

עמ"מ 27732/05/13 - נסים ח'ורי נגד מועצת יועצי המס

בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים פלייליים
בפני סגן הנשיא, כב' השופט משה דרורי

22 ינואר 2014

עמ"מ 27732-05-13 ח'ורי נ' מועצת יועצי המס

המערער	נסים ח'ורי ע"י ב"כ עו"ד ח'ליליה וליד
נגד	
המשיבה	מועצת יועצי המס ע"י ב"כ עו"ד נאוה הנס ניר

פסק דין

א. כללי

1. בפניי ערעור, על פסק דינה של ועדת המשמעת שליד מועצת יועצי המס, לפי חוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005, בהליך וד"מ 6/10 מועצת יועצי המס נ' נסים ח'ורי (2013), בפני מותב תלתא: כב' השופט בדימוס עזרא קמא - יו"ר; חנן כהן, עו"ד - חבר; רוני סרי-לוי - חבר (להלן - "פסק הדין" או "ועדת המשמעת" או "הועדה" או "בית הדין").
2. הערעור, הוגש על ידי נסים ח'ורי (להלן - "המערער" או "הנקבל" או "הנאשם"). לאחר שהרשיעה הוועדה את הנאשם, קבעה הוועדה, בפסק הדין, שניתן ביום 3.4.13, כי על המערער יוטלו העונשים הבאים:
 - א. שניים עשר חודשי התליית רישיון;
 - ב. קנס של עשרים וחמישה אלף שקלים, שישולמו בחמישה תשלומים. כאשר התשלום הראשון יהיה בתוך שלושים יום, מיום מתן גזר הדין.
3. הערעור הינו רחב מאוד, והינו הן על הכרעת הדין (הרשעתו של המערער), והן על גזר הדין, (חומרת העונש).
4. מערעור זה עולה אף שאלה משפטית עקרונית, שנידונה פעם ראשונה בבתי המשפט של המדינה: מה היא הענישה הראויה של יועצי המס, שכן, לא קיימת פסיקה בעניין.
5. בנוסף, בערעור בפניי, הועלתה השאלה המשפטית באשר למעמד הדין בבית הדין, לאור העובדה כי המערער

לא יוצג בהליך על ידי עורך דין.

ב. הקובלנה

6. המערער הואשם בכתב הקובלנה, בעבירות לפי סעיפים 16(1), 16(2), בקשר עם סעיף 14(א), לחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי המס, התשס"ה - 2005 (להלן - "החוק").

7. כתב הקובלנה, אשר הוגש כנגד המערער, על ידי מועצת יועצי המס (להלן - "התובעת" או המשיבה" או "הקובל"), באמצעות בא כוחה, התובעת בתיק, עו"ד נאוה הנס ניר, ביום ז כסלו, תשע"א (14/11/10), מייחס לנקבל את העובדות הבאות:

א. המערער עוסק ביעוץ מס משנת 1999.

ב. במסגרת תפקידו, ניהל המערער ספרי חשבונות עבור לקוחותיו, הגיש דו"חות שנתיים, ביצע פעולות תשלום עבורם לרשויות המס, וכן ייצגם מול רשויות המס וביטוח לאומי.

ג. למערער, היה תיק עצמאי במס הכנסה, והוא נהג לאורך השנים לדווח על הכנסותיו מעסקו, כיועץ מס.

ד. המערער שימש מנהל החשבונות של מר מרסיאת מוחמד (להלן - "המתלונן"), משנת 2000, במשך כשבע שנים, ובין היתר, הגיש דוחות וטיפול בתיקו של המתלונן בפני רשויות המס והמוסד לביטוח לאומי.

ה. המתלונן מסר למערער פנקסי שיקים, לצורך תשלום המע"מ ו/או דמי הביטוח הלאומי.

ו. המערער משך והוציא שיקים, שלא כדין, לשימושו האישי.

ז. המערער השתמש, בעשרים ואחת הזדמנויות שונות, בפנקסי השיקים שניתנו לו על ידי המתלונן, לתשלום חובותיו האישיים, בסכום כולל של 82,099 ₪, בין השנים, 2004-2008. לדוגמא, בתאריך 21.10.04, סכום של 2,000 ₪; בתאריך 20.12.04, סכום של 838 ₪; בתאריך 25.1.04, סכום של 2,000 ₪. וכן הלאה.

8. באת כוח הקובל ציינה, בכתב הקובלנה, כי במעשיו אלה התנהג המערער בדרך שאינה הולמת את עיסוקו כיועץ מס, וכי פעל שלא במהימנות, שלא באמינות, ובחוסר זהירות ובהעדר יושר כלפי רשויות המס.

9. לאור הנאמר לעיל, הואשם המערער בכתב הקובלנה, בעבירות על סעיפים 16(1), 16(2), בקשר עם סעיף 14(א), לחוק.

s

ג. ההליכים בבית הדין

עמוד 2

ג.1. הכרעת דינו של בית הדין

10. לאחר שמיעת העדים, הצגת הראיות והסיכומים, מסביר בית הדין, בהכרעת דינו, כי מעדויות המתלונן והמערער, עלו שתי גירסאות. בית הדין קובע, כי עדותו של המתלונן הייתה מוצקה, ברורה וקוהרנטית.

כמו כן, קבע בית הדין, כי לא הייתה כל מחלוקת, שהנקבל עשה שימוש בשיקים, שמסר לו לקוחו, המתלונן, שניתנו למטרת תשלום של חיובים לרשויות המס ולביטוח הלאומי של המתלונן. בנוסף, קבע בית הדין, כי אין מחלוקת או כפירה בפי הנקבל, כי האחרון עשה שימוש ב-21 שיקים במהלך השנים, בכדי לשלם תשלומים בגין חיובים של הנאשם, לרשויות המס, או כדי לשלם לבעלי חוב של הנאשם.

11. בית הדין ציין, כי המחלוקת הייתה סביב שאלות אלה:

א. האם המתלונן אישר את השימוש בשיקים לצורכי הנקבל, מראש או בדיעבד;

ב. האם היה בין המתלונן לנקבל הסדר בדבר החזרת הסכומים שקיבל הנקבל, באמצעות השיקים האמורים, במזומן או בדרך אחרת.

12. במחלוקות הנ"ל, קבע בית הדין, כי הוא מבכר את גירסת המתלונן, ומעדיף אותה על פני גירסת המערער.

מנגד, ציין בית הדין, כי נכון הדבר שגירסת המתלונן מעוררת תמיהה מסוימת, מאחר וכיצד ייתכן כי בעל עסק אינו בודק את חשבונותיו בבנק, לאורך תקופה של יותר מארבע שנים, ואינו מגלה הוצאת סכומים מחשבונו, באמצעות השיקים החתומים שנתן בידי הנקבל, שלא למטרות שלשמן ניתנו השיקים האמורים!?

13. בהקשר לדברים אלה, כתב בית הדין את הדברים הבאים (פיסקה 28, להכרעת הדין):

"אף אם נניח לטובת הנקבל, כי לגבי חלק מהשיקים נעשה שימוש ע"י הנקבל, מתוך ידיעה של המתלונן, הרי שאפילו שימוש בשיק אחד של המתלונן שלא כדין, מספיק לעניין האישומים שבקובלנה. אלא שאנו מאמינים למתלונן בעניין אי הסכמתו מראש להסדר שטוען לו הנקבל. אם אומנם הנקבל החזיר למתלונן איזה סכום שהוא על חשבון סכומי השיקים שלקח לעצמו, האם לא היה צריך להחזיר את המתלונן על מסמך בדבר קבלת הסכום, והוא הרי יועץ מס ומפקח מס הכנסה בעבר, היודע היטב, כי עניינים כאלה צריכים ללוש צורה פורמאלית וברורה וצריכים להיות מבוססים על אישורים של ממש. פשיטא, שטענות הנקבל אינן עומדות במבחן המציאות ואינם אלא 'חספא בעלמא' וכחרס הנשבר".

14. בעניין החזרת הכספים, שקיבל המערער לעצמו, מתוך כספי לקוחו המתלונן, קבע בית הדין, כי זה עניין להליך אזרחי, שכבר מתנהל בין הצדדים, ואינו חלק של ההליך המשמעתי שבפניו.

15. בית הדין דן בשאלה הבאה: האם מותר ליועץ מס לעשות שימוש בכספים של לקוחו, למטרותיו האישיות?

על כך ענה בית הדין, בשלילה מוחלטת, בקובעו כי פעולה, כאמור, מנוגדת, באופן ברור, לכללי האתיקה, שנקבעו

בסעיף 14 לחוק.

16. עוד הוסיפו חברי בית הדין ואמרו, כי פעולה זו יוצרת מצב של פעילות שלא במהימנות או בנאמנות או ביושר כלפי הלקוח.

