



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

לפני כבוד השופט ארנון איתן

המאשימה

מדינת ישראל
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים

נגד

הנאשם

אברהם גבאי
ע"י ב"כ עוה"ד גיורא אדרת ועוה"ד אורן אדרת

החלטה

- 1
- 2 בפניי בקשה להורות על מחיקת האישום המיוחס לנאשם משנת 2008, וכן להורות על ביטול הוראת
- 3 החיקוק 2 שעניינה מרמה, ערמה ותחבולה לפי סעיף 5(220) מכתב האישום.
- 4
- 5 **מבוא:**
- 6 1. כתב האישום אשר הוגש כנגד הנאשם מייחס לו את העבירות הבאות : השמטת הכנסה מדו"ח
- 7 לפי סעיף 1(220) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן : "הפקודה"). מרמה, ערמה
- 8 ותחבולה לפי סעיף 5(220) לפקודה.
- 9 2. על פי הנתען בכתב האישום במהלך השנים 2008-2017 (להלן : "התקופה הרלוונטית") היה
- 10 הנאשם בעלים של 5 דירות שונות בירושלים ושל מחצית מדירה ברח' אצ"ג 52 בירושלים (להלן :
- 11 "הדירות") אשר אותן השכיר לאנשים פרטיים, ולמוסדות תמורת תשלום חודשי.
- 12 3. במהלך התקופה הרלוונטית קיבל הנאשם הכנסות משכירות בהיקף של 2,698,224 ₪.
- 13 4. הנאשם נמנע מליידע את רואה החשבון בהכנסותיו אלו במטרה להתחמק מתשלום מס ובכך
- 14 השמיט את ההכנסות מתוך דוחות שהגיש לרשויות המס, כמתחייב על פי הפקודה, וכמפורט
- 15 בסעיף 3 לחלק העובדתי שבכתב האישום.
- 16 5. בדיון שהתקיים ביום 15.10.24 העלה ב"כ הנאשם שתי טענות מקדמיות : האחת, כתב האישום
- 17 אינו מגלה עבירה ביחס לשנת 2008, שכן סך של 600 דולר לחודש (כ-2400 ₪) שהתקבל בעבור
- 18 הכנסות משכירות אותן דירות, אינו מחויב בדיווח בהתאם לחוק מס הכנסה. הטענה הנוספת
- 19 מתייחסת לכך שלא ניתן היה לייחס לנאשם עבירת סל לפי סעיף 5(220) לפקודה, בנסיבות בהן
- 20 מיוחסת לו הוראת חוק ספציפית, בהתאם לסעיף 1(220) לפקודה, אשר רק ביחס אליה נחקר.



