

ת"פ 42879/10/15 - פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נגד ציון בצלאל, דיאמנטי בע"מ

בית משפט השלום בתל אביב - יפו
ת"פ 42879-10-15 פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי
וכלכלה נ' בצלאל ואח'

לפני כבוד השופטת דנה אמיר
המאשימה פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה
נגד
הנאשמים 1. ציון בצלאל
2. דיאמנטי בע"מ

נוכחים:

ב"כ המאשימה - עו"ד אלון גילדין, עו"ד טפת מויאל רוטשילד והמתמחה ספיר גמפל

ב"כ הנאשמים - עו"ד יצחק יונגר, עו"ד גיל דחות, עו"ד עופר רחמני, עו"ד עוז קינן, עו"ד גלית רוטנברג.

הנאשם 1 - התייצב

גזר דין

רקע ותמצית כתב האישום

1. הנאשם 1 (להלן: "**הנאשם**") הודה בשמו ובשם הנאשמת 2 (להלן: "**הנאשמת**") במפורט בכתב האישום המתוקן במסגרת הסדר דיוני, ובהתאמה, הורשעו הנאשמים בביצוע עבירות לפי סעיף 220(4) ו-220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**"), בכך שניהלו פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים והשתמשו בכל מרמה עורמה ותחבולה במזיד ומתוך כוונה לעזור לאחר להתחמק ממס.

2. הודיית הנאשם באה לאחר ניהול חלק ניכר מפרשת התביעה, ולאחר תיקון מהותי של כתב האישום המקורי אשר הוגש כנגד הנאשמים. במסגרת תיקון כתב האישום נמחק ממנו האישום הראשון, לפיו הואשמו הנאשמים בקבלת חשבוניות כוזבות בסך של \$ 1,580,270 (₪ 6,038,212) ובשל כך, נמחקו עבירות שעניינן שימוש בכל מרמה עורמה ותחבולה, וניהול פנקסים כוזבים במזיד ובמטרה להתחמק ממס לפי סעיפים 220(4), 220(5) לפקודת מס הכנסה בקשר לאישום זה. בנוסף נמחקה עבירה של רישום כוזב במסמכי תאגיד בכוונה לרמות לפי סעיף 423 לחוק העונשין התשל"ז - 1977 (להלן: "**חוק העונשין**") אשר יוחסה לנאשמים. בקשר לאישום שעובדותיו נוגעות להוצאת

חשבוניות כוזבות, אשר נותר על כנו בכתב האישום המתוקן, נמחקה עבירה המייחסת לנאשמים רישום כוזב במסמכי תאגיד בכוונה לרמות לפי סעיף 423 לחוק העונשין. בנוסף, נמחקה מכתב האישום המתוקן העובדה אשר ייחסה לנאשמים גרימת נזק רב לקופה הציבורית (ס' 11 לכתב האישום המקורי).

3. על פי המפורט בכתב האישום המתוקן בו הורשעו הנאשמים, הנאשם עסק בסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן, מאז שנות ה-80'. הנאשמת היא חברה פרטית אשר הוקמה בשנת 1985, הנאשם החזיק ב-99% מהון מניותיה מאז שנת 2007 ובשנים 2008 - 2012 (להלן: "**התקופה הרלבנטית**") היה מנהלה הפעיל.

4. כמפורט בכתב האישום המתוקן, הנאשמים היו חייבים בניהול ספרי חשבונות והגשת דו"חות שנתיים למס הכנסה. על פי החלטת רשות המיסים, העוסקים בענף היהלומים רשאים להגיש דו"ח מתקן לאחר הגשת דו"ח אישי או דו"ח חברה, על מנת שהדו"ח שלהם ייחשב כשומה סופית. בהקשר זה נקבעו כללים להגשת דו"ח מתקן במסמך הקרוי "עריכת שומות בענף היהלומים - הגשת דו"חות מתקנים וקבלתם כשומות 01" (להלן: "**הכללים**"). כללים אלה קובעים מסלול חישוב חלופי לקביעת הכנסתו החייבת של יהלומן, כנגזרת מהמחזור העסקי שלו (להלן: "**התחשיב/ דוח מתקן**"). על פי הכללים יהלומן המבקש להגיש דו"ח מתקן על מנת ששומתו תיחשב כסופית, ידווח על ההכנסה החייבת בהתאם לשני מסלולים; זו המתקבלת בספרי הנהלת החשבונות שלו וזו המתקבלת במסגרת המסלול החלופי, על פי המחזור העסקי. על היהלומן לשלם את המס בהתאם להכנסה החייבת הגבוהה יותר. במקרה הנדון והגם שעמדה לנאשמים האפשרות לדווח במסלול החלופי, בחרו הנאשמים לדווח לפקיד שומה על פי המסלול הרגיל.

5. כמפורט בכתב האישום המתוקן, בתקופה הרלבנטית, הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות על שם הנאשמת בסך כולל של \$ 3,953,475 (₪ 15,009,759) לפיהן מכרה הנאשמת יהלומים ליהלומנים שונים בסכומים המפורטים בחשבוניות, הגם שבפועל לא מכרה ליהלומנים אלה יהלומים כמתואר בחשבוניות, אלא ליהלומנים אחרים. כך, בשנת 2012 הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות בסך \$ 362,093 (₪ 1,351,693), במחצית השנייה לשנת 2011 בסך \$ 2,757,755 (₪ 10,537,106) ובמחצית הראשונה לשנת 2011 בסך \$ 338,195 (₪ 1,292,209). בנוסף, בשנת 2010 הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות בסך \$ 202,094 (₪ 717,231), בשנת 2009 בסך \$ 138,384 (₪ 522,385) ובשנת 2008 בסך \$ 154,954 (₪ 589,135). בחלק מן המקרים המפורטים לעיל, עשו הנאשמים שימוש בשירותי עסק למתן שירותי מטבע אותו ניהלו מנחם מגן ודורון אלעד (להלן: "**מגן ואלעד**"), קיבלו מהם צ'קים חנ"י (חשבון נקוב יהלומים) או פתקי קניה, ובתמורה נתנו להם חשבוניות על שם הנאשמת בסכומים הנקובים בחשבוניות. בגין המעשים המפורטים הורשעו הנאשמים כאמור בניהול פנקסי חשבונות כוזבים ושימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה לעזור לאחר להתחמק ממס לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודה.

6. הצדדים הגיעו כאמור להסדר טיעון דיוני במסגרתו תוקן כתב האישום, הוסכם כי הנאשמים יודו במפורט בו ויורשעו. הצדדים הסכימו כי יטענו לעונש בטיעון פתוח. הוסכם כי במסגרת טיעוניה תביא המאשימה לידיעת בית המשפט כי רכיב הכוונה לעזור לאחר להתחמק ממס מתקיים בעניינם של הנאשמים מכוח הלכת הצפיות. בנוסף הוסכם שהמאשימה תביא לידיעת בית המשפט כי הנאשם שיתף פעולה בחקירותיו וכי הודעותיו היוו נדבך ראייתי מרכזי בתשתית הראייתית שעמדה בבסיס כתב האישום. הצדדים אף הסכימו כי הסדר הטיעון כפוף לתשלום המס האזרחי לשנת 2011, להנחת דעתו של פקיד השומה, וכי ככל שלא ישולם המחדל האזרחי, תציין המאשימה בטיעוניה את הרכיבים המקימים

את המחדל האזרחי, לרבות חלקים שהושמטו מכתב האיטום המתוקן וכן את אי הסרתו. בהתאם לכך אף הוסכם כי המאשימה תוכל לבקש מבית המשפט להחמיר בענישה בהתאם לקבוע בפסיקה ביחס לאי הסרת המחדל. לבסוף הוסכם בין הצדדים כי הנאשמים יהיו רשאים להביא לבית המשפט ראיות לעונש באשר לדרך התנהלות הבורסה ליהלומים בתקופה הרלבנטית.

העדויות לעונש:

7. מטעם ההגנה העיד מר **מיקי מיכאלוביץ'**, אשר עבד ברשות המיסים בין השנים 1986 לבין 2010, בין היתר כפקיד שומה במשרדים שונים. בשנת 2007 שימש העד מיכאלוביץ', בין היתר, כפקיד שומה גוש דן והיה אחראי על חוליית היהלומנים בפקיד השומה. העד מיכאלוביץ' העיד אודות עקרונות השומה של יהלומנים ופירט כי חובתו של יהלומן היא לשלם מס לפי תוצאותיו העסקיות ככל עוסק. לצד זאת ציין כי לאור הקושי לגבות מס בענף, בעיקר בשל הקושי לבצע הערכת מלאי, הוחלט על הסדר ענפי למיסוי יהלומים - התחשיב. העד מיכאלוביץ' ציין כי רוב היהלומנים ביקשו לשלם מס על פי התחשיב, כשהדו"ח על פי התחשיב מתקבל על פי המוצהר כשומה 01.

8. העד אישר בעת החקירה הנגדית כי יהלומנים נדרשים לנהל כרטיס הכנסות וכרטיס קניות וכי על הנתונים בהם להיות אמיתיים. עוד הוסיף כי לא ניתן כל אישור ליהלומנים למכור יהלומים ולא לדווח על המכירה. בנוסף, הבהיר כי מובן שאין זה תקין ואף אסור לכלול בספרי הנהלת החשבונות חשבוניות על קניית יהלומים שלא נקנו בפועל. בעת עדותו הבהיר העד: "**אין מצבים שבהם הסכמתי, רמזתי, הבנתי, עודדתי, אני או אחרים שלא ישלמו (היהלומנים - הערה שלי ד.א.) מס אמת. הפוך, היה ברור ליהלומנים שהם מופלים לטובה באופן ההתנהגות מולם**". עוד הבהיר כי ככל שהיה עולה חשד כנגד מי מהיהלומנים שאינו מדווח על הכנסותיו, הרי שעניינו היה מועבר לטיפול של פקיד שומה חקירות וכך גם ככל שהיה נעשה שימוש בחשבוניות זרות, כשכלל המעורבים הם בגדר מבצעי העבירה. העד מיכאלוביץ' הבהיר כי דו"חות רגילים בענף היהלומים, אשר היו מוגשים לפני הדוח המתקן, היו נבדקים כמו דו"חות של שאר העוסקים במשק, כשההבדל הוא הקושי לבצע ביקורת פתע בבורסת היהלומים. באותו שלב נבחנו כלל הנתונים המפורטים בדו"ח.

9. מטעם ההגנה אף העיד מר **נועם אלון** עובד סוציאלי במרכז "מחברים" ואף הוגשה על ידי ההגנה חוות דעת מומחה אשר ערך ענ/3. על פי חוות הדעת מיום 29.4.2019 מרכז מחברים הוא מסגרת טיפולית פרטית המתמחה בטיפול באנשים עוברי חוק בהליך הפלילי. בחוות הדעת פורט כי הנאשם נוטל אחריות לעבירות שביצע, מביע חרטה מלאה ומבין כיום כי התנהלותו הייתה קלת ראש ואדישה. הנאשם הצליח לזהות את עיוותי החשיבה אשר הובילו אותו לבצע את העבירות. עוד פורט כי לדעת מר אלון הנאשם בשל לבצע שינוי מעמיק בחייו. מר אלון סקר את מאפייני הנאשם והעריך כי הסיכוי להתנהלות עבריינית חוזרת על ידי הנאשם הוא נמוך, עוד ציין את חשיבותו של טיפול לנאשם.

