלל, תוך שיבוש מנגנון הגבייה ושיטת הגבייה.

בית המשפט העליון לא הבחין לצורך האחריות לביצוע עבירה בין חשבוניות שלא עמדה מאחוריהן כל עסקה, לבין חשבוניות שפרטיהן כוזבים, או חשבוניות שהוצאו על ידי צד ג' זר לעסקה, והדגיש כי גם האחרונות פסולות באותה מידה, שכן הן מאפשרות לחייב במס להסתתר מאחורי אחרים, ופותרות פתח למניפולציות ולדיווחים כוזבים (רע"פ 5718/05 אוליבר נ' מדינת ישראל, רע"פ 9008/01 מדינת ישראל נ' תורג'מן בע"מ, רע"פ 1054/07 צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל, רע"פ 91/92 קאסס נ' מדינת ישראל). משכך, נקבע כי שימוש בחשבוניות שלא מטעם הספק האמיתי, המכונות גם חשבוניות זרות, מהווה שימוש בחשבוניות פיקטיביות לכל דבר ועניין (נמדר, כרך ב' ע' 597).

עוד קבע בית משפט השלום כי לצורך גזירת העונש יש מקום לערוך הבחנה בין סוגי החשבוניות הכוזבות, והסביר כי -

"פסיקת בית המשפט העליון היא חד משמעית ביחס לייחוס אחריות פלילית מלאה למי שעשה שימוש בחשבוניות זרות במטרה להתחמק ממס. בית המשפט העליון ציין כי יש מקום

**לענישה מחמירה גם כלפי מי שעשה שימוש בחשבוניות זרות שאינן מייצגות את העסקה
הווייתה (רע"פ 5718/05 אוליבר נ' מדינת ישראל). עם זאת בהתאם לעקרון ההלימה,
נבחנת חומרת מעשה העבירה בנסיבותיו, בהתחשב במידת אשמו של הנאשם. בהקשר זה יש
בעיני מקום לאבחנה בין אשמו של נאשם שללא שום פעילות עסקית, רכש חשבוניות מס
פיקטיביות כדי להגדיל באופן פיקטיבי את הוצאותיו בכלל והוצאות המס בפרט, מבלי שהיו
לו בפועל כל הוצאות, לבין אשמו של מי שעשה שימוש בחשבוניות זרות בקשר לפעילות
ממשית שהייתה כרוכה בהוצאות המוצהרות בחשבונית, במיוחד אם ההוצאות כללו גם את
עלויות מרכיב המע"מ. זאת, בעיקר בהיבט של היקף טובת ההנאה הכספית שנצמחה לנאשם
מהפעילות האסורה. אין באמור לעיל, כדי למעט מן העובדה שככל שרכיב המע"מ לא הגיע
לרשויות, כפי שמתחייב על פי דין, הנזק שנגרם כתוצאה מהמעשים הוא רב".
ת"פ (שלום-ת"א) 1183/04 רשות המיסים, היחידה המשפטית אזור מרכז ותיקים מיוחדים נ'
פ.מ.מ. בע"מ ואח' (10.12.13).**

גזר דינו של בית משפט השלום ניתן עובר לפס"ד זקן במסגרתו, כאמור לעיל, נדחתה הטענה בדבר קיומה של הבחנה
בסוגי החשבוניות לצורך שיקולי הענישה, ולאור תיקון 113 לחוק העונשין.

בית המשפט המחוזי התייחס להלכה שנקבעה בפס"ד אוליבר, ושאומצה מאוחר יותר בפרשת זקן, וציין כי היא חלה
לעניין שאלת האחריות הפלילית בלבד. עמדת בית המשפט המחוזי הייתה כי יש ליתן משקל לכך שהנאשם היה זכאי
לנכות את מס התשומות לו עבד עם חברות "כשרות" ולא עם חברות פיקטיביות, וכי הוא שילם את שווייה הריאלי של
הסחורה נשוא החשבוניות, כולל המע"מ בגינה. עוד הוסיף בית המשפט המחוזי כי יש ליתן משקל לממצא העובדתי, לפיו
הנאשם לא הפיק רווח כתוצאה מאי העברת סכום המע"מ לרשויות המס, המשפיע על קביעת מידת אשמו של הנאשם.

בית המשפט המחוזי אף לקח בחשבון את הסיבות שהביאו את הנאשם לעבור את העבירה. לשיטתו, המציאות
המשפטית שהייתה קיימת באותה עת היוותה את המניע לביצוע העבירות על ידי הנאשם, שכן הנאשם לא היה יכול
לקבל חשבוניות מהסוחרים שאינם אזרחי ישראל, ולכן נתקל בקושי לנכות את המס ששילם בגין הסחורה. בית המשפט
המחוזי התייחס לנסיבה זו כנסיבה מכרעת, ואף נתן דעתו לכך שהמצב המשפטי תוקן על ידי המחוקק.

