|  |  |
| --- | --- |
| **בפני** | **כבוד השופט אוהד גורדון** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **בעניין:** | **מדינת ישראל** על ידי פרקליטות מחוז ירושלים – עו"ד ד' מזעל |  |
|  |  | **המאשימה** |
|  | **נגד** | |
|  | **1.יעקב אייל שהם**  **2.טל-חן משתלות בע"מ** שניהם על ידי ב"כ עו"ד צ' מנדל |  |
|  |  | **הנאשמים** |

|  |
| --- |
| **הכרעת דין לגבי האישום השני לכתב האישום**  הנאשמים מזוכים מן העבירות שיוחסו להם לפי סעיף 220(1) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה"). הנאשם 1 מורשע בשמונה עבירות של אי קיום דרישות מסוימות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה.  **רקע – ויריעת המחלוקת**   1. לפי הסכמות שהוצגו במהלך ישיבת ההוכחות שהתנהלה ביום 27.12.18, תוקן כתב האישום. לפי אותן הסכמות, הודה הנאשם 1 (להלן: "הנאשם") והורשע בעבירה שיוחסה לו באישום הראשון לכתב האישום, עבירה של החזקת טובין שסומנו בלא רשות. עוד בהתאם להסכמות, הודו הנאשמים באישום השני לכתב האישום המתוקן, למעט ברכיב היסוד הנפשי הנטען בסעיף 9 לאותו אישום. בסוגיה זו נותרו הצדדים חלוקים, ובה תעסוק הכרעת דין זו. 2. אלה העובדות בהן הודו הנאשמים ואשר נוגעות לאישום השני: הנאשמת 2 (להלן: "הנאשמת" או "החברה") היא חברה שנוסדה בשנת 1999 והפעילה משתלה בירושלים. הנאשם הוא הבעלים והמנהל בפועל של הנאשמת. הנאשמים לא הגישו למס ההכנסה דוחות ביחס להכנסות הנאשמת שעמדו על הסכומים הבאים: בשנת 2005 – 341,574 ₪, בשנת 2006 – 285,475 ₪, בשנת 2007 – 335,845 ₪, בשנת 2008 – 245,334 ₪, בשנת 2009 – 536,332 ₪, בשנת 2010 – 490,520 ₪, ובשנת 2011 – 419,984 ₪. בעקבות חקירותיו של הנאשם ברשות המס בימים 15.10.12 ו-27.11.12, הגישו הנאשמים דוחות סתמיים וחסרים. 3. בסעיף 9 לאישום השני, שכאמור הינו במחלוקת, נטען כי הנאשמים נמנעו מהגשת הדוחות "במזיד ומתוך כוונה להתחמק ממס הכנסה, במרמה ערמה או תחבולה...". המחלוקת עוסקת בשאלה האם אי-הגשת הדוחות בוצעה בכוונה להתחמק מתשלום מס, או ללא כוונה כאמור.   מחלוקת זו רלבנטית לעבירות שיוחסו לנאשמים באישום זה – שבע עבירות של מרמה, ערמה או תחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, ושבע עבירות נוספות של מרמה, ערמה או תחבולה לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה.   1. לצד זה, קיימות עובדות נוספות באישום השני שאינן במחלוקת: כי הנאשם 1 לא הגיש דוחות על הכנסתו האישית בשנים 2004-2011, וזאת ללא סיבה מספקת. בשל כך יוחסו לנאשם שמונה עבירות של אי קיום דרישות מסוימות, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה.   **דיון**   1. העבירות הרלבנטיות למחלוקת מושא הכרעת דין זו עוסקת בהשמטה מדו"ח של הכנסה שיש לכללה בדו"ח (סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה) ובשימוש "בכל מרמה, ערמה או תחבולה" (ס"ק (5)), זאת, לפי הפתיח לסעיף 220, "במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס". הדרישה האחרונה מגלמת דרישה כוונה מיוחדת, שככל יסודות העבירה הנטל להוכיחה הוא על התביעה, במידת ההוכחה הנדרשת בפלילים. הכוונה נלמדת דרך כלל מן הנסיבות ומ"חזקת הכוונה" לפיה אדם יוחזק ככלל כמתכוון לתוצאות הטבעיות של מעשיו. זאת, אלא אם בידיו להציג הסבר תמים ברמה שדי בה לסתור את החזקה ולעורר ספק סביר. כך למשל:   "כמובן שהוכחת קיומו של היסוד הנפשי של מטרה, הנדרש לפי [סעיף 220](http://www.nevo.co.il/law/84255/220) ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/law/84255), מוטלת על התביעה, בהיותו יסוד מרכזי ממרכיבי העבירה. אלא שעקב אופיין המיוחד של העבירות מתחום המס בפרט, והעבירות הפיסקאליות בכלל, לא ניתן במרבית המקרים להוכיחו אלא על-ידי הנסיבות, התנהגותו ומעשיו החיצוניים של הנאשם. במקרים אלו עשויות הנסיבות בצירוף התנהגותו של הנאשם להביא אל המסקנה כי הכוונה להתחמק ממס נובעת מעצם המעשה. כך לדוגמא, מקרים שבהם הנאשם פועל באחד מן האופנים שלהלן: מסתיר מקור הכנסה שלם או מנהלו בשם אחר או בשם בדוי; מעלים חשבון בנק שבו מחזור משמעותי או מנהלו בשם אחר או בשם בדוי; מנהל שתי מערכות פנקסי חשבונות, האחת שונה מרעתה; נעדרים מסמכים נאותים או ספרי חשבונות נאותים, שראוי היה שהנאשם יקיים בהתחשב בנסיבותיו. במקרים אלו עשויה להלמד הכוונה להתחמק ממס ממעשיו של הנישום אלא אם יש בפיו הסבר סביר למעשה, שבכוחו לעורר ספק בלב בית המשפט לעניין כוונתו להתחמק מתשלום מס" (ע"פ 5529/12 **אוהב ציון ואח' נ' מדינת ישראל**, פס' 25 לפסק דינו של השופט דנציגר (9.11.14). ראו גם ע"פ 1182/99 **הורביץ נ' מדינת ישראל** (7.9.00)).   