



ת"פ 9258/10/11 - מדינת ישראל, באמצעות - מע"מ רמלה נגד נופי בית שמש בע"מ, ברק מזרחי

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 9258-10-11 מע"מ רמלה נ' נופי בית שמש בע"מ ואח'
בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

בעניין: מדינת ישראל באמצעות - מע"מ רמלה על
- ידי עוה"ד מרב יולי

נגד

הנאשמים 1. נופי בית שמש בע"מ
2. ברק מזרחי על - ידי עוה"ד קרן שקד

הכרעת דין

כתב האישום

1. כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום במהלך חודש אוקטובר 2011, ואשר כלל שני אישומים (להלן: **כתב האישום המקורי**). על פרטיו של כתב האישום המקורי אעמוד בהמשך. ביום 4.6.13, בטרם שהנאשמים מסרו מענה לכתב האישום המקורי, המאשימה תיקנה את כתב האישום המקורי בכך שהגישה במקומו כתב אישום מתוקן (להלן: **כתב האישום המתוקן**).
2. בכתב האישום המתוקן יוחסה לנאשמים ביצוע עבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיפים 117(א)(6) ו-119 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף**). על פי עובדות כתב האישום המתוקן, הנאשמת 1 הינה חברה פרטית אשר עסקה ביזמות ובניית בניינים ורשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף (להלן: **הנאשמת**). במהלך שנות המס 2008 ועד 2011, הנאשם 2 (להלן: **הנאשם**) היה מנהלה הפעיל של הנאשמת.
3. במהלך חודש ינואר 2011, או במועד סמוך לכך, מכרה הנאשמת, באמצעות הנאשם, מגרש שהיה בבעלותה ומספרו 146 בגוש 5211, חלקה 10 (להלן: **המגרש**), לחברת אחוזת הנשיא בע"מ (להלן: **הקונה**) וזאת תמורת סך של שישה מיליון ₪ לפני מע"מ. הנאשמת, באמצעות הנאשם, הוציאה שתי חשבוניות מס לקונה בסך כולל של 6.96 מיליון ₪ כולל מע"מ, עבור מכירת המגרש. סכום המע"מ



הגלום בחשבוניות הינו 960,000 ₪. הנאשמים לא הגישו לרשויות מע"מ את הדו"ח התקופתי שמתייחס לחודש פברואר 2011, ואשר היה אמור לכלול דיווח על שתי החשבוניות האמורות.

4. הנאשמים הסכימו שכל חומר החקירה יוגש בהסכמה תוך ויתור על חקירתם הנגדית של עדי התביעה ולאחר מכן הנאשם העיד להגנתו. יובהר, שעובדות כתב האישום כפי שפורטו לעיל, אינן במחלוקת בין הצדדים וטענתו המרכזית של הנאשם היא שיש לבטל את כתב האישום ולהורות כי הנאשמים יעברו למסלול של קנס מנהלי. בטרם שאדון בטענה זו, אביא תחילה את העובדות הרלוונטיות כפי שהן עולות מתוך הראיות שהוצגו בפניי.

קביעת ממצאים שבעובדה

5. להלן הממצאים שבעובדה כפי שהם עולים מתוך חומר החקירה שהוגש בהסכמה וכן מתוך עדותו של הנאשם בבית המשפט:

א. הנאשם הינו עורך דין במקצועו ועסק בנוסף בתחום היזמות והבניה. לצורך כך הקים את הנאשמת ושימש בה כמנהל פעיל (ראו הודעתו של הנאשם, ת/7, דף 2 ש' 5 - 20).

ב. הנאשמת רכשה את המגרש ולאחר מכן מכרה אותו בתמורה לסך של 6.96 מיליון ₪. בגין התמורה שהתקבלה הנאשמת הוציאה שתי חשבוניות לפי הפירוט שלהלן: חשבונית ראשונה ביום 11.1.11, בסך כולל של 1.74 מיליון ₪, כאשר סכום המע"מ הגלום בה הוא 240,000 ₪; חשבונית שניה מיום 31.1.11, בסך כולל של 5.22 מיליון ₪, כאשר סכום המע"מ שגלום בה הוא 720,000 ₪ (ראו הודעתו של הנאשם, ת/7, דף 2 ש' 30 - דף 3 ש' 3; ראו גם ת/1 ו- ת/2).

ג. הנאשם היה אחראי באופן בלעדי על הגשת דו"חות המע"מ של הנאשמת לרשויות המס ושימש בה כמורשה חתימה יחיד. הנאשם מאשר שלא הגיש את הדו"ח התקופתי לרשויות מע"מ לחודשים ינואר ופברואר 2011 מאחר ונקלע, על פי טענתו, למצוקה של תזרים מזומנים ולכן השתמש בתמורה שהתקבלה בגין מכירת המגרש לצורך כיסוי חובות פרטיים שונים שהיו לו (ראו הודעת הנאשם, ת/7, דף 2 ש' 12 - 27).

