



## בית המשפט העליון

רע"פ 2384/24

לפני: כבוד השופט יוסף אלרון  
כבוד השופט עופר גרוסקופף  
כבוד השופט אלכס שטיין

המבקש: חאמד שריתח

נגד

המשיבה: מדינת ישראל

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים ב-ע"פ 8436-12-23 מיום 12.2.2024, שניתן על ידי השופטים ח' מ' לומפ, א' נחלון ו-א' גורדון

תאריך ישיבה: ג' בכסלו התשפ"ה (04 דצמבר 2024)

בשם המבקש: עו"ד ג'ריס דחדולי; עו"ד אוסאמה מרזוק

בשם המשיבה: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

השופט יוסף אלרון:

לפנינו בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופטים ח' מ' לומפ, א' נחלון ו-א' גורדון) ב-ע"פ 8436-12-23 מיום 12.2.2024, בגדרו נדחו ערעורים על פסק דינו של בית משפט השלום בירושלים (סגן הנשיא י' מינטקביץ) ב-ת"פ 42529-11-22 מהימים 14.8.2023 ו-25.10.2023.

פתח דבר

החלק העונשי של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף או החוק) קובע בסעיף 117(ב1) כי "מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו – מאסר 5 שנים" (להלן: התצורה הבסיסית). לצד התצורה הבסיסית, קבועה בסעיף 117(ב2)(3) גם תצורה מוחמרת של העבירה. כך, כאשר "העברייין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על

[452,000 ש"ח] – יעלה העונש המרבי שניתן לגזור עליו (להלן: הנסיבה המחמירה או התצורה המוחמרת).

במוקד הדיון בבקשה שלפנינו ניצבת הסוגיה הבאה – נאשם הנפיק חשבוניות פיקטיביות רבות במטרה שאחר ישתמט מתשלום מס. סכום המס המגולם בכל חשבונית בפני עצמה נמוך מ-452,000 ש"ח; אך סכום המס המגולם בכל החשבוניות יחדיו גבוה מ-452,000 ש"ח. האם ניתן, בנסיבות אלה, להרשיע את הנאשם בביצוע עבירה בתצורתה המוחמרת בגין כל חשבונית וחשבונית, גם אם סכומה נמוך מ-452,000 ש"ח; או שמא ניתן להרשיעו בתצורה המוחמרת רק כמספר הפעמים שבו הוביל ל"העלמת מס" בסך של 452,000 ש"ח?

בקשת רשות הערעור

1. נגד המבקש הוגש כתב אישום מתוקן ובו יוחסו לו עבירות מס שונות בהיקפים כספיים גבוהים. בתום ניהול הליך הוכחות, המבקש הורשע בחלק מהעבירות שיוחסו לו, ובכללן ב-609 עבירות של ביצוע פעולה במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בתצורה המוחמרת. בגין כך, נגזר עליו עונש של 6 שנות מאסר בפועל לצד ענישה נלווית. ערעור שהוגש מטעמו על הכרעת הדין וגזר הדין, וכן ערעור שהגישה המשיבה על הכרעת הדין – נדחו על ידי בית המשפט המחוזי.

2. במסגרת הבקשה שלפנינו, המערער העלה מספר טענות שלשיטתו מצדיקות מתן רשות ערעור. בתום בחינת טענותיו ולאחר שהתקבלה תגובת המשיבה, ניתנה החלטת מיום 26.6.2024 ובה הוריתי על העברת התיק למותב תלתא ביחס לסוגיה אחת בלבד – התקיימות הנסיבה המחמירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף בעבירות שבהן המבקש הורשע.

3. בהמשך לכך, המחלוקת שנדונה בדיון שנערך לפנינו נסובה על שאלת קיומה של הנסיבה המחמירה. בבסיס המחלוקת, מצויה העובדה שכל עבירה מביין 609 העבירות שבהן המבקש הורשע, יוחסה לו בגין חשבונית פיקטיבית אחת שהוצאה על ידו. זאת, שעה שמצד אחד – סכום המס שגולם בכל חשבונית בפני עצמה היה נמוך מ-452,000 ש"ח; ומן הצד השני – סכום המס המצטבר שגולם בכלל החשבוניות עלה בהרבה על 452,000 ש"ח.

בנסיבות אלה, נחלקו הצדדים אם ניתן היה להרשיע את המבקש ב-609 עבירות בתצורה המוחמרת – כמספר החשבוניות שהוצאו על ידו (כעמדת המשיבה); או שמא ניתן היה להרשיעו בביצוע העבירות בתצורה המוחמרת רק כמספר הפעמים שבהם הועלם על ידו סך של 452,000 ש"ח (כעמדת המבקש).

4. למענה לסוגיה זו השלכות רוחב, משהמשיבה ציינה כי ייחוס העבירות באופן שנעשה בענייננו נעשה גם במקרים דומים כעניין של מדיניות. כמו כן, אם צודק המבקש בטענותיו ומספר העבירות בנסיבות מחמירות שיוחסו לו עולה על מספר העבירות שבהן ניתן היה להרשיעו על פי דין, הרי שבכך מתעורר חשש לעיוות דין. לפיכך, במהלך הדיון ניתנה על ידינו רשות ערעור ביחס לסוגיה האמורה וזאת בהתאם לאמות המידה שהותוו בפסיקה (רע"פ 53886-09-24 חוות רעננה בע"מ נ. עיריית רעננה, פסקה 9 (16.12.2024)). משכך, החלטנו לדון בבקשה כבערעור, והמבקש יכונה אפוא להלן "המערער". עד כאן הרקע בתמצית, וכעת הדברים יובאו בהרחבה.

השתלשלות ההליכים עד כה

5. כתב האישום המתוקן שהוגש נגד המערער מונה אחד-עשר אישומים, המתארים מסכת עבירות מס בהיקפים גבוהים שביצע המערער בין השנים 2015 ל-2018. בפרק זמן זה, המערער הפעיל מערך של הוצאת חשבוניות פיקטיביות אותן מסר לעוסקים כדי לסייע להם להתחמק מתשלום מס; סייע לחברות פלסטיניות להתחמק מתשלום מס; וקיזז תשומות פיקטיביות ותשומות ללא תיעוד על מנת להפחית את חבות המס של חברות שהיו בשליטתו.

6. בהליך שהתנהל בבית משפט השלום, עיקר המחלוקת בין הצדדים נסובה על זיהוי המערער כמי שביצע את העבירות המתוארות בכתב האישום המתוקן. בהכרעת הדין, המערער זוכה מחמת הספק מהעבירות שיוחסו לו באישומים השני, הרביעי, השישי, העשירי, והאחד-עשר, והרשיעו בעבירות הבאות:

במסגרת האישום הראשון, נקבע שהמערער הוציא 147 חשבוניות פיקטיביות בסכום מס כולל של 2,461,049 ש"ח ומסר אותן לאדם אחר. בגין האמור, הורשע ב-147 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

במסגרת האישום השלישי, נקבע שהמערער הוציא 413 חשבוניות פיקטיביות בסכום מס של 6,787,194 ש"ח ומסר אותן לאדם אחר. בגין האמור, הורשע ב-413 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

במסגרת האישום החמישי, נקבע שהמערער קיבל במרמה 13 חשבוניות מסוג I ועשה בהן שימוש לצורך הוצאת חשבוניות בסכום מס כולל של 819,697 ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של קבלת דבר במרמה, לפי סעיף 415 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין); וכן ב-13 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

במסגרת האישום השביעי, נקבע שהמערער קיבל במרמה 36 חשבוניות מסוג I ועשה בהן שימוש לצורך הוצאת חשבוניות בסכום מס כולל של מעל מיליון ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של קבלת דבר במרמה, לפי סעיף 415 לחוק העונשין; וכן ב-36 עבירות של פעילות במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב1) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

במסגרת האישום השמיני, נקבע שהמערער כלל בדו"חות התקופתיים של חברה בשליטתו 35 חשבוניות פיקטיביות וניכה באמצעותן סכום מס של 434,302 ש"ח. בגין האמור, המערער הורשע ב-35 עבירות של ניכוי תשומות מבלי שיש לגביהן מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, לפי סעיף 117(ב5) לחוק מס ערך מוסף.

במסגרת האישום התשיעי, נקבע כי המערער ניכה במסגרת דו"ח תקופתי של חברה בשליטתו תשומות בסכום מס של 644,313 ש"ח, ללא תיעוד ובלא שיש לגביהן חשבוניות מס כדין. בגין האמור, המערער הורשע בעבירה של ניכוי תשומות מבלי שיש לגביהן מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב5) בשילוב סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף.

7. בית משפט השלום התייחס בגזר הדין לסכום המס הכולל שלהשתמטות מתשלומו הוליכו מעשי המערער – מעל ל-11.5 מיליון ש"ח. זאת, תוך שימוש במאות

חשבוניות של עוסקים שונים, ובמהלך פרק זמן של מספר שנים. על המערער הושת עונש מאסר בפועל למשך 6 שנים, לצד עונשי מאסר על תנאי וקנס בסך 750,000 ש"ח.

8. ערעור המערער על הכרעת הדין וגזר הדין, כמו גם ערעור המשיבה על זיכוי המערער מחלק מהאישומים – נדחו על ידי בית המשפט המחוזי. ביחס לערעור המערער על הכרעת הדין, צוין כי הרשעתו נסמכה על שילוב בין עדויות, ובכלל זה אמרות חוץ ומחקרי תקשורת, שקשרו את המערער לביצוע העבירות. ביחס לערעורו על גזר הדין נקבע כי בהתחשב בהיקף העבירות וחומרתן, העונש שהושת עליו ראוי.

ערעור המשיבה על זיכוי המערער מחלק מהעבירות נדחה אף הוא. נקבע, כי למרות שייתכן שהתשתית הראייתית מאפשרת להרשיע את המערער, אין מקום להתערב בהכרעת הדין. בית המשפט המחוזי סמך את הנימוק לכך על הכלל בדבר אי-התערבות ערכאת הערעור בממצאי עובדה ומהימנות.

9. בית המשפט המחוזי התייחס בפסק דינו, בתמצית בלבד, לסוגיה שבלב דיוננו, היינו לטענת המערער כי לא היה מקום להרשיעו בביצוע העבירות בנסיבות מחמירות. נקבע, כי "הדגש בנסיבה המחמירה הנדונה כאן הוא על מקרים, שבהם נגרמה התחמקות או השתמטות מתשלום מס בסכומים, שגובהם נקבע בחוק"; וכי בהתחשב בסכום המס הכולל שהועלם, אף אם היה מורשע בעבירה יחידה שבוצעה בנסיבות מחמירות בגין כל אישום, לא היה בכך כדי לשנות מעונשו.

#### תמצית טענות הצדדים

10. לטענת המערער, למשיבה נתון שיקול הדעת לבחור אחת משתי אפשרויות – הראשונה, לייחס לו בגין כל חשבונית עבירה אחת בתצורתה הבסיסית. כך, ייוחס לו מספר רב של עבירות, אולם כל אחת מהן בגין סכום נמוך יחסית. השנייה, לסכום את ערך החשבוניות יחד. במצב זה, ייוחס לו מספר נמוך של עבירות, אך כל אחת מהן בתצורה המוחמרת. בהתאם, המערער טוען כי לא ניתן לבצע שילוב כפי זה שבוצע על ידי המשיבה – קרי, לייחס לו מספר רב של עבירות בנסיבות מחמירות. על רקע זה, נטען כי המערער סובל מהחמרה "כפולה": הן במספר העבירות הגבוה שבהן הורשע, הן בכך שכל אחת מהן נעשתה "בנסיבות מחמירות".