17. בנוסף, ציין בית הדין, כי הערבוביה שיצר המערער, עקב שימוש בכספים באמצעות שיקים חתומים שמסר הלקוח בידיו למטרות הלקוח, יחד עם המטרות של תפקידו כיועץ המס, יוצרת מצב של ניגוד עניינים מובהק.

18. נקודה נוספת, עליה נתן בית הדין את דעתו, הינה הבעייתיות העולה מאופן ניהול הכספים (פיסקה 34, להכרעת הדין):

"לדידנו, אף יחסים של לווה ומלווה, כדרך של התנהלות בין יועץ מס לבין לקוחו היא פסולה, על פניה. מערכת היחסים שבין יועץ מס לבין לקוחו, צריכה להיות מבוססת על ניקיון כפיים, יושר, פתיחות וגילוי נאות. פתיחות וגילוי נאות, כמו ניקיון כפיים ויושר, הן מיסודות האתיקה המקצועית הנדרשת במערכת היחסים האמורה".

19. בהמשך, בפיסקה 35 להכרעת הדין, הוסיף בית הדין וציין את הבעייתיות הנובעת מהתנהלותו של המערער, בזו הלשון:

"עוד מצאנו, כי הנקבל אף פעל בניגוד להוראת ניהול ספרים על פי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, וניתן להסיק כי, למצער, חלק מהכנסותיו שנבע משכר טרחה שגבה מהמתלונן, לכאורה, לא דווח לרשויות המס - הן לעניין מס הכנסה והן לעניין מע"מ. הנקבל הוא יועץ מס ומפקח מס בעבר, והיה עליו לדעת זאת. משום כך, יש לייחס לדברים האלה חומרה נוספת".

20. בסופם של דברים, קבע בית הדין קמא כי על יסוד מכלול הראיות, עדות המתלונן היא מהימנה, וכי התקיימו יסודות עבירות המשמעת, לפי סעיפים 14 ו-16 לחוק.

21. בית הדין קבע, איפוא, בתוצאת הכרעת הדין, כי המערער הפר את כללי האתיקה המקצועית, והתנהג במעשיו ובמחדליו התנהגות בלתי הולמת את עיסוקו כיועץ מס.

ג. גזר דינו של בית הדין

22. בעקבות הכרעת דינו, נשמעו טענות הצדדים. ב"כ הקובל ביקשה כי על המערער יוטלו העונשים הבאים, התליית רישיון למשך כשנה, וקנס של עשרים וחמישה אלף שקלים, שישולם בחמישה תשלומים. כאשר התשלום הראשון יהיה בתוך שלושים יום, מיום מתן גזר הדין.

23. הנקבל טען שלא יהיה בכוחו לעמוד בסכום הקנס שדרשה המשיבה להטיל עליו; וכן, כי התקופה המבוקשת, להתליית הרישיון, תמוטט את עסקו, מאחר והוא עובד לבדו.

24. בית הדין, בגזר הדין, כתב כי חברי הוועדה התדיינו ביניהם בשאלת העונש הראוי, בגין המעשים שעשה הנקבל,

עמוד 4

והגיעו למסקנה כי העונש שמבקשת התובעת להטיל על הנקבל, הינו עונש הולם. אחד מחברי הוועדה סבר, כי יש להטיל על המערער, פסילה לתקופה ממושכת יותר.

25. בסופו של דבר, גיבשו חברי הוועדה החלטה, פה אחד, וקיבלו את טענות התובעת, לעניין העונש, וגזרו עליו את העונשים הנ"ל (ראה: פסקה 22 לעיל ופסקה 2 לעיל).

ד. טענות הצדדים בפניי

ד.1. טענות המערער

26. המערער טען, כי ועדת המשמעת טעתה עת החליטה להרשיע את המערער במה שיוחס לו בקובלנה, כפי שפורט, וזאת בלי לבחון לעומק את מכלול הדברים והאימרות והראיות שהובאו בפניה, עם כלל ההשלכות המתבקשות, ובחינתן בצורה אחרת, המחייבת הסקת מסקנות אחרות, ואף הפוכות, ממה שקבעה.

27. המערער נימק את דברים הכלליים הנ"ל, בכך שוועדת המשמעת, טעתה, עת קבעה שהמתלונן נהנה מאמינות, וזאת בלי לתת כל הנמקות לסתירות המהותיות בדבריו, וכן לדברים ועובדות בסתירה לראיות אחרות ולהגיון, אשר מתחייב מהעניין כולו.

28. המערער טען לפגם בהליך בבית הדין קמא, זאת מאחר ולא היה מיוצג בהליך, מרצונו החופשי, מאחר והאמין בתום ובתמים כי העובדות אשר ציין אותן וגירסתו, יאומצו על ידי ועדת המשמעת, מאחר וגירסתו עקבית ולא נסתרה כליל.

29. המערער הוסיף וטען, כי עדותו של המתלונן מלאה סתירות, ולא ניתן להתבסס עליה ולהרשיע את המערער בגינה, בעבירות שיוחסו לו.

30. לאור זאת, התביעה והקובל - לטענת המערער - לא הוכיחו את העבירות שיוחסו למערער בקובלנה, ולא הוכיחו את ביצוען של אותן עבירות, ברמה המחייבת הרשעה בעבירות האמורות.

31. עוד טען המערער, כי ועדת המשמעת טעתה, עת ביססה את הרשעתו של המערער על הוראות חוק, מבלי כל הנמקה, בניגוד למכלול היחסים ששררו בין המתלונן למערער (הנאשם), טיבם ומהותם, יחסים שהיו ביסוד העניין נשוא הערעור.

32. כמו כן, טען המערער, כי היחסים המיוחדים בין המתלונן ובין המערער מהותם, משקלם, במשך שנים טובות, מנטרלות - באופן כמעט מלא - את ההתייחסות והיחס של בעל מקצוע - קליינט.

33. לעניין עדותו, טען המערער כי גירסתו הייתה עקבית, אמינה, ומבוססת על מצבים ועובדות אשר פירט. עדותו של המערער וטענותיו, לא נסתרו כלל וכלל, וכי הוא (המערער) פעל בתום לב, ללא כל כוונה זדונית ו/או שלילית.

34. עוד טען המערער, כי טעתה ועדת המשמעת, כאשר ביססה את החלטתה והרשעתו של המערער בצורה גורפת, ללא ניתוח מכלול העדויות, והראיות, הדלות והקלושות, שלטעמו של המערער, אין בהם מספיק ו/או אין בהם ממש, כדי להרשיע את המערער.

35. המערער הוסיף וטען, כי טענה ועדת המשמעת, כאשר לא ערכה כל ניתוח הגיוני לעדות ו/או לממצאים ו/או לראיות, והסתפקה בכך שביססה את החלטתה בצורה כללית ו/או סתמית.

36. בנוסף לטענות בדבר עצם הרשעתו, טען המערער לעניין העונש, כי ועדת המשמעת הטילה עליו עונש חמור מאוד וקשה ביותר, עונש, שלטענת המערער, אינו משקף את הנסיבות, ואינו מתייחס למכלול הטענות ו/או העובדות הרלוונטיות. המערער טוען, כי מדובר בעונש חמור ומופלג, לאיש חסר כל הרשעה במשך עשרות שנות פעילות במקצוע, ומבלי כל התייחסות ליחסים שהיו בין הצדדים, ואשר היו ביסוד העניין.

37. לטענת המערער, לא התחשבה ועדת המשמעת במצבו האישי של המערער, ובמצבו המשפחתי הקשה.

38. בסופם של דברים, נתבקשתי על ידי המערער, לקבל את הערעור, לבטל את הכרעת הדין ואת הרשעתו של המערער בעבירות; לחילופין, להקל בעונשים שהוטלו על המערער, בדרך של ביטול התליית רישונו לעיסוק במקצוע, ולהפחית את הקנס.

ד. 2. טענות המשיבה

39. עיקר טענות המשיבה, הוגשו לבית משפט זה, ביום 19/06/13, במסגרת עיקרי טיעון מטעמה. להלן אפרט את טענות המשיבה, כפי שעלו מעיקרי הטיעון.

40. המשיבה טענה, כי המערער לא נהג במידת הזהירות הראויה והדרושה להתנהלותו כיועץ מס, זאת, מאחר וערבב בין המערכת המקצועית לבין יחסיו האישיים עם המתלונן, ובכך פגע קשות בחובתו המקצועית.

41. לטענת המשיבה, הסבריו של המערער, לפיהם אין לו חשבון הבנק, וכי הוא מתנהל על בסיס מזומן, מעוררים תהיות ואי נוחות, שכן, אין זה ראוי שיועץ מס יתנהל כך, או שהסולבנטיות שלו תהיה פגומה.

42. בנוסף, ציינה המשיבה, כי אין זה סביר שהנאשם לא ינהג בדרך של הפרדה בין חשבון אישי לחשבון נאמנות. סטנדרט ההתנהגות הנדרש, בהתאם לסעיף 14 לחוק, שולל מיועץ המס אפשרות לעשות שימוש באמצעי תשלום שהופקדו בידיו, אלא רק לצורך ביצוע תפקידו, ולמען מטרות אלו לבדן.

