



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 השופט נעה תבור
המאשימה פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה
ע"י ב"כ עו"ד ליאת מנור
נגד
1. משה דן
2. שרית קופל
שניהם ע"י ב"כ עו"ד אודי ברזילי ועו"ד עופר
רחמני

גזר דין

ההרשעה והשתלשלות ההליך

1. הנאשם, יליד 1965, עורך דין במקצועו, הורשע לאחר שמיעת ראיות בשימוש במרמה ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס ובעזרה לאחר להתחמק ממס, עבירות לפי סעיפים 98(ג)(1) ו-98(ג)(2) (4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.
2. הנאשמת, ילידת 1949, חמותו של הנאשם, זוכתה מהעבירות לפי חוק מיסוי מקרקעין אשר יוחסו לה יחד עם הנאשם באישום הראשון והורשעה באישום השני בהשמטת הכנסות שהתקבלו מדמי שכירות בסך כולל של 825,649 ₪, וזאת בכוונה להתחמק מתשלום מס, עבירות לפי סעיפים 220(5) ו-220(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961.
3. הנסיבות פורטו בהכרעת הדין שניתנה בתאריך 15.07.18 ועל כן אתייחס אליהן בקצרה בלבד. הנאשם הוא עורך דין בעל וותק של למעלה מ-20 שנים ועיקר עיסוקו בתחום המסחרי ובתחום הנדל"ן. לאורך השנים טיפל הנאשם בענייניה המשפטיים של חמותו הנאשמת, לרבות בשתי עסקאות מקרקעין שביצעה בשני נכסיה: העסקה הראשונה התרחשה בתאריך 14.10.10 אז מכרה הנאשמת דירת מגורים בחולון תמורת 1,835,000 ₪. העסקה השנייה התרחשה כעבור שנה ושמונה חודשים, ביום 6.6.12, אז מכרה הנאשמת את בית מגוריה, בית צמוד קרקע בסביון, תמורת 6,750,000 ₪.
4. הנאשם הוא שייצג את הנאשמת בשתי העסקאות והוא שמילא עבודה את הדיווחים לרשויות המס, לרבות שתי הבקשות לפטור ממס שבח. בגין מכירת הדירה הראשונה קיבלה הנאשמת פטור ממס שבח בהתאם לבקשה שהגיש עבורה הנאשם. משכך ובהתאם לדין הנוהג בתקופה הרלוונטית, מאחר ולא חלפו ארבע שנים ממועד מכירת הדירה בחולון ועד למכירת הבית בסביון, לא היתה זכאית הנאשמת לפטור ממס שבח



בגין העסקה המאוחרת.

למרות זאת בשתי הזדמנויות שונות (בטופס מס שבח מתאריך 17.06.12 ובטופס מס שבח נוסף מתאריך 08.07.12) הגיש הנאשם בשם הנאשמת טופסי הצהרה כוזבים לרשויות המס לפיהם היא זכאית לפטור מלא ממס שכן בארבע השנים האחרונות לא נמכר נכס קודם בפטור. הטופס הראשון כלל הצהרה כוזבת נוספת לפיה לא קיימות זכויות בניה בנכס.

5. עיקר המחלוקת בין הצדדים התייחסה לשאלת היסוד הנפשי שליווה את מעשי הנאשמים. הנאשמים הודו בדיווח הכוזב לרשויות המס אולם טענו כי מדובר בטעות בתום לב מבלי שנלוותה להצהרה כוונה להתחמק מתשלום מס. הנאשם טען כי הטעות נבעה מלחץ שהפעילה עליו הנאשמת למכירת הבית בסביון וביסס את הטענה בחוות דעת פסיכולוג מטעמו.

6. לאחר בחינת מכלול הראיות הנסיבתיות ובחינת עדויות הנאשמים ושקילת מהימנותם דחיתי את טענת הנאשם כי לא היה מודע לדברים בשל לחץ שהופעל עליו וקבעתי שהדיווח הכוזב לרשויות המס נעשה ביודעין ובכוונה להתחמק ממס. לגבי הנאשמת שוכנעתי כי חתמה על מסמכים שהגיש לה הנאשם "בעיניים עצומות" ומתוך אמון מלא בו. כפועל יוצא מכך קבעתי כי הנאשמת לא הבינה את משמעותיות המס של ההצהרות עליהן חתמה ואת משמעותן הכספית.

7. תוך כדי שמיעת הראיות התברר כי גובה השומה הנקוב בכתב האישום בסך 1.5 מיליון ₪ שגוי ואינו משקף את גובה השבח הנכון בנכס. עדת התביעה היא שאישרה כי נתונים משמעותיים לא נלקחו בחשבון בעת עריכת השומה (עמ' 29 ש' 14) ובהקשר זה קבעתי בהכרעת הדין כי יש ליתן משקל ומשמעות מעשית למחדל האמור בעת גזירת הדין (פסקה 57). עם זאת ונכח מכלול הנסיבות לרבות אישור ההגנה כי גובה המס שהושמט אינו פחות מסך 300,000 ₪, לא מצאתי כי המחדל מצדיק הענקת סעד קיצוני בדמות ביטול כתב האישום מטעמים של הגנה מן הצדק.

8. במסגרת הכרעת הדין נדחתה גם טענת ההגנה לאכיפה בררנית לפיה במקרים דומים הסתפקה הרשות בהליך מסוג כופר ולא בדרך של אישום פלילי. טענה זו הועלתה בשלב הסיכומים מבלי שהונחה תשתית עובדתית מתאימה. מהנתונים המועטים שהובאו, לא מצאתי דמיון במובן ביצוע העבירה על ידי מייצג שיש לו קשר אישי עם הנישום ומי שנהנה בעצמו מפירות הדיווח הכוזב (ראו פסקה 64 להכרעת הדין).

9. לגבי הנאשמת קבעתי כי ראיות התביעה מוכיחות מעבר לכל סביר השמטת הכנסות שקיבלה מדמי שכירות בסך כולל של 825,649 ₪. עדותה והסבריה בהקשר זה נמצאו בלתי מהימנים.

10. לאחר שימוע הכרעת הדין נדחו הטיעונים לעונש ליום 01.11.18. סמוך לקראת מועד הדיון הגישו באי כוח הנאשם בקשה ובה עתרו לדחות את שמיעת הטיעונים לעונש עד לסיום ההליך האזרחי שיקבע את גובה השומה הנכון של מס השבח, וזאת משום שלגישתם מדובר בנתון הכרחי לצורך קביעת מתחם העונש ההולם. ב"כ המאשימה התנגדה לבקשה. הדיון התקיים במועד שנקבע ובמסגרתו דחיתי את הבקשה. קבעתי כי הספק בהליך הפלילי פועל לטובת הנאשם לאורך ההליך כולו וחולש גם על שאלת הסכום שבמחלוקת בין הצדדים. משכך קבעתי כי המסגרת לטיעונים לעונש בין הצדדים תתייחס לשומה על פי הגרסה המיטיבה עם הנאשם ומוסכמת על ידי ההגנה כלומר לא פחות מסך 300,000 ₪ (ראו החלטתי בעמ' 149 לפרוטוקול).



עדי האופי ובקשות נוספות מטעם ההגנה עד לשמיעת הטיעונים לעונש

11. לישיבה בתאריך 01.11.18 התייצבו שורת עדי אופי שהעידו מטעם ההגנה על אופיו הטוב של הנאשם: אנשי צבא - מפקדו - מר יאן אימר ומדריך טיסה שחנך אותו בחיל האוויר, לקוחות שלו - בני הזוג שמעוני, אשתו של הנאשם, קולגה וחבר למקצוע - עו"ד שלומי זיגדון ומעסיקו הנוכחי מר גבי פרץ - איש עסקים שמכיר את הנאשם למעלה משני עשורים. מר פרץ מעסיק את הנאשם מספר שנים, תחילה כיועץ משפטי וכיום כמנהל חברת נדל"ן שבבעלותו. מר פרץ העיד כי היה מעורב בעסקת המכר של הבית בסביון מאחר ובנו היה הרוכש בעסקה והנאשם ייצג גם אותו.

כל עדי האופי סיפרו בתורם על איכויותיו של הנאשם כאדם, איש צבא ואיש מקצוע הגון, ישר, אחראי ומסור.

