



ת"פ (ראשון לציון) 21309-02-24 - מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' דוד ימין

ת"פ (ראשון-לציון) 21309-02-24 - מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב נ' דוד ימין-ראשון-לציון
ת"פ (ראשון-לציון) 21309-02-24
מס הכנסה - משרד פקיד שומה חקירות תל אביב

נ ג ד

דוד ימין

בית משפט השלום בראשון-לציון

[25.11.2024]

כבוד השופטת, סגנית הנשיא שירלי דקל נוה

גזר דין

כתב האישום

הנאשם הורשע בהתאם להודאתו, שניתנה במסגרת הסדר דיוני מיום 9.6.2024, בכתב אישום מתוקן, בשתי עבירות של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), כמפורט להלן:

בהתאם לחלק הכללי לעובדות כתב האישום המתוקן, סעיף 3(ט1) לפקודה התווסף בתיקון 235 לפקודה (להלן: "התיקון"), אשר נחקק במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות הכלכלית"), והסדיר את אופן המיסוי של משיכות כספים מהחברה על ידי בעל המניות המהותי בה.

בהתאם להוראות סעיף 3(ט1) לפקודה, בעל מניות מהותי, אשר יתרת משיכות הכספים שלו מהחברה ביום כלשהו במהלך שנת המס או בשנת המס שלפניה (להלן: "יתרת המשיכה") עלתה על 100,000 ₪, יהיה חייב בתשלום מס בגין אותה יתרה בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו הכספים (להלן: "מועד החיוב"). התיקון התקבל ביום 29.12.2016 ותחולתו החל מיום 1.1.2017. על פי הוראות המעבר שנקבעו בסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית, הוראות סעיף 3(ט1) לפקודה יחולו על יתרות של משיכות כספים המופיעים במאזני החברה ליום 31.12.2016 שלא הושבו עד ליום 31.12.2017. מועד החיוב של כספים אלו יהיה ביום 31.12.2017 (להלן: "הוראות המעבר"). בהתאם להוראות סעיף 3(ט1) לפקודה, כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, למעט אם נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים.

אישום 1



מר רותם בכר (להלן: "בכר") עסק בשנות המס 2016-2018 במתן שירותי בנייה. בשנים 2016-2018 החזיק בכר ב-100% ממניות חברת א.ר.י מרום בנין בע"מ (להלן: "חברת ארי"). בכר היה בעל שליטה ובעל מניות מהותי בחברת ארי כהגדרת מונחים אלו בפקודה.

הנאשם שימש בשנים 2016-2018 כרואה החשבון המבקר של חברת ארי. השירותים שסיפק משרדו של הנאשם לחברת ארי ולבכר, באמצעות ר"ח שכירים ממשרדו, כללו את הכנת דו"חות המס שלהם לרשויות המס באותה תקופה. במסגרת זו הנאשם בדק ואישר בעצמו את דו"חות המס של חברת ארי ושל בכר לפני שאלה חתמו עליהם. יתרת המשיכה בספרי חברת ארי בשנות המס הרלוונטיות לאישום הראשון הייתה כדלקמן:

שנה	2016	2017
ח"ז בעל מניות בחובה	₪ 1,201,146	₪ 967,207

בשנת 2018 משך בכר מחברת ארי 206,147 ₪. לאור זאת, ובהתאם להוראות סעיף 3(ט)(2) ו-3(ט)(3) לפקודה ולהוראות המעבר, בשנת המס 2017 (להלן: "שנת המס הרלוונטית לאישום הראשון") צמחה לבכר הכנסה חייבת בדיווח בסכום של 1,173,354 ₪. בדו"ח שהגיש בכר ביום 11.6.2018 לפקיד השומה לשנת 2017 לא נכללה ההכנסה כאמור.

הנאשם, באמצעות ר"ח שכירים במשרדו, הגיש עבור בכר את הדו"ח האישי שלו לשנת המס 2017 ולא כלל בו את ההכנסה כאמור, לאחר שהנאשם בדק ואישר בעצמו את הדו"ח, ללא הצדק סביר. בעשותו זאת, אישר הנאשם למי מעובדי משרדו לערוך ולהגיש עבור בכר דו"ח לא נכון, מתוך שהביא להשמטת הכנסה שהיה צריך לכלול אותה, לאחר שהנאשם בדק ואישר בעצמו את הדו"ח האישי, וזאת ללא הצדק סביר. לפיכך הורשע הנאשם בעבירה של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה. **אישום 2**

