



ת"פ 51217/07/19 - מדינת ישראל נגד יעקב קפלן, נחמן פרידמן

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 51217-07-19 מדינת ישראל נ' קפלן ואח'

לפני כבוד השופטת דנה אמיר
המאשימה: מדינת ישראל
נגד: הנאשמים:
1. יעקב קפלן
2. נחמן פרידמן

נוכחים:

ב"כ המאשימה - מתמחה נתנאל קורמן

ב"כ הנאשם 2 - עו"ד צחי מצרי ממשרד עו"ד שי לוי

הנאשם 2

פסק דין ללא הרשעה לנאשם 2

רקע ותמצית האישום

1. הנאשם 2 (להלן: "**הנאשם**") הורשע על פי המפורט בכתב האישום בביצוע 2 עבירות לפי סעיף 217 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**").

2. על פי המפורט בכתב האישום בשנת 1994 הקים נאשם 1 (להלן: "**קפלן**") את חברת יעקב קפלן נכסים והשקעות בע"מ ח.פ. 512039124 (להלן: "**חברת האם**"), ומאז הקמתה החזיק ב-100% מהון מניותיה. בשנת 1994 הוקמה חברת יעקב קפלן בע"מ ח.פ. 512039173 (להלן: "**חברת הבת**"). חברת האם החזיקה 99% מהון המניות של חברת הבת וקפלן החזיק ב-1% מהון המניות. הנאשם שימש כרואה חשבון של חברת האם וחברת הבת מאז הקמתן, והיה עורך את הדוחות האישיים של קפלן, והדוחות של חברת האם וחברת הבת לצורך הגשתם לרשות המסים.

3. לקראת סיומה של שנת 2009 חילקה חברת האם דיבידנד לקפלן בסכום שאינו פחות מ-234,621 ₪ בדרך של הקטנת יתרות החובה שלו כלפיה. ביום 30.5.2012 רשם הנאשם פקודות יומן בחברות האם והבת שיוחסו ליום 31.12.2010, לפיהן חילקה חברת האם לקפלן דיבידנד בסך 700,000 ₪ שהתבטא בהקטנת יתרת החובה שלו לחברת הבת בסכום זה, והגדלת יתרת החובה של חברת האם לחברת הבת באותו סכום. הדיבידנדים שחילקה חברת

עמוד 1



האם לקפלן בשנים 2009-2010 היו חייבים במס בהתאם לסעיף 2(4) לפקודה. קפלן והנאשם לא דיווחו על הדיבידנדים שקיבל קפלן בשנים 2009 ו-2010 בדוחותיו האישיים של קפלן, וזאת ללא הצדק סביר. בעשותם כאמור מסרו קפלן והנאשם ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין המשפיע על חיובו במס של קפלן.

תסקיר שירות המבחן לעונש

4. בתסקיר שהתקבל פורטו נסיבות חייו של הנאשם, ובין היתר כי הנאשם בן 65, נשוי ואב ל-2 בנות, נעדר הרשעות קודמות ותיקי מב"ד פתוחים, שותף בגן אירועים שאינו פעיל בשל משבר הקורונה מזה כ-13 שנים, ועוסק כ-32 שנה בראיית חשבון במשרד עצמאי אותו הוא מנהל. עוד פורט כי היה בעל מסעדה ומכבסה במשך השנים, ועבד כ-4 שנים כרואה חשבון שכיר לפני שפתח את משרדו כעצמאי. לשירות המבחן הוצגה המלצה מלקוחותיו של הנאשם לפיה פעל לאורך שנים ופועל גם כיום ללא דופי, ביושרה מקצועית, אכפתיות ואמינות. לדברי הנאשם הוא סובל מבעיות לב ונוטל טיפול תרופתי. הנאשם תיאר הכרות מוקדמת עם קפלן מימי לימודיו באוניברסיטה וכי סיפק לו שירותי ראיית חשבון.

5. בהתייחסותו לביצוע העבירות, מסר הנאשם כי הגיש באיחור את דיווחים על הכנסות החברה בבעלותו של קפלן בהתאם לבקשתו, ולא בדק בעצמו האם קפלן שילם את המס כנדרש. לדבריו, עד לפני כשנתיים יכול היה בעל עסק למשוך כסף מהחברה ללא תשלום מס, ולשלם את המס בשלב מאוחר יותר כפי שעשה קפלן, הגם שבפועל לא שילם המס. לדבריו שגה לחשוב כי אין לדווח על הדיבידנדים בדו"ח האישי, טרם הסדרת תשלומם על ידי קפלן. הנאשם שלל כוונה להעלים מס ומסר כי זו הייתה רשלנות מצדו שלא בדק האם נאשם 1 שילם את המס עבור הדיבידנדים.

