



עפ"ג 5310/11/16 - גשר חפירה וחציבה בע"מ, אמיר יהושע נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים פלייט לפני כב' השופטים: י' נועם - סגן נשיא, ר' פרידמן-פלדמן ומ' בר-עם

עפ"ג 5310-11-16 גשר חפירה וחציבה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל
עפ"ג 43808-01-16 מדינת ישראל נ' גשר חפירה וחציבה בע"מ ואח'
המערערים בעפ"ג 5310-11-16 1. גשר חפירה וחציבה בע"מ
(המשיבים בעפ"ג 2. אמיר יהושע
43808-01-16) על-ידי ב"כ עוה"ד יובל מעוז ו/או אלברט הראל
נגד
המשיבה בעפ"ג 5310-11-16 מדינת ישראל
(המערערת בעפ"ג באמצעות המחלקה המשפטית, אגף המכס והמע"מ
43808-01-16) ירושלים

פסק-דין

סגן הנשיא, י' נועם:

1. בהליך הנדון הוגשו ערעורים הדדיים על גזר-דינו של בית-משפט השלום בירושלים (כב' השופט י' מינטקביץ), בת"פ 48229-01-15. בעפ"ג 5310-11-16 מערערים שני הנאשמים בבית-משפט קמא על חומרת העונש שנגזר עליהם (להלן - המערער והמערערת, בהתאמה); ובעפ"ג 43808-10-16 (הערעור הראשון שהוגש מבחינה כרונולוגית) מלינה המדינה (להלן - המשיבה) על קולת העונש שהושת על המערער. בפתח הדיון בערעור, בעקבות הערות בית-המשפט, חזרה בה המשיבה מהערעור שהגישה. נותר, אפוא, לדון בערעור המערערים על חומרת העונש.

בהכרעת-דין מיום 8.9.15 הורשע המערער, על-פי הודאתו, בעבירות שלהלן: 36 עבירות של ניכוי מס תשומות במטרה להתחמק מתשלום מס, בנסיבות מחמירות - לפי סעיף 117(ב)(5) בשילוב עם סעיף 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - החוק); חמש עבירות של הכנת פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה); וחמש עבירות של שימוש במרמה, עורמה ותחבולה - לפי סעיף 220(5) לפקודה. בהכרעת דין מיום 15.6.16 הורשעה גם המערערת, על-פי הודאתה, בעבירות האמורות. בגזר-הדין הושתו על המערערים העונשים שלהלן: על מערערת 2 - קנס בסך 1,000,000 ₪; ועל המערער - 20 חודשי מאסר בפועל, שני מאסרים על-תנאי, וכן קנס בסך 500,000 ₪ או 10 חודשי מאסר תמורתו, כאשר התשלום הראשון ישולם עד ליום 1.9.18.



הודאתם של המערערים ניתנה בגדרו של הסדר טיעון, שבמסגרתו נמחקו מכתב-האישום המתוקן חלק מהטענות העובדתיות, וכן ארבע עבירות של השמטת הכנסה - לפי סעיף 220(1) לפקודה. כן הוסכם בהסדר הטיעון, בין-השאר, כי המשיבה תגביל עצמה בטיעון לעונש בעניינו של המערער ותעתור למאסר שלא יעלה על 20 חודשים, וכי המערערים יהיו חופשיים בטיעוניהם לעונש.

2. להלן עובדות כתב-האישום המתוקן העומדות ביסוד ההודאה וההרשעה, כפי שהובאו בגזר-דינו של בית-משפט קמא. המערערת היא חברה העוסקת בעבודות בנייה, והמערער היה מנהלה הפעיל בתקופה הרלבנטית לאישום. בשנים 2008-2012 כללו המערערים בדו"חות המס של המערערת 60 חשבוניות פיקטיביות, של שני עוסקים שונים, אשר המערערת לא ביצעה עמם כל עסקה. סכומן המצטבר של החשבוניות הפיקטיביות עמד על 25,344,238 ש"ח. המערערים כללו את החשבוניות השונות הן בדו"חות למס הכנסה והן בדו"חות למס ערך מוסף. לגבי מס ערך מוסף, השתמשו המערערים בחשבוניות הכוזבות כדי לנכות שלא כדין מס תשומות בסכום של 4,108,457 ש"ח. בעניין מס ההכנסה, כללו המערערים את החשבוניות הכוזבות בפנקסיה של המערערת, למרות שלא ביצעו את העסקאות המתוארות בהן. בגין מעשים אלו הורשעו המערערים, כאמור, ב-36 עבירות לפי חוק מס ערך מוסף של קיזוז תשומות שלא כדין, בחמש עבירות של הכנת פנקסים כוזבים, לפי החוק הנ"ל, ובחמש עבירות של מרמה ותחבולה לפי פקודת מס הכנסה.

