

## ע"פ 11241/09 - איגור צימרמן נגד מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעערורים פליליים לפני כב' השופטים: י' נעם - סגן נשיא, ר' פרידמן-פלדמן ומ' בר-עם

עפ"ג 16-09-2011 איגור צימרמן נ' מדינת ישראל

המעורער	איגור צימרמן ע"י ב"כ עווה"ד אבי גורן ועומר גואטה
נגד	מדינת ישראל באמצעות המחלקה המשפטית, מע"מ ירושלים

### פסק דין

סגן הנשיא, י' נעם:

1. לפניו ערעור על גזר-דיןו של בית-משפט השלום בירושלים (כב' השופט א' קורנהאוזר) בת"פ 12-10-48888-1976 (להלן - החוק). בהכרעת-הדין הורשע המעורער ב-21 עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"א-1976 (להלן - החוק). ביום 10.7.16 נגזר דיןו של המעורער כדלהלן: ל-24 חודשים מאסר בפועל; לכנס בסך 150,000 ל"נ, או 12 חודשים מאסר תמורה; וכן לשני מאסרים על תנאי. יוקדם ויצוין, כי במהלך הדיון בערעור הסכימו הצדדים שנפלה טעות בהכרעת-הדין ובגזר-הדין, בעניין מספר העבירות. בהסכמה הצדדים תוקנה הכרעת-הדין, והעורער הורשע ב-16 עבירות בזיקה ל-16 דוחות תקופתיים, ולא ב-21 עבירות.

2. הודהתו של המעורער ניתנה בגדרו של הסדר דין, לפיו הוגש נגד כתב-אישום מתוקן לאחר שנשמעו עדים רבים לגבי כתב-אישום המקורי. כתב-אישום המתוקן הוגש נגד חברת אימפריה בונה את הארץ בע"מ (נאשםת 1 בבית-משפט קמא) ונגד המעורער שהוא מנהלה הפעיל של החברה בתקופה הרלבנטית לאישום (נאשם 2 בבית-משפט קמא).

על-פי עובדות כתב-אישום המתוקן, וכמפורט בגזר-הדין, נרשמה החברה בחודש מרץ 2007 כעוסק מורשה לצורך חוק מס ערך מוסף, והעורער היה מנהלה הפעיל. בין השנים 2007-2010 ניכתה החברה באמצעות המעורער, בדו"חות התקופתיים שהוגשו, מס תשומות בסך 21,087,186 ל"נ כאשר המע"מ הכלול בו עומד על 2,909,706 ל"נ. המעורער והחברה מסרו ידיעה לא נcona ולא מדיקת, ללא הסבר סביר, כאשר ניכו מס תשומות בהסתמך על 230

חשיבות מס על שם מספר חברות, אשר לא ביצעו עסקאות ולא התחייבו לבצע עסקאות עם החברה. על-יסוד הודהם בעבודות אלו, הורשו כאמור המערער והחברה בבחירה 16 עבירות של מסירת ידיעה לא נכונה, או לא מדויקת, ללא הסבר סביר, או מסמר אחר הכליל ידיעה כאמור, זאת בניגוד להוראת סעיף 117(א)(3) לחוק.

ציוון, כי בכתב-האישום המקורי יוחסו לumarur עבירות חמורות של קיוז מס תשומות באמצעות חשיבות פיקטיביות, לצורך התהממות מתשלום מס; ואולם בסופו של יום תוקנו עובדות כתוב-האישום ושונתה הוראת החקיקת לעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, שהיא עבירה עוון שעונשה המרבי שנת מאסר, ואשר עניינה - הגשת דוח לא מדויק ולא נכון, ללא הצדק סביר יודגש, כי פרק העובדות בכתב האישום המתוקן הוא קצר ולקוני. כל שנאמר בו הוא כי: "בשנים 2009-2010 ניכתה נאשمت 1, באמצעות נאם 2 [umarur] בדו"חות התקופתיים שהגשו, מס תשומות על סך 21,087,186 ₪ כאשר המע"מ הכלול בו 2,909,706 ₪"; וכי "נאשمت 1, באמצעות נאם 2 [umarur] מסרו ידיעה לא נכון או לא מדויקת ללא הסבר סביר, בשעה שנייה מס תשומות על סך 230 חשיבות מס על-שם החברות: "מצדה אבטחה פיזית בע"מ", "דלתא בע"מ", "אלבטروس אליאנס בע"מ" וחברת "אבטולוט ליאל ניהול עסקים בע"מ", אשר לא ביצעו ולא התחייבו לבצע עסקה עם נאשمت 1".

סעיף 117(א) לחוק קובע, כי מי שהפר את אחת מההוראות המנויות בסעיפי משנה (1) עד (6א), DINO מאסר שנה, ובין-היתר קובע בסעיף משנה (3): "מסר ידיעה לא נכון או לא מדויקת ללא הסבר סביר או שמסר דוח או מסמר אחר הכללים ידיעה כאמור". יעיר, כי בסעיף 117(א) נקבעה העבירה האמורה גם לגבי סירוב למסור הודעה (סעיף משנה 1); סירוב או הימנעות להתייצב לחקירה (סעיף משנה 2); אי-עשית המוטל על הנישום לעניין רישומו (סעיף משנה 3); הוצאת חשיבות מס ללא הזכות לעשות כן (סעיף משנה 5); אי-הגשה במועד של דוח (סעיף משנה 6); ואי-פירוט בדו"ח התקופתי פעולה המתחייבת בדיווח (סעיף משנה 6).

