



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1
2
3
4
5

בפני

כב' השופט אברהם יעקב, סג"נ – אב"ד
כב' השופטת זהבה בוסתן
כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

המערערים

1. ירון אלון
2. דורון גרינפטר

נגד

מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

המשיבה

6
7
8
9

פסק דין

10

פתח דבר

11 לפנינו ערעורים הנוגעים לעבירות לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה").

12 המערערים (נאשמים 1 ו- 2 על פי כתב האישום) הורשעו על פי כתב אישום מתוקן ובמסגרת הסדר טיעון באלה:

13 א. שלוש עבירות של השמטת הכנסה מדו"ח לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה;
14 ב. שלוש עבירות של מסירת תרשומות כוזבת לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה;
15 ג. שלוש עבירות של הכנה וקיום של פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבות לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה;

16 ד. שלוש עבירות של שימוש במרמה. עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.
17 בהתאם לאמור בכתב האישום המתוקן היו המערערים במהלך השנים 2003-2005 בעלי מניות ומנהלים פעילים בחברת "תפודי השלושה בע"מ" (נאשמת 3 עפ"י כתב האישום המתוקן), אשר אותה תקופה היתה חברה פרטית בערבון מוגבל, ועסקה במיון, ניקוי, אריזה ושיווק תפוחי אדמה. בכל אחת משנות המס בתקופה הרלבנטית השתמשו המערערים במרמה, עורמה ותחבולה, כדי להעלים הכנסות מפקיד השומה, בפועלם, בין היתר, באופנים הבאים:

18 קבלת הכנסות מעסק במזומן והנפקת תעודות משלוח ידניות - בתקופה הרלבנטית לכתב האישום
19 היו למערערים הכנסות מהעסק הנ"ל וזאת, בין היתר, גם משיווק ומכירה במזומן בסכום של כ-
20 6,000,000 ₪. המערערים נהגו להנפיק תעודות משלוח ידניות בגין המכירות במזומן על שם קבוצות
21 לקוחות.

22



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - בכל שנת מס בתקופה הרלבנטית לא
2 הנפיקו המערערים חשבוניות מס על מירב הכנסותיהם לעיל ובמזומן בסכום האמור. במעשיהם
3 הכינו המערערים וקיימו פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים והכל במזיד ובכוונה להתחמק ממס בכך
4 שלא רשמו בהם את מירב הכנסותיהם במזומן מהעסק.
5 תרשומת כוזבת והשמטת הכנסה מדוחות החברה - בתקופה הרלבנטית לכתב האישום הגישו
6 המערערים לפקיד השומה דו"חות על הכנסות החברה, אותם ערכו כביכול על פי סעיף 131 לפקודת
7 מס הכנסה כמפורט להלן. המערערים השמיטו מהדו"חות את מירב הכנסותיהם במזומן שהיה
8 עליהם לכלול בדו"ח, ומסרו תרשומת כוזבת בכך שלא פירטו את מקור הכנסותיהם במזומן בסכום
9 של כ- 6,000,000 ₪ כאמור והכל במזיד ובכוונה להתחמק ממס.
10 תרשומת כוזבת והשמטת הכנסה מדו"חות המערערים - בתקופה הרלבנטית לכתב האישום הגישו
11 המערערים לפקיד השומה דו"חות על הכנסה חייבת ממשכורת, כשכירים בחברה, שנערכו כביכול על
12 פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה כמפורט להלן, בהשמיטם מהדו"חות את מירב הכנסותיהם
13 במזומן, אותם היה עליהם לכלול בדו"ח, ומסרו תרשומת כוזבת בכך שלא פירטו את מקורות
14 הכנסותיהם במזומן וזאת בסכום של כ-6,000,000 ₪ והכל במזיד ובכוונה להתחמק ממס.
15 אי-ניכוי מס במקור - בכל שנת מס בתקופה הרלבנטית השתמשו המערערים בכספים שקיבלו
16 במזומן כאמור לעיל לצרכיהם, ובין היתר לצורך תשלום כספים במזומן לנותני שירותים שונים ו/או
17 לצורך תשלום משכורות במזומן לעובדי החברה, מעבר לתלוש השכר שקיבלו. המערערים לא ניכו
18 מס במקור בגין התשלומים הללו, כמתחייב מהוראת סעיף 164 לפקודת מס הכנסה.
19 על כל אחד מהמערערים הוטל עונש מאסר לריצוי בפועל של 24 חודשים וכן עונש מאסר על תנאי בן
20 10 חודשים, שלא יעברו משך שלוש שנים מיום שחרורם ממאסר עבירת מס מסוג פשע, וכן עונש
21 מאסר על תנאי בן 5 חודשים, שלא יעברו משך שלוש שנים מיום שחרורם ממאסר עבירת מס שאינה
22 מסוג פשע.
23 בנוסף לעונשי המאסר הוטל על המערער בעפ"ג 20791-12-13 (להלן: "מערער 1") קנס כספי בסך של
24 400 אלף ₪ ועל המערער בעפ"ג 28099-12-13 (להלן: "מערער 2") הוטל קנס כספי בסך של 800,000
25 ₪.
26 הערעורים מופנים כנגד גזר הדין.