11. מנגד, המשיבה סבורה כי לשון הסעיף בו קבועה הנסיבה המחמירה – סעיף 117(ב2)(3) לחוק, מתייחסת מפורשות למכלול "מעשיו" של נאשם. לעמדתה, בחירת המחוקק לנקוט בתיבה "במעשיו" בלשון רבים, מלמדת על כך שקיומה של הנסיבה המחמירה תיבחן ביחס למכלול המעשים המפורטים בכתב האישום. בהתאם, נטען כי אין זה הכרחי להראות כי כל עבירה שיוחסה לנאשם בוצעה כלפי סכום מס העולה על הסכום הנקוב בחוק. חלף זאת, די בכך שכל עבירה היא חלק ממסכת מעשים, אשר הסכום המצטבר שהועלם בגדרם עולה על הסכום הנקוב. לתמיכה בטענה זו, נטען גם כי תכלית החוק היא להחמיר בענישת נאשמים שהיקף העלמת המס שביצעו משמעותי, כאשר על היקף זה להיבחן כמכלול. המשיבה מוסיפה וטוענת כי קבלת גישת המערער פירושה הפיכת הנסיבה המחמירה ל"אות מתה" – שכן, לעולם נאשמים ינפיקו חשבוניות פיקטיביות בסכום הנמוך מזה הנדרש להתגבשות הנסיבה המחמירה.

דיון והכרעה

12. אקדים אחרית לראשית ואציין כי לעמדתי דין הערעור להתקבל.

עמדת המשיבה מוליכה לכך שנאשמים שביצעו עבירות מס בדרך של הוצאת חשבוניות פיקטיביות יורשעו במספר עבירות העולה על מספר העבירות שיסודותיהן התגבשו – כפי שאכן נעשה בעניינו של המערער. זאת, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם עקרונות יסוד בדיני העונשין. בטרם אפנה לנימוקים שבבסיס מסקנתי, ועל מנת שהמחלוקת בין הצדדים תהא ברורה די צורכה, אסקור בקצרה את התשתית המשפטית הנדרשת.

סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו

13. פרק ט"ז לחוק מס ערך מוסף, שכותרתו "עונשין" כולל בתוכו הוראות עונשיות מגוונות – החל בהוראות שעניינן ביחסים של החייב עם מערכת המס, עובר בהוראות העוסקות במסירת מידע שאינו נכון, וכלה בכאלה המופנות כלפי אי-ניהול חשבונות (אהרן נמדר מס ערך מוסף 913 (מהדורה חמישית 2013) (להלן: נמדד)).

סעיף 117 לחוק קובע את ההוראה המרכזית לגבי עבירות מס ערך מוסף, ומבחין בין שתי קבוצות של עבירות – הקבוצה הראשונה, המעוגנת בסעיף קטן (א), כוללת עבירות שאינן דורשות יסוד נפשי של "מטרה להשתמט או להתחמק מתשלום המס";

בקבוצה השנייה, המעוגנת בעיקרה בסעיף קטן (ב), נכללות עבירות בהן ישנה דרישה להתקיימות יסוד נפשי כאמור. בהתאם לדרישה המוגברת שנכללת בקבוצת העבירות השנייה, אף העונשים המרביים בגין העבירות הנמנות על קבוצה זו מחמירים יותר (שם, בעמ' 918-919).

14. ההוראה הרלוונטית לענייננו משתייכת לקבוצת העבירות השנייה, אשר כוללת דרישה להוכחת יסוד נפשי. הוראה זו מצויה בסעיף 117(ב1) לחוק, שבו מעוגנת התצורה הבסיסית לעבירה שבה הורשע המערער בעבירות מושא המחלוקת. סעיף זה מורה כי "מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו – מאסר 5 שנים".

כפי שניתן לראות, סעיף זה אינו נוקט בהתנהגות ספציפית שבאמצעותה ביקש הנאשם להוביל לכך שאחר ישתמט מתשלום המס. אולם על האפשרויות השונות שעוללות להוליך להתחמקות מתשלום מס ניתן ללמוד מהסעיף הקטן הקודם לו, סעיף קטן (ב), שבו מופיעה רשימת מעשים המוליכים להשתמטות מתשלום מס. בין מעשים אלה, מוזכרת בסעיף 117(ב3) לחוק האפשרות להתחמק מתשלום מס באמצעות הנפקת חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס, מבלי שנעשתה עסקה שלגביה הונפקו חשבונית או מסמך מעין זה. ברקע להפיכת פרקטיקה זו לבת-עונשין, מצויה ההבנה כי לחשבונית המס תפקיד חשוב בפעולת מערכת מס ערך מוסף, ובלעדיה לא ניתן למעשה לשלם את המס או לנכות מס תשומות (נמדר, בעמ' 922).

15. נוסף לתצורתה הבסיסית של העבירה המעוגנת בסעיף 117(ב1) לחוק, קבע המחוקק גם תצורה מחמירה בסעיף 117(ב2) לחוק. מפאת חשיבותו של סעיף זה, המצוי למעשה בלב המחלוקת שבין הצדדים, אביאו כלשונו:

"117(ב2). נעברה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) בנסיבות מחמירות, דינו של העושה – מאסר 7 שנים או קנס פי 5 מהקנס הקבוע בסעיף 61(א4) לחוק העונשין [1,130,000 ש"ח – 'א'; בסעיף זה, "נסיבות מחמירות" – אחת מאלה:]

- (1) העבריין הורשע בעבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1), וטרם חלפו שלוש שנים מיום הרשעתו בדין;
- (2) נגד העבריין הוגשו למעלה מ-6 אישומים בשל עבירות לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1), בתקופה של שלוש שנים;

(3) העברייין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין [452,000 ש"ח – י' א'].  
(ההדגשה הוספה – י' א').

מבין שלוש החלופות שהסעיף מונה להתקיימות התצורה המוחמרת, רלוונטית לענייננו החלופה השלישית שעניינה בסכום המס שהועלם בעקבות מעשיו של עברייין. חלופה זו קובעת כי במקרים שבהם סכום המס עולה על כפל הסכום הנקוב בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין – 452,000 ש"ח בנוסח כיום, הרי שיש להחמיר בעונשו של העברייין.

הרציונל שבבסיס חלופה זו נהיר וברור – שכן, ככל שסכום המס שהועלם גדול יותר, כך גדלה הפגיעה בקופה הציבורית ובערך השוויון וממילא חומרת המעשים גוברת. כמו כן, ככל שסכום המס שמתשלומו תבוצע ההשתמטות גדל, כך גובר התמריץ של עברייין פוטנציאלי לבצע את העבירה מלכתחילה. קביעת התצורה המוחמרת של העבירה נועדה, בין היתר, לאיין תמריץ זה או לכל הפחות להפחיתו (לעניין מרכזיותם של שיקולי הרתעה בעבירות כלכליות, ראו פסק דיני ב-ע"פ 1312/21 גרינפלד נ' מדינת ישראל, פסקה 16 (2.8.2022)).

היחס שבין התצורה המוחמרת לתצורה הבסיסית

16. עד כאן הקדמתי לתאר את סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו. כעת, אבקש להיכנס לנבכי המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים. למעשה, וכפי שבואר לעיל בתמצית, המערער והמשיבה חלוקים ביחס לאופן שבו מתגבשת התצורה המוחמרת של העבירה. לשם המחשת המחלוקת, אתמקד בעבירות שבביצוען המערער הורשע באישום הראשון.

17. במסגרת אישום זה, הורשע המערער 147 פעמים בביצוע העבירה בתצורתה המחמירה (שילוב סעיפים 117(ב) ו-117(ב2)(3) לחוק), וזאת בגין הוצאת 147 חשבוניות פיקטיביות. סכום המס שגולם בחשבוניות אלה יחדיו עמד על 2,461,049 ש"ח – מה שמקיים, על פני הדברים, את דרישת התצורה המוחמרת 5 פעמים בלבד. אולם, המערער לא הורשע בביצוע העבירה בתצורה המחמירה 5 פעמים, אלא 147 פעמים.

כך, המערער הורשע באופן האמור חרף העובדה שסכום המס שגולם בכל חשבונית לבדה נמוך מהסכום הנדרש בתצורה המחמירה של העבירה, קרי 452,000 ש"ח.

בנסיבות אלה, עמדת המערער היא כי המשיבה צריכה הייתה לבחור בין שתי אפשרויות – הרשעתו 5 פעמים בתצורה המוחמרת, או הרשעתו 147 פעמים בתצורה הבסיסית; ואילו היא מנגד סבורה כי התיבה "במעשיו" שמופיעה בלשון סעיף 117(ב)(3) שהובא לעיל, מאפשרת להרשיעו 147 פעמים בתצורה המוחמרת.

אלא שלעמדתו, וכפי שאטעים כעת, גישת המשיבה סותרת חזיתית מושכלות יסוד בדיני העונשין – ובפרט את תצורת הניתוח של מבנה העבירה בדיני העונשין הישראליים.

מבנה העבירה בדיני העונשין הישראליים

18. ביסודם של דיני העונשין מצוי מונח ה"עבירה". ברובד העקרוני נעשו מספר ניסיונות להגדרת מושג זה. הגדרה אחת שהוצעה בספרות המשפטית נוסחה באופן הבא:

"עבירה הינה התנהגות המאופיינת בהצטברותם של כל או מרבית קווי האופי הבאים: פגיעה באינטרס הציבור ובמוסר שבגינה צפוי אדם להיענש בעקבות הליך משפטי שהשליטה לגבי פתיחתו, ניהולו ומימוש תוצאותיו מסורה בידי הריבון" (יובל לוי ואליעזר לדרמן עיקרים באחריות פלילית 48 (1981); ההדגשות במקור – "א').

19. אולם הגדרת העבירה ברובד העקרוני היא רק ראשית הדרך. נדרשת מעבר לה הגדרה אנליטית אשר תאפשר לבחון באופן שיטתי ועקבי אם במקרה מסוים התהוותה עבירה מסוימת, אם לאו.

וידוגש – הצורך בהגדרה מעין זו אינו צורך טכני או עיוני גרידא. ניתוח העבירה ליסודות ולרכיבים היא-היא שמאפשרת לבחון אם נסיבות קונקרטיות עולות כדי ביצוע עבירה פלילית. רוצה לומר: כדי לקבוע אם עבירה פלילית כלשהי התגבשה עקב מעשיו או מחדליו של נאשם מסוים, חיוני שיהיו בידי השופט כלים שיאפשרו לו לאבחן את הדרישות המהוות את אותה עבירה (ראו בהרחבה: ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין כרך א 129-130 (1984) (להלן: פלר); כן ראו: יצחק קוגלר תיאוריה ומעשה בדיני עונשין: מבוא והיסוד העובדתי 147-150 (2020) (להלן: קוגלר)).

רק כך ניתן להקפיד על בחינה אחידה ושוויונית בין נאשמים שונים. רק כך ניתן להבטיח כי נאשם יורשע אך ורק כאשר ביצע התנהגות שהוגדרה על ידי המחוקק

כהתנהגות פלילית בהתאם לנדרש מכוח עיקרון החוקיות (ראו: רע"פ 6477/20 שחם נ' מדינת ישראל, פסקאות 43-44 לחוות דעתי (15.11.2021); ע"פ 6538/22 מדינת ישראל נ' פלוני, פסקה 29 (18.9.2023) (להלן: עניין פלוני); מרים גור-אריה "זכויות אדם והמשפט הפלילי המהותי" משפטים נ 759, 767 (2021)). מכאן – שהכלים לניתוח עבירות אינם עזרים או מותרות, אלא כלים הכרחיים הניצבים ביסוד הדין הפלילי.

בהיבט זה, אימץ הדין הישראלי את גישת המשפט המקובל, אשר על פיה מורכבת העבירה הפלילית משני יסודות בסיסיים – היסוד העובדתי (*actus reus*) המבטא את ההתרחשות שאירעה במציאות; והיסוד הנפשי (*mens rea*) המבטא את עמדתו הסובייקטיבית של מבצע העבירה כלפי הרכיבים מושא אותה התרחשות (יעקב קדמי על הדין בפלילים חלק ראשון 75 (מהדורה חדשה 2012)). יסודות אלה, העובדתי והנפשי, משלימים האחד את משנהו. כפי שלימדנו זה מכבר המלומד Prof. Glanville Williams אשר על ברכי ספרו התחלתי את דרכי בלימודי המשפט הפלילי: "[...] the mere commission of a criminal act [...] is not enough to constitute a crime, at any rate in the case of the more serious crimes. These generally require, in addition, GLENVILLE WILLIAMS, ) "some element of wrongful intent or other fault (TEXTBOOK OF CRIMINAL LAW 29 (1978)).

