



ת"פ 41604/09/17 - מדינת ישראל נגד סמרט קאסט פתרונות לבניה מתקדמת בע"מ באמצעות הכנ"ר, טנוס חאתם

בית משפט השלום בחיפה

ת"פ 41604-09-17 מדינת ישראל נ' סמרט קאסט פתרונות לבניה מתקדמת בע"מ ואח'
בפני כבוד השופט שלמה בנג'ו

בעניין:

המאשימה
נגד
הנאשמים

מדינת ישראל

1. סמרט קאסט פתרונות לבניה
מתקדמת בע"מ באמצעות הכנ"ר
2. טנוס חאתם באמצעות בא כוחו
עו"ד ראמי חאזן מטעם הסניגוריה
הציבורית

הכרעת דין

כללי

כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום שייחס להם עבירות לפי סעיפים 117 (ב) (8) לחוק מע"מ יחד עם סעיף 67 ו-88 לחוק ובקשר עם תקנות 20 ו-23 לתקנות מע"מ.

עפ"י הנתען בכתב האישום, נאשמת 1 הינה חברה פרטית מוגבלת במניות אשר נרשמה במע"מ בחודש יוני 2008 כעוסק תושב אזור אילת, ועסקה בתקופה הרלוונטית לכתב האישום בענף הבניה והיתה "עוסק" כהגדרת סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "החוק").

נאשם 2 היה המנהל הפעיל של נאשמת 1 בתקופה הרלוונטית לכתב האישום.

הנאשמים היו חייבים להגיש דוחות תקופתיים למס ערך מוסף ולשלם את המס הנובע מהם במועד ובדרך הקבועים בחוק ובתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנות").

הנאשמים היו חייבים לנהל פנקסי חשבונות ורשומות אחרות באופן שנקבע בחוק ובתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקס חשבונות), התשל"ו - 1975.



במהלך התקופה ממאי 2010 ועד יוני 2011 (להלן: "התקופה הרלוונטית") ביצעו הנאשמים עסקאות של עבודות בניה באיזור תל אביב לחברת אן. אס. די. פרוייקטים והנדסה בע"מ ח.פ. 513916494 ולחברת גזאל נאסר בע"מ ח.פ. 512659673 (להלן: "העסקאות"), בגין הוציאו הנאשמים 51 חשבוניות מס.

הנאשמים לא הגישו דו"חות לגבי התקופה הרלוונטית, לא דווחו על העסקאות ולא שילמו את המס הנובע מהן העומד ע"ס 737,534 ₪.

הנאשמים לא ניהלו כדין פנקסי חשבוניות ורשומות שהיה עליהם לנהל בשנות המס 2010 ו-2011.

הנאשמים עשו את המעשים המתוארים לעיל במטרה להתחמק מתשלום מס.

תשובת הנאשם לכתב האישום:

הנאשם הודה בכך שהוא היה המנהל הפעיל של הנאשמת 1, בכל התקופה המפורטת בכתב האישום.

הנאשם הודה בהיקף הכספי הנקוב בחשבוניות נשוא כתב האישום, למעט מהסך של 3 חשבוניות שלא הוטחו בפניו במהלך החקירה.

הנאשם הודה בכך שלא הגיש את הדו"חות במועד הקבוע בחוק, ובכך שהתחייב מהחשבוניות שיעור המס הנקוב בכתב האישום.

הנאשם כפר בכך שהייתה לו כוונת זדון, כמיוחס לו בכתב האישום.

לטענתו, מדובר באי הגשת דו"חות במועד, דבר אשר נבע ממצבה הכלכלי של הנאשמת 1, והחקירה בוצעה בשיהוי וברשלנות.

ראיות התביעה:

עד התביעה מר אלקבץ יוסף (להלן: "אלקבץ") -

אלקבץ הוא חוקר של רשות המיסים בבאר שבע, הוא חוקר ברשות המיסים משנת 1983, ומתוקף תפקידו זה, בדק את הפרשיה הנוגעת לנאשמים. לדבריו, הוא קיבל חומר מודיעיני, לפיו החברה מנהלת פעילות עסקית באיזור אילת, ובמקביל, פעילות עסקית, גם באיזור תל אביב.

לפי עדותו, מדובר בחברה העוסקת בעבודות בניה, והייתה חייבת לדווח על העסקאות באיזור תל אביב. הנאשם, מנהל החברה, לא דיווח על עסקאות אלה ממאי 2010 ועד אוגוסט 2011. הוא הנפיק 51 חשבוניות מס, על עסקאות שהוא ביצע בתל אביב, ולא דיווח עליהן לרשויות המס.



המס הנובע מעסקאות אלה עמד על - 737,534 ₪.

