



ת"פ 5351/06/17 - המאשימה - מדינת ישראל נגד מנשה דגן

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 5351-06-17 מדינת ישראל נ' דגן
בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

בעניין: המאשימה - מדינת ישראל
ע"י עוה"ד מרב יולי

נגד
הנאשם - מנשה דגן
ע"י עוה"ד אריאל וינדר

הכרעת דין

א. כתב האישום

1. לפי עובדות כתב האישום, בכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום עסק הנאשם במתן שירותי הנדסה וייעוץ הנדסה והיה רשום כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף**).

2. מתוקף היותו "עוסק מורשה" חייב היה הנאשם, להגיש דו"חות תקופתיים ולשלם את המס הנובע מהם במועד ובדרך שנקבעו בחוק ובתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן: **תקנות מס ערך מוסף**).

3. כנגד הנאשם הוגש כתב אישום הכולל שני אישומים. אעמוד בהמשך על כל אחד מהם בנפרד. יאמר כבר עתה שהנאשם הודה בעבירות שיוחסו לו באישום השני ורק חלק על העבירות שיוחסו לו באישום הראשון ולכן הכרעת הדין תתמקד באישום הראשון בלבד.

1.א. האישום הראשון

4. על פי עובדות האישום הראשון, ביום 7.12.14 הגיש הנאשם למנהל מס ערך מוסף עשרה דו"חות

עמוד 1



תקופתיים דו חודשיים רצופים בגין תקופות הדיווח 3/2013-10/2014 (להלן: **הדו"חות התקופתיים**) ובהם רשם בכזב כי הסכום לתשלום הוא 0 ₪ (אפס), בעוד היקף המס לתשלום של הנאשם בתקופות אלה, על פי הדו"חות והכרססת, מצטבר לסך של 112,040 ₪.

5. בעשותו כאמור, מסר הנאשם עשרה דו"חות תקופתיים הכוללים ידיעה כוזבת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס בסך 112,040 ₪. על כן, יוחסו לנאשם ביצוען של עשר עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך הכוללים ידיעה כאמור במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף.

2.א. האישום השני

6. על פי עובדות האישום השני, הנאשם לא הגיש במועד ובמועד שבעה דו"חות תקופתיים לחודשים פברואר 2015, יוני 2015, אוגוסט 2015, אוקטובר 2015, פברואר 2016 ואפריל 2016, הכל כמפורט בטבלה שמופיעה באישום השני לכתב האישום. הסכום הכולל של המס שלא שולם לרשויות מס ערך מוסף היה 19,722 ₪. על כן, יוחסו לנאשם ביצוען של שבע עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף. כאמור, הנאשם הודה באישום השני ולא חלק על כך שיש להרשיעו בעבירות המפורטות בו.

ב. טענות הצדדים לגבי האישום הראשון

7. הנאשם הודה בעובדות האישום הראשון ואף הסכים שכל חומר הראיות מטעם המאשימה שנוגע לאותו אישום יוגש לתיק בית המשפט תוך ויתור על החקירה הנגדית של עדי התביעה. הנאשם העלה טענה משפטית גרידא לפיה אין להרשיעו בעבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף מאחר ולא התקיים אצלו היסוד הנפשי של "כוונה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

8. הנאשם הודה שביום 7.12.14 הגיע לאחד מסניפי הדואר והציג עשרה דו"חות תקופתיים שבכל אחד מהם רשם שסכום מס הערך המוסף שעליו לשלם הוא "אפס" ובדרך זו קיבל חותמת של הדואר על כל אחד מהם. להלן פירוט המידע שנרשם בכל אחד מהדו"חות (ראו: ת/1, ת/2 ות/3):

תקופת הדו"ח	עסקאות חייבות ללא מע"מ	המס על העסקאות	מס תשומות על ציוד ונכסים	הסכום לתשלום בדו"ח התקופתי
מרץ-אפריל 2013	52,061 ₪	8,850 ₪	אפס	אפס
מאי-יוני 2013	47,552 ₪	8,084 ₪	אפס	אפס
יולי-אוגוסט 2013	52,458 ₪	9,442 ₪	אפס	אפס



