

ת"פ 24119/08 - מדינת ישראל נגד שמואל אריאלי, אר-שח נכסים בע"מ

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 24119-08-16 מדינת ישראל נ' אריאלי וachs'
לפני כבוד השופט שאול אבינור

בעניין: מדינת ישראל
ע"י ב"כ עו"ד רינת ברנדל
פרקליטות מחוז תל-אביב (מיסוי וכלכלה)
המשימה
נגד
1. שמואל אריאלי
2. אר-שח נכסים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד גלעד ברון ושירות טרינר
הנאשמים

הכרעת דין

- א. רקע כללי ונסיבות כתוב האישום:**
1. שני הנאשמים הואשמו לפני בביצוע סדרת עבירות, בוגוד להוראות פקודת מס הכנסת [נוסח חדש] (להלן - הפקודה), וכן בביצוע עבירות לפי הוראות חוק מס ערך נוסף, תשל"ז-1975 (להלן - חוק מע"מ).
 2. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, בין שנת 2003 לבין שנת 2012:
 - (א) נאשمت 2 (להלן - הנאשמת) הייתה חברה שעסוקה בהשכרת נכסים נדל"ן. נאשם 1 (להלן - הנאשם), עו"ד במקצועו, היה יחד עם אשתו בעליים של הנאשמת ושימש כמנהלה.
 - (ב) הנאשם היה בעל זכויות **בשםונה נכסי מקרקעין** לפחות, שאט מרביתם רכש יחד עם אשתו (להלן בלבד, לשם קיצור - הדירות), והכל כאמור ובכפוף למפורט להלן.
 3. בתקופה הרלוונטית היה הנאשם חייב בהגשת דין וחשבון שנתי על הכנסותיו לפיקד השומה, בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה, וכן היה חייב בניהול ספרי חשבונות בהתאם להוראות הפקודה ולהוראות מס הכנסת (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973.
 4. עניינו של כתב האישום שלפניו הוא בהשמטה הכנסות שהפיק הנאשם (יחד עם אשתו) מהשכרת הדירות בתקופה הרלוונטית, בסך **כ כולל של 1,718,446 ₪**, בעבירות נוספת לפי הפקודה

וחוק מע"מ, וכן בהגשת הצהרת הון כזבת, ממנה הושמדו שתיים מהדירות. כתוב האישום אוחז שני אישומים, שתמציתם טובא להלן. יוטעם, כי על פי הנטען בכתב האישום فعل הנאשם בפרשא זו במרמה, עורמה ותחבולה, במטרה להתחמק מתשלום מס. זאת, בין השאר, בדרך של יצירת מסמכים כזובים ומציגו שווה שונים, לרבות תוך שימוש בנאשמה.

5. אישום ראשון (השמטה הכנסות מדמי שכירות ועבירות נוספות - שני הנאים):

תמצית העובדות:

(א) הדירה ברחוב פינסקר 2, הרצליה (להלן - הדירה בפינסקר):

בשנת 2001 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, שני שליש מהדירה בפינסקר. אחותו של הנאשם, עופרה, רכשה את השליש הנוסף. במועד שאיןנו ידוע, בשנת 2004, הועבר חלקה של עופרה לנאים ולאשתו, באופן שהם הפכו לבעליים הבלעדיים של הדירה.

בין שנת 2003 לבין שנת 2012 הפיק הנאשם, יחד עם אשתו, הכנסות מהשכרת הדירה בפינסקר. על מנת להתחמק ממס הסטיר הנאשם את הכנסות בכך שיצר מסמכים כזובים שלפיהם המשכירה של הדירה היא עופרה.

בכל אחת משרות המס 2003 עד 2012 הגיע הנאשם לפקיד השומה דוחות כזובים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בפינסקר בסך **כולל של 372,054 ₪** (בכלל זה, בשנת המס 2012 דיווח הנאשם על הכנסה מהשכרת הדירה, אך בסך של 8,600 ₪ בלבד כאשר הכנסות היו בסך כולל של 51,600 ₪).

(ב) הדירה ברחוב בית צורי 30, תל-אביב (להלן - הדירה בבית צורי):

בשנת 1996 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בבית צורי. בין שנת 2008 לבין שנת 2012 הפיק הנאשם, יחד עם אשתו, הכנסות מהשכרת הדירה.

על מנת להתחמק ממס הסטיר הנאשם את הכנסות מהשכרת הדירה בבית צורי בכך שיצר מסמכים כזובים שלפיהם המשכירה או הבעלים של הדירה היא בתו ענבל.

בכל אחד משרות המס 2008 עד 2012 הגיע הנאשם לפקיד השומה דוחות כזובים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבית צורי בסך **כולל של 249,651 ₪**.

(ג) הדירה ברחוב בוגרשוב 92, תל-אביב (להלן - הדירה בוגרשוב):

ביום 06.07.03 ירש הנאשם שלישי מהדירה בוגרשוב, שהיתה בזמןו בבעלות אביו (שתי אחיותו של הנאשם, עופרה ויהודית, ירשו אף הן שלישי כל אחת).

בין שנת 2003 לבין שנת 2010 היה הנאשם הבעלים של שלישי מהדירה בוגרשוב והפיק ממנו הכנסות מדמי שכירות.

על מנת להתחמק ממס הסטיר הנאשם את הכנסות מהשכרת הדירה בוגרשוב בכך שיצר מסמכים כזובים שלפיהם המשכירה והבעלים של הנכס היא יהודית או בתה.

בכל אחת משנהות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כזבים בכך שהsmith
מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבעורשוב בסך **כולל של 83,828 ₪.**

(ד) הדירה ברחוב בר אילן 11, נתניה (להלן - הדירה בבר אילן):

בשנת 1984 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בבר אילן. בין שנת 2003 לבין שנת 2010 היו
הנאים ואשתו בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.

בכל אחת משנהות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כזבים בכך שהsmith
מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבר אילן בסך **כולל של 251,070 ₪.**

(ה) הדירה בשדרות בנימין 2, נתניה (להלן - הדירה בבנימין):

בשנות ה-80' רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בבנימין. בין שנת 2003 לבין שנת 2010 היו
הנאים ואשתו בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.

על מנת להתחמק ממס הסטיר הנאשם את הכנסות מהשכרת הדירה בבנימין בכך שיצר מסמכים
כוזבים, בהם השם את שמו כמשכיר וכבעל תוך שהשאר את שמה של אשתו בלבד.

בכל אחת משנהות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כזבים בכך שהsmith
מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבנימין בסך **כולל של 125,360 ₪.**

(ו) הדירה ברחוב עמידי פגlin 9, תל-אביב (להלן - הדירה בפגלן):

בשנת 2010 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בפגלן. בשנים 2010 עד 2011 היו הנאים ואשתו
בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.

בכל אחת משנהות המס 2010 עד 2011 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כזבים בכך שהsmith
מהם הכנסות מהשכרת הדירה בפגלן בסך **כולל של 77,000 ₪** (בכלל זה, בשנת המס 2011 דיווח
הנאים על הכנסה מהשכרת הדירה, אך בסך של 49,000 ₪ בלבד כאשר הכנסות היו בסך כולל של
84,000 ₪).

(ז) הבית ברחוב הפלמ"ח 14, נתניה (להלן - הבית בפלמ"ח):

בשנת 1987 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, בית פרטี้ ברחוב הפלמ"ח 14 בנתניה. בשנים 2003 עד
2008 היו הנאים ואשתו הבעלים של נכס זה והפיקו ממנו הכנסות, מדמי שכירות, בסך **כולל של 559,483 ₪.**

בכל אחת משנהות המס 2003 עד 2008 פעל הנאשם במרמה וบทבולה בכך שבודחות שהגיש
לפקיד השומה השם את הכנסות מהבית בפלמ"ח.

בשנים 2005 עד 2008, על מנת להתחמק ממס, הסטיר הנאשם את הכנסות מהבית בפלמ"ח
בכך שיצר מסמכים כזויבים, שלפיהם המשכירה של הנכס היא הנואמת.

החל מחודש יולי 2005 יצר הנאשם מצג כזב לפיו המשכירה של הנכס היא הנואמת בכך שהוציא

לשוכרי הנכס חשבונות של הנואמת בגין הכנסות מהשכרת הנכס, ורשם אותן בקצב כהכנסותיה בספרי החשבונות שלה.

בשנים 2005 עד 2007 הייתה הנואמת חברה בהפסדים. כתוצאה מרישום הכנסות מהשכרת הנכס כהכנסותיה, קיזעה אותו הנואמת מהפסדיה ולא שילמה עליו מס לפקיד השומה.

(ח) הדירה ברחוב שמואל שניצר 4, תל אביב (להלן - **הדירה בשניצר**):

ביום 23.02.03 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בשניצר. במועד שאינו ידוע, בשנת 2003, עברו הנאשם ואשתו להגורר בדירה.

בשנים 2003 עד 2012 פעל הנאשם במרמה, ערמה ותחבולה, בכך שרכש (יחד עם אשתו) את הדירה בשניצר למגורים, תוך שיצר מצג כזב כלפי הרשותות שלפני הנכס נרכש לכארה בשם הנואמת. כל זאת, למורת שידע כי הנכס לא ישמש את הנואמת לייצור הכנסה, אלא ישמש אותו ואת אשתו למגורים.

בשנת 2003 דרש הנאשם מאגף המכס ומע"מ בקצב, בשם הנואמת, החזר מס תשומות בסך של 331,144 ₪, וקיבל מאגף המכס ומע"מ החזר **מס תשומות בסך של 317,102 ₪**. בדרישתו לקבל החזר מס תשומות ממע"מ בשם הנואמת, הסתייר הנאשם מאגף המכס ומע"מ את העבודה כי הנכס הוא דירה המשמש אותה ואת אשתו למגורים, בכך שלא דיווח על קר.

בשנים 2003 עד 2010 דרש הנאשם בקצב, בדוחות השנתיים של הנואמת, הוצאות פחת בגין הנכס ובכך הגדיל בקצב את הוצאותיה.

בשנים 2003 עד 2010 מסר הנאשם בדוחות השנתיים של הנואמת דיווח כזב בכך שדיוח שהנכס משמש כמשרד.

על רקע העבודות הנלוות האמורות הואשמו שני הנאים, **באישום הראשוני**, בעבירות הבאות:

הנאם: שימוש הכנסה מדו"ח - 10 עבירות לפי הוראות סעיף 220(1) לפקודת; **מסירת תרשומת כזבת בדו"ח** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(2) לפקודת; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כזבים בכוונה להתחמק ממס** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(4) לפקודת; **שימוש במרמה, ערמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס** - 10 עבירות לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודת; **מסירת ידיעה כזבת במטרה להתחמק ממס** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כזבים בכוונה להתחמק ממס** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ; **שימוש במרמה, ערמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ.

הנאמת: מסירת תרשומת כזבת בדו"ח - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(2) לפקודת; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כזבים** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(4) לפקודת; **שימוש במרמה, ערמה או תחבולה** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודת; **מסירת ידיעה כזבת** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כזבים בכוונה להתחמק ממס** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ; **שימוש במרמה, ערמה או תחבולה** -

עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ.

.
7. אישום שני (הגשת הצהרת הון כזבת - הנאשם בלבד):

תמצית העובדות:

- .
ב. ביום 11.01.07 הגיע הנאשם הצהרת הון ליום 31.12.05 (להלן - הצהרת ההון).
על מנת להתחמק ממס ולהסתיר את קיומם של נכסים נוספים שבבעלותו (לרבות ביחד עם אשתו) השמייט הנאשם מהצהרת ההון את הדירה בוגרשוב ואת הדירה בשניצר, ובכך מסר דו"ח כזב במרמה.
.8 על רקע העובדות הנטענות האמורות הוואשם, **באישורו השני**, בעבורות של **מסירת תרשומת כזבת בדו"ח**, לפי הוראות סעיף 220(2) לפקודת, **ושימוש במרמה, ערמה או תחבולת**, לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודת.

.
ב. השתלשות ההלכים המשפטיים, תשובה הנאשמים לאישום וגדיר המחלוקת הסופי שבין הצדדים:

- .9 בין הצדדים התנהלו הליכים מוקדמים, לפני שני מותבים קודמים, לרבות במתכונת של גישור. ואולם, הצדדים לא הגיעו לככל הסכמאות והתיק הועבר לשימוש הראיות לפניו.

(1) **תשובה הנאשמים לאישום:**

- .10 תשובה הנאשמים לכתב האישום ניתנה לפני בכתב, באמצעות בא-כוום. ברישא לתשובה הודגש כי, לשיטת הגנה, המצד העובדתי עליו נשען כתב האישום **"נסוב בעיקרו בנסיבות שבדין, באשר למשות המדווח, זאת, כאשר לא התקבלה בידי הנאשמים הכנסה; סוגיה אשר במחותה הינה אזרחות, ונוגעת לסעיף 84 לפקודת מס הכנסה ופרשנותו"**. עוד צוין, כי בניגוד לנטען בכתב האישום, **"אין עסקין בהעלמת הכנסה, לא כל שכן בمزיד ובמרמה, אלא, לכל היוטר, בנסיבות בדיות"**.

- .11 כאן יש בעיר, כי במהלך המשפט - בהקשר לטעויות-הנטענות של הנאשם - הפניה הגנה שוב ושוב אצבע מאשימה לכיוון של רוי' ח' בניין מלמן, ששימש כרו' ח' של הנאים בתקופה הרלוונטית, בטענה שעבודתו הרשלנית (אם לא מעלה מכר) היא הא מקור והעילה לטעויות-הנטענות של הנאשם. מכל מקום, כיוון שלטענת הגנה הפרשה מושая כתוב האישום היא כאמור מקרה של מחלוקת אזרחות במחותן, אז לשיטתה דינם של הנאים **"לכל היוטר"** להיות מורשיים בעבורות לפי סעיף 217 לפקודת, ככלומר בעבורות שאין כוללות יסוד נפשי של מרמה (ר' בפרוטוקול, עמ' 168 שורה 12 ואילך, וכן בסעיף 89 לסטטומי הגנה).

- .12 על אף הדברים שצינו כאמור לעיל ברישא לתשובה לאישום, שכואלה אינם מסתיגים מעיקר העובדות הנטענות בכתב האישום, בהתייחסות המפורטת לסייעי כתוב האישום הוכחו רובם באופן המגדיר גדר מחלוקת רחב. ואולם, במהלך ניהול המשפט הובילו הובהר כי הנאים אכן מודים חלק ניכר מעובדות כתוב האישום. כך, הנאים מודהה בבעלותו בכל הדירות, בהתאם למפורט בעובדות כתוב האישום, וכך - כפי שהובהר מפורשות בהשלמת הסיכוןם - הנאים מודים בכל הסכומים הננקוטים בכתב האישום (ר' בהשלמת הסיכוןם בפרוטוקול, עמ' 166 שורה 16 ואילך). יתר על כן, בסופו של

יום ביקשה הגנה לטעון כי המחלוקת בין הצדדים מתחזקת לא בעובדות אלא בשאלת משמעוֹן (ר' שם וכן בסעיף 15 לסייעי הגנה). עם זאת, כפי שנראה בהמשך הכרעת הדין, בכל הקשור להenthalות הנאשם בפרשה זו וטעמיה, קיימים פערדים לא מבוטלים בין הצדדים גם ברובד העובדתי.

(2) **טענות הגנה העיקריות בהתייחס לדירות השונות:**

13. ההתייחסות הפרטנית לדירות, במסגרת התשובה לaioshom, הייתה תמציתית מאוד ואומר כלליה גם כפירה במרבית העובדות. עם זאת, במהלך המשפט הובילו טענות הגנה בהתייחס לכל אחת ואחת ממשמונה הדירות, לרבות במסגרת טבלה שהוגשה כМОצג הגנה (סומנה נ/א). יוטעם, כי לפי שיטת הגנה, בפרשה זו יש לבחון את התנהלותו הנאשם **"בכל נכס בנפרד"** (ר' בסעיף 14 לסייעי הגנה), ובדרן זו הגיעו למסקנה כי הנאשם - וגם הנואשם - לא ביצעו כל **עבירות מרמה**, הן בא-הדיוח על הכנסות שהתקבלו מהשכרת הדירות והן בא-תשולם המשם.

14. על מנת למקד את הדיון ראוי אפוא לפרט כבר עתה את עיקר טענות הגנה ביחס לכל אחת ואחת מהדירות (ר' בעייר בסעיף 19 לסייעי הגנה), כלהלן:

הסתבת הכנסה על-ידי הנאשם לבני משפחה - לטענת הגנה, הנאשם לא קיבל כל הכנסה מדמי השכירות בשלוש הדירות הבאות, שכן הכנסה שנטקבה מהן הוסבה לבני משפחה אחרים: **בדירה בפיננסקי** - לאחוטו של הנאשם, עופרה; **בדירה בבית צורי** - לבתו של הנאשם, ענבל; **ובדירה בוגרשוב** - לשתי אחיותיו של הנאשם (יהודית וילדיה ולאחר מכן עופרה). בנסיבות אלה סבר הנאשם כי אין עליו חובת דיווח על הכנסות מדירות אלה, קל וחומר חובת תשולם מס על הכנסה שככל לא נתקבלת בידיו.

