

## ע"פ 21826/08/19 - סמרט קאסט פתרונות לבניה מתקדמת בע"מ ח.פ.טנוס חאתם נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לערעורים פלייליים  
ע"פ 21826-08-19 סמרט קאסט פתרונות לבניה מתקדמת 24 אוקטובר 2019  
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל  
בפני הרכב כב' השופטים:  
י. גריל, שופט עמית [אב"ד]  
א. אלון, שופטת  
ש. שטמר, שופטת עמיתה  
המערערים:  
1. סמרט קאסט פתרונות לבניה מתקדמת בע"מ ח.פ.  
2. טנוס חאתם  
ע"י ב"כ עוה"ד ראמי חזאן (סניגוריה ציבורית)

נגד  
המשיבה:  
מדינת ישראל  
באמצעות מחלקה משפטית מע"מ תל-אביב  
ע"י ב"כ עוה"ד רבקה גיסינגר

הודעת ערעור מיום 11.8.2019 על הכרעת הדין מיום 18.4.2019 ועל גזר הדין מיום 27.6.2019 של בית משפט השלום בחיפה (כב' סגן הנשיא, השופט ש' בנג'ו) בת"פ 41604-09-17.

### פסק דין

א. בפנינו ערעור על הכרעת דינו של בית משפט השלום בחיפה (כב' סגן הנשיא, השופט ש' בנג'ו) מיום 18.4.2019 בת"פ 41604-09-17, לפיה הורשעו המערערים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(8) של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, יחד עם סעיפים 67 ו-88 לחוק, ובקשר עם תקנות 20 ו-23 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, דהיינו, עבירה של שימוש במרמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס.

כמו כן, הערעור מופנה כנגד גזר הדין מיום 27.6.2019, לפיו נגזר על המערערת מס' 1 קנס בסכום של 100 ₪, הואיל והמדובר בחברה בפירוק, ועל המערער מס' 2 נגזרו 12 חודשי מאסר בפועל, 8 חודשי מאסר על תנאי, וקנס בסכום של 30,000 ₪.

ב. לפי כתב האישום אשר הוגש נגד המערערים, המערערת מס' 1, היא חברה פרטית שנרשמה במע"מ בחודש יוני 2008 כעוסק תושב אזור אילת, שעסקה בתקופה הרלוונטית לכתב האישום בענף הבניה, כאשר המערער מס' 2 (להלן: "**המערער**"), היה המנהל הפעיל של המערערת מס' 1 באותה התקופה.

נטען בכתב האישום, כי במהלך התקופה ממאי 2010 ועד יוני 2011 ביצעו המערערים עסקאות של עבודות בניה באזור תל אביב עבור חברת אן.אס.די פרוייקטים והנדסה בע"מ, ועבור חברת גזאל נאסר בע"מ, בגין הוציאו המערערים 51 חשבוניות מס (עסקאות בסכום כולל של ₪ 4,619,516).

נטען בכתב האישום, כי המערערים לא ניהלו כדין פנקסי חשבונות ורשומות שהיה עליהם לנהל בשנות המס 2010 ו-2011, וכמו-כן לא הגישו המערערים דו"חות לגבי התקופה הרלוונטית (ממאי 2010 ועד יוני 2011), לא דיווחו על העסקאות, ולא שילמו את המס הנובע מהן, העומד על סך ₪ 737,534.

בכתב האישום נטען, כי המערערים עשו את מעשיהם במטרה להתחמק מתשלום מס.

ג. בגין המעשים המיוחסים להם בכתב האישום, הואשמו המערערים בעבירות שפורטו כאמור בפסקה א' דלעיל.

ד. בתשובת המערער לכתב האישום, שהוגשה בכתב לבית משפט קמא ביום 21.10.2018, הודה המערער בכך שהוא היה המנהל הפעיל של המערערת מס' 1, וכי חלה עליהם חובה להגיש דו"חות תקופתיים למע"מ ולשלם את המס הנובע מהם.

המערער הודה, כי לא הוגשו דו"חות למע"מ בתקופה הרלוונטית, כשלטענתו, הדבר נבע מקשיים כלכליים אליהם נקלעה המערערת מס' 1, שהובילו לפירוקה ביום 8.5.2011.

המערער כפר מחוסר ידיעה בפרטי החשבוניות ובסכומי המס, וכן בכך שלא נהלו פנקסי חשבונות ורשומות לגבי השנים 2010 ו-2011. כמו כן, כפר המערער בכך, שהנטען בכתב האישום נעשה במטרה להתחמק מתשלום מס.

ה. בישיבה שהתקיימה ביום 28.1.2019 בפני בית משפט קמא, אמר ב"כ המערער (בעמ' 10 לפרוט' בפני בית משפט קמא), כי אין מחלוקת על החשבוניות והיקפן, חוץ מ-3 חשבוניות שהמערער לא נחקר בגינן.

כמו כן אמר ב"כ המערער, כי אין מחלוקת שהדו"חות לא הוגשו במועד הקבוע בחוק, וכי לא שולם המס.

לדברי ב"כ המערער, אי-הגשת הדו"חות נבעה ממצב כלכלי של המערערת מס' 1, ולא בכוונת זדון, ולמעשה, מדובר לכל היותר בעבירה של אי-הגשת דו"חות במועד, ולמעשה, כך לדברי ב"כ המערער, המחלוקת היחידה מתייחסת לכוונת הזדון המיוחסת למערער.

ו. בהכרעת דינו ציין בית משפט קמא, כי המחלוקת העובדתית היחידה נוגעת לכוונת הזדון המיוחסת למערער, וכי אין מחלוקת באשר לכל עובדות כתב האישום.

בית משפט קמא כתב בהכרעת הדין, כי עבירה לפי סעיף 117(ב)8 לחוק מע"מ, היא עבירת מטרה התנהגותית, הדורשת, מצד היסוד הנפשי, כתנאי להשתכללותה, קיומה של מחשבה פלילית אצל העושה של **"מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס"**, כאשר קיומה של מטרה זו ניתן להסיק, בין מהתנהגותו של המערער, בין מעובדות חיצוניות, ובין מראיות נסיבתיות.

עוד כותב בית משפט קמא, שניתן להסיק קיומה של המחשבה הפלילית תוך שימוש בכלל הציפיות שבסעיף 20(ב) של חוק העונשין, לפיו: **"ראייה מראש את התרחשות התוצאות, כאפשרות קרובה לוודאי, כמוה כמטרה..."**.

בית משפט קמא מציין בהכרעת הדין, כי ככלל, עצם הפחתה של הכנסה מוצהרת על-ידי נישום, מסירת ידיעה כוזבת על-ידו, או השמטת פריטים מדו"ח, תביא למסקנה, לפיה הוא התכוון להתחמק מתשלום מס, אלא אם יש לו הסבר סביר לכך שיכול לעורר ספק בדבר כוונתו הפלילית.

