



ת"פ 13987/12/13 - בית המכס ומע"מ ירושלים נגד עובד - שרותי ניקיון בע"מ, מוטי סמירה

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 13987-12-13 בית המכס ומע"מ ירושלים נ' עובד - שרותי ניקיון בע"מ ואח'
בפני כבוד השופט שמואל הרבסט

בעניין: בית המכס ומע"מ ירושלים
המאשימה

נגד

1. עובד - שרותי ניקיון בע"מ
2. מוטי סמירה

הנאשמים

מטעם המאשימה - עו"ד א. צוריאל
מטעמים של הנאשמים - עו"ד א. עטרי

הכרעת דין

בפתח הדברים, אני מודיע כי החלטתי לזכות את הנאשמים מהעבירות המיוחסות להם בכתב האישום, והכל מהטעמים שיפורט להלן.

כתב האישום

כתב האישום מלמדנו כי חברת "עובד שירותי ניקיון בע"מ" (נאשמת מס' 1) נרשמה כעוסק מורשה בחודש אוגוסט 1997.

נאשם 2, מוטי סמירה, שימש כמנהלה של החברה במשך כל תקופת הזמן אשר תתואר בהמשך.

במהלך החודשים אוקטובר 2008 ועד דצמבר 2009, הגישה נאשמת 1 באמצעות נאשם 2 חמישה עשר דו"חות תקופתיים לשלטונות מס ערך מוסף, ובהם סכום עסקאות מופחת אשר גרר אי תשלום מע"מ בסך ₪ 746,150.

בשל כל אלו, הואשם הנאשם 2 ב- 15 עבירות של מסירת דו"חות תקופתיים הכוללים ידיעה לא נכונה או לא מדויקת ללא הסבר סביר, וזאת על פי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ה - 1975 (להלן: "החוק" או "חוק המע"מ").

תשובת הנאשם



הנאשם כופר במיוחס לו מכל וכל.

לדבריו, רשות המיסים החליטה ביום בהיר אחד לשנות את מדיניותה, ולקבוע כי מס על עסקאות ישולם רק כאשר התקבלה תמורתם אצל הנישום ("**תשלום על בסיס מזומן**"), ולא בעת הוצאת החשבונית, כפי שהיה נהוג אז ("**תשלום על בסיס הוצאת החשבונית**").

מקורה של מחשבה זו, היא בהודעה ממוחשבת אשר הופיעה לפרק זמן קצוב באתר רשות המיסים ואשר לפיה אושר בוועדת הכלכלה של הכנסת שינוי בשיטת דיווח המע"מ, ובעצה אשר קיבל בסוגיה זו מ"יועץ" אשר טעה לחשוב כי דרך התשלום שונתה, כפי שפורט לעיל.

לגרסת הנאשם, בעת שהבין את טעותו, התייצב מיוזמתו אצל רשויות המע"מ וביקש לשלם את ההפרש, וכך עשה.

לשיטתו, לידתו של כתב האישום טמון בסירובו לשלם כופר שהוצע לו בשל מחדליו הלכאוריים, אך גרסתו היא אמיתית ונכוחה, ועל כן לא ניתן להפריכה. לדבריו, הוא זה אשר גילה את טעותו (באמצעות רואה החשבון שלו) וטעות זו תוקנה על ידו באופן מיידי בדרך של פנייה לרשויות המע"מ.

ראיות המאשימה

מטעמה של המאשימה, הוגש לעיוני תיק מוצגים מוסכם, אשר במסגרתו הוגשו המסמכים הבאים:

1/ ת - הודעתו של הנאשם מיום 9.3.11 בשעה 09:37.

בהודעה זו מספר הנאשם לחוקריו כי החל לדווח למע"מ על בסיס תקבולים במזומן וזאת על פי פרסום שנחשף אליו בסוף שנת 2008 באינטרנט (עמ' 1 ש' 30-38).

לדבריו, כאשר נפגש עם רו"ח רוני ישראלי על מנת לעדכן את הדו"ח הכספי לשנת 2009, התבררה הטעות, וביום 27.2.11 נכתב על ידו ועל ידי רו"ח מכתב לרשויות המע"מ בו הם מבקשים לתקן את הטעות ולשלם את הנדרש (עמ' 2 ש' 14-20).

