



## עפ"ג 33950/07/19 - רם אברהם נחליאלי נגד מדינת ישראל

בתי משפט

בית המשפט המחוזי ירושלים

עפ"ג 33950-07-19

23 פברואר 2021

לפני כבוד השופטים: רבקה פרידמן-פלדמן, אלי אברבנאל, חיה זנדברג

בעניין: רם אברהם נחליאלי

המערער

נגד

מדינת ישראל

המשיבה

### פסק דין

השופטת רבקה פרידמן-פלדמן:

ערעור על גזר דינו של בית-משפט השלום בירושלים (כב' השופט ירון מינטקביץ) בת"פ 15712-10-18 מיום 2.6.2019.

### הכרעת הדין

1. המערער הורשע על פי הודאתו, במסגרת הסדר טיעון, בעבירה של פעולה במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ביחד עם סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף; וכן בעבירות של הכנת פנקסי חשבונות כוזבים בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס, עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

2. לפי עובדות כתב האישום בהן הודה המערער, המערער עסק במתן שירותי הנהלת חשבונות. בין השנים 2013-2014 המערער העניק שירותי הנהלת חשבונות למיכאל (מיקי) גילון ענתבי (להלן - ענתבי) עבור שתי חברות, חברת מ.ט.ר. וחברת גלדנאואר.

3. בהתאם להנחייתו של ענתבי פעל המערער לקבלת חשבוניות פיקטיביות משלושה ספקים, הנחזות כחשבוניות שהוצאו כדין לחברות מ.ט.ר. וגלדנאואר, הגם שהחשבוניות הוצאו מבלי שבוצעו העסקאות הרלוונטיות להוצאת החשבוניות. המערער פעל לרישומן של החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברות מ.ט.ר. וגלדנאואר משל היו הן משקפות הוצאות אמת. סכום החשבוניות הפיקטיביות שקיבלה חברת מ.ט.ר. הוא 201,048,915 ₪, וסכום המע"מ בגין הוא 30,380,561 ₪. סכום החשבוניות הפיקטיביות שקיבלה גלדנאואר הוא 18,459,710 ₪, וסכום המע"מ בגין הוא 2,815,888 ₪. המערער רשם את החשבוניות הפיקטיביות למ.ט.ר. ולגלדנאואר ב-12 דיווחים תקופתיים של החברות למנהל מס ערך.

4. בנוסף, בהנחיית ענתבי הגיש המערער 31 דו"חות מע"מ בשם הספקים הנ"ל למרות שלא היה מנהל



החשבונות שלהם. בהנחיית ענתבי, רשם המערער בכל אחד מ-31 דו"חות המע"מ של הספקים סכומי עסקאות ותשומות כוזבים, שסכומיהן היו דומים או זהים לסכום החשבוניות הפיקטיביות שיצאו על-שם הספק באותו חודש לחברות מ.ט.ר. וגלדנאואר. בנוסף, בהתאם להנחייתו של ענתבי, פעל המערער לרישומן של תשומות בדו"חות המע"מ התקופתיים של חברת גלדנאואר מבלי שהיה בגין כל מסמך כנדרש, וזאת כאשר סכום המע"מ הנובע מהתשומות הללו הוא 8,991,893 ₪.

5. בסיכומי של דבר, המערער פעל במטרה להביא לכך שחברת מ.ט.ר. וחברת גלדנאואר תתחמקנה מתשלום מס ערך מוסף בסך של 42,188,341 ₪. כמו כן, בשנות המס 2013 ו-2014 המערער הכין וקיים פנקסי חשבונות כוזבים במזיד ובכוונה לעזור לחברות מ.ט.ר. וגלדנאואר להתחמק ממס בגין הכנסה של 186,312,176 ₪.

## גזר הדין

6. בית-המשפט קמא קבע כי מתחם העונש ההולם את מעשיו של המערער נע בין 4 ל-8 שנות מאסר, וכי המערער מצוי בחלקו התחתון של המתחם.

