



ת"פ 187/10/17 - מדינת ישראל נגד יגאל שם טוב, יגאל שם טוב - משלוחים, הובלות והסעות, בע"מ

בית משפט השלום בתל אביב - יפו
ת"פ 187-10-17 מדינת ישראל נ' שם טוב ואח'

לפני כבוד השופט אילן צור
המאשימה:

מדינת ישראל

נגד

הנאשמים:

1. יגאל שם טוב

2. יגאל שם טוב - משלוחים, הובלות והסעות
בע"מ

גזר דין

הרקע וכתב האישום

1. ביום 1/10/17, הוגש נגד הנאשמים כתב אישום שעניינו בעבירות על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - "חוק מע"מ") לתקופה שבין חודש ספטמבר 2008 ועד פברואר 2010. במסגרת כתב האישום, הואשמו הנאשמים בעבירות על סעיף 117(ב)(6) בגין הכנה, ניהול וקיום פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבים וכן בעבירות על סעיף 117(ב)(8) בגין שימוש במרמה עורמה ותחבולה - והכל במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס אמת.

2. הלכה למעשה, עניינו של כתב האישום בהשמטת 185 חשבוניות מס, מהדוחות התקופתיים של הנאשמת 2 - למנהל מע"מ, ע"י הנאשם 1 בכשירותו כמנהל הפעיל בנאשמת 2. על פי כתב האישום, סכום העסקאות אשר לא נכלל בדוחות התקופתיים למנהל מע"מ, עומד על סך של - 4,505,001 ₪ על פי החלוקה הבאה: סך של - 3,876,145 ₪ שהמס הגלום בו הוא בסך של - 628,847 ₪.

3. ביום 8/7/19, התקיים לפניי דיון במעמד הצדדים, בו נשמע עד תביעה אחד ובדין שנערך ביום 30/10/19, הודה והורשע הנאשם 1 (להלן - "הנאשם") בעובדות כתב האישום. ביום 21/9/20 הודה הנאשם גם בשם הנאשמת (להלן - "הנאשמת"), אשר ככל הנראה בשל שגגה לא נרשמה הודאתו ככוללת גם את הנאשמת 2, כבר ביום 30/10/19. הודאתו של הנאשם נעשתה מרצונו החופשי - ללא הסדר טיעון עם המאשימה ולפיכך, נקבע כי הצדדים יטענו לעונש באופן חופשי.

4. כאן המקום לציין, כי בין לבין - טענו הנאשמים לקיומו של הסכם עם מנהל מע"מ (תחנת נתניה), לפיו גובש הסדר תשלומים, אשר עצם קיומו הוכחש ע"י המאשימה - דבר שהתברר כלא נכון וכי הסכם זה קיים ואף הוגש



לתיק בית המשפט. לעניינו של הסכם זה והשפעתו על מכלול הנסיבות שלפניי, עוד אדרש בהמשך.

5. סופו של דבר, הנאשמים הודו והורשעו במיוחס להם בכתב האישום.

תמצית התסקיר לעניין העונש

6. ביום 30/10/19, במסגרת הכרעת הדין והרשעת הנאשם, הורתי לשירות המבחן ליתן דעתו בתסקיר לעניין העונש. מהתסקיר עולה, כי לחובתו של הנאשם קיימת הרשעה אחת בגין החזקת סכין/אגרופן שלא כדין, מחודש מרץ 2010. כן עולה, כי בהעדר עמידה בהתחייבות של קבלני המשנה, נקלעו הנאשמים למצב כלכלי קשה ולפיכך, סגר הנאשם את העסק כבר בשנת 2014. כן צוין, כי הנאשם נוטל אחריות על מעשיו וכי באותה תקופה אושפז לסירוגין בשל מצב בריאותו - דבר אשר הוביל להתנהלות בלתי תקינה מצדו בעסקו וכי כיום עומדים חובותיו על כ - 8 עד 9 מיליון ₪. עוד התרשם שירות המבחן, כי הנאשם הורתע מההליך הפלילי דכאן ובמצבו אף הוצע לו לפנות לטיפול נפשי. עוד צוין, כי נוכח הפרמטרים שנבחנו - הרי שגורמי הסיכון להישנות העבירות נמוכים. סיכומו של דבר, לאור נטילת אחריות על מעשיו אשר התרחשו לפני זמן רב, העונש ההולם את מעשיו הוא צו שירות לתועלת הציבור בהיקף של 300 שעות.

7. אבהיר כבר בשלב זה, כי בכל הכבוד - אינני מקבל את המלצת שירות המבחן לסיום התיק בענישה המוצעת, וזאת כפי שיפורט בהמשך במסגרת העונש הראוי - בתוך מתחם העונש ההולם, נוכח מדיניות הענישה הנוהגת בנסיבות התיק ובעבירות מסוג זה, ובהתאם לתיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז - 1977 (להלן - "חוק העונשין").

הטיעונים לעונש

טיעוני המאשימה לעונש

8. לדידה של המאשימה, מדובר בתיק אשר היה חלק מחקירה רחבה יותר, בשעה שהנאשם היה - המנהל פעיל של הנאשמת. לטענתה, בין השנים 2008 - 2010, "השמיטו" הנאשמים מתשע דוחות מע"מ תקופתיים, 185 חשבוניות מס, בהם הודו והורשעו ואשר תכליתן היא התחמקות מתשלום מע"מ בהיקף של 628,000 ₪ כנגזרת "מהעלמת" סכום של 4,500,000 ₪. כן נטען, כי עבירות מס אלה מגלמות פגיעה בערכים המוגנים, המתבטאת בפגיעה בסדר החברתי, שיבוש הפעולה התקינה של מנגנון גביית המס, פגיעה בקופה הציבורית והטלת מעמסה כספית מוגברת על הציבור, תוך הפניה לפסיקה. כן עוד נטען, כי מדיניות הענישה הנוהגת בעבירות אלה היא מאסר בפועל ומחמת שמדובר "בנסיבות מחמירות" שכן עסקין בעבירה קלה לביצוע וקשה לגילוי. לדידה של המאשימה, מדובר בסכום העלמת מס משמעותי, כאשר הנאשם היה המבצע העיקרי והאחראי לביצוע, אשר נעשו באופן שיטתי מתוך בצע כסף, להפקת רווח כלכלי. הנזק אשר נגרם בגין אי הדיווח על ידי הנאשמים, עומד על סכום של - 628,000 ₪ אשר כמחציתו שולמה בשנת - 2010 ולפיכך, הנאשם לא הסיר מחדליו במלואם. באשר למתחם הענישה ההולם - נטען כי זה מצוי במנעד שבין 16 ועד 36 חודשי מאסר בפועל. בהמשך הוסיפה,



כי שיקולי ההרתעה גוברים על נסיבות אישיות, תוך ציון עברו הפלילי של הנאשם בגין עבירה של החזקת אגרופן/סכין שלא כדין בשנת 2010. כן זקפה המאשימה לזכותו של הנאשם את הודאתו, נטילת אחריות על מעשיו והחיסכון בזמן שיפוטי ובמשאבים, כאשר מנגד צוין כי יש לזקוף לחובתו את אי הסרת המחדל בחלוף 10 שנים ממועד ביצוע העבירה, תוך הפניה לפסיקה בעניין זה; לטענת המאשימה, אין ליחס משקל לחלוף הזמן - נוכח הפסיקה בעניין זה ולאור העובדה לפיה הנאשם ציין לפרוטוקול מיום 13.6.19, כי לא יטען לשיהוי לצורך הקלה בעניינו לאור הגשת מספר בקשות לדחייה על ידו; באשר לתסקיר שירות המבחן - הרי שבית המשפט אינו מחויב לאמץ את המלצותיו, ומבחן האינטרס הציבורי גובר על שיקולים אינדיבידואליים. לפיכך - בקשה המאשימה לגזור על הנאשם 20 חודשי מאסר בפועל, כעונש ראוי בתוך המתחם ההולם. יצוין, כי ב"כ המאשימה טענה, כי לא נמצאו פסקי דין התואמים את נסיבות המקרה דנן במדויק. באשר לקנס - הרי שזה אמור לבטא יחס הולם בשיעור הפגיעה בקופה הציבורית וכי הפסיקה מורה על הצורך בהרתעה כלכלית בעבירות אלה, זאת במטרה להעביר מסר לציבור לפיו, עבירות כלכליות אינן משתלמות. לפיכך נטען ע"י המאשימה, כי מתחם הקנס ההולם נע בין - 100,000 ₪ ל - 200,000 ₪ ובקשה, להטיל על הנאשם קנס בסך של - 175,000 ₪ - כעונש ראוי בתוך מתחם הקנס, לצד הטלת קנס סמלי - על הנאשמת.

