

**עפ"ג 21/11/52227 - מדינת ישראל - רשות המסים נגד א.מ.ב. חוות  
חקלאית ירדן בע"מ, אליו בקשרי, עטרה בקשרי**

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

עפ"ג 21-11-52227 מדינת ישראל נ' א.מ.ב. חוות חקלאית ירדן בע"מ ואח'  
תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט הבכיר מיכל ברנט - אב"ד

כבוד השופט שמואל בורנשטיין

כבוד השופט גיא שני

המערערת מדינת ישראל - רשות המסים

נגד

1. א.מ.ב. חוות חקלאית ירדן בע"מ המשיבים

2. אליו בקשרי

3. עטרה בקשרי

**פסק דין**

**פתח דבר**

1. לפנינו ערעור המדינה על גזר דין של בית משפט השלום ברמלה בת"פ 18-03-68167, במסגרתו הורשו המשבים, על פי הودאותם בכתב האישום שתוון בשלישית, בביטוי מספר עבירות מס, בהן - מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת ללא הסבר סביר או מסירת דוח או מסמך אחר הכללים ידיעה כאמור, לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערף מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"); הפרת החובה לתשלום המס המגיע לתקופת הדוח התקופתי עם הגשתו, לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ; הפרת החובה לתשלום המס המגיע לתקופת הדוח התקופתי עם הגשתו, לפי סעיף 118 לחוק מע"מ בצירוף סעיף 88(א) לחוק מע"מ וסעיף 23(ב)(1) לתקנות מס ערף מוסף, התשל"ו-1976; אי הגשת דוח במועד, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"); אחוריות מנהלים מכוח סעיף 224א לפקודה.

2. על המשבים נגזרו העונשים הבאים:

המשיבה 1 - קנס בסך 3,000 ₪;

המשיב 2 - שני חודשי מאסר והפעלת עונש מאסר מותנה חב ההפעלה בן 4 החודשים מהת"פ 10-05-52234-05-10 במצטבר, כך שscr הכל ירצה 6 חודשים מאסר בדרך של עבודות שירות, וכן 3 חודשים מאסר על תנאי במשך 3 שנים לבב יבצע עבירה בה הורשע, למעט עבירה לפי סעיף 118 לחוק מע"מ, וקנס בסך 5,000 ₪ או 40 ימי מאסר תמורתו;

המשיבה 3 - שלושה חודשים מאסר על תנאי למשך 3 שנים לבול תבצע עבירה בה הורשעה, מלבד עבירה לפי סעיף 118 לחוק מע"מ, וכן קנס בסך 3,000 ₪ או 30 ימי מאסר תමורתו.

### עובדות המקרה

3. המשיבה 1 (להלן גם: "החברה") היא חברת פרטית, שעסוקה בתחום תוספי התזונה ואשר נרשמה כעוסק מורשה בהתאם לחוק מע"מ.

המשיב 2 היה מנהלה הפעיל של החברה בין השנים 2011-2020 ועד בכלל, יחד עם המשיבה 3.

המשיבה 3 הייתה המנהלת הפעילה של החברה בין השנים 2013-2020 ועד בכלל, יחד עם המשיב 2.

4. על פי עובדות האישום הראשון, בין השנים 2014 - 2015 הגיעו המשיבים למנהל מס ערך מסויף 13 דוחות תקופתיים של החברה, בהם ציינו סכומי מס לתשלום לא נכונים, ושילמו סכום מס בסך 46,338 ₪ במקומם סכום המס האמתי שנובע מאותם דוחות בסך של 496,602 ₪.

5. על פי עובדות האישום השני, בשנים 2013-2016 לא הגיעו המשיבים במועד 8 דוחות תקופתיים ולא צירפו תשלום כנדרש. בנוסף, בשנים 2016-2017 לא הגיעו במועד 17 דוחות תקופתיים.

6. על פי עובדות האישום השלישי, בחודשים 6/17, 7/17, 4/20 ו-10/20, הגיעו המשיבים את הדוחות התקופתיים, אך ללא צירוף התשלום הנדרש הנובע מהם.

7. על פי עובדות האישום הרביעי, בשנים 2011-2012 הגיעו המשיבים לא הגיעו במועד 11 דוחות תקופתיים.

8. על פי עובדות האישומים החמישי עד האחד-עשר, הגיעו המשיבים לא הגיעו לפיקוד השומה במועד את הדוח על הכספיותה של החברה לשנים 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 וזאת ללא סיבה מספקת.