3. בפרשת גזר-הדין בבית-משפט קמא, ביקשה המשיבה להשתחרר מהסדר הטיעון ולעתור לעונש חמור מהמוסכם. ב"כ המשיבה טענה בערכאה הדיונית, כי למרות הסדר הטיעון, יש להשית על המערער 45 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך 500,000 ₪. היא טענה, כי הסדר הטיעון שבין הצדדים כלל גם תנאי נוסף, של הסרת מלוא המחדלים, הן ביחס למס ערך מוסף והן ביחס למס הכנסה, אשר המערערים לא עמדו בו; ולפיכך, לשיטתה, אין המשיבה כבולה להסדר. במסגרת טיעוניה לעונש, הדגישה ב"כ המשיבה את חומרתן של העבירות ונסיבות ביצוען. באי-כוח המערערים ביקשו מבית-משפט קמא להסתפק, בעניינו של המערער, בהטלת עונש מאסר שירוצה בעבודות שירות. הם טענו, כי הסדר הטיעון אינו כולל תנאי של הסרת מחדלים, וכי מכל מקום -המערערים הסירו את מלוא המחדלים ביחס לעבירות המע"מ, עוד בטרם הוגש כתב-האישום. עוד טענו ב"כ המערערים, כי המערערים נאלצו לעשות שימוש בחשבוניות פיקטיביות, בשל אופי תחום העיסוק של הנאשמת - עבודות עפר קבלניות - אשר נשלט, לטענתם, על-ידי אנשים הפועלים באופן "לא מוסדר" ואינם מוציאים חשבוניות, ועל-כן המערער פעל לא מתוך תאוות בצע, אלא "מתוך חוסר ברירה".



4. בגזר-דינו המפורט והמנומק, התייחס בית-משפט קמא למהות העבירות ולערכים המוגנים שביסודן, לנסיבות ביצוע העבירות ולמדיניות הענישה הנוהגת, זאת לצורך קביעת מתחם הענישה ההולם. בית-המשפט הדגיש את הערכים המוגנים שנפגעו בשל מעשי המערערים - ערך השוויון בנשיאה בנטל המס, וערך הפגיעה בקופה הציבורית. בכל הנוגע לנסיבות ביצוע העבירות, הדגיש בית-משפט קמא את סכום המס הגבוה שנוכה שלא כדין (מעל ארבעה מיליון ₪); משך הזמן הארוך שבמהלכו נעברו העבירות (כחמש שנים); ביצוע העבירות בצורה שיטתית ומאורגנת; והיקף החשבוניות הכוזבות שנכללו שלא כדין ב"דוחות למס הכנסה (מעל 25 מיליון ₪). בית-המשפט הדגיש, כי הוא ער לכך שהמערערים לא הורשעו בהשמטת הכנסות, שכן עניין זה נמחק מכתב-האישום המתוקן, אך העיר כי "אין כל סיבה אחרת מדוע כללו הנאשמים בספרי הנאשמת חשבוניות כוזבות, בהיקף מצטבר של מעל 25 מיליון ₪". מכל מקום, בית-משפט קמא מצא מקום להדגיש, כי בקביעת מתחם העונש ההולם לא יתייחס לטענותיה של המשיבה בדבר חובותיהם של המערערים למס הכנסה, בציינו ש"עצם השמטת ההכנסות, ובוודאי שהיקף ההשמטה, אינם חלק מהמסד העובדתי שלפני". בצד זאת העיר, כי "יש חומרה רבה בניהול פנקסים כוזבים - במיוחד לנוכח היקפו הכספי העצום של החלק הכוזב - מעל 25 מיליון ₪". בעניין מדיניות הענישה הנוהגת בעבירות דומות, ציין בית-משפט קמא, כי הפסיקה העקבית מורה על הצורך בהחמרה בענישה, לשם הרתעה, זאת בשל הקלות שבביצוע העבירות והקושי לאתר את מבצעה, ובפרט כאשר מדובר בעבירות שבצדן רווחים גבוהים והפיתוי לבצען הוא גדול; וכי בעבירות אלו גוברים השיקולים של האינטרס הציבורי על-פני נסיבותיו האישיות של העבריין. בעניין זה הפנה בית-משפט קמא לשורה של אסמכתאות. באשר לטענת המערערים, בדבר נסיבות ביצוע העבירות "מחוסר ברירה", משום שתחום עבודת העפר נשלט על ידי אנשים אשר פועלים בניגוד לחוק ואינם מוציאים חשבוניות - ציין בית-משפט קמא, כי "אין בה ולא כלום", שכן "אין זו גזירת שמים לבצע עסקאות דווקא עם גורמים בלתי מורשים והדבר לא נכפה על הנאשמים בעל כורחם. הדעת נותנת שהיו לכך יתרונות כלכליים של ממש, על פני עבודה מסודרת ותשלום מלוא המסים, אשר הצדיקו את נטילת הסיכון. שימוש בחשבוניות כוזבות אינו כורח ואינו אונס, אלא בחירה מודעת של עבריין, להימנע מתשלום מסים על חשבון קופת הציבור ולהשאיר בכיסו את סכום המע"מ, אותו כביכול שילם". בהקשר זה הפנה בית-משפט קמא לפסיקת בית-המשפט העליון אשר הבהירה, כי אין הבדל בין שימוש בחשבוניות "זרות", לבין שימוש בחשבוניות "כוזבות". על-רקע האמור קבע בית-משפט קמא כי מתחם הענישה ההולם את המעשים בהם הורשעו המערערים הוא מאסר בפועל, לתקופה שבין שנה וחצי לבין ארבע שנים וחצי, בצד מאסר על-תנאי וקנס.

