



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים
פליליים**

ע"פ 19-02-8934 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

לפני הרכב:

**כבוד השופט אברהם הימן [אב"ד]
כבוד השופטת לימור ביבי
כבוד השופט עודד מאור**

המערער עו"ד משה דן, ת"ז 022090070

נגד

המשיבה מדינת ישראל

נוכחים:

המערער בעצמו
ב"כ המשיבה: עו"ד ליאת מנור

פרוטוקול

הערת בית המשפט: הערעור נדון לפני הרכב שופטים אחר של בית משפט זה, והוא מושמע מפי ההרכב הנוכחי.

פסק דין

לפנינו ערעור על הכרעת הדין מיום 15.7.18 ועל גזר הדין מיום 23.12.18 שניתנו על ידי בית משפט השלום בתל אביב (כב' השופטת נ' תבור), בת"פ 52875-09-16, בגין הרשעתו של המערער בעבירות לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") והעמדת עונשו על שישה חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות לצד עונשים נלווים.

רקע דיוני

המערער הורשע בבית משפט קמא, לאחר ניהול הליך הוכחות, בעבירה של שימוש במרמה, ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס לפי סעיף 98(ג2)(4) לחוק מיסוי מקרקעין ובעבירה של עזרה לאחר להתחמק ממס לפי סעיף 98(ג2)(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

על המערער נגזרו, כאמור לעיל, שישה חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות; 8 חודשי מאסר על תנאי לתקופה של שלוש שנים והתנאי הוא שלא יעבור עבירות מס מסוג פשע; 5 חודשי מאסר על תנאי לתקופה של שלוש שנים והתנאי הוא שלא יעבור עבירות מס שאינה פשע; קנס בסך 15,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 19-02-8934 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

יחד עם המערער הואשמה גם שרית קופל, חמותו (להלן: "שרית"). שרית זוכתה מחמת הספק מהעבירות שיוחסו לה במסגרת האישום הראשון: עבירה של מסירת אמרה או תרשומת כוזבת במטרה להתחמק ממס לפי סעיף 98(ג2)(1) לחוק מיסוי מקרקעין ועבירה של שימוש במרמה ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס לפי סעיף 98(ג2)(4) לחוק מיסוי מקרקעין. שרית הורשעה בעבירות שיוחסו לה במסגרת האישום השני: עבירה של שימוש במרמה ערמה או תחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה") ובעבירה של השמטת הכנסה מתוך דו"ח בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה.

על פי עובדות האישום הראשון, המערער הוא עורך דין אשר בתקופה הרלוונטית לכתב האישום עסק בתחום המסחרי ובתחום הנדל"ן. הנאשמת 2, שרית, היא חמותו של המערער, אמה של אשתו, ליאת. המערער טיפל בעניינים המשפטיים הקשורים למשפחה ובכלל זאת בנכסי המקרקעין השייכים לה.

ביום 14.10.10 מכרה שרית דירת מגורים בחולון (להלן: "הדירה בחולון"), בתמורה לסך של 1,835,000 ₪. המערער טיפל עבודה במכירת הדירה, מילא עבודה את הדיווח לרשויות המס והגיש בשמה בקשה לפטור ממס שבח.

ביום 6.6.12 (כעבור שנה ושמונה חודשים), מכרה שרית את בית מגוריה, בית צמוד קרקע בסביון (להלן: "הנכס בסביון"), בתמורה לסך של 6,750,000 ₪. גם בעסקה זו יוצגה על ידי המערער, אשר דיווח בשמה על העסקה לרשויות המס.

ביום 17.6.12 הגיש המערער עבור שרית הצהרה לרשות המסים בגין מכירת הנכס בסביון. הדיווח נעשה על גבי טופס מס שבח מס' 7000 שצבעו ורוד (להלן: "הטופס הורוד"). טופס זה משמש להצהרה על נכס מגורים בפטור ממס שבח, מבלי שהנכס כולל זכויות בניה בלתי מנוצלות. על הטופס חתמה שרית, ובתוך כך, המערער אימת את חתימתה לאחר שהזהירה כי עליה להצהיר אמת.

בדיעבד אין מחלוקת כי הטופס הכיל שתי אמרות כוזבות: האחת, שלא נמכר נכס בפטור ממס שבח בארבע השנים שקדמו למכירת הבית בסביון; והשנייה, שהנכס בסביון אינו כולל זכויות בניה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

ביום 25.6.12 הודיעה גב' שרה אריאלי ממיסוי מקרקעין כי מכיוון שמדובר בנכס חד משפחתי יש להגיש את הדיווח למס שבח על גבי טופס 7002 שצבעו כחול (להלן: "הטופס הכחול"). ביום 8.7.12 הגיש המערער טופס שני שצבעו כחול, שבו דיווח על העסקה כפטורה ממס שבח ואליו צירף את הצהרת שרית לצורך בקשת פטור ממס שבח. על הטופס הופיעה חתימת המערער ללא חתימתה של שרית.

מאחר ששרית מכרה דירת מגורים פחות מארבע שנים בפטור ממס שבח, היא לא הייתה זכאית לפטור ממס שבח בגין מכירת הנכס בסביון.

על בסיס האמור לעיל הואשמו המערער ושרית בעבירות דלעיל.

הערעור נסוב, כאמור, הן על הכרעת הדין והן על גזר הדין.

ראוי לציין כי תחילה החלו ונשמעו ההליכים בערעור זה לפני הרכב שופטי בית משפט זה בראשות כב' השופטת ד' ברלינר ביום 20.5.19. משום, שעלה כי המערער מייצג עצמו בהליך זה, הדיון נדחה ליום 23.12.19 על מנת שהמערער ישקול ייצוגו על ידי סניגור. הדיון נדחה ליום 3.2.20 בו יוצג המערער על ידי עו"ד אהוד ברזילי. בתום הדיון הוצע לבחון המשך ההליכים בערעור לנוכח קיום הליך אזרחי מקביל באותו עניין בבית משפט המחוזי מרכז. סופו של דבר שהדיון הנדחה התקיים בבית משפט זה לפני הרכב שופטים שונה, הואיל ונבצר מכב' השופטת ד' ברלינר להמשיך לשבת בדין בשל אילוצים מערכתיים. משום כך, וכחלק בלתי נפרד מפסק דין זה, מלבד הטיעונים שנשמעו לפנינו בדיון מיום 9.7.20, קראנו בעיון רב את הפרוטוקולים וההחלטות מהדיונים שהתקיימו לפני ההרכב בראשות כב' השופטת ד' ברלינר.

הערעור על הכרעת הדין

עיקר ממצאי הכרעת הדין

בית משפט קמא קבע כי המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת לשאלת היסוד הנפשי של המערער בקשר לעבירות המיוחסות לו בכתב האישום. כך משום שלא הייתה מחלוקת על כך שהדיווח שדיווח הנאשם לרשויות המס - בעניין אי מכירת דירת מגורים בארבע השנים שקדמו למכירת הנכס בסביון ובעניין זכויות הבניה בנכס בסביון - היה דיווח לא נכון. כאמור, המערער אישר זאת, אך טען כי מדובר בטעות בתום לב וכי לא הייתה לו כוונה להתחמק מתשלום מס. הטעות, כך לטענת המערער, נגרמה בשל לחץ נפשי שהופעל עליו על ידי שרית ושתי בנותיה, אשר שיבש את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

שיקול דעתו והביאו לטעות בתום לב, מבלי שבדק את הדיווח שהוגש ביחס לדירה בחולון. שאלת מצבו הנפשי של המערער זכתה למשקל רב בהגנתו של המערער, כפי שיפורט להלן.

המערער טען כי בשנים 2005-2006 איבדה שרית את אימה, בעלה ואחיה ובעקבות האובדן לחצה עליו לעזוב בדחיפות את הבית בסביון. לטענתו, הלחץ שהופעל עליו הוביל לטעות בשיקול דעתו ולטעות בתום לב. בתוך כך הפנה המערער לכך שבטופס הכחול שהגיש, דיווח על זכויות הבניה, שהן זכויות לבניית בריכה שאינן בבחינת נתון מהותי למוכרת או לרוכש, ללמדך כי לא הייתה לו כל כוונה לרמות. כמו כן נטען כי המערער הצהיר על דבר קיומן של זכויות בנייה על גבי הטופס הכחול, שהוא טופס שייבדק על ידי רשויות המס, וגם בכך יש כדי להוכיח כי לא הייתה לו כוונה לרמות.

המערער טען כי טעויות בדיווח הן שכיחות ודינן להסתיים בבקשה להמרת הפטור, במישור האזרחי. במקרה זה לא טופלה הבקשה להמרה מטעם המערער.

עוד טען המערער כי גובה סכום מס השבח שהושמט אינו סך של 1,500,000 ₪ כפי שנטען בכתב האישום.