הסתבת הכנסה על-ידי הנאשם לנואשם - טענה זו מתייחסת **לבית בפלמ"ח**, שאין מחלוקת כי הושכר מישנת 2003 ועד שנת 2008. אין מחלוקת כי בשנים 2003-2004 לא דיווח הנאשם על הכנסותיו מדמי השכירות מהבית בפלמ"ח, אך לטענת הגנה החל משנת 2005 הסב הנאשם את הכנסות לנואשם. בנסיבות אלה, דינה של הדירה בפלמ"ח זהה לדין של שלוש הדירות שלגביהם הסב הנאשם (לפי הטענה) את הכנסות לבני משפחתו (ר' גם בסעיף 19.2 לסייעי הגנה; **להלן, לשם קיצור, יכוינו ארבעת הנכסים הנ"ל** - "דירות ההסבה").

הכנסה מדמי שכירות מתחת לתקורת הפטור שבדין - טענה זו מתייחסת לדירות בבר אילן, בניימין ופגלין (**להלן לשם קיצור - שלוש הדירות**). לגבי שלוש דירות אלה, ורק לגבי דירות אלה, מודה הגנה כי הנאשם קיבל לידי את דמי השכירות. עם זאת, לשיטת הגנה יש לבדוק את הכנסה מהשכרת שלוש הדירות מהכנסה שנטקבה מהשכרת "דירות ההסבה"; כאשר אם נעשה כך נמצא שדמי השכירות שלוש הדירות - למעט בשנת 2010 - נמכרים מתקורת הפטור לפי הוראות חוק מס הכנסה (פטור ממיס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ז-1990 (להלן - הפטור). בנסיבות אלה, כך לטענת הגנה, טעה הנאשם לחשוב שלא חלה עליו חובת דיווח על הכנסותיו שלוש הדירות הנ"ל.

הדירה בשניצר - כאמור, על פי הנטען בעובדות כתוב האישום הנאשם רכש דירה זו, יחד עם אשתו, ובשנת 2003 עבר להtaggorrh בה. ואולם, טענת הגנה היא שהנאשם רכשה את הדירה, **"כאשר הנאשם משתמש כנאמנה"** ותו לא (כאמור בסעיף 45 לTESHOVA לaioshom). גם שהדירה בשניצר שמשה כדירת המגורים של הנאשם ואשתו היא נרשמה כמשרד בדוחותיה של הנואשם. ואולם, הגנה מבקשת

לגלל את האחריות לרישום שגוי זה לפתחו של ר' מילמן. מכל מקום, נוכח טענת ההגנה כי מדובר בנסיבות שבבעלות הנאשמת, לשיטתה נהגו הנאים "ללא רבב" עת דרשו וקיבלו ממ"מ החזר מס תשומות בסך של 317,102 ₪ בגין הדירה, כמו גם כאשר דרשו בגין הוצאות פחות (ר' בסעיף 31 ואילך לסייעי ההגנה).

15. טענות ההגנה מתיחסות אפוא באופן פרטני לכל אחת ואחת מהדירות, תוך הבחשת ביצוע עבירות בקשר למי מהן. עם זאת, יש לשים לב כי טענת ההסבר היא טענת ההגנה המרכזית, מספר טעמים מצטברים:

ראשית, כאמור, הטענה מופיעה בהדגשה ברישוא לתשובה בכתב לכתב האישום.

שנייה, הטענה מהוות אבן יסוד לטענה נוספת הנוספת של ההגנה, שלפיו הנאשם לא דיווח על הכנסתו של מושם הדירות משום שדמי השכירות שהתקבלו ממן היו נזוכים מתקורת הפטור. זאת, מהטעם שרק בהתעלם מדמי השכירות שנתקבלו מ"דירות ההסביר" ניתן לטעון שהנסיבות הנאים מדמי שכירות היו אמורים נזוכים מתקורת הפטור.

שלישית, הטענה מהוות אבן יסוד גם לטענת הגנה נוספת, שהיא טענה להגנה מן הצדוק. בהקשר זה טענת ההגנה, כי בהתעלם מההכנסה מ"דירות ההסביר" מצטמך סכום השמטה הכנסה בו מזומנים הנאים בכתב האישום במידה ניכרת, באופן המצדיק - בהתאם למדיוניות בה נוהגת המאשימה עצמה - הסתפקות בהליך כופר (ר' בסעיף 18 לטענות המקדימות מטעם הנאים, בבקשת מס' 12).

(3) **גדר המחלוקת שבין הצדדים לפני - סיוכם:**

16. כאמור, בסופו של יום הودתה ההגנה בחלק ניכר מהעובדות הנטענות בכתב האישום. לפיקר, ראיות רבות הוגשו בהסכמה במסגרת תיק מוצגי התביעה (ר' גם בסעיפים 16-17 לסייעי ההגנה). בנסיבות אלה ונוכח מרכזיותה של טענת ההסביר, הדיון הריאייתי שלhallן יחול בבחינת טענה זו.

ג. **טענת ההגנה להסביר הכנסות מדמי שכירות שהתקבלו מ"דירות ההסביר":**

17. שלושת עדי התביעה שהודיעו לפני - מר דניאל אברהם (חוקר מס הכנסה), גב' עינת בלולו (מפקחת שומה בפקיד שומה נתניה) ור' מילמן - נחקרו על-ידי הסניגור ממושכות בהקשר לטענת ההסביר. על מנת להבין את הקונטקסט של עדויותיהם חשוב להבהיר תחילת את לוח הזמנים הנוגע להתרפות החקירה בפרשה, ככללו:

(א) בתחילת הדרך, **בשנת 2010**, גב' בלולו - כאמור, מפקחת שומה נתניה - טיפול בהצהרות הון שהגיש הנאים. גב' בלולו דרש מהנאשם אסמכתאות שונות (ר' למשל במכtabה נ/8) ובסיומו של דבר מצאה, בין השאר, כי הנאשם אינו מדווח על הכנסתו מדמי שכירות.

(ב) בהעדר הסכמות עם הנאשם הוצאה גב' בלולו לנאים, ביום **28.12.11**, שומה מנומקת לפי מיטב השפיטה. בnimok מס' 5 לשומה ציינה גב' בלולו, "**מבדיקת הכנסים שבבעלותן ובבעלות בת זוגתך - נמצא כי ישם נכסים המשקרים למגורים וגם למשרדים ואין מדוח כל על הכנסות אלו**".

(ג) ביום **20.02.12** הגיע הנאשם, באמצעות ר' ח מלמן, השגה על השומה לפי מיטב השפיטה. הנאשם ניסח בעצמו את ההשגה. בהתייחס לנימוק מס' 5 הנ"ל, כתב הנאשם: "גם האמור בנימוק זה לא מדויק בלשון המעטה. הנישום ובת זוגו לא משכירים ולא השכירו מעולם **משרדיים**. לנישום ורعيיתו חברת נכסים בשם אר שח נכסים בע"מ, שבבעלותה **משרדיים** אותן היא משכירה. כל ההשכירות הנ"ל דוחות כחוק ושולם מס בגין. לנישום ורعيיתו **שתי דירות בלבד שהושכוו בשנות המס הרכליונטיות**, ועוד **דירה אחת שהושכרה רק החל מאמצע שנת המס 2010**. **דמי השכירות שנגבו בשנות המס הרכליונטיות, למעט 6 חודשים בשנת 2010, פטורים ממש...**" (ר' בת/52).

(ד) השגת הנאשם נדחתה. בשלב מאוחר יותר, בחודש פברואר 2013, הגיע הנאשם (בעצמו) ערעור מס הכנסה לבית המשפט המחויזי (ע"מ (מחוזי) מרכז) 11034-02-13 (18.05.15), ר' גם בסעיף 61 לסייעי ההגנה). ואולם, טענותיו המשפטיות של הנאשם נדחו ובעקבות זאת הוא גם הסיר את מחדלו (ר' בפרוטוקול, עמ' 167 שורה 27, וכן בסעיף 6 לסייעי ההגנה).

(ה) בין היתר ענינו של הנאשם לחקירה מס הכנסה ולטיפולו של החוקר אברהם. ביום **14.05.12 נחקר הנאשם באזהרה, לראשונה** (ר' ת/1), ובהמשך נגבו ממנו עוד שש הודיעות (ת/2 עד ת/7). בחיפוש שנערך אצל הנאשם נתפסו מסמכים רבים.

- (1) עיקרי עדותה של המפקחת גב' בלולו:
18. טיפולה של גב' בלולו נעשה כאמור בתחילת הדרך, בבדיקה הצהרות הון של הנאשם והוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ("שלב א"). הودעת העדה וצروفותיה הוגשوا בהסכמה, חלף חקירתה הראשית (ר' בפרוטוקול, עמ' 54 שורה 2, ת/74). בהודעה, כמו גם בראיון שנערך במשרדי המאשימים (ת/73), הסבירה גב' בלולו כי ערכה השוואה בין הצהרות ההון ומקרה שה הנאשם דיווח רק על 6 מתוך 8 נכסים שהיו בבעלותו.
19. לדברי גב' בלולו: "**מאחר ונמצאו המון נכסים בבעלותו, דרישתי חוות שכירות על מנת למסות אותו על הכנסות משכ"ד שלא דוחתו**" (ת/74, עמ' 1 שורה 10). בבית המשפט היא הוסיפה והבהירה, בהקשר זה, כי מיסוי כאמור נעשה על-יסוד ההנחה שאדם המחזיק נכסים נדל"ן **"לא מחזק לשם שמיים - הוא משכיר אותם לעסקים, עושה שימוש עצמי בחקלם, משכיר לשכר דירה, וכך צריך להיות מדווח על הכנסה, כי אדם לא מחזק 8, 10, 20 נכסים ולא עושה בהם שימוש"** (בפרוטוקול, עמ' 102 שורה 19 ואילך).
20. ב"כ הנאים חקר את גב' בלולו חקירה נגידית נמרצת, כשמיד בתחילתה שאל אותה אודות היכרותה עם הוראות סעיף 84 לפקוודה ועם עמדת הנציגות לגבי סוגיה זו (בפרוטוקול, עמ' 54 שורה 11 ואילך). גב' בלולו אמרה: "**אני חיבת לציין שאצלי לא נטענה טענה להסביר**" (שם, שורה 29). על אף דברים אלה וחרף העובדה שככל המסמכים הקשורים לפעלויות העדה בתיק אין זכר לכך שה הנאשם טען לפניה ל"הסביר הכנסות" - לרבות בנימוקי סעיף 5 הנ"ל להשגה, שאיתה כאמור ניסח הנאשם בעצמו - לא נתקරרה דעתו של הסניגור. ב"כ הנאים חקר אפוא את גב' בלולו ממושכות בסוגיות ההסביר, חקירה שהתמשכה על פני שלוש ישיבות (ר' למשל דבריו, שלפיהם **"נושא ההסביר הוא דומיננטי"** - בפרוטוקול, עמ' 62 שורה 21).

לשאלות חוזרות ונשנות בסוגיה הבהירה גב' בלולו כי נוכח חלוף הזמן הרוב היא אינה יכולה לזכור בוודאות מה בדיק טען הנאשם, והוסיפה כי יש לבדוק את התרשומות הפנימיות הרלוונטיות. לצורך זה אף הסכם בין הצדדים כי העדה תעין באותו תרשומות ולאחר מכן תימשך חקירתה במועד אחר (ר' החלטה בעמ' 67 בפרוטוקול). בהמשך החקירה הנגדית, לאחר העיון, גם על רקע העודה שהסתבר כי חסר דף מתוך פרוטוקול שערכה העדה אודות שיתה עם הנאשם, העדה בהגינותה לא שללה את האפשרות שהטענה אמונה עלתה, הגם שובה וציינה שאינה זוכרת אותה (ר' למשל בפרוטוקול, עמ' 108 ועמ' 111).

(2) עיקר עדותו של ר'ח מלמן:

22. בהסתמת ההגנה הוגשו הודעות שנגבו מר'ח מלמן חלף חקירותו הראשית. צוין, כי מר'ח מלמן נגבו חמיש הודעות (סומנו ת/75 עד ת/79), כאשר החל מההודעה השנייה נחקר ר'ח מלמן באזהרה, בחשד שישו לנאשם בהעלמת הכנסות. בשלב מסוים גם נערך עימות בין השניים (ר' במסגרת הודעתה הנואם ת/4).

23. לעניינו כאן רלוונטיות סוגיית ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה, שאותה כאמור הגיעו הנאשם באמצעות ר'ח מלמן (נוסאים נוספים שעלו בעדותו של ר'ח ידונו בנפרד, בהמשך הדברים). ר'ח מלמן הבahir כי ההשגה נסוכה על-ידי הנאשם עצמו, אשר **"בקש ממנו לכתוב את מכתב ההשגה כפי שהוא, ולשלוח אותו לפקיד השומה כשהוא חתום על ידי"** (ת/76, שורה 150 ואילך). כתימוכין לדבריו הציג ר'ח מלמן בפני החוקרים את המכתב ששלח לו הנאשם, הון בפקס והוא במייל (ר' בצרופות להודעה ת/76 וכן בת/54 ות/55), שמננו עולה בבירור כי הנאשם אמן ניסח את ההשגה (הנאם גם אישר את הדברים - ר' ת/2, שורה 306 ואילך).

24. ר'ח מלמן טען כי הוא ביצע בתום לב את בקשת הנאשם להגשת ההשגה, מבלי שבדק - ואף לא יכול היה לבדוק, בהיעדר כלים מתאימים - את נכונות הפרטים שכתב הנאשם בהשגה (ת/76, שורה 152 ואילך; שורה 179 ואילך). ר'ח מלמן הבahir עוד, כי לצורך עיריכת דוחות הוא ניזון מהחומרים שאוותם מקבל מהניסיומים, כאשר במידה והיו קיימות לנאים הכנסות נוספות כלשהן, הוא אמר היה לעדכנו: **"לי אין דרך אם היו הכנסות כאלה או לא, כמו גם כל סוג הכנסות אחרות שאולי היה לו. אני לא יכול לבצע חקירה לכל לקוח ובמיוחד ל��וח שאין לא מבצע עבורי את הנהלת החשבונות שלו"** (ת/76, שורה 239 ואילך).

25. בחקירה הנגדית בבית המשפט עמד ר'ח מלמן על גרסתו הנ"ל, הגם שב"כ הנאים הטיח בו טענות קשות (לרבות במילה "הזי") - ר' בפרוטוקול, עמ' 78 שורה 27 ואילך), והוסיף והדגיש כי התקונים שערכ בטיבوت ההשגה שכתב הנאשם היו טכנים גרידא (שם, עמ' 79 שורה 28 ואילך). ב"כ הנאים הפנה את ר'ח מלמן לכך שהכתב בנימק 5 להשגה הוא **"לא נכון בעיליל"** - שהרי לנאים 9 דירות מגורים (כולל דירה שלא נכללה בכתב האישום) - והוסיף והטיח בר'ח מלמן כי הוא היה צריך להיות מודע לדירות שצינו בהצהרת ההoon. ואולם, ר'ח מלמן עמד על שלו וטען כי מדובר בהשגה של הנאשם, שנסוכה על ידו (שם, עמ' 80 שורה 6 ואילך). גם בחקירה החזרת הבahir ר'ח מלמן שהנאם **"הוא עו"ד והוא בקיा במה שכורך בחוק, הוא רוצה לכתוב את ההשגה שלו על הטענות של מס הכנסה, מכיר את החוק ויודע אני חשוב שמשמעותי לאפשר לו"** (שם, עמ' 92 שורה 18 ואילך).

עוד ראוי לציין, בהקשר זה, כי בחקירה הנגדית נתבקש ר'ח מלמן להסביר מדוע לא ציינו הכנסות מדמי שכירות השנתיים של הנאשם לגבי אותם נכסים שכן צוינו בהצהרות ההוא. על אף ענה ר'ח מלמן, באופן דומה לדברים שמסר בחקירהו, כי הדוחות הוכנו יחד עם הנאשם, אשר "ראה את הדוחות וחתם ולא ציין שיש הכנסות משכ"ד אז אין הכנסות משכ"ד. הוא מבין את המשמעות כשהוא חתום למטה על הדוח כתוב שהוא חתום על כל הכנסות אז מבחינתי אלה הכנסות שיש לו. הוא אמר שאין לו הכנסות משכ"ד" (ר' בפרוטוקול, עמ' 70, שורה 30 ואילך). ר'ח מלמן הוסיף וטען, כי בגין לטענות ב"כ הנאים במרקחה זה הוא לא נדרש להזכיר את הסוגיה של הכנסות אפשריות מהשכרת דירות, שכן זהו חובתו של הנאשם להציג על כל הכנסותיו (שם, עמ' 71 שורה 3 ואילך). זאת, "**בפרט כשאתה מדבר על עוז"ד ולא על מישחו שהחילה לעבוד_Atmosol. הוא צריך להגיד את כל הכנסות אם אין אז אין. לא שאלתי אותו אם יש לו הכנסות מחברות תעופה.**"

(3) טענת ההגנה להסביר הכנסות מ"דירות ההסבה" - סיכון ביניים:

27. כבר בשלב זה ניתן לראות כי טענת ההגנה שלפיה הנאשם לא דיווח על הכנסותיו מדמי שכירות מ"דירות ההסבה" משום שהסביר את הכנסות מהן אחרים - היא טענה שאין לה עיגון ראוי לשלב זמן אמת, דהיינו: בזמן ביצוע המעשים מושא כתוב האישום. יתר על כן, הנאשם עצמו לא העלה טענה להסביר בעת שכתב את ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה **בתחילת שנת 2012**, דהיינו: לקרה תום התקופה הרלוונטית לכתב האישום. יתר על כן, לא זו בלבד שהנאים לא ציין בהשגה שנייה כי קיימות הכנסות מהשכרת דירות נוספות, שאוთן לטענותו הוא הסב לאחרים, אלא שהוא פשוט התעלם כמעט מהנכסים הננספים שבבעלותו, כביכול היו כלל היו.

