



ע"פ 62193/10/21 - אסתר הארי נגד מדינת ישראל - אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - חקירות מרכז מדור תביעות

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"פ 62193-10-21 הארי נ' אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - 15 מאי 2022
חקירות מרכז מדור תביעות

לפני:

כב' השופט שמואל בורנשטיין - אב"ד,

כב' השופט מיכאל קרשן,

כב' השופט אבי גורמן

המערערת אסתר הארי

נגד

המשיבה

מדינת ישראל - אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין - חקירות
מרכז מדור תביעות

נוכחים:

ב"כ המערערת עו"ד שרון פישמן

ב"כ המשיבה עו"ד יעל שניידר

המערערת התייצבה

פסק דין

לפנינו ערעור על הכרעת דין מיום 9.5.21 ועל גזר דין מיום 12.9.21 בת"פ 32495-10-18 בבית משפט השלום בפתח תקווה (כב' השופט עודד מורנו), במסגרתם הורשעה הגב' אסתר האריס (להלן: "**המערערת**") בכך שבשנים 2009 - 2015 ביצעה 7 עבירות של מרמה, ערמה או תחבולה - עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), ונגזר דינה לעונשים הבאים: 8 חודשי מאסר בפועל אשר ירוצו בעבודות שירות, 3 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים אם תבצע המערערת עבירת מס מסוג עוון, 6 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים אם תבצע המערערת עבירת מס מסוג פשע, קנס בסך 100,000 ₪ או 45 ימי מאסר תמורתו, וכן התחייבות כספית בסך 50,000 ₪ להימנע מביצוע עבירה דומה לעבירה בה הורשעה, בהתאם לסעיף 72 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 ולתקנות העונשין (התחייבות להימנע מעבירה), התש"פ-2019.

עיקרי העובדות

עמוד 1



1. בבעלות המערערת 4 דירות מגורים, אותן היא משכירה (להלן: "הדירות"):
 - א. דירה ברחוב האי גאון 10, בני ברק.
 - ב. דירה ברחוב יצחק שדה 16, בני ברק.
 - ג. דירה ברחוב המכבים 54, בני ברק.
 - ד. דירה ברחוב עין שמש 27, גני תקוה.
2. בין השנים 2009-2015 השכירה המערערת את הדירות לשוכרים שונים, והפיקה הכנסה מדמי שכירות. המערערת לא דיווחה על הכנסתה מהשכרת הדירות באותן שנים, אלא באופן שיתואר בהמשך.
3. ביום 15.6.14 נשלחה לכתובת מגורי המערערת דרישה לפי סעיף 135 לפקודה (להלן: "הדרישה הראשונה"), ובה היא נדרשה למלא דיווח אודות מקורות הכנסותיה ונכסי מקרקעין שבבעלותה וזאת על גבי טופס שהוכן לשם כך ("טופס 5329"). המערערת לא השיבה לדרישה הראשונה, ולטענתה דרישה זו כלל לא הגיעה לידיה.
4. ביום 31.8.15 פתחה המערערת תיק במשרדי פקיד השומה, בגין השכרת הדירות אשר עליהן ביקשה לדווח. יחד עם פתיחת התיק הגישה המערערת מכתב נלווה, אשר סומן בבית משפט קמא ת/18.

על גבי ת/18 מופיע הכיתוב - "עבור: שכירות 10% מ- 1/15". נקדים ונאמר כי הצדדים חלוקים אודות כיתוב זה והמשמעות שיש לייחס לו. המשיבה סבורה כי כיתוב זה נכתב על ידי המערערת, ובין השאר בעקבותיו יש לייחס למערערת כוונה להתחמק מדיווח על ההכנסות מדמי השכירות בשנים שקדמו לשנת 2015. המערערת מנגד טוענת כי לא היא הוסיפה את המילים "מ-1/15", וכי בכל מקרה אין לייחס לה כוונה להתחמק מתשלום המס בגין דמי השכירות שקדמו לשנת 2015.
5. ביום 1.11.15 נשלחה אל המערערת דרישה שנייה למסירת מידע על גבי טופס 5329 (להלן: "הדרישה השנייה"). המערערת השיבה לדרישה זו ביום 9.12.15 (תשובתה של המערערת לדרישה השנייה, סומנה בבית משפט קמא נ/22). בעקבות תשובתה החלה המערערת לשלם מקדמות מס באופן סדיר, החל מראשית שנת 2016 (כפי שניתן לראות במסמך שסומן בבית משפט קמא ת/2 ובו מסמך שסומן מ/24).
6. ביום 18.5.16 נפתחה כנגד המערערת חקירה פלילית בגין החשד כי ביצעה עבירות לפי הפקודה, בכך שלא דיווחה על הכנסותיה מהשכרת הדירות בשנים 2009-2015.
7. ביום 18.8.16 הגישה המערערת באמצעות רו"ח גולן פרבר, דוחות לשנים 2009-2015. בדוחות אלה דווחה הכנסת המערערת כהכנסה עסקית מיגיעה אישית, ובשים לב להעדר הכנסות נוספות מלבד דמי השכירות, להוצאות שנוכו ולנקודות הזיכוי להם זכאית המערערת (שהיא גרושה ולה שלושה ילדים), בדוחות דווח כי המערערת אינה חבה במס בגין דמי השכירות באותן שנים.
8. עניינה של המערערת הובא בפני הוועדה לענייני כופר והוצע לה לשלם כופר בסך של 123,000 ₪, שהם

מעט פחות מ- 15% מההכנסה שנטען כי לא דיווחה. המערערת דחתה הצעה זו, בטענה כי מדובר בסכום מופרז בייחס לגובה המס שנקבע כי לא שילמה.

9. ביום 14.10.18 הוגש לבית המשפט קמא כתב אישום אשר ייחס למערערת את ביצוע העבירות בהן הורשעה. עבירות אלה עניינן בהשכרת הדירות בין השנים 2009-2015, ונטען כי ההכנסה מדמי השכירות שהפיקה המערערת בשנים אלה ואשר עליה לא דיווחה, עמדה במצטבר על סך של ₪ 826,548.

10. יצוין כבר עתה כי בדיוני השומה האזרחיים הגיעו הצדדים ביום 18.11.18 להסכם שומה, במסגרתו חויבה המערערת במס בגין השנים 2009-2015 בסך של ₪ 10,400 בלבד.