עיקר טענות הצדדים

מערער 1

30 באי כוחו של מערער 1 טוענים כי טעה בית משפט קמא בכך שהשית על המערער עונש מאסר החורג
31 מרמת הענישה ההולמת עבירות מהסוג בהן הורשע, כמו גם שלא נתן משקל ראוי לנסיבותיו
32 האישיות של המערער, שהינו אדם נורמטיבי, יוצא סיירת מטכ"ל, שהפרשה הטילה כתם שחור על
33 חייו ובגינה עזב את העסק שהקים במו ידיו ואף שקע בדיכאון עמוק.
34



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 באופן מיוחד מלינייס הם על כך שבית משפט קמא לא נתן את המשקל הראוי לעובדה כי המערער 1
 2 הסיר את המחדל בכך ששילם לרשויות המס את מלוא המס בו הוא חייב בגין ההכנסות שהושמטו,
 3 דהיינו סך של כ-2 מיליון ₪. לטענתם, הסרת המחדל מלמדת על נטילת אחריות מלאה ושלמה, וזאת
 4 בניגוד לקביעתו של בית משפט קמא בעניין זה, כאשר לעניין זה יש אף להפנות לדבריו של המערער 1
 5 בחקירתו הראשונה בה הביע חרטה מפורשת. יתר על כן, הסרת המחדל, כשלעצמה, מצדיקה הקלה
 6 משמעותית בעונש. לטענתם, גזר הדין החמור מהווה תמריץ שלילי ואינו עולה בקנה אחד עם
 7 עקרונות חשובים כגון עידוד הסדר טיעון, חיסכון בזמן שיפוטי, נטילת אחריות, עידוד הסרת מחדל,
 8 במיוחד בעבירות מס, ושיקולי שיקום.
 9 יתר על כן, לטענתם, לא רק שמערער 1, שהסיר המחדל כאמור, ראוי להתחשבות בגזירת עונשו
 10 בעומדו לבדו, אלא אף, ואולי בעיקר, ראוי הוא להתחשבות מעין זו כאשר בוחנים את התנהגותו
 11 ביחס להתנהגותו של מערער 2, אשר לא הסיר את המחדל ולא שילם את המס, ולמרות זאת עונשי
 12 המאסר שהוטלו על שני המערערים הם זהים. לטענתם, חרף השאיפה לאחידות הענישה שהיא
 13 הרעיון העומד ביסוד תיקון 113 לחוק העונשין, הרי שאין בכך כדי לבטל מושכלות יסוד ובמיוחד את
 14 עיקרון הענישה האינדיבידואלית. לשיטתם, הכשל היסודי בגזר הדין, שהוביל לתוצאה קיצונית
 15 וחמורה, נעוץ בקביעת מתחם ענישה רחב וגורף לשני המערערים גם יחד, ללא הבחנה ביניהם, דהיינו
 16 מתחם שבין 15 ל-40 חודשי מאסר בפועל.
 17 את עיקר חיצם מפנים ב"כ המערער 1 למאזן ה"זכות" וה"חובה" שערך בית משפט קמא ביחס לשני
 18 המערערים, שכתוצאה ממנו הגיע למסקנה שאין מקום להטיל עליהם עונשי מאסר שונים. בית
 19 המשפט קמא קבע כי מערער 1 אמנם הסיר את המחדל, ויש להביא בחשבון את התנהגות הרשויות
 20 כלפיו בשלב החקירה, שכתוצאה ממנה אף נפסלה הודעתו (שכללה הודאה) בחקירתו הראשונה, אך
 21 מאידך לא שיתף פעולה עם חוקריו, לא הפנים מעשיו ואף לא הביע חרטה באופן מלא כפי שעשה
 22 זאת מערער 2. לדעת בית משפט קמא הסרת המחדל על ידי מערער 1, לעומת אי הסרת המחדל על
 23 ידי מערער 2, ראוי שתבוא לידי ביטוי אך ורק בגובה הקנסות שיש להטיל על כל אחד מהם.
 24 טוענים ב"כ מערער 1 כי מאזן זה שערך בית משפט קמא היה בעוכריו; הסרת מחדל, ובמיוחד
 25 בעבירות מס, ראויה להתחשבות ניכרת, ואולם בשל כך שבית המשפט ראה לנכון לגזור על שני
 26 המערערים עונשי מאסר זהים, ובשל כך שלטובת מערער 2 לא עמדה הנסיבה המקלה של הסרת
 27 המחדל, אף מערער 1 לא זכה לאותה הקלה. לטענת ב"כ מערער 1 מנין השיקולים שהובאו במסגרת
 28 המאזן שנערך בין שני המערערים, ו"קיצוץ" השיקולים אלה כנגד אלה, מגלם טעויות חמורות ועיוות
 29 דין. לטענתם, אילו מערער 1 היה עומד לבדו כמי שעבר עבירת מס אך הסיר את המחדל במלואו,
 30 עונשו היה נמוך באופן משמעותי מהעונש שנגזר עליו, דבר המחייב את התערבותה של ערכאת
 31 הערעור. זאת ועוד, התערבות זו נדרשת אף בשים לב לעונש שהוטל על מערער 2, הן משום, שכאמור,
 32 הלה, בניגוד למערער 1, לא הסיר את המחדל, והן משום שהמערער 1 עדיין עומד על דעתו, כפי
 33 שעולה מדבריו במשפט הזוטא ובפני שירות המבחן, כי אחריותו פחותה מזו של מערער 2 שכן
 34 האחרון הוא שהיה אחראי על השיווק והגביה, והוא זה שגרם להסתבכותו של מערער 1.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 טוענים בהקשר זה ב"כ מערער 1 כי בית משפט קמא ראה בדבריו אלה של המערער בכל הקשור
2 לתפקידו המשני בחברה לביצוע העבירות משום ביטוי לחוסר נטילת אחריות והעדר חרטה כנה, ולא
3 היא.
4 בנוסף, לא נתן בית המשפט קמא משקל ראוי לעובדה כי המערער הודה בכתב האישום המתוקן, כי
5 משפט הזוטא שבסופו נפסלה כראיה הודעתו הראשונה הוא זה שהביא לתיקון כתב האישום בו
6 הופחתו סכומי השמטת ההכנסה לכדי מחצית, כי חלף זמן ממושך ממועד ביצוע העבירות, כמו גם
7 לנסיבותיו האישיות הקשות של המערער 1.