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

- 1 6. בהקשר זה הוסיף ב"כ הנאשם, כי בהתאם לפסיקה מנחה ופסיקה נוספת, בנסיבות בהן כתב
- 2 האישום אינו מגלה עבירות נוספות, כבענייננו, מעשיו של הנאשם נכנסים רק בגדרי סעיף
- 3 1220(1). ראו: ע"פ 10736/04 **מרדכי כהן נגד מדינת ישראל** (30.3.2006) שם נקבע כדלקמן:
- 4
- 5 "הכלל הקבוע בסעיף 1220(5) מופעל כאשר המעשה או המחדל המיוחסים לנאשם אינם נתפסים
- 6 ברשתה של אף לא אחת מן החלופות הקבועות בפריטים 1-4, אך יש בהם משום מרמה, עורמה
- 7 או תחבולה", וכן למאמר מתוך ספרו של גיורא עמיר בנושא עבירות מס.
- 8
- 9 7. ב"כ הנאשם הפנה בטיעונו גם לתיק מספר 1654/07 (שלום י-ם) **מדינת ישראל נגד כהן ירון**
- 10 **ואח'** (22.10.2008) במסגרתו ציין בית המשפט, בין היתר, את הדברים הבאים:
- 11
- 12 "העולה מכל האמור, כי מקום שבו מצאה התביעה לנכון להעמיד לדין אדם בשל ביצוע עבירה
- 13 לפי אחת מן החלופות 1-4 בסעיף 220 לפקודה, לא תעמידו לדין בשל אותן נסיבות עובדתיות
- 14 בעבירה לפי סעיף 1220(5) לפקודה".
- 15
- 16 8. ההגנה הוסיפה, כי במסגרת החקירה יוחסה לנאשם עבירה לפי סעיף 1220(1) לפקודה, והוא כלל
- 17 לא נחקר ביחס להוראת סעיף 1220(5) לפקודה. לדבריה, מאחר והנאשם הוזהר בחקירתו באופן
- 18 פרטני רק ביחס לסעיף 1220(1), ולא באופן כללי גם ביחס לסעיף 220 לפקודה, הוא לא יכול היה
- 19 לכלכל צעדיו בהתאם, והדבר פגע בהגנתו. בעניין זה מפנה ב"כ הנאשם למאמרו של דב גלעד
- 20 כהן, "ונוזהרתם מאוד" הסוקר פסיקה ממנה עולה, כי חשוד זכאי להיות מוזהר מפורשות על
- 21 כל חשד קונקרטי הקיים ביחס אליו, במהלך החקירה.
- 22 9. בנסיבות אלו מתבקש בית המשפט לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 150 לחוק סדר הדין
- 23 הפלילי (נוסח משולב) תשמ"ב 1982 (להלן: "חוק סדר הדין הפלילי"), ולהורות על תיקון כתב
- 24 האישום, באופן שהתקופה הרלוונטית לביצוע העבירות תתייחס רק לשנים 2009-2017,
- 25 ובהתאם תוקטן סך ההכנסה הנטענת שהתקבלה משכירות, ושצוינה בכתב האישום ביחס
- 26 לאותה שנה. בנוסף מתבקש בית המשפט להורות על מחיקת הוראת החיקוק 2 מכתב האישום,
- 27 וליתן התייחסותו גם באשר לפגם הנטען ביחס להליך החקירה.
- 28 10. המאשימה בתגובתה אינה חולקת על העובדה שהסכום שהתקבל משכירות בשנת 2008 היה
- 29 נמוך מתקרת הפטור ממס, ומסיבה זו לא יוחסה לנאשם ביחס לשנה זו עבירה, אלא שלדבריה
- 30 הנאשם לא דיווח משך שנים על הכנסתיו משכירות הדירות, ואף ביחס לשנת 2008 הוא לא
- 31 דיווח, ומכיוון והמדובר בדוחות שנתיים, מהווה הדבר עובדה רלוונטית להוכחת אשמתו.
- 32 11. ביחס לטענה הנוספת ציינה המאשימה, כי מעשיו של הנאשם, כמפורט בכתב האישום, מקימים
- 33 לא רק עבירה לפי סעיף 1220(1) לפקודה אלא גם את זו המנויה בסעיף 1220(5) לפקודה.



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

1 המאשימה הוסיפה, כי היא רשאית להעמיד לדין אדם במספר עבירות בגין מעשה אחד, כל
2 אימת שהמעשים אותם ביצע מגבשים נגדו את אותן עבירות. בהקשר זה מפנה המאשימה
3 למספר החלטות. (ראו: ע"פ 10736/04 כהן נגד מדינת ישראל (26.9.2006), ע"פ 3336/12 רבי נגד
4 מדינת ישראל (18.7.2013), ת"פ 16-09-44022 מדינת ישראל נגד יפרח (7.3.2018), ת"פ 24518-
5 06-19 מדינת ישראל נגד שמואלי (4.1.2024)). עוד צוין, כי בנסיבות מקרה זה, כך גם ראוי
6 לעשות, שכן סעיף 220(5) מתייחס למרמה בהיבטים החורגים מסעיף 220(1) לפקודה.
7 12. בענייננו, הנאשם משך שנים ארוכות נהג להשמיט מתוך הדוחות השנתיים הכנסות שהיה עליו
8 לכלול אותן, זאת במטרה לחמוק מתשלום מס, ובכך מתגבשת לכאורה עבירה לפי סעיף 220(1)
9 לפקודה. בנוסף, ביצע העלמה מלאה של מקורות הכנסה משמעותיים (בהיקפים של מיליוני
10 שקלים) משך כעשור, ומכאן שבמשך שנים רבות ובאופן שיטתי הסתיר מרשויות המס וכן ממי
11 שייצגו, מספר עסקים, נתון המצדיק לכלול בכתב האישום גם את הוראת סעיף 220(5) לפקודה.
12 13. המאשימה ביקשה לדחות את הטענה לפגם בהליכי החקירה. נטען בהקשר זה, כי הנאשם
13 הוזהר באופן ספציפי ביחס לעבירה לפי סעיף 220 (1) לפקודה הכוללת ביחס לכל חלופותיה
14 כוונה לחמוק מתשלום מס. בנוסף נטען, כי הנאשם עומת עם העובדות המבססות את העבירות
15 המיוחסות לו בכתב האישום, וניתנה לו האפשרות להציג גרסה מלאה. בנסיבות אלו, לא נגרם
16 לנאשם עיוות דין או נזק ראייתי, אשר ממילא גם לא פורט דיו במסגרת טיעוני ההגנה בהקשר
17 זה.
18
19

