



ת"פ 46687/12/18 - מדינת ישראל נגד אריאל אלמלח

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 46687-12-18 מדינת ישראל נ' אלמלח
בפני כבוד השופטת ג'ויה סקפה שפירא

בעניין: מדינת ישראל

המאשימה

נגד

אריאל אלמלח

הנאשם

ב"כ המאשימה: עו"ד שי עציון

ב"כ הנאשם: עו"ד עמית בר

הכרעת דין משלימה ביחס לאישום 7

כללי

1. נגד הנאשם הוגש כתב אישום מתוקן הכולל שבעה אישומים. בששת האישומים הראשונים יוחסו לנאשם עבירות מרמה שונות, גניבה והוצאת שיקים ללא כיסוי.

באישום השביעי יוחסו לנאשם ארבע עבירות שימוש במרמה, עורמה או תחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). על פי הנתען באישום זה, בין השנים 2015-2018 גנב וקיבל הנאשם לידיו במרמה סכום כולל של 788,000 ₪, כפי שתואר בששת האישומים הראשונים שבכתב האישום. הנאשם פעל בכספי המרמה והגניבה אותם קיבל במזומן והשתמש בהם לצרכיו הפרטיים, הוא לא דיווח לרשות המיסים כי קיבל את הכספים בהיקף המתואר לעיל, או כי החל לפעול בעיסוקו העברייני המתואר בכתב האישום, או בכל עיסוק אחר. הנאשם עשה כן בכל אחת משנות המס 2015-2018, ובמזיד, בכוונה להתחמק מתשלום מס, החל לעסוק במשלוח יד, לא הודיע על כך לרשויות המס ונמנע מהפקת חשבוניות על תקבוליו.

2. הצדדים ערכו ביניהם הסדר דיוני במסגרתו הנאשם הודה בעובדות המיוחסות לו באישומים 1-6, הודה בסעיפים 1-3 לפרק העובדות באישום 7, וכן הודה באשמה ביחס לאישומים 1-6. אשר לאישום השביעי, הוסכם כי הנאשם רשאי להעלות לגביו טענות מקדמיות, כי ככל שיידרש, הצדדים יציגו ראיות, ויוכלו לטעון טענות משפטיות לגביו. הנאשם הורשע, על פי הודאתו, בעבירות שיוחסו לו באישומים 1-6.

3. ביום 17.11.19 נדחתה בקשה שהגיש הנאשם לפי סעיף 108 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב-



1982, להורות למאשימה למסור לו מסמכים ופרטים על הגשת כתבי אישום, סגירת תיקים ומדיניות האכיפה במקרים דוגמת כתב האישום הנוכחי, בהם הועמד אדם לדין על עבירות לפי פקודת מס הכנסה בשל העלמת הכנסות שהופקו כתוצאה מעבירות פליליות שלא נשאו אופי של עסק (כגון עסקי זנות, סחר בסמים או הימורים), זאת כדי לבסס טענה של אכיפה בררנית.

ביום 27.1.20 נדחתה בקשה לעיון חוזר באותה החלטה.

נקבע כי המאשימה גיבשה מדיניות סדורה בעניין זה, אשר נקבעה בהנחיית פרקליט המדינה 2.31, וכי כתבי האישום שהציג ב"כ הנאשם לא עמדו בנטל הראייתי הראשוני הנדרש להוכחת טענת האכיפה הבררנית ועל כן לא קמה הצדקה לחייב את המדינה למסור נתוני העמדה לדין במקרים דומים.

4. איש מן הצדדים לא ביקש להגיש ראיות טרם שמיעת הסיכומים.