11. המערערת הייתה מיוצגת בבית משפט קמא, בזה אחר זה, על ידי שלושה עורכי דין מטעם הסנגוריה הציבורית. עורכי דין אלה ביקשו את שחרורם נוכח חוסר שיתוף פעולה מצד המערערת, ובסופו של דבר את דיוני שמיעת הראיות, הסיכומים והטיעונים לעונש, ניהלה המערערת בעצמה כשהיא אינה מיוצגת.

תמצית פסק הדין של בית המשפט קמא

12. כאמור לעיל, בהכרעת הדין מצא בית המשפט קמא להרשיע את המערערת בעבירות שיוחסו לה בכתב האישום: עבירות של ערמה, מרמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס - עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודה, בגין 7 השנים 2009 - 2015, בהן לא דיווחה על הכנסותיה מהשכרת הדירות.

13. בהתייחס ליסוד העובדתי של העבירות קבע בית משפט קמא כי המדובר בעבירה התנהגותית, כך שאין להוכיח תוצאה כחלק מהיסוד העובדתי. עוד קבע בית המשפט קמא כי סכומי ההכנסות מהשכרת הדירות שצוינו בכתב האישום, הוכחו על ידי המשיבה והעדים שהביאה.

14. בהתייחס ליסוד הנפשי של העבירות, קבע בית המשפט קמא כי הוכח רצון ברור להעלים מס, תוך שימוש במרמה או תחבולה. מדובר בעבירות אשר היסוד הנפשי שיש להוכיח בעניינן הוא מודעות בתוספת כוונה מיוחדת ביחס למטרה של התחמקות ממס, אותה ניתן להוכיח גם באמצעות חזקת הצפיות. בית המשפט קמא קבע כי היסוד הנפשי הוכח, וזאת על סמך מספר נדבכים:

א. מדובר בהשכרה של מספר דירות על פני 7 שנים, תוך הפקת הכנסה מצטברת בהיקף ניכר של כ- 830,000 ₪. בית המשפט התרשם כי המערערת הייתה מודעת היטב למעשיה ולהשלכותיהם.

ב. בעת פתיחת תיק מס הכנסה, ציינה המערערת בכתב ידה על גבי מכתב נלווה - ת/18, כי היא מבקשת לפתוח את התיק "מ-1/15". בית המשפט דחה את טענות המערערת כי התוספת על גבי ת/18 - "מ-1/15" - אינם בכתב ידה, והוא קבע על סמך מילים אלה כי המערערת ביקשה להעלים את הכנסותיה משכר דירה בשנים הקודמות. חיזוק נוסף למגמה זו של המערערת מצא בית המשפט קמא בכך שבתשובתה לדרישה השנייה (סומן בבית משפט קמא נ/22), ביקשה המערערת פטור ממס על הכנסותיה בשנים הקודמות, מה שמלמד כי הייתה מודעת לחבותה במס.

ג. החל מינואר 2016, משלמת המערערת מיוזמתה מקדמה על חשבון המס, ואילו לגבי השנים הקודמות

לא העבירה כל תשלום - מה שמלמד על כוונתה להתחמק מתשלום זה.

ד. בית משפט קמא הפנה לדברי המערערת בחקירתה לפניו, עמ' 135 לפרוטוקול, שורות 9-11, מהם הסיק כי כבר בשנת 2006 ידעה המערערת כי עליה לדווח על הכנסותיה מדמי השכירות וכי חובה עליה לשלם מס בגין הכנסה זו.

15. בית המשפט קמא דחה טענת הגנה מן הצדק שהעלתה המערערת, לפיה ננקטה כנגדה אכיפה בררנית בעצם נקיטת ההליך הפלילי. אכן, אין חולק כי ביום 10.8.2014 הוציאה גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה (שומה וביקורת) ברשות המסים, הנחייה בדבר אופן גביית המס ממי שלא דיווחו על הכנסה מדמי שכירות (להלן: "הנחיית סביון"), וכי לפי הנחיה זו ובהתאם לה - במרבית המקרים הסתפקה המשיבה בגביית המס במישור האזרחי ולא נקטה בהליכים פליליים, אולם גם בהנחיית סביון יש התייחסות לכך שבמקרים המתאימים יש להעביר את התיק לבחינה במישור הפלילי. המקרה של המערערת נופל לסוג זה של מקרים. הטעם לדבר נעוץ בעיקר בניסיונה של המערערת להתחמק מתשלום המס לשנים הקודמות לשנת 2016, וזאת בכך שציינה בעת פתיחת התיק כי הוא מיועד לתשלום מס מ-1/15 בלבד. כך או אחרת, לא עלה בידי המערערת להוכיח אכיפה בררנית מהסוג המקיים לה טענת הגנה מן הצדק.

16. טענת המערערת אודות גובה הכופר אשר הושת עליה - בסך 123,000 ₪, ואשר לטענתה גבוה באופן ניכר משיעור הכופר שהושת על אחרים, לא הוכחה ולכן דינה להידחות.

17. בית המשפט קמא דחה אף את טענות המערערת כי האכיפה נגדה נבעה מקנוניה שרקח הגרוש שלה עם גורמים אצל המשיבה. לטענה זו לא נמצאו כל ראיות ולפיכך היא נדחתה.

18. להשלמת תמונת הכרעת הדין יצוין כי בית המשפט קמא מצא לפסול את ההודאה הראשונה שנגבתה מהמערערת, ואשר סומנה בבית המשפט קמא ת/1. הטעם לפסילה נעוץ בכך שבהזמנה לחקירה זו נכתב - "עדותך דרושה לצורך ניהול חקירה המתנהלת במשרדנו בתיקו של נישום אחר", ואילו בחקירה נשאלה המערערת על הדירות שהיא השכירה - וזאת מבלי שתוזרזר כדין קודם לכן. בנסיבות אלה קיבל בית משפט קמא את טענות המערערת כי יש לפסול הודעה זו שנגבתה מהמערערת.

אלא שבפסילה זו לא היה מזור של ממש למערערת, שכן אף ללא הדברים שנאמרו באותה חקירה ראשונה, מצא כאמור בית משפט קמא כי היו די ראיות שיש בהן להביא להרשעת המערערת בביצוע העבירות שיוחסו לה בכתב האישום.