2/ ת - הודעת גב' סיגלית צבח, מנהלת החשבונות של נאשמת 1 מיום 9.3.11 בשעה 10:30.

בהודעה זו מציינת גב' צבח כי דיווחי החסר לרשויות המע"מ נבעו מהעובדה כי "**החב' דיווחה על פי בסיס מזומן** **דהיינו על סמך תשלומים שהתקבלו, וזאת לפי הפרסום בעיתון של מע"מ ומפה נובע ההפרש**" (ש' 19-30).

3/ ת - מכתבו של הנאשם 2 לרשויות המס מיום 27.2.11.

במכתב זה מגולל הנאשם 2 את התנהלותו החשבונאית מול רשויות מע"מ ומציין כי "**בסוף שנת 2008 ועד תחילת שנת 2010 בוצעו טעויות בדיווחים שדיווחנו למע"מ...אנו פונים אליך...שתבין שלא נעשה פה שום ניסיון לרמות בזדון או לגנוב את מע"מ, הכל - תוצאה של טעות חשיבה מוטעית. נגיש לך דו"חות מתקנים עם**



הסכומים המדויקים".

4/ת - הודעה לפיה ועדת הכספים של הכנסת אישרה תשלום מע"מ על בסיס מזומן לעוסקים בענפי השירותים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15,000,000 ₪, כפי שהופיעה באתר רשות המיסים ביום 15.12.08 (להלן: **"ההודעה"** או **"הפרסום"**).

5/ת - הודעתו של מר שלמה הומינר המועסק בעיריית ים מיום 30.5.13 בשעה 11:20.

מר הומינר בהודעתו הציג כרטסת תשלומים המתעדת את תשלומי העירייה לנאשם אשר ביצע עבודות שונו עברה, והכל בין השנים 2008-2009.

על פי כרטסת זו התשלום הועבר לפרקים, וכאשר הצטברו מס' חשבוניות, הועבר התקבול לאחר פרק זמן של חודש עד 3 חודשים.

6/ת - מכתבו של רו"ח ישראלי מיום 16.1.11 הממוען לנאשמת 1.

במכתב זה עומד רו"ח ישראלי על הפרשי העסקאות בין ספרי החברה לדו"חות אשר הוגשו לשלטונות מע"מ ומציין כי ההסבר לכך נעוץ בעובדה שהחברה דן דיווחה למע"מ על בסיס מזומן. לדבריו, **"הסבר זה אינו תופס במקרה שלנו מאחר והחב' הוציאה חשבוניות לכל ההכנסות הרשומות בספרים...ויש לדווח על כל החשבוניות שהוצאו גם אם הונפקו טרם זמנם"**.

7/ת - כרטסת הנהלת חשבונות של נאשמת 1 העוסקת ב"מע"מ עסקאות" לשנים 2008-2009.

8/ת - דו"חות מע"מ תקופתיים אשר הוגשו ע"י נאשם 2 לתקופה המנויה בכתב האישום.

9/ת - דו"ח שע"מ אשר הונפק ביום 12.1.11 ע"י מבקרת החשבונות מירב כהן והרלוונטי לשנים 2009-2010.

10/ת - מכתב הממוען לנאשמת 1 ואשר נכתב ע"י מבקרת החשבונות מירב כהן ביום 13.2.11.

11/ת - תרשומת חשבונית שנערכה ע"י המבקרת מירב כהן ביום 7.3.11 והמצביעה על הפרשי דיווח לשנים 2008-2009 בסך כ-740,000 ₪.

12/ת - שומה בהסכם בין נאשמת 1 לשלטונות המע"מ מיום 28.3.11 לפיו תשלם נאשמת 1 סך של 746,150 ₪ להסדרת כל חובותיה.

עדוּתה של גב' מירב כהן

גב' כהן העידה כי תיק הביקורת של נאשמת 1 הגיע אליה **"כתיק מדגם של יחידה כלכלית"** (עמ' 25 ש' 18-20). להערכתה, תיק זה "עלה" במדגם והועבר לבדיקה מעמיקה בשל הפרשי הדיווח בין החשבוניות אשר הוציאה נאשמת 1 לדו"ח שהוגש בעניינה למע"מ.

