



עפ"ג 52227/11/21 - מדינת ישראל - רשות המסים נגד א.מ.ב. חווה חקלאית ירדן בע"מ, אליהו בקשי, עטרה בקשי

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

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

בפני כבוד השופטת הבכירה מיכל ברנט - אב"ד

כבוד השופט שמואל בורנשטיין

כבוד השופט גיא שני

מדינת ישראל - רשות המסים

המערערת

נגד

המשיבים

1. א.מ.ב. חווה חקלאית ירדן בע"מ

2. אליהו בקשי

3. עטרה בקשי

פסק דין

פתח דבר

1. לפנינו ערעור המדינה על גזר דינו של בית משפט השלום ברמלה בת"פ 68167-03-18, במסגרתו הורשעו המשיבים, על פי הודאתם בכתב האישום שתוקן בשלישית, בביצוע מספר עבירות מס, בהן - מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או מסירת דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"); הפרת החובה לתשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח התקופתי עם הגשתו, לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ; הפרת החובה לתשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח התקופתי עם הגשתו, לפי סעיף 118 לחוק מע"מ בצירוף סעיף 88(א) לחוק מע"מ וסעיף 23(ב)(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976; אי הגשת דו"ח במועד, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"); אחריות מנהלים מכוח סעיף 224א לפקודה.

2. על המשיבים נגזרו העונשים הבאים:

המשיבה 1 - קנס בסך 3,000 ₪;

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



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

עובדות המקרה

3. המשיבה 1 (להלן גם: "**החברה**") היא חברת פרטית, שעסקה 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 היתה המנהלת הפעילה של החברה בין השנים 2013-2020 ועד בכלל, יחד עם המשיב 2.

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

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

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

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

8. על פי עובדות האישומים החמישי עד האחד-עשר, המשיבים לא הגישו לפקיד השומה במועד את הדוח על הכנסותיה של החברה לשנים 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 וזאת בלא סיבה מספקת.

גזר הדין של בית המשפט קמא

9. הערכים המוגנים בהתייחס לעבירות שאותן ביצעו המשיבים הם פגיעה במשטר המס הקיים במדינה, ביכולת לגבות מיסים בצורה תקינה, בערך השוויון של תשלום המס וכן פגיעה בקופת המדינה.

10. אין מדובר ברצף אירועים אחד, שיכול להיחשב כאירוע פלילי כולל, אלא במחדלים שכל אחד מהם נפרד מהאחר במועד, כאשר כל הפרת חובה מקימה בפני עצמה את כל יסודות העבירה.

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

11. נוכח עקרון ההלימה והפסיקה הנוהגת בתחום, ולאור מדיניות הענישה, נקבע שמתחם הענישה ביחס לכל עבירה של אי הגשת דוח (למעט העבירה לפי סעיף 118), ינוע בין עונש מאסר הצופה פני עתיד ועד למאסר בפועל בן שבעה חודשים, וזאת לצד רכיבים נוספים וקנסות בשיעור שבין אלפים בודדים עד עשרות אלפים, ואילו המתחם הכולל ינוע בין מספר חודשי מאסר עד שנת מאסר בפועל וכן קנסות בשיעור של אלפים בודדים עד עשרות אלפים.



12. בעניינם של המשיבים שקל בית המשפט קמא ראשית את חומרת העבירות, והדגיש כי במקרה דנן יצרו המשיבים במשך שנים מחדל מס כולל של כ - 800,000 ₪, ואין להעביר מסר ענישתי מקל ביחס למחדל בהיקף שכזה.

עוד עמד בית המשפט קמא על כך שמחדליהם של משיבים נבעו משום מצוקה כלכלית, שאלה נקלעו עקב קריסת עסקם וכי ההתנהלות לא נבעה משום תאוות בצע או רצון לצבירת הון ונכסים על חשבון הקופה הציבורית, ועם זאת, על פי הפסיקה בעבירות מס אין מקום לתת משקל לנסיבות אישיות ומצוקה כלכלית, ויש להעניק משקל בכורה להרתעת הרבים.

13. בית המשפט קמא דחה את טענת ההגנה לפיה אשם מסוים רובץ לפתחו של רואה החשבון או יועץ המס אשר העניק באותה עת את שירותיו, ופסק כי האחריות רובצת בראש ובראשונה לפתחם של המשיבים.

14. בית המשפט קמא הטעים כי בסופו של יום המחדלים נשוא אישומים 1 - 4 הוסרו, הגם שאגב צבירת מחדלים נוספים במהלך השנים, ואף המחדלים נשוא אישומים 5 - 11 הוסרו במלואם, אם כי באיחור ניכר, בחלוף כשש שנים.

בית המשפט קמא הדגיש כי להסרת המחדל ישנה השפעה ישירה ומשמעותית על הענישה לקולה, משום שיש בה השבת הגזל והוכחה בדבר חרטה שבמעשה.