7. לפיכך, גזר בית-המשפט קמא את דינו של המערער לארבע שנות מאסר בפועל, מאסר מותנה וקנס בסך 50,000 ₪.

8. על גזר דין זה, ובפרט על רכיב המאסר בפועל, הוגש הערעור הנוכחי.

## הערעור

9. בערעור טענו באי-כוח המערער כי יש להקל בעונשו בשל נסיבותיו האישיות הקשות, בשל כך שעונשו חמור יותר בהשוואה לעונשים של מעורבים אחרים בפרשה (המבצע העיקרי, ענתבי, עזב את הארץ ביום 24.1.2014 ומאז לא שב לגבולותיה). עוד טענו באי-כוח המערער כי בית-המשפט קמא טעה בקביעת המתחם, וכי נכון היה שהרף התחתון של המתחם יהיה נמוך יותר. בהקשר זה נטען על-ידם כי המערער לא הרוויח דבר מהפרשייה זולת שכר חודשי של כ-1,500 ₪ כמנהל חשבונות.

10. מנגד, ב"כ המדינה טען שדין הערעור להידחות. לעמדתו, לא נפלה טעות בגזר דינו של בית-המשפט קמא, ואין עילה להתערבותה של ערכאת הערעור. לטענתו, הנסיבות האישיות של המערער נשקלו על-ידי בית-המשפט קמא, והן שהביאו לכך שעונשו נגזר על הצד הנמוך. עוד טען ב"כ המדינה כי נסיבות המקרה של המעורבים האחרים בפרשה היו שונות, בפרט מבחינת סכומי המס, ומכאן הענישה השונה.

## המעורבים האחרים בפרשה

11. הועמדו לעיונו גזרי הדין של מעורבים נוספים בפרשה, מהם עלתה התמונה שתפורט להלן, ואשר עמדה לנגד עינינו בעת בחינת טיעוני הצדדים בעניין.

12. ת"פ 6912-11-15 נחמני - נחמני שימש כמנהל עסק הנותן שירותי מטבע (צ'יינג'). בתקופה שבין



ינואר 2014 לינואר 2015 קיבל נחמני לידיו מהירש (מעורב נוסף בפרשה) המחאות בסך כולל של לפחות 49,592,206 ₪ שנרשמו לפקודת חברת מ.ט.ר. וחברת גלנדאואר. נחמני רשם את המחאות בכרטיסים שפתח בעסק כדי ליצור מצג לפיו החברות מקבלות שירות מהעסק, למרות שלא כך היה. נחמני לא דיווח על כך לרשות להלבנת הון חרף חובת הדיווח המוטלת עליו, ופעולותיו נועדו להסוות את העובדה שחברות מ.ט.ר. וגלנדאואר אינן הבעלים האמיתיים של הכספים. דינו של נחמני נגזר לששה חודשי מאסר בפועל לריצוי בעבודות שירות; מאסר מותנה; קנס בסך 40,000 ₪; וחילוט סך של 1.7 מיליון ₪.

13. ת"פ 35256-08-16 **דינו** - דינו קיבל נתונים כוזבים מאלכס הירש שיש לרשום בחשבוניות הפיקטיביות. על-פי הנחיית ענתבי העביר דינו את הנתונים הללו למעורבים נוספים בפרשה, שבהסתמך עליהם הפיקו חשבוניות פיקטיביות וקבלות כוזבות על-שם גלנדאואר. דינו גבה עמלה מחלק מהגורמים להם העביר את החשבוניות הפיקטיביות, וניתב את הכספים בהתאם להנחיות שקיבל מענתבי. הסכום הכולל של החשבוניות עמד על 28,388,410 ₪, וסכום המע"מ הכלול בהם עומד על 4,330,437 ₪. המעשים היוו הפרה של פקודת מס הכנסה בסך כולל של 24,057,973 ₪. בנוסף, דינו הורשע בעבירות על חוק איסור הלבנת הון בשל כך שחתם בצ'ינג' של נחמני, בהתאם להנחיותיו של ענתבי, על הצהרות כוזבות לפיהן הוא פועל עבור החברות מ.ט.ר. וגלנדאואר כמקבלות שירות מהצ'ינג'. בגין פעילותו בחברות מ.ט.ר. וגלנדאואר קיבל דינו שכר חודשי במזומן, שלא דווח במלואו לרשויות המס. גובה השכר שלא דווח עמד על לא פחות מ-85,830 ₪. דינו של דינו נגזר למאסר בפועל ל-28 חודשי מאסר בפועל, מאסר מותנה וקנס בסך 90,000 ₪ (בערעור הופחת הקנס ב-30,000 ₪, וכן נקבעה חפיפה מסוימת בין עונש המאסר שנגזר עליו בגין עבירות המס לבין עונש המאסר שנגזר עליו בתיק שצירף, עפ"ג 29324-01-18).

