



עפ"ג 11241/09/16 - איגור צימרמן 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 11241-09-16 איגור צימרמן נ' מדינת ישראל

המערער

איגור צימרמן
ע"י ב"כ עוה"ד אבי גורן ועומר גואטה

נגד

המשיבה

מדינת ישראל
באמצעות המחלקה המשפטית, מע"מ ירושלים

פסק-דין

סגן הנשיא, י' נועם:

1. לפנינו ערעור על גזר-דינו של בית-משפט השלום בירושלים (כב' השופט א' קורנהאוזר) בת"פ 48888-10-12. בהכרעת-הדין הורשע המערער ב-21 עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - החוק). ביום 10.7.16 נגזר דינו של המערער כדלהלן: ל-24 חודשי מאסר בפועל; לקנס בסך 150,000 ₪, או 12 חודשי מאסר תמורתו; וכן לשני מאסרים על תנאי. יוקדם ויצוין, כי במהלך הדיון בערעור הסכימו הצדדים שנפלה טעות בהכרעת-הדין ובגזר-הדין, בעניין מספר העבירות. בהסכמת הצדדים תוקנה הכרעת-הדין, והמערער הורשע ב-16 עבירות בזיקה ל-16 דו"חות תקופתיים, ולא ב-21 עבירות.

2. הודאתו של המערער ניתנה בגדרו של הסדר דיוני, לפיו הוגש נגדו כתב-אישום מתוקן לאחר שנשמעו עדים רבים לגבי כתב-האישום המקורי. כתב-האישום המתוקן הוגש נגד חברת אימפריה בונה את הארץ בע"מ (נאשמת 1 בבית-משפט קמא) ונגד המערער שהיה מנהלה הפעיל של החברה בתקופה הרלבנטית לאישום (נאשם 2 בבית משפט-קמא).

3. על-פי עובדות כתב-האישום המתוקן, וכמפורט בגזר-הדין, נרשמה החברה בחודש מארס 2007 כעוסק מורשה לצורך חוק מס ערך מוסף, והמערער היה מנהלה הפעיל. בין השנים 2007-2010 ניכתה החברה באמצעות המערער, בדו"חות התקופתיים שהוגשו, מס תשומות בסך 21,087,186 ₪ כאשר המע"מ הכלול בו עומד על 2,909,706 ₪. המערער והחברה מסרו ידיעה לא נכונה ולא מדויקת, בלא הסבר סביר, כאשר ניכו מס תשומות בהסתמך על 230



חשבוניות מס על שם מספר חברות, אשר לא ביצעו עסקאות ולא התחייבו לבצע עסקאות עם החברה. על-יסוד הודאתם בעבודות אלו, הורשעו כאמור המערער והחברה בביצוע 16 עבירות של מסירת ידיעה לא נכונה, או לא מדויקת, בלא הסבר סביר, או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכולל ידיעה כאמור, זאת בניגוד להוראת סעיף 117(א)(3) לחוק.

יצוין, כי בכתב-האישום המקורי יוחסו למערער עבירות חמורות של קיזוז מס תשומות באמצעות חשבוניות פיקטיביות, לצורך התחמקות מתשלום מס; ואולם בסופו של יום תוקנו עובדות כתב-האישום ושונתה הוראת החיקוק לעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, שהיא עבירת עוון שעונשה המרבי שנת מאסר, ואשר עניינה - הגשת דו"ח 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 נאשמת 1, באמצעות נאשם 2 [המערער] בדו"חות התקופתיים שהגישו, מס תשומות על סך 21,087,186 ₪ כאשר המע"מ הכלול בו 2,909,706 ₪"; וכי "נאשמת 1, באמצעות נאשם 2 [המערער] מסרו ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר, בשעה שניכו מס תשומות על סמך 230 חשבוניות מס על-שם החברות: "מצדה אבטחה פיזית בע"מ", "דלתא בע"מ", "אלבטרוס אליאנס בע"מ" וחברת "אבסולוט ליאל ניהול עסקים בע"מ", אשר לא ביצעו ולא התחייבו לבצע עסקה עם נאשמת 1".

סעיף 117(א) לחוק קובע, כי מי שהפר את אחת מההוראות המנויות בסעיפי משנה (1) עד (6א), דינו מאסר שנה, ובין-היתר קובע בסעיף משנה (3): "מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת ללא הסבר סביר או שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור". יוער, כי בסעיף 117(א) נקבעה העבירה האמורה גם לגבי סירוב למסור הודעה (סעיף משנה 1); סירוב או הימנעות להתייצב לחקירה (סעיף משנה 2); אי-עשיית המוטל על הנישום לעניין רישומו (סעיף משנה 3); הוצאת חשבונית מס ללא זכאות לעשות כן (סעיף משנה 5); אי-הגשה במועד של דו"ח (סעיף משנה 6); ואי-פירוט בדו"ח תקופתי פעולה המתחייבת בדיווח (סעיף משנה 6א).

