



ת"פ 52875/09/16 - פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נגד משה דן,שרית קופל

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 52875-09-16 פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' דן ואח'
לפני כבוד השופטת נעה תבור

פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה
ע"י ב"כ עו"ד ליאת מנור

המאשימה

נגד

1. משה דן

2. שרית קופל

ע"י ב"כ עו"ד עופר רחמני

הנאשמים

הכרעת-דין

בפתח הדברים וכמצוות סעיף 182 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982, אני מודיעה על זיכוי נאשמת 2 מחמת הספק מן המיוחס לה באישום הראשון.

תשתית עובדתית מוסכמת

1. נאשם 1 הוא עורך דין בעל וותק של 22 שנים ובתקופה הרלוונטית לכתב האישום היה עיסוקו בתחום המסחרי ובתחום הנדל"ן.
2. נאשמת 2 היא חמותו של הנאשם, אמה של אשתו ליאת לה נישא בשנת 1993.
3. לאורך השנים טיפל הנאשם בעניינים משפטיים הקשורים למשפחה בכלל ולנכסי המקרקעין שלה בפרט.
4. בתאריך 14.10.10 מכרה הנאשמת דירת מגורים בחולון בתמורה לסך של 1,835,000 ₪. הנאשם הוא שטיפל עבור הנאשמת במכירת הדירה ומילא עבורה את הדיווח לרשויות המס וכן הגיש בשמה בקשה לפטור ממס שבח.
5. כעבור שנה ושמונה חודשים, ביום 6.6.12, מכרה הנאשמת את בית מגוריה, שהוא בית צמוד קרקע בסביון וזאת בתמורה לסך 6,750,000 ₪. גם בעסקה זו יוצגה הנאשמת על ידי הנאשם לרבות בשלב הדיווח לרשויות המס.
6. בתאריך 17.6.12 הגיש הנאשם עבור הנאשמת הצהרה לרשות המיסים בגין מכירת הנכס בסביון. הדיווח נעשה על טופס מס שבח שמספרו 7000 וצבעו ורוד. טופס זה משמש להצהרה על מכירת נכס מגורים



בפטור ממס שבח מבלי שהנכס כולל זכויות בניה בלתי מנוצלות. הנאשמת חתמה על הטופס בפני הנאשם וזה אימת חתימתה ואישר כי הזהיר אותה שעליה להצהיר אמת.

7. הנאשמת מסרה בטופס זה שתי אמרות כוזבות, האחת שלא נמכר נכס קודם פטור ממס בארבע השנים הקודמות, השניה שאין לנכס בסביון זכויות בניה על פי תכנית בנין עיר מאושרת.

8. בתאריך 25.6.12 הודיעה גב' שרה אריאלי ממיסוי מקרקעין לנאשם כי מאחר ומדובר בנכס חד משפחתי יש להגיש טופס דיווח למס שבח על גבי טופס כחול שמספרו 7002. לפיכך בתאריך 8.7.12 הגיש הנאשם טופס שני ובו דיווח על העסקה. גם הפעם דיווח על מכירת הנכס בפטור ממס שבח אך הוסיף כי קיימות זכויות בניה לבריכה. לטופס צורפה הצהרה לצורך בקשה לפטור ממס שבח מקרקעין ללא חתימת הנאשמת במקום המיועד לכך אך עם חתימת הנאשם במקום שנועד לאימות חתימתה.

9. בשל מכירת דירת מגורים קודמת בפרק זמן קצר מארבע שנים, לא הגיע לנאשמת פטור ממס שבח כפי שצוין בטופס לגבי מכירת הבית בסביון.

10. לשני הנאשמים יוחסו עבירות של שימוש במרמה ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין (לנאשם מיוחסת בנוסף עבירה של עזרה לאחר להתחמק ממס ולנאשמת עבירה של מסירת אמרה כוזבת במטרה להתחמק ממס אף הן לפי חוק מיסוי מקרקעין).

11. הצדדים מסכימים כי בינתיים הוסר המחדל במלואו (ולטענת ההגנה אף בסכום גבוה בהרבה מסכום המס האמיתי).

המחלוקת בין הצדדים

12. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת לשאלת היסוד הנפשי. לטענת הנאשמים אמנם הדיווחים שהוגשו לרשויות המס בענין אי מכירת דירה מזכה בארבע השנים הקודמות והעדר זכויות בניה לא היו נכונים אולם מדובר בטעות בתום לב מבלי שנלוותה להצהרה כל כוונה להתחמק ממס שבח.

13. טענת ההגנה מבוססת על משברים בחייה של הנאשמת, משברים שהתחוללו בין השנים 2005-2006 ואשר הובילו לטעות בעת הדיווח על מכירת ביתה בשנת 2012. הנאשמת איבדה את אמה, בעלה ואחיה בתקופה של שנה וחצי (בשנים 2005-2006). על פי הטענה בעקבות האובדן הפעילה הנאשמת לחץ על הנאשם במטרה לעזוב בדחיפות את הבית בסביון. לחץ זה, שהופעל גם על ידי שתי בנותיה, שיבש את שיקול דעתו של הנאשם וגרם לו לטעות בתום לב, מבלי שבדק את הדיווח שהוגש ביחס לדירה בחולון. כן נטען על ידי ההגנה כי זכויות הבניה מתייחסות לבניית בריכה בלבד ומדובר בנתון שלא היה מהותי למוכרת או לרוכש. לשיטת ההגנה ידוע שטופס הדיווח השני שהגיש הנאשם למס השבח (הטופס הכחול), בו הוצהר דבר קיומן של זכויות בנייה, הוא טופס שייבדק ועל כן יש בכך להוכיח שלא היתה לנאשם כל כוונה לרמות. עוד מוסיפה ההגנה כי הדרישה למילוי הטופס השני נבעה מכך שמדובר בבית בנוי על קרקע ולא בשל חשיפת קיומן של זכויות בנייה. על זכויות אלה נודע לרשות רק על פי דיווחו של הנאשם. כן טוענת ההגנה כי הנאשם יכול היה להשהות את מכירת הבית בסביון למשך פרק זמן נוסף עד חלוף 4 שנים או להשכירו ויכול היה אף לבטל את העסקה אך הנאשם בחר שלא לנהוג כך משום שמדובר בטעות ללא כוונת זדון.

14. טענת ההגנה נוספת היא כי טעויות מסוג זה שכיחות ומסתיימות בבקשה להמרת פטור במישור האזרחי בלבד. הנאשם הגיש בקשה להמרה אך זו לא טופלה עד היום.



15. הנאשמים כפרו בסכום מס השבח הנקוב בכתב האישום בגובה 1.5 מיליון ₪.

16. המחלוקת מקיפה גם את האישום שני, שנוגע לנאשמת בלבד, ומייחס לה השמטת הכנסות בגין הכנסותיה מדמי שכירות שמקורם בהשכרת הדירה בחולון ובהשכרת הבית בסביון. בין השנים 2007 ועד 2010 לא הגישה הנאשמת כלל דוחות שנתיים על הכנסותיה משכר דירה ובשנת 2011 הגישה הצהרה בה נכללו רק חלק מן ההכנסות. לנאשמת מיוחסת עבירה של שימוש במרמה ערמה או תחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי פקודת מס הכנסה וכן השמטת הכנסה מתוך דו"ח בכוונה להתחמק ממס, אף היא לפי פקודת מס הכנסה.

טענת ההגנה בהקשר זה היא כי הנאשמת לא עסקה בדיווח על הכנסות והסתמכה על ייעוצו ופועלו של רואה חשבון ורק בדיעבד למדה על כך שרואה החשבון קיזז הוצאות שכירות מסוימות בשנת 2011. כמו כן כפרה ההגנה בכך שסכום ההכנסות שהושמטו על ידי הנאשמת בגין הכנסות משכירות בשנים הנקובות הוא 825,649 ₪.

אישום ראשון

הנאשם

17. כפי שעולה מסקירת העובדות המוסכמות, גדר המחלוקת צר ביותר שכן אין מחלוקת לגבי היסוד העובדתי. טופס הדיווח למס שבח הכולל הצהרות שאינן אמת הוגש לרשויות המס. הבאת הראיות התמקדה אפוא בשאלת הכוונה שנלוותה למעשה, האם הדיווח שאיננו נכון נעשה בכוונה להתחמק ממס, כעזרה לנאשמת להתחמק ממס או מתוך רישול בלבד?

18. קשה מאד להתחקות אחר צפונות לבו של אדם וטיב כוונותיו. נדירים המקרים בהם קיימות ראיות ישירות לאותה כוונה והפסיקה הכירה זה מכבר בצורך ללמוד על כוונה או העדרה מתוך מכלול הנסיבות (ראו למשל ע"פ 5529/12, **אוהב ציון נ' מדינת ישראל** (מיום 9.11.14) פסקה 24 לפסק דינו של כב' השופט דנציגר וההפניות שם).

19. המקרה דנן נמנה אף הוא על המקרים בהם מבקשת המאשימה להסיק קיומו של יסוד נפשי של מטרה מן הנסיבות ואילו ההגנה מבקשת לסמוך על אמרת הנאשם השולל קיומה של כוונה מכל וכל ועל נסיבות אחרות.

20. כבכל הליך פלילי הנטל להוכיח את יסודות העבירה לרבות זה הנפשי מוטל על המאשימה.

21. שמיעת העדויות ועיון מדוקדק בראיות שהוגשו מלמד על הצטברות נסיבות שיחדיו מצביעות על כוונה להתחמק ממס ואינן מתיישבות עם טעות בתום לב.

ואלו הן:

א. **מהות העסקאות** - הנאשם הוא שביצע עבור הנאשמת את שתי עסקאות הנדל"ן זו בחולון וזו שבסביון. הנאשם ערך את חוזה המכר של שני הנכסים, ניהל את המו"מ עבור הנאשמת ודיווח על שתי העסקאות לרשויות המס. בין שתי העסקאות עבר פרק זמן של פחות משנתיים. מכירת שני הנכסים היא פרק משמעותי בחיי הנאשמת ומשפחתה. לא מדובר במי שמוכרת נכסים מידי יום ביומו או במי שעיסוקה בכך. לכל אחת מן העסקאות נלווה מימד רגשי משמעותי עבור הנאשמת אשר הנאשם היה מודע לו היטב כמי שהיה בן



משפחה ואיש אמונה ולא רק נותן שירות מקצועי. שתי הדירות, זו שבחולון וזו שבסביון, הן כל נכסי הנאשמת ואין מחלוקת כי הנאשם פעל עבור הנאשמת מתוך ניסיון למצות עבורה את הרווח מאותן עסקאות שכן בהן תלויה פרנסתה ועתידה הכלכלי. בנסיבות אלו של יחסים אישיים בין הנאשם למיוצגת, פרק זמן קצר יחסית, ושתי עסקאות חשובות שאינן חלק משגרה, אינני נותנת אמון בטענה שהנאשם שכח כליל מקיומה של עסקה קודמת בה טיפל בעצמו או שכח שדיווח על דירה פטורה ממס או שכח שעליו לבדוק את טיב ההצהרה שהגיש בפעם הקודמת ומועדה.

לא מדובר בעסקאות שנטמעו בין רבות אחרות כמותן שכן אלו שתי עסקאות המכירה היחידות שעשה הנאשם עבור הנאשמת בכל שנות היכרותם. לפני המכירה בחולון לא ביצע עבורה עסקת מכירה קודמת וגם אחריה לא ביצע עסקה נוספת עד למכירת הנכס בסביון כעבור 20 חודשים. באותה מידה לא מדובר בעסקאות שנטמעו גם בין שפע עסקאות במשרדו של הנאשם כך שיכול היה לטעות בין לבין אחרות שעשה עבור לקוחות מחוץ למשפחה. ראשית משום ששתי העסקאות לא טופלו במסגרת עסקיו של הנאשם אלא באופן פרטי. שנית, הנאשם לא טען כך ולא הצביע על עסקאות דומות במסגרת עבודתו שיכלו להטעות אותו ואף אישר שאלו עסקאות חריגות בנוף עיסוקו (עמ' 45 ש' 14, עמ' 31 ש' 1). העסקה הראשונה היתה השלמת עסקת פינוי-בינוי שהחל בה בעלה של הנאשמת וחייבה קנייה של חלק מן הדירה מן הקבלן, השכרתה לדיירים ולאחר מכן מכירתה. השנייה היתה מכירת בית חד משפחתי על שטח רחב ידיים בסביון.

