



עפ"ג 16657/04/23 - אחסאן זלום נגד מדינת ישראל- רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

עפ"ג 16657-04-23 זלום נ' מדינת ישראל- רשות המיסים, היחידה המשפטית מחוז מרכז-
מע"מ פלילי

לפני כב' השופטת בכירה מיכל ברנט, אב"ד
כב' השופט שמואל בורנשטין
כב' השופט עמית מיכלס
המערער אחסאן זלום
נגד
המשיבה מדינת ישראל- רשות המיסים
היחידה המשפטית מחוז מרכז-מע"מ פלילי

פסק דין

1. לפנינו ערעור על גזר דינו של בית המשפט השלום ברמלה (כבוד השופטת אילה אורן) בת"פ 13892-12-20 מיום 23.2.23, במסגרתו הורשע המערער, על פי הודאתו בכתב אישום מתוקן, בביצוע 6 עבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"), במטרה להשתמט מתשלום מס לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, והכנה וניהול של פנקסי חשבונות כוזבים, לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.
2. על המערער נגזרו העונשים הבאים: מאסר בפועל בן 11 חודשים; מאסר על תנאי בן 7 חודשים למשך 3 שנים, לבל יעבור עבירה מסוג פשע לפי חוק מע"מ; מאסר מותנה בן 3 חודשים למשך 3 שנים, לבל יעבור עבירה מסוג עוון לפי חוק מע"מ; קנס בסך 25,000 ש"ח או 250 ימי מאסר תמורתו. הערעור מופנה כנגד רכיב המאסר בפועל.
3. כמתואר בכתב האישום המתוקן, חברת טיפת לימון בע"מ עסקה בתחום הבניה, ניהול פרויקטים וכוח אדם (להלן: "**החברה**"), והייתה רשומה כעוסק מורשה, לענין חוק מע"מ. המערער היה בכל המועדים הרלוונטיים לכתב האישום בעל המניות ודירקטור בחברה, ויחד עם אדם אחר ניהל את החברה.
4. בתקופה שבין דצמבר 2015 ועד מרץ 2016 ניכו המערער והחברה יחד עם האחר 6 מסמכים הנחזים להיות חשבונות מס על שם חברת לירון טוגר השקעות ופיתוח בע"מ וחברת טלגת ניהול ואחזקות הנדסה בע"מ, וזאת מבלי שהתחייבו לעשות עסקאות בגין החשבונות שהוצאו (להלן: "**חשבונות כוזבות**"), במטרה להשתמט מתשלום מס, בסכום כולל של 6,909,903 ש"ח.
5. בספרי הנהלת החשבונות של החברה ניכו שלא כדין את סכומי המס המגולמים בדיווחיה התקופתיים שהוגשו לרשויות מע"מ, ולפיכך נוכה שלא כדין בגין החשבונות הכוזבות, סכום מס תשומות בסך 1,004,003 ש"ח.
6. בעניינו של המערער הוגש תסקיר שירות מבחן, ממנו עולה כי המערער נשוי ואב ל-3 בנות, ועובד כמכונאי

רכב, במקביל ללימודי הנדסאי מכונות באוניברסיטת אריאל. סיים 12 שנות לימוד. בגיל 17 חבר לחברה שולית, והחל לצרוך סמים ואלכוהול, ניהל אורח חיים התמכרותי וריצה עונש מאסר. המערער נישא לאשתו בשנת 2016, השניים חוו משבר אך בשנה האחרונה חזרו לחיים זוגיים ומשותפים, ומשפחתו מהווה עבורו עוגן משמעותי ומקור תמיכה. המערער גדל בצל אלימות פיזית ונפשית מצד אביו והתמודד עם בדידות וניכור שהיוו רקע להשתייכותו לחברה שולית.

עוד עולה מתסקיר שירות המבחן כי למערער 3 הרשעות קודמות בעבירות נהיגה רכב ללא רישיון, נהיגה בזמן פסילה וסיכון אדם בנתיב תחבורה, וכן החזקה או שימוש בסמים לצריכה עצמית והפרת הוראה חוקית, ניסיון להתפרצות למגורים או תפילה לבצע עבירה, פריצה לבניין שאינו דירה וביצוע גניבה, היזק לרכוש במזיד, גניבה והסגת גבול פלילית. בגין העבירות השונות נדון המערער למאסר בפועל, מאסר על תנאי, צו מבחן וצו של"צ.