מר יובל מנצור (להלן: "מנצור") עסק בשנות המס 2016-2018 בייצור מערכות אלקטרוניות. בשנים 2016-2018, החזיק מנצור ב-100% ממניות חברת פרץ-מנצור תעשיות בע"מ (להלן: "חברת פרץ-מנצור"). מנצור היה בעל השליטה והניהול של החברה. בשנים 2016-2018, מנצור היה בעל מניות בחובה בחברת פרץ-מנצור. בעריכת דו"חות המס שלהם לרשויות המס באותה תקופה. השירותים שסיפק משרדו של הנאשם לחברת פרץ-מנצור ולמנצור, באמצעות ר"ח שכירים ממשרדו, כללו את הכנת דו"חות המס שלהם לרשויות המס באותה תקופה. במסגרת זו הנאשם בדק ואישר בעצמו את דו"חות המס של חברת פרץ-מנצור ושל מנצור לפני שאלה חתמו עליהם. יתרת המשיכה בספרי חברת פרץ-מנצור בשנות המס הרלוונטיות לאישום הראשון הייתה כדלקמן:

שנה	2016	2017
ח"ז בעל מניות בחובה	₪ 2,939,025	₪ 1,873,049

בשנת 2018 משך מנצור מחברת פרץ-מנצור סך של 671,011 ₪. לאור זאת, ובהתאם להוראות סעיף 3(ט)(2) ו-3(ט)(3) לפקודה ולהוראות המעבר, בשנת המס 2017 (להלן: "שנת המס הרלוונטית לאישום הראשון") צמחה למנצור הכנסה חייבת בדיווח בסכום של 2,544,060 ₪. בדו"ח האישי שהגיש מנצור ביום 11.6.2018 לפקיד השומה לשנת 2017, לא נכללה ההכנסה כאמור.

הנאשם, באמצעות ר"ח שכירים במשרדו, הגיש עבור מנצור את הדו"ח האישי שלו לשנת המס 2017 ולא כלל בהם את ההכנסה כאמור, לאחר שהנאשם בדק ואישר בעצמו את הדו"ח, ללא הצדק סביר. בעשותו זאת, אישר הנאשם למי מעובדי משרדו לערוך ולהגיש עבור מנצור דו"ח לא נכון, מתוך שהביא להשמטת הכנסה שהיה צריך לכלול אותה, לאחר שהנאשם בדק ואישר בעצמו את הדו"ח האישי, ללא הצדק סביר.

לפיכך הורשע הנאשם בעבירה של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה. **תמצית טיעוני הצדדים לעונש**

ב"כ המאשימה הפנה לעובדות כתב האישום המתוקן, שממנו עולה כי הנאשם, במסגרת מקצועו כרואה חשבון, ביצע מחדלי דיווח הנוגעים להכנסותיהם של שני נישומים שונים שקיבלו שירות חשבונאי במשרדו, והיקף מחדלי הדיווח בשני האישומים מסתכם בסך של כ-3.7 מיליון ₪.

מחדלי הדיווח נוגעים להכנסות שהיו אמורות להיות מדווחות בהתאם לסעיף 3(ט)(1) לפקודה, אשר נחקק במטרה להתמודד עם בעלי חברות אשר משכו כספים מהחברות שבבעלותם לשם הלוואה מעגלית, קרי, הלוואה של חברה לאדם המחזיק בה, תוך התחמקות מתשלום מס על משיכה זו.



בהתאם להוראות הסעיף, הלוואה של אדם מחברה בבעלותו העולה על סך של 100 אלף ₪ ולא הוחזרה בתוך שנה, יראו אותה כאילו הייתה הכנסה של בעל החברה.

ב"כ המאשימה הדגיש כי אף שטרם ניתנו גזרי דין רבים בגין מחדלי דיווח בגין סעיף 3(ט) לפקודה, אפשר ללמוד על הענישה ההולמת את המקרה דנן מהפסיקה שניתנה עד כה בגין העבירה של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה, העבירה שבה הורשע הנאשם, והפנה לפסיקה.

ב"כ המאשימה פירט את הערכים המוגנים שנפגעו מביצוע עבירות המס, והדגיש כי בהתאם למדיניות הענישה הנוהגת בעבירות מס יש להשית על הנאשמים עונשי מאסר בפועל, בשים לב לגובה העבירה, למשך קיומה, למידת התחכום והתכנון ולשאלת הסרת המחדל.

ב"כ המאשימה ביקש לראות בשני האישומים כאירוע אחד בשים לב לקשר ההדוק ביניהם. אשר לנסיבות ביצוע העבירות, ביקש ב"כ המאשימה להדגיש את חלקו של הנאשם בביצוע העבירות ואת חובת הזהירות והאחריות המוגברת המוטלת על כתפיו מתוקף מקצועו כרואה חשבון. עוד טען כי אף שמדובר בעבירה מסוג רשלנות, יש חומרה בנסיבות ביצוע העבירות, בשים לב לעובדה כי אין מדובר במעידה חד-פעמית, אלא במקרה שחזר על עצמו פעמיים בדו"חות של שני נישומים שונים, ולנוכח הנזק הפוטנציאלי לקופת המדינה בשל ההשמטות, הנאמד בהיקף של מיליוני שקלים.

בשים לב לנסיבות ביצוע העבירות, ההסדר הדיוני והפסיקה הנוהגת, ביקש ב"כ המאשימה לקבוע מתחם ענישה הנע בין 6-14 חודשי מאסר בפועל, לצד מאסר מותנה וקנס הנע בין 150,000 ₪ ל-350,000 ₪.