19. במסגרת הטענות לעונש העידו מספר עדי אופי לטובתה של המערערת, אשר תיארו את נסיבות חייה הקשות ואת החסדים שלדבריהם היא עושה דרך קבע. בין השאר עלו הדברים הבאים: בגיל 15 נפצעה המערערת מפליטת כדור וכתוצאה מכך היא סובלת מנכות בשיעור של 35%; כי היא מטפלת באחותה שהינה חולת נפש, ושהמערערת בוחנת אפשרות לשמש לה כאפוטרופוס; כי המערערת התגרשה בשנת 2009 ולה שלושה ילדים, אחת מהם קטינה המתגוררת עמה; וכן כי המערערת עצמה הייתה לטענתה אישה מוכה (הוצגו צווי הגנה שיצאו במרוצת השנים לבקשתה) וכי היא נזקקה במרוצת השנים לטיפול פסיכיאטרי (הוצגו אישורים בעניין זה).

20. בגזר הדין בחן בית המשפט את השיקולים השונים, תוך שהוא מציין את דרך התנהלותה הטורדנית של

המערערת, אשר הייתה מיוצגת במרוצת ההליך על ידי שלושה סנגורים ציבוריים שמונו על ידי בית השפט ואשר ביקשו בהמשך את שחרורם בשל דרך התנהלות המערערת. סנגורים אלה שוחררו מייצוג, ובסופו של דבר המערערת היא שניהלה את הגנתה, תוך שהיא "מגישה עשרות בקשות במהלך כל ניהול ההליך המשפטי, מתעלמת מהחלטות בית המשפט בהתייחס לאותן בקשות, שבה ומגישה את אותה בקשה מספר פעמים".

21. בית המשפט ציין כי המערערת אמנם הסירה את מלוא המחדל וכי זה עמד על 10,400 ₪ בלבד, אך אין בכך כדי להקהות את חומרת העבירות והנזקים אשר יכלו להיגרם לאוצר המדינה. בסופו של יום ולאחר שבחן את שנדרש, השית בית משפט קמא על המערערת כמה עונשים, ובראשם - 8 חודשי מאסר בפועל אשר ירצו בעבודות שירות וקנס בסך 100,000 ₪ או 45 ימי מאסר תמורתו, ועונשים נוספים כמפורט לעיל.

עיקרי טענות המערערת

22. הערעור שהגישה המערערת, המיוצגת בהליך זה, מכון הן נגד הכרעת הדין והן נגד גזר הדין.

23. המערערת טוענת כי שגה בית המשפט קמא בכך שדחה את טענת ההגנה מן הצדק שהעלתה, שכן נערכה כלפיה אכיפה בררנית בעצם הנקיטה בהליך הפלילי.

המערערת טוענת כי לא קיבלה את הדרישה הראשונה לדיווח על ההכנסות מהשכרת הדירות, אולם בכל מקרה, בנסיבות דומות ובהתאם להנחיית סביון, לא ננקט כנגד משכירי דירות הליך פלילי. בשים לב לכך שהמערערת מיוזמתה וזמן ניכר לפני פתיחת החקירה הפלילית נגדה, פתחה תיק במס הכנסה ודיווחה על הדירות שברשותה ושאותם היא משכירה מזה שנים, ובשים לב לכך שסך המס התברר כנמוך במיוחד (10,400 ₪ לשבע שנים!) - הרי שמקרים רבים מסוג זה הסתיימו במישור האזרחי ללא נקיטת כל הליך פלילי. בשים לב לגובה המס, דרישת כופר בסך של 123,000 ₪, היא חריגה ובלתי סבירה.

ב"כ המערערת שבה והדגישה את מצבה הנפשי המורכב של המערערת - הנדרשת מזה שנים לטיפול פסיכיאטרי, וטוענת כי מצבה הנפשי הוא זה שהוביל אותה להתנהל באופן אובססיבי וטורדני אשר עורר רגשי כעס כלפיה, ואלה הובילו להחמרה עמה בהשוואה לאחרים שבאותה תקופה לא דיווחו על הכנסות מדמי שכירות ואשר עניינם הסתיים באופן מקל יותר במידה ניכרת וללא נקיטה בהליך פלילי.

24. המשיבה לא עמדה בנטל להוכיח את היסוד הנפשי הנדרש לשם הוכחת העבירות שבכתב האישום. בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, היה על המשיבה להוכיח מודעות לטיב המעשה, לקיום הנסיבות ולאפשרות הגרימה לתוצאות המעשה, ולהוכיח מטרה לגרום להתחמקות או השתמטות ממס. המערערת טוענת כי המשיבה לא הוכיחה את שליחת הדרישה הראשונה, וכי בכל מקרה מעדותו של עד התביעה ר"ח גולן פרבר, אשר ייצג את המערערת בדיונים האזרחיים, עולה כי הוא סבר כי אין כלל חבות במס בגין שנות המס שבכתב האישום (2009-2015) וכי כך הגיש את הדוחות לפקיד השומה. אכן, פקיד השומה לא קיבל את הדוחות האלה באופן מלא, אולם גם חבות המס שפקיד השומה הגיע אליה, הייתה מזערית - 10,400 ₪ לשבע שנים. בנסיבות אלה, אין לשלול את טענות המערערת כי היא סברה שאין לה חבות במס וכי אין עליה חובה לדווח על ההכנסות.

בית המשפט קמא שגה במסקנות שהסיק, ושעל בסיסן קבע כי הוכח היסוד הנפשי הנדרש.

התשובה שהשיבה המערערת לדרישה השנייה, חודשים מספר לפני פתיחת החקירה הפלילית, כללה פירוט מלא של הדירות שהושכרו ואף הגשת מכתב נלווה (ת/24). מדובר בדרך התנהלות שאינה מאפיינת את מי שמבקש במזיד להעלים הכנסות.

בית משפט קמא שגה במשקל שייחס לכיתוב "מ-1/15" שעל גבי המכתב שהגישה המערערת בעת שפתחה ביוזמתה את התיק אצל המשיב. המערערת שבה על טענתה כי כיתוב זה לא נעשה על-ידה, ולראיה היא מציגה את המכתב שסומן נ/24 - אשר הוגש אף הוא בעת פתיחת ההליך באותו היום (בהתאם לדרך ההתנהלות האובססיבית של המערערת, כפי שעולה ממסמכים רבים שהגישה), ואשר בו אין חולק כי אין כל כיתוב ממנו ניתן ללמוד כי המערערת התכוונה שלא לדווח על הכנסות שקדמו לינואר 2015.

זאת ועוד, בשים לב לכך שהמערערת לא הייתה מיוצגת, חובה היה על בית המשפט קמא להסביר למערערת כיצד היה עליה להוכיח כי הכיתוב על גבי ת/18 אינו בכתב ידה. במקום לעשות כן, כל שאמר בית המשפט קמא למערערת הוא כי היא תוכל להתייחס לכך בשלב הסיכומים, שלב שהוא מאוחר למועד בו היה עליה להביא ראיות להפרכת הנטען כלפיה.