ספטמבר-אוקטובר 2013	45,208 ₪	8,137 ₪	אפס	אפס
נובמבר-דצמבר 2013	78,877 ₪	14,197 ₪	אפס	אפס
ינואר-פברואר 2014	172,691 ₪	31,084 ₪	אפס	אפס
מרץ-אפריל 2014	12,237 ₪	2,203 ₪	אפס	אפס
מאי-יוני 2014	35,944 ₪	6,479 ₪	אפס	אפס
יולי-אוגוסט 2014	78,509 ₪	14,131 ₪	אפס	אפס
ספטמבר-אוקטובר 2014	20,912 ₪	3,764 ₪	אפס	אפס

9. המאשימה איננה טוענת שהסכומים שנרשמו בכל אחד מהדו"חות התקופתיים שהובאו לעיל, וזאת לעניין סכום העסקאות החייבות ולעניין המס החל על העסקאות, אינם נכונים. המאשימה גם מקבלת את הצהרתו של הנאשם שמס התשומות על ציוד ונכסים היה "אפס" בכל אחד מהדו"חות התקופתיים שהוגשו.

10. המאשימה טוענת שעל פניו מדובר בדו"חות כוזבים בשל רישום הביטוי "אפס" בכל אחד מהדו"חות לעניין "הסכום לתשלום" לרשויות מס ערך מוסף. כך למשל, בדו"ח התקופתי של מרץ-אפריל 2013 נרשם שהמס על העסקאות היה 8,850 ₪ ושם התשומות על ציוד ונכסים הוא "אפס". פשיטא, שהמס לתשלום הוא מס העסקאות פחות מס התשומות, ולכן לטענת המאשימה היה על הנאשם לרשום מול הביטוי "הסכום לתשלום" את הסך של "8,850" ₪ ($8,850 - 0 = 8,850$), אך הנאשם רשם במודע ובמתכוון "אפס" ומכאן הכוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. שיטת הרישום הכוזב האמורה חוזרת באופן שיטתי בכל אחד מיתרת הדו"חות התקופתיים שהוגשו על ידי הנאשם.

11. לעומת זאת, הנאשם טען כדלקמן (ראו: אמרת החוץ שלו שבה נחקר תחת אזהרה, ת/3, עמודים 2-6; וכן עדותו בבית המשפט בפרוט' מיום 11.11.18, עמ' 12 ש' 5 - עמ' 14 ש' 2; וכן סיכומים בעל פה של בא כוחו, פרוט' מיום 11.11.18 עמ' 14 ש' 31 - עמ' 15 ש' 20):

א. היה לו תיק אחר על עבירות מס שהתנהל בבית משפט השלום ברמלה בגין אי הגשת דו"חות תקופתיים במועד ונקבע מועד לטיעונים לעונש ליום 7.12.14 ולכן רצה להגיע לשיבת הטיעונים לעונש ללא מחדלים של אי הגשת דו"חות במועד (ראו פרוטוקולים של התיק האחר, ת/1) (להלן: התיק האחר).

ב. הנאשם היה מודע לכך שהיה עליו לרשום מול הביטוי "הסכום לתשלום" בכל אחד מעשרת הדו"חות התקופתיים את הסכום המלא של המס שחל על העסקאות ולא את הספרה "0" (אפס), אך לאור המצוקה הכלכלית שבה היה שרוי לא היה לו כסף לשלם.



ג. כמו כן, רשות הדואר מוכנה לשים חותמת של רשות הדואר על הדו"חות התקופתיים רק בהתקיים אחת משתי האפשרויות: דיווח "אפס" לגבי סכום "המס לתשלום" או דיווח על סכום המס בצירוף תשלום בפועל של מלוא הסכום.

ד. מאחר ולא היה ברשותו של הנאשם סכום המס שעליו לשלם לגבי כל אחד מהדו"חות התקופתיים, הוא בחר לרשום "אפס" על מנת להבטיח שהפקיד/ה ברשות הדואר יסכימו להטביע חותמת של רשות הדואר על הדו"חות התקופתיים, על מנת שייראה כמי שדיווח על העסקאות החייבות במס, גם אם באיחור.

ה. לא הייתה לנאשם כוונה כלשהי להתחמק או להשתמט מתשלום מס ומדובר במעשה נעדר תחכום וממילא רשויות המס היו מגלים באופן מיידי לאחר עיון בדו"חות שהדיווח "אפס" לגבי "המס לתשלום" הוא אינו נכון והיה נדרש לשלם את סכום המס. כמו כן, ממילא כבר נרשם על ידו בכל אחד מהדו"חות התקופתיים "המס על העסקאות".

ו. מעשיו של הנאשם הם לכל היותר, מדובר בעבירה מסוג עוון לפי סעיף 117(א) לחוק מס ערך מוסף, ולא בעבירה מסוג פשע לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף.