הנאשם עצמו העיד כי סביב מכירת הנכס בחולון עבר "לחץ יום-יומי שמתבטא בצעקות לחצים" (עמ' 33 ש' 9). דווקא לחץ זה שהופעל סמוך למכירת הדירה בחולון, אמור היה להיצרב בתודעתו ואף הוא אינו מתיישב עם שכחה גורפת של העסקה.

פרק הזמן הקצר יחסית שחלף בין שני הדיווחים, ייחודיות העסקאות, מעורבותו הפעילה של הנאשם בשתייהן והיכרות עם חשיבות העסקאות עבור הנאשמת הן נסיבות המלמדות על כוונה להבדיל מטעות בדיווח.

ב. **הבחירה בטופס ורוד ומילוי שתי הצהרות כוזבות להבדיל מטעות בודדת** - הנאשם הוא עו"ד שעיסוקו במקרקעין ועסקאות נדל"ן היוו בעת הרלוונטית חלק משגרת יומו. הנאשם הגיש בעבר עשרות דיווחים למיסוי מקרקעין (ת/40) וידע על קיומם של טפסים שונים שמסומנים בצבעים שונים לשם הגשה בנסיבות שונות לרשויות המס. טופס מס שבח וורוד מכיל הצהרת המוכרת אודות שני מאפיינים אשר שניהם מצוינים בראש המסמך. האחד מכירת דירת מגורים מזכה בפטור והשני העדר זכויות בניה נוספות. לא מדובר בנתונים חבויים במעמקי הטופס אלא בשני הנתונים המופיעים בראש הטופס ומהווים בסיס לבחירה דווקא בטופס וורוד לשם משימת הדיווח לרשויות המס.

אין זה סביר כי הנאשם דיווח על עסקה באמצעות טופס שבו שניים מתוך שני הנתונים הנדרשים בהצהרה אינם נכונים ובשניהם הדיווח שגוי מחמת טעות מקרית. את טענת הטעות בענין חלוף 4 שנים מיום המכירה הקודמת ביסס הנאשם על לחץ שהפעילה עליו חמותו ועל כך בהרחבה בהמשך. לגבי הדיווח השגוי בענין זכויות הבניה, סיפק הנאשם הסברים סותרים ומשתנים. מרכז הכובד של הטענה מבוסס על חוסר ידיעה. לדברי הנאשם לא היה מודע לזכויות הבניה שבנכס (ת/3 ש' 165-166 עמ' 46 ש' 19 ואילך). בטענה זו אינני נותנת כל אמון. הנאשם לא יכול היה להסביר כיצד לא ידע על זכויות הבניה אם כבר בשנת 2005 הוא עצמו חתום על שטר תיקון תנאי חכירה ובו מצוינות זכויות בניה נוספות (וראו תשובתו המתחמקת כי טעה בקריאת המסמך מחמת הלחץ הנפשי (עמ' 48 ש' 9).

אלא שלא על מסמך משנת 2005 מבוססת הידיעה אודות זכויות בניה אלא על ראיות לידיעה בזמן אמת עובר



למכירת הנכס בשנת 2012. בטרם מכירת הנכס בסביון הזמין הנאשם שירותיו של שמאי מקרקעין וקיבל לידי חוות דעת שמאית נושאת תאריך 31.5.12 (ת/7). בחוות הדעת, הנתון בדבר קיומן של זכויות בניה גלוי וחוזר מספר פעמים במספר דרכים ובמקומות שונים. כך בפסקה ג' בעמ' 7, כך במרכז עמוד 8 גם במספרים, בסעיף 9.2 בעמוד 11 וגם בפסקה 3 בסעיף 11 בעמ' 13.

תאריך חוות הדעת קודם בשישה ימים ליום המכירה. למרות זאת, הנאשם טען שקרא אך ורק את השורה התחתונה של חוות הדעת ונמנע אפילו מלעיין בכל עמודיה. אני מתקשה מאד לתת אמון בטענה זו מפי עורך דין, שחשיבות המילה הכתובה ידועה לו, שעיסוקו במקרקעין והוא שהזמין את חוות הדעת ותלה בה גורל סכום המכירה. מדובר במכירת נכס עבור אדם משמעותי בחייו של הנאשם, מכירה הנושאת השלכות ישירות על הדרך בה יראו המשך חייה של חמותו ובסכומי מכירה גבוהים. השמאי שערך את חוות הדעת מסר בהודעתו כי את הסיוע בנכס ערך עם הנאשמת וכי השמאות בוצעה על פי הזמנת הנאשם ביחד עם הקונה ושניהם, הנאשם והקונה, ראו את חוות דעתו (עמ' 46 ש' 14). אין זה מתקבל על הדעת שהנאשם לא בחן את ממצאי חוות הדעת השמאית על מנת לבחון למשל אפשרות קבלת המחיר הגבוה הנקוב בחוות הדעת (7 מיליון ₪) ולא המחיר הנמוך (6.75 מיליון ₪). הנאשם העיד אמנם כי הקונה הסכים לשלם "מה שהשמאי אומר", אבל קיים פער של 250,000 ₪ בתוך "מה שהשמאי אומר" ולא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שהנאשם לא בדק האם הסכום המתאים על פי גוף חוות הדעת הוא דווקא הרף התחתון. 250,000 ₪ של הכנסה נוספת אינו סכום זניח שמצדיק התעלמות עד כדי אי קריאה של מלוא חוות הדעת.

אינני נותנת אמון בטענת הנאשם לפיה "חוסר ההתייחסות לחוות דעת שמאי היתה חלק מהלחץ הכביר שהפעילו הן שרית [...] שלא היתה מוכנה להישאר דקה אחת בבית בגלל מות אמה ובעלה ואחיה היחיד בתוך שנה [...]" (ת/3 ש' 245 ועמ' 34 ש' 24). הנאשמת כבר לא גרה בבית שש שנים בעת שחוות הדעת הובאה לעיונו של הנאשם ועל כן אין כל ממש בטעם הנסמך על דחיפות היציאה מן הבית. מהימנות הנאשם ספגה מכה בהקשר זה באופן בו ניסה להרחיק עצמו בעדותו מן השמאי ומחוות דעתו והציגו כמי שהובא על ידי הקונה ואף טען שמעולם לא הכיר את השמאי ולא היו להם "שום ענייני עבודה" (עמ' 35 ש' 6, עמ' 45 ש' 29 ואילך). בפועל מהודעת השמאי שהוגשה בהסכמה (ת/7) עולה כי הנאשם עשה שימוש בשירותיו גם בעבר אף כי לא נפגש איתו וגם במקרה הזה פנה אליו יחד עם הקונה.

גם אם אתן מלוא המשקל ללחץ שהפעילה הנאשמת כדי להשלים המכירה בדחיפות, לוח הזמנים שאיפשר הזמנת חוות דעת והשלמתה שישה ימים לפני חתימת ההסכם איפשר בהחלט קריאה של 14 עמודי חוות הדעת במלואם וחשיפה לקיום זכויות בניה.

טענה שניה בפי הנאשם היתה כי אותם אחוזי בניה אינם משמעותיים וממילא לא היו משפיעים על סכום המכירה. לתמיכה בטענה הוגשו הוראות ביצוע מס שבח (נ/1). דא עקא, טופס הדיווח הוורוד אינו מבחין בין זכויות בניה משמעותיות לבין זכויות בניה זניחות. על אלו ועל אלו יש לדווח ורשויות המס הן שמחליטות האם יש לכך משמעות כספית אם לאו. לא מדובר בשיקול דעתו של המדווח ובכל מקרה שקיימות זכויות עליו לדווח על כך (עמ' 22 ש' 27). לראייה הנאשם עצמו דיווח על הזכויות בטופס השני שהגיש, אף שמדובר בזכויות זניחות.

אוסף כי לטענה זו לא הונחה תשתית עובדתית מספקת שכן הנאשם עצמו לא העיד שהוראות מס שבח בהקשר זה היו מוכרות לו ובעת מילוי הטופס ידע שאין מדובר בנתון משמעותי. עוד יש לומר כי העלאת טענה זו סותרת את קודמתה. על מנת לדעת שלא מדובר באחוזי בניה משמעותיים יש לדעת שהם קיימים ולהכיר את שיעורם ורק אז לגבש דעה לגבי טיבם. טענה זו אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם קודמתה לפיה לא עיין בגוף חוות



הדעת השמאית.

קיומן של שתי נקודות כוזבות שהנאשם ידע עליהן, מכירת דירה קודמת בפטור וקיומן של זכויות בניה, באותו טופס הן נסיבות המלמדות על כוונה להבדיל מטעות.

ג. **טיב הטופס עליו מופיעה ההצהרה** - האופן בו בנוי הטופס אותו מילא הנאשם עבור חמותו מקשה על מחיקת עסקה קודמת מזיכרוננו של אדם. הטופס כולל הצהרה בעמוד הראשון בדבר פטור ממס שבח, לאחר מכן שאלה מפורשת בעמוד השלישי ולאחר מכן אימות חתימתה של הנאשמת על אותם פרטים. הנאשם לא מילא את הטופס מתוך עיוורון או הרגל ולא העיד כי כלל לא קרא את המקומות בהם סימן 'וי'. אינני נותנת אמון באפשרות שחזרה משולשת על אותה הצהרה לא פעלה כל פעולה על זכרוננו של הנאשם ולא העירה בו כל שריד של זיכרון לקיומה של עסקה קודמת.

ד. **דיווח כוזב חוזר במילוי הטופס הכחול** - הנאשם שב ודיווח פעם נוספת על פטור ממס שבח לאחר שהתבקש למלא טופס דיווח כחול כחודש לאחר קודמו הוורוד. אם סמוך למעמד החתימה היה הנאשם נרגש וטרוד מחמת העסקה והלחץ שהפעילה עליו הנאשמת להוצאת העסקה לפועל, אין ההסבר תקף כעבור חודש ימים שעה ששב ומילא הצהרה נוספת ואף בה חזר והצהיר על זכאות לפטור ממס שבח (ת/19). הנאשם טען שהעתיק את הפרטים באופן טכני מן הטופס הקודם ולא הרגיש בהם פעם נוספת (ת/1 ש' 223 וגם עמ' 37 ש' 21). בטענה זו אין ממש שכן הנאשם עצמו הבהיר שהוסיף התייחסות בטופס הכחול המאוחר יותר בדבר קיומן של זכויות בניה, עליהן נודע לו בינתיים. לא מדובר אם כן במי שהעתיק את הטופס באופן אוטומטי אלא במי ששב וקרא אותו והוסיף הערה חדשה במקום המתאים לכך. עיון בטפסים מגלה שמבחינה טכנית לא תתכן העתקה. הטפסים שונים זה מזה הן בסדר והן בטיב השאלות עליהן עונה המייצג. לא מדובר בהעתקה של סימני 'וי' ללא קריאה נוספת שכן הטופס ערוך בדרך שונה שמחייבת קריאה חוזרת על מנת לדעת מה למלא והיכן. בשלב השני, המאוחר בחודש למכירת הנכס ומרוחק עוד יותר מגורם הלחץ שנטען על ידי הנאשם, אין הסבר סביר לחזרה על אותה הצהרה בדבר זכאות לפטור ממס שבח. הפעם מדובר בעורך דין מול טופס. אינני נותנת אמון בגרסת הנאשם כי גם בקריאה שניה של השאלות בטופס, כאשר גם לשיטתו חלף זמן, נרגעו רוחות הסערה והמכירה כבר יצאה לפועל והבטיחה רכישת דירה חדשה לנאשמת, עדיין הודחקה העסקה הקודמת עד כי נמחקה כליל מתודעתו ועד כי לא עלה בו אפילו הצורך לבדוק מתי נעשתה.

