

ת"פ 13-12-13987

**בבית משפט השלום
בירושלים**

בעניין שבין

מדינת ישראל
אגף המכס והמע"מ
כנפי נשרים 66 ירושלים
טל' 02-6545586
פקס 076-8094884

המאשימה

- נגד -

ואח' [REDACTED]
ת.ז. [REDACTED]
ע"י ב"כ עו"ד אריאל עטרי
מרח' בן יהודה 42, ירושלים
טל. 050-8323323
פקס. 02-6231851

הנאשם

סיכומים מטעם הנאשמים

הקדמה

1. תיק זה יכול היה לא להגיע לאוויר העולם אלמלא פרסמה רשות המסים באתר שלה מודעה ממנה השתמע כי מר [REDACTED] פטור מתשלום מס, מראש, וכי חובת התשלום מוטלת עליו רק לאחר קבלת התקבול בגינו משתלם המס.

2. ראוי לציין כבר עתה, כי ההסדר הקיים נוהג באי-הגינות עצומה בחלק מאזרחי המדינה המשלמים מסים כחוק; כיום, דורשת המדינה מחלק מהעוסקים לשלם מסים על כספים שטרם הגיעו לידיהם. כך, במקום בו הנאשמת 1, חברת [REDACTED], קבלה ביום 30.1.16 המחאות דחויות ל-1.4.16 על סך מליון ₪ (שוטף+90) יהא עליה להעביר לרשויות המס 170,000 ₪ עבור מע"מ כבר ביום 15.1.16, חודשים ארוכים לפני שהתקבולים יגיעו לחשבונה.

וכך, בהנחה שכל חודש החברה קבלה המחאות דחויות בגובה דומה – הרי שעד ליום 15.4.16 על החברה לשלם מע"מ בגובה שלמעלה מחצי מיליון ₪ (!!!) מבלי שנכנסה לחשבונה, ולו פרוטה אחת (ויתכן שאף לא תועבר לה פרוטה, אם החייב לא ישלם את חובו או ידחה את פרעונו).

3. הסדר זה – הנו הסדר לא הוגן, בעליל, באשר האזרח נדרש לשלם למדינה עבור תקבולים שלא קבל, הלכה למעשה – כאשר התשלום הינו גבוה במיוחד - 17%!
בשונה ממסים אחרים – הגישה הנוגעת למע"מ היא שעל משלם המסים להעביר למדינה כספי מס **שגבה עבורה** (בשונה, לדוגמא, ממס הכנסה שם המס משתלם על הריווח של האזרח).
כיצד הדבר מתיישב עם דרישת תשלום כזה מראש?! לרשויות המס הפתרונים.
4. מעבר להכבדה הנזכרת, פירושו של דבר הוא שהאזרח נדרש לגייס, ממקורות חיצוניים- שאינם-הכנסות-שקבל (הלוואות בנקאיות נושאות ריבית גבוהה וכיו"ב) – כספים בהיקף עצום, חצי מליון ₪ בדוגמא שהבאנו – כדי לממן תשלום מס על תקבולים שלא קבל, הלכה למעשה.
טבועה בדרישה כזו מאזרח או מחברה – אי הגינות בסיסית ובדרישה זו יש למוטט עסקים רבים וחבל שכך.
5. הדברים נכונים, במיוחד, במקום בו מעבירי התקבולים הדחויים הינן רשויות המדינה, כמו במקרה דנן; רשויות המדינה מסכמות עם האזרח שאת שכר טרחתו יעבירו תוך מספר חדשים, בבחינת "שוטף+". במקרה הטוב, התשלום מועבר, כמוסכם, תוך מספר חדשים.
במקרה הפחות טוב – גם תשלומים אלה לא משולמים, במועד, כאשר לאזרח – המבקש להמשיך לעבוד עם המדינה, אין רצון להתעמת עמה. באופן זה, כאשר התשלום הדחוי מועבר במועד, האזרח נפגע פעמיים ע"י המדינה; כאשר הוא נדרש לקבל תשלום דחוי מגורם בעל עוצמה שאין לו יכולת ממשית להשפיע על כך שישלם עם קבלת השירות או המוצר, וכאשר הוא נדרש לשלם את המס שאותו גורם-מדינתי היה אמור להעביר לו, לחלק אחר של אותה רשות מדינתית (רשויות המס) – חדשים לפני שהתשלום הועבר אליו.
6. אי ההגינות של הסדר זה כלפי האזרח – מובנת ומובנית.
7. זה היה מנהגה של המדינה בנאשמים שלהלן, ומטעמי נוחות, נקרא להם "מר [REDACTED]".
ואולם, מר [REDACTED], בין אם הדבר היה נח לו ובין אם לאו – עמד בדרישת החוק, גם במקום בו הדבר היה כרוך בקשיים עצומים.
דבר זה השתנה כאשר פרסמה **המאשימה** את ת/4 באתר רשות המיסים.
על פי ת/4: "במסגרת התיקון אישרה הוועדה את ההצעה להגדיל כהוראת שעה את היקף בתי העסק מתחום השירותים שישלמו מע"מ על בסיס מזומן... משמעות הוראה זו, שעוסקים אלו ישלמו מע"מ רק במועד בו התקבלו בפועל התשלומים בידיהם ולא במועד בו נתן העוסק שירות או סיפק את המוצר...".

8. מר [REDACTED] בא, על פני הדברים, בגדר המודעה – וכאשר הודיעה לו מנהלת החשבונות שלו כי מכאן ואילך חובת התשלום בעניינו הנה לפי ההסדר הנפוץ והמקובל, ויש לומר גם ההוגן, של עוסקים אחרים המשלמים מע"מ לאחר פרעון התקבול, בלבד – שמח על כך מר [REDACTED] שמחה גדולה.

9. ודוק, אין חולק שזה היה מצב הדברים, אין חולק שהחלטה לנהוג לפי הפרסום היתה בעצת מנהלת החשבונות, שהנה גורם מקצועי מוסמך, ואין חולק שהמדינה הסכימה להגיש את הודעתה של מנהלת החשבונות סיגלית צבח, בהסכמה (ת/2) וכי הודעה זו תומכת בעדות מר [REDACTED]. להלן נצביע על כך שהגשת ת/2 בהסכמה הינה עילה עצמאית לזיכוי הנאשם; הן מחמת תוכנה שהתקבל, בהסכמה, ולחלופין, מחמת האכיפה הבררנית המובהקת הכרוכה בהעמדת הנאשם לדין, בלבד, במקום בו צבח נטלה אחריות מלאה לכל מהלך הדברים.

10. בהמשך הדברים, אם כן, המשיכה צבח, בשם מר [REDACTED], לפעול לפי ההנחיה החדשה כפי שהיא הסבירה אותה למר [REDACTED]; על כל תשלום שהתקבל, בין אם מידי ובין אם דחוי – הוצאה חשבונית מס. הדיווחים על כל ההכנסות נרשמו, כדין, באופן מידי. על פי דיווחים אלה שולם מס הכנסה, כדין. אין כל טענה שמר [REDACTED] לא דיווח ולו על אגורה אחת שהועברה אליו.

התנהגות זו, שאינה שנויה במחלוקת בין הצדדים, הנה בעלת משמעות רבה – שכן יש בה ללמד כי הנאשם המשיך לנהוג באופן גלוי ושקוף עם רשויות המס ולדווח על כל הכנסה שקבל.

11. עם זאת, יש להבין כי המעבר משיטה לשיטה – היה כרוך בבוקה ומבולקה: החל מיום המעבר (ובעצם החל מזמן הדיווח הבא לאחר ההנחיה החדשה) היה על מר [REDACTED] לדחות את התשלום של מיסים עבור תקבולים דחויים חדשים שמועד פרעונם נדחה, לשלם על תקבולים חדשים שמועד פרעונם מידי, ולקבל - מבלי לשלם מס - תקבולים דחויים ישנים עבורם שלם מס, בעבר, עוד בטרם כניסת ההסדר החדש לתוקף.

12. התנהלות זו נמשכה עד למועד בו החליף מר [REDACTED] את המשרד שטפל בהנהלת החשבונות שלו ושכר את שירותיו של משרדו של מר ישראלי. או אז, סברו רואי החשבון החדשים כי הדרך בה נהג מר [REDACTED] אינה נכונה, מאחר שאינו בא בגדר ההנחיה החדשה. עדותו של מר ישראלי לא הותירה ספק לגבי הלך רוחו של מר [REDACTED]; מר ישראלי תאר כיצד כאשר טענו מנהלי החשבונות במשרדו, בפני מר [REDACTED], כי ההסדר לפיו הוא נוהג – אינו ההסדר הנכון, התווכח עימם מר [REDACTED], ארוכות, וקשה היה להם לשכנעו שהדברים שאמרה לו מנהלת החשבונות שלו לגבי פרשנות ההנחיה ת/4 – אינם נכונים. לפי עדות ישראלי, הגיעו הדברים לכך שמנהלי

החשבונות במשרדו פנו אליו ע"מ שישכנע את מר [REDACTED] הנסער – שאכן הדרך בה הבין את הנחית רשויות המס ת/4 – אינה הבנה נכונה.

13. אין חולק שמאז הובהרו הדברים למר [REDACTED], באותה שיחה, נהג לפי הנחיית רואה החשבון ישראלי, ללא היסוס וללא הסתייגות.

מר ישראלי הבהיר למר [REDACTED] שאת הדיווח המדויק, הכולל תיקון בגין ההליכה הזמנית בדרך האחרת, יעבירו לרשויות המס – עם סיום בדיקת הספרים לשם הכנת הדו"ח, וכך היה. ב"כ המדינה טוענת כשנודע לנאשם מפי רו"ח ישראלי על התקלה "היה עליו לפנות מייד לאנשי מקצוע כדי להסדיר את חובותיו למע"מ" ומה'שיהוי-הנטען הסיקה על היסוד הנפשי של הנאשם.

אלא שבמציאות זה **בדיוק מה שעשה** הנאשם: הוא המתין להשלמת הבדיקה ע"י ישראלי והכנת דו"ח מתקן על מנת שלפיו ידע מה לעשות (נזכיר, במאמר מוסגר, כי הנאשם זכר שהשיחה עם ישראלי התקיימה בתחילת 2010 ואילו ישראלי ציין כי היתה מאוחר יותר באותה שנה. ואולם, העובדה שלא מדובר בנתון מיוחד והעובדה שהעדויות נמסרה כחלוף 6 שנים – יכולות להסביר זאת).

14. יש להדגיש כי **כל מהלך הדברים הנזכר התרחש לפני בדיקת תיקו של מר [REDACTED] ע"י רשויות מע"מ**. ישראלי העיד על מועד פניית מר [REDACTED] אליו ועל מועד ההחלטה להכין דו"ח שמשקף את התיקונים. **כל המועדים הנזכרים קדמו למועד הבדיקה ע"י רשויות החקירה של מע"מ**.

אליבא דאמת, חקירת מע"מ נפתחה **בעקבות** הדיווח המתקן של מר ישראלי, שבא בהמשך לשיחה הנזכרת עם מר [REDACTED] וההחלטה לדווח לרשויות המס על השגגה. ואכן ת/6 מיום 16.1.11 שנשלח לחברה, מודיע על הצורך בהגשת דו"חות מתקנים. הדבר נעשה – באופן מיידי, ורק ביום 13.2.11, בעקבות קבלת דו"חות אלה – הודפס במשרדי מע"מ המכתב בו נדרשת המצאת פנקסי חשבונות לצורך בקורת (בין מסמכי ת/9).

15. חיזוק מוחלט וסופי לכך בא מפי גב' מירב כהן (33 שוי' 24) שציינה שהסיבה לפתיחה בבקורת היתה הפער בין הדיווח של הנאשם למס הכנסה; זהו הדו"ח המתקן שהגיש מר ישראלי, לבין הדיווח למע"מ – פער שנולד כתוצאה מהדו"ח המתקן הנזכר.

16. להשלמת התמונה הצגנו בפני בית המשפט תיעוד רפואי (נ/1) על כך שהחל ביום 17.1.11, יום לאחר היום שבו נחתם ת/6, הנאשם נמצא בשורה של טיפולים-ניתוחים-אבחונים בביה"ח הדסה בשל חזרה של גידול סרטני שהתגלה בגופו, מספר אשפוזים וניתוח להסרת הגידול, כאשר, כעולה מהתעודות הרפואיות מר [REDACTED] היה מאושפז בבית החולים הדסה בין הימים

21-26.2.11 ועם שחרורו מבית החולים הפנה את המכתב ת/3 למנהל מחלקת הגביה בו הוא פורש את ממצאי הניתוח שהעביר לו רואה החשבון בת/6 ואף מציין שהעיכוב בן מספר השבועות בפנייתו נובע מאשפוזו בבית החולים עד ליום 26.2.11.

17. כבר בשלב זה מבקש ב"כ הנאשם להתרעם על קובלנת המדינה כלפי הנאשם שלא מיהר לפנות לרשויות מע"מ במהלך חודשים ינואר-פברואר 2011. כעולה מהתיעוד הרפואי – בגופו של הנאשם התגלה סרטן עוד לפני שנת 2011. בעקבות ניתוחים שעבר, האמינו הכל שהסרטן הפך לנחלת העבר. במקביל, הנאשם חולה בזאבת.

אדם שחלה בסרטן וניצל משיניו – יודע היטב מה משמעות האפשרות לחזרת הסרטן. ברור מדברי התובעת המלומדת שיש אנשים העשויים מפלדה המגלים שהם עומדים בפני סכנת חיים (ומי שחלה יודע כי סיכויי הישנות המחלה אצלו גבוהים) וממשיכים להתנהל כאילו דבר לא קרה.

הנאשם אינו כזה.

