



תפ"ח 6774/05/15 - מדינת ישראל נגד מאלכ ח'טיב

בית המשפט המחוזי בנצרת

26 נובמבר 2015

תפ"ח 6774-05-15 מדינת ישראל נ' ח'טיב

כבוד השופטת אסתר הלמן, אב"ד
כבוד השופט אשר קולה
כבוד השופט דני צרפתי
המאשימה
נגד
הנאשם
מדינת ישראל
מאלכ ח'טיב

נוכחים: בשם המאשימה עו"ד אורית קורין.

בשם הנאשם עו"ד אליאס אבו עטא.

הנאשם בעצמו.

הכרעת דין משלימה

אשר קולה, שופט;

מבוא

1. כנגד הנאשם הוגש כתב אישום מקורי אשר ייחס לו עבירות של;

מגע עם סוכן חוץ - עבירה לפי סעיף 114(א) לחוק העונשין, התשל"ז - 1977 (להלן: "**חוק העונשין**").

איסור פעולה ברכוש למטרות טרור - עבירה לפי סעיף 8(א) לחוק איסור מימון טרור, תשס"ה - 2005 (להלן: "**חוק הטרור**").

הלנה, הסעה והעסקה שלא כדין - עבירה לפי סעיף 12א'(ג)+(א1) לחוק הכניסה לישראל, תש"י - 1952 (להלן: "**חוק הכניסה**").

מרמה - עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**").



2. ביום 28.10.15 הודיעו ב"כ הצדדים, כי בעקבות הסדר גישור, יוגש כתב אישום מתוקן שהנאשם יודה בעובדותיו.

הצדדים חלקו באשר לשאלה המשפטית האם בעובדות כתב האישום המתוקן, יש כדי להקים את עבירת המרמה לה טענה המאשימה וכדלהלן.

3. מעובדות כתב האישום המתוקן בו הודה כאמור הנאשם עולה, כך באישום הראשון, כי הנאשם שהינו תושב ישראל, יצר קשר עם חלפן כספים מעזה הידוע בכינויו "אבו פארוק" (להלן: "**אבו פארוק**") אשר עסק, בין השאר, בהעברת כספים של שוהים בלתי חוקיים בישראל לפעילי חמאס בגדה המערבית.

עוד עולה מהעובדות, כי במהלך השנים 2010 - 2015 הסיע הנאשם תושבי שטחים מכפר ברטעה למקומות שונים בארץ ובעבור כל שב"ח כנ"ל, היה מקבל הנאשם סך של 250 ₪.

ביום 8.2.15 נחקר הנאשם בשרות הביטחון הכללי על מעשיו אלו, והודה כי אכן הסיע שב"חים ואף העביר כסף בהנחיית אבו פארוק. הוסבר לנאשם, כי מדובר בפעילות אסורה בכספי טרור וכי עליו לחדול מכך. הנאשם הבטיח שיחדול ממעשיו אלו.

4. חרף האמור, ובמהלך חודש מרץ 2015 קיבל הנאשם ממספר שב"חים, סך של 80,000 ₪, על מנת להעבירם, בהתאם להנחיות אבו פארוק, לאדם כלשהו בג'נין.

5. עובדות כתב האישום מוסיפות ומפרטות עוד פרטים שאינם מעניינים כאן, שכן וכאמור, בהם הודה הנאשם.

6. מכל מקום, ברור הוא, כך מעובדות כתב האישום בהן הודה הנאשם, כי קיבל לידיו, לבד מ"שכר" עבור הסעות השב"חים, גם סך של 2,000 ₪, בגין עמלה עבור העברת כל סכום כסף לג'נין.

7. בעובדות אלו, הודה כאמור הנאשם והורשע על פי הודאתו בביצוע העבירות שיוחסו לו באישום הראשון שבכתב האישום המתוקן: איסור פעולה ברכוש טרור והלנה, הסעה והעסקה שלא כדין, וכמפורט בסעיף 1 לעיל.

8. באישום השני שגם בעובדותיו הודה הנאשם, מיוחסות לו הכנסות בסך של 31,000 ₪ לפי הפירוט כדלהלן;

הכנסות מהסעות אנשים - לכל הפחות 10,000 ₪.

הכנסות כתוצאה מהעברת כספים ומהפקדה לבנק - לכל הפחות, 21,000 ₪.



9. עוד נקבע בעובדות האישום השני, שהנאשם לא הגיש דו"חות בשנים אלו למס הכנסה, ולא דיווח על הכנסותיו.

10. משכך מייחסת המאשימה לנאשם, עבירה של מרמה - עבירה בניגוד וכאמור, לסעיף 220(5) לפקודה.