ד. בטרם הגשת כתב האישום התנהל משא ומתן בין הנאשם לבין רשויות מע"מ, כאשר במסגרתו הנאשם התחייב לפרוע את חובו על ידי הסרה מלאה של המחדלים. בסופו של יום, הנאשם התחייב לשלם לרשויות מע"מ סך של 500,000 ₪ עד ליום 27.6.11 ואת היתרה עד ליום 10.7.11. בעקבות זאת, ניתנה הוראה על ידי הממונה האזורית באגף המע"מ ברמלה לעכב את פעולות האכיפה שניתן היה לנקוט כנגדו, בין במישור האזרחי ובין במישור הפלילי. כחלק



מההסכמה שאליה הגיע הנאשם עם רשויות מע"מ, הוא הפקיד את דרכו וכן חתם על התחייבות בכתב שיסיר את המחדלים (ראו ת/11, נ/4, נ/5, ת/14, ת/13, ת/12).

ה. בטרם הגשת כתב האישום, הנאשם שילם לרשויות מע"מ סך של 520,000 ₪ אך לא הצליח לגייס את יתרת החוב בשל קשיים כלכליים שאליהם נקלע, אשר לימים הובילו להטלת צו כינוס כנגדו (ראו עדותו של הנאשם בפרוטוקול מיום 27.3.16, עמ' 22 ש' 29 - 31; נ/2; ראו גם סיכומי באת כוח המאשימה בעמ' 29 ש' 21 - 25).

ו. בעקבות כך שהנאשם לא עמד בהתחייבויותיו כלפי רשויות מע"מ בדבר הסרה מלאה של המחדלים, הוגש כנגדו כתב האישום המקורי בחודש אוקטובר 2011. התובע שהגיש את כתב האישום תיעד בכתב את נימוקיו להגשתו ורשם את הדברים הבאים (נ/9):

2. "הרשות הלכה כברת דרך ארוכה עם העוסק **במתן הזדמנויות ואורכות להסדרת המחדלים**, אך זה לא עשה כן. הדרך בה נקט העוסק הינה פסולה בעליל, ואינה סובלת סלחנות על אף ההזדמנויות הרבות שניתנו לו.

3. **מדובר בסכומי מס גבוהים**, שאמורים להגיע לקופת המדינה, העוסק עיכב כסף זה שלא כדין ולא דיווח עליו, אלא בחר להשתמש בו לצרכים אחרים.

4. מבלי להכביר מילים על חומרת מעשיו ופגיעתם באינטרס הציבורי בכלל ובשלטונות המס בפרט, לטעמנו קיים צורך להמחיש על דרך הגשת כתב אישום את חומרת מעשיו ובכך להעביר מסר מרתיע לעוסק ולציבור עברייני המס."

(ההדגשה לא במקור)

להלן: **נימוקי התובע.**

ז. נימוקי התובע מתמצים בשני נימוקים מרכזיים: **ראשית**, חומרת נסיבות ביצוע העבירה של אי הגשת הדו"ח וזאת לאור סכומי המס המשמעותיים שלא דווחו; **שנית**, אי הסרת המחדלים באופן מלא, למרות האורכות שניתנו לנאשם להסרתם.



ח. הנאשם הצליח להסיר את המחדלים באופן מלא במהלך החודשים ינואר עד מרץ 2015, בכך שפרע את חוב קרן המס, וכן את הריביות וההצמדות. כמו כן, נותר חוב מקנסות שהוחלט על ידי רשות המיסים על הקפאת מחציתו עד סיום ההליך הפלילי וויתור על המחצית השנייה לאחר סיום ההליך הפלילי (נ/3).

ט. הנאשם הגיש בקשה ביום 20.5.15 לרשות המיסים להמרת כתב האישום המתוקן בקנס מנהלי, בין השאר, בשל כך שהמחדלים הוסרו, והבקשה סורבה.

י. במכתב מיום 11.2.16 מטעם המחלקה לעיכוב הליכים בפרקליטות המדינה, לבאת כוח הנאשם, נאמר כי מנהלת המחלקה (נ/7 ו-נ/8):

"בחנה את נסיבותיו של העניין, העובדתיות והמשפטיות, וכן את העילות הנטענות בבקשה לעיכוב הליכים, אולם לא מצאה עילה ראויה לעיכוב הליכים".

(ההדגשה לא במקור)

להלן: החלטת הסירוב.

יא. יובהר, שהנאשם לא הגיש בקשה ל-"עיכוב הליכים" לפי סעיף 231 לחוק סדר הדין הפלילי (נוסח משולב) התשמ"ב - 1982, אלא בקשה להמרת כתב אישום בקנס מנהלי. ללמדך, שעל פניו, קיימת טעות במכתב הנ"ל מטעם המחלקה לעיכוב הליכים בפרקליטות המדינה.