4. בפרש גזר-הדין בבית-משפט קמא התקבל תסוקיר שירותי המבחן בעניינו של המערער. כפי שצין בגזר-הדין, מהتسוקיר עולה כי המערער עלה ארצה עם משפחתו בגיל 15, ובשל תחושת חוסר שייכות והיעדר מעורבות הורית מספקת, חבר לחברת שולית. הוא החל צורך סמים, הדרדר לביצוע עבירות פליליות ונידון למספר עונשי מאסר. לפני כ-14 שנים עבר המערער הליך גמילה מסמים, ונמצא כי עד היום חדל לשימוש במסמים. שירות המבחן התרשם, כי המערער אכן לבחון את המניעים שהביאו לו למעשי, במסגרת הליך טיפול, אך נוטה למזער את חומרת העבירות ולהשליך אחריות על גורמים חיצוניים. על אף הליך הגמילה מסמים בעבר, התרשם שירות המבחן כי קיימים אצל

המערער דפסי חסיבה והתנהגות עבריניים, "מרמתאים ומיניפולטיביים", אשר עמדו בסיס ביצוע העבירות הנדונות. המערער החל בהליך טיפולו במסגרת שירות המבחן, ועל-רקע זה המליץ השירות שלא להטיל עליו מאסר בפועל, כדי למנוע את חשיפתו מחדש לגורם עבריני בין כותלי הכלא. לפיכך, הציע שירות המבחן להטיל על המערער מאסר בעבודות שירות, מצד צו מבחן.

5. בטיעונים לעונש בבית-משפט קמא הדגישה המשיבה את חומרת העבירות ונסיבות ביצוען, ציינה כי מדובר בעבירות שבוצעו באורך שיטתי ומתוחכם, כאשר המערער שילם סכומים מופחתים בגין עסקאות שהיו מחייבות במס. כן ציינה המשיבה, כי המערער התחייב לשלם סך של 250,000 ₪ במקביל להליך הפלילי, אך עד כה שילם סכום של 40,000 ₪ בלבד. המשיבה טענה בערכאה קמא, כי מתחם הענישה ההולם נוע בין 15 חודשים לבין 30 חודשים; ולאחר האמור בתסaurus, וכן עברו הפלילי של המערער, עטרה להטלת מאסר למשך 24 חודשים. כן ביקשה להשיט על המערער קנס בשיעור 10% "מה%;">המחדל", שאת שיערו העמידה על 200,000 ₪, זאת מצד "קנס סמלי" על החברה, הנאשמת.

6. ב"כ המערער הדגיש בטיעונו לעונש בבית משפט קמא, כי המערער הורשע בסופו של יום, בעקבות הסדר הטיעון בעבירות קלות מalto שייחסו לו בכתב-האישום המקורי; אשר היסוד הנפשי שבahn אינו כולל כוונה להשתמט מתחлом מס. בנוסף טען, כי לא נגרם למדינה "חיסרונו כס" בגובה של 2.9 מיליון ₪, לנוכח עליידי המאשימה שכן החברה המקוזת את החשבונות לא יכלה לבצע קיזוז מקום בו ניתן החשבונית לא דיווחה על העסקה. עוד טען, בעניין רמת האשם של המערער, כי הלה פעל תחת הנחיה של אדם אחר, שפרטיוulo במהלך ניהול התיק. ועל-רקע זה, ולאחר האמור בתסaurus שירות המבחן, לרבות מאמציו של המערער להשתלב בחברה הנורמטיבית, ביקש ב"כ המערער לחזור ממתחם הענישה לקולא ולהסתפק בהטלת קנס סמלי בלבד. במסגרת דבריו האחרונים לעניין העונש בערכאה קמא, ציין המערער כי עבר הליך שיקום ממושך, לאחר גמילה מסמים; כי הת谦ת והפר לאב לשתי בנות; וכי רצונו הוא להשתלב בחברה נורמטיבית. לדבריו, "עשה מספר טעויות", והוא אינו מעוניין לחזור לעולם הפשע.

7. בגזר דין התייחס בית-משפט קמא לחומרת עבירות המס - הפגיעה הציבורית, משבשות את הפעולות התקינה של המשק, מכבדות את נטל המס על אזרחים שומרי חוק ופגיעה בערך השוויון בנשיאותו בנטל המס. עוד הדגיש בית-משפט קמא את הצורך בהחמרה בענישה על-רקע ביצוען הקל יחסית של העבירות, והקושי באיתורן ובפיענוחן. הצד זאת הדגיש בית-משפט קמא, כי אין לראות בכל עבירות המס מקשה אחת, ויש להבחין בין העבירות השונות, העונש הקבוע בצדן, היקפן, משך ביצוען וכיוצא ב. בהתייחסו לנسبות ביצוע העבירה ציין בית-משפט קמא, כי