בית משפט קמא מפנה גם להגדרת "מרמה" שבסעיף 414 של חוק העונשין, לפיה המדובר בטענה עובדתית שהטוען אותה יודע שאינה אמת, או שאינו מאמין שהיא אמת.

ז. בית משפט קמא כתב בהכרעת הדין, כי מחומר הראיות עולה, שהמערער הקים את המערערת מס' 1 ורשם אותה על שם בנו שהתגורר באנגליה, מאחר ולטענתו הוא היה מוגבל בבנקים, ואולם הוא לא הציג ראיה כלשהי בעניין.

בית משפט קמא קבע, כי המערערת הייתה רשומה ברשויות מע"מ באילת, ולפיכך לא הייתה חייבת בתשלום מע"מ בגין עסקאות המתבצעות באזור אילת בלבד. אולם, המערערת מס' 1 ביצעה עבודות בניה באזור תל-אביב, בגין הונפקו 51 חשבוניות שלא דווחו למע"מ. המערער אישר שהוא קיבל את התמורה עבור אותן עסקאות, וממילא גבה את המע"מ המתחייב מהן, אך הוא לא העבירו למע"מ, לא הגיש דו"חות תקופתיים למע"מ, לא גילה למע"מ על עסקאותיו מחוץ לאזור אילת, ואף לא ניהל ספרי חשבונות בהתאם לחוק.

ח. בית משפט קמא כתב בהכרעת דינו, כי יתכנו מקרים מובהקים יותר של מרמה ותחבולה, על מנת להתחמק מתשלום מס אמת, הכוללים תחכום רב יותר או תכנון, כמו דיווח על חשבוניות שאינן משקפות עסקאות אמיתיות, וניכוי תשומות על מנת להקטין את סכום המע"מ שעליו לשלם. עם זאת קבע בית משפט קמא, שמעשה המרמה משתכלל, שעה שעולה מהראיות הנסיבתיות והחיצוניות, כוונה, שביסודה

הונאה והולכה בכחש של פקיד המס במטרה להתחמק מלהעביר את המע"מ שנגבה בגין העסקאות.

בית משפט קמא כותב, כי בענייננו המערער לא נהג בתחכום רב "ויתכן שהוא דומה לאי דיווח רגיל", אולם לאחר ששוקלים את מכלול הראיות בענייננו של המערער, הרי שהוא נכנס להגדרת רכיב המרמה בהתאם לסעיף 117(ב)(8) של חוק מע"מ, היות והמערער פתח את תיק המע"מ באיזור סחר חופשי באילת, בו הוא ידע שאין צורך בדיווח לשלטונות מע"מ, אך במקביל הוא ביצע 51 עסקאות בתל-אביב, עליהן לא דיווח כלל, לא לפקיד מע"מ באילת, ולא לפקיד המע"מ באיזור תל אביב, שלפי קביעת בית משפט קמא, אליו הוא היה מחויב על פי חוק, לדווח.

גם תדירות העסקאות, והעובדה שהן נפרשו על פני תקופת זמן, כשהן מבודדות במקום ובזמן, אי - דרישת תשומות בניה שבוודאי היו לנאשם כמו לכל חברת בניה, על מנת לא להיחשף בפני פקיד המס, וביצוע הפעילות הרחק מעיניו של פקיד המס באילת, כל אלה, לפי קביעת בית משפט קמא, תומכים בקיומה של מרמה ותחבולה.

קובע בית משפט קמא, שהראיות שהונחו בפניו, לרבות גרסתו של המערער, מלמדות שהמערער יכול היה לצפות מראש את התרחשות התוצאות, כאפשרות קרובה לוודאי, שכן, הוא ידע שמתחייבים סכומי מס ניכרים בגלל הפעילות שלו מחוץ לאילת, הוא ידע היטב שהוא צריך לדווח על כך, ובפועל, הוא לא דיווח.

ט. בית משפט קמא דחה את טענת המערער, לפיה העובדה שלא דיווח כלל לשלטונות מע"מ מלמדת בהכרח על כך שהיה חף מכוונה זדונית של מרמה והתחמקות מתשלום מס, שכן העובדה שמדובר במחדל גורף יותר, כך שהנאשם לא הגיש כלל דיווחים, אין בה כדי ללמד שלא הייתה לו כוונת מרמה להתחמק מתשלום מס.

קובע בית משפט קמא, כי בכך שהמערער החליט באופן מודע, לא לדווח ולא לשלם, ותלה זאת במצב הכלכלי שהידרדר, הרי שהימנעות זו עולה כדי התחמקות מכוונת מתשלום מס לצורך ביצוע העבירה ויתר הראיות מלמדות כי הוא לא פעל בתמימות, אלא דווקא ההיפך מכך, דהיינו, מתוך מחשבה סדורה להסתיר את הכנסותיו.

י. באשר לטענת המערער לפיה גם רשויות החקירה לא ייחסו לו כוונת מרמה, שכן הוא לא הוזהר באופן ספציפי שהוא נחקר בגין עבירת מרמה, אלא בגין עבירות מע"מ באופן כללי, כתב בית משפט קמא, שהמערער נחקר על אי-הגשת הדו"חות, כשהחוקר הבהיר לו, שהוא היה צריך לדווח על העסקאות בתל-אביב, והוא ביקש את התייחסותו לכך, ולכן גם אם המילה "בזדון" או "במרמה", לא נאמרו במהלך החקירה, הרי שאי-הדיווח למע"מ, על נסיבותיו, בא לידי ביטוי בחקירה, הדבר הוטח בפני המערער, והוא התבקש להתייחס אליו.

עוד כותב בית משפט קמא, שאפילו אם היה סובר שהמדובר במחדל חקירתי, הרי הלכה היא שאין במחדל חקירה, להוביל לפסילת הראיה, או בטלות ההליך, כאשר בית המשפט מתרשם כי לא קופחה הגנתו של הנאשם, והוא זכה לחקירה הוגנת, ולהליך ראוי והוגן בבית המשפט.

יא. באשר לטענה, כי המערער לא נחקר על מספר חשבוניות בחקירתו בהיקף של 64,000 ₪, קובע בית משפט קמא, כי משעה שלא הוטחו במערער ולא הוצגו בפניו חשבוניות שהן חלק מחומר החקירה שנאסף נגדו, ולא ניתנה לו האפשרות להתייחס אליהן, לא ניתן היה לכלול אותן בכתב האישום, שכן, נחקר זכאי להתעמת עם חומרי חקירה נגדו וליתן להם הסבר.

לפיכך, בית משפט קמא גרע את סכומן של החשבוניות שלא הוטחו בחקירת המערער (64,000 ₪) מסכום המע"מ הכולל נשוא כתב האישום.