נזכיר שוב, סרטן לא היה המחלה הקשה היחידה ממנה סבל.

ממילא, העובדה שלא תפקד בימים לאחר שנודע לו על כך שיש לנתחו, בדחיפות, בשל גילוי מחודש של הסרטן ולא נחפו למשרדי מע"מ אלא עסק בדברים פעוטים, כגון ניתוחים וטיפולים שנועדו להציל את חייו – הנה אנושית.

במובן זה, מוטב היה אילולא נכתבו דברי התובעת על צפייתה שבין ניתוח להסרת גידול לבין טיפול אחר – שיגיע להסדיר את חובו למע"מ.

בכל מקרה, יום לאחר אשפוזו האחרון של מר [REDACTED] וכחודש לאחר שנודע לו דבר החוב – פנה לרשויות המס. זוהי התנהגות טבעית וראויה, בנסיבות הענין.

18. נקדים ונאמר שלצורך הדיון המדינה לא הראתה שההנחיה האמורה בת/4 לא חלה בענינו של

מר [REDACTED]. מדובר בנטל שהיה עליה להרים ונטל זה לא הורם, ולו במעט.

מטעם זה, הנחת היסוד של המדינה בדבר ההסדר המשפטי החל על מר [REDACTED] – נותר בערפל. ערפל שכזה מעורר ספק לגבי היקף חובתו החוקית של מר [REDACTED] ויש בו להשליך על הוכחת אשמתו, מעבר לכל ספק סביר.

19. כך או אחרת, אין חולק כי מר [REDACTED] העביר דו"ח מתקן מייד בתום בדיקת רואה החשבון וכי

חודש אחר כך, יום לאחר שחרורו מבית החולים לאחר מספר אשפוזים וניתוח להסרת גידול ממאיר, פנה למנהל מחלקת הגביה ובקש להסדיר את תשלום המס שעליו להעביר לפי הדו"ח המתקן.

20. אין מחלוקת כי בעקבות הגשת הדו"ח המתקן ביזמת מר [REDACTED] ופנייתו הנזכרת – שלם את כל המיסים שחייב היה לשלם.

אין מחלוקת כי, כאמור, עוד קודם לכן דיווח מר [REDACTED] על כל ההכנסות שהיו לו, במשך כל השנים.

אין מחלוקת גם כי מר [REDACTED] נדרש לשלם קנס של 100,000 ₪ בשל האיחור בהעברת המיסים והוא שלם זאת!

21. המדינה אף הציעה למר [REDACTED] לא להגיש נגדו כתב אישום פלילי אם רק יהיה מוכן לשלם "כופר" של מאות אלפי שקלים נוספים.

לכך – מר [REDACTED] לא היה מוכן.

רשויות המס יודעות שכדאי לאזרח לשלם כופר כזה, כדי למנוע את הנזק הנגרם לו כתוצאה מהליך פלילי תלוי ועומד – גם אם בית המשפט צפוי לזכות אותו. ואכן, מר [REDACTED] טעם, היטב, טעמה של פגיעה זו – שכן עצם עובדת קיומו של תיק פלילי בו רשויות המס הן המאשימות – מוזנת למערכות מחשוב של גופים פיננסיים ומונע מתן הלוואות ואשראי לנאשמים (כתב האישום האחר שהמדינה בקשה להגיש לפני כבי' - הוגש ובסופו של דבר הנאשם זוכה מהעבירות שיוחסו לו שם). למר [REDACTED] נודע על קיום הליך פלילי נגדו (מבלי לדעת את פרטיו) כאשר נציג הבנק התקשר להודיע על הפסקת קו האשראי לחברה בעקבות הגשת אישום נגדו...

סגירת קו אשראי כרוכה בנזק כספי ממשי, בפרט לגוף שכאמור בפתח הדברים, נאלץ לשלם מיסים בגובה מאות אלפי שקלים – חודשים ארוכים לפני שהתקבולים התקבלו. יש להניח שרבים היו מוכנים לשלם 'כופר' זה (קשה שלא לציין כי הבחירה במושג זה מעניינת - בדרך כלל, כופר נדרש ע"י עבריינים החוטפים אדם, בניגוד לרצונו, בתמורה לשחרורו...). אך מר [REDACTED] חש שנעשה לו עוול עצום ולפיכך, חרף הפגיעה המתמשכת בו כתוצאה מניהול ההליך – בקש שיעשה עימו צדק ע"י בית המשפט.

טענות המאשימה נגד הנאשם

22. במשפטנו ארע דבר יוצא דופן: ב"כ המדינה הציגה, בדברי הפתיחה שלה, בפתח המשפט, את הטענות אותן היא מבקשת להוכיח לשם ביסוס אשמת הנאשם – הנאשם ערך את משפטו לפי הקו שהתוותה – ובסוף המשפט, משהסתבר שהראיות מספרות סיפור שונה, שנתה ב"כ המדינה את טעמה.

23. תפקיד דברי הפתיחה של התביעה, במשפט, הינו:

"להקל על בית המשפט לעקוב אחר תהליך הבאת הראיות מטעם התביעה... על התביעה לנקוט בזהירות מרובה בניסוח "דברי

הפתיחה" ולהצטמצם במסגרתם אך ורק להצגת מיקומן של הראיות השונות במערך ההוכחה הכולל, לבל תתרחב ותיכשל בבניית דעה מוקדמת לחובת הנאשם יש חשיבות רבה לדברי הפתיחה אשר מציגים את "זירת האירוע".. תוך סקירה כללית והבהרות על מהות הראיות ועל התרחיש הצפוי במהלך שמיעת הראיות בתיק" (ר' יעקב קדמי על סדר הדין בפלילים חלק שני כרך א (מהדורה מעודכנת, תשס"ט-2009) 1425, 1418).

נמצאנו למדים אפוא, כי דברי ב"כ המדינה אמורים לשקף מעין 'מסגרת' לטענות התביעה בהליך הפלילי, אותן היא מבקשת להוכיח באמצעות הראיות, באופן שיאפשר לבית המשפט לעקוב אחר מהלך הבאת הראיות ובאופן שיאפשר לנאשם לפתח ציפיה סבירה לגבי האופן בו יבחר לערוך את הגנתו.

24. נפרט:

ב"כ המדינה אמרה בדברי הפתיחה (עמ' 24-23) את הדברים הבאים:

"הנאשם הוציא חשבוניות ללקוחותיו במהלך השנים 2008-9, אך לא כלל את כולן בדו"חות התקופתיים שהגיש למע"מ. בבקורת שנערכה לנאשם בראשית 2011 נמצאו הפרשים בדיווחים בסכום של כ-740,000 ₪. מגיעה המבקרת ובודקת את הספרים...מגלה את הפרשים...רק לאחר שנפתח הביקורת נגדו בראשית 2011...והוא הבין שהפרשים הללו עומדים להתגלות טרח הנאשם לפנות לרשויות מע"מ במכתב. אנו נראה שהתנהלותו של הנאשם בהמשך מעידה על היסוד הנפשי שלו בעת ביצוע העבירה בבחינת סופו מעיד על תחילתו" (עמ' 23 שו' 13 ועמ' 24 שו' 2).

בהמשך טענה "אנחנו לא בודקים מה יש בדו"ח וזה גם לא חלק מכתב האישום מה חבות המס בדו"חות הללו החסרים או המאוחרים. במקרה שלנו הטענה כלפי הנאשם היא שהדו"חות שהוא כן הגיש – לא כוללים את מלוא העסקאות שהיה עליו לדווח עליו (צ"ל עליהן)" (עמ' 25 שו' 1-2).

25. לפי הגדרת מתווה המשפט ע"י ב"כ המדינה, אם כן, טענתה היתה שהנאשם גבה כספים ולא כלל דיווחים בדו"חות התקופתיים ורק לאחר שנפתחה נגדו חקירה בתחילת 2011 – כשהבין שהסתרת אותם תקבולים עומדת להתגלות – נחפו לדווח על אותן הכנסות.

26. הרציו שהציגה המדינה לניהול ההליכים הפליליים נגד הנאשם היה, אפוא: הסתרת תקבולים בדיווחים שהעברת, דיווחת עליהם ושלמת עליהם מס רק בעקבות חקירה נגדך – ראוי אתה לעמוד למשפט פלילי.

27. ואולם, כעת, בסוף המשפט – ניתן לומר בוודאות שהתזה הבסיסית שהצדיקה, במשקפי המדינה, את העמדת הנאשם לדין – קרסה ואיננה: **המדינה אינה טוענת עוד שהנאשם לא דיווח על תקבולים שקבל, ומודה, הלכה למעשה, שהעביר דיווח על כל תקבול שקבל. טענתה בתום המשפט – שונה. היא מסתפקת בטענה שרק בעקבות בקורת רשויות המס הנאשם נחפו להעביר דיווח על הפערים בדיווחים ולפיכך יש לדונו לכף חובה.**

28. הנאשם יטען כי ההתנהלות הנזכרת מהווה הרחבת חזית אסורה, באופן הפוגע ביכולתו לצפות את טענות התביעה נגדו, וכזאת – אין להלום. בהתאם להלכה הפסוקה, כאשר התביעה מבקשת לטעון למסכת עובדות שונה מזו שנקטה בכתב האישום **עליה ליטול רשות** לעשות כן, בדומה להסדר החל במקום בו מתבקש תיקון כתב האישום לאחר הצגת קו ההגנה בתשובה לאישום.

יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בעפ"ת (מחוזי י-ם) 32967-02-14 **דוד הורוביץ נ' מדינת ישראל**:

"כתב האישום מבסס את המסכת שעל נאשם להתגונן מפניה. פירוט העובדות בכתב האישום לצד העבירות מעמיד את הנאשם בפני ידיעה אלו עובדות מיוחסות לו, שעל יסודן נטען לביצוען של עבירות מוגדרות. לניסוח כתב האישום ולעובדות המצוינות בו נודעת חשיבות רבה, מתוך התפיסה כי "אין עונשין אלא אם מזהירין" (תלמוד בבלי, מסכת יבמות, פא עמ' א') (ר' ע"פ 534/84 אסתר אריה נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(3) 561, 573 (1985) (להלן: "אריה"), על"ע 9960/06 מרדכי חודלנקו נ' הועד המרכזי של לשכת עורכי הדין ת"א (3.12.2008), פסקאות כזי-כט'), וזאת על מנת שנאשם יוכל להכין את הגנתו כראוי. לפיכך, מקום בו המסכת העובדתית מצומצמת, רשאי נאשם לצמצם את הגנתו לכפירה

באותן עובדות ולמיקוד התנהלותו אל מול הראיות הנוגעות לעובדות אלה. **בעוד שבהליך האזרחי מוכרת פרוצדורה של "שינוי חזית" – זו אינה קיימת בהליך הפלילי, ולכן כאשר מבקשת המאשימה לטעון למסכת עובדות אחרת או להרשעה בעבירות אחרות – עליה לבקש לעשות כך. ככל שיתבקש, יבחן בית המשפט את השאלה האם להתיר זאת, תוך מתן דגש לבדיקה האם נפגעה הגנתו של הנאשם.**"

29. אלא שבנושא זה – כפי שהראינו ונראה להלן – הראיות ברורות וחד משמעיות: הנאשם מעביר את הטיפול בהנה"ח שלו לעו"ד ישראלי בשנת 2010. ישראלי מודיע לו על טעותו. הנאשם מתווכח וטוען כי פרשנותו היא הנכונה אך בסופו של יום מרכין ראשו, שוב, בפני גורמי המקצוע. ישראלי מכין את הדו"חות במשך מספר חדשים, דהיינו עוד בשנת 2010, ומעביר בחודש ינואר דו"ח מתוקן לרשויות המס. באותה תקופה, במקביל להעברת הדו"ח המתוקן – מעביר ישראלי לנאשם מכתב רשמי על כך. עם הזנת הדו"ח המתוקן – מופנה התיק, באופן טבעי, לביקורת של גב' מירב כהן. חשוב להדגיש כי הגשת הדו"ח המתוקן היתה, כפי שהעיד רו"ח ישראלי, פרי עבודה שנעשתה כבר משנת 2010.

הנאשם מחל סדרת טיפולים ביום 17.1.11 ויום לאחר שחרורו מבית החולים – מתייחס לדו"ח המתוקן שכבר הוגש בחודש ינואר ומבקש לפרוס את המיסים שהוא חייב לשלם לפי הדו"ח.

30. על אף שהמדינה יכולה היתה להראות מתי, בדיוק, הוגש הדו"ח המתקן למשרדיה בינואר 2011 – היא בחרה לא לעשות כן. הדבר מחייב הנחה לטובת הנאשם שאכן הוגש לפני תחילת החקירה והוביל לפתיחתה, ע"פ דוקטרינת הנזק הראייתי.

31. יצוין גם שמירב כהן העידה שהתיק הועבר אליה מהיחידה הכלכלית. ממילא יובן כי כהן לא יכולה היתה לאשר או להכחיש כי הסיבה לבדיקה היתה הדו"ח המתקן שהוגש זמן קצר קודם.

גם בהקשר זה הימנעות המדינה מהבאת עדים על הסיבה לפתיחה בחקירה – מחייבת, לפי דוקטרינת הנזק הראייתי, לקבל את טענת הנאשם כי הדו"ח המתקן שהוגש (כמה מקרי), מספר ימים קודם – היה הסיבה לפתיחה בחקירה.

32. בהקשר זה נזכיר כי המסמכים בת/9 אינם קבילים. ב"כ הנאשם התנגד להגשתם. המדינה טענה כי בסיכומיה תנמק מדוע ניתן להגישם כרשומה מוסדית – ולאחר בדיקת הסוגיה לא נימקה בסיכומיה מדוע מדובר ברשומה מוסדית. פירושו של דבר שהמדינה חזרה בה מטענתה

כי מדובר ברשומה מוסדית ולפיכך מתבקש בית המשפט להתעלם מכל שהוגש במסגרת ת/9.