1. בחינת חומר הראיות מעלה קיומו של ספק סביר בשאלה האם הנאשם נמנע מהגשת הדוחות לפקיד השומה מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס. המדובר בספק: התביעה הצליחה להציג ראיות התומכות בתזה שבכתב האישום. ועם זאת, מידת ההוכחה הנדרשת ממנה גבוהה, ועליה להראות בדרגה שמעל לספק כי התקיים היסוד הנפשי החפצי הנדרש בעבירה. יסוד, אשר חורג מגדר מודעות לטיב ההתנהגות ולאפשרות גרימת התוצאה ועוסק בחפץ הלב (היינו, בשאלת היחס של העושה לתוצאה). בהקשרה של העבירה לפי סעיף 220 הנזכר לעיל מדובר במעשים המבוצעים מתוך שאיפה חפצית של העושה להתחמק מתשלום מס, ולא די בידיעתו כי ההימנעות מדיווח, או דיווח חלקי, עשויים להביא להתחמקות כאמור. מנגד, לא די בספק תיאורטי, ספקולטיבי או רחוק, ועליו להיות "ספק ממשי שיש לו עוגן ואחיזה בחומר הראיות [...] ספק סביר מתקיים כאשר ניתן להסיק מהראיות מסקנה המתיישבת עם חפות הנאשם שהסתברותה אינה אפסית אלא ממשית" (ע"פ 6295/05 **וקנין נ' מדינת ישראל**, פס' 41-52 (25.1.07)). הראיות שלפניי מקיימות דרישה זו.   **על הראיות הפועלות לביסוס תזת התביעה**   1. טרם אעסוק בספק המתעורר, יובאו הראיות הפועלות לחובת הנאשמים. המדובר כאמור בראיות שמשקלן אינו מבוטל. הנאשמים הודו כי נמנעו מדיווח על הכנסות בסכומים של ממש כמפורט לעיל, ולאורך שנים. דובר בהכנסות מעסק, שפעילותו תוארה בעדותה של גב' נאוה דואק (להלן: "נאוה"). 2. נאוה סיפרה בעדותה כי דובר בחנות קטנה לממכר פרחים ועציצים ברחוב כנפי נשרים בירושלים. היא עבדה במקום משנת 1999 ועד לשנת 2013, וברובה המכריע של התקופה שימש הנאשם כבעל העסק. מעדותה עלה כי ניהול החנות בפועל הופקד בידיה, היא עבדה במקום לבדה וטיפלה בכל ההיבטים השוטפים לרבות מכירות, הזמנת סחורה וניהול כספי (כולל תשלום לספקים וניהול החשבונות). בכלל זה סיפרה שבדקה את הפדיון מדי יום ודיווחה עליו טלפונית לנאשם, וכי מדי חודש ערכה סיכום הכנסות והוצאות ומסרה לנאשם את הסכום אותו יש לשלם לרשויות כתשלום מע"מ. נאוה ידעה לנקוב בהיקפי ההכנסות וההוצאות, המציגות רווח נמוך אם בכלל: הכנסות של כ-30 אלף ₪ לחודש, הוצאות ספקים שבין 12-15 אלף ₪, שכירות של כ-3,000 ₪, משכורתה בגובה של כ-8,500 ₪ ברוטו, חשבונות ארנונה, מים וחשמל בסדרי גודל של מאות שקלים וכן הוצאות נקודתיות כגון לצרכי רישיון העסק. לעדותה, הנאשם משך את היתרה שנעה בין 2,000-4,000 ₪ לחודש (פ/26-27 ו-29). 3. בעדותה הקפידה נאוה לציין כי עדכנה את הנאשם בפעילות העסק. בכלל זה ציינה את הדיווח הנזכר לעיל על הפדיון, והזכירה הוראות שקיבלה מהנאשם ובפרט הנחיה להשתמש במזומנים שבקופה לתשלום כל ההוצאות וזאת לאחר שנקלע לקשיים והוגבל בבנק (פ/26). המאשימה הציגה ראיות נוספות שנועדו להעיד על פעילות הנאשם בניהול העסק: חתימתו על פנייה לאגף הרישוי והפיקוח בעירייה, על מסמכים הנוגעים להליך רישוי העסק ולהכשרת חריגות בניה, על פניות לבית המשפט לעניינים מקומיים ולספקים של העסק, על הסכם שכירות החנות וכן הופעתו כבעלים על רישיון העסק ובאישור מורשה חתימה מטעם החברה (ת/15-24). 4. יצוין עם זאת, כי מדבריה של נאוה עלה שמעורבות הנאשם בעסק הייתה מדודה בלבד. כך, למשל, התייחסה לאפשרות שלו לבקר פיסית בחנות כבעלים, אך לא ידעה לתאר תדירות קבועה של ביקורים מצדו (פ/27 ש' 18). עוד אישרה כי לא ידעה מה הנאשם עשה עם דיווחיה הטלפוניים על הפדיון ("אני מקווה שמה שדיווחתי לו הוא רשם. מעבר למה שעשיתי לא יכולתי לעשות" – פ/28 ש' 27). היא אף סיפרה שבשלב מתקדם אמר לה כי אין לו צורך בדיווחים הללו (פ/29 ש' 7-9). נאוה הוסיפה כי את מסמכי הנהלת החשבונות, לרבות חשבוניות של ספקים, ריכזה בעצמה בצורה מסודרת בשקיות, אשר נשמרו בתוך החנות ונתפסו בהמשך בידי חוקרי המאשימה. מדבריה עלה כי הנאשם לא נטל אליו את המסמכים או החשבוניות וכי בחנות "נערמו חומרים מכל השנים, כנראה הוא לא ניהל חשבון..." (פ/31, פ/28-29). 