

## עפ"ג 32725/05/23 - אביתר הכהן נגד פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

עפ"ג 32725-05-23 הכהן נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה  
תיק חיצוני:

בפני **כבוד השופטת הבכירה, ברנט-אב"ד**  
**כבוד השופט בורנשטיין**  
**כבוד השופט מיכלס**

המערער **אביתר הכהן**  
נגד **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה**  
המשיבה

פסק דין

פתח דבר

1. המערער הורשע, על פי הודאתו, בת"פ 8922-09-20 (בית המשפט השלום בכפר סבא) בעבירות מס בשלושה אישומים: הראשון, שתי עבירות של אי מסירה, בלא סיבה מספקת, דבר שחייבים במסירתו על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ("החוק") לפי סעיף 98(א) לחוק; מסירת הצהרה, ידיעה או הודעה ביודעין שאינה נכונה, לפי סעיף 98(ג) לחוק; וסיוע לאחר לערוך הצהרה, ידיעה או הודעה, ביודעו שאינן נכונות והתייצבות כמיופה כוח של אחר ומסירת הצהרה, ידיעה או הודעה כאמור, ביודעו שאינן נכונות, לפי סעיף 98(ג1) לחוק. השני, מסירה בהצהרה על פי חוק מיסוי מקרקעין אמרה או תרשומת כוזבת במטרה להתחמק ממס רכישה, לפי סעיף 98(ג2)(1) לחוק; ושימוש במרמה ערמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס רכישה, לפי סעיף 98(ג2)(4) לחוק. השלישי, 6 עבירות של השמטת הכנסה חייבת בדיווח, לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ("הפקודה"); ו-6 עבירות של שימוש במרמה ערמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס, לפי סעיף 220(5) לפקודה.

2. המערער נדון ל-12 חודשי מאסר בפועל, 6 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים לבל יעבור על אחת העבירות בהן הורשע ולקנס בסך של 50,000 ₪ או 45 ימי מאסר תמורתו.

3. לשלמות התמונה יצוין כי יחד עם המערער הואשם בכתב האישום נאשם נוסף בשם קרט ("קרט"), שהודה והורשע ביחס לחלקו היחסי בפרשה, בעבירות של השמטת הכנסה חייבת בדיווח ושימוש במרמה ערמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס, ועליו נגזרו 4 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שרות, לצד מאסר על תנאי וקנס כספי בסך 100,000 ₪.

4. במסגרת האישום הראשון מתואר כי המערער, עורך דין העוסק בתחום הנדל"ן, היה הבעלים של זכויות חכירה מהוונות במקרקעין באילת החל משנת 2010, כאשר ביום 4.12.2012 או בסמוך לכך רכש קרט מהמערער אופציה לרכישת 10/32 חלקים מהמקרקעין ובמסגרת זו קיבל ממנו המערער סכום של 1,500,000 ₪ על חשבון עסקת הנדל"ן. המערער לא דיווח לרשות המיסים על האופציה לעסקת הנדל"ן, על אף שהיה מחויב לעשות כן לפי סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין, ובכך מנע מרשויות המס לבחון מהו המס החל עליו, לרבות מס שבח. בהתאם, גם קרט לא דיווח על האופציה לעסקת הנדל"ן לרשות המיסים. חלף זאת, החל מאותו מועד ועד ליום 27.7.2017, הכינו המערער וקרט הסכמי הלוואה כוזבים ששימשו להתחשבות ביניהם, בין היתר בהקשר לכספי התמורה למימוש האופציה לעסקת הנדל"ן, שמומשה ביום 29.9.2014 או בסמוך לו, בכך שקרט רכש מהמערער 20/35 מהמקרקעין תמורת תוספת של 2,500,000 ₪ ובסך הכל 4,000,000 ₪. המערער לא דיווח על עסקת הנדל"ן לרשות המיסים ולא שילם את מס השבח בגינה.