בכל הנוגע לקביעת העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם, התייחס בית-משפט קמא להודאתם של המערערים ולנסיבותיו האישיות של המערער המנהל את המערערת מזה מספר שנים, ולכך שמדובר באדם ששירת שירות צבאי מלא ואף תרם לחברה. באשר להסרת המחדלים, קרי - תשלום חובות המס, ציין בית-משפט קמא כי המערערים הגיעו להסדר עם רשויות מס ערך מוסף עוד בטרם הוגש כתב-האישום ושילמו את חובם. בעניין הסרת



המחדלים הנוגעים למס ההכנסה, ציין בית-משפט קמא, כי אין מחלוקת, שהמערערים לא הגיעו להסדר עם רשויות מס הכנסה והמחדלים טרם הוסרו. בהקשר זה הדגיש בית-המשפט, כי מעובדות כתב-האישום המתוקן עולה, שהמערערים הגישו למס הכנסה דו"חות כוזבים, אשר היקף החלק הכוזב בהם גדול מאוד, וטרם הגישו דו"חות אמת, המקובלים על מס הכנסה. בנסיבות אלו, ומבלי להידרש לשאלת גובה החוב של המערערים למס הכנסה, שהוא לב המחלוקת בין הצדדים, הסתפק בית-משפט קמא בקביעה, לפיה המחדל שבעניינו הורשעו המערערים, קרי - הכנת פנקסים כוזבים, טרם הוסר. בהקשר האמור אף העיר בית-משפט קמא כי הנטל להוכחת הסרת המחדל, רובץ לשכמם של המערערים, והם לא הרימו נטל זה. מעבר לכך הוסיף וציין בית-משפט קמא, כי על-פי הפסיקה, הסרת המחדל היא נסיבה מקלה לעניין העונש, אך אין בה כדי לפטור נאשם מעונש מאסר בפועל. על-כן, הביא בית-משפט קמא בחשבון, בקביעת מתחם העונש המתאים, את העובדה שהמחדל בכל הנוגע למס ערך מוסף - הוסר; אך המחדל בעניין מס ההכנסה - טרם הוסר. לאחר שהתייחס למכלול טיעוניהם של הצדדים באשר לעונש המתאים, קבע בית-משפט קמא, כי יש להשית על המערער עונש "הנמצא בצדו הבינוני-נמוך של המתחם, קרי מאסר בפועל לתקופה של שנתיים וחצי ועונשים נלווים".

בהמשך גזר-הדין נדרש בית-משפט קמא לבקשת המשיבה לחרוג מהסדר הטיעון, בטענה כי הסדר הטיעון, אף כלל תנאי המחייב את הסרת המחדל, תנאי שלטענת המשיבה המערערים לא עמדו בו. בית-המשפט דחה את בקשת המשיבה, בקבעו כי ההסדר המחייב את שני הצדדים הוא זה שהוצג לבית-המשפט, אשר לא כלל את התנאי האמור בדבר הסרת המחדל. בהקשר זה ציין בית-המשפט, מבלי להכריע במחלוקת שבין הצדדים בדבר המשא ומתן ביניהם לקראת ההסדר, כי משלא הוצג התנאי הנטען במסגרת ההודעה על הסדר הטיעון, אין לראות את התנאי כחלק מההסדר, ובפרט כאשר יש חובה לציין בהודעה על הסדר טיעון את כל התנאים, על-מנת שנאשם יהיה מודע למלוא התחייבויותיו ולסיכונים שאותם הוא נוטל על עצמו. כן התייחס בית-משפט קמא לקושי בעמדתה של המשיבה, כאשר היא אינה עותרת לביטול הסדר הטיעון לחלוטין ולמתן אפשרות למערערים לחזור בהם מהודאתם ולנהל את משפטם, אך מבקשת רק להשתחרר מהתחייבותה שלא לעתור לעונש שלא יעלה על 20 חודשי מאסר, תוך שהרשעת המערערים עומדת על כנה. על-כן קבע בית-משפט קמא כי הסדר הטיעון שהוצג בפרוטוקול מחייב את שני הצדדים, והמשיבה אינה יכולה להשתחרר ממנו.