10. בנוסף, העידו מספר עדי אופי בעניינו של הנאשם. העד **עודד אברלינג'י** סיפר בעת עדותו כי הוא בן 43, נכה צה"ל 51%. בעדותו פירט כי הכיר את הנאשם ורעייתו לפני כ-12 שנה מאחר ואלה נכנסו לתוך מערך ארגון נופש שנתי לנכי צה"ל במסגרת קרן "נוטנס" וציין את תרומתם של הנאשם ורעייתו הן בפן הכספי והן בדרך של תרומה מזמנם. העד פירט בדבר חשיבות הנופש לשיקומם של נכי צה"ל וציין את חשיבות המפגש של נכי צה"ל המשתתפים בנופש עם אנשים בדמות הנאשם ורעייתו. עוד ציין כי הנאשם הוא מבין אלה אשר נוטלים חלק בארגון הנופש עצמו שגם הוא גוזל

זמן רב והשקעה רבה ובכללה אף השקעה של אנרגיות נפשיות. העד אף נתן דוגמאות אודות לעזרתו של הנאשם במקרים ספציפיים הכוללים כאמור עזרה שאיננה רק עזרה כספית.

11. בנוסף העיד מר **ג'ו סולומון נחום** אשר פירט כי הוא סוחר יהלומים מלונדון אשר הכיר את הנאשם במהלך העסקים ועם הזמן נהיו השניים חברים טובים. העד פירט כי בשנת 1993 הקים ארגון צדקה שקשור לפצועי צה"ל לו היה תורם הנאשם מדי שנה והוסיף כי חלק מפצועי צה"ל סובלים מפוסט טראומה ומבעיות קשות והנאשם והוא נהגו לצאת עם פצועי צה"ל, לתמוך בהם כשהנאשם תמיד פינה זמן לשם כך. העד הוסיף כי הנאשם תורם כספים לצורך פעילויות מדי שנה, עוזר בארגון האירועים ואף מסתובב בין הפצועים, מדבר איתם, תומך בהם ומכיר אותם.

12. עוד מטעם ההגנה, לעניין אופיו של הנאשם העיד העד מר **דן אברהם**. על פי דבריו הוא בן 37 מתגורר בבנימינה, נשוי ואב לשלושה. העד ציין כי נפצע בלבנון בשנת 2006 וכי הקשר בינו לבין הנאשם החל לפני כ-10 שנים, במסגרת אחד האירועים שנערכו למען נכי צה"ל באילת. העד פירט כי סוג תשומת הלב שנותן הנאשם הוא מצרך נדיר ובעל משמעות רבה מאוד ואפקט מרפא. לדבריו, הנאשם מעניק לו מחכמת החיים שלו, נפגש עמו מדי פעם ומשוחח עימו ובכל פעם מציע לו הנאשם עזרה גם כאשר הוא אינו מעלה צורך בכך.

13. גם רעייתו של הנאשם, גב' **ליאת בצלאל** פירטה כי היא נשואה לנאשם מזה 30 שנה ולהם שלושה ילדים בני 26, 22 ו-15.5 והיא עובדת כיועצת בית ספר. רעייתו של הנאשם סיפרה כי הנאשם גדל במשפחה קשת יום והגיע להישגיו בכוחות עצמו בעבודה קשה, הקרבה, חריצות וללא עזרה מאיש. עוד הוסיפה כי לאורך השנים אף עזר להוריו וזהו גם המוטו שהוא מבקש להנחיל לילדיו. רעייתו של הנאשם פירטה כי לפני 7 שנים, מאז החקירה, היטלטל עולמם וממשפחה שמחה ומלוכדת ואב מעורב ומלא שמחת חיים הפך הנאשם לכבוי. רעיית הנאשם פירטה כי התקופה קשה מאוד עבורה ועבור הילדים, אך במיוחד עבור הנאשם אשר מנסה כלפי חוץ להיראות חזק ואף מתנדב ועוזר לפצועים ובמקומות נוספים אך עובר לילות ללא שינה, מתכנס בשתיקות והוסיפה כי לנאשם פרצה מחלת הפסוריאזיס ממתח נפשי ולחץ. כמו כן תיארה כיצד טיפל הנאשם באביו ומטפל באמו.

14. בנוסף הגישה ההגנה בהסכמת המאשימה את עדותו של מר **מרסלו גראוס** בת"פ 42750-10-15 (ענ/1), חלף עדותו בבית המשפט.

תמצית טיעוני המאשימה

15. ב"כ המאשימה הפנה לערכים המוגנים בעבירות בהן הורשעו הנאשמים וחומרתן של עבירות המס בכלל ועבירות שעניינן הוצאת חשבוניות כוזבות בפרט. באשר לנסיבות ביצוע העבירות, הפנה ב"כ המאשימה לעובדות כתב האישום לפיהן הנאשמים פעלו להוצאת חשבוניות כוזבות משך תקופה ארוכה, בשיטתיות יומיומית, בהיקף של למעלה מ-15,000,000 ₪. בהקשר זה טען כי בסוג זה של עבירות, היקף העבירה הוא אחד המדדים המרכזיים לחומרתה, הן מבחינת עיקרון ההלימה, לאור הנזק הפוטנציאלי ככל שסכום העבירה גבוה יותר, הן בשל החשש כי ככל שלא תושפע הענישה מהיקף העבירה, יהיה בכך כדי לתמרץ את מבצעי העבירה לבצע עבירות בסכומים גבוהים. בנוסף, טען כי הנאשם פעל להטאת רבים, למעלה ממאה יהלומנים אשר קיבלו את החשבוניות הכוזבות כמפורט בכתב האישום,

והחטאת הרבים חמורה מהחטאת היחיד ומקשה על גילוי העבירה.

16. ב"כ המאשימה ציין כי הנאשמים אמנם דיווחו על החשבוניות הכוזבות אשר הוצאו, אך מאחר החשבוניות הכוזבות שיקפו הכנסות שהיו לנאשמים בפועל, גם אם בקשר לעסקאות שביצעו מול יהלומנים אחרים, לא דיווחו הנאשמים על הכנסות ביתר, אלא על הכנסות הנאשמת בפועל. לטענת המאשימה, הנאשם לא פעל להוצאת החשבוניות הכוזבות מטעמים אידיאולוגיים אלא לשם רווח אותו הרוויח מביצוע מכירות ליהלומנים אחרים ללא תיעוד, תוך שצפה בוודאות קרובה כי מעשיו יביאו להתחמקות ממס על ידי מקבלי החשבוניות. עוד טען, כי כאשר עסקינן במוציא החשבוניות הכוזבות כמו בענייננו, בהבחנה ממקבלי חשבוניות כוזבות, אין נפקות לקולא להיות החשבוניות "חשבוניות זרות" (כלומר כאלה המשקפות עסקאות אמת עם יהלומנים אחרים). בנוסף לדבריו אין כל ראיה המלמדת האם החשבוניות הכוזבות שהוציא הנאשם הן בגדר "חשבוניות זרות" למקבליהן וכי הנאשם לא בדק עניין זה מול מקבלי החשבוניות.

17. לטענת המאשימה, לעניין קביעת מתחם הענישה, אין כל נפקות לכך שהעבירות בוצעו בבורסה ליהלומנים. כך טען כי חרף טענות שהועלו לפיהן לא נערכו בדיקות מקיפות לנישומים בבורסה ליהלומנים ורובם של הדוחות אשר הגישו התקבל ללא בדיקה, לא עלה במשפט שרשויות המס התנהלו כלפי נישומים שהם יהלומנים באופן שונה מהאופן בו התנהלו כלפי נישומים אחרים, תוך שהפנה לעדות העד מיכאלוביץ וענ/1. עוד טען כי גם אם לא נערכו ביקורות רבות לעוסקים בענף היהלומנים, מערכת האמון הקיימת בין רשויות המס לנישומים, מחייבת ענישה מחמירה למי שפוגע באמון זה. ב"כ המאשימה הוסיף וטען כי לא בוססה טענה לאדישות הרשות לביצוע עבירות מס על ידי יהלומנים, וכי הקושי בעריכת ביקורות בענף בשל מאפייניו הייחודיים, הנוגעים לסוג הסחורה ואופי המסחר, עומד בבסיס ההקלות שניתנו לענף היהלומנים ומטיל על הענף חובות אמון מוגברות. חובות אמון מוגברות אלה מחייבות ענישה מחמירה כשאמון זה הופר. בהקשר זה אף ציין את ההסדרים הייחודיים לענף היהלומנים הנוגעים להקלה בניהול ספרי הנהלת החשבונות, בקשר לרישום שמו של צד לעסקה שהוא תושב חוץ ולאופן הערכת בכללים.

18. עוד הדגיש כי שיטת מיסוי היהלומנים על פי התחשיב, המאפשר חישוב אלטרנטיבי להכנסה החייבת המבוסס על מחזור מכירות, אפשרית רק כאשר יהלומן בחר להגיד דוח מתקן ורק כאשר ההכנסה החייבת על פי התחשיב גבוהה מההכנסה החייבת על פי הדוחות המוגשות באופן רגיל. בקשר לנאשמים הבהיר כי הנאשמים לא הגישו דוחות מתקנים על פי התחשיב. ב"כ המאשימה הוסיף וטען כי הנאשם לא ידע האם מקבלי החשבוניות הכוזבות מגישים דוחות מתקנים אם לאו, וכי הוסכם כי צפה בוודאות קרובה כי מעשיו יביאו להתחמקות ממס.

19. ב"כ המאשימה הפנה לפסקי דין שעניינם ענישה בעבירות מע"מ בקשר לחשבוניות כוזבות ולמתחמי הענישה שנקבעו בהם, הגיש אסופת פסיקה וטען כי בגין הוצאת חשבוניות כוזבות בהיקף המפורט בכתב האישום, לנישומים רבים ובמשך תקופה ארוכה על מתחם העונש להיקבע בין 24 ל- 50 חודשי מאסר בפועל. לטעמו, בעובדה שהעבירות בוצעו בין כותלי הבורסה ליהלומנים על מאפייניה יש כדי להוות החמרה מסוימת בנסיבות ואין בה כדי להביא להקלה.

20. לטעמו של ב"כ המאשימה, יש להבחין בין עניינו של הנאשם לבין גזרי דין אחרים אשר ניתנו בפרשה בהם

נגזרו על נאשמים עונשי מאסר לריצוי בעבודות שירות. במסגרת זו טען לנסיבות קלות יותר ולשונוות מעניינו, הפנה להיקפי העבירה ולקשיים ראייתיים ואחרים בחלק מהמקרים. בקשר לקשיים ראייתיים, טען לקיומם של שני סוגים, האחד, עניינו זהות מבצע העבירות מבין מנהלי החברות אשר הועמדו לדין והשני נוגע להתפתחות גרסתו של העד מנחם מגן בעדויותיו בתיקים השונים בבית המשפט, אשר הביאה לקושי בהוכחת מודעות נאשמים לביצוע העבירות, לאור אופן השימוש בפתקי קנייה בבורסה ליהלומים בתקופה הרלבנטית והרשום החסר בהקשר זה בספר האדום. לטענת המאשימה, הענישה במקרה זה איננה צריכה להיגזר מהענישה שנגזרה במסגרת הפרשה בלבד והבהיר כי מקום בו לא נתקלה בקשיים ראייתיים, לא הסכימה המאשימה להקל עם רף הענישה המקובל בעבירות מס מהסוג הנדון, לפיו דין עברייני מס בהיקף כה משמעותי, הוא לענישה בבית הכלא. על כן לא הסכימה המאשימה לערוך הסדרי טיעון הכוללים ענישה של מאסר בדרך של עבודות שירות, וכך גם במקרה זה.

21. בנוסף טען כי שיקולי הפתיחה בחקירה בפרשה זו היו עניינים, כשהמרכזי שבהם היה חומרת מעשה העבירה כפי שהיה ידוע בתחילת החקירה.