ביום 30.8.2017 דיווח המערער בכזב, בשמו ועבור קרט, למשרדי מיסוי מקרקעין כי ביום 27.7.2017 מכר לקרט 6/28 חלקים מהזכויות במקרקעין תמורת סכום כולל של 1,200,000 ₪, על פי הסכם מכירת קרקע מיום 27.7.2017 אשר צורף אל הדיווח, זאת הגם שעסקת הנדל"ן בוצעה ביום 29.9.2014, או בסמוך לכך, והוא אף הצהיר בכזב כי לא נערך הסכם בכתב או בעל פה, במישרין או בעקיפין, לגבי הזכות במקרקעין, זאת חרף הסכם האופציה מיום 4.12.2012.

5. במסגרת האישום השני צוין כי אורי, יליד 1990, הינו אחיינו של המערער, בנו של גיסו, אשר בשנת 2011 שירת כחייל בשרות חובה ולא היה בעל זכויות בדירת מגורים כלשהי. בתקופה הרלוונטית, בהתאם לסעיף 9(ג1)(2)(א)(1) לחוק, מס הרכישה החל על נישום הרוכש דירת מגורים עת היותו בעל דירה נוספת, היה גבוה יותר ממס רכישה החל על נישום אשר דירת המגורים שרכש הייתה דירתו היחידה, ובהתאם לסעיף 49ב'(2) לחוק, היה מוכר דירת מגורים זכאי לפטור ממס במכירתה אם הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהייתה לדירת מגורים, ולא מכר, במשך 18 החודשים שקדמו למכירה.

עובר ליום 17.5.2011 פנה המערער אל גיסו בהצעה לרכוש דירה באילת בשותפות, זאת לאחר שידע שהלה מחפש לרכוש נכס עבור בנו. המערער ביקש מגיסו לשלם חצי מהתמורה עבור הדירה, והציע שהוא עצמו ישלם את יתרת התמורה, הגם שדירת המגורים תירשם במלואה על שם אורי. ביום 17.5.2011 או בסמוך לכך, רכש המערער את הזכויות בדירת דופלקס באילת 2,700,000 ₪, כאשר הגיס שילם כ-1,450,000 ₪ עבור חלקו של בנו אורי בדופלקס, והמערער שילם את היתרה. הגם שהמערער היה בעל זכויות בדופלקס, הוא רשם את הדופלקס על שמו של אורי בלבד, כדי ליהנות מהקלות מס רכישה. המערער דאג לכך שיהיה בידיו ייפוי כוח כללי מאורי, כדי שיוכל לבצע פעולות בדופלקס. ביום 6.6.2011 או בסמוך לכך, הגיש המערער, בשם אורי, הצהרה למשרדי מיסוי מקרקעין בבאר שבע בגין רכישת הדופלקס. בהצהרה דיווח בכזב כי רק אורי רכש את הדופלקס וכך נהנה המערער משיעור מס מופחת שלא על פי דין. מצויד בייפוי הכוח הכללי שנתן לו אורי, עשה המערער שימוש בדופלקס, ונתן אותו לקרט כערוכה. כן דיווח המערער דיווחים כוזבים למיסוי מקרקעין בשמו של

אורי.

6. אשר לאישום השלישי, החל משנת 2011 היה המערער בעל זכויות בדופלקס יחד עם אורי. מחודש ינואר 2014 ועד חודש מאי 2019 השכיר המערער את הדופלקס תוך שהוא מציג עצמו ככזב בפני השוכרים כבעל הזכויות היחיד בדופלקס, ותוך שהוא מסתיר מגיסו ומאחיינו אורי את דבר השכרת הדופלקס. במהלך תקופה זו צמחו למערער הכנסות מהשכרת הדופלקס, החייבות בדיווח, בסכום שלא פחות מסך של 427,500 ₪.