5. ב"כ הנאשם הדגיש כי אינו מבקש לתקוף את חוקיות הנחית פרקליט המדינה, אלא טען כי הנחייה 2.31 הקובעת את מדיניות ההעמדה לדין בעבירות מס יחד עם עבירות פליליות רגילות נועדה מלכתחילה לאכוף את דיני המיסוי רק על עבירות פליליות שהן בעלות אופי עסקי, פעילות שלו הייתה ניטלת מהן כותרת האי-חוקיות, כגון סחר בנשק או בסמים, נקל היה להבין כי מדובר בעסק לכל דבר ועניין, המחויב בדיווח לרשויות המס ולכל רגולטור אחר. בהקשר זה נטען עוד, כי העובדה שפרקליט המדינה לא קבע כי ההנחיה חלה על כל עבירת רכוש, מלמדת כי הוא לא התכוון להחילה על עבירות מרמה "רגילות", וכי הפעילות של הנאשם כמתואר באישומים 1-6 אינה פעילות שיש לה סממנים עסקיים כלשהם.

ב"כ הנאשם הוסיף וטען, כי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה דורש כוונה מיוחדת "כוונה להתחמק ממס", אשר אינה מתקיימת במקרה דנן, ועל כן לכל היותר מדובר בעבירה לפי סעיף 216 לפקודת מס הכנסה, שאינה עבירה מסוג פשע ועל כן לא חלה עליה הנחיית פרקליט המדינה.

6. המאשימה טענה כי הנאשם הודה בכל עובדות כתב האישום המתוקן, ובכלל זה בעובדת קיומה של כונה להתחמק ממס שצוינה בסעיף 4 לאישום השביעי ועל כן יש לדחות את הטענה כי לא הוכחה הכוונה המיוחדת הנדרשת בסעיף 220 לפקודה. המאשימה הוסיפה וטענה בהקשר זה, מעבר לדרוש לטעמה, כי לנוכח אופיין המיוחד של עבירות המס, נטל ההוכחה המוטל עליה הוא מופחת, כי הסתרה של מקור הכנסה שלם מהווה ראיה נסיבתית המלמדת על קיום הכוונה המיוחדת, וכי טענה שאי הדיווח נובע ממניע אחר, שהוא חשש לחשיפת המעשים הפליליים, אין בכוחו לעורר ספק סביר בדבר קיומה של הכוונה המיוחדת. המאשימה תמכה טענותיה בעניין זה בפסיקה.

עוד נטען כי החובה לשלם מס הכנסה חלה על כל הכנסה, ולא רק על הכנסה מעסק, וכי ישנה הצדקה להילחם בתופעות עברייניות דוגמת מרמה בהיקפים נרחבים גם באמצעים של אכיפה כלכלית.

דין והכרעה



א. מעשי המרמה וההכנסות שהניבו לנאשם

7. על מנת לדון באישום השביעי יש להתייחס לעובדות שבגינן הורשע הנאשם בעבירות שיוחסו לו בששת האישומים הראשונים שבכתב האישום המתוקן. באישומים אלה מתואר, כי במהלך התקופה הרלוונטית לכתב האישום, הנאשם הונה אנשים שונים במטרה לקבל מידיהם סכומי כסף במרמה, ושלשל אותם לכיסו. הנאשם הציג בפני המתלוננים מצגי שווא שונים ומגוונים ביחס לחייו האישיים, ביסס עמם מערכות יחסי אמון, ועל בסיס מצגי שווא אלה קיבל מהם סכומי כסף בסך כולל של מאות אלפי שקלים.