עוד ציין אלקבץ, כי הנאשמים לא ניהלו פנקסי חשבונות בעבור התקופה הזו.

על מנת לעמת את החשדות, הוא גבה עדויות מהחברות איתן יצרו הנאשמים קשר עסקי, על מנת לעמת את ביצוע העסקאות. בדיקה זו עימתה את החשד, הסתבר כי הנאשמים ביצעו עבורם עבודות בנייה שונות וקיבלו מהם כספים, בגין אותן חשבוניות מס שציין אלקבץ (החומר נתפס והוגש כראיה במשפט (ת/3, ת/4, ת/5, ת/6)).

העד הסביר, כי הוא תפס מסמכים כלליים (ת/1), מדובר בשני קלסרים השייכים לשנת 2008 ואינם רלוונטיים לחקירה, שהתרכזה בשנים 2010-2011.

עוד הוא מסר, כי הוא ערך ריכוז של כל חשבוניות המס, שהנאשמים הוציאו לאותן חברות שאיתן הן עשו עסקים ולא דיווחו עליהן לרשויות המס, ואשר בגין היה צריך לשלם את המס (ת/7).

עוד הוסיף העד והבהיר, כי הוא הוציא מצב חשבון של הנאשמת אצל רשויות המס (ת/8). במסמך זה מופיעים כל הפעולות של הנאשמת, מפורטים שם הדוחות שלה, התנועות הכספיות הנוגעות להגשת דוחות. במסמך זה, גם משתקפת אי הגשת הדוחות במועדים הרלוונטיים לכתב האישום.

העד חקר את הנאשם וגבה ממנו גרסה (ת/10). הוא מסר שהנאשם הודה בפניו שהוא המנהל הפעיל של החברה, הוא זה שמנהל אותה. הוא הסביר שהחברה אמנם רשומה על שם בנו, מטעמים של מגבלות בבנק שיש על הנאשם, ולכן הוא לא יכל לרשום את החברה על השם שלו, אבל בפועל האחריות הבלעדית, המשפטית והעסקית, היא שלו. הוא זה שפעל בשם החברה, וניהל את עסקיה. הבן שלו באותה תקופה, התגורר באנגליה. לדבריו, בחקירה, הוא הודה בכך שהוא נוטל אחריות מלאה לכל פעילותה של החברה, לרבות מחדלי המס הנוכחיים.

הוא אישר שהוא זה שהוציא את כל החשבוניות וקיבל את כל התמורה הכספית, ואישר שהוא זה שהוציא את החשבוניות בחתימת ידו. לדבריו, הוא לא הגיש את הדוחות הכספיים הנוגעים לעסקאות נשוא כתב האישום, בשל קשיים כלכליים.

אלקבץ גבה מהנאשם הודעה נוספת (ת/12), בה הזהיר אותו בחשד לעבירה על פי סעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ, תוך שהדגיש כי ייחס לנאשם חשד לאי הגשת הדוחות במרמה ובתחבולה, מתוך ניסיון להתחמק מתשלום המס. בהקשר זה, חידד אלקבץ בעדותו והבהיר, כי הנאשם גרס בפני רשות המס, שלא היו לו הוצאות, לא היו לו קבלני משנה, וכל התשלום שלו למע"מ היה ללא ניכוי תשומות. לכן, תשלום המס על מלוא העסקאות היה מאוד גבוה. הנאשם ידע שהתשלום גבוה, ולכן עשה הכל כדי להימנע מתשלום זה.

לשאלת בית המשפט, האם נשאל הנאשם בעניין ההתחמקות המכוונת מתשלום מס, השיב אלקבץ, שייתכן ולא נשאל שאלה קונקרטיות בעניין זה, אך הובהר לו שהחומרה היא רבה, משום שהחברה נרשמה באילת, מדובר באיזור סחר חופשי, שיעור המע"מ באילת הוא 0, ובמקביל היו לו עסקאות בתל אביב. באילת, אין ניכוי תשומות של מע"מ.

עוד הבהיר אלקבץ לשאלת בית המשפט, ביחס לשאלת המרמה, כי עניין המרמה עולה, הן משום שהמע"מ המתחייב היה גבוה מאוד, ולא היו תשומות לניכוי, והן משום שהנאשמת נרשמה באילת, ולא בארץ, על מנת להתחמק מתשלומי מע"מ. הנאשם היה צריך להפריד את העסקים שלו, ולרשום את הפעולות העסקיות שמתנהלת מחוץ לאילת, בתל אביב, ולדווח בנפרד על העסקאות בתל אביב ועל העסקאות באילת, אך לא עשה כן.