### גזר הדין של בית המשפט קמא

7. העבירות אותן ביצע המערער חמורות. הערכים החברתיים המוגנים בעבירות אלו ידועים, ועניינם בשוויון בנטל הנשיאה במס, מניעת פגיעה בקופה הציבורית, חשיבות הדיווח לרשויות המס בזמן אמת על מנת שתוצא שומת אמת, כמו גם מניעת פגיעה במנגנון התקין של מערכת גביית המיסים. בנסיבות בהן מדובר בביצוע עבירות מסוג זה על ידי עורך דין, מתקיימת אף פגיעה באמון רשויות המס בציבור עורכי הדין, אשר חבים בחובת נאמנות מוגברת כלפי רשויות המדינה, ובהן שלטונות המס.

8. בדרך כלל, עבירות המס קלות מאוד לביצוע וקשות מאוד לחשיפה, בבסיסן פיתוי להשאת רווח כלכלי והן מבוצעות, לא אחת על ידי אנשים נורמטיביים, מתוך תאוות בצע. משכך, קוראת הפסיקה להכביד את היד על אותם עברייני מס שנתפסו בקלקלתם, למען יראו וייראו.

9. במקרה דנן מידת הפגיעה בערכים החברתיים המוגנים אינה מועטה, זאת בהתחשב בין היתר בנסיבות הבאות: המערער הוא עורך-דין ועל כן, להבדיל מקרט, חלה עליו חובת נאמנות מוגברת כלפי רשויות המדינה ושלטונות המס; המערער אף מתמחה בנדל"ן יודע ומכיר את רזי החוק וחזקה עליו שיפעל כדין; המערער פעל בשיטתיות ותוך תכנון מוקדם, העבירות בוצעו בתחכום, כאשר חלקו של המערער במעשים גדול יותר מחלקו של קרט שכן הוא זה שפעל כמייצג של שניהם והגיש לרשויות המס דיווחים והצהרות כוזבות, כמיופה כוחו של קרט.

10. באשר לנזק שנגרם לקופת המדינה, נכון ליום 8.1.2023 חובו של המערער לרשויות המס עומד על סך של 709,471 ₪ (בתוספת ריבית בסך 278,767 ₪ וקנס בסך 299,313 ₪). אשר לאישום השלישי, קרן המס המגיע בגין ההכנסה משכר הדירה, עומדת על סך של 42,750 ₪, שהם 10% מההכנסה. המערער לא הציג שומת מס נגדית או כל הסדר עם רשויות המס, דרך החישוב שנערך מטעמו לא התקבלה ואף נדחתה טענתו בדבר ניכוי הוצאות שהוצאו לשם הפקת ההכנסה.

11. לאחר שנשקלה אף מדיניות הענישה הנוהגת ובהתחשב בכל השיקולים לעיל נקבע כי מתחם העונש הכולל נע בין 10 ל-20 חודשי מאסר, לצד רכיבי ענישה נלווים.

12. בבחינת הנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירות הובאה בחשבון, בין היתר, העובדה כי למערער,

עמוד 3

עורך דין מזה 25 שנה המתמחה בנדל"ן, משפחה נורמטיבית, כי הוא הודה בכתב האישום המתוקן ובכך חסך זמן שיפוטי יקר. יחד עם זאת, מחוות הדעת הפרטית שהוגשה בעניינו עולה שהודאתו חלקית בלבד.

כך, על פי האמור בחוות הדעת, שנערכה על ידי עו"ס, המערער בן 57, גרוש ואב לשלושה ילדים בוגרים. המערער אמנם הודה בביצוע העבירות, אלא שבעוד שביחס לאישום השני ציין כי היה ער לחומרת העבירות בשעת מעשה, ביחס לאישומים הראשון והשלישי טען כי מדובר היה ב"תחכום עסקי" ולא הבין מלוא הצורך את חומרתן. המערער תיאר כי הסתבכותו עם הרשויות השפיע על האווירה בביתו וכי הוא ואשתו התגרשו לאחרונה. בסיכום חוות הדעת הומלץ להטיל על המערער עונש מידתי, שיאפשר לו לשקם את חייו, בדמות מאסר שירוצה בעבודות שירות.

במסגרת חקירתו של העו"ס על חוות דעתו, התברר, בין היתר, כי אין לו ניסיון בטיפול בעברייני מס או בעבירות כלכליות כלל, וכי הוא הבין את אשר יוחס למערער בכתבי האישום באופן חלקי בלבד.

