

ת"פ 35713/09/11 - מדינת ישראל נגד ודאד נירווק, עזמי נירווק

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 35713-09-11 מדינת ישראל נ' נירווק ואח'
בפני כב' השופטת חנה מרים לומפ

בעניין: מדינת ישראל

המאשימה

נגד

1. ודאד נירווק
2. עזמי נירווק

הנאשמים

הכרעת דין

כתב האישום

1. נגד הנאשמים הוגש כתב אישום המייחס להם בשני אישומים מספר רב של עבירות לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") ולפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן "חוק המע"מ").

2. נאשמת 1, ילידת 1933 (להלן: "הנאשמת") היא אמו של נאשם מספר 2 (להלן: "הנאשם"), והם מתגוררים יחד בבית ברחוב ***** בירושלים.

על פי האמור בחלק הכללי של כתב האישום, בשנים 2000-2009 הייתה הנאשמת בעלים של מספר נכסי מקרקעין במזרח ירושלים, אותם השכירה ומכרה (להלן: "הנכסים"), מעסקאות אלה הפיקה הנאשמת הכנסה שלא דווחה למס הכנסה. הכנסות אלו היוו מקור פרנסתה ופרנסת הנאשם, המקיימים כלכלת בית משותפת. בשנת 2005, חזר הנאשם מחו"ל ארצה, וניהל את פעילותה העסקית של הנאשמת ביחס לנכסי המקרקעין הנ"ל.

עוד מצוין בחלק הכללי לכתב האישום, כי בשנים 2000-2009, במזיד או מתוך כוונה להשתמט ממס, העלימו הנאשמים הכנסות בסך כולל של כשלושה מיליון ₪, לא הגישו דוחות לרשויות מס הכנסה, ולא נרשמו כעוסק, ולא מילואו את חובתם לפי חוק המע"מ והכל בכוונה להתחמק מתשלום המס.

האישום הראשון - מכירת נכסים

3. כתב האישום מגולל סיפור של מכירת דירה אחת, בניית שלוש קומות ומכירת דירות, חלקם במצב של

שלד וחלקם במצב גמר (להלן: "הדירות"). על פי הנתען, את העסקאות ביצע הנאשם, כידה הארוכה של הנאשמת, על פי הנחיותיה ובהרשאתה.

באישום זה נטען, כי הנאשמים לא דיווחו למס הכנסה על הכנסותיהם בסך כ-2.3 מיליון ₪ בין השנים 2005-2007, לא דיווחו על העסקאות של מכירת הדירות לרשויות מיסוי מקרקעין, לא נרשמו כעוסק לפי חוק מע"מ, לא הוציאו חשבוניות עסקה ולא שילמו את המס הכלול בהן, והכל בכוונה להתחמק מתשלום מס. בעשותם מעשים אלה הואשמו הנאשמים ב-5 עבירות של מרמה, עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודה וב-5 עבירות של מרמה או תחבולה לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק המע"מ.

האישום השני - השכרת נכסים.

4. הנאשמת הייתה בעלים של מבנה ששימש בית ספר לבנות שהושכר לוואקף, תמורת סך של 7,000 דינר לשנה, בין השנים 2000-2009 (להלן: "בית הספר") כמו כן, הייתה בעלים יחד עם שותפים נוספים, של בניין משרדים, בן שלוש קומות, (להלן: "המושכר") אותו השכירה לשוכרים שונים בעלי מקצועות חופשיים. חלקה של הנאשמת הוא 25% מדמי השכירות. גם בעניין זה נטען בכתב האישום, כי החל משנת 2005, ניהל הנאשם את עסקי השכירות, כזרועה הארוכה של הנאשמת. בסעיף 17 לכתב האישום מובאת טבלה מפורטת של ההכנסות, על פי השנים והשוכרים (חלקם בדינרים וחלקם בדולרים). בכתב האישום נטען כי בתקופת העלמת ההכנסות מעסקי השכירות, סך כל הסכומים הגיע לכ-700,000 ₪. בעשותם מעשים אלה הואשמו הנאשמים ב-10 עבירות של מרמה, עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודה וב-10 עבירות של מרמה או תחבולה לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק המע"מ.

תמצית טיעוני הנאשמים

5. הנאשמים כפרו במיוחס להם בכתב האישום ומסרו באמצעות בא כוחם תשובה מפורטת לאישומים.

ביחס לחלק הכללי של כתב האישום, אישרו הנאשמים כי הנאשם הוא בנה של הנאשמת וכי משנת 2005, עת שב ארצה מחו"ל, הוא מתגורר עמה באותה דירה. נאשמת 1 אישרה כי היא מחזיקה בנכסים אולם הכחישה כי הנכסים היוו מקור פרנסתה ופרנסת הנאשם.

טענת ההגנה היא כי חלקו של הנאשם הסתכם בסיוע לאמו הקשישה בגביית הכספים מידי השוכרים, הא ותו לו. משכך לדידם יש לזכותו מהמיוחס לו בכתב האישום, שכן על הנאשם לא חלה חבות משפטית לדווח לרשויות המס. לטענת ההגנה, גם לו קיבל הנאשם כספים מאמו בגין אותם נכסים, הרי שמדובר במתנה, ולא חלה עליה חובת דיווח.

באשר לאישום הראשון, אישרה הנאשמת כי הוקם מבנה על גבי בית מגוריה. הנאשמת אף אישרה כי מכרה דירות שטרם הסתיימה בנייתן אלא שלגרסתה, מכירת הנכסים לא היתה מיזם עסקי, אלא בניית בתים עבור ילדיה, אחיו של הנאשם. לגרסתה משלא הסתדרו הדברים כמתוכנן, נאלצה למכרם. הנאשמת אישרה כי לא

הגישה דוחות לרשויות המס, אולם לדעת ההגנה היה נכון להאשים את הנאשמת בעבירות לפי **חוק מיסוי מקרקעין** (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק המקרקעין**"), בגין אי דיווח, ואז זכאית היתה הנאשמת ליהנות מן הפטור הקיים במכירת דירת מגורים שנמכרה בשנת 2005 (סעיף 7 לכתב האישום). לחילופין טענה ההגנה כי גם אם בית המשפט יחליט כי נכון להרשיע את הנאשמים בעבירה לפי הפקודה, אזי העבירה המתאימה יותר למעשיהם של הנאשמים היא עבירה לפי סעיף 216(4) לפקודה, עבירה מנהלית מסוג עוון של אי חובת דיווח ומשכך אף טען כי על חלק מהמעשים חלה התיישנות.