יתר חומר הראיות, הוגש בהסכמה, כעולה מפרוטוקול הדיון, לרבות הודעותיהם של עדי התביעה מר שמעון יהורם, ומר נאסר גזאל (ת/12 ו-ת/13).

ראיות ההגנה:

הנאשם העיד להגנתו.

הוא אישר כי הוא הקים את החברה בשנת 2008, והיה המנהל הפעיל היחיד של החברה מהקמתה.

החברה לא נרשמה על שמו, אלא נרשמה על שם בנו, מכיוון שהיה לו חשבון בנק סגור, ולכן, הוא נאלץ לרשום את החברה על שם בנו.

עוד הוא מסר, כי הוא זה שהוציא וחתם על חשבוניות המס נשוא כתב האישום.

החברה עסקה בעבודות בנייה באתרי בנייה שונים באילת, ובתל אביב. לצורך העבודות באילת, נפתח תיק מע"מ באילת, כאשר באילת אין צורך בדיווח בעניין מע"מ, מאחר ומדובר באיזור סחר חופשי.

הנאשם הוסיף ואישר כי ניהל פעילות עסקית באיזור תל אביב, אך לא פתח תיק מע"מ בתחנת המע"מ של איזור תל אביב. לשאלת בית המשפט, אשר ביקש ממנו לנמק מדוע, הבהיר: **"אני משיב שלא ידעתי שהיה צריך, חוץ מזה, ששם באילת, היה מצב קשה מאוד של חובות גדולים מאוד"** (עמ' 22, שורות 1 ו-2).

הנאשם ידע שהחוק מתיר לא לדווח למע"מ על עסקאות באילת, אך מחייב זאת בעסקאות מחוץ לאילת, אך טען כי לא היה לו תדרוך מלא מרואה חשבון (עמ' 22, שורות 7-3). כמו כן, ציין כי הוא יודע שכשגובים מע"מ, צריך להעביר את המע"מ לשלטונות, אך טען: **"נכון אבל לא היה מה לשלם בכלל"** (עמ' 22 שורות 13-8).

עוד אישר הנאשם את החשבוניות מחברת M.S.D, וביצוע עסקאות איתה, וכן קבלת הכספים הנקובים בחשבוניות הללו. הוא אישר שמדובר בחשבוניות המתייחסות לעסקאות מחוץ לאילת, ואת תכני הטבלה המסכמת לפיה מדובר בחשבוניות ממאי 2010 עד יוני 2011, עליהן לא דיווח (עמ' 22 שורות 14-19; עמ' 23, שורות 12-10).

הנאשם טען כי עקב קושי כלכלי לא נותר כסף להעביר למע"מ, ולכן החשבוניות לא דווחו למע"מ (עמ' 23, שורות 25-27).

דין והכרעה:

כאמור, המחלוקת העובדתית היחידה, כפי שניסח אותה הסניגור המלומד, נוגעת לכוונת הזדון המיוחסת לנאשם. אין מחלוקת על כל עובדות כתב האישום, כעולה מהתשובה לכתב האישום.

לפיכך, הדיון שלהלן, יתמקד בשאלת המרמה בלבד הנוגעת ליסוד הנפשי.

סעיף 117 (ב) (8) לחוק מס ערך מוסף, קובע כדלקמן:



"עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, דינו מאסר 5 שנים או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61 (א) (4) לחוק העונשין, התשל"ז 1977:

...(1)

...(2)

...(3)

...(4)

...(5)

...(6)

...(7)

(8) השתמש בכל מרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהם או עשה מעשה אחר.

עבירה לפי סעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ, היא עבירת מטרה התנהגותית, הדורשת, מצד היסוד הנפשי, כתנאי להשתכללותה, קיומה של מחשבה פלילית אצל העושה של "מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס". יסוד הכוונה הפלילית המיוחדת, דהיינו - הכוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, ככל יסוד נפשי של כוונה מיוחדת, הנו מצפונות לבו של עושה העבירה, ומטבע הדברים ניתן להסיקו, בין מהתנהגותו של הנאשם, בין מעובדות חיצוניות ובין מראיות נסיבתיות (ע"פ 575/72 **מדינת ישראל נ' שבח**, פ"ד כח (1) 78 (1973); ע"פ 1182/99 **הורוביץ נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד (4) 1 (2000); ע"פ (י-ם) 40033/07 "**יגיל**" **שירותי שמירה וניקיון (1997) בע"מ נ' מדינת ישראל** (2007); ע"פ (ת"א) 71845/04 **צמח אויאשן 1989 בע"מ נ' מ"י** (2006)).

