

ע"פ 728/05/11 - המערערת: המשיבים: מדינת ישראל/מחלקת חקירות מכס ומע"מ צפון, יהודה וינגוט, אברהם (דו ואח'... נגד המשיבים: יהודה וינגוט, אברהם (דוד) וינגוט, ל.ה.ט.מ לקידום הכשרה טכנולוגית בע"מ, מל ואח'...

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פלייליים

ע"פ 728-05-11 מחלקת חקירות מכס ומע"מ חיפה נ' וינגוט ואח'
ע"פ 18434-06-11 וינגוט ואח' נ' אגף המכס והמע"מ חקירות חיפה
בפני כב' הנשיאה דבורה ברלינר - אב"ד
כב' השופט ג'ורג' קרא, ס"נ
כב' השופטת מרים סוקולוב

המערערת: המדינת ישראל/מחלקת חקירות מכס ומע"מ צפון ע"י ב"כ עו"ד אחמד מסרי מהמחלקה המשפטית במכס ומע"מ מחוז צפון 1. יהודה וינגוט 2. אברהם (דוד) וינגוט 3. מלמ מכון לשפות וללימודים מתקדמים בע"מ

נגד

המשיבים:

1. יהודה וינגוט
2. אברהם (דוד) וינגוט
3. ל.ה.ט.מ לקידום הכשרה טכנולוגית בע"מ
4. מלמ מכון לשפות וללימודים מתקדמים בע"מ
5. א.א. בית ספר ארצי לתחבורה בע"מ
6. ל.ל.ק. בית ספר ארצי לתחבורה בע"מ
7. בית ספר ארצי לתחבורה תל אביב בע"מ
8. מילת"ם - מכללה ישראלית ללמודי תירות ומלונאות בע"מ ע"י ב"כ עו"ד ג. ברון

פסק - דין

השופט ג' קרא - סגן הנשיאה

1. לפנינו שני ערעורים שהדיון בהם אוחד; שני הערעורים מופנים נגד הכרעת הדין (מיום 25.4.2010) וגזר הדין (מיום 10.4.2011) של בית משפט השלום בתל אביב, יפו (כב' השופט ד. מור) ב- ת"פ 4065/06 (להלן: "בית משפט קמא").

א. בערעור מס' 728-05-11 מערערת המדינה על זיכויים של המשיבים מהאישומים המייחסים להם עבירות של כוונה להתחמק מתשלום מס, לפי החלופה המחמירה המצויה בסעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק") והרשעתם בעבירות קלות יותר לפי החלופה המצויה בסעיף 117(א) לחוק הנ"ל.

המדינה מערערת על קולת העונש שנגזר על המשיבים; על המשיב 1 נגזרו 5 (חמישה) חודשי מאסר לריצוי עמוד 1

בעבודות שירות, קנס בסך של 10,000 ₪ ועל המשיב 2, 75 (שבעים וחמישה) ימי מאסר לריצוי בעבודות שירות וקנס בסך של 10,000 ₪. על כל אחת מן המשיבות 3-8 קנס בסך של 1,000 ₪.

ב. בערעור מס' 1843-06-11 מערערים המשיבים על הרשעתם בעבירות נשוא האישום הראשון - הסתרת ספרי הנה"ח לפי סעיף 117(ב)(7); והשמיני - הגשת דוחות כוזבים לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק (הרשעה בחשבונית מס' 1099).

2. כתב האישום שהוגש לבית משפט קמא ייחס למשיבים, מר יהודה וינגוט (להלן: "משיב מס' 1" או "אודי") ואביו, מר אברהם וינגוט (להלן: "משיב מס' 2" או "אברהם") ועוד שש משיבות נוספות, שהן קבוצת חברות שהיתה בשליטתם ובניהולם של המשיבים 1 + 2 (להלן: "המשיבים"), ביצוע עבירות על פי חוק מס ערך מוסף. להלן מובאים פרטי המשיבות 3-8 כפי שיכוננו בהמשך:

- א. לה.ט.מ. לקידום הכשרה טכנולוגיות בע"מ (להלן: "לה.ט.מ." או "משיבה 3").
- ב. מל"מ מכון לשפות ולימודים מתקדמים בע"מ (להלן: "מל"מ" או "משיבה 4").
- ג. א.א. בי"ס ארצי לתחבורה בע"מ (להלן: "א.א." או "משיבה 5").
- ד. ל.ק. בי"ס ארצי לתחבורה בע"מ (להלן: "ל.ק." או "משיבה 6").
- ה. בי"ס ארצי לתחבורה ת"א (להלן: "שמוליק" או "משיבה 7").
- ו. מילת"מ - מכללה לתחבורה ת"א (להלן: "מילת"מ" או "משיבה 8").

קבוצת החברות תכונה להלן "החברות" או "המשיבות" או "אשכול החברות" או "קבוצת החברות".

החברות עסקו במתן קורסים שונים והכשרה מקצועית והן בהכשרת נהגי משאיות ואוטובוסים, בין היתר, למשרדי הממשלה, במכללות הפזרות בסניפים שונים ברחבי הארץ.

3. במקור, כתב האישום החזיק 13 אישומים, שעיקרם עבירות שנעשו במטרה להתחמק מתשלום מס בתקופת השנים 2003-2006. בהמשך נמחק האישום התשיעי ונותרו 12 אישומים (להלן: "כתב האישום המתוקן").

להלן אתייחס לאישומים ולקביעות בית המשפט קמא על פי הסדר של בית המשפט קמא:

האישומים וקביעות בית משפט קמא:

4. **האישום הראשון** - ייחס למשיבים 1, 2, 4, 5, 6, 7 חמש עבירות של הסתרת פנקסים ומסמכים במטרה

להתחמק מתשלום מס לאחר שנדרשו לעשות כן - עבירות על סעיפים 117(ב)(7), 117(ב)(8), 117(א)(1) לחוק; לגבי המשיבים 1+2, לחילופין גם יחד עם סעיף 119 לחוק.

בית משפט קמא הרשיע את המשיבים 1+2 בעבירה לפי סעיף 117(ב)(7) לחוק, אך זיכה אותם מעבירה לפי סעיפים 117(א)(1) ו-117(ב)(8) בקובעו כי מדובר בכפל אישומים. את המשיבות 4, 5, 6, 7 זיכה בנימוק ש"מעורבותן הינה אך טכנית בלבד".

5. האישום השני במהלך השנים 2003-2004 קיזזו המשיבים 1+2+3 מס תשומות שנכללו במסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, שהוצאו שלא כדין על ידי משיבה מס' 6, שלא היתה רשאית להוציא חשבוניות מס בהיותה רשומה כמלכ"ר.

בגין האמור, יוחסו להם שלוש עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין בשנים 2003-2004 ללא מסמך, כאמור בסעיף 38 לחוק, במטרה להתחמק מתשלום מס ומסירת דו"חות המכילים ידיעות כוזבות - עבירות על סעיף 117(ב)(5), 117(ב)(1) ו-117(ב)(8) לחוק, לגבי משיבים 1+2 לחילופין, גם יחד עם סעיף 119 לחוק.

6. האישום השלישי עובדות האישום מתייחסות למעשים שעשו המשיבים 1+2+3 בתקופה שבין 1-11/04, כאשר המשיבה מס' 3 דיווחה בכזב באמצעות משיבים 1+2 על עסקאות במהלך שנת 2004, משלא כללה בדיווח עסקאות בסכום כולל של מעל 6 מיליון ₪. בגין האמור, הואשמו המשיבים 1+2+3 בחמש עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) ו-117(ב)(8). לגבי המשיבים 1+2 לחילופין, גם יחד עם סעיף 119 לחוק.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+3 מהאישומים השני והשלישי מביצוע עבירות לפי סעיף 117(ב) על כל חלופותיהן, והרשיעם בביצוע עבירה לפי סעיף 117(א)(3), ולגבי המשיבים 1+2 גם בעבירה לפי סעיף 119 לחוק לאחר שקבע, כי מקור מעשיהם, בטעות/רשלנות ולא במטרה להתחמק מתשלום מס.

7. האישום הרביעי - באישום זה הואשמו המשיבים 1+2+3 בכך שהמשיבה 3 מכרה חמש משאיות למשיבה מס' 7 - 'שמוליק', ולא דיווחה על כך למע"מ. בגין האמור, יוחסה למשיבים 1+2+3 - עבירה על סעיף 117(ב)(8) וסעיף 117(ב)(1) וכן עבירה לפי סעיף 117(א)(13) לחוק. לגבי המשיבים 1+2 לחילופין, יחד עם סעיף 119 לחוק.

בית משפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+3 משקיבל את טענתם, שחרף העברת הרישום משם משיבה 3 במשרדי הרישוי על שם משיבה 7, לא נעשתה כאן 'עסקה' עם משיבה 7 שחייבה דיווח על פי חוק מע"מ.

8. האישום החמישי - באישום זה יוחסו למשיבים 1+2+3 מסירת דו"חות הכוללים ידיעה כוזבת במטרה להתחמק מתשלום מס (17 עבירות), לפי סעיף 117(ב)(1) וזאת בהתייחס לתקופה שבין 1/2005 עד 5/2006.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+3 מעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לאחר שקיבל את טענתם שאי הדיווח נבע מטעות ולא מכוונת מרמה, בין היתר, בהסתמכו על העובדה שבחודשים 9-12/05 + 4/05 דיווחה המשיבה 3 ביתר לטובת מע"מ.

בית המשפט הרשיע המשיבים 1+2+3 בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) ומשיבים 1+2 לפי סעיף 119 לחוק.

9. האישום השישי - מייחס למשיבים 1+2+3 אי הגשת 13 דו"חות במועד בתקופה שבין ה-12/04, ועד ה-4/06 ואי תשלום מס בגינם, במטרה להתחמק ממס בניגוד לסעיף 117(ב)(8), וסעיף 117(א)(6) לחוק ולגבי המשיבים 1+2 יחד עם סעיף 119 לחוק.

בית משפט קמא חילק את 13 הדו"חות לשלוש קבוצות:

הקבוצה הראשונה (5) הדו"חות לחודשים 12/04 ו-4-5-6-7/05 שהוגשו באיחור, המשיבים זוכו מביצוע העבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק, בנימוק שמדובר באיחורים מינוריים ובדו"חות ששולמו עם הגשתם, אך הורשעו ב-5 עבירות לפי סעיף 117(א)(6) וסעיף 119;

הקבוצה השנייה הגשת (3) שלושה דו"חות באיחור לחודשים 8-9-10/05 המשיבים זוכו בנימוק כי המועד להגשת הדו"חות "הוארך", עת הסכימו נציגי מע"מ להתקשר עמם בהסדר לפריסת התשלום - 'הסדר מס' 5'. כך שהמחדל הקודם נמחק על כל משמעויותיו, לרבות העונשיות.

לענין אי תשלום המס, קיבל בית המשפט קמא את טענת המשיבים לפיה, הצ'קים שניתנו על ידם לתשלום כנגד שלושת הדו"חות הנ"ל, לא כובדו מכיוון שמשיבה 3 "נקלעה למצוקת תזרים מזומנים, שמקורה במחדלי האוצר, שמע"מ הינו חלק אינטגרלי ממנו, כך שאין להטיל עליהם כל אחריות".

בית משפט קמא נמנע מהרשעתם של המשיבים לפי החלופה של סעיף 117(א)(6) ו-119 לאור קביעתו כי "הנאשמים הרימו את נטל ההוכחה המוטל עליהם כנאשמים, שממילא מצוי סכום המס שעליהם לשלמו באוצר המדינה. לחילופין מצב דברים זה מקים לנאשמים "הגנה מן הצדק".

הקבוצה השלישית - איחור בהגשת (5) דו"חות במועד לחודשים 11-12/05 + 1+2+4/06 ואי תשלומם. בית המשפט קמא זיכה את המשיבים בנימוק שהסדרי פריסת התשלומים שנעשו בעניינם של דו"חות אלה, היה בהם משום מתן אורכה להגשת הדו"ח באיחור. הדו"חות כולם הוגשו באיחור ביום 6.4.06 ולא שולמו.

באשר לאי תשלום המס בגין (5) הדו"חות הנ"ל - קבע בית המשפט קמא כי המשיבים פעלו בתום לב לתשלום המגיע מהם, אך: "העיקולים שהוטלו ע"י מע"מ על החשכ"ל וחשבון החברה (משיבה 3 - ג.ק.) הם שמנעו מהנאשמים כל נגישות לספרי החברה וכפועל יוצא את האפשרות לעמוד בתשלומי ההסדר".

האישומים השביעי, העשירי והשנים עשר

10. האישום השביעי - מייחס למשיבים 1+2+4 ביצוע שתי עבירות בניגוד לסעיף 117(ב)(1) ו-117(ב)(8) לחוק, וזאת בגין שתי חשבוניות מס; חשבונית מס' 376 וחשבונית מס' 526 אשר הוצאו על ידי המשיבים 1+2+4 למשיבה מס' 3 בגין דמי ניהול. המשיבה 3 קיזזה בספריה את החשבוניות הנ"ל בעוד שהמשיבים 1+2+4 הגישו דו"חות כוזבים בכך שדיווחו על אפס מחזור עסקאות ואפס לתשלום.
עמוד 4

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+4 מהנימוקים הבאים:

א. ספרי הנה"ח של המשיבה 4 לא נתפסו. המדינה לא הציגה את החשבוניות במקור אף שיכולה היתה לעשות כן לו היתה בודקת את גיבויי הנה"ח שנתפסו.

ב. הימנעות המדינה מלהעמיד לדין את המשיבה 3 שקיזזה חשבוניות אלה בספריהמבלי שהוצג טעם ענייני לכך, מעלה ספק באשר להוצאת החשבוניות הנ"ל על ידי המשיבה 4.

11. האישום העשירי - מייחס למשיבים 1+2+5, מסירת דיווח הכולל ידיעה כוזבת - עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק בכך שבחודש 7/06 קיבלו המשיבים (משיבה 5) תקבול בסך של 550,675 ₪ ממשרד התמ"ת בגינו הוציאו חשבונית מס, אך הגישו למע"מ דו"ח הכולל ידיעה כוזבת בכך שדיווחו על אפס מחזור עסקאות ולא שילמו את המע"מ בסך 73,900 ₪.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+5 מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב)(1). מהנימוקים הבאים:

(א) ספרי הנה"ח של המשיבה 5 לא נתפסו ולא ניתן להסתמך על צילום החשבונית הממוחשבת של המשיבה 5 (ת/41) ממשרד התמ"ת. בהיעדר עדות מי ממשרד התמ"ת שאישר את הרישומים, ביצוע העסקה והתשלום עבורה, לא ניתן לסמוך על ראיות אלה.

(ב) לא הובאה כל ראיה על קבלת הכסף אצל המשיבה 5, והמשיב 1 הסתייג מקבלת התקבול.

12. האישום השנים עשר - מייחס למשיבים 1+2+7 ביצוע שתי עבירות של הגשת דוחות הכוללים ידיעה כוזבת לפי סעיף 117(ב)(1) ו-117(א)(14) לחוק.

(1) בשנת 2005 הוציאו המשיבים 1+2+7 למשיבה 3, חשבונית מס' 80+205 ולא דיווחו עליהן.

(2) ב- 5.10.06 מכרו המשיבים (משיבה 7) לחברת "מטיילי אשדוד" חמישה אוטובוסים בסכום כולל של 2,000,000 ₪ בתוספת מע"מ והוציאו על כך שתי חשבוניות מס - חשבונית מס' 208 וחשבונית מס' 211. המשיבים 1+2+7 דיווחו דיווחים כוזבים בהם לא כללו את שתי החשבוניות הנ"ל.

בהתייחס לחשבוניות מס' 80 ו- 205 שלא דווחו, זיכה בית המשפט קמא את המשיבים 1+2+7 בנימוקים הבאים:

(א) מאחר וספרי הנה"ח של משיבה מס' 7 לא נתפסו, נתוני החשבוניות (80+205) נלמדו מספרי המשיבה 3. בהיעדר ראית המקור מספרי המשיבה 7, לא ניתן להוכיח קיום העסקה.