43. כמו כן, טענה המשיבה, כי המערער אף היה מודע לכך שפעל בניגוד לכללים, כפי שטען בפני בית הדין, בישיבה מיום 20/9/11 (עמ' 32). כאשר מתפתחת מערכת יחסים חברית, נדרש יועץ המס לזהירות כפולה, שמא ייכשל בטיפולו בענייני הלקוח.

44. בנוסף, טענה המשיבה כי אף לגירסת המערער, הוא זה שיזם בקשה לשימוש אישי שלו בשיקים של המתלונן (ישיבה מיום 20/9/11, עמ' 27), וכי אין הצדקה לכך שיועץ מס ייזום פנייה לשימוש פרטי בשיקים שהופקדו בידיו, במסגרת תפקידו.

45. יתרה מכך, לדברי המשיבה, טענת המערער שחברותו עם המתלונן יש בה כדי לאיין את חובות האתיקה החלות עליו כיועץ מס, דינה - דחייה. קבלת טענה זו, משמעה מתן הכשר להתנהלות כספית קלוקלת, ללא רישומים ודיווחים לרשויות המס.

46. בהתייחס לקביעתו של בית הדין, טענה המשיבה, כי הועדה התבססה בהכרעתה על ראיות שלא נסתרו: הודית המערער; מסמכים שאף המערער לא התכחש לחם (לפירוט המוצגים ראה: הכרעת הדין, 8/12/11); עדות המתלונן.
47. עוד ציינה המשיבה, כי במהלך הדיונים בפני הוועדה, הודה המערער שהמתלונן שכר שירותיו כיועץ מס, ומסר לו פנקסי שיקים לצורך תשלום לרשויות חמס. המערער הודה שעשה שימוש בשיקים, לצרכים אישיים, ולא הנפיק חשבוניות בנין תקבולים (עמ' 35-36, 39, לפרוטוקול מיום 20/9/11).
48. לעניין מהימנותו של המתלונן, טענה המשיבה, כי הועדה התרשמה באופן ישיר ממנו, וקבעה מפורשות כי המתלונן מהימן.
49. המשיבה טענה עוד, כי אין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בממצאי מהימנות, תוך שהיא מפנה לפסק הדין בע"פ 2411/06 צבי סלימאן נ' מדינת ישראל (2008).
50. עוד הוסיפה המשיבה, כי המתלונן המציא מסמכים לתמיכה בעדותו, שלא הוכחו ולא נסתרו ע"י המערער, דהיינו: צילומי שיקים שהמערער עשה בהם שימוש; כתב אישום שהוגש נגד המתלונן בנושא מע"מ.
51. בנוסף לאמור, טענה המשיבה, כי המערער עצמו אישר, שמלבד החתימה של המתלונן על השיקים, אכן הוסיף הוא בכתב ידו פרטים בשיקים, למעט אחד, וכך שילם באמצעותם תשלומים שונים, שהיה חב בהם (לגבי חלק מהשיקים אמר הנאשם שאינו זוכר את מהות התשלום). לאור האמור, טוענת המשיבה, כי גם בלעדי עדותו של המתלונן, הרי שעדות המערער עצמו והשיקים שמילא בכתב ידו, היו מספיקים בכדי להרשיעו.
52. עוד ציינה המשיבה, כי למערער גירסאות רבות, שלדידו חיות בשלום האחת עם השנייה; אך, למעשה, אין מתיישבות זו עם זו ו/או עם השכל הישר. עדות המתלונן, לפיה לא שולם לו כסף כנגד השיקים, מתיישבת עם הראיות שהובאו, ועם השכל הישר.
53. המערער טען שלא היה בידו כסף לשלם לרשויות. לכן, קשה להאמין שהיה בידו כדי לשלם למתלונן.
54. כמו-כן, גירסת המערער לא מתיישבת עם תשלום כל החובות בתוספת קנס ע"י המתלונן, בסופו של יום.
55. לעניין העדר ייצוג המערער על ידי עורך דין בפני הוועדה, טענה המשיבה, כי הנאשם רשאי היה להיות מיוצג, והודע לו על כך (ראה: חקירה מיום 3/9/09), וכי המערער, המיוצג בהליכים אחרים ע"י עו"ד, בחר שלא להיות מיוצג בהליך זה. לאור זאת, אין לקבל טענתו, העולה מבין השורות, שלא היה לו יומו בפני ועדת המשמעת, שחרי התייצב לדיונים, אמר את דברו, חקר את המתלונן, חקירה שלא הייתה מביישת עו"ד מנוסה, וטען טענותיו. בנוסף, היה בידו להמציא ראיות לתמיכה בעדותו, אך הוא לא המציא דבר.
56. עוד ציינה המשיבה, כי ההליך המשמעתי נמשך כ-3 וחצי שנים, והוסיפה, כי למערער ניתנו הן זמן והן הזדמנויות מספר, בכדי להמציא ראיות לתמיכה בגירסתו.
57. במהלך חקירתו הראשונה, אמר הנאשם שיחפש וימציא מסמכי בנק ערבי בנצרת, המעידים שהפקיד כספים לטובת המתלונן (חקירה מיום 3/9/09, גליון 6). אולם, המערער, מפקח מס בעברו, אדם אינטליגנטי ורהוט, המבין

היטב את משמעות אי הבאת ראיות ועדים - לא המציא ולו בדל ראיה.

58. לטענת המשיבה, המסקנה היחידה שניתן להסיק מהתנהלותו של המערער, היא שלא היו בידיו ראיות שיתמכו בגירסאותיו. לו היו כאלה, חזקה על המערער, שהיה דואג להביאן בפני החוקרת או בפני ועדת המשמעת. המערער בחר שלא להתייבב, בלא הסבר, לדיון בהכרעת הדין, למרות שידע על קיומו, ואין לו להלין אלא על עצמו.
59. באשר להתנהלותו של המערער, כתבה המשיבה, בעיקרי הטיעון הנ"ל (בסעיפים 19,20,21), כי המערער פעל בניגוד להוראות ניהול ספרים לפי חוקי המס. במעשיו אלה, יש חומרה נוספת, נוכח היותו יועץ מס, וידיעותיו בתחומים אלה.
60. לולא היתה מכריעה הועדה כפי שהכריעה, לא היתה היא מבצעת את תפקידה כיאות.
61. המערער עשה שימוש חוזר ונשנה, ובמשך תקופה ארוכה, בשיקים של המתלונן, שהופקדו בנאמנות אצלו, בעודו זונח חובותיו כלפי המתלונן, אינו רושם תקבולים, אינו מנפיק חשבוניות כנגדם, ואינו עורך הסכם בכתב עם המתלונן.
62. לעניין העונש, לטענת המשיבה, ניכרת מידת הרחמים בה נקטה הועדה, שלא בחרה באמצעי של ביטול הרישום בפנקס, ולא היתלתה את הרישום של המערער לתקופה ארוכה.
63. זאת ועוד, בעקבות בקשת המערער הועדה שינתה את החלטתה, וקבעה שהקנס ישולם במספר תשלומים כפול משנקבע מלכתחילה.
64. בתקופה שבין הכרעת הדין לגזר הדין, המשיך המערער לשמש יועץ מס, והיה בידיו זמן רב כדי להתארגן לגזירת הדין.
65. עוד ציינה המשיבה, לעניין העונש אשר הוטל על המערער, כי אמצעי המשמעת שנבחרו על ידי הועדה, נוכח נסיבות התיק והתנהלות המערער, הם למעלה מסבירים, והם מצויים ברף הנמוך של אמצעי המשמעת, ביחס לנסיבות התיק ולחומרת מעשי המערער, ואינם מצדיקים התערבותו של בית המשפט הנכבד.
66. בסופם של דברים, טענה המשיבה כי לוועדה ניתנה הסמכות לפעול בדרך הצודקת והמועילה ביותר בעניין סדרי דין וראיות (סעיפים 27-28 לחוק). סמכות זו, מטילה על הועדה חובה לבחון את כלל הנסיבות והראיות, ולהחליט על דרך הפעלת סמכותה, למען הגשמת הערכים שהחוק מבקש לקדם.
67. לעניין רמת ההוכחה, טענה המשיבה, כי בסמכותה של הועדה לקבוע את רמת ההוכחה הנדרשת בדיון בפניה. אולם, דיון בסוגיה זו אינו נדרש כאן, שכן, ממילא, נוכח הראיות בתיק, לא נותר כל ספק סביר בדבר אשמתו של המערער, קל וחומר, שמאזן ההסתברויות אינו נוטה לטובתו.
68. המשיבה הוסיפה, כי לאור כל האמור לעיל, ולאור החומר שבתיק וכן נוכח העדר פירוט טענות בעיקרי הטיעון, מטעם המערער, מתבקש בית המשפט, לאשר את החלטת הועדה, לדחות את הערעור, על כל חלקיו, ולחייב את המערער בהוצאות משפט.

