

**בית משפט השלום ברמלה**

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

**בפני כבוד השופט הישום אבו שחאדה**

**בעניין: המאשימה – מדינת ישראל –  
באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב  
(מיסוי וכלכלה) - ע"י עוה"ד איתנה  
פרשנר**

**נגד**

**הנאשם – גיא יהודה  
ע"י עוה"ד דב גורטלר**

מיני-רציו:

\* בית המשפט קבע את מתווה הענישה הראוי בנוגע לעבירות מס. בתוך כך, נפסק, כי אומנם נדחתה טענת ההגנה שיש לבטל את כתב האישום מחמת הגנה מן הצדק בשל עמדתה המקורית של המאשימה להסתפק בכופר ולא להעמידו לדין. עם זאת, מדובר בשיקול רלוונטי בעת קביעת העונש הסופי שיוטל על הנאשם. וודוק, שיקול זה איננו מהווה נימוק לחריגה ממתחם הקנס ההולם שנקבע מטעמים של שיקום.

\* עונשין – ענישה – מדיניות ענישה: עבירות מס

כנגד הנאשם הוגש כתב אישום אשר מייחס לו ביצוע עבירות של מרמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. על פי עובדות כתב האישום, הנאשם עסק בהתקנת מזגנים בבתי לקוחותיו וכן אספקת מזגנים ללקוחות אותם רכש עבורם. הנאשם לא הודיע על התחלת עיסוקו לפקיד השומה כנדרש לפי סעיף 134 לפקודת מס הכנסה. הנאשם לא ניהל ספרים כמתחייב. הנאשם גבה תשלומים מלקוחותיו אולם לא סיפק בגינם חשבוניות מס. הנאשם הודה בביצוען של שבע עבירות.

בית המשפט פסק כלהלן:

לאור קווי הדמיון שבין מתודולוגיית הענישה בדין האנגלי לבין מתודולוגיית הענישה לפי תיקון 113 לחוק העונשין, ניתן לעשות אנאלוגיה מהדין האנגלי לדין הישראלי בנוגע לענישה בעבירות מס. הכול כמובן בשינויים המחויבים ובהתאמה למשפט הישראלי.

בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין, מלאכת גזירת הדין מורכבת משלושה שלבים עיקריים. על בית המשפט לקבוע את מתחם העונש ההולם. בשלב השני לאחר שנקבע מתחם העונש ההולם, על בית המשפט לבחון אם יש מקום לחרוג ממתחם העונש ההולם, בין לקולא ובין לחומרא. אם בית משפט יגיע

למסקנה שאין מקום לחרוג ממתחם העונש ההולם אזי על בית המשפט לעבור לשלב השלישי שבו יקבע את העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם.

במקרה זה, הנאשם הורשע בשבע עבירות לפי סעיף 220 (5) לפקודת מס הכנסה. בפסיקה נקבע, כי כל עבירת מס הינה אירוע העומד בפני עצמו ומתבצע בזמן נתון, ואין בדמיון בין הפעולות המתבצעות בכל עבירה ועבירה בכדי לגרום לפעולות נפרדות אלו להפוך לכדי מקשה אחת.

ריבוי העבירות הינו נתון רלוונטי בהגדרת "מידת האשם" ובנוסף, בכל מקרה "מידת האשם" תיקבע לפי הסכום הכולל של המס שהשתמטו מתשלומו בכל מכלול עבירות. על כן, בנסיבות העניין, יש לקבוע מתחם עונש הולם אחד לכל שבע העבירות שבהן הורשע הנאשם.

מתחם העונש ההולם יקבע בהתאם לעיקרון ההלימות כפי שהוגדר בסעיף 40ג(א) לחוק העונשין. על מנת ליישמו בית המשפט יתחשב בשלושה אלה: ראשית, בערך החברתי שנפגע מביצוע העבירה ובמידת הפגיעה בו; שנית, בנסיבות הקשורות בביצוע העבירה ומידת אשמו של הנאשם; שלישית, במדיניות הענישה הנהוגה.

באשר לערך החברתי המוגן בעבירות מס, הרי עבירות המס מתאפיינות בחומרה יתרה נוכח פגיעתן הישירה בקופה הציבורית ופגיעתן העקיפה בכיסו של האזרח ולאור חתירתן תחת ערך השוויון בנשיאת נטל המס.

בנוגע ל- "מידת האשם" ו- "מידת הנזק": במקרה זה, הנאשם פעל לבדו ושלא במסגרת חבורה והיה לו רווח מהעבירות שביצע. מדובר בשבע עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, כאשר העונש המקסימאלי בגין כל עבירה הוא שבע שנות מאסר. יתר על כן, העבירות השתרעו על פני השנים 2004 – 2010, הינו פרק זמן לא מבוטל. בנסיבות אלה, יש לקבוע, כי "מידת האשם" של הנאשם בביצוע העבירות נשוא כתב האישום היא בדרגת אשם בינונית.