11. עוד יוער, כי הצדדים התבקשו להמציא פסיקה משלימה, שאכן הומצאה ועל כך להלן.

המחלוקת המשפטית

12. כאמור לעיל, הנאשם הודה בכלל העובדות מושא כתב האישום, הן באישום הראשון והן באישום השני.

13. עם זאת ובניגוד לטענת המאשימה ולפיה, העובדות מושא האישום השני, מקימות את עבירת המרמה טען הנאשם, שלכל היותר ניתן להרשעו בעבירה של אי דיווח - עבירה לפי סעיף 215א'(ב) לפקודה, וכפי שיפורט להלן.

טיעוני המאשימה

14. לטענת המאשימה, על מנת ש"יתפס" הנאשם ברשתה של עבירת המרמה, די לה להוכיח כי הנאשם במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס ותוך שימוש במרמה, עורמה או תחבולה, אכן התחמק מתשלום המס.

15. המאשימה טוענת אפוא, כי ברור הוא שהכנסות הנאשם נבעו מביצוע עבירות פליליות (כמתואר באישום הראשון) וכי הנאשם נמנע מלדווח עליהן כדי שלא יודע דבר ביצוען.

משכך, כך לטענת המאשימה התקיימו כל יסודות העבירה, דהיינו, במזיד, מתוך כוונה להתחמק ותוך שימוש במרמה.

המאשימה טוענת, ואני מצטט, "כי הדבר דומה לביצוע עבירות של סרסרות לזנות וסחיטת דמי חסות כאשר הנאשמים אינם מדווחים על ההכנסה ומעלימים אותה הן בכדי להתחמק מתשלום המס והן בכדי שלא יגלו את דבר העבירה".

ואולם, המאשימה לא טרחה להביא לעיוננו, ולו גם מקרה אחד שבו אכן הורשעו סרסרים או סוחטים דמי חסות, בעבירת המרמה! (וזאת הגם שכאמור לעיל, בהחלטת אב בית הדין מיום 8.11.15 התבקשו הצדדים להפנותנו לפסיקה שניתנה בעניינם של סרסורים וסוחטי דמי חסות).



16. מכל מקום לשיטת המאשימה, די בכך שאדם מסתיר מקור הכנסה שלם על מנת שניתן יהיה ללמוד כי עשה זאת במזיד, בכוונה להתחמק מתשלום מס, ובשימוש במרמה או תחבולה.

לעניין זה מפנה המאשימה לסדרת פסקי דין הקובעים אכן את העיקרון הנ"ל.

17. לסיכום טוענת המאשימה, כי הוכח מעל לכל ספק, כך כלשונה, שהנאשם ביצע במזיד את העבירה המנויה באישום השני, בכך שלא הגיש דו"חות למס הכנסה ולא דיווח על הכנסותיו משירותי ההסעות והעברת הכסף.

המאשימה מוסיפה וטוענת, כי הנאשם גם לא יכול היה לפתוח עסק חוקי של הסעת שב"חים, וממילא ברור שלא ניתן לייחס לו עבירה טכנית בלבד, של אי דיווח.

אעיר כבר עתה, כי המאשימה בסיכום טענותיה התעלמה מהיסוד הנוסף הנדרש בסעיף העבירה והוא **"הכוונה להתחמק מתשלום מס ..."** ועל כך להלן.

טיעוני הנאשם

18. לטענת הנאשם, לא התקיים בעובדות כתב האישום ובמעשי הנאשם, היסוד הנפשי הגלום בהתאם לסעיף 220(5) לפקודה, הדורש יסוד נפשי של כוונה מיוחדת, וזאת היות שלשון הסעיף נוקטת בלשון "בכוונה" ובהתאם להגדרות שבתיקון לחוק העונשין (תיקון 39) יש לפרש מושג זה, כדורש מחשבה פלילית של כוונה מיוחדת.

19. לטעמו של ב"כ הנאשם, אין די בעובדה כי מקור ההכנסה היה שלא כדין כדי לקבוע שמדובר במרמה או בתחבולה.

עוד טוען ב"כ הנאשם, כי מקום בו אדם מאמין באמת ובתמים שרווחים מעסקה פטורים ממס, לא ניתן לייחס לו השמטה במזיד ובכוונה להתחמק מתשלום מס.

20. לפיכך, מבקש ב"כ הנאשם להרשיע את הנאשם בעבירה לפי סעיף 215א(ב) לפקודה שעניינו אי דיווח על פתיחת עסק במקום נוסף, או ניהול משלח יד במקום נוסף, או אי-דיווח על שינוי מקום העסק או מיקום משלוח היד.