יב. כנגד הנאשם מתנהלים הליכי פשיטת רגל בפני בית המשפט המחוזי בירושלים בתיק פש"ר 39913-07-13. לפי פרוטוקול בית המשפט המחוזי בירושלים ביום 7.3.16, הנאשם הציע לנושיו הראשונים הסדר לתשלומים לפני הכרזה עליו כפושט רגל ולפיו ישלם לקופת הכינוס סך של 4.8 מיליון ₪ בתשלומים חודשיים של 100,000 ₪ כל אחד וזאת החל מיום 1.4.16, כאשר תביעות החוב עומדות על סך כולל של 37 מיליון ₪ (נ/1).

טענות הנאשם

6. הנאשם טען כדלקמן:

א. העבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף היא עבירה שסווגה כעבירה מנהלית לפי



תקנות העבירות המנהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מיסים), תשמ"ז - 1987 (להלן: **תקנות העבירות המנהליות**). ולפיכך, דרך המלך היא המסלול של קנס מנהלי ובעוד שהמסלול של הגשת כתב אישום בבית משפט הוא בגדר חריג.

- ב. לאור העובדה שהנאשם הסיר את המחדלים נשוא כתב האישום באופן מלא, גם אם באיחור שנבע מהקשיים הכלכליים שאליהם נקלע, מן הראוי שהתיק יעבור למסלול של קנס מנהלי.
- ג. התנהלותה של רשות המיסים עם הנאשם מלמדת שהיו ביניהם הבנות לפיהן כל עוד הנאשם יסיר את מלוא המחדלים אזי המאשימה תמיר את כתב האישום בקנס מנהלי.
- ד. החלטת הסירוב לוקה בשני פגמים עיקריים: **ראשית**, החלטת הסירוב מנוגדת להבנות שהיו בינו לבין רשות המיסים; **שנית**, החלטת הסירוב מהווה הפרה של חובת ההנמקה שחלה על רשות המיסים מכח סעיף 15 לחוק העבירות המינהליות התשמ"ו - 1985 (להלן: **חוק העבירות מנהליות**) ואשר לפיו תובע רשאי להגיש כתב אישום בעבירה מנהלית רק "מטעמים שיירשמו".
- ה. על בית המשפט לבצע ביקורת שיפוטית מנהלית על החלטת הסירוב ולבטלה בהיותה מנוגדת לעקרון הסבירות שבמשפט המנהלי.

תשובת המאשימה לטענות הנאשם

7. באת כוח המאשימה השיבה לטענות הנאשם כדלקמן:

- א. ההחלטה לדחות את הבקשה להמרת כתב האישום בקנס מינהלי, בדיון יסודה.
- ב. השיהוי הניכר מטעם הנאשם בהסרת המחדל באופן מלא יש בו בכדי לאיין את הטענה שנסיבות המקרה מתאימות למסלול של קנס מינהלי ומחייבות השארת כתב האישום על כנו.
- ג. מעולם לא הובטח לנאשם שאם יסיר את מלוא המחדל, גם אם באיחור ניכר, אזי, המאשימה תהיה מוכנה לבטל את כתב האישום על ידי המרתו בקנס מינהלי.

הביקורת השיפוטית המנהלית בהליך הפלילי

8. סעיף 1(א) לחוק העבירות המינהליות קובע כדלקמן:

עמוד 5



"שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות כי עבירה על הוראה שנקבעה בחוק מהחוקים המנויים בתוספת הראשונה, או בתקנות שהותקנו לפיו, שאינה פשע, היא עבירה שבשלה ניתן להטיל קנס בדרך מינהלית (להלן - עבירה מינהלית); הקביעה יכול שתהיה דרך כלל, בתנאים או בסייגים".

9. העבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיפים 117(א)(6) ו-119 לחוק מס ערך מוסף הוגדרה כ- "עבירה מינהלית" בתקנות העבירות המנהליות (ראו סעיפים 4 ו-5(2)(א) לתקנות האמורות וכן סעיף 1 לחלק השני לתוספת לאותן תקנות).

10. סעיף 15 לחוק העבירות המינהליות קובע כדלקמן:

"קביעת עבירה כעבירה מינהלית אין בה כדי לגרוע מסמכותו של תובע להגיש בשלה כתב אישום, כאשר הוא **סבור שהנסיבות מצדיקות זאת מטעמים שירשמו**, ובלבד שטרם נמסרה הודעה על הטלת הקנס; סעיף זה אינו גורע מסמכותו של תובע להגיש כתב אישום אם ביקש מקבל ההודעה להישפט על העבירה".

