

רעפ 2384/24 - חאמד שרייתח נ' מדינת ישראל

בבית המשפט העליון

רע"פ 2384/24

לפני:

כבוד השופט יוסף אלרון
כבוד השופט עופר גרוסקובף
כבוד השופט אלכס שטיין

ה牒:

חאמד שרייתח

נגד

המשיבה:

מדינת ישראל
בקשת רשות ערעור על פסק דין של בית
המשפט המחויזי בירושלים ב-ע"פ 8436-12-23
מיום 12.2.2024, שניתן על ידי השופטים ח' מ'
لومפ, א' נחלון ו-א' גורדון

ג' בכסלו התשפ"ה (04 דצמבר 2024)

תאריך ישיבה:

עו"ד יoram הירשברג
בשם המ牒:
בשם המשיבה:

פסק דין

השופט יוסף אלרון:

לפנינו בבקשת רשות ערעור על פסק דין של בית המשפט המחויזי בירושלים (השופטים ח' מ' לומפ, א'
נחלון ו-א' גורדון) ב-ע"פ 8436-12-23 מיום 12.2.2024, בגין נדחו ערעוריהם על פסק דין של בית
משפט השלום בירושלים (сан הנשיא י' מינטקביץ) ב-ת"פ 42529-11-22 מהימים 14.8.2023
ו-25.10.2023.

פתח דבר

החלק העונשי של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף או החוק) קובע

עמוד 1

© verdicts.co.il - כל הזכויות שמורות לאתר פסק דין

בסעיף 117(ב1) כי "מי שפועל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתטט מתשלום מס שהוא אדם חייב בו, דין - מאסר 5 שנים" (להלן: הلتצורה הבסיסית). לצד הلتצורה הבסיסית, קבוצה בסעיף 117(ב2)(3) גם הلتצורה מוחמרת של העבירה. כך, כאשר "העברית", במשמעותו, הביא להתחמקות או להשתטטות מתשלום מס, בסכום העולה על [452,000 ש"ח] - עליה העונש המרבי שניתן לגזר עליון (להלן: הנטיבת המוחמירה או הلتצורה המוחמרת).

במוקד הדיון בבקשתו שלפניינו ניצבת הסוגיה הבאה - נאשם הנפיך חשבונות פיקטיביות רבות במטרה שאחר ישתטט מתשלום מס. סכום המס המגולם בכל חשבונית בפני עצמה נמור מ-452,000 ש"ח; אך סכום המס המגולם בכל החשבונות יחדיו גבוה מ-452,000 ש"ח. האם ניתן, בנסיבות אלה, להרשייע את הנאשם בביצוע עבירה בתצורתה המוחמרת בגין כל חשבונית וחשבונית, גם אם סכומה נמור מ-452,000 ש"ח; או שמא ניתן להרשייע בתצורתה המוחמרת רק כמספר הפעם שבו הוביל ל"העלמת מס" בסך של 452,000 ש"ח?

בקשת רשות הערעור

1. נגד המבוקש הוגש כתוב אישום מתוקן שבו יוחסו לו עבירות מס שונות בהיקפים כספיים גבוהים. בתום ניהול הליך הוכחות, המבוקש הורשע בחלק מההעברות שיוחסו לו, ובכללן ב-609 עבירות של ביצוע פעולה במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בתצורתה המוחמרת. בגין כך, נגזר עליון עונש של 6 שנות מאסר בפועל לצד עונשה נלווה. ערעור שהוגש מטעמו על הכרעת הדין וגזר הדין, וכן ערעור שהגיעה המשיבה על הכרעת הדין - נדחוו על ידי בית המשפט המוחזוי.

2. במסגרת הבקשתו שלפניינו, המערער העלה מספר טענות שלשיותן מצדיקות מתן רשות ערעור. בתום בחינת טענותיו ולאחר שהתקבלה תגובת המשיבה, ניתנה החלטתי מיום 26.6.2024 ובה הוריתתי על העברת התקיק למוטב תלתא ביחס לסוגיה אחת בלבד - **התקינות הנטיבת המוחמירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף בעבירות שבהן המבוקש הורשע.**

3. בהמשך לכך, המחלוקת שנדונה בדיון שנערך לפניינו נסובה על שאלת קיומה של הנטיבת המוחמירה. בסיס לחלוקת, מציה העובדה שככל עבירה מ-609 העבירות שבהן המבוקש הורשע, יוחסה לו בגין חשבונית פיקטיבית אחת שהוצאה על ידו. זאת, שעה שמדובר אחד - סכום המס שגולם בכל חשבונית בפני עצמה היה נמור מ-452,000 ש"ח; ומן הצד השני - סכום המס המctrבר שגולם בכלל החשבונות עליה בהרבה על 452,000 ש"ח.

בנסיבות אלה, נחלקו הצדדים אם ניתן היה להרשייע את המבוקש ב-609 עבירות בתצורתה המוחמרת - כמספר הحسابות שהוצאו על ידו (כעמדת המשיבה); או שמא ניתן היה להרשייע בביצוע העבירות

בתצורה המוחמרת רק כמספר הפעםם שבhem הועלם על ידו סך של 452,000 ש"ח (כעמדת המבוקש).

4. למעןה לסוגיה זו השלוות רוחב, משהמשיבה צינה כי "יחס העבירות באופן שנעשה בעניינו נעשה גם במקרים דומים כענין של מדיניות. כמו כן, אם צודק המבוקש בטענותיו ומספר העבירות בנסיבות חמירות שייחסו לו עולה על מספר העבירות שבחן ניתן היה להרשיעו על פי דין, הרי שבכך מתעורר חשש לעיונות דין. לפיכך, במהלך הדיון ניתנה על ידינו רשות ערעור בגין סוגיה האמורה וזאת בהתאם לאמות המדינה שהותוו בפסקה (רע"פ 53886-09-24) חוות רעננה בע"מ נ. עירית רעננה, פסקה 9 (16.12.2024)). משכך, החלתו לדון בבקשת כבעור, והmbוקש יוכנה אפוא להלן "המעער". עד כאן הרקע בתמצית, וכעת הדברים יבואו בהרחבה.

השתלשלות ההליכים עד כה

5. כתוב האישום המתוקן שהוגש נגד המערער מונה אחד-עשר אישומים, המתארים מסכת עבירות מס בהיקפים גבוהים שביצע המערער בין השנים 2015 ל-2018. בפרק זה, המערער הפעיל מערכ של הוצאה חשבוניות פיקטיביות אותן מסר לעוסקים כדי לסייע להם להתחמק מתשלום מס; סייע לחברות פלسطיניות להתחמק מתשלום מס; וקיזז תשומות פיקטיביות ותשומות ללא תיעוד על מנת להפחית את חובות המס של חברות שהיו בשליטתו.

6. בהליך שהתנהל בבית משפט השלום, עיקר המחלוקת בין הצדדים נסובה על זהות המערער כמי שביצע את העבירות המתוארות בכתב האישום המתוקן. בהכרעת הדיון, המערער זוכה מחמת הספק מהעבירות שייחסו לו באישומים השני, הרביעי, העשירי, השישי, והאחד-עשר, והרשיעו בעבירות הבאות:

במסגרת האישום הראשון, נקבע שהמעערר הוציא 147 חשבוניות פיקטיביות בסכום מס כולל של 2,461,049 ש"ח ומסר אותן לאדם אחר. בגין האמור, הורשע ב-147 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות חמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערף מוסף.

במסגרת האישום השלישי, נקבע שהמעערר הוציא 413 חשבוניות פיקטיביות בסכום מס של 6,787,194 ש"ח ומסר אותן לאדם אחר. בגין האמור, הורשע ב-413 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות חמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערף מוסף.

במסגרת האישום החמישי, נקבע שהמערער קיבל במרמה 13 חשבונות מסוג I ועשה בהן שימוש לצורך הוצאה חשבונות בסכום מס כולל של 819,697 ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של קבלת דבר במרמה, לפי סעיף 415 לחוק העונשין, התשל"ג-1977 (להלן: חוק העונשין); וכן ב-13 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבותechanges מחייבות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערף מוסף.

במסגרת האישום השביעי, נקבע שהמערער קיבל במרמה 36 חשבונות מסוג I ועשה בהן שימוש לצורך הוצאה חשבונות בסכום מס כולל של מעל מיליון ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של קבלת דבר במרמה, לפי סעיף 415 לחוק העונשין; וכן ב-36 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבותechanges מחייבות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערף מוסף.

במסגרת האישום השמיני, נקבע שהמערער כלל בדו"ח חות התקופתיים של חברה בשליטתו 35 חשבונות פיקטיביות וניכה באמצעות סכום מס של 434,302 ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע ב-35 עבירות של ניכוי תשומות מבלי שיש לגבייה מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערף מוסף, במטרה להתחמק או להשתempt מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערף מוסף.

במסגרת האישום התשיעי, נקבע כי המערער ניכה במסגרת דו"ח תקופתי של חברה בשליטתו תשומות בסכום מס של 644,313 ש"ח, ללא תיעוד ובלא שיש לגבייה מס כדין. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של ניכוי תשומות מבלי שיש לגבייה מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערף מוסף, במטרה להתחמק או להשתtempt מתשלום מס בנסיבותechanges מחייבות, לפי סעיף 117(ב)(5) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערף מוסף.

7. בית משפט השלום התייחס בגזר הדין לסכום המס הכלול של השתמטות מתשלומו הוליכו מעשי המערער - מעל ל-11.5 מיליון ש"ח. זאת, תוך שימוש במסות חשבונות של עסקים שונים, ובמהלך פרק זמן של מספר שנים. על המערער הושת עונש מאסר בפועל למשך 6 שנים, לצד עונשי מאסר על תנאי וקנס בסך 750,000 ש"ח.

8. ערעור המערער על הכרעת הדין וגזר הדין, כמו גם ערעור המשיבה על זיכוי המערער מחלוקת מהאישומים - נדחו על ידי בית המשפט המחויז. ביחס לערעור המערער על הכרעת הדין, צוין כי הרשותו נסמכה על שילוב בין עדויות, ובכלל זה אמרות חז' ומחקרים תקשורת, שקשרו את המערער לביצוע העבירות. ביחס לערעורי על גזר הדין נקבע כי בהתחשב בהיקף העבירות וחומרתן, העונש שהושת עליו ראוי.

ערעור המשיבה על זכוי המערער מחלוקת מהעבירות נדחה אף הוא. נקבע, כי למרות שייתכן שההתשתיית הראייתית מאפשרת להרשיע את המערער, אין מקום להתערב בהכרעת הדין. בית המשפט המ徇ז סמן את הנימוק לכך על הכלל בדבר אי-התערבות ערכאת הערעור במצבו עובדה ומהימנות.

9. בית המשפט המ徇ז התייחס בפסק דין, בתמצית בלבד, לסוגיה שבלב דיננו, היינו לטענת המערער כי לא היה מקום להרשיעו בביצוע העבירות בנסיבותechanges מחייבות. נקבע, כי "הדגש בנסיבותechanges המחייבת הנדונה כאן הוא על מקרים, שבהם נגרמה התהממות או השתטחות מתשלום מס בסכומים, שגוביהם נקבע בחוק"; וכי בהתחשב בסכום המס הכללי שהועלם, אף אם היה מושרע בעבירה יחידה שבוצעה בנסיבותechanges מחייבות בגין כל אישום, לא היה בכך כדי לשנות מעונשו.

תמצית טענות הצדדים

10. לטענת המערער, למשיבה נתון שיקול הדעת לבחור אחת משתי אפשרויות - הראשונה, לייחס לו בגין כל חשבונית עבירה אחת בתצורתה הבסיסית. כך, יוחס לו מספר רב של עבירות, אולם כל אחת מהן בגין סכום נמוך יחסית. השנייה, לסכום את ערך החשוביות יחד. במצב זה, יוחס לו מספר נמוך של עבירות, אך כל אחת מהן בתצורה המוחמרת. בהתאם, המערער טוען כי לא ניתן לבצע שילוב כפי זה שבוצע על ידי המשיבה - קרי, לייחס לו מספר רב של עבירות בנסיבותechanges מחייבות. על רקע זה, נטען כי המערער סובל מהחמרה" כפולה": הן במספר העבירות הגבוה שבנה הורשע, הן בכך שככל אחת מהן נעשתה "בנסיבותechanges מחייבות".