8

9

מערער 2

10 באי כוחו של מערער 2 מדגישים את עיניו הדין שעבר בשל התמשכות ההליכים, ואת התנהלותו
11 ושיתוף הפעולה שלו לכל אורך ההליך וזאת בהשוואה לזו של מערער 1. טוענים הם כי בית משפט
12 קמא, שהתרשם מהעדויות במהלך משפט הזוטא כמו גם מתסקיר שירות המבחן, לא לחינם קבע כי
13 חלקם של המערערים בביצוע העבירות היה שווה, ולפיכך אף הגיע למסקנה כי מערער 2, להבדיל
14 ממערער 1, נטל אחריות מלאה.

15 עוד הם טוענים כי הלכה למעשה אחריותו של מערער 2 לא רק שאינה עולה על זו של מערער 1 אלא
16 אף פחותה הימנה, שכן מערער 2 אמנם לא הסיר את המחדל ולא שילם את המס, אבל מאידך השיב
17 לחברה את מלוא הכספים בהם מדובר, וזאת להבדיל ממערער 1 שנטש את החברה עם חובותיה
18 והפסדיה. זאת ועוד, המערער 2, בין היתר בשל כך שהחזיר את כל הכספים לחברה, הוכרז כפושט
19 רגל, ולפיכך אין מקום להטיל עליו את הקנס כפי שנקבע, ובכל מקרה אין להטיל עליו קנס בסכום
20 העולה על זה שהוטל על מערער 1.

21 עיקר הדבר הוא, כך טוענים ב"כ מערער 2 בהודעת הערעור ואף חזרו והדגישו זאת בטיעונם לפנינו,
22 שבית משפט קמא לא נתן משקל הולם לעובדה כי למדינה לא נגרם כל נזק קונקרטי, שכן לחברה
23 בבעלות המערערים היו הפסדים, ולפיכך לא נצמחה למערערים כל טובת הנאה ממעשי העבירה;
24 אילו רשמו בספרים את ההכנסות שהושטו, הכנסות שאינן עולות על אותם הפסדים, ממילא לא
25 היו נדרשים לשלם כל מס. רק טיפשותם של המערערים היא זו שהביאה להסתבכותם בפלילים. יתר
26 על כן, העובדה שהמדובר בחברה בהפסדים, וכן העובדה שמערער 2 החזיר לחברה את הכספים,
27 מאפשרת לראות בכספים אלה כמעין הלוואה שנטל המערער מהחברה ולא כהכנסה החייבת מס.

28 עוד הם טוענים לאכיפה בררנית, שכן זה שרכש את הסחורה מהחברה בלא הוצאת חשבוניות, לא
29 הועמד לדין, וכי לא ניתן משקל ראוי לנסיבותיו האישיות של המערער 2 ולמאמצי שיקומו.

30

המשיבה

31 ב"כ המשיבה סומך ידיו על גזר דינו של בית משפט קמא. לטענתו, בית משפט קמא קבע מתחם
32 ענישה הולם ואף מקל. המדובר בנישומים אשר באופן שיטתי, פעם אחר פעם, במסגרת אלפי
33 עסקאות ולא בשל מחסור, אלא בשל תאוות בצע גרידא, קיבלו תמורה במזומן בלא לרשום את
34 ההכנסות בהיקף כולל של כ-6 מיליון ₪ וזאת ומתוך כוונה להעלימן מרשויות המס. המדובר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 בהתנהלות עבריינית, תוך פריקת עול ערכית ומשפטית, שנמשכה לאורך שנים ובאה לסיימה רק בשל
2 פרוץ החקירה הפלילית.
3 מוסיף ב"כ המשיבה וטוען כי בצדק קבע בית משפט קמא שהעבירות בהן הורשעו המערערים פגעו,
4 פגיעה חמורה וממשית, בערכים חברתיים חשובים, וכי העלמת מס הפכה למכת מדינה שבתי
5 המשפט הכירו בחומרתה וגזרו בגינה עונשי מאסר ממושכים, שאינם נופלים מהעונשים שנגזרו על
6 המערערים דנן. לפיכך, אין כל מקום לומר שגזר דינו של בית משפט קמא אינו מצוי במתחם
7 הסבירות. היפוכו של דבר הוא הנכון. המדובר בפסיקה מאוזנת, שאף הקלה עם המערערים, כמו גם
8 הביאה בחשבון את כלל הנסיבות שאינן קשורות לביצוע העבירה, לרבות נסיבות אישיות והיותם של
9 המערערים בבחינת "מלח הארץ". לטענת ב"כ המשיבה, דווקא מעמדם של המערערים היה בו כדי
10 לחייבם לנהוג משנה זהירות, תוך התנהגות מוקפדת ונאמנות לחוק.
11 בכל הנוגע לנטילת האחריות על ידי המערערים, טוען ב"כ המשיבה כי אכן צדק בית משפט קמא
12 כשקבע כי מערער 1 לא נטל אחריות מלאה על מעשיו, ולא שיתף פעולה עם חוקריו, ולפיכך ראוי
13 להביא בחשבון את העובדה שהלה הסיר את המחדל אך ורק לעניין גובה הקנס ולא לעניין עונש
14 המאסר. על כך יש להוסיף את מה שכבר נפסק כי אין להפריז במשקל שיש לתת להסרת המחדל,
15 שאינה אלא פירעון חוב, וכי גובה המס ששולם הוא עצמו מעיד על היקף ההשטמה העצומה. אשר
16 לסכומי הקנס שהוטלו על שני המערערים הרי שהם סבירים ותואמים את מדיניות הענישה בעבירות
17 כלכליות, והעובדה כי מערער 2 הינו פושט רגל אינה מצדיקה הקלה כלשהי.
18 אשר לעניין התמשכות ההליכים טוען ב"כ המשיבה כי אין להם למערערים אלא להלין על עצמם
19 שכן הם שתרמו בהתנהלותם להארכת ההליכים, מה גם שקיים קושי רב בגילוי עבירות כלכליות,
20 בכלל ועבירות מס, בפרט.