5. אלמנט נוסף שהציגה המאשימה עוסק בהרשעה קודמת של הנאשמים. לפי המסמכים שהוגשו, ואשר כוללים כתב אישום ופרוטוקולים, הנאשמים הורשעו בעבר בעבירות של אי הגשת דו"ח במועד ושל אחריות מנהלים לעבירות אלה. דובר בהימנעות מדיווח לפקיד השומה על הכנסות החברה ועל הכנסותיו האישיות של הנאשם בשנים 2000-2002 (ת.פ. (י-ם) 3994/03). אציין כי אין המדובר בעבירות עם רכיב של כוונה להתחמק מתשלום מס. ביום 6.11.05 הודה הנאשם בעבירות בשמו ובשם החברה, וביום 24.1.06 ניתן גזר דין בו נדון למאסר קצר, מאסר על תנאי וקנס, ואת הנאשמת לקנס. בעקבות ערעור, הוחזר ההליך לבית משפט השלום, שביום 28.11.06 המיר את המאסר ב- 60 ימי מאסר בעבודות שירות, ואת הקנס ב-30 ימים נוספים. 6. נתונים אלה, לו עמדו בפני עצמם, עשויים היו להוביל למסקנה נחרצת בדבר התקיימותו של היסוד הנפשי-חפצי הנדרש. דרך כלל, הימנעות מדיווח לרשויות המס על הכנסות בסכומים שאינם זניחים עשויה ללמד על רצון להתחמק מתשלום מס. הנאשם לא התכחש בעדותו למודעותו לחובת הדיווח, וזו מודגשת בהרשעתו הקודמת כמפורט לעיל. עם זאת איני מקבל את ניסיון המאשימה להתייחס להרשעה הקודמת כאל "מעשים דומים" המבססים את הכוונה בהליך זה. שכן, בהליך הקודם לא יוחסו עבירות כוונה וממילא שלא בוסס יסוד זה.   לתוצאה המרשיעה עשויה להוביל גם "חזקת הכוונה" הראייתית, לפיה אדם יוחזק כמתכוון לתוצאות הטבעיות של מעשיו, וזאת בשים לב לחובת הדיווח עליה מבוסס משטר המס ואשר מובילה למצב בו, ככלל, לא יהיה חיוב במס בהעדר דיווח.   1. ועם זאת, חזקת הכוונה היא חזקה ראייתית הניתנת לסתירה, וגם ההיסק של כוונה מן ההימנעות מדיווח אינו "אוטומטי". כבכל הליך, בוודאי הליך פלילי, יש להישמר מהיסמכות יתר על תבניות ולבחון באופן פרטני את הראיות ואת עניינו של כל נאשם. כפי שיפורט עתה, בחינה זו מעלה למסקנה לפיה קיים ספק, המעוגן בראיות, בשאלה האם ההימנעות מדיווח לפקיד השומה בוצעה מתוך מטרה להתחמק ממס.   **על הספק המתעורר**   1. תזת ההגנה היא כי הנאשם נמנע מדיווח לא מתוך מטרה להתחמק ממס, אלא כתוצאה של קשייו הבריאותיים והמנטליים והשפעתם על תפקודו היום-יומי. בסיכומיה נטען גם לקשיים כלכליים שמנעו שכירות רואה חשבון לעריכת דוחות מבוקרים. 2. בחינת מכלול הראיות מחייבת לקבוע כי הגם שתזה זו לא הוכחה ברמת הסתברות גבוהה, קיים בסיס שדי בו כדי להקים ספק בשאלת קיומה של מטרה להתחמק מתשלום מס. קביעתי זו נסמכת על השילוב שבין מספר מישורים, העולים בעיקר מעדות הנאשם ומראיות ההגנה. 3. מישור ראשון עניינו במצבו של הנאשם. הנאשם סובל משילוב שבין בעיות רפואיות פיזיות וקוגנטיביות. הוא לוקה בסכרת ובמחלת הפרקינסון. בעדותו טען כי הגם שהוכר בידי הביטוח הלאומי רק בשנת 2015 (הוגשה קביעת נכות לפי פקודת מס ההכנסה מינואר 2015, נ/2. לפי מסמך של ד"ר ארקדיר (חלק מנ/3) אבחון הפרקינסון נעשה בשנת 2013), בפועל סבל מסימפטומים של המחלה זמן רב לפני כן לרבות בשנים מושא האישום. זאת, למרות שבאותן שנים לא ידע לומר כי הסימפטומים נובעים מן המחלה האמורה.   הנאשם תיאר ירידה ביכולות הקוגנטיביות, לרבות פגיעה ביכולת החשיבה, נטייה לשכחה וקושי ניכר בקליטת מידע חדש, וכן פיזור מחשבתי ("אני מפוזר מאוד, אני שוכח דברים"). עוד מסר על נדודי שינה, עייפות ואי שקט, על רעידות באיברי הגוף, קשיי הליכה, קשיות שרירים, קושי בתפקוד המוטורי (בביצוע מלאכת כפיים), טיפול תרופתי שהוא נוטל וקשיים נוספים שלא יפורטו כאן מפאת צנעת הפרט (פ/45-46).  מעדותו של הנאשם עלה כי לקשיים אלה השפעה ניכרת על חיי היום-יום שלו ועל תפקודו. הנאשם תיאר כי הוא מתקשה לבצע פעולות ונוטה ל"דחיינות" כלשונו בביצוע משימות, ("אף פעם לא היה לי את זה. הייתי אדם מאוד מאוד משימתי בשנים האחרונות אני דוחה הרבה, מה שאני לא חייב אני לא עושה"- פ/47 ש' 9). עוד סיפר כיצד מתמקדת שגרת יומו בבעיותיו הרפואיות, וכשנשאל כיצד הוא מעביר את ימיו השיב "לא יודע. אני ישן הרבה. כבר הרבה שנים. זהו, אני בלילה לא כ"כ ישן" (פ/43 ש' 19), וכי הוא מתקיים מקצבת נכות ומתגורר עם אימו הקשישה הלוקה בסרטן סופני (שם).  דבריו של הנאשם בנושאים אלה אינם עומדים בפני עצמם: במסמכים הרפואיים שהוגשו כנ/3 תוארו מצבו והמחלות מהן הוא סובל. בכלל זה הוזכרו תופעות כגון עצבנות יתר ומצב רוח ירוד (סיכום ביקור של ד"ר רימה בר יוסף מיום 21.4.16). באותו מסמך צוינה גם אבחנה של "הפרעת דיכאון". אף ההשפעה על דחיית ביצוען של פעולות גם אם הן באינטרס של הנאשם ניכרה שם, בתיאורה של ד"ר בר יוסף לפיו הנאשם החליט על דעת עצמו להפסיק ליטול טיפול תרופתי לו הוא זקוק. לפי המסמכים הנוספים שהוצגו, הנאשם מטופל בתרופות רבות וכן באמצעות קנביס רפואי.   