28. מכאן, שעל פני הדברים אין עסקין בפרשא זו - בכל הקשור ל"דירות ההסבה" - במקרה של הסבת הכנסות, אלא במקרה של העלמת הכנסות. ואכן, מסקנה ראשונית זו מקבלת חזוק ממשמעות בעדותו של הנאשם עצמו, כאשר בمعנה לשאלת הסניגור אודות טענת ההסבה, אמר הנאשם: "**עד לשלב החקירה בחלוקת חקירות, לא הכרתי בכלל את סע' 84**". הנאשם אף הוסיף וטען כי למד את הוראות הסעיף מאחד החוקרים, כאשר "זו הייתה הפעם הראשונה ששמעתי את המונח **המשפטי הזה של הסבה**" (בפרוטוקול, עמ' 115 שורה 26 ואילך). בחקירה החזרת אף הוסיף הנאשם והטיעים: "**אני את סעיף 84 לא הכרתי, לא שמעתי עליו מעולם, לא למדתי אותו מעולם,** עד **שהתחילה החקירה**" (שם, עמ' 159 שורה 9 ואילך. דברים דומים, אם גם מפורטים פחות, אמר הנאשם בהודעתו ת/5 שורה 367 ואילך).

29. הנה כי כן, כל טענת ההסבה אינה אלא ניסיון ליתן הסבר משפטי שבדיעבד להעלמת הכנסות מ"דירות ההסבה" בזמן אמת. מכאן, שהטענות החזרות והניסיונות שהעלתה ההגנה נגד גב' בלולו, בשל כך שהיא לא בדקה את טענת ההסבה, כלל אין במרקזן. בזמן אמת לא הסב הנאשם הכנסות כלשהן אלא, רק למרבה הצער, העלים הכנסות. הוא הדין בטענותיה הדומות של ההגנה לפני החקיר אברהם, שכן לפניו אמנים עלתה טענת ההסבה, אך זאת רק כתירוץ שבדיעבד להעלמה ואף לא בחקירה הראשונה, בה דווקא הוכיח הנאשם נמרצות כל הסבה (לציטוט הדברים ר' בפסקה 40 שלහלן).

30. בנסיבות אלה יש להעדיף באופן ברור את גרסתו של ר'ח מלמן, שהuid כי הנאשם לא דיווח לעל הכנסות מוסבות, על פני גרסתו של הנאשם הטוען אחרת. יוטעם, כי גם אם ר'ח מלמן יכול היה

לנסות לבלוש אחר הנאשם, ולהשוו את הצבים שכתב בהשגה שביקש להגיש, קשה לראות בכך חלק מתקיים כרוא"ח ומכל מקום אין בכך כדי להעלות או להוריד לעניין אחريותו של הנאשם. ודוק: השאלה למי שולמו השיקום שהתקבלו כדמי שכירות מ"דירות ההסבה" אינה מעלה ואין מoridaה לטענת ההסבה, המתיחסת לפרצדורה ברורה ומוגדרת, וצירה למדוי, לפי הוראות הפקודה.

31. אכן, טענת הגנה, סוגיה המשפטית של הסבত הכנסות עשויה לעיתים להיות מורכבת ולהצריך דיון בשאלת פרשנותו של סעיף 84 לפקודה (שעניינו ב"הסבה הניתנת לביטול"). ואולם, אין לכך כל רלוואנטיות בענייננו, בו בזמןامت לא התקoon הנאשם להסביר הכנסות כלשהן. لكن, הדיון המלומד - אותו עורכים הסניגורים בסוגיה משפטית זו בפרק ה' לסייע להם (בסעיף 55 ואילך) - הוא מיותר למטרו בנסיבות זה, שכן הוא אינו נשען על תשתיית עובדתית ממשית כלשהי.

32. אמנם ברור כי עניינו של הנאשם גם אינו עומד ב מבחנים האזרחיים לניכוי הכנסה, הנדרשים על מנת שפקיד השומה יכיר בהסביר הכנסה (ר' למשל ע"א 1107/03 **טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2**, פ"ז נת (1) 342, 337 (2004)), וכפי שכבר צוין לעיל טענותו של הנאשם נדחו במישור המשפטי-אזרחי (ר' גם בסעיפים 60-61 לסייע המגנה). ואולם, הבדיקה העובדתית שנערכה בהליך שלפני מוכיחה כי בפרשא דנא לא הייתה כלל "הסביר הכנסה" - שבשל דקויות משפטיות כאלה או אחרות סייר פקיד השומה להכיר בה - אלא הייתה העלמת הכנסה. לא זו בלבד שבזמן אמת הנאשם לא התקoon להסביר הכנסות, אלא שבפועל הוא שימר בידייו לא רק את זכויות הבעלות ב"דירות ההסבה" אלא גם את השליטה המשנית בהן, תוך שימוש כרצונו, והכל כפי שנראה בפרק הבא. لكن, בעובדה שדמי שכירות כאלה או אחרים שולמו לקרוبي משפחתו של הנאשם, או לחברה שבבעלותו (הנאשמה), אין כדי להעלות או להוריד לעניין העבירות מושא כתוב האישום.

סקירת הראיות המתיחסות לכל אחת מ"דירות ההסבה":

ד.

33. הגיעו אפוא העת לפנות לבחינה ראייתית פרטנית בהתייחס ל"דירות ההסבה" השונות. נתחיל בחינה זו בדירה בבית צורי ובבית בפלמ"ח, שכן בשני המקרים יש כדי להמחיש היבט אחד דרך התנהלותו הפסולה של הנאשם בפרשא דנא.

(1) הדירה בבית צורי:

34. לפי העובדות שאין בחלוקת, בשנים 2008-2012 השmitt הטעיט הנאשם את הכנסות שהופקו מדמי השכירות מהדירה בבית צורי, בסך כולל של 249,651 ₪. בטו של הנאשם (ענבל) התגוררה בדירה זו עד שנת 2008, כאשר במועד החקירה כבר התגוררה בדירה אחרת (גם אותה רכש הנאשם אך אינה נכללת בכתב האישום, ר' ת/1 שורה 176 ואילך). לטענת הנאשם, בתקופה הרלווננטית הוא לא נהג מנהג בעליים בנכס וכל הכנסות מדמי השכירות שולמו ישירות לבתו (ר' בתשובה לאישום).

(א) ראיות המאשימה:

35. במהלך החקירה נגבו הודעות שלושה דירים שהתגוררו בדירה בבית צורי בשכירות, אשר הוגשوا בהסכמה הגנה חלף עדויותיהם (ר' ת/18, ת/21 ות/22). מכל ההודעות עולה שהדים נדרשו להתנהל בלעדית מול הנאשם בנוגע לכל העניינים הקשורים לדירה ולהסכם השכירות, לרבות במעמד

החותימה על הסכמי השכירות.

.36. מר יניב אופיר היה השוכר הראשון, אשר עבר להתגורר בדירה בבית צורי לאחר ענבל עזבה אותה (ר' בהודעתו ת/21, עמ' 2 שורה 12). כמסתגר, עם מר אופיר (ושותפותו) נערך בתחילת השנה הסכמי שכירות. ביום 06.09.08 ערך הנאשם מסמך בכתב-יד הנושא את הכותרת "תמצית הסכם שכירות", שבמסגרתו הוסכם על השכירת הדירה על-ידי הנאשם ואשתו החל מיום 10.10.08 למשך שנה. ואולם, ביום 02.10.08 ערך הנאשם הסכם שכירות נוספת, הפעם מודפס, שבו שינה את שם המשכיר לבתו ענבל, והכל כאשר בפתח מצוין שהיא מצהירה ומתחייבת כי היא, כמובן, "בעל **וחזיק בלווי**" של הדירה. עוד יש לציין, כי להסכם זה צורף **יפוי כוח**, מיום 26.09.08, שבו ענבל כמובן מסמיכת את הנאשם (זכורה, בעל הדירה) להשכיר את הדירה בשם ר' במסגרת הצורפות לת/21).

.37. לאחר מר אופיר שכירה את הדירה גב' אלינור בן בסט, יחד עם בן זוגה. אף שבהסכם השכירות שנערך עמה (הסכם שכירות מודפס מיום 16.08.10) צוינה ענבל כמשכירה (וכן בעליים וכמחזיקים בלבד), תיירה גב' בן בסט התנהלות בלעדית ובלבדית מול הנאשם. גב' בן בסט ציינה כי מעולם לא דיברה עם ענבל, גם שהנתנו טען שהדירה שלה (ת/22, עמ' 2 שורה 21 ואילך). גב' בן בסט הוסיף כי היא עזבה את הנכס לאחר שהנתנו עצמו דרש ממנה, בתקופת האופציה שבוחזה השכירות, להעלות את דמי השכירות **"בצורה מוגזמת"** (שם, שורה 5 ואילך).

.38. לבסוף, מר אמר לפמן, ששכר את הדירה מיום 12.02.01, ציין כי הנאשם הוא שהשכיר לו את הדירה. לדבריו, אשתו של הנאשם הרatta לו את הדירה ולאחר מכן חתום על הסכם השכירות מול הנאשם, במשרדו של הנאשם. בהסכם השכירות המודפס, שנערך לכאהורה בין ענבל כמשכירה לבין מר לפמן, מצהיר הפעם כי המשכיר **"מצהיר ומתחייב כי ברשותו דירה..."** (ר' בנסיבות להודעתו ת/18). מר ליפמן סיפר שהנתנו הבahir כי החוזה הוא על שמה של ענבל, שכן "זו הבית שלו ובייקש שגם השיקים יהיו על שמה" (ת/18, שורה 9). עוד ציין, כי "כל ההתנהלות סביר הדירה הייתה מול שמואל אריאלי. אני שוחחת אליו לגבי הטיעות בשיק האחרון וכן על התקנת מגן נוסף בדירה על חשבונו" (ת/18, שורה 51 ואילך).

(ב)

.39. בהודעתו הראשונה ציין הנאשם כי **"הסכם השכירות נערך על ידי, בשם ענבל"**, שדמי השכירות שולמו שירותי אליה (ת/1, שורה 203). הנאשם נשאל אפוא מדוע הוא ואשתו, שהם בעליים הרשומים של הדירה בבית צורי, לא נרשמו בהסכם השכירות כמשכירים, ולכך השיב: "**כדי שהוא** (ענבל - ש.א.) **תהיה המשכירה וכדי שהוא קיבל את דמי השכירות**" (ת/1, שורה 209). החוקר הטיח בנאים שיש עוד סיבה, והוא כדי שדמי השכירות לא יצטרפו להכנסות מיתר נכסיו ויחזיבו במשם, אך הנאשם הכחיש זאת והוסיף וטען כי לבתו יש צרכים מיוחדים.

.40. על רקע זה נשאל הנאשם מדוע אינו מזרים כסף לבתו אלא מסב הכנסות, והשיב:
אין פה שום הסבת הכנסות. ואם אני רוצה לתמוך בה על ידי מתן האפשרות להשכיר את הדירה ולגבות את דמי השכירות, אז ככה אני רואה לנכון לעשות. אני מבקש להציג כי כל דמי השכירות מהדירה ברחוב פינסקר 2 בהרצליה, ומהדירה ברחוב בית צורי 30 בתל אביב, כל דמי

השכירות שולמו ישרות לאחוטי ולבתי בהתאם. אף שקל לא הגיע אליו. אז איןפה שום הסבtabת הכנסות. אלו הכנסות שווארתי עלייהן לבתי ולאחוטי (ת/1, שורה 219 ואילך).

41.судתו בבית המשפט התקשה הנאשם מאד במתן הסברים להנהלותו בעניין הדירה בבית צורי. הנאשם נאלץ לאשר כי הוא אכן השכרת הדירה, מבלתי שבתו היה כלל מעורבת בכך, וזאת בניגוד גמור לאמור במצוות הנ"ל מהודעתו ת/1, שלפיה הוא ביקש לחתם הزادנות להשכר דירה ולגבות דמי שכירות. הנאשם תירץ את העובדה שהוא טיפול בכל ענייני השכרת הדירה במצבה של ביתו (ר' בפרוטוקול, עמ' 125 שורה 11 ואילך; עמ' 127 שורה 1 ואילך), הגם שבאותה נשימה טען שהabit היה, כביכול, "**המחזיק הבלעדית**" בדירה (שם, עמ' 126 שורה 4).

42.הנאשם נשאל מדוע בהסכם השכירות (המודפס) עם מר אופיר - כמו גם בהסכם עם גב' בן בסט - מוצהר כי ענבל היה הבעלים של הדירה בבית צורי, ולכן השיב: "**כשכתבתי שהוא הבעלים לא דיקטי, נראה זה לא היה חשוב ענייני**" (בפרוטוקול, עמ' 126 שורה 5 ואילך). עם זאת, כשב' המאשימה הטיצה בנאשם שמטרתו הייתה להטעות את רשות המש, הכחיש זאת הנאשם ואף הוסיף: "**הדיroot האלה רשומות עלשמי בהצהרת ההון, אם הייתי רוצה לרמות את רשות המש בעניין זהה, מן הסתם הייתי עושה את זה שם.**".

43.עוד התקשה הנאשם מאד במתן הסבר לשאלת מדוע נדרש לקבל "יפוי" כוח מענבל לצורך השכרת דירה המזיהה בבעלותו. הנאשם טען אפוא לסבירה משפטית, שהיא מעין דבר והיפוכו: "**זה שקניינית אני יכול למכור את הדירה וכל דבר אחר זה נכון אבל אני לא יכול לחיבר את ענבל בשום התcheinיות בלי ייפוי כוח. מכח אני סברתי**" (שם, עמ' 127 שורה 19 ואילך).

(ג)

44.העליה מהמקובץ הוא שהוכח, חד משמעית, כי לא זו בלבד שבתקופה הרלווננטית היה הנאשם הבעלים של הדירה בבית צורי, אלא שהוא החזיק בה ונוהג לגיביה מנהג בעלים מוחלט. הוא היה המזיא והמביא בכל ענייני הדירה, לרבות בדרישתו שתשלומי ישולמו ישרות לבתו ענבל. יתר על כן, הטענה שטען הנאשם בעליםא - שלפיה בתו הייתה המחזיקה הבלעדית בדירה - הופרכה פוזיטיבית בעדויות השוכרים, שעלייה אין מחולקת.

45.זאת ועוד: במהלך פעילותו בקשר לדירה בבית צורי יצר הנאשם שרשות של מסמכים תموיים, עם פרטיהם שוגים, באופן שאין מנוס מהמסקנה כי הוא ביקש להسوות את הקשר שבינו לבין הדירה ולהעילים את הכנסותיו ממנה. כאמור, הנאשם ציין בהסכם שכירות, עם שני שוכרים, כי בתו היא הבעלים של הדירה, רישום כוזב שאותו בחר לתאר בעדותו כ"**אי דיקט**". בנוסף, הנאשם יצר לעצמו "**ייפוי כוח**" חסר תוכן או פשר משפטי, בתרוץ של "**סבירה**", וזאת לאחר שהנאשם החליט על דעת עצמו להחליף את זהות המשכיר בהסכם השכירות לגבי תקופת השכירות הראשונה (של מר אופיר).

46.אין חולק - והעובדות שהוכחו מצביעות על כך - כי הנאשם ביקש לתמוך בנתנו, מעשה שהוא בוודאי חיובי. ואולם, היה על הנאשם למש את רצונו זה במסגרת הדיון, ובוודאי שלא תוך שימוש בפרטיו הבת לצרכיו העלמת מס. יש להציג, בהקשר זה, כי במקרה שהנאשם לא דיווח על השכרת הדירה בבית צורי הוא פעל במרמה כפולה: **ראשית**, הנאשם נמנע מלדוחה לרשות המש על השכרת הדירה ולשלט על הכנסותיו מיסים כדין; **שנייה**, העלמת ההכנסה מהשכרת דירה זו - יחד עם ההכנסה מיתר "דירות

הסבירה" - שימשה תירוץ, מבחינת הנאשם, להימנע מלהדוח על הנסיבות מיותר הדירות, וזאת בטענה שמדובר בהכנסות הנמוכות מתקורת הפטור. אין אףו מנוס מהמסקנה המצערת כי הוכחה טענת המאשימה שלפיה הנאשם פעל במסגרת תכנית מרמה עברינית.

.47. היבט נוסף העולה אגב ניתוח עדות הנאשם בבית המשפט בעניין הדירה בבית צורי, הוא בדרכו של הנאשם להסביר את מעשיו הפסולים בטענות חוזרות ונשנות לטעויות, אי-דיוקים שבשוגגה, חוסר ידע או סברות כרט斯 משפטיות. כפי שנראה בהמשך, היבט זה בא לידי ביטוי גם בנסיבות נוספות, ואין צורך לומר כי יש בו כדי להעיב על מהימנות גרסתו של הנאשם ומילא על היכולת להסתמך עליה.