דיון והכרעה

21 האיזון הראוי בין שני המערערים
22 נקדים ונאמר כי לדעתנו צדק בית משפט קמא בעת שקבע כי אין להבחין בין שני המערערים בכל
23 הנוגע למתחם הענישה ההולם את מעשיהם, כמו גם בכל הנוגע לעונש המאסר שיש להטיל עליהם
24 בתוך אותו מתחם.
25 מלאכת האיזון שיש לערוך בין נאשמים בצוותא חדא אינה עניין מדעי או מתמטי, והשיקולים שיש
26 להוסיף או להסיר מכפות המאזניים, אינם נמדדים ביחידות משקל, אורך או נפת. לא ניתן, אפוא,
27 לומר כי הסרת מחדל בעבירת מס "שוקלת" יותר או פחות מנטילת אחריות מלאה, ובוודאי שלא
28 ניתן לומר זאת בכל מקרה ומקרה. כטענת המערערים, וחרף הצורך לקבוע את מתחמי הענישה
29 כמצוות תיקון 113 לחוק, הענישה היא בראש ובראשונה עניין אינדיבידואלי. אלא שלדידנו, דווקא
30 הגישה בדבר הענישה האינדיבידואלית, מצדיקה את התוצאה אליה הגיע בית המשפט ולפיה
31 בחשבון אחרון ראוי לייחס לשני המערערים חומרה דומה.
32
33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 13-12-28099 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 13-12-20791 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 לעניין זה נציין כי מאמצים אנו את מסקנתו של בית משפט קמא בדבר אי נטילת אחריות מלאה על
 2 ידי מערער 1. המערער אמנם השמיע דברי חרטה, ואף הסיר את המחדל, אך עדיין אין לומר כי
 3 המדובר בנטילת אחריות, ובוודאי שלא בנטילת אחריות מלאה. אשר לדברי החרטה שהשמיע
 4 מערער 1 בהודעתו הראשונה בחקירה, ושאליהם מפנים באי כוחו, הרי שיש לזכור כי הודעה זו
 5 נפסלה במסגרת משפט הזוטא, ואם מצווים אנו להתעלם מההודיה הנזכרת שם, איננו רואים הכיזד
 6 ניתן שלא להתעלם מדברי החרטה שהושמעו מיד בסמוך לכך. אשר להסרת המחדל, אכן, הדבר
 7 בוודאי מלמד במרבית המקרים על נטילת אחריות, אך כאשר מתלווה לכך אמירה שיש בה משום
 8 הטלת אחריות על אחר, השותף לעבירה, הדבר מעורר שאלה האם נטילת האחריות כנה ואמתית
 9 היא. ויותר מכך, היא מעוררת את השאלה האם הרעיון העומד ביסוד נטילת האחריות מתקיים כאן.
 10 רעיון זה הוא כי העברין, שנטל אחריות על מעשיו, הפנים את חומרתם ולפיכך יש לקוות כי יימנע
 11 בעתיד לבצעם. ממילא עולה החשש כי המטיל אחריות על רעהו, ימצא גם בעתיד מאן-דהוא אחר
 12 שבו הוא יוכל לתלות את האשמה; הדברים נכונים במיוחד בעבירות מס שבעניינם ניתן בנקל למצוא
 13 אחרים שאפשר לנסות ולייחס להם אחריות לאי הדיווח ולהשמטת ההכנסה, כגון השותפים לעסק,
 14 מנהלי החשבונות, הממונים על קבלת הכספים או על רישום ההכנסות והנפקת החשבוניות וכיוצא
 15 באלה.

16 ואכן, מערער 1 הסיר את המחדל, וניתן אף להניח לזכותו כי השמיע דברי חרטה, לכל הפחות בדבריו
 17 האחרונים בפני בית המשפט שבמהלכם פרץ בבכי, אלא שבאותה נשימה הטיל האחריות
 18 להסתבכותו על מערער 2 כמי שהיה אחראי על השיווק והגביה. יובהר, אין מן הנמנע כי אכן זו היתה
 19 חלוקת התפקידים ביניהם, כאשר רק מערער 2 היה אחראי על השיווק והגביה, אלא שברי כי
 20 מפירות העבירה נהנו שניהם גם יחד. אולם בעוד שהאחד "לכלך" ידיו וקיבל את הכספים בפועל,
 21 האחר שמר על "ניקיון" ידיו, ואינו אלא כמי שרוחץ בניקיון כפיו. הטלת האחריות על מערער 2,
 22 חמורה לפיכך מסתם אי נטילת אחריות, ובכל מקרה היא בוודאי רחוקה מרחק רב מנטילת אחריות
 23 מלאה ושלמה.

24 מערער 2, לעומת זאת, החל מחקירתו הראשונה נטל אחריות מלאה על מעשיו. וגם בעניין זה יובהר,
 25 כי אין מן הנמנע שבדין ובצדק נטל הוא אחריות זו לאור תפקידו בחברה, אך כשם שלא מצאנו כי
 26 חלוקת תפקידים זו מועילה למערער 1 שהטיל האחריות על מערער 2, כך אין ראוי שהיא תזיק
 27 למערער 2 שנטל האחריות על עצמו.

