



עפ"ג 1680/03/23 - רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ נגד דניאל סוחינין, מ. מחלב בע"מ, אלווישן לוול בע"מ

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

עפ"ג 1680-03-23 רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי נ' סוחינין(עציר)
ואח'
תיק חיצוני:

בפני	כבוד השופטת ברנט-אב"ד
	כבוד השופט בורנשטין
	כבוד השופט מיכלס
המעוררת	רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ
נגד	
המשיבים	1. דניאל סוחינין 2. מ. מחלב בע"מ 3. אלווישן לוול בע"מ

פסק דין

1. לפנינו ערעור על גזר דינו של בית המשפט השלום בנתניה (כבוד השופטת טל אוסטפלד נאוי) בת"פ 66309-07-20 מיום 25.1.23 במסגרתו הורשע המשיב, על פי הודאתו, יחד עם שלוש החברות שהואשמו עמו בכתב האישום, בעבירות אלה: המשיב ב-183 עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ובעבירה של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ; המשיב יחד עם החברות הנאשמות 2 ו-3 ב-28 עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ; המשיב יחד עם החברה הנאשמת 2 בעבירה של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ; המשיב יחד עם החברה הנאשמת 3 ב-7 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - עבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ.
2. על המשיב נגזרו העונשים הבאים: מאסר לתקופה של 24 חודשים; מאסר על תנאי לתקופה של 12 חודשים למשך 3 שנים לבל יעבור כל עבירת מס; קנס בסך 300,000 ₪ או 30 יום מאסר תמורתו. על החברות הנאשמות 2-3 נגזר קנס בסך 10 ₪ כל אחת.
3. הערעור מופנה כנגד קולת העונש שהושת על המשיב.



4. בהתאם למתואר בכתב האישום בו הודה והורשע המשיב הרי שבין השנים 2014-2016 היו הנאשמות 2 ו-3 חברות פרטיות מוגבלות במניות והמשיב היה רשום כבעל המניות וכדירקטור בהן ושימש כמנהלן הפעיל.

על פי עובדות האישום הראשון, בשנים 2014-2015 הוציא המשיב על שם הנאשמות 2 ו-3 מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, זאת מבלי שעשו או התחייבו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו החשבוניות (להלן: "**החשבוניות הכוזבות**"). באופן זה הוצאו: 13 חשבוניות כוזבות על שם הנאשמת 2 בסכום כולל של 5,446,177 ₪, כאשר המס הנובע מהן עומד על **830,763 ₪**; 11 חשבוניות מס כוזבות על שם הנאשמת 3 בסכום כולל של 6,387,510 ₪ כאשר סכום המס הנובע מהן עומד על **974,365 ₪**; 4 חשבוניות מס כוזבות על שם הנאשמת 3 בסכום כולל של 1,005,011 ₪ כאשר סכום המס הנובע מהן עומד על **153,306 ₪**.

בהתאם לעובדות האישום השני, המשיב והנאשמת 2 ניכו בדו"ח תקופתי ספטמבר - אוקטובר לשנת 2015 מס תשומות שאותו הגישו למנהל מס ערך מוסף ע"ש נאשמת 2 בסך של 1,035,184 ₪ מבלי שהיו בידם מסמכים כאמור בסעיף 38 לחוק, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. החל מחודש אוגוסט 2014 עד לחודש מרץ לשנת 2015 ניכו המשיב והנאשמת 3 מס תשומות ב-7 הדו"חות התקופתיים שאותם הגישו למנהל מע"מ, ע"ש הנאשמת 3, בסך של 3,311,409 ₪, מבלי שהיו בידם מסמכים כאמור בסעיף 38 לחוק, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. הנאשמים ביצעו את העבירות בנסיבות מחמירות הנובעות מהיקף ההשתמטות מתשלום מס.