69. טענות המערער, אשר הוגשו בפניי, באמצעות ב"כ של המערער, עו"ד ח'ליליה וליד, נשענות על דרישה לניהול הליך תקין, שכן, לא יוצג המערער באמצעות עורך דין, בהליך בפני ועדת המשמעת.
70. כפועל יוצא מכך, אף מבקש המערער, כי כיום יעדיף בית משפט זה, את גירסתו, ויזכה אותו מהעבירות בהן הורשע בפני בית הדין קמא.
71. לחילופין מבקש המערער כי בית משפט זה יקל בעונשו, אשר, לטעמו, מדובר בעונש כבד מידי.
72. אדון בכל טענה, לגופה.

ו. הערעור על הכרעת הדין

73. הלכה ידועה היא, אשר נקבעה על ידי בית המשפט העליון, ועוצמתה ידועה מזה שנים, שהיא אחת מאבני היסוד בהליכי הערעור, לרבות: ההליכים המשמעתיים והפלילים הרגילים, היא כי בית המשפט של הערעור, לא יתערב בממצאים שבעובדה, שקבעה הערכאה הדיונית. ערכאת הערעור תתערב בעניינים שבעובדה, רק במקרים קיצוניים בלבד. עקרון זה מופיע בשורה של פסקי דין, ובהם: על"ע 10982/04 רונן גורסקי נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין, בתל אביב (2005); ע"פ 2439/93 זריאן נ' מדינת ישראל, פ"ד מח(5) 265, 280; (1994); ע"פ 2485/00 פלוגי נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(2) 918, 924 (2001); ע"פ 6411/98 מנבר נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(2) 150, 165 (2000); ע"פ 9352/99 יומטוביאן נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 632 (2000). לכך מצטרפים הדברים שכתבתי, אך לאחרונה, בעמ"ל"ע 33798-02-13 וורד עאסי נ' לשכת עורכי הדין - מחוז חיפה (2013) (להלן - "פרשת עאסי"), בפסקה 69.
74. בעל דין המבקש להשיג על ממצאים שבעובדה, נדרש להציג נימוקים משמעותיים וכבדי משקל, אשר יצדיקו את החריגה מאותו הכלל. על הטוען הטענה בדבר פגם במהימנותו של עד, או טענה בדבר חולשתה של ראייה, שהוצגה בפני הערכאה הקודמת, להצביע על בעיה כזו או אחרת הנדרשת לפסילה של עדות, או להמציא ראייה שיש בה בכדי לסתור ראייה קודמת; למצער, עליו להצביע על פסול בראייה שהתקבלה על ידי הערכאה קמא.
75. במקרה שבפניי, שבתי ובדקתי, הן את הכרעת דינו של בית הדין, והן את טיעוניו של המערער, ולא מצאתי כל פגם ואף לא בדל של ראייה או נימוק, המצדיק את התערבותו של בית משפט זה. לא מצאתי, אף כי חיפשתי רבות, שום פסול בהליך בבית הדין קמא. על כן, דין כל טענותיו של המערער בעניינים עובדתיים - להידחות.
76. העובדות בדבר המעשים אשר יוחסו למערער, גובו וחוזקו על ידי ראיות, כפי שטענה המשיבה (ראה: פסקה 45 לעיל). טענתה זו, מקובל גם עלי.
77. לאחר שדנתי, בין היתר, בשאלת התערבותו של בית משפט כערכאת ערעור, אדון כעת בקצרה, בשאלת התערבותו של בית משפט בהליכי משמעת.
78. ככלל, לא יתערב בית המשפט של המדינה בשיקולי הענישה, של בתי הדין המשמעתיים באשר הם. הלכה ידועה היא, כי בתי המשפט של המדינה יתערבו רק במקרים בהם נראה פסול חמור בפסיקת בית הדין המשמעת, כפי שניתן לראות במספר פסיקות בסוגיה אשר ניתנו על ידי בית המשפט העליון, כפי שכתבתי בעניין זה בפרשת עאסי

(פיסקה 85):

"ללא קשר לשלב בו נמצא ההליך כעת, קרי: ערכאת ערעור שלישית. אני סבור כי, ככלל, יש לתת לבתי הדין המשמעתיים עצמאות במתן פסקי הדין, הן בשיקול הדעת לעניין ההרשעה והן בשיקול הדעת בענישה. ראוי כי בית המשפט של המדינה יימנע, ככול הניתן, מהתערבות בהחלטותיו של בית הדין המשמעתי, הן בערכאה הראשונה בבית הדין המחוזי והן בערכאה השנייה בית הדין הארצי, למעט חריגות המצדיקות התערבות, הן לקולא והן לחומרא, הכל לפי עוצמת החריגה מן הדין".

79. לאור האמור לעיל, המסקנה הינה כי המערער ביצע את העבירות בהם הורשע בפני בית הדין, ודין הערעור על הכרעת דינו של בית הדין - דינו להידחות.

80. מעבר לצורך אוסיף, כי במישור העובדתי, נחה דעתי כי בוצע שימוש בשיקים, השייכים ללקוח, גם אם לא היה מדובר בשימוש בכספי לקוח, לצרכים פרטיים.

81. אף אילו היה מדובר ביחסי קירבה גדולים ומיוחדים, הרי שאין מקום לשימוש כלל בשיקים של לקוח, ולא משנה רמת הקרבה, בין יועץ המס לבין הלקוח. עבודתו של יועץ המס, צריכה להיות "נקיה" מכול ערבוּב נכסי הלקוח עם נכסיו של יועץ המס.

82. זה המקום לציין, כי יועץ מס, אשר נראה לו, כי לא יוכל לערוך הבחנה בין כספו שלו לבין כספו של לקוחו, אל לו ליועץ המס לאפשר לאותו אדם להיות ללקוחו.

ז. הייצוג בהליך המשמעתי

83. הסבריו השונים של המערער, אשר עשויים היו להצביע על חפות, לא בוססו על ראייה כלשהי; כך גם לא בפניי, וכך גם לא בפני בית הדין קמא. משכך הם פני הדברים, אין מקום לקבל את טענת המערער, לפיה העובדה כי לא יוצג על ידי עורך דין, בהליך בבית הדין קמא יש בה משום פסול. זאת, מאחר ובסופו של יום, בפניי הוכח, גם אם על דרך השלילה, כי לא הייתה מתקבלת תוצאה אחרת, אף אם היה המערער מיוצג על ידי עורך דין. כמו כן, לא הובאה בפניי כל ראייה בדבר פסול כזה או אחר, בהתנהלות בית הדין, לאור החוסר בייצוג בערכאה קמא.

84. על כל אלא יש להוסיף, כי לא מדובר במצב בו לא היה מודע המערער לזכותו, או כי זכויותיו קופחו על ידי בית הדין, ולא ניתנה לו האפשרות להיות מיוצג על ידי עורך דין. המערער עצמו היה מודע לזכות הייצוג בפני הערכאה קמא, ובחר, על דעתו ומרצונו, שלא להיות מיוצג. בחירה זו, היא בחירה שיש לכבדה בנסיבות מסוימות, כגון אלה שבפניי. רצונו של נקבל, בהליכי משמעת, ועצמאות שיקול דעתו לבחור אם להיות מיוצג, אם לאו, כאשר הוא מודע להליך, אינו פסול, ויש לכבד רצון זה. על המערער להלין על עצמו, ועל הדרך אשר בחר הוא, במודע. הנה כי כן, גם דין טענה זו בדבר פגם בהליך בשל אי ייצוג המערער על ידי עורך דין, בפני הערכאה קמא - דינה להידחות.

85. בנוסף לכך, יש לציין, כי הסבריו של המערער, באשר לסיבות אי הייצוג באמצעות עורך דין, מרצון, תמוהים הם, אם לא למעלה מכך.

86. בנסיבות אלה, אינני סבור כי נפל פגם כלשהו בהחלטתו של בית הדין המשמעתי, ולא ראיתי הצדקה להתערב בשיקול דעתם של חברי בית הדין, הן לעניין כיבוד רצון המערער שלא להיות מיוצג, והן ביחס לאמון שנתנו לעדים ולראיות שהובאו בפניהם.

87. לסיכום פרק זה אומר, כי הערעור ביחס להרשעה - נדחה.

ח. הענישה הראויה של יועצי המס

ח.1. כללי

88. לאור התוצאה אליה הגעתי לעיל, נותר עתה, לדון בשאלת הענישה הראויה בנסיבות שבפניי. בפועל, הערעור הוא של המערער על חומרת העונש.

המשיבה לא ערערה על גזר דינו של בית הדין קמא, שכן היא סבורה כי הענישה אשר הטיל בית הדין, הינה ענישה ראויה.