6. מהתסקיר עולה כי גורמי סיכון במצבו של הנאשם נוגעים למעורבותו בביצוע העבירות וחומרתן, לבחירתו הבעייתית ולקשייו באותה העת לבחון את חומרת מעשיו והשלכותיהם. כגורמי סיכוי לשיקום צוינו היעדרו העבר הפלילי וכן ההבנה, החרטה והצער שמבטא ונכונותו לשאת בעונש, כמו גם השקעתו לאורך השנים בתפקודו והתפתחותו התעסוקתית וההערכה לה זוכה בתחום זה. לדעת שירות המבחן הסיכון להישנות ביצוע עבירות מצד הנאשם הוא נמוך, לא קיימים אצלו דפוסי חשיבה והתנהגות שוליים או מרמתיים מושרשים, הנאשם חש בושה וחרטה, ההליך המשפטי מהווה עבורו גורם מטלטל מרתיע ומציב גבול, והוא הפיק לקח ממעשיו. לא עלה צורך בהתערבות טיפולית במצבו, על כן לא בא שירות המבחן בהמלצה טיפולית בעניינו.

7. שירות המבחן גיבש תוכנית של"צ נרחבת לנאשם כשלהערכתו ענישה חינוכית וקונקרטית בדמות של"צ תסייע לנאשם בהפנמה נוספת של חומרת התנהגותו ותהווה הזדמנות לפיצוי חברתי, ויש בה כדי להפחית סיכוי הישנות עבירות תוך הגברת סיכוי שיקומו. בנוסף ציין שירות המבחן כי הנאשם הביע חשש מהתוצאות האפשריות של ההליך המשפטי הנוכחי, כשלבדבריו הרשעה תגרור שלילת רישיונו כרואה חשבון ותפגע ביכולתו להתפרנס ממקצועו, בו עסק לאורך חייו. נוכח ההשלכות האפשריות של הרשעה על תעסוקתו של הנאשם, העדר עבר פלילי, הבנת חומרת מעשיו והבעת חרטה בגינם, ההרתעה מההליך המשפטי, והסיכון הנמוך להישנות עבירות, המליץ שירות המבחן לשקול בחיוב ביטול הרשעתו בדיון.

תמצית טיעוני המאשימה לעונש

8. ב"כ המאשימה הפנתה לכך שהנאשם שימש כרואה החשבון של קפלן, הנאשם 1, עליו נגזרו 3 חודשי



מאסר לריצוי בעבודות שירות וקנס במסגרת הסדר טיעון, והדגישה כי מעשי הנאשם בוצעו במסגרת תפקידו כרואה החשבון ברשלנות חמורה. עוד טענה כי משהמדובר במי שחב חובת אמון וזהירות מתוקף תפקידו כרואה חשבון, מידת אשמו של הנאשם ומידת הפגיעה בערכים המוגנים ממעשיו גבוהה מהפגיעה ממעשי קפלן, ויש לתת לכך ביטוי בענישה. לטענת ב"כ המאשימה, גם אם אדם אינו מחויב להגיש דוח אישי באמצעות רואה חשבון, מקום בו דוחותיו האישיים של קפלן הוגשו באמצעות ובסיוע הנאשם אשר טיפל גם בעניינין של החברות, קמה לנאשם אחריות לכך שהדיבידנדים שחילקה חברת האם לקפלן בשנים 2009 ו-2010 לא דווחו ללא הצדק סביר, ובהמשך לכך אף לא מוסו. עוד הדגישה כי העבירות בוצעו בשתי שנות מס ואין מדובר במעידה חד-פעמית.

9. ב"כ המאשימה הגישה תמצית פסיקה (עמ' 1) והפנתה לכך שהתסקיר שהתקבל אינו כולל המלצה לטיפול ושיקום. לעמדתה, יש להתעלם מהמלצת שירות המבחן לביטול ההרשעה משירות המבחן אינו בקיא בעבירות מהסוג דנן. לטענתה, מהתסקיר עולה שמחד מוסר הנאשם כי הוא נוטל אחריות על המעשים, ומאידך מתאר עובדות לא נכונות בקשר לנסיבות ומתנער מביצוע העבירות. עוד הדגישה כי לאחר הודיה לא ניתן להביא ראיות הנוגעות לעובדות שלא פורטו בכתב האישום. ב"כ המאשימה הפנתה לכך שאי-הרשעה היא חריג יוצא דופן, שלטענתה אינו מתאים במקרה דנן, בשים לב להיות הנאשם רואה חשבון ולסוג העבירות הנדונות וקביעות בית המשפט העליון לפיהן בעבירות המס נסיבות אישיות נדחות מפני שיקולי הרתעה והלימה.

