



ת"פ 35910/07/20 - מדינת ישראל נגד תכשיטי כפרים בע"מ (בפירוק) - נשפטה, פיליפ גרינהולץ, פנחס רוזנטל

בית משפט השלום בחיפה

ת"פ 35910-07-20 מדינת ישראל נ' תכשיטי כפרים בע"מ ואח'

בפני כבוד השופט שלמה בנג'ו

המאשימה מדינת ישראל

נגד

הנאשמים

1. תכשיטי כפרים בע"מ (בפירוק) - נשפטה

2. פיליפ גרינהולץ

3. פנחס רוזנטל הנאשמים 2 ו-3 ע"י בא כוחם עו"ד זוהר

ניסים

החלטה

בעניינם של נאשמים 2 ו-3

בפני בקשה לבטל את כתב האישום מחמת התיישנות וכן מכוחה של דוקטרינת ההגנה מן הצדק.

כתב האישום:

כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום המחזיק שני אישומים.

לפי האישום הראשון, הנאשמת 1 עסקה בתחום התכשיטים, באמצעות מנהליה, הנאשמים 2 ו-3.

הנאשמים היו חייבים לפי החוק, לשלם לפקיד השומה, את המס שניכר מהמשכורות ששולמו לעובדים, ולקבלני המשנה שהעסיקו.

למרות זאת, לא העבירו הנאשמים לפקיד השומה במועד, את המיסים שניכר מהמשכורות, ומהתשלומים ששולמו לעובדים ולקבלני המשנה, כמפורט בכתב האישום.

נכון ליום חתימת כתב האישום, הסתכם חוב הניכויים המשוערך בסך של - 417,788 ₪.

לפיכך, ייחסה המאשימה לכל הנאשמים ביצוע שתי עבירות של **אי העברה במועד של מס שנוכה** - עבירות לפי סעיף 219 + 224 א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961.

לפי האישום השני, הנאשמים היו חייבים לפי הוראות החוק, לנכות מס, משווי טובות הנאה, שהעניקו לעובדים. למרות זאת, הנאשמים לא ניכו מס כנדרש על פי החוק, לפי הפירוט המפורט בכתב האישום.

נכון ליום חתימת כתב האישום, הסתכם חוב הניכויים המשוערך, בסך של - 585,784 ₪.

לפיכך, ייחסה המאשימה לכל הנאשמים, ביצוע חמש עבירות של **אי ניכוי מס** - עבירות לפי סעיפים 218 + 224 א

עמוד 1



לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961.

לנאשמת מונה מפרק ומנהלים מיוחדים, אלה הגיעו להסדר טיעון עם המאשימה, והודו בעובדות כתב האישום, דינה של הנאשמת 1 נגזר, והוטל עליה קנס סמלי, בהתאם להסדר.

בדיון שנקבע להקראת כתב האישום למנהליה הנאשמים 2 ו-3, טען ב"כ הנאשמים טענות מקדמיות שיפורטו להלן, מכוחן עתר לבטל את כתב האישום.

טענותיהם המקדמיות של הנאשמים 2-3:

הסניגור טוען כי על בית המשפט לבטל את כתב האישום מחמת התיישנות, וככל שטענת התיישנות לא תתקבל, אזי יש לבטלו מחמת אכיפה בררנית, או הגנה מן הצדק, וככל שטענות אלה לא תתקבלנה, אזי, מחמת שיהוי בלתי סביר.

אשר לאישום הראשון, נטען אישום זה דן בשתי עבירות משנת 2015, כתב האישום הוגש בחודש יולי 2020 ולאור הוראות סעיף 225 לפקודת מס הכנסה, הדין בהתיישנות עבירות לפי פקודת מס הכנסה, ניתן להגיש תביעה פלילית, לפי הפקודה, לא יאוחר מ-6 שנים מעת ביצוע העבירות ולכן העבירות התיישנו.

עוד נטען, כי המאשימה נהגה מנהג "שב ואל תעשה" וחרף העובדה שמדובר בעבירות משנת 2015 באישום הראשון, לא ביצעה פעולות חקירה וגביית עדויות, אשר לפי טענת הסניגור, היו מחויבות המציאות והשתתה, יתר על המידה, כאשר הגישה את כתב האישום רק בחודש יולי 2020.

אשר לאישום השני, נטען כי גם לגבי האישום השני חלה התיישנות, מדובר בעבירות משנת 2009 ועד 2013 ונוכח תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק, העבירות התיישנו.

כן נטען, כי אישום זה אינו מבוסס על חקירה, אלא על הסכם שומת הניכויים. הסכם זה לא נחתם על ידי הנאשמים, אלא נחתם בין מפקחת המס, לבין משרד רואי החשבון של הנאשמים.

נסיבות חתימתו הינן "אזרחיות" לחלוטין, ובאותו מעמד בו נעשה, ככל שגילתה המאשימה עבירה פלילית כנגד הנאשמים, מחובתה היה, להזהיר את הנאשמים באמצעות רואה החשבון, ולשמור על זכותם של הנאשמים, שלא להפליל עצמם.

עוד טוען הסניגור, כי מדובר באישום נדיר המוגש לבית המשפט. שכן, הסכמי שומה כאלה נחתמים תדיר ברשויות המס, ואין הם הופכים לבסיס לאישום פלילי, כנגד נישומים, כפי שנעשה כאן.

