

ע"פ 13483/10 - רובה 5 בע"מ, יבוק יזמות בע"מ, בנימין חוג'ה, משה כהן נגד בית המשפט ומע"מ ירושלים

בית המשפט המחוזי בירושלים שבתו כבית-משפט לערעורם פליליים

16 בדצמבר 2019

ע"פ 13483-10-19 רובה 5 בע"מ ואח' נ' בית המשפט ומע"מ ירושלים

לפני: כבוד השופט רם ינוגרד

כבוד השופט שושנה ליבוביץ

כבוד השופט תמר בר-אשר

המעורערים

1. רובה 5 בע"מ

2. יבוק יזמות בע"מ

3.

בנימין חוג'ה

המעורערים 1-3 ע"י ב"כ עו"ד עודד הכהן

4. משה כהן

ע"י ב"כ עו"ד יריב אבירם

נגד

המשיב

בית המשפט ומע"מ ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד אחינעם צוריאל ועו"ד מיטל צימר-גבאי

פסק דין

1. ערעור על הכרעת הדין וגזר הדין של בית משפט השלום בירושלים (כבוד השופט י' מינטקוביץ') בת"פ

.24881-07-17

כתב האישום ייחס למעורערים 3 ו-4 - בעליים ומנהלים של מסעדות שכל אחת מהן פعلاה כעוסק מורשה בפני עצמו (המעורערות 1 ו-2) - ביצוע עבירות של אי הגשת דוחות מע"מ תקופתיים ושל אי תשלום מע"מ במועד, עבירות על פי חוק מס ערך נוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **החוק**) ועל פי תקנות מס ערך נוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **התקנות**). העברות בוצעו בשנים 2016 ו-2017. הכרעת הדין ניתנה ביום 4.4.19, לאחר שהמעורערים הודהו בעבירות שייחסו להם בכתב האישום המתוון בשלישית (האישום הנוגע למעורערת 1 בוטל במסגרת החלטה נפרדת שניתנה באותו יום). בהכרעת הדין הורשו המעורערים 3 ו-4 בחמש עבירות של אי-הגשת דו"חות תקופתיים של מע"מ במועד (עבירות לפי סעיף 117(א)(6) בקשר לסעיף 67 לחוק ותקנה 20 לתקנות) ובשבע עבירות של הגשת דו"ח ללא תשלום (עבירות על סעיף 118 לחוק בצוירף סעיף 88(א) וסעיף 23(ב)(1) לתקנות). המערערת 2 הורשעה בשתי עבירות של אי-הגשת דו"חות תקופתיים במועד.

עמוד 1

בגזר דין קבע בית משפט קמא כי אין מקום לבטל את ההחלטה מאחר שמדובר ברכף עבירות שבוצע לאחר שנים "מתוך שיקול כלכלי קרי", ומאחר שלא עליה בידי המערערים להצביע על נזק ממשי וחריג שתגרום להם ההחלטה. הוא גזר על המערערת 2 לשלם קנס של 15,000 ₪; וגזר על כל אחד מהמערערים 3 ו-4 עונש מאסר מותנה של שלושה חודשים וכן קנס בסכום של 7,500 ₪.

.2. הערעור סובב לא רק את הרשות המערערים בעבירות שייחסו להם, אלא גם את החלטתו של בית משפט קמא מיום 13.5.18 לדוחות את הטענות המקדימות שהעלו המערערים, ואת החלטתו של בית משפט קמא הדוחות את בקשות המערערים לחזור בהם מהודאותם (ההחלטה מיום 20.5.19 ומיום 17.6.19).

יובהר כי הטענות שבבסיס הערעור, הטענות המקדימות והטענות שהעלו המערערים עת ביקשו לשוב בהם מהודאותם, זונות במהותן. לטענת המערערים, לא היה מקום להרשעם בדיון בגין אי-תשלום המע"מ במועד. המערערים סבורים כי הוראות חוק מס ערך נוסף והתקנות, בדריך בהן נאכפות על ידי רשות התביעה, מביאות לכך שmonths קלון פלילי על אדם שככל שהוא בכר שאין אפשרותו לשלם את המע"מ בשל העובדה שהצד השלישי, עמו נקשר בעסקה, לא העביר לידי את התמורה. לטענת המערערים, המחוקק גרם לכך שבבעלי העסקים העצמאיים משמשים כצינור להעברת כספי מס ערך נוסף מהחיבאים לידי רשות המשפט. באותו מקרים בהם החיבאים מתשלום התמורה - לוקים נותני השירותים בשניים: הן באי קבלת התמורה והן בהרשעתם על פי החוק והתקנות.

