



ת"פ 24119/08/16 - 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 ואח'
לפני כבוד השופט שאול אבינור

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

הכרעת דין

א. רקע כללי ותמצית כתב האישום:

1. שני הנאשמים הואשמו לפניי בביצוע סדרת עבירות, בניגוד להוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה), וכן בביצוע עבירות לפי הוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ).
2. בתקופה הרלוואנטית לכתב האישום, בין שנת 2003 לבין שנת 2012:
(א) נאשמת 2 (להלן - הנאשמת) היתה חברה שעיסוקה בהשכרת נכסי נדל"ן. נאשם 1 (להלן - הנאשם), עו"ד במקצועו, היה יחד עם אשתו בעלים של הנאשמת ושימש כמנהלה.
(ב) הנאשם היה בעל זכויות בשמונה נכסי מקרקעין לפחות, שאת מרביתם רכש יחד עם אשתו (להלן ביחד, לשם קיצור - הדירות), והכל כאמור ובכפוף למפורט להלן.
3. בתקופה הרלוואנטית היה הנאשם חייב בהגשת דין וחשבון שנתי על הכנסותיו לפקיד השומה, בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה, וכן היה חייב בניהול ספרי חשבונות בהתאם להוראות הפקודה ולהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973.
4. עניינו של כתב האישום שלפניי הוא בהשמטת ההכנסות שהפיק הנאשם (יחד עם אשתו) מהשכרת הדירות בתקופה הרלוואנטית, בסך כולל של 1,718,446 ₪, בעבירות נוספות לפי הפקודה



וחוק מע"מ, וכן בהגשת הצהרת הון כוזבת, ממנה הושמטו שתיים מהדירות. כתב האישום אוזח שני אישומים, שתמציתם תובא להלן. יוטעם, כי על פי הנתען בכתב האישום פעל הנאשם בפרשה זו במרמה, עורמה ותחבולה, במטרה להתחמק מתשלום מס. זאת, בין השאר, בדרך של יצירת מסמכים כוזבים ומצגי שווא שונים, לרבות תוך שימוש בנאשמת.

5. אישום ראשון (השמטת הכנסות מדמי שכירות ועבירות נוספות - שני הנאשמים):

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 שאינו ידוע, בשנת 2004, הועבר חלקה של עופרה לנאשם ולאשתו, באופן שהם הפכו לבעלים הבלעדיים של הדירה.
- בין שנת 2003 לבין שנת 2012 הפיק הנאשם, יחד עם אשתו, הכנסות מהשכרת הדירה בפינסקר. על מנת להתחמק ממס הסתיר הנאשם את ההכנסות בכך שיצר מסמכים כוזבים שלפיהם המשכירה של הדירה היא עופרה.
- בכל אחת משנות המס 2003 עד 2012 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים 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 ההכנסות 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 הסתיר הנאשם את ההכנסות מהשכרת הדירה בבית צורי בכך שיצר מסמכים כוזבים שלפיהם המשכירה או הבעלים של הדירה היא בתו ענבל.
- בכל אחד משנות המס 2008 עד 2012 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבית צורי בסך כולל של 249,651 ₪.

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

- ביום 06.07.03 ירש הנאשם שליש מהדירה בבוגרשוב, שהיתה בזמנו בבעלות אביו (שתי אחיותיו של הנאשם, עופרה ויהודית, ירשו אף הן שליש כל אחת).
- בין שנת 2003 לבין שנת 2010 היה הנאשם הבעלים של שליש מהדירה בבוגרשוב והפיק ממנה הכנסות מדמי שכירות.
- על מנת להתחמק ממס הסתיר הנאשם את ההכנסות מהשכרת הדירה בבוגרשוב בכך שיצר מסמכים כוזבים שלפיהם המשכירה והבעלים של הנכס היא יהודית או בתה.



- בכל אחת משנות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבוגרשוב 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 הנאשם ואשתו בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.
- בכל אחת משנות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים בכך שהשמיט 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 הנאשם ואשתו בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.
- על מנת להתחמק ממס הסתיר הנאשם את ההכנסות מהשכרת הדירה בבנימין בכך שיצר מסמכים כוזבים, בהם השמיט את שמו כמשכיר וכבעלים תוך שהשאיר את שמה של אשתו בלבד.
- בכל אחת משנות המס 2003 עד 2010 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בבנימין בסך כולל של 125,360 ₪.

(ו) הדירה ברחוב עמיחי פגלין 9, תל-אביב (להלן - הדירה בפגלין):

- בשנת 2010 רכש הנאשם, יחד עם אשתו, את הדירה בפגלין. בשנים 2010 עד 2011 היו הנאשם ואשתו בעלי הדירה והפיקו ממנה הכנסות מדמי שכירות.
- בכל אחת משנות המס 2010 עד 2011 הגיש הנאשם לפקיד השומה דוחות כוזבים בכך שהשמיט מהם הכנסות מהשכרת הדירה בפגלין בסך כולל של 77,000 ₪ (בכלל זה, בשנת המס 2011 דיווח הנאשם על הכנסה מהשכרת הדירה, אך בסך של 49,000 ₪ בלבד כאשר ההכנסות 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 פרטי ברחוב הפלמ"ח 14 בנתניה. בשנים 2003 עד 2008 היו הנאשם ואשתו הבעלים של נכס זה והפיקו ממנו הכנסות, מדמי שכירות, בסך כולל של 559,483 ₪.
- בכל אחת משנות המס 2003 עד 2008 פעל הנאשם במרמה ובתחבולה בכך שבדוחות שהגיש לפקיד השומה השמיט את ההכנסות מהבית בפלמ"ח.
- בשנים 2005 עד 2008, על מנת להתחמק ממס, הסתיר הנאשם את ההכנסות מהבית בפלמ"ח בכך שיצר מסמכים כוזבים, שלפיהם המשכירה של הנכס היא הנאשמת.
- החל מחודש יולי 2005 יצר הנאשם מצג כוזב לפיו המשכירה של הנכס היא הנאשמת בכך שהוציא



לשוכרי הנכס חשבוניות של הנאשמת בגין הכנסות מהשכרת הנכס, ורשם אותן בכזב כהכנסותיה בספרי החשבונות שלה.

בשנים 2005 עד 2007 היתה הנאשמת חברה בהפסדים. כתוצאה מרישום ההכנסות מהשכרת הנכס כהכנסותיה, קיזזה אותם הנאשמת מהפסדיה ולא שילמה עליהן 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 להתגורר בדירה.

בשנים 2003 עד 2012 פעל הנאשם במרמה, ערמה ותחבולה, בכך שרכש (יחד עם אשתו) את הדירה בשניצר למגורים, תוך שיצר מצג כוזב כלפי הרשויות שלפיו הנכס נרכש לכאורה בשם הנאשמת. כל זאת, למרות שידע כי הנכס לא ישמש את הנאשמת לייצור הכנסה, אלא ישמש אותו ואת אשתו למגורים.

בשנת 2003 דרש הנאשם מאגף המכס ומע"מ בכזב, בשם הנאשמת, 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 הנאשמת, הסתיר הנאשם מאגף המכס ומע"מ את העובדה כי הנכס הוא דירה המשמשת אותו ואת אשתו למגורים, בכך שלא דיווח על כך.

בשנים 2003 עד 2010 דרש הנאשם בכזב, בדוחותיה השנתיים של הנאשמת, הוצאות פחת בגין הנכס ובכך הגדיל בכזב את הוצאותיה.

בשנים 2003 עד 2010 מסר הנאשם בדוחות השנתיים של הנאשמת דיווח כוזב בכך שדיווח שהנכס משמש כמשרד.

6. על רקע העובדות הנטענות האמורות הואשמו שני הנאשמים, באישום הראשון, בעבירות הבאות:

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

הנאשמת: מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(2) לפקודה; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(4) לפקודה; **שימוש במרמה, ערמה או תחבולה** - 8 עבירות לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודה; **מסירת ידיעה כוזבת** - עבירה לפי הוראות סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ; **ניהול פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים 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 כוזבת - הנאשם בלבד):**

תמצית העובדות:

- ביום 11.01.07 הגיש 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) השמיט הנאשם מהצהרת ההון את הדירה בבוגרשוב ואת הדירה בשניצר, ובכך מסר דו"ח כוזב במרמה.
8. על רקע העובדות הנטענות האמורות הואשם הנאשם, באישום השני, בעבירות של **מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח**, לפי הוראות סעיף 220(2) לפקודה, ו**שימוש במרמה, ערמה או תחבולה**, לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודה.

ב. **השתלשלות ההליכים המשפטיים, תשובת הנאשמים לאישום וגדר המחלוקת הסופי שבין הצדדים:**

9. בין הצדדים התנהלו הליכים מקדמיים, לפני שני מותבים קודמים, לרבות במתכונת של גישור. ואולם, הצדדים לא הגיעו לכלל הסכמות והתיק הועבר לשמיעת הראיות לפניי.

(1) **תשובת הנאשמים לאישום:**

10. תשובת הנאשמים לכתב האישום ניתנה לפניי בכתב, באמצעות באי-כוחם. ברישא לתשובה הודגש כי, לשיטת ההגנה, המסד העובדתי עליו נשען כתב האישום "**נסוב בעיקרו בנוגע לטעות שבדין, באשר למיהות המדווח, זאת, כאשר לא התקבלה בידי הנאשמים הכנסה; סוגיה אשר במהותה הינה אזרחית, ונוגעת לסעיף 84 לפקודת מס הכנסה ופרשנותו**". עוד צוין, כי בניגוד לנטען בכתב האישום, "**אין עסקינן בהעלמת הכנסה, לא כל שכן במזיד ובמרמה, אלא, לכל היותר, בטעות בדיווח**"¹.

11. כאן יש להעיר, כי במהלך המשפט - בהקשר לטעויותיו-הנטענות של הנאשם - הפנתה ההגנה שוב ושוב אצבע מאשימה לכיוונו של רו"ח בנימין מלמן, ששימש כרו"ח של הנאשמים בתקופה הרלוואנטית, בטענה שעבודתו הרשלנית (אם לא למעלה מכך) היא המקור והעילה לטעויותיו-הנטענות של הנאשם. מכל מקום, כיוון שלטענת ההגנה הפרשה מושה כתב האישום היא כאמור מקרה של מחלוקות אזרחיות במהותן, אזי לשיטתה דינם של הנאשמים "**לכל היותר**" להיות מורשעים בעבירות לפי סעיף 217 לפקודה, כלומר בעבירות שאינן כוללות יסוד נפשי של מרמה (ר' בפרוטוקול, עמ' 168 שורה 12 ואילך, וכן בסעיף 89 לסיכומי ההגנה).

12. על אף הדברים שצוינו כאמור לעיל ברישא לתשובה לאישום, שלכאורה אינם מסתייגים מעיקר העובדות הנטענות בכתב האישום, בהתייחסות המפורטת לסעיפי כתב האישום הוכחו רוב רובם באופן המגדיר גדר מחלוקת רחב. ואולם, במהלך ניהול המשפט הובהר כי הנאשמים אכן מודים בחלק ניכר מעובדות כתב האישום. כך, הנאשם מודה בבעלותו בכל הדירות, בהתאם למפורט בעובדות כתב האישום, וכך - כפי שהובהר מפורשות בהשלמת הסיכומים - הנאשמים מודים בכל הסכומים הנקובים בכתב האישום (ר' בהשלמת הסיכומים בפרוטוקול, עמ' 166 שורה 16 ואילך). יתר על כן, בסופו של



יום ביקשה ההגנה לטעון כי המחלוקות בין הצדדים מתמקדות לא בעובדות אלא בשאלת משמעותן (ר' שם וכן בסעיף 15 לסיכומי ההגנה). עם זאת, כפי שנראה בהמשך הכרעת הדין, בכל הקשור להתנהלות הנאשם בפרשה זו וטעמיה, קיימים פערים לא מבוטלים בין הצדדים גם ברובד העובדתי.

(2) טענות ההגנה העיקריות בהתייחס לדירות השונות:

13. ההתייחסות הפרטנית לדירות, במסגרת התשובה לאישום, היתה תמציתית מאוד וכאמור כללה גם כפירה במרבית העובדות. עם זאת, במהלך המשפט הובהרו טענות ההגנה בהתייחס לכל אחת ואחת משמונה הדירות, לרבות במסגרת טבלה שהוגשה כמוצג הגנה (סומנה נ/א). יוטעם, כי לפי שיטת ההגנה, בפרשה זו יש לבחון את התנהלות הנאשם "**בכל נכס בנפרד**" (ר' בסעיף 14 לסיכומיה), ובדרך זו להגיע למסקנה כי הנאשם - וגם הנאשמת - לא ביצעו כל **עבירת מרמה**, הן באי-הדיווח על ההכנסות שהתקבלו מהשכרת הדירות והן באי-תשלום המס.

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

הסבת הכנסה על-ידי הנאשם לבני משפחה - לטענת ההגנה, הנאשם לא קיבל כל הכנסה מדמי השכירות בשלוש הדירות הבאות, שכן ההכנסה שנתקבלה מהן הוסבה לבני משפחה אחרים: **בדירה בפניסקר** - לאחותו של הנאשם, עופרה; **בדירה בבית צורי** - לבתו של הנאשם, ענבל; **ובדירה בבוגרשוב** - לשתי אחיותיו של הנאשם (יהודית וילדיה ולאחר מכן עופרה). בנסיבות אלה סבר הנאשם כי אין עליו חובת דיווח על ההכנסות מדירות אלה, קל וחומר חובת תשלום מס על הכנסה שכלל לא נתקבלה בידיו.

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

הכנסה מדמי שכירות מתחת לתקרת הפטור שבדין - טענה זו מתייחסת לדירות **בבר אילן, בנימין ופגלין (להלן לשם קיצור - שלוש הדירות)**. לגבי שלוש דירות אלה, ורק לגבי דירות אלה, מודה ההגנה כי הנאשם קיבל לידי את דמי השכירות. עם זאת, לשיטת ההגנה יש לבודד את ההכנסה מהשכרת שלוש הדירות מההכנסה שנתקבלה מהשכרת "דירות ההסבה"; כאשר אם נעשה כך נמצא שדמי השכירות משלוש הדירות - למעט בשנת 2010 - נמוכים מתקרת הפטור לפי הוראות חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 (להלן - הפטור). בנסיבות אלה, כך לטענת ההגנה, טעה הנאשם לחשוב שלא חלה עליו חובת דיווח על הכנסותיו משלוש הדירות הנ"ל.