בעת שמדובר בעבירות מס אין "קורבן" עבירה שהוא אדם "בשר ודם" שניתן לקבל ממנו "הצהרת נפגע" לפי סעיף 18 לחוק זכויות נפגעי עבירה ובה יפרט את הנזקים שנגרמו לו או שהיה צפוי שייגרמו לו עקב העבירה. "קורבן" עבירת המס הוא הציבור בכללותו. רשויות המס כמי שמייצגות את האינטרס הציבורי ביכולתן "לכמת" את הנזק שנגרם או שהיה צפוי להיגרם לציבור כתוצאה מעבירת המס שבוצעה.

קיימות שתי דרכים לכימות הנזק שנגרם או שהיה צפוי להיגרם מביצוע עבירת מס: א. מדידת הנזק לפי היקף ההכנסות שהנאשם העלים, כאשר אין בנתון זה אינדיקציה לסכום המס המדויק שהיה עליו לשלם ואשר נגרע מהקופה הציבורית עקב ביצוע העבירה; ב. מדידת הנזק לפי סכום המס שהנאשם נמנע מתשלומו, או התכוון להימנע מתשלומו, ואשר יש בו בכדי לתת ביטוי לנזק המדויק שנגרם לקופה הציבורית.

עיון בפסיקה, מלמד שישנם מקרים שבהם בתי המשפט הפנו כאינדיקציה לגובה הנזק, להיקף ההכנסות שהועלמו. ובמקרים אחרים הפנו לסכום המס שהיה על הנאשם לשלם ונגזל מהקופה הציבורית. "מתחם ההשתמטות" לא אמור להיות רחב מידי וגם לא צר מידי. מן הראוי שמתחם העונש ההולם יהיה מספיק כללי כדי להכיל בתוכו מספר רב של מקרים ושלא יהיה מצמצם למקרה פרטי אחד וזאת על מנת לחסוך "המצאה של הגלגל" כל פעם מחדש לגבי מתחם העונש ההולם.

ניתן לקבוע חמש קטיגוריות של נזק בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה כאשר הקריטריון שמבחין בין הקטיגוריות השונות הוא "מתחם ההשתמטות". הביטוי "מתחם ההשתמטות" לצורך עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה משמעו סכום ההכנסות שהועלמו מרשויות המס. לעומת זאת, הביטוי "מתחם ההשתמטות" לעניין עבירות לפי סעיפים 117 (א) ו- 117(ב) לחוק מס ערך מוסף, יהא משמעו סכום המס שלא שולם והיה על הנאשם לשלמו או שהנאשם קיבל או היה אמור לקבלו מרשויות המע"מ עקב העבירה שביצע.

במקרה זה, אנו מצויים במתחם עונש ח', קרי, במידת אשם בינונית ומידת נזק בקטגוריה 3. על כן, יש לקבוע את מתחם העונש ההולם למתחם עונש ח' בלבד, ולגבי מתחמי העונש האחרים הדבר יושאר להכרעה עתידית בתיקים הרלבנטיים שבהם יהיה צורך להגדיר את המתחם.

בפסיקה נקבע שמדיניות הענישה הנוהגת הינה רכב אחד מתוך מכלול של רכיבים שיש לשקול בעת קביעת מתחם העונש ההולם, ולא מדובר ברכיב בלעדי. בעת קביעת מתחם הקנס ההולם בבית המשפט אמור לקחת בחשבון שני אלמנטים מרכזיים: הראשון, חומרת העבירה שבוצעה שמתבטאת בעקרון ההלימה; והשני מצבו הכלכלי של הנאשם. במקרים המתאימים ניתן לסטות ממתחם העונש ההולם, בין לקולא מטעמי שיקום ובין לחומרה מטעמי הגנה על שלום הציבור.

בעת שמדובר בעבירות מס, האלמנט של "מאמצי הנאשם לתיקון תוצאות העבירה" בא לידי ביטוי באמצעות מה שמכונה בפסיקה כ- "הסרת המחדלים", היינו, דיווח לרשויות המס על ההכנסות שהיו לו או העסקאות שביצע, לפי העניין, וכן תשלום סכום ההשתמטות ממס. ככלל נפסק לא אחת כי בעבירות מס, שיקולי ההרתעה גוברים על נסיבותיו האישיות של הנאשם, אף אם אינם מאיינים אותם וזאת נוכח הפגיעה הקשה של עבירות המס במשק ובכלכלה.

העובדה שהוסר המחדל איננה מצדיקה חריגה ממתחם העונש ההולם שנקבע, על ידי הטלת מאסר על תנאי ושל"צ כפי שטוענת ההגנה. אפשרות החריגה ממתחם העונש ההולם היא רק מטעמים של שיקום. הסרת המחדל הינה רק בגדר שיקול לקולא להצבת הנאשם בחלק התחתון של מתחם העונש ההולם שנקבע לעיל, לעניין רכיב המאסר, ולא שיקול לחריגה ממנו מטעמים של שיקום.

הנחת היסוד במסלול הכופר בעבירות מס היא שמדובר בעבירה שאיננה חמורה, ושהאינטרס הציבורי מצדיק אי נקיטה בהליך פלילי, הכול בכפוף כמובן להסרת המחדל ותשלום גובה הכופר.