13. עברו הפלילי של המערער בין היתר בעבירות של קבלת דבר במרמה, זיוף, שימוש במסמך מזויף וניסיון לקבלת דבר במרמה, רלוונטיות ביותר וקשורות בטבורן לעובדת היותו עורך דין ולשירות שסיפק ללקוחותיו. על סמך בחינת נסיבות גזר הדין הקודם בעניינו של המערער, המסקנה המתגבשת היא כי המערער שב ומסתבך בעבירות בעלות גוון כלכלי, מתוך תאוות בצע, כאשר באותו מקרה קיבל במרמה סכום בלתי מבוטל של 80,000 ₪ תוך שהוא מבצע הונאה כלפי לקוחותיו כעורך דין. בגין אותן עבירות הוטלו עליו 9 חודשי עבודות שירות, אותן ביצע בסמיכות לביצוע העבירות מושא האישום השלישי דנן.

14. המערער לא הסיר את המחדלים מושא כתב האישום המתוקן.

15. אין מקום ליתן משקל לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות, בהתחשב בין היתר בעובדה כי למן פתיחת החקירה הגלויה ועד להגשת כתב האישום חלפו אמנם 4 שנים אך במהלך המשך המערער לבצע עבירות, וכן כי לאחר הגשת כתב האישום המערער עצמו ביקש דחייה כדי לנסות להסיר את המחדל.

16. בשונה מעניינו של קרט, המערער הוא עורך דין במקצועו והוא בעל פלילי בעבירות שהן ממן העניין והוא אף לא הסיר את המחדל, כאמור. על כן, אין לגזור בעניינם גזירה שווה.

### **תמצית טענות המערער**

17. בגזר הדין של בית המשפט קמא נפלה טעות מהותית שכן העונש שנגזר על המערער חורג באופן קיצוני מרף הענישה המקובל בנסיבות דומות.

18. המדובר בעבירות זניחות יחסית וביחס לרובן אף סכומי העבירה זניחים.

כך, ביחס לאישום הראשון, עת מדובר בעבירות על הוראות חוק מיסוי מקרקעין, הרי שאלו לרוב גוררות עמוד 4

קנס מנהלי או כופר כסף. ביחס לאישום השני, סכום המס נמוך, כ-44,134 ₪ במונחי קרן, כאשר לא אחת אף עבירות בסכומים גבוהים יותר מסתיימות בכופר. אשר לאישום השלישי, אי דיווח על הכנסות לשכר דירה, דומה כי אין כלל חיוב במס, ולחילופין המערער רשאי היה לבחור במסלול של 10% מס המגיע לחבות של 42,700 ₪ במונחי קרן, ואף "הנזק שנובע מאי הדיווח" הוא נמוך מאוד.

19. בניגוד לקביעות בית המשפט קמא, המערער פעל בהעדר תחכום, חוסר זדון והעדר כוונת מרמה ותחבולה.

20. בית המשפט קמא שגה משלא הקל בעונשו של המערער הגם שהודה במסגרת הסדר טיעון וחסך זמן שיפוטי. המערער למעשה הסכים להסדר תוך שהוא רואה לנגד עיניו את עונשו של קרט - 4 חודשי מאסר והוא ציפה לעונש דומה, משום שבניגוד לקביעת בית המשפט קמא, אין חלקו של המערער גדול מחלקו של קרט, ולאור העיקרון בדבר אחדות בענישה ביחס לנאשמים שמואשמים יחד באותו כתב אישום.

21. בית המשפט קמא שגה עת לא נתן משקל ראוי להמלצת עורך חוות הדעת הפרטית של המערער להשתתף מאסר בדרך של עבודות שירות.

22. אף מהפסיקה הנוהגת אליה הפנה בית המשפט קמא עצמו עולה כי בנסיבות דומות לעניינו של המערער נגזרו על נאשמים עונשי מאסר בעבודות שירות.

