



עפ (מרכז) 65613-12-24 - אליהו זאדה (אסיר) נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה

ע"פ (מרכז) 65613-12-24 - אליהו זאדה נ' פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלהמחוזי מרכז
ע"פ (מרכז) 65613-12-24
אליהו זאדה (אסיר)

נגד

פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

[30.03.2025]

כבוד השופט הבכיר, ברנט- אב"ד

כבוד השופט בורנשטיין

כבוד השופט מיכלס

פסק דין

1. לפנינו ערעור על הכרעת הדין ועל חומרת גזר הדין (ע"פ 65613-12-24) וכן ערעור על קולת גזר הדין (עפ"ג 46930-12-24) שיצאו תחת ידי בית משפט השלום בראשון לציון מיום 20.11.2024 בת"פ 27946-04-21. ערעורו של המערער במסגרת ע"פ 65613-12-24 על הכרעת הדין (המשיב בעפ"ג 46930-12-20; יכונה להלן לשם הנוחות: "המערער") ממוקד בעניין אחד והוא כי לטענתו היה מקום להשמיט מכתב האישום המתוקן את אחד הסעיפים, וכי הותרתו כפי שהוא בכתב האישום מקורה בטעות והיא אף שהביאה, בין היתר, להחמרה בעונשו. כמו כן הערעור מכון כנגד חומרת גזר הדין. ערעורה של המערער במסגרת עפ"ג 46930-12-24 (המשיבה בע"פ 65613-12-24; תכונה להלן לשם הנוחות: "המשיבה") הוא על קולת העונש שהוטל על המערער בגזר הדין.

2. המערער הורשע בהתאם להודאתו בכתב האישום המתוקן ב-8 עבירות של השמטת הכנסה מדו"ח - עבירה לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה (להלן - "הפקודה") וכן ב-8 עבירות של הכנת פנקסי חשבונות כוזבים - עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודה. על המערער הוטלו העונשים הבאים: 24 חודשי מאסר בפועל; 6 חודשי מאסר מותנה, לבל יעבור בתוך 3 שנים ממתן גזר הדין עבירת מס מסוג פשע; קנס בסך 50,000 ₪ או 120 ימי מאסר תמורתו.

3. בהתאם למתואר בכתב האישום המתוקן הרי שבין השנים 2009 - 2016 היה המערער הבעלים בעסק אשר מוכר מרכזיות טלפוניות ללקוחות בישראל וכן מייצא מרכזיות וחלקים נלווים ללקוחות בחו"ל. המערער לא דיווח בכל השנים האמורות על ההכנסות מהפעילות העסקית שביצע מחוץ לישראל. ביחס לפעילות הייצוא לחו"ל הפיק המערער חשבונות מכר ללקוחותיו בחו"ל, אך לא תיעד פעילות זו בספרי חשבונותיו ולא העביר את חשבונות המכר או כל תיעוד אחר של פעילות הייצוא לחו"ל למנהל החשבונות שניהל את ספריו והכין את דוחותיו השנתיים. סך ההכנסות שאותן השמיט המערער עולה כדי 13,330,436 ₪.



4. יוער כי בגזר דינו של בית המשפט קמא נקבע כי בהתאם לסימולציית המס שנערכה למערער בשנים 2009 - 2014, אילו היה המערער מדווח על הכנסותיו ועקב כך משלם את המס כדין, היה שיעורו כדי 4,372,353 ₪. כאן המקום לציין כי על פי המידע שנמסר לנו מאת הצדדים במהלך הדיון, הרי שבסופו של דבר הגיע המערער ופקיד השומה לכדי הסכמה כי המס אשר יהיה עליו לשלם, בערכי קרן, בגין השנים האמורות, עומד על כ-600,000 ₪ והוא שולם לאחר גזר הדין, וזאת בנוסף למס ששולם, בטרם גזר הדין, בהתייחס לשנות המס 2015 - 2016 העומד על כ-2 מיליון ₪. (ראו פרוטוקול הדיון מיום 9.3.2025 עמ' 6 ש' 29 - 31).