21. אעיר כבר עתה, כי בכל הכבוד לטיעוני ב"כ הנאשם ואם בסעיף 215א' לפקודה עסקינן, אזי הסעיף המתאים לענייננו הוא 215א(א) המיוחס לאדם שפתח עסק או החל לעסוק במשלח יד ולא הודיע על כך לפקיד השומה. זהו הסעיף הרלוונטי לענייננו ועל כך להלן.



דין ומסקנות

22. בטרם שאבוא לדון בשאלה העיקרית שמעוררת הכרעת דין זו, אבקש לחזור על מושכלות יסוד ולפיהן גם מקום שמדובר בעיסוק, או במשלח יד בלתי חוקיים קמה חבות במס.

ראה לעניין זה סקירת ההלכה בע"א 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות (3.2.15) ובדברי כב' המשנה לנשיאה, כבוד השופט א. רובינשטיין וכדלהלן;

"מיסוי הכנסה בלתי-חוקית

א. בטרם נבחן את מעמדם של תקבולים לגביהם קיימת חובת השבה, מן הראוי לעמוד תחילה על הסוגיה הכללית של מיסוי כספים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית כאשר אין עוררין על זכותו הקניינית, יהא תוכנה מפוקפק ככל שיהא, של הנישום העבריין בכספים אלה - כך למשל, כאשר הופקו רווחים באמצעות מכירת סמים או ניהול עסקי הימורים בניגוד לחוק. כפי שנראה, עמדת המשפט הישראלי - ואין עוררין עליה - היא שיש למסות כספים מסוג זה, ואל ייצא חוטא נשכר; ואולם יש בסקירת הסוגיה כדי לחדד את השאלות העומדות בפנינו ואת השיקולים המשפטיים בבסיס ההכרעה בהן. בנוסף, בסיכומי רמז המערער לכך שמדובר בסוגיה שבה טרם אמר בית המשפט את דברו, ובלשונו: "אין בנמצא פסיקה מחייבת בנושא מורכב זה" (סעיף 4 לסיכומי המערער). על כן, מן הראוי להעמיד דברים על דיוקם.

ב. כאמור, המבחן הפורמלי במשפטנו לסיווג תקבולים כהכנסה הוא, האם נובעים הם ממקור הכנסה המנוי בפקודה. הפקודה אינה מבחינה בין מקור הכנסה חוקי לבין מקור הכנסה בלתי-חוקי (ובכך, כפי שנראה, אין היא שונה מחוקי מס ההכנסה הנוהגים ברוב שיטות המשפט המערביות). יכול היה הטוען לטעון, כי היעדר הבחנה זה תמון בכך, שכלל לא עלה על דעת המחוקק הישראלי להחיל על הכנסה מסוג זה את תוכן הפקודה, וכי יש לראות בכך הסדר שלילי. ואולם, בתי המשפט בישראל - ותבוא עליהם הברכה - פירשו זאת כלקונה, ומילאו את החסר בפרשנות נורמטיבית בהתאם לשיקולי טובת הציבור ומדיניות מיסוי, ובדומה לדרך הפרשנית בה נקטו בתי המשפט באנגליה ובארצות הברית, כפי שיורחב. אשר להלכה עצמה - בתי המשפט בישראל פסקו, כי רווחים ממקור הכנסה בלתי-חוקי או בלתי-מוסרי מהווים הכנסה החייבת במס, ככל שמקור זה עונה על הקריטריונים המנויים בפקודה כפי שפותחו בפסיקה, באופן שאינו שונה מתקבולים שמקורם בפעילות חוקית; ראו ע"א 433/61 קפמן נ' פקיד השומה פ"ד טז 186 (1962), שם נקבע כי ניתן למסות רווחים שהפיק שען ממכירת שעונים גנובים; עמ"ה (מחוזי תל-אביב) 923/62 וסרמן נ' פקיד שומה, [פורסם בנבו] פ"מ לח 377 (1964) (להלן ענין וסרמן) שאישר הטלת מס הכנסה על רווחי המערער שהפיקה בעבודתה כיצאנית; עמ"ה (מחוזי תל-אביב) 413/69 גולדברג נ' פקיד שומה, [פורסם בנבו] פד"א ג 180 (1970) בו אושרה הטלת מס הכנסה על רווחים מעסק בלתי-חוקי של מתן הלוואות בריבית; ע"א 557/79 לידור נ' מדינת ישראל פ"ד לו(3) 505 (1982); ענין פרומקין הנזכר, בו אושרה הטלת מס הכנסה על כספי שוחד; ת"פ (שלום תל-אביב) 2307/85 מדינת ישראל נ' כוכבי,