10. לטענת ב"כ המאשימה לא הוצגה כל ראיה לנזק קונקרטי לנאשם מההרשעה, להשלכה של הרשעתו מבחינת לשכת רואי החשבון, או כל פגיעה בסיכויי שיקומו, ואין במקרה זה נסיבות יוצאות דופן וחריגות המצדיקות את ביטול ההרשעה. לטענתה, קיומן של מגבלות וכללי אתיקה כבסיס לעיסוק במקצוע לשם הגנה על צביון המקצוע, טוהר המידות והציבור, אינו יכול לשמש כנימוק לאי-הרשעה, וככל שבנסיבות אלה יפגע הנאשם מעצם ההרשעה, הרי שזו תוצאה המוכתבת מטיב המקצוע בו הוא מבקש לעסוק. עמדת המאשימה היא כי בקשתו של הנאשם לביטול ההרשעה תדחה וכי יקבע בעניינו מתחם ענישה שבין 4 חודשי מאסר בפועל, אותם ניתן לרצות בעבודות שירות, ועד 14 חודשי מאסר בפועל, לצד קנס בסך ₪20,000 עד ₪120,000. לטענת ב"כ המאשימה אין כל שיהוי בטיפול בעניינו של הנאשם, בשים לב למועד גילוי העבירות, החקירה ובקשות הכופר שהגיש הנאשם, ולטענתה יש ליתן לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות משקל מועט בין שיקולי הענישה.

11. ב"כ המאשימה טענה כי ככל שתעלה טענה לאכיפה בררנית בכל הנוגע לכופר, הרי שבית המשפט אינו יושב כערכאת ערעור על ועדת הכופר, וביקשה לבדוק את שעלה בגורלם של רואי החשבון ויועצי המס שלהחלטות הכופר בעניינם הפנה הסנגור (עמ' 1). לאחר הטיעון לעונש הגישה מסמכים הנוגעים להחלטות הכופר אליהן הפנתה ההגנה, אך בסופו של יום כמפורט בהחלטתי מיום 17.1.2021 ומנימוקיה, ומשהמסמכים שהגישה לא ענו על הגדרת אלה עליהם הוסכם בין הצדדים שיוגשו, לא נדרשתי למסמכים שהגישה בעת כתיבת פסק הדין. עתירת המאשימה היא כי ייגזר על הנאשם עונש ברף הנמוך של מתחם הענישה לו עתרה, אך לא בתחתיתו, של 6 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות לצד קנס בסך ₪50,000, למרות שהנאשם לא נהנה הנאה כספית ישירה מביצוע העבירות, תוך שציינה כי התסקיר אינו מציין קושי כלכלי של הנאשם.

תמצית טיעוני ההגנה לעונש

12. ב"כ הנאשם קבל על טענות המאשימה בכל הנוגע לסוגיית אי-ההרשעה, וטען כי קיימים מקרים בהם מצא בית המשפט לבטל הרשעה של מי שימשו כ"שומרי סף" ועברו עבירות חמורות מאלה אותן עבר הנאשם. עוד



הדגיש כי אף קיימים מקרים בהם בהמלצת הפרקליטות מושת כופר על חשודים שביצעו עבירות במסגרת היותם שומרי סף חלף הגשת כתב אישום, הגיש אסופת החלטות כופר (ענ/1) וטען טענה כללית של אכיפה בררנית. בנוסף הפנה לפסיקה המדגימה מקרים בהם בעניין רואה חשבון ובעלי תפקידים אחרים אשר ביצעו עבירות במסגרת עיסוקם בוטלה ההרשעה. ב"כ הנאשם הדגיש כי היסוד הנפשי לצד העבירות שבביצוען הורשע הנאשם הוא מסוג רשלנות ואין המדובר בעבירות החמורות על פי דיני המס, תוך שציין כי אין חובה להיעזר ברואה חשבון לצורך הגשת דוחות אישיים, כך שהעבירה שבוצעה יכולה הייתה להתבצע על ידי קפלן לבדו.

13. הסנגור טען כי מתקיים בעניינו של הנאשם נזק קונקרטי מההרשעה, הגם שלטענתו הדרישה להוכחתו רוככה בפסיקה, תוך שהפנה לסעיף 12 לחוק רואי חשבון תשט"ו - 1955. בנוסף, ציין את גילו המתקדם של הנאשם, את חרטתו והודייתו, את היעדרו של עבר פלילי לנאשם, ואת עבודתו במקצוע משך שנים ארוכות ללא דופי. עוד ציין כי לנאשם עובדת בעלת משפחה במשרד וקיים סיכון גם לפרנסתה מההרשעה. ב"כ הנאשם הפנה לתסקיר, טען גם לפגיעה בדימויו העצמי של הנאשם, והפנה לפסיקה רלוונטית לטיעונו. לטענתו, הסיכוי להישנות ביצוע עבירות על ידי הנאשם נמוך מאוד, וזאת אף בשים לב לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות והיעדרם של תיקי חקירה חדשים או הרשעות פליליות. לטענתו הנאשם לא עיכב את משפטו והודייתו, שאף ניתנה שלא במסגרת הסדר טיעון, מלמדת על חרטה כנה.

14. אשר למתחם הענישה, ככל שיהיה צורך בקביעתו, טען כי תחתיתו מאסר על תנאי ותקרתו מספר חודשי מאסר בעבודות שירות, והפנה לטענותיו לאכיפה בררנית בכך ש"שומרי סף" אחרים סיימו עניינם בכופר. לדבריו, הנאשם מצטער מאוד על אשר אירע ומתבייש במעשיו. עוד הפנה למצבו הבריאותי של הנאשם והגיש אסופת המלצות בעניינו (ענ/2). ב"כ הנאשם שב ועתר לביטול הרשעת הנאשם בראי האינטרס הציבורי, תוך גילוי חמלה ורחמים.