15. עוד במסגרת שיקולי הענישה ציין בית המשפט קמא כי לקולא תישקל הודאת המשיבים, החיסכון היקר בזמן ציבורי ונסיבותיהם האישיות כפי שנשמעו בעת הטיעונים לעונש. כן הודגשה הבעת החרטה שהביעו המשיבים.

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

כן נשקל מצבו הרפואי של המשיב 2.

לאור האמור, מצא בית המשפט קמא לנכון לערוך הבחנה בין המשיבים, ולסיכום הדגיש פעם נוספת כי להסרת המחדל ניתן במקרה דנן ביטוי בדרך של הקלה משמעותית בענישה.

טיעוני המערערת בתמצית

16. בית המשפט קמא שגה בקביעת מתחם עונש נמוך מהמקובל במקרים בעלי נסיבות דומות או חמורות פחות. המתחם שנקבע אינו תואם את נסיבות ביצוע העבירות החמורות בעניינם של המשיבים, שביטויין בשיטתיות המעשים, בהיקף העבירות, במחזור ההכנסות הגבוה ובגיוון העבירות.

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

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



18. בית המשפט קמא שגה עת בחר להשית על המשיב חודשיים מאסר 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 הנמוך ממילא אותו קבע 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 נמוך מדי.

22. המשיבים טענו כי הודעת 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 למחרת התקבל אישור המזכירות על פתיחת התיק ביום 21.11.2021. בניגוד לטענת המשיבים, קיימת פסיקה מפורשת 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 וזו ניתנה לה. משמע, נימוקי הערעור אף הוגשו כדין בהיתר של בית המשפט.

24. אשר לטענת המשיבים כי הערעור הוגש רק על ידי רשות מע"מ ולא על ידי רשות מס הכנסה, הרי שהודעת הערעור מתייחסת למערערת אחת, היא מדינת ישראל, וכך גם נימוקי הערעור. בגזר הדין קבע בית המשפט קמא מתחם ענישה כולל לכל העבירות בהן 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 לכאורה.

טיעוני המשיבים בתמצית

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

בהגשת הודעת הערעור באיחור של יום במקרה דנן לא פורטו נימוקים, לא צוין דבר האיחור וסיבתו ואף לא צוינה כל סיבה בגינה נדרשת הארכת מועד להגשת נימוקי הערעור.

בנוסף, הודעת הערעור הוגשה במקור רק על ידי מחלקת התביעות של מע"מ, בעוד שמחלקת התביעות של מס הכנסה לא הגישה הודעת ערעור או בקשה לארכה להגשתה. מחלקת התביעות 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 בהגשה באיחור של שבעה ימים מבלי שנתבקשה ארכה וללא 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. כתב האישום "מנופח". למשיבים לא היה די כסף "לסגור" את כל חובות העבר וגם לשלם על חשבון השוטף ולכן כל פעם נוצרו מחדלים חדשים. כך נוצר סכום עבירות גבוה בכתב האישום שאינו תואם את המציאות.

28. בית המשפט קמא נתן בצדק משקל גדול ומשמעותי להסרת המחדלים. המדובר בפרמטר משמעותי לעניין שיקולי הענישה ולאורו נכון היה להקל עם המשיבים במקרה דנן.

דין והכרעה

29. אין צורך להכביר מילים ביחס לחומרתן הרבה של עבירות המס לאור פגיעתן הקשה בחיי הכלכלה התקינים, בקופה הציבורית ובעיקרון השוויון 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 והדגישו, כי הענישה בגין עבירות מסאמורה להביע את הפסול שבמעשה ואת הצורך להעביר מסר מרתיע, הן כלפי מבצע העבירה והן כלפי הזולת (ראו: רע"פ 3757/04 **זידאן נגד מדינת ישראל** (31.5.2004)).

30. במקרה דנן מדובר בהתנהלות עבריינית שיטתית, בהזדמנויות רבות ובמגוון עבירות, אשר נמשכה על פני תקופה ארוכה וסכום המחדלים הנובע ממנה הוא משמעותי. נראה, אפוא, כי הענישה שהוטלה על המשיבים חורגת לקולא, גם אם מביאים בחשבון את השיקולים בהם התחשב בית משפט קמא, ובכלל זאת נסיבותיהם האישיות של המשיבים, לרבות מצבו הרפואי של המשיב 2, מצבם הכלכלי, הודאתם והחיסכון בזמן שיפוטי. מנגד לא ניתן להתעלם מעברו הפלילי של המשיב 2, שהוא אף הבסיס להבחנה שערך בית משפט קמא בינו 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 הפסיקה אין דינו של מי שלא הסיר את מחדליו כדין מי שהסירם, אשר זכאי להקלה בעונשו.

כך למשל, בעפ"ג 26177-05-14 **בהרב נ' מדינת ישראל** (22.2.2015) נאמרו על ידי בית משפט זה הדברים הבאים:

"הסרת המחדל, בדומה לכל מעשה של תיקון תוצאות העבירה ופיצוי הנזק, לא רק שעולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי, הן הערכי והן הכלכלי, אלא אף מלמדת באופן מובהק על נטילת אחריות והבעת חרטה...."

