

ע"פ 39054/10/13 - פרקליטות מחוז מרכז מיסוי וכלכלה נגד אהרון כהן, נחמה כהן

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"פ 39054-10-13 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי וכלכלה נ' כהן ואח'

לפני כב' השופטת ורדה מרוז - אב"ד
כב' השופטת זהבה בוסתן
כב' השופטת שירה בן שלמה
המערערת פרקליטות מחוז מרכז מיסוי וכלכלה
ע"י ב"כ עוה"ד יפעת שטיין - פרקליטות מיסוי וכלכלה
נגד המשיבים 1. אהרון כהן
2. נחמה כהן
ע"י ב"כ עוה"ד עופר כהן

פסק דין

השופטת ו. מרוז:

כללי

1. בין השנים 1997 - 2002 היו המשיבים, בני זוג, הבעלים והמנהלים של חנויות לממכר מוצרי חשמל; "קירור אהרון", "גולד ליין" ו"חב' "קירור אהרון בע"מ".
2. בתאריך 25.4.2007 הוגש נגד המשיבים וכן נגד בנם, תומר כהן (נאשם 3) ונגד חב' "קירור אהרון בע"מ" שבבעלותם (נאשמת 4), כתב אישום האוחז שלושה אישומים (ת.פ. 1754/07 - בימ"ש שלום רמלה).
3. באישום הראשון המיוחס לכל המשיבים, יוחסו להם עבירות של העלמת הכנסות בכוונה להתחמק ממס, בסכום כולל של 6.4 מיליון ₪, בגין שלושת עסקיהם.

על פי הנטען באישום, המשיבים הקימו את עסקם "גולד ליין" בשנת 1997 ונמנעו מלדווח למס הכנסה על הקמתו ואף העלימו את תקבולי שנת '97, בסכום של 535,573 ₪. כן העלימו תקבולי העסקים שבבעלותם

עמוד 1

לשנים 1998 - 2002 בסכום של 5.85 מיליון ₪, אשר מתוכו הועברו 4 מיליון ₪ לחשבונות סמויים, על שם קרובי משפחה (להלן: "החשבונות הסמויים").

באישום השני, המיוחס למשיב ולנאשם 3 בלבד, יוחסו להם עבירות של מסירת הצהרה כוזבת ושימוש במרמה עורמה ותחבולה.

באישום השלישי, שיוחס למשיבים בלבד, יוחסו להם עבירות של מסירת תרשומת כוזבת ושימוש במרמה עורמה ותחבולה.

4. בהכרעת דין מנומקת, הרשיע בימ"ש קמא את המשיבים בחלק מהעבירות שבכתב האישום וזיכה אותם מחלקן האחר תוך המרתן בהרשעה בעבירות קלות יותר, כמפורט להלן:

ביחס לאישום הראשון שבכתב האישום הורשעו המשיבים בעבירות הבאות:

• עבירה לפי סעיף 220(5) לפק' מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") בגין אי מתן הודעה על פתיחת עסק "גולד ליין".

• השמטת תקבולי "גולד ליין" לשנת 1997 בסכום של 535,573 ₪, בכוונה לחמוק ממס, לפי סעיף 220 (1) לפק'.

• העלמת כספים בכוונה לחמוק ממס, לפי סעיף 220(5) לפק', בגין העברת סך של למעלה מ - 2 מיליון ₪ לחשבונות סמויים, כשכר המשיבים וילדיהם, לשנים 1998 - 2002 מבלי לנכות בגינו מס במקור - 5 עבירות.

• הכנה וקיום פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים לשנים 1999 - 2002 לפי סעיף 220 (4) לפק' - 4 עבירות.

המשיבים זוכו מהעבירות הבאות ותחתן הורשעו בעבירות לפי סעיף 216 לפק':

• ביחס לאי דיווח הכנסה בגין 25 פנקסים לשנת 1998 ששיעורם עמד על 1,873,119 ₪ (להלן: "הפנקסים" או "הפנקסים האבודים") זוכו המשיבים מעבירות לפי סעיף 220 לפק' וחלף זאת הורשעו בעבירות לפי סעיף 216(6) לפק'.

• בגין אי צירוף דו"חות רווח והפסד לדיווחי השנים 1997 - 1999 זוכו המשיבים מ - 3 עבירות לפי סעיף 220(4) לפק' וחלף זאת, הורשעו ב - 3 עבירות שעניינן אי הגשת דו"ח במועד ללא סיבה מספקת לפי סעיף 216 (4) לפק'.

• המשיבים זוכו מעבירות בגין אי דיווח תקבוליהם, בין היתר אף בגין "גולד ליין" ביחס לשנים 1998 - 2002.

5. המשיב מס' 1 ובנו (הנאשם 3 בכתב האישום) זוכו מחמת הספק מעבירות נושא האישום השני.
6. המשיבים הורשעו בעבירה לפי סעיף 220(3) ובעבירה לפי סעיף 220(5) בגין אי דיווח על חשבונות בהצהרת הון ליום 31.12.1999 - נושא האישום השלישי.
7. כארבעה חודשים לאחר מועד מתן הכרעת הדין וטרם שנגזר דינם, הגישו המשיבים בקשה לתיקון "טעות סופר" שנפלה, לטענתם, בהכרעת הדין (להלן: "**הבקשה לתיקון**").
8. בימ"ש קמא נעתר לבקשה לתיקון באורח חלקי ובהחלטה מיום 26.5.13 גרע סכום של כמיליון ₪ מהסך 2,078,517 ₪, אשר נקבע לגביו בהכרעת הדין, כי המשיבים התחמקו מלשלם מס בגינו. הרשעת המשיבים בהעלמת תקבולים בכוונה להשתמט ממס, לפי סעיף 220 לפק' (על חלופותיו) עומדת אפוא על סכום של 930,399 ₪.
9. ההחלטה על תיקון הכרעת הדין נסמכת על מסמכים שהציגו המשיבים במצורף לבקשתם ומהם עולה לכאורה ניכוי מס במקור בגין שכר המשיבים וילדיהם בסכום של כמיליון ₪.
10. בתאריך 2.9.2013 נגזר דינם של המשיבים לשישה חודשי מאסר לריצוי בעבודות שרות, מאסרים מותנים וכן קנסות; המשיב נקנס בסכום של 250,000 ₪ והמשיבה בסכום של 150,000 ₪. כן הוטלו עליהם התחייבויות כספיות להימנע מעבירות דומות בעתיד (להלן: "**גזר הדין**").
11. בערעור זה משיגה המערערת על זיכויים של המשיבים מעבירות לפי סעיף 220 לפק' והרשעתם בעבירות קלות יותר. כן מלינה המערערת על תיקון הכרעת הדין ועל קולת העונש שהושת על המשיבים.

ממצאי הכרעת הדין

אי דיווח הקמת "גולד ליין"

12. "גולד ליין" הוקם בשנת '97 מבלי שהקמתו דווחה למס הכנסה כמצוות המחוקק. קיומו של העסק הוסתר גם ממנהלי חשבונות שהעסיקו המשיבים ובהם, מר גיפול, שהחל לעבוד עם המשיבים בשנת 2000 ומר דויד. מר גיפול גילה את קיומו של "גולד ליין" באקראי, בשנת 2004, אגב בדיקת דו"חות מע"מ. עמוד 3

13. נקבע, כי אי הדיווח על הקמת "גולד ליין" היה מעשה מכוון, בכוונה לרמות. נדחתה טענת המשיבים כי מקור המחדל ב"אי סדר" ששרר בהנהלת החשבונות בעסקיהם. לפיכך, הורשעו המשיבים בעבירה לפי סעיף 220(1) לפק'.
לפי

התחמקות מתשלום מס בגין תקבולי "גולד ליין" לשנת '97

14. תקבולי "גולד ליין" לשנת '97 בסכום של ₪ 535,573 הועלמו בכוונה להתחמק מתשלום מס.
15. כוונת המרמה נגזרה מהסתרת קיומו של העסק, הן ממס הכנסה, הן מיועצי המס שהעסיקו המשיבים וכן, ממידע כוזב שמסרו ליועץ המס דויד, לפיו אין ברשותם עסק נוסף, למעט "קירור אהרון".
16. נקבע, כי העובדה שהתקבולים דווחו למע"מ אינה פוטרת מאחריות פלילית בגין אי דיווח למס הכנסה.
17. הטענה, כי מקור המחדל באי סדר ששלט בפנקסי המשיבים, נדחתה. לפיכך, המשיבים הורשעו ביחד ולחוד, בעבירה של העלמת תקבולים בכוונה לחמוק מתשלום מס, לפי סעיף 220(1).