28 זאת ועוד, מערער 1 אמנם הסיר המחדל ושילם את המס, וזאת להבדיל ממערער 2, אך האחרון
 29 השיב את הכספים לחברה לאחר שהחקירה החלה. במידה מסוימת אף בכך יש מעין הסרת מחדל,
 30 שהרי אלמלא השיב את הכספים, אפשר שהיה משלם מס על ההכנסות שנתרו בידו, בדרך שנהג
 31 מערער 1. אמת כי לא התברר מה נעשה בכספים שהשיב מערער 2 לחברה, יתכן ושימשו להחזר
 32 חובות לנושים ויתכן שלמטרה אחרת, ומכל מקום, אין זה בלתי מתקבל על הדעת לומר כי בסופו של
 33 יום שולם מס על אותם כספים, אם באופן מלא ואם באופן חלקי, וגם אם לא בידי מערער 2, וגם אם
 34 לא בידי החברה (שהיתה, כפי שנטען, בהפסדים), הרי שבידי אחרים כדוגמת הנושים. כמובן שכל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 אלו הן השערות בלבד, וברור הוא כי מבחינת האינטרס הציבורי הסרת המחדל בדרך של תשלום
2 המס כפי שנהג מערער 1 עדיפה על פני כל דרך אחרת, ואולם לכל הפחות לא ניתן לומר כי מבחינת
3 השיקול הנוגע להסרת המחדל, כף הזכות של מערער 1 מלאה עד תומה, ואילו זו של מערער 2 ריקה
4 לגמרי.
5 נבהיר כי אין באמור כדי להמעיט מהחשיבות שאנו רואים בהסרת המחדל. יש בוודאי עניין לחברה,
6 הן כלכלי והן ערכי ומוסרי, שעברייני מס ישיבו את שגולו מהציבור, וראוי לפיכך לעודד מעשים מעין
7 אלה, וזאת בין היתר בדרך של הקלה בעונש.
8 ועוד נבהיר כי אף שיש לשקול לקולא את העובדה שמערער 2 השיב את הכספים לחברה, אין אנו
9 מקבלים את הגישה שהוצגה על ידי באי כוחו ולפיה ניתן להתייחס לכספים אלה כמעין הלוואה.
10 גישה זו אין לה כל יסוד, והאמור בקשר לכך על ידי בית משפט קמא, נכון וצודק בעינינו. לא רק
11 שמשיכת כספים מהחברה יכול שתהא בדרך של תשלום משכורת או דיבידנד, בשני המקרים
12 המדובר בהכנסה חייבת במס, אלא שאם מעשי העבירה לא היו מתגלים, הכספים לא היו מוחזרים
13 לחברה, וזו, לאור הפסדיה הרבים, היתה נכנסת להליכי פירוק. בנסיבות אלה, אף כספים
14 שמלכתחילה הועברו כהלוואה, ואפילו היה קיים הסכם הלוואה חתום כדת וכדין בין החברה ובין
15 בעל המניות, רואים בהם כהכנסה בידי האחרון (ראה ע"מ 1911-10-10 + ע"מ 47226-02-11 + ע"מ
16 47258-02-11 חברת ש.י. שם טוב בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 מיסים כז' 5/ (אוקטובר 2013)
17 18).
18 כיוצא בכך אין בידינו לקבל את הטענה, שהושמעה על ידי ב"כ מערער 2, כי הלכה למעשה לא נגרם
19 כל נזק למדינה, שכן לחברה היו הפסדים צבורים, כך שאף אם ההכנסות היו נרשמות, לא היה
20 משולם מס וכי למעשה אפשר לומר כי המערערים נהגו בטיפשות.
21 כפי שנאמר בעניין זה בעפ"ג 56587-07-13 מ"י נ' קובי (פורסם בנבו, 27.11.2013):
22 "..... הזדמן לנו, כמו כמעט לכל מותב העוסק בתחום זה, להביע את דעתנו על הטעון, ולפיו לו
23 היה פלוני מנהל ספרים כדין, הוצאותיו בייצור ההכנסה היו מביאות לכך שבסופו של יום לא היה
24 צריך לשלם מס. יתכבד פלוני וינהל ספרים, ולאחר מכן יעלה טענה זו. מי שאינו מנהל ספרים, כורת
25 את הענף עליו הוא יושב, ככל שהדבר אמור בטענה דלעיל." (פסקה 6 לפסה"ד)
26 על זאת ניתן להוסיף כי הזדמן לנו, כמו כמעט לכל מותב, לשמוע נאשמים ומערערים אומרים כי
27 בטיפשותם הביאו הם על עצמם את הרעה, ואין צורך לומר כי "טיפשות" זו אין לה כל משקל
28 לקולא. ידע כל עברייני (אם לא ידע זאת עד כה) שביצוע מעשה עבירה, מלבד זאת שהוא פוגע בערכיה
29 של החברה ומלבד זאת שסנקציה עונשית בצדו, הרי שהוא גם מעשה טיפשי.
30 עוד ניתן לומר בעניין זה כי ההנחה שמבקשים ב"כ המערער 2 מאיתנו להניח ולפיה אם ההכנסות
31 היו נרשמות, החברה לא היתה משלמת מס לאור ההפסדים הרשומים בספרים, אף היא אינה
