

## ת"פ (תל אביב) 18778-05-21 - מדינת ישראל נ' מיכאל טוביה גנור

ת"פ (תל-אביב-יפו) 18778-05-21 - מדינת ישראל נ' מיכאל טוביה גנור מחוזי תל-אביב-יפו

ת"פ (תל-אביב-יפו) 18778-05-21

מדינת ישראל

נגד

מיכאל טוביה גנור

ע"י ב"כ עו"ד צמח וניר

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו - יפו

[13.09.2024]

כבוד השופטת טלי חיימוביץ

החלטה

האם חבות במס היא יסוד מיסודותיה של עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה")?

נאשם 1 עותר לפי סעיף 149(4) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב - 1982 (להלן: "סד"פ"), לקבוע כי העובדות שבחלק ג' לאישום הרביעי אינן מקימות את העבירה שיוחסה לו. חלק ג' לאישום הרביעי, שכותרתו: "החזקת חברות בחו"ל", מייחס לנאשם 1 עבירות של שימוש במרמה ערמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס, לפי סעיף 220(5) לפקודה, בכך שבהיותו בעל שליטה בחברות שנרשמו בחו"ל (להלן: "החברות"), לא צרף לדו"חות השנתיים האישיים שהגיש לפקיד השומה בשנות המס 2007 - 2015, טופס דיווח על החזקותיו בחברות, ובכך נמנע מלדווח על החזקת אמצעי השליטה בהן. זאת עשה נאשם 1 במטרה למנוע מפקיד השומה לבחון את חבות המס בישראל של אותו חברות, ואת חבותו שלו בגין סכומים שמשך מן החברות או שהוא עתיד למשוך מהן.

על פי הנטען בבקשה, היה וכתב האישום לא קובע כעובדה כי היתה חבות במס, או כי הנאשם סבור היה כי עשויה להיות חבות שכזו, אין בהימנעות הנטענת מהדיווח, כדי להקים את יסודות העבירה, באשר אחד מיסודותיה הוא חבות במס שלא קוימה או שיש כוונה שלא לקיימה. זאת בנוסף ליסוד הנפשי של כוונה להתחמק ממס. היות וחבות המס היא יסוד נסיבתי עובדתי לצורך התקיימות הסעיף, היה על המאשימה לציין במפורש כי הנאשם היה חייב במס בגין סכומים שמשך מן החברות או בגין סכומים שהוא עתיד למשוך מהן, או כי ידע שהוא חייב במס בגין סכומים שמשך מן החברות או בגין סכומים שהוא עתיד למשוך מהן, או כי היתה אפשרות לחייב במס את החברות עצמן, או כי הנאשם לא דיווח על סכומים שמשך מן החברות או שהוא עתיד למשוך מהן. עוד טוען הנאשם, כי חזקה על המאשימה כי אם היתה חבות במס או אפשרות לחבות במס היתה מציינות זאת בכתב האישום, הגם שאין די בספק בדבר חבות במס, או במודעות לאפשרות חיוב במס כדי להרשע בעבירה זו.

המאשימה מתנגדת לבקשה וטוענת כי הנסיבה הנדרשת אינה חבות במס, אלא חובה על פי דיני המס שהופרה, ורכיב זה כלול בכתב האישום - החובה לדווח אמת. חובה זו משתרעת על כל שלבי הדיווח, בין אם נקבע שאירוע חב במס בישראל ובין אם לאו. בנסיבות העניין, בשלב הכנת הדו"חות השנתיים לפקיד השומה, עדיין לא היה ידוע האם הנאשם חב במס או לא, אך לשם כך קיימת החובה לדווח דיווח אמת על מנת שיהיו לפקיד השומה הכלים לדעת אם קיימת חבות במס. השאלה אם היתה או לא היתה חבות מס, יכולה להשפיע על חומרת העבירה בשלב הטיעונים לעונש.