(2) הבית בפלם"ח:

.48. לפי העובדות שאינן בחלוקת, בשנות המס 2003-2008 השמייט הנאשם את ההכנסות שהופקו מדמי השכירות מהבית בפלם"ח, בסך כולל של 559,483 ₪. ואולם, כך לטענת ההגנה, החל משנת 2005 הסב הנאשם את כל ההכנסות מנכס זה לנשمة, שדיוחה עליה לרשوت המיסים כדין. ההגנה החישה כל קשר בין הסבת ההכנסות כאמור לבין מצבה הכלכלי של הנאשם והפסדיה.

(א) ראיות המאשימה:

.49. במהלך החקירה נגבו הודעות מהד"רים בבית בפלם"ח, גב' ראייה בדרכו ובנה מקסים, שהוגשו בהסכמה ההגנה חלף עドויותיהם (סומנו ת/9 עד ת/13). יש לציין כי מדובר בבית פרטי, שהנאים השכיר לד"רים בדמי שכירות של 9,000 ₪ עד 10,000 ₪ לחודש (ר' דברי הד"רים בת/9 שורה 30, ת/11 שורה 4). הד"רים, מצדם, מסרו כי שכרו את הבית מהנאים על מנת להפעיל בו גן ילדים (" אנחנו שכרנו ממו וילה לגן ילדים" - ת/9, שורה 16. ר' גם ת/13, עמ' 7 שורה 11 ואילך).

.50. להודעות הד"רים צורפו מספר הסכמי שכירות וכן מספר חשבוניות מס על שם הנאשם (ר' הצרופות לת/11 ות/13). יוטעם, כי הסכם השכירות המקורי (ימים 27.06.03) נערך בין הנאשם ואותו כבעל הנכס והמחזיק בו לבין מקסים. להבדיל, בהסכם מיום 01.08.05 גם מופיעים הנאשם ואותו כশכירים, אלא שם נמחק בכו ווחולף, בכתב יד, בשמה של הנאשם. בפתח להסכם זה, בהצהרות המשcir, נמחקה בכו ההצהרה שהמשcir הוא בעליים והמחזיק בבית ונרשם חלף זאת "מנהל".

.51. גב' בדרכו מסרה בהודעתה כי תמיד קיבלה מהמעיין חשבונות בעבור תשלום דמי השכירות, שכן חשבונות נדרשות לה (ת/13, עמ' 1 שורה 15 ואילך, עמ' 3 שורה 5 ושורה 24). עם זאת, היא לא שמה לב מי הוציא אותן, וכדבריה: "ענין אותו רק לקבל קבלה לא שמתי לב מי כתוב מעלה, **ארש אן שמואל אריאלי**" (ת/13, עמ' 7 שורה 5 ואילך).

.52. עוד בהираה גב' בדרכו, כי שינוי זהות המשcir בהסכם השכירות - מהמעיין ואותו לנשمة - לא נעשה לבקשתה והנאים אף לא טרח להודיע לה על כך:

הוא לא הודיע לי על השינוי משμואל אריאלי לארש... הוא בהתחלה היה "שמואל אריאלי" וכאשר הוא פתח חברה בשנת 2007 אני חשבתי הוא שינה ל"ארש". הוא לא הודיע לי (ת/13, עמ' 5 שורה 5 ואילך).

53. אשר למצבה הכלכלי של הנאשם והפסדיה בשנים הרלוונטיות, דהיינו שנות המס שבין 2005 לבין 2008, הוגש לפני דוחותיה השנתיים (ת/43, ת/48 ות/50). כעולה מסיקום הנתונים בכתב העבודה שאותו ערך החוקר אברהם (ת/35), בשנים 2005-2006 אמם הייתה הנאשם מצויה בהפסדים משמעותיים.

(ב) גרסת הנאשם בהודעותיו:

54. עוד בשלב החקירה התקשה הנאשם להסביר את התנהלותו בתמורה בעניין הבית בפלמ"ח, שכן שהעביר על דעת עצמו את הסכמי שכירות מבעלי הבית הרשומים (הוא ואשתו) אל הנאשם, חברה שאין לה זכויות כלשהן בנכס ולא ברור על סמך מה היא יכולה להשכיר אותו ולגבות בגין כך דמי שכירות לא מבוטלים. הנאשם טען אףוא כי הדבר נעשה לבקשת גב' ראשיה בדרך, בעת שהיא בקשה לקבל חשיבותו. לדברי הנאשם: "از העברתי את הנושא לפועלות של חברת אר-שח מטעמי, והסבירתי לה, שמאחר שהוא הופך להיות שכירות עסקית, אני מעלה את סכום דמי השכירות, והוא קיבל חשיבות מס של אר-שח" (ת/2, שורה 27 ואילך).

55. הנאשם הוסיף והבהיר כי בעניין זה הוא פעל על סמך סברה משפטית, וכדבריו: "הסיבה היחידה לרישום ההכנסות על שם אר-שח, הייתה בקשת השוכרת לקבל חשיבות מס, והסברת שלי, שבחיותי עוסק מורשה, אך ורק בעיסוקי כעורך דין, אינני יכול להוציא חשיבות מס עלשמי, כי השכירות איננה חלק מעיסוקי כעורך מורשה" (ת/2, שורה 69 ואילך). עם זאת, במקום אחר הודה הנאשם שלא התייעץ עם גורם מקצועי בקשר "לסידור זה" (ת/5, שורה 229). בנוסף אישר הנאשם שלא נערכו הסכמי ניהול כלשהם בין לביו הנאשם: "אין שום הסכם ולא קיבלתי הכנסות מהחברה בעניין זה" (ת/5, שורה 250).

56. הנאשם נחקר עוד, בעניין השאלות המיסוי של ניהול הפעולות העסקית בבית בפלמ"ח, שכן שהתנהל שם גן ילדים. הנאשם טען כי הבית שימש גם למגורים, אך הודה כי: "היתי צריך לדודוח לפיקיד השומה גם אם זה היה אבא של המגורים, וטעיתי בכך שלא דיווחתי" (ת/5, שורה 114 ואילך. בהמשך ציין הנאשם, כי על אף נסיבות אלה - של ניהול גן ילדים בנכס - הוא לא שקל להתייעץ בעניין השאלות המיסוי שלו (ת/5, שורה 171).

57. בנוסף ניסה הנאשם להסביר את אי הדיווח (אודות השכירת הנכס לפועלות עסקית) תוך העלאת השערות, דהיינו: באופן שימושו ממנו כי הוא עצמו אינו יודע לומר מדוע פועל כפי שפועל: יכול להיות שהוא בעקבות ההוראה שקיים במס שבך מקרקעין לעניין חישוב הפטור. ההוראה אומרת שדיירת מגורים היא דירה ששימשה כדירת מגורים תקופה מסוימת וישנה הרגבה שנגן ילדים היא אחת מהן, יכול להיות שאתה בחיכון הזה. אני מכיר את ההוראה הזאת מניסיוני כעורך דין בתחום חזדים, מקרקעין (ת/5, שורה 173 ואילך).

58. החוקרים הטicho בנאשם כי הוא העביר את דיווח הכנסות מדמי השכירות בבית בפלמ"ח לנאשם משום שהחברה הייתה בהפסדים ועל כן היה לא שילמה מס על דמי השכירות שקיבלה. בתחילת הבדיקה הנאשם את הדברים ועל אף שהוא בעלי החברה ומנהלה הוסיף וטען שלMITTED ידיעתו לא היו לה הפסדים ("למייט ידעת, לא-שח לא היו הפסדים..." - ת/2, שורה 149 ואילך), והמשיך ואמר עוד: "אם המנייע להעביר את הכנסות מדמי השכירות לא-שח נגד חשיבותו

мар-שח, להתחמק ממס על ידי ניצול כביכול של הפסדים באר-שח, אז יש להניח שהייתי עושה את זה מלכתחילה בהסכם השכירות הראשוני, והדרישה שהפעולה תהיה דרך אר-שח **היתה באה מנני ולא מריאסה**" (ת/2, 156 ואילך).

.59. בהמשך הדרכו, משהוצגו בפני הנאשם הנטונים על הפסדי החברה-הנאשמת, הוא נאלץ להודות: "נכן שבשנים 2005 ו 2006 החברה הייתה בהפסדים, גם לאחר כניסה דמי השכירות של הדירה ברוחב הפלמ"ח, ועל כן לא שולם מס הכנסת" (ת/7 שורה 254 ואילך). עם זאת, במקביל העלה הנאשם טיעונים חלופיים, שלפייהם בעית שעביר את דמי השכירות מהבית בפלמ"ח לנאשمت -ذكر, בשנת 2005 - הוא **לא ידע** שהנאשمت מצויה בהפסדים (גם שהוא חתום על דוחותיה), או שפיטוט **לא נתן דעתו** לכך (ת/5, שורה 342 ואילך, וכן ת/6, שורה 35 ואילך).

(ג)

.60. כמו במהלך חקירותיו ברשות המיסים, גם בעדותו בבית המשפט התקשה הנאשם להסביר את התנהלותו בעניין הבית בפלמ"ח, וחזר וטען כי פשוט מדובר בטעויות. הנאשם אישר כי לא דיווח על הכנסתתו מהשכרת הנכס בשנים 2003-2004 וטען כי עשה כך "**מאותה סיבה שלא דיווחתי גם על הדירות האחרות, טעות. לא הייתה ערך לזה ולא דיווחתי**" (בפרוטוקול, עמ' 138 שורה 8 ואילך). בהמשך הוסיף הנאשם ואמר: "**פה היה שילוב של שני דברים, אני הימי כל שנה אצל ראה החשבון מלמן כדי לחתום על הדוח**" **השתיishi שהתייחס אך ורק לפעולות של המשרד, הנושא של דמי השכירות על הדירות לא עלה, לא התייחסתי לזה וברור שזו טעות שלו.** אני לא זכר הרבה להגיד אם באותה תקופה זה היה מתחת לתקרת הפטור או לא אבל לא יודע לזה ולא התייחסתי על זה כי חתימה על הדוחות הייתה אך ורק לגבי פעילות המשרד" (שם, שורה 16 ואילך).

.61. עם זאת, כמעט באותה נשימה - ועל אף טענתו החוזרת ונשנית כי הוא לא דיווח על הכנסתתו מיתר הדירות בשל סברתו שאינו צריך לדיווח על הכנסתה הנמוכה מתקרת הפטור - הוסיף הנאשם ומספר כי הוא כלל **לא בדק** מהי תקרת הפטור, אלא רק "**ידעתי על תקרת הפטור מקריאה בעיתונים**" (בפרוטוקול, עמ' 138 שורה 23). כאשר בעקבות דברים אלה הבעה ב"כ המאשימה תמיות, התקשה הנאשם להמשיך ולהסביר, טען שגם יכול **"להזכיר, להתרצה"** בשל תרופות שהוא נוטל, ובהמשך ביקש להפסיק את החקירה (שם, עמ' 139 שורה 3 ואילך, עמ' 140 שורה 3).

.62. נעתרתי לבקשה זו של הנאשם והוריתי על דחיתת המשך החקירה הנגדית, אך גם במועד הנדחה לא הצליח הנאשם ליתן הסברים מתקיפים על הדעת להתנהלותו בעניין הבית בפלמ"ח. הנאשם טען שהחליט להעביר את הנכס ל"**ניהול**" הנאשמת, הגם שהוא כוונה ניהול והוא אף לא שילם לנאשמת דמי ניהול (בפרוטוקול, עמ' 144 שורה 20 ואילך). עוד אישר הנאשם כי הוא לא התייעץ לגבי האפשרות להוציא חשבונות מחברה לגבי השכירת נכס שאין בבעלותה; וכדבריו: "**לא התייעצתי, זה נראה לי כל כך טבעי וכל כך לא פוגע נניח ברשות המיסים. מה יש לנו להתייעץ?**" (שם, עמ' 145 שורה 17 ואילך).

.63. ב"כ המאשימה הטיצהה בגיןם שהעברת הדיווח נעשתה לצורך אי-תשלום מס, או הקטנת חוב המס, תוך ניצול העובדה שהחל משנת 2005 הייתה הנאשמת בהפסדים. הנאשם שיב: "**לא נכון בא'**

רבתני. אני לא יודע אם ארשת הייתה בהפסדים לשנה זו ואם הייתה בהפסדים, זה רק כתוצאה מהלוואות והש��עות שלי (בפרוטוקול, עמ' 145 שורה 22 ואילך). ואולם, לאחר שועמת הנאשם עם דבריו בחקירה, בהם הודה כאמור שהנאשם הייתה בהפסדים לשנים 2005-2006, הוא חזר ואישר זאת (שם, עמ' 146 שורה 12).

(ד) הבית בפלמ"ח - סיכום:

64. העולה מכל האמור הוא שלא ניתן לקבל את טענותיו או את הסבירו של הנאשם בכל הקשור ל"הסבת" הרכינה מהבית בפלמ"ח לנאשמת. **ראשית**, ברובד העובדתי, גב' ראייה בדבר טענה מפורשת שה"הסבה" נעשתה שלא על דעתה ומבל' שהנאשם אף טרח להודיע לה על כך. **שנית**, וזה הנקודה העיקרית כאן, ברובד המשפט-מהותי כל ה"הסבה" הנטעןת נעשתה - אפילו לפי גרסת הנאשם - בנסיבות שאין מתקבלות על הדעת.

65. במה דברים אמורים. הנאשם טען, כזכור, ש"**הסבה היחידה לרישום הרכינה על שם אר-שות**", הייתה בקשת גב' בדרך לקבל חשבונות (ר' בפסקה 55 דלעיל). ואולם, חברה אינה בבחינת קליפה משפטית חסרת תוכן, ניתנת בכל עת להשתמש בה לצרכי "רישום הרכנות" ו"הנפקת חשבונות". חברה בע"מ היא אישיות משפטית, והתקשרוותה חייבות להיות התקשרויות אמתיות ובעלות תוכן. אך חברה שביעניינו - מעבר לחוסר הבahirות בשאלה כיצד יכולה הייתה הנאשם לקבל הרכנה דמי שכירות (להבדיל מדמי ניהול) מנכס שאין לה זכויות כלשהן בו - הרי שהתיאור של הנאשם בהסכם עם הדירים כ"**מנהל הרכס**" הוא תיאור כוזב על פניו. כזכור, בין הנאשם לבין הנאשם לא היה כל הסכם ניהול כלשהו בעניין הבית בפלמ"ח, הנאשמת לא ביצעה פעולות ניהול בקשר לבית, והנאשם לא שילם לנאשמת דמי ניהול ולא קיבל ממנו הרכנות בגין ההשכרה. בנסיבות אלה, המסקנה המתבקשת היא כי רישומה של הנאשם כמשכירה, בהסכם השכירות עם הדירים בבית בפלמ"ח, היה רישום חסר כל תוכן ממשי, ככלומר רישום פיקטיבי.

66. יתר על כן, התוצאה המعيشית היחידה של רישום פיקטיבי זה הייתה הקטנת נטל המס על הנאשם, משנה טעםם מצטברים:

ראשית, בתקופה בה נעשה הרישום, בשנת 2005, הייתה הנאשمت מצויה בהפסדים, וכך גם היה לפחות חלק מהמשר תקופת השכירות.

שנית ולא פחות חשוב מכך, "**הפחתת**" דמי השכירות הגבוהים יחסית של הבית בפלמ"ח מסך הרכנותיו של הנאשם מדמי שכירות, אפשרה לנאים להיאחז בטענה שלפיה הרכנותיו אלה היו, כמובן, נזומות מתקררת הפטור.

(3) הדירה בפינסקר והדירה בובגורשוב:

67. שתי דירות נוספות, שלגבהן העלה הנאשם טענות ל"הסבת הרכנה", הן הדירות בפינסקר ובובגורשוב. גם לגבי דירות אלה אין כו"ם מחלוקת כי הנאשם השםיט מדווחותיו את הרכנות שהופקו מהן מדמי השכירות, נתען בעבודות כתב האישום. עם זאת, לטענת הגנה (כו"ם) מלאה הרכנות מדיות אלה הוסבו לאחיזתו של הנאשם (יהודית ילדיה ועופרה), בשל רצונו של הנאשם לתמוך בהן,

והכל כפי שיפורט בהמשך. יזכיר, כי הדירה בפיננסקר נרכשה בזמןו על-ידי הנאשם ואשתו (שני שלישי), יחד עם עופרה (שליש), כאשר בשלב מסוים הועבר השלישי של עופרה אל הנאשם ואשתו. הדירה בוגרשוב, להבדיל, הייתה דירה של אביו המנוח של הנאשם, אשר הוריש אותה לנאשם ולאחוותו בחלוקתם שווים (שליש לכל אחד מהם).