ה. **עניין אישי** - לנאשם היה ענין אישי במכירת הבית בסביון וברווחים ממכירתו. הענין האישי הברור והמיידי הוא הקרבה המשפחתית והרצון להיטיב מצבה הכלכלי של חמותו מתוך דאגה כנה לענייניה. הקרבה המשפחתית מהווה נסיבה רלוונטית להוכחת יסוד נפשי ומבדילה בין הנאשמת לבין לקוח "רגיל". יתרה מזאת, הנאשם במקרה זה הפיק רווח אישי ישיר ממכירת הנכס שכן אין מחלוקת שבעקבות מכירת הבית בסביון, העניקה הנאשמת לבתה הנשואה לנאשם סך 400,000 ₪ ולנכדיה ילדיו של הנאשם סכום נוסף של 300,000 ₪ (ת/1 ש' 121-122). אשתו של הנאשם העידה כי הטיפול בהעברת הכסף לילדים נעשה בין אמה לבין הנאשם (עמ' 71 ש' 32).

22. כל אחת מן הנסיבות הללו ובוודאי הצטברותן יחד מצביעה על כוונה להתחמק ממס להבדיל מטעות רשלנית. הנטל, זה המכונה לעיתים נטל טקטי, עבר עתה אל הנאשם על מנת שיציג הסבר סביר ויאיר את מה שנחזה להיות יסוד נפשי של מטרה באור חדש (ראו בהקשר זה רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** (30.04.13 בפסקה 5)).



טענת הלחץ

23. הנאשם לא חלק על כך שהדיווח בדבר זכאות לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 כנוסחו באותה עת, אינו נכון ועוד אישר שמילא את הפרטים הללו בכתב ידו עבור הנאשמת (ת/1 ש' 49). עם זאת, טען הנאשם שעשה כן בטעות וללא כוונה להתחמק ממס. הנאשם העיד על כך שהנאשמת הפעילה עליו לחץ רב לפעול למכירת הנכס בסביון ולרכוש עבורה את הדירה בה התגוררה אותה עת בשכירות ביהוד. לדבריו הפעלת הלחץ כללה צעקות, חרדות ובכי ואלו גרמו לו לטעות. הבסיס לקבלת טענה זו מבוסס על מתן אמון בגרסה. שמעתי את הנאשם רוב קשב אך לצערי דבריו לא שכנעו אותי.

24. בראש וראשונה אינני נותנת אמון בתיאור הלחץ ועוצמת השפעתו על יכולותיו הקוגניטיביות של הנאשם עד כדי פגיעה בזיכרון קיומה של עסקת המכר הקודמת בה טיפל או שכחת הצורך לבדוק את מועדה.

טענת הלחץ עברה שינויים ולא נותרה אחידה לאורך ניהול ההליך. בראשית הוצג הלחץ ככזה שנובע מן האובדן שחוותה הנאשמת. על פי הגרסה הראשונית אותה מסר הנאשם בפתח חקירתו הראשונה, הדיווח שגוי מחמת טעות בתום לב והסיבה לטעות נעוצה בנסיבותיה האישיות של הנאשמת. הנאשם הפנה את החוקר להסברים המפורטים בבקשת ההמרה שהגיש (וצורפה להודעה ת/1) ובה מתוארים האסונות שפקדו את הנאשמת. הנאשם פירט מותו הפתאומי של אחיה של הנאשמת, מות בעלה כעבור כארבעה חודשים ומות אמה שנה וחצי לאחר מכן בשנת 2006. לו היה מדובר בטעות כנה, הייתי מצפה כי הנאשם יזעק זאת בקול גדול וברור מיד כשהדבר התגלה לו. וודאי בשיחת הטלפון בה הודע לו לראשונה כי הנאשמת אינה זכאית לפטור (והנאשם אינו מעיד שהזכיר טעות שלו ולו ברמז ראו עמ' 39 ש' 21, עמ' 36 ש' 22) וגב' בן עמי מצדה השני של השיחה העידה שבתגובה להודעתה על אי זכאות לפטור ביקש הנאשם פטור אחר לפי הוראת שעה וזה אכן ניתן לו (עמ' 9 ש' 1). לו אכן היה מדובר בטעות, וודאי היה הנאשם מפרט זאת עם פנייתו המסודרת בכתב במסגרת הבקשה להמרת הפטור. והנה בבקשת ההמרה אליה הפנה הנאשם כהסבר למעשיו אין כל התייחסות לטעות של הנאשם. אין כל איזכור לכך שהלחץ השפיע עליו להבדיל מן הנאשמת ושיבש את תפקודו. אין בקשה לתיקון הטעות שעשה וכל כובד המחדל מופנה אל הנאשמת ואל מצבה הנפשי.

אדגיש, דחיית טענת הנאשם לגבי השפעת האובדן עליו אינה באה למעט כהוא זה מגודל האסונות שפקדו את הנאשמת אלא להבדיל בינו לבינה. מות בני משפחתה של הנאשמת הם בלי ספק אירועים מטלטלים וקשים להתמודדות. אין צורך במומחיות כדי להבין את גודל השבר שחוותה הנאשמת ועצמתו נוכח סמיכות הזמנים בה התרחשו הדברים. עם זאת אין צורך בחוות דעת מומחה כדי לדעת שקיים הבדל בין עוצמת השיתוק האוחזת באדם נוכח אסונות הפוקדים אותו לבין פגיעת אותו אסון בקרוב מסדר שני. די בניסיון החיים כדי לדעת שיש משמעות למידת הקרבה המשפחתית כך שאף אם בין השניים שורה קרבה חמה ועמוקה ואף אם מדובר בחתן תומך, יש הבדל בעצמת האבל שחשה הנאשמת בגין מות בעלה ואחיה לבין השפעתם על חתנה.

לא זו אף זו, עצמת הטלטלה אינה נשארת זהה בחלוף השנים. בין מות אמה של הנאשמת בשנת 2006 ועד מכירת הדירה בסביון חלפו 6 שנים. אני דוחה את הטענה כי האובדן שהיה מנת חלקה של הנאשמת בשנת 2006 השפיע על זכרונו של הנאשם ועל תיפקודו בשנת 2012 ביחס לאירוע שטיפל בו בעצמו בשנת 2010.

25. הנאשם קשר בין הטרגדיה המשפחתית לבין הרצון למכור את הבית בסביון בדחיפות ולעזוב אותו (ת/1 ש' 87 ואילך). על פי הטענה רצון זה שבא לידי ביטוי בהפעלת לחץ עליו שהוביל לטעות. טענה זו קלושה אפילו כשהיא עומדת לבדה שכן הנאשמת עזבה את הבית בסביון כבר בשנת 2007 ומאז ועד מכירתו בשנת



2012 לא התגוררה בו אלא הוא הושכר לאחרים. הטענה איבדה מכוחה גם משום שהנאשמת עצמה מסרה סיבה אחרת לרופא המשפחה, אשר לו הסבירה כי מקור רצונה למכור את הנכס הוא העובדה הפשוטה שלא עלה בידה למצוא שוכר חדש (ראו נספחי הבקשה להמרה מכתבו של ד"ר אשרוב מיום 9.1.13). ואמנם גם לדברי הנאשם עמד הבית ריק במשך כחצי שנה עד מכירתו (ת/2 ש' 38).

26. בבית המשפט הועלתה לראשונה גרסה חדשה וכבושה מפי שני הנאשמים לפיה הצורך הדחוף במכירת הבית בסביון נוצר בשל הודעת בעל הדירה ביהוד בה גרה הנאשמת בשכירות כי בכוונתו למכור את הדירה לאלתר. על מנת לממן את רכישת הדירה ביהוד בה חפצה הנאשמת בכל מאודה ומאחר והבנק סירב להעניק לה משכנתא מחמת גילה, נוצר צורך מידי למכור את הבית בסביון (ראו עדות הנאשמת עמ' 74 ש' 22 ואילך ועמ' 76 ש' 14 ועדות הנאשם עמ' 34 ש' 30). גרסה אחרונה זו שיכולה היתה להסביר את הלחץ בעיתוי הרלוונטי לאישומים, לא גובתה בראיה חיצונית אובייקטיבית (להבדיל מעדות אשת הנאשם). בעלי הבית או אחד מהם לא זומנו לעדות. הנאשמים לא התייחסו לכך שבאופן נוח הבית בסביון גם לא היה מושכר באותה עת, אף שעד אז נשמר רצף של שכירות. כמו כן לא ניתן על ידם הסבר מדוע נכבשה בליבם סיבה זו למכירה הדחופה ולגורם הלחץ ולא הוזכרה בשלבים המוקדמים יותר כמו בחקירת רשות המיסים או בבקשת ההמרה (בת/3 הוזכר הרצון לרכוש את הדירה ביהוד ללא כל תיאור של לחץ מחמת מכירה דחופה על ידי הבעלים). הנאשם העיד כי בעל הבית ביהוד אמר שהוא מוכן למכור את הבית ביוני (עמ' 34 ש' 30) בעוד שחוות הדעת השמאית כבר היתה מוכנה בסוף מאי. הנאשמת בחקירתה לא הזכירה את מכירת הדירה ביהוד כגורם מחולל לחץ אלא הסבירה שהלחץ שהפעילה על הנאשם היה רצונה "להיפטר מהנכס" בסביון (ת/4 ש' 122). צורך "להיפטר" מנכס שלא מצליחים להשכיר הוא צורך שגרתי למדי של בעלי נכסים ואינני רואה בו גורם לחץ חריג שעלול לפגוע בשיקול דעתה של המוכרת או בא כוחה.

27. בנוסף לכל אלו לא הובהר מהו אותו לחץ שהופעל ואשר שיבש את תפקודו המקצועי של הנאשם. הנאשמת אמנם טענה שהתקשרה לנאשם בחצות הליל אולם קיומה של שיחה לילית אינה עולה כדי הפעלת לחץ עד כדי פגיעה בשיקול הדעת. לא הוצג פלט שיחות המלמד על כמות שיחות חריגות, על שעות חריגות או כל נתון חיצוני להפעלת לחץ חריג. אפילו אלך בנתיב שסלל הנאשם ואקבל הטענה שנוצר צורך דחוף במכירת הנכס, ויהא הטעם לכך אשר יהא, לא יכול להיות ספק שמיד עם מכירת הנכס בסביון בתאריך 6.6.12 חדל הלחץ להתקיים. אם מקור הלחץ היה ביצוע המכירה, הרי שחדל או לפחות פחתה השפעתו באופן משמעותי ברגע חתימת החוזה. דעתו של הנאשם אשר היה טרוד במילוי רצונה של הנאשמת והוצאת המכירה לפועל צריכה היתה להצטלל לאחר שהלכו להם הקונים לדרכם והותירו חוזה חתום בידו. הנאשמת בעדותה מסרה שלא היתה במעמד חתימת החוזה לגבי הבית בסביון ולהערכתה הנאשם הגיע לדירתה ביהוד להחתימה על הטפסים (עמ' 88 ש' 7). פער זה וודאי מאיין כל טענה של לחץ למכור כגורם שהביא למילוי שגוי של הטופס. המכירה הושלמה והימים חלפו. הטופס עצמו הוגש רק בתאריך 17.6.12 כלומר אחד עשר יום לאחר חתימת החוזה. אין כל הסבר מדוע גם לאחר שהלחץ נרגע עדיין הגיש הנאשם דיווח על מכירת דירה בפטור ועדיין נמחקה מתודעתו קיומה של עסקה קודמת שביצע וגם בה ביקש אותו פטור בדיוק.

זאת ועוד, הנאשם מילא טופס נוסף והגישו לרשויות המס (הטופס הכחול) וטופס שני זה מולא על ידו ביולי 2012 לאחר עוד פרק זמן שבו חדל לחץ מכירת הבית מלהתקיים.

28. השפעת הלחץ על תפקודם ועל מצבם הבריאותי של שני הנאשמים לא גובתה בראיות מזמן אמת. לגבי הנאשם לא הובאה כל ראיה חיצונית להשפעת הלחץ בכל נתיב אחר של חייו, ולגבי הנאשמת הוצג מכתב רופא משפחה אך סקירת התופעות מהן סבלה לא נקשרה דווקא לתקופת המכירה בשנת 2012.