היסוד ההתנהגותי אינו תלוי בקביעה עתידית של רשות המסים באשר לחוב האזרחי, אלא עולה מההוראות הרגילות הקיימות בפקודה, כדוגמת סעיף 2 לפקודה לפיו הכנסתו של אדם חייבת במס, הוראה אשר קובעת את חבות המס, ואילו חבות מס היא מושג שנלקח מהדין האזרחי, ואינו רלוונטי לדין הפלילי לעניין ההרשעה. החובה לדווח על מערך החברות היא חובה שבדין, ולטענת המאשימה הופרה במרמה במטרה להתחמק ממס. אשר להלכת פרומדיקו (ע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל (נבו 7.9.00)), טוענת המאשימה, כי דברי כב' השופט אנגלרד בעניין זה הוא אוביטר של שופט יחיד, אשר אינו מבחין בין מישור הפעולה למישור הדיווח. מישור הפעולה עשוי להיות תכנון מס, שאינו נוגע לאינטראקציה של הפרט עם רשויות המס. מישור הדיווח עוסק באינטראקציה בין הפרט לרשויות המס ושם על הפרט לדווח אמת, בין אם נקבע כבר שאירוע כלשהו חב במס או לאו. הלכת פרומדיקו עסקה במישור הפעולה, ונשאלה השאלה, מתי עסקה עשויה לעלות כדי עסקה בדויה ועבירה פלילית. פסק הדין לא עסק במישור הדיווח, ולא ערער על כך שיש חובה לדווח אמת. על כן, האמור בפסק הדין אינו רלוונטי ביחס לשאלה זו. שם גם לא היתה החלטה של פקיד השומה בדבר סיווג מחדש של העסקה וחיובה במס. בענייננו חלה על הנאשם חובת דיווח על פי דין, אשר הופרה במרמה ובמטרה להתחמק ממס. הנסיבה הנדרשת אינה קיומה של חבות מס, אלא די בקיומה של חובה על פי דיני המס שהופרה. היסוד ההתנהגותי אינו תלוי בקביעה עתידית של רשות המסים באשר לחוב האזרחי, אלא עולה מההוראות הפקדה הרגילה או משילובן. פרשנות אחרת עשויה להוביל לתוצאה לפיה אדם המערים על פקיד השומה, יזכה לחסינות אם ייתפס לפני שנוצרה חבות כספית בפועל.

דין

לאחר ששמעתי את טענות הצדדים, ועיינתי בפסיקה שהציגו בפניי, נחה דעתי כי הצדק עם ההגנה. אפתח בכך שחובת הדיווח כשלעצמה אינה במחלוקת, בין אם קיימת חבות מס ובין אם לאו. השאלה היא, האם הפרתה מקימה עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה, בהעדר חבות. איני סבורה כך. מקובלת עליי עמדת ההגנה, לפיה עצם קיומה של חבות במס היא יסוד נסיבתי עובדתי לצורך התקיימות הסעיף, ועל מנת לגבש את יסודות העבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה היה על המאשימה לציין את דבר קיומה של חבות במס.