יב. באשר לטענת המערער בדבר אי-דיווח לרשויות עקב מצוקתו הכלכלית, כותב בית משפט קמא, כי נפסק שהתחמקות מתשלום מס עקב קשיי נזילות, עולה כדי כוונת התחמקות ממס במובן סעיף 117 (ב) לחוק מע"מ, כך שאי-העברת התשלום המתחייב לשלטונות מע"מ עקב קושי כלכלי אינה גורעת מ"כוונת ההתחמקות ממס".

לפיכך, הרשיע בית משפט קמא את המערערים בעובדות כתב האישום (למעט גריעת חשבוניות בהיקף 64,000 ₪).

יג. בטרם מתן גזר הדין הורה בית משפט קמא על הגשת חוות דעת הממונה על עבודות שירות, וביום 6.5.2019 הוגשה חוות דעת הממונה, לפיה המערער נמצא מתאים לעבודת שירות במשטרת מעלות-מעונה.

יד. בגזר דינו קובע בית משפט קמא, כי מעשיו של המערער פגעו במספר ערכים מוגנים, ביניהם, ערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס, ובשיטה הפיסקלית שהחברה אימצה כחלק ממדיניותה הכלכלית והחברתית, לרבות שיטת המיסוי שבאה להבטיח חלוקת נטל שוויונית וצודקת.

בית משפט קמא כותב בגזר הדין, שאין ספק כי מדובר בעבירות מתוכננות, אשר נמשכו על פרק זמן של כשנה, בשיטתיות, שבמהלך תקופה זו המערער התחמק ביוזעין מתשלום מס, שעה שהוא שימש מנהלה הפעיל של המערער מס' 1, ומשכך הוא המבצע הבלעדי של העבירה.

עוד כותב בית משפט קמא, שהנזק שנגרם כתוצאה ממעשיו של המערער הוא בראש ובראשונה המס שלא שולם לקופת הציבור, בסכום של 673,534 ₪, כאשר המערער לא הסיר את מחדליו.

המערער טען, כי ביצע את העבירות בשל מצוקה כלכלית וחובותיו הרבים, אך הוא לא הביא לכך ראיות כלשהן, ואף לא הציג ראיה כי הכסף הועבר למשכורות עובדים, כפי שטען.

בית משפט קמא קובע, כי מתחם העונש בנסיבותיו של המערער נע בין 10 חודשי מאסר בפועל ועד ל-24 חודשי מאסר בפועל.

טו. בית משפט קמא כותב בגזר דינו, כי המדובר במערער בן 66, ללא עבר פלילי, שנטען כי סובל מבעיות בריאותיות מגוונות, וכן חב חובות בסך של כמיליון ₪ לפי מוצג נ/1. המערער לא לקח אחריות על מעשיו ולא הביע חרטה, לא הסיר את המחדלים, ולא עשה מאמץ לתיקון הנזקים להם גרם בביצוע העבירות. כמו כן, כתב בית משפט קמא, כי נלקחו בחשבון נסיבות חייו של המערער, ובהן אובדן אשתו הראשונה ובנו בנסיבות טראגיות, וכן נלקח בחשבון חלוף הזמן מביצוע העבירות שבוצעו בשנים 2010-2011

בעוד שכתב האישום הוגש בשנת 2017, וללא סיבה ממשית לשיהוי הרב.

טז. בסיכומו של דבר, החליט בית משפט קמא, להטיל על המערער מס' 1 קנס בסך 100 ₪, הואיל ומדובר בחברה בפירוק, ועל המערער הטיל בית משפט קמא 12 חודשי מאסר בפועל, 8 חודשי מאסר על תנאי, וקנס בסכום של 30,000 ₪ (או 6 חודשי מאסר תמורתו) שישולם ב-6 תשלומים.

יז. המערער ממאן להשלים עם הכרעת דינו ועם גזר דינו של בית משפט קמא וערעורו מונח בפנינו.

תמצית הטענות בערעור הן אלה:

1. המערער כלל לא הגיש דו"חות, לא באילת ולא מחוץ לאילת. אילו היה המערער פועל במרמה, הוא היה מדווח רק על העסקאות הפטורות ממס באילת, ומשמיט את העסקאות מחוץ לאילת. אולם, בפועל המערער לא הגיש דיווחים כלל, דבר שגרר הוצאת שומות חופשיות עוד בטרם החלה החקירה.

2. המערער לא הגיש את הדו"חות למע"מ עקב היקלעותו למצב כלכלי קשה, ולא מתוך כוונת מרמה.

3. בית משפט קמא כתב בגזר דינו, שהמערער פתח את עסקו באילת תוך ניהול עסקאות מקבילות בתל-אביב, אך אין כך הדבר, ואף לא הובאו ראיות בעניין, והדבר אף לא נטען בכתב האישום. למעשה, כך טוען המערער, המערער מס' 1 נרשמה ביוני 2008 באילת, והעסקאות בתל אביב החלו מחודש מאי 2010, כך שפתיחת התיק באילת הייתה מספר שנים לפני תחילת הפעילות בתל-אביב, ואופן הצגת הדברים על ידי בית משפט קמא, הביאו אותו למסקנה שגויה בדבר קיומה של מרמה.

4. המערער לא נחקר על ידי חוקר מע"מ בגין עבירת המרמה ולא הוזהר בגינה, אלא הוזהר כי עבר עבירות מע"מ באופן כללי, ובזמן אמת אפילו חוקר מע"מ לא סבר שהתקיימו עבירות מרמה בעניינו של המערער. יתרה מכך, בחקירתו המערער לא הסתיר כי החברה, המערער מס' 1, נוהלה על ידו.

המדובר בחשבוניות בסכומים גבוהים אשר החברות שקיבלו אותן מתקזזות במע"מ ומדווחות על המע"מ שקיזזו, כך שבאופן וודאי הנתונים מגיעים לרשויות מע"מ, דבר ששולל קיומה של מרמה.

5. בית משפט קמא כתב מספר פעמים בהכרעת דינו, כי המרמה מתבטאת, בין היתר, באי-דרישת

תשומות בניה, אולם קביעות אלה כלל לא נטענו בכתב האישום, ולפיכך לא ניתן להתבסס עליהן על מנת להרשיע את המערער, מה עוד שלא ניתנה למערער הזדמנות להתגונן מפני טענות אלה. מה עוד, שרוב הוצאותיו של המערער נבעו מהעסקת עובדים זרים, וזו הוצאה שאינה כוללת מע"מ תשומות לקיזוז.

6. קביעת בית משפט קמא, לפיה בכל מקרה בו נאשם אינו מדווח על הכנסתו למע"מ כתוצאה ממצבו הכלכלי הקשה - מקים הדבר בסיס לעבירת מרמה, היא שגויה, ועומדת בסתירה לכתבי אישום רבים בעבירה של אי-הגשת דו"חות, לעיתים על פני תקופות ממושכות, מבלי שמיוחסת לנאשמים, באותם מקרים, כוונת מרמה.