4. בפרשת גזר-הדין בבית-משפט קמא התקבל תסקיר משירות המבחן בעניינו של המערער. כפי שצוין בגזר-הדין, מהתסקיר עולה כי המערער עלה ארצה עם משפחתו בגיל 15, ובשל תחושת חוסר שייכות והיעדר מעורבות הורית מספקת, חבר לחברה 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 להשתמש בסמים. שירות המבחן התרשם, כי המערער נכון לבחון את המניעים שהביאוהו למעשיו, במסגרת הליך טיפולי, אך נוטה למזער את חומרת העבירות ולהשליך אחריות על גורמים חיצוניים. על אף הליך הגמילה מסמים שעבר, התרשם שירות המבחן כי קיימים אצל



המערער דפוסי חשיבה והתנהגות עברייניים, "מרמתיים ומניפולטיביים", אשר עמדו בבסיס ביצוע העבירות הנדונות. המערער החל בהליך טיפולי במסגרת שירות המבחן, ועל-רקע זה המליץ השירות שלא להטיל עליו מאסר בפועל, כדי למנוע את חשיפתו מחדש לגורמים עברייניים בין כותלי הכלא. לפיכך, הציע שירות המבחן להטיל על המערער מאסר בעבודות שירות, בצד צו מבחן.

5. בטיעונים לעונש בבית-משפט קמא הדגישה המשיבה את חומרת העבירות ונסיבות ביצוען, וצינה כי מדובר בעבירות שבוצעו באורח שיטתי ומתוכנן, כאשר המערער שילם סכומים מופחתים בגין עסקאות שהיו מחויבות במס. כן צינה 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 נע בין 15 חודשים לבין 30 חודשים; ולאור האמור בתסקיר, וכן עברו הפלילי של המערער, עתרה להטלת מאסר למשך 24 חודשים. כן ביקשה להשית על המערער קנס בשיעור 10% "מהמחדל", שאת שיעורו העמידה על ₪ 200,000, זאת בצד "קנס סמלי" על החברה, הנאשמת.

6. ב"כ המערער הדגיש בטיעוניו לעונש בבית משפט קמא, כי המערער הורשע בסופו של יום, בעקבות הסדר הטיעון בעבירות קלות מאלו שיוחסו לו בכתב-האישום המקורי; אשר היסוד הנפשי שבהן אינו כולל כוונה להשתמש מתשלום מס. בנוסף טען, כי לא נגרם למדינה "חיסרון כיס" בגובה של 2.9 מיליון ₪, כנטען על-ידי המאשימה שכן החברה המקזזת את החשבוניות לא יכלה לבצע קיזוז מקום בו נותנת החשבונית לא דיווחה על העסקה. עוד טען, בעניין רמת האשם של המערער, כי הלה פעל תחת הנחייה של אדם אחר, שפרטיו עלו במהלך ניהול התיק. על-רקע זה, ולאור האמור בתסקיר שירות המבחן, לרבות מאמציו של המערער להשתלב בחברה הנורמטיבית, ביקש ב"כ המערער לחרוג 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 התחתן והפך לאב לשתי בנות; וכי רצונו הוא להשתלב בחברה נורמטיבית. לדבריו, "עשה מספר טעויות", והוא אינו מעוניין לחזור לעולם הפשע.

7. בגזר דינו התייחס בית-משפט קמא לחומרת עבירות המס - הפוגעות בקופה הציבורית, משבשות את הפעילות התקינה של המשק, מכבידות את נטל המס על אזרחים שומרי חוק ופוגעות בערך השוויון בנשיאה בנטל המס. עוד הדגיש בית-משפט קמא את הצורך בהחמרה בענישה על-רקע ביצוען הקל יחסית של העבירות, והקושי באיתורן ובפיענוחן. בצד זאת הדגיש בית-משפט קמא, כי אין לראות בכל עבירות המס מקשה אחת, ויש להבחין בין העבירות השונות, העונש הקבוע בצדן, היקפן, משך ביצוען וכיוצ"ב. בהתייחסו לנסיבות ביצוע העבירה ציין בית-משפט קמא, כי



