

ת"פ 29692/11/11 - מדינת ישראל נגד איבראהים סיאם

בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 29692-11-11 מדינת ישראל נ' סיאם
בפני כבוד השופט שמואל הרבסט

בעניין: מדינת ישראל ע"י פרקליטות מחוז ירושלים המאשימה

נגד

איבראהים סיאם ע"י ב"כ עוה"ד יעקב קמר הנאשם

הכרעת דין

כתב האישום

1. כתב האישום מייחס לנאשם עבירות של השמטת הכנסות, מסירת אמרה או תרשומת כוזבת בדו"ח, מרמה, עורמה או תחבולה ואי קיום דרישות לפי סעיפים 220(1), 220(2), 220(5) ו-216(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "**פקודת מס הכנסה**").

עובדות כתב האישום מלמדות כי החל משנת 1998, שכר הנאשם שתי חנויות לממכר פירות וירקות בשוק מחנה יהודה בירושלים, ברחוב עץ החיים 4 (להלן: "**החנויות**").

בין היתר, נהג הנאשם לרכוש סחורה לחנויותיו בשוק הסיטונאי בגבעת שאול בירושלים, אצל ספקים שונים, ולמכור אותה בחנות.

בכתב האישום נטען עוד, כי הנאשם לא הגיש הצהרת הון כנדרש על פי פקודת מס הכנסה ביום 31.12.2008, על אף שנדרש לכך על ידי רשות המסים.

כמו כן, בין השנים 2004-1999 הגיש הנאשם דו"חות למס הכנסה, בהם לא כלל את כל הכנסותיו או הוצאותיו מהחנויות:

א. עבור כל אחת מהשנים **2000, 2001, 2002** - העביר הנאשם לרואה החשבון שלו פרטים חלקיים בלבד אודות הכנסתו, ולפיכך הגיש רואה החשבון עבורו דו"ח, אשר כלל לא התייחס להכנסתו או להוצאותיו בנוגע לחנויות, והכל בשיעור אשר אינו ידוע למאשימה במדויק.

ב. ביחס לשנת המס **2003** העביר הנאשם לרואה החשבון שלו פרטים חלקיים בלבד עבור הכנסתו, ולפיכך הגיש עבורו רואה החשבון דו"ח, אשר כלל לא התייחס להכנסותיו או להוצאותיו בנוגע לחנויות, הכנסה אשר שיעורה אינו ידוע למאשימה, והוצאות בשיעור 278,679 ₪.

ג. ביחס לשנת מס **2004** העביר הנאשם רואה החשבון שלו פרטים חלקיים בלבד אודות הכנסתו, אשר כלל לא התייחסו להכנסתו או להוצאותיו בנוגע לחנויות, הכנסה אשר שיעורה אינו ידוע למאשימה, והוצאות בשיעור של 672,432 ₪.

2. ביחס לשנים **2005-2008**, נטען בכתב האישום כי על אף שהיו לו הכנסות מחנויותיו, לא הגיש הנאשם דו"חות כלל, עד אשר נחקר על ידי רשות המסים בשנת 2009.

לאחר חקירתו, באוגוסט 2009, הגיש הנאשם דוחות עבור השנים 2005-2008, אך השמיט הוצאות והכנסות מהחנויות כמפורט להלן:

ביחס לשנת **2005** - בשיעור של כ-1,000,000 ₪.

ביחס לשנת המס **2006** - בשיעור של כ-990,000 ₪.

ביחס לשנת המס **2007** - בשיעור של כ-984,000 ₪.

ביחס לשנת המס **2008** - בשיעור של כ-976,000 ₪.

בנוסף לאמור נטען עוד, כי בין השנים 2003-2008 לא ניהל הנאשם ספרים כפי שהיה עליו לעשות בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה ולא שמר מסמכים בנוגע לקניות שביצע עבור החנות.

לבסוף, לשנת המס **2009** לא הגיש הנאשם דו"ח מס הכנסה.

בגין מעשים אלה, מואשם הנאשם בכך שהשמיט, במזיד ובכוונה להתחמק ממס, הכנסה בסכום של כ-**4,900,000** ₪ לכל הפחות ומסר תרשומות כוזבות, והכל במטרה להתחמק ממס.

תשובת הנאשם

3. בתשובתו לכתב האישום, כפר הנאשם בכל העבירות המיוחסות לו.

בא כוח הנאשם טען עם מתן תשובת הנאשם, כי כתב האישום מנוסח באופן רשלני, מעורפל ולא מדויק ועל כן אינו מאפשר מתן תשובה מדויקת לאישום, ומשום כך ובשל טענה נוספת של התיישנות העבירות עובר לשנת 2002, ביקש לבטל את כתב האישום.

בקשת הנאשם נדחתה, לאחר שקבעתי כי מדובר בפרטים אשר יתבססו או יופרכו לאחר שמיעת העדים ועיון בראיות, ובאותו המועד אכן החל שלב שמיעתן של הראיות בתיק (החלטה מיום 2.3.14).

הרקע להליך

4. כתב האישום הוגש בשנת 2011 ולאחר הגשת כתב האישום, הגיש הנאשם ערעור על שומה אשר נקבעה עבורו

בצו, כך שבד בבד עם ניהול התיק דנן, בין הצדדים התנהל גם הליך אזרחי, ע"מ 42363-09-12 **סיאם נ' פקיד השומה**, אשר נדון בבית המשפט המחוזי בירושלים, בפני כב' השופט ד' מינץ.

במהלך שני ההליכים המקבילים, באו הצדדים במשא ומתן בניסיונות ליישב את ההדורים ביניהם, במהלכם התקיים הליך גישור ונעשו צעדים כאלו אחרים לקראת הסדר, אך לאחר שאלה לא הסתייעו בסופו של דבר, נשמעו הראיות במשפט ובאי כוח הצדדים הגישו את סיכומיהם בכתב.

ראיות המאשימה

5. מטעם המאשימה הוגשו תיקי הנאשם באגף מס הכנסה לשנים 2003-2008 (ת/6), וכן הודעות הנאשם ברשות המסים (ת/2-5/ת):

ת/2- הודעת הנאשם מיום 16.7.09

מדובר בהודעתו הראשונה של הנאשם בפני רשות המסים, בה סיפר על עיסוקו במכירת פירות וירקות בשוק מאז שנת 1998, בשתי חנויות אשר עבור כל אחת מהן הוא משלם דמי שכירות בסך של 2,700 ₪. הנאשם מסר כי הוא קונה סחורה מכל הסוחרים בשוק הסיטונאי בגבעת שאול, וכן מהשוק הסיטונאי בצריפין ומהשטחים.

הנאשם נשאל אף על היקף מכירותיו והשיב כי בימי א' פדיונו עמד על 1500 ₪ "פחות או יותר", בימי ב'- 2500 ₪, ימי ג' 3,000-5,000 ₪, ימי ד' בין 3,000-5,000 ₪, ימי ה', בין 4,000-6,000 ₪, ובימי ו' עד 3,000 ₪, כך שמחזור מכירותיו החודשי והכללי עמד על 80,000 ₪ בחודש.

ת/3 - הודעת נוספת מיום 16.7.09

הנאשם חזר על דבריו והוסיף כי לעתים הוא עורך קניות גם עבור סוחר בשם עבד מהכפר ברדלה, אך אינו יכול להעריך את היקף הקניות עבורו, ואשר לנוהגו בדבר שמירת מסמכים הסביר: "**אינני נוהג לשמור על קבלות ו/או חשבוניות של קניית סחורה ובדרך כלל אני משמיד אותן. אם אמצא קבלות ו/או חשבוניות אני אמציא לך אותם**".

ת/4 - הודעת הנאשם מיום 14.9.10

בהודעה זו טען הנאשם, כי רואה החשבון שלו, מר חאמדי נבולסי (להלן: "**נבולסי**") החתים אותו על הדוחות עבור השנים 2006-2008, בעודם ריקים, ואמר לו כי הוא כבר ימלא אותם בעצמו (ש' 133). הוא מסר עוד כי הוא נוהג להעביר כספים לחשבון של אחיו, על מנת שיכסו את השיקים אשר קיבל ממנו, ושילם באמצעותם עבור הסחורה שקנה.

