

הנושא: הרשעת מנהל של חברה המייצרת ומשווקת מזון בעבירות של השמטת הכנסה מתוך דו"ח ומסירת תרשומת כוזבת בדו"ח על פי הפקודה

בבית משפט השלום בכפר סבא
מס' תיק: ת"פ 18-03-36283
בפני: כב' השופט אביב שרון
המאשימה: מדינת ישראל - פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה)
הנאשם: דוד פלג
ניתן ביום: 7.6.20

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית משפט השלום בכפר סבא

ת"פ 18-03-36283

בפני: כב' השופט אביב שרון
המאשימה: מדינת ישראל - פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה)
ע"י ב"כ עו"ד צחי הבדלי

נגד

הנאשם: דוד פלג
ע"י ב"כ עוה"ד אפרים דוד ויצחק כהן

הכרעת דין

1. כנגד הנאשם הוגש כתב אישום המייחס לו עבירות של השמטת הכנסה מתוך דו"ח בניגוד לסעיף 1(220) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (10 עבירות); ומסירת תרשומת כוזבת בדו"ח על פי הפקודה בניגוד לסעיף 2(220) לפקודה (2 עבירות).
2. על פי עובדות כתב האישום, הנאשם בעליה ומנהלה של חברה המייצרת ומשווקת מזון לעופות. הנאשם קיבל בירושה מדודתו שנפטרה בשנת 1991 סך של כמיליון מארק גרמני. החל משנת 1993 החזיק הנאשם את הסכום האמור בחשבון בנק בבנק SAL OPPENHEIM הגרמני. בשנת 2011 מכר הנאשם את ניירות הערך שברשותו בחשבון הבנק הגרמני, סגר את החשבון והעביר את מכלול הנכסים שהיו בו לחשבון בנק חדש שפתח בבנק UBS השוויצרי (להלן - "חשבון הבנק הגרמני"; "חשבון הבנק השוויצרי"; ו"חשבונות הבנק הזרים", בהתאמה).

לאורך השנים הנאשם התעדכן בקביעות במתרחש בחשבונות הבנק הזרים וביצע בהם פעולות שונות, לרבות מכירה וקנייה של ניירות ערך, משיכות והעברות כספים.

משנת 2004 ועד לשנת 2013 הנאשם הפיק מהנכסים שעמדו לרשותו בחשבונות הבנק הזרים הכנסות בסך שאינו ידוע למאשימה, שסכומן לא יפחת מ-4,308,019 ש"ח הנובעות מריבית, דיבידנד, ורווחים מניירות ערך, כמפורט בכתב האישום.

בכל אחת משנות המס 2004-2013 הגיש הנאשם דו"ח שנתי על הכנסותיו לפקיד השומה לפי הוראות סעיף 131 לפקודה. לפי תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), תשמ"ח-1988 (להלן - "התקנות") היה על הנאשם לדווח בדו"ח השנתי על הכנסותיו ולהצהיר על קיומם של נכסים בחו"ל ככל שהם בסך העולה על הרף הקבוע בתקנות.

בשנים 2011 ו-2013 עלה שווי נכסיו של הנאשם בחשבונות הבנק הזרים על הרף הקבוע בתקנות, כך שהיה עליו להצהיר על קיומם של הנכסים בחו"ל בדו"חות שהגיש בשנים אלו, ועם זאת הנאשם לא הצהיר על קיומם של חשבונות הבנק הזרים בדו"חות השנתיים שהגיש בשנים אלו.

3. בתשובתו לכתב האישום מיום 13.6.19, הודה הנאשם בכך שהוא בעלים ומנהל של חברה המייצרת ומשווקת מזון לעופות, הודה בכך שהגיש לפקיד השומה דו"חות שנתיים בכל אחת משנות המס 2004-2013, והודה בכך שעל פי התקנות היה עליו לדווח על קיומם של נכסים בחו"ל במידה והם בסך העולה על הרף הקבוע בתקנות. את יתר עובדות כתב האישום הכחיש הנאשם.

הנאשם העלה טענות מקדמיות שעניינן ביטול כתב האישום מטעמים של הגנה מן הצדק בשל אכיפה בררנית ופגיעה בזכותו להליך הוגן, וכן טען לאי קבילות הודעותיו במשטרה בשל פגיעה ברצונו החופשי עת נחקר ללא אזהרה ומבלי שיוּדע אודות זכותו להיוועץ בעורך-דין. בנוסף, הנאשם טען לאי קבילות המסמכים שנתפסו במשרדו של רואה החשבון שלו, ששון שמש, הואיל ואלה נתפסו ללא צו שיפוטי ותוך פגיעה בזכויותיו.

4. מטעם המאשימה העידו רואה החשבון של הנאשם ושל החברה שבבעלותו, ששון שמש, וחוקרי מס הכנסה עופר שדה, יפעת מזרחי ודורון מלכה.

כמו כן, הוגשו מטעם המאשימה המוצגים הבאים: ת/1 - הודעת רו"ח ששון שמש מיום 10.9.14; ת/2 - צו חיפוש ופרוטוקול התפיסה של רשות המיסים במשרד רואה החשבון; ת/3 - דו"חות של החוקר דורון מלכה; ת/4 - דו"ח מס מאת רו"ח ששון שמש לשנת 2014 מיום 30.7.15; ת/5 - הודעת רו"ח ששון שמש מיום 5.1.16; ת/6 - הודעת רו"ח ששון שמש מיום 13.1.16; ת/7 - הודעת רו"ח ששון שמש מיום 18.7.16; ת/7א - מסמכי בנק לשנת 2011; ת/7ב - מסמכי בנק לשנת 2012; ת/7ג - מסמכי בנק לשנת 2013; ת/8 - הודעת רו"ח ששון שמש מיום 6.10.16; ת/9 - צו חיפוש מיום 10.9.14, רשימת חומר חקירה שנתפס בבית הנאשם, תשאל ראשוני ודו"ח חיפוש; ת/9א - חומר שביסס חשד סביר לצורך הוצאת צו החיפוש (הודעת אילנה פלאק, אשת אחיו

של הנאשם; והודעת עזרא פלאק, אחיו של הנאשם); ת/10 - מסמך שנתפס במהלך החיפוש בבית הנאשם; ת/11 - הודעת הנאשם מיום 10.9.14, שעה 13:00; ת/11א' - הודעת הנאשם מיום 10.9.14, שעה 14:00; ת/11ב' - הודעת הנאשם מיום 21.10.15, שעה 10:30; ת/11ג' - הודעת הנאשם מיום 18.7.16, שעה 14:20; ת/12 - פרוטוקול שיחות של החוקר דורון מלכה עם הנאשם מיום 1.12.14 ומיום 1.5.13; ת/13 - פרוטוקול שיחה בין החוקר דורון מלכה לב"כ הנאשם, עו"ד דוד אפרים, מיום 28.12.15; ת/14 - פרוטוקולים של שיחות בין החוקר דורון מלכה לבין ב"כ הנאשם, עו"ד דוד אפרים, מהימים 26.10.14, 10.3.15 ו-12.1.16.

5. הנאשם בחר שלא להעיד להגנתו במשפט, אף שהוסברו לו המשמעויות המשפטיות של הימנעותו מלהעיד (עמ' 69).

6. מטעם הגנה העידו אנשי רשות המיסים - שלומי אסטרוגו, מנהל יחידת יהלום; יוני דוד, סגן פקיד שומה של חקירות מס הכנסה בתל-אביב; איתי שהם, רכז חוליה בחקירות מס הכנסה חיפה; ויקי ללום, חוקרת במס הכנסה חיפה; ומרדכי גולן, מנהל תחום חקירות במס הכנסה חיפה.

כמו כן, הוגש נ/1 - דוגמת טופס 1301, דין וחשבון על ההכנסות בארץ ובחו"ל בשנת 2018 (ריק).

פרשת התביעה

7. בפתח הדברים ייאמר כי חרף הכחשתו הגורפת של הנאשם את העובדות העומדות בבסיס כתב האישום, הרי שבמהלך המשפט - וכפועל יוצא מהעובדה שהנאשם בחר שלא להעיד להגנתו - למעשה, הנאשם אינו כופר בחלק העובדתי המיוחס לו בכתב האישום, אלא עיקר הגנתו מתמקדת בטענות מקדמיות הנוגעות לאי קבילות הראיות ולפגיעה בזכויותיו, וטענות בדבר אכיפה בררנית כלפיו מצד הרשות, לצד טענות בדבר אי התקיימות היסוד הנפשי שבעבירות, כפי שיפורט להלן.

היסוד העובדתי

8. אין חולק כי בהתאם לפקודת מס הכנסה ולתקנות הפטור, חלה על הנאשם חובה להגיש דו"חות אישיים מידי שנה, בהיותו בעל למעלה מ-10% ממניות החברה, לדיוח על כל הכנסותיו שמקורם בכספים בחו"ל, ולהצהיר על נכסיו בחו"ל ששווים מעל 1.87 מיליון ש"ח (נ/1; עמ' 19, שי 16-20, שי 33; עמ' 20, שי 3-1, שי 10-8).

עוד אין מחלוקת כי במסגרת הכנת הדו"חות האישיים לרשויות המס שערך ביחד עם רו"ח ששון שמש או עובדי משרדו בין השנים 2004-2013 (ת/1, שי 13-7; ת/5, שי 2-1; עמ' 11-10; עמ' 12, שי 11-7, שי 19), לא דיווח הנאשם על קיומם של חשבונות הבנק הזרים (עמ' 10 שי 4-1), ובכלל זה לא דיווח אודות רווחים מחשבונות אלה, כמפורט בכתב האישום, ובשנים 2011 ו-2013 גם לא דיווח על שווי נכסיו בחשבונות הבנק הזרים שעלה על האמור בתקנות (ת/7א'-ת/7ג'; עמ' 10, שי 19-17; ת/1, עמ' 2, שי 16-11).

9. מהודעות הנאשם עצמו עולה כי לא דיווח לפקיד השומה אודות הכנסותיו ורווחיו מחשבונות הבנק הזרים במסגרת הדו"חות השנתיים שהגיש, ולא הצהיר על קיומם של נכסים בחו"ל בעלי שווי העולה על הרף הקבוע בתקנות. להלן התייחסות הנאשם לעניינים אלה (ההדגשות שלי - א.ש) -

ש" : האם דיווחת על הכנסותיך מריבית ומשוק ההון מחוץ לישראל בדו"חות השנתיים שלך למס הכנסה?

ת : לא, לא דיווחתי על הכנסות אלו, וגם לא דיווחתי על ההפסדים.

ש : למה לא דיווחת על כספים אלו?

ת : אני יודע שזה לא בסדר בכל אופן לא הייתי מעודכן על מצב הכסף בכל רגע ולא משכתי כסף לארץ" (ת/11א', עמ' 4, ש' 2-7).

ובהמשך -

ש" : אני מציג לך את הדו"חות האישיים לשנת 2005 עד 2008... האם הצהרת על רווחים מני"ע או ריבית מני"ע או דיבידנד מני"ע מחו"ל...?

ת : ... אני מזהה את חתימתי על הדו"חות בשנים הללו אינני יודע אם היו לי רווחים מחו"ל או לא, ז"א הפסדים.

ש : נא עיין ברובריקה 290 בדו"חות הנ"ל הסעיף הוא רווחים מחו"ל ואמור לי האם רשום שם מספר כל שהוא, רווחים או הפסדים או אם הרובריקה ריקה ולא רשום שם כלום?

ת : אני מעיין ברובריקות הנ"ל ואומר לך כי הן ריקות.

ש : לא רשמת רווחים או הפסדים?

ת : לא רשמתי רווחים או הפסדים" (ת/11ג', עמ' 2, ש' 23-30; עמ' 3, ש' 1-6).

מדברי הנאשם, כמפורט לעיל, עולה כי הוא היה מעודכן היטב בסכומי הכסף בחשבונות הבנק הזרים (ת/11ג', עמ' 2, ש' 14-22). הנאשם מוסר כי נהג להתעדכן בנתונים פיננסיים אודות מצב חשבונות הבנק הזרים באופן תדיר ושוטף, כאשר מהבנק הגרמני קיבל דיווח דו שנתי ומהבנק השוויצרי קיבל דיווח ממר רוני אליאס, נציג הבנק, בפגישות שנערכו ביניהם במלון הילטון בתל אביב (ת/11א', עמ' 4, ש' 8-14). הנאשם אף נהג להתעדכן טלפונית באופן ישיר עם המחלקה הרלוונטית בבנק השוויצרי בנוגע לחשבון ונתן הוראות לביצוע פעולות בחשבון (שם, ש' 15-16).

מרגע פתיחת החקירה הנאשם אף פנה לאיש הקשר שלו בבנק השוויצרי, מר דניאל קרמר, לצורך קבלת דפי חשבון ושלגביו סיפר הנאשם כי באמצעותו ובאמצעות אנשי צוותו נהג לבצע את "כל הפעולות של קניה ומכירה של ני"ע" (ת/11ב', עמ' 1, ש' 16-20), ואף סיפר אודות משיכות והעברות כספים שביצע בחשבונות הבנק הזרים, ובכלל זה העברת כספים מחשבון בבנק השוויצרי לחשבון בת זוגו באנגליה (ת/11א',

עמ' 3, ש' 22-17), והעברת כספים, לצורך רכישת בית, מהבנק הגרמני לבנק באנגליה (ת/11ג', עמ' 2, ש' 13-10).

10. בדבר תשאול הנאשם אודות נכסיו בחו"ל, העיד גם רו"ח שמש במפורש כי הנאשם לא דיווח על רווחים מכספיו בחו"ל (עמ' 13, ש' 31-26; עמ' 15, ש' 9; עמ' 17, ש' 7-6), וכי רק לאחר הגעת החוקרים לחיפוש במשרדו ביום 10.9.14, סיפר לו הנאשם לראשונה כי יש לו כספים בחו"ל שקיבל בירושה -

ת. מה אני יכול לדעת? אני יכול לתאר מה היה תהליך העבודה שלי מאותו רגע. לאחר שהגיעו הפקחים שאלתי את דוד מה קרה. הוא אמר שיש כספים בירושה בחו"ל. דבר שלא היה ידוע לי לפני כן. יש כנראה רווחים בחו"ל שהוא לא דיווח" (עמ' 13, ש' 28-26).