הדירה בשניצר - כאמור, על פי הנטען בעובדות כתב האישום הנאשם רכש דירה זו, יחד עם אשתו, ובשנת 2003 עבר להתגורר בה. ואולם, טענת ההגנה היא שהנאשמת רכשה את הדירה, "**כאשר הנאשם משמש כנאמנה**" ותו לא (כאמור בסעיף 45 לתשובה לאישום). הגם שהדירה בשניצר שימשה כדירת המגורים של הנאשם ואשתו היא נרשמה כמשרד בדוחותיה של הנאשמת. ואולם, ההגנה מבקשת



לגלגל את האחריות לרישום שגוי זה לפתחו של רו"ח מלמן. מכל מקום, נוכח טענת ההגנה כי מדובר בנכס שבבעלות הנאשמת, לשיטתה נהגו הנאשמים "ללא רבב" עת דרשו וקיבלו ממע"מ החזר מס תשומות בסך של 317,102 ₪ בגין הדירה, כמו גם כאשר דרשו בגינה הוצאות פחת (ר' בסעיף 31 ואילך לסיכומי ההגנה).

15. טענות ההגנה מתייחסות אפוא באופן פרטני לכל אחת ואחת מהדירות, תוך הכחשת ביצוע עבירות בקשר למי מהן. עם זאת, יש לשים לב כי טענת ההסבה היא טענת ההגנה המרכזית, ממספר טעמים מצטברים:

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

שנית, הטענה מהווה אבן יסוד לטענה הנוספת של ההגנה, שלפיה הנאשם לא דיווח על הכנסותיו משלוש הדירות משום שדמי השכירות שהתקבלו מהן היו נמוכים מתקרת הפטור. זאת, מהטעם שרק בהתעלם מדמי השכירות שנתקבלו מ"דירות ההסבה" ניתן לטעון שהכנסות הנאשם מדמי שכירות היו אמנם נמוכות מתקרת הפטור.

ושלישית, הטענה מהווה אבן יסוד גם לטענת הגנה נוספת, שהיא טענה להגנה מן הצדק. בהקשר זה טוענת ההגנה, כי בהתעלם מההכנסה מ"דירות ההסבה" מצטמק סכום השמטת ההכנסה בו מואשמים הנאשמים בכתב האישום במידה ניכרת, באופן המצדיק - בהתאם למדיניות בה נוהגת המאשימה עצמה - הסתפקות בהליכי כופר (ר' בסעיף 18 לטענות המקדמיות מטעם הנאשמים, בבקשה מס' 12).

(3) גדר המחלוקת שבין הצדדים לפני - סיכום:

16. כאמור, בסופו של יום הודתה ההגנה בחלק ניכר מהעובדות הנטענות בכתב האישום. לפיכך, ראיות רבות הוגשו בהסכמה במסגרת תיק מוצגי התביעה (ר' גם בסעיפים 16-17 לסיכומי ההגנה). בנסיבות אלה ונוכח מרכזיותה של טענת ההסבה, הדיון הראייתי שלהלן יחל בבחינת טענה זו.

ג. טענת ההגנה להסבת ההכנסות מדמי שכירות שהתקבלו מ"דירות ההסבה":

17. שלושת עדי התביעה שהעידו לפני - מר דניאל אברהם (חוקר מס ההכנסה), גב' עינת בלולו (מפקחת שומה בפקיד שומה נתניה) ורו"ח מלמן - נחקרו על-ידי הסניגור ממושכות בהקשר לטענת ההסבה. על מנת להבין את הקונטקסט של עדויותיהם חשוב להבהיר תחילה את לוח הזמנים הנוגע להתפתחות החקירה בפרשה, כלהלן:

(א) בתחילת הדרך, **בשנת 2010**, גב' בלולו - כאמור, מפקחת שומה בנתניה - טיפלה בהצהרות הון שהגיש הנאשם. גב' בלולו דרשה מהנאשם אסמכתאות שונות (ר' למשל במכתבה נ/8) ובסיכומו של דבר מצאה, בין השאר, כי הנאשם אינו מדווח על הכנסותיו מדמי שכירות.

(ב) בהעדר הסכמות עם הנאשם הוציאה גב' בלולו לנאשם, ביום **28.12.11**, שומה מנומקת לפי מיטב השפיטה. בנימוק מס' 5 לשומה ציינה גב' בלולו, "**מבדיקת הנכסים שבבעלותך ובבעלות בת זוגתך - נמצא כי ישנם נכסים המושכרים למגורים וגם למשרדים ואינך מדווח כלל על הכנסות אלו**".



(ג) ביום **02.02.12** הגיש הנאשם, באמצעות רו"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 משרדים. לנישום ורעייתו חברת נכסים בשם אר שח נכסים בע"מ, שבבעלותה משרדים אותם היא משכירה. כל ההשכרות הנ"ל דווחו כחוק ושולם מס בגין. לנישום ורעייתו שתי דירות בלבד שהושכרו בשנות המס הרלוונטיות, ועוד דירה אחת שהושכרה רק החל מאמצע שנת המס 2010. דמי השכירות שנגבו בשנות המס הרלוונטיות, למעט 6 חודשים בשנת 2010, פטורים ממס..."** (ר' בת/52).

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

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

(1) עיקר עדותה של המפקחת גב' בלולו:

18. טיפולה של גב' בלולו נעשה כאמור בתחילת הדרך, בבדיקת הצהרות הון של הנאשם והוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ("שלב א"). הודעת העדה וצירופותיה הוגשו בהסכמה, חלף חקירתה הראשית (ר' בפרוטוקול, עמ' 54 שורה 2, ת/74). בהודעה, כמו גם בראיון שנערך במשרדי המאשימה (ת/73), הסבירה גב' בלולו כי ערכה השוואה בין הצהרות ההון ומצאה שהנאשם דיווח רק על 6 מתוך 8 נכסים שהיו בבעלותו.

19. לדברי גב' בלולו: **"מאחר ונמצאו המון נכסים בבעלותו, דרשתי חוזי שכירות על מנת למסות אותו על הכנסות משכ"ד שלא דווחו"** (ת/74, עמ' 1 שורה 10). בבית המשפט היא הוסיפה והבהירה, בהקשר זה, כי מיסוי כאמור נעשה על-יסוד ההנחה שאדם המחזיק נכסי נדל"ן **"לא מחזיק לשם שמיים - הוא משכיר אותם לעסקים, עושה שימוש עצמי בחלקם, משכיר לשכר דירה, לכן צריך להיות מדווח על הכנסה, כי אדם לא מחזיק 8, 10, 20 נכסים ולא עושה בהם שימוש"** (בפרוטוקול, עמ' 102 שורה 19 ואילך).

20. ב"כ הנאשמים חקר את גב' בלולו חקירה נגדית נמרצת, כשמיד בתחילתה שאל אותה אודות היכרותה עם הוראות סעיף 84 לפקודה ועם עמדת הנציבות לגבי סוגיה זו (בפרוטוקול, עמ' 54 שורה 11 ואילך). גב' בלולו אמרה: **"אני חייבת לציין שאצלי לא נטענה טענה להסבה"** (שם, שורה 29). על אף דברים אלה וחרף העובדה שבכל המסמכים הקשורים לפעילות העדה בתיק אין זכר לכך שהנאשם טען לפניה ל"הסבת הכנסות" - לרבות בנימוקי סעיף 5 הנ"ל להשגה, שאותה כאמור ניסח הנאשם בעצמו - לא נתקררה דעתו של הסניגור. ב"כ הנאשמים חקר אפוא את גב' בלולו ממושכות בסוגיית ההסבה, חקירה שהתמשכה על פני שלוש ישיבות (ר' למשל דבריו, שלפיהם **"נושא ההסבה הוא דומיננטי"** - בפרוטוקול, עמ' 62 שורה 21).



21. לשאלות חוזרות ונשנות בסוגייה הבהירה גב' בלולו כי נוכח חלוף הזמן הרב היא אינה יכולה לזכור בוודאות מה בדיוק טען הנאשם בזמנו, והוסיפה כי יש לבדוק את התרשומות הפנימיות הרלוואנטיות. לצורך זה אף הוסכם בין הצדדים כי העדה תעין באותן תרשומות ולאחר מכן תימשך חקירתה במועד אחר (ר' ההחלטה בעמ' 67 לפרוטוקול). בהמשך החקירה הנגדית, לאחר העיון, גם על רקע העובדה שהסתבר כי חסר דף מתוך פרוטוקול שערכה העדה אודות שיחה עם הנאשם, העדה בהגינותה לא שללה את האפשרות שהטענה אמנם עלתה, הגם ששבה וציינה שאינה זוכרת אותה (ר' למשל בפרוטוקול, עמ' 108 ועמ' 111).

(2) עיקר עדותו של ר"ח מלמן:

22. בהסכמת ההגנה הוגשו ההודעות שנגבו מר"ח מלמן חלף חקירתו הראשית. יצוין, כי מר"ח מלמן נגבו חמש הודעות (סומנו ת/75 עד ת/79), כאשר החל מההודעה השנייה נחקר ר"ח מלמן באזהרה, בחשד שסייע לנאשם בהעלמת ההכנסות. בשלב מסוים גם נערך עימות בין השניים (ר' במסגרת הודעת הנאשם ת/4).

23. לענייננו כאן רלוואנטית סוגיית ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה, שאותה כאמור הגיש הנאשם באמצעות ר"ח מלמן (נושאים נוספים שעלו בעדותו של ר"ח יידונו בנפרד, בהמשך הדברים). ר"ח מלמן הבהיר כי ההשגה נוסחה על-ידי הנאשם עצמו, אשר "**ביקש ממני 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, הן בפקס והן במייל (ר' בצרופות להודעה ת/76 וכן בת/54 ות/55), שממנו עולה בבירור כי הנאשם אמנם ניסח את ההשגה (הנאשם 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 הבהיר עוד, כי לצורך עריכת דוחות הוא ניזון מהחומרים שאותם מקבל מהנישומים, כאשר במידה והיו קיימות לנאשם הכנסות נוספות כלשהן, הוא אמור היה לעדכנו: "**לי אין דרך לדעת אם היו הכנסות כאלה או לא, כמו גם כל סוג הכנסות אחרות שאולי היה לו. אני לא יכול לבצע חקירה לכל לקוח ובמיוחד לקוח שאני לא מבצע עבורו את הנהלת החשבונות שלו**" (ת/76, שורה 239 ואילך).

25. בחקירתו הנגדית בבית המשפט עמד ר"ח מלמן על גרסתו הנ"ל, הגם שב"כ הנאשמים הטיח בו טענות קשות (לרבות במילה "**הזוי**" - ר' בפרוטוקול, עמ' 78 שורה 27 ואילך), והוסיף והדגיש כי התיקונים שערך בטיוטת ההשגה שכתב הנאשם היו טכניים גרידא (שם, עמ' 79 שורה 28 ואילך). ב"כ הנאשמים הפנה את ר"ח מלמן לכך שהכתוב בנימוק 5 להשגה הוא "**לא נכון בעליל**" - שהרי לנאשם 9 דירות מגורים (כולל דירה שלא נכללה בכתב האישום) - והוסיף והטיח ברו"ח מלמן כי הוא היה צריך להיות מודע לדירות שצוינו בהצהרת ההון. ואולם, ר"ח מלמן עמד על שלו וטען כי מדובר בהשגה של הנאשם, שנוסחה על ידו (שם, עמ' 80 שורה 6 ואילך). גם בחקירה החוזרת הבהיר ר"ח מלמן שהנאשם "**הוא עו"ד והוא בקיא במה שכרוך בחוק, הוא רוצה לכתוב את ההשגה שלו על הטענות של מס הכנסה, מכיר את החוק ויודע אני חושב שמחובתי לאפשר לו**" (שם, עמ' 92 שורה 18 ואילך).



26. עוד ראוי לציין, בהקשר זה, כי בחקירה הנגדית נתבקש רו"ח מלמן להסביר מדוע לא צוינו הכנסות מדמי שכירות בדוחות השנתיים של הנאשם לגבי אותם נכסים שכן צוינו בהצהרות ההון. על כך ענה רו"ח מלמן, באופן דומה לדברים שמסר בחקירותיו, 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 חותם למטה על הדו"ח כשכתוב שהוא חתום על כל ההכנסות אז מבחינתי אלה ההכנסות שיש לו. הוא אמר שאין לו הכנסות משכ"ד" (ר' בפרוטוקול, עמ' 70, שורה 30 ואילך). רו"ח מלמן הוסיף וטען, כי בניגוד לטענות ב"כ הנאשמים במקרה זה הוא לא נדרש להציף את הסוגיה של הכנסות אפשריות מהשכרת דירות, שכן זוהי חובתו של הנישום להצהיר על כל הכנסותיו (שם, עמ' 71 שורה 3 ואילך). זאת, "בפרט כשאתה מדבר על עו"ד ולא על מישהו שהתחיל לעבוד אתמול. הוא צריך להגיד את כל ההכנסות אם אין אז אין. לא שאלתי אותו אם יש לו הכנסות מחברות תעופה".

(3) טענת ההגנה להסבת ההכנסות מ"דירות ההסבה" - סיכום ביניים:

27. כבר בשלב זה ניתן לראות כי טענת ההגנה שלפיה הנאשם לא דיווח על הכנסותיו מדמי שכירות מ"דירות ההסבה" משום שהסב את ההכנסות מהן לאחרים - היא טענה שאין לה עיגון ראייתי כלשהו מזמן אמת, דהיינו: מזמן ביצוע המעשים מושא כתב האישום. יתר על כן, הנאשם עצמו לא העלה טענה להסבה בעת שכתב את ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה **בתחילת שנת 2012**, דהיינו: לקראת תום התקופה הרלוואנטית לכתב האישום. יתר על כן, לא זו בלבד שהנאשם לא ציין בהשגה שניסח כי קיימות הכנסות מהשכרת דירות נוספות, שאותן לטענתו הוא הסב לאחרים, אלא שהוא פשוט התעלם כליל מהנכסים הנוספים שבבעלותו, כביכול היו כלא היו.

28. מכאן, שעל פני הדברים אין עסקין בפרשה זו - בכל הקשור ל"דירות ההסבה" - במקרה של הסבת הכנסות, אלא במקרה של העלמת הכנסות. ואכן, מסקנה ראשונית זו מקבלת חיזוק משמעותי בעדותו של הנאשם עצמו, כאשר במענה לשאלת הסניגור אודות טענת ההסבה, אמר הנאשם: **"עד לשלב החקירה במחלקת חקירות, לא הכרתי בכלל את סע' 84"**. הנאשם אף הוסיף וטען כי למד את הוראות הסעיף מאחד החוקרים, כאשר **"זו היתה הפעם הראשונה ששמעתי את המונח המשפטי הזה של הסבה"** (בפרוטוקול, עמ' 115 שורה 26 ואילך). בחקירה החוזרת אף הוסיף הנאשם והטעים: **"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 מפורשים פחות, אמר הנאשם בהודעתו/ת 5 שורה 367 ואילך).

29. הנה כי כן, כל טענת ההסבה אינה אלא ניסיון ליתן הסבר משפטי שבדיעבד להעלמת ההכנסות מ"דירות ההסבה" בזמן אמת. מכאן, שהטענות החוזרות והנשנות שהעלתה ההגנה נגד גב' בלולו, בשל כך שהיא לא בדקה את טענת ההסבה, כלל אינן במקומן. בזמן אמת לא הסב הנאשם הכנסות כלשהן אלא, כך למרבה הצער, העלים הכנסות. הוא הדין בטענותיה הדומות של ההגנה כלפי החוקר אברהם, שכן לפניו אמנם עלתה טענת ההסבה, אך זאת רק כתירוץ שבדיעבד להעלמה ואף לא בחקירה הראשונה, בה דווקא הכחיש הנאשם נמרצות כל הסבה (לציטוט הדברים ר' בפסקה 40 שלהלן).