חשבונות סמויים

18. המשיבים אישרו כי במהלך השנים 1997 - 2002 הם ניהלו חשבונות בנק באמצעות קרובי משפחתם; הגב' רחל סעדיאן ז"ל אם המשיבה (להלן: "סעדיאן") וילדיהם, תומר כהן (הנאשם 3 בכתב האישום) ואורית כהן. לדבריהם, הם עשו כן כדי לחמוק מעיקולים שהוטלו עליהם על ידי פקיד השומה.
19. בימ"ש קמא קיבל את גרסתם, על אף היותה כבושה ועם זאת קבע, כי התחמקות מעיקולים של פקיד השומה כמותה כהתחמקות מתשלום מס. חרף האמור, נקבע כי אין להרשיע את המשיבים בכוונה לחמוק מתשלום מס ביחס לכספים שהוחזרו מהחשבונות הסמויים לחשבונות העסקיים, טרם פתיחת החקירה, הואיל ולא הוכח יסוד הכוונה הפלילית ביחס לכספים אלו (ראה עמ' 54 להכרעת הדין).
20. באשר לכספים שהושארו בחשבונות הסמויים של תומר וקרן כהן (ילדי המשיבים) נקבע, תוך אימוץ גרסת המשיבים, כי מדובר במשכורות בני המשפחה ונמצא להרשיעם ב - 5 עבירות לפי סעיף 220(5) לפק', בגין אי ניכוי מס במקור לשנים 1998 - 2002, לפי הפירוט להלן:

· בשנת 1998 הועבר לחשבונו של תומר כהן סכום של 203,560 ₪, אשר מתוכו הוחזר לח"ן העסקי סכום של 86,100 ₪. לפיכך, המשיבים הורשעו בהתחמקות מתשלום מס בגין היתרה בסך 117,460 ₪.

· בשנת 1999 הועבר לחשבונו של תומר כהן סכום של 1,063,254 ₪, אשר מתוכו הוחזר לחשבון העסקי סכום של 301,579 ₪. לפיכך, הורשעו המשיבים בהתחמקות מתשלום מס בגין היתרה בסך 761,675 ₪, אשר הוגדרה כשכרו של נאשם 3 עבור השנים 1998 - 1999 (גרסת המשיבים כי הסכום היווה משכורות ל- 7 שנים [1992 - 1999] נדחתה).

· בשנים 2000 - 2002 הועבר לחשבונו של תומר כהן סכום כולל של 1,100,382 ₪ (כ - 360,000 בממוצע לשנה) אשר נקבע לגביו כי המשיבים התחמקו מתשלום מס בגינו. דא עקא, בהחלטת התיקון, נגרע סכום זה במלואו, בנימוק כי נוכח מס במקור כחוק בגינו.

· לחשבונה של קרן כהן הועבר סכום של 110,640 ₪ אשר נקבע כי מתוכו הסך של 99,000 ₪ הינו שכרה.

סה"כ נקבע, טרם תיקון הכרעת הדין, כי המשיבים החזיקו בחשבונות הסמויים על שם תומר כהן וקרן כהן סכום של למעלה מ- 2 מיליון ₪ בכוונה לחמוק מתשלום מס בגינו.

21. בימ"ש קמא הרשיע את המשיבים בעבירות לפי סעיף 220 לפק', על יסוד שקרי המשיבים ובהסתמכו על עדותו של גיפול, שהעיד כי לא נחשף לחשבונות הסמויים ובוודאי שלא הודע לו על העברת תקבולים עסקיים אליהם. ראה דברי בימ"ש קמא:

"חיזוק למסקנה בדבר היסוד הנפשי של הנאשמים בנוגע לחשבונות הסמויים, ניתן למצוא בשקרי הנאשמים בחקירתם כאשר הכחישו כל קשר להפקדת הכספים בחשבונות הסמויים, כאשר אף לשיטת ההגנה מדובר בגרסה שקרית... במובן זה שקרי הנאשמים מחזקים ומסייעים לראיות המאשימה בהוכחת היסוד הנפשי של העבירה" (עמ' 42 להכרעת הדין).

22. בימ"ש קמא הטעים, כי למעט סכומי ההרשעה דלעיל, לרבות השמטת תקבולי "גולד ליין" לשנת '97 - לא הוכחה ברמה הנדרשת בדין הפלילי, השמטת תקבולים נוספים במטרה להתחמק ממס - כפי שטענה המערערת בכתב האישום.

25 הפנקסים האבודים - חשבונות ורשומות לשנת 1998

23. בחיפוש שנערך בבית המשיבים נתפסו 25 פנקסים ובהם תקבולים והזמנות לשנת 1998 בסכום כולל של 1,873,119 ₪, אשר לא דווח למס הכנסה.

24. המשיבים גרסו, כי מקור ה"תקלה" ב"אי סדר" ששרר בניהול פנקסיהם. בימ"ש קמא קיבל טענתם ונימק:

· גיפול, אשר נמצא מהימן על בימ"ש קמא, מסר כי גילה פער של כ- 2 מיליון ₪ בין דיווחי מע"מ לדיווחי מס הכנסה, עליו ניסה לגשר באמצעות פתרונות חשבונאיים, בעצה אחת עם המשיב עוד בטרם נפתחה נגדו החקירה - ללמדך, לשיטת בימ"ש קמא, על תום ליבו של המשיב.

· תימוכין לקיומו של "אי סדר" בחשבונות המשיבים, מצא בימ"ש קמא בעדותה של מנהלת החשבונות, גב' דבי, עדת תביעה, אשר איששה את הטענה ומסרה שהמשיבים העבירו לידיה חמישה ארגזים ובהם מסמכי חשבונותיהם, ללא שיטה וסדר, חשבונות בכתב יד לצד חשבונות ממוחשבות וכן, בלטו בהעדרם מסמכי שנת 98'. פנייתה לברור פשר הדבר והשלמת החסר לא נענתה על ידי המשיבים.

· המשיב עצמו ציין בחקירתו במשטרה (ת/80) את חוסר הסדר המשמעותי ששרר בהנהלת החשבונות, אשר בפועל לא נוהלה כלל.

· 25 הפנקסים שנמצאו מפוזרים בבית המשיבים - מאששים לשיטת בימ"ש קמא את אי הסדר ששרר.

· החוקר שטרית, עד תביעה, גרס כי לא ניתקל בהעלמה כל כך "מאסיבית", של עשרות פנקסים לאורך חודשים שלמים - עובדה התומכת, לשיטת בימ"ש קמא, בגרסת "אי הסדר".

25. בימ"ש קמא זיכה אפוא את המשיבים בגין הפנקסים האבודים, מעבירה של הכנה וקיום פנקסי חשבונות כוזבים, לפי סעיף 220 לפק' והמיר אותה, מכוח הסמכות הקנויה לו לפי סעיף 184 לחסד"פ [נוסח משולב] תשמ"ב 1982, בעבירה לפי סעיף 216(6) לפק' שעניינה השמדת או הסתרת מסמכים שיש להם ערך לעניין השומה, אשר העונש שנקבע לצידה עומד על שנת מאסר או קנס.

הגשת דו"חות שלא על פי פקודת מס הכנסה

26. המשיבים דיווחו למס הכנסה על משכורות (בנוסף לאלו אשר נקבע לגביהן כי הופקדו לחשבונות הסמויים) מבלי לצרף דו"חות רווח והפסד, כמצוות סעיף 131 לפק'. לטענתם, הם לא ידעו על החובה לעשות כן ואיש לא פנה אליהם בנדון ממס הכנסה.

27. בימ"ש קמא קבע, כי אכן לא הוכח היסוד הנפשי של כוונה להשתמט מתשלום מס והרשיעם בעבירות לפי סעיף 216(4) לפק' (שלוש עבירות). כך קבע בהכרעת הדין:

"סבורני כי יש לקבל את טענת הנאשמים בדבר חוסר הסדר. המאשימה לא הוכיחה כי אי צירוף דו"חות הרווח והפסד נבע מתוך מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

..... הם לא עשו כן ביודעין. הנאשמים היו מודעים לכך שלא הגישו את הדו"חות ולכל הפחות עצמו עיניהם מלדעת על קיום החובה החוקית לעשות כן. משכך, יש לראותם כמי שלא הגישו דו"ח כלל. הדו"ח לא הוגש ללא סיבה מספקת..." (עמ' 51 להכרעת הדין).

תיקון הכרעת הדין

28. בבקשה לתיקון טענו המשיבים, כי נוכח מס במקור בגין המשכורות לכאורה, שהופקדו במהלך השנים 1999 - 2002 בחשבון הסמוי של בנם, תומר וכי בפועל שולם המס במלואו. להלן פירוט הסכומים נושא הבקשה לתיקון:

סך 761,675 שהופקד לחשבונו של תומר כהן בשנת 1999.