12. בסיום הישיבה הודיעה ב"כ המאשימה כי תעתור בעניינו של הנאשם למאסר בפועל שלא יפחת מ-12 חודשים ולגבי הנאשמת תסתפק במאסר מותנה וקנס לנוכח מצבה הבריאותית. הטיעונים לעונש נדחו ליום 27.11.18, הנאשם הופנה לממונה על עבודות שירות לבדיקת כשירותו לרצות מאסר בדרך של עבודות שירות. ביום 18.11.18 התקבלה חוות דעת כאמור ובה דיווח הממונה כי הנאשם מתאים וכשיר לריצוי מאסר בעבודות שירות.

13. לקראת הישיבה שנקבעה לטיעונים לעונש הגישו ב"כ הנאשם שתי בקשות: האחת, למתן צו לרשות המיסים למסור לעיונם פרוטוקולים של וועדות כופר. השניה, להגיש כראיה לעונש פרוטוקול דיון שהתקיים בהליך האזרחי. בפתח הישיבה מיום 27.11.18, לאחר קיום דיון במהלכו נשמעו הצדדים, דחיתי את שתי הבקשות. לגבי הפרוטוקולים של ההליך האזרחי קבעתי כי האמור בהם הוא בגדר אמרות אגב בלבד ומכל מקום הם אינם קבילים כראיה בהליך זה. לגבי פרוטוקולים של וועדות כופר קבעתי כי אין לאפשר הרחבה של הראיות בשלב מאוחר זה של ההליך לאחר שטענת אכיפה בררנית נדחתה במסגרת הכרעת הדין ולאחר שנקבע כי הצדדים יטענו לעונש בהתאם לסכום הנטען על ידי ההגנה. כן קבעתי כי מדובר בחומר שהוא בגדר תרשומות פנימיות ולא חומר חקירה ועל כן אין מקום להעבירו לעיון ההגנה ואין צורך בדחיית המועד לשם כך (ראו החלטה מפורטת בעמ' 158-160).

14. לאחר כל אלה נשמעו הטיעונים לעונש.

15. סמוך לפני המועד שנקבע לשימוע גזר הדין, הגישו הסנגורים בקשה נוספת לעיון בפרוטוקולים של דיוני ועדת הכופר. לא עלה בידי הסנגורים להצביע על דמיון בין אותם מקרים לבין הנאשמים בתיק זה ולא מצאתי לשנות דבר מן ההחלטה שכבר ניתנה. עם זאת, לפני משורת הדין הוריתי למאשימה להעביר לעיוני את פרוטוקול הדיון בבקשת הכופר של הנאשמים במקרה דנן. לאחר קיום ועיון במסמך בישיבת היום, דחיתי בקשה הסנגורים.

הטיעונים לעונש

16. **ב"כ המאשימה** התייחסה בטיעוניה לחומרת עבירות מס בכלל ולעבירות מיסוי הקשורות במקרקעין בפרט, תוך הפניה לתיקון 52 לחוק שהוסיף עבירה מיוחדת למי שמסייע בעריכת הצהרה כוזבת ולכך שהמסייע במקרה זה נתפס על ידי המחוקק כמבצע ישיר של העבירה. בענייננו אף נקבע בהכרעת הדין שהנאשם היה הדומיננטי בביצוע העבירה והאחראי הבלעדי לדיווחים הכוזבים לרשויות המס.

באשר לגובה הנזק טענה התובעת כי אין להתחשב בו כנסיבה הקשורה לביצוע העבירה וכי אינו יכול להוות



שיקול לקביעת המתחם ההולם. התובעת עמדה על כך, תוך הפניה לפסיקה, שבית המשפט העליון שם דגש בעבירות מס לפי פקודת המיסים על היקף הסכום אליו מתייחסת העבירה ולא על גובה הנזק שנגרע בפועל מקופת המדינה. התובעת ביקשה ליתן משקל לחומרה למעמדו של הנאשם כעורך דין שביצע את העבירות, לתכנון שקדם לביצוע העבירה, לעובדה שהנאשם מסר דיווח כוזב לרשויות המיסים בשתי הזדמנויות נפרדות וכן למניע האישי והכספי שהביא את הנאשם לביצוע העבירות.

לצורך קביעת המתחם ההולם ביקשה התובעת להקביל את עבירות מושא ההרשעה בתיק זה לעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה הסתמכה על קביעותיה של כב' השופטת ד' אמיר בגזר הדין שניתן לאחרונה בת"פ (שלום-ת"א) 10001-05-16 **מדינת ישראל נ' אורן** (23.10.18) - (להלן: "עניין אורן"). שם נקבע מתחם ענישה שבין 6 ל-14 חודשי מאסר לעורכת דין שהורשעה בביצוע עבירות זהות לעבירות מושא הרשעת הנאשם לגבי נכס שבבעלותה ששווי 825,000 ₪. לאחר שהתובעת אבחנה בין המקרה שם למקרה שבדין, ביקשה לקבוע שעניינו של הנאשם חמור יותר מבחינת שווי הנכס בו בוצעו העבירות ומבחינת מהות העושה ונסיבותיו האישיות. בשים לב לכך עתרה התובעת למתחם עונש ההולם שבין 12 חודשי מאסר ועד 36 חודשי מאסר בפועל. לתמיכה בעתירתה לקביעת המתחם הפנתה למספר פסקי דין העוסקים בהשמטת הכנסות בסכומים גבוהים של מיליוני שקלים בדומה לשווי הנכס לגביו בוצעה העבירה.

התובעת פירטה את השלשלות ההליכים בתיק וטענה כי לא קיים שיהוי בלתי סביר שרובץ לפתחה של המאשימה ולכן ביקשה שלא להתחשב לקולה בחלוק הזמן מאז ביצוע העבירות ועד למתן גזר הדין.

כמו כן ביקשה התובעת שלא ליתן משקל כלשהוא להחלטות וועדת הכופר עליהן מסתמכת ההגנה שכן לא ניתן ללמוד מהן דבר לעניינו, מה עוד שלגישתה נסיבותיו החמורות של תיק זה אינן מתאימות לכופר.

בסופו של יום, ביקשה התובעת למקם את הנאשם ברף התחתון של מתחם הענישה שהציגה בעיקר לאור עברו הנקי, הסרת המחדל באופן מיידי ולפגמים שנפלו בחישוב השומה וכן לגזור עליו קנס בסך 300,000 ש"ח. לגבי הנאשמת טענה התובעת כי יש ליתן את הדעת לזיכוי מהאישום הראשון, להסרת המחדל ולמצבה הבריאותי. היא ביקשה להסתפק בעניינה כאמור במאסר מותנה ובחיובה בקנס בסך 300,000 ₪ שהוא קנס מכביד על מנת שלא יצא חוטא נשכר.

17. **ב"כ הנאשם** התייחס בפתח טיעונו לנסיבות לקולה, שלשיתו לא זכו להתייחסות כלל או להתייחסות הולמת בטיעוניה של התובעת. ראשית הדגיש ב"כ הנאשם את איכויותיו של הנאשם ואת תרומתו הרבה והחיונית לביטחון המדינה במסגרת שירותו הצבאי לאורך השנים והתנדבותו לשירות מילואים 10 שנים בהיקף ימים רב כאשר רק השנה ביצע 51 ימי מילואים. לראיה הוגשו המסמכים 1/ס, 2/ס ו-3/ס.

עוד ביקש ב"כ הנאשם ליתן משקל משמעותי לקולה לחלוק הזמן - למעלה משש שנים - מאז ביצוע העבירות ועד למתן גזר הדין במהלכן עבר הנאשם עינוי דין קשה ומתמשך כולל השעיה מלשכת עורכי הדין. בעקבות ההרשעה פורסמו בעיתונות כתבות נגד הנאשם (4/ס) והן כשלעצמן בבחינת עונש ונזק עבורו, עד כדי פגיעה בבריאותו (תיעוד רפואי 5/ס). כן התייחס הסנגור למשבר במשפחה בעקבות ההרשעה.