11. מנגד, המשיבה סבורה כי לשון הסעיף בו קבוועה הנסיבותechanges המחייבת - סעיף 117(ב2)(3) לחוק, מתיחסת מפורשת למכלול "מעשי" של נאשם. לעומת זאת, בחירת החוקן לנקוט בתיבה "בנסיבותechanges" בלשון רבים, מלמדת על כך שקיומה של הנסיבותechanges המחייבת תיבחן ביחס למכלול המעשים המפורטים בכתב האישום. בהתאם, נטען כי אין זה הכרחי להראות כי כל עבירה שיוחסה לנאשם בוצעה כלפי סכום מסוים העולה על הסכום הנקוב בחוק.خلف זאת, די בכך שככל עבירה היא חלק ממסתכת מעשים, אשר הסכום המצטבר שהועלם בגיןו עולה על הסכום הנקוב. לתמיכה בטענה זו, נטען גם כי תכילת החוק היא להחמיר בענישת נאיםים שהיקף העלמת המס שבייצעו ממשמעות, כאשר על היקף זה להיבחן מכלול. המשיבה מוסיפה וטוענת כי קבלת גישת המערער פירושה הפיכת הנסיבותechanges המחייבת ל"אות מתה" - שכן, לעולם נאיםים ינפיקו חשוביות פיקטיביות בסכום הנמוך מזה הנדרש להtagבשות הנסיבותechanges המחייבת.

דין והכרעה

12. אקדמיים אחראית לראשת ואצין כי לעמדתי דין הערעור להתקבל.

עמדת המשפטיה מוליכה לכך שנאשימים שביצעו עבירות מס בדרכם של הוצאה חשבוניות פיקטיביות יורשוו במספר עבירות העולה על מספר העבירות שיסודותיהן התגבשו - כפי שאכן נעשה בעניינו של המערער. זאת, באופן שאין עולה בקנה אחד עם עקרונות יסוד בדיון העונשי. בטרם אפנה לנימוקים שבבסיסי מסקנתי, ועל מנת שהמחלוקה בין הצדדים תהא ברורה די צורכה, אסקור בקצרה את התשתיות המשפטית הנדרשת.

סעיפים הרלוונטיים לעניינו

13. פרק ט"ז לחוק מס ערך מוסף, שכותרתו "עונשין" כולל בתוכו הוראות עונשיות מגוונות - החל בהוראות שעניין ביחסים של החיב עם מערכת המס, עבר בהוראות העוסקות במסירת מידע שאין נכון, וכלה בacialה המופנות כלפי א-ניהול חשבונות (אהרן נמדר מס ערך מוסף 913 (מהדורה חמישית 2013) (להלן: נמדר)).

סעיף 117 לחוק קובע את ההוראה המרכזית לגבי עבירות מס ערך מוסף, ו מבחין בין שתי קבוצות של עבירות - הקבוצה הראשונה, המוגנת בסעיף קטן (א), כוללת עבירות שאין דורשות יסוד נפשי של "מטרה להשתמט או להתחמק מתשלום המס"; בקבוצה השנייה, המוגנת בעיקרה בסעיף קטן (ב), נכללות עבירות בהן ישנה דרישת התקיימות יסוד נפשי כאמור. בהתאם לדרישה המוגברת שנכללת בקבוצת העבירות השנייה, אף העונשים המרביים בגין העבירות הנמנעות על קבוצה זו מחמירים יותר (שם, בעמ' 918-919).

14. ההוראה הרלוונטית לעניינו מתייכת לקבוצת העבירות השנייה, אשר כוללת דרישת להוכיח יסוד נפשי. הוראה זו מצויה בסעיף 117(ב1) לחוק, שבו מוגנת התצורה הבסיסית לעבירה שבה הורשע המערער בעבירות מושא המחלוקת. סעיף זה מורה כי "מי שפועל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתטט מתשלום מס שהוא אדם חייב בו, דין - מאסר 5 שנים".

כפי שניתן לראות, סעיף זה אינו נוקט בהתנהגות ספציפית שבאמצעותה ביקש הנאשם להוביל לכך שאחר ישטטמת מתשלום המס. אולם על האפשרויות השונות שלולות להוליך להתחמקות מתשלום מס ניתן ללמידה מהסעיף הקטן הקודם לו, סעיף קטן (ב), שבו מופיעה רשימת מעשים המוליכים להשתטטמת מתשלום מס. בין מעשים אלה, מזכרת בסעיף 117(ב)(3) לחוק האפשרות להתחמק מתשלום מס באמצעות הנפקת חשבונית מס או מסמך הנזהה כחשבונית מס, מבלי שנעשתה עסקה שלגبية הונפקו חשבונית או מסמך מעין זה. ברקע להפיכת פרקטיקה זו לבלתי-עונשין, מצויה ההבנה כי לחשבונית המס תפקיד חשוב בפעולת מערכת מס ערך מוסף, ובludeיה לא ניתן למעשה לשלם את

המס או לנכות מס תשומות (نمדר, בעמ' 922).

15. נוסף לתצורתה הבסיסית של העבירה המועוגנת בסעיף 117(ב1) לחוק, קבע המחוקק גם תצורה מחמירה בסעיף 117(ב2) לחוק. מפאת חשיבותו של סעיף זה, המצוី למעשה בלב המחלוקת שבין הצדדים, אביווילו:

"117(ב2). נعتبر עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) בנסיבות חמירות, דיןו של העושה - מאסר 7 שנים או קנס פי 5 מהकנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין [1,130,000 ש"ח - י' א']; בסעיף זה, "נסיבות חמירות" - אחת מלאה:

(1) העבריין הורשע בעבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1), וטרם חלפו שלוש שנים מיום הרשעתו בדיון;

(2) נגד העבריין הוגשו למעלה מ-6 אישומים בשל עבירות לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1), בתקופה של שלוש שנים;

(3) העבריין, במשיעו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין [452,000 ש"ח - י' א'].

(ההדגשה הוספה - י' א').

מבין שלוש החלופות שהסעיף מונה להתקיימות התצורה המוחמרת, רלוונטיות לעניינו החלופה השלישייה שענינה בסכום המס שהועלם בעקבות מעשי של עבריין. חלופה זו קובעת כי במקרים שבהם סכום המס עולה על כפל הסכום הנקבע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין - 452,000 ש"ח בנסיבות כוונת, הרי שיש להחמיר בעונשו של העבריין.

הרצוני שבסיס חלופה זו נהיר וברור - שכן, ככל שסכום המס שהועלם גדול יותר, כך גדולה הפגיעה בקהילה הציבורית ובערך השוויון ומילא חומרת המעשים גוברת. כמו כן, ככל שסכום המס שמתשלומו תבוצע ההשתמטות גדול, כך גובר התמרץ של עבריין פוטנציאלי לבצע את העבירה מלכתחילה. קביעה התצורה המוחמרת של העבירה נועדה, בין היתר, לאין תמרץ זה או לכל הפחות להפחיתו (לענין מרכזיותם של שיקולי הרתעה בעבירות כלכליות, ראו פסק דין ב-ע"פ 1312/21 גרינפלד נ' מדינת ישראל, פסקה 16 (2.8.2022)).

היחס שבין התצורה המוחמרת לertzא הבסיסית

16. עד כאן הקדמתי לתאר את סעיפי החוק הרלוונטיים לעניינו. כעת, אבקש להיכנס לנבכי המחלוקת שנטגלה בין הצדדים. למעשה, כפי שהוא לעיל במתכית, המערער והמשיבה חלוקים ביחס לאופן שבו מתגבשת התצורה המוחמרת של העבירה. לשם מהשחת המחלוקת, אתמקד בעבירות שבביבוצעו המערער והורשע באישום הראשון.

17. במסגרת אישום זה, הורשע המערער 147 פעמים בביצוע העבירה בתצורתה המוחמירה (שילוב סעיפים 117(ב1) ו-117(ב2)(3) לחוק), וזאת בגין הוצאה 147 חשבונות פיקטיביות. סכום המס שגולם בחשבונות אלה ייחדי עמד על 9,461,049 ש"ח - מה שמקיים, על פני הדברים, את דרישת התצורה המוחמרת 5 פעמים בלבד. אולם, המערער לא הורשע בביצוע העבירה בתצורתה המוחמירה 5 פעמים, אלא 147 פעמים.

כך, המערער הורשע באופן האמור חרף העובדה ששסכים המס שגולם בכל חשבונית לבדה נמוך מהסכום הנדרש בתצורה המוחמירה של העבירה, קרי 0,452,000 ש"ח. בנסיבות אלה, עמדת המערער היא כי המשיבה צריכה להיות לבחור בין שתי אפשרויות - הרשותו 5 פעמים בתצורה המוחמרת, או הרשותו 147 פעמים בתצורתה הבסיסית; ואילו היא מנגד סבורה כי התייה "במעשיו" שמופיעה בלשון סעיף 117(ב2)(3) שהובא לעיל, מאפשרת להרשו 147 פעמים בתצורה המוחמרת.

אלא שלעדתי, וכי שאטעים כת, גישת המשיבה סותרת חזיתית מושכלות יסוד בדיני העונשין - ובפרט את תצורת הנition של מבנה העבירה בדיני העונשין הישראליים.

מבנה העבירה בדיני העונשין הישראליים

18. בסודם של דיני העונשין מצוי מונח ה"UBEIRA". ברובד העקרוני נעשו מספר ניסיונות להגדרת מושג זה. הגדרה אחת שהוצעה בספרות המשפטית נוסחה באופן הבא:

"UBEIRA הינה התרנוגות המאפיינת בהצטברותם של כל או מרבית קווי האופי הבאים: פגיעה באינטרס הציבור ובמוסר שבגינה צפוי אדם להיענש בעקבות הליך משפטי שהשליטה לגבי פתיחתו, ניהולו ומימוש תוכאותיו מסורה בידי הריבון" (יובל לוי ואלי עזר לדמן עיקרים באחריות פלילתית 48 (1981); הדgeshot במקור - י' א').

19. אולם הגדרת העבירה ברובד העקרוני היא רק ראשית הדרך. נדרשת מעבר לה הגדרה אנלטית אשר תאפשר לבחון באופן שיטתי ועקבי אם במקרה מסוים התהווותה עבירה מסויימת, אם לאו.

יודגש - הצורך בהגדרה מעין זו אינו צורך טכני או עיוני גרידא. ניתוח העבירה ליסודות ולרכיבים היא-היא שמאפשרת לבחון אם נסיבות קונקרטיות עלות כדי ביצוע עבירה פלילית. רוצה לומר: כדי לקבוע אם עבירה פלילית כלשהי הtagבשה עקב מעשי או מחדלו של הנאשם משוי, חיווי שהוא בידי השופט כלים שיאפשרו לו לבדוק את הדרישות המהוות את אותה עבירה (ראו בהרחבה: ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין כרך א 129-130 (1984) (להלן: פלר); כן יצחק קוגלר תיאוריה ומעשה בדיני עונשין: מבוא והיסود העובדתי 147-150 (2020) (להלן: קוגלר)).

רק כך ניתן להקפיד על בחינה אחידה ושווונית בין נאים שונים. רק כך ניתן להבטיח כי הנאשם יורשע אך ורק כאשר ביצע התנהגות שהוגדרה על ידי החוקן כהתנהגות פלילית בהתאם לנדרש מכוח עיקנון החוקיות (ראו: רע"פ 6477/20 שham נ' מדינת ישראל, פסקאות 43-44 לחוות דעתו (15.11.2021); רע"פ 6538/22 מדינת ישראל נ' פלוני, פסקה 29 (18.9.2023) (להלן: עניין פלוני); מרים גור-אריה "זכויות אדם והמשפט הפלילי המהוות" משפטים נ' 759, 767 (2021)). מכאן - שהכלים לניתוח עבירות אינם עזרים או מותרים, אלא כלים הכרחיים הניצבים ביסוד הדין הפלילי.

