



ת"פ 34690/12/13 - אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - חקירות מרכז נגד א.ש ממסי בע"מ, מרדכי בוארון

בית משפט השלום ברחובות

ת"פ 34690-12-13 אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - חקירות מרכז מדור תביעות נ' א.ש
ממסי בע"מ ואח'
בפני כבוד השופטת אפרת פינק

בעניין: אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - חקירות
מרכז

המאשימה

נגד

1. א.ש ממסי בע"מ
2. מרדכי בוארון

הנאשמים

נוכחים:

ב"כ המאשימה עו"ד איילה אלדר

נאשם 2 בעצמו

ב"כ הנאשמים עו"ד נאור

הכרעת דין

מבוא

1. נאשמת 1 היא חברה שהוקמה בשנת 2008 ועיקר עיסוקה בהובלה ולוגיסטיקה (להלן - "החברה").
נאשם 2 שימש בתקופות מסוימות כמנהלה הפעיל של החברה (להלן - "הנאשם") (להלן יחד -
"הנאשמים").

2. נגד הנאשמים הוגש כתב אישום המייחס להם שני אישומים כדלקמן:

באישום הראשון - מיוחסת לשני הנאשמים עבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה, לפי סעיף 216(4) יחד עם
סעיפים 117 ו- 224 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961. לפי המיוחס הנאשמים לא הגישו
לפקיד שומה דו"ח על הכנסותיה של החברה לשנת המס 2011. מחזור העסקאות של החברה לשנת המס
הרלוונטית הוא, לכל הפחות, 12,637,488 ₪.

באישום השני - מיוחסת לנאשם בלבד עבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס
הכנסה. לפי המיוחס, הנאשם לא הגיש דו"ח על הכנסותיו לשנת המס 2011.

עמוד 1



3. במענה לכתב האישום טען בא כוח הנאשמים, כי בתקופה הרלוונטית לכתב האישום אשתו של הנאשם - ולא הנאשם - היא שהיתה המנהלת הפעילה של החברה. כן טען, כי רק הנאשם - ולא אשתו - נחקר באזהרה.

טענות הצדדים

4. באת כוח התביעה טענה, כי על החברה ועל הנאשם, כמנהלה, מוטלת היתה החובה להגיש דו"חות מס הכנסה, אולם הם לא הגישו את הדו"ח לשנת 2011 במועד. הנאשם גם לא הגיש דו"ח אישי וזאת בניגוד לחובה שהיתה מוטלת עליו. להוכחת הפרת החובה הגישה התביעה תעודות עובד ציבור. לטענתה, לחברה היו באותה תקופה הכנסות בהתאם למחזור העסקאות כפי שדווח למע"מ. את הדו"ח היה עליה להגיש עד ליום 31 לחודש מאי של שנת המס העוקבת, אולם היא לא עשתה כן. החברה גם לא קיבלה ארכה לשם הגשת הדו"ח, ומכאן שלא הגישה הדו"ח במועד.

עוד טענה, כי החובה האישית המוטלת על הנאשם להגיש דו"ח מס הכנסה נובעת מהיותו בן זוג של אשתו, שהיא בעלת השליטה החברה. מכאן טענה, כי היה על הנאשם היה להגיש דו"ח אישי עד ליום 31.5.12 ולאחר שקיבל ארכה עד ליום 30.6.12, והוא לא הרים את נטל הראייה להראות שאין הוא חייב במסירת הדו"ח. הנאשם טען כי הגיש הדו"ח האישי רק לאחר שקיבל הודעה על כך, אולם לא מדובר בסיבה מספקת בנסיבות העניין.

עוד הוסיפה, כי החברה והנאשם לא הגישו דו"חות ללא סיבה מספקת. לטענתה, הנאשם אמנם חלה ואף היה מאושפז בבית חולים לתקופה קצרה, אולם בה בעת המשיך לנהל את החברה. הנאשם גם לא מסר בעדותו כל הסבר מדוע לא ציין בחקירתו במשטרה את מחלתו כגורם לעיכוב בהגשת הדו"ח, אלא רק ציין כי העיכוב חל בשל רואה החשבון.

עוד עתרה לדחות את טענת הנאשם כי אמנם הזכיר את מחלתו בחקירה כגורם לאי הגשת הדו"ח במועד, אך פרט זה נשמט מחמת רשלנות החוקרים. הנאשם חתם על כל דפי החקירה ושלל כי החסיר מידע. גם לא צורפו לחקירה מסמכים בדבר מחלתו של הנאשם. מכאן טענה, כי מדובר בגרסה כבושה שיש לדחותה. בה בעת ציינה, כי הנאשם גם לא טען בחקירתו, כי אשתו היא שניהלה את החברה. גם אין לקבל את ההסבר שמסר לראשונה בעדותו, כי רצה להגן על אשתו. עוד הוסיפה באת כוח התביעה, כי לפי המסמכים הרפואיים שהגיש הנאשם, נקבעה לו נכות בשיעור של 60%, ולא די בשיעור נכות זה כדי ללמד כי לא היה בידו לנהל את החברה, כטענתו.

באת כוח התביעה ביקשה לדחות גם את גרסת הנאשם, שלפיה רואה החשבון קרן יעקב הרוש היה אחראי לאי הגשת הדו"ח במועד, ולהעדיף את גרסתו של רואה החשבון הרוש, שלפיה כלל לא התבקש להגיש דו"ח זה. לטענתו, רואה החשבון הרוש לא השיב לנאשם את מלוא החומר בשל אי תשלום מלוא שכר הטרחה. עוד ציינה בהקשר זה, כי רואה החשבון זמור התבקש להכין את הדו"ח, כך לפי עדותו, רק לאחר המועד הקובע להגשת הדו"ח לשנת 2011, ומכאן שעדותו לא רלוונטית לעניין הטעם שבשלו לא הוגש הדו"ח במועד.

עוד הוסיפה וטענה באת כוח התביעה, כי הוכח שהנאשם היה מנהלה הפעיל של החברה, וזאת על בסיס מספר ראיות: דבריו של הנאשם בהודעתו כי הוא ניהל את החברה; בעדותו מסר הנאשם אמנם, כי ניהל את החברה עד שחלה ולאחר מכן אשתו ניהלה את החברה. אולם, מדובר בעדות כבושה שמשקלה נמוך ביותר והנאשם לא סיפק כל הסבר לכבישתה; מעדותו של רואה החשבון הרוש עולה, כי הנאשם הוא שניהל את החברה ולא אשתו, גם לאחר שחלה. עוד עולה מעדותו, כי לא פגש את אשתו של הנאשם מעולם, ומכאן כי אשתו של הנאשם לא ניהלה את החברה; הנאשם לא מסר בעדותו כל הסבר לכך שלא ציין בחקירתו כי אשתו ניהלה את החברה; עוד



טענה, כי אין ליתן כל אמון בעדותו של הנאשם כי אכן ציין את מחלתו כטעם לאי הגשת הדו"ח; מכאן טענה, כי הנאשם ניסה אך לחמוק מאימת הדין בעדותו. לטענתה, היעדרות הנאשם מניהול החברה בשל אשפוזו וחופשת המחלה היתה לתקופה קצרה בלבד, ואין בה להצדיק את אי הגשת הדו"ח. גם את הניתוח עבר לאחר המועד הקבוע להגשת הדו"ח; מעדויות רואה החשבון הרוש ורואה החשבון זמור עולה, כי הנאשם הוא שהתנהל מולם בכל ענייני הכספים והדו"חות. הנאשם עצמו הודה כי הוא ניהל את חשבונות החברה; אשתו של הנאשם לא התייצבה לעדות כעדת הגנה.