המערער הורשע בעבירות מסוג 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 להדגיש את נסיבות המקרה הנדון שבו בוצעו 21 עבירות במשך כשנתיים, תוך ניכוי תשומות בהתבסס על 230 חשבוניות מס, בסכום של למעלה מ-21 מיליון ₪, כאשר המע"מ הכלול בו הנו בסך 2,909,706 ₪. בית-משפט קמא הדגיש, כי מדובר בהיקף רב ומשמעותי ביותר, המבסס ממד של חומרה יתירה למעשים, על אף העונש הקל שנקבע בצד כל עבירה ועבירה. בהתאם לעתירת המשיבה, מצא בית-משפט קמא להתייחס לכל העבירות שבהן הורשע המערער כאירוע עברייני אחד, במסגרת אותה תכנית עבריינית, מאותם מניעים ובדרכים דומות. בית-המשפט הדגיש, כי בהתייחס לנסיבות ביצוע העבירה יש לקבוע ממצאים על-סמך עובדות כתב-האישום המתוקן שבהן הודה המערער, ואין לקבוע ממצאים על-סמך 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, ניכר המערער והחברה מס תשומות על-סמך 230 חשבוניות, על שם חברות שונות "אשר לא ביצעו ולא התחייבו לבצע עסקה עם נאשמת 1". אלו העובדות שעמדו בבסיס קביעת מתחם הענישה, כאשר בית-המשפט מדגיש כי אין מקום להתייחס למסמכים שונים שהוגשו במהלך שמיעת ההוכחות, כמו-גם לעדויות מסוימות, אשר לגביהן לא נקבעו "ממצאי 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 21,087,186 ₪ כאשר המע"מ הגלום בו הנו בסך, 2,909,706 ₪, וכי לא הוכח דבר שונה בעניין זה. באופן דומה, קבע בית-משפט: "אינני מקבל את הטיעון בדבר מעורבותו של אדם אחר דומיננטי בביצוע העבירות, אשר ההגנה ביקשה לבסס את אחריותו על ביצוע העבירות במהלך שמיעת ההוכחות, זאת כיוון שבית-המשפט לא הגיע לידי קביעת ממצאים לגרסה זו, הראיות שעלו לא ביססו את הטיעון האמור, ועל בית-המשפט להתבסס על האמור בעובדות כתב-האישום המתוקן". בהמשך קבע בית-משפט קמא, כי "היקף העבירות שביצעו הנאשמים, כמות החשבוניות, משך הביצוע וגובה הסכומים, מגבשים את החומרה, התעוזה, התחכום וכן מידת הפגיעה בערכים המוגנים". לאחר שהפנה לרמת הענישה הנהוגה בפסיקה, 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 האחריות למעשיו, בנסיבותיו האישיות ובעובדה שהחל בתשלום מסוים, עד כדי סך של 40,000 ₪, בגין הנזק שהסב לקופה הציבורית. מאידך גיסא - התייחס בית-משפט קמא לעברו הפלילי של המערער וכישלון ההרתעה בעונשי המאסרים בפועל שהוטלו עליו, לרבות הרשעתו בשנת 2014 בגין עבירות מרמה ורכוש, שבעטיין ריצה מאסר בעבודות שירות; להתרשמותו של שירות המבחן, לפיה המערער הנו בעל דפוסי חשיבה והתנהגות עבריינים (ובכלל זה דפוסי מרמה ומניפולציה שבעטיין בוצעו העבירות); ולהערכת שירות המבחן, כי המערער ממזער את חומרת העבירות ומשליך את האחריות על גורמים אחרים. בהקשר זה הוסיף וציין בית-



משפט קמא, כי אף לאחר הליך הגמילה מסמים, הפגין המערער דפוסי התנהגות וחשיבה עברייניים, ובהם דפוסי מרמה העומדים בבסיס ביצוע העבירות. בית-משפט קמא סבר, כי מכלול נסיבות אלו מציב את המערער ברף בינוני עד גבוה של מתחם הענישה, בשונה מנאשמים נעדרי עבר פלילי המועדים בביצוע עבירות מס, ונידונים למאסר בפועל אף בגין הרשעתם הראשונה. לאור מכלול השיקולים האמורים, גזר בית-משפט קמא את דינו של המערער לעונשים שצוינו לעיל, ועל החברה, הנאשמת, השית קנס סמלי בסך 100 ₪.

8. המערער טען בהודעת הערעור ובטיעונו בעל-פה, כי נפלו בגזר-דינו של בית-משפט קמא טעויות המקימות עילה להתערבות בגזר הדין. בפתח הדברים טען המערער, כי נפלה טעות בגזר-הדין בכל הנוגע למספר הדו"חות נושא ההרשעה, שכן לא מדובר ב-21 דו"חות, כפי שצוין בגזר-הדין, אלא ב-15 דו"חות; ועובדה 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 שינוי משמעותי ודרמטי, שכן נמחקו ממנו כל האישומים הנוגעים לקיזוז תשומות פיקטיביות, והמערער הורשע אך בעבירות לפי סעיף 117(א) לחוק, שעניינן 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) לפקודה, שכוללות יסוד נפשי של מטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, ואשר נקצב בגין עונש מאסר של חמש שנים, הומרו בעבירת עוון לפי סעיף 117(א) לחוק, שהיא עבירת התנהגות שאיננה כוללת רכיב של מטרה להתחמק מתשלום מס. לגרסת המערער, טעה בית-משפט קמא משלא נתן משקל לעובדה, לפיה העבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק, הכוללת כוונה להתחמק מתשלום מס, הומרה בסופו של יום לעבירת עוון לפי סעיף 117(א) לחוק, ללא היסוד הנפשי הנוסף האמור. לשיטתו, גזר-הדין שהושת עליו בגין העבירה לפי סעיף 117(א) לחוק, אינו עומד במבחני ההלימה לעניין מהות העבירה ונסיבותיה; וכי העונש שהוטל עליו נוטה לרמת הענישה הנהוגה בעבירות של מסירת דו"חות כוזבים מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס לפי סעיף 117(ב) לחוק. עוד טוען המערער, כי שגה בית-משפט קמא בכך שזקף לחובתו נסיבות לחומרה, אשר לא הוזכרו בעובדות כתב-האישום המתוקן. בכלל זה טוען המערער, כי בית-משפט קמא הפנה בגזר-הדין לטיעוני המאשימה, לפיהם נקט המערער "פעולה שיטתית, מתוחכמת ומאורגנת", כאשר "שילם סכומים מופחתים בגין עסקאות החייבות במס", וכי בית-המשפט אף הוסיף וציין בגזר-הדין, כי מעשיו של המערער בוצעו במסגרת "תכנית עבריינית" המצביעה על "תעוזה, תחכום וחומרה יתירה". המערער טוען, כי לקביעות אלו אין בסיס, שכן אינן עולות מעובדות כתב-האישום המתוקן שבו הודה המערער, וכי שגה, אפוא, בבית-משפט קמא כאשר עשה שימוש בפרטים ועובדות שלא נכללו בכתב-האישום.