טיעוני הנאשמים לעונש

9. מנגד טען ב"כ הנאשמים, כי נכון וראוי במקרה דנן, לסטות ממתחם הענישה הנוהג במקרים מעין אלה, מאחר והעברות המיוחסות לנאשמים, אירעו בעת שהנאשם היה מאושפז בבית חולים בשעה שהחשבוניות האמורות היו מפוזרות אצל הנהגים בשטח. חרף האמור, הנאשם נטל אחריות והודה לפני שלטונות המע"מ בביצוע העבירות המיוחסות לו. ביום 19/1/2010, נחתם הסכם בין הנאשם לשלטונות המע"מ בתחנת מע"מ נתניה ולפיו, נקבעה שומת מס בסך של - 628,749 ₪. במשך שנה שולם סך של - 480,000 ₪ על ידי הנאשם בחלוקה לתשלומים כאשר התשלום הראשון היה בסך של 46,399 ₪ (במ/2) ואילו התשלום האחרון אשר שולם בשיק, חזר מבלי שנפרע. לפיכך, נשלח לנאשם מכתב בנושא והנאשם פעל לתשלום השיק והחוב זוכה בהתאם (מב/3). כן טען ב"כ הנאשם, כי לאחר ההסכם האמור, נעצר הנאשם בשנת 2014 ונחקר עד לשנת 2017, שנה בה הוגש כתב האישום בגין אותן עבירות לגביהן נחתם הסכם השומה, כאמור לעיל. עוד טען ב"כ הנאשמים, כי לנאשם נגרם עינוי דין ממושך אשר השפיע עליו במישור הנפשי וגורם לו לחרדות וללחץ ואף מדיד שינה מעינוי. לאור כל האמור לעיל ובהתחשב בהודאת הנאשם ובעובדה כי שולם חלק ניכר מהמס אותו מחויב הנאשם לשלם ובשים לב להמלצת קצינת המבחן בתסקירה - אותה לדידו נכון לקבל הרי שנכון להסתפק בענישה קלה בדמות קנס שאינו גבוה וכן ליתן לנאשם זמן להסדר יתרת החוב אל מול שלטונות מע"מ, בהתאם להסכם השומה.

דבר הנאשם

10. במסגרת דברו האחרון, הביע הנאשם חרטה על מעשיו, וציין כי הודה במיוחס לו ואף נטל אחריות על כך וככל שנתרו סכומים אשר טרם שולמו הרי שהוא מעוניין לשלם, לצורך הסרת המחדל במלואו. כן ציין, כי טענת המאשימה להיעדרו של הסכם בין הצדדים נמצאה כבלתי נכונה כמו גם התשלומים שביצע על חשבון החוב האזרחי. הנאשם אף הביע פליאה על עצם הגשת כתב אישום לאחר כריתת ההסכם בין הצדדים. בנקודה זו מצאתי לציין, כי נתתי לנאשמים הזדמנות נוספת להסרת המחדלים ואף תחמתי אותה בזמן.



דין וגזירת הדין

המסגרת הנורמטיבית - סעיף 117(ב)(6) ו - (8) לחוק מע"מ

11. ביסודן של הוראות חוק מע"מ, עומד עקרון הגילוי המלא לשלטונות המס, עקרון הבא למנוע מעשה רצוני ומכוון - המיועד להשיג את המטרה של הקטנת נטל המס באמצעים פסולים, שנאסרו על פי החוק. הוראה זו, באה למנוע מעשי מרמה ותחבולה כנגד שלטונות המס והיא מהווה חוליה אחת בשרשרת של חוקי המס השונים שתכליתם, במעגל הקרוב, הגנה על ציבור משלמי המסים והבטחת הכנסה לאוצר, ובמעגל הרחוק, קידום החברה ותכנון פיסקאלי לצורך התפתחותה והקצאת תקציבים חברתיים שונים.

12. הואיל, וסעיפי העבירה דלעיל - הם בבחינת סעיפי עונשין, הבאים למנוע עקיפת החוק והשתמטות ממנו, חזרו ושנו בתי המשפט, כי יש לפרש חקיקה זו באופן אשר תביע את סלידתה של החברה מפני מעשי ההשתמטות ממס, שפגיעתם רעה בחברה ובכלכלה ובשוויון בנטל המס.

במקרה דנן, הודו והורשעו הנאשמים בעבירות על סעיפים 117(ב)(6) לחוק מע"מ, בגין הכנה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים וכן "בסעיף הסל" 117(ב)(8) - לחוק מע"מ, בגין שימוש בכל מרמה או תחבולה, והכל במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס.

13. טרם שאפנה לגופו של עניין, מצאתי לציין כי עבירות אלה המנויות בסעיף 117(ב) לחוק מע"מ הן "עבירות התנהגותיות". לאמור, אדם הפועל באופן שנאסר עליו לפעול כמפורט בתתי הסעיף הנ"ל - "במטרה" להתחמק או להשתמט מתשלום מס, הגם שידו לא צלחה ואף בפועל לא השתמט מתשלום המס - נתפס בכפה של עבירה זו. עניין לנו אם כן, בעבירה התנהגותית ולא תוצאתית. להשלמת התמונה אציין, כי עבירת "מטרה" ביסודה הלוח הרחוק של חתירה לתוצאה - גם אם זו לא הושגה בפועל. דוגמא מובהקת לכך הן עבירות ה"ניסיון".

14. ואם ישאל השואל מדוע נדרשתי לעניין זה, אבהיר - כי נוכח טיעוני המאשימה אשר לטעמי נתפשה לכלל טעות וטענה "השמטה" של הכנסה מהדוחות התקופתיים למע"מ (ועל כן הגישה פסיקה מעורבת של עבירות מס הכנסה ומע"מ) בעוד שעבירות אלה עניינן בהכנה וניהול כוזב של דוחות תקופתיים למע"מ - במטרה להתחמק מתשלום מס. יודגש, כי היסוד הנפשי הקבוע בעבירות בהן הורשעו הנאשמים והנוקב בצמד התיבות "במטרה להשתמט" שונה מן היסוד העובדתי של "השמטת הכנסה" בעבירה שונה בתכלית בה לא הורשעו הנאשמים.

15. לפיכך, המסגרת הנורמטיבית בתיק שלפניי נוגעת אך ורק לעבירות לפי חוק מע"מ, בהן הודו הנאשמים והורשעו על יסוד הודאתם, וזאת מבלי להקל ראש בחומרתן.

16. סעיף 117(ב)(6) ו - (8) לחוק מע"מ, קובע כדלקמן:

(ב) עשה אדם מעשה מהמפורטים בסעיף זה במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, דינו



- מאסר 5 שנים אוכלת הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז - 1977
(בסעיף זה - חוק העונשין):

(1)

.....

(6) הכין, ניהלאוהרשהלאחרלהכיןאולנהל,
פנקסיחשבונותכוזביםאורשומותאחרותכוזבות ;

.....

(8) השתמש בכל מרמהאותחבולהאושהרשהלאחרלהשתמשבהן אועשהמעשהאחר.
(ההדגשות לא במקור - א' צ')

17. קריאה נכונה של סעיף זה מלמדת, כי אדם - אשר הכין או ניהל פנקסי חשבונות כוזבים ובכללן רשומות כוזבות ו/או עשה כל מעשה שיש בו משום מרמה או תחבולה - כיסוד עובדתי, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס - כיסוד נפשי, דינו מאסר 5 שנים ו/או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61 לחוק העונשין. הנה כי כן, אין מדובר ב"השמטת הכנסות" לפי פקודת מס הכנסה, אלא בניהול כוזב של פנקסים או רשומות לפי חוק מע"מ.

18. אבהיר, כי מילותיי לא הושחתו לריק, שכן דומה, כי בעניין זה נתפשה המאשימה לכלל טעות ולא אכביר מילים מעבר לכך, הגם שאינני מתעלם מסכום העסקאות הכולל, אשר לא דווח ע"י הנאשמים, תוך ניהול פנקסים כוזבים ושימוש במרמה או תחבולה - במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, עבירות בהן הורשעו.

הבניית שיקול הדעת - תיקון 113 לחוק העונשין

19. תיקון 113 לחוק העונשין, קבע את העיקרון המנחה - הוא עיקרון ההלימה, כאמור בס' 40 לחוק העונשין, המחייב את בית המשפט לתחום את העונש ההולם בהתאם לערך החברתי שנפגע ומידת הפגיעה בו, מדיניות הענישה הנוהגת ונסיבות הקשורות בביצוע העבירה. בהמשך, ולצורך קביעת העונש הראוי יש ליתן את הדעת, לחומרת המעשה ונסיבותיו וכן מידת אשמו של כל נאשם. מקום שמתנהל הליך משפטי, הרי שלבית המשפט שיקול הדעת לקבוע את העונש בהתחשב בין היתר, בנסיבות העבירה הספציפיות, בנזק הצפוי להיגרם כתוצאה מביצוע העבירה, וכן ביכולתו של הנאשם להבין את אשר הוא עושה ולהימנע מן המעשה. מלבד האמור, יש ליתן משקל גם לנסיבות ביצוע העבירה ולמדיניות הענישה הנוהגת במקרה המיוחד שלפניי.

