

## עפ"ג 32539/01/20 - מדינת-ישראל, באמצעות רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ נגד חליפה סלים

בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים  
עפ"ג 32539-01-20 מדינת ישראל נ' חליפה עפ"ג 21 מאי 2020  
40621-01-20 חליפה נ' מדינת ישראל

בפני כבוד השופטים:

י. גריל, שופט עמית [אב"ד]

ע. ורבנר, שופט

א. אלון, שופט

מדינת-ישראל 32539-01-20 המערערת ב-עפ"ג  
באמצעות רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ המשיבה ב-עפ"ג 40621-01-20  
ע"י ב"כ עו"ד לארא דאהר נסראללה

- נגד -

חליפה סלים המשיב ב-עפ"ג 35239-01-20

ע"י ב"כ עו"ד אברהים ח'ורי המערער ב-עפ"ג 40621-01-20

בתיק עפ"ג 35239-01-20:

הודעת ערעור מיום 14.1.20 על גזר-הדין שניתן בבית משפט השלום בחיפה (כב' השופטת הבכירה אורית קנטור) ב-  
ת"פ 18287-06-12 ות"פ 44582-02-15 מתאריך 3.12.19.

בתיק עפ"ג 40621-01-20:

הודעת ערעור מיום 17.1.20 על גזר-הדין שניתן בבית משפט השלום בחיפה (כב' השופטת הבכירה אורית קנטור) ב-  
ת"פ 18287-06-12 + 44582-02-15 מתאריך 3.12.19.

### פסק דין

א. בפנינו ערעור המדינה על גזר-דינו של בית-משפט השלום בחיפה (כב' השופטת הבכירה אורית קנטור),  
מיום 3/12/19 ב-ת"פ 18287-06-12, לפיו נדון המשיב, יליד שנת 1945, לשישה חודשי מאסר לריצוי  
בעבודות שירות, תשעה חודשי מאסר על-תנאי למשך שלוש שנים, והתנאי הוא שהמשיב לא יעבור עבירה  
מסוג פשע, בניגוד לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961, ובניגוד לחוק מס ערך מוסף,  
התשל"ו-1975 (להלן: "החוק").

כמו כן, נדון המשיב לתשלום קנס בסך 100,000 ₪ או חמישה חודשי מאסר תמורתו, וזאת ב- 10 תשלומים חודשיים רצופים ושווים החל בתום 30 יום מן המועד שבו יסיים לרצות את עבודות השירות.

על כל אחת משלוש החברות שבניהול המשיב, שהורשעו אף הן, ושאין פעילות, הוטל תשלום קנס בשיעור של 1 ₪.

ב. המשיב הגיש אף הוא ערעור על גזר-דינו של בית-משפט קמא (עפ"ג 40621-01-20) ובו עתר כי בית- המשפט יאמץ את המלצת שירות המבחן בתסקיר מיום 4/6/19 וכי תבוטל הרשעתו ויוטל עליו צו של"צ.

ג. הנסיבות הצריכות לעניין הן בתמצית אלה:

בכתב-האישום המתוקן (מס' 4) שהגישה רשות המיסים - אגף המכס והמע"מ ב-ת"פ 18287-06-12 כנגד המשיב, ולרבות כנגד "**חברת רנאן**" (הנאשמת מס' 1) שהייתה בניהולו, נטען באישום הראשון, שבמהלך השנים 2010-2011 ביצעה החברה הנ"ל באמצעות המשיב, עסקאות וסיפקה דלקים ללקוחותיה, אך נמנעה מלהגיש דו"חות תקופתיים לרשויות המס המשקפים את פעילותה העסקית הנכונה.

סך מס העסקאות שנמנעה חברת רנאן, באמצעות מנהלה - המשיב מלשלם לרשויות המס מגיע לכדי 1,024,578 ₪ (קרן מס).

באישום זה, ייחסה המדינה לחברת רנאן ולמשיב **ארבע** עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או דו"ח הכולל ידיעה כאמור, לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק.

ד. באישום השני נטען, שחברת רנאן כיצרנית דלק, חייבת בתשלום מס בלו על המוצרים שהיא רוכשת מספקיה, כנדרש לפי חוק הבלו על דלק, התשי"ח - 1958.

בשנת 2011 קיזזה חברת רנאן, באמצעות מנהלה - המשיב, סכומי מס (השווה לאחוזי המע"מ) מסכום הבלו כתשומה, והפחיתה סכומים אלה ממס העסקאות שהיא חייבת לרשויות המס.

כמו-כן, בחודש יוני 2010 הגישה החברה, באמצעות המשיב, שני דו"חות תקופתיים בגין אותו חודש, ודרשה בחודש זה מס תשומות ביתר, בהיעדר מסמכים בסכום של 1,099,308 ₪.

סך כל התשומות שכללה חברת רנאן, באמצעות המשיב, שלא כדיון, בדו"חות המס התקופתיים מגיע לכדי 10,638,244 ₪ (קרן מס).

במעשיה אלה הגישה חברת רנאן באמצעות המשיב, 13 דו"חות לא נכונים למנהל מע"מ.

באישום השני, ייחסה המדינה לחברת רנאן ולמשיב 13 עבירות של מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או מסירת דו"ח או מסמך אחר, הכוללים ידיעה כאמור לפי סעיף 117(א)(3) לחוק.

ה. באישום השלישי נטען, כי ביקורת חשבונות שנערכה לחברת רנאן, העלתה, כי בחודשים ינואר+ פברואר 2012 ביצעה חברת רנאן באמצעות המשיב, עסקאות שונות, הוציאה בגינן חשבונות מס, אך לא דיווחה לרשויות המס על העסקאות שביצעה בחודשים אלה, ולא שילמה את המס בגין עסקאותיה כנדרש על-פי חוק, כשסך העסקאות שחברת רנאן באמצעות המשיב נמנעה מתשלומן לרשויות המס מגיע לכדי 2,127,927 ₪.