20. לדיוננו רלוונטי היסוד העובדתי. במסגרת ההגדרה למושג "עבירה", מורכב היסוד העובדתי משלושה רכיבים – רכיב התנהגותי, רכיב נסיבתי ורכיב תוצאתי (ראו סעיף 18(א) לחוק העונשין).

הרכיב ההתנהגותי, אשר הוא תנאי הכרחי להיווצרות העבירה, עניינו ב"תרומה הגופנית – המוטורית של האדם להתהוות העבירה" (פלד, בעמ' 383).

הרכיב הנסיבתי נושא אופי שיורי, כך שהוא מוגדר כיסוד מהמציאות האובייקטיבית, שאינו הרכיב ההתנהגותי או התוצאתי. בניגוד לרכיב ההתנהגותי, הרכיב הנסיבתי הוא אופציונלי, במובן זה שבהחלט תיתכן עבירה פלילית שהיסוד העובדתי שלה אינו כולל רכיב נסיבתי (יורם רבין ויניב ואקי דיני עונשין כרך א 267-269 (מהדורה שלישית 2014) (להלן: רבין וואקי)).

הרכיב התוצאתי של העבירה גם הוא רכיב אופציונלי, בדומה לרכיב הנסיבתי, כך שהוא לא נדרש בכל העבירות הפליליות. עניינו של רכיב זה באירוע או מצב המתרחש

לאחר קרות ההתנהגות מושא העבירה ובעקבותיה – כלומר, כפועל יוצא הקשור סיבתית להתנהגות (קוגלר, בעמ' 139-140, להגדרות שונות ראו: שם, בעמ' 175-179).

21. על רקע זה, ניתן למעשה לנסח את הדרישה היסודית שקיימת בדין הישראלי לשם הרשעת אדם בביצועה של עבירה מסוימת – תחילה יש לאתר עבירה פלילית, היינו סעיף חוק שאוסר לבצע מעשה מסוים ושקובע עונש בגין הפרת האיסור; לאחר מכן, על השופט הבוחן אם להרשיע אדם בעבירה הנדונה לברר מה הם יסודותיה של עבירה זו, ובהמשך לכך לבדוק אם יסודות אלו מתקיימים באירוע מושא ההליך שלפניו. בחינה זו נגזרת מהכלל שהצגתי לעיל – על השופט לבדוק אם הוכח מעבר לספק סביר שהנאשם שלפניו קיים את כל יסודות העבירה בלי יוצא מן הכלל. בהתאם – "ברור שאם חסר אפילו אחד בלבד מיסודות העבירה הנדונה – הנאשם לא יורשע בה" (קוגלר, בעמ' 133; ההדגשות הוספו – 'א').

הנה כי כן, הרשעה בעבירה מסוימת מותנית בכך שיוכח קיומם של כלל יסודות העבירה. ממילא, מעקרון יסוד זה נגזרת המסקנה הבאה: כדי להרשיע אדם מספר פעמים בביצועה של אותה עבירה, יש להוכיח כי יסודותיה של אותה עבירה מתקיימים כמספר הפעמים שבו רוצים להרשיע את אותו אדם. הצד השני של המטבע הוא כי לא ניתן להרשיע אדם בביצוע עבירה במספר העולה על כמות הפעמים שבהם התקיים יסוד מסוים של אותה עבירה.

מן הכלל אל הפרט

22. במקרה דנן, המערער הורשע בביצוע עבירות רבות בתצורתן המוחמרת שקבועה בסעיף 117(ב)(3) לחוק. אלא שאחד מרכיבי היסוד העובדתי של התצורה המוחמרת לא התקיים כמספר העבירות שבהן המערער הורשע. כזכור, סעיף זה דורש כי "העבריין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על [452,000 ש"ח]". הרכיב של סכום המס המוזכר בסיפה של הסעיף, ואיני נכנס לסוגיית סיווגו האנליטי של רכיב זה, התקיים במסגרת כתב האישום פעמים בודדות בלבד, ובהתאם הוא מאפשר הרשעה בתצורה המוחמרת פעמים בודדות בלבד.

23. אם נשוב, לשם ההמחשה, לעבירות שיוחסו למערער בגדרי האישום הראשון, הרי ששם יוחסו לו 147 עבירות, הנסובות על סך כולל של 2,461,049 ש"ח. מכאן,

שהרכיב של סכום המס התקיים באישום זה 5 פעמים ותו לא. אי לכך, ניתן היה להרשיע את המערער בביצוע העבירה בתצורתה המוחמרת, לכל היותר, 5 פעמים.

לחלופין, ניתן היה להרשיעו 147 פעמים בביצוע העבירה בתצורתה הבסיסית, שכן הרכיב ההתנהגותי של העבירה – המתקיים בהוצאת חשבונית פיקטיבית, כמו גם יתר רכיבי היסוד העובדתי, אכן התקיימו 147 פעמים.

גישת המשיבה לעומת זאת, המבקשת לייחס למערער הן מספר רב של עבירות, הן את התצורה המוחמרת בכל אחת מהן – אינה מתיישבת עם עקרון יסודי ובסיסי בדיני העונשין הישראליים ומכאן שהיא אכן מהווה "החמרה כפולה" בלתי צודקת עם המערער. ברור אפוא כי גישה זו אינה יכולה לעמוד.

24. המשיבה ניסתה "לפצות" על פער זה שבין סכום המס לבין מספר העבירות שבהן המערער הורשע באמצעות כלים פרשניים. בהקשר זה נסמכה המשיבה על לשון סעיף 117(ב)(3) לחוק הקובע כי יש לבחון מהו סכום המס שלהתחמקות מתשלומו הביא העבריין "במעשיו". לשון הרבים שבה נוקט הסעיף, מאפשרת לגישה את ההרשעה בתצורה המוחמרת כמספר הפעמים שבהם התקיים הרכיב ההתנהגותי (באמצעות הוצאת החשבונית הפיקטיבית), ובלא תלות בסכום המס שהועלם כתוצאה מהתנהגות זאת.

אלא שכעולה מהדיון לעיל, עקרון יסוד הוא כי על כלל רכיבי העבירה להתקיים כמספר הפעמים שבו מבקשים להרשיע. לא ניתן לפעול בניגוד לכלל כה יסודי וברור בהסתמך על פרשנותה של תיבה כזו או אחרת. ממילא, גם התיבה "במעשיו" אינה יכולה לשאת את כובד המשקל שהמשיבה מבקשת לייחס לה.

משאלו הם פני הדברים, אף איני מוצא מקום להציב את עמדתה הפרשנית של המשיבה למול עמדתו של המערער, ולבחון מהי הפרשנות הנכונה לפי כללי פרשנות הדין הפלילי (ראו פסק דיני בעניין פלונני, בפס' 29). על מנת שדיני הפרשנות "יכנסו לפעולה" מלכתחילה, דורש סעיף 34כא לחוק העונשין כי הדין יהיה ניתן "לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו". אלא שכפי שהארכתי להסביר – פרשנות המשיבה מתנגשת עם עקרונות יסוד של דיני העונשין. בפועל, גישתה מובילה לתוצאה שהיא לא פחות מאבסורדית, הגוררת אי-התאמה בוטה בין ההתרחשות במציאות לבין מספר העבירות עלי כתב האישום. ממילא, אין מקום לראות בגישה פרשנית זו כפירוש סביר המצדיק את בחינת המחלוקת דנן בהתאם לכללי הפרשנות בפלילים. על אותה הדרך, אף איני מוצא

מקום להרחיב כאן על הקושי הטמון בפרשנות מעין זו בראי עיקרון החוקיות (על הפרשנות המצמצמת כנגזרת של עיקרון החוקיות ראו: שם; רבין וואקי, בעמ' 110-111).

25. המחשה נוספת לקושי החריג שמגולם בגישת המשיבה הועלתה על ידי חברי השופט ע' גרוסקופף במהלך הדיון. חברי הצביע בפני המשיבה על כך שאם בצד התצורה המוחמרת היה קבוע גם עונש מאסר מינימלי – היו לדבר השלכות שאינן מתקבלות הדעת. זאת, שכן, הרשעת המערער באופן שבו הוא הורשע, הייתה מחייבת על פני הדברים להשית עליו תקופת מאסר אבסורדית לנוכח הרשעתו במאות עבירות. מסקנה מעין זו – בלתי אפשרי לקבל.

26. לזאת יש להוסיף שעמדת המשיבה מקהה במידה רבה את עוקצו של ההסדר החקיקתי שאימץ המחוקק. כאמור, המחוקק יצר את התצורה המוחמרת מושא דיונו בהסתמך על ההשקפה לפיה ככל ש"העלמת המס" נעשית בסכום גבוה יותר, כך יש להחמיר בעונש מטעמי גמול והרתעה. אולם, גישת המשיבה מוליכה לכך שמספר העבירות שבהן נאשם מורשע אינו רגיש לסכום המס ש"העלים" ובכך גישתה חוטאת לתכלית שהמחוקק ביקש לקדם.

הטעם לדבר הוא שאם היינו מאמצים את גישת המשיבה, המערער בענייננו היה מורשע 609 פעמים בביצוע העבירה בתצורה המוחמרת, ללא תלות בסכום המס מושא הרשעתו. למעשה, מספר העבירות שבו היה מורשע היה נותר בעינו בין אם סכום המס הכולל ש"העלים" היה 100 מיליון ש"ח; ובין אם סכום זה היה הסכום המינימלי הדרוש להרשעה בתצורה המוחמרת – 452,000 ש"ח. זאת, מאחר שלעמדת משיבה, די בכך שכתב האישום בכללותו מגלם "העלמת מס" העוברת את רף המינימום הקבוע בתצורה המוחמרת; כל אימת שסכום המס חוצה את הרף של 452,000 ש"ח – יורשע הנאשם בתצורה המוחמרת כמספר החשובות שהוציא ובמנותק מסכומן.

הקושי בעמדה זו ברור – בחינת כתב האישום כמכלול, מאיינת לחלוטין את היכולת לשקף את חומרת המקרה דרך מספר העבירות, וזאת בניגוד להסדר החקיקתי ולרציונל העומד בבסיסו. לעומת זאת, גישת המערער, אותה אני רואה לאמץ, תוליך לכך שמספר העבירות יוכל לשקף במקרים רבים את גובה המס שהועלם. כך, אם כתב האישום מייחס לנאשם "העלמת מס" כוללת בסך 452,000 ש"ח – הלה יוכל להיות מורשע בביצוע התצורה המוחמרת פעם אחת ולא יותר; על אותה הדרך, אם תיוחס לנאשם "העלמת מס" כוללת בסך 2,461,049 ש"ח, כבאישום הראשון בעניינו של המערער, ניתן

יהיה להרשיעו בביצוע העבירה, בנסיבות המתאימות, לכל היותר 5 פעמים. באופן זה, מספר העבירות שבהן נאשם מורשע יגלם כהלכה את חומרת מעשיו, תוך יצירת בידול בין נאשמים שחומרת מעשיהם שונה – בדיוק כפי שהתכוון המחוקק בהסדר הענישתי של חוק מס ערך מוסף.

התצורה המוחמרת – האם אכן "אות מתה"?

27. לאחר שנוכחנו לראות כי הדין אינו מאפשר להרשיע בביצוע התצורה המוחמרת באופן שבו הורשע המערער, הרי שיש להידרש לחשש המשיבה לפיו התצורה המוחמרת תהפוך ל"אות מתה". כזכור, המשיבה בטענותיה עמדה על כך שאם לא ניתן יהיה להרשיע נאשמים בביצוע התצורה המוחמרת בהתאם לסכום המס הכולל שבכתב האישום, הרי שאלו יכלכלו צעדיהם מראש. וכך – לעולם לא תיעשה הוצאת חשבוניות פיקטיביות בסכום העולה על 452,000 ש"ח.