הדברים נאמרו במפורש בע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל (נבו 7.9.00) להלן: "הלכת פרומדיקו". ראו למשל בפסקה 213 לפסק דינו של כב' השופט אנגלרד: "באשר לנסיבה של חבות המס. בית-המשפט הניח כי נסיבה זו היא יסוד לאחריות הפלילית במסגרת ההוראה הנזכרת. יצוין, כי בהבדל מהוראת סעיף 220(1) לפקודה, אין בסעיף 220(5) אזכור של נסיבה בדבר קיומה של חבות מס. עם זאת אפשר שבית-המשפט המחוזי צודק כי הדיבור ברישה של סעיף - "220 בכוונה להתחמק ממס" - יש לפרשו כמתייחס לנסיבה שבה קיימת חבות המס גם מבחינה אובייקטיבית". בית המשפט העליון ממשיך ומתייחס לסוגייה שעמדה שם במחלוקת - קיומה של חבות מס בטרם החלתה של נורמה אנטי-תכנונית, המאפשרת סיווגה מחדש של העסקה בשל היותה מלאכותית, וקובע כי גם על פי נקודת המוצא של בית המשפט המחוזי, הרואה בנסיבה זו יסוד עובדתי, היסוד לא התקיים. גם כב' השופט אור באותו עניין קבע כי החבות במס היא יסוד מיסודות העבירה, ואמר בפסקה 1 לפסק דינו: "לרכיב החבות במס יש חשיבות בבחינת קיומן של העבירות, אך גיבושן מותנה גם בקיום הכוונה הפלילית הנדרשת על-פי הדין, וזו, לדעתי, לא הוכחה". ובפסקה 4: "יודגש, כי שאלת החבות במס הינה רכיב אחד בלבד מבין מכלול יסודות העבירה ורכיביה הכוללים אף יסוד נפשי...". איני רואה בדברים משום אמרת אגב, היות וקיומה של חבות מס כתנאי להרשעה, נדונה לגופה באותה פרשה. פסק דין אולמרט (ע"פ 8080/12 מדינת ישראל נ' אהוד אולמרט (נבו 6.7.14)), לא יכול לסייע בידי המאשימה. אמנם בית המשפט העליון מדבר על נסיבה שהיא "קיום חובה על פי דיני המס שהופרה", אולם החובה עליה נסב הדין, היא הימנעות מדיווח על הכנסות, שלא היתה מחלוקת כי הן חבות במס. המחלוקת נסבה על הכוונה שעמדה ביסוד המעשים, ונקבע כי לא הוכח ברמה הנדרשת, כי הכוונה להקטין את חבות המס היא שעמדה ביסוד מעשיו של אולמרט (סעיף 79 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן). גם בעניין אוהב ציון (ע"פ 5529/12) המוזכר בטיעוני המאשימה, החבות במס לא היתה במחלוקת, באשר למערערים שם היו הכנסות חייבות במס. ב"כ המאשימה טוען כי לפי תזה זו, בשנה שלא היו לנישום רווחים, הוא רשאי להימנע מקיום חובת הדיווח. אין ממש בטענה, שהרי קיימים סעיפים אחרים בפקודה העוסקים בהפרת חובות הדיווח במנותק מהניסיון להתחמק ממס. בהפנותו לפסק הדין בעניין דורון אלעד (ת"פ 26065-07-14 (נבו 24.10.17)) לא מדייק ב"כ המאשימה. טענת ההגנה שם היתה, כי ההיבט ההתנהגותי בסעיף 220 לפקודה, צריך לכלול גם ראייה לפיה נעשה בפועל שימוש בחשבוניות הכוזבות שקיבל היהלומן מהנאשמים, מול רשויות המס. דהיינו, הטענה אינה עוסקת בשאלת האם חבות המס היא חלק מיסודות העבירה, אלא בשאלה האם הדיווח של מקבל החשבונית הפיקטיבית לרשויות המס, הוא חלק מיסודות העבירה של הנאשמים, שנתנו לו אותה תמורת השיק. לכן, האמירה שלי באותו פסק דין כי העבירה הושלמה עם השלמת העסקה בין הנאשמים לבין היהלומן (דהיינו, החלפת חשבונית בשיק, מבלי שבוצעה עסקת יהלומים), במנותק מהשאלה אם היהלומן הכליל את החשבונית בספריו, התייחסה לדיווח לרשויות המס של היהלומן שקיבל את החשבונית או השיק, והאם הוא חלק מיסודות העבירה. החבות במס היתה מובנת מאליה, והתקיימה מכ העובדה שרוכש החשבונית מנהל עסק של יהלומים ויש לו הכנסות חייבות במס. אם בפועל עשה שימוש בחשבונית הפיקטיבית או לא, אין בכך כדי לשנות להשלמת העבירה של זה שמכר לו את החשבונית, מהסיבות המפורטות שם. ציטטתי גם דברים שנאמרו בת"פ (מחוזי ירושלים) 55/96 מדינת ישראל נ' פרומדיקו בע"מ תשנ"ז (2) 1 (1998) (קביעה שנותרה על כנה בערעור), ואשר עוסקת במפורש במודעות לקיומה של החבות במס: "עבירות התחמקות ממס במסגרת סעיף 220 לפקודה עניינן במעשים רצוניים ומכוונים של אדם, המיועדים להשיג מטרה של הקטנת נטל המס החל עליו או של אדם אחר שהוא מבקש לסייע לו, וזאת באמצעים אסורים על פי החוק. המתחמק ממס מודע לטיב מעשהו ולקיומה של החבות במס ומתכוון על-ידי מעשה או מחדל להשיג תוצאה אסורה (ג' עמיר, בספרו הנ"ל [86], בעמ' 303). המדובר בעבירה התנהגותית שהשלמתה אינה מותנית בהשגת התוצאה האסורה של השמטת הכנסה בפועל אלא תכליתה לאסור את עצם המעשים המפורטים בה אם הם נועדו למטרת התחמקות ממס...". גם ההפניה של ב"כ המאשימה לע"פ 575/72 מדינת ישראל נגד אבנר שבח (נבו 29.11.73) אינה ממין העניין, שכן גם שם חבות המס לא היתה במחלוקת, שהרי למשיב היו הכנסות. המחלוקת היתה בשאלה האם השמטת הכנסה בפועל היא יסוד מיסודות סעיף 220(2) לפקודה, ונקבע כי כאשר הנישום אינו מגיש הצהרת הון אמת, ושולל על-ידי כך מפקיד השומה את אפשרות הבדיקה, אין הוא יכול להישמע בטענה שפקיד השומה לא הוכיח השמטת הכנסה. מקובלת עליי גם טענת ההגנה, שלא ניתן להתחמק ממס בהעדר חבות במס. על כן, אני מקבלת את טענת ההגנה, לפיה חבות המס היא יסוד מיסודות העבירה, ובהעדרה לא מתקיימת העבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.

לבקשתם של ב"כ הצדדים אני מתירה להם להשלים את הטיעון, ב"כ המאשימה תוך 14 יום מהיום, וב"כ הנאשמים תוך 14 יום מיום קבלת תגובת ב"כ המאשימה.

ניתנה היום, י' אלול תשפ"ד, 13 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.