עיקר הטענות לעונש מטעם ההגנה התמקדו בשומה השגויה שנעשתה לגבי הנכס שבמוקד הדיון. הסנגור ביקש מבית המשפט ליישם את האמור בהכרעת הדין ולהקל בעונשו של הנאשם נוכח מחדליה של המדינה לאורך ניהול ההליכים נגדו, מחדלים אשר מתמשכים עד היום כאשר המדינה מחזיקה ביתרת כספים שאינם שייכים לה. הסנגור התרעם על כך שלאחר חשיפת הטעות בגובה השומה, המדינה לא נקטה פעולה כלשהי



לתיקון הטעות ולהשבת הכספים ששייכים לנאשמת בהם היא מחזיקה שלא כדין.

לטענת הסנגור לא ניתן להסתמך על עבירות לפי פקודת המיסים כפי שעשתה המאשימה לצורך קביעת המתחם ההולם הואיל והמטריה של חוק מיסוי מקרקעין שונה, מורכבת ומועדת יותר לטעויות. הסנגור התייחס לפסק הדין בעניין אורן עליו הסתמכה התובעת וטען ששם היסוד הנפשי של הנאשמת היה מובהק שכן דיווחה על שימוש בנכס למגורים כאשר בפועל שימש לה כמשרד בו עבדה. לעניין המתחם ההולם הפנה הסנגור לרע"פ 1928/06 פיליפ נ' מדינת ישראל (19.10.06) - (להלן: "עניין פיליפ"), שם הושתו על הנאשמת - עורכת דין שהורשעה בעבירות לפי חוק מיסוי מקרקעין בסכום של 100,000 דולר מאסר על תנאי, צו מבחן וקנס בסך 24,000 ₪.

לשיטת ההגנה, קיים הכרח להתייחס להחלטות וועדת הכופר לצורך קביעת המתחם ההולם. הסנגור הפנה בטיעוניו להחלטות כופר שעל פניו דומות בנסיבותיהן לענייננו, לרבות מקרה שבו סכום המס עמד על 1.6 מיליון, ואשר הסתיימו כולם בכופר בהמלצת הפרקליטות. משכך לגישת ההגנה אילו היו עומדים בפני רשות המיסים נתוני אמת אודות השומה בתיק זה, הרי שגם תיק זה היה מסתיים בכופר. העמדת הנאשמים לדין פלילי מהווה אפליה קשה כלפיהם. לשיטת ההגנה מתחם הענישה ההולם במקרה זה נע בין מאסר מותנה ועד לחודשיים מאסר שיכול וירוצה בעבודות שירות.

בשים לב לכל האמור לעיל, ביקשה ההגנה לבטל הרשעתו של הנאשם שתסב לנאשם נזק עצום הן בהמשך עיסוקו כעורך דין והן בהמשך יכולתו לתרום לביטחון המדינה במסגרת התנדבותו לשירות מילואים בצה"ל.

בענין הנאשמת הודגש כי סכום המס שנקבע להכנסה מדמי שכירות נמוך במיוחד ועל פי מדיניות רשות המיסים והשמטת הכנסות בהיקף של 800,000 ₪ מדמי שכירות מסתיימות דרך כלל בכופר. בסופו של יום הנאשמת שילמה מס גבוה פי שלושה ממה שהיתה צריכה לשלם כעולה מהסכם השומה שנערך בעניינה -ס/6. בנסיבות אלה, במיוחד לאור זיכוייה מהאישום העיקרי ומכלול נסיבותיה האישיות והרפואיות (תיעוד רפואי ס/7), ביקש לשקול גם לגביה ביטול הרשעה ולחילופין להשית עליה מאסר על תנאי וקנס אשר נמוך משמעותית מהסכום לו עתרה המאשימה.

18. הנאשם פנה לבית המשפט וסיפר על הצער והכאב העמוק שעבר ועודנו עובר בעקבות ההליכים נגדו ובמיוחד לאחר הרשעתו בדין. הנאשם הביע צער על הטעות שעשה ועל הרישול המקצועי בטיפולו בתיק זה. הוא התייחס לאמביוולנטיות שחש ביחס למדינה: מצד אחד אהבתו ותרומתו הרבה למדינה בשירות מילואים פעיל וחיוני למען בטחונה ומצד שני אכזבתו מהמדינה שבאמצעות המאשימה נוהגת בו במלוא חומרת הדין, תוך התעלמות מן המחדלים שנחשפו במהלך שמיעת הראיות, התנערות מן החובה לתיקון המחדל ואי השבת הכסף המוחזק שלא כדין בידי המדינה. הנאשם הבהיר כי בשל ההרשעה הוא צפוי להשעיה שתפגע בו מאוד מבחינה נפשית וכלכלית, בהיותו מפרנס יחיד של אשתו ושל ארבעת ילדיהם, שניים מהם קטינים. כן התייחס הנאשם להסרת המחדל במתכונתו הגבוהה באופן מיידי והדגיש את שיתוף הפעולה המלא שלו עם רשויות החקירה.

לנוכח ההתנהלות השערורייתית של המדינה כלפיו לאורך ההליך כולו, עיניו הדין המתמשך, הפרסום המגמתי לאחר ההרשעה, הנזק והסבל שנגרמו לו עד כה ביקש הנאשם לבטל את הרשעתו ולקבל כל עונש אחר שבית המשפט ימצא לנכון להשית עליו. לחילופין ביקש להסתפק בקנס ובצו של"צ כענישה קונקרטית בדמות התנדבות לקהילה.



19. לאחר ישיבת הטיעונים לעונש ביקשו הסנגורים להגיש את ההחלטה שהתקבלה בהליך האזרחי בבקשה לסילוק על הסף שהגישה המדינה, תוך הדגשה שההחלטה מסתמכת על האמור בהכרעת הדין הפלילית. ב"כ המאשימה התנגדה. בעניין זה אין לי אלא לחזור ולהפנות לאמור בהחלטתי מיום 1.11.18 אליה התייחסתי בסעיף 13 לעיל.

ביטולהרשעה

20. מרכז הכובד בטיעוני ההגנה הונח על הרצון להשוות בין הנאשמים לבין אחרים שעניינם מסתיים בכופר וללא הרשעה. נדבך מרכזי לבנין הטענה נשען על העובדה שסכום המס שנגרע מקופת המדינה איננו 1.5 מיליון ₪ כפי שנקוב בכתב האישום אלא נמוך מכך בסכום שאינו ידוע אך אינו פחות מ-300,000 ₪. לטענת ההגנה, לו היה ידוע מלכתחילה כי מדובר במס שבח בסכום נמוך מזה שנקוב בכתב האישום, היתה המדינה בוחרת במסלול של כופר לגבי שני הנאשמים. על פי הטענה משהתבררה הטעות בשומה, יש להחזיר את הגלגל לאחור כך שגם אם לא בוטל כתב האישום, לכל הפחות תבוטל ההרשעה ועניינם של הנאשמים ישווה מבחינת הכתם הפלילי לאחרים כמותם.

21. לשם ביסוס הטענה הפנו הסנגורים להחלטות כופר כפי שפורסמו באתר רשות המיסים ולשם כך אף ביקשו להציג פרוטוקולים של דיונים בוועדות הכופר ואת הדיון בבקשת הכופר של הנאשמים ממנה ביקשו ללמוד כי סכום המס היה שיקול בדחיית הבקשה.