בהתאם לעובדות האישום השלישי, בשנים 2015-2016 הוציאו המשיב ואדם אחר הרשום כבעל המניות וכדירקטור בשתי חברות, על שם אותן חברות, מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס, מבלי שעשו או התכוונו לעשות את העסקאות לגביהן הוצאו החשבוניות (להלן: "**החשבוניות הכוזבות**"). באופן זה הוצאו: 93 חשבוניות מס כוזבות על שם אחת מהחברות הנ"ל בסכום כולל של 22,090,939 ₪ כאשר המס הנובע מהן עומד על סכום של 3,241,215 ₪; 27 חשבוניות מס כוזבות על שם חברה נוספת מהחברות הנ"ל בסכום כולל של 8,702,484 ₪ כאשר המס הנובע מהן עומד על סכום של 1,264,323 ₪. סך המס הנובע מהחשבוניות הכוזבות באישום זה עומד על **4,505,538 ₪**.

על פי עובדות האישום הרביעי, המשיב ואדם אחר ניכו בדו"ח התקופתי של חודש פברואר לשנת 2016 שאותו הגישו למנהל מע"מ, מס תשומות בסך של 1,532,638 ₪ מבלי שהיו להם מסמכים כאמור בסעיף 38 לחוק, וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

על פי עובדות האישום החמישי, החל מחודש מרץ בשנת 2016 עד סוף יוני 2016, הוציא המשיב יחד עם אחר מסמכים הנחזים להיות חשבוניות מס מבלי שעשו או התכוונו לעשות את העסקאות לגביהן הוצאו החשבוניות. באופן זה הוצאו על ידי המשיב והאחר: 27 חשבוניות מס כוזבות בסכום כולל של 13,166,330 ₪ כאשר סכום המס הנובע מהן עומד על **1,913,056 ₪**; 36 חשבוניות מס כוזבות בסכום כולל של 12,058,159 ₪ כאשר המס הנובע מהן הנו בסך **1,752,040 ₪**. המשיב ביצע את העבירות בנסיבות מחמירות הנובעות מהיקף ההשתמטות מתשלום מס.

יאמר כבר עתה כי סכום המס הכולל בגין כלל החשבוניות הכוזבות שהוצאו על ידי המשיב וכן הסכום הכולל של



מס התשומות שניכה המשיב שלא כדין עומד על כ-16 מיליון ₪.

5. הצדדים הסכימו כי בית המשפט קמא יעיין בתסקירים שהוגשו במסגרת הליך אחר (ת"פ 38499-11-18, בו דן אותו מותב) באשר לעניינו האישי ונסיבות חייו של המשיב.

על פי האמור בתסקיר מיום 19.10.21, המשיב החל להתרועע בגיל צעיר מאוד עם חברה שולית ולצרוך סמים מסוג גראס ואקסטזי. בהמשך עבר לשימוש בהרואין והחל לנהל אורח חיים התמכרותי ועברייני. המשיב קיבל פטור משירות צבאי נוכח עברו הפלילי. המשיב החל בהליך טיפולי לגמילה מסמים כבר בשנת 2009, אז שולב בקהילה הטיפולית "מלכישוע" ולאחר מכן השתלב ביחידה להתמכרויות ב"בית חוסן". בשנת 2013 עבר הליך גמילה נוסף בקהילת "מלכישוע" וערך ניסיון משמעותי לשיקום ושינוי, אולם חווה משבר כלכלי שהוביל אותו חזרה לשימוש התמכרותי. בהמשך, בשנת 2018 במסגרת הליך מעצר, שולב המשיב פעם נוספת בטיפול כולל וממושך בקהילת "אילנות", כאשר הליך זה הסתיים בהצלחה ביום 28.10.20. גורמי הטיפול בקהילה מסרו כי המשיב עשה דרך משמעותית. עם זאת, על רקע משבר הקורונה ומשבר בחייו האישיים, בחודש אפריל 2021 הופנה לבקשתו למרפאת נס, לקבלת תחליף סם.

שירות המבחן התרשם כי מדובר במי שמצליח להתייחס באופן מעמיק לצרכיו, לאחר הניסיונות הטיפולים. בין סיכויי השיקום שקל שירות המבחן את המוטיבציה הגדולה שהפגין המשיב לשינוי, פנייתו לעזרה והפסקת השימוש בסמי רחוב, כמו גם שילובו במסגרת טיפולית מקצועית ואינטנסיבית.