דבר הנאשם

15. הנאשם בדבריו הביע חשש כי הרשעתו תגרום לעזיבה של חלק מלקוחותיו, וכן כי ככל שייגזר עליו עונש מאסר לריצוי בעבודות שירות ייסגר משרדו והדגיש כי הוא עובד כעצמאי וללא שותפים. בנוסף ציין כי גן האירועים שבבעלותו נסגר וכנראה לא יפתח. הנאשם פירט כי הוא המפרנס בתאו המשפחתי וכי שתי בנותיו מתגוררות עמו, וביקש התחשבות לאור העובדה שהמדובר במעידה חד פעמית וטעות יחידה שביצע ברשלנות לאורך חייו המקצועיים.

העתירה לביטול ההרשעה

16. ככלל, הליך משפטי של אדם בגיר שהוכח כי עבר עבירה פלילית יסתיים בהרשעה. הימנעות מהרשעה או ביטולה מהווים חריג בשל נסיבות מיוחדות ויוצאות דופן. על פי הלכת כתב (ע"פ 2083/96 תמר כתב נ' מדינת ישראל, (פ"ד נב(3) 337, 342 (1997)), על מנת להימנע מהרשעה או לבטלה, יש לבחון הצטברותם של שני תנאים עיקריים: האחד, האם סוג העבירה ונסיבות ביצועה מאפשרים לוותר בנסיבות המקרה על ההרשעה, מבלי לפגוע באופן מהותי בשיקולי ענישה אחרים. השני, האם ההרשעה תפגע פגיעה חמורה בעתידו או בשיקומו של הנאשם. על ההגנה מונח הנטל לשכנע, כי בנסיבות המקרה יש להעדיף את שיקום הנאשם על פני שיקולים אחרים. לדבריי המשנה לנשיא (כתוארו דאז) כב' השופט לזין, שיקולים רלבנטיים לעניין הם בין היתר:

"א) האם מדובר בעבירה ראשונה או יחידה של הנאשם; ב) מהי חומרת העבירה והנסיבות שבהן בוצעה; ג) מעמדו ותפקידו של הנאשם והקשר בין העבירה למעמד ולתפקיד; ד) מידת הפגיעה של העבירה באחרים; ה) הסבירות שהנאשם יעבור עבירות נוספות; ו) האם ביצוע העבירה על-ידי הנאשם משקף דפוס של התנהגות כרונית, או המדובר בהתנהגות מקרית; ז) יחסו של הנאשם לעבירה, האם נוטל הוא אחריות לביצועה, האם הוא מתחרט עליה; ח) משמעות ההרשעה על הדימוי העצמי של הנאשם; ט) השפעת ההרשעה על תחומי פעילותו של



הנאשם".