32 מחויבת המציאות. הפסדים אלה לא הוכחו, בוודאי שלא הוכח כי המדובר בהפסדים הניתנים
33 לקיזוז לצורך מס. יותר מכך, מערערים אלה שבפנינו, שאינם רושמים את ההכנסות בספרי החברה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 על שום מה יש להניח לטובתם כי דווקא את ההוצאות הם רושמים כדת וכדין וכי "ההפסדים"
 2 בספרים אכן מייצגים במלואם הפסדים של ממש?
 3 סוף דבר הוא כי האיזון שערך בית משפט קמא בין שני המערערים איזון ראוי ונכון הוא במובן זה
 4 שגם לדעתנו יש לקבוע לגבי שניהם מתחמי ענישה זהים ואין כל מקום להשית עליהם עונשי מאסר
 5 שונים. כאמור, במכלול נסיבות העניין שיקולי החומרה והקולא הנוגעים לשני המערערים אינם
 6 שונים באופן מהותי, ובכל מקרה אינם שונים באופן המצדיק לערוך הבחנה ביניהם מבחינת עונשי
 7 המאסר. גם נסיבותיהם האישיות של שני המערערים, שניהם גם יחד אנשים נורמטיביים בעליל,
 8 שתרמו למדינה בשירות ביטחוני משמעותי, אינן מצדיקות לערוך הבחנה ביניהם.
 9 עונשם הראוי של המערערים
 10 בית משפט קמא קבע כי מתחם הענישה בהתייחס לשני המערערים הינו בין 15 ל-40 חודשי מאסר
 11 בפועל בתוספת קנס משמעותי ומאסר על תנאי. איננו רואים מקום להתערב במתחם זה שנראה לנו
 12 תואם את נסיבות ביצוע העבירה. המדובר בהיקף העלמות בסכומים משמעותיים ביותר, וכפי
 13 שציינו, איננו מקבלים את הטענה כי בהעלמת ההכנסות כאמור לא נגרם נזק למדינה לאור מצבה
 14 של החברה. בנוסף יש להביא בחשבון לצד החומרה את משך התקופה שהעבירות בוצעו, את
 15 התחכום, קור הרוח ותאוות הבצע שהתלוו לכך, כפי שטען בצדק ב"כ המשיבה.
 16 אין צורך להכביר מילים על החומרה הרבה שיש לייחס לעבירות מס כפי שכבר נאמר ברע"פ 512/04
 17 אבו עביד ואח' נ' מ"י פ"ד נח(4) 381 (2004) כי -
 18 "בית-משפט זה חזר והדגיש לאורך השנים את החומרה שבה יש להתייחס לעבריינות כלכלית,
 19 ועבריינות מס בכלל זה, נוכח תוצאותיה ההרסניות למשק ולכלכלה ולמרקם החברתי, ונוכח פגיעתה
 20 הקשה בערך השוויון בנשיאת נטל חובות המס הנדרש לצורך מימון צרכיה של החברה ולפעילותן
 21 התקינה של הרשויות הציבוריות. העבריינות הכלכלית, ועבריינות המס בכללה, איננה מסתכמת אך
 22 בגריעת כספים מקופת המדינה. היא פוגעת בתודעת האחריות המשותפת של אזרחי המדינה
 23 לנשיאה שוויונית בעול הכספי הנדרש לסיפוק צרכי החברה, ובתשתית האמון הנדרשת בין הציבור
 24 לבין השלטון האחראי לאכיפה שוויונית של גביית המס – פגיעה הנעשית לרוב באמצעי מירמה
 25 מתוחכמים, קשים לאיתור. (עמ' 384 לפסה"ד)
 26 וכיוצא בזה נאמר ברע"פ 2638/13 עובדיה נ' מ"י (פורסם בנבו, 28.4.2013) כי -
 27 "כבר נפסק, לא אחת, כי יש להתייחס לעבריינות המס, בחומרת יתרה, הן לנוכח פגיעתה הישירה
 28 בכיס הציבורי, והן לנוכח פגיעתה העקיפה בכיסו של כל אזרח ואזרח (רע"פ 10699/07 קובן נ' מדינת
 29 ישראל [פורסם בנבו] (20.1.2008); רע"פ 5906/12 עזרא נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (9.9.2012);
 30 רע"פ 977/13 אודיו נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (20.2.2013). על יסוד גישה זו, הותוותה בפסיקה
 31 מדיניות ענישה, אשר לפיה יש לגזור את דינם של עברייני המס, תוך מתן עדיפות לשיקולי ההרתעה
 32 והגמול, ולבכרם על פני נסיבותיו האישיות של העבריין".
 33 מתן עדיפות לשיקול ההרתעה והגמול על פני הנסיבות האישיות משמעה, בין היתר, כי לתרומתם של
 34 המערערים לביטחון המדינה יש ליתן משקל מועט, ואף ניתן ונכון להביע תמיחה, בדומה לזו שהעלה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 בית המשפט העליון בעניין ע"פ 2407/05, 2413/05, 2414/05 מן ואח' נ' מ"י (פורסם בנבו, 11.7.2005)