בית משפט קמא קבע כי לאחר שמיעת העדויות ועיון בראיות שוכנע כי למערער הייתה כוונה להתחמק ממס וכי אין מדובר בטעות בתום לב. הקביעות ברובן נשענות על ממצאי מהימנות, שנבחנו גם לפי מבחני הגיון וסבירות, ולהלן עיקריהן:

באשר למהות העסקאות ועיתוין – המערער ביצע עבור שרית את שתי עסקאות המכר, זו של הדירה בחולון וזו של הנכס בסביון. בין העסקאות חלף פרק זמן של פחות משנתיים ימים בלבד. בית משפט קמא קבע כי אינו נותן אמון בגרסת המערער, לפיה "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". בתוך כך ולביסוס קביעתו ציין בית משפט קמא נתונים אלה:

הדירה בחולון והבית בסביון היו כל רכושה של שרית, ולא מדובר במי שעוסקת בנדל"ן ומבצעת עסקאות רבות;

המערער פעל עבור שרית במטרה למצות עבורה את הרווח מאותן עסקות בהן תלויה פרנסתה וקיומה הכלכלי;

המערער לא טען כי מדובר בשתי עסקאות מתוך עסקאות רבות בהן משרדו מטפל; העסקאות בוצעו על ידי המערער באופן פרטי ושלא במסגרת עסקיו;

המערער העיד כי היה לחץ רב סביב עסקת מכר הדירה בסביון ודבריו אינם מתיישבים עם "שכחה גורפת של העסקה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 נקבע אפוא כי מכלול הנסיבות: פרק הזמן הקצר יחסית בין שתי עסקאות המכר, ייחודיות
2 העסקאות, מעורבותו האישית של המערער בעסקיה של שרית, מביאים לכלל מסקנה כי לא ניתן
3 לתת אמון בגרסתו.

4
5 **באשר לבחירה בטופס הוורוד ומילוי שתי הצהרות כוזבות, להבדיל מטעות בודדת, קבע בית משפט**
6 **קמא כי בראש הטופס הוורוד מופיעים בבירור הנתונים כי מדובר בעסקה של מכירת דירת מגורים**
7 **מזכה בפטור וכי אין זכויות בניה נוספות בנכס. המערער עסק בשגרה בתחום המקרקעין והגיש**
8 **עשרות דיווחים שכאלה בעבר. בית משפט קמא קבע כי אין זה סביר שהמערער דיווח על נתונים**
9 **שגויים, בשני ההיבטים, בשל טעות מקרית.**

10
11 **באשר לדיווח על זכויות הבנייה, קבע בית משפט קמא כי המערער סיפק הסברים סותרים ומשתנים**
12 **לאי הדיווח. טענתו העיקרית הייתה שהוא לא היה מודע לזכויות הבניה בנכס. בית משפט קמא לא**
13 **האמין לגרסה זו. ונאמר כבר עתה – כי בצדק נקבע כך. לא הייתה מחלוקת על כך שזמן קצר טרם**
14 **מכירת הנכס, ביום 31.5.12, הזמין המערער חוות דעת שמאית אודות הנכס, שבה פורטו מספר**
15 **פעמים זכויות הבניה. המערער טען כי לא קרא את כל חוות הדעת השמאית, אלא התעניין בשורה**
16 **החתונה בלבד. כאמור, בית משפט קמא לא קיבל טענה זו. בתוך כך ציין בית משפט קמא כי**
17 **המערער הינו עורך דין בתחום המקרקעין והעסקה נוגעת לאדם קרוב ומשמעותי לו, כך שקשה**
18 **להלום כי לא עיין בחוות דעת שהוכנה למענו.**

19
20 **באשר לטענה בדבר לחץ שהופעל על המערער, דחה בית משפט קמא את הטענה כי המערער היה**
21 **נתון ללחץ מצד חמותו אשר רצתה לעזוב את הנכס בסביון, לאחר פטירת אמה, בעלה ואחיה. נקבע**
22 **כי שרית לא גרה בנכס בסביון שש שנים לפני מכירתו, ולכן לא הייתה כל דחיפות ליציאתה מהנכס.**

23
24 עוד קבע בית משפט קמא כי מהימנות המערער נפגמה גם בשל טענתו כי לא הכיר את השמאי וכי
25 הוא הובא על ידי הקונה, שכן מהודעת השמאי (ת/7) עולה כי המערער נעזר בעבר בשירותיו.

26
27 בית משפט קמא דחה את טענת המערער כי מדובר בזכויות בניה זניחות. נקבע כי נדרש דיווח על כל
28 זכות בניה באשר היא, ללא הבחנה אם היא משמעותית או זניחה. עוד ציין בית משפט קמא כי טענה
29 זו סותרת טענה אחרת של המערער לפיה הוא כלל לא ידע שיש בנכס זכויות בניה.

30
31 על יסוד כל אלה ביסס בית משפט קמא את המסקנה כי ידיעת המערער על שתי נקודות כוזבות:
32 מכירת הדירה בחולון וזכויות הבניה בנכס בסביון- מצביעות על כוונה, להבדיל מטעות בתום לב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

באשר למכירת הדירה בחולון, קבע בית משפט קמא כי לא האמין לכך שהמערער לא זכר את מכירת הדירה בחולון. בית משפט קמא גם הפנה לטיב הטופס עליו מופיעה ההצהרה וקבע כי הטופס בנוי כך שכלולה בו הצהרה משולשת על הנתונים.

באשר לדיווח כוזב בטופס הכחול, קבע בית משפט קמא כי גם אם המערער היה שרוי בלחץ לקראת מכירת הנכס בסביון, הרי שבמועד מילוי הטופס הכחול, כחודש לאחר ביצוע העסקה, גם אם הוא היה בלחץ, הוא ממילא פג לאחר החתימה על הסכם מכירת הנכס. לפיכך קבע בית משפט קמא כי המערער לא היה נתון בלחץ ואין הסבר לכך ששוב דיווח כי הנכס נמכר בפטור ממס שבח. בית משפט קמא ציין כי לא נתן אמון בטענת המערער שהעתיק את הנתונים מהטופס הקודם ולא הקדיש לכך תשומת לב. נתון עובדתי שאינו שנוי במחלוקת הוא, כי המערער ערך שינוי בטופס הכחול, לעומת הטופס הוורוד, לגבי זכויות הבנייה, מכאן שהקדיש מחשבה למילוי הטופס החדש, ולא העתיק אותו באופן מכני.

בית משפט קמא קבע כי למערער היה עניין אישי במכירת הנכס בסביון וברווחים ממכירתו. המערער היה מעוניין ברווחת חמותו, בנוסף על כך אין מחלוקת כי אשתו של המערער וילדיו קיבלו כספים (סך הכל 700,000 ₪) בעקבות מכירת הנכס בסביון. נתון זה בפני עצמו מעמיד בסימן שאלה את גרסת חוסר תשומת הלב.

בית משפט קמא קבע כי כל אחת מהנסיבות ובוודאי הצטברותן יחד מצביעות על כוונת המערער להתחמק מתשלום מס וכי הנטל הועבר אל המערער והיה עליו לספק הסבר חלופי לנסיבות. בהקשר זה נקבע כי אין בגרסת המערער כדי להרים הנטל. בית משפט קמא קבע כי לא נתן אמון בגרסת המערער. המערער, כפי שכבר צוין, טען כי שרית הפעילה עליו לחץ רב למכירת הנכס בסביון, עד כדי שכחת מכירת הדירה בחולון. אליבא דבית משפט קמא הטענה ללחץ הנפשי אינה אחידה ואינה מופיעה לכל אורך הדרך. מאז שנת 2006 במהלכה נפטרו הקרובים, ועד למכירת הנכס בסביון, חלפו 6 שנים וזהו פרק זמן ארוך. בית משפט קמא דחה את טענת המערער כי האובדן עמו התמודדה שרית בשנת 2006 השפיע עליו בשנת 2012.

בית משפט קמא דחה את טענת המערער כי שרית רצתה למכור את הנכס בסביון בדחיפות בשל האסונות שפקדו אותה. נקבע כי שרית עזבה את הנכס בסביון עוד בשנת 2007 ומאז ועד למכירתו בשנת 2012 לא התגוררה בו אלא השכירה אותו לאחרים. בנוסף, התמריץ למכירת הנכס היה העובדה שלא נמצא לו שוכר חדש. כך עולה ממכתבו של ד"ר אשרוב שצורף לבקשה להמרה וכך גם המערער אישר כי בחצי שנה שקדמה למכירת הנכס הוא עמד ריק ללא שוכר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 בית משפט קמא דחה את טענת המערער כי למעשה הלחץ למכירת הנכס בסביון נבע מכך ששרית
2 הייתה מעוניינת לרכוש מידית את הדירה בה התגוררה בשכירות ביהוד, לאחר שבעלי הדירה הודיעו
3 לה כי בכוונתם למכור את הדירה לאלתר, אך הבנק סרב לאשר לה משכנתא בשל גילה. בית משפט
4 קמא קבע כי גרסה זו היא גרסה מאוחרת שלא הוזכרה בחקירה ברשויות המס ולא הוזכרה בבקשת
5 ההמרה. בנוסף, לא הובאה עדות אובייקטיבית לעניין זה, ובכלל זאת בעלי הדירה ביהוד לא הוזמנו
6 לעדות.

7
8 כמו כן נקבע כי הלחץ לרכישת הדירה ביהוד אינו הולם את לוח הזמנים. המערער העיד כי בעל
9 הדירה ביהוד היה מעוניין למכור אותה בחודש יוני ואילו חוות הדעת השמאית לקראת מכירת הנכס
10 בסביון הוגשה בחודש מאי. שרית עצמה ציינה בעדותה כי הלחץ שהפעילה על המערער נבע מרצונה
11 להיפטר מהנכס כיוון שלא הושכר. בית משפט קמא קבע כי זהו לחץ רגיל של מוכרי דירות ואין בו
12 כדי לפגוע בשיקול הדעת של המוכרת או בא כוחה.