סך 1,100,382 שהופקד לחשבונו של תומר כהן בשנים 2000 - 2002.

סך 99,000 ₪ (מתוך הסך של 110,640 ₪) שהופקד לחשבונו של קרן.

לבקשה צורפו תלושי שכר, טופסי 106 וכן מוצגים נ/8, נ/9.

לשיטתם, בפועל לא שולם מס בגין סכום של 117,460 ₪ בלבד.

29. המערערת התנגדה לבקשה לתיקון בנימוק, כי אין מדובר בטעות סופר כמשמעה בסעיף 81 לחוק בתי המשפט [נוסח חדש] תשמ"ד - 1984. לחילופין, טענה, כי חלף המועד הקבוע בחוק להגשת הבקשה (21 יום).

30. בית משפט קמא נעתר לחלק הארי של הבקשה והורה על תיקון הכרעת הדין כדלקמן:

- נדחתה הבקשה ביחס לכספים שהועברו לחשבונו של אורית.
- בגין הסכום של 761,675 ₪ אשר הועבר לחשבונו של תומר בשנת '99, שולם מס חלקי בלבד. לפיכך, הרשעת המשיבים ביחס לסכום של 702,299 ₪ נותרה על כנה.
- ביחס לסכום של 1,100,382 אשר הופקד לחשבונו של תומר בשנים 2000-2002 בגין משכורות -בימ"ש קמא קיבל את הטענה כי שולם בגינו מס במקור ועל כן, ביטל את הרשעת המשיבים ביחס לסכום זה.

הכרעת הדין תוקנה באופן שהרשעת המשיבים בכוונה לחמוק מתשלום מס במקור עומדת על סכום של

930,000 ₪ (+702,299 +110,640+117,460), תחת סכום כולל בסך של כ - 2 מיליון ₪ כפי שנקבע בהכרעת הדין המקורית.

31. בימ"ש קמא ציין בהחלטה לתיקון הכרעת הדין, כי מלכתחילה, ממצאיו (ביחס לשנים 2000 - 2002) נסמכו על סיכומי ההגנה, אשר בדיעבד ובמסגרת הבקשה לתיקון, התחוויר כי נפלה בהם טעות. לפיכך קבע, כי אין להותיר את הטעות על כנה ובוודאי שאין להותיר את הרשעת המשיבים בגינה. לשיטתו, מלאכתו לא הסתיימה, שכן דינם של המשיבים טרם נגזר ומכאן סמכותו להורות על תיקון הטעות.

קביעות מהימנות

32. עדותו של גיפול נמצאה, כאמור, מהימנה ועליה סמך בימ"ש קמא את עיקר ממצאיו. טענת המערערת, כי מדובר בעד מעוניין, אשר היטה את עדותו לזכות המשיבים - נדחתה.

33. יוער, כי ביחס לשנים '97 - '99 העד גיפול נסמך על מסמכי הנהלת חשבונות ועל עובדות ששמע מפי המשיבים, שכן את עבודתו עם המשיבים החל בשנת 2000.

34. העדים, גב' דבי ומר דויד, מטעם התביעה, אשר עסקו בחלק החשבונאי של עסקי המשיבים, זכו אף הם לאמונו של בית המשפט.

35. מנגד, המשיבים נמצאו כבלתי מהימנים בעליל. בימ"ש קמא קבע כי אין לתת בהם אמון:

"ככלל, מסקנתי היא שלא ניתן ליתן אמון בעדויות הנאשמים. יחד עם זאת, ככל שטענות ההגנה מתבססות על עדים שיש ליתן בהן אמון (כגון: גיפול או שמאי המקרקעין) או על מסמכים, הרי שניתן לקבל את גרסת ההגנה לאור העדויות המהימנות" (שם, עמ' 28).

ועוד קבע:

"ככלל, הנאשם בעדותו ניסה לגלגל את האחריות למעשיו אל כתפיהם של אחרים, כגון: דויד, גיפול, דינה דיין וכל בעל מקצוע בתחום ניהול החשבונות או ראיית החשבון אשר עבד או נטען שעבד עמם. במקומות אחרים העדיף הנאשם להתחמק מלמסור תשובות בעדותו והעדיף לומר שיש להפנות את השאלות לגיפול או לנאשמת" (עמ' 25 להכרעת הדין).

וכך אף ביחס למשיבה:

"אף בנוגע לעדות הנאשמת אין ביכולתי לקבל את גרסתה כמהימנה.אף בנושאים נוספים קיים קושי ליתן אמון בגרסת הנאשמת. כך למשל, הנאשמת העידה כי במס הכנסה נאמר לה שאינה צריכה לדווח על פתיחת עסק נפרד וכי קיים בידה מסמך שמוכיח את טענתה...מסמך כאמור לא הוצג והדבר אומר דרשני" (שם, עמ' 25).

36. על יסוד התרשמותו מהמשיבים, דחה בימ"ש קמא את גרסותיהם מקום בו הסתירו העובדות ממנהלי החשבונות מטעמם, אולם כאשר שיתפו עמם פעולה, אימץ את גרסותיהם:

"...במקרים שבהם הנאשמים הסתירו מידע אף ממנהלי החשבונות או רואי החשבון שלהם, קיים קושי לקבל את הטענה שחוסר סדר הוביל להסתרת המידע. לעומת זאת, במקרים שבהם נעשה מאמץ לפתור מצב שנוצר עקב חוסר הסדר (כגון בעניין 25 הפנקסים) יש מקום לקבל טענה זו כפי שיובהר בהמשך..." (עמ' 29 להכרעת הדין).

בנסיבות אלו, ראה בימ"ש קמא להרשיע את המשיבים, ביחס לחלק מעובדות כתב האישום, בעבירות המלוות בכוונה פלילית לחמוק מתשלום מס לפי סעיף 220 לפק' וביחס לחלקן האחר של העובדות - לזכותם מעבירות אלו ותחתן, להרשיעם בעבירות קלות בחומרתן לפי סעיף 216 לפק'.

הערעור

37. ב"כ המערערת, עו"ד שטיין, טוענת כי שגה בימ"ש קמא כאשר אימץ את גרסת המשיבים, בדבר "אי הסדר" ששרר בפנקסיהם כמקור למחדליהם, הן ביחס לאי תשלום מס בגין תקבולי "גולד ליין" לשנים 1998 - 2002, הן ביחס לפנקסים האבודים. ממצאים אלו סותרים, לטענתה, את מסקנות בימ"ש קמא ביחס למהימנותם של המשיבים ואינם דרים בכפיפה אחת, אלו עם אלו.

38. על יסוד הלכת הצפיות, טוענת המערערת, כי הנסיבות שהוכחו מלמדות על קיומה של כוונה פלילית לחמוק מתשלום מס בגין כלל התקבולים, נושא כתב האישום ובוודאי ביחס לתקבולים בהם הכיר בימ"ש קמא.

39. יתירה מזו; לטענתה, אי הסדר בפנקסי המשיבים הפך לשיטה שמטרתה, לטשטש את מעשיהם ולאפשר להם לפעול ברמייה ותחבולה.

40. המערערת טוענת, מכוח החזקה הסטוטורית, כי נטל הראיה עבר לכתפי המשיבים והם לא השכילו להרימו; כך ביחס לדו"ח שהגישו, אשר אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין וכך ביחס לחשבונות

הסמויים, אשר בניהולם הודו המשיבים ומשכך, עבר הנטל לכתפיהם להפריך את העובדות המיוחסות להם בכתב האישום ביחס אליהם - נטל שלא עמדו בו.

41. המערערת טוענת כי העד גיפול העיד עדות שמיעה ועל כן, מלכתחילה, לא היה מקום לייחס משקל לדבריו, מה גם, שהמשיבים הסתירו ממנו עובדות מהותיות. לפיכך, אף הפעולות החשבונאיות שביצע היו מלאכותיות ושגויות ואין בהן כדי "לתקן" את כוונתם הפלילית של המשיבים לחמוק מתשלום מס.

42. המערערת טוענת, כי שגה בימ"ש קמא כאשר קבע בהכרעת הדין המקורית, כי סכום ההעלמה, נושא הרשעת המשיבים בעבירה לפי סעיף 220 לפק', עומד על כ - 2 מיליון וכי היה מקום להרשיעם בסכום הנקוב בכתב האישום של 3,011,546 ₪ (כולל העלמת תקבולי הפנקסים בסכום של 1,873,119 ₪). לשיטתה, ממסמכי המשיבים עולים תקבולים גבוהים מאלו שדווחו ואף מאלו שנקבעו על ידי בימ"ש קמא כבלתי מדווחים.