אומנם נדחתה טענת ההגנה שיש לבטל את כתב האישום מחמת הגנה מן הצדק בשל עמדתה המקורית של המאשימה להסתפק בכופר ולא להעמידו לדין. עם זאת, מדובר בשיקול רלוונטי בעת קביעת העונש הסופי שיוטל על הנאשם. ודוק, שיקול זה איננו מהווה נימוק לחריגה ממתחם הקנס ההולם שנקבע מטעמים של שיקום.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

**בפני כבוד השופט הישאר אבו שחאדה**

**בעניין: המאשימה - מדינת ישראל -  
באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב  
(מיסוי וכלכלה) – ע"י עוה"ד איתנה  
פרשנר**

**נגד**

**הנאשם - גיא יהודה  
ע"י עוה"ד דב גורטלר**

### **ג ז ר – ד י נ**

#### **א. עובדות כתב האישום**

1. ביום 6.9.12 הוגש כנגד הנאשם כתב אישום אשר מייחס לו ביצוע עבירות של מרמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 5220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א – 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**). על פי עובדות כתב האישום, בין השנים 2004 ו-2010 עסק הנאשם בהתקנת מזגנים בבתי לקוחותיו וכן אספקת מזגנים ללקוחות אותם רכש עבורם. הנאשם לא הודיע על התחלת עיסוקו לפקיד השומה כנדרש לפי סעיף 134 לפקודת מס הכנסה. הנאשם לא ניהל ספרים כמתחייב מהוראות פקודת מס הכנסה וכן מהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג - 1973. הנאשם גבה תשלומים מלקוחותיו אולם לא הפיק בגינם חשבוניות מס. בין השנים 2004 ו-2010 העלים הנאשם מרשויות המס הכנסות, בסכומים שאינם ידועים למאשימה, עקב אי ניהול הספרים, שהם למצער בסך של כחצי מיליון ₪.

2. הנאשם הודה בכתב האישום והורשע בביצוען של שבע עבירות של מרמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 5220(5) לפקודת מס הכנסה, עבירה אחת בגין כל אחת מהשנים 2004 - 2010.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

### ב. אפשרות לסיום ההליכים בכופר והעדר יכולתו הכלכלית של הנאשם לשלמו

3. הצדדים הגישו לתיק בית המשפט מספר מסמכים ואשר נוגעים להליכים שקדמו להגשת כתב האישום. נעמוד להלן, באופן כרונולוגי, על מסמכים אלה:

א. 14.9.11 – במועד זה רשות המיסים שלחה לב"כ הנאשם מכתב ואשר לפיו (נ/1):

"בהמשך למכתבי שבסימוכין, הריני להביא לידיעתך כי לאחר דיונים ובדיקת ממצאי החקירה, החליטה ועדת הכופר ברשות מר אבי ארדיטי, סמנכ"ל בכיר חקירות ומודיעין, בתוקף סמכותו עפ"י סעיף 221 לפקודת מס הכנסה, להיעתר לבקשתך ולהמיר ההליך הפלילי נגד מרשך בתיק זה בכופר כסף בסך של 100,000 ₪ (מאה אלף שקלים חדשים). הסכמתנו זו להמרת ההליך הפלילי בתיק זה בכופר מותנית בהסרת המחזלים תוך 90 יום ממכתבי זה".

(ההדגשה לא במקור)

ב. 15.1.12 – במועד זה נשלח מכתב נוסף מטעם רשות המיסים לב"כ הנאשם ואשר לפיו (ת/2):

"בהמשך למכתבי שבסימוכין הריני להודיעך כי מרשך לא עמד בתנאי תשלום הכופר שהושת עליו בסך 100,000 ₪ מותנה בהסרת המחזלים. אם תשלום הכופר לא יוסדר עד ליום 9.2.2012, בטלה הסכמתנו לכופר וההליכים הפלילים נגד מרשך ימשכו".

ג. 22.1.12 – במועד זה ב"כ הנאשם שלח מכתב תשובה לרשות המיסים (נ/2) והעלה תהיות הכיצד מצופה מהנאשם לשלם סכום נכבד של 100,000 ₪ בשלושה תשלומים, ועתר לפריסת הכופר ל- 36 תשלומים.

ד. 22.2.12 – במועד זה פרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה) שלחה מכתב לנאשם (ת/3) ואשר לפיו הודע לו לפי סעיף 60א לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] תשמ"ב 1982 כי תיק החקירה הועבר לעיון הפרקליטות וכן הודע לנאשם שהינו רשאי תוך 30 ימים



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

לפנות בכתב לפרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה) בבקשה מנומקת מדוע להימנע מהגשת כתב אישום נגדו.

ה. **5.3.12** – במועד זה ב"כ הנאשם שלח מכתב (נ/3) לפרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה) וביקש לעיין בחומר החקירה הרלוונטי על מנת שניתן יהיה לקיים שימוע עבור הנאשם. בנוסף, חזר על פנייתו הקודמת לאפשר לנאשם לשלם כופר במקום הגשת כתב אישום, וזאת תוך פריסת סכום הכופר למספר תשלומים שהנאשם יוכל לעמוד בו.

ו. **15.7.12** – במועד זה נשלח מכתב מטעם פרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה) לנאשם (ת/1) ואשר לפיו ביכולתו לפנות אליהם בכתב ולהסביר מדוע הוא סבור שיש להימנע מהגשת כתב אישום כנגדו, וזאת תוך 30 ימים.