המערער הורשע בעבירות מסווג עוון, שאין בהן יסוד של כוונה ומטרה להתחמק מתשלום מס, אשר לגביהן קבע המחוקק עונש מרבי של שנת מאסר בלבד. עם זאת, מצא בית-משפט קמא לנכון להציג את נסיבות המקרה הנדון שבו בוצעו 21 עבירות במשר כשנתיים, תוך ניכוי תשומות בהתבסס על 230 חשבונות מס, בסכום של למעלה מ-21 מיליון ₪, כאשר המע"מ הכלול בו הנה בסך 706,909,706 ₪. בית-משפט קמא הדגיש, כי מדובר בהיקף רב ומשמעותי ביותר, המבוסס ממד של חומרה יתרה למשעים, על אף העונש הקל שנקבע מצד כל עבירה ועבירה. בהתאם לעתירת המשיבה, מצא בית-משפט קמא להתייחס לכל העבירות שבhan הורשע המערער כאירוע עברייני אחד, במסגרת אותה תכנית עבריינית, מאותם מניעים ובדרכים דומות. בית-המשפט הדגיש, כי בהתייחס לנסיבות ביצוע העבירה יש לקבוע מצאים על-סמן עובדות כתב-האישום המתוקן שבhan הודה המערער, ואין לקבוע מצאים על-סמן עדויות שנשמעו בטרם הגיעו הצדדים להסדר טיעון ולתיקון עובדות כתב-האישום. בהקשר זה הדגיש בית-משפט קמא, כי בהתאם לעובדות כתב-האישום המתוקן, שבו הודה המערער, ניכו המערער והחברה מס תשומות על-סמן 230 חשבונות, על שם חברות שונות "אשר לא ביצעו ולא התיחסו לבצע עסקה עם נאשמת 1". אלו העובדות שעמדו בבסיס קביעות מתחם הענישה, כאשר בית-המשפט מדגיש כי אין מקום להתייחס למסמכים שונים שהוגשו במהלך שמייעת הנסיבות, כמו- גם לעדויות מסוימות, אשר לגביהן לא נקבעו "מצאי משקל ומסקנות". מטעם זה קבע בית-משפט קמא, כי על-פי עובדות כתב-האישום המתוקן מידת הנזק שגרם המערער לקופה הציבורית, היא בהתאם להודאתו בעובדות כתב-האישום המתוקן שבו הודה המערער, קרי - ניכוי מס תשומות בסכום של 186,087,21 ₪ כאשר המע"מ הгалום בו הנה בסך 909,706 ₪, וכי לא הוכח דבר שונה בעניין זה. באופן דומה, קבע בית-משפט: "AINNI מקבל את הטיעון בדבר מעורבותו של אדם אחר דומיננטי ביצוע העבירות, אשר ההגנה ביקשה לבסס את אחוריותו על ביצוע העבירות במהלך שמייעת הנסיבות, זאת כיוון שבית- המשפט לא הגיע לידי קביעת מצאים לגרסה זו, הריאות שעלו לא ביססו את הטיעון האמור, ועל בית- המשפט להטות על האמור בעובדות כתב-האישום המתוקן". בהמשך קבע בית-משפט קמא, כי "היקף העבירות שביצעו הנאשמים, כמוות החשבונות, משך הביצוע וגובה הסכומים, מגבשים את החומרה, התעוזה, התחכם וכן מידת הפגיעה בערכיהם המוגנים". לאחר שהפינה לרמת הענישה הנהוגה בפסקה, קבע בית-משפט קמא, כי מתחם הענישה ההולם הוא מאסר בפועל לתקופה שבין 15 חודשים לבין 30 חודשים. בכל הנוגע לרכיב הקנס, קבע בית-משפט קמא כי "מתחם הקנס" נע בין 80,000 ₪ לבין 250,000 ₪. בכל הנוגע לעונש המתאים התחשב בית-משפט קמא, מחד גיסא - בהודאתו של המערער, בקבלת האחוריות למשעי, בנסיבותו האישיות ובעובדה שהחל בתשלום מסוים, עד כדי סך של 40,000 ₪, בגין הנזק שהסביר לקופה הציבורית. מאידך גיסא - התייחס בית-משפט קמא, על עברו הפלילי של המערער וכישלון ההרתעה בעונשי המאסרם בפועל שהוטלו עליו, לרבות הרשותו בשנת 2014 בגין עבירות מרמה ורכוש, שבטען ריצה מאסר בעבודות שירות; להתרשםו של שירות המבחן, לפיו המערער הנה בעל דפוסי חשיבה והתנהגות עבריים (ובכלל זה דפוסי מרמה ומנויפולציה שבטען בוצעו העבירות); ולהערכת שירות המבחן, כי המערער מזעיר את חומרת העבירות ומשליך את האחוריות על גורמים אחרים. בהקשר זה הוסיף ציין בית-

משפט קמא, כי אף לאחר הлик הגמilia מסמיים, הפגין המערער דפוסי התנהגות וחשיבה עבריניים, וביהם דפוסי מרמה העומדים בבסיס ביצוע העבירות. בית-משפט קמא סבר, כי מכלול נסיבות אלו מציב את המערער ברף ביןוני עד גבולה של מתחם הענישה, בשונה מנאשימים נעדרי עבר פלילי המודדים ביצוע עבירות מס, ונידונים למאסר בפועל אף בגין הרשעתם הראשונה. לאור מכלול השיקולים האמורים, גזר בית-משפט קמא את דיןו של המערער לעונשים שמצוינו לעיל, ועל החברה, הנאשנת, השית קנס סמלי בסך 100 ₪.

8. המערער טען בהודעת הערעור ובטיעונו בעל-פה, כי נפלו בגזר-דיןו של בית-משפט קמא טעויות המקומות עליה להתערבות בגזר הדין. בפתח הדברים טען המערער, כי נפלה טעות בגזר-הדין בכל הנוגע למספר הדו"חות נושא הרשעה, שכן לא מדובר ב-21 דו"חות, כפי שצוין בגזר-הדין, אלא ב-15 דו"חות; ועובדת זו מוסכמת על ב"כ המשיבה. המערער גורס כי העונש שהושת עליו אינו הולם את מהות העבירות שהורשע בהן בסופו של יום. ראשית מדגיש המערער, כי במסגרת הסדר הטיעון עבר כתב-האישום שינויי משמעותי ודרמטי, שכן נמחקו ממנו כל האישומים הנוגעים לקיום תשומות פיקטיביות, והמערער הורשע אך בעבירות לפי סעיף 117(א) לחוק, שענין הגשת דו"ח לא מדויק, או לא נכון, ללא הצדק סביר. הוא הדגיש, כי בהסדר הטיעון נעשה שינוי דרמטי באישום, כך שהעבירות לפי סעיף 117(ב) לפוקודה, שכוללות יסוד נפשי של מטרה להתחמק או להשתמט מתשולם מס, ואשר נקבע בגין עונש מאסר של חמישה שנים, הומרו בעבירות עוון לפי סעיף 117(א) לחוק, שהיא עבירה התנהgota שאינה כוללת רכיב של מטרה להתחמק מתשולם מס. לגרסת המערער, טעה בית-משפט קמא שלא ניתן משקל לעובדה, לפיה העבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק, הכוללת כוונה להתחמק מתשולם מס, הומרה בסופו של יום לעבירות עוון לפי סעיף 117(א) לחוק, ללא היסודות הנפשי הנוסף האמור. לשיטתו, גזר-הדין שהושת עליו בגין העבירה לפי סעיף 117(א) לחוק, אינו עומד ב מבחני ההלימה לעניין מהות העבירה ונסיבותיה; וכי העונש שהוטל עליו נוטה לרמת הענישה הנהוגה בעבירות של מסירת דו"חות כזבאים מתוך כוונה להתחמק מתשולם מס לפי סעיף 117(ב) לחוק. עוד טוען המערער, כי שגה בית-משפט קמא בכך שזיהה הפני בגזר-הדין לטיעוני המאשימה, לפיהם נקט המערער "פעולה שיטית, מתוחכמת ומאורגנת", כאשר "שילם סכומיים מופחתים בגין עסקאות החיבות במס", וכי בית-המשפט אף הוסיף וציין בגזר-הדין, כי מעשי של המערער בוצעו במסגרת "תכנית עברינית" המציבעה על "תועזה, תחכם וחומרה יתרה". המערער טוען, כי לקביעות אלו אין בסיס, שכן אין עולות מעובדות כתב-האישום המתוקן שבו הודה המערער, וכי שגה, אפוא, בית-משפט קמא כאשר עשה שימוש בפרטים ועובדות שלא נכללו כתב-האישום.