17. כך, השאלה האם תיגרם פגיעה ממשית וקונקרטית לעתידו או שיקומו של הנאשם מההרשעה תלויה כאמור במיהות הנאשם ויתר נסיבותיו (ע"פ 9893/06 **לאופר נ' מדינת ישראל**, תק-על 2007 (4) 4546, עמ' 4561). בנוסף, טרם החלטה סופית יש לאזן, בסוג של מקבילית כוחות, את הנזק הקונקרטי הנטען לנאשם וסוגו אל מול סוג העבירה שבביצועה הורשע הנאשם ונסיבותיה (ובלבד שהמדובר בסוג העבירה ונסיבות המאפשרים לוותר על ההרשעה), ולבחון האם מתקיים יחס בלתי סביר בין הנזק הצפוי לנאשם מן ההרשעה, לבין חומרת העבירה המצדיק את ביטול ההרשעה. כפי שצוין בע"פ (מרכז) 24457-03-15 **גוטרמן נ' מדינת ישראל** (30.8.2015) פסקה 69, ככל שמעשי העבירה חמורים יותר כך נדרשת פגיעה קונקרטית ומוחשית יותר ולהיפך (להלן: "**עניין גוטרמן**"). ראו גם: ע"פ 5958/13 **אבן נ' מדינת ישראל** (2.4.2014), דברי כב' השופט ג'ובראן ברע"פ 3852/14 **ורשואר נ' מדינת ישראל** (18.8.2014) פסקה 11, וע"פ 3255/14 **ביטון נ' מדינת ישראל** (16.3.2015).
ברע"פ 3589/14 **לוזון נ' מדינת ישראל** (10.6.2014) צוין שוב כי על פי **הלכת כתב**, ביטול או הימנעות מהרשעה הוא חריג מצומצם המוצדק רק במקרים חריגים ויוצאי דופן בהם לא מתקיים יחס סביר בין הנזק הצפוי לנאשם מן ההרשעה לבין חומרתה של העבירה, וכי יש לבחון קיומו של נזק קונקרטי לנאשם גם במקום בו הנאשם נעדר עבר פלילי. ראו גם רע"פ 5478/19 **לוי נ' מדינת ישראל** (25.8.2019), רע"פ 619/18 **בזינסקי נ' מדינת ישראל** (1.3.2018) ורע"פ 2323/17 **פלוני נ' מדינת ישראל** (12.6.2017).
18. אשר לסוג העבירות ונסיבות ביצוען, במקרה זה המדובר בביצוע שתי עבירות שעניינן מסירת ידיעות לא נכונות ללא הצדק סביר על פי אמת המידה האובייקטיבית, שהיסוד הנפשי לצידן הוא רשלנות ואינו כולל זדון וכוונה להתחמק ממס. עבירות אלה מצויות בתווך שבין עבירות המס במדרג הגבוה ביותר ובין אלה שבמדרג הקל ביותר, שעיקרן בהפרת חובת דיווח או ביצוע עבירה בניגוד להוראות (להרחבה ראו: ת"פ (שלום ת"א) 53984-07-14 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' דרקסלר** (15.5.2015) (להלן: "**עניין דרקסלר**").
19. הערכים המוגנים הנפגעים מהעבירות הנדונות הם ערך השוויון ואמון הציבור בשלטון החוק, וכן האמון הניתן בנישומים ובאופן מוגבר במי שחב חובת אמון לרשויות כדוגמת הנאשם שהוא רואה חשבון, כי יוגשו לרשות המסים דיווחים נכונים ומלאים. ביצוע עבירות מהסוג דנן גורם לנזק לפעילות התקינה של מנגנון המסים, לפגיעה פוטנציאלית בקופה הציבורית, ופעמים רבות אף לפגיעה הלכה למעשה, אשר מביאה לפגיעה בכל אחד ואחת מאזרחי המדינה, ובפרט בציבור הנשען על השירותים הציבוריים. נקבע לא אחת כי כשבעבירות מס עסקינן, מקבלים האינטרס הציבורי ושיקולי ההרתעה ובכללם הרתעת הרבים בכורה על פני נסיבות אישיות (רע"פ 4684/12 **גחלי נ' מדינת ישראל** (14.6.2012), רע"פ 74/13 **חלידו נ' מדינת ישראל** (17.3.2013), רע"פ 4323/14 **מולדובן נ' מדינת ישראל** (26.6.2014)).
20. בעת בחינת נסיבות ביצוע העבירות נתתי דעתי להיקף העבירות שאינו מבוטל ועומד על סך של 934,621 ₪ הכנסות שהתקבלו אצל קפלן ואשר לא דווחו ומוסו, ולביצוע העבירות ביחס לשתי שנות מס. בנוסף, לכך שהנאשם הוא רואה חשבון אשר ביצע את העבירות בכובעו זה, ולחובת האמון המוגברת אותה הוא חב מתוקף מעמדו ותפקידו (ע"פ 2161/90 **אליאס גבאי נ' מדינת ישראל**, מועצת רואי חשבון (19.6.1991) (להלן: "**עניין גבאי**"). מבלי להתעלם מהאמור יש לזכור כי המדובר במקרה זה באי דיווח על הכנסות בדוחות האישיים של קפלן, אותם יכול היה קפלן לערוך ולהגיש בעצמו. בנוסף ובפרט יש לשקול את העובדה שהעבירות בוצעו על ידי הנאשם ברשלנות ולא על מנת לסייע לקפלן להתחמק ממס, כך שלא נכון יהיה לומר שהנאשם מעל במקרה זה בחובותיו המקצועיות במתכוון, או כי המדובר במי שהשתמש לרעה בתפקידו וגרם לפגיעה ממשית באמון הניתן בציבור רואי החשבון במעשיו (בהבחנה



מעניין גבאי שם דובר ברואה חשבון שביצע עבירות מס במזיד ובכוונה להתחמק ממס תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה). בנוסף, לא נטען כי הנאשם הפיק כל רווח מביצוע העבירות. בנסיבות המפורטות, מידת הפגיעה בערכים המוגנים ממעשי הנאשם איננה ברף הגבוה חרף ביצוען במסגרת עיסוקו כרואה חשבון.

21. אמנם בנוגע לביצוען של עבירות מס, ודאי אלה שבמדרג הגבוה, קיימים מקרים לא מעטים בהם לא נעטר בית המשפט לבקשה לביטול הרשעה לנישומים, בשים לב לערכים המוגנים בעבירות אלה, לכך שעבירות מס מבוצעות פעמים רבות על ידי נאשמים שהם נורמטיביים ביתר תחומי חייהם, כך ששיקולי שיקום מיוחדים אינם מתקיימים בעניינים ולכלל שצוין לעיל לפיו בסוג זה של עבירות יש לבכר את האינטרס הציבורי על פני נסיבות אישיות (ראו לדוגמא ע"פ 2555/13 **חי נחמיאס נ' מדינת ישראל** (9.1.2014) הגם שדובר שם בעבירות ובנסיבות חמורות בהרבה מאלה שבעניינו). האמור נכון גם בקשר לביצוע עבירות מס במדרג נמוך יותר, ואף כאלה המכונות עבירות טכניות (ראו לדוגמא רע"פ 737/11 **מלכיאלי, משרד עורכי דין נ' מדינת ישראל** (09.05.2011) (להלן: "**עניין מלכיאלי**"), ורע"פ 6271/13 **יהודה בן סנן נ' מדינת ישראל** (17.09.2013)).