בהיבט זה, אימץ הדין הישראלי את גישת המשפט המקובל, אשר על פיה מרכיבת העבירה הפלילתית שני יסודות בסיסיים - היסוד העובדתי (*actus reus*) המבטא את ההתרחשות שאירעה בנסיבות; והיסוד הנפשי (*mens rea*) המבטא את עמדתו הסובייקטיבית של מבצע העבירה כלפי הרכיבים מושאotta ההתרחשות (יעקב קדמי על הדין בפלילים חלק ראשון 75 (מהדורה חדשה 2012)). יסודות אלה, העובדתי והנפשי, משלימים האחד את השני. כפי שלימדנו זה מכבר המלמד Prof. Glanville Williams אשר על ברכיו ספרו התחלתי את דרכיו בלימודי המשפט הפלילי: "[...]
the mere commission of a criminal act [...] is not enough to constitute a crime, at any rate in the case of the more serious crimes. These generally require, in addition, some element of wrongful intent or other fault" (GLENVILLE WILLIAMS, TEXTBOOK OF CRIMINAL LAW 29 (1978).

20. לדיננו רלוונטי היסוד העובדתי. במסגרת ההגדרה למושג "UBEIRA", מרכיב היסוד העובדתי משלווה רכיבים - רכיב התנהגותי, רכיב נסיבתי ורכיב תוכאי (ראו סעיף 18(א) לחוק העונשין).

הרכיב התנהגותי, אשר הוא תנאי הכרחי להיווצרות העבירה, עניינו ב"תרומה הגוףנית - המוטורית של האדם להטהות העבירה" (פלר, עמ' 383).

הרכיב הנסיבתי נושא אופי שורי, כך שהוא מוגדר כיסוד מהמציאות האובייקטיבית, שאינו הרכיב ההתנגדות או התוצאה. בניגוד לרכיב ההתנגדות, הרכיב הנסיבתי הוא אופציוני, במובן זה שבמהלט תיתכן עבירה פלילתית שהיסוד העובדתי שלה אינו כולל רכיב נסיבתי (ירם רבין יניב ואקי דיני עונשין כר' א 269-267 (מהדורה שלישית 2014) (להלן: רבין וואקי).

הרכיב התוצאה של העבירה גם הוא רכיב אופציוני, בדומה לרכיב הנסיבתי, כך שהוא לא נדרש בכל העבירות הפליליות. עניינו של רכיב זה באירוע או מצב המתרחש לאחר קרות ההתנגדות מושא העבירה ובעקבותיה - ככלומר, כפועל יוצא הקשור סיבתי להתנגדות (קוגלר, בעמ' 139-140, להגדרות שונות ראו: שם, בעמ' 179-175).

21. על רקע זה, ניתן לנתח את הדרישה היסודית שקיים בדין הישראלי לשם הרשות אדם ביצועה של עבירה מסוימת - תחילתה יש לאתר עבירה פלילתית, היינו סעיף חוק שאוסר לבצע מעשה מסוים ושקובע עונש בגין הפרת האיסור; לאחר מכן, על השופט לבדוק אם להרשייע אדם בעבירה הנדונה לברר מה הם יסודותיה של עבירה זו, ובמהמשך לכך לבדוק אם יסודות אלו מתקייםם באירוע מושא ההליך שלנו. בchnerה זו נגזרת מהכלל שהציגו לעיל - על השופט לבדוק אם הוכח מעבר לספק סביר שהנאשם שלנו קיים את כל יסודות העבירה בעלי יוצא מן הכלל. בהתאם - "ברור שאם חסר אפילו אחד בלבד מיסודות העבירה הנדונה - הנאשם לא יורשע בה" (קוגלר, בעמ' 133; ההדגשות הוסיף - י' א').

הנה כי כן, הרשות בעבירה מסוימת בכך שיזכה קיומם של כלל יסודות העבירה. ממילא, מעקרון יסוד זה נגזרת המסקנה הבאה: כדי להרשייע אדם מספר פעמים ביצועה של אותה עבירה, יש להוכיח כי יסודותיה של אותה עבירה מתקייםם כמספר הפעמים שבו רוצים להרשייע את אותו אדם. הצד השני של המطبع הוא כי לא ניתן להרשייע אדם ביצוע עבירה במספר העולה על כמה הפעמים שבהם התקיים יסוד מסוים של אותה עבירה.

מן הכלל אל הפרט

22. במקרה דנן, המערער הורשע ביצוע עבירות רבות בתצורתן המוחמרת שקבעה בסעיף 117(ב2)(3) לחוק. אלא שאחד מרכיבי היסוד העובדתי של התקרה המוחמרת לא התקיים כמספר העבירות שבהן המערער הורשע. כאמור, סעיף זה דורש כי "העבירין, במעשי, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על [452,000 ש"ח]. הרכיב של סכום המס המוזכר בסיפה של הסעיף, ואני נכנס לסוגיות סיוגו האנליטי של רכיב זה, התקיים במסגרת כתוב האישום פעמים בודדות בלבד, ובהתאם הוא מאפשר הרשות בתקרה המוחמרת פעמים בודדות בלבד.

23. אם נשוב, לשם המכחשה, לעבירות שיויחסו למערער בגדרי האישום הראשוני, הרי שם יויחסו לו 147 עבירות, הנסובות על סך כולל של 2,461,049 ש"ח. מכאן, שהרכיב של סכום המס התקיימם באישום זה 5 פעמים ותו לא. אי לכך, ניתן היה להרשיע את המערער בביצוע העבירה בתצורתה המוחמרת, לכל היותר, 5 פעמים.

לחילופין, ניתן היה להרשיעו 147 פעמים בביצוע העבירה בתצורתה הבסיסית, שכן הרכיב ההתנהגותי של העבירה - המתקיים בהוצאת חשבונית פיקטיבית, כמו גם יתר רכיבי היסוד העובדתי, אכן התקיימו 147 פעמים.

גישת המשיבה לעומת זאת, המבקשת לייחס למערער הן מספר רב של עבירות, הן את התצורה המוחמרת בכל אחת מהן - אינה מתישבת עם עקרון יסודי ובסיסי בדייני העונשין הישראליים ומכאן שהיא אכן מהוות "חומרה כפולה" בلتוי צודקת עם המערער. ברור אפוא כי גישה זו אינה יכולה לעמוד.

24. המשיבה ניסתה "לפנות" על פער זה שבין סכום המס לבין מספר העבירות שבנה המערער הורשע באמצעות כלים פרשניים. בהקשר זה נסמכה המשיבה על לשון סעיף 117(ב)(3) לחוק הקובלע כי יש לבחון מהו סכום המס שלהתחמקות מתשולמו הביא העבריין "במעשי". לשון הרבים שבנה נוקט הסעיף, מאפשרת לגישה את ההרשעה בתצורה המוחמרת כמספר הפעםם שבהם התקיימם הרכיב ההתנהגותי (באמצעות הוצאה החשבונית הפיקטיבית), ובלא תלות בסכום המס שהוצעם כתוצאה מהתנהגות זאת.

אלא שכעולה מהධין לעיל, עקרון יסוד הוא כי על כלל רכיבי העבירה להתקיים כמספר הפעםם שבנו מבקשים להרשיע. לא ניתן לפעול בניגוד לכלל כה יסודי וברור בהסתמך על פרשנותה של תיבה צזו או אחרת. ממילא, גם התיבה "במעשי" אינה יכולה לשאת את כבוד המשקל שהמשיבה מבקשת לייחס לה.

משאלו הם פנוי הדברים, אף איני מוצא מקום להציב את עמדתה הפרשנית של המשיבה למול עמדתו של המערער, לבחון מהי הפרשנות הנכונה לפי כללי פרשנות הדין הפלילי (ראו פסק דין בעניין פלוני, בפס' 29). על מנת שידי הפרשנות "יכנסו לפועלה" מלכתחילה, דורש סעיף 34כא לחוק העונשין כי הדין יהיה ניתן "לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו". אלא שכי שהארכתי להסביר - פרשנות המשיבה מתנגשת עם עקרונות יסוד של דיני העונשין. בפועל, גישה מובילה ל走出ה שהיא לא פחות מאבסורדית, הגוררת אי-התאמה בוטה בין התרחשויות למציאות בין מספר העבירות עלי' כתוב האישום. ממילא, אין מקום לראות בגישה פרשנית זו כפירוש סביר המצדיק את בחינת המחלוקת דין

בהתאם לכללי הפרשנות בפליליים. על אותה הדרך, אף אין מוצא מקום להרחבת כאן על הקושי הטעון בפרשנות מעין זו בראוי עיקרון החוקיות (על הפרשנות המוצמצמת כנגזרת של עיקרון החוקיות ראו: שם; רבין וואקי, בעמ' 111-110).

25. המכחשה נוספת נסافت לקווי החרג שמדובר בגישה המשיבה הועלתה על ידי חברי השופט ע' גروسקובף במהלך הדיון. חברי הצבע בפני המשיבה על כך שם מצד התצורה המוחמרת היה קבוע גם עונש מאסר מינימלי - היו לדבר השלכות שאין מתאפשרות הדעת. זאת, שכן, הרשות המערער באופן שבו הוא הורשע, הייתה מחייבת על פני הדברים להשית עליו תקופת מאסר אבסורדית לנוכח הרשותה במאות עבירות. מסקנה מעין זו - בלתי אפשרי לקבל.

26. זאת יש להוסיף שעמדת המשיבה מקהה במידה רבה את עוקציו של ההסדר החקיקתי שאימץ החוק. כאמור, החוק יצר את התצורה המוחמרת מושא דיונו בהסתמך על ההשקפה לפיה כל "העלמת המס" נעשית בסכום גבוה יותר, וכך יש להחמיר בעונש מטعمי גמול והרתעה. אולם, גישת המשיבה מוליכה לכך שמספר העבירות שבנה נאשם מורשע אינו רגish לסכום המס ש"העלים" ובכך גישה חוטאת לתכלית שהחוק ביקש קודם לכן.

הטעם לדבר הוא שאם היינו מאמצים את גישת המשיבה, המערער בעניינו היה מושע 609 פעמים ביצוע העבירה בתצורה המוחמרת, ללא תלות בסכום המס מושא הרשותו. למעשה, מספר העבירות שבו היה מושע היה יותר עניינו בין אם סכום המס הכולל ש"העלים" היה 100 מיליון ש"ח; ובין אם סכום זה היה הסכום המינימלי הדרוש להרשעה בתצורה המוחמרת - 452,000 ש"ח. זאת, לאחר שלעמדת משיבה, די בכך שכabbת האישום בכללותו מגלם "העלמת מס" העוברת את רף המינימום הקבוע בתצורה המוחמרת; כל אימת שסכום המס חוצה את הרף של 452,000 ש"ח - יורשע הנאשם בתצורה המוחמרת כמספר החשבונות שהוציא ובמנותק מסכום.

הקווי בעמדה זו ברור - בחינת כתוב האישום מכלול, מאיימת לחולוין את יכולת לשקוף את חומרת המקירה דרך מספר העבירות, וזאת בגין הסדר החקיקתי ולרציניל העומד בבסיסו. לעומת זאת, גישת המערער, אותה אני רואה לאöz, תוליך לכך שמספר העבירות יוכל לשקוף במקרים רבים את גובה המס שהעולם. וכך, אם כתוב אישום מייחס לנאשם "העלמת מס" כולל בסך 452,000 ש"ח - הלה יוכל להיות מושע ביצוע התצורה המוחמרת פעם אחת ולא יותר; על אותה הדרך, אם תיחס לנאשם "העלמת מס" כולל בסך 2,461,049 ש"ח, כబאים הראשון בעניינו של המערער, ניתן יהיה להרשיעו ביצוע העבירה, בנסיבות המתאימות, לפחות 5 פעמים. באופן זה, מספר העבירות שבנה נאשם מורשע יגלה כהכלאה את חומרת מעשיו, תוך יצירת בידול בין נאיםים שחומרת מעשיהם שונה - בדיקות כפי שהתקoon החוק בסדר הענישתי של חוק מס ערך נוסף.

התצורה המוחמרת - האם אכן "אות מתה"?