הנאשם מסר כי העביר לנבולסי ביום 20.7.09 חשבוניות קניה של ספקים לשנים 2005-2008, והתחייב להמציא לחוקרים, למשרדם, את החשבוניות אשר כבר נמצאות אצל נבולסי (שורה 103).

כאשר הוצגו לנאשם חתימותיו על דו"חות מס מהשנים 2000-2008, הנאשם הכחיש כי מדובר בחתימותיו בחלקם, ובחלק אחר אמר כי הוא מזהה את חתימתו, אך שם לא נכתב כי הוא שכיר או מה היא מהות עיסוקו. הנאשם הצהיר כי כל התקופה המנויה בכתב האישום, היינו משנת 2000 עבד כעצמאי.

הנאשם אמר כי הוא אינו מקבל אף אחד מהדו"חות בין 2000-2008, שכן חתם עליהם בעודם ריקים ואמר: "**העברתי לנבולסי את כל הקניות שלי משנת 2005 ועד 2008, וגם בשנים 2000 עד 2004, אני הייתי אומר לנבולסי מה**

הרווחתי אבל הייתי אומר לו בלי מסמכים בלי לתת לנבולסי מסמכים".... נבולסי היה שואל אותי כמה הרווחתי בתקופה 2000,2001,2002,2003,2004, אני הייתי אומר לו בעל פה מה הרווחתי כדי שירשום, כי בירקות לא משלמים מ.ע.מ., אז לא שמרתי על הניירות. לא שמרתי עליהם, הם לא בידיים שלי. אבל אם יש צורך להביא ניירות, אני יכול להביא את הניירות משנת 2004 לא מלפני זה" (ש' 143-146).

ביחס לתשלום לנבולסי, מסר הנאשם כי שילם לו עבור השנים 2000-2004 "רק בשביל שיכין דו"ח שנתי", ואילו משנת 2005 ועד 2008, "עוד לא שילמתי לחמדי נבולסי כסף".

5/ת - הודעת הנאשם מיום 19.9.10

בהודעה זו הסביר הנאשם כי לא הבין בחקירות הקודמות את השאלה לגבי היותו שכיר, אך למעשה: "מה שעבדתי שכיר רשום לכם. אז מתי שהייתי עובד גם נהג אצל יוסוף רשום לכן וגם הייתי עובד עצמאי" (ש' 37-38).

הנאשם אף נשאל האם הודיע לנבולסי שהוא עצמאי ויש לו שתי חנויות לממכר פירות וירקות שאותן הוא מנהל, והשיב: "מאיפה אני אזכור לפני עשר שנים" (ש' 45).

לגבי הצהרת הון לשנת 2008- בעת שנשאל הנאשם מדוע לא הגישה, השיב כי העביר את הדרישה לנבולסי, והוא הגיש אותה "לדעתו" (ש' 107-108).

גם בהודעה זו חזר הנאשם על כך שקנה סחורה עבור סוחרים אחרים, ביניהם עבד אלכרים מברדלה ואמין נזאל מג'נין (ש' 126-127).

תצהיר עדות ראשית של הנאשם בבית המשפט המחוזי בע"מ 42363-09-12

6. בתצהירו אשר הוגש בתמיכה לתיק שהתנהל בבית המשפט המחוזי, מסר הנאשם כי בעבודתו הקשה בממכר פירות וירקות בשוק השתכר לרוב "שקלים בודדים" ומצבו הכספי היה קשה עד שאפילו התקשה לשלם עבור שירותי יועץ מס. מעבר לקושי הטכני הכרוך בהקפדה על כל הנדרש על ידי שלטונות המס, הוא התקשה אף לנהל רישומים בגלל מגבלות השפה, והיה לו ברור כי ברמת הכנסותיו הנמוכה, לא הייתה עליו כל חובה לשלם מס.

הנאשם קובל על האופן אשר לפיו בוצע אומדן הכנסותיו והוצאותיו, ומצהיר כי אין בידו דרך לדווח על הכנסות מדויקות. אמנם בהודעתו מסר את הערכתו בדבר מחזור עסקיו, אך מדובר בימים ממוצעים ובהכנסות מירביות, כאשר בפועל ישנם ימים רבים בשנה אשר בהם כלל לא עובדים, וישנם ימים אחרים אשר בהם ההכנסות קטנות עד מאד בהיקפן.

הנאשם מסר כי הוצאותיו גבוהות מאלה אשר יוחסו לו וחזר על כך שרכש סחורות גם עבור אחרים, ועל כן גם הרווח ממכירתן אינו נזקף לזכותו בלבד ולעתים נרכשת גם סחורה פגומה, אשר אותה ניתן למכור במחירי הפסד או לא ניתן כלל למוכרה.

הנאשם הדגיש כי הוא עובד בשוק תחרותי מאוד, ומשום כך נאלץ הוא להסתפק ברווח קטן בהרבה ומסתמך על מכירות של כמויות גדולות במתח רווחים נמוך במקום על מכירות בהיקף נמוך יותר, אך ברווח גבוה.

העדויות מטעם המאשימה

7. מטעם המאשימה העידו מר אליהו לוי, מר שלומי יהושע ומר דוד אגא, אשר הינם סוחרים בחברות שמחן רכש הנאשם סחורה, וכן מר נבולסי.

מר אליהו לוי העיד כי הוא בעל 50% ממניות חברת צ. לוי ובניו, אשר הנאשם היה מבין לקוחותיה בין השנים 2007-2008 ומסר שהוא עצמו לא עשה עסקאות עם הנאשם (עמ' 13-14 לפרוט').

העד נשאל בחקירה נגדית, האם ייתכן כי הנאשם קנה חלק מהסחורה עבור אחרים והשיב ש"**אינו יודע**".

מר שלומי יהושע העיד, כי בעת שנגבתה עדותו, עבד כמוכר בחברת ש. פאשה שעיסוקה היה במכר פירות וירקות. במסגרת זו הכיר את הנאשם, כלקוח של החברה ולמיטב זכרונו, הנאשם קיבל חשבוניות מהחברה.

מר דוד אגא, עובד נוסף בשוק הסיטונאי בגבעת שאול, בחברת אחים אגא, העיד על היכרותו את הנאשם כקונה לו מכר "**לא לעתים קרובות**" (עמ' 17 לפרוט').

אציין, כי המאשימה ביקשה להגיש את כרטיסות החברות אשר בהן עבדו עדים אלה, אך משאלה העידו שלא עסקו בהנהלת החשבונות ולא ערכו את הכרטיסות, הגשת הכרטיסות באמצעותם, לא הותרה. עוד יצוין, כי לא התבקשה הגשתם של מסמכים אלו במסגרת הגדרתם כ"רשומה מוסדית" ואף לא הוגשו ראיות אשר יש בהן כדי לענות על התנאים הקבועים בפקודת הראיות בעניין זה.

8. **מר חאמדי נבולסי** העיד כי הוסמך בירדן כרואה חשבון ועיסוקו בישראל הוא כיועץ מס. הוא העיד כי הנאשם היה לקוח של משרדו, והוא מכיר אותו באמצעות אביו ואחיו, עוד קודם לשנת 2000.

לדבריו, הוא עצמו בעל המשרד ומנהלו ומי שמטפל בנאשם בפועל מטעם משרדו, הוא רואה החשבון ויועץ המס, מר **מוחמד דואני**.

הוא עצמו, מכיר את הנאשם באופן אישי, כמי שעבד כשכיר אצל אחיו של הנאשם, יוסף, החל משנת 2004.

העד הופנה להודעתו במשטרה, ואישר אותה, על פיה בין השנים 2000-2004 הביא למשרדו רק טפסי 106. "**היה לו עסק משנת 2000... אחר כך הפסיק לעבוד כעצמאי והתחיל לעבוד אצל אח שלו עד 2004, ומ-2004 לא ראיתי את הנאשם**" (עמ' 19 לפרוט'). בהמשך, בשנים 2005-2009, מילא מוחמד דואני דוחות מס עבור הנאשם.

מר נבולסי העיד כי הנאשם חתם על הדו"חות, אך הוא עצמו לא ראה אותם, אלא מוחמד דוראני, והדו"חות הוגשו על ידי אחד העובדים ממשרדו.