### גור דין של בית המשפט קמא

9. הערכים המוגנים בהתיחס לעבירות שאוთ ביצעו המשיבים הם פגיעה במשפט המס הקיים במדינה, ביכולת לגבות מיסים בצורה תקינה, בערך השווון של תשלום המס וכן פגעה בקיופת המדינה.

10. אין מדובר ברכף אירועים אחד, שיכל להיחשב כאיורע פלילי כולל, אלא במקרים שכל אחד מהם נפרד מהآخر במועד, כאשר כל הפרת חובה מקימה בפני עצמה את כל יסודות העבירה.

קיומה זו בועלת רלוונטיות בין היתר לעניין מאסרו המותנה של המשיב 2, ומובילה למסקנה לפיה הוא חב הפעלה.

11. נכון עקרון ההלמה והפסיקה הנווגת בתחום, ולאור מדיניות הענישה, נקבע שמתחם הענישה בגין כל עבירה של אי הגשת דוח (למעט העבירה לפי סעיף 118), ינוע בין עונש מאסר הצופה פuni עתיד ועד למאסר בעועל בן שבעה חודשים, וזאת לצד רכיבים נוספים וקנסות בשיעור שבין אלפיים בודדים עד עשרות אלפיים, ואילו המתחם הכללי ינוע בין מספר חודשים מאסר עד שנת מאסר בעועל וכן קנסות בשיעור של אלפיים בודדים עד עשרות אלפיים.

12. בעניינים של המשיבים שקל בית המשפט כמו ראיית חומרת העבירות, והציג כי במקרה דין יצא המשיבים במשך שנים מחדל מס כולל של כ - 800,000 ₪, ואין להעיר מס עונשטי מקל ביחס למחדל בהיקף שכזה.

עוד עמד בית המשפט כמו על כך שמחדליים של המשיבים נבעו משום מצוקה כלכלית, שאליה נקלעו עקב קרייסט עסקם וכי ההתנהלות לא נבעה משום תאונות בצע או רצון לצבירת הון ונכסים על חשבון הקופה הציבורית, עם זאת, על פי הפסיקה בעבירות מס אין מקום לסת משקל לנסיבות אישיות וממצא כלכלי, ויש להעניק משקל בכורה להרעת הרבים.

13. בית המשפט כמו דחה את טענת ההגנה לפיה אשם מסוים רובץ לפתחו של ראה החשבון או ייעז המס אשר העניק באותה עת את שירותו, ופסק כי האחריות רוכצת בראש ובראשונה לפתחם של המשיבים.

14. בית המשפט כמו הטעים כי בסופו של יום המחדלים נשוא אישומים 1 - 4 הוסרו, הגם שאגב צבירת מחדלים נוספים במהלך השנים, אף המחדלים נשוא אישומים 5 - 11 הוסרו במלואם, אם כי באיחור ניכר, בחלוּך כ六年.

בית המשפט כמו הדגיש כי להסרת המחדל ישנה השפעה ישירה ומשמעותית על הענישה לcoolה, משום שיש בה השבת הגזל והוכחה בדבר חרטה שבמעשהה.

15. עוד במסגרת שיקולי הענישה ציין בית המשפט כמו כי לפחות תישקל הودאת המשיבים, החיסכון היקר בזמן ציבורו ונסיבות האישיות כפי שנשמעו בעת הティיעונים לעונש. כן הודגשה הבעת החרטה שהביעו המשיבים.

מנגד, לחומרה ציון כי לחובת המשיב 2 עבר פלילי ומאסר מותנה בין 4 חודשים (מת"פ 10-05-52234) אשר הינו חב הפעלה לנוכח ריבוי העבירות בהן הורשע עתה. לעומת זאת, למשיבה 3 אין עבר פלילי.

כן נשקל מצבו הרפואי של הנאשם 2.

לאור האמור, מצא בית המשפט כמו לנכון לעורוך הבדיקה בין המשיבים, ולטיקום הדגיש פעמי נספה כי להסרת המחדל ניתן במקרה דין ביטוי בדרך של הקלה משמעותית בענישה.

#### **טיפולין המערערת בתמצית**

16. בית המשפט כמו שגה בקביעת מתחם עונש נמוך מהמקובל במקרים בעלי נסיבות דומות או חמורות פחות. המתחם שנקבע אינו תואם את נסיבות ביצוע העבירות החמורים בעניינים של המשיבים, שביטוון בשיטתיות המעשים, בהיקף העבירות, במחזור ההכנות הגבוה ובגיוון העבירות.