בנוספ מלין המערער על מסקנותיו של בית-משפט קמא בסוגיית סילוק המחדל. בהקשר זה טוען המערער, כי

לא היה בסיס לקבעת בית-משפט קמא, לפיו מעשי של המערער הביאו ל"חסרון כיס" לקופת המדינה במלוא סכום המע"מ של 2.9 מיליון ₪. המערער טוען, כי לו היה נגרם "חסרון כיס" למدينة הנובע מכיון התשומה שאינה מותרת בכיון לפि סעיף 38 לחוק מע"מ, היה מואשם המערער בעבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק, ולא בעבירה לפי סעיף 117(א). לטענתו, מקום שבו קיבלני המשנה דיווחו על העסקאות ולפנוי מכיון את המע"מ נושא העסקאות, הרי שאין מחדל לקופת המדינה, את שעה שלא בוחנים, כלשונו, את "קבילות החשבונות" אלא רק את "המבנה המיסי של עסקה מול תשומה". בהקשר זה טען המערער, כי החברה העבירה את דיווחיה למע"מ באופן מזווין, והמערכת המקוונת אינה יכולה לקוז חשבונית כתשומה מבלי שאotta חשבונית דוחה עסקה; ומכאן שagara בית-משפט קמא בקבעתו, כי נגרם למدينة חיסרון כיס בגין כל הדוחות. בהקשר זה הוסיף וטען ב"כ המערער, כי בית-משפט קמא לא נתן משקל לעובדה שהסכום שננקבע במסגרת ההסדר עם המשיבה לשקל שקדם לתיקון כתב-האישום, התייחס להסרת המחדל בסכום של 250,000 ₪, סכום אותו משלם המערער לשיעורו כפי שהוסכם; וניכר כי לו היה חיסרון כיס בשיעור של כ-000,000,000 ₪, המדינה לא הייתה מגיעה להסדר על תשלום סכום "פער" (כלשונו) של רבע מיליון ₪, ולא הייתה מתקנת את הוראת החיקוק לעבירות לפי סעיף 117(א) לחוק. באשר לתשלום הסכום האמור של 250,000 ₪, ציין המערער כי לנוכחمامציו לסלך את הסכום בהתאם לתשלומים שננקבעו, ועל-ראק מצבו הכלכלי הדוחק שעה שנמצא בהליך של "אחדות תיקים", לא היה מקום להשית עליו קנס מכבד בשיעור שהוטל עליו.

הumarur גורס, כי שגה בית-משפט קמא בקבעת מתחם הענישה הולם, וטען בהודעת הערעור כי המתחם הוא מסר בפועל הנע בין ארבעה לבין שמונה חודשים; ולשיטתו - העונש המתאים בתחום המתחם הוא מסר לריצוי בעבודות שירות. הוא הפנה לשורה של פסקידין שבהם הורשו נאים בעבירות חמורות מהנדנות, ובין-השאר בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק, הכוללות ניכוי מס תשומות באמצעות חשבונות פיקטיביות, ובסיומו של יומ השתו על הנאים עונשי מסר בעבודות שירות, גם כאשר הנאים לא הסירו את המחדלים. כן הlion המערער על כך שבית- המשפט לא התחשב בחלוף הזמן מעת ביצוע העבירות, ולעינוי הדין שפקד את המערער עת התנהל התקיק לאורך שנים, עד להמרת כתב-האישום באורח דרמטי לעבירה הקלה וחסית שהואשם בה על-פי הסדר הטיעון. בנוסף טען המערער, כי שגה בית-משפט קמא משלא נתן משקל הולם לנטיותיו האישיות שפורטו בתסaurus שירות המבחן, ובין-השאר לשינוי המשמעותי שערכ המערער בחיו, שבא לידי ביטוי, בין-היתר, בኒקון משמות הנמשך עד כה כ-14 שנים. כן ציין, בהקשר זה כי בעת הגשת תסaurus שירות המבחן ביום 16.5.24, אשר שימש בסיס למתן גזר הדין, היה המערער בעיצומו של הליך טיפול שנסרך כמנה וחייב וככל כ-21 מפגשים, וכי ממועד הגשת התסaurus ועד למועד גזר-הדין השתלב המערער ב-11 מפגשים נוספים עם הגורמים המתפלים. להערכתו, התרומות שירות המבחן בזמן שבו נחתם התסaurus, אשר לנטיתו למזער מחומרת מעשי, נבעה מהסיבה שהumarur היה נתון בעיצומו של ההליך הטיפולי וטרם השלים את 11 המפגשים הנוספים. המערער יצא מן ההנחה, כי אם חוות דעתו של שירות המבחן הייתה נמסרת לאחר תום המפגשים

הנוספים, הייתה המליצה שונה; וכי לא היה בסיס למסקנת שירות המבחן לפיה המערער נוטל אחריות חלקלית, שכן המערער נוטל אחריות מלאה בעצם ההודאה בבית-המשפט. עוד טוען המערער, כי בית-משפט קמא לא דיק בעניין הרשעתיו הקודמות, שכן מסרו האחرون של המערער היה בשנת 1996, ממנו שוחרר בשנת 2002, לפני 14 שנים. המערער העיר, כי בית-המשפט מצא מקום לזקוף לחובתו את העובדה שבשנת 2014 ביצע עבירות מרמה ורכוש, בגין נדון למסר בעבודות שירות, אך בהקשר זה הבHIR כי מדובר בעבירות משנה 2007 שכותב-האישום בגין הוגש רק בשנת 2013. לדבריו, דוקא בהרשעה האחורה יש כדי לחזק את טיעונו, הנתמכים בחווית דעת השירות המבחן, כי נטש את דרך חייו העבריניית כבר לפני כעשור. עוד טען המערער כי הליך שיקומו, ובפרט התמודדותו ארוכת הטווח עם גע הסמים, שמננו נגמר, לא קיבל ביטוי הולם בגזירת הדין. לדבריו עונש מסר של ממש יגבע את אמיתי השיקום ויפגע הן במערער והן ברעיתו ושתי בנותיו.