20. כאמור, תיקון מס' 113 לחוק העונשין, קבע את **עקרון ההלימה** - כעקרון המנחה בגזירת העונש. עיקרון גמולי זה, מחייב ענישה המבטאת הלימה ביחס ישר לחומרת העבירה בנסיבותיה וכן את מידת אשמו של הנאשם. אך זאת לדעת, עקרון ההלימה אינו עיקרון יחיד, ועל בית המשפט להעניק משקל גם לשיקולי השיקום של הנאשם לצד שיקולים נוספים [ע"פ 452/14 **ניסים דבוש נ' מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן ביום 03.04.2014); וכן ע"פ 7459/12 **שיבר נ' מדינת ישראל**, (לא פורסם, ניתן ביום 20.06.2013)].

21. בהתאם למתווה הקבוע בתיקון 113 לחוק העונשין, ובמסגרת הבניית שיקול הדעת - על בית המשפט



להכריע, בין היתר, אם עניין לנו ב"אירוע" אחד או במספר "אירועים" נפרדים, ובהתאם למסקנה שתתקבל - לקבוע מתחם עונש כולל או כמה מתחמי ענישה נפרדים. כן, נקבע בתיקון 113 לחוק העונשין, כי קביעת העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם, תיקבע תוך התחשבות בקריטריונים הקבועים בסעיף 40יא לחוק העונשין.

22. בנסיבות שלפניי, והגם שמדובר בריבוי עבירות (185 חשבוניות מס ב - 9 דוחות תקופתיים), לא נטען לפניי ע"י המאשימה (או הנאשמים) כי מדובר במספר אירועים. בחינת המקרה שלפניי, מובילה למסקנה כי הגם שמדובר ב - 9 דוחות בהם לא נכללו כל החשבוניות ולמעשה מדובר בדוחות כוזבים - הרי שבראייה כוללת של המקרה, לא ניתן להפריד את נסיבותיו לאירועים נפרדים, אלא נכון לראות בו נוכח נסיבותיו כאירוע אחד מתמשך על פני תקופת הזמן בה הוגשו דוחות כוזבים אלה למנהל מע"מ. לאמור, הגם שכל דו"ח כוזב אשר הוגש מהווה בבחינת עבירה בפני עצמה (ואולי אף כל חשבונית אשר לא נכללה בו) - הרי שעניין לנו באירוע מתמשך אחד. אבהיר כי הגדרת "אירוע" אינה נבחנת בכמות העבירות אשר בביצוען הורשעו הנאשמים, אלא על פי מבחן ה"קשר ההדוק". מבחן זה בודק את המהלך העברייני של ביצוע העבירות, אם כחלק ממהלך עברייני אחד, ואם לאו (ע"פ 4910/13 ג'אבר נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 29/10/2014)) על פי מבחן זה, אין מקום לפצל את ביצוע העבירות באופן מלאכותי תוך קביעה כי מדובר במספר אירועים.

23. בשולי הדברים, אך לא בשולי העניין אציין, כי לו גם היה נקבע כי עניין לנו במספר אירועים, אין בכך כדי לחייב את בית המשפט לגזור עונש שונה או חמור יותר, וכפי שאפרט להלן.

קביעת מתחם העונש ההולם

24. כאמור, מתחם העונש ההולם משקף קיומו של יחס הולם בין חומרת העבירה בנסיבותיו ומידת אשמו של הנאשם ובין סוג ומידת העונש המוטל עליו. כל זאת, תוך מתן משקל מידתי בערכים החברתיים אשר נפגעו ובמידה שבה נפגעו, ותוך התחשבות בנסיבות הקשורות בביצוע העבירה ומדיניות הענישה הנוהגת במקרים דומים (סעיף 40ג' בשילוב סעיף 40ט' לחוק העונשין). אדון בדברים.

הערך החברתי המוגן ומידת הפגיעה בו

25. דומה, כי לא אפריז אם אציין, כי נהרות של דיו נשפכו וקולמוסים רבים נשברו, בניסיון לנסח בכל דרך אפשרית את פגיעתן הרעה של עבירות אלה, הפורעות את הסדר החברתי עליו מושתתת מערכת המס ואת האמון של הרשויות בדיווח העצמי של הנישומים/העוסקים, כמו גם בפגיעה הבלתי נסבלת בקופת אוצר המדינה ומשם בכיסם של כל אחד ואחד מאזרחי ישראל, אשר בשל עבירות אלה הנעשות מתוך בצע כסף והפקת רווחים גרידא, גובר נטל המס על ישרי הדרך המדווחים דיווחי אמת לרשויות המס. לעניין זה, נקבע בהאי לישנא:

"עבירות המס מתאפיינות בחומרה יתרה נוכח פגיעתן הישירה - בקופה הציבורית, העקיפה - בכיסו של כל אזרח, ולאור חתירתן תחת ערך השוויון בנשיאת נטל המס" (רע"פ 977/13 אודיז נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 20.02.2013)).



26. מאפיין נוסף שיש בו כדי להחמיר את הגישה כלפי העבירות הללו, נעוץ בקלות שבביצוען למול הקושי הרב בגילויין. אין להתעלם מן הקלות הבלתי נסבלת של ביצוע עבירות מעין אלו, המאפשרת למבצעים לגרוף לכיסם רווחים משמעותיים ומן הקושי להתחמק מתשלום המס. על דרך הכלל, בעבירות מסוג זה קיימים צדדים נוספים השותפים מטרתם אינה אלא להתחמק מתשלום המס. על דרך הכלל, לגורמים הללו, אינטרס משותף בהסתרת מעשי העבירה. מצב דברים זה, בו אמון מערכת המס - נתון בידיו של היחיד, אשר אמור לשמש בבחינת "צינור" להעברת המע"מ לרשות המסים - מעצים את האמון הניתן לפרט ע"י הרשויות ולפיכך, הפרתו של אמון זה חמורה שבעתיים. וכך נקבע בפסיקה, ביחס לערכים המוגנים, הנפגעים כתוצאה מביצוע העבירות הללו:

"ערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס הנדרש לצורך מימון צרכיה של החברה ופעילות 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 צרכי החברה, ובתשתית האימון הנדרשת בין הציבור לבין השלטון האחראי לאכיפה שוויונית של גביית המס"
(רע"פ 512/04 אבו עביד נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 15.4.2004).

עוד נקבע בזו הלשון:

"הערך המוגן בעבירות מס הוא השיטה הפיסקלית שהחברה אימצה כחלק ממדיניותה הכלכלית והחברתית, לרבות שיטת המיסוי שתבטיח חלוקת נטל שוויונית וצודקת" (ע"פ (מח' ת"א) 71687/02 עיני נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 1.4.2004).

27. לכל האמור יש להוסיף, כי דוחות כוזבים המוגשים לרשויות המס פוגעים באפקטיביות של מערכת המס וביכולתה לתכנן את היקף הגבייה (רע"פ 4323/14 מולדובן נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 26.6.2014).

28. באשר למידת הפגיעה בערכים המוגנים - במקרה דנן, מצאתי כי קיימת משמעות לקולא לקיומו של הסכם השומה שנערך בין הנאשמים לרשויות מע"מ כבר בשנת 2010, בו נטל הנאשם אחריות מלאה עוד בטרם הוגש כתב האישום ואף הסיר כבר אז, כמחצית מגובה המחדל. אוסיף, כי אין לזלזל כלל ועיקר גם בניסיון של הנאשמים להסיר את המחדל, אף אם לא צלח להסירו כליל ויש להתחשב בכך במסגרת הענישה (רע"פ 3711/13 הושיאר נ' מדינת ישראל, (לא פורסם, ניתן ביום 16.7.13). ועוד יש להביא בחשבון, כי פועלו של הנאשם להסרת המחדל, קדם אף לחקירתו הפלילית כמו גם הסכם השומה משנת 2010 - אשר על יסודו נטל הנאשם אחריות מלאה, הסכם אשר המאשימה הכחישה את קיומו בשוגג. אוסיף, כי אילולא היה בנמצא הסכם זה בידי הנאשם - סביר כי המאשימה היתה מובילה את בית המשפט לכלל טעות. דבר זה, עלול היה להוביל להחמרה משמעותית בעונשו של הנאשם, נוכח חזקת התקינות המינהלית, אשר היתה מובילה מותב זה ליתן אמון בהצהרת המאשימה, לפיה לא היה קיים הסכם שומה בין הצדדים.