אשר לנסיבות שאינן קשורות לביצוע העבירות, התייחס ב"כ המאשימה להודאת הנאשם, אך טען כי אין לתת משקל רב לקולה להסרת המחדלים, שכן הנאשם לא הסירם בעצמו, אלא הנישומים שייצג כרואה חשבון הסירו אותם. נוסף על כך, ביקש ב"כ המאשימה כי יינתן משקל מוגבל בלבד לזמן שחלף מעת ביצוע העבירות, בהתאם לקביעת הפסיקה בנוגע לעבירות מס.

בשים לב לכלל השיקולים לקולה ולחומרה, בדגש על חומרת עבירות המס וקביעת הפסיקה שלפיה בעבירות מסוג זה יש להעדיף את שיקולי ההרתעה על פני נסיבותיו האישיות של הנאשם, עתר ב"כ המאשימה להשית על הנאשם עונש של 7 חודשי מאסר שירוצו בדרך של עבודות שירות, לצד מאסר על תנאי וקנס בסך 150,000 ₪.

ב"כ המאשימה ביקש לדחות את עתירת ההגנה לביטול הרשעת הנאשם, והפנה לפסיקה שלפיה אין מקום להקל עם בעל מקצוע, ולהפך, נוכח חשיבות תפקידו של רואה החשבון מול רשויות המס יש מקום להרשיעו.



ב"כ הנאשם ציין כי הנאשם הוא בעלים של משרד רואי חשבון משנת 1985, אשר שירת עוסקים רבים לאורך כל שנות פעילותו. במסגרת השירותים שהעניק הנאשם ללקוחותיו, רואי חשבון שכירים במשרדו הכינו דו"חות אישיים לשני הלקוחות, כמפורט בכתב האישום. לטענת ב"כ הנאשם, רואי החשבון השכירים לא היו מודעים לתיקון החקיקה, ומשכך הוגשו דו"חות שגויים בעניינם של שני הלקוחות הנ"ל. ב"כ הנאשם טען כי מדובר בטעות נקודתית ולא במעשה מכון, אשר לא אירעה עוד במשרדו של הנאשם לאחר המקרים נושא כתב האישום, והדגיש כי נוהלי המשרד עודכנו ולובנו כנדרש לאחר גילוי המחדלים. כן הדגיש ב"כ הנאשם כי עוד טרם הגשת כתב האישום בתיק, הגיע הנאשם להסדר בעניינם של שני הלקוחות עם פקיד השומה והמס שולם כנדרש (טל/1), כך שהלכה למעשה המחדלים נושא כתב האישום הוסרו.

ב"כ הנאשם הפנה לתיקון שבוצע בכתב האישום במסגרת ההסדר הדינוי, שבמסגרתו נמחקו שתי עבירות מכתב האישום. בנוסף, ביקש ב"כ הנאשם לקבוע מתחם ענישה כולל לשני האישומים שבכתב האישום, בשים לב לזהות בעבירות המיוחסות לנאשם בשני האישומים ולדמיון הרב בין המקרים. בעת קביעת מתחם הענישה ההולם ביקש ב"כ הנאשם להתחשב בעובדה כי התיקון לפקודה נכנס לתוקף סמוך למועד חקיקתו, דבר שלטענתו גרם לקושי בהטמעתו בפועל על ידי ציבור רואי החשבון, והפנה לפרסום לשכת רואי החשבון בנושא (טל/2). כן טען ב"כ הנאשם כי מדובר בתיק תקדימי, וכי עד כה ניתנו גזרי דין בודדים בלבד בגין ביצוע העבירה בנסיבות דומות לאלו שלפנינו. ב"כ הנאשם טען כי מתחם הענישה ההולם את האישומים נושא כתב האישום נע בין ביטול הרשעה או עונש צופה פני עתיד ועד לעונש מאסר קצר בפועל, והפנה לפסיקה.

לשיטת ב"כ הנאשם, במקרה דנא יש מקום להורות על ביטול הרשעתו של הנאשם בדין בשים לב לסוג העבירות בהן הורשע - שהן עבירות מסוג רשלנות, לחלוף הזמן מעת ביצוע העבירות ועד היום שבמהלכו לא ביצע הנאשם עבירות נוספות, לחרטה שהביע הנאשם ולפגיעה האפשרית בעיסוקו בשל ההליך המשפטי. בהקשר זה טען ב"כ הנאשם כי אי-ביטול הרשעת הנאשם בדין עלולה להביא להשעייתו מלשכת רואי החשבון ואף עלולה לגרום לסגירת המשרד שבעלותו ולפיטורי העובדים השכירים המועסקים בו.