דבריו אלה של הנאשם לרו"ח שמש הם בבחינת הודאת חוץ של נאשם.

רו"ח שמש העיד כי לצד היעדר דיווח על חשבונות הבנק הזרים, הנאשם אף לא דיווח בדו"חות השנתיים של שנת 2011 ו-2013 על נכסים מעל 1.8 מיליון ש"ח בהתאם לפקודת מס הכנסה. לטענת שמש, לו היה הנאשם מדווח כאמור, היה האחרון מתבקש להמציא דו"חות רווח והפסד, ושמש היה מדווח על הכנסות ורווחים מחו"ל, מציין זאת בדו"ח האישי ומחתיים את הנאשם על כך (עמ' 12, ש' 32-21; עמ' 13, ש' 3-1), כפי שנהג לגבי כלל לקוחותיו משנת 2002 ואילך, בהתאם לפקודה (עמ' 13, ש' 7-6).

11. בנוסף, אין מחלוקת כי בדו"חות האישיים של הנאשם מהתקופה הרלוונטית לכתב האישום, אשר נתפסו בקלטר במשרדו של רו"ח שמש והוגשו בהסכמה, לא מדווחות הכנסותיו של הנאשם מחשבונות זרים בחו"ל (ת/7א'-ת/7ג', עמ' 12, ש' 19), ואין מסמכים המעידים אודות הכנסות מריבית, ניירות ערך או דיבידנדים מחשבונות בנק בחו"ל הנדרשים, כדבר שבשגרה, לצורך דיווח כנדרש (עמ' 12, ש' 11-7).

טענת קיזוז רווחי הון

12. בכל הנוגע לסכומי הכסף האמורים בכתב האישום, הרי שחוקרי מס הכנסה, איתי שהם ודורון מלכה, אשר העידו מטעם התביעה, ערכו את חישוב היקף העבירות ותשלום המס הנגזר בעניינו של הנאשם, תוך התבססות על ניירות העבודה של רו"ח שמש (עמ' 40, ש' 33-32; עמ' 41, ש' 4-3; עמ' 56, ש' 30-29; עמ' 57, ש' 8-7, ש' 10, ש' 13-12).

מדובר בניירות עבודה המוסכמים על ההגנה, הואיל וממילא ב"כ הנאשם לא חלקו על הנתען בנוגע לשיעור גובה ההכנסות של הנאשם מהחשבונות הזרים ולעניין שווי הנכסים בחו"ל, והנאשם מצדו לא העיד על כך בבית המשפט. כל זאת, כאשר רו"ח שמש הגיש את הדו"חות למס הכנסה, לאחר שנפתחה החקירה כנגד הנאשם, כבסיס לקביעת השומה האזרחית שעל הנאשם לשלם (ושכנראה בסופו של יום אף שילם והסיר את המחדל).

יחד עם זאת, ב"כ הנאשם העלו טענה במסגרת חקירתו הנגדית של רו"ח שמש לפיה במסגרת דיווח לרשויות המס היה על המאשימה לקזז הפסדי הון במהלך השנים 2012-2013 (עמ' 18, ש' 13-34; עמ' 19, ש' 1-14).

בעניין זה מקובלות עליו טענות המאשימה בסיכומיה לפיהן נקבע בפסיקה כי בכל הנוגע לסעיף (1)220 לפקודה, היסוד המגדיר את העבירה הוא **מבחן ההכנסה של הנישום ולא מבחן הרווח החייב במס**, וכי נישום שפעל תוך כוונה להתחמק מתשלום מס כדין, לא תשמע טענתו בדבר ניכוי הפסדים והוצאות במסגרת הפקת הכנסות לגביהן פעל בניגוד לחוק.

ראה לענין זה ע"פ 3806/16 ליאור בלטי נ' מדינת ישראל (23.5.19) -

"עבירה לפי סעיף (1)220 לפקודת מס הכנסה מתגבשת כאשר הנישום 'במזיד, בכוונה להתחמק ממס', משמיט 'מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח'. אם כן, וכפי שנפסק לא אחת בבית משפט זה, היסוד המגדיר את העבירה הנדונה הוא הכנסתו של הנישום, ולא הכנסתו החייבת במס... חרף העובדה שסעיף זה אינו נוקט בלשון הכנסה, וזאת בהתבסס על ההלכה המושרשת, היפה לענייננו, שלפיה לא יישמע נישום בטענה כי יש לנכות הוצאות שהוציא לשם הפקת הכנסה שלגביה לא ניהל ספרים."

כן ראה דברי כב' הש' שהם בע"פ 5783/12 נסים גלם נ' מדינת ישראל (11.9.14) -

"ומכאן להשמטת ההכנסה המיוחסת למערער... השמטה המהווה עבירה לפי סעיף (1)220 לפקודת מס הכנסה. עבירה זו מתגבשת כאשר הנישום 'במזיד, בכוונה להתחמק ממס', השמיט 'מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח'. המבחן הוא מבחן ההכנסה ואין מקום, בנסיבות מעין אלה, לערוך חישוב... ולהגיע לתוצאה חשבונאית המשקפת את המס הסופי אותו היה על המערער לשלם. בדרך המוצעת... יצטרכו 'בתי המשפט להידרש לחישובים ולהשערות סבוכים לגבי היקף הכנסותיו והוצאותיו של העברייין, אילו רק היה נוהג כאדם ישר...' (ע"פ 4980/07 כהן נ' מדינת ישראל [פורסם בנבן] (4.11.2010) בפסקה 35). סבורני, כי אין מקום לערוך חישובים מעין אלה, מה גם שלא הוצגו בפני בית משפט קמא נתונים, המאפשרים לקבוע את הרווח הנקי של המערער, לו 'היה נוהג כאדם ישר'. לפיכך, אינני סבור כי יש מקום להיכנס לחישובים מורכבים, כדי להגיע לסכום הרווח שהפיק המערער, שרק הוא מחויב במס הכנסה. לענייננו, די בכך שמדובר בהעלמת הכנסות בהיקפים גבוהים ביותר, ואין מקום לחישובים נוספים מעבר לכך."

על כן, דין טענות אלו להידחות מכל וכל.

13. לאור האמור, אין מחלוקת כי הרכיב ההתנהגותי הנדרש בסעיף (5)220 לפקודה, מתקיים כפשוטו. כבר נקבע בפסיקה כי גם המושגים "עורמה" ו"תחבולה" שייכים ל"משפחת" המעשים שעניינם הצגת מצג כוזב (ע"פ 1182/99 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 1) לא כל שכן בענייננו בו היסוד העובדתי הנדרש מסתכם בהשמטת

הכנסה מדו"ח ומסירת אמרה או תרשומת כוזבת, התנהלות בה מודה הנאשם מפורשות בהודעותיו, לצד עדותו של רואה החשבון שלו.

יש לומר כי חשיבותו של הרכיב ההתנהגותי בעניינו מתבטאת בכך שהוא משמש את בית המשפט בבואו לבחון את התגבשותו של **היסוד הנפשי** בעבירות (ראה להלן).

היסוד הנפשי

14. היסוד הנפשי בעבירות המיוחסות לנאשם עניינו הוכחה כי היסודות העובדתיים בוצעו במזיד ובכוונה להתחמק ממס. כפי שהובא לעיל, הנאשם הודה בחקירותיו כי בכל הנוגע לאי דיווח לפקידי השומה אודות חשבונותיו הזרים ורווחיו בחו"ל הוא **ידע** היטב **"שזה לא בסדר"** (ת/11א' עמ' 4, ש' 2-7), הודאה המקבלת חיזוק של ממש בעצם העובדה שהנאשם בחר שלא להעיד במסגרת הגנתו בבית המשפט.

בתי המשפט חזרו ופסקו שאת הכוונה המיוחדת ניתן להוכיח באמצעות ראיות נסיבתיות. כך קבע בית המשפט העליון כי על כוונת הזדון להתחמק ממס ניתן ללמוד מקיומן של נסיבות המצביעות על מרמה, כגון באמצעות הסתרת מקור הכנסה שלם או השמטת הכנסות באופן מתמשך, לאורך שנים רבות, וכי **"ההלכה, כמו גם ההיגיון, אומרים כי העלמת מקור הכנסה מהווה ראיה לכוונה הנדרשת"** (רע"פ 2541/03 **אליעזר דלאל נ' מדינת ישראל** (21.4.03), פסקה 5). כמו כן נקבע בפסיקה כי התנהגות מתמשכת ורציפה של הצגת מצגים כוזבים בחוזים ובהתכתבויות נופלת לגדר **"מצג כוזב"** בהתאם לסעיף 220 לפקודה (ע"פ 1182/99 **אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד(4) 1). בע"פ 5529/12 **אהרון אוהב ציון נ' מדינת ישראל** (9.11.14) נקבע כי בכל הנוגע לעבירות לפי סעיף 220 לפקודה, הרי שהיסוד הנפשי נלמד מהתנהלות הנאשם במכלול הנסיבות -

"בית משפט זה חזר וקבע כי את הכוונה האמורה בסעיף 220 לפקודה מוכיחים ברוב המקרים באמצעות הנסיבות" [ראו למשל: ע"פ 70/80 **יחיה נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה(1) 43, 45 (1980)]. זאת, עקב הקושי הרב, בעיקר בתחום העבירות הפיסקאליות, לבחון כליות ולב. משכך, בהעדר הסבר סביר אחר להסתרת מקורות ההכנסה של המערערים, יכולות הראיות הנסיבתיות לשמש בסיס להוכחת היסוד הנפשי בעבירה... כמובן שהוכחת קיומו של היסוד הנפשי של מטרה, הנדרש לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, 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 לדוגמה, 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 להילמד הכוונה

להתחמק ממס ממעשיו של הנישום אלא אם יש בפיו הסבר סביר למעשה, שבכוחו לעורר ספק בלב בית המשפט לעניין כוונתו להתחמק מתשלום מס...".

בת"פ (שלום ת"א) 22424-05-17 **מדינת ישראל נ' יעקב פרדו** (12.9.18) קבע בית המשפט שאת הכוונה המיוחדת בנסיבות בהן דובר באי דיווח על חשבון בנק בשוויץ במסגרת הצהרות הון, ניתן להוכיח בראיות נסיבתיות, כפי שפירט -

"הכוונה להתחמק ממס נלמדת מעצם המעשה של העלמת הנכס אלא אם יש בפני הנאשם הסבר למעשה היכול לפחות לעורר ספק בלב בית המשפט בדבר הכוונה הפלילית (וראו ההלכות הוותיקות שלא נס לחן בע"פ 143/73 **מדינת ישראל נ' מיכאל זיידל, פד"י כח(2) 19 וגם ת"פ (מחוזי תל אביב-יפו) 858/73 **מדינת ישראל נ' מרדכי בן אברהם פרידמן**, תשל"ו(2) 175 (1978) וגם ע"פ 947/85 **עוזי עצמון נ' מדינת ישראל**, מא(4) 617 (1987) בפסק דינו של השופט אלון אליו הצטרף גם השופט ד. לוי".**

15. בענייננו, הנאשם התעדכן בקביעות במתרחש בחשבונות הבנק הזרים שבבעלותו, ביצע פעולות פיננסיות שונות, לרבות מכירה וקנייה של ניירות ערך, משיכות והעברות כספים, ואף הפיק רווחים במהלך השנים מפעולות אלו. **העובדה לפיה במהלך השנים לא בא זכרם של חשבונות ורווחים אלה בדו"חות השנתיים שהוגשו, באופן גורף, מעידה על הנאשם כי פעל מתוך כוונה ברורה להסתירם.** בנוסף, ניסיון ההתחמקות הברור של רו"ח שמש מעל דוכן העדים מלומר בבירור כי שאל את הנאשם אודות חשבונות בחו"ל, במפורש, והנאשם הסתיר מידע בנוגע לכך, על מנת שלא יבולע לו, מבססת אף היא את היסוד הנפשי הנדרש. רו"ח חשבון שמש לא הסתיר את הפתעתו (ואת אכזבתו מהנאשם) כשנדע לו מפי הנאשם, לאחר שנפתחה החקירה הפלילית בענייננו, שלמעשה הסתיר קיומם של חשבונות בנק אלה ונמנע מלדווח עליהם במסגרת הדו"חות השנתיים (עמ' 13, ש' 26; עמ' 17, ש' 6). בהודעתו מסר רו"ח שמש כי בהתאם לנוהל במשרדו כלפי כל הלקוחות, ובכלל זה הנאשם, תושאל האחרון לעניין קיומם של חשבונות ונכסים בחו"ל, לצורך מילוי הדו"חות השנתיים -

"אני מציין שכשאני יושב עם פלג דוד לפני הגשת הדו"ח האישי שלו אני מתשאל אותו האם יש לו חברות בחו"ל, נאמנות בחו"ל, חשבון בנק מעל 1,800,000 ש"ח או חשבון בנק אחר עם הכנסות ריבית. זה נוהל קיים לגבי כל הלקוחות של המשרד" (ת/1, עמ' 2, ש' 11-16).