13
14 בית משפט קמא קבע כי המערער ושרית לא הוכיחו מהו אותו לחץ מיוחד אשר נטען כי המערער
15 פעל תחתיו, לא הוגשו פלטי שיחות או כל נתון אחר שיעיד על לחץ חריג. בנוסף, קבע בית משפט
16 קמא כי עם השלמת עסקת המכר ביום 6.6.12 חדל הלחץ להתקיים. טופס הדיווח לרשויות המס
17 הוגש רק ביום 17.6.12. מכאן שאין כל הסבר לכך שגם לאחר שהלחץ נרגע עדיין דיווח המערער על
18 מכירת דירה בפטור ושכח ממכירת הדירה בחולון. גם הטופס הנוסף שמילא והגיש בחודש יוני 2012
19 נעשה לאחר שפחת הלחץ לקראת מכירת הנכס בסביון.

20
21 בית משפט קמא קבע כי לא הובאו ראיות מזמן אמת אודות השפעת הלחץ על המערער ושרית, רק
22 לגבי שרית הוצג מכתב רופא, אך התופעות מהן סבלה לא יוחסו דווקא למכירת הנכס בשנת 2012.

23
24 בית משפט קמא קבע כי המערער לא הסביר את טענתו כי טעה מחמת הלחץ. המערער לא פירט
25 את מהות הטעות – האם הטעות היא בהבנת התנאים לפטור? האם טעה במועד העסקה הקודמת?
26 וכו'. בית משפט קמא קבע כי המערער סיפק הסברים שונים ומשתנים לגבי טענת הטעות: בחקירה
27 טען כי לא בדק אם ביקש פטור בעבר, בחוות דעת הפסיכולוג טען כי שכח שביקש פטור בדירה
28 הקודמת, בעדותו בבית המשפט טען כי ידע שביקש פטור בעבר אך שכח כי טרם חלפו 4 שנים
29 מהמכירה. מדובר בטענות סותרות. בית משפט קמא הגיע למסקנה כי אין זה סביר שהמערער,
30 שעסק בתחום הנדל"ן, שכח כי עליו לבדוק מתי נמכרה הדירה הקודמת של שרית, ואין זה סביר כי
31 שכח שנמכרה דירה קודמת שהיה שותף למכירתה בהיותו עורך הדין אשר טיפל באותה עסקה.
32 בנוסף קבע בית המשפט קמא כי אין זה סביר שהשכחה הנטענת מצד המערער חלה רק בנושא זה
33 ולא התבטאה בשום אספקט אחר בחייו. בנוסף נקבע כי, אין זה סביר שהשכחה הופיעה באותו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

האופן גם אצל שרית שחתמה על המסמכים. העובדה ששניהם טענו כי שכחו מחלישה את טענת תום הלב.

עוד קבע בית משפט קמא כי אילו מדובר היה בטעות, מצופה היה מהמערער כי יבקש לתקנה בהזדמנות הראשונה.

בית משפט קמא התייחס לעדות הפסיכולוג, ד"ר יותם דגן, עד מטעם ההגנה. העד טען כי המערער טעה בשל מצב נפשי של דחק. בית המשפט קבע כי ערכה הראייתית של העדות קרס, שכן הפסיכולוג העיד שהלחץ הנפשי הסתיים עם מכירת הנכס בסביון. לא היה לעד כל הסבר לכך שהדיווח המוטעה נמסר כשבועיים לאחר השלמת המכירה. לעד לא היו נתונים לגבי מצבו של המערער בזמן אמת, הוא נפגש עמו רק לאחר שנים ואין כל תיעוד רפואי, ובפרט נפשי, אודות המערער מהתקופה הרלוונטית. בית משפט קמא ניתח את חוות הדעת של הפסיכולוג וקבע כי היא חסרה בשלושה היבטים: חוסר בתימוכין מקצועיים, התבססות על השערות והערכות ואי התייחסות להבדלים מהותיים בגרסת המערער.

בית משפט קמא התייחס לטענות נוספות מטעם המערער ביחס ליסוד הנפשי: בית משפט קמא דחה את טענת המערער לפיה סבר שכל טופס ורוד נבדק על ידי רשויות המס. נקבע כי זו תשובה מיתממת ואינה מהימנה. כי כפי שהוכח בבית משפט קמא, מרבית הטפסים הוורודים אינם נבדקים, אלא נערכות בהם בדיקות מדגמיות. בית משפט קמא קבע כי העובדה שהוגש טופס וורוד מהווה דווקא נסיבה לחובת המערער שכן רוב הטפסים הוורודים כלל לא נבדקים. כמו כן נדחתה טענת המערער כי ידע שדיווח על גבי טופס כחול מוביל לבדיקת העסקה ולכן לא מתקבל על הדעת שינסה להונות את הרשויות כשהוא יודע שהעסקה תיבדק. בית משפט קמא קבע כי החלפת הטופס נעשתה רק לאחר פניה מצד הרשות, וכי מכך שהמערער ידע על זכויות הבניה לפני הגשת הטופס הוורוד נובע שלא פעל בתום לב. בית משפט קמא קבע כי לא ניתן לשחזר את מנגנון החשיבה של המערער לאחר פניית רשות המס בדרישה לדיווח חדש, ולכך שבעקבותיה קמו סימנים לכך שהדיווח הראשון שהגיש המערער "לא עבר חלק". עם זאת, קבע בית משפט קמא כי האפשרות שהמערער "נתפס" ומעשיו בשלב זה אינם הגיוניים אינה מספיקה כדי לקעקע את הראיות הרבות אודות כוונה להונות בשלב הראשון של הדיווח על גבי הטופס הוורוד ואודות חוסר היתכנות לטעות בתום לב בשני השלבים גם יחד.

בית משפט קמא לא מצא ליתן אמון בעדותו המאוחרת של המערער לפיה ידע שהטפסים נבדקים מעל שווי מכירה מסוים. נקבע כי לא היה עובד רשות המיסים שלא ידע לנקוב בגובה המכירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

שממנו מועברים תיקים לבדיקה, כמו גם, לא היה המומחה מטעם ההגנה שהעיד על כך, וכי עדות המערער בעניין זה היא בבחינת חכמה שבדיעבד לאחר שקיבל ייעוץ משפטי ומקצועי.

בית המשפט קמא דחה את טענת המערער כי לו ידע שלא מגיע לשרית פטור היה פועל לביטול עסקת המכר. זאת מאחר והביטול היה כרוך בקשיים ובפיצוי כספי לקונה בסך של 600,000 ₪. לגבי הטענה כי לו היה מודע לעניין הפטור היה משכיר את הנכס עד לתום תקופת ארבע השנים, קבע בית המשפט קמא כי מדובר בטענה בעלמא, שכן הנכס עמד ריק ללא שוכר כחצי שנה לפני מכירתו.

בית משפט קמא דחה גם את טענת המערער לפיה הוא לא היה מסכן את קרובי משפחתו בעבירה פלילית. בית משפט קמא קבע כי אמנם המערער לא רצה להיתפס אך הניח כי הסיכוי שייתפס קטן, וגם אז יוכל לסיים את הפרשה בתשלום קנס או בהליך אזרחי אחר.

בית משפט קמא דחה גם את טענת המערער כי לו ידע על טעותו יכול היה לבקש להמיר את הפטור בין הדירה בחולון לנכס בסביון. בית משפט קמא ביסס את קביעתו כי טענה זו אינה נכונה על יסוד הטעמים הבאים: לא הובהר האם המערער ידע על הליך ההמרה לפני המקרה הנוכחי; בקשת ההמרה כרוכה בתשלום מס השבח בגין העסקה הקודמת ואילו המערער קיווה לחמוק כליל מתשלום המס; בכדי לקבל אישור להמרה יש להגיש את הבקשה מראש בגילוי פרטים מלא, דבר שלא נעשה במקרה הנוכחי; בבקשת ההמרה שהגיש המערער לא נטען כי מקור הבקשה הוא בטעות.

בית המשפט קמא לא נתן אמון בעדות אשתו של המערער ממנה עלה כי סביר להניח שהמערער טעה לחשוב שמכירת הדירה בחולון הייתה ארבע שנים לפני מכירת הנכס בסביון.

ביחס לחוות הדעת של עו"ד משה הר שמש, כעד הגנה, בעניין הליכי השומה והשפעתם על אחריותו הפלילית של המערער, קבע בית משפט קמא כי מדובר בעדות סברה המבוססת על הנחות יסוד התואמות את גרסת המערער. עוד נקבע כי עו"ד הר שמש חרג ממתן חוות דעת בתחומו המקצועי וקבע קביעות משפטיות לגבי קיום יסוד נפשי אצל המערער. כך למשל, קביעתו כי "הרצון לייחס לנאשם תכנון ותחכום בהגשת הדיווח כפי שנעשה אינה מציאותית". עו"ד הר שמש גם הניח כי שידור הפטור נחסם על ידי המחשב המרכזי ברשות המסים למרות שאין כל ראיה ביחס לשאלה - האם מערכת המחשוב של רשות המסים מתריעה כאשר נישום קיבל פטור ממס בארבע השנים האחרונות. בית משפט קמא ציין כי לגבי נקודה זו לא הובא מידע ונציגת רשות המסים, ענת בן עמי, לא נשאלה בנושא. בית משפט קמא קבע גם כי עו"ד הר שמש לא ביסס את טענתו כי במקרים בהם נפלה טעות ונישום אינו זכאי לפטור אזי מוטל עליו קנס גרעון. הדוגמאות שפירט עו"ד הר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

שמש לא תאמו למקרה שלפנינו ולא הוצגו החלטות של רשות המסים. בית משפט קמא קבע כי העד
הניח את המבוקש ו"חרג מחוץ לתחום מומחיותו".