עוד מוסיף וטוען הסניגור, כי מדובר בעבירה מנהלית, ועל פי הוראות סעיף 15 לחוק העבירות המנהליות, היה על התובע לנמק מדוע לא העדיף את הערוץ המנהלי, חלף הערוץ הפלילי.

נטען, כי הנימוקים שפירט התובע בתיק החקירה, אשר הוגשו לעיון בית המשפט, חסרים. הם לא מתייחסים לשיהוי הניכר והקיצוני בהגשת כתב האישום, ואין בהם כדי לענות על דרישת ההנמקה המחוייבת לפי הדין.

עוד מוסיף הסניגור וטוען, כי צו הפירוק כנגד הנאשמת 1, ניתן ב-2016, פקיד השומה התמהמה והגיש תביעת חוב, רק



בחודש יולי 2020.

לא זו אף זו, פקיד השומה ציין בתביעת החוב, שהחוב בדין קדימה הוא - 771,098 ₪, וזאת ביום 8/7/20. המאשימה חתמה על הסדר עם הנאשמת 1, כאשר בסעיף 3 של ההסדר, היא מסכימה לקבל בדין קדימה רק - 467,198 ₪ מתוך אותם - 771,098 ₪.

ברם, בקופת הפירוק היו בשנת 2016 13.5 מיליון ש"ח, ולו היה פקיד השימוע פועל לתפיסתם, וכתב האישום היה מוגש אותה עת, ניתן היה לגבות את החוב מקופת הפירוק, ולא היה מתרחש כל מחדל שבכוחו להצדיק את העמדת הנאשמים ו-3 לדין פלילי. פקיד השומה התמהמה, הגיש את תביעת החוב ולאחריה את כתב האישום, רק בחודש יולי 2020.

נטען, כי בנסיבות אלה, התנהלות המאשימה, היא מנוגדת לתחושת הצדק. בנוסף, נגרם נזק ראייתי לנאשמים, אשר יכלו אותה עת להגיש דוח מתקן, ולהתמודד חשבונאית עם הטיעונים נגדם, וכיום לדבריו, אינם יכולים לעשות כן.

לבסוף, מוסיף הסניגור, וטוען כי גם סעיפים 4 (א) ו-6 (ב), שנכללו בכתב האישום, נכללו בו שלא כדין, שכן, הנאשמים לא נחקרו על כך, ולכן אין לכך מקום בכתב האישום.

תשובת המאשימה לטענות הנאשמים 2-3:

ב"כ המאשימה ביקש לדחות את טענתם המקדמית של הנאשמים.

נטען שחלק מטענותיו של הסניגור הן טענות עובדתיות, שיש להוכיחן, ולכן, מקומן בשלב ההוכחות, ולא כטענה מקדמית בפתח המשפט עוד בטרם נשמעו הראיות.

אשר לאישום הראשון, ובכל הנוגע לטענת ההתיישנות, טען התובע, כי היו אירועים מפסיקי התיישנות ביחס לחקירה, דבר שלא צוין על ידי הסניגור, ואלה הפסיקו את מירוצן ההתיישנות.

עם זאת, בכל הנוגע לגבי פרט אישום 1 שבסעיף 3 לאישום מס' 2, טען, שייתכן שהעבירה משנת 2009 התיישנה, עניין זה, ייבדק על ידי המאשימה.

אשר לטענה לפיה האישום השני מבוסס על הסכם שומת הניכויים, טען התובע, כי העבירה לא נוצרה בעצם חתימת הסכם השומה, ואין ההסכם מחליף את חקירת הנאשמים.

לדבריו, נעשו עבירות, לא נוכה מס בשנות המס המפורטות בכתב האישום, ופקיד השומה, בדרך הנוהג, מזמן את המייצג, לבירור. במסגרת בירור זה, אישר המייצג, כי בשנות המס המפורטות בהסכם השומה, לא נוכה מס מרכיבים מסוימים, טובת הנאה מסוימות, שהעובדים קיבלו.

רואה החשבון בחן את הנושא מול פקיד השומה, ולבסוף, במסגרת אותו בירור, חתם כדרך השגרה, על הסכם שומת ניכויים, לאחר שקיבל אישור מהנאשמים, שאכן הסכומים שלא נוכו, הם אכן אלה הנקובים בהסכם.

אשר לטענה כי נימוקיו כמי שהחליט להגיש את כתב האישום, לא היו מספיקים, ציין התובע, כי אין הוא נדרש להתייחס בנימוקיו להתיישנות. הוא פירט את הטעמים להגשת כתב האישום, אלה כללו את אי הסרת המחדלים, והסכום הגבוה



של החוב.

אשר לשיהוי בהגשת כתב האישום, טען התובע, כי הדבר נבע מהסכום הגבוה של החוב.

בכל הנוגע להגשת תביעת החוב על ידי פקיד השומה רק ביולי 2020, טען התובע, כי אין הוא יכול לספק הסבר לכך. הוא אישר כי כתב האישום הוגש בחודש יולי 2020 ובסמוך לאחר מכן הוגשה תביעת החוב.

