

ת"פ 26239/12/14 - מדינת ישראל, רשות המיסים מע"מ ת"א נגד יעקב קסטרו, סקטור ריהוט בע"מ

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 26239-12-14 מדינת ישראל נ' קסטרו ואח'
בפני כבוד השופט ד"ר שאול אבינור

בעניין: מדינת ישראל רשות המיסים מע"מ ת"א
ע"י ב"כ עו"ד מיכאל פינקלשטיין

המאשימה

נגד

1. יעקב קסטרו 2. סקטור ריהוט בע"מ
שניהם ע"י ב"כ עו"ד ורו"ח תמיר סולומון

הנאשמים

הכרעת דין

א. רקע כללי:

1. נאשמת 2 הינה חברה פרטית, מוגבלת במניות (להלן גם - החברה), הרשומה כעוסק מורשה לעניין הוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - החוק). החברה עסקה בזמנו בייצור ושיווק של ריהוט משרדי.

2. על פי הנטען בכתב האישום, בתקופה הרלוואנטית לאישומים - דהיינו: החל בחודש דצמבר 2007 ועד לחודש אוקטובר 2009 - היה נאשם 1 (להלן - הנאשם) המנהל הפעיל של החברה. המנהלים הרשומים של החברה הם אביו ואמו של הנאשם (ר' העתק המרשם, נ/4), ולטענת הנאשם, אביו, מר מיכאל קסטרו (להלן - מר קסטרו או האב), הוא זה שניהל בפועל את החברה עד לתום שנת 2009, כלומר גם בתקופה הרלוואנטית לאישומים ובניגוד לאמור בכתב האישום. שני הנאשמים מואשמים לפניי, בכתב האישום, בסדרה של עבירות מס בניגוד להוראות החוק; והכל כפי שיפורט בהמשך הדברים.

3. לא למותר לציין, כבר בפתח הדברים, כי החקירה בפרשה דנא החלה בפניית החברה, ביום 29.8.10, לממונה הרלוואנטי מטעם מע"מ, מר אורי כליף, בבקשה לנקוט בדרך של "גילוי נאות" (ר' הבקשה, נ/1. יש להעיר כי על פי נהלי רשות המיסים מדובר בבקשה ל"גילוי מרצון" ולפיכך הבקשה תכונה להלן - הבקשה לגילוי מרצון).

הבקשה לגילוי מרצון לוותה במכתב, אותו כתב ב"כ הנאשמים, למר כליף. במכתב צוין כי החברה הגישה שני

דוחות מתקנים "לתקופות 12/2008 ו-12/2007" וכי "על-פי בדיקתנו עולה, כי על החברה לשלם סך 361,305 ₪ מס עסקאות נוסף וכן להקטין את תשומותיה בסך 190,319 ₪ קרן מס ובסה"כ 551,624 ₪ קרן מס". עוד צוין במכתב, כי "מדובר בהחלטה אמיצה בה נהג מנהל החברה, אשר למרות בריאותו הקשה והפסקת פעילות החברה כבר מראשית שנת 2010, ביקש לתקן את דיווחיו..." למכתב צורף ייפוי כוח החתום על ידי מר קסטרו (האב).

4. ביום 21.10.10 ערכו חוקרי מע"מ ביקור בעסק החברה, שבמהלכו נפגשו עם הנאשם אשר הציג עצמו לפניהם כמנהל החברה. ביום 7.11.10 הודע לב"כ הנאשמים ממע"מ כי הבקשה לגילוי מרצון נדחית "מאחר שאינה עומדת בתנאי נוהל גילוי מרצון" ולאחר מכן זומן הנאשם לחקירה באזהרה. כמסתבר, הבקשה נדחתה משום שסכום המחדלים היה למעלה מכפול מהסכום שצוין בה, כאשר תנאי-יסוד ל"גילוי מרצון" הוא גילוי מלא של כל המחדלים. עוד יש לציין, בהקשר זה, כי מרבית סכום המחדל טרם שולם עד היום. אף בהיבט זה לא מתקיימים אפוא, במקרה דנא, התנאים הנדרשים לגילוי מרצון שיש בו כדי להקנות חסינות מפני העמדה לדין פלילי.

(1) תמצית עובדות כתב האישום:

5. כתב האישום שהוגש אוחד חלק כללי ושני אישומים. בחלק הכללי נטען כי בתקופה הרלוואנטית לאישומים היה הנאשם מנהל פעיל בחברה.

באישומים עצמם נטען כלהלן:

אישום ראשון

תמצית העובדות

- ביום 13.12.07, או בסמוך לכך, הוציא הנאשם, בשם החברה, חשבונית מספר 453 על עסקה בסך של 2,331,000 ₪, שהמס בגינה הינו בסך של 361,305 ₪ (להלן - חשבונית 453).
- בדו"ח התקופתי, שהוגש למנהל מס ערך מוסף על שם החברה, לא דווחו הנאשמים על כך ולא שילמו את המס הכלול בחשבונית 453. בעשותם כן הגישו הנאשמים דו"ח כוזב מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס.
- בתקופה שבין יום 31.1.09 לבין יום 31.12.09 הוציאו הנאשמים 10 תעודות זיכוי על עסקאות בסך של 1,024,457 ₪. הנאשמים רשמו את פרטי התעודות הזיכוי בספריהם ובכך הקטינו את המס שהם חייבים לשלם למנהל מס ערך מוסף בסך של 166,913 ₪.
- בפועל העסקאות לא בוטלו וחשבוניות הזיכוי לא נשלחו. ואולם, בדוחות התקופתיים, שהגישו הנאשמים למע"מ לאותה התקופה, הורידו הנאשמים את סכומי המע"מ המופיעות בחשבוניות מושא תעודות הזיכוי ובכך הקטינו את סכום המע"מ שהם חייבים לשלם למע"מ. הנאשמים הוציאו אפוא תעודות זיכוי מבלי שהיו רשאים לעשות כן, הגישו דוחות כוזבים וניהלו ספרי הנהלת חשבונות כוזבים; והכל מתוך כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום המס.

הוראות החיקוק

- מסירת ידיעה כוזבת, או דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, במטרה להתחמק או להשתמט

מתשלום מס - 11 עבירות לפי הוראות סעיף 117(ב)(1) לחוק.

- הוצאת תעודת זיכוי מבלי להיות רשאי לעשות כן, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - 10 עבירות לפי הוראות סעיף 117(ב)(4) לחוק.
- הכנה, ניהול או הרשאה לאחר להכין או לנהל פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(6) לחוק.

אישום שני

תמצית העובדות

- בתקופה שבין חודש ינואר 2009 לבין חודש אוקטובר 2009 ניכו הנאשמים, בדוחות התקופתיים אשר הגישו למע"מ באותה התקופה, מס תשומות בסך של 602,911 ₪ בהיעדר מסמכים.
- בעשותם כאמור ניכו הנאשמים מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום המס.

הוראות החיקוק

- ניכוי מס תשומות בלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום המס - 10 עבירות לפי הוראות סעיף 117(ב)(5) לחוק.

(2) גדר המחלוקת בין הצדדים והשלכותיו:

6. הדיון בתיק החל לפני מותב אחר. בין הצדדים התקיים הליך של גישור. משהליך זה לא צלח הועבר התיק לשמיעת הראיות לפניי. תשובת הנאשמים לאישומים הוגשה בכתב עוד במסגרת הליך הגישור, וכללה טענה ל"הגנה מן הצדק" וכן כפירה כללית בעובדות כתב האישום (ר' התשובה במסגרת בקשה מס' 8).
7. לעניין ההגנה מן הצדק נטען בתשובה, כי תיק זה הינו תולדה של הבקשה לגילוי מרצון, שהוגשה כאמור מטעם החברה ביום 29.8.10. הנאשם נחקר עקב כך במע"מ ומיד בתחילת החקירה סיפר את כל הידוע לו בעניין מחדלי הדיווח של החברה. בנוסף, מאז הסתיים הליך הביקורת פעלה החברה "לשלם ככל הניתן ואפשר על חשבון חוב השומה מיוזמתה, על אף היותה חברה לא פעילה" (ר' בסעיף 3 לתשובה). חרף כל זאת דחתה רשות המיסים את הבקשה לגילוי מרצון. בנוסף, כך לטענת ההגנה, בהגשת כתב האישום חל שיהוי ממושך ובלתי סביר, שאף בו יש כדי לגבש לנאשמים הגנה מן הצדק.
8. לגופו של עניין כפרו הנאשמים, כאמור, כפירה כללית בכל עובדות שני האישומים, אשר פורטו לעיל. יחד עם זאת, מבין השיטין של תשובת הנאשמים - ועוד יותר מכך ממה שעלה במהלך המשפט - ברור כי לא מדובר בכפירה כללית אלא בכפירה המתמקדת בשתי טענות עובדה עיקריות, כלהלן:
 - (א) כפירה בטענה כי בתקופה הרלוואנטית לאישומים היה הנאשם בגדר "מנהל פעיל" בחברה.
 - (ב) העלאת טענה חלופית - למקרה שעובדות כתב האישום יוכחו - שלפיה לא התגבש אצל הנאשמים היסוד הנפשי, הנדרש בחלופות העבירה המנויות בהוראות סעיף 117(ב) לחוק, אלא,

"לכל היותר", היסוד הנפשי הנדרש בהוראות סעיף 117(א) לחוק (ר' גם בסעיף 22 לתשובה).

9. בהקשר לתשובת הנאשמים לאישומים יש להעיר שתי הערות:

ראשית, בפני חוקרי מע"מ הציג עצמו הנאשם בריש גלי כמנהל החברה ואף הודה - ברחל בתך הקטנה ותוך מסירת פרטי פרטים - בביצוע העבירות מושא כתב האישום. במהלך המשפט לפני לא התכחש הנאשם לכך, אך הוסיף וטען כי מדובר בדברים לא מדויקים ולא נכונים, שאותם מסר מתוך מטרה להגן על אביו החולה והמבוגר ולמלטו מאחריות פלילית.

שנית, ב"כ הנאשמים התייחס בטיעונו רק לענינו של הנאשם, להבדיל מהחברה, הגם שהתשובה לאישומים ניתנה מטעם שני הנאשמים, כאשר ב"כ הנאשמים הופיע בתוארו זה - דהיינו כמייצג שני הנאשמים - אף בסיכומים שהגיש בכתב. מכל מקום - בכפוף לקבלת טענת המאשימה בדבר היות הנאשם מנהל פעיל בחברה - ברי כי החברה נכחה בדיון גם באמצעותו, ובכל מקרה מדובר בהיבט שולי שכן החברה כבר אינה פעילה מזה תקופה ארוכה ועל כן אין נפקות מעשית ממשיית לכל הכרעה משפטית בעניינה.

10. לבסוף יש לציין, כהערה טכנית בפתח הדברים, כי הכרעת דין זו כוללת ציטוטים מתוך המוצגים שהוגשו במהלך המשפט וכן מפרוטוקולי הדיונים. כל ההדגשות המופיעות בציטוטים אלה בקו תחתי **אינן** מופיעות במקור והוספו על ידי הח"מ. התוספות בסוגריים מרובעים, בתוך הציטוטים, באות ללמד על תיקון טעויות הקלדה.

ב. עיקר פרשת התביעה:

(1) עיקר עדותו של מר רז ינאי:

11. מר רז ינאי, מבקר חשבונות במע"מ, ביצע את עיקר החקירה בתיק זה, לרבות בגביית הודעות הנאשם (ר' המוצגים הרלוואנטיים, ת/1 עד ת/7). לגרסתו של מר ינאי, את שתי הודעות הנאשם (ת/2 מיום 14.11.10 ות/3 מיום 5.12.10) הוא גבה רק לאחר חלוף זמן של שבועיים-שלושה מגיבוש הממצאים המפלילים, שאותם גילה מר ינאי במהלך בדיקותיו בעקבות הבקשה לגילוי מרצון. לפיכך דובר בחקירות באזהרה (ר' בפרוטוקול, עמ' 10 שורה 6 ואילך; עמ' 11 שורה 8 ואילך).