באישום השלישי מייחסת המדינה לחברה ולמשיב שתי עבירות, לפי סעיף 117(א)(6) של החוק; אי-הגשה במועד של דו"ח שיש להגישו על-פי החוק או התקנות, לרבות דו"ח שחובה הייתה להגישו לפי דרישת המנהל.

ו. המשיב והחברה הודו בעובדות כתב-האישום המקורי בכל הנוגע לאישום הראשון והשלישי והודיעו, כי הם מטפלים בהסרת המחדלים ביחס לאישומים אלה, אך כפרו באישום השני ולפיכך נשמעו בכל הנוגע לאישום זה, ראיות התביעה. במהלך התקופה, תוקן כתב-האישום מספר פעמים.

ז. ראיות התביעה נשמעו בישיבות בית-המשפט קמא שהתקיימו ב- 14/3/17, 19/11/17 ו-19/11/18.

בישיבת 21/2/19 הודיעו הצדדים, כי עלה בידם להגיע לידי הסדר טיעון ואזי הוגש כתב-האישום המתוקן נשוא הדיון, המשיב והחברה חזרו בהם מן הכפירה והורשעו בעבירות שיוחסו להם בשלושת האישומים נשוא כתב-האישום המתוקן (מס' 4).

ח. כאן המקום להוסיף, שכנגד המשיב, חברת רנאן, ושתי חברות נוספות שבניהול המשיב, הוגש כתב אישום לבית משפט השלום בחיפה ביום 19/2/15, על-ידי מדור התביעות של מס הכנסה ב-ת"פ 44582-02-15.

בכתב אישום זה ארבעה אישומים כשבשלושה מהם מיוחסות למשיב עבירות של אי-הגשת דו"ח במועד, לפי סעיף 216(4), וסעיף 224 לפקודת מס הכנסה, שבוצעו בשנים 2012-2013. באישום מס' 4 יוחסה למשיב עבירה לפי סעיף 216(1) של פקודת מס הכנסה: אי-קיום דרישה הכלולה בהודעה שניתנה על-פי הפקודה (דהיינו, אי-הגשת הצהרת הון ליום 31/12/13).

תיק זה התנהל בפני כב' השופט ש. בנג'ו, ובמהלך ניהולו **בוטל** האישום הרביעי.

בישיבת בית-משפט קמא מיום 21/2/19, שבה הוגש הסדר הטיעון והמשיב + חברת רנאן הורשעו לפי הודאתם בכתב-האישום המתוקן (מס' 4) צורף להרשעה זו, בהסכמה, גם ת"פ 44582-02-19 (העבירות לפי פקודת מס הכנסה) שגם בעובדותיו הודו המשיב והחברות שהיו בניהולו, והורשעו בהתאם.

ט. לבקשת המשיב, הוזמן תסקיר של שירות המבחן. מן התסקיר מיום 4/6/19 עולה שלמשיב (היום כבן 75) אין הרשעות קודמות.

המשיב מסר לשירות המבחן, כי השכיר 8 תחנות דלק שפעלו לסירוגין, היקף העבודה היה גדול, אך הרווחים מועטים, ולשם כך התייעץ המשיב, לדבריו, עם משרד רואי חשבון וקיבל ייעוץ שאין עליו לשלם מע"מ עבור הוצאות מס, ופעל לפי ההמלצות ולכן לטענתו, נוצרו הפערים בדיווחים כמתואר בכתב-האישום.

בפני שירות המבחן הביע המשיב צער וחרטה על ביצוע המיחוס לו וטען, כי ביצע את העבירות בתום לב, ללא כוונה פלילית והוסיף, שמזה כשש שנים העסקים אינם בבעלותו ומאז לא הסתבך בעבירות נוספות. המשיב רואה עצמו כאדם שומר חוק והוא חושש לשמו הטוב במקום מגוריו, ומעוניין לסיים את ההליך ללא הרשעה. שירות המבחן התרשם, כי המשיב ביצע את העבירות על רקע בחירתו שלא להעמיק את בדיקתו בעצה שקיבל מרואה החשבון מטעמי נוחות וכדי להגדיל את רווחיו.

עוד התרשם שירות המבחן, שאין המדובר באדם בעל דפוסי חשיבה והתנהלות עוברת חוק, ולכן אין מקום ליתן לגביו צו מבחן, אך מומלץ כי יינתן לגביו צו של"צ, בהיקף של 150 שעות.

בנוסף, וכדי לחזק את חלקיו המתפקדים של המשיב, המליץ שירות המבחן על ביטול הרשעתו בדיון, הגם שההרשעה לא תגרום לפגיעה קונקרטיית בחייו, ואולם מתוך התחשבות בהעדר עבר פלילי לחובתו, הכרתו בכך שפעל באופן שגוי, ומשום שההרשעה תפגע בהערכתו העצמית.

י. עמדת המדינה בפני בית-משפט קמא הייתה, שאין מתקיימים התנאים המצטברים להימנעות מהרשעה. כמו-כן הדגישה ב"כ המדינה, שעבריון המס גוזל מן הקופה הציבורית, פוגע במשק ובכלכלה, ופוגע באינטרס הציבורי-חברתי של נשיאה שוויונית בנטל המס.

כמובן הדגישה את הסכום הלא מבוטל (הכולל) בסך 13,808,746 ₪, כמות העבירות, תקופת הביצוע, וסוג העבירות.

ב"כ המדינה הפנתה למדיניות הענישה וביקשה לקבוע מתחם ענישה שנע בין 20-40 חודשי מאסר בפועל, לרבות ענישה נלווית, והוסיפה, שהמשיב נטל אחריות באופן חלקי והמחדלים הוסרו ביחס לאישום הראשון והשלישי בתיק העיקרי (3,152,502 ₪), ואילו הסכום המשמעותי (10,638,244 ₪) נשוא האישום השני, לא שולם.