2 בהתייחסו לעברייני מס ששירתו נאמנה את מדינת ישראל עד כדי סיכון חיים "מדוע אותה נאמנות

3 מוגבלת היתה לעניינים שבביטחון המדינה, אולם הסתיימה ברגע שהגיעה למישור החובה האזרחית

4 הבסיסית - לדווח אמת על הכנסות ולשלם מס-אמת?"

5 במקרה שלפנינו הסיר מערער 1 את המחדל בשעה ששילם את מלוא המס המתחייב. כאמור, אנו

6 בדעה כי בנסיבות המקרה שלפנינו, ובכל הנוגע למערער 2, נטילת אחריות מלאה, שיתוף פעולה עם

7 החוקרים והשבת הכספים לחברה, שקולה להסרת המחדל.

8 הגם שהסרת מחדל היא נסיבה לקולה, כבר נפסק שאין להפריז בחשיבותה, כפי שהבהיר בית

9 המשפט העליון בעניין "מן" הנ"ל:

10 "המייחד את המערערים שבפנינו הוא שהם הקדימו ופרעו את חובם לשלטונות המס. עובדה זו,

11 מעבר להיותה סילוק של המחדל, גלומה בה גם חרטה, והרי מקובל עלינו מקדמת דנא, כי חרטה,

12 כמו הטבת נזקו של הקורבן, ראוי שיוקפו לקולת העונש בבוא הנאשם לתת את הדין. אולם, גם את

13 זאת יש להדגיש: עם כל חשיבותו של פירעון החוב, בסופו של דבר אין מדובר במעשה חסד שעשה

14 הנאשם, אלא בפירעון מה שניתן היה לגבות ממנו גם בדרכים אחרות. אכן, במקרה הנוכחי פרעו

15 המערערים את חובן של החברות, אולם כאמור, מדובר במי שהיו מעורבים במישרין בביצוען של

16 העבירות, ועל כן אף שלהסרת המחדל במקרה זה יש לייחס משקל, אין להפריז בו עד כדי הימנעות

17 מגזירתו של מאסר בפועל. מסקנה זו מתחייבת גם ממעמדם של המערערים בקהילות בקרבן הם

18 פועלים. נראה כי מדובר בדמויות מוכרות, שמאסרם כרוך ללא ספק בנזק תדמיתי לא פשוט. עם

19 זאת, דווקא ממערערים מסוגם נצפה להתנהגות שונה, באשר הם עלולים להיות בעיני חלק מהציבור

20 מודלים לחיקוי. יתר על כן, מדובר במערערים שלא ביצעו את העבירות בגלל חיסרון כיס, חולשת

21 הדעת, או משובת נעורים. אדרבא, כל המערערים הם אנשים שעמדו זה מכבר על דעתם, שמצבם

22 הכלכלי, למצער, שפיר, ושכאמור, ביצעו את העבירות בהן הורשעו לאחר מחשבה ותכנון."

23 וכן נאמר ברע"פ 2638/13 עובדיה נ' מ"י (פורסם בנבו, 28.4.2013) כי -

24 "יודגש, כי על אף שבית המשפט המחוזי, נתן משקל ממשי להשבת הכספים ולהסרת מחדליו של

25 המבקש, הוא קבע, בצדק, כי אין להפריז בכך, עד כדי הימנעות מהשתת מאסר בפועל, לבל יועבר

26 המסר, לפיו "הסרת המחדל בדיעבד מרפאת את החטא מלכתחילה".

27 ואכן, אין להפריז במשקל שיש לייחס להסרת המחדל בעבירות מס, ואין לומר כי הסרת מחדל יש

28 בה כדי למנוע גזירת מאסר בפועל, כשם שבוודאי אין להגיע לתוצאה ולפיה ינקטו עברייני מס

29 בשיטה המכונה במקומותינו "שיטת מצליח".

30 עם זאת, אנו סבורים כי באותה מידה גם אל לנו להמעיט בחשיבותו של מעשה הסרת המחדל

31 וביתרונותיו מבחינה כלכלית וחברתית. רק לפני ימים אחדים פסק בית המשפט המחוזי בתל אביב

32 (נע"פ 728-05-11 מחלקת חקירות מכס ומע"מ חיפה נ' וינגוט ואח' (16.6.2014) כי -

33 "שיקול מרכזי ודומיננטי עניינו הסרת המחדל. המערער הסיר את המחדל במלואו, שילם סכום של