כאשר עומת עם דבריו בחקירתו, אז אמר שהוא עצמו הגיש את הדו"חות, הסביר שכוונתו הייתה לכך, שעובדי משרדו עשו כן, ואילו איתו הנאשם לא דיבר כלל, והוא גם אינו יודע האם חתם על דו"ח ריק או לא (עמ' 22 לפרוט').

בעדותו, חזר מר נבולסי על כך כי דבר מעניינו של הנאשם לא ידוע לו באופן אישי, הוא עצמו לא מילא דו"חות שנוגעים אליו ולא קיבל ממס הכנסה וממע"מ פנקסי מקדמות עבורו.

9. **מר שמעון כהן**, מפקח חקירות במחלקת החקירות במס הכנסה, העיד על הפעולות אשר ביצע בתיק זה, ובמיוחד על גביית הודעות הנאשם. הוא מסר כי בשתי ההודעות הראשונות אשר גבה מהנאשם, מיום 16.7.09 לא חקרו אודות

עמוד 5

העלמת קניות, אלא על אי הגשת דוחות ואי הודעה על פתיחת עסק ואי ניהול ספרים. רק ביום 14.9.10, תקופה ארוכה לאחר גביית ההודעות הראשונות, נחקר הנאשם על העלמת קניות והשמטת הכנסות לפי סעיף 220(1), ובהמשך ביום 19.9.10 נחקר על אי הגשת דו"ח בשנת 2009 ואי ניכוי מס לתקופה 2008-2009 והשמטת הכנסות ודוחות לשנים 2008-2009. (עמ' 25 לפרוט').

מר כהן תיאר כי לאחר שגבה את עדות הנאשם, בדק את גרסתו מול הספקים שהזכיר, ומהם קיבל את החשבוניות וכרטיסי החו"ז (חובות וזכויות) של הנאשם. כאשר הציגו לנאשם מסמכים אלה, הנאשם אישר כי הם מתאימים "פחות או יותר" לקניות שלו מאותם ספקים (עמ' 26 לפרוט').

כאשר שאל את הנאשם מדוע לא כלל את ההכנסות שהיו לו ממכירת פירות וירקות, ואז השיב לו הנאשם שהוא חשב שזה "כמו במע"מ, שאין מס על פירות וירקות" (עמ' 26 לפרוט').

עוד העיד מר כהן, כי נבולסי אמר לו כי הנאשם לא דיווח לו דבר על העובדה כי הוא שוכר שתי חנויות במחנה יהודה (ש' 18 בעמ' 28 לפרוט').

עדות הנאשם

10. הנאשם העיד כי שכר את שתי החנויות בשוק מבעליהן, תמורת תשלום חודשי של 2,700 ₪. לדבריו, נהג הוא לרכוש סחורה מסיטונאים שונים, חלקם בגבעת שאול, חלקם בשוק הסיטונאי בצריפין, ולעתים גם מאדם בשם עבד אלכרים מברדלה, בסמוך לבית שאן, הכל בהתאם לדרישות השוק ולמחיריו. לעתים שלח לעבד אלכרים סחורה, אם היה חסר לו ממנה או כקיזוז על סחורה אשר קיבל ממנו.

הנאשם התייחס בעדותו להודעותיו, להערכותיו בדבר רווחים במועדים האמורים, וכן ליחסיו עם נבולסי. לדבריו, כל שנשמר אצל הספקים, זה חשבונית המס והוא שילם להם רק במזומן או בהמחאות. כאשר הגיע לקבל את הירקות מהספקים, קיבל לידי תעודת משלוח בה מפורטת הסחורה והכמות, ועל פיה ערך הספק חשבונית, לפיה שילם בהתאם.

הנאשם העיד כי לא תמיד שמר את החשבוניות, שכן לדבריו, מה שמחייב הוא "מה שבמחשב": "כשאני צריך ללכת לקחת לרואה החשבון את הניירות, אני הולך סוף החודש ומבקש שיוציאו לי חשבונית, אז אם שמרתי או לא שמרתי, זה לא משנה, אצלם המקור" (ש' 3-4 בעמ' 49 לפרוט'). הנאשם הוסיף ואמר כי מדי חודשיים נהג להביא לנבולסי את כל החשבוניות על מנת שיטפל בהן כנדרש.

באשר לדבריו בהודעותיו, מסר כי החוקר לא הבין אותו, שכן הוא אמר שאין מע"מ, אך ידע שהוא אכן מחויב בתשלום מס, והוסיף:

"מי שעושה את החישוב זה נבולסי, הוא עושה את החישובים ואומר אם צריך לשלם וגם היה לוקח את השוברים והוא היה עושה את זה.

ש. הנחת היסוד שלך שאתה צריך לשלם מיסים או לא.

ת. כן. אם אני חייב אני אשלם. הבעיה הגדולה, אם ברגע שהשם של הרואה החשבון מופיע אצל מס הכנסה או ביטוח לאומי הם לא שולחים לך כלום, אלא לרואה חשבון, זו בעיה גדולה. תראה לי מה ששלחי לי בכל השנים

שאתה מדבר עליה. אני עדכנתי שנובלסי הוא רואה החשבון שלי, כל שנה שולח להם דו"ח שנתי" (ש' 26-29 בעמ' 49 לפרוט')

כן הוסיף הנאשם ואמר כי לאחר שנחקר על ידי פקיד השומה, בשנת 2009, פנה לנבולסי, הביא למשרדו את כל הניירת הנדרשת, ואמר לו כי הם מעוניינים שיגיש את הדוחות הללו. נבולסי הסביר לו את משמעות הניירת שקיבל, והוא הלך שוב לשוק וביקש מהספקים שיוציאו לו את המסמכים עבור חמש השנים שלגביהם נחקר (עמ' 50 לפרוט'). לדבריו את כל הכרטסות אשר רשות המסים דרשה, קיבלה לידיה ממנו, אך לא הביא חשבוניות מצריפין, שכן אלו לא היו בידו או בחזקתו.

כאשר נשאל אודות ממוצע הרווח שלו, השיב שאינו יכול לענות שכן לפעמים מוכר בהפסד, ובשל כך, רמת החיים שלו נמוכה מאוד (עמ' 51).

כאשר נשאל מדוע נבולסי גרס כי לא היה ידוע לו כי הינו בעל חנויות בשוק השיב:

"ת. הוא גם אמר שהוא לא מכיר אותי. לא יודע למה הוא עושה את זה. יש לו בעיה בראש שלו. הפועלים שלו עושים בעיות. נבולסי היה אמור לעשות את עבודתו. לא שאלתי אותו כמה הוא חייב. ...

ש. נבולסי אומר שאמרת לו שאתה שכיר וזה לא נכון?

ת. מה שהוא אמר זה בעיה שלו. איך אני שכיר ומוסר לו כרטסות.

ש. נבולסי עבד עבורך אז איך הוא עשה את זה?

ת. הוא גרם לכתב האישום הזה. אני מאמין בבית המשפט. אני לא סומך על אך אחד האינטרס שלכם להכשיל אנשים. . . אני בחקירה שהם שאלו אותי, הם הביאו את הדוחות, הסברתי להם שאני חתמתי כשזה ריק ואז היה עושה חישובים וממלא. יש גם חתימות שלא שלי. יש הבדל בין החתימה למעלה לחתימה למטה" (ש' 23-34 בעמ' 51 לפרוט')

הנאשם מאשר כי לא נועד עם נבולסי, אלא עם "מוחמד" ממשרדו, ולו הגיש הוא את כל המסמכים אשר נדרשו על ידו.

הנאשם נשאל האם בשנת 2,000 הגיש דו"ח, והשיב כי אינו זוכר את השנים הללו. לדבריו, כל שנה, בין השנים 2003-2005, נבולסי היה מתקשר אליו "למלא" את דוחותיו, והוא היה מגיע למשרדו לחתום עליהם. לדבריו, הוא שלח את כל הנדרש לרואה החשבון, ולא הפסיק לעשות כן. אם היו חודשים שלא שלח לו, אזי חודש לאחר מכן, השלים את החסר והעביר לו את הנדרש. בנוסף, הוא אף אישר את דברי נבולסי, כי בכל התקופה, ראה אותו במשרד אולי "פעם או פעמיים", ולדבריו "הבוס" או המנהל במשרד הוא מוחמד (עמ' 53).