7. לעניין גזר הדין טוען המערער, כי מתחם הענישה שקבע בית משפט קמא הוא שגוי, והיה עליו לקבוע מתחם ענישה הכולל מאסר שירוצה בעבודות שירות כרף תחתון, ולהטיל על המערער עבודות שירות, וזאת שעה שהעבירות בעניינו של המערער הן עבירות ברף הנמוך, ואין המדובר בעבירות מתוחכמות.

8. לא ניתן משקל ראוי לשיהוי המשמעוטי ממועד ביצוע העבירות ועד להגשת כתב האישום, מה גם שהתיק לא כלל פעולות חקירה מסובכות, והחקירה הייתה קצרה ביותר.

9. המערער מדגיש את נסיבותיו האישיות הקשות: פטירת אשתו הראשונה ממחלת הסרטן, כישלון עסקיו בעקבותיו נקלע לחובות כבדים, מות בנו עקב תאונת דרכים, בעיות בריאות רבות מהן הוא סובל, והחובות הרבים הרובצים עליו. לטענתו, לא ניתן משקל הולם לנסיבותיו במסגרת גזר הדין.

10. לטענת המערער, לא היה מקום להטיל עליו קנס, כשלפי סעיף 40(ח) לחוק העונשין, מקום בו מתחם הענישה כולל קנס, יש להתחשב במצבו הכלכלי של המערער.

המערער עותר לקבלת ערעורו, ולקבוע כי הענישה הראויה בעניינו היא מאסר בן מספר חודשים שירוצה בעבודות שירות.

יח. בדיון שהתקיים בפנינו ביום 19.9.2019, חזר ב"כ המערער על כל הטענות שהועלו בהודעת הערעור.

ב"כ המערער ציין, כי המערער לא שילם דבר על חשבון החוב, ולא פעל להסרת המחדל, שלטענתו, הדבר נובע מחמת מצבו הכלכלי של המערער.

ב"כ המערער ציין, כי מדובר למעשה בתיק של אי-הגשת דו"חות למע"מ, כמו שמוגשים תיקים רבים לבתי המשפט, ואין בתיק כלל התנהגות של מרמה, והמערער אף לא נחקר על ידי חוקר מע"מ בעניין עבירת מרמה.

ב"כ המערער טען, כי בכתב האישום לא הייתה טענה כלשהי לגבי תשומות, ולא ניתנה אפשרות למערער להתגונן בעניין זה, כך שיש בכך אלמנט של חוסר הגינות כלפי המערער, מה עוד, שלטענת ב"כ המערער, בגין הוצאה כספית עבור העסקת עובדים זרים ממילא לא היה המערער זכאי למס תשומות.

לשאלת בית המשפט, כיצד היו למערער מס' 1 הכנסות של כ-4.5 מיליון ₪ ולא שולם דבר למע"מ, טען ב"כ המערער, כי הפעילות הייתה לא רווחית.

ב"כ המערער חזר והפנה לנסיבותיו האישיות של המערער, ולשיהוי הניכר בו הוגש כתב האישום.

י.ט. מנגד, טענה ב"כ המשיבה, כי פסק דינו של בית משפט קמא מפורט ומנומק, ומתייחס לכלל הטענות שהועלו על ידי הצדדים, ולדבריה, הודעת הערעור אינה מוסיפה טענה חדשה, ואינה מצביעה על פגם כלשהו בפסק הדין.

ב"כ המשיבה הפנתה לכך, שבחקירתו נשאל המערער לגבי המודעות שלו (בעמ' 2 ובעמ' 3 סיפא של ההודעה מיום 15.8.2012), מה עוד שבית משפט קמא קבע, שאי-אזהרת נאשם אינה פוסלת בהכרח את קבילותה של הודעתו.

באשר להרשעה במרמה טענה ב"כ המשיבה, שבית משפט קמא השתכנע ממצבור הנסיבות אודות כוונת המרמה, מכך שאין רואה חשבון, אין ניהול פנקסים, אין דרך לדעת מה הוצאות ומה ההכנסות, רישום כעוסק באזור סחר חופשי אילת, אי-פתיחת תיק במשרד מע"מ תל-אביב, וראיות נסיבתיות נוספות כפי שעמד עליהן בית משפט קמא. לדברי ב"כ המשיבה, ניתן לפתוח תיק במשרדי מע"מ אילת רק לגבי העסקאות המבוצעות באילת.

ב"כ המשיבה עמדה על כך, שבתיק אין שום הוכחה לקיומן של הוצאות, כגון בגין חומר בניה.

ב"כ המשיבה סבורה, שגם אין מקום להתערבות בענישה. לגבי הקנס של 30,000 ₪ טענה ב"כ המשיבה, כי המדובר בנזק של 674,000 ₪ לקופה הציבורית, והמחדל לא הוסר כלל.

כ. לאחר שנתנו דעתנו לכתב האישום שהוגש לבית משפט קמא, להכרעת הדין, לגזר הדין, לנימוקי הערעור, לנספחים שצורפו להודעת הערעור, לתיק בית משפט קמא, ולטיעוניהם בעל - פה של ב"כ הצדדים בפנינו, מסקנתנו היא שדין הערעור על הכרעת הדין - להתקבל, ודין הערעור על גזר הדין - להתקבל בחלקו.



כא. המחלוקת בבית משפט קמא נסובה סביב השאלה, האם הייתה למערער כוונת מרמה באי-הגשת הדו"חות בעניין העסקאות שבוצעו בתל-אביב, דהיינו, האם מדובר בעבירה לפי סעיף 117(ב)(8) של חוק מע"מ, שהנישום "השתמש בכל מרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהן או עשה מעשה אחר" במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, או שמא המדובר בעבירה של אי-הגשת דו"חות למע"מ, לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מע"מ ללא כוונת מרמה.

כב. בית משפט קמא כתב בהכרעת דינו (בעמ' 8):

**"אכן, יתכנו מקרים מובהקים יותר של מרמה ותחבולה, על מנת להתחמק ממס אמת, הכוללים תחכום רב יותר או תכנון, כמו דיווח על חשבוניות שאינן משקפות עסקאות אמיתיות, וניכוי תשומות על מנת להקטין את סכום המע"מ שעליו לשלם..."** (ההדגשה שלנו).

דהיינו, בית משפט קמא היה מודע לכך שעניינו של הנאשם קרוב לעבירה של אי-הגשת דו"חות, ומכל מקום, שהוא אינו מקרה מובהק של מרמה ותחבולה.