ז. **6.9.12** – במועד זה הוגש כתב האישום לבית המשפט.

4. הנאשם טען שעומדת לו טענה של הגנה מן הצדק אשר מחייבת את ביטול כתב האישום, כאשר בסיס הטענה הוא שהעמדה המקורית של המאשימה היתה שלא לנקוט כנגדו בהליך פלילי ממש ולהסתפק בכופר. לטענת הנאשם העובדה שמצבו הכלכלי לא התיר לו להנות מהמסלול של כופר בשל העדר יכולת לשלם את גובה הכופר במסגרת הסדר התשלומים שהוצע ע"י המאשימה, לא יכולה להיות בעוכריו, ולכן שיקולים של צדק והגינות משפטית מחייבים את ביטול כתב האישום. בהחלטתי מיום 11.7.13 דחיתי טענה זו וקבעתי שאין בהחלטה של המאשימה להגיש כתב אישום כנגד הנאשם משום פגיעה חריפה בתחושת הצדק וההגינות, וזאת במיוחד לאור חובתה של המאשימה לקבל החלטה בדבר מיצוי הטיפול בתיקים תוך פרק זמן סביר ובמהירות הראויה ולא היה מקום להמתין שהנאשם יפרע את גובה הכופר על פני פרק זמן של שלוש שנים, לצורך הכרעה בשאלה אם להעמידו לדין, או לא.

### ג. הסרת המחדלים

5. ההליכים בתיק שבפני נדחו מעת לעת על מנת לאפשר לנאשם להסיר את המחדלים נשוא כתב האישום. בסופו של יום, המחדלים הוסרו והנאשם נדרש לשלם מס למאשימה בסכום



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

קרן של 90,000 ₪ וזאת במסגרת הסדר פשרה שנערך בינו לבין המאשימה. הסכום הנ"ל על פי הסדר הפשרה אמור להיות משולם בתשלומים שנכון להיום הנאשם עומד בו.

### ד. טענות הצדדים לעונש

6. הצדדים הגיעו להסדר טיעון אשר לפיו אם לא יוסרו המחדלים אזי המאשימה תעתור לעונש מאסר בפועל של עשרה חודשים, ובעוד שאם יוסרו המחדלים, המאשימה תעתור לעונש מאסר בפועל של שישה חודשים שירוצה בדרך של עבודות שירות וההגנה תטען באופן פתוח. כמו כן, סוכם שיושת על הנאשם קנס על פי שיקול דעתו של בית משפט. כאמור, המחדלים אכן הוסרו ולכן עתירתה של המאשימה היא למאסר בפועל לתקופה המקסימאלית של שישה חודשים שירוצו בעבודות שירות. המאשימה טענה כי ההקלה בעונשו של הנאשם כבר קיבלה ביטוי במסגרת ההסכמה שלא להטיל עליו עונש מאסר בפועל עקב הסרת המחדלים, ולכן אין מקום להקלה נוספת ברכיב המאסר. הנאשם עבר את העבירות נשוא כתב האישום במשך שבע שנים וזאת כנסיבה לחומרה. העובדה שהנאשם לא דיווח על הכנסותיו ולא ניהל ספרים כחוק מקשה על המאשימה לדעת מה היה היקף העלמות המס והסדר הפשרה שאליו הגיעו הצדדים, כשמו כן הוא, ואין בו בכדי ללמד על מידת הפגיעה בפועל בערך החברתי המוגן הטמון בעבירות שבוצעו. המאשימה עתרה לקנס בסך של 40,000 ₪. לנאשם רישום פלילי הכולל שבע הרשעות קודמות בעבירות רכוש ואלימות (2/ת). אין לנאשם רישום פלילי בעבירות מס.

7. בא כוח הנאשם טען כי העמדה המקורית של המאשימה הייתה לכופר. אילו לנאשם הייתה היכולת הכלכלית לשלם את הכופר שהוצע לו בסך של 100,000 ₪ בשלושה תשלומים, אזי, ההליך הפלילי שבפני בכלל לא היה מגיע לפתחו של בית משפט. על כן, בא כוח הנאשם טען שיש להסתפק במאסר על תנאי וזאת כמנגנון ענישתי שיש בו בכדי לאזן בין עמדת המאשימה המקורית שלא להגיש כתב אישום לבין אי יכולתו הכלכלית של הנאשם לשלם את הכופר. בנוסף, במקום קנס יש להטיל על הנאשם לבצע שעות שירות לתועלת הציבור. לנאשם שני ילדים שפרנסתם עליו והינו מתגורר בשכירות.