על היותו שכיר הוא גורס כי עבד כנהג ומשום כך הונפק לו תלוש משכורת, ונבולסי המשיך להוציא תלושים והמשיך לרשום אותו כנהג ולא ביטלם, וזאת על אף שעבודתו כבר הופסקה, והוא לא זוכר אם במהלך השנים הרלוונטיות, היה רשום כנהג(עמ' 53-54). מכל מקום, בפועל, לא עבד כבר כנהג בתקופה זו, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בדבריו שלו:

"שכל יום אתה עובר ברמזור אדום וזה אסור ואף אחד לא יגיד לך ואתה תמשיך לעבור. . . אני לא התכוונתי לעשות טעות כשאני קם בשעה 4 בבוקר יש לי הרבה דברים בראש ואני לא יכול לזכור מה צריך לעשות ומה אומר החוק, אני א למדתי את זה ואני צריך ללמוד את זה. . . הגענו לשלב המדינה- מה שהיה מסתיים אצל

רו"ח זהו זה. כשנעשה חישוב הכל היה מאוזן, אפס" (עמ' 54).

עדות מוחמד דוראני

11. עד זה הוזמן מטעם בית המשפט, לאחר עדות הנאשם ופרשת התביעה, נוכח עבודתו במשרדו של נבולסי, משום שנטען כי הוא עמד בקשר משמעותי עם הנאשם בעת ניהול ענייניו.

מר דוראן, מנהל חשבונות ויועץ מס, תיאר בעדותו כי כל אחד מרואי החשבון במשרד, יכול היה לטפל בכל לקוח. לדבריו, משרדו מטפל בכ-300 לקוחות, והוא אינו זוכר את מלוא הפרטים בקשר לנאשם. על אופן העבודה סיפר, כי לאחר שלקוח כזה או אחר היה מעביר מסמכים חשבונאיים למשרד, היו הם מקלידים את החשבונות ומזינים אותן לתוכנת מחשב מתאימה ובהמשך, מוציאים שוברי תשלום למס הכנסה ומע"מ. הניירת נשמרת במשרד עד לסוף השנה העוקבת, או אז, היא מוחזר ללקוח.

הוא סיפר בעדותו, כי הם פותחים תיק לכל לקוח עם תחילת התקשרותו עם המשרד, רושמים ומסבירים לו מתי לבוא למשרד ומתי להביא את החומר, מה צריך לשלם ומה מגישים במהלך השנה וכיצד עושים זאת (עמ' 57).

על הנאשם סיפר, כי היה במשרד לפני 8 או 9 שנים, לתקופה קצרה. הוא סיפר כי לנאשם היה הסדר עם מס הכנסה, הם טיפלו בו, והוא עבר למישהו אחר (הנאשם אמר בסוף עדותו כי לא שכר את שירותיו של רואה חשבון אחר, ועל כך יורחב בהמשך), אך הוא לא זכר אם הוא טיפל בנאשם, או כי מישהו אחר מהמשרד עשה כן (עמ' 57).

לגבי אופן החתימה על הדו"חות במשרד, מסר דוראני כי המשרד מכין את הדו"ח השנתי של מס הכנסה ולאחר מכן מזמינים את הלקוח לצורך חתימה על הדו"ח (עמ' 57, ש' 22-23). אם בעת עריכת הדו"ח, חסר לו מסמך כלשהו, הוא מבקש מהלקוח כי ישלים את החסר. כאשר מגיע לקוח חדש למשרד, הסביר, כי חשוב לו לשאול היכן הוא עובד, והוסיף ששכירים לא מגיעים אליהם בדרך כלל, אלא אם חסרים להם דו"חות למס הכנסה. הוא השיב שלא יתכן שהוא דיווח על הנאשם כשכיר, אם הוא אמר לו שהוא בעל דוכן בשוק, כפי שלא יתכן שלקוח יחתום על דו"ח, שאותו הוא ימלא לאחר מכן (עמ' 58-59 לפרוט').

יצוין, כי מר דוראני לא הוזמן על ידי מס הכנסה למסירת הודעה בעת שהתנהלה חקירה נגד הנאשם.

דין והכרעה

המסגרת המשפטית

12. הנאשם הואשם בעבירות לפי סעיף 220 לפקודה, כאשר האישומים המיוחסים לו הם ההשמטות שביצע, האמרות והתרשומות הכוזבות - וכל אלה בוצעו במזיד ובכוונה להתחמק ממס.

סעיף 220 לפקודה קובע:

"220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו- מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד; ואלו הן:

(1) השמיט מתוך דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;

(2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבת;

...

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

ייחודן של עבירות אלה, הוא בכך שהן עבירות התנהגותיות, אשר השלמתן אינה מותנית בהשגת התוצאה האסורה של התחמקות מתשלום מס בפועל, ותכליתן היא לאסור את עצם המעשים המפורטים בסעיף חיקוק זה, אם הם נועדו להתחמקות ממס (ר' למשל ת"פ (מחוזי י-ם) 55/96 **מדינת ישראל נ' פרומדיקו בע"מ ואח'** (פורסם בנבו), וכן בת"פ (מחוזי ת"א) 26628-07-14 **מדינת ישראל נ' אוחנה**, פורסם בנבו, מיום 26.10.15).

היסוד העובדתי בעבירות אלה הוא ביצוע המעשה או המחדל האמורים באחת מחלופותיו של הסעיף וכמובן- קיומה של חבות מס (ר' ע"פ 1182/99 **הורביץ נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד(4)1).

היסוד הנפשי הנדרש בעבירות אלה הינו כוונה מיוחדת והוא דורש מודעות וכוונה. היינו, על מנת להרשיע בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, יש צורך כי בנוסף לקיומה של **מודעות** לטיב המעשה וקיום הנסיבות, תתקיים אצל הנאשם אף **כוונה** להשיג את היעד של התחמקות ממס (עניין **הורוביץ**, שם, בעמ' 154-155).

על הקושי הטמון בהוכחת היסוד הנפשי בעבירת אלה, עמד בית המשפט העליון בעניין הורוביץ, וקבע כי כוונה זו מוכחת בדרך כלל בראיות נסיבתיות:

"את המודעות לרכיב הנסיבתי- בענייננו מודעות לקיום חבות במס- ואת הכוונה המיוחדת (להלן ייקראו 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 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. לעתים, עצם השמטת הכנסה מדוחות על הכנסות שמגיש נישום תלמד על קיום כוונה להתחמקות ממס, כשאין להשמטה זו כל הסבר סביר אחר. לדוגמה, אם אדם מצהיר על הכנסה בסך פלוני כשהכנסתו על-פי ספריו גבוהה יותר, המסקנה של כוונה להתחמקות ממס נלמדת מעצם המעשה, באין לה כל הסבר סביר אחר... לעומת זאת אי דיווח על הכנסה, אפילו אי הדיווח הוא על הכנסה בשיעור גבוה והוא נמשך לאורך זמן, לא יביא למסקנה כזו, אם נסיבות המקרה מלמדות שהנישום האמין בכנות שאין חלה עליו חובת דיווח על אותה הכנסה".

מכאן שגם במקרה שלפניי, הנסיבות והראיות הנסיבתיות האופפות את המעשים, הן אלו אשר יכריעו האם הנאשם היה מודע והתכוון להתחמק ממס, בהיקף ובאופן מתאימים אשר בגינם ניתן לייחס לו את הכוונה המיוחדת הנדרשת ממי שביצע עבירות אלה.

מן הכלל אל הפרט

את האישומים המיוחסים לנאשם בכתב האישום ניתן לחלק ל-2 תקופות, האחת בין השנים 1999-2004, ואילו השנייה בין השנים 2005-2009.

דיווחי הנאשם בתקופה אשר בין השנים 1999-2004

13. על פי סעיף 4 לכתב האישום, בין השנים 1999 ל-2004, הנאשם הגיש דו"חות למס הכנסה ובהם לא כלל את כל הכנסותיו והוצאותיו.