33. מכאן אתה למד שהסיבה העיקרית בשלה נוהל התיק ע"י המאשימה – התגלתה כעורבא פרח. אין לנו אלא להצטער על כך שהמדינה לא ערכה את הבדיקה הבסיסית ביותר עם מי שקבל את ההחלטה לפתוח בבקורת. או אז היתה נוכחת שהדבר נעשה בשל קבלת הדו"ח המתקן. המדינה אף יכולה היתה לגבות את עדותו של רו"ח ישראלי – ובדרך זו היתה חוסכת מאתנו את ניהולו של המשפט.

התיישנות העבירות לאור העבירה אותה מייחסת המדינה בסיכומיה לנאשמים

34. בסיכומיה טענה המדינה כי אין מדובר בנאשם שמסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת אלא במי שהגיש דו"חות באיחור – הרי שהסעיף ההולם לאישום הינו סעי' 17(א)(6), לגביו ניתן להטיל קנס מנהלי. משלא נשלחה לנאשם הודעת קנס תוך שנה מיום ביצוע העבירה, כמצוות סעי' 225א לחסד"פ נוסח משולב – הרי שמדובר בעבירה שהתיישנה. נפרט:

35. עוד בתחילת המשפט, טען ב"כ הנאשם שהסעיף הנקוב בכתב האישום איננו, על פניו, הסעיף המתאים במקרה דנן (ר' עמ' 24 לפרוטוקול מיום 09.09.2015); בכתב האישום נקבה המדינה בסעיף שעניינו הגשת ידיעה כוזבת, עבירה לפי סעיף 117(א)(3), כאשר על פי הטענה המושמעת, כיום, בסיכומי המדינה, ועל פי חומר החקירה שהוצג להגנה, כבר אז, לא היה מקום ליחס לנאשם כל עבירה של הגשת דיווח כוזב – כי אם, לכל היותר, עבירה של הגשת מידע נכון – אך באיחור לפי סעיף 117(א)(6) שהינה, על פניה, מתאימה יותר, בשים לב לעובדות שהציגה המדינה בכתב האישום.

36. עבירה מסוג ברירת משפט מעוגנת בסעיף 228 לחסד"פ. עבירות ברירת משפט הן עבירות שלגביהן, ככלל, ניתנת למקבל הודעת תשלום הקנס ברירה לשלמו, או לחלופין – להודיע באופן פוזיטיבי על רצונו להישפט בגין העבירה. והיה ולא שילם את הקנס ולא הודיע על רצונו להישפט – רואים אותו כמי שהורשע בבית המשפט ודינו נגזר לקנס.

37. סעיף 225א(א) לחסד"פ קובע כי התיישנות בגין עבירת ברירת קנס (או ברירת משפט) הינה שנה מיום ביצוע העבירה.

38. עבירה מסוג "ברירת משפט" כוללת בתוכה גם עבירות מנהליות שעונשן קנס מנהלי קצוב. לעניין זה נפנה למאמרם של אופיר סטרשנוב ודב גלעד-כהן "התיישנות עבירה מינהלית וקנס מינהלי" הסניגור 148 (יולי 2009):

"אנו סבורים כי יש מקום לטענה לפיה **עבירה מינהלית שעונשה קנס מינהלי קצוב דינה כעבירת קנס מסוג ברירת משפט וככזו** – חלות עליה הוראות סעיף 225 א(א) לחסד"פ. לשיטתנו, קביעתו של שר המשפטים כי עבירה מסוימת היא עבירה מינהלית שיש בצדה קנס קצוב, טומנת בחובה, **מבחינה מהותית**, גם קביעה לפי סעיפים 221 ו 228- לחסד"פ, כלומר – **קביעה כי העבירה היא עבירת קנס מסוג ברירת משפט**.

הטעמים לכך הם: ראשית, מיקומן של עבירות אלה במדרג החומרה של העבירות הפליליות. **שנית**, הקושי הנעוץ בניהול הליך משפטי מלא בעבירות מסוימות בחלוף פרק זמן ממועד ביצוע המעשה. **שלישית**, העדר העניין הציבורי הממשי שבהטלת אות קין על מבצע העבירה, הבא לידי ביטוי בהעדר רישום פלילי, בכפוף לתשלום הקנס. **רביעית**, **בדומה לעבירות קנס מסוג "ברירת משפט"**, גם **בקנס מינהלי – שומה על מקבל הקנס להודיע על רצונו להישפט באופן עצמאי ופוזיטיבי (תוך חשיפתו, במקרה שירשע, לקנס גבוה משמעותית מזה הנקוב בהודעת תשלום הקנס)**. הווה אומר, לשיטתנו, חרף סיווגן של העבירות כ"עוון", הרי שהוראות סעיף 9 לחסד"פ – הקובע את כלל הבסיס בדבר ההתיישנות עבירות – **נסוגות מפני הוראת ההתיישנות המיוחדת הקבועה בסעיף 225 א לחסד"פ**.

משמעות הדברים: חלפה שנה מיום ביצוע העבירה ולא נשלחה בגינה הודעת תשלום קנס או הוגש בשלה כתב אישום – דין העבירה להתיישן; כך בעבירות חניה, כך בעבירות תעבורה שלא גרמו למוות או חבלה, כך בעבירות על חוקי הניקיון ואיכות הסביבה למיניהם ושורת חיקוקים נוספים.

הרציונאל העומד בבסיס כללי ההתיישנות המיוחדים הקבועים **בסעיף 225 א לחסד"פ, בואר בדברי ההסבר לחקיקתו:**

"עבירות קנס ועבירות של ברירת משפט הינן עבירות קלות יחסית. יש לאפשר לאזרח להציג את הגנתו סמוך ככל שניתן לאירוע המיוחס לו ולהשוות את תקופת ההתיישנות לזו הקבועה לגבי העבירות הקלות ביותר, מסוג חטא. לפיכך מוצע להוסיף בחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב 1982- (להלן – החוק), הוראה הקובעת, כי בעבירות אלה תהיה תקופת ההתיישנות שנה אחת בלבד מיום ביצוע העבירה, ולאחריה לא ניתן יהיה עוד להגיש כתב אישום או למסור הזמנה או הודעת תשלום קנס."

39. נמצאנו למדים, אפוא, כי עבירה מנהלית שעונשה קנס מנהלי דינה כעבירת קנס מסוג ברירת משפט, אשר ההתיישנות בצידה הינה שנה אחת.
נבחן כעת האם עבירות על חוק מס ערך מוסף הינן "עבירות מנהליות".

40. סעיף 1 לחוק עבירות מנהליות קובע כך:

1. (א) שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות כי עבירה על הוראה שנקבעה בחוק מהחוקים המנויים בתוספת הראשונה או בתקנות שהותקנו לפיו, שאינה פשע, היא עבירה שבשלה ניתן להטיל קנס בדרך מינהלית (להלן - עבירה מינהלית); הקביעה יכול שתהיה דרך כלל, בתנאים או בסייגים."

41. בתוספת לחוק נקבע:

טור א'	טור ב'
שם החוק או הפקודה	התקנות שבהן נקבעה עבירה מינהלית לפי החוק או הפקודה
חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975	תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987

42. אם כן, ע"מ לבחון האם עבירה ספציפית בחוק מס ערך מוסף הינה "עבירה מנהלית" עלינו לפנות אל תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים) תשמ"ז-1987, הקובעות כך:

2. עבירה על הוראה מהוראות החיקוקים כמפורט בטור א' בכל סימן שבתוספת, היא עבירה מינהלית.

3. (א) לעבירה מינהלית יהיה קנס מינהלי קצוב, כקבוע לצדה בטור ב' בכל סימן שבתוספת..."

עיון בתוספת מלמד כי היא כוללת את סעי' 117(א)(6).

43. העולה מן המקובץ הוא, שבהתאם לתוספת שבתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי – חיקוקי מסים), תשמ"ז-1987, עבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק המע"מ הינה עבירת קנס מנהלי קצוב. עבירה זו, כפי שהובהר לעיל, הינה עבירה שדינה כעבירת קנס מסוג ברירת משפט וככזו – **חלות עליה הוראות סעיף 225 א(א) לחסד"פ, כלומר עבירה המתיישנת לאחר שנה מיום ביצוע העבירה.**

44. ברור, אם כן, מדוע בחרה המדינה בסעיף שאינו מתאים למסכת העובדות שהציגה, ולו על מנת להתחמק מטענת התישנות מובהקת שהמדינה סברה שהנאשם יוכל להעלות. משכך, בחרה המדינה ליחס לנאשם, באופן מלאכותי, עבירה לפי סעיף 117(א)(3) שכאמור אינו מתאים למסכת העובדות, כפי שהציגה המאשימה אז וכפי שמציגה המאשימה היום.

45. לאור זאת, הסעיף המתאים להעמדתו לדין של הנאשם הינו **עבירה מנהלית** המחייב את זיכוי, ולו מן הטעם שמדובר בעבירה שבמועד כתב האישום – התישנה. טענה זו תצטרף גם לטענות הגנה מן הצדק, אותן יעלה הנאשם בהמשך סיכומיו, בשל התנהלות שאינה נקיית כפיים מצד המאשימה.

46. לחילופין, מדובר בטענה של פגם או פסול בכתב האישום לפי סעיף 149(3) לחסד"פ וכיוון שכך, בית המשפט מתבקש, לאור טענות המדינה במשפט, להתיר לנאשם לעלות טענה זו בשלב הזה.

אי הוכחת היסוד העובדתי

47. בבסיס כתב האישום עומדים הנתונים המופיעים בסעיפים 1-3. הנאשם יטען כי, כפוף לעובדות בהן הודה, המדינה לא הוכיחה כי בדו"חות התקופתיים לא כלל את מלוא המס הנובע מעסקאותיו, ומכל מקום, ודאי לא את הנתונים המופיעים בטבלא ואלה המופיעים בסעי' 2.

ודוק, המדינה לא טענה בכתב האישום את היקף ההכנסות כי אם את המס שבו היה חייב מר

48. הנאשם יטען כי לשם ביסוס טענותיה העובדתיות היה על המדינה להוכיח מספר נתונים:

בשלב ראשון, להציג ראיות על **הכנסותיו** בכל אחד מהמועדים הרלבנטיים. בשלב שני, היה על המדינה להוכיח בראיות על **איזה חלק** מתוך כלל תקבוליו היה על הנאשם **לדווח** בכל חודש (בענינו, כזכור, נכנסו תקבולים-נדחים בתקופת כתב האישום, בקשר לחשבונות שהוצאו לפני תקופת האישום – ושהמס בגינן **שולם** לפני תקופת האישום). על המדינה היה **להבחין**, בראיותיה, בין תקבולים בתקופת האישום עליהם שולם מס, בתקופה הקודמת לכן, לבין תקבולים אחרים שטרם שולם עליהם מס.

בשלב השלישי היה עליה להראות מה היה הדיווח **שהעביר** הנאשם, בפועל. בשלב הרביעי, היה על המדינה להוכיח שהנאשם לא דיווח את הסכום הנכון ושלא כלל את מלוא עסקאותיו בדיווח. בשלב אחרון, היה על המדינה להוכיח כי, במקרה וכל ארבעת השלבים הקודמים – הוכחו, שלא היה לנאשם הסבר סביר לאי דיווח מלא זה.

49. על פי לשון הוראת סעי' 117(3) על המדינה להוכיח, מעבר לכל ספק סביר, כי הנאשם "מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור"; ללא הוכחת כל האמור – לא הוכחה המדינה כי הידיעות שמסר הנאשם היו לא נכונות או לא מדויקות.

50. הנאשם יטען, אפוא, כי המאשימה לא הוכיחה בראיות את ארבעת השלבים הראשונים שהיה עליה להוכיח ולפיכך לא הונחה התשתית העובדתית לביסוס אשמתו.

ניסוח כתב האישום כעילה לזיכוי הנאשם

51. הנאשם יטען כי אפילו היתה המדינה ממלאה אחר היסוד העובדתי – ומוכיחה את כל האמור למעלה – לא ניתן היה להאשימו על בסיס כתב האישום הנוכחי, שכן כתב האישום אינו מציין באיזה חודש היה הדיווח שגוי ובאיזה – נכון; כך, ע"פ כתב האישום המייחס לנאשם 15 אישומים, יכול והדיווח הלא נכון הנוגע למלוא הסכום הנזכר בכתב האישום – נעשה בדו"ח חדשי אחד, בלבד, כאשר בכל יתר החדשים – שקפו הדו"חות את מה שסבורה המדינה שנכון היה לדווח.

52. הנאשם יטען כי אי פירוט זה פגע בזכותו ובאפשרותו להתגונן ודי בו כדי לחייב את זיכוי.

53. על הפגיעה בזכות נאשם להתגונן כעילה לזיכוי ר', לדוגמא, תתע (ת"א) 1058-05-13 מדינת ישראל נ' שמעון כהן קריביצקי:

"...בהיעדר מענה משכנע לשאלה מדוע לא נרשם דבר מפיו של השוטר הנוסף, הגם שנכח האירוע, מתחזקת התמיהה באשר לנסיבות שבעטיין נמנע השוטר הנוסף מעריכת מזכר על חלקו באירוע.