5. בא כוח הנאשם טען, לעומת זאת, כי התביעה לא עמדה בנטל להראות קיומם של היסודות הרלוונטיים לעבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה במועד. לטענתו, בשל ניסוח כתב האישום בצורה מעורפלת, לא ניתן היה להבין מהו מקור החובה המוטלת על הנאשם, ורק בסיכומיה הבהירה באת כוח התביעה את הדברים. מכאן טען, כי נפל פגם בכתב האישום ויש לזכות את הנאשם גם מטעמים של הגנה מן הצדק.

עוד טען, כי התביעה גם לא הראתה כי היתה חובה להגיש דו"ח ולא הראתה מהו המועד החוקי להגשת הדו"ח. לטענתו, אין בתעודות עובד הציבור כדי להוכיח את אמיתות תוכן התעודה ומשקלה הוא אפס. גם הפלטים שצורפו לתעודה אינם קבילים כראיה לאמיתות תוכנם משום שאין הם משמשים כרשומה מוסדית, וגם לא הוכח על ידי התביעה שמדובר ברשומה מוסדית. גם עדות העד שערך את תעודות עובד הציבור אינה מספקת משום שהוא לא ערך את הנתונים אלא רק הפיק את המסמך כמנהל ספרים.

בא כוח הנאשם הוסיף וטען, כי גם לא עלה בידי התביעה להוכיח את הרכיב של היעדר סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח. לעומת זאת, עלה בידי הנאשם להראות כי התקיימה סיבה מספקת, משמע שהנאשם קרס בריאותית בחודש יוני 2011 והיה מאושפז עקב כך, ולאחר מכן נזקק לטיפולים המלמדים כי היה בסכנת חיים. בסופו של דבר הנאשם הוכרז כנכה בשיעור של 100%, ולא כטענת התביעה. בה בעת, התביעה לא הראתה כי העסק התנהל באותה תקופה בצורה רגילה ושוטפת, אלא שלפי הראיות החברה צמצמה פעילותה עד שחדלה לפעול. לטענתו, גם בסירוב של רואה החשבון הרוש להעביר את החומר, ובפרט סירובו להעביר את הגיבויים, יש משום סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח, ולא מדובר בטענות עובדתיות חלופיות; לטענתו, הנאשם גם נקט באמצעים סבירים על מנת להגיש את הדו"חות, מרגע שחש מעט טוב יותר, אולם הדבר לא עלה בידו, אלא במועד מאוחר יותר.

עוד טען בא כוח הנאשם, כי בשל מצבו הבריאותי הקשה של הנאשם, שהיה נתון בסכנת חיים, והחרדות שחש בעקבות זאת, לא יכול היה לשמש כמנהל פעיל בחברה. לטענתו, הנאשם הפסיק לעבוד בחברה מסוף חודש אוגוסט 2011 ואשתו של הנאשם היא שקיבלה שכר באותה תקופה.

דין

מתווה הדין

6. כתב האישום כולל שני אישומים של אי הגשת דו"חות מס הכנסה, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה. האישום הראשון מייחס לחברה ולנאשם, כמנהל פעיל של החברה, עבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה של החברה לשנת 2011. האישום השני מייחס לנאשם בלבד עבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה אישי.

7. מכאן, שלצורך האישום הראשון, יש להוכיח הן את קיומן של יסודות העבירה של אי הגשת דו"ח מס



הכנסה, וכן את היותו של הנאשם מנהלה הפעיל של החברה בתקופה הרלוונטית. לצורך האישום השני, יש להוכיח את קיומן של יסודות העבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה אישי.

8. הדיון יערך בשני חלקים:

החלק הראשון יכלול דיון בהוכחת שלושת יסודות העבירה לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה - קיום חובה להגשת הדו"ח; הפרת החובה בכך שלא הוגש הדו"ח; אי קיום סיבה מספקת להפרה. הדיון יכלול התייחסות למתווה הנורמטיבי ובהמשך לקיומם של כל אחד ואחד מהיסודות במקרה הנדון, משמע הן ביחס לאישום הראשון והן ביחס לאישום השני.

החלק השני יכלול דיון בשאלה אם הוכח כי הנאשם היה מנהלה הפעיל של החברה בתקופה הרלוונטית להגשת הדו"ח.

הוכחת יסודות העבירה לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה

המתווה הנורמטיבי - עבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה

9. לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה:

"אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

(1) ...

(2) ...

(3) ...

(4) לא הגיש במועדו דין וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133.

10. החבות לפי סעיף 216(4) חלה גם על חברה, וזאת מכוח סעיף 131(5) לפקודת מס הכנסה.

11. לפי סעיף 132 לפקודת מס הכנסה:

(א) דו"ח לפי סעיף 131 יימסר לפקיד השומה לא יאוחר מיום 30 באפריל של כל שנה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) -

(1) אדם שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבוונאות מלאה, לפי שיטת החשבוונאות הכפולה, ימסור את הדו"ח לפי אותו סעיף קטן, לא יאוחר מיום 31 במאי בכל שנה;

(1א) יחיד או חבר בני אדם החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון - יגיש אותו עד יום 31 במאי שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח;



(2) אדם שנקבעה לו תקופת שומה מיוחדת, חייב למסור את הדו"ח כאמור לא יאחר מתום חמישה חדשים מהיום שבו נסתיימה אותה תקופת שומה מיוחדת.

12.

לפי סעיף 133:

"פקיד השומה רשאי, אם הוכח להנחת דעתו שקיימת סיבה מספקת לכך, לדחות את הגשת הדו"ח לפי סעיף 132(א) או (ב), הכל לפי הענין, למועד שיקבע, ובלבד שמי שקיבל דחיה כאמור - יגיש במועד האמור בסעיף 132(א) או (ב), הכל לפי הענין, דו"ח משוער על ההכנסה האמורה שייערך לפי מיטב אומדנו".

13. השילוב בין הסעיפים הנזכרים מלמד, כי על חברה או אדם להגיש דו"ח מס הכנסה לפקיד שומה לא יאחר מיום 30 באפריל בכל שנה, אלא אם הוא עומד באחד החריגים המנויים שבהם ניתן להגיש את הדו"ח עד ליום 31 במאי, או עד 5 חודשים לאחר קביעת שומה מיוחדת.

14. לצורך הוכחת קיומה של עבירה לפי סעיף 216(4) יש להוכיח שלושה יסודות עובדתיים: קיום חובה להגשת הדו"ח; הפרת החובה בכך שלא הוגש הדו"ח; אי קיום סיבה מספקת להפרה.

15. לפי סעיף 222(א) לפקודת מס הכנסה:

"מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(4) עליו הראיה שאין הוא חייב במסירת דו"ח".