43. המערערת טוענת, כי הרשעת המשיבים בעבירות לפי סעיף 216 לפק' חוטאת למציאות שכן אלו עבירות "טכניות" מסוג עוון, שעניין אי קיום דרישות ביחס למסמכים "שהוסתרו או הושמדו" על ידי נישום, שיש להם ערך לעניין השומה. הסעיף אינו דן בהסתרת או השמדת מסמכים אשר חובה לדווח עליהם לרשויות המס, כפי שאירע בענייננו.

44. המערערת טוענת, כי הנימוקים עליהם סמך בימ"ש קמא את הרשעת המשיבים ביחס לתקבולי "גולד ליין" לשנת 1997, בעבירה לפי סעיף 220 לפק', כוחם יפה גם לתקבולי 1998 - 1999 אשר לא דווחו. לטענתה, ממצאי הכרעת הדין סותרים זה את זה, בהינתן העובדה שחלקם נסמכים על גרסות המשיבים וחלקם נדחו מחוסר אמון.

45. המערערת טוענת, כי שגה בימ"ש קמא, כאשר קבע, כגרסת המשיבים, כי כספי החשבונות הסמויים מהווים משכורות. העובדה לא הוכחה בראיות. לשיטתה, שומה היה עליו להרשיעם בגין כספים אלו בעבירות של השמטת הכנסה מדו"ח לפי סעיף 220(1) לפק'. עוד שגה, כאשר נמנע מהרשעת המשיבים בהשמטה מדו"חות ותרשומות כוזבות - לפי סעיפים 220(1)(2) לפק'.

46. המערערת טוענת, כי שגה בימ"ש קמא כאשר פטר את המשיבים מאחריות פלילית בגין הכספים שהוחזרו לחשבונותיהם העסקיים שכן, בעת העברתם לחשבונות הסמויים השלימו המשיבים את ביצוע העבירות.

47. המערערת טוענת, על יסוד המסמכים הרבים שנתפסו ברשות המשיבים, כי הוכחה כוונתם לחמוק מתשלום מס ביחס למלוא הסכומים הנקובים בכתב האישום, שכן מדובר בהזמנות שסופקו ללקוחות מבלי שהופקו בגינן חשבונות.

48. המערערת טוענת, כי נפלה שגגה תחת ידי בימ"ש קמא כאשר זקף לזכות המשיבים תום לב, על רקע שיתוף הפעולה עם גיפול. הראיות מצביעות על זלזול המשיבים בהנהלת החשבונות, הסתרת מידע מגיפול ומאחרים, אי שיתוף פעולה עם דבי - עובדות הסותרות קיומו של תום לב.

תיקון טעות הכרעת הדין

49. המערערת טוענת, כי לבימ"ש קמא לא היתה סמכות לתקן את הכרעת הדין, שכן אין מדובר בטעות סופר, כמשמעה בסעיף 81 לחוק בתי המשפט, מה גם, שחל איחור רב בהגשת הבקשה לתיקון. כן טעה בימ"ש קמא, כאשר עשה שימוש בסעיף 3 לחוק סדרי הדין הפלילי והאריך ביוזמתו את המועד להגשת הבקשה לתיקון הכרעת הדין.

50. לשיטתה, דרך המלך לתיקון טעויות בהכרעת הדין הינה באמצעות הגשת ערעור.

51. המערערת טוענת, כי התיקון חולל שינוי מהותי בהכרעת הדין, בהיקף של למעלה ממיליון ₪.

52. המערערת טוענת כי בהחלטת התיקון, סמך בימ"ש קמא את ידו על מסמך נ/8 אשר פירט משכורות שדווחו למס הכנסה וזאת, להבדיל מהכנסות שלא דווחו והופקדו בחשבונות הסמויים - הם הכספים נושא הכרעת הדין.

הערעור על קולת העונש

53. המערערת טוענת כי בימ"ש קמא הפליג בקולת העונש, כאשר גזר על המשיבים מאסר שירוצה בעבודות שרות - בניגוד למדיניות הענישה הנהוגה בעבירות אלו, אשר עומדת על תקופות מאסר לריצוי בפועל. לשיטתה, העונש שהושת על המשיבים מהווה מסר לעברייני מס פוטנציאליים כי בתי משפט מקלים ראש בעבירות מס.

54. המערערת טוענת, בבחינת קל וחומר, לנוכח הנסיבות החמורות בהן בוצעו העבירות - התכנון המוקדם, הנזק בהיקף של כ - 3.3 מיליון ₪ בגין השמטת הכנסה והעובדה שבצע כסף עמד ביסוד המעשים - כי היה על בימ"ש קמא להחמיר במידה ניכרת בעונשיהם של המשיבים.

55. המערערת טוענת, כי לא היה מקום לזקוף לקולא את העובדה שהעבירות חדלו טרם פתיחת החקירה נגד המשיבים, כי זו דרכה של החקירה בעבירות מס - אשר מתמקדת, דרך כלל, בחקירת העבר.

56. המערערת טוענת, כי שגה בימ"ש קמא בקביעת מתחם ענישה רחב, שיש בו כדי לאיין את המטרה לשמה חוקק תיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז - 1977.

57. המערערת עותרת לקבל את ערעורה ולהחמיר בעונשי המשיבים על דרך הטלת מאסרים לריצוי בפועל.

טיעוני המשיבים

58. המשיבים סומכים ידיהם על הכרעת דינו של בימ"ש קמא, אשר לשיטתם, לא נפל בה פגם או רבב. בימ"ש סמך את מסקנותיו על מהימנות העדים ואין להתערב בהן.

59. ב"כ המשיבים, עו"ד עופר כהן, הדגיש כי שורש הרע הינו ניהול רשלני וכושל של חשבונות המשיבים, באורח שטחי ובלתי שיטתי, אגב החלפת מנהלי חשבונות ואי שליטה בנעשה.

60. בהתייחסו לתיקון הכרעת הדין, טען ב"כ המשיבים, כי לגופו של עניין, התיקון משקף נאמנה את פני הדברים ונעשה על דעת רשויות המס ולאחר שאלו בחנו את הכרעת הדין לעומקה. לפיכך, עתר שלא להתערב בהחלטת בימ"ש קמא, אף אם נפל בה פגם פרוצדורלי, שכן, סופו של יום, במבחן התוצאה, התיקון ייוותר על כנו.

61. לעניין קולת העונש, הדגישו המשיבים את עיניו הדין שנגרם להם לאורך שנים ארוכות בהן ההליכים היו תלויים ועומדים נגדם, את סבלם הרב ורצונם לסיים את ההליך ולהמשיך בשגרת חייהם. הם הדגישו את הניסיונות שנערכו טרם הגשת כתב האישום, לתיקון טעויותיהם, אשר לא צלחו.

62. המשיבים טוענים, כי הסירו את המחדל עם תשלום הסכום של ₪ 835,000 ולפיכך, בדין נמנע בימ"ש קמא להכביד ידו עליהם, יתר על המידה, בגזירת העונש.

63. המשיבים טוענים כי בית משפט קמא חרג במודע ממדיניות הענישה בהתחשבו בחלופי הזמן הרב ממועד ביצוע העבירות. בנוסף, הקנס שהושת עליהם במשותף, בסכום של ₪ 400,000 מאזן נכונה את עונש המאסר לריצוי בעבודות שרות.

64. המשיבים הטעימו את הפער שנפער בין עובדות כתב האישום, אשר ייחס להם מחדלים בסכום של ₪ 6,000,000 לבין ממצאי הכרעת הדין, אשר צמצמו את המחדל להרשעה לפי סעיף 220(5) לפק' בגין התחמקות מתשלום מס בגין תקבולים בסכום של ₪ 930,000 וכן הרשעות בעבירות קלות לפי סעיף 216 לפק' בגין אי תשלום מס עבור תקבולים בסכום של 1,873,000 ביחס לפנקסים האבודים לשנת '98.

המסגרת הנורמטיבית

65. סעיף 220 לפק' קובע את היסודות העובדתיים של העבירה שעניינה התחמקות מתשלום מס הכנסה וזו לשונו:

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד, ואלו הן:

(1) השמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;

(2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבות;

(3) השיב תשובה כוזבת, בעל-פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;

(4) הכין או קיים, או הרשה לאדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

(6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או

הפחתתו."

אלו אם כן היסודות לביצוע העבירה המלווה בכוונה פלילית.