9. במהלך הטיעונים בערעור חזר ב"כ המערער על כל הטיעונים שהעלה בהודעת הערעור בכתב, ובקש לעדכן את בית-המשפט בדבר העונשים שהוטלו על מעורבים נוספים בפרשה הנדונה, כמו המערער, לאחר שמייעת ראיות להסדרי טיעון.

נגד נאשם מס' 6 בכתב-האישום המקורי, ולדימיר ליאן, וחברת אמפריה קונסטרוקשן בע"מ (נאשמת 5) הוגש כתב-אישום מתוקן. בהתאם לכתב האישום המתוקן הורשע ליאן כדלקמן: בעבירות של הוצאה 36 חשבונות מבלי שנעשו התחייבויות לביצוע עסקה לגבייהן, בנسبות מחמיירות - לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק; בעבירות מרמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס, בנسبות מחמיירות מס - לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק; ובعبירות ניכוי מס תשומות במטרה להתחמק מתשלום מס, תנאי ולקנס בסך 50,000 ₪. החברה, נשאת 5, נדונה לתשלום קנס בסך 100 ₪. ערעור שהגיש לבית משפט זה נגד נאשם מס' 67653-11-16. ידgesch, כי ליאן הורשע בעבירות מסווג פשע של כוונה להתחמק מתשלום מס, שעלה שהמערער, כאמור, הורשע בעבירות עוון, ללא כוונת התחמקות מתשלום מס.

נאשם 4 בכתב-האישום המקורי, יוסף מילר, הודה והורשע בעבירות של הוצאה חשבונית מס מבלי שהיה זכאי לעשות כן - לפי סעיף 117(א)(5) לחוק, ובעבירות מסירת ידיעה לא נכונה ולא מדויקת, ללא הסבר סביר, או מסירת דוחות או מסמך אחר הכללים ידיעה כאמור - לפי סעיף 117(א)(3) לחוק. בבית-משפט קמא הגיעו הצדדים להסדר טיעון לפי המשיבה תעثور לששה חודשי מסר בעבודות שירות, ואילו ההגנה תעثور למסר בעבודות שירות לתקופה קצרה יותר. בගזר-דיןו של מילר קבע בית-משפט קמא, כי נסיבות המקירה מלמדות על חלקו של מילר ביצוע העבירות,

כאשר חתום על חשבונות וכי קים בהוראת המנהל הפעיל בחברה, ובאופן דומה فعل מילר לקיזוז המס שלא כדין בהוראות אותו מנהל פעיל. כן התחשב בית-משפט כמו בפרק הזמן הקצר שבו בוצעו העבירות; אם-כיו זקוף לחובתו את העובדה שמדובר ב-36 חשבונות מס שונות שעליין חתום מילר, בסך כולל של כשהם מיליון לך, כאשר הנזק המשמעותי הנובע מהמע"מ הכלול בהן עומד על 820 אלף לך. על-רקע נסיבות ביצוע העבירה קבוע בית-משפט כמו, כי מתחכם הענישה ההולמת בעניינו של מילר נע בין שבעה חודשים מאסר בפועל לבין 18 חודשים מאסר בפועל. בכל הנוגע לעונש המתאים מצא בית-משפט כמו להתחשב בהודאותו של מילר ואף לחת משקל משמעותי להליך השיקום שעבר, אגב גמילתתו של אלכוהול ועיצוב חייו האישיים, ומסקך דין אותו לארבעה חודשים מאסר בעבודות שירות, לארבעה חודשים מאסר על-תנאי ולקנס בסך 10,000 לך.

לטענת ב"כ המערער שלפנינו, מילר היה מי שהנפיק את החשבונות, ולוין היה מי שניכה אותן שלא כדין מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס. לדבריו, למרות תיקון כתב-האישום באורך דрамטי לגבי המערער דין, צימרמן, גזר-הדין שהוטל עליו, קרי - 24 חודשים מאסר בפועל, הוא בלתי מידתיهن לאור מדיניות הענישה הנוגעת בכל הנוגע לעבירות לפי סעיף 117(א) והן לאור עקרון איחידות הענישה בהשוואה לעניינו של מילר; ומכל מקום חזר וטען כי בית-משפט כמו לא נתן את המשקל הרואוי לרכיב השיקום בעניינו של המערער.

במהלך השמעת הטיעונים, משוחבה לבי"כ המערער על-ידי בית-המשפט, כי הודהותו בעבודות כתב-האישום אינה מבססת את טענותו כי לא נגרם חסרון כסף כלשהו למדינה, הסכיםubi ב"כ המערער כי נגרם לרשות נזק, אך הוסיף כי "סכום המחדל לוט בערפל" (עמ' 6 ש' 6).

10. ב"כ המשיבה לא אישרה את הטיעונים העובדיים שהעלתה ב"כ המערער, ככל שטיעונים אלה חריגים מעובדות כתב-האישום שבhan הודה. היא הבירהה, כי כתב-האישום המקורי יחס לumarur עבירות בחברת אימפריה, בפרשיה אחת, שאלה צורפה פרשיה נוספת שבגדירה המערער חבר לוין וביחד ביצעו השניים עבירות בחברת "ווגל". לטענה, השניים הקימו את חברת "כוכב", הציבו את מילר, שהוא אלכוהוליסט, כמנהל - "איש קש", וביצעו עבירות מס. לדבריה, בהתאם לכתב האישום המתוקן נמחקו העבירות שייחסו לumarur בירושלים; ויש נתק בין העבירות שבוצעו בחיפה - העבירות שהumarur הודה בהן - לבין העבירות שנעברו בחברת "ווגל" על-ידי לוין ומילר. היא הדגישה, כי על-פי כתב-האישום המתוקן שהוגש נגד מילר, אשר היה אלכוהוליסט, שימוש הלה "איש קש" ש"לבשו עליו חברה" (כלשונה); וכל שייחס לו היה העברת חומר במעטפה, בשתי הזדמנויות, לרואה חשבון שהוא אינו מכיר. באשר לוין, טענה כי הלה הורשע בעבירות לפי סעיף 117(ב) בזיקה להוצאה 36 חשבונות מס, וערעונו בבית-משפט זה נדחה.