לאור כל הראיות שהוצגו לפניו, קבע בית משפט קמא כך: "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".

בית משפט קמא התייחס גם למחדלים ולפגמים בהליך. נקבע כי הוכח שסכום מס השבח שצוין
בכתב האישום בסך 1.5 מיליון ₪ אינו נכון. בית משפט קמא קבע כי גם אם סכום המס שהושמט
הוא 300,000 ₪ בלבד, עדיין היה מקום להגשת כתב האישום וכי בגזירת הדין ימצא מקום לשוני
בסכומים. עוד ציין בית משפט קמא כי נושא ההשגה על השומה עלה רק לאחר פתיחת החקירה
בעניין המערער.

באשר לפגמים בחקירת רשות המסים – העדר תיעוד מספק של השתלשלות האירועים בתיק,
ושלבי הטיפול בו – נקבע כי הפגמים לא פגעו בהגנת הנאשם. הפגמים שנפלו בהליך, ואלה אכן נפלו
כפי שפירט בית משפט קמא, אינם בעוצמה כזאת הגורמת לפגיעה בהגנת המערער או לעיוות דינו
עד כדי ביטול כתב האישום.

בית משפט קמא ציין כי בסיכומי ההגנה עלתה לראשונה הטענה כי מדובר באכיפה בירנית וכי
במקרים דומים הסתפקו בכופר. בית משפט קמא קבע כי לא הוצג בסיס ראיתי אודות מקרים
דומים, כי משקלה של רשימה שהוצגה בה תמצית החלטות כופר שפורסמה על ידי רשות המיסים
מוגבל וכי במקרים אליהם הפנה הסניגור בסיכומיו לא התקיים קשר אישי בין עורך הדין המייצג
לבין הלקוח ולא הוצגה ראיה לרווח אישי כתוצאה מדיווח שעשה עורך הדין בשם לקוחו.
על כן, דחה את הטענה.

נימוקי הערעור

עיקר הטיעון הוא כי למערער לא הייתה כוונת זדון בעת ביצוע המעשים וכי מדובר בטעות בתום לב
שאינה מקימה עבירה פלילית. המערער מבקש ללמוד מכך שגם בהחלפה לטופס הכחול לא ציין כי
נמכרה דירה בארבע השנים האחרונות כי מדובר בטעות נגררת בתום לב. המערער טוען כי ידע
שהטופס הכחול נבדק לגופו ולכן אילו זכר את מכירת הדירה בחולון בהכרח היה מציין זאת בטופס
וכי העובדה שלא ציין את המכירה הקודמת מוכיחה דווקא את הלך דעתו – שכלל לא זכר שנמכרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 19-02-8934 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 הדירה לפני פחות מארבע שנים. המערער טוען כי מדובר בטעות נגררת שהועתקה מטופס לטופס
2 וכי המערער לא היה מסכן את חמותו בפלילים.

3
4 המערער טוען כי בית משפט קמא לא היה עקבי בהתייחסותו אליו כעורך דין העוסק בתחום הנדל"ן.
5 לטענתו, לאורך הכרעת הדין בית משפט קמא ייחס לו ידיעת נושאים מסוימים לאור ניסיונו (ידע
6 שהטופס הורוד לא נבדק ברשויות המס, ידע שאפשר לבקש פטור ממס שבח על דירת מגורים רק
7 אחת לארבע שנים ועוד), אך בנושאים אחרים קבע כי לא ידע את נהלי רשויות המס (לא ידע
8 שהטופס הכחול נבדק).

9
10 המערער טוען כי מדובר בטעות, כך גם ביחס לידיעתו על זכויות הבניה בנכס בסביון. לטענת
11 המערער, הוא לא בחן את חוות דעת השמאי לעומקה אלא התעניין ב"שורה התחתונה", דהיינו
12 בסכום שנקבע שיש לשלם. לכן, לטענתו, הגיש את הטופס הורוד ולא דיווח על זכויות הבניה.
13 המערער טען כי הטעות בטפסים היא טעות הנובעת מכך שמכירת בית פרטי היא חריגה למרבית
14 העסקאות שביצע כעורך דין, ומכאן שלא הייתה לו כל כוונה לרמות את הרשויות.

15
16 המערער טוען כנגד אופן הוצאת השומה על ידי המדינה. לטענתו, התנהלות המדינה הייתה "שגויה
17 ושקרית". למערער הוצאה שומה על סך של כמיליון שקלים וחצי כאשר למעשה מדובר רק בכ-
18 300,000 ₪. נטען כי לו הסכומים הנכונים היו ידועים הרי שלא היה מוגש כתב אישום כנגד המערער
19 והנושא היה מסתיים בתשלום כופר. המערער טוען כי בנסיבות המקרה הוא זכאי להגנה מן הצדק.

20
21 נטען כי הן המדינה והן המערער "שניהם פעלו ברשלנות", כפי שהמדינה טענה בהוצאת שומה
22 גבוהה כך גם המערער עשה טעות שדינה להסתכם בהליך בוועדת כופר ולא בהליך פלילי.

23
24 המערער טוען לאכיפה בררנית. לטענתו, הוצגו בפני בית משפט קמא מקרים דומים למקרה הנדון
25 אשר הסתיימו בהליך כופר.

26
27 לטענת המערער שגה בית משפט קמא בעבירה בה הורשע, שכן לטענתו הורשע בעבירה שיוחסה
28 לשרית.

טיעוני המשיבה

29
30
31
32 באת כוח המשיבה טוענת כי דין הערעור להידחות. לטענתה, הכרעת דינו של בית משפט קמא
33 מבוססת ומנומקת וכי כוונתו הפלילית של המערער נלמדת משורה של ראיות, כפי שפורטו על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 בית משפט קמא. לטענת באת כוח המשיבה, מערכת המס נשענת על כך שעורכי דין יעשו עבודתם
2 נאמנה. במקרה הזה, למערער אשר ייצג את שני הצדדים לעסקה, היו הנתונים אודות זכויות הבנייה
3 טרם הגשת הטופס הוורוד. גם לאחר שהופנתה תשומת ליבו לכך שהוגש טופס שגוי הוא לא ביקש
4 לתקן את הטעות לגבי הפטור ממס שבח. לטענת באת כוח המשיבה, טענות המערער קרסו בבית
5 המשפט: הוכח שהמערכת הממוחשבת ברשויות המס לא חוסמת המשך טיפול בטופס גם כאשר
6 ניתן פטור ממס שבח בתקופה של פחות מארבע שנים, אלא רק מציגה התראה. כך גם באשר לטענות
7 המערער לגבי לחץ נפשי חריג אשר קרסו בבית משפט קמא והוכחו כלא נכונות.

8
9 באשר לטענות המערער כי ניתן היה לסיים את ההליך בתשלום כופר, משיבה באת כוח המשיבה כי
10 טענה זו הועלתה רק לאחר שמיעת הראיות, בעת הגשת הסיכומים או לאחריהם. צוין בהקשר זה
11 כי ההליך המשפטי בנושא הכופר מתנהל בבית המשפט המחוזי מרכז.

דיון והכרעה

12
13
14
15 לאחר שעיינו בנימוקי הערעור ובנספחיו ושמענו את טיעוני באי כוח הצדדים, הגענו למסקנה כי דין
16 הערעור על הכרעת הדין להידחות.

17
18 המערער, יליד 1965, עורך דין במקצועו, הורשע בעבירה של מעשה מרמה במטרה להתחמק
19 מתשלום מס ובעבירה של עזרה לאחר להתחמק מתשלום מס, על פי חוק מיסוי מקרקעין.

20
21 לא הייתה מחלוקת על כך שהמערער הגיש לרשויות המס, בשם שרית כעורך דין המייצג אותה
22 בעסקת המקרקעין, דיווחים לא נכונים בשתי הזדמנויות. בפעם הראשונה הגיש המערער לרשות
23 המס דיווח על גבי טופס ורוד לפיו לא נמכרה דירה בפטור ממס שבח בארבע השנים שקדמו לכך וכי
24 לא קיימות זכויות בנייה בנכס. לא הייתה גם מחלוקת כי לאחר שעשה כן המערער, ובעקבות פניית
25 רשות המס אליו בדרישה להגיש דיווח מתוקן, הגיש המערער, בפעם השנייה, דיווח על גבי טופס
26 כחול המיועד לעסקה בנכס חד משפחתי וגם בו שב ודיווח כי העסקה פטורה ממס שבח.