המשיב 2 הורשע בביצוע 60 עבירות מס ואילו המשיבה 3 הורשעה בביצוע 49 עבירות מס, כאשר מחזור העיסకאות בתקופה הרלוונטית לכתב האישום עמד על מעל ל-26 מיליון ₪.

17. בנוסף, שגה בית המשפט כמו בכך שלא ייחס די משקל לעובדה שהמשיבים המשיכו בביצוע העבירות אף לאחר כתוב האישום, כך שכותב האישום תוקן שוב ושוב במהלך ניהול התיק.

18. בית המשפט קמא שגה עת בחר להשית על המשיב חדשים מסר לריצוי בעבודות שירות בלבד וקנס בסך 5,000 ₪, ועל המשיבה 3 עונש צופה פני עתיד בלבד וקנס על סך 3,000 ₪. בקביעת עונשים אלו חרג בית המשפט מהמתחם הנמור ממלא אותו קבוע וזאת ללא כל נימוק.

19. בית המשפט קמא שגה עת העניק משקל יתר להסרת המחדל בקביעת עונשם של המשיבים.

הסרת המחדל בעבירות המע"מ נעשתה אגב צבירת מחדלים נוספים ובנוסף מחדלים רבים הוסרו באיחור רב.

20. בית המשפט קמא שגה אף בכך שלא נתן משקל הולם לעברו הפלילי של המשיב 2.

21. בית המשפט קמא שגה גם בקביעת מתחם קנס מקל, וכן שגה עת השית על המשיבים קנס נמור מדי.

22. המשיבים טענו כי הودעת הערעור הוגשה באיחור, אך אין לכך בסיס שכן המועד האחרון להגשת הערעור היה ביום 21.11.2021 ובמועד זה הוגש הערעור באמצעות הפקס, כאשר כבר לមחרת התקבל אישור המזיכירות על פתיחת התיק ביום 21.11.2021. בנגד לטענת המשיבים, קיימת פסיקה מיוחדת לפיה ניתן להגיש ערעור פלילי בפקס.

23. אשר למועד הגשת נימוקי הערעור, יוטעם כי במסגרת הגשת הודעת הערעור ביום 21.11.2021 ביקשה המערערת מבית המשפט קמא ארכה להגשת נימוקי הערעור עד ליום 28.11.2021 וזה ניתנה לה. משמע, נימוקי הערעור אף הוגש כדין בהיתר של בית המשפט.

24. אשר לטענת המשיבים כי הערעור הוגש רק על ידי רשות מע"מ ולא על ידי רשות מס הכנסת, הרי שהודעת הערעור מתיחסת למערערת אחת, היא מדינת ישראל, וכך גם נימוקי הערעור. בגזר הדין קבוע בית המשפט קמא מתחם ענישה כולל לכל העבירות בין הורשעו המשיבים, כאשר הערעור על קולת העונש מוגש על כל רכיבי הענישה בגזר הדין, ואין מקום לפיצול המלאכותי של המשיבים ביחס למערערת לשתי ישויות נפרדות לכואורה.

#### **טיעוני המשיבים בתמצית**

25. הودעת הערעור הוגשה בחלוף 45 יום לאחר מתן גזר הדין, ועל כן הפרק הוא לחלוות זה מכבר. מהפסיקה עולה כי לא ניתן להגיש הודעת ערעור בפקס.

בגשת הודעת הערעור באיחור של يوم במקורה Dunn לא פורטו נימוקים, לא ציין דבר האיחור וסיבתו ואף לא צינה כל סיבה בגין נדרשת הארכת מועד להגשת נימוקי הערעור.

בנוסוף, הודעת הערעור הוגשה במקור רק על ידי מחלקת התייעות של מע"מ, בעוד שמחלקת התייעות של מס הכנסת לא הגישה הודעת ערעור או בקשה לארכה להגשתה. מחלקת התייעות של מע"מ אינה מוסמכת להגיש ערעור על עונש בעבירות על פי הפקודה. משמע, הודעת הערעור לא הוגשה בגין העונש על עבירות לפי הפקודה.

אשר לנימוקי הערעור, אלו הוגשו ביום 28.11.2021 חתומים על ידי שתי הרשויות. משמע, מדובר בהגשת באיחור של שבעה ימים מבלי שנתבקשה ארכה ולא כל נימוק והצדקה.