(ההדגשה לא במקור)

11. בפסיקה נקבע שהחובה שנקבעה בסעיף 15 לחוק העבירות המינהליות להעלות על הכתב את הנימוקים להגשתו של אישום פלילי ("מטעמים שירשמו") מלמדת מעצמה על החשיבות שהמחוקק מבקש לתת לאותם נימוקים. עצם יצירתה של החובה לרשום נימוקים, מלמדת על אפשרות לביקורת חיצונית על מעשי התביעה (בג"ץ 5537/91 אפרתי נ' אוסטפלד פ"ד מו (3) 501, 509 (1992)). כמו כן, על "הטעמים שירשמו" שבעטייהם הוחלט לבכר את המסלול של הגשת כתב אישום על פני המסלול של קנס מנהלי, להיות "**טעמים בני משקל**", כלשון כבוד השופט חשין (כתוארו דאז), ואשר מלמדים על מידת הרצינות בהגשת כתב אישום כנגד אדם והחובה לביקורת עצמית ושקילת הדברים בכובד ראש קודם העלאתם על הכתב (**שם**, עמ' 510).

12. במקרה שבפני, החלטתה של המאשימה להגיש כנגד הנאשם כתב אישום (ולאחר שהוגש, שלא למחוקק) ולא להסתפק בקנס מנהלי נתונה לביקורת שיפוטית. בית המשפט רשאי לבחון את "סבירות" ההחלטה. כלל ידוע הוא כי החלטה על הגשת כתב אישום, צריך שתעמוד באמות המידה של המשפט המנהלי, שכן שיקול דעתו של תובע הוא שיקול דעת מנהלי (ע"פ 6328/12 **מדינת ישראל נ' פרץ** [פורסם בנבו] (10.9.13) פסקאות 27 - 31 לפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן). בפסיקה נקבע כי בעת שנאשם מבקש לתקוף את שיקול הדעת המנהלי שהופעל בעת קבלת ההחלטה להגיש כנגדו כתב אישום, יש לעשות זאת בפני הערכאה הדיונית שבפניה הוגש כתב האישום (בג"ץ 9131/05 **ניר עם כהן יעקב אגודה שיתופית חקלאית בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה** [פורסם בנבו] (6.2.06); בג"ץ 5824/12 **בן יעקב נ' וועדת הכופר שליד רשות המיסים** [פורסם



בנבו [13.11.12]; בג"ץ 6887/13 **קניאס נ' היועץ המשפטי לממשלה** [פורסם בנבו] (12.1.14) פסקאות 6 ו-7 לפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן; ראו גם רענ ג די "דוקטרינת הביקורת המינהלית בפלילים" ב-**ספר אליהו מצא** [2015] עמ' 529 - 564).

הטענה שהחלטת הסירוב הפרה את חובת ההנמקה

13. החלטת הסירוב שאותה תוקפת ההגנה, מתייחסת לדחיית האפשרות ל-"עיכוב הליכים" בתיק שבפני, כאשר בפועל הנאשם בכלל לא ביקש "עיכוב הליכים", אלא המרת כתב האישום בקנס מנהלי. על פניו, החלטת הסירוב היא פגומה מאחר ומתייחסת לעניין אחר מזה שהתבקש מהמאשימה. בנוסף, החובה לקבל החלטה מנומקת להגשת כתב האישום ולא להסתפק בקנס מנהלי, ממשיכה לחול גם לעניין הבקשה לבטל את כתב האישום לאחר שהוגש ולהמירו בקנס מנהלי. במקרה שבפני, לא ניתנו נימוקים בהחלטת הסירוב מדוע אין מקום להיענות לבקשה להמרת כתב האישום בקנס מינהלי לאחר שהוסרו המחדלים, ומכאן הפגם הנוסף שבהחלטת הסירוב.

14. יחד עם זאת, בפסיקה נהוגה הדוקטרינה של "**בטלות יחסית**" בכל הנוגע לסוג **הסעד** שלו יזכה מי שנפגע מהחלטה בלתי סבירה של רשות שלטונית (ע"פ 6328/12 **מדינת ישראל נ' פרץ** [פורסם בנבו] (10.9.13), פסקאות 33 ו-34 לפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן). במסגרת הדוקטרינה של "בטלות יחסית" על בית המשפט לבחון אם מי שנפגע מההחלטה המנהלית הפסולה, היה זכאי לסעד גם אילו לא ההחלטה הפסולה. אם ממילא הוא לא היה זכאי לסעד, הרי שאין נפקות מעשית לפגם שנפל בהחלטת הרשות ועקב כך ההחלטה תמשיך לעמוד בעינה ולא תבוטל. הדבר נכון גם לגבי הפרת חובה ההנמקה, היינו עצם ההפרה של חובת ההנמקה לא תעשה את ההחלטה לבטלה מעיקרה (דפנה ברק ארז, **משפט מנהלי** (הוצאה לאור של לשכת עורכי הדין התש"ע - 2010) כרך א', עמ' 432; כרך ב', עמ' 807, 834 - 839).