עוד נמסר כי במסגרת הליך המעצר שוחרר המערער למעצר בית ופנה באופן עצמאי לאשפוזית "טמרה", בהמשך טופל בקהילה הטיפולית "אילנות" במשך שנה וסיים הטיפול בהצלחה. לאחר מכן שולב המערער בהוסטל ייעודי, גם אותו סיים בהצלחה.

שירות המבחן עמד על קבלת אחריות חלקית של המערער על מעשיו משום שהודה כי הופקו חשבוניות כוזבות בשם החברה בראשה עמד, אך טען שהדבר נעשה על ידי שותפו ונודע לו רק לאחר החקירה.

בסיכומי התייחס שירות המבחן אל ההליך השיקומי הממושך והאינטנסיבי שעבר המערער, וציין את הצלחתו להתנקות מסמים, לשקם את אורחות חייו ולבסס שגרת חיים נורמטיבית, יציבה ומתפקדת, כולל תפקוד תעסוקתי נורמטיבי וקשר זוגי ומשפחתי מיטיב. ההערכה הייתה כי הסיכון במצבו של המערער פחת. שירות המבחן המליץ להטיל על המערער צו מבחן למשך שנה וצו של"צ בהיקף של 200 שעות, כדי לחזק את תפקודו הנורמטיבי של המערער והמשך שיקומו.

4. בגזר דינו קבע בית משפט קמא כי בשים לב למסכת העבירות שביניהן זיקה הדוקה, ניתן לראות בהן "אירוע אחד" לצורך קביעת מתחם ענישה כולל. המערער פגע במעשיו בערכים המוגנים העומדים בבסיס העבירות הכלכליות בתחום המיסים שהם מניעת פגיעה בציבור באופן ישיר כלפי הקופה הציבורית, וכפועל יוצא גם במשק ובכלכלה, לצד פגיעה בערך השוויון של נשיאה בנטל המס והסולידריות החברתית הנובעת מכך, וכן בפגיעה בהתנהלות התקינה של רשויות המס והגבייה.

בית משפט קמא ציין כי בשל הנזק הרחב שנגרם לחברה מעבירות מס, והקושי הרב בחשיפתן, התוותה הפסיקה מדיניות ענישה מחמירה, לפיה נקודת המוצא היא הטלת מאסר בפועל ממש. כמו כן מוטלים קנסות נכבדים ומאסרים מותנים, וכל זאת תוך מתן בכורה לעקרון ההלימה וההרתעה.

במקרה דנן ביצע המערער עבירות מס חמורות במשך ארבעה חודשים, בצוותא עם אחר שלא אותר על ידי המדינה, והסב נזק ישיר לקופה הציבורית מביצוען בסך של למעלה ממיליון ₪. נדחתה טענת המערער כי המערער היה "איש קש", משום שמדובר בעובדה שלא הזכרה בכתב האישום המתוקן, שהוגש במסגרת הסדר הטיעון. ונהפוך הוא, לכאורה מכתב האישום המתוקן עולה חלקו המרכזי בביצוע העבירות יחד עם שותפו.

בית משפט קמא קבע כי לאחר בחינת מעשיו של המערער בנסיבותיהם בהתאם לעקרון ההלימה, ונוכח הפסיקה הנוהגת ביחס לעבירות דומות שביצע המערער, יש לקבוע את מתחם העונש ההולם כנע בין 14 ועד 30 חודשי מאסר בפועל, וקנס שנע בין 5% ועד 10% משיעור השמטת המס.

בית המשפט קמא זקף לקולת המערער את העובדה שהוא הודה במיוחס לו ובכך חסך את זמנו של בית המשפט.

עם זאת, הדגיש, כי הודאתו במעשים חלקית, כפי שעלה מתסקיר שירות המבחן, היות שהוא ניסה להציג את עצמו כמי שמעורבותו בעבירות הייתה שולית, והטיל את האשמה המרכזית על האחר.