המאשימה טוענת כי בשנים אלה הנאשם העביר לרואה החשבון שלו, כשהכוונה לנבולסי ולאנשי משרדו, פרטים חלקיים בלבד אודות הכנסתו, ולפיכך הגיש רואה החשבון דו"חות אשר כלל לא התייחסו להכנסתו או להוצאותיו בנוגע לחנויות. אשר לשיעור ההכנסות וההוצאות, עבור השנים 2000-2002, הרי שאלו אינם ידועים במדויק למאשימה, וכתב האישום אינו נוקב סכום כלשהו בגינם.

עבור שנת 2003, נטען בכתב האישום כי שיעור ההוצאות אשר הוציא הנאשם הינו 278,679 ₪, ואילו עבור שנת 2004, שיעור ההוצאות הוא בשיעור של 672,432 ₪. שיעור ההכנסות עבור שנים אלה אינו ידוע במדויק למאשימה.

ביחס לתקופה זו בכתב האישום הצביע הסניגור על חוסר בהירות, נוכח אי פירוט הסכומים ובהיעדר עובדות המבססות את האמור בו, וזאת, כאמור, כבר בראשיתו של ההליך הפלילי.

הנאשם טען כי, כמו המאשימה, גם לו עצמו, לא ידוע מה היה היקף הכנסותיו והוצאותיו בשנים אלה. הנאשם הסיר אחריות מהדו"חות אשר הוגשו לרשות המסים עבור שנים אלה, וטען כי החתימות על גביהן, אינן שלו, ומי שאחראי על הגשתם הוא יועץ המס נבולסי.

בהחלטתי מיום 2.3.14, קבעתי כי אכן ראוי היה לפרט את היקפן של ההוצאות בסעיפים המתייחסים לשנים 2000-2003 בכתב האישום, אך על אף שסכום ההכנסות אינו ידוע במדויק למאשימה, בשל העדר מדד רווח קבוע, הרי שסכום ההוצאות ידוע, ובאותו שלב קבעתי כי הנחה זו תופרך או תבוסס לאחר שמיעת עדויותיהם של עדים אשר עניינם בהוצאות המיוחסות לשנים אלה.

באותה העת, הודיעה באת כוח המאשימה, כי אכן לא ידוע לה מה היה היקף הכנסותיו של הנאשם, מאחר שהוא לא דיווח על כך בחקירותיו, ולהוכחת הוצאותיו הזמינה את הספקים מהם רכש סחורה, וטענה כי ההוצאות עבור הקניות מאותם ספקים, מהווה הוכחה להעלמת ההכנסות עצמן.

כעת, לאחר תום שמיעת העדויות והצגת הראיות, מתברר כי לא התפזר כל הערפל האופף את האישום המתייחס לשנים אלה, וחלק מהאישומים לתקופה זו, נותרו עלומים עד כה.

14. דו"ח ההכנסות של הנאשם לשנת 2003(ת/6) מדווח על הכנסה בסך של 35,600 ₪, והנאשם מדווח בו כ"עובד נייד". לדו"ח זה מצורף נספח בו מצהיר הנאשם: **"אני עובד נייד ואין לי מקום כעצמאי וזאת הכנסתי לשנת 2003"**.

דו"ח הכנסותיו לשנת 2004, מעיד על הכנסות הנאשם בסך של 31,095 ₪, ובו מתואר עיסוקו העיקרי של הנאשם כ"שכיר", ומעסיקו הרשום הינו "יוסף סיאם", ואילו מצרפת תעודה בדבר תשלומים ועדכונים משכר עבודה לשנה זו.

בחקירתו הוצגו לנאשם כרטסות מתיק השומה שלו לשנים הרלוונטיות והנאשם אישר כי אלה דו"חות שלו, אך התכחש לחתימותיו על חלק מהם.

כרטסות הנאשם לשנים 1999-2004, יכולות היו לגלות מה היה היקף הכנסותיו והוצאותיו, אך בצירוף להודעותיו (ת/5), הוגשו כרטסות החל מיום 15.7.04 בלבד ולא קודם לכן.

עיון בכרטסת לשנת 2004, אשר בה מפורטות חובות וזכויות עסקו של הנאשם החל מיום 15.7.04, מעלה כי חובותיו של הנאשם מסתכמים בסך 66,353.40 ₪, וזכויותיו - בסך של 61,915.70 ₪.

השוואת הסכומים בכרטסת אל מול הצהרות הנאשם בדו"ח לשנה זו, מעידה כי הנאשם לא דיווח על מלוא הוצאותיו והכנסותיו, כנטען בכתב האישום, לשנה זו.

גם ביחס לשנת 2003, ניתן לומר כי מאחר שמוסכמת העובדה בדבר קיומן של החנויות המיוחסות לנאשם החל משנת 2000, ודו"ח השומה אינו מפרט כל התייחסות באשר לשנה זו, הרי שהנאשם לא דיווח על מלוא הכנסותיו והוצאותיו אף לתקופה זו.

המאשימה מטעמה הזמינה לעדות שלושה עדים, נציגי ספקים, אשר סיפקו לנאשם פירות וירקות, על מנת שאלה ידווחו על עסקאותיו של הנאשם ומהן ניתן יהיה לשאוב מידע אודות הכנסותיו, אלא שעדויות נציגי הספקים, לא שפכו אור על הוצאות הנאשם. שלושת נציגי הספקים שהוזמנו להעיד, לא היו מעורבים בפרטי העסקאות עם הנאשם, חלקם אף לא הכירוהו וכמובן לא היו אלו אשר ערכו את כרטסת הנהלת החשבונות של אותם ספקים, ועל כן לא התרתי כאמור, את הגשת כרטסות הספקים.

מי שיכול היה לשפוך אור על תקופה זו הוא נבולסי, רואה החשבון, אשר טיפל בדיווחיו של הנאשם. אלא, שקשה עד מאוד להתבסס על עדותו, בהתחשב בכך שחזר בעדותו שוב ושוב על כך שהוא עצמו לא טיפל בנאשם. עדות מוחמד דוראני ממשרדו, אף היא לא התייחסה לשנים אלה.

לתיק בית המשפט הוגש תצהיר עדותו הראשית של הנאשם אשר הוגש לתיק בית המשפט המחוזי, בו נדון ערעור השומה על הנאשם, אלא שההליך בבית המשפט המחוזי, ובהתאמה כרטסות הספקים שהוגשו בצירוף לתצהירים בהליך זה, מתייחסים לשנים 2005 ואילך, כך שאין בהן כדי להניח תשתית כלשהי אשר להוצאות הנאשם בין השנים 2000-2004. כבר עתה יצוין, כי עצם הגשת התצהיר אשר הוגש במסגרת ההליך האזרחי, יש בו כדי להעלות שאלות ותהיות באשר למשקל הראייתי שיש לייחס לו. תצהיר זה הוגש מתוך סכסוך אזרחי אשר התברר בין הצדדים באותה העת, והשיקולים אשר עמדו בבסיסו יותרו לוטים בערפל תוך שחלקם קשורים לחיסיון שבין עורך הדין בהליך האזרחי ולקוחו הנאשם/הנישום, אשר יש בהם שיקולי כדאיות כלכליים באופן שכל היקש ממנו באשר לחובת הדיווח העומדת בבסיס כתב האישום דן אינה מובנת מאליה ואינה פשוטה כלל וכלל. ניתן אולי לדמותה לשימוש באמירות אשר הוחלפו בין הצדדים במסגרת הליך גישור פלילי לצורך הרשעתו הפורמאלית של הנאשם. במהלך הגישור נאמרים דברים ומוצהרות הצהרות המשקפות את המשקל הראייתי המוערך על ידי כל אחד מן הצדדים תוך שקילתם של שיקולים שונים, חלקם רחבים וחורגים ממסגרתו של התיק הניצב לפנינו. שימוש באמירות אלו והסתתן למסלול הפורמאלי אינה נכונה, ואולי אף אינה ראוייה.

מהודעותיו של הנאשם, עדותו, ותצהירו בתיק בית המשפט המחוזי, והן מהצהרות ב"כ המאשימה בסיכומים ובמהלך ניהול ההליך, עולה כי ההסתמכות על הוצאותיו של הנאשם לצורך בירור הכנסותיו אינה מדויקת, ומעוררת תמיהות.