29. טענת הטעות שהעלה הנאשם אינה ברורה גם כאשר היא עומדת כשלעצמה. לא די במילה "טעות". נחוץ הסבר שישב על השאלה במה בדיוק טעה הנאשם מחמת הלחץ. לא מדוע טעה אלא במה טעה. האם טעה בהבנת התנאים לזכאות לפטור ממס שבח? האם טעה במועד העסקה הקודמת, חשב שהיתה בשנה מסוימת אך התברר לו שהיתה בשנה אחרת, האם טעה בין מספר עסקאות דומות, האם טעה בכך ששכח את עצם קיומה של העסקה הקודמת? על נאשם המבקש לזכותו מחמת טעות שעשה, להסביר מבחינה עובדתית ברורה עקבית וישירה מהי אותה טעות. והנה הסבריו של הנאשם שונים ומשתנים בנקודה המהווה לב לבה של טענת ההגנה. בחקירתו **ת/1** טען שלא בדק אם ביקש פטור עבור הדירה הקודמת (ש' 104). גם בדברים שמסר לפסיכולוג שערך חוו"ד מטעמו מסר ששכח שביקש פטור בדירה הקודמת (סעיף 3 לנ/5). בבית המשפט מסר גרסה הפוכה לפיה ידע שביקש פטור אך לא עלה בדעתו שלא עברו 4 שנים ממכירת הדירה בחולון (עמ' 36 ש' 7). מדובר בטענות סותרות שכן טעות בהערכת פרק הזמן שחלף רלוונטית רק מקום שידוע לנאשם שכבר ביקש פטור, שאחרת אין כל ענין בחלופי הזמן.

30. התרשמתי שלא בכדי נמנע הנאשם ממתן הסבר לטעות והסתפק בכותרת בלבד. אף אחת מן האפשרויות לטעות אינה מתיישבת עם נסיבותיו של הנאשם ועם השכל הישר. אין זה סביר שהנאשם שעסקו בנדל"ן ובשגרת העבודה הגיש עשרות בקשות לפטור (עמ' 31 ש' 1) שכח לבקש פטור עבור דירת המגורים הראשונה שמכר עבור הנאשמת, אין זה סביר ששכח כי עליו לבדוק מתי נמכרה הדירה וכי בטרם ידווח על פטור נוסף על המוכרת להמתין 4 שנים, אין זה סביר שהנאשם שכח מתי בוצעה העסקה הקודמת בעוד הנאשמת המוכרת דווקא זכרה זאת היטב (**ת/4** ש' 23 וגם בבית המשפט עמ' 101 ש' 1), ואין זה סביר שהשכחה היתה כה עמוקה עד כי לא בדק במסמכים מתי היתה העסקה הקודמת ואיזה פטור ביקש בה. אין זה סביר שהשכחה העמוקה באה לידי ביטוי בענין נקודתי מבלי שהשפיעה על תפקוד הנאשם בכל חזית אחרת. אין זה סביר שאותה שיכחה נקודתית היכתה בדיוק באותו אופן גם בנאשמת, שהרי לא אחד בלבד חתום על הטפסים אלא שניים ושניהם היו מעורבים יחד בעסקה הרלוונטית כשנתיים קודם לכן. הופעת מנגנון שכחה שאינו ברור כשלעצמו בדיוק באותו אופן אצל אדם נוסף מחלישה מאד אפשרות טעות בתום לב.

31. לו אמנם היתה זו טעות ששיבשה פעולתו של הנאשם מצופה היה שמיד עם גילויה יזעק דבר הטעות ויכה על חטא (ולכך התייחסתי בפסקה 24 לעיל).

עדות הפסיכולוג מטעם ההגנה מר יותם דגן

32. לתמיכה בטענת השפעת הלחץ על זיכרון המכירה ועל התפקוד, הציג הנאשם חוות דעת פסיכולוג מטעמו (**נ/5**). חוות הדעת נועדה לשכנע את בית המשפט כי הנאשם טעה בדיווח מחמת מצב נפשי של דחק. ערכה הראייתית של חוות הדעת לטובת ההגנה קרס בסיומה של החקירה הנגדית שכן הפסיכולוג השיב שאותו לחץ נפשי שגרם לפגיעה בשיקול דעתו של הנאשם הוסר ברגע שהנכס בסביון נמכר (עמ' 86 ש' 25). לעד לא היה הסבר כיצד אם כן השפיע הלחץ על דיווח לא נכון שהוגש שבועיים לאחר המכירה ולדיווח שני שנעשה בחלוף חודש נוסף. העד אישר בחוות הדעת הכתובה וגם בעדותו שכאשר חולף האיום חולפת גם תגובת הדחק ויש חזרה לתפקוד נורמלי. בעובדות המקרה הנוכחי העידה הנאשמת עצמה שהמתח ירד לאחר שהבית נמכר (עמ' 95 ש' 10) אם כי הוסיפה לשאלות התובעת שהלחץ יורד לאט לאט וזה לוקח כמה שנים. בניסיון להציל את תרומת חוות הדעת להגנה הוסיף העד כי מצב הדחק הוא סובייקטיבי וירידת השפעתו לוקחת זמן (עמ' 86 ש' 27) אך לא היה בידו נתון לגבי קצב ירידת הדחק במקרה דנן ואף לא נתון מקצועי התומך בהשפעת לחץ מסוג זה לאחר תקופה כה ממושכת. לעד לא היו נתונים לגבי הנאשם מזמן



אמת, שכן הוא עצמו נפגש איתו שנים לאחר האירועים, אין שום תיעוד רפואי או נפשי מהתקופה הרלוונטית וכל המידע נמסר רק מפי הנאשם. זאת ועוד, אפילו מן הנאשם לא נמסר כל תיאור של מאפיינים פסיכולוגיים של דחק בזמן אמת ולא על מועד הפסקתם. לא נותר אם כן ערך מסייע בחוות הדעת שהוגשה.

33. למעלה מן הנחוץ, אוסיף כי גם בחינה רחבה יותר של חוות הדעת אינה מאפשרת לבסס עליה ממצא בעל ערך ראיתי לטובת ההגנה. חוות הדעת לוקה בשלושה: חוסר תימוכין מקצועיים, התבססות על השערות והערכות ואימוץ גרסה עובדתית חדשה של הנאשם מבלי להרהר אחר סתירות בינה לבין גרסתו במקומות אחרים.

בסיס מקצועי בלט בהעדרו בכל הנוגע לקשר בין קביעות כלליות לבין עובדות המקרה הקונקרטי. העד קבע כי לחץ נפשי משפיע על תפיסת מציאות וזמן אולם לא הציג ספרות מקצועית התומכת בטענה כי פניות חוזרות של אדם קרוב בדרישה למכור נכס יכולות לייצר אותו לחץ נפשי העולה כדי דחק בעל השפעה מרחיקת לכת על יכולותיו הקוגניטיביות של אדם אחר. לא הוצג כל מקור מקצועי להשוואה בין לחץ מסוג זה לבין לחץ הנובע ממצב מלחמה או מצב מסכן חיים. כמו כן התייחסות לסימפטומים הנגרמים ממצב דחק וסקירת תופעות פסיכולוגיות לא כללה אף תיאור שהושמע מפי הנאשם ביחס למצבו בעת הרלוונטית.

הקביעה כי ערבוב בין המקצועי למשפחתי היא שהובילה לטעות לא נתמכה מקצועית או בידע שבמומחיות ולא עלתה בערכה על אמרת כנף המושמעת בציבור הרחב.

קביעות העד נשענו במידה רבה על השערות והערכות ובנוסף חרגו מחוץ לתחום מומחיותו. כזאת למשל הקביעה כי "יתכן גם שהיכרותו עם מערכת המיסוי [...]. הביאה לתחושה פנימית שהוא פונה בבקשה לגיטימית לבחינת פטור ממס" (פסקה אחרונה לעמ' 4 בחוות הדעת). לא זו בלבד שמדובר בהערכה, לא זו בלבד שממילא אין דבר וחצי דבר בין השערה זו לבין הידע של העד בפסיכולוגיה, אלא שאין להערכה זו אחיזה בראיות אף לא בדברי הנאשם עצמו. בשום שלב לא טען הנאשם שמדובר בהצהרה לגיטימית. הערכה נוספת הלוקה באותם פגמים מופיעה גם בפסקה האחרונה בעמ' 4 הנפתחת במילים "נראה כי..."

לא ניתן להתייחס בכובד ראש לחוות דעת מתחום הפסיכולוגיה שבה טוען העד כי הנאשם ידע שמדובר במהלך שבו אם יטעה כפי שקרה בפועל הטעות תתגלה ותתוקן מיד "והרי ידוע כי טעות לעולם חוזרת". אותו דבר "ידוע" אינו ידוע בעולם המשפט, אינו נתמך בראיות מקצועיות, אינו נקשר לנאשם הספציפי ואינו יותר מאשר מטבע לשון. ממילא מובלעת בקביעה הנחת המבוקש במובן זה שמדובר בטעות. על אותו מנגנון המניח את המבוקש חזר העד כאשר ביקש להשיב בחוות דעתו לשאלה "כיצד אפשר להסביר את [...] הטעות שעשה? זאת בהיותו אדם ישר דרך..."

כותב חוות הדעת פטר עצמו מהצורך להתייחס **להבדלים מהותיים בגרסת הנאשם** אף שאלו עלו מתוך חומר הראיות. כך למשל בעוד בבקשת ההמרה עליה חתום הנאשם ואשר היתה מונחת בפני העד, נטען כי הלחץ היה מנת חלקה של הנאשמת לבדה, בחוות הדעת הפסיכולוגית מיוחסת השפעת האבל לנאשם. טיב הטעות מתואר בחוות הדעת באופן שונה מן האופן בו תואר בחלקים אחרים לאורך ההליך. לטענת הפסיכולוג הנאשם "נגרר לעשות מהליכים כלכליים שלא חשב לנכון לעשותם". לא זו בלבד שגם ענין זה חורג מעבר למומחיות העד, ממילא כלל לא נטען על ידי הנאשם.

34. שקילת אמינותה וטיבה של עדות מומחה, ככל עדות, מסורה לבית המשפט. בעוד בחינת מהימנותו של עד מומחה אינה שונה מבחינת מהימנותו של כל עד אחר, בחינתה של אמינות מקצועית היא ייחודית לעדים



מומחים. אמינות זו נסובה "על רמתו המקצועית של המומחה, וטיב ואופי הבדיקה או הבירור האחר שערך ומכוחם הגיע למסקנותיו", ראו ע"פ 1839/92 **אשקר נ' מדינת ישראל**, פסקה 4 (04.09.94), ע"פ 6147/07 **אביסידריס נ' מדינת ישראל** (2.7.09) בפסקה 25. ללא ניסיון מקצועי מוכח המקנה למומחה סמכות מקצועית לתת הערכות, אין דבריו מהווים אלא דעה ותו לא. הדברים יפים בדיוק לענייננו.