אשר לאי תפיסת הכספים בקופת המפרק של הנאשמת 1, וההסדר עם המפרקים על סכום חוב מופחת, טען כי המפרק לא קיבל את עמדת פקיד השומה במלואה ביחס לחוב. מעבר לכך, לא רצה פקיד השומה להטיל עיצומים כספיים שיגרעו מכספם של הנושים.

אשר לטענה הנוגעת לאי אזהרת הנאשמים 2 ו-3 בנוגע לשערוך החוב באישומים 1 ו-2, טען התובע, כי חשודים אף פעם לא נחקרים על ענייני שערור. מטרת ציון עובדת שערור החוב, היא שככל שיורשעו הנאשמים, בזמן הטיעון לעונש, יוכל התובע לציין את סכום המחדל.

דין והכרעה:

לאחר בחינה מעמיקה של טענות הצדדים, נמצא לדחות את הטענות המקדמיות, בנתון למספר הערות שיובאו להלן. אתייחס לטענות שנטענו כסדרן ביחס לכל אישום בנפרד.

האישום הראשון -

טענת התיישנות העבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה:

אישום זה מתייחס למס שנוכה מהמשכורות ומהתשלומים ששולמו לעובדים ולקבלני משנה של הנאשמים, מחודשים מאי 2015 ויוני 2015, בשיעור כולל של - 217,735 ₪ (ק"ר), שלא הועבר לפקיד השומה. מדובר בשתי עבירות על הוראות סעיף 219 לפקודה.

המסגרת הנורמטיבית:

סעיף 219 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר, לא שולם לפקיד השומה, כאמור בסעיפים 161, 166 או 171, דינו של החייב לנכות - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61 (א) (3) לחוק העונשין, ופי שניים מסך כל הניכויים האמורים, או שני העונשים כאחד. הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה".

סעיף 166 לפקודת מס הכנסה קובע:

"ניכה אדם מס לפי סעיף 164 חייב הוא לשלם לפקיד השומה במועד שנקבע בתקנות



את סכום המס שניכה ולהגיש לו באותו מועד דו"ח כפי שנקבע".

תקנה 11 (א) לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים) התשנ"ג 1993, קובעת כדלקמן:

"מעביד יגיש לפקיד השומה עד ה-16 בכל חודש, דין חשבון בטופס 0102 על מספר העובדים ששילם להם משכורת חודש... על סכום המשכורת ששילם, בתקופה האמורה... בין אם נוכח ממנה מס ובין אם לאו, ועל סכום המס שניכה... וישלם באותו מועד את סכום המס שניכה כאמור".

נמצא, כי נישום המשלם או אחראי לתשלומה של הכנסה מעבודה ומנכה מס לפי סעיף 164 לפקודה, חייב בהגשת דו"ח ניכויים ובתשלום המס "באותו מועד" כלשון התקנה. הוראת החוק כורכת את הגשת דוח הניכויים ותשלום המס לפקיד השומה.

בכל הנוגע להתיישנות, קובעת הוראת סעיף 225 לפקודת מס הכנסה, כדלקמן:

"לא תוגש תביעה פלילית לפי פקודה זו כעבור 6 שנים משנת המס שבה נעברה העבירה, ובמקרה של עבירה על הוראות סעיף 220 - כעבור 10 שנים משנת המס שבה נעברה העבירה".

רכיבי העבירה הנכללים בהוראת סעיף 219 לפקודה, מחייבים נישום לשלם לפקיד השומה מס שנוכה, ושלא שולם בלא הצדק סביר. העבירה הינה עבירה נמשכת. משנמנע הנישום מלשלם את המס במועד, הרי שמחדלו המביא להתגבשות העבירה, ממשיך להתקיים גם לאחר התגבשותה, וממשיכה להתקיים אי מילוי החובה מצדו.

אלמנט ההתמדה שבהתנהגותו, הוא האלמנט המרכזי בעבירה הנמשכת, והוא האלמנט המביא לקיום העבירה, שכן הוא מחזיק בכספים שלא שייכים לו, ואין לו כל זכות לגביהם, זולת החזקתם עד להעברתם כחוק לפקיד השומה (ר"ע 122/82 עלפי נ' מדינת ישראל (1983); ע"פ 4745/97 בונה הבירה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (1998) ש.ז. פלר, "שאלות ותשובות בסוגיית העבירה הנמשכת", פלילים, ב 7, 1991).

לפי הפסיקה, אין מונים את תקופת ההתיישנות, מן הרגע הראשון שבו נחצה הגבול הלגיטימי באמצעות אותה התנהגות אסורה, הואיל וזו ממשיכה להתקיים, בהיותה נמשכת, כל עוד לא הוסר המחדל. הטעם לכך הוא, שלא מתקיימים הרציונליים, העומדים בבסיסה של דוקטרינת ההתיישנות בפלילים (רע"פ 1553/15 חליל דיב עיסא נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (2017); ענין בונה הבירה, שם, בעמודים 779 - 781).

סעיף 225 לפקודת מס הכנסה, מאריך את תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק סדר הדין הפלילי, כך שבמקום תקופת התיישנות של 5 שנים הקבועה בהוראות סעיף 9 לחסד"פ, קובעות הוראות סעיף 225 לפקודה,



התיישנות ארוכה יותר של - 6 שנים; ובעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, קובעת הוראת סעיף 225 לפקודה, התיישנות של 10 שנים.