26. לגוף הערעור, בית המשפט קמא לא שגה בקביעת העונשים במסגרת גזר הדין ולכל הפחות לא מדובר

בטעות משמעותית. בית המשפט קמא שקל את כל השיקולים הרלוונטיים לקולה ולחומרה.

27. כתוב האישום "מנopic". למשיבים לא היה די כסף "לסגור" את כל חובות העבר וגם לשלם על חשבן השוטף ולכן כל פעם נוצרו מחדלים חדשים. כך נוצר סכום עבירות גבוהה בכתב האישום שאינו תואם את המציאות.

28. בית המשפט קמא נתן בצד משקל גדול ומשמעותי להסרת המחדלים. מדובר בפרמטר משמעותי לעניין שיקולי הענישה ולאורו בכך היה להקל עם המשיבים במקורה דן.

#### דין והכרעה

29. אין צורך להזכיר מילים כייחס לחומרתן הרבה של עבירות המס לאור פגיעתן הקשה בח' הכלכלה התקינית, בקבופה הציבורית ובעיקרונות השווין המתבטא בתשלום מס אמת על ידי כלל הנישומים (ראו: רע"פ 6095/06 צדוק חיים לוי נ' מדינת ישראל (15.11.2006); רע"פ 512/04 אבו עביד נ' מדינת ישראל פ"ד נח(4) 381, 384 (2004)). בתי המשפט עמדו לא אחת על חומרתן של עבירות כלכליות והדיגשו, כי הענישה בגין עבירות מסאמורה להביע את הפסול שבמקרה ואת הצורך להעביר מסר מרתקע, הן כלפי מבצע העבירה והן כלפי הזולת (ראו: רע"פ 3757/04 זידאן נגד מדינת ישראל (31.5.2004)).

30. במקורה דן מדובר בהנהלות עברייןית שיטית, בהזדמנויות רבות ובמגוון עבירות, אשר נמשכה על פני תקופה ארוכה וסכום המחדלים הנובע ממנה הוא משמעותי. נראה, אפוא, כי הענישה שהוטלה על המשיבים חריגה לקולא, גם אם מבאים בחשבון את השיקולים בהם התחשב בית משפט קמא, ובכלל זאת נסיבותיהם האישיות של המשיבים, לרבות מצבו הרפואי של המשיב 2, מצבם הכלכלי, הוודאות והחיסכון בזמן טיפולו. מנגד לא ניתן להתעלם מעבירות הפלילי של המשיב 2, שהוא אף הבסיס להבנה שערק בית משפט קמא בין לבין משיבה 3 הנעדרת עבר פלילי.

31. בנוסף, נראה כי בית משפט קמא נתן משקל יתר לשיקול הנוגע להסרת המחדל. אכן ראוי בעבירות מס לייחס משקל משמעותי להסרת המחדל, המלמדת על נטילת אחריות והבעת חרטה, ועל פי ההחלטה אין דין של מי שלא הסיר את מחדלו כדי מי שהסירים, אשר זכאי להקלת בעונשו.

כך למשל, בעפ"ג 14-05-20177-26 בהרב נ' מדינת ישראל (22.2.2015) נאמרו על ידי בית משפט זה הדברים הבאים:

"הסרת המחדל, בדומה לכל מעשה של תיקון תוכנות העבירה ופיזוי הנזק, לא רק שעולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי, הכלכלי והכלכלי, אלא אף מלמדת באופן מובהק על נטילת אחריות והבעת חרטה...."

כיצא בכך נאמר בעפ"ג 13-12-20791-2014-אalon ואח' נ' פרקליטות מחוז ת"א - מיסוי וככללה (3.7.2014):

"גם אם לא בהכרח ולא בכל מקרה יש לראות בהסרת המחדל משום נטילת אחריות מלאה ושלם והבעת חרטה כנה ואמיתית... הרי שעדין ראוי לעוזד עברייני מס הנתפסים בכפ לעשות כל שבידם, לרבות באמצעות נטילת הלואאות ושיעבוד כל רכושם, על מנת להסיר את המחדל ולשלם את מלאה המס, ולפיכך גם ראוי שהדבר יבוא לידי ביטוי בגזרת העונש".

ראו גם: רע"פ 2638/13 עובדיה נ' מדינת ישראל (28.4.2013); רע"פ 2407/05 מנ נ' מדינת ישראל (11.7.2005).