1. סממני מצבו הבריאותי של הנאשם ניכרו במהלך המשפט, ובפרט בעת עדותו. ביציבתו ובהתנהלותו ניכר חוסר נחת פיזית. לפרקים איבד את חוט המחשבה. פעמים לא זכר להשיב אודות נתונים עליהם נשאל. גם נטייתו לרגזנות ולחוסר שקט מצאה ביטוי לאורך העדות, בה התקשה להקשיב לשאלות בצורה רגועה וזאת למרות מאמצים בולטים שעשה להתגבר על נטייתו זו באולם בית המשפט. ניכר היה כי הנאשם מתמודד עם מצב מורכב, המשפיע על יכולותיו התפקודיות. 2. אני ער לכך שעדות הנאשם נמסרה בינואר 2018, בעוד שהעבירות מושא הליך זה נעברו בשנים 2005-2011, ואיבחונו של הנאשם כחולה בפרקינסון בוצע כאמור סביב 2013. רוב המסמכים הרפואיים שהוצגו הם מהשנים האחרונות. כך, אין לפניי הוכחה שלמה לכך שבשנים הרלבנטיות להליך זה סבל הנאשם מפרקינסון. ועם זאת, מספר אינדיקציות תומכות בטענת הנאשם כי כבר בשנים הרלבנטיות סבל מן הסימפטומים של המחלה וזאת גם אם טרם אובחן "רשמית" כלוקה בה, וכי אלה השפיעו על התנהלותו מושא הליך זה. כך המהימנות שהותירה עדותו בנושא, בה ארחיב בהמשך. כך גם ראיות מזמן אמת:   בחודש מרץ 2005 נבדק הנאשם בידי רופא בשם פרופ' וילנסקי. אלה התלונות שהציג בפני הרופא: "נדודי שינה, בלילה הרבה פעמים אני קופץ מהמיטה. רגזנות יתר, פיזור נפש, שוכח הכל, מאבד חפציו באופן תדיר... דחיינות, בודק אם סגר את הדלת אחריו" וכן רעד באיברים (פ/49 ש' 14-23).  בנוסף, בגזר הדין בהליך הקודם בו הורשע הנאשם, ת.פ. 3994/03, שניתן בינואר 2006 ואשר הוגש בהליך הנוכחי בידי המאשימה, ציין בית המשפט כי הפסיכיאטר המחוזי מצא שמצבו הנפשי של הנאשם "אינו תקין לגמרי והוא נזקק לטיפול נפשי". את החלטתו לשנות את עונש המאסר בפועל לעונש של עבודות שירות נימק בית המשפט שם "בנסיבות החריגות של הנאשם בתיק זה".   1. לאלה אוסיף, כבסיס להוכחת קשייו הבריאותיים והמנטליים של הנאשם בזמן אמת, כי עדותו בכללה, ובדגש על הטענה הנדונה כאן, הותירה רושם אמין. כפי שציינתי לעיל, קשייו של הנאשם ניכרו לעין. בפרט, לאורך העדות כולה ניכר היה שהוא מתקשה לזכור עובדות ולהשיב לנשאל. עם זאת נמנע מלהתכחש בכזב לאלמנטים שאינם נוחים לו וכך אישר, למשל, כי ידע על החובה לשלם מס (פ/52 ש' 14). בפרט, אמירותיו בדבר קשיי הזיכרון שלו הותירו רושם כן. להמחשה, הוא לא ידע לומר כמה פעמים נחקר ברשויות המס ובד-בבד נמנע מלהתכחש לטענת התובעת שדובר בשלוש חקירות (פ/50). כשנשאל האם לפני 2005 שילם מיסים, לא השיב בחיוב או שלילה אלא שאינו זוכר (פ/52). ניכר היה גם שאינו זוכר את ההליך הקודם בו הורשע, וכך כשנשאל תחילה (מבלי שהוצג לו פסק הדין או אוזכר ההליך הקודם) האם היה בעבר בבית המשפט בענייני מס הכנסה, השיב "אפשרי" והוסיף "את מנסה להעיד אותי על דברים שאיני זוכר". גם כשפסק הדין בו הורשע הוצג לו והגם שברור היה שיתקשה להתכחש אליו השיב "היה משהו, אני לא זוכר" (פ/53). תשובותיו בנושא הותירו רושם של כנות, רושם כשהתחזק כאשר התובעת הטיחה בו ששהה בכלא משך 45 ימים כעונש בגין אותו הליך, וגם לעניין זה השיב הנאשם שאינו זוכר הגם שהדבר נכתב בגזר הדין שהוצג לו (פ/54, פ/65). חשיבות נתון זה בכך שדובר בנתון שגוי: התביעה הציגה, בדיעבד ועם סיכומיה, נתונים מהם עלה כי הוראת המאסר בפועל שונתה בעקבות הליך ערעור ל-60 ימי מאסר בעבודות שירות. הדבר ממחיש את כנות הנאשם: לו זכר את העובדות, סביר שהיה מנצל את ההזדמנות לחשוף את טעותה של המאשימה כאשר הטיחה בו בשוגג שריצה מאסר בפועל, ומשיב שלא כך היה. הימנעותו מלעשות כן ממחישה את אמינות תגובתו בפועל כי אינו זוכר, וכן את היקף ועומק הפגיעה בזיכרונו הנוגעת גם לחוויות כמו עונש מאסר בעבודות שירות אותו ריצה.   