ג. דין והכרעה

12. סעיף 88(א) לחוק מס ערך מוסף ואשר נושא את הכותרת "**התשלום לפי דו"ח**" ואשר מצוי בפרק יג' לחוק מס ערך מוסף, שעניינו "מועד התשלום", קובע כדלקמן:

"חייב במס ישלם את המס המגיע לתקופת הדו"ח, בין על פי הדו"ח התקופתי ובין על פי הדו"ח הארעי, עם הגשתם".

(ההדגשות שלי - ה'א'ש').

13. כמו כן, סעיף 67(א) לחוק מס ערך מוסף, קובע כדלקמן:

"חייב במס יגיש למנהל בדרך שקבע שר האוצר דו"ח לכל תקופה שקבע שר האוצר, כתקופת דו"ח לחייבי מס בדרך כלל או לסוגים (להלן - דו"ח תקופתי) ובלבד שמוסד כספי יגיש דו"חות נפרדים לגבי השכר ששילם ולגבי הריבוי שהפיק, ותקופת הדו"ח לגבי הריבוי תהיה שנת מס".



(ההדגשות שלי - ה'א'ש').

14. סעיף 67(א) לחוק מס ערך מוסף, קובע שעל חייב במס להגיש את הדו"ח התקופתי שלו "בדרך שקבע שר האוצר". דרך זו נקבעה בתקנה 23(ב) לתקנות מס ערך מוסף ואשר קובעת כדלקמן:

"23(ב) (1) הדו"ח התקופתי יוגש, בצירוף התשלום הנובע ממנו אם נובע, לאחד מסניפי הבנקים האמורים בתוספת השלישית, בשעות הבנק המקובלות;

(2) הגשת הדו"ח תהא בחתימת הקופאי וחתימת הבנק על גבי הדו"ח ועל העתק, או על ספח של הדו"ח, לפי העניין; החתימה והחותמת על העתק או על הספח יהיו ראייה לקבלת הדו"ח, ואם נבע תשלום מהדו"ח - גם על התשלום."

(ההדגשות שלי - ה'א'ש').

15. עינינו הרואות שדו"ח תקופתי של חייב במס מוגש לרשויות המס בדרך של תשלום המס באחד מסניפי הדואר. לא ניתן להגיש את הדו"ח מבלי לשלם את המס הנובע ממנו. כמו כן, כל עוד החייב לא משלם, לא ניתן לקבל הטבעה של חותמת הדואר על גבי הדו"ח התקופתי. בעת שאין מס לשלם, עדיין יש חובה על העוסק להגיש את הדו"ח במועד לרשויות המס ובמקרה כזה, יוכל לרשום שסכום המס לתשלום הוא "אפס".

16. מההוראות שהובאו לעיל עולה שהגשת הדו"ח הולכת יד ביד עם תשלום המס שנובע מהדו"ח. לא ניתן לפצל בין שני הדברים. כפי שלא ניתן לשלם את המס מבלי להגיש את הדו"ח כך גם לא ניתן להגיש את הדו"ח מבלי לשלם את המס.

17. במקרה שבפניי, הנאשם רצה לאחוז בחבל בשתי קצותיו. מצד אחד, להגיש את כל עשרת הדו"חות התקופתיים על ידי קבלת חותמת מהדואר על גבי הדו"חות, ומצד שני, לא לשלם את המס שנובע מהדו"חות התקופתיים בשל חסרון כיס על ידי רישום הספרה "0" (אפס) במקום שמיועד ל-"המס לתשלום".

18. יוזכר, עשרת הדו"חות התקופתיים שהוגשו על ידי הנאשם לרשויות מע"מ ביום 7.12.14 על ידי קבלת חותמת מסניף הדואר, הוגשו כולם באיחור. יוצא מכך, שעד ליום 7.12.14, הנאשם ביצע 10 עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף. כידוע, העבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף היא עבירה נמשכת (רע"פ 5906/12 **עזרא נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 9.9.12)). תיאורטית, עם הגשת הדו"ח על פי הוראות החוק, קרי הגשה



ותשלום המס, העבירה הנמשכת נפסקת.