נסיבות נוספות לתמיכה בגרסת ההגנה

35. הנאשם, כמו המאשימה, ביקש להסיק מן הנסיבות ראיות לענין היסוד הנפשי, אם כי בניגוד למאשימה סבר כמובן שהנסיבות מצביעות על העדר כוונת מרמה:

36. לטענת הנאשם סוג הדיווח שולל כוונת מרמה שכן ידוע לכל בר בי רב כי מרמה מסוג זה אחת דינה להיחשף. בחקירתו נדרש להשוואה בין דיווח על טופס וורוד לבין מעבר במסלול הירוק בנתב"ג והשיב כי לא סבר כך ועל פי ידיעתו כל טופס נבדק על ידי רשויות המס (ת/1 ש' 238). תשובה זו מיתממת ואינה מהימנה. אפילו מומחה ההגנה עו"ד הר שמש, ובוודאי גם עדת התביעה גב' בן עמי, העידו שמרבית הטפסים הוורודים אינם נבדקים. גב' בן עמי מסרה ש-80% מן הטפסים הללו אינם נבדקים אלא על בסיס מדגם (עמ' 6 ש' 19, עמ' 9 ש' 19 ועדות עו"ד הר שמש עמ' 125 ש' 16). לא שוכנעתי כלל וכלל שהידע שהיה ברשות הנאשם בדבר אופן הטיפול על ידי רשויות המס היה כזה שסיפק לו וודאות באשר לגילוי הדיווח הכוזב מקום שהוא מוגש בטופס מש"ח ורוד. עשרות עסקאות קודמות שעשה הנאשם דווחו על גבי טפסים אלו ומעולם לא קיבל הערות בגינם. כמו כן לא שוכנעתי כי הדיווח המאוחר על טופס כחול הוביל לידיעת הנאשם בדבר וודאות הבדיקה שכן בעדותו לגבי טיב הטפסים מסר ש"לא ידעתי שהצבע כל כך גורלי" (עמ' 36 ש' 6). אם הנאשם לא ידע על משמעות ההבדלים בין הטפסים השונים, אין זה סביר בעיני שידע אודות הבדלי הבדיקה ברשות המס ויכול היה לדעת, לא כל שכן בוודאות, כי הדיווח שהגיש יבחן לגופו. היכרותו המקצועית הקודמת של הנאשם עם רשות המיסים לא היתה כזו שחשפה בפניו את הנחיות הרשות לגבי איזה תיק נבדק ומה טיב הבדיקה. ניסיונו הקודם לא פתח לו צוהר לעולם ההנחיות הפנימיות במשרדי מס שבח מקרקעין ואל נבכי הנהלים הפנימיים. מידע זה אינו זמין לעורכי דין חיצוניים ובוודאי שלא למי שערך העיסוק הקבוע שלו לא חשף אותו לנבכי המערכת. קביעת עד ההגנה עו"ד הר שמש לפיה בחר דרך שבה סיכוי ההצלחה הם זניחים (סעיף 12.34 לחוה"ד של עו"ד הר שמש) היא קביעה מבעד עיניו של איש רשות המיסים לשעבר. אין זהות בין ידיעתו של אדם שהכיר את צדה הפנימי של המערכת לידיעתו של עו"ד שפגש במערכת בסוג אחד של תיקים ומצדם החיצוני בלבד ובוודאי שבהקשר זה מדובר בחוכמה שבדיעבד. עד ההגנה אישר בחקירתו הנגדית כי גם עובדי רשות המיסים אינם יודעים בהכרח כל מדד ומדד של בדיקה ואלו תיקים יבדקו על ידי המפקח ואישר שנהלי הבדיקה אינם מופצים לקהל עורכי הדין (עמ' 124 ש' 7 ובהמשך בש' 13). עדת התביעה גב' בן עמי שאישרה אמנם ששווי עסקה גם הוא נתון שיש בו להעביר תיק למסלול בדיקה אבל אפילו היא לא ידעה מה שווי העסקה שמעליו מועברים התיקים לבדיקה (עמ' 16 ש' 19). אם כך עובדי רשות המיסים, קל וחומר הנאשם. המומחה הוסיף כי כל הטפסים כולם ללא יוצא מן הכלל נבדקים על פי תעודת זהות (בחקירה חוזרת עמ' 131 ש' 10), אך לעומתו עובדת רשות המיסים לא העידה כך ואפשרות זו אף לא הוצגה לה בחקירה נגדית כך שמשקל הטענה נמוך. בסופו של דבר, הסיבה שהביאה בפועל לבדיקת התיק הספציפי הזה ולדרישה כי תוגש הצהרה על טופס כחול, לא היתה אף אחת מסיבות הבדיקה שמנה מומחה ההגנה. סיבת הדרישה מפורטת בהודעתה של שרה אריאלי (שהוגשה בהסכמה) ובה הובהר כי הדרישה באה על שום העובדה שמדובר בנכס חד משפחתי וכזה יש להגיש בטופס כחול (ת/14 ש' 28 וראו גם האמור על הטופס עצמו ת/18). המנגנונים האוטומטיים שהוזכרו על ידי ההגנה כלל לא פעלו



לגילוי הדיווח הכוזב.

נמצא כי דווקא הגשת הדיווח על גבי טופס וורוד היא נסיבה לחובת הנאשם, שכן היא הגורם העיקרי המביא לכך שטופס לא ייבדק ואדם יזכה בפטור מלא ממס שבח על יסוד הצהרתו בלבד.

הנאשם הוסיף וטען כי ידע על כך שציון העובדה בדבר זכויות בניה בטופס הכחול יוביל בוודאות לבדיקה על ידי הרשות ולכן אין זה מתקבל על הדעת שניסה עדיין להונות (ת/1 ש' 145 ועמ' 38 ש' 18). נקודה זו פועלת דווקא לחובת הנאשם. אף שהנאשם כבר ידע באופן פוזיטיבי על קיומן של זכויות בניה בתאריך 21.6.12, כלומר ידע שהטופס הוורוד שמילא אינו נכון, לא פנה ביוזמתו אל הרשות ולא הודיע על טעות. הדיווח על זכויות הבניה בא לעולם רק לאחר שהרשות פנתה אל הנאשם והודיעה לו כי עליו להחליף את הטופס (עמ' 46 ש' 28). חלפו אם כן חמישה ימי עבודה מלאים בהם ידע הנאשם על דיווח לא נכון ושמר את הדברים בליבו. מודעות זו שומטת את הקרקע תחת טענה אודות טעות בתום לב. בעדותו בבית המשפט הוסיף טענה נוספת לפיה לא ניתן היה לרמות במקרה זה משום שמעל שווי מכירה מסוים כל תיק נבדק (עמ' 56 ש' 6). לא שוכנעתי כי הנאשם ידע שדיווח על זכויות בניה יוביל בהכרח לבדיקה בשאלת ניצול פטור בשל העדר מכירה קודמת. חשוב מכך, לא ניתן לשחזר את מנגנון החשיבה של הנאשם אודות דרכי הפעולה הטובות ביותר עבורו, משעה שהרשות דרשה דיווח שני והחלו לבצבץ סימנים שהדיווח הראשון שהגיש לא עבר "חלק". האפשרות כי נתפס ומעשיו בשלב זה אינם הגיוניים, אינה מספיקה כדי לקעקע את הראיות הרבות אודות כוונה להונות בשלב הראשון של הדיווח על גבי הטופס הוורוד וחוסר התכנות של טעות בתום לב בשני השלבים גם יחד. לכך אוסיף כי אינני נותנת כל אמון בעדותו המאוחרת של הנאשם לפיה ידע שהטפסים נבדקים מעל שווי מכירה מסוים. בענין זה אפילו עובדת רשות המיסים לא ידעה לנקוב בגובה המכירה שממנו מועברים תיקים לבדיקה ואף לא המומחה מטעם ההגנה. עדות זו של הנאשם היא בבחינת חוכמה בדיעבד ולאחר שקיבל ייעוץ משפטי ומקצועי מעורכי דין ומומחים בתחום.

37. הנאשם טען שאין מניע למרמה שכן לו ידע על כך שלא מגיע פטור היה מבטל את עסקת המכר. טיעון זה אינו משכנע שכן הנאשם עצמו הסביר בעדותו שביטול עסקת המכר לא היה ענין פשוט והיו לכך השלכות חלקן כספיות (עמ' 38 ש' 5). נתון נוסף, שהנאשם לא ציין ולא התייחס אליו, הוא העובדה שעל פי חוזה המכר, הפרת הסכם המכר היתה מחייבת את הנאשמת בתשלום פיצוי לקונה בסך 600,000 ₪ כפיצוי קבוע (סעיף 14(א)(1) לחוזה המצורף למש"ח ת/17). וודאי שלא מדובר בענין של מה בכך. כן טען הנאשם שלו זכר את ענין הפטור היה ממליץ על השכרת הדירה עד חלוף 4 שנים. גם בכך אין ממש, שכן הדירה עמדה ריקה מבלי שעלה בידי הנאשמים להשכירה.

38. הנאשם הוסיף והסביר כי לו ביקש להונות את רשויות המס לא היה עושה כן תוך סיכון של האדם היקר לו ולאשתו. טענה זו שובת לב. אין לי ספק שהנאשם לא התכוון לגרום נזק לעצמו ולחמותו ולא פילל לאפשרות שימצאו עצמם על ספסל הנאשמים. שקלתי הטענה בכובד ראש אך לא מצאתי כי בכוחה להכריע את הכף. חוסר הרצון להיות נאשם ולסבך אדם נוסף כמוהו כחוסר רצון להיתפס. בכך לא שונה הנאשם מאחרים ובפרט לא בגזרת הצווארון הלבן, בה מעמד ה'נאשם' זר ומאיים. אלא שלא נתתי אמון בטענת הנאשם בדבר הוודאות שיייתפס וחוסר ההיגיון שבהונאה מסוג זה או באפשרות כי גם אם ייתפס לא יוכל לכלכל את צעדיו בדרך של קנס גרעון או הליך אזרחי חלופי באופן שיסיר מעליו את הסיכון.

39. הנאשם טען שלו ידע על הטעות בבקשה לפטור היה מגיש מיד בקשה להמיר את הפטור בין הדירה הראשונה לבין הנכס בסביון ומבוקשו היה ניתן לו ללא כל קושי (ת/1 ש' 191 וגם עמ' 40 ש' 9). ראשית,



לא שוכנעתי שהנאשם היה מודע לקיומו של הליך המרה קודם למקרה הנוכחי ובעדותו לא התייחס מפורשות למועד בו למד על סוג כזה של בקשה ולא הוצג כל מקרה בו הגיש הנאשם בקשות המרה בשם אחרים. שנית, לו הגיש בקשת המרה כדת וכדין, המשמעות היתה שהיה על המוכרת לשאת במס שבח בגין העסקה הראשונה. בדרך בה הוגש דיווח על פטור שאינו מגיע, יכולה היתה המוכרת להתחמק מכל תשלום שהוא אלמלא נתפסה. שלישית, על מנת לזכות במענה חיובי לבקשת המרה, שומה על המוכר לדווח מבעוד מועד, להודיע בגלוי על שתי מכירות, על העובדה שקיבל פטור בעבר ועל רצונו להמירו כעת. לא הוצג ולו מקרה בודד לכך שאדם שלא דיווח ביוזמתו על מכירה, אלא נתפס, זכה בהמרת הפטור. מר בונדי, עובד רשות המיסים מזה 42 שנה, העיד כי אחד המדדים לאישור בקשה הוא תום ליבו של הנישום (עמ' 109 ש' 6) ומשעה שאדם לא הצהיר בגלוי על המכירה לא יוכל לזכות בסעד. רביעית, גם כאשר הגיש הנאשם את בקשת ההמרה, לא טען כי מדובר בטעות שעשה ולכן הוא מבקש לתקנה באמצעות ההמרה וטענת הטעות נולדה רק בדיעבד, לאחר שנחקר ברשות המיסים. הנאשם הביע תרעומת על כך שבקשת ההמרה שהגיש לא טופלה וטען כי הרשות מתעלמת ממנו באופן שרירותי ובלתי הוגן (עמ' 39 ש' 32). גם בענין זה מקובלת עלי תשובתו של העד מר בונדי שלא מדובר כלל וכלל בשרירות אלא בהוראת הממונים עליו כי אין לטפל בפניה לאחר שההליך הועבר לטיפול במסלול פלילי (עמ' 104 ש' 16).

40. לחיזוק העדר הכוונה העידה אשת הנאשם גב' ליאת דן. עדותה לא תרמה להגנה. בעדותה התייחסה להשערה כי "סביר להניח" שהנאשם השקיף על כל הטיפול בדירה בחולון מראשיתו ולכן טעה לחשוב שעברו יותר מארבע שנים (עמ' 65 ש' 19). מדובר בעדות סברה שאינה מתאימה לגרסת הנאשם ועל כן חסרת משקל ראייתי של ממש.