14. ת"פ 16449-02-15 **הירש** - הירש ואלג'רושי היו בעלי מניותיה ומנהליה של חברת גולד פאר דלקים בע"מ. הירש היה הרוח החיה בחברה. הירש קשר קשר עם ענתבי להוציא חשבוניות פיקטיביות לחברת מ.ט.ר. ולחברת גלנדאואר. סך החשבוניות הפיקטיביות שהירש רשם על-שם חברת מ.ט.ר. וחברת גלנדאואר עמד על 47,189,858 ₪ וסכום המע"מ בגין הוא 7,198,154 ₪. בפועל, התחמקו הירש וחברת גולד מתשלום מע"מ בסך 6,409,494 ₪. כמו כן, הירש פעל להוצאת חשבוניות פיקטיביות על-שם מ.ט.ר. בסך 2,694,119 ₪, וכך התחמק מתשלום מע"מ בסך 393,662 ₪. הירש הורשע הן בעבירות לפי דיני המס הן בעבירות לפי חוק הלבנת הון. דינו של הירש נגזר ל-72 חודשי מאסר בפועל, למאסר מותנה ולקנס בסך 500,000 ₪.

15. ת"פ 47436-03-16 **אלג'רושי** - העבירות שיוחסו לאלג'רושי נבעו ברובן מהיותו בעל מניות ומנהל פעיל בחברת גולד. דינו נגזר ל-12 חודשי מאסר בפועל, מאסר מותנה וקנס בסך 100,000 ₪.

16. ת"פ 16449-02-15 **חמידאן** - חמידאן היה מורשה חתימה בחברת ח.א. דיזל האומן (2009) בע"מ. חמידאן קשר קשר עם ענתבי, וקיבל 16 חשבוניות פיקטיביות מחברת מ.ט.ר. הנחזים כאילו הוצאו לחברת ח.א. דיזל, הגם שלא בוצעה בקשר אליהם עסקה. סך החשבוניות הפיקטיביות הגיע ל-18,991,867 ₪, וסכום המע"מ בגין הוא 2,897,065 ₪. כמו כן, חמידאן ביחד עם אחרים מטעמו של ענתבי הוציאו 54 חשבוניות פיקטיביות על שם חברת גלנדאואר, בסך כולל של 46,696,033 ₪, וסכום המע"מ הנובע בגין הוא 7,123,124 ₪. תמורת הוצאת החשבוניות הפיקטיביות העביר חמידאן מידי חודש לדינו (שפעל מטעם ענתבי) עמלות בסך של 150,000 ₪. כמו כן, חמידאן הורשע בניהול פנקסי חשבוניות כוזבים כדי להתחמק מתשלום מס בסך 65,867,900 ₪. דינו של חמידאן נגזר ל-45 חודשי מאסר, מאסר מותנה וקנס בסך 151,000 ₪.



17. נראה כי בית המשפט קמא סבר כי המערער מצוי בתווך בין המעורב החמור בפרשה (הירש), למעורבים החמורים פחות בפרשה (אלג'רושי, דינו ונחמני), ועונשו קרוב לעונש המאסר שנגזר על חמידאן. לעומת זאת, באי-כוח המערער סברו כי עניינו של המערער קרוב יותר לעניינם של המעורבים החמורים פחות, שדינם נגזר ל-28 חודשי מאסר (דינו), 12 חודשי מאסר (אלג'רושי), ו-6 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות (נחמני).