בהידרשה לשאלת מדיניות הענישה הנוהגת בעבירה לפי סעיף 113(א)(3) לחוק, שכאמור הינה עבירת עונש שאינה כוללת יסוד של התחמקות מתשלום מס, ואשר עונשה המרבי עומד על שנת מאסר, ציינה ב"כ המשיבה, כי התקשתה למצוא אסמכתאות בדבר מדיניות הענישה הנוהגת; ואישרה למשעה כי מדיניות הענישה מתחילה במאסר בעבודות שירות. לשאלת, מה משמעות המנות הוראות החיקוק מהעבירה לפי סעיף 117(ב) לעבירה לפי סעיף 117(א) השיבת, בין-השאר, כי במסגרת הניסיונות "לסיטם את התקיק", "היינו מאוד יצירתיים". באשר למחדל, ולשאלת הסרטו, גרסה ב"כ המשיבה כי יש לראות את מלאה הסכם של 2.9 מיליון ₪ כסכום הנזק לאוצר המדינה, וכי אין בהסכמה לקבל 250 אלף ₪, במסגרת הסדר, משומן אישור לכך שהנזק לאוצר המדינה עמד על 250 אלף ₪.

בתום השמעת הטיעונים בערעור הוסכם, כי כל צד יגיש לבית המשפט אסמכתאות נוספות בעניין מדיניות הענישה הנוהגת, לפי סעיף 117(א)(3) לפקודה. שני הצדדים ציינו, כי הפסיקה בעבירות אלו "דלה" יחסית, והפנו לאסיפות פסקי-דין.

.11. להלן האסמכתאות שהוצעו על-ידי המערער:

בת"פ (שלום ת"א) 6558-07-09 מדינת ישראל נ' בובליל (10.6.10) הורשע נאשם בעבירה לפי סעיף 117(3) לחוק, בכך שבמהלך שנתיים הגיע דו"חות תקופתיים שככלו ידיעות שאין נוכנות ואין מדויקות, זאת ללא הסבר סביר, אגב ניכוי מס תשומות בסך 1.7 מיליון ₪, שלא כדין. הנאשם נידון, בגיןו של הסדר טיעון, בהסכם הצדדים, למאסר על-תנאי וلتשלום קנס בסך 50,000 ₪.

בע"פ (ב"ש) 19606-10-16 מדינת ישראל נ' שלמה טרבליי ואח' (29.1.14), הורשעו המשיבים בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, בכך שבמהלך חמיש שנים מס מסרו ידיעות לא נוכנות דו"חות ונמנעו מתשלום מלא המס בגין עסקאות שביצעו, כאשר ערכו של המחדל הסתכם ב-9.2 מיליון ₪. הוסכם באותו עניין, כי המשיבים לא התכוונו להתחמק מתשלום מס, אלא אך לדחות את מועד תשלום המס. בערכאה كما נמנע בית-המשפט מהרשיע את הנאשם וסתפק בהטלת שירות לתועלת הציבור בהיקף של 300 שעות. ערכאת הערעור קיבלה את ערעור המדינה והרשיעה את המשיב.

בת"פ (שלום ח') 53661-10-14 מדינת ישראל נ' טכנו-טסט שירות רכב בע"מ ואח' (2.3.16), הורשעה הנואשתה עמוד 9

בעשרות עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, כאשר במשך ארבע שנים מס ניכתה מס תשומות ללא הסבר סביר, ולא דיווחה על הפרשי מס בסכומים של מאות אלפי ₪. סך הכל הפרש המס שלא דוח ולא שולם עמד על 2.8 מיליון ₪, כאשר המערערת סילקה עד למועד גזר הדין חוב בסך 1.6 מיליון ₪. הנואמת נידונה לששה חודשים מאסר לRICTSI בעבודות שירות.

בגזר הדין בתיק הנדון בבית-משפט קמא (ת"פ 12-10-8888) נידון, כאמור, נאשם 4 בגין הרשותו בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) ולפי סעיף 117(א)(5) לארבעה חודשים מאסר לRICTSI בעבודות שירות.

בנוספ' הפנה ב"כ המערער לשורה של פסק דין שבhem הוטלו עונשים שאינם חמירים בגין עבירות לפי סעיף 117(א) לחוק, יחד עם עבירות חמורות לפי סעיף 117(ב) לחוק, וכן עבירות לפי פקודת מס הכנסה, כאשר העבירות האחרונות היו מותך כוונה להתחמק מתשלום מס; כדלהלן:

בת"פ (פתח-תקווה) 26739-09-12 מדינת ישראל נ' יצחק מצלאו (21.9.16) הורשע נאשם בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק בגין אי-הגשת 30 דז"חות תקופתיים לרשות מע"מ, כאשר סכום המס עמד על 1.3 מיליון ₪. כן הורשע הנואם בתשע עבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה, בגין אי-ণיכוי מס במקור בסך 166,000 ₪. הנואם נידון לששה חודשים מאסר בעבודות שירות.

בת"פ 15181-11-13 (פתח-תקווה) מדינת ישראל נ' ציון מוז, הורשע המערער בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק, בכיר שלא הגיע 18 דז"חות תקופתיים לרשות מע"מ במועד וכן בעבירות לפי סעיף 216(א) לפקודת מס הכנסה בכיר שלא הגיע דז"חות במועד לרשות מס הכנסה. הנואם באותו הילך נידון לששה חודשים מאסר בעבודות שירות.