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



לא היה בסיס לקביעת בית-משפט קמא, לפיה מעשיו של המערער הביאו ל"חסרון כיס" לקופת המדינה במלוא סכום המע"מ של 2.9 מיליון ₪. המערער טוען, כי לו היה נגרם "חסרון כיס" למדינה הנובע מקיזוז התשומה שאינה מותרת בקיזוז לפי סעיף 38 לחוק מע"מ, היה מואשם המערער בעבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק, ולא בעבירה לפי סעיף 117(א). לטענתו, מקום שבו קבלני המשנה דיווחו על העסקאות ופלוני מקיזז 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 מקוון, והמערכת המקוונת אינה יכולה לקיזז חשבונית כתשומה מבלי שאותה חשבונית דווחה כעסקה; ומכאן ששגה בית-משפט קמא בקביעתו, כי נגרם למדינה חיסרון כיס בגובה סך כל הדו"חות. בהקשר זה הוסיף וטען ב"כ המערער, כי בית-משפט קמא לא נתן משקל לעובדה שהסכום שנקבע במסגרת ההסדר עם המשיבה לשלב שקדם לתיקון כתב-האישום, התייחס להסרת המחדל בסכום של 250,000 ₪, סכום שאותו משלם המערער לשיעורין כפי שהוסכם; וניכר כי לו היה חיסרון כיס בשיעור של כ-3,000,000 ₪, המדינה לא הייתה מגיעה להסדר על תשלום סכום "פעוט" (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 לנוכח מאמציו לסלק את הסכום בהתאם לתשלומים שנקבעו, ועל-רקע מצבו הכלכלי הדחוק שעה שנמצא בהליך של "איחוד תיקים", לא היה מקום להשית עליו קנס מכביד בשיעור שהוטל עליו.

המערער גורס, כי שגה בית-משפט קמא בקביעת מתחם הענישה ההולם, וטען בהודעת הערעור כי המתחם הוא מאסר בפועל הנע בין ארבעה לבין שמונה חודשים; ולשיטתו - העונש המתאים בתוך המתחם הוא מאסר לריצוי בעבודות שירות. הוא הפנה לשורה של פסקי-דין שבהם הורשעו נאשמים בעבירות חמורות מהנדונות, ובין-השאר בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק, הכוללות ניכוי מס תשומות באמצעות חשבונות פיקטיביים, ובסופו של יום הושתו על הנאשמים עונשי מאסר בעבודות שירות, גם כאשר הנאשמים לא הסירו את המחדלים. כן הלך המערער על כך שבית-המשפט לא התחשב בחלוף הזמן מעת ביצוע העבירות, ולענין הדין שפקד את המערער עת התנהל התיק לאורך שנים, עד להמרת כתב-האישום באורח דרמטי לעבירה הקלה יחסית שהואשם בה על-פי הסדר הטיעון. בנוסף טען המערער, כי שגה בית-משפט קמא משלא נתן משקל הולם לנסיבות האישיות שפורטו בתסקיר שירות המבחן, ובין-השאר לשינוי המשמעותי שערך המערער בחייו, שבא לידי ביטוי, בין-היתר, בניקיון מסמים הנמשך עד כה כ-14 שנים. כן ציין, בהקשר זה כי בעת הגשת תסקיר שירות המבחן ביום 24.5.16, אשר שימש בסיס למתן גזר הדין, היה המערער בעיצומו של הליך טיפולי שנמשך כשנה וחצי וכלל כ-21 מפגשים, וכי ממועד הגשת התסקיר ועד למועד גזר-הדין השתלב המערער ב-11 מפגשים נוספים עם הגורמים המטפלים. להערכתו, התרשמות שירות המבחן בזמן שבו נחתם התסקיר, באשר לנטייתו למזער מחומרת מעשיו, נבעה מהסיבה שהמערער היה נתון בעיצומו של ההליך הטיפולי וטרם השלים את 11 המפגשים הנוספים. המערער יוצא מן ההנחה, כי אם חוות דעתו של שירות המבחן הייתה נמסרת לאחר תום המפגשים