נוסף על כך טען ב"כ הנאשם לאכיפה בררנית, נוכח העובדה כי רואי החשבון השכירים במשרד הנאשם, שהכינו את דו"חות המס נושא כתב האישום, לא הועמדו לדין פלילי. לגישתו, יש בכך כדי להצדיק סטייה ממתחם הענישה משיקולי צדק או לאפשר קביעת מתחם ענישה מקל, ולכל הפחות להצדיק הקלה בתוך מתחם הענישה ההולם. ב"כ הנאשם הפנה לנסיבותיו האישיות של הנאשם, ובכללן גילו המבוגר, שכיום הוא בן 73 שנים, מצבו הרפואי (טל/5) ופטירת שני אחיו בעת האחרונה (טל/4). כן ביקש ב"כ הנאשם להתחשב לקולה בהודאת הנאשם בעובדות כתב האישום, אשר הביאה לחיסכון בזמן שיפוטי, בחרטה שהביע, בחלוף הזמן מעת ביצוע העבירות ובעובדה כי הוא נעדר עבר פלילי קודם.

ב"כ הנאשם ציין כי הנאשם בעל ותק של שנים רבות במקצוע, ואף שימש כאב בית דין בוועדת המשמעת של לשכת רואי החשבון (טל/3).

נוכח כלל הנסיבות המפורטות לעיל, עתר ב"כ הנאשם להורות על ביטול הרשעת מרשו בדין, ואם בקשתו זו לא תתקבל, עתר ב"כ הנאשם להשית על הנאשם עונש צופה פני עתיד, לצד קנס מופחת בסך של 10,000 ₪, בשים לב לפגיעה במצבו הכלכלי נוכח ההליך המשפטי.

הנאשם ניצל את זכות המילה האחרונה והביע חרטה על מעשיו. הנאשם מסר כי העבירות בוצעו בשל אי-ידיעת התיקון כנדרש, והוסיף כי כלל הדו"חות השגויים תוקנו ואושרו מול פקיד השומה, והמס המתאים שולם כנדרש. הנאשם הדגיש כי מאז פתיחת החקירה לובנו נוהלי הביקורת במשרד, על מנת שמקרים דומים לא יישנו. הנאשם מסר כי עם פתיחת החקירה מצבו הבריאותי הדרדר, הוא סובל מסינדרום ומקשיי שינה ומתייסר מדי יום, וביקש מבית המשפט להתחשב במצבו.

דיון והכרעה

הנאשם הורשע בשתי עבירות של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה.



המחלוקת בין הצדדים נוגעת הן לסוגיית ההרשעה והן לעניין העונש שיש להטיל על הנאשם. אדון בכל אחת ממחלוקות אלו כסדרן.

סוגיית ההרשעה

הכלל הוא כי בית המשפט שקבע כי נאשם ביצע את העבירה המיוחסת לו בכתב האישום, ירשיעו בדיון (ע"פ 2669/00 מדינת ישראל נ' פלוני, פ"ד נד 685, 689 (2000) ו-רע"פ 4919/13 ידרמן נ' מדינת ישראל (28.7.2013)). הימנעות מהרשעה היא חריג שבחריגים, במיוחד כאשר עסקין בנאשם בגיר (ע"פ 9262/03 פלוני נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(4) 876, 869 (2004)).

ב-ע"פ 2083/86 כתב נ' מדינת ישראל, פ"ד נב(3) 337 (1997) (להלן: "הלכת כתב"), קבע בית המשפט העליון שני תנאים מצטברים, אשר בהתקיימם יכול בית המשפט לבטל הרשעה - האחד, האם ההרשעה תביא לפגיעה חמורה בשיקום הנאשם; והשני, האם סוג העבירה בנסיבותיה מאפשר לוותר על ההרשעה מבלי לפגוע בשאר שיקולי הענישה.

בהלכת כתב ובפסקי דין רבים נוספים שניתנו לאחריה, הודגש כי, ככלל, האינטרס הציבורי גובר על שיקולי השיקום, וכי רק בנסיבות חריגות ביותר יורה בית המשפט על ביטול הרשעת הנאשם או יימנע מהרשעתו (רע"פ 2180/14 שמואלי נ' מדינת ישראל (24.4.2014)).

בגדר השיקולים שבית המשפט מונחה לשקול עליו לתת את הדעת לנסיבות ביצוע העבירה; לשאלה אם לחובתו של הנאשם עבר פלילי; לסיכון כי הנאשם ישוב ויבצע עבירות בעתיד; למידת הפגיעה של העבירה באחרים; ליחסו של הנאשם לעבירה; לנכונותו להכיר בפסול שבמעשיו וכן להשפעת ההרשעה על הנאשם (ע"פ 9150/08 מדינת ישראל נ' ביטון (23.7.2009)).

לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי אין זה המקרה שבו עלול להיווצר יחס בלתי-סביר בין חומרת העבירות ונסיבות ביצוען לבין הנזק הצפוי לנאשם מהרשעתו.

אשר לתנאי הראשון, שעניינו חומרת העבירות - מעובדות כתב האישום עולה כי הנאשם, רואה חשבון במקצועו ובעל משרד ותיק בתחום, בדק ואישר דוחות מס אישיים של שניים מלקוחותיו, אשר בהם לא נכללו הכנסות החייבות בדיווח בהתאם לתיקון בפקודה, וזאת ללא הצדק סביר, ומחדלי הדיווח בשני האישומים נאמדים בסך כולל של 3.7 מיליון שקלים.