גב' כהן הסבירה את אופן ביצוע הביקורת וציינה כי במהלכה נבדקה טענתו הנאשם לפיה הוא הבין כי עליו לדווח



למע"מ על בסיס מזומן. בדיקה זו נעשתה ע"י חקירתו של מר הומינר מעיריית ים, ובדיקת כרססת התשלומים של העירייה כלפי הנאשם (עמ' 27-28 לפרו').

עוד ציינה גב' כהן כי אינה מוצאת בתיק העבודה תיעוד לבדיקה אשר ראוי היה לערוך, ואשר במהלכה יבחנו מועדי הדיווח ומועדי התקבולים כך שגרסתו של הנאשם תיבדק באופן מעמיק (עמ' 30 ש' 21 ועד עמ' 31 ש' 28).

בסוף עדותה ציינה גב' כהן כי גם אליבא דשיטת הנאשם, הרי שהיה עליו להוציא חשבוניות עבור תקבולים ולעדכן את מערכת החשבוונאות הפנימית שלו תוך 7 ימים (עמ' 36 ש' 18 ועד עמ' 37 ש' 6).

עדות הנאשם

הנאשם חזר על גרסתו לפיה הפרסום אליו נחשף באינטרנט, הביא לשינוי שיטת הדיווח בחברתו, והוא החל לדווח על בסיס מזומן באמצעות גב' סיגלית צבח, מנהלת החשבוונות שהועסקה על ידו.

הדיווח, אם כן, שונה לחלוטין והגברת צבח החלה לדווח על בסיס מזומן, היינו על בסיס התקבולים אשר נזקפו לזכות נאשמת 1 בחשבון הבנק, אולם פעולה זו גרמה לבעיות רבות שמקורן בסכומי כסף שהופקדו עבור עבודות אשר בגין כבר הוגש דיווח מתאים למע"מ בעבר הרחוק והקרוב (עמ' 40 ש' 3-9).

לדבריו, בתחילת שנת 2010, החלה החברה (נאשמת 1) לעבוד עם רואה חשבון אחר, אשר העמידו על טעותו. מעבר לכך, בתקופה זו, החלה שיטת דיווח מקוון אשר על פיה דו"חות המע"מ משודרים ישירות לשלטונות מס ערך מוסף, בניכוי התשומות הרלבנטיות. שינוי שיטת הדיווח גרם אף הוא לעיכובים שונים בדיווחים שהוגשו (עמ' 40 ש' 10-23).

בשלב זה, חלה הנאשם בזאבת והוא אושפז לתקופות שונות, ועל כן הטיפול בדיווחים הרלבנטיים הוסיף עוד והתעכב, והמעוות לא תוקן (עמ' 40 ש' 22-32).

כך או כך, מצוין הנאשם כי פנייתו לרשות המיסים "מקורו בבדיקה שנבעה מהארכות שונות שביקש ר"ח בשל מורכבותה של הבדיקה..." (עמ' 42 ש' 4-5).

בהמשך, הציג הנאשם 2 תעודות רפואיות שסומנו נ/א עד נ/ג והמלמדות כי הנאשם שהה באשפוז החל מיום 17/1/11 ועד ליום 26/2/11 בשל מחלות הסרטן והזאבת מהן הוא סובל.

ר"ח ר. ישראלי

ר"ח רון ישראלי העיד בפניי כעד מטעם בית המשפט וסיפר כי הנאשם הגיע למשרדו בשנת 2011, ככל הנראה לקראת סופה של שנה זו, ושכר את שירותיו לצורך הגשת דו"חות למס הכנסה לשנת 2009. במהלך ביקורת זו נתגלו הפרשים בלתי מוסברים בדו"חות המע"מ אשר בהם עיין, וכששאל את הנאשם לפשרם של הפרשים אלו סיפר לו הנאשם על "שיטת הדיווח" בה נקט והיא דיווח על בסיס תקבולים במזומן. לדבריו, "התווכחנו במשרד וקראו לי להסביר לו ... אני זוכר את הסיטואציה, הבהרנו לו שזאת טעות שאם מוציאים חשבונית מס, חייב לשלם את המע"מ" (עמ' 47 ש' 30 ועד עמ' 48 ש' 1).