16. סעיף 222(א) לפקודת מס הכנסה מעביר את הנטל - לעניין היסוד העובדתי הראשון - על הנאשם. משמע, הראיה על הנאשם הטוען כי אין הוא חייב במסירת הדו"ח. אולם הנטל להוכחת שני היסודות הנוספים מוטל על התביעה (ע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א פלדות קרית ארבע בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד לח(1) 813 (1984); גיורא עמיר **עבירות מס ועבירות הלבנת הון**, בעמ' 148 - 149 (מהדורה שיטתית, 2014) (להלן - "**עמיר, עבירות מס**").

17. כאן המקום להדגיש, כי אין בסעיף 222(א) המעביר את הנטל לנאשם המבקש להתגונן לעניין היסוד העובדתי הראשון, כדי לפטור את התביעה מחובתה להביא ראיות להוכחת האשמה (ע"פ (י-ם) 186/82 **מדינת ישראל נ' שביל**, פד"מ יב 82 (16.1.83); **עמיר, עבירות מס**, בעמ' 146 - 149)).

היסוד הראשון - האם עלה בידי החברה ובידי הנאשם להראות כי לא היה עליהם להגיש דו"ח?

18. קיום חובה להגיש דו"ח הוא היסוד הראשון שבסעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה. כאמור לפי סעיף 222(א) לפקודת מס הכנסה, על הנאשם נטל הראיה להראות שאין הוא חייב במסירת הדו"ח, אם הוא טוען שאין הוא חייב במסירתו.

19. באת כוח התביעה טענה בסיכומיה, כי לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה מוטלת על חברה שיש לה הכנסות החובה להגיש דו"ח מס הכנסה. כן טענה, כי מדו"חות המע"מ עולה כי לחברה אמנם היו הכנסות בתקופה הרלוונטית. עוד טענה, כי לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה גם מוטלת על בעל שליטה, ובכלל זה על בן זוג של בעל שליטה, החובה להגיש דו"ח מס הכנסה אישי. לטענתה, הואיל ואשתו של הנאשם היא בעלת השליטה בחברה, היה על הנאשם להגיש דו"ח אישי.



20. בא כוח הנאשם טען בסיכומיו, כי יש לזכותו בטענה של הגנה מן הצדק, וזאת משום שנפל פגם בניסוח כתב האישום בצורה מעורפלת, כך שלא ניתן היה להבין מהו מקור החובה המוטלת על החברה ועל הנאשם. עוד ציין בהקשר זה, כי רק בסיכומיה הבהירה באת כוח התביעה את מקור החובה המוטלת על החברה ועל הנאשם, כאמור.

21. אין בידי לקבל את טענת הנאשם בהקשר זה וזאת ממספר טעמים:

בא כוח הנאשם טען אמנם, כי מדובר בטענה להגנה מן הצדק, אולם למעשה מדובר בטענה בדבר פגם בכתב האישום, לפי סעיף 149(3) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב - 1982. מדובר בטענה מקדמית שיש להעלותה בשלב הראשון לאחר תחילת המשפט, ולא בכדי. יש בטענה כזו, אם תתקבל, כדי להביא לחסכון בזמן שיפוטי, ואם תידחה, יהיה בכך כדי לאפשר לתביעה ולבית המשפט לכלכל צעדיהם באשר לאופן ניהול המשך המשפט. כך למשל, אם אמנם כתב האישום מעורפל, ייתכן שהיה מקום לאפשר לתביעה לתקן את כתב האישום. יתר על כן, המחוקק מצא לנכון, בסעיף 151 לחוק סדר הדין הפלילי, להבדיל בין טענות מקדמיות שניתן להעלותן בכל עת, גם ללא קבלת רשות בית המשפט, ובין טענות בדבר חוסר סמכות מקומית, לפי סעיף 149(1) לחוק וטענות לעניין פגם בכתב האישום, לפי סעיף 149(3), שניתן להעלותן בשלב אחר של המשפט רק ברשות בית המשפט. הטעם לאבחנה זו הוא בהשלכות שיש לפגמים על המשך ניהול המשפט. רשות שכזו תינתן אך במקרים נדירים מקום שסירוב עלול לגרום לעיוות דין וניתן טעם סביר לשיהוי בהעלאת הטענה (ראו למשל: ע"פ 201/68 קדוש נ' מדינת ישראל, פ"ד כב(2) 171 (1968); רע"פ 72/87 שקיר נ' מדינת ישראל (11.11.87); ע"פ 3948/03 פלוני נ' מדינת ישראל (13.1.06); רע"פ 2852/09 ליבוביץ נ' מדינת ישראל (30.4.09) קדמי סדר הדין בפלילים חלק שני (מהדורה מעודכנת, תשס"ט - 2009) בעמ' 1236 ו- 1283 - 1284; ישגב נקדימון הגנה מן הצדק (מהדורה שניה, 2009), בעמ' 477 - 478)).

במקרה הנדון, לא הובא כל טעם לשיהוי בהעלאת הטענה. בא כוח הנאשם לא העלה טענה כלשהי לעניין פגם או פסול בכתב האישום בשלב המענה לכתב האישום, והוא מיקד את טענותיו באותה העת, בדיונים שהתקיימו ביום 26.1.16 וביום 19.4.16, אך בכך שהנאשם לא היה מנהלה הפעיל של החברה.

יתר על כן, נטל הראיה להראות שאין החברה ואין הנאשם חייבים בהגשת דו"ח, מוטלת היתה עליהם. דא עקא, כי במענה לכתב האישום ציין בא כוח הנאשם, כי דו"ח החברה ודו"ח הנאשם הוגשו ומכאן כי המחדלים הוסרו. לאור האמור, בא כוח הנאשם לא כפר כלל בחובה להגשת הדו"חות, אלא אך בחובה של הנאשם להגיש הדו"ח מטעם החברה. ממילא גם, לא הביאו הנאשמים, ולו ראשית ראייה, שלפיה, לא היתה מוטלת על החברה - באישום הראשון - ועל הנאשם - באישום השני - החובה להגיש דו"חות מס הכנסה.

22. בית המשפט רשאי אמנם לאפשר לנאשם להעלות טענה בדבר פגם בכתב האישום גם במועד מאוחר יותר, אולם במקרה דנן, ולאור מכלול הטענות שפורטו, אין מקום להעלות טענה מסוג זה בשלב הסיכומים, וממילא לא עלה בידי החברה והנאשם להרים את הנטל המוטל עליהם בהקשר זה.

23. להשלמת התמונה בדבר טענת הנאשם להגנה מן הצדק - גם לא מצאתי במכלול טענותיו של הנאשם כדי לבסס עילה להגנה מן הצדק. לא כל טענת הגנה מהווה עילה להגנה מן הצדק, ולא מצאתי בטענות בא כוח הנאשם בסיס לטענתו, כי כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית, כדרישת סעיף 149(10) לחוק סדר הדין הפלילי, והכל כמפורט בנימוקי הכרעת הדין.

היסוד השני - האם עלה בידי התביעה להראות כי החברה והנאשם הפרו את חובתם?