66. להוכחת היסוד הנפשי נדרשים שני תנאים; מודעות לקיומה של חבות במס וכוונה מיוחדת להשתמט מתשלומה. הכוונה הפלילית נלמדת, דרך כלל, מראיות נסיבתיות - מעשים, מחדלים והתנהלות הנאשמים.

67. הנחת תשתית ראייתית - נסיבתית שמגבשת לכאורה את הכוונה פלילית מעבירה את הנטל לכתפי הנאשם להפריכה. בהעדר קיומו של הסבר סביר לפשר הנסיבות המוכחות, מוכח היסוד הנפשי הנדרש לגיבוש עבירה לפי סעיף 220 לפק'.

68. הראיות הנסיבתיות משתנות ממקרה אחד למשנהו. לעתים, די בהשמטת הכנסה מדו"חות כדי ללמד על כוונה להתחמק מתשלום מס ולעיתים אף שורה של מחדלים אינה מקימה תשתית ראייתית להוכחת הכוונה הפלילית, לפי סעיף 220 לפק'. (ראה ע"פ 1182/99 פ"ד נ"ד (4) 1, עמ' 155, ע"פ 502/73 שורצברג נ' מדינת ישראל [13], בעמ' 206 וכן ע"פ 143/73 מדינת ישראל נ' זיידל [14], בעמ' 26).

חזקת הצפיות

69. חזקת הצפיות הינה חזקה שבעובדה, לפיה אדם מתכוון לגרום לתוצאות הטבעיות הנובעות מהתנהגותו. ראה:

"הכוונה נלמדת על פי רוב כהיקש מתוך כלל הנסיבות העובדתיות שהרי מעטים המקרים בהם מגלה הנוגע בדבר בבירור את סגור לבו ומודיע כי התכוון במזיד להתחמק ממס" (ע"פ 373/79 פטר נ' מדינת ישראל, ל"ה (2) 83).

חזקת הצפיות נלמדת מהראיות הנסיבתיות. בע"פ 143/73 מ"י נ' זיידל נאמר:

"המדינה חייבת אמנם לשכנע את בית המשפט בכוונת הנאשם שהוא אחד ממרכיבי העבירה אך בדרך כלל מראות הנסיבות האובייקטיביות מה היתה הכוונה. על הרוב, המסקנה שהנאשם מסר הודעה כוזבת או השמיט דבר מדו"ח ההכנסות או מהצהרת הון שהגיש לפקיד השומה, התכוון ע"י כך להתחמק ממס היא בלתי נמנעת" (פ"ד כ"ח (2) 19).

להלן, תיבחן החלטה של חזקת הצפיות על המשיבים.

התערבות ערכאת הערעור בממצאים עובדתיים

70. הלכה היא מימי קדמת דנא, כי ערכאת ערעור אינה מתערבת בממצאים עובדתיים של הערכאה הדיונית, ככל שאלו נסמכים על התרשמות ממהימנות העדים. בענייננו, בימ"ש קמא היה כלה ונחרץ ביחס למהימנות המשיבים, כי אין להאמין לדבריהם ואין לקבוע ממצאים על פיהם.

71. חרף האמור, סמך בימ"ש קמא חלק ניכר מממצאיו על גרסאות המשיבים, מבלי שנתן לכך הסבר מניח את הדעת ובניגוד לקביעתו הברורה ביחס למהימנותם.

72. בנסיבות אלו, נקדים ונאמר, כי מצאנו להתערב בממצאי הכרעת הדין ומסקנותיה, מקום בו סברנו כי נפלה בהם טעות. בהינתן התרשמות בימ"ש קמא כי המשיבים אינם מהימנים, סבורות אנו שלא היה מקום לקבוע ממצאים על פי גרסותיהם. יתירה מזו, הממצאים שנקבעו, לשיטתנו, אינם מתיישבים עם ההיגיון והסבירות ואינם עולים בקנה אחד עם המציאות, כפי שנבאר להלן.

73. ביחס לחלק מהעובדות, הרשיע בימ"ש קמא את המשיבים בעבירות של העלמת מס המלוות בכוונה פלילית, לפי סעיף 220 לפק', תוך שדחה את גרסותיהם כבלתי מהימנות. כך קבע בעניין תקבולי "גולד ליין" לשנת 1999:

"... הסתרת קיומו של עסק מידיעתו של יועץ המס מוכיחה כי הנאשמים התכוונו בכך

להעלים את גולד ליין אף מידיעת מס הכנסה. שוכנעתי כי אין מדובר בהשמטה מקרית או בתקלה אשר נבעה מחוסר סדר..." (עמ' 30,31 להכרעת הדין).

ובהמשך:

"... העלמת הכספים מחשבון העסק לחשבונות סמויים תוך הסתרתם מעיני רשויות המס עולה כדי עבירה לפי סעיף 220(5) בדבר שימוש בכל מרמה, ערמה ותחבולה כדי להתחמק מתשלום מס. העברת כספים מחשבון העסק לחשבונות של בני משפחה כדי למנוע ממס הכנסה לממש עיקולים שהוטלו כדין הינה בגדר מרמה, ערמה ותחבולה כדי להתחמק מתשלום מס. בפרט הדברים אמורים כאשר העברת הכספים בוצעה במזומן, לכל הפחות בחלקה, וזאת כדי להקשות על מעקב הרשויות אחר נתיב הכסף".

74. ממצאי בימ"ש קמא עולים כדי דפוס התנהגות עברייני שאמצו המשיבים בכוונה לחמוק מתשלום מס. באורח שיטתי ובאמצעים פסולים הם העלימו תקבולים, לשם התחמקות מתשלום מס.

75. נפלאה מבינתנו, אפוא, מסקנתו לפיה, ביחס לעובדות דומות, נהגו המשיבים בתום לב - הן כאשר נמנעו מלדווח על תקבוליהם לשנים '98 - '99, הן ביחס לפנקסים האבודים. הסתירה שבמצאי בימ"ש קמא מעוררת תמיהה; הכיצד התנהגות עבריינית מתיישבת עם תום לב? והאם תיתכן הרשעה בעבירות המלוות כוונה פלילית לצד זיכוי על רקע העדר מודעות, שכחה ותעייה בדרכך, לכאורה?

76. עמדת המערער, לפיה ממצאים אלו אינם דרים בכפיפה אחת, מקובלת עלינו. הנימוקים שעומדים ביסוד הרשעת המשיבים בעבירות לפי סעיף 220 לפק', יפים אף למחדלים בגינם זוכו מעבירה זו והורשעו תחתה בעבירות לפי סעיף 216 לפק'. לדידנו, לא היה מקום לאבחן בין האירועים, כפי שנהג בימ"ש קמא.

העד גיפול

77. העד גיפול זכה למעמד בכורה בהכרעת הדין. בימ"ש קמא נתן בו אמון וסמך ממצאיו על עדותו. לכאורה, אל לנו להתערב בממצאים אלו. דא עקא, נראה כי בימ"ש קמא לא לקח בחשבון את העובדות הבאות:

• העד גיפול החל לעבוד עם המשיבים בשנת 2000. לפיכך, עדותו ביחס לשנים '97 - '99 נסמכת על דברי המשיבים, בבחינת עדות שמיעה. זאת ועוד, המשיבים נמצאו כבלתי מהימנים, ללמדך כי אין לייחס משקל לדבריהם. כך, ביחס ל - 25 הפנקסים האבודים, קבע בימ"ש קמא כי המשיבים הטעו את גיפול. ראה דברי בימ"ש קמא:

"בהמשך עדותו העיד גיפול כי כאשר גילו שיש למעלה מעשרים פנקסים שלא

נרשמו, הוא שאל את נאשם 1 האם מכר לגולד ליין סחורה, ונאשם 1 השיב בחיוב (עמ' 61, ש' - 25-26). אז הוא יצא מנקודת הנחה שהעודף שקיים נובע ממכירות לגולד ליין. לאחר מכן, כאשר ראה - שהפנקסים לא נרשמו, הוא שאל את הנאשם, וזה אמר לו שהם דיווחו הכל למע"מ (עמ' 61 ש' 21-, 26). בסופו של דבר הסתבר שטענת נאשם 1 שמכר לגולד ליין לא הייתה אמת (עמ' 66 ש' 6-6) (הדגש לא במקור- ו.מ.). עוד הבהיר גיפול כי ביצע העברות חשבונאיות שונות בין קירור אהרון לבין גולד ליין, וזאת כדי להתאים את ההכנסות והקניות לקביעות מע"מ בהתאם לביקורת מע"מ שנערכה (עמ' 11-13)" (עמ' 10 להכרעת הדין).