המחשבה הפלילית יכולה להיות מוסקת תוך שימוש בכלל הציפיות המעוגן בסעיף 20 (ב) לחוק העונשין לפיו: "**ראייה מראש את התרחשות התוצאות, כאפשרות קרובה לוודאי, כמוה כמטרה...**". עוד קובע הדין, כי חזקה על אדם שהוא מתכוון לגרום לתוצאות הטבעיות הנובעות מהתנהגותו, ומעשה שהביא לתוצאה שאדם סביר היה צופה שהיא תיגרם - תיבחן כהתנהגות שנועדה לגרום במתכוון לאותה תוצאה.

על-רקע זה נפסק בתחום עבירות המס, כי ככלל, עצם הפחתה של הכנסה מוצהרת על-ידי נישום, מסירת ידיעה כוזבת על-ידו, או השמטת פריטים מדו"ח, תביא למסקנה בלתי נמנעת, לפיה הוא התכוון להתחמק מתשלום מס, אלא אם כן, יש בפיו הסבר סביר היכול לעורר ספק בדבר כוונתו הפלילית (ע"פ 143/73 **זיידל נ' מדינת ישראל**, פ"ד כח (2) 19, 26 (1974); ע"פ 502/73 **שוורצברג נ' מדינת ישראל**, פ"ד כט (1) 201, 206 (1974); וע"פ 1182/99 בעניין **הורוביץ** לעיל).

בכל הנוגע לרכיב המרמה והתחבולה, אין הגדרה בחוק המע"מ לרכיב המרמה, אך ניתן ללמוד זאת מהגדרתו של מונח זה, בסעיף 414 שבסימן ו' לחוק העונשין, העוסק בעבירות מרמה, שם מגדיר החוק "מרמה", כדלקמן:

"טענת עובדה לעניין שעבר בהווה או בעתיד הנטענת בכתב בעל פה או בהתנהגות ואשר הטוען אותה יודע



שאינה אמת או שאינו מאמין שהיא אמת ו"לרמות" - להביא אדם במרמה לידי מעשה או מחדל".

המלומד י. קדמי, מציין כי המושג "מרמה" (DECEIT), מתיישב יותר, על פי מגמת המחוקק, עם המושג "הונאה" כמושג כולל, שה"מרמה" משקפת רק דרך אחת של השתקפותו הפרטנית, ולמעשה, המאפיין אי יושר (י. קדמי, **על הדין בפלילים**, חוק העונשין, חלק שני, הדין בראי הפסיקה, מהדורה מעודכנת - 2005 בעמ' 832).

בפשטות, המרמה הינה אפוא, הולכה בכחש של אחר.

מהכללים לנדונו.

חומר הראיות מלמד, כי הנאשם הקים את חברת "סמארטקסט" - הנאשמת 1 - בשנת 2008, ורשם אותה על שם בנו שהתגורר באנגליה, מאחר ולטענתו הוא היה מוגבל בבנקים.

הוא אישר, כי הוא היה 'המוציא והמביא' והרוח החיה מאחורי החברה - הוא זה שניהל את החברה, ביצע את עסקיה, ניהל מו"מ בשמה, הנפיק את החשבוניות, חתם עליהן, והוא למעשה היה הבעלים בפועל של החברה (ת/10, ת/11, ת/12, ת/13).

עם זאת הוא לא הציג כל ראיה על מגבלותיו הכלכליות הנטענות המגבות את טענותיו בדבר מוגבלותו אשר לא אפשרה לו להירשם כבעליה.

עוד עולה, כי החברה הייתה רשומה בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, אצל רשויות מע"מ באילת, וככזו, לא הייתה חייבת בדיווח לשלטונות מע"מ בגין עסקאות המתבצעות באזור אילת בלבד.

למרות זאת, במהלך התקופה הנקובה בכתב האישום, הודה הנאשם, כי הוא ביצע עבודות בנייה מחוץ לאזור אילת וליתר דיוק, באזור תל אביב, בגין הוא ביצע 51 עסקאות מס, והנפיק 51 חשבוניות, אותן לא דיווח לשלטונות.

סכום העסקאות עמד על סך של - 4,619,516 ₪ וסכום המע"מ הנובע מהן עמד על סך - 737,534 ₪.

הנאשם מאשר שקיבל את התמורה עבור אותן עסקאות, וממילא גבה את המע"מ המתחייב מהן והיה אמור להעביר אותו לשלטונות מע"מ. אך אין מחלוקת כי הנאשם לא עשה כן.

הנאשם לא הודיע לשלטונות מע"מ לגבי הפעילות העסקית באזור תל אביב, וממילא הוא גם לא העביר את סכום המע"מ שגבה לשלטונות מע"מ, הוא לא הגיש דוחות מע"מ תקופתיים, ולא גילה לפקידי המס על עסקאותיו מחוץ לאזור אילת, ואף לא ניהל במהלך התקופה הזו ספרי חשבונות בהתאם לחוק.