ביחס לאישום 2, אישרה הנאשמת כי החזיקה והשכירה את בית הספר ואת המושכר. קודם התשובה לאישום העלה ב"כ הנאשמים טענת הגנה מן הצדק בשל אכיפה בררנית, שכן הנאשמת שותפה במושכר יחד עם עוד שניים ומחזיקה ב-25% בלבד. לטענת ב"כ הנאשמים, על אף ששותפיה במושכר נחקרו בעניין תחת אזהרה, לא הוגש בסופו של יום כתב אישום נגדם. לצורך הסברת האכיפה האסורה ציין ב"כ הנאשמים את נסיבותיהם של שותפיה של הנאשמת. לדבריו אחד מהמחזיקים הינו מנהל חשבונות אשר אמור להיות בקיא בתחום המס והשני מחזיק ב-50% מהמושכר, היינו בפי שניים מחלקה של הנאשמת. לדבריו שותפים אלה נחקרו תחת אזהרה והוחלט שלא להגיש נגדם כתב אישום, רק מאחר שטענו כי הם מתחלקים ברווחיהם עם יורשים נוספים ומדובר בסכום רווח זעום אותו הם משלשלים לכיסם. לטענת ההגנה לא נעשתה בדיקה ולא הובאו אסמכתאות להוכחת הדברים ובכך יש משום אכיפה בררנית פסולה.

לגופו של אישום, טענה הנאשמת כי בית הספר מושכר מזה שנים רבות עוד טרם התגורר הנאשם בארץ וכי הנאשמת קיבלה בחלק מן השנים דמי שכירות בסכומים שלא היתה לגביהם חבות מס. באשר למושכר לטענת הנאשמת במהלך תקופת השכירות שני דיירים התפנו מהמושכר ויתר השותפים נאלצו לשלם דמי פינוי. לדבריה, בשקלול דמי הפינוי עם יתר ההכנסות לא התקיימה חובת הגשת דוחות, שכן התוצאה הכלכלית היתה הפסד, שכן היא לא הרוויחה סכום המחייב דיווח. הנאשמת טענה כי לא היתה לה כל כוונה להשתמט מתשלום המס.

ראיות המאשימה - סקירה כללית

6. מטעם המאשימה העידו 4 שוכרים ששכרו מהנאשמים את המושכר; עו"ד נאסרי עמאר, עבדאללה אבו קטש, חאלד אבו עאקר ו- מוחמד אבו חדיד. עוד העיד מר סמיר סלמאן, נציג מטעם הוואקף, לו הושכר מבנה בית הספר. בנוסף העידו ארבע עדים אשר רכשו מהנאשמים את הדירות; נאדר אבו עפיפי, חנא מתייה, עלי קפיש, ונאזק גית. גם אחד משותפיה של הנאשמת במושכר נאבל וואליד מסר עדותו בפני וכן חוקר מס הכנסה, מר שמעון כהן אשר היה אמון על חקירת התיק.

7. בהסכמת הצדדים, הוגשו הודעות העדים במשטרה תחת חקירה ראשית וב"כ הנאשמים חקר אותם נגדית. בנוסף הוגשו מסמכים שונים ביניהם הסכמי שכירות ומכירה שנחתמו בין הצדדים, הודעות הנאשמים במס הכנסה ועוד, אשר יוזכרו בהמשך.

יריעת המחלוקת

8. חלקו של הנאשם בניהול הנכסים. האם הוא היה שותף עסקי של הנאשמת או שמא מדובר באדם תמים אשר פעולתו בנכסים הסתכמה בכדי הגשת עזרה טכנית בלבד לאמו הקשישה.

9. האם פעילות הנאשמים עלתה כדי "עסק" כאמור בחוק המע"מ ובפקודת הכפי שסבורה המאשימה או שמא מדובר בעבירות לפי חוק המקרקעין כגרסת ההגנה.

10. האם הוכח היסוד הנפשי הדרוש בעבירות בהם מואשמים הנאשמים.

להלן, יידונו טענות הצדדים ויפורטו הראיות הרלוונטיות, בנושאי המחלוקת.

חלקו של הנאשם

11. בטרם אבחן את מהות פעילותם של הנאשמים ואת השאלות המשפטיות הנובעות מהם, אכריע בשאלת מעורבותו של הנאשם בניהול הנכסים. בעוד המאשימה סבורה כי לנאשם חלק פעיל ומהותי בניהול הנכסים ההגנה טוענת כי לנאשם אין כל חבות בגין פעילותו ומעורבותו בנכסים וכי פעולתו הסתכמה במתן עזרה לנאשמת שהיא אישה מבוגרת וחולה.