• המשיבים הסתירו מהעד גיפול עובדות מהותיות; הן את קיומו של "גולד ליין", הן את החשבונות הסמויים. יוצא, כי גיפול לא היה מצוי בכל הנתונים.

• אי הסדר ששרר במסמכי השנים '97 - '99, הכנתם הרשלנית והעובדה שלא היו שלמים, שומט את היסוד לעדותו של העד גיפול, בהינתן העובדה שסמך עליהם.

78. יוצא, כי העד גיפול ניזון ממידע חלקי ולקוי, שלא באשמתו. מהטעם הזה לא היה מקום לקבוע ממצאים על פי עדותו, כפי שנהג בימ"ש קמא.

79. משקל רב ייחס בימ"ש קמא לניסיון שערך העד גיפול "לסגור" פער בשיעור של שני מיליון ₪ בין פנקסי מע"מ לחשבונות המס. בימ"ש קמא התרשם משיתוף הפעולה מטעם המשיבים, ממנו למד על תום ליבם.

80. להתרשמותנו, לא זו בלבד שהמשיבים לא שתפו עם העד פעולה, אלא הם אף הכשילו אותו. כך, כאשר גיפול הציע להעביר תקבולים מ"גולד ליין" ל"קירור אהרון", כדי ל"אזן" את הפער, מילאו המשיבים פיהם מים, הגם שידעו כי אין להצעה זו תימוכין במציאות ומדובר בעסקאות וירטואליות. הם הסתירו מגיפול את מקור הפער בהכנסות שלא דווחו - בהעלמת תקבולים. יתירה מזו, כאשר גיפול ניסה "לתפור" את הקצוות ולגשר על הפערים, החשדות נגד המשיבים כבר היו ב"אוויר", הגם שטרם נפתחה חקירה פלילית, על רקע המו"מ שניהלו עם מע"מ כבר בשנת 2001 באמצעות גיפול.

81. לפיכך, אין לגזור גזירה שווה מהתנהלותו של גיפול, אשר העובדות הרלבנטיות נעלמו מעיניו, לתום הלב לכאורה של המשיבים.

תקבולי "גולד ליין" לשנת '98

82. מוסכם, כי תקבולי "גולד ליין" לשנים '98 - '99 לא דווחו. העד גיפול העיד כי דיווח למס הכנסה על תקבולי "גולד ליין" במאוחד עם תקבולי "קירור אהרון" ועל כן, אי הדיווח בנפרד על תקבולי "גולד ליין"

לשנת '98 לא מקים עבירה של התחמקות מתשלום מס. לשיטתו, לא צמחו למשיבים רווחים בגין אי הדיווח הנ"ל. בימ"ש קמא קיבל עמדה זו ומצא לה תימוכין בעובדה שתקבולי "גולד ליין" דווחו למע"מ. בנסיבות אלו, זיכה כאמור את המשיבים מהשתמטות מתשלום מס לשנת 1998 בגין "גולד ליין".

83. ממצא זה סותר את מסקנת בימ"ש קמא ביחס להרשעת המשיבים בהעלמת מס במרמה בגין תקבולי '97 הגם שהסבריהם היו זהים:

"... לא ניתן אף לקבל את הסבריו של הנאשם לפיהם סבר כי גולד ליין וקירור אהרון הינם עסק אחד וזאת בשים לב לכך שהמס בגין גולד ליין כלל לא שולם. לפיכך, אין המדובר במצב שבו הנאשמים התייחסו לשני העסקים במאוחד ודיווחו למס הכנסה על שני העסקים כעסק אחד אלא מדובר במצב בו עסק אחד (גולד ליין) הועלם כליל מעיני מס הכנסה והמס בגין רווחיו לשנת 1997 כלל לא שולם".

84. העובדה שלא צמח למשיבים "רווח" עקב העדר דיווח תקבוליו של "גולד ליין" אינה משנה את פני הדברים, שכן לא נדרש להוכיח זיקה בין רווח להשתמטות מתשלום מס.

85. בימ"ש קמא ראה בדיווח התשומות למע"מ בגין תקבולי "גולד ליין" משום חיזוק לזיכוי המשיבים מעבירות המלוות כוונה פלילית, בגין תקבולי שנת המס '98. דא עקא, ביחס לאותם מחדלים לשנת '97 ציין: **"...הדיווח למע"מ אינו בהכרח מוביל למסקנה שלא הועלמה הכנסה ממס הכנסה. במקרה דנן שוכנעתי כי הנאשמים דיווחו למע"מ ואולם בחרו להסתיר את העסק "גולד ליין" ממס הכנסה בשנת 1997"** (עמ' 31 להכרעת הדין).

הנה, קביעות שאינן יכולות לדור בכפיפה אחת.

86. עובדות אלו מלמדות על הלך רוחם של המשיבים, אשר אינו תמים כלל וכלל. להשקפתנו, הדיווח המשותף לשני בתי העסק פסול ונגוע באי חוקיות. ברי, כי מדובר ב"תרגיל" חשבונאי שאין לו קיום ומקל וחומר, אין להכשירו.

87. לפיכך, סבורות אנו כי יש להתערב בממצאי הכרעת הדין ולהרשיע את המשיבים בהעלמת תקבולי "גולד ליין" לשנת '98 לפי סעיף 220 (5) לפק'.
88.

אי סדר בניהול חשבונות המשיבים

88. מוסכם, כי בהנהלת החשבונות של המשיבים שרר אי סדר. לשיטת בימ"ש קמא, בעטיו נשמט תשלום

המס בגין השנים 98 - 99', בתום לב וללא כוונת מרמה.

89. אין בידנו לקבל מסקנה זו, אשר כאמור, אינה מתיישבת עם הרשעת המשיבים בעבירה של העלמת מס, במרמה ובתחבולה בגין תקבולי שנת 97'. משהוכחה כוונת מרמה ביחס לשנת 97' לא היה מקום לייחס למשיבים תום לב והעדר מודעות ביחס לשנים 98 - 99'.

90. להתרשמותנו, אף אם שרר "אי סדר" בספרי המשיבים ועל כך אין חולק, הרי שהם עשו בו שימוש לרעה, כלי שרת להתחמק מתשלום מס. לא בכדי החליפו המשיבים מנהלי חשבונות זה בזה. בשנת 97' איש לא ניהל את חשבונותיהם. בשנת 98' הם מסרו את מסמכיהם לדבי, אך לשם הזנתם למחשב, אולם נמנעו מלהמציא לה מסמכים חסרים, לבקשתה. יתירה מזו, הם הסתירו ממנהלי החשבונות את החשבונות הסמויים ואת קיומו של "גולד ליין". עובדות אלו מבססות חוסר תום לב, שיטה שנועדה לטשטש את האמת.

91. באמצעות שימוש בפנקסי הזמנות ובחשבוניות באורח לא רציף והוצאת חשבונות קנייה של "גולד ליין" ע"ש "קירור אהרון" השכילו המשיבים "למסך" את חשבונותיהם. גיפול נאלץ לדבריו, למיין את חשבונות שני העסקים באורח וירטואלי, ללא כל זיקה למציאות.

92. בניגוד למצג שהוצג לבימ"ש קמא של משיבים פשוטים, שאינם מבינים מאומה בניהול פנקסים, עולה מעדות המשיב, כי הוא שלט היטב בחשבונות הבנקים וגילה בקיאות ביחס לחובותיו כלפי הספקים. ראה דבריו:

"ש: איך ידעת מתי להכניס כסף לחשבונות הסמויים?"

ת: לפי הצ'קים שעומדים לצאת.

ש: איך ידעת?"

ת: היה לי פנקס, ידעתי מהן

ש : אז היית מאוד מסודר לגבי הכסף

ת : בתשלומים לאנשים הייתי מסודר. למה לא? מה אני לא אשלם? (ראה פרו' עמ' 326 - 327 וכן עמ' 288).

לא מדובר אפוא באדם "מפוזר" או רשלן, אלא באיש הבקיא בעסקיו. די ב"אימפריה" שהקים למכירת מוצרי חשמל, כדי להעיד על כישוריו.

93. דיווחי המשיבים למע"מ מחזקים מסקנה זו; הם דיווחו למע"מ את סכומי המינימום הקבועים בחוק, ללמדך על בקיאותם ומקצועיותם.

94. משקל רב ייחס בימ"ש קמא לעובדה שביצוע העבירות הופסק טרם פתיחת החקירה נגד המשיבים.

להבנתנו, נסיבה זו אינה משליכה על אחריותם הפלילית, הגם שיש לקחתה בחשבון בשיקולי הענישה.