23. לעניין אי הסרת מחדל יצוין כי המערער מצוי בהליך פשיטת רגל ועל כן אין ביכולתו להסיר את המחדל.

24. בית המשפט קמא שגה עת לא התחשב לקולא בעובדה שחלף זמן רב מאז ביצוע העבירות באישומים הראשון והשני.

### **תמצית טענות המשיבה**

25. ניכר כי המערער לא הפנים לעומק את חומרת מעשיו ומכאן שעלול לחזור ולבצע שוב את אותן עבירות.

26. המערער שוגה בטענתו כי אין לייחס משמעות רבה לעובדה שהעבירות בוצעו על ידי עורך דין, בכל הקשור לענישה. המדובר במי שהוא עורך דין העוסק בתחום המקרקעין, וביצע עבירות על חוק מיסוי מקרקעין, שעה שהוא מייצג אנשים בפני רשות המיסים. אף באישום השלישי, שלכאורה לא קשור לעיסוקו של עורך דין, יובהר כי אי הדיווח על קיומה של הדירה, מתקשר לאישום השני וכי המערער, שתחום עיסוקו נדל"ן, מנע מרשות המיסים לבדוק את מצב הדירה והאם קיימת הכנסה ממנה.

27. אשר לנסיבות ביצוע העבירות יובהר, כי מדובר במספר רב של עבירות, ובביצוע מספר רב של פעולות תוך כדי ביצוע העבירות.

כמו כן, ספציפית לגבי האישום השני, יודגש כי המערער ניצל את העובדה שהוא בא כוח מייצג ורשם את הדירה עם יפוי כוח כללי לגבי אחיינו מבלי שהאחיין ואביו ידעו מה קורה עם הדירה ובהמשך אף השכירה. המדובר בנסיבות בעלות חומרה יתרה.

28. עוד יש לתת את הדעת לעובדה כי מדובר בעבירות המתפרשות על פני אירועים רבים בתקופות שונות, מול מעורבים שונים. קשה למצוא בפסיקה מקרה דומה של ריבוי עבירות שכאלו, ומכאן שעצם הצטברותן מצדיקה החמרה בענישה.

29. יש לתת את הדעת אף לעבר הפלילי של המערער, הרלוונטי לעניין.

30. בהתחשב בכל האמור, הרי שהעונש שנגזר על ידי בית המשפט קמא דווקא מקל עם המערער, ובוודאי שאינו חמור באופן המצדיק את התערבות ערכאת הערעור.

## דין והכרעה

31. כידוע, הכלל הוא כי ערכאת הערעור אינה גוזרת מחדש את עונשו של הנאשם, אלא עליה לבחון את סבירות העונש שהוטל עליו. התערבות ערכאת הערעור בחומרת העונש שהוטל על ידי הערכאה הדיונית מצומצמת למקרים חריגים של סטייה קיצונית ממדיניות הענישה הראויה, או כאשר נפלה טעות מהותית בגזר הדין (ראו: ע"פ 1925/23 **מדינת ישראל נ' חמזה אבו הדואן** (7.8.2023); ע"פ 5796/22 **בדיע ג'ית נ' מדינת ישראל** (21.5.2023); ע"פ 2422/15 **סרור נ' מדינת ישראל** (7.11.2016); ע"פ 5316/13 **מסאלחה נ' מדינת ישראל** (9.12.2013)). אין זה המקרה שבפנינו.

32. אין צורך להכביר מילים על החומרה היתרה הגלומה בעבירות המס שביצע המערער.