12. אומר כבר עתה כי משמיעת הראיות עולה תמונה ברורה של נאשם אשר היה מעורב בניהול הנכסים. אין בידי לקבל את הטענה כי הנאשם עשה כן, אך ורק על מנת לעזור לנאשמת. התרשמתי כי על אף גילה המבוגר, השיבה הנאשמת לשאלות באופן ברור ומפורט, היתה בקיאה ברזי נכסיה וניכר היה כי היא שולטת בהם ביד רמה וכי על פיה יישק דבר. הדברים עלו הן מהודעותיה אצל פקיד שומה **ת/18** ו- **ת/19** והן מעדותה בבית המשפט. הנאשמת בהודעתה אישרה כי הנאשם הוא זה אשר התקשר עם קבלן לצורך בניית הדירות (ר' ת/19 גיליון 1 ש' 19-20) וכי היא נתנה לו ייפוי כוח בשמה לצורך כך (שם גיליון 2 ש' 5). הנאשם הוא זה אשר שילם לקבלן ולדבריה לא התערבה בכך (שם גיליון 3 ש' 11). בהמשך הודעתה מאשרת הנאשמת כי הנאשם מכר את הדירות בהסכמתה (שם גיליון 2 ש' 14-15). הנאשמת אמנם מסרה ייפוי כח לנאשם, אולם לא ניתן לומר, שבכך כוחה נחלש או לא נשמע, שכן זו ידעה להשיב ברחל בתך הקטנה כאשר נשאלה באילו סכומים נמכרו הבתים, דבר המלמד על מעורבותה על אף נוכחותו של הנאשם (שם ש' 17-20). זאת ועוד, כשנשאלה על חלקה במושכר (אישום 2) הזכירה הנאשמת את הנאשם כמי ששותף עמה בחלקה: **"השותפים שיש להם 50%, והשותף שיש לו 25%, ובשנת 2005 בני עזמי ואני (רק חתמנו)"** (שם גיליון 3 ש' 15-16). מתשובה זו שענתה הנאשמת מבלי שנשאלה באופן פוזיטיב על הנאשם, יש כדי ללמד כי זו ראתה בנאשם כמי שהיה שותף עמה בכל הקשור בנכסים. הנאשמת הזכירה את שמו של הנאשם כמי שהיה אחראי על קבלת הכספים ועל השכרת המושכר גם בהודעתה ת/18 (גיליון 2 ש' 16-17).

13. הנאשם בעצמו בהודעתו ת/20 מאשר כי הנאשמת נתנה לו ייפוי כוח מאז שנת 2005, והחל ממועד זה, הוא אשר פנה אל השוכרים (ר' ת/20 גיליון 3 ש' 12-15). הנאשם מצוין בהודעתו כי פנה אל השוכרים במטרה להעלות את דמי השכירות ואף סיפר כי הוא זה אשר סיכם עם יתר השותפים במושכר שהוא מתכוון לעשות כן. הנאשם טען כי פנה בשם אמו מאחר שמדובר באישה מבוגרת (שם ש' 21 וכן 24-25).

מהודעתו ניתן להתרשם כי הנאשם בקיא היטב בכל הקשור בנכסים הן מבחינת החוזים וההסכמים שנערכו והן מבחינת התשלומים אשר משולמים בגין כל נכס. לנאשם הוצג בחקירתו הסכם שנערך עם אחד מהשוכרים והוא אישר כי חתימתו מופיעה על גבי ההסכם (שם גיליון 12 ש' 15). על אף טענתו של הנאשם כי מדובר בחוזה מחודש, הרי שאין לכך כל נפקות והדבר מוכיח את כניסתו של הנאשם לנעליה של הנאשמת, בדיוק כפי שזו נכנסה בנעלי אביה עד לפטירתו, עת ירשה את הנכסים (ר' הודעת הנאשמת ת/18 כיליון 5 ש' 12 וכן עדותה עמ' 52 ש' 5-6 וכן ש' 30-31).

14. זאת ועוד, על אף שהנאשם שב וטען כי לא היה בארץ כלל עד לשנת 2005, הרי שמהראיות עולה כי גם בעת שהותו בחו"ל הוא נכנס ויצא את הארץ מפעם לפעם. (ר' נ/1 פסק דינו של כבוד השופט משה סובל בעניין עתירת הנאשם כנגד החלטת משרד הפנים המלמדת כי הנאשם יצא ונכנס את הארץ פעמים רבות באמצעות דרכונו הזר, פסקה 3 לפסק הדין).

15. גם עדי התביעה, בין אלה אשר להם נמכרו הדירות ובין אלה אשר להם הושכרו הנכסים, מסרו בהודעותיהם והעידו בבית המשפט כי הם היו בקשר עסקי עם הנאשם. יחד עם זאת, יודגש כי עדים אלה לא הוציאו את הנאשמת מהתמונה, דבר המלמד על עשייה משותפת של הנאשמים יחד. ארבעת רוכשי הדירות הזכירו את שמו של הנאשם, כך לדוגמא מסר מאזק גית בהודעתו ת/27 כי קנה את הבית מעזמי ניירוך (ר' ת/27 ש' 2). בהודעתו מפרט העד את התשלומים שמסר לנאשם. העד מוסיף ומעיד כי את הכסף מסר לידי הנאשם ועל החוזה חתמה אחות הנאשם במקום הנאשמת (שם ש' 18-19). בבית המשפט אישר העד כי אחות הנאשם היא זו אשר חתמה על ההסכם, אולם ציין כי לנאשם היה חלק במשא ומתן שנוהל בין הצדדים (ר' עמ' 40 ש' 24). גם כשנשאל העד ממי רכש את הבית הוא השיב: "**משניהם**" והתכוון לנאשמים (שם ש' 32), על אף שעד זה בהמשך תשובתו מציין כי הנאשמת היא זו שקבעה והנאשם עזר לה בהיותה מבוגרת, עולה מדבריו בבירור כי ראה בנאשם חלק מהעסקה, וכי הנאשמת היתה בעלת המילה האחרונה. עניין זה אינו מוריד מאחריותו של הנאשם ומהסמכויות שניתנו לו.

16. בדומה לו העיד נאדר אבו עפיפה, אשר ציין בהודעתו ת/9 כי את הבית קנה מהנאשמת באמצעות הנאשם (ר' ת/9 גיליון 1 ש' 3-4). העד סיפר בהודעתו כי הסכום לתשלום סוכם בינו לבין הנאשם (שם ש' 8). בעניין זה העידו בחקירתם קפישה עלי (ת/14 ש' 10) ומתייה חנה (ת/12 ש' 3-7).