24. היסוד השני שבסעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה הוא הפרת החובה. על התביעה להראות כי החברה והנאשם הפרו את חובתם להגיש את דו"ח החברה לשנת 2011 במועד - לענין האישום הראשון - וכי הנאשם הפר את חובתו להגיש את הדו"ח האישי לשנת 2011 במועד - לענין האישום השני.
25. לפי סעיף 132 לפקודת מס הכנסה, ככלל, המועד החוקי להגשת הדו"ח חל ב-30 באפריל לכל שנה, ולגבי אדם שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבוונאות מלאה, לפי שיטת החשבוונאות הכפולה, חל המועד ב-31 במאי בכל שנה.
26. התביעה הגישה שתי תעודות עובד ציבור להוכחת הפרת החובה, הן על ידי החברה והן על ידי הנאשם. תעודה אחת עניינה בתיק מס ההכנסה של החברה (ת/3) ואילו תעודה שנייה עניינה בתיק מס ההכנסה של הנאשם (ת/4). התעודות הוגשו בהסכמה ואין עליהן מחלוקת (פרוטוקול הדין, בעמ' 14 - 17 ו-33 - 35). בתעודות צוין המידע הבא: התעודות נערכו על ידי דוד סלמי, עובד מס הכנסה, ביום 12.8.13; במועד עריכת הדו"ח, משמע ביום 12.8.13 ולמעלה משנתיים אחרי המועד הקובע, החברה והנאשם לא הגישו דו"חות מס הכנסה לשנת 2011; לחברה נפתח תיק מס הכנסה ביום 1.1.96 ואילו לנאשם ביום 26.10.08; מחזור העסקאות של החברה לשנת המס הרלוונטית הוא 12,637,488 ₪; לחברה לא ניתנה ארכה להגשת הדו"ח, ואילו לנאשם ניתנה ארכה עד ליום 30.6.12. בתעודות צוין, כי מצורפים אליהן פלטי מחשב: ITIK, ESNA, 002-154.
27. אומר כבר כאן, כי על פני הדברים, די בתעודות עובד הציבור, אף ללא הפלטים המצורפים, על מנת להוכיח כי החברה והנאשם לא הגישו את דו"חות מס ההכנסה במועד. יודגש, כי בא כוח הנאשמים לא חלק על קבילותן ועל תוכן של תעודות עובד הציבור, ומכאן שנתן הסכמתו לאמור בהן, משמע לכך שביום 12.8.13, למעלה משנתיים אחרי המועד הקובע, דו"חות מס ההכנסה, הן של החברה והן של הנאשם, לא הוגשו. במאמר מוסגר יש להוסיף, כי ישנן ראיות נוספות לאי הגשת הדו"חות במועד: הנאשם עצמו הודה בחקירתו במשטרה כי לא הגיש הדו"ח האישי במועד (ת/2); ממענה בא כוח הנאשם לכתב האישום ניתן להבין כי הדו"חות לא הוגשו במועד (פרוטוקול הדין, בעמ' 12 ו-14 - 16). מענה לכתב האישום כמוהו כהודאה בעובדה (סעיף 152, 154 לחוק סדר הדין הפלילי); מעדות הנאשם עולה, כי פעל להגיש את הדו"חות באיחור; גם מעדות רואה החשבון הרוש ורואה החשבון זמור, כפי שעוד יפורט, עולה כי דו"חות החברה לא הוגשו במועד, וכי הוגשו בסופו של דבר בחודש פברואר 2014 (נ/10).
28. למעלה מן הצורך, אדון גם בהתנגדות שהעלה בא כוח הנאשם להגשת פלטי המחשב בטענה כי מדובר בעדות שמועה. כן חלק על אמיתות תוכנם. פלטי המחשב הוגשו וסומנו על תנאי (ת/3א' - ת/3ג'; ת/4א' - ת/4ג').
- את שאלת קבילותם של פלטי המחשב שצורפו לתעודות עובד הציבור ניתן היה לבחון באמצעות שתי מסגרות נורמטיביות: האחת - פלטי המחשב כחלק אינהרנטי מתעודת עובד הציבור; השנייה - פלטי המחשב כרשומה מוסדית. עם זאת, באת כוח התביעה התמקדה באפשרות הראשונה, משמע כי הפלטים הם חלק אינהרנטי מתעודת עובד הציבור. משלא טענה התביעה, כי מדובר ברשומה מוסדית לא מצאתי צורך לדון בטענות בא כוח הנאשם, כי אין מדובר ברשומה מוסדית.
29. תעודת עובד ציבור משמשת כאחד החריגים לכלל האוסר עדות מפי השמועה. לפי סעיף 23 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א - 1971:
- "בית המשפט רשאי, אם אין הוא רואה חשש לעיוות הדין, לקבל כראיה תעודה על דבר שנרשם



במסמך רשמי; התעודה תהא חתומה בידי עובד הציבור שעשה את הרישום או את המעשה או קיבל את הידיעה שנרשמה, ואם אין הוא עוד באותו שירות - בידי האחראי על היחידה שבה עבד.

"

30. לפי סעיף 23 לפקודת הראיות, בית המשפט רשאי לקבל תעודה שנרשמה במסמך רשמי והחתומה על ידי עובד ציבור "שעשה את הרישום או את המעשה או **קיבל את הידיעה שנרשמה**" (ההדגשות לא במקור - א.פ.). עובד הציבור שבאמצעותו תוגש התעודה, הוא בבחינת עד לכל דבר ועניין ויש לאפשר לצד שכנגד לחקור את העד בחקירה נגדית (יעקב קדמי **על הראיות**, בעמ' 943 - 947 (מהדורה מעודכנת, 2009)).
 31. עורך תעודת עובד ציבור, דוד סלמי, בעיד בפני בית המשפט. בעדותו מסר, כי שימש כמנהל תחום ניהול ספרים במס הכנסה ברחובות ונתן שירות טכני בתחום של העברת דו"חות וניכויים. לדבריו, תפקידו היה טכני והוא פעל להפקת הפלטים בין היתר בעניין אי הגשת דו"חות מס הכנסה. הפלטים כוללים את כל הנתונים לגבי התיק שהוזן במשך השנים, והוא עצמו אינו מזין את הנתונים (**פרוטוקול הדין**, בעמ' 35 - 37).
 32. מעדות עורך תעודות עובד הציבור ומהתעודות עצמן, ניתן ללמוד כי הפלטים הם חלק אינהרנטי מתעודות עובד הציבור. משמעות הדבר, כי התעודות כוללות רישום של המידע שהופק מתוך הפלטים. מכאן, שעורך תעודת עובד הציבור קיבל את הידיעה שנרשמה מתוך הפלטים, שהם חלק אינהרנטי מהתעודה. לאור האמור, ובהיעדר מחלוקת לעניין תעודת עובד הציבור עצמה, הפלטים הם אך הידיעה שקיבל עורך התעודה - כמאמר סעיף 23 לפקודת הראיות - ולמעשה הם מהווים חלק אינהרנטי ממנה (ראו למשל: פסק הדין בע"פ (מחוזי, מרכז) 2464-11-07 **ראבי נ' מדינת ישראל** (28.5.08) ורע"פ 5531/08 שהוגש עליו; פסק הדין בת"פ (ביש"א) 49577-03-10 **מדינת ישראל נ' ניג'ם** (22.10.06) וע"פ (מחוזי, נצרת) 38282-05-13 שהוגש עליו).
 33. לאור האמור, עלה בידי התביעה להוכיח, כי הדו"חות של החברה ושל הנאשם לשנת 2011 לא הוגשו במועד.
- היסוד השלישי, האם עלה בידי התביעה להראות היעדר "סיבה מספקת"?
34. היסוד השלישי בסעיף 216(4) הוא היעדר סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח. גם הוכחת תנאי זה מוטלת על התביעה, למרות היותו יסוד שלילי. לעניין זה, די בכך שהתביעה תראה, כי עסקיו של הנאשם התנהלו בדרך הרגילה והשוטפת. מהלך רגיל של העניינים מקים חזקה של "היעדר סיבה מספקת" שניתנת לסתירה על ידי הנאשם (**עמיר - עבירות מס**, בעמ' 441 - 442; ע"פ 52/63 **היועץ המשפטי לממשלה נ' פייגנבאום**, פ"ד יז(2) 1081 (1963); רע"פ 6831/09 **טורשאן נ' מדינת ישראל** (18.7.11)).
 35. התביעה הראתה כי לחברה היתה פעילות בתקופה הרלוונטית, ואף מחזור עסקאות בלתי מבוטל שעמד על סכום של ₪12,637,488. עוד עלה מהראיות, ובכלל זה מעדותו של הנאשם, כי החברה היתה פעילה בתקופה הרלוונטית משמע, במהלך שנת 2011. מעדותו של הנאשם אף עלה כי הוא עצמו ניסה לפתור את הקשיים מול רואה החשבון הרוש באותה תקופה (**פרוטוקול הדין**, בעמ' 48 - 49). מכאן, שהנטל עובר לנאשם לסתור את החזקה.
 36. הנאשם טען כי היתה לו סיבה מספקת לאי הגשת דו"חות מס ההכנסה, וזאת בשני מישורים: האחד, מצבו הרפואי בתקופה הרלבנטית לא אפשר לו להגיש את הדו"חות; השני, רואה החשבון הרוש הוא שאחראי בהתנהלותו לאי הגשת הדו"חות. בעדותו טען הנאשם, כי רואה החשבון הרוש לא הגיש את הדו"חות במועד משום שלא היה מסודר, ולא בשל מחלוקת כספית, ובסופו של דבר העביר לו את החומר