עם זאת, בעדותו הראשית בבית המשפט חזר בו שמש מאמירה זו, והתחמק מלומר כי הנאשם תושאל באופן ספציפי אודות חשבונות זרים, רווחים והכנסות בחו"ל, וניסה לטעון כי לא יודע אם הנאשם נשאל **בוודאות** אודות פרטים אך מניח שכך היו פני הדברים (עמ' 10, ש' 20-22, ש' 26; עמ' 11, ש' 1-3) -

- ש"ב. בנוסף אני מבקש שתעיין בדוחות האישיים השנתיים מ-2011 ו-2013. תאשר האם הוצהר על קיומם של חשבונות בנק זרים בדוחות אלה.
- ת. אני מציין שיש רובריקה שמצריכה דיווח על נכסים מעל 1,800,000 ש"ח ואין דיווח כזה. אין רובריקה בטופס הספציפי על חשבונות בנק בחו"ל.
- ש. מה צריך לעשות אדם שיש לו חשבון בבנק זר בחו"ל?
- ת. הסעיף מדבר על נכס.
- ש. אם לקוח אומר שיש לו חשבון בחו"ל
- ת. אני מבקש את הדוחות רווח והפסד. שואל אותנו אם היו לו רווחים
- ש. ככל שהסכום עולה על 1,800,000 כמה שנקבע בתקנות
- ת. אני מדווח במידה ויש הכנסות. הנתון של 1,800,000 לא רלוונטי. השאלה אם יש הכנסה או אין הכנסה מחו"ל. כשמדובר על נכס בכל המקרים צוין שנכס זה לא מזומן. נכס זה נכס. את זה ציינו המחלקות המקצועיות במס הכנסה.
- ש. בתור רו"ח שלי, יש לי נכס בחו"ל. יש לי בחשבונות בנק זרים נכס, יש שווי שהנכסים עולים על הרף שנקבע בתקנות. מה אתה עושה
- ת. מציין זאת בדוח האישי ומחתיים אותך.
- ש. שאלתי אותך אם זה צוין בדוחות של 2011 ו-2013
- ת. זה לא צוין
- ש. אתה עובד מעל 30 שנה כרו"ח. ככל שהנאשם הלקוח היה מודיע לך על קיומם של חשבונות בנק זרים כיצד היית פועל
- ת. הייתי מבקש ממנו להציג נתונים לראות אם יש הכנסות לדווח ולסייע לו בהגשת דוח. כך נהגתי תמיד וגם בעתיד. לגבי חו"ל, זה מ-2002" (עמ' 12 ש' 34-21 ועמ' 13 ש' 7-1).
- רו"ח שמש אף התחמק בנוגע לזהות האדם שתשאל את הנאשם טרם הגשת הדו"חות, כאשר בהודעתו מסר שהוא ישב עם הנאשם ובבית המשפט ניסה לטעון כי היה זה עובד ממשרדו בהתאם לנוהל הקיים:
- ש"ב. כשאתה מכין את הדוח האישי למס הכנסה, מה אתה שואל אותו?
- ת. יש שיטה במשרד האם יש הכנסות אחרות, נכסים, האם יש הכנסות בחו"ל. כמו שציינתי היקף השעות בתיק הן שעות רבות, היקף הטיפול בתיק האישי הוא שולי ולכן העבודה בוצעה במרבית המקרים באמצעות רו"ח במשרד שהשלים את הנתונים לדוח האישי.
- ש. כששאלת את מר פלג לגבי הכנסות מחו"ל וריביות, אתה זוכר את התשובה?

ת. כפי שציינתי השאלות הסטנדרטיות להגשת הדוח כללו נושאים כמו הכנסות אחרות, חוץ מההכנסה הרגילה של טופס 106, למיטב זכרוני לא הייתי מר פלג בשאלה קטגורית כזאת, לא זכור לי היות והעבודה הזאת נעשתה על ידי עובד במשרדי.

ש. מבקש לרענן את זיכרוניך מהודעתך הראשונה, מיום 10.9.14.

ת. אני מעיין בהודעה ומשיב יש פה חתימה שלי, אך לא מקור, כשאני יושב עם פלג דוד אני שואל אותו על ההכנסות, אני רוצה לציין שבאותו יום הגיעו אלי חוקרים, מעולם לא היה אצלי חוקר פלילי, הדברים נאמרו כפי שנאמרו ואני מציין שדוחות אישיים מרביתם אם לא כולם נערכים על ידי עובדים ממשרדי, בהנחייתי כמובן...

ש. כשרשום שאתה יושב עם פלג דוד לפני הגשת דוח, אתה אמרת את הדברים

ת. אני מניח שאמרת את זה. אני מציין את העובדות כפי שאני מכיר אותן ואת צורת העבודה שלי בתיקים מול הלקוחות וגם בתיק של פלג. כל הדוחות האישיים של מנהלי חברה, נערכים על ידי עובדי משרדי ללא יוצא מהכלל, גם בעניין של דוד פלג. בעניין של חו"ל או לא, אני נותן הדגשים לעובדים, לא זכור לי בנושא הזה הדגש מיוחד, בהתייחס להכנסות או לא הכנסות מחו"ל. אני מניח שעובדי ישאלו את השאלה הזו, זה נוהל מקובל.

ש. כשהייתי אצלך במשרד לא מסרת לי את הפרט הזה. דיברנו על הישיבה שלך

ת. כן, הייתה ישיבה במסגרתה רעננת את זכרוני, עברנו על ההודעות, לאחר מחשבה על הנושא אלה העובדות כפי שאני מציין אותן" (עמ' 10, ש' 1-22).

בנסיבות אלה, הוגשו הודעותיו של רו"ח שמש בהתאם לסעיף 10א' לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כאשר עלה מהן שתשאל את הנאשם, במסגרת עריכת הדו"חות השנתיים, והאחרון לא מסר מעולם כל מידע אודות קיומם של חשבונות בנק זרים ורווחיו מהם (ת/1; עמ' 11, ש' 16-20).

16. אני סבור שיש להעדיף את גרסתו זו של רו"ח שמש בחקירה, גרסה אותנטית, סדורה ומפורטת, שאינה מעלה כל סיבה לפקפק במהימנותה. גרסה זו אף גובתה במסמכים שהגיש הנאשם לרשות המיסים ובמסמכי הבנקים הזרים שבבעלותו, כמו גם העובדה כי גרסתו בחקירה מתיישבת עם ההיגיון והשכל הישר בכל הנוגע לעבודתם הסבירה של משרדי רואי חשבון באשר להגשות דו"חות מס עבור לקוחותיהם. מהימנותה של גרסת רו"ח שמש בחקירה מתחזקת נוכח העובדה לפיה הוא חוזר ומאשר בבית המשפט כי אמר את הדברים בעדותו בפני החוקר דורון מלכה (עמ' 10, ש' 30), ומאשר שתיקן פרטים מסוימים באותה הודעה וחתם לצד התיקון על מנת לדייק את דבריו (עמ' 12, ש' 1-4; ת/1, עמ' 1 ש' 9-10). במצב דברים זה, לא מצאתי כל פגם בהודעותיו של רו"ח שמש בחקירה, אשר ניתנו באופן אותנטי ומתיישבות עם חומר הראיות, לא כל שכן אל

מול גרסתו המתחמקת בבית המשפט כשניכר בו שהוא מבקש שלא להרע את מצבו של הנאשם, לקוח ותיק של משרדו, הנוכח באולם.

17. לאור האמור לעיל, מחדלו של הנאשם, לאורך **שנים רבות**, מלדווח על חשבונות הבנק בחו"ל ועל הכנסות הצומחות מהם, כנדרש, לצד **הודאתו** בחקירותיו כי ידע שנוהג באופן פסול, יחד עם עדותו של רו"ח שמש כי תשאל את הנאשם **במפורש** אודות מידע פיננסי מחו"ל טרם עריכת הדו"חות למס הכנסה במשך השנים, כאשר התחמקותו של שמש בבית המשפט מלומר זאת בבירור אך חידדה כי יודע שהנאשם הסתיר את המידע במכוון כל השנים, מוכיחים ברמה הנדרשת בפלילים את היסוד הנפשי שבעבירות.

פרשת ההגנה

18. ב"כ הנאשם העלו במסגרת פרשת ההגנה שלוש טענות עיקריות: **האחת**, אי קבילותם של מסמכי הבנקים הזרים על פיהם חושבה השומה בתיק דנן, אשר התקבלו מרו"ח שמש ללא צו כדין וללא הסכמת ב"כ הנאשם, עו"ד אפרים דוד; **השניה**, פגיעה בזכויותיו של הנאשם עת תושאל בעת החיפוש בביתו מבלי שהוזהר בדבר זכות השתיקה וזכות ההיוועצות בעורך דין (ת/9) וכן, הפרת זכות ההיוועצות בעת גביית הודעותיו של הנאשם והיעדר אזהרה מפורשת ומסויימת; **והשלישית**, עניינה טענת אכיפה בררנית בין הנאשם לבין נחקרים אחרים במסגרת הפרשה בה נחשפו לקוחות ישראלים בעלי חשבונות בבנק UBS בשוויץ, נגדם הסתיים העניין בתשלום כופר בעוד שהנאשם, שמסר הודאה, פעל להשגת מסמכי הבנקים בגרמניה ובשוויץ, הגיש דו"חות לצורך חישוב השומה האזרחית ואף שילם את המס הנובע, הועמד לדין פלילי.

אי קבילות מסמכי הבנקים הזרים אשר נתפסו מידי רו"ח שמש

19. לפי הנטען, מסמכי הבנק שנתפסו במשרדו של רו"ח שמש (ת/5-ת/8) אינם קבילים כראיה בבית המשפט הואיל והם נתפסו על ידי החוקרים ללא צו כדין, או לחילופין - ללא הסכמתו של ב"כ הנאשם, עו"ד אפרים דוד. הגם שביום 10.9.14 הוצא צו שיפוטי לצורך החיפוש במשרד רואה החשבון (ת/2), הרי שתפיסת המסמכים ממשרד רו"ח שמש מכאן ואילך (בימים 5.1.16, 13.1.16 ו-6.10.16) בוצעה ללא הארכת הצו, או הוצאת צווים שיפוטיים חדשים כנדרש (עמ' 16 ש' 6-8).

המאשימה טוענת, מנגד, כי בנסיבות אלה, כאשר הוצא צו החיפוש והתפיסה ביום 10.9.14, שוב לא היה צורך בהוצאת צווים נוספים חדשים, בין היתר, נוכח שיתוף הפעולה מצדו של הנאשם בחקירותיו, אשר הפנה את החוקרים למשרדו של רו"ח שמש לצורך המצאת מסמכים נוספים ותפיסתם, ואף פעל בעצמו ובאמצעות בא-כוחו, להשגת המסמכים הרלוונטיים מהבנקים הזרים, על מנת לערוך שומה אזרחית ולמוסרם לחוקרי המשטרה.

20. אין חולק שהצו השיפוטי שהוצא מכוח סעיף 43 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], תשכ"ט-1969 (להלן - "**הפסד"פ**"), ביום 10.9.14 (ת/2), הוצא כדין, ומכוחו נתפסו המסמכים המפורטים בו, ובכלל זה דו"חות שנתיים של הנאשם בין השנים 2003-2013 (ת/3).

מחומר הראיות, כמו גם מהעדויות שנשמעו לפניי, עולה בברור כי למן פתיחת החקירה ובמהלך כשנה וחצי, הנאשם שיתף פעולה באופן מלא בחקירה, מרצונו הטוב והחופשי, וניכר כי עשה כל שלאל ידו על מנת לסייע בחקירה, אם באמצעות הפניית החוקרים לרו"ח שמש, בתיאום עמו, ואם באמצעות ניסיונותיו שלו להשיג את המסמכים מהבנקים הזרים בחו"ל, תוך שהוא טס למדינה בה מתנהל חשבון הבנק על מנת לקבל לידיו פלטי חשבון מקוריים. במהלך חקירותיו ושיחותיו עם החוקרים חזר הנאשם והביע נכונות מפורשת להשיג את מסמכי הבנקים הזרים, כאמור (ת/11א', עמ' 2, ש' 13-14, עמ' 3, ש' 6-7; ת/11ב', עמ' 1, ש' 16-20, עמ' 2, ש' 8-9, ש' 28-26; ת/12 מיום 6.10.19).

באופן דומה, גם רו"ח שמש ובא-כוחו של הנאשם, עו"ד אפרים דוד, שהם בבחינת זרועו הארוכה של הנאשם, שיתפו פעולה באופן מלא עם חוקרי מס הכנסה בתיק, ובכלל זה סייעו בהשגת מסמכי הבנק הרלוונטיים במהלך החקירה. מחומר הראיות עולה בברור כי מאז גביית הודעתו הראשונה של רו"ח שמש, בחודש ספטמבר 2014, ועד לחקירתו האחרונה, בינואר 2016, משך כשנה וחצי (ת/3; עמ' 13, ש' 23-24), פעל ביחד עם הנאשם ובהוראתו להשיג את המסמכים הרלוונטיים מהבנק השוויצרי והבנק הגרמני, דפי חשבון, ואישורי רווחים והפסדים.

כך, מעיד שמש כי המסמכים וניירות ממשדו נמסרו מרצון ובחתימתו לחוקרים שהגיעו לערוך חיפוש במשרד, במסגרת צו של בית המשפט (ת/2; עמ' 17, ש' 19; עמ' 13, ש' 8-10), ואף מסר את מסמכי הבנק הגרמני והשוויצרי במסגרת הודעותיו (ת/6; ת/7). בעדותו הסביר כי המסמכים "נמסרו, אין צורך לומר נתפסו" (עמ' 13, ש' 12). זאת ועוד, במהלך החקירה הארוכה הקפידו הנאשם ורו"ח שמש לעדכן את החוקרים אודות התקדמות קבלת החומר הרלוונטי מחו"ל (עמ' 14, ש' 8, ש' 24; ת/3; עמ' 21, ש' 25-27; עמ' 22, ש' 2-3).

רו"ח שמש סייע בהמצאת המסמכים הנדרשים מחו"ל, ריכז את הנתונים מחשבונות הבנקים הזרים, ערך חישובים מתאימים והגיש דו"חות מתוקנים של השנים הרלוונטיות (ת/4; ת/5, עמ' 1 ש' 2-5; עמ' 2, ש' 1-30; ת/6; ת/7, עמ' 1, ש' 1-3; עמ' 2, ש' 20-21; עמ' 3, ש' 5; ת/8; עמ' 14, ש' 1-6, ש' 20-21; עמ' 15, ש' 1-7), ובאמצעות מסמכים אלה אף סייע בידי הנאשם להסיר את המחלף ולשלם את המס במלואו (עמ' 13, ש' 29-34; עמ' 20, ש' 11-16; עמ' 40, ש' 21-26, ש' 29-33; עמ' 41, ש' 19-23, ש' 25-27).