עוד נקבע בהוראה זו, כי מניין התקופה, יהיה מתום שנת המס, שבה נעברה העבירה, ולא מיום ביצועה בפועל, כפי הדין לפי חסד"פ.

יישום כללי ההתיישנות ביחס לאישום הראשון:

מהחומר שבפני עולה כי המחדלים הם משנת 2015 והחקירה נפתחה ביום 3/2/16 (ראו: ס/4).

המחדלים לא הוסרו, מדובר בעבירה נמשכת, וברור מהנטען, כי גם לפי דברי הסניגור, נעשו פעולות חקירה מאז החלה החקירה, המפסיקים את מירון ההתיישנות.

העבירות בוצעו בשנת המס 2015, החקירה נפתחה בשנת 2016, כתב האישום הוגש בחודש יולי 2020 בטרם סיומה של תקופת ההתיישנות.

בנסיבות אלה, לא מצאתי כי העבירות הנכללות באישום הראשון התיישנו.

הטענה נדחית.

טענות אודות מחדלי החקירה ואכיפה ברחנית:

אשר לטענה בדבר אי חקירת עדים מהותיים, טענות אלה, על פי טיבן, עניינם מחדלי חקירה. עניין זה דינו להתברר בשלב בירור הראיות, וככל שבית המשפט ימצא, כי אכן נפלו מחדלים בחקירה, שבכוחם לפגוע בהגנת הנאשמים או לקפחה, כי אז, תהיה לדבר נפקות התלויה בעוצמת השלכת המחדל על קיפוח הגנת הנאשמים. בשלב מקדמי זה, לא ניתן לקבוע דבר ביחס לכך, ללא ליבון עובדתי של הראיות הנוגעות לכך.

אשר לטענה בדבר אכיפה ברחנית, נטען כי בנאשמת 1 ישנם, ארבעה בעלי תפקידים (כולל הנאשם 3), אך לא בוצע בירור מהו "פשר תפקידים ומעמדם", תוך הפניה להוראות סעיף 224 לפקודת מס הכנסה, ו"לא רק שלא זימנו אותם לחקירה, לא חקרו אותם ולא צירפו אותם כעדי תביעה", כטענת הסניגור. תחת זאת, בחרה המאשימה להתמקד רק בנאשמים 2 ו-3, אותם העמידה לדין, תוך התעלמות מיתר בעלי התפקידים. הסניגור לא טען במפורש, כי הנאשמים 2 ו-3 לא היו ה"מנהלים הפעילים" בנאשמת 1, והסתפק בהפניה לטופס העברת התיק לחקירה, המציין את "בעלי התפקידים בנאשמת 1 במועד העברת התיק [לחקירה]" (ראה עמ' 2 שורות 18-23).

ההלכה הפסוקה הכירה באכיפה ברחנית כחלק מענפיה של ההגנה מן הצדק. נפסק, כי אכיפת הדין כנגד אדם אחד והימנעות מאכיפתו כנגד אחרים, כאשר מדובר במקרים דומים, עלול להחשב כאכיפה ברחנית פסולה העולה כדי פגם מהותי בהליך הפלילי המנוהל כנגד הנאשם. שכן, הפעלה ראויה של ההליך הפלילי, מתבססת על אמון הציבור ברשויות החוק. הגשת אישומים בדרך של אפליה ואכיפה ברחנית, פוגמת באמון הציבור, באשר התחושה המתקבלת בציבור היא נקיטת עמדה של איפא ואיפא, ואפליה פסולה באכיפה מצד גורמי התביעה (ראו בג"צ 935/89 גנור נ' היועץ המשפטי לממשלה (1990)). הוטעם, כי הפסול העומד ביסודה של אכיפה ברחנית, נובע מהפגיעה המשמעותית



בעיקרון השוויון בפני החוק (בג"צ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית ב"ש (1999)).

עם זאת, נפסק כי אכיפה חלקית, היא אפשרית ומותרת, ולא תיחשב אכיפה בררנית פסולה, ולרוב, ההכרעה אם מדובר באכיפה חלקית מותרת, או שמא באכיפה בררנית, יהיה תלוי בבירור השאלה, אם הרשות הבחינה בין המעורבים, על יסוד שיקולים עניינים (ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' איתמר בורוביץ (2005) - להלן: הלכת בורוביץ', שם בעמ' 814).

לאכיפה בררנית שני מופעים. המופע האחד, הוא החלטה להעמיד לדין רק חלק מהמעורבים בפרשה נתונה; המופע השני הוא, החלטה להעמיד לדין, במקרה מסוים, בשעה שבמקרים דומים אחרים, לא הוגשו כתבי אישום (ע"פ 6328/12 מדינת ישראל נ' פולדי פרץ (2013)).

כדי לקבוע באם בוצעה אכיפה בררנית, במקרה נתון, יש לבחון שלוש שאלות: ראשית, מהי קבוצת השוויון שעמה נמנה מי שמעלה את טענת האכיפה הבררנית; שנית, באותם מקרים שבהם אכן הרשויות לא אוכפות, או לא אוכפות באותה מידה, כלפי כל מי שנמנה עם אותה קבוצת שוויון - כיצד יש לאבחן מצבים של אכיפה בררנית פסולה, ממצבים רגילים ולגיטימיים של אכיפה חלקית מטעמים של מגבלת משאבים וסדרי עדיפויות; שלישית, הנטל הראייתי מוטל על מי שמעלה טענה של אכיפה בררנית ויש לבחון את דיות הראיות שהובאו לצורך כך (ע"פ 8551/11 סלכני כהן נ' מדינת ישראל (2013)).