משמע, כי המערער הסיר את מרבית המחדל טרם גזר הדין, והשלים את יתרתו לאחר גזר הדין. לא למותר כבר לומר כי מאחר שהמדובר בעבירות הנוגעות להשמטת הכנסות, ראוי היה לתת את הדעת בראש ובראשונה להיקף ההשמטה, שהיא, כאמור, בסכום של מעל 13 מיליון ₪. לעניין זה הנוגע לסכום המס על פי הסימולציה שנערכה למערער ולסוגיית הסרת המחדל - עוד נחזור בהמשך הדברים.

5. בעניינו של המערער הוגש תסקיר שירות מבחן בו התייחס המערער לעבירות שביצע. המערער מסר כי בתחילת דרכו לא העביר את רשימוני הייצוא לרואה החשבון שלו, מאחר שהעדיף לדחות את התשלום מתוך מחשבה שהוא ידרש לכך בהמשך. משהבחין כי לא פונים אליו מרשויות המס, התנהלותו זו של אי העברת הרשימונים לרואה החשבון הפכה לשגרה. לתפיסת המערער הוא לא העלים מיסים בצורה חד משמעית.

כגורמי סיכון להישנות התנהגות עוברת חוק, שירות המבחן הביא בחשבון את הצורך של המערער בפיצוי על חסכים שחווה בילדותו והעובדה שהוא מתקשה לקבל על עצמו גבולות ומחזיק בעמדות אנטי ממסדיות ובדפוסי התנהגות מרמתיים. חומרת מעשיו מגלמת בתוכה התנהגות הממוקדת בצרכיו האישיים, מבלי לייחס חשיבות למשמעות והשלכות מעשיו.

כגורמי סיכוי, הובאו בחשבון היעדר עבר פלילי והיעדר רישומים נוספים משנת 2016 ועד היום; הרתעה מההליך המשפטי המתנהל כנגדו; דיווחי המערער כי ערך מאמצים להסדיר את החוב מול רשות המסים; שיתוף הפעולה של המערער עם שירות המבחן. להערכת שירות המבחן קיים סיכון נמוך להישנות התנהגות דומה בעתיד.

6. בית משפט קמא עמד על הערכים המוגנים שנפגעו כתוצאה מביצוע העבירות, לאמור השמירה על משטר מס תקין, ההקפדה על השוויון בנטל המס, מניעת הפגיעה ביכולתה של המדינה לגבות מס אמת ומניעת הפגיעה בכלכלת המדינה.

בית המשפט קמא ציין כי "בכל שנת מס מן השנים דלעיל, פעל הנאשם בדרך של ערמה, תחבולה ובכוונה להתחמק מתשלום מס, בכך שהנפיק חשבונות מכר ללקוחותיו, אך לא תיעד פעילות זו בספרי הנהלת החשבונות ולא דיווח על ההכנסות שנבעו מכך לפקיד השומה".

עוד ציין בית משפט קמא כי: "הנאשם ביצע עבירות מס חמורות, אשר הוכרו בפסיקה כ"רעה חולה", תוך השמטת הכנסות בהיקף גבוה (13.3 מיליון), ששיעור המס החייב, אלמלא השמיט את ההכנסות הינו בהיקף נכבד ביותר (4.3 מיליון) וזאת משך שנים".



בנוסף ציין כי "הנאשם לא הסיר את מחדל המס [ההדגשה במקור] שנובע מהיקף הכנסותיו. שמעתי הסברים מיני הסברים מדוע לא עשה כן, כגון שהנאשם עשה כמיטב יכולתו, ועתה הוא קצר אמצעים לעשות כן, אך בעניינים שכאלה, יפה החרטה שבמעש על פני החרטה שבמלל..."