6. במקרה שלפני, היעדר מזכר מאת השוטר הנוסף אינו הפגיעה היחידה ביכולת הנאשם להתגונן. השוטר העידה כי עיכבה את

הנאשם ורשמה דוח עיכוב. דוח זה לא הוצג. חמור מכך, בעדותה השיבה השוטרת כי "יכול להיות" שערכה מסמכים נוספים הנוגעים לאירוע שאינם בחומר הראיות (ע' 6 ש' 16-17). **העובדה שעדת התביעה היחידה לא שללה אפשרות כי קיימים ראיות נוספות שלא גולו לנאשם מקפלת בתוכה אפשרות לפגיעה קשה ומהותית ביכולתו להתגונן שכן יש לזכור כי זכות העיון בחומר החקירה שבידי המאשימה מבוססת על מתן אפשרות סבירה לנאשם להתגונן מפני המיוחס לו בכתב האישום (ע"פ 1152/91 סיקסיק נ' מדינת ישראל, פ"ד מו (5) 8 (1992)).**

7. לאור כל הטעמים המפורטים לעיל, ומשקלם המצטבר, מצאתי לזכות את הנאשם מן המיוחס לו בכתב האישום. (תתע (ת"א) 1058-05-13 מדינת ישראל נ' שמעון כהן קריביצקי)

הגנה מן הצדק בשל ניסוח כתב האישום והסתרת העובדה שהנאשם העביר דיווח מדויק

ומלא, מיזמתו, ושילם את מלוא המסים על פיו זמן רב לפני שהוגש נגדו כתב האישום

54. המעיין בכתב האישום למד כי הנאשם לא כלל את מלוא המיסים הנובע מהתקבולים שקבל.
55. כיום אנו יודעים והנושא אף לא היה שנוי במחלוקת שהנאשם דיווח על כל התקבולים שקבל ושלם את כל המס שהוא חייב לשלם, על פי חוק, **מיזמתו**.
56. הנאשם יטען כי ניסוח כתב האישום, כפי שנעשה, מטעה וכי היה על המדינה להציג בפני בית המשפט תמונה מלאה על העובדות הרלבנטיות ולא להציגן לשליש ולרביע. זוהי חובתה של המדינה והיא לא עמדה בה; חובה זו נובעת הן מחובת ההגינות כלפי הנאשם והן מחובתה של המאשימה לסייע לבית המשפט בעשיית צדק.
57. הנאשם יטען כי, כאשר האישום המיוחס לו הינו **הגשת דיווח שגוי** הכולל ידיעה לא נכונה לרשויות המס – **הימנעות המדינה מציון העובדה שהנאשם העביר דיווח מתוקן ונכון, ביזמתו, ושילם את הפרש הנובע מכך והכל זמן רב לפני שהוחלט להגיש נגדו כתב אישום** – מהווה התנהלות לא ראויה של המדינה ובאופן יוצא דופן, ניסוח חסר כזה של כתב אישום מצדיק ביטול כתב אישום פסול כזה וזיכוי הנאשם מחמת הגנה מן הצדק.

פטור מאחריות פלילית בעקבות דיווח יזום של הנאשם – הגנה מן הצדק

58. אין חולק כי רשויות המס מציעות הסדר לאנשים שידווחו דיווח מלא על הכנסות שהעלימו (!) - לפיו אם ימסרו דיווח כזה, מיזמתם, ייגבה מהם מס אמת והם לא יועמדו לדין בגין מעשיהם. אם כך לגבי העלמת מס – קל וחומר שגישה זו הולמת מי ששלם מס, באופן מלא, אך שגה באופן הגשת דיווחיו ויזום פניה לרשויות המס כדי לעדכן בתקלה שיצאה מלפניו ומבקש לתקן זאת.

59. זהו, בדיוק, המקרה שבפנינו.

הנאשם יטען כי העובדה שהועמד לדין בעקבות דו"ח מתוקן שהעביר ומכתב שיזם – מחייבים לנהוג כלפיו, באותה מדיניות של רשויות המס כלפי מי שעברו עבירות של העלמת מס, בדרך של קל וחומר.

60. הנאשם יטען כי הוא זכאי, במקרה כזה, להיות מזוכה מחמת הגנה מן הצדק, שכן חוש הצדק מתקומם כלפי התנהגות כזו של הרשות כלפי האזרח.

61. הנאשם יטען בקל וחומר, בן בנו של קל וחומר, שיש לזכותו מחמת הגנה מן הצדק, במקום בו טעותו נבעה מפרסום של רשויות המס ולאור העובדה שבמשך כל התקופה דיווח על כל הכנסותיו, שלם, בזמן אמת, על כל ההכנסות עליהן הבין שעליו לשלם מס לפי ההנחיה, עד הפרוטה האחרונה ויתר על כן, אף שלם את כל הפרש המיסים שנדרש כשהתבררה טעותו.

מקרה דומה בו התקבלה טענת הגנה מן הצדק ניתן למצוא בע"פ (מחוזי ת"א) 70095/08 מדינת ישראל נ' אליהו אור, תק-מח 2009(3), 10557 (2009).

השלכות הגשת ת/2 בהסכמה – זיכוי מחמת אי הוכחת היסוד העובדתי

62. עדות מנהלת החשבונות של מר [REDACTED] בחמש וחצי השנים לפני האירועים – גב' סיגלית צבח, הוגשה בהסכמה.

63. על פי עדותה המוסכמת של צבח – ככל שקיים הפרש ברישומי רשויות המס, כל כולו נובע מיישום ההנחיה ת/4 (ר' שוי' 23 ו-30).

64. המדינה נסתה לטעון בטיעוניה טענות סותרות על סמך עדות גב' מירב כהן. ואולם, עדותה של כהן שנויה במחלוקת במקום בו עדותה של צבח התקבלה בהסכמה. לפיכך, בכל מקום בו קיימת התנגשות בין דברי שתי עדות התביעה – אך ברור הוא שיש להעדיף את העדות

המוסכמת על שני הצדדים על פני זו השנויה במחלוקת.

יתר על כן, אפילו אילו היה ניתן משקל זהה לסיגלית צבח ולעדות מירב כהן – עדיין בכל מקום שקיימת התנגשות בין השתיים – ודאי שיש לומר שקיים ספק וכל ספק יפעל, לעולם, לטובת הנאשם. כך חזרנו למסקנה שלא ניתן לבסס ממצא מפליל על עדות מירב כהן.

65. מכיוון שכך, יטען הנאשם כי האמור בעדות צבח חייב לשמש נתון בסיס בבוא בית המשפט להכריע במשפטו – ומכיוון שמוסכם שכל הפרש, ככל שהוא קיים, הנו פרי יישום פרסום ת/4 – יש לומר כי נסתר האמור בכתב האישום ויש לזכותו.

השלכות הגשת ת/2 בהסכמה – זיכוי בשל הסתמכות על חוות דעת מקצועית

66. יוסיף המבקש ויטען כי, כפי שמסר בעדותו, כל מעשיו נעשו בהנחיית וביזמת מנהלת החשבונות שלו: כפי שהעיד כלל לא ידע על הפרסום, מנהלת החשבונות שלו, גב' צבח, שהנה הגורם המקצועי המוסמך, ללא ספק – הנחתה אותו לשנות את שיטת הדיווח והוא נהג לפי עצתה.

המאשימה לא חלקה על טענת הנאשם, בנושא זה, ולא הביאה את גב' צבח שהופיעה ברשימת עדי התביעה – להעיד אחרת.

מכיוון שכך, יש לקבל את דברי הנאשם כמשקפים את המציאות.

יתר על כן, דבריה הנזכרים של צבח בת/2 מחזקים את עדות הנאשם.

67. על פי פסיקת בתי המשפט, במקרה כזה רשאי אזרח להסתמך על חוות דעתו של הגורם המקצועי שהנחה אותו ויהא בכך לפטור אותו מאחריות פלילית, ככל שעצה זו התגלתה כלא-נכונה, לאמר:

”האחריות למילוי חובות דיני המס מוטלת, בראש ובראשונה, על הנישום. עם זאת, הוא רשאי להיעזר במומחיות יועצים שמקצועם בכך. ככל שהפעילות העסקית-כלכלית מורכבת יותר, כך סביר יותר ואף ראוי שנישום ייעזר במומחים לדבר שינחוהו בסבך הכללים והחוקים. עם זאת, הסתמכות על ייעוץ מקצועי שניתן להיבנות עליה כהגנה מפני הפרת הדין מחייבת עמידה בכמה תנאים מוקדמים: על הנישום להראות כי פנה למומחה בעל ידע וניסיון מתאימים; כי הציג בפניו באופן ברור את השאלות הרלוונטיות, תוך פריסת מלוא העובדות הנוגעות לעניין ותוך מתן מלוא הנתונים הנדרשים; כי הנישום פעל בתום-לב בהתאם לאותה עצה וכי הייעוץ המקצועי עומד על פניו במבחן הסבירות כפי שיכול נישום בהתאם לכישוריו האינדיווידואליים לבוחנו.”

בת"פ (שלום ת"א) 4787/08 **מ"י נ' גרינוואלד**, שעסק בהעמדה לדין של רואה חשבון בגין דיווחים כוזבים, נדונו מספר מבחנים אותם יש לערוך על מנת שנוכל להכריע האם תעמוד לנאשם הגנת הטעות במצב המשפטי, כאשר מקורה בהסתמכות על חוות דעת של איש המקצוע הרלוונטי (יוער כי הדיון שנערך שם הובא לשם הכרעה בטענת אכיפה סלקטיבית שהעלה הנאשם, לאור אי העמדתם לדין של הנישומים עצמם, כפי שנדון אנו, להלן). לשם הנוחות, נביא את הסיכום שערך בית המשפט שם, בעניין **גרינוואלד** :

"לכאן נקשרת טענת ההסתמכות. במקרים מסוימים, ההסתמכות על עצה שגויה של מומחה, בין אם מדובר בעורך-דין, רואה חשבון, או, מומחה אחר, עשויה להקים לנאשם את הגנת הטעות במצב משפטי, שעל רכיביה עמדתי לעיל. אולם, בבואו של ביהמ"ש לקבוע אם ראוי לפטור את הנאשם מאחריות פלילית משום שהסתמך על עצת מומחה, מחמת החשש לשימוש לרעה בטענה זו, קובעים פסקי הדין מהשנים האחרונות [לדוגמה: ע"פ 1672/06 **א' בלילי ואח' נ' מדינת ישראל והרשות להגבלים עסקיים**, תקדין עליון 2008(1), 4248, בפסקה 13 של פסה"ד, עמ' 4254 (להלן: "עניין בלילי"); וכך: פסקי הדין בעניין **תנובה** ובעניין **טגר**], כי על בית המשפט לנהוג הקפדה יתרה בטרם יחליט להעניק לנאשם פטור מאחריות בפלילים עקב הגנת ההסתמכות על עצה שגויה של מומחה בתחום המשפט או בתחום אחר ולהתחשב, בין היתר, באמות המידה שאפרט להלן. ראשית, על מנת שתקום לנאשם הגנה של טעות במצב משפטי - **טענת ההסתמכות על הייעוץ, כשלעצמה, צריכה להיות סבירה**. מבחן הסבירות ייושם בהתאם לנסיבות הקונקרטיות הנוגעות לאותו אדם, **לאפשרויות הקיימות לבירור המצב החוקי ולשאלה המשפטית או האחרת שהתעוררה בעניינו**. "ככל שמדובר בשאלה משפטית מורכבת יותר, שהדין לגביה אינו ברור וחד משמעני", נאמר בעניין **תנובה** (בפסקה 36), "כך תהא ההסתמכות על ייעוץ מקצועי לרבות עצת עורך דין בנוגע לאותה שאלה סבירה יותר". שנית, ככל שהאדם הפונה לייעוץ הוא בעל עמדה מקצועית בכירה יותר, כך הסתמכות עיוורת מצידו על ייעוץ מומחה תהיה סבירה פחות. אופייה ומורכבותה של השאלה נושא הייעוץ, גם הן רכיב חשוב בהכרעה בדבר סבירותה של טענת ההסתמכות.

בנוסף לכך, נדרש, כי הייעוץ שניתן לנאשם יתבסס על התשתית העובדתית הרלוונטית במלואה. "על הנאשם המבקש לקבל חוות דעת משפטית לחשוף בפני הגורם המייעץ את כל העובדות הרלוונטיות למקרה שלגביו מתבקשת חוות הדעת... [הלקוח] נדרש... לחשוף בפני עורך הדין את כל הנסיבות הרלוונטיות ולמסור לו את כל המידע המדויק הדרוש לו לשם מתן העצה" (עניין תנובה, בפסקה 37. וכן: עניין טגר, בפסקה 74).

אמת מידה נוספת המשמשת לבחינת התקיימותה של ההגנה היא היותו של המומחה, נותן העצה, מומחה בתחומו. במסגרת זו, תיבחן השאלה האם העצה שניתנה הינה, על פניה, רצינית ומעמיקה; לייעוץ שלווה במסמכים, או שנערך בחוות דעת כתובה, עדיפות ברורה בעת בחינת התקיימותה של ההגנה. בתי המשפט קבעו אמת מידה נוספת והיא, האם נקט הנאשם בדרך של פנייה לייעוץ פרטי נוכח העדרם של אמצעים מתאימים יותר, כגון פניה לרשות המוסמכת.

מעל ומעבר לכל האמור לעיל, על מנת שיוכל נאשם ליהנות מהגנת הטעות במצב משפטי, הסתמכותו על עצת מומחה, רואה חשבון או עורך הדין, צריך שתיעשה בתום לב [עוד על דרישת תום הלב: עניין בלילי, בפיסקה 13; עניין תנובה, פסקאות 27-30 לפסק דינה של הנשיאה ד' ביניש; מאמרה של מרים גור-אריה - "הסתמכות על עצה מוטעית של עורך דין - האם פוטרת מאחריות פלילית", עלי משפט ב' (תשס"ב), 33, בעמ' 36]; עדי אזור, "אי-ידיעת הדין ועצה רשמית מוטעית במשפט הפלילי" - עיוני משפט י' (תשמ"ה), 535, בעמ' 537; בן-ציון להב, "אי ידיעת הדין" מחקרי משפט ו' (תשמ"ח) 165, בעמ' 177-183].