לשיטתו של ר"ח ישראלי, ייתכן והטעות הייתה מתוקנת ומקובלת על מע"מ, אלא שהם זימנו את הנאשם מצידם לביקורת באותה עת ומכאן ואילך לא הסכימו שלטונות מע"מ לכלל תיקון.

ר"ח ישראלי אף ציין כי הנאשם התקשה לקבל את "פסק דינו" של רואה החשבון ואף ניסה להתווכח תוך שהוא מבקש כי יוועצו במומחה נוסף. עוד הוסיף רואה החשבון **"החוק הזה קבר הרבה לקוחות שלי..."** (עמ' 48 ש' 21), וישנם נוספים שטעו בהבנת הפרסום שצוין באינטרנט (עמ' 49 ש' 7-3), וכך גם הנאשם שלפנינו הותיר ברואה החשבון החדש שלו רושם של **"תום לב"** (עמ' 48 ש' 16-17).

מכאן ואילך, הגיש לעיוני רואה החשבון את ניירות העבודה שסומנו ת/6 ואשר מלמדים כי הם נערכו בחודש דצמבר שנת 2010. הטבלאות שהוצגו אין בהן כדי ללמד על אופי טעותו של הנאשם ונסיבותיה, מאחר ור"ח ישראלי הדגיש כי "סעיף ההכנסות" בטבלה זו מקורו בספרי החשבונות אשר נערכים על בסיס החשבוניות שהוצאו (עמ' 51 ש' 14-5).

דין והכרעה

סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף קובע:

"מי שהפר כמפורט להלן הוראה מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, דינו- מאסר שנה:

(3) מסר ידיעה לא נכונה או לא מדוייקת בלא הסבר סביר או שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור."

בעבירה זו נדרשת המאשימה להוכיח כי התקיים אצל הנאשם היסוד הנפשי הנדרש לעבירה, כלומר, עליה להוכיח כי הנאשם ידע על קיום החבות במס, ובהעדר ידיעה של הנאשם על כך, הרי שלא ניתן לייחס לנאשם את היסוד הנפשי הנדרש- מודעות לקיום חבות במס.

בע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4)1, 154-155, קבע בית המשפט העליון:

"את המודעות לרכיב הנסיבתי- בענייננו מודעות לקיום חבות במס- ואת הכוונה המיוחדת (להלן ייקראו שתי אלה - הכוונה הפלילית) ניתן להוכיח בהסתמך על כלל הנסיבות. כמו במקרים אחרים שבהם נדרשת הוכחה של כוונה פלילית מצד הנאשם, קיים קושי להוכיח יסוד זה כשאין הנאשם עצמו מודה בקיומו. לפיכך כוונה זו מוכחת בדרך כלל בראיות נסיבתיות. בנסיבות מסוימות, עשיית מעשה ודרך התנהגות מסוימת ילמדו על קיומה של הכוונה הפלילית, ובמקרים אחרים, כלל המקרה עשוי להצביע על כך. אם נחזור לענייננו, כשהנסיבות מצביעות בכיוון מסקנה חד- משמעית בדבר קיום כוונה פלילית, ואין הסבר סביר אחר לאותן נסיבות, המסקנה המתבקשת היא שהתקיימה הכוונה כאמור. לעתים, עצם השמטת הכנסה מדוחות על הכנסות שמגיש נישום תלמד על קיום כוונה להתחמקות ממס, כשאין להשמטה זו כל הסבר סביר אחר. לדוגמה, אם אדם מצהיר על הכנסה בסך פלוני כשהכנסתו על-פי ספריו גבוהה יותר, המסקנה של כוונה להתחמקות ממס נלמדת מעצם המעשה, באין לה כל הסבר סביר אחר... לעומת זאת אי דיווח על הכנסה, אפילו אי הדיווח הוא על הכנסה בשיעור גבוה והוא נמשך לאורך זמן, לא יביא למסקנה כזו, אם נסיבות המקרה מלמדות שהנישום האמין בכנות שאין חלה עליו חובת דיווח על אותה הכנסה."



פסיקה זו של כב' השופט אור התייחסה לעבירת כוונה בפקודת מס הכנסה, אך יפה היא גם לענייננו תוך הבחנה כי היסוד הנפשי בסעיף 117(א)(3) אינו כוונה, כי אם **מודעות** לכך שהידיעה שנמסרה אינה נכונה. כמו כן, על פי סעיף זה, גם במידה שהוכח כי הנאשם היה מודע לקיום החבות במס, מקום שהיה למסירת הידיעה הלא נכונה **"הסבר סביר"**, הרי שלא מתקיימים יסודותיה של העבירה.