12. מר ינאי החל את בדיקותיו בביקור בעסק החברה, שאותו ערך ביום 21.10.10. כפי שהעיד מר ינאי, "**מהביקור הבנתי כי הוא (הנאשם - ש.א.) מנהל את העניינים, הוא מנהל העסק, הוא יושב איתנו, הוא עשה הכל**" (ר' בפרוטוקול, עמ' 9 שורה 25). בדו"ח הביקור עצמו (ת/1) ציין מר ינאי כי מנהל העסק הוא הנאשם, ובעדותו לפני הסביר כי רישום כאמור נעשה רק "**לאחר שאני שואל ובודק מי המנהל**" (שם, שורה 31).

13. מר ינאי טען בעדותו, כי בדיקותו העלתה שבהליך הגילוי מרצון גולו עבירות המס שבוצעו בפרשה דנא באופן חלקי ביותר; וכדבריו:

ת. התיק הגיע אליי דרך רכז הביקורת, שמו אר[יה] אלעזר... והייתי אמור לבדוק את כל החומר שהוגש לי במסגרת הליך של גילוי מרצון שהגיע. במהלך הבדיקות שלי מצאתי הפרשי דיווח במס התשומות. ידוע לי כי בוצעה מכירה של חברה שלא דווחה לרשויות המס. לכן בנהל של גילוי מרצון על מנת לסגור את העניין

ללא הליכים פלילים אנו עושים בדיקה נוספת לראות כי אין דברים נוספים.

- ש. אחרי שידעת על ליקוי מס מה עשיתם?
- ת. אחרי שמצאתי הפרשים משמעותיים במס התשומות פניתי לעו"ד סלומון טלפונית והוא אמר שיבדוק זאת. תחילה היה לו קשה להאמין כי זה היה סכום אסטרונומי.
- ש. איזה סכום?
- ת. 602,000 ₪.
- ש. זה היה בגילוי הראשוני?
- ת. לא. לא ראיתי זאת במסמך גילוי מרצון. חוץ מהתשומות האלה מצאתי עוד 287,000 ₪ סכום כזה של עסקאות שבוטלו. בבדיקה נוספת עם עו"ד סלומון הסכום ירד ל-163,000 ₪ בעקבות בדיקה שעשיתי עם החברות שהיו אמורות לקבל את תעודות הזיכוי הזה בגין ביטולי עסקאות.
- ש. 163,000 ₪ זה היה בגילוי רצון?
- ת. מה שאני זוכר מגילוי ברצון זה רק מכירת חברה בסך של 360,000 ₪ מס ועוד הפחתת מס תשומות היה רשום במסמך של 190,000 ₪ ללא פירוט. המסמך (של הגילוי מרצון - ש.א.) דיבר על משהו כמו 500 ומשהו אלף ₪. בסוף אחרי הגילויים שלי שהם עשו זה עמד על סכום של 1.2 מיליון ש"ח עוד 700 ומשהו אלף ₪ מעבר למסמך גילוי מרצון (ר' בפרוטוקול, עמ' 9 שורה 1 ואילך).
14. מר ינאי חזר והדגיש, כי בעניין ביטולי העסקאות הכוזבים הוא לא הסתפק בבדיקת כרטסות החברה, אלא ערך בדיקה עם החברות שבצד הנגדי; וכדבריו:
...ניגשתי לחברות בצד השני, ללקוחות של החברה, ובדקתי וביקשתי אישורים לגבי הזי[כ]וי. הסכום הראשוני היה 287,000 ₪ של זיכויים חשודים בעיניי ולאחר בדיקתי סכום זה ירד ל-163,000 ₪ בהם נטען בחברות כי זה לא היה ולא נברא (ר' בפרוטוקול, עמ' 11 שורה 15 ואילך. ר' גם המסמכים שהוגשו במסגרת ת/7).
15. במסגרת החקירה הנגדית הטיח ב"כ הנאשמים במר ינאי כי צירוף שני הנתונים - דהיינו: העובדה שלבקשה לגילוי מרצון צורף יפוי כוח שנחתם על ידי מר קסטרו האב; והעובדה שבבקשה נטען כי מצבו הבריאותי של המנהל הינו קשה - היה צריך להביא למסקנה כי האב הוא מנהל החברה ולא הנאשם. ואולם, מר ינאי דחה את הדברים, כלהלן:
- ת. אני אומר שכבר מהתרשמות ראשונית בתחילת הביקורת בזמן שביצעתי את ביקור בעסק התרשמתי כי מר קובי קסטרו הוא המנהל הפעיל בחברה ונמצא בקשר עם לקוחות וספקים וממש מנהל את העניינים בחברה. לפי מה שאתה אומר היתה לו הזדמנות מצוינת כאשר חקרתי אותו לומר לי כי הוא לא המנהל אלא הכל אביו. הוא חתם על האזהרה הזו ובהמשך לשאלות לגבי העבירות הוא תיאר איך ביצע אותן וחתם על כל דף ודף...

ש. נכון שבחקירה של הנאשם לא אמרת לו תשמע רגע יכול להיות שאתה מגן על אביך כי אתה לא חתמת על ייפוי כוח לגילוי נאות ולא סובל מבריאות קשה אז אני כחוקר לא מוכן לקבל זאת איך שזה?

ת. לא ירדתי לרזולוציה זו של האם הוא מגן על אביו... אני משתדל להפעיל אנושיות וגם אתה ביקשת ממני לא הגיע לאביו בגלל מצבו הרפואי הקשה וגילו. לא ראיתי צורך לטרטר את אביו החולה שיהיה בריא... (ר' בפרוטוקול, עמ' 12 שורה 31 ואילך. ב"כ הנאשמים חזר לנושא זה שוב ושוב, אך קיבל תשובות דומות. ר' למשל בעמ' 23-24 לפרוטוקול. בחקירה החוזרת ציין העד כי אף הועברו למע"מ מסמכים רפואיים בקשר לבקשה שלא לחקור את האב. שם, עמ' 27 שורה 5 ואילך).

16. **מר ינאי ציין כי העסק היה פעיל בעת שהוא ערך את הביקור במקום, אך לא זכר אם בדק את מס' הח.פ. וממילא אם במועד הביקור העסק פעל במסגרת התאגידית של החברה דנא או של חברה אחרת (ר' בפרוטוקול, עמ' 15 שורה 6 ואילך). בהמשך הדברים טען ב"כ הנאשמים כלפי מר ינאי שלו היתה מצד החברה כוונת מרמה, היא היתה יכולה להסתפק בהגשת הדוחות המתוקנים למע"מ. ואולם, מר ינאי שלל הנחה זו והסביר כי מדובר בתיקון בסכום משמעותי שלפיכך מועבר לבדיקה; וכדבריו: "זה לא 2,000 ₪" (ר' בפרוטוקול, עמ' 18 שורה 24).**

17. **מר ינאי נחקר אודות הדרך שבה הוא ערך את בדיקותיו, בעניין הנהלת החשבונות של החברה, וכיצד ביסס את ממצאיו שעל יסודם הוגש כתב האישום. בהקשר זה נשאל מר ינאי, בין השאר, אודות תפיסת חומר חשבונאי של החברה והיעדר תיעוד של תפיסה זו. ואולם, מר ינאי שב וציין כי החל את בדיקותיו על בסיס כרטסות העסק, שאותן קיבל בדואר אלקטרוני מהנהלת החשבונות. על יסוד זה הגיע למסקנותיו, אשר בסופו של דבר אושרו גם על ידי הנאשם (ר' בפרוטוקול, עמ' 16 שורה 1 ואילך; עמ' 21 שורה 12 ואילך).**

18. **ב"כ הנאשמים חקר את מר ינאי ממושכות בקשר לבקשה לגילוי מרצון. ב"כ הנאשמים טען כי כשישב יחד עם מר כליף, הממונה מטעם מע"מ שלפניו כזכור הוגשה הבקשה לגילוי מרצון, הוא הודיע על רצונה של החברה שהרשויות ייקחו את כל ספריה ו"כל מה שיהיה לשלם בסופו של דבר נשלם". מר ינאי השיב כי לא היה נוכח בשיחה זו. כשנשאל אודות מר כליף הוסיף מר ינאי וציין כי מר כליף משמש כיום כנציג המכס בשנחאי (ר' בפרוטוקול, עמ' 20 שורה 2).**

19. **בהמשך הדברים טען ב"כ הנאשמים כי בתחילת חקירתו הראשונה (ההודעה ת/2) סיפר הנאשם על כל מחדלי החברה, עוד לפני שמר ינאי הציג לו נתונים. ואולם, מר ינאי שלל את הטיעון, כלהלן:**

ש. בחקירה הראשונה שהוא הופיע כאשר אתה שואל אותו הוא למעשה יושב בחקירה ואומר לך שביצע עבירות מס קשות ומקטלג את העבירות ואומר לך את המספרים 600,000 ₪ עוד לפני שאתה מציג לו נתונים?

ת. זה לא נכון. להזכירך, איך שמצאתי את הממצאים האלה זה היה 3 שבועות לפני החקירה ואז דיברתי איתך טלפונית ואמרתי לך שמהו לא מסתדר לי שחסרים 600,000 ₪ בתשומות, וזה עוד לפני שהתחלתי לדבר על ביטולי עסקאות. באותה שיחה שמפורטת במזכר שכל הגילוי כבר התגלה 3 שבועות לפני החקירה שלו. בשיחה הטלפונית שלי איתך אמרתי לך שחסרים 600,000

לא ואז אמרת מה פתאום שאבדוק עצמי טוב זה נשמע הזוי, זה מה שאני זוכר. בגלוי אני אומר שפקפקתי בעצמי באותו רגע ואמרתי שאבדוק שוב. עשיתי בדיקה נוספת אפילו שתיים לאחר השיחה שלי איתך ואז ממצאים אלה גולו ואז הוא זומן לחקירה. הצורה שבה זה רשום בחקירה היא הדרך בה ניתן להעלות את הדברים על הכתב. זה לא אומר שהוא כאילו אמר זאת מיוזמתו הממצאים היו ידועים ומן הסתם הוא תודרך לפני שהגיע לחקירה (ר' בפרוטוקול, עמ' 25 שורה 1 ואילך).

(2) הודעות הנאשם:

20. הנאשם נחקר פעמיים במע"מ, באזהרה, על ידי מר ינאי. מר ינאי הסביר כאמור את הרקע לחקירתו הראשונה של הנאשם, שנערכה ביום 14.11.10. חקירה זו היתה החקירה העיקרית של הנאשם, ומפאת חשיבות הדברים שנאמרו בה הם מובאים בזה כמעט במלואם; כלהלן:

- ש. מיהם מנהלי החברה?
 ת. אבא שלי.
- ש. מה תפקידך בחברה ומאיזה תאריך התחלת לנהל את החברה בפועל?
 ת. תפקידי הוא מנהל החברה והתחלתי לנהל את החברה מתחילת 2008 בערך, ואני חותם על שיקים ודוחות החברה ונמצא בקשר עם לקוחות וספ[ק]ים.
- ש. מי מורשה חתימה על גבי חוזים, המחאות, חשבוניות וכו' משנת 2006 ועד היום?
 ת. בשנת 2006 ו-2007 וחצי משנת 2008 אבא שלי. אבא שלי היה מורשה חתימה על חוזים, המחאות, שיקים ודוחות החברה וכו', ומאמצע 2008 בערך אני יעקב קסטרו נכנסתי לניהול השוטף של החברה כי אבי הפסיק לתפקד.
- ש. מי מורשה חתימה על גבי חוזים, המחאות, חשבוניות וכו' משנת 2008?
 ת. בערך בין התחלת ואמצע שנת 2008 אני מורשה חתימה על הכל.
- ...
- ש. מי מקבל משכורת מנהלים ומה סכומי המשכורת?
 ת. רק אני מקבל משכורת מנהלים.
- ש. מי אחראי על הגשת דוחות והעברת חומר להנהלת החשבונות?
 ת. אני אחראי לנושא הגשת הדוחות והעברת החומר למנה"ח.
- ...
- ש. מדוע פנית בעצם למשרדי מס ערך מוסף?
 ת. ידעתי שעשיתי בשנתיים האחרונות עבירות מס קשות, ומהרגע שהתחלתי

לעשות את אותן עבירות, וזה קרה בדיווח שהייתי צריך לדווח בינואר 2008 בגין מכירת החברה ולא דיווחתי, חיפשתי את העיתוי הנכון כדי לתקן את המעוות ובחודשים האחרונים לא יכולתי בעצם לשאת את זה והחלטתי לגשת ולהודיע על הכל.