אמנם העבירות בוצעו בשנים 2010-2011, ואולם כתב-האישום בתיק המע"מ הוגש עוד בשנת 2012, ומאז התיק התנהל כשלטענת ב"כ המדינה היו דחיות רבות מצד המשיב, ולכן חלוף הזמן אינו בעל משקל רב לזכותו של המשיב, ומכל מקום, בעבירות כלכליות אין מקום להתחשבות רבה בנסיבות האישיות של הנאשם, ויש ליתן עדיפות לשיקולי ההרתעה וגמול.

בתיק המע"מ עתרה ב"כ המדינה לגזור על המשיב עונש ברף העליון של מתחם הענישה ההולם.

באשר לתיק שצורף, דהיינו בעניין העבירות לפי פקודת מס הכנסה, ציינה ב"כ המדינה, שאין למשיב הרשעות קודמות, המחדלים של הנאשמות מס' 1 ומס' 2 בתיק המצורף - סולקו, ואלו המחדלים של הנאשמת מס' 3 חברת רנאן (שכזכור היא נאשמת מס' 1 בתיק המע"מ) טרם הוסרו.

ב"כ המדינה ציינה, כי בתיק עבירות מס ההכנסה מדובר במחזורים כספיים שנאמדים ב- 606 מיליון ₪, וביקשה לקבוע מתחם ענישה שבין 6 חודשי מאסר ל- 12 חודשי מאסר, וכי עונש המאסר בפועל יוטל על המשיב במצטבר לענישה בתיק המע"מ, בנוסף קנס ומאסר מותנה.

הסנגור הגיש לעיון בית-משפט קמא את חוות-הדעת המקצועית שעליה ביסס המשיב את טענת ההסתמכות שלו (ת/29) לרבות, חוות דעת פסיכיאטרית ומכתב רואי-החשבון והדגיש שרוב המחדלים הוסרו.

הסנגור ביקש לכבד את המלצת שירות המבחן וציין, כי המשיב עשה שירות צבאי מלא, הוא בעל משפחה, נטול עבר פלילי, אדם מן היישוב שעבד בבנק, ואף שימש מנהל סניף בנק ואת כספי חסכונותיו השקיע ב- 8 תחנות דלק שפרנסו 30-40 משפחות. משהחלה החקירה נושל המשיב מכספי הפנסיה שלו, מן הקרקעות שירש ממשפחתו ומביתו הפרטי, ואין לו כיום פרוטה בכיס, כך לטענת הסנגור.

אכן נשמעו הוכחות התביעה, אך לא היה זה הליך סרק, שהרי התביעה השתכנעה שיש לתקן את כתב-האישום וחלק מן העבירות הפכו לטכניות, כך שהתיקון היה מהותי, ואינו בגדר בזבוז זמן. דבר זה, לטענת הסנגור, משמש שיקול מכריע בבקשת המשיב לביטול כתב-האישום. עוד צוין, שהמשיב אף החל טיפול פסיכולוגי מחמת הבושה החברתית שחווה, אך מחמת חסרון כיס, לא יכול היה להמשיך בטיפול.

הסנגור פירט בפני בית-משפט קמא שורה של נימוקים שיש בהם כדי להצדיק את ביטול כתב-האישום, ובכלל זה, העובדה שהמשיב הסיר כמעט את כל המחדלים, תוך ריקון החברות מנכסיהן וירידה לנכסיו האישיים, וכן הפנה הסנגור להמלצותיו של שירות המבחן.

בנוסף העלה הסנגור בפני בית-משפט קמא את טענת ההסתמכות ולפיה המשיב התייעץ וסמך על עצה מקצועית שקיבל.

הסנגור עתר כאמור, לביטול ההרשעה והטלת צו של"צ כהמלצת שירות המבחן ולחלופין, הטלת מאסר לריצוי בעבודת שירות לתקופה שלא תעלה על שלושה חודשים וביום עבודה מקוצר בן 6 שעות בלבד.

המשיב עצמו פנה לבית משפט קמא, הביע צערו, וציין, שהמשפחות של העובדים שהיו לו נפגעו עקב מצבו והוא שילם בדימויו העצמי והוסיף, כי הוא סבור ששילם את חובו לחברה.

יב. בית-משפט קמא ציין בגזר-דינו שרמת הפגיעה בערכים החברתיים המוגנים, עקב העבירות בהן הורשע המשיב, היא ברמת פגיעה בינונית-גבוהה, בשים לב לסכום נשוא כתב-האישום בעניין המע"מ; למעלה מ- 13 מיליון ₪, כשמדובר במספר עבירות ועל פני תקופת ביצוע כמפורט בכתב האישום.

בכל הנוגע לכתב האישום המצורף, בגין עבירות מס הכנסה, הצביע בית-משפט קמא על הכנסותיהן של שלוש החברות שהסתכמו בשנות המס הרלבנטיות במאות מיליוני שקלים.

באשר לפסיקה הנוהגת, הפנה בית-משפט קמא לחומרה היתרה בה מתייחסת הפסיקה לעבירות בניגוד לדיני מיסים, כשיש לראות בעברייני מס כמי שגוזלים את כספי הציבור, יוצרים דמורליזציה בקרב ציבור משלמי המיסים, ומסבים נזק רב למדינה, ואין להבדיל בין מי שגונב את כספי הפרט לבין מי שגוזל כספי ציבור, ולכן יש להחמיר בעונשם של מורשעים בעבירות מס שלא הסירו את כל המחדלים, הואיל ובהסרת המחדל, יש משום ביטוי לחרטה כנה ואמיתית.