מחומר הראיות עולה בברור כי אף ב"כ הנאשם, עו"ד אפרים דוד, שיתף פעולה עם החוקרים ופעל ביחד עם הנאשם, באופן אינטנסיבי, להשגת המסמכים הרלוונטיים ולעדכון החוקרים (עמ' 16, ש' 1-2, עמ' 17, ש' 20-23; ת/13; ת/14). בשיחות בין הנאשם לחוקר דורון מלכה, מפקח חקירות במס הכנסה, שניהל וריכז את החקירה כנגד הנאשם (עמ' 32, ש' 31; עמ' 33, ש' 6, ש' 8, ש' 22-25) תועד שהנאשם דיווח ביום 1.12.14 וביום 1.3.15 שהניירת מהבנק הגרמני והשוויצרי בדרכה ארצה וכשהתקבל, הועבר לרו"ח שמש לצורך הכנת דו"ח למס הכנסה (ת/12); בשיחה בין דורון לעו"ד אפרים מיום 28.12.15 דיווח האחרון כי דפי הבנק של הנאשם יהיו בידיו עד ליום 31.12.15 (ת/13); בשיחה בין מרדכי גולן, מנהל תחום חקירות במס הכנסה

לעו"ד אפרים, ברר האחרון האם החקירה בעניינו של הנאשם נעה לכיוון סיום ההליך בכופר או בכתב אישום ולאחר שהבהיר לו גולן כי אינו יכול להבטיח מה יעלה בגורל התיק, עו"ד אפרים "הבטיח לקבל את החומר מהלקוח ולעמוד עמנו בקשר" (ת/14, שיחה מיום 26.10.14); בשיחה בין גולן לעו"ד אפרים עדכן האחרון בדבר הניסיונות להשיג את המסמכים מהבנק השוויצרי, וכי ביקש מהנאשם להמציא את המסמכים ללא דיחוי ופנה לבנק השוויצרי פעמיים בעניין זה (ת/14, שיחה מיום 10.3.15), שיחה אודותיה העיד גולן בבית המשפט ומסר כי עו"ד אפרים הבטיח לו לעשות כל שלא ידו על מנת להמציא את דפי הבנק הרלוונטיים לחקירה בעניינו של הנאשם (עמ' 67, ש' 26-20).

21. **רק בשיחה האחרונה המתועדת, מיום 12.1.16, בין עו"ד אפרים לחוקרים דורון ואיתי שהם, רכז חוליה בחקירות מס הכנסה, מערים עו"ד אפרים, לראשונה, מכשול על חקירתו של רו"ח שמש ותפיסת המסמכים, "מסרב" לפגישה בין דורון לרו"ח שמש לצורך גביית הודעה נוספת ומסירת מסמכים, עד שיובטח לו כי ההליך נגד הנאשם יסתיים בתשלום כופר ולא בהגשת כתב אישום.** עו"ד אפרים אף העלה, במסגרת אותה שיחה, חששו בדבר חשיפתו לתביעה מצד הנאשם בגין ייצוג לא הולם. החוקר איתי העיד כי בשיחה זו הסביר לעו"ד אפרים שתפקידם של החוקרים לאסוף את מיטב הראיות, ובכלל זה ניירות עבודה המעידים על רווחי הון, לצורך ביסוס כתב אישום (ת/14; עמ' 56, ש' 25-28; עמ' 57, ש' 1-3). לעניין זה העיד גם החוקר גולן שלא יודע מה גרם לשינוי בעמדתו של עו"ד אפרים בשיחה האמורה, הגם שלא היה עד לה (ת/14; עמ' 68, ש' 1-3, ש' 5-8).

יש לומר כי ביום 26.10.14 (ת/14) ביקש אמנם עו"ד אפרים לדעת, בשיחתו עם החוקרים דורון ואיתי, אם המסמכים יעמדו לנאשם לרועץ והאם ההליך יסתיים בתשלום כופר או בהגשת כתב אישום, אולם לא הובטח לו דבר בשיחה זו והחקירה נמשכה כרגיל; רק כשנה מאוחר יותר, ביום 12.1.16 (ת/14), כאמור, סירב עו"ד אפרים, לראשונה, כי יגבו הודעה נוספת מרו"ח שמש ויתפסו מידי מסמכים, עד שיובטח לו שהתיק נגד הנאשם ייסגר במסלול של תשלום כופר ולא בהגשת כתב אישום (עמ' 35, ש' 20, ש' 22).

השתלשלות העניינים המפורטת לעיל מלמדת שלא זו בלבד שלא עלתה כל טענה מצד עו"ד אפרים לעניין מסירת המסמכים עד לתום החקירה בינואר 2016, אלא שהעובדה שלא הובטח לו דבר בנוגע לגורל התיק עוד בשנת 2014 - לא מנעה מעו"ד אפרים לסייע, ביחד עם הנאשם, בהמצאת מסמכי הבנקים לחוקרים.

בנסיבות אלה, העלאת טענה בדבר אי קבילות מסמכי הבנק שנתפסו במשרדו של רו"ח שמש, רק משהתחוור לעו"ד אפרים כי ההליך נגד הנאשם אינו מסתיים בתשלום כופר בלבד, כפי שציפה וקיווה, אינה יכולה להישמע ודינה להידחות.

22. בנוסף, תכליתו של הוצאת צו שיפוטי בהתאם לסעיף 43 לפסד"פ היא לשמש ככלי להשגת ראיות חפציות מקום בו קיימת התנגדות של מחזיק החפץ לעשות כן. אין זה המקרה שלפנינו. מקום בו התקיים שיתוף פעולה מלא מצד הנאשם ורואה החשבון מטעמו, כמו גם מצד בא-כוחו, אני סבור שלא היה צורך בהוצאת צווים שיפוטיים

חדשים נוספים לפני כל גביית הודעה ותפיסה של מסמכים שנמסרו מרצון טוב וחופשי, והעובדה שהנאשם ובא-כוחו ציפו וקיוו וייחלו לסגירת התיק בתשלום כופר - מהלך שאין חולק שכלל לא הובטח להם - אינו מעלה ואינו מוריד.

החוקרים כולם מעידים כי לא נתקלו בסירוב מצד רו"ח שמש למסירת המסמכים וזכו ממנו לשיתוף פעולה מלא (עמ' 17, ש' 29-30; עמ' 18, ש' 3), ושמש עצמו מעיד כי לא זוכר שנתקל בסירוב מצד הנאשם או מצד עו"ד אפרים באשר למסירת המסמכים לחוקרים במהלך החיפוש ובמהלך גביית הודעותיו (ת/5; עמ' 17, ש' 28; עמ' 18, ש' 7-6; עמ' 21, ש' 10, ש' 28-29, ש' 30-32; עמ' 22, ש' 1).

גם רו"ח שמש הבין שמדובר בחקירה מתמשכת באותו עניין, וכי ככל שלא ימסור מסמכים מעת לעת - ייאלץ להגיע למשרדי החוקרים ולמסור את המסמכים בעצמו (ת/5; עמ' 21, ש' 15-17, ש' 20-27).

גם מעדותו של החוקר דורון עולה כי קיבל מסמכים מהותיים מרו"ח שמש לאורך כל התקופה מרצון וללא כל התנגדות (עמ' 35, ש' 4-1, ש' 11-12, ש' 13-14; עמ' 42, ש' 1), וכי הנאשם שיתף פעולה לאורך כל החקירה בצורה מכבדת ומלאה והפנה אותו לרו"ח שמש לקבלת מסמכים נוספים (עמ' 42, ש' 14-15). במצב דברים זה, מעיד החוקר דורון כי לאחר הוצאת צו ראשוני על מנת למנוע העלמת ראיות, לא היה צורך בצווי חיפוש ותפיסה נוספים, שכן החקירה התנהלה כסדרה (עמ' 41, ש' 29-31; עמ' 43, ש' 4-6; עמ' 42, ש' 4-7), ואין נפקא מינה אם עו"ד אפרים התנגד לכך בשלב מאוחר ביותר (ת/14; עמ' 42, ש' 11-12, ש' 19-26; עמ' 42, ש' 27-34).

מעדותו של החוקר איתי (עמ' 56, ש' 6-13, ש' 22) עולה כי המסמכים ממשרדו של רו"ח שמש נמסרו לחוקרים **מטעמו** (עמ' 56, ש' 15), למעט המסמכים שהוצאו בפעם הראשונה בעקבות צו בית משפט, בטרם נודע אם בהמשך ימסרו המסמכים תוך שיתוף פעולה, אם לאו (ת/2; עמ' 57, ש' 17-18, ש' 21).

23. הנה כי כן, עולה בברור כי במהלך שנה וחצי שחלפה מאז החיפוש בבית הנאשם ובמשרדו של רו"ח שמש עודכן החוקר דורון ע"י רו"ח שמש, עו"ד אפרים והנאשם עצמו במאמציהם לקבל לידיהם את המסמכים הרלוונטיים מהבנקים הזרים (ת/3; עמ' 39, ש' 29-30; עמ' 43, ש' 14-15), ובכלל זה דפי הבנקים לצורך קבלת נתונים של רווח והפסד, וניכר כי מדובר בשיתוף פעולה מלא, מרצון וללא כל השגה. בנסיבות אלה, הנאשם כבר הודה ומסר גרסה מפורטת בחקירה, הפנה את החוקרים לרו"ח שמש לצורך ברור מידע שלא היה בידו, הורה לרו"ח שמש לשתף פעולה בהתאם (עמ' 35, ש' 18, ש' 20, ש' 26-27; ת/7; עמ' 35, ש' 32-34), הכין ניירות עבודה ביחד עם רו"ח שמש בקשר לרווחים בחשבון הזר, ועל כן השתכנעתי, כאמור, שלא היה צורך בהוצאת צוויים חדשים נוספים במהלך החקירה (עמ' 56, ש' 29-30; עמ' 57, ש' 7-8, ש' 10; עמ' 59, ש' 21-23). משעה שהנאשם בחר לשתף פעולה בחקירה מיד בראשיתה, פעל להשגת המסמכים ומסר את הנתונים הרלוונטיים, שוב אין לדרוש מהיחידה החוקרת שתשוב ותשיג צו, פעם אחר פעם, לשם קבלת המסמכים לידיה ממשרד רואה החשבון, **שכן מדובר בחקירה אחת מתמשכת בנוגע לאותו נאשם, בגין אותם חשדות, כשחלקם**

הארי של תפיסות המסמכים בוצעו בטווח זמנים של מספר חודשים בודדים זה מזה במהלך שנת 2016.

בשולי הדברים יוער, כי לאחר הוצאת צווי החיפוש הראשונים בבית הנאשם ובמשרד רואה החשבון, לא הייתה מניעה תיאורטית לקבל צווים נוספים ככל שאלו היו מבוקשים בנסיבות אלה, שיקול שאף בו יש כדי לכרסם ממשקל טענת הקבילות הואיל ומצביע על כך שרשות המיסים לא פעלה מתוך כוונה להכשיר מעשה פסול, אלא בתום לב ובסבירות, לאור המפורט לעיל. עוד יוער, כי עם כל הכבוד לעו"ד אפרים - הוא אינו יכול ואינו רשאי למנוע מחוקרי רשות המיסים מלבצע את תפקידם, ובכלל זה לגבות הודעות ולתפוס מסמכים ועל כן, התנגדותו לכך בשלהי החקירה כלל אינה מחייבת את החוקרים, אשר פעלו מכוחו של הצו הראשון שהוצא ולאחר שהנאשם ורו"ח שמש שיתפו פעולה מסרו מסמכים והתחייבו להמשיך ולמסור מסמכים.

חיסיון עורך-דין לקוח - האמנם?

24. גם את הטענה שהעלה עו"ד אפרים בבית המשפט ובסיכומיו בדבר מסמכים שנתפסו שעה שחל עליהם חיסיון עורך-דין לקוח, אין בידי לקבל.

בעדותו מאשר החוקר דורון כי רו"ח שמש הפנה את תשומת לבו למעטפה של עו"ד אפרים (ת/5), אולם נאמר כי מדובר במסמכים שמסר הנאשם באמצעות עורך הדין (עמ' 43 ש' 32-34). במצב דברים זה לא הועלתה כל טענה בדבר חיסיון עורך-דין לקוח מצד הנאשם שאף לא סרב להיחקר בגין המסמכים הנתענים (עמ' 44, ש' 1-4). ויודגש - ראשית, כלל לא הוכח שמדובר במסמכים שהוחלפו בין עורך דין ללקוחו במסגרת יחסיהם ככאלה, וממילא מדובר במסמכים שמצויים אצל רואה החשבון ולא בידי עורך הדין, אשר לגביהם נאמר בסעיף 48(א) לפקודת הראיות כי "אין עורך הדין חייב למסרם"; ושנית, טענת החיסיון עומדת ללקוח (לנאשם) ולא לעורך דינו.

לעניין זה העיד החוקר גולן כי אין מניעה לפנות ולקבל מסמכים מרו"ח שמש בנסיבות אלה בהן מסר את המסמכים הרלוונטיים מרצון ומבלי שהעלה כל טענת חיסיון (עמ' 67, ש' 1, ש' 19), כך שגם בהנחה שנתפסה מעטפה עם מסמכים של עו"ד אפרים ועליה מופיע שמו, כנטען על ידו, לא נפל כל פגם בתפיסת המסמכים שאינם מקימים כל טענת חיסיון מבלי שזו נטענה במפורש, קל וחומר שעה שעו"ד אפרים שיתף פעולה, כאמור, וסייע בעצמו בהמצאת המסמכים במהלך החקירה.

העובדה לפיה במעמד ביצוע צו החיפוש לא עלה בידי רו"ח שמש להשיג את הסכמת הנאשם או עו"ד אפרים למסירת המסמכים (עמ' 17, ש' 27; עמ' 18, ש' 2-3), או לחילופין - סירובו של עו"ד אפרים, בשלהי החקירה, למסירת המסמכים, אינו מעלה ואינו מורידה לעניין זה, מקום בו עובר לחקירתו הראשונה של הנאשם הוצא צו שיפוטי בהתאם לסעיף 43 לפסד"פ (ת/2), אשר מייתר ממילא את קבלת הסכמתם של הנאשם ורו"ח שמש למסירת המסמכים, מסמכים שכאמור כלל אינם נמצאים בידי עו"ד אפרים ולא נטענה לגביהם כל טענת חסיון.

25. בשולי הדברים אך לא בשולי החשיבות, יש לזכור כי עדותו של הנאשם לעניין זה כלל לא נשמעה שהרי זה נמנע מלהעיד להגנתו. כמו כן, גם בא-כוחו, עו"ד אפרים, לא העיד במסגרת פרשת ההגנה. ככל שבפיו של עו"ד אפרים טענות לעניין קבילות הראיות, התנהלות החוקרים, הפרת סיכומים עמו במהלך החקירה, נסיבות השיחות שערך עם החוקרים והבהרת טעמי התנגדותו לחקירת רו"ח שמש ותפיסת מסמכים מידיו - היה עליו (בהתאם לדין ולכללי האתיקה) להתפטר מייצוג (פעולה זו לא היתה פוגעת בהגנת הנאשם, אשר מיוצג בהליך גם על ידי עו"ד יצחק כהן), ולהעיד אודות אותן עובדות ונסיבות. אך כאמור, עו"ד דוד לא עשה כן וטעמיו עמו.