68. הנאשם יטען כי בענייננו מתקיימים כל המבחנים הנזכרים:

- א. הנאשם, שמומחיותו בדיני המס מתחילה ומסתיימת בכתיבת המחאות לפקודת רשויות המס, הסתמך באופן סביר על עצת מנהלת החשבונות שלו – עצה שכזכור הורתה והולדתה בפרסום ת/4, שערכה המאשימה.
- ב. בנוסף, לא הועלתה כל טענה בנוגע לשלמות התשתית העובדתית שהעמיד הנאשם בפני מנהלת החשבונות.
- ג. לא הושמעה במהלך המשפט כל טענה בנוגע למומחיותה של גב' צבח כמנהלת חשבונות.

ד. הנאשם פעל בתום לב בהסתמכותו על אותה עצה, ועדותו של רואה החשבון ישראלי, שתיאר את הוויכוח של מר [REDACTED] עם עובדיו בטענה שהוא הצודק – ולא הם – תוכיח.

69. הדברים האמורים יפים, במיוחד, לענינה של צבח שהיתה מנהלת חשבונות, הכירה את הנה"ח של החברה במשך חמש שנים, והסתמכה על הפרסום באתר רשות המיסים, שהתביעה אשרה, בסופו של יום, בסיכומיה, מלמדים שניתן לראות בה כ"מי שיודע את העובדות והנו בעל כשירות מקצועית למתן חוות הדעת".

70. לאור זאת, יתבקש בית המשפט לזכות את הנאשם, מחמת טעות במצב המשפטי; בהתאם לסעיף 34 לט"ל לחוק העונשין הקובע כי "לענין האחריות הפלילית אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו של האיסור, **זולת אם הטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר**". הנאשם יטען כי במקרה דידן, בו יש הסתמכות כפולה – הן מצד הנאשם על הגורם המקצועי והן מצד אותו גורם על הפרסום שערכה המאשימה – לא היה בהתנהלות סבירה מצדו כדי למנוע את אותה תקלה, שכאמור, תוקנה מייד עם היוודעה לנאשם.

זיכוי מחמת אכיפה בירנית לעומת עניינה של צבח

71. לשון סעי' 117 ברורה ולפיה:

"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".

72. כעולה מלשון הסעיף אין הבדל, לפי החוק, בין נישום לבין כל אדם אחר המוסר ידיעה, כאמור ובכלל זה בין הנישום לבין אדם אחר. במובן זה, אין הבדל בין מר [REDACTED] לגב' צבח. לאור המסכת העובדתית עליה אין מחלוקת, כאמור, כי **עניינה של צבח חמור שבעתיים** מזה של מר [REDACTED], לשיטת המדינה: צבח היא זו שמנהלת את החשבונות, היא זו שאמרה למר [REDACTED] לשנות את שיטת הדיווח לאור הפרסום באתר רשות המיסים אליו נחשפה מכח עבודתה והוא פעל לפי הנחיותיה, באופן טבעי. צבח אשרה כי היא זו שעורכת את הדו"חות התקופתיים למע"מ (ת/2 שו' 9).

כשזהו מצב הדברים, ברור שהדמות המרכזית בכל הנוגע לדיווח נשוא כתב האישום הנו צבח. כל הנתונים הנזכרים היו מונחים לפני המדינה, מן הרגע הראשון, כעולה מהודעות מר [REDACTED] וצבח ת/2 ות/4.

73. חרף כל האמור, המדינה בחרה שלא להעמיד את צבח לדין, למרות שאלמלא מעשיה ואלמלא היזמה שהפגינה – לא היה הנאשם משנה מהדרך בה דיווח מקדמת דנא, ולא היה עומד לדין פלילי בגין דיווחיו אלה.

74. ודוק, אין מדובר בעבירה של אי תשלום מס, שאז יתכן שהיה ניתן לערוך אבחנה בין השנים. בכל הנוגע לעבירה של דיווח – המדווחות, בפועל, היתה צבח, יוזמת הדיווח הלא-נכון-לטענת-המדינה – היתה צבח, בעלת המידע והמומחיות לקבוע מתי יש להעביר דיווח – היתה צבח.

75. בנסיבות אלה, העמדתו לדין של הנאשם, במקום בו צבח אינה עומדת לדין – פוגעת קשות בתחושת הצדק ועולה כדי אכיפה בררנית אסורה בה יש לחייב את זיכוי של הנאשם.

76. על השלכותיה הקשות של אכיפה בררנית כבר נפסק כי :

”פגיעתה של אכיפה סלקטיבית קשה היא. יש בה כדי לגרוע מן האמון הציבורי ברשויות האכיפה ובדין המשמש מושא לפעולתן. היא נוגדת באופן חריף את העיקרון של שוויון בפני החוק במובן הבסיסי של עיקרון זה. היא הרסנית לשלטון החוק; היא מקוממת מבחינת הצדק; היא מסכנת את מערכת המשפט. הסמכות להגיש אישום פלילי היא סמכות חשובה וקשה. היא יכולה לחרוץ גורל אדם. כך גם הסמכות לאכוף חוק בדרך אחרת, כגון הסמכות לעצור אדם או הסמכות להחרים רכוש. היא חייבת להיות מופעלת באופן ענייני, שוויוני וסביר” (בג”ץ 6396/96 זקין הנ”ל, בעמ’ 304; ראו גם ע”פ 4855/02 מדינת ישראל נ’ בורוביץ, פ”ד נט(6) 776, 814 (2005)). ואף כי על אכיפה סלקטיבית ניתן להגיב בדרכים שונות, דומה כי בנסיבותיו של המקרה שבפנינו, הסעד של איון ההרשעה מתבקש כמו מאליו.” (רע”פ 4355/08 ראובן לסקוב נ’ עיריית תל-אביב)

77. לא זו אף זו, בעניין גרינוואלד הנזכר, נקבע כי במקרה בו הועמד לדין רק רואה החשבון ולא הנישום, בנסיבות דומות לאלה הנדונות בתיק זה – מדובר באכיפה בררנית פסולה בה יש לחייב את זיכוי של הנאשם.

ודוק, טענת המדינה בעניין גרינוואלד היתה כי הנישומים לא הועמדו לדין מן הטעם שאין

להטיל עליהם אחריות פלילית, מן הטעם שעומדת להם ההגנה של "טעות במצב המשפטי", לאור הסתמכותם על חוות הדעת של רואה החשבון (!!!).

הנאשם יטען כי הגם שבפרשת גרינוואלד לא נקבע כי עמדה לנישומים הגנת הטעות – מכל מקום, יש בה ללמד על מדיניות ההעמדה לדין של רואי חשבון בגין דיווח כוזב או מאוחר שבוצע על ידם. מכיוון שכך, יטען הנאשם כי אי העמדתה לדין של גב' צבח עולה כדי אכיפה בררנית פסולה המחייבת את זיכוי, כפי שאכן קבע בית המשפט בעניין גרינוואלד.

78. פסקי דין נוספים בהם אכיפה בררנית הובילה לזיכוי נאשם או ביטול כתב אישום – הם: ת"פ 1866/06 מ"י נ' ניסן, ת"פ 51091-10-13 מ"י נ' אושרי, ת"פ 1860/07 מ"י נ' מרסיאנו, ת"פ 4109/06 מ"י נ' רחמים ועוד.

79. לאור כל האמור, אפילו אילו היה נמצא דופי במעשי הנאשם, יתבקש בית המשפט לזכות את הנאשם מחמת אכיפה בררנית של הדין.

טעות בעובדה

80. בבסיסו של דבר – ברור כי הנאשם העביר את הדיווחים שהעביר, אף אם נניח שלא היו מדויקים, על בסיס ההנחיות שפרסמה המאשימה באתר רשות המיסים. כאמור בעדות צבח ת/2 שהוגשה בהסכמה – דיווחי הנאשם נעשו באופן שתאם את ההנחיה החדשה של רשות המיסים.

81. כפי שהראינו – על בסיס אותו פרסום ואותה עצה שקבל הגיש הנאשם, וליתר דיוק הגישה צבח את הדו"חות בסברו שמדובר בדיווח חוקי למהדרין.

82. על גודל שכנועו של הנאשם בכך שדרך הדיווח העדכנית – היא הנכונה, ניתן ללמוד מעדות רוה"ח ישראלי שתאר את הויכוח של מר [REDACTED] עם עובדיו בטענה שהוא הצודק – ולא הם, ואת בקשתם מרוה"ח ישראלי שיתערב כדי לשכנע את הנאשם. ויכוח זה אינו ראייה לשאלה מי אכן צדק, אך יש בו ודאי ללמד על כנות טעותו של הנאשם.

83. מכיון שכך, יש לומר כי טעותו של הנאשם בהגשת הדו"חות היתה טעות כנה המזכה אותו בהגנת החוק.

הגנה מן הצדק – סיכום ההלכה

84. "הגנה מן הצדק" הינה דוקטרינה המכירה בכוחו של בית-המשפט, במצבים מסוימים, לבטל כתב-אישום, או חלקים ממנו, כאשר ניהול הליך פלילי על-פי כתב-אישום זה עלול לעמוד בסתירה לעקרונות של צדק והגינות משפטית.

טענה מקדמית זו, שיסודה בפסיקה אשר נשענה על המשפט המקובל האנגלי (ע"פ 3737/94 יפת נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(2) 221 (1996) - להלן: "עניין יפת"), מעוגנת כיום, כאמור, גם בסעיף 149(10) לחסד"פ, אשר נוסף לחוק בשנת 2007 וזו לשונו:

לאחר תחילת המשפט רשאי הנאשם לטעון טענות מקדמיות, ובהן –

**...
(10) הגשת כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים
בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית.**

עיקר עניינה של "ההגנה מן הצדק" הינו אפוא בהבטחת קיומו של הליך פלילי ראוי, צודק והוגן. ההגנה עשויה לחול מקום שקיום ההליך עלול לפגוע בעשיית צדק עם הנאשם. היא מתמקדת בנאשם העומד לדין, ובזכותו להליך הוגן.

85. אשר לשיקולי הפעלתה של הגנה זו, הרי שבראשונה, החילה ההלכה הפסוקה מבחן מחמיר להפעלת דוקטרינת "ההגנה מן הצדק" במצבים שבהם התנהגות הרשות עלתה כדי "התנהגות בלתי נסבלת" ו"שערורייתית" (עניין יפת, בעמ' 370).

ברם, בשלב מאוחר יותר נקבע כי טענת "הגנה מן הצדק" עשויה לקום בכל מקרה בו יהיה בקיום ההליך הפלילי כדי לפגוע פגיעה מהותית בתחושת הצדק וההגינות, ואין הכרח בקיום התנהגות "שערורייתית" של הרשות דווקא (ע"פ 4855, 4909, 4917/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ ואח', פ"ד נט(6) 776, 803-809 (2005) – להלן: "עניין בורוביץ").

בהתפתחות נוספת שחלה בהחלת "ההגנה מן הצדק", הובהר הצורך ביישומה תוך איזון בין מכלול שיקולים ואינטרסים הכרוכים בהליך הפלילי. מצד אחד - אינטרסים הקשורים בצרכי אכיפת החוק ומיצוי הדין עם העבריינים, על כל הנגזר מכך; ומצד שני - אינטרסים המצדיקים במקרה נתון שלא לקיים את ההליך הפלילי, ובהם הגנה על זכויות יסוד של נאשם, פסילת מהלכים נפסדים של רשויות אכיפת החוק, הרתעה מפני נקיטת מהלכים כאלה בעתיד, ושמירה על אמון הציבור במערכת השיפוטית (ע"פ 1224/07 בלדב נ' מדינת ישראל (פורסם במאגרים, 10.2.10).

86. בנגזר ממערכת שיקולים זו והצורך באיזונים, מתייחסת כיום הפסיקה למבחן בן שלושה שלבים לבחינת תחולתה של "ההגנה מן הצדק" (עניין **בורוביץ**, בעמ' 807-808; רע"פ 1498/07 **הרשברג נ' מדינת ישראל** (פורסם במאגרים, 18.3.2007); ע"פ 8168/05 **פלינק נ' מדינת ישראל** (פורסם במאגרים, 31.5.2007)):

- א. זיהוי הפגמים שנפלו בהליכים נגד הנאשם ועמידה על מידת עוצמתם, וזאת במנותק משאלת אשמתו או חפותו של הנאשם.
- ב. בחינה האם, בהינתן הפגמים, יש בקיום ההליך הפלילי משום פגיעה חריפה בתחושת הצדק וההגינות. בשלב זה נדרש בית-המשפט לאזן בין האינטרסים השונים שפורטו לעיל.
- ג. אם קיום ההליך אכן כרוך בפגיעה חריפה בתחושת הצדק וההגינות. יש לבחון האם ניתן לרפא את הפגמים שנתגלו בהליך באמצעים מתונים ומידתיים יותר מאשר ביטולו של כתב-האישום, למשל, ביטול חלקים בלבד בכתב-האישום, או הקלה בעונשו של הטוען ל"הגנה מן הצדק".