אמינותו זו של הנאשם בנושא קשייו הבריאותיים והשלכותיהם על תפקודו מתווספת לתימוכין הרפואיים שהוצגו, ומחזקת את טענתו כי גם בזמן אמת סבל מקשיים דומים, שהשפיעו על התנהלותו. אוסיף ואזכיר את המסקנה שעלתה מעדותה של נאוה, לפיה הנאשם לא הפגין מעורבות ניכרת בעסק שלו, אותו ניהלה בפועל נאוה – מסקנה, המתיישבת עם טענת ההגנה ל"דחיינות" של הנאשם והימנעות שלו מעיסוק במטלות גם בזמן אמת. כל אלה מאפשרים את תזת ההגנה לפיה הימנעותו המוחלטת מהגשת דוחות לאורך שנים לפקיד השומה נבעה ממאפייניו אלה, ולא מניסיון להתחמק מתשלום מס.   1. אלמנט נוסף התומך בטענות ההגנה במישור זה הוא נ/5: תדפיס מאתר קופת החולים הכללית באינטרנט, העוסק במחלת הפרקינסון ושלפי המצוין בו נכתב בידי פרופ' רות ג'לדטי, מומחית בנוירולוגיה ובידי ד"ר רות גופן, מומחית ברפואת משפחה. ככלל לא יהיה מקום להיסמך על ראיה מסוג זה, שאינה עונה לדרישותיה של חוות דעת לפי פקודת הראיות. אלא, שבהליך זה הראיה הוגשה בהסכמת הצדדים (פ/50) ולכן אסמך עליה.   המסמך מתאר את המחלה, מאפייניה, תסמיניה ודרכי ההתמודדות עמה. בכלל זה הובאו בו הנתונים הבאים, הרלבנטיים לענייננו בשל תמיכתם בתזת ההגנה: התפתחותה של המחלה היא הדרגתית, ממצב בו קשה להבחין בה, תוך החרפה איטית ועד לגרימתן של מגבלות תפקודיות קשות (עמ' 2). הדבר מאפשר את טענת הנאשם כי סבל ממאפייני המחלה בתקופה הרלבנטית להליך זה, הגם שטרם אובחן באופן "רשמי" כחולה בה. זאת בשים לב לתלונותיו בזמן אמת כמפורט לעיל, שהולמות חלק מתסמיני המחלה המתוארים במסמך נ/5. נתון נוסף המובא שם הוא כי מדובר במחלה כרונית, שסיבוכיה עלולים לכלול דיכאון ושינויים במצב הרוח, קשיי שינה וירידה קוגנטיבית (עמ' 3). כל אלה מאפשרים את תזת ההגנה ומספקים לה תמיכה מסוימת.   1. מכאן לטענה נוספת של הנאשם, לפיה לא נמנע מדיווח מתוך רצון להתחמק מתשלום מס שכן דיווח לא היה מוביל לתשלום שכזה. לפי טענה זו, העסק הנדון כלל לא היה ריווחי, ולו הוגשו הדוחות לא רק שהנאשמים לא היו מחויבים במס, אלא זכאים להחזר.   כך העיד הנאשם (פ/48 ש' 11). טענתו מתחזקת נוכח עדותה של עדת התביעה, נאוה. זו, כאמור, ניהלה בפועל את פעילות העסק ובכלל זה את חשבונותיו. היא מסרה שדובר בעסק קטן וכן מסרה פירוט של הוצאות והכנסות העסק, אשר הובא לעיל בסקירת עדותה. דבריה הציגו עסק עם רווחיות נמוכה מאוד, אם בכלל, שהכנסותיו היו קרובות מאוד להוצאות השוטפות ואשר הכניס לבעליו, הוא הנאשם, סכום שבין אלפיים לארבעת אלפים ₪ בחודש בלבד. הנאשם אשרר את טענותיה הגם שמסר שאינו זוכר את הסכומים במדויק (פ/43 ש' 13).  לכך יש להוסיף כי נאוה לא כללה בפירוט שהציגה הוצאות נקודתיות, הגם שאישרה אותן ובכלל זה הזכירה הוצאות לצרכים כגון רישוי העסק, שלדבריה היו משמעותיות. מכאן היתכנות טענת הנאשם כי בחישוב כולל דובר בעסק מפסיד, ולמצער רווחי באופן מזערי.  האפשרות כי לו הוגשו הדוחות כלל לא היה חיוב במס מתחזקת במידת מה נוכח דוחות שהוגשו בדיעבד ותוך-כדי ניהול ההליך, ואשר הוצגו כנ/1. הנאשם העיד, ועדותו לא נסתרה, כי דובר בדוחות שנערכו בידי רואה חשבון על סמך הנתונים הקיימים שעיקרם ברישומיה של נאוה, וכי טרם התקבלה החלטה בעניין הדוחות הללו אצל רשויות המס (פ/44-45). הדוחות נ/1, שכמובן יש להתייחס אליהם בזהירות היות שמדובר בדוחות מטעמו של הנאשם שטרם התקבלה החלטה לגביהם בידי הרשויות, עוסקים בשנים 2005-2012, ומציגים הפסדים ניכרים (הנעים סביב 130-170 אלף ₪ לשנה, ובסך הכל גרעון של למעלה ממיליון ₪).  עוד אציין שמעדויות הנאשם ונאוה עלה שהנאשם הציע בזמן אמת למסור את העסק לנאוה ולאחרים (פ/29 ש' 17), ללא הצלחה. זו אינדיקציה נוספת להעדר רווחיותו.  נתונים אלה אינם "הוכחה ניצחת" להעדר מוחלט של חיוב אפשרי במס או להעדרה של כוונה להתחמק מתשלום מס. גם אם רווחי העסק היו נמוכים, עדיין יתכן שהנאשמים ביקשו להתחמק מתשלום מס בגינם. ועם זאת, הנתונים הללו תומכים באפשרות כי הנאשם לא נמנע מדיווח מתוך רצון להתחמק מתשלום מס. לא עבור החברה, וגם לא עבור עצמו – משלא נטען או בוסס כי היו לו הכנסות נוספות באותה תקופה. בנוסף, הנתונים הללו מתיישבים עם טענת ההגנה בדבר חוסר יכולת לממן רואה-חשבון שיגיש דוחות מבוקרים, ולעניין זה אזכיר את עדותה של נאוה לפיה בשלב מסוים הוגבל חשבון הבנק של הנאשם והוא הורה לה להשתמש במזומנים שבקופת העסק לצורך כל ההוצאות כולל תשלום לספקים ולמשכורות.   1. לאלה מתווספת טענת ההגנה לפיה, בזמן אמת ולאורך התקופה מושא האישום, דיווח הנאשם לרשויות מס ערך מוסף על הכנסות החברה ושילם מע"מ. כאמור, נאוה מסרה כי מדי חודש נהגה לחשב את הוצאות והכנסות החברה ואת חבות המע"מ, ולהעבירה לנאשם. הנאשם העיד כי את דוחות המע"מ הגיש (פ/42). טענה זו לא הופרכה בידי המאשימה, שאף התייחסה לתשלומי מע"מ בסיכומיה (פסקאות 9,16, 18). בראיות ישנה אף אינדיקציה לדיווחי המע"מ: העדה גב' שרית פרסי מרשות המיסים הציגה, על סמך מסמכים שהיו בפניה, השערה לפיה נתוני הכנסות הנאשמת שהם הבסיס לכתב האישום התקבלו באמצעות דיווח רשויות מע"מ לרשויות מס הכנסה (פ/36 ש' 2).   