26. בנסיבות אלה, לא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלות חוקרי רשות המיסים בכל הנוגע לתפיסת מסמכי הבנקים ממשרד רואה החשבון, לא כל שכן פגם שיש בו כדי להביא לפסילת הראיות.

מסמכי הבנק - רשומה מוסדית

27. בסיכומיהם העלו ב"כ הנאשם, לראשונה, טענה כי מסמכי הבנקים הזרים שהוגשו כמוצגים בתיק, לא הוכחו כרשומה מוסדית בהתאם לפקודת הראיות ועל כן אינם קבילים כראיה.

ייתרה מכך, מדובר בתדפיסי בנק אותם המציאו הנאשם ורואה החשבון מטעמו (עמי 16, ש' 26-28), לידי חוקרי רשות המיסים, בסיועו של עו"ד אפרים עצמו. זאת ועוד, על סמך אותם תדפיסים הוכנו על ידי רו"ח שמש הדו"חות השנתיים, שעל בסיסם נקבעה לנאשם השומה האזרחית אותה שילם. מכאן מתחדד חוסר סבירות טענת ההגנה (ראה ת"פ (שלום ת"א) 22424-05-17 מדינת ישראל נ' יעקב פרדו (12.9.18)).

ייתרה מכך, מדובר בתדפיסי בנק אותם המציאו הנאשם ורואה החשבון מטעמו (עמי 16, ש' 26-28), לידי חוקרי רשות המיסים, בסיועו של עו"ד אפרים עצמו. זאת ועוד, על סמך אותם תדפיסים הוכנו על ידי רו"ח שמש הדו"חות השנתיים, שעל בסיסם נקבעה לנאשם השומה האזרחית אותה שילם. מכאן מתחדד חוסר סבירות טענת ההגנה (ראה ת"פ (שלום ת"א) 22424-05-17 מדינת ישראל נ' יעקב פרדו (12.9.18)).

אשר על כן, משהוגשו תדפיסי הבנקים כראיה, ללא התנגדות, לא תשמע טענה זו כעת והיא נדחית (ראה ת"א (שלום נת') 37746-03-14 עופר דדון נ' יחזקאל אלמרין (18.4.19)).

פסילת הודאות הנאשם בשל פגיעה בזכות השתיקה וזכות ההיוועצות בחקירה

28. בבסיס הטענה בדבר פגיעה בזכויות הנאשם בחקירה עומדת פרקטיקה שהיתה נהוגה בידי חוקרי מס הכנסה לפיה במהלך חיפוש מכוח צו שיפוטי שנערך בביתו, תושאל הנאשם באמצעות "טופס תשאול ראשוני" (ת/9, נספח א') (להלן - "התשאול") אשר כלל את השאלה "היכן מתנהלים חשבונות הבנק שלך ומה מספריהם?", כל זאת

מבלי שהוזהר כי הוא חשוד בעבירות המיוחסות לו, ומבלי שיוֹדע בדבר זכות השתיקה וזכותו להיוועץ בעורך דין. הנאשם בתשובתו מסר פרטי חשבונו בארץ (בנק הפועלים) ומסר באופן כללי "בנק בקפריסין, בנק באנגליה ברקליס, UBS".

בנסיבות אלה, טוענים ב"כ הנאשם, כי מדובר בהודאה שהושגה שלא כדין, כשיתר הודאותיו של הנאשם בחקירות נובעות כולן מאותן פגיעות מהותיות בזכויותיו היסודיות שגרמו לכך שהודאותיו אינן עוד "חופשיות ומרצון", ועל כן דינן של הודאות הנאשם, כולן, להיפסל מכוח סעיף 12 לפקודת הראיות.

29. מעדויות החוקרים עולה כי טופס התשאול הראשוני היווה נוהל שגרתי, שהגם שלא שימש ראייה בחקירה, היווה אינדיקציה על מנת לייעל את ביצוע החיפוש בעניינם של חשודים. כך, מעדותו של החוקר עופר שדה, פקיד שומה חקירות חיפה והצפון של מס הכנסה, עולה כי מדובר בנוהל שגרתי, לפיו בתום החיפוש מחתימים את הנאשם על תשאול ראשוני, על מנת למנוע מצב בו בהמשך החקירה מתגלה מידע נוסף המצריך חיפושים נוספים, ולאחר מכן חוקרים את הנאשם באזהרה על מנת לקבל פירוט אודות הנכסים הפיננסיים הרלוונטיים (עמ' 25, ש' 1-2; עמ' 27, ש' 25-27). החוקר עופר העיד כי חקירת חשודים מבוצעת ביחידה החוקרת, והאמור בטופס התשאול הראשוני אינו משמש כהודאה או כראשית הודאה לגבי הנאשם, ואף אינו משמש כראיה בתיק (עמ' 25, ש' 4, ש' 22-26; עמ' 28, ש' 10-11).

יפעת מזרחי, חוקרת מס הכנסה במחוז חיפה, השתתפה אף היא בחיפוש מכוח צו בית משפט בבית הנאשם (ת/2; עמ' 30, ש' 26), ערכה את דו"ח החיפוש וחתמה עליו, גבתה הודעה מבת זוגו של הנאשם ונכחה בחקירתו של רו"ח שמש (עמ' 30, ש' 17, ש' 19-20, ש' 24). בדומה לעדותו של החוקר עופר, היא העידה שטופס התשאול הראשוני נערך באופן שגרתי, בתום החיפוש, כשהחשוד נשאל שאלות כלליות שלא מהוות חלק מחקירתו (עמ' 31, ש' 1, ש' 3).

עובר לחיפוש ידעו החוקרים שמדובר בחשדות לקיומם של חשבונות בנק בחו"ל וכי מדובר בחיפוש מסמכים בהתאם לכך (עמ' 27, ש' 5-11; עמ' 28, ש' 3, ש' 11; עמ' 30, ש' 22; עמ' 31, ש' 14-15). בנסיבות אלה, דובר בשאלה שמטרתה לייעל את הליך החיפוש כאמור ולמנוע צורך בהגעה לבית הנאשם לחיפושים נוספים בהמשך החקירה. על כן כלל התשאול שאלה בדבר חשבונות בנק בחו"ל. וראה גם עדותו של החוקר גולן (עמ' 62, ש' 10-13; ש' 16-17).

30. יובהר כבר עתה כי העובדה לפיה טופס התשאול הראשוני היווה נוהל שגרתי במקרים דומים, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין הפגם שבו, הואיל ומעדותם של כולם עולה כי הנאשם לא הוזהר טרם התשאול (עמ' 27, ש' 30-32; עמ' 28, ש' 19-21, ש' 28-33), למרות שמדובר בשאלה מהותית ומרכזית בחקירה נגדו. ולראיה, מעדותו של יוני דוד, סגן פקיד שומה בחקירות מס הכנסה בתל אביב, עולה כי אמנם נעשה שימוש תדיר בטופס התשאול הראשוני במשך שנים רבות בכל משרדי החקירות של רשות המיסים, וכך היו פני הדברים גם בשנת 2014 בעת הרלוונטית לכתב האישום, אולם השימוש בו הופסק בשנתיים האחרונות והיחידות החוקרות נמנעות מהשאלה האמורה בטופס התשאול הראשוני במקרה של חשד בדבר קיומם של חשבונות בחו"ל, וככל שנעשה

בו שימוש כיום - החשוד מוזהר קודם לכן באשר לזכות השתיקה וזכות ההיוועצות עם עו"ד (עמ' 55, ש' 2-4, ש' 7-10, ש' 24).

גם לדברי החוקר גולן, בתקופה האחרונה נערכו ישיבות מקצועיות בהן נדונה סוגיית האזהרה ביחס לטופס התשאל הראשוני, ייתכן בעטיו של התיק דנן (עמ' 62, ש' 19-21).

31. אני סבור שעדויות חוקרי רשות המיסים בדבר ההתנהלות המתוארת מעלה **טעם לפגם**. תשאל הנאשם אודות שאלה מהותית בחקירה המתנהלת נגדו, במעמד החיפוש, כל זאת מבלי שהועמד קודם לכן אודות זכויותיו (יידוע במה הוא חשוד; אזהרה טרם מסירת גרסה; הבהרה בדבר זכות השתיקה ונפקותה; והעמדתו על זכותו להיוועץ בעורך-דין טרם מסירת תשובה), **אינו** עולה בקנה אחד עם כללי חקירה תקינים. תשאל חשוד הנוגע לשאלות הנוגעות ללב החשדות המיוחסות לו, ואשר הן בעלות פוטנציאל של ממש להפלילו, ראוי להן שיעשו לאחר שהוזהר כדין, שהרי כך גם מחייב הדין (ראה חוק סדר הדין הפלילי (חקירת חשודים), תשס"ב-2002, הגדרת "חקירה" הכוללת "תשאלו").

עתה יש לבחון האם הפגם שנפל בתשאל הנאשם במעמד החיפוש, מגיע כדי פסלות הראיה, כמו גם פסלות יתר ההודעות המאוחרות שמסר הנאשם בחקירה.

הפן המשפטי - דוקטרינת הפסילה היחסית של ראיות שהושגו שלא כדין

32. בהתאם לדוקטרינת הפסילה הפסיקתית שנקבעה בע"פ 5121/98 טור' רפאל יששכרוב **נ' התובע הצבאי**, פ"ד סא(1) 461, (להלן - "עניין יששכרוב"), לבית המשפט שיקול דעת באשר לפסילת ראיות שהושגו שלא כדין, וזאת על מנת לאזן בין הצורך להגן על זכויות הנאשם והגינות ההליך הפלילי, לבין גילוי האמת, הלחימה בפשע וההגנה על שלום הציבור (ראה גם: ע"פ 4988/08 **איתן פרחי נ' מדינת ישראל**, פ"ד סה(1) 626). בעניין יששכרוב נקבע כי הגם שאין לאמץ בשיטתנו המשפטית את תורת "פירות העץ המורעל" הנוהגת בארצות-הברית באופן בו עצם השגת ראיה שלא כדין או באמצעי פסול מביא בהכרח לפסילת הראיה, הרי שבית המשפט נדרש להפעיל את שיקול דעתו על פי הדוקטרינה היחסית, תוך התחשבות בשלוש קבוצות שיקולים רלוונטיים (עניין יששכרוב, עמ' 562-566):

הראשונה: אופייה וחומרתה של אי-החוקיות שהייתה כרוכה בהשגת הראיה - בהקשר זה נבחנות מהות ההפרה ועוצמת הפגיעה בזכויות הנחקר, האם השימוש באמצעי החקירה הפסולים נעשה במכוון ובזדון או בתום-לב, מידת הקלות בה ניתן היה להשיג את הראיה כדין, והאם קיימות "נסיבות מקלות" המפחיתות מחומרת אי החוקיות הכרוכה בהשגת הראיה, דוגמת מקום בו אי החוקיות נועדה למנוע העלמתה של ראיה חיונית על ידי הנאשם.

השנייה: מידת השפעה של אמצעי החקירה הפסול על הראיה שהושגה - בהקשר זה יש לבחון באיזו מידה אי-החוקיות הכרוכה בהשגת הראיה עשויה להשפיע על מהימנותה ועל ערכה הראייתי, והאם לראיה שהושגה שלא כדין ישנו קיום נפרד

ועצמאי מאי-החוקיות שהייתה כרוכה בהשגתה. בעניין זה נקבע כי ראיות חפציות הן בעלות קיום עצמאי ונפרד מאי-החוקיות שהייתה כרוכה בהשגתן, ובדרך כלל לא יהיה באי-חוקיות שבהשגתן כדי לפגוע באמינותן.

השלישית: נזק מול התועלת החברתיים הכרוכים בפסילת הראיה - יש לבחון האם המחיר החברתי הכרוך בפסילת הראיה גבוה מן התועלת האפשרית שתצמח מכך, בהתאם לחשיבות הראיה להוכחת האשמה, מהות העבירה המיוחסת לנאשם ומידת חומרתה.

מן הכלל אל הפרט

התשאול הראשוני

33. יישום השיקולים המנחים שנקבעו בעניין יששכרוב במקרה דנן מביאים למסקנה כי אין לפסול את התשאול הראשוני ואת הודעות הנאשם מלהתקבל כראיות במשפט. בנסיבות שיפורטו להלן לא מצאתי כי הפגם שנפל בהתנהלות החוקרים בכל הנוגע לתשאול הראשוני מגיע לכלל פגם מהותי שיש בו כדי לפגוע בתקינות ההליך, לפגוע בהגנת הנאשם או לגרום לו עיוות דין. כך גם בנוגע לקבילות הודעותיו של הנאשם, אשר לא מצאתי כי נפל פגם כלשהו בגבייתן. זאת מהטעמים הבאים:

א. עיון בטופס התשאול הנדון מעלה כי הוא מכיל שאלות אודות מידע על מקום החיפוש, האחראי על הנהלת החשבונות, פרטי העסק, כספות וחשבונות בנק שבעלותו והצהרה כי תשובותיו אמת. החלק הרלוונטי לענייננו הוא שאלה בחלק ג' של נספח א' לתשאול (ת/9), בנוגע לחשבונות בנק זרים, שהגם שאין חולק שהיא שאלה מהותית, אך בנסיבות הכוללות היא "בטלה בשישים" נוכח מכלול גרסתו של הנאשם הנפרשת בהודאותיו, בהן חזר על תשובתו בתשאול, הרחיב עד מאוד אודותיה והגדיל ופעל להשגת מסמכים ופלטאי חשבונות הבנקים הזרים, כשהוא טס לחו"ל להבטיח קבלתם בזמן.

ב. גם תשובתו של הנאשם בתשאול היא כללית בלבד, תוך מסירת שמות הבנקים בהם יש לו חשבונות, וזאת ללא ציון מספרי החשבונות, הסכומים המוחזקים בהם או פרטים נוספים שיש בהם כדי להפליגו או כדי להעמידו בסכנת הפללה עצמית. לעניין זה מקובלת עליי טענת המאשימה בסיכומיה לפיה בפרטים אלה שמסר הנאשם אין כדי להפליגו, הואיל ו**עצם** החזקת חשבונות זרים אינה עבירה פלילית, טענה שיש בה כדי להפחית מחומרת הפגם שדבק בהתנהלות הרשות.