על המשמעות המעשית של מבחן זה עמד, למשל, בית-המשפט המחוזי באומרו:

"עקרונותיה של דוקטרינת ההגנה מן הצדק מאפשרים לבית המשפט לבחון ולהשוות בין ההליך הפלילי לבין כללי המשפט המינהלי, באופן של מתן רשות לביהמ"ש לעמוד על טיב שיקול דעתה של הרשות, שעה שזו החליטה לנקוט בהליכים משפטיים כנגד הפרט, והיא משחררת את ביהמ"ש מאותם כללים פורמליים ונוקשים הנהוגים בהליך הפלילי, שם ביהמ"ש אינו נדרש כלל ועיקר לשיקולי הרשות בשעה שזו מגישה את כתב האישום, אלא בוחן הוא את טיב הראיות, תוך הגבלת זכות הטיעון של הנאשם באשר להליכים המקדמיים לאותן טענות הגנה מקדמיות הקבועות בחוק, ואין בלתן.

בחינתה של דוקטרינה זו נותנת בידי ביהמ"ש את האפשרות לבדוק את ההליכים שקדמו להגשת כתב האישום, במובן זה של בדיקת ההיסטוריה שקדמה למעשי הרשות, כך יכול ביהמ"ש הלכה למעשה לבחון את התנהגותה של הרשות עצמה, והאם היה בה עובר להגשת כתב האישום כדי לנטוע בלבו של הנאשם יסוד סביר להניח שהוא פועל כדיון, וכי אין במעשיו כל פגם או פסול, הואיל והרשות מסכימה למעשים אלה, בין באופן מפורש ובין באופן משתמע.

יישום הדוקטרינה פותח בפני ביהמ"ש קשת שיקולים הבאים להבטיח כי גם במסגרת ההליך הפלילי ביהמ"ש יקפיד עם הרשות כדי שזו תפעל בסבירות, בהגינות ובאחריות.

[עפ"א 80034/04 משכנות הדר בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (פורסם

במאגרים, 19.2.07).

87. בפסיקה מאוחרת יותר הדגיש בית-המשפט העליון כי המבחן שנקבע בעניין **בורוביץ** עודנו חל אף לאחר חקיקת סעיף 149(10) לחסד"פ (ע"פ 5672/05 **טגר בע"מ נ' מדינת ישראל** (פורסם במאגרים, 21.10.07)).

88. בבואנו לבחון את התנהגות הרשות, בצמתים הרבים שהזכרנו למעלה – ברי ונהיר כי התנהגותה, בכל אחד מן המקרים, וודאי הצטברות המקרים שבכל אחד מהם היה להצדיק את זיכוי הנאשם – מחמת הגנה מן הצדק.

דוקטרינת ההשתק הפלילי – הגנה מן הצדק

89. יוסיף הנאשם ויטען כי המדינה מושתקת מלהעמידו לדין, לאחר שנהג לפי ת/4, כעולה מת/2 - עדות צבח שהוגשה בהסכמה, תוך הסתמכות על המדינה. הנאשם יטען כי עובדה זו משתיקה את המדינה מלטעון נגד הפועל לפי ההסדר שפרסמה בעצמה (וכאמור, המדינה לא הביאה ראיות לפיהן מעשיו לא עלו בקנה אחד עם ההנחיה).

90. מאלפים לעניין זה הדברים שנכתבו בע"פ (מחוזי תל אביב-יפו) 3871/98 **גדעון מנשה נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) :

"נהיר לכל, כי התנהגות הרשויות המוסמכות או מצג שהוצג על ידם הם בעלי נפקות בהקשרים משפטיים שונים. כפיפות הראשות לעקרון החוקיות ולעקרון תום הלב מחויבותה למצג שעשתה - נגזרים מחובת האמון שהיא חבה כלפי הציבור. חובת אמון זו מחייבת אותה גם במסגרת המשפט הפלילי.

לעניין זה ניתן ללמוד על דרך ההיקש מחובת התביעה לכבד עסקאות טיעון אשר עשתה עם הנאשמים. במקרה מעין זה מתגבשת אצל הנאשם הסתמכות כאשר הוא פועל על יסוד הבטחת הרשות התובעת, מוסר מידע, מודה ויוצ"ב משנה את מצבו. במצב דברים שכזה מחייבת ההגינות כלפי הנאשם הגנה על אינטרסים אלה שלו (השווה: בג"צ 218/85 **ארביב נ' פרקליטות מחוז ת"א ואח'**, פ"ד מ(2) 393, בעמ' 403) כך אף בענייננו המערער פעל על יסוד הבטחת המועצה כי

אם יפעל בהתאם לתנאי העלון יפעל כדין ועל המועצה יהיה למלא את חלקה שלה ולפנות את שפינה האזרח בהתאם להנחיתה.

יותר מכך מקום שבו פועל המערער על פי הוראות המועצה שהינה לענייננו הרשות המוסמכת יש לזכותו חרף התקיימות יסודותיה העובדתיים של העבירה, שכן הרשות הינה גוף מדריך ומכוון לפעולה יש נפקות במישור אחריותו הפלילית של הפרט ובלתי אפשרי להשלים עם מצב בו אזרח תמים הוסמך בתום לב על מצגי השירות בכתובים יורשע בפלילים בשל הסתמכותו על אישורה שלה לפינוי אריזות הקרטון. אישור כדון, שהרי בר בי רב יבין כי הרשות המופקדת על ביצוע החוק רשאית בתנאים מסוימים לסייג את תחולתו של החוק על מנת לאפשר חיים תקינים. בענייננו אין לחשוד במועצה כי חרגה מד' אמות הסכמות ועל כן משהתירה בסמכות אין היא יכולה להתכחש לפעולה מה עוד שהמחדל רבץ לפיתחה היא ומכל מקום אין היא יכולה לפקוד את מחדלה על כתפיו של האזרח אשר הסתמך כאמור על התנהגותה ופעל בתום לב לפיה. לא כל שכן היא אינה יכולה בנסיבות ממין אלה להרחיק לכת עד כדי הגשת כתב אישום נגד האזרח. [ראה י.קדמי על הסדר הדין בפלילים, חלק שני (ספר ראשון) הוצאת דיונון שם בע"מ 833]; השווה: המ' 510/71 לפיקה נ' מדינת ישראל פד"י כ"ה (2) 797, 799 גי-ז'; בג"צ 1563/96 עו"ד כץ נ' היועץ המשפטי ואחרים (טרם פורסם). עוד השווה: לשאלת תחולת עקרון תום הלב בדיון הפלילי ד. ביין פלילים ד' תשנ"ד-1994 עמ' 101.

U.S 360 Raley v. Ohio Applying Estoppel 423)1959 (438-437)
Principles in criminal Cases Yale Law Journal.1046 (1969)
1053-1055

לענייננו ראויה לאזכור פרשת (COX(559 v.s 379 Cox V. Louisiana) שם שלל בית המשפט העליון האמריקני הרשעה. באותו העניין הטעתה המשטרה מפגינים להאמין כי מותר להם להפגין במקום פלוני. בהסתמך על מצג המשטרה, סרבו המפגינים להתפזר. בית המשפט העליון של ארה"ב סבר כי בנסיבות אלה היה הסירוב מוצדק (שם, בעמ' 572-573) זאת מהטעם שמרשות נושאת תפקיד של הדרכה והכוונה ולכן לפעולותיה ישנה חשיבות. התנהגות הרשות מנחה את

הפרט ומדריכה אותו כיצד לנהוג, לכן יש לבחון את התנהגות הרשות ביחס למעשה הפלילי הנטען. ישנה חשיבות לעמדת הרשות בקשר לאותו מעשה ולמצג, אשר עשתה בקשר לכך. מצב של הרשות ממנו ניתן להבחין כי הפעולה תואמת את דרישות החוק, הוא שיקול רלבנטי בטרם הטלת אחריות פלילית ויש בכוחו להצמיח את דוקטרינת ההשתק הפלילי- הגנה מן הצדק. (לעניין זה ראה: ע"פ 2910/94 יפת ואח' נ' (2) 221; בג"צ 6781/96 מ"י נ' אהוד אולמרט פ"מ תשנ"ז (ו) 1, בעמ' 65. קדמי, הנ"ל בעמ' 832-834.

ההגינות חוסמת את המועצה מלדבר בשני קולות. לא יעלה על הדעת כי זרוע אחת של המועצה תיקבע ותנסח הנחיות פיננסי אשפה וקרטונים ואילו זרוע שחרת שלה תבקש מהרשעתו בפלילים של מי שפעל בהתאם להנחיות אותה המועצה עצמה (ראה: בג"צ 6781/96 אולמרט הנ"ל שם בעמ' 809) ובל נשכח כי אנו מצויים בעידן החוקתי אשר בו כל רשות מרשויות השלטון כפי שקובע כל אחד מחוקי היסוד החדשים, "חייבת לכבד את הזכויות שלפי חוק יסוד זה (ראה: הקונסטיטוציונליזציה של מערכת המשפט בעקבות חוקי היסוד והשלכותיה על המשפט הפלילי פרופ' א. ברק מחקרי משפט י"ג 5 שם, בעמ' 1) וכי חוק יסוד כבוד האדם וחירותו יצר מתחם חדש של הליך ראוי בתוך מערכת הצדק הפלילי. במתחם זה לא ניתן להפעיל מהלכי משפט במחיר גבוה מידי של פגיעה בפרט המעורב בהליך (הליך ראוי ועיכוב הליכים יפוטי ב. אוקון ע. 265 שם, בעמ' 267).

91. לאור האמור, יטען הנאשם כי המדינה מושתקת מלבקש את הרשעתו ולפיכך יש לזכותו מכל אשמה.

92. ראה עוד בעניין זה הדברים שכתב השופט יעקב קדמי בספרו **על הדין בפלילים** (חלק ראשון – כללי) עמ' 691, לאמר:

"מקום שבו הרשות "מטעה" את הפרט להאמין ב"מצב דברים" או ב"מצב משפטי" – רשאי הפרט לכוון התנהגותו על-פי הדרכת הרשות: "משהורתה הרשות המקומית כפי שהורתה, הרי שנתנה למערער להבין כי מותר לו להוציא את הקרטונים בשעה שציננה... לפיכך עומדת, לדעתי, למערער הגנת הטעות "

93. בענייננו, הסתמך הנאשם על פרסום הרשות ת/4 ולפיכך דיווחיו, גם אם נפל בהם פגם, באים בגדר טעות במצב המשפטי; טעות שכאמור – יסודה בפרסום מטעה שערכה המאשימה – טעות בשלה יש לזכות את הנאשם.

94. כידוע, כדי שתקבל טענת נאשם על טעות במצב הדברים – עליו לעורר ספק בשאלה אם טעה בעובדה, אם לאו. די בספק כזה, ברמה של "מאזן הסתברויות" (דהיינו 51%), כדי להביא לקבלת טענתו, ראה לעניין זה קדמי, **על הדין בפלילים** (חלק ראשון כללי) עמ' 705, 564:

"הלכה למעשה: הנאשם נושא בנטל הראיה בדבר קיומו של ספק, בעוד שהתביעה נושאת בנטל השכנוע בדבר היעדרו... ככלל, מקום שעומדת לחובתו של נאשם חזקה שבחוק שעליו נטל סתירתה; אין הוא נחלץ מאחזיתה על ידי הקמת ספק בלבד ועליו להוכיח את היפוכה ברמת ודאות של עמידה במאזן הסתברויות. והנה, באה הוראה שבסעיף 34 כב (ב) וקובעת, כי הנאשם יהנה מן הספק לעניין סתירתה של החזקה שבחוק הקבועה בסעיף 34ה לתיקון. זאת, משום שאין בהטלת חובת סתירתה של החזקה האמורה עליו, כדי לפתור את התביעה מן החובה הבסיסית המוטלת עליה – כאמור בסעיף 34כב(א) – להוכיח את אשמתו של הנאשם במידה של למעלה מספק סביר. "ספק" בדבר קיומו של "סייג" – מעמיד בספק את פלילות המעשה נושא האישום; ודי בכך כדי לחסום את הדרך בפני הרשעת הנאשם, מכוחו של אותו "סייג"."

אי הוכחת היסוד הנפשי

95. לטענת המדינה עליה להוכיח קיומו של יסוד נפשי רגיל בנאשם ולא כוונה מיוחדת. לטענתה די במודעות של הנאשם. המדינה הסתפקה באמירה זו וממנה דלגה, חיש מהר, לסוגיית קיומו או היעדרו של הסבר סביר. לדילוג זה היתה סיבה טובה – מאחר שמתחתיו אכן לא היה למדינה גשר לעבור בו לסיפא של הסעיף, באשר לא היה בידיה להוכיח מודעות של הנאשם לחלקיה העובדתיים של העבירה.

96. הנאשם יטען כי המדינה לא הוכיחה כי היה מודע להתמלאות היסוד העובדתי של העבירה, דהיינו כי היה מודע לכך ש"מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת". במהלך כל המשפט התנהגותו של הנאשם למדה כי כלל לא ידע שהדו"חות שהוא מגיש אינם נכונים.

היפוכו של דבר הוא הנכון: הראיות למדו כי מודעותו של הנאשם היתה הפוכה וכי הוא היה מודע, בכל רגע נתון, לכך שהדיווחים שהוא מעביר – מדויקים, לחלוטין.

97. בעדות הנאשם כי זו היתה מודעותו – תמכו עדויותיהם של סיגלית צבח ת/2 ועדותו של מר ישראלי שהעיד מטעם בית המשפט דברים ברורים, כפי שפירטנו למעלה.

98. מכיוון שכך, ומשלא זו בלבד שלא הוכחה מודעותו של הנאשם לכך שהדיווח שמסר היה לא מדויק, אלא שהוכח שהיה משוכנע שהדיווח שהוא מוסר – מדויק גם מדויק, יש לזכותו מחמת אי הוכחת היסוד הנפשי של העבירה.

הוכחת היסוד "ללא הסבר סביר"

99. רק ככל שייקבע שהתמלא בנאשם היסוד הנפשי – יהיה מקום לקיים דיון ביסוד זה ואנו נעשה זאת, מטעמי זהירות.