מתסקיר שירות המבחן מיום 13.12.21 עלה כי המשיב מתמיד בטיפול במסגרת מרפאתית, מקבל מרשמים לקבלת תחליף סם ומוסר דגימות שתן לאיתור סמים. עוד עלה כי למשיב מוטיבציה גבוהה לשתף פעולה באופן מלא.

6. בגזר דינו עמד בית המשפט קמא על פגיעת המשיב בהכנסות המדינה ובערך השוויון שבין משלמי המיסים. בית המשפט קמא התייחס לתחכום בביצוע העבירות, לכמותן הרבה, לתקופה הארוכה במהלכה הן בוצעו, להיקפן הכספי הרב ולנזק שנגרם בעטיין לקופת הציבור. בתוך כך דחה בית המשפט קמא את הטענה כי המשיב נוצל על ידי אחרים ושימש כ"איש קש" בביצוע המעשים כיוון שהיה נתון תחת השפעת סמים קשים עד כי לא הצליח להבין את מעשיו.

בית המשפט קמא מצא כי מידת הפגיעה בערכים המוגנים עומדת על הרף הגבוה בשים לב לסכום המחדל שלא הוסר, ובשים לב לעבירות בהן הורשע המשיב, עבירות של כוונה להתחמק או להשתמש מתשלום המס. בית המשפט קמא הדגיש, כי המשיב לא ניסה ולא הראה כל כוונה לשלם סכום כלשהו על חשבון החוב והצדיק מעשיו בכך שהוא מכור לסמים, בהליכי גמילה, מטופל בתחליף סם ושרוי במצוקה כלכלית.

בית המשפט קמא נתן דעתו למדיניות הענישה הנוהגת, ובהתחשב בכל הנסיבות קבע כי מתחם העונש ההולם ינוע בין 30 חודשי מאסר ל-60 חודשים ועונשים נלווים. כמו כן, בהתאם לסעיף 40 לחוק העונשין ובשים לב למצבו הכלכלי של המשיב, נפסק כי מתחם הקנס נע בין 350,000 ₪ לבין 800,000 ₪.



לזכות המשיב נזקפו הודאתו במיוחס לו והחיסכון בזמנם של העדים. בית משפט קמא ציין כי אמנם לחובת המשיב הרשעות קודמות, אך מדובר בעבירות שאינן ממין העניין. אלה מצדיקים למקם את המשיב במתחם ברף הבינוני - נמוך של מתחם הענישה שנקבע.

משקל של ממש נתן בית משפט קמא להליכי השיקום שעבר המשיב. בית המשפט קמא הבהיר כי אמנם המשיב מגלה מוטיבציה רבה לשיקום, אך נראה כי גם בעבר היה משולב בהליכי טיפול וגמילה מוצלחים, אך משברים כאלה ואחרים הסיגו אותו אחור. לעמדת בית משפט קמא לא ניתן לומר בעת הזו כי ההליך הטיפולי בו שולב המשיב מעיד על הצלחה בעוצמה המצדיקה הימנעות ממאסר או סטייה משמעותית וניכרת ממתחם הענישה, מה גם ששיקולי השיקום אינם חזות הכל. ועם זאת, סבר בית משפט קמא כי הליכי השיקום שעבר המשיב מצדיקים הקלה בעונשו באופן משמעותי, עד כדי סטייה ממתחם העונש ההולם. אשר לקנס, סבר בית משפט קמא כי יש להתחשב במצבו הכלכלי הקשה של המשיב, כך שהקנס יהיה ברף הנמוך.

7. לטענת המערערת, שגה בית משפט קמא משקבע מתחם עונש הולם הנע בין 30 חודשי מאסר ל-60 חודשי מאסר. מתחם זה נמוך באופן ניכר ממתחמי ענישה שנקבעו על ידי בתי המשפט השונים במקרים בעלי נסיבות דומות, במיוחד כשסכום המחדל עומד על כ-16 מיליון שקלים חדשים. לטענתה, בית משפט קמא התבסס על פסיקה שעניינה בסכומי מחדל נמוכים יותר, ולא נתן די משקל לגובה המחדל העצום ולפגיעה הניכרת שהסב המשיב לקופה הציבורית.