15. במקרה שבפני, למרות הפגם שנפל בהחלטת הסירוב, לא מדובר בסיטואציה שבה אין הנמקה כלל. יש לזכור שבפני בית המשפט מונחים נימוקי התובע להגיש את כתב האישום עוד משנת 2011 (נ/9) ואשר מקרינים על החלטת הסירוב משנת 2016, לפיה אין מקום לבטל את כתב האישום ולהמירו בקנס מנהלי. כפי שאסביר בפרק הבא, נימוקי התובע בהגשת כתב האישום בשנת 2011, הם עדיין תקפים גם היום בשנת 2016 ומהווים בסיס איתן לדחיית הבקשה של הנאשם להמרת כתב האישום בקנס מנהלי.

קנס מנהלי - אימתי?

16. ב-בג"צ 93/06 **ד.נ קול גדר בע"מ נ' שר התעשייה המסחר ותעסוקה** [פורסם בנבו] (2.8.11) בפסקה 19, כבוד השופטת ארבל סיכמה את התנאים שמצדיקים העדפת המסלול של קנס מנהלי לגבי עבירות שסווגו כעבירות מנהליות וזאת על פני המסלול של כתב אישום, בדברים הבאים:

"אם כן, חוק העבירות המנהליות נועד להבטיח **הליך מהיר, יעיל וסמוך ככל הניתן**"



למועד ביצוע העבירה, ביחס לעבירות שהן קלות יחסית, מבלי להכתיים את מבצען בכתם של עבירה פלילית".

(ההדגשה לא במקור)

17. יוצא מכך, שעל מנת שעבירה שסווגה כעבירה מנהלית תעלה על המסלול של קנס מנהלי, וזאת כדרך המלך, עליה לעמוד בשני תנאים שכל אחד מהם יכול לעמוד בפני עצמו:

א. התנאי הראשון: הקנס המנהלי נועד להבטיח הליך מהיר, יעיל וסמוך ככל הניתן למועד ביצוע העבירה.

ב. התנאי השני: נסיבות ביצוע העבירה הן קלות יחסית.

18. ככל שהעבירה שבוצעה לא עומדת באחד משני התנאים הנ"ל, אזי הדבר ייראה כנסיבות שמצדיקות סטיה מהכלל של סיום ההליך בדרך של קנס מנהלי, תוך העדפת החרג של הגשת כתב אישום לבית המשפט. וכך הוא המקרה שבפני.

19. יוזכר שנימוקי התובע מתמצים בשני נימוקים מרכזיים: **ראשית**, הנסיבות החמורות שבהן בוצעה העבירה לאור היקף סכומי המס שנובעים ממנה; **שנית**, אי הסרת המחדלים באופן מלא, נכון למועד הגשת כתב האישום למרות האורכות שניתנו לנאשם להסרתם. ודוק, שני הנימוקים האמורים, הינם תמונת הראי של שני התנאים שהובאו לעיל. אעמוד כעת על כל אחד מהתנאים בנפרד.

התנאי הראשון: הבטחת הליך מהיר, יעיל וסמוך ככל הניתן למועד ביצוע העבירה

20. במקרה שבפני, מועד הגשת הדו"ח של החודשים ינואר ופברואר 2011, היה 15.3.11. לפיכך, כדי שרשות המיסים תוכל לשקול בחיוב את האפשרות להעדיף את המסלול של קנס מנהלי על פני המסלול של כתב אישום, היה על הנאשם להסיר את מלוא המחדלים **בסמוך** ככל הניתן למועד ביצוע העבירה. כידוע, לא ניתן לאשר מסלול של קנס מנהלי בטרם הסרה של מלוא המחדלים, קרי הגשת הדו"ח הרלוונטי ותשלום מס העסקאות שנובע מהתקבולים שהתקבלו במהלך אותם חודשים, וזאת מהטעם הפשוט שלפי סעיף 23 לחוק העבירות המנהליות בעת ששילם אדם קנס מנהלי שהוטל עליו, כופרה העבירה. השוו עם עובדות המקרה שנדון ב-בג"צ 5537/91 **אפרתי נ' אוסטפלד** פ"ד מו(3) 501, 506 (1992). במקרה זה היה מדובר בעותר שביצע עבירת מס של אי הגשת דו"ח במועד ובקשתו להמרת כתב האישום בקנס מנהלי נדחתה עקב אי תשלום החוב שנבע מהעבירה שבוצעה. על כן, לענייננו, היה על הנאשם לדאוג להסרת מלוא המחדלים נשוא העבירה של אי הגשת הדו"ח במועד באופן **"מהיר, יעיל וסמוך ככל הניתן למועד ביצוע העבירה"**, וזאת כתנאי מוקדם בטרם שקילת



בקשתו להמרת כתב האישום בקנס מנהלי.