(ב) הימנעות המדינה מלהעמיד לדין את המשיבה 3 בגין ניכוי מס תשומות לגבי שתי החשבוניות הנ"ל.

בהתייחס לחשבוניות מס' 211+208, שלא דווחו, זיכה בית המשפט קמא את המשיבים 1+2+7 מן העבירות בניגוד לסעיף 117(ב)(1), 117(א)(14): "**לדידי, צו העיקול שהוטל על ידי מע"מ בנובמבר 2006 על הצ'קים נשוא העסקה מצמיח הגנה בדין לאי דיווח... הדו"חות המתקנים וניסיונו של אודי לשלם את המע"מ בגינם, אף מאיינים כל כוונה להתחמק ממס.**" מאידך, המשיבים הורשעו בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) + 119 לאחר שבית המשפט קמא דחה את הסברו של המשיב 1 לאיחור בהגשת הדו"ח מנובמבר 2006, וקבעי כי הטעות לא סבירה לאור מקצועיותו וניסיונו של המשיב 1.

13. האישום השמיני - באישום זה מיוחסים למשיבים 1+2+4 ביצוע 12 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) ו- 117(ב)(8) לחוק בכך שהגישו דו"חות כוזבים בתקופה שבין ה- 1-11/04 שלא כללו את מלוא העסקאות כפי שנרשמו בספרי המשיבה 4, כמפורט בנספח ג' שבכתב האישום.

בנוסף, הגישו המשיבים את דו"ח 12/04 ולמרות שכללו בו גם את הפרשי העסקאות שהיו במהלך השנה לא הגישו אותו כ'**דו"ח מתקן**' אלא כ'**דו"ח רגיל**', בו כללו שלא כדין תשומות על פי שתי חשבוניות - חשבונית מס' 37 שהוצאה על ידי משיבה 6 - שהינה מלכ"ר ע"ס 41,640 ₪ וחשבונית מס' 1099 על סך 1,054,000 ₪, שהוצאה על ידי משיבה 3 (ובוטלה על ידה), ובכך הקטינו המשיבים שלא כדין את סכום המע"מ לתשלום. בגין האמור, יוחסו למשיבים 2 עבירות של ניכוי תשומות שלא כדין, עבירה לפי סעיף 117(ב)(5) וסעיף 117(ב)(8).

בית המשפט קמא הרשיע את המשיבים 1+2+4 לגבי הדו"חות שהוגשו לחודשים 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 לשנת 2004, בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) וסעיף 119 לחוק, לאחר שלא קיבל את הסבר "**הטעות הכללי**" שבפי המשיבים וקבע כי המשיבים התרשלו בניהול, וזאת בהיעדר "**הסבר פרטני**" שנתמך בראיה לגבי כל דוח וסיבת האיחור להגשתו. מאידך, הוא זיכה אותם מן העבירות לפי סעיף 117(ב)(1) + (8) לחוק לאור קבלת טענת הטעות הנסמכת על הדיווח ביתר לטובת מע"מ בחודשים 5, 10, 11 בשנת 2004, תיקון הדו"חות לחודשים 1-11/04 וההסדר לפריסת התשלומים (נ/8); כך שההפרשים נבעו מטעויות בהנה"ח של משיבה 4, בדומה לאלו שנעשו בעניינה של משיבה 3 שתוקנו בהסדר ת/60, ולא מכוונה להתחמק ממס.

באשר לחשבונית 1099 שנכללה בדו"ח 12/04 - הרשיע בית המשפט קמא את המשיבים 1+2+4 בעבירה לפי סעיף 117(ב)(5) ו-119 לחוק, לאחר שקבע כי אין מדובר בטעות בתום לב וכי המשיבים ידעו: "**על החשבונית שהוצאה ובוטלה ועל הדו"ח הכוזב.**" המשיבים זוכו מעבירה לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ בנימוק של "כפל אישומים".

באשר לחשבונית מס' 37, זיכה בית המשפט קמא את המשיבים 1+2+4 לאחר שקבע כי לא הורם הנטל כי ניכוי מס התשומות נעשה על ידי 4 בכוונה להתחמק ממס אלא בטעות הדומה לזו שנעשתה בעניינה של משיבה 3 שנתגלתה בביקורת שערכה רו"ח גנור ודווחה, בגילוי מרצון. בגין חשבונית זו הורשעו המשיבים 1+2+4 בעבירה בניגוד לסעיף 117(א)(3) ולגבי משיבים 1+2 יחד עם סעיף 119 לחוק.

14. האישום האחד עשר - עובדות האישום מייחסות למשיבים (משיבה 6), הוצאת 9 מסמכים שנחזו להיות חשבוניות מס, על אף שמשיבה 6 שהינה מלכ"ר, לא היתה רשאית להוציא חשבוניות מס בלי לדווח עליהן ומבלי לשלם המס

הגלום בהן. בגין האמור, יוחסו למשיבים 1+2+6 (7) עבירות על סעי' 117(ב)(1), 117(א)(5) ו- 117(א)(14) לחוק.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים לאחר שקיבל את טענת ההגנה, כי מדובר בקבלות ולא בחשבוניות, בהתבסס על המופיע בחשבוניות עצמן וצורתן.

15. האישום שלוש עשרה - מתייחס למשיבים 1+2+8. בחודש 09/04 הוציאה המשיבה 8 חשבונית מס' 10001 על סך 1,904,794 ₪ למשיבה מס' 3. המשיבים 1+2+8 הגישו דו"ח ל- 09/04 על מחזור אפס עסקאות ואפס לתשלום. בגין האמור, יוחסה למשיבים עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) + 117(ב)(8) + 117(א)(14) לחוק. למשיבים 1+2 לחילופין יחד עם סעיף 119 לחוק.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+8 לאחר שקיבל את טענת ההגנה כי אף שהוצאה ממשיבה 8 למשיבה 3 חשבונית שלא דווחה, העובדה שהוצאה בתאריך 31.12.04 חשבונית ממשיבה מס' 4 למשיבה מס' 8, על אותו סכום, לא נגרע מס מהמדינה, כך ש"מבחינה חשבונית המצב הוא שבסוף התקופה אין בפניי רשות המע"מ כל טענה ודרישה לתשלום מס. על כן, אף אין כל מקום להרשיע בעבירות לפי חוק מע"מ."

16. טענות הצדדים

ערעור המדינה

המדינה מערערת על זיכויים של המשיבים מהאישומים 2, 3, 5, 6, 8 שייחסו להם - ביצוע עבירות על פי חוק מע"מ, מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס, לפי החלופה המחמירה לפי סעיף 117(ב) לחוק.

במסגרת ערעור המדינה ניתן לזהות שתי טענות כלליות עיקריות:

טענה אחת נוגעת לאופן התנהלות המשיבים 1+2 בניהול אשכול החברות עליו חלשו. המשיבים 1+2 ניהלו את אשכול חברות בערבוביה גדולה, תוך העברת כספים בין החברות, "הוצאת חשבוניות מאחת לשניה מבלי לדווח מצד אחד ועם קיזוז בצד שני, פעלו המשיבים בעורמה ובתחבולה שמטרתה התחמקות מתשלום מס".

בנוסף, המשיבים לא ניהלו כל מערכת בסיסית של הנהלת חשבונות (ספרי הנה"ח של המשיבות לא נתפסו מעולם), דבר שהקשה על רשויות המס להגיע לממצאים שיצביעו על התמונה הכלכלית, האמיתית של פעולות אשכול החברות שניהלו.

טענה שניה מתייחסת לאופן התנהלותם של המשיבים כלפי רשויות המס, קרי: ניהול שכלל אי דיווח, אי דיווח במועד, הכללת מסמכים שנחזים להיות חשבוניות מס וכיו"ב בדיווחיהם למע"מ, כאשר בהסתמך על התנהלותם הלקויה כמתואר

לעיל, טענו המשיבים להתרחשותן של "טעויות" בהגשת הדו"חות לרשויות המס, והגיעו ל'הסדרים' שהופרו על ידם פעם אחר פעם בתואנות שונות, כמעין 'שיטה' שחזרה על עצמה.

17. המדינה יוצאת גם נגד קביעתו של בית המשפט קמא, לפיה הצ'קים שניתנו על ידי המשיבים כנגד הדו"חות המתקנים, לא כובדו בגלל התנהגות המדינה שעיקבה תחת ידיה כספים שהגיעו למשיבים, כאשר התנהלותה של המדינה, בזרועה האחרת - היא שהביאה את המשיבים לאי תשלום חבותם במס למדינה.

לטענת המדינה, הקביעה שלעיל לא מעוגנת בכל ראייה. מה גם שמצוקת תזרים המזומנים ממנה סבלו המשיבים, בעיקר המשיבה 3, קשורה בחובות שחבה לבעלי חוב נוספים, ללא שום קשר לכספים שהמדינה חבה לה.

18. עוד טוענת המדינה, כי קביעתו של בית המשפט קמא לפיה עצם החתימה על הסדרי פריסת התשלומים בגין דו"חות **שלא הוגשו ולא שולמו**, מרפאת את כוונת ההתחמקות מתשלום מס ומאינת את העבירה הנובעת מאי הגשת הדו"חות במועד, מוטעית מיסודה; פריסת החוב אינה מהווה "הארכת מועד" להגשת דו"ח והעובדה שהמשיבים הגיעו להסדר אינה פוטרת אותם מאחריות פלילית.

19. השיטה לפיה באים המשיבים שוב ושוב בהליך של 'גילוי מרצון' ומגישים 'דו"חות מתקנים', מקבלים אורכה ופריסה לתשלומים אשר בהם לא עמדו כענין שבשגרה, איננה יכולה להחליף את חובתם בהגשת דו"חות נכונים במועד.

20. אישום שביעי

א. המדינה טוענת כי בית המשפט קמא טעה בנמקו את זיכוי המשיבים $1+2+4$ בחסר ראייתי. שכן, הראיות שהובאו על ידה, היה בהן די כדי להעביר אל כתפי המשיבים את החובה ליתן הסבר לראיות המסבכות שהובאו. מה גם שהמשיבים הורשעו בהסתרת ספרי הנהלת החשבונות של המשיבה 4, במטרה להתחמק מתשלום מס. גרסתו של המשיב 1, כי מעשה העבירה באישום זה נבע מטעות בהקלדה, אין בה כדי להרים את הנטל הטקטי.

ב. העובדה שהמשיבה 3 לא הועמדה לדין, אינה פוגמת בשיקול דעתה של המדינה ואינה מצדיקה זיכוי המשיבה 4.

21. אישום עשירי -

א. גם בעניינו של אישום זה, טוענת המדינה כי די בראיות שהביאה כדי להעביר למשיבים את החובה ליתן הסבר לראיות המסבכות שהובאו. צילום החשבונות הממוחשבת של המשיבה 5 נתפס במשרדי התמ"ת. בספרי הנהלת החשבונות של משרד התמ"ת נתפס צילום כרטיס חשבון של המשיבה 5 לפיו ביום 12.7.06 הועבר לחשכ"ל זיכוי בסכום הנ"ל;

ב. תשובתו של המשיב 1, כי אינו יודע "אם התקבל תקבול או לא התקבל תקבול... לדעתי לא היתה מנהלת חשבונות שתגיש את זה", אין בה משום מתן הסבר.

ג. הקושי בהמצאת ראיית המקור קשור בהרשעתם של המשיבים בעבירות שבאישום הראשון - הסתרת ספרי הנהלת החשבונות של המשיבה 5.

22. אישום אחד עשר

המדינה מערערת על זיכוי המשיבים 1+2+6 מאישום זה שהתבסס על קביעתו של בית המשפט קמא, כי חשבוניות מס' 34, 37, 39, 40 הן "קבלות" ולא חשבוניות וזאת אך בהסתמך על הכיתוב מלכ"ר המופיע עליהן, והיעדר שורה של מע"מ בסופה של הקבלה.

בהודעת הערעור הכתובה אין ערעור מטעם המדינה ביחס לשאר החשבוניות 5660, 22, 20, 18, ומהטיעון בעל פה לא ניתן להבין מהם נימוקי הערעור המתייחסים לחשבונית 5660.

23. אישום שנים עשר

א. בית המשפט קמא טעה בקביעתו כי לא ניתן לקבוע שחשבוניות מס' 80+205 הוצאו מן המשיבה 7 למשיבה 3, מן הטעם שחשבוניות אלו לא הוצגו מספרי המשיבה 7 - ספרים שהוסתרו על פי אישום 1. המדינה מפנה לעדותו של עת/4 ממנה עולה, כי בכרסת הנה"ח של המשיבה 3 נמצא שהמשיבה 7 משמשת כספק, ובכרסת הספק של המשיבה 3 נמצא רישום של חשבוניות ועסקאות עם המשיבה 7. בהסתמך על כרסת ספקים (ת/46) של המשיבה 3, חשבוניות 80+205 קוזזו על ידי המשיבה 3, ונדרשו בגינן תשומות כפי שעולה מכרסת מע"מ, ת/47.

ב. חסרונה של ראיית המקור מספרי המשיבה 7, נובע מהסתרת הספרים על ידי המשיבים והרשעתם בעבירות נשוא האישום הראשון.

ג. בהתחשב בראיות שהובאו, לא היה מקום לקביעת בית המשפט קמא, כי לא הוכחה האשמה לכאורה.

ד. אין בעובדה שהמדינה נמנעה מלהעמיד לדין את המשיבה 3 בגין חשבוניות מס' 80+205 ולא כלום עם זיכוי המשיבים באישום זה. המדינה לא האשימה את המשיבה 3 בניכוי תשומות שלא כדין מן הטעם שהמשיבה 7 לא הואשמה בהוצאת חשבוניות פיקטיביות ולכן, לא נפל פגם בשיקול דעתה.

ה. באשר לזיכוי המשיבים 1+2+7 מעבירה של הגשת דו"חות כוזבים בענין חשבוניות שהוצאו ל"מטיילי אשדוד". אין מחלוקת כי המשיבים מכרו בחודשים 9-10/2006 לחברת "מטיילי אשדוד" חמישה אוטובוסים בסכום כולל של 2 מיליון ₪, וקיבלו תמורתם צ'קים שנמסרו לידי המשיב 1, מתוכם שני צ'קים שנועדו לתשלום המע"מ בעסקה; האחד ע"ס 186,000 ₪ והשני ע"ס 124,000 ₪ - סך הכל 310,000 ₪. את שני הצ'קים הנ"ל העביר המשיב 1 ל-עת/2, יוסף כהן כהזר הלואה. המשיבים

קיבלו את סכומי המע"מ בגין החשבוניות שהוציאו אך הגישו דו"ח כוזב, בו לא נכללו חשבוניות אלה.

ו. הדו"חות המתקנים שהוגשו ביום 17.6.2007 לתקופת הדיווח 10/06 - 11/06, שעבורם שילמו המשיבים בצ'קים שחזרו בגין עיקול שהוטל על חשבון חברת "מטיילי אשדוד", אין בהם כדי לרפא את מעשה העבירה שביצעו המשיבים, שהיו חייבים לדווח בספטמבר-אוקטובר 2006 ודיווחו דיווחי כזב משלא כללו חשבוניות אלו בדיווחיהם.

24. אישום שלוש עשר

בית המשפט קמא טעה כאשר אימץ את טענת המשיבים לפיה "העבירה של הגשת הדו"ח הכוזב בגין חודש 9/04 "נרפאה" באמצעות חשבונית עתידית שהיתה אמורה להתקבל בחודש 12/04 מהמשיבה מס' 4 למשיבה מס' 8.... המשיבים אינם יכולים לעשות דין לעצמם ולקחת בחשבון בעת הדיווח בזמן אמת עסקה שעוד לא התקיימה ואשר טרם התקבלה חשבונית המס בגינה."