הביטוי **"הסבר סביר"** במשמעו בסעיף זה נדון בפסק הדין אליו הפנתה המאשימה בסיכומיה בת"פ(חיפה) 3679/01 **מס ערך מוסף נ' אמין מקור הזרם בע"מ** (מיום 10.11.2003, פורסם בנבו). כב' השופט ר' סוקול הפנה בפסק דין זה לכך שביטוי זה מופיע גם בדינים אחרים דוגמת סעיף 217 לפקודת מס הכנסה, ופירש כי **"לא כל 'תירוץ' ייחשב כהסבר. 'הסבר' משמעותו מצב שבו מבחינת הדין, כפי שנקבע בבית המשפט, אין כל פליליות בביצוע מעשה, בשל הנסיבות המיוחדות של המקרה אף אם בנסיבות אחרות ייתכן והייתה דבקה במעשה אשמה פלילית (ראה פלר בספרו, יסודות בדיני עונשין, (כרך ב) עמ' 503-504). מעשה אשר יכול 'להסביר', ליתן טעם, למעשי הנאשם ייבחן גם על פי סבירותו. מבחן הסבירות הוא מבחן אובייקטיבי, דהיינו מבחנו של האדם הסביר הבא בנעליו של הנאשם... מכאן שבסופו של דבר נבחנת התנהגות הנאשם על פי מבחני רשלנות ועניינה לפיכך היסוד הנפשי של העבירה"**.

למעשה, הנאשם אינו חולק על היסוד העובדתי המפורט בעובדות כתב האישום. כמו כן, המאשימה עצמה אינה חולקת על העובדה כי הנאשם שילם את כל חובותיו והסיר את כל מחדליו.

מחלוקתם של הצדדים עוסקת בקיומו של היסוד הנפשי בביצוען של עבירות אלו והם חלוקים בשאלה האם יש בראיות שהובאו כדי ללמד על מחשבתו של הנאשם ועל הפליליות שבה, ככל שהיא קיימת.

המאשימה חולקת על קיומן של ראיות לשיטת הדיווח החשבונאית על פי גרסתו של הנאשם עצמו. לטעמה, הנאשם לא הצליח להוכיח כי קיים בידיו "הסבר סביר" לפיו בחר בשיטת הדיווח המוטעית, ומשכך, הרי שהדו"חות השגויים מלמדים כי הוא דיווח ידיעות ופרטים שאינם נכונים, ובהעדר הסבר סביר יש להרשיעו בכך.

לאחר עיון בטיעונים אלו ובחומר החקירה הנוגע אליהם, אוכל לומר כי גישה זו של המאשימה אינה מקובלת עליי.

המאשימה בכוחה החקירתי יכולה הייתה לבקש ולהשיג ראיות העוסקות בתקבולים אותם קיבל הנאשם בדרך של הוצאת של צווים מתאימים ודרישות למידע זה. משלא עשתה כן, הרי שהיא פגמה באפשרותו של הנאשם לעשות כן, בשל העובדה שבעת ניהול עסק, כפי שהעיד ר"ח ישראלי, לעתים תקבולים מוצאים את דרכם לספקים, קבלני משנה ואחרים ועל כן לנאשם עצמו קיים קושי משמעותי לשחזר תנועות אלו.

אל מול מחדלה הראייתי של המאשימה, הצליח הנאשם להניח תשתית לכך כי הדיווח השגוי נבע מהסתמכותו על הודעת רשות מס ערך מוסף.

אין חולק כי ביום 15.12.08 פורסמה באתר רשות המסים הודעה על פיה ועדת הכספים של הכנסת אישרה תשלום מע"מ על בסיס מזומן לעוסקים בענפי השירותים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15 מיליון ₪. המאשימה מאשרת בסיכומיה פרסום הודעה זו ואף מתייחסת לשינוי החקיקתי שחל בעקבותיה (עמ' 3 לסיכומי המאשימה). המאשימה מסבירה כי בעקבות אותה הוראת שעה אשר אושרה בשנת 2009, שונתה תקנה 7(א)(6) לתקנות מע"מ ובינואר 2011 נכנס לתוקף תיקון 41 לחוק מע"מ, בהתאם להודעה זו, ומאז למעשה שונה המצב החקיקתי.