21. הנאשם אומנם שילם סך של 520,000 ₪ עובר למועד הגשת כתב האישום, וזאת לאחר אורכות שניתנו לו על ידי רשות המיסים, אך עדיין נותר חוב משמעותי של מאות אלפי שקלים שנפרע רק בתחילת שנת 2015, קרי, כארבע שנים לאחר מועד ביצוע העבירה. לא יכולה להיות מחלוקת שההסרה של המחדל לא היתה באופן "מהיר, יעיל וסמוך ככל הניתן למועד ביצוע העבירה". נהפוך הוא, ההסרה המלאה של המחדל נעשתה באופן איטי, בלתי יעיל ורחוק ממועד ביצוע העבירה. די בכך על מנת לדחות את הבקשה של הנאשם להמרת כתב האישום בקנס מנהלי.

22. יתר על כן, הלכה פסוקה היא שקיימת חשיבות לעיתוי בהסרת המחדל וכי בדרך כלל השלב לפעול להסרת מחדלים הינו לפני הגשת כתב אישום. כמו כן, ככל שהוסר המחדל, גם אם הדבר נעשה בשלב מאוחר, הדבר עשוי לשמש בסיס להקלה בעונש, אך בכל מקרה אינו מהווה חסם מפני הטלת מאסר בפועל, וזאת במיוחד לאור חומרת העבירה שבוצעה ומידת האיחור בהסרת המחדל. בנוסף, טענתו של נאשם שעקב קשיים כלכליים והליכי פשיטת רגל הוא מתקשה להסיר את המחדל, צריכה לקבל משקל נמוך, וזאת בשל העובדה שהסרת המחדל איננה "מעשה צדקה" אלא פירעון חוב למדינה (רע"פ 7851/13 עודה נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (3.9.15) פסקאות 14 - 22 לפסק דינו של כבוד השופט מלצר).

התנאי השני: נסיבות ביצוע העבירה הן קלות יחסית

23. תנאי נוסף לאכיפתה של העבירה שסווגה כעבירה מנהלית, בדרך של קנס מנהלי, היא שמהות העבירה שבוצעה היא קלה יחסית. ככל שמדובר בעבירה שאינה קלה, אלא עבירה חמורה, אזי יחול החריג שדרך האכיפה הנכונה של אותה עבירה היא הגשת כתב אישום לבית המשפט.

24. יתר על כן, בתקנות העבירות המנהליות נקבע מדרג של חומרה בביצוע עבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק העבירות המנהליות. החומרה נמדדת לפי סכום המס שנובע מהדו"ח התקופתי שלא הוגש במועד. ככל שסכום המס הוא גבוה יותר אזי הקנס המנהלי יעלה בהתאם. לפי סעיף 1(3) לחלק השני לתוספת לתקנות העבירות המנהליות, להלן גובה הקנסות המנהליים שיש להשית בהתאם לסכום המס שנובע מהדו"ח שלא הוגש במועד:

א. לגבי דו"ח שסכום המס הנובע ממנו אינו עולה על 50,000 ₪, אזי הקנס המנהלי יהיה 750 ₪.

ב. לגבי דו"ח שסכום המס הנובע ממנו עולה על 50,000 ₪ אך אינו עולה על 500,000 ₪, אזי הקנס המנהלי יהיה 1,500 ₪.



ג. לגבי דו"ח שסכום המס הנובע ממנו עולה על 500,000 ₪, אזי הקנס המנהלי יהיה 5,000 ₪.

25. אמנם בתקנות העבירות המנהליות אין תקרה של סכום מס שנובע מהדו"ח שלא הוגש במועד ואשר ממנו ומעלה, באופן קטגורי, לא ניתן להמיר את כתב האישום בקנס מנהלי. יחד עם זאת, יש לקבוע שככל שמדובר בסכום מס שהוא גבוה באופן משמעותי, הדבר יטה את הכף להוצאת הנאשם מתחום הכלל של קנס מנהלי והעברתו לתחום החרג של הגשת כתב אישום.

26. במקרה שבפני, מדובר באי דיווח על הכנסה של 6.96 מיליון ₪, כאשר סכום המע"מ הגלום בחשבוניות שלא דווח עליהן **הינו 960,000 ₪**. חומרת נסיבות ביצוע העבירה, וזאת לאור סכום המס שלא דווח עליו במועד, מטה את הכף לעבר הוצאת הנאשם מתחום הכלל של הטלת קנס מנהלי והעברתו לתחום החרג של הגשת כתב אישום. ללמדך, שנימוקי התובע להגשת כתב האישום בשל חומרת העבירה, הינם נימוקים נכונים שעומדים בכללי המשפט המנהלי, בדבר סבירות ומידתיות. על אותו משקל, סירוב המאשימה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי, בדין יסודו, וזאת על אף הפגם שנפל בהחלטת הסירוב בשל ההפניה השגויה שנעשתה בה למנגנון של "עיצוב הליכים".