עוד טענה המערערת כי שגה בית משפט קמא כאשר בקביעת המתחם לא נתן משקל הולם ומשמעותי לכך שהמשיב ביצע עבירות מס רבות ומגוונות מסוג פשע ובנסיבות מחמירות ולא נתן משקל הולם למידת התחכום שבהן, לשיטתיות והתכנון בביצוען. בית המשפט קמא שגה כאשר נתן משקל משמעותי לנסיבותיו האישיות של המשיב עד כדי מיקום עונשו ברף הבינוני נמוך של המתחם השגוי שקבע, ותוך שהעדיפן על פני שיקולים אחרים כגון אי הסרת המחדל, עברו הפלילי של המשיב, שיקולי הרתעת היחיד והרתעת הרבים.

כמו כן טענה המערערת כי שגה בית המשפט קמא כאשר קבע כי קיימים שיקולי שיקום המצדיקים סטייה ממתחם העונש ההולם שקבע. זאת, חרף קביעתו בגזר הדין כי ההליך הטיפולי שאותו עובר המשיב לא מעלה כי קיימת הצלחה משמעותית. בהקשר זה אף טענה המשיבה כי בית המשפט קמא בחן את שיקולי השיקום על סמך שני תסקירים מהליך פלילי אחר שהתנהל כנגד המשיב, מבלי לדרוש תסקיר עדכני ורלוונטי נכון למועד הטיעונים לעונש. לטענתה, לא ניתן לקבוע על סמך אותם שני תסקירים כי המשיב השתקם או שקיים סיכוי שישתקם, באשר אלה אינם מגלים אינדיקציות לשינוי עמוק בהתנהגותו של המשיב ובדרכי חשיבותו. יתר על כן ולגישתה, ראוי היה ליתן משקל רב יותר לעובדה כי המשיב כלל לא הסיר את המחדל, באופן המטיל ספק בשיקומו.

לעמדת המערערת, ראוי היה לקבוע מתחם עונש הולם הנע בין 50 ל-70 חודשי מאסר בפועל, ולגזור את דינו של המשיב באמצע המתחם, דהיינו לעונש מאסר של כ-60 חודשים.



8. המשיב עתר לדחיית הערעור ותומך ידיו בגזר דינו של בית משפט קמא, בנימוקיו ובמסקנתו הסופית. לגישתו, בית המשפט קמא שקל כהלכה את כלל השיקולים הרלוונטיים, המתחם שקבע עולה בקנה אחד עם הפסיקה הנוהגת, ושיקומו המוצלח אכן מצדיק סטייה מהמתחם, ויש לחזק את המשיב במאמציו אלו להשתקם. ב"כ המשיב הדגיש במהלך הדיון בפנינו כי יש לתת משקל לעובדה כי המשיב פעל באמצעות אחר, כי לא היה מודע למעשיו בשל היותו מכור לסמים וכי שימש למעשה כ"קוף", כאשר אחר הוא שנהנה מפירות העבירות. כן הפנה לשיהוי בהגשת כתב האישום.

9. לאחר שעיינו בגזר דינו של בית משפט קמא ונתנו דעתנו לטענות הצדדים, הגענו למסקנה כי הערעור בדיון יסודו, וכי ראוי להחמיר בעונשו של המשיב.

10. כידוע, אין ערכאת הערעור נוטה להתערב בעונש שקבעה הערכאה הדיונית, והיא תעשה כן רק במקרים חריגים בהם נפלה טעות מהותית בגזר הדין או כשהעונש שנגזר חורג באופן קיצוני מרף הענישה הראוי או המקובל בנסיבות דומות (ראו: ע"פ 8207/19 אליהו נ' מדינת ישראל (13.7.2020); ע"פ 4678/18 אנופרייב נ' מדינת ישראל (23.1.2019); ע"פ 9147/17 אבו עביד נ' מדינת ישראל (20.9.2018) ע"פ 8479/16 פלוני נ' מדינת ישראל (30.5.2018)).