8. על פי המתואר באישום הראשון, בחודש יולי 2018 הכיר הנאשם את המתלוננת, אישה הסובלת מנכות, ברשת החברתית facebook ובין השניים נוצרו קשרי ידידות. הנאשם הציג בפני המתלוננת מצגי שווא שונים, ועל בסיסם וכן על בסיס מצג שווא של קשרי חיבה כלפיה וטענות כזב שונות ובהן פטירתו של אביו, צפי לקבלת ירושה גדולה, המתנה לכספים שעתידיים להשתחרר מקרן שבה הם מוחזקים, הבטחה להשכיר למתלוננת דירה ומצב רפואי קשה של הנאשם, מסרה המתלוננת לנאשם במספר מועדים סכומי כסף שונים, המחאות בסכומים שונים ואף מסרה לידי כרטיס אשראי לצורך צרכיו היומיומיים. על כספים אלה נמנו גם תמורת מכירת רכב נכה שהותאם לצרכיה של המתלוננת, תמורת מכירת תכשיטיה וכן כספים שלוותה מקרובי משפחה וממקורות בנקאיים על מנת להעבירם לידי הנאשם. בסך הכל העבירה המתלוננת לנאשם כ- 142,500 ₪ במזומן מתוך חשבון הבנק שלה, וכן העבירה לו המחאות המשוכות מחשבונה בסכום כולל של כ- 85,550 ₪. במהלך התקופה הנאשם עשה שימוש בכרטיס האשראי של המתלוננת בסכום כולל של 42,670 ₪. בשל כך הורשע הנאשם בריבוי עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, בסכום כולל של 300,000 ₪ לפחות, אשר יוחסו לו באישום הראשון.

9. על פי המתואר באישום השני, בחודש פברואר 2017 פנה הנאשם אל בעל מסעדה בירושלים, הציג עצמו בכזב כמנהל תרומות בעמותה וביקש לרכוש ממנו מזון, תוך שטען בכזב כי המזון נחוץ לו עבור אירוע צדקה שהוא מארגן. הנאשם אף ביקש מהמתלונן הלוואה לצורך רכישת עוגות ופרחים לאירוע והבטיח להשיב את הלוואה ולשלם על המזון לאחר האירוע, ביודעו כי אין בכוונתו לעשות כן. בעקבות מצגי השווא והבטחות הכזב העביר המתלונן לנאשם את המזון המבוקש וסכום כסף. השווי הכולל של המזון והכסף שמסר המתלונן לנאשם הוא 3,000 ₪ לפחות. כעבור זמן מה מסר הנאשם למתלונן שתי המחאות על סך 1,700 ₪ ו- 5,600 ₪, שנטל מבת זוגו ללא רשותו, ביודעו כי מדובר בהמחאות ללא כיסוי שלא יכובדו, והן אמנם חוללו כשניסה המתלונן לפרוע אותן. בשל כך הורשע הנאשם בעבירות קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, גניבה והוצאת שיק ללא כיסוי שיוחסו לו באישום השני.

10. מתוך עובדות האישום השלישי עולה כי בחודש ספטמבר 2016 פנה הנאשם לאדם שאותו הכיר במסגרת שיעורי תורה שבהם השתתפו השניים, אמר לו כי הוא חייב 68,000 ₪ לנותן שירותי מטבע (להלן: "נש"מ"), וכי הוא נרדף בשל החוב. הנאשם טען בפני המתלונן בכזב, כי הוא צפוי לקבל את סכום האמור מחו"ל אך הגעתו מתעכבת וביקש מהמתלונן כסף. על בסיס מצגי שווא שהציגו הנאשם ואחרים למתלונן, הסכים המתלונן לסייע לנאשם, שילם לנש"מ סך של 30,000 ₪ ולבקשת בעל הנש"מ, המתלונן אף חתם כערב להחזרת יתרת החוב. בהמשך, בשתי הזדמנויות ביקש הנאשם מהמתלונן הלוואות עבור עסקיו בסך כולל של 20,000 ₪, תוך שהציג לפניו מצגי שווא שונים שנועדו לחזק את אמון המתלונן בו, ובכלל זה מסר לו המחאה על סך 19,000 ₪ ביודעו כי מדובר בהמחאה ללא כיסוי שלא תכובד. בחודש אוקטובר 2016 פנה בעל הנש"מ למתלונן וביקש ממנו לפרוע את יתרת חובו של הנאשם