[פורסם בנבו] פ"מ תשמ"ו (א) 22 (1986) בו נקבע כי ניתן להטיל מס הכנסה על רווחים שמקורם בגניבות ופריצות; ע"א 471/03 אהרונ' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח(3) 54 (2003) (להלן ענין אהרונ'), שאישר הטלת מס שבח על בניה בלתי-חוקית; ע"פ 7593/08 ריטבלט נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (2009). במקום אחר נאמר, כי "ככלל, גם הכנסה שמקורה בפעילות בלתי-חוקית חייבת במס. הלכה זו קיימת מימים ימימה" (ע"א 9283/04 צברי נ' פקיד שומה [פורסם בנבו] (2006) (להלן ענין צברי) דברי השופטת - כתארה אז - ד' ברלינר, בפסקה 6; הדגשה הוספה). בהמשך אציג את הטעמים העומדים ביסוד הלכה זו, שחלקם נובעים משיקולי מיסוי וחלקם משיקולי מדיניות משפטית כללית. אשר לסיווגה האפשרי של הכנסה בלתי-חוקית, היא עשויה להתחייב במס כהכנסה מ"עסק" או משלח יד" (סעיף 12(1) לפקודה), כהכנסת "עבודה" (סעיף 2(2)) או כהכנסה "מכל מקור שהוא" (סעיף 2(10)), לפי הנסיבות. עיקרו של דבר, כי על פי ההלכה הנוהגת במשפטנו, כספים שהופקו במסגרת פעילות בלתי-חוקית חייבים במס הכנסה, כשם שתקבולים שמקורם בפעילות חוקית חייבים בכך".

23. משכך, ברור הוא כי הנאשם חייב במיסוי בגין הכנסותיו, מושא כתב האישום, גם אם אלו הופקו מפעולות בלתי חוקיות.

24. עם זאת השאלה שנותרה על כנה היא, האם ניתן לייחס לנאשם עבירה לפי סעיף 220 לפקודה, שיסודותיה כאמור, הינם מזיד וכוונה להתחמק מתשלום מס, כשלענייננו יוחסה לנאשם עבירת מרמה או תחבולה.

25. מהי המרמה או התחבולה אליבא דהמאשימה? עצם העלמת מקור ההכנסה וכן העובדה כי מדובר בעיסוק בלתי חוקי, אלו הן היסודות המקימים את עבירת המרמה.

וכלשונה של באת כוח המאשימה "... במעשיו אלו, השתמש הנאשם בכל מרמה, עורמה או תחבולה כדי להתחמק ממס ...".

דהיינו, גם את מעשה העבירה עצמו, שהינו הסעת שב"חים או איסור הפעולה ברכוש למטרות טרור, רואה המאשימה כמעשה המרמה, אשר נועד לטענתה להתחמק ממס.

בכל הכבוד לדרך מעין זו, הרי שדומני שנפלה בה טעות. המרמה, או התחבולה, כך בסעיף קטן (5) לסעיף 220 הנ"ל, עניינה כדי להתחמק מתשלום מס. כלום הנאשם עשה את אשר עשה, כדי להתחמק מתשלום המס? ספק גדול בעיניי אם כך הוא. דומה שכוונתו הייתה לביצוע העבירות בהן הואשם באישום הראשון, ולכאורה לא היה במחשבתו, או בכוונתו בעת ביצוע אותן עבירות, להתחמק מתשלום מס.

המרמה, או התחבולה אותן זוקק סעיף קטן (5) הנ"ל, עניינן במרמה או בתחבולה, שנועדו לצורך ההתחמקות מתשלום המס ולא במרמה שעניינה ביצועה של עבירה אחרת.



כך, יכול כפי שצינה ב"כ המאשימה, כי נאשם שבאופן שיטתי לא כולל תקבולים בספרי החשבונות שלו ולא מדווח עליהם לשלטונות המס, יורשע בעבירה לפי סעיף 220(5) ובתנאי כי אכן נקט במרמה או בתחבולה, ואכן, כך הוא בת"פ 4845-07-08 אליו הפנתה ב"כ המאשימה. במקרה שם אכן השתמש הנאשם במרמה או בתחבולה, שעה שהציג הן ללקוחותיו והן למשלמי הכנסתו שם, מסמכים מזויפים וכוזבים.

כך גם בעניין ע"פ 409/08 שאף אותו הזכירה המאשימה, מדובר היה בנאשם שאכן הוכח שנקט בפעולות מרמה בהסתרת מקור ההכנסה.