22. עיינתי עיין היטב בכל הצרופות וההפניות שהוגשו על ידי ההגנה ובחנתי אותן על רקע הנתון המוסכם על ידי ההגנה כי גובה המס שהועלם אינו פחות מסך 300,000 ₪. לא מצאתי כי יש בהחלטות שצורפו להביא למסקנה שהבחירה בין כופר לבין אישום פלילי מבוססת רק על סכום העבירה ואף לא למסקנה כי סכום של 300,000 ₪ מצביע כשלעצמו על נטיה לכיוון של כופר כתחליף לאישום פלילי. ראשית יצוין כי הרוב המוחלט של החלטות הכופר כפי שצורפו על ידי ההגנה (בקשה 34 בתיק) עוסק במקרים בהם סכום העבירה נמוך באופן משמעותי מן ההליך שלפני. כך למשל החלטות הכופר 18/16, 27/16, 28/16, 30/16, 38/16 ולמעשה בשנת 2016 כולה רק החלטה 44/16 מתקרבת לסכומים בתיק זה ומדובר שם על העלמת מס בסך 250,000 ₪. עם זאת, באותו ענין, החלטת הכופר ניתנה לגבי המסייעת ולא לגבי הנישום עצמו. בענייננו אמנם העבירה היא עבירה של סיוע, שכן הנאשם לא פעל בשם עצמו, אולם בפועל קבעתי בהכרעת הדין כי הנאשם היה הדומיננטי בביצוע העבירה, ההחלטה על ביצועה היתה בידיו בלבד, כך גם הביצוע, ההבנה והכוונה שכן דווקא המרוויחה הישירה (חמותו) לא היתה בעלת יכולת להבין את אשר נעשה בשמה. גם החלטות הכופר בכל שנת 2015 עוסקות בסכומים נמוכים בהרבה למעט שתי החלטות בלבד (6/15 ו- 65/15). בשתי החלטות אלו מעלימי המס לא היו עורכי דין. אותה תופעה עולה גם מעיון בהחלטות בשנים 2013 ו- 2014. בחלק מן המקרים דובר על סכומים גבוהים אלא שאותם סכומים הם גובה ההפחתה מסכום העסקה ולא גובה המס שהושמט (37/14, 20/13, 50/13, 51/13, 73/13, 85/13). במקרים אחרים בהם הסכומים קרובים לענייננו מדובר בשכירים שאינם עורכי דין או שקיים מרכיב בריאותי בשיקולים (28/14, 55/14, 86/13). בהחלטה 40/14 שבה מדובר בעו"ד, מדובר בדיווח כוזב ללא הצדק סביר ולא בעבירה של מרמה בכוונה להונות.

23. שילוב הנסיבות בתיק זה ייחודי ולא מצאתי אף אחד מן המקרים בהם הסתיימו ההליכים בכופר אשר יש בו דמיון לצירוף הנסיבות המחמירות באופן המלמד כי תיק זה נשקל באופן שונה על ידי הרשות בדרך המצביע על אכיפה בררנית. סכום המס שהועלם רחוק מלהיות זניח, גם בגרסה המיטיבה



ביותר עם הנאשמים לפיה מדובר בסכום שאינו פחות מסך 300,000 ₪. לכך מצטרפת העובדה שעובר העבירה הוא עורך דין אשר פעל בשם אחרת וכעורך דין הוא מוחזק כזכאי לאמון המערכת ומעילה באמון זה חמורה יותר ממקבילתה שנעברת על ידי אזרח מן השורה. לאלו מצטרפת נסיבה נוספת והיא כי בין עורך הדין המייצג לבין הנישומה קיים קשר אישי וגם לעורך הדין מניע וטובת הנאה אישית מפירות העבירה (ואין הכוונה דווקא לסכום של 700,000 ₪ שהועברו למשפחת הנאשם בסיום העסקה אלא כפי שפורט בסעיפים 21(ה) ו-54 להכרעת הדין). למותר לציין שהנאשם בשום שלב לא קיבל על עצמו אחריות לביצוע העבירה ולא הודה אלא ברשלנות מקצועית.

24. הסנגורים ביקשו לבטל הרשעת הנאשמת ואף בעניינה צרפו החלטות כופר בסכומים גבוהים בכל הנוגע להעלמת הכנסות מדמי שכירות. דא עקא, כתב האישום הוגש נגד הנאשמת גם בעבירה החמורה יותר של השמטת מס שבח ואישום זה לא היה מופרך כלל ועיקר כפי שפורט בסעיפים 47-49 להכרעת הדין. נסיבות מפלילות נמצאו בראשית הדרך והעובדה שבסופו של דבר זוכתה הנאשמת מן האישום המרכזי לא היתה ידועה לרשות ולא יכלה להישקל על ידה מלכתחילה. לכך אוסיף כי הנאשמת לא כללה בבקשת הכופר מטעמה כל בקשה לענין ההשתמטות מתשלום מס בגין הכנסות מדמי שכירות. מקום שלא הוגשה בקשה ולכן גם לא נדחתה וודאי שלא ניתן לדבר על אכיפה בררנית.

25. אני מוכנה לקבל את ההנחה כי גובה המס שהועלם כפי שנטען בכתב האישום היה שיקול בעת דחיית בקשת הכופר, אולם אין בכך ללמד על כך שהיה שיקול יחיד. כן אין בנתונים בסיס למסקנה כי סכום של 300,000 ₪ הוא אותו סכום נמוך שהיה משנה את ההחלטה.

26. גילוי המחדלים בקביעת גובה השומה שהתבררו תוך כדי שמיעת הראיות הוא נתון רב משמעות. ראשית היה בו להוריד את סכום המס אליו מתייחסת גזירת הדין באופן דרמטי. שנית אופן הטיפול של הרשויות בשומה התברר כלקוי פגום וחסר ולכך בוודאי משקל בקביעת התוצאה הסופית, בעיקר כאשר הנאשמים הסירו את המחדל במתכונתו המלאה. עם זאת, אין הפגם מצדיק סיום ההליך ללא הרשעה משל היה זה סילוק טענות הדדי וכל צד יוצא מן ההליך כפי שנכנס אליו. משהוכח כי הנאשם בתפקידו כעורך דין המייצג צד לעסקה, מסר הצהרה כוזבת במטרה לעזור לנישום להתחמק ממס וכי במעשיו עשה שימוש במרמה וסכום המס שנגרע מקופת המדינה אינו פחות מסך 300,000 ₪, אין במחדלי הרשות, שאין ראייה כי נעשו בזדון, כדי להביא לביטול ההרשעה. יש לזכור כי במקביל מתנהל הליך אזרחי אשר בו תיבחנה טענות לענין גובה השומה ומטיעוני הצדדים עולה כי באותו הליך מתייחס בית המשפט לאופן הטיפול על ידי המדינה ולמשמעותו.

27. הלכת כתב הידועה מורה כי הכלל הוא הרשעה וביטולה שמור למקרים חריגים (ע"פ 2083/96 **כתב נ' מדינת ישראל** (21.8.97) פ"ד נב(3) 337). לאורך השנים חזרו בתי המשפט וקבעו כי האינטרס הציבורי ועיקרון השוויון בפני החוק מחייבים כי מי שנמצא אשם בדין יורשע בעבירות שיוחסו לו. על מנת להיכנס לאותם מקרים חריגים בהם תבוטל הרשעה, נדרשים שני תנאים מצטברים: האחד - נסיבות העבירה מאפשרות להימנע מהרשעה מבלי לפגוע יתר על המידה באינטרס הציבורי ובשיקולי הענישה האחרים; השני - ההרשעה תסב נזק בלתי מידתי, קונקרטי וממשי לסיכוי שיקומו של הנאשם (ראו רע"פ 8453/15 **פלוני. מדינת ישראל** [פורסם במאגרים] (03.01.16), רע"פ 8663/15 **לוזנאנו. מדינת ישראל** [פורסם במאגרים] (22.12.15), רע"פ 9118/12, **פריגין נ' מדינת ישראל**, [פורסם במאגרים] (01.01.13). הכלל הוא שהרשעה נותנת ביטוי להיבט הנורמטיבי וכפי שנפסק לא אחת, "מן הראוי שהיבט זה יכתיב את התוצאה" ראו פסקה 8 לפסק הדין בעפ"ג (מחוזי ת"א) 41723-11-14



פודגורני נ' מדינת ישראל (7.10.15).

28. הנאשמים הנותנים את הדין בהליך זה אינם נכללים בנסיבות החריגות המצדיקות ביטול הרשעתם.

לגבי הנאשמת - לא הוצגה ראיה כלשהי ואף לא נטען כיצד הרשעה בדין תסב לה נזק כלשהו והטענה נטענה בעניינה בחצי פה. לכך יש להוסיף כי אין להקל ראש בעבירות בהן הורשעה בסופו של דבר לאחר שמיעת ראיות ומדובר בעבירות מס הכוללות יסוד נפשי של כוונה להתחמק ממס, בסכומים בלתי מבוטלים ובעבירות שנמשכו שנים רבות, לגביהן מעולם לא קיבלה על עצמה אחריות.