ברם, לשם הכרעה בבררנות אכיפת הדין כלפי הנאשמים 2 ו-3, יש לברר עובדתית את השאלה העיקרית, האם הנאשמים 2 ו-3 היו "מנהלים פעילים" במובן הפקודה, בנאשמת 1, מי עוד היה מנהל פעיל בנאשמת 1, אם בכלל, כדי לעמוד על האפליה באכיפת החוק, כנטען. לשם כך, חייב בית המשפט לשמוע ראיות. בכל הנוגע לנטל הראיה להראות אפליה, יצוין, כי הסניגור לא פירט מה היה פועלו של כל אחד מהנאשמים בהם נקב, והסתפק בהצגת טופס ההפניה לחקירה.

לפיכך, לא אוכל להידרש לטענה זו בשלב טרומי זה, מבלי לברר סוגיה עובדתית זו לגופה. כן אעיר, כי גם אם מתקבלת טענת אכיפה בררנית, הפועל היוצא ממנה, אינו בהכרח ביטול כתב האישום, ההלכה הפסוקה הבהירה, כי תוצאה חריפה כזו הינה דבר נדיר. בית המשפט מצווה ליתן סעד מידתי, ובכלל זה תיקון כתב האישום או כל הוראה אחרת, ורק אם מצא כי שום סעד חלופי לא יתקון, יורה על ביטול כתב האישום, או יתחשב בפגם בשלב העונש (ראו: הלכת בורוביץ').

האישום השני -

טענת התיישנות העבירות לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה:

הנאשמים היו חייבים לפי הוראות החוק, לנכות מס, משווי טובות הנאה, שהעניקו לעובדים, ולפי הנטען בכתב באישום, לא עשו כן, לפי הפירוט המפורט בכתב האישום.

חובם המשוערך, נכון ליום חתימת כתב האישום, הסתכם בסך של - 585,784 ₪.

לפיכך, ייחסה להם המאשימה ביצוע 5 עבירות על הוראת סעיף 218 לפקודת מס הכנסה וזו לשונה:



"מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות על-פי סעיפים 161, 164 או 170, וכן מי שקיבל הכנסת עבודה או הכנסה לפי סעיף 2(5) בידעו שלא נוכה ממנה מס לפי אותם סעיפים, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הסכומים שלא נוכו, או שני העונשים כאחד".

תקופת ההתיישנות לעבירה זו בהתאם להוראות סעיף 225 לפקודה מנינה 6 שנים משנת המס שבה נעברה העבירה.

נישום כללי ההתיישנות ביחס לאישום השני:

רכיביה של עבירה לפי סעיף 218 לפקודה, מחייבים נישום לנכות מס בעבור טובות הנאה, המהוות לפי הדין, חלק מההכנסה החייבת במס. הוראה זו מטילה, לפי לשונה, אחריות כפולה, הן על **"מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות"**, והן על **"מי שקיבל הכנסת עבודה...בידעו שלא נוכה ממנה מס"**.

אף עבירה זו, בדומה לשכנתה - עבירה לפי סעיף 219 הנוגעת לאי תשלום המס המתחייב - הינה עבירה נמשכת. שכן, אף היא כוללת רכיב התנהגותי המחייב התמדה ראשונית, ואשר מאפשר מטבעו התמדה בו.

בנוסף, גם כאן יש לקחת בחשבון את פתיחת החקירה בשנת 2016.

לפיכך, ובהינתן שנות המס המפורטות באישום השני, לא התיישנו העבירות באישום השני, למעט פריט 1 שבהוראות סעיף א (3) לאישום השני, המתייחס לשנת המס 2009.

לגבי פריט זה, מדובר בפרק זמן של 7 שנים שחלף מאז שנת המס הרלוונטית, עד שנפתחה חקירה לגביו בשנת 2016, ועל כן, העבירה בגינו התיישנה.

טענות הנוגעות להסכם שומת הניכויים:

הטענה כי האישום מבוסס על הסכם שומת הניכויים -

הסכם השומה בעניין שומות ניכויים (ס/1), מתייחס לשנים 2009-2013, והוא נוגע לצד האזרחי של היבטי המס. הוא נערך ונחתם בין פקיד השומה לבין רואה החשבון המייצג הנאשמים בפני שלטונות המס.

הוא מבטא הסכמה הנוגעת להפרשי המס הנכונים המגיעים בגין ניכויים ממשכורות וניכויים אחרים, וכן מקדמות על חשבון הוצאות עודפות, שהנאשמים היו צריכים לנכות.

בין היתר נקבע בו כי **"בנוסף להוראות הפקודה, חלות על הסכם זה, הוראות חוק החוזים התשל"ג 1973 וחוק השליחות התשכ"ה 1965"** ובנוסף הצהיר בו רואה החשבון כי הוא חותם על ההסכם בשם שלוחיו (הנאשמים), בהתאם להסמכה שקיבל מהם בהתאם ליפוי כח מפורש.