ש. תאר ופרט אילו עבירות מס קשות ביצעת בשנתיים האחרונות.

ת. ביטולי הכנסות בסך של 287,000 ₪ מס משנת 2009 ואי דיווח בגין מכירת החברה בשנת 2008, ודרישת תשומות ביתר בסך של 602,912 ₪, מס בהעדר מסמכים בשנת 2009.

ש. ומדוע בעצם ביצעת את העבירות?

ת. שקעתי בחובות כבדים עקב עקיצה של חברת א. דורי ובניו, שהדין המשפטי עדיין מתנהל בימים אלה, ובעקבות זה הסתבכתי עם השוק האפור שהגיע אלי הביתה ואל הילדים לבית הספר, ושיקול הדעת שלי הורה לי שזה מה שיש לעשות באותה נקודת זמן.

ש. באיזה סכום נמכרה החברה ולמי ומה בעצם ההשפעה של המכירה על הניהול השוטף, חלוקת הרווחים וכו'?

ת. החברה נמכרה לחברת מודולוס בסכום של בערך 2 מיליון שקלים, והחזזה היה כזה שבעצם אני מקבל 20,000 שקלים מידי חודש כנגד חשבונית ועוד 45% מהרווחים, אם יהיו, והניהול השוטף נשאר אצלי, ועל זה בעצם קיבלתי את ה-20,000 ₪ בחודש כנגד חשבונית מסקטור ותלוש השכר שלי יוצא מסקטור.

...

ש. אני מציג לפניך דף עבודה של השוואת דיווח מס תשומות שנעשה לשנת 2009... ולפיו נראה כי דרשה החברה 602,912 ₪ מס תשומות ביתר, האם זה נכון?

ת. אני זוכר שעשיתי את העבירות מהסוג הזה והשארתי אותן בצורה שקופה בכרטסת כדי שנוכל לתקן את זה בהמשך.

ש. האם זה נכון שבעצם מס התשומות הזה על סך 602,912 ₪ נדרש ללא מסמכים?

ת. כן.

ש. איך ביצעת בעצם את דרישת המס ללא מסמכים, למי פנית ובמי נעזרת ברישום הכוזב?

ת. ביצעתי זאת כך שפשוט ברגע שהבנתי כמה אני צריך לשלם, ואז הוספתי בתשומות סכום מסוים נוסף כדי שיקוזז מסכום התשלום ממש לפני שהדו"ח יצא לתשלום בבנק.

ש. אני מציג לפניך דף עבודה של סיכום ביטולי עסקאות ומכירות לשנת 2009

בסך של כ-287,000 ₪ מס... האם אתה מזהה סכומים אלה של ביטולי העסקאות ומדוע הם בוטלו?

- ת. ...הם בוטלו מאותה סיבה שפירטתי עקב המצוקה הכלכלית שנקלעתי אליה.
- ש. איך בדיוק בוצעו ביטולים אלו, למי נתת הוראה לבטל וכיצד נרשם בהנהלת החשבונות?
- ת. זה בוצע על ידי או שהוריתי לאחת הבנות שעבדו אצלי להוציא חשבוניות זיכוי ללא מסמכים ול[לא] כלום כי תכננתי שאתקן זאת בעתיד הקרוב.
- ש. מי החליט על מחיר מכירת החברה ומי היה שותף במשא ומתן למכירתה?
- ת. מחיר המכירה היה מחיר ששווה לעלות המלאי והציוד בעסק, וזה הוחלט על ידי המנכ"ל של מודולוס ואני ואולי גם בשיתוף אבא שלי שהסמיך אותי לחתום על החוזה...
- ש. אני מציג בפניך חשבונית מס מס' 453 מיום 31.12.2007 על סך 2,692,305 ₪ כולל מס. האם אתה מזהה אותה, ובגין מה הוצאה, והאם דווחה?
- ת. לאחר שזיהה החשבונית וחתם עליה כראיה ענה: כן, זוהי החשבונית שעליה לא דיווחתי ושביניה נערך החוזה המדובר של מכירת החברה.
- ש. מדוע שהגעת למשרדי מע"מ לצורך הגילוי מרצון בגין מכירת החברה בסך 2,692,305 ₪, וכן דרישה ביתר של מס תשומות של 190,000 ₪, מס בשנת 2008, ולא דיווחת ו/גילית על העבירות הנוספות שביצעת?
- ת. אני הגעתי לעורך הדין שלי כשהמטרה היא לדווח על כל הממצאים של החברה ולאחר הדיווחים וההודעה לסגור אותה גם אמרתי לו באותו המעמד שאני צריך עזרה כי אינני יודע לבדוק את זה בעצמי, והוא אמר לי שאי אפשר לסגור שנה שנה, אלא נצטרך לסגור את כל החבילה ביחד, הסכום היחיד שהייתי בטוח בו זה סכום החשבונית הזאת מס' 453 מיום 31.12.2007, ולגבי שאר הסכומים ביקשתי ממנו שיבוא ויעשה כל מה שצריך יחד עם העובדים שלי כדי לגלות את האמת.
- ש. מי חתום על החשבונית... מס' 453 מיום 31.12.2007 שהיא נשוא הגילוי מרצון בעצם?
- ת. אני חתום על החשבונית. אני הוצאתי אותה (ר' בהודעה, ת/2).

(3) עיקר עדותו של מר אריה אלעזר:

21. מר אלעזר משמש כרכז ביקורת במע"מ, ועבד יחד עם מר ינאי בחקירת המקרה דנא. בחקירתו הראשית סיפר מר אלעזר כי נכח בביקור בעסק, והנאשם: "א[מ]ר כי הוא המנהל בפועל והוא האחראי על פעילות החברה ואחראי על מה שקורה בהנה"ח..." (ר' בפרוטוקול, עמ' 31 שורה 14). עוד ציין מר אלעזר כי חוקרי מע"מ ביקשו לזמן את האב לחקירה, אך ב"כ הנאשמים ביקש שלא

לזמנו בהיותו אדם מבוגר וחולה. למע"מ אף נשלחו מסמכים רפואיים של האב כתימוכין לבקשה שלא לחקור את האב (המסמכים שנשלחו הוגשו וסומנו ת/8). בניסבות אלה, כאשר מחד גיסא דובר באדם מבוגר וחולה, ומאידך גיסא הנאשם הודה וסיפר כי הוא מנהל החברה, החליטו החוקרים שלא לזמן את האב לחקירה (ר' בפרוטוקול, עמ' 31 שורה 18 ואילך).

22. מר אלעזר התייחס למסמך סיכום ממצאי הביקורת בכתב יד, אותו ערך יחד עם מר ינאי (ר' המסמך ת/6), כלהלן:

ת. ...מה שעולה מהדף זה שהסיכום משנת 2006 נמצא תקין. שנת 2007 יש חשבונית שלא דווחה שסך המס הוא 361,305 ₪ שזה חשבונית של מכירת העסק (חשבונית 453 - ש.א.). בשנת 2008 נמצא תקין. שנת 2009 יש תשומות ללא מסמכים בסך 602,912 ₪. יש גם ביטולי הכנסות בצורה של הוצאת תעודת זיכוי ללא סיבה של חבות מס בסך 163,913 ₪.

ש. מה ידוע לך לגבי החוב הזה עד היום?

ת. סך השומות שיצא לחב' סקטור ריהוט אם אני לא טועה היה 1.1 מיליון ₪ ומשהו. נכון להיום זה עומד על בערך 800,000 ₪ קרן ללא ריבית והצמדה (ר' בפרוטוקול, עמ' 32 שורה 15 ואילך).

23. במסגרת החקירה הנגדית הטיח ב"כ הנאשמים במר אלעזר כי מגמת החברה היתה לשתף פעולה ו"לנקות את האורוות". מר אלעזר אישר כי אמנם היה שיתוף פעולה מההתחלה, אך הוסיף וטען כי לא היה גילוי מלא אלא גילוי חלקי בלבד, ו"אם לא היינו מגלים זאת זה לא היה צץ מצידה של הנאשמת" (ר' בפרוטוקול, עמ' 33, שורה 5 ואילך). במקום אחר אמר מר אלעזר, כשנשאל אם היתה כוונה להסתיר דבר מחוקרי מע"מ, כי הבדיקה החלה בעקבות הבקשה לגילוי מרצון, אלא שהבקשה גילתה טפח והסתירה שניים (שם, עמ' 36 שורה 22 ואילך).

24. ב"כ הנאשמים הוסיף והטיח כי מסקנה זו אינה נכונה, שכן הבקשה לגילוי מרצון אף כללה מחדל שבסופו של דבר הסתבר שאינו קיים. ואולם, מר אלעזר לא שינה את דעתו וטען כי הנאשם לא גילה את כל שהיה ידוע לו ומכאן שניסה להסתיר דברים. לדבריו, הנאשם ידע מה היה בשנת 2009 ולא דיווח על כך בבקשה לגילוי מרצון, שהתייחסה רק לשנים 2007-2008 (ר' בפרוטוקול, עמ' 39 שורה 1 ואילך).

יתר על כן, מר אלעזר הסביר שהטענה כי ברישומי החברה נכתב שקיימים ניכויים ביתר אינה נכונה והדבר התגלה רק בהשוואות שערכו החוקרים-המבקרים:

...זה לא שבכרסטת רשום שהוא לקח מס תשומות ביתר 602,000 ₪. בכרסטת רשומות כל ההוצאות שלו כמו שצריך, אך בדוחות שלו דרש יותר. אם לא היינו משווים את הכרסטת עם הדוחות לא היינו מגלים זאת. הוא ידע זאת ולא אמר זאת. נוסף לכך את תעודות הזיכוי כי בשנת 2009 הוציא ולא היה רשאי להוציא והוא ידע שהוציא ולא גילה (ר' בפרוטוקול, עמ' 39 שורה 11 ואילך).

25. עוד נשאל מר אלעזר מה היו הטעמים לכך שהבקשה לגילוי מרצון נדחתה והשיב כי זכור לו שבשיחת טלפון נאמר לחוקרים שכבר החלו הליכים במסגרת מס הכנסה. כשנשאל אם זה מה שמנע את קבלת הבקשה הוסיף מר אלעזר: "כן וגם הממצאים הנוספים" (שם, עמ' 37 שורה 18).