89. מאחר ומדובר בשאלה תקדימית, שטרם נידונה בפני בית משפט זה, של קביעת שיקולי הענישה על פי החוק, המסדיר את מעמדו של יועץ המס, ראיתי לדון בשאלה העקרונית, מה הם שיקולי הענישה ומהי הענישה הראויה, בהליכי המשמעת של יועצי המס.

90. תחילה, אביא את עמדת הצדדים, כפי שהוגשה לבית משפט זה, לאור בקשתי מהצדדים, במהלך הדיון בפניי, ביום 27.6.13, ואשר הוגשו במסגרת השלמת נימוקי הערעור.

ח.2. עמדת המערער לעניין הענישה הראויה

91. המערער שב וחזר על טיעונו לעונש, אותם פרט בנימוקי הערעור. בנוסף לכך, ציין המערער, כי כתב הקובלנה כנגד המערער, תוקן, ונמחקו ממנו ארבעה שיקים.

92. לעניין הענישה, שצורפה לטיעוני המשיבה, ואשר תוצג בהמשך, טען המערער כי אין זו ענישה שניתן לסמוך עליה, וכי המקרים שצוינו והעובדות והתנאים הם אחרים, ושונים במהותם.

כן טען המערער, כי כללי לשכת עורכי הדין הינם שונים ואחרים מאלה של יועצי המס, ואינם מחייבים לעניינינו.

ח.3. עמדת המשיבה לעניין הענישה הראויה

93. בדברי הקדמה, כתבה ב"כ המשיבה, עו"ד נאוה הנס ניר, כי אמת המידה בדבר אמצעי המשמעת ההולם שיש להטיל על נקבל בגין עבירת משמעת, נקבע על-ידי הועדה כחלק של סמכותה, בהתאם לסעיף 29 לחוק.

94. בהמשך לדברים, ציינה המשיבה את הכלל, בו בית המשפט לא ימהר להתערב בעונש המשמעתי, אלא אם הוא סוטה בצורה משמעותית לקולא או לחומרה, או מחטיא את מטרתו באופן מובהק, או שיש בהחלטת ועדת

המשמעת משום משגה מהותי בשיקול הדעת (ראה: לעניין זה את פסק הדין בע"א 412/90 אליהו נ' שר הבריאות, (1990), עמ' 427). אולם, המשיבה סברה, כי לבית משפט זה יש שיקול דעת להחמיר את אמצעי המשמעת שנקטו כנגד המערער. לעניין זה, הפנתה המשיבה לפסק דיני בעמל"ע 17561-07-10 ועמל"ע 4566-05-10 ועדת האתיקה המחוזית של לשכת עיה"ד בת"א נ' דניאל אגוזי (2010), כדלקמן (פיסקה 56 לפסק הדין):

"מצב חקיקתי זה מעניק לבתי הדין המשמעתיים, וממילא גם לבית המשפט השומע ערעורים עליהם, שיקול דעת רחב ביותר, ביחס להטלת עונש משמעתי, בהעדר הנחייה מפורשת של המחוקק ביחס לגובה העונש המירבי, אשר משקף את מידת החומרה של אותה עבירה, מנקודת מבטו של המחוקק".

95. המשיבה טענה, כי יש לערוך דין משמעתי השוואתי, והגישה פסקי דין והחלטות בעניינים משמעתיים של בעלי מקצועות שונים.

96. עוד טענה המשיבה, כי ככלל, ניכר כי אמצעי המשמעת שנקטים בעבירות משמעת דומות של שליחת יד בפיקדון או גניבה ביד מורשה, מצויים ברף הגבוה של הענישה. מההחלטות שהובאו על ידה, עולה שמעשים דומים לאלה שביצע המערער זוכים לגינוי משמעותי ומשמעתי, להתליית הרישיון לעיסוק במקצוע לתקופה ארוכה, ואף לשלילת הרישיון דרך קבע.

97. המשיבה הביעה את עמדתה, כי המערער עשה שימוש חוזר ונשנה ונמשך תקופה ארוכה בשיקים של המתלונן, שהופקדו כנאמנות אצלו, בעודו זונח את חובותיו כלפי המתלונן, אינו רושם תקבולים, אינו מנפיק חשבוניות כנגדם, וכל זאת כאשר לא ערך בעניין זה, הסכם בכתב עם המתלונן.

98. עוד ציינה המשיבה, כי המערער לא נהג במידת הזהירות הראויה והדרושה ליועץ מס, ערבב בין המערכות המקצועיות והאישיות, פגע במערכת היחסים שבינו לבין לקוחו המתלונן, ואף פעל בניגוד להוראות ניהול ספרים, על פי פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ. התנהלותו זו של המערער הביאה לכך שכנגד המתלונן הוגש כתב אישום בגין עבירות מע"מ.

99. כמו כן, התייחסה המשיבה, במסגרת השלמה לטיעונים הנ"ל, לטענותיו של המערער, לפיהם, נוכח מערכת היחסים האישיות שבינו לבין המתלונן, יש להקל עמו. אולם, לטענת המשיבה, בפסיקה בנוגע לעורכי דין, אנו רואים כי אין בנתון זה, אף לו היה נכון - ונקבע בעניינו של המערער שאינו נכון - כדי ליתן למערער פתח מילוט מהעבירות המשמעטיות שביצע.

המשיבה ציטטה את דבריי, בעמל"ע 37432-02-13 הנד' נ' לשכת עוה"ד - מחוז חיפה (2013) (בפיסקה 81, לפסק דיני, שם) כהאי לישנא:

"בכל הקשור ליחסים שבין עורך הדין ללקוח, אך זה שיקול רלוונטי האם היחסים הם על רקע משפחתי או על רקע לא מקצועי אחר. על עורך הדין, להיזהר בכל ניהול כספי ואחר של לקוח, באשר הוא... אל לו לעורך הדין לערבב בין מקצועו, לבין חייו הפרטיים...".

100. בנוסף לאמור, הגישה המשיבה, שורה של פסקי דין, מהם ניתן ללמוד כי החובות החלות על בעל

תפקיד או בעל מקצוע, יחולו לעיתים גם מעבר לשעות העבודה. כפי שנלמד מבד"מ 18/02 הועד המחוזי של לשבת עוה"ד בת"א נ' פלוני (2002); על"ע 1734/00 הועד המחוזי של לשכת עורכי הדין בת"א - יפו נ' עורך הדין יורם שפטל (2002); על"ע 4498/95 הועד המחוזי של לשכת עורכי הדין נ' עורך הדין דרור הוכברג (2005), בו נכתב על ידי שופטת בית המשפט העליון, כב' השופטת טובה שטרסברג כהן (פיסקה 4):

"...העבירה של התנהגות בלתי הולמת, מעלה את השאלה האם אי כיבוד חוב פרטי, הנובע מפסק דין אזרחי, מהווה מעשה שאינו הולם את המקצוע של עריכת דין. בית הדין הארצי נדרש בעבר לשאלה זו. בעניין אחד, נפסק, כי ככלל, עורך דין אשר אינו מציית לפסק דין סופי של בית משפט המכוון אליו אישית, כצד למשפט, עובר עבירה של התנהגות שאינה הולמת את מקצוע עריכת הדין. בהתנהגות זו משמש (עורך הדין) דוגמא שלילית לציבור הרחב ומתווה נורמות התנהגות שלילית כלפי בית המשפט."

101. כמו כן, הובאו בטיעוני המשיבה דבריו של המשנה לנשיא בית המשפט העליון, כב' השופט תאודור אור, בעל"ע 4861/97 הועד המחוזי של לשכת עורכי הדין נ' פלוני (1999), בזו הלשון (פיסקה 2, לפסק הדין):

"מקצוע עריכת הדין מושתת, במובנים רבים, על אמון הציבור בעורכי הדין. הציבור שם את מבטחו בהם, ובין היתר, מפקיד בידם כספים במסגרת הטיפול המקצועי אותו הוא מבקש לקבל, מתוך ביטחון מלא שאלה ישמשו למטרתם. כך מופקדים בידי עורכי דין כספים על מנת שיעשו בהם שימוש בשם הלקוחות ובמסגרת טיפולם בענייני הלקוחות. עורכי דין גם מקבלים כספים עבור לקוחותיהם. לפיכך, מעילה של עורך דין באמון שניתן בו, על ידי שליחת יד בכספי לקוחותיו, מהווה פגיעה קשה במקצוע, הבנוי על אמון הציבור בעוסקים בו, ובמחנה עורכי הדין כולו. אשר על כן, מי שמוכיחים את עצמם כמי שאינם ראויים לאמון כאמור, יש להכביד עמם, ובמקרים מתאימים להוציאם מחברות בלשכה."