ג. למותר לציין, כי בעת החיפוש אצל הנאשם **כבר ידעו** חוקרי רשות המיסים כי הנאשם מחזיק בחשבון בנק שוויצרי, וזאת נוכח הודעותיהם של אחיו וגיסתו (ת/9א') ורשימת לקוחות שהוצאה ממכשיר הטלפון הנייד של מר רוני אליאס (עמ' 60, שי' 9, שי' 22-25). על כן, בתשובתו הלאקונית של הנאשם במסגרת התשאול, לפיה הוא מחזיק בחשבון בבנק UBS לא היה כדי להעלות או להוריד לענין זה, משעובדה זו, כאמור, היתה ידועה לחוקרים, ועל בסיסה נחתם צו החיפוש.

ד. התנהלות הנאשם בתיק מצביעה על כך שגם בהעדר התשאל הראשוני, היה הנאשם מוסר את תוכן הדברים במסגרת הודאותיו בחקירה, זאת נוכח שיתוף הפעולה הנרחב מצדו, פירוט הודאותיו, כמו גם המאמצים שהשקיע בהשגת מסמכי הבנקים הזרים ומסירתם לחוקרים. ולראיה - טרם חקירתו ברשות המיסים ביקש להיוועץ בעו"ד שהבאזי, ולאחר מכן שב לחדר החקירות ושיתף פעולה באופן מלא עם החוקרים.

34. כאמור, מחומר הראיות עולה כי הגעת חוקרי רשות המיסים לנאשם הייתה דרך חקירת אחיו, עזרא פלאק, ממנה עלה כי לשניים חשבונות בנק זרים בהם מוחזקים ומנוהלים כספי ירושה מבני משפחתם, וכי לשניים היכרות עם מר רוני אליאס, נציג הבנק השוויצרי (ת/א'9), עמ' 2, ש' 26-27; עמ' 3 ש' 1-2, ש' 11, ש' 26-30; עמ' 5, ש' 20-21), היכרות שעולה גם מהודאת הנאשם אשר מסר כי נפגש עם רוני אליאס מספר פעמים (ת/א'11, עמ' 4, ש' 10-11). באופן דומה, בעת החיפוש בביתו ביום 10.9.14, כבר ידע הנאשם כי אחיו נעצר ונחקר יום קודם לכן, ביום 9.9.14, באותה פרשה, וכאמור אף נועץ בו ביום עם עו"ד שהבאזי שייצג את אחיו.

במצב דברים זה, חרף הפגיעה בזכות השתיקה ובזכות ההיוועצות, לא היה ב"מידע" שמסר הנאשם כדי להפלילו בעבירה, ואותו מידע לא היה מפורט ולא התפתח לכלל מסירת גירסה מפורטת שיש בה כדי להפלילו בביצוע עבירה כלשהי. ויוסף, כי הגם שאופיו של הפגם שנפל בתשאל הוא כזה שניתן היה על נקלה להימנע ממנו, באמצעות אזהרת הנאשם קודם לכן, הרי שבנסיבות המפורטות לעיל השתכנעתי מעדותם של חוקרי רשות המיסים שמדובר בפגיעה **בתום לב**, כתוצאה מנוהל שהיה קיים ביחידות החוקרות, ולראיה - לאחרונה שונה הנוהל והותאם לדרישות הדין ולהלכה הנוהגת.

זאת ועוד - תשובת הנאשם בתשאל מגובה בגרסה מפורטת שמסר בחקירתו ברשות המיסים, עוד באותו יום, שעות ספורות לאחר מכן, ובה פירט על נכסיו, חשבונות הבנק הזרים שברשותו, הסכומים המצויים בהם, מקור הכספים, העברות כספים שביצע בחו"ל וכיו"ב (ת/א'11), וכן מגובה, בהמשך, בחקירות נוספות מיום 15.10.21 ומיום 16.7.18, בהן הנאשם מרחיב את גרסתו, מצרף מסמכים מטעמו ומפרט את פניותיו לבנקים הזרים ואת ניסיונותיו להשיג את המסמכים הנדרשים לחקירה (ת/א'11); (ת/א'11) באופן המעיד כאלף עדים על כך שמדובר בשיתוף פעולה מלא ועל כך שמדובר בהודאות הניתנות באופן "חופשי ומרצון".

כך למשל, הנאשם מוסר בחקירתו הראשונה כי בבעלותו חשבונות בנק בחו"ל בבנק השוויצרי, כסף שמקורו בירושה מדודתו, ושהיה תחילה בבנק הגרמני עד לפשיטת הרגל שם (ת/א'11, עמ' 2, ש' 4-10), מפרט את החשבונות והתנועות בהם (ת/א'11, עמ' 2, ש' 10-30; עמ' 3, ש' 1-8), מעריך הונו בעת החקירה בחשבון השוויצרי בסך 750 אלף יורו (ת/א'11, עמ' 3, ש' 4), מבטיח לספק אסמכתאות כולל צו ירושה מדודתו על מנת לבסס את דבריו ולבסוף, חתם על הודעתו (ת/א'11, עמ' 3, ש' 7-10).

גם בחקירתו השנייה חזר הנאשם והודה כי בבעלותו חשבונות בבנק השוויצרי ובעבר בבנק הגרמני (ת/א'11, עמ' 1, ש' 9-13), גולל את ניסיונותיו להשיג את מסמכי הבנקים הזרים דרך אנשי הקשר הרלוונטיים (שם, עמ' 1, ש' 16-20), העביר תיק עב כרס עם ניירת לטיפולו של רו"ח שמש (שם, עמ' 2, ש' 1-5), פנה לבנק הגרמני לקבלת דפי חשבון

משנת 2004 ועד לסגירתו ופנה בכתב לשני הבנקים הזרים על מנת לקבל ניירת חסרה בהתאם להוראותיו של רוי"ח שמש (שם, עמ' 2, ש' 8-27). הנאשם מסר בחקירתו זו כי הוא רוצה למסור לחוקרים את מסמכים המעידים על מקורות הכסף, ואם יהיה צורך בכך הוא מוכן לטוס לחו"ל להביא את החומר (ת/11ב', עמ' 3, ש' 2-3, ש' 14-16).

במצב דברים זה, כאמור, מצאתי לקבל את התשואול הראשוני כראיה קבילה במשפט.

35. **למעלה מן הצורך, ולמען הסר ספק, אבהיר כי אף בהנחה שהתשואול הראשוני היה נפסל מלהתקבל כראיה קבילה, הרי שנוכח העובדה שלא היה בו פרט המפליל את הנאשם בביצוע עבירה, ונוכח העובדה שהודאותיו של הנאשם בהמשך באו במנותק מאותו תשואול ראשוני וללא כל קשר אליו - עדיין הודאותיו הקבילות של הנאשם - כפי שיפורט להלן - בעינן עומדות ובהצטרף כלל הראיות בתיק, התומכות בהן, הרשעת הנאשם בדין היתה עומדת בעינה.**

קבילות ההודאות

36. לאחר ביצוע צו החיפוש והעברת כל החומר לידי חוקרי המיסים, נחקר הנאשם תחת אזהרה בכל החקירות (עמ' 30, ש' 1-6, ש' 10), ובכלל זה הוחתם בכל אחת מהודעותיו על יידועו בדבר זכותו להיוועץ בעו"ד (עמ' 64, ש' 10-11).

כאמור מיד עם תחילת חקירתו הראשונה (ת/11) הנאשם הוצא להפסקה עוד בטרם מסר הודאה, וניתנה לו האפשרות להתייעץ עם עו"ד שהבאזי, שייצג אף את אחיו של הנאשם במסגרת אותה פרשה. רק בתום ההיוועצות עם עורך הדין חזר הנאשם לחדר החקירות ומסר גרסה מלאה ומפורטת, כאמור (עמ' 36, ש' 26-27; עמ' 37, ש' 1, ש' 9, ש' 2-5).

בנקודה זו טענו ב"כ הנאשם שהדברים לא תועדו כראוי על ידי החוקר דורון במהלך החקירה (עמ' 37, ש' 24-26), הן לעצם התלבטות הנאשם טרם החקירה (עמ' 36, ש' 28-31) והן לגבי אופן ביצוע הייעוץ המשפטי (טלפוני או פרונטלי) (עמ' 37, ש' 24-30). לעניין זה מקובלת עליי עדותו של החוקר דורון לפיה פעל על פי הנהלים, ובכלל זה הציע אוכל ושתיה לנחקרים (עמ' 37, ש' 15-16, ש' 18-19), כשבענייננו, כאמור, אין חולק כי עצם זכותו של הנאשם להתייעצות עם עורך-דין מומשה ותועדה (ת/11א', עמ' 1, ש' 8-10), והיידוע בדבר קיומה של זכות זו חזר על עצמו גם בחקירות המאוחרות (ת/11ב'; ת/11ג').

יתרה מכך, לא זו בלבד שאין מחלוקת כי הנאשם מסר הודאתו בחקירה לאחר היוועצות כזו או אחרת עם עורך דינו בעת הרלוונטית, אלא שאין מחלוקת כי הוא לא העלה כל טענה לעניין מיצוי זכות ההיוועצות - לא במהלך החקירות ולא בבית המשפט, עת ביכר שלא להעיד להגנתו.

במהלך התקופה שבין עריכת החיפוש בבית הנאשם ובמשרד רוי"ח שמש, בספטמבר 2014, לבין חקירתו של רוי"ח שמש פעם נוספת בינואר 2016, היה החוקר דורון בקשר רציף עם הנאשם, עם רוי"ח שמש ועם עו"ד אפרים. הוא קיבל מהם עדכונים שוטפים

ומסמכי בנק רלוונטיים, כשהנאשם עצמו מפנה אותו לא אחת לר"ח שמש לצורך קבלת מסמכים (עמ' 34 ש' 15-11, ש' 20-16, ש' 25, ש' 34; ת/3; ת/12-13).

37. לאור האמור לעיל, אני קובע שלא נפגעה זכותו של הנאשם להיוועץ בעורך-דין טרם החקירה והוא מימש זכות זו.

38. ב"כ הנאשם העלו במהלך ניהול ההוכחות ובסיכומיהם טענות לעניין תוכן אזהרתו של הנאשם, שאין חולק כי הוזהר בחקירתו בגין חשד לביצוע עבירה בניגוד לסעיף 220 לפקודת מס הכנסה. נטען שמדובר ב"אזהרה כללית", מבלי ליידע את הנאשם אודות החשד הספציפי שעניינו החזקת חשבון זר ואי דיווח על הכנסות פיננסיות לגביו (סעיף 33 לסיכומי ההגנה).

בחקירתו הראשונה הנאשם נשאל ומפרט אודות מספר חשבונות בנק בחו"ל, ומודה כי השמיט דיווח, בניגוד לנדרש על פי סעיף 220 לפקודה; מעדותו של החוקר דורון עולה כי על מנת שלא להכשיל את החקירה, לא אחת נחקרת כל הפעילות השוטפת של חשוד, הגם שמיוחסת לו עבירה ספציפית (עמ' 37, ש' 34-31; עמ' 38, ש' 13-12). בנסיבות אלה, הנאשם היה חשוד בתחילה בבעלות על חשבון בבנק השוויצרי, אולם נחקרו נושאים נוספים (עמ' 38, ש' 5-1); החוקר גולן העיד לעניין זה כי הגם שמנוסח האזהרה של הנאשם בחקירות עולה כי הוזהר בגין סעיף 220 לפקודה, מבלי שצוין בפורש כי החשד מתייחס לקיומם של חשבונות בחו"ל, הרי שהדעת נותנת שהדבר פורט לנאשם בעל פה, אף לא נכתב במפורש בחקירה עצמה (עמ' 64, ש' 28-27, ש' 33-31); עוד עולה מעדותו של החוקר דורון, כמו גם מחקירתו של הנאשם, כי הנאשם ידע היטב בגין אלו חשדות הוא נחקר וכי מדובר בפרשת הבנק השוויצרי, מקום בו אחיו נחקר בגין אותה פרשה ימים ספורים קודם לכן (עמ' 38, ש' 25-15), פרשה שגררה "הד תקשורת" גדול בשל אנשים בעלי מעמד המעורבים בה (עמ' 38, ש' 11-8, ש' 32-31; עמ' 39, ש' 6-1). לא בכדי משנשאל הנאשם לגבי חשבונות בנק בחו"ל הוא שיתף פעולה מיד ופירט לגבי חשבונות בבנק השוויצרי, דווקא, (ת/11א', עמ' 2, ש' 4 ואילך) למרות שבבעלותו חשבונות נוספים בבנק באנגליה (שם, עמ' 2, ש' 18-17; ת/11ג', עמ' 2) ובבנק בקפריסין (ת/11ג', עמ' 1, ש' 20-8; עמ' 2, ש' 3-1); גם מעדותו של החוקר גולן עולה בבירור שהנאשם היה מודע למהות החקירה אשר נערכה סמוך לאחר החיפוש בביתו, בו כאמור יודע באשר לחשדות נגדו, נכח בחיפוש וראה מהם המסמכים שנתפסו בביתו, ואף תושאל, כאמור, בתום החיפוש אודות חשבונות בנק אלה (עמ' 65, ש' 7-1); בנוסף, טרם חקירתו הראשונה נועץ הנאשם בעו"ד שהבאזי, אשר ייצג גם את אחיו שעוכב ונחקר יום קודם לכן בגין אותן עבירות במסגרת אותה פרשה (ת/9א', עמ' 65, ש' 15-13, ש' 19-17).

39. לאור האמור לעיל, אני סבור כי הנאשם ידע היטב והבין את טיב החשדות נגדו ובגין מה נחקר, טרם מסירת הודאתו ברשות המיסים, ושיתף פעולה בהתאם לכך, ועל כן הטענה נדחית.