26. ב"כ הנאשמים טען בפני מר אלעזר - כפי שכאמור עשה בחקירתו של מר ינאי - כי צירוף הנתונים של ייפוי הכוח בבקשה לגילוי מרצון, שכזכור ניתן על ידי האב, יחד עם תיאור מצבו הבריאותי הקשה של המנהל בבקשה עצמה, מלמד כי האב - ולא הנאשם - הוא שהיה מנהל החברה באותה העת. ואולם, מר אלעזר דחה את הטענה. מר אלעזר הסביר, כי ייפוי הכוח היה חייב להינתן על ידי האב, שכן הוא היה המנהל הרשום, אך אין בכך כדי לשלול את העובדה שהנאשם היה המנהל הפעיל בתקופה הרלוואנטית. מר אלעזר הוסיף: **"מי שהיה המנהל בפועל זה היה יעקב קסטרו וזה גם מה שאמר גם כשנחקר וגם כאשר היינו אצלו בעסק"** (ר' בפרוטוקול, עמ' 33 שורה 19). בהמשך הדברים ציין מר אלעזר כי זו היתה גם התרשמות חוקרי מע"מ במהלך הביקור בעסק (שם, עמ' 34 שורה 1).
27. באשר לטענה כי החברה כלל לא היתה פעילה במועד הביקור בעסק (21.10.10) השיב מר אלעזר: **"היא הייתה פעילה בזמן שהגענו וזה שלא דיווחה זה משהו אחר. במקום הייתה גם עוד חברה. הוא (הנאשם - ש.א.) נתן הוראות למנהלת החשבונות לתת לנו את כל החומר הקשור לחברה"** (ר' בפרוטוקול, עמ' 34 שורה 11). בהמשך השיב מר אלעזר כי ייתכן שהמלאי והדברים שראו בביקור היו שייכים לחברת מזדולוס אך אין זה משנה כי החברה היתה פעילה (שם, שורה 19).
28. ב"כ הנאשמים הטיח עוד במר אלעזר, כי עצם העובדה שהחוקרים פנו אליו (לב"כ הנאשמים) לאחר שגילו מחדלים נוספים מלמדת על התנהלות של מעין "הליך הדדי", שבמסגרתו החברה ביקשה לחשוף את כל מחדליה. ואולם, מר אלעזר שלל קטגורית טענה זו והוסיף:
- אנו רוצים לאמת את הנתונים. כשמדובר בכמה ועשרות בודדים (כנראה צ"ל "בכמה עשרות אלפי ₪ בודדים") זה לא משמעותי אבל שמדובר בשש מאות אלף שקל אנחנו רוצים לוודא שאנו לא חוטאים למטרה** (ר' בפרוטוקול, עמ' 41 שורה 28 ואילך).

(4) עדי התביעה הנוספים:

29. ב"כ המאשימה זימן שני עדים נוספים: מר יוסי נעים, מנהל חשבונות בחברת א. חי גרפ בע"מ, וגב' אביבה כתפי, מנהלת חשבונות בחברת או. ד. אופיס דיזיין. מדובר בחברות שהיו לקוחות של החברה, ולטענת ב"כ המאשימה הם נדרשו לו בעיקר כמעין עדי הזמה, על מנת להזים את טענתו (העכשווית) של הנאשם כי הוא לא שימש כמנהל החברה (בהקשר זה ר' החלטת בית המשפט, הכוללת ביקורת על המאשימה בשל העדר תיעוד מספק של גרסאות עדים אלה, בפרוטוקול בעמ' 28).
30. מכל מקום, בעדויות העדים הנ"ל לא היה כדי לתרום לראיות המאשימה לעניין מעמדו של הנאשם בחברה. עם זאת, מר נעים ציין כי מבדיקות שערך, גם באמצעות אחרים, הוא לא מצא שחברת גרפ קיבלה מהחברה תעודות זיכוי בתקופה הרלוואנטית (ר' בפרוטוקול, עמ' 28 שורה 19 ואילך). דברים דומים אמרה גם גב' כתפי (שם, עמ' 29 שורה 20).
- לעניין מעמדו של הנאשם בחברה, יש לציין כי גב' כתפי אישרה שהיא מכירה את הנאשם **"בתור ספק שלנו"**, אך הוסיפה וטענה כי הבינה מאוחר יותר שאביו הוא הבעלים של החברה. לדבריה, את הנאשם היא הכירה בשנת 2010 או 2011, דהיינו רק לאחר התקופה הרלוואנטית לכתב האישום (שם, שורה 22 ואילך).

ג. עיקר פרשת ההגנה:

31. מטעם ההגנה העיד הנאשם עצמו בלבד. ב"כ הנאשמים ציין כי ההגנה שקלה לזמן לעדות את מר כליף, שהיה כזכור הגורם במע"מ שקיבל את הבקשה לגילוי מרצון, אך נוכח העובדה שמר כליף מוצב כיום בשנחאי (ר' בפסקה 18 דלעיל) החליטה לוותר על כך.

32. בחקירתו הראשית פתח הנאשם בתיאור נסיבות חייו. הנאשם ציין כי שירת בצה"ל בתפקידי קצונה ופיקוד, ואף המשיך בשירות מילואים עד לזמן האחרון. לאחר השירות הצבאי למד הנאשם הנדסה בטכניון, התחתן והקים משפחה (ר' בפרוטוקול, עמ' 43 שורה 22 ואילך). הנאשם הרחיב בתיאור הנסיבות שהביאו להגשת הבקשה לגילוי מרצון. לגרסתו, בשנת 2010, כאשר נוצר הצורך להגיש מאזנים לשנת 2009, גילה שהחברה מצויה במצב כלכלי בעייתי ושחסרים מסמכים.

33. במסגרת זו, כך לדברי הנאשם:

...גילינו שיש מחדלים לא קטנים. המחדל הבולט ביותר היה אותה חשבונית משנת 2007 שבעצם לא דווחה. מבחינתי זה היה קו אדום שהביא אותי למסקנה לקרוא לאבא, כי האבא היה באותה תקופה היה במצב לא טוב, נסעתי אליו הסברתי לו והוא התחיל לגמגם שהוא אכן יודע על כל מיני בעיות שיש ובעצה אחת יחד איתו ובהוראה שלו, בדעה משותפת החלטנו לפנות לעזרה... (ר' בפרוטוקול, עמ' 44 שורה 3 ואילך).

ובהמשך:

ידענו מה עובר על האבא ואין דרך חזרה, אפשר להגיד שזאת הייתה מעין צוואה שלו לפתור את המצב, זאת פרשנות שלי כדי להביא את המחדל הזה לסימומו. הוא חינך אותנו כל החיים על ערכים וכל מה שאני יודע זה מהאבא... (שם, שורה 19 ואילך. ר' גם בעמ' 50 שורה 3).

34. אגב היבט זה, של יחסי הנאשם עם אביו, יש לציין כי הנאשם תיאר את אביו כ"אדם קשה מאוד, חד מאוד" (ר' בפרוטוקול, עמ' 49 שורה 33), שעבד במשך 50 שנה כעצמאי ומעולם לא חב דבר לרשויות (שם, עמ' 51 שורה 17). במקום אחר אמר הנאשם: "האבא היה איש מאוד חזק ומאוד קשה עם כל הטוב שלו, היה מאוד דומיננטי. 50 שנות עבודה קשה" (שם, עמ' 52 שורה 2). בחקירה הנגדית הוסיף: "אם היית מכיר את אבא היית מבין שהדומינ[נ]טיות שלו לא מאפשרת להיכנס לנעליים שלו. הוא לא מאציל סמכויות. הוא שולט ביד רמה" (שם, עמ' 57 שורה 21).

35. הנאשם חזר והדגיש כי כוונתו היתה לבצע גילוי מלא ומוחלט, ודחה את טענות חוקרי מע"מ בדבר גילוי טפח וכיסוי שניים. הנאשם טען כי אמר לחוקרים שייקחו מהחברה כל מסמך וכל דבר שירצו. לגרסתו, היתה אווירה חברית ממש, של שיתוף פעולה מלא. החוקרים אף לא נדרשו לקחת את קלסרי הנהלת החשבונות של החברה, שכן כל מסמך שביקשו לקבל הם קיבלו (ר' למשל בפרוטוקול, עמ' 46 שורה 6; עמ' 48 שורה 17). יתר על כן, לא זו בלבד שלא היתה כל כוונה לכסות או להסתיר דבר מה מהרשויות, אלא שבבקשה לגילוי מרצון אף נכלל סכום של מחדל, שבדיעבד הסתבר כטעות לחובת החברה (עם זאת, לא למותר לציין כי בהקשר זה התבטא הנאשם בלשון יחיד: "הסתבר שטעיתי לרעתי" - ר' בפרוטוקול, עמ' 46 שורה 6). בנוסף, הבקשה לגילוי מרצון הוגשה על אף שהסיכויים לגילוי העבירות על ידי הרשויות היו נמוכים מאוד, והכל בשל רצונו של האב לגלות הכל לרשויות (שם, עמ' 48 שורה 12; עמ' 49 שורה 27).

36. הנאשם סיפר, בכמה מקומות בעדותו, כי הוא לא היה מנהל החברה אלא רק אביו, ואילו הוא (הנאשם) היה מנהל העבודה או מנהל רצפת הייצור, וגם לא עסק כלל בצד החשבונאי של ניהול

החברה (ר' בפרוטוקול, עמ' 51 שורה 33; עמ' 53 שורה 12). הנאשם אף חזר וטען, כי הדברים שאמר בהקשר זה בחקירותיו במע"מ - דהיינו הודאתו בהיותו מנהל החברה - לא היו אלא ניסיון להגן על אביו מפני חקירה ומשפט. לגרסת הנאשם, מיד כשהבין כי הוא זומן לחקירה באזהרה במע"מ:

החלטתי שאני לא אפקיר את האבא ועושה את הכל על מנת להעביר את האש אליי...

זה נכון שלקחתי את כל האחריות עליי. הוא (מר ינאי - ש.א.) הבין שאני רוצה לשלם את הכל. הסברתי שהאבא במצב לא טוב. אמרתי שיש מולו מי שמוכן לשלם וכל מה שצריך (ר' בפרוטוקול, עמ' 47 שורה 4 ואילך; עמ' 51 שורה 28 ואילך).

37. במקום אחר הוסיף ואמר הנאשם, באותו הקשר:

מה שהיה לי באות[ה] השנייה להגן עליו, אם אתה אומר לשקר אז, אני קורא לזה להגן על אבא, אעשה הכל כדי להגן על אבא. אני עומד תחת דגל בית המשפט ודגל ישראל אני לא משקר. כל מה שהשגתי בחיים זה בעבודה קשה, בשמירה על החוק, בשירות על המדינה (ר' בפרוטוקול, עמ' 50 שורה 2 ואילך).

38. כשנתבקש הנאשם להסביר מדוע ציין בהודעתו ת/2 כי הוא יודע שביצע עבירות מס קשות, הוא השיב כלהלן:

אני אומר את המשפטים מתוך גרונו של אבא. לקחתי אחריות להסיר את המחדל הזה במקום אבא ביחד עם אבא, איך שתקרא לזה. העובדות נכונות, נעשו כאן עבירות, אם זה אבא או אני, פחות עניין אותי, עניין אותי לתקן את המצב הזה. אבא זה אני. מי שניהל את כל הניהול הפיננסי זה היה האבא. אבל עניין אותי לשלם את כל הכסף (ר' בפרוטוקול, עמ' 52 שורה 8 ואילך).

39. בהמשך טען הנאשם כי דברים נוספים שאמר בהודעתו ת/2 היו לא נכונים. כך, באשר לסיפור שסיפר הנאשם בהודעה אודות חובות כבדים לשוק האפור עקב "עקיצה" של חברת א. דורי ובניו, אשר הובילה לדין משפטי, טען הנאשם: "**המצאתי את זה ברגע**" (ר' בפרוטוקול, עמ' 53 שורה 4). יחד עם זאת, באותה נשימה אישר הנאשם כי אמנם "**היתה לי תביעה סכסוך מול דורי**".

בחקירתו הנגדית אמר הנאשם, באותו הקשר: "**לא היו בעיות עם השוק האפור. זה היה סיפור כדי להסביר את האחריות שלקחתי, התחילו לחנוק אותי בשאלות והייתי צריך לתת תשובות מספקות... הייתי מודה בכל מה שהוא רצה**" (שם, עמ' 66 שורה 5 ואילך).