עוד הצביע בית-משפט קמא על-כך, שבהתאם לפסיקה, אין במצוקה כלכלית של נאשמים ובנסיבותיהם האישיות כדי להצדיק את ביצוע העבירות. האינטרס הציבורי להחמיר בענישה גובר על האינטרס האישי, אפילו מדובר בהרשעה ראשונה.

עוד הפנה בית-משפט קמא לכך, שבהתאם לפסיקה, יש לגזור בגין עבירות אלה מאסר לריצוי בפועל כדי להביע את סלידתה של החברה מהתנהגותם העבריינית של מעלימי המס וכדי להטביע עליהם אות

קלון, כשלצד הקנס יש להטיל גם עונש מאסר בפועל.

בענייננו, העמיד בית-משפט קמא את מתחם הענישה ההולם על פרק זמן שבין 9 חודשי מאסר ועד 24 חודשי מאסר בפועל.

יחד עם זאת, התחשב בית-משפט קמא בכך שהמשיב הודה בהזדמנות הראשונה בעבירות שלפי פקודת מס הכנסה, והסיר במלואם את המחדלים בגין עבירות אלה. בתיק המע"מ הודה המשיב בעבירות נשוא האישום הראשון והשלישי, אך כפר בעובדות האישום השני, ולאחר שהעיד עד התביעה מס' 3, תוקן כתב-האישום באופן משמעותי לקולא ועבירות הפשע נשוא האישום השני, הומרו לעבירות עוון; המחדלים הוסרו חלקית בלבד מששילם המשיב סכום העולה על 3 מיליון ₪, בגין האישום הראשון והשלישי. דא עקא, בגין האישום השני לא שולם דבר.

בית-משפט קמא הוסיף גם את עובדת היות המשיב כבן 74 (כיום בן 75), ללא עבר פלילי, שעבד כמנהל סניף בנק, אזרח נורמטיבי, בעל משפחה, שמצב בריאותו כיום אינו תקין.

כמו-כן נתן בית-משפט קמא דעתו לכך שהמשיב פעל בהתאם לעצות של אנשי מקצוע: הן רואה חשבון והן עורך-דין שהוא יועץ מס, עובדה שעלתה מתוך ההוכחות שנשמעו.

בית-משפט קמא דחה את בקשת הסנגור לביטול ההרשעה והוסיף, שגם אין באפשרותו לאמץ את המלצת שירות המבחן להטלת של"צ בהיקף של 150 שעות וזאת נוכח חומרת העבירות, תדירותן וריבויין. יחד עם זאת, נוכח המפורט בתסקיר שירות המבחן וההתרשמות שמדובר באדם נטול דפוסי חשיבה עברייניים, ציין בית-משפט קמא, שיש מקום לחרוג ממתחם הענישה ההולם, הואיל ומן התסקיר ומטיעוני הסנגור, עולה שהמשיב השתקם.

על-יסוד כל המפורט לעיל, הטיל בית-משפט קמא על המשיב את העונשים שפירטנו בפתח דברינו.

יג. הן המשיב והן המדינה מיאנו להשלים עם גזר-דינו של בית-משפט קמא.

בעפ"ג 40621-01-20, הונח בפנינו ערעורו של המשיב הטוען שיש לאמץ את המלצות שירות המבחן, לבטל את הרשעתו ולהטיל עליו צו של"צ, בנימוק שהמקרה נשוא הדיון הוא ייחודי ותקדימי בהיסטוריה המשפטית והפסיקתית במובן זה, שנדונה בו שאלת חוקיות ההכרה בניכוי מס הבלו כהוצאה על עסקאות בדלקים.

עוד הדגיש הסנגור, שאין כל הצדקה לטענת המדינה בסעיף 23 לנימוקי ערעורה כאילו מדובר בעבירות שהיסוד

הנפשי שלהן הינו מטרה להתחמק ממס. לטעמו של הסנגור לא הייתה המדינה רשאית להעלות טענה זו, שכן מדובר בעבירות טכניות לחלוטין כשהיסוד הנפשי בהן אינו מעבר לקלות דעת.

עוד הוסיף הסנגור, שהמערער הודה כבר בשלב הראשון בכל העבירות, לפי פקודת מס הכנסה, באישומים הראשון והשלישי שבתיק המע"מ, וכן בביצוע המעשים נשוא האישום השני, אך כבר בכך שביצע זאת כדי להתחמק או להשתמט מתשלום מס, והעלה טענת הגנה של הסתמכות על חוות דעת מומחה, כך שההליך המשפטי, התנהל חלקית רק בעניין האישום השני (ניכוי מס הבלו), אך לאחר שהעידה המדינה את העד שעל חוות דעתו (ת/29) הסתמך המשיב, חל שינוי מהותי בכתב-האישום וכך הודה המשיב באישום השני המתוקן, כך שאת אורך התנהלותו של ההליך, אין לזקוף לחובת המשיב.

הסנגור חוזר ומדגיש, שלהסתמכותו של המשיב על חוות דעתו של איש מקצוע, יש השלכה על הקלת עונשו של הנאשם, ועל כך יש להוסיף את הסרת המחדלים (זולת האישום השני בתיק המע"מ), כשהדרך לגבות סכומים אלה מן המשיב היא באמצעי הגבייה העומדים לרשות המדינה ולא על דרך ענישה חמורה.

עוד הפנה הסנגור לכך, שאין למשיב הרשעות קודמות, וכן הפנה להמלצות שירות המבחן בתסקירו, גילו של המשיב, מצב בריאותו ומצבו הכלכלי הקשה, כשחובותיו להוצאה לפועל מסתכמים ב- 1.4 מיליון ₪.

י.ד. המדינה הגישה בפנינו את ערעורה בעפ"ג 32539-01-20 ולעמדתה יש להחמיר בענישה שהוטלה על המשיב.