25. הערעור על העונש

לטענת המדינה, עצם הרשעתם של המשיבים 1+2 באישומים לפי סעיף 117(ב) לחוק (אישומים 1+8), די בה לבדה ומקל וחומר בהצטרף לכך שאר העבירות בהן הורשעו, סך הכל 39 עבירות על חוק מע"מ, כדי להצדיק את שליחת המשיבים 1+2 לכלא לתקופה משמעותית כמצוות הפסיקה הנוהגת בעבירות אלה, ולא להסתפק בענישה של ריצוי בעבודות שירות. במיוחד נכונים הדברים שעה שהמשיבים לא הסירו את מחדליהם כלפי רשויות המס, גם בחלוף הזמן הממושך. כנ"ל דברים אמורים בשיעורי הקנסות שהוטלו על המשיבים משאין בהם כדי ליתן ביטוי לחומרת המעשים, כאשר מצוות הפסיקה מחייבת הטלת ענישה כואבת גם במישור הכלכלי.

26. ערעור המשיבים 1+2

ערעור המשיבים מתייחס להרשעת המשיבים 1+2 בעבירות נשוא האישומים הראשון והשמיני בלבד. באישום הראשון הורשעו המשיבים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(7) לחוק; באישום השמיני הורשעו המשיבים 1+2 בעבירה לפי סעיף 117(ב)(5) + 119 לחוק וזאת בהתייחס לחשבונית מס' 1099 שנכללה בדו"ח 12/04.

לשיטת המשיבים, טעה בית המשפט קמא כאשר הרשיע את המשיבים בעבירות של מטרה להתחמק מתשלום מס על פי המסכת העובדתית שהוצגה בפניו. שכן, הרשעה בעבירות אלה אינה מתיישבת עם קביעותיו האחרות של בית המשפט, לפיה השתכנע בית המשפט כי המשיבים לא פעלו במטרה להתחמק מתשלום מס אלא כי טעו והתרשלו.

באשר להרשעתם באישום הראשון - טענו כדלקמן:

א. המשיבים מעולם לא נדרשו על ידי המנהל להמציא מסמכים או ספרים, ואם היתה דרישה כאמור, זו לא הגיעה אליהם מעולם.

ב. לא ניתן לזקוף לחובת המשיבים את שתיקתם במהלך חקירתם, כרכיב היסודי העובדתי של עבירה כלשהי.

ג. המשיבים פעלו ככל יכולתם על מנת לנסות לשחזר את חומר הנהלת החשבונות בניגוד לקביעת בית המשפט קמא, כי המשיבים לא פעלו לסייע לחוקרי מע"מ למצוא את חומרי הנה"ח. קביעה שאינה מתיישבת עם קביעה אחרת שלו (במסגרת גזר הדין עמ' 3), כי אכן הנהלת החשבונות הממוחשבת נתפסה על ידי חוקרי מע"מ ושהמשיבים לא פעלו להסתיר או להשמיד את חומר הנהלת החשבונות הממוחשב, המהווה את הבסיס לביצוע הביקורת.

ד. באשר להרשעה באישום השמיני - בהתייחס לחשבונית מס' 1099, טענו המשיבים כי היה מקום לקבל את טענת הטעות שנטענה על ידם, כאשר הדיווח המתקן שהוגש למע"מ ירושלים, יש בו כדי לאיין את כוונת המרמה... "המערער 1 נחקר בענין זה על ידי מע"מ יפו ונתן גרסתו. בעקבות חקירתו של המערער 1, הגיע מע"מ יפו למסקנה כי המערערים לא התכוונו להעלים מס, ולכל היותר, מדובר ברשלנות של המייצגים..."

דיון והכרעה

"הלכה היא כי ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב בממצאים עובדתיים וממצאי מהימנות שנקבעו בערכאה הדיונית. במיוחד הדבר נכון כאשר הממצאים העובדתיים נקבעו על ידי הערכאה הדיונית על יסוד התרשמות ישירה מן העדים (ע"פ 9352/99 יומטוביאן נ' מדינת ישראל פ"ד נד (4) 632, בעמ' 634). הרציונל שבדבר נעוץ בכך שהערכאה שביררה את העובדות היא זו שקלטה את הראיות בחושיה באופן ישיר ולכן מחזיקה היא ביתרון מול ערכאת הערעור. עם זאת, לכלל זה יש גם חריגים. אחד מן המקרים החריגים שבהם יהיה לערכאת הערעור מקום רב יותר מברגיל להתערב בבחינת הממצאים העובדתיים הוא כאשר ממצאי הערכאה הדיונית מתבססים על שיקולים טהורים שבהיגיון, וזאת להבדיל משיקולי התרשמות או מערבוב בין שיקולי התרשמות והיגיון. חריג נוסף לכלל הוא כאשר הערכאה הדיונית מסיקה מסקנות מהעובדות ובמיוחד כאשר המסקנות הן העומדות בליבת הבדיקה של מרכיבי העבירה (ראו: ע"פ 2439/10 פלוני נ' מדינת ישראל (6.6.2012)). המשותף לשני חריגים אלה הוא כי הערכאה המבררת איבדה את היתרון המובנה של "התרשמות ישירה". לצד זאת יש להיזהר מהכנסת מקרים שאינם מתאימים לגדר החריגים. כמובן הכל ענין של מידה. ברם, כאשר ליבת ההכרעה מבוססת על התרשמות הערכאה המבררת, לא תמיד די בכך כי הכרעת הדין מתייחסת גם לשיקולי היגיון כדי להצדיק התערבות. בדומה, הקו בין קביעת עובדות לבין הסקת מסקנות מהעובדות שנקבעו, אינו תמיד ברור, אך הוא קיים ויש לשמור עליו..." רע"פ 1840/12 המבקשים יהודה עוזר ואח' נ' מ"י, (ניתן ביום 30.4.13). בחינת הכרעת דינו של בית המשפט קמא תיעשה לאור האמור לעיל.

27. האישום הראשון

א. המשיבים 1+2 משיגים על קביעתו העובדתית של בית המשפט קמא לפיה נשלחה להם (ולשאר המשיבים), דרישה כדין להמציא מסמכים וספרים, דרישה שהינה בבחינת תנאי מוקדם להתגבשות

העבירה לפי סעיף 117(ב)(7) לחוק.

הבסיס החוקי לדרישה מצוי בהוראות סעיף 108 לחוק הקובע כך:

"(א) כדי להבטיח ביצועו של חוק זה, או התקנות על-פיו רשאי המנהל -

(1) לדרוש מכל אדם למסור לו ידיעה הנוגעת לענין ולאפשר לו לעיין במסמכים...

(2) לדרוש מהחייב במס למסור לו פנקסים, מסמכים, דוגמאות וידיעות הנוגעים לענין..."

משלא מולאה הדרישה, או אז קמה החבות על פי סעיף 117(ב)(7) לחוק.

ב. לא מצאתי עילה להתערבות בממצאיו של בית משפט קמא לענין שליחת הדרישה.

קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הדרישה בכתב נשלחה בדואר רשום למשיב 1 לפי כתובתו הידועה מעוגנת היטב בראיות. אזכיר כי הדרישה לביתו של משיב 1 נשלחה בדואר רשום בשלושה מועדים שונים - ב- 26.9.2006, ב- 18.10.2006, ב- 21.11.2006.

המשיב 1 לא חלק על העובדה כי התגורר בעבר בכתובת אליה נשלחה הדרישה וכי נהג להוציא ממנה דואר מעת לעת. לציין כי למשלוח הדרישה בכתב קדמה ביקורת שנערכה מטעם מע"מ ביום 14.9.2006 במשרדי המשיבה 3, במהלכה נתבקשו המשיבים 1 + 2 על ידי מיכאל זיו בעל פה להמציא את חומר הנהלת החשבונות של החברות שבניהולם (ראה ת/18).

ג. גם בעניינו של המשיב 2 מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא, שאף שהדרישה בכתב לא נשלחה אליו, ידע המשיב 2 על הדרישות להמצאת חומר הנה"ח של קבוצת החברות זאת לאור הפניה אליו ביום הביקורת, 14.9.2006 וחקירתו ת/32.

ד. לאחר שהמשיב 1 נדרש להמציא הספרים, הוא הבטיח למיכאל זיו כי ישחזר את החומר ויביאו "על אף שהנאשם אמר בהודעה שהוא ישחזר חומר ויביא לי, עד היום לא ראיתי שום חומר שנוגע לחברת א.א. ... הוא גם לא הביא לי שום חומר הנה"ח לגבי שאר החברות." (עמ' 38 לפרוטוקול מיום 18.10.2008).

ה. לא מצאתי כי נפלה טעות גם במסקנתו של בית המשפט קמא, כי התנהלותם של המשיבים בהסתרת הספרים וחוסר שיתוף פעולה עם מבקרי מע"מ, לקתה בחוסר תום לב. כאמור, זו החלה בהערמת קשיים על מבקרי מע"מ, כאשר המשיב 1 סירב לפתוח להם את המשרדים והתנה זאת בהצגת צו מבית המשפט, המשך בהעלאת גרסאות סותרות באשר למקום הימצאות חומר הנה"ח והבטחתו להמציאו או

לשחזרו בהקדם, דבר שלא נעשה.

להיעדר תום הלב מצטרפת גם הכוונה להתחמק ממס כדברי בית המשפט קמא, מאחר והמשיבים היו **"מודעים למשמעות מחדלם כשמתנהלת נגדם חקירה וביקורת... יש לראות במעשיהם אף את כוונת ההתחמקות ממס."** (עמ' 11 להכ"ד).

ו. כאן המקום להבהיר כי קביעותיו של בית המשפט קמא מתייחסות באופן ברור למעשים שעשו המשיבים על מנת להסתיר את ספרי הנה"ח ולמנוע את מציאתם. משום כך התקשיתי לקבל את קביעתו של בית המשפט קמא במסגרת גז"ד כי המשיבים עברו את העבירה לפי סעיף 117(ב)(7) ב'**מחדל'** שהתבטא באי מתן עזרה וסיוע לאנשי מע"מ. קביעה שאינה עולה בקנה אחד עם קביעתו שבהכ"ד, כי **"הנאשמים הרחיקו את ידי החוקרים והמבקרים מספרי הנהלת החשבונות של הנאשמות ונמנעו מלהמציאם למס ערך מוסף.."**, כאשר רק ההימנעות עולה כדי 'מחדל' וכל השאר עשו גם עשו.

ז. מאחר ובית המשפט קמא לא מצא לזקוף לחובת המשיבים את שתיקתם במסגרת חקירתם בנושא הסתרת ספרי הנה"ח לא מצאתי להידרש לכך.

ח. באשר לערעור המדינה בענין זיכוי המשיבים מעבירה לפי סעיף 117(א)(1) ו- 117(ב)(8) בנימוק של **"כפל אישומים"** ולאור עמדתה במהלך הטיעונים בפנינו, כי המדינה "מוכנה לחיות עם התוצאה", תישאר תוצאה זו כפי שנקבעה על ידי בית המשפט קמא.

ט. באשר לזיכוי המשיבות 4 עד 7 מהעבירות שיוחסו להן באישום זה בנימוק "שמעורבותן הינה אך טכנית בלבד", אתקשה להותיר תוצאה זו על כנה לאור האמור בסעיף 23(א)(2) לחוק העונשין, הקובע את אחריותו של התאגיד לעבירה פלילית ובמיוחד כאשר מעשה העבירה נעשה על ידי נושא משרה בכיר בתאגיד.

התוצאה - ערעור המשיבים 1+2 באישום 1 נדחה. ערעור המדינה מתקבל חלקית. משיבות 2, 4, 5, 6, 7 יורשעו בעבירה לפי סעיף 117(ב)(7) יחד עם סעיף 119 לחוק.

28. מעשי התחמקות או טעות ורשלנות!?

א. אף שבית המשפט קמא הרשיע את המשיבים בעשיית מעשים שמטרתם התחמקות מתשלום מס, בכל הנוגע להסתרת ספרי הנה"ח של אשכול החברות שבניהולם (העבירות שבאישום הראשון), הוא נמנע מלהשליך מהרשעתם האמורה על יתר האישומים **"יחד עם זאת, אין לייחס מחשבה זו גם לעבירות ספציפיות אחרות, דהיינו, לא ניתן להסיק מהתנהגותם זו על היסוד הנפשי בעבירות האחרות נשוא כתב האישום."** (עמ' 11 להכ"ד)

בית המשפט חזר על דבריו בעמ' 30 להכ"ד **"גם אחריותם של הנאשמים לאי מסירת ספרי הנה"ח**
עמוד 13

לחוקרים, עבירה בה הורשעו בדין, אינה פוטרת את המאשימה מחובתה להוכיח את אשמת הנאשמים בעבירות האחרות כנדרש. הדברים אינם חופפים. הבדיקה תיערך לכל עבירה ועבירה בנפרד, הן לענין היסודות העובדתיים והן ליסוד הכוונה, על פי הראיות הקבילות שהוגשו והתקבלו."

ברוח דברים זו בחן בית המשפט קמא כל אישום ואישום לגופו. לאחר הבחינה הפרטנית האמורה, הגיע בית המשפט קמא למסקנה וקביעה כללית המתייחסת למכלול האישומים שבהם יוחסו למשיבים עבירות לפי החלופה שבסעיף 117(ב) למעט האישום השמיני, בנוסח הבא:

"על אף העובדה כי מעשי הנאשמים בקשר לחשבונית זו, שנעשו לכאורה, בכוונת התחמקות ממס, הינן חריג ביחס לקביעותי לענין יסוד המחשבה בכל שאר אישומי פרשה זו, עדיין במקרה מיוחד זה, (אישום 8 - ג.ק.) אינני מקבל את גרסתם. (עמ' 41 להכ"ד).

ב. אל מול עמדת בית המשפט שבחן את התנהלות המשיבים בכל אישום ואישום הציגה המדינה בכתב האישום ובסיכומים בעל פה, ראה פרוטוקול יום 17.1.2010 החל בעמ' 496 ובמיוחד דברי ב"כ המאשימה בעמ' 509 לפרוטוקול עמדה נוגדת: **"אני אומרת פעם ראשונה טעות, פעם שניה שגיאה, פעם שלישית שיטה, לא לאורך האישום הזה, אלא לאורך כל האישומים בכתב האישום."** המדינה חזרה על הטיעון האמור גם בפנינו: **"אנחנו חושבים שכל ההתנהלות של המשיבים, יש להסתכל עליו כמכלול אחד. אי אפשר לקחת סיטואציה אחת בהתנהלות המשיבים, צורת מתן ההוראות למנהלי החשבונות, צורת העברת הכספים בין חברה לחברה... כולם מראים על כוונה שבסיסה היא העלמת מס. האנשים לא דיווחו למרות שביקשו וחזרנו וביקשנו והגענו להסדרים איתם שלא עמדו בהם. גם העלמת הספרים היא חלק מהטקטיקה... של המשיבים. איני יכול להוציא את הדו"ח ממכלול ההתנהלות של המשיבים... "** (עמ' 15 לפרוטוקול מיום 2.9.2013). במלים אחרות, הרשעתם של המשיבים בעבירות של הסתרת ספרי הנה"ח צריכה להשליך על מכלול האישומים המיוחסים להם כאשר התנהלות המשיבים הינה בגדר ראייה המצביעה על היעדר תום הלב שליוו את מעשיהם בכלל האישומים.

ג. כעולה מתוך הכ"ד, בית המשפט קמא אימץ את עמדתה של המדינה (עמדת רשויות המס) ש"בזמן אמת", (ראה פסקה ד' להלן) ולא השתכנע בטיעונה כי הדברים נעשו כ'שיטה' ומתוך מטרה להתחמקות מתשלום מס.

ד. עמדת המדינה אינה משוללת בסיס ויש בה מן ההיגיון. מאידך, היא לוקה בשני יסודות מוקשים שלא מאפשרים את קבלתה. אנמק.