כיוצא בכך נאמר בעפ"ג 20791-12-13 **אלון ואח' נ' פרקליטות מחוז ת"א - מיסוי וכלכלה** (3.7.2014):

"גם אם לא בהכרח ולא בכל מקרה ומקרה יש לראות בהסרת המחדל משום נטילת אחריות מלאה ושלמה והבעת חרטה כנה ואמיתית... הרי שעדיין ראוי לעודד עברייני מס הנתפסים בכף לעשות כל שבידם, לרבות באמצעות נטילת הלוואות ושיעבוד כל רכושם, על מנת להסיר את המחדל ולשלם את מלוא המס, ולפיכך גם ראוי שהדבר יבוא לידי ביטוי בגזירת העונש".



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

32. ועם זאת, הסרת המחדלים בוודאי שאינה חזות הכול. בענייננו, המשיבים בסופו של יום אמנם הסירו את המחדלים, אך באיחור, לפחות לגבי חלק מהמחדלים. בית המשפט קמא אמנם לא התעלם מהעובדה שחלק מהמחדלים הוסרו אגב צבירת מחדלים נוספים במהלך השנים, ועם זאת מצא לנכון ליתן להסרת המחדלים ביטוי בדרך של הקלה משמעותית בענישה, הקלה שנראית על פניה כהקלת יתר, תוך שציין בגזר דינו אף את העובדה שהמחדלים מלכתחילה נבעו מתוך מצוקתם הכלכלית של המשיבים, עקב קריסת עסקם, ולא מתוך מניע כלכלי או תאוות בצע.

33. אכן, במקרים מסוימים עשוי בית המשפט להתחשב בעובדה כי עבירות מס בוצעו על רקע קשיים כלכליים ולא בשל תאוות בצע, אך גם התחשבות זו ראוי שתהא מתונה ובמידה, שכן הצורך להרתיע מפני ביצוע עבירות מס נועד, בין היתר, להבטיח כי בסדרי העדיפות שקובע לעצמו הנישום המצוי בקשיים כלכליים, הוא ייתן עדיפות, בראש ובראשונה, לחובה המוטלת עליו לשלם את מסיו כחוק ובמועד.

34. אל מול עתירתה של המערערת להחמרה בעונשם של המשיבים, עומדות טענותיהם בדבר האיחור בהגשת הערעור וכן הטענה לפיה הודעת הערעור הוגשה מלכתחילה רק על ידי מחלקת התביעות של מע"מ, ורק בהמשך נחתמו נימוקי הערעור גם על ידי מחלקת התביעות של מס הכנסה, כאשר התיק משלב עבירות הן לפי חוק מע"מ והן על פי הפקודה. לא מצאנו בסיס לטענת המשיבים באשר לאיחור בהגשת הערעור. משהוגש הערעור באמצעות הפקס, וביום שלמחרת ניתן אישור על פתיחת התיק במועד בו נשלח והתקבל הפקס, לא ניתן לומר כי מדובר בערעור שהוגש באיחור. אשר לטענה לפיה הערעור הוגש רק על ידי רשויות מע"מ, והגם שצודקת המערערת כי בסופו של יום מי שעומד מול המשיבים זו המדינה, גם לחלוקה הקיימת בפרקטיקה המקובלת בין רשויות האכיפה בענייני מע"מ ובענייני מס הכנסה יש לתת משקל בעניין זה.

35. בהתחשב בכל האמור, עת נתנו דעתנו למכלול השיקולים שלעיל הגענו לכלל מסקנה לפיה התוצאה העונשית אליה הגיע בית המשפט קמא מבטאת סלחנות יתרה ומצדיקה התערבותנו, באופן שיביא לידי ביטוי ראוי יותר את עקרון ההלימה. לפיכך, ותוך מתן הדעת לעקרון לפיו ערכאת הערעור אינה ממצה את הדין עם נאשם שהחליטה להחמיר בעונשו, כמו גם בהתחשב בכל השיקולים לקולא שנמנו לעיל, אנו גוזרים על המשיבים את העונשים הבאים:

36. על משיב 2 - חמישה חודשי מאסר בעבודות שירות, וזאת חלף חודשיים מאסר שנגזרו עליו. עונש זה יצטרב לעונש המאסר המותנה שהופעל, כך שבסך הכל ירצה המשיב 2 תשעה חודשי מאסר בעבודות שירות. כן ישלם המשיב 2 קנס בסך של 15,000 ₪ או 80 ימי מאסר תמורתם, חלף הקנס בסך 5,000 ₪ שהוטל עליו בבית משפט קמא. יתר חלקי גזר הדין יישארו בעינם.

37. על משיב 3 - חודשיים מאסר בעבודות שירות, וזאת בכפוף לכך כי תמצא מתאימה לביצוע עבודות שירות על ידי הממונה על עבודות שירות. כן תשלם משיב 2 קנס בסך של 6,000 ₪ או 40 ימי מאסר תמורתם, וזאת חלף הקנס בסך 3,000 ₪ שהוטל עליה בבית משפט קמא. יתר חלקי גזר הדין יישארו בעינם.



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

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