40. הנה כי כן, הודאותיו של הנאשם ניתנו באופן חופשי ומרצון ולא נפגעו זכויותיו כחשוד - הנאשם הועמד על זכותו להתייעץ עם עורך-דין ומימש זכותו זו עת התייעץ עם עו"ד שהבאזי; הנאשם יודע טרם גביית ההודעות בדבר זכות השתיקה; הנאשם ידע את טיב החשדות ובגין מה הוא נחקר; הנאשם בחר לשתף פעולה באופן מלא עם החוקרים;

הנאשם מסר מרצונו החופשי פלטי חשבון ומסמכים מהבנקים הזרים; הנאשם הפנה לרואה החשבון שלו על מנת שיייע לחוקרים להגיע לנתונים מדוייקים אודות ההון שהחזיק בחו"ל ואודות המס הנובע ממנו; גירסתו של הנאשם בהודאותיו אומתה עם נתונים אובייקטיביים ועם ראיות חפציות שלא ניתן לערער על מהימנותם, ראיות שעברו בדיקה מדוקדקת של רואה החשבון מטעם הנאשם ושעל סמך ניתוחו נוסח כתב האישום. מנגד - הנאשם בחר שלא להעיד ושלא לספר על זכויותיו שנפגעו, לכאורה, ואיך הפגיעה, לכאורה, השפיעה עליו והביאה אותו למסור מספר הודאות בניגוד לרצונו הטוב והחופשי. גם עו"ד שהבאזי, עמו התייעץ הנאשם טרם חקירתו, לא הובא לעדות על מנת לשפוך אור על נסיבות ההתייעצות והאם אכן היתה פגיעה באותה זכות, כפי שטוענים ב"כ הנאשם בסיכומיהם.

לאור האמור לעיל, הודאותיו של הנאשם קבילות כראיה.

הגנה מן הצדק - אכיפה בררנית

41. אחת מטענות ההגנה המרכזיות שהעלו ב"כ הנאשם עניינה התנהלות בררנית מטעם רשות המיסים במסגרתה בחרה לנהוג בנאשם בחומרה יתרה ולהעמידו לדין פלילי בעוד שעניינם של חשודים אחרים, בנסיבות דומות, במסגרת פרשת הבנק השוויצרי, הסתיים בתשלום כופר בלבד.

ב"כ הנאשם הביאו, כדוגמא, את עניינם של בני הזוג אביבה והשופט בדימי' משה גלעד, לגביהם הסתיים ההליך בתשלום כופר של 600,000 ש"ח מבלי שהשניים הועמדו לדין.

42. על רקע טענות אלה, הגישו ב"כ הנאשם, טרם שמיעת ההוכחות, בקשה לקבלת חומרי חקירה מכוח סעיפים 74 ו-108 לחוק סדר הדין הפלילי הנוגעים למעורבים נוספים בפרשה, ובכלל זה רוני אליאס ובני הזוג גלעד (עמ' 4 ש' 24-27). במהלך הדיון בבקשה, הסתפקו ב"כ הנאשם בקבלת כתב האישום בעניינו של עזרא פלאק, אחיו של הנאשם, ובהצהרת ב"כ המאשימה לפיה החומר הראייתי שנתפס אצל רוני אליאס בעניינו של הנאשם מסתכם בהודעה אחת בה הזכיר את שמו וברשימת לקוחות שנתפסה ברשותו ובה הופיע שמו של הנאשם. בתום הדיון בבקשה הוסכם כי המאשימה תעביר לב"כ הנאשם טבלה ובה יפורט כנגד מי מאנשי הקשר שהופיעו ברשימת הלקוחות אצל רוני אליאס הוגש כתב אישום, כנגד מי הסתיים ההליך בתשלום כופר, וכן יפורטו הסכומים הנוגעים לכל אחד מהמעורבים (עמ' 8, ש' 4-5).

יוער כי במעמד דיון זה אף הצהיר ב"כ המאשימה כי עניינו של הנאשם ביחס ליתר המעורבים שעניינם נבחן, **עמד ברף העליון מבחינת סכומן של עבירות המס בעניינו, כשהמאשימה טענה כי התקבלה החלטה לפיה לגבי נחקר שסכום העלמת המס בעניינו לא עלה על חצי מיליון ש"ח, וקיים קושי ראייתי, יועבר למסלול כופר (עמ' 6, ש' 1-4).** המאשימה העבירה לידי ב"כ הנאשם ריכוז החלטות ועדת הכופר ונימוקהן, כפי שהועברו אליה מרשות המיסים (סעיף 6 לתגובת המאשימה לבקשה).

43. במהלך שמיעת הראיות נחקרו חוקרי רשות המיסים אודות המעורבים בפרשת הבנק השוויצרי. מעדותו של החוקר דורון עולה כי אל הנאשם הגיעו במסגרת פרשה רחבה

יותר שהחלה בחקירת בעליה של "קליניקת און" שהביאה לחשיפת מסמכים של איש הכספים של החברה מהבנק השוויצרי, מסמכים שכללו רשימת לקוחות ישראליים בעלי חשבונות זרים בבנק זה, ובהם הנאשם ואחיו (עמ' 33, ש' 11-16; עמ' 39, ש' 32; עמ' 40, ש' 2-3). לעניין זה העידה גם ויקי ללום, מפקחת ראשית בחקירות מס הכנסה חיפה, כי בפרשת הבנק השוויצרי הייתה אמונה על הוצאת רשימות לקוחות הבנק השוויצרי ממכשיר הטלפון הנייד שברשותו של רוני אליאס, ובכלל זה שמו של הנאשם (עמ' 60, ש' 9, ש' 22-25).

גם מעדותו של החוקר עופר, שהיה מעורב בחקירת פרשת הבנק השוויצרי, עולה שפרשה זו הביאה לגילויים של חשודים רבים אשר החזיקו בחשבונות בנק זרים מבלי לדווח לרשויות המס אודות מקור הכספים בחו"ל (עמ' 26, ש' 3-9, ש' 11-12). החוקר עופר שהשתתף בהליכי חיפוש במסגרת הפרשה, ובכלל זה בביתם של בני הזוג גלעד (עמ' 29, ש' 10, ש' 12, ש' 21-24), העיד כי בני הזוג גלעד נחשדו בגין חשדות דומים לאלו של הנאשם, נשאלו שאלות דומות, ונערך חיפוש בכספת בביתם (עמ' 29, ש' 14, ש' 16-17, ש' 19-20).

עד ההגנה שלומי אסטרוגו, מנהל יחידת יהלום ברשות המיסים, העיד לעניין זה כי הגם שעל בני הזוג גלעד הושת כופר, הרי ששיעורו חושב כאחוז גבוה משווי הקרן, בשיעור מחמיר, בסך של כ-600,000 ש"ח (עמ' 52, ש' 25-28). דברים אלה אף עולים מדברי ב"כ המאשימה במסגרת הדיון בבקשה לפי סעיף 74 לחסד"פ, במהלכו הוצג לבית המשפט פרוטוקול וועדת הכופר בעניינה של הגב' גלעד (עמ' 6, ש' 16-18) -

"... בעניין הגב' גלעד, אכן לא היה ידוע הסכום והוועדה החמירה בעניין זה בגלל שלא היה ידוע הסכום וקבעה סכום בהחלט גבוה של 600,000 ש"ח. הנימוקים הועברו לחבריי. מציג לביהמ"ש את פרוטוקול וועדת הכופר."

מעדותו של החוקר איתי עולה כי הגם שלא טיפל בתיק של בני הזוג גלעד, לא זו בלבד שבין כלל הנחקרים בפרשת הבנק השוויצרי היו רק מקרים בודדים שהסתיימו בתשלום כופר, אלא שמדובר בהחלטה שאינה מסורה בידיו, **ושלל כל תלות וקשר בין סיום ההליך בכופר לבין המצאת דפי בנק מטעם הנחקר**, שכן כל מקרה נבדק לגופו בהתאם לנסיבותיו (עמ' 58, ש' 4, ש' 17-23, ש' 27-30).

בכל הנוגע להוצאת צווי תפיסת מסמכים נגד חשודים שלא שיתפו פעולה, בהתאם לסעיף 43 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], תשכ"ט-1969, העידו החוקרים אסטרוגו, גולן ואיתי כי מדובר בפרקטיקה המשמשת **כיום** את רשויות המס (עמ' 52, ש' 11-12; עמ' 59, ש' 1-2; עמ' 63, ש' 5-7), ואולם מעדותו של החוקר גולן עולה כי למרות שבעניינם של בני הזוג גלעד לא הומצאו דפי בנק, **לא הוצא בעניינם צו מכוח סעיף 43 לפסד"פ**, זאת לאור העובדה כי התשתית הראייתית ושתיקתו של מר משה גלעד לא העלתה חשד סביר שהצדיק את הוצאת הצו (עמ' 63, ש' 13-15). בנוסף העיד כי החוקרים לא היו ערים לאפשרות השימוש בצו לפי הסעיף האמור אז (עמ' 63, ש' 24-26).

בנוסף, העיד החוקר גולן כי אין קריטריון אחד מובהק שיש בו כדי להביא בהכרח לסיום הליך בתשלום כופר ללא הגשת כתב אישום (עמ' 63, ש' 3-4), וכי קיימים מכלול שיקולים לעניין זה ובכללם נסיבות אישיות של חשוד, שיתוף פעולה בחקירה והיקף סכומי הכסף האמורים (עמ' 66, ש' 3-4).

בכל הנוגע להשוואה בין עניינו של הנאשם לעניינם של בני הזוג גלעד העיד גולן כי זוכר שבעניינם היה קושי ראייתי הואיל ובני הזוג שמרו על זכות השתיקה בחקירתם. בנסיבות אלה, הגבי גלעד הגישה בקשה לסיום ההליך בתשלום כופר וזו אושרה (עמ' 65, ש' 28, ש' 30-32; עמ' 66, ש' 1, ש' 9, ש' 10-18, ש' 23-25).

44. לאחר העיון במכלול אני סבור שלא עלה בידי ב"כ הנאשם להוכיח כי הרשות פעלה כלפי הנאשם בדרך של אכיפה בררנית.

45. בע"פ 8551/11 יצחק כהן סלכגי נ' מדינת ישראל (12.8.12) נקבע מבחן תלת שלבי לבחינת טענת אכיפה בררנית: ראשית, יש לבחון מהי קבוצת השוויון שעמה נמנה מי שמעלה את טענת האכיפה הבררנית; שנית, במקרים בהם הרשויות לא אוכפות, או לא אוכפות באותה מידה, כלפי כל קבוצת שוויון יש לאבחן מצבים של אכיפה בררנית פסולה ממצבים רגילים ולגיטימיים של אכיפה חלקית מטעמים של מגבלת משאבים וסדרי עדיפויות; ושלישית, מהו הנטל הראייתי המוטל על מי שמעלה טענה של אכיפה בררנית.

בכל הנוגע לקבוצת שוויון, נמנה הנאשם עם המעורבים בפרשה שבעניינם קיימת תשתית ראייתית נרחבת ושונה לעבירות מס בהיקף רחב העולה במידה ניכרת על חצי מיליון ש"ח, שכאמור היווה את הרף לצורך מדרג החומרה בעניינם של המעורבים. מצב דברים זה אינו מקים לנאשם טענת אפליה בהעמדתו לדין פלילי, הואיל והוא נבדל ממעורבים אחרים בשני פרמטרים לגיטימיים שבחינתם הביאה את הרשות להחלטה לפיה אין הצדקה להגיש כתבי אישום כנגד כל המעורבים (ראו: רע"פ 1611/16 מדינת ישראל נ' יוסי יוסף ורדי (31.10.18), פסקה 65).

יוער כי כבר בנקודה זו - שונה מצבו של הנאשם מעניינם של בני הזוג גלעד שלא היה ידוע דבר אודות חשבון הבנק שהחזיקו, ובכלל זה הסכומים שהוחזקו בו, ועל כן לא היו בעניינם ראיות מספיקות להעמדה לדין.

בכל הנוגע לבחינה האם מדובר באכיפה בררנית או אכיפה חלקית לגיטימית, הרי שבענייננו כאמור קיבלו ב"כ הנאשם, במסגרת הדיון בבקשה לפי סעיף 74 לחסד"פ, טבלה מפורטת ובה גורל התיקים של יתר המעורבים בפרשה, אשר נלקחו מתוך רשימת אנשי הקשר שנתפסה ברשותו של נציג הבנק השוויצרי, רוני אליאס, ובכלל זה תיקים שהסתיימו בהגשת כתבי אישום ובתשלום כופר, וסכומיהם.

לא זו בלבד שחזקה על ב"כ הנאשם כי ככל שהטבלה או מידע ממנה היה מצביע על אכיפה בררנית מובהקת כלפי הנאשם, הייתה זו מוגשת לבית המשפט מטעם ההגנה במסגרת הליך זה, אלא שמסיומי המאשימה אף עולה כי מדובר ברשימה של 26 תיקים בפרשת הבנק השוויצרי כשב-12 מתוכם הוגשו כתבי אישום, וב-14 מתוכם

ניתנה החלטת כופר מסיבות שונות, שפורטו בהחלטות גופן (סעיף 78 לסיכומי המאשימה).

על פניו, דברים אלה אינם מצביעים על כך שהרשות פעלה באופן בררני ומובהק, מתוך מניעים פסולים, כלפי מאן דהוא כי אם נקטה באכיפה חלקית כלפי המעורבים בהתאם לנסיבותיהם, ובאופן לגיטימי.

לעניין זה נקבע בפסיקה כי גם כאשר אנשים שונים נמנים עם אותה קבוצת שוויון, הבדלים מסוימים בנסיבותיהם יכולים להשפיע על קביעת סדרי עדיפויות באכיפה במסגרת השלב השני של הבדיקה (עניין סלכגי, סעיף 14).

לבסוף, בכל הנוגע לתשתית הראייתית שהיה על הנאשם להציג על מנת להרים את נטל ההוכחה של טענתו, הרי שנטל זה לא הורם. טענתו בדבר אפלייתו לרעה במסגרת החקירה דן טעונה ברור עובדתי, והנחת תשתית ראייתית ממשית, ובכלל זה הצגת ראיות בדבר מהות החקירה שהתנהלה נגד המעורבים האחרים, פרטיה, ההחלטות בעניין סגירת התיקים נגדם והנימוקים לכך (ראו: ת"פ (שלום רח') 11171-04-18 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' ג'ורג' פוקס אלברטו** (13.12.18)).