כפי שנאמר ברע"פ 512/04 **אבו עביד נ' מדינת ישראל** פ"ד נח(4) 381, 384 (2004):

**"בית-משפט זה חזר והדגיש לאורך השנים את החומרה שבה יש להתייחס לעבריינות כלכלית, ועבריינות מס בכלל זה, נוכח תוצאותיה ההרסניות למשק ולכלכלה ולמרקם חברתי, ונוכח פגיעתה הקשה בערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס הנדרש לצורך מימון צרכיה של החברה ולפעילות התקינה של הרשויות הציבוריות. העבריינות הכלכלית, ועבריינות המס בכללה, איננה מסתכמת אך בגריעת כספים מקופת המדינה. היא פוגעת בתודעת האחריות המשותפת של אזרחי המדינה לנשיאה שוויונית בעול הכספי הנדרש לסיפוק צורכי החברה, ובתשתית האמון הנדרשת בין הציבור לבין השלטון האחראי לאכיפה שוויונית של גביית המס - פגיעה הנעשית לרוב באמצעי מירמה מתוחכמים, קשים לאיתור".**

ראו גם: רע"פ 2638/13 עובדיה נ' מדינת ישראל (28.4.2013); רע"פ 3641/06 צ'צקס נ' מדינת ישראל (28.8.2006).

33. חומרה יתרה נודעת לעבירות מס כאשר הן כרוכות בפעילות המלווה בתכנון, וכאשר כתוצאה מהן מועלמים כספי ציבור בהיקפים משמעותיים, כפי שארע בענייננו.

טענת המערער, לפיה מדובר בנסיבות העניין בעבירות זניחות, מוטב היה אלמלא הועלתה, שכן היא מעידה כאלף עדים על כך שהמערער טרם הפנים את חומרתן של העבירות, כפי שגם עלה על פי בית המשפט קמא מחוות הדעת הפרטית שהוגשה בענייננו (סעיף 26.ב. לגזר הדין).

34. זאת ועוד, אף העובדה שהעבירות בוצעו על ידי עורך דין במקצועו, בעל ותק של 25 שנים העוסק בנדל"ן, מהווה נסיבות לחומרה, ויפים בהקשר זה הדברים שנפסקו בע"פ 1082/14 ג'סאר נ' מדינת ישראל (23.7.2015):

**"משנה משקל יש לתת לכך שהמערער הוא עורך דין, שנאמנות ויושר אמורים להיות נר לרגליו".**

35. אף אין להתעלם מהעובדה כי לא מדובר במעידה חד פעמית מצד המערער, אלא בריבוי עבירות שבוצעו בשיטתיות על פני תקופה לא מבוטלת. העבירות שזורות זו בזו, האחת גוררת את האחרת, וכולן ביחד כמכלול מלמדות על מסכת אחת של רמייה והתנהלות שלא ניתן להשלים עמה, בפרט כשמדובר בעורך דין.

כך, במסגרת האישום הראשון חברו המערער וקרט יחד וביצעו את העבירות תוך שהם מנסים לטשטש ולהסתיר את פרטי העסקאות שביצעו ואת התמורה שהתקבלה בפועל, בין היתר באמצעות הכנת מסמכים כוזבים, כאשר המערער היה "הרוח החיה", הוא זה שכעורך דין ייצג את שניהם בביצוע העסקאות, והוא זה שהגיש לרשויות המס את הדיווחים וההצהרות הכוזבות, כמיופה כוחו של קרט.

אשר לאישום השני, המערער ביצע את העבירות באופן בלעדי, אף זאת תוך תכנון מוקדם ותחכום רב. בצדק ציין בית המשפט קמא בגזר דינו בהקשר זה כי בכתב האישום המתוקן לא נכתב שגיסו ואורי ידעו על מעשיו של המערער או הסכימו עמו (בשונה מהאישום הראשון בעניינו של קרט), ואף לא צוין שהשניים ידעו על הגשת ההצהרות הכוזבות על ידי המערער, בשם אורי, לרשויות המס. משכך, הם אף לא הואשמו בביצוע עבירות (ראו פסקה 17 לגזר הדין).

אף באישום השלישי, המערער ביצע את העבירות באופן בלעדי. אלו התפרשו על פני 6 שנים, במהלכן בוצעו השמטות הכנסה באופן שיטתי. המערער השכיר את דירת הדופלקס, תוך שהוא מציג עצמו ככזב בפני השוכרים כבעל הזכויות היחיד בה, ואף הסתיר מגיסו ומאחינו אורי את עצם השכרת הדופלקס. זאת, שעה שהוא עושה שימוש בייפוי הכוח הכללי שניתן לו על ידי אורי.