26. באת כוח המאשימה מפנה עוד לפסקי דין מהם עולה, כי גם ב"מחדל" ניתן לייחס לנאשם עבירות של מרמה, או תחבולה בכוונה להתחמק ממס (ע"פ 2344/08) ועל כך אין חולק. ואולם, גם במקרה שם בוצעו עבירות מרמה בכוונה להתחמק מתשלום המס, ולא מדובר היה בעבירות פליליות אחרות שבוצעו שמהם ניתן היה ללמוד על עבירות המס.

דומה שיפים לעניין זה דברים שנכתבו בע"פ 10736/04 **כהן נ' מדינת ישראל** (29.6.06) וכדלהלן;

"בפסיקה נקבע, כי סעיף 220 בנוי בצורה של פרט וכלל, באופן זה שהפריטים 1 עד 4 קובעים מעשים קונקרטיים המהווים עבירה, ואילו הפריט החמישי קובע הוראה כללית האוסרת על ביצוע מעשי מרמה, עורמה או תחבולה (ע"פ 406/69 ברנדל נ' מדינת ישראל, פ"ד כד(1) 210, 216). הכלל הקבוע בסעיף 220(5) מופעל כאשר המעשה או המחדל המיוחסים לנאשם אינם נתפסים ברשתה של אף לא אחת מן החלופות הקבועות בפריטים 1-4, אך יש בהם משום מרמה, עורמה או תחבולה (ג' עמיר עבירות מס (2000), בעמ' 494, להלן: עבירות מס). על כן, סעיף 220(5) הוא סעיף בעל "רקמה פתוחה". אין בו הגבלה באשר לאופן ביצועה של המרמה במס, ועולה ממנו כי "כל מרמה... שבה משתמש אדם כדי להניע את שלטונות המס לשום את הכנסותיו בסכום הנמוך מן המגיע, נתפסת על ידי סעיף 220(5)" (ע"פ 109/72, מדינת ישראל נ' פז פ"ד כח(1) 93, 99; עבירות מס הנ"ל, בעמ' 494). כך, קבע בית-משפט זה בעבר, כי מחיקת נתונים ממחשב שמטרתה העלמת מס חוסה בגדרו של הסעיף (ע"פ 4950/91 מדינת ישראל נ' ויזל פ"ד מו(1) 566), וכך נקבע גם באשר למסירת הודעה כוזבת לפיה חברה מצויה בהליכי פירוק, ככל שמטרת ההודעה היא התחמקות ממס (ע"פ 321/78 אקסן נ' מדינת ישראל, חוברות

פסקי-דין פליליים בהוצאת נציבות מס הכנסה, חוברת 11, עמ' 203, 1978). נמצאו למדים אם כן, כי סעיף 220(5) לפקודה מאפשר הרשעה בעבירות העלמת מס במרמה, מבלי להיות כבול לצורת מרמה מוגדרת" (ההדגשות בקן תחתון שלי - א' ק').

הנה כי כן, המרמה צריך שיהיה בה, "כדי להניע את שלטונות המס, לשום את הכנסותיו בסכום נמוך ...".



כלום ניתן לומר, כי עבירות ההסעה והעסקה ועבירת השימוש בכספי טרור, נועדו כדי להניע את שלטונות המס לשום את ההכנסות בסכום נמוך?

לטעמי, התשובה לכך היא שלילית.

27. אכן, ניתן למצוא בסקירת הפסיקה (לאו דווקא זו שהופנינו אליה) גם מקרים בהם הורשעו נאשמים בעבירת המרמה, מקום בו בסיס המרמה היה עבירה אחרת. כך הוא דרך משל, בת"פ (חיפה) 4039/05 **מדינת ישראל נ' אשר כהן ואח'** (2.7.08, פורסם בנבו). שם הורשע מי שקיבל כספי שוחד ולא דיווח עליהם גם בעבירת המרמה.

אולם אציין כבר עתה, כי שם נקבעו בעובדות כתב האישום ואני מצטט (מתוך סעיף 7.5.10 להכרעת הדין);

"כי כהן לא שילם מס ביחס לכספי השוחד שקיבל, וכן כי בעת שהגיש דו"חות כספיים למס הכנסה ... הצהיר כי לא היו לו כל הכנסות בשנים אלו ...".

ולעניין זה קבע כב' השופט שם כך;

"מן המובא לעיל עולה כי אכן חלה עליו חובה אשר כזו, ומשלא עשה כן, ואף שלח מכתב לפקיד שומה חיפה ביום 29/10/01 ובו ביקש לפטור אותו מהגשת דו"חות לשנים 1995-2000, מן הטעם כי "לא היו לי הכנסות אחרות למעט עבודתי כשכיר בחברת החשמל" (ת/162), הרי שמילא אחר היסודות העובדתיים של העבירה לפי ס' 220(3)+(5) לפקודת מס הכנסה".