(א)

ראיות המאשימה - הדירה בפיננסקר:

68. ההודעות שמסרו עופרה ושני דירמים (בדירה בפיננסקר) הוגשו חלף עדויותיהם. עופרה מסרה כי בשנת 2001 רכשה את הדירה בפיננסקר יחד עם אחיה (הנאשם), משום שבזמןו - עקב נסיבות אישיות - לא יכולה לממן את מלאה הדירה, והנאשם סייע לה בנדיבות. עופרה התגוררה בדירה כשתיים ולאחר מכן עזבה. לדבריה, בתחילת היא השכירה את הדירה לבנה שגיא ולאשתו, בעבר דמי שכירות בשם "בנסיבות ה-3,000 ₪" (ת/16, שורה 28), כאשר נכון למועד החקירה הושכרה הדירה לשוכרת בשם גב' חנה פישר. עופרה מסרה כי הנאשם הוא זה שעריך את הסכמי השכירות - שאף אינם מצויים ברשותה - אך ביתר הדברים היא ובעלה טיפולו (ר' בהודעתה ת/16, שורה 53 ואילך).
69. עופרה סיפרה עוד, כי לאחר שנישאה בשנית, היא הייתה צריכה כסף לקניית דירה ועל כן מכירה את חלקה בדירה בפיננסקר לנאשם. עם זאת, עופרה לא ידעה לומר כמה כסף קיבל מהנאשם ואמרה: "אני חשבתי שהוא נתן לי שיקים" (ת/16, שורה 40). לשאלה אם קיימים ביניהם הסכם בקשר לכך הוסיפה: "אני מאמין שקיים הסכם זהה... אין לי עותק מההסכם" (שם, שורה 78). בד בבד החישה עופרה כי נתנה לנאשם את חלקה בדירה בפיננסקר במתנה, או חלק מהתחשבות בשל כך שהיא קיבלה את דמי השכירות מהדירה (ת/16, שורה 69 ואילך).
70. שגיא, בנה של עופרה, מסר כי הוא אכן שכר בזמןו את הדירה מאמו בעבר "**בנסיבות 4,000 ₪ לחודש**" (ת/20, שורה 16), הגם שהתקשה לזכור את הפרטים ולא צירף מסמכים. שגיא נשאל מדוע שילם את דמי השכירות לאמו ולא לבעלים, דהיינו לנאשם, והשיב כי הוא יודע שהנאשם, דודו, "רזה לעזר לאימה שלי, וכך כל דמי השכירות אני שילמתי, היו על שמה, והוא הפקידה אותו בחשבון הבנק שלה. מעולם לא שילמתי שקל אחד, לשמול אל אריאלי" (ת/20, שורה 34 ואילך).
71. גב' פישר, שכירה את הדירה בפיננסקר לאחר מכן, מסרה כי תנאי השכירות סוכמו עם עופרה, בפגישה שבה נכח גם בנה (ת/19, עמ' 1 שורה 5 ואילך). גב' פישר מסרה העתק של הסכם השכירות, שבירושא שלו צוין כי עופרה היא המשכירה וה"מחזיקה" בדירה. בעמ' 5 להסכם צוין כי כתובת המשכיר היא במשרדו של הנאשם. גב' פישר נשאלה אפוא מי הם הנאשם והшибה שאינה מכירה אותו ולא נפגשה עמו (ת/19, עמ' 2 שורה 9 ואילך).

(ב)

ראיות המאשימה - הדירה בוגרשוב:

72. הודיעתו של מר נתן טוימקון, שכיר את הדירה בוגרשוב כמעט לכל אורך התקופה הרלוונטית לaiושום, הוגשה חלף עדותו. מר טוימקון ציין כי את דמי השכירות שילם תחילה ליהודית ולאחר מכן לבתיה יסמין (ת/17, שורה 12 ואילך). כשעזב את הדירה העביר את השכירות לאחותו רינת, שהמשיכה להתגורר בה. בהקשר לנאשם ציין מר טוימקון: "פגשתי אותו פעמיים את השכירות את החוזה הראשון אצלם במשרד... ואני הייתי הראשון שהשכר את הדירה מבניהם" (ת/17, שורה 21 ואילך).

.73 להודעת הנאשם ת/7 צורף הסכם שכירות של הדירה בבוגרשוב, מיום 27.10.09, שנערך עם אחותו של מר טיומקין. ברישא להסכם - שאותו ערך הנאשם - מוגדרת יסמין (בתה של יהודית, ככלומר אח'יניתו של הנאשם) כ"משכיר", ומוחרר כי המשcir "הינו בעליט ומחזיק בלעדיו... וכי אין לאיש מלבדו כל חזקה או קניין או זכות במושכר". כל זאת, על אף שליסמין לא הייתה זכות בעלות כלשהי בדירה בבוגרשוב (ר' גם דברי הנאשם בפרוטוקול, עמ' 129 שורה 13).

(ג) ראיות המאשימה - "תיקי הנכס":

.74 בחיפוש, שאותו ערכו החוקרים עם תחילת החקירה, נתפסו ארבעה תיקי מסמכים, אולם מכנה ב"כ המאשימה "תיקי נכס" (התיקים סומנו ת/72א עד ת/72ד; ר' גם דוח החיפוש ורשימת התפוזים במסגרת ת/36). בשניים מתיקים אלה נמצאו מסמכים שהם בעלי רלוואנטיות גבוהה וחשיבות לעניינו, שכן הם מלמדים על מערכת של התחשבונות כספית פרטנית, אשר התקיימה בין הנאשם לבין אח'ינתו, ובכך סותרים חזיתית את טענות הנאשם שלפיهن הוא "ויתר" כביכול על הכנסותיו מדמי שכירות לטובתו (או,قطענת ההגנה כיום, "הסביר" את הכנסות לטובתו).

.75 יתר על כן, מדובר במסמכים המתיחסים ספציפית הן לדירה בפינסקר והן לדירה בבוגרשוב, כלהלן:

תיק שסומן ת/72א - כולל מסמכים רבים בעניינה של אח'ינתו עופרה, מהם עולה, בין השאר, כי הנאשם סייע לעופרה ולבעלה ברכישת דירה בפתח תקווה. בתיק מצויים מספר דפים שעלייהם תרשומות בכתב יד, שאת כולן כתוב הנאשם עצמו, למעט דף אחד שבו התרשומות נכתבו על-ידי אח'ינתו (בפרוטוקול, עמ' 119 שורה 21).

ברישומים שערכו הנאשם, שחלקים נושאים תאריכים מחודש אפריל 2012, מופיעים חישובים שונים. בין השאר חישב הנאשם את הסכם שעופרה חייבת לו בגין דמי השכירות מהנכס ברחוב פינסקר, אולם הוא כינה "דמי שימוש" או "חוב"; וכפי שהוא עצמה כתבה: "חישוב חוב בגין שכירות הרצליה יעשה עד 31.10.12. סה"כ מ-4,120 עד 31/10/12 - 397,500 ₪". במקומות אחרים כתוב בכתב הנאשם: "ב-04/12 קיבלנו את ה-3/1 של עופרה". בנוסף ערך הנאשם תרשומת לגבי שווי הדירה בבוגרשוב והיתרה שיצטרך לשלם "אם אני לוקח את כל הדירה בבוגרשוב".

תיק שסומן ת/72ב - כולל מסמכים העוסקים בעיזובו אבי המנוח של הנאשם, שכזוכר הוריש לנายน ואח'ינותו את הדירה בבוגרשוב. לעניינו רלוואנטי נוסח של הסכם מודפס, אשר נמצא בתיק, שהצדדים לו הם הנאשם ושתי אח'ינותו. בהסכם מצוין שעופרה קיבל את דמי השכירות מהדירה בפינסקר ואילו ילדיה של יהודית יקבלו את דמי השכירות מהדירה בבוגרשוב. בנוסף, נרשם בהסכם כי דמי השכירות מהדירה בפינסקר יהיו חוב של עופרה לנאים. ההסכם אינו חתום, אך מוצמדת לו פתקית שעליה כתוב בכתב יד "לחתימה". בנוסף, בגין ההסכם נרשמה, בכתב יד, כתובת המיל של עופרה.

.76 גם שהתיקים נתפסו כאמור עוד בתחילת החקירה, הנאשם לא נחקר כלל לגבי תוכנם וממי לא עונת עם תוכן דפי התרשומת הנ"ל או עם תוכן ההסכם הנ"ל. כמעט אין צורך לומר, שמדובר במקרה חמורה שנפלה במהלך החקירה, גם פגעה בזכות היסוד של הנאשם להיליך הוגן; זכות הכללת את זכות ההתעמתות עם ראיות המאשימה גם בשלב החקירה ולא רק בבית המשפט. יתר על כן, ברוי כי חומרה חקירה נתפסים במהלך חיפושים שלא על מנת להעלות אבק במשרדי החוקרים, או

במשרדי הפרקליטות, אלא על מנת שיישעה בהם שימוש. לפיכך זהה חובתם המקצועית של החוקרים והפרקליטים ללמידה בסיסות את החומרם שנתפסו ובמידת הצורך לדאוג לעימות החשוד עימם או לחלופין, בהיעדר רלוואנטיות, להזרים (ר' והשווה ע"פ 5386/05 **אלחורי נ' מדינת ישראל** (6), בעמ' 13 לפרסום ב"נבו").

77. ודוק: אך מובן הוא - בודאי בתיקים רבים היקף כבעניינו - שאין צורך או הצדקה לעמת כל חשוד בדבר עבירה עם כל פיסת ראייה שנאספה, או עם כל הودעה שנגבתה. גם בפרשא דנא לא עומת הנאשם, בשלב החקירה, עם כל הראות שנאספו, ואין בכך ממשום פגם. כך, למשל, לא עומת הנאשם עם עניינים מסוימים שעליהם בחקירתו של ר' מאיר פרוזן - מהם נגבתה הודעה במסגרת השלמה החקירה, בשנת 2015 (ר' ת/25) - אך אין בכך תקלה, ממשום שמדובר בעניינים שליליים יחסית בפרשא. ואולם, כאשר מדובר בראיות מפלילות מן המעלה הראשונה, הנוגעות ללב המחלוקת, הרי כי זהה חובתם המקצועית של החוקרים להטיח את הריאות בחשוד, כמו גם ליתן לו הזדמנויות נאותה להתמודד עמן או להסבירו.

78. דברים אלה נכוןים אף ביותר שאת כאשר מדובר - בתיקים רבים היקף, שכן בתיקים כאלה מطبع הדברים הוא שחקירת הנאשם בבית המשפט מתקיים רק בחולף זמן רב, לעיתים רב מאד. לכן, כאשר עימותו הנאשם עם ראיות המשמשת בתיקים כאלה נעשה לראשונה מעל דוכן העדים, יכולתו של הנאשם להתגונן מפניו ונגעת במידה לא מבוטלת.

79. יתר על כן, במקרה דנא נמשכה התקלה גם בשלב הגשת כתב האישום, אשר הוגש בהטעלים מהראיות הנ"ל ומבליל שהפרקליטה שהכינה את כתב האישום הורתה על השלמה החקירה המתבקשת, על אף שכאמור בוצעה השלמה חקירה. אכן, טוב עשתה הפרקליטה המופיעה לפני, הן בכך שבדקה ביסודות רובה את חומריה החקירה עובר לשמיית הריאות והן בכך שעדכנה את ההגנה באופן ספציפי (ר' בתשובה לשאלות בית המשפט בנושא זה, בפרוטוקול, עמ' 164). ואולם, אין בכך כדי לאין את התקלה החמורה האמורה, או לשלול את הצורך להפיק ממנו לקחים.

80. על פי הדין, התנוגות רשות אכיפת החוק מהוות שיקול בעת גזירת עונשו של הנאשם, כאמור בהוראות סעיף 40(9) לחוק העונשין, תשל"ז-1977. בנוסף, בנסיבות מסוימות, פגעה בזכותו של הנאשם להיליך הוגן עשויה אף להביא לפסילת קובלותן של ראיות, או להפחיתה במשקל שבית המשפט יתן להן. עם זאת, במקרה דנא אין הצדקה לנקוט באפשרות אחרת זו. הטעם לכך הוא כפוף: **ראשית**, מדובר בראיות אונטיות שה הנאשם עצמו יצר, בכתב ידו, ובנסיבות אלה לחולף הזמן יש משמעות פחותה בכל הקשור ליכולתו של הנאשם להתמודד עמן. **שנייה**, גם מדובר בראיות חשובות, הנוגעות ללב המחלוקת שבין הצדדים, עדין מדובר בראיות בודדות מתחם מכלול חקירותי עצום. לפיכך, מידת הפגיעה שנגרמה להגנת הנאשם במקרה זה אינה מצדיקה את פסילת הריאות או את ההפחיתה במשקל].

(ד) גרסת הנאשם בהודעותיו ובעדותו בבית המשפט:

81. בהודעותיו לא נתן הנאשם כל הסבר מהותי להתנהלותו בקשר לדירה בפינסקר ולDIRA בבורשוב, למעט טעنته החזרת ונשנית שלפיה הוא לא קיבל מאומה מדמי השכירות שהתקבלו מדיות אלה:

בעניין הדירה בפינסקר - כשנשאל הנאשם מודיע ערך הסכמי שכירות שביהם עופרה היא המשכירה, למרות שהוא הבעלים של מלאו הנכס (לאחר שעופרה העבירה לו את השלישי שלה בדירה), השיב הנאשם: "זה מה שאני רוצה شيיה. זהה בפועל. מתוך השיעורים שלי, בתוך המשפחה שלי, אני רוצה שאחותי תשכיר את הדירה ותחיה מדמי השכירות" (ת/1, שורה 137 ואילך). הנאשם נשאל, ספציפית, אם קיים הסכם בכתב בין לעופרה בהקשר לכך שהיא משכירה את הדירה, הגם שהנאשם הוא הבעלים, וענה: "לא. אין הסכם ולא צירק הסכם" (ת/1, שורה 147).

בעניין הדירה בבוגרשוב - הנאשם מסר כי הדירה התקבלה בירושה מאביו, בחלוקת שווים לו ולשתי אחיותו. הנאשם סיפר כי הדירה הושכרה, ו"דמי השכירות... שלונו או לאחותי עופרה, או לבת של אחותי יהודית, או ליהודית עצמה. אני מעולם לא קיבלתי שום דמי שכירות [מ]דירה זו... בשנה الأخيرة נכנס לנגור שם הבן של יהודית" (ת/1, שורה 112 ואילך). בהודעה מאוחרת יותר יחס הנאשם את הדברים לרצונו של אביו המנוח: "הרצון של האבא היה דמי השכירות במשך 10 שנים מיום פטירתו יהיה של הבית או של הבת והבן של יהודית. וכך במשך 10 שנים יהיה של עופרה... אני ביקשתי מראש, וזה היה מקובל על אבי ואחיותי, שלא יצווה לי דבר" (ת/5, שורה 24 ואילך). חלקו של הנאשם בניהול הנכס התמצאה, כך לדבריו, בעריכת חזוי השכירות, מבלי שקיבל בעבר כך שכר טרחה כלשהו.

82. בעדותו בבית המשפט הוסיף הנאשם וסיפר כי על פי רצונו של האב-המנוח הוצאה עופרה, בשנת 2012, קיבל את חלקה בדמי השכירות מהדירה בבוגרשוב. בשלב זה, כך לדבריו, ההחלטה עופרה קיבל את דמי השכירות מהדירה בפינסקר, שעברו מזו לידי (בפרוטוקול, עמ' 116 שורה 3 ואילך, עמ' 128 שורה 12 ואילך).

83. אשר לדירה בבוגרשוב חזר הנאשם והציג כי בעקבות רצון אביו, "לא ראייתי מעולם שאני זכאי בשום שקל מדמי השכירות", על אף היותו בעלים של שלישי מהנכס (ר' בפרוטוקול, עמ' 117 שורה 4 ואילך, עמ' 128 שורה 25 ואילך). מסיבה זו גם שכח הנאשם לכלול את הדירה בבוגרשוב בהצהרת ההון שהגיש; וכדבריו: "עוד אחת מהטעויות המctrעות שקרו לי. אני מעולם לא ראייתי את עצמי כבעליים זכאי לעשות שימוש כלשהו בדירה הזאת, لكن פשוט שכחתי את זה, לא ציינתי את זה" (בפרוטוקול, עמ' 117 שורה 9 ואילך, עמ' 122 שורה 26 ואילך). עם זאת, חרב טענת הנאשם כי הוא "שכח" את הדירה בבוגרשוב, הוא נאלץ לאשר שניסח את הסכמי השכירות של הדירה (שם, עמ' 128 שורה 31), וכן טיפול בעניינים משפטיים הנוגעים לה, לרבות דרישת הצד המנהל לתשלום חוב ("אני כעוזד יחיד במשפחה טיפולתי זהה" - שם, עמ' 129 שורה 30).

84. בעדותו התקשה הנאשם במיוחד להסביר את דפי התרשםות ואת ההסכם (הלא חתום), שנמצאו כאמור בתיקים ת/72א ות/72ב. הנאשם סיפר אףוא כי בחודש אפריל 2012 הוא היה מצוי במצב משפחתי קשה מאד עקב "ביקורת קשה מאוד בבית" על כך שהוא תומך באחותו עופרה ובכך מצמצם את ירושת ילדיו (בפרוטוקול, עמ' 119 שורה 23 ואילך. ר' גם בחקירה החזרת, בעמ' 159-160). בסעיף 9 לסייעי ההגנה האירוע אף הוגדר כ"נקודות שפל בחיו של הנאשם, במהלך שבוע אחד". על רקע זה נאלץ הנאשם, כך לגרסתו, לעזוץ לעצמו חשיבותם, על מנת להבין מה היקף תמיכתו בעופרה, והכל על מנת שיוכל להציג את התמונה המלאה והאמתית בפני בני משפחתו.