המערערים טוענים כי שעה שהתשולם מנותני שירותים בישראל מושתתים בדרך כלל על דחיה של מועד התשלום (שוטף + 30, שוטף + 60, שוטף + 90 ואף עיכובים לפרקי זמן ארוכים יותר), אין מקום לחיבם לשלם את המע"מ בעת מתן השירות. לשיטתם, היה על המחוקק לקבוע כי התשלום ידחה למועד קבלת התמורה. למעשה, כך טוענים המערערים, אין מקום להרשייע אדם בפלילים אך בשל העובדה שהשל דחית מועד התשלומים של אלה שבחים לו את התמורה بعد השירות שנותן, נמצא הוא במצב בו הוא מפר את הוראות החוק והתקנות ואין משלם את המע"מ במועד. עוד נטען כי לנוכח העובדה שהמערערים הסירו את המחדל, ושילמו את חוב המס בצירוף הפרשי הצמדה וריבית, לא היה מקום להותיר את ההחלטה בעינה.

.3. בהודעת הערעור ובדין שהתקיים לפנינו גוללו ב"כ המערערים, בכישرون רב, שלל טענות. הם עמדו על הקושי המעשוי אליו נקלעים בעלי העסק העצמאיים הנותנים שירותים, מקבלים את התמורה כחילוף זמן, ונדרשים לשלם את המע"מ לאלטר. נטען, בין היתר, שיש טעם לפגם בהגשת כתוב אישום בנסיבות מעין אלה, בפרט כאשר המדינה עצמה הייתה זו שעכבה חלק לא זניח מהתשולם שהמערערים היו זכאים לו לאחר שהעניקו לה שירותו הסעדה. עוד נטען שתוצאת החוק והתקנות היא שבבעלי העסקים נאלצים ליטול אשראי בעלות גבוהה מהගופים הבנקאים כדי שיוכלו לשלם את תשלום המע"מ מיד עם יצירת דרישת התשלום, תוך שנותן השירות, נושא בעלות של האשראי מהמועד בו הוא משלם את סכום המע"מ ועוד למועד בו משלם לו מקבל השירות, שמתבע הדברים אינם מוסף ריבית לסכום המשולם על ידו. נטען כי יתרן שמצוות דברים זה היה מתאים למועד חקיקת החוק, עת נהג מסויר תשלומים אחר, אלא שאין הוא עוד מתאים למציאות הכלכלית של היום. עוד נטען כי היה על בית משפט קמא להביא בחשבון את ההנחה ההגונית לפיה המערערים היו נוטלים הלוואה לצורך תשלום המס לו ניתן היה לקבל הלוואה מעין זו, ולא היו מסתכנים באפשרות שישלמו בדייעבד ריבית גבוהה על

תשלום המס ייעמדו לדין פלילי.

.4 אף שדומה כי יש טעם בטענות לפיה נקלעים רבים מבני העסקים עצמם לקשי של הוראות החוק והתקנות ודרך אכיפתן, הגענו למסקנה לפיה דין הערעור להידחות. זאת מהטעם שהמעערערים הורשו לא רק בעbirות של אי-תשולם הדו"חות, עניין בו מיקדו את טענותיהם, אלא גם בחמש עבירות של אי-הגשת/do"חות תקופתיים במועד. טעוניהם המפורטים והמלומדים של ב"כ המעערערים לא התמודדו כלל עם עובדה זו. אף אם המעערערים ואחרים ניצבים בפני קשי כלכלי בפועל לשלם את תשלום המउמ"ם במועד, הרי שקשה זה אינו עומד להם לרועץ בעת שעלהם להגיש את הדו"חות התקופתיים. בכל הנוגע למחדל זה לא נשמע מענה מפיהם של המעערערים. בנסיבות אלה, כאשר הטיעון העיקרי אין בו כדי להצביע על קשי אינהרנטי בהגשת הדו"חות במועד, ואין חולק שהדו"חות לא הוגשו במועד, הרי שבדין הורשו המעערערים ביצוע עבירות. לאחר שתענתם העיקרית של המעערערים סבבה את התוצאה הקשה של עצם ההרשעה ואת הכתם הפלילי הדבק בהם בעקבותיה, כאשר המסקנה היא שהוא מקום להרשעם בעבירות של אי-הגשת/do"חות במועד, הרי שלא מתקיימות אותן נסיבות חריגות המצדיקות הידישות לערעור מעין זה, שאיןו אלא בגדר תקיפה עקיפה של הוראות החוק ושל מעשים מינהליים.