102. נקודה נוספת הרלבנטית לעניין זה, היא כי המערער לא השיב את הכספים למתלונן. נתון זה מהווה שיקול חומרה נוסף, כדבריו של כב' השופט יוסף שפירא בעמל"ע 4886-12-11 שאמא נ' לשכת עוה"ד מחוז ירושלים (2012):

"חומרה יתרה ניתן למצוא באותם מקרים בהם כספים (כולם או חלקם) לא הוחזרו בסופו של יום ללקוח. אלמנט ההרתעה, המסר שיש להעביר לציבור עורכי הדין בדבר נורמות ההתנהגות שזור בפסיקת בתי הדין המשמעתיים ובערכאות הערעור בבתי המשפט."

103. המשיבה ערכה השוואה בין הענישה במסגרת דומה, לדעתה, לבין הענישה הראויה בנסיבות המקרה בפניי, תוך ציטוט פסיקה, בעיקר מהליכי המשמעת של עורכי הדין.

104. לעניין מחיקת העבירות, טענה המשיבה, כי חומרת הענישה לא צריכה להשתנות, לאור הסכמת התביעה למחיקת ארבע שיקים, בסכום כולל של פחות מ - 7,000 ₪, וכי ההסכמה למחיקת השיקים מכתב

הקובלנה, הייתה מתוך רצון למנוע דיון בשאלת מועד הכניסה לתוקף של החוק, בהליכי המשמעת. לטענת המשיבה, גם אם היה ברור לחברי בית הדין, שארבעת השיקים הנ"ל אינם חלק מהקובלנה, לא הייתה משתנה התוצאה, כהוא זה, לאור הנאמר על ידי חברי הועדה, בהכרעת הדין, כהאי לישנא (9/11/2011, עמ' 7, סעיף 28): **"שאפילו נעשה שימוש בשיק אחד של המתלונן שלא כדין, מספיק לעניין האישומים שבקובלנה"**.

ט. הכרעה

105. תחילה אומר, כי הליכי המשמעת, באשר הם, הינם הליכים עצמאיים. הליכים אלה, יכולים להתנהל במקביל להליך פלילי טהור. אף כאשר התוצאה בהליך הפלילי הינה זיכוי, הרי שבהליך המשמעת תוצאה זו איננה מחייבת, שכן, ההליך המשמעתי אינו עוסק בשאלת פליליות המעשים, אלא דן בשאלת השתייכותו של אדם לקבוצה מסוימת, המחייבת את החבר לנהוג על פי כללי אותה קבוצה.

106. בנוסף לכך, יש לציין, כי גם כאשר קיימת עבירה, אשר לכאורה זהה לזו שבהליך הפלילי או להליך אחר, הרי שעצמאות ההליך המשמעתי איננה נפגעת, ולא תישמע כל טענה ל"פליליות כפולה" גם כאשר אדם כבר הורשע בהליך פלילי על אותם עובדות ובשל אותם מעשים, שכן ההליך המשמעתי הינו הליך עצמאי, ועוסק ב"אדם" כאיש מקצוע או בעל תפקיד, ולא ב"אדם" במובן הפרטי של המילה. השתייכות זו לקבוצה, מולידה חובות בצידה, במקביל וכנגד לאותן זכויות רבות מהם נהנה בעל המקצוע או התפקיד. כך קבע אף המחוקק, בסעיף 33 לחוק, וזו לשונו:

"(א) ענישה או זיכוי בהליכים פליליים או בהליכים משמעתיים על פי דין אחר, אינם מונעים נקיטת הליכים על פי חוק זה נגד יועץ מס מייצג בשל אותו מעשה או מחדל ונקיטת אמצעים או זיכוי על ידי ועדת המשמעת בשל אותו מעשה או מחדל אינם מונעים נקיטת הליכים פליליים או הליכים משמעתיים על פי דין אחר נגדו.

(ב) הוגש נגד יועץ מס מייצג כתב אישום בשל מעשה או מחדל המשמש גם עילה לדיון בפני ועדת המשמעת לפי חוק זה, רשאית ועדת המשמעת להפסיק את דיוניה עד למתן פסק דין סופי בהליך הפלילי."

107. העונש הראוי, בדרך כלל, בהליכי משמעת, הינו השעיה מחברותו של מפר הכללים מאותו קבוצה.

108. ישנם מצבים, בהם גורם החבר לפגיעה ביתר חברי הקבוצה, בשל התנהלותו, בין אם בצורה ישירה ובין אם בצורה עקיפה, כאשר הענישה הראויה לפגיעה זו תהיה גם פיצוי לאותם חברי הקבוצה, אשר לאור התנהלותו של מפר ה"כללים", נפגעו החברים.

109. בנוסף לכול אלה, רשאית ועדת משמעת או ועדת אתיקה כזו או אחרת, לקבוע כי במצב דברים מסוים, יש להביא בחשבון שיקולי הרתעה, מניעה, שיקום וכו'.

110. במסגרת הענישה, קבע המחוקק, בחוק הנ"ל, ליועצי המס, את מתחם סוגי הענישה ורף מקסימלי לעונש, הכל לפי שנקבע בסעיף 29 לחוק:

"(א) מצאה ועדת המשמעת כי הנקבל עבר עבירת משמעת, רשאית היא לנקוט נגדו אחד או יותר מאמצעים אלה:

(1) התראה;

(2) נזיפה;

(3) קנס שלא יעלה על כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(1) לחוק העונשין;

(4) התליית הרישום בפנקס לתקופה קצובה שלא תעלה על חמש שנים;

(5) ביטול הרישום בפנקס.

(ב) מי שרישומו בפנקס בוטל לפי הוראות סעיף קטן (א)(5), לא יבקש חידוש הרישום לפני שעברו חמש שנים מיום ביטול הרישום; המועצה רשאית, לפי שיקול דעתה, להסכים לחידוש הרישום או לסרב לו".

111. ראיתי לראוי לערוך השוואה בין ענפי המשפט השונים, אשר הוגשו על ידי המשיבה, ואשר עולים בקנה אחד עם הנסיבות, לבין ההליך בפניי, קרי: הענישה הראויה בהליכי משמעת כלפי יועצי המס.

י. השונה והשווה בין הליכים אחרים, להליכי המשמעת אצל יועצי המס

112. חוק יסודות המשפט, התש"ם-1980, קובע את הכלל, לפיו, כאשר אין מקור חוקי ברור לצורך הכרעה בעניין שבפניו, ישלים בית המשפט את הדין לפי הכללים הקבועים בסעיף 1 לאותו חוק:

"ראה בית המשפט שאלה משפטית הטעונה הכרעה, ולא מצא לה תשובה בדבר חקיקה, בהלכה פסוקה או בדרך של היקש, יכריע בה לאור עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל".

113. לא הוגשה בפניי פסיקה, בהליכי משמעת של יועצי המס. אף המחוקק לא קבע עונשים ספציפיים, לצד כל עבירת משמעת, זאת בדומה להליכי משמעת במקצועות ובתחומים אחרים. אשר על כן, מצב דברים זה, בו קיימת לקונה, מצריך קביעת כללים, והיקש מתחומי משפט דומים, בכדי ליצור מדיניות ענישה הוגנת, שוויונית ותואמת למטרות המחוקק, בהליכי המשמעת אצל יועצי המס.

114. מאחר וכאמור, לא קיימת פסיקה בהליכי משמעת של יועצי מס, ומאחר ובית הדין קמא לא נימק את עונשו, תוך הבאת אסמכתאות מן הפסיקה, הרי שיש צורך ליצור השוואה, עם ענפי משפט אחרים, בהם קיימים חלקים זהים וחלקים שונים, להליכי המשמעת אצל יועצי המס.

י.1. השווה והשוונה בין עובדי המדינה ליועצי המס

115. עובדי מדינה, בשונה מיועצי מס, אינם בעלי הכשרה בתחום מסוים, בהכרח. מעצם עובדת היותם עובדי מדינה, האמונים, בין היתר, על מתן שרות לציבור, על נראות הממסד ועל ניהול ממשל תקין, דרש מהם המחוקק התנהגות אתית, בנוסף לחובות המוטלות על אזרח רגיל. יועצי המס, לעומת זאת, הינם בעלי מקצוע.

116. עובד מדינה, שפגע בכללי האתיקה, מצדיק הדבר, לכאורה, ענישה חמורה יותר מזו של יועץ מס, שכן לא דומה בעל מקצוע חופשי, לאדם המייצג את המדינה.

י.2. היחס בין יועצי המס ורואי החשבון

117. המחוקק, ערך השוואה במסגרת החוק בין יועצי המס לבין רואי החשבון, כל זאת לאור לשון המחוקק בסעיף 14(ד) לחוק, בהאי לישנא (ההדגשות הוספו):

"(ד) יועץ מס מייצג לא יעסיק במשרדו יועץ מס מייצג שרישיונו הותלה, בתקופת ההתליה, יועץ מס מייצג שרישיונו בוטל או רואה חשבון שרישיונו הותלה או בוטל לפי חוק רואי חשבון".