סיכום ביניים

27. עיינו הרואות כי קיימים שני נימוקים מרכזיים לדחיית הבקשה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי, כאשר כל אחד מהנימוקים יכול לעמוד בפני עצמו. הנימוק הראשון הוא העיצוב הניכר מטעם הנאשם בהסרת המחדלים, דבר שמנוגד לרציונל של המסלול של קנס מנהלי, שמעצם טיבו אמור להיות הליך מהיר, יעיל, תוך סיום הכפרה על העבירה בפרק זמן קצר ממועד ביצועה. הנימוק השני הוא חומרת העבירה שבוצעה, שהינו נתון שעומד בפני עצמו לדחיית הבקשה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי. המשקל **המצטבר** של שני הנימוקים שציינתי, מציב את הנאשם באופן ברור בתחום של החרג של הגשת כתב אישום ומוציאו מתחום הכלל של קנס מנהלי.

28. לפיכך, הנני קובע כי ההחלטה של המאשימה שלא להמיר את כתב האישום בקנס מנהלי בדין יסודה ובקשתו של הנאשם כיום לביטול כתב אישום והמרתו בקנס מנהלי לאחר הסרת המחדל, נדחית.

הטענה שהיתה "נכונות" להמרת כתב אישום בקנס מנהלי אם יוסר המחדל

29. בעדותו של הנאשם בבית המשפט ציין שלאורך כל ההליך הבין שהיתה "נכונות" מטעם המאשימה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי וזאת כל עוד המחדל יוסר באופן מלא (פרוט' מיום 27.3.16, עמ' 23, ש' 21 - 23). הנאשם מבסס את טענתו זו על שני מקורות עצמאיים שלטענתו קשורים זה בזה:



א. לפני הגשת כתב האישום: מכוח ההסכמה של רשות המיסים לעכב את האכיפה כנגדו בגין העבירה של אי הגשת דו"ח במועד ומתן ארכה להסרת המחדל.

ב. לאחר הגשת כתב האישום:

1.ב כתב האישום המקורי כלל שני אישומים, כאשר באישום הראשון יוחסו לנאשמים ביצוע של שתי עבירות לפי סעיף 117(א)(13) לחוק מס ערך מוסף (שאינה מסווגת כעבירה מנהלית), בעוד שהאישום השני היתה בו עבירה אחת לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף (שכן מסווגת כעבירה מנהלית). יובהר ששני האישומים מתייחסים לאותה מסכת עובדתית שאמורה להוליד, לפי כתב האישום המקורי, את שני סוגי העבירות האמורות. לימים, כתב האישום המקורי בוטל ובמקומו הוגש כתב האישום המתוקן שכלל רק את העבירה לפי סעיף 117(א)(6) (קרי, האישום השני שבכתב האישום המקורי) תוך מחיקת העבירות לפי סעיף 117(א)(13) (קרי, מחיקת האישום הראשון שבכתב האישום המקורי).

2.ב לטענת הנאשם החלפת כתב האישום המקורי בכתב האישום המתוקן, היינו מחיקת העבירות שאינן מסווגת כעבירה מנהלית מכתב האישום המקורי והשאר העבירה שמסווגת כקנס מנהלי בכתב האישום המתוקן מלמדת על הגישה העקבית של המאשימה שאם יוסרו המחדלים, תמשיך לחול הנכונות של המאשימה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי.

30. דין הטענה להידחות הן לעניין ההליכים שלפני הגשת כתב האישום והן לעניין ההליכים שלאחריו. לעניין ההליכים שלפני הגשת כתב האישום:

א. אומנם, היתה "נכונות" מטעם המאשימה להמרת כתב האישום בקנס מנהלי, עובר למועד הגשת כתב האישום, אך נכונות זו היא טובה ונכונה לחודשים הסמוכים למועד ביצוע העבירה. לאחר מכן, בעת שהנאשם לא עמד בהתחייבותו כלפי רשויות המס להסיר את המחדל, בתוך פרק הזמן שעליו סוכם, לא היה מנוס אלא להגיש את כתב האישום כנגדו.

ב. האיחור הניכר בהסרת המחדל באופן מלא, לאחר חלוף ארבע שנים ממועד ביצוע העבירה, עומד לנאשם לרועץ ומצדיק את עמדתה של המאשימה שאין מקום לבטל את כתב האישום ולהמירו בקנס מנהלי.

ג. הנאשם לא טען שאותה "נכונות" לשקול את האפשרות לבחירה במסלול של קנס מנהלי, עובר למועד הגשת כתב האישום, בכפוף להסרה מלאה של המחדל, מהווה "הבטחה שלטונית",



לפיה בכל מקרה יוכל לעבור למסלול של קנס מנהלי אם יוסר המחדל באופן מלא, וזאת במנותק ממועד הסרת המחדלים. הנאשם מעולם לא קיבל הבטחה שלטונית בכתב בעניין זה ובפועל הוא גם לא טוען שניתנה לו הבטחה כזו.