העבירות שביצע הנאשם, בכובעו המקצועי כרואה חשבון, פגעו באופן מוחשי באינטרס הציבורי-חברתי של שמירה על עקרון השוויון ועל אמון הציבור בשלטון החוק.



אשר למעמדו של רואה החשבון וחובת האמון המוגברת החלה עליו מול רשויות המס מתוקף תפקידו, יפים דבריו של בית המשפט העליון ב-ע"פ 2161/90 גבאי נ' מדינת ישראל (19.6.1991):
"מעמדו של רואה חשבון בציבור, ובמיוחד כלפי שלטונות המס למיניהם, הוא מעמד של אמון; אלה אף אלה סומכים עליו ועל קביעותיו".
במקרה דנא, הפגיעה בערכים המוגנים גדולה יותר לאור חובת האמון המוגברת אותה חב הנאשם כלפי רשויות המס מתוקף תפקידו כרואה חשבון, הגם שמדובר בעבירה מסוג רשלנות.
עיון בפסיקה מעלה כי במקרים רבים שבהם הורשעו נאשמים בביצוע עבירות מס לא נעתרו בתי המשפט לבקשות לביטול הרשעה, בשים לב לערכים המוגנים העומדים ביסוד העבירות ולכך שהן מבוצעות במרבית המקרים על ידי נאשמים נורמטיביים, נעדרי עבר פלילי קודם - ראו לדוגמה: רע"פ 6271/13 בן סנן נ' מדינת ישראל (17.9.2013). לצד זאת, קיימת פסיקה, גם אם מועטה יותר, שבה במקרים חריגים הורה בית המשפט על ביטול הרשעה בהתאם לנסיבות המקרה - ראו לדוגמה: עפ"ג (מח'-מרכז) בהרב נ' מדינת ישראל (22.5.2015).
כלל האמור מוביל לידי מסקנה כי אין לדחות באופן עקרוני את עתירת ההגנה לביטול הרשעת הנאשם בדין אך בשל העובדה כי ביצע את עבירות המס במסגרת עיסוקו כרואה חשבון. משכך אעבור לדון בהתקיימות התנאי השני בהלכת כתב.
אשר לתנאי השני, שעניינו פגיעה בשיקומו של הנאשם, יש לבחון אם הרשעת הנאשם בדין תיצור נזק קונקרטי ומוחשי לשיקומו. במקרה דנן, הנאשם טען כי יש להימנע מהרשעתו מחשש לפגיעה ביכולתו להמשיך ולעבוד כרואה חשבון ולנהל את המשרד שבבעלותו. אלא שהנאשם לא הציג ולו ראשית ראיה שיש בה כדי ללמד כי הרשעה בדין תמנע ממנו בהכרח לעסוק בעבודתו, ולא הוכח כי עלול להיגרם לו נזק קונקרטי ומוחשי כדרישת הפסיקה.
הנאשם הורשע בדין עוד ביום 9.6.2024, ומדברי בא כוחו עולה כי הודעה על כך הועברה למועצת רואי החשבון, אשר עד כה לא נקטה כל צעד להשעיית רישיונו של הנאשם. לא זו אף זו, ממכתב שהוגש מטעם ההגנה במסגרת הטיעונים לעונש עולה כי יום אחד בלבד לאחר הרשעת הנאשם בדין הוא מונה על ידי לשכת עורכי הדין לשמש כאב בית דין במועצה, כך שדומה כי לא היה בהגשת כתב האישום כדי להשפיע לרעה על מעמדו המקצועי של הנאשם.
זאת ועוד, עיון בחוק רואי החשבון, התשט"ו-1955, מעלה כי למועצת רואי החשבון מוקנית הסמכות לנקוט סנקציות כלפי מי שחטא בהתנהגות שאינה הולמת את כבוד במקצוע או הורשע בביצוע עבירה שיש עימה קלון, אולם אין חובה להשית במקרים אלו דווקא ענישה הכוללת את ביטול רישיון העיסוק במקצוע, והדבר נתון לשיקול דעת המועצה ולה בלבד. דברים אלו עולים בקנה אחד עם קביעת הפסיקה שלפיה מקום שבו מסור שיקול הדעת לגורם המוסמך בדין אם יש לאפשר את המשך עיסוקו של נאשם הטעון רישיון מקצועי, יש להותיר את ההכרעה בידי הגורם המוסמך - ראו והשוו: רע"פ 1240/19 לוי נ' מדינת ישראל (24.3.2019).



יש לקוות כי לשכת רואי החשבון תשקול את עניינו של הנאשם, תביא בחשבון את כלל השיקולים הנדרשים ולא תחליט לגדוע את מטה לחמו.