95. החלת הלכת הצפיות על הנסיבות שהוכחו מלמדת על מודעות המשיבים לתוצאות הפסולות של ניהול פנקסיהם, ברשלנות ובאי סדר. הדבר נעשה בכוונת מכוון וכדי לטשטש את מחדלי המס. הכוונה הפלילית לחמוק ממס צפה ועולה מהנסיבות. ראה לעניין זה ע"פ 876/90 דב וניקרנץ נ' מ"י:

"את קיום הכוונה להתחמק מתשלום מס עשוי בית המשפט להסיק מן הנסיבות... בעצם ניהולו של חשבון בנק עסקי על שם אדם אחר, שהנישום איננו נותן לו הסבר מהימן, יש ראייה נסיבתית לעשיית מעשה מרמה ותחבולה מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס..."

25 הפנקסים האבודים

96. המסקנות דלעיל כוחן יפה אף ביחס לפנקסים האבודים. המשיבים טענו כי הדיווח בגינם "נשמט" בשל "אי סדר". דא עקא, להתרשמותנו, מדובר בהסתרה מכוונת, בהינתן שווים הרב, כ- 1,800,000 ₪, ודרך "פיזורם" ברחבי ביתם של המשיבים. ניתן היה ל"היתקל" בהם בכל מקום. השמטת תקבולי שלושה חודשים, בשווי רב - שומטת את היסוד לטענת ה"השמטה" שבפי המשיבים. גם אם ניתן היה לקבלה ביחס לחשבוניות ספורות וספורדיות, הרי שאין לקבלה ביחס לכמות מאסיבית של פנקסים ששוויים הכספי רב.

97. עדותו של החוקר שטרית לפיה, העלמתם של פנקסים שלמים ידועה כשיטה להתחמקות מתשלום מס, תומכת במסקנתנו. כך אף גרסתו ביחס לאי סדר בניהול פנקסים:

"שטרית העיד כי....מניסיונו בחקירות מס השיטה המקובלת בהעלמת חשבוניות הינה להעלים פנקסים שלמים ולא חשבוניות ספוראדיות (עמ' 236 , ש' 16-13). שטרית העיד כי קיימת שיטה נפוצה של העלמת מס על ידי יצירת חוסר סדר בהנהלת החשבונות (עמ' 236 , ש' - 22 - 32)" (עמ' 14 להכרעת הדין).

98. ברי אפוא, כי אי הדיווח בגין הפנקסים האבודים הינו מחדל שאין לתלותו ב"אי סדר". מדובר במעשה מכוון שנועד להתחמק במרמה ובתחבולה מתשלום המס.

משכורות בחשבונות הסמויים - האומנם?

99. בימ"ש קמא קבע בהכרעת הדין כי "בכל הנוגע לטענת המשכורות, סבורני כי יש לקבל את הטענה מבחינה עובדתית, אך קבלת טענה זו מובילה להרשעת הנאשמים בביצוע עבירות..." (עמ' 39 להכרעת הדין). תימוכין לקביעה זו מצא בגרסת המשיב בחקירתו במשטרה (ת/85 עמ' 11), אשר בגדרה גרס כי הכספים שהועברו לחשבונות הסמויים היו משכורות.

100. קביעה זו של בימ"ש קמא מעוררת תמיהה. לא ברור על שום מה אימץ את גרסת המשיבים, בהינתן קביעותיו הנחרצות ביחס למהימנותם. למעט ציון העובדה כי המשיב העלה גרסה זו בחקירתו במשטרה, אין בהכרעת הדין נימוקים לאימוץ הגרסה.

101. בחינת הראיות מלמדת כי אין לגרסת המשיבים אחיזה במציאות. כך, לחשבונות הסמויים הוזרמו כספים במזומן, ללא שיטה ובמועדים אקראיים, בניגוד לכספי משכורות המשולמים, דרך כלל, במועדים קבועים, אחת לחודש ובאמצעות שיק או העברה בנקאית. יתירה מזאת, המשיבים לא מסרו הסבר מניח את הדעת, על שום מה הפקידו את משכורותיהם, לכאורה, בחשבונות הסמויים ומדוע לא משכו אותם לצרכיהם הפרטיים, כיאה למשכורות.

102. יתירה מזו; גיפול הצהיר למעשה, כי הגדרת ה"משכורות" היתה טכניקה שלו, שנועדה לגשר בין החסר שבקופה לבין המציאות. ראה דבריו:

"...שוב, בגלל הטכניקה הזו של כמה שהיה חוסר בקופה, למעשה היה למשל היום מגיע להם משכורת לא נתתי לזה ביטוי שמגיע להם משכורת והוא משך ... לכל המשפחה, היה מגיע לו משכורת 350,000 ₪ עכשיו, נניח שהקופה היה בדיוק 350,000 ₪ בקופה, למעשה זיכיתי אותו במשכורת וחייבתי אותו במשיכה הזו

ש. אתה אומר שדברים אלה קבלו ביטוי בספרי החברה

ת. הם קבלו ביטוי בספרי החברה בדרך עקיפה.

ש. מה זה דרך עקיפה, מגיע לאהרון 350,000 משכורת

ת. היה חסר בקופה, 700,000 אני חייבתי אותו על 350,000 זה דוגמה

ש. עבור מה

ת. עבור זה שהוא משך. בשנת 2002 חייבתי אותו חמישים אלף ₪. אני בסך הכל בכל התקופה הזו חייבתי את אהרון 3,450,000 ש"ח.

ש. תחת איזו כותרת

ת. משיכות בעלים."(עמ' 487 לפר').

103. בנסיבות אלו, אנו סבורות כי יש להתערב בממצאי הכרעת הדין ולקבוע כי כספי החשבונות הסמויים אינם משכורות, אלא תקבולים עסקיים שהועברו על ידי המשיבים בכוונה לחמוק מתשלום מס בגינם.

104. כנגזרת מקביעה זו, בטלות קביעותיו של בימ"ש קמא ביחס לגרעת כספי מס ששולמו בגין משכורות לכאורה. בהערת אגב יצוין, כי לא הוכחה זיקה בין כספים שנוכו במקור לבין הכספים שהופקדו בחשבונות עמוד 20

הסמויים.

105. לפיכך, אנו מורות על ביטולה של הקביעה שבהכרעת הדין לפיה סכום ההעלמה בגין תקבולי שנת 1999 עומד על סך 702,299 ₪, ובמקומה ישוב הסכום המקורי בסך 761,675 ₪. כך אף ביחס לתקבולים שהוזרמו לחשבונה של אורית, סכום ההעלמה יעמוד על 110,640 ₪ ולא 99,000 ₪ כפי שנקבע.

106. ביחס לתקבולי השנים 2000-2002 שהופקדו לחשבונו של תומר, בסכום כולל של 1,100,382 - עומדת קביעתנו כי אין מדובר במשכורות. עם זאת, החלטנו כפי שיבואר להלן, שלא להתערב בהחלטת בימ"ש קמא ביחס לסכום זה, במסגרת הבקשה לתיקון, מהטעמים שיפורטו להלן.

107. יוצא אפוא כי הסכום שהוזרם לחשבונות הסמויים בכוונה לחמוק ממס במרמה עומד על **989,775 ₪** (במקום 930,000 ₪).

זיכוי המשיבים בגין החזרת כספים מהחשבונות הסמויים לחשבונות הבנק העסקיים

108. בימ"ש קמא קבע, כי אין להרשיע את המשיבים בעבירה של כוונה לחמוק ממס, ביחס לכספים שהעבירו לחשבונות הסמויים והחזירו לחשבונותיהם העסקיים. לשיטתו, בהשבתם גילו המשיבים את דעתם כי אין בכוונתם להעלים מס ולפיכך מעשיהם לא השתכללו לכלל עבירות.

109. המערערת טענה, כי המעשים השתכללו לכלל עבירות עם העברת הכספים לחשבונות הסמויים ואין נפקא מינא אם ואימתי הוחזרו לחשבונות העסקיים.

110. הטענה אינה משוללת יסוד. עם זאת, מצאנו שלא להתערב בהכרעת הדין בסוגיה זו, בהינתן מועד חובת הדיווח, אשר חל לאחר תום שנת המס. היה סיפק אפוא למשיבים ל"תקן" את הפסול שבהתנהגותם כפי שנהגו. ייתכן כי היה מקום להרשיעם בעבירה של ניסיון לחמוק מתשלום מס, אולם לנוכח המדיניות של אי התערבות ערכאת ערעור בממצאי הערכאה הדיונית, החלטנו שלא לעשות כן.