17. כך גם העידו שוכרי המושכר אשר ציינו בהודעותיהם כי הנאשם הוא זה אשר ניהל עמם משא ומתן, העלה את דמי השכירות וגבה מהם את הכספים (ר' הודעת אבו קטיש ת/4 ש' 4-5 וכן ש' 27, הודעת נסרי עאמר ת/1 ש' 4-5 וכן ש' 8-9, שם מסר כי היו פעמים שהנאשם הוא זה אשר חתם על ההסכם במקום הנאשמת וכן ש' 32-33, הודעת מוחמד אבו חדיד ת/17 ש' 25 וכן הודעת חאלד אבו עקר ת/5 ש' 13-14).

18. גם שותפה של הנאשמת נבאל ווליד מסר בהודעתו ת/21 כי הנאשם ערך את ההסכמים עם השוכרים (ר' ת/21 ש' 17) ואף ציין בהודעתו כי הנאשם "עשה בעיות" לשוכרים, שכן רצה להעלות את דמי השכירות. ללמדך כי לנאשם היתה עמדה ביחס למושכר ואף פעל בהתאם לכך (שם ש' 31).

19. מהאמור לעיל עולה ללא כל ספק כי הנאשם ניהל יחד עם הנאשמת את הנכסים. דווקא התמונה אשר עמוד 5

התקבלה מעדויות העדים ומעדות הנאשמים עצמם מוכיחה כי אין מדובר בנאשמת אשר זקוקה לעזרת הנאשם בניהול נכסיה, אלא בנאשמת דעתנית אשר לה היתה שמורה זכות המילה האחרונה וחתימת ההסכמים. יחד עם זאת, לנאשם היה חלק משמעותי בניהול הנכסים, הוא היה יד ימינה ולא ניתן לומר כי חלקו היה במתן עזרה טכנית בלבד לאמו הקשישה.

מהות עיסוקם של הנאשמים

20. האם ניתן לראות בנאשמים כקבלן לאור פעילותם הענפה ולפיכך להגדירם כ"עוסק" כמשמעו בחוק המע"מ, שפעילותם עלתה כדי "עסק", ולכן היה על הנאשמים לדווח על הכנסותיהם כנדרש בחוק המע"מ ובפקודה כטענת התביעה, או שמא מכירת הבתים היתה עסקת מקרקעין עליה חלות הוראות חוק המקרקעין ולא פעילות עסקית כטענת הנאשמים.

21. חבות מס ההכנסה בישראל נקבעת על פי פקודת מס הכנסה. המונח "הכנסה" בסעיף 1 לפקודה מפנה אל רשימת מקורות הכנסה המפורטת בסעיף 2. סעיף 2 (1) לפקודה קובע, כי יוטל מס על "השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו בתקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי";

המונח "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ-"**לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה**".

22. החבות במס, על פי חוק המע"מ דורשת קיומו של "עסק" ומוסיפה עליה תנאי נוסף ומצטבר, לפיו הפעילות נעשתה במהלך עסקיו של הנישום, כחלק מפעילותו העסקית. קרי על מנת שניתן יהיה לחייב את הנישום במע"מ, יש להוכיח כי הנישום מקיים פעילות שעולה כדי "עסק", וכן שהמכירה מהווה חלק מפעילותו של אותו עסק ותשתלם במסגרתו (ראו: א. נמדר, **דיני מיסים-מיסים עקיפים**, עמוד 45, 49).

23. בפסיקה נקבע, כי משמעות הביטוי "עסק" בחוק מע"מ אינה רחבה ממשמעותו בסעיף 2 (1) לפקודה, וכי קיימת חפיפה בין היקף המונח "עסק" בחוק המע"מ להיקפו בפקודה, ולפיכך, ניתן לעשות שימוש במבחנים שקבעה הפסיקה כפי שיפורטו בהמשך, לצורך הטלת החבות במס ערך מוסף. (ראו עא 83/111 אלמור לניהול ונאמנות בעמ נ' מנהל מס ערך מוסף לט (4) 1 עמודים 9, 12, להלן: "**ע"א אלמור**"; ע"ש 268/91 פירר נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים ח/3 ה-186).

עוד נקבע, כי מהותה של "עסקה" בחוק מע"מ אינה שונה מזו שבפקודה. "עסקה" בהקשר של מס הכנסה צריכה להיות בגדר מקור לפוטנציאל חוזר ונשנה המייצר הכנסה - פירות. המבחנים המהותיים בודקים איפוא, באיזו מידה קיים פוטנציאל כזה, דהיינו: האם יש, ברקע העסקה, מנגנון, שמסוגל ליזום ולנהל עסקאות הדומות לה.

בין סימני ההיכר, שנתנה הפסיקה בדבר קיומו של עסק, מצויים כאלה הנלמדים מנסיבות העסקה ומנתוניה, ויש כאלה המתמקדים לא בעסקה בתור שכזו, אלא דווקא בעושה הפעולה. לא ניתן לעמוד על טיבה של עסקה פלונית - אם זו עסקה החייבת במס ואם לאו - מבלי לקחת בחשבון את כל מרכיביה, לרבות זהותו של מוכר הנכס. זאת ועוד, כדי שעסקה תהיה חייבת במס ערך מוסף, יש צורך להצביע שהן מכירת הנכס והן העסק שבמסגרתו נעשתה המכירה, הם של עוסק (ר' ע"א אלמור).

כאמור לעיל, החבות במס על פי חוק המע"מ חלה על "עוסק". עוסק מוגדר בסעיף 1 לחוק המע"מ כ - "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

האם פעילות הנאשמים עלתה כדי עסק במובנו בפיקודה

24. כאמור לעיל, המבחנים לזהות פעילות עסקית לצורך חיוב במע"מ ובמס הכנסה זהים.