100. נפתח בכך שהנטל להוכיח יסוד שלילי זה של הצגת דיווח לא מדויק "ללא הסבר סביר" – מוטל על כתפי המאשימה.

לטענת המדינה, המסתמכת על החלטות של בית משפט השלום בחיפה ובבאר שבע - רק אם הביא הנאשם ראיות הכוללות הסבר סביר – יעבור הנטל אל כתפיה. מכיוון שכך, טוענת המדינה, הנטל אינו מוטל על כתפיה אלא על כתפי הנאשם.

101. ואולם - לא כך היא. בית המשפט העליון קבע, לא אחת, כי במקום בו כוללת עבירה יסוד שלילי הנטל מוטל על המאשימה להוכיחו ורק לאחר שעשתה כן – עובר הנטל אל הנאשם. כך נפסק, לדוגמה, בע"פ 3062/06 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקה 17 (פורסם בנבו):

" אין חולק כי הנטל להוכחת היסוד השלילי של העדר קינטור מוטל על התביעה, למרות שמהותית, מדובר במעין הגנה או סייג מפני הרשעה בעבירת רצח בכוונה תחילה – ראו, לדוגמה, ע"פ 402/87 מדינת ישראל נ' גנדי."

102. מכיוון שכך ומאחר שהמדינה לא הראתה כי הסברו של הנאשם אינו סביר – יש לומר כי המדינה לא הרימה את הנטל להוכחת התמלאות יסודות העבירה.

עדות מירב כהן

103. נפתח בהפניה לדברים שהבאנו בענינה של סיגלית צבח לפיהם, לאור הגשת עדות צבח בהסכמה – יש להעדיף על פני עדות כהן.

104. שנית, נפנה להתייחסותנו לעדות כהן בפרק העוסק בדברי הפתיחה של ב"כ המאשימה.

105. נזכיר אף את אי קבילות ת/9, כפי שעמדנו עליה למעלה, ואת עדות כהן כי אינה זוכרת מתי הדפיסה את המסמכים (עמ' 26 שו' 22), דבר בו יש לשלול מהם כל ערך בנוגע לתאריכים המופיעים בהם.

106. עדות כהן לגבי שנת 2008 אינה רלבנטית למשפט - מאחר שהיא מתייחסת לכל השנה (27 שו' 22) כאשר האישום מתייחס לחדשים 10-12 בלבד וכל פער מספרי עליו העידה, יכול להתייחס לתקופה שאינה חלק מן האישום.

107. גם לגופם של דברים – אין משקל לדבריה על דיווחים בחסר, שכן, כאמור, העדה לא ערכה הבחנה בין תשלומים דחויים עליהם הוצאו חשבוניות קודמות, על פי השיטה המקורית, שנתקבלו באותה תקופה - לבין תשלומים שהתקבלו באותה תקופה, עליהם היה על הנאשם לדווח.

108. יתר על כן, כפי שראינו במשפט, "ניירות העבודה" של העדה אינם משקפים את המציאות כעולה מהתיקונים בגוף ת/11.

109. דברי העדה בקשר לדברי מר הומינר הנם עדות שמיעה לא קבילה ומכל מקום, שוב, לא ברור באיזה מועד חפשה העדה את החשבוניות; אם במועד ביצוע העיסקה או במועד קבלת התשלום.

110. גב' כהן אשרה שמר [REDACTED] דיווח על כל העסקאות למס הכנסה (עמ' 29 שו' 24).

על אי היכולת לסמוך על עדותה ניתן ללמוד מכך שלאחר שהשיבה וב"כ המדינה התנגדה – הבינה העדה ש'טעתה' וניסתה לתקן זאת. מה'תיקון' למדנו שהיא השיבה, לפני כן "בלי לחשוב" ורק התנגדות הפרקליטה גרמה לה לחשוב... (עמ' 30 שו' 11).

111. יתר על כן, העדה אשרה כי הנאשם העיד (שו' 31 ו-35) שהוציא חשבוניות על כל התקבולים וכשנשאלה אם בדקה את טענתו השיבה "אני לא כל כך זוכרת מה עשיתי" ואח"כ סייגה זאת "אני מתארת לעצמי שכן" ואולם לא יכולה היתה להעיד שאכן עשתה זאת.

112. יתר על כן, לאחר שטענה שבדקה את טענות הנאשם כי הוציא חשבוניות בשלב מוקדם ושלם את המע"מ בשלב מאוחר, עם כניסת הכסף לחשבונו, לפי ההנחיה שפורסמה – לא היתה מסוגלת להצביע ולו על תקבול אחד, לגביו ערכה בדיקה כזו.

העדה כהן לא יכולה היתה להצביע, אם כן, ולו על תקבול אחד שהנאשם קבל ולא דיווח עליו (עמ' 30 שו' 18 עד עמ' 31 שו' 15) ובסופו של דבר אשרה העדה, לאחר בדיקת כל תיק החקירה וניירות העבודה שלה כי "אני לא יכולה לומר שעשיתי את הבדיקה".
העובדה שכהן לא בדקה אם הנאשם דיווח, כטענתו, עלתה גם בסוף חקירתה הנגדית (34 שו' 11). העדה טענה שעשתה בדיקת תשלומים רק לעיריית ירושלים (35 שו' 15) ועם זאת הודתה שלא בדקה אם שלם מס ודיווח על התשלומים שקבל מהעירייה, כאמור.

113. יתר על כן, כשהתבקשה להצביע על תשלומים שקבלה החברה באוקטובר 2009 ושעליהם לא שלמה מע"מ בנובמבר 2009 – שוב, העדה לא יכולה היתה להצביע ולו על תשלום אחד כזה (32 שו' 5).

114. באופן פלאי דוקא המסמך שהציג מר [REDACTED] על ההנחיה שפורסמה באתר רשות המיסים - נעלם מתיק החקירה (31 שו' 24) של כהן.

115. העדה אשרה שהבסיס לחישוביה היו נתונים שהוזנו במחשבי שע"מ. העדה אשרה כי לא היא הזינה את הנתונים וכי, לא פעם, נתונים אלה נמצאים שגויים (32 שו' 18-12). דברים אלה מרוקנים מתוכן את עדותה של כהן, שכן כל חישוביה התבססו על השוואה בין ניירות של החברה לנתונים שלא ידוע מי הזין, מדוע, ומה מידת נכונותם ושהתגלו, בעבר, כשגויים.
חיזוק לכך מצוי בדברים שאשרה העדה בעמ' 35 שו' 18 ד"ה "מירב, נפלה טעות בהקלדת סכום העסקאות על ידנו..".

116. לא זו אף זו – הנתונים ע"פ מחשב מע"מ לא התקבלו כראיה. ממילא, לא ניתן להסתמך על תכנם כראיה נגד הנאשם.

נציין, בקליפת אגוז, כי **קבילות** תעודה מוסדית שהנה גם פלט מחשב, תלויה בהתקיימותם של שורה של תנאים, שנועדו להבטיח את מהימנותה. ראה לעניין זה קדמי, על הראיות, חלק שני עמ' 948:

"קבילותה של רשומה מוסדית

סעיף 36 לפקודה – בנוסחו החדש- קובע: ראשית - את קבילותה של רשומה מוסדית "להוכחת אמיתות תוכנה בכל הליך משפטי" כחריג לכלל הפוסל עדות שמיעה; ושנית – את התנאים לקבילותה בתור שכזאת: שני תנאים בסיסיים המתייחסים לכל רשומה מוסדית, ותנאי נוסף לקבילותה של רשומה שהיא פלט של מחשב. ואלה תנאי הקבילות: א. התנאים הבסיסיים: כל רשומה (לרבות פלט מחשב)

1. המוסד נוהג במהלך ניהולו הרגיל לערוך רישום של האירוע נושא הרשומה בסמוך להתרחשותו...
2. דרך איסוף הנתונים נושא הרשומה ודרך עריכת הרשומה, יש בהם כדי להעיד על אמיתות תוכנה של הרשומה...
3. פלט של מחשב – התנאי הנוסף:
הייתה הרשומה פלט – הוכח, בנוסף, כי:
(א) דרך הפקת הרשומה יש בה כדי להעיד על אמינותה
(ב) המוסד נוקט באורח סדיר אמצעי הגנה סבירים מפני חדירה לחומר מחשב ומפני שיבוש בעבודת המחשב.
התנאים האמורים מחייבים הוכחה מפני מומחה לדבר; כאשר לעניין סעיף קטן (ב) נדרשת הוכחה כפולת פנים: מפי מומחה למחשב ומפי מי שיכול להעיד על היישום בפועל."

117. בענייננו, אף אחד מן התנאים הנזכרים לא הוכח.

כשלכך מוסיפים את העובדה שהמידע המוזן – שגוי, כאמור, מסתבר שאפילו אילו היה המידע קביל – משקלו היה אפס, בפרט שאין לנו כל מידע מה מקור המידע המוזן.

118. כן נציין, בהקשר האחרון, שעיון בת/9, אפילו אילו התקבל מסמך זה כראיה – אינו מאפשר הבנה של תוכנו בעיון רגיל בו (בהקשר זה מעיד הח"מ על עצמו שהאמור בדפים אלה אינו נהיר לו, מכל וכל). לשם הבנתו – דרושה עדות מומחה. שום מומחה לא העיד על משמעות שורות המספרים והמילים המובאים בת/9 ולפיכך, אפילו אילו היה קביל – תכנו לא יכול להילקח בחשבון במסגרת הכרעת הדין.

בהקשר זה, מאחר שמירב כהן לא התיימרה להעיד כמומחית ואף לא נטען אחרת – היא אינה יכולה להעיד על תוכן ניתוחים וחישובים שעשתה, גם אם ת/9 שמש בסיס לעדותה.

119. כהן אשרה כי הבסיס לפתיחה בבדיקה היה פער בדיווח בין המידע שהועבר למס הכנסה (ימים לפני כן, בדו"ח המתקן א.ע.) לבין הדיווחים למע"מ (33 ש' 27). זהו האישוש המוחלט והסופי לטענת ההגנה כי הדיווח המתקן של ישראלי למס לרשויות המס – הוא זה שהוביל לבדיקה.

התייחסות לבקשת בית המשפט בנוגע לעדות כהן

120. בית המשפט בקש התייחסות הצדדים לדברי כהן על דיווח בחסר באוקטובר-דצמבר 2008. כפי שהראינו למעלה העדה אשרה כי לא ערכה בדיקה לגבי שום סכום שהתקבל ב-2008 - אם דווח בחודש העוקב.

121. יתר על כן, העדה אשרה כי לא ערכה בדיקה מן הסוג האמור, כלל, גם לא ביחס לשנת 2009, כפי שפורט, בהרחבה, בחלק הקודם.

122. לא זו אף זו, היניתוחי של העדה נעשה, לטענתה בהמשך, ע"ס השוואה לנתוני מחשב מע"מ. דא עקא, מאחר שכהן לא העידה כמומחית – אין תוקף לחישוביה. ואולם, אפילו אילו היתה מעידה כמומחית – היה עליה להראות כיצד ערכה את חישוביה, דבר, שכפי שראינו, לא יכולה היתה להראות, ולו לגבי תקבול אחד (!!)

כאמור, ככל שת/9 שמש בסיס לחישוב כלשהו – מצווה בית המשפט להתעלם מתכנו מהטעמים הרבים שפירטנו למעלה.

מועד החיוב

123. כפי שציינה ב"כ המדינה בסיכומיה "בשנים 2009-2010 אושרה הוראת שעה לפיה על עוסקים נותני שירותים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15 מליון ש"ח יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ולא בעת מתן השירות" (עמ' 3 למטה בסיכומי התביעה).

124. טענת המדינה היא שהנאשם המשיך "להוציא חשבוניות מס ללקוחותיו בעת מתן השירות, ולא כפי שקובעת ההנחיה, בעת קבלת התמורה".

מכיוון שלעולם שירות ניתן לפני קבלת תמורה בעדו – 'תלונת' המדינה היא, לכאורה, שהנאשם הוציא חשבונית במועד מוקדם מהמועד בו היה עליו להוציאה ע"פ החוק ולפיכך לא דיווח על חשבוניות אלה במועד הקבוע בחוק (אלא במועד מוקדם יותר...)... (עמ' 3 למעלה).

תמהנו על גישה זו – בלשון המעטה.

התייחסות לסיכומי המאשימה

125. התייחסנו בסיכומינו לעיקרי הדברים שעלו בסיכומים ונתייחס בקצרה למספר נקודות נוספות שעלו בסיכומי המאשימה.

126. הנאשם לא הודה, מעולם, בממצאים המספריים שלהם טוענת המאשימה. אין חולק כי לא עסק, בשום שלב בחקירתו, בבדיקת הסיכומים שהוצגו בפניו ואף לא יכול היה לערוך אותם. הנאשם אף לא חתם על ת/12 ומכל מקום ע"פ ת/12 הנתונים קודמים לתקופה הנזכרת בכתב האישום, בשנת 2008 (מדובר על יולי 2008). מי שחתם על המסמך – לא העיד בבית המשפט ולפיכך אין כל תוקף למסמך ומכל מקום הוא לא הוגש כראיה לאמיתות תכנו. אשר ליחשובי מירב כהן - דנו בהם בהרחבה למעלה והראינו כי לא ניתן להסתמך עליהם, מכל וכל.

127. אין לח"מ אלא להתפלא על טענת ב"כ המדינה כי גישה לפיה אדם בודק את תקבוליו בסוף החודש ולפיהם משלם מע"מ – תמוהה בעינינו, באשר זוהי בדיוק השיטה שלפיה הונחה ומשלם הח"מ מע"מ כבר שנים רבות...