כך, הנאשם חזר על טענתו, לפיה לא כל הסחורה שרכש שימשה למכירה בחנויותיו, אלא חלק ממנה הוא נתן לספקים, כנגד סחורות אחרות, או כנגד חובות (ר' למשל בת/5 בשורות 126-130). כן מסר שלעתיים נרכשת סחורה פגומה שאותה

הוא נאלץ לזרוק, להשמיד או למכור במחיר נמוך, ובגינה אינו משיא רווחים. גרסה זו, לא נחקרה מעולם.

16. בחינת מכלול הראיות המתייחסות לתקופה זו, מעלה כי לא מדובר בתקופה אשר היא מיקשה אחת, מאחר שגם במהלכה קיימים הבדלים במעשיו של הנאשם וברמת הוכחת יסודותיהם כעבירות שונות בפקודת מס ההכנסה.

ביחס לחלק מהמעשים, אין חולק כי מעשיו של הנאשם מקיימים את היסודות העובדתיים הנדרשים לצורך הרשעתו בעבירות לפי הפקודה. כפי שעלה בפשטות ובאופן בהיר, הנאשם לא ניהל ספרים כנדרש ולא הגיש הצהרת הון. כמו כן, הנאשם לא דיווח כדבעי אודות הכנסותיו והוצאותיו בין השנים 2003-2004, כפי שעלה מהמסמכים אשר הוגשו והעדויות המתייחסות אליהם.

אלא שמתברר כי לא ניתן לומר שמתקיים בנאשם היסוד הנפשי הנדרש של כוונה מיוחדת, הדרוש לצורך הרשעתו בעבירות לפי חלופותיו של סעיף 220 לפקודה.

כאמור בפסיקה המצוטטת לעיל, נסיבות ביצוע העבירות עשויות ללמד על כוונה זו, בהן סכומי העלמת המס, רישום כפול וכיו"ב, אך בענייננו, בהיעדר מידע מספק אודות הסכומים שלא דווחו ובאין נסיבות אחרות המצביעות על כוונה של הנאשם להתחמק מתשלום מס באמצעות הדיווח הלקוי/ חסר, לא ניתן ללמוד על כוונה שכזו אצל הנאשם.

לאחר עיון בראיות שהוצגו ושמיעת העדויות השונות, התרשמתי כי התנהלותו של הנאשם הייתה לא אחראית ובלתי מאורגנת באופן שבו ניהל את עסקיו והיא שהביאה לחוסר הדיווח כדין, אך לא הוכח ברמה הנדרשת במשפט הפלילי כי מדובר בנאשם אשר ביקש להתחמק מתשלום מס מתוך כוונה ומודעות, כנדרש בסעיף 220 לפקודה. יחד עם זאת, הנאשם לא יצא פטור בלא כלום, שכן מעשיו מהווים עבירות לפי סעיף 217, הן במחדל ובמעשים דומים, כאשר אלה נעשו ללא הצדק סביר.

אציין, כי מסקנה זו נובעת מדברי הנאשם אודות הוצאות אשר הוציא עבור אחרים, סחורה שנפגמה ולא ניתן היה לעשות בה שימוש וימים שבהם היו חנויותיו סגורות, אשר אין בהם כדי להוות הצדק סביר לאי עמידתו בדרישות הדיווח, אך נוכח היקפם העלום של הסכומים הרלבנטיים לא אוכל ללמוד מהנסיבות, אשר אינן ברורות, אודות כוונה מיוחדת אשר אותה ניתן לייחס לנאשם, ומשום כך לא אוכל להיעתר לבקשת האשימה להרשעו בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, המצריכה כוונה שכזו.

אשר לאישומים המתייחסים לשנים 2000-2002 - כפי שנכתב בכתב האישום, למאשימה אין מידע אודות היקפי הכנסותיו והוצאותיו של הנאשם בשנים אלה, וגם עם תום שמיעת העדויות והצגת הראיות, אלה נותרו עלומים בלא שהיה בראיות כדי לפזר את הערפל שאפף אותם בכתב האישום.

אמירותיו של הנאשם עצמו, עליהן הסתמכה המאשימה, אף הן כלליות ואין בהן כדי להרים את הרף הראייתי הנדרש אל מעבר לספק סביר. אין לשכוח את היסוד העובדתי הנדרש בעבירות אלו - הוכחת ההכנסה והיקפה, וביסוס העובדה כי הכנסה זו לא דווחה במלואה כנדרש בחוק. שני חלקים עובדתיים אלו לא הוכחו כדבעי ולא הוצגו כל ראיות קונקרטיות בענייננו, ומשום כך דינו של הנאשם לזיכוי מהן - וכך אני מורה.

יחד עם זאת, בתקופה זו (2000-2004) לא ניהל הנאשם ספרים כפי שהיה מוטל עליו לעשות, ובגין כך יורשע בעבירות לפי סעיף 216 בגין השנים 2000-2004, אותן ציינה המאשימה בסעיף 7 לכתב האישום.

דיווחי הנאשם בין השנים 2005-2008 והעבירות המיוחסות לשנים אלה

17. סעיפים 3, 5 ו-7 לכתב האישום מתייחסים לתקופה אשר בין השנים 2005 ל-2008 ובהם הנאשם מואשם בכך שלא הגיש דו"חות עבור השנים 2005-2008, ורק לאחר שנחקר ברשות המסים בשנת 2009, הגיש דו"חות אלה בדיעבד,

אך גם אז תוך השמטת הוצאות והכנסות. עוד הואשם הנאשם בגין תקופה זו בכך שלא ניהל ספרים כנדרש בגין שנים אלו.

הודעות הנאשם ברשות המסים מלמדות כי הוא שיתף פעולה עם רשות המסים למין חקירתו הראשונה ולא נמנע מלשתף את חוקריו ברזי התנהלותו בעסקיו, בגילוי לב ובפשטות. לעתים דבריו סייעו לו, ולעתים היה בהם כדי להניח תשתית ראייתית לאישומים נגדו, כפי שהיה ביחס לאישומים המתייחסים לשנים אלה.

כבר בהודעתו הראשונה מיום 16.7.09, הודה הנאשם כי לא הגיש דוחות אישיים עבור השנים 2005-2008 ולא ניהל ספרים עבור עסקיו:

"ש. מדוע לא הגשת דוחות אישיים לשנים 05-06-07-08.

ת. לא ידעתי שאני צריך להגיש דוחות לשנים 05-06-07-08, עכשיו שאתה החוקר אומר לי שצריך להגיש דוחות לשנים 05-06-07-08 אני מתחייב להגיש דוחות אלו תוך חודש מהיום.

ש. מדוע לא ניהלת ספרים בעסק למן התקופה 1998-7/09.

ת. לא ידעתי כי עליי לנהל ספרים בעסק ולכן לא ניהלתי ספרים. כיום אתה החוקר אומר ומסביר לי כי עליי לנהל ספרים ואני מתכוון לעשות זאת" (שורות 20-25 בגליון 2, ת/2).

בהמשך חזר ואמר כי הגיש דוחות עד שנת 2003, באמצעות נבולסי, וכל פעם שקיבל מסמכים ממס הכנסה, פנה אליו, אך החל משנת 2004 ועד מועד חקירתו בשנת 2009, לא קיבל מסמך כזה או אחר ממס הכנסה, ועל כן לא פנה אליו כלל (שורות 23, 28-29 בגליון 3, ת/2).

מנגד, בחקירה מיום 19.9.10 (ת/5) אישר כי קיבל דרישה להגשת דו"חות לשנים אלה ביום 15.1.07, והגיש אותה לנבולסי (שורות 101-104, ת/5).

כאשר נשאל הנאשם בחקירה זו, כמה כסף שילם לנבולסי משנת 2000 ועד מועד החקירה, השיב:

"ב-2000 ועד שנת 2004 אני הייתי משלם לו רק בשביל שיכין דו"ח שנתי ואני לא זוכר כמה הייתי משלם לחמדי בשביל שיכין את הדו"ח השנתי. משנת 2005 עד שנת 2008 אני עוד לא שילמתי לחמדי נבולסי כסף" (ש' 160-163 בעמ' 7 להודעה זו).