29. ועוד יש להביא בחשבון את גובה המחדל העומד על סך של - 628,847 ₪. סכום מחדל זה שאינו מבוטל, אינו גם מן הגבוהים בהם דנה הפסיקה. לכל האמור יש להוסיף כי כבר כיום ברור - והמאשימה אף הודתה בכך - כי לפחות מחציתו של המחדל הוסרה. לאמור - סכום המחדל הנומינלי עומד על כ - 315,000 ₪ ולא אפריז אם אומר כי סכומי מחדל מעין אלה, הסתיימו לא אחת בכופר כסף. לציין, כי סכום המחדל הנותר, מהווה אינדיקציה ברורה לשיעור הנזק אשר נגרם לקופת אוצר המדינה כתוצאה ממעשי הנאשמים ופגיעתם בערכים המוגנים [רע"פ 5872/14 ירון נ' מדינת ישראל, (לא פורסם, ניתן ביום 2.10.2014); רע"פ 674/13 ליטווק נ' מדינת ישראל, (לא פורסם, ניתן ביום 28.1.2013); רע"פ 10519/09 חרבאווי נ' מדינת ישראל, (לא פורסם, ניתן ביום 3.1.2010)].

30. הנאשמים לא התעלמו מדרישות רשויות המס ואף הגיעו עם רשות המסים להסכם שומה אזורי אשר נחתם כבר בתחילת שנת 2010 ושולם בחלקו ורק כעבור מספר שנים הוחלט ע"י רשות המסים לחקור את הנאשמים במישור הפלילי, באופן שכתב האישום הוגש בשלהי שנת 2017, קרי כ - 8 שנים לאחר הסכם השומה האזורי אותו החלו הנאשמים לשלם.

31. לא נעלמה מעיני השורה בהסכם השומה, שאין בו כדי לפטור את מי מהנאשמים במישור הפלילי. ואולם זאת לדעת, חקירה המתנהלת לאחר שנים כה ארוכות ממועד ביצוע העבירה והגשת כתב אישום בחלוף כ - 8 שנים מביצוע העבירות - יש בה כדי להקהות את ההרתעה, בהיעדר מידיות באכיפה.

32. יוצא אפוא, כי לאור שיעור המחדל, המאמץ להסרת והסרת מחציתו בפועל, כמו גם התנהגות הנאשמים, נטילת אחריות ושיתוף הפעולה עם הרשויות במסגרת הסכם השומה כ - 8 שנים טרם הגשת כתב האישום, לצד נטילת אחריות מלאה ואף הודיה בכתב האישום דכאן, הרי שכל אלה מובילים למסקנה כי הפגיעה בערכים המוגנים - במקרה דנן - מצויה ברף התחתון.

נסיבות ביצוע העבירה

33. למקרא כתב האישום, אין בנמצא "נסיבות" בכתובים, באשר לביצוע העבירות המיוחסות לנאשמים. הלכה למעשה, מדובר בכתב אישום לקוני המתאר הגשת 9 דוחות כוזבים למנהל מע"מ מהם הושמטו 185 חשבוניות מס, מעשים המתוארים בין היתר כמרמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס אמת.

34. בטיעוני המאשימה לעונש, נטען כי הדבר נעשה מתוך בצע כסף ולצורך הפקת רווחים כאשר מדובר בסכום העלמת מס משמעותי - לו היה אחראי הנאשם, פעולות אשר נעשו באופן שיטתי. כאמור, דבר מכל זה לא הובא במסגרת כתב האישום וספק בעיני אם ניתן לקבל נסיבות אלה כלשונן, הגם שאינני מוצא תכלית אחרת להשתמטות מתשלום מס אלא לשם בצע כסף או הפקת רווח כלכלי אישי (ע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(3) 720).



35. לגופו של עניין, ניתן ללמוד מתסקיר שירות המבחן - לעניין העונש, כי טענתו של ב"כ הנאשם לפיה הדבר התרחש בתקופה בה שהה הנאשם לסירוגין בבית חולים - איננה תלושה מן המציאות. וכך נכתב בפסקה האחרונה בעמ' 2, לתסקיר שירות המבחן:

"בהתייחסותו לביצוע העבירות הנוכחיות, יגאל נטל אחריות על המיוחס לו. מסר כי בתקופה המתוארת בכתב האישום, אושפז לסירוגין בבית החולים, בשל מצבו הרפואי באותה העת, עבר טיפולים רפואיים שונים, בעטיים היה לדבריו מטושטש ולא מרוכז, חלק ניכר מהזמן (לא הוצגו אישורים רפואיים). הסביר כי במצבו המתואר, התקשה להיות מעורב באופן מלא בתפעול העסק הוא נאלץ לסמוך על עובדיו ושותפיו אשר בדיעבד הבין כי התנהלו בצורה לא תקינה...וכו"

36. הנה כי כן, והגם שטענה זו לא גובתה בכתובים, ניכר כי לא נטענה מהשפה ולחוץ, במיוחד בשעה שהנאשם נטל אחריות מלאה על מעשים אלה ואף הסיר בפועל חלק ניכר מהמחדלים. אציין, כי מדובר בתקופה שלפני 10 שנים, ולא ניתן לצפות מן הנאשם לשמור באמתחתו אישורים רפואיים מהשנים 2008 - 2010.

מדיניות הענישה הנוהגת

37. בע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל פד"י נח 3 720 הנ"ל, נקבע כדלקמן:

"עבירות המס הכלכליות הפכו בשנים האחרונות להיות רעה חולה ומכאן יש מקום לינתן לכך משקל בענישה על הפן ההרתעתי. כך שבבוא בית המשפט לגזור את דינו של אדם אשר הורשע בעבירות מסוג זה... כאשר עסקין בעברייני מס, עבירות כלכליות, עבירות מרמה וכדומה שבהם העברין מקווה להפיק רווח כספי רב, חשוב להטיל בצד הקנס גם עונש של מאסר בפועל למען ידע העברין שאין החוטא יוצא נשכר..."

38. יוצא אפוא, כי תפקידו של בית המשפט ביחס לעבירות הללו, הוא להגן על האינטרס הציבורי ולהעביר מסר חד משמעי וברור, אשר ישקף את מידת החומרה המיוחסת לעבירות אלה על ידו ואת סלידתו וסלידת החברה כולה מעבירות אלה.

39. עיינתי בפסיקה אשר הוגשה ע"י המאשימה ולא מצאתי אותה מתאימה למקרה, לאופי העבירות ולנסיבות התיק שלפניי. אציין, כי ב"כ המאשימה בהגינותה ציינה במסגרת טיעוניה לעונש - כי לא מצאה פסיקה התואמת את התיק דכאן ולפיכך, הוגשה פסיקה שעניינה גם בעבירות על פקודת מס הכנסה. דומה, כי עניינם של הנאשמים אינו דומה למרבית המקרים החמורים אליהם הפנתה ב"כ המאשימה. לטעמי, מאפייני העבירות בהם הורשעו הנאשמים קרובים יותר לפסיקה מקלה באופן משמעותי.

40. לגופו של עניין ומבלי להקל ראש בחומרת המעשים בהם הורשעו הנאשמים, המסגרת הנדרשת לצורך



בחינת מדיניות הענישה הנוהגת היא בעבירות על חוק מע"מ קרי, בהגשת 9 דוחות תקופתיים כוזבים - במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס תוך מעשי מרמה ותחבולה.

41. עיון בפסיקה הקרובה לעבירות בהם הורשעו הנאשמים על פי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, מלמדת על מתחמי ענישה שהרף התחתון שלהם מצוי ב - 6 חודשי מאסר הניתנים לריצוי בעבודות שירות, לצד ענישה נלווית, ולהלן מספר דוגמאות:

· ת"פ 26239-12-14 **מדינת ישראל נ' קסטרו** (לא פורסם, ניתן ביום 6.12.2017) - בו הורשעו הנאשמים לאחר שמיעת ראיות, ב - 11 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1); 10 עבירות לפי סעיף 117(ב)(4); עבירה לפי סעיף 117(ב)(6); ו - 10 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ. קרן המס הפלילית אשר נגרעה מקופת אוצר המדינה בשל העבירות הללו, עמדה על סך של **1.1 מיליון ₪**. בית המשפט קבע מתחם ענישה הולם במנעד שבין - 6 ל - 18 חודשי מאסר בפועל ומתחם קנס בין 50,000 ל - 150,000 ₪. בית המשפט השית עליו 6 חודשי מאסר לריצוי בדרך של עבודות שירות וקנס בסך 50,000 ₪ מחמת שהנאשם פעל להסרת המחדל אף שלא הסירו במלואו, וכן נוכח מועד ביצוע העבירות בשנת 2009.