לגבי הנאשם - העבירות בהן הורשע הן עבירות מסוג כוונה אשר בוצעו במטרה להתחמק מתשלום מס. העבירות בוצעו במסגרת עיסוקו של הנאשם כעורך דין כאשר קיים מניע אישי בביצוען. בעל"ע 11744/04 עו"ד זיו נ' הוועד המחוזי של לשכת עוה"ד בת"א, (08.08.05) בעמ' 194 נפסק בהקשר זה כדלקמן:

"עורך דין נדרש לעמוד ברף נורמטיבי גבוה. תחת גלימתו מסתופפות, זו בצד זו, כל אותן חובות הייחודיות למקצועו, וביניהן גם החובה לכבד את החוק, החובה לשמר את מעמד קהילת עורכי הדין, את כבוד המקצוע ואת האמון שרוכש הציבור לעורכי הדין, אמון שהוא מאבני היסוד לפעולתם".

עבירות מס בכלל הן עבירות קשות לגילוי ולחשיפה. הדברים נכונים שבעתיים שעה שהן מבוצעות על ידי עורכי דין, בשל האמון שניתן בציבור עורכי הדין בעבודתם מול רשויות המיסים. במעשיו פגע הנאשם פגיעה קשה באמון שרוכש הציבור ורשויות אכיפת החוק לעוסקים במקצוע עריכת הדין. היותו של הנאשם עורך דין מהווה נסיבה מחמירה ואינה תומכת בסיום ההליך ללא הרשעה.

בעפ"ג (מחוזי ב"ש) 46741-08-10 מדינת ישראל נ' שלמה אביטן (13.12.2010) נדון עניינו של עורך דין שהורשע בעבירות של אי הגשת דוחות מס הכנסה במשך שלוש שנים. מדובר בעבירת מס "טכנית" שאיננה מן החמורות ולגביה פסק בית המשפט המחוזי את הדברים הבאים:

"הגשת דוחות מס שנתיים במועדם הינה מסד הבסיס של התנהלות מערכת המיסים. האינטרס החברתי המוגן המתבטא בעבירות נישומים על הוראות חוק אלה הינו בהרתעה המתחייבת והנדרשת למימוש תנאי סף זה לעצם קיומה והיתכנותה של מערכת המס. הימנעות מהרשעת נישום שעבר עבירות שכאלה מן הדין שתישמר למקרים חריגים וקיצוניים, אם בשל נסיבות אישיות מיוחדות של נאשם ואם בשל נסיבות חריגות לקולא בפרטי המעשים והעבירות [...] גם הנמקת בית המשפט קמא בדבר הפגיעה "הבלתי מידתית" שתיוודע למשיב כתוצאה מהרשעתו - אינה מקובלת עלינו. ראשית, לא הוכח במה תתבטא פגיעה שכזו בהמשך עיסוקו כעורך דין ולא הופנינו להוראה שבדין המובילה למסקנה שכזו. שנית, דווקא היותו של המשיב עורך דין - האמון על הוראות החוק ועל הבאת דברו בפני הרשויות - היא המובילה להקפדת היתר הנדרשת בקביעת סטנדרט ההתנהגות המצופה מנישום, מאזרח ומנאשם [...] טבע הדברים הוא כי הרשעה בעבירת מס נושאת בחובה השלכות כאלה ואחרות על הנאשמים בהן - שכן זוהי משמעותה של הרשעה בדין".

29. הנאשם פעל כעורך דין עבור אחרת אולם בשל הקרבה בין השניים היתה לו עצמו טובת



הנאה מביצוע העבירה הן כספית והן בדרך של הבטחת רווחתה של אם אשתו שבענייניה טיפל לאחר פטירת בעלה. חומרת העבירה וביצועה על ידי אדם שמקצועו מושתת על יכולת הרשות לתת בו אמון, אינם מתיישבים עם אי הרשעה.

30. גם המשוכה השניה בדרך לאי הרשעה, שאלת הנזק, אינה מובנת מאליה במקרה הנוכחי ולא בכדי לא נטען דבר בכיוון זה במסגרת טיעוני ההגנה לעונש. לכאורה הרשעת עורך דין כורכת איתה נזק כמעט ברור מאליה. עם זאת, דווקא במקרה הנוכחי, עוסק הנאשם בשנים האחרונות בניהול חברת נדל"ן ומעסיקו שהתייצב כעד לעונש תומך בו, מודע לדברים ולרגע אינו סבור שיש במעשי הנאשם להשליך על המשך עבודתו. גם אם יישלל רשיונו של הנאשם בגין ההרשעה (דבר שאף הוא אינו בגדר וודאות), ספק אם בכך יהיה לגדוע מטה לחמו ומקום פרנסתו וספק אם במציאות יגרם לנאשם נזק קונקרטי ומוחשי שיפגע בשיקומו.

31. הבקשה לביטול הרשעת הנאשמים נדחת.

גזר הדין

32. **הערכים המוגנים** - הערכים המוגנים על ידי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 הם אותם ערכים המוגנים על ידי חוקי המס בכללותם. הנפגעת הישירה מביצוע העבירה היא הקופה הציבורית. מנגנון גביית המס מבוסס במידה רבה על דיווחי הנישומים והמקרה דנן הוא דוגמא מובהקת לכך. טופס מס השבח הראשון שהגיש הנאשם כמוהו כהצהרה על מעבר במסלול ירוק ללא מס. על פי העדויות שנשמעו בתיק לרבות העד מטעם ההגנה, 80% מן הטפסים הללו כלל אינם נבדקים אלא על בסיס מדגם אקראי (פסקה 36 להכרעת הדין וההפניות שם). אלמלא נבדק הטופס לא היה איש יודע על העבירה ועל הכסף שנגרע מן הציבור. ביצוע עבירות מיסים לסוגיהן פוגע בערך השוויון בנטל המס ובאמון בנישומים עליו מבוססת שיטת המס, ראו בהקשר זה רע"פ 977/13, **אודיז נ' מדינת ישראל** (20.02.13) - (להלן עניין אודיז), ע"פ 3151/13 **עבדאללה נ' מדינת ישראל** (24.4.14), בפסקה 11; ורע"פ 6371/14 **אבו מנסי באסם נ' מדינת ישראל** (28.10.14)).

33. **תיקון 52 לחוק מיסוי מקרקעין** - העבירות בהן הורשע הנאשם הוספו לספר החוקים בשנת 2003 במסגרת תיקון 52 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו ה"ח ממשלה 25 כ"ח בניסן התשס"ג, 30.04.03). תיקון זה הרחיב את העבירות בהתאם לחוק והחמיר בענישת מבצעי עבירות מרמה במטרה להתחמק ממיסוי מקרקעין והמסייעים בידיהם של אלו. עד לתיקון היתה אחריותו של המסייע קבועה בסעיף 31 לחוק העונשין, על כל ההשלכות הנגזרות מכך במיוחד לגבי הענישה המקסימלית שהיא מחצית מעונשו של המבצע העיקרי. כפי שטענה התובעת במסגרת התיקון קבע המחוקק כי המסייע לנישום בביצוע עבירה לפי חוק מיסוי מקרקעין כמוהו כמבצע ישיר של העבירה ועונשו יהא זהה לעונשו של המבצע העיקרי. חומרת מעשה הסיוע בעבירות מיסוי מקרקעין מקורה בכך שהמייצגים הם אנשי אמון וביצוע עבירה על ידם מהווה ניצול לרעה של תפקידם ופגיעה באמון המיוחד שניתן בהם. זאת ועוד במסגרת התיקון הוחמרה הענישה בגין העבירות לפי החוק אשר מבוצעות תוך כוונה להתחמק ממס, משנתיים מאסר לשבע שנות מאסר או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ובנוסף לאלו תשלום של פי שניים מסכום המס שהעלים או התכוון להעלים או שעזר להעלים. תכלית החוק ברורה - החמרה בעונשם של המבצעים העיקריים ושל המסייעים להם בביצוע עבירות מס לפי חוק מיסוי מקרקעין.