היסוד האחד - התבטא בהתנהלותה של המדינה עצמה בזמן אמת מול המשיבים, כאשר במהלכה של תקופה ארוכה ניאותה במסגרת הליך של גילוי מרצון לקבל מהמשיבים דו"חות מתקנים, והגיעה עימם להסדרי פריסה לתשלום כאשר היא האמינה (בזמן אמת), לטענת המשיבים, כי היעדר הדיווח/ הטעויות

בדיווח, נגרמו עקב המעבר ממלכ"ר לעוסק, טעויות של מנהלי חשבונות, רו"ח, ריבוי חברות, ובכלל טעויות שמקורן ברשלנות שבייצוג שנגרמו בתום לב ושלא מתוך מטרה להתחמק מתשלום מס.

על דרך המשל לאופן התנהלותה של המדינה בזמן אמת, אפנה לקליטתו של דו"ח מתקן בהליך של גילוי מרצון שיזמו המשיבים ת/60 (האישום השני) והמלצתו של המבקר מוטי כהן, לסיים הטיפול בפרשת חשבוניות המלכ"ר שבאישום זה באזהרה, לאחר שהשתכנע כי מדובר בטעויות שנבעו משיטת עבודה לקויה ולא מתוך כוונה להעלים מס.

היסוד השני - נוגע להיעדרה של ראייה מזמן אמת, בדבר מצבם הנפשי של המשיבים, כי עשו את אשר עשו במטרה להתחמק מתשלום מס; במלים אחרות - היעדר "**בו זמניות**" של היסוד הנפשי של כוונה להתחמק מתשלום מס עם כל מעשה עבירה שיוחס להם ובמועד שבו יוחס להם.

אזכיר כי האישום הראשון שבו הורשעו המשיבים בהסתרת ספרים לפי סעיף 117(ב)(7) הוא האחרון מבחינת סדר ההתרחשויות הכרונולוגי ביחס ליתר האישומים, ובקשה להשליך ממנו לאחור במעין חוכמה שבדיעבד כי זו היתה כוונת המשיבים בזמן שביצעו את העבירות שביתר האישומים אינה ראויה. הדברים הינם מקל וחומר, כאשר רשויות המס עצמן סברו בזמן אמת, כי לא עומדת מאחורי התנהלות המשיבים כוונת מרמה, אלא רשלנות וטעות שבתום לב.

"לצורך התגבשות העבירה, המעשה הפלילי חייב להתקיים בעת ובעונה אחת עם הכוונה הפלילית, ואין זה מן המידה ללמוד מן התוצאה המאוחרת בלבד על הכוונה בעת המעשה, אם כי לפעמים סוף מעשה עשוי להצביע על מחשבה תחילה." עמ' 514 בספרו של גיורא עמיר עבירות מס, עבירות הלבנת הון המאזכר את ע.פ. 223/88 מרדכי לארי נ' מ"י.

ה. לאור האמור לעיל, אינני רואה כל קושי בדרך שבה בחן בית המשפט כל אישום לגופו והכריע בו על פי נסיבותיו והראיות שהוצגו לו, כאשר בבסיס קביעותיו לענין מצבם הנפשי של המשיבים, מצויה התרשמותו של בית המשפט קמא וכפי שבאה לידי ביטוי בעמ' 8 להכרעת הדין בזו הלשון:

"לדעתי פעלו הנאשמים בשנים הרלוונטיות, ברוב המקרים, שלא מתוך כוונת זדון, להימנע מלשלם את המס המגיע מהחברות הנאשמות, אלא שנתקלו בקשיי גביה, חסר תזרימי רב שלא היה קשור אך בהם, וקשיים בניהול עסקיהם המפוזרים והמורכבים... להתרשמותי מהנאשמים הן מעדותם והן מהתנהגותם במהלך המשפט הממושך - לא אוכל לקבוע כי ענייננו בנוכלים המנהלים את עסקם בניסיון להערים על הרשויות וכפי שהדברים הוצגו בדברי ב"כ המאשימה, אף שברור כי אין עסקינן במלאכי השרת, אלא באנשי עסקים מנוסים, חשדניים וערמומיים."

29. האישומים השני והשלישי

א. באישום השני מיוחסים למשיבים 1, 2, 3 קיזוז מס תשומות שנכללו במסמכים שנחזו להיות חשבוניות מס שהוצאו על ידי המשיבה 6 שלא היתה רשאית להוציא חשבונית מס בהיותה רשומה כמלכ"ר.

באישום השלישי מיוחסים למשיבים 1+2+3 שתי עבירות של דיווח כוזב על עסקאות במהלך שנת 1-11/04, אי דיווח על עסקאות וחשבוניות שהוציאו והקטינו את המס לתשלום שהיו חייבים בו.

ב. בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1, 2, 3 מהעבירה שלפי סעיף 117(ב) על כל חלופותיה, הן באישום השני והן באישום השלישי, לאחר שקיבל את טענתם שמדובר בטעויות שנגרמו עקב המעבר ממלכ"ר ל"עוסק" - טעויות שתוקנו על ידי המשיבים באמצעות הגשת דו"ח מתקן בהליך גילוי מרצון, ת/60, דו"ח שנקלט על ידי מע"מ בהמלצת המבקר מוטי כהן, שהמליץ לסיים הטיפול בתיק ב"אזהרה" בלבד. הגשת הדו"ח המתקן אינן, לעמדת בית המשפט קמא את יסוד הכוונה להתחמק מתשלום מס בשני האישומים. חיזוק למסקנתו זו מצא בית המשפט קמא, בין היתר, בעובדה שהמשיבים דיווחו ב'יתר' לטובת מע"מ במהלך חלק מהתקופה בין 1-3/04 לבין 7-9/04.

ג. בית המשפט קמא הרשיע את המשיבים 1+2+3 תוך שימוש בסמכותו לפי סעיף 184 לחסד"פ (נוסח משולב) התשמ"ב-1982 (להלן: "החסד"פ"), בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) משלא נמצא בפי המשיבים הסבר סביר למסירת הידיעות הלא מדויקות:

"...אין בהסבר הכללי שסיפקו הנאשמים בדיעבד לפיו בעטיו של המעבר ממלכ"ר לעוסק נפלו הפגמים בדיווחים... כדי "הסבר סביר" כמשמעותו בהוראת סעיף 117(א)(3)". וכדברי בית משפט קמא: **אין זו התנהלות "סבירה" אלא - רשלנית".**

30. בחינת מכלול נסיבות ביצוע העבירות שבאישומים השני והשלישי, הצדיקה את מסקנתו של בית המשפט קמא:

(א) נקודת המוצא שהנחתה את בית המשפט קמא והובילה לזיכוי המשיבים 1, 2, 3 מן העבירות לפי החלופה שבסעיף 117(ב), היתה שהמשיבים נקטו במהלך של גילוי מרצון והגישו דו"ח מתקן שהתקבל על ידי מוטי כהן ממע"מ, שהמליץ לסיים הטיפול באזהרה לאחר שקיבל את הסבר המשיבים, כי מדובר בהתנהלות רשלנית ולא בהתנהלות מרמתית, מקובלת עלי.

כאמור, היזמה לתיקון היתה פרי גילויים של דליה נתן מנהלת החשבונות ורו"ח מאירה. דליה העידה על מעורבותה בהליך הגילוי מרצון בפני רשויות מע"מ (ראה דברי עדותה בעמ' 140-142 לפרוטוקול מיום 7.5.07).

(ב) המשיבים עמדו בחלק הארי של התשלומים, על פי ההסדר ת/60 ושילמו עד ל- 12/05 כ- 1,200,000 ₪ ונתרו חייבים לתשלום בגין שנת 2004 סך של 393,858 ₪.

(ג) מסקנתו של בית המשפט קמא שההתנהלות המתוארת לעיל אינה עולה כדי התנהלות של מי שכוונתם להתחמק מתשלום מס, מבוססת, הגיונית ומקובלת עלי במלואה.

(ד) היגיון המסקנה המזכה שבאישום השני הוא אותו היגיון שהנחה את בית המשפט קמא בזכותו את המשיבים מן העבירות שבאישום השלישי, כאשר גם באישום זה מקובלת עלי מסקנתו של בית המשפט קמא, כי דיווח ביתר לשנת המס 2004 מתיישב עם רשלנות וטעות בדיווח ולא עם כוונת מרמה "שאם היו פועלים במודע ובכוונה להתחמק ממס לא היו מגיעים למצב של דיווח יתר בחלק מהתקופה... ולא היו מאפשרים את הביקורת שהזמינו לספריהם." (עמ' 13 להכרעת הדין).

(ה) בהמשך למסקנתי שלא לזקוף לחובת המשיבים את התנהלותם נושא האישום הראשון - (הרשעתם בעבירה של הסתרת ספרי החשבונות של החברות שבניהולם), לא מצאתי כי המדינה הוכיחה מעבר לכל ספק סביר את אשמתם של המשיבים 1+2+3 באישום זה, והכרעתו של בית המשפט קמא לזכותם מעבירות לפי החלופות שבסעיף 117(ב) ולהרשיעם בעבירות לפי חלופת הביצוע שבסעיף 117(א) מקובלת עלי אף היא.

התוצאה - ערעור המדינה באישומים 2+3 נדחה.

31. אישום רביעי

מתוך עיון בהודעת הערעור הכתובה לא ברור אם המדינה מערערת על הכרעת בית המשפט קמא באישום זה. גם טיעונו של ב"כ המדינה בעל פה בפרוטוקול מיום 2.9.13, עמ' 15 שו' 30, כשטען כי "זה כלכלי", לא מבהירה עמדת המדינה. למען הסר ספק מצאתי להתייחס לאישום זה וכאילו בענייננו קיימת הודעת ערעור מטעם המדינה.

באישום זה הואשמו המשיבים 1+2+3 באי הוצאת חשבונית מס - עבירה לפי סעיף 117(א)(13) ודיווח כוזב לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק, בכך שהמשיבה 3 מכרה בתחילת שנת 2004 למשיבה 7, חמש משאיות, אותן רכשה המשיבה 3 ב-12/03, וקיזזה בעת רכישתן מס תשומות בסכום כולל של 158,604 ₪, מבלי שהוציאה חשבונית מס.

(א) לא היתה מחלוקת על העובדה שהמשיבה 3 רכשה את חמשת המשאיות ב-12/03 וקיזזה בעת רכישתן מס תשומות כאמור. המחלוקת נסבה סביב השאלה האם היתה "עיסקה" בין המשיבה 3 לבין המשיבה מס' 7 בינואר 2004, אשר הצדיקה הוצאת חשבונית מס ודיווח עליה במע"מ.

(ב) טענתם של המשיבים היתה שהמשאיות לא נמכרו למשיבה 7 וכי רישומן על שם המשיבה 7 נעשה לאור דרישת משרד הרישוי, שהתנה את מתן הרישוי למשיבה 7 לניהול בי"ס ללימודי נהיגה ברישום המשאיות על שמה של המשיבה 7, כך שפעולת הרישום נעשתה אך מעולם לא היתה "עסקת מכירה" שחייבה דיווח למע"מ.

בית המשפט קמא קיבל את טענת ההגנה ובדין עשה כן, לאחר שלא מצא כי בוצעה "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מע"מ בין המשיבה 3 לבין המשיבה 7, ולאחר שהשתכנע על פי טופס יא' לפקודת מס הכנסה, נ/6 כי חמש המשאיות נותרו רשומות במצבת הנכסים שהחזיקה משיבה 3 בשנת 2004.

(ג) משלא נמצא כי נפלה טעות במסקנתו של בית המשפט קמא שלא התבצעה כל עסקה שחייבה דיווח על פי חוק מע"מ, וכי הרישום על שם משיבה 7 היה דלקרטיבי בלבד, והמשאיות נותרו רשומות במצבת הנכסים של משיבה 3, אין מקום להתערב בתוצאה הסופית אליה הגיע, לפיה לא היתה כל אשמה במעשי המשיבים 1+2+3 ובדין זוכו מן העבירות שיוחסו להם באישום זה.

התוצאה - ערעור המדינה באישום הרביעי נדחה.

32. האישום החמישי

באישום זה מיוחסים למשיבים 1+2+3 שבע עשרה עבירות של מסירת דיווח כוזב משלא כללו בדיווחים (של המשיבה 3) לתקופה שבין ה- 01/05 ל- 05/06, מלוא העסקאות שהופיעו בספרי משיבה 3.

(א) לא היתה מחלוקת על כך כי אכן היו עסקאות שלא דווחו בספרים, ואין מחלוקת על סכום הפרשי המס שנבע מהדיווח החסר כאמור. בית המשפט קמא קיבל את טענת הטעות מפי ההגנה וקבע כי, **"טעויות של מנהלות החשבונות שהופקדו על מערכת מסועפת של כ- 20 סניפים... ולא מכוונה מובנית להתחמק ממס... הנאשמים מכחישים כוונה שכזאת ועדות מנהלת החשבונות אינה תומכת במסקנה אחרת... רשלנות אינה כוונה..."** בית המשפט קמא חזר על הנמקתו כי העובדה שהמשיבים דיווחו **ביתר** לגבי חלק מן התקופה האמורה - 9-12/05 ו- 4/05 - תומכת ומחזקת את טענת הטעות.

(ב) כפי שצינתי קודם לכן, קשה לחלוק על הגיונה של ההנמקה האמורה, וקביעתו של בית המשפט קמא כי הדבר מתיישב יותר עם טעות מאשר עם כוונת מרמה, אינה תלושה מן המציאות, במיוחד כך כאשר בית המשפט נתן אמון מלא בגרסת הטעות **"להתרשמותי הנאשמים אינם דוברי שקר בנושא זה"**. (עמ' 16 להכ"ד).

(ג) משסיפקו המשיבים הסבר שהתקבל על ידי בית המשפט קמא, כי לא היתה במעשיהם כוונת התחמקות, הרי שזיכויים מעבירה של דיווח כוזב לפי סעיף 117(ב)(1) הינו בדין. הרשעתם בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) יחד עם סעיף 119, עליה לא מערערים המשיבים, הינו הביטוי ההולם והנכון למעשי המשיבים באישום זה.

התוצאה - ערעור המדינה באישום זה נדחה.

33. האישום השישי - אישום זה מתייחס לאי הגשתם במועד של 13 דו"חות בתקופה שבין ה- 12/04 ל- 4/06, ואי תשלום מס בגינם - הכל במטרה להתחמק מתשלום מס. בגין האמור, יוחסו למשיבים 1+2+3 שלוש עשרה עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) ולמשיבים 1+2 גם עבירות לפי סעיף 117(א)(6) יחד עם סעיף 119 לחוק. בית המשפט קמא חילק את 13 הדו"חות ל-3 קבוצות ודן בהסברי המשיבים שניתנו בעניינה של כל קבוצה וקבוצה.

(א) הקבוצה הראשונה מתייחסת ל-5 דו"חות לתקופה של 12/04 - 4-5-6-7/05. בענין דו"חות אלה זיכה בית המשפט את המשיבים מן העבירה לפי סעיף 117(ב)(8) והרשיעם בעבירה לפי סעיף 117(א)(6).

כנגד הנמקת הזיכוי, לפיה דו"חות אלה הוגשו באיחורים מינוריים ושולמו במלואם עם הגשתם, כאשר הגשת הדו"חות באיחור נבעה מבעיית תזרים מזומנים שחלק ממנה נוצר באשמת המדינה בזרועותיה האחרות, טוענת המדינה כי הגשת הדו"חות באיחור בכלל ומפעם לפעם וחתימת המשיבים על הסדרי פריסת תשלומים מבלי לעמוד בהם פעם אחר פעם, היא-היא השיטה שהמשיבים נקטו בה על מנת להתחמק מתשלום המס המגיע מהם. כאמור, בית המשפט קמא לא קיבל את עמדת המדינה כי האיחורים בדיווח נבעו מ'שיטה' שמאחוריה עמדה כוונת מרמה.

(ב) אין לי אלא לשוב ולהזכיר את שנכתב בענין בקשת המדינה להשליך מענין הרשעתם של המשיבים באישום הראשון על כלל התנהלתם ביתר האישומים.