בכל הנוגע לשאלת כיבוד הסדר הטיעון, ציין בית-משפט קמא, כי לו היה גוזר את דינו של המערער במנותק מן ההסדר, היה משית עליו, בשל מכלול הטעמים האמורים, עונש של שנתיים וחצי מאסר בפועל, וכן עונשים נלווים; עם זאת, לנוכח ההלכה הפסוקה לפיה בית-המשפט לא יסטה מהסדרי טיעון, אלא במקרים חריגים שבהם יש פגיעה



קיצונית באינטרס הציבורי, החליט - למרות "אי-הנוחות מההסדר" - להשית על המערער את העונש המרבי שלו עתרה המשיבה.

לפיכך, גזר בית-משפט קמא על המערערים את העונשים שצוינו לעיל.

תמצית טיעוני הצדדים

5. המערערים טוענים, כי בית-משפט קמא שגה בהתירו למשיבה לטעון לעונש תוך חריגה מהסדר הטיעון, בכך שאִפשר למשיבה לטעון שהמערערים לא הסירו את מחדליהם במישור מס ההכנסה, למרות שלאחר תיקון כתב-האישום אין לומר עוד, לשיטתם, כי המערערים השמיטו הכנסות, ובכך שנתן "משקל מופרז" לנתון זה בגזירת הדין, כאשר לא ברור "מהו אקט הסרת המחדל לו ציפה בית-המשפט". בהקשר זה מוסיפים המערערים וטוענים, כי בבוא בית-המשפט לגזור את הדין עליו לבחון מה סכום המס שנגרע מהקופה הציבורית והאם הסכום הושב. לטענתם, משקבע בית-המשפט כי עובדות כתב-האישום אינן כוללות השמטת הכנסות במישור מס ההכנסה, די בכך כדי לקבוע כי בהסירם את המחדל הכספי בעניין מס ערך מוסף, "הסירו המערערים את כל המחדלים הכספיים בתיק", וליתן לעובדה זו משקל ראוי בתוך מתחם הענישה. בנוסף טוענים המערערים, כי שגה בית-המשפט "עת גזר את דינם בהטייה אל עבר מתחם הענישה שנקבע על-ידו והחורג באופן ניכר לחומרא להסדר הטיעון". עוד מלינים המערערים על-כך שבית משפט קמא קבע מתחם ענישה אשר אינו הולם את המעשים שבהם הורשעו, ומבלי שנומק, על-פי הנטען, כיצד נקבע מתחם זה. לטענתם, המתחם שנקבע הוא "רחב ושרירותי", אינו הולם את עקרונות הבניית הענישה, ולא מתיישב עם מדיניות הענישה הנוהגת באסופת פסקי-דין שהוצגה על-ידם, כאשר בחלק מפסקי-הדין הוטלו עונשים קלים יותר בגין עבירות חמורות יותר. הם הלינו על-כך שבית-משפט קמא לא אזכר ולו פסק-דין אחד מהאסמכתאות שהגישו, בעניין מדיניות הענישה הנוהגת, ובפרט כאשר קבע מתחם, שעל-פי הנטען, מופרז הן ברף התחתון והן ברף העליון (בין 18 לבין 54 חודשים). באשר לנסיבות ביצוע העבירה, המהוות נדבך בקביעת מתחם הענישה, טוענים המערערים כי שגה בית-משפט קמא בקביעה כי מדובר במעשים מתוכננים, זאת בהתעלמו מהעובדה שהמערער לא היה בעל המניות של המערערת במועדים הרלבנטיים לאישום, כי אם אביו המנוח שנפטר לאחר הגשת כתב-האישום, וכי המערער "ירש" את שיטת הפעולה מאביו. כן טוענים הם כי בית-המשפט התעלם מכך שהמערערת שילמה את המס הגלום בחשבוניות למעשה פעמיים, ובהקשר זה טוענים הם כי מכרטסת ספרי החשבונות עולה שכל חשבוניות המס, לרבות מרכיב המע"מ, שולמו במלואן לספק, וכי חלק מהחברות שהוציאו את החשבוניות דיווחו על חלק מהחשבוניות למע"מ. על-כן, לשיטתם, היה צריך להתחשב בכך שהמס שולם, למעשה, פעמיים. בנוסף טוענים המערערים, כי בית-המשפט לא התייחס כלל לסוגיית מתחם הענישה הראוי הנוגע לשיעורו של הקנס. בכל הנוגע למתחם הענישה מוסיפים וטוענים המערערים, כי בית-