27. לאחר שנוכחנו לראות כי הדין אינו אפשר להרשיע בביצוע התצורה המוחמרת באופן שבו הורשע המערער, הרי שיש להידרש לחשש המשיבה לפיו התצורה המוחמרת תהפוך ל"אות מתה". כזכור, המשיבה בטענותיה עמדה על כך שאם לא ניתן יהיה להרשיע נאשמים בביצוע התצורה המוחמרת בהתאם לסכום המס הכלול שבכתב האישום, הרי שאלוי יכללו צעדיהם מראש. וכך - לעולם לא תעשה הוצאה חשבוניות פיקטיביות בסכום העולה על 452,000 ש"ח.

28. אלא שלעמדתי בחשש זה אין ממש. כפי שציינתי לעיל, הרכיב התנהוגי של התצורה הבסיסית לפי סעיף 117(ב1) לחוק מוגדר بصورة רחבה ("מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתטט מתשלום מס"), כך שהוא אינו מותנה בהכרח בהתקיימות התנהוגות ספציפית. בנסיבות אלה, רכיב זה יכול להתגבות הן בהוצאה חשבונית אחת, הן על ידי הוצאה של מספר חשבונות. בהמשך לכך, ובפרט משהתצורה המוחמרת נוקטת בתיבה "במעשי", בלשון רבים - הרי שאין מניעה להרשיע בכך את מי שהוציא מספר חשבונות שסכום המצטבר עולה על 452,000 ש"ח (זאת בכפוף לכללים שהתו בפסקה לעניין זה, ראו: דנ"פ 4603/97 משולם נ' מדינת ישראל, פ"ד נא(3) 160 (1998)).

כן, אם עבריין מסוים הנפיק שתי חשבונות שהסכום של כל אחת מהן הוא 230,000 ש"ח, והחשבונות הובילו ל"העלמת מס" כוללת העולה על 452,000 ש"ח, עומדות לתביעה שתי אפשרות המקומות את דרישות הדין - "יחסו שתי עבירות בתצורה הבסיסית, או "יחס עבירה אחת בתצורה המוחמרת בראש העובדה שסכום החשבונות עולה על 452,000 ש"ח. אך בהמשך לאמור לעיל - אין אפשרות להרשיע עבריין זה בשתי עבירות בתצורה המוחמרת.

29. מן המקבץ עולה כי התצורה המוחמרת יכולה להתגבות בחו"ל המעשה גם ביחס לעבריני מס הכספיים בדרך של הוצאה חשבוניות פיקטיביות, ואין חשש כי אלה יצליחו לחמק מתחולתה באמצעות פיצול מלאכותי של חשבונות. אומנם, במקרה, במקרה, במקרה אחד לכדי עבירה אחת; אך אין פירוש הדבר כי בכל מקרה בהכרח ניתן מנעה מלחابر שתי חשבונות יחד לכדי עבירה אחת; אך אין פירוש הדבר כי במקרה ההוא הוצאה יהיה לכורך ייחידי. כך למשל, אם חשבונית אחת הוצאה במקרה בזמן מסוימת, וחשבונית אחרת הוצאה במקרה של חלוף שנים רבות (בתווך תקופת ההתישנות), יתכן שנדרש יהיה ליחס שתי עבירות נפרדות בתצורתה הבסיסית. בכלל אופן, קביעת אופי המקרים שבהם חשבוניות תיכרכנו יחד מסורה, בשלב הראשון, לשיקול דעתה המקצועית של התביעה. אין אפוא מקום או צורך, במסגרת המקירה דין, לקבוע מסמורות לעניין זה.

התוצאה האופרטיבית של קבלת הערעור

30. לאחר שנוכחנו לראות כי הדיון עם טענות המערער, המסקנה המתבקשת לטעמי היא כי המצב הנוכחי, שבו המערער הורשע 609 פעמים בתצורה המוחמרת של העירות - אינו יכול לעמוד. על כן, אני סבור כי יש לקבל את הערעור כך שהଉירות שבהן המערער הורשע תסוגנה בתצורה הבסיסית או המוחמרת בהתאם למספר הפעמים שבהם התגבשו יסודות כל עבירה.

יחד עם זאת, אציג לחבריי כי בלי תלות באופן ביצוע הסיווג, נותר על כנו את העונש שנגזר על המערער ואושר בפסק דין של בית המשפט המוחזוי. אגב כך ראוי להבהיר כי בית המשפט המוחזוי התייחס, בשגגה, לטענת המערער שבלב ההליך דיןقطינה המופנית כלפי גזר הדין, חרף העובדה מופנית בראש ובראשונה כלפי הכרעת הדין. אך יחד עם זאת, לעניין העונש, מקובלת על'י מסקנת בית המשפט המוחזוי כי: "אך אם היה מושיע המערער בכל אישום בעבירה אחת שבוצעה בנסיבות מחמירות, ומקייפה את כלל החשבונות בכל אישום, לא יהיה בכך להעלות או להוריד ממאות מעשי, מחומרתם ומהעונש ההולם בגינם".

מעשי של המערער הובילו לנזק לקופת המדינה בסך 11.5 מיליון ש"ח לערך. הדיון אומנם מחייב את שניי סעיפי הרשעה, וכך הצעתי לחבריי כי נוראה; אך לצד זאת מלאכת גזירת העונש אינה מלאכה אריתמטית, והתוצאה העונשית אינה פונקציה של מספר העירות ותו לא. על השופט הגוזר את עונשו של נאשם לבחון את מכלול המעשים שבهم הורשע, על נסיבותיהם, בהתאם למציאות המוחזק. במקורה דין המסקנה המתقبلת מבינה זו היא כי העונש שנגזר על המערער הולם את חומרת מעשיו ואת כלל הנסיבות הדרישות לעניין, כך שאין הצדקה להתערבותנו בגזר הדין של בית משפט השלום.

31. טרם סיום, בהתייחס לחוות הדעת של חבריי, אבקש לחodd - בניגוד למשמעותם שבם בחזו חבריי לצعود, נימוקי של' עורכי עוד קודם לכן, לעומת מוצאים בתלים החROSS והמכור של בינה שיטית של יסודות העבירה. מAMILIA, אין סביר כදעת חברי השופט גROSOKOFF, כי נדרשים אנו לבחון מי מבין הנתבים - "הרחב והמכור" או "הצר והחריג" (כדיםו של חבריי), עדיף במקורה דין. המשפט הפלילי אינו שיר של רוברט פרוטט. עיקרונו העל בדיון הפלילי, הלא הוא עיקרונו החוקיות, מחייבנו לצعود בנתיבים ידועים וברורים ככל הניתן; ואופן ניתוחן של עבירות, הוא אולי הנתיב המידע והבסיסי שבם. משכך, ומ��ראיתי במהלך דבריי שלעיל מדוע עקרונות אלה, שמושרים עמננו מזה שנים, מחייבים את המסקנה אליה הגיעתי, אין מקום בענייני להידרש ולדקק בתכלויות ההסדר הקונקרטי שלפנינו.

32. סוף דבר: אציג לחבריי כי נוראה על קבלת הערעור לעניין סיווג העבירות שבהן המערער הורשע.

הצדדים הגיעו אףו את עמדותיהם בעניין זה בהתאם לאמור בפסקה 30 לעיל.



יוסף אלרון
שופט

השופט אלכס שטיין:

1. מסקנתי בפרשא דין זהה למסקנת חברי, השופט י' אלרון, אולם אני מגיע אליה בדרך קצרה יותר.
2. העבירה נושא דיוננו, כהגדרתה בסעיף 117(ב2) לחוק מס ערך נוסף, התשל"ז-1975, כוללת את היסודות הבאים: "נעבירה עבירה לפי סעיפים קתנים (ב) או (ב1) בנסיבות חמירות, דינו של העosa - מאסר 7 שנים או קנס ...; בסעיף זה, "נסיבות חמירות" - אחת מהלה: [...] העבריין, במעשהיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על [452,000 ש"ח]" (ההדגשה הוספה - א.ש.). ברו הוא, כי הסעיף מדבר על עבירה אחת, בלשון יחיד, וכי המילה "במעשהיו" מתייחסת לע"ושה" שעבר אותה עבירה אחת.
3. לפיכך, כפי שכתב חברי, השופט אלרון, הוצאת 147 חשבונות מס פיקטיביות, שהביאה להעלמת מסים בסכום כולל של 2,461,049 ש"ח, עולה כדי חמש עבירות בתצורתה המוחמירה כהגדרתה בסעיף 117(ב2) לחוק מס ערך נוסף, להבדיל מ-147 עבירות כאלה, בהן המבקש נמצא אשם על-ידי הערכאות דלמטה.
4. המדינה תומכת בפרשנות של הערכאות דלמטה משנה טעמים. ראשית, היא מפנה אותנו למילה "במעשהיו" - בלשון רבים - שכאמור מופיעה בהגדרת העבירה נושא דיוננו. אולם, כפי שכבר ציינתי, מילה זו מתייחסת לע"ושה" שביצע "UBEIRAH", קרי: לעבירה אחת בלבד אשר הביאה להעלמת מסים בסכום שעולה על 452,000 ש"ח.
5. כמו כן, טוענת המדינה כי הפרשנות הנישאת בפיה מתחייבת על-פי תורה הפרשנות התקליתית. טענה זו אינה מקובלת עלי כלל ועיקר. כפי שכבר הוזמן לי להבהיר בהסתמך על העיקרונו "אין עבירה אלא על פי חיקוק", אשר מעוגן בסעיף 1 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, ועלמן של הוראות עונשיות, מובנו הלשונית והרגילה של החוק לעולם גובר על התקלית הבלתי כתובה המ�יחסת לו; ואצטט:

"בכל מקרה ומרקם שומה עליינו - ועל כל רשות האכיפה, לא יצא מן הכלל - להימנע אל מילוטו של החוק, שכן הן, ורק הן, מכוננות, מגדרות ומגבילות את הסמכות השולטונית להרשיע ולהעניש [...]. בנסיבות זאת, עבירות ועונשים חייבים להיקבע בתוך כלללים משפטיים מוגדרים וברורים, המנוסחים ברמת רגולציה גבוהה ככל שניתן, ולא בתוך סטנדרטים מופשטים ועומומיים אשר מאפשרים לרשות האכיפה להוציאם את כוחן באמצעות פרשנות יצירתיות זאת או אחרת, אשר מרחיבה את היקף האיסורים הפליליים בהתאם לרצונו ולמטרותיהן." (ראו: ע"פ 3583/20 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקאות 35-36 לפסק דין (9.11.2020)).

6. זאת אוסיפ כי תורת הפרשנות התכלייתית סובלת מחולשה אימנטית: בידענו כי המחוקקמן הסתום לא מעוניין להשיג את התכליית החברתית, אותה ביקש לקדם באמצעות מעשה החוקה אשר עומד לדין, בכל מחיר - כיצד בדיק נדע מהו המחיר הנוכחי בעינו? במקרה שלפנינו: כיצד בדיק נדע שהחוק סביר כי נכוון יהיה להילחם בתופעה הפסולה של הפצת חשבונות מס פיקטיביות על-ידי הרשות הנאשם וענישתו בגין 147 עבירות בתצורתה המחרירה, להבדיל מ-5?! באין ידיעה כאמור, תורת הפרשנות התכלייתית משארתנו בנעלי החוק ומורה לנו לקבוע את משמעותו החקיקוק שבו עסקינו משיקולים של עלות- מול-תועלת (ראו: אלכס שטיין, הגישה הסתברותית לפרשנות, משפטיים נ"ג (תשפ"ה), בעמ' 9-8, <https://lawjournal.huji.ac.il/article/12/1958>). חקיקה שיפוטית מעין זאת אינה מקובלת עלי כל ועיקר; ובוודאי שאין לה מקום במתן משמעות לעבירות בנות-עונשין.

7. חוות דעתו של חברי, השופט ע' גروسקובף, ניתנה אחרי שכתבתי את אשר כתבתי בפסקאות 1-6 לעיל. חברי סבור שאין קשר הכרחי בין המתודולוגיה בה אני עושה שימוש - פרשנות לשונית-אנליטית של הוראת דין עונשית - לבין מסקנתני כי "העבירה" נשא דינונו בעברת "נסיבות חמירות" כאשר הנאשם גורם לחסרו של מעלה מ-452,000 ש"ח בתקבולי המס של המדינה; וכפועל יוצא מכך, הוצאה 147 חשבונות מס פיקטיביות על ידי המבוקש - שכאמור באישום הראשון הביאה להעלמת מסים בסכום כולל של 2,461,049 ש"ח - עולה כדי 5 עבירות "בנסיבות חמירות", ותו לא. לשיטת חברי, למסקנה זו ניתן להגיע רק בהתבסס על פרשנות תכלייתית - מאגר עתיק ערכיהם, רעיונות ותובנות, אשר מכיל בתחוםו "החזקת הפרשנית לפיה בגין תוצאה אחת ניתן ליחס עבירה תוצאותית אחת" (ראו: פסקה 22 לפסק דין של חברי, השופט גROSOKOVF).