הפסיקה התוותה במהלך השנים מספר מבחנים המלמדים על אופייה, קיומה ומהותה של פעילות עסקית:

"בין סימני ההיכר, שנתנה הפסיקה המנחה לדבר קיומו של עסק, מצויים כאלה הנלמדים מנסיבות העסקה ומנתוניה (כגון - טיב הנכס הנמכר וההיקף הכספי), ויש כאלה המתמקדים לא בעסקה בתור שכזו אלא דווקא בעושה הפעולה - הנישום (כגון - מידת בקיאותו של זה בנושא ומומחיותו). משום כך, בבואנו לקבוע את מהות העסקה על-פי כלל סימני ההיכר המצויים בה, נידרש לתת את הדעת גם לזהותו של עושה הפעולה על כל המשתמע מכך.... מבחן נוסף, המהווה אף הוא חלק מן התשתית ליישום של המבחנים המהותיים, הוא של נסיבותיה המיוחדות של העסקה. זהו, למעשה, "מבחן גג", שיש בו כדי לשנות את התוצאה כולה, לאחר שכבר התגבשה, לכאורה, על-פי המבחנים האחרים" (ר' ע"א אלמור; עא 134/58[6]; וכן, ע"א 504/65[2], בעמוד 369).

ודוק כי הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר, שיש לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בין הון ופירות (ע"א 9412/06, חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט (5), 538, 563, להלן: "ע"א חזן").

25. בע"א חזן, (עמודים 562-563 לפסק הדין), מנה בית המשפט העליון, בעקבות הלכות ותוכן ע"א אלמור שורה של מבחנים לזיהוי הכנסה מעסק, להלן יפורטו המבחנים העיקריים, תוך יישום בנסיבות המקרה דנן:

א. מבחן טיב הנכס - במסגרת מבחן זה, ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף. נכון לומר, כי טיב הנכס אוצל על המבחנים האחרים. כך למשל, תידרש מידה שונה של תדירות בעסקאות מקרקעין, מאשר בטובין מסוימים, כדי להצביע על קיומו של עמוד 7

עסק. בדומה, ביישום המבחן של תקופת ההחזקה בנכס, משך ההחזקה בנכס, שבא להצביע על מסחריות, יהא שונה (ראו **ע"א אלמור**, עמוד 14).

בעניינו, מדובר בבניית מספר דירות לצורך מכירה מיידית. לעניין **משך תקופת ההחזקה**, המדובר במספר שנים (2005-2007)

ב. מבחן התדירות - על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, יש בכך כדי להצביע על אופיה הפירותי.

במקרה דנן, מדובר על פעילות המשתרעת על פני מספר שנים. את הדירה הראשונה מכרו הנאשמים בחודש נובמבר 2005. בניית הדירות בקומות 3-5 החלה בשנת 2005, ועל פי הראיות הסתיימה במהלך שנת 2006-2007.

ג. מבחן היקף העסקאות - לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של פעילות.

במקרה דנן, מבחינה כלכלית מדובר **בהיקף עסקאות גדול** - מכירת 5 דירות, במחיר של למעלה משני מיליון ש"ח. על אף שלא מדובר בסכומים כה גבוהים עבור מכירת דירות, יש להביא בחשבון את מספר הדירות שנבנו, ואת העובדה כי חלק מן הדירות נמכרו כשהן במצב שלד ואינן מוכנות למגורים (ר' הודעתו של נאדר אבו עפיפה בה מצוין כי קנה את הבית במצב שלד ת/9 גיליון 2 ש' 3 וכן הודעתו של נאזק גית אשר מסר כי בבית לא היה מושלם ת/27 ש' 12-14, הודעת קפישה עלי ת/18 ש' 13-14) מספר הדירות שנבנו והעובדה שחלק מהדירות נמכרו בעודן בתהליך בניה, מלמד על אופייה הפירותי של פעילות הנאשמים.

ד. מבחן המימון - מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימונה בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי.

במקרה דנן, מחומר הראיות עולה, כי לנאשמים לכאורה היה את ההון הדרוש לצורך מימון הבנייה וכי בניית הקומות מומנה תחילה ממכירת הקומה השניה ובהמשך הכספים גויסו מאחי הנאשם ולאחר מכירת הדירות הכספים הוחזרו לאחים (ר' הודעת הנאשם ת/20 ש' 6-10). סבורני כי הלוואת הכספים מילדי הנאשמת באה על מנת לכסות על "בעית המימון" ובהעדר הון עצמי הולוו הכספים מילדיה של הנאשמת מה גם שבהודעתה כאשר נשאלה הנאשמת מהיכן היה לילדיה סכום כה רב היא השיבה: **"הם לא גרים כאן הם גרים בחו"ל ויכול להיות שהם לוו את הסכומים האלה הם לוו מהבנק. למה אתה חושב שהם ביקשו את הכספים חזרה, היו חייבים לבנק והבנק דרש את הכסף והם דרשו את הכסף שלהם ובגלל זה היינו חייבים להחזיר את הכספים האלה"** (ר' עמ' 55 ש' 20-22) כאמור בהודעתו של עזמי הכספים אכן הוחזרו לילדי הנאשמת מיד לאחר מכירת הדירות.

ה. מבחן הבקיאאות - ככל שהבקיאאות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. אף מבחן זה מהותי, משום שהוא מתייחס לקיומו של פוטנציאל בעסקאות. אין ספק, שבקיאאות של עושה העסקה בתחום שבו נעשתה העסקה מהווה נדבך חשוב בקיומו של פוטנציאל זה. הבקיאאות היא, במובן מסוים, מעין "נכס קבוע", שאפשר לעשות בו שימוש לשם ביצוע עסקות (ר' ע"א אלמור).

בע"א 264/64 [9], בן ציון ואח' נ' פקיד שומה תל אביב פד"י י"ט (4), בעמודים 250-251, הגדיר כבוד השופט ויתקון את היקפו של המבחן הנ"ל כדלקמן:

"...לדעתי, המבחן הידוע בדבר הבקיאאות... אין פירושו שהנישום היה מומחה עילאי. לפי המבחן הזה, אחד מסימני ההיכר של פעולה עסקית הוא שהועסק בפעולה מתמצא יפה בתחום העיסקאות הללו, יודע לטפל בהן, מכיר את השוק ומשכיל להעריך את סיכויי ההצלחה".