שהוא ערב לו. על בסיס הבטחה כוזבת של הנאשם כי ישיב לו את הכסף תוך ימים ספורים שילם המתלון את יתרת החוב של הנאשם לבעל הנש"מ. בהמשך פנה המתלון אל הנאשם וביקש ממנו לקבל את כספו בחזרה. הנאשם התחמק בטענות כזב שונות, הציג למתלון מצגים כוזבים ולא השיב את הכסף. לאחר זמן מה שב הנאשם ופנה אל המתלון וטען בפניו בכזב כי הוא זקוק למימון לניתוח דחוף. בעקבות כך העביר המתלון לנאשם סך של 40,000 ₪. כעבור זמן המתלון פנה אל הנאשם בבקשה לקבל בחזרה את כספו וציין כי בכוונתו לפנות לערכאות. כדי להפיס את דעת המתלון ולמנוע ממנו לעשות כן, מסר הנאשם למתלון מספר המחאות בסכום כולל של מעל 200,000 ₪, בידעו כי מדובר בהמחאות ללא כיסוי שלא תכובדנה. בשל כך הורשע הנאשם בקבלת סך של כ- 130,000 ₪ מהמתלון, במרמה בנסיבות מחמירות ובמספר עבירות של הוצאת שיק ללא כיסוי שיוחסו לו באישום השלישי.

11. על פי המתואר באישום הרביעי, בחודש יוני 2015 פנה שכנו של הנאשם לדירה שאותה שכר, אל הנאשם והציע לו שתתוקן בבניין מעלית. הנאשם והמתלון חתמו על חוזה שבו הסכימו לחלוק בעלויות הקמת המעלית, וכן הוסכם כי הנאשם יהיה אחראי על הקמת המעלית והמתלון יהיה אחראי על קבלת הסכמת יתר דיירי הבניין. על בסיס מצגי שווא נוספים של הנאשם, העביר לו המתלון בחודש יולי 2015 לצורך הקמת המעלית סכום של 83,500 ₪ בשתי המחאות, שאותן פדה הנאשם ושלשל את הכספים לכיסו. כשראה המתלון שהנאשם לא מקדם את בניית המעלית, ביקש לבטל את ההסכם ולקבל את כספו בחזרה. כדי להפיס את דעת המתלון הנאשם מסר לו המחאה על סך 83,500 ₪ בידעו כי מדובר בהמחאה ללא כיסוי, שלא תכובד. בהמשך החזיר הנאשם למתלון סך של 10,000 ₪ במזומן. בשל כך הורשע הנאשם בעבירות קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות והוצאת שיק ללא כיסוי שיוחסו לו באישום הרביעי.

12. על פי המתואר באישום החמישי, בחודש מרץ 2015 פנה הנאשם לדודיה של אשתו דאז, הציע להם לרכוש דירה בעיר לוד, וכן הציע כי יהיה אחראי על רכישת הדירה שיפוצה והשכרתה, כי המתלונים יקבלו כ- 4,000 ₪ בכל חודש מרווחי השכרת הדירה והנאשם יקבל 45,000 ₪ עבור חלקו בעסקה. הנאשם והמתלונים חתמו על חוזה ברוח זו. ביום 23.3.15 חתם המתלון על חוזה לרכישת דירה תמורת סכום של 325,000 ₪. עד ליום 12.5.15 מסרו המתלונים לנאשם סכום של 337,500 ₪, שכ- 292,500 ₪ מתוכם נועדו לצורך העברתם למוכרת הדירה והיתרה עבור חלקו בעסקה. בפועל, הנאשם לא העביר את הסכומים האמורים למוכרת אלא נטלם לכיסו מבלי לספר על כך למתלונים. משלא שולמה למוכרת מלוא התמורה כפי שנקבע בחוזה, היא הודיעה לנאשם על ביטול העסקה. על אף האמור, הנאשם המשיך לשמר בפני המתלונים מצג שווא לפיו העסקה יצאה אל הפועל. בחודשים שחלפו טען הנאשם בפני המתלונים בכזב כי הוא משפץ את הדירה וכן טען בפניהם בכזב כי ערכה עלה ל- 500,000 ₪ בעקבות השיפוץ. הנאשם הציע למתלונים שימכרו לו את הדירה, ועל יסוד מצגי שווא שונים הם הסכימו למכור לו אותה תמורת 450,000 ₪. הנאשם מסר למתלונים שתי המחאות על סך כולל של 450,000 ₪ בידעו כי מדובר בהמחאות ללא כיסוי שלא תכובדנה. בהמשך, לאחר הפעלת לחץ מצד המתלונים על הנאשם, השיב הנאשם למתלונים סך של 56,000 ₪. בשל כך הורשע הנאשם בעבירות גניבה בידי מורשה וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות שיוחסו לו באישום החמישי.