34. נסיבות הקשורות בביצוע העבירה ומידת הפגיעה בערכים המוגנים - בשתי

הזדמנויות הגיש הנאשם בשם הנאשמת בקשות לפטור ממס שבח הכוללות הצהרה כוזבת. מדובר בעבירות מתוכננות אשר לא בוצעו בהיסח הדעת או מחמת דחף רגעי והעובדה שבוצעו פעמיים אף היא בעלת ערך מחמיר. יצוין כי גם לגרסת הנאשם ידע על קיומן של זכויות בניה בנכס ואף על פי כן לא פנה ביוזמתו אל הרשות ולא תיקן את ההצהרה הכוזבת הראשונה שהגיש (סעיף 36 להכרעת הדין). לשם בחינת הנזק הצפוי מביצוע העבירות יש ליתן את הדעת לשווי הנכס לגביו התבקש הפטור שלא כדין - בענייננו הנכס בסביון בעל ערך כספי גבוה בסך של 6,750,000 ₪. לצד זאת יש לציין כי שווי העסקה אינו בהכרח משליך על גובה ההשבחה. משהוכח כי השומה אינה נכונה ולא הוכח נתון אחר, הרי שהנזק לקופת המדינה ייקבע על פי טיעוני ההגנה כלומר נזק שאינו פחות מ- 300,000 ₪. כן יש ליתן את הדעת לרווח האישי שהפיק הנאשם ממכירת הנכס. אין חולק שבעקבות מכירת הבית בסביון, העניקה הנאשמת לבתה הנשואה לנאשם 400,000 ₪ ולנכדיה - ילדיו של הנאשם סכום נוסף של 300,000 ₪. מנגד נתתי דעתי לכך שהסיבות לביצוע העבירה הן בראש וראשונה הרצון להיטיב עם קרובת משפחתו של הנאשם ולא הרצון להפיק רווח כספי מידי עבור עצמו.

מכלול הנסיבות מלמד כי מידת הפגיעה בערכים המוגנים היא משמעותית.

35. מדיניות הענישה - פסיקת בית המשפט העליון בשנים האחרונות מובילה קו ברור ותקיף

באשר לצורך בהחמרת הענישה בתחום העבריינות הכלכלית, ראו בהקשר זה ע"פ 5823/14 **שופרסל בע"מ נ' מדינת ישראל** (10.8.15) בפסקאות קו ו-קז לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין וההפניות שם. בית המשפט העליון חזר ופסק כי כאשר עסקין בעברייני מס, אשר תקוותם היא להפיק רווח כספי, חשוב להטיל לצד הקנס, גם עונש של מאסר בפועל למען יידע העברייני שאין החוטא יוצא נשכר, ראו בהקשר זה ע"פ 4316/13 מדינת ישראל נ' חג'אמה (30.10.2014) בפסקה 18 ומכלול ההפניות שם.

36. לגבי עבירות מס המלוות ביסוד נפשי של כוונה פסק כב' השופט הנדל בע"פ 3829/13

שניידר נגד מדינת ישראל (10.10.2013) כך:

"מדובר בעבירות חמורות ביותר, אשר יש בהם לפשוט יד לקופת המדינה וליטול ממנה סכומי עתק שלא על פי דין. בראיה כוללת יותר, עבירות כאלה פוגמות אף בערכי יסוד כגון השוויון החברתי, בחלוקה הוגנת של הנשיאה בנטל ובהכוונת ההתנהגות הציבורית. ערכים אלו גם הם חלק מהמטרות העומדות בבסיס דיני המס. עבירות כגון אלה שהמערער הורשע בהן, מפרות את האיזון העדין שיוצרים דיני המס כדי להשיג מטרות חברתיות רבות תוך חלוקה הוגנת של נטל המס. ברי אפוא כי עבירות המס המהותיות פוגעות בציבור הרחב. בתי המשפט השונים, ובראשם בית משפט זה, נוטים להנ ג דיניות ענישה מחמירה בעבירות מיסוי המלוות בכוונה מיוחדת כפי שכאן. במקרים כאלה, כאשר שיעור אי תשלום המס גבוה, נכון ככלל להטיל עונש מאסר בפועל מאחורי סורג ובריח, ואין להסתפק בענישה מקלה יותר לרבות מאסר בדרך של עבודות שירות".

לא אחת נפסק כי בעבירות כלכליות בכלל, ובעבירות מס בפרט, גובר משקלו של האינטרס הציבורי והצורך בהחמרת הענישה על פני האינטרס האישי של הנאשם, זאת גם אם מדובר בנאשמים שעברם נקי ולאורך השנים התנהלו באופן נורמטיבי, ראו בהקשר זה למשל בפסקה 7 בעניין אודיז וההפניות שם, רע"פ 512/04, **אבו עביד ואח' נ' מדינת ישראל** (15.04.04), רע"פ 2259/16 **חנוכייב נ' מדינת ישראל** (2.5.2016); רע"פ



4584/15, **משארה נ' מדינת ישראל** (6.7.2015); רע"פ 6371/14, **באס נ' מדינת ישראל** (28.10.2014).

37. למרות הזמן הרב שחלף (למעלה מ-15 שנים) מאז תיקון 52 לחוק עליו עמדתי בהרחבה לעיל, למיטב בדיקתי, עניינו של הנאשם הוא המקרה השני בלבד (בנוסף למקרה בעניין אורן) שבו הוגש כתב אישום בשל עבירות כוונה לפי חוק מיסוי מקרקעין כאישומים מרכזיים. משכך בהעדר מדיניות ענישה ספציפית לעבירות מושא הרשעת הנאשם ביקשה התובעת לקבוע את מתחם הענישה בהקבלה לעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה ולצורך כך הפנתה לפסקי דין המתייחסים לענישה בהשמטות הכנסה בסך של מיליוני שקלים בהתאם לשווי הנכס בו בוצעה העבירה במקרה זה. אינני סבורה שקיימת הקבלה מלאה בין עבירות על פי פקודת מס הכנסה לבין עבירות לפי חוק מיסוי מקרקעין, שכן בעבירות של השמטת הכנסות בסכומים בסדר הגודל הנוכחי, מדובר על פי רוב בהתנהלות שיטתית הנפרשת על פני תקופה ארוכה להבדיל מעסקה בודדת כמו במקרה הנוכחי. בנוסף בעוד שבעבירות השמטת הכנסה קיים מתאם בין סכום ההשמטה לבין סכום המס (בתנודות מסוימות תלויות עסק קונקרטי) בעבירות לפי חוק מס שבח מקרקעין, לא בהכרח קיים מתאם בין היקף העסקה לבין השבח עליה. מנגד בשני המקרים לא מדובר במעשה מרמה בחלל ריק אלא במעשים שעלולה להיות להם השפעה על כדאיות עסקאות ועל פעילות עסקים וכפועל יוצא מכך על השוק בכללותו ועל המסחר בקרב ציבור רחב בהרבה מן הצדדים הישירים לעבירה.

38. העוגן העונשי במקרה הנוכחי הוא סכום הנזק שנגרם לאוצר המדינה אשר אינו נמצא במחלוקת. בחינת מדיניות הענישה בעבירות לפי פקודת מס הכנסה בגין נזק לקופה הציבורית סביב סכום של 300,000 ₪, מעלה כי מושתים עונשי מאסר לתקופות שונות.

למשל בעפ"ג (מחוזי-ים) 63427-05-18 **מדינת ישראל נ' עדילה** (13.11.18) נדון עניינו של נאשם שהורשע בשני אישומים בעבירות לפי פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ. במהלך השנים 2006-2007 הפעיל הנאשם עסק למכירת מתכות מבלי להודיע על כך לרשות המיסים ומבלי לדווח על הכנסותיו מעסקאות שביצע בסך כולל כ-5,000,000 ₪ כאשר סכום מס ההכנסה בגינו הוא כ-300,000 ₪. הנאשם הודה בעובדות כתב אישום מתוקן במסגרת הסדר וסילק את המחדל. בית המשפט קמא קבע מתחם ענישה שבין 15 חודשי מאסר ועד ל-45 חודשים. מטעמי שיקום החליט בית המשפט לסטות ממתחם הענישה והשית על הנאשם 6 חודשי מאסר בעבודות שירות. המדינה ערערה על קולת העונש לאחר שהנאשם כבר החל בריצוי עונשו. בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור הגם שמצא כי הרף התחתון של מתחם הענישה יכול להיות בקרבת שנת מאסר בפועל. בית המשפט המחוזי לא מצא כי נסיבותיו של הנאשם מצדיקות חריגה ממתחם הענישה אולם בשים לב לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות (11 שנים) ולכך שהנאשם כבר החל בריצוי מאסרו גזר עליו **10 חודשי מאסר לריצוי בפועל**.