27
28 המערער, כאמור, לא חלק על העובדות המתוארות בכתב האישום. הגנתו התמקדה בטענה להעדר
29 כוונה פלילית מצדו לביצוע העבירות שיוחסו לו. המערער טען כי מקור הדיווח המוטעה שדיווח
30 לרשות המס על אי מכירת הדירה בארבע השנים הקודמות - בטעות כנה בתום לב, ללא כוונה
31 להתחמק מתשלום מס. לטענת המערער, טעותו נבעה מלחץ שהופעל עליו מצד חמותו שרית ושתי
32 בנותיה, בשל רצונה הדחוף במכירת הנכס בסביון, אשר גרם לו לפעול באופן נמהר ואשר בעטיו שכח
33 כי הדירה בחולון נמכרה כשנתיים בלבד קודם לעסקת מכירת הנכס בסביון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 בית משפט קמא לא קיבל את גרסת המערער על כי טעה טעות בתום לב. עיון בהכרעת הדין
2 המפורטת מעלה כי בית משפט קמא בחן את גרסת המערער במבחני סבירות והיגיון, תוך השוואה
3 לשורה של ראיות נסיבתיות שלא התיישבו עמה, ותוך דחיית עדויות עדי ההגנה הן בהיבט המצב
4 הנפשי שנלווה למעשי המערער והן בהיבט המקצועי שבו פעל, ומצא כי אין היא ראויה לאמון.
5

6 כידוע, אין זו מדרכה של ערכאת ערעור להתערב בממצאי מהימנות ועובדה שקבעה הערכאה
7 הדיונית על בסיס התרשמותה הבלתי אמצעית מהראיות ומהעדים, אלא במקרים חריגים: "[...]"
8 בהם נראה כי הערכאה הדיונית שגתה בהערכת המהימנות באופן בולט, התעלמה מגורמים שהיה
9 מקום לייחס להם משקל, או שיש סתירה בולטת בין הגרסה העובדתית עליה השתיתה את
10 הכרעת דינה לבין יתר הראיות, מוצדקת תהיה התערבות ערכאת ערעור בממצאים אלו [...]" (ע"פ
11 1645/08 פלוני נ' מדינת ישראל (3.9.09)).
12

13 בגדר המקרים החריגים אשר אפשר ויצדיקו התערבותה של ערכאת הערעור, נמנים גם מקרים בהם
14 לערכאה הדיונית אין יתרון על פני ערכאת הערעור, ובתוך כך באים מקרים בהם ממצאי הערכאה
15 הדיונית מבוססים על שיקולים שבהיגיון ושכל ישר, או על הסקת מסקנות להבדיל מקביעת ממצאי
16 עובדה, וכן מקרים בהם הערכאה הדיונית התעלמה לחלוטין מראיות או מסתירות בעדויות ובין
17 לבין ראיות אחרות (לסקירה מקיפה ראו ע"פ 8146/09 אבשלום נ' מדינת ישראל (15.6.11)).
18

19 אין משמעות הדברים כי דרכו של מערער על הכרעה המבוססת על ממצאי עובדה ומהימנות חסומה,
20 אלא כי מעת שטוען הוא נגד ממצאי הערכאה הדיונית עליו להצביע על עובדות ממשיות שאינן
21 מאפשרות את קביעת הממצאים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית ולא די בהעלאת תמיהות,
22 לשיטתו, באשר לממצאים אלו.
23

24 לאחר בחינה של מכלול הטענות וניתוחן, אנו סבורים כי הקביעות העובדתיות וממצאי המהימנות
25 של בית משפט קמא מעוגנות היטב בחומר הראיות, תוך שבית משפט קמא נתן דעתו לכל צומת
26 דיוני בו העלה המערער גרסה השוללת כוונה פלילית ונימק קביעותיו בפירוט, תוך ביסוס ממצאיו
27 על חומר הראיות. אין אנו מוצאים הצדקה להתערב בהכרעת דינו המנומקת כדבעי, של בית משפט
28 קמא. ולהלן נפרט נימוקנו:
29

30 בית משפט קמא לא מצא ליתן אמון בגרסת המערער כי דיווחיו הכוזבים לרשות המס נעשו שלא
31 מתוך כוונה להשתמש מתשלום מס, אלא משום טעות בתום לב, ואנו סבורים כי מסקנתו נטועה
32 היטב בניתוח הראיות ולא היה מקום למסקנה אחרת.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 המערער הגיש לרשות המס שני טפסים ובהם נתונים שגויים אודות פרטים מהותיים לעניין החבות
2 במס שבח. בטופס הוורוד, שהוגש תחילה, דיווח המערער כי העסקה פטורה ממס שבח וכי אין
3 זכויות בנייה בנכס. בטופס הכחול, שהוגש רק לאחר פנייה אל המערער ממושרדי רשות המס, תיקן
4 המערער את הדיווח בעניין זכויות הבנייה. בנקודת זמן קריטית זו ניתנה בידי המערער ההזדמנות
5 לתקן גם את הדיווח השגוי אודות פטור נטען מחבות במס שבח, אלא שהמערער שב ודיווח כי
6 העסקה פטורה ממס שבח. המערער טוען כי מדובר בטעות נגררת לאחר שהעתיק את נתוני הטופס
7 הוורוד על גבי הטופס הכחול, תוך שהיה נתון תחת לחץ שהפעילו עליו חמותו שרית ושתי בנותיה,
8 אשר חפצו במכירה דחופה של הנכס בסביון. בית משפט קמא בחן עד דק גרסה זו של המערער על
9 כל מרכיביה והיבטיה, לרבות השתלשלות האירועים והסיבות להגשת הטפסים עם הנתונים
10 השגויים, ודחה הגרסה על יסוד נימוקים מבוססים המקובלים עלינו.

11
12 מקובלת עלינו קביעת בית משפט קמא כי מילוי הטפסים אינו אקט טכני בלבד וכי נתונים על אודות
13 מכירת דירת מגורים מזכה בפטור והעדר זכויות בנייה נוספות הם לב ליבו של הדיווח לרשויות
14 המס. לפיכך, מבוססת המסקנה כי טעות בשני הנתונים ובשני הטפסים אינה סבירה, אינה הגיונית
15 ואינה עולה בקנה אחד עם מעשיו ומחשבתו של עורך דין, העוסק בתחום המקרקעין. אין בידינו
16 לקבל את הטענה לטעות נגררת משום "העתקה עיוורת" של נתונים מטופס אחד לאחר, הן משום
17 שוני ברור במבנהו ובתוכנו של כל אחד מהטפסים, והן משום שהמערער נדרש להגיש טופס כחול
18 ולמעשה לתקן את הנתונים שדיווח קודם לכן על גבי הטופס הוורוד. מכאן שאין לחדד כי המערער
19 נתן דעתו ובחן את נתוני העסקה בטרם מילא את הטופס הכחול.

20
21 הסבריו של המערער על הסיבות למסירתו דיווח שגוי אינם מתקבלים על הדעת. בית משפט קמא
22 לא נתן אמון בטענת המערער כי לא ידע על זכויות הבנייה בנכס בעת מילוי הטופס הוורוד וכי הדבר
23 נודע לו רק בעת מילוי הטופס הכחול. זכויות הבנייה בנכס בסביון הוזכרו בהרחבה בחוות דעת
24 השמאי שהוגשה טרם השלמת עסקת המכר, אשר הוזמנה על ידי המערער ועליה בוסס מחיר עסקת
25 המכר. אף אנו, כפי שקבע בית משפט קמא, סבורים כי לא ניתן לקבל את טענת המערער כי הוא לא
26 קרא את חוות דעת השמאי לפרטיה ולעומקה אלא הסתפק רק בעיון ב"שורה התחתונה"
27 המתייחסת לשווי הנכס. חוות דעת השמאי הוגשה מספר ימים לפני השלמת הסכם המכר וקיים בה
28 פער בין שווי הנכס לפי הערכת השמאי (7 מיליון ₪) לבין שווי הנכס בעסקה (6.75 מיליון ₪). מדובר
29 בפער משמעותי ולא סביר להניח לטובת המערער כי לא נתן דעתו לסיבות אשר הובילו לפער
30 בהערכת השווי. המערער אף לא דייק בעדותו בעניין היכרותו את השמאי שערך את חוות הדעת.
31 כך, בניגוד לטענתו כי לא הכיר את השמאי שהובא על ידי הקונה, התברר כי המערער נעזר בשירותי
32 השמאי בעבר. מכאן עולה אי האמון של בית משפט קמא בגרסת המערער יחד עם התרשמותו הבלתי
33 אמצעית מעדותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

מקובלות עלינו גם קביעות בית משפט קמא בעניין חוסר ההיגיון בגרסת המערער אל מול הראיות הנסיבתיות. מדובר היה בעסקת מכר של נכס מקרקעין יקר ערך הן מבחינה כלכלית והן מבחינה רגשית. המערער שב והדגיש כי הנכס המדובר היה במשך שנים רבות מרכז חייה של חמותו ועיקר רכושה. המערער תיאר קשר קרוב בינו לבין חמותו וטיפול בכל ענייניה הכלכליים לאחר פטירת בעלה. על קשר זה ומהותו העידו גם חמותו- שרית ורעיית המערער. במסגרת הקשר הקרוב טיפל המערער בעבור שרית במכירת הדירה בחולון. מכירת הדירה בחולון נעשתה במסגרת עסקת מכר מורכבת שכללה "השלמת עסקת פינוי בינוי שהחל בה בעלה של הנאשמת וחייבה קנייה של חלק מן הדירה מהקבלן, השכרתה לדיירים ולאחר מכן מכירתה" (עמ' 4 להכרעת הדין). עסקה זו הושלמה כשנה ושמונה חודשים לפני מכירת הנכס בסביון, ובשים לב למהות העסקאות ועיתוין, הרי שלטעמנו צדק בית משפט קמא בקביעתו כי אין לתת אמון בגרסת המערער לפיה שכח מקיומה של עסקת מכר הדירה בחולון. צירוף הנסיבות אכן מוביל למסקנה הגיונית כי לא ייתכן שעסקת מכר הדירה בחולון נשתכחה מליבו של המערער בשל לחץ נפשי ורגשי שהופעל עליו על ידי שרית ו/או מי מבנותיה.