דהיינו, במקרה שם לבד מאי דיווח כספי על ההכנסה משוחד, היה דיווח אקטיבי על אי הכנסה נוספת.

עוד יוער לעניין זה, כי בערעור על פסק דין זה נקבע, כי כהן הצהיר הצהרה שנחזתה כמרמה. בנדון שבפנינו לא מיוחסת לנאשם האשמה, כי הגיש דו"ח או הצהרה כוזבת כלשהי.

עוד ניתן לראות, שנאשמים הורשעו בעבירת המרמה מקום בו מדובר היה בעיסוק של מתן הלוואות בריבית לצורך הימורים או הכנסות שהופקו מכוח ההימורים, כך בתפ"ח 26879-11-12 **מדינת ישראל נ' אילן בן-שטרית** (שהוגש לעיונו במסגרת הפסיקה המשלימה).

ואולם במקרה שם, נקבע מפורשות כי מדובר אכן בעורמה ובמרמה, שכן ואני מצטט;

"הרישומים היו כוזבים, שיעורי הריביות שנרשמו היו נמוכים מהריביות והסכומים שנגבו בפועל ... וכן שנאשם 2 השתמש במרמה, ערמה ותחבולה בכך שהחתים את הלווים על



הסכמים עם סכומי ריבית נמוכים מאלה ששילמו והוציא להם חשבונית על סכומים נמוכים מאלה ששילמו. הסכומים הגבוהים של ההשטות מצביעים אף הם על הכוונה להשמיט הכנסות".

הוא הדין גם ביחס לנאשם 3 שם שלגביו נקבע "שהעלים אף הוא הכנסות ממקורות במלואם בגין ההימורים ובעסק שלו עם פטקום והכל כמפורט לעיל, כאשר ממכלול הנסיבות שהוכחו ניתן ללמוד שהוא פעל במרמה ובתחבולה ומתוך כוונה להשתמש ממס. על כן אנו מרשיעים אותו בארבע עבירות של מרמה עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודה ביחס לשנים 2009-2012" (סעיף 11 סיפא שם).

28. עיינתי גם בפסק הדין הנוסף אליו הופנינו, ת"פ 20658-03-10 מדינת ישראל נ' שמואל זאוי וגם ממנו לא ניתן להקיש לעניין שבפנינו.

שם מדובר היה במי שלצד עבודתו כשכיר בחברה, שיווק "טבליות מפירות". עיקרה של ההכרעה שם עסקה האם ניתן להרשיע את הנאשם בעבירה שם, הגם שמעובדות כתב האישום (להבדיל מהעובדות שהועלו במסגרת ההליך) לא הוכחה אשמתו, וכן בשאלה, בדבר היקף התקבולים, היקף העסקאות וכדו'.

לעניין זה אבקש לציין, כי מלכתחילה יוחסו לנאשם שם העובדות הבאות;

- "א) הנאשם לא הודיע במועד לפקיד השומה על עיסוקו ולא נרשם כעוסק במע"מ כנדרש עפ"י חוק.
- ב) לא ניהל פנקסי חשבוניות.
- ג) לא רשם תקבולים שהיה עליו לרשום, ולא הוציא חשבוניות שהיה עליו להוציא בגין אלפי עסקאות מכירת הטבליות.
- ד) הוא לא הגיש דו"חות שהיה עליו להגיש למס ערך מוסף ולמס הכנסה על העסקאות אשר ביצע ועל הכנסותיו.
- ה) הוא שילם ל"רוברט" על שירותיו, מבלי שניכה ממשכורתו את המס שהיה עליו לנכותו.
- ו) השימוש במרמה, עורמה ותחבולה בא לידי ביטוי, בין היתר, אף בהסתרת זהותו של הנאשם אשר השתמש בכינויים שונים אף מפני השליחים שהנאשם הסתיר מהם את זהותו, וכן בהסתרת זיקתו לפעילות המכירה על ידי שימוש במספר טלפון הרשום על שם חברת 'פרסום אדיר'".

כשם שגם נקבע בהכרעת הדין שם שהוגשו דו"חות שלטענת הנאשם שם, היו דו"חות חלקיים, וראה כאמור בסעיף 113 שם וכדלהלן;

"בעת שהוטח בנאשם לראשונה כי הוא הגיש דוחות כוזבים למס הכנסה, טען אמנם בא-כוחו כאמור, כי הדוחות החלקיים הוגשו בהסכמת רשויות מס הכנסה,



אך הוא לא זימן כעד הגנה את רואה-החשבון שערך את הדוח, ויכול היה להעיד על הסכמה ותיאום כנטען או לחילופין עובד ממשרד פקיד שומה רחובות. אני מתקשה להאמין שרשויות המס התירו לנאשם להגיש דוחות כוזבים המתייחסים להכנסותיו רק עפ"י תלושי המשכורת מבלי לכלול את סכום כל העמלות שקיבל. הנאשם הגיש את הדוחות במהלך ניהול ההליך הפלילי כאשר הדוחות הינם חלקיים ואינם כוללים את סכום עמלותיו האמיתיות, וזאת במכוון כדי שהמאשימה אל תוכל להתבסס על נתונים אלה".