11. סבורים אנו כי המקרה דנן נופל במסגרת אותם מקרים חריגים המצדיקים התערבות ערכאת הערעור, שכן העונש שהוטל על המשיב חורג באופן קיצוני מרף הענישה הראוי. לטעמנו, שגה בית משפט קמא הן בקביעת המתחם ההולם, והן בקביעת מיקומו של המשיב בתוך המתחם.

לא למותר אף לומר כי לדעתנו בוודאי שלא היה כל מקום לסטות מהמתחם מטעמי שיקום, לא רק מפני שאין מדובר בשיקום יוצא דופן המצדיק סטייה מהמתחם, אלא כי בעבירות מס, על אחת כמה וכמה עבירות מס בהיקף עצום ורב כבמקרה דנן, יש לתת עדיפות מובהקת לאינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי.

12. אין צורך להכביר מילים על החומרה הרבה שיש לייחס לעבירות מס 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 החברתי, ונוכח פגיעתה הקשה בערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס הנדרש לצורך מימון צרכיה של החברה ולפעילותן 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".



13. בשל חומרה זו נקבע כי בגזירת עונשם של עברייני מס יש להעדיף את שיקולי הגמול וההרתעה, על פני שיקולים הנוגעים לנסיבות אישיות. כפי שנאמר ברע"פ 2638/13 **עובדיה נ' מדינת ישראל** (28.4.2013), בפסקה 14:

"כבר נפסק, לא אחת, כי יש להתייחס לעבריינות המס, בחומרת יתרה, הן לנוכח פגיעתה הישירה בכיס הציבורי, והן לנוכח פגיעתה העקיפה בכיסו של כל אזרח ואזרח... על יסוד גישה זו, הותוותה בפסיקה מדיניות ענישה, אשר לפיה יש לגזור את דינם של עברייני המס, תוך מתן עדיפות לשיקולי ההרתעה והגמול, ולבכרם על פני נסיבותיו האישיות של העבריין".

14. עבירות המס שעבר המשיב הן חמורות וקשות ביותר, הן מבחינת היקפן, הן מבחינת משכן, והן מבחינת התחכום והגיוון שבהן. מעל לכל, עבירות המס חמורות וקשות נוכח הנזק העצום שגרם המשיב במעשיו לקופת הציבור. כפי שקבע בית משפט קמא, הרי שבמהלך כשנתיים ימים, ובאופן שיטתי ומחושב, פעל המשיב בלא פחות מ-211 מקרים במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו. כמו כן, בהיותו המנהל הפעיל של הנאשמות 2-3, בעל המניות והדירקטור, ניכה מס תשומות שלא כדין ומבלי שהיה בידיו מסמך כאמור וזאת במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. בסך הכל מעל המשיב בקופה הציבורית בסכום בלתי נתפס של כ-16,000,000 ₪.

15. כמו בית משפט קמא אף אנו איננו מקבלים את טענת המשיב לפיה הוא נוצל על ידי אחרים, שימש כ"איש קש" בביצוע המעשים, וכי היה מאן-דהוא אחר שעמד מאחורי מעשיו. לא רק שהמשיב הודה בעובדות כתב האישום, המייחס לו את ביצוע העבירות באופן בלעדי ולא הוצגה כל ראיה אחרת בעניין זה, כפי שגם קבע בית משפט קמא, אלא כי אין כל מקום להתחשב בטענות מעין אלו, גם אם נכונות הן, שכל מטרתן היא להרחיק מהנאשם את אחריותו לביצוע העבירות. נאמר זאת, אפוא, בלשון ברורה שאינה משתמעת לשני פנים - טענת נאשם בעבירות מס כי הוא לא יותר מ"איש קש", מעין "קוף" (כלשון בה נקט ב"כ המשיב) או "בובה", המופעל על ידי אחרים, לאו טענה היא. האינטרס הציבורי מחייב כי גם עברייני מס המופעלים על ידי אחרים, לרבות תוך "ניצול" היותם מכורים לסמים או שרויים במצוקה כלכלית, יענשו בחומרה, כדין כל מי שנטל חלק, סמוי או גלוי, בעבירת המס, בין שנהנה מפירותיה ובין אם לאו. אך ברור הוא כי אלמלא אותם "קופים", עבירת המס לא הייתה מתבצעת והנזק לא היה נגרם לקופת המדינה, ולפיכך עליהם לשאת במלוא האחריות לתוצאותיה.