25. כטענה חלופית טוענת המערערת כי אם לא תתקבל טענתה כי יש לזכותה באופן מלא, הרי שהעבירה בגינה היה על בית משפט קמא להרשיעה היא עבירה לפי סעיף 217 לפקודה, שכן לכל היותר היא פעלה ללא הצדק סביר, אך בוודאי שלא מתוך כוונה להעלים מס ותוך שימוש במרמה ועורמה כפי שיוחס לה בכתב האישום.

המערערת סברה בתום לב כי לא הפיקה כל רווחים החבים במס ושיש עליה חובה לדווח עליהם. הדירות שהכירה הן דירות קטנות ורעועות בשכונות מצוקה, ורווחיה הנמוכים כפי שנקבעו אף על-ידי המשיבה יכולים ללמד על תמונת דברים זו.

26. המערערת הוסיפה וטענה כי שגה בית משפט קמא כשקבע כי הוכח סכום ההכנסות שלא דווחו, וכי הסכום הנכון נמוך מזה שנקבע, שכן בחלק מהתקופה לא הושכרו הדירות.

27. לצד הערעור על פסק הדין, הגישה כאמור המערערת אף ערעור על גזר הדין. המערערת טוענת כי היא חפצה לשמש כאפוטרופוס לאחותה, וכי הרשעתה בדין תעמוד לה לרועץ בעניין זה. אף מטעם זה, מבקשת היא לבטל את הרשעתה. לחלופין טוענת המערערת כי בשים לב למכלול הנסיבות החריגות והמיוחדות בעניינה - כפי שפורטו לעיל, החמיר עמה בית משפט קמא ייתר על המידה. לשיטתה, לא היה מקום להשית עליה עונש של מאסר כלל, אף לא כזה שירוצה בדרך של עבודות שירות, וודאי לא לתקופה שנגזרה עליה. כמו כן לא היה לטענת המערערת מקום להשית עליה קנס בסכום כה גבוה, וזאת לנוכח הסרת כל המחדל והעובדה המקובלת אף על המשיבה, כי הנזק שנגרם - גם אם תתקבל עמדת המשיבה ביחס לגובה ההכנסה, אינו עולה על 10,400 ₪ לשבע שנים - סכום ששולם כבר סמוך להגשת כתב האישום.

עיקרי טענות המשיבה:

28. המשיבה טוענת כי לא נפל כל פגם בפסק הדין, על כלל רכיביו, וכי אין מקום להתערבות של ערכאת הערעור.

29. בצדק דחה בית המשפט קמא את טענת ההגנה מן הצדק, שכן המקרה של המערערת נכלל בקרב המקרים

החריגים בהם אף לפי הנחיית סביון, יש לנקוט בהליך פלילי. מהכיתוב על גבי ת/18 - "מ-1/15" היה מקום להסיק כי המערערת ניסתה להערים ולהתחמק מתשלום מס בגין השנים הקודמות, ולכן - מטעם זה ומטעמים נוספים עליהם עמד בית משפט קמא, היה מקום להעביר את עניינה לטיפול במישור הפלילי.

30. כפי שקבע בית משפט קמא, המערערת הודתה בחקירתה בבית המשפט כי כבר בשנת 2006 ידעה על חובתה לדווח על ההכנסה מדמי השכירות ולשלם מס בגין הכנסה זו. בנסיבות אלה ובשים לב לכיתוב על גבי ת/18 ממנו עלה כי המערערת נקטה במרמה ביחס להכנסותיה בשנים הקודמות - בצדק הסיק בית משפט קמא כי הוכח קיומו של היסוד הנפשי הנדרש לשם הרשעת המערערת בעבירות שיוחסו לה. אין ממש בטענות המערערת כאילו לא הוכחו ההכנסות שיוחסו לה בכתב האישום. לאור זאת, בשים לב לכך שהוכחו היסודות העובדתיים והנפשיים הנדרשים להוכחת העבירות בהן הואשמה המערערת בכתב האישום, אין מקום להמיר את ההרשעה בסעיף עבירה קל יותר.

31. המשיבה סבורה כי לא נפלה שגיאה אף בגזר הדין שקבע בית משפט קמא, וכי אין הוא מחמיר עם המערערת. המערערת לא דיווחה על הכנסות בהיקף ניכר ובמשך תקופה רבת שנים, ולפיכך בדין נגזר דינה כפי שקבע בית משפט קמא.

דין והכרעה:

32. נקדים את המאוחר ונאמר כי מצאנו לקבל את הערעור באופן חלקי, כך שתבוטל ההרשעה לשנת המס 2015, וביתר שנות המס (2009-2014) ישתנה סעיף העבירה לפיו תורשע המערערת ויהיה סעיף 217 לפקודה במקום סעיף 220(5) לפקודה. בעקבות שינויים משמעותיים אלה, מצאנו אף לשנות את הענישה שהושתה על המערערת.

להלן ננמק את הכרעתנו.

33. אנו מוצאים לדחות את טענת ההגנה מן הצדק. טענה מסוג זה שמורה למקרים חריגים, אשר לא עלה בידי המערערת להוכיח כי היא באה בשעריהם.

הנחיית סביון אמנם קבעה כי ככלל הטיפול באי דיווח על הכנסות משכר דירה יוכל להתבצע במישור השומה האזרחית, אולם לצד זה נקבע בסעיף 3 להנחיית סביון, כי -

"במקרים חריגים בהם לדעת פקיד השומה התקיימו נסיבות חריגות המצריכות טיפול במישור הפלילי, יועבר התיק לעיון ובחינת סמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין".