לאור כל האמור, אני דוחה את עתירת ההגנה לביטול הרשעת הנאשם בדיון קביעת העונש ההולם

כמפורט במסגרת הדיון בשאלת ההרשעה, הערכים החברתיים המוגנים שנפגעו ממעשיו של הנאשם הם שמירה על הקופה הציבורית והשוויון בתשלום נטל המס. בנסיבות המקרה, מידת הפגיעה בערכים המוגנים היא ממשית ומוחשית, נוכח העובדה כי העבירות בוצעו על ידי הנאשם בכובעו המקצועי כרואה חשבון ובעלים של משרד המספק שירותים בתחום זה שנים רבות, וכן בשים לב לגובה השמטת ההכנסות בשני האישומים ולנזק לקופה ציבורית. עם זאת, אין עסקינן בפגיעה ברף הגבוה, שכן מדובר בעבירות מסוג רשלנות, ולאחר שאלה התגלו, הוסרו המחדלים והמס שולם. אשר לטענת ההגנה בדבר קשיי הנאשם להיערך לתיקון בחקיקה בשים לב למועד התחילה - אעיר כי בעוד שהתיקון לפקודה נכנס לתוקף ביום 1.1.2017, מעובדות כתב האישום המתוקן עולה כי דוחות המס הרלוונטיים שבהם אירעה ההתרשלות נושא כתב האישום הוגשו שנה ומחצה לאחר מכן, ביום 11.6.2018. נוכח האמור, בשים לב לפער הזמנים בין מועד התחולה למועד הגשת הדוחות ולעובדה המוסכמת בין הצדדים כי עסקינן בעבירה מסוג רשלנות שלא בוצעה בזדון, התקשיתי לתת משקל של ממש לטענה זו.

בפסיקה נקבע לא אחת כי בעת גזירת הדין בעבירות אלו יש לתת בכורה לאינטרס הציבורי על פני נסיבותיו האישיות של הנאשם, תוך השתת עונשי מאסר בפועל (ע"פ 9004/18 יצחקי נ' מדינת ישראל (31.12.2018)). לצד האמור, יוער כי אפשר למצוא בפסיקה טווחי ענישה רחבים, בשים לב לנסיבות המקרה וכפועל יוצא מהיקף העבירות, מתקופת ביצוען, מהסרת המחדלים וכיו"ב.

לשם קביעת מתחם הענישה בחנתי את הענישה הנוהגת וכן את הפסיקה שאליה הפנו הצדדים במסגרת טיעוניהם לעונש, בשים לב לשינויים המחויבים.

רוב רובה של הפסיקה שאליה הפנתה המאשימה ניתנה לפני תיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, ומשכך אף שעיינתי בפסיקה זו, לא מצאתי לנכון לפרטה במסגרת גזר הדין, שכן זו אינה כוללת מתחמי ענישה.



רק גזר דין אחד שאליו הפנתה המאשימה כלל התייחסות למתחם הענישה ההולם - ת"פ (שלום-ת"א) 52683-10-21 מדינת ישראל נ' אדם (8.6.2022) - שם הנאשם הורשע בשלוש עבירות על סעיף 217 לפקודה. הנאשם היה בעלים של חברה זרה שלה צמחו הכנסות בהיקף כולל של כ-3.6 מיליון ₪ במשך שלוש שנות מס שהועברו לחשבונות הרשומים על שם הנאשם או על שם החברה בבנקים בגיאורגיה, בשווייץ ובישראל. הנאשם והחברה לא דיווחו על ההכנסות האמורות כנדרש, והנאשם לא הגיש דוחות של החברה בשנים הרלוונטיות לרשויות המס בישראל. נוסף על כך, הנאשם לא דיווח על החזקותיו בחברה בדוחות השנתיים שהגיש לפקיד השומה. הצדדים הגיעו להסדר עונשי סגור, שבמסגרתו הסיר הנאשם את המחדלים, והצדדים עתרו במשותף להשתת עונש מאסר בן שישה חודשים שירוצה בדרך של עבודות שירות, לצד קנס בסך 100 אלף ₪ ומאסר על תנאי. בית משפט השלום אימץ את ההסדר בשים לב לנסיבותיו הייחודיות של המקרה, לרבות העובדה כי דובר בפעילות בחו"ל שמיסויה בארץ לא היה ברור, הסרת מלוא המחדל האזרחי למרות התיישנות, הנזק הרב שנגרם לנאשם וחלוף הזמן הניכר מעת ביצוע העבירות שעמד על תקופה של 14 שנים, ועוד. במסגרת גזר דינו, בית המשפט מצא לנכון לקבל את טענת המאשימה לעניין מתחם הענישה הנע בין 6 ל-14 חודשי מאסר. לעניין זה אציין כי מדובר בגזר דין של בית משפט השלום, שאינו מנחה או מחייב, וכי ניתן כאמור במקרה שבו אומץ הסדר טיעון עונשי.