13. במהלך שנת 2015 נוצר קשר זוגי בין הנאשם למתלוננת באישום השישי. בתחילת שנת 2016 ביקשה המתלוננת מהנאשם הלוואה על סך 25,000 ₪ וציינה כי תוכל להשיבה באמצעות 20 המחאות חודשיות על סך 1,000 ₪ כל



אחת. הנאשם הסכים להלוות למתלוננת את הסכום, הגם שידע שאין בידו סכום כזה, ובתמורה, ועל בסיס טענות כזב לפיהן מעוניין לגבות ממנה סכום חודשי נמוך מ- 1,000 ₪ כדי להיטיב עמה, שכנע את המתלוננת למסור לו 20 המחאות ריקות שלה. המתלוננת הסכימה לבקשתו. הנאשם קיבל לידיו את המחאות ומילא בהן סכומים שבין 5,000 ₪ ל- 21,700 ₪ כל אחת, ובסך הכל 122,700 ש"ח, ומסר אותן לאנשים שונים ללא הסכמתה של המתלוננת. כשהדבר נודע למתלוננת לאחר שקיבלה פניה מהבנק, טען לפניה הנאשם בכזב כי הוא מעוניין להפחית אותה על מנת שלא תיאלץ להחזיר לו את סכום ההלוואה, וזאת כדי להפיס את דעתה. בשל מעשים אלה הורשע הנאשם בעבירות ניסיון לקבל דבר במרמה בנסיבות מחמירות וניסיון גניבה שיוחסו לו באישום השישי.

ב. האם מדובר בהכנסה החייבת במס?

14. סעיף 2 לפקודה, הקובע את החבות במס הכנסה מורה כדקלמן:

"2. מקורות הכנסה

מסהכנסהיהאמשתלם, בכפוףלהוראותפקודהזו, לכלשנתמס,

בשיעוריםהמפורטיםלהלן,

עלהכנסתושלאדםתושבישראלשהופקהאושנצמחהבישראלאומוחוץלישראלועלהכנס

תושלאדםתושבחוףשהופקהאושנצמחהבישראל, ממקורותאלה:

עסקומשלחיד

(1)

השתכרותאוריווחמכלעסקאומשלח-

ידשעסקובותקופתזמןכלשהי,

אומעסקהאומעסקאקראיבעליאופימסחרי;

...

מקורות אחרים

(10)

השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות

(1)-(9), אך לא הוצא מהן בפירוש ולא ניתן עליו פטור

בפקודה זו או בכל דין אחר."

15. עובדות האישומים 1-6 בגינם הורשע הנאשם מלמדות, כי לאורך תקופה שהתפרשה על פני ארבע שנות מס, משנת 2015 ועד לשנת 2018, וכתוצאה ממעשי המרמה שביצע, הנאשם שלשל לכיסו סכום של כ- 788,000 ₪, דהיינו הכנה של כ- 170,000 ₪ לכל שנת מס. אין מדובר באירוע אחד של הכנסה, אלא באירועים רבים מאד שחולקו לשש חטיבות - על פי המתלוננים השונים - ואולם גם ביחס למתלוננים עצמם, במרבית המקרים לא מדובר היה בנטילה או קבלה חד פעמית של כסף, אלא במספר מעשי מרמה שנפרשו לאורך זמן והובילו להפקת רווחים לנאשם לאורך תקופות בנות מספר חודשים כל אחת.