הנחיית סביון לא התחייבה אפוא כי לא יינקט הליך פלילי, ולהפך - נקבע בה במפורש כי במקרים חריגים יכול ויינקט הליך זה. במקרה כאן, כפי שהעיד רכז החוליה בפקיד שומה חקירות חולון, מר אבי ניסן (עמ' 88 לפרוטוקול הדין בבית משפט קמא ביום 4.11.2020):

"... גב' מירי סביון לא שוללת אפשרות לפתוח בחקירה פלילית, היא אומרת כל מקרה לגופו מפנה לסע' 3 ולדעתי במקרה של הגב' ארי זה מקרה לא מתאים משום שהיא באה

עמוד 7

**ואומרת שמי שנשלח לו טופס כזה והוא בא ודיווח נשקול לא להעמיד אותו לדין פלילי.
זאת אומרת מי שדיווח אמת, סוג של דיווח מרצון, אבל אצל גב' ארי זה לא מתקיים כיוון
שהיא דיווחה רק על השנה האחרונה, חלקית."**

אין חולק כי הגשת הדוחות בגין השנים 2009-2015 נעשתה רק לאחר שהחלה החקירה במישור הפלילי. אכן, המערערת הגישה את תשובתה לפנייה השנייה, ובמסגרת טופס 5329 ציינה את 4 הדירות שהיא משכירה וכן התייחסה באופן חלקי לשיעור דמי השכירות (ביחס ל-3 מתוך 4 הדירות), אולם כפי שציין העד, התייחסות זו לא הייתה מלאה ובכל מקרה לא היה בה כדי לפטור מהחובה בהגשת דוחות לשנים עברו.

בנסיבות אלה, העברת התיק לבחינת מחלקת החקירות, אינה עולה כדי אכיפה בדרגת וודאי שלא עלה בידי המערערת להוכיח כי כך הם פני הדברים.

בהמשך דבריו ציין העד, מר ניסן, את הדברים הבאים (עמ' 89 לפרוטוקול בבית משפט קמא):

כשפתחתנו בחקירה לא ידענו מה היקף ההכנסות. יש שתי אפשרויות לסגור את התיק, אני לא יכול לסגור את התיק. האחד שהפרקליטות תסגור את התיק משיקולים כאלה ואחרים, האפשרות השנייה שהבנאדם ישלם כופר ובזה יסיים את המחדלים שלו, זה סוג של קנס על העבירה הפלילית ובזה יסתיים. לגב' ארי הציעו את המסלול של הכופר, רובם של התיקים שנחקרים פלילי אין לנו עניין להגיע לבית המשפט והם מסתיימים בכופר, היא משיקולים שלה החליטה להגיע לבית המשפט.

המערערת טוענת כי סכום הכופר שהושת עליה, בסך של 123,000 ₪, היה גבוה באופן בלתי סביר. המערערת הגישה לעיונינו שתי החלטות כופר שניתנו בעניינם של אחרים. האחת, אשר מספרה 41/19, נעדרת פרטים (כגון גובה ההכנסות מדמי השכירות) ולכן לא ניתן להסיק ממנה היסק של ממש. החלטה שנייה, אשר מספרה 33/19, מתייחסת להכנסה מדמי שכירות בין השנים 2010-2018 בסך של כ-640,000 ₪, אשר לא דווחה, והכופר שהושת שם על משמית ההכנסות עמד על סך של 15,000 ₪ בלבד. מדובר אכן בפער ניכר בהשוואה לסכום הכופר שהושת על המערערת, אלא שעל גבי החלטה זו צוין קיומן של נסיבות מיוחדות, אשר לא פורטו בהחלטה, כך שיתכן שהיה בהן כדי להצדיק את הסכום שנקבע ולא ניתן לקבוע מסמרות בדבר. יתרה מזו, במסמכים שהגישה לבית משפט קמא ואשר סומנו שם ת/22 ות/23, צירפה המערערת שורה של החלטות כופר. במסמכים אלה ניתן למצוא שורה של החלטות בהן הושת כופר בשיעור של כ-10% - 15% מגובה ההכנסות שלא דווחו. אדגיש כי הנתונים שפורטו שם על ידי המערערת הם חלקיים, ולא ניתן ללמוד מהם אודות פרטי ההחלטות שציינה. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי עלה בידי המערערת להוכיח כי ההחלטה להשית עליה כופר בשיעור של 15%, אף אם אכן אינה מקלה, עולה היא כדי אכיפה בדרגת המקימה טענת הגנה מן הצדק - ולפיכך טענה זו נדחית.

34. התמונה שהתקבלה באשר לדרך התנהלותה של המערערת, היא תמונה מורכבת: מחד - לא ניתן לומר כי המערערת התעלמה מהנחיית סביון והדרישות שנשלחו לה. לאחר הדרישה הראשונה היא פתחה תיק אצל פקיד השומה לדיווח על הכנסות מהשכרת דירות, וכן היא השיבה לדרישה השנייה סמוך למועד בו נשלחה דרישה זו. מאידך - המערערת לא הגישה דוחות על הכנסותיה במשך השנים, וזאת עד סמוך לאחר פתיחת החקירה הפלילית.

להשלמת התמונה נוסף ונציין כי בפרק הזמן שבין פתיחת התיק אצל פקיד השומה (31.8.2015) ובין מועד פתיחת החקירה הפלילית (18.5.2016), נעשתה טעות במשרדי פקיד השומה האזרחי, שכן בטעות פתחו שם את תיקה של המערער כביכול בגין הכנסות מחו"ל, וסמוך לאחר מכן - בסוף שנת 2015 - סגרו את התיק ופתחו אותו שוב בגין השכרת הדירות. מדובר בטעות שלא צריכה להיזקף לחובתה של המערער, אך אין בה גם כדי להסיר ממנה אחריות לחובתה החוקית לדווח על הכנסותיה.

35. אנו מקבלים את טענות המערער כי לא היה מקום להרשיע אותה בביצוע עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודה, וזאת מכיוון שהנסיבות מעלות לכל הפחות ספק סביר האם עשתה את המיוחס לה מתוך כוונה להעלים מס. ספק סביר זה ביחס ליסוד הנפשי, אשר עלה לטעמנו בידי המערער לעורר, מבוסס על שורה של עניינים המצטברים יחדיו לכדי ספק כאמור. להלן נעמוד על עניינים אלה.

א. אין חולק כי ביום 31.8.2015, כמעט שנה לפני שהחלה החקירה הפלילית בעניינה, פתחה המערער תיק במשרדי פקיד השומה, במסגרתו ביקשה לדווח על הכנסתה מדמי שכירות. אכן, פתיחת תיק זה נעשתה רק לאחר שנשלחה אליה הדרישה הראשונה, אותה טוענת המערער כי לא קיבלה. לטענתה, פתיחת התיק במשרדי פקיד השומה, נעשתה לאחר שנודע לה על החובה לדווח וללא קשר לדרישה הראשונה, אותה כאמור לטענתה לא קיבלה. המשיב הציג ראיות לכך שהדרישה הראשונה נשלחה לכתובתה של המערער, אך אין המדובר במכתב שנשלח בדואר רשום עם אישור מסירה - באופן שהיה מאפשר ללמד על אשר אירע עם דרישה זו.