30. בנסיבות אלה יש להעדיף באופן ברור את גרסתו של רו"ח מלמן, שהעיד כי הנאשם לא דיווח לו על הכנסות מוסבות, על פני גרסתו של הנאשם הטוען אחרת. יוטעם, כי גם אם רו"ח מלמן יכול היה עמוד 10



לנסות לבלוש אחר הנאשם, ולחשוף את הכזבים שכתב בהשגה שביקש להגיש, קשה לראות בכך חלק מתפקידו כרו"ח ומכל מקום אין בכך כדי להעלות או להוריד לעניין אחריותו של הנאשם. ודוק: השאלה למי שולמו השיקים שהתקבלו כדמי שכירות מ"דירות ההסבה" אינה מעלה ואינה מורידה לטענת ההסבה, המתייחסת לפרוצדורה ברורה ומוגדרת, וצרה למדי, לפי הוראות הפקודה.

31. אכן, כטענת ההגנה, הסוגיה המשפטית של הסבת 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 בזמן אמת לא התכוון הנאשם להסב הכנסות כלשהן. לכן, הדיון המלומד - אותו עורכים הסניגורים בסוגיה משפטית זו בפרק ה' לסיכומיהם (בסעיף 55 ואילך) - הוא מיותר לגמרי במקרה זה, שכן הוא אינו נשען על תשתית עובדתית ממשית כלשהי.

32. אמנם ברור כי עניינו של הנאשם גם אינו עומד במבחנים האזרחיים לניכור הכנסה, הנדרשים על מנת שפקיד השומה יכיר בהסבת הכנסה (ר' למשל ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט (1) 337, 342 (2004)), וכפי שכבר צוין לעיל טענותיו של הנאשם נדחו במישור המשפטי-אזרחי (ר' גם בסעיפים 60-61 לסיכומי ההגנה). ואולם, הבחינה העובדתית שנערכה בהליך שלפניי מוכיחה כי בפרשה דנא לא היתה כלל "הסבת הכנסה" - שבשל דקויות משפטיות כאלה או אחרות סירב פקיד השומה להכיר בה - אלא היתה העלמת הכנסה. לא זו בלבד שבזמן אמת הנאשם לא התכוון להסב הכנסות, אלא שבפועל הוא שימר בידיו לא רק את זכויות הבעלות ב"דירות ההסבה" אלא גם את השליטה המעשית בהן, תוך שעשה בהן כרצונו, והכל כפי שנראה בפרק הבא. לכן, בעובדה שדמי שכירות כאלה או אחרים שולמו לקרובי משפחתו של הנאשם, או לחברה שבבעלותו (הנאשמת), אין כדי להעלות או להוריד לעניין העבירות מושא כתב האישום.

ד. סקירת הראיות המתייחסות לכל אחת מ"דירות ההסבה":

33. הגיעה 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 היטב את דרך התנהלות הפסולה של הנאשם בפרשה דנא.

(1) הדירה בבית צורי:

34. לפי העובדות שאינן במחלוקת, בשנות המס 2008-2012 השמיט הנאשם את ההכנסות שהופקו מדמי השכירות מהדירה בבית צורי, בסך כולל של 249,651 ₪. בתו של הנאשם (ענבל) התגוררה בדירה זו עד שנת 2008, כאשר במועד החקירה כבר התגוררה בדירה אחרת (שגם אותה רכש הנאשם אך אינה נכללת בכתב האישום, ר' ת/1 שורה 176 ואילך). לטענת הנאשם, בתקופה הרלוואנטית הוא לא נהג מנהג בעלים בנכס וכל ההכנסות מדמי השכירות שולמו ישירות לבתו (ר' בתשובה לאישום).

(א) ראיות המאשימה:

35. במהלך החקירה נגבו הודעות משלושה דיירים שהתגוררו בדירה בבית צורי בשכירות, אשר הוגשו בהסכמת ההגנה חלף עדויותיהם (ר' ת/18, ת/21 ות/22). מכל ההודעות עולה שהדיירים נדרשו להתנהל בלעדית מול הנאשם בנוגע לכלל העניינים הקשורים לדירה ולהסכמי השכירות, לרבות במעמד



החתימה על הסכמי השכירות.

36. מר יניב אופיר היה השוכר הראשון, אשר עבר להתגורר בדירה בבית צורי לאחר שענבל עזבה אותה (ר' בהודעתו ת/21, עמ' 2 שורה 12). כמסתבר, עם מר אופיר (ושותפתו) נערכו בתחילה שני הסכמי שכירות. ביום 06.09.08 ערך הנאשם מסמך בכתב-יד הנושא את הכותרת "**תמצית הסכם שכירות**", שבמסגרתו הוסכם על השכרת הדירה על-ידי הנאשם ואשתו החל מיום 10.10.08 למשך שנה. ואולם, ביום 02.10.08 ערך הנאשם הסכם שכירות נוסף, הפעם מודפס, שבו שינה את שם המשכיר לבתו ענבל; והכל כאשר בפתח מצוין שהיא מצהירה ומתחייבת כי היא, כביכול, "**בעלים ומחזיק בלעדי**" של הדירה. עוד יש לציין, כי להסכם זה צורף **יפוי כוח**, מיום 26.09.08, שבו ענבל כביכול מסמיכה את הנאשם (כזכור, בעל הדירה) להשכיר את הדירה בשמה (ר' במסגרת הצרופות לת/21).

37. לאחר מר אופיר שכרה 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 כבעלים וכמחזיק בלעדי), תיארה גב' בן בסט התנהלות בלעדית ובלבדית מול הנאשם. גב' בן בסט ציינה כי מעולם לא דיברה עם ענבל, הגם שהנאשם טען שהדירה שלה (ת/22, עמ' 2 שורה 21 ואילך). גב' בן בסט הוסיפה כי היא עזבה את הנכס לאחר שהנאשם עצמו דרש ממנה, בתקופת האופציה שבחזרה השכירות, להעלות את דמי השכירות "**בצורה מוגזמת**" (שם, שורה 5 ואילך).

38. לבסוף, מר אמיר ליפמן, ששכר את הדירה מיום 01.02.12, ציין כי הנאשם הוא שהשכיר לו את הדירה. לדבריו, אשתו של הנאשם הראתה לו את הדירה ולאחר מכן הוא חתם על הסכם השכירות מול הנאשם, במשרדו של הנאשם. בהסכם השכירות המודפס, שנערך לכאורה בין ענבל כמשכירה לבין מר ליפמן, מוצהר הפעם כי המשכיר "**מצהיר ומתחייב כי ברשותו דירה...**" (ר' בצרופות להודעתו ת/18). מר ליפמן סיפר שהנאשם הבהיר כי החוזה הוא על שמה של ענבל, שכן "**זו הבת שלו וביקש שגם השיקים יהיו על שמה**" (ת/18, שורה 9). עוד ציין, כי "**כל ההתנהלות סביב הדירה היתה מול שמואל אריאלי. אני שוחחתי איתו לגבי הטעות בשיק האחרון וכן על התקנת מזגן נוסף בדירה על חשבוננו**" (ת/18, שורה 51 ואילך).

(ב) גרסת הנאשם בהודעותיו ובעדותו בבית המשפט:

39. בהודעתו הראשונה ציין הנאשם כי "**הסכם השכירות נערך על ידי, בשם ענבל**", שדמי השכירות שולמו ישירות אליה (ת/1, שורה 203). הנאשם נשאל אפוא מדוע הוא ואשתו, שהם הבעלים הרשומים של הדירה בבית צורי, לא נרשמו בהסכמי השכירות כמשכירים, ולכך השיב: "**כדי שהיא (ענבל - ש.א.) תהיה המשכירה וכדי שהיא תקבל את דמי השכירות**" (ת/1, שורה 209). החוקר הטיח בנאשם שיש עוד סיבה, והיא כדי שדמי השכירות לא יצטרפו להכנסות מיתר נכסיו ויחויבו במס, 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 להדגיש כי כל דמי השכירות מהדירה ברחוב פינסקר 2 בהרצליה, ומהדירה ברחוב בית צורי 30 בתל אביב, כל דמי



השכירות שולמו ישירות לאחותי ולבתי בהתאמה. אף שקל לא הגיע אליי. אז אין פה שום הסבת הכנסות. אלו הכנסות שוויתרתי עליהן לבתי ולאחותי (ת/1, שורה 219 ואילך).

41. בעדותו בבית המשפט התקשה הנאשם מאוד במתן הסברים להתנהלותו בעניין הדירה בבית צורי. הנאשם נאלץ לאשר כי הוא אמנם טיפל בכל ענייני השכרת הדירה, מבלי שבתו היתה כלל מעורבת בכך, וזאת בניגוד גמור לאמור בציטוט הנ"ל מהודעתו ת/1, שלפיה הוא ביקש לתת לבתו הזדמנות להשכיר דירה ולגבות דמי שכירות. הנאשם תירץ את העובדה שהוא טיפל בכל ענייני השכרת הדירה במצבה של בתו (ר' בפרוטוקול, עמ' 125 שורה 11 ואילך; עמ' 127 שורה 1 ואילך), הגם שבאותה נשימה טען שהבת היתה, כביכול, "**המחזיקה 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 היא הבעלים של הדירה בבית צורי, ולכך השיב: "**כשכתבתי שהיא הבעלים לא דייקתי, כנראה שזה לא היה חשוב בעיניי**" (בפרוטוקול, עמ' 126 שורה 5 ואילך). עם זאת, כשב"כ המאשימה הטיחה בנאשם שמטרתו היתה להטעות את רשויות המס, הכחיש זאת הנאשם ואף הוסיף: "**הדירות האלה רשומות על שמי בהצהרת ההון, אם הייתי רוצה לרמות את רשויות המס בעניין הזה, מן הסתם הייתי עושה את זה שם**".

43. עוד התקשה הנאשם מאוד במתן הסבר לשאלה מדוע נדרש לקבל יפוי כוח מענבל לצורך השכרת דירה המצויה בבעלותו. הנאשם טען אפוא לסברה משפטית, שהיא מעין דבר והיפוכו: "**זה שקניינית אני יכול למכור את הדירה וכל דבר אחר זה נכון אבל אני לא יכול לחייב את ענבל בשום התחייבות בלי יפוי כוח. ככה אני סברתי**" (שם, עמ' 127 שורה 19 ואילך).

(ג) הדירה בבית צורי - סיכום:

44. העולה מהמקובץ הוא שהוכח, חד משמעית, כי לא זו בלבד שבתקופה הרלוואנטית היה הנאשם הבעלים של הדירה בבית צורי, אלא שהוא החזיק בה ונהג לגביה מנהג בעלים מוחלט. הוא היה המוציא והמביא בכל ענייני הדירה, לרבות בדרישתו שתשלומים ישולמו ישירות לבתו ענבל. יתר על כן, הטענה שטען הנאשם בעלמא - שלפיה בתו היתה המחזיקה הבלעדית בדירה - הופרכה פוזיטיבית בעדויות השוכרים, שעליהן אין מחלוקת.

45. זאת ועוד: במהלך פעילותו בקשר לדירה בבית צורי יצר הנאשם שרשרת של מסמכים תמוהים, עם פרטים שגויים, באופן שאין מנוס מהמסקנה כי הוא ביקש להסוות את הקשר שבינו לבין הדירה ולהעלים את הכנסותיו ממנה. כאמור, הנאשם ציין בהסכמי שכירות, עם שני שוכרים, כי בתו היא הבעלים של הדירה, רישום כוזב שאותו בחר לתאר בעדותו כ"**אי דיוק**". בנוסף, הנאשם יצר לעצמו "**יפוי כוח**" חסר תוכן או פשר משפטי, בתירוץ של "**סברה**", 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 בבתו, מעשה שהוא בוודאי חיובי. ואולם, היה על הנאשם לממש את רצונו זה במסגרת הדין, ובוודאי שלא תוך שימוש בפרטי הבת לצרכי העלמת מס. יש להדגיש, בהקשר זה, כי בכך שהנאשם לא דיווח על השכרת הדירה בבית צורי הוא פעל במרמה כפולה: **ראשית**, הנאשם נמנע מלדווח לרשויות המס על השכרת הדירה ולשלם על הכנסותיו מיסים כדין; **ושנית**, העלמת ההכנסה מהשכרת דירה זו - יחד עם ההכנסה מיתר "דירות



ההסבה" - שימשה תירוץ, מבחינת הנאשם, להימנעות מלדווח על הכנסותיו מיתר הדירות, וזאת בטענה שמדובר בהכנסות הנמוכות מתקרת הפטור. אין אפוא מנוס מהמסקנה המצערת כי הוכחה טענת המאשימה שלפיה הנאשם פעל במסגרת תכנית מרמה עבריינית.

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 שבשגגה, חוסר ידע או סברות כרס משפטיות. כפי שנראה בהמשך, היבט זה בא לידי ביטוי גם במקומות נוספים, ואין צריך לומר כי יש בו כדי להעיב על מהימנות גרסתו של הנאשם וממילא על היכולת להסתמך עליה.

(2) הבית בפלמ"ח:

48. לפי העובדות שאינן במחלוקת, בשנות המס 2003-2008 השמיט הנאשם את ההכנסות שהופקו מדמי השכירות מהבית בפלמ"ח, בסך כולל של 559,483 ₪. ואולם, כך לטענת ההגנה, החל משנת 2005 הסב הנאשם את כל ההכנסות מנכס זה לנאשמת, שדיוחה עליהן לרשות המיסים כדין. ההגנה הכחישה כל קשר בין הסבת ההכנסות כאמור לבין מצבה הכלכלי של הנאשמת והפסדיה.

(א) ראיות המאשימה:

49. במהלך החקירה נגבו הודעות מהדיירים בבית בפלמ"ח, גב' ראיסה בדרב ובנה מקסים, שהוגשו בהסכמת ההגנה חלף עדויותיהם (סומנו ת/9 עד ת/13). יש לציין כי מדובר בבית פרטי, שהנאשם השכיר לדיירים בדמי שכירות של 9,000 ₪ עד 10,000 ₪ לחודש (ר' דברי הדיירים בת/9 שורה 30, ת/11 שורה 4). הדיירים, מצידם, מסרו כי שכרו את הבית מהנאשם על מנת להפעיל בו גן ילדים ("אנחנו **שכרנו ממנו וילה לגן ילדים**" - ת/9, שורה 16. ר' גם ת/13, עמ' 7 שורה 11 ואילך).