ההגנה הפנתה לפסקי הדין המפורטים להלן:

ת"פ (שלום-ים) 64447-12-18 מדינת ישראל נ' האחים מעלומי (22.12.2020) - הנאשם הורשע בשתי עבירות על סעיף 217 לפקודה. היקף השמטת ההכנסה של הנאשם בשתי שנות המס הרלוונטיות היה בסך של 157,300 ₪, והמחדלים הוסרו על ידי הנאשם לאחר הגשת כתב האישום. בית משפט השלום קבע כי מתחם הענישה ההולם נע בין מאסר על תנאי ועד לעונש מאסר בפועל, לצד ענישה נלווית. הנאשם, אדם מבוגר, הסובל מקשיים כלכליים וממצב בריאותי רעוע ביותר (עבר חמישה אירועים לבביים ואירוע מוחי, הוכר כבעל דרגת נכות בשיעור 70%), לא נמצא כשיר לביצוע עבודות שירות. בית המשפט נמנע מלהשית על הנאשם עונש מאסר בפועל, והסתפק בענישה צופה פני עתיד לצד קנס והתחייבות.

עפ"ג (מח'-חיפה) 39098-05-14 ביטון נ' מדינת ישראל (25.6.2014) - הנאשם, קבלן שיפוצים עצמאי במקצועו, הורשע בעבירה על סעיף 217 לפקודה. היקף השמטת ההכנסה היה בסך של כ-300,000 ₪, והמחדלים הוסרו על ידי הנאשם טרם הגשת כתב האישום. בקשת הנאשם לביטול הרשעתו נדחתה בשל חומרת העבירה ומשלא הוכח כי עלול להיגרם לו נזק קונקרטי. בית משפט השלום קבע כי מתחם הענישה ההולם נע בין מאסר על תנאי ועד 15 חודשי מאסר בפועל. נוכח השיהוי הרב בהגשת כתב האישום, החרטה שהביע הנאשם, היעדר עבר פלילי קודם ומצבו הבריאותי, הכלכלי והמשפחתי, הושת עליו עונש מאסר על תנאי לצד קנס בסך 75,000 ₪ והתחייבות. ערעור שהגיש הנאשם לבית המשפט המחוזי על חומרת עונשו נדחה, תוך שבית המשפט קבע כי העונש שהושת על הנאשם בבית המשפט קמא הוא עונש מקל במובן זה שנמנע מהשתת עונש מאסר ולו כזה שירוצה בדרך של עבודות שירות. ת"פ (שלום-ת"א) 53984-07-14 מדינת ישראל נ' דרקסלר ואח' (15.5.2015) - הנאשם, יועץ מס במקצועו, הורשע בעבירה על סעיף 217 לפקודה. היקף השמטת ההכנסה של הנאשם היה בסך 279,861 ₪. בית המשפט דחה את עתירת הנאשם לביטול ההרשעה, וקבע כי מתחם העונש ההולם, בשים לב למעמדו המקצועי של הנאשם, נע בין מאסר קצר שירוצה בדרך של עבודות שירות ועד 7 חודשי מאסר, לצד קנס כספי. נוכח חלוף הזמן, מצבו הרפואי של הנאשם, הודאתו, היעדר עבר פלילי קודם, התנהגותו הנורמטיבית בכל יתר מישורי חייו והעובדה שהעבירה בוצעה בשוגג, הושת עליו עונש של מאסר לתקופה של 45 ימים שירוצה בדרך של עבודות שירות, לצד מאסר על תנאי וקנס בסך 25,000 ₪.



פסיקה נוספת שאלה הפנתה ההגנה עסקה במקרים שבהם נחתם הסדר טיעון עונשי סגור בין הצדדים שאומץ על ידי בית המשפט, אשר קשה להשליך ממנה לענייננו, בשים לב לנסיבות הייחודיות שהביאו לאימוץ ההסדר בכל מקרה ומקרה והעובדה כי לא נקבעו מתחמי ענישה הולמים במסגרת פסיקה זו (ראו והשוו: ת"פ (שלום-נצ') 4928-04-22 מדינת ישראל נ' דרייפוס (7.12.2023); ת"פ (שלום-ת"א) 1314-01-20 מדינת ישראל נ' רוזיו (28.12.2020); ת"פ 52318-05-15 מדינת ישראל נ' שחורי (11.10.2015)). לא זו אף זו, בכלל ההסדרים הנ"ל גובה השמטת ההכנסה היה נמוך בהרבה מהיקף ההשמטה הכולל בתיק דנא.

נוסף לפסיקה שהובאה על ידי הצדדים והפסיקה הנזכרת באותם פסקי דין, מצאתי לנכון להפנות גם לפסק דין זה: ע"פ (מח'ת"א) 30475-04-21 מדינת ישראל נ' פרידמן (16.6.2021).

אציין כי התקשיתי לתת משקל של ממש לטענת ההגנה בדבר אכיפה בררנית בשל אי-העמדתם לדין של רואי החשבון השכירים במשרדו של הנאשם שערכו את דו"חות המס של הלקוחות, נוכח טענת המאשימה, שלא נסתרה, שלפיה רואי החשבון השכירים לא היו מודעים לתיקון החקיקה, והדוחות שערכו הועברו לעיון ובדיקת הנאשם, שהוא הגורם האחראי והמקצועי הבכיר במשרד, טרם הגשתם לרשויות המס.