16. כאמור, עיקר החומרה במקרה דנן נוגעת להיקף המחדל, העומד על סכום עצום של כ-16 מיליוני שקלים חדשים. צודקת המערערת הטוענת כי הפסיקה אליה הפנה בית משפט קמא, ואשר ממנה ביקש לגזור את מתחם העונש ההולם, נוגעת למקרים שבהם סכומי המס היו נמוכים באופן משמעותי. לעומת זאת, בסכומים הדומים לסכום המחדל במקרה דנן, ואף בסכומים נמוכים יותר, נקבעו מתחמים ונגזרו עונשים חמורים בהרבה.

כך, ברע"פ 5410/19 **חברת אמוקו לשמנים ודלק בע"מ נ' מדינת ישראל** (22.10.2019) הורשע נאשם יחד עם החברות אותן ניהל בעבירות מס, כאשר סכום הנזק לקופה הציבורית היה כ-6 מיליון ₪.



בית המשפט השלום קבע מתחם ענישה הנע בין שנתיים לחמש שנות מאסר בפועל כרכיב עיקרי וגזר על הנאשם 32 חודשי מאסר. בית המשפט המחוזי נמנע מלהתערב בעונש המאסר ובית המשפט העליון דחה את בקשת רשות הערעור.

בעפ"ג (מחוזי ירושלים) 21791-08-17 **מואמנה נ' מדינת ישראל** (21.3.2018), המדובר היה בעבירות מס שגרמו לקופה הציבורית נזק בסכום העולה על 3.5 מיליון ₪. בית המשפט השלום קבע כי המתחם לעניין עונש המאסר בפועל, ינוע בין שנתיים עד ארבע וחצי שנים, וגזר על הנאשם שלוש שנות מאסר בפועל כעונש עיקרי. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור.

בעפ"ג (מחוזי מרכז) 44979-09-13 **עווידה נ' מדינת ישראל** (2.2.2014) המדובר היה בעבירות מס, בנסיבות של חשבוניות פיקטיביות, כאשר סכום המע"מ הרלוונטי היה כ-4.8 מיליון ₪. בית המשפט השלום קבע את מתחם העונש ההולם כנע בין 36 ל-54 חודשי מאסר כעונש עיקרי וגזר על הנאשם 32 חודשי מאסר בפועל. בית המשפט המחוזי הדגיש, בין היתר, כי כאשר מדובר בעבירות מס יגבר האינטרס הציבורי על האינטרס האישי של מבצען, במיוחד כאשר מדובר בקבלת חשבוניות פיקטיביות, והחמיר את עונש המאסר בפועל כך שיעמוד על 42 חודשים.

בע"פ (מחוזי מרכז) 30237-01-21 **גלנדאור נ' מדינת ישראל** (11.7.2021), בנסיבות של נזק לקופת הציבורית בשל עבירות מע"מ בסך של כ-16 מיליון ₪ בתוספת נזק למס הכנסה בסך של כ-92 מיליון ₪, קבע בית המשפט השלום מתחם לעניין רכיב המאסר בפועל הנע בין 50 ל-90 חודשים וגזר את עונשו של הנאשם, בהתחשב בנסיבותיו האישיות, ל-54 חודשי מאסר בפועל, כאשר ערעורו של הנאשם על הכרעת הדין נדחתה ואילו ערעורו על גזר הדין בהתייחס לעונש המאסר התקבל כך שהושתו עליו לבסוף 48 חודשים.

ברע"פ 8003/15 **מלכה נ' מדינת ישראל** (17.8.2016) המדובר היה, בין היתר, בקיזוז חשבוניות פיקטיביות, שסכום המס שנבע מהן היה כ-15 מיליון ₪. בית המשפט השלום קבע מתחם עונש ברכיב המאסר המצוי בטווח שבין 36 ל-60 חודשי מאסר. יש לציין כי מלבד עבירות המס הנאשם הורשע אף בשיבוש מהלכי משפט בגינם נקבע מתחם הנע בין 8 ל-30 חודשי מאסר. בית המשפט השלום השית על הנאשם בגין כלל העבירות עונש מאסר של 42 חודשים. בית המשפט המחוזי לא התערב בענישה ובית המשפט העליון דחה את בקשת רשות הערעור.