### ה. המתודולוגיה בגזירת הדין

8. בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין תשל"ז – 1977 (להלן: **חוק העונשין**), השתנתה המתודולוגיה בקביעת גזר הדין. ודוק, השיקולים המנחים את בית המשפט בעת גזירת



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

הדין, בין לקולא ובין לחומרא, לא השתנו. השינוי הוא בדרך קביעת העונש. בפרקים הבאים אעמוד על המתודולוגיה בקביעת העונש בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה על פי תיקון 113 לחוק העונשין. השוואה בין המתודולוגיה של גזירת הדין בדין האנגלי והמתודולוגיה בגזירת הדין על פי תיקון 113 לחוק העונשין מלמדת על קיומם של קווי דמיון מובהקים בין שתי שיטות המשפט, וזאת על אף השוני ביניהן בדקויות שייחודיות לכל אחת משיטות המשפט. פתיחת אשנב לדין האנגלי אין משמעה שבית המשפט יכריע במקרה שבפניו במנותק מהדין החל בישראל, אך הדבר מטרתו לאפשר ראייה רחבה של המתודולוגיה החדשה בענישה בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין. בקליפת אגוז, קווי הדמיון הינם כדלקמן:

- א. בשתי השיטות, הענישה מתבצעת על פי עיקרון ההלימה (פרופורציונליות) בין חומרת העבירה לבין סוג ומידת העונש שיוטל;
- ב. בשתי השיטות גזירת הדין נעשית על פי "מתחמי עונש" שיהיו רלוונטיים לכל מעשה עבירה;
- ג. בשתי השיטות, לכל סוג של עבירה ישנם מספר מתחמי עונש ולא מתחם עונש אחד, כאשר השוני בין מתחם אחד למשנהו מתבטא ב-"מידת האשם" בעת ביצוע העבירה ו-"מידת הנזק" שנגרם או שהיה צפוי להיגרם מביצועה;
- ד. בשתי השיטות, למתחם העונש יש "צביון אינדיבידואלי" שנותן ביטוי לחומרת העבירה בנסיבות ביצועה בכל מקרה ומקרה;
- ה. בשתי השיטות, קיים שיקול דעת לבית המשפט לסטות במקרים המתאימים ממתחם העונש ההולם, בין לקולא ובין לחומרא;
- ו. בשתי השיטות, הצורך בקביעת "מתודולוגיה אחידה" בגזירת הדין נולדה בעקבות פערים בלתי מוסברים בענישה בין נאשמים שביצעו עבירות זהות בנסיבות דומות.
9. בדין האנגלי נצבר ניסיון רב שנים בקביעת מתחמי הענישה השונים ואשר יכול לשמש לעזר לעשיית אנלוגיות לאופן פרשנותו של תיקון 113 לחוק העונשין, הכל כמובן בשינויים המחויבים ובהתאמה למשפט הישראלי. במסגרת גזר הדין, אביא סקירה קצרה של המתודולוגיה של גזירת הדין בדין האנגלי, לרבות בעבירות מס, תוך דגש על הפרמטרים של





## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

"מידת אשם" ו-"מידת נזק" כפרמטרים מנחים בקביעת מתחמי ענישה. לאחר מכן, איישם את הפרמטרים הללו בעבירה שבפני של התחמקות ממס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, הכל במטרה לנסות לשרטט פרמטרים מנחים בגזירת העונש בעבירה זו.

10. בגזר דין שנתתי לאחרונה בת"פ (רמ' 12-08-12233 **מדינת ישראל נ' אסף חורי** [פורסם בנבו] (24.11.13) (להלן: **אסף חורי**) עמדתי בהרחבה על הפרמטרים המנחים בקביעת מתחם העונש ההולם בעבירות לפי סעיפים 117(א) ו-117(ב) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975. בעיני, הדברים שקבעתי שם הינם טובים ונכונים גם לגבי העבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה ואסתמך עליהם, בשינויים המחויבים, גם לצורך כתיבת גזר הדין בתיק הנוכחי. יצוין שהוגש ערעור על גזר הדין בענין **אסף חורי** על ידי הנאשם שם ביום 5.1.14 לבית המשפט המחוזי במחוז מרכז ואשר טרם נשמע (ע"פ 14-01-7137).

11. ב-עפ"ג (מח' – י-ם) 13-10-28376 **יחזקאל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (18.12.13) (בפני כבוד מותב השופטים: הנשיא דוד חשין, סגן הנשיא משה דרורי והשופט ארנון דראל) נדון ערעור על גזר דין של בית משפט השלום בירושלים בגין עבירות לפי חוק מס ערך מוסף ופקודת מס הכנסה. בפסקאות 87 – 88 כבוד סגן הנשיא השופט משה דרורי רשם את הדברים הבאים בנוגע למתכונת שהצעתי בפסק הדין **אסף חורי** בגזירת הדין בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף:

"87. הרעיונות הכלולים בפסק דין מקיף ומעמיק זה מחייבים עיון, ולא תמיד ניתן ליישם בכל מקרה ומקרה.

88. לאחר ששקלתי את נסיבותיו של תיק זה ואת הנתון החשוב שאני ערכאת ערעור שאינה גוזרת את הדין מראשיתו, לא ראיתי לנכון ליישם דרך זו של בית משפט השלום ברמלה, אם כי יש לה ברכה משל עצמה, וראוי כי שופטי הערכאה הראשונה (בדרך כלל בית משפט השלום הוא זה שדן בעבירות מס), ישקלו בכובד ראש אפשרות לפעול על פי המתכונת המוצעת באותו פסק דין, או מתכונת דומה לכך".