50. להודעות הדיירים צורפו מספר הסכמי שכירות וכן מספר חשבוניות מס על שם הנאשמת (ר' הצרופות לת/11 ות/13). יוטעם, כי הסכם השכירות המקורי (מיום 27.06.03) נערך בין הנאשם ואשתו כבעלי הנכס והמחזיקים בו לבין מקסים. להבדיל, בהסכם מיום 01.08.05 גם מופיעים הנאשם ואשתו כמשכירים, אלא ששם נמחק בקו והוחלף, בכתב יד, בשמה של הנאשמת. בפתיח להסכם זה, בהצהרות המשכיר, נמחקה בקו ההצהרה שהמשכיר הוא בעלים והמחזיק בבית ונרשם חלף זאת **"מנהל"**.

51. גב' בדרב מסרה בהודעותיה כי תמיד קיבלה מהנאשם חשבוניות בעבור תשלום דמי השכירות, שכן חשבוניות 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: **"עניין אותי רק לקבל קבלה לא שמתי לב מי כתוב למעלה, ארשח או שמואל אריאלי"** (ת/13, עמ' 7 שורה 5 ואילך).

52. עוד הבהירה גב' בדרב, כי שינוי זהות המשכיר בהסכמי השכירות - מהנאשם ואשתו לנאשמת - לא נעשה לבקשתה והנאשם אף לא טרח להודיע לה על כך:

הוא לא הודיע לי על השינוי משמואל אריאלי לארשח... הוא בהתחלה היה "שמואל אריאלי" וכאשר הוא פתח חברה בשנת 2007 אני חושבת הוא שינה "ארשח". הוא לא הודיע לי (ת/13, עמ' 5 שורה 5 ואילך).



53. אשר למצבה הכלכלי של הנאשמת והפסדיה בשנים הרלוואנטיות, דהיינו שנות המס שבין 2005 לבין 2008, הוגשו לפניי דוחותיה השנתיים (ת/43, ת/48, ת/49 ות/50). כעולה מסיכום הנתונים בנייר העבודה שאותו ערך החוקר אברהם (ת/35), בשנים 2005-2006 אמנם היתה הנאשמת מצויה בהפסדים משמעותיים.

(ב) גרסת הנאשם בהודעותיו:

54. עוד בשלב החקירה התקשה הנאשם להסביר את התנהלותו התמוהה בעניין הבית בפלמ"ח, בכך שהעביר על דעת עצמו את הסכמי השכירות מבעלי הבית הרשומים (הוא ואשתו) אל הנאשמת, חברה שאין לה זכויות כלשהן בנכס ולא ברור על סמך מה היא יכולה להשכיר אותו ולגבות בגין כך דמי שכירות לא מבוטלים. הנאשם טען אפוא כי הדבר נעשה לבקשת גב' ראיסה בדבר, בעת שהיא ביקשה לקבל חשבוניות. לדברי הנאשם: **"אז העברתי את הנושא לפעילות של חברת אר-שח מטעמי, והסברתי לה, שמאחר שזה הופך להיות שכירות עסקית, אני מעלה את סכום דמי השכירות, והיא קיבלה חשבונית 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, היתה בקשת השוכרת לקבל חשבונית מס, והסברה שלי, שבהיותי עוסק מורשה, אך ורק בעיסוקי כעורך דין, אינני יכול להוציא חשבונית מס על שמי, כי השכירות איננה חלק מעיסוקי כעוסק 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 בינו לבין הנאשמת: **"אין שום הסכמים ולא קיבלתי הכנסות מהחברה בעניין זה"** (ת/5, שורה 250).

56. הנאשם נחקר עוד, בעניין השלכות המיסוי של ניהול הפעילות העסקית בבית בפלמ"ח, בכך שהתנהל שם גן ילדים. הנאשם טען כי הבית שימש גם למגורים, אך הודה כי: **"הייתי צריך לדווח לפקיד 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 השלכות המיסוי שלהן (ת/5, שורה 171).

57. בנוסף ניסה הנאשם להסביר את אי הדיווח (אודות השכרת הנכס לפעילות עסקית) תוך העלאת השערות, דהיינו: באופן שמשמע ממנו כי הוא עצמו אינו יודע לומר מדוע פעל כפי שפעל:

יכול להיות שזה בעקבות ההוראה שקיימת במס שבח מקרקעין לעניין חישוב הפטור. ההוראה אומרת שדירת מגורים היא דירה ששימשה כדירת מגורים תקופה מסוימת וישנה החרגה שגן ילדים היא אחת מהן, יכול להיות שחשבתי בכיוון הזה. אני מכיר את ההוראה הזאת מניסיוני כעורך דין בתחום חוזים, מקרקעין (ת/5, שורה 173 ואילך).

58. החוקרים הטיחו בנאשם כי הוא העביר את דיווח ההכנסות מדמי השכירות בבית בפלמ"ח לנאשמת משום שהחברה היתה בהפסדים ועל כן היא לא שילמה מס על דמי השכירות שקיבלה. בתחילה הכחיש הנאשם את הדברים ועל אף שהוא בעלי החברה ומנהלה הוסיף וטען שלמיטב ידיעתו לא היו לה הפסדים **"למיטב ידיעתי, לאר-שח לא היו הפסדים..."** (ת/2, שורה 149 ואילך), והמשיך ואמר עוד: **"אם המניע להעביר את ההכנסות מדמי השכירות לאר-שח כנגד חשבוניות**



מאר-שח, להתחמק ממס על ידי ניצול כביכול של ההפסדים באר-שח, אז יש להניח שהיית עושה את זה מלכתחילה בהסכם השכירות הראשון, והדרישה שהפעולה תהיה דרך אר-שח היתה באה ממני ולא מראיסה" (ת/2, 156 ואילך).

59. בהמשך הדרך, משהוצגו בפני הנאשם הנתונים על הפסדי החברה-הנאשמת, הוא נאלץ להודות: "נכון שבשנים 2005 ו 2006 החברה היתה בהפסדים, גם לאחר כניסת דמי השכירות של הדירה ברחוב הפלמ"ח, ועל כן לא שולם מס הכנסה" (ת/7 שורה 254 ואילך). עם זאת, במקביל העלה הנאשם טיעונים חלופיים, שלפיהם בעת שהעביר את דמי השכירות מהבית בפלמ"ח לנאשמת - כזכור, בשנת 2005 - הוא לא ידע שהנאשמת מצויה בהפסדים (הגם שהוא חתום על דוחותיה), או שפשוט לא נתן דעתו לכך (ת/5, שורה 342 ואילך, וכן ת/6, שורה 35 ואילך).

(ג) גרסת הנאשם בעדותו בבית המשפט:

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 הכנסותיו מהשכרת הנכס בשנים 2003-2004 וטען כי עשה כך "מאותה סיבה שלא דיווחתי גם על הדירות האחרות, טעות. לא הייתי ער לזה ולא דיווחתי" (בפרוטוקול, עמ' 138 שורה 8 ואילך). בהמשך הוסיף הנאשם ואמר: "פה היה שילוב של שני דברים, אני הייתי כל שנה אצל רואה החשבון מלמן כדי לחתום על הדו"ח השנתי שהתייחס אך ורק לפעילות של המשרד, הנושא של דמי השכירות על הדירות לא עלה, לא התייחסתי לזה וברור שזו טעות שלי. אני לא זוכר כרגע להגיד אם באותה תקופה זה היה מתחת לתקרת הפטור או לא אבל לא הייתי מודע לזה ולא התייחסתי על זה כי חתימה על הדוחות היתה 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 הכנסותיו מיתר הדירות בשל סברתו שאינו צריך לדווח על הכנסה הנמוכה מתקרת הפטור - הוסיף הנאשם וסיפר 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 הביעה ב"כ המאשימה תמיהות, התקשה הנאשם להמשיך ולהשיב, טען שאינו יכול "להיזכר, להתרכז" 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 דחיית המשך החקירה הנגדית, אך גם במועד הנדחה לא הצליח הנאשם ליתן הסברים מתקבלים על הדעת להתנהלותו בעניין הבית בפלמ"ח. הנאשם טען שהחליט להעביר את הנכס ל"ניהול" הנאשמת, הגם שהודה כי לא היה הסכם ניהול והוא לא שילם לנאשמת דמי ניהול (בפרוטוקול, עמ' 144 שורה 20 ואילך). עוד אישר הנאשם כי הוא לא התייעץ לגבי האפשרות להוציא חשבוניות מחברה לגבי השכרת נכס שאינו בבעלותה; וכדבריו: "לא התייעצתי, זה נראה לי כל כך טבעי וכל כך נכון וכל כך לא פוגע נניח ברשות המיסים. מה יש לי להתייעץ?" (שם, עמ' 145 שורה 17 ואילך).

63. ב"כ המאשימה הטיחה בנאשם שהעברת הדיווח נעשתה לצורך אי-תשלום מס, או הקטנת חוב המס, תוך ניצול העובדה שהחל משנת 2005 היתה הנאשמת בהפסדים. הנאשם השיב: "לא נכון בא"



רבתי. אני לא יודע אם ארשח היתה בהפסדים בשנה הזו ואם היתה בהפסדים, זה רק כתוצאה מהלוואות והשקעות שלי (בפרוטוקול, עמ' 145 שורה 22 ואילך). ואולם, לאחר שעומת הנאשם עם דבריו בחקירה, בהם הודה כאמור שהנאשמת היתה בהפסדים בשנים 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 הסבריו של הנאשם בכל הקשור ל"הסבת" ההכנסה מהבית בפלמ"ח לנאשמת. **ראשית**, ברובד העובדתי, גב' ראיסה בדבר טענה מפורשות שה"הסבה" נעשתה שלא על דעתה ומבלי שהנאשם אף טרח להודיע לה על כך. **ושנית**, וזו הנקודה העיקרית כאן, ברובד המשפטי-מהותי כל ה"הסבה" הנטענת נעשתה - אפילו לפי גרסת הנאשם - בנסיבות שאינן מתקבלות על הדעת.

65. במה דברים אמורים. הנאשם טען, כזכור, ש"**הסיבה היחידה לרישום ההכנסות על שם אר-שח**", היתה בקשת גב' בדבר לקבל חשבוניות (ר' בפסקה 55 דלעיל). ואולם, חברה אינה בבחינת קליפה משפטית חסרת תוכן, שניתן בכל עת להשתמש בה לצרכי "רישום הכנסות" ו"הנפקת חשבוניות". חברה בע"מ היא אישיות משפטית, והתקשרויותיה חייבות להיות התקשרויות אמיתיות ובעלות תוכן. דא עקא שבענייננו - מעבר לחוסר הבהירות בשאלה כיצד יכולה היתה הנאשמת לקבל כהכנסה דמי שכירות (להבדיל מדמי ניהול) מנכס שאין לה זכויות כלשהן בו - הרי שהתיאור של הנאשמת בהסכמים עם הדיירים כ"**מנהל הנכס**" הוא תיאור כוזב על פניו. כזכור, בין הנאשם לבין הנאשמת 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 ממנה הכנסות בגין ההשכרה. בנסיבות אלה, המסקנה המתבקשת היא כי רישומה של הנאשמת כמשכירה, בהסכמי השכירות עם הדיירים בבית בפלמ"ח, היה רישום חסר כל תוכן ממשי, כלומר רישום פיקטיבי.

66. יתר על כן, התוצאה המעשית היחידה של רישום פיקטיבי זה היתה הקטנת נטל המס על הנאשמים, משני טעמים מצטברים:

ראשית, בתקופה בה נעשה הרישום, בשנת 2005, היתה הנאשמת מצויה בהפסדים, וכך גם היה לפחות בחלק מהמשך תקופת השכירות.

שנית ולא פחות חשוב מכך, "הפחתת" דמי השכירות הגבוהים יחסית של הבית בפלמ"ח מסך הכנסותיו של הנאשם מדמי שכירות, אפשרה לנאשם להיאחז בטענה שלפיה הכנסותיו אלה היו, כביכול, נמוכות מתקרת הפטור.

(3) הדירה בפינסקר והדירה בבוגרשוב:

67. שתי דירות נוספות, שלגביהן העלה הנאשם טענות ל"הסבת הכנסה", הן הדירות בפינסקר ובבוגרשוב. גם לגבי דירות אלה אין כיום מחלוקת כי הנאשם השמיט מדוחותיו את ההכנסות שהופקו מהן מדמי השכירות, כנטען בעובדות כתב האישום. עם זאת, לטענת ההגנה (כיום) מלוא ההכנסות מדירות אלה הוסבו לאחיותיו של הנאשם (יהודית ויעופרה), בשל רצונו של הנאשם לתמוך בהן,



והכל כפי שיפורט בהמשך. יוזכר, כי הדירה בפינסקר נרכשה בזמנו על-ידי הנאשם ואשתו (שני שלישי), יחד עם עופרה (שלישי), כאשר בשלב מסוים הועבר השליש של עופרה אל הנאשם ואשתו. הדירה בבוגרשוב, להבדיל, היתה דירה של אביו המנוח של הנאשם, אשר הוריש אותה לנאשם ולאחיותיו בחלקים שווים (שליש לכל אחד מהם).

(א) ראיות המאשימה - הדירה בפינסקר:

68. ההודעות שמסרו עופרה ושני דיירים (בדירה בפינסקר) הוגשו חלף עדויותיהם. עופרה מסרה כי בשנת 2001 רכשה את הדירה בפינסקר יחד עם אחיה (הנאשם), משום שבזמנו - עקב נסיבות אישיות - לא יכלה לממן את מלוא הדירה, והנאשם סייע לה בנדיבות. עופרה התגוררה בדירה כשנתיים ולאחר מכן עזבה. לדבריה, בתחילה היא השכירה את הדירה לבנה שגיא ולאשתו, בעבור דמי שכירות "**בסביבות ה-3,000 ₪**" (ת/16, שורה 28), כאשר נכון למועד החקירה הושכרה הדירה לשוכרת בשם גב' חנה פישר. עופרה מסרה כי הנאשם הוא זה שערך את הסכמי השכירות - שאף אינם מצויים ברשותה - אך ביתר הדברים היא ובעלה טיפלו (ר' בהודעתה ת/16, שורה 53 ואילך).

69. עופרה סיפרה עוד, כי לאחר שנישאה בשנית, היא היתה צריכה כסף לקניית דירה ועל כן מכרה את חלקה בדירה בפינסקר לנאשם. עם זאת, עופרה לא ידעה לומר כמה כסף קיבלה מהנאשם ואמרה: "**אני חושבת שהוא נתן לי שיקים**" (ת/16, שורה 40). לשאלה אם קיים ביניהם הסכם בקשר לכך הוסיפה: "**אני מאמינה שקיים הסכם כזה... אין לי עותק מההסכם**" (שם, שורה 78). בד בבד הכחישה עופרה כי נתנה לנאשם את חלקה בדירה בפינסקר במתנה, או כחלק מהתחשבנות בשל כך שהיא קיבלה את דמי השכירות מהדירה (ת/16, שורה 69 ואילך).

70. שגיא, בנה של עופרה, מסר כי הוא אכן שכר בזמנו את הדירה מאמו בעבור "**בסביבות 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, "**רצה לעזור לאימא שלי, ולכן כל דמי השכירות שאני שילמתי, היו על שמה, והיא הפקידה אותם בחשבון הבנק שלה. מעולם לא שילמתי שקל אחד, לשמואל אריאלי**" (ת/20, שורה 34 ואילך).