32. עם זאת, הסרת המחדלים בוודאי אינה חזות הכל. בעניינו, המש��בים בסופו של ים אמנים הסירו את המחדלים, אך באחור, לפחות לגבי חלק מהմחדלים. בית המשפט קמא אמן לא התעלם מהעובדת שחלק מהմחדלים הוסרו בגין צבירת מחדלים נוספים במהלך השנה, ועם זאת מצא לנכון ליתן להסרת המחדלים ביטוי בדרך של הקלה משמעותית בענישה, הקלה שנראית על פניה כהקלת יתר, תוך שצין בגזר דין אף את העובדתה שהមחדלים מלכתחילה נבעו מתוך מצוקתם הכלכלית של המש��בים, עקב קרייסת עסקם, ולא מתוך מניע כלכלי או תאונות בצע.

33. אכן, במקרים מסוימים עשוי בית המשפט להתחשב בעובדתה כי עבירות מס בוצעו על רקע קשיים כלכליים ולא בשל תאונות בצע, אך גם התחשבות זו ראוי שתהא מותנה ובמידה, שכן הצורך להרטייע מפני ביצוע עבירות מס נועד, בין היתר, להבטיח כי בסדרי העדיפות שקובע לעצמו הנישום המצרי בקשטים כלכליים, הוא ייתן עדיפות, בראש ובראונה, לחובה המוטלת עליו לשלם את מסיו כחוק ובמועד.

34. אל מול עתירתה של המערערת להחמיר בעונשם של המשﬁבים, עומדות טענותיהם בדבר האחור בהגשת הערעור וכן הטענה לפיה הودעת הערעור הוגשה מלכתחילה רק על ידי מחלוקת התביעות של מע"מ, ורק בהמשך נחתמו נימוקי הערעור גם על ידי מחלוקת התביעות של מס הכנסה, כאשר התייך משלב עבירותهن לפיקוח מע"מ והן על פי הפקודה. לא מצאנו בסיס לטענת המשﬁבים באשר לאחור בהגשת הערעור. משהוגש הערעור באמצעות הפקס, וביום שלמחרת ניתן אישור על פתיחת התייך במועד בו נשלח והתקבל הפקס, לא ניתן כי מדובר בערעור שהוגש באחור. אשר לטענה לפיה הערעור הוגש רק על ידי רשות מע"מ, והגם שצדקה המערערת כי בסופו של ים מי שעומד מול המשﬁבים זו המדינה, גם לחלוקת הקיימת בפרקティקה המקובלת בין רשות האכיפה בענייני מע"מ ובענייני מס הכנסה יש לתת משקל בעניין זה.

35. בהתחשב בכל האמור, עת נתנו דעתנו למכלול השיקולים שלעיל הגיענו לפיה התוצאה העונשית אליה הגיע בית המשפט קמא מבטא שלchnerות יתרה ומצדיקה התרבותותנו, באופן שיביא לידי ביטוי ראיו יותר את עקרון ההילמה. לפיכך, וטור מתן הדעת לעקרון לפיו ערכאת הערעור אינה מזכה את הדיון עם נאשם שהחליטה להחמיר בעונשו, כמו גם בהתחשב בכל השיקולים לקולא שנמננו לעיל, אנו גוזרים על המשﬁבים את העונשים הבאים:

36. על משיב 2 - חמישה חודשים בעבודות שירות, וזאת חלף חודשיים מססר שנגزو עליו. עונש זה יצטבר לעונש המססר המותנה שהופעל, כך שבמסגרת הכליריצה המשיב 2 תשעה חודשים מססר בעבודות שירות. כן ישלם המשיב 2 קנס בסך של 15,000 ₪ או 80 ימי מססר תמורתם, חלף הקנס בסך 5,000 שקלים עליו בבית משפט קמא. יתר חלקו גזר הדין ישארו בעינם.

37. על משיב 3 - חמשיים מססר בעבודות שירות, וזאת בכפוף לכך כי נמצא מתאימה לביצוע עבודות שירות על ידי הממונה על עבודות שירות. כן תשלם משיבת 2 קנס בסך של 6,000 ₪ או 40 ימי מססר תמורתם. וזאת חלף הקנס בסך 3,000 ₪ שהוטל עליה בבית משפט קמא. יתר חלקו גזר דין ישארו בעינם.

ניתנה והודעה היום יא תמוז תשפ"ב, 10/07/2022 במעמד הנוכחים.

מיכל ברנט, שופטת בכירה      שמואל בורנשטיין, שופט      גיא שני, שופט