וכן כי "כתב-האישום הוגש בחודש אפריל 2021, יש להניח שהנאשם נחקר הרבה קודם לכן - הכרעת-הדין היא מפרברואר 2024, והנה כל אותה תקופה לא אצה דרכו של הנאשם לעשות כל מאמץ ולהשיב את הגזלה מן המדינה, או לפחות את חלקה [ההדגשה במקור] כדי שיוכיח את רצינות חרטתו"

בית משפט קמא הדגיש כי עבירותיו של המערער נתגלו בדרך מקרה ואין מדובר במי אשר ניגש אל רשויות המס, חשף את מחדלו וביקש לעלות על דרך הישר. אלמלא נחשף, יש להניח שהיה ממשיך ליהנות משירותי מדינת ישראל בלא לשאת בנטל המס.

בית המשפט קמא קבע כי מתחם הענישה נע בין 24 ל-48 חודשי מאסר בפועל, ואילו מתחם הקנס נע בין 50,000 ₪ ל-400,000 ₪. בית המשפט הדגיש כי בעבירות מס יש להעניק משקל נכבד ביותר לעקרון הגמול ולהרתעת הרבים, שאלמלא כן עלול הדבר להתפרש כהקלת ראש והכשלת כל משטר המס במדינת ישראל, שמהווה אבן מסד לקיומם של חיי מדינה תקינים. בעבירות מס שכאלה אין להימנע מהטלת עונש של מאסר בפועל לתקופה נכבדה, יחד עם קנסות משמעותיים. בסופו של יום מיקם בית משפט קמא את עונשו של המערער ברף התחתון של המתחם.

7. כאמור, ערעורו של המערער כנגד הכרעת הדין נוגע לטענה כי כתב האישום המתוקן כולל סעיף שהיה מקום להשמיטו נוכח ההסדר אליו הגיעו הצדדים. הכוונה היא לסעיף 4 לכתב האישום בו נכתב בפרק "העובדות" כי "בכל שנת מס בתקופה הרלוונטית לאישום הראשון, פעל הנאשם במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס, וזאת בעשותו את המעשים המפורטים להלן". כעולה מהמצוטט לעיל, אף בית משפט קמא מצא לנכון להתייחס בגזר דינו לחלק זה בכתב האישום הנוגע לפעולתו של המערער שהיא "במרמה, עורמה ותחבולה".

8. לטענת המערער, סעיף זה בכתב האישום נותר בשגגה וזאת נוכח הסכמת הצדדים במסגרת ההסדר וכפי שניתן ללמוד ממחיקת סעיף 7 לכתב האישום בו נאמר: "במעשיו המתוארים פעל הנאשם במרמה ערמה ותחבולה על מנת להתחמק מתשלום מס" ובעיקר - ממחיקת סעיף העבירה שבסעיף 220(5) לפקודה שעניינו "שימוש במרמה, ערמה ותחבולה".

9. במסגרת הדיון שבפנינו טען ב"כ המשיבה כי אין מדובר בשגגה, וכך הסביר, במילותיו:

"לגבי הערעור הנוגע להכרעת הדין, אנו סבורים כי יש להותיר את המילים "במרמה בעורמה ותחבולה" בסעיף 4 בחלק העובדות של כתב האישום, על אף שהסכמנו למחוק את סעיף העבירה שזה חלק מההסדר. יש הבדל בין סעיף 4 לסעיף 7 שמתאר את ביצוע העבירה. זה מתאר את ביצוע העבירה שצוינה בסעיף 1 לפרק ב' כלומר עבירות לפקודת מס ההכנסה. בניגוד לזה סעיף 4 מתאר את נסיבות ביצוע העבירה באופן שמתאים גם לעבירות שנתרו בכתב האישום המתוקן, סעיפים 220 (1) ו- 220 (4) לפקודת מס הכנסה".