ברי כי דיווח למע"מ ולא לפקיד השומה אינו שולל בהכרח את תזת התביעה. ועם זאת, עסקינן בשאלה האם יש בו להתיישב גם עם תזת ההגנה. בהקשר זה יש לזכור כי הנאשמים לא דיווחו על הכנסותיהם בחסר לפקיד השומה אלא נמנעו כליל מדיווחים אלה. הדיווח למע"מ אודות הכנסות הנאשמת, והימנעות מוחלטת מדיווח מקביל לפקיד השומה, הקים להם סיכון ברור של תפיסה. אזכיר גם כי הנאשם ידע בזמן אמת את משמעות הסיכון – שהרי באותה תקופה ממש ריצה מאסר בעבודות שירות בגין הרשעתו הקודמת, ואף היה כפוף לסיכון מוגבר הכרוך במאסר המותנה שנגזר באותו הליך.  עוד אוסיף שקיום ההליך הקודם מרחיק את ה"הגיון" שבניסיון להעלים לחלוטין את הכנסות העסק מעיני הרשויות. שהרי, הרשויות היו בעיצומו של הליך אכיפתי נגד הנאשם - ואזכיר כי תקופת ההימנעות מדיווח בה עוסק הליך זה החלה בעיצומו של ההליך הקודם והמשיכה לאחריו. במצב דברים זה, הסיכוי "להצליח" להעלים לחלוטין את פעילות הנאשמת מעיני פקיד השומה נראה רחוק.  בהקשר זה אף אחזור ואזכיר את הדיון שנערך בפיסקה הקודמת: אל מול הסיכון הכבד ניצב העדרו של חיוב במס, ולכל היותר חיוב בסכומים נמוכים.  כל אלה תומכים בטענת ההגנה. בנסיבות הליך זה והעסק הנדון כאן, אין בבחירה לדווח למע"מ על הכנסות העסק ובמקביל להימנע לחלוטין מדיווח לפקיד השומה "היגיון עברייני", המתיישב עם תכנית להתחמק מתשלום מס. להצלחתה של תכנית שכזו, "מוטב" היה להעלים כליל את ההכנסות מעיני הרשויות. כאמור, ספק רב אם ניתן היה לעשות כן בעיצומו של הליך המתנהל כנגד הנאשמים בגין אותו עסק ממש, וממילא דובר בסיכון משמעותי מאוד לתפיסה אל מול "פיתוי" כספי נמוך או אפסי.  לכן, והגם שאין בכך הוכחה מוחלטת לחפות ועדיין ייתכן שהנאשמים לקחו את הסיכון בשל בצע כסף וקיוו שלא להיתפס, הרי שמדובר בנדבך נוסף במארג האלמנטים המקימים את הספק הסביר.   1. כל אלה משתלבים זה בזה, ומבססים את הספק. מנגד, קיימים אלמנטים הפועלים לחובת הנאשמים, שעל חלקם הצביעה המאשימה בסיכומיה. אדון בהם עתה, אך בפתיח אזכיר כי מסקנתי מבוססת על ספק, ולא על הוכחה מלאה של חפות. קיומם של האלמנטים שיידונו כעת, גם אם הוא תומך בתזת התביעה, אינו מאיין את הנימוקים שהובאו לעיל ואשר מבססים את סבירותו של הספק. 2. הדבר אמור ראשית בחקירותיו של הנאשם. בחקירתו ת/1 טען שמאז 2003 ועד למועד החקירה (באוקטובר 2012) הוא אינו מעורב בחברה-הנאשמת, אינו פועל במסגרתה או עבורה ואינו יודע על המתרחש בה. על חלק מהשאלות סירב להשיב. בחקירה נוספת, ת/2, נשאל מדוע לא הגיש את הדוחות מושא האישום והשיב שאין לו תשובה לכך, סיפר כי לאחר החקירה הקודמת התייעץ עם סנגורו ובעצתו הגיש את הדוחות החסרים משום שהבין שהוא במצב "של הפרה", והתקשה לספק הסבר לסכומים שרשם באותם דוחות או להסביר נתונים חסרים בהם (כגון העדר הוצאות או העדר הכנסות בשנים 2006-2011. המדובר כזכור בדוחות "הסתמיים" הנזכרים בכתב האישום). משלב מסוים של החקירה ת/2 נמנע הנאשם מלענות על השאלות, בטענה שהחוקר הרגיז אותו. גם בחקירה ת/3 נמנע מלהשיב.   השמירה על זכות השתיקה בחלק מחקירותיו פועלת לחובת הנאשם. כך גם הפערים בין הגרסה בת/1 ובין גרסתו בעדות, בדגש על הכחשת קשר לפעילות החברה מאז 2003. עוד קיימות נקודות בעייתיות בעדות עצמה, כגון ניסיונו להסביר את בחירתו לדווח למע"מ אך לא למס ההכנסה בכך שהראשונה הייתה דחופה. אציין, עם זאת, כי יש לאמוד את משקלם של פערים אלה כמדוד. החקירות בוצעו בסוף 2012 – תחילת 2013, עיתוי סמוך לאבחון הנאשם כסובל מפרקינסון. השפעת המחלה הייתה קיימת אפוא גם בזמן החקירות (בת/1 מסר הנאשם לחוקר כי התקשה להגיע למשרדי החקירות שכן "כשאני מגיע למשרדי הממשלה או לרשויות קשה לי לתפקד"), וכך גם נטייתו של הנאשם לרגוז שבאה לידי ביטוי כאמור בחקירה. לאלה אוסיף את קשיי הזיכרון הבולטים שלו בעדותו בבית המשפט, כשבין היתר לא זכר את החקירות והתקשה לכן להתייחס לתכנים שמסר בשעתו בחקירה, דבר המשליך על העדרו של הסבר הולם להתנהלות בחקירה. גם קשייו להסביר את התנהלותו בזמן אמת צריכים להיבחן לאור נתוניו. למרות כל אלה, לא הוצג בפני הסבר שלם לגרסאות הנאשם בחקירותיו או לפערים שנפלו בדבריו, והדבר פועל לחובתו.   