16. התנהלותו של הנאשם הפכה את מעשי המרמה למשלח יד של ממש, שבו עסק בקביעות לאורך מספר שנים. אף אם הדרכים להוציא את המרמה אל הפועל השתנו ממתלונן למתלונן, לפי העניין, מדובר בפעילות כלכלית עקבית שהניבה לנאשם הכנסות נאות לאורך זמן. לפיכך, הכנסות אלה חייבות במס מכח סעיף (1)2 לפקודה, בהיותן

עמוד 5



הכנסות ממשלח יד. ודוק, מובן כי לא ניתן לקבל פרשנות לפיה העובדה שהכנסותיו של הנאשם נבעו כתוצאה מביצוע עבירות פליליות, מעניקה לו פטור ממס.

17. מכל מקום, ואף אם לא ניתן היה לקבל את הפרשנות לפיה מעשי המרמה הנמשכים של הנאשם הם בגדר משלח יד, הרי שמדובר בהכנסה חייבת במס מכח סעיף 2(10) לפקודה.

18. לפיכך יש לקבוע כי ההכנסה שקיבל הנאשם כתוצאה מן העבירות שביצע היא הכנסה החייבת במס.

ג. האם אי דיווח הנאשם על ההכנסות מקיים את יסודות סעיף 220 לפקודת מס הכנסה?

19. סעיף 220 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופישיים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שניה עונשים כאחד; ואלוהן:

...

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

"...

20. במסגרת הסדר הטיעון הנאשם הודה בעובדות שיוחסו לו בסעיפים 1-3 בלבד לאישום השביעי, ולפיהם קיבל לידי את כספי המרמה בסך של כ- 788,000 ₪ בין השנים 2015-2018, והשתמש בהם לצרכיו הפרטיים מבלי שדיווח לרשויות המס כי קיבל את הכספים או כי החל לעסוק בעיסוקו העברייני, או בכל עיסוק אחר.

מובן כי המרמה, ערמה או תחבולה שאליהן מתייחסת לשון הפקודה היא מרמה כלפי פקיד השומה ולא המרמה שהניבה לנאשם הכנסות של מאות אלפי שקלים. ואי הדיווח לרשויות המס על ההכנסות מקיים יסוד עובדתי זה של העבירה.

21. בניגוד לטענת המאשימה בסיכומיה, הנאשם לא הודה באמור בסעיף 4 שבו יוחס לו היסוד הנפשי של העבירה- הכוונה להתחמק ממס. אכן, כפירתו של הנאשם בסעיף זה עומדת בניגוד להודעה על ההסדר הדיני שנערך בין הצדדים ושעליו חתמו הנאשם ובא- כוחו, ואולם המאשימה לא הסתייגה בשום דרך מכפירתו של הנאשם באמור בסעיף זה (ראו פרוטוקול הדיון מיום 23.10.19, עמ' 10 שורה 27).

22. אשר ליסוד הנפשי, נקבע בפסיקה כי המטרה להתחמק מתשלום מס מוכחת, לרוב, מתוך נסיבות העניין (ראולמשל ע"פ 70/80 יחיה נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו 15.10.18)), זאת בשל הקושי הגדול לבחון את כוונתו של הנאשם בעבירות פיסקאליות. כך למשל נקבע כי לעיתים,

עמוד 6



עצם השמטת הכנסה מדוחות על הכנסות שמגישנישום, או העלמת מקור הכנסה שלם, תלמד על קיום כוונה להתחמק מתשלום מס, כשאין לה שמטה וזו כלה בסברא אחר (ראו ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו 9.11.14); ע"פ 502/73 **שוורצברג נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו 26.3.74)). לפיכך נראה כי במקרה דנן, העובדה שהנאשם לא דיווח כלל, במשך ארבע שנות מס על מקור ההכנסה שהניב לו הכנסות של מאות אלפי שקלים, די בה כדי לקבוע את התקיימותו של היסוד הנפשי.