כך או אחרת וגם אם לא נקבל את טענות המערער בעניין זה, עצם העובדה כי היא הגיעה למשרדי המשיב ופתחה תיק שעניינו דיווח על הכנסות משכר דירה, צריך להיזקף לזכותה. אין מדובר בדרך ההתנהלות הרגילה של מי שמבקש במרמה, ערמה ותחבולה, שלא לדווח על הכנסות.

ב. המערער השיבה לדרישה השנייה - אף זאת במהלך שנת 2015 וזמן ניכר לפני תחילת החקירה הפלילית, ובתשובתה (נ/22) פירטה את ארבעת הדירות שהיא משכירה, ציינה כי הדירות מצויות בידה מזה שנים, ציינה את דמי השכירות שהיא מקבלת (למעט לגבי דירה אחת, שם צוין כי היא מושכרת, אך משום מה לא נכתב סכום דמי השכירות), והיא מסרה את מספרי חשבונות הבנק אליהן הועברה ההכנסה.

המערער דיווחה על השנים בהן נרכשו הדירות, תוך שהיא מציינת כי הדירות מושכרות, כך שלא מדובר בהתנהלות המבקשת להסתיר הכנסות משנים קודמות. אכן, לגבי אחת הדירות התברר כי המערער רשמה כי זו נרכשה בשנת 2014, על אף שבמהלך הדיון האזרחי הסכימה לכך שהדירה אשר הייתה רשומה על שם גיסה, הייתה שייכת בפועל לה עוד קודם לשנת 2014 (ולכן בדוחות שהגישה זמן קצר לאחר מכן, אין מחלוקת כי היא כללה את כל ההכנסות).

ושוב, ייתכן כי ניתן למצוא פגמים בדרך בה מולא טופס התשובה לדרישה השנייה (נ/22), אולם שוב - דומה כי פירוט מהסוג שנתנה המערער בטופס שמילאה, אינו מתיישב עם התנהלות המאפיינת את מי שנוקט במרמה, ערמה או תחבולה מתוך כוונת זדון להתחמק מתשלום מס. בית המשפט קמא ציין כי במכתב הנלווה שהגישה המערער יחד עם תשובתה לדרישה השנייה, ביקשה היא להתחייב במס בשיעור של 10% החל משנת 2016 (וזאת תוך שהיא שוטחת את מצוקותיה ומסכת חייה המורכבת). איננו סבורים כי בעצם



בקשה זו יש כדי ללמד על ערמה או תחבולה - במסגרתם מנסה המערערת להתחמק מתשלום מס בגין שנים עברו, גם אם דינה של הבקשה לגופה היה אכן להידחות.

ג. כחודש ימים לאחר הגשת כתב האישום, המערערת חתמה עם פקיד השומה על הסכם שומה במסגרתו חויבה במס בסך של 10,400 ₪ בלבד, בגין 7 השנים הניצבות במוקד כתב האישום. חישוב פשוט ילמד כי אכן מדובר במס בגובה נמוך מאוד מידי שנה. נתון זה מתיישב לטעמנו עם טענות המערערת לפיהן חשבה כי היא כלל אינה חייבת במס.

ד. רו"ח גולן פרבר, שאת שירותיו שכרה המערערת, הגיש עבור המערערת בשנת 2016 דוחות לכל השנים הרלוונטיות, ובמסגרתם דיווח כי המערערת אינה חייבת במס כלל. אי חבות זו במס נבעה מכך שרוה"ח סיווג את ההכנסות כהכנסות מעסק, ולכן כהכנסות עליהן חל שיעור המס הנמוך הקבוע בסעיף 121 לפקודה ביחס להכנסה מיגיעה אישית. הסיווג העסקי נבע מכך שלמערערת אין כל הכנסות זולת דמי השכירות, ולטענתה השכרת הדירות הישנות דרשה טיפול רב. רו"ח פרבר העיד בפני בית המשפט קמא כי הוא אכן סבר כי בנסיבות העניין, לא הייתה למערערת כל חבות במס (עמ' 69 לפרוטוקול הדיון בבית משפט קמא):

ש. כל ה-7 דוחות אין חבות של מס.

ת. כן. לפי מה שהגשתי. לפי חישוב שעשיתי. הוא זימן לדיון והחליט לשנות את אופי סיווג ההכנסות מאקטיבי לפסיבי ואז יש מס. היא שילמה משהו כמו 10,000 ₪. מה ששילמת לפני כן וקיזזו זה לא רלבנטי.

ב"כ המאשימה: אין לנו מחלוקת על הסכום שהנאשמת שילמה בסוף.

ש. אמרת שהשפעת המס היא אפס כך שאין התחמקות ממס.

ת. נכון, באופן שהגשתי.

ובהמשך שם, בעמ' 68 לפרוטוקול, עמד רوه"ח על עמדתו, לפיה:

"... היא זו שמתפעלת את כל המערך הזה, זה לא הכנסה פסיבית אצלה אלא אקטיבית".

אכן, נראה כי בצדק לא קיבל פקיד השומה את הסיווג העסקי כפי שביקש רו"ח פרבר בדוחות שהגיש, אולם בנסיבות אלה, לאור עמדת רوه"ח (אשר העיד כי הוא רו"ח ותיק הפעיל מזה כ-20 שנה) ואף בשים לב לסכום המס הנמוך כל כך אליו הגיע בסופו של יום אף פקיד השומה בחישוביו, מתעורר ספק שמא אכן סברה המערערת כי היא אינה חייבת במס.

בשולי הדברים נציין כי מעדותו של רו"ח פרבר עולה כי כבר קודם לעריכת ההסכם, שילמה המערערת מראש, סכום על חשבון המס בגין שנות העבר. סכום זה קוזז כאמור בדבריו, מהסכם השומה אליו הגיעו הצדדים. גם תשלום זה, אינו עולה בנקל בקנה אחד עם כוונה להתחמק מתשלום מס.

ה. בית המשפט קמא הפנה בהכרעת הדין לדברי המערערת בעדותה, מהם ביקש להסיק כי המערערת ידעה כבר בשנת 2006 על כך שחובה עליה לדווח על ההכנסות מהשכרת הדירות וכי היא נדרשת לשלם מס בגין הכנסה זו. המשיבה אף היא בטענותיה לפנינו, שבה והדגישה עניין זה. אלא שעיון בפרוטוקול, במקום אליו

הפנה בית המשפט קמא, מלמד כי דברי המערערת שונים ולמעשה הפוכים ממה שיוחס להם (עמ' 135 לפרוטוקול, שורות 3-11):

ש. האם באחת מהחקירות טענת שהיית בהרצאה ושמעת מהרב?