רק במהלך שנת 2013. הנאשם גם הכחיש מכל וכל כי היה חייב כסף לרואה החשבון הרוש (פרוטוקול הדין, בעמ' 40 - 41).

37. המבחן להגדרת "סיבה מספקת" הוא מבחן אובייקטיבי, לפיו, יש לבחון כיצד היה נוהג נישום סביר בנסיבות העניין ובהתרחש אירוע בלתי צפוי וחריג (ע"א 789/80 פקיד השומה רחובות נ' שקד, פ"ד לז(2) 103 (1983); ע"א 92/99 חדד נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד מט(1) 441 (1995); ע"א 4889/90 אוסטרובסקי נ' מנהל מס ערך מוסף גבעתיים (15.5.95); ע"פ (מחוזי-ים) 55076-10-12 שם טוב נ' מדינת ישראל (27.2.13)). גם בהינתן אירוע בלתי צפוי וחריג, מוטלת על הנאשם חובה לעשות כל שביכולתו כדי להגיש הדו"חות במועד (והשוו: הצדק סביר של בעל תפקיד - רע"פ 26/97 לקס נ' מדינת ישראל, פ"ד נב(2) 673 (1998)).

38. לא מצאתי כי היה במצבו הרפואי של הנאשם סיבה מספקת לאי הגשת הדו"חות:

אין מחלוקת של ממש בדבר מצבו הרפואי הרעוע של הנאשם בתקופה הרלבנטית (נ6; נ7). מהמסמכים הרפואיים שהוגשו עולה, כי הנאשם התלונן בסוף חודש יוני 2011 על אי ספיקת לב ובהמשך לכך אושפז לצורך צנתור בחודש יולי 2011. בחודש דצמבר 2011 אושפז הנאשם, פעם נוספת, לצורך השתלת קוצב לב. הנאשם המשיך להיות במעקב לאחר מועד זה. בחודש אוקטובר 2012 עבר הנאשם ניתוח להוצאת גידול במוח והוא היה מאושפז לצורך כך מספר ימים.

מטופס 106 של הנאשם לשנת 2011 עולה כי עבודתו הופסקה בחודש אוגוסט 2011 (נ2), משמע בסמוך לאחר הצנתור שעבר.

משמעות הדבר כי החל מאמצע 2011 ועד תום 2012 היה הנאשם טרוד בעניינים רפואיים.

עם זאת, הנאשם לא טען בחקירתו כי בשל מחלתו, אשתו ניהלה את החברה והוא לא הגיש את הדו"חות (נ2). הנאשם אישר זאת בעדותו, ולא ידע לומר מדוע לא ציין זאת (פרוטוקול הדין, בעמ' 41, שורות 25 - 32, בעמ' 42, שורות 5 - 6, בעמ' 44, שורות 14 ואילך). עם זאת, טען כי אמנם תיאר בחקירתו את מצבו הרפואי ואף הגיש לחוקרת מסמך על אודות אשפוזו (פרוטוקול הדין, בעמ' 42). לדברים אלו אין זכר בתיעוד החקירה וגם לא צורפו מסמכים לתיק החקירה.

שרי קלפא, חוקרת בחוליית חקירות מרכז, מס הכנסה, מסרה כי במהלך החקירה הנאשם לא מסר לה דבר על מצבו הרפואי כטעם לאי הגשת הדו"חות, והראיה שהדברים לא צוינו בהודעתו (פרוטוקול הדין, בעמ' 19 - 20).

אולם, אפילו אקבל את טענת הנאשם, כי ציין בחקירתו את דבר מחלתו, משבחר הנאשם שלא לציין בחקירתו, כי בשל מחלתו אשתו היא שניהלה את החברה בהיעדרו, ישנו קושי ממשי בקבלת טענה כבושה זו לראשונה בעדותו. יתר על כן, הנאשם הוא שבחר לצמצם את תיאור חלקה של אשתו בחקירתו, ואין לו אין להלין על עצמו בהקשר זה. יודגש, כי אילו היה מציין זאת בחקירתו, גם סביר להניח כי רשויות החקירה היו מזמנים אותה לחקירה.

הנאשם אישר בעדותו כי הוא פעל החל ממצצית שנת 2012 להגשת הדו"ח. לדברי הנאשם, הוא פנה לחברו, מישאל פילו, שקישר אותו לרואה חשבון יניב זמור. בהמשך לכך, רואה החשבון זמור פעל לפי הנחיית הנאשם, ופנה, לכל המאוחר ביום 26.12.12, לרואה החשבון הרוש לצורך קבלת החומר של הנהלת החשבונות. הנאשם אישר בעדותו כי במהלך 2012 שוחח פעמים רבות עם רואה החשבון זמור ואף נפגש עמו מספר פעמים. עוד ציין כי אשתו לא טיפלה כלל בהגשת הדו"ח (שם, בעמ' 46 - 49).