התגבשותה של העבירה לפי סעיף 218 לפקודה המיוחסת לנאשמים 2 ו-3 התרחשה בכל חודש, במועד בו הם היו



צריכים לנכות את המס הנובע מטובות הנאה שהעניקו לעובדי הנאשמת 1, לפי הפירוט בהסכם השומות, וכמפורט בסעיף א (3) לאישום השני, ולא עשו כן. העבירה 'התחדשה' כאשר המשיכו והתמידו בהתנהגות האסורה, בכל שנות המס מאז 2009 ועד 2013, ולא ביצעו את הניכויים כפי שהתחייב מהוראות הפקודה המחייבים אותם לעשות כן.

ההתנהגות האסורה המגבשת את העבירה, טמונה אם כן, באי ביצוע הניכויים במועד. ההתמדה באי ביצוע הניכויים, ברכיב ההתנהגותי האסור, כל אותה עת, היא-היא המגבשת את העבירה ולא הסכם השומה, אם כי לאחרון ישנה נפקות ראייתית העולה כדי הודיה במחדל, ולכך אפנה עתה.

הטענה בדבר אי אזהרת הנאשמים בעת עריכת הסכם השומות, ביחס למחדל הפלילי הלכאורי, הטמון בכך, תוך הפרת זכותם להימנע מהפללה עצמית -

סעיף 47 (א) לפקודת הראיות, קובע חיסיון אישי, מפני הפללה עצמית, וזוהי לשונו:

"אין אדם חייב למסור ראייה אם יש בה הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא מואשם בה או עשוי להיות מואשם בה".

פירושו של דבר, כי לפי הוראת חוק זו, אין אדם חייב למסור בחקירה, ראייה, אם יש בה הודאה בעובדה, שהיא יסוד מיסודותיה של העבירה בה הוא מואשם, או עלול להיות מואשם. המחוקק לא ציין מהי אותה "ראייה", אך בתי המשפט נוטים לפרש זאת בהרחבה ונמנעים מקבלת ראייה ועדות מפיו של הנאשם שיש בה "סכנה ממשית של הפללה" (י. קדמי, **על הראיות**, חלק שני, 2003, בעמ' 901).

סעיף 52 לפקודת הראיות, קובע את היקף תחולת ההוראות, הקבועות בפרק ג' לפקודת הראיות, בהן כלולה הוראת סעיף 47 (א), ואת היקף השתרעותה כדלקמן:

"הוראות פרק זה יחולו הן על מסירת ראיות בפני בית משפט ובית דין והן על מסירתן בפני רשות, גוף או אדם המוסמכים על פי הדין לגבות ראיות; ובמקום שמדובר בפרק זה ב"בית משפט" - גם בית דין, גוף או אדם כאמור במשמע".

כלומר, הוראת החיסיון מפני הפללה עצמית, רחבה היא, היא משתרעת וחלה לא רק בבית המשפט בהליך משפטי, אלא על מסירת ראיות בפני כל גוף או רשות, המוסמך לפי דין לגבות עדויות וראיות.

פקיד שומה מוסמך מכח הוראת סעיף 227 לפקודת מס הכנסה, לפתוח בחקירה, כמו קצין משטרה, וכן לגבות עדויות וראיות.

המשמעות היא, שלהוראת סעיף 47 המעניקה לנאשמים 2 ו-3 חיסיון מפני הפללה עצמית, יש תחולה על הליכים בפני פקיד השומה.

עם זאת, בכל הנוגע לעבירות על חוקי המיסים, נטתה ההלכה הפסוקה לכרסם במידת מה בזכות זו, וליתן לה פירוש מצומצם (ראו: ע"פ 242/63 **מיכאל קריתי נ' היועץ המשפטי לממשלה** (1964); ע"פ 524/72 **מדינת ישראל נ' פוקה הירש** (1973); ע"פ 1232/97 **אבו שאהין אלהאם נ' מנהל מע"מ** (1998); ע"פ 1623/99 **גלם ניסים נ'**



מנהל מע"מ (2000); יוער, כי המלומדים ש. הראל ו-מ. אקוניס ביקשו לראות בדנ"פ 3898/90 זילברברג נ' מדינת ישראל (1992) ריכוך מה של העמדה שהובעה בפרשת קריתי במאמרם - "חיסיון מהפללה עצמית גם בחקירה אזרחית, לפי הפקודה ופס"ד קלקודה - האמנם סוף פסוק?", אך יחד עם זאת, הם מודים במאמרם, כי בית המשפט סטה מקביעותיו בענין זילברברג, וחזר לעמדה שהובעה בפרשת קריתי, מיסים, יד/2, אפריל 2000, א-60, שם בעמ' א-69).

גם הוראות הפקודה עצמה, מכרסמות בזכות מפני מסירת ראיות שטמון בהן סיכון להפללה עצמית. הוראות פקודת מס הכנסה כוללות הוראות המסמיכות את חוקרי המס, לדרוש ולקבל מהנישום ידיעות, מסמכים, ספרי חשבונות, ואף לחייב אותו בשיתוף פעולה, כדי לקבל ידיעות מלאות לגבי ההכנסה האמיתית החייבת במס, ולא אחת קיימות במידע כזה מידע מפליל הפועל לחובתו של הנישום.