בעפ"ג (מחוזי ת"א) בע"פ 2450-09-17 **סוויד נ' מדינת ישראל** (31.01.18) הורשע המערער לאחר שמיעת ראיות בהעלמת הכנסות מריבית שהפיק מכספים שהפקיד בחשבון בשוויץ בין השנים 2003-2011. סך הכל דובר בהכנסות בסך כולל של 2,467,602 ₪ לאורך 9 שנים. המערער אשר בעת ביצוע העבירות שימש כמנהל סניף בנק, לא הגיש לפקיד שומה דוחות על הכנסותיו בין השנים 2003 ל-2009 ובשנים 2010-2011 בדוחות שכן הגיש לא כלל את ההכנסות מריבית שצמחו בחשבון הנ"ל. הסכום שנגרע מקופת המדינה עמד על 350,000 ₪. המערער הודה בכל עובדות כתב האישום והמחלוקת הצטמצמה לעניין היסוד הנפשי וכוונת המערער בביצוע העבירות. בית המשפט קמא הרשיע את המערער, קבע מתחם ענישה שנע בין 12 ל-24



חודשי מאסר בפועל ובסופו של יום השית על המערער 16 חודשי מאסר בפועל. הדיון בערעור התמקד בשאלת מתחם הענישה והעונש המתאים למערער לאחר שזה חזר בו מהערעור על הכרעת הדין המרשיעה. לאחר שעין בפסיקה הענפה שהוצגה לעיונו ולאחר ששקל לחומרה את תפקידו של המערער כמנהל סניף בנק ואת הסרת המחדל, קבע בית המשפט המחוזי מתחם ענישה שנע בין **10 ל-24 חודשי מאסר** ובסופו של יום השית עליו **12 חודשי מאסר בפועל**.

39. פסק הדין בענין פיליפ שהוגש על ידי ההגנה (רע"פ 1928/06 **פיליפ נ' מדינת ישראל** (19.10.06)), אינו יכול לשמש אמת מידה בקביעת המתחם שכן באותו ענין הורשעה עורכת דין בעבירות קלות יותר שאינן מלוות ביסוד נפשי מיוחד של כוונה ועונשי המקסימום באותן עבירות הם עד שנה ושנתיים ולא שבע שנים כבעניינו.

40. בשים לב לנסיבות ביצוע העבירה כמפורט בסעיף 25 לעיל וכשלנגד עיני התכלית החקיקתית שבבסיס תיקון 52 לחוק, מדיניות הענישה הנוהגת בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בעבירות מס בכלל וההבדלים שבין עבירות לפי פקודת מס הכנסה לעבירות לפי חוק המקרקעין עליהם עמדתי לעיל, אני קובעת **שמתחם העונש ההולם** בגין האירוע מושא הרשעת הנאשם נע **בין 6 חודשי מאסר ועד 18 חודשי מאסר בפועל**.

העונש המתאים לנאשמים

נאשם 1

41. סעיף 41א לחוק העונשין קובע כי בעת גזירת העונש המתאים לנאשם רשאי בית המשפט להתחשב בנסיבות המנויות בסעיף וליתן להן את המשקל המתאים בנסיבות המקרה ובלבד שהעונש לא יחרוג ממתחם העונש ההולם.

42. לזכות הנאשם שקלתי הנתונים הבאים:

א. **התנהגות רשויות אכיפת החוק** - כפי שציינתי בהכרעת הדין זהו המקום שבו יינתן משקל משמעותי לקולה למחדל שהתברר בקביעת שומה שגויה. שומה זו הכתיבה את הסכום הנקוב בכתב האישום ובעת שמיעת הראיות התברר כי נעשתה תוך התעלמות מנתונים משמעותיים שהתחשבות בהם היא בסיסית בעריכת השומה. לא ניתן כל הסבר לעריכת השומה בדרך זו וברור כי הסכום הנקוב בכתב האישום איננו נכון. שמיעת ראיות לעולם אינה נזקפת לחובת הנאשם, וודאי כך במקרה דנן שהיה בה להביא לגילוי מחדל של ממש מצד הרשות. זאת ועוד יש טעם של ממש לטרוניה מצד ההגנה באשר להתנהלות המאשימה לאחר גילוי המחדל. מצופה היה כי מיד לאחר עדותה של גב' בן עמי תפעל המדינה לבחינה רצינית של השאלה האם מוחזק בידה סכום כסף ששולם ביתר ואשר יש להחזירו לידי הנאשמת וככל שקיים כזה, תחזירו לאלתר. מטיעוני הצדדים עולה שהדבר לא נעשה.

ב. **פגיעת העונש בנאשם ובמשפחתו והנזקים שנגרמו לנאשם מביצוע העבירה ומהרשעתו** - ברורה היטב פגיעת העונש ועצם קיום ההליך בנאשם ובבני משפחתו. מדובר בעורך דין אשר פרסום כתבות בעניינו בדבר ההליך ובדבר הרשעתו מהווים פגיעה ועלולים להסב לו נזק מקצועי ואפשר שגם כלכלי, מעבר לתחושת אי הנעימות הקשה המלווה פרסום שלילי באשר הוא. כמו כן שקלתי בכובד ראש אפשרות פגיעה של הרשעה בתפקודו של הנאשם בשירות מילואים אם כי בענין זה



מפקדו של הנאשם אשר העיד כעד אופי לא התייחס להשפעת הרשעה על המשך תפקוד הנאשם בשירות מילואים. כן מצאתי ליתן משקל מסוים לקולה לכך שהרשעת הנאשם היא הרשעה תקדימית בהקשר הספציפי של חוק מיסוי מקרקעין להבדיל מענישה כללית בתחום עבריינות המס. בהקשר זה בת"פ 3348/90 **מדינת ישראל נ' קורן**, (30.11.93) באלו המילים:

"אין ביהמ"ש נוהג להניף את שוט הענישה בבת אחת ובמלוא העוצמה בתחום המצוי עדיין בשלב התהוות, וכי גם כאשר המעשים הנדונים מחייבים ענישה חמורה, יש לנקוט בהדרגה".

לצד זאת, קבע בית-המשפט העליון כי **"אל לנו להיקלע ל'מעגל שוטה' בשל כך, על יסוד גישה שתתריע תמיד כנגד החלתה של גישה ראויה בפעם הראשונה"** (ראו דבריה של כב' השופטת ברק ארז בע"פ 6020/12 **מדינת ישראל נ' עדן**, סעיף 23, פורסם במאגרים המשפטיים).

ג. שקלתי **עברו הנקי של הנאשם, התנהגותו החיובית ותרומתו לחברה** לאורך השנים. עיינתי במסמכים 1/ס ו-2/ס שיש בהם להוכיח באופן ברור תרומתו של הנאשם בשירות מילואים על בסיס התנדבותי בצה"ל בתפקיד בעל חשיבות ביטחונית. כן שקלתי עדויות האופי מצד לקוחותיו של הנאשם אשר העידו על יושרו ועל תפקודו המקצועי לאורך השנים ועדות עו"ד שעבד איתו בצוותא ואף הוא העיד על יושרתו ומעשיו לטובת לקוחותיו.

ד. **מאמצי הנאשם לתיקון תוצאות העבירה ולפיצוי על הנזק שנגרם בשלה** - נתון זה בא לידי ביטוי בהסרת המחדל המיידית ולשיתוף הפעולה המלא של הנאשם עם היחידה החוקרת. נפסק לא אחת כי בעבירות כלכליות, חרטה אמיתית ונטילת אחריות מלאה באות לידי ביטוי רק כאשר בצד האמירות יש גם הטבת הנזק: הסרה של המחדלים והשבה של הגזלה. ברע"פ 5872/14 **אלון ירון נ' מדינת ישראל**, פסקה 12 [2.10.14] נפסק כך:

"בפסיקתו של ביתמשפט זה אמנם הודגשה לא אחת חשיבות הסרת המחדל על ידי הנאשם. עוד נאמר כי על מנת לעודד התנהגות זו, על בית המשפט לשקול הפחתה בעונשו של נאשם שהחליט לתקן את העיוות שנגרם מעבירותיו (ראו: ע"פ 395/75 מיכאל צור נ' מדינת ישראל, פ"ד ל(2) 589 (1976); ע"פ 1341/02 מיכל מזרחי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (21.10.02)). תפיסה זו אף קיבלה ביטוי במסגרת תיקון 113 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין), בסעיף 40א לחוק, אשר כולל רשימה של שיקולים שאינם נוגעים לביצוע העבירה שעל בית המשפט להביא בחשבון לצורך קביעת גזר הדין".