12. יובהר כי המתכונת שהוצעה בפסק דין **אסף חורי** לגזירת הדין בעבירות מס בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין, הינה בהשראת שיטת הענישה הנהוגה בדין האנגלי. על כן, בפרק הבא אבהיר את המתודולוגיה בגזירת הדין בדין האנגלי, תוך התייחסות לעבירות מס.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

### ו. המתודולוגיה בגזירת הדין באנגליה

#### ו.1. הקמת מועצה לניסוח הנחיות ענישה

13. בדומה לישראל, במשך שנים רבות ניתן לשופטים באנגליה שיקול דעת רחב מאוד בקביעת העונש. מאז שנות השמונים של המאה העשרים ניתן למצוא פסקי דין מנחים של בתי משפט לערעורים הקובעים הנחיות לגזירת הדין בעבירות מסוימות. לימים הוקמו ועדות שונות שתפקידן לקבוע הנחיות ענישה לבתי המשפט לפי סוגי עבירות. ההנחיות היו בלתי מחייבות והותירו מרחב תמרון לבתי המשפט בגזירת הדין. המטרה של ההנחיות איננה להביא לתוצאות ענישה אחידות אלא להביא לאחידות בדרך הקביעה של העונש. לפי שיטה זו, השופט הבא לגזור את הדין פועל בהתאם להנחיות. הוא פועל לפי ההנחיות הכלליות הנוגעות לחומרת העבירה ולפי ההנחיות הנוגעות לעבירה שבה הוא דן. השופט שוקל את הנסיבות המנויות בהנחיות ומתחשב בעונשים הקבועים בהן, אולם הוא קובע את העונש בהתחשב במכלול הנסיבות והעובדות הנוגעות למקרה שבפניו, ואינו שואף להגיע לענישה אחידה. הענישה מותאמת למקרה שבפניו, על כל נסיבותיו, אולם דרך עבודתו מורכבת מהנחיות. להתפתחות הדין באנגליה בנושא הנחיות הענישה, ראו : רות קנאי "בין אמנות למדע : גזירת הדין כאומנות" **עלי משפט** ח' (תש"ע) 217, 229 – 231. וכן ראו גם :

Andrew Ashworth **Sentencing and Criminal Justice** (5<sup>th</sup> edition, Cambridge University Press, 2010) pp. 51 – 65.

14. כמו בדין האנגלי, תיקון 113 לחוק העונשין מטרתו להביא לאחידות בדרך קביעת העונש, ולא לתוצאות ענישה אחידות (ראו דברי ההסבר להצעת חוק העונשין תיקון (92) (הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה) התשס"ו – 2006 (הצ"ח 241, טז' בסיון התשס"ו, 12 ביוני 2006, עמ' 446)).

15. נושא ה- sentencing guidelines (להלן : **ההנחיות**) עבר שינויים שונים לאורך השנים והמצב המשפטי כיום הוא שהחל משנת 2009 קיימת Sentencing Council (להלן – **המועצה**) שהוקמה מכוח סעיף 118 ל- Coroners and Justice Act 2009 (להלן : **החוק**) ניתן לעיין בנוסח המעודכן של החוק באתר שלהלן : [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk).



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

16. בסעיף 120 לחוק נקבע מנגנון מפורט לאופן ניסוחם וקביעתם של הנחיות על ידי המועצה. כך למשל, יש לפרסם תחילה טיוטה של הנחיות (סעיף 120(5)) ולאחר מכן יש חובת התייעצות עם גורמים שונים (סעיף 120(6)). לאחר תום ההתייעצויות וגיבוש נוסח סופי יש לפרסמן כהנחיות סופיות וממצות (סעיף 120(7)) (definitive guidelines). המועצה רשאית לשנות ולתקן את ההנחיות (סעיף 120(9)). על המועצה להתחשב, בעת ניסוח ההנחיות, בענישה שניתנה בפסיקתם של בתי המשפט באנגליה ו-וילס, וכן גם בצורך לקדם עקביות בענישה, ההשפעה של גזרי דין על קורבנות עבירה והצורך בקידום אמון הציבור במערכת המשפט הפלילית (סעיף 120(11)). המועצה מחויבת לנסח הנחיות לפי עבירות ספציפיות ועם קטגוריות משנה בתוך אותה עבירה (סעיף 121(1) ו-2). על ההנחיות לקבוע את "מתחם העבירה" (offence range) שמן הראוי להשית על נאשם שביצע עבירה מאותו סוג (סעיף 121(4)). על ההנחיות לכלול את עונש המוצא בתוך מתחם העבירה (starting point in the offence range) (סעיף 121(5)). על ההנחיות לכלול את רשימת הנסיבות לקולא ולחומרה לכל סוג עבירה שבה ניתנו ההנחיות (סעיף 121(6)).

17. ההנחיות שמתפרסמות על ידי המועצה יש ליישמן בעת מתן גזר הדין על כל העבירות שבוצעו החל מיום 6 לאפריל 2010 ואילך. מן הראוי להביא גם את הוראתו של סעיף 125(1) לחוק ואשר לפיו :

### 125 Sentencing guidelines : duty of court

(1) Every court –

- (a) must, in sentencing an offender, follow any sentencing guidelines which are relevant to the offender's case, and
- (b) must, in exercising any other function relating to the sentencing of offenders, follow any sentencing guidelines which are relevant to the exercise of the function,

unless the court is satisfied that it would be contrary to the interests of justice to do so."