36. הנה כי כן, גזירת עונשו של המערער בענייננו, אמורה להביע את הפסול שבמעשיו החמורים וכן את הצורך להעביר מסר מרתיע, חד משמעי וברור, הן כלפיו והן כלפי ציבור עורכי הדין.

37. בית המשפט העליון קבע זה מכבר, שככל שמדובר במי שביצע עבירות כלכליות, שהן תוצאה של תכנון ומחשבה, גובר משקלו של השיקול ההרתעתי על משקלן של נסיבותיו האישיות של העבריין (ראו: ע"פ 1312/21 גרינפלד נ' מדינת ישראל (2.8.2022); רע"פ 5722/06 גנאים נ' מדינת ישראל (24.7.2006)).

כך במיוחד כאשר מדובר בעבירות המבוצעות "תחת כסות של חליפות יוקרה", כפי שנפסק בע"פ 8458/11 שובל נ' מדינת ישראל (11.9.2013):

**"עבירות הצווארון הלבן טומנות בחובן אשליה לפיה הן עבירות "נקיות יותר", כאשר בפועל אין זה המצב, ולא פעם עבירות מסוג זה חמורות יותר מעבירות רכוש אחרות מבחינת היקפן ותיכומן.**

**... על אף ה"הילה" (בלשון סג' נהור כפולה ומכופלת) העוטפת עבירות מסוג זה, ואולי דווקא בגלל הביצוע הסטרילי לכאורה של פשיעה כאמור, על מערכת אכיפת החוק והענישה לעמוד על המשמר ביתר שאת, תוך קביעה חד משמעית לפיה גם פשיעה זו אינה משתלמת. זאת בגדר מידה נגד מידה. המניע לביצוע עבירה כלכלית טמון בטיב העבירה, ועל בית המשפט לתרום תרומתו בהטלת עונשים שיהפכו עבירות אלו לבלתי כדאיות, גם בדרך של הטלת עונשי מאסר ממשיים".**

38. ואם לא די בכך, הרי שהמערער אף לא פעל להקטנת הנזק לקופה הציבורית. מחדלו של המערער לא הוסר על ידו, אף לא באופן חלקי.

כידוע, בבוא בית המשפט לגזור את הדין בעבירות על חוקי המס, ניתן משקל לא מבוטל לסכום המחדל, ולשאלה האם המחדל הוסר, שכן הסרת המחדל, מלמדת על נטילת אחריות והבעת חרטה, כאשר ברור הוא שאין דינו של מי שלא הסיר את מחדליו כדין מי שהסירם, אשר זכאי להקלה בעונשו, כפי שנקבע לא אחת בפסיקת בתי המשפט.

כך למשל, בעפ"ג (מחוזי מרכז) 26177-05-14 בהרב נ' מדינת ישראל (22.2.2015) נאמרו על ידי בית משפט זה הדברים הבאים:

**"הסרת המחדל, בדומה לכל מעשה של תיקון תוצאות העבירה ופיצוי הנזק, לא רק שעולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי, הן הערכי והן הכלכלי, אלא אף מלמדת באופן מובהק על נטילת אחריות והבעת חרטה."**

כיוצא בכך נאמר בעפ"ג (מחוזי מרכז) 20791-12-13 אלון ואח' נ' פרקליטות מחוז ת"א - מיסוי וכלכלה (3.7.2014):

**"גם אם לא בהכרח ולא בכל מקרה ומקרה יש לראות בהסרת המחדל משום נטילת אחריות מלאה ושלמה והבעת חרטה כנה ואמיתית... הרי שעדיין ראוי לעודד עברייני מס הנתפסים בכף לעשות כל שבידם, לרבות באמצעות נטילת הלוואות ושיעבוד כל רכושם, על מנת להסיר את המחדל ולשלם את**



## מלוא המס, ולפיכך גם ראוי שהדבר יבוא לידי ביטוי בגזירת העונש".

ראו גם: ע"פ 2407/05 מן נ' **מדינת ישראל** (11.7.2005).