22. באשר לעונש הראוי בתוך המתחם, פירטה המאשימה את שיתוף הפעולה של הנאשם עם החקירה, חיסכון הזמן השיפוטי על ידו, את העדר הרישום הפלילי לנאשם, את הסרת המחבל על ידו ועל כן ביקשה כי עונשו של הנאשם יקבע בחלקו התחתון של המתחם גם אם לא בתחתיתו, ל- 27 חודשי מאסר בפועל, לצד קנס בסך מיליון ₪. באשר לחברה עתרה כי ייגזר עליה קנס בסך 100,000 ₪ משעיקר העונש צריך להיות מוטל על הנאשם הנושא באחריות ישירה לביצוע העבירה.

תמצית טיעוני ההגנה

23. ב"כ הנאשם הביעו תרעומת ואכזבה מהעונש המבוקש על ידי המאשימה ומתחם הענישה לו עתרה. לטענת הסנגורים, בשים לב לנסיבות ביצוע העבירות, עונשו של הנאשם צריך להיות בחלק התחתון של הענישה בתיקים בפרשה ואין כלל מקום לקבוע את רף הענישה בהתאם לענישה הנוהגת מחוץ לה. ב"כ הנאשמים הפנו לייחודו של ענף היהלומים ושיטת מיסוי השונה ביחס לענפים אחרים, ובמסגרת זו לכללים הנוגעים למיסוי יהלומנים. לטענתם, ההבנה בתקופה הרלבנטית לביצוע העבירות הייתה כי כל שנדרש מהעוסקים בענף היהלומים הוא שידווחו וישלמו מס על הכנסותיהם, מבלי שנבדק המלאי ואף נערכו הסדרי מס שונים ליהלומנים כשעלה צורך בכך בקשר לכספים שצברו בחו"ל. לטענתם, בנסיבות אלה, הייתה אדישות מסוימת אצל יהלומנים לכל נושא חשבוניות הכנסה והוצאות. בנוסף ציין כי הפרשה הנדונה, בה היו מעורבים עשרות יהלומנים, שינתה את שיטת ההתנהלות בבורסה ליהלומים, בין היתר בקשר לנוהג השימוש בפתקי קנייה, וגם על עניין זה לבוא בחשבון בעת קביעת הענישה כמו גם ההדרגתיות בענישה.

24. עוד טענו כי הבסיס העיקרי לחקירה היה קלסר בצבע אדום שנתפס במסגרתה, בו פורטו שמות של מאות אם לא אלפי יהלומנים שפעלו על פי החשד באופן דומה לנאשמים תוך שימוש בשירותי מגן ואלעד. בנוסף ציינו כי על פי החלטה של רשויות החקירה נחקרו רק יהלומנים שהיקף פעילותם לפי הקלסר האדום הוא מעל מיליון דולר, תוך שהפנו לעדותו של העד שרצר ראש צוות החקירה. לטענת ב"כ הנאשמים אופן התייחסות רשויות החקירה והמאשימה לסכומי העבירה בפרשה זו שונה מהתייחסותה הרגילה. ועוד ציינו תחושה קשה של חוסר צדק, שעה שמבצעי העבירה,

מקבלי החשבוניות הכוזבות, לא נחקרו, לא הוגש כנגדם כתב אישום, ולא נדרש מהם המס שמתשלמו התחמקו. ב"כ הנאשמים הבהירו כי זנחו את טענתם לזיכוי מכוח הגנה מן הצדק כשהודו והורשעו בהסכמה במפורט בכתב האישום, אך טענו כי לעניין משמעות רבה בקשר לענישה.

25. עוד הוסיפו בקשר לנסיבות ביצוע העבירות, על הרקע האמור ובקשר לפעילות עסקם של מגן ואלעד שחקירתו בעצם פתחה את הפרשה בכללותה, כי בתקופה הרלבנטית, יהלומנים רבים השתמשו בשירותי העסק של מגן ואלעד, חלקם סיעו בהפעלתו והזנתו, ופעילותם מולו הייתה רחבת היקף (כדוגמת יוראי בורוכוב). חלקם פעל מול עסקם של מגן ואלעד גם להוצאת וגם לקבלת חשבוניות כוזבות. לעומת אלה, פעילות הנאשם אל מול מגן ואלעד הייתה זניחה, הנאשם הוציא חשבוניות כוזבות בלבד, ולא קיבלן, חלקן אף לא במסגרת פעילות מגן ואלעד, ועל פי צילומי הסתר שנערכו, רק במקרה אחד נראה אחיו של הנאשם במשרדי הבנק. עוד נטען כי היות פעילות הנאשמת מול הבנק זניחה עלה גם מעדויות שנשמעו. לטעמה של ההגנה, לעניין זה משמעות רבה לסוגיית הענישה בפרשה. לטענתה, מידת החומרה שבביצוע העבירות צריכה להיגזר ממידת מעורבות נאשמים מול מגן ואלעד ולא דווקא מהיקף הסכומים.

26. ב"כ הנאשם הוסיפו וטענו כי הנאשם אינו "מפיץ חשבוניות זרות קלאסי", כי כלל החשבוניות הזרות שהוצאו משקפות עסקאות יהלומים, גם אם לא עם מקבלי החשבוניות, וכי המס דווח ושולם כנדרש בגין הכנסות אלה של הנאשמים בזמן אמת, כשהוסכם כי היסוד הנפשי הנדרש לעבירה חל בעניינו מכוח הלכת הצפיות. עוד ציינו כי היקף החשבוניות הזרות שהוציאו הנאשמים הוא 5% מהיקף מחזור הנאשמת, כך שאין המדובר במי שעיקר עיסוקו היה הוצאת חשבוניות זרות. בנוסף ציינו כי הנאשמים דיווחו ושילמו מס שלא לפי התחשיב, מה שהביא לתוצאת מס גבוהה יותר אצלם. ב"כ הנאשמים הדגישו כי הנאשם הורשע בהוצאת חשבוניות זרות בלבד ולא בקבלתן ויש בכך כדי למתן את נסיבות ביצוע העבירות ביחס ליהלומנים אחרים בפרשה אשר הורשעו בהוצאת חשבוניות כוזבות, קבלתן ואף בעבירות נוספות. לדעת ההגנה, הוצאת חשבוניות זרות היא העבירה הקלה ביותר מבין העבירות בהן הורשעו נאשמים בפרשה. ב"כ הנאשמים אף הדגישו כי בהוצאת החשבוניות הזרות, הכניסו הנאשמים כסף למערכת ואף דיווחו עליו כהכנסה ושילמו מס ככל שהתחייב, בניגוד לאלה שפעלו להוצאת כספים בדרך של קבלת חשבוניות כוזבות.

27. עוד לטענת ההגנה, יש לתת את הדעת לכך שהגם שקיים פוטנציאל נזק בעבירות שביצעו הנאשמים, המאשימה לא בדקה מהו הנזק אשר נגרם בפועל ובכל מקרה, פוטנציאל הנזק לאור הדיווח על ידי מרבית היהלומנים על פי התחשיב כמעט אפסי והפנתה לדברי מרסלו גראוס נע/1 לפיהם, כ- 90% מהיהלומנים דיווחו בשיטת התחשיב. בהקשר זה אף הפנו לכתב האישום המתוקן ולכך שנמחקה ממנו העובדה אשר פורטה בכתב האישום המקורי לפיה מעשי הנאשמים הסבו נזק רב לקופה הציבורית. עוד ציינו והזכירו כי בענף היהלומים רכיב המע"מ אינו קיים וגם בכך כדי למתן את חומרת העבירות.

28. בנסיבות המתוארות, קבלו ב"כ הנאשמים על עתירת המאשימה לקבוע את עונשו של הנאשם על בסיס ענישה נהגת מעולם המס, שאינו קשור לפרשה ועל פי ענישה שנקבעה במקרים בהם הורשעו נאשמים בעבירות מע"מ בקשר לחשבוניות כוזבות, והדגישו שוב כי נישומים בענף היהלומים לא נדרשו לשלם מע"מ ואף לא הותר ניכוי על ידם. לטענת ההגנה, על הענישה במקרה זה להיגזר בהשוואה לענישה שנגזרה בתיקים אחרים בפרשה, בהם דובר בנאשמים אשר על פי נסיבותיהם לא היו הגורמים הדומיננטיים אשר הזינו את עסקם של מגן ואלעד או היו מעורבים באופן

אינטנסיבי בפעילותו, ועליהם נגזרו עונשי מאסר לשישה חודשי עבודות שירות וענישה נלוות. בהקשר זה הפנו ב"כ הנאשמים לעיקרון אחידות הענישה בהשוואה לנאשמים שדינם נגזר. ב"כ הנאשמים ערכו השוואה מפורטת בין גזרי דין אשר ניתנו בפרשה לבין המקרה דנן, תוך ציון הדומה והשונה שבין המקרים. לטעמה של ההגנה מתחם עונש המאסר במקרה דנן הוא בין 6 ועד 9 חודשי מאסר שירוצו בעבודות שירות (על פי תיקון למתחם שמסרו במועד הטיעון ביום 20.5.2019).

29. ב"כ הנאשם הפנו לשיתוף הפעולה של הנאשם עם החקירה ולכך שחלק ניכר מהעבירות המיוחסות לו בכתב האישום, מיוחסות לו לאור הודייתו ושיתוף הפעולה שלו. זאת בעוד שכשכנגד נאשמים אחרים בפרשה, אשר לא הודו בביצוע עבירות בעת החקירה, הסתכם כתב האישום בסכום העבירה העולה מהקלסר האדום ותו לא. ב"כ הנאשמים עתרו כי שיתוף הפעולה של הנאשם לא ישמש כנגדו. כן הפנו לסבלו של הנאשם מניהול ההליך וטענו כי אין לזקוף את ניהול ההליך לחובתו, לאור התיקון שבוצע בכתב האישום, שעתה זהה להודאות הנאשם בחקירה ואשר סלל את הדרך לחתימה על הסדר הטיעון. בהקשר זה הדגישו כי לאורך כל הדרך טען הנאשם כי לא ביצע עבירה של קבלת חשבונות כוזבות, כפי שאף עולה מכתב האישום המתוקן בעניינו. ב"כ הנאשמים אף הפנו לחלוף הזמן, משהנאשם צפוי לשאת את עונשו 7 שנים לאחר מועד הוצאת החשבונית האחרונה בה הואשם ו- 12 שנים מאז הוצאת הראשונה, כן הפנו לסבלו של הנאשם והפגיעה בו מניהול ההליך. עוד ציינו את הסרת המחדל, הן במסגרת החברה הנאשמת, הן באופן אישי, כמשיכת דיבידנד. כן הפנו לחרטת הנאשם ולכך ששינה את התנהלות עסקו מאז החקירה, להעדר עבר פלילי, לתרומתו לחברה ולנסיבותיו האישיות.

30. בראי כלל המפורט עתרה ההגנה כי ייגזר על הנאשם עונש בתחתית תחתיתו של מתחם הענישה לו עתרה לצד קנס, והבהירה כי ככל שאמצא לנכון לגזור על הנאשם עונש לריצוי בעבודות שירות, ניתן לאזנו באמצעות הקנס.

דבר הנאשם

31. בדבריו פירט הנאשם אודות מסלול חייו ומשפחתו. כן פירט אודות הקושי במהלך השנים מאז תחילת החקירה והבהיר כי הוא מצטער על מעשיו, כי מיד עם פרוץ החקירה ביצע את השינויים הדרושים אצל הנאשמת וכי לא יסלח לעצמו על ביצוע העבירות והסבל שגרם ליקיריו.