לא כך סברה המדינה 'בזמן אמת'. העובדה שהמדינה שבה וחתמה עם המשיבים על הסדרי פריסת תשלומים, תוך מתן ארכות להגשת דו"חות שלא הוגשו במועד מלמדת על כך, כי המדינה האמינה בזמן אמת, כי הסיבות שהביאו את המשיבים להתנהלות האמורה, מקורה בקשיי תזרים מזומנים וקשיי גביה ולא בכוונת התחמקות מתשלום מס, אחרת כיצד תסביר את נכונותה של המדינה פעם אחר פעם לחתום על הסדרים והארכת מועדים להגשת דו"חות שלא הוגשו במועד, אלא אם תאמר כי האמינה למשיבים כי לא כוונת זדון ולא כוונת התחמקות ממס מניעה אותם. לכך יש לצרף את התנהלות המשיבים עצמם, אותה ציין בית המשפט ומאמציהם המרובים לטרוח נואשות לפנות פעם אחר פעם ולבקש הסדרים ואורכות "לענין הכוונה להתחמק ממס... לכך אף מצטרפים מאמציהם לתקן את המחדלים ולשוב למע"מ פעם אחר פעם על מנת לחתום על פריסה נוספת מתוך אמונה כי קשיי הגביה מלקוחותיהם יפתרו שהרי חזקה על משרדי הממשלה שישלמו את חובותיהם..." (עמ' 20 להכרעת הדין). אין לי אלא להסכים למסקנה אליה הגיע בית המשפט קמא כי לא עמדה כוונת מרמה בענין חמשת הדו"חות נשוא הקבוצה הראשונה וכי מדובר באיחור מינורי בהגשת הדו"חות, כאשר הדו"חות אף שולמו במלואם: "לא ניתן להפוך את מחדל האיחור, שתוקן בתשלום, לעבירת תרשומת כוזבת בכוונת התחמקות מתשלום מס, ובמיוחד שהאיחור אינו מהותי." (עמ' 17 להכ"ד). התוצאה אליה הגיע בית המשפט קמא כשהמיר את האשמה לפי סעיף 117(ב) להרשעה בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) היא ההולמת את מעשי המשיבים כאן.

(ג) קבוצת הדו"חות השניה מתייחסת לחודשים 8-9-10/05. לא היתה מחלוקת כי המשיבים לא הגישו קבוצת דו"חות זו בזמן. בית המשפט קמא זיכה את המשיבים מביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב)(8) לאחר שקבע כי ההסדר מס' 5 שנחתם עם המשיבים היווה הרשאה בדיעבד להגשת הדו"חות באיחור, ואף לאיחור בתשלום. "ההסדר שהינו בבחינת גושפנקא הרשאה בדיעבד לאיחור בתשלומים... אם אושר הסדר חדש לכאורה המחדל הקודם נמחק על כל המשמעויות הנובעות מכך, כולל העונשיות..."

(ד) קביעתו העקרונית של בית המשפט קמא כי חתימה על הסדר (שבהמשך הופר), בו מוארך מועד להגשת דו"ח מאיינת את חבותם העונשית של המשיבים ומנקה אותם מאחריות פלילית - קביעה

המתבססת על הפרשנות של בית המשפט קמא לאמור בסעיף 116(א) לחוק מע"מ לפיה **"המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה"** הינה פרשנות מרחיבה שאינה עולה מלשונו של סעיף 116 לחוק; וכי מה לסמכות המנהל להאריך מועדים להפטרותם של המשיבים מאחריות פלילית בגין מעשה שבעת עשייתו נחשב לעבירה על פי חוק מע"מ. הסוגיה נבחנה ב-עפ"ג 6404-10-08 סרגיי פסטובסקי נ' מ"י, (מחוזי מרכז), שם נאמר מפי כב' השופט טל: **"אמנם סעיף 116(א) לחוק מע"מ קובע כי המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע.. אך אין במתן ארכה לתשלום או בפריסת החוב כדי למנוע התקיימותן של עבירות שהתגבשו קודם לכן, או כדי לפטור מאחריות פלילית."** הגיונם של הדברים ברור ואין לי אלא להסכים להם.

זאת ועוד. הפרשנות שבה נקט בית המשפט קמא אינה מתיישבת עם האמור מפורשות בסעיף 10 לטופסי ההסדרים שנחתמו בין המדינה למשיבים, לפיו **"ידוע לי כי אין בהסדר תשלומים זה כדי לפטור אותי מאחריות פלילית."**

(ה) לענין אי תשלום המע"מ הנובע מדו"חות הקבוצה השניה - בית משפט קמא ראה בהתנהלות המדינה כגורם שהביא את המשיבים להפרת ההסדר (הסדר מס' 5) ואי תשלום דו"חות הקבוצה השניה בכך שהמדינה עצמה היתה חייבת כספים רבים למשיבים ותחת לשחרר להם כספים אלו, על מנת שיוכלו לשלם את חובותיהם למע"מ הטילה המדינה עיקול על החשכ"ל שם היו מרוכזים כספים המיועדים לתשלום למשיבים.

(ו) בין המדינה למשיבים מחלוקת באשר לגובה הסכומים שהמדינה (משרד החינוך, משרד התמ"ת) חייבת למשיבים אם בכלל. בית המשפט קמא בהתבססו על ההליכים המתנהלים במסגרת תיק הפירוק בעניינם של המשיבים קבע, בהתייחס לחובות משרד החינוך כלפי המשיבים את הדברים הבאים: **"לענין חובות משרד החינוך הרי הוכח בפני כי ניתנה החלטת כבוד השופט אלשיך במסגרת תיק הפירוק, הנוגעת לחלק מהסכום הנטען.. חלק ניכר ולזכות הנאשמות אך כידוע, אין בהכרעה במשפט אזרחי כדי לשמש ראיה במשפט פלילי..."**

באשר לחובות העבר של משרד התמ"ת, קבע בית המשפט קמא כי גם אם קיימת מחלוקת של ממש בין הצדדים, בשאלת קיומו של חוב כאמור, עדיין **"קיימת אפשרות לקיזוז חובות שני הצדדים, הרי עדיין יתכן כי נותרה יתרת זכות לנאשמים כטענתם."**

לאור האמור, קבע בית המשפט כי **"לענין הכוונה להתחמק ממס הרי יש בכך כדי הוכחת טענת הנאשמים לאמונתם בקיום חוב של ממש לזכותם, על אף טיעוני נגד של החייבים - משרדי הממשלה."**, אמונה זו בהצטרפה למאמצי המשיבים לתקן את המחדלים היא בבחינת טיעון נגד ממשי לטיעון המדינה כי התנהלות המשיבים היתה מכוונת לשם התחמקות מתשלום מס.

(ז) לטעמי, שגה בית המשפט קמא בניתוחו ובמסקנתו כאשר נמנע מלהרשיע את המשיבים בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) ומשיבים 1+2 יחד עם סעיף 119 לחוק. מחדלם של המשיבים להגיש במועד את הדו"חות ולשלם את חובותיהם נבע לא רק מחובותיה של המדינה כלפיהם. המשיבים היו חייבים כספים

הן למדינה - משרד התמ"ת והן לבעלי חוב אחרים כעולה מפסקאות 2+3 ל-ת/112. המשיבה 3 היתה בקשיים כלכליים וללא קשר לחובות שהמדינה היתה חייבת לה.

אם נבדוק את השתלשלות העניינים העובדתית ככל שהיא מתייחסת לדו"חות נושא קבוצה ב', נראה כי בתאריך 5.12.2005 מוטל עיקול של המדינה אצל החשכ"ל שם מוחזקים כספי המשיבים שהגיעו להם מהמדינה. העיקול הוטל לאחר שהמשיבים לא הגישו את הדו"חות הנ"ל במועד, ולא שילמו אותם. בתאריך 12.12.2005 נחתם בין המדינה למשיבים הסדר מס' 5, נ/10, והעיקול על חשבון המשיבים בוטל. אך ההסדר מס' 5 הופר על ידי המשיבים משלא עמדו בתשלום הראשון על פיו. התשלום הראשון אמור היה להיות משולם בצ'ק שמשכו המשיבים על חשבון המשיבה מס' 3, נושא תאריך 31.5.2005 כקביעת בית משפט קמא בהכרעת הדין. **"הצ'קים לא כובדו מאחר וחשבון החברה היה מוגבל... חשבון הבנק הוגבל. ברור כי ההגבלה על החשבון נובעת ממחסור במזומנים בחשבון או בירידה מתחת למסגרת אשראי מאושרת, אך זאת כבר לאחר ההסדר וביטול העיקול הנדון... ההסדר הופר כבר במועד התשלום הראשון."**

גם אם אצא מתוך נקודת הנחה מיטבית למשיבים כי **חלק** ממצוקת תזרים המזומנים נבע מכך שהמדינה עיכבה כספים המגיעים למשיבים, וקיימת מחלוקת באשר לסכום החוב, עדיין אינני סבור כי המשיבים צריכים להיות מופטרים מאחריותם הפלילית לעיכוב בהגשת הדו"חות, והם צריכים להיות מורשעים בגין כך בעבירה שלפי סעיף 117(א)(6). לענין זה הריני להפנות ל- רע"פ 7917/04 דניאל בסרגליק נ' מ"י, (לא פורסם) מפני כב' השופטת נאור:

"נישום שלא מגיש את דוחותיו במועד, מבלי לפנות לרשויות המס בבקשה לדחיית מועד, וביחוד כשהדבר נעשה כבענייננו באופן שיטתי על פני 4 שנים לגבי שתי חברות שבניהולו, ובקשר למס של כ-2 מיליון ₪ יש להרשיעו בעבירות של אי הגשת דו"חות מע"מ במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק ואין נפקא מינה אם שיעור נכבד מהעסקאות בדו"ח הוא עם המדינה."

לא כך הדבר בכל הנוגע להוכחת כוונת המרמה שנטען כי הניעה את מעשי המשיבים. בענין זה אני מקבל את קביעתו של בית המשפט קמא כי מי שבכוונתו להתחמק מתשלום מס, אינו מבקש ארכות והסדרי פריסה ומתדפק פעם אחר פעם על דלתות מע"מ. מסקנתו של בית המשפט קמא כי המשיבים סברו בתום לב כי מגיעים להם כספים מהמדינה וכי יוכלו לעמוד בהסדרי הפריסה, היה לה על מה שתסמוך. המשיבים הצליחו לעורר את הספק הסביר שמעשיהם נעשו שלא מתוך אותה מטרה להתחמק מתשלום מס.

(ח) **באשר לקבוצת הדו"חות השלישית, חמישה דו"חות המתייחסים לחודשים 11-12/05, 1-2-4/06 - בית המשפט קמא זיכה את המשיבים מאי הגשת הדו"חות במועד ואי תשלוםם לאחר שקבע, כי האשמה בענין זה רובצת לפתחה של המדינה ולהתנהלותה, כך: "לגבי חמשת הדו"חות... הרי שבפי הנאשמים טענת הגנה נוספת, אף היא טענה של ממש, לענין אי האפשרות הריאלית לשלם, וזאת דווקא בגין העיקולים שהוטלו על ידי מע"מ על החשכ"ל ועל חשבון הבנק, על אף שאושרה להם פריסה נוספת עם מנהל תחנת מע"מ ירושלים, מר זאב פורת."** (עמ' 21

להכ"ד).

גם כאן כבעניינם של הדו"חות מהקבוצה השניה, קבע בית המשפט קמא כי המשיבים עשו מאמצים ניכרים על מנת להגיע להסדר פריסת תשלומים סביר בו יוכלו לעמוד, בה בעת שהאמינו באמת ובתמים כי משרדי הממשלה חבים להם כספים רבים שצריכים לשלם, כאשר רק העיקולים על החשכ"ל ועל חשבון החברה מנעו את התשלום.

(ט) אינני מסכים עם מלוא הביקורת שהושמעה על ידי בית המשפט קמא על התנהלותם של רשויות מע"מ, כאשר מנגד התנהלות המשיבים לא היתה אף היא חפה מטעויות ומחדלים. כך למשל, ניתן לזקוף לחובת המשיבים את ענין אי חתימתו של משיב 2 על טופס ערבות עצמית בנוסף להתחייבותו של המשיב 1 שהיוו תנאי להסדר, את חוסר האמון המצטבר מצד הרשות כלפי המשיבים שהוזן מכך שהמשיבים הפרו הסדרים שנחתמו עימם בזה אחר זה. מאידך, נראה שהפעלת מכבש העיקולים על ידי המדינה והתנהלות דווקנית לא תרמה, וזאת אומר בלשון המעטה, ליכולתם של המשיבים לעמוד בהסדרי הפריסה שנעשו עימם. קביעתו של בית המשפט קמא, לפיה התנהלות המשיבים, בזמן אמת, במהלך תקופת העיקולים, כאשר הם עושים מאמצים על מנת להגיע להסדרים ולעמוד בהם, מתוך אמונה כנה בקיומו של חוב לזכותם אצל המדינה, הינה קביעה עובדתית המבוססת על התרשמותו של בית המשפט מהמשיבים וניתוח מהלכיהם בזמן אמת וכזאת, אינה מאפשרת התערבות בה. מקל וחומר כאשר לטענת המדינה כי מדובר ב'שיטה', לא הונחה כל תשתית ראייתית.

(י) חרף האמור, נראה כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט קמא, עת בחר לזכות כליל את המשיבים בעניינם של דו"חות אלה ולא להרשיעם תוך שימוש בסמכותו לפי סעיף 186 לחסד"פ בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) + 119 לא היתה נכונה. היתלותו של בית המשפט בכך שהוא נמנע מלהרשיע המשיבים בחלופה שלפי סעיף 117(א) משום שלא היתה בפניו עתירה כאמור, מטעם המדינה, אין בה ממש.

מאחר ולגופו של ענין אין מחלוקת על כך כי הדו"חות בקבוצה השלישית לא הוגשו במועד ולא שולמו, והמחלוקת נסבה על היסוד הנפשי שבבסיס ההתנהגות האמורה ומשנקבע, כי לא היתה מטרת התחמקות מתשלום מס מאחורי המעשים, ובהפניה לנאמר ב-רע"פ בסרגליק הנ"ל, יש להרשיע את המשיבים באי הגשת דו"ח במועד של הקבוצה השלישית ב-5 עבירות לפי סעיף 117(א)(6) לחוק העונשין, יחד עם סעיף 119 למשיבים 1+2.

התוצאה - בכל הנוגע לדוחות 12/04+4/05, 4, 5, 6, 7 ערעור המדינה נדחה.

בכל הנוגע לדוחות 8-9-10/05 ערעור המדינה מתקבל. המשיבים יורשעו בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) ומשיבים 1+2 גם לפי סעיף 119 לחוק.

בכל הנוגע לדוחות 11-12/05, 11-12/05, 1+2+4/06 ערעור המדינה מתקבל. המשיבים יורשעו בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) ומשיבים 1+2 גם לפי סעיף 119 לחוק.

האישומים השביעי, העשירי והשנים עשר

34. האישום השביעי - באישום זה הואשמו המשיבים 1+2+4 בדיווח כוזב לפי סעיף 117(ב)(1) + 117(ב)(8) לחוק,

שתי עבירות בגין שתי חשבוניות שהוצאו על ידי משיבה 4 למשיבה 3 בגין דמי ניהול, כאשר משיבה 3 קיזזה חשבוניות אלה בספריה בעוד שהמשיבים 1+2+4 לא כללו חשבוניות אלה בדיווחי משיבה 4 למע"מ ודיווחו דיווח אפס.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+4 מהעבירות שיוחסו להם בנימוקים הבאים:

(א) האשמה לא הוכחה מעבר לספק סביר, שכן המדינה כשלה בהגשת ראיית המקור - (אותן שתי חשבוניות) - כאשר הראיות המלמדות על הוצאתן של החשבוניות על ידי משיבה 4 היו:

(1) כרטיס של המשיבה 4 שהופק מהנ"ח של המשיבה 3 על ידי מבקרי מע"מ, שם הוקלדו פרטי החשבוניות הנ"ל (ת/35).

(2) הרישום בכרטיס מע"מ עסקאות בהנה"ח של משיבה 3 לפיו, נוכח מס תשומות במשיבה 3 (ת/36).