85. עם זאת, כאשר הוצגו לנאים חשובי אודות חוב של עופרה כלפי בגין הדירה בפינסקר, הוא נאלץ להודות: "נכוון, זה כתוב, אני לא יכול לסתור את זה" (בפרוטוקול, עמ' 134 שורה 16). בד

בבד חזר הנאשם והכחיש כי התחשב עם אחיזתו ובמיוחד עם עופרה, וטען כי מדובר ברישומים שערר לעצמו למקורה "**שאם נעשה הסדר נזה בעתיד**" או "**מה יקרה אם בשלב מסוים בעתיד נתחשבן בינוינו**" (שם, שורה 22 ואילך).

86. לעניין ההסכם, שנמצא כאמור בתיק ת/27א, הדגיש הנאשם כי מדובר בהסכם שלא נחתם ושלא יצא לפועל, ושבכל מקרה הוא ערך אותו רק שנים ארוכות לאחר-מעשה; וcdcבריו: "**לשיטתי, מסמך נזה שאיננו חתום איןנו יוצר שום חייב**. שנית זהה מה שחשיבות, **יש פער זמינים של שנים בין המועדים שבהם אפשרתי לעופרה לקבל את דמי השכירות מהדירה הזאת לבין המועד שבו עשה המשמר הזה וקל וחומר המועד שבו היה אפשר לראות בסכומים האלה חוב אם בכלל**" (בפרוטוקול, עמ' 131 שורה 24 ואילך).

(ה)

87. המסקנה המתבקשת מכל האמור לעיל היא שהתנהלות הנאשם בקשר לדירות בפיננסקי ובבוגרשוב לא הייתה אלא חלק מהתחשבנות ארוכת-טוויה שהתקיימה בין לבין אחיזתו. לפיך, אי הדיווח על הכנסות מדמי השכירות שתתקבלו משתי דירות אלה היה בגדר העלםת הכנסות, פשוטה. מילא ברור כי יש לדחות הן את טענת הגנה שלפיה הנאשם "הסביר" את הכנסותיו מהדירות האמורות לאחיזתו, והן את גרסת הנאשם שלפיה הוא "ויתר" למען על הכנסות אלה.

88. נכון אני לקבל את טענת הנאשם כי הוא ביקש לתמוך באחיזתו ולסייע להן. ואולם, ככל שעזירה כזו ניתנה היא ניתנה במסגרת ההתחשבנות האמורה, ומכל מקום לא היה בה כדי להתרן לנאים שלא לדוח על הכנסותיו ולהימנע בדרך זו מתשלום המיסים הנדרשים.

89. יוטעם, כי המסקנה בדבר התקיימות כוונת מרמה אצל הנאשם נתמכת בעובדה שגם בהקשר לשתי דירות אלה לוקים הסכמי השכירות, אותן ערך הנאשם, ב"אי דוקים" חוזרים ונשנים, שבכלם יש כדי להסwoת את בעליותו של הנאשם בנכסיים. דוגמא מובהקת לכך ניתן למצוא ברישומה הכווצ של האחיזנית יסמי, בהסכם שכירות של הדירה בבוגרשוב, כבעלים-כביכול (ר' בפסקה 73 דלעיל).

90. יתר על כן, גרסתו של הנאשם הגיעה, בעניין הדירה בבוגרשוב, לכדי אבסורד של ממש, וזאת בטיעונו ל"**טעות מצערת**" בכר ש"שכח" דירה זו בעת שמייא אמת הצהרת ההוא. יוזכר, כי מעבר לכך שהנאים הוא מי שניסח את הסכמי השכירות של הדירה - בהם הקפיד שלא להזכיר את בעליותו בה - הנאשם אף החזיק במשרדו תיק הכלול במסמכים רבים המתיחסים לדירה (ת/27ב) וטיפול בעביעות הנוגעות לה.

91. זאת ועוד: על אף הטענות ל"**הסביר**" הכנסות, מהראיות עולה כי הנאשם הוtier בידו את השליטה בנכסיו ונוהג בהם מנהג בעליים בהתאם לרצונותיו ולהסדרים שערר עם אחיזתו. קר, על אף טענת הגנה לפיה "הסביר" הנאשם את הכנסותיו מהדירה בפיננסקי לעופרה, הרוי בשנת 2012 הוא החזיר את הכנסות מהשכרת הדירה לעצמו. השליטה המלאה בדירה בפיננסקי נותרה אפוא כל העת בידו של הנאשם-בעליים: ברצוito החליט שדמי השכירות ישולמו לאחיזתו עופרה וברצותו החליט שישולמו לו. לא לモטור להזכיר עוד, כי הנאשם הסביר שניין אחרון זה בכר שעופרה החלה לקבל את דמי השכירות מהדירה בבוגרשוב, כאשר הסבר זה שוב מלמד על ההתחשבניות הכספיות הנערכות ביניהם.

.92 ממשיינו לדון ב"דירות ההסבה" נפנה עתה לדירה בשניצר, שעניינה שונה משל יתר הדירות בשל כך שלא הושכרה ומילא הסוגיות שבמחלוקת בנוגע אליה אין קשרות להכנסה מדמי שכירות. אשר לדירה זו, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי - כנטען בכתב האישום - הנואם ואשתו רכשו אותה בשנת 2003 ולאחר מכן עברו להtaggor בנה (ר' בהסכם המכר מיום 25.02.03, ת/6, 62, וכן בהצהרה לרשויות המיסים (מש"ח) מיום 13.03.03, ת/70, בה מוצהר כי מדובר בדירה מגוריים. ר' גם בתיק הנכס ת/72, אשר שמננו עליה כי מדובר בדירה יוקרה בצפון תל אביב).

.93 על אף שהדירה בשניצר שימשה למגוריו הנואם ואשתו, היא נרשמה בדוחותיה של הנואמת כ"משרד תל אביב" (ר' בצרופות לת/6). הנואם לא ידע להסביר רישום זה וטען כי נודע לו עליו "רק בשנת 2012 בזמן החוקרים". הנואם נשאל אפוא אם לא ראה את הדירה בדוחות, ועל כך השיב: "...אני לא הסתכלתי בדוחות, זה לא עניין אוטוי, סמכתי על מר מלמן כרוו"ח שלי, זה הכל" (בפרוטוקול, עמ' 154 שורה 14 ואילך). עם זאת, הנואם פנה לרוו"ח מלמן וביקש ממנו לפעול להחזיר תשומות לנואמת בגין רכישת הדירה בשניצר, וכן קיבל בעבורה מס תשומות בסך של 317,102 ₪. בנוסף, בשנים 2003-2010 דרש הנואם פחות בגין הדירה. לבסוף, הנואם נמנע מכלול את הדירה בהצהרת ההoon שהגיש (כנטען באישום השני).

.94 כאמור, את הרישום השגוי של הדירה בשניצר בדוחותיה של הנואמת כ"משרד תל אביב" מבקשת הגנה לגלל לפתחו של רוו"ח מלמן. אשר ליתר המעשים הנוגעים לדירה בשניצר, טענתה הגנה היא שמדובר במעשים שנעשו כדי, משומם שלא הנואם אלא הנואמת היא זו שרכשה את הדירה, "כאשר הנואם משתמש כנאמנה" - האotto לא (ר' בסעיף 45 לתשובה לאיושם ובסעיף 31 לסייעomi ההגנה). טענה זו, שהנאם חזר עליה גם בעדותו לפני ("הDIRA B'RACHOB SH[EN]IZER HIA LA DIRA SHELI, HIA DIRA SH'L HA'NAHMA 2" - בפרוטוקול, עמ' 122 שורה 26), נסמכת על כך שביום 26.03.03, כחודש ימים לאחר רכישת הדירה, הגיש הנואם "הודעה על נאמנות" לפי הוראות סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקען (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מס שבח). בהודעה צוין כי הנואם ואשתו הם הנאמנים, כאשר הנואמת היא הננה, והזכות שנרכשה היא הדירה בשניצר (ר' ת/67). בהודעה סומן כי "אין הסכם נאמנות" וכן צוין כי הננה (הנאמת) מצהירה שהנכס נרכש בעבורה, במימונה ועל-פי הוראתה.

.95 על רקע זה יאמר מיד, כי אין כל בסיס משפטי לטענת הגנה (החוורת ונשנית) שלפיה הדירה בשניצר שייכת-כబיכול לנואמת ומוצאה **בבעלותה** (ר' למשל בסעיף 3 לסייעomi ההגנה). אף אם ניתן היה להכיר בנאמנות הנטענת הנ"ל כנאמנות כדין -omid נראה שלא זה המצב, כך שלמעשה הדברים שלහן הם בבחינת מעלה מן הצורך - הרי שבנאמנות הזכות הקניינית (דהיינו הזכות שבדין) היא דווקא של הנאן (בענייננו הנואם ואשתו), כאשר לננה (בענייננו הנואמת) קיימת רק זכות מעין-קניינית (זכות שביוישר) (ר' למשל ע"א 9225/01 **זימן נ' קומראן**, פ"ד סב (1) 260 (2006), בפסקה 3 לפסק דין של הנשיא (בדים') ברק).

(1) **טענת הגנה בדבר קיומה של נאמנות לטובת הנואמת:**

.96 בכל מקום, על פני הדברים הטעונה לקיום נאמנות בנסיבות הדירה בשניצר מעוררת תמהה

רבתו. הטענה היא שהנאשם ואשתו, שהם הבעלים של הנאשמת, רכשו דירת מגורים, לפי טענתם בナンנות בעבורה, אף בפועל לצרכיו מגורייהם. הנאשם ואשתו הם, אם כן, גם יוצרי הנאמנות, גם הבעלים של הנאשמת וגם הנאמנים בעבורה כנהנית, אף بد בבד גם הנהנים-בפועל מנכס הנאמנות משום שהם משתמשים בדירה למגוריהם חינם אין כסף (לדעת בחשבוניות הרטרואקטיבית שהוציא הנאשם בהקשר זה ר' בפסקה 100 שלහן ואילך).

.97. בהוראות סעיף 1 לחוק נאמנות, תש"ט-1979 (להלן - חוק נאמנות), מוגדרת נאמנות

כ"זיקה לנכס שעלה חייב נאמן להוכיח או לפעול בו לטובת הנאה או למטרת אחרת. בהוראות סעיף 2 לחוק נאמנות מתוארות הדריכים העיקריים לייצור נאמנות, כאשר הדרך הרלוונטית לעניינו היא **"על פי חוזה עם נאמן"**. עניינו הראות, אם כן, כי תנאי יסוד לקיום נאמנות הוא קיומה של תכילת, אשר בנסיבות העניין דנא צריכה להיות מעוגנת בחוזה. עוד יש לציין, כי חוק הנאמנות מטייל על הנאמן חובות אמון שונות ובינהן, במסגרת הוראות סעיף 13(א), איסור על הפחת טובת הנאה לעצמו מנכס הנאמנות. כאשר נכס הנאמנות הוא מקרקעין, רלוונטיות גם הוראות הנוספות שבחוק מס שבח.

.98. בעניינו, כאשר נשאל הנאשם במהלך החקירה מדוע נדרשה במקרה זה נאמנות, הוא השיב: "כ'**רציתי שהנכס יהיה של אר-שות**" (ר' ת/6, שורה 94). בחקירהו הגדית בבית המשפט אף הרחיק

הנאשם לכת בהקשר זה ואמר: "**אני nisiiti להזכיר למה דזוקא בחרתני בנאמנות ואני לא מצלי להזכיר בכאן**" (בפרוטוקול, עמ' 151, שורה 4 ואילך). גם בהמשך הדברים, לשאלת ב"כ המאשימה מה גרם לנאשם, לאחר רכישת הדירה, להודיע על נאמנות, הוא השיב: "**אני לא זוכר**" (שם, עמ' 152 שורה 10). בנוסף, לא זו בלבד שהנאשם נמנע מלערוך חוזה נאמנות, אלא שהוא אף לא ערך חוזה שכירות עם הנאשمت וגם לא שילם לה מאומה בעבור השכירות. בהקשר זה יוטעם, כי בתחלת הדרך טען הנאשם "**אני חשוב שקיים חוזה**" (ת/1, שורה 65), אך בהמשך הדברים שלל זאת קטיגורית, באמוריו: "**לא צריךبني לבין החברה שלי כי כשאני שולט בחברה אז אין צורך בחוזה**" (ת/6, שורה 245 ואילך).

.99.ברי אפוא כי עסקין בנאמנות-נטענת חסרת כל תכילת לגיטימית ומילא חסרת כל תוכן או פשר

משפטי. פשוטא, כי עצם רצונו של הנאשם להעביר נכס לנאשמת אינו יכול להיות תכילת של נאמנות כדין, והעובדה שכioms הנאשם אינם מצליח להזכיר מה הייתה תכילת הנאמנות-הנטענת מדברת בעניין זה بعد עצמה. כל זאת, אף בלי לציין את הפגמים החמורים הנוספים בנאמנות-הנטענת, דהיינו: היעדר חוזה נאמנות והיעדר כל היגיון פנימי בנאמנות, כאשר הנאמן-לכארה (הנאשם) הוא גם הנאה בפועל על חשבון ה"נהנית" הפורמלית (הנאשمت). אין תמה, אפוא, שהנאשם לא יכול היה, במהלך ב"כ החקירה הגדית בבית המשפט, להבהיר את פשרה של הנאמנות. בהקשר זה יש להוסיף, שכאשר ב"כ המאשימה הטיצה בנאשם "**מדובר בנאמנות שהיא שקופה לחלוטין, אתה גם יוצר הנאמנות, גם הנאמן וגם הנהנה**", הוא השיב: "**אני לא יודע, את מגדירה את זה ככה**" (בפרוטוקול, עמ' 151 שורה 15 ואילך).

.100. ואם לא די בכל אלה, ביום **04.01.12**, דהיינו במהלך התקופה בה התנהלו דיוני השומה, הוציא

הנאשם בחשבונית מס רטרואקטיבית, מהנאשمت לכבוד עצמו ואשתו, על סך 360,000 ₪ (ר' בצרופות לת/3). בחשבונית צוין כי סכום זה התקבל על ידי הנאשمت מהנאשם ואשתו, בעבור דמי השכירות לדירה בשני צירות לשנים **2011-2006**, וזאת על פי החישוב של 5,000 ₪ לחודש. עוד צוין בחשבונית, כי

התשלום לא נעשה באמצעות תשלום אלא באמצעות "הקטנת יתרת זכות בגין הלוואת בעליים". ואולם, כבר בת/6 (הodata שנגבתה מה הנאשם ביום 10.06.12) רימז הנאשם כי החשבונית הנ"ל, שהוצאה כאמור ביום 04.01.12, בטעות יסודה: "**הערכתי את דמי השכירות בסכום של 5,000 ₪ לחודש. בפועל, הייתה צריכה להעיר את זה בסכום של 1,000 ₪ בלבד הייתם, כיוון שמדובר**
בodore למועד של דיר בדמי מפתח..." (ת/6, שורה 384 ואילך).

.101. בכר לא תם העניין, שכן כשנחקר רו"ח מאיר פרוזן - אלו פנה הנאשם ליציג, לאחר שרו"ח מלמן התפטר בחודש מאי 2012 בעקבות החקירה - הלה מסר לחוקרים שאמנם כי נערך חזה בין הנאשם ואשתו לבין הנאשםת, אך במועד מאוחר יותר, ביום 01.08.12 (ר' בהודעתו ת/25, עמ' 7, ובצרופות לה). ברישא להסכם הנ"ל צוין שה הנאשם ואשתו הם אלה שמיימו מכספם את רכישת הדירה בשניצר -זיכרון, בניגוד להצהרת הנאשםת בהודעה על הנאמנות, בה צוין כי הדירה נרכשה ב咪ונה - וכי "מוסכם" שהמיימון האמור "יחשב כ"דמי מפתח". בהסכם עצמו נקבע שה הנאשם ואשתו הם "דירות מוגנים" וישלמו לנאשםת דמי שכירות מוגנת בסך **"400 ₪ (ארבע מאות ₪) לחודש"**. תשלום דמי השכירות יעשה באמצעות קיזוז התשלום לפי החשבונית מיום 04.01.12, שכן תשלום זה - שכאמרור עשה באופן ריעוני בלבד - **"ונעשה בטעות"**.

.102. הנה כי כן, שרשות עגומה של טעויות-כביבול: נאמנות חסרת תוכן משפטי, שבשלב מאוחר יותר נעשה ניסיון ליתן לה הסבר באמצעות חשבונית שאף היא חסרת תוכן מעשי, כאשר לבסוף בהסכם עם הנאשם - חרף דברי הנאשם שהוא אינו עורך חוות עמה - נטען שמדובר בחשבונית שבטעות יסודה. יתר על כן, בהסכם האמור "מוסכם" כי הנאשםת תקבל דמי שכירות מזעריים בגין השכירת דירת יווקה למי שמתאים להחזיק את הדירה בנאמנות בעבריה, ואף זאת לא בדרך של תשלוםמים ממשיים.