בשים לב לעקרון ההלימה, לערכים החברתיים שנפגעו ולמידת הפגיעה בהם, לנסיבות ביצוע העבירות ולמדיניות הענישה הנוהגת כמפורט לעיל, אני קובעת כי מתחם העונש ההולם את העבירות בנסיבותיהן נע בין מאסר קצר שיכול וירוצה בדרך של עבודות שירות ועד 9 חודשי מאסר בפועל, לצד ענישה נלווית בדמות קנס.

לא מצאתי במקרה זה כי יש מקום לסטייה ממתחם הענישה לקולה או לחומרה. לפיכך יש לגזור את דינו של הנאשם בתוך מתחם הענישה.

אשר לנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירות, נתתי דעתי להסרת מחדלי המס במלואם, דבר שהביא הלכה למעשה לתיקון הנזק שנגרם לקופה הציבורית. חלקו של הנאשם בהסרת המחדלים היה בכך שערך את הדוחות המתוקנים שהוגשו לפקיד השומה, ואילו את המס הנדרש שילמו הנישומים.

כן נתתי משקל לקולה לזמן הרב שחלף מעת ביצוע העבירות, בשים לב לעובדה כי במקרה דנא, בשונה מעבירות מס אחרות, אין עסקינן בעבירות הקשות לחשיפה ולגילוי, ובשים לב להודאת הנאשם, ולא ניתן הסבר מספק להתמשכות ההליכים שהביאה לפתיחת התיק אך בחודש פברואר השנה.



עוד נתתי משקל לקולה להודאת הנאשם, אשר הביאה לחיסכון בזמן שיפוטי, לחרטתו הכנה ולעובדה כי הוא נעדר עבר פלילי קודם. כן הבאתי בחשבון את גילו המבוגר של הנאשם ואת מצבו הרפואי; מהמסמכים הרפואיים שהוגשו לעיוני עולה כי הנאשם החולה בסוכרת, סובל מירידה בתפקודי הכליות ומצוי בבירור רפואי בעניין הערמונית. נוסף על כך, הבאתי בחשבון את קשיי הנאשם בהתמודדות עם ההליך המשפטי ואת השפעותיו האפשריות על המשך פעילות משרדו בהתאם להחלטת לשכת רואי החשבון.

בשים לב לכלל השיקולים המפורטים לעיל לקולה ולחומרה, יש להעמיד את עונשו של הנאשם בחלקו התחתון של מתחם הענישה ההולם ולאפשר לו לרצות את עונש המאסר על דרך של עבודות שירות.

סוף דבר

לנוכח כל האמור לעיל אני גוזרת על הנאשם את העונשים שלהלן:

(א) מאסר בן חודשיים אשר ירוצה בדרך של עבודות שירות ב"משקם", רחוב המסגר 3 נס ציונה, החל מיום 22.1.2025, חמישה ימים בשבוע, 6.5 שעות עבודה יומיות, ובכפוף למגבלות הרפואיות המפורטות בחוות דעתו של הממונה על עבודות השירות בשב"ס. בערבי חג וחול המועד יועסק הנאשם במקום העבודה וגם אם לא עבד באותו יום, בין מסיבותיו ובין מפני שהמקום סגור, יחויב ביום עבודה מלא.

הובהר לנאשם, כי עליו לעמוד בתנאי הפיקוח וביקורות הפתע, וכי כל הפרה בעבודות השירות או ביצוע עבירות נוספות, יביאו להפסקה מנהלית ולריצוי העונש במאסר ממש.

על הנאשם להתייצב ביום 22.1.2025 בשעה 08:00 לצורך קליטה והצבה בפני המפקח על עבודות השירות בשלוחת מרכז, יחידת ברקאי, רחוב סלמה 24.

(ב) ארבעה חודשי מאסר על תנאי, והתנאי הוא כי במשך שלוש שנים מהיום לא יעבור הנאשם עבירות מסוג פשע על הפקודה.

(ג) חודשיים מאסר על תנאי, והתנאי הוא כי במשך שנתיים מהיום לא יעבור הנאשם עבירות מסוג עוון על הפקודה. (ד) קנס בסך ₪ 50,000 או 50 ימי מאסר תמורתו. הקנס ישולם ב-20 תשלומים חודשיים, שווים ורצופים, החל מיום 1.1.2025 ובכל 1 לחודש שלאחריו. לא ישולם תשלום מתשלומי הקנס במועדו או במלואו, יעמוד מלוא הקנס או יתרתו לפירעון מיידי.

הקנס יועבר למרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות ברשות האכיפה והגבייה, וניתן יהיה לשלמו תוך שלושה ימים מיום גזר הדין באחת הדרכים המפורטות באתר האינטרנט של המרכז.

המזכירות תשלח העתק גזר הדין לממונה על עבודות השירות בשב"ס.

זכות ערעור לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד תוך 45 ימים.

ניתן והודע היום, כ"ד חשוון תשפ"ה, 25 נובמבר 2024, במעמד הצדדים.