ה. **חלופי הזמן מאז ביצוע העבירה - העבירות בהן הורשע הנאשם בוצעו במחצית שנת 2012, החקירה החלה בינואר 2013 והתיק הועבר לפרקליטות בסיום החקירה בספטמבר 2013. במאי 2014 הגיש הנאשם בקשת כופר שנדחתה. לאחר מכן נפתחה החקירה לגבי השמטת ההכנסות מדמי שכירות על ידי הנאשמת מושא האישום השני ולטענת המאשימה עובדה זו עכבה את הגשת כתב האישום לגבי העבירות לפי חוק מיסוי מקרקעין עד ספטמבר 2016. הגם שניתן הסבר לחלופי הזמן מאז ביצוע העבירות ועד הגשת כתב האישום, לא ניתן להתעלם מהעובדה שחלפו למעלה משש שנים, במהלכן לא בוצעו עבירות נוספות וברור כי בכל אותן שנים היה הנאשם טרוד וחסר מנוח בשל קיומו של ההליך. מדובר בשנים רבות של אי וודאות המלוות בדאגה מתמדת.**



43. לחובת הנאשם שקלתי העדר קבלת אחריות לביצוע העבירה. גם בדבריו האחרונים עמד הנאשם על כך שבמהלך האירוע התרשל בעת מילוי תפקידו ולא פעל בכוונה להתחמק או לסייע להתחמק מתשלום מס. בנוסף, היות הנאשם עורך דין ואיש אמון פועלים לחובתו וכן סכום המס שגם במתכונתו המרוככת אינו נמוך.

44. אלמלא התנהגות הרשות והנתונים שהתבררו במהלך שמיעת הראיות היה מקום לקבוע את עונשו של הנאשם בשליש התחתון של המתחם אך לא בתחתיתו ממש. חומרת העבירה, ביצועה על ידי עורך דין, הסכום והעדר קבלת אחריות היו מובילים לכך שעונשו של הנאשם היה נגזר לריצוי מאסר בפועל. במקרה דנן, נתוני הזכות ובעיקר מחדלי הרשות הם שמביאים לגזירת עונש בתחתית המתחם.

הנאשמת

45. משנדחתה בקשת הנאשמת לביטול הרשעה ובשים לה לעתירת המאשימה להסתפק בעניינה בענישה צופה פני עתיד לצד ענישה קונקרטית בדמות קנס לא מצאתי להרחיב בעניין מתחם העונש ההולם. אציין כי העונש המוסכם עומד במבחני האיזון כפי שנקבעו בע"פ 1958/98 פלוני נ' מדינת ישראל (25.12.02), גם אם על הצד המקל. מדובר בהתנהלות שיטתית של העלמת מס לאורך שנים ובסכומי כסף לא מבוטלים. מנגד בהחלט יש מקום להתחשב בזיכוייה של הנאשמת מן האישום העיקרי ובכך שאין דין השמטת הכנסה מדמי שכירות כדין השמטת שכר עבודה. כן יש ליתן משקל לעברה הנקי ולנסיבותיה הרפואיות כמתועד ב-7/ס.

גובה הקנס

46. המדינה עתרה להשתת קנס בסך 300,000 ₪ על כל אחד מן הנאשמים. לגבי הנאשם לא מצאתי אחיזה בפסיקה לסכום הקנס המבוקש בשים לב לנזק שנגרם לאוצר המדינה. כאמור, סכום העסקה במקרה זה אינו מספיק כדי להצביע על גובה ההשבה ועל כן הקריטריון הנוהג של קביעת קנס הנגזר משווי העסקה אינו נכון ליישום ללא התאמה. העובדה שמדובר בשומה שאינה נכונה, תקבל משמעות גם בקביעת גובה הקנס. אמנם לא מדובר בהליך אזרחי שבו יחושב האם המדינה אוחזת בידה סכום עודף ובאיזה שיעור, אך עצם עריכת שומה שגויה ונסיבות עריכתה הם נתונים משמעותיים בחלק זה של סיום ההליך. מאחר ובעניינו של הנאשם קיימת משמעות עונשית חמורה לעצם ההרשעה, לא מצאתי להכביד ברכיב הקנס. לגבי הנאשמת, מדובר בעבירות כלכליות אשר בוצעו אך ורק לשם רווח כספי ועל כן יש לגזור בגין עונש מוחשי בהיבט זה, תוך התחשבות בסכומי העבירה.

סוף דבר

47. אני גוזרת על הנאשמים את העונשים הבאים:

על נאשם 1:

א. 6 (שישה) חודשי מאסר לריצוי בדרך של עבודות שירות.

הנאשם יבצע את עבודות השירות במרכז יום לקשיש ברחוב ההגנה 1 ברמלה וזאת במשך חמישה ימים בשבוע 7 שעות עבודה ביום בערבי חג וחוה"מ יועסק כנהוג במקום העבודה, וגם אם לא עובד באותו יום, בין אם מסיבותיו ובין אם משום שהמקום סגור, יחוייב ביום עבודה מלא. תחילתן של ביצוע העבודות ביום **30.12.18** והן תהיינה בפיקוח מפקח אחראי רס"ב פרץ שמעון טל' 050-6279200.

עמוד 14



על הנאשם להתייצב לפני מפקח על עבודות השירות לצורך קליטה והצבה בתאריך תחילת העבודה, בשעה 08:00, במפקדת מחוז מרכז, יחידת עבודות שירות, ת"ד 81, רמלה (טל': 08-9787060).

אני מודיעה לנאשם כי עליו להודיע לממונה על כל שינוי, אם יחול, בכתובת מגוריו, וכן עליו לעמוד בתנאי הפיקוח, שכן אי מילוי עבודות השירות על פי הנחיות המפקח, עלול להביא להפסקתן ולכליאה במתקן כליאה.

בית המשפט מזהיר את הנאשם, כי במהלך ריצוי ע"ש יהיה נתון למעקב של בדיקות שתן, סירוב לבדיקה או בדיקה עם ממצאים חיוביים, או ניסיון לזיוף דגימת שתן, יהוו עילה להפסקה מנהלית וריצוי העונש במאסר בפועל.

בית המשפט מזהיר את הנאשם, כי אין לשתות אלכוהול במהלך העבודה ואין להגיע בגילופין, התנהגות מסוג זה תהווה עילה להפסקה מנהלית וריצוי העונש במאסר בפועל. בית משפט מזהיר את הנאשם, כי מדובר בתנאי העסקה קפדניים וכל חריגה מכללים אלו יש בה כדי להפסיק את עבודות השירות וריצוי יתרת העונש במאסר בפועל.

ב. **8 חודשי מאסר על תנאי** לתקופה של שלוש שנים והתנאי הוא שהנאשם לא יעבור עבירת מס מסוג פשע.

ג. **5 חודשי מאסר על תנאי** לתקופה של שלוש שנים והתנאי הוא שהנאשם לא יעבור עבירת מס שאינה פשע.

ד. **קנס בסך ₪ 15,000** אשר ישולם ב- 5 תשלומים שווים ורצופים שהראשון בהם ביום 1.1.19 והבאים בכל ראשון לחודש שלאחר מכן. לא ישולם תשלום במועד תעמוד יתרת הקנס לפרעון מיידי.

על נאשמת 2 -

א. **6 חודשי מאסר על תנאי** והתנאי הוא שבמשך שלוש שנים לא תעבור כל עבירת מס.

ב. **קנס בסך ₪ 20,000** אשר ישולם ב- 5 תשלומים שווים ורצופים שהראשון בהם ביום 1.1.19 והבאים בכל ראשון לחודש שלאחר מכן. לא ישולם תשלום במועד תעמוד יתרת הקנס לפרעון מיידי.

המוצגים יחולטו/יושמדו/יושבו לבעליהם על פי החלטת קצין משטרה.

ככל שהופקד פיקדון בתיק על ידי הנאשם, ובהיעדר מניעה על פי דין, יש להחזירו לידיו או לידי גורם אחר לפי בקשת הנאשם.

זכות ערעור לבית המשפט המחוזי בתוך 45 יום.

ניתן היום, ט"ו טבת תשע"ט, 23 דצמבר 2018, במעמד הצדדים.