עם זאת הרשיע בית משפט קמא את המערער בעבירה של שימוש "בכל מרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהן או עשה מעשה אחר" במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס (לפי סעיף 117(ב)(8) של חוק המע"מ) וזאת מצירופם של הטעמים הבאים:

1. פתיחת תיק מע"מ באזור סחר חופשי אילת, בו, כך כותב בית משפט קמא, אין צורך בדיווח לשלטונות מע"מ.
2. ניהול שורה ארוכה של עסקאות בתל-אביב תוך גביית תשלום מלא הכולל בתוכו את רכיב המע"מ, מבלי לדווח על כך, לא לפקיד מע"מ באילת, ולא לפקיד מע"מ באזור תל אביב, אליו היה מחויב לדווח.
3. אי-דרישת תשומות בניה שבוודאי היו למערער, על מנת לא להיחשף בפני פקיד המס.
4. סכום העסקאות, תדירותן ומספרן, כאשר לקביעת בית משפט קמא, משמדובר על 51 חשבוניות, על פני תקופת זמן ניכרת, בסכום ניכר, כי אז "הכמות הופכת לאיכות" (עמ' 10 של הכרעת הדין).

כג. באשר לטעמו הראשון של בית משפט קמא, שהמערער פתח תיק מע"מ באזור סחר חופשי אילת, בו ידע שאין צורך בדיווח לשלטונות מע"מ - טעם זה אינו מקובל עלינו.

ראשית, אף עוסק באזור סחר חופשי אילת נדרש להגיש דו"ח תקופתי, וזאת בהתאם להוראות תקנה 1(ב) של תקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985 [להלן: "**תקנות אזור סחר חופשי באילת**"], הקובעת:

**"עוסק באזור אילת יגיש דו"ח תקופתי במועד ובדרך שהיה עליו להגיש דו"ח תקופתי אילו היה עוסק באותו עסק שלא באזור אילת."**

זאת ועוד, בהתאם לכתב האישום, המערערת מס' 1 נרשמה במע"מ כעוסק תושב אזור אילת ביוני 2008 (סעיף 1 של כתב האישום), ואילו העסקאות נשוא כתב האישום בוצעו ממאי 2010 ועד יוני 2011 (סעיף 5 של כתב האישום), כך שאין סמיכות זמנים, ובוודאי שלא סמיכות זמנים מספקת, בין ביצוע העבירות לבין מועד פתיחת התיק במע"מ באילת.

מכאן, שעצם פתיחת התיק במע"מ אילת אינה מצביעה על כוונת מרמה בעניינו.

נציין, כי חוקר מע"מ, מר אלקבץ, ייחס את כוונת ההתחמקות מתשלום מס לעצם פתיחת התיק במע"מ אילת, וזאת כאשר נשאל בעדותו מדוע יוחס למערער שימוש במרמה או בתחבולה, והשיב (עמ' 13 לפרוט', ש' 24-14):

**"האם הוא נשאל לעניין ההתחמקות המכוונת מתשלום מס, אני משיב שאולי לא נשאל בעניין הספציפי הזה, אבל הובהר לו שהחומרה גדולה, משום שהחברה נרשמה באילת. אילת זה איזור סחר חופשי, שם כל הפעילות העסקית יש מע"מ בשיעור 0. מה שקרה כאן, במקביל, היו לו עסקאות באילת, במקביל היו לו עסקאות בתל אביב. באילת אין ניכוי תשומות של מע"מ. פה מדברים על העסקאות שהוא עשה בתל אביב..."**

תעודת רישום העוסק שלו הייתה באילת ולא בארץ. עוסק רגיל צריך להגיש כל חודש או חודשיים דוחות, ועוסק שרשום באילת מגיש דוחות פעם בשנה. הוא היה צריך להפריד את העסקים שלו ולרשום את הפעילות העסקית שמתנהלת מחוץ לאילת, על הפעילות שהייתה בתל אביב הוא היה צריך לדווח בנפרד או לדווח לנו שהפעילות העסקית שלו מתנהלת בתל אביב, ואז להגיש דוחות חודשיים או דו חודשיים על הפעילות שלו מחוץ לאילת." (ההדגשה שלנו)

כד. באשר לקביעת בית משפט קמא, כי לגבי העסקאות בתל-אביב, היה על המערער לדווח לפקיד המע"מ באזור תל-אביב, צודק ב"כ המערער בטיעונו (בעמ' 6 לפרוט' בפנינו, ש' 4-6), כי ניתן לדווח על עסקאות אלה למע"מ אילת, ואין צורך לפתוח תיק נוסף במע"מ תל-אביב, שכן תקנה 2(א) של תקנות אזור סחר חופשי באילת קובעת:

**"עוסק תושב אזור אילת, שיש לו עסק או יחידת עסק (להלן - עסק) גם מחוץ לאזור אילת, וכן עוסק הרשום כאחד עם עוסק שיש לו עסק מחוץ לאזור אילת, ינהל פנקסים ורשומות ויגיש דו"חות, לגבי העסק שבאזור אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת."**

דהיינו, קיימת חובת דיווח נפרד, אודות העסקאות באזור סחר חופשי אילת, ואודות העסקאות שמחוצה לו, אולם ניתן להגיש את שני הדיווחים למע"מ באילת.

כך, שאי-פתיחת התיק במע"מ תל-אביב, אין בה כדי להצביע על מרמה.

כה. עתה נתייחס לקביעת בית משפט קמא, שאי-דרישת תשומות על ידי המערער, הייתה בכוונת מרמה, מתוך כוונה שלא להיחשף בפני פקיד המס (עמ' 8 סיפא של הכרעת הדין).

טוען המערער, כי המדובר בטענה שלא נטענה בכתב האישום, ולא ניתנה לו הזדמנות להתגונן בפניה, מה עוד שיש לו הסבר מניח את הדעת לכך, שכן לדבריו מרבית הוצאותיו היו בגין שכר עובדים שאינו כולל רכיב מע"מ לקיזוז תשומות.

אמנם, המערער נשאל בחקירתו על ידי החוקר, מר יוסף אלקבץ, האם היו למערער מס' 1 הוצאות, ועל כך השיב המערער: **"רוב ההוצאות כ-95% היו שכר עבודה ששולם לעובדים ממוצא טורקי שהיה להם קבלן משנה... אני שילמתי שכר עבודה ישירות לפועלים הטורקים"** (עמ' 2 סיפא - 3 רישא של ההודעה מיום 15.8.2012), אולם הוא לא עומת מפורשות עם הטענה בדבר אי-קיזוז תשומות.

גם בחקירתו הנגדית לא עומת המערער עם הטענה בדבר אי-קיזוז תשומות. אמנם המערער נשאל בחקירתו הנגדית (עמ' 24 לפרוט' בפני בית משפט קמא, 3-4): **"בהודעה שלך אמרת, שרוב ההוצאות שלך, כ-95 אחוז היו שכר עבודה ששולם ישירות לעובדים מקבלן בשם חידאר, והוא לא מסר לך חשבוניות מס, זה נכון?"** ועל כך הוא השיב: **"נכון, לא מסר כלום"** (שם, ש' 5).