הנוספים, הייתה ההמלצה שונה; וכי לא היה בסיס למסקנת שירות המבחן לפיה המערער נוטל אחריות חלקית, שכן המערער נטל אחריות מלאה בעצם ההודאה בבית-המשפט. עוד טוען המערער, כי בית-משפט קמא לא דייק בעניין הרשעותיו הקודמות, שכן מאסרו האחרון 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 למאסר בעבודות שירות, אך בהקשר זה הבהיר כי מדובר בעבירות משנת 2007 שכתב-האישום בגין הוגש רק בשנת 2013. לדבריו, דווקא בהרשעה האחרונה יש כדי לחזק את טיעונו, הנתמכים בחוות דעת שירת המבחן, כי נטש את דרך חייו העבריינית כבר לפני כעשור. עוד טען המערער כי הליך שיקומו, ובפרט התמודדותו ארוכת הטווח עם נגע הסמים, שממנו נגמל, לא קיבל ביטוי הולם בגזירת הדין. לדבריו עונש מאסר של ממש יגדע את מאמצי השיקום ויפגע הן במערער והן ברעייתו ושתי בנותיו.

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

נגד נאשם מס' 6 בכתב-האישום המקורי, ולדימיר לוין, וחברת אמפריה קונסטרוקשן בע"מ (נאשמת 5) הוגש כתב-אישום מתוקן. בהתאם לכתב האישום המתוקן הורשע לוין כדלקמן: בעבירות של הוצאת 36 חשבוניות מבלי שנעשו התחייבויות לביצוע עסקה לגביהן, בנסיבות מחמירות - לפי סעיף 117(ב)(3) לחוק; בעבירות מרמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס - לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק; ובעבירות ניכוי מס תשומות במטרה להתחמק מתשלום מס, בנסיבות מחמירות - לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק. נאשם 6, ולדימיר לוין נידון ל-18 חודשי מאסר בפועל, למאסרים על תנאי ולקנס בסך 50,000 ₪. החברה, נאשמת 5, נדונה לתשלום קנס בסך 100 ₪. ערעור שהגיש לבית משפט זה נדחה בע"פ 67653-11-16. יודגש, כי לוין הורשע בעבירות מסוג פשע של כוונה להתחמק מתשלום מס, שעה שהמערער, כאמור, הורשע בעבירת עוון, ללא כוונה התחמקות מתשלום מס.

נאשם 4 בכתב-האישום המקורי, יוסף מילר, הודה והורשע בעבירות של הוצאת חשבונית מס מבלי שהיה זכאי לעשות כן - לפי סעיף 117(א)(5) לחוק, ובעבירות מסירת ידיעה לא נכונה ולא מדויקת, בלא הסבר סביר, או מסירת דו"חות או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - לפי סעיף 117(א)(3) לחוק. בבית-משפט קמא הגיעו הצדדים להסדר טיעון לפיו המשיבה תעתור לששה חודשי מאסר בעבודות שירות, ואילו ההגנה תעתור למאסר בעבודות שירות לתקופה קצרה יותר. בגזר-דינו של מילר קבע בית-משפט קמא, כי נסיבות המקרה מלמדות על חלקו של מילר בביצוע העבירות,



כאשר חתם על חשבוניות וצ'קים בהוראת המנהל הפעיל בחברה, ובאופן דומה פעל מילר לקיזוז המס שלא כדין בהוראות אותו מנהל פעיל. כן התחשב בית-משפט קמא בפרק הזמן הקצר שבו בוצעו העבירות; אם-כי זקף לחובתו את העובדה שמדובר ב-36 חשבוניות מס שונות שעליהן חתם מילר, בסך כולל של כששה מיליון ₪, כאשר הנזק המשמעותי הנובע מהמע"מ הכלול בהן עומד על 820 אלף ₪. על-רקע נסיבות ביצוע העבירה קבע בית-משפט קמא, כי מתחם הענישה ההולם בעניינו של מילר נע בין שבעה חודשי מאסר בפועל לבין 18 חודשי מאסר בפועל. בכל הנוגע לעונש המתאים מצא בית-משפט קמא להתחשב בהודאתו של מילר ואף לתת משקל משמעותי להליך השיקום שעבר, אגב גמילתו מאלכוהול ועיצוב חייו האישיים, ומשכך דן אותו לארבעה חודשי מאסר בעבודות שירות, לארבעה חודשי מאסר על-תנאי ולקנס בסך 10,000 ₪.