19. ודוק, על פי הדין, לא ניתן להגיש דו"ח תקופתי מבלי לשלם את המס שנובע מאותו דו"ח. העובדה שהנאשם הצליח לקבל את חותמת הדואר על גבי הדו"חות מבלי לשלם את המס הנובע מהם, וזאת תוך שימוש בתחבולה של רישום כוזב של הספרה "0" (אפס), היא חסרת משמעות. לא ניתן לעקוף את הוראות סעיפים 67 ו-88 לחוק מס ערך מוסף והוראות תקנה 23(ב) לתקנות מס ערך מוסף, על ידי רישום במודע ובתחבולה של הביטוי "אפס" למול המקום שמיועד בדו"חות התקופתיים ל-"מס לתשלום". על כן, על אף החותמת של הדואר שמופיעה על גבי כל אחד מעשרת הדו"חות התקופתיים, לא מדובר בהגשה כדין ולכן מניין הימים בעבירה הנמשכת של אי הגשת דו"ח במועד לא נפסק.

20. וכאן עולה השאלה האם הרישום של הספרה "0" למול הביטוי "המס לתשלום" בדו"חות התקופתיים, הקים עבירה פלילית חדשה, מעבר לעבירה הקיימת של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6). לדעתי התשובה היא חיובית ורק נותר להכריע האם העבירה הרלוונטית היא עבירה מסוג עוון לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף או עבירה מסוג פשע לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף.

21. סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, קובע כדלקמן:

"117. (א) מי שהפר כמפורט להלן הוראה מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, דינו - מאסר שנה:

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

22. הנאשם רשם את הספרה "0" למול הביטוי "המס לתשלום" בכל אחד מהדו"חות התקופתיים שהגיש ולכן ברור שמדובר בידיעה לא נכונה שנמסרה בדו"ח. ומכאן טענתו של הנאשם כי, לכל היותר, התקיימה עבירה לפי סעיף 117(א)(3).

23. סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן:

"117. (ב) עשה אדם מעשה מהמפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - דינו מאסר 5 שנים, או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לוק העונשין התשל"ז - 1977 (בסעיף זה - חוק העונשין):



(1) מסר ידיעה כוזבת או מסר דו"ח או מסמך אחר
הכוללים ידיעה כאמור."

(ההדגשה שלי ה' א' ש')

24. ב-רע"פ 9008/01 **מדינת ישראל נ' א.מ. תורגמן בע"מ** (בפירוק) פ"ד נח (4) 439 (2004) התעוררה השאלה מתי נכון להרשיע בעבירה מסוג עוון לפי סעיף 117(א)(3) ומתי בעבירה מסוג פשע לפי סעיף 117(ב)(1). המדינה טענה כי המחשבה הפלילית הנדרשת לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק (הכוונה להתחמק מתשלום מס), מתמצת בכוונת העוסק להקטין שלא כדין את חיובו שלו בתשלום מע"מ (לעמדת המדינה ראו עמ' 442-443). עמדת המדינה התקבלה, וכבוד השופט מצא, כתוארו דאז, קבע כדלקמן (עמ' 444):

"טענת המשיבים כי קבלת עמדתה של המדינה תרחיב את תחולת העבירה לפי סעיף 117(ב) על כל המקרים שבהם נמסרת ידיעה לא נכונה בדו"ח, ובכך תרוקן מתוכנה את העבירה לפי סעיף 117(א)(3), אינה משכנעת ודינה להידחות. מסירת ידיעה לא נכונה עשויה להיות פרי שגגה או רשלנות, והיא עשויה להיות מכוונת להתחמקות מתשלום מס. העבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק יאה למקרים מהסוג הראשון, בעוד שמי שמוסר ידיעה לא נכונה בדו"ח, בכוונה

להתחמק מתשלום מס, עובר עבירה לפי סעיף 117(ב)."

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

25. במקרה שלפניי, הנאשם רשם את הספרה "0" (אפס) ליד הביטוי "המס לתשלום" בכל אחד מהתקופות התקופתיים מושא האישום הראשון, לא מתוך שגגה או רשלנות. הנאשם היה מודע לטעות והרישום נעשה בכוונת מכוון.