חוות הדעת של עו"ד משה הר שמש

41. על מנת להוכיח העדר כוונה מצדו, הציג הנאשם חוות דעת של עו"ד משה הר שמש. מר הר שמש התבקש על ידי הנאשם לחוות דעתו בשאלת הליכי שומה והשפעתם על שאלת אחריותו הפלילית של הנאשם.

עיון בחוות הדעת מגלה שנכתבה תוך הבלעת הנחות המתאימות לגרסת הנאשם. כך למשל נטען כי שידור הפטור נחסם על ידי המחשב המרכזי (12.5) למרות שלא היתה כל ראיה להתרחשות כזו. כן קבע העד כי "על פניו דן אכן היה סבור כי לא היה כל צורך להתייעץ בקשר לעסקה הפטורה ממילא" (סעיף 12.32). לא רק שמדובר בעדות סברה מן המעלה הראשונה, ולא רק שאפילו לא מדובר בעדות שמיעה שכן הנאשם עצמו לא אמר כך, אלא שבקביעה זו מניח העד את כל הטעון הוכחה. אם הנאשם סבר שמדובר ממילא בעסקה פטורה, אין מרמה ואין כוונה. רבות מן הקביעות המופיעות בחוות הדעת חורגות מתחום מקצועיות העד ומבקשות להחליף את שיקול דעתו של בית המשפט. כך למשל הקביעה כי "הרצון לייחס לנאשם תכנון ותחכום בהגשת הדיווח כפי שנעשה אינה מציאותית", אינה קביעה מתחום מומחיות העד כבעל ניסיון ברשות המיסים והיא חוצה את הגבול לתחום סמכות בית המשפט בבחינת קיומו של יסוד נפשי. באותה רוח ראו גם התייחסות העד למניע של הנאשם בסעיף 12.38 והחריגה הרחק מחוץ לתחום מומחיותו.

42. נטיית העד לטובת ההגנה ללא בסיס ראייתי מספיק באה לידי ביטוי למשל בתיאור השיחה שהתקיימה בין הנאשם לבין גב' בן עמי מרשות המיסים. העד קבע כי מדובר בשיחה "קצרה" לאחר שהמחשב התריע על ניצול פטור (סעיף 3.21 לחוה"ד). כאמור, אין כל ראיה להתרעה של המחשב אודות ניצול הפטור כבסיס לשיחה ומובן שהעד אינו יודע מידיעתו האישית על אורך השיחה (חקירתו הנגדית עמ' 116 ש' 7). הרצון להניח את המבוקש עלה גם בדרך הצגת הנתונים. בסעיף 3.28 קבע העד כי הנאשמת "מיהרה לשלם את



מלוא המס המגיע על פי שומת המנהל מבלי לבדוקה לעומק בעקבות הנסיבות: הן מצבה הרפואי ושיקול הדעת הלקוי בעקבות מצבה הנפשי והן בשל לחץ החקירה הפלילית". המרכיב הנפשי נקבע על ידי העד על סמך דברי הנאשם מבלי שפגש בנאשמת, ומבלי שמומחיותו מתחום הנפש. לחץ החקירה הפלילית כמניע לתשלום בוודאי לא היה מרכיב פעיל בהחלטה לשלם, שכן זה שולם חודשים לפני חקירתה באזהרה ואכן העד אישר בחקירתו הנגדית שהקביעה כללית מבלי שהוא יודע מה היה במקרה הזה (עמ' 118 ש' 28).

עו"ד הר שמש ציין בחוות דעתו כי המחשב ברשויות המס מתריע תמיד ובאופן אוטומטי ללא יוצא מן הכלל האם נישום כבר קיבל פטור בארבע השנים הקודמות והדבר ידוע היטב לעוסקים בתחום (סעיף 6.22). הנאשם לא העיד על ידיעה וודאית כזו וגם ענת בן עמי לא העידה ולא נחקרה על כך.

43. עד ההגנה הוסיף בחוות דעתו כי כאשר מתרחשת טעות חמורה למשל כאשר מוכר אינו זכאי לפטור המבוקש (ובכך הבליע מומחה ההגנה את ההנחה שמדובר בטעות הגם שזו נקודת המחלוקת) הרי שהטיפול הוא בדרך כלל בדרך של הטלת קנס גרעון (סעיפים 9.5-9.6). לא היה ביכולתו של העד להצביע על נתונים שמבססים את הקביעה כי זהו הטיפול "בדרך כלל" ולא היה ביכולתו להצביע על מקרים דומים בהם לעורך הדין היה קשר אישי ללקוח. הדוגמאות שצורפו לחוות הדעת כללו שברי נתונים ואפילו אלו שונים מן המקרה דנן. באחד קבעו רשויות המס שמדובר בהתרשלות, בשני (9.8) לא צורפה החלטת רשות המס אלא רק פניה לרשות כך שהנתונים אינם ידועים, בשלישי (9.9) לא צוינו כלל פרטים, ברביעי (9.10) צורפה תכתובת בדבר דחיית פגישה שכמובן אינה מלמדת דבר ובאחרון (9.11) לא נכלל ולו פרט אחד עניני.

44. בחקירתו הנגדית סיכם עו"ד הר שמש כי הנאשם אינו מבין במיסוי מקרקעין ולכן "יותר הגיוני לחשוב [...] שמדובר בבן אדם שהוא רשול או טועה ולא באדם מתוחכם שיועד מה הוא עושה" (עמ' 122 ש' 22). קביעה מסוג זה אינה מחייבת כל מומחיות ואין מאחוריה ידע מקצועי רלוונטי ומכל מקום אין בה לסייע להגנה מקום שלא נדרשת הערכה כללית אודות יצר האדם אלא קיימות ראיות נסיבתיות המלמדות על מטרה להונות במקרה הנדון.

הנאשם - סיכום

45. טעויות יתכנו ולשם כך אין צורך בחוות דעת מומחים. לשם זיכוי של הנאשם לא די בהוכחת אפשרות תאורטית לטעות אלא יש להקים ספק בראיות המאשימה בדרך של הוכחת אפשרות סבירה כי מעשיו של הנאשם הספציפי בנסיבות הקונקרטיות נעשו שלא בכוונה להונות. לא שוכנעתי באמינות טענת הטעות, מצאתי כי אינה עקבית, אינה הגיונית, אינה מתיישבת עם ראיות חיצוניות כגון חוות דעת השמאי והאופן בו בנויים הטפסים ואף לא עם השכל הישר וניסיון החיים. אני קובעת כממצא עובדתי כי הנאשם מסר בטופס הדיווח על פטור ממס שבח הצהרה כוזבת במטרה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס וכי במעשיו עשה שימוש במרמה ערמה או תחבולה לצורך עזרה לאחר להתחמק ממס. אני מרשיעה את הנאשם במיוחס לו באישום הראשון בשימוש במרמה ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין ובעזרה לאחר להתחמק ממס, עבירות לפי סעיפים 98(ג2)(1) ו-98(ג2)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

הנאשמת

46. המאשימה לא הבחינה בין הנאשם לבין הנאשמת בניסוח כתב האישום או בסיכומיה. לגבי שניהם סברה כי ניתן להסתפק באותו מערך ראיתי. מאחר ואין כל ראיה לכך שבין השניים נרקמה תכנית משותפת להונאה,



תכנית עליה סיכמו בצוותא ואשר שניהם לקחו חלק בביצועה המשותף, יש להוכיח את יסודות העבירה במלואם, לרבות היסוד הנפשי, ביחס לכל אחד מהנאשמים בנפרד. לטעמי הראיות מצביעות על הבדל של ממש בין השניים ולא ניתן לראותם כמקשה אחת. ההבדלים חולשים על כל היבט רלוונטי בדרך להוכחת כוונה להונות לרבות היסטוריה אישית, ידע מקצועי, מידת המעורבות בעסקה והרווח ממנה.

47. אין חולק כי הנאשמת חתמה על הצהרה שאינה נכונה וכי הצהרה זו היתה אמורה לשמש בסיס לפטור מלא ממס שבח, הצהרה שהיא בעלת ערך כלכלי. הנהנית הישירה מן הרווח הכלכלי היא הנאשמת לבדה. חתימה על הצהרה כוזבת שרווח כספי בצדה הן שתי נסיבות המלמדות על כוונה להונות. לא היה בפי הנאשמת מענה מניח את הדעת ליתרון הכלכלי הברור ולקיום מניע כספי. גישתה שבאה לידי ביטוי בשאלה "על איזה כסף מדובר?" (עמ' 76 ש' 26) מיתממת ורחוקה מלשכנע. אפילו קיבלתי את טענת ההגנה כאילו מדובר ברווח בשיעור 300,000 ₪ כתוצאה מאי הדיווח (נקודה שלא הוסכמה על ידי המאשימה וההכרעה בה תלויה ועומדת בבית המשפט המחוזי בהליך נפרד והנאשם עצמו נקב בסכום גבוה יותר בעמ' 40 ש' 26), לא מדובר בסכום של מה בכך. באופן מוחלט מדובר בסכום גדול של כסף ובאופן קונקרטי וודאי שיש משמעות לסכום לאור טענת הנאשמת שמכירת הבית בסביון מהווה בסיס יחיד לעתידה הכלכלי.

נסיבה נוספת לחובת הנאשמת היא השקר הברור בו נתפסה בעת חקירתה בנוגע להעברת חלק מכספי המכירה לילדיה. כאשר נשאלה על כך בחקירתה שללה זאת (ת' 4 ש' 184). כאשר עומתה עם גרסת הנאשם לפיה העבירה לבתה 400,000 ₪ ולנכדים 300,000 ₪ נוספים ניסתה לתרץ את אמירת השקר בכך שלא חשבה שמדובר בשאלה חשובה אך לא היתה לה כוונה לשקר (שם בש' 191). שקרי נאשם מחזקים את ראיות המאשימה, וודאי כאשר כל התיק נוגע לשקר בדיווח כספי. יש קושי ליתן אמון בנאשמת שאומרת שלא התכוונה לשקר מיד לאחר שנתפסה בדבר שקר ברור, מה גם שדבר השקר נמסר בחקירה, כאשר היא כבר יודעת היטב מה הסיכון, כאשר היא יודעת היטב שיש משמעות לדבריה וכאשר טיב השקר מעלים את המניע לעבירה ואינו מנותק מנושא החקירה.

48. נסיבה נוספת לחובתה היא העובדה שהנאשמת זכרה מתי מכרה את הדירה בחולון וידעה שלא חלפו 4 שנים בינה לבין מכירת הבית בסביון (ת' 4 ש' 83). הנאשם ניסה להסביר את הידיעה הנ"ל כידיעה מאוחרת שגובשה בעקבות פתיחת החקירה, אך הנאשמת עצמה לא טענה כך וודאי לא בחקירה ואפילו לא בבית המשפט (עמ' 101 ש' 1). לו היתה הנאשמת מודעת למועדי המכירה רק בשל חקירת המס, ניתן היה לצפות שתסביר את הטעות ואת השכחה ברגע האמת כבר בחקירה. במקום זאת, כדי להתמודד עם החתימה על הצהרה כוזבת, השיבה הנאשמת שאינה יודעת מי חתם על הטופס ואין לה מושג למה הצהירה שלא מכרה דירה בארבע השנים הקודמות (ת' 4 ש' 81).

49. במנין הנסיבות לחובת הנאשמת יש למנות גם את הודעת הנאשם לפיה ראתה את כל הטפסים וידעה על מה מדובר ואז חתמה עליהם (ת' 3 ש' 239 וגם ת' 1 ש' 321). בעדותו חזר הנאשם מפורשות על כך שהנאשמת חתמה על הטופס ולא הסבה תשומת לבו לכך שנמכרה דירה שנתיים קודם לכן (עמ' 50 ש' 11). בנקודה משמעותית זו, סותרת הנאשמת את עדות הנאשם שכן לטענתה בעת החתימה על הטופס הוורוד הנאשם לא שאל אותה אם מכרה דירה בארבע השנים האחרונות שכן "הוא יודע. הוא עשה לי את כל העסקאות הוא לא צריך לשאול אותי" (ת' 4 ש' 179).