המדינה טענה, כי בית-משפט קמא קבע מתחם ענישה נמוך מידי כמתחם ענישה הולם, ותוך התעלמות מן הקלות הבלתי נסבלת של ביצוע עבירות מסוג זה, המאפשרות למבצעים לגרוף לכיסם רווחים אדירים, ומה גם, שקיים קושי להתחקות אחר עבירות אלה, וחובת בית-המשפט הייתה להעדיף את שיקולי ההרתעה על-פני נסיבותיו האישיות של המשיב. היה על בית-משפט קמא להעביר בפסיקתו מסר חד משמעי שישקף נכונה את מידת החומרה המיוחסת לעבירות אלה.

המדינה הצביעה בטיעוניה על התכנון שקדם לביצוע העבירות, לחלקו הבלעדי של המשיב בהיותו המנהל הפעיל היחיד של חברות אלה, הנזק שנגרם לקופת המדינה כתוצאה ממעשיו של המשיב, והסיבה המרכזית שהניעה את המשיב לביצוע העבירות, דהיינו, התועלת האישית הכספית שהפיק כתוצאה מכך.

לטעמה של המדינה, היה על בית-משפט קמא להטיל על המשיב עונש מאסר בפועל ברף העליון של מתחם הענישה.



בנוסף ציינה המדינה, שלא הובאו ראיות לפגיעה יוצאת דופן במשיב או משפחתו, עקב ריצוי עונש המאסר, ובעבירות כלכליות אין מקום להתחשב בנסיבות אישיות.

עוד ציינה המדינה, שהמשיב נטל אחריות חלקית בלבד. המשיב אמנם הסיר מחדל בסך 3,152,502 ₪, בגין האישום הראשון והשלישי, אך הסכום המשמעותי של 10,638,244 ₪ בגין האישום השני - לא שולם.

באשר לחלוקף הזמן, ציינה המדינה, שאין לזקוף את חלוקף הזמן לחובת המדינה, הואיל ודווקא למשיב היה חלק משמעותי בדחיית הדיונים.

בנוסף נטען, שחרף האמור בתסקיר שירות המבחן, לא היה מקום לסטות ממתחם הענישה ההולם. לא הובאו ראיות שהמשיב "**השתקם**", ולא היה מקום לסטות ממתחם הענישה משיקולי שיקום, ומה גם, שלטענת המדינה, לא נבחנה התמונה המלאה על-ידי שירות המבחן, הואיל ו-13 העבירות נשוא האישום השני לא הוזכרו בתסקיר, ומעיון בו אף עולה, שהמשיב אינו נוטל אחריות מלאה.

עוד הדגישה המדינה בערעורה, שתסקיר שירות המבחן הוא המלצה ואין בית-המשפט מחויב לאמץ את המלצותיו. לטעמה של המדינה, במקרה זה, בית-משפט קמא לא ערך איזון בין סיכויי השיקום לבין עקרון ההלימה שהוא העיקרון המנחה בחוק העונשין.

כמו-כן טוענת המדינה, שבשים לב לסכום הכולל של המחדל בשלושת האישומים: 13,808,746 ₪, רשאי היה בית-המשפט להשית קנס העולה פי ארבעה על שיעור המחדל **א** את הקנס המירבי שבחיקוק לפי הגדול ביניהם, ומכאן שסכום הקנס שהטיל בית-משפט קמא: 100,000 ₪ איננו מידתי, ולמצער היה על בית-משפט קמא לאזן את עונש המאסר המקל עד מאוד שהוטל על המשיב, עם קנס הולם בסכום גבוה.

טו. בישיבת בית המשפט שהתקיימה בפנינו, ביום 27/2/20, חזרה ב"כ המדינה על הטענות שבערעור בדבר קולת העונש שהוטל על המשיב, ועמדה על הצורך להחמיר בענישתו של המשיב והוסיפה, כי מתחם הענישה שביקשה המדינה הוא בין 20 עד 40 חודשי מאסר בפועל, וכן קנס שנע בין 700,000 ₪ עד 1,500,000 ₪, לצד מאסר מותנה ואילו המתחם שקבע בית משפט קמא חוטא, לטענתה, למטרה של מדיניות הענישה שנקבעה בפסיקה לעבירות מסוג זה, ומה גם, שבית משפט קמא, אף חרג כלפי מטה מן המתחם הנמוך שהציב מלכתחילה, מבלי שקיימות נסיבות חריגות המצדיקות. עוד הדגישה ב"כ המדינה, **שאין** בתסקיר התייחסות לאישום השני אשר שוויו המחדל בו מסתכם בכ- 10,000,000 ₪.

טז. הסנגור חזר בפנינו על הטענות שהעלה בערעור שהגיש מטעמו של המשיב, וחזר וציין, שהאישום השני

שבו הורשע המשיב, הוא מקרה **תקדימי**. די בכך, לטענת הסנגור, כדי לא למצות את הדין עם המשיב.

לטעמו של הסנגור, עסקינן בנסיבות ביצוע שלא היו מעולם בכל תיק אחר בבתי המשפט בארץ והדבר חייב להילקח בחשבון לעניין הענישה. על כך יש להוסיף את חלוף הזמן (כעשר שנים), העובדה שהמשיב הודה הן בעבירות אשר בכתב-האישום בעניין מס הכנסה, והן בכתב-האישום המתוקן (מס' 4) בעבירות המע"מ. המחדלים בעניין מס הכנסה הוסרו כולם, וכן גם המחדלים באישום הראשון והשלישי שבתיק המע"מ.

אכן, כך אישר הסנגור, המחדל באישום השני מסתכם ב- 10 מיליון ₪, אך בעניין זה צוין, כי המשיב הסתמך על ייעוץ שקיבל מרואה חשבון, ולצורך זה הוגשה בפני בית-משפט קמא חוות דעת המומחה (ת/29), ויש בכך כדי להביא להקלה בענישה.