46. אמנם עדויות החוקרים בפניי בסוגיה זו, בעיקר בכל הנוגע לסיום ההליך בעניינם של בני הזוג גלעד, מעלות תמיהות מסוימות, כמו העובדה כי ביכרו שלא לבקש צו לתפיסת מסמכים בהתאם לסעיף 43 לפסד"פ, צו שעל פניו היה ניתן על ידי בית המשפט נוכח העובדה ששם של בני הזוג גלעד הופיע ברשימותיו של נציג הבנק השוויצרי, רוני אליאס, ונוכח העובדה שבני הזוג או אחד מהם בחרו לשמור על זכות השתיקה, ואולם אין בכך, בלבד, משום הוכחת טענת אכיפה בררנית במסגרת הגנה מן הצדק.

דברים אלה מקבלים משנה תוקף מקום בו אין חולק כי בתיק של בני הזוג גלעד היו **קשיים ראייתיים**, שלא היו קיימים בעניינו של הנאשם, וכי הכופר שהושת שם בסיום ההליך היה **בשיעור גבוה מאוד**, כמו גם עדותו של החוקר גולן לפיה אין קריטריון אחד מובהק שיש בו כדי להביא בהכרח לסיום הליך בתשלום כופר כי אם מכלול שיקולים ובכללם - נסיבות אישיות, שיתוף פעולה בחקירה, היקף סכומי הכסף והתשתית הראייתית (עמ' 63, ש' 3-4; עמ' 66, ש' 3-4).

בנסיבות אלה, ככל שביקש הנאשם להוכיח טענתו, היה עליו להצביע על עניינם של **מעורבים ספציפיים שמכלול נסיבותיהם דומות לשלו**, הן בהיקף העבירות וסכומן, הן בנסיבותיהם האישיות והן בתשתית הראייתית הקיימת בעניינם, ולחילופין - ככל שלא נאספו ראיות כמו בעניינם של בני הזוג גלעד, היה עליו להצביע על **שיקולים זרים** מטעם הרשות שהביאו להתנהלות זו מתוך שרירות גרידא (בג"ץ 6396/96 **סימונה זקין נ' ראש-עיריית באר-שבע**, פ"ד נג' (3) 289, עמ' 305).

47. בסופו של יום נראה שהטעם האמיתי לתחושתו ה"חמוצה" של הנאשם היא העובדה שמי מהמעורבים שבחר לשמור על זכות השתיקה, שלא לשתף פעולה עם החקירה ושלא להמציא את מסמכי הבנק "זכה" לסגירת התיק בהיעדר ראיות או להסדר של תשלום כופר; ומי מהמעורבים ששתף פעולה עם החוקרים, הודה בביצוע העבירה

ופעל להמציא את מסמכי הבנק - "תרם" לתשתית הראייתית נגדו, ולמעשה, הביא במו ידיו להגשת כתב אישום נגדו. ואולם, אלה "כללי המשחק" - מקום בו מוצאת הרשות תשתית ראייתית מספקת (וקיומו של אינטרס ציבורי) עליה להגיש כתב אישום, וכך יוצא לעיתים שחשודים (חוטאים) שבוחרים לשמור על זכות השתיקה ולא לשתף פעולה עם החקירה, יוצאים לעיתים "נשכרים" בכך שלא נמצאת בעניינם תשתית ראייתית מספקת והם אינם מועמדים לדין - איש איש ובחירותיו וחשוד וחשוד והתשתית הראייתית הנוגעת לו.

נוהל גילוי מרצון

48. ב"כ הנאשם אף ניסו לטעון במהלך ניהול ההוכחות ובסיכומיהם לאפליית הנאשם ביחס לאחרים שנקטו **בהליך גילוי מרצון** בגין עבירות דומות לאלה המיוחסות לו, וכי למעשה פתיחת החקירה נגדו מנעה ממנו את האפשרות לפנות בבקשה לגילוי מרצון לרשות המיסים, נוהל שפורסם סמוך לפתיחת החקירה נגד הנאשם.

לענין זה ייאמר שהגם שמעדותו של החוקר דורון עולה כי "נוהל גילוי מרצון" התפרסם בנוסח מעודכן ביום 7.9.14, ימים ספורים טרם חקירת הנאשם בתיק (עמ' 36, ש' 19-20), הרי שמדובר בנוהל שהיה קיים עוד **משנת 2005**.

מעדותו של החוקר אסטרוגו, אשר שימש כאחראי מטעם הרשות על נוהל הליך הגילוי מרצון בשנים 2014-2017 (עמ' 46, ש' 5-7, ש' 9), עולה כי **נוהל הגילוי מרצון החל בשנת 2005**, והתעדכן בשנת 2014, לאחר מכן בשנת 2017 ושוב בשנת 2019 מטעמים של קבלת אישור היועמ"ש (עמ' 47, ש' 2-11). וכך העיד -

"ת. הנוהל גילוי מרצון התחיל מ-2005, קראו לו הנוהל הקבוע, ב-2011 יצאה הוראת שעה שהייתה תקפה לשנה ורבע בערך שעודדה אנשים לבוא ולקבל הקלות בריבית ובהפרשי הצמדה וקנסות, כשהוראת השעה נגמרה חזרנו לנוהל הקבוע של 2005 וב-7.4.14 יצאה הוראה חדשה, נוהל 2014, שבו נקבעו מספר מסלולים שאפשר להגיש גילוי מרצון ולכן בן אדם יכול היה להגיש את הבקשה גם ב-2013 או 14' אני לא יודע אם היא הייתה מתקבלת או לא, ואם המידע לגביו הוזמן למחשב והיינו רואים אותו או לא, ככל שהגיש בקשה לפני והיינו רואים שקיים לגביו מידע במשרד החקירות אז קודמי בתפקיד אני משער היה מתקשר לבדוק ושואל ומחליט אם הוא מאשר את הגילוי מרצון או דוחה אותו, מאשר לחתום הסכם או לא.

ש. במידה והנאשם היה בא ועושה גילוי מרצון לא הייתה נפתחת חקירה פלילית כנגדו.

ת. תלוי, מתי נפתחה החקירה הסמויה כנגדו, מתי התקבל המידע המהותי נגדו ולאחר בדיקת הנתונים האלה הייתי מקבל החלטה אם להעניק לו חסינות או לא.

ש. הנוהל ב-2005 לא דיבר על חשבונות בנק מחו"ל אלא היה נוהל כללי.

ת. כן, אבל אם היה בא אלי מישהו בבקשה לגילוי מרצון ומצהיר על חשבון בנק מחול הייתי שוקל את בקשתו" (עמ' 50, ש' 9-22).

49. מעדותו של אסטרוגו עולה כי על פי הנוהל, ניתנה הזדמנות לכל מי שעבר עבירות בניגוד לפקודה להגיע מרצונו, טרם פתיחת חקירה פלילית, לפרוש את המידע המפליל ולהגיש בקשה לחסינות מפני הליך פלילי, כשישנה התחייבות שלטונית שלא ייעשה שימוש לחובתו במידע שמסר עד לאותו הרגע, גם במידה שהבקשה לחסינות תדחה. ככל שהבקשה לחסינות תתקבל, יוטל על המבקש להסיר את המחדל ולשלם את המס האזרחי בלבד (עמ' 46, ש' 16-15; עמ' 46, ש' 19-15, ש' 33; עמ' 47, ש' 18-17, ש' 27-26; עמ' 48, ש' 32-31). עוד עולה כי ככל שמגיע מידע מבוסס לגבי מבקש, בקשתו לגילוי מרצון תדחה, ותפתח חקירה פלילית על סמך המידע (עמ' 46, ש' 11, ש' 13, ש' 29-28; עמ' 47, ש' 1-3).

לגופו של עניין העיד החוקר אסטרוגו כי במסגרת הליך זה הוגשו גם בקשות בנוגע להחזקה של חשבונות בנק זרים בחו"ל (עמ' 49, ש' 17-16), כשהנוהל שיצא בשנת 2011 היה ספציפי לעניין קיומם של נכסים בחו"ל, וככל שהנאשם היה פונה בבקשה דומה טרם פתיחת החקירה הסמויה נגדו וקבלת מידע בעניינו, היה עליו לשקול מתן חסינות בעניינו (עמ' 50, ש' 19-17; עמ' 22-21, ש' 33-32; עמ' 53, ש' 24-11).

50. ייאמר מיד כי די בדברים אלה לבדם כדי לשמוט את הבסיס תחת טענותיו של הנאשם. לאורך כל השנים בהם החזיק הנאשם חשבונות בנק בחו"ל, ולא דיווח על קיומם כמו גם על רווחיו בהם, נמנע הנאשם ביודעין מפניה לרשות המיסים במסגרת נוהל הגילוי מרצון כשאינן חולק כי לא התנהלה נגדו כל חקירה אז. לא זו אף זו - טענת הנאשם לפיה העובדה שהנוהל פורסם ימים ספורים טרם פתיחת החקירה נגדו ביום 10.9.14, מנעה ממנו פניה במסגרת הנוהל לגילוי מרצון ובכך "הורע מצבו" ביחס לנישומים אחרים (סעיף 166-167 לסיכומי ההגנה) - אין לה על מה לסמוך, הואיל והחקירה הסמויה נגד הנאשם נפתחה תקופה ארוכה טרם הפיכתה לגלויה בספטמבר 2014, כך שאף בהנחה שהיה פונה בעת פרסום הנוהל לרשות המיסים בבקשה לגילוי מרצון, היה נדחה על הסף לאור קיומה של חקירה תלויה ועומדת בעניינו (עמ' 53, ש' 20-11; עמ' 50, ש' 19-17).

51. בנוסף, החוקר אסטרוגו בעדותו הסביר כי ההבדל בין עניינו של הנאשם, ששילם את המס האזרחי והסיר את המחדל בגין כספים שמקורם חוקי (ירושה), לבין אחרים שהגישו בקשות לגילוי מרצון בגין כספים שמקורם אינו חוקי ולא הועמדו לדין, עניינו בכך שהדבר כפוף למועד הסרת המחדל ותשלום המס ביחס לפתיחת החקירה נגדו, כמו גם נסיבות התיק שמביאות לסדר עדיפויות שונה מצד הרשות (עמ' 51, ש' 6-22). לא זו בלבד שהנאשם לא פנה בבקשה לגילוי מרצון מיוזמתו טרם החקירה הסמויה שהתנהלה בעניינו ושתשלום המס והסרת המחדל נעשו רק בתום החקירה לאחר חישוב הסכומים, אלא שבעניינו מדובר בסכום עצום של 4.3 מיליון ש"ח, המצדיק לכשעצמו ניהול הליך פלילי. למותר לציין כי גם בסוגיה זו לא הוכח כי תיקים שהסתיימו בהליך גילוי מרצון כללו נסיבות דומות לאלה של הנאשם, כגון היקף העבירות, שיעור סכומיהן, משך זמן ביצוען ונסיבות אישיות של המבצע.

52. סופו של דבר, לא הוכח לפניי כי במצב דברים זה ננקטה מדיניות שעניינה אכיפה בררנית או מפלה כלפי הנאשם, ועל כן הבקשה לביטול כתב האישום מכוח הגנה מן הצדק נדחת.

הימנעות הנאשם מלהעיד במשפט

53. הנאשם ויתר על מתן עדות במסגרת פרשת ההגנה בבית המשפט, זאת לאחר שהבין את המשמעות המשפטית הנגזרת מכך, כאמור בסעיף 162 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982 (עמ' 69). הימנעות נאשם מלהעיד במשפט, נזקפת לחובתו ועשויה לשמש חיזוק לראיות התביעה ואף סיוע במקום שנדרש כזה בכפוף למגבלות הקבועות בסעיף 162 לחסד"פ, זאת כאשר הנאשם נמנע ממתן הסבר סביר המניח את הדעת באשר לשתיקתו (ת"פ (מחוזי י-ם) 24177-02-17 **מדינת ישראל נ' חסיה נחום בבלפר** (9.9.19)).

משקלה הראייתי של שתיקת הנאשם במשפט ייקבע בכל מקרה לגופו ועל פי נסיבותיו המיוחדות, כאשר המשקל עשוי להיות מושפע מקיומו של הסבר סביר לשתיקה זו. ואולם, אין די בהסבר סתמי ובלתי הגיוני לבחירתו של הנאשם להימנע מלהעיד במשפטו (ע"פ 3731/12 **מוחמד סוילם נ' מדינת ישראל** (11.11.14), פסקה 78).

54. בענייננו, לא הובא לפניי כל הסבר סביר להימנעות הנאשם מלהעיד במשפט, זולת אמירה סתמית שהנאשם מביע חוסר אמון במערכת נוכח התנהלותם של החוקרים (עמ' 69). מיותר לציין שאם אכן הנאשם מאוכזב מהתנהלות החוקרים בעניינו, או חש שנגרם לו עיוות דין או חוסר צדק משווע, אדרבא - עליו להתכבד ולמסור את גרסתו העובדתית לכלל האירועים שהביאו, לכאורה, לפגיעה בזכויותיו, לעיוות הדין ולחוסר הצדק. אם טוען הנאשם שנפגעה זכותו להיוועץ בעורך-דין - עליו להעיד ולפרט כיצד נפגעה זכות זו? מי הוא זה שפגע בזכות זו? האם אכן, כנטען על ידי באי כוחו, הוא כלל לא התייעץ עם עו"ד שהבאזי?; אם טוען הנאשם שלא הוסברה לו משמעות האזהרה טרם החקירה ולא פורט לפניו במה הוא חשוד - עליו להעיד ולפרט מה הבין? באיזה שלב? מדוע לא הבין?; אם טוען הנאשם שהודאותו ניתנו שלא באופן חופשי ומרצון - עליו להעיד ולפרט מי פגע ברצונו החופשי והטוב? כיצד פגע? מדוע שיתף פעולה עם החוקרים ומסר חומרים מרצונו הטוב? האם אכן קיים בסיס לטענה של חסיון עורך דין לקוח? וכיוצא באלה נושאים מהותיים עליהם נמנע הנאשם מלהעיד ולמסור גרסתו.

55. במצב דברים זה נותרה לפניי גרסת התביעה, אשר הניחה תשתית ראייתית מספיקה להרשעה, תשתית ראייתית שמקבלת חיזוק וסיוע נוכח הימנעותו של הנאשם מלהעיד ולהתמודד עמה.

56. לאור האמור לעיל, אני מרשיע את הנאשם במיוחס לו בכתב האישום.

ניתן היום, ט"ו סיוון תש"פ, 7 יוני 2020, במעמד הצדדים ובאי כוחם.

(-) שופט