בנקודה זו נוסיף ונעיר כי טענה ללחץ כאמור על רקע התמונה העובדתית כולה נמצאת בלתי סבירה בעליל. המערער מסר גרסאות סותרות בשאלת מהות הטעות, בשאלה האם לא זכר שביקש פטור ובשאלת פרק הזמן שחלף מאז מכירת הדירה בחולון. אין זה מתקבל על הדעת כי לא תהיה בפי המערער גרסה אחידה וקוהרנטית בנושא מהותי זה. לשיטתנו, די בכך לבסס את חוסר האמון הכולל בגרסת המערער. כפי מסקנת בית משפט קמא, אף אנו סבורים כי קיים בסיס מוצק לקביעה כי הנסיבות מלמדות על כוונה, להבדיל מטעות בדיווח, וכי לא עלה בידי המערער לשכנע כי פעל באורח תמים.

בית משפט קמא דחה את טענת המערער לקיומו של לחץ נפשי שהוביל לדיווח המוטעה מצדו. מכלול הנסיבות אינו מאפשר קבלת טענה זו, מקום שבו התמונה העובדתית מלמדת כי המערער לא איבד את עשתונותיו, פעל באופן ענייני כשהודע לו ששרית אינה זכאית לפטור, לא העלה טענה לטעות מצדו ולא התנצל. הטענה לטעות עלתה, אפוא, בשלב מאוחר, באופן שמקשה ליתן אמון בגרסת המערער. בשלב זה ראוי להזכיר עובדות רלוונטיות בסדר הכרונולוגי. המשברים המשפחתיים שחווה שרית, עקב פטירת אחיה, בעלה ואימה, אירעו כשש שנים עובר למכירת הנכס, דהיינו- בשנים 2006-2007. ההיתכנות כי אירועים קודמים אלה גרמו ללחץ חריג ומיוחד למכירת הנכס בסביון באופן כה מיידי כדי ששרית תוכל להתנתק מזיכרונות כואבים אינה סבירה וזאת בלשון המעטה. לכך מצטרפת העובדה כי שרית פינתה את הנכס בסביון ועברה להתגורר בדירה אחרת כבר בשנת 2007, ומאותה עת הושכר הנכס בסביון לאחרים. בכך מוסף קושי לקבל את הטענה בדבר קיומו של לחץ מצידה למכור את הנכס. נראה כי גם המערער עצמו לא שוכנע מנימוק זה, שכן לצד הטענה בדבר משמעות הבית בסביון עבור שרית, עלתה גם הטענה כי הלחץ למכירת הנכס בסביון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

נבע מרצון בעלי הדירה ששכרה שרית ביהוד למכרה באופן מיידי בשל גירושיהם. טענה זו נשמעה לראשונה בבית המשפט ולא גובתה בראיות חיצוניות. טענה זו לא עלתה במכתב בקשת ההמרה או בחקירה ברשויות המס ונדמה כי עובדה זו מדברת בעד עצמה וסותמת את הגולל על אפשרות קבלתה.

המערער הגיש מטעמו חוות דעת פסיכולוג, ד"ר יותם דגן, לביסוס רפואי של טענתו בדבר השפעת הלחץ שהופעל עליו מצד חמותו עד כדי השכחת עסקת מכר הדירה בחולון והבאתו בתום לב לידי דיווח שגוי בעניין זה. גם בעניין זה קביעות בית משפט קמא מקובלות עלינו. הפסיכולוג לא הכיר את המערער בזמן אמת ובעדותו בבית משפט קמא מסר כי הלחץ הנפשי אשר לטענת המערער פגע בשיקול דעתו הוסר עם מכירת הנכס בסביון. משום כך עולה השאלה, מה השלכת אותו לחץ על הדיווח בטפסים? בית משפט קמא מצא בעדותו זו של הפסיכולוג המומחה מטעם המערער, ובצדק, משום כרסום ממשי בערכה הראיית של חוות הדעת ולא ייחס לה כל משקל. שהרי אם הלחץ הנפשי אשר לטענת המערער היה מנת חלקו הוסר לאחר החתימה על הסכם המכר, ברור הוא שהלחץ פג וכי הבסיס לטענתו בדבר טעות במילוי הטופס הוורוד שהוגש 11 ימים לאחר חתימת ההסכם אין בו ממש. אין לנו אלא לאמץ ולהסכים עם קביעת בית משפט קמא. בית משפט קמא הוסיף ופירט טעמים מוצדקים נוספים לדחיית ערכה הראיית של חוות הדעת, כאלה המתייחסים לתשתית הנתונים הרעועה והחסרה עליה התבססה ולליקויים מקצועיים בהשערותיה ובהתייחסותה להבדלים מהותיים בגרסת המערער. לא נרחיב אודות אלה לפי שפורטו כדבעי בהכרעת דינו של בית משפט קמא.

המערער הגיש מטעמו חוות דעת של מומחה למיסים, עו"ד משה הר שמש, בשאלת הליכי שומה והשפעתם על שאלת אחריותו הפלילית של המערער. בית משפט קמא קבע כי קביעותיו של עו"ד הר שמש באשר לסיבה לדיווח המוטעה של המערער אינה מחייבת מומחיות ואין בה לסייע להגנה. בית משפט קמא ביסס קביעתו על בחינת תכנה של חוות הדעת ועל התרשמותו מעדות העד וקבע כי העד חיווה דעתו בתחומים שאינם בתחום מומחיותו אלא נוגעים להלך נפשו של המערער ולכוונת המרמה המיוחסת לו. כך למשל קבע עו"ד הר שמש כי "הרצון לייחס לנאשם תכנון ותחכום בהגשת הדיווח כפי שנעשה אינה מציאותית". בית משפט קמא קבע כי המדובר בקביעה החורגת מתחום מומחיות העד. בית משפט קמא קבע אף כי קביעות עו"ד הר שמש בעניינים הנוגעים לאופן ניהול המרשם במשרדי רשות המס אינן מבוססות על ראיות, כך כשחיווה דעתו כי המחשב ברשות המס מתריע תמיד ובאופן אוטומטי על מתן פטור בארבע השנים האחרונות. בית משפט קמא הפנה לכך שגם המערער עצמו לא טען שידע כי המחשב מתריע במקרה של פטור מתשלום מס שבת. עניין נוסף אליו התייחס בית משפט קמא הוא טענתו של העד כי במקרים של טעות חמורה מסתיים ההליך בהטלת קנס גרעון. נקבע ובצדק כי העד לא גיבה טענתו זו בנתונים רלוונטיים וכי המקרים אליהם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

הפנה לקו בחוסר פרטים באופן שאינו מאפשר את הסקת מסקנותיו של העד. אנו סבורים, לפיכך, כי קביעותיו של בית משפט קמא בעניין חוות דעת המומחה למיסים מבוססות ואין להתערב בהן.

המערער טען כי קיימת סתירה בקביעותיו של בית משפט קמא בשאלת הכרתו את הנהלים הפנימיים ברשות מיסוי מקרקעין, כך כאשר התייחס אל המערער כבעל בקיאות וניסיון בתחום הנדל"ן, ומאידך, קבע כי המערער לא הכיר את אופן פעולת רשות מיסוי המקרקעין. מתוך שאנו בוחנים את מכלול הראיות שעמדו בפני בית משפט קמא, אין אנו מוצאים פסול במסקנתו כאשר קבע כי נהלים מסוימים היו מוכרים למערער בעוד שאחרים, פנימיים, לא היו מוכרים לו. בית משפט קמא ביסס מסקנתו על הראיות שהובאו לפניו, כך בנושא בדיקת הטופס הוורוד, ביחס אליו טען המערער כי ידע שכל הטפסים הוורודים נבדקים. לנושא זה התייחסו עדת התביעה גב' בן עמי ומומחה ההגנה עו"ד הר שמש, ושניהם העידו כי הטפסים הוורודים נבדקים רק לפי מדגם וכי מרביתם אינם נבדקים כלל (כ- 80% לפי הגב' בן עמי).

עוד כמשקל נגד לטענה בדבר קיומה של כוונה פלילית, טען המערער כי טעה בית משפט קמא עת דחה את טענתו כי לא תיתכן כוונת מרמה כאשר נדרש לשנות את דרך הדיווח ומילא על כן את הטופס הכחול, בידעו כי ייבדק. על פי טענה זו, משעה שנדרש המערער להגיש את הדיווח בשנית על גבי טופס כחול לא ייתכן כי ישוב וידווח על עסקה פטורה ממס שבח, לולא אכן האמין בכך ועשה כן בתום לב. המערער טוען כי לא ייתכן לייחס לו כוונת מרמה כאשר ידע שהטופס הכחול ייבדק וכי לא ייתכן שישתכן ויסבך את חמותו. מקובלים עלינו טעמי בית משפט קמא לדחיית טענה זו. בתוך כך מקובלת עלינו קביעת בית משפט קמא כי קיים קושי של ממש ליתן אמון בטענת המערער כי סבר שכל הטפסים הוורודים נבדקים. כמו כן מקובלת עלינו קביעת בית משפט קמא כי העובדה שבחר להגיש תחילה טופס ורוד שאינו מתאים לעסקת מכר של הנכס בסביון שהינו בית חד משפחתי מעמידה נסיבה לחובת המערער ולכוונת המרמה המיוחסת לו, גם כשנדרש לתקן את הדיווח וכשמילא את הטופס הכחול. המערער מבסס טענתו על הנחה כי סבר שכל הטפסים הכחולים נבדקים, ואולם הנחה אינה מספיקה לקבלת גרסתו. כמו כן לא ניתן לנתק בין הפעולה של מילוי הטופס הכחול לאחר דרישה לבין המכלול הנסיבתי כולו המלמד על כוונת מרמה, כבר בדיווח על גבי הטופס הוורוד, ולא ניתן להתעלם מקרבתו של המערער לשרית ומכך שצפוי היה לרווח אישי כמניע למרמה.