כך למשל, סעיף 135 לפקודה מסמך את פקיד השומה לדרוש מידע ומסמכים, וכן הוא מוסמך להיכנס לכל מקום בו מצוי עסקו של הנישום, לבדוק את כל המסמכים, ולדרוש הסברים מהנישום אותם הוא חייב למסור לו; סעיף 131ב לפקודה, מסמך את פקיד השומה לבקש ולקבל מרואה החשבון של תאגיד דו"ח ביקורת על דו"חות התאגיד ואת ממצאיו; עוד אפנה לסמכות פקיד השומה לדרוש ולקבל ידיעות ומסמכים מצדדי ג' בהתאם להוראות פרק ב לחלק ח בפקודה; וכן לסעיף 216 (2) לפקודה קובע, כי אדם אשר לא יתייצב בפני פקיד השומה, כנדרש ממנו ו"לא השיב לשאלה שנשאל כדין", דינו מאסר או קנס.

סמכויות רחבות אלה, נתונים לשתי זרועות של פקיד השומה, הזרוע האזרחית-פיסקאלית, והזרוע הפלילית. בין שתי זרועות אלה, קיימים יחסי גומלין, השתיים פועלות ככלים שלובים, לתכלית אחת - גביית מס אמת ויצירת הרתעה למעלימי המס (ראו: מ. אקוניס, ש. הראל "יחסי הגומלין בין החלק העונשי-פלילי לחלק האזרחי של פקודת מס הכנסה", מיסים, יג/3, א-51).

על רקע זה, נוסחו הוראות ביצוע, המנחות את פקידי המס, ומחייבות טיפול מקביל בתיקו של כל נישום, תוך שיתוף פעולה, הכולל העברת חומרים, בין הזרוע האזרחית לזרוע הפלילית. בדרך זו בעת ביקורת אזרחית, וככל שיתגלו ליקויים, מצווה פקיד המס האזרחי להעביר לעמיתו, פקיד המס הפלילי, את כל החשדות והממצאים שהתגלו במהלך הביקורת האזרחית (ראו: הוראת ביצוע 12/93).

עם זאת, הוראת הביצוע האמורה מודעת לקונפליקט אפשרי בין הרובד האזרחי לרובד הפלילי ולהשלכותיו על החיסיון מפני הפללה עצמית, ולכן היא קובעת:

"אם חושש הנישום במהלך הטיפול השומתי מ"הפללה עצמית" עקב השומה המוסכמת, יש אפשרות לציין על גבי ההסכם כי הסכם זה ישמש אך ורק לצורך השומה האזרחית" (שם, בסעיף 9.4 ובסעיף 4.3.6 להוראת הביצוע החדשה).

מהכללים לנדוננו.

הסכם השומות נערך כאמור, בין המייצג של הנאשמים, לבין פקיד השומה, לצרכי השומה האזרחית ובמסגרת האזרחית, ונוגע לניכויים ממשכורות וניכויים אחרים, שלא בוצעו ע"י הנאשמים, כשלא כדין.

ככזה, יש מקום לסבור, כי ההסכם נושא אופי מפליל, המאשר ומאמת את המחדל, המתואר באישום השני, והוא בבחינת



"הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה" כאמור בהוראת סעיף 47 (א) לפקודת הראיות.

ברם, הוראת סעיף 47 (א) לפקודת הראיות, מסייגת את הגשת ההסכם, להוכחת יסוד מיסודותיה של העבירה המיוחסת לנאשמים 2 ו-3, בהיותו ראיה, על "הודיה בעובדה" מיסודות העבירה המיוחסת לנאשמים, החוסה תחת מטריית החיסיון מפני הפללה עצמית.

לכן, אין ניתן לעשות בו שימוש במשפט לחובת הנאשמים 2 ו-3. במסקנה זו תומכים גם נימוקים מהמשפט הציבורי החל על פקיד השומה בהיותו רשות ציבורית, וכן נימוקים מהדין המהותי החל על הסכם השומה, שיובאו להלן.

על רשות ציבורית, כפקיד השומה, מחיל הדין חובת הגינות ותום לב, מוגברים ומחמירים יותר, הנדרשים מהפרט, הן מקום בו היא פועלת בתחום המשפט האזרחי, והן מקום בו היא פועלת בתחום המשפט הציבורי. חובה זו נובעת מהתפיסה שהרשות פועלת למען הציבור והיא נאמנתו (בג"צ 135/75 סאי-טקס קורפורייט בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה (1975); בג"צ 4422/92 עפרן נ' מינהל מקרקעי ישראל (1993)).

הוא הדין במישור החוזי, בו נדרשת הרשות לפעול בתום לב, כאשר גם כאן הדרישה מהרשות, מוגברת ביחס לדרישה מהפרט (ע"א 5042/96 כהן נ' מינהל מקרקעי ישראל מחוז ירושלים (1999)). מעבר לכך, הדין המהותי החל על התקשרות חוזית, מחיל על הצדדים חובות תום לב, הן בשלב המו"מ והן בשלב קיום החוזה (סעיף 12 ו-39 לחוק החוזים (חלק כללי) בהתאמה כסדרם).

כאמור, הסכם השומה נועד לקביעת שומה בהליך האזרחי, ובמסגרתו חלים על פקיד השומה, בין היתר, כללי המשפט הציבורי, המחייבים אותו לנהוג בתום לב, בסבירות, תוך אי קיפוח זכות הנתונה לפי הדין לנישום, ובכלל זה, זכותו להימנע מהפללה עצמית.