50. קיימות אם כן נסיבות המתיישבות בהחלט עם כוונה. עם זאת, לא שוכנעתי כי הנאשמת הבינה את משמעויות המס של ההצהרות עליהן חתמה ואת משמעותן הכספית עד כדי תכנית וכוונה להונות. ראיתי את הנאשמת



ושמעתי את עדותה באולם בית המשפט ואני נותנת אמון בגרסתה ממנה עלה ביטול עצמי נוכח מקצועיות הנאשם. לא שוכנעתי שהנאשמת הבינה או אפילו ידעה מהו טופס מס שבח, מהו השבח ומהי חבות המס המוטלת על המוכר. שוכנעתי מדבריה לפיהם חתמה על הטפסים בשל האמון שנתנה בנאשם ובהבנתו, מבלי להעמיק בכתוב, מבלי להרהר אחר מעשי הנאשם ומבלי להבין את המשמעות הכספית מאחורי הסימון במשבצות השונות. לנאשמת אין ידע משפטי או הבנה כלשהי בתחומי שבח ופטור ממס שבח. וודאי שאינה מודעת למשמעות הגשת טופס ורוד לרשויות מס שבח וכלל אינה יודעת על קיום טפסים אחרים בהם ניתן להצהיר הצהרות שונות. לא מדובר במי שעסקאות נדל"ן הן שגרת יומה ודיווחים למס שבח מוכרים לה ולו ברמה בסיסית. חוסר ההבנה עלה באופן אותנטי בעת חקירתה בפני חוקרי המס שם מסרה הנאשמת שבעת מכירת הדירה בחולון קיבלה פטור אך לא ידעה מהו הפטור שביקשה וסברה כי מדובר בפטור משום שאין לה הכנסה (ת/4 ש' 60). אני ערה לכך שבבית המשפט ניסתה הנאשמת להציג עצמה כמבינה פחות ממה שביכולתה האמיתית להבין ואף על פי כן נתתי אמון בחלק מתוך עדותה בו סיפרה שחתמה על המסמכים במקומות בהם הופנתה לחתימה, מתוך אמון מלא בנאשם, מבלי שמילאה בעצמה את הפרטים ותוך שהיא סומכת על שיקול דעתו של הנאשם במאת האחוזים ומסתפקת בחתימה טכנית בלבד. בבית המשפט שבה והעידה כי תחתום על כל טופס שיציג לה הנאשם מבלי לשאול דבר שכן היא סומכת עליו ו"חותמת בעיניים עצומות" (עמ' 75 ש' 30 ועמ' 76 ש' 22). הנאשמת העידה על עצמה כמי שבכל שנותיה לא עמדה ברשות עצמה באופן מקצועי, לא עבדה ולא טיפלה בענייני כספים ולאורך חייה סמכה על פעולות בעלה. לאחר שנפטר העבירה את האחריות לידי הנאשם. עדות הנאשמת לפיה לא הבינה דבר בנושא הפטור והטפסים ולכן סמכה על חתנה, איש המקצוע ואיש אמונה וחתמה על הטפסים בלי להרהר על כך, חוזקה בעדות בתה. אשת הנאשם העידה אף היא כי אמה אינה קוראת את המסמכים עליהם היא חותמת והיא שמה מבטחה המלא בנאשם (עמ' 71 ש' 8).

51. אבהיר כי נסיבות מקרה זה חריגות ואין הדבר דומה לטענה המגלגלת את האחריות לפתחו של עורך הדין או יועץ המס מיד לאחר שאדם נתפס בדבר עבירה. טענות אלו מוכרות ונבחנות בזהירות על ידי בתי המשפט. ייחוד הנאשמת המבחין בינה לבין רבים אחרים נעוץ בנסיבותיה האישיות של הנאשמת, בטיב הקשר בינה ובין עורך הדין, בעוצמת יחסי האמון כפי שהוכחו ובטיב הפעולה שהנאשמת ביצעה. במקרה דנן הוכח קיומו של קשר אישי קרוב וארוך שנים בין השניים כך שלא מדובר ביחסי עו"ד-לקוח אלא ביחסים בהם החליף הנאשם למעשה את בעלה של הנאשמת בכל הנוגע לטיפול בענייניה הכספיים. במסגרת יחסים אלו, הורגלה הנאשמת במשך שנים רבות לסמוך על הנאשם ולא לבדוק מעשיו. כך למשל כאשר הושכרו הנכסים בחולון ובסביון, הגיעה הנאשמת למעמד החתימה על החוזים אך בפועל מי שניהל את המו"מ ולאחר מכן קיבל את השיקים לידי, טיפל בדרישות השוטפות של השוכרים ועמד איתם בקשר רציף היה הנאשם (ראו ת/11, ת/8, ת/10). הנאשמת ואף הנאשם העידו כי ראתה בנאשם מחליף לבעלה ולא כנותן שירותי יעוץ מקצועי. בנוסף נסיבותיה של הנאשמת, שמעולם לא עבדה ולא עמדה ברשות עצמה, לא ניהלה ענייניה הכספיים ולא ביצעה בעצמה עסקאות מכל סוג שהוא, הובילו אותה לבטל יכולותיה מול איש אמונה שבנוסף לכך הוא בעל מקצוע וניסיון בדיוק בתחום המבוקש על ידה. לכך יש להוסיף כי לא הנאשמת מילאה את הטופס ולא היא שסימנה "וי" ליד סוג הפטור המבוקש וליד התשובה "לא" שבסוף ההצהרה "מכרתי בארבע השנים שקדמו למכירה זו דירת מגורים אחרת... בפטור ממס שבח" אלא היה זה הנאשם שמילא את הפרטים בכתב ידו. באופן אקטיבי תפקידה של הנאשמת התמצה בהוספת חתימתה במקום המיועד לכך בסוף הטופס (ת/1 ש' 49). הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שעל כתב ההצהרה לצורך בקשה לפטור ממס שבח מקרקעין שהוגשה בשנית על ידי הנאשם על גבי טופס המש"ח הכחול (ת/19) כלל לא מופיעה חתימת



הנאשמת אלא חתימת הנאשם לבדו.

52. בנסיבות שפורטו לעיל, לא מדובר בנאשמת שהתייעצה עם עו"ד וקיבלה ממנו חוות דעת משפטית לקראת ביצוע עסקה, אלא במי שפנתה לאדם קרוב אליה בשל אותה קרבה משפחתית ויחסי אמון. לא נערכה פגישת ייעוץ ואפילו הנאשם לא העיד בשום שלב שהסביר לנאשמת את משמעות הדברים או פירט באוזניה ההשלכות השונות של דיווח או הסביר לה על הטופס ומשמעותו. בולט ההבדל בגרסת הנאשם בין ההסבר המפורש שמסר לנאשמת אודות חובתה לדווח על הכנסות מדמי שכירות (עמ' 42 ש' 21) לבין העדר כל הסבר טרם חתימתה על טפסי מס שבח. בענין זה העיד הנאשם שהסתפק בכך שהנתונים מופיעים בטופס ועל כן הניח שראתה אותם (עמ' 50 ש' 10) והציפיה הכללית שלו "מכל לקוח" שיקרא על מה הוא חותם (עמ' 54 ש' 12).

53. בנסיבות ייחודיות של המקרה הנוכחי, נותר בלבי ספק בדבר הבנת הנאשמת את משמעות הסימון על גבי הטופס וספק בדבר הבנתה את היחס שבין הפרטים אותם אישרה בחתימתה לבין הרווח שהיא עתידה להפיק מכך ולפיכך נותר ספק בדבר כוונתה להונות. מספק זה רשאית הנאשמת ליהנות.

54. התוצאה לפיה דווקא המרוויחה העיקרית מן הדיווח הכוזב פטורה מאחריות פלילית בעוד בא כוחה מורשע אף היא אינה תוצאה רגילה אולם גם תוצאה זו נובעת אף היא מן היחסים המיוחדים שאינם יחסי עו"ד-לקוח אלא יחסי קרבה משפחתית בהם למייצג ענין אישי בתוצאה. אדגיש - אינני מייחסת לנאשם תכנון ליהנות מפירות ההונאה במסגרת ירושה עתידית ואני מניחה שהנאשם קיווה לאריכות ימיה של הנאשמת בבריאות מלאה. הענין האישי מקורו ברצונו הכן להשיג רווח מרבי עבור חמותו שיאפשר לה חיי רווחה עצמאיים באותה רמת חיים לה הורגלה, אפילו לא העבירה לידיו ולו שקל אחד מפירות העסקה.

55. לסיכום עניינה של הנאשמת, הנסיבות שהוכחו על ידי המאשימה מצביעות על בסיס לאישום אך בסופו של יום לא ברמה הנדרשת בהליך פלילי ועל כן אני מזכה את הנאשמת מחמת הספק מן המיוחס לה באישום הראשון.

פגמים ומחדלים

גובה ההונאה

56. על פי עובדות כתב האישום הגיע סכום המס על השבח לסך 1.5 מיליון ₪. גב' בן עמי שערכה את השומה אישרה בחקירתה הנגדית כי לאחר שהוצגו לה נתונים נוספים על ידי הסנגורים, הרי שהשומה האמורה אינה משקפת את השבח האמיתי בנכס וסכום המס הנכון נמוך יותר (עמ' 29 ש' 14). בחקירתה הנגדית התברר כי העדה לא לקחה בחשבון סכום נכון של שווי רכישה ולא נתנה ביטוי לעלויות בניה אף כי על השטח בנוי בית בשטח 220 מ"ר (עמ' 28 ש' 14 ועמ' 29 ש' 10).

57. אין חולק שמדובר במחדל ותשובות העדה רחוקות מלהניח את הדעת. עוד אין ספק שיש ליתן משקל ומשמעות מעשית לכך שהנתון הנקוב בכתב האישום איננו נכון. עם זאת, אינני מקבלת את מסקנת ההגנה לפיה תוצאת המחדל היא ביטול כתב האישום וזיכוי הנאשמים. בנסיבות שהוכחו בבית המשפט ואשר פורטו בהרחבה לעיל לרבות העובדה שמדובר בעו"ד, בייצוג של קרובת משפחה, בפוטנציאל רווח אישי, היה מקום להגשת כתב אישום גם אם סכום ההונאה נמוך יותר ואפילו היה נמוך בשיעור לו טוענת ההגנה. הסעד הנכון יבוא לידי ביטוי ברכיבי הענישה (ראו ע"פ 7621/14 גוטסדינר נ' מדינת ישראל (01.03.17), בפסקה 49 וההפניות שם). יצוין עוד כי בזמן אמת, לא הגישו הנאשמים השגות על השומה והליך הבירור בענין זה

עמוד 17



מאוחר ביחס לחקירה.

58.לטענת ההגנה יש להקיש מן הטעות שעשתה עובדת רשות המיסים לטעות שעשה הנאשם. ההשוואה מערבת מין בשאינו מינו. משקבעתי שלא מדובר בטעות של הנאשם אלא במעשה שנעשה בכוונה להונות, נשמט הבסיס להשוואה.

59.הסנגורים טענו כי לו היה ידוע מראש כי סכום המס שהועלם הוא 300,000 ₪ בלבד, לא היה מוגש כתב האישום. טענה זו שייכת לעולם ה"אילו" ואין לה משקל משפטי. לא הובאה ראיה למדיניות המאשימה בכגון אלו ולא הובא מקרה דומה שניתן היה להקיש ממנו מסקנה זו. על פניו, לא אוכל לומר כי הגשת כתב אישום בגין הונאת מס בשווי 300,000 ₪ אינה מתקבלת על הדעת ופוגעת בתחושת הצדק וההגינות.