28. אלא שלעמדתי בחשש זה אין ממש. כפי שצינתי לעיל, הרכיב ההתנהגותי של התצורה הבסיסית לפי סעיף 117(ב) לחוק מוגדר בצורה רחבה ("מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס"), כך שהוא אינו מותנה בהכרח בהתקיימות התנהגות ספציפית. בנסיבות אלה, רכיב זה יכול להתגבש הן בהוצאת חשבונית אחת, הן על ידי הוצאתן של מספר חשבוניות. בהמשך לכך, ובפרט משהתצורה המוחמרת נוקטת בתיבה "במעשיו", בלשון רבים – הרי שאין מניעה להרשיע בה את מי שהוציא מספר חשבוניות שסכומן המצטבר עולה על 452,000 ש"ח (זאת בכפוף לכללים שהתוו בפסיקה לעניין זה, ראו: דנ"פ 4603/97 משולם נ' מדינת ישראל, פ"ד נא(3) 160 (1998)).

כך, אם עברייני מסוים הנפיקו שתי חשבוניות שהסכום של כל אחת מהן הוא 230,000 ש"ח, והחשבוניות הובילו ל"העלמת מס" כוללת העולה על 452,000 ש"ח, עומדות לתביעה שתי אפשרויות המקיימות את דרישות הדין – ייחוס שתי עבירות בתצורה הבסיסית, או ייחוס עבירה אחת בתצורה המוחמרת בראי העובדה שסכום החשבוניות עולה על 452,000 ש"ח. אך בהמשך לאמור לעיל – אין אפשרות להרשיע עברייני זה בשתי עבירות בתצורה המוחמרת.

29. מן המקובץ עולה כי התצורה המוחמרת יכולה להתגבש בחיי המעשה גם ביחס לעברייני מס הפועלים בדרך של הוצאת חשבוניות פיקטיביות, ואין חשש כי אלה יצליחו

לחמוק מתחולתה באמצעות פיצול מלאכותי של חשבוניות. אומנם, בנקודה זו רואה אני להציב מעין "תמרור אזהרה". אכן, אין מניעה מלחבר שתי חשבוניות יחד לכדי עבירה אחת; אך אין פירוש הדבר כי בכל מקרה בהכרח ניתן יהיה לכורכן יחדיו. כך למשל, אם חשבונית אחת הוצאה בנקודת זמן מסוימת, וחשבונית אחרת הוצאה בחלוף שנים רבות (בתוך תקופת ההתיישנות), ייתכן שנדרש יהיה לייחס שתי עבירות נפרדות בתצורתן הבסיסית. בכל אופן, קביעת אופי המקרים שבהם חשבוניות תיכרנה יחד מסורה, בשלב הראשוני, לשיקול דעתה המקצועי של התביעה. אין אפוא מקום או צורך, במסגרת המקרה דנן, לקבוע מסמרות לעניין זה.

התוצאה האופרטיבית של קבלת הערעור

30. לאחר שנוכחנו לראות כי הדין עם טענות המערער, המסקנה המתבקשת לטעמי היא כי המצב הנוכחי, שבו המערער הורשע 609 פעמים בתצורה המוחמרת של העבירות – אינו יכול לעמוד. על כן, אני סבור כי יש לקבל את הערעור כך שהעבירות שבהם המערער הורשע תסוגנה כתצורה הבסיסית או המוחמרת בהתאם למספר הפעמים שבהם התגבשו יסודות כל עבירה.

יחד עם זאת, אציע לחבריי כי בלא תלות באופן ביצוע הסיווג, נותר על כנו את העונש שנגזר על המערער ואושר בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. אגב כך ראוי להבהיר כי בית המשפט המחוזי התייחס, בשגגה, לטענת המערער שבלב ההליך דנן כטענה המופנית כלפי גזר הדין, חרף היותה מופנית בראש ובראשונה כלפי הכרעת הדין. אך יחד עם זאת, לעניין העונש, מקובלת עליי מסקנת בית המשפט המחוזי כי: "אף אם היה מורשע המערער בכל אישום בעבירה אחת שבוצעה בנסיבות מחמירות, ומקיפה את כלל החשבוניות בכל אישום, לא היה בכך להעלות או להוריד ממהות מעשיו, מחומרתם ומהעונש ההולם בגינם".

מעשיו של המערער הובילו לנזק לקופת המדינה בסך 11.5 מיליון ש"ח לערך. הדין אומנם מחייב את שינוי סעיפי ההרשעה, וכך הצעתי לחבריי כי נורה; אך לצד זאת מלאכת גזירת העונש אינה מלאכה אריתמטית, והתוצאה העונשית אינה פונקציה של מספר העבירות ותו לא. על השופט הגוזר את עונשו של נאשם לבחון את מכלול המעשים שבהם הורשע, על נסיבותיהם, בהתאם למצוות המחוקק. במקרה דנן המסקנה המתקבלת מבחינה זו היא כי העונש שנגזר על המערער הולם את חומרת מעשיו ואת כלל הנסיבות הצריכות לעניין, כך שאין הצדקה להתערבותנו בגזר הדין של בית משפט השלום.

31. טרם סיום, בהתייחס לחוות הדעת של חבריי, אבקש לחדד – בניגוד למשעולי הפרשנות שבהם בחרו חבריי לצעוד, נימוקיי שלי עוצרים עוד קודם לכן, בעודם מצויים בתלם החרוש והמוכר של בחינה שיטתית של יסודות העבירה. ממילא, איני סבור כדעת חברי השופט גרוסקופף, כי נדרשים אנו לבחון מי מבין הנתיבים – "הרחב והמוכר" או "הצר והחריג" (כדימיו של חברי), עדיף במקרה דנן. המשפט הפלילי אינו שיר של רוברט פרוסט. עיקרון העל בדין הפלילי, הלוא הוא עיקרון החוקיות, מחייבנו לצעוד בנתיבים ידועים וברורים ככל הניתן; ואופן ניתוחן של עבירות, הוא אולי הנתיב הידוע והבסיסי שבהם. משכך, ומשהראיתי במהלך דבריי שלעיל מדוע עקרונות אלה, שמושרשים עמנו מזה שנים, מחייבים את המסקנה שאליה הגעתי, אין מקום בעיני להידרש ולדקדק בתכליות ההסדר הקונקרטי שלפנינו.

32. טוף דבר: אציע לחבריי כי נורה על קבלת הערעור לעניין סיווג העבירות שבהן המערער הורשע.

הצדדים יגישו אפוא את עמדותיהם בעניין זה בהתאם לאמור בפסקה 30 לעיל.



יוסף אלרון  
שופט

השופט אלכס שטיין:

1. מסקנתי בפרשה דנן זהה למסקנת חברי, השופט י' אלרון, אולם אני מגיע אליה בדרך קצרה יותר.

2. העבירה נושא דיוננו, כהגדרתה בסעיף 117(ב2) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, כוללת את היסודות הבאים: "נעברה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) בנסיבות מחמירות, דינו של העושה – מאסר 7 שנים או קנס ...; בסעיף זה, "נסיבות מחמירות" – אחת מאלה: [...] העבריי, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות

מתשלום מס, בסכום העולה על [452,000 ש"ח] (ההדגשה הוספה – א.ש.). ברי הוא, כי הסעיף מדבר על עבירה אחת, בלשון יחיד, וכי המילה "במעשיו" מתייחסת ל"עושה" שעבר את אותה עבירה אחת.

3. לפיכך, כפי שכתב חברי, השופט אלרון, הוצאת 147 חשבונות מס פיקטיביות, שהביאה להעלמת מסים בסכום כולל של 2,461,049 ש"ח, עולה כדי חמש עבירות בתצורתן המחמירה כהגדרתה בסעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, להבדיל מ-147 עבירות כאלה, בהן המבקש נמצא אשם על-ידי הערכאות דלמטה.

4. המדינה תומכת בפרשנותן של הערכאות דלמטה משני טעמים. ראשית, היא מפנה אותנו למילה "במעשיו" – בלשון רבים – שכאמור מופיעה בהגדרת העבירה נושא דיוננו. אולם, כפי שכבר ציינתי, מילה זו מתייחסת ל"עושה" שביצע "עבירה", קרי: לעבירה אחת בלבד אשר הביאה להעלמת מסים בסכום שעולה על 452,000 ש"ח.

5. כמו כן, טוענת המדינה כי הפרשנות הנישאת בפיה מתחייבת על-פי תורת הפרשנות התכליתית. טענה זו אינה מקובלת עלי כלל ועיקר. כפי שכבר הזדמן לי להבהיר בהסתמך על העיקרון "אין עבירה אלא על פי חיקוק", אשר מעוגן בסעיף 1 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, בעולמן של הוראות עונשיות, מובנו הלשונית והרגילה של החוק לעולם גובר על התכלית הבלתי כתובה המיוחסת לו; ואצטט:

"בכל מקרה ומקרה שומה עלינו – ועל כל רשויות האכיפה, ללא יוצא מן הכלל – להיצמד אל מילותיו של החוק, שכן הן, ורק הן, מכוננות, מגדירות ומגבילות את הסמכות השלטונית להרשיע ולהעניש [...]. במסגרת זאת, עבירות ועונשים חייבים להיקבע בתוך כללים משפטיים מוגדרים וברורים, המנוסחים ברמת רזולוציה גבוהה ככל שניתן, ולא בתוך סטנדרטים מופשטים ועמומים אשר מאפשרים לרשויות האכיפה להעצים את כוחן באמצעות פרשנות יצירתית כזאת או אחרת, אשר מרחיבה את היקף האיסורים הפליליים בהתאמה לרצונן ולמטרותיהן." (ראו: ע"פ 3583/20 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקאות 35-36 לפסק דיני (9.11.2020)).

6. לזאת אוסיף כי תורת הפרשנות התכליתית סובלת מחולשה אימננטית: ביודענו כי המחוקק מן הסתם לא מעוניין להשיג את התכלית החברתית, אותה ביקש לקדם באמצעות מעשה החקיקה אשר עומד לדיון, בכל מחיר – כיצד בדיוק נדע מהו המחיר הנכון בעיניו? במקרה שלפנינו: כיצד בדיוק נדע שהמחוקק סבר כי נכון יהיה להילחם

בתופעה הפסולה של הפצת חשבונות מס פיקטיביות על-ידי הרשעת הנאשם וענישתו בגין 147 עבירות בתצורתן המחמירה, להבדיל מ-5? ! באין ידיעה כאמור, תורת הפרשנות התכליתית משאירתנו בנעלי המחוקק ומורה לנו לקבוע את משמעות החיקוק שבו עסקינן משיקולים של עלות-מול-תועלת (ראו: אלכס שטיין, הגישה ההסתברותית לפרשנות, משפטים נ"ג (תשפ"ה), בעמ' 8-9, <https://lawjournal.huji.ac.il/article/12/1958>). חקיקה שיפוטית מעין זאת אינה מקובלת עלי כלל ועיקר; ובוודאי שאין לה מקום במתן משמעות לעבירות בנות-עונשין.

7. חוות דעתו של חברי, השופט ע' גרוסקופף, ניתנה אחרי שכתבתי את אשר כתבתי בפסקאות 1-6 לעיל. חברי סבור שאין קשר הכרחי בין המתודולוגיה בה אני עושה שימוש – פרשנות לשונית-אנליטית של הוראת דין עונשית – לבין מסקנתי כי "העבירה" נושא דיוננו נעברת "בנסיבות מחמירות" כאשר הנאשם גורם לחסרון של למעלה מ-452,000 ש"ח בתקבולי המס של המדינה; וכפועל יוצא מכך, הוצאת 147 חשבונות מס פיקטיביות על ידי המבקש – שכאמור באישום הראשון הביאה להעלמת מסים בסכום כולל של 2,461,049 ש"ח – עולה כדי 5 עבירות "בנסיבות מחמירות", ותו לא. לשיטת חברי, למסקנה זו ניתן להגיע רק בהתבסס על פרשנות תכליתית – מאגר עתיר ערכים, רעיונות ותובנות, אשר מכיל בתוכו "החזקה הפרשנית לפיה בגין תוצאה אחת ניתן ליחס עבירה תוצאתית אחת" (ראו: פסקה 22 לפסק דינו של חברי, השופט גרוסקופף).