המאשימה טוענת, כי הצטברות העובדות הללו, מהווים "מרמה", או לחילופין, "מעשה אחר", "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס", במובן הוראת סעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ.

מאידך, הסניגור כופר בכך. לטענתו, אכן תיק המע"מ של הנאשמת נרשם והתנהל באילת, ובשלב מסוים, לאחר קשיים



כלכליים אליהם נקלע הנאשם, הוא לא הצהיר לשלטונות מע"מ, לא באילת, ולא מחוץ לאילת, על העסקאות נשוא כתב האישום.

ברם לדידו, לא מדובר בנאשם אשר ביצע אבחנה בין העסקאות באילת, לבין העסקאות מחוץ לאילת. לא מדובר בנאשם אשר פעל במרמה, שכן, אילו היה פועל מתוך מחשבה כזו, היה מדווח על העסקאות הפטורות באילת, בתיק שנפתח באילת, ומשמיט את העסקאות מחוץ לאילת. אולם, הנאשם לא דיווח בכלל לשלטונות המס - על כל עסקאותיו. דבר זה גרר הוצאת שומה חופשית, עוד בטרם החלה החקירה נגדו, והוביל לקביעת חיובי מס במאות אלפי שקלים לחובתו, בשל אי הדיווח.

ההגנה מתבססת בעניין זה, על עדותו של חוקר המס, מר אלקבץ, אשר אישר כי הנאשם כלל לא הגיש דוחות, גם על ההכנסות באילת (עמ' 14, שורות 21 - 22), ולכן, קיבל קביעות מס חופשיות (שם, בשורות 25-28). ההגנה טוענת אפוא, כי הנאשם חף מכל מרמה ותחבולה, הוא, כמו עוסקים רבים, נקלע למצב כלכלי קשה, ולא הגיש דוחות, ללא שום כוונת זדון.

אשר לאי דיווח בשל קשיי נזילות, נפסק כי התחמקות מתשלום מס עקב קשיי נזילות, עולה כדי כוונת התחמקות ממס במובן סעיף 117 (ב) לחוק מע"מ (ע"פ 758/80 **יש לי בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה (4) 625). כך שאי העברת התשלום המתחייב לשלטונות המס עקב קושי כלכלי אינו גורע מ"כוונת ההתחמקות ממס".

אכן, יתכנו מקרים מובהקים יותר של מרמה ותחבולה, על מנת להתחמק ממס אמת, הכוללים תכנון רב יותר או תכנון, כמו דיווח על חשבוניות שאינן משקפות עסקאות אמיתיות, וניכוי תשומות על מנת להקטין את סכום המע"מ שעליו לשלם (רע"פ 9008/01 **מ"י נ' תורג'מן בע"מ (בפירוק) ואח'** פ"ד נח(4) 435; ע"פ (ת"א) 71845/04 **צמרת אויאשן** שאוזכר לעיל; ע"פ (ירושלים) 9147/05 **מ"י נ' חב' בשיר ר. מ. לבניה** (פורסם בנבו בפסקה 16), אך 'מעשה מרמה' לפי הדין, משתכלל, שעה שעולה מהראיות הנסיבתיות והחיצוניות, כוונה, שביסודה הונאה והולכה בכחש של פקיד המס, כשלנגד עיניו של הנישום ניצבת מטרה ברורה - הימנעות מהעברת המס הנגבה מעסקאות לשלטונות.

לשם כך, יכול הנישום לפעול במגוון דרכים, החל מהנפקת חשבוניות פיקטיביות, וכלה בפעילות עסקית לא מדווחת, מחוץ לתחום תחנת המע"מ שלו, על פני מס' רב של עסקאות ובמשך תקופה, ללא דיווח על תשומות כדי שפקיד המס 'לא יעלה עליו', בדיוק כמו בנדוננו. יתכן ומעשה אחרון זה אינו מאופיין בתכנון רב, ויתכן שהוא דומה לאי דיווח "רגיל", אך במכלול הראיות בעניינו הקונקרטי של הנאשם, הוא בא, לקביעתו, בדל"ת אמותיו של רכיב "המרמה", ו/או עולה כדי "מעשה אחר", במובן הוראת סעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ.

זאת ועוד, מחומר שנפרש בפני בית המשפט, עולה כי הנאשם פתח את תיק המע"מ באיזור סחר חופשי באילת, הוא ידע היטב ששם אין צורך בדיווח לשלטונות מע"מ, משום שמדובר באיזור סחר חופשי.