משמעות הדבר, כי במהלך שנת 2012, ולמרות אשפוזו והקשיים הנובעים ממחלתו, מצבו הרפואי של הנאשם אפשר לו לטפל בהגשת הדו"ח למס הכנסה, והוא אף פעל בהקשר זה מול רואי החשבון. מכאן, כי הנאשם פעל כמנהל פעיל, לכל הפחות, בעניין הגשת הדו"ח ואשתו לא היתה פעילה בהקשר זה.

39. גם לא מצאתי כי התנהלות רואה החשבון הרוש מהווה הצדק סביר לאי הגשת הדו"ח, וזאת למרות שהתרשמתי כי אמנם היו בעיות מולו, כטענת הנאשם, וכי רואה החשבון הרוש ניסה בעדותו לצמצם בתיאור הקשיים בהתנהלותו שלו.

רואה חשבון הרוש מסר בעדותו, כי התבקש להגיש את דו"ח החברה לשנת 2010 ולא את הדו"ח לשנת 2011. לפי עדותו, הפסיק את העבודה מול הנאשמים מטעמים מקצועיים, ובסופו של דבר הנאשמים לא שילמו לו את מלוא שכר טרחתו, אולם הוא לא פנה בהליכים לגביית החוב. לדבריו, הנאשם פנה לבקש את החומר, באמצעות רואה החשבון זמור, רק בסוף שנת 2012, ולאחר שכבר עבר המועד להגשת הדו"ח, והוא העביר אליו את החומר. מכאן, כי הוא אינו אחראי לאי הגשת הדו"ח במועד. לטענתו, גם הדו"ח לשנת 2010 הוגש רק בחודש דצמבר 2012. כן הוסיף, כי רואה החשבון זמור אסף את החומר רק בחודש יולי 2013 לערך, ומשרדו שיתף עמו פעולה באופן מלא (שם, בעמ' 21 - 24).

רק בחקירתו הנגדית, ולאחר שהוצגה להרוש פנייתו של זמור מיום 26.12.12, אישר כי אמנם היתה פנייה אליו כבר קודם לחודש יולי 2013. לדבריו, הודיע רק בשלב מאוחר יותר לרשויות המס על הפסקת הייצוג, אולם לא ציין מתי במדויק. עוד ציין, כי בהמשך לכך, ובשל הוראות לשכת רואי החשבון, הסכים להעביר את הספרים לרואה החשבון זמור. אולם את הגיבויים לא חייב היה להעביר בנסיבות העניין, והעבירם רק בחודש אוקטובר 2013 ואף בחודש דצמבר 2013 (נ/5; פרוטוקול הדין, בעמ' 25 - 29).

כאמור, בעדותו של הרוש אמנם מספר קשיים: הרוש לא תיאר במדויק את המועדים שבהם פנו אליו לראשונה בבקשה לקבלת החומר; הרוש לא תיאר את הקשיים שהערים בהעברת החומר; גם טענתו כי הפסיק את השירות מטעמים מקצועיים נותרה סתומה. עם זאת, לא מצאתי בראיות שהציג הנאשם כל ראיה שלפיה היה סיכום בינו ובין הרוש כי יגיש את דו"ח החברה לשנת 2011, או פניות אליו בעניין זה קודם לסוף שנת 2012.

יתר על כן, עדותו של רואה החשבון זמור מלמדת כי החל לפעול בעניין הגשת דו"ח 2011 של החברה לבקשת הנאשם, רק לאחר המועד האחרון להגשת הדו"ח. מכאן, כי לא הקשיים שהערים הרוש הם שהובילו לאיחור בהגשתו של הדו"ח, וסביר יותר להניח, כי גמלה החלטה בלב הנאשם לחדול מלעבוד עם רואה החשבון הרוש, ורק כעבור זמן, נקשר הקשר מול רואה החשבון זמור.

לפי עדותו של זמור, מכר משותף שלו ושל הנאשם ביקש ממנו ב"שלהי שנת 2012" (שם, בעמ' 51) לערוך את דו"חות החברה לשנים 2011 - 2012. לדבריו, פנה אל רואה החשבון הרוש לקבלת החומר והגיבויים ביום 26.12.12 (נ/5), משמע כחצי שנה לאחר המועד להגשת הדו"ח. תחילה קיבל ארגזים של חומר, ולאחר מכן קיבל גיבויים נוספים ובסופו של דבר קיבל את הגיבוי האחרון רק ביום 4.12.13. רק בחודש יולי 2013 קיבל מכתב שחרור מהרוש (נ/5). לפיכך, את הדו"ח לשנת 2011 הגיש רק בחודש פברואר 2014, כפי שעולה מהחומת, ועל הדו"ח החתים את אשתו של הנאשם, שהיא בעלת המניות. לדבריו, החתים אותה בביתה, לאחר שהוסבר לה באופן אישי על הדו"ח, אולם כל העניינים התנהלו מול הנאשם ולא מולה.

עוד העיד מישאל פילו, חברו של הנאשם ושל רואה החשבון, זמור. לדבריו, הנאשם פנה אליו בסוף שנת 2012 בבקשת סיוע לאיתור רואה חשבון, בהמשך לכך, פעל רבות על מנת לסייע לנאשם להעביר את החומר מרואה החשבון הרוש לרואה החשבון זמור. בסופו של דבר, ולאחר שפנה להרוש פעמים רבות, לדבריו במשך תקופה של



כחודשיים, עלה בידו לקבל ממנו את המסמכים (פרוטוקול הדין, בעמ' 53)).

עדויות של זמור ושל פילו - שהם עדי הגנה - מלמדת כי הנאשם החל לפעול לאיתור רואה חשבון חדש בסוף שנת 2012, משמע לאחר המועד האחרון להגשת הדו"ח. מכאן כי לא היה בעיכוב בהעברת החומר מהרוש לזמור, גם אם הרוש אחראי לה, משום סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח. יתר על כן, עדויות של זמור ושל פילו גם מחזקת את המסקנה, כי הנאשם לא נמנע מטיפול בדו"ח עקב מצבו הרפואי, וכי היה מודע לכך שהאחריות לכך היא עליו. למעשה, עדויות גם מחזקת את המסקנה, כי הנאשם היה המנהל הפעיל לעניין הגשת הדו"ח, ולכך נשוב בהמשך. מכל מקום, משהחל הנאשם לפעול להעברת החומר לרואה חשבון זמור רק לאחר המועד הקובע להגשת הדו"ח, לא ניתן לומר, כי היה בהתנהלותו של הרוש סיבה מספקת לאי הגשת הדו"ח.

40. מהראיות עולה, אפוא, כי הנאשם אמנם היה חולה מאוד בחלק מהתקופה הרלוונטית. מהראיות גם עולה כי היו לנאשם קשיים מול רואה החשבון הרוש. אולם, מאותן ראיות ממש עולה, כי לא היה לנאשם הצדק סביר לאי הגשת הדו"ח, וזאת בעיקר משום שהיה בידו לפעול להגשת הדו"חות במועד, למרות הקשיים, וזאת בדרך של פנייה מוקדמת יותר לרואה חשבון אחר, כפי שנעשה בסופו של דבר. יתר על כן, אם אקבל את טענת הנאשם כי אשתו היא שניהלה את החברה באותה תקופה - והטענה נדחית כמפורט להלן - לא נהיר מדוע לא פעלה להגשת הדו"ח בעת שהנאשם היה חולה ומדוע לא פנתה לרואה חשבון חדש קודם למועד האחרון להגשת הדו"ח. מכאן, שיש דווקא באי התנהלות אשתו של הנאשם מול רואי החשבון, ללמד כי נושא זה לא הועבר לטיפול.