ברע"פ 7487/18 **אטיאס נ' מדינת ישראל** (4.11.2018), בנסיבות של 98 עבירות של ניכוי מס תשובות שלא כדין ועבירות מס נוספות, כאשר סכום המס שנכסה שלא כדין היה כ-8 מיליון ₪, קבע בית המשפט השלום מתחם הנע בין 4 ל-6 שנות מאסר וגזר על הנאשם עונש של 50 חודשי מאסר. בית המשפט המחוזי הפחית את העונש ל-42 חודשי מאסר. בית המשפט העליון דחה את בקשת רשות הערעור תוך שהוא מצוין כי לא ניתן להקל בחומרת מעשי הנאשם, אשר הונה את רשויות המס בעשותו שימוש בקרוב למאה חשבוניות פיקטיביות שהצטברו לסכומים גבוהים ביותר, כאשר העונש אינו חורג ממדיניות הענישה הנוהגת.

17. בשים לב למידת הפגיעה בערכים המוגנים, נוכח היקף העבירות ונסיבותיהן, ולאור הפסיקה הנוהגת, סבורים אנו כי יש להעמיד את מתחם הענישה על מאסר הנע בין 40 לבין 70 חודשים בצירוף קנס (אשר לגובה הקנס, לא מצאנו להתערב במתחם שקבע בית משפט קמא).



18. ומכאן לשאלת השיקום וסוגיית הסרת המחדל, וממילא לשאלה האם יש לסטות מהמתחם משיקולי שיקום, כפי שקבע בית משפט קמא, וכן לשאלה איזו משמעות יש לייחס לעובדה כי המשיב לא הסיר את המחדל, ואף לא הראה כל נכונות או כוונה להסירו.

19. כפי שצינו לעיל, ועל אף שאין להתעלם משיקומו של נאשם, לרבות נאשם בעבירות מס, המהווה שיקול בגזירת העונש, הרי שבעבירות מס, וכמצוות פסיקת בית המשפט העליון, יש לתת לשיקול השיקום, בדומה ליתר הנסיבות האישיות, משקל נמוך באופן יחסי, וזאת בשל הצורך להעדיף במקרה זה את שיקולי הגמול וההרתעה. לפיכך ברור כי המשקל שנתן בית משפט קמא לשיקול הקשור לשיקומו של המשיב, הוא, על פניו, משקל יתר. על אחת כמה וכמה שלא היה מקום לתת לו משקל מוגבר מעין זה, בהתחשב בכך שאין מדובר בשיקום מוצלח באופן יוצא דופן, ואף בית משפט קמא היה ער לעובדה זו בהתייחסו לכך, כי לא ניתן לומר שההליך הטיפולי בו שולב המשיב מעיד על הצלחה בעוצמה מספקת. לדעת בית המשפט קמא עוצמת השיקום לא הצדיקה הימנעות ממאסר או סטייה משמעותית וניכרת ממתחם הענישה, אך לדעתנו עוצמה מופחתת זו אינה מצדיקה סטייה כלשהי מהמתחם.

20. על כל זאת יש להוסיף את העובדה כי למשיב עבר פלילי, הגם שלא ממין העניין, וכן, ובעיקר, כי המשיב לא הסיר, אפילו לא במעט, את המחדל, כך שהנזק העצום שגרם במעשיו לקופת המדינה, נותר בעינו.