המשפט התייחס לעובדות שלא הובאו לפניו, והחורגות על-פי הנטען מעובדות כתב-האישום המתוקן; כך בקביעתו כי המערער לא שילמה את המע"מ בגין החשבוניות וכי המחדל האזרחי במס ההכנסה לא הוסר. באשר למתחם הוסיפו המערערים, בטיעונים בעל-פה, כי שגה בית-משפט קמא בהחליטו לגזור את הדין, לאחר ששימש כמגשר בתיק, ובכך שהמתחם שקבע בסופו של יום, נקבע ללא הנמקה ועמד על פי שלוש ממה שהציע בכובעו כמגשר. בנוסף מלינים המערערים על קביעת העונש המתאים בתוך המתחם שנקבע. לטענתם, לא הביא בית-משפט קמא בחשבון את הנסיבות הרבות לקולא, לא נתן משקל הולם להודאתם, לשיתוף הפעולה עם רשויות אכיפת החוק ולהסרת המחדל (כאשר המחדל נוגע על-פי הנטען רק על עבירות מס ערך מוסף), הטיל רכיב עונשי מכביד, וכן קבע קנסות בהיקף עתק מבלי לתן דעתו למצבם הכלכלי של המערערים. באשר לשיעור הקנס, הגישו המערערים רשימת פסקי-דין בעניין שיעורי הקנסות המוטלים בעבירות דומות, ואף בעבירות חמורות יותר, הנמוכים משיעור הקנס שהושת עליהם. לטענתם, הקנסות המוטלים בדרך-כלל בעבירות דומות הנם מתונים, והקנס שהושת על המערערים - בסך 1,000,000 ₪ - הנו מופרז ויש להתערב בו. כן התעלם בית-המשפט, על-פי הנטען, מכך שלמערער אין עבר פלילי ושהוא שירת שירות צבאי קרבי ותרם לקהילה. עוד מלינים המערערים, כי בית-משפט קמא לא נתן משקל ראוי לעונשים שנגזרו על מעורבים אחרים בפרשה, שביצעו על-פי הנטען עבירות דומות (כך למשל, בת"פ 43805-04-15 מדינת ישראל נ' משכנות גנים בע"מ, שם נידון נאשם לעונש מוסכם של 16 חודשי מאסר ולקנס בסך 40,000 ₪, בגין העלמת מע"מ בסך שלושה מיליון ₪ והשמטת הכנסה בסכום של 16 מיליון ש"ח; ובת"פ 36927-04-15 מדינת ישראל נ' כוורת, כאשר באחרון נידון הנאשם ל-12 חודשי מאסר בפועל ולקנסות בסך 180,000 ₪, בגין ניכוי מס תשומות בשיעור של 1.9 מיליון ₪ והשמטת מס הכנסה בסכום של 11 מיליון ש"ח). בנוסף טוענים המערערים, כי משעה שבית-משפט קמא החליט לאמץ את הסדר הטיעון היה עליו להימנע מהטיית גזר-הדין לעבר מתחם הענישה השגוי שנקבע על-ידו. במהלך הדיון בבית-המשפט ציין ב"כ המערער, כי העונש להערכתו לא יכול לעלות על 15 חודשי מאסר בפועל, שעה שהמערער נידון ל-20 חודשי מאסר בפועל, ועל-כן מדובר בטעות בת התערבות.

6. המשיבה טענה בערעורה, כי שגה בית-משפט קמא בכך שלא קיבל את טיעוניה, לפיהם הסדר הטיעון הותנה בהסרת המחדלים במע"מ ומס הכנסה, ובכך שלא אפשר לה לעתור לעונש החורג מהתקרה שעליה הוסכם בהסדר הטיעון. כאמור, בפתח הדיון בערעורים חזרה בה המשיבה מהערעור שהגישה, זאת בעקבות הערות בית-המשפט. בכל הנוגע לערעור המערערים, טענה ב"כ המשיבה, כי אין עילה להתערב בגזר-הדין של בית-משפט קמא, זאת ממכלול הטעמים שהובאו בגדרו. לטענתה, רכיב המאסר של 20 חודשים אינו מחמיר ואף נוטה לקולא. לגרסתה, גם בעניין שיעור הקנס אין להתערב, שכן בגין עבירות על-פי חוק מע"מ יש להטיל קנס העומד על שיעור של בין 5% לבין 10% מסכום המס; ובכל הנוגע למס ההכנסה, אין לבית-המשפט אלא להתייחס לסכום ההכנסה שציינה בכתב-האישום, דהיינו - העלמת הכנסה של 25,000,000 ₪. לטענה האמורה השיב ב"כ המערערים, כי אין כל ראייה העומדת בפני בית-