המסקנה המתבקשת היא, כי לא עלה בידי הנאשם לסתור את החזקה, שלפיה עסקיו התנהלו בצורה שוטפת בתקופה הרלוונטית - וזאת גם אם מדובר בירידה בפעילות השוטפת בעקבות מחלתו.

האם עלה בידי התביעה להוכיח כי הנאשם שימש כמנהל פעיל של החברה בתקופה הרלוונטית?

41. משהוכחו יסודותיו של סעיף 216(4) לפקודת מס ההכנסה, יש לדון בשאלה, אם הנאשם אמנם שימש כמנהל פעיל של החברה בתקופה הרלוונטית. משמע, האם יש להטיל עליו אחריות לפי סעיף 224א לפקודת מס ההכנסה?

42. סעיף 224א(א) לפקודת מס הכנסה קובע אחריות מנהלים לביצוע עבירות מס, כדלקמן:

"חבר בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215 - 220, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוח של אותו חבר, אם לא הוכיח אחת משתי אלה:

(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה."

43. המבחן לקביעת מיהו מנהל פעיל הוא מבחן מהותי שעניינו בניהול המעשי השוטף של ענייני החברה. מנהל פעיל אינו חייב להיות רשום כמנהל חברה אצל רשם החברות או במסמכי החברה. לעניין ביצוע עבירות מס השאלה היא "אם היתה לנושא המשרה יכולת למנוע את העבירה בתוקף תפקידו" (ע"פ 512/92 חברת שירותי ניהול אשדוד בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (31.12.92); ע"פ (מחוזי, חי') 2542/01 רביבו נ' מדינת ישראל (26.6.03)). מכאן נקבע כי נאשם הוא מנהל פעיל משהוכח שהנאשם היה פעיל ב"ניהול השוטף של החברה לכל גווניו", אלא אם הוכיח שהעבירה נעברה בלא ידיעתו או שעשה



כל שביכולתו כדי למנוע את ביצוע העבירות (רע"פ 9341/02 **מנצורה נ' מדינת ישראל** (5.11.02); **עמיר, עבירות מס**, בעמ' 310).

44. המונח מנהל פעיל מופיע לא רק בדיני המס אלא גם בדברי חקיקה נוספים. פרופ' פלר מציע לבחון את הזיקה בין פעילותו של מנהל בארגון ובין העבירה שבוצעה, לצורך קביעה אם הוא שימש כמנהל פעיל. זיקה זו משתנה בהתאם לסוג העבירה, לסוג הארגון, חלוקת התפקידים, וכיוצא באלו (ש"ז פלר **יסודות בדיני עונשין** חלק א, בעמ' 710 (מהדורה שלישית, תשס"א - 2000)).

45. כך למשל, נקבע ביחס לחוק ההגבלים העסקיים, תשמ"ח - 1988, כי יש לפרש בצמצום ובדווקנות את רשימת בעלי התפקידים העלולים לשאת באחריות הפלילית (רע"פ 5386/01 **המועצה האזורית לב השרון נ' מדינת ישראל**, פ"ד נז (4) 364). כן נקבע כי יש לפרש את המונח "מנהל פעיל" לאור תכליתו של חוק ההגבלים העסקיים, ותכליתו הספציפית של סעיף 48 לחוק זה, כך שיחול לכל הפחות, על אותם נושאי משרה שבכוחם למנוע או לפחות לצמצם את מעורבות החברה בביצוע עבירות (ע"פ 4855/02 **מדינת ישראל נ' ד"ר איתמר בורוביץ** (31.03.2005); דנ"פ 5189/05 **איילון, חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ואח'** (20.4.06)).

46. עתה לפירוט התשתית הראייתית לעניין ניהולה הפעיל של החברה.

47. ממסמכי החברה עולה כי הבעלים והדירקטור בחברה היא בוארון סיגלית, אשתו של הנאשם (ת/1). בוארון סיגלית היא גם בעלת זכויות חתימה בחברה (נ/1). למעשה, אשתו של הנאשם היא שחתמה בסופו של דבר על דו"ח החברה שהוגש באיחור (נ/10).

48. מעדותו של רואה החשבון הרוש עולה, כי הוא ייצג את החברה בפני רשויות המס החל מיום 1.3.11 ובמשך כשנה וחצי. לדבריו, הנאשם פנה אליו לשכור את שירותיו בתחילת שנת 2011, ונערכה פגישה בינו ובין הנאשם במשרדי החברה. בפגישה סיכמו על שכר טרחה ודרכי עבודה. הרוש הבהיר כי למרות שהחל לעבוד עם החברה בחודש מרץ 2011, לקח על עצמו לערוך חשבונות החל מיום 1.1.11, כפי שציין בהודעתו במשטרה. לדבריו, עבודתו כללה ניהול חשבונות לשנים 2011 - 2012 והתבקש להגיש דין וחשבון לשנת 2010 בלבד, כפי שאמנם עשה. עוד הוסיף, כי ההתנהלות המקצועית היתה בינו ובין הנאשם, המזכירות ומנהלת חשבונות, ואת החומר קיבל מהנאשם או מהמזכירות, לרבות בתו של הנאשם, מאור, שעבדה במקום, ולעיתים קיבלה את החומר מזכירה מטעמו. לדבריו, ראה פעם אחת במקרה את סיגלית, אשתו של הנאשם, אולם לא התנהלה כל פגישה עמה והוא לא עבד מולה (פרוטוקול הדיון, בעמ' 21 - 24).

הרוש אישר כי ידע שהנאשם חולה ומאושפז בבית חולים, ומדובר היה בתקופה שנמשכה כחודש עד מספר חודשים במועד שאינו זכור לו. לדבריו, במהלך תקופה זו התנהלה העבודה בינו ובין מאור, בתו של הנאשם (שם, בעמ' 25).

על הקשיים בעדותו של הרוש כבר עמדתי, אולם יודגש, כי לא הוגשה כל ראיה לסתור את טענתו, שלא היתה לו כל התנהלות מול אשתו של הנאשם.

49. עתה לגרסתו של הנאשם בדבר ניהולה הפעיל של החברה.

בחקירתו טען הנאשם כי אשתו נרשמה כבעלים וכמנהלת של החברה, משום שהיה מוגבל בבנק ולא יכול היה לפתוח חברה. עם זאת, לדברי הנאשם, הלכה למעשה הוא היה מנהלה של החברה, טיפל בלקוחות ספקים,



חשבוניות בנקים, העביר חומר לרואה חשבון וקיבל עובדים לעבודה. כאמור, הנאשם לא ציין בחקירתו כי אשתו ניהלה את החברה בתקופה כלשהי בשל מחלתו (ת/2).