8. לטעמי, חוסר האפשרות – והיעדר הסמכות – לזקוף לחובת המבקש יותר מחמישה סטים שלמים של "נסיבות מחמירות" אינו נובע מ"חזקה" משפטית תלוית שופט, אלא מאמת מתמטית פשוטה:  $5.445 = 2,461,049/452,000$ . הווה אומר: יש קשר אנליטי הכרחי בין המתודולוגיה בה אני עושה שימוש לבין התוצאה אליה הגעתי. קשר זה נטוע עמוק בריאליזם פילוסופי (להבדיל מריאליזם משפטי, שאיני נמנה עם חסידיו) (ראו: Alex Stein, *Probabilism in Legal Interpretation*, 107 IOWA L. REV. (2022) 1430-1436).



אלכס שטיין  
שופט

חבריי, השופט יוסף אלרון מזה, והשופט אלכס שטיין מזה, שרטטו שני נתיבים שונים המובילים לאותה תוצאה. חברי, השופט אלרון בוחן את הסוגיה שבמחלוקת במישור הכללי, ומכריע בה על סמך עקרונות היסוד של דיני העונשין. לעומתו, חברי, השופט שטיין, ממקד את מבטו במישור הפרטני, ובפרשנות סעיף העבירה המונח לפנינו. אף אני, כמוהם, סבור כי דין הערעור להתקבל, באופן המפורט בפסקאות 30 ו-32 לחוות דעתו של השופט אלרון. למרות תמימות דעים זו ביחס לתוצאה, לא אוכל להצטרף לכל אורך המסע לא לנתיב שהתווה השופט אלרון (הגם שהולך אני עמו כברת דרך נכבדה) ולא לנתיב שהתווה השופט שטיין. אף אין באפשרותי לומר שדרכי היא דרך ביניים המשלבת בין דרכיהם. להבנתי שתי הדרכים בהן פסעו חבריי אינן מביאות ליעד המוסכם על שלושתנו, אלא מובילות אותנו רק חלק מהמרחק, כאשר השלמת החסר נעשית על ידי חבריי בדרך של קפיצה מחשבתית, מבלי שהם מבהירים על מה ולמה נדרש לבצעה דווקא בכדי להגיע למסקנה פרשנית אחת (קבלת עמדת המערער), ולא למסקנה המתחרה (קבלת עמדת המדינה). לאשורו של דבר, תפיסתי הפרשנית שונה מזו של שני חבריי בעניין מהותי ויסודי. אבהיר עניין זה תחילה, בטרם אפנה לבחינת המקרה שלפנינו.

הערה מבואית – חשיבותה ומגבלותיה של החשיבה הדוקטרינרית

9. כפי שצינתי בפתיח, דרכיהן של שני חבריי שונות, ואולם ההנחה שמסתתרת מאחורי הגישות הפרשניות שהם מציגים דומה, וכינוייה בתחום תורת המשפט "תפיסה דוקטרינרית" – לפיה ניתן להגיע למסקנה פרשנית קונקרטית באמצעות מהלך אנליטי, בין אם מהלך המבוסס על גזירה מעקרונות על מופשטים (השופט אלרון) ובין אם מהלך המבוסס על ניתוח לשון הכלל הספציפי (השופט שטיין). אודה, גם בעיניי יש לחשיבה הדוקטרינרית חשיבות עצומה בתחום המשפט, ויש להצטער על ירידת קרנה בשיטתנו המשפטית בעשורים האחרונים. אכן, ראוי להחזיר עטרה ליושנה, ולהעניק לעקרונות המשפטיים המופשטים וללשון הכללים הספציפיים משקל משמעותי במלאכת הפרשנות. ואולם, בעשותנו כן חשוב שלא נתעלם מהתובנות שלמדנו מתנועת הריאליזם המשפטי – העקרונות המופשטים מזה, ולשון הכללים הספציפיים מזה, אינם חד משמעיים דיים על מנת לאפשר בכל מקרה ומקרה גזירת מסקנות קונקרטיות מעקרונות וכללים משפטיים. במרבית המקרים בהם מתעוררת מחלוקת משפטית של ממש, הם המקרים המעניינים – ושמא נאמר הפתולוגיים – בהם סוגיות משפטיות מובאות לפתחם של בתי

המשפט, העקרונות והכללים מאפשרים לגדור את מתחם האפשרויות הפרשנויות, אך אין בהם די על מנת להכריע בין מספר פרשנויות אפשריות. כמצבים אלה נדרשים אנו לעשות שימוש בכלי נוסף לצורך בחירת החלופה הפרשנית הנכונה. כלי זה, בשיטתנו המשפטית, הוא תכלית הנורמה. דהיינו, "הערכים, המטרות, האינטרסים, המדיניות והיעדים" שלשם נקבעה הנורמה המשפטית (אהרן ברק הפרשנות התכליתית במשפט 133 (2003)). תכלית הנורמה היא המצפן המדריך את הליך הפרשנות המשפטי, ואין לנו ברירה אלא לשלוף אותו, ולעשות בו שימוש באותם מקרים בהם אנו ניצבים לפני צומת דרכים פרשנית, ונאלצים לבחור בין שתי דרכי פרשנות אשר עקרונות המשפט ולשון הכללים פותחים בפנינו. המקרה שלפנינו הוא דוגמא אופיינית לסוג זה של מקרים. על מנת להמחיש זאת, אנתח את הדרכים בהן פוסעים חבריי, ואראה כי הגם שאין הן חסרות ערך, קצרות הן מלהביא למסקנה פרשנית אחת. לאור זאת, אחדד כיצד יש להשלים את המרחק החסר, על מנת להגיע ליעד הפרשנות הנכון, שבמקרה זה אין אנו חלוקים בדעותינו לגביו.

נתיב אלרון – מעקרונות מופשטים למסקנה קונקרטית

10. אפתח את הדיון במקרה שלפנינו במישור הכללי – בניתוח על פי העקרונות המופשטים של המשפט הפלילי. כפי שתיאר חברי, השופט אלרון, היסוד העובדתי של עבירות פליליות יכול לכלול שלושה סוגי רכיבים – רכיבים התנהגותיים, רכיבים תוצאתיים ורכיבים נסיבתיים (פסקה 20 לפסק דינו). כפי שהסביר חברי, עבירה מתגבשת רק כאשר מתקיימים כל הרכיבים הכלולים בה, והיעדרו של רכיב כלשהו יוביל לזיכוי מהעבירה. אך לא די בעקרון יסוד זה על מנת להכריע בהליך. כך משום שעקרון היסוד שתיאר חברי, ולפיו "לא ניתן להרשיע אדם בביצוע עבירה במספר העולה על כמות הפעמים שבהם התקיים יסוד מסוים של אותה עבירה" הוא נכון בחלק מהמקרים – אך אינו נכון בכולם. הלכה למעשה, תחולת העקרון המופשט האמור תלויה בסוג הרכיב בו מדובר (התנהגותי, תוצאתי או נסיבתי), ואף לגבי אותם סוגי רכיבים לגביהם הוא מתקיים ברמה כזו או אחרת, המדובר לכל היותר בקריאת כיוון, אשר אינה מאפשרת גזירת מסקנה קונקרטית. בתמצית: ראשית, ביחס לרכיבים תוצאתיים קיימת חזקה (לשיטתי, ניתנת לסתירה) לפיה מספר העבירות בהן ניתן להרשיע הוא, לכל היותר, כמספר הפעמים שבהם התקיימה, בנפרד, התוצאה האסורה. שנית, ככלל, ניתן לייחס רכיב התנהגותי זה למספר עבירות מסוגים שונים, אף שהדבר אינו חף מקשיים. לעומת זאת, כאשר מדובר באותן עבירות – ניתן להרשיע, על בסיס רכיב התנהגותי משותף, רק בסוגי עבירות ספציפיים. לבסוף, ככלל ניתן לייחס אותו רכיב נסיבתי למספר עבירות נפרדות, מבלי שיש צורך להצביע על התקיימות נסיבה זו באופן שונה ונפרד ביחס לכל עבירה ועבירה.

אדון תחילה ברכיבים תוצאתיים, שהקושי לייחס אותם במקביל למספר עבירות הוא המובהק ביותר.

11. רכיבים תוצאתיים: על פני הדברים, קיים קושי לייחס את אותה התוצאה הפלילית למספר עבירות תוצאה נפרדות. כך, לדוגמה, נניח כי נאשם מכה קורבן אחד במספר מועדים שונים. כתוצאה מהמכות באחד המועדים הללו (נניח במועד המאוחר) נגרמת לקורבן חבלה חמורה. פשיטא, כי במצב כזה ניתן יהיה להרשיע את הנאשם במספר עבירות התנהגותיות של תקיפה כמספר האירועים בהם הכה את הקורבן (סעיף 379 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין)). מנגד, אין אפשרות להרשיעו ביותר מעבירה תוצאתית אחת של חבלה חמורה (סעיף 333 לחוק העונשין), שכן לא ניתן לשוב ולייחס את אותה החבלה החמורה שנגרמה לקורבן לכל אחד ממעשי התקיפה השונים.

12. לקושי לייחס את אותה התוצאה למספר עבירות יש שני מקורות – האחד אנליטי, והאחר פרשני. ראשית, מבחינה אנליטית, בעבירות בהן כל התנהגות נפרדת אינה בגדר "סיבה בלעדי אין" לתוצאה – מתעורר קושי להרשיע במספר עבירות במישור הקשר הסיבתי. כידוע, על מנת להרשיע בעבירה התוצאתית, יש לייחס את התוצאה שארעה, הן כעניין עובדתי ("סיבה בלעדיה אין") והן כעניין משפטי, להתנהגות המהווה את הרכיב ההתנהגותי (להרחבה, ראו: יורם רבין ויניב ואקי דיני עונשין כרך א 302-305 (2014) (להלן: רבין וואקי); גבריאל הלוי תורת דיני העונשין כרך א 754-770 (2020) (להלן: הלוי)). משיוחסה תוצאה מסוימת (בדוגמא: חבלה חמורה) להתנהגות מסוימת (אחד מהמקרים בהם הוכה הקורבן), לא ניתן, ככלל, ליחסה גם להתנהגויות שהופרדו ממנה בכתב האישום, ושבגינן יוחסו עבירות נפרדות (פתרון אפשרי הוא לאחד את כלל ההתנהגויות למעשה עבירה אחד, ולייחס בגין המכלול עבירה תוצאתית, ואולם המשמעות היא עדיין שאין מרשיעים בגין תוצאה אחת ביותר מעבירה תוצאתית אחת). ודוק, הניסיון להרשיע במספר עבירות תוצאתיות שהובילו לתוצאה אחת הוא בעייתי אף יותר מבחינת דרישת הקשר הסיבתי, כאשר לא ניתן לקשור ברמת וודאות מספיקה בין התוצאה שאירעה להתנהגות מסוימת מתוך המכלול (בדוגמא, לקבוע איזו מן המכות גרמה לחבלה). כך, שכן בנסיבות אלה לא ניתן, במקרה הרגיל, לקבוע ביחס לאף אחת מההתנהגויות, כשהיא עומדת לבדה, כי היא גרמה לתוצאה מעבר לכל ספק סביר (על כן, ככלל, במצבים אלה הדרך היחידה להרשיע בעבירה התוצאתית היא להתייחס למכלול המעשים כמגדיר את הרכיב ההתנהגותי). העולה מהמקבץ הוא כי, כאשר כל אחת מההתנהגויות אינה בגדר "סיבה בלעדיה אין" לתוצאה, קיים קושי במישור הקשר הסיבתי לייחס לנאשם יותר מעבירה תוצאתית אחת בגין התנהגויותיו השונות.