· ת"פ 16335-05-12 **מדינת ישראל נ' שדאד כראג'ה** (לא פורסם, ניתן ביום 12.2.2017) - בו הורשעו הנאשמים ב - 30 עבירות לפי סעיף 117 (ב1); 4 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5); ועבירה אחת לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ. מדובר בתיק בו הוציאו הנאשמים חשבוניות פיקטיביות בסכום כולל העולה על - 5 חמישה מיליון ₪ ואשר קרן המס הפלילית הגלומה בהן שנגרעה מקופת אוצר המדינה, עמדה על סך של - **925,500 ₪**. נקבע, כי מתחם העונש ההולם מצוי במנעד שבין - 6 ל - 18 חודשי מאסר בפועל ומתחם הקנס ההולם נע בין - 50,000 ₪ לבין - 150,000 ₪. בית המשפט גזר על הנאשם 6 חודשי מאסר בפועל (מאחר שלא התאים לביצוע עבודות שירות) וקנס בסך 80,000 ₪. ערעורי הנאשם והמאשימה נדחו ע"י בית המשפט המחוזי (ע"פ 18495-03-17 ועפ"ג 37912-03-17 בהתאמה) וכן בקשת רשות הערעור אשר הוגשה לבית המשפט העליון ע"י הנאשם, בעניין עבודות השירות - נדחתה אף היא (רע"פ 4136/18).

· ת"פ 1113-05 **מדינת ישראל נ' חברת הנעים בע"מ** (לא פורסם, ניתן ביום 3.6.2012) - בו הורשעו הנאשמים בעבירה לפי סעיף 117(א)(1); ו - 44 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ. קרן המס שנגרעה מקופת אוצר המדינה עמדה על סך של - **814,480 ₪**. על הנאשמת/החברה הושת קנס בסך של 10,000 ₪. על הנאשמים 2 ו - 3 הושתו 6 חודשי מאסר בעבודות שירות, קנס בסך של - 200,000 ₪ והתחייבות בסך של - 100,000 ₪. הערעור לבית המשפט המחוזי נדחה (ע"פ 2021-04-13).

· ת"פ 48846-03-14 **רשות המיסים נ' זיאד דרארג'ה** (לא פורסם, ניתן ביום 30.12.15) - בו הורשעו הנאשמים ב - 19 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) בצירוף סעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ - בנסיבות מחמירות; ובעבירה על סעיף 117(ב)(6). קרן המס שנגרעה מקופת אוצר המדינה בשל עבירות אלה עמדה על סך של - 436,780 ₪ בגין שנות המס 2008 - 2011 כאשר מהמחדל הוסרו סך של - 10,000 ₪ בלבד. נקבע כי מתחם העונש ההולם עומד על מס' חודשי מאסר בודדים ועד ל - 18 חודשי מאסר בפועל.



על הנאשם 2 (המנהל הפעיל של החברה) הושתו - 14 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך של - 30,000 ₪.
על הנאשמת 1 (החברה) הוטל קנס בסך של - 60,000 ₪. במסגרת הערעור הומתק עונשו של הנאשם 1 והועמד על - 10 חודשי מאסר (ע"פ 16805-05-16).

ת"פ 838-07-08 **בית המכס - חיפה נ' רכינות המפרץ בע"מ** (לא פורסם, ניתן ביום 14.3.10) - בו הורשעו הנאשמים ב - 22 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, בשני אישומים. סכום המס אשר נגרע מקופת אוצר המדינה עמד על סך של - **447,179 ₪**. הנאשמים לא הסירו את המחדלים. על הנאשמת 1 (החברה) הוטל קנס בסך 5000 ₪, על הנאשם 2 נגזרו 6 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות וקנס בסך 25,000 ₪.

עפ"ג (מחוזי מרכז) 27727-02-14 **בטחון הדדי בע"מ נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 13.4.2014)** - בו נדון ערעורו של נאשם אשר הורשע על פי הודאתו בהוצאת 13 חשבוניות פיקטיביות בסכום של כ- 1,800,000 ₪, כאשר קרן המס הגלומה בהן עמדה על סך של - **251,000 ₪**. על הנאשם הושתו 7- חודשי מאסר בפועל, לצד ענישה נלווית בדמות מאסר על תנאי וקנס אשר נקבע כי ישולם בתשלומים.

רע"פ 7779/15 **חברת כץ עבודות צבע בע"מ נ' מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן ביום 31.1.16) - בו נדונה בקשת רשות ערעור של חברה (נאשמת) ונאשם אשר ניכו מס תשומות מדוחות מע"מ על יסוד "חשבוניות זרות" כאשר המס הגלום בהן עמד על סך של כ - **1.5 מיליון ₪**. הנאשם הורשע על פי הודאתו ונגזרו עליו - 20 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך 30,000 ₪. החברה נידונה ל - 100,000 ₪ קנס. בקשת הרשות לערער נדחתה.

רע"פ 6205/08 **רוברט הרמן נ' מדינת ישראל**, (לא פורסם, ניתן ביום 4.11.2008) - בו הוגשה בקשת רשות ערעור על הרשעתו של הנאשם/המבקש, אשרהודה בקיזוז מס תשומות תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות - עבירות על סעיפים 117(ב)(5) ו - 117(ב)(6) לחוק מע"מ, כאשר המס הגלום בהן ואשר נגרע מקופת אוצר המדינה עמד על סך של כ - **207,000 ₪**. הנאשם שילם ע"ח המחדל סך של - 50,000 ₪, המהווים כרבע מהמחדל נומינלית. באותו מקרה, הושתו על הנאשם - 18 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך של - 60,000 ₪ ובית המשפט המחוזי המתיק את עונש המאסר בפועל והעמידו על - 15 חודשי מאסר תוך התחשבות במצבו הרפואי של הנאשם ורעייתו. בקשת רשות הערעור לבית המשפט העליון - נדחתה.

ברע"פ 7851/13 **חדר עודה נ' מדינת ישראל**, (לא פורסם, ניתן ביום 3.9.2015) - נדונה בקשת רשות ערעור של נאשם אשר נידון ל-18 חודשי מאסר בפועל לאחר שהורשע באי הכללת חשבוניות מס ב - 9 דוחות תקופתיים למנהל מע"מ תוך גריעת המס הגלום בהן בסך של כ - 516,000 ₪ - עבירה לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ. מתחם העונש אשר נקבע בבית משפט השלום עמד על מתחם שבין 9 חודשי מאסר בפועל ברף התחתון לבין 24 חודשי מאסר בפועל ברף העליון, ובנוסף לו, מאסר על תנאי וקנס כספי (ת"פ 6751/05). בהמשך שילם הנאשם באופן חלקי את קרן המס. בית המשפט העליון קבע כי יש מקום להתחשב לקולא בהסרת המחדל אף אם זה לא הוסר במלואו, ערעורו התקבל באופן חלקי ועונש המאסר בפועל הועמד על 15 חודשים.



42. אכן, עיון בפסיקה מלמד, כי קיימים מקרים - בנסיבות שונות וסכומי מחדל שונים, בהם הושתו עונשי מאסר בפועל, ארוכים אף יותר. ואולם מושכלות יסוד הן, כי ענישה היא לעולם אינדיבידואלית, וכפי שעוד יפורט בהמשך. אעיר, כי מצופה היה מהצדדים להצטייד בפסיקה התואמת את המקרה דנן, טרם הדיון בטיעונים לעונש.

43. מן הכלל אל הפרט: לאחר ששקלתי בדבר, תוך שהבאתי בחשבון את מידת הפגיעה בערכים המוגנים, נסיבות ביצוע העבירה, הנזק שנגרם לקופת אוצר המדינה, הנסיבות הקונקרטיות של התיק שלפני ומדיניות הענישה הנוהגת בתיקים מעין אלה - הגעתי לכלל מסקנה כי **מתחם עונש המאסר ההולם** את העבירות אשר בוצעו בתיק זה, מצוי במנעד שבין - 6 חודשי מאסר בפועל לביצוע בעבודות שירות ועד ל - 20 חודשי מאסר בפועל מאחורי סורג ובריח, כל זאת לצד ענישה נלווית בדמות **קנס** במתחם שבין - 20,000 לבין 70,000 ₪, **התחייבות כספית משמעותית ומאסר על תנאי** שבין 3 עד 6 חודשים.

קביעת העונש המתאים - בתוך מתחם העונש ההולם

44. קביעת העונש המתאים, תעשה בהתאם לסעיף 40ג(ב) לחוק העונשין, על יסוד נסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה (סעיף 40יא לחוק העונשין), בתוך מתחם העונש ההולם. יצוין, כי בהתאם לסעיף 40ב לחוק העונשין, רשאי בית המשפט לשקול נסיבות נוספות הקשורות בעבירה או שאינן קשורות בעבירה הן לצורך קביעת מתחם העונש ההולם והן לצורך קביעת העונש המתאים בתוך המתחם ההולם.