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

יוצא מכך, כי מחד גיסא קיימת חובה (כפי שעולה מהמילה must ומהביטוי duty of court) על כלל בתי המשפט לפעול על פי ההנחיות הרלבנטיות לעבירה שביצע הנאשם שניצב שבפניהם ואשר בכוונתם לגזור את דינו. מאידך גיסא, לבית המשפט עדיין קיים שיקול דעת לסטות מההנחיות (ולכן גם ממתחמי העונש הקבועים בהם) במקרים שבהם בית המשפט שוכנע כי אם יינתן גזר הדין בהתאם להנחיות הדבר יהיה מנוגד לשיקולי צדק.

### 2.1 חומרת העבירה תיקבע על פי "מידת האשם" ו-"מידת הנזק"

18. בסעיף 143(1) לחוק הנקרא **Criminal Justice Act 2003**, נקבע כדלקמן :

"In considering the **seriousness** of any offence, the court must consider the offender's **culpability** in committing the offence and any **harm** which the offence caused, was intended to cause or might foreseeably have caused."

(ההדגשה לא במקור)

19. יוצא מכך, ש-"חומרתה של עבירה" נמדדת לפי "מידת האשם" בעת ביצוע העבירה וכן לפי "מידת הנזק" שנגרם או שמבצע העבירה התכוון לגרום או שהיה צפוי להיגרם. ניתן לעיין בנוסח המעודכן של החוק הנ"ל באתר שלהלן: [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). על מנת לבאר את אופן יישומו של הסעיף הנ"ל, המועצה (באחד מגלגוליה הקודמים) פרסמה הנחיות ענישה כלליות (שהינן בתוקף עד היום) ואשר חלות על כל סוגי העבירות בנוגע לאופן הגדרת חומרתה של עבירה (seriousness of the offence). הנחיות אלה באות להבהיר את היחס שבין שני הפרמטרים המנחים בקביעת חומרת העבירה והם "האשם" (culpability) בביצוע העבירה ו"הנזק" (harm) שנגרם או שהייתה כוונה לגרום או שהיה צפוי להיגרם מביצוע העבירה. הנחיות אלה נקראות - **Overarching Principles : Seriousness** (להלן: **ההנחיות להגדרת חומרתה של עבירה**). ההנחיות פורסמו בשנת 2004 ועודכנו בשנת 2007. ניתן למצוא את ההנחיות באתר האינטרנט של המועצה בכתובת שלהלן: [www.sentencingcouncil.judiciary.gov.uk](http://www.sentencingcouncil.judiciary.gov.uk) (להלן: **אתר המועצה**). מן הראוי לציין שההנחיות הענישה להגדרת חומרת העבירה, הן הנחיות כלליות שחלות על כל קשת העבירות הקיימות. בנוסף, בהנחיות להגדרת חומרתה של עבירה יש התייחסות לדרגות אשם שונות בביצוע העבירה לפי מצבו הנפשי של מבצע העבירה ביחס לנזק שנגרם או שהיה צפוי



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

להיגרם מהעבירה (כגון: כוונה, ידיעה, אדישות ורשלנות). בנוסף, בסעיף 1.38 להנחיות להגדרת חומרת העבירה נקבע כי חומרתו של כל אירוע עברייני תיבחן על פי נתוני הייחודיים של אותו אירוע עברייני על פי "מידת האשם" ו-"מידת הנזק" ולא בהתבסס על תפישת כללית של פגיעה בערך המוגן. נביא את לשון סעיף 1.38 למען ההמחשה:

"the **seriousness of an individual offence** should be judged **on its own dimensions of harm and culpability** rather than as part of a collective social harm. It is legitimate for the overall approach to sentencing levels for particular offences to be guided by their cumulative effect. However, it would be wrong to further penalise individual offenders by increasing length for committing an individual offence of that type."

(ההדגשה לא במקור)

### 3.1 הנחיות הענישה בעבירות מס

20. בנוסף להנחיות להגדרת חומרתה של עבירה, המועצה ניסחה הנחיות ענישה מפורטות לסוגים שונים של עבירות (כגון עבירות סמים, עבירות מין, עבירות התפרצות, עבירות תקיפה ועוד). הנחיות הענישה כוללות פרמטרים ברורים לקביעת מידת האשם ומידת הנזק בכל סוג עבירה. ישנן קטגוריות שונות של אשם (בדרך כלל שלוש דרגות: דרגת אשם גבוהה, בינונית ונמוכה) וקטגוריות שונות של נזק. בדרך זו, ניתן לקבל המחשה ל-"רמת חומרתו" של אירוע עברייני.