מתחם העונש ההולם

32. מתחם העונש ההולם נקבע בהתאם לעקרון המנחה בענישה, היינו קיומו של יחס הולם בין חומרת מעשה העבירה בנסיבותיו ומידת אשמו של הנאשם, לבין סוג ומידת העונש המוטל עליו, תוך התחשבות בערך חברתי אשר נפגע, במידת הפגיעה בו, בנסיבות הקשורות בביצוע העבירה ובמדיניות הענישה הנהוגה. מושכלות ראשונים הן כי העבירות שבביצוען הורשעו הנאשמים הן מהחמורות על פי דיני המס ובאות להגן על ערכים בסיסיים וחשובים למרקם חברתי של חיינו. מביצוען של העבירות, אשר בוצעו תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה ועל מנת לעזור לאחר להתחמק ממס, נפגע ערך השוויון. בנוסף, קיים פוטנציאל נזק ממשי לקופה הציבורית מביצוען של העבירות, ובכך לכל אחד ואחת מאזרחיה, ובפרט לציבור המוחלש בחברה, הנשען על השירותים הציבוריים. פעמים רבות אף מוכח הנזק

לקופה הציבורית הלכה למעשה. בביצוע עבירות מסוג זה יש כדי להביא לשיבוש הפעולה התקינה של מנגנון המסים ויש טעם בטענת ב"כ המאשימה לפיה מערכת המס מהווה ביטוי מודרני של האמנה החברתית עליה מושתת הרעיון המדיני העומד בבסיס דמוקרטיית מערביות. משכך, ביצוע העבירות אף מביא לפגיעה בחוטים השוזרים את החברה יחדיו. בנוסף, ממעשי העבירה נפגע האמון אשר ניתן בנישומים כי ידווחו דיווחי אמת כחוק. כגודל האמון שניתן - כך עומק הפגיעה כשזה מופר.

33. כפי שעולה מטיעוני הצדדים ואף מן הפסיקה אשר הוגשה, כתב האישום בעניינם של הנאשמים הוא אחד מבין כ- 25 כתבי האישום אשר הוגשו בעקבות חקירה שנערכה בבורסה ליהלומים בשנת 2012, בה נחקרה פעילותו של העסק למתן שירותי מטבע אותו הפעילו מגן ואלעד. במסגרת חקירת הפרשה, נחקרו והועמדו לדין גם נאשמים העוסקים בסחר ביהלומים, בין היתר בגין ביצוע עבירות מס שעניינן קבלת והוצאת חשבוניות כוזבות גם תוך שימוש בשירותי מגן ואלעד. במסגרת החקירה נתפס הקלסר האדום המתעד על פי הנתען ביצוע עבירות משך תקופה בת חצי שנה בשנת 2011, ובו מנויים שמות מאות אם לא יותר, של יהלומנים אשר על פי החשד קיבלו ו/או הוציאו חשבוניות כוזבות (להלן: "**הקלסר האדום**"). כפי שטענה ההגנה והעיד העד שרצר (פרו' מיום 6.9.17 עמ' 29-30) ודומה שאין על כך מחלוקת, לאור ריבוי חשודים על פי הקלסר האדום, הוגבלה החקירה לחשודים שהיקף העבירות שביצעו על פי החשד, על בסיס הקלסר האדום, הוא מיליון דולר ויותר ובהתאמה אף הוגשו כתבי אישום במקרים המתאימים. הנאשמים היו בין אלה אשר נחקרו ונגדם הוגש כתב אישום.

34. בנוסף, כמפורט בכתב האישום, בתקופה הרלבנטית, ובהסדר מיוחד לענף היהלומנים, יכולים היו היהלומנים להגיש דוח מתקן לאחר הגשת דוח אישי או דוח חברה על פי כללים אשר קבעו מסלול חישוב חלופי לקביעת הכנסתו החייבת של יהלומן, כנגזרת מהמחזור העסקי שלו, והדוח נחשב כשומה סופית 01. על פי הכללים יהלומן המבקש להגיש דו"ח מתקן/תחשיב, על מנת ששומתו תיחשב כסופית, ידווח על ההכנסה החייבת בהתאם לשני מסלולים; זו המתקבלת בספרי הנהלת החשבונות שלו וזו המתקבלת במסגרת המסלול החלופי, על פי המחזור העסקי. על היהלומן לשלם את המס בהתאם להכנסה החייבת הגבוהה יותר.

35. כפי שעולה מעדותו של העד מיכאלוביץ ומענ/2 עדותו של מרסלו גראוס, ההסדר לענף היהלומנים נבע בין היתר מהקושי לבצע הערכת שווי למלאי היהלומים, בהעדר מומחיות להעריכו, והחשש בשל כך, לדיווחים מגמתיים על ידי נישומים בעניין שווי של המלאי ותוצאת המס בעקבות כך. בנוסף צוין הקושי לערוך ביקורות לנישומים בבורסה ליהלומים, בהיותה מתחם סגור ולאור הצורך לתאם ביקורות עם ראשי הבורסה. כן צוין הרצון לתמרץ ולהקל על הענף, אשר משך שנים רבות היה ענף יצרני חשוב לכלכלת המדינה (בהקשר זה אף יצוין שעל פי הוראות ניהול ספרים לא נדרש נישום העוסק בסחר ביהלומים לרשום את שם הצד השני לעסקה ככל שהמדובר בתושב חוץ). בענ/1 צוין מרסלו גראוס את העדר כוח אדם מספיק אצל פקיד השומה להתמודדות עם סוגיית מיסוי היהלומנים. לצד זאת, ובעיקר מעדותו של העד מיכאלוביץ אשר שימש כפקיד השומה בתקופה הרלבנטית עולה כי ככל שעלה חשד לביצוע עבירה על ידי נישום בענף היהלומים, היה אותו נישום מטופל ככל נישום אחר. בנוסף הובהר כי הדוח הראשון אשר היה מוגש על ידי העוסקים ביהלומים היה נבדק בהתאם לקריטריונים שנבדקו דוחות בענפים אחרים. כן הובהר כי לא הייתה כל העלמת עין מכוונת מעבירות אשר בוצעו על ידי נישומים בענף היהלומים.

36. בעת דיון **בנסיבות ביצוע העבירות**, ובחינת מידת הפגיעה בערכים המוגנים מביצוע העבירות במקרה דנן, לא ניתן להתעלם מהרקע לביצוען, אשר פורט לעיל, הכולל את העובדה שהעבירות בוצעו בתקופה הרלבנטית בבורסה ליהלומים, על ידי הנאשמים אשר עוסקים בסחר ביהלומים, עליהם חלו כללי המיסוי על יהלומנים אשר היו שונים במידת מה מהכללים החלים בענפים אחרים. כן לא ניתן להתעלם מהתנהלות הרווחת בבורסה ליהלומים באותה התקופה, והשימוש שנעשה בשירותי מגן ואלעד, בין היתר בקשר לחשבוניות כוזבות גם על ידי נישומים אחרים העוסקים בסחר ביהלומים, עליה אין מחלוקת בין הצדדים, ואשר נלמדת מחקירת הפרשה הרחבה. הבנת הרקע המפורט לעיל חיונית לשם בחינת נסיבות ביצוע העבירות וחומרתן, ואינני שותפה לדעת המאשימה לפיה, אין נפקות לכך שהעבירות בוצעו במסגרת פעילות הנאשמים בבורסה ליהלומים בתקופה הרלבנטית על מאפייניה או כי ככל שקיימת נפקות, עליה להישקל דווקא לחומרה.

37. לאחר סקירת הרקע, נפנה לסקור את נסיבות ביצוע העבירות על ידי הנאשמים. הנאשם עסק בסחר ביהלומים מאז שנות ה'80 ובמסגרת הנאשמת מאז שנת 2007. כמפורט בכתב האישום, בתקופה הרלבנטית הגישו הנאשמים את דוחות הנאשמת על פי המסלול הרגיל ולא על פי התחשיב, הגם שעמדה להם האפשרות לעשות כן. בתקופה זו פעל הנאשם ביחד עם הנאשמת להוצאת חשבוניות כוזבות על שמה בסך כולל של \$ 3,953,475 (₪ 15,009,759) לפיהן מכרה הנאשמת יהלומים ליהלומנים שונים בסכומים המפורטים בחשבוניות, הגם שבפועל מכרה את היהלומים ליהלומנים אחרים. כך, בשנת 2012 הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות בסך \$ 362,093 (₪ 1,351,693), במחצית השנייה לשנת 2011 בסך \$ 2,757,755 (₪ 10,537,106) ובמחצית הראשונה לשנת 2011 בסך \$ 338,195 (₪ 1,292,209). בנוסף, בשנת 2010 הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות בסך \$ 202,094 (₪ 717,231), בשנת 2009 בסך \$ 138,384 (₪ 522,385) ובשנת 2008 בסך \$ 154,954 (₪ 589,135). בחלק מן המקרים עשו הנאשמים שימוש בשירותי מגן ואלעד, קיבלו מהם צ'קים חנ"י (חשבון נקוב יהלומים) או פתקי קניה, ובתמורה נתנו להם חשבוניות על שם הנאשמת בסכומים הנקובים בחשבוניות. בגין המעשים הורשעו הנאשמים כאמור בניהול פנקסי חשבונות כוזבים ושימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה לעזור לאחר להתחמק ממס, מכוח הלכת הצפיות.

38. ביצוע העבירות על ידי הנאשמים משך תקופה בת כ- 4 שנים ויותר, מלמדת על השיטתיות שבביצוען ובכך נסיבה לחומרה, גם אם הראיות בדבר ביצוע העבירות בתקופות קודמות לקלסר האדום מבוססות על הודיית הנאשם בחקירה ושיתוף הפעולה שלו עמה. גם היקף החשבוניות הכוזבות אותן הוציאו הנאשמים משמעותי ביותר ועומד על סך של \$ 15,009,759 ₪. היקף העבירות מלמד על חומרת הנסיבות, והנזק הפוטנציאלי האדיר שלצידן, בפן הכספי, לקופת המדינה. בנוסף, גם על נזק ליתר הערכים המוגנים ובכלל זאת באמון המוגבר שניתן בעוסקים בענף היהלומים. יש לזכור כי המדובר בעבירות שבבסיסן מרמה, גילויין קשה וקיים פיתוי גדול לבצען, לכן, חזרו בתי המשפט ושנו כי בסוג זה של עבירות יש מקום לענישה ממשית ומרתיעה, הכוללת בדרך כלל מאסר מאחורי סורג ובריה, כשנסיבותיו האישיות של העבריין נדחות מפני האינטרס הציבורי.

39. לצד האמור, וכנסיבות ממתנות יש לתת את הדעת לטענה לפיה החשבוניות הכוזבות אשר הוצאו הן בשיעור של 5% ממחזור של הנאשמת. בפרט, ודומה שעל כך אין מחלוקת, יש לתת את הדעת לכך שאין המדובר במי שעיסוקו מתמצה בהוצאת חשבוניות כוזבות (כפי שקורה פעמים רבות במקרים דומים בעבירות של הוצאת חשבוניות

כוזבות) אלא במי שעסק בסחר ביהלומים ולצד ביצוע העבירות ניהל עסק לגיטימי. עוד יש לזכור כי הנאשם פעל לדיווח על הכנסותיו כחוק (ובכללן אף הכנסותיו ממכירת היהלומים המפורטים בחשבוניות הכוזבות - הגם שנמכרו ליהלומנים אחרים מאלה הרשומים בחשבוניות הכוזבות), באמור יש כדי למתן במידת מה את הנסיבות וללמד כי אין המדובר במי שהפגין זלזול מוחלט כלפי חובותיו החוקיות.