אולם, גם במסגרת חקירתו, המערער לא נשאל מפורשות לגבי הטענה בדבר אי-קיזוז תשומות, טענה שגם לא נזכרה בכתב האישום.

למעשה, הטענה בדבר אי-קיזוז תשומות נטענה לראשונה בסיכומי המשיבה (בעמ' 3 סיפא של הסיכומים), שם נטען:

**"בנוסף, הנאשם לא קיבל ולא ביקש חשבוניות עבור הוצאותיו. גם התנהלות זו מעידה על כוונה שלא להגיש את הדוחות. עוסק שמגיש דו"ח רשאי לקזז מסכום התשלום הוצאותיו שיש**

## לגביהן חשבוניות, משכך עוסק שמתכוון להגיש דוחותיו שומר אסמכתאות על הוצאות שמקטינות כדין את החבות במס."

משעה שהמערער לא עומת מפורשות עם הטענה בדבר אי-קיוזו תשומות, ולא ניתנה לו הזדמנות להתייחס לעניין, הרי ברי שלא היה מקום לראות בכך טעם לקיומה של מרמה.

כו. באשר לקביעת בית משפט קמא, כי נוכח סכום העסקאות, תדירותן ותקופת הזמן "הכמות הופכת לאיכות" (עמ' 10 של הכרעת הדין), ומביאה למסקנה על קיומה של כוונת מרמה, נבקש לציין כי דעתנו שונה.

ברע"פ 4443/18 אבו פריח נ' מדינת ישראל (10.7.2018), דובר במבקש שהורשע, בהתאם לכתב אישום שהוגש נגדו, ב-153 עבירות של אי-הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מס ערך מוסף, כשסכום המס הגלום בדו"חות שלא הוגשו עמד על כ-1.3 מיליון ₪.

ברע"פ 6167/11 ספקיוריטי המוקד המרכזי בע"מ נ' מדינת ישראל (19.2.2012), דובר במבקשים שיוחסו להם (בשני כתבי אישום שהדין בהם אוחד) 35 עבירות של אי-הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מס ערך מוסף.

דהיינו, ניתן לראות כי במקרים אחרים, על אף שדובר באי-הגשת דו"חות במספר רב יותר מאשר בענייננו, עצם מספר הדו"חות, או היקף העסקאות, לא הצדיק, כשלעצמו, הגשת כתב אישום בו יוחסה כוונת מרמה.

לפיכך, אין לראות בעצם מספר הדו"חות, היקף העסקאות, וסכומן, כמצביעים על כוונת מרמה.

כז. לעניין הוכחת "מטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס" נבקש להפנות לדבריו של כב' השופט (בדימוס) א' שהם ב-ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל, בפסקה 97 (11.9.2014):

"יצוין, כי בקבוצת העבירות המפורטות בסעיף 117(ב) לחוק מע"מ יש להוכיח מטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס, היינו, נדרש יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הגורמות להתחמקות ממס. וכפי שציין המלומד נמדר "לפי הסעיף די בקיומו של יסוד נפשי של מודעות למעשה ולקיום הנסיבות הבלתי חוקיות, ואילו את המטרה להתחמק ממס ניתן ללמוד מהראיות הנסיבתיות וממעשים חיצוניים של הנישום" (נמדר, בעמ' 919, וראו גם עניין תורג'מן; ע"פ (י-ם) 9147/05 מדינת ישראל נ' בשיר (26.6.2005))." (ההדגשה שלנו)

עוד אנו מפנים לדבריו של כב' השופט (בדימוס) י' דנציגר ב-ע"פ 5529/12 אוהב ציון נ' מדינת ישראל, בפסקה 25 (9.11.2014):

"... אלא שעקב אופיין המיוחד של העבירות מתחום המס בפרט, והעבירות הפיסקאליות בכלל, לא ניתן במרבית המקרים להוכיחו אלא על-ידי הנסיבות, התנהגותו ומעשיו החיצוניים של הנאשם. במקרים אלו עשויות הנסיבות בצירוף התנהגותו של הנאשם להביא אל המסקנה כי הכוונה להתחמק ממס נובעת מעצם המעשה. כך לדוגמא, מקרים שבהם הנאשם פועל באחד מן האופנים שלהלן: מסתיר מקור הכנסה שלם או מנהלו בשם אחר או בשם בדוי; מעלים חשבון בנק שבו מחזור משמעותי או מנהלו בשם אחר או בשם בדוי; מנהל שתי מערכות פנקסי חשבונות, האחת שונה מרעתה; נעדרים מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים, שראוי היה שהנאשם יקיים בהתחשב בנסיבותיו. במקרים אלו עשויה להלמד הכוונה להתחמק ממס ממעשיו של הנישום אלא אם יש בפיו הסבר סביר למעשה, שבכוחו לעורר ספק בלב בית המשפט לעניין כוונתו להתחמק מתשלום מס..." (ההדגשה שלנו)

דבריו אלה של כב' השופט (בדימוס) י' דנציגר נאמרו אמנם ביחס לעבירות לפי פקודת מס הכנסה, אך הגיון הדברים חל גם על עבירות לפי חוק מס ערך מוסף.

כח. מהתם להכא:

בענייננו, מעשיו של המערער לא בוצעו בתחכום, והמערער כלל לא דיווח על עסקאותיו למע"מ, לא על עסקאותיו באילת ולא על עסקאותיו בתל-אביב.

בענייננו, פתיחת תיק מע"מ באילת נעשתה (ביוני 2008) כמעט שנתיים טרם שהחלו העסקאות בתל-אביב (במאי 2010), כך שאין סמיכות זמנים בין פתיחת תיק מע"מ באילת לבין העסקאות בתל-אביב. אכן, ייתכן ובנסיבות אחרות, הכוללות, בין היתר, סמיכות זמנים, תבוא פתיחת תיק המע"מ באילת, בעוד העסקאות מתבצעות מחוץ לאילת, בין הנסיבות שתישקלנה כמצביעות על מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. אך בענייננו, איננו סבורים שמתקיימות נסיבות מעין אלה, מה עוד, שכאמור, אין סמיכות זמנים בין פתיחת תיק המע"מ באילת לבין מועד תחילת ביצוע העסקאות בתל-אביב.

כאמור כבר לעיל, אף בית משפט קמא כתב בהכרעת דינו (בעמ' 8):

"אכן, יתכנו מקרים מובהקים יותר של מרמה ותחבולה, על מנת להתחמק ממס אמת, הכוללים תחכום רב יותר או תכנון..." (ההדגשה שלנו)

סבורים אנו, שבנסיבות המקרה שבפנינו, היה מקום להרשיע את המערער בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מס ערך מוסף, בגין אי-הגשת דו"חות למע"מ, חלף הרשעתו בעבירה לפי סעיף 117(ב)(8) של החוק, וכך אנו מחליטים.