8. לטעמי, חוסר האפשרות - והיעדר הסמכות - לזקוף לחובת המבוקש יותר מחמשה סטיטים של "נסיבות חמירות" אינו נובע מ"חזקת" משפטית תלויית שופט, אלא מאמת מתמטית פשוטה: $2,461,049 / 452,000 = 5.445$. הוא אומר: יש קשר אנליטי הכרחי בין המתודולוגיה בה אני עושה שימוש לבין התוצאה אליה הגעת. קשר זה נטווע עמוק בראיליזם פילוסופי (להבדיל מריאליزم משפטי, שאני נמנה עם חסידי) (ראו: Alex Stein, *Probabilism in Legal Interpretation*, 107 Iowa L. Rev. 1389, 1430-1436 (2022)).



אלכס שטיין

שופט

השופט עופר גروسקובף:

חברי, השופט יוסף אלרון מזה, והשופט אלכס שטיין מזה, שרטטו שני נתיבים שונים המובילים לאותה תוצאה. חברי, השופט אלרון בוחן את הסוגיה שבמחלקה במישור הכללי, ומכריע בה על סמך עקרונות היסוד של דיני העונשין. לעומתו, חברי, השופט שטיין, ממקד את מבטו במישור הפרטני, ובפרשנות סעיף העבירה המונח לפנינו. אף אני, כאמור, סבור כי דין הערעור להתקבל, באופן המפורט בפסקאות 30 ו-32 לחווות דעתו של השופט אלרון. למורת תמיינות דעתים זו ביחס לتواנה, לא אוכל להציג רף לכל אורך המשען לא לנ忝ב שהתווה השופט אלרון (ה גם שהולך אני עמו כברת דרך נכבה) ולא לנ忝ב שהתווה השופט שטיין. אף אין באפשרות לומר שדרך היא דרך ביןיהם המשלבת בין דרכיהם. להבנתי שתי הדרכים בהן פסענו חברי אין מביאות לעד המוסכם על שלושתנו, אלא מובילות אותנו רק חלק מהמרחך, כאשר השלמת החסר נעשית על ידי חברי בדרך של קפיצה מחשבתי, מבלי שהם מבהירים על מה ולמה נדרש לבצע דוקא בכך לגיע למסקנה פרשנית אחת (קבלת עמדת המערער), ולא למסקנה המתחרה (קבלת עמדת המדינה). לשארו של דבר, תפיסתי הפרשנית שונה מזו של שני חברי בעניין מהותי יסודי. אבהיר עניין זה תחילתה, בטרם אפנה לבחינת המקרא שלנו פנינו.

הערה מבואית - חשיבותה ומגבילותיה של החשיבה הדוקטורינרית

9. כפי שציינתי בפתח, דרכיהן של שני חברי שונות, ואולם ההנחה שמסתתרת מאחוריו הגישה הפרשניתם שהם מציגים דומה, וכינויה בתחום תורת המשפט "תפיסה דוקטורינית" - לפיה ניתן להגיע למסקנה פרשנית קונקרטית באמצעות מהלך אנלטי, בין אם מהלך המבוסס על גזירה מעקרונות על מופשטים (השופט אלרון) ובין אם מהלך המבוסס על ניתוח לשון הכלל הספציפי (השופט שטיין). אודה, גם בעיני יש לחשיבה הדוקטורינרית חשיבות עצומה בתחום המשפט, יש להציג על ירידת קרנה בשיטתנו המשפטית בעשורים האחרונים. אכן, ראוי להחזיר עטרה ליושנה, ולהעניק לעקרונות המשפטים המופשטים ולשון הכללים הספציפיים משקל משמעותי במלאת הפרשנות. ואולם, בעשותנו כן חשוב שלא נתעלם מהתובנות שלמדנו מتنوعת הריאליزم המשפטי - העקרונות המופשטים מזה, ולשון הכללים הספציפיים מזה, אינם חד משמעיים דיים על מנת לאפשר בכל מקרה ומרקם גזירת מסקנות קונקרטיות מעקרונות כללים משפטיים. במרבית המקרים בהם מתעוררת מחלוקת משפטית של ממש, הם המקרים המעניינים - ושם אמר הפטולוגים - בהם סוגיות משפטיות מובאות

לפתחם של בתי המשפט, העקרונות והכלליםמאפשרים לגדר את מתחם האפשרויות הפרשנויות, אך אין בהם די על מנת להכריע בין מספר פרשנויות אפשריות. במצבים אלה נדרשים אנו לעשות שימוש בכללי נוסף לצורך בחירת הבחירה הנכונה. כדי זה, בשיטתנו המשפטית, הוא תכלית הנורמה. דהיינו, "העריכים, המטרות, האינטראסים, המדיניות והיעדים" לשימוש נקבעה הנורמה המשפטית (אהרן ברק הפרשנות התכלייתית במשפט 133 (2003)). תכלית הנורמה היא המצדן המדריך את הליך הפרשנויות המשפטי, ואין לנו ברירה אלא לשלוּף אותו, וולעשות בו שימוש באותו מקרים בהם אנו ניצבים לפני צומת דרכיהם פרשנית, ונאלצים לבחור בין שני דרכי פרשנות אשר עקרונות המשפט ולשון הכללים פותחים בפנינו. המקירה שלפנינו הוא דוגמא אופיינית לסוג זה של מקרים. על מנת להמחיש זאת, אנתח את הדרכים בהן פועלים חברי, ואראה כי הגם שאין הן חסרות ערך, קצורות הן מהביא למסקנה פרשנית אחת. לאור זאת, אחדד כיצד יש להשלים את המרחק החסר, על מנת להגיע לעיד הפרשנות הנוכן, שבמקרה זה אין אנו חולקים בדעותינו לגביו.

נתיב אלרון - מעקרונות מופשטים למסקנה קונקרטית

10. אפתח את הדיון במקירה שלפנינו במישור הכללי - בניתוח על פי העקרונות המופשטים של המשפט הפלילי. כפי שתיאר חברי, השופט אלרון, היסוד העובדתי של עבירות פליליות יכול לכלול שלושה סוגים רכיבים - רכיבים התנהגותיים, רכיבים תוצאותיים ורכיבים נסיבתיים (פסקה 20 לפסק דין). כפי שהסביר חברי, עבירה מתגבשת רק כאשר מתקיימים כל הרכיבים הכלולים בה, והיעדרו של רכיב כלשהו יוביל ליזיכוי מהעבירה. אך לא די בעקרון יסוד זה על מנת להכריע בהליך. קר משום שעקרון היסוד שתיאר חברי, ולפיו "לא ניתן להרשיע אדם בביצוע עבירה במספר העולה על כמה פעמים שבהם התקיים יסוד מסוים של אותה עבירה" הוא נכון בחלוקת מהמרקם - אך אינו נכון בכללם. הלכה למעשה, תחולת העקרון המופשט האמור תליה בסוג הרכיב בו מדובר (התנהגותי, תוצאותי או נסיבתי), ואף לגבי אותם סוגים רכיבים לגביים הוא מתקיים ברמה צזו או אחרת, המדבר לכל היותר בקיירת כיוון, אשר אינה מאפשרת גזירת מסקנה קונקרטית. בתמצית: ראשית, ביחס לרכיבים תוצאותיים קיימת חזקה (לשיטתי, ניתנת לסתירה) לפיה מספר העבירות בהן ניתן להרשיע הוא, לכל היותר, כמספר הפעמים שבהם התקיימה, בנפרד, התוצאה האסורה. שנית, ככלל, ניתן ליחס רכיב התנהגותי זהה למספר עבירות מסוימים שונים, אף שהדבר אינו חף מקשישים. לעומת זאת, כאשר מדובר באותו עבירות - ניתן להרשיע על בסיס רכיב התנהגותי משותף, רק בסוגי עבירות ספציפיים. לבסוף, ככל ניתן ליחס אותו רכיב נסיבתי למספר עבירות נפרדות, מבלתי שיש צורך להציג על התקיימות נסיבה זו באופן שונה ונפרד ביחס לכל עבירה וUBEIRA. אדון תחילת ברכיבים תוצאותיים, שהkowski ליחס אותם במקביל למספר עבירות הוא המובהק ביותר.

11. רכיבים תוצאותיים: על פני הדברים, קיימ珂ושי ליחס את אותה התוצאה הפלילית למספר עבירות תוצאה נפרדות. כך, לדוגמה, נניח כי נאשם מכמה קורבן אחד במספר מועדים שונים. כתוצאה מהמקות

באחד המועדים הללו (నנich במועד המאוחר) נגרמת לקורבן חבלה חמורה. פשיטה, כי במצב כזה ניתן יהיה להרשות את הנאשם במספר עבירות התנהגוויות של תקיפה כמספר האירועים בהם הכה את הקורבן (סעיף 379 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין)). מנגד, אין אפשרות להרשותו ביותר מעבירה תוצאתית אחת של חבלה חמורה (סעיף 333 לחוק העונשין), שכן לא ניתן לשוב וליחס את אותה החבלה חמורה שנגרמה לקורבן לכל אחד ממעשי התקיפה השונים.

12. לקושי ליחס את אותה התוצאה במספר עבירות יש שני מקורות - האחד אנליטי, והאחר פרשני. ראשית, מבחינה אנליטית, בעבירות בהן כל התנהגוויות נפרדות אינה בגדר "סיבה בלבד אין" לתוכנית - מתעורר קושי להרשות עבירות במישור הקשר הסיבתי. כיצד, על מנת להרשות עבירה התוצאהית, יש ליחס את התוצאה שארעה, הן כענין עובדתי ("סיבה בלבד אין") והן כענין משפטי, להתנהגוות המהווה את הרכיב ההתנהגותי (להרחבה, ראו: יoram רבינ וואקי דיני עונשין כרך א 302-305 (להלן: רבין וואקי); גבריאל הלוי תורת דיני העונשין כרך א 770-774 (2020) (להלן: הלוי)). משוחסה תוכאה מסוימת (בדוגמה: חבלה חמורה) להתנהגוות מסוימת (אחד מהמקרים בהם הוכה הקורבן), לא ניתן, כלל, ליחסה גם להתנהגוויות שהופרדו ממנה בכתב האישום, ושבгин יוחסו עבירות נפרדות (פתרון אפשרי הוא לאחד את כל התנהגוויות למעשה עבירה אחד, וליחס בין המכול עבירה תוצאהית, ואולם המשמעות היא עדין שאין מרשיעים בגין תוכאה אחת ביוטר עבירה תוצאהית אחת). ודוק, הניסיון להרשות במספר עבירות תוצאותיות שהובילו לתוכנית אחת הוא בעייתי אף יותר מבחןת דרישת הקשר הסיבתי, כאשר לא ניתן לקשור ברמת וודאות מספקת בין התוצאה שאירעה להתנהגוות מסוימת מתוך המכול (בדוגמה, לקבועஇיזו מן המכות גרמה לחבלה).כן, שכן, במקרה שלה לא ניתן, במקרה הרגיל, לקבוע ביחס לפחות אחת מההתנהגוויות, כשהיא עומדת לבדה, כי היא גרמה לתוכנית מעבר לכל ספק סביר (על כן, כלל, במצבים אלה הדרך היחידה להרשות עבירה התוצאהית היא להתייחס למכלול המעשים כמגדיר את הרכיב ההתנהגותי). העולה מהמקבץ הוא כי, כאשר כל אחת מההתנהגוויות אינה בגדר "סיבה בלבד אין" לתוכנית, קיים קושי במישור הקשר הסיבתי ליחס לנאים יותר מעבירה תוצאהית אחת בגין התנהגוויות השונות.

