



עפ (מרכז) 46318-02-24 - יעל הלוי נ' מדינת ישראל

ע"פ (מרכז) 46318-02-24 - יעל הלוי נ' מדינת ישראל מחוזי מרכז

ע"פ (מרכז) 46318-02-24

יעל הלוי

נגד

מדינת ישראל

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

[28.09.2025]

כב' השופט שמואל בורנשטיין, אב"ד

כב' השופט דרור ארד-אילון

כב' השופט עמית מיכלס

פסק דין

1. לפנינו ערעור על גזר דינו של בית משפט השלום בראשון לציון (כב' השופטת ש' דקל נווה, סגנית נשיא) בתיק ת"פ 54007-08-19, מיום 21.1.2024 במסגרתו הושתו על המערערת 25 חודשי מאסר בפועל, מאסרים על תנאי, בתנאים הנקובים בגזר הדין, וקנס בסך 50,000 ₪. יצוין כי מלכתחילה הופנה הערעור הן כנגד הכרעת הדין והן כנגד גזר הדין, אך לאחר שהמערערת שמעה את הערותינו, היא חזרה בה מהערעור על הכרעת הדין ומיקדה את ערעורה כנגד גזר הדין.

2. בהתאם לחלק הכללי שבכתב האישום בו הורשעה המערערת, לאחר שמיעת הוכחות, הרי שבמהלך השנים 2007-2014 (להלן: "התקופה הרלוונטית"), הייתה המערערת בעלים ומנהלת פעילה של עסק להחזרי מס לשכירים וכן שירותי ביטוחי מנהלים ועצמאיים, פנסיה ובריאות, שפעל תחת השם "זיכוי ישיר" (להלן גם: "העסק"). המערערת פעלה במסגרת העסק, בעצמה או באמצעות עובדי העסק, למילוי טפסים ואיסוף מסמכים שונים, במטרה להגישם עבור לקוחות העסק לפקידי שומה ברחבי הארץ, לשם השגת החזרי מס עבור הלקוחות. בתקופה הרלוונטית, העסיקה המערערת ארבע פקידות, אשר עבדו מול לקוחות העסק וטיפלו בתיקי הלקוחות תחת הנחייתה (להלן: "הפקידות"). במסגרת השירות שהעניקה המערערת ללקוחות העסק, הגישה המערערת לפקידי שומה ברחבי הארץ בעצמה או באמצעות הפקידות דוחות שנתיים, אליהם צירפה בעצמה או על ידי הפקידות, בקשות לזיכוי ממס (להלן: "הבקשות"). המערערת קיבלה מלקוחותיה, בעצמה או באמצעות הפקידות, עמלה עבור שירותיה בשווי אחוז מסוים מהחזר המס שיתקבל עבורם.



3. בהתאם לאישום הראשון שבכתב האישום המערערת הציגה בפני הלקוחות, בעצמה או באמצעות הפקידות, מצג שווא לפיו היא תפעל כדין על מנת להשיג עבורם החזרי מס. המערערת עשתה כן בשעה שפעלה בשיטה של זיוף מסמכים והגשת בקשות כוזבות לרשות המיסים, במטרה לקבל לידה את העמלה הנובעת מההחזר. המערערת פעלה להגשת דוחות שנתיים כוזבים עבור הלקוחות בסיוע הפקידות וזייפה בצוותא עם הפקידות מסמכים שונים שצורפו לדוחות, המעידים לכאורה על זכאות להחזרי מס באמצעות קבלת נקודות זיכוי עבור קרוב נטול יכולת. נוסף למסמכים המזויפים, זייפה המערערת בצוותא עם הפקידות את חתימות הלקוחות על גבי הבקשות הכוזבות אשר צורפו לדוחות השנתיים הכוזבים שהגישה בשמם. באמצעות המרמה הנ"ל, השיגה המערערת בסיוע הפקידות בעבור לא פחות מ-44 לקוחות במהלך התקופה הרלוונטית, החזרי מס כוזבים בסך כולל של כ-1.1 מיליון ₪. כמו כן, המערערת ניסתה להשיג במהלך התקופה הרלוונטית החזרי מס כוזבים עבור 32 לקוחות נוספים, תוך שימוש במסמכים מזויפים שזייפה יחד עם הפקידות. החזרי מס אלו הוקפאו על ידי רשויות המס ולא הועברו לידי הלקוחות. בשל כך הואשמה והורשעה המערערת בעבירות הבאות: זיוף בכוונה לקבל דבר בנסיבות מחמירות בצוותא, לפי סעיף 418 סיפא ביחד עם סעיף 29(א) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: "חוק העונשין") (ריבוי עבירות); קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 415 סיפא לחוק העונשין (49 עבירות); ניסיון לקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 415 סיפא לחוק העונשין יחד עם סעיף 25 לחוק העונשין (34 עבירות); מסירת אמרה או תרשומת כוזבת בדו"ח, לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה (ריבוי עבירות); שימוש במרמה, עורמה ותחבולה בכוונה להתחמק או לסייע לאדם אחר להתחמק מתשלום מס, לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה (ריבוי עבירות); שימוש במסמך מזויף בצוותא, סעיף 420 לחוק העונשין, ביחד עם סעיף 29(א) לחוק העונשין (ריבוי עבירות); שידול לזיוף, סעיף 418 לחוק העונשין, ביחד עם סעיף 30 לחוק העונשין (ריבוי עבירות).