128. ציפיית התובעת מהנאשם שיבצע השוואה בין תקבוליו לבין דיווחיו – תמוהה גם היא: ראשית, הנאשם אינו איש הנהלת החשבונות ולא הוא זה שעסק בהנה"ח כל השנים. אם כן, מדוע ידע לבצע השוואה כזו?! שנית, האדם שיכול היה להשיב על שאלה זו, בדיוק, היה עדת התביעה סיגלית צבח. המדינה בחרה לא לזמנה לעדות ולא לבקש ממנה לבצע השוואה זו. לא זו אף זו, המדינה הסכימה להגשת עדותה לפיה קיימת התאמה מלאה בין השנים. הדברים האמורים מתחזקים לאור דברי הנאשם כי ערך בדיקה מדגמית ומצא שאין התאמה מלאה בין דיווחיו למע"מ לבין התקבולים, כאשר בחלק מהמקרים שולם על ידו, לכאורה, יותר מהדרוש, ובחלקם – פחות ודבריו "זה היה מאד מורכב". כאמור, לא הנאשם ערך את החשבונות, מי שערכה אותם היתה גב' צבח והמדינה העדיפה לא לזמנה ולא לבקש ממנה הסברים. ידיעתו ומסוגלותו של הנאשם, כאדם פשוט שאינו מתעסק בהנהלת החשבונות של החברה, לבצע את הבדיקות שבקשה ממנו התובעת – חסרת כל משמעות, שכן במקום בו אדם אינו עוסק בניהול חשבונות – הוא עשוי לא למצוא את הסברים לשאלות, גם כשאלה מונחים תחת אפו, ואין בכך לומר דבר על המצב לאשורו.

129. הנאשם לא הודה, מעולם, בקיומם של הפרשים בדיווחים בשנת 2008 אלא רק שבסוף שנת 2008 נודע דבר ההנחיה וממועד פרסומה, בלבד - נהג לפיה.

יש לשוב ולזכור כי הנאשם נחקר במרץ 2011 וזמן רב חלף מאז פרסום ההנחיה והמעבר לשיטה החדשה, ואין לצפות שהנאשם יזכור אם תוקף ההחלטה היה בדצמבר 2008 או ינואר

2009. דבר אחד ברור מעדותו, באופן חד משמעי, שפרסום ההנחיה הוביל לפעולה לפיה, בזמן שלאחר פרסומה.

אשר לטענה כי הנאשם פעל לפי ההנחיה כבר ב-2008, הראינו כי מדובר בטענה מופרכת שלא הובאה לגביה שום ראיה, ובכלל זה מירב כהן לא יכולה היתה להצביע על שום מקרה בו נתקבל תקבול בשנת 2008 ולא שולם עליו מע"מ בחודש העוקב.

הגנה מן הצדק – חלות הליך "גילוי מרצון"

130. ב"כ המדינה אשרה, בהגינותה, שהנאשם יכול היה למנוע מעצמו הליך פלילי אילו נקט, במהלך החודש שלאחר 16.1.16 הליך של "גילוי מרצון" והגיש דו"חות מתקנים (עמ' 5 למטה).

131. דא עקא, זה בדיוק מה שעשה הנאשם: הדו"ח המתקן הוגש על ידי הנאשם לפני החקירה – והליך שכזה הינו כל-כולו "גילוי מרצון", שכן בדו"ח זה חשף הנאשם, באמצעות רו"ח ישראלי את התקלה. 3/ת שנשלח יום לאחר שחרור הנאשם מאשפוז בבית החולים – נימק את בקשתו לפרוס את תשלום המס שעליו לשלם לפי הדו"ח המתקן שהוגש קודם לכן. **אנו מוצאים לנכון להזכיר, שוב, את דבריו של ישראלי שדבר התקלה נודע כבר בשנת 2010 ומאז 2010 כבר החלו עובדיו בהכנת הדו"ח המתקן, שהכנתו נמשכת, מטבע הדברים – זמן. משמע, הנאשם פעל לפי נוהל גילוי מרצון, והגיש דו"ח מתקן במועד, באופן בו, גם לשיטת המדינה, היה בכך לפטור אותו מהליך פלילי.** ממילא, ככל שבית המשפט יקבל את עדות רו"ח ישראלי שנתמכה בעדות הנאשם ובת/6 – יתבקש בית המשפט לזכות את הנאשם מחמת הגנה מן הצדק, לאור מדיניות הגילוי מרצון המונעת הגשת אישום פלילי נגד מי שפועל לפיה.

132. בת"פ 163/08 מדינת ישראל נ' **וסאל** [פורסם בפדאור] צוין הנוהל של גילוי מרצון באופן הבא:

"כי גילוי מרצון זה כשמס הכנסה לא יודע שום דבר ובא אדם ואומר תשמע, יש לי הכנסות, הפקתי בשוויץ הכנסות ריבית אתה לא יודע מה זה, אין לך קצה חוט, אין לך שום דבר ואני מרצוני הטוב הגעתי אליך ואני מוסר לך את האינפורמציה שאין לך שום קצה חוט לגביה. במקרה הזה קצה חוט היה קיים, זומנה אותה גברת שאני לא זוכר בדיוק מי היא, היא הייתה צריכה להגיע למשרדים, וזה מה שהניע, אני מניח, את רואה חשבון לזר להגיע אלי כדי להגיד לי תעזוב את הגברת הנה, זה מה שאתה מחפש" (381)

.....העד אבנר נוקראי (פר' מיום 30.7.12) הגיש חוות דעת מומחה מטעם הנאשם (נ/28). נוקראי היה עד תביעה, ואין מחלוקת כי מבחינת התביעה היה אמור להציג את נוהל הגילוי מרצון, אך התביעה ויתרה על עדותו. העד נוקראי הוא בעל תואר ראשון בכלכלה ומנהל עסקים וגם רו"ח מוסמך. בנוסף, העד שימש בתפקידים שונים ברשות המסים, לרבות בתפקיד מנהל מחלקת החקירות של מס הכנסה בשנים 1997-2007. עפ"י חוות דעתו, העד כתב בשנת 2005 את "נוהל גילוי מרצון" המשמש את רשות המסים (הנוהל צורף לחוות הדעת) וזאת לאחר שנים של התנהלות ללא נוהל כתוב ומסודר.

עפ"י חוות הדעת, עקרונות הנוהל הינם, כי אדם המגלה מידע על הכנסות שלא דווחו לרשות המס יקבל חסינות ולא יועמד לדין פלילי וכמו-כן, לא ינקטו נגדו הליכים מנהליים כגון: כופר. מטרת נוהל זה, הינה לעודד נישומים להצהיר על הכנסות שלא דווחו ולגבות את המס המגיע. הדברים שנאמרו בחוות הדעת רלבנטיים גם לתקופה שלפני שנת 2005, דהיינו לתקופת ההסכם עם הנאשם.

בחוות הדעת גם נאמר, כי במקרים רבים בהם נערכו שומות, יש לרשות המס מידע המאפשר פתיחת הליכים פליליים כנגד אותם נישומים. ברם, בפועל כמות תיקי החקירות בגין עבירות מס הינה קטנה באופן ניכר, ומונה כמה מאות נישומים בשנה בלבד. לפי המדיניות שהייתה ברשות המסים בשנים בהם שימש העד מנהל תחום החקירות, גם בעיצומו של הליך אזרחי במידה והתגלה מידע המעיד על העלמת הכנסות (ביוזמת הנישום או ע"י רשות המסים) ולאחר מכן נחתם הסכם שומה, לא תפתח חקירה פלילית, ולא יפתח הליך פלילי בגין אותו מידע.

עוד נאמר בחוות הדעת, כי בהליך גילוי מרצון על הנישום לגלות באופן כנה את כל הכנסותיו, והשומה תתחשב גם בהוצאות אם היו. דהיינו, אם היו לנישום הוצאות שלא נדרשו תיעוד שומת אמת ויותר הוצאות. הוצאות ב"שחור" בדרך כלל לא ניתן להוכיח במסמכים, ולכן אומדים את ההוצאות על-פי מיטב השפיטה ע"י תחשיבים ותדריכים או תוך השוואה לתיקים דומים. מתחייבת ההתחשבות בהוצאות גם בהליך של גילוי מרצון, לנוכח הכלל שהנישום אמור לשלם "מס אמת". עפ"י ניסיונו של העד נוקראי, כמעט תמיד התחשבו בהוצאות.

133. הנה כי כן קיים נוהל המסדיר גילוי מרצון של העלמות מס במטרה לעודד נישומים לדווח על הכנסות שלא דווחו ולהגיע בכך לגבייה של המס. יודגש כי הנוהל מקנה חסינות לעבריינים מוצהרים שהעלימו הכנסות ביודעין, אשר משיקולים שלהם (אם משום חרטה, אם משום חשש מרשויות המס) פנו מיוזמתם וביקשו לדווח על העלמות מס שביצעו.

134. בענייננו, מדובר באדם שלא ביצע כל העלמת מס מכל סוג שהיא. מדובר באדם שומר חוק אשר מתוך חוסר הבנה מקצועית הסתמך על עצה מקצועית שיש טענה שהבינה באופן לא נכון את שינוי הנוהל של רשות המיסים ופעל בהתאם להבנתו את הנוהל, דיווח דיווח מלא על הכנסותיו ושילם את כל תשלומי המס המגיעים לפי הדיווחים.

135. מייד עם היוודע הטעות פנה הנאשם בתום ליבו ומיוזמתו לרשות המיסים וביקש לתקן את השגגה.

136. מכל הטעמים האמורים יטען הנאשם כי לא היה מקום להגיש נגדו כתב אישום מלכתחילה, על פי מדיניות רשויות המס, כאמור, וכי בשלב זה הדבר מחייב את זיכויו.

זוטי דברים

137. הנאשם יטען כי אפילו אילו התמלאו יסודות העבירה יש מקום לזכותו מאחר שמעשהו, בנסיבות שפורטו, בא בגדר זוטי דברים.

138. כאשר מעשים נבחנים בהקשר הרחב של התמונה ולא דרך חור הצצה צר, מעשים מסוימים של נאשם ייחשבו עבירה בקונטקסט צר - אך ייחשבו זוטי דברים בהקשר רחב יותר של אירועים.

לענין זה ר' לדוגמא, את פסקי הדין הבאים: ע"פ 523/72 **אברהם עזראן נ' מדינת ישראל**, פ"ד כח(1), 128 (1973) עק"פ (מח' חיפה) 14134-03-09 **אסתר ויוסף סגל נ' בנק הפועלים** ואח' (2009), ת"פ 4909/02 (שלום נצרת) **מ"י נ' כספי** (2003), ת"פ 4993/05 (שלי ת"א) **מ"י נ' צבי יאיר** (2007), ת"פ 22836-03-11 (שלי ראשל"צ) **מדינת ישראל נ' סטיוחין** (2011), ת"פ 40358-12-09 (שלי רמלה) **מדינת ישראל נ' עמרם זרעי** (2011) (פורסמו בנבו), 24874-05-12 **מדינת ישראל נ' וולקר** (החלטת כב').

139. כמו כן, אנו מפנים לדברי כב' השו' מ. רובינשטיין בענין **מנשה** הנזכר, לפיו "הדרכה מוטעית" של המאשימה עשויה להעניק למעשיו של הנאשם מעמד "קל-ערך", באופן שיקים טענת "זוטי דברים, לאמר:

"טיבו של מעשהו, נסיבותיו ותוצאותיו היו תוצאה של הדרכה מוטעית של הרשות ויש לראות בכל התנהגותו רצון לסייע בפנינו המכשול ולא רצון להערים עליו. על כן מעשהו הוא "קל ערך" ולאור הוראותיו של סעי' 34 יז' לחוק העונשין לא הייתה מיחסת לו אחריות פלילית בנסיבות אלו. [השווה: "זוטי דברים - אך לאו מילתא זוטרא" השופט איתן מגן, הפרקליט מ"ג 38, וכן ע"פ (ת"א) 1720/95 מדינת ישראל נ' מנשה יוסף ואח' (טרם פורסם)]. אשר על כן יש לקבל את הערעור ולבטל את ההרשעה בדין. לאחר שקילת כל הנסיבות סבורני שאין מקום לחיוב המשיבה בהוצאות, מה גם שסוגיה זו לא הובאה בפנינו."

140. לסיום נפנה לסיכום ההלכה שנערך בת"פ (מחוזי ירושלים) 287/98 מדינת ישראל נ' מנורה רמזורים בע"מ (פורסם בנבו).

מילת סיום

141. יש הליכים פליליים שמוטב היה אלמלא באו לעולם.

הליך זה הוא הליך מסוג זה.

יתכן והנאשם פעל בצורה לא נכונה לאחר שקבל מידע שגוי. כולנו בני אדם וטעויות יכולות להיעשות. ואולם, לא כל טעות היא סיבה להעמדה לדין פלילי. הנאשם דיווח על כל התקבולים שקבל, הוא שלם מס על כל התקבולים ויזם גילוי מרצון לרשות המס, ובעקבות זאת נפתחה נגדו בקורת.

אילו היתה המדינה מביאה נתונים על הסיבה לפתיחת הבקורת – ונתונים אלה שמורים רק במחשביה – היו נציגיה מגלים שטענות הנאשם נכונות, וכי מדובר בגילוי מרצון שמחייב המנעות מהגשת כתב אישום.

נציגי המדינה העדיפו לא לבדוק ולא לדעת.

התוצאה היא הליך בו טענות ההגנה המצדיקות זיכוי הנאשם – רב ממספר עדי התביעה.

142. ואולם, לא רק מטעמים משפטיים אנו מבקשים לזכות את הנאשם, כי אם ובעיקר מכיוון שהצדק מחייב לעשות כן, בנסיבות הענין.



אריאל עטרי, עו"ד
ב"כ הנאשמים