דיון ומסקנות:

20 14. וזו לשונו של סעיף 150 לחוק סדר הדין הפלילי:
21 "נטענה טענה מקדמית, ייתן בית המשפט לתובע הזדמנות להשיב עליה, אולם רשאי הוא
22 לדחותה גם אם לא עשה כן; בית המשפט יחליט בטענה לאלתר, זולת אם ראה להשהות את
23 מתן החלטתו לשלב אחר של המשפט; נתקבלה טענה מקדמית, רשאי בית המשפט לתקן את
24 כתב האישום או לבטל את האישום..."
25 15. באשר לטענה הראשונה, הרי שבנסיבות בהן המאשימה עצמה אינה חולקת על כך שהנאשם לא
26 היה מחויב בדיווח מס ביחס לאותה שנה (2008), לא היה מקום לכלול זאת בכתב האישום,
27 ודאי כאשר לא מיוחסת לנאשם עבירה ביחס לאותה שנה. אוסיף, כי לא ברור מהתגובה כיצד
28 עובדה זו, כשלעצמה, רלבנטית להוכחת האישום, כאשר העבירות המיוחסות לנאשם
29 מתייחסות רק לשנים 2009 – 2017. (ראו: סעיף 2 לתגובה).
30 16. ביחס לטענה השנייה סברתי, כי יש לדחותה. אדגיש כי בנסיבות העניין השאלה אינה האם בית
31 המשפט מוסמך להרשיע נאשם במספר עבירות לפי סעיף 220 לפקודה, שהרי ביחס לכך
32 התשובה ברורה, אלא האם היה מקום לכלול את הוראת סעיף 220(5), יחד עם הוראת חוק
33 ספציפית לפי סעיף 220(1) לפקודה. על שאלה זו ראיתי להשיב בחיוב.



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
17. סעיף 220 לפקודה קובע כדלקמן:
- "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 הענשים 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 כוזבות;
 - (3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;
 - (4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;
 - (5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;
18. במסגרת ע"פ 10734/04 **מרדכי כהן נ' מדינת ישראל** (30.3.2006) ציין בית המשפט את הדברים הבאים:
- "בפסיקה נקבע, כי סעיף 220 בנוי בצורה של פרט וכלל, באופן זה שהפריטים 1 עד 4 קובעים מעשים קונקרטיים המהווים עבירה, ואילו הפריט החמישי קובע הוראה כללית האוסרת על ביצוע מעשי מרמה, עורמה או תחבולה (ע"פ 406/69 ברנדל נ' מדינת ישראל, פ"ד (1) 210, 216). הכלל הקבוע בסעיף 220(5) מופעל כאשר המעשה או המחדל המיוחסים לנאשם אינם נתפסים ברשתה של אף לא אחת מן החלופות הקבועות בפריטים 1-4, אך יש בהם משום מרמה, עורמה או תחבולה (ג' עמיר עבירות מס (2000), בעמ' 494, להלן: עבירות מס).
- בית המשפט הוסיף: "סעיף 220(5) הוא סעיף בעל "רקמה פתוחה". אין בו הגבלה באשר לאופן ביצועה של המרמה במס, ועולה ממנו כי "כל מרמה... שבה משתמש אדם כדי להניע את שלטונות המס לשום את הכנסותיו בסכום הנמוך מן המגיע, נתפסת על ידי סעיף 220(5)".
19. מהאמור עולה, כי אף והמדובר בהוראת חוק כללית, ניתן לכלול אותה לצד הוראת חוק ספציפית בכתב אישום במקרים בהם התיאור העובדתי מצייר תמונת מרמה רחבה יותר מזו אליה מתייחסת הוראת החוק הספציפית, או במצב בו מתגלות עבירות נוספות. (ראו בהקשר זה, עניין מרדכי כהן, הנזכר לעיל (פסקה 43).