10. הסבר זה של ב"כ המשיבה אין בידינו לקבל. הדעת נותנת כי משעה שהוסכם על מחיקת סעיף העבירה (220) (5) לפקודה) ואף על מחיקת סעיף 7, היה מקום למחוק גם את סעיף 4, כאשר נראה שהותרו כפי שהוא מקורה בשגגה או בחוסר תשומת לב גרידא. ההבחנה שעושה ב"כ המשיבה בין סעיף 4 ובין סעיף 7 לכתב האישום כאשר האחד מתאר את העבירה והאחר מתאר את נסיבות ביצוע העבירה, אין בה ממש, ובכל מקרה נראה לנו כי אילו היו הצדדים להסדר נותנים דעתם לכך כי מונחים אלה (מרמה, עורמה ותחבולה) מופיעים לא רק בסעיף 7 לכתב האישום אלא גם בסעיף 4, מן הסתם שהיו מוחקים גם את סעיף 4 או מתקנים אותו.
11. כאמור, המערער מערער גם על חומרת גזר הדין, בין היתר נוכח העובדה כי בית המשפט קמא כלל בגזר דינו התייחסות לסעיף 4, באופן שהביא להחמרה בעונשו. כמו כן הוא טוען כי ההחמרה בעונשו נובעת מכך שבית משפט קמא ראה מול עיניו סכום מס העולה כמה מונים על הסכום שבסופו של דבר חויב בו המערער, כמו גם שנפלה שגגה מלפניו בהתייחסו למערער שלא הסיר כלל את המחדל, כאשר עיקרו של המחדל הוסר טרם גזר הדין, והנותר ממנו הוסר לאחר גזר הדין. עוד הוא טוען כי היה על בית משפט קמא לקבוע מתחם עונש נמוך יותר, כעולה מהפסיקה שהובאה על ידו, וכן למקם את עונשו בתחתית המתחם נוכח נסיבותיו האישיות, העדר עבר פלילי, הודאתו והסרת המחדל המלאה.
12. מנגד, המשיבה מערערת על קולת העונש. לטענתה, טעה בית משפט קמא בקביעת מתחם העונש ההולם. מתחם זה אינו מתיישב עם מדיניות הענישה הנוהגת ואינו תואם את חומרת מעשיו של המערער, ההיקף הכספי של עבירות המס שביצע, הנסיבות המחמירות בביצוע העבירות ומידת הפגיעה בערכים המוגנים. כן טוענת המשיבה כי בית משפט קמא לא נימק מדוע קבע את המתחם אשר קבע, אלא רק ציין כי לפי הפסיקה הנוהגת החליט לקבוע מתחם של 24-48 חודשים, תוך אזכור שני פסקי דין בלבד, כאשר בשניהם נקבעו מתחמים גבוהים יותר. המשיבה מדגישה כי מדובר במקרה יוצא דופן של השמטת הכנסה ברף הגבוה, כאשר אין בנמצא מקרים רבים של השמטת הכנסה בסכום כה גבוה.
- עוד מדגישה המשיבה כי עבירותיו של המערער התגלו בדרך מקרה, וכי אילו לא היה נתפס, היה מבצע את העבירות ואת השמטת ההכנסה עד לימים אלה. החומרה במעשים אלו מתעצמת שכן לפי דיווחי המערער בתקופה הרלוונטית לרשויות המס, המערער לא דיווח על לפחות 70% מהכנסותיו ובנוסף הנפיק חשבוניות ללקוחותיו בחו"ל, ובאופן מודע לא כלל את כל החשבוניות הללו בספריו תוך שהסתיר זאת מרואה החשבון. יתר על כן, על פי תסקיר שירות המבחן בעניינו של המערער, ניכר כי הוא "מאשים" את רשויות החוק בקלות ביצוע עבירות המיסים.
- לטענת המשיבה טעה בית משפט קמא אף בכך שגזר את עונשו של המערער בתחתית מתחם הענישה. תחתית המתחם צריכה להיות שמורה למי שלקח אחריות בשלבים מוקדם של ההליך והסיר את המחדל במלואו. במקרה דנן המערער לא שילם את המס הנדרש עבור השנים 2009 - 2013 בטרם גזר הדין, ההכנסה שהושמטה בגין שנים אלה עומדת על סך של 7,468,673 ₪, די בעובדה זו בכדי לקבוע את עונשו של המערער שלא בתחתית המתחם. המשיבה מוסיפה כי לא ניתן לקבל את טענת המערער לפיה לא יכול היה להסיר את המחדל מכיוון שטרם נשלחו לו שומות מס בגין השנים 2009-2013. אכן, מבחינתו של פקיד השומה מדובר בשנות מס שהתיישנו כל עוד המערער לא הורשע בדין, אך התיישנות זו שחלה על פקיד שומה אינה חלה על המערער אשר יכול היה בכל אותן השנים לפנות לפקיד השומה ולהסדיר את חובו.