ת. כן. יועץ מס, כתוב. כתוב שיועץ מס אמר לי שאני פטורה.

ש. ולכן לא דיווחת.

ת. כן.

ש. את התחלת לשלם בעצם מס על שכר דירה רק בשנת 2016?

ת. אני רוצה לתקן את התשובה הקודמת שלי, אולי היא לא הובנה נכון, כי עוד

בשנת 2006 ולפני 2006 ידעתי שאני בעצם פטורה ממס ודיווח. זה לא שבאותו

רגע אמר לי יועץ מס שאני פטורה, ידעתי שנים לפני.

מדברים אלה לא עולה כי המערערת הודתה כי כבר משנת 2006 ידעה על חובתה לדווח על ההכנסות ולשלם מס בגין, אלא ההפך, כי היא לשיטתה סברה כי אין חבות במס וממילא אין אף חובה לדווח על ההכנסות. כפי שיפורט עוד בהמשך, איננו סבורים כי למערערת היה הצדק סביר שלא לדווח על ההכנסות, אולם בשים לכך שגם בדיעבד התברר כי אף לשיטת המשיבה סכום המס בו מדובר הוא נמוך ביותר באופן הנושק להיעדר חבות במס - כפי שטען אף רה"ח שאת שירותיו שכרה, לא ניתן לשלול כי כפי שהעידה המערערת, היא אכן סברה כי היא לא חבה באותן שנים במס כלל. דברי המערערת בעדותה מעוררים ספק האם אמנם התכוונה להעלים מס, וודאי שאין הם מלמדים כי כך התכוונה לעשות.

בשים לב לתמונה העולה במצטבר מהעניינים שפורטו לעיל, אנו סבורים כי מתעורר לכל הפחות ספק, אותו לא הצליחה המשיבה להסיר, האם נהגה המערערת באופן של ערמה, מרמה ותחבולה שנועדו להעלים מס. ספק זה צריך לעמוד לימינה של המערערת ולהביא לזיכוייה מביצוע עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודה.

36. בהכרעת הדין התייחס בית משפט קמא למסמך שהגישה המערערת עם פתיחת התיק אצל פקיד השומה ובקשתה לדווח על הכנסותיה משכר הדירה (ת/18), עליו נכתב בכתב יד - "מ-1/15". מכיתוב זה מצא בית המשפט קמא ללמוד על כוונה להתחמק מתשלום מס בשנים 2009 - 2015.

ראשית נציין כי לא ברור כיצד כיתוב זה יכול לעמוד למערערת לרועץ ביחס לשנת 2015, שכן לכל הפחות ביחס לשנה זו, יש בו (כמו גם בעצם פתיחת התיק אצל פקיד השומה) כדי ללמד על העדר כל כוונה להתחמק מתשלום מס ולהיפך - כוונה ברורה לשלם מס בגין שנה זו.

אלא שמעבר לאמור לעיל, אנו סבורים כי אותו כיתוב על גבי ת/18 והמסקנות שהוסקו ממנו, מעוררים קושי:

א. ב"כ המשיבה אישרה בדיון לפנינו כי המערערת כלל לא עומתה עם טענה זו במסגרת חקירותיה קודם להגשת כתב האישום, וכי הדברים הוטחו בפניה לראשונה בשלב חקירתה בבית המשפט. במועד זה, המערערת לא הייתה מיוצגת.

ב. המערערת טענה כי כיתוב זה לא נעשה בכתב ידה, והיא ביקשה מבית המשפט להביא ראיות בעניין זה.

בית המשפט קמא דחה בקשה זו וקבע כי היא תוכל לטעון בעניין זה בסיכומיה. בשים לב לכך שהמערערת לא הייתה מיוצגת, ניתן לקבל את טענת המערערת כי היה על בית המשפט קמא להסביר לה כיצד עליה לנגיד די להוכיח כי אין המדובר בכתב ידה, ולא להותיר עניין זה לסיכומים - מועד בו חלף כבר הזמן להציג ראיות.

ג. כפי שצוין לעיל, באותו היום בו נכתב ת/18, כתבה המערערת מכתב נוסף כמכתב נלווה לפתיחת התיק - המצוי בתוך מסמכים שסומנו נ/30, ואשר בו אין כל התייחסות לתקופה ביחס אליה מתבקש הדיווח. בית המשפט קמא לא התייחס למסמך זה.

ד. בכל מקרה ובשים לב לכך שאין חולק כי המערערת דיווחה בתשובתה לדרישה השנייה על כל ארבעת הדירות, כתובתם ומועד רכישתם, מידת "המרמה, ערמה ותחבולה" - כדרישת סעיף 220(5) לפקודה - אשר ניתן לתלות בכיתוב "מ-1/15", היא מצומצמת למדי אם בכלל. משדיווחה המערערת כי הדירות נרכשו לפני מספר שנים (כמפורט בתשובתה לדרישה השנייה), וכי הדירות מושכרות, איננו מוצאים מרמה, ערמה ותחבולה של ממש בכיתוב המצוי על גבי ת/18. לכל היותר יש כאן בקשה כי המיסוי יחול משנת 2015 ואילך, בקשה שבצדק נדחתה.

לאור האמור, איננו מוצאים ליתן משקל של ממש לכיתוב "מ-1/15" שעל גבי ת/18, ודאי לא משקל כזה שיש בו די כדי להצדיק את הרשעת המערערת בביצוע העבירות שיוחסו לה בכתב האישום.

37. על אף שמצאנו כי יש לזכות את המערערת מביצוע עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודה, אנו סבורים כי על סמך העובדות שהוכחו, יש להרשיע את המערערת בביצוע עבירות לפי סעיף 217 לפקודה, אשר עניינו - אי דיווח על הכנסה. בניגוד לסעיף 220 לפקודה - המציב ברישא לסעיף את הדרישה בכל הנוגע ליסוד הנפשי כי העבירה בוצעה "במזיד, בכוונה להתחמק ממס", סעיף 217 לפקודה מציב את הדרישה כי העבירה בוצעה "ללא הצדק סביר" וכן קובע כי "הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה". המערערת בטענותיה העלתה כטענה חלופית את האפשרות של המרת סעיף ההרשעה, והעמדתו על סעיף 217 לפקודה. ברור אפוא כי אין מניעה לקבוע כאמור. המערערת אינה טוענת כי לא ניתנה ההזדמנות להתגונן כנגד הרשעה בסעיף 217 לפקודה, ואין ספק כי ההגנה בה נקטה במסגרתה שטחה את ראיותיה, היוותה הזדמנות מספקת לכך. ניתן אפוא בנסיבות אלה ובהתאם להוראות סעיף 216 לחוק סדר הדין הפלילי, התשמ"ב-1982, להרשיע את המערערת בעבירה שונה במסגרת הערעור.