71. גב' פישר, ששכרה את הדירה בפינסקר 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, שברישא שלו צוין כי עופרה היא המשכירה וה"מחזיקה" בדירה. בעמ' 5 להסכם צוין כי כתובת המשכיר היא במשרדו של הנאשם. גב' פישר נשאלה אפוא מיהו הנאשם והשיבה שאינה מכירה אותו ולא נפגשה עמו (ת/19, עמ' 2 שורה 9 ואילך).

(ב) ראיות המאשימה - הדירה בבוגרשוב:

72. הודעתו של מר נתן טיומקין, ששכר את הדירה בבוגרשוב כמעט לכל אורך התקופה הרלוונטית לאישום, הוגשה חלף עדותו. מר טיומקין ציין כי את דמי השכירות שילם תחילה ליהודית ולאחר מכן לבתה יסמין (ת/17, שורה 12 ואילך). כשעזב את הדירה העביר את השכירות לאחותו רינת, שהמשיכה להתגורר בה. בהקשר לנאשם ציין מר טיומקין: "**פגשתי אותו פעם אחת שעשיתי את החוזה הראשון אצלו במשרד... ואני הייתי הראשון שהשכיר את הדירה ממנו**" (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, כלומר אחייניתו של הנאשם) כ"משכיר", ומוצהר כי המשכיר "הינו בעלים ומחזיק בלעדי... וכי אין לאיש מלבדו כל חזקה או קניין או זכות במושכר". כל זאת, על אף שליסמין לא היתה 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, אותם מכנה ב"כ המאשימה "תיקי נכס" (התיקים סומנו ת/72 עד ת/72ד; ר' גם דו"ח החיפוש ורשימת התפוסים במסגרת ת/36). בשניים מתיקים אלה נמצאו מסמכים שהם בעלי רלוואנטיות גבוהה וחשיבות לענייננו, שכן הם מלמדים על מערכת של התחשבות כספית פרטנית, אשר התקיימה בין הנאשם לבין אחיותיו, ובכך סותרים חזיתית את טענות הנאשם שלפיהן הוא "ויתר" כביכול על הכנסותיו מדמי שכירות לטובתן (או, כטענת ההגנה כיום, "הסב" את ההכנסות לטובתן).

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

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

ברישומים שערך הנאשם, שחלקם נושאים תאריכים מחודש אפריל 2012, מופיעים חישובים שונים. בין השאר חישב הנאשם את הסכום שעופרה חייבת לו בגין דמי השכירות מהנכס ברחוב פינסקר, אותם הוא כינה "דמי שימוש" או "חוב"; וכפי שהוא עצמו כתב: "חישוב חוב בגין שכירות הרצליה יעשה עד 31.10.12. סה"כ מ-12/04 עד 31/10/12 397,500 ₪". במקום אחר כתב הנאשם: "ב-12/04 קיבלנו את ה-1/3 של עופרה". בנוסף ערך הנאשם תרשומת לגבי שווי הדירה בבוגרשוב והיתרה שיצטרך לשלם "אם אני לוקח את כל הדירה בבוגרשוב".

התיק שסומן ת/72ב - כולל מסמכים העוסקים בעיזבון אביו המנוח של הנאשם, שכזכור הוריש לנאשם ולאחיותיו את הדירה בבוגרשוב. לעניינו רלוואנטי נוסח של הסכם מודפס, אשר נמצא בתיק, שהצדדים לו הם הנאשם ושתי אחיותיו. בהסכם מצוין שעופרה תקבל 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 לנאשם. ההסכם אינו חתום, אך מוצמדת לו פתקית שעליה כתוב בכתב יד "לחתימה". בנוסף, בגב ההסכם נרשמה, בכתב יד, כתובת המייל של עופרה.

76. הגם שהתיקים נתפסו כאמור עוד בתחילת החקירה, הנאשם לא נחקר כלל לגבי תוכנם וממילא לא עומת עם תוכן דפי התרשומת הנ"ל או עם תוכן ההסכם הנ"ל. כמעט אין צריך לומר, שמדובר בתקלה חמורה שנפלה במהלך החקירה, שגם פגעה בזכות היסוד של הנאשם להליך הוגן; זכות הכוללת את זכות ההתעמתות עם ראיות המאשימה גם בשלב החקירה ולא רק בבית המשפט. יתר על כן, ברי כי חומרי חקירה נתפסים במהלך חיפושים שלא על מנת להעלות אבק במשרדי החוקרים, או



במשרדי הפרקליטות, אלא על מנת שייעשה בהם שימוש. לפיכך זוהי חובתם המקצועית של החוקרים והפרקליטים ללמוד ביסודיות את החומרים שנתפסו ובמידת הצורך לדאוג לעימות החשוד עימם או לחלופין, בהיעדר רלוואנטיות, להחזירם (ר' והשווה ע"פ 5386/05 **אלחורטי נ' מדינת ישראל** (18.05.2006), בעמ' 13 לפרסום ב"נבו").

77. ודוק: אך מובן הוא - בוודאי בתיקים רבי היקף כבענייננו - שאין צורך או הצדקה לעמת כל חשוד בדבר עבירה עם כל פיסת ראיה שנאספה, או עם כל הודעה שנגבתה. גם בפרשה דנא לא עומת הנאשם, בשלב החקירה, עם כל הראיות שנאספו, ואין בכך משום פגם. כך, למשל, לא עומת הנאשם עם עניינים מסוימים שעלו בחקירתו של ר"ח מאיר פרוז'ן - ממנו נגבתה הודעה במסגרת השלמת החקירה, בשנת 2015 (ר' ת/25) - אך אין בכך תקלה, משום שמדובר בעניינים שוליים יחסית בפרשה. ואולם, כאשר מדובר בראיות מפלילות מן המעלה הראשונה, הנוגעות ללב המחלוקות, ברי כי זוהי חובתם המקצועית של החוקרים להטיח את הראיות בחשוד, כמו גם ליתן לו הזדמנות נאותה להתמודד עמן או להסבירן.

78. דברים אלה נכונים אף ביתר שאת כאשר מדובר - שוב כבענייננו - בתיקים רבי היקף, שכן בתיקים כאלה מטבע הדברים הוא שחקירת הנאשם בבית המשפט מתקיימת רק בחלוף זמן רב, לעיתים רב מאוד. לכן, כאשר עימות הנאשם עם ראיות המאשימה בתיקים כאלה נעשה לראשונה מעל דוכן העדים, יכולתו של הנאשם להתגונן מפניהן נפגעת במידה לא מבוטלת.

79. יתר על כן, במקרה דנא נמשכה התקלה גם בשלב הגשת כתב האישום, אשר הוגש בהתעלם מהראיות הנ"ל ומבלי שהפרקליטה שהכינה את כתב האישום הורתה על השלמת החקירה המתבקשת, על אף שכאמור בוצעה השלמת חקירה. אכן, טוב עשתה הפרקליטה המופיעה לפניי, הן בכך שבדקה ביסודיות רבה את חומרי החקירה עובר לשמיעת הראיות והן בכך שעדכנה את ההגנה באופן ספציפי (ר' בתשובותיה לשאלות בית המשפט בנושא זה, בפרוטוקול, עמ' 164). ואולם, אין בכך כדי לאיין את התקלה החמורה האמורה, או לשלול את הצורך להפיק ממנה לקחים.

80. על פי הדין, התנהגות רשויות אכיפת החוק מהווה שיקול בעת גזירת עונשו של נאשם, כאמור בהוראות סעיף 40א(9) לחוק העונשין, תשל"ז-1977. בנוסף, בנסיבות מסוימות, פגיעה בזכותו של הנאשם להליך הוגן עשויה אף להביא לפסילת קבילותן של ראיות, או להפחתה במשקל שבית המשפט ייתן להן. עם זאת, במקרה דנא אין הצדקה לנקוט באפשרות אחרונה זו. הטעם לכך הוא כפול: **ראשית**, מדובר בראיות אותנטיות שהנאשם עצמו יצר, בכתב ידו, ובנסיבות אלה לחלוף הזמן יש משמעות פחותה בכל הקשור ליכולתו של הנאשם להתמודד עמן. **שנית**, הגם שמדובר בראיות חשובות, הנוגעות ללב המחלוקת שבין הצדדים, עדיין מדובר בראיות בודדות מתוך מכלול חקירתי עצום. לפיכך, מידת הפגיעה שנגרמה להגנת הנאשם במקרה זה אינה מצדיקה את פסילת הראיות או את ההפחתה במשקלן.

(ד) גרסת הנאשם בהודעותיו ובעדותו בבית המשפט:

81. בהודעותיו לא נתן הנאשם כל הסבר מהותי להתנהלותו בקשר לדירה בפינסקר ולדירה בבוגרשוב, למעט טענתו החוזרת ונשנית שלפיה הוא לא קיבל מאומה מדמי השכירות שהתקבלו מדירות אלה:



בעניין הדירה בפינסקר - כשנשאל הנאשם מדוע ערך הסכמי שכירות שבהם עופרה היא המשכירה, למרות שהוא הבעלים של מלוא הנכס (לאחר שעופרה העבירה לו את השליש שלה בדירה), השיב הנאשם: **"זה מה שאני רוצה שיהיה. וזה בפועל. מתוך השיקולים 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 בינו לבין עופרה בהקשר לכך שהיא משכירה את הדירה, הגם שהנאשם הוא הבעלים, וענה: **"לא. אין הסכם ולא צריך הסכם"** (ת/1, שורה 147).

בעניין הדירה בבוגרשוב - הנאשם מסר כי הדירה התקבלה בירושה מאביו, בחלקים שווים לו ולשתי אחיותיו. הנאשם סיפר כי הדירה הושכרה, ו"דמי השכירות... שולמו או לאחותי עופרה, או לבת של אחותי יהודית, או ליהודית עצמה. אני מעולם לא קיבלתי שום דמי שכירות [מ]דירה זו... בשנה האחרונה נכנס לגור שם הבן של יהודית" (ת/1, שורה 112 ואילך). בהודעה מאוחרת יותר יחס הנאשם את הדברים לרצונותיו של אביו המנוח: **"הרצון של האבא היה שדמי השכירות במשך 10 שנים מיום פטירתו יהיו של הבת או של הבת והבן של יהודית. וכעבור 10 שנים יהיו של עופרה... אני ביקשתי מראש, וזה היה מקובל על אבי ואחותי, שלא יצווה לי דבר"** (ת/5, שורה 24 ואילך). חלקו של הנאשם בניהול הנכס התמצה, כך לדבריו, בעריכת חוזי השכירות, מבלי שקיבל בעבור כך שכר טרחה כלשהו.

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

83. אשר לדירה בבוגרשוב חזר הנאשם והדגיש כי בעקבות רצון אביו, **"לא ראיתי מעולם שאני זכאי בשום שקל מדמי השכירות"**, על אף היותו בעלים של שליש 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 המצערות שקרו לי. אני מעולם לא ראיתי את עצמי כבעלים כזכאי לעשות שימוש כלשהו בדירה הזאת, לכן פשוט שכחתי את זה, לא ציינתי את זה"** (בפרוטוקול, עמ' 117 שורה 9 ואילך, עמ' 122 שורה 26 ואילך). עם זאת, חרף טענת הנאשם כי הוא **"שכח"** את הדירה בבוגרשוב, הוא נאלץ לאשר שניסח את הסכמי השכירות של הדירה (שם, עמ' 128 שורה 31), וכן טיפל בעניינים משפטיים הנוגעים לה, לרבות דרישה מצד המנהל לתשלום חוב ("אני כעו"ד יחיד במשפחה טיפלתי בזה" - שם, עמ' 129 שורה 30).

84. בעדותו התקשה הנאשם במיוחד להסביר את דפי התרשומת ואת ההסכם (הלא חתום), שנמצאו כאמור בתיקים ת/72א ות/72ב. הנאשם סיפר אפוא כי בחודש אפריל 2012 הוא היה מצוי במצב משפחתי קשה מאוד 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 החוזרת, בעמ' 159-160). בסעיף 9 לסיכומי ההגנה האירוע אף הוגדר כ**"נקודת שפל בחייו של הנאשם, במהלך שבוע אחד"**. על רקע זה נאלץ הנאשם, כך לגרסתו, לערוך לעצמו חישובים, על מנת להבין מה היקף תמיכתו בעופרה, והכל על מנת שיוכל להציג את התמונה המלאה והאמתית בפני בני משפחתו.

85. עם זאת, כאשר הוצגו לנאשם חישוביו אודות חוב של עופרה כלפיו בגין הדירה בפינסקר, הוא נאלץ להודות: **"נכון, זה כתוב, אני לא יכול לסתור את זה"** (בפרוטוקול, עמ' 134 שורה 16). בד



בבד חזר הנאשם והכחיש כי התחשבן עם אחיותיו ובמיוחד עם עופרה, וטען כי מדובר ברישומים שערך לעצמו למקרה "שאם נעשה הסדר כזה בעתיד" או "מה יקרה אם בשלב מסוים בעתיד נתחשבן בינינו" (שם, שורה 22 ואילך).

86. לעניין ההסכם, שנמצא כאמור בתיק ת/72א, הדגיש הנאשם כי מדובר בהסכם שלא נחתם ושלא יצא לפועל, ושכל מקרה הוא ערך אותו רק שנים ארוכות לאחר-מעשה; וכדבריו: "לשיטתי, מסמך כזה שאיננו חתום איננו יוצר שום חיוב. שנית וזה מה שחשוב, יש פער זמנים של שנים בין המועדים שבהם אפשרתי לעופרה לקבל את דמי השכירות מהדירה הזאת לבין המועד שבו נעשה המסמך הזה וקל וחומר המועד שבו היה אפשר לראות בסכומים האלה חוב אם בכלל" (בפרוטוקול, עמ' 131 שורה 24 ואילך).

(ה) הדירה בפינסקר והדירה בבוגרשוב - סיכום:

87. המסקנה המתבקשת מכל האמור לעיל היא שהתנהלות הנאשם בקשר לדירות בפינסקר ובבוגרשוב לא היתה אלא חלק מהתחשבנות ארוכת-טווח שהתקיימה בינו לבין אחיותיו. לפיכך, אי הדיווח על ההכנסות מדמי השכירות שנתקבלו משתי דירות אלה היה בגדר העלמת הכנסות, כפשוטה. ממילא ברור כי יש לדחות הן את טענת ההגנה שלפיה הנאשם "הסב" את הכנסותיו מהדירות האמורות לאחיותיו, והן את גרסת הנאשם שלפיה הוא "ויתר" למען על הכנסות אלה.