המשפט בדבר שיעור החוב למס ההכנסה. לכך השיבה ב"כ המשיבה, כי פקיד השומה לא שוכנע שבמקרה דנן היו הוצאות אמתיות שמצדיקות הכרה בהוצאות, דחה בחודש נובמבר 2016 את ההשגה שהגישו המערערים ואת כל טענותיהם בדבר החשבוניות הנדונות, והעמיד את השומה על 14,000,000 ש"ח, ונכון להיום השומות שהוצאו לעותרת עומדות על 14,000,000 ₪, לאחר שנדחתה השגתן.

7. שני הצדדים הפנו לפסיקה, הן בעניין רכיב המאסר והן בדבר רכיב הקנס, המערערים - לפסיקה מקילה ביחס לזו שהוטלה עליהם, והמשיבה - לפסיקה מחמירה. לאחר תום הדיון השלימו הצדדים טיעוניהם בעניין מדיניות הענישה הנוהגת לגבי שיעורי הקנסות.

דיון

8. כלל הוא, כי ערכאת הערעור לא גוזרת מחדש את העונש, אלא בוחנת את סבירות גזר-הדין של הערכאה הדיונית; וכי התערבותה בעונשים שנגזרו על-ידי הערכאה הדיונית שמורה למקרים חריגים בלבד שבהם נפלה טעות מהותית, או כאשר העונש שנגזר סוטה באופן קיצוני מרמת הענישה הראויה (ע"פ 2422/15 איתן סרור נ' מדינת ישראל (7.11.16)).

9. כפי שנקבע בפסיקה - עבירות המס, המסכות נזק למדינה ולחברה, הן חלק מהעבריינות הכלכלית המכוונת לפגוע בציבור בכללותו. הן שקולות לשליחת-יד לקופה הציבורית, משבשות את פעולת התקינה של מנגנון גביית המיסים, פוגעות במשק המדינה ובפעילותן של הרשויות הציבוריות הממומנות מכספי המיסים וחותרות תחת אמון הציבור בערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס (ע"פ 624/80 חברת וייס ארנסט בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (3) 211 (1981); רע"פ 512/04 אבו עביד נ' מדינת ישראל, פ"ד נח (4) 381 (2004); רע"פ 5060/04 הגואל נ' מדינת ישראל (24.2.05); ע"פ 3151/13 עבדאללה נ' מדינת ישראל (24.4.14), בפסקה 11; ורע"פ 6371/14 אבו מנסי באסם נ' מדינת ישראל (28.10.14)).

כבר נפסק, לא אחת, כי בעבירות כלכליות - בכלל, ובעבירות מס - בפרט, גובר משקלם של האינטרס הציבורי שבהחמרה בענישה ושל שיקולי ההרתעה, על-פני נסיבותיו האישיות של הנאשם (רע"פ 254/06 רומן קעדאן נ' מדינת ישראל (20.6.06); רע"פ 3641/06 מנחם צ'צקס נ' מדינת ישראל (28.8.06); ורע"פ 7135/10 חן נ' מדינת ישראל (3.11.10)). נוכח חומרת העבירות הנדונות, הנזק שהן מסבות לאוצר המדינה, קלות ביצוען והקושי בחשיפתן ובאיתור



מבצעה - מן הראוי להטיל בגין עונשי מאסר בפועל ממושכים בצד קנסות כבדים. עמדה עונשית זו מתחייבת בעיקר משיקולי גמול והרתעה (ע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(3) 721 (2004); רע"פ 1546/05 שמחוני נ' מדינת ישראל (22.3.05); רע"פ 4563/11 חברת קוסטה קבלנות בע"מ נ' מדינת ישראל (19.6.11); ורע"פ 977/13 משה אודיז נ' מדינת ישראל (20.1.13)); זאת, אף אם מדובר בנאשמים ללא הרשעות קודמות ובמי שהתנהלו באופן נורמטיבי במהלך השנים (ראו והשוו: ע"פ 2919/02 אלוני נ' מדינת ישראל (1.10.02)). עם זאת, גם במסגרת מדיניות הענישה המחמירה האמורה, נדרש בית-המשפט בגדרה של הענישה האינדיבידואלית, לאזן בין שיקולי הכלל לבין שיקולי הפרט (רע"פ 5060/04 בעניין הגואל, לעיל). בנוסף, יש להתחשב לקולא בעניינם של נאשמים המודים בביצוע העבירות, מביעים חרטה עליהן ומביאים לחסכון ניכר בזמן שיפוטי; וכן, ובעיקר, כאשר הללו מסירים את המחדל ומסלקים חובם לרשויות המס עד ליום גזר-הדין (רע"פ 1546/05 שמחוני, לעיל), אם כי הסרת המחדל היא גורם מקל אך לא מכריע, שכן אין מדובר במעשה חסד שעשו הנאשמים אלא בפירעון של חוב שניתן היה לגבות מהם גם בדרכים אחרות (ע"פ 2407/05 רון מן נ' מדינת ישראל (11.7.05)).