4. בהתאם לאישום השני שבכתב האישום, הרי שבעבור השירות שניתן ללקוחות, החתימה המערערת בשלב ההתקשרות הראשונית, בעצמה או באמצעות הפקידות ועובדי העסק, חלק מהלקוחות על הסכם בכתב ובו נקבע כי מההחזר שיתקבל ממס הכנסה, ישלם הלקוח למערערת סך השווה לעשרים אחוזים. בפועל, גבתה המערערת מהלקוחות אחוז מסוים מההחזר שהתקבל ממס הכנסה, שאינו קבוע ואינו ידוע במדויק למאשימה, כעמלה עבור השירות שניתן ללקוחות. בתקופה הרלוונטית הייתה המערערת חייבת בניהול ספרי חשבונות על פי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 וכן הייתה חייבת בהגשת דו"חות שנתיים על הכנסותיה בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה. כמו כן, בתקופה הרלוונטית הייתה המערערת חייבת לפעול בהתאם לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ולתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. בגין העמלה ששולמה למערערת על ידי כל לקוח, הפיקה המערערת חשבונית מס.

5. במטרה להתחמק מתשלום מלוא גובה המס בגין הכנסותיה מהעמלות שקיבלה מהלקוחות, ועל מנת להקטין את תשלומי המע"מ בדיווחיה התקופתיים, דווחה המערערת על הכנסה קטנה מזו שהייתה לה בפועל תוך שהגישה לרשויות חשבוניות כוזבות. בעשותה כאמור, ניהלה המערערת תרשומות כוזבות בספריה, בכך שרשמה סכומים מופחתים מן הסכומים שקיבל עבור שירותיה, ובכך מנעה בשנים 2011-2014 דיווחים תקופתיים למנהל מס ערך מוסף בהיקף שלא פחות מסך של כ-1.2 מיליון ₪, אשר סכום המע"מ הנצמח ממנו הוא 190,038 ₪. כמו כן, במעשיה פעלה המערערת במזיד ובכוונה להתחמק ממס הכנסה וממס ערך מוסף, בכך שהשמיטה הכנסות מהכנסותיה, הגישה תרשומות כוזבות בדוחותיה, הכינה או קיימה פנקסי חשבונות כוזבים והשתמשה במרמה עורמה ותחבולה.