88. נכון אני לקבל את טענת הנאשם כי הוא ביקש לתמוך באחיותיו ולעזור להן. ואולם, ככל שעזרה כזו ניתנה היא ניתנה במסגרת ההתחשבנות האמורה, ומכל מקום לא היה בה כדי להתיר לנאשם שלא לדווח 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, אותם ערך הנאשם, ב"אי דיוקים" חוזרים ונשנים, שבכולם יש כדי להסוות את בעלותו של הנאשם בנכסים. דוגמא מובהקת לכך ניתן למצוא ברישומה הכוזב של האחיינית יסמין, 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" בכך ש"שכח" דירה זו בעת שמילא את הצהרת ההון. יוזכר, כי מעבר לכך שהנאשם הוא מי שניסח את הסכמי השכירות של הדירה - בהם הקפיד שלא להזכיר את בעלותו בה - הנאשם אף החזיק במשרדו תיק הכולל מסמכים רבים המתייחסים לדירה (ת/72ב) וטיפול בבעיות הנוגעות לה.

91. זאת ועוד: על אף הטענות ל"הסבת" ההכנסות, מהראיות עולה כי הנאשם הותיר בידיו את השליטה בנכסיו ונהג בהם מנהג בעלים בהתאם לרצונותיו ולהסדרים שערך עם אחיותיו. כך, על אף טענת ההגנה לפיה "הסב" הנאשם את הכנסותיו מהדירה בפינסקר לעופרה, הרי שבשנת 2012 הוא החזיר את ההכנסות מהשכרת הדירה לעצמו. השליטה המלאה בדירה בפינסקר נותרה אפוא כל העת בידיו של הנאשם-הבעלים: ברצותו החליט שדמי השכירות ישולמו לאחותו עופרה וברצותו החליט שישולמו לו. לא למותר להזכיר עוד, כי הנאשם הסביר שינוי אחרון זה בכך שעופרה החלה לקבל את דמי השכירות מהדירה בבוגרשוב, כאשר הסבר זה שוב מלמד על ההתחשבנויות הכספיות הנערכות ביניהם.



הדירה בשניצור:

ה.

92. משסיימנו לדון ב"דירות ההסבה" נפנה עתה לדירה בשניצור, שעניינה שונה משל יתר הדירות בשל כך שלא הושכרה וממילא הסוגיות שבמחלוקת בנוגע אליה אינן קשורות להכנסה מדמי שכירות. אשר לדירה זו, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי - כנטען בכתב האישום - הנאשם ואשתו רכשו אותה בשנת 2003 ולאחר מכן עברו להתגורר בה (ר' בהסכם המכר מיום 25.02.03, ת/62, וכן בהצהרה לרשות המיסים (מש"ח) מיום 13.03.03, ת/70, בה מוצהר כי מדובר בדירת מגורים. ר' גם בתיק הנכס ת/72, שממנו עולה כי מדובר בדירת יוקרה בצפון תל אביב).

93. על אף שהדירה בשניצור שימשה למגורי הנאשם ואשתו, היא נרשמה בדוחותיה של הנאשמת כ"**משרד תל אביב**" (ר' בצרופות לת/6). הנאשם לא ידע להסביר רישום זה וטען כי נודע לו עליו "**רק בשנת 2012 בזמן החקירה**". הנאשם נשאל אפוא אם לא ראה את הדירה בדוחות, ועל כך השיב: "**...אני לא הסתכלתי בדוחות, זה לא עניין אותי, סמכתי על מר מלמן כרו"ח שלי, זה הכל**" (בפרוטוקול, עמ' 154 שורה 14 ואילך). עם זאת, הנאשם פנה לרו"ח מלמן וביקש ממנו לפעול להחזר תשומות לנאשמת בגין רכישת הדירה בשניצור, ואכן קיבל בעבורה מס תשומות בסך של 317,102 ₪. בנוסף, בשנות המס 2003-2010 דרש הנאשם פחת בגין הדירה. לבסוף, הנאשם נמנע מלכלול את הדירה בהצהרת ההון שהגיש (כנטען באישום השני).

94. כאמור, את הרישום השגוי של הדירה בשניצור בדוחותיה של הנאשמת כ"**משרד תל אביב**" מבקשת ההגנה לגלגל לפתחו של רו"ח מלמן. אשר ליתר המעשים הנוגעים לדירה בשניצור, טענת ההגנה היא שמדובר במעשים שנעשו כדין, משום שלא הנאשם אלא הנאשמת היא זו שרכשה את הדירה, "**כאשר הנאשם משמש כנאמנה**" - הא ותו לא (ר' בסעיף 45 לתשובה לאישום ובסעיף 31 לסיכומי ההגנה). טענה זו, שהנאשם חזר עליה גם בעדותו לפניי ("**הדירה ברחוב ש[נ]יצר היא לא דירה שלי, היא דירה של הנאשמת 2**" - בפרוטוקול, עמ' 122 שורה 26), נסמכת על כך שביום 26.03.03, כחודש ימים לאחר רכישת הדירה, הגיש הנאשם "**הודעה על נאמנות**" לפי הוראות סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מס שבח). בהודעה צוין כי הנאשם ואשתו הם הנאמנים, כאשר הנאשמת היא הנהנה, והזכות שנרכשה היא הדירה בשניצור (ר' ת/67). בהודעה סומן כי "**אין הסכם נאמנות**" וכן צוין כי הנהנה (הנאשמת) מצהירה שהנכס נרכש עבורה, במימונה ועל-פי הוראתה.

95. על רקע זה ייאמר מיד, כי אין כל בסיס משפטי לטענת ההגנה (החוזרת ונשנית) שלפיה הדירה בשניצור שייכת-כביכול לנאשמת ומצויה **בבעלותה** (ר' למשל בסעיף 3 לסיכומי ההגנה). אף אם ניתן היה להכיר בנאמנות הנטענת הנ"ל כנאמנות כדין - ומיד נראה שלא זה המצב, כך שלמעשה הדברים שלהלן הם בבחינת למעלה מן הצורך - הרי שבנאמנות הזכות הקניינית (דהיינו הזכות שבדין) היא דווקא של הנאמן (בעניינו הנאשם ואשתו), כאשר לנהנה (בעניינו הנאשמת) קיימת רק זכות מעין-קניינית (זכות שביושר) (ר' למשל ע"א 9225/01 **זימן נ' קומרן**, פ"ד סב (1) 260 (2006), בפסקה 3 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') ברק).

(1) טענת ההגנה בדבר קיומה של נאמנות לטובת הנאשמת:

96. מכל מקום, על פני הדברים הטענה לקיום נאמנות בנסיבות הדירה בשניצור מעוררת תמיהה



רבתי. הטענה היא שהנאשם ואשתו, שהם הבעלים של הנאשמת, רכשו דירת מגורים, לפי טענתם בנאמנות בעבורה, אך בפועל לצרכי מגוריהם. הנאשם ואשתו הם, אם כן, גם יוצרי הנאמנות, גם הבעלים של הנאשמת וגם הנאמנים בעבורה כנהנית, אך בד בבד גם הנהנים-בפועל מנכס הנאמנות משום שהם משתמשים בדירה למגוריהם חנים אין כסף (לדין בחשבונית הרטרואקטיבית שהוציא הנאשם בהקשר זה ר' בפסקה 100 שלהלן ואילך).

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

כ"**זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת**". בהוראות סעיף 2 לחוק הנאמנות מתוארות הדרכים העיקריות ליצירת נאמנות, כאשר הדרך הרלוואנטית לענייננו היא "**על פי חוזה עם נאמן**". ענינו הרואות, אם כן, כי תנאי יסוד לקיום נאמנות הוא קיומה של תכלית, אשר בנסיבות העניין דנא צריכה להיות מעוגנת בחוזה. עוד יש לציין, כי חוק הנאמנות מטיל על הנאמן חובות אמון שונות וביניהן, במסגרת הוראות סעיף 13(א), איסור על הפקת טובת הנאה לעצמו מנכסי הנאמנות. כאשר נכס הנאמנות הוא מקרקעין, רלוואנטיות גם ההוראות הנוספות שבחוק מס שבה.

98. בענייננו, כאשר נשאל הנאשם במהלך החקירה מדוע נדרשה במקרה זה נאמנות, הוא השיב: "כי

רציתי שהנכס יהיה של אר-שח" (ר' ת/6, שורה 94). בחקירתו הנגדית בבית המשפט אף הרחיק הנאשם לכת בהקשר זה ואמר: "**אני ניסיתי להיזכר למה דווקא בחרתי בנאמנות ואני לא מצליח להיזכר בכך**" (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 הנאשמת וגם לא שילם לה מאומה בעבור השכירות. בהקשר זה יטעם, כי בתחילת הדרך טען הנאשם "**אני חושב שקיים חוזה**" (ת/1, שורה 65), אך בהמשך הדברים שלל זאת קטיגורית, באומרו: "**לא צריך חוזה ביני לבין החברה שלי כי כשאני שולט בחברה אז אין צורך בחוזה**" (ת/6, שורה 245 ואילך).

99. ברי אפוא כי עסקינן בנאמנות-נטענת חסרת כל תכלית לגיטימית וממילא חסרת כל תוכן או פשר

משפטי. פשיטא, כי עצם רצונו של הנאשם להעביר נכס לנאשמת אינו יכול להיות לגבש תכלית של נאמנות כדין, והעובדה שכיום הנאשם אינו מצליח להיזכר מה היתה תכלית הנאמנות-הנטענת מדברת בעניין זה בעד עצמה. כל זאת, אף בלי לציין את הפגמים החמורים הנוספים בנאמנות-הנטענת, דהיינו: היעדר חוזה נאמנות והיעדר כל היגיון פנימי בנאמנות, כאשר הנאמן-לכאורה (הנאשם) הוא גם הנהנה בפועל על חשבון ה"נהנית" הפורמאלית (הנאשמת). אין תמה, אפוא, שהנאשם לא יכול היה, במהלך חקירתו הנגדית בבית המשפט, להבהיר את פשרה של הנאמנות. בהקשר זה יש להוסיף, שכאשר ב"כ המאשימה הטיחה 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 חשבונית מס רטרואקטיבית, מהנאשמת לכבוד עצמו ואשתו, על סך 360,000 ₪ (ר' בצרופות לת/3). בחשבונית צוין כי סכום זה התקבל על ידי הנאשמת מהנאשם ואשתו, בעבור דמי השכירות לדירה בשניצ'ר **לשנים 2006-2011**, וזאת על פי החישוב של 5,000 ₪ לחודש. עוד צוין בחשבונית, כי



התשלום לא נעשה באמצעי תשלום אלא באמצעות "הקטנת יתרת זכות בגין הלוואת בעלים".
ואולם, כבר בת/6 (הודעה שנגבתה מהנאשם 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, הייתי צריך להעריך את זה בסכום של 1,000 ₪ לכל היותר, כיוון שמעמדי דומה למעמד של דייר בדמי מפתח..."** (ת/6, שורה 384 ואילך).

101. בכך לא תם העניין, שכן כשנחקר רו"ח מאיר פרוז'ן - אליו פנה הנאשם לייצוג, לאחר שרו"ח מלמן התפטר בחודש מאי 2012 בעקבות החקירה - הלה מסר לחוקרים שאמנם כן נערך חוזה בין הנאשם ואשתו לבין הנאשמת, אך במועד מאוחר יותר, ביום 01.08.12 (ר' בהודעתו ת/25, עמ' 7, ובצירופות לה). ברישא להסכם הנ"ל צוין שהנאשם ואשתו הם אלה שמימנו מכספם את רכישת הדירה בשניצ'ר - כזכור, בניגוד להצהרת הנאשמת בהודעה על הנאמנות, בה צוין כי הדירה נרכשה במימונה - וכי **"מוסכם"** שהמיומן האמור יחשב כ"**דמי מפתח**". בהסכם עצמו נקבע שהנאשם ואשתו הם **"דיירים מוגנים"** וישלמו לנאשמת דמי שכירות מוגנת בסך **"400 ₪ (ארבע מאות ₪) לחודש"**. תשלום דמי השכירות ייעשה באמצעות קיזוז התשלום לפי החשבונית מיום 04.01.12, שכן תשלום זה - שכאמור נעשה באופן רעיוני בלבד - **"נעשה בטעות"**.

102. הנה כי כן, שרשרת עגומה של טעויות-כביכול: נאמנות חסרת תוכן משפטי, שבשלב מאוחר יותר נעשה ניסיון ליתן לה הסבר באמצעות חשבונית שאף היא חסרת תוכן מעשי, כאשר לבסוף בהסכם עם הנאשמת - חרף דברי הנאשם שהוא אינו עורך חוזים עמה - נטען שמדובר בחשבונית שבטעות יסודה. יתר על כן, בהסכם האמור **"מוסכם"** כי הנאשמת תקבל דמי שכירות מזעריים בגין השכרת דירת יוקרה למי שמתיימרים להחזיק את הדירה בנאמנות בעבורה, ואף זאת לא בדרך של תשלומים ממשיים.

103. פשיטא שכל הדברים הנ"ל חסרי תוכן אמיתי. זאת ועוד: מדובר במקרה נוסף המדגים את התייחסות הנאשם לנאשמת כאל קליפה משפטית חסרת תוכן מהותי, אותה הוא יכול ללוש כרצונו ולהשתמש בה לצרכיו ה"רישומיים": בין לצורך רישום הכנסות והוצאת חשבוניות (כפי שעשה לגבי הבית בפלמ"ח) ובין לצורך רישום דירת מגוריו כנכס המוחזק כביכול בנאמנות לטובת הנאשמת (כפי שעשה לגבי הדירה בשניצ'ר). המסקנה המתחייבת היא, אפוא, שכל מהלך יצירת הנאמנות דנא היה מעשה מרמה, ששימש בידי הנאשם כמכשיר להקטנת חבות המס, כמכשיר לקבלת מס תשומות בסכום נכבד ולדרישת פחת, וכן כעילה להשמטת דירת מגוריו מהצהרת ההון שאותה נדרש להגיש.

(2) ניסיון הנאשם לגלגל אחריות לפתחו של רו"ח מלמן:

104. די באמור לעיל על מנת לבסס את המסקנה המתחייבת בדבר הרשעת הנאשם בכל הקשור לדירה בשניצ'ר. עם זאת, נוכח 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 והכוזבת למעשה - מיום 04.01.12, וכן שרו"ח מלמן הוא האחראי לדיווח ה"שגוי" (הכוזב) אודות הדירה בשניצ'ר כמשרדה של הנאשמת.

105. ייאמר מיד, כי עצם הטענה שהנאשם התייעץ עם רו"ח מלמן בעניין החשבונית הנ"ל היא חריגה, משום שהנאשם עצמו ציין - הן בהודעותיו 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 חשבוניות של הנאשמת בעבור דמי השכירות של הבית בפלמ"ח (ר' בהודעה ת/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 ("נהגתי בטיפשות. ולא בדקתי את המצב החוקי הנכון", 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 בפרשה דנא ברור לגמרי שהוא ראה את עצמו כמומחה משפטי, לכל הפחות בכל הקשור להיבטי מיסוי. כזכור, הנאשם ניסח בעצמו את נימוקי ההשגה על השומה לפי מיטב השפיטה, כלומר ראה את עצמו כמי שמתאים להעלות את הנימוקים הטובים ביותר לטובתו. בנוסף, הנאשם כתב בעצמו את ערעור המס שהגיש לבית המשפט המחוזי ואף ייצג 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 דווקא בנושא החשבונית הנ"ל, היא חריגה יחסית (הגם שהנאשם ביקש לגלגל לפתחו של רו"ח מלמן גם סוגיות נוספות, ובהן פנייתו להחזר התשומות).