בנוסף, הפנה הסנגור, למסמכים בעניין המצוקה הנפשית ממנה סובל המשיב והמצב הדיכאוני הקשה בו הוא נתון. כמו-כן, הגיש הסנגור מסמך של הפסיכיאטר ד"ר קראקרה לגבי אחד מבניו של המשיב, ורשומה צבאית בעניין שחרור הבן מן השירות הצבאי, ועוד הוסיף, ששווי חובותיו של המשיב בהוצאה לפועל מסתכם ב- 1.5 מיליון ₪.

בנוסף הגיש הסנגור לעיונו פסיקה התומכת בטענתו ומצדיקה את ביטול הרשעתו של המשיב.

יז. לאחר שנתנו דעתנו לכתב האישום המתוקן (מס' 4) בתיק המע"מ, לכתב האישום בתיק מס הכנסה, לתסקיר שירות המבחן, לגזר-דינו של בית-משפט קמא, להודעת הערעור של המדינה על נימוקיה, להודעת הערעור של המשיב על נימוקיה, לטיעוניהם בעל-פה של באי-כוח שני הצדדים, שפורטו בפנינו בישיבה מיום 27/2/20, למסמכים השונים שהוגשו לעיונו, ולפסיקה הרלבנטית, מסקנתנו היא שדין ערעור של המשיב להידחות, ואילו דין ערעור המדינה להתקבל חלקית.

יח. נקדים ונדגיש, שעבירות המס שביצע המשיב חמורות הן עד מאוד, והגם שסנגורו המלומד של המשיב עשה כמיטב יכולתו לשכנענו בייחודיותו ותקדימיותו של האישום השני, בו הורשע המשיב (על בסיס הודאתו!), והעובדה שהמשיב טען, כי פעל בהסתמך על חוות דעת מקצועית (ת/29), הרי אין בכל אלה כדי לעמעם את העובדה שבתיק מס הכנסה ביצע המשיב במסגרת שלושה אישומים, חמש עבירות של אי-הגשת דו"חות במועד, בשנים 2012-2013, כשההכנסות של שלוש החברות הסתכמו במאות מיליוני ₪, ובתיק המע"מ ביצע המשיב באישום הראשון ארבע עבירות של מסירת ידיעה כוזבת או דו"ח הכולל ידיעה כאמור, לפי סעיף 117(ב)(1) של החוק, כשקרן המס היא כמיליון ₪; באישום השני ביצע המשיב 13 עבירות של מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת, בלא הסבר סביר, לפי סעיף 117(א)(3) של החוק, כשקרן המס היא 10,638,244 ₪, ולגבי סכום זה **לא** הוסר המחדל כלל; ובאישום השלישי, ביצע המשיב שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) של החוק, כשקרן המס היא: 2,127,924 ₪.

העבירות בוצעו בשנים 2010- תחילת 2012. סה"כ קרן המס בשלושת אישומים אלה בתיק המע"מ: כ- 13 מיליון ₪.

יט. באשר לטענת ההסתמכות על ייעוץ מקצועי שהעלה המשיב, ראוי ליתן את הדעת לאמור בעמ' 2 סיפא של תסקיר שירות המבחן:

**"באשר לעבירות שביצע התרשמנו כי בוצעו על רקע בחירתו שלא להעמיק את בדיקתו ולהסתפק בעצה שקיבל מרואה החשבון וזאת מטעמי נוחות ועל מנת להגדיל את רווחיו" (ההדגשה שלנו).**

כ. פסיקת בית-המשפט העליון מתייחסת בחומרה לעברייני מס אשר למעשה גוזלים את כספי הציבור, גורמים בכך נזק לכלכלת המדינה ומפרים את העיקרון של שוויון בנטל המס, ואת אמון הציבור במערכת גביית המס ושלטון החוק.

ככלל, עמדת הפסיקה היא, שאין במצוקה כלכלית של נאשמים ובנסיבות אישיות כדי להצדיק את ביצוע העבירות.

אינטרס הציבור להחמיר בענישה גובר על האינטרס האישי, זאת גם אם מדובר במי שאין לחובתו הרשעות קודמות. על מנת שלא ייצא חוטא נשכר, יש מקום להטיל בעבירות אלה הן עונש מאסר בפועל והן קנס.

עיינו: רע"פ 997/13 אודיזי נ' מדינת ישראל (20/2/13), וכן ע"פ 624/80 חברת וייס ארנסט בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(2), 211, וכמו-כן רע"פ 3137/04 שלום חג'י נ' מדינת ישראל, (18/4/04), שאוזכרו בגזר הדין של בית-משפט קמא.

כא. נוכח חומרת עבירות אלה, אין הצדקה כלשהי לבקשתו של המשיב כי תבוטל הרשעתו ויוטל עליו צו של"צ.

הנימוקים שהעלה הסנגור המלומד בערעורו על גזר-הדין של בית-משפט קמא, ובכלל זה: היות האישום השני שבתיק המע"מ מקרה תקדימי, טענת ההסתמכות על ייעוץ מקצועי, הסרת חלק מן המחדלים, העדר הרשעות קודמות, תסקיר שירות המבחן והמלצותיו, גילו של המשיב ומצב בריאותו, מצב כלכלי קשה וחובות, אין בהם כלל ועיקר כדי להצדיק ביטול הרשעה, ובדין דחה בית-משפט קמא את בקשתו זו של הסנגור.