לקושי להרשות נאים במספר עבירות תוצאהיות בגין תוכאה אחת יש גם טעם פרשני. בעבירות תוכאה רבות ביצוע מספר התנהגוויות הגורמות לתוכנית האסורה אינם מוביל לפגיעה חמורה יותר בערך המוגן שבו עוסקת העבירה, ומכך אין הצדקה תכילתית להחמרה עם נאים שגרם לתוכנית במספר התנהגוויות, לעומת נאים שגרם לתוכנית בהתנהגוות אחת.ברי, למשל, כי אין מקום להרשות נאים ביצוע שתי עבירות רצח במקורה שבו בוצע שני מעשים שונים, שדי היה בכל אחד מהם כדי להמית את אותו קורבן. זאת כיון שבממשיו גרם הנאשם פגיעה אחת ויחידה בערך חי האדם, שעליו מגנה עבירת הרצח (МОובן כי ניתן יהיה להרשות מספר עברינים שונים, אם כל אחד מהם בוצע מעשה נפרד שגרם לתוכנית. השוו: רבין וואקי, בעמ' 305-302). יתרה מזאת, בעבירות תוכאה רבות אין מגבלה על טיב התנהגוות הגורמת לתוכנית, ולפיכך הרכיב העיקרי המגדיר את תחולתן של עבירות אלה הוא הרכיב

התוצאתי (ראו: יעקב קדמי על הדיון בפליליים - חוק העונשין חלק ראשון 103 (2012) (להלן: קדמי); יצחק קוגלר תאoria ומעשה בדיוני עונשין - מבוא והיסוד העובדתי 142-141 (2020) (להלן: קוגלר)). בעבירה כזו, שבה רכיב התוצאה מרכז כל כך, יהיה קשה להניח כי המחוקק ביקש לאפשר הרשעה, בגין אותה תוצאה, אף אם הנאשם ביצע מספר מעשים נפרדים שגרמו לתוצאה האסורה.

ואולם, איןני סבור כי ניתן לקבוע כי לעולם תהיה אחת מאפשרת הרשעה בעבירה תוצאתית אחת בלבד. מבחינה פורמלית, דרישת הקשר הסיבתי אינה מחייבת תוצאה זו, באופןם מוצבים בהם שני מעשים שונים הם בגדר "תנאי בלבד אין" לתוכה, וכאשר גם מבחינה משפטית ניתן לראות בכל אחד מהם משום סיבה נפרדת לתוכה. כך, לדוגמה, ניתן לתאר מצב שבו הנאשם לא קיבל, במרמה, תשלום מעיריה, כאשר לצורך כך עליו לקבל את אישורם של שני גופים בעיריה (כגון, מועצת העירייה ועדת משנה שלא לענייני הוצאות). בהתאם, הנאשם מבצע שני מעשי מרמה - כל אחד כלפי גופו אחר. בדוגמה זו נראה, כעניין אנלטי, ש מבחינה סיבטית, כל מעשה מרמה עצמאי הוא גורם לקבלת התשלום. זאת ועוד, גם מבחינה עניינית, ניתן כי במקרים אלה כל אחת מהתרומות החריפה באופן עצמאי את הפגיעה בערך המוגן. לפיכך, יתכן (ואינני מבקש לטעת בכך מסמורות), כי בדוגמה זו יהיה טעם לקבוע כי מסכת האירועים מגבשת שתי עבירות של קבלת דבר במרמה, אף שבסופו של דבר התוצאה האסורה (קבלת הכסף במרמה) אירעה פעמי אחת בלבד (השו: הלוי, בעמ' 817). על כן דעתך היא כי גם כאשר מדובר ברכיב תוצאתי, העקרון לפיו בגין תוצאה אחת ניתן להרשות רק בעבירה תוצאתית אחת, הוא בוגדר חזקה בלבד.

13. רכיבים התנהגותיים: האם ניתן להרשות אדם במספר עבירות בהתבסס על אחת התנהגות? בהקשר זה יש להבחין בין הרשעה במספר מקרים של אחת עבירה בגין התנהגות אחת, ובין הרשעה במספר עבירות שונות בגין התנהגות אחת. בשני המקרים לא קיימת מניעה גורפת מהרשעה במספר עבירות החולקות רכיב התנהgotyi משותף. הדוגמה המובהקת ביותר להרשעה במספר עבירות זאת בגין התנהגות אחת היא בעבירות המתה - נאים מורশעים, בדבר שבגרה, במספר עבירות המתה בגין אותה התנהגות. כך, לדוגמה, לא אחת הורשעו נאים במספר עבירות בשל כך שגרמו לשריפה או לתאונת דרכים שגבו יותר מקורבן אחד (ראו: [ע"פ 02/02 9804](#) שר נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(4) 461 (2004); [ע"פ 14/2566](#) גלפונד נ' מדינת ישראל (17.2.2016); [ע"פ 16/8483](#) וудיה נ' מדינת ישראל (25.10.2018)). בית המשפט הבHIR כי כלל זה אינו מוגבל לעבירות הנעשה במחשבה פלילית, והוא חל על כל עבירות המתה, בשל החשיבות העליונה המקונית לערך חי אדם, וכן בחשיבות הנפרד שיש לכל אדם בחו"ו ובשלמות גופו (reau [ע"פ 4157/06](#) פלוני נ' מדינת ישראל, פסקה 3 (25.10.2007). כן ראו: [ע"פ 05/9826](#) מחאגינה נ' מדינת ישראל, פסקה 18 (9.7.2008)). כך גם יוחסו לנאים רבים של עבירות הנוגעות לగרים נזק גופו, בגין התנהגות אחת ([ע"פ 21/2649](#)). סילבירה נ' מדינת ישראל (19.2.2023); [ע"פ 22/5136](#) לוקר נ' מדינת ישראל, פסקאות 4-5 (10.11.2024)). אשר לעבירות אחרות - קיימות בפסיקה מגמות סותרות. כך, לדוגמה, לעיתים יוחסו

לנאים מספר עבירות אינוס בגין התנהגות שביצע ברצף אחד של זמן ומקום, בעוד שבHALICS אחרים התנהלות דומה הביאה להרשה בעבירה אחת בלבד של אינוס (להרחבה, ראו: [ע"פ 7951/05 מדינת ישראל נ' פלוני, פ"ד סב\(1\) 737-732 \(2007\) \(להלן: עניין פלוני\); ע"פ 766/21 רביעה נ' מדינת ישראל, פסקאות 30-38 \(23.2.2023\)\). דומה, אם כן, כי הרשה במספר עבירות זהות בגין אותה התנהגות לא תעשה כדבר שבסגורה, למעט במקרים של המטה או פגיעה בשלמות הגוף או באוטונומיה עליו, שהרי, ככל, "כוונת החוקן, הדוקטרינה המשפטית ואף השכל היישר מחייבים אותנו להסתכל על המעשה כלו ועל מקשה אחת", ולא לזכור מהתנהגות אחת מקרים רבים של אותה עבירה \(עניין פלוני, בעמ' 736-735\). הרשה בריבוי עבירות על התנהגות זהה עשויה להוביל להחמרה בלתי-מידתית עם עבריין, ה גם שפגיעתו בערך הנוגן אינה שונה מהותית מהפגיעה שנגרמת בשל עבירה יחידה.](#)

14. הדיון שונה בכל הנוגע להרשה במספר עבירות שונות בגין אותה התנהגות. בפסקה נקבע כי במצב זה ניתן להרשיء במספר עבירות הנובעות מאותה התנהגות, כל עוד יסודות העבירה אינם חופפים במלואם ([בע"פ 6117/23 נוה נ' מדינת ישראל, פסקה 26 \(2.5.2024\)](#). כן ראו: [ע"פ 51/76 ראובן נ' מדינת ישראל, פ"ד ל\(3\) 14, 17 \(1976\) \(להלן: עניין ראובן\); רות קנאוי "ריבוי עבירות ועונשים באירוע פלילי אחד" מחקר משפט ג' 247, 259-257 \(1983\)\)](#). אף בהקשר זה מתעורר חשש כי הרשה בריבוי עבירות תוביל להחמרה בלתי-מידתית עם עבריינים (בפרט נוכח אופיו של חוק העונשין הישראלי, היכול עבירות רבות המנוסחות באופן עמוס, ואשר ניתן להחילן על מגוון רחב של מצבים). המענה העיקרי לחשש זה מצוי במישור הענישה. סעיף 186 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982, קובע כי "בית המשפט רשאי להרשיء נאשם בשל כל אחת מן העבירות שאשmeta;תו בהן נתגלתה מן העבודות שהוכחו לפניו, אך לא יענישנו יותר מפעם אחת בשל אותו מעשה". סעיף זה פורש כך שגם נמצא כי הנאשם ביצע מספר עבירות החולקות רכיב התנהגותי מסוות - אין מניעה להרשיeo;ו בכל אחת מהן, כל עוד הנאשם לא "ענש יותר מפעם אחת בגין אותו "מעשה" (ראו: [רבין וואקי, בעמ' 369-372; ש"ז פLER יסודות בדיני עונשין כרך ג' 305-304 \(1994\) \(להלן: פLER\).](#) להרחבה באשר להשלכות סעיף זה בעת גזרת הדין, ראו: [ע"פ 13/13 ג' אבר נ' מדינת ישראל \(29.10.2014\); נתnal דגן ורות קנאוי "ריבוי עבירות: אתגרים והצעת פתרונות לאור עקרון ההליםמה \(בעקבות סעיף 40יג לחוק העונשין\)" ספר אדרמודן לוי 637-647 \(אוֹהד גורדון עורך 2017\)\).](#) גם במישור הרשה ניתן ביטוי מסוים לחשש מפני החmarsה-יתר עם הנאשם במסגרת שיקול הדעת של התביעה לקבוע באילו עבירות הוא יעמוד לדין. הנחיות פרקליט המדינה מורות כי "ככלל, בעת ניסוח כתוב אישום יש להימנע מליחס כמה סעיפי חיקוק בגין מעשה אחד", וזאת כמעט מקרים בהם קיימות עבירות נוספות, שכן שוליות, הנוגעות לערכיהם מוגנים שאינם בידי ביתו בסעיף האישום העיקרי (סעיף 29 להנחיות פרקליט המדינה מס' 3.1 "הכנה וניסוח כתוב אישום" (25.4.1991). כן ראו: [עניין ראובן, בעמ' 17\).](#)

15. רכיבים נסיבתיים: הרכיבים הנסיבתיים הם הרכיבים השוררים בהגדרת העבירה. רכבי היסוד העובdatyi שאינם מסווג התנהגות או תוצאה הם רכיבים נסיבתיים, ומשכך תחת הגדרה זו חסמיםסוגים שונים ומגוונים של מצבים עובdatyi. נכון גיון זה לא ניתן לקבוע כלל גורף, החל על כל הנסיבות באשר הן, אך ניתן לומר כי, ככל, אין מנגעה להסתמך על אותה נסיבה לצורך הרשעה ביותר מעבירה אחת. כך, לדוגמה, סעיף 351(א) לחוק העונשין מגדר נסיבה מחמירה לעבירותimin שעניינה ביצוע עבירהimin בקטין שהוא בן משפחה של הנאשם. במקרה שבו אדם מבצע מספר מעשי אינוס באותו בת משפחה ניתן יהיה להרשיעו במספר עבירות אינוס, היכולות את הנסיבה המ חמירה האמורה, אף שנסיבה זו - היה הקורבן בת משפחה - "התקיימה", במובן השגור של המילה, פעם אחת בלבד, ואין צורך להצביע על קורבן בן משפחה אחר, ביחס לכל עבירה וUBEIRA.

הערה: ניתן לטעון כי הנסיבה מתקיימת בנפרד ביחס לכל אחת מההתנהוגיות הפליליות שהנאים ביצעו, שכן הנסיבה מתארת מאפיין כלשהו של התנהוגות (ולא מצב עובdatyi מתמ shr), ועל כן מאפיין זה מתקיים בנפרד ביחס לכל אחת מההתנהוגיות שביצעו הנאים. כך, לדוגמה, ניתן לומר כי אדם המבצע מספר מעשים של תקיפה שוטר כלפי אותו קורבן מבצע בכל פעם "תקיפה של שוטר", ובכל פעם ניתן לתאר, בנפרד, את התנהוגותם כהתנהוגות של תקיפה המכוננת כלפי שוטר. אלא שאף אם נאמץ טיעון זה תהיה התוצאה זהה - ולפיה אין צורך לבחון באופן עצמאי האם הרכיב הנסיבתי התקיים באופן נבדל ביחס לכל אחת מהUBEIRAH (יתרה מזאת, קיימם מתח בין טיעון זה ובין הדרך שבה נעשה, בשגרה, ניתוח יסודות העבירה. ראו והשו: קדמי, בעמ' 164-100 ו-99; קוגלר, בעמ' 137-138; הלוי, בעמ' 797-798).