לקושי להרשיע נאשם במספר עבירות תוצאתיות בגין תוצאה אחת יש גם טעם פרשני. בעבירות תוצאה רבות ביצוע מספר התנהגויות הגורמות לתוצאה האסורה אינו מוביל לפגיעה חמורה יותר בערך המוגן שבו עוסקת העבירה, ומשכך אין הצדקה תכליתית להחמרה עם נאשם שגרם לתוצאה במספר התנהגויות, לעומת נאשם שגרם לתוצאה בהתנהגות אחת. ברי, למשל, כי אין מקום להרשיע נאשם בכיצוע שתי עבירות רצח במקרה שבו ביצע שני מעשים שונים, שדי היה בכל אחד מהם כדי להמית את אותו קורבן. זאת כיוון שבמעשיו גרם הנאשם פגיעה אחת ויחידה בערך חיי האדם, שעליו מגנה עבירת הרצח (מובן כי ניתן יהיה להרשיע מספר עבריינים שונים, אם כל אחד מהם ביצע מעשה נפרד שגרם לתוצאה. השוו: רבין וואקי, בעמ' 302-305). יתרה מזאת, בעבירות תוצאה רבות אין מגבלה על טיב ההתנהגות הגורמת לתוצאה, ולפיכך הרכיב העיקרי המגדיר את תחולתן של עבירות אלה הוא הרכיב התוצאתי (ראו: יעקב קדמי על הדין בפלילים – חוק העונשין חלק ראשון 103 (2012) (להלן: קדמי); יצחק קוגלר תאוריה ומעשה בדיני עונשין – מבוא והיסוד העובדתי 141-142 (2020) (להלן: קוגלר)). בעבירה כזו, שבה רכיב התוצאה מרכזי כל כך, יהיה קשה להניח כי המחוקק ביקש לאפשר הרשעה, בגין אותה תוצאה, אף אם הנאשם ביצע מספר מעשים נפרדים שגרמו לתוצאה האסורה.

ואולם, אינני סבור כי ניתן לקבוע כי לעולם תוצאה אחת מאפשרת הרשעה בעבירה תוצאתית אחת בלבד. מבחינה פורמלית, דרישת הקשר הסיבתי אינה מחייבת תוצאה זו, באותם מצבים בהם שני מעשים שונים הם בגדר "תנאי בלעדיו אין" לתוצאה, וכאשר גם מבחינה משפטית ניתן לראות בכל אחד מהם משום סיבה נפרדת לתוצאה. כך, לדוגמה, ניתן לתאר מצב שבו נאשם מעוניין לקבל, במרמה, תשלום מעירייה, כאשר לצורך כך עליו לקבל את אישורם של שני גופים בעירייה (כגון, מועצת העירייה וועדת משנה שלה לענייני הקצאות). בהתאם, הנאשם מבצע שני מעשי מרמה – כל אחד כלפי גוף אחר. בדוגמא זו נראה, כעניין אנליטי, שמבחינה סיבתית, כל מעשה מרמה עצמאי הוא גורם לקבלת התשלום. זאת ועוד, גם מבחינה עניינית, ניתן לטעון כי בנסיבות אלה כל אחת מהתרמיות החריפה באופן עצמאי את הפגיעה בערך המוגן. לפיכך, ייתכן (ואינני מבקש לטעת בכך מסמרות), כי בדוגמא זו יהיה טעם לקבוע כי מסכת האירועים מגבשת שתי עבירות של קבלת דבר במרמה, אף שבסופו של דבר התוצאה האסורה (קבלת הכסף במרמה) אירעה פעם אחת בלבד (השוו: הלוי, בעמ' 817). על כן דעתי היא כי גם כאשר מדובר ברכיב תוצאתי, העקרון לפיו בגין תוצאה אחת ניתן להרשיע רק בעבירה תוצאתית אחת, הוא בגדר חזקה בלבד.

13. רכיבים התנהגותיים: האם ניתן להרשיע אדם במספר עבירות בהתבסס על אותה התנהגות? בהקשר זה יש להבחין בין הרשעה במספר מקרים של אותה עבירה בגין התנהגות אחת, ובין הרשעה במספר עבירות שונות בגין התנהגות אחת. בשני המקרים לא קיימת מניעה גורפת מהרשעה במספר עבירות החולקות רכיב התנהגותי משותף. הדוגמה המובהקת ביותר להרשעה במספר עבירות זהות בגין התנהגות אחת היא בעבירות המתה – נאשמים מורשעים, כדבר שבשגרה, במספר עבירות המתה בגין אותה התנהגות. כך, לדוגמה, לא אחת הורשעו נאשמים במספר עבירות בשל כך שגרמו לשריפה או לתאונת דרכים שגבו יותר מקורבן אחד (ראו: ע"פ 9804/02 שר נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(4) 461 (2004); ע"פ 2566/14 גלפונד נ' מדינת ישראל (17.2.2016); ע"פ 8483/16 ועדיה נ' מדינת ישראל (25.10.2018)). בית המשפט הבהיר כי כלל זה אינו מוגבל לעבירות הנעשות במחשבה פלילית, והוא חל על כל עבירות ההמתה, בשל החשיבות העליונה המוקנית לערך חיי אדם, ונוכח האינטרס הנפרד שיש לכל אדם בחייו ובשלמות גופו (רע"פ 4157/06 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקה 3 (25.10.2007). כן ראו: ע"פ 9826/05 מחאג'נה נ' מדינת ישראל, פסקה 18 (9.7.2008)). כך גם יוחסו לנאשמים ריבוי של עבירות הנוגעות לגרימת נזק גוף, בגין התנהגות אחת (ע"פ 2649/21 סילברה נ' מדינת ישראל (19.2.2023); ע"פ 5136/22 לוקר נ' מדינת ישראל, פסקאות 4-5 (10.11.2024)). אשר לעבירות אחרות – קיימות בפסיקה מגמות סותרות. כך, לדוגמה, לעיתים יוחסו לנאשם מספר עבירות אינוס בגין התנהגות שביצע ברצף אחד של זמן ומקום, בעוד שבהליכים אחרים התנהלות דומה הביאה להרשעה בעבירה אחת בלבד של אינוס (להרחבה, ראו: ע"פ 7951/05 מדינת ישראל נ' פלוני, פ"ד סב(1) 710, 737-732 (2007) (להלן: עניין פלוני); ע"פ 766/21 רביעה נ' מדינת ישראל, פסקאות 30-38 (23.2.2023)). דומה, אם כן, כי הרשעה במספר עבירות זהות בגין אותה התנהגות לא תעשה כדבר שבשגרה, למעט במקרים של המתה או פגיעה בשלמות הגוף או באוטונומיה עליו, שהרי, ככלל, "כוונת המחוקק, הדוקטרינה המשפטית ואף השכל הישיר מחייבים אותנו להסתכל על המעשה כולו כעל מקשה אחת", ולא לגזור מהתנהגות אחת מקרים מרובים של אותה עבירה (עניין פלוני, בעמ' 735-736). הרשעה בריבוי עבירות על התנהגות זהה עשויה להוביל להחמרה בלתי-מידתית עם עבריינין, הגם שפגיעתו בערך המוגן אינה שונה מהותית מהפגיעה שנגרמת בשל עבירה יחידה.

14. הדין שונה בכל הנוגע להרשעה במספר עבירות שונות בגין אותה התנהגות. בפסיקה נקבע כי במצב כזה ניתן להרשיע במספר עבירות הנובעות מאותה התנהגות, כל עוד יסודות העבירה אינם חופפים במלואם (רע"פ 6117/23 נוה נ' מדינת ישראל, פסקה

26 (2.5.2024). כן ראו: ע"פ 51/76 ראובן נ' מדינת ישראל, פ"ד ל(3) 14, 17 (1976) (להלן: עניין ראובן); רות קנאי "ריבוי עבירות ועונשים באירוע פלילי אחד" מחקרי משפט ג 247, 257-259 (1983)). אף בהקשר זה מתעורר חשש כי הרשעה בריבוי עבירות תוביל להחמרה בלתי-מידתית עם עבריינים (כפרט נוכח אופיו של חוק העונשין הישראלי, הכולל עבירות רבות המנוסחות באופן עמום, ואשר ניתן להחילן על מגוון רחב של מצבים). המענה העיקרי לחשש זה מצוי במישור הענישה. סעיף 186 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982, קובע כי "בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בשל כל אחת מן העבירות שאשמתו בהן נתגלתה מן העובדות שהוכחו לפניו, אך לא יענישנו יותר מפעם אחת בשל אותו מעשה". סעיף זה פורש כך שגם כאשר נמצא כי הנאשם ביצע מספר עבירות החולקות רכיב התנהגותי משותף – אין מניעה להרשיעו בכל אחת מהן, כל עוד הנאשם לא ייענש יותר מפעם אחת בגין אותו "מעשה" (ראו: רבין וואקי, בעמ' 369-372; ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין כרך ג 304-305 (1994) (להלן: פלר). להרחבה באשר להשלכות סעיף זה בעת גזירת הדין, ראו: ע"פ 4910/13 ג'אבר נ' מדינת ישראל (29.10.2014); נתנאל דגן ורות קנאי "ריבוי עבירות: אתגרים והצעת פתרונות לאור עקרון ההלימה (בעקבות סעיף 40 לג' לחוק העונשין)" ספר אדמונד לוי 637-647 (אוהד גורדון עורך 2017)). גם במישור ההרשעה ניתן ביטוי מסוים לחשש מפני החמרת-יתר עם הנאשם במסגרת שיקול הדעת של התביעה לקבוע באילו עבירות הוא יועמד לדין. הנחיות פרקליט המדינה מורות כי "ככלל, בעת ניסוח כתב אישום יש להימנע מלייחס כמה סעיפי חיקוק בגין מעשה אחד", וזאת למעט מקרים בהם קיימות עבירות נוספות, שאינן שוליות, הנוגעות לערכים מוגנים שאינם באים לידי ביטוי בסעיף האישום העיקרי (סעיף 29 להנחיית פרקליט המדינה מס' 3.1 "הכנה וניסוח כתב אישום" (25.4.1991)). כן ראו: עניין ראובן, בעמ' 17).

15. רכיבים נסיבתיים: הרכיבים הנסיבתיים הם הרכיבים השיוויים בהגדרת העבירה. רכיבי היסוד העובדתי שאינם מסוג התנהגות או תוצאה הם רכיבים נסיבתיים, ומשכך תחת הגדרה זו חוסים סוגים שונים ומגוונים של מצבים עובדתיים. נוכח גיוון זה לא ניתן לקבוע כלל גורף, החל על כל הנסיבות באשר הן, אך ניתן לומר כי, ככלל, אין מניעה להסתמך על אותה נסיבה לצורך הרשעה ביותר מעבירה אחת. כך, לדוגמה, סעיף 351(א) לחוק העונשין מגדיר נסיבה מחמירה לעבירות מין שעניינה ביצוע עבירת מין בקטין שהוא בן משפחה של הנאשם. במקרה שבו אדם מבצע מספר מעשי אינוס באותה בת משפחה ניתן יהיה להרשיעו במספר עבירות אינוס, הכוללות את הנסיבה המחמירה האמורה, אף שנסיבה זו – היות הקורבן בת משפחה – "התקיימה", כמובן השגור של

המילה, פעם אחת בלבד, ואין צורך להצביע על קורבן בן משפחה אחר, ביחס לכל עבירה ועבירה.

הערה: ניתן לטעון כי הנסיבה מתקיימת בנפרד ביחס לכל אחת מההתנהגויות הפליליות שהנאשם ביצע, שכן הנסיבה מתארת מאפיין כלשהו של ההתנהגות (ולא מצב עובדתי מתמשך), ועל כן מאפיין זה מתקיים בנפרד ביחס לכל אחת מההתנהגויות שביצע הנאשם. כך, לדוגמה, ניתן לומר כי אדם המבצע מספר מעשים של תקיפת שוטר כלפי אותו קורבן מבצע בכל פעם "תקיפה של שוטר", ובכל פעם ניתן לתאר, בנפרד, את התנהגותו כהתנהגות של תקיפה המכוונת כלפי שוטר. אלא שאף אם נאמץ טיעון זה תהיה התוצאה זהה – ולפיה אין צורך לבחון באופן עצמאי האם הרכיב הנסיבתי התקיים באופן נבדל ביחס לכל אחת מהעבירות (יתרה מזאת, קיים מתח בין טיעון זה ובין הדרך שבה נעשה, בשגרה, ניתוח יסודות העבירה. ראו והשוו: קדמי, בעמ' 99-100 ו-164; קוגלד, בעמ' 137-138; הלוי, בעמ' 797-798).