40. באשר לאי הסרת המחדל טען הנאשם כי כשהתחיל בהליך של גילוי מרצון, "**לא ידעתי מה גודל הברוך ומה גודל החוב**" (ר' בפרוטוקול, עמ' 50 שורה 30). לטענתו, כשהסתבר היקפו העצום של החוב הוא שילם ככל יכולתו, אך לא הצליח לעמוד בתשלומים שנדרשו. הנאשם אף הלן על כך שאם היה מסיר את המחדל הוא לא היה מובא לדין; וכדבריו:

נדמה לי שנתנו לי לשלם ב-35 תשלומים ולכן פרעתי תשלומים, פרעתי 300,000 ₪ או משהו כזה, לא היה לי את הכסף הזה. זה נאסף מהכסף של האבא בפנסיה, נעזרתי בבת שלי, ובאחי, עשינו גיוס של כסף כשאני מוביל את כל המהלך. בשלב מסוים החובות היו כבדים, ונקלעתי לפשיטת רגל, בתחילת 2013 פשטתי רגל, ולא הצלחתי לשלם את השיקים פה נעצרו התשלומים. אני מניח שאם השיקים היו ממשיכים להיפרע אני לא הייתי כאן על דוכן הנאשמים

(ר' בפרוטוקול, עמ' 51 שורה 2 ואילך. ר' גם עמ' 59 שורה 19).

41. בחקירתו הנגדית חזר הנאשם על טענתו כי הודעתו ת/2 "**רצופה אי דיוקים**", והדגיש כי אביו המשיך בניהול החברה עד לסוף שנת 2009, על אף שלא חש בטוב ומעת לעת נעדר מהעבודה (ר' בפרוטוקול, עמ' 56). ב"כ המאשימה עימת את הנאשם עם העובדה שמהמסמכים הרפואיים שהוגשו למע"מ (ת/8) ניתן ללמוד כי האב עבר אירוע מוחי בשנת 2008 והתקשה לתפקד; עובדה המתיישבת היטב הודאת הנאשם כי הוא נכנס לניהול החברה עקב בעיות התפקוד של אביו. בתגובה חזר הנאשם וטען כי האב המשיך להגיע לעבודה חרף מצבו הבריאותי, הגם שהוסיף: "**אני לא מכחיש שמצב בריאותו הלך והתדרדר**" (ר' בפרוטוקול, עמ' 57 שורה 11).

42. ב"כ המאשימה הטיח בנאשם כי הוא היה מעורב בניהול החברה עוד משנת 2007, והא ראייה לכך היא העובדה שהנאשם חתם בשם החברה על ההסכם עם חברת מודולוס, ואף ערב אישית להתחייבויות החברה לפי הסכם זה (ההסכם נערך ונחתם ביום 28.11.07; מצורף כנספח להודעה ת/2). הנאשם השיב כי רוח ההסכם היא שהוא-עצמו "נמכר" לחברת מודולוס, משום שחברת מודולוס היתה מעוניינת שדווקא הוא יעבוד בעבורה, והוסיף כי אביו הסמיך אותו לחתום על העסקה (ר' בפרוטוקול, עמ' 58 שורה 27 ואילך). אגב כך הודה הנאשם, כפי שגם הודה בהודעתו ת/2, כי הוא זה שחתם על חשבונית 453, אשר הוצאה בגין התמורה שקיבלה החברה מחברת מודולוס (שם, עמ' 59 שורה 2).

43. ב"כ המאשימה עימת את הנאשם אם אמרותיו השונות בהודעתו ת/2, והנאשם שב וטען ל"**אי דיוקים**" בדבריו שם, לעיתים על דרך ההתחמקות. כך, למשל, נשאל הנאשם אודות דברי חוקרי מע"מ שלפיהם הוא ביקש להימנע מחקירת אביו. הנאשם השיב תחילה שאינו זוכר כי ביקש שלא לחקור את האב, ואף הוסיף וציין כי קרא לצורך זה את הודעתו פעם נוספת והדברים אינם מופיעים בה. יחד עם זאת, בהמשך ציין הנאשם כי בחקירותיו הוא נטל את האחריות על עצמו, ועל כן "**אולי ככה זה השתמע**" (ר' בפרוטוקול, עמ' 61 שורה 4 ואילך).

44. עוד יש לציין שהנאשם סיפר בעדותו כי בחברה עבדו, בתקופה הרלוואנטית, 10 עד 14 עובדים (ר' בפרוטוקול, עמ' 56 שורה 5). בחקירתו הנגדית טען הנאשם כי עובדים אלה ידעו "**חד משמעית**" שהאב הוא מי שהיה המנהל ואילו הנאשם היה רק מנהל עבודה (שם, עמ' 67 שורה 15). הנאשם אף הוסיף וציין, בתשובה לשאלה ספציפית, כי שניים מעובדים אלה עדיין עובדים אתו כיום.

ד. דין והכרעה:

45. לאחר ששמעתי את עדויות העדים שהעידו לפניי והתרשמתי מהן - וכן עיינתי במוצגים שהוגשו וקראתי ושמעתי את סיכומי באי-כוחם של הצדדים בכתב ובעל-פה - אני מעדיף את גרסאות חוקרי מע"מ על פני גרסת הנאשם; והכל בהתאם ובכפוף לאמור בהמשך פרק זה.

יש להדגיש כי לא מדובר בהכרעה המבוססת על התרשמות מן העדויות גרידא, אלא בהכרעה המבוססת על מכלול של ראיות, נסיבות ושיקולים, אשר יפורטו להלן.

46. ייאמר מיד, כי חרף הכפירה העובדתית הכללית במסגרת התשובה לאישומים, בה כפרו הנאשמים בכל העובדות שנטענו בשני האישומים שבכתב האישום, הרי שבפועל לא התגלתה במהלך ניהול המשפט מחלוקת של ממש על ה"עובדות החשבונאיות" הנטענות בכתב האישום. במילים אחרות, לא

התגלתה מחלוקת אודות הסכומים הנקובים בעובדות כתב האישום - סכומים אשר לא דווחו למע"מ או דווחו באופן כוזב - דהיינו: הסכומים הנקובים באישום הראשון (בעניין חשבונית 453 ועשר תעודות הזיכוי) והסכומים הנקובים באישום השני (ניכוי מס תשומות בהיעדר מסמכים).

בהקשר זה יש להדגיש כי מעבר לכך שהנאשם הודה בעובדות הנ"ל בחקירותיו במע"מ (במיוחד בהודעתו המפורטת ת/2); ומעבר לכך שהעובדות החשבונאיות הנ"ל הוכחו כראוי וכנדרש בעדותו של מר ינאי בבית המשפט ובמוצגים שהוגשו באמצעותו; הרי שהנאשם עצמו הודה בעדותו לפני, ומפורשות, כי "**העובדות נכונות, נעשו כאן עבירות...**" (ר' בפסקה 38 דלעיל). הדיון שלהלן יתמקד אפוא בטענות המהותיות שהעלתה ההגנה במהלך המשפט, החל בטענה שהנאשם לא שימש כמנהל פעיל של החברה בתקופה הרלוואנטית וכלה בטענות למחדלי חקירה כאלה ואחרים.

(1) מעמדו של הנאשם כמנהל פעיל בחברה:

47. הודעותיו של הנאשם במע"מ כוללות לא רק הודאה בכך שהוא שימש כמנהל החברה בתקופה הרלוואנטית אלא גם הודאה בכך שהנאשם הוא זה אשר ביצע את העבירות מושא כתב האישום. חרף זאת, בעדותו בבית המשפט טען הנאשם כי הודאתו בעובדות אלה לא היתה הודאת אמת, וכי היא ניתנה אך בשל רצונו של הנאשם להגן על אביו החולה והמבוגר מפני אחריות פלילית. הנאשם הוסיף וטען, כי האב המשיך לנהל את החברה עד לתום שנת 2009, אזי לדבריו פסקה פעילות החברה. נעבור אפוא לניתוח גרסאותיו אלה של הנאשם, הן בהודעותיו והן בעדותו בבית המשפט.

(א) גרסת הנאשם בהודעותיו:

48. עיקר גרסת הנאשם במע"מ מופיעה בהודעתו ת/2. הודעה זו צוטטה בהרחבה לעיל (ר' בפסקה 20 דלעיל), ולא בכדי, שכן היא כוללת פרטים עובדתיים רבים עד מאוד. באשר להודאת הנאשם בעצם ניהול החברה, הנאשם סיפר כי הוא ניהל את החברה מאמצע שנת 2008 לערך, משום שאביו "**הפסיק לתפקד**". יוטעם כי טענה זו - בדבר הפסקת תפקוד האב - מתיישבת עם מסמכים רפואיים שהוגשו למע"מ בדבר מצבו של האב (ר' ת/8, במיוחד המסמך מיום 2.12.08 המדבר על אירוע מוחי מחודש אפריל אותה שנה, שבעקבותיו האב הפך "**איטי מבחינה מוטורית, לא מתפקד**").

49. הנאשם הוסיף וסיפר, בהודעתו ת/2, כי הוא זה שנמצא בקשר עם לקוחות החברה וספקיה, וכי בין תחילת לאמצע שנת 2008 הורשה לחתום על כל מסמך מטעם החברה, לרבות חוזים, המחאות וחשבוניות. כמו כן סיפר הנאשם, כי רק הוא מקבל בחברה משכורת מנהלים ואף אישר כי הוא האחראי להגשת דוחות החברה והעברת החומר להנהלת החשבונות.

ראוי להעיר כאן, עם זאת, כי לא מדובר בהודאה גורפת או "מתנדבת", שכן מהראיות שהוצגו בחקירה עולה כי הנאשם שימש כמנהל פעיל בחברה, אם לא מנהל יחיד, עוד זמן ניכר לפני אמצע שנת 2008. במה דברים אמורים: במהלך החקירה הוצג לנאשם ההסכם עם חברת מודולוס, שנערך ונחתם ביום 28.11.07. הסכם זה הינו בעל חשיבות ראשונה במעלה מבחינת פעילות החברה, והיא אף קיבלה בגינו סך נכבד של 2,692,305 ₪, כולל מע"מ. כזכור, בגין סך זה הוצאה חשבונית 453, מושא האישום הראשון, שלא דווחה. והנה, לא זו בלבד שהנאשם הוא זה שחתם על ההסכם בשם החברה, ואף ערב אישית להתחייבויותיה, אלא שהוא זה שגם הוציא את חשבונית 453 וחתם עליה. כשהוצגו לנאשם ההסכם והחשבונית הוא לא יכול היה להתכחש להם, וכשנשאל

מי החליט על המחיר שננקב בהסכם הוא אף השיב: **"זה הוחלט על ידי המנכ"ל של מודולוס ואני ואולי גם בשיתוף אבא שלי"** (ר' בפסקה 20 דלעיל).

הנה כי כן, מתוך קיבוצם של הנתונים הנ"ל עולה בבירור כי הנאשם שימש כמנהל פעיל בחברה לכל המאוחר ממועד חתימת ההסכם האמור, דהיינו: תקופה הארוכה במידה ניכרת מזו שבה הוא הודה במסגרת ההודעה ת/2.

50. כאמור, הודאת הנאשם במסגרת ההודעה ת/2 אינה מתמצית בהודאה בדבר ניהול החברה בלבד - אם גם מאמצע שנת 2008 בלבד - אלא מתפרשת גם על ביצוע העבירות מושא כתב האישום, הודאה שאף היא מוסיפה וקושרת את הנאשם לניהול החברה.

בהקשר זה ראוי לציין את שני העניינים הבאים:

ראשית, הנאשם ציין **"ידעתי שעשיתי בשנתיים האחרונות עבירות מס קשות"** (מועד גביית ההודעה היה כאמור ביום 14.11.10) והסביר את הדברים על רקע של הסתבכות בחובות כבדים. יוטעם, כי על אף שהנאשם סיפר שהחברה נמכרה לחברת מודולוס, הוא הוסיף וציין כי את השכר מחברת מודולוס קיבל באמצעות תשלום לחברה כנגד חשבונית (ר' בציטוטים מתוך ת/2, בפסקה 20 דלעיל). מכאן, שהפעילות הכלכלית של החברה המשיכה גם לאחר ההסכם עם חברת מודולוס.