45. יפים לעניין קביעת העונש המתאים, הדברים אשר צוטטו מן המשפט העברי ע"י בית המשפט העליון בע"פ 8641/12 מוחמד סעד נ' מדינת ישראל, פ"ד סו(2) 772, בזו הלשון:

"הענישה הראויה לעבריינים והדרכים להשגתה מעסיקות מדינות רבות בעולם, ובשנים האחרונות ניכרת מגמה של הבניית שיקול דעתו של בית המשפט על-ידי המחוקק בהקשר הזה (ליאור בן-דוד, אורלי פישמן ודינה צדוק הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה, סקירה משווה (הכנסת, מרכז מידע ומחקר, 2006)). סוגיה זו באה לידי ביטוי עוד מקדמת דנא גם במשפט העברי. הרמב"ם קבע כללים בתורת הענישה על מנת להבנות את שיקול הדעת, למוד לו לעברין את העונש הראוי לו:

"דע כי גודל העונש וחומר פגיעתו או קטנו וקלות סבילותו, יהיה בבחינת ארבעה דברים:

האחד, חומר העבירה. כי המעשים אשר תוצאותיהם הפסד גדול עונשן חמור, והמעשים אשר תוצאותיהם הפסד קל ומועט עונשן קל.

והשני, ריבוי מציאות. שהדברים המצויים יותר צריך למונען בעונש חמור, אבל מעטי המציאות - הרי עונש קל עם מיעוט מציאותן מספיק במניעתן.

והשלישי, גודל ההעזה שבדבר. כי הדבר שיש לאדם העזה לעשותו, אם מפני שהתאוה מושכת אליו מאד או לתוקף ההרגל או לגודל הצער שבעזיבתו, הרי לא ימנע ממנו אם כי חשש דבר גדול.



והרביעי, קלות עשיית אותה הפעולה בהעלם ובהסתר כדי שלא ירגישו בו אחרים, הרי ההרתעה מזה לא תהא כי אם בחשש עונש קשה וחמור" (מורה נבוכים, חלק ג, פרק מא).

46. לפיכך, בשעה שבית המשפט בא לגזור את העונש הראוי על נאשם - בגדרו של מתחם העונש ההולם, עליו לשקלל ולהביא בחשבון את האיזונים והנסיבות לחומרא ולקולא בתיק שלפניו - ובכללן, חומרת העבירות, הסרת המחדלים, חלופי הזמן, הודאת הנאשם בהזדמנות הראשונה ונסיבותיו האישיות. ההכרעה בין השיקולים המובילים תלויה בסופו של יום, בנסיבותיו הפרטניות של כל מקרה ומקרה, בנאשם ובנסיבותיו האישיות, באופי העבירות, חומרתן, ברקע לביצוען, ובמידת הנזק שהסבו מעשיו לקופת אוצר המדינה ולערכים המוגנים (ע"פ 291/81 פלוני נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(4), 438).

47. סעיף 40יא לחוק העונשין, מונה את הנסיבות **שאינן קשורות בביצוע העבירה** - בהן רשאי בית המשפט להתחשב, במידה שבה התקיימו - ככל שבית המשפט סבור כי ראוי ליתן להן משקל ובהן: הפגיעה בנאשם ובמשפחתו; הנזק שנגרם לנאשם מביצוע העבירה ומהרשעתו; נטילת אחריות של הנאשם על מעשיו; מאמצי הנאשם לתיקון ופיצוי בשל תוצאות העבירה; שיתוף הפעולה עם הרשויות; תרומתו לחברה; התנהגות רשויות אכיפת החוק; חלופי הזמן ממועד ביצוע העבירה ועברו הפלילי או העדרו.

48. אקדים מילין ואציין, כי במקרה דנן, אני מוצא כי האיזון הראוי שבין מערך הנסיבות לחומרא ולקולא, יושג באמצעות מאסר בפועל אשר ירוצה בעבודות שירות, כל זאת לצד ענישה נלווית משמעותית. אדון בדברים ואסביר את דבריי.

הנזק שגרם הנאשם והסרת המחדל החלקי

49. חשיבות רבה נודעת בתיקים אלה, לשיעור המחדל ולהסרתו. לפיכך, מצאתי להקדיש את הדברים כבר בפתחו של חלק זה.

50. אכן, הנאשם לא הסיר את המחדל במלואו בשלב זה. בתיקים מעין אלה, נודעת חשיבות משמעותית להסרת המחדל, שכן זו משקפת חרטת אמת - במעשה ולא רק במילים, בעצם הטבת הנזק אשר גרם הנאשם לקופת אוצר המדינה ומנגד ב"הוצאת בלעו של גזלן". וכך נקבע ע"י בית המשפט העליון בע"פ 395/75 **מיכאל צור נ' מדינת ישראל**, פ"ד ל(2) 589, בעמ' 599:

"לגבי חובלים ומזיקים, גנבים וגזלנים, מועלים ורמאים למיניהם, חשובה החרטה שבמעשה מן החרטה שבלב ובדיבור. כבר לימדונו קדמונינו שהמתוודה על חטא ואינו חוזר בו לשלם את הגזל, כמותו כטובל ושרץ בידו (תענית, ט"ז, א' ורש"י שם, ד"ה ואינו חוזר בו); אבל מי שעושה להשבת הגזילה, וידו וידיו וחרטתו חרטה. ושוב; אפילו הניעו את העברין מניעים תועלתיים ואנוכיים גרידא, אין בהם כדי לגרוע מערכה של החזרת הגזילה כעושה להמתקת דינו.



עיקר תכליתם של דיני העונשין הוא להשליט את החוק; משהופר החוק במעשה גזילה, ראשית השלטתו הוא בהשבת הגזילה. נוטה אני לומר שדיני הנפשות הולכים אחר דיני הממונות, כמו שהיושר הולך אחר הדין.

משבאו דיני הממונות על סיפוקם, שוב דיני הנפשות אינם תובעניים ואינם תאוותניים כולי האי; לא באו על סיפוקם, יקומו דיני העונשין ויעשו את שלהם לגדור את הפרצות ולחזק בדק החוק".

51. ובאשר להסרה חלקית של המחדל, מצאתי לציין את הדברים אשר נקבעו ברע"פ 7851/13 חדר עודה נ' מדינת ישראל, (לא פורסם, ניתן ביום 3.9.2015) - אשר יפים לענייננו. ובכגון דא, ראוי להביא דברים כלשונם:

"עם זאת, מובן כי הסרת מחדל בשלב הערעור שונה מהסרת מחדל שנעשית בהזדמנות הראשונה, אשר מלמדת על חרטה וקבלת אחריות אמיתית ומיידית. ואולם מבלי למעט מעקרון זה - גם להסרת מחדל בהמשך הדרך ישנה משמעות מסוימת לאור הגשמת התכלית של תשלום מס אמת והאינטרס הציבורי בהשבת החוב לקופה הציבורית, והיא אף עשויה ללמד על קבלת אחריות חלקית ולו מאוחרת. לגישה זו יש הד גם במשפט השוואתי אירופי, המאפשר הכרה בתיקון תוצאות העבירה בידי הנאשם לאחר שבוצעה - כנסיבה מקלה לעניין העונש - ראו: Julian V. Roberts & Hanna Maslen, *After the Crime: Retributivism, Post-offence Conduct and Penal Censure, in Liberal Criminal Theory: Essays for Andreas von Hirsch* 87, 90-91 (AP Simester, Antje Du Bois-Pedain & Ulfrid Neumann eds., 2014) (להלן: Roberts & Maslen). במאמר זה המחברים מביעים את הדעה שיש להכיר במאמץ לתיקון תוצאות העבירה כשיקול לקולא בענישה, מעבר לעידוד שיקום ורה-אינטגרציה בקהילה, זאת גם משיקולי הלימה. לטענתם, מאמץ לתיקון תוצאות העבירה מספק הוכחה חיצונית לכך שהעברין אינו מחויב יותר למעשה העבירה וכי הוא דוחה ולו בדיעבד את המעשה הפלילי ומבקש שלא לזהות אותו עם מעשה העבירה. בנוסף, תיקון כזה מבטא את הפנמתן של הנורמות המוסריות הראויות, ובכך הוא מפחית מ"המרחק" הנורמטיבי שבין העברין הנדון לבין החברה שומרת החוק. לכן, לשיטתם, תיקון כזה רלוונטי ל"ריכוך" המסר המגנה הגלום בעונש, בהשוואה לעברין מקביל שלא תיקן את תוצאות העבירה (עיינו: Roberts & Maslen, בעמ' 107-93).

52. מנגד, אין בהסרת המחדל משום ביטול מעשה העבירה. לעניין זה נקבע ברע"פ 10699/07 חיים קובן נ' מדינת ישראל (לא פורסם, ניתן ביום 20.1.2008) וכדלקמן:

"אף אם הצדדים היו מגיעים להסדר והמבקש היה מסיר את מחדליו, אין הדבר היה מהווה כתחליף ענישה.

53. מקל וחומר אתה למד, כי מקום בו לא הוסרו המחדלים במלואם, ברי כי יש לראות בכך כנסיבה



לחומרא, לצד ההתחשבות המסוימת, במאמץ להסרת המחדל - ככל ובמידה שהיה - דבר שאין לזלזל בו כלל ועיקר.