מדיניות ענישה מחמירה זו, המחייבת הטלת מאסרים בפועל לתקופות לא קצרות, בצד קנסות מכבידים, מיושמת הן בעבירות של העלמות מס לפי פקודת מס הכנסה והן בעבירות על חוק מס ערך מוסף. על-רקע האמור, מוטלים בדרך כלל עונשי מאסר ממושכים בגין עבירות מס וכן קנסות מכבידים; כאשר מובן, כי כל מקרה נבחן בהתאם לנסיבות הקונקרטיות של ביצוע העבירות ולנסיבותיו האישיות של הנאשם.

10. באשר למדיניות הענישה הנוהגת בעבירות דומות, בעניין רכיב המאסר בפועל, הרי שזו כוללת טווח ענישה במנעד רחב, העומד בדרך כלל ברף התחתון על שנה או שנה וחצי, והמגיע ברף העליון אף למספר שנות מאסר - כאשר כל מקרה נבחן על-פי נסיבותיו, ובכללן - סוג העבירות, תקופת ביצוע, סכומי המס שהועלמו או לא דווחו, הסרת המחדל (ככל שהייתה), הנסיבות האישיות, ועוד.

בעניין מדיניות הענישה הנוגעת לשיעורי הקנס, הפנו המערערים לשורה של פסקי-דין שבהם הקנס עמד על שיעור של 1% עד 2% מגובה העלמת המס, ולעיתים אף למטה מכך, גם כאשר המחדלים לא הוסרו. מנגד, הפנתה המשיבה לשורה של פסקי-דין שבהם הוטלו קנסות שבין חצי מיליון ₪ לבין מיליון ₪ על החברות, וסכומים נמוכים יותר על המנהלים, שעה שהמחדל לא הוסר (ובמקרה אחד הוסר חלקית), כאשר מדובר היה בקיזוז מע"מ באמצעות חשבוניות פיקטיביות (בסכומים הנעים במרבית מפסקי-הדין בין שלושה עד ששה מיליון ₪).



11. לאחר שמיעת טיעוני הצדדים, לא מצאנו כי קמה עילה להתערב בגזר-דינו של בית-משפט קמא.

עבירות המס שביצעו המערערים חמורות בטיבן ובנסיבותיהן, הן קיזוז 60 החשבוניות הפיקטיביות בדיווח לרשויות מס ערך מוסף, בסכום כולל של 25 מיליון ₪, כאשר המע"מ עומד על כארבעה מיליון ₪; והן הדיווח הכוזב והמרמה כלפי רשויות מס הכנסה, אשר כללו את החשבוניות הכוזבות. נסיבות ביצוע העבירות חמורות, כפי שקבע בית-משפט קמא; זאת לנוכח - סכום המע"מ הגבוה שנוכח שלא כדין, הדיווח הכוזב והמרמה כלפי מס הכנסה, וכן ביצוע העבירות בצורה שיטתית לאורך תקופה ממושכת יחסית של כחמש שנים.

למרות הסדר הטיעון, שבו הגבילה עצמה המשיבה ברף העליון - לעתור למאסר של 20 חודשים, היה על בית-משפט קמא להתייחס תחילה למתחם הענישה ההולם, ולאחר מכן - לגזור את הדין, כפי שנהג. בקביעת המתחם, הביא בית-משפט קמא בחשבון את מכלול השיקולים הרלבנטיים, המתייחסים למהות העבירות והערכים המוגנים שביסודן, לנסיבות ביצוען ולמדיניות הענישה הנוהגת. כאמור, בית-משפט קמא לא הביא בחשבון בקביעת המתחם את חובם של המערערים למס הכנסה, זאת בשל מחיקת העבירה של השמטת הכנסות. ואולם, צדק בית-משפט קמא בהתייחסו להיבט המחמיר של ניהול פנקסים כוזבים בדיווחים למס הכנסה, שכן הדיווח הכוזב כלל חשבוניות כוזבות בסכום עתק של 25,000,000 ₪.