34 כ-1,600,000 ₪ לרשויות המס, וזאת עוד בשלב הטיעונים לעונש בבית משפט קמא. הסרת המחדל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 הינה הביטוי האולטימטיבי ללקיחת אחריות והכרה בחטא, לצד הפן האופרטיבי והמעשי שיש בה,
 2 דהיינו השבת הנזק באופן שהקופה הציבורית קיבלה בחזרה מה שנגרע ממנה. בתי המשפט מאז
 3 ומעולם התחשבו בנימוק זה לעניין ההקלה בעונש. אין בכך כמובן כדי למעט מחומרתה של העבירה,
 4 אולם יש בכך כדי להשליך על הענישה. תיקון 11 העומד במוקד הדיון הכיר גם הוא בחשיבות הסרת
 5 המחדל. אנו מפנים לסעיף 40(יא) (5) המונה בין הנסיבות שבהן רשאי בית המשפט להתחשב בעניין
 6 העונש ואשר אינן קשורות לביצוע העבירה גם את "מאמצי הנאשם לתיקון תוצאות העבירה ולפיצוי
 7 על הנזק שנגרם בשלה".
 8 כפי שצינו לעיל, גם אם לא בהכרח ולא בכל מקרה ומקרה יש לראות בהסרת המחדל משום נטילת
 9 אחריות מלאה ושלמה והבעת חרטה כנה ואמיתית - והמקרה שלפנינו מהווה דוגמא לכך - הרי
 10 שעדיין ראוי לעודד עברייני מס הנתפסים בכף לעשות כל שבידם, לרבות באמצעות נטילת הלוואות
 11 ושיעבוד כל רכושם, על מנת להסיר את המחדל ולשלם את מלוא המס, ולפיכך גם ראוי שהדבר יבוא
 12 לידי ביטוי בגזירת העונש.
 13 הפסיקה שהובאה לעיוננו על ידי ב"כ המשיבה מלמדת כי ענישה מחמירה כדי 24 ו-30 חודשי מאסר
 14 כשהמדובר בהעלמת הכנסות בהיקף גדול כדי מספר מיליוני שקלים כפי שהיה במקרה שלפנינו,
 15 נגזרה מקום בו הנאשמים לא הסירו את המחדל ולא שילמו את המס על ההכנסות שהושטמו.
 16 כך, בע"פ 7254-09-13 מדינת ישראל נ' פרץ (פורסם בנבו, 2.12.2013), העלים הנישום במהלך שנים
 17 רבות הכנסות בהיקף של כ-5 מיליון ₪ ועונשו הוחמר כדי 24 חודשי מאסר. נישום זה לא הסיר את
 18 המחדל.
 19 בע"פ 40038/07 יובל מרדכי ואח' נ' מדינת ישראל (פורסם בתקדין, 25.10.2007) הושתו על
 20 המערערים שהעלימו בין 2 ל-3 מיליון ₪, עונשי מאסר של 18 ועד 30 חודשים, אך גם מערערים אלה
 21 לא הסירו את המחדלים.
 22 וכיוצא בכך בת"פ (ת"א) 5736/06 מדינת ישראל נ' והדי משיח (פורסם בנבו 11.11.2007) העלים
 23 הנישום הכנסות בהיקף של כ-5.3 מיליון ₪ והושת עליו עונש מאסר של 24 חודשים, ואף זאת בלא
 24 שהנישום הסיר את המחדל.
 25 ברע"פ 10185/08 קרקובר נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 28.1.09) העלים המערער, עו"ד במקצועו,
 26 הכנסה (שבת) בהיקף של כ-4 מיליון ₪, ונגזר עליו עונש של 24 חודשי מאסר. באותו מקרה הסיר
 27 המערער את המחדלים באופן חלקי בלבד.
 28 לעומת זאת, בעניין "מן" שנוכר לעיל, יוחסה לכל אחד מהמערערים, בעלי מועדון "האומן 17"
 29 שבירושלים, השמטת הכנסות בהיקף של 5 מיליון ₪, והושת עליהם עונשי מאסר שהחמור ביניהם
 30 הגיע לכדי 18 חודשי מאסר. נראה לנו כי נסיבות המקרה שנדון שם דומות במידה רבה לנסיבות
 31 המקרה שלפנינו, הן מבחינת היקף ההעלמות המס ומשך התקופה שהעבירות בוצעו, והן מבחינת
 32 נסיבותיהם האישיות של הנישומים, וכאמור, הן מבחינת הסרת המחדלים, שכן גם שם פעלו
 33 המערערים על מנת לגבש הסדר עם רשויות המס במישור האזרחי, ועם כף זכות זו - למעשה כף
 34 הזכות היחידה שעמדה לטובתם - הם באו בשערי בית המשפט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1 לאור זאת, ועל מנת לשקף באופן הולם את הסרת המחדל במקרה שלפנינו, אנו בדעה כי ראוי
2 להפחית את עונש המאסר שהושת על המערערים ולהעמידו על 18 חודשי מאסר בפועל.
3 בכל הנוגע לעונש הקנס, גישת בית משפט קמא מקובלת עלינו. גובה הקנס שהוטל על כל אחד
4 מהמערערים הולם את מעשה העבירה, ואף המדרג שנערך ביניהם, כאשר על מערער 1 הושת קנס של
5 400,000 ₪ ואילו על מערער 2 הושת קנס של 800,000 ₪, נראה לנו ראוי ונכון. יודגש כי בעניין זה
6 איננו מקבלים את טענת מערער 1 ולפיה המס ששילם גבוה בהרבה מהפער שבין הקנס שהוטל עליו
7 וזה שהוטל על מערער 2. ברי כי אין מדובר כאן בחישוב אריתמטי, אלא בגזירת עונש ההולם את
8 מעשי העבירה; עונש מאסר בן 18 חודשים בתוספת קנס של 400,000 ₪ נראה בעינינו ראוי והולם
9 ביחס למערער 1; עונש מאסר בן 18 חודשים בתוספת קנס של 800,000 ₪ נראה בעינינו ראוי והולם
10 ביחס למערער 2.
11 אשר לטענתו של מערער 2 ולפיה בית משפט קמא, בהטילו את הקנס, לא התחשב בכך שהוכרו
12 כפושט רגל, הרי שמקובלת עלינו עמדת ב"כ המשיבה כי אין בכך משום נסיבה לקולא. עם זאת,
13 לאור אופיו ומטרתו של הקנס והמאסר שהוטל חלף הקנס, ולאור מצבם הכלכלי של שני המערערים
14 גם יחד, כפי שנטען על ידם במסגרת ערעור זה, ולאור העובדה כי נגזרו עליהם עונשי מאסר בפועל,
15 ראוי שהקנס שהוטל על כל אחד מהם ישולם רק לאחר שייסו לרצות את עונשם.
16 לפיכך אנו מורים כי הקנסות שהוטלו על שני המערערים, איש איש לפי הקנס שהוטל עליו, ישולמו
17 בארבעים תשלומים חודשיים שווים, שתחילתם 90 יום לאחר היום שבו יסיים כל אחד מהם לרצות
18 את עונשו.
19 יתר מרכיבי גזר הדין יישארו בעינם.
20 מערער 2 כבר החל בריצוי עונשו (מיום 12.12.2013).
21 מערער 1 טרם החל בריצוי עונשו והוא יתייצב לפיכך ביום 1.9.14 בבית סוהר הדרים, או בכל מתקן
22 אחר כפי שיקבע שב"ס, ויביא עמו פסק דין זה ותעודת זהות.
23
24 **ניתן היום, ה' תמוז תשע"ד, 03 יולי 2014, בהעדר הצדדים.**
25
26

שמואל בורנשטיין, שופט

זהבה בוסתן, שופטת

אברהם יעקב, שופט, סגן נשיא
אב"ד

27

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

03 יולי 2014

עפ"ג 28099-12-13 גרינפטר(עציר) נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א-מיסוי וכלכלה

עפ"ג 20791-12-13 ירון אלון נ' מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – מיסוי וכלכלה

1

2