נטילת אחריות של הנאשם על מעשיו

54. הנאשמים הורשעו בריבוי עבירות, אם כי מספרן לא נודע ואף לא ננקט בפרק "הוראות החיקוק" שבכתב האישום. לצד האמור, עבירות אלה נעברו לאורך תקופה ארוכה באופן השולל אפשרות למעידה חד-פעמית. למעשה, מדובר בנאשמים אשר שלחו יד בקופת אוצר המדינה וניתן לראות בכך מעשה אשר נעשה מתוך בצע כסף גרידא, במטרה להפיק רווח אישי פעם אחר פעם, בלא רתיעה מאימת הדין. הלכה למעשה, מדובר בעבירות מובהקות מסוג "**פשע**", שעונשן והגדרתן מבטאות את הסלידה החברתית מן המעשים אשר בוצעו ע"י הנאשמים במטרה אחת ויחידה - להתחמק מתשלום מס בכלל ומס אמת בפרט.

55. הנאשמים אשר היו בבחינת "**נאמנים**" להעברת הכספים לקופת אוצר המדינה, גזלו ושלשלו לכיסם את סכומי המס שהיה עליהם להעביר לקופת אוצר המדינה, תוך הפרת האמון שניתן בהם, במרמה ובמעשי כזב.

56. רבות תואר ע"י בית המשפט על כל ערכאותיו לעניין חומרתן של העבירות הכלכליות מסוג העבירות שנעברו על ידי הנאשמים, כמו גם על הצורך להעביר מסר של ענישה מרתיעה לגביהן, נוכח תוצאותיהן הקשות למשק, לכלכלה, לחברה ולערך השוויון בעמידה בנטל המס, שהוא אבן יסוד במערכת אכיפת חוק תקינה.

57. הפסיקה הענפה של בתי המשפט - על כל ערכאותיהם, התייחסה בחומרה רבה לעברייני המס, אשר במעשיהם מזיקים לקופת אוצר המדינה. כך נקבע למשל, בע"פ (מח' נצ') 21693-12-10 **אבו סאלח נ' מדינת ישראל**, (לא פורסם, ניתן ביום 3.5.2011):

"העבירות הכלכליות הפכו בשנים האחרונות ל"רעה חולה" ולתופעה פסולה שיש למגרה מן היסוד. לדעתנו, יש מקום להחמיר עם אותם עבריינים המבקשים לחמוס את כספי המדינה, תוך פגיעה באזרחים הנורמטיביים המשלמים מסים כנדרש, ולהבהיר להם באופן חד משמעי כי עבירות כלכליות אינן משתלמות והסיכון בצדן עולה על כל "רווח" אפשרי.

58. לצד האמור, הנאשמים פעלו עוד טרם שידעו על הכוונה להגיש כתב אישום נגדם - כדי להיטיב את הנזק שגרמו לקופת אוצר המדינה, להסיר את המחדלים ולהשיב את כספי הגזלה תוך נטילת אחריות מלאה. לפיכך, ניתן לראות במעשיהם משום חרטה של ממש, שאינה אך מן השפה ולחוץ, וכמפורט לעיל.

59. כאן המקום לציין את העובדה אשר היתה שנויה במחלוקת באשר לקיומו של הסכם שומה אשר עצם קיומו הוכחש ע"י רשויות המס, דבר אשר התגלה כ"טעות". הסכם השומה שריר וקיים ונחתם בין הצדדים ביום 19/1/2010, עוד בטרם התנהלה חקירה פלילית נגד הנאשם.



נסיבותיו האישיות של הנאשם

60. בעבר הלא רחוק, דחו בתי המשפט את הטענה לקיומן של נסיבות אישיות, כנסיבה לקולא (ראו: ע"פ 6474/03 **יוסף מלכה נ' מד"י**, פ"ד נח(3) 721, בעמ' 727-726). ואולם, מאז תיקון 113 הנ"ל והבניית השיקולים בענישה, ציונו המחוקק להביא בחשבון ולשקלל במסגרת מכלול השיקולים, גם את נסיבותיו האישיות של הנאשם.

61. לענין זה, אני למד מתסקיר שירות המבחן המהווה בבחינת "ידה אריכתא" של בית המשפט ובו הובאו בפירוט נסיבותיו האישיות של הנאשם. כעולה מתסקיר שירות המבחן, מדובר בנאשם אשר סיים - 10 שנות לימוד בלבד, ואשר השלים שירות צבאי מלא בחלקו כלוחם קרבי. הנאשם אב לשש בנות - משתי מערכות נישואין, הסובל מחרדות ודיכאון אשר התגברו על רקע כתב האישום דכאן. הנאשם עובד כשכיר בשנתיים האחרונות לאחר שבשנת 2014 סגר את העסק מושא כתב האישום, והוא מצוי בקשר מתוח עם אשתו הנוכחית על רקע קשיים כלכליים. לחובתו של הנאשם הרשעה בגין אחזקת סכין שלא כדין משנת 2010, אשר לדבריו קיבל במתנה ונשתכחו בתא המטען של רכבו. פרט לאמור, עברו הפלילי נקי.

הנאשם נטל אחריות למעשיו ומסר כי בתקופה המיוחסת לו בכתב האישום, אושפז לסירוגין בבית החולים ובחלק ניכר מהזמן היה מטושטש ולא מרוכז - הגם שלא הוצגו לכך אישורים רפואיים. עוד מסר הנאשם במסגרת התסקיר, כי באותה תקופה, סמך על קבלת המשנה ועל עובדיו ונתן בהם אמון, אשר בדיעבד התברר כי התנהלו בצורה בלתי תקינה ועל הרקע האמור - בוצעו העבירות. הנאשם ביטא הבנה מלאה לאחריותו לתוצאות הללו, אך שלל כוונה להונות את רשויות המס תוך הדגשה כי עובר לתקופת כתב האישום ולאחריה, הקפיד על ביצוע התשלומים באופן מלא. לדבריו, הגיע להסדר תשלומים עם רשות המסים וכי כיום חובותיו עומדים על סך שבין 8 ל 9 מיליון ₪ דבר שיתקשה לעמוד בו. כן צוין, כי כתב האישום דכאן, העצים את מצוקתו הרגשית הגם שאינו משתף בכך את קרוביו ומעדיף להתמודד לבדו עם ההשלכות והקשיים.

באשר להערכת הסיכון וסיכויי השיקום - צוין כי נוכח האלמנטים שנבחנו, הרי שענישה בדמות צו שירות לתועלת הציבור, כענישה קונקרטית וחינוכית למען אוכלוסייה נזקקת, יש בו כדי להקטין את הסיכוי להישנות העבירה, באמצעות תרומה לחברה ופיצוי על הנזק שהסב, תוך הצבת גבול ברור להתנהלותו.

62. אגב כך אציין, כי מצב כלכלי קשה אינו פוטר את הנאשם ממילוי חובתו (רע"פ 4563/09 **פריצקר נ' מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן ביום 05/06/2009)), זאת בהתחשב בכך שמדובר בכספים שהופקדו בידי בנאמנות, על מנת שיעבירו לקופת אוצר המדינה. וכך נקבע בע"פ 71378/01 **אלעזרה סאלם נ' מד"י** (לא פורסם, ניתן ביום 10.01.2002):

"בשום פנים ואופן איננו מקבלים כי קשיים כספיים יכולים להוות נימוק לאי העברת כספי מע"מ לידיים הנכונות. מדובר בכסף שמלכתחילה הועבר לידי מי שקיבל אותו אך ורק כפיקדון והיה צריך להיות מוחזר לבעליו, קרי מדינת ישראל."

63. על דברים אלו חזר ושנה בית המשפט ברע"פ 4563/09 **פריצקר נ' מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן



ביום 5.6.09) בו נדחתה בקשת רשות הערעור, תוך חזרה על ההלכה שנקבעה ברע"פ 4844/00 **ברקאי נ' מדינת ישראל** (לא פורסם, ניתן ביום 9.12.2001), בה נקבע כדלקמן:

"יוצא איפוא, כי על פי תכליתם, האיסורים הפליליים על הימנעות מהעברת מיסים שנגבו משתרעים גם על מצבים שבהם לפרט עומדת אך ברירה בין עיכוב כספי המיסים בידיו לבין התמוטטותו הכלכלית. שכן, לפרט אין זכות לבסס את המשך פעילותו העסקית על כספים שאינם שייכים לו. יש לקבוע, על כן, כי ההגנות של "הצדק הסביר" ונקיטה באמצעים הסבירים או הנאותים למניעת העבירה אינן חלות, אף אם העיכוב בהעברת כספי המיסים נבע ממצוקה כלכלית קשה שהותירה בפני הפרט אך בחירה בין העברת כספי המיסים שאינם שייכים לו לבין קריסתו הכלכלית".