23. לא ניתן לקבל את הטענה, שאמנם נטענה בחצי פה וברמיזה, לפיה הנאשם סבר בכנות כי לא מוטלת עליו חובה לדווח על הכנסותיו ולשלם עליהן מס, או לחלופין, כי הימנעותו מדיווח על הכנסותיו נבעה מתוך חשש לחשיפת העבירות הפליליות שביצע ולא מתוך מטרה להתחמק ממס. ראשית, לא הובאו לכך ראיות - הנאשם לא העיד ואף לא הוגשה הודעתו במטרה, הגם שההסדר הדיוני שערכו הצדדים אפשר הבאת ראיות כאמור. מכאן שטענה זו אין לה ביסוס ראיתי.

שנית, אף לו היו מובאות ראיות מטעם ההגנה לעניין זה, הרי שבית המשפט העליון פסק בנסיבות דומות, כי אין בכוחו של הסבר זה כדי לעורר ספק בקיומה של הכוונה הפלילית ולהצביע על כך שה"חיסכון" במס הוא רק תוצאה לוואי של מטרה אחרת:

"הסבריה מערערים אינם נוגעים לעניין הכוונה הפלילית הנדרשת, אלא, לכל היותר, לקיומו של מניע אשר עמד, בין השאר, בבסיסה עבירה. אף שלעיתים עשויה המניע להצביע על כוונתו הפלילית של המבצע, אין הוא יסוד מיסודות העבירה והוא אינו תנאי להשתכללותו של יסוד המחסבה הפלילית."
(ראו ע"פ 5529/12 הנ"ל בפסקה 26 לפסק דינו של כב' השופט דנציגר).

24. מעבר לדרוש אוסיף, כי ניתן היה להסיק את התקיימותה של המטרה להתחמק מתשלום מס גם באמצעות שימוש בהלכת הצפיות, אשר נקבע בפסיקה כי היא חלה גם בעבירות לפי סעיף 220 לפקודה (ראו למשל ע"פ (חי') 43765-05-12 **חלילו נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו 6.12.12) בסעיף קנ"ו לפסק הדין, את פסק הדין של בית המשפט העליון בבקשת רשות הערעור עליו, רע"פ 74/13 **חלילו נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו 17.3.13) ואת הפסיקה הנזכרת שם).

25. בנסיבות אלה, לנוכח העובדה כי הנאשם העלים מרשויות המס מקור הכנסה שלם, שהניב לו מאות אלפי שקלים לאורך שלוש שנים, ולא נתן כל הסבר, וממילא לא כזה המניח את הדעת להתנהלות זו, ניתן לקבוע כי הוכחה מעבר לספק סביר כוונתו להתחמק מתשלום מס.

ד. האם אכיפת עבירת המס במסגרת התיק הפלילי מהווה אכיפה בררנית?

26. הנחיית פרקליט המדינה 2.31 קובעת עקרונות לחקירה והגשת כתב אישום בגין עבירות מס לצד עבירות פליליות "רגילות". בהתאם להנחיה זו, כאשר צומחת לנאשם הכנסה כתוצאה מביצוע עבירות פליליות, ועולות ראיות לקיומה של עבירת מס מסוג פשע (ובכלל זה גם עבירה לפי סעיף 220 לפקודה) ביחס לאותה הכנסה, שאז יש הצדקה לצירוף עבירת המס ליתר העבירות הפליליות שבכתב האישום, בהתקיים תנאים מסוימים שעיקרם גובה ההכנסות שהפיק הנאשם כתוצאה מביצוע העבירות הפליליות.



27. ב"כ הנאשם הבהיר, כי אינו טוען דבר נגד עצם כינונה של ההנחיה, אלא שלטענתו מעשי העבירה שבגינם הורשע הנאשם אינם נכנסים בגדר המקרים שההנחיה חלה עליהם, ולפיכך הכללת עבירות המס באישום 7 לכתב האישום יש בה משום אכיפה בדרנית.

28. בענייננו אין חולק כי הכנסותיו של הנאשם כתוצאה מביצוע העבירות באישומים 1-6 עלו על 500,000 ₪, וגובה הסכום אינו דורש שיקולים נוספים לצורך צירוף עבירות המס לכתב האישום (ראו סעיף 9(א) להנחיה).