118. לא הובאה בפניי פסיקה ענפה בתחום המשמעתי של רואי החשבון. על כן, ראיתי לנכון לבחון את ההליכים המשמעתיים אצל עורכי דין, בעבירות דומות לאלו הקיימות אצל יועצי המס.

י.3. עורכי הדין ויועצי המס

119. עורכי הדין, בדומה ליועצי מס, כפופים לכללי האתיקה, מתוקף היותם בעלי מקצוע. אם כי, יש שוני מסוים; שכן, אחריות עורכי הדין, לאור מגוון השירותים הניתנים על ידי עורכי הדין, גדולה יותר מאשר אחריותם של יועצי מס. לכך יש להוסיף את ההבדל בדרך הכניסה בשערי המקצוע. עורכי דין, עוברים הכשרה משמעותית יותר, הכוללת בין היתר, תואר במשפטים, והתמחות בפועל במקצוע עריכת הדין. בעוד אצל יועצי המס ההכשרה קצרה יותר. שערי הכניסה למקצוע, מלמדים על האחריות שיש בצידה; ככול שההכשרה ארוכה ומשמעותית יותר, הרי שהדרישה להתנהלות אתית תגדל, זאת מאחר, ובין היתר, מדרך הקבלה למקצוע ניתן להסיק על עוצמת האחריות שיש לאותו בעל מקצוע.

120. יועצי המס, אומנם לא נדרשים לאותו המאמץ, בכדי להיכנס לשערי המקצוע, אך יחד עם זאת גם אחריותם מוגבלת ביחס לעורכי הדין, והתנהגותם האתית, מלכתחילה, מצומצמת יותר מזו של עורכי הדין. אולם, לפי השקפתי, יועץ המס, אשר הפר את כללי האתיקה בתחום עיסוקו, קרי: עבירות כספיים, יהיה דינו קרוב לזה של עורכי דין, וניתן וראוי יהיה לערוך השוואה והיקש למתחם הענישה הראוי, בין עורכי הדין בעבירות כספיים לבין יועצי המס.

121. ניתן אף לומר כי ייתכן ויש מקום לשקול להטיל על יועצי מס ענישה חמורה יותר מזו של עורך דין, שכן ענייני כספים ומיסים הם הליבה של העיסוק של יועץ המס, ובו נדרשת רמת אחריות גבוהה ביותר, בעוד עורך הדין עוסק במגוון רב של נושאים, וענייני כספים הם חלק מעיסוקו, שכן לא כל עיסוקו ומהותו, של עורך הדין,

הוא בענייני כספים.

122. הצגתי לעיל את הענישה אשר מוטלת, במסגרת החוק, על יועצי המס (ראה: פסקה 110 לעיל). בחוק לשכת עורכי-הדין, התשכ"א-1961 (להלן - "חוק הלשכה"), קבע המחוקק בסעיף 68 לחוק, בסעיף שכותרתו "**ענשים**", את הענישה על עבירות המשמעת של עורכי הדין.

ניתן למצוא זהות בין העונשים בשני סעיפי החוק.

להלן, לשון סעיף 68, לחוק הלשכה:

"אלה הענשים שבית-דין משמעתי מוסמך להטיל על נאשם שהורשע בשל עבירת-משמעת:

(1) אזהרה;

(2) נזיפה;

(3) קנס בסכום שלא יעלה על 25,000 שקלים חדשים לכל עבירה, שישולם לקופת הלשכה;

(4) השעיה לתקופה קצובה שלא תעלה על עשר שנים;

(5) הוצאה מן הלשכה".

123. לאור הקירבה עד כדי כמעט זהות בין העונשים, יש לראות בענישה המשמעטית אצל שתי הקבוצות, כענישה דומה, וניתן ללמוד מן הענישה הנהוגה אצל עורכי הדין, לענישה של יועצי המס.

י.4. יועצי המס והדין הפלילי

124. ככלל, הדין הפלילי הטהור, משקף אמות מידה להתנהגות החברתית. חומרת הענישה, בצד העבירה משקפת, ככלל, את עמדת המחוקק ביחס לכול מעשה פלילי. מאמות מידה אלו ניתן ללמוד את הענישה הראויה, להליכים הפליליים. ככול שהענישה חמורה יותר בהליך הפלילי, כך צריכה הענישה בהליך המשמעתי להיות חמורה, אף היא.

לאור האמור, ניתן ללמוד מהדין הפלילי, להליך שבפניי.

125. בהליכים המשמעתיים של לשכת עורכי הדין, כתבתי לאחרונה, בפרשת עאסי, בפרק העוסק בענישה בהליכים משמעתיים, בפיסקאות 92 - 100, בין היתר, את הדברים הבאים, שכוחם יפה אף למקרה שבפניי (פיסקאות, 102-100 לפסק דיני, שם):

"בנוסף לאמור עד כאן, ניתן לשקול שימוש במבחן נוסף, שבנסיבות 'רגילות', ראוי

לאמצו בקביעה מהו העונש הראוי, בהליכים משמעותיים. המבחן הינו, חומרת העבירה המקבילה בדין הפלילי. לדוגמא: בעבירה X קבע המחוקק בדין הפלילי, במסגרת חוק העונשין עונש של עד שלוש שנות מאסר. בעבירה Y קבע המחוקק עונש מאסר של עד שבע שנות מאסר. עורך דין, שעבר עבירה משמעותית שהמקבילה שלה בחוק העונשין, היא העבירה Y, עונשו יהיה חמור יותר, מאשר עונשו של עורך דין, שעבר עבירה משמעותית, שהמקבילה שלה בחוק העונשין הינה העבירה X, שעונשה פחות מהעונש המוטל על עורך דין, העובר עבירה משמעותית שהמקבילה שלה בחוק העונשין, הינה העבירה Y.

עבירת שליחת יד בכספי לקוח, הינה מהעבירות החמורות ביותר אותם יכול לבצע עורך דין, תוך ניצול תפקידו ומעמדו כעורך דין.

במקרים 'רגילים', דין השולח יד בכספי לקוחותיו, ובמיוחד כאשר מדובר בסכומים משמעותיים, הינו הוצאה לצמיתות מחברותו בלשכת עורכי הדין, שכן מדובר בעבירה חמורה, אשר פוגעת באמון הציבור בעורכי הדין, בצורה קשה ביותר. רק בנסיבות אישיות חריגות ביותר, או כאשר מדובר בסכומים פעוטים או נמוכים יחסית, ראוי יהיה, כי בית משפט לא ישעה לצמיתות עורך דין, אשר שלח ידו בכספי לקוחותיו".

126. בהליך הפלילי, בתיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז-1997 (להלן - "חוק העונשין"), נקבעו כללים של "הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה". העיקרון המנחה בתיקון זה, הינו "עיקרון ההלימה".

127. כאשר דן בית משפט, בשאלת העונש אשר יש להטיל על נאשם בהליך פלילי, לאור תיקון 113 הנ"ל, על בית המשפט, לבדוק מה הם הערכים החברתיים שנפגעו כתוצאה מביצוע העבירה, הענישה הנהוגה, ונסיבות הקשורות בביצוע העבירה. התוצאה של כל אלה, הינה קביעת "מתחם העונש ההולם לעבירה". לאחר קביעת מתחם העונש ההולם, יש פרמטרים לגזירת עונשו של נאשם, בהליך פלילי, בתוך מתחם העונש ההולם. הפרמטרים הינם, הנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה, כאמור בסעיף 40א לחוק העונשין, כאשר יש לשקול אף הרתעה אישית והרתעת הרבים, לאור האמור בסעיף 40 ו-40א לחוק העונשין.

128. חריגה ממתחם הענישה הראוי, תעשה משיקולי שיקום, כאמור בסעיף 40ד לחוק העונשין, כאשר חריגה זו תהיה חריגה לקולא.

129. חריגה לחומרא בענישה, תעשה כאשר קיים צורך בהגנה על שלום הציבור, זאת, לאור האמור בסעיף 40ה לחוק העונשין.

130. תוצאות מכלול השיקולים, שפורטו לעיל, הינה גזירת דינו של נאשם. למען הסר ספק, אומר כי החוק ה"פלילי" איננו החוק ה"משמעותי", וקיימת הבחנה בין ענפי משפט אלו. יחד עם זאת, ישנה קירבה בין ההליכים, קירבה אשר מולידה השפעה של התחום הפלילי על הליכי המשמעת.

131. הנה כי כן, מבלי להכריע בשאלה, האם תיקון 113 לחוק העונשין, יחול על הליכי המשמעת אצל יועצי המס, על בית המשפט בבואו לקבוע ענישה בהליך משמעותי אצל יועצי המס, על בית המשפט לתת משקל

לשיקולים, המופיעים בתיקון 113 לחוק העונשין.