.5 כידוע, לא בנקל יאפשר בית המשפט תקיפה עקיפה של הוראת חוק או של הליך מינהלי במסגרת הליך פלילי או אזרחי. לנוכח חסרונו של הליך התקיפה העקיפה "מתחייבת גישה זהירה ומצמצמת בשימוש בו, מתוך מתח הדעת לשאלת, האם תכליתו של הליך זה מתקייםת במקרה או בסוג המקרים הנדון, והאם זו אכן הדרכ הראייה והעדיפה לקיום הביקורת השיפוטית על האקט השלטוני מושא הליך" (ע"א 4291/17 **אלפריך נ' עיריית חיפה**, מיום 6.3.19, בפסקה 13 לפסק-דין של כבוד השופט מזוז, להלן: הלכת **אלפריך**). עוד נקבע, כי המסלול המינהלי הוא דרך המלך לתקיפת החלטה מינהלית (רע"פ 4398/99 **הראל נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד(3) 468, 637 (2000), להלן: הלכת **הראל**; רע"פ 2063/16 **גליק נ' משטרת ישראל**, מיום 19.1.17, בפסקה 10 לפסק-דין של כבוד השופט עמיית). על יסוד כל אלה נקבע כי כאשר "מהותו האמיתית של הליך או מרכז הבודד שלו הוא בהכרעה בשאלת תוקפו או בחוקיותו של אקט שלטוני", יש להימנע בדרך כלל מבירור העניין במסגרת תקיפה עקיפה (הלכת **אלפריך**, בפסקה 15 לפסק-הדין). עוד נקבע, כי יש לתת את הדעת ל"שאלת מרכזיותן של הטענות שנטענו בתקיפה עקיפה ביחס ליתר הטענות שנטענו במסגרת הליך" (רע"א 18/18 **עירית אור עקיבא נ' מקורות חברת מים בע"מ**, מיום 1.8.19, בפסקה 24 לפסק-הדין; הלכת **אלפריך**, בפסקה 15 לפסק-הדין). קביעות אלה מקבלות משנה תוקף שעה שאדם עשה דין לעצמו, נמנע לתקוף את חוקיות המעשה המינהלי בתקיפה ישירה, והוא מבקש עתה לתקוף בתקיפה עקיפה (הלכת **הראל**, שם).

.6 בנסיבות דנא, טענותיהם העיקריות - שלא לומר טענותיהם היחידות - של המעערערים עניין בכך בה נוהגות רשותות התביעה בישום הוראות חוק מס ערך נוסף והתקנות, כמו גם בתקיפה של הפרשנות המקובלת של ההוראות והתקנות. טענות מעין אלה יש להעלות במסלול המינהלי המתאים, ולא במסגרת תקיפה עקיפה בהליך פלילי לאחר שהמעערערים עשו דין לעצם והוגש נגדם כתוב אישום פלילי.

הדברים קל וחומר שעה שמדובר למי שהוגש נגדם כתוב אישום בעבר בגין עבירות דומות, וההתביעה ביטלה את כתוב האישום לאחר שהמחליל הוסר. בנסיבות מעין אלה אין מקום להידרש לטענות בסוגרת תקיפה עקיפה, ולפיכך בדיון דחה בית משפט קמא את טענות המערערים.

. 7. לנוכח כל האמור לעיל, דין הערעור להידחות, וכן אנו מורים.

המציאות תשליך העתק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ח בכסלו התש"ף, 16 בדצמבר 2019, בהדר.

תמר בר-אשר, שופטת

**שושנה ליבוביץ,
שופטת**

רם וינגרד, שופט