מבלי לקבוע מסמרות בעניין מתחם הענישה ההולם שקבע בית-משפט קמא בזיקה לרכיב המאסר בפועל, הנע כאמור בין שנה וחצי לבין ארבע שנים וחצי, הרי שלנוכח חומרת העבירות, נסיבות ביצוען ומדיניות הענישה המחמירה בעבירות דנן - לא מצאנו כי קמה עילה להתערבות ערכאת הערעור בקביעת המתחם, לפחות בכל הנוגע לרף התחתון. אכן, ניתן למצוא מקרים ספציפיים שבהם הוטלו עונשי מאסר לתקופות קצרות יותר מהרף התחתון של המתחם; ואולם, מדיניות הענישה הנוהגת מצביעה על מגמת החמרה בענישה בעבירות דנן, הן בעבירות על חוק מע"מ, של קיזוז חשבוניות פיקטיביות בסכומים ניכרים ובאופן שיטתי לאורך שנים; והן בעבירות על פקודת מס הכנסה, ובפרט כאשר מדובר בהגשת דיווחים כוזבים ומרמה בהתייחס לסכומים ניכרים כמו הנדונים לפנינו.

באשר לעונש שהושת על המערערים, הרי שבית-משפט קמא התחשב במכלול הטעמים הרלבנטיים, ובכללם - הודאת המערערים, סילוק המחדל הנוגע למע"מ וכן נסיבותיו האישיות של המערער. אין בסיס לטרוניית המערערים, בדבר קביעתו של בית-משפט קמא הנוגעת לאי-הסרת המחדל בעניין מס הכנסה. כפי שציין בית-משפט קמא, הוא לא זקף לחובת המערערים עבירה של העלמת הכנסות כלפי רשויות מס הכנסה; ואולם בצדק קבע, כי המחדל כלפי מס



ההכנסה טרם הוסר, שכן המערערים הגישו למס ההכנסה דו"חות כוזבים שלא כללו נתוני אמת, ובעניין פנקסים כוזבים אלו לא הוכח שהוסר המחדל עד למועד גזר-הדין, כמו-גם עד למועד השלמת הטענות בערעור. אין גם בסיס לטענות המערערים בדבר ההוצאות שהיו להם בפועל, עת נאלצו לשלם "מחוסר ברירה" הוצאות שוות-ערך לסכום החשבוניות; ובהקשר זה צדק בית-משפט קמא בציינו, כי הפסיקה לא הבחינה בין חשבוניות "כוזבות" לבין חשבוניות "זרות", ושתייהן - כאמור מהוות חשבוניות "פיקטיביות", כפי שהודו המערערים בעובדות כתב-האישום.

סבורים אנו, כי רכיב המאסר בפועל שהוטל בסופו של יום, קרי 20 חודשי מאסר - העונש שלו עתרה המשיבה בהתאם להתחייבותה בהסדר הטיעון - אינו סוטה באופן קיצוני מרמת הענישה הראויה, ולא נפלה בעניינו טעות מהותית המקימה עילה להתערבות ערכאת הערעור.

בנוסף, לא מצאנו עילה להתערב בשיעורי הקנסות שהוטלו הן על המערערת והן על המערער, אשר הולמים את חומרת העבירות. הקנס שהושת על המערערת, בסכום של מיליון ₪, מתיישב עם רמת הקנסות המוטלת על חברות ותאגידים בתיקים לא מעטים. הקנס שהוטל על המערער אמנם מכביד, ואף גבוה מהקנסות האישיים המוטלים בדרך-כלל על מנהלי חברות. ואולם, ההחמרה ברכיב זה הנה ראויה והולמת, בפרט כשמדובר בעבירות שמבוצעות ממניע כלכלי; ומכל מקום, אין מדובר - בעניין שיעור הקנס שהוטל על המערער - בסטייה קיצונית מרמת הענישה הראויה, המצדיקה התערבות ערכאת הערעור בנסיבותיו של תיק זה.

12. על-יסוד האמור לעיל, ערעורם של שני המערערים וערעור המשיבה נדחים.

מערער 2 יתייצב לריצוי המאסר בפועל ביום 21.1.18 בשעה 9:00, בבית-המעצר "ניצן" שבמתחם כלא "איילון".

המזכירות תמציא עותקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים ולשב"ס.

ניתן היום, י"ב בכסלו התשע"ח, 30 בנובמבר 2017, בהיעדר הצדדים (על-פי הסכמתם).



משה בר-עם, שופט

רבקה פרידמן-
פלדמן, שופטת

יורם נועם, סגן נשיא