באשר להמלצות שבתסקיר שירות-המבחן: פסיקה ידועה מימים ימימה קובעת כי:

"שיקוליו של שירות המבחן למבוגרים אינם חופפים בהכרח את שיקוליו של בית- המשפט, וזאת בין היתר, מאחר שהוא אינו מופקד על הראייה הכוללת, הבוחנת גם את אלמנט ההרתעה הכללי ונתונים כיוצ"ב. לכן, אין לבוא בטרוניה אל שירות המבחן, אם הוא נותן דעתו בעיקר לאינטרס האישי של הנאשם... השירות רואה את עיקר מעייניו במיצויו של היבט מוגדר של הנתונים, הנאספים לקראת ההכרעה השיפוטית, ובית המשפט הוא שיוצר את האיזון הנאות בין הנתונים השונים ומופקד על ראייתו של השלם להבדיל מן הקטע או המקוטע...". (ע"פ 344/81 מדינת ישראל נ' סגל, פד, לה(4), 313 בעמ' 318).

לעניין הבקשה לביטול ההרשעה נקבע גם כן בפסיקת ביהמ"ש העליון, מלפני למעלה מ-20 שנה כי:

"הימנעות מהרשעה אפשרית איפוא בהצטבר שני גורמים: ראשית, על ההרשעה לפגוע פגיעה חמורה בשיקום הנאשם, ושנית, סוג העבירה מאפשר לוותר בנסיבות המקרה המסוים על ההרשעה בלי לפגוע באופן מהותי בשיקולי הענישה האחרים המפורטים לעיל". (ע"פ 2083/96 תמר כתב נ' מדינת ישראל, פ"ד נב(3) 337, בעמ' 342).

אף לא אחד מן התנאים מתקיים במקרה שבפנינו. אין אף שמץ ראייה לכך שיש בהרשעה כדי לפגוע, לא כל שכן לפגוע פגיעה חמורה, בשיקומו של המשיב. ניתן לקבל את טענת המשיב שהוא רואה בעצם הרשעתו משום פגיעה בדימויו העצמי והחברתי, נוכח העובדה שאין לחובתו הרשעות קודמות כלשהן, ובמשך כל חייו ניהל אורח חיים נורמטיבי, שירת שירות צבאי מלא, ומילא תפקיד מכובד בבנק. ואולם, אין בכל אלה כדי לשמש בסיס לטענה בדבר "פגיעה חמורה בשיקום הנאשם".

התנאי השני, דהיינו, סוג העבירה מאפשר לוותר בנסיבות המקרה המסוים על הרשעה, אינו מתקיים אף הוא, שהרי מדובר במצבור של עבירות, הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה, כשבתיק המע"מ בלבד, מדובר במחדלים המגיעים לכדי כ- 13 מיליון ₪.

לא למותר להוסיף, שלצורך הימנעות מהרשעה, חייבים להתקיים שני התנאים במצטבר ובמקרה שבפנינו אף לא מתקיים אחד מהם, ולכן יש לדחות את ערעורו של המשיב בעפ"ג 40621-01-20, וכך אנו מחליטים.

כב. באשר לערעור המדינה, נקדים ונציין, שככלל ונוכח חומרת העבירות שביצע המשיב, הן בתיק מס ההכנסה והן בתיק המע"מ, בשים לב לקרן המס שבתיק המע"מ בסך כולל של כ- 13 מיליון ₪, וההלכה הפסוקה אשר מחמירה עד מאוד בסוג זה של עבירות, ראוי היה לדון את המשיב לריצוי עונש מאסר בפועל מאחורי סורג ובריה.

בית-משפט קמא הלך כברת דרך גדולה עד מאוד לקראת המשיב משנמנע מלגזור על המשיב עונש מאז/32סר לריצוי בפועל, תוך חריגה של ממש כלפי מטה ממתחם הענישה ההולם, /וזאת משהתחשב בכך שבעבירות על פקודת מס ההכנסה, הודו המשיב והחברות שבניהולו הזדמנות הראשונה והמחדלים בתיק זה הוסרו במלואם, וכן משהתחשב בכך שהמשיב וחברת רנאן הודו בשלב מוקדם בעבירות נשוא האישום הראשון והשלישי של כתב-האישום בעבירות המע"מ, והכפירה התמקדה בעובדות האישום השני. נוכח כפירה זו, התנהל תיק המע"מ על-פני תקופה ארוכה עד מאוד, אך בית-משפט קמא ציין, שאין הוא זוקף את התמשכות ההליכים לחובת המשיב, הואיל ודווקא נוכח ניהול ההליכים, תוקן כתב-האישום שבתיק זה באופן משמעותי לקולא ועבירות הפשע באישום השני, הומרו לעבירות עוון.

עוד הביא בית-משפט קמא בחשבון שהמשיב הסיר את המחדל נשוא האישום הראשון ואת המחדל נשוא האישום השלישי, בסך כולל העולה על 3 מיליון ₪, אם כי, בגין המחדל נשוא האישום השני, המסתכם ב- 10 מיליון ₪, לא שולם עד היום דבר.

כג. סבורים אנו, כי למרות הודאתו של המשיב, והסרת המחדלים בחלקם, היה מקום, בשים לב לגישה המחמירה של הפסיקה, להטיל על המשיב עונש מאסר לריצוי בפועל מאחורי סורג ובריה, תוך התחשבות לקולא באשר לאורך תקופת המאסר, בהודאתו, בהסרה החלקית של המחדלים, והאמור בתסקיר שירות המבחן.

ואולם, חרף כל האמור לעיל, ולאחר ששקלנו בדבר, הגענו לכלל מסקנה שלא להתערב בגזר-הדין של בית-משפט קמא בכל הנוגע לששת חודשי המאסר לריצוי בעבודות שירות שהוטלו על המשיב, וזאת בהתחשב בגילו של המשיב, שהוא היום כבן 75, מצבו הבריאותי של המשיב שאיננו תקין, האמור במסמכים הרפואיים שהוגשו לעיוננו, העדר כל הרשעות קודמות, והעובדה שהמשיב ניהל אורח חיים נורמטיבי, תרם למדינה בשירותו הצבאי, ובהמשך מילא תפקיד מכובד בבנק, וכן תוך התחשבות נוספת בכך שעבירות המע"מ נשוא הדיון, בוצעו בשנים 2010- תחילת 2012 וכיום מצויים אנו כבר בשנת 2020.