הנאשם הסביר כי לאחר שנודע לו דבר הודעה זו באתר רשות המסים, שינה את שיטת דיווח המע"מ בהתאם.

על הסתמכותו של הנאשם על דיווח זה מסרה מנהלת החשבונות של הנאשמת 1, הגב' סיגלית צבח בהודעתה כי הדיווח על בסיס מזומן נעשה על פי הפרסום "**בעיתון של מע"מ**" כדבריה, ומכאן נובע ההפרש (הודעת הגב' צבח מיום 9.3.11, מוצג ת/2). על אף חשיבותה של הודעה זו, הן מפאת תוכן דבריה והן נוכח תפקידה של הגב' צבח כמנהל החשבונות של הנאשמת 2 במועדים הרלוונטיים, המאשימה לא ראתה לנכון להזמין את מנהלת החשבונות לעדות, ומכאן שלפני מונחת הודעתה שהוגשה מטעם המאשימה, בלא שנסתרה על ידי מי מהצדדים.

פניותיו הראשוניות של הנאשם לרשות המסים, מעידות גם הן כי הנאשם בדיווח השגוי הסתמך על אותה הודעה, או הודעה קודמת לכן משנת 2008, בעיתון (ר' ת/3 הנ"ל).

עדותו של רואה החשבון ישראלי, אשר העיד מטעם בית המשפט, מלמדת על כנות הנאשם, אשר סבר בתמימותו כי הודעת רשות המסים מאפשרת דיווח באופן בו דיווח בשנים האמורות. רואה החשבון תיאר כיצד התקשה הנאשם לקבל את קביעתו, על פיה לא היה עליו לשנות את אופן הדיווח למע"מ בהתאם להודעה, ואף מסר כי לקוחות נספים שלו טעו בהבנת ההודעה שהוציאה רשות המסים תחת ידה. לפיכך מסר כי הנאשם הותיר בו רושם כי הדיווח נעשה בתום לב ולדעתו, טעותו של הנאשם הייתה סבירה וכנה והוא, בשל בורותו בנבכי ראיית החשבון לא הבין נכון את ההנחיה האינטרנטית של רשויות המע"מ, ומכאן צמחה טעותו לממדים המופיעים לפניו.

עדותה של הגב' מירב כהן, מבקרת החשבונות מטעם המאשימה, תמכה גם היא בגרסת הנאשם. הגב' כהן העידה, כי כבר עם תחילת הביקורת שערכה על הנאשמים, כאשר שאלה את הנאשם מדוע דיווח באופן האמור, השיב לה שכך עשה בהתאם להנחיה שפרסמה רשות המסים באינטרנט (ש' 11-12 בעמ' 30). אלא שעל אף שהנאשם מסר את הדברים כבר בראשית ערכת הביקורת על ידי המאשימה, עלה מעדות הגב' כהן כי לא קיים בתיק הנאשמים שבחזקתה תיעוד לבדיקה שראוי היה לערוך, ואשר תכלול את בחינת מועדי הדיווח ומועדי התקבולים, כך שגרסת הנאשם תיבדק כדבעי, וכפי שראוי היה לעשות נוכח טענתו. אין מדובר אם כן, בגרסה כבושה. נהפוך הוא. מדובר בגרסה ראשונית, טרייה וספונטאנית - ומכאן שיש לייחס לה משקל סגולי גבוה ומשמעותי.

מסמך ת/11 אשר הוגש מטעם המאשימה, ואשר לשיטתה שולל את גרסתו של הנאשם, שופך אור ובניגוד לעמדת המאשימה - תומך דווקא בגרסת הנאשם.