## תסקיר שירות המבחן

18. נוכח חלוף הזמן מאז הגשת הערעור, נתבקש שירות המבחן להגיש תסקיר בעניינו של המערער. מתסקיר מיום 18.11.2020, עולה כי המערער כיום בן 71, מתגורר עם אשתו, שאיננה בקו הבריאות, ומסייע לה. הנאשם סובל ממצב בריאתי מורכב.

שירות המבחן התייחס בתסקיר להרשעתו הקודמת של המערער בעבירות דומות, וליחסו של המערער לעבירות. מהתסקיר עולה כי על אף חלוף הזמן מאז גזר הדין, ולצד הצהרות מילוליות של המערער כי כיום הוא מבין שעשה טעות וכי הוא מצר על התנהגותו, המערער מגלה קושי בהתבוננות אישית לבחינת הרקע העומד בבסיס התנהלותו, והוא אף שלל כוונות פליליות. שירות המבחן העריך כי הרקע לביצוע העבירות, כמו גם תפיסתו העצמית של המערער כאדם מתפקד באופן תקין, תוך טשטוש המשמעות הפלילית של מעשיו, עשויים להוות גורמי סיכון לגילוי דפוסים מרמתיים נוספים ולהישנות התנהגות עוברת חוק. מנגד, נראה כי ההליך המשפטי חידד למערער את גבולות המותר והאסור והוא ביטא רצון לעבור הליך טיפולי, ואלה מהווים גורמי סיכוי להימנעות מהתנהגות דומה בעתיד.

שירות המבחן המליץ לשקול הליך שיקומי במסגרת הקהילה, לצד ענישה של מאסר לריצוי בעבודות שירות. לחילופין, וככל שרכיב המאסר יישאר על כנו, הומלץ להתחשב בכל האמור לעיל, להפנות תשומת לב שב"ס למצבו הבריאותי של המערער, ולבחון שילובו של המערער בהליך טיפולי במתאים במסגרת מאסרו.

## השלמת טיעוני הצדדים

19. בעקבות הגשת התסקיר, השלימו הצדדים טיעוניהם בערעור.

ב"כ המערער טענו כי האמור בתסקיר מחזק את המסקנה העומדת בבסיס הערעור, לפיה בית-משפט קמא החמיר יתר על המידה עם המערער ויש להפחית את העונש שנגזר עליו. עוד נטען כי לסוגיית השיקום חשיבות מכרעת בקביעת העונש; כי שירות המבחן, שהוא הגורם המקצועי, מביע דעתו החיובית באשר לסיכויי שיקומו של המערער; וכי מצבם הבריאותי של המערער ורעייתו מצדיקים אף הם הקלה בעונשו, וגזירת עונש מאסר לריצוי בעבודות שירות, לצד קבלת טיפול בקהילה. לטיעוני ב"כ המערער צורפו מסמכים רפואיים בעניינם של המערער ורעייתו.

ב"כ המשיבה טען כי אין באמור בתסקיר כדי להצדיק התערבות בעונש שגזר בית-משפט קמא על המערער. נטען כי מתסקיר שירות המבחן עולה שהמערער הנו "עברין מרמה רצידיביסטי, אשר אינו לוקח אחריות על מעשיו"; וכי בנסיבות העניין אין מקום לשיקולי שיקום. כן נטען כי בעבירות הנדונות, ובאדם "שהמרמה היא דרך חיים עבורו", מסגרת שיקומית איננה רלוונטית.