לטענת ב"כ המערער שלפנינו, מילר היה מי שהנפיק את החשבוניות, ולוין היה מי שניכה אותן שלא כדין מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס. לדבריו, למרות תיקון כתב-האישום באורח דרמטי לגבי המערער דנן, צימרמן, גזר-הדין שהוטל עליו, קרי - 24 חודשי מאסר בפועל, הוא בלתי מידתי הן לאור מדיניות הענישה הנוהגת בכל הנוגע לעבירות לפי סעיף 117(א) והן לאור עקרון אחידות הענישה בהשוואה לעניינו של מילר; ומכל מקום חזר וטען כי בית-משפט קמא לא נתן את המשקל הראוי לרכיב השיקום בעניינו של המערער.

במהלך השמעת הטענות, משהובהר לב"כ המערער על-ידי בית-המשפט, כי הודאתו בעובדות כתב-האישום אינה מבססת את טענתו כי לא נגרם חסרון כסף כלשהו למדינה, הסכים ב"כ המערער כי נגרם לרשויות נזק, אך הוסיף כי "סכום המחדל לוט בערפל" (עמ' 6 ש' 6).

10. ב"כ המשיבה לא אישרה את הטענות העובדתיות שהעלה ב"כ המערער, ככל שטענונים אלה חורגים מעובדות כתב-האישום שבהן הודה. היא הבהירה, כי כתב-האישום המקורי ייחס למערער עבירות בחברת אימפריה, בפרשייה אחת, שאליה צורפה פרשייה נוספת שבגדרה המערער חבר ללוין וביחד ביצעו השניים עבירות בחברת "ווגל". לטענתה, השניים הקימו את חברת "כוכב", הציבו את מילר, שהיה אלוהוליסט, כמנהל - "איש קש", וביצעו עבירות מס. לדבריה, בהתאם לכתב האישום המתוקן נמחקו העבירות שיוחסו למערער בירושלים; ויש נתק בין העבירות שבוצעו בחיפה - העבירות שהמערער הודה בהן - לבין העבירות שנעברו בחברת "ווגל" על-ידי לוין ומילר. היא הדגישה, כי על-פי כתב-האישום המתוקן שהוגש נגד מילר, אשר היה אלוהוליסט, שימש הלה "איש קש" ש"הלבישו עליו חברה" (כלשונה); וכל שיוחס לו היה העברת חומר במעטפה, בשתי הזדמנויות, לרואה חשבון שהוא אינו מכיר. באשר ללוין, טענה כי הלה הורשע בעבירות לפי סעיף 117(ב) בזיקה להוצאת 36 חשבוניות מס, וערעורו בבית משפט זה נדחה.



בהידרשה לשאלת מדיניות הענישה הנוהגת בעבירה לפי סעיף 113(א)(3) לחוק, שכאמור הנה עבירת עוון 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 למעשה כי מדיניות הענישה מתחילה במאסר בעבודות שירות. לשאלה, מה משמעות המרת הוראות החיקוק מהעבירה לפי סעיף 117(ב) לעבירה לפי סעיף 117(א) השיבה, בין-השאר, כי במסגרת הניסיונות "לסיים את התיק", "היינו מאוד יצירתיים". באשר למחדל, ולשאלת הסרתו, גרסה ב"כ המשיבה כי יש לראות את מלוא הסכום של 2.9 מיליון ₪ כסכום הנזק לאוצר המדינה, וכי אין בהסכמה לקבל 250 אלף ₪, במסגרת הסדר, משום 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 לאסופות פסקי-דין.

11. להלן האסמכתאות שהוצגו על-ידי המערער:

בת"פ (שלום ת"א) 6558-07-09 מדינת ישראל נ' בובליל (30.6.10) הורשע נאשם בעבירה לפי סעיף 117(3) לחוק, בכך שבמהלך שנתיים הגיש דו"חות תקופתיים שכללו ידיעות שאינן נכונות ואינן מדויקות, זאת ללא הסבר סביר, אגב ניכוי מס תשומות בסך 1.7 מיליון ₪, שלא כדן. הנאשם נידון, בגדרו של הסדר טיעון, בהסכמת הצדדים, למאסר על-תנאי ולתשלום קנס בסך 50,000 ₪.

בע"פ (ב"ש) 19606-10-16 מדינת ישראל נ' שלמה טרבלסי ואח' (29.1.14), הורשעו המשיבים בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, בכך שבמהלך כחמש שנות מס מסרו ידיעות לא נכונות בדו"חות ונמנעו מתשלום מלוא המס בגין עסקאות שביצעו, כאשר ערכו של המחדל הסתכם ב-2.9 מיליון ₪. הוסכם באותו עניין, כי המשיבים לא התכוונו להתחמק מתשלום מס, אלא אך לדחות את מועד תשלום המס. בערכאה קמא נמנע בית-המשפט מלהרשיע את הנאשמים והסתפק בהטלת שירות לתועלת הציבור בהיקף של 300 שעות. ערכאת הערעור קיבלה את ערעור המדינה והרשיעה את המשיב.