שנית, כשנשאל הנאשם אודות דרישת תשומות ביתר בסך של 602,912 ₪ - סך שכזו לא נכלל בבקשה לגילוי מרצון - הוא לא הודה בביצוע העבירות באופן סתמי וגורף, ללא מסירת פרטים. להיפך, הנאשם הסביר בפירוט כיצד הוא ביצע את העבירות על ידי הוספת סכומים לתשומות על מנת שיקוזז מהמס. בד בבד ביקש הנאשם למזער את אחריותו ואת כוונתו הפלילית, בכך שהדגיש כי תיעד את העבירות **"בצורה שקופה בכרסת כדי שנוכל לתקן את זה בהמשך"**. בהמשך הדברים הוא אף הוסיף: **"תכננתי שאתקן זאת בעתיד הקרוב"**.

(ב) גרסת הנאשם בעדותו בבית המשפט והכרעה על סמך מכלול הראיות:

51. בבית המשפט שינה הנאשם את טעמו. הגם שהנאשם לא התכחש לעצם אמירת הדברים הנ"ל בהודעותיו, הוא טען שלאמיתו של דבר אביו ניהל את החברה עד לסוף שנת 2009 ואילו הוא (הנאשם) היה רק מנהל העבודה או רצפת הייצור. הנאשם חזר וטען כי מסר במע"מ דברים "לא מדויקים", והכל מפאת רצונו להגן על אביו החולה והמבוגר ו"להפנות את האש" מאביו אליו.

52. לעניין ניתוח גרסה זו יש להקדים ולהעיר תחילה שתי הערות:

ראשית, עסקינן בעדות כבושה מובהקת, שאפילו בתשובת הנאשמים לאישומים אין לה זכר. אמנם נטען בתשובה לאישומים שהנאשם לא שימש כמנהל פעיל בחברה, אך אין בה התייחסות או טענה להודאת כזב, או למצער "הודעה בלתי מדויקת", במע"מ.

שנית, הנאשם לא היה עקבי לגמרי בעדותו באשר לגרסתו. למרות שהנאשם טען כי הודה במה שהודה ביוזמתו-הוא, שכן ביקש במודע להפנות את האש אליו, הרי שבלחץ החקירה הנגדית הוסיף הנאשם וטען כי סיפר דברים משום ש"התחילו לחנוק אותי בשאלות" ו"הייתי מודה בכל מה שהוא (החוקר - ש.א.) רצה" (ר' בפסקה 39 דלעיל). כמו כן, במקום אחר אמר הנאשם, **"אם זה אבא או אני, פחות עניין אותי, עניין אותי לתקן את המצב"** (ר' בפסקה 38 דלעיל), ושוב הדברים אינם מתיישבים עם

גרסתו לפיה ביקש "להפנות את האש" אליו.

53. במהלך עדותו של הנאשם בבית המשפט ניכר היה כי הוא הכין את עצמו היטב למעמד, והשיב לשאלות שנשאל באופן רהוט ואינטליגנטי. יחד עם זאת, עדותו של הנאשם התאפיינה בהודאה רק באותן עובדות המגובות בראיות שקשה אם לא בלתי אפשרי להתכחש להן.

54. כך, כאשר נשאל הנאשם אודות ההסכם עם חברת מודולוס וחשבונית 453 - שהוגשו כמוצגים לבית המשפט - הוא לא התכחש לתוכן ההסכם, לעובדה שהוא חתם עליו מטעם החברה ולכך שהוא חתם על חשבונית 453 (ר' בפסקה 42 דלעיל). להבדיל, כאשר נשאל הנאשם אודות הבקשה מחוקרי מע"מ שלא לחקור את אביו בשל מצבו הרפואי, בקשה שאינה מתועדת במוצגים שהוגשו לבית המשפט, הוא השיב על דרך ההתחמקות. תחילה טען הנאשם שאינו זוכר את הדברים, תוך שציין כי בקשה כזו אינה מופיעה בהודעתו, ורק בהמשך אישר כי ייתכן שהבקשה השתמעה מדבריו (ר' בפסקה 43 דלעיל). דא עקא, ששני חוקרי מע"מ העידו לפניי בעניין זה ועדויותיהם מקובלות עליי, בפרט כאשר הוצגו גם המסמכים הרפואיים שהומצאו להם בעניין מצבו הרפואי של האב (ת/8).

מכאן, שעדותו של הנאשם לפניי לא היתה רק עדות כבושה אלא גם עדות המתאימה עצמה לראיות, וממילא משקלה בהתאם.

55. עוד יש להזכיר כאן, כי הגם שהנאשם התכחש כליל לדברים מסוימים שמסר בהודעתו ת/2, במהלך עדותו וחקירותיו לפניי הסתבר כי לא כצעקתה. כך, למשל, הגם שהנאשם טען כי הוא המציא, על אתר כביכול, את סיפור ה"עקיצה" של חברת דורי, בפועל הסתבר כי אמנם הוגשה תביעה נגד חברה זו וממילא ברור כי - לשיטתו של הנאשם - חברת דורי היתה אמנם חייבת לחברה כסף (ר' בפסקה 39 דלעיל). כך, במקום אחר, עת עומת הנאשם עם העובדה כי המסמכים הרפואיים שהומצאו למע"מ אינם מתיישבים עם טענתו שאביו המשיך לנהל את החברה עד לסוף שנת 2009, אישר הנאשם, בסופו של דבר, כי אין להכחיש שמצב בריאותו של אביו אמנם הלך והתדרדר (ר' בפסקה 41 דלעיל).

56. לא זו אף זו. גרסת הנאשם - שלפיה אביו ניהל את החברה עד לסוף שנת 2009 ואילו הוא היה רק מנהל העבודה או רצפת הייצור - היא גם בלתי רלוואנטית לעניין אשמתו-הוא וגם אינה מתיישבת עם מכלול הראיות שהובאו לפניי; כלהלן:

בלתי רלוואנטית - כיצד? כידוע, האחריות לביצוע עבירות מע"מ על ידי חברה מוטלת לפי דין על כל "מנהל פעיל" בחברה, בהתאם לתנאים הקבועים בהוראות סעיף 119 לחוק. לפיכך, לעניין אחריותו של הנאשם דנא אין זה מעלה ואין זה מוריד אם האב - שהיה רשום כמנהל - גם השתתף במידה כזו או אחרת בניהול. אף אם האב השתתף בניהול בפועל בתקופה הרלוואנטית - ויש להדגיש כי לא הובאה לפניי כל ראיה לכך - אין בכך כדי לשלול את מעמדו של הנאשם כמנהל פעיל בחברה.

אינה מתיישבת עם מכלול הראיות - כיצד?

ראשית, אין מחלוקת כי הנאשם הוא זה שחתם על ההסכם עם חברת מודולוס ואף ערב אישית להתחייבויות החברה לפיו. נוכח חשיבותו של הסכם זה מבחינת החברה, כפי שכבר הובהר לעיל, אין זה מתקבל על הדעת שהאב לא היה חותם עליו בעצמו, לו המשיך לתפקד כמנהל, בפרט בהתחשב בתיאוריו של הנאשם את אביו כאיש קשה ודומיננטי, שאינו מאציל סמכויות. יתר על כן, העובדה שהנאשם הוא זה שהוציא את חשבונית 453 וחתם עליה סותרת את טענתו דהיום כי לא היה מעורב

בהיבטים החשבונאיים של ניהול החברה.

שנית, שני החוקרים שביקרו בעסק החברה העידו על התרשמויותיהם במהלך הביקור כי הנאשם שימש כמנהל החברה. כעולה מעדויותיהם לא מדובר בהתרשמות סתם, בעלמא, אלא בהתרשמות על סמך הממצאים בשטח. כפי שהסבירו הן מר ינאי והן מר אלעזר, הנאשם הוא שהציג עצמו כמנהל החברה, הוא זה שישב איתם והוא זה שנתן הוראות למנהלת החשבונות לתת להם מסמכים.

שלישית, ניסיונו של הנאשם לגלגל את האחריות לביצוע העבירות לפתחו של אביו אינו משתלב עם מכלול נסיבות העניין והעובדות שהוכחו במשפט. כפי שעלה מעדותו של מר אלעזר, חוקרי מע"מ ביצעו את ביקורת החל משנת 2006. והנה, ממצאי הביקורת לאותה שנה היו תקינים והמחדלים החלו רק עם אי דיווח חשבונות 453 לקראת סוף שנת 2007 (ר' בפסקה 22 דלעיל). מכאן, שהעבירות החלו דווקא בתקופה שבה הנאשם נכנס לניהול החברה.

המסקנה המתבקשת הינה, אם כן, שעם כניסתו של הנאשם לניהול החברה החברה נקלעה לקשיים כלכליים - בין משום שהנאשם לא ניהל כהלכה את עסקי החברה ובין מסיבה אחרת - והנאשם בחר להתמודד עם קשיים אלה בדרך הפסולה של ביצוע עבירות מס; ומכול מקום כי אין לקבל את ניסיונו של הנאשם לגלגל את ביצוע העבירות לפתחו של אביו. מסקנה זו אף נתמכת בדברים שסיפר הנאשם-עצמו, הן על כך שאביו ניהל את העסק ביד רמה וללא כל תקלות במשך יובל שנים, והן על שקיעתו-הוא (של הנאשם) בחובות.

57. ב"כ הנאשמים ביקש להיאחז בטענה שלפיה הפעילות שנצפתה על ידי חוקרי מע"מ בעת הביקור בעסק היתה פעילות במסגרת חברת מודולוס, ומכאן שלא ניתן ללמוד ממנה על מעמדו של הנאשם כמנהל החברה דנא. דא עקא, שהביקור נערך בעקבות הבקשה לגילוי מרצון שהגישה החברה-הנאשמת דנא ולא חברה אחרת. והנה, לא זו בלבד שהנאשם נמנע מלטעון בפני חוקרי מע"מ כי הפעילות בה הם חוזים אינה של החברה, אלא שהוא אף הציג את עצמו בפניהם במפורש כמנהל החברה, לרבות בכך שהורה על מסירת חומרים חשבונאיים של החברה לידיהם.

פשיטא אפוא, כי אמרתו של הנאשם לחוקרי מע"מ, לרבות במסגרת הודעתו ת/2, שלפיה הוא מנהל החברה, לא היתה אמרה קלושה התלושה מן המציאות. למעשה בדיוק ההיפך הוא הנכון: היא היתה אמרה שהשתלבה היטב הן עם התנהלותו של הנאשם והן עם מכלול הנתונים שעמדו בפני החוקרים.

58. כאן המקום לשוב ולהזכיר כי הודאה שמסר הנאשם במסגרת חקירותיו במע"מ לא היתה הודאה גורפת ולא היה בה משום נטילת אחריות כללית ובלתי מוגבלת לכל עבירה. לפיכך, על פני הדברים לא היה בהודאה כדי לעורר חשש או למצער חשד שמא מדובר בהודאת שווא. אמת, הנאשם הודה, במסגרת הודעתו ת/2, בביצוע עבירות מס שאותן תיאר בעצמו כ"קשות". יחד עם זאת, באותה נשימה צמצם הנאשם את היקף אחריותו לפי הודאתו:

באשר למועד בו החל הנאשם לשמש כמנהל בחברה - הנאשם נקב במועד המאוחר במידה ניכרת למועד העולה ומוכח כיום מתוך חומר הראיות.

באשר לעבירות עצמן - הגם שהנאשם הודה בביצוען של עבירות הוא בד בבד העלה טענות להתקיימותן של נסיבות מקלות, החל מטענות לחובות ולקשיים כלכליים, וכלה בטענות המיועדות לסתור קיומה של כוונת מרמה מצידו, דהיינו טענות שלפיהן מתחילת הדרך ביקש הנאשם להביא לגילוי המחדלים והעבירות ואף תיעד אותם לשם כך.