## דין והכרעה

20. דין הערעור להתקבל במובן שיפורט להלן.
21. לעמדתם של באי-כוח המערער נפלה טעות בגזר דינו של בית-המשפט קמא בקובעו כדלקמן:
- "נתתי דעתי לטענה, כי הנאשם פעל כפי שפעל בעבור שכר טרחה חודשי של 1,500 ש"ח - אך התקשיתי לקבלה. אין לנתון זה אחיזה בעובדות האישום ולא הוצגה לו כל ראיה. מנגד אבהיר, כי אין טענה שהנאשם הרוויח סכומים הקרובים לסכומי המס שהושמטו במרמה. בשורה התחתונה, אין לדעת כמה הרוויח הנאשם כתוצאה מביצוע המעשים, שהרי אין דרכם של מפיצי חשבוניות כוזבות לנהל רישום אמת ביחס לאופן חלוקת הרווחים ביניהם, או הוצאות שהוציאו במהלך פעילותם" (עמ' 3-4 לגזר הדין).
22. לטענת באי-כוח המערער, מכיוון שבכתב האישום לא נכללה כל טענה שהיא בנוגע לרווח שהפיק המערער מהחשבוניות הפיקטיביות זולת תשלום שכרו כמנהל חשבונות, אזי היה על בית-המשפט להניח לטובתו כי אכן כך הוא; לא היה מקום להנחה המובלעת בדברי בית-המשפט קמא, לפיה המערער הרוויח סכומים מסוימים מהחשבוניות הפיקטיביות האמורות העולות על שכר טרחתו, גם אם סכומים אלה אינם קרובים (גם לעמדת בית-המשפט קמא) לסכומי המס שהושמטו.
23. ישנו טעם מסוים בטיעון זה של באי-כוח המערער. אכן, בעוד שבנוגע לדינו כתב האישום כלל התייחסות מפורשת לכך שבגין מעשיו הנוגעים לפרשייה קיבל שכר שאינו פחות מ-85,830 ₪ (עמ' 40 לגזר הדין), הרי כתב האישום בעניינו של המערער - שאינו בעל מניות או מנהל במי מהחברות הרלוונטיות - שותק בסוגיה זו. כל שנאמר בכתב האישום הוא כי "בתקופה הרלוונטית לכתב האישום עסק הנאשם במתן שירותי הנהלת חשבונות, בין היתר לחברות מ.ט.ר. וגלנדאואר" (פסקה 1 לכתב האישום).
24. נמצא, כאמור, כי יכול ויש טעם מסוים בטיעוני המערער לפיהם הוא זכאי לכך שנקודת המוצא תהיה כי הוא לא קיבל שכר עבור פעולותיו זולת שכר עבודתו כמנהל חשבונות.
25. לכך מצטרפת העובדה שעונשו של המערער נגזר לארבע שנות מאסר, שהן 48 חודשים, ועונשו של חמידיאן נגזר ל-45 חודשי מאסר. זאת, בשעה שחמידיאן פעל כמורשה חתימה בחברה הרלוונטית, והוא אף הורשע בקשירת קשר עם ענתבי.
26. בנסיבות אלו, נראה שהנכון הוא כי הרף התחתון של מתחם הענישה בעניינו של המערער יעמוד על 3 שנות מאסר.
27. בית-המשפט קמא קבע כי יש למקם את המערער בחלקו התחתון של המתחם. קביעה זו בדין יסודה, וגם המדינה לא חלקה על כך. בהקשר זה תוזכר הודאתו של המערער, אף ששירות המבחן התרשם שהמערער מטשטש את המשמעות הפלילית של מעשיו ואת הבעייתיות שבהם; נסיבותיו האישיות של המערער, שהוא כיום בן 71, הוא אינו עובד עוד במקצועו כך שהחשש להישנות העבירות על-ידו נמוך; מצבו הבריאותי קשה, ומצבה הבריאותי של אשתו אותה הוא סועד, קשה מאד. מפאת צנעת הפרט לא נפרט את הדברים, אך ראינו לייחס להם משקל, כפי שעשה גם בית-המשפט קמא; וחלופי הזמן מאז הגשת הערעור.



28. לפיכך, משנקבע כי הרף התחתון של המתחם עומד על 3 שנות מאסר, וכי המערער מצוי בחלקו התחתון של מתחם זה, יש מקום לקבל את הערעור ולהורות כי רכיב המאסר בפועל שנגזר על המערער יעמוד על 3 שנות מאסר. שאר חלקי גזר הדין יישארו ללא שינוי.