כט. לעניין גזר הדין:

משקיבלנו את הערעור על הכרעת הדין, וקבענו, כי יש להרשיע את המערער בעבירה של אי-הגשת דו"חות למע"מ, לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מס ערך מוסף, במקום הרשעתו לפי סעיף 117(ב)(8) של החוק, הרי שיש לקבוע מתחם ענישה מתאים.

להלן נסקור פסיקה מדגמית בעבירת אי-הגשת דו"חות למע"מ:

ב-רע"פ 4576/19 **אבו שמאלה נ' מדינת ישראל** (10.7.2019), הורשע המבקש (שם) ב-17 עבירות של אי-הגשת דו"חות במועד למע"מ, ונגזרו עליו 100 ימי מאסר בפועל, 4 חודשי מאסר על תנאי, וקנס 15,000 ₪ (או 40 ימי מאסר תמורתו).

ב-רע"פ 6371/14 **אבו מנסי נ' מדינת ישראל** (28.10.2014), המדובר היה במבקש (שם), מנהל חברה בתחום הבניה, שהורשע ב-12 עבירות של אי-הגשת דו"חות למע"מ, ונגזרו עליו 8 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי, וקנס בסכום של 10,000 ₪.

ב-רע"פ 5953/08 **עתאמלה נ' מדינת ישראל** (22.10.2008), המדובר היה במבקש (שם), ששימש כמנהל פעיל בחברה העוסקת בשירותי ניקיון וכח אדם, ולא הגיש 3 דו"חות למע"מ ובנוסף לכך, לגבי 5 דו"חות שהגיש לא צירף את התשלום הנלווה אליהם. על המבקש (שם) נגזרו 7 חודשי מאסר בפועל, 6 חודשי מאסר על תנאי, וקנס בסכום של 30,000 ₪ (או 100 ימי מאסר תמורתו).

ב-רע"פ 6901/16 **פחחות נצרת בע"מ נ' מדינת ישראל** (27.9.2016), המדובר היה במבקש (שם) אשר שימש כמנהלן של שתי חברות שיחדיו לא הגישו 29 דו"חות למע"מ. על המבקש (שם), נגזרו 7 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי, קנס 20,000 ₪ (או 4 חודשי מאסר תחתיו) והתחייבות להימנע מביצוע עבירה על סך 10,000 ₪ (נציין, כי, במקור נגזרו על המבקש (שם), 8 חודשי מאסר בפועל, אך בית המשפט המחוזי הפחית את עונש המאסר ל-7 חודשים, ובקשת רשות הערעור שהוגשה לבית המשפט העליון נדחתה).

סבורים אנו, כי מתחם הענישה בענייננו נע בין 4 חודשי מאסר בפועל, שניתן כי ירוצו בעבודות שירות, ועד 12 חודשי מאסר בפועל.

ל. שקלנו את נסיבותיו האישיות של המערער, יליד 1953, נעדר עבר פלילי, בעיותיו הבריאותיות, אובדן בנו בתאונת דרכים ואובדן אשתו הראשונה, והמצוקה הכלכלית אליה נקלע.

עם זאת, ככלל, המשקל שניתן לנסיבותיו האישיות של הנאשם ולמצוקתו הכלכלית כשעסקינן בעבירות מס הוא נמוך.

בעניין זה אנו מפנים לדבריו של כב' השופט (בדימוס) א' שהם ב-רע"פ 4584/15 **משהור משארה נ' מדינת ישראל**, בפסקה 7 (6.7.2015):

**"ועוד יש להזכיר, בהקשר לכך, כי עבירות כלכליות, ובכללן עבירות המס, טומנות בחובן חומרה מיוחדת, המצדיקה ענישה מרתיעה במסגרתה מוקנה משקל נמוך לנסיבותיו האישיות של הנאשם. לאמור:**

**"כשעסקינן בעבירות מס ככלל, כנפסק לא אחת, שיקולי ההרתעה גוברים על נסיבותיו האישיות של הנאשם, אף אם אינם מאיינים אותן: 'נוכח פגיעתה הקשה של עבריינות המס במשק, בכלכלה, במגוון היבטים חברתיים הנוגעים לנטל תשלום המיסים, ואף בשל הקושי הרב שבחשיפתה, יש לנקוט ביד קשה בטיפול בעבירות אלה ולהעניק משקל מיוחד להיבט ההרתעתי של העבריינים, במסגרת שיקולי הענישה'" (רע"פ 7135/10 חן נ' מדינת ישראל (3.11.2010); ראו גם: עניין פלוני; ראו גם: רע"פ 7964/13 רובינשטיין נ' מדינת ישראל (31.12.2013))."**

לא. כמו כן, מצבו הכלכלי הקשה של המערער, אינו מצדיק אי-הגשת דו"חות במועד. בעניין זה אנו מפנים לדבריה של כב' השופטת (בדימוס) ד' דורנר ברע"פ 4844/00 **ברקאי נ' מדינת ישראל**, פ"ד נו(2) 37, 46 (2001):

**"יוצא אפוא כי על-פי תכליתם, האיסורים הפליליים על הימנעות מהעברת מסים שנגבו משתרעים גם על מצבים שבהם לפרט עומדת אך ברירה בין עיכוב כספי המסים בידיו לבין התמוטטותו הכלכלית. שכן, לפרט אין זכות לבסס את המשך פעילותו העסקית על כספים שאינם שייכים לו. על-כן יש לקבוע כי ההגנות של "הצדק סביר" ונקיטת האמצעים הסבירים או הנאותים למניעת העבירה אינן חלות אף אם העיכוב בהעברת כספי המסים נבע ממצוקה כלכלית קשה שהותירה בפני הפרט אך בחירה בין העברת כספי המסים, שאינם שייכים לו, לבין קריסתו הכלכלית."**

יתר על כן: חוק מס ערך מוסף מציב בפני עוסק הנקלע לקשיים כלכליים מספר אפשרויות לפתרון הבעיה:

1. סעיף 67(ג) לחוק קובע: "המנהל רשאי לפטור זמנית חייב במס מהגשת דו"ח לתקופה ובתנאים שיקבע".

2. סעיף 73 לחוק קובע: "המנהל רשאי לדחות את מועדי הגשתם של דוחות, דרך כלל או במיוחד או לסוגים, ובלבד שדחיה לחייב במס פלוני תיעשה רק מטעמים מיוחדים שיירשמו; נדחה המועד להגשת דו"ח תקופתי, רשאי החייב במס להגיש דו"ח ארעי וסעיף 68 יחול בשינויים המחוייבים".

3. סעיף 116(א) לחוק מוסיף וקובע: "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין, ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים; התיר כך והחייב במס לא עמד בתשלום אחד במועד שנקבע לו, רשאי המנהל לדרוש את תשלומה של יתרת החוב מיד".