- בשל כך הואשמה והורשעה המערערת בעבירות אלו: 4 עבירות של השמטת הכנסות מתוך דוח, לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה; 4 עבירות של קיום פנקסי חשבונות כוזבים, לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה; 4 עבירות של מרמה עורמה ותחבולה, לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה; 20 עבירות של מסירת ידיעה כוזבת בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב)(1) ביחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ; הכנה וניהול פנקסי חשבונות כוזבים בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב)(6) ביחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ; מרמה עורמה ותחבולה בנסיבות מחמירות, לפי סעיף 117(ב)(8) ביחד עם סעיף 117(ב)(2) לחוק מע"מ (ריבוי עבירות).
6. בגזר הדין עמד בית משפט קמא על הערכים המוגנים שנפגעו, כאשר במקרה דנן הפגיעה בערכים אלה היא פגיעה משמעותית וממשית, נוכח הנסיבות המחמירות בהן בוצעו העבירות, בשים לב לריבוי המעשים, תכנונם, האופן השיטתי והמתוחכם שלהם, התקופה הארוכה במהלכה בוצעו, והנזקים הרבים שנגרמו לקופה הציבורית וללקוחותיה של המערערת. בית משפט קמא סקר את הפסיקה הנוהגת והגיע למסקנה כי יש לקבוע מתחם ענישה הולם לגבי כל אחד משני האישומים באופן נפרד, אך לגזור על המערערת עונש כולל בגינם. בית המשפט קמא קבע מתחם ענישה שבין 18 חודשי מאסר ועד 30 חודשי מאסר, לצד ענישה נלווית, בנוגע לאישום הראשון, ומתחם ענישה שבין 9 חודשי מאסר שיכול וירוצו על דרך של עבודות שירות ועד 20 חודשי מאסר לריצוי בפועל, לצד ענישה נלווית, בנוגע לאישום השני.
7. בית-משפט קמא בחן את טענות המערערת בדבר חקירה מוטת ומחדלי חקירה שפגעו בהגנתה, אך קבע כי מרביתן אינן מבוססות. באשר למיעוט הטענות שנותרו, נקבע כי אין מדובר במחדלי חקירה חמורים או מובהקים העלולים לעורר חשש לקיפוח הגנת המערערת או לפגיעה ביכולתה להתמודד עם חומר הראיות נגדה.
8. בית-משפט קמא ציין כי יש לייחס חומרה לכך שהנאשמת לא הסירה את מחדליה כלפי רשויות המס, אף לא באופן חלקי, וכי עצם הימצאותה של המערערת בהליכי פשיטת רגל בעת מתן גזר הדין אינה מהווה סיבה המסוגלת לרפא מחדל זה.
9. בית המשפט קמא נתן דעתו לעונשים שהוטלו על הפקידות. אלו הודו בעובדות כתב אישום מתוקן במסגרת הסדר טיעון, בעבירות של זיוף בכוונה לקבל דבר בנסיבות מחמירות בצוותא (ריבוי עבירות), שימוש במסמך מזויף בצוותא וסיוע לקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות (ריבוי עבירות). ביום 9.2.2022 כיבד בית המשפט את הסדר הטיעון והשית על הפקידות עונשי מאסר לריצוי בדרך של עבודות שירות, לתקופות שבין שלושה לשמונה חודשים, בהתאם למשך עבודתן בעסק. בנוסף הוטל על כל אחת מהן מאסר על תנאי וכן קנסות בסכומים שבין 1,000 ל-3,000 ש"ח.



בית-משפט קמא הדגיש כי על אף העיקרון של אחידות הענישה, אין לגזור את עונשה של המערערת מעונשן של הפקידות, שכן המערערת הייתה יוזמת ומחוללת העבירות, בעוד הפקידות שימשו מסייעות בלבד והורשעו בעבירת סיוע, ואילו המערערת הורשעה בעבירות המוגמרות וכן בעבירות נוספות. עוד צוין כי המערערת היא שגרפה את רווחי העמלות שהופקו מן העבירות, וכי בעוד הפקידות הודו בכל המיוחס להן כבר בחקירות, המערערת בחרה לנהל את משפטה עד תום.

10. בית-משפט קמא דן בטענת חלופי הזמן וקבע, כי אף שיש להצטער על התמשכות ההליכים, במסגרתם הוגש כתב האישום כחמש שנים לאחר חשיפת הפרשה, לא הוכח כי הדבר פגע בהגנת המערערת או גרם לפגיעה מהותית באורח חייה. ההליך התנהל במשך שנים אחדות, ועיכובים נרשמו בין היתר עקב מגפת הקורונה ובקשות ההגנה לדחיות לשם החלפת ייצוג. נוכח היקפו המשמעותי של התיק ומשאבי הזמן שנדרשו, גזר הדין ניתן כעבור כ-9 וחצי שנים ממועד פתיחת החקירה. אמנם חלופי הזמן נשקל לקולא, אולם חלק ניכר ממנו נבע מרצונה של המערערת לנהל את משפטה עד תום, בעוד גזר הדין בעניין של הפקידות ניתן כבר בראשית 2022. עוד צוין כי על אף שחלפו קרוב לעשר שנים, המערערת לא נטלה אחריות למעשיה ולא הסירה את מחדליה.