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



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

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

בנוסף הפנה ב"כ המערער לשורה של פסקי-דין שבהם הוטלו עונשים שאינם מחמירים 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 מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס; כדלהלן:

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

בת"פ 15181-11-13 (פתח-תקווה) מדינת ישראל נ' ציון מזוז, הורשע המערער בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק, בכך שלא הגיש 18 דו"חות תקופתיים לרשויות מע"מ במועד וכן בעבירות לפי סעיף 216(א) לפקודת מס הכנסה בכך שלא הגיש דו"חות במועד לרשויות מס הכנסה. הנאשם באותו הליך נידון לששה חודשי מאסר בעבודות שירות.

בעפ"ג 1090-08-14 (ב"ש) משה עמבר נ' מדינת ישראל (21.6.15) הורשע המערער בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק וכן בעבירות נוספות לפי סעיף 117(ב)(1)(6)(8) לחוק, כאשר סכום המע"מ עמד על 850,000 ₪, ושיעור המחדל הגיע ל-4.7 מיליון ₪. בית-המשפט קבע, כי המערער ביצעו בפרק זמן ממושך ובאופן שיטתי ומתוחכם תוך מרמה זיוף ונקיטת שורת מהלכים מתוכננים, "עבירות שמטרתן הייתה גזילת כספים מהקופה הציבורית", וקבע כי עונשי המאסר שהושתו בערכאה קמא על המערערים, 13 חודשים ועשרה חודשים, אינם מחמירים אלה נוטים לקולא.



בת"פ (שלום ת"א) 1980-04-11 מדינת ישראל נ' בוזי אינטרטיימנט בע"מ (23.2.15) הורשעו הנאשמים בעבירות לפי סעיף 113(א)(3) לחוק, לפי סעיף 117(ב)(1)(3)(8) לחוק, וכן לפי פקודת מס ההכנסה. באישום השלישי באותו הליך הורשעו חלק מהנאשמים בשורה של עבירות לפי סעיף 117(א) לחוק, בזיקה להפרשי מס בסך 1.6 מיליון ₪. בית-משפט השלום קבע באישום השלישי מתחם ענישה הולם הנע בין ששה חודשים לבין 14 חודשים; וכן קבע מתחמי ענישה הולמים 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.

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

בע"פ (ת"א) 70414/06 שרגא קרברצ'יק נ' מדינת ישראל (6.6.07), הורשע הנאשם בהגשת 68 דו"חות הכוללים ידיעות לא נכונות, לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, כאשר סכום המס שלא דווח עמד על כ-378,000 ₪. בית-המשפט המחוזי המתיק את עונשו של הנאשם מ-18 חודשי מאסר ל-12 חודשי מאסר בפועל.

בנוסף, הפנתה המשיבה לפסקי-דין נוספים שבהם הורשעו נאשמים בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק יחד עם עבירות נוספות (ללא אישומים בעבירות לפי סעיף 117(ב) לחוק), שבהם הוטלו עונשי מאסר לתקופות שבין ששה חודשים לבין תשעה 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 (חי') 8856-06-08 מדינת ישראל נ' דתו תשתיות חשמל ותקשורת בע"מ (18.4.10)). כמו-כן הפנתה המשיבה לרע"פ 4622/06 אבנר ינאי נ' מדינת ישראל (5.7.06) שבו נגזר דינו של נאשם, בעל עבר פלילי בעבירות מס, ל-18 חודשי מאסר בפועל בגין שש עבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק ועבירה לפי סעיף 117(6) לחוק. עוד הפנתה המשיבה לע"פ (ת"א) 70165/99 ברוך קשקש נ' מדינת ישראל (14.9.99). שבו הורשע נאשם בעבירה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק יחד עם עבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה, כאשר בגין העבירות לפי חוק מס ערך מוסף נידון לששה חודשי מאסר בפועל ובגין העבירות על פקודת מס ההכנסה נידון לחמישה חודשי מאסר בפועל, כאשר שני המאסרים ירוצו בחופף.



13. מכאן להכרעה בערעור. כפי שצוין על-ידינו לא אחת בפסקי-דין אחרים, עבירות המס מסבות נזק למדינה ולחברה, והן 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. 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. נוכח חומרת העבירות הנדונות, הנזק שהן מסבות לאוצר המדינה, קלות ביצוען והקושי בחשיפתן ובאיתור מבצעהן - מן הראוי להטיל בגין עונשים מחמירים ומרתיעים ובכלל זה, מאסרים בפועל וקנסות משמעותיים. עמדה עונשית זו מתחייבת משיקולים של הלימת העונש למעשה העבירה; זאת אף אם מדובר בנאשמים ללא הרשעות קודמות ובמי שהתנהלו באופן נורמטיבי במהלך השנים. עם זאת, גם במסגרת מדיניות הענישה המחמירה האמורה, נדרש בית-המשפט בגדרה של הענישה האינדיבידואלית, לאזן בין שיקולי הכלל לבין שיקולי הפרט. 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, 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. כללים אלה חלים הן בעבירות מס לפי פקודת מס הכנסה והן בעבירות מס לפי חוק מס ערך מוסף.