59. לבסוף יש לציין, כי הנאשם לא הביא ראיות לסתור את טענותיהם של חוקרי מע"מ בדבר היות מנהל החברה, חרף העובדה שאפילו לפי גרסתו-הוא ראיות כאלה הינן בהישג ידו ממש. אמנם ניתן להבין את אי זימונו של האב כעד הגנה, על רקע מצבו הרפואי של האב, אך לא ברור מדוע נמנע הנאשם מלזמן את שני העובדים שעדיין עובדים עמו, אשר לפי עדותו יכלו "**חד משמעית**" לתמוך בגרסתו המכחישה (דהיינו: גרסתו כי בתקופה הרלוואנטית אביו היה המנהל ואילו הוא היה רק מנהל העבודה או מנהל הייצור). ברי, כי הימנעות הנאשם מהבאת עדויות נדרשות אלה פועלת לחובתו. בנוסף, הנאשם לא זימן נציג מחברת מודולוס, אשר יכול היה לאשר את טענתו כי בעת חתימת ההסכם בין החברות אביו עדיין ניהל את החברה. אף התנהלות זו אומרת דרשני, בפרט נוכח חשיבותו של ההסכם לפעילות החברה.

60. המסקנה המתבקשת מכל האמור עד כאן הינה, אפוא, כי גם מתוך הודעותיו של הנאשם וגם מתוך יתר הראיות שהובאו על ידי המאשימה - ושלא נסתרו בראיות מטעם ההגנה - הוכח לפניי כדבעי כי הנאשם שימש כמנהל פעיל של החברה בתקופה הרלוואנטית לכתב האישום.

(2) אחריותו של הנאשם לביצוע העבירות בהן הואשם והיסוד הנפשי שהוכח:

61. על פי הוראות חוק מע"מ, כל "מנהל פעיל" - שאינו בהכרח גם מנהל רשום - אחראי לעבירות מע"מ שנעברו במסגרת חבר בני אדם, והכל "**זולת אם הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט כל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק**", כאמור בהוראות סעיף 119 לחוק. ב"כ הנאשמים טען בסיכומיו כי אין תחולה להוראות סעיף זה בעניינו של הנאשם, משום שהסעיף לא צוין בהוראות החיקוק שבכתב האישום. ואולם, אין לקבל טענה זו משום שסעיף 119 הינו סעיף הקובע עיקרון משפטי כללי, בדבר אחריות בגין עבירות בחבר בני אדם, ועל כן אין צורך לציין בכל כתב אישום בו מואשם מנהל בחבר בני אדם.

62. יחד עם זאת, דברים אחרונים אלה הם בבחינת למעלה מן הצורך בענייננו, שכן במקרה דנא הנאשם ביצע בעצמו את העבירות מושא כתב האישום. כפי שפורט בהרחבה לעיל, הנאשם הודה בחקירותיו במע"מ בביצוע העבירות, ויש לקבל הודאה זו וליתן לה משקל מלא. יוטעם, כי הודאתו של הנאשם בביצוע העבירות הינה הודאה מפורטת, מנומקת ומרובת פרטים, והיא מתיישבת עם הממצאים החשבונאיים של חוקרי מע"מ. אחריותו של הנאשם לעבירות מושא כתב האישום הוכחה אפוא לפניי כנדרש וכדבעי.

63. ב"כ הנאשמים טען עוד - לחלופין ובהמשך לאמור בתשובה לאישומים - כי לא הוכח במקרה דנא היסוד הנפשי, הנדרש בחלופות העבירה המנויות בהוראות סעיף 117(ב) לחוק, אלא לכל היותר היסוד הנפשי הנדרש בהוראות סעיף 117(א) לחוק. בהקשר זה הוסיף ב"כ הנאשמים וטען בסיכומיו, כי משנקטו הנאשמים בהליך של גילוי מרצון, אזי "**עם חשיפת העניין ביוזמת הנאשם, בוודאי אין המטרה והכוונה שוכנות ודבקות עוד במעשה או במחדל, שהרי אלו מתבטלות ומתנדפות להן עם מעשה הגילוי עצמו**" (ר' בסעיף 164 לסיכומיו בכתב). ואולם, אין בידי לקבל טענות אלה.

64. במה דברים אמורים. עיקר עבירות המע"מ הוגדרו בדין במסגרת הוראות סעיף 117 לחוק. הוראות סעיף זה מבחינות בין עבירות העוון, שנקבעו במסגרת החלופות השונות לסעיף 117(א), לבין עבירות הפשע, שנקבעו במסגרת החלופות השונות לסעיף 117(ב). אבחנת החומרה בין קבוצות-

עבירות אלה מתבטאת בעיקר במישור היסוד הנפשי: בעוד שהעבירות לפי הוראות סעיף 117(א) מסתפקות בקיום מחשבה פלילית "רגילה", העבירות לפי הוראות סעיף 117(ב) דורשות גם קיומה של **"מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס"**. יחד עם זאת, ההלכה הפסוקה בענייני מס חזרה וקבעה כי דרישה אחרונה זו אינה דרישה להוכחת כוונה מיוחדת.

עמד על כך פרופ' א' נמדר, בסכמו את ההלכה כלהלן:

בית המשפט קבע כי המילים "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס" בסעיף 117(ב)... אינן דורשות קיומה של כוונה מיוחדת לאפשרות גרימת תוצאות ההשתמטות ממס. 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 הנישום (ר' אהרון נמדר, **מס ערך מוסף** (מהדורה חמישית, תשע"ג-2013), כרך ב' עמ' 919, והאסמכתאות המובאות שם).

65. ואכן, בתי המשפט חזרו ופסקו, במקרים שבהם דובר בניכוי או קיזוז תשומות שלא כדין, כי אדם הפועל בדרך זו מתכוון להקטין שלא כדין את סכום המע"מ שעליו לשלם, ודי בכך כדי לגבש את המטרה הנדרשת להתחמקות או השתמטות מתשלום מס (ר', למשל, רע"פ 1054/07 **צמרת אויאשן 1988 בע"מ נ' מדינת ישראל** (2007), בפסקה 5 להחלטה; ע"פ 5783/12 **גלם נ' מדינת ישראל** (2014), בפסקה 97 לפסק הדין; ע"פ (מחוזי נצ') 12244-07-15 **צקר בונה הצפון בע"מ נ' מדינת ישראל** (2016), בפסקה 30 לפסק הדין).

66. במקרה דנא הודה הנאשם מפורשות כי ביקש להקטין את חבות המס של החברה - הן באי הדיווח על חשבונית 453, הן בהוצאת תעודות זיכוי כוזבות, והן בקיזוז תשומות ביתר - והכל על רקע מצוקות נטענות כאלה או אחרות. אין עסקינן כאן, אפוא, ב"מחדל דיווח" גרידא, אלא בפעולות מושכלות ומתמשכות, שמטרתן היתה הקטנת חבות המס של החברה וממילא מטרה להתחמק מתשלום מס. בהקשר זה, טענות ב"כ הנאשמים באשר לנפקות הבקשה לגילוי מרצון (כאמור בפסקה 63 דלעיל) פשוט אינן רלוואנטיות, שכן אליבא דכולי עלמא הבקשה לגילוי מרצון הוגשה רק זמן ניכר לאחר השלמת ביצוע העבירות. אמנם טענות אלה עשויות להיות רלוואנטיות לעניין הגנה מן הצדק, כפי שעוד יובהר בהמשך, אך אין בכוחן לאיין - בדיעבד ולאחר השלמת ביצוע העבירות - את היסוד הנפשי אשר התקיים בשעת ביצוע המעשים (ר' והשווה להוראות סעיף 28 סיפא לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן - חוק העונשין), המסייגות את תחולתו של פטור עקב חרטה כאשר מדובר בעבירות שביצוען הושלם).

הנה כי כן, היסוד הנפשי הנדרש לפי הוראות סעיף 117(ב) רישא לחוק, הכולל **"מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס"**, הוכח לפניי כנדרש.

(3) טענות ב"כ הנאשמים ל"הגנה מן הצדק":

67. ב"כ הנאשמים טען לקיומה של הגנה מן הצדק - עוד בתשובה לאישומים וביתר הרחבה במהלך ניהול המשפט ובסיכומים - תוך שייסד את עתירתו על מספר טענות חלופיות או מצטברות, כלהלן:

האחת, טענה בדבר שיהיו בהגשת כתב האישום. בעניין זה הפנה ב"כ הנאשמים לכך שמכתב השימוע נשלח לנאשמים רק ביום 6.2.13, כלומר 25 חודשים לאחר שהסתיימה החקירה. יתר על כן, הגם שהנאשמים השיבו למכתב זה, נשלח אליהם, משום מה, מכתב שימוע נוסף וזאת כעבור פרק זמן ניכר,

ביום 18.5.14. בסופו של דבר, כתב האישום הוגש רק בחודש דצמבר 2014.

לשיטת ההגנה מדובר בשיהוי קיצוני ובלתי סביר, שאינו עולה בקנה אחד עם הנחיות היועץ המשפטי לממשלה בעניין משך הטיפול בתיקים בעבירות מסוג פשע.

השנייה, טענה בדבר דחייה בלתי ראויה ובלתי הוגנת של הבקשה לגילוי מרצון. בהקשר זה הדגיש ב"כ הנאשמים את העובדה שהחקירה במקרה דנא החלה בעקבות הבקשה לגילוי מרצון, דהיינו עקב גילוי יזום מטעם החברה אשר ביקשה לגלות את מחדליה, כאשר אלמלא הוגשה הבקשה ייתכן שהעבירות כלל לא היו מתגלות.

ב"כ הנאשמים חזר וטען, כי מגמת החברה בבקשה לגילוי מרצון היתה גילוי מלא של כל מחדליה, והא ראייה לכך היא שיתוף הפעולה המלא מצידו של הנאשם בהמצאת כל מסמך שחוקרי מע"מ ביקשו לקבל. לכן, כך לשיטתו, אין כל יסוד לטענה בדבר גילוי חלקי, שכן לא זו בלבד שהנאשמים ביקשו מרצונם לחשוף כל מחדל, אלא שהם נתנו לחוקרי מע"מ את כל הכלים הנחוצים על מנת לברר את מצבה החשבונאי של החברה ולא הסתירו מהם מאומה. בנסיבות אלה, טענת ב"כ הנאשמים היא כי דחיית הבקשה לגילוי מרצון היתה בלתי ראויה ובלתי הוגנת באופן בוטה ומקומם.

השלישית, טענה בדבר מחדלי חקירה. על פי טענה זו, החקירה בתיק בוצעה על ידי חוקרי מע"מ בצורה שטחית ולא ממצה, וזאת הן בהיבט החשבונאי והן בכל הקשור לבדיקת הנתונים שמסר הנאשם בהודעתו ת/2.

בעניין אחרון זה, טענת ההגנה העיקרית היא כי חוקרי מע"מ קיבלו את הודאת הנאשם - בכך ששימש כמנהל החברה בתקופה הרלוואנטית - כמות-שהיא, ולא טרחו לבדוק ולאמתה. החוקרים לא זימנו את האב לחקירה ולא ערכו בדיקות וחקירות נוספות על מנת לברר שמא הנאשם מסר להם הודאת כזב מגמתית, שנועדה להגן על אביו. מחדלי חקירה אלה, כך לטענת ההגנה, פגעו בבירור האמת בבית המשפט וביכולתו של הנאשם להתגונן, ועל כן יש לזקוף אותם לזכותו.

לשיטת ב"כ הנאשמים, כל אחת מהטענות הנ"ל בנפרד, ובוודאי בקיבוצן ובהצטברותן גם יחד, מגבשות לנאשמים הגנה מן הצדק. הגשת כתב האישום בנסיבות הנ"ל, כך לגישתו, עומדת בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית. לפיכך, כך לעתירתו, יש להורות על ביטול כתב האישום. לחלופין, נוכח השלב הדיוני, יש לזכות את הנאשמים, ולחלופי חליפין, להורות על הרשעה בעבירת מע"מ פחותה בחומרתה, מסוג עוון. להלן נתייחס לטענות האמורות כסדרן.