עיון במסמך זה, תרשומות חשבונאית שערכה הגב' כהן, מלמד כי עד חודש ספטמבר בשנת 2008, לא נצפו הפרשי מס בגין עסקאות הנאשמים. הפרשים נצפו לראשונה בחודש אוקטובר 2008, כאשר בחודש זה ההפרש עמד על סך 15,500 ₪, בחודש נובמבר שלאחריו עמד ההפרש על סך 11,031 ₪ ואילו בחודש דצמבר עמד ההפרש על סך 113,441 ₪. ב"כ המאשימה טענה בסיכומיה, כי העובדה שההפרשים מופיעים כבר במהלך שנת 2008 מעידים, כי מקורם הינו בהסתמכות הנאשם על הודעת רשות המסים. אלא, שראיית התמונה המלאה שמציגה תרשומת זו, מעידה כי על אף שמחזור העסקאות החייבות במהלך החודשים 10-12 היה דומה, הרי שההפרשים בחודשים אוקטובר-נובמבר היו בסכומים הנמוכים הנ"ל, ורק החל מחודש דצמבר 2008, נצפה הפרש גדול יותר (פי עשרה בקירוב). הפרש חריג זה בדו"ח שהוגש מטעם המאשימה, בדיוק בחודש שבו פורסמה הודעת רשות המסים באתר האינטרנט מטעמה, תומך ומחזק את גרסת הנאשם לפיה השינוי בשיטת הדיווח - מקורו נעוץ בהודעת רשות המסים באתר האינטרנט הרשמי אותו היא מפעילה.



על כך יש להוסיף נקודה נוספת, אך חשובה. דוחו"ת מע"מ מוגשים, ככלל, אחת לחודשיים (ביום ה- 15 לחודש העוקב), ובתיק דן לא הוכח בפני אחרת. הווי אומר, כי הדיווח עבור החודשים 11-12/08 הוגש ביום 15.1.09, שהוא, לכל הדעות, מאוחר למועד פרסומו ת/4 באינטרנט. מכאן נובע כי הדיווח ה"חריג" היחיד הוא בעניינו של חודש אוקטובר 2008, אשר הדיווח בעניינו הוגש, מן הסתם, ביום 15.11.08. תובנה זו מצמצמת עד מאד את הבעייתיות עליה הצביעה המאשימה והמלמדת, כך לשיטתה, על חוסר תום ליבו של הנאשם ועל היות ההצדק שבפיו בלתי סביר.

כנות ההסבר של הנאשם עולה גם מהפער קיים בין דיווחיו למס הכנסה לדיווחיו למע"מ. לו היה הנאשם מודע לכך שהדיווח אותו הוא מגיש הינו שגוי, נמנע היה ממצב שבו קיים פער בדיווחיו על הכנסותיו. אלא שהסתמכותו של הנאשם על הודעת המאשימה כנה הייתה, ומכאן שדיווח באופן גלוי על הכנסותיו, תוך שהוא סבור כי הפער הינו תקין נוכח הנחיות רשות המסים, כפי שהודיעה עליהם לציבור בהודעה האמורה.

מחלוקת נוספת שיש בה כדי להעיד על מחשבתו הפלילית של הנאשם, נסובה סביב השאלה האם הנאשם הבין את הטעות שעשה בהתנהלותו החשבונאית ופנה למאשימה אשר פצחה בביקורת, או שמא הביקורת היא זו שהולידה את רצונו של הנאשם להסתיר את פשעיו ואת כוונתו הפלילית?

הנאשם עצמו מציין כי טעות זו נחשפה על ידו "**לפני כחודש**", היינו, חודש לפני מועד חקירתו ב-ת/1 (ת/1, עמ' 2, ש' 13). מכאן נובע, כי הנאשם עמד על טעותו וגילה אותה בתחילת חודש פברואר בשנת 2011.

נתון זה משתלב עם המכתב אשר כתב הנאשם לרשויות המס ביום 27.2.11, כחודש ומחצה לאחר גילוייה הלכאורי של הטעות, ובו הוא מבקש לתקן את טעויותיו (ת/3).

מכתבו של רו"ח ישראלי אל הנאשמים מיום 16.1.11, אף הוא משתלב במארג תאריכים זה ויש בו כדי ללמד על גילוי הטעות החשבונאית והדיווחית עוד בתחילתו של חודש ינואר 2011.

עדויות של רו"ח ישראלי מלמדת כי טעותו של הנאשם אכן התגלתה עוד קודם לכן, ככל הנראה בשלהי שנת 2010 עובר לתחילת שנת 2011, אז היא הוסברה לו והוא החל מיד, כאמור, לפעול לתיקונה.