יתרה מכך, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 40יב' לחוק העונשין, בית המשפט המחוזי לקח בחשבון נסיבות מקלות נוספות,
וביניהן כי העבירה נעברה בתקופה שבה המציאות הקשתה על הנאשם לפעול כסוחר מן המניין המקבל חשבוניות
ומשלם מע"מ, ובגין זאת זכאי לנכות מס תשומות; חלוף הזמן מאז ביצוע העבירה של כ-15 שנים והתמשכות ההליכים
בתיק; הסרת מלוא המחדל בתיק בסך של 1,600,000 ש"ח; גזרי הדין שניתנו בעניינם של מעורבים אחרים באותה
פרשה; הבעת הסכמה מצד המאשימה בתיק להסתפק בעונש של שישה חודשי מאסר בפועל המצביעה על אמירה
ערכית כלשהי לעניין הענישה הראויה; ונסיבות אישיות ומשפחתיות של הנאשם. שקלול נסיבות אלו הוביל את בית
המשפט המחוזי לקבל את הערעור, להפחית את עונש המאסר שהושת על הנאשם, ולהחמיר בגובה הקנס שהושת
עליו.

פס"ד פרי התייחס לממצאים עובדתיים שהוכחו לעניין סוג החשבוניות כנסיבות הקשורות בביצוע העבירה, אשר יש ליתן

להם ביטוי בקביעת מתחם העונש ההולם את העבירה בה הורשע הנאשם, אך ישנן שתי נקודות עיקריות להבחנה בין פס"ד פרי לענייננו כדלהלן -

ראשית, בבחינת פס"ד פרי לעומקו ניתן להצביע על נסיבות מיוחדות אשר על בסיסן פעלו הנאשמים, אשר אינן דומות לנסיבות ביצוע העבירות בענייננו. כתב האישום בפס"ד פרי מייחס לנאשמים את העובדה כי הם רכשו סחורה מהשטחים והשתמשו בחשבוניות שהוצאו שלא כדין ככיסוי חשבונאי לעסקת הרכישה. בענייננו, הנאשמים הודו בעובדות כתב האישום בכך שהם "קיבלו מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס על שמות עוסקים שונים, מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור". הנאשמים הודו כי לא עשו ולא התחייבו לעשות עסקה של ממש, ולמעשה החשבוניות גם לא שיקפו עסקה של ממש. ככל שמאחורי החשבוניות לא התקיימה עסקה בפועל אין צורך להידרש כלל לשאלת מיהות הצדדים לעסקה כפי שנדרש בית המשפט בפס"ד פרי.

שנית, בפס"ד פרי ניתנה הכרה למציאות העסקית הבעייתית ששררה אותה עת, אשר מאוחר יותר באה על פתרונה באמצעות המחוקק. בית המשפט המחוזי סבר כי אומנם הנאשם לא היה צריך לפעול בדרך בה בחר, אך קבע כי יש לגזור את עונשו באופן מידתי, תוך התחשבות בנסיבות שהביאו אותו לביצוע העבירות שפורטו בכתב האישום והוכחו במסגרת שמיעת הראיות בתיק. לפיכך, מצא בית המשפט המחוזי את הדרך לאזן בין השיקולים, ונוכח קיומן של נסיבות מקלות רבות בעניינו של הנאשם, הטה את כף המאזניים לקולא, כך שלא מוצה הדין עם הנאשם.

מכאן, המסקנה אליה הגיע בית המשפט המחוזי בפס"ד פרי הינה בבחינת חריג להלכה שהותוותה על ידי בית המשפט העליון, לאור הנסיבות הייחודיות והספציפיות של המקרה, ולא ניתן לומר כי פסק הדין שינה את ההלכה הפסוקה המחייבת של בית המשפט העליון.

ודוק, הנאשמים במקרה שבפני לא טענו לקיומן של נסיבות דומות, אלא אך התבססו על מסקנת בית המשפט המחוזי, אשר כאמור אינה יכולה לחול בענייננו.

11. בבחינת התמונה הכוללת העולה מסקירת הפסיקה, אין משקל להבחנה בין סוגי החשבוניות לעניין העונש, ולכן גם אם ההגנה תביא את כל ראיותיה בעניין, לא תהיה להן תרומה משמעותית להקלת עונשם של הנאשמים, ולכן התוצאה היא כי לא יגרם להם כל עיוות דין עקב אי הבאתן.

סוף דבר

12. נוכח האמור, אני קובעת כי הנסיבות להן טענו הנאשמים אינן נדרשות לצורך קביעת העונש ההולם של הנאשמים, ועל כן, אין לאפשר לנאשמים להביא ראיות בדבר סוג החשבוניות נשוא כתב האישום בשלב הטיעונים לעונש.

המזכירות תשלח עותק ההחלטה לב"כ הצדדים בדואר רשום.

ניתנה היום, כ"ט אב תשע"ד, 25 אוגוסט 2014, בהעדר הצדדים.