בעפ"ג 14-08-1090 (ב"ש) משה עamber נ' מדינת ישראל (21.6.15) הורשע המערער בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק וכן בעבירות נוספת לפי סעיף 117(ב)(1)(6)(8) לחוק, כאשר סכום המע"מ עמד על 850,000 ₪, ושיעור המחדל הגיע ל-4.7 מיליון ₪. בית-המשפטקבע כי המערערים ביצעו בפרק זמן ממושך ובאופן שיטתי ומתוכם תוך מרמה זיופ ונקיות שורת מהלכים מתוכננים, "UBEIRUT SHMETRATN HAYITA GZILAT CASHIM MAHKOPHA HIZIBORIT", וקבע כי עונשי המאסר שהושתו בערכאה קמא על המערערם, 13 חודשים ועשרה חודשים, אינם חמירים אלה נוטים ל-4.7 מיליון ₪.

בת"פ (שלום ת"א) 11-04-1980 מדינת ישראל נ' בוזי אינטראטימנט בע"מ (23.2.15) הורשעו הנאים בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, לפי סעיף 117(ב)(1)(3)(8) לחוק, וכן לפי פקודת מס הכנסה. באישום השלישי באותו הליך הורשעו חלק מהנאשמים בשורה של עבירות לפי סעיף 117(א) לחוק, בגין הפרשי מס בסך 1.6 מיליון ₪. בית-משפט השלים קבע באישום השלישי מתחם ענישה הולם הנע בין ששה חודשים לבין 14 חודשים; וכן קבע מתחמי ענישה הולםים ליתר האישומים. בית המשפט גזר על הנאשם מנהל החברות מאסר לתקופה של 28 חודשים.

12. להלן האסמכתאות שהוצגו על-ידי המשיבה. בעניין רמת הענישה הנהוגה לגבי סעיף 117(א)(3) לחוק.

בע"ג (ו-מ) 14-09-6778 מדינת ישראל נ' סאלח אל-דין פאהום (3.2.15) הורשע הנאשם ב-14 עבירות של מסירת ידיעה לא נכונה ו בשלוש עבירות של אי-הגשת דוחות במועד, זאת כאשר סכום המס שלא הועבר לרשות המיסים עמד על כ-1.6 מיליון ₪. בית-המשפט החמיר את רכיב הענישה והעמידו על 12 חודשים מאסר, חלף ששה חודשים שנגزو בערכאה קמא.

בע"פ (ת"א) 70414/06 שרגא קרביצ'יק נ' מדינת ישראל (6.6.07), הורשע הנאשם בהגשת 68 דוחות הכוללים ידיעות לא נכון ו בשלוש עבירות של אי-הגשת דוחות במועד, זאת כאשר סכום המס שלא הועבר על כ-378,000 ₪. בית- המשפט המחווי המתייחס לעונשו של הנאשם מ-18 חודשים ל-12 חודשים מאסר בפועל.

בנוסוף, הפניה המשיבה לפסקין-דין נוספיםים שבהם הורשעו נאים בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק יחד עם עבירות נוספות (לא אישומים בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק), שבהם הוטלו עונשי מאסר לתקופות שבין ששה חודשים לבין תשעת חודשים (רע"פ 8423/16 מנשה דגן נ' מדינת ישראל (9.11.16); רע"פ 6296/09 איקס איקס אקסלנט מזון בע"מ נ' מדינת ישראל (9.8.09); ת"פ (ח') 8856-06-08 מדינת ישראל נ' מדינת ישראל (5.7.06) שבו נגזר דין של בע"מ (18.4.10)). כמו כן הפניה המשיבה לרע"פ 4622/06 אברניר ינאי נ' מדינת ישראל (14.9.99). שבו נגזר דין של הנאשם, בעל עבר פלילי בעבירות מסוימת, ל-18 חודשים מאסר בפועל בגין שיש עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק ובעירה נאים, בעודו פלילי בעבירות מסוימת, ל-18 חודשים מאסר בפועל בגין שיש עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק ובעירה לפי סעיף 117(6) לחוק. עוד הפניה המשיבה לע"פ (ת"א) 70165/99 ברוך קשחש נ' מדינת ישראל (14.9.99). שבו הורשע הנאשם בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק יחד עם עבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה, אשר בגין העבירות לפי חוק מס ערך מסוים נידון לששה חודשים מאסר בפועל ובгинן העבירות על פקודת מס הכנסה נידון לחמשה חודשים מאסר בפועל, אשר שני המאסרים ירוצו בחופף.

13. מכאן להכרעה בערעור. כפי שצין על-ידיינו לא אחת בפסק דין אחרים, עבירות המס מסבות נזק למדינה ולחברה, והן חלק מהעberyיות הכלכלית המכוננת לפגוע הציבור בכללותן. הן שקולות לשילוח-יד לקופה הציבורית, משבשות את פועלתו התקינה של מנגנון גבית המיסים, פוגעות במרקם המדינה ובפעילותן של הרשותות הציבוריות הממומנות מכיספי המיסים וחומרות תחת אמון הציבור בערך השוויון בשיטת המיסים. כבר נפסק, לא אחת, כי בעבירות כלכליות - בכלל, ובUBEIROTS מס - בפרט, גובר משקלם של האינטרסים הציבוריים שבהחמרה בענישה ושל שיקולי ההרעתה, על-פני נסיבותו האישיות של הנאשם. נכון חומרת העberyות הנדונות, הנזק שהן מסבות לאוצר המדינה, קלות ביצוען והקושי בחשיפתן ובאייתור מבצעיהן - מן הראו להטיל בגין עונשים מחמירים ומרתייעים ובכלל זה, מאסרים בפועל וקנסות ממשמעותיים. עדמה עונשת זו מתחייבת משיקולים של הלימת העונש למעשה העבירה; זאת אף אם מדובר בנאים ללא הרשות קודמות ובמי שה坦הלו באופן נורטטיב במהלך השנים. עם זאת, גם במסגרת מדיניות הענישה המחייבת האמורה, נדרש בית-המשפט בגדירה של הענישה האינדיבידואלית, לאזן בין שיקולי הכלל לבין שיקולי הפרט. בנוסף, יש להתחשב לפחות בעניינים של נאים המודים בביטוי העberyות, מביעים חרטה עליהם ומביאים לחסוך ניכר בזמן שיפוטי; וכן, ובעיקר, כאשר הללו מטיסים את המחדל ומסלקים חובם לרשותה המס עד ליום גזר-הדין, אם כי הסרת המחדל היא גורם מקל אך לא מכריע, שכן אין מדובר במעשה חטא הנאים אלא בפירעון של חוב שניית היה לגבות מהם גם בדרכים אחרות. כללים אלה חלים הן בעבירות מס לפי פקודת מס הכנסת והן בעבירות מס לפי חוק מס ערף מוסף.