40. חשוב לציין, ביחס למוציאי חשבוניות כוזבות "טיפוסיים", כי פעמים רבות אלה אינם כוללים אותן בספרי הנהלת החשבונות או מדווחים עליהן, וככל שעושים כן, כוללים בדיווחיהם גם הוצאות כוזבות, כדי להביא לתוצאת מס רצויה מבחינתם. זוהי כאמור איננה התנהלות הנאשמים בענייננו ויש בכך כדי להפחית ממידת הפגיעה ממעשיהם בערכים המוגנים. במקרה דנן הוציאו הנאשמים חשבוניות כוזבות כך ששם הגורם לו מכרו את היהלומים נרשם בכזב בעוד שהעסקאות המפורטות בחשבוניות הן עסקאות אמת. דיווח על עסקאות שביצעו מחויב על פי הפקודה ואין המדובר במי שמדווח על הכנסה גבוהה מזו שהייתה לו בפועל. יחד עם זאת אין להתעלם מכך שעל פי כתב האישום לא נטען כי הנאשמים פעלו בכל דרך שהיא במטרה להתחמק ממס בעצמם.

41. כנסיבה ממתנת נוספת יש לתת את הדעת לכך שלא נטען כי הנאשם הפיק רווח מביצוע העבירות, ועוד כי מן העובדות עולה כי הנאשם לא היה מהגורמים המרכזיים אשר הזינו אתעסקם של מגן ואלעד או פעלו מולו. פעילותם של הנאשמים מול עסקם של מגן ואלעד, כללה הוצאת חשבוניות כוזבות בלבד ולא קבלתן (בניגוד לחלק מהנאשמים אחרים בפרשה), וחלק מהעבירות אשר בוצעו לא בוצעו במסגרת עסקם של מגן ואלעד כלל.

42. ביחס לסכומי העבירה והמשמעות שיש ליתן להם בעת בחינת חומרת הנסיבות במקרה דנן, לא ניתן להתעלם מכך שבקשר לפרשה בכללותה, דומה כי התייחסות המאשימה עצמה לסכומי העבירה איננה כהתייחסותה הרגילה. כך, לא ניתן להתעלם מן העובדה שהמאשימה בחרה בסכום של מיליון דולר כגבול תחתון לצורך חקירה פלילית של חשדות כנגד חשודים המפורטים בקלסר האדום. ברי כי באופן רגיל, בגין עבירות בסכומים נמוכים ממיליון דולר, עומדת המאשימה על מיצוי הדין עם עבריינים ובכלל זאת על השתת עונשי מאסר ממשיים עליהם. בנוסף, קיים קושי עם טענת המאשימה, לפיה יש להחמיר עם הנאשמים לאור סכום העבירה מקום בו היא עצמה לא טרחה לבדוק בזמן אמת את כל אותם מקבלי החשבוניות הכוזבות מהנאשמים, לבחון מהו הנזק האמיתי אשר נגרם (והגם שהעבירה איננה עבירה תוצאתית).

43. עוד יש לזכור כי בחלק מן המקרים לפחות התברר כי מקבלי החשבוניות הכוזבות עשו בהן שימוש כהוצאה "כחשבוניות זרות" ובעת הטיעון לעונש בעניינם נטען כי המדובר בנסיבות מתונות בשל כך (ראו לשם הדוגמא ת"פ (ת"א) 18475-11-16 פרקליטות מחוז ת"א מיסוי וכלכלה נ' מנדלר (28.5.2017) (להלן: "עניין מנדלר"), ת"פ (ת"א) 66226-06-17 מדינת ישראל נ' צרויה (5.11.2017) (להלן: "עניין צרויה"), ת"פ (ת"א) 3877-07-17 מדינת ישראל נ' משיח (30.10.2017) (להלן: "עניין משיח"). בנוסף, ולגבי חלק נוסף וממשי של מקבלי חשבוניות כוזבות, לא נבדקה מידת הנזק שנגרמה, אם בכלל. בפרט יש לזכור כי מכתב האישום המתוקן נמחקה העובדה לפיה במעשיהם גרמו הנאשמים לנזק רב לקופה הציבורית.

44. כמו כן, יש לתת את הדעת לשיטת הדיווח בבורסה ליהלומים באותן שנים אשר פורטה ברקע לעיל, אשר

בוצעה בדרך כלל על פי התחשיב הנסמך על הכנסות ולקושי בהערכת המלאי. אמנם הייתה חשיבות להוצאות שרשמו יהלומנים בספרי הנהלת החשבונות, שכן יהלומנים נדרשו לשלם את המס בהתאם להכנסה החייבת הגבוהה יותר מבין התוצאה המתקבלת על פי המסלול הרגיל לבין התחשיב, אך דווקא עובדה זו מקשה על קבלת הטענה לפיה הנאשם הוא הגורם הדומיננטי, אשר הביא להחטאת מקבלי החשבונות וליחס בשל כך חומרה משמעותית ויתרה למעשיו. ראשית, לא הובא בדל ראיה לכך שהנאשם הוא יוזם והוגה הרעיון או זה שהציע לאחרים את החשבונות הכוזבות. שנית, במבחן השכל הישר, לא יכול להיות חולק כי הגורמים להם היו נחוצות החשבונות הכוזבות היו מקבליהן, הנהנים העיקריים מהן, בין אם כחשבונות זרות, ובין אם כחשבונות כוזבות לחלוטין. שהרי, שימוש בחשבונות הכוזבות מביא להקטנת ההכנסה החייבת בספרי הנהלת החשבונות, עליה מבוסס הדוח הראשון שהגישו מקבלי החשבונות, ובכללם אלה שבחרו להגיש דוחותיהם בהתאם לתחשיב, ובהתאמה לתוצאת מס נמוכה יותר.

45. משכך, ובהעדר כל ראיה אחרת, הדעת נותנת כי דווקא מקבלי החשבונות הם אלה אשר הביאו למוטיבציה לביצוע העבירה ולצורך בחשבונות הכוזבות ולא להיפך. בנוסף, וביחס למקבלי החשבונות זרות יש לזכור כי גם כאשר עסקינן בחשבונית המכסה על רכישת יהלומים בפועל, רכישת יהלומים "בשחור" מאת המוכר וללא חשבונית, הביאה מן הסתם למחיר זול יותר ובעצמה אף "מחטיאה", על פי מבחני המאשימה, את אותו מוכר ועזרת לו להתחמק ממס וחוזר חלילה.

46. לבסוף, חשוב לשוב ולציין כי גם ההסכמה לפיה היסוד הנפשי של כוונה לעזור לאחר להתחמק ממס נובע בעניינו של הנאשם מכוח הלכת הצפיות מקשה על קבלת הטענה של החטאת האחר. בנוסף, אינני רואה עין בעין עם ב"כ המאשימה לפיה הוצאת חשבונות כוזבות לרבים מקשה בהכרח על גילוי העבירה לעומת הוצאתן ליחיד, ועל כן יש ליחס למעשים חומרה יתרה. והרי הדעת נותנת כי דווקא ככל שמדובר בעבירה המבוצעת על ידי מעורבים רבים יותר, כן עולה הסיכוי לחשיפתה.

47. לנסיבות אשר פורטו בהרחבה לעיל משמעות רבה בעת סקירת **הענישה הנוהגת** לשם קביעה מהי מדיניות הענישה הנהוגה הרלבנטית לנסיבות המקרה הנדון. כפי שציין כב' השופט פוגלמן בע"פ 4456/14 **קלנר נ' מדינת ישראל** (29.12.2015):

"תיקון 113 לחוק מדריך את בית המשפט לקבוע בגזר דינו מתחם עונש הולם למעשי הנאשם. מתחם העונש ההולם הוא טווח של עונשים אשר כל עונש שבתוכו יעמוד בעקרון המנחה וייחשב הולם. אין מדובר בטווחי ענישה הנקבעים ביחס לעבירה פלונית; המתחמים משתנים ממעשה עבירה אחד לשני, בהתאם לחומרתו, ומנאשם אחד לשני, בהתאם לאשמו". (שם, פסקה 198 בפרק הדין בע"פ 5669/14 לופוליאנסקי נ' מדינת ישראל).

48. ועוד, כפי שנקבע בעפ"ג 12063-04-15 **בראונר נ' מדינת ישראל** (20.7.2015) על ידי כב' הנשיאה ברלינר:

"כידוע, מדיניות הענישה הנוהגת היא רק אחד מהמדדים לקביעת מתחם הענישה, ולא בהכרח החשוב

שבהם....עצם העובדה שלעולם ימצא כל צד את פסקי הדין התומכים בעמדתו, מצביעה על כך שאין מדובר במדד מדויק, הגם שהוא המדד המספרי היחיד מבין המדדים והשיקולים הרלוונטיים בתיקון 113 לענין קביעת המתחם. גם נסיון להצמיד את הסכומים, מספר העבירות וכיוצא בזה, בכל תקדים שצוטט, למספר חודשי או שנות מאסר שנקצבו לצידם, אינו יכול להניב נוסחה מדויקת שתהלום אחד לאחד את הנתונים הרלוונטיים לתיק זה או אחר. נזכיר שוב את מושכל היסוד, מעשה העבירה לעולם נבחן בנסיבותיו - ואלה, מטבע הדברים, שונות ממקרה למקרה".

49. בראי המפורט, לצד הרקע והנסיבות אשר פורטו, ואף בראי עיקרון השוויון, יש טעם רב בטענת ההגנה לפיה לשם בחינת מדיניות הענישה הנוהגת, יש לתת את הדעת לגזרי הדין אשר ניתנו במסגרת הפרשה הנדונה, מבלי להתעלם מכך שכלל גזרי הדין הרלבנטיים ניתנו במסגרת הסדרי טיעון, על הדומה והשונה שבין המקרים, ותוך הבחנה נדרשת ביחס לקשיים ראייתיים, כפי שתיסקר להלן:

בת"פ (ת"א) 49508-10-15 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' בורוכוב** (7.10.2018), הנאשמים הורשעו בריבוי עבירות לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) במסגרת הסדר טיעון, בכך שבמהלך שנת 2011, תוך שימוש בשירותי מגן ואלעד קיבלו חשבוניות כוזבות בסך \$ 1,352,533 (₪ 5,168,028) במטרה להתחמק ממס, והוציאו חשבוניות כוזבות בסך \$ 4,133,616 (₪ 15,794,547) במטרה לעזור לאחר להתחמק ממס. בנוסף, הורשעו בכך שבשנים 2010 ו- 2011 הוציאו תלושי שכר לדורון אלעד, לפיהם הוא מועסק בנאשמת הגם שבפועל לא הועסק בה, במטרה לעזור לו להתחמק ממס. בעת הטיעון לעונש ציין ב"כ המאשימה כי לא קיים כל קושי ראייתי בהוכחת האישומים ועל כן לא הסכימה המאשימה לעונש שלא יכלול מאסר בפועל. ב"כ המאשימה ציין כי הענישה המוסכמת נמוכה מרף הענישה הנהוג לאור כשלים שנפלו בחקירה. עוד ציין כי אמנם הקנס המוסכם, בסך ₪ 65,000 נמוך מזה שנגזר על נאשמים אחרים בפרשה, וכי המאשימה הסכימה לקנס הנמוך לאור נסיבותיו הפרטניות של הנאשם ואיזון הקנס אל מול חודשי המאסר אשר נגזרו. בגזר הדין מצאתי לכבד את הסדר הטיעון אליו הגיעו הצדדים, תוך שנתתי דעתי לנסיבות ביצוע העבירות ולכך שלא ברור מהו הנזק אשר נגרם בפועל לקופת המדינה. בנוסף, בחנתי את העונשים שנגזרו על נאשמים אחרים בפרשה, על הדומה והשונה ביניהם, ומצאתי כי העונש בן 15 חודשי מאסר בפועל, לצד קנס בסך ₪ 65,000 הוא עונש ראוי. באותו מקרה - לאור הסדר הטיעון אשר כלל מאסר וקנס בלבד - לא הוטל על הנאשם מאסר על תנאי. בגזר הדין אף נתתי דעתי לסכומי הקנסות המוסכמים הנמוכים יחסית.