כך דרך כלל, וכך במיוחד שעה שעסקינן בהסכם, המנוסח במסמך סטנדרטי שערך פקיד השומה, עליו חלה מערכת דיני החוזים (כפי שפקיד השומה עצמו קבע בהסכם, ראו הפתיח של ההסכם - ס'1) המחילה על פקיד השומה, אף היא, חובת תום לב וחובת הגינות מוגברים בהסתמכות על הסכמים.

משקיימת הוראת ביצוע (שצוטטה לעיל), המופנית לפקיד השומה, לפיה, מזכות הנאשמים לסייג את הסכם השומה, כך שיהיה תקף אך ורק לשומה האזרחית, ולא יהיה בו כדי להפילם בהליך הפלילי, אין מקום להתיר למאשימה לעשות שימוש בהסכם השומות, כראיה מפלילה במשפט, לחובת הנאשמים 2 ו-3, וזאת מטעמי חובת תום לב והגינות מוגברים, בהם חייב פקיד השומה.

לפיכך, המסקנה היא, שהמאשימה לא תוכל להסתמך במשפט על הסכם השומות כראיה במשפט, להוכחת יסודות העבירה באישום השני, מטעמי חיסיון להפללה עצמית.

יחד עם זאת, אין בהכללתו של הסכם השומות בחומר החקירה ו/או בהעברתו למח' החקירות של פקיד השומה, פגם, המצדיק ביטולו של כתב האישום.

טענת אי דיוטה של הנמקת התובע להגיש כתב האישום:



לא מצאתי בטענה זו ממש. עיינתי בהנמקת התובע ומצאתי אותה מספקת לצורך הוראות סעיף 15 לחוק העבירות המנהליות, הקובע כי תובע רשאי להגיש בגין עבירה מנהלית כתב אישום "כאשר הוא סבור שהנסיבות מצדיקות זאת מטעמים שירשמו". התובע פירט בהנמקתו את אותם "טעמים", ולא מצאתי כי שגה בהנמקתו, או כי היא חסרה.

אין בהוראת החוק או בפסיקה, דרישה המחייבת את התובע לנמק מדוע לא להעדיף את הערוץ המנהלי, חלף הערוץ הפלילי, ההיפך, הוראת סעיף 15 פותחת ומבהירה, כי "קביעת עבירה כעבירה מנהלית אין בה כדי לגרוע מסמכותו של תובע להגיש בשלה כתב אישום...".

טענת מחדלי פקיד השומה בשיהוי הגשת תביעת החוב:

אחזור ואזכיר, כי המחדלים המגבשים את העבירות המיוחסות לנאשמים, הם מהשנים 2015 באישום הראשון, ובאישום השני מ-2009 עד 2013, זמן ניכר לפני כניסתה של החברה לפירוק ב-2016, כאשר באותה עת הייתה על הנאשמים החובה, למלא אחר הוראות הפקודה.

נכון הדבר, כי עם כניסתה של החברה לפירוק ב-2016, והתנהלותה של החקירה במהלך 2016 ואילך, מצופה היה, במישור האזרחי, שפקיד השומה, יפעל בסבירות ובנחישות, לגבות מהנישומה, הנאשמת 1 - החברה שבפירוק, את חוב המס תוך שימוש בכלים העומדים לרשותו, לרבות עיקולים ו/או הגשת תביעת חוב באותה עת.

עם זאת, לעניין זה, המשקיף על חובת "הקטנת הנזק", אין השלכה ישירה, על אחריותם הפלילית של הנאשמים 2-3, ועל התגבשותן של העבירות כנגדם, שנבעו ממחדלם הלכאורי, באי ביצוע חובותיהם על פי הוראות הפקודה.

התנהגות פקיד השומה תיבחן ותובא בחשבון, ככל שהיא תוכח במשפט, בבואו של בית המשפט, לשכלל את מכלול הנתונים והראיות שבפניו, על מנת לאמוד את השלכותיה האפשריות על כלל זכויות הנאשמים הנוגעות להליך הפלילי.

טענת חקירת שערור החוב ללא אזהרה:

לא מצאתי כל ממש בטענה זו. שערור החוב אינו עבירה שיש להזהיר בגינה את הנחקר, הוא נובע מכללי שערור נוכח מועד החוב לפני מס' שנים, ומשקף את מכלול הנסיבות הנוגע לעבירה, לרבות את שיעור הנזק שלכאורה נגרם לקופת המדינה, בהתאם להוראות חוק העונשין (ראו סעיפים 40ט (א) (4) הבוחן את "הנזק שנגרם מביצוע העבירה" + סעיף 40 (ד) לפיו כתב האישום יכלול "...את כל העובדות והנסיבות הקשורות בביצוע העבירה").

סוף דבר:

אשר על כן, אני דוחה את הטענות המקדמיות של הסניגור, בכפוף לקבלת הטענה ביחס להתיישנותה של העבירה המפורטת באישום השני, בסעיף א (3), לגבי שנת 2009, אותה אני מוחק מכתב האישום, ובכפוף להערה ביחס לחיסיון מפני הפללה עצמית החל על הסכם השומה.



ניתנה היום, ט"ז כסלו תשפ"א, 02 דצמבר 2020, במעמד הצדדים.