11. לעניין קביעת מיקומה של המערערת במתחם הענישה, זקף בית-משפט קמא משקל לזכותה את העובדה שהיא נעדרת עבר פלילי, את עדויות האופי החיוביות שהובאו מטעמה וכן את נתוניה האישיים, המשפחתיים והרפואיים. עם זאת צוין כי על פי פסיקת בתי המשפט, בעבירות מסוג זה מדובר לעיתים קרובות בנאשמים בעלי משפחה וללא עבר פלילי, ולפיכך יש ליתן עדיפות לשיקולי ההרתעה האישית והכללית על פני נסיבותיהם האישיות ושיקולי שיקום.

12. הערעור הופנה, כאמור, כנגד גזר הדין וחומרת העונש. לטענת ב"כ המערערת, ראוי להקל בעונשה בשל כך שבינתיים המערערת הסירה את מלוא המחדל ושילמה את מלוא המס בו היא חייבת, בשל השיהוי וחלופי הזמן, בשל מחדלי החקירה ובשל שגגות עובדתיות שנפלו מלפני בית משפט קמא בגזר דינו, ובכלל זאת באשר לתשלום חובות המס של הלקוחות. ב"כ המערערת אף הפנתה לפסיקה ממנה ניתן ללמוד, לטענתה, כי בית משפט קמא החמיר בקביעת מתחמי הענישה. המשיבה, מצידה, סברה כי אין מקום להתערב בגזר דינו של בית משפט קמא, העולה בקנה אחד עם הפסיקה הנוהגת, ואשר להסרת המחדל טענה, כי הדבר נעשה רק במסגרת הערעור ולכן המשקל שיש ליתן לנסיבה זו הוא נמוך ביותר, אם בכלל.

13. בתום הדיון שהתקיים בפנינו, ולאחר ששמענו באריכות רבה את טענות הצדדים, והבאנו בחשבון את מכלול הנסיבות הנוגעות לעניין, הן בהתייחס לנסיבות הקשורות לעבירות שביצעה המערערת והן הנסיבות שאינן קשורות לעבירות, הגענו למסקנה כי ראוי להקל במעט בעונשה של המערערת, ולהלן נציג את עיקרי טעמנו לכך.

14. נדגיש ונבהיר כי איננו מקלים ראש כלל ועיקר בחומרת עבירותיה של המערערת. מדובר במי שגרמה לנזק רב לאוצר המדינה וללקוחותיה, ובמי שביצעה עבירות שתוכננו בקפידה ובמשך תקופה ממושכת. חומרת המעשים מתעצמת בהתחשב בכך שמדובר במי ששימשה כיועצת מס, תפקיד המגלם חובת נאמנות מוגברת כלפי רשויות המס והלקוחות.



יתר על כן, וכפי שקבע בית משפט קמא, ברי כי קיימים הבדלים מהותיים בין חלקה של המערערת בעבירות דנן לבין חלקן של הפקידות, הבדלים המחייבים הבחנה ברורה בענישה. המערערת הייתה בעלת השליטה והמפעילה של העסק, היא שניהלה את פעילותו, הנחתה את הפקידות כיצד לפעול, וביצעה את העבירות במשך תקופה ארוכה ומשמעותית. הפקידות, לעומת זאת, מילאו תפקיד מסייע בלבד, והעונשים שהוטלו עליהן שיקפו את משך העסקתן המצומצמת תחת פיקוחה. בנסיבות אלו, ואף בהתחשב בעקרון אחידות הענישה, לא מתקיימת הלימה כלשהי בין היקף המעשים והאחריות המיוחסת למערערת לבין זו של הפקידות, ואין לגזור את עונשה על פי העונש שנגזר עליהן, שהועמד על מאסר בעבודות שירות לתקופות שונות.

ועם זאת, וכאמור, מצאנו לנכון, בנסיבות המקרה דנן, להפחית במידה מסוימת מעונשה של המערערת וזאת מכמה טעמים.