בת"פ (ת"א) 42856-10-15 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' ארובוב** (2.10.2018) דובר בנאשמים אשר הורשעו במסגרת הפרשה בביצוע עבירות לפי סעיף 220(4), 220(5) לפקודה, לגבי הנאשם 1 ביחד עם סעיף 224א לפקודה, כך שאחריותו נגזרת מכוח היותו מנהל פעיל, שהיא מתונה יותר, במסגרת הסדר טיעון. על פי גזר הדין, בשנת 2011 קיבלו הנאשמים ממגן ואלעד חשבוניות כוזבות בסך ₪ 17,929,845 בעוד שבפועל לא בוצעו העסקאות עם אותם יהלומנים אלא עם יהלומנים אחרים. בנוסף, קיבלו הנאשמים ממגן ואלעד חשבוניות כוזבות בסך ₪ 1,583,032 לגביהן לא בוצעה עסקה כלל. בנוסף, בין השנים 2007-2010 העבירו הנאשמים כספים לעובדי הנאשמת בסך של ₪ 3,206,884 מבלי לרשום אותם בספרי הנאשמת ומבלי לדווח עליהם לרשויות המס. בית המשפט אימץ את הסדר הטיעון שסוכם בין הצדדים לפיו הושת על הנאשם עונש של מאסר למשך 6 חודשים לריצוי בעבודות שירות, לצד קנס בסך 3.5 מיליון ₪ (ללא מאסר חלף קנס לצידו), מאסר על תנאי וקנס בסך 1.5 מיליון ₪ לנאשמת. בנימוקיו לאימוץ ההסדר הפנה בית המשפט לכך שהעבירות המיוחסות לנאשמים הן על פי הפקודה ולא עבירות מע"מ

ולכך שאור שיטת מיסוי היהלומנים לא נעשה שימוש בחשבוניות לניכוי מס תשומות.

בנוסף, פירט בית המשפט את התייחסות הצדדים אשר הביאה אותו לאמץ את ההסדר. כך, בית המשפט ציין כי **"לאור ייחודיות נסיבות ביצוע העבירות והעולם הסגור בו התרחשו ביקשו הצדדים לעשות שימוש בנקודות ייחוס מתוך הפרשה הנוכחית ולא על דרך השוואה לגזרי דין אחרים המאזכרים אותם סעיפי חוק..."** (פסקה 15 לגזר הדין). השופטת תבור נתנה דעתה לטענה בדבר קושי ראייתי באותו מקרה, הנוגע ליסוד הנפשי אצל הנאשם, וכן נתנה דעתה לנסיבות האישיות ושינוי ההתנהלות בבורסת היהלומים מאז הפרשה ואימצה את ההסדר כאמור.

מעיון בפרוטוקול הטיעון לעונש בעניין ארוב עולה כי המאשימה אכן הפנתה לקושי ראייתי כנימוק להצדקת ההסדר, להרשעת הנאשם מכוח סעיף 224א לפקודה וכן גם לקנסות הגבוהים והמאזנים בין רכיבי הענישה. בנוסף עולה כי הפסיקה אותה בחרה המאשימה להציג, המלמדת על מדיניות הענישה, היא גזרי דין אשר ניתנו במסגרת הפרשה הנדונה, ולא כאלה שמחוצה לה.

· בת"פ (ת"א) 16425-08-16 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' עורקבי** (16.9.2018), הורשעו הנאשמים בקבלת חשבוניות כוזבות (זרות) בסך \$ 263,202, והוצאת חשבוניות כוזבות בסך \$ 2,226,742. המאשימה ציינה קשיים ראייתיים הנוגעים לעדות עד מרכזי בפרשה, ציינה כי על פי הראיות מכרו הנאשמים את היהלומים המפורטים בחשבוניות אך לא לגורמים להם הוציאו את החשבוניות (וקושי ראייתי להוכיח את היסוד הנפשי אצל הנאשמים נוכח שיטת המסחר בבורסה, באמצעות פתקי קניה ומתווכים). על הנאשם נגזר עונש של 6 חודשי עבודות שירות לצד קנס משמעותי כדבריי המאשימה בסך ₪ 750,000 כפי שהוסכם בהסדר הטיעון. המאשימה אף ציינה כי רכיבי הענישה מאזנים זה את זה.

· בת"פ (ת"א) 16760-08-16 **פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' פסטג** (26.4.2018), על הנאשמת אשר קיבלה חשבוניות כוזבות (זרות) בסך \$ 1,223,403, תוך שימוש בשירותי מגן ואלעד, הוציאה חשבוניות כוזבות בסך של \$ 181,993 ונתנה צ'קים לאחר, בסך ₪ 4,158,080 תוך מטרה לעזור לו להתחמק ממס, נגזרו 6 חודשי מאסר לריצוי בעבודות שירות לצד קנס בסך ₪ 1,400,00. צוין כי אין קושי ראייתי משמעותי בתיק זה, אך צוינו נסיבות אחרות ממתנות ונסיבות אישיות.

· **בעניין מנדלר** אושר על ידי הסדר טיעון בן 6 חודשי עבודות שירות לצד מאסר על תנאי וקנס בסך 500,000 לנאשם ולנאשמת, אשר הורשעו בקבלת חשבוניות כוזבות בסך \$ 2,00,344 במסגרת הפרשה. במקרה זה נטען לקשיים ראייתיים ולכך שהמדובר בחשבוניות "זרות" וכן להודיה בתחילת ההליך לצד הסרת המחדל וגובה הקנסות אשר הוסכם.

· בת"פ (ת"א) 38374-06-17 **מדינת ישראל נ' פטיש** (11.9.2017), נטען לקושי ראייתי בקשר לעבירה של קבלת חשבוניות כוזבות וצוין כי המדובר בחשבוניות זרות כנסיבה ממתנת. בגין קבלת חשבוניות כוזבות

(זרות) בסך של \$1,218,939, הוצאת חשבוניות כוזבות בסך \$168,795, והוצאת תלושי שכר כוזבים לרעיית הנאשם נגזרו על הנאשם בהסכמה 6 חודשי מאסר בעבודות שירות, קנס בסך ₪500,000 ומאסר על תנאי. בין נימוקי ההסדר צוינו על ידי המאשימה קשיים ראייתיים, העובדה שהמדובר בקבלת חשבוניות זרות והקנס הגבוה המוסכם.

בת"פ 16705-08-16 (ת"א) פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' אימבר (23.5.2019) בעניינו של הנאשם 1, המדובר בקבלת חשבוניות כוזבות ממגן ואלעד בסך \$702,421 (₪2,639,805) מבלי שבוצעה כל עסקת יהלומים והוצאת חשבוניות כוזבות בסך \$1,096,336 (₪4,189,099). בכתב האישום בו הודה הנאשם 1 אף פורט כי במעשיו גרם הנאשם נזק לקופה הציבורית. הנאשם 1 לא הסיר את מחדלי כתב האישום, ולכן חלף הסדר טיעון לעונש מוסכם בן 6 חודשי עבודות שירות, הסכימו הצדדים לעונש של 9 חודשי עבודות שירות לצד קנס בסך ₪185,000 ומאסר על תנאי אשר אושר בגזר הדין. בעת הטיעון לעונש וכנימוק לאישור ההסדר נטען לקושי ראייתי ואי בהירות לגבי חלקו של הנאשם בקבלת החשבוניות הכוזבות וכן לקושי ראייתי ביחס להוצאת החשבוניות הכוזבות.

ראו עוד: עניין צרויה, עניין משיח ות"פ 41203-10-15 (22.1.2018) (שנימוקי אסורים בפרסום).

50. בעת בחינת הענישה הנהוגה נתתי דעתי לפסקי הדין אליהם הפנתה המאשימה, המדגימה עונשי מאסר ממשיים על מפיצי חשבוניות פיקטיביות אשר הורשעו בביצוע עבירות מע"מ. אינני סבורה כי הענישה המפורטת בהם היא הענישה הנוהגת הרלבנטית לעניינו. ראשית, עבירות על פי חוק מע"מ אינן רלבנטיות לעניינו, משלא חל מע"מ על ענף היהלומים, ולאור טיבו של מס ערך מוסף או מול טיבו של מס ההכנסה והשוני ביניהם, כמו גם האופן השונה בו נקבע סכום העבירה בכל אחד מהמקרים. בעוד שכשעסקינן בעבירות על פי חוק מע"מ - סכום העבירה הוא סכום המס בו נעברה העבירה, קרי, סכום המע"מ המפורט בחשבונית הכוזבת. בעבירות מס ההכנסה, סכום העבירה הוא סכום החשבונית הכוזבת כולה, ולא סכום המס שמתשלמו עוזר הנאשם לאחר להתחמק, אם בכלל. סכום זה כלל לא נזכר בכתב האישום. בנסיבות אלה ברי כי לא ניתן ללמוד גזירה שווה מן הענישה בעבירות מע"מ, כשחומרת העבירות מבוססת בחלק גדול מן המקרים על סכומי עבירה, לעניין עבירות מס הכנסה שעניינן חשבוניות כוזבות. שנית ועיקר, נסיבות ביצוען של העבירות בפסיקה אליה הפנתה המאשימה שונות באופן ממשי מהנסיבות שבעניינו ומצביעות על דרגת חומרה רבה יותר, ובכללה אף התחמקות ממס של הנאשמים עצמם, לצד הוצאת החשבוניות הכוזבות על ידם כשאינן חולק שזה אינו המקרה בעניינו.

51. כך, בחלק מהמקרים אליהם הפנתה המאשימה דובר במי שהתחמקו ממס בעצמם, בכך שלצד הפצת החשבוניות הפיקטיביות על ידם, ניכו מס תשומות שלא כדין (עפ"ג (נצ') 31197-06-18 מנסור נ' מדינת ישראל (25.10.2018)). במקרה אחר דובר במי הפיצו חשבוניות פיקטיביות על שם אחרים על מנת להתחמק ממס בגין עסקאות שהם עצמם ביצעו, ובכך התחמקו מתשלום מע"מ בעצמם (רע"פ 9952/17 אדעיס נ' מדינת ישראל (28.1.2018)), ע"פ (י-ם) 58368-07-17 אדעיס נ' מדינת ישראל (17.12.2017), ת"פ (י-ם) 1892-09-13 מדינת ישראל נ' אדעיס (25.7.2017)). במקרה נוסף, דובר במי שהפיץ חשבוניות פיקטיביות לחברות שבניהולו כדי להתחמק ממס באותן החברות, ואשר אף נמצא כי התחזה למי שחולה במחלת נפש על מנת לחסות תחת סייג אי שפיות הדעת (רע"פ 6640/14 פלוני נ' מדינת ישראל (13.10.2014)), עפ"ג (מרכז) 51012-06-13 צרפתי נ' מדינת ישראל (8.9.2014), ת"פ (רח') 1532/07 מדינת ישראל - מע"מ רחובות נ' צרפתי (22.5.2013)). כאמור, נסיבות ביצוע

העבירות במקרים אלה רחוקות מנסיבות ביצוע העבירות כאן, ולטעמי פסקי דין אלה אינם יכולים לשמש מדד למדיניות הענישה הנהוגה. אזכיר כי גם עמדת המאשימה **בעניין ארובוב** הייתה להפנות לענישה מתוך הפרשה, לשם בחינת הענישה הנוהגת, בשים לב למאפיינים הייחודיים של קבוצת התיקים בפרשה.