התנהגות רשויות האכיפה וחלוף הזמן

64. במסגרת טיעוניה לעונש, טענה המאשימה כי הנאשם הסכים שלא להעלות טענה של עינוי דין בשל התארכות ההליך הפלילי. ואכן, ב"כ הנאשם בהגנותו - לא העלה בטיעוניה לעונש טענה כאמור. ברם, העובדה כי הצדדים הסכימו לאמור לעיל, אין בה כדי לפטור את בית המשפט מלומר את דברו בעניין זה ולהתחשב בנסיבה זו, בהתאם לתיקון 113 לחוק העונשין.

65. כעולה מהסכם השומה שבין הצדדים, הרי שזה נחתם ביום 19/1/2010. לאמור, הנאשמים קיבלו על עצמם אחריות לביצוע העבירות לכל המאוחר בשלהי שנת 2009. לא מצאתי הצדקה להתארכות ההליכים בעניינו של הנאשם, אשר ניתן היה לסיים את חקירתו בצורה פשוטה כבר אז מחמת הודאתו וקבלת האחריות על מעשיו.

66. הלכה למעשה, והגם שעבירות אלה בדרך כלל - קשות לגילוי, הרי שאין זה המקרה שלפניי. כאמור, כבר בשנת 2009 ידעה המאשימה על ביצוע העבירות ואף פעלה להשוות בין פנקסי החשבונות למול הדוחות התקופתיים וכבר אז היה ברור לרשויות האכיפה, כי הנאשמים לא דיווחו למנהל מע"מ בדוחות התקופתיים על מלוא החשבונות אשר הוציאו ואשר נרשמו בפנקסי הנאשמת. אין מדובר בחקירה מורכבת או מסובכת - חלילה - אלא בהשוואה פשוטה בין סכום חשבונות המס שהוצאו, לסכום אשר דווח בדוח התקופתי למע"מ, באותה תקופת המס. בנסיבות הללו, אני מוצא כי במקרה הספציפי שלפניי, ניתן היה לקצר באופן משמעותי את עינוי הדין אשר נגרם לנאשם, ולא אכביר מילים מעבר לכך.

67. אשוב ואציין, כי ההכחשה של רשויות מע"מ את קיומו של הסכם השומה בין הצדדים - עלולה היתה להוביל להחמרה משמעותית בעונשו של הנאשם. בעניין זה, אני מוצא כי יש ממש בטענות הנאשמים ונכון להביא זאת בחשבון במסגרת שקלול הנסיבות לקולא ולחומרא שלפניי.

עברו הפלילי של הנאשם



68. באשר לעברו הפלילי של הנאשם, הרי שאין בגיליון הרשעותיו הרשעה בעבירה רלבנטית למקרה שלפניי. העבירה היחידה בה הורשע לפני כעשור, נוגעת להחזקת סכין שלא כדין. בנסיבות הללו, לא מצאתי לייחס לעברו הפלילי הנ"ל משום שיקול לחומרא.

טענת המאשימה לקיומן של נסיבות מחמירות

69. בקליפת אגוז אציין, כי אני דוחה את טענות המאשימה אשר הובאו במסגרת טיעוניה לעונש - לקיומן של "נסיבות מחמירות" בתיק זה, וזאת מבלי להקל ראש בעבירות אותן ביצעו הנאשמים, ואסביר. ראשית - הדבר לא בא לידי ביטוי במסגרת כתב האישום. שנית - לו אכן היה ממש בטענה זו, הרי שעל המאשימה היה לציין זאת מפורשות בפרק סעיפי החיקוק, בכתב האישום (ראו: סעיף 117(ב2)). שלישית - גם לגופו של עניין, לא מצאתי כי בנסיבות המפורטות לעיל, המדובר ב"נסיבות מחמירות", ולא אכביר מילים מעבר לכך.

חוות דעת הממונה על עבודות השירות

70. ביום 3/12/20, התקבלה לתיק בית המשפט חוות הדעת של ממונה על עבודות השירות בהתאם להחלטתי מיום 21/9/20. למקרא חוות הדעת עולה, כי הנאשם נמצא מתאים לריצוי מאסר בעבודות שירות, כשהמועד המתאים לתחילתן הוא ביום 27/1/21 במרכז יום לקשיש ברעננה.

71. מסיכום חוות הדעת עולה, כי כיום הנאשם עובד כשכיר בחברת כוח אדם, וקודם לכן עבד בסיעוד משך כשנה. הנאשם שולל צריכת סמים או הימורים והוא נמצא כשיר ללא מגבלות רפואיות לביצוע עבודות שירות. כן מתואר, כי בשלב זה, הנאשם אינו במסגרת טיפולית וכי דו"ח סיכום והמלצות שירות המבחן היו בפני הממונה, מהן עלה קיומן של חרדות ודיכאון שהתגברו אצל הנאשם על רקע מעורבותו בעבירות. במסגרת סיכום חוות הדעת, הומלץ לנאשם לשקול טיפול ע"י גורמי בריאות הנפש.

72. כן הוסברו לנאשם תנאי העבודה, העדר שכר, ואיסור יציאתו מן הארץ כמו גם ההשלכות באי העמידה בתנאים הללו.

סוף דבר

73. בבואי לגזור על הנאשמים את העונש הראוי, שיוותי לנגד עיניי את העיקרון המנחה הוא 'עקרון ההלימה' (סעיף 40ב לחוק העונשין) - המחייב כי מידת העונש תהא הולמת את חומרת המעשה - המצוי בגדרו של מתחם העונש ההולם. נתתי דעתי להודאת הנאשמים כבר בתחילת ניהול ההוכחות, החיסכון בזמן שיפוטי ובמשאבי הציבור, קבלת האחריות למעשים ובקיומו של הסכם שומה המאשש גישה זו, בשיעור המחדל ובהסרת מחציתו ובמאמץ שנעשה להסיר את כולו, בהיעדר חשש להישנות העבירות בשל סגירת עסקיו של הנאשם והיותו שכיר זה שנים מספר, בעברו הפלילי ובמצבו הבריאותי במועד ביצוע העבירות וכן במדיניות הענישה הנוהגת, כמו גם בנסיבותיו האישיות כפי שאלה באו לידי ביטוי בתסקיר שירות המבחן לעניין העונש, שאת מסקנותיו האופרטיביות דחיתי. נתתי דעתי גם לחוות דעת הממונה על עבודות השירות אשר מצא את הנאשם כמתאים



לביצוע, תוך ציון העובדה כי הנאשם מתאים גם במישור הבריאותי לריצוי מאסרו בעבודות שירות - במרכז יום לקשיש ברעננה. כל אלה הביאוני לכלל מסקנה, כי העונש הראוי לו לנאשם בתיק שלפני עומד על מאסר בפועל, לריצוי בעבודות שירות - לצד ענישה נלווית.

74. משהגעתי לכלל מסקנה, כי במקרה שלפני ראוי ונכון להשית על הנאשם עונש מאסר בפועל, תוך קבלת המלצת הממונה על עבודות השירות, זאת לצד ענישה נלווית בדמות קנס ומאסר על תנאי והתחייבות כספית - אני גוזר על הנאשמים את העונשים הבאים:

נאשם 1:

א. מאסר בפועל - לתקופה של - 8 חודשים. עונש המאסר ירוצה על דרך של עבודות שירות, על פי חוות דעת הממונה על עבודות השירות במרכז יום לקשיש, רח' ההגנה 114, רעננה. הנאשם יתייצב ביום 27/1/21 בשעה: 8:00 - במפקדת מחוז מרכז, יח' עבודות שירות, רמלה. מובהר, כי יתכנו שינויים במקום העבודה ושעות העבודה כמפורט בחוות דעת הממונה על עבודות השירות. הובהרה לנאשם המשמעות של אי עמידה בעבודות שירות.

ב. מאסר על תנאי - לתקופה של - 6 חודשים, והתנאי הוא שלא יעבור במשך 3 שנים, עבירה על סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975.

ג. קנס בסך של - 25,000 ₪ או 30 ימי מאסר חלף הקנס. הקנס ישולם ב - 12 תשלומים חודשיים שווים ורצופים שהראשון בהם ישולם עד ולא יאוחר מיום 1/9/21 ובכל 1 לחודש העוקב אחריו. תשלום אשר לא ישולם במועד, יעמיד את יתרת הקנס לפירעון מיידי.

ד. חתימה על התחייבות כספית ע"ס של - 50,000 ₪, שלא לעבור עבירה על סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975, למשך 3 שנים. הנאשם מצהיר לפרוטוקול על התחייבותו כאמור - חלף חתימה.

נאשמת 2:

קנס בסך של - 100 ₪, אשר ישולם בתוך 30 ימים מהיום.

זכות ערעור לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, בתוך 45 ימים.

ניתן היום, כ"ט כסלו תשפ"א, 15 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