הנאשם חזר ושב על כך כי לא דיווח על הכנסותיו, מאחר שסבר שכשם שאין חובה לשלם מע"מ על פירות וירקות, כך גם אין חובה לדווח ולשלם למס הכנסה (שורות 37-38, ת/5). מסיבה זו, הוסיף, גם לא שמר על המסמכים הנוגעים להכנסותיו, אך מסר כי אם יש צורך, הוא יכול להביא את המסמכים הנדרשים, החל משנת 2004 (שורות 144-146 בעמ' 6 בת/4).

הנאשם חזר ומסר, הן בהודעותיו והן בעדותו, כי לא שמר אצלו מסמכים וחשבוניות, וכי לא העביר לנבולסי מסמכים על מנת שידווח על הכנסותיו והוצאותיו במלואם (עמ' 49 לפרוט' וכן שורה 142, ת/4). הנאשם תלה את האשמה על דיווחו כשכיר על נבולסי, אשר לאחר שהנאשם הפסיק את עבודתו כשכיר אצל אחיו, המשיך נבולסי לדווח עליו כשכיר, ולא ביטל את רישומו כשכיר (שורה 4 בעמ' 54 לפרוט').

נבולטי עצמו העיד לעניין זה כי ידוע לו שהנאשם עבד כשכיר אצל אחיו משנת 2004 ואישר את דבריו בחקירתו ברשות המסים, על פיהם, משנת 2000 היה לנאשם עסק, לאחר מכן הפסיק לעבוד כעצמאי והתחיל לעבוד כשכיר אצל אחיו עד 2004, ומאז, לא ראה את הנאשם (שורות 22-25 בעמ' 19 לפרוט'). לאחר מכן, מוחמד דוראני ממושרדו, מילא עבור הנאשם את הדוחות לשנים 2005 עד 2009 (עמ' 20 לפרוט') אשר הוגשו כולם בשנת 2009, לאחר חקירתו הראשונית של הנאשם ברשות המסים.

מכל האמור, עולה בבירור כי הנאשם לא דיווח על הכנסותיו עד שנת 2009, עבור השנים 2005-2008, וכי לא ניהל ספרים ולא שמר מסמכים בנוגע לעסקיו, מאחר שסבר שלא הייתה מוטלת עליו חובה לעשות כן, ומסיבה זו, כפי שמסר בחקירתו וכפי שהעיד גם רואה החשבון נבולטי, כי מאז שנת 2004 ועד אשר שב הנאשם למשרדו בשנת 2009, לא קיבל ממנו כל שירות מקצועי.

18. פתיחת חקירת רשות המסים בשנת 2009 זימנה לנאשם הזדמנות לתיקון, ואפשרה לו לדווח על עסקיו כנדרש. אלא שלמרבה הצער, כפי שעולה מן הראיות, משדיווח הנאשם לבסוף בשנת 2009, הדיווח לא נעשה כדין ובמלואו, והזדמנות זו לא נוצלה כדבעי.

דוחות הנאשם עבור השנים 2005-2009 התקבלו כולם ברשות המסים ביום 2.8.09.

בדו"ח עבור שנת 2005 הצהיר הנאשם על הכנסה שנתית כשכיר, בסך של 41,460 ₪.

בדו"ח עבור שנת 2006 הצהיר על הכנסה שנתית של 9,000 ₪ מעסק ועל שכר עבודה בשיעור 20,987 ₪, סך הכל 29,987 ₪.

דו"ח עבור שנת 2007 מוצהר על הכנסה שנתית בסך 16,000 ₪ מעסק ועל שכר עבודה בשיעור 8,084 ₪, סך הכל 24,084 ₪.

בדו"ח עבור שנת 2008 הצהיר הנאשם על הכנסה שנתית בסך 24,000 ₪ ועל שכר עבודה בשיעור 16,580 ₪, סך הכל 40,580 ₪.

כנגד דו"חות אלה והצהרות הנאשם המופיעות בו, מסר הנאשם בחקירתו מיום 14.9.10 כי מחזור מכירותיו עבור כל אחת מהשנים 2005-2008, עמד על כמיליון ₪ (שורות 148-155, ת/4).

בעדותו, הופנה הנאשם לדבריו בהודעה ת/2, אישר את הערכות מכירותיו בחנויות בכל אחד מימי השבוע בסכומים הנעים בין 1,500 ₪ ל-6,000 ₪ ליום (שורה 30 בגליון 2 - שורה 2 בגליון 3, ת/2), אך הוסיף שמדובר בסכומים הנכונים לשנת 2009 בלבד.

המאשימה ביססה את ההשמטות, ההוצאות וההכנסות על שיעורי הפער שבין מחזור העסקאות עליו הצהיר הנאשם בדו"חות לבין זה עליו דיווח בחקירתו ובעדותו.

סבורני, כי ביסוס הסכומים הנקובים בכתב האישום לשנים שבין 2005 ל-2009, על הערכת הנאשם את מחזוריו עבור שנת 2009, איננה מדויקת, וזאת בלשון המעטה. הערכת הנאשם את מחזור עסקאותיו לשנת 2009, הינה הערכת גסה, כללית וכוללנית המתייחסת לשנה זו בלבד. לא ניתן לומר כי בכל שנה מחזור העסקים הינו זהה, והיא אף אינה מביאה בחשבון ימי חג ומועדים אחרים אשר בהם השוק אינו פעיל, או פעיל במתכונת מצומצמת וכן סחורה שהנאשם רכש, אך העביר

לאחרים כנגד קיזוזים וכיו"ב.

משום כך, ועל אף שאין חולק כי הנאשם לא דיווח על מלוא הכנסותיו והוצאותיו, קשה להעריך את שיעורן המדויק של ההשמטות, את היקפן ואת הדרך בה בוצעו, ולנוכח קושי זה לא ניתן ללמוד מהנסיבות על כוונתו המיוחדת של הנאשם, ככל שהייתה כזו, ומשום כך, לכל היותר, מדובר ברשלנותו של הנאשם באי הגשת הדו"חות ובעבירות לפי סעיף 217 לפקודת מס הכנסה, זאת בגין השנים 2005-2008.

אשר לשנת 2009 - בעניינה של שנה זו, אין מחלוקת בין הצדדים, כי הנאשם לא הגיש את הדו"ח הנדרש עבור שנת מס זו, והסבר בפיו - אין. אותם נימוקים אשר עמדו בבסיס החלטתי בעניין השנים 2005-2008, יפים אף לשנה זו, וגם בגינה יורשע הנאשם בעבירה לפי סעיף 217 לפקודה.

19. במהלך ניהול ההליכים נגדו, החל מחקירותיו ברשות המסים, ובהמשך בעדותו, העלה הנאשם טענות שונות נגד משרדו של נבולסי ביחס לחתימות על הדו"חות, לאמיתות הפרטים המצוינים בהם ועל עצם הגשתם.

סעיף 144 לפקודת המס הכנסה קובע:

"דו"ח, או אימרה או טופס הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו רואים אותם לכל עניין כאילו ניתנו על ידי אותו אדם או בהרשאתו זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החתום על כל דו"ח, אימרה או טופס רואים אותו כמי שיודע כל עניין שבהם".

משמעותו של סעיף זה בפקודה הוא כי קיימת חזקה על פיה החתום על הדוחות השנתיים, אינו יכול להתנער מחתימתו על גביהם, אלמלא הובאו ראיות הסותרות זאת. חזקה נוספת קבועה בסעיף, וזו אינה ניתנת לסתירה, ועל פיה החתום על הדו"ח מכיר, יודע ומאשר כל עניין האמור בדוח.

הנאשם טען, כי החתימה על גבי חלק מהדו"חות איננה חתימתו, ועל גבי חלקם חתם כאשר היו ריקים, לאחר שנבולסי בעצמו אמר לו שהוא כבר ימלא את הדו"חות, אלא שבדיקת טענותיו של הנאשם לעניין זה, כפי שהן עולות מבין הודעותיו ועדותו, מלמדת כי הנאשם מתקשה לדבוק בגרסה עקבית אחת, יחידה ואחידה. מכל מקום, לא נסתרה החזקה הקבועה בסעיף 144 לפקודה, והנאשם נחשב כמי שחתם על הדו"חות, ידע והיה מודע להצהרות המופיעות בהם.