- עוד טוענת המשיבה כי שגה בית משפט קמא עת לא נתן משקל ראוי להרתעת הרבים. בעבירות כלכליות קיימת זיקה בין חומרת העונש להרתעת הציבור מפני ביצוע עבירות דומות.
- לבסוף טוענת המשיבה כי טעה בית משפט קמא בקבעו את גובה הקנס בתחתית המתחם. לפי מדיניות הענישה בעבירות מס, לצד עונש מאסר מאחורי סורג ובריח, יש לקבוע קנס כספי אשר יפגע בכדאיות הכלכלית של ביצוע העבירות.
13. לאחר שעיינו בגזר דינו של בית משפט קמא ונתנו דעתנו לטענות הצדדים, סבורים אנו כי דין שני הערעורים בעניין גזר הדין להידחות.
14. נבהיר - העונש שהוטל על המערער אכן אינו משקף באופן הולם את חומרת עבירותיו, הן בהתחשב בהיקף העצום של השמטת ההכנסה, שכמעט אין לה אח ורע, והן בשנים הרבות שבהן פעל המערער באותה מתכונת של השמטה. הפסיקה שהוצגה על ידי הצדדים נוגעת לסכומי השמטה בהיקפים נמוכים בהרבה, אך די בה כדי ללמד כי העונש שהוטל על המערער דן הוא עונש מקל שראוי היה להתערב בו. כך גם נוכח תסקיר שירות המבחן המלמד על האופן שבו מתייחס המערער לחובה האזרחית לתשלום מס, וכן בהתחשב בכך שהמערער השלים את הסרת מלוא המחדל רק לאחר גזר הדין. ממילא יש לדחות את הערעור של המערער על חומרת העונש.
15. אלא שבאותה מידה שמצאנו כי העונש שהוטל על המערער אינו משקף את היקף ההשמטה שבה מדובר, ואת יתר הנסיבות לחומרה, הן אלה הקשורות לעבירות שביצע והן אלה שאינן קשורות אליהן, לא נוכל להתעלם גם מאותן טענות שנטענו על ידי המערער באשר להכרעת הדין ובאשר לקביעות נוספות של בית משפט קמא, כפי שהבהרנו לעיל, שהיה בהן לכאורה כדי להביא להחמרה בעונשו.
16. כפי שפירטנו בהרחבה לעיל, בית משפט קמא התייחס בגזר דינו לאמור בסעיף 4 בכתב האישום בכל הנוגע לכך שהמערער פעל "במרמה, בעורמה ובתחבולה", למרות שנראה כי נכון היה להתעלם מנסיבה זו, התייחס למחדל מס על פי תוצאת הסימולציה, וזאת בסכום הגבוה בהרבה מהמס בו חויב בסופו של דבר המערער, וכן התייחס למערער כמי שכלל לא הסיר את המחדל, שעה שחלק משמעותי ממנו הוסר טרם גזר הדין.
17. בנסיבות אלה סבורים אנו כי באיזון הכולל של הדברים, ובהביאנו בחשבון את תפקידנו כערכאת הערעור כמי שבוחנת לא רק את התוצאה הסופית אליה הגיע בית משפט קמא, אלא גם את האופן שבה קבע את שקבע ואת ההנמקות ששימשו אותו לצורך קביעותיו אלו - ראוי, וכאמור, שלא להתערב בעונש שהוטל על המערער, על אף שהוא עונש מקל, וממילא לדחות את שני הערעורים על גזר הדין.
18. סוף דבר - הערעור על הכרעת הדין מתקבל במובן זה שיש להתעלם מהאמור בסעיף 4 לכתב האישום המתוקן ולראותו כמי שהושמט ממנו, וממילא מכל התייחסות אליו בגזר הדין. שני הערעורים על גזר הדין נדחים. ניתן היום, א' ניסן תשפ"ה, 30 מרץ 2025, במעמד הצדדים.