אלא, שככל הנראה לרוע מזלו, "קפץ" שמו של הנאשם לביקורת במחשבי מע"מ בשל אי ההתאמות שצוינו ואז, ביום 12/1/11 פנתה המבקרת מירב כהן ממע"מ אל רואה החשבון של הנאשם וביקשה ממנו כי יעביר את הספרים לבדיקתה.

את זאת ניתן לראות מדו"ח שע"מ אשר הונפק ע"י המבקרת מירב כהן (ת/9) הודפס ביום 12.1.11, ומכתב הדרישה להזמנת הספרים מטעמה (ת/10) נכתב ביום 13.2.11.

העולה מכל אלו, הוא כי בדיקתה של גב' כהן אכן החלה ב-12.1.11, אולם אין כל אינדיקציה לכך כי הנאשם או חברתו (נאשמת 1), כמו גם רואה החשבון שלו ידעו על קיומה של חקירה זו, ועל כן, בכל הכרוך בשאלה זו, איני יכול לשלול את גרסתו של הנאשם לפיה הוא זה אשר גילה את הטעות וניסה לתקנה בעצמו תוך שמחלקת הביקורת במשרדי מע"מ החלה אף היא לעסוק בבדיקות אלו באותו מועד, אך ללא קשר אליו.

נוסף על כל אלו, מלמדות התעודות הרפואיות נ/א - נ/ג כי הנאשם שהה באשפוז לתקופות שונות החל מיום 17/1/11 ועד לשחרורו ביום 26/2/11, בתקופה זו, ככל הנראה, על פי עדותו, עסק בבריאותו, ומטבע הדברים, הניח



את הענינים החשבונאיים לעת מצוא. מיד עם שחרורו, "הותנע" המהלך לתיקון העיוות, אולם שלטונות מע"מ סירבו לקבל את תיקון הדו"ח מצידו של הנאשם, כפי שצוין לעיל.

סיכום של דבר-

הנאשם והחברה שניהל הואשמו ב-15 עבירות של מסירת דיווח הכולל ידיעה לא נכונה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק המע"מ.

לאחר שמיעת העדויות ועיון בראיות שהוגשו, מצאתי כי לא התקיימו בענייננו יסודות העבירה והנאשם שלפניי פעל בכנות ובתום לב, כשאינו מודע בשעת הדיווח לכך שהדיווח שמסר שגוי.

הנאשם נחשף להודעת רשות המסים על פיה שונתה שיטת הדיווח על עסקים שלגדרם נכנסת החברה שניהל, ובהסתמך על כך, תוך שמנהלת החשבונות שעסקה בכך בחברה סברה כך, שינה את שיטת הדיווח לרשות המסים.

משהסתבר לנאשם כי הדיווח מוטעה, ולאחר שהובהרה לו טעותו על ידי רו"ח ישראלי, אשר העיד לפניי, כי הנאשם לא היה לקוחו היחיד אשר התוודע להודעת רשות המסים וסבר כי שיטת הדיווח השתנתה כאמור, פעל לתיקון הדיווחים.

לטעמי, הסתמכותו של הנאשם על הודעת רשות המסים באתר הרשמי אותו היא מפעילה לנוחות הנישומים, רצונו של הנאשם לתקן טעותו לאחר שעמד עליה, הסרת המחדלים האזרחיים כולם, וכן מחדלי החקירה של המאשימה אשר לא הותירו לנאשם אפשרות אמיתית להוכיח כי אכן דיווח על פי טעותו ולא ניסה להקטין את הוצאותיו - כל אלו מלמדים כי הסברו של הנאשם סביר, ועל כן היסוד הנפשי הנדרש לעבירות בהן הואשם אינו מתקיים ועל כן יש לזכותו מאשמה.

בשולי הדברים אציין, כי הסניגור העלה טענות משמעותיות נוספות בסיכומיו, בהן טענה בדבר שינוי חזית הגורר התיישנות העבירות, אופן ניסוח כתב האישום והגנה מן הצדק, אך נוכח תוצאת זיכוי הנאשם מן העבירות המיוחסות לו, הרי שהדין בטענות אלה מתייתר.

ניתנה היום, ד' טבת תשע"ז, 02 ינואר 2017, במעמד הצדדים.