39. זאת ועוד, בצדק מצא לנכון בית המשפט קמא להדגיש כי מעובדות כתב האישום המתוקן עולה כי המניע לעבירות היה כלכלי גרידא, ומשקל לא מבוטל יש ליתן אף לעברו הפלילי הרלוונטי של המערער בעבירות מרמה והונאה.

כך, המערער הורשע ודינו נגזר בשנת 2019 בעבירות של קבלת דבר במרמה, זיוף, שימוש במסמך מזויף וניסיון לקבלת דבר במרמה, עבירות מן השנים 2014-2017, כאשר כפי שצוין בית המשפט קמא, המערער "**שב ומסתבך בעבירות בעלות גוון כלכלי, מתוך תאוות בצע, כאשר במקרה הקודם קיבל... במרמה סכום בלתי מבוטל של ₪ 80,000 תוך שהוא מבצע הונאה כלפי לקוחותיו**" (סעיף 26.ג לגזר הדין).

40. ב"כ המערער הפנה למספר פסקי דין וביקש ללמוד מהם כי יש להקל בעונשו של המערער, אלא שאין הנסיבות של אותם המקרים דומות לנסיבות עניינו של המערער, מאחר שהן אינן כוללות ריבוי עבירות לאורך זמן, או נאשמים בעלי עבר פלילי רלוונטי, כבמקרה דנן. נסיבות עניינו של המערער הינן אפוא חמורות יותר באופן משמעותי.

41. אף אין לקבל את הטענה לפיה יש ללמוד גזירה שווה מעניינו של קרט, שכן בשונה מהמערער הוא אינו בעל עבר פלילי והוא פעל להסרת מחדליו (סעיף 26.ו לגזר הדין).

42. לא מצאנו לנכון להקל עם המערער עקב חלוף הזמן מאז ביצוע העבירות שבאישום הראשון והשני, מאחר שבתקופה זו ביצע את העבירות נשוא האישום השלישי, ומן הטעם שחרף הדחיות המרובות בהליך, לא מצא המערער לנכון להסיר את המחדל עד היום, ולו באופן חלקי.

43. איננו מתעלמים מהעומד לזכות המערער, ובכלל זאת הודאתו ונסיבותיו האישיות, ועם זאת, וכידוע, בעבירות מס יש להעדיף את האינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי, לאור הצורך הן בהרתעת הרבים, והן - ובמקרה דנן באופן מיוחד נוכח עברו הפלילי של המערער והסיכון להישנות עבירות דומות בעתיד - בהרתעת היחיד.

44. סיכומו של דבר, לא מצאנו כי נפלה טעות בגזר הדין. אנו סבורים כי מדובר בענישה הולמת, שלא לומר אף מקלה, בהתייחס לעבירות מושא כתב האישום המתוקן בהן הודה המערער, נסיבות ביצוען ומכלול השיקולים הרלוונטיים לעניין.

לנוכח כל האמור, הערעור נדחה.

המערער יתייצב לריצוי עונש המאסר בפועל במתקן כליאה "הדרים", או בכל מקום עליו יורה שב"ס, ביום 15.5.24, עד השעה 08:30 כשברשותו תעודת זהות ועותק מגזר הדין ומפסק הדין. מובהרת למערער האפשרות לתאם את כניסתו למאסר, כולל האפשרות למיין מוקדם, עם ענף אבחון ומיין של שב"ס, טלפונים 074-7831077, 074-7831078 דואר אלקטרוני [MaasarN@ips.gov.il](mailto:MaasarN@ips.gov.il), וכן להתעדכן באתר האינטרנט של שב"ס ברשימת הציוד הראשוני שניתן להביא בעת ההתייצבות.

ניתן היום, כ"ח אדר ב' תשפ"ד, 07 אפריל 2024, במעמד הצדדים.

עמית מיכלס, שופט

שמואל בורנשטיין, שופט

מיכל ברנט, שופטת בכירה