## רבקה פרידמן-פלדמן, שופטת

השופטת חיה זנדברג:

מסכימה.

## חיה זנדברג, שופטת

השופט אלי אברבנאל:

29. לא אוכל להצטרף לעמדתן של חברותי.

עונשו של המערער נגזר לארבע שנות מאסר בפועל ולעונשים נוספים, לאחר שהורשע בשורה של עבירות מס הקשורות בשימוש כוזב בחשבונות פיקטיביים, שהוצאו בגין עסקאות שלא היו ולא נבראו בהיקף נרחב ביותר.

המערער פעל כך באופן שיטתי. נסיבותיהן של העבירות שבהן הורשע, חמורות מאלה של מעורבים אחרים בפרשה שדינם נגזר לעונש קל מזה שהוטל עליו, ומשכך אין מקום להקלה בדינו בשל כך.

מתחם העונש ההולם שנקבע בגזר הדין אינו על הצד המחמיר. עיון בפסיקה מעלה כי בגין עבירות מס בדרגת חומרה שכזו נקבעים מתחמי ענישה חמורים מזה שנקבע בעניינו של המערער.

לעניין התייחסותו של בית המשפט קמא לטובת ההנאה שהפיק המערער כתוצאה מהעבירות, איני סבור כי יש להסיק מסקנה כלשהי מקביעת בית המשפט כי לא הוצגה לפניו ראיה בעניין זה, וכי "בשורה התחתונה, אין לדעת כמה הרוויח הנאשם כתוצאה מביצוע המעשים". זאת ועוד, אף אם נצא מנקודת ההנחה כי טובת ההנאה שהפיק המערער מהעבירות נמוכה כנטען על ידו, אין בכך כדי לשנות את המסקנה כי מתחם העונש ההולם שנקבע בעניינו על ידי בית המשפט קמא מקל באופן יחסי.

אשר לעונשו של המערער, אף שלחובתו שלוש הרשעות קודמות בעבירות דומות, שבגין אחת מהן אף ריצה עונש מאסר בעבודות שירות, בחר בית המשפט קמא לקבוע את עונשו של המערער בתחתית המתחם. בכך זכה המערער להקלה נוספת תוך מתן משקל רב לנסיבותיו האישיות.

כידוע אין דרכה של ערכאת הערעור לגזור מחדש את העונש שנקבע בערכאה הראשונה, והיא עושה כן רק במקרים חריגים שבהם עולה שגיאה בולטת מגזר הדין. עונש המאסר שנגזר על המערער אינו נוטה לחומרה, וממילא אינו מצדיק



את התערבותה של ערכאת הערעור בו. אשר על כן, לו דעתי תשמע נכון לדחות את הערעור ולהותיר את העונש שנקבע בגזר הדין בעינו.

**אלי אברבנאל, שופט**

סיכום:

30. הוחלט ברוב דעות של השופטת רבקה פרידמן-פלדמן והשופטת חיה זנדברג - הערעור מתקבל כך שתקופת המאסר בפועל תעמוד על שלוש שנים, בניכוי תקופת מעצרו של המערער. יתר חלקי גזר הדין יעמדו בעינם.

31. **שירות בתי הסוהר ייתן דעתו למצבו הבריאותי של המערער, וכן יבחן שילובו של המערער בתהליך טיפולי מתאים במסגרת מאסרו, כמומלץ על ידי שירות המבחן.**

32. המערער יתייצב לריצוי מאסרו ביום 11.4.2021, בשעה 08:30 בבית מעצר ניצן, או במקום שיתואם קודם לכן עם שב"ס על ידי סנגוריו של המערער.

**המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים, לשב"ס ולשירות המבחן.**

ניתנה היום, י"א אדר תשפ"א, 23 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

**חיה זנדברג, שופטת**

**אלי אברבנאל,  
שופט**

**רבקה פרידמן-פלדמן,  
שופטת**