52. מן הענישה אשר נגזרה על נאשמים בתיקים פליליים בפרשה בהסכמת המאשימה, ואשר נסקרה לעיל עולה כי הענישה בפרשה זו בכללותה היא על הצד המקל, בקשר לענישה הנהוגה בעבירות מס בכלל, גם בראי קשיים ראייתיים כאלה ואחרים בחלק גדול מהמקרים. בנוסף, עולה כי בחלק גדול מהמקרים נערך איזון בין עונשי המאסר שנגזרו באופן מקל כאמור, לריצוי בעבודות שירות, לבין קנסות נכבדים (**בעניין ארובוב** אף ללא מאסר חלף קנס). עובדה זו אף צוינה על ידי המאשימה בעת עתירתה לאימוץ הסדרי טיעון בחלק מהמקרים. מן האמור עולה, כפי שציננה השופטת תבור **בעניין ארובוב**, כי הדגש בתיקי הפרשה אינו בעיקרו סכום העבירה ונכון לתת משקל גם לנסיבות הייחודיות לביצוע העבירות, המפורטות לעיל, הן מבחינת הרקע הכולל, הן אלה המתייחסות באופן קונקרטי לנאשמים.

53. מבלי להתעלם או להקל ראש בקשיים ראייתיים נטענים אשר פורטו ביחס לחלק גדול מהסדרי הטיעון בתיקי הפרשה, לא ניתן להלום פער כה משמעותי כפי שמבקשת המאשימה שיקבע בין הענישה לנאשם כאן לבין העונשים אשר הושתו בהסכמתה ולבקשתה - הן בקשר לגבולות המתחם שיקבע, הן בקשר לעונש הקונקרטי לנאשם. ראו בהקשר זה ובקשר לעיקרון השוויון וחשיבות אחידות הענישה, בפרט בגדרי אותה הפרשה, תוך שמירה על יחס של שקילות בין הנאשמים השונים דברי בית המשפט בע"פ 8345/15 **אוחנה נ' מדינת ישראל** (19.9.2017) הקשור גם הוא לפרשה, (פסקה 35 לפסק הדין) (להלן: "**עניין אוחנה**").

54. כפי שצוין לאחרונה על ידי כב' השופט אבינור בת"פ (ת"א) 3012-10-17 **מדינת ישראל נ' גביון גרין** (17.4.2019), בע"פ 7621/14 **גוטסדינר נ' מדינת ישראל** (1.3.2017) נקבע כי טענות הנוגעות להגנה מן הצדק יכולות להשפיע לא רק על גזירת הדין בתוך מתחם העונש ההולם אלא גם בעת קביעת המתחם עצמו (פסקה 50 לדברי כב' השופט הנדל). ערך השוויון, שהוא אחד מעמודי התווך של דוקטרינת ההגנה מן הצדק, מחייב לטעמי את קביעת מתחם עונש הולם ובהמשך גזירת דינו של הנאשם, בתוך "גבולות הגזרה" העונשיים שנקבעו בגדרי פרשה זו. טענת המאשימה לפיה העונשים האחרים אשר נגזרו במסגרת הפרשה נגזרו במסגרת הסדרי טיעון, ואף מקרים בהם קמו קשיים ראייתיים ועל כן אינם יכולים לשמש אמת מידה לענישה הראויה נכונה ברמה העקרונית. יחד עם זאת, המסה הקריטית של הסדרי הטיעון בפרשה איננה מאפשרת להתעלם מרף הענישה אשר נקבע בה.

55. בנוסף, וכחלק משיקולי הצדק אותם יש לשקול, יש לזכור כי חרף העמדה העונשית המחמירה שהציגה המאשימה, וחומרה הרבה שייחסה להוצאת החשבוניות הכוזבות על ידי הנאשמים, תוך טענה בדבר החטאת הרבים, לא מצאה המאשימה לנכון לערוך חקירה פלילית או בכלל כנגד חלק גדול ממקבלי החשבוניות הכוזבות המפורטות בכתב האישום, ככל הנראה לאור הקריטריונים לפתיחת חקירה בפרשה. גם בעניין זה יש כדי להביא לתחושה של פגיעה בערך השוויון, ובכללי הצדק וההגנות, גם אם ההבחנה שערכה המאשימה לצורך החקירה הפלילית הגיונית בנסיבות ואיננה נגועה בשרירותיות, ולא נלווה לה מניע פסול או כוונה רעה (ראו **עניין גוטסדינר** (כב' השופטת ברק ארז, פסקאות 56-57) וכן רע"פ 1611/16 **מדינת ישראל נ' ורדי** (31.10.2018), דברי כב' המשנה לנשיאה מלצר וכב' השופטת ברק ארז ביחס למסגרת הנורמטיבית בקשר לטענת הגנה מן הצדק, אפליה וערך השוויון). השילוב בין העונשים אשר

הושתו בגזרי הדין אשר ניתנו בפרשה, בהסכמת המאשימה, והעובדה שלא נחקרו או הועמדו לדין חלק מן הגורמים אשר קיבלו את החשבוניות הכוזבות על פי כתב האישום, בראי ערך השוויון, מביאים אותי למסקנה כי במקרה הנדון יש מקום אף לשקול שיקולי צדק בעת קביעתו של מתחם העונש ההולם.

56. בבואי לקבוע את מתחם העונש עומד מן הצד האחד העונש החמור ביותר שנגזר בהסכמה בפרשה ביחס למבצעי עבירות דומות לאלה שביצעו הנאשמים, **בעניין בורוכוב**, במסגרת הסדר טיעון סגור, כמפורט לעיל בהרחבה, בגין עבירות מסוגים רבים יותר מבעניינינו ובסכומים גבוהים מאשר בעניינינו, שם ציינה המאשימה כי לא נתקלה בקושי ראייתי (למעט הסכמה בדבר מחדל חקירה מסוים שיכול היה להשפיע על הענישה). על הנאשם אשר הסיר את המחדלים נגזרו כאמור 15 חודשי מאסר בפועל לצד קנס נמוך בסך 65,000 ₪. לצידו אף העונש אשר נגזר **בעניין ארובוב**, אשר אמנם הורשע בביצוע העבירות מכוח היותו מנהל פעיל, ונטען לקשיים ראייתיים, אך דובר בעבירות חמורות מאשר בעניינינו, חלקן בוצעו במטרה להתחמק ממס, ואף נקבע כי חלק מהחשבוניות הן חשבוניות כוזבות לחלוטין ללא עסקה מאחוריהן. על ארובוב, אשר הסיר את המחדלים, נגזרו כאמור 6 חודשי עבודות שירות לצד קנס בסך 3,500,000 ₪ תוך שנטען לאיזון עונש הקנס המכביד שנגזר עם עונש המאסר שנגזר, וקנס מכביד לנאשמת. מן העבר השני עומדים העונשים שנגזרו על יהלומנים נוספים בפרשה, כפי שפורטו לעיל, גם הם במסגרת הסדרי טיעון ובהסכמה, לריצוי בעבודות שירות למשך 6 חודשים, כשדובר בעבירות בסכומים נמוכים יותר מאשר בעניינינו, בקשיים ראייתיים ובנאשמים אשר הסירו מחדלים. בנוסף, **עניין אימבר**, שם הסכימה המאשימה שיושת על הנאשם 1 עונש מאסר בעבודות שירות למשך 9 חודשים (וציינה אף קושי ראייתי), הגם שלא הסיר את מחדלי כתב האישום.

57. לאחר שקילת המפורט לעיל, מבלי להתעלם מחשיבות הערכים המוגנים אשר נפגעו ומחומרת העבירות אך בשים לב לנסיבות הממתנות אשר פורטו לעיל, לאור שיקולי הצדק, הגינות ואחידות ענישה מצאתי להעמיד את מתחם העונש לכלל העבירות כאירוע, בין 9 חודשי מאסר בפועל אותם ניתן לרצות בעבודות שירות, **לצד קנס מכביד** ועד 30 חודשי מאסר.

58. באשר לעונש הקנס אבהיר, המדובר בסוג עבירה בה הקנס הוא ממין העבירה ועל כן חשיבות רבה בהטלתו. הסכמת ב"כ הנאשמים בפרוטוקול להשתתף קנס ממשי אף אפשרה איזונו אל מול עונש המאסר והעמדת הרף התחתון של עונש המאסר על 9 חודשי מאסר בעבודות שירות. בנוסף, לא הוצגו ראיות בדבר קשיים כלכליים לנאשמים המצדיקים התחשבות בהקשר זה. בנסיבות אלה מתחם הקנס ייקבע בין 1,000,000 מיליון ₪ ל- 2,500,000 ₪ לנאשם ו-100,000 עד 800,000 ₪ לנאשמת וחלף הקנס אף מאסר ממשי.

העונש הקונקרטי לנאשם

59. בעניין הנאשם לא מתקיימות נסיבות לחריגה לקולא או לחומרה ממתחם העונש אשר נקבע. הנאשם, יליד שנת 1961 נשוי ואב לשלושה, נעדר עבר פלילי וזו לו הסתבכותו היחידה בפלילים. הודיית הנאשם באה לאחר תיקון משמעותי שבוצע בכתב האישום המקורי שהוגש כנגדו כמפורט לעיל, כך שחרף העובדה שחלק גדול מהמשפט נשמע, לא ניתן לומר כי הנאשם ניהל את ההליך לשווא. בנוסף יש לזכור כי הצדדים הסכימו כי הנאשם שיתף פעולה בחקירתו וחלק מן העבירות המיוחסות לו בכתב האישום מיוחסות לו לאור הודייתו ושיתוף הפעולה שלו וגם לכך יש משמעות

לטובתו. הנאשם פעל להסרת מלוא המחדלים כפי שהסכימו הצדדים. המדובר במחדלים בפן האזרחי, הנוגעים לאישום אשר נמחק מכתב האישום, כך שהנאשם אינו נושא באחריות פלילית לאותם מחדלים אשר הוסרו. אמנם, אין בהסרת המחדל משום מעשה של חסד מצד הנאשם, ובוודאי שאין בה כדי לאיין את ביצוע העבירות בהן הורשע. יחד עם זאת, יש בהסרת המחדל כדי ללמד על נטילת אחריות וחרטה כנה מצד הנאשם, וזו תיזקף לזכותו.

60. יש לתת את הדעת גם לחלוף הזמן מאז ביצוע העבירות, כ- 7 שנים מאז ביצוע העבירה האחרונה וכ- 12 שנה מאז ביצוע הראשונה. חקירת העבירות בוצעה בשנת 2012, וכתב האישום הוגש בשנת 2015. אמנם אין המדובר בחלוף זמן משמעותי מאוד בסוג זה של עבירות, ואין לבוא בטרוניה למי מן הצדדים בהקשר זה. יחד עם זאת יש משמעות לפרק הזמן שעבר מאז ביצוע העבירות, בעת שקילת מיקום הנאשם בגדרי המתחם. בהקשר זה יש לשקול עוד את דברי הנאשם לפיהם שינה את התנהלותו בנאשמת מיד עם פרוץ החקירה.

61. בעניינו של הנאשם הוגשה חוות דעת מומחה על ידי **נועם אלון** עובד סוציאלי ממרכז מחוברים, לפיה נפגש עם הנאשם לארבעה מפגשים ארוכים ואף שוחח עם רעיית הנאשם ועורכי דינו. בחוות הדעת יש כדי לסייע בהיכרות עם תכונותיו של הנאשם והיא אף מפרטת את רמת הסיכון הנשקפת ממנו, להערכת עורך חוות הדעת. על פי חוות הדעת, ההתרשמות היא כי הנאשם נוטל אחריות לביצוע העבירות, מבטא חרטה מלאה ואף מבין את המחירים שמשלמים בני משפחתו והוא. הנאשם מזהה את עיוותי החשיבה שהביאו אותו לביצוע העבירות, בדמות תחושת פחד וחוסר ביטחון, ונכון להשתתף בכל הליך טיפולי.