26. טענתו של הנאשם כי "המטרה" שלו ברישום האמור היה להגיש את עשרת הדו"חות התקופתיים בניסיון "לשפר" את מצבו בתיק האחר שעניינו עבירות מס שהתנהל כנגדו באותה תקופה, ולא על מנת להתחמק או להשתמט מתשלום מס, איננה מעלה ואיננה מורידה. ב-ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 9.11.14) עלתה טענה דומה שהמטרה של המעשים שביצע המערער לא היתה כדי להתחמק מתשלום מס אלא על מנת להשיג דבר אחר, לא התקבלה ונקבע שאיננה שוללת את רכיב הכוונה. בפסקה 26 לחוות דעתו של כבוד השופט דנציגר נאמרו הדברים הבאים:

"בטיעונם הציעו המערערים 1 ו-2, כי יתכן שאי הדיווח נבע ממטרות אחרות, שאינן



התחמקות ממס. למשל, חששו של רביזדה להתגלות כמי שקשור לעסקי קזינו או כמי שנותן שירותי מטבע ללא היתר. אינני סבור כי יש בכוחו של הסבר זה לעורר ספק בכוונתם הפלילית של המערערים, וכי החיסכון במס הוא אך "תוצאת לוואי" של מטרה אחרת, עיקרית. הסברי המערערים אינם נוגעים לעניין הכוונה הפלילית הנדרשת, אלא, לכל היותר, לקיומו של מניע שעמד, בין השאר, בבסיס העבירהאף שלעיתים עשוי המניע להצביע על כוונתו הפלילית של המבצע, אין הוא יסוד מיסודות העבירה והוא אינו תנאי להשתכללותו של יסוד המחשבה הפלילית."

(ההדגשות של ה'א'ש')

27. הלכה פסוקה היא שלעניין יישומו של סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף ניתן לבסס את רכיב המטרה להתחמק ממס על ראיות נסיבתיות תוך התחקות אחר מעשיו החיצוניים של הנישום(רע"פ 372/17 **חורי נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 18.1.17) פסקה 9 להחלטתו של כבוד השופט שהם).

28. במקרה שבפני, להלן הנסיבות והמעשים החיצוניים של הנאשם שמובילים למסקנה שהתקיים אצלו, לגבי כל אחד מהדו"חות מושא האישום הראשון, רכיב הכוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס:

א. **ראשית**, מנגנון הדיווח שנקבע בחוק. כאמור, הדיווח והתשלום לרשויות מע"מ, הולכים יד ביד, ואין להפריד ביניהם. הדיווח הוא התשלום, והתשלום הוא הדיווח. כל ניסיון להפריד בין השניים, מלמד מעצמו על כוונה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

ב. **שנית**, הבחירה להגיש את הדו"חות תוך שימוש בתחבולה. לאור חיסרון הכיס של הנאשם, ואי יכולתו לשלם את המס שנובע מהדו"חות התקופתיים מושא האישום הראשון, הנאשם היה יכול לבחור שלא להגיש את הדו"חות ובדרך זו הוא היה נשאר עם עבירה נמשכת מסוג עוון של אי הגשת דו"ח במועד, לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף בפועל. בפועל, הנאשם בחר לבצע עבירה חדשה ונוספת. האופן שבו בחר הנאשם להגיש את דו"חותיו, מלמד באופן ברור על ניסיון להונות את רשויות המס שהדו"חות אכן הוגשו, על ידי קבלת חותמת של הדואר על דו"חותיו, שלא כדין ובמרמה.

ג. **שלישית**, הנאשם לא עדכן את רשויות מע"מ שיש רישום שגוי בדו"חות שהגיש. למעשה, הנאשם זומן לחקירה אצל רשויות מע"מ על הגשת הדו"חות מושא האישום הראשון ונחקר ביום 2.7.15. ללמדך, שאילו רשויות מע"מ לא היו מגלות מעצמן את חוסר ההתאמה הבולט בין "המס על העסקאות" לבין "הסכום לתשלום", בכל אחד מהדו"חות, הנאשם היה יכול לזכות באי תשלום המס שנובע מהדו"חות ואף להיראות כמי שהגיש את דו"חתיו. סברתו של הנאשם שמעשיו היו נעדרי תחכום והיו מתגלים ממילא, איננה מפחיתה כהוא זה מהמסקנה שהדו"חות



התקופתיים הוגשו בכוונה להתחמק מתשלום מס.

29. לסיכום, הנני קובע כי באישום הראשון הנאשם ביצע 10 עבירות של מסירת ידיעה כוזבת במטרה להתחמק או להשתמט ממס לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף.

סוף דבר

30. לאור כל האמור לעיל, הנני מרשיע את הנאשם בביצוען של העבירות הבאות:

א. באישום הראשון, 10 עבירות של מסירת ידיעה כוזבת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף.

ב. באישום השני, 7 עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מס ערך מוסף.

ניתנה היום, כ"ח כסלו תשע"ט, 06 דצמבר 2018, במעמד הצדדים.