מכאן, שחייב במס הנקלע למצוקה כלכלית, איננו עומד חסר אונים מול רשויות המס. עניין זה מהווה נסיבה להחמרה בעונשו של המערער.

לב. שקלנו את נסיבות ביצוע העבירה, ואת העובדה כי המחדל לא הוסר כלל, כאשר המדובר בסכום מע"מ של 673,534 ₪ (דהיינו, סכום 51 החשבוניות 737,534 ₪ פחות סכום של 64,000 ₪ בשל החשבוניות בגין לא נחקר המערער [עמ' 12 להכרעת דינו של בית משפט קמא]).

בנוסף, הבאנו בחשבון את החומרה היתרה שבעבירות המס, כפי שעמד על כך כב' השופט (בדימוס) א' שהם ב- רע"פ 977/13 אודיז נ' מדינת ישראל (20.2.2013):

"בית משפט זה כבר קבע, לא אחת, כי עבירות המס מתאפיינות בחומרה יתרה נוכח פגיעתן הישירה - בקופה הציבורית, והעקיפה - בכיסו של כל אזרח, ולאור חתירתן תחת ערך השוויון בנשיאת נטל המס (רע"פ 4684/12 גחלי נ' מדינת ישראל (14.6.2012)); רע"פ 3434/09 הרפז נ' מדינת ישראל (30.4.2009); רע"פ 10699/07 קובן נ' מדינת ישראל (20.1.2008)). לאור הלכה זו הותוותה בפסיקה מדיניות הענישה, לפיה יש לגזור את דינם של עברייני המס תוך מתן הבכורה לשיקולי ההרתעה, ולהעדיף על פני נסיבותיו האישיות של הנאשם (רע"פ 674/13 ליטווק נ' מדינת ישראל (28.1.2013)); רע"פ 9742/11 רייך נ' מדינת ישראל (20.2.2012); רע"פ 7310/10 חן נ' מדינת ישראל (3.11.2010))."

לג. כמו כן, הבאנו בחשבון את השיהוי הניכר בהגשת כתב האישום, כאשר המדובר בעבירות שבוצעו בתקופה שבין מאי 2010 ועד יוני 2011, וביום 19.9.2012 הסתיימה החקירה. לפי עדות החוקר, מר



אלקבץ (עמ' 15 לפרוט' בפני בית משפט קמא), הוא גיבש באותו מועד מסקנותיו בתיק. רק ביום 16.3.2016 נגבתה הודעה נוספת מן המבקש, כשלדברי החוקר אלקבץ, הדבר נעשה לבקשת המחלקה המשפטית של מע"מ, כשהוא לא ידע ליתן הסבר מדוע היה צריך לחכות 4 שנים לצורך כך (שם).

סבורים אנו, כי יש ליתן לשיהוי זה, שלא ניתן לו טעם של ממש, משקל בעת גזירת עונשו של המערער, אולם, כידוע, כשהמדובר בעבירות מס, המשקל שיינתן לשיהוי הוא נמוך יותר, נוכח האינטרס הציבורי באכיפת עבירות המס (עיינו, למשל, בדברי כב' השופט י' אלרון ב-רע"פ 9004/18 **יצחקי נ' מדינת ישראל**, בפסקה 11 (31.12.2018)).

לד. בהתחשב בכל אלה, אנו מטילים על המערער את הענישה הבאה ((חלף הענישה שהשית עליו בית משפט קמא):

9 (תשעה) חודשי מאסר בפועל שירוצו בעבודות שירות (בהתאם לחוות דעת הממונה על עבודות שירות מיום 6.5.2019, שהוגשה לבית משפט קמא).

6 (שישה) חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים, לבל יעבור עבירה לפי סעיף 117 לחוק מס ערך מוסף.

באשר לקנס בסכום של 30,000 ₪ (או 4 חודשי מאסר תמורתו), שהטיל בית משפט קמא על המערער:

סבורים אנו, שמהחלטנו להמיר את עונש המאסר בפועל שהטיל בית משפט קמא על המערער (לתקופה של 12 חודשים) במאסר שניתן לרצותו על דרך של עבודות שירות לתקופה של 9 חודשים, מן הראוי לאזן את הענישה באופן שיוגדל שיעורו של הקנס שהטיל בית משפט קמא על המערער, באופן שיביא בחשבון גם את הסכום הגבוה של המס (673,534 ₪) שהיה על המערער לשלם, העובדה שהמערער לא הסיר את המחדל, ובשים לב לנזק שנגרם כתוצאה מכך לאוצר המדינה.

לפיכך, אנו דנים את המערער לתשלום קנס בסכום של 60,000 ₪ (שישים אלף ₪), או ארבעה חודשי מאסר תמורתו. על המערער לשלם קנס זה ב-12 תשלומים חודשיים, כשהתשלום הראשון יבוצע 30 יום ממועד סיום עבודות השירות, וכך הלאה בכל חודש עוקב. אם תשלום כלשהו מתשלומים אלה לא ישולם כולו או במועד יעמוד מלוא סכום הקנס, או כל יתרה בלתי משולמת, לפירעון מלא ומיידי.

קנס זה יבוא חלף הקנס שהטיל בית משפט קמא על המערער.

לגבי המערער מס' 1, העונש שהשית בית משפט קמא, דהיינו, קנס בסך 100 ₪, יעמוד בעינו.

התוצאה היא שהערעור על הכרעת הדין מתקבל. המערער מורשע בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) של חוק מס ערך מוסף בגין אי-הגשת דו"חות למע"מ (חלף העבירה לפי סעיף 117(ב)(8) בה הורשע בבית משפט קמא).

כפועל יוצא מכך, מתקבל בחלקו גם הערעור על גזר הדין, הכל כמפורט בפסקה ל"ד דלעיל.

העונש של 9 (תשעה) חודשי עבודת השירות ירוצה בתנאים ובמקום שעליהם המליץ הממונה (בחוות דעתו מיום 6.5.2019) במשטרת מעלות-מעונה, ת"ד 532, מעלות-מעונה, והמערער יועסק במקום חמישה ימים בשבוע.

על המערער להתייצב ביחידת עבודות השירות במפקדת מחוז צפון, רח' הציונות 14, טבריה, **ביום ראשון 24.11.2019 בשעה 08:00 בבוקר**, לצורך קליטה והשמה.

**המערער מוזהר** שהפרה, או אי - קיום, של תנאי ההעסקה במסגרת עבודת השירות, עלולה להביא להפסקת עבודות השירות וריצוי יתרת התקופה במאסר מאחורי סורג ובריח.

### **המזכירות תמציא העתק מפסק הדין לממונה על עבודות השירות.**

ניתן היום, כ"ה תשרי תש"ף, 24 אוקטובר 2019, במעמד הנוכחים.

**ש' שטמר, שופטת  
עמיתה**

**א' אלון, שופטת**

**י' גריל, שופט עמית  
[אב"ד]**