(ב) הימנעות המדינה מהעמדת המשיבה 3 לדין שקיזזה את החשבוניות הנ"ל, מלמדת כי המדינה סברה שאין די בראיות שהובאו לצורך כך.

(ג) הראיות שהובאו אינן מצדיקות העברת נטל מתן הסבר למשיבים: **"שאינ זה סביר ואין בנמצא תקדים מתאים שבו רישומים חלקיים מחד וזמניים מאידך... כדי להעביר אליהם את חובת מתן ההסברים..."**

דין ערעור המדינה בעניינו של אישום זה להתקבל:

(א) אכן נכון, המדינה הציגה בפני בית המשפט קמא ראייה משנית ולא את ראיית המקור - קרי: החשבוניות מספרי הנה"ח של המשיבה 4. נזכיר כי היעדר אפשרותה של המדינה להמציא את ראיית המקור קשור קשר ישיר עם הרשעתם של המשיבים באישום הראשון - הסתרת ספרי הנה"ח של המשיבה 4. עמדתו של בית המשפט קמא שהמדינה יכולה היתה לבדוק את גיבויי הנה"ח ולמצוא שם את ראיית המקור, או זכר לקיומה, ובהיעדרה לא הוכחה האשמה ולו ברמה שתצדיק את המשיבים למתן הסבר, אינה מקובלת עלי. לענין זה אין לי אלא להפנות לדברים בע"פ 4384/93 אילן מליקר נ' מ"י, תק' על' 94(2) 1988, 1997 (1994) **"ולא למיותר יהיה להזכיר כי הטענה החוזרת ונשנית בהקשר זה כי על התביעה להוכיח את המוטל עליה באמצעות "הראייה המכסימאלית", לאמור: באמצעות הראייה הטובה ביותר שניתן להשיגה באופן שראייה ב'רמה נמוכה' הימנה לא תספק - הינה נטולת בסיס. על התביעה להוכיח את המוטל עליה ב"ראיה מספקת" ואין נפקא מינה אם היה לאל ידה להשיג "טובה" הימנה"**.

(ב) המדינה הציגה ראיות מספקות שהצריכו את המשיבים למתן הסבר. במלים אחרות, הראיות שהובאו הצדיקו את העברת "הנטל הטקטי": "נטל טקטי זה, אינו משנה את נטלי ההוכחה העיקריים המקובלים בהליך הפלילי. נטל השכנוע באשמתו של המערער, הנדרש מעל לכל ספק סביר, נותר על כתפיה של המשיבה, עד לסיומו של ההליך. ואולם, מקום בו "הוכחו עובדות המסבכות את הנאשם במעשה העבירה, ויוצרות לכאורה ראייה לחובתו, והנאשם אינו מנסה כלל להמציא הסבר מצידו לעובדות שהוכחו, או שהוא בודה מליבו דברים שאין להם שחר, רשאי בית המשפט, בתנאים מסוימים, לקבוע על סמך כל זה את אשמת הנאשם" (ע"פ 38/49 קנדיל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פד"י ב 813, 835; ע"פ 352/89 מויאל נ' מדינת ישראל, פד"י מה(1) 719, 726; ע"פ 1548/02 בן דוד נ' מדינת ישראל, פד"י נו(5) 248). נטל טקטי זה משקף את הסיכון מולו יצב הנאשם מכוחן של הראיות לכאורה שסיפקה המשיבה, סיכון שמשמעותו היא כי אם לא ישכיל הנאשם להפריך את גרסת המשיבה, או למיצער, יגרע ממשקלן של ראיותיה כדי הקמת ספק סביר, כי אז יורשע בעבירות בהן הואשם." (ע.פ. 10996/03 פנחס נרקיס נ' מדינת ישראל (27.11.06)).

ההסבר שהיה בפי המשיבים לא היה מספק, זאת אומר בלשון המעטה. משיב 1 הסביר את אי הדיווח ב'טעות' (עמ' 166 לפרוטוקול מיום 10.5.09), בעוד משיב 2 הסביר זאת במחסור בכסף לתשלום הדו"ח (עמ' 17 לפרוטוקול מיום 18.10.09). על פניו קשה ליישב בין שתי הגרסאות הסותרות, ולראות באחת מהן הסבר שבכוחו לסדוק את הראיות שהובאו.

(ג) ההסבר או שמא תאמר ההיפותזה אותה מעלה בית המשפט קמא מיזמתו כבסיס לאי הסתמכותו על הראיות שהוגשו שמא "מצב דברים חסר שכזה מעורר ספק לגבי עצם קיום העסקה. בספרי הנאשמות כבר נמצאו עסקאות שנרשמו ומיד בוטלו" הינו בגדר טענה שאף לא נטענה על ידי מי מהמשיבים ואין לה כל אחיזה בראיות.

(ד) באשר להנמקתו הנוספת של בית המשפט קמא, ככל שעולה מאי העמדתה של המשיבה 3 לדין בגין עבירה של אי ניכוי תשומות; לא מצאתי כיצד זו צריכה להוביל לזיכויים של המשיבים 1+2+4 מאישום זה. לגופו של ענין, מקובלת עלי עמדת המדינה שמשיבה 3 לכאורה, לא ביצעה עבירה ואין מדובר בניכוי תשומות בגין חשבוניות פיקטיביות.

זאת ועוד. גם אם תאמר טענה המדינה בהפעלת שיקול דעתה ובגין כך נמנעה מהעמדתה לדין של המשיבה 3, הכיצד צריך הדבר להשליך על אחריותם של המשיבים 1+2+4, במיוחד על המשיבים 1+2 ששלטו הן במשיבה 3 והן במשיבה 4?

התוצאה - אני מקבל את ערעור המדינה בגין אישום זה ומרשיע את המשיבים 1+2+4 בשתי עבירות של דיווח כוזב לפי סעיף 117(ב)(1) + 117(ב)(8) לחוק.

35. האישום העשירי - באישום 10 הואשמו המשיבים 1+2+5 במסירת דיווח הכולל ידיעה כוזבת - עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק, בכך שבחודש 7/06 קיבלה המשיבה 5 תקבול ממשרד התמ"ת על סך 550,675 ₪ ולא הכלילה

אותו בדו"ח, דיווחה דיווח אפס.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים מן העבירה שיוחסה להם לאחר שקבע כי לא ניתן לסמוך על צילום החשבונית הממוחשבת שהוצאה על ידי המשיבה 5, ונתפסה במשרדי התמ"ת (ת/41), משצריך היה להציג את החשבונית במקור אותה ניתן היה להפיק מגיבוי החברות שנמסרו למבקר מע"מ מידי המשיבים.

גם צילום כרטיס חשבונה של המשיבה 5 בספרי הנה"ח של משרד התמ"ת, ת/40 שבו רשום כי הועבר ב-12.7.06 לחשכ"ל, זיכוי בסכום הזהה לצילום שבחשבונית ת/41, לא היה בו, אליבא דבית משפט קמא, כדי להניח תשתית ראייתית מספקת להרשעת המשיבים.

דין ערעור המדינה בעניינו של אישום זה להתקבל.

אני מאמץ את כל ההנמקות לענין הרשעת המשיבים באישום השביעי לעניינו של האישום כאן, ומוסיף עליהם את הדברים הבאים:

(א) משהציגה המדינה שתי ראיות מספקות המבססות את אשמתם של המשיבים לביצוע העבירה, חובת מתן ההסבר עברה לכתפיהם, ובמלים אחרות, הנטל הטקטי. גם הפעם, ההסברים שסיפקו המשיבים, עמדו האחד בסתירה למשנהו. משיב 1 טען בעדותו כי אינו יודע אם התקבל תקבול בהנה"ח של המשיבה 5, שכן לא היתה מנהלת חשבונות שתגיש את הדיווח. מאידך, אמר משיב 2 כי ככל הנראה, הדיווח נעשה על ידי פקידה בבי"ס באשדוד שהוציאה את החשבונית מבלי שידעה את הנה"ח של החברה (של המשיבה 5). והנה לך סתירה חזיתית בין שתי גרסאות שאמורות לספק הסבר לאי דיווח.

גם אם אאמץ את גרסתו של המשיב 1 כפי שעשה בית המשפט קמא (ללא הנמקה), ואעדיפה על פני גרסתו של המשיב 2, עדיין אין בגרסת המשיב 1, כי אינו יודע אם התקבל תקבול במשיבה 5, אמירה פוזיטיבית ששוללת את קבלת התקבול העולה משתי הראיות שהוגשו - ת/40, ת/41. זאת ועוד. אם משיב 1 לא ידע בזמן אמת אם התקבל תקבול, אם לא, הכיצד הוא דיווח 'אפס' מבלי שבירר את העובדות לאשורן !?

(ב) גם כאן הניח בית המשפט קמא הנחות מנותקות מן הראיות ומגרסאות הצדדים כבסיס לזיכוי המשיבים. כך למשל, הטענה/הנחה אותה הניח בית המשפט כי ההעתק שצילמו נלקח ממשרדי התמ"ת "אינו מאפשר מסקנה חד משמעית כי חשבונית נשלחה כבסיס לעסקה המחויבת בדיווח ולא מטעם אחר למשל כבסיס להתחשבות קודמת או עתידית". מדובר אפוא בהיפותזה שאין לה כל בסיס בראיות, שאף המשיבים עצמם לא העלו טענה כי מדובר בהתחשבות קודמת או עתידית.

התוצאה - ערעור המדינה באישום זה מתקבל. המשיבים 1+2+5 מורשעים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק.

36. האישום השנים עשר - באישום זה הואשמו המשיבים 1+2+7 בשתי עבירות על סעיף 117(ב)(1) ו- 117(א)(14) לחוק מע"מ, הגשת דו"ח הכולל ידיעות כוזבות;

האחת - אי הכללת שתי חשבוניות שהוצאו ממשיבה 7 למשיבה 3 - חשבונית מס' 80 ע"ס של 750,000 ₪ מיום 31.1.05 וחשבונית מס' 205 ע"ס של 841,597 ₪ מיום 30.10.05.

השניה - אי הכללת שתי חשבוניות, האחת מס' 208 מיום 5.10.06 ע"ס של 1,200,000 ₪ והשניה חשבונית מס' 211 מיום 5.11.06 ע"ס של 800,000 ₪

חשבוניות אלו הוצאו ממשיבה 7 למשיבה מס' 3 בגין מכירת חמישה אוטובוסים ל"מטיילי אשדוד" בחודשים ספטמבר, אוקטובר 2006.

אדון בכל קבוצת חשבוניות בנפרד:

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים מן העבירה המתייחסת לחשבוניות 205+80, לאחר שקבע, כי ספרי הנה"ח של המשיבה מס' 7 לא נתפסו, לא הוגשו כראייה ונתוני החשבוניות 205+80, נלמדו רק מספרי המשיבה 3. בהיעדר ראיות מקור מספרי המשיבה 7, לא הוכח קיום עסקה שמחויבת בדיווח. לאלה הוסיף בית המשפט קמא גם את הימנעות המדינה מהעמדת המשיבה 3 לדין, אף שזו האחרונה קיזזה חשבוניות אלה.

כפי שציינתי בדיון באישומים השביעי והעשירי, בית המשפט קמא טעה בגישתו העקרונית, לפיה הוא נמנע מלהסתמך על הראיות שהוגשו בפניו, שלא הוגשו מתוך ספרי הנה"ח של המשיבה 7. בהתחשב בעובדה שספרי הנה"ח של המשיבה 7 הוסתרו והמשיבים אף הורשעו בגין כך (אישום ראשון), קשה להלום גישת בית המשפט קמא שעמדה על הגשת ראיות המקור מתוך ספרי הנה"ח, שהועלמו כאמור. כפי שציינתי בדיון באישום השביעי, המדינה הוכיחה את אשמתם של המשיבים, תוך התבססותה על ראיות מספקות. ראיות אלה פורטו על ידי בית המשפט קמא בעמ' 31 להכ"ד:

"בהיעדר ספרי הנה"ח של "שמוליק", נלמדו נתוני החשבוניות מספרי להט"מ (ת/46) כרטיס של א.א. בהנה"ח של להט"מ בו הוקלדו פרטי החשבוניות הנ"ל, (ת/47) כרטיס מע"מ תשומות של להט"מ לפיה נוכח מס תשומות בגין 2 החשבוניות הנ"ל... אין בידינו ראיה מספרי "שמוליק" על קיום העסקה שהרי ספרים אלו לא נתפסו ולא הוצגו."

כפי שציינתי, המשיבים נדרשו למתן הסבר בבחינת הרמת הנטל הטקטי המשיבים מסרו שוב גרסאות שלא היה בהן כדי לספק הסבר. משיב 1 מסר בעדותו כי אינו בקי בפרטי העסקה (פ. 10.5.09 עמ' 171) ואילו המשיב 2 העיד כי יש להפנות השאלות למנהלת החשבונות (פ' 18.10.09 עמ' 19), ושוב נותרנו עם היעדר הסבר כלשהו לראיות המסבכות. בהיעדר כל הסבר, הופכות הראיות המסבכות לראיות שמעבר לכל ספק סביר בהיעדר כל הסבר ממי שאמור להסבירן.

באשר לנימוק הזיכוי הנוסף שעניינו הימנעות המדינה מהעמדת המשיב 3 לדין, אפנה לדברים שכתבתי באותו ענין באישום השביעי.

התוצאה - יש לקבל את ערעור המדינה להרשיע את המשיבים 1+2+7 בעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) ו-117(א)(14) לחוק מע"מ ככל שמתייחס הדבר לחשבוניות מס' 205+80.

חשבוניות מטיילי אשדוד

אין חולק על כך כי ב- 5.10.06 (ולא ב-10.5.06 כפי שנכתב בהכ"ד), נערך הסכם, ת/1 בין המשיבים (משיבה 7) לחב' מטיילי אשדוד, שיוצגה על ידי עת/1 למכירת חמישה אוטובוסים; סכום העסקה היה 2 מיליון ₪ בתוספת מע"מ בסך של 310,000 ₪. במעמד חתימת העסקה קיבל המשיב 1 מ-עת/1 מספר צ'קים שניים מהם הושארו פתוחים (ללא שם נפרע) וזאת לבקשתו של המשיב 1, האחד ע"ס של 186,000 ₪ לתאריך 15.11.06 (ת/4א), והשני ע"ס 124,000 ₪ לתאריך 15.12.06 (ת/4ב).

המשיב 1 (משיבה 7) הוציא שתי חשבוניות (ת/2) בגין העסקה הנ"ל; אך אלו לא נכללו בדיווח שהוגש לתקופה שבין 9-10/06; בדוח זה דווח על מחזור עסקאות בסך של 73,000 ש"ח בדו"ח 11-12/06, דווח על עסקאות בשיעור אפס.

בית המשפט קמא כאמור, זיכה את המשיבים מעבירה של דיווח כוזב לאחר שקיבל את טענת ההגנה, כי המשיב 1 טעה לחשוב שהדיווח למע"מ צריך להיעשות רק עם קבלת מלוא התמורה, אך לאחר שנועץ עם עורך דינו, מיהר משיב 1 לשלם את המע"מ, אך אז התברר כי מע"מ הקדים אותו והטיל עיקול על הצ'ק שבאמצעותו ביקש לשלם את המע"מ (צ'ק של חב' "מטיילי אשדוד"). בית המשפט קמא קבע כי העיקול האמור הוא שמנע את תשלום המע"מ ולכן אין לייחס למשיבים כוונת התחמקות ממס, כאשר בפועל, 'החזיק' מע"מ בכספי המע"מ שחלו על העסקה, משאלו עוקלו אצל "מטיילי אשדוד". מאידך, הרשיע בית המשפט קמא את המשיבים בעבירה לפי סעי' 117(א)(6) + 119 לאחר שקבע כי טעותו של המשיב 1 היתה לא סבירה לאור ניסיונו ומקצועיותו.