22. לצד זאת, מעיון בפסיקה עולה כי גם בעבירות מס, ואף בעבירות חמורות מתחומים שונים, במקרים מתאימים וחריגים הורה בית המשפט על ביטול הרשעה כשכל מקרה נבחן על פי נסיבותיו. כך, ברע"פ 4606/01 **סופר נ' מדינת ישראל** (3.1.2002) אישר בית המשפט העליון את פסק דינו של בית משפט השלום אשר נמנע מהרשעת הנאשם בביצוע עבירות של אי הגשת דוחות למס הכנסה (ובניגוד להכרעת בית המשפט המחוזי בערעור). כב' השופט דורנר ציינה כי ככלל בעבירות מהסוג הנדון יש להרשיע את הנאשם. יחד עם זאת הבהירה כי "אין המדובר בכלל בל יעבור" תוך הפנייה להלכת כתב בה דובר בעבירת שוחד. בעפ"ג (מרכז) 26177-05-14 **בהרב נ' מדינת ישראל** (22.2.2015) מצא בית המשפט המחוזי בערעור לבטל את הרשעת המערער בגין אי הגשת 7 דוחות תקופתיים למע"מ, וציין כי בסוג זה של עבירות ניתן להסתפק במקרים מתאימים בקנס מנהלי.

ראו גם את ע"פ (ב"ש) 23401-11-11 **מדינת ישראל נ' אוהיון** (1.2.2012), ת"פ (ת"א) 7054-09-14 **רשות המסים נ' יוסף** (19.7.2015) שם בוטלה הרשעתו של מי שביצע שורת עבירות לפי סעיף 117(א)(14) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: "**חוק מע"מ**") בשל חשש לפגיעה בעיסוקו ות"פ (ת"א) 52318-05-15 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' שחורי** (11.10.2015) (להלן: "**עניין שחורי**") שם על פי הסכמת הצדדים בוטלה הרשעת עורכת דין אשר השמיטה הכנסה מדוח ללא הצדק סביר לפי סעיף 217 לפקודה.

23. האמור נכון גם בקשר לביצוע עבירות מס על ידי רואה חשבון במסגרת עיסוקו. ראו לדוגמא ת"פ (חי') 2641/05 **מדינת ישראל בית המכס חיפה נ' אריה טאובר** (29.3.2009) בעניינו של רואה חשבון שביצע עבירות מס לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו - 1975, שיסודותיה דומים לעבירות בעניינו. בנוסף, החלטות הכופר שצרפה ההגנה במסגרת ענ' 1 ובפרט החלטות מס' 77/15 ו- 79/13 מלמדות כי גם לדעת גורמי האכיפה ובכללם הפרקליטות, במקרים מתאימים סובל האינטרס הציבורי את אי הרשעתו של רואה חשבון המבצע עבירות מס דומות במסגרת עיסוקו. מובן כי כל מקרה נבחן על פי נסיבותיו.

24. בראי כלל המפורט לעיל ומבלי להתעלם מעמדת בית המשפט המחוזי בע"פ (ב"ש) 7281/06 **מדינת ישראל נ' משה אבינועם** (25.4.2007) אליו הפנתה המאשימה, מסקנתי היא כי אין מקום לקביעה אוטומטית כעתירתה לפיה לא יתכן ביטול הרשעה בגין ביצוע העבירות הנדונות על ידי רואה חשבון במסגרת עיסוקו. זאת למרות חובת האמון המוגברת אותה הוא חב, והגם שהיותו רואה חשבון יבוא בין שיקולי בית המשפט ובמקרים רבים יצדיק את הותרת ההרשעה על כנה.



25. אשר לתנאי השני שעניינו פגיעה קונקרטית בעתידו או בשיקומו של הנאשם בגין הרשעתו, נקודת המוצא היא כאמור כי על ההגנה לשכנע שהרשעה בדין תגרום לנזק קונקרטי וממשי לשיקומו או לעתידו של הנאשם, ואין להסתפק בעניין זה בתרחישים תיאורטיים שאין לדעת אם יתממשו בעתיד (ר': רע"פ 9118/12 **פריגין נ' מדינת ישראל**, פסקה 10 (1.1.2013), מפי כב' השופט שהם). בית המשפט העליון קבע כי גם מקום בו קיים פוטנציאל פגיעה תעסוקתית, אין מקום לקביעה אוטומטית של נזק קונקרטי לצורך ביטול הרשעה, בפרט כאשר נותר שיקול הדעת אצל הגורם המקצועי הרלבנטי (רע"פ 3224/19 **אביב נ' מדינת ישראל** (28.5.2019). עוד ראו עמדת בית המשפט העליון ברע"פ 1240/19 **בר לוי נ' מדינת ישראל** (24.3.2019) לפיה מקום בו קיים שיקול דעת אצל הגורם המוסמך האם לאפשר המשך עיסוקו של נאשם הטעון רישיון, נכון להותיר ההכרעה בידי הגורם המוסמך.