16. הניתוח לעיל מלמד איפוא כי העקרון המופשט עליו מצביע חברו, השופט אלרון, לא רק שמחיב ניתוח אנליטי מורכב מזה שנדמה במצב ראשון, אלא גם לאחר שנמצאה את המהלך הלוגי, אין בו כדי למד באופן קונקליסיבי על מסקנה כזו או אחרת. אמחיש את תעלתה וקוצר ידה של הגישה המבקשת לגזר מסקנות מעקרונות מופשטים במקרה שלפנינו.

17. מהדיוון בפסקאות 2-7 לעיל עולה כי על מנת לлечט בדרכו של השופט אלרון, ולהכריע בהילך לפני עקרונות מופשטים, علينا להידרש תחיליה לSTITOG רכיב העבירה שבסעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ז-1975 (להלן: חוק המע"מ ו-התצורה המוחמרת, בהתאם), על מנת לקבוע האם מדובר ברכיב התנהוגתי, תוצאותיו או נסיבתי. סעיף 117(ב) לחוק המע"מ, שבמסגרתו קבועה התצורה המוחמרת, קובע שלושה מקרים שבהם קיימת חומרה מיוחדת בעבירות שנעשו במטרה להתחמק או להשתמט מתשולם מס, ובהתאם מגדר עונש מקסימלי חמור יותר על העבירות במצבים אלה (סעיף זה יכונה להלן: סעיף החמרה). התצורה המוחמרת שבה עסקינן קובעת כי קיימת חומרה מיוחדת במקרה שבו "העברית, במשמעותו, הביא להתחמקות או להשתטפות מתשולם מס, בסכום העולה על כפלי הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין". סעיף זה מגדר איפוא רכיב תוצאותיו שעניינו בהיקף הסכום שהנאים גרם לכך שלא ישולם כס, אף שהייתו חובה לשולם. רכיב זה

מצטרף לרכיבים ההתנהגוים בסעיפים 117(ב)-117(ב1) לחוק המע"מ (סעיפים אלה יкоנו להלן: התצורה הבסיסית). לעניין זה אין נפקא מינה בכך שסעיף 117(ב2) רישא משתמש במונח "נסיבות מחמירות" לצורך הגדרת התצורה המוחמרת (ההדגשה הוספה), שכן יש להבחין בין "רכיב הניסיבתי של היסוד העובדתי שבבירה הפלילית, לבין 'נסיבות' בהקשר לביטויים כמו 'נסיבות מחמירות'", שהרי, "בהקשרים אלה, עשויה 'הנסיבות' להתיחסם לכל יסוד אחר שבבירה" (פלר, כרך א, בעמ' 379).

18. ויווהר, חוק העונשין אינו מגדיר את המונח "רכיב תוצאתי", והוא ניתן להגדרות שונות (ראו לעניין זה, בפסקה 20 לחווות דעתו של חברי, השופט אלרון), אך דומה כי ההגדרה המקובלת היא הגדרה מרחביה, ולפיה תוצאה היא אירוע שלילי, שהתרחשתו בעקבות התנהגות העברינית אינה זוידאית, ואשר קשור להתנהגות זו בקשר סיבתי (ראו קוגלר, בעמ' 139; בועז סנגורו ביקורת דיני העונשין הישראליים 100 (2020); הלו, בעמ' 728, 730-731 והשוו, להגדרה מצמצמת יותר, הדורשת פגעה בתוכנותיו של אובייקט פיזי-מוחשי: פלר, בעמ' 249; רבין וואקי, בעמ' 295-296. לעברות שאין כוללות בהכרח פגעה בתוכנותיו של אובייקט פיזי-מוחשי, אשר נקבע כי הן עבריות תוצאה, ראו: ע"פ 4603/17 אדרי נ' מדינת ישראל, פסקה 24 לפסק דין של השופט עוזי פולמן (16.7.2019) (עבירות השפעה בדרכי תרמית בקשר לניריות ערך לפי סעיף 54(א)(2) לחוק ניריות ערך, התשכ"ח-1968); רע"פ 849/07 בן-אשר נ' מדינת ישראל (21.1.2008) (עבירת קבלת דבר במרמה)). בעניינו, עשה החוק שימוש בביטוי "הביא להתחמקות או להשתמלות מתשלום מס [...]" באופן שיש בו כדי להיעיד שה汰ורה המוחמרת מתגבשת רק במצב שבו מתרחשת הלהקה למעשה תוצאה שלילית מוגדרת - גרייה מתשלומי המס למדינה בסכום מסוים (המילה "הביא" מקבילה למילה "גרם", שהיא הנפוצה ביותר בהגדרת עבריות תוצאה. ראו: קוגלר, בעמ' 142).

19. משאפינו את הרכיב בו עסקינו כרכיב תוצאתי, הרי שהתקדמנו רבות במלואה הפרשנית. כך, בידענו, מהניתוח העקרוני שהוצע לעיל, כי קיימת חזקה פרשנית לפיה אין לאפשר שימוש כפוף באותה תוצאה לצורך הרשעה במספר עבירות תוצאותיות. ואולם, גם אם זהו הכלל, הרי שיתכננו לו חריגים, המתיחסים למקומות בהם תוצאה אחת מהו ריבב תוצאותיים בשתי עבירות נפרדות (דוגמא אפשרית, שהוצגה לעיל, היא עבירת קבלת דבר במרמה, כאשר שני מעשי מרמה נפרדים כלפי גורמים שונים מובילים לקבלת דבר אחד בלבד).

20. נתיב אלרון מוביל אותנו איפוא לצומת דרכיהם, לה שני המשכים: האחד, הרחב והסלול בו נרבה לפסוע, הוא זה שאכן מלמד, כשיתח חבירי, שאין לאפשר שימוש כפוף באותה תוצאה לביסוס שני מעשי עבירה; השני, דרך העפר הצרה אותה נשמר למקרים יוצאי דופן, מביאה לתוצאה הפוכה של קבלת עמדת המדינה. כיצד נחליט באיזו דרך המשיך? והרי מהמסורת האמריקאי רוברט פרוטסט נדע כי כאשר אנו ניצבים לפני שתי דרכים, אין הכרח שנצדע דווקא ברחבה והמוסרת, אלא לעיתים מוטב לבחור דווקא בצרה, שרק במקרים מעטים פסעו בה.

21. ודוק, נתיב אלרון קידם אותנו רבות בדיון המשפטי. הוא הביאנו להכרה כי ניצבים אנו בפני בחירה בין שתי חלופות שאין שות מטעם, אלא לאחת עדיפות משמעותית על פני רעותה. ואולם לעד אין הוא יכול להובילנו, מאחר שהעדיפות אינה מוחלטת, אלא לכאורה בלבד, במובן זה שלעתים (גם אם נדירות) ניתן להגעה לתוצאה שונה. מילא עולה השאלה: וכיידן נכריע האם ענייננו מצדיק בחירה בכלל (תוצאה אחת יכולה להיות את הרכיב התוצאתי בעבירה אחת בלבד) או בחריגיו (יתכנו מצבים בהם תוצאה אחת תהווה את הרכיב התוצאתי במספר עבירות שונות)?

נתיב שטיין - מלשון הכלל למסקנה קונקרטית

22. דרכו של השופט שטיין למסקנה לה כולנו שותפים, כפי שהוא עצמו מצין, קצרה הרבה יותר. לדידו, עסקים אנו בפרשנות כלל חוקתי, סעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ, ומרגע שככל זה נוסח בדרך בה נוסח, המסקנה המתיחסת היא אחת - ואין בלטה. וכל כך למה? משום שהמחוקק הגדר את התצורה המוחمرة תוך התייחסות לביצוע עבירה אחת מסוימת ("נعتبرה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) [...]"), וקבע כי יש להחמיר את דיןו של מבצע עבירה מסוימת זו ("[...] דין של העושה [...]"). לפיך, לגישתו, המונח "מעשי" בהגדרת התצורה המוחمرة ("העברית במעשה הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על [...]. ההדגשות הוספו מתיחס למשיים בגיןם הואשים אותו עברית ביצועו אותה עבירה מסוימת (פסקאות 2 ו-4 לחווות דעתו).

23. ואולם, בניגוד לחבריו, השופט שטיין, איני סבור כי קיימת, מבחינה לשונית, דרך אחת בלבד להתייחס להגדרת התצורה המוחمرة. מבחינה לשונית, השימוש בצורת רבים בתצורה המוחمرة, עשוי להתייחס למכלול התנהגותו של הנאשם, על מנת לצבעו בנפרד כל אחת מהעבירות הפרטניות שביצע בתצורה המוחمرة (בעניינו, לצבעו כל הוצאה של חשבוניות פיקטיבית, שהיא עבירה עצמאית לפי סעיף 117(ב1) לחוק, בנסיבות המחייבות). דומה כי זהו המצב, לכל הפחות במישור הלשוני, ביחס לנסיבות המחייבות המציגו בחלוקת האחרים של סעיף ההחמרה (הרשעה קודמת בשלוש השנים האחרונות (סעיף 117(ב2)(1) לחוק) או הגשה של מעלה משישה אישומים בתקופה של שלוש שנים (סעיף 117(ב2)(2) לחוק). להלן: התוצאות המוחمرة הננספות. מבלתי להכריע בפרשנות התוצאות המוחمرة הננספות, דומה כי במישור הלשוני הן אפשרות, מכוח אותה נסיבה, הרשעה במספר עבירות לפי סעיף ההחמרה (כל שבוצעו מספר התנהגויות עבריניות) - ולא בעבירה אחת בלבד. ואם אכן כך ביחס לתוצאות המוחمرة הננספות הכלולות בסעיף ההחמרה, הרי שמדובר לשונית דווקא פרשנות המדינה היא המתבקש מהלשון, ולא פרשנות המערער.

הערה: התוצאות המוחمرة הננספות הן, במובאה, בגדר רכיב נסיבתי. על כן, גם ככל שמדובר על פי עקרונות מופשטים, הרי שהחזקת הפרשנית היא שאין מניעה להتبסס על כל אחת מהן ביחס למספר בלתי מוגבל של עבירות (ובעניינו ביחס לכל קבלה פיקטיבית בנפרד).

24. אכן, איני סבור שיש בלשון הסעיף משום הכוונה של ממש לכאן או לכאן. פשיטה כי המחוקק בחר בנוסח שיבahir כי ניתן לצבור מספר רב של מעשים במסגרת עבירה אחת לצורכי התצורה המוחמרת (ומשך בחר לנქוב במונח "מעשי" ברבים). ואולם, מנוסח זה לא ניתן ללמידה האם התצורה המוחמרת הזאת צובעת כל אחת מהעבירות שנעברו בסוד של "ניסיונות מחמירות", או שמא היא מאגדת את כלל המעשים השונים לכדי עבירה אחת בניסיונות מחמירות. למען האמת, בשונה מהעקרונות המופשטים, הנוטנים לנו קריית כיוון, לשון הכלל, במקרה דנן, אפילו לא מגדירה מי מהדרכים שלפנינו מתבקש יותר מרעואה. לפניו איפוא מקרה נוסף בו הלשון אינה מקדמת באופן ממש את הליך הפרשנות, אלא רק מבססת את שתי החלופות האפשריות.