(לא למותר להוסיף, שהממונה על עבודות שירות אף התחשב במשיב, בשים לב לאמור בגזר-דינו של בית-משפט קמא מיום 3/12/19, וקבע בהודעתו מיום 11/12/19 ששעות העבודה של המשיב במסגרת עבודות השירות תועמדה על 6.5 שעות עבודה ביום).

בנוסף, מביאים אנו גם בחשבון את מצבו הכלכלי של המשיב אשר התדרדר ובא-כוחו ציין, כי חובותיו בלשכת ההוצל"פ מסתכמים כיום בערך ב- 1.4 מיליון ₪. על כל אלה, יש גם להוסיף את האמור בתסקיר שירות המבחן, ולפיכך כאמור נמנעים אנו מלהתערב בכך שבית-משפט קמא הסתפק בהטלת עונש מאסר של 6 חודשים לריצוי עבודות שירות.

כד. חרף העובדה שהחלטנו שלא להתערב בכך שבית משפט קמא הסתפק בהטלת עונש מאסר לריצוי

בעבודות שירות, שוכנענו, שהחלטתו של בית-משפט קמא להטיל על המשיב קנס בשווי של 100,000 ₪ בלבד, חורגת לקולא במידה אשר מחייבת את התערבותה של ערכאת הערעור.

חרף טענותיו של הסנגור על-כך שבכל הנוגע לאישום השני, מדובר במקרה ייחודי ותקדימי, וכן שהמשיב הסתמך על ייעוץ של יועץ מס (חוות הדעת ת/29), הרי ניצבת בפנינו העובדה שהמשיב הורשע בעובדות האישום השני (לאחר תיקון כתב-האישום), על-פי הודאתו, והגם ש-13 העבירות בהן הורשע המשיב במסגרת האישום השני, הן עבירות מסוג עוון ולא פשע, לא ניתן להתעלם מן העובדה שקרן המס בה עסקינן באישום השני, מגיעה לכדי 10,638,244 ₪, ועל חשבון מחדל זה, לא שולם דבר עד היום.

בנסיבות העניין, הטלת עונש מסוג קנס ראויה ונכונה דווקא בעבירות מסוג זה, כשמטרתו של מבצע העבירה היא להפיק תועלת כספית - כלכלית, על חשבון קופת הציבור, ותוך גרימת נזק לקופת הציבור.

הקנס בסכום של 100,000 ₪ רחוק עד מאוד מלשמש אמצעי מרתיע, במיוחד מקום בו בית-המשפט נוטה חסד למשיב והסתפק בהטלת עונש מאסר לריצוי בעבודות שירות.

בהביאנו בחשבון את גילו של המשיב, מצב בריאותו, כל האמור במסמכים הרפואיים שהוגשו לעיוננו, האמור בתסקיר שירות המבחן, ומצבו הכלכלי הבעייתי של המשיב כיום, אנו נמנעים מהעלאה משמעותית של סכום הקנס ומסתפקים בכך שהקנס יעמוד על סכום של 300,000 ₪ (חלף סכום הקנס שקבע בית-משפט קמא בגזר-דינו), תוך מתן אפשרות לפריסת התשלום על-פני תקופה.

כה. התוצאה מכל האמור לעיל היא כדלקמן:

1. אנו דוחים את ערעורו של המשיב בעפ"ג 40621-01-20.

2. אנו מקבלים חלקית את ערעור המדינה ב-עפ"ג 32539-01-20, במובן זה שאנו מעמידים את סכום הקנס שעל המשיב לשאת בו על סך של 300,000 ₪, או 12 חודשי מאסר תמורתו (חלף קביעתו של בית-משפט קמא בעניין זה).

הקנס ישולם ב- 30 תשלומים חודשיים שווים ורצופים של 10,000 ₪ כל אחד, החל מתום 30 יום מן המועד שבו יסיים המשיב לרצות את עבודות השירות.

אם תשלום כלשהו לא ישולם כולו או במועד - יעמוד מלוא סכום הקנס או כל יתרה בלתי משולמת לפירעון מלא ומידי.

כל שאר חלקי גזר-דינו של בית-משפט קמא עומדים בעינם ללא שינוי .

3. הואיל ועבודות השירות (במתכונת של 6.5 שעות עבודה ליום) עוכבו עד היום בהתאם להחלטת בית-המשפט, **אנו מורים למשיב להתייצב ביום חמישי 11/6/20 שעה 08:00 במשרדי הממונה על עבודות שירות, יחידת עבודות שירות, מפקדת מחוז צפון, רח' הציונות 14, במתחם תחנת משטרת טבריה, לקליטה והצבה.**

**אנו מזהירים את המשיב כי מדובר בתנאי העסקה קפדניים המצריכים התייצבות רציפה ולפי הנחיות החוק והממונה וכל חריגה מכללים אלה, יש בה כדי להביא להפסקת ריצוי עונשו של המשיב בדרך זו ונשיאת יתרת העונש תחת מאסר בפועל.**

**למזכירות בית-המשפט:** יש להמציא בהקדם את פסק דינו לממונה על עבודות שירות.

#### **הערה:**

פסק הדין היה מוכן לשימוע לתאריך 19.3.20, אולם המועד נדחה מחמת משבר נגיף הקורונה. בהתאם לכך הותאם מועד ההתייצבות לביצוע עבודות השירות לתאריך הנוכחי של השימוע.

ניתן היום, כ"ז אייר תש"ף, 21 מאי 2020, במעמד הנוכחים.

י' גריל, שופט עמית  
[אב"ד]  
ע' ורבנר, שופטת  
א' אלון, שופטת