1. בהקשר זה אציין שאני ער לניסיון הנאשם בעדותו להסביר את גרסתו בת/1 בכך שגורם מסוים, לגביו הסכים לספק רק רמזים ולא לחשוף את זהותו או פרטים נוספים, השתלט על החברה-הנאשמת משום שסבר שהיא רווחית ואילץ את הנאשם "לזוז הצידה" וכן להמשיך ולחתום על מסמכים בשמה של החברה ובהוראתו של אותו גורם (המדובר במוצגים ת/15-ת/24 שנזכרו לעיל ומציגים חתימות של הנאשם ואיזכור שמו בפעולות שונות בשם הנאשמת ובנושאי החנות). הנאשם סירב למסור פרטים ורמז כי הוא חושש מאותו גורם (פ/55, פ/57). בהעדר פירוט או תימוכין, לא ניתן לקבל הסברים אלה ועל כן הפערים בגרסאות הנאשם והמסמכים שפורטו לעיל פועלים לחובתו. 2. אני ער גם לכך שלאחר חקירתו הראשונה הגיש הנאשם דוחות "סתמיים". הוא סיפר כי דובר בדוחות שמילא במספרים חסרי משמעות והגישם אך על מנת לעמוד בדרישת הדיווח. המאשימה הצביעה בסיכומיה על פער בין הסברו בבית המשפט, בו טען כי עשה כן בלחץ החוקר, ובין טענתו בחקירה כי הגישם בעצת עורך דינו. שקלתי נקודה זו, אך איני סבור שניתן לייחס לה משקל של ממש לחובת הנאשם. כך בשל התרשמותי מקשיי זכרונו בשל בעיותיו הבריאותיות כמפורט לעיל, ובפרט מהעדר זיכרון של ממש אודות שלבי החקירה. לגוף העובדה של הגשת הדוחות, בין אם הוגשו בעצת החוקר או בעצת עורך הדין, איני סבור שהגשתם בצורה "סתמית" מעידה בהכרח כי קודם לכן נמנע הנאשם מדיווח מתוך ניסיון להתחמק מתשלום מס. הצורה האגבית והחסרה באופן בולט בה בחר הנאשם להגיש לרשויות דוחות כשהוא בעיצומה של חקירה פלילית, צורה שברי כי לא יכולה הייתה לסייע להסיר מעליו את עננת החקירה והעבירה, עשויה גם להתיישב עם טענת ההגנה לאדם שהיה ממוקד בקשייו הבריאותיים והתקשה להשלים משימות, לרבות משימות שביצוען היה מועיל לו. 3. התביעה הצביעה בסיכומיה על ריבוי התשובות החסרות של הנאשם בחקירתו (למשל פסקה 27 לסיכומיה). אכן, דרך כלל וכשמדובר בנאשמים בריאים, תשובות מעין אלה יפגמו באמינותם. אלא שעניינו של הנאשם אינו שגרתי. כפי שציינתי לעיל, התרשמתי כי מאפיינים אלה של עדותו לא נבעו מרצון לכזב או מתחושת אשם, אלא ממצבו הנובע מליקויי הבריאות, בדגש על קשיי הזיכרון והקוגניציה שלו והנטייה לרגזנות ולחוסר סבלנות.   עוד איני יכול לקבל טענתה של המאשימה בסיכומיה, כי מתן אורכות לנאשם להגשת הדוחות בידי רשויות המס מעיד על כוונתו להתחמק ממס.   1. לסיכום דיון זה, גרסת הנאשם והתנהלותו אינן נקיות מקושי, וקיימים אלמנטים התומכים בתזת התביעה. ועם זאת, איני סבור כי די בהם כדי לאיין את הנימוקים שהובאו לעיל ואשר מבססים את הספק הסביר באשר למטרה שבבסיס אי-הדיווח. 2. בהינתן ספק זה, יש להורות על זיכויים של הנאשמים מן העבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה.   **סוגיות נוספות**   1. לבית המשפט סמכות להרשיע את הנאשמים בעבירות חלופיות, שאינן דורשות כוונה. עבירות שכאלה קיימות בפקודת מס הכנסה. עם זאת, המדובר בסמכות שברשות, המגלמת שיקול דעת. בנסיבות העניין איני סבור שיש ליישם את הסמכות האמורה.   ראשית, המאשימה לא עתרה ליישומה. שנית, לצד העבירות לפי סעיף 220, בחרה המאשימה לייחס בכתב האישום לנאשם לבדו את אחת מאותן עבירות חלופיות, לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה. זאת, בהתייחס לדיווחי הכנסותיו האישיות, ולא בהתייחס לדיווחי הכנסות הנאשמת. כתב האישום יצר אפוא מדרג של עבירות תוך הבדלה בין הכנסות הנאשם כאדם פרטי לבין הכנסות הנאשמת. איני סבור שהולם כי בית המשפט ישנה מדרג זה בדיעבד, בסופו של הליך.  שלישית, אזכיר כי הדיון בהכרעת הדין מבוצע בהתאם למתווה שגיבשו הצדדים, בהסכמה הדדית שהותירה מחלוקת נקודתית להכרעת בית המשפט. העובדה כי בהסכמות אלה לא נכללה או נזכרה אפשרות של הרשעה חלופית פועלת כנגד יישום אפשרות שכזו ביזמת בית המשפט, וזאת גם אם קיימת סמכות לעשות כן.   1. בסוף סיכומיה ביקשה המאשימה, במילים ספורות, כי אם יגיע בית המשפט למסקנה לפיה המטרה להתחמק ממס לא התקיימה, יורשעו הנאשמים "על פי החזקה הקבועה בסעיף 20(ב) לחוק העונשין".   בסעיף זה עוגנה "הלכת הצפיות" שאינה בגדר חזקה אלא תחליף-כוונה, החל במצבים בהם נאשם צפה את אפשרות התרחשות התוצאות "כאפשרות קרובה לוודאי". התחליף חל על עבירות תוצאה, והורחב בפסיקה לחול גם על עבירות מטרה אך תוך קביעה לפיה יש לבחון כל עבירה בהתאם לתכליותיה ואופייה על מנת להכריע האם להחיל עליה את התחליף.  