נתיב התכלית - כיצד علينا לפרש כשחווב לנו لأن נגיע

25. כמויהר, אף לשיטתי, אין לאמץ את פרשנות המדינה לתצורה המוחמרת. לדידי, המהלך הפרשני המוביל למסקנה זו הוא כדלהלן: התצורה המוחמרת כוללת רכיב תוצאות. משכך חלה החזקה הפרשנית שתוארה לעיל, ולפיה לא ניתן להרשיע במספר עבירות תוצאה בהסתמך על התרחשות תוצאה אחת ייחידה במצבים. מבחינת תכילת הנורמה לא מצאתי בטיעוני המדינה הצדקה כלשהי לסתות מחזקת פרשנית זו - ולפיכך אינני רואה מקום להרשיע את המערער ב-609 עבירות לפי התצורה המוחמרת. בעניין זה אני רואה עין בעין עם חברי, השופט אלרון, אשר התייחס אף הוא לתקילת הנורמה, וזאת בהתייחסו לחששות שהביעה המדינה באשר להשלכות המעשיות של הפרשנות אותה אימץ (פסקאות 25-28 לפסק דין). לאחר שאת שני השלבים הראשונים של הניתוח פרטתי בפסקאות 9-12 לעיל, אשלים בחלק הנוכחי את הדיוון באמצעות התייחסות לטעמים המצדיקים מבחינה תכילתית את העדפת הכלל על פני החריג, ומצדיקים לפיכך את העדפת פרשנות המערער לתצורה המוחמרת.

26. כאמור לעיל, האפשרות להרשיע במספר עבירות חולקות רכיב תוצאות אחד בלבד הוא מוקשית. מבחינה אנליטית, הרשעה צזו מעוררת קשיים במישור דרישת הקשר הסיבתי, ובבחינה מעשית, היא עלולה להוביל להחמרה-יתר עם הנאשם, מבלתי שקיימת הימה בין מספר הרשעות ובין היקף הפגיעה בערכים המוגנים הгалום במעשי הנאשם. בכך לבחן האם קיימת הצדקה לסתות מחזקת הפרשנית במקרה דין יש לבחון את תכליות התצורה המוחמרת (שכן, כאמור, לשון ההוראה מותירה הן את עמדת המערער והן את עמדת המדינה כפרשניות אפשריות). בפרט - השאלה המתעוררת היא האם הפגיעה הייחודית בערך המוגן מצדיקה את הרשותו הנואם לפי סעיף החומרה נעשית קשה יותר במצב שבו הנאשם הביא להתחמקות ממס באותו סכום, אך עשה זאת ביותר התנהגויות נפרדות. לדוגמה, אם מצב שבו הנאשם הוציא מההշבוניות מס פיקטיביות שהביאו להשתמטות ממס בסכום כולל של 452,000 ש"ח הוא חמוץ יותר מאשר מצב שבו אותו הסכום הועלם באמצעות עשר קבלות? לשיטת המדינה, התשובה לכך חיובית, ושוני זה משמעותית מס פסיק כדי לאפשר הרשעה בעבירות חמורות פי עשרה במקרה השני. תולדה נוספת של עמדת המדינה היא שהוצאה עשר חשבוניות מס בסכום

כולל של 452,000 ש"ח היא זהה, במישור ההחלטה, להוצאת עשר חשבונות מס שכט אחת מהן עליה בלבד על 452,000 ש"ח. אני סבור כי גישה זו מנטקמת בצורה בלתי ראויה בין מידת הפגיעה בערך המוגן לבין חומרת ההרשעה הפלילית.

27. כפי שציין חבריו, השופט אלרון, סעיף 117 לחוק המע"מ מגדר עבירות שונות, בחלוקת לכמה דרגות חומרה - תחילת עבירות שאין דורשות יסוד נפשי של "מטרה להשתמט או להתחמק מתשולם המס"; לאחר מכן עבירות היכולות יסוד נפשי כאמור; ולבסוף עבירות בעלות יסוד נפשי זה וממד נוסף של חומרה. אלו העבירות שפגידר סעיף ההורמתה, ובهن התצורה המוחמרת. המחוקק הגדר ששלוש סוגים של מצבים בהם קיימת חומרה מיוחדת לעבירות מסוימתו מטרה להתחמק מתשולם, בהתבסס על "כמויות, היקף [הعبירות] ואופיו של העבירין" (ג'ירא עמיר, טלי ירון אלדר ורועי פלר עבירות מס וUBEIRUT HABLAHET HON 864 (מהדורה שביעית 2019) (להלן: עמיר וACH). כן רואו: ד"כ 1998, 28.7.2023). התצורה המוחמרת, כאמור, היא רכיב תוכatial וענינה בהיקף הכספי של מעשי הנאים אליהם מתיחס כתוב האישום הנוכחי. היא מאפשרת החומרה עם נאים גם אם ביצע רק מעשה אחד מתווך כוונה להשתמט ממש, וזאת אף אם הנאשם לא פעל באופן שיטתי כדי להתחמק מתשולם (השו: עמיר וACH, עמ' 66). הטעם לכך הוא שגובה היתרון הכספי לנאים (או למי שהנאים מסוים לו), והנזק המקביל לאוצר המדינה, הוא ממשמעותי מספיק כדי לחיב נקיטה באמצעות חריפים במיוחד. מדרך ההיקש ניתן ללמידה, לפיך, כי מספר התנהגוויות הנפרדות של השתמטות ממש אינם בעל משקל מהותי לתצורה המוחמרת. אמרו מעתה: לא מספר התנהגוויות הוא המכריע לעניין התקיימותה של התצורה המוחמרת, אלא היקף סכום המס שתשלומו נמנע בפועל - בין אם פרשנות זו מיטיבה עם הנאשם, ובין אם היא מקשה עליו. במילים אחרות - ניתן לומר כי ריבוי התנהגוויות המובילות לאותה תוכאה אינו מביא לפגיעה מהותית בערך המוגן באופן הדוק על ידי התצורה המוחמרת בה עסקינו. במצב זהה, כפי שציינתי לעיל, אין הצדקה לחרוג מהחזקת הפרשנות לפיה לא ניתן לייחס את אותו הרכיב תוכatial ליותר מעבירה אחת. ככל שהמדינה סבורה כי מעשי הנאשם חמורים במיוחד בשל מספר התנהגוויות העברינויות הנפרדות שבייצע - עומדת לה הבחירה להעמיד את הנאשם לדין על ביצוע עבירות רבות לפי התצורה הבסיסית. לעומת זאת, ככל שהמדינה סבורה שהחומרה במעשהינו גלוימה בהיקף הסכום שהנאים התחמק מתשולם - תעמיד המדינה לדין את הנאשם בעבירות לפי התצורה המוחמרת, במספר העומד בהלימה להיקף סכום זה.

28. בוחינת התצורה המוחמרת כרכיב תוכatial מאירה גם את הקושי האנליטי שבגישה המדינה, המצוי כמובחר במישור הקשר הסיבתי. כאמור, לגישת המדינה ניתן להרשיע את הנאשם ב-609 עבירות לפי התצורה המוחמרת, וזאת בגין השתמטות ממש בסך כולל של כ-11.5 מיליון ש"ח. אלא שבתרחיש זה אין קשר סיבתי עובדתי בין אף אחת מ-609 העבירות לבין התוכאה האסורה לפי התצורה המוחמרת. כל אחת מהעבירות האלה, כשהיא נבחנת בנפרד, אינה בגדר "סיבה בלבד" אין" לתוכאה - השתמטות ממש בסך 452,000 ש"ח או יותר, שהרי ניתן להניח כי, למעט חריגים שבחריגים, כל מעשה

נפרד של השתמטות ממש (הנפקת חשבונית פיקטיבית מסוימת) אין בו לבדו כדי להפחית את הסכם הכלל שמתשלומו חמק הנאשם מתחת לرف הכספי שקבע המחוקק. לעומת זאת, לפי גישת המערע, יתקיים קשר סיבתי בין כל אחת מההעברות לפि התצורה המוחמרת לבין השתמטות ממש בסכום של כ-000,452 ש"ח, מתוך הסכם הכלל שהוא השתמט מתשלומו.

29. טעם נוסף לעמדתי מצוי בהשוואה בין החלופות השונות שבסעיף החומרה. התצורות המוחמראות הנוספות עוסקות שתיהן ברקע הפלילי המכוביד של העבריין - בין אם בשל קיומן של הרשעות קודמות באותו עיריות (סעיף 117(ב)(1) לחוק), ובין אם בשל כך שהנאשם הואשם בעבירות דומות בעבר (סעיף 117(ב)(2) לחוק). שתי הנسبות הראשונות בסעיף החומרה מכסות, אם כן, את המקרים העיקריים שבהם הנאשם הוא בגדיר "שור מועד" (בין אם הורשע ובין אם לאו), ועל כן יש צורך בנקיטת אמצעי הרתעה משמעותיים במיוחד בעת זה על מנת למנוע ממנה לשוב ולפעול מטרת השתמט מתשלום ממש. ואם כך, מה בוצע לנו בסעיף נוסף, שלישי במספר, העוסק אף הוא במסכת ההתנהגות הכללית של הנאשם?

הערה: אבاهיר שוב כי התייחסות במסגרת חוות דעת לתחומי המוחמראות הנוספות היא לצורך לימוד על דרך ההשוואה בלבד, וכי אין בכונתי להכריע בפרשנות שראוי לתת להן, משענין לא עמד לפניינו, ומילא הטיעון לגבי פרשנות לא היה שלם. בכלל זה אני מביע עמדה בשאלת האם ניתן להתחשב במסגרת התצורה המוחמרת בסעיף 117(ב)(2) לחוק בכתבי אישום שונים בלבד או גם באישומים שונים באותו כתוב אישום (לעומדה מרחיבה, לפיה ניתן להביא בחשבון לצורך נסיבה מחמירה זו עבירות שונות באותו כתוב אישום, ראו: [תפ"ח \(מחוזי ב"ש\) 3767-03-15 מדינת ישראל נ' פרץ, פסקה 254](#) 10.5.2020) (כ"ב סגן הנשיא נתן זלוט'ובר, כ"ב השופט יעל רז-לו', כ"ב השופט שלמה פרידלנדר) (ערעור על הכרעת הדין נדחה בע"פ [9165/20](#)). כן השוו: עמיר ואח' בעמ' 865).

30. מכל הטעמים האמורים, אני מוצא הצדקה במישור התקציבית לעמדת המדינה כי עסקינו במקרה בו ראוי לחרוג מהחזקה הפרשנית לפיה בגין תוצאה אחת ניתן לייחס עבירה תוצאתית אחת. המשקנה המתבקשת היא שה汰ורה המוחמרת בה עסקינו אינה יכולה להתייחס לכל אירוע של הנפקת חשבונית פיקטיבית, יהיה סכומה אשר יהיה, אלא עליה להתייחס למכלול מעשים המגדיר עבירה שתוצאתה הכוללת היא העלמת מס של מעל ל-452 אלף ש"ח. מכאן שעל המאשימה היה לבחור בין שתי חלופות - הרשעה ב-609 עבירות לפי התצורה הבסיסית, או הרשעה במספר מצומצם משמעותית של עבירות לפי התצורה המוחמרת (או כל שילוב בין החלופות הללו). לפיכך, משבקשה המדינה לאחוזה בהרשעה בתצורה המוחמרת במספר עבירות הולם את התצורה הבסיסית בלבד, אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי, השופט אלרון, כמפורט בפסקאות 30 ו- 32 לחוות דעתו.

31. סוף מסע, שהגעתי לאותו יעד אליו הגיעו חברי, גם אם בדרך המכירה במורכבותו של המהלך

הפרשני, והנותנת לחשיבה הדוקטורינית את מקומה הראוי - המרכזי אך לא הבלעדי. לפיכך, אני מסכימ לתוכנית אליה הגיעו חברי, ולפיה יש לקבל את הערעור באופן חלקי - רק לעניין סוג העבירות בהן הורשע המערער; לא לעניין העונש שיוות עליו.



עוֹפֵר גִּרְוָסְקֶופֶף
שׁוֹפֵט

וחולט כאמור בפסקה 32 לפסק דין של השופט יוסוף אלרון, כך שעל המערער להגיש עמדתו עד ליום 10.4.2024; תגובת המשפטית לעדמת המערער תוגש עד ליום 24.4.2024.

ניתן היום, ה' ניסן תשפ"ה (30 אפריל 2025).



יוסוף אלרון
שׁוֹפֵט
אלכס שטיין
שׁוֹפֵט
עוֹפֵר גִּרְוָסְקֶופֶף
שׁוֹפֵט