29. למעלה מן הצורך אציין, כי במקרה שם מדובר היה בעסקים של ממש שהיו עסקים מעורבים (חוקיים ובלתי חוקיים) שהניבו לנאשמים הכנסות במיליוני ₪ ובוודאי שאין הדבר דומה לעניין שבפנינו, בו הנאשם כלל לא הגיש דוחות ובסך הכל מדובר על הכנסה של 31,000 ₪!

דומני, כי הסכום הנמוך אף הוא, יש בו אינדיקציה שלא מדובר במרמה, או בתחבולה שאליה התייחס סעיף 220(5).

30. עוד אוסיף, כי סופו של יום, בהליך פלילי עסקי, בו על המאשימה להוכיח מעל לכל ספק סביר את אשמתו של הנאשם.

כאמור לעיל, על מנת שייכנס הנאשם לגדרה של עבירת המרמה, על המאשימה להוכיח כי הנאשם עשה את שעשה "כוונה להתחמק ממס...". לעניין זה יש צורך אפוא בכוונה מיוחדת וראה לעניין זה בספרו של גיורא עמיר, עבירות המס והלבנת הון (הוצאת סדן) ושם בעמ' 510 - 511 וכדלהלן;

"23.1.2 הזדון והכוונה להתחמק ממס"

הביטוי "בזדון ובכוונה להתחמק ממס" מורה, כי על מנת להרשיע נאשם בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, על התביעה להוכיח כי הנאשם, בעשותו את המעשה המיוחס לו בכתב האישום או בהימנעות מלעשות את אשר צריך היה לעשות על מנת לציית להוראות החוק, נהג כך בהיותו ער לתוצאות מעשהו או מחדלו, ביודעין רצה בהן, כוונתו ומטרתו הייתה להשיג את שרצה בה - השתמטות ממס.

על כן, על מנת להוכיח עבירה על סעיף 220 לפקודה, על התביעה להוכיח כי:

- א. הנאשם ביצע את אחד המעשים או המחדלים המפורטים בפרטים של סעיף 220 לפקודה;
- ב. כוונתו של הנאשם, שניתן ללמוד עליה מנסיבותיו של המעשה או המחדל, הייתה להתחמק בזדון ממס;
- ג. היה במעשהו או במחדלו משום מרמה, עורמה או תחבולה".



לעניין זה אבקש עוד להזכיר, כי באת כוח המאשימה הפנתה אותנו לפסיקה המוזכרת בספרו הנ"ל של גיורא עמיר ואולם, ובכל הכבוד הראוי, לא נמצא שם ולו פסק דין אחד שמעובדותיו ניתן ללמוד לנדון שבפנינו.

זאת ועוד, שם בעמ' 515 מביא המלומד גיורא עמיר רשימה (לא סגורה אמנם) של נסיבות המלמדות על קיומן של זדון וכוונה להתחמק מתשלום מס וכדלהלן;

- "א. הפחתה של הכנסה האמיתית בשיעור ובמידה, המונעים אפשרות של שגיאה או טעות בתום לב משום היחס בין המוצהר למושמט;**
- ב. הפחתת הכנסה שנרשמת בפנקסי חשבונות בפעילות מתוכננת או פעולות החוזרות ונשנות במשך שנים;**
- ג. שימוש בתחבולה (טריק), בתוכנית או בהמצאה למען שהשגתה של הפחתת המס. עניין זה לובש לפעמים צורה של הסתרת עובדות או הצגתן באופן בלתי נכון;**
- ד. העלמה של חשבון בנק שבו מחזור משמעותי או ניהול חשבון בנק בשם אחר או בדוי;**
- ה. הסתרתו של מקור הכנסה שלם או ניהולו בשמו של אחר או בשם בדוי;**
- ו. קיום שתי מערכות פנקסי חשבונות, השונות אחת מרעותה;**
- ז. העדר מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים, שהיה ראוי כי נאשם יקיים בהתחשב בהשכלתו, בניסיונו, בארגונו העסקי, בידיעתו בניהול פנקסי חשבונות;**
- ח. זיופים ושינויים מכוונים בספרי חשבונות או השמדתם של אלה;**
- ט. ניכויים וקיצוזים של הוצאות שלא כדין במדיה ובהיקף המונע טענה של רשלנות או טעות;**
- י. ציון ביודעין של פרטים מהותיים מטעים, כוזבים או לא נכונים, במטרה להטעות את עובדי המס;**
- יא. תכנון מס בעסקאות בדויות".**