כבר הבענו לא אחת את דעתנו כי ראוי בעבירות מס לייחס משקל משמעותי לשאלת הסרת המחדל, וכי אין דינו של מי שלא הסיר את מחדליו כדין מי שהסירם, אשר זכאי להקלה בעונשו, כפי שנקבע לא אחת בפסיקת בתי המשפט (ראו: עפ"ג (מחוזי מרכז) 26177-05-14 **בהרב נ' מדינת ישראל** (22.2.2015); עפ"ג (מחוזי מרכז) 15273-01-14 **צבי יעקב נ' מדינת ישראל** (9.9.2014) (בקשת רשות ערעור על פסק דין זה נדחתה - רע"פ 7042/14 **יעקב נ' מדינת ישראל** (11.11.2014)); ע"פ (מרכז) 8757-07-21 **טאלב אבו גאנם נ' מדינת ישראל** (13.3.2022); עפ"ג (מחוזי מרכז) 67450-01-22 **שרון שילון נ' מדינת ישראל - רשות המסים** (30.10.2022); בקשת רשות ערעור על פסק דין זה נדחתה במסגרת רע"פ 8038/22 **שילון נ' מדינת ישראל** (29.11.2022) ונקבע שם על ידי כב' השופט י' אלרון כי "...העובדה שהמבקש לא הסיר את מחדליו עד כה, ולו במקצת, מצדיקה ענישה הולמת ומרתיעה").

להסרת המחדל בעבירות מס משמעות מיוחדת, מפני שיש בה כדי ללמד על נטילת אחריות והבעת חרטה; לפיכך, קשה לדבר על עבריון מס כמי ש"השתקם", בוודאי לא כמי שהשתקם במידה המצדיקה סטייה מהמתחם, כאשר שיקום זה אינו מלווה בהסרת מחדל, או למצער, במאמץ כלשהו להסיר את המחדל או את חלקו.

בע"פ 6637/17 **אליזבת קרנדל נ' מדינת ישראל** (18.4.2018) נקבע כי לצורך בחינת שאלת השיקום יש לבדוק, בין היתר, קיומו של "שינוי מהותי" בהתייחסות הרגשית לאירוע העבירה המתבטא בנטילת אחריות, כפרה והבעת אמפתיה לנפגעי העבירה" (סעיף 25 לפסק הדין), וכפי שקבענו בעניין **שרון שילון הנ"ל**, בכל הנוגע לעבירות מס נראה כי שיקול משמעותי הוא האם הוסר המחדל.



מקום שבו עבריין המס, שגזל בדרכי מרמה את כספי הציבור, לא עשה דבר כדי לשלם את המס, משמע כי שיקומו, גם אם אין להמעיט בערכו, עדיין לוקה במרכיב חשוב של הפנמה מהותית ולקייחת אחריות ביחס לעבירות בהן מדובר.

21. אין זאת אלא, כי מקום שבו המחדל לא הוסר, לא רק שלא ניתן לסטות מהמתחם מטעמי שיקום, אלא שאף אין כל מקום לגזור את עונשו של הנאשם בחלק התחתון של המתחם, ובוודאי שלא בתחתיתו. אם בכל זאת מצאנו לנכון לגזור את עונשו של המשיב בתחתית המתחם שקבענו, הרי זאת אך בשל הכלל לפיו ערכאת הערעור אינה ממצה את הדין עם מי שהחליטה להחמיר בעונשו. (ראו: ע"פ 6928/17 מדינת ישראל נ' אסרף (16.8.2018); ע"פ 9468/10 פלוני נ' מדינת ישראל (16.4.2012)). כן הבאנו בחשבון את חלוף הזמן ואת הפער שבין העונש שהוטל על המשיב בבית משפט קמא, ובין העונש שאנו סבורים כי ראוי לגזור על המשיב. אף את סכום הקנס שהוטל על המשיב בבית משפט קמא אנו מביאים בחשבון במסגרת שיקולנו אלה.

22. סוף דבר - אנו משיתים על המשיב 40 חודשי מאסר, וזאת חלף 24 חודשי מאסר שנגזרו עליו בבית משפט קמא. יתר חלקי גזר הדין יעמדו על כנם.

23. בהתאם לבקשת הצדדים, פסק הדין יישלח אליהם.

ניתן היום, כ"ח תמוז תשפ"ג, 17 יולי 2023, בהעדר הצדדים.

מיכל ברנט, שופטת בכירה שמואל בורנשטיין, שופט עמית מיכלס, שופט