16. הניתוח לעיל מלמד איפוא כי העקרון המופשט עליו מצביע חברי, השופט אלרון, לא רק שמחייב ניתוח אנליטי מורכב מזה שנדמה במבט ראשון, אלא שגם לאחר שנמצאה את המהלך הלוגי, אין בו כדי ללמד באופן קונקלוסיבי על מסקנה כזו או אחרת. אמחיש את תועלתה וקוצר ידה של הגישה המבקשת לגזור מסקנות מעקרונות מופשטים במקרה שלפנינו.

17. מהדיון בפסקאות 2-7 לעיל עולה כי על מנת ללכת בדרכו של השופט אלרון, ולהכריע בהליך לפי עקרונות מופשטים, עלינו להידרש תחילה לסיווג רכיב העבירה שבסעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ ו-התצורה המוחמרת, בהתאמה), על מנת לקבוע האם מדובר ברכיב התנהגותי, תוצאתי או נסיבתי. סעיף 117(ב2) לחוק המע"מ, שבמסגרתו קבועה התצורה המוחמרת, קובע שלושה מקרים שבהם קיימת חומרה מיוחדת בעבירות שנעשו במטרה להתחמק או להשתמש מתשלום מס, ובהתאם מגדיר עונש מקסימלי חמור יותר על העבירות במצבים אלה (סעיף זה יכולה להלן: סעיף ההחמרה). התצורה המוחמרת שבה עסקינן קובעת כי קיימת חומרה מיוחדת במקרה שבו "העבריינין, במעשיו, הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין". סעיף זה מגדיר איפוא רכיב תוצאתי שעניינו בהיקף הסכום שהנאשם גרם לכך שלא ישולם כמס, אף שהייתה חובה לשלמו. רכיב זה מצטרף לרכיבים ההתנהגותיים בסעיפים 117(ב)-117(ב1) לחוק המע"מ (סעיפים אלה יכולו להלן: התצורה הבטיסית). לעניין זה אין נפקא

מינא בכך שסעיף 117(ב2) רישא משתמש במונח "נסיבות מחמירות" לצורך הגדרת התצורה המוחמרת (ההדגשה הוספה), שכן יש להבחין בין "רכיב הנסיבותי של היסוד העובדתי שבעבירה הפלילית, לבין 'נסיבה' בהקשר לביטויים כמו 'נסיבות מחמירות'", שהרי, "בהקשרים אלה, עשויה 'הנסיבה' להתייחס גם לכל יסוד אחר שבעבירה" (פלד, כרך א, בעמ' 379).

18. ויובהר, חוק העונשין אינו מגדיר את המונח "רכיב תוצאתי", והוא ניתן להגדרות שונות (ראו לעניין זה, בפסקה 20 לחוות דעתו של חברי, השופט אלרון), אך דומה כי ההגדרה המקובלת היא הגדרה מרחיבה, ולפיה תוצאה היא אירוע שלילי, שהתרחשותו בעקבות ההתנהגות העבריינית אינה וודאית, ואשר קשור להתנהגות זו בקשר סיבתי (ראו קוגלר, בעמ' 139; בועז סנג'רו ביקורת דיני העונשין הישראליים 100 (2020); הלוי, בעמ' 728, 730-731 והשוו, להגדרה מצמצמת יותר, הדורשת פגיעה בתכונותיו של אובייקט פיזי-מוחשי: פלד, בעמ' 249; רבין וואקי, בעמ' 295-296. לעבירות שאינן כוללות בהכרח פגיעה בתכונותיו של אובייקט פיזי-מוחשי, אשר נקבע כי הן עבירות תוצאה, ראו: ע"פ 4603/17 אדרי נ' מדינת ישראל, פסקה 24 לפסק דינו של השופט עוזי פוגלמן (16.7.2019) (עבירת השפעה בדרכי תרמית בקשר לניירות ערך לפי סעיף 54(א)(2) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968); רע"פ 849/07 בן-אשר נ' מדינת ישראל (21.1.2008) (עבירת קבלת דבר במרמה)). בענייננו, עשה המחוקק שימוש בביטוי "הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס [...]" באופן שיש בו כדי להעיד שהתצורה המוחמרת מתגבשת רק במצב שבו מתרחשת הלכה למעשה תוצאה שלילית מוגדרת – גריעה מתשלומי המס למדינה בסכום מסוים (המילה "הביא" מקבילה למילה "גרם", שהיא הנפוצה ביותר בהגדרת עבירות תוצאה. ראו: קוגלר, בעמ' 142).

19. משאפיינו את הרכיב בו עסקינן כרכיב תוצאתי, הרי שהתקדמנו רבות במלאכה הפרשנית. כך, ביודענו, מהניתוח העקרוני שהוצג לעיל, כי קיימת חזקה פרשנית לפיה אין לאפשר שימוש כפול באותה תוצאה לצורך הרשעה במספר עבירות תוצאתיות. ואולם, גם אם זהו הכלל, הרי שיתכנו לו חריגים, המתייחסים למצבים בהם תוצאה אחת מהווה רכיב תוצאתי בשתי עבירות נפרדות (דוגמא אפשרית, שהוצגה לעיל, היא עבירת קבלת דבר במרמה, כאשר שני מעשי מרמה נפרדים כלפי גורמים שונים מובילים לקבלת דבר אחד בלבד).

20. נתיב אלרון מוביל אותנו איפוא לצומת דרכים, לה שני המשכים: האחד, הרחב והסלול בו נרבה לפסוע, הוא זה שאכן מלמד, כשיטת חברי, שאין לאפשר שימוש כפול באותה תוצאה לביסוס שני מעשי עבירה; השני, דרך העפר הצרה אותה נשמור למקרים

יוצאי דופן, מביאה לתוצאה הפוכה של קבלת עמדת המדינה. כיצד נחליט באיזו דרך להמשיך? והרי מהמשורר האמריקאי רוברט פרוסט נדע כי כאשר אנו ניצבים לפני שתי דרכים, אין הכרח שנצעד דווקא ברחבה והמוכרת, אלא לעיתים מוטב לבחור דווקא בצרה, שרק במקרים מעטים פסעו בה.

21. ודוק, נתיב אלרון קידם אותנו רבות בדיון המשפטי. הוא הביאנו להכרה כי ניצבים אנו בפני בחירה בין שתי חלופות שאינן שוות מעמד, אלא לאחת עדיפות משמעותית על פני רעותה. ואולם ליעד אין הוא יכול להובילנו, מאחר שהעדיפות אינה מוחלטת, אלא לכאורית בלבד, במובן זה שלעיתים (גם אם נדירות) ניתן להגיע לתוצאה שונה. ממילא עולה השאלה: וכיצד נכריע האם ענייננו מצדיק בחירה בכלל (תוצאה אחת יכולה להיות את הרכיב התוצאתי בעבירה אחת בלבד) או בחריגיו (ייתכנו מצבים בהם תוצאה אחת תהווה את הרכיב התוצאתי במספר עבירות שונות)?

נתיב שטיין – מלשון הכלל למסקנה קונקרטית

22. דרכו של השופט שטיין למסקנה לה כולנו שותפים, כפי שהוא עצמו מציין, קצרה הרבה יותר. לדידו, עוסקים אנו בפרשנות כלל חקיקתי, סעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ, ומרגע שכלל זה נוסח בדרך בה נוסח, המסקנה המתחייבת היא אחת – ואין בלתה. וכל כך למה? משום שהמחוקק הגדיר את התצורה המוחמרת תוך התייחסות לביצוע עבירה אחת מסוימת ("נעברה עבירה לפי סעיפים קטנים (ב) או (ב1) [...]"), וקבע כי יש להחמיר את דינו של מבצע עבירה מסוימת זו ("[...] דינו של העושה [...]"). לפיכך, לגישתו, המונח "מעשיו" בהגדרת התצורה המוחמרת ("העברין במעשיו הביא להתחמקות או להשתמטות מתשלום מס, בסכום העולה על [...]"). ההדגשות הוספו) מתייחס למעשים בגינם הואשם אותו עברין בביצוע אותה עבירה מסוימת (פסקאות 2 ו-4 לחוות דעתו).

23. ואולם, בניגוד לחברי, השופט שטיין, אינני סבור כי קיימת, מבחינה לשונית, דרך אחת בלבד להתייחס להגדרת התצורה המוחמרת. מבחינה לשונית, השימוש בצורת רבים בתצורה המוחמרת, עשוי להתייחס למכלול התנהגותו של הנאשם, על מנת לצבוע בנפרד כל אחת מהעבירות הפרטניות שביצע בתצורה המוחמרת (בענייננו, לצבוע כל הוצאה של חשבונית פיקטיבית, שהיא עבירה עצמאית לפי סעיף 117(ב1) לחוק, בנסיבות המחמירות). דומה כי זהו המצב, לכל הפחות במישור הלשוני, ביחס לנסיבות המחמירות המצוינות בחלקיו האחרים של סעיף ההחמרה (הרשעה קודמת בשלוש השנים האחרונות (סעיף 117(ב2)(1) לחוק) או הגשה של למעלה משישה אישומים בתקופה של שלוש שנים (סעיף 117(ב2)(2) לחוק). להלן: התצורות המוחמרות הנוספות). מבלי להכריע

בפרשנות התצורות המוחמרות הנוספות, דומה כי במישור הלשוני הן מאפשרות, מכוח אותה נסיבה, הרשעה במספר עבירות לפי סעיף ההחמרה (ככל שבוצעו מספר התנהגויות עברייניות) – ולא בעבירה אחת בלבד. ואם אכן כך ביחס לתצורות המוחמרות הנוספות הכלולות בסעיף ההחמרה, הרי שמבחינה לשונית דווקא פרשנות המדינה היא המתבקשת מהלשון, ולא פרשנות המערער.

הערה: התצורות המוחמרות הנוספות הן, כמובהק, בגדר רכיב נסיבתי. על כן, גם ככל שמבקשים לנתחן על פי עקרונות מופשטים, הרי שהחזקה הפרשנית היא שאין מניעה להתבסס על כל אחת מהן ביחס למספר בלתי מוגבל של עבירות (ובעניינו ביחס לכל קבלה פיקטיבית בנפרד).

24. אכן, אינני סבור שיש בלשון הסעיף משום הכוונה של ממש לכאן או לכאן. פשיטא כי המחוקק בחר בנוסח שיבהיר כי ניתן לצבור מספר רב של מעשים במסגרת עבירה אחת לצורך התצורה המוחמרת (ומשכך בחר לנקוב במונח "מעשיו" ברבים). ואולם, מנוסח זה לא ניתן ללמוד האם התצורה המוחמרת הזו צובעת כל אחת מהעבירות שנעברו ביסוד של "נסיבות מחמירות", או שמא היא מאגדת את כלל המעשים השונים לכדי עבירה אחת בנסיבות מחמירות. למען האמת, בשונה מהעקרונות המופשטים, הנותנים לנו קריאת כיוון, לשון הכלל, במקרה דנן, אפילו לא מגדירה מי מהדרכים שלפנינו מתבקשת יותר מרעותה. לפנינו איפוא מקרה נוסף בו הלשון אינה מקדמת באופן ממשי את הליך הפרשנות, אלא רק מבססת את שתי החלופות האפשריות.