ד. יתר על כן, כידוע, רשות שלטונית רשאית לשנות את מדיניותה, נהליה והחלטותיה, וזאת לרבות מדיניות האכיפה של עבירות פליליות, גם אם מדובר בשינוי שמחליף העדר אכיפה באכיפה (ע"פ 6328/12 **מדינת ישראל נ' פרץ** [פורסם בנבו] (10.9.13) פסקאות 4 ו-5 לדבריו של כבוד הנשיא גרוניס). במקרה שבפני, אותה "נכונות" להמרת כתב האישום בקנס מנהלי שהיתה קיימת עובר למועד הגשת כתב האישום, הפכה לבלתי רלוונטית ארבע שנים לאחר מועד ביצוע העבירה.

31. לעניין ההליכים שלאחר הגשת כתב האישום:

א. העבירה לפי סעיף 117(א) (13) מתייחסת לכך שנאשם "**לא הוציא חשבונית מס למרות שהיה חייב להוציאה**". ברור שזה לא המקרה שבפני והדבר גם לא עולה מתוך עובדות כתב האישום המקורי. ודוק, הן בכתב האישום המקורי והן בכתב האישום המתוקן, נאמר שהנאשם הוציא שתי חשבוניות לקונה לפי התמורה שהתקבלה עבור המכירה של המגרש. ללמדך, שההפניה בכתב האישום המקורי לסעיף 117(א) (13) בטעות יסודה וגם אינה מתיישבת עם העובדות שפורטו בכתב האישום המקורי. לפיכך, התיקון של כתב האישום המקורי על ידי החלפתו בכתב האישום המתוקן, תוך מחיקת סעיף 117(א) (13) מתוך כתב האישום, אין לו ולא כלום עם ה-"נכונות" המקורית, עובר להגשת כתב האישום, לשקול את האפשרות להטלת קנס מנהלי.

ב. אמנם, באישום הראשון שבכתב האישום המקורי נאמר בפרק הוראות החיקוק ליד ציון העבירות לפי סעיף 117(א) (13) שמדובר בעבירות של "**הוצאת חשבוניות מס ואי תשלום המס בגין במועד**", אך הדבר אין לו ולא כלום עם סעיף 117(א) (13) שעניינו "**לא הוציא חשבונית מס למרות שהיה חייב להוציאה**", אלא מדובר בעבירה אחרת לפי סעיף 117(א) (14) לחוק מס ערך מוסף, כאשר הסעיף האחרון כלל לא אוזכר בכתב האישום המקורי. הדבר ממחיש אף יותר שכתב האישום המקורי מקורו בטעות בניסוח וטוב שתוקן על מנת להעמיד דברים על דיוקם, ואין בתיקון כדי ללמד על המשך קיומה של "נכונות" להמרת כתב האישום בקנס מנהלי כל עוד יוסר המחדל, וזאת במנותק מהשאלה כמה זמן יחלוף עד להסרת המחדל באופן מלא.

הטענה שהנאשם עורך דין והנזק שייגרם לו מעצם ההרשעה



32. הנאשם העלה טיעון נוסף להמרת כתב האישום בקנס מנהלי ולפיו הרשעתו בדין עלולה להסב לו נזק משמעותי בשל היותו עורך דין וקיים חשש שתיפגע האפשרות להמשיך עיסוקו במקצוע זה. טענה זו דינה להידחות. להלן נימוקי:

א. בעת עריכת ביקורת שיפוטית על סבירות ההחלטה של המאשימה שלא להמיר את כתב האישום בקנס מינהלי, אין רלבנטיות לסוג הנזק שעלול להיגרם לנאשם אם ימצא אשם בביצוע העבירה שיוחסה לו בכתב האישום ויורשע בגינה. המקצוע שבו עוסק הנאשם, בין אם מדובר בעריכת דין ובין אם מדובר במקצוע אחר, איננו נתון רלבנטי להכרעה בשאלת סבירות ההחלטה שלא להמיר את כתב האישום בקנס מינהלי.

ב. סוג הנזק שייגרם לנאשם מעצם הרשעתו בשל היותו עורך דין, הוא נתון שמיקומו הגיאומטרי שייך לשלב הטיעונים לעונש. כידוע, לאחר שמיעת הטיעונים לעונש בית המשפט רשאי לבטל את ההרשעה או להשאירה על כנה כאמור בסעיף 192א לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב - 1982.

ג. בשלב זה, אינני מביע כל עמדה לגבי השאלה אם יש מקום לבטל את ההרשעה או לא ולנאשם שמורות מלוא טענותיו בעניין זה לשלב הטיעונים לעונש, כפי שלמאשימה גם שמורות מלוא טענותיה בעניין זה.

סוף דבר

33. לאור כל האמור לעיל, הנני מרשיע את שני הנאשמים בביצוע עבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיפים 117(א)(6) וסעיף 119 לחוק מס ערך מוסף.

ניתנה היום, י"א ניסן תשע"ו, 19 אפריל 2016, במעמד הצדדים