במקביל, הוא ניהל שורה ארוכה של עסקאות (51 חשבוניות המעידות על כך על פני תקופה לא מבוטלת) באיזור תל אביב, כשהוא גובה מאותם עוסקים, סכום עתק של כ-4 וחצי מיליון ₪, הכולל בתוכו את מרכיב המע"מ, ומשלשל את הכסף לכיסו, ולא מדווח כלל על כך, לא לפקיד מע"מ באילת, ולא לפקיד המע"מ באיזור תל אביב, אליו הוא היה מחויב על פי חוק, לדווח.

התדירות של העסקאות, העובדה שנפרשו על פני תקופת זמן, כשהן מבודדות במקום ובזמן, אי דרישת תשומות בניה



אשר בוודאי היו לנאשם כמו לכל חב' בניה, על מנת לא להיחשף בפני פקיד המס, ביצוע הפעילות העסקית באזור ת"א, רחוק מעיניו של פקיד המס באילת, שמא לא ישמע בטעות על עסקים עם הנאשם - כל אלה תומכים בקיומה של מרמה ותחבולה.

יודגש, הנאשם לא חלק על ראיות נסיבתיות אלה.

כפי שעולה מגרסתו, הסיבה היחידה למחדלו זה, היא מצבו הכלכלי, הא ותו לא. הנאשם אמנם הוסיף וטען, כי לא קיבל הדרכה מרואה חשבון, ולא ידע, אך אי ידיעה אינה פוטרת, ונראה כי הוא ביקש לתלות את הימנעותו במצבו הכלכלי, אך כפי שכבר הוטעם, הדין רואה בכך התחמקות מתשלום מס ובנסיבות שבפני בית המשפט, אף למעלה מכך - מעשה "מרמה" או למצער "מעשה אחר" שתכליתו התחמקות מתשלום מס.

גם השקפה על מעשיו מזווית המבט של "ראיית הנולד" אותה אימץ המחוקק בהוראת סעיף 20 (ב) לחוק העונשין, תומכת במסקנה זו.

הראיות שהונחו בפני בית המשפט, לרבות גרסתו של הנאשם, מלמדות שהנאשם יכל היה לצפות מראש את התרחשות התוצאות, כאפשרות קרובה לוודאי, שכן, הוא ידע שמתחייבים סכומי מס ניכרים בגלל הפעילות שלו מחוץ לאילת, הוא ידע היטב שהוא צריך לדווח על כך, ובפועל, הוא לא דיווח.

לא מדובר בעסקה אקראית אחת או שתיים, מדובר ברשימה ארוכה של עסקאות, על פני תקופה, ובתשלום מס לא מבוטל העומד על - 737,534 ₪. הנאשם בחר לבצע 51 עסקאות, ובזו אחר זו, גבה את הכסף הנובע מעסקאות אלו, שלשלש אותו לכיסו, פעל במכוון מחוץ לתחום פעילותו של פקיד המס, לא דרש תשומות. מהי התנהלות זו אם לא התנהגות מכוונת להונות ולרמות את פקיד המס ?

במצב דברים זה, קשה להלום טענה כאילו הנאשם לא פעל מתוך כוונת מרמה או זדון. שכן, לפי הוראות סעיף 20 (ב) לחוק העונשין, ראייה מראש את התרחשות התוצאה כאפשרות קרובה לוודאי, שקולה לכוונה לגרום את אותה תוצאה. ועל כן, לקביעתי, הראיות הללו משתכללות לכדי כוונת ההתחמקות והמודעות הנדרשת לצורך העבירה הקבועה בסעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ.

בנוסף, גם הנמקה ערכית הרואה את תכליתו של החוק תומכת במסקנה זו.

הערך המוגן שביסוד העבירה הקבועה בסעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ, הוא דיווח אמת, על מנת שיועבר מס אמת הנגזר מההכנסה, לקופת הציבור עליה מופקדים שלטונות המס. הימנעות מהעברת המס, מלווה באי דיווח על עסקאות, פוגעת בערך המוגן והתוצאה המעשית שלה היא התחמקות מתשלום. אדם הפועל במזיד מרמה או מתחבל תחבולות או עושה כל מעשה אחר מתוך מטרה להימנע מתשלום מס אמת, נתפס כמי שפועל בחומרה יתרה, ולא "רק" לא מדווח ומשלם מס.

לכן, מקום בו הפגיעה בערך המוגן היא מוחשית וברורה לעין והיא נתמכת בראיות חיצוניות המלמדות על כוונת מכוון ניתן להשקפתי לקבוע כי מדובר במעשה מרמה המבוסס על הכוונה להונות את פקיד המס ולהתחמק מתשלום מס.

טוען הסניגור המלומד, כי העובדה שהנאשם לא דיווח כלל לשלטונות מע"מ, דבר אשר גרר אחריו קביעות מס חופשיות והעברת התיק לחקירה, מלמדת בהכרח על כך שהנאשם היה חף מכוונה זדונית של מרמה והתחמקות מתשלום מס.