בית משפט קמא ציין כי רלוונטית למשקל הודאת המערער לעונש היא העובדה שהמערער לא הסיר את המחדל, ולו במקצת. אי הסרת המחדל משמעה שהמערער לא עשה מאמצים ולו מינימליים לתיקון הנזק הגדול שגרם במעשיו לקופה הציבורית, והוא נותר בעינו.

לגישת בית משפט קמא בהתחשב באמור נכון היה קבל את עתירת המדינה בהתאם להסדר הטיעון, ולהשית על המערער מאסר בפועל למשך 18 חודשים. אלא שלזכות המערער נזקף הליך השיקום שעבר.

בית המשפט קמא הפנה לנסיבותיו האישיות של המערער, כפי שפורטו בהרחבה בתסקיר שירות המבחן, ממנו עולה כי הוא עבר הליך שיקום מרשים ומשמעותי של גמילה מסמים, התנתקות מחיים שוליים עבריינים, ובניית דפוסי התנהגות ואורח חיים נורמטיביים. המערער שיקם את עצמו ומשפחתו, הוא נקי מסמים מזה תקופה של כשלוש שנים, והוא מקפיד להמשיך טיפול ביחידה לטיפול בהתמכרויות; הוא עובד בעבודה קבועה כמכונאי רכב, ואף סיים סמסטר ראשון של לימודי תעודת הנדסאי. בנסיבות אלו, המערער הוכיח שהוא ראוי לחריגה מהמתחם לקולה משיקולי שיקום. עם זאת, גם בהינתן הליך השיקום, לא ניתן להימנע מענישה ממשית הכוללת מאסר בפועל וזאת נוכח האינטרס הציבורי.

לאור כל האמור גזר בית משפט קמא את עונשו של המערער כמפורט לעיל.

5. לטענת המערער שגה בית משפט קמא עת לא נתן משקל ראוי לאינטרס השיקום בעניינו של המערער. בית המשפט קבע כי החריגה ממתחם העונש בשל שיקולי שיקום תהיה חלקית ומוגבלת משני טעמים: האחד, המערער לא עשה דבר על מנת להסיר את המחדל; השני, בעבירות המיסים אינטרס השיקום אינו חזות הכל ולא ניתן לפטור את המערער מעונש מאסר של ממש.

לגישת המערער התוצאה אליה הגיע בית משפט קמא אינה סבירה שכן הלכה למעשה היא מאיינת לחלוטין את אינטרס השיקום ומעמידה בסיכון ממשי את כל מאמצי השיקום של המערער עד היום ואת המשאבים הכספיים הרבים ביותר שהושקעו בכך על ידי המדינה. לטענתו, הנימוק שהובא על ידי בית משפט קמא לפיו שיקולי הענישה בתחום עבירות מיסים אינם מאפשרים פטור ממאסר ממשי בפועל, הינו שגוי, שכן קיימת פסיקה לפיה בעבירות רכוש חמורות ביותר, פעמים רבות בתי המשפט מתחשבים בשיקולי השיקום עד כדי פטור ממאסר בפועל.

עוד טען המערער כי שגה בית משפט קמא בקביעת מתחם העונש הראוי. מפסיקת בתי המשפט עולה כי במקרים מתאימים ועל רקע נסיבות חריגות נקבעו מתחמים שתחתיתם 7 ו-9 חודשי מאסר אשר ירוצו בעבודות שירות. כן שגה עת לא נתן משקל ראוי להודאת המערער, לקיחת האחריות ולחלקו בביצוע העבירות. המערער נוצל על ידי אחר, שלא הועמד לדין, וזאת על רקע התמכרותו הקשה לסמים, וחוסר יכולתו לשקול מעשיו כראוי.

בית משפט קמא שגה אף עת התעלם מהעובדה כי אותו אדם נוסף לא הועמד לדין. מדובר בנסיבה שמצדיקה הקלה מסוימת בעונשו של המערער. בכתב האישום טענה המדינה כי לא עלה בידה לאתר את אותו אדם על אף שלא הייתה מחלוקת בדבר קיומו, אך לא הוצגו כל ראיות בעניין זה ולא ניתן לדעת מה נעשה ומה לא. בנסיבות אלו יש לקבוע כי העמדת המערער לדין לוקה באכיפה בדרגת המצדיקה הקלה בענישה.