נתיב התכלית – כיצד עלינו לפרש כשחשוב לנו לאן נגיע

25. כמובהר, אף לשיטתי, אין לאמץ את פרשנות המדינה לתצורה המוחמרת. לדידי, המהלך הפרשני המוביל למסקנה זו הוא כדלהלן: התצורה המוחמרת כוללת רכיב תוצאתי. משכך חלה החזקה הפרשנית שתוארה לעיל, ולפיה לא ניתן להרשיע במספר עבירות תוצאה בהסתמך על התרחשות תוצאה אחת ויחידה במציאות. מבחינת תכלית הנורמה לא מצאתי בטיעוני המדינה הצדקה כלשהי לסטות מחזקה פרשנית זו – ולפיכך אינני רואה מקום להרשיע את המערער ב-609 עבירות לפי התצורה המוחמרת. בעניין זה אני רואה עין בעין עם חברי, השופט אלרון, אשר התייחס אף הוא לתכלית הנורמה, וזאת בהתייחסו לחששות שהביעה המדינה באשר להשלכות המעשיות של הפרשנות אותה אימץ (פסקאות 25-28 לפסק דינו). מאחר שאת שני השלבים הראשונים של הניתוח פרטתי בפסקאות 9-12 לעיל, אשלים בחלק הנוכחי את הדיון באמצעות התייחסות

לטעמים המצדיקים מבחינה תכליתית את העדפת הכלל על פני החריג, ומצדיקים לפיכך את העדפת פרשנות המערער לתצורה המוחמרת.

26. כאמור לעיל, האפשרות להרשיע במספר עבירות החולקות רכיב תוצאתי אחד בלבד היא מוקשית. מבחינה אנליטית, הרשעה כזו מעוררת קשיים במישור דרישת הקשר הסיבתי, ומבחינה מעשית, היא עלולה להוביל להחמרת-יתר עם הנאשם, מבלי שקיימת הלימה בין מספר ההרשעות ובין היקף הפגיעה בערכים המוגנים הגלום במעשי הנאשם. בכדי לבחון האם קיימת הצדקה לסטות מהחזקה הפרשנית במקרה דנן יש לבחון את תכליות התצורה המוחמרת (שכן, כאמור, לשון ההוראה מותירה הן את עמדת המערער והן את עמדת המדינה כפרשנויות אפשריות). בפרט – השאלה המתעוררת היא האם הפגיעה הייחודית בערך המוגן המצדיקה את הרשעת הנאשם לפי סעיף ההחמרה נעשית קשה יותר במצב שבו הנאשם הביא להתחמקות ממס באותו סכום, אך עשה זאת ביותר התנהגויות נפרדות. לדוגמה, האם מצב שבו הנאשם הוציא מאה חשבונות מס פיקטיביות שהביאו להשתמטות ממס בסכום כולל של 452,000 ש"ח הוא חמור יותר ממצב שבו אותו הסכום הועלם באמצעות עשר קבלות? לשיטת המדינה, התשובה לכך חיובית, ושוני זה משמעותי מספיק כדי לאפשר הרשעה בעבירות חמורות פי עשרה במקרה השני. תולדה נוספת של עמדת המדינה היא שהוצאת עשר חשבונות מס בסכום כולל של 452,000 ש"ח היא זהה, במישור הכרעת הדין, להוצאת עשר חשבונות מס שכל אחת מהן עולה לבדה על 452,000 ש"ח. אני סבור כי גישה זו מנתקת בצורה בלתי ראויה בין מידת הפגיעה בערך המוגן לבין חומרת ההרשעה הפלילית.

27. כפי שציין חברי, השופט אלרון, סעיף 117 לחוק המע"מ מגדיר עבירות שונות, בחלוקה לכמה דרגות חומרה – תחילה עבירות שאינן דורשות יסוד נפשי של "מטרה להשתמט או להתחמק מתשלום המס"; לאחר מכן עבירות הכוללות יסוד נפשי כאמור; ולבסוף עבירות בעלות יסוד נפשי זה וממד נוסף של חומרה. אלו העבירות שמגדיר סעיף ההחמרה, ובהן התצורה המוחמרת. המחוקק הגדיר שלוש סוגים של מצבים בהם קיימת חומרה מיוחדת לעבירות מס שנעשו מתוך מטרה להתחמק מתשלום, בהתבסס על "כמות, היקף [העבירות] ואופיו של העברייין" (גיורא עמיר, טלי ירון אלדר ורועי פלר עבירות מס ועבירות הלבנת הון 864 (מהדורה שביעית 2019) (להלן: עמיר ואח'). כן ראו: ד"כ 28.7.1998, 230). התצורה המוחמרת, כאמור, היא רכיב תוצאתי ועניינה בהיקף הכספי של מעשי הנאשם אליהם מתייחס כתב האישום הנוכחי. היא מאפשרת החמרה עם נאשם גם אם ביצע רק מעשה אחד מתוך כוונה להשתמט ממס, וזאת אף אם הנאשם לא פעל באופן שיטתי כדי להתחמק מתשלום (השוו: עמיר ואח', בעמ' 866). הטעם לכך הוא

שגובה היתרון הכספי לנאשם (או למי שהנאשם מסייע לו), והנזק המקביל לאוצר המדינה, הוא משמעותי מספיק כדי לחייב נקיטה באמצעי הרתעה חריפים במיוחד. מדרך ההיקש ניתן ללמוד, לפיכך, כי מספר ההתנהגויות הנפרדות של השתמטות ממס אינו בעל משקל מהותי לתצורה המוחמרת. אמור מעתה: לא מספר ההתנהגויות הוא המכריע לעניין התקיימותה של התצורה המוחמרת, אלא היקף סכום המס שתשלומו נמנע בפועל – בין אם פרשנות זו מיטיבה עם הנאשם, ובין אם היא מקשה עליו. במילים אחרות – ניתן לומר כי ריבוי התנהגויות המובילות לאותה תוצאה אינו מביא לפגיעה מהותית בערך המוגן באופן הדוק על ידי התצורה המוחמרת בה עסקינן. במצב כזה, כפי שציינתי לעיל, אין הצדקה לחרוג מהחזקה הפרשנית לפיה לא ניתן לייחס את אותו הרכיב התוצאתי ליותר מעבירה אחת. ככל שהמדינה סבורה כי מעשי הנאשם חמורים במיוחד בשל מספר ההתנהגויות העברייניות הנפרדות שביצע – עומדת לה הבחירה להעמיד את הנאשם לדין על ביצוע עבירות רבות לפי התצורה הבסיסית. לעומת זאת, ככל שהמדינה סבורה שהחומרה במעשיו גלומה בהיקף הסכום שהנאשם התחמק מתשלומו – תעמיד המדינה לדין את הנאשם בעבירות לפי התצורה המוחמרת, במספר העומד בהלימה להיקף סכום זה.

28. בחינת התצורה המוחמרת כרכיב תוצאתי מאירה גם את הקושי האנליטי שבגישת המדינה, המצוי כמובהר במישור הקשר הסיבתי. כאמור, לגישת המדינה ניתן להרשיע את הנאשם ב-609 עבירות לפי התצורה המוחמרת, וזאת בגין השתמטות ממס בסך כולל של כ-11.5 מיליון ש"ח. אלא שבתרחיש כזה אין קשר סיבתי עובדתי בין אף אחת מ-609 העבירות לבין התוצאה האסורה לפי התצורה המוחמרת. כל אחת מהעבירות האלה, כשהיא נבחנת בנפרד, אינה בגדר "סיבה בלעדיה אין" לתוצאה – השתמטות ממס בסך 452,000 ₪ או יותר, שהרי ניתן להניח כי, למעט חריגים שבחריגים, כל מעשה נפרד של השתמטות ממס (הנפקת חשבונית פיקטיבית מסוימת) אין בו לבדו כדי להפחית את הסכום הכולל שמתשלומו חמק הנאשם מתחת לרף הכספי שקבע המחוקק. לעומת זאת, לפי גישת המערער, יתקיים קשר סיבתי בין כל אחת מהעבירות לפי התצורה המוחמרת ובין השתמטות ממס בסכום של כ-452,000 ש"ח, מתוך הסכום הכולל שהוא השתמט מתשלומו.

29. טעם נוסף לעמדתי מצוי בהשוואה בין החלופות השונות שבסעיף ההחמרה. התצורות המוחמרות הנוספות עוסקות שתיהן ברקע הפלילי המכביד של העברייני – בין אם בשל קיומן של הרשעות קודמות באותן עבירות (סעיף 117(ב2)(1) לחוק), ובין אם בשל כך שהנאשם הואשם בעבירות דומות בעבר (סעיף 117(ב2)(2) לחוק). שתי הנסיבות

הראשונות בסעיף ההחמרה מכסות, אם כן, את המקרים העיקריים שבהם הנאשם הוא בגדר "שור מועד" (בין אם הורשע ובין אם לאו), ועל כן יש צורך בנקיטת אמצעי הרתעה משמעותיים במיוחד בעת הזו על מנת למנוע ממנו לשוב ולפעול מתוך מטרה להשתמש מתשלום מס. ואם כך, מה בצע לנו בסעיף נוסף, שלישי במספר, העוסק אף הוא במסכת ההתנהגות הכללית של הנאשם?

הערה: אבהיר שוב כי ההתייחסות במסגרת חוות דעתי לתצורות המחמירות הנוספות היא לצורך לימוד על דרך ההשוואה בלבד, וכי אין בכוונתי להכריע בפרשנות שראוי לתת להן, משעניינן לא עמד לפנינו, וממילא הטיעון לגבי פרשנותן לא היה שלם. בכלל זה אינני מביע עמדה בשאלה האם ניתן להתחשב במסגרת התצורה המוחמרת שבסעיף 117(ב2)(2) לחוק בכתבי אישום שונים בלבד או גם באישומים שונים באותו כתב אישום (לעמדה מרחיבה, לפיה ניתן להביא בחשבון לצורך נסיבה מחמירה זו עבירות שונות באותו כתב אישום, ראו: תפ"ח (מחוזי ב"ש) 3767-03-15 מדינת ישראל נ' פרץ, פסקה 254 (10.5.2020) (כב' סגן הנשיאה נתן זלוצ'ובר, כב' השופטת יעל רז-לוי, כב' השופט שלמה פרידלנדר) (ערעור על הכרעת הדין נדחה בע"פ 9165/20). כן השוו: עמיר ואח', בעמ' 865).

30. מכל הטעמים האמורים, אינני מוצא הצדקה במישור התכלית לעמדת המדינה כי עסקינן במקרה בו ראוי לחרוג מהחזקה הפרשנית לפיה בגין תוצאה אחת ניתן לייחס עבירה תוצאתית אחת. המסקנה המתבקשת היא שהתצורה המוחמרת בה עסקינן אינה יכולה להתייחס לכל אירוע של הנפקת חשבונית פיקטיבית, יהיה סכומה אשר יהיה, אלא עליה להתייחס למכלול מעשים המגדיר עבירה שתוצאתה הכוללת היא העלמת מס של מעל ל-452 אלף ש"ח. מכאן שעל המאשימה היה לבחור בין שתי חלופות – הרשעה ב-609 עבירות לפי התצורה הבסיסית, או הרשעה במספר מצומצם משמעותית של עבירות לפי התצורה המוחמרת (או כל שילוב בין החלופות הללו). לפיכך, משביקשה המדינה לאחוז בהרשעה בתצורה המוחמרת במספר עבירות ההולם את התצורה הבסיסית בלבד, אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי, השופט אלרון, כמפורט בפסקאות 30 ו-32 לחוות דעתו.

31. סוף מסעי, שהגעתי לאותו יעד אליו הגיעו חבריי, גם אם בדרך המכירה במורכבותו של המהלך הפרשני, והנותנת לחשיבה הדוקטרינרית את מקומה הראוי – המרכזי אך לא הבלעדי. לפיכך, אני מסכים לתוצאה אליה הגיעו חבריי, ולפיה יש לקבל

את הערעור באופן חלקי – רק לעניין סוג העבירות בהן הורשע המערער; לא לעניין העונש שיושת עליו.



עופר גרוסקופף  
שופט

הוחלט כאמור בפסקה 32 לפסק דינו של השופט יוסף אלרון, כך שעל המערער להגיש עמדתו עד ליום 10.4.2024; תגובת המשיבה לעמדת המערער תוגש עד ליום 24.4.2024.

ניתן היום, ה' ניסן תשפ"ה (03 אפריל 2025).



אלכס שטיין  
שופט



עופר גרוסקופף  
שופט



יוסף אלרון  
שופט