.103. פשיטה שכל הדברים הנ"ל חסרי תוכן אמיתי. זאת ועוד: מדובר במרקחה נוספת המדגים את התייחסות הנאשם לנאשםת כל קליפה משפטית חסרת תוכן מהותי, אותה הוא יכול ללוות כרצונו ולהשתמש בה לצרכיו ה"רישומיים": בין לצורך רישום הכנסות והוצאות חשבוניות (כפי שעשה לגבי הבית בפלמ"ח) ובין לצורך רישום דירת מגוריו כניסה המוחזק כביכול בנאמנות לטובת הנאשם (כפי שעשה לגבי הדירה בשניצר). המשקנה המתחייב היא, אפוא, שכל מהלך יצירת הנאמנות דנא היה מעשה מרמה, ששימש בידי הנאשם להקטנת חבות המს, כמו כן לקבלת מס תשומות בסכום נכבד ולדרישת פחות, וכן כUIL להשמת דירת מגוריו מהמצהרת ההוון שאוותה נדרש להגיש.

(2) ניסיונו הנאשם לגגל אחריות לפתחו של רו"ח מלמן:

.104. די באמור לעיל על מנת לבסס את המסקנה המתחייב בדבר הרשותה של הנאשם בכל הקשור לדירה בשניצר. עם זאת, נוכחות טענותיו הקונקרטיות של הנאשם כלפי רו"ח מלמן בהקשר ספציפי זה, יש מקום להתייחס גם לטענות אלה. ובכן, כך לפי טענת הנאשם, רו"ח מלמן הוא זה שיעץ לו להוציא את החשבונית - חסרת התוכן והכווצת למשעה - מיום 04.01.12, וכן שרו"ח מלמן הוא האחראי לדיווח ה"שגו" (הכוזב) אודות הדירה בשניצר כמשרדה של הנאשם.

.105. "אמר מיד, כי עצם הטענה שה הנאשם התייעץ עם רו"ח מלמן בעניין החשבונית הנ"ל היא חריגה, משום שה הנאשם עצמו ציין - הן בהודעתו בחקירה והן בעדותו בבית המשפט - כי במספר נושאים מהותיים הוא כלל לא טרח להתייעץ עם רו"ח מלמן. כך טען הנאשם כי לא התייעץ עם רו"ח מלמן לגבי

האפשרות להוציא חשבונות של הנאשמת בעבור דמי השכירות של הבית בפלמ"ח (ר' בהודעה 5/5, שורה 169 ואילך, ובפרוטוקול, עמ' 145 שורה 17 ואילך); כך טען כי לא התייעץ עמו בעניין הפסדי הנאשמת ("**אף פעם לא התייעצתי איתו על הפסדים**", ת/5 שורה 355); וכך טען כי לא בדק עמו את המצב החוקי בעניין שיעור הפטור ("**נὴגתי בטיפשות. ולא בדקתי את המצב החוקי הנוכחי**", ת/7, שורה 267), כאשר בבית המשפט אישר שלא העלה בפניו את הסוגיה (וכדבריו "אני חושב שלא", בפרוטוקול, עמ' 148 שורה 31).

106. זאת ועוד: מהתנהלות הנאשם בפרשא דנא ברור למגרי שהוא ראה את עצמו כמומחה משפטית, לכל הפחות בכל הקשור להיבטי מיסוי. צצו, הנאשם ניסח בעצמו את נימוקי ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה, ככלומר ראה את עצמו כמי שמתאים להעלות את הנימוקים הטובים ביותר לטובתו. בנוסף, הנאשם כתוב בעצמו את ערעור המס שהגיע לבית המשפט המחויז ואף יציג את עצמו שם (בפרוטוקול, עמ' 149 שורה 25 ואילך), עובדות שגם הן המלמדות על ביטחונו העצמי בכל הקשור למומחיות בתחום דיני המס. בנסיבות אלה, טענת הנאשם להתייעצות דוקא בנושא החשבונות הנ"ל, היא חריגה יחסית (הgam שה הנאשם בקע לגלל לפתחו של ר"ח מלמן גם סוגיות נוספות, ובהן פניות להחזיר התשובות).

107. על אף שה הנאשם חזר וטען כי ר"ח מלמן אמר לו להוציא את החשבונית, כשאל אותו החוקר באילו נסיבות קרה הדבר, הוא השיב: "**אני לא זוכר בדיוק**" (ת/4, שורה 134), ובהמשך אף הוסיף, "**אני גם לא בטוח שבמי מלמן ידע בכלל, שהזאת את החשבונית הנ"ל**" (ת/4, שורה 152). להבדיל מגרסה מסופקת זו, ר"ח מלמן הכחיש באופן חד משמעי, גם בעימות מול הנאשם, כי הוא ייעז לו להוציא חשבונית רטראקטיבית שכזו והוסיף והדגיש כי כלל לא ידע שה הנאשם מתגורר בדירה בשhicke, עד שהחוקרים אמרו לו זאת (ר' בת/4, שורה 269 ואילך). את גרסתו זו של ר"ח מלמן יש להעדיף על גרסת הנאשם, שכן על פני הדברים לרוב מלמן לא היה כל אינטרס לעוז לנאים להוציא חשבונית פיקטיבית, או לדוח לרשות המיסים על הדירה בשhicke ממשרד הנאשمت - אם אכן היה הנאשם מודיע לו שמדובר בדירה מגוריו, אשר מעולם לא שימשה את הנאשמת.

108. יתר על כן, וזה נקודה בעלת משקל נכבד כאן, לגרסתו של ר"ח מלמן קיימים תימוכין משמעותיים במסמך שה הנאשם עיצב עצמו. מדובר במסמך מיום 15.07.03, בו פונה הנאשם לר"ח מלמן בדרישה לפנות לקבלת החזר מס תשומות לנאשמת בעבור רכישת הדירה בשhicke (ת/63). בסעיף 1 למסמך נכתב: "**חברת אר-שח עוסקת בעיקר בניהול והשכרת נכסים מקרקעין שבבעלותה**", בסעיף 2 נכתב: "**ביום 25.02.03 רכשה החברה נכס בחלוקת 433 בגוש 6632** (הדירה בשhicke - ש.א.)", ובסעיף 3 נכתב כי הרכישה בוצעה במסגרת נאמנות ו"**כספי הרכישה הם כספי החברה**". בהמשך טען כי בקשר לרכישה שלמה הנאשמת מס תשומות ועל כן ר"ח מלמן מתבקש לפעול להשבתתו לנאשמת.

109. מעבר לכך שמדובר זה מודגם שוב את שינוי הגרסה של הנאשם בכל הקשור לימון רכישת הדירה בשhicke - כאשר כאמור בשלבים מאוחרים יותר טען הנאשם שהוא ואשתו הם שמיימו את הרכישה (ר' גם דבריו בפרוטוקול, עמ' 150 שורה 12) - ברור כי מדובר במסמך **מטעה**. קורא המכתב אינו יכול לדעת שה"נכס" שרכשה החברה הוא בעצם דירת המגורים של הנאשם ואשתו, שכן הרושם העולה מהמסמך הוא שמדובר בנכס שהנאשמת, חברה העוסקת בניהול והשכרת נכסים מקרקעין, רכשה לצרכיה.

.110. בנסיבות אלה, טענתו של ר' ממן כי הנאשם הטעה אותו בנושא זה (ר' בהודעתו ת/97 שורה 84 ואילך וכן בפרוטוקול, עמ' 91 שורה 1) היא יותר מסבירה ועל כן יש לקבללה. עוד יש לציין, שבניסוי להצדיק את המכתב המתעה הנ"ל טען הנאשם כי, לפי שיטתו, השאלה אם מדובר בדירת מגורי אינה רלוואנטית לנושא המע"מ, והוא סיפר וטען כי בין צורפות המכתב היה כולל הסכם הרכישה, מתוך האמור בעמוד השני לו עולה שהנכש המדובר הוא דירה במבנה מגורים (ר' בעמ' 2 להסכם הרכישה ת/62 וכן בפרוטוקול, עמ' 152 שורה 13 ואילך, ובסעיף 34 לsicomi ההגנה). כלומר, כך לפי סברת הנאשם, מתוך הצרופה האמורה היה ר' ממן צריך ללמוד ולהבין שהנכש בשנייה הוא אכן דירת מגוריהם של הנאשם ואשתו.

.111. ואולם, אין כל אפשרות לקבל טענה קלושה ומרחיקת לכת זו. הנאשם היה צריך לדוח לר' ממן את הנתונים הנוגעים לדירת מגורי בשנייה כפשוטם, באופן ברור ולא התחכמוני וטעוי. מכל מקום, בוודאי שה הנאשם לא היה רשאי להסתמך על האפשרות שר' ממן יבלוש אחריו ויחשוף את דבר הטעיה, כUILA להימנעויות מדיווח בהיר ומלא של הנתונים. הסניגורים מפנים לסיפורה בה נאמר, בהקשר לדוח ההתאמה למס, כי "רשויות המס מסתמכות על ביקורתו של רואה החשבון כ厰קער בלתי תלוי ומצפות ממנה לגלות את כל ההונאות הגלויות לעין מצד הלוקוח" (א' גרובר, אחראיות המיצג בדייני המס (תשע"ז-2016), בעמ' 103, ר' בסעיף 48 לsicomi ההגנה). דא עקא, שמק' לא ניתן להסיק את ההיפר, דהינן: הלוקוח, מצידם, בוודאי שאינו רשאי להסתמך על תפוקידו של רואה החשבון כמעין-היתר לביצוע הונאה, ואף לא לצורך טיעון שבדייעבד לחפות בנימוק שرواיה החשבון כשל בתפקידיו בכך שלא גילה את הונאה.

.112. עוד יש לציין כי הנאשם טען, בעדותו הראשית לפניי, שר' ממן **"ידע היטב שאשתי ואני מתגוררים בדירה הזאת"** (בפרוטוקול, עמ' 117 שורה 21 ואילך), ובקירתו הנגדית הבהיר מפורשות שאמր אי פעם לר' ממן כי הדירה בשנייה שימשה כמשרד: "**היום אני יודע שהדירה זו נרשמה משום מה כמשרד, אני מעולם לא אמרתי שהיא משרד, לא יכולתי להגיד שהיא משרד, זה חסר היבון לחולוטין. לא הגיוני שבકומה 6 מתוך 12 יהיו משרדים...**" (שם, עמ' 153 שורה 13 ואילך).

.113. עם זאת, בהודעתו במהלך החקירה מסר הנאשם גרסה שונה לחולוטין. גם שבתחילת הבהיר הנאשם מפורשות כי אמר לר' ממן שהדירה בשנייה הייתה המשטה כמשרד (ת/3, שורה 77), בחקירה מאוחרת יותר הוסיף הנאשם: "**כאשר אני חשב על זה, נדמה לי שהיתה לי אז מחשבה, לעשות משרד לא-recht בדירה, נדמה לי שהתייעצתי בעניין זה עם בני מלמן... אני דברתי איתו על השלכות שהמשרד של אר-recht יהיה בדירה**" (ת/4, שורה 98 ואילך).

.114. בחקירה מאוחרת נוספת - בה נתקבש הנאשם להסביר את אמירותו הנ"ל שלפיו התכוון למקם את משרד הנאשפת בדירה בשנייה - הוסיף הנאשם עוד:

אר-recht הייתה חברה שרק התחלת לפעלה ואני חשבתי שהיא נכון שהמשרד של אר-recht יהיה בנפרד מהמשרד שלי כעורק דין. גם הייתה לנו תכנית לחברת אר-recht לפעול בפועל בתל אביב... הבן שלי הוא מוסיקאי, שקל אז לעשות אולפן חזרות בתל אביב והכוונה היא שהפעילות של חברת אר-recht שקשורה בעיקר בנושא האולפן תנווה מהבית. אני גם יכול להגיד שהמשך תקופה ארוכה מאוד, המבחן הצמוד לדירותי שימוש כמעט כלו לאכסון כל' נגינה ומכשור ששימושו את האולפן (ת/6, שורה 102 ואילך).

.115 אין תמה, אפוא, שבמהלך העימות שנערך בין הנאשם לבין ר' ח מלמן ציין זה האחרון, לגבי הדירה בשנייה, "ידוע לי שהה מושך ואני חשבתי שמדובר באולפן הקלטות של החברה" (ת/4, שורה 306). מכאן, שאין יסוד למתקפה-רבתיה שערכו ב"כ הנאים על מהימנותו של ר' ח מלמן, בין השאר בטענה כי בדבריו הנ"ל "מסר ר' ח מלמן לפטע גרסה חדשה" (ר' בסעיף 41 לsicomi הגנה, במיוחד בסעיף 41.5). המסקנה המתבקשת היא בדיקת ההוכחה: בדבריו הנ"ל של ר' ח מלמן משלבים היטב עם גרסת הנאשם וממליא ללמידים על מהימנותו של ר' ח מלמן. ברى, כי ר' ח מלמן לא היה יכול לנחש שהנכש משמש כאולפן אלא אם כן שמע דבריהם ברוח זו מפיו של הנאשם עצמו.

שלוש הדירות הנותרות (בר אילן, בנימין ופגליון) והצהרת ההונן:

.116 אשר לשולש הדירות הנותרות (הדירות בבר אילן, בנימין ובגליון), אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם אמןם קיבל לידיו הכנסות מדמי שכירות, והכל כנطען בעבודות כתוב האישום. בנוסף, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם השמייט הכנסות אלה, שלא כדין, מדווחותיו. לבסוף, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם השמייט מהצהרת ההונן את הדירה בוגרשוב והן את דירת מגוריו בשנייה.

.117 לגבי הדירה בנימין יש להוסיף, כי גם שמדובר בדירה שבבעלות הנאשם ואשתו, לפי הסכם שכירות שהוגש המשכירה היא אשתו בלבד (ר' ההסכם המצורף להודעת השוכר, ת/8). במהלך החקירה הנגדית נתקש הנאשם להסביר מדוע הוא לא דיווח על הכנסותיו מדמי השכירות זו, ואמר: "שוב טעות שלי, חשבתי שאין חובה לדוחה בהשכורת שלא מגיעות לתקרת הפטור ממש ובתקופה הרהיא לא הגעתי לתקרת הפטור" (בפרוטוקול, עמ' 123 שורה 13 ואילך). הנאשם גם נתקש להסביר את העובדה התמורה הנ"ל שבהסכם השכירות, דהיינו העובדה שבהסכם רשומה רק אשתו כמשכירה, והшиб: "אני לא יודע, זה חסר משמעות" (שם, שורה 27). כל זאת, על אף שהנאם הוא זה שעריך בעצמו את הסכם השכירות.

.118 כאמור, הנאשם ביקש לתרץ ולהסביר את מעשיו בעניין שלוש הדירות והצהרת ההונן כשרשות של טעויות, סברות משפטיות ושכחיה: לגבי **שלוש הדירות** טוען הנאשם כי חשב שמדובר בהכנסות הנמוכות מתקרת הפטור ועל כן טעה לחסוב שאין צורך לעליה; לגבי **הדירה בשנייה** טוען הנאשם כי סבר שהדירה אינה שייכת לו אלא מציה בבעלות הנאשמת; ולגבי **הדירה בוגרשוב** - אותה הנאשם פשט "שכח" (ר' בפסקה 83 דלעיל). פשיטה כי מדובר בתירוצים קלושים ועל פni הדברים ברור כי אין לנאים הגנה ממשית בכל העניינים הנ"ל. הסניגורים מבקשים אפוא, בתבונתם, לצמצם את המחלוקת ולהודות - אם גם בחצי פה, ובהתיחס לשולש הדירות בלבד - כי הנאשם אכן עבר עבירות, אך רק עבירות "טכניות" שאין כוללות יסוד של מרמה.

.119 כאמור, בהתייחס לשולש הדירות הטעונה היא שהנאם טעה לחסוב שהוא פטור מהדיוח על הכנסותיו מהשכרתן, וזאת בשל שיעור הכנסות שלמטה מתקרת הפטור. ואולם, אין כל אפשרות לקבל טענת-טעות זו, במספר טעמים מצטברים:

ראשית יstem אל לב, כי אף לפי מוצג הגנה נ/א על הכנסות הנאשם מדמי שכירות, בשנת 2010, על תקרת הפטור, ובמידה ניכרת. מכאן, שם אמןם לבדוק הנאשם בזמןו את תקרת הפטור, עובדה זו דוקא מצביעה על כך שבחנה האמורה הוא נהג במרמה מודעת ובכוונת-מכoon.

שנייה, טענת הטעות בשל הסתמכות על תקרת הפטור היא למעשה טענת דבר והיפוכו. מצד אחד

טוענת ההגנה, כי הנאשם **כן ידע את הדין** בעניין תקורת הפטור, ולפיכך טעה לחסוב שאינו צריך לדוח על הנסיבות. בד בבד ובאותה נשימה, מצד שני טוענת ההגנה כי הנאשם **לא ידע את הדין** בכל הקשור לחובתו לדוח על הנסיבות אף אם הן נמוכות מתקורת הפטור. ברור אפוא כי קשה מאוד לקבל טענה שכזו, שכן היא נדרשת לקביעה שעסוקין בנאשם המודע רק לדין הנוכח לו (דין הפטור), בעודו שainedו מודיע לדין שאינו נכון נוכן לו (דין הדיווח).