14. לאחר בחינת טיעוני הצדדים שהוצגו לעיל, הגענו לכלל מסקנה, כי יש מקום לקבל את הערעור בחלקו, הן לגבי תקופת המאסר והן לגבי שיעור הקנס. ראשית, בית-משפט קמא גזר את דינו של המערער מתוך הנחה כי הלה ביצע 21 עבירות, בזיקה להגשת 21 דו"חות לרשויות מע"מ, כאשר מוסכם על הצדדים כי נפלה שגגה, והמערער ביצע 16 עבירות. על-כן יש מקום להתערב במתחם הענישה ההולם, ולו מן הטעם שהמערער הורשע ב-16 עבירות (כמובהר לעיל), אשר לא כוללות רכיב של כוונה להתחמק מתשלום מס, ושהעונש המרבי הקבוע בצדה של כל עבירה הוא שנת מאסר, זאת בשונה מהעבירות שיוחסו לו בכתב-האישום המקורי, שכללו כוונה להתחמק מתשלום מס, ואשר העונש המרבי בצדה של כל אחת מהן עמד על חמש שנים. שנית, מתחם הענישה נקבע, לפי תיקון 113 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, בזיקה לערכים המוגנים שביסוד העבירות, לנסיבות ביצוע העבירות ולמדיניות הענישה הנוהגת בעבירות דומות. בכל הנוגע למדיניות הענישה הנוהגת, הרי שמסקירת הפסיקה שהגישו הצדדים, עולה שבגין 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 העבירות שביצע המערער (16 עבירות), מתחיל במאסר בפועל של ממש, ולא לתקופה קצרה, חרף העובדה שמדובר בעבירות עוון שעונשה המרבי של כל אחת מהן עומד, כאמור, על שנת מאסר; זאת נוכח ריבוי העבירות ונסיבות ביצוען. כפי שציין בית-משפט קמא, בהתאם לעובדות כתב-האישום המתוקן שבו הודה המערער,



ניכר המערער והחברה מס תשומות בסכום ניכר של 21,087,186 ₪, זאת כאשר המע"מ הגלום בחשבוניות עמד על 2,909,706 ₪, זאת על סמך 230 חשבוניות על-שם חברות שונות אשר לא ביצעו ולא התחייבו לבצע עסקה עם נאשמת 1, ובכך הסבו נזק משמעותי לקופה הציבורית. נסיבות ביצוע העבירות חמורות נוכח היקף העבירות אף אם מדובר ב-16 עבירות ולא 21, כמות החשבוניות וכן תקופת ביצוע העבירות (כשנתיים). הטענות שהועלו על-ידי המערער במישור העובדתי, בעניין נסיבות ביצוע העבירות ובעניין הפעלתו על-ידי אחרים, אינן מקימות עילה להקלה בגזר-הדין, ולו מן הטעם שהן חורגות מעובדות כתב-האישום המתוקן, העומד ביסוד ההודאה וההרשעה. לפיכך, צדק בית-משפט קמא בקבעו מתחם ענישה הולם שהרף התחתון שבו הוא מאסר בפועל של ממש. ואולם, לנוכח תיקון מספר העבירות בהכרעת-הדין, ועל-רקע מדיניות הענישה הנוהגת בעבירות לפי סעיף 117(א)(3) לחוק, סבורים אנו כי יש להעמיד את מתחם הענישה ההולם בעניינו של המערער על מאסר 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 בתוך המתחם, הרי שבית-משפט קמא הביא בחשבון את מכלול שיקולי הענישה הרלבנטיים - הן לחומרה, כמו עברו הפלילי של המערער, כישלון ההרתעה והעונשים שהוטלו עליו בעבר ודפוסי החשיבה וההתנהגות שתוארו בתסקיר שירות המבחן; והן לקולא, כמו הודאתו של המערער, החרטה שהביע על מעשיו ונסיבותיו האישיות. לאור האמור, סבורים אנו כי העונש המתאים אמור להימצא בין הרף התחתון של המתחם לבין אמצע המתחם.

15. על-יסוד האמור לעיל, הערעור מתקבל במובן זה שרכיב המאסר בפועל יעמוד על 12 חודשים, חלף 24 חודשים. בהתאם, ונוכח תיקון מספר העבירות, יעמוד הקנס על 100,000 ₪, או 12 חודשי מאסר תמורתו (חלף 150,000 ₪).

המערער יתייצב לריצוי המאסר בפועל ביום 17.12.17 בשעה 9:00 בבית המעצר "ניצן" שבמתחם כלא "איילון".

המזכירות 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