26. ביחס לרואי חשבון הפנתה המאשימה לת"פ (י-ם) 3661/05 **מדינת ישראל נ' פראג' פיליפ** (14.7.2008) שם לא נעתר בית המשפט לבקשה לביטול הרשעת הנאשם, רואה חשבון בן 45, תוך שציין כי לאור רמת הענישה במועצת רואי חשבון אין לקבוע כי ההרשעה תפגע פגיעה קשה בשיקומו הנאשם או בהמשך עיסוקו בעתיד באופן המצדיק את ביטול ההרשעה. חשוב לציין כי באותו מקרה הנסיבות היו שונות וחמורות מאלה שבעניינו. שם דובר ברואה חשבון שערך דוחות חברה וצרף אישורו עליו מסתמכת רשות המסים. בנוסף, בניגוד לעניינינו, הנאשם שם אף לא הודה ולא נטל אחריות לביצוע העבירות.

27. לצד מקרים בהם כמפורט לעיל נקבע כי פגיעה אפשרית ברישיון לעיסוק אינה בגדר נזק קונקרטי כנדרש לביטול הרשעה, קיימים מקרים אחרים בהם פגיעה פוטנציאלית בעיסוק הוכרה כפגיעה קונקרטית בעתיד מקצועי לצורך ביטול הרשעה. ראו והשוו: ת"פ (שלום - י-ם) 45988-02-12 **מדינת ישראל נ' סייף** (29.12.2014) שם בוטלה הרשעה של עורך דין אשר הואשם בעבירה של ניסיון קבלת דבר בתחבולה, ות"פ (מח' - י-ם) 52026-06-15 **מדינת ישראל נ' כהן** (28.5.2018) שם בוטלה הרשעתו של עורך דין אשר הואשם בעבירת סיוע לעושה, לאחר שהודה במסגרת הסדר טיעון (במסגרתו נמחק אישום של סחיטה באיומים). כן ראו **עניין שחורי** שם כאמור בוטלה הרשעת עורכת דין אשר ביצעה עבירה לפי סעיף 217 לפקודה בהסכמת המאשימה, ועל פי גזר הדין, באותו המקרה הכירה המאשימה בפגיעה בעיסוקה ופרנסתה של הנאשמת כפגיעה קונקרטית וממשית לעניין ביטול ההרשעה. ראו גם ע"פ 70842/05 **ארליך נ' מדינת ישראל** (2.10.2005) בעניין רופא שתקף מתלוננת במסגרת עבודתו.

28. בראי הכללים הנורמטיביים והפסיקה המפורטת לעיל בחנתי את עתירת ההגנה לביטול הרשעת הנאשם. בהקשר זה נתתי דעתי להוראת סעיף 12 לחוק רואי חשבון, תשט"ו - 1955 ולסנקציות שבידי ועדת משמעת להטיל על מי שהורשע בביצוע עבירה במקרים מתאימים, ומן העבר השני נתתי דעתי לסטנדרט ההתנהגות המצופה ממי שעוסק בראיית חשבון המוסיף משנה חומרה למעשים, כשמזווית זו יש בהכשרתו ובעיסוקו של הנאשם כרואה חשבון כדי להוות מכשול לביטול ההרשעה. קיים קושי מובנה בטענה מפי רואה חשבון המבצע עבירה במסגרת עיסוקו, כי הסכנה לעיסוקו מהווה נזק קונקרטי ומצדיקה באופן אוטומטי את ביטול הרשעתו. טענת המאשימה לפיה קיומן של מגבלות וכללי אתיקה כבסיס לעיסוק במקצוע לשם הגנה על צביון המקצוע, טוהר המידות והציבור, אינו יכול לשמש כנימוק לא-הרשעה נכונה במישור העקרוני ועולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי. משכך, רק בנסיבות מיוחדות תצדיק הפגיעה הפוטנציאלית בעיסוק את ביטול ההרשעה, תוך בחינת פגיעה פוטנציאלית זו יחד עם יתר נסיבות הנאשם, ושקילתן אל מול חומרת העבירה בנסיבותיה (**עניין גוטרמן**).