העדה המרכזית מטעם המשיבה, הגב' ענת בן עמי, המשמשת כמפקחת ברשות המסים (מיסוי מקרקעין) ואשר ערכה את השומה בעניין דנן, תיארה בעדותה פגמים באופן ניהול תיק החקירה. מעדותה עלה כי סכום השומה שהועמד על 1.5 מיליון ₪ אינו משקף את סכום מס השבח הנכון, משום שהעדה לא הביאה בחשבון את שווי הרכישה ולא נתנה ביטוי לעלויות בנייה. כמו כן מעדותה התברר כי לא ערכה תיעוד לשיחה שקיימה עם המערער ולמהלך הטיפול בתיק. כך, בהעדר תיעוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 כנדרש, לא זכרה גב' בן עמי האם שוחחה עם המערער פעם אחת או יותר, האם נפגשה עמו, מה
2 נאמר בשיחה ביניהם ואילו פעולות ביצעה בתיק ומתי. בית משפט קמא קבע כי מדובר אמנם
3 במחדל המחייב בחינה מערכתית של אופן ניהול תיק החקירה במקרה הנדון, אך משמעות המחדל
4 תתבטא בענישה ולא בביטול כתב האישום. מקובלת עלינו קביעה זו של בית משפט קמא ונכונה
5 היא.

6
7 המערער טען בבית משפט קמא לאכיפה בררנית פסולה המצדיקה, היא כשלעצמה, את ביטול כתב
8 האישום משום הגנה מן הצדק. בית משפט קמא קבע בהכרעת הדין כי מדובר בטענה שהועלתה
9 לראשונה רק בסיכומים וכי רשימה תמציתית של החלטות כופר ללא הבהרת כלל הנתונים שעמדו
10 בבסיס ההחלטות אינה מהווה בסיס ראייתי לטענה. בית משפט קמא סקר את ההבדלים בין
11 המקרה של המערער למקרים שהוצגו לפניו ומקובלת עלינו קביעתו כי לא הונחה תשתית ראייתית
12 להוכחת אכיפה בררנית פסולה, ובתוך כך לא הוכח כי ההבחנה בין עניינו של המערער לבין מקרים
13 אחרים מבוססת על חוסר סבירות או שיקולים בלתי ענייניים. המערער הוסיף וטען כי לו סכום
14 המס שדובר בו היה עומד מלכתחילה על 300,000 ₪, כפי שנקבע בבית משפט קמא בדיעבד, הרי
15 שהנכונות לבוא לקראתו שלא בדרך הגשת כתב אישום הייתה גבוהה. מעבר לכך המדובר בטענה
16 מקדמית אותה היה על המערער להעלות – ושכאמור לא העלה – הרי לא הניח כל תשתית עובדתית
17 להשוואה, וממילא, כפי שציין בית משפט קמא, אף לא באחד מהמקרים שצורפו דובר על הרווח
18 האישי שיש לעורך דין בדיווח שעשה ללקוחו, כפי המקרה שלפנינו.

19
20 אנו דוחים את טענת המערער כי בית משפט קמא טעה כאשר הרשיעו בעבירה שיוחסה לשרית.
21 המערער טען כי הורשע בעבירה של שימוש במרמה, ערמה או תחבולה במטרה להתחמק ממס, שעה
22 שבכתב האישום יוחסה לו עבירה של עזרה לאחר להתחמק ממס. עוד טוען המערער כנגד הרשעתו
23 בהקשר זה כי מאחר ששרית זוכתה מהעבירות שיוחסו לה ומביצוען במטרה להתחמק ממס, הרי
24 שלא ניתן להרשיעו כי עזר לה לבצע את העבירה ממנה זוכתה. אין אנו מקבלים טיעונים אלה לפי
25 שאנו סבורים שאין בהם ממש, ונסביר. בית משפט קמא קבע במפורש כי הוא מרשיע את המערער
26 בעבירות שיוחסו לו לפי סעיפים 98(ג)(1) ו- 98(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעים כדלקמן:

27
28 **98" [...]**

29
30 **(ג) אדם אשר במטרה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות**
31 **המנויות להלן, דינו – מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, ופי שניים**
32 **מסכום המס שהעלים או שהתכוון להעלים או שעזר להעלים או שני העונשים כאחד:**
33 **(1) מסר בהצהרה על פי חוק זה, אמרה או תרשומת כוזבת;**

34 **[...]**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 19-02-8934 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

(4) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן".

סעיף 98(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את עונשו של מי ש"במטרה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס" ביצע את אחת החלופות המנויות בסעיפים הקטנים. ההליך בבית משפט קמא עסק כולו בשאלה האם המערער מסר את ההצהרות הכוזבות בכוונה לעזור לשרית להתחמק ממס, למערער ניתן יומו בבית המשפט וטיעוניו כנגד האשמה נשמעו בהרחבה. בית משפט קמא קבע כי למערער יוחסה החלופה הנוגעת לעזרה להתחמק ממס, כך:

"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)".

כך גם אין ממש בטיעון, שעלה רק בנימוקי הערעור, לפיו זיכוייה של שרית מהעבירות שיוחסו לה משמיט את הבסיס להרשעת המערער. קיומה של עבירה של שימוש במרמה לצורך עזרה לאחר להתחמק ממס אינה תלויה בקיומה של עבירה של שימוש במרמה במטרה להתחמק ממס על ידי האחר. אפשר כי יסודות העבירה יתקיימו אצל המערער ולא יתקיימו אצל שרית, לה עזר להתחמק ממס. הכרעת הדין קובעת כי המערער פעל במטרה ובכוונה לעזור לשרית להתחמק מתשלום מס. כמו כן קובעת הכרעת הדין כי לשרית לא הייתה המודעות הנדרשת למשמעות המעשים שביצעה היא ושביצע המערער למענה. מכאן נובע זיכוייה של שרית מחמת הספק, אך אין בכך להשליך על מעשיו של המערער ועל כוונתו הפלילית. הרשעתו של המערער עומדת, אפוא, בפני עצמה. ויודגש, אמנם הנהנית הישירה והעיקרית מן הרווח הכלכלי כתוצאה מביצוע העבירה היא שרית, אך לא רק. הוכח ענין אישי של המערער בהשגת רווח מרבי עבור שרית. הספק בדבר הבנתה של שרית את משמעות חתימתה על ההצהרה אינו מניח ספק בדבר כוונתו הפלילית של המערער; כוונה שהוכחה על יסוד מכלול ראיות כפי שפורט בהרחבה לעיל.

הערעור על גזר הדין

משדחינו את הערעור על הכרעת הדין, נפנה לשאלת הערעור על העונש. ראוי לציין שהמערער לא העלה טענות של ממש כנגד העונש שהושת עליו על-ידי בית משפט קמא ובכלל זאת כי הוא בלתי-סביר או חורג מגדר המקובל בדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

על אף זאת, בחנו לגופו של עניין את גזר הדין ולא מצאנו להתערב בו. עונשו של המערער הועמד על הרף התחתון של מתחם ענישה שבין 6-18 חודשי מאסר, כך שנגזרו עליו 6 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות. בית משפט קמא שקל במסגרת שיקוליו בקביעת המתחם את נסיבות ביצוע העבירה, את מידת הפגיעה בערכים המוגנים ואת מדיניות הענישה הנוהגת. באשר למדיניות הענישה הנוהגת עמד בית משפט קמא על תכליות תיקון מס' 52 לחוק מיסוי מקרקעין ובחן ענישה שהוטלה במקרים של עבירות לפי פקודת מס הכנסה, משום מיעוט מקרים של ענישה בגין עבירות בהן הורשע המערער, כאשר הנזק שנגרם לקופה הציבורית נע סביב סך של 300,000 ₪. קראנו בעיון את גזר דינו של בית משפט קמא ועקבנו אחר מתווה הענישה שהובילו לקביעת מתחם העונש ההולם את העבירות בהן הורשע המערער, ומצאנו כי מדובר במתחם ענישה ראוי והולם בנסיבות המקרה.

כמו כן, מצאנו כי בקביעת העונש המתאים למערער בגדרי מתחם הענישה התחשב בית משפט קמא, כראוי, בנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה ובתוך כך נתן משקל לעברו הנקי של המערער, לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות (כשש שנים), להתנהגותו החיובית ולתרומתו לחברה בשירות מילואים בצה"ל על בסיס התנדבותי בתפקיד בעל חשיבות ביטחונית, לעדויות עדי אופי שהעידו על יושרו ותפקודו המקצועי והטוב, למאמציו לתקן את תוצאות העבירה בהסרת המחלל באופן מידי ולשיתוף הפעולה המלא עם היחידה החוקרת. בית משפט קמא התחשב לטובת המערער גם בפגיעה של ההרשעה והעונש עליו ועל בני משפחתו. בתוך כך אף נשקלה האפשרות כי ההרשעה תפגע בתפקודו של המערער בשירות מילואים וצוין כי מפקדו של המערער אשר העיד על אופיו הטוב לא התייחס להשפעה של ההרשעה כאמור. בית משפט קמא ציין בגזר הדין כי מצא ליתן משקל מסוים לקולה גם לכך שהרשעת המערער היא "הרשעה תקדימית בהקשר הספציפי של חוק מיסוי מקרקעין להבדיל מענישה כללית בתחום עבריינות המס".