107. על אף שהנאשם חזר וטען כי רו"ח מלמן אמר לו להוציא את החשבונית, כששאל אותו החוקר באילו נסיבות קרה הדבר, הוא השיב: "אני לא זוכר בדיוק" (ת/4, שורה 134), ובהמשך אף הוסיף, "אני גם לא בטוח שבני מלמן יודע בכלל, שהוצאתי את החשבונית הנ"ל" (ת/4, שורה 152). להבדיל מגרסה מסופקת זו, רו"ח מלמן הכחיש באופן חד משמעי, גם בעימות מול הנאשם, כי הוא ייעץ לו להוציא חשבונית רטרואקטיבית שכזו והוסיף והדגיש כי כלל לא ידע שהנאשם מתגורר בדירה בשניצר, עד שהחוקרים אמרו לו זאת (ר' בת/4, שורה 269 ואילך). את גרסתו זו של רו"ח מלמן יש להעדיף על גרסת הנאשם, שכן על פני הדברים לרו"ח מלמן לא היה כל אינטרס לעוץ לנאשם להוציא חשבונית פיקטיבית, או לדווח לרשות המיסים על הדירה בשניצר כמשרד הנאשמת - אם אמנם היה הנאשם מודיע לו שמדובר בדירת מגוריו, אשר מעולם לא שימשה את הנאשמת.

108. יתר על כן, וזו נקודה בעלת משקל נכבד כאן, לגרסתו של רו"ח מלמן קיימים תימוכין משמעותיים במכתב שהנאשם בעצמו כתב אליו. המדובר במכתב מיום 15.07.03, בו פנה הנאשם לרו"ח מלמן בדרישה לפנות לקבלת החזר מס תשומות לנאשמת בעבור רכישת הדירה בשניצר (ת/63). בסעיף 1 למכתב נכתב: "חברת אר-שח עוסקת בעיקר בניהול והשכרת נכסי מקרקעין שבבעלותה", בסעיף 2 נכתב: "ביום 25.02.03 רכשה החברה נכס בחלקה 433 בגוש 6632 (הדירה בשניצר - ש.א.)", ובסעיף 3 נכתב כי הרכישה בוצעה במסגרת נאמנות ו"כספי הרכישה הם כספי החברה". בהמשך נטען כי בקשר לרכישה שילמה הנאשמת מס תשומות ועל כן רו"ח מלמן מתבקש לפעול להשבת לנאשמת.

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



110. בנסיבות אלה, טענתו של רו"ח מלמן כי הנאשם הטעה אותו בנושא זה (ר' בהודעתו ת/79 שורה 84 ואילך וכן בפרוטוקול, עמ' 91 שורה 1) היא יותר מסבירה ועל כן יש לקבלה. עוד יש לציין, שבניסיון להצדיק את המכתב המטעה הנ"ל טען הנאשם כי, לפי שיטתו, השאלה אם מדובר בדירת מגוריו אינה רלוואנטית לנושא המע"מ, והוסיף וטען כי בין צרופות המכתב היה כלול הסכם הרכישה, שמתוך האמור בעמוד השני לו עולה שהנכס המדובר הוא דירה בבניין מגורים (ר' בעמ' 2 להסכם הרכישה ת/62 וכן בפרוטוקול, עמ' 152 שורה 13 ואילך, ובסעיף 34 לסיכומי ההגנה). כלומר, כך לפי סברת הנאשם, מתוך הצרופה האמורה היה רו"ח מלמן צריך ללמוד ולהבין שהנכס בשניצור הוא אמנם דירת מגוריהם של הנאשם ואשתו.

111. ואולם, אין כל אפשרות לקבל טענה קלושה ומרחיקת לכת זו. הנאשם היה צריך לדווח לרו"ח מלמן את הנתונים הנוגעים לדירת מגוריו בשניצור כפשוטם, באופן ברור וללא התחכמויות והטעויות. מכל מקום, בוודאי שהנאשם לא היה רשאי להסתמך על האפשרות שרו"ח מלמן יבלוש אחריו ויחשוף את דבר ההטעיה, כעילה להימנעות מדיווח בהיר ומלא של הנתונים. הסיגורים מפנים לספרות בה נאמר, בהקשר לדו"ח ההתאמה למס, כי **"רשויות המס מסתמכות על ביקורתו של רואה החשבון כמבקר בלתי תלוי ומצפות ממנו לגלות את כל ההונאות הגלויות לעין מצד הלקוח"** (א' גרובר, **אחריות המייצג בדיני המס** (תשע"ו-2016), בעמ' 103, ור' בסעיף 48 לסיכומי ההגנה). דא עקא, שמכך לא ניתן להסיק את ההיפך, דהיינו: הלקוח, מצידו, בוודאי שאינו רשאי להסתמך על תפקידו של רואה החשבון כמעין-היתר לביצוע הונאה, ואף לא לצורך טיעון שבדיעבד לחפות בנימוק שרואה החשבון כשל בתפקידו בכך שלא גילה את ההונאה.

112. עוד יש לציין כי הנאשם טען, בעדותו הראשית לפני, שרו"ח מלמן **"ידע היטב שאשתי ואני מתגוררים בדירה הזאת"** (בפרוטוקול, עמ' 117 שורה 21 ואילך), ובחקירתו הנגדית הכחיש מפורשות שאמר אי פעם לרו"ח מלמן כי הדירה בשניצור שימשה כמשרד: **"היום אני יודע שהדירה הזו נרשמה משום מה כמשרד, אני מעולם לא אמרתי שהיא משרד, לא יכולתי להגיד שהיא משרד, זה חסר היגיון לחלוטין. לא הגיוני שבקומה 6 מתוך 12 יהיו משרדים..."** (שם, עמ' 153 שורה 13 ואילך).

113. עם זאת, בהודעותיו במהלך החקירה מסר הנאשם גרסה שונה לחלוטין. הגם שבתחילה הכחיש הנאשם מפורשות כי אמר לרו"ח מלמן שהדירה בשניצור משמשת כמשרד (ת/3, שורה 77), בחקירה מאוחרת יותר הוסיף הנאשם ואמר: **"כאשר אני חושב על זה, נדמה לי שהיתה לי אז מחשבה, לעשות משרד לאר-שח בדירה, נדמה לי שהתייעצתי בעניין זה עם בני מלמן... אני דיברתי איתו על ההשלכות שהמשרד של אר-שח יהיה בדירה"** (ת/4, שורה 98 ואילך).

114. בחקירה מאוחרת נוספת - בה נתבקש הנאשם להסביר את אמירתו הנ"ל שלפיה התכוון למקם את משרד הנאשמת בדירה בשניצור - הוסיף הנאשם עוד:

אר-שח היתה חברה שרק התחילה למעשה את פעילותה ואני חשבתי שיהיה נכון שהמשרד של אר-שח יהיה בנפרד מהמשרד שלי כעורך דין. גם היתה לנו תכנית שחברת אר-שח תפעל בפועל בתל אביב... הבן שלי הוא מוסיקאי, שקל אז לעשות אולפן חזרות בתל אביב והכוונה היא שהפעילות של חברת אר-שח שקשורה בעיקר בנושא האולפן תנוהל מהבית. אני גם יכול להגיד שבמשך תקופה ארוכה מאוד, המחסן הצמוד לדירתי שימש כמעט כולו לאחסון כלי נגינה ומכשור ששימשו את האולפן (ת/6, שורה 102 ואילך).



115. אין תמה, אפוא, שבמהלך העימות שנערך בין הנאשם לבין רו"ח מלמן ציין זה האחרון, לגבי הדירה בשניצר, **"ידוע לי שזה היה משרד ואני חשבת שמדובר באולפן הקלטות של החברה"** (ת/4, שורה 306). מכאן, שאין יסוד למתקפה-רבתי שערכו ב"כ הנאשמים על מהימנותו של רו"ח מלמן, בין השאר בטענה כי בדבריו הנ"ל **"מסר רו"ח מלמן לפתע גרסה חדשה"** (ר' בסעיף 41 לסיכומי ההגנה, במיוחד בסעיף 41.5). המסקנה המתבקשת היא בדיוק ההפוכה: דבריו הנ"ל של רו"ח מלמן משתלבים היטב עם גרסת הנאשם וממילא מלמדים על מהימנותו של רו"ח מלמן. ברי, כי רו"ח מלמן לא היה יכול לנחש שהנכס משמש כאולפן אלא אם כן שמע דברים ברוח זו מפיו של הנאשם עצמו.

ה. שלוש הדירות הנותרות (בר אילן, בנימין ופגלין) והצהרת ההון:

116. אשר לשלוש הדירות הנותרות (הדירות בבר אילן, בבנימין ובפגלין), אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם אמנם קיבל לידי הכנסות מדמי שכירות, והכל כנטען בעובדות כתב האישום. בנוסף, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם השמיט הכנסות אלה, שלא כדין, מדוחותיו. לבסוף, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנאשם השמיט מהצהרת ההון הן את הדירה בבוגרשוב והן את דירת מגוריו בשניצר.

117. לגבי הדירה בבנימין יש להוסיף, כי הגם שמדובר בדירה שבבעלות הנאשם ואשתו, לפי הסכם השכירות שהוגש המשכירה היא אשתו בלבד (ר' ההסכם המצורף להודעת השוכר, ת/8). במהלך החקירה הנגדית נתבקש הנאשם להסביר מדוע הוא לא דיווח על הכנסותיו מדמי השכירות מדירה זו, ואמר: **"שוב טעות שלי, חשבתי שאין חובה לדווח בהשכרות שלא מגיעות לתקרת הפטור ממס ובתקופה ההיא לא הגעתי לתקרת הפטור"** (בפרוטוקול, עמ' 123 שורה 13 ואילך). הנאשם גם נתבקש להסביר את העובדה התמוהה הנ"ל שבהסכם השכירות, דהיינו העובדה שבהסכם רשומה רק אשתו כמשכירה, והשיב: **"אני לא יודע, זה חסר משמעות"** (שם, שורה 27). כל זאת, על אף שהנאשם הוא זה שערך בעצמו את הסכם השכירות.

118. כאמור, הנאשם ביקש לתרץ ולהסביר את מעשיו בעניין שלוש הדירות והצהרת ההון כשרשרת של טעויות, סברות משפטיות ושכחה: לגבי **שלוש הדירות** טען הנאשם כי חשב שמדובר בהכנסות הנמוכות מתקרת הפטור ועל כן טעה לחשוב שאין צורך לדווח עליהן; לגבי **הדירה בשניצר** טען הנאשם כי סבר שהדירה אינה שייכת לו אלא מצויה בבעלות הנאשמת; ולגבי **הדירה בבוגרשוב** - אותה הנאשם פשוט **"שכח"** (ר' בפסקה 83 דלעיל). פשיטא כי מדובר בתירוצים קלושים ועל פני הדברים ברור כי אין לנאשם הגנה ממשית בכל העניינים הנ"ל. הסינגורים מבקשים אפוא, בתבונתם, לצמצם את המחלוקת ולהודות - אם גם בחצי פה, ובהתייחס לשלוש הדירות בלבד - כי הנאשם אמנם עבר עבירות, אך רק עבירות "טכניות" שאינן כוללות יסוד של מרמה.

119. כאמור, בהתייחס לשלוש הדירות הטענה היא שהנאשם טעה לחשוב שהוא פטור מהדיווח על הכנסותיו מהשכרתן, וזאת בשל שיעור הכנסות שלמטה מתקרת הפטור. ואולם, אין כל אפשרות לקבל טענת-טעות זו, ממספר טעמים מצטברים:

ראשית יושם אל לב, כי אף לפי מוצג ההגנה נ/א1 עלו הכנסות הנאשם מדמי שכירות, בשנת 2010, על תקרת הפטור, ובמידה ניכרת. מכאן, שאם אמנם בדק הנאשם בזמנו את תקרת הפטור, עובדה זו דווקא מצביעה על כך שבשנה האמורה הוא נהג במרמה מודעת ובכוונת-מכוון.

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



טוענת ההגנה, כי הנאשם **כן ידע את הדין** בעניין תקרת הפטור, ולפיכך טעה לחשוב שאינו צריך לדווח על הכנסותיו. בד בבד ובאותה נשימה, מצד שני טוענת ההגנה כי הנאשם **לא ידע את הדין** בכל הקשור לחובתו לדווח על הכנסותיו אף אם הן נמוכות מתקרת הפטור. ברור אפוא כי קשה מאוד לקבל טענה שכזו, שכן היא נדרשת לקביעה שעסקין בנאשם המודע רק לדין הנוח לו (דין הפטור), בעוד שאינו מודע לדין שאינו נוח לו (דין הדיווח).

שלישית, גרסתו של הנאשם בעניין זה לא היתה קונסיסטנטית והוא-עצמו לא ייחס את אי הדיווח בהכרח לסוגיית הפטור. כך, כאשר החוקר הטיח בנאשם שעל-פי סעיפי הדו"ח השנתי שהגיש בשנת המס 2004 הוא חייב היה לדווח גם על הכנסות פטורות, הגיב הנאשם: **"אני לא נכנסתי לסעיפים בדו"ח. הנוהל היה תמיד, ממשרדי הועבר למשרד רואה החשבון כל החומר שעסק בפעילות של המשרד, לצורך הכנת הדין וחשבון השנתי. כאשר החומר היה מוכן לחתימת הדו"ח, נקראתי אל רואה החשבון, ונתן לי הסבר לגבי הדו"ח, וחתימתי על הדו"ח. אני כל הזמן התייחסתי לדו"ח הזה כדו"ח של המשרד, של הפעילות שלי כעורך דין. לא התייחסתי אליו בהקשר של דמי השכירות שבביתי"** (ת/2, שורה 195 ואילך. בהמשך השיב הנאשם באופן זהה כאשר הוצגו לו דוחותיו השנתיים לשנים 2005-2010).

ורביעית, וזו הנקודה העיקרית כאן: מעבר לכל נימוקים הנ"ל ובלי קשר אליהם, לטענה אודות הסתמכות הנאשם על תקרת הפטור פשוט אין כל אחיזה ממשית במציאות, אפילו לפי גרסתו. הדבר בא לידי ביטוי במקומות שונים בחקירותיו של הנאשם ברשות המיסים, כגון באמרתו שלפיה הוא מעולם לא חישב את תקרת הפטור אלא פעל לפי "רושם"; וכדבריו: **"מעולם לא חישבתי ברגע נתון כלשהו אם ההכנסות שלי מהשכרת דירות שבבעלותי ובבעלות אשתי הן מתחת לתקרת הפטור של כ-1,500 דולר לחודש והייתי תחת הרושם כל הזמן שאני נמצא תחת תקרת הפטור"** (ת/3, שורה 42 ואילך).