בכל הכבוד לסניגור המלומד, חוששני שאין בידי להסכים עם כך.

העובדה שמדובר במחדל גורף יותר, כך שהנאשם לא הגיש כלל דיווחים, אין בה כדי ללמד שלא הייתה לו כוונת מרמה להתחמק מתשלום מס.

הנאשם עצמו העיד, כי הוא נקלע לסחרור כלכלי. מעשיו מלמדים שהוא העדיף את האינטרס שלו על פני האינטרס הציבורי. לטענתו, מדובר היה בחוסר יכולת כלכלי לעמוד בתשלומי המס, אם כי לא ברור לאן זרם כל הכסף שקיבל מאותם לקוחות (כ-4 וחצי מיליון ₪).

כך או כך, ברור לחלוטין מעדותו, שהוא החליט באופן מודע, לא לדווח ולא לשלם, ותלה זאת במצב הכלכלי שהידרדר. כאמור, הדין קובע כי הימנעות זו עולה כדי התחמקות מכוונת מתשלום מס לצורך ביצוע העבירה ויתר הראיות מלמדות כי הוא לא פעל בתמימות, אלא ההיפך מכך, מתוך מחשבה סדורה להסתיר את הכנסותיו.

עוד מוסיף וטוען הסניגור המלומד, כי גם רשויות החקירה לא ייחסו לנאשם כוונת מרמה, הואיל וכאשר הוא נחקר, הוא לא הוזהר כעבר עבירות מרמה, באופן ספציפי על העבירה נשוא כתב האישום, אלא על עבירות מע"מ באופן כללי. תנא דמסייעא לכך, מוצא הסניגור בדברי החוקר אלקבץ, אשר השיב לשאלת בית המשפט, שיתכן שהנאשם לא נשאל שאלה ספציפית בעניין זה (עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 14-15). כמו כן, חוסר כוונת המרמה גם בא לידי ביטוי בתשובות שמסר הנאשם בחקירתו ביחס לפעילות החברה. הוא הודה שהחברה פעלה הן באילת והן בתל אביב, ולא ניסה להסתיר את העובדה שפעל בתל אביב.

חוששני שגם טענה זו לא אוכל בכל הכבוד לקבל.

כפי שכבר הוטעם לעיל, היסוד הנפשי הנדרש לצורך השתכללותה של העבירה, שהינה עבירת מטרה, היא ביצוע "מרמה" או "מעשה אחר", כשהמטרה היא להתחמק מתשלום מס. לקביעתי, מכלול הראיות מצביע על כך שהנאשם פעל באופן מודע להתחמק מתשלום מס. הוא הודה בביצוע היקף עסקאות ניכר, על פני תקופת זמן נרחבת, תוך שהוא מבצע במקביל עסקאות באזור תל אביב, בהיקפים שונים, והכל למרות שהוא רשום אצל פקיד המס באילת, ולא מדווח על כך. מעשיו הונחו מתוך מטרה להונות את פקיד המס ולהסתיר ממנו את הכנסותיו. למצער, מדובר ב"מעשה אחר", כלשון החוק, שתכלית השניים ("מרמה" או "מעשה אחר") - זהה - התחמקות ממס, והנאשם ידע שזו תהיה התוצאה בסופו של דבר.

אני שב ומדגיש, כי לא מדובר בעסקה אחת, אלא ב-51 חשבוניות שהונפקו על ידי הנאשם, על פני תקופת זמן ניכרת, באזור אחר, ללא דרישת תשומות. במקרה הזה, הכמות הופכת לאיכות. לא מדובר בעסקה אקראית אחת או שתיים, שאז ייתכן, שהיה קשה לייחס לנאשם, אלמנט של זדון, או כוונת מרמה, אלא במעשים שחזרו על עצמם פעם אחר פעם, על פני תקופת זמן, וכל אלה יחד, מעידים על הלך נפשו של הנאשם, אשר הבין שהוא צריך לדווח לפקיד המס, וניצל את העובדה שהוא רשום באזור הסחר באילת, שהוא פטור מדיווח למע"מ, ולא דיווח לרשויות.

הוא ידע היטב שאין לו תשומות לניכוי, לכן הוא לא דרש גם ממע"מ דבר, ולמעשה, שלשל את כל כספי המע"מ לכיסו, מתוך ראייה צרה של האינטרס שלו, על פני האינטרס הציבורי. מעשים אלה לא יכולים להיחשב, אלא לכוונת זדון ברורה מצד הנאשם.