111. בימ"ש קמא קבע, על יסוד סיכומי המשיבים כי כל הכספים שהועברו לחשבון של סעידיאן הוחזרו לחשבונות העסקיים ולפיכך, נמנע מהרשעתם בגין כספים אלו:

"לפי החישוב שערכו הנאשמים בסיכומיהם, ואשר לא נסתר, כל הסכומים אשר הועברו לחשבון של סעידיאן הושבו לחשבון העסק, בסך של 2.6 מיליון ₪ (סעיף 121 לסיכומי הנאשמים). גרסת ההגנה האמורה נתמכת אף בעדותו של גיפול ובחישובים שערך (עמ' "

466 וכן נ/ 6" (עמ' 36 להכרעת הדין).

דא עקא, מעדותו של גיפול עולה, כי הסכום שהוחזר לחשבון העסקי עומד על סך של 1,600,000 - 1,700,000 ₪ בלבד והסכום שנותר בחשבונה עומד על 463,000 ₪ (עמ' 486 לפר').

לפיכך, הערעור מתקבל לעניין זה ואנו מרשיעות את המשיבים בגין העלמת סכום של 463,000 ₪ שנותר בחשבונה של סעידיאן, בכוונה לחמוק ממס, לפי סעיף 220 (5) לפק'.

השמטת הכנסות מדו"חות המס שהוגשו לפקיד השומה

112. כתב האישום מייחס למשיבים עבירות של השתמטות מתשלום מס בשיעור של 6,332,818 ₪, דא עקא, בימ"ש קמא קבע כי העבירות הוכחו ביחס לסכום של 930,000 ₪ בלבד ומעבר לו, לא הוכחו סכומים נוספים שהועלמו בכוונה לחמוק מתשלום מס.

113. המערערת טענה, כי ברשות המשיבים נמצאו פנקסים נוספים (מעבר לפנקסים האבודים) המצביעים על הכנסות נוספות שלא דווחו, בשיעור של למעלה ממיליון ₪.

114. בימ"ש קמא דחה, כאמור, טענותיה בסוגיה זו, בקבעו כי אין אפשרות להנפיק תעודות אחריות למוצרים שנמכרו ללא חשבוניות מס ועל כן, מלכתחילה הדבר לא ייתכן.

לא מצאנו מקום להתערב בקביעה זו, בכפוף לאמור בסעיף 111 דלעיל.

הגשת דו"חות שלא על פי פקודת מס הכנסה

115. המשיבים דיווחו למס הכנסה על משכורותיהם מבלי שצירפו דו"חות רווח והפסד כמצוות סעיף 131 לפק'. בית משפט קמא קיבל את גרסתם, כי לא ידעו על חובתם לעשות כן ואיש לא פנה אליהם בנדון ממס הכנסה. לפיכך, זיכה מעבירות לפי סעיף 220 לפק' ותחת זאת, הרשיע ב - 3 עבירות לפי סעיף 216 לפק'.

116. על יסוד הממצאים בדבר מהימנות המשיבים ובהתחשב בהרשעתם בעבירות המס בכוונה לחמוק מתשלום מס, אין מקום לשיטתנו, לקביעה כי במקרה דנן, נהגו המשיבים בתום לב. חזקת הציפיות חלה אף על המקרה דנן ומכוחה ראוי היה להרשיעם בעבירות לפי סעיף 220 לפק'.

117. לפיכך, הערעור בסוגיה זו מתקבל. המשיבים מורשעים בזאת ב - 3 עבירות לפי סעיף 220(5) לפק'.

תיקון הכרעת הדין

118. תיקון הכרעת הדין מעורר תמיהה רבה. מועד הגשת הבקשה, באיחור של קרוב ל - 4 חודשים, כלל לא הוסבר. התיקון לגופו אינו נכנס בגדר התנאים הקבועים בסעיף 81 לחוק בתי המשפט, שכן ברי כי מדובר בתיקון מהותי, שבגדרו נגרע סכום של למעלה ממיליון ₪, מהסכום בגינו הורשעו המשיבים.
119. משהגענו למסקנה כי כספי החשבונות הסמויים אינם בבחינת "משכורות" - ממילא נשמט היסוד להחלטת בימ"ש קמא לפיה, נוכח מתוכם מס בגין כמיליון ₪ - סכום הגריעה מהכרעת הדין.
120. לפיכך, על פניו, דין הערעור לעניין זה להתקבל.
- עם זאת, סבורות אנו, כי מלכתחילה נפל משגה בהרשעת המשיבים בהכרעת הדין המקורית, בהעלמת כספים בשיעור של 1,100,382 שהופקדו לחשבונו של תומר במהלך השנים 2000 - 2002 - ועל כן, הגם שבשל נימוקים אחרים, סבורות אנו שהיה מקום לבטלה, כפי שנהג בית משפט קמא. להלן נסביר.
121. בהכרעת הדין הטעים בימ"ש קמא, כי סמך את הרשעת המשיבים בהעלמת הסכום הנ"ל על סעיף 124 בסכומי ההגנה, בגדרו פרטו ב"כ המשיבים את הסכומים שהופקדו לחשבונו של תומר בשנים 2000 - 2002 בשיעור כולל של 1,100,382 ₪.
122. דא עקא, בכתב האישום המערערת לא ייחסה למשיבים הפקדה של סכומים אלו לחשבונו של תומר. ראה סעיף 5 לכתב האישום, שם צוין כי בשנים 2000 - 2002 אין הפקדות של כספים לחשבון זה. יוצא, כי המשיבים הטעו בסיכומיהם את בימ"ש קמא, כאשר אישרו לכאורה עובדה אשר כלל לא יוחסה להם. משכך, אין נפקא מינא ל"מהותם" של הסכומים הללו אם מלכתחילה לא הואשמו המשיבים בהעלמתם וממילא, לא היה מקום להרשיעם.
123. לפיכך הגם שהבקשה לתיקון הוגשה באיחור ובניגוד לדין, סבורות אנו כי אין להשיב את המשגה למקומו. מהטעם הזה בלבד, החלטנו שלא להתערב בהחלטת בימ"ש קמא ביחס לסך של 1,100,382 ₪.
124. אשר על כן, הערעור ביחס לתיקון הכרעת הדין מתקבל בחלקו וביחס לסכומים הבאים: ההרשעה בגין הפקדת הסכום של 761,675 ₪ שהועבר לחשבונו של תומר בשנת '99 תחוזר על כנה. ביטול הרשעת המשיבים בגין הסכום של 1,100,382 ₪ - תיוותר על כנה ובגינה, הערעור נדחה.

סיכום ביניים

125. לאור האמור לעיל, הערעור מתקבל בחלקו כדלקמן:

- הרשעת המשיבים בעבירה לפי סעיף 220(5) לפק' ביחס להעלמת תקבולים באמצעות חשבונות סמויים בשיעור של 930,000 ₪ - תתוקן לסכום העלמה בסך **989,775 ₪**.
- הרשעת המשיבים בעבירות לפי סעיף 216 לפק', בגין אי צירוף דו"ח רווח והפסד למשכורותיהם (3 עבירות)- בטלה ובמקומה יורשעו המשיבים ב - 3 עבירות לפי סעיף 220(4) לפק'.
- הרשעת המשיבים בעבירה לפי סעיף 216 לפק' בגין אי דיווח תקבולי הפנקסים האבודים בסך 1,873,119 ₪ בטלה ובמקומה יורשעו המשיבים בהשמטת הכנסות מדו"ח בגין שנת 1998 לפי סעיפים 220(1) לפק'.
- המשיבים יורשעו בנוסף בעבירה לפי סעיף 220 (1) לפק' בגין אי דיווח תקבולי "גולד ליין" לשנת '98.
- המשיבים יורשעו בגין העלמת סכום של 463,000 ₪, כספי החשבון הסמוי ע"ש סעידיאן בכוונה להעלים מס, לפי סעיף 220(5) לפק'.

שיעור התקבולים שהועלמו בכוונה לחמוק מתשלום מס יעמוד אפוא על סכום כולל של 3,325,894 ₪.

הערעור על חומרת העונש

126. מלכתחילה סברנו כי בימ"ש קמא הקל בעונשם של המשיבים, אף לפי הממצאים שקבע בהכרעת הדין. עתה, משסכום ההעלמה בכוונה לחמוק מתשלום מס הוגדל במסגרת הערעור לסכום העולה על 3 מיליון ₪ - יש לבטל את גזר הדין ולאפשר לצדדים להעלות טיעוניהם לעונש בפני הערכאה הדיונית.

127. לפיכך, הערעור ביחס לגזר הדין מתקבל ואנו מורות על ביטולו והשבת התיק לבימ"ש קמא כדי לאפשר לצדדים לשוב ולטעון לפניו לעונש.

ניתן היום, כ"ו אדר תשע"ד, 26 פברואר 2014, במעמד הצדדים.