ו. בע"א אלמור, נקבע מבחן נוסף - ארגון הפעילות ופעילות אקטיבית (ר' עמוד 16 לפסק הדין) - הארגון המלמד על עסקיות יכול לבוא לביטוי בצורות שונות, ובין היתר, בפיקוח ובשליטה פעילים, בין במישרין על ידי העוסק, ובין באמצעות מנגנון שהוקם לצורך זה.

בענייננו, הנאשם היה בעל הפיקוח והשליטה על כל העסקאות. הנאשם ניהל בגפו את המשא ומתן עם הקבלן לצורך בניית הדירות; הנאשם הוא זה אשר פיקח על הבניה של הקבלן המבצע וכל יתר אנשי המקצוע. בהודעתו ידע הנאשם לפרט את הסכומים ששולמו לקבלן באופן מפורט וברור (ר' ת/20 ש' גיליון 8 ש' 25-30 וגיליון 9 ש' 1-7).

26. לטענת הנאשמים, לא ניתן להצביע על כך שהכנסותיהם הם מעסקיהם בקבלנות בניין, וכי עיסוק זה לא עלה כדי "עסק", שכן בניית הדירות היתה עבור ילדיה של הנאשמת. לטענתם בסופו של יום לא שבו ילדיה לירושלים, ובשל כך נאלצה הנאשמת למכור את הדירות לאחרים. אין בידי לקבל טענה זו, שכן מדובר בגרסה כבושה. הנאשמת לא העלתה טענה זו באף אחת מהודעותיה ת/18 ו- ת/19. הנאשם אמנם טען בהודעתו ת/20 כי את הכסף הביאו אחיו, אולם לא הזכיר ולו ברמז כי עשו כן לצורך בניית דירות עבורם, אלא מסר זאת בתשובה לשאלה כיצד מומנה בניית הדירות (ר' ת/20 גיליון 11 ש' 8-10). זאת ועוד, בעדותה טענה הנאשמת כי מכרה את הדירות, שכן ילדיה אשר מתגוררים בחו"ל החליטו שלא לשוב לירושלים (ר' עמ' 46 ש' 27), אולם בתצהיר אשר הגישה הנאשמת במסגרת הליך אזרחי ת/29, היא מצהירה כי מכרה את הדירות בשל מצוקה כלכלית בה היתה נתונה ולא מאחר ואלה לא באו להתגורר עמה (ר' ת/29 סעיף 4).

27. יתרה מזו, מעדות הנאשמת בבית המשפט, ומהודעותיה בפני פקיד השומה עולה, כי הנאשמת אישה חכמה מאוד אשר מזה שנים מצויה בעסקי הנדל"ן, עוד בהיות אביה בן החיים עת סייעה לו (ר' עדות הנאשמת עמ' 45 ש' 21-22). גם בחקירתו הנגדית של הנאשם כאשר נשאל האם קיבל יעוץ של עו"ד או יועץ מס

העניין מכירת הדירות הוא השיב בשלילה וציין כי הם אנשים ישרים, והסביר כי לו רצו להערים על רשויות המס היו רושמים את הדירות על שם הילדים. ללמדך מחד את בקיאותו של הנאשם בתחום, ומאידך את העובדה כי הדירות מעולם לא יועדו באמת לילדיה של הנאשמת (ר' עמ' 66 ש' 17-18). הנאשמים לא הביאו כל ראיה לכך שהכספים התקבלו מילדיה של הנאשמת והנאשמים אף לא טרחו להביא את אלה למסור עדות בבית המשפט.

28. ב"כ הנאשמים הגיש יחד עם סיכומיו בקשה להוספת ראיה, על מנת לתמוך בטענתו לפיה היה מקום להעמיד לדין את הנאשמים בשל עבירות לפי חוק המקרקעין. הסניגור ביקש להגיש כראיה את הערותיו של מר אלברט בן שיטרי, רכז חוליה בצוות שחקר את הנאשמים במס הכנסה. ב"כ המאשימה התנגד להגשת הראיה שכן לטענתו מדובר בתרשומת פנימית אשר אינה מוגדרת כחומר חקירה, ותמה כיצד מסמך זה הגיע לידי ב"כ הנאשמים. בתגובה ביקש ב"כ הנאשמים לדחות את תגובת המאשימה על הסף, שכן זו הוגשה בחלוף הזמן למתן התגובה. לגופו של עניין טען ב"כ הנאשמים כי המסמך היה מצוי ברשותו בעת שקיבל לידיו את חומר החקירה מצולם ומוכן מאת התביעה. סבורני כי גם מבלי שאכנס לשאלת סיווג המסמך כחומר חקירה אם לאו, הרי שגם לו יתקבל מסמך זה, הרי שאין בו כדי לסייע בידי הנאשמים ואנמק. ראשית אין מדובר בחוות דעת מומחה, אלא הבעת דעה של מי שהיה אמון על צוות החקירה. מאז הועבר התיק לידי הפרקליטות לצורך בחינתו והם אלו אשר שקלו את השיקולים והחליטו להעמיד את הנאשמים לדין בגין העבירות מושא תיק זה. שנית, מר אלברט בן שיטרי לא הובא מטעם ההגנה כעד ולא נחקר על המסמך שרשם.

29. יתרה מכך, גם אם היה ממש בטענת ב"כ הנאשמים כי קיימת הוראת חיקוק אחרת אשר מתאימה יותר למעשיהם של הנאשמים, לא היה בכך כדי להצדיק התערבות של בית המשפט. כידוע, לתביעה יש פררוגטיבה בניסוח כתבי האישום ובבחירת הוראות החיקוק, וכל עוד לא נוכח בית המשפט כי החלטות התביעה מונעות מטעמים זרים ולא ענייניים או נעשו בשרירות קיצונית או בחוסר תום לב, אין בית המשפט מחליף את שיקול דעתה (ר' רע"פ 6800/12 **קסטיאל נ' מדינת ישראל** שם אישר בית המשפט העליון את החלטת בית המשפט המחוזי בע"פ 42054/08).

30. אשר על כן אני סבורה כי מדובר בעסקה של מכירת והשכרת נכסי מקרקעין.