14. לאחר בוחינת טיעוני הצדדים שהוצגו לעיל, הגיעו לכל מסקנה, כי יש מקום לקבל את הערעור בחלקו, הן לגבי תקופת המאסר והן לגבי שיעור הקנס. ראשית, בית-משפט קמא גזר את דין של המערער מתוך הנחה כי הלה ביצע 21 עבירות, בזיקה להגשת 21 דוא"חות לרשות מע"מ, כאשר מוסכם על הצדדים כי נפלת שגגה, והמערער ביצע 16 עבירות. על-כן יש מקום להתרебבמתחם הענישה ההולם, ولو מן הטעם שהמערער הורשע ב-16 עבירות (כמו בהר לעיל), אשר לא כוללות רכיב של כוונה להתחמק מתשלום מס, שהעונש המרבי הקבוע בצדה של כל עבירה הוא שנתי מאסר, זאת בשונה מהUBEIROTS שיויחסו לו בכתב-האישום המקורי, שככלו כוונה להתחמק מתשלום מס, אשר העונש המרבי בצדה של כל אחת מהן עמד על חמיש שנים. שנית, מתחם הענישה נקבע, לפי תיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, בזיקה לערכיהם המוגנים שבסיס העberyות, לנسبות ביצוע העberyות ולמדיניות הענישה הנהוגת בעבירות דומות. בכל הנוגע למדייניות הענישה הנהוגת, הרי שמסקירת הפסיכה שהגשו הצדדים, עולה שבгин העבירה אשר בה הורשע המערער, לפי סעיף 117(א)(3), מוטלים גם עונשים שאינם כוללים רכיב של מאסר בפועל של ממש. עם זאת, מתחם הענישה ההולם בשורת העberyות שבייצע המערער (16 עבירות), מתחילה במאסר בפועל של ממש, ולא לתקופה קצרה, חurf העובדה שמדובר בעבירות עוון שעונשה המרבי של כל אחת מהן עומדת, כאמור, על שנתי מאסר; זאת נכון ריבוי העberyות ונסיבות ביצוען. כפי שצין בית-משפט קמא, בהתאם לעבודות כתב-האישום המתוקן שבו הודה המערער,

ニכו המערער והחברה מס תשומות בסכום ניכר של 21,087 ₪, זאת כאשר המע"מ הгалום בחשבוניות עמד על 2,909,706 ₪, זאת על סמך 230 חשבוניות על-שם חברות שונות אשר לא ביצעו ולא התחייבו לבצע עסקה עם נאשمت 1, ובכך הסבו נזק ממשמעותו לקופה הציבורית. נסיבות ביצוע העבירות חמורות נוכח היקף העבירות אף אם מדובר ב-16 עבירות ולא 21, כמוות החשבוניות וכן תקופת ביצוע העבירות (כשנתיים). הטענות שהועלו על-ידי המערער במישור העובדתי, בעניין נסיבות ביצוע העבירות ובעניין הפעלתו על-ידי אחרים, אין מקומות עילה להקללה בヅר-הדין, ولو מן הטעם שהן חרוגות מעובדות כתב-האישום המתוקן, העומד בסוד ההודאה וההרשותה. לפיכך, צדק בית-משפט קמא בקביעו מתחם ענישה הולם שהרף התחתון שבו הוא אסור בפועל של ממש. ואולם, לנוכח תיקון מספר העבירות בהכרעת-הדין, ועל-רקע מדיניות הענישה הנוגעת לעבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, סבורים אנו כי יש להעמיד את מתחם הענישה הולם בעניינו של המערער על אסור בפועל הנע בין 10 חודשים לבין 20 חודשים (חלף המתחם של 15 חודשים עד 30 חודשים); וכן להפחית את שיעורי סכומי הקנס ב"מתחם הקנס". בכל הנוגע לעונש המתאים בתור המתחם, הרי שבית-משפט קמא הביא בחשבון את מכלול שיקולי הענישה הרלבנטיים - הן לחומרה, כמו עברו הפלילי של המערער, כישלון הרטעה והעונשים שהוטלו עליו בעבר ודפוסי החשיבה וההתנהגות שתוארו בתסקיר שירות המבחן; והן ל Kohl, כמו הוודאות של המערער, החרצה שהביע על מעשיו ונסיבותו האישיות. לאור האמור, סבורים אנו כי העונש המתאים אמור להימצא בין הרף התחתון של המתחם לבין אמצע המתחם.

. 15 על-יסוד האמור לעיל, המערער מתקבל מבונן זה שרכיב המאסר בפועל יעמוד על 12 חודשים, חלף 24 חודשים. בהתאם, לנוכח תיקון מספר העבירות, יעמוד הקנס על 100,000 ₪, או 12 חודשים מאסר תמורה (חלף 150,000 ₪).

המערער יתיצב לריצוי המאסר בפועל ביום 17.12.17 בשעה 00:00 בבית המעצר "ニツン" שבמתמחם כלל "איילן".

**המציאות תודיע לב"כ הצדדים טלפונית על מתן פסק-הדין, ותמציא להם עותקים ממנו.**

**ניתן היום, י"א בחשוון התשע"ח, 31 באוקטובר 2017, בהיעדר הצדדים.**

משה בר-עם, שופט

רבקה פרידמן-  
פלדמן, שופטת

יורם נועם, סגן נשיא