אופן ניהול החקירה על ידי רשות המס

60.פגמים נוספים שנחשפו תוך כדי ניהול המשפט נגעו לאופן ניהול החקירה על ידי המפקחת במיסוי המקרקעין. הראשון הוא היעדר תיעוד לשיחה שנערכה בין המפקחת גב' בן עמי לבין הנאשם. גב' בן עמי לא תיעדה בכתב את השיחה, כך שלא היה בידה להשיב אם היתה שיחה טלפונית אחת או יותר עם הנאשם, אם נערך מפגש ומהם הדברים שהוחלפו בין השניים (עמ' 15 ש' 11). הפגם השני הוא היעדר תיעוד של השתלשלות הטיפול בתיק ותיעוד הבדיקות שערכה המפקחת. מחקירתה הנגדית של גב' בן עמי עלה פער בין הבדיקה שנערכה במציאות לבין אופן הבדיקה שתואר בהודעותיה (נ/2 ו-נ/3). בעת חקירתה מסרה שהעריכה קיומן של זכויות בניה בנכס, ולאחר בדיקה גילתה שזהו אכן המצב ומטעם זה נדרש הנאשם לשנות את הדיווח לטופס כחול. נקודה זו הוכחה על ידי ההגנה כבלתי נכונה שכן הדרישה להחלפת טופס דיווח היתה ביוני חודשים אחדים לפני פניית גב' בן עמי. כמו כן העדה לא זכרה מהן זכויות הבניה בהן הבחינה, לא היה לבדיקה שעשתה כל תיעוד בתיק (עמ' 22 ש' 7) ובנימוקי השומה לא הופיע כל אזכור לזכויות בניה (עמ' 21 ש' 31).

61.ההגנה טענה לפגם נוסף בנוסח האזהרה שנמסרה לנאשם בחקירתו הראשונה, אך לא מצאתי כי יש ממש בטענה והנאשם לא טען בעדותו דבר בענין זה.

62.על אף קיום פגמים מוכחים בניהול החקירה, לא מדובר בפגמים שפגעו בהגנת הנאשמים, גרמו לעיוות דין או השפיעו על יכולתו של הנאשם להתגונן כראוי. להיפך, היעדר תיעוד לשיחה הביא לכך שגרסת הנאשם ביחס לאותה שיחה התקבלה הן ביחס למועד השיחה והן ביחס לתוכנה. הנאשם לא הסביר כיצד הגורם לפניית גב' בן עמי, בין שהיה זכויות בניה ובין שהיה גילוי ניצול הפטור, השפיע על קו ההגנה. עם זאת, מבחינה מערכתית יש להפיק לקחים מניהול התיק וחזקה על המאשימה שתביא את הדברים לידיעתם של הגופים הרלוונטיים כך שיפיקו לקחים מן המחדלים שהתגלו.

63.הלכה ידועה היא כי בחינת דוקטרינת הגנה מן הצדק נעשית בשלושה שלבים. בשלב הראשון, בוחן בית המשפט את הפגמים בהליך ואת עצמתם; בשלב השני בוחן בית המשפט האם נוכח עצמת הפגמים קיום ההליך פוגע בתחושת הצדק וההגינות; ובשלב השלישי מעניק בית המשפט סעד הולם המאזן כראוי בין הפגמים שהתגלו לבין אינטרסים מנוגדים. ודוק, מלאכת האיזון חייבת להביא בחשבון לא רק את עניינו של הנאשם ותיקון העוול שנגרם לו (אם נגרם) באופן ניהול ההליך, אלא גם את האינטרס הציבורי הרחב בהרשעת עבריינים (ראו ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, פ"ד נט(6) 776 (2005), וכן ע"פ 5975/14 **אגבריה נ' מדינת ישראל**, (31.12.2015)).



הפגמים שפורטו לעיל אינם בעוצמה כזו הגורמת לפגיעה בתחושת הצדק וההגיונות ועל כן אין מקום לסעד בדרך של ביטול כתב האישום וזיכויים.

אכיפה בררנית

64. בעמוד 15 לסיכומי ההגנה עלתה לראשונה טענה לפיה במקרים דומים הסתפקה הרשות בהליך מסוג כופר ולא בדרך של אישום פלילי. לא התבקשה רשות להוסיף נתונים בדבר החלטות כופר יחד עם הסיכומים וברי כי האופן שבו הוצבה עובדה בפני המאשימה ובפני בית המשפט בצירוף הנספח כחלק מן הסיכומים, לא אפשר התמודדות עניינית עם הטענה. לאחר השלמת סיכומים בעל פה הוגשה בקשה נוספת להוספת חומר ראיות ולפנים משורת הדין התרתי הגשת בקשת הכופר של הנאשמים. אציין את המובן מאליו, כי טענה זו השייכת לעולם ההגנה מן הצדק, היא טענה מקדמית שהיה על הנאשמים להעלות בפתח ההליך. על מנת להצליח בטענת אכיפה בררנית נדרש הנאשם להניח תשתית ראיתית בעת ניהול ההליך. בסיס זה לא הונח לא בעת ניהול התיק ולא בשלב הסיכומים. הנאשם לא התייחס בעדותו כלל לנושא הכופר. לא הונח כל בסיס ראיתי להשוואה בין בקשת הכופר שהגיש הנאשם לבין בקשות אחרות כך שלא הוכח קיומם של מקרים דומים והחלטות שונות של הרשות. הסנגור לא השמיע עדים או הציג ראיות למקרים דומים והסתפק בצירוף רשימה ובה תמצית החלטות כופר שפורסמה על ידי רשות המיסים. משקלה הראיתי של הרשימה מוגבל למדי, שכן הנסיבות אינן מתוארות וההנמקה קצרה ואינה מבהירה את מכלול הנתונים שעמדו בפני הרשות. באף אחד מן המקרים אליהם הפנה הסנגור בסיכומיו, לא התקיים קשר אישי בין עורך הדין המייצג לבין הלקוח ולא הוצגה ראיה לרווח אישי של עורך הדין כתוצאה מטעות בדיווח שעשה בשם לקוחו. לשם ההשוואה מה רב המרחק בין הבסיס הראיתי הנדרש לבין החומר שהוצג בהליך זה יש לעיין בת"פ (ת"א) 52860-12-11 **מדינת ישראל נ' בכר** (18.12.16) ועפ"ג 69680-01-17 באותו ענין בו התקבל ערעור על זיכוי מחמת הגנה מן הצדק ובית המשפט מצא כי לא די בראיות אפילו כאשר נשמעו עדויות ישירות לדמיון בין מקרה אחד למשנהו והתייחסותה השונה של רשות המיסים.

אישום שני (לנאשמת בלבד)

65. אישום זה מייחס לנאשמת השמטת הכנסות בין השנים 2007-2010. מדובר בהכנסות הנאשמת מדמי שכירות של הנכס בחולון והנכס בסביון בסך ₪ 738,687. עוד מיוחס לנאשמת כי בדו"ח שהגישה לשנת 2011 דיווחה על הכנסותיה באופן חלקי תוך השמטת סכום של ₪ 86,962.

66. הנאשמת כפרה בעובדות כתב האישום וטענה כי לא עסקה בדיווח על הכנסות השכירות אלא רואה החשבון מטעמה עמו התייעצה ועליו הסתמכה. לטענתה בדיעבד התברר כי רואה החשבון קיזז על דעתו הוצאות שכירות מסוימות. כן כפרה הנאשמת בסכומים הנקובים באישום זה תוך ציון העובדה שלא נגרם נזק לקופה הציבורית מאחר והמחדלים הוסרו (ראו כפירה מפורטת בכתב מיום 22.08.17).

67. במסגרת ראיות התביעה הוגשו בהסכמה הודעותיהם של שוכרי הנכסים וחוזי השכירות הרלוונטיים (ת/8, ת/10, ת/11 ו-ת/12). כן הוגשה הודעת רואה החשבון של הנאשמת (ת/9) והודעת עובדת משרדו (ת/13).

68. המחלוקת באישום זה צרה מאד. הנאשמת מסרה בחקירתה שלא ידעה על כך שההכנסות לא דווחו בין השנים 2007 ועד 2012 וטענה שהסתמכה על הנאשם ועל רואה החשבון שידווחו כנדרש. עדות הנאשמת היתה מיתממת במובנים רבים. בבית המשפט אישרה מודעותה להכנסות משכירות ואף מודעות לחובה לדווח אך טענה ש- "לא עלה על דעתי שזה כל כך דחוף לעשות את זה" (עמ' 89 ש' 20). נסיונה לגלגל את



האשמה לפתחו של רואה החשבון לא גובתה בכל ראייה או שמץ ראייה. רואה החשבון שהודעתו הוגשה בהסכמה לא הוזמן לחקירה נגדית על ידי ההגנה והטענות כי קיזז הוצאות על דעתו נותרו בעלמא ללא כל בסיס. יתר על כן מהודעת רואה החשבון עלה כי הנאשמת ביקשה תחילה לדווח רק על הכנסות שנת 2011 והדוח הוכן על פי נתונים שמסרה. רק לאחר שפקיד השומה הודיע לרואה החשבון אודות קיומן של הכנסות גם בשנים קודמות, פנה אל הנאשמת וקיבל ממנה את החומר במלואו שהתייחס להכנסות נוספות מאז שנת 2007.

69. הנאשמת בעדותה טענה להגנתה "זה לא שלא רציתי לשלם", אך לא הסבירה אם כן מדוע נמנעה מדיווח משך שנים כה רבות. הנאשמת טענה מחד גיסא שלא זקוקה למרמה מאידך גיסא שמתקיימת מקצבת זיקנה.

70. להבדיל מן האישום הראשון, שגם בו גלגלה הנאשמת את האשמה לפתחם של אחרים, באישום הנוכחי אישרה הנאשמת הבנתה המלאה כי דמי השכירות הם הכנסה ועל הכנסה צריך לדווח לרשויות המס. הפעם לא נדרשת הבנה משפטית או ידיעה משפטית, לא נדרשת הבנה של טפסים ומשמעותם ולא היה בפי הנאשמת כל הסבר שישלול ממעשיה את הכוונה הפלילית הנלמדת מפשטם של דברים היינו כוונה להשתמש מתשלום מס.

71. בעת המענה לכתב האישום כפרה הנאשמת בסכומי המס באופן כללי אולם בשלב ניהול ההליך ובסיכומים לא הועלו טענות ממוקדות לענין זה. בדיקת חומר הראיות והשוואת הסכומים הנקובים בכתב האישום אל חוזי השכירות שצורפו הצביעה על התאמה ועל כן הוכחו הסכומים באופן מלא (שאלה שהופנתה על ידי בית המשפט לבאת כוח המאשימה בסיכומים ביחס לרווחים משנת 2008 לא התייחסה לחילופי שוכרים באוקטובר אותה שנה כך שגם בשנה זו אין פער בין הראיות לבין האישום).

72. עובדות האישום השני הוכחו במלואן.

73. הנאשמת טענה בסיכומיה כי במקרים אחרים הסתפקה רשות המיסים בכופר זאת גם במקרים בהם סכומי הרווח שהופקו מהשכרת דירות גבוהים בהרבה. אף הפעם, מדובר בטענה מקדמית שהועלתה לראשונה בסיכומים ואף הפעם לא העידה הנאשמת על בקשת כופר ועל תוכנה. עיון בבקשה שהוגשה לאחר הסיכומים ברשות בית המשפט מגלה כי אין בבקשה כל התייחסות לשאלת דמי השכירות. משלא התבקש כופר לא ברור כיצד ניתן לטעון לאכיפה בררנית על כופר שלא התבקש. יתר על כן, בעניינה של הנאשמת הוגש כתב האישום לא רק בגין עבירת השמטת הכנסות אלא גם בגין חלקה באישום הראשון. העובדה שבסופו של דבר זוכתה הנאשמת מאותו אישום מחמת הספק היא ידיעה שבדיעבד שלא יכלה להוות בסיס לתשלום כופר, גם לו התבקש כזה.

74. אני קובעת כי הנאשמת לא דיווחה על הכנסות בהיקף של ₪738,687 בין השנים 2007-2010 ולא כללה את מלוא ההכנסות בדיווח שהגישה בשנת 2011 בכך שלא דיווחה על הכנסה בשיעור ₪86,962. אני מרשיעה אותה בעבירות המיוחסות לה באישום השני לפי סעיפים 220(5) ו-220(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.

ניתנה היום, ג' אב תשע"ח, 15 יולי 2018, במעמד הצדדים