15. ראשית, יש ליתן משקל לעובדה כי המערערת הסירה את המחדל במלואו ושילמה את מלוא חוב המס לרשויות המס. אכן, אין להתעלם מהמועד שבו הוסר המחדל, וברור הוא כי אין דינו של מי שמסיר את המחדל בשלביו הראשונים של ההליך, לאחר הגשת כתב אישום או לכל הפחות לאחר שהורשע בדין, לבין מי שמסיר אותו רק בשלב מתקדם, כבמקרה דנן, בו הוסר המחדל אך ורק בשלב הערעור (רע"פ 7851/13 חדר עודה נ' מדינת ישראל(3.9.2015)). עם זאת, דומה כי יש להביא בחשבון גם את המאמצים שנעשו על ידי המערערת במהלך הדרך לשם הסרת המחדל והקושי שעמד בפניה בעניין זה נוכח מצבה הכלכלי והמשפטי כמי שמצויה בהליכי חדלות פירעון. לפיכך, אף שאין לתת להסרת המחדל במקרה דנן משקל משמעותי ומכריע, בוודאי שראוי להביאה בחשבון לצורך הקלה בעונש. כידוע, הסרת המחדל לא רק שמשמעותה תיקון הנזק שנגרם לאוצר המדינה, אלא אף מלמדת על נטילת אחריות. לכך יש להוסיף כי משעה שהמערערת חזרה בה מהערעור על הכרעת הדין, הרי שגם בכך יש ללמד על הפנמה ונטילת אחריות, גם אם באיחור.

16. שנית, לא ניתן להתעלם מהזמן הרב שחלף מאז נעברו העבירות ועד למועד הגשת כתב האישום, וכן מהמועד שבו בוצעו העבירות ועד למועד בו ניתן גזר הדין. מדובר בתקופת זמן משמעותית, גם אם חלק ממנה מקורו בהתנהלותה של המערערת וברצונה לנהל הליך הוכחות, שיש בה כדי לגרום לעינוי דין. בית משפט קמא עצמו ציין כי המערערת סבלה מפרסומים שליליים על אודותיה בטלוויזיה ומנידיו חברתי, ואף בעלה של המערערת העיד כיצד השנים הרבות בהן התנהלה ההליך השפיעו על המערערת ומשפחתה.

17. שלישית, נראה כי היה מקום ליתן משקל למחדלי החקירה בתיק, וגם אם אין בהם כדי להצדיק את זיכוייה של המערערת, הרי שיש בהם כדי להביא להקלה מסוימת נוספת בעונשה. כך למשל, לא ניתן להתעלם מכך שבמסגרת החקירה שנערכה על ידי רשות המסים, הועתקה תשובתה של פקידה אחת בחקירתה לתשובה המצויה בחקירה של פקידה אחרת, ואף בית משפט קמא סבר כי מדובר בהתנהלות לא מקצועית ובחריגה מנהלים.

18. רביעית, נראה כי אכן צודקת המערערת הטוענת כי שגה בית משפט קמא בקביעתו כי לא ניתן לדעת אם עלה בידי רשות המיסים לגבות מן הלקוחות את ההחזרים שקיבלו. מעיון בפרוטוקול הדיון מיום 27.4.25 עולה כי ב"כ המשיבה עצמה ציינה שרשות המיסים נקטה בהליכים מול מרבית הלקוחות, וכי רובם השיבו את הכספים לקופת המדינה, דבר שוודאי היה ניתן לדעת גם בעת מתן גזר הדין. בהיעדר נתונים וראיות קונקרטיים, אין בית המשפט רשאי להעמיד ממצא לחובתה של המערערת על בסיס השערות בלבד, במיוחד כאשר המידע הדרוש מצוי בידי המשיבה ואין למערערת אפשרות להשיגו בעצמה.

19. בבואנו לשקול את עונשה של המערערת, ובנוסף לטעמים המוצגים לעיל, אין גם להתעלם מנסיבותיה האישיות של המערערת. המערערת מתמודדת עם מצב בריאותי מורכב ועם קשיים כלכליים כבדים שנגרמו לה עקב ההליך הפלילי ופשיטת הרגל, והיא עתידה להמשיך לשאת בנטל תשלומים ממושך. נוסף על כך, משפחתה של המערערת חווה קשיים אשר צפויים להחריף נוכח עונש מאסר בפועל שיוטל עליה.

20. סוף דבר - בהביאנו בחשבון את כל האמור לעיל, מצאנו לנכון להעמיד את עונשה של המערערת על 20 חודשי מאסר בפועל וזאת חלף 25 חודשי המאסר שהוטלו עליה בבית המשפט קמא. יתר חלקי גזר הדין יישארו בעינם. ניתן היום, ו' תשרי תשפ"ו, 28 ספטמבר 2025, בנוכחות הצדדים.