לאור כל האמור עתר המערער לאמץ את המלצת שירות המבחן ולקבוע את עונשו לצו של"צ בלבד, ולחילופין לקבוע את עונשו על מספרי חודשי מאסר בעבודות שירות.

6. יצוין כי בדיון שהתקיים ביום 8.6.2023 ובעקבות דברי ב"כ המערער לפיהם המערער "יכול להתחייב לעשות מאמץ להסיר חלק נכבד מהמחדל", נדחה הדיון על מנת לאפשר למערער לפעול כאמור, תוך שהובהר כי אין בכך כדי לקבוע מסמרות בגורל הערעור. בדיון שהתקיים ביום 26.11.2023 מסר ב"כ המערער כי עלה בידי המערער לשלם מס בסך של כמה עשרות אלפי שקלים וכן כי נעשה ניסיון מצדו לשלם סכומים נוספים, אך ניסיון זה לא צלח מטעמים שפירט בדבריו. יאמר מיד, כי לא רק שהמערער לא תמך דברים אלה במסמכים כלשהם, אלא שבכל מקרה הסכומים הנוספים שהוזכרו על ידי המערער אין בהם משום הסרת מחדל מלאה, ממילא לא מדובר בסכומים משמעותיים ואף לא בסכומים נכבדים כפי האמור בדיון הקודם ואשר שימש כנימוק להצדקת דחיית הדיון. כך או כך, וזה העיקר - בסופו של יום, המחדל בסכום כולל של למעלה ממיליון ₪ לא הוסר, אלא אך שבריר קטן הימנו, וממילא הנסיבה אותה זקף בית משפט לחובת המערער ולפיה לא הסיר את המחדל, נותרה בעינה.

7. בדיון הנ"ל שהתקיים ביום 26.11.2023 חזר והדגיש ב"כ המערער את מאמצי שיקומו של המערער בתחום הסמים, כאשר לטענתו הם מקור הסתבכותו בעבירות המס וניצולו על ידי האחר. ב"כ המערער אף חזר על טענת המערער באשר לחלקו המצומצם בביצוע העבירות, וכן באשר לכך ששותפו לא אותר ולא הועמד לדין.

8. המשיבה ביקשה לסמוך את ידה על גזר דינו של בית משפט קמא והדגישה את חלקו של המערער בביצוע העבירות, כפי העולה מכתב האישום המתוקן בו הודה, את היקף הנזק המשמעותי לקופת המדינה וכן הפנתה לפסיקה ממנה עולה כי בעבירות מס יש ליתן משקל עדיף לאינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי, וכי אין די בשיקום שאינו כולל הסרת מחדל, כמלמד על נטילת אחריות והפנמה.

9. **לאחר שעיינו בגזר דינו של בית משפט קמא ושמענו את טענות הצדדים הגענו למסקנה כי דין הערעור להידחות.**

10. צדק בית משפט קמא בהתייחסו לפגיעה הקשה שפגע המערער בערכים המוגנים העומדים בבסיס העבירות שביצע, דהיינו הן פגיעה בקופה הציבורית והן בערך השוויון. כן צדק בקביעתו כי בשל הנזק הרב שנגרם לחברה מעבירות מס, והקושי הרב בחשיפתן, התוותה הפסיקה מדיניות ענישה מחמירה ומרתיעה תוך העדפת האינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי.

11. לפיכך, הגם שאין להתעלם ממאמצי השיקום המוצלחים שעשה המערער בתחום הסמים, וגם אם קיימת, כטענתו, זיקה בין עובדת היותו בעבר מכור לסמים ובין עבירות המס שביצע, אין בכך כדי להצדיק ענישה שאינה כוללת מאסר מאחורי סורג ובריאח. נזכיר כי בית משפט קמא אף הוא היה ער למאמצי השיקום של המערער ובשל כך מצא להקל בעונשו, ונראה לנו כי אין מקום להקלה נוספת.