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

20. בענייננו, התיאור העובדתי שבכתב האישום תואם את האפשרות הראשונה שצוינה לעיל. על פי
הנטען בכתב האישום, הנאשם משך תקופה של כ-9 שנים, החזיק בבעלותו מספר דירות אשר
הושכרו לאנשים ומוסדות, תמורתם קיבל הכנסות בסך למעלה מ- 2.5 מיליון ₪, עליהן לא
דיווח לרואה החשבון שייצג אותו ולא לרשויות המס. משך תקופה זו, היקף ההכנסות
שהתקבל, ובנסיבות בהן משתקפת פעולת הסתרה של מספר מקורות הכנסה משך שנים, אלו
מבססים לטעמי נסיבות עובדתיות אשר הצדיקו לכלול בין סעיפי האישום, גם את הוראת סעיף
220(5), זאת בשונה מאותו מקרה אליו הפנתה ההגנה. אעיר, כי באותו מקרה דובר על משך
תקופת מרמה קצרה יותר (2003-2011), כאשר לנאשמים יוחסו עבירות של ניכוי מס תשומות
מבלי שהיה לגביו חשבונית מס כדין, מסירת דוחות כוזבים למע"מ, הכינו או קיימו פנקסי
חשבונית כוזבים. (ראו: עניין ירון כהן, הנזכר לעיל).
21. במסגרת תגובתה, הפנתה המאשימה להחלטה נוספת, והגם שלא התקיים טעון בסוגיה זו, מצא
בית המשפט ליתן התייחסות עקרונית בנסיבות הדומות למקרה שבפנינו, וכך ציין:
"אשר ליסוד של השימוש בערמה ובתחבולה בכוונה להתחמק ממס – ההגנה לא העלתה – גם
לא לפנינו וגם לא בסיכומיה בבית-משפט קמא, כל טעון חלופי, היינו: שגם אם ייקבע שהמשיב
לא רשם תקבוליו בספרים ולא דיווח על הכנסותיו בדוחות, הוא לא השתמש בערמה ובתחבולה
ולא עשה כן בכוונה להתחמק ממס.
אשר על כן, אני פטור מלדון בכך. אוסיף רק בקיצור, שההגנה נמנעה מלטעון טעון חלופי זה
ובצדק. שכן, כאשר עוסק מעלים לחלוטין מקור הכנסה שלם (הן על ידי אי דיווח על התחלת
העיסוק והן על ידי אי ניהול ספרים מוחלט), ניתן להסיק מכך על הזדון והכוונה להתחמק ממס,
בדרך של עורמה ותחבולה; כך גם כאשר ההשמטה היא שיטתית במשך שנים (ראה ג' עמיר,
שם, עמודים 309, 310). בהתאם לכך, ובניגוד לעמדת הערכאה הדיונית, הרשיע בית המשפט
את המשיב גם בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.
22. בהתייחס לטענה הנוספת, בדבר העובדה שהנאשם הוזהר רק ביחס להוראת החיקוק 1 ראיתי
לציין, כי לטעמי אף שהנאשם נחקר ביחס לסעיף ספציפי מבין החלופות שבסעיף 220 לפקודה,
אין בכך כדי למנוע מהמאשימה להגיש את כתב האישום ביחס לעבירה זו ו/או חלופה אחרת,
ודאי כאשר המדובר בעבירת סל, אשר נכללת בכתב האישום על רקע הנסיבות המשתקפות
מהמעשים המיוחסים לנאשם. בנוסף, אין המדובר בעבירות שונות, נתון שיכול היה להצדיק
בנסיבות מסוימות קבלת הטענה. בנוסף, למאשימה ממילא שמורה הפררוגטיבה להחליט מהי
הוראת החיקוק שתיוחס לנאשם בכתב האישום, וזאת בהתאם לשיקול דעתה ובשונה מגופי
חקירה.
23. במצב דברים זה, איני סבור שנפל פגם באשר לאופן ניהולה של החקירה, או שנפגעה הגנת
הנאשם כתוצאה מכך.



בית משפט השלום בירושלים

ת"פ 70035-01-24 מדינת ישראל נ' גבאי

תיק חיצוני: 2908/19

- 1 24. לסיכום: אני מקבל את הטענה הראשונה, ומורה על מחיקת העובדות המתייחסות לשנת 2008
- 2 מכתב האישום.
- 3 25. אני דוחה את הבקשה למחיקת הוראת החיקוק 2, ואיני מוצא פגם באופן בו הוזהר הנאשם
- 4 במהלך חקירתו.
- 5 26. במועד שייקבע לדיון תימסר תשובה לכתב האישום.
- 6 27. המזכירות תשלח העתק ההחלטה לצדדים.
- 7
- 8 ניתנה היום, כ"ז אייר תשפ"ה, 25 מאי 2025, בהעדר הצדדים.
- 9

א. גבאי

אריזו אילון, שופט

10
11