29. אין בסיס לטענת הנאשם לפיה הנחיית פרקליט המדינה חלה רק על עבירות פליליות שהן בעלות אופי עסקי. הדברים עולים באופן מפורש מתוך לשון ההנחיה. כך למשל בסעיף 8 לחלק הכללי של ההנחיה, המתייחס לשיקולי המדיניות העומדים בבסיסה נכתב:

**"לרוב הנחיה זו תחול על התרחיש הפשוט שתואר לעיל: מקרה בו אדם החשוד
בביצוע עבירה פלילית שהפיקה לו הכנסה (לדוגמה: הפקת הכנסה מסמים, סחר
בנשק, סחר בנשים, מעילה וכיו"ב)... (ההדגשה אינה במקור).**

אירוע בודד של מעילה, למשל כמו זה שבגיננו הורשע הנאשם באישום החמישי, אין בו שום היבט של "ניהול עסק", ואף על פי כן הנחיית פרקליט המדינה מתייחסת למעשה מעילה כאל עבירה המצדיקה, בהתקיים יתר התנאים שנקבעו בהנחיה, הגשת כתב אישום גם בגין עבירת המס שהוא מגלם.

30. דוגמה נוספת לכך עולה מתוך סעיף 11 להנחיה, הקובע כי כאשר העבירות הפליליות שאליהן מתייחס כתב האישום הן עבירות שנעברו בזיקה לארגון טרור או ארגון פשיעה, ניתן להעמיד לדין בעבירת המס גם בלי הגבלה על גובה ההכנסות בשל החומרה היתרה שבהן. עבירות המתבצעות בזיקה לארגון טרור אינן עבירות בעלות אופי עסקי, והכללתן בהנחיית פרקליט המדינה מלמדת אף היא, כי לא הייתה כוונה להגביל את תחולת ההנחיה על עבירות פליליות בעלות אופי עסקי בלבד.

31. אינדיקציה נוספת לכך שההנחיה לא נועדה מלכתחילה לחול רק על עבירות בעלות אופי של ניהול עסק עולה גם מתוך הכללתו של סעיף 98(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ברשימת העבירות שההנחיה מאפשרת אכיפתן במסגרת כתבי אישום המתייחסים לעבירות פליליות "רגילות" (ראו סעיף 1(3) לפרק "המסגרת החוקית" בהנחיה). חוק מיסוי מקרקעין מתייחס, לעיתים קרובות, לעסקאות מכר מקרקעין הנעשות בין יחידים, שלא במסגרת מכירת מלאי עסקי של מי מהצדדים, ועסקאות אלה עשויות להצמיח עבירות של אי דיווח או דיווח כוזב לרשויות המס, שאכיפתן במסגרת פלילית "רגילה" מתאפשרת מפורשות על פי הנחיית פרקליט המדינה.

32. המסקנה העולה מכל האמור לעיל היא, כי תחולתה של הנחיית פרקליט המדינה 2.31 לא הוגבלה רק למקרים בהם העבירות הפליליות "הרגילות" שהצמיחו גם עבירת מס הן עבירות בעלות אופי עסקי, ולפיכך, הכללת האישום השביעי בכתב האישום שהוגש נגד הנאשם אינה מנוגדת למדיניות האכיפה של רשויות התביעה ואינה מהווה אכיפה בדרנית.



סוף דבר

33. לנוכח האמור לעיל אני מרשיעה את הנאשם גם בארבע עבירות מרמה, עורמה או תחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודה שיוחסו לו באישום השביעי לכתב האישום.

34. בהסכמת הצדדים, הכרעת הדין המשלימה נחתמה ופורסמה ללא שימוע.

35. המזכירות תעביר העתק הכרעת הדין המשלימה לצדדים, וכן לשירות המבחן, שיתייחס בתסקירו המשלים גם לעבירות שבהן הורשע הנאשם כעת.

ניתנה היום, ד' ניסן תש"פ, 29 מרץ 2020, בהעדר הצדדים