בית משפט קמא נתן משקל ראוי בגזר דינו גם להתנהגות רשויות אכיפת החוק ולמחדל שהתברר בקביעת שומה שגויה שנעשתה תוך התעלמות מנתונים משמעותיים ומבלי שניתן הסבר לעריכת השומה בדרך זו. בהקשר זה קבע בית משפט קמא: "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. מטעונו הצדדים עולה שהדבר לא נעשה". נציין כי בהקשר זה ומפי הצדדים, בדיון שהתקיים לפנינו, למדנו כי שרית הגישה ערר על גובה השומה וההליך בעניין זה מתקיים בבית המשפט המחוזי מרכז ובשלב זה מצוי בעיצומו של שלב ההוכחות.

בית משפט קמא קבע כי "אלמלא התנהגות הרשות והנתונים שהתבררו במהלך שמיעת הראיות היה מקום לקבוע את עונשו של הנאשם בשליש התחתון של המתחם אך לא בתחתיתו ממש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 19-02-8934 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

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 העונש בתחתית המתחם".

אנו סבורים כי גזר דינו של בית משפט קמא מנומק היטב ומאזן כראוי בין מכלול השיקולים – לקולא ולחומרא, ובתוך כך חומרת המעשים, התנהלות הרשות ונסיבותיו האישיות הייחודיות של המערער. לפיכך, אין מקום להתערב בגזר הדין ובעונש שהושת על המערער שהוא על הצד המקל.

הערעור על ההחלטה שלא לבטל את ההרשעה

עיקר טענתו של המערער מכוונת כנגד החלטת בית משפט קמא שלא לבטל את ההרשעה. בדבריו לפנינו אמר המערער: "אני מוכן לקבל כל עונש, אך אני מבקש שכדי חיי לא ימשיכו להשתנות ולהיהרס גם בשנים הבאות, בכל הפעולות שמניתי, אבל ללא הרשעה פלילית" (עמ' 19 לפרוטוקול מיום 9.7.20).

המערער טען כי מקורו של ההליך הפלילי ברשלנות קיצונית מצד הרשות, אשר ערכה שומה שקרית, כאשר אילו הייתה מגישה שומה אמיתית, לא היה נפתח נגדו הליך פלילי וההליך היה מתמצה במסלול של כופר. לטענתו, בנסיבות אלה הרשעתו אינה במקומה והנזק שייגרם לו הינו בלתי הולם. בהקשר זה טען המערער כי הרשעתו תפגע במועמדותו להתקדם בסולם הדרגות בצה"ל במסגרת שירות מילואים, במועמדותו ללימודים באוניברסיטה ובכוונתו ללמד טיסה והיא תעמיד בסיכון את רישיון עריכת הדין שלו.

בית משפט קמא בחן במסגרת גזר הדין את טענת המערער כי לולא הטעות של רשות המס בעריכת השומה, היה סכום המס שהועלם עומד על 300,000 ש"ח ובכך היה נמנע ההליך הפלילי והרשעתו של המערער. בית משפט קמא עיין בהחלטות בעניין כופר ומצא כי פרט להחלטה אחת, כל יתר ההחלטות שהוצגו התייחסו להעלמת מס בסכומים נמוכים באופן משמעותי מסכום העלמת המס במקרה הנדון. בית משפט קמא אבחן בין המקרה היחיד אותו מצא כניתן להשוואה לבין עניינו של המערער ועמד על ההבדלים ביניהם. בין היתר צוין כי למרות שלמערער מיוחסת עבירה של סיוע, היה הוא המבצע העיקרי והדומיננטי, כאשר חמותו, המרוויחה העיקרית, לא הייתה בעלת יכולת להבין את אשר נעשה בשמה. בית משפט קמא עמד על שילוב הנסיבות הייחודיות בעניינו של הנאשם שאינו דומה למקרים שהסתיימו בהחלטות כופר. בתוך כך, צוינה העובדה שהמערער הינו עורך דין אשר ככזה "מוחזק כזכאי לאמון המערכת ומעילה באמון זה חמורה יותר ממקבילתה שנעברת על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

1 ידי אזרח מן השורה" (פסקה 23 לגזר הדין), וכי בין המערער לבין הנישומה קיים קשר אישי וכי
2 למערער קיימת זיקת הנאה אישית מפירות העבירה.

3
4 מקובלת עלינו קביעת בית משפט קמא כי גובה המס אותו התכוון "להעלים" מבצע העבירה אינו
5 שיקול יחיד ובלעדי להליך של כופר. מקובלת עלינו גם קביעת בית משפט קמא כי לא הובאו ראיות
6 לכך שמחדלי הרשות גם לעניין גובה השומה נעשו בזדון, וממילא בשים לב לחומרת העבירות
7 ולנסיבות ביצוען כולן, אין באלה להצדיק את ביטול ההרשעה.

8
9 כידוע, אי הרשעה הינה חריג לכלל ואפשרות היתכנותה תלויה בקיומן של נסיבות יוצאות דופן. כמו
10 כן ידועים שני התנאים המצטברים לסיום הליך ללא הרשעה, אשר נקבעו בע"פ 2083/96 כתב נ'
11 מדינת ישראל, פ"ד נב(3) 341, 337 (1997): התנאי האחד, על ההרשעה לפגוע פגיעה חמורה בשיקום
12 הנאשם; התנאי השני, סוג העבירה מאפשר לוותר בנסיבות המקרה המסוים על ההרשעה בלי לפגוע
13 באופן מהותי בשיקולי הענישה האחרים.

14
15 בחנו את החלטתו של בית משפט קמא ולא מצאנו להתערב בה.

16
17 אנו מצטרפים לדברי בית משפט קמא אודות חובת הנאמנות המוגברת החלה על עורך דין מול רשות
18 המס ומשום אינטרס ההסתמכות המיוחד החל ביחסים בין השניים, ומאמצים על כן את קביעת
19 בית משפט קמא כי הפרת חובת הנאמנות באותן נסיבות מקימה חומרה מיוחדת לעבירות בהן
20 הורשע המערער, כזו שאינה יכולה להלוך על ההרשעה.

21
22 המערער מנה לפנינו את עיסוקיו הרבים והמגוונים, הן אלו במישור הצבאי והן אלו במישור
23 המקצועי כעורך דין וכטייס. הקשבנו לדבריו בקשב רב ונתנו עליהם את הדעת. עם זאת לא מצאנו
24 כי בדבריו שכנע בדבר גרימת נזק ממשי כתוצאה מההרשעה, ואיננו סבורים כי בשל הותרת
25 ההרשעה על כנה מתקיים יחס בלתי סביר בין האינטרס הציבורי לבין האינטרס הפרטי של המערער.
26 מתוך גזר דינו של בית משפט קמא עולה כי עיסוקו של המערער בשנים האחרונות הוא בניהול חברת
27 נדל"ן וכי מעסיקו אשר התייצב מטעמו כעד לאופיו לא טען כי להרשעת המערער תהיה השלכה
28 שלילית על המשך עבודתו. בכך הוברר למעשה כי אם יינקטו נגד המערער הליכי משמעת בלשכת
29 עורכי הדין, נכונה מסקנת בית משפט קמא כי לא ייגדע מטה לחמו. המערער הוסיף וטען לפנינו
30 לפגיעה במסלול קידומו הצבאי, בקבלתו ללימודים באוניברסיטה וברצונו ללמד טיסה. הטיעון
31 בעניין זה היה כללי ולא הונח בסיס מספק להוכחת הנזק הנטען. אשר על כן, אין אנו מוצאים
32 להתערב בהחלטת בית משפט קמא ועל כן אנו דוחים את בקשת המערער להימנע מהרשעתו בדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים

ע"פ 8934-02-19 דן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה 06 ספטמבר 2020

לא נעלמה מעיננו העובדה כי העבירות בהן הורשע המערער הן בנסיבות של מעידה חד פעמית, עליה נתן המערער את הדעת, פעל לסילוק מהיר של המחדל והביע בפנינו חרטה, אותה אנו מוצאים ככנה. כמו כן לא נעלמו מעיננו זכויותיו של המערער כאזרח המשרת בשירות מילואים ותפקידיו המגוונים וכן משך הזמן הרב בו התנהלו ההליכים, אשר בוודאי גרם למערער ולמשפחתו לעינוי דין מתמשך. אלא שאנו מקווים כי עם ריצוי העונש שנגזר על המערער יבוא לידי סיום פרק זה והוא יוכל להמשיך במסלול חייו ולהגשים את תכניותיו כפי שתיאר לפנינו בדבריו.

סוף דבר, הערעור נדחה, על כל מרכיביו.

כידוע, בית משפט קמא גזר על המערער בין היתר עונש של מאסר שירוצה בעבודות שירות. בבית משפט קמא התקבלה חוות דעת מאת הממונה על עבודות שירות בשב"ס, לפיה מתאים המערער לרצות עונש המאסר בעבודות שירות. חוות הדעת, כאמור, ניתנה ביום 31.1.19 דהיינו אין היא עדכנית להיום. אשר על כן, אנחנו מורים לממונה להגיש חוות דעת עדכנית.

דיון ההמשך נקבע ליום 26.10.20 בשעה 9:00.

עותק מפסק דין זה יועבר על ידי המזכירות לממונה על עבודות שירות בשב"ס.

ניתן והודע היום י"ז אלול תש"פ, 06/09/2020 במעמד הנוכחים.

עודד מאור, שופט

לימור ביבי, שופטת

אברהם הימן, שופט [אב"ד]