12. וכפי שקבע בית המשפט העליון ברע"פ 8038/22 שרון שילון נ' מדינת ישראל (29.11.2023):

"חומרתן של עבירות המס טמונה בכך שהן פוגעות, בה בעת, במשק, בכלכלה ובקופה הציבורית (רע"פ 3203/22 עפאנה נ' מדינת ישראל, פסקה 12 (17.5.2022)); לצד פגיעתן בערך השוויון בנטל המיסים בין אזרחי המדינה (רע"פ 9004/18 יצחקי נ' מדינת ישראל, פסקה 11 (31.12.2018)). לפיכך, בתי המשפט נוקטים במדיניות ענישה המבכרת שיקולי הרתעה והתחשבות באינטרס הציבורי על פני שיקולי שיקום, וכאשר נקודת המוצא בעבירות מעין אלו היא עונש מאסר בפועל מאחורי סורג ובריאח (רע"פ 5052/21 בן שלמה נ' מדינת ישראל, פסקה 9 (11.8.2021))."

13. ועד נאמר בעניין **שילון** הנ"ל:

"עוד יש לשוב ולהבהיר כי הן שיקולי שיקום הן המלצת שירות המבחן, נמדדים לצד יתר שיקולי הענישה הרלוונטיים, בהתאם לשיקול דעתו של בית המשפט (ע"פ 2139/22 ג'נאח נ' מדינת ישראל, פסקה 14 (14.7.2022); רע"פ 4789/22 פלוני נ' מדינת ישראל, פסקה 9 (20.7.2022))."

14. המערער במעשיו גרם לנזק לקופה הציבורית בסך של למעלה ממיליון ₪. אף אנו, כמו בית משפט קמא, לא מצאנו כל בסיס לטענתו באשר לחלקו המצומצם בביצוע העבירות ובאשר לניצולו על ידי אחר. מכתב האישום המתוקן בו הודה המערער עולה בבירור חלקו המרכזי בביצוע העבירות, ונראה כי צדק שירות המבחן שסבר כי יש בטענתו זו, כשלעצמה, כדי להעיד על נטילת אחריות חלקית.

15. המתחם שקבע בית משפט קמא - בין 14 ל-30 חודשי מאסר - עולה בקנה אחד עם עקרון ההלימה ועם הפסיקה. בהתחשב בנטילת האחריות החלקית, כמו גם בהתחשב בכך שהמחדל לא הוסר, צדק בית משפט קמא שקבע כי אלמלא הליך השיקום שעבר המערער, היה מקום להעמיד את עונשו על עונש חמור באופן משמעותי מזה שלבסוף הושת עליו.

16. המערער סבור כי בשל הליך השיקום המוצלח שעבר, ובשל מאמציו להסיר את המחדל, גם אם לא צלחו, ראוי לחרוג לקולא מהמתחם כדי של"צ או מאסר בדרך של עבודות שירות. אנו סבורים אחרת. הקלה מסוג זה אינה עולה בקנה אחד עם העיקרון הברור והחד משמעי, העובר כחוט השני בפסיקה, לפיו בעבירות מס יש ליתן עדיפות לאינטרס הציבורי על פני האינטרס האישי.

17. נכון הדבר במיוחד עת השיקום אינו כולל הסרת מחדל, וכפי שצינו בעפ"ג (מרכז) 67450-01-22 **שילון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים** (30.10.2022):

"... מקום בו עברין מס לא עשה דבר כדי לשלם את המס, המשמעות היא ששיקומו עדיין לוקה בחסר במרכיב חשוב של הפנמה מהותית ולקיחת אחריות ביחס לעבירות בהן מדובר..."

כך הוא המקרה שלפנינו.

18. סוף דבר - הערעור נדחה.

המערער יתייצב לריצוי עונש המאסר בפועל במתקן כליאה "הדרים", או בכל מקום עליו יורה שב"ס, ביום 4.2.2024, עד השעה 08:30 כשברשותו תעודת זהות ועותק מגזר הדין ומפסק הדין. מובהרת למערער האפשרות לתאם את כניסתו למאסר, כולל האפשרות למיין מוקדם, עם ענף אבחון ומיין של שב"ס, טלפונים 074-7831077, 074-7831078 דואר אלקטרוני MaasarN@ips.gov.il, וכן להתעדכן באתר האינטרנט של שב"ס ברשימת הצידוד הראשוני שניתן להביא בעת ההתייצבות.

ניתן היום, י"ט טבת
תשפ"ד, 31 דצמבר
2023, במעמד הצדדים.
מיכל ברנט, שופטת בכירה
אב"ד

עמית מיכלס, שופט

שמואל בורנשטיין,
שופט