בדרך אל התוצאה האמורה נפלו מספר שגגות מלפני בית המשפט קמא:

אמנם, על פי ת/1 הסכם המכר, נרשם כי "צ'ק לתשלום מע"מ בגין כל העסקה ע"ס 310,000 ₪ יינתן לתאריך 15.11.06 כנגד חשבונית מס כדין.", אך מה שקרה בפועל היה זה מה ש-עת/1 העיד בבית המשפט, לפי עדותו של זה (ע' 39 לפרוטוקול מיום 16.11.08). שני הצ'קים ת/4א+ב, הם-הם הצ'קים של המע"מ בגין העסקה שנמסרו למשיב 1 "אלה הם הסכומים של המע"מ על העסקה על רכישת האוטובוסים, הם נמסרו לתאריכים של תשלום המע"מ, הצ'קים האלה לא נרשמו לפק' מע"מ... והוא (הכוונה למשיב 1 - ג'.ק.) ביקש שזה יהיה ללא שם נפרע... כשנתתי את הצ'קים רשמתי את הצ'קים של המע"מ לתאריכי המע"מ." לאור עדותו הברורה של עת/1, התקשיתי להבין את מקור קביעתו של בית המשפט קמא לפיה "העד אורי מור (עת/1 - ג'.ק.) ... אישר כי שולם ל'שמוליק' סכום של כ-2 מיליון ₪ במספר שיקים תמורת העסקה... ביניהם שיק אחד בנפרד על סכום המע"מ." (עמ' 32 להכ"ד). טעות זו תוביל את בית המשפט קמא בהמשך לקביעה כי עיקול שהוטל ע"י מע"מ על הצ'ק הנ"ל, הוא שגרם לאי תשלום המע"מ. ראה גם דברי בית המשפט קמא בעמ' 33 "אחד מהצ'קים שהתקבלו בעסקה מהווה את דמי המע"מ שבעסקה, אם כסף זה דמי המע"מ ממילא מעוקל ימשך בהמשך על ידי הרשות במימוש העיקול, אין על אודי לשלם מס ממקורותיו הוא. תשלום כזה יהיה כפל מס." ולא היא.

על פי החשבוניות ת/2 שהמשיב 1 הוציא בזמן אמת בגין עסקת מטיילי אשדוד, ועל פי מועדי הצ'קים, ת/4א+ב בכל 15 בחודש (15/11 + 15/12), ברור לכל בר דעת כי מדובר בצ'קים שנמסרו למשיב 1 לצורך תשלום המע"מ. על פניו, קשה לקבל טענה של טעות בנסיבות אלה, ועוד יותר קשה לקבלה מפי משיב 1, שבית

המשפט קמא הגדירו כאיש עסקים מנוסה, מילותיו של בית המשפט קמא, שלא סביר כי אדם כמו המשיב 1, שניהל את כל הנושאים הכספיים של קבוצת חברות במשך שנים, לא יהיה בקי בחובת הדיווח למע"מ הינם בלשון המעטה .

קבלת טענת הטענות הופכת לבלתי אפשרית, כאשר מתברר כי שני הצ'קים שנועדו לתשלום מע"מ, ת/4א+ב, מועברים ממשיב 1 בזמן אמת, ומיד עם קבלתם ל-עת/2 כנגד החזר הלוואה שנטל המשיב 1 בעבר מחברת נאור הנדסה בע"מ. המסקנה מהמתואר לעיל היא, שהמשיב 1 שידע כי קיבל לידיו שני צ'קים לתשלום למע"מ והוציא על כך חשבוניות כדין, לא סביר כי הוא 'טעה'. בזמן אמת, כאשר הגיש המשיב 1 את דוחות המע"מ לחודשים 9-10/ את החשבוניות, ת/2, הוא כיזב ולה' בזמן אמת, כאשר הגיש המשיב 1 את דוחות המע"מ מחברת נאור הנדסה בע"מ שלא סביר כי אדם וגם 11-12/06 ולא כלל בהם את החשבוניות, ת/2, הוא כיזב ולא טעה.

טעות 'מכוונת' לעולם איננה טעות סבירה וכנה. העובדה שהמשיב 1 בחר 'לטעות' בעניינם של החשבוניות האמורות מתוך נזקקותו לכספים נזילים וקשיים תזרימיים, אינה נוטלת את עוקץ הכזב והמרמה מן הדיווחים והם עדיין דוחות שכוללים דיווח כוזב שאינו מתרפא בדיווח מאוחר 'מתקן'. דו"ח מתקן בא לתקן 'טעות' שנעשתה בתום לב ושלא בכוונה, ואינו בא ליטול את עוקץ הפליליות מדיווח כוזב, שכאשר הוא הוגש ידע מגישו כי הוא כוזב. גם אם התכוונו המשיבים לדחות את תשלום המס המגיע עדיין כדברי בית המשפט קמא הוא התחמקות מתשלום מס, "דחיית תשלום מס ממועדו הנכון, מהווה התחמקות מתשלום".

מסקנה זו מיתרת את כל הדיון שערך בית המשפט קמא, שעניינו מאמצי המשיבים לתשלום המע"מ שהושמט בכזב מדיווחיהם.

התוצאה - אני מקבל את ערעור המדינה ומרשיע את המשיבים בעבירה לפי סעי' 117(ב)(1) ו- 117(א)(14) שיוחסו להם בגין עסקת מטיילי אשדוד.

אישום אחד עשר

ערעור המדינה באישום זה מתמקד בזיכוי המשיבים 1+2+6 מהוצאת ארבעה מסמכים שנחזים להיות חשבוניות מס אשר למשיבה מס' 6 אסור היה להוציאן בהיותה מלכ"ר.

עסקינן בחשבוניות מס' 34, 37, 39, 40.

קביעתו של בית המשפט קמא כי מדובר בקבלות ולא בחשבוניות התבססה על עדותם של המשיבים שנמצאה מהימנה עליו. קביעתו האמורה של בית המשפט קמא נתמכת גם בניתוח צורתם הגרפית של המסמכים, כך: **"בכל חמשת חשבוניות אלו המופיעות בפנקס מופיע הכיתוב "מלכ"ר" יחד עם המספר הרשום של ל.ק. בפינה השמאלית העליונה ובמקום בו נקוב הסכום לתשלום בפינה השמאלית התחתונה לא מופיעה שורת המע"מ או סכום המע"מ בגינה מהאמור עולה כי אין מדובר בחשבוניות אלא בקבלות גרידא שהיתה על ל.ק. החובה להוציאן עבור התקבולים שקיבלה."** כנגד קביעה זו לא מצאתי כי בפי המדינה נימוק שבכוחו לערער על כך. מדובר בקביעה המבוססת על מתן אמון בגרסת המשיבים ונתמכת בצורתו של המסמך שאינה מותירה מקום לספק, כי מדובר בקבלה ולא בחשבונית.

התוצאה - לא מצאתי כי נפלה שגגה מלפני בית המשפט קמא במסקנתו באישום זה, וזיכויים של המשיבים בדין יסודו. ערעור המדינה באישום זה נדחה.

האישום השמיני

באישום זה יוחסו למשיבים 1+2+4 ביצוע 12 עבירות של הגשת דוחות כוזבים בתקופה שבין 1-11/04, משלא כללו את מלוא העסקאות כפי שנרשמו בספרי משיבה 4. עבירות לפי סעיפים 117(ב)(1)+117(ב)(8) לחוק, וכן שתי עבירות של ניכוי תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(5) וסעיף 117(ב)(8) בגין חשבונית מס' 37 שהוצאה למשיבה 4 על ידי משיבה 6, שהינה מלכ"ר, וחשבונית מס' 1099 שהוצאה ע"י משיבה 3 (ובוטלה על ידה), למשיבה 4. סך הכל התשומות 1,093,538 ₪ שנכשלו בדו"ח 12/04.

אדון תחילה בענין הגשת הדוחות הכוזבים לתקופה של 1-11/04.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים 1+2+4 מן העבירות שלפי סעיף 117(ב) ככל שאלו התייחסו להגשת דוחות כוזבים לתקופה של 1-11/04, והרשיעם בעבירת הרשלנות לפי סעיף 117(א) ביחס לחודשים 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9 לאחר שקיבל את טענת ההגנה כי הדיווח החסר נבע מטעות ולא במטרה להתחמק מתשלום מס, שכן המשיבים דיווחו לחודשים 5, 10, 11 ב"יתר", אף שבספרים לא נרשמה כל פעילות וזאת בדומה לטעויות שנעשו בעניינה של המשיבה 3 שתוקנו בהסדר ת/60, כך גם בעניינם של הדוחות מ-1-11/04 הוגשו דוחות מתקנים ונעשה הסדר לפריסת התשלומים נ/8, כאשר הדבר מלמד על תום לבם והיעדר כוונת התחמקות ממס.

גם כאן כאמור, עיקר הסתמכות המדינה הן בסיכומים והן בהודעת הערעור, הוא על הטענה כי לא היה מקום לקבל את גרסת הטעות משמדובר לטענתה ב'שיטה'.

בחינת התנהלות המשיבים באישום זה דומה אם לא זהה להתנהלותם באישום החמישי, דיווח ב'יתר' בחלק מן התקופה אף שבספרים לא נרשמה כל פעילות. מאידך, דיווח חסר בדוחות אחרים, כשהטעות מתגלה בביקורת של רו"ח מאירה גנור, שאז הדבר מדווח בהליך של גילוי מרצון. איש הביקורת במע"מ מקבל את טענת הטעות, מקבל את הדוח המתקן ומגיע עם המשיבים להסדר פריסה מתוך אמונה בכנות טענתם כי מדובר בטעות. התנהלות זו ואמונתם של אנשי רשות המסים בכנות הטעות, אינם עולים בקנה אחד עם טענת 'שיטה' שהמדינה טוענת: **"אם איש החקירות מקבל את גרסת הנאשמים (לענין הטעות -ג'.ק.) ואף מגיע עמם להסדר פריסת תשלום החוב, לא יתכן כי איש החקירות או התביעה ישנה את הקביעה רטרואקטיבית יפרש אחרת את אותן עובדות, וישנה את מצב הנאשמים לרעה ללא הסבר מספק המניח את הדעת."** (עמ' 35 להכ"ד).

דבריו של בית המשפט קמא מקובלים עלי והריני מפנה לדברים שכתבתי בעניינו של האישום החמישי, שיפים ונכונים גם לעניינו של האישום כאן.

התוצאה - מסקנתו של בית המשפט קמא לזכות המשיבים מעבירות של הגשת דוחות כוזבים במטרה להתחמק מתשלום מס בהקשר להגשת הדוחות מ-1-11/04 ולהרשיעם, מאידך בעבירות רשלנות, לפי

סעיף 117(א)(3), וסעיף 119 הינה מסקנה נכונה ואין מקום להתערב בה.

חשבונית מס' 37 - בית המשפט קמא זיכה את המשיבים מעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין, לפי סעיף 117(ב)(5) בהתייחס לחשבונית מס' 37 וקבע כי מדובר בקבלה ולא בחשבונית שהוצאה על ידי מלכ"ר (משיבה 6), תוך התייחסות לדברים שפירט באישום ה-11, קרי: העובדה שהכיתוב מלכ"ר מופיע בגוף המסמך - לא צוין סכום מע"מ שנגבה, ואין במסמך משבצת, או שורה לרישום תקבול המע"מ.

בית המשפט קמא האמין כי ניכוי מס התשומות בגין הקבלה 37 נבע מטעות בדומה לזו שנעשתה בעניינה של המשיבה 3, עד שהתגלה בביקורת ודווח בגילוי מרצון: **"כל ההתנהלות מלמדת על מודעות לחובה לשלם מס... המסקנה כי מדובר אך ברישומים מבולבלים גוברת על החשד כי מדובר ביד מכוונת להתחמק מהמס וכוונה להעלים את הדבר כליל מידיעת הרשויות."**

בדומה למה שנאמר בפסקה 30 להכ"ד כאן, בחינת מכלול נסיבות התנהלות המשיבים, גילוי הטעות בביקורת של רו"ח של החברה ונקיטת הליך של גילוי מרצון - תיקון הטעות, אינם מתיישבים עם התנהלות של מי שמטרתו להתחמק מתשלום מס, מדובר בהתנהלות רשלנית ולא אחראית המצדיקה הרשעה בעבירת רשלנות לפי החלופה שבסעיף 117(א) לחוק. צדק אפוא בית המשפט קמא משקבע כי המסקנה כי המשיבים עשו את שעשו מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס אינה המסקנה היחידה המתבקשת וכי המסקנה האחרת שמדובר בטעות, אף עדיפה עליה.

התוצאה - ערעור המדינה באשר לחשבונית מס' 37 נדחה.

חשבונית מס' 1099 - הערעור בענין חשבונית זו, הינו ערעורם של המשיבים לאחר שבית המשפט קמא הרשיעם בניכוי מס תשומות שלא כדין, הנובע מחשבונית זו, עבירה על פי סעיף 117(ב)(5) לחוק.

בית המשפט קמא לא האמין להסברים שמסרו המשיבים באשר לעסקה שמאחורי החשבונית: **"ההסברים שמוסרים הנאשמים לעסקה שמאחורי החשבונית אינם עולים בקנה אחד זה עם זה והינם נטולי כל הגיון."**

בהמשך קובע בית המשפט כי **"ממשקלן המצטבר של הנסיבות, נשוא הוצאת החשבונית 1099, עולה מסקנה הגיונית אחת ולפיה לא היתה עסקה ממשית מאחורי החשבונית וניכוי מס תשומות בגינה... בדוח כפי שהוגש בפועל ושוב לא בא לידי ביטוי ביטול החשבונית הנ"ל, ואף שנרשם בספרים..."**

ובהמשך, **"שני הנאשמים ידעו יפה על החשבונית שהוצאה ובוטלה ועל הדוח הכוזב בחישוב התשומות שהוגש. הם היו ערים לצורך להגיש את הדוח המתקן ולשלם מס נוסף... איש לא השמיע כל הסבר סביר למחדל."** וחותרם באמירה שהיא לב לבו של ערעור המשיבים: **"על אף כי מעשי הנאשמים בקשר לחשבונית זו, שנעשו לכאורה בכוונת התחמקות ממס, הינם חריג ביחס לקביעות לענין יסוד המחשבה ככל שאר אישומי פרשה זו. עדיין במקרה מיוחד זה אינני מקבל את גרסתם... המעשה שנועד אולי להביא לדחיית התשלום עד שירווח, אף לא בא על פתרונו בהליכי גילוי מרצון."**

המשיבים מערערים על הרשעתם בחשבונית 1099. לטענתם, הרשעתם סותרת את קביעותיו האחרות של בית המשפט קמא באישומים האחרים, לפיה, השתכנע בית המשפט כי המשיבים לא פעלו מתוך כוונת מרמה

להתחמק מתשלום מס.

אין ממש בערעור של המשיבים. בית המשפט קמא בחן כל אישום ונסיוותיו. הקדמתי ואמרתי כי גישה זו מקובלת עלי. ראה הדברים שכתבתי בפסקה 28(ה) להכ"ד. יתרה מכך, בית המשפט קמא נימק וביסס את הרשעתו היטב, תוך שהוא מודע וער לכך כי הרשעת המשיבים באישום זה הינה חריגה ביחס לשאר האישומים שמהם זוכו מכוונת מרמה להתחמק מתשלום מס.

יתירה מכך, לא מצאתי בנימוקי הערעור שהגישו המשיבים וגם בטיעון בעל פה, דבר לבד מן האמירה הכללית כי הרשעתם באישום זה עומדת בסתירה לזיכויים מיתר האישומים קביעותיו של בית המשפט קמא בעניינה של חשבונית מס' 1099 הן קביעות שבעובדה ומהימנות, שנומקו היטב ובכך לא תתערב ערכאת הערעור.

התוצאה - ערעור המשיבים בענין חשבונית מס' 1099 נדחה.

האישום השלושה עשר - מייחס למשיבים 1+2+8 עבירה של מסירת דוח הכולל ידיעה כוזבת לפי סעיף 117(ב)(1)+(8) ו-117(א)(14) לחוק, למשיבים 1+2 יחד עם סעיף 119 וזאת בגין חשבונית מס' 10001 ע"ס 1,901,794 מיום 30.9.04 שהוצאה על ידי המשיבה 8 למשיבה 3, ואי הכללתה בדוח 9/04 שהגישה המשיבה 8, שבו דווח על מחזור אפס.