כפי שפורט לעיל, אני קובעת כי הוכח מעבר לכל ספק סביר, שהנאשם היה שותף יחד עם הנאשמת במכירת והשכרת הנכסים. מכירת הדירות, במקרה דנן, היתה בעלת **אופי מסחרי**, שכן מדובר במכירה רחבת היקף של מספר דירות, שמטרתה הפקת רווחים. המסקנה המתקבלת מכל האמור לעיל, היא כי לנאשמים הייתה שליטה אקטיבית, ישירה ובלעדית בכל שלבי, ובכל תחומי, ניהול בניית הדירות. לאור האמור, מתקיימים היסודות המנויים בסעיף 1 לחוק המע"מ, ואני קובעת, כי הנאשמים הם בגדר "עוסק" לפי חוק המע"מ והפקודה.

היסוד הנפשי

31. לצורך הוכחת קיומו של היסוד הנפשי בסעיף 220 לפקודה, יש להוכיח, כוונה מיוחדת להשגת השתמטות

ממס, בין אם על ידי הנישום עצמו ובין אם על ידי הזולת, הנעזר בו.

העבירות הקבועות בסעיף 220 לפקודה, ובסעיף 117 לפקודה, הן עבירות **מטרה**, הדורשות כוונה מיוחדת. בסעיף 20(ב) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: "**חוק העונשין**"), נקבע כי, הכוונה המיוחדת הינה **רצון** בהתרחשות התוצאה. במקרה דנן, המטרה היא התחמקות ממס. כוונה זו, נלמדת ממכלול הנסיבות והעובדות.

בע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד (4) 1 בעמודים 154-155, עמד כבוד השופט אנגלרד, על טיבו של היסוד הנפשי והאמצעים להוכחתו:

"כדי להרשיע את הנאשמים בעבירה לפי סעיף 220, צריך שבנוסף לקיום מודעות מצד הנאשם לטיב המעשה ולקיום הנסיבות, תתקיים אצלו כוונה להשיג את היעד של התחמקות ממס (או עזרה לאדם אחר להתחמק ממס). דרישה זו מקופלת במילות סעיף 220 הדן ב"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס" עבר את אחת העבירות המפורטות בסעיף.

את המודעות לרכיב הנסיבתי - בעניינו, מודעות לקיום חבות במס - ואת הכוונה המיוחדת (להלן יקראו שתי אלה הכוונה הפלילית) ניתן להוכיח בהסתמך על כלל הנסיבות. כמו במקרים אחרים שבהם נדרשת הוכחה של כוונה פלילית מצד הנאשם, קיים קושי להוכיח יסוד זה כשאין הנאשם עצמו מודה בקיומו. לפיכך כוונה זו מוכחת בדרך כלל בראיות נסיבתיות. בנסיבות מסוימות, עשיית מעשה ודרך התנהגות מסוימת ילמדו על קיומה של הכוונה הפלילית, ובמקרים אחרים, כלל נסיבות המקרה, עשוי להצביע על כך. אם נחזור לענייננו, כשהנסיבות מצביעות בכיוון מסקנה חד משמעית בדבר קיום כוונה פלילית, ואין הסבר סביר אחר לאותן נסיבות, המסקנה המתבקשת היא שהתקיימה הכוונה כאמור" (ההדגשות שלי - ח.מ.ל.)

כדי להתגבר על הקושי המתואר לעיל בהוכחת היסוד הנפשי, התגבשה החזקה לפיה אדם מתכוון לתוצאות הטבעיות של מעשיו. כפועל יוצא ממנה, ניתן להסיק מהתנהגותו של הנאשם ומן הנסיבות הסובבות אותה, את מצבו הנפשי של הנאשם, בעת ביצוע המעשה הפלילי, והכל תוך יישומו של מבחן אובייקטיבי המבוסס על ניסיון החיים והשכל הישר. חזקה זו ניתנת לסתירה על ידי הנאשם, ואם זה האחרון העלה ספק סביר, אזי החזקה דלעיל לא תשמש לו לרועץ.

32. כמפורט בהרחבה לעיל, נקבע, כי מכירת הדירות היא פעילות עסקית המקימה חבות במס הכנסה ובמס ערך מוסף. פעילות זו מחייבת רישום ודיווח מלא על ההכנסות כנדרש בחוק המע"מ ובפקודה. לאור זאת, על הנאשמים היה לדווח לפקיד שומה על הכנסותיהם. הנאשמים קיבלו תקבולים ממר מתייה חנא עוד בנובמבר 2005, ומיתר הרוכשים בין השנים 2006-2007, בגין מכירת הדירות. הנאשמת, כפי שהעידה, לא הפקידה את הכספים שקיבלה בחשבון בנק וניהלה בביתה קופה עבודה ועבור הנאשם (ר' ת/ 18 גיליון 3 ש' 25-28 וכן עדות הנאשמת עמ' 50 ש' 24). כאמור לעיל, במסגרת ההסוואה והעלמת ההכנסות

הנדונה, בחרו הנאשמים שלא לדווח על הכנסותיהם ממכירת הדירות ומהשכרת בית הספר והמושכר ולא לשלם את מס הערך המוסף כנדרש בחוק מכוח היותו עוסק ובעל עסק.

הנאשמת הודתה כי לא דיווחה על תקבולים שקיבלה ואף מסרה בעדותה בבית משפט כי בעבר הוגשו דוחות למס הכנסה בעוד אביה היה בן החיים וכי הם הפסיקו לעשות כן, מאחר שאביה קיבל פטור. לנאשמת לא היתה תשובה מדוע לא פנתה שוב לרשויות מס הכנסה לאחר מות אביה זאת על אף שהפטור ניתן לאביה ולא לה. תשובתה החמקמקה לפיה סברה שהפטור מגיע אף לה בהיותה אישה מבוגרת, לא שכנעה כי פעלה בתום לב בהתנהלותה אל מול רשויות המס. (ר' עמ' 51 ש' 24-25).