(לאחרונה נשאתי הרצאה בנושא קרוב, "יישום של עקרונות הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה בדין המשמעותי של עורכי הדין", שניתנה ביום עיון של לשכת עורכי הדין בתל אביב, ביום יא חשוון תשע"ד (15.10.13) (בדפוס)).

יא. הענישה הראויה למקרה שבפניי

132. מאחר והדין המשמעותי אצל עורכי הדין, דומה בצורה חלקית לדין בהליכי המשמעת אצל יועצי המס, אערוך השוואה לענישה בעבירות כספים אצל עורכי הדין, והענישה הנהוגה במקצוע עריכת הדין, שם, כאמור, הפסיקה רחבה.

133. בפרשת עאסי, התייחסתי לענישה הראויה הן בהיבט הפלילי, וההשוואה בין הדין הפלילי, לדין המשמעותי אצל עורכי הדין, והן לענישה הנהוגה בעבירות הכספים אצל עורכי הדין, זאת בפיסקאות 101 עד 111, לפסק דיני שם. הדברים שכתבתי, שם, יפים הם, אף למקרה שבפניי, בשאלת חומרת המעשים, והשימוש בכספי לקוח, תוך ניצול האמון כבעל מקצוע (פיסקאות 108-109 לפסק דיני, שם):

"ניתן לראות כי עבירת הגניבה הבסיסית הינה עבירה מסוג עוון, ועונשה, עד שלוש שנות מאסר בפועל, אלא שישנם נסיבות בהן העבירה מועלה לדרגה חמורה יותר, ועונשה עומד על 7 שנות מאסר דהיינו עבירה שהיא פשע. ואכן, אלה הן הנסיבות שבפנינו: הכספים ששלחה אליהו לנאשם הפכו בידו על פי סעיפים 387 ו-388 לחוק העונשין, ככספים של המתלונן, וגניבה ממנו היא זו שעליה חל סעיף 393(3) לחוק העונשין. לאור זאת, תסווג העבירה כעבירה מסוג פשע. לאור הנאמר בחוק העונשין, ולאור העובדה כי מדובר בעבירה חמורה, של עד שבע שנות מאסר, קשה מאוד מאוד להעלות על הדעת כי המקבילה לעבירה זו בדין המשמעותי, תאפשר את המשך עבודתו כעורך דין, של עורך דין ששלח יד בכספי לקוח, כפי שמבקש ב"כ המערער".

134. בעבירות כספים של עורכי הדין, והענישה הראויה להם, ניתן לראות את סקירת הענישה, כפי שכתבתי בעמל"ע 17627-07-10 הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין בתל אביב - יפו נ' בן ציון צנעני (2011) (להלן - "פרשת צנעני") (פיסקה 96 לפסק הדין), בהאי לישנה:

"על"ע 2935/04 הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין בתל אביב נ' עו"ד מרדכי, (2005). עו"ד מעל בכספי לקוחות, והורשע בדין המשמעותי בלבד. עונשו היה השעיה למשך שבע שנים, מתוך התחשבות בנסיבות ובגילו, שעמד אז על 67 שנים.

על"ע 8568/01 עו"ד מאיר שינדלר נ' לשכת עורכי הדין - ועד מחוז ירושלים, (2001), מקרה בו עורך דין שלח יד בכספי פקדונות, אך הכספים הוחזרו לאחר מכן ללקוח. עורך הדין הורשע בעבירות משמעותיות בלבד והושעה לארבע שנים בלבד.

על"ע 1746/98 מדינת ישראל נ' עו"ד ציון מזור, (1998) - עו"ד ציון מזור הורשע

בעבירות של גניבה בידי מורשה וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, כאשר שלח יד בכספים שהועברו אליו כדי שימסרם ללקוחותיו. העונש הפלילי שהושת עליו היה חמישה חדשים, לריצוי בעבודות שרות, וכן מאסר על תנאי לתקופה של ששה חדשים, ובנוסף - תשלום פיצויים. עונשו המשמעי היה הוצאה לצמיתות מן הלשכה".

135. ניתן להשוות בין יועצי המס, לבין רואי החשבון. אצל רואי החשבון, אם כי בעבירת הגניבה, אך בסכום די דומה לסכום בו הורשע המערער, קבע בית המשפט העליון בהרכב של שלושה שופטים, כי דין הערער להידחות, וכי המערער שם יושעה לצמיתות (ע"פ 5746/94 חיים שני נ' מועצת רואי חשבון (1995)):

"המערער הורשע על-פי הודאתו בעובדות בגניבה על-ידי מורשה, גניבה ממעביד, מירמה והפרת אמונים. כל זאת בשמונה אישומים. המערער היה חשב הטכניון. הוא מעל בכספי הטכניון בסכום של 61,000 ש"ח. העבירות בוצעו מאוגוסט 1988 ועד מרץ 1991. הוטלה עליו שנת מאסר אחת בפועל ושנה וחצי מאסר על-תנאי. המערער ריצה את עונשו. הוא היטיב את הנזקים שגרם. ערעורו לבית-המשפט העליון נדחה (ע"פ 2787/9).

המערער הוא רואה חשבון. עניינו הובא בפני מועצת רואי החשבון. המועצה ראתה במערער כמי שנתחייב בדין על עבירה שיש בה קלון. לאחר ששמעה את בא-כוחו של המערער, החליטה המועצה (על-פי הוראות סעיף 12 לחוק רואי החשבון, תשט"ו-1955) כי 'למען הגנת הציבור ושמם הטוב של מקצוע ראיית החשבון' יש להפסיק את תוקף רשיונו לתקופה של עשר שנים. על כך הוגש הערעור שלפנינו.

דינו של ערעור זה להדחות. התנהגותו של המערער חמורה היא. הוא מעל באמון שניתן בו באופן שיטתי. בכך הוא פגע באמון הציבור במקצוע ראיית החשבון. אמון זה הוא מנכסיה העיקריים של ראיית החשבון. שמירה על אמון זה הוא אינטרס חברתי מרכזי. איננו סבורים שהאמצעי שננקט הוא חמור באופן המצדיק את התערבותנו. הערעור נדחה".

136. מחיקת ארבעת השיקים, מהכרעת דינו של בית הדין קמא, אין בה בכדי להשפיע על תוצאות ההליך בפניי, שכן מדובר בסכומים מצטברים נמוכים ביחס לעבירה בכללותה, ואף מדובר במחיקה שלא נראה כי יש בה בכדי להשפיע על משקל הענישה הראוי.

137. הנה כי כן, ניתן לראות בבירור, כי הענישה אשר הוטלה על המערער הינה ענישה מקלה, וכי בית הדין המשמעי לא חרג לחומרא, בענישה אשר השית על המערער.

138. אם היה מקום להגשת ערעור בתיק זה, כי אז, לפי השקפתי, דווקא המשיבה היא זו שהייתה צריכה לערער על קולת העונש.

139. מאחר והמשיבה, מצידה, לא ערערה על גזר דינו של בית הדין, הדין אינו מאפשר להחמיר עם עונשו של הנאשם. אילו הייתה בוחרת המשיבה להגיש ערעור בין ערעור ראשוני ובין ערעור לאחר הגשת ערעורו של

המערער, או אף אם הייתה טוענת בערכאה הראשונה, כי יש להטיל על המערער עונש כבד יותר (ראה בעניין זה: על"ע 1364/04 הוועד המחוזי של לשכת עורכי-הדין בתל-אביב נ' יוסף סלוביק, (2004); עמל"ע 4393-09-12 ש' חיימוב נ' לשכת עורכי הדין - מחוז תל אביב (2013)), הרי שהיה מקום להתערב בענישה, כפי שאף ביקשה המשיבה, בהשלמה לעיקרי הטיעון, וכפי שראוי היה לעשות לאור חומרת מעשיו של המערער, לאור העובדה כי ניצל את תפקידו ומקצועו בכדי לבצע את המעשים אשר תוארו בכתב הקובלנה, שבהם הורשע (למעט 4 שיקים מתוך המכלול).

140. דא עקא, המשיבה לא ערערה על קולת העונש, ואף בערכאה הראשונה, לא דרשה עונש חמור, כאמור.

141. אשר על כן, לא אוכל להתערב בעונש שהוטל על המערער, אשר כאמור לדעתי, הינו עונש קל יחסית, ביחס לחומרת העבירות ולרצף של ביצוען, לאורך תקופה ארוכה.

יב. סוף דבר

142. לאור מכלול השיקולים אשר הובאו לעיל, דין הערעור להידחות, הן לעניין ההרשעה והן לעניין העונש.

143. לאור התוצאה אליה הגעתי, המערער ישלם למשיבה הוצאות משפט, בסך של 10,000 ₪, בתוך שלושים יום מיום מתן פסק הדין, ומאז התווספה לסכום זה "ריבית פיגורים" כמשמעותה בחוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961 (על תיקוניו).

144. המזכירות תשלח העתק פסק דין זה לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"א שבט תשע"ד, 22 ינואר 2014, בהעדר הצדדים.