שלישית, גרסתו של הנאשם בעניין זה לא הייתה קונסיסטנטית והוא-עצמו לא ייחס את אי הדיווח בהכרח לסוגיות הפטור. כך, כאשר החוקר הטיח בנאשם שעלו-פי סעיף הדו"ח השנתי שהגיש בשנת המס 2004 הוא חייב היה לדוח גם על הנסיבות פטורות, הגיב הנאשם: "אני לא נכنتי לסעיפים בדו"ח. הנוהל היה תמיד, ממשרדי הועבר למשרד רואה החשבון כל החומר שעסק בפעולות של המשרד, לצורך הכנת הדין וחשבון השנה". כאשר החומר היה מוכן לחתימת הדו"ח, נקבעתי אל רואה החשבון, ונתן לי הסבר לגבי הדו"ח, וחתמתי על הדו"ח. אני כל הזמן מתיחסתי לדו"ח הזה כדו"ח של המשרד, של הפעולות שלי כעורך דין. לא מתיחסתי אליו בהקשר של דמי השכירות שגביתית" (ת/2, שורה 195 ואילך. בהמשך השיב הנאשם באופן זהה כאשר הוצגו לו דוחותיו לשנתיים לשנים 2005-2010).

רביעית, וזה הנקודה העיקרית כאן: מעבר לכל נימוקים הנ"ל ובלתי קשר אליהם, לטענה אודות הסתמכות הנאשם על תקורת הפטור פשוט אין כל אחיזה ממשית בנסיבות, אפילו לפני גרסתו. הדבר בא לידי ביטוי במקומות שונים בחיקירויותו של הנאשם ברשומות המיסים, כגון בamarתו שלפיה הוא מעולם לא חישב את תקורת הפטור אלא פעל לפי "רשותם"; וכדבריו: "מעולם לא חישבתי ברגע נתון כלשהו אם ההכנסות שלי מהשכרת דירות שבבעלותי ובבעלות אשתי הן מתחת לתקורת הפטור של כ-1,500 דולר לחודש והייתי תחת הרשות כל הזמן שאני נמצא תחת תקורת הפטור" (ת/3, שורה 42 ואילך).

בנוספ', במיוחד יש לציין בהקשר זה את דבריו הבאים של הנאשם, שבאו בתגובה לשאלת חוקר בה נتابקש הנאשם להסביר את כוונתו בamarתו שלפיה הוא לא היה מודיע לצורך הדיווח. הנאשם הבahir כי הוא סבר שעל הכנסה למטרת מגורים בגבולות הפטור אין חובת דיווח, אז החוקר שאל: "אבל כעורך דין שפה-ושם גם מתעסק בנדלים" בזודאי ידעת כפי שהבנתי מתחום הקומת שיש תקנות לפטור משכר דירה לצרכי מגורים?" לך הנאשם השיב: "לא מדויק. קודם כל מעולם לא היה לי כעורך דין כל טיפול בשאלת ההז ששל גובה הפטור משכירות למטרת מגורים מה שחשבתי שאני יודע ה[ו]א מתוך קריית עיתונים שנובה הפטור הוא כזה או אחרת...". החוקר הוסיף ואשאל את הנאשם מתי לראשונה הוא התעמק ובדק את נושא הפטור מהשכרת דירת מגורים, וכך השיב הנאשם: "אף פעם לא התעמקתי ואף פעם לא בדקתי" (ת/5, שורה 118 ואילך. ר' גם בפסקה 69 דלעיל).

הנה כי כן, מעבר לחוסר סבירות הטענה (הטענה שהנאשם השם את הדיווח על הנסיבות מדמי שכירות משלוש הדירות בשל הסתמכות מוטעית על הפטור), לטענה אין כל בסיס עובדתי. כאמור, הנאשם עצמו טען כי בזמן אמרת הוא לא הכיר באופן ממש את נושא הפטור, מעולם לא התעסק בו או בדק אותו או ערך חישובים לגביו, והמודעות היחידה שלו לנושא היתה מתוך רפרוף בעיתונים. מミילא ברור שהנאשם לא יכול היה לטעת בסוגיות הדיווח על יסוד נושא הפטור, שהוא מעולם לא למד.

121. לא לモתר להוסיף כאן, כי בעדותו הראשית בבית המשפט ניסה הנאשם לגמל גם את האחריות

לנושא זה לפתחו של ר'ח מלמן, תוך שהלן כי "הוא מעולם לא אמר לי, שימושו כאן לא תקין, **כלומר גם דירות שבתחים הפטור ממש, חייבות בדיות**. היום אני, בודאי, יודע את זה. אז לא **דעתתי**" (בפרוטוקול, עמ' 114 שורה 24 ואילך). הסיגורום מבקשם בסיכומיהם שבית המשפט יקבל טענה זו, גם אם ניתן לתארה כ"טענה קלושה" (ר' בסעיף 49.7 לסיכומיהם). ואולם, טענת הנאשם לטעות בהקשר זה אינה טעונה אלא טענה כזבת, שהרי כאמור בזמן אמרת הנאשם לא הכיר את נושא הפטור באופן ממשי ומילא לא יכול היה להסיק על בסיסו, כמובן, ש"**דירות שבתחים הפטור**" אין **חייבות בדיות**.

לא זו אף זו. במהותה, כל הטענה לטעות-כబיכול בהסתמך על סוגיות הפטור היא טענה מלאכותית מעיקרה ועל כן בלתי סבירה בכלל. במה דברים אמורים. אין מחלוקת - אף לפי חישובי ההגנה בן/א - שסר הכנסותיו של הנאשם מדמי שכירות, בכל השנים הרלוונטיות לכתוב האישום (למעט 2003), עלה במידה ניכרת על תקרת הפטור, לעיתים אף לעמלה מפי ארבע. מילא ברור, אם כן, כי הנאשם כלל לא יכול היה להסתמך על תקרת הפטור כעליה להשemptת הדיווח על הכנסותיו מדמי שכירות. טענת ההגנה היא אפוא **טענה דו-שלבית**, שכן על מנת לקבללה צריך להתעלם, בשלב הראשון, מההכנסות מ"דירות ההسبה" שאוית השמייט הנאשם, וזאת, בשלב השני, להניח שההaintם נמנעו מלהזוויח על הכנסותיו שלוש הדירות הנותרות משום שהסתמך על תקרת הפטור. פשוטא, אפוא, שמדובר בטענה מלאכותית וחסרת כל משקל.

הוא הדיון, ואולי אף ביותר שיאת, בהתייחס להשemptת הדירה בשנייה מהchartsה ההון. על מנת לקבל טענה זו יש להניח, תחיליה, שההaintם אמנים יצר נאמנות כדין, ברת תוכן ממשי. כל זאת כאשר, כאמור, הנאשם עצמו לא הצליח להסביר מה הייתה תכלייתה הלגיטימית של הנאמנות האמורה, שאף לקתה מהותית בהיבטים נוספים, באופן שאין אפשרות לקבללה כנאמנות כדין. בשלב שני צריך להניח, על בסיס ההנחה המופרcta הקודמת, כי הנאשם אמנים סבר שהדירה בשנייה מצוייה בבעלות הנאשם, גם שאף במקרה (תיאורטי) זהה מדובר בסברת כרס, המתעלמת במפגיע מזכויות הקנייניות של הנאשם בנכיס, כמובן. ברור אפוא, כי גם בהקשר להשemptת הדירה בשנייה מהchartsה ההון מדובר בטענה מלאכותית חסרת כל משקל.

לבסוף, בהקשר להשemptת הדירה בוגרשוב מהchartsה ההון נזכיר, כי כבר עמדנו על כך שטענת הנאשם על כך ש"**שכח**" דירה זו היא טענה אבסורדית ממש (ר' בפסקה 90 דלעיל); ומילא ברור שלא ניתן לקבללה.

. סיכומו של דבר:

העולה מכל המקובץ הוא שהעובדות הרלוונטיות להוכחת העבירות שבין הנאשם והaintם לפניי כבדעי. בתחילת הדרך עמדנו על כך שההיבט החשובנאי של הפרשה - מבחינות הסכומים הננטענים בכתב האישום - אינו שני עוד בחלוקת, ועל כן הדיון בהכרעת דין זו התמקד בשאלת מעשיו של הנאשם והריאות שהובאו להוכחת אחריותו. והנה, הבדיקה המפורטת שנערכה עד כאן מלמדת כי אין כל אפשרות לקבל את טענותו של הנאשם, ובנסיבות אלה אחריותו הוכחה כבדעי, במידה שמעבר לספק סביר.

עמדנו על כך שההaintם לא הסב את הכנסותיו מ"דירות ההسبה" אלא העלים אותן במרימה, תוך

שימוש פסול בפרטיהם של קרוביו משפחתו על מנת לפטור את עצמו מהצורך לדוח על הנסיבות ולשלם מיסים כדין. בהקשר זה ערך הנאשם סדרה של הסכמי שכירות, שבכלם יש כדי להסota את זכויותיו הקנייניות בנכס, כאשר בנסיבות העניין לא ניתן לקבל את טענותיו שמדובר, כמובן, באי-דיוקים או בטיעות שביחס דעת. כאמור, היסוד הנפשי הנדרש להtagשות העבירות בהן הנאשם הואשם - לרבות כוונת המרמה - הוכח כנדרש.

.127. למehrha הצעיר, הנאשם עשה שימוש יצירתי במילוי עדינות - בידע המשפט הרב שברשותו, בין השאר בכך שערך "יפוי" כוח אבוסורי מבטו לדירה שבבעלותו (הדירה בבית צור), ובכך שיצר נאמנות חסרת פשר, שאינה כדין, בקשר לדירת מגורי בשני. בשני המקרים מדובר בשימוש פסול באמצעות משפטיים, המוכיחו כשלעצמם כוונת מרמה ולפיכך מצטרב ליתר הריאות המוכחות כוונה זו, כפי שפורטו לכל אורך הכרעת הדיון. בהקשר זה גם יש להזכיר את השימוש הפסול שעשה הנאשם בשירותו של ר' מלמן, עת שלח לו את המכתב המטעה ת/63 (ר' בפסקה 108 דלעיל ואילך).

.128. בנוגע "דירות ההסבה" - לא לモותר להוסיף ולצין כי, בגין לטענות ההגנה, ענייןינו מעורר כל שאלה משפטית-אזורית מורכבת, מהטעם הפשוט ש מבחינה עובדתית לא בוצעה כל הסבה. כפי שכבר צוין, אך מובן הוא שייתכנו מקרים בהם ישום הוראות סעיף 84 לפוקודה עשוי לעורר שאלות משפטיות סבוכות ומורכבות. ואולם, בפרשא דנא לא זו בלבד שבזמן אמת הנאשם לא הסתר על הוראות סעיף 84 לפוקודה, אלא שבפועל - ולא כל קשר להוראות אלה - הוא לא הסב את הנסיבות אלא התchmod מלשלם עליו מס.

.129. באופן דומה, גם השמטת הרכינה שלוש הדירות וגם השמטת שתי הדירות מהצהרת ההן אין מעוררות כל שאלה מהותית באשר למשמעות המשפטית שיש ליתן לטיעות, בין דין ובין בעובדה, או להסתמכו על סברות משפטיות או שכחה. בפועל, הלכה למעשה, הנאשם לא טעה, לא שגה ולא שכח, אלא פשוט העלים את הנסיבות, ובאופן שיטתי. כמובן, שבהתאם הנאשם הן הבעלים של האשמה (יחד עם אשתו) והן מנהלה, מעשיו מגבשים גם את אחוריותה.

.130. כבר עמדנו על כך שלפי שיטת ההגנה, בפרשא זו יש לבחון את התנהלותו הנאשם "בכל נכס בפרט" (ר' בפסקה 13 דלעיל). לשיטה, "**רק צירוף מלאכותי של כלל הסוגיות בנושאים המגוונים השונים**", כפי שלפענטה מנסה ב"כ המאשימה לעשות, עשוי להוביל למסקנת הרשותה (ר' בסעיף 63 לסייעיה). ואולם, במקרה דנא דווקא הדרך של "הפרדה בין הדבקים", בה מבקשת הגנה לפסוע, היא הדרך המלאכותית, שכן התנהגותו והתנהלותו של הנאשם היא מכלול שלם אחד של עשייה, שיש קשר מובהק בין חלקיה השונים. בהקשר זה ראוי להעיר, כי קשר כאמור קיימ אפ' לפי גרסת הנאשם, שהרי את טענותו להשמטה הדיווח על שלוש הדירות - בשל הנסיבות הנמווכות מתקרת הפטור - הוא קשור לסבירתו שלפיה הוא לא היה צריך לדוח על הנסיבות מ"דירות ההסבה".

.131. יתר על כן, בין מעשייו השונים של הנאשם קיימים גם קשר ענייני. כך, למשל, הנאמנות חסרת הפsher והכחצתה למעשה, שאותה יצר הנאשם לגבי הדירה בשני, עומדת הן בסיסוד הדרישה הפסולה והעבריינית מצדיו למס תשומות ולפחת, והן בסיסוד ההשמטה במרמה של הדירה מהצהרת ההן. בנוסף, גם אין אפשרות להתעלם מה汇报יות שבהתנהלותו הנאשם לאורך שנים, שבאה בין השאר לידי ביטוי ב"אי-דיוקים" דומים מאוד בהסכם השכירות של "דירות ההסבה" השונות; כאשר汇报יות זו מלמדת על התנהלות הсистемטיבית, להבדיל מהתנהלות מקרים שבשוגה או בהישך הדעת.

.132 עוד יש לציין את המובן מاليו, דהינו את העובדה שבכגון דא הכמות (של שמוña דירות) גם הופכת לאיכות. אכן, כאשר אדם שהוא עורך-דין העוסק בתחום הנדל"ן והמרקעין, שבבעלותו זכויות בשמוña דירות ויתר, עוסק ספציפית בהשכלה שבע מהDIROT (לכל הפחות בעריכת הסכמי השכירות שלהן) - קשה מאוד לקבל את טענתו כי הוא לא ידע (או טעה או שכח) שהוא חייב לדוח על ההכנסות מכל DIROT. מכל מקום, כפי שפורט בהרחבה בהכרעת הדין, בפרשה זו הטענה נסתרת בריאות שהובאו לפניי, ואני>Dוחה אותה.

.133 לבסוף יש להתייחס לטענת ההגנה מן הצדק שהעלו הסניגורים. כבר עמדנו על כך שטענה זו מבוססת, במידה רבה, על טענות-העובדת שהעללה הנאשם בהקשר ל"DIROT ההסבה", וזה אף היה הטעם לקביעה בתחלת הדרך כי יש לדון בטענה רק לאחר שמייעת הריאות (ר' ההחלטה בפרוטוקול, עמ' 24). לפיכך, וכאשר טענות העובדת שהעללה הנאשם בהקשר ל"DIROT ההסבה" נדחו, הרי כי נשפט הבסיס העובדתי לטענת ההגנה מן הצדק.

.134 הסניגורים אמנים מבקשים גם לגזר גדרה שווה בין עניינו של הנאשם לבין מקרים שבהם מדובר בהשemptת הנסיבות מדמי שכירות גרידא, ולהיבנות בהקשר זה מהנחה שהוצאה בשנת 2014 (ר' נ/6). ואולם, עניינה של הפרשה דנא אינו מתחזק בהשemptת הנסיבות מדמי שכירות אלא נוגע גם לעבירות חמורות נוספת, לרבות לפי חוק מע"מ. זאת ועוד: נכון מכלול נסיבות הפרשה, לרבות העובדת שמדובר בגיןם שהוא עוז"ד העוסק בתחום הנדל"ן והמרקעין אשר עשה שימוש פסול בידע המשפטיא שלו, כמו גם ריבוי הנכסים והיקף המרימה לאורך עשור - על פני הדברים לא ניתן לומר כי, במקרה זה, הגשת כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים בסתרה מוחותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית.

.135 יוטעם, כי טענות הסניגורים אודות הצורך בפיקוח שיפוטי גם על עצם ההחלטה להגיש כתב אישום מקובלות עליי לחלטותין. אכן, נכון הכוח הרוב שניtan במשפטנו לתביעה הכללית בכל הקשור להחלטה על הגשת כתב אישום, יש צורך בפיקוח שיפוטי הולם גם על ההחלטה קרטית זו - בפרט במקרים, כבעניינו, שבהם התביעה יכולה להחליט לנקטו בדרכי אכיפה חלופיות, כגון בהטלת כופר. הפיקוח השיפוטי נדרש אףואל מנת למנוע שרירות, חוסר אחידות או אי צדק. עם זאת, נכון, נכון העובדות והנסיבות שהוכחו כבדיע בבית המשפט, אין אפשרות לקבל במקרה זה את הטענה להגנה מן הצדק ולפיכך אני>Dוחה אותה.

.136 אשר על כן ולאור כל המקובל אני מחייב לרשות את שני הנאים בעבירות שבahn הם הושמו בכתב האישום, כאמור בפסקה 6 ובפסקה 8 דלעיל.

ניתנה היום, יום שני כ"ב שבט תש"פ, 17 פברואר 2020, במעמד הצדדים.

[1] כהערה טכנית יציין כי הכרעת דין זו כוללת ציטוטים מתוך ה Hodot ומדוברים אחרים, שהוגשו במהלך המשפט, וכן מתוך פרוטוקולי הדיונים. כל ה הדgesות המופיעות בцитוטים אלה אין מופיעות במקור והן תוספות של הח"מ. התוספות בסוגרים מרובעים, בטור הציטוטים, באות ללמד על תיקון טעויות הקלדה. תיקונים לכטיב מלא תקני אינם מצוינים.