לצורך הדיון כאן אניח כי ניתן להחיל את התחליף על היסוד הנפשי-חפצי הנדרש בסעיף 220 לפקודת מס הכנסה. אציין שבעניין **אוהב ציון** הנזכר לעיל נמנע בית המשפט העליון מלהכריע בשאלה (שם, פיס' 23 לפסק דינו של השופט דנציגר). ברע"פ 74/13 **חלידו נ' מדינת ישראל** (17.3.13) ניתנה תשובה חיובית לשאלה, בדן יחיד (וראו את פסק הדין בע"פ (חי') 43765-05-12 **חלידו נ' מדינת ישראל**, בפיס' קנ"ו (6.12.12)). בפסיקת בתי המשפט המחוזיים דוגמאות להחלת התחליף: לצד עניין **חלידו** הנזכר לעיל ראו ע"פ (ת"א) 39054-10-13 **מדינת ישראל נ' כהן**, פס' 95 (26.2.14), ומהלך דומה שבוצע בת.פ. (ב"ש) 8292/06 **מדינת ישראל נ' גלם** (הכרעת דין מיום 20.12.11. ערעור עליה נדחה ללא דיון בשאלה הנדונה כאן: ע"פ 5783/12 מיום 11.9.14).  גם בהנחה שהלכת הצפיות חלה על העבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, איני סבור שניתן להחילה בעניינם של הנאשמים. זאת, משלא בוססה התשתית העובדתית הנדרשת להפעלתה, בדרגת ההוכחה הנדרשת בפלילים. הסוגיה כלל לא עלתה לדיון במהלך ההליך, ובכלל זה הנאשם לא נשאל שאלות בנושא. הגם שאישר בעדותו כי ידע על החובה לשלם מס, טען כי סבר שהגיעו לו החזרי מס ולא כי צפה שהימנעותו מהגשת הדוחות תוביל להתחמקות מתשלום. אזכיר את הדיון שנערך לעיל בטענתו זו, במסגרתו הוצגו ראיות המאפשרות את הטענה במידה המקימה ספק. התביעה לא הסירה ספק זה, לא במישור העובדתי הנוגע לאפשרות החיוב במס ולא ברמת הלך-רוחו של הנאשם בזמן אמת. בנסיבות אלה, לא בוסס הנדרש להפעלת "הלכת הצפיות" (השוו: ע"פ (י-ם) 31403-06-16 **טרוה נ' מדינת ישראל**, פס' 90 (28.2.17)).   1. לצד העבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה יוחסו לנאשם, באישום השני, שמונה עבירות נוספות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה. זה עוסק ב"אדם אשר בלא סיבה מספקת... לא הגיש במועדו דין וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133". היא יוחסה לנאשם בנוגע להימנעותו מהגשת דוחות באשר להכנסותיו האישיות, בשנים 2004-2011.   בסעיף 30 לסיכומיה, טענה ההגנה כי הנימוקים המאיינים את יסוד המטרה ובראשם מצבו הרפואי של הנאשם ומצבו הכלכלי צריכים להביא גם לזיכוי מעבירה זו. זאת לא אוכל לקבל. להבדיל מקודמתה, העבירה לפי סעיף 216(4) אינה דורשת יסוד נפשי חפצי. הנאשם הודה כי לא הגיש את הדוחות בדבר הכנסותיו האישיות במועד, או בכלל, לאורך השנים הנדונות כאן.  התיבה "סיבה מספקת" שבסעיף 216 מגלמת מבחן אובייקטיבי שעניינה בשאלה כיצד היה נוהג נישום סביר בנסיבות העניין (מ"ח 2088/14 **רז נ' מדינת ישראל** (20.8.14); רע"פ 26/97 **לקס נ' מדינת ישראל**, פיס' 9 לפסק דינה של השופטת דאז ביניש (22.6.98). בעניין **לקס** נקבע כי מדובר ב"סטנדרט ההתנהגות הנדרש מן הנאשם" (שם).להבדיל מן השאלה האם התנהלותו של הנאשם גילמה מטרה להתחמק ממס, שהיא שאלה סובייקטיבית וחפצית, הרי שהתנהלות של הימנעות מהגשת דוחות במועד או בכלל, לאורך שנים, לא יכולה להיחשב כהתנהלותו של הנישום הסביר או לעלות כדי סטנדרט ההתנהגות ההולם. זאת, גם בהתחשב במצבו העדין של הנאשם וביתר השיקולים שפורטו לעיל כבסיס לקיומו של ספק בשאלת המטרה הסובייקטיבית.  ההימנעות מהגשת דו"ח בכל אחת מהשנים הנדונות כאן מהווה עבירה עצמאית. לכן, יש להרשיע את הנאשם 1 בשמונה עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה.  **הכרעה**   1. הנאשמים מזוכים מן העבירות שיוחסו להם לפי סעיף 220(1) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה. 2. הנאשם 1 מורשע בשמונה עבירות של אי קיום דרישות מסוימות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה. זאת, בנוסף להרשעתו בהכרעת הדין באישום הראשון בעבירה של החזקת טובין שסומנו בלא רשות, לפי סעיף 60(א)(4) לפקודת סימני המסחר [נוסח חדש], התשל"ב-1972. 3. כפי שנקבע מראש, **טיעון לעונש יישמע ביום 18.4.18 בשעה 13:00.** אם ברצון מי מהצדדים לבקש הפניה לשירות המבחן או לממונה על עבודות השירות, יגיש בקשה מתאימה לאלתר. 4. בהסכמתם (החלטה מיום 2.4.18, לה לא התקבלו תגובות), ניתנת הכרעת הדין ללא דיון במעמד הצדדים. המזכירות תשלח אליהם עותק. |

ניתנה היום, כ"ד ניסן תשע"ח, 09 אפריל 2018.