בעדותו טען הנאשם, לעומת זאת, כי לא ניהל את החברה בתקופה הרלבנטית בשל מצבו הרפואי, וכי אשתו היא שניהלה את החברה באותה תקופה. לדבריו, הוא סובל מנכות בשיעור של 100% מאז התגלה גידול במוחו, והוא אושפז בבית החולים עד שאובחן ונאלץ לעבור ניתוח להוצאתו. עוד ציין, כי בעקבות מצבו הרפואי, היה נתון זמן ממושך בחדרות וסבל פיזי ונפשי.

כן ציין, כי ניהל את החברה עד לחודש יוני 2011, שאז התמוטט בשל מצבו הרפואי. לדבריו, מעולם לא היתה לו זכות חתימה בבנק בחשבון של החברה, ורק לאשתו היתה זכות חתימה בבנק. רק לאחר שהתאושש ממצבו, כעבור כשנתיים, החל בבדיקת המצב וניסה להגיש את הדו"חות.

הנאשם אישר בעדותו כי אמנם אמר בחקירתו שהיה מנהלה של החברה, אולם טען כי מסר זאת, משום שניהל את החברה בעבר.

בעדותו של הנאשם נמצאו קשיים בלתי מבוטלים:

הנאשם נשאל בחקירתו, מדוע לא הוגש הדו"ח ומסר כי רואה החשבון מעכב את הגשתו. כן מסר הנאשם כי החברה הוקמה על ידי אשתו, אולם הוא היה מנהלה של החברה בכל התקופה מאז הקמתה של החברה (ת/2, שורה 23). לדבריו, אשתו "רק רשומה ברשם החברות אני אחראי על כל הניהול" (שם, שורה 38). לעומת זאת, בכפירתו מסר הנאשם כי אשתו ניהלה את החברה וכי הוא לקח על עצמו אחריות בחקירתו "כדי להקל על אשתו". עוד הוסיף בעדותו, כי בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, שבמהלכה היה חולה, אשתו היא שניהלה את החברה.

הנאשם מסר לראשונה בחקירתו הנגדית כי גם בתו ניהלה את החברה בתקופה שהיה חולה. לא נהיר כיצד טענה זו מתיישבת עם טענתו בדבר ניהול החברה על ידי אשתו.

50. אשתו של הנאשם ובתו של הנאשם לא התייצבה למתן עדות מטעמו. אי הבאת עדות מהותית עשויה לשמש כחיזוק לראיות הצד שכנגד וללמד כי אילו הובאה היתה פועלת נגדו. כאן המקום להדגיש, כי מדובר בעדה מהותית לטענה שהעלה הנאשם (ראו, למשל: ע"פ 728/84 **חרמון נ' מדינת ישראל**, פ"ד מא(3) 617 (1987); ע"פ 677/84 **אמנון נ' מדינת ישראל**, פ"ד מא(4) 33 (1987); ע"פ 10189/02 **פלוגי נ' מדינת ישראל** (19.9.05); ע"פ 11331/03 **קיס נ' מדינת ישראל**, פ"ד נט(3) 453 (8.12.04); ע"פ 8994/08 **פלוגי נ' מדינת ישראל** (1.9.09)).

לנאשם אחריות מרכזית לאי זימונה של אשתו לחקירה במשטרה, וזאת משום שטען בחקירתו כי הוא היה מנהלה הפעיל של החברה ולא אשתו. בנסיבות אלו, אין לו להלין אלא על עצמו. גם לא מצאתי כל בסיס לטענת הנאשם בדבר הגנה מן הצדק בהקשר זה, כאשר יכול היה לזמן את אשתו לעדות ולהבהיר את כל הדרוש בהבהרה. דא עקא, כי הנאשם מסיבותיו נמנע מהזמנתה. מכל מקום, ואף מבלי שאני נדרשת לקבוע כי אי הבאת אשתו של הנאשם לעדות משמשת לחובתו, אי הבאת עדות זו מותירה את עדותו של הנאשם, באשר לניהול הפעיל על ידי אשתו, בבדידותה.

51. לאור הקשיים והסתירות, אין בידי לאמץ את גרסת הנאשם, שלפיה אשתו היא שניהלה את החברה בהיעדרו ובשל מחלתו, ובפרט יש לדחות את הטענה כי היא היתה אחראית על הגשת הדו"חות למס הכנסה.



52. ממכלול הראיות עולה התמונה העובדתית הבאה: אשתו של הנאשם היתה בעלת השליטה והמנהלת הרשומה של החברה. עם זאת, מבחן הניהול הפעיל הוא מבחן מהותי ורחב שמטרתו הסקת מסקנות מתוך מכלול מסויים, ואין בעצם הרישומים הרשמיים, ואף לא בחתימה על דו"ח מס ההכנסה, כדי ללמד בהכרח על הניהול בפועל. כלל הראיות, למעט עדותו של הנאשם לראשונה בבית המשפט, מלמדות על כך שלאשתו של הנאשם לא היתה אחריות ניהולית על כל הנוגע לענייני החשבונאות ולהגשת דו"חות המס. יתר על כן, גם בתקופה שבה היה הנאשם חולה ואף עבר מספר אשפוזים וניתוחים, כפי שעולה מתוך כלל המסמכים הרפואיים, הוא המשיך להיות אמון על חלקים מתוך ניהולה של החברה, וזאת גם אם הצטמצמה מעורבותו. בפרט, המשיך הנאשם לשמש כמנהלה הפעיל של החברה, בכל הנוגע להתנהלות מול רואה החשבון ולהגשת דו"ח מס הכנסה. למעשה, מסקנה זו מבוססת היטב בעדותו של הנאשם עצמו ואף בראיות הנוספות.

53. מכאן, כי הנאשם היה מנהלה הפעיל של החברה, בכל הנוגע לאחריות על ענייני המס של החברה, ובכלל זה הגשת דו"חות מס הכנסה.

סוף דבר

54. ממכלול הראיות עולה, כי הוכח קיומם של כלל היסודות הנדרשים בשני האישומים, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס ההכנסה, משמע קיום חובה להגשת הדו"ח; הפרת החובה בכך שלא הוגש הדו"ח; אי קיום סיבה מספקת להפרה. לא עלה בידי הנאשם להראות כי בשל מצבו הרפואי, לא יכול היה להגיש את הדו"חות, או כי רואה החשבון הוא האחראי לאי הגשתם. עם זאת, הראיות שהובאו לעניין זה בוודאי רלוונטיות כנסיבות לעניין הקלה בעונשו של הנאשם.

55. הוכח גם כי הנאשם היה מנהלה הפעיל של החברה בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, וזאת לכל הפחות לעניין האחריות להתנהלות מול רואה החשבון והגשת הדו"חות, והוא ידע על אי הגשת הדו"חות, כפי שעולה מנסיבותיו לתקן את המחדלים.

56. מכאן, כי אני מרשיעה את הנאשמים, באישום הראשון, בעבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה לשנת 2011, לפי סעיף 216(4), יחד עם סעיפים 117 ו- 224 לפקודת מס הכנסה. באישום השני, אני מרשיעה את הנאשם בעבירה של אי הגשת דו"ח מס הכנסה אישי לשנת המס 2011, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה.

57. כפי שצוין מכלול הראיות שהוגשו יכול וישמשו לעניין העונש.

ניתנה היום, כ"ט אייר תשע"ז, 25 מאי 2017, במעמד הצדדים