62. על פי חוות הדעת, ההערכה היא כי הנאשם אינו סובל מהפרעת אישיות או מקווים עברייניים אנטי סוציאליים ולא נצפתה אצלו עדות להפרעה בשליטה על דחפים. יחד עם זאת, משהנאשם לא עיבד חוויות ילדות קשות, עוני, אלימות, נידוי חברתי, חוסר שייכות ותחושה עמוקה של חוסר מוגנות, הנאשם נוטה לקחת תפקידים מגוננים כלפי אחרים, וחוויותיו מייצרות אצלו עומס רגשי עמו הוא מתמודד בדרך של מנגנוני הגנה בדמות הכחשה, רציונליזציה ונרמול. שילוב אלה עם אופי העבודה בבורסה ליהלומים והפחד מאובדן הכנסות הובילו את הנאשם לבצע את העבירות בהן הורשע. על פי חוות הדעת, בראי מאפייני אישיות הנאשם, לצד הרתעתו, הסיכון להתנהלות עבריינית חוזרת על ידי הנאשם הוא נמוך. כלל המפורט בחוות הדעת ובפרט האמור אודות רמת הסיכון הנמוכה ממנו לצד נכונותו להשתלב בטיפול והחרטה אותה הפגין יזקפו לזכותו.

63. נתתי דעתי אף לעדי האופי שנשמעו בעניינו של הנאשם אשר העידו אודות תרומתו המשמעותית לנכי צה"ל, שאיננה מסתכמת רק במתן תרומות כספיות וכוללת השקעה ממשית של הנאשם ורעייתו מזמנם וממרחם, תוך מחויבות עמוקה וארוכת שנים. מדברי העדים אף ניכר כי נוכחות הנאשם בחייהם הביאה לשינוי ממשי ומטיב במצבם שאינו פשוט. כך, לדבריי העד **עודד אברלינג'י "היכולת של אנשים כמו ציון להקשיב ולשוחח בצורה אמיתית זה משהו נדיר"**. לדבריי העד **דן אברהם: "ציון הוא בעיניי דמות מאוד מיוחדת, כי בניגוד לשאר האנשים שהם לא מהקהילה שלנו של הפצועים, שבאים ורוצים להיות מסביב, ורוצים את היוקרה שבעניין... ציון זה משהו אחר לגמרי... מעטים מאוד האנשים בחיי שפגשתי שהם כמוהו ויודעים להניח את עצמם על הצד"**. עיינתי גם בענ/2 ובו אסופת מכתבי תודה מצד גורמים שונים בגין פעולות התנדבות ותרומות של הנאשם לטובת ילדים חולים ובעלי צרכים מיוחדים, אלה ישקלו לזכותו בין שיקולי.

64. בנוסף, נתתי דעתי לדברי רעיית הנאשם מזה 30 שנה, **ליאת בצלאל**, בעת הטיעון לעונש, אשר פירטה אודות הרקע של הנאשם, מידותיו הטובות, והקושי שחוו בני המשפחה והוא מאז פרוץ החקירה ואלה באים בין שיקולי, לצד דברי הנאשם בעת הטיעון לעונש ובכלל זאת הקשיים הבריאותיים והאחרים שפירט. להתרשמותי היה בדברי הנאשם כדי ללמד על חרטה כנה ונטילת אחריות על ידו וניכר היה הקושי אותו חווה במהלך שנות המשפט ובמעמד הטיעון לעונש.

65. טרם גזירת העונש על הנאשם אבהיר, ערה אני לכך שבמקרים רבים עברייני המס הם אנשים נורמטיביים ביתר תחומי חייהם, בעלי מידות טובות, ונעדרי עבר פלילי וכי על פי הפסיקה, שיקולי אינטרס ציבורי בדמות שיקולי הרתעה ובכללם הרתעת הרבים מקבלים בכורה בסוג זה של עבירות על פני נסיבות אישיות. עוד ידוע כי אפקט ההרתעה בעבירות כלכליות, הוא בדרך כלל בעל משקל רב יותר מאשר בעבירות אחרות וגם מכאן חשיבותו. כפי שצוין פעם נוספת **בעניין אוחנה** (פסקה 32) תוך הפניה לע"פ 3927/16 **מדינת ישראל נ' בר זיו** (23.2.2017) (להלן: "**עניין בר זיו**):

66.

"מחקרים שנערכו ביססו את הקביעה כי אפקט ההרתעה הנלווה להחמרה בענישה הוא בעל משקל רב יותר בהקשר של עבירות אנשי ציבור ועבירות כלכליות, וזאת להבדיל מאפקט חלש יותר בהקשר של עבירות רחוב ואלימות (חגית לרנאו עבריינות ואכיפת חוק 67 (2016) והאסמכתאות שם). ממצא זה מובן ואינו מפתיע, שכן עבירות אנשי ציבור ועבירות כלכליות מתבצעות בדרך כלל על ידי אנשים נורמטיביים בעלי מעמד חברתי, והאפשרות של עמידה בפני חקירה פלילית, משפט ועונשי מאסר, מרתיעה יותר מטבע הדברים 'אדם מן היישוב', ובוודאי אדם בעל מעמד חברתי וציבורי, לעומת מי שמנהל אורח חיים עברייני ומקיים מגע מתמיד עם מערכת אכיפת החוק, ובפרט מי שכבר עבר את 'החוויה' של חקירה, משפט ומאסר."

הדברים האמורים ידועים, ומשקפים את תפיסת בתי המשפט בסוג זה של עבירות. באשר לאפקטיביות הרתעת הרבים ציין בית המשפט **בעניין בר זיו**, תוך הפניה לע"פ 677/14 **דנקנר נ' מדינת ישראל** (17.7.2014) כי

"גם מי שאינו סבור כי הרתעת הרבים, אולי להבדיל מהרתעת היחיד, פועלת ככלל בעבריינות ה'קלאסית' של רצח, שוד ואונס, חבלה ודומותיהן...יוכל לסבור כי יש לה סיכוי בעבירות כלכליות, מכל מקום של 'הצווארון הלבן'. המתכנן עבירות - או שמא נאמר 'מתחמן' - ושומע כי דינו עלול להיות מאסר, אולי יחשוב פעמיים."

67. משצינו את הכלל יש להבהיר שהענישה בסופו של יום היא אינדיווידואלית. על כן, אין באמור כדי ללמד שאין ליתן כל משקל, באופן אוטומטי, לנסיבות אישיות, הבעת חרטה ויתר השיקולים הרלבנטים המנויים בסעיף 40א לחוק העונשין. אדרבא, על פי המחוקק רשאי בית המשפט ליתן לכלל השיקולים הללו משקל, לצד שיקולי הרתעה. בנוסף ובקשר לשיקולי הרתעה יש לזכור את ייחודיות המקרה דנן, כחלק מהפרשה הרחבה אשר נחקרה, אשר הביאה לשינוי נהלים בבורסה ליהלומים (ראו לשם הדוגמא "**נוהל איסור העברת פתקים**" מיום 26.3.2013 שהוגש במסגרת

ענ/2), ואף לשינוי נהלי עבודה אצל הנאשמת עצמה כאמור. המפורט מלמד כי נראה שהרתעה מסוימת, ולו בענף היהלומים, הושגה מעצם החקירה וההעמדה לדין של הנאשמים בפרשה.

68. בנוסף, וביחס לריצוי עונש בעבודות שירות בגין ביצוען של עבירות מהסוג הנדון, אמנם, על פי הקביעות הנורמטיביות הידועות בפסיקה, בדרך כלל, מקומו של המבצע עבירות מהסוג הנדון מאחורי סורג ובריח (לשם הדוגמא: רע"פ 1929/18 אריאלי נ' מדינת ישראל (26.4.2018). בע"פ 1656/16 דוידוביץ נ' מדינת ישראל (20.3.2017) (פסקה 105) אף ציין בית המשפט כי מסקנות דוח ועדת דורנר אשר בין היתר ממליצות על הרחבת הענישה בקהילה, בדרך של עבודות שירות, מוגבלות בכל הנוגע לעבירות כלכליות מהטעמים המפורטים שם. יחד עם זאת, ברור כי במקרים מתאימים נגזר עונש לריצוי בעבודות שירות גם בסוג זה של עבירות (וראו את כלל הפסיקה אליה הפניתי לעיל).

69. כמו כן, לא ניתן להתעלם מעמדת המחוקק אשר מצא לתקן את תיקון 133 לחוק העונשין ולהאריך את תקופת המאסר אותה ניתן לרצות בעבודות שירות לתשעה חודשים, במסגרת הוראת שעה למשך שנתיים, ולא הגביל את תחולת תיקון 133 לסוגי עבירה מסוימים או החריג את העבירות הכלכליות ממנה. בנסיבות אלה בהחלט ניתן ונכון להשקפתי לשקול הטלת עונש מאסר לריצוי בעבודות שירות לתשעה חודשים במקרים מתאימים, גם אם לא על דרך הכלל, כאשר המדובר במבצעי עבירות מהסוג הנדון.

70. לאחר ששקלתי את כל השיקולים שלעיל, לאור התרשמותי ממידת החרטה והאחריות אותה גילה הנאשם, ומשהתרשמתי כי הנאשם הורתע כנדרש במקרה דנן ומידת הסיכון ממנו נמוכה, מצאתי כי נסיבותיו הכוללות של הנאשם מצדיקות את מיקומו בתחתית מתחם העונש ההולם אשר נקבע, לצד קנס מרתיע ומאסר לצידו וכך יקבע. לטעמי, וכפי שקבעתי בת"פ (ת"א) פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' אגסי (31.12.2015) הרף התחתון של מתחם הענישה שמור לאותם מקרים בהם נהיר כי הנאשם, בנסיבותיו המיוחדות של המקרה, הפנים את חומרת מעשיו, הביע חרטה אמיתית וכנה ועשה לתיקון הנזק שגרם. זהו המקרה בעניינינו.

71. אשר על כן אני גוזרת על הנאשמים את העונשים הבאים:

לנאשם 1:

א. מאסר בפועל לתקופה של 9 חודשים שירוצה בדרך של עבודות שירות על פי חוות דעת הממונה על עבודות השירות בבית נועם, רח' הרצל 66 קריית אונו. הנאשם יתייצב ביום 8.9.19 שעה 8:00 במפקדת מחוז מרכז, יח' עבודות שירות, רמלה. מובהר כי יתכנו שינויים במקום העבודה ושעות העבודה כמפורט בחוות דעת הממונה על עבודות השירות. הובהרה לנאשם המשמעות של אי עמידה בעבודות שירות.

ב. מאסר על תנאי למשך 12 חודשים, לתקופה של 3 שנים והתנאי שהנאשם לא יעבור עבירת מס מסוג פשע.

ג. מאסר על תנאי למשך 6 חודשים, לתקופה של 3 שנים והתנאי שהנאשם לא יעבור עבירת מס מסוג עוון.

ד. קנס בסך **1,200,000** ₪ ל 4 חודשי מאסר תמורתו. הקנס ישולם ב-24 תשלומים חודשיים, שווים ורציפים, כשהראשון בהם ביום 15.08.19, לא ישולם תשלום - תעמוד יתרת הקנס לפירעון מידי.

לנאשמת 2:

א. קנס בסך **300,000** ₪, הקנס ישולם ב-24 תשלומים חודשיים, שווים ורציפים, כשהראשון בהם ביום 15.08.19, לא ישולם תשלום - תעמוד יתרת הקנס לפירעון מידי.

המזכירות תעביר עותק מגזר הדין לממונה על עבודות השירות ולשירות המבחן.

זכות ערעור כחוק תוך 45 יום לבית המשפט המחוזי בתל אביב

ניתן היום, ל' סיוון תשע"ט, 03 יולי 2019, במעמד הצדדים.