הנה כי כן, אף לא אחת מהן רלוונטית לעניין שבפנינו, למעט זו המנויה בס"ק ה' שם ואולם, דומני ששם הכוונה למקור הכנסה חוקי. משכך אפוא, אין די בעצם ביצוע עבירה (אחרת) כדי לקבוע שגם לעניין עבירת המס התקיים יסוד המרמה.

עוד נאמר שם לעניין הגנת הנאשם וכדלהלן;

"על כן, כאשר הוכחה התביעה מעשה או מחדל - מאלה המנויים בפרטים של סעיף



220 לפקודה - שלכאורה כוונתו להתחמק ממס, על הנאשם המתגונן נגד המסקנה המתבקשת לכאורה מקיומו של המעשה או המחדל, להוכיח - לפחות לפי מידת ההסתברות - כי:

א. מטרת המעשה או המחדל הייתה אחרת מזו של התחמקות ממס המיוחסת לו; או: "...".

בנדון שבפנינו דומני, כי מטרת "אי דיווח" לא היתה התחמקות מתשלום מס אלא אי-רצון להודות בביצוע העבירות האחרות שיוחסו לנאשם.

31. סוף דבר אפוא, שלא ניתן להרשיע את הנאשם בביצוע העבירה שיוחסה לו, קרי עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.

32. כזכור, טען הסגור המלומד כי יש להרשיע את הנאשם בביצוע עבירה לפי סעיף 215א(ב). הבעתי דעתי לעיל שזה אינו הסעיף הרלוונטי לענייננו, שכן בסעיף זה מדובר על מי שכבר היה לו עסק ופתח עסק במקום נוסף או שינה את מקום עסקו וכן במי שהיה לו משלח יד והחל לנהל משלח יד במקום נוסף או שינה את מקום משלח היד.

סעיף זה אינו רלוונטי לנאשם שבפנינו, שכלל לא היה לו עסק או משלח יד שדווח עליו!

לפיכך, הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 215א(א) שם שזו לשונו;

"אדם שפתח עסק או החל לעסוק במשלח-יד, ולא הודיע על כך במועד לפקיד השומה ואף לא הגיש במועד את הדו"ח השנתי הראשון שהיה עליו להגיש לאחר האירועים האמורים, דינו - מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61א(3) לחוק העונשין, ופי אחד וחצי מסכום המס שנתחייב בו".

33. משכך אמליץ לחבריי לזכות את הנאשם מעבירה שיוחסה לו לפי סעיף 220(5) לפקודה ולהרשיעו בעבירה לפי סעיף 215א(א) לפקודה.

34. בטרם סיום אציין את המובן מאליו, כי אמליץ לחבריי להרשיע את הנאשם בעבירה אחרת מזו שיוחסה לו בכתב האישום, וזאת הן בהתאם להסכמת סגורו (אשר הוא הציע את החלופה, גם אם קיבלתי זאת בשינוי מסוים) והן בהסתמך על סעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב - 1982, אשר עוסק אמנם בהרשעה על פי עובדות שלא צוינו בכתב האישום, אבל כוחו יפה, מקל וחומר גם להרשעה בעבירה אחרת שלא צוינה בהוראות החיקוק (ראה לעניין זה י. קדמי, על סדר הדין בפלילים מהדורה מעודכנת תשס"ט - 2009, חלק שני ושם בעמ' 1504 - 1505).



בענייננו ושעה שהעבירה האחרת פחותה בחומרתה מהעבירה המקורית שיוחסה לנאשם, וניתנה לנאשם הזדמנות להתגונן מפניה, בוודאי שאין כל מניעה לעשות כן.

א' קולה, שופט

אסתר הלמן, שופטת, אב"ד:

מסכימה.

**א' הלמן, שופטת,
[אב"ד]**

דני צרפתי, שופט:

מסכים.

ד' צרפתי, שופט

הוחלט אפוא, פה אחד כאמור בפסק דינו של השופט קולה.

ניתנה והודעה היום י"ד כסלו תשע"ו, 26/11/2015 במעמד הנוכחים.

דני צרפתי, שופט

אשר קולה, שופט

**א' הלמן, שופטת,
[אב"ד]**

הוקלדעלידיחנהטוריק