(א) הטענה בדבר שיהוי בלתי סביר:

69. על פני הדברים לא ניתן לומר כי פרק הזמן שחלף במקרה דנא בין סיום החקירה לבין הגשת כתב האישום הינו פרק זמן שיש ליתן לו משמעות במישור האחריות. אך מובן הוא, כי רצוי ונכון שתיקי חקירה יטופלו על ידי רשויות התביעה באופן המהיר ביותר האפשרי, והטעם לך הוא כפול: **ראשית**, על מנת למנוע עינוי דין לחשוד ולנאשם; **שנית**, על מנת למנוע נזק ראייתי לנאשם, אשר בהינתן שיהוי נדרש להתמודד עם ראיות התביעה לאחר חלוף שנים ארוכות. טיפול מהיר כאמור הוא רצוי ונדרש גם כאשר מדובר בתיקי מיסים, הגם שמעצם טיבם הם מורכבים ומסובכים בהשוואה לתיקים אחרים ועל כן הטיפול בעניינם אורך זמן ממושך יותר.

70. יחד עם זאת, לעניין שיהיו יש להבחין הבחן היטב בין מישור האחריות למישור הענישה. בעוד שהדין והפסיקה מכירים במתן משמעות לשיהיו במישור הענישה - ר' למשל בהוראות סעיף 40א(10) לחוק העונשין - הרי שבמישור האחריות המצב הוא שונה, בין השאר משום שלחלוף הזמן ניתנת משמעות מהותית במסגרת הוראות הדין שעניין התיישנות.

יתר על כן, וזו הנקודה החשובה כאן, במקרה דנא התקופה המדוברת - כארבע שנים - אינה תקופה ממושכת במיוחד, ולמרבה הצער בית המשפט נתקל במקרים לא מעטים בהם השיהיו הינו ממושך בהרבה. לא ניתן אפוא לומר שבמקרה דנא מדובר בשיהיו בלתי סביר, בפרט כאשר בין לבין - כך לפי עדות הנאשם לפני - אף הוסכם בין הנאשם לבין רשויות מע"מ על הסדר תשלומים, כאשר הנאשם הוא זה שלא עמד בהסדר. מכל מקום, כך או כך, לא מדובר בשיהיו המגבש הגנה מן הצדק או פטור כזה או אחר במישור האחריות הפלילית.

(ב) הטענות בקשר לדחיית הבקשה לגילוי מרצון:

71. באשר לטענות בעניין דחיית הבקשה לגילוי מרצון, מקובל עליי טיעון ב"כ הנאשמים שלפיו דחיית בקשה לגילוי מרצון על ידי הרשויות - כאשר, כבענייננו, מקור ידיעת הרשויות אודות ביצוע העבירות הינו מכוח הבקשה עצמה - עשויה לגבש בנסיבות המתאימות הגנה מן הצדק. בהקשר זה יש להעיר, כי מר אלעזר אמנם הזכיר בעדותו דברים שנאמרו בטלפון אודות קיום בדיקת מס הכנסה, שקיומה כמובן שולל מדעיקרא "גילוי מרצון" (ר' בפסקה 25 דלעיל). ואולם, לא הובאו לפני ראיות ישירות בעניין זה - לא בעדויות של עדים ממס הכנסה ואף לא, למצער, בכתב - ועל כן אין מקום ליתן משקל לדברים אלה. לפיכך מדובר בענייננו בסיטואציה שבה בתנאים מסוימים אמנם עשויה להתגבש לנאשמים הגנה מן הצדק.

72. הקושי מבחינת הנאשמים דכאן הוא שבמקרה דנא לא מתקיימים שני תנאי יסוד מהותיים, הנדרשים על מנת שמגיש בקשה לגילוי מרצון יקבל חסינות מהעמדה לדין פלילי; כלהלן:

גילוי חלקי בלבד - דרישת רשות המיסים בגילוי מרצון היא דרישה לגילוי מלא של עבירות המס שנעברו. יאמר מיד, כי מדובר בדרישה סבירה בהחלט, ששורת ההיגיון אף מחייבת את קיומה. פשיטא, כי אם יוכר גילוי חלקי יהא בכך כדי לעודד "שיטת מצליח", דהיינו: ניסיון לזכות בחסינות מלאה באמצעות גילוי חלקי, כאשר אם הרשות תגלה לאחר הגשת הבקשה את מלוא המחדלים עדיין יוכל המבקש לכלול בבקשה כל מחדל אותו לא גילה בבקשתו. מכאן, שדרישת רשות המיסים לגילוי מלא ומוחלט אינה דרישה דרקונית או דווקנית, אלא דרישה המתחייבת ממהות העניין.

אכן, אל לה לרשות לדקדק בכגון דא בקוצו של יוד, שכן טעויות יכול שייפלו גם במסגרת בקשה לגילוי מרצון. ואמנם, מר אלעזר ציין כי לא היה מייחס משמעות גם לטעות בהיקף של עשרות אלפי ₪ (ר' בפסקה 28 דלעיל). דא עקא, שבמקרה דנא לא דובר בטעות שכזו, אלא בטעות של 700,000 ₪ בקירוב, כאשר הסכום שנכלל בבקשה לגילוי מרצון היה אף נמוך מכך. במילים אחרות, סכום המחדל שנמצא היה למעלה מכפל סכום המחדל שעליו דווח בבקשה לגילוי מרצון, ובנסיבות אלה דחיית הבקשה לגילוי מרצון היתה סבירה בנסיבות העניין.

אי הסרת המחדל במלואו - תנאי יסוד נוסף להכרה בבקשה לגילוי מרצון הוא הסרת המחדל, ואף כאן מדובר בדרישה סבירה המתחייבת ממהות העניין. אכן, אם רשות המיסים תקבל בקשות לגילוי מרצון גם במקומות שבהם לא הוסר המחדל במלואו, משמעות הדברים תהא שמבקש יוכל לזכות

בחסינות מפני העמדה לדין פלילי גם במקרה שבו הוא כלל לא שילם את המיסים שהיה חייב על פי דין לשלם; תוצאה שעל פני הדברים אינה מתקבלת על הדעת.

בהקשר זה יש להדגיש כי במקרה דנא אף לא מדובר בהסרת מחדל שהינה כמעט-מלאה או מתקרבת-למלאה, אלא במצב דברים בו החלק הארי של המחדל לא הוסר. כזכור, על פי עדותו של מר אלעזר המחדל עומד כיום, רק בקרן המס, על סך של 800,000 ₪. הנאשם הלן בעדותו, בהיבט זה, כי לו היה עומד בהסדר התשלומים (שלדבריו הוסכם בינו לבין מע"מ) הוא לא היה עומד לדין, אך לא ברור על מה הטרוניה. גם אם רשות המיסים היתה מוכנה ללכת לקראת הנאשם - על אף שנקט בגילוי חלקי בלבד - ולהימנע מלהעמידו לדין ככל שישלם את מלוא חובו לציבור, הרי שמדובר בהתנהלות סבירה ואף לפני משורת הדין של הרשות. הנה כי כן, התנהלות הרשות היתה סבירה בהחלט, גם במישור זה.

(ג) הטענות למחדלי חקירה:

73. הטענות למחדלי חקירה שהעלה ב"כ הנאשמים הינן מרחיקות לכת וקשה לקבלן. בהיבט החשבונאי, ההגנה עצמה חזרה וטענה כי החברה והנאשם סיפקו לחוקרים כל מסמך שנדרש להם, ולא ברור אילו בדיקות נוספות נדרשו כביכול לשיטת ההגנה. יתר על כן, הנאשם עצמו הודה לפני כי **"העובדות נכונות"** ועל כן לא ברור על מה מלין ב"כ הנאשמים במישור העובדתי.

74. קשה גם לקבוע, כי טענות ההגנה בדבר מחדלים שבאי-ביצוע חקירות - על מנת לוודא שהודאת הנאשם בחקירותיו לא היתה הודאת-שווא מגמתית - אמנם מלמדות על מחדלי חקירה ממשיים. לא זו בלבד שהנאשם הודה, במסגרת הודעתו ת/2, באופן מפורט ומנומק כי הוא מנהל את החברה מאז שאביו הפסיק לתפקד, אלא שהודאתו זו נתמכה במגוון של ממצאים אובייקטיביים, שעמדו לעיני חוקרי מע"מ, כלהלן:

(א) ההסכם עם חברת מודולוס - שממנו משתמע כי המוציא והמביא בענייני החברה, באותה התקופה, היה הנאשם.

(ב) הממצאים החשבונאיים של החוקרים-המבקרים, לרבות בבדיקות שערך מר ינאי אצל חברות-לקוחות - אשר אמתו את הודאת הנאשם בביצוע העבירות וממילא הרחיקו חשש שמא מדובר בהודאת כזב.

(ג) התעודות הרפואיות בדבר מצבו של האב שהומצאו לחוקרי מע"מ - אשר תמכו בטענת הנאשם כי אביו הפסיק לתפקד.

(ד) התרשמות חוקרי מע"מ מהביקור בעסק - שטעמיה והשלכותיה כבר פורטו לעיל.

75. יתר על כן, לא למותר להוסיף כאן כי בכל מקרה קשה לקבל את טענות הנאשם בדבר מחדל שבאי-חקירת האב, בפרט במסגרת הדיונית של הגנה מן הצדק. כזכור, הנאשם עצמו הוא זה שביקש מחוקרי מע"מ שלא לחקור את אביו - לגרסתו "במשתמע" בלבד, אך בעניין זה מקובלות עליו עדויות החוקרים - והכל על רקע טענתו שהוא הוא המנהל וממילא חקירת האב אינה נדרשת. קשה אפוא לקבל כיום את טרוניית הנאשם על כך שהאב לא נחקר, ובוודאי שאין בכך כדי לגבש לנאשם הגנה מן הצדק.

בהקשר זה יש גם להזכיר את הדוקטרינה בדבר "השתק שיפוטי", שלפיה מי שמתייצג בפני הרשויות כמנהל

חברה מנוע, ככלל, מלטעון לאחר מכן שיש לפטור אותו מאחריות פלילית לעבירות שביצעה החברה משום שדובר בהתייצגות כוזבת (ר' ת"פ 54026-09-12 **מדינת ישראל נ' אדרי ואח'** (2016), בפסקה 135 ואילך להכרעת הדין). אף בדוקטרינה זו יש משום נימוק נוסף לדחיית טענות ההגנה בהקשר זה.

(ד) טענות ב"כ הנאשמים ל"להגנה מן הצדק" - סיכום:

76. הנה כי כן, דינן של טענות ההגנה לקיומה של הגנה מן הצדק במקרה דנא הינו לדחייה. אין לקבוע כי במקרה זה הגשת כתב האישום, כמו גם ניהול המשפט, עמדו או עומדים בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית. אין אפוא מקום, מטעמים של הגנה מן הצדק, להורות על זיכוי הנאשמים ואף לא על הרשעתם בעבירה חלופית קלה יותר.

לא למותר להעיר כאן, ובשולי הדברים, כי עדותו הרהוטה (כאמור) של הנאשם לפני התאפיינה באמירות נכוחות אודות עקרונות, ערכים וכבוד למוסדות החוק ואף לדגל המדינה. דא עקא שאמירות נכוחות אלה לא לוו במעשים כלשהם: לא בגילוי מלא כנדרש, בעת הגשת הבקשה לגילוי מרצון, ואף לא בהסרת עיקר המחדל, עד עצם היום הזה. פשיטא כי אמירות אלה של הנאשם, ראויות ויפות ככל שתהיינה במישור העיוני, אינן מהוות תחליף למעשים, ואין בהן כדי לגבש פטור מאחריות פלילית; בוודאי כאשר גרסת הנאשם דהיום - שלפיה הוא לא שימש כמנהל החברה בתקופה הרלוואנטית - נסתרה בראיות המאשימה.

ה. סוף דבר:

77. אשר על כן ולאור כל המקובץ אני קובע כי אשמתם של שני הנאשמים הוכחה לפני כנדרש. אני מרשיע אפוא את הנאשמים בעבירות שבהן הם הואשמו בכתב האישום, והכל כמפורט ברישא להכרעת הדין.

ניתנה היום, כ"ט חשוון תשע"ז, 30 נובמבר 2016, במעמד הצדדים.