הנאשם הודה כי לא שמר חשבונות וקבלות, שכן לא ראה בכך צורך, ועל כן לא ניתן לקבל את דבריו לפיהם מסר לנבולסי את כל המסמכים הנדרשים, והדיווח השגוי מקורו ברשלנותו.

בנסיבות העניין, יש לשים לב לכך שהנאשם מילא את הדו"חות בשנת 2009, לאחר שנחקר ברשות המסים, ומשכך היה מצופה ממנו לנהוג בזהירות יתירה בעת מילויים. הטענה כי חתם על דו"חות ריקים, אינה מועילה לנאשם, ומעידה על חוסר החשיבות שהוא עצמו ייחס למילויים ועל הדרך הרשלנית בה נהג בניהול עיסקו.

20. הנאשם מסר את גרסתו בפשטות ובפתיחות כבר בעת חקירתו ברשות המסים. הוא הודה כי לא אסף ושמר חשבונות, ולכן לא ניתן היה לקבל את דבריו שהעביר למשרד רואי החשבון את כל הנדרש. משהבין הנאשם כי לא דיווח אודות השנים 2005-2009, פנה למשרד נבולסי, ושם פעלו לדיווח לרשויות עבור שנים אלה. העובדה שגם הדיווח המאוחר לא נעשה כראוי, וגם הוא לא שיקף את הכנסותיו של הנאשם ראוי, פועלת לרעתו, כפי שציינתי לעיל, אך יש

בה גם כדי להעיד על חוסר הארגון ואי התמצאותו בדיווחיו לרשות המסים. מי שקובע נחרצות כי בכל ימי ראשון בשנת העבודה הוא "מגלגל" הכנסות בשווי "עגול" ואחיד של 1,500 ₪, הרי שהדיוק, האחידות, הסדר והתכנון העיסקי אינן מתכונותיו הבולטות.

הנאשם, אם כן, עשוי להיות ירקן טוב, אך נדמה כי הוא מנהל עסקי גרוע ורשולן אשר אינו מצוי בנבכיו הפיננסיים של השוק, ואיך זיל גמור.

התשתית הראייתית אשר הניחה המאשימה מעלה, כי הנאשם לא דיווח על מלוא הכנסותיו והוצאותיו, ובשילוב הודאותיו של הנאשם, נוצרה תשתית מספקת לכך שהנאשם לא ניהל ספרים כנדרש, לא דיווח על מלוא הכנסותיו, והדו"חות אשר הגיש לא שיקפו מהימנה את מלוא הכנסותיו והוצאותיו.

אלא שהתשתית שהונחה אינה מפרשת מהו היקפם המדויק של הסכומים שהנאשם השמיט, ולא מצאתי בכלל הראיות והעדויות שנשמעו את "שובר השוויון" הראייתי אשר ממנו ניתן יהא להסיק כי לנאשם הייתה **מודעות וכוונה** להתחמק מחבותו במס, ונחה דעתי כי מדובר בהתנהלות רשלנית של הנאשם, אשר הביאה לדיווח שלא כדין וללא הצדק סביר.

משכך הם פני הדברים, הרי שלא התקיימו יסודותיו של סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, וסעיף העבירה ההולם את מעשיו של הנאשם, כפי שהוכחו לפניי, הינו סעיף 217 לפקודה, בו קבועה העבירה של עריכת דוחות וידיעות לא נכונים, ללא הצדק סביר. בעבירה לפי סעיף זה בפקודה, מבחנו של ה"הצדק הסביר", הוא מבחן אובייקטיבי, דהיינו האם נישום סביר היה פועל בנסיבות העניין כפי שפעל הנאשם, והפסיקה קובעת שניתן לעבור עבירה זו גם ברשלנות (ר' ע"פ 6016/93 צ'רשניה נ' מדינת ישראל, פ"ד מח(4)268, 279). נישום סביר, היה חוזר ובודק עם בעלי המקצוע המתאימים את דרך ניהול העסקים ואת אופיו הנכון של הדיווח, והנאשם לא עשה כן.

אציין עוד, כי בשולי סיכומי, טען הסניגור, כי לא התקיימו בענייננו התנאים הקבועים בסעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי, באשר להרשעה בעבירה חלופית.

סעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982 קובע:

"בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בעבירה שאשמתו בהנתגלתה מהן העובדות שהוכחו לפניו, אף אם עובדות אלה לא נטענו בכתב אישום, ובלבד שניתנה לנאשם הזדמנות סבירה להתגונן; אולם לא יוטל עליו בשל כך עונש חמור מזה שאפשר היה להטיל עליו אילו הוכחו העובדות כפי שנטענו בכתב אישום."

מדרג העבירות בסעיפים 217 ו-220 לפקודת מס הכנסה, הינו כזה אשר נוכח יסודותיהם העובדתיים והנפשיים של שניהם, הגנה מפני סעיף 220, החמור מבין השניים, כוללת בחובה הגנה גם מפני סעיף 217, באשר קיימת חפיפה מוחלטת בין יסודותיהן העובדתיים של עבירות אלו.

הנאשם ניהל הגנתו כדבעי, באמצעות הסניגור המלומד, אשר בעת חקירותיו את העדים השונים התייחס לכלל רכיביהם העובדתיים של העבירות לפרטי פרטיהם, ומהם הוסקה והתבררה גם הכוונה הנפשית של הנאשם, אשר נחקר גם הוא בידיו, באופן שיש בו כדי לספק הגנה הולמת, הן ביחס לסעיף 220 לפקודה והן ביחס לסעיף 217, ומשכך הרי שניתן להרשיע את הנאשם בעבירה אשר אשמתו בה התגלתה מהעובדות שהוכחו לפניי, גם אם לא נטענה ונרשמה עבירה זו

סיכום של דבר

21. שמיעת העדויות אשר הובאו לפניי, הן עדותו של הנאשם, והן עדויותיהם של מר נבולסי ומר דוראני, פרשה בפניי תמונה אשר יש בה כדי להבהיר את השתלשלות העניינים ואת התנהלותו העסקית של הנאשם בתקופה המתוארת בכתב האישום, אך זאת באשר לדרך ההתנהלות ולא באשר להיקפי הסכומים אשר לא דווחו. מעדויות אלה, התרשמתי כי הנאשם אינו אדם מתוחכם אשר ביקש להתחמק מתשלום מסים בדרך של השמטת הכנסות באופן מכוון, אלא מי שניהל את עסקיו בדרך לא דרך, באי סדר מוחלט וללא כל תכנון משמעותי וסדור.

התנהלותו העסקית של הנאשם מאופיינת בחוסר סדר וארגון, והדבר בא לידי ביטוי באופן אשר בו ניהל את עסקיו, בקשיי להעריך את מחזורי עסקאותיו ואת היקף הוצאותיו ורכישותיו מכל אחד מהספקים וכן באופי יחסיו, הבלתי מוסדרים והלא סדירים, עם משרדו של נבולסי.

בהתנהלותו זו, השמיט הנאשם הכנסות, ערך דו"חות לא נכונים ומסר ידיעות לא נכונות, אך, כפי שנקבע, כל אלה לא היו מתוך כוונה מיוחדת, וודאי שלא מתוך כוונה לרמות, כאמור בסעיף 220 (5) לפקודת מס הכנסה, ועל כן, משנמצא שהתקיימו במעשיו של הנאשם היסודות העובדתיים והנפשיים הנדרשים לסעיפים 216 ו-217 לפקודה כמפורט לעיל, מורשע הנאשם בביצוען.

נוכח כל האמור לעיל, הנאשם מורשע ב-6 עבירות לפי סעיף 216(5), בשל אי ניהול ספרים בין השנים 2003-2008, ב-7 עבירות לפי סעיף 217, בשל אי הגשת דו"חות בין השנים 2003-2009, וכן בעבירה נוספת לפי סעיף 216(1) בשל אי הגשת הצהרת הון בשנת 2008.

כאמור ומהטעמים שפורטו, אני מזכה את הנאשם מביצוע עבירות כלשהן לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה.

ניתנה היום, כ"ה תמוז תשע"ז, 19 יולי 2017, במעמד הצדדים ובאי כוחם.