אשר לעובדה שהנאשם לא נחקר באופן קונקרטי על עבירת המרמה, הרי שהוא נחקר ברשויות המס על אי הגשת



דוחות, כאשר החוקר הבהיר, כי בחקירתו את הנאשם עמד על כך שהנאשם ידע שהוא היה צריך לדווח על העסקאות בתל אביב ולא דיווח עליהן, והוא ביקש את התייחסותו לכך, כך שגם אם המילה "בזדון" או "המרמה", לא נאמרו במהלך החקירה, ולא הייתה התייחסות קונקרטית, ברחל בתך הקטנה, אליהן, הרי שאי הדיווח והתשלום על נסיבותיו בא לידי ביטוי בחקירה, הוטח בפני הנאשם והוא התבקש להתייחס אליו.

אפילו הייתי סובר, כי היה בכך מחדל חקירתי, ומן הראוי היה לציין באופן ברור ומפורש, את החשד הקונקרטי על פי סעיף 117 (ב) (8) לחוק מע"מ, ולהטיח אותו בנאשם, הרי שהדין הוא שאין במחדל חקירה, להוביל לפסילת הראיה, או בטלות ההליך, כאשר בית המשפט מתרשם כי לא קופחה הגנתו של הנאשם, והוא זכה לחקירה הוגנת, ולהליך ראוי והוגן בבית המשפט (ע"פ (ת"א) 70035/04 מ"י נ' בנימין חננה ואח' (2004) מפי כב' הנשיאה ד. ברלינר).

סבור אני, כי בנסיבות, הנאשם קיבל יחס הוגן בחקירה, איפשרו לו להתייחס למכלול החשדות נגדו, להציג את טענותיו, הוא בחר בהגינותו, לקבל אחריות ולהודות במעשים המיוחסים לו, שעה שהראיות הובילו באופן חד משמעי, למחדלים אלו, והוא הבין היטב זאת. גם בהליך המשפטי בבית המשפט, לא קופחה הגנתו של הנאשם, הוא טען טענות מקדמיות, העלה כל טענה שבפיו, והייתה התייחסות מלאה לכל אשר טען בפני בית המשפט. לכן, גם בהיבט הזה, זכה הנאשם להליך ראוי והוגן, וחלילה, לא עוות דינו. מטעם זה, גם אם הייתי מוצא במחדל האמור, מחדל חקירתי, לא שוכנעתי כי קופחה הגנתו של הנאשם, כלל ועיקר (ראו בהרחבה נימוקי בית המשפט זה בהחלטת ביניים בטענות המקדמיות והאסמכתאות שם המהווים חלק בלתי נפרד מנימוקי החלטה זו).

עוד נטען, כי הנאשם לא נחקר על מס' חשבוניות בחקירתו בהיקף של - 64,000 ₪ ומשום כך לא יכולה היתה המאשימה להכלילן במסגרת כתב האישום.

טענה אחרונה זו נראית מוצדקת בעיני.

משעה שלא הוטחו בנאשם ולא הוצגו בפניו חשבוניות שהן חלק מחומר החקירה שנאסף נגדו, ולא ניתנה לו האפשרות להתייחס אליהן, לא ניתן היה לכלול אותן בכתב האישום. אמנם להתרשמותי, מעדות החוקר אלקבץ, נראה כי הדבר נעשה בהיסח הדעת, נוכח קבלת האחריות של הנאשם על כל העסקאות שלא דיווח (שכללו חשבוניות אלו), אך אין זה משנה לעניין נפקות המחדל.

נחקר זכאי להתעמת עם חומרי חקירה נגדו וליתן להם הסבר. גם אם אלה חומרים העשויים מקשה אחת, כחלק מאי דיווח כולל, כמו בנדוננו, זכאי היה הנאשם לבחון אותם ולהתייחס אליהן. אי הקפדה על זכות בסיסית זו, משמעותה המעשית היא, קיפוח זכויותיו של הנאשם כנחקר עוד בשלבי החקירה, ועיוות דין כלפיו, ועם כך לא יוכל בית המשפט להשלים.

הנני גורע איפוא את סכומן של החשבוניות שלא הוטחו בחקירת הנאשם (64,000 ₪) מסכום המס הכולל נשוא כתב האישום, ובנתון לכך יש לקרוא את תוצאת הכרעת דין זו.

סוף דבר:

אשר על כן, מכל הטעמים המפורטים לעיל, אני מוצא כי המאשימה הוכיחה מעבר לכל ספק סביר, את עובדות כתב האישום לצורך השתכללותן של העבירות המיוחסות לנאשמים בכתב האישום, ומרשיע את הנאשמים בעבירות אלו.



ניתנה היום, י"ג ניסן תשע"ט, 18 אפריל 2019, במעמד הצדדים