33. לפיכך, מתקיים היסוד הנפשי הנדרש, מאחר שהוכח, כי לנאשמים היתה ידיעה בדבר החבות במס והוכחה מטרם להתחמק ממס בכך שלא דיווחו לרשויות על הכנסותיהם.

34. אשר לטיעוני ב"כ הנאשמים, באשר לטענת הגנה מן הצדק בשל אכיפה בררנית ביחס למיוחס לנאשמים באישום השני, כפי שמסר ב"כ המאשימה בסיכומי, לולא הוגש האישום הראשון, אזי בהחלט יתכן כי לא היה מוגש כתב אישום בגין האישום השני, אולם ב"כ המאשימה נימק כי מצבם של הנאשמים שונה באופן מהותי ממצב שותפיה של הנאשמת, שכן להם הכנסה נוספת עליה לא דיווחו, הן מהדירות שמכרו והן מהשכרת מבנה בית הספר.

35. דוקטרינה ההגנה מן הצדק זכתה לעיגון חקיקתי כטענה מקדמית במסגרת סעיף 149(10) לחוק סדר הדין הפלילי. דוקטרינה זו מאפשרת לבית המשפט לבטל את כתב האישום מקום בו הגשת כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית. בתי המשפט יזדקקו לטענה זו אך במקרים חריגים ביותר, מקום בו יהא זה נהיר לכל כי קיומו של ההליך הפלילי במקרה נתון יפגע באופן ממשי בתחושת הצדק וההגינות. (ר' ע"פ 4855/02 מ"י נ' ד"ר איתמר בורוביץ פ"ד נט(6),776).

"ההכרעה בשאלה, אם המקרה שלפני בית המשפט מצדיק את החלתה של הגנה מן הצדק, אמורה לשקף איזון נאות בין מכלול הערכים, העקרונות והאינטרסים השונים הכרוכים בקיומו של ההליך הפלילי. מן העבר האחד, ניצבים האינטרסים התומכים בהמשך קיומו של ההליך, ובהם: העמדת עבריינים לדין ומיצוי הדין עמהם; הוצאת האמת לאור; קיומם של מנגנוני גמול, הרתעה, וענישה; שמירה על ביטחון הציבור; והגנה על זכויותיו של הקורבן הנפגע. ומן העבר השני, ניצבים האינטרסים השוללים, במקרה הקונקרטי, את המשך קיומו של ההליך, ובהם: הגנה על זכויות היסוד של הנאשם; פסילת מהלכיה הנפסדים של הרשות והרתעתה מפני נקיטת מהלכים דומים בעתיד; שמירה על טוהר ההליך השיפוטי; ושמירת אמון הציבור בבית-המשפט" (שם, עמ' 807).

36. האכיפה הבררנית הוכרה כתופעה אשר עשויה, בנסיבות מסוימות, להקים חשש להתנהלות בלתי צודקת,

אשר תצדיק את החלטה של דוקטרינת ההגנה מן הצדק:

"כאשר הרשות מפעילה מדיניות אכיפה אשר מפלה בין פלוני לאלמוני על בסיס שיקולים זרים כגון דת, גזע או מין, או כאשר היא נוהגת במדיניות של אכיפה שרירותית, יהיה זה מוצדק, במקרים מסוימים, לבטל את כתב האישום מכוח דוקטרינת ההגנה על הצדק. יחד עם זאת, חשוב לזכור כי לא כל אכיפה חלקית הינה בהכרח אכיפה סלקטיבית פסולה" (ע"פ 7014/06 מ"י נ' אהרון לימור (פורסם בנוב 4.9.07).

על אודות האבחנה בין אכיפה חלקית ובין אכיפה בדרנית, ציין בית המשפט כי

"אכיפה חלקית אינה בהכרח אכיפה פסולה. כך גם אכיפה מדגמית, שהרי המדינה אינה יכולה להקצות אלא משאבים מוגבלים לאכיפת החוק... אולם, אפשר שאכיפה חלקית תהיה אכיפה בדרנית ובשל כך גם תהיה אכיפה פסולה. מהי אכיפה כזאת? ...ללא יומרה להציע הגדרה ממצה, אפשר לומר, לצורך עתירה זאת, כי אכיפה בדרנית היא אכיפה הפוגעת בשוויון במובן זה שהיא מבדילה לצורך אכיפה בין בני-אדם דומים או בין מצבים דומים לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא" (ר' בג"צ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית באר שבע, פ"ד נג(3), 289, 305-304).

37. בעניין הנדון, נפתחה חקירה כנגד הנאשמים ועוד שני חשודים, שותפיה של הנאשמת. ב"כ המאשימה מסר הסבר לפיו לולא היתה הנאשמת מואשמת בגין המיוחס לה באישום הראשון, אזי היה מקום לדון בטענה זו, אולם מצבם של הנאשמים שונה שעה שנחשדו בעבירות בגין האישום הראשון ובגין השכרת בית הספר. בנסיבות אלה לדידו, אין מדובר באפליה בין שווים כי אם אבחנה נכונה שעשתה רשויות התביעה. אף אני סבורה כי האבחנה שעשתה המאשימה בין הנאשמים לשותפים האחרים, היתה על בסיס ענייני, בשל ריבוי מקורות ההכנסה והעדר דיווח לרשויות המס על הכנסות אלא, לפיכך הטענה נדחית.

מסקנה

38. מכל האמור הוכח כדבעי כי הנאשמים עסקו בעסקי הבניה וגלגלו סכומי כסף לא מבוטלים. הנאשמים הערימו על רשויות המס בכך שלא דיווחו על ההכנסות. מעצם העובדה של הסתרת מקור הכנסה ניתן ללמוד על כוונה להשתמט מתשלום מס ובכך ניתן לראות במעשי הנאשמים מעשי זדון העולים כדי מרמה כלפי רשויות מס הכנסה.

39. לאור כל האמור, מורשעים בזאת הנאשמים בעבירות המיוחסות להם בכתב האישום.

ניתנה היום, כ"ז אייר תשע"ד, 27 מאי 2014, במעמד ב"כ הצדדים והנאשמים.