בית המשפט קמא זיכה את המשיבים בנמקו זאת בכך שעצם העובדה שהמשיבה 4 הוציאה חשבונית על אותו סכום למשיבה 8, וזאת בתאריך 31.12.04, מצב לפיו בסוף שנת המס אין בפי מע"מ כל טענה ודרישה לתשלום מס, מששתי החשבוניות 'קייזו' האחת את השניה.

ערעור המדינה בענין אישום זה בדין יסודו.

אין חולק על העובדות הבאות: המשיבים מודים כי המשיבה 8 לא כללה בדוח 09/04 חשבונית מס' 10001, ע"ס 2,225,099 ₪ שהוצאה לה על ידי משיבה מס' 3. טענת ההגנה שהתקבלה על ידי בית המשפט קמא היתה, היות והמשיבה 4 הוציאה למשיבה 8 חשבונית על אותו סכום ממש (חשבונית מיום 31.12.04), התקזזו החשבוניות זו מול זו ומאחר ומדובר באותן נפשות פועלות, השולטות באשכול החברות, ולא נגרם כל חסרון כיס לקופה הציבורית, המשיבים מופטרים מאחריות פלילית משלא הוכחה כוונתם להתחמק מתשלום מס.

מסקנתו של בית המשפט קמא אינה מקובלת עלי. על פי חוק מע"מ, חובת הדיווח חלה על כל חשבונית שמועד הוצאתה חל בתקופת הדוח, ראה סעיף 69 לחוק מע"מ: אי הכללת חשבונית שהוצאה בתקופת הדו"ח והגשת דיווח אפס, הוא בגדר מסירת ידיעה כוזבת בדו"ח.

צודקת אפוא ב"כ המדינה בדבריה, כי בית המשפט קמא טעה עת קבע, כי "הגשת הדוח הכוזב בגין חודש 9/04 נרפא באמצעות חשבונית עתידית שהיתה אמורה להתקבל בחודש 12/04, מהמשיבה מס' 4 למשיבה 8." אכן קבלת טענה כאמור יש בה כדי לרוקן את חוק מע"מ מתוכנו. שכן חובת דיווח אמת אינה קשורה בכל התנהלות עתידית שעדיין לא באה אל העולם. המשיבים אינם יכולים לנהוג בחובת הדיווח כאוות

נפשם. החובה הקבועה בדין לדווח במועד, ולדווח אמת נועדה לסתום פרצה באמצעותה ניתן 'לתקן' דיווח כוזב, שבזמן אמת עת נעשה היה כוזב.

השאלה הנותרת להכרעה היא האם הדיווח הכוזב נעשה במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

בית המשפט קמא קבע כי "לכאורה ענייננו בעסקה סיבובית שאין מאחוריה ממשות כלכלית... אין בפני כל הסבר לכך..."

לטענת המדינה בסיכומיה, לא כך הם פני הדברים ויש מטרה מאחורי הוצאת חשבונית מס' 10001, כאשר החשבונית ממשיבה 4 למשיבה 8 יצאה רק בסוף דצמבר 2004, כאשר "במשך שלושה חודשים ההפרש של מע"מ של 353,000 ₪, יושב לאודי בכיס. וינגוט הוא מבין, הוא מדווח אפס במלת"ם, כי הוא יודע כבר שבועוד 3 חודשים בדצמבר תצא חשבונית ממע"מ למלת"ם על אותו סכום בדיוק... עכשיו אדוני יגיד לי אם יש כוונה להתחמק מתשלום מס, אם יש פה קומבינה או אין פה קומבינה." פרוטוקול מיום 18.1.10.

נראה כי המסקנה העולה מטיעונה של ב"כ המדינה, הגיונית ומתקבלת יותר ממסקנתו של בית המשפט קמא, לפיה מדובר ב"עסקה סיבובית שאין מאחוריה ממשות כלכלית". הדברים הינם מקל וחומר כאשר המשיבים עצמם כשלו במתן הסבר להתנהלות האמורה. לא בכדי לא התייחס בית המשפט קמא לגרסת המשיבים בבואו להכריע את הדין באישום זה.

באשר לדברי בית המשפט קמא "שיש להניח לזכות הנאשמים כי אפשר שמדובר בעסקאות שלא בוצעו ותוקנו בחשבוניות היוצאות ממל"מ ביום האחרון של שנת המס... הנאשמים נהגו לתכנן עסקאות ולבססן בחשבוניות ולאחר מכן איפשר שהעסקה לא יוצאת אל הפועל", הינם היפותיזה שבית המשפט קמא לא רשאי היה להעלותה במיוחד, כאשר אפשרות זו לא עלתה מפי מי מהמשיבים.

אני מרשיע את המשיבים בעבירה שיוחסה להם באישום זה, עבירה לפי סעיף 117(ב)(1) + 117(ב)(8) + 117(א)(14) לחוק, ומשיבים 1+2 יחד עם 119 לחוק.

סיכום הדיון בערעורים על הכ"ד

ערעור המשיבות על הרשעתם באישומים 1+8 נדחה.

ערעור המדינה באישום הראשון מתקבל חלקית - משיבות 2, 4, 5, 6, 7 מורשעות בעבירה לפי סעיף 117(ב)(7).

באישום 2 ו-3 נדחה; באישום 4, נדחה; באישום 5, נדחה; באישום 6, בכל הנוגע לדוחות 4, 5, 6, 7/05 + 12/04 נדחה; באישום 6, בכל הנוגע לדוחות 8-9-10/05 הערעור מתקבל. המשיבים מורשעים בעבירה לפי סעיף 117(א)(6), ומשיבים 1+2 גם לפי סעיף 119 לחוק; באישום 7, ערעור המדינה מתקבל. המשיבים מורשעים בעבירות של דיווח כוזב לפי סעיף 117(ב)(1) ו- 117(ב)(8) לחוק.

באישום 10, ערעור המדינה מתקבל. המשיבים מורשעים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק.

באישום 12, ערעור המדינה מתקבל. המשיבים מורשעים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) ו-117(א)(14).

באישום 11, ערעור המדינה נדחה.

באישום 8, ערעור המדינה נדחה.

באישום 13, ערעור המדינה מתקבל. המשיבים מורשעים בעבירה לפי סעיף 117(ב)(1) + 117(ב)(8) ומשיבים 1+2 יחד עם סעיף 119 לחוק.

הערעור על גזר הדין

דחיית ערעור המשיבים 1+2 על הרשעתם באישומים הראשון והשמיני, ומאיך קבלת ערעור המדינה באישומים ה-7, 10, 12 ו-13 בהם הורשעו המשיבים בעבירות לפי החלופה שלפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, עבירה מתוך מטרה להתחמק מתשלום מס והרשעתם בחלק מהאישום השישי, בעבירות לפי סעיף 117(א)(6) + 119 לחוק והרשעת המשיבים 2+4, 5+6 ו-7 בעבירות לפי סעיף 117(ב)(7) ביחס לאישום הראשון, מצריך התערבות בגזר דינו של בית המשפט קמא.

בית המשפט ביסס את גזר דינו המקל בעניינם של המשיבים על מספר אדנים שהרשעתם הנוכחית במסגרת הערעור כאן, מוטטה. כך למשל ציין בית המשפט קמא כי יש לזקוף לזכות המשיבים את העובדה שהם סבלו עינוי דין קשה שנבע מהגשתו של כתב אישום 'רזה בעבירות של רשלנות שהלך 'והתעבה' בעבירות חמורות של מטרה להתחמק מתשלום מס, ולאור התוצאה שהגיע אליה בית המשפט קמא (שהתחלפה כאמור, בחלקה הגדול בפסק הדין כאן), לא היה בהם ממש, שכן המשיבים זוכו מרוב האישומים שייחסו להם עבירות מטרה להתחמק מתשלום מס, והורשעו בעבירות רשלנות.

נימוק נוסף הכרוך בנימוק הראשון, נובע מהעובדה שהמשיבים ניהלו הליך משפטי ארוך ומייגע, כאשר נסיבה זו לא צריכה להיזקק לחובתם לאור התוצאה אליה הגיע בית המשפט קמא, זיכויים ממרבית עבירות הכוונה, והרשעתם בעבירות הרשלנות, שאם המדינה מלכתחילה לא היתה מוסיפה עבירות כוונה להתחמק מתשלום מס ומסתפקת בעבירת הרשלנות, המשיבים היו מודים בהסדר ומסיימים התיק מזמן. העובדה שהם זוכו מלמדת כי ניהול המשפט לא היה ניהול סרק.

כאמור, שתי נסיבות מקלות אלה אותן כינה בית המשפט קמא כ'נימוקים משפטיים', אינם מתקיימים יותר לאור הרשעת המשיבים כמפורט לעיל.

נסיבה נוספת אותה ציין בית המשפט קמא שנתן לה משקל נכבד בגזירת הדין, נובעת מקביעתו שלפיה המדינה **"לקחה חלק חשוב ביצירת המצב שהביא להתמוטטות הנאשמות. מתברר כי במהלך תקופה של כשנתיים סירבה המדינה להוסיף לסכום קרן חובותיה לאחת הנאשמת את דמי המע"מ על אף שהנאשמת העיקרית, להט"מ הפכה מעמותה ומלכ"ר לחברה בע"מ. הזכאות לקבל את דמי המע"מ והמחויבות להעבירם לרשויות מע"מ. להט"מ נדרשת לעמוד בחובתה זו אך המדינה מתעלמת מחובתה**

לשלם."

לא מצאתי כי לקביעה האמורה יש עוגן כלשהו בפסק דינו של בית המשפט קמא. כך גם לא מצאתי כי מי מהצדדים התייחס לענין זה במהלך טענותיו בסיכומים.

האמירה דלעיל מתווספת לאמירה נוספת של בית המשפט קמא, לפיה המדינה בהתנהלותה הדווקנית שהתבטאה בהטלת עיקולים ללא הפעלת שיקול דעת, על החשכ"ל ועל חשבונות החברה, היא-היא שהביאה את המשיבים לכדי העבירות שביצעו וחדלונם מלהסיר את המחדלים. כפי שציינתי במסגרת הדיון בערעור על הכרעת הדין, התמונה אותה צייר בית המשפט קמא לפיה המדינה אשמה **בכל** מחדלי המשיבים ומצוקותיהם הכספיות היא חד כיוונית וחוטאת לאמת שעלתה מן הראיות. קשיים כספיים ליוו את פעילות המשיבים ללא שום קשר עם התנהלות המדינה כלפיהם; התנהלות המדינה הדווקנית רק החמירה את קשיי תזרים המזומנים שהיו קיימים. נקיטתו של בית המשפט בלשון שלמדינה היתה "**אחריות לפחות חלקית להתמוטטות החברות הנאשמות**" (ראה ע' 6 שו' 2), הינו תיאור נכון יותר מהטלת מלוא האשמה על כתפי המדינה. .

לאור האמור לעיל, בהינתן הרשעת המשיבים בעבירות רבות נוספות, והכרסום בנסיבות הקולא שפורט לעיל, ומבלי למעט מנסיבות הקולא שנמנו על ידי בית המשפט קמא, לא ניתן להותיר את גזר דינו של בית המשפט קמא על כנו. לא נעלמה מעיני עובדת חלוף הזמן שככלל, מצדיקה הקלה בדין, אך עדיין - אין בה בנסיבות הענין כאן כדי להצדיק הקלה בענישה, עד כדי סיומו של ההליך המשפטי ללא מאסר מאחורי סורג ובריה למי שחטא בעבירות חמורות.

לענין זה הריני להפנות לדברים שנכתבו ב-רע"פ 8009/10 זכאי נ' מ"י (20.1.11): "**אין חומרת העבירות יכולה לאפשר, בשקלול האינטרס הציבורי, כי המבקש יהא פטור בלא מאסר מאחורי סורג ובריה. לדעתנו, אין עבודות השירות ענישה הולמת אף בחלוף הזמן הרב בתיק שבו כפי שציין בית המשפט המחוזי. בנסיבות כתיקונן היו נגזרות שנות מאסר אחדות.**"

לענין חלוף הזמן, מן הראוי להזכיר את לוו"ז התנהלות העניינים בתיק זה;

כתב האישום בתיק הוגש ביום 11.6.05 ועבר מספר תיקונים עד למתכונתו הסופית. התיקונים נעשו בתאריך 3.7.07; 25.11.07; בתחילת 2008 ובתאריך 2.11.08.

ההליך התנהל בבית המשפט קמא תקופה של כ-5 שנים. בתאריך 25.4.10 ניתנה הכרעת הדין ורק בתאריך 12.4.11 ניתן גזר הדין.

קריאת פרוטוקולי הדיון אינה תומכת בטענת המשיבים שנגרם להם עינוי דין. המשיבים ניהלו משפט ארוך ולא וויתרו על כל טענה שעמדה להם בדין. מכל מקום, לא ניתן לזקוף את התקופה הזו לחובת המדינה.

גם ההליך בפנינו לא היה חף מבקשות דחיה חוזרות ונשנות. ערעור המדינה הוגש ביום 1.5.11 וערעור המשיבים ב-29.5.11. הערעורים המאוחדים היו אמורים להישמע ביום 5.10.11 אך 7 בקשות דחיה מוסכמות בנימוק כי הצדדים מנהלים מו"מ להסדר ושתי בקשות לשינוי מועד (שלא בהסכמה), הביאו את הליך הערעור

לכדי שלהי שנת 2013, כאשר המסמך האחרון שהוגש בערעור היה בתאריך 12.11.13 (תשובת המשיבים לעיקרי טיעון שהגישה המדינה).

בנסיבות שפורטו לעיל, לנסיבת חלוף הזמן תהיה השפעה אך על אורכה של תקופת המאסר, אך אין בה כדי לשנות מסוג העונש וטיבו - מאסר מאחורי סורג ובריח וזאת, כמתן ביטוי לעונש הולם למי שביצע עבירות חמורות שאלמלא חלוף הזמן, ראוי היה לענישה חמורה הרבה יותר מזו שאציע כי תוטל. עונש מאסר בעבודות שירות אין בו כדי ליתן ביטוי הולם גם בחלוף זמן רב למעשים חמורים שבהם הורשעו המשיבים.

לא הייתי מהסס להחמיר בענישתם הכלכלית של המשיבים, אלמלא העובדה שמדובר בשני פושטי רגל, שהסיכוי כי ישלמו את הקנסות שיוטלו עליהם, קלוש ביותר - דבר שיביא לתוספת מאסר. הדברים נכונים מקל וחומר לאור הטענה שלא נסתרה שהמשיבים לא שלשלו את הכספים לכיסם והחובות שנותרו חייבים למדינה, הינם חובות החברות אותן ניהלו שבצוק העתים אליו נקלעו, נאלצו לערוב לחובותיהן באופן אישי.

לאור כל האמור לעיל, אציע אפוא לגזור על המשיב מס' 1 - 9 חודשי מאסר לריצוי בפועל. באשר למשיב 2, ובהתחשב במצבו הבריאותי הקשה, יעמוד עונשו על 4 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות, כאשר הוויתור על מאסר מאחורי סורג ובריח בעניינו של משיב 2, נובע אך ורק ממצבו הבריאותי האמור. יתר חלקי גזר הדין של בית המשפט קמא יותרו בעינם.

**השופט ג'ורג קרא, סגן
נשיאה**

הנשיאה דבורה ברלינר:

אני מסכימה.

**דבורה ברלינר, נשיאה
אב"ד**

השופטת מרים סוקולוב:

אני מסכימה.

מרים סוקולוב, שופטת

אשר על-כן הוחלט כאמור בחוות-דעתו של סגן הנשיא ג'ורג' קרא.

ניתן היום, י"ד אייר תשע"ד, 14 מאי 2014, במעמד הצדדים.

מרים סוקולוב, שופטת

ג'ורג' קרא, ס"נ

**דבורה ברלינר, נשיאה
אב"ד**