29. בעניינו, הנאשם הוא יליד שנת 1955 ועוסק מזה כ-32 שנים כרואה חשבון עצמאי. כל פגיעה בעיסוקו צפויה לגרום לפגיעה ממשית בעתידו ובפרנסתו, בשים לב להיותו רואה חשבון עצמאי ללא שותפים (לצד עובדת נוספת במשרדו) ולגילו, כשהדעת נותנת כי יתקשה עד מאוד במציאת עבודה אחרת. בנסיבות אלה, קיים חשש כי ככל שתיוותר הרשעה על כנה מקור פרנסתו היחיד של הנאשם יגדע, כשלדבריו גן האירועים שהיה בבעלותו אינו פועל לאור מגפת



הקורונה וכנראה לא יפתח שוב. חשוב לזכור ולהזכיר שוב כי העבירות שבביצוען הורשע הנאשם הן עבירות אשר בוצעו ברשלנות, ומבחינת הנסיבות אשר פורטו לעיל לא מצאתי כי המדובר בעבירות ברף חומרה גבוה. בנוסף, ובשים לב לכך שהעבירות בוצעו ברשלנות, הרי שכאמור אין המדובר במי שמעל בחובותיו המקצועיות במתכוון, השתמש לרעה בתפקידו והביא לפגיעה ממשית באמון הניתן בציבור רואי החשבון. שקלתי את טענת המאשימה לפיה הנאשם הסיר מעליו אחריות לביצוע העבירות בפני שירות המבחן, ומעיון בתסקיר קשה להבין מה הבינה קצינת המבחן אודות נסיבות ביצוען, אך כך או כך, לפני הודה הנאשם והביע חרטה על המעשים, והתרשמתי כי הוא נוטל אחריות כנה ואמיתית.

30. הנאשם נעדר עבר פלילי ואין חולק כי זו הסתבכותו הראשונה עם החוק, בקשר לעיסוקו ובכלל. על פי תסקיר שירות המבחן הנאשם ניהל אורח חיים נורמטיבי כל חייו, הסיכון להישנות ביצוע עבירות מצדו נמוך, לא קיימים אצלו דפוסי חשיבה והתנהגות שוליים או מרמתיים מושרשים, הוא חש בושה וחרטה, ההליך המשפטי מהווה עבורו גורם מטלטל, מרתיע ומציב גבול והוא הפיק לקח ממעשיו. העדרו של עבר פלילי לנאשם בגילו (65) ומכתבי ההמלצה **ענ/2** מלקוחותיו ומכריו מעידים על אופיו הטוב והתנהלותו הנורמטיבית לאורך השנים ותומכים בהתרשמות שירות המבחן ובמסקנה לפיה ביצוע העבירות חריג בנוף חייו. גם חלוף הזמן מאז ביצוע העבירות והעדרם של תיקים נוספים לנאשם תומכים במסקנה זאת, גם אם המדובר בביצוע 2 עבירות ולא עבירה חד-פעמית, כשיש לזכור כי המדובר בביצוע עבירות בנסיבות דומות מאוד ובשתי שנות מס עוקבות.

31. אמנם שיקול הדעת באשר למשמעות ההרשעה על עיסוקו של הנאשם הוא של ועדת המשמעת, היא הגורם המוסמך, וכאמור קיימים מקרים בהם מצאו בתי המשפט שלא לבטל הרשעה ואף חשיבות בכך שאותם גורמים מוסמכים יתנו דעתם להשלכות מעשי הנאשם על רישיונו לעסוק בתחום עיסוקו (ראו לעיל). יחד עם זאת, וגם אם בדרך כלל אין מקום לבטל הרשעת רואה חשבון בגין ביצוע עבירות מס על בסיס חשש פוטנציאלי לעיסוקו, לאחר איזון בין חומרת העבירות בנסיבותיהן, לבין מאפייני הנאשם כולם ובכללם עיסוקו, והנזק הקונקרטי שעלול להיגרם לו מההרשעה, מצאתי כי מקרה מיוחד זה עומד בתנאים אשר נקבעו לביטול הרשעה, וכי האינטרס הציבורי סובל מתן הזדמנות שנייה לנאשם בגילו, להמשיך את חייו ועיסוקו כרואה חשבון, ללא כתם ההרשעה הפלילית על השלכותיה. זאת אף בשים לב לכך שלצד ביטול ההרשעה יוטל על הנאשם עונש קונקרטי בדמות צו של"צ נרחב, אף מעבר לשעות שהמליץ שירות המבחן.

32. אשר על כן - אני מורה על ביטול הרשעת הנאשם וכי הנאשם יבצע 400 שעות של"צ בהתאם לתוכנית השל"צ שנבנתה עבורו על ידי שירות המבחן במרכז שחמט וחשיבה בפתח תקווה, בתפקידי עבודות כלליות וסיוע לצוות המקום. הנאשם מזהר כי אם יפר את צו השל"צ תימסר הודעה על כך לבית המשפט, אשר מוסמך לדון בעניינו מחדש. שירות המבחן יעביר דוח מסכם עם סיום ביצוע השל"צ על ידי הנאשם. הנאשם אף יתחייב על סך 50,000 ₪ להימנע משך שנה מביצוע העבירות שבביצוען הודה.

זכות ערעור לבית המשפט המחוזי תוך 45 יום כחוק.

ניתן היום, י"ז אדר תשפ"א, 01 מרץ 2021, במעמד הצדדים.