בנוסף, במיוחד יש לציין בהקשר זה את דבריו הבאים של הנאשם, שבאו בתגובה לשאלת חוקר בה נתבקש הנאשם להסביר את כוונתו באמרתו שלפיה הוא לא היה מודע לצורך בדיווח. הנאשם הבהיר כי הוא סבר שעל הכנסה למטרת מגורים בגבולות הפטור אין חובת דיווח, ואז החוקר שאל: **"אבל כעורך דין שפה-ושם גם מתעסק בנדל"ן בוודאי ידעת כפי שהבנתי מתשובתך הקודמת שיש תקרות לפטור משכר דירה לצרכי מגורים?"** לכך הנאשם השיב: **"לא מדויק. קודם כל מעולם לא היה לי כעורך דין כל טיפול בשאלה הזו של גובה הפטור משכירות למטרת מגורים מה שחשבתי שאני יודע ה[ו]א מתוך קריאת עיתונים שגובה הפטור הוא כזה או אחרת..."**. החוקר הוסיף אפוא ושאל את הנאשם מתי לראשונה הוא התעמק ובדק את נושא הפטור מהשכרת דירת מגורים, ולכך השיב הנאשם: **"אף פעם לא התעמקתי ואף פעם לא בדקתי"** (ת/5, שורה 118 ואילך. ר' גם בפסקה 61 דלעיל).

120. הנה כי כן, מעבר לחוסר סבירות הטענה (הטענה שהנאשם השמיט את הדיווח על הכנסות מדמי שכירות משלוש הדירות בשל הסתמכות מוטעית על הפטור), לטענה אין כל בסיס עובדתי. כאמור, הנאשם עצמו טען כי בזמן אמת הוא לא הכיר באופן ממשי את נושא הפטור, מעולם לא התעסק בו או בדק אותו או ערך חישובים לגביו, והמודעות היחידה שלו לנושא היתה מתוך רפרוף בעיתונים. ממילא ברור שהנאשם לא יכול היה לטעות בסוגיית הדיווח על יסוד נושא הפטור, שאותו מעולם לא למד.

121. לא למותר להוסיף כאן, כי בעדותו הראשית בבית המשפט ניסה הנאשם לגלגל גם את האחריות



לנושא זה לפתחו של ר"ח מלמן, תוך שהלין כי "הוא מעולם לא אמר לי, שמשוהו כאן לא תקין, כלומר גם דירות שבתחום הפטור ממש, חייבות בדיווח. היום אני, בוודאי, יודע את זה. אז לא ידעתי" (בפרוטוקול, עמ' 114 שורה 24 ואילך). הסניגורים מבקשים 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 טענה קלושה אלא טענה כוזבת, שהרי כאמור בזמן אמת הנאשם לא הכיר את נושא הפטור באופן ממשי וממילא לא יכול היה להסיק על בסיסו, כביכול, ש"דירות שבתחום הפטור" אינן חייבות בדיווח.

122. לא זו אף זו. במהותה, כל הטענה לטעות-כביכול בהסתמך על סוגיית הפטור היא טענה מלאכותית מעיקרה ועל כן בלתי סבירה בעליל. במה דברים אמורים. אין מחלוקת - אף לפי חישובי ההגנה בנ/א - שסך הכנסותיו של הנאשם מדמי שכירות, בכל השנים הרלוואנטיות לכתב האישום (למעט 2003), עלה במידה ניכרת על תקרת הפטור, לעיתים אף למעלה מפי ארבע. ממילא ברור, אם כן, כי הנאשם כלל לא יכול היה להסתמך על תקרת הפטור כעילה להשמטת הדיווח על הכנסותיו מדמי שכירות. טענת ההגנה היא אפוא **טענה דו-שלבית**, שכן על מנת לקבלה צריך להתעלם, בשלב הראשון, מההכנסות מ"דירות ההסבה" שאותן השמיט הנאשם, ואז, בשלב השני, להניח שהנאשם נמנע מלדווח על הכנסותיו משלוש הדירות הנותרות משום שהסתמך על תקרת הפטור. פשיטא, אפוא, שמדובר בטענה מלאכותית וחסרת כל משקל.

123. הוא הדין, ואולי אף ביתר שאת, בהתייחס להשמטת הדירה בשניצר מהצהרת ההון. על מנת לקבל טענה זו יש להניח, תחילה, שהנאשם אמנם יצר נאמנות כדין, ברת תוכן ממשי. כל זאת כאשר, כאמור, הנאשם עצמו לא הצליח להסביר מה היתה תכליתה הלגיטימית של הנאמנות האמורה, שאף לקתה מהותית בהיבטים נוספים, באופן שאין אפשרות לקבלה כנאמנות כדין. בשלב השני צריך להניח, על בסיס ההנחה המופרכת הקודמת, כי הנאשם אמנם סבר שהדירה בשניצר מצויה בבעלות הנאשמת, הגם שאף במקרה (תיאורטי) כזה מדובר בסברת כרס, המתעלמת במפגיע מזכויותיו הקנייניות של הנאשם בנכס, כנאמן. ברור אפוא, כי גם בהקשר להשמטת הדירה בשניצר מהצהרת ההון מדובר בטענה מלאכותית חסרת כל משקל.

124. לבסוף, בהקשר להשמטת הדירה בבוגרשוב מהצהרת ההון נזכיר, כי כבר עמדנו על כך שטענת הנאשם על כך ש"שכח" דירה זו היא טענה אבסורדית ממש (ר' בפסקה 90 דלעיל); וממילא ברור שלא ניתן לקבלה.

ה. סיכומו של דבר:

125. העולה מכל המקובץ הוא שהעובדות הרלוואנטיות להוכחת העבירות שבהן הואשם הנאשם הוכחו לפניי כדבעי. בתחילת הדרך עמדנו על כך שההיבט החשבונאי של הפרשה - מבחינת הסכומים הנטענים בכתב האישום - אינו שנוי עוד במחלוקת, ועל כן הדיון בהכרעת דין זו התמקד בשאלת מעשיו של הנאשם והראיות שהובאו להוכחת אחריותו. והנה, הבחינה המפורטת שנערכה עד כאן מלמדת כי אין כל אפשרות לקבל את טענותיו של הנאשם, ובנסיבות אלה אחריותו הוכחה כדבעי, במידה שמעבר לספק סביר.

126. עמדנו על כך שהנאשם לא הסב את הכנסותיו מ"דירות ההסבה" אלא העלים אותן במרמה, תוך



שימוש פסול בפרטיהם של קרובי משפחתו על מנת לפטור את עצמו מהצורך לדווח על הכנסותיו ולשלם מיסים כדין. בהקשר זה ערך הנאשם סדרה של הסכמי שכירות, שבכולם יש כדי להסוות את זכויותיו הקנייניות בנכס, כאשר בנסיבות העניין לא ניתן לקבל את טענותיו שמדובר, כביכול, באי-דיוקים או בטעויות שבהיסח דעת. כאמור, היסוד הנפשי הנדרש להתגבשות העבירות בהן הואשם הנאשם - לרבות כוונת המרמה - הוכח כנדרש.

127. למרבה הצער, הנאשם עשה שימוש יצירתי במיוחד - אם להשתמש במילים עדינות - בידע המשפטי הרב שברשותו, בין השאר בכך שערך ייפוי כוח אבסורדי מבתו לדירה שבבעלותו (הדירה בבית צורי), ובכך שיצר נאמנות חסרת פשר, שאינה כדין, בקשר לדירת מגוריו בשניצור. בשני המקרים מדובר בשימוש פסול באמצעים משפטיים, המוכיח כשלעצמו כוונת מרמה ולפיכך מצטבר ליתר הראיות המוכיחות כוונה זו, כפי שפורטו לכל אורך הכרעת הדין. בהקשר זה גם יש להזכיר את השימוש הפסול שעשה הנאשם בשירותיו של רו"ח מלמן, עת שלח לו את המכתב המטעה ת/63 (ר' בפסקה 108 דלעיל ואילך).

128. בנושא "דירות ההסבה" - לא למותר להוסיף ולציין כי, בניגוד לטענות ההגנה, עניין אינו מעורר כל שאלה משפטית-אזרחית מורכבת, מהטעם הפשוט שמבחינה עובדתית לא בוצעה כל הסבה. כפי שכבר צוין, אך מובן הוא שייתכנו מקרים בהם יישום הוראות סעיף 84 לפקודה עשוי לעורר שאלות משפטיות סבוכות ומורכבות. ואולם, בפרשה דנא לא זו בלבד שבזמן אמת הנאשם לא הסתמך על הוראות סעיף 84 לפקודה, אלא שבפועל - וללא כל קשר להוראות אלה - הוא לא הסב את הכנסותיו אלא התחמק מלשלם עליהן מס.

129. באופן דומה, גם השמטת ההכנסה משלוש הדירות וגם השמטת שתי הדירות מהצהרת ההון אינן מעוררות כל שאלה מהותית באשר למשמעות המשפטית שיש ליתן לטעויות, בין בדין ובין בעובדה, או להסתמכות על סברות משפטיות או שכחה. בפועל, הלכה למעשה, הנאשם לא טעה, לא שגה ולא שכח, אלא פשוט העלים את הכנסותיו, ובאופן שיטתי. כמובן, שבהיות הנאשם הן הבעלים של הנאשמת (יחד עם אשתו) והן מנהלה, מעשיו מגבשים גם את אחריותה.

130. כבר עמדנו על כך שלפי שיטת ההגנה, בפרשה זו יש לבחון את התנהלות הנאשם "בכל נכס בנפרד" (ר' בפסקה 13 דלעיל). לשיטתה, "רק צירוף מלאכותי של כלל הסוגיות בנושאים המגוונים השונים", כפי שלטענתה מנסה ב"כ המאשימה לעשות, עשוי להוביל למסקנת ההרשעה (ר' בסעיף 63 לסיכומיה). ואולם, במקרה דנא דווקא הדרך של "הפרדה בין הדבקים", בה מבקשת ההגנה 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 קיים אף לפי גרסת הנאשם, שהרי את טענתו להשמטת הדיווח על שלוש הדירות - בשל הכנסות הנמוכות מתקרת הפטור - הוא קושר לסברתו שלפיה הוא לא היה צריך לדווח על הכנסותיו מ"דירות ההסבה".

131. יתר על כן, בין מעשיו השונים של הנאשם קיים גם קשר ענייני. כך, למשל, הנאמנות חסרת הפשר והכוזבת למעשה, שאותה יצר הנאשם לגבי הדירה בשניצור, עומדת הן ביסוד הדרישה הפסולה והעבריינית מצידו למס תשומות ולפחת, והן ביסוד ההשמטה במרמה של הדירה מהצהרת ההון. בנוסף, גם אין אפשרות להתעלם מהחזרתיות שבהתנהלות הנאשם לאורך שנים, שבאה בין השאר לידי ביטוי ב"אי דיוקים" דומים מאוד בהסכמי השכירות של "דירות ההסבה" השונות; כאשר חזרתיות זו מלמדת על התנהלות הסיסטמית, להבדיל מהתנהלות מקרית שבשגגה או בהיסח הדעת.



132. עוד יש לציין את המובן מאליו, דהיינו את העובדה שבכגון דא הכמות (של שמונה דירות) גם הופכת לאיכות. אכן, כאשר אדם שהוא עורך-דין העוסק בתחומי הנדל"ן והמקרקעין, שבבעלותו זכויות בשמונה דירות ויותר, עוסק ספציפית בהשכרת שבע מהדירות (לכל הפחות בעריכת הסכמי השכירות שלהן) - קשה מאוד לקבל את טענתו כי הוא לא ידע (או טעה או שכח) שהוא חייב לדווח על ההכנסות מכל הדירות. מכל מקום, כפי שפורט בהרחבה בהכרעת הדין, בפרשה זו הטענה נסתרת בראיות שהובאו לפני, ואני דוחה אותה.

133. לבסוף יש להתייחס לטענת ההגנה מן הצדק שהעלו הסניגורים. כבר עמדנו על כך שטענה זו מבוססת, במידה רבה, על טענות-העובדה שהעלה הנאשם בהקשר ל"דירות ההסבה", וזה אף היה הטעם לקביעה בתחילת הדרך כי יש לדון בטענה רק לאחר שמיעת הראיות (ר' ההחלטה בפרוטוקול, עמ' 24). לפיכך, וכאשר טענות העובדה שהעלה הנאשם בהקשר ל"דירות ההסבה" נדחו, ברי כי נשמת הבסיס העובדתי לטענת ההגנה מן הצדק.

134. הסניגורים אמנם מבקשים גם לגזור גזירה שווה בין עניינו של הנאשם לבין מקרים שבהם מדובר בהשמטת הכנסות מדמי שכירות גרידא, ולהיבנות בהקשר זה מהנחייה שהוצאה בשנת 2014 (ר' נ/6). ואולם, עניינה של הפרשה דנא אינו מתמצה בהשמטת הכנסות מדמי שכירות אלא נוגע גם לעבירות חמורות נוספות, לרבות לפי חוק מע"מ. זאת ועוד: נוכח מכלול נסיבות הפרשה, לרבות העובדה שמדובר בנאשם שהוא עו"ד העוסק בתחום הנדל"ן והמקרקעין אשר עשה שימוש פסול בידע המשפטי שלו, כמו גם ריבוי הנכסים והיקף המרמה לאורך עשור - על פני הדברים לא ניתן לומר כי, במקרה זה, הגשת כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית.

135. יוטעם, כי טענות הסניגורים אודות הצורך בפיקוח שיפוטי גם על עצם ההחלטה להגיש כתב אישום מקובלות על"י לחלוטין. אכן, נוכח הכוח הרב שניתן במשפטנו לתביעה הכללית בכל הקשור להחלטה על הגשת כתב אישום, יש צורך בפיקוח שיפוטי הולם גם על החלטה קריטית זו - בפרט במקרים, כבענייננו, שבהם התביעה יכולה להחליט לנקוט בדרכי אכיפה חלופיות, כגון בהטלת כופר. הפיקוח השיפוטי נדרש אפוא על מנת למנוע שרירות, חוסר אחידות או אי צדק. עם זאת, נוכח העובדות והנסיבות שהוכחו כדבעי בבית המשפט, אין אפשרות לקבל במקרה זה את הטענה להגנה מן הצדק ולפיכך אני דוחה אותה.

136. אשר על כן ולאור כל המקובץ אני מחליט להרשיע את שני הנאשמים בעבירות שבהן הם הואשמו בכתב האישום, כמפורט בפסקה 6 ובפסקה 8 דלעיל.

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



[1] כהערה טכנית יצוין כי הכרעת דין זו כוללת ציטוטים מתוך ההודעות והמוצגים האחרים, שהוגשו במהלך המשפט, וכן מתוך פרוטוקולי הדיונים. כל ההדגשות המופיעות בציטוטים אלה **אינן** מופיעות במקור והן תוספות של הח"מ. התוספות בסוגריים מרובעים, בתוך הציטוטים, באות ללמד על תיקון טעויות הקלדה. תיקונים לכתוב מלא תקני אינם מצוינים.