אין מחלוקת כי המערערת לא הגישה במועד דוחות אודות הכנסותיה מהשכרת הדירות בשנים 2009-2014, וכן אין מחלוקת כי חובה היה עליה לעשות כן. גם אם המערערת סברה כי מטעמים כאלה ואחרים אין היא מגיעה לחבות בפועל במס, הדבר אינו יכול לשמש כהצדק סביר לאי הגשת הדוחות. טענת המערערת לפיה שמעה מיועץ מס במהלך שנת 2006 כי היא פטורה מהגשת דוחות, אין בה ממש, שכן מדובר בטענה בעלמא שאינה מגובה בכל ראיה והיא אף עומדת בניגוד ברור לדין.

מי שמשכיר 4 דירות במשך שנים, חייב להגיש דוחות על הכנסותיו. אין בפתיחת התיק במשרדי המשיב בשנת 2015 כדי לאיין את חובת הגשת הדוחות. וכאמור לעיל, גם אם נקבל את דברי המערערת כי סברה שאין לה חבות במס, אין בכך כדי להצדיק את אי הגשת הדוחות - כנדרש על פי הדין. אין אפוא הצדק סביר לאי הגשת הדוחות, ולכן אנו מוצאים כי יש להרשיע את המערערת בביצוע עבירות על פי סעיף 217 לפקודה.

38. כאמור לעיל, ביום 18.8.16 הגישה המערערת דוחות לשנים 2009-2015. בשים לב לכך שהמערערת פתחה את התיק אצל המשיב במהלך שנת 2015 וכי את הדו"ח לשנת 2015 הגישה בשנת 2016 - לטענת ר"ח פרבר במועד (עמ' 72 לפרוטוקול שורה 26), אנו סבורים כי אין מקום להרשיעה בעבירה לפי סעיף 217 לפקודה ביחס לשנת 2015. לאור האמור, הרשעתה של המערערת תעמוד על 6 עבירות של אי הגשת דו"ח, בשנים 2014-2009.

39. בשולי הדברים נתייחס בקצרה לטענות שהעלתה המערערת, בקצרה ומבלי שביססה אותן כנדרש, ואשר אנו לא מוצאים לקבלן.

40. טענת המערערת כי לא הוכח סכום ההכנסה שלא דווחה, נטענה כטענה בעלמא מבלי שבוססה באופן של ממש, ולפיכך אנו דוחים אותה. עוד נסיף כי בדוחות שהגישה המערערת (אמנם באיחור), סך ההכנסה משכירות בשנים שבכתב האישום עמד על 695,389 ₪, ובסופו של דבר הסכימה במסגרת ההסכם השומה האזרחית שנחתם עמה כי סך ההכנסה יועמד על הסכום הנזכר בכתב האישום - 826,548 ₪. סכומים אלה נבחנו על ידי בית משפט קמא והמערערת לא הציגה ראיות של ממש מדוע יש להתערב בקביעות בעניין זה.

41. המערערת ביקשה בשפה רפה, ומבלי שתציג בעניין זה ראיות של ממש, כי נימנע מהרשעתה, בשל חפצה לשמש כאפטרופוס לאחותה והרשעה עלולה לפגוע באפשרות זו. כפי שנקבע בפסיקה [ראו לדוגמה: ע"פ 2083/95 **תמר כתב נ' מדינת ישראל** (21.8.97)], הימנעות מהרשעה שמורה למקרים חריגים ומיוחדים והמערערת לא הציגה ראיות של ממש המלמדות כי המקרה שלה נכלל בקרב מקרים אלה. היא לא הוכיחה את טענתה כי הרשעתה תפגע באפשרות לשמש אפטרופוס לאחותה ולא התמודדה עם העובדה כי הפסיקה ביחס לעבירות המס קובעת שיש לייחס משקל מועט לשיקולים אישיים. לפיכך דין בקשתה להידחות.

42. מסקנת הדברים אפוא היא כי אנו כי יש להרשיע את המערערת בביצוע 6 עבירות לפי סעיף 217 לפקודה - כמפורט לעיל.

43. כתוצאה מהחלטתנו לבטל את ההרשעה לשנת 2015 ובעיקר החלטתנו לשנות את סעיף העבירה בה תורשע המערערת בשאר השנים ולהעמידה על סעיף שחומרתו פחותה משמעותית בהשוואה לסעיף המקורי בו הורשעה, יש מקום להתערב אף בענישה שהושתה עליה - לבטל את העונשים שנקבעו בבית משפט קמא ולהשית במקומם עונשים אחרים ההולמים את הנסיבות.

בהתאם לפסיקה, מנעד העונשים המושת בגין ביצוע עבירות לפי סעיף 217 הוא רחב, והוא נע מעבודות שירות ועד למאסר בפועל, בהתאם לנסיבות.

בשים לב לנסיבות המקרה כאן - כפי שפורטו לעיל, תוך שאנו נותנים דעתנו למסקנה אליה הגענו וממנה עולה כי מראש היה ראוי להאשים את המערערת בעבירות שחומרתן נמוכה יותר מאלה שבהן הואשמה וכמו גם בשים לב למצבה של המערערת ולנסיבותיה המיוחדות - ובכלל זה מצבה הבריאותי, אנו מוצאים להשית על המערערת את העונשים הבאים:

של"צ בהיקף 100 שעות, בהתאם לתכנית שיגיש שירות המבחן לאישורנו תוך 30 יום.

קנס בסך 25,000 ₪ או 25 ימי מאסר תמורתו. הקנס ישולם ב-10 תשלומים חודשיים שווים ורצופים החל מיום עמוד 13



1/6/22.

מאסר על תנאי בן 3 חודשים והתנאי הוא כי בתקופה בת שלוש שנים תעבור עבירת מס מסוג פשע.
44. המזכירות תמציא את פסק הדין לשירות המבחן ללא דיחוי.

ניתן היום, י"ד אייר תשפ"ב, 15 מאי 2022, בנוכחות הצדדים.

אבי גורמן, שופט

מיכאל קרשן, שופט

שמואל בורנשטין, שופט

הוקלד על ידי גל אלבס