21. כך למשל, בעבירה של ייבוא סמים ישנן הנחיות מיוחדות עם הסבר נרטיבי לאופן הגדרת מידת האשם (שנקבעת על פי מעמדו של מבצע העבירה בשרשרת הפצת הסם) ומידת הנזק (שנקבעת על פי סוג הסם וכמות הסם שיובא). ראו: **Drug Offences Definitive Guidelines** שנכנסו לתוקף בפברואר 2012. הנחיות אלו נמצאות באתר המועצה. בעבירה של ייבוא סמים נקבעו בהנחיות הנ"ל שלוש דרגות אשם (גבוהה, בינונית ונמוכה) בביצועה של העבירה וארבע קטגוריות של נזק, כאשר בכל קטגוריית נזק ישנו "מתחם כמויות" נפרד



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

לפי סוג הסם שיובא. כל אחת מדרגות האשם יכולה "להצטלב" עם כל אחת מקטגוריות הנזק ובכל נקודת הצטלבות ישנו מתחם עונש הולם נפרד, כך שסך הכל ישנם שנים עשר (4x3) מתחמים לעבירה של ייבוא סמים. בדרך זו, יכול שיהיו מתחמי עונש רבים בביצוע "סוג" מסוים של עבירה. לדיון מפורט בהנחיות הענישה בעבירת ייבוא סמים בדיון האנגלי עם ניסיון לעשות אנאלוגיה יישומית לדיון בישראל ראו גזר דין שנתתי בעניין ת"פ (רמ') 20928-07-12 **מדינת ישראל נ' אתן** [פורסם בנבו] (9.5.13) ואשר אוזכר על ידי כבוד השופט מלצר ב-ע"פ 3249/12 **עופר בנאום משה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (13.5.13) פסקה 11 לפסק הדין.

22. בדיון האנגלי קיימות הנחיות ענישה שנוגעות לעבירות "מרמה" (fraud) ונקראות **Sentencing for Fraud – Statutory Offences: Definitive Guideline** (להלן: **הנחיות הענישה בעבירות מרמה**). הנחיות אלה נכנסו לתוקף באוקטובר 2009 והן בתוקף עד היום. הנחיות הענישה בעבירות מרמה כוללות התייחסות לקטגוריות השונות של עבירות המרמה, כגון: מרמה של בנקים, מרמה של חברות ביטוח, מרמה של אנשים פרטיים ומרמה של רשויות המס. לכל אחת מקטגוריות המרמה יש התייחסות נפרדת בהנחיות. עבירות המס שרלבנטיות לעניינו נקראות מרמה של "הכנסה" (revenue fraud) ואשר מתייחסות לרמיית המדינה בנוגע להכנסותיה שנובעים מסוגים שונים של מיסים (כגון מע"מ, מס הכנסה ומכס). את הנוסח המלא של הנחיות הענישה בעבירות מרמה ניתן למצוא באתר המועצה.

23. הנחיות הענישה בעבירות מרמה כוללות התייחסות, בין השאר, לעבירות המס הבאות: התחמקות במרמה מתשלום מע"מ (fraudulent evasion of VAT), הגשת הצהרות כוזבות לרשויות מע"מ (false statement for VAT purposes) וכן התחמקות במרמה מתשלום מס הכנסה (fraudulent evasion of income tax). לגבי עבירות המס האמורות, בהנחיות ישנן דרגות שונות של "אשם" בביצוע העבירות (כגון רמת התכנון בביצוע העבירה לעומת העדר תכנון, אורך הזמן שבו התבצעו העבירות, ריבוי עבירות לעומת אירוע בודד). כמו כן, ישנן דרגות שונות של "נזק" מביצוע עבירת מס. דרגות הנזק השונות נקבעות לפי הסכום שנגזל מהקופה הציבורית עקב עבירת המס, קרי "סכום ההשתמטות". סכום ההשתמטות יכול לבוא לידי ביטוי בכסף **שמגיע** או שהיה אמור להגיע לרשויות המס והתחמקו מתשלומם או בכסף **שנתקבל** או שניסו לקבלו מרשויות המס עקב מעשה המרמה. על כן, נקבעו "מתחמי השתמטות" לדרגות הנזק השונות, כלהלן (לפי סדר עולה של חומרה):



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסרי  
וכלכלה נ' יהודה

- א. מתחם השתמטות ראשון – עד 5,000 ליש"ט ;
- ב. מתחם השתמטות שני – מעל 5,000 ליש"ט ופחות מ- 20,000 ליש"ט ;
- ג. מתחם השתמטות שלישי – מעל 20,000 ליש"ט ופחות מ- 100,000 ליש"ט ;
- ד. מתחם השתמטות רביעי – מעל 100,000 ליש"ט ופחות מ- 500,000 ליש"ט ;
- ה. מתחם השתמטות חמישי – מ- 500,000 ליש"ט ומעלה.
24. כל אחת מדרגות האשם יכולה להצטלב עם כל אחת מדרגות הנזק, לפי מתחם ההשתמטות. בכל נקודת "הצטלבות" נקבע בהנחיות הענישה בעבירות מרמה "מתחם עונש" משלה, עם "עונש מוצא" בתוך המתחם שממנו בית המשפט יכול לעלות או לרדת בתוך המתחם לפי נסיבותיו האישיות של הנאשם. בבוא בית המשפט לגזור את העונש עליו לפעול באופן הבא : תחילה עליו לאתר את דרגת האשם הרלבנטית לנאשם ; לאחר מכן, עליו לאתר את מתחם ההשתמטות על מנת לזהות את דרגת הנזק הרלבנטית לנאשם ; עם איתור דרגת האשם ודרגת הנזק על השופט לאתר את מתחם העונש הרלבנטי לאותה נקודת הצטלבות שבין "אשם" ו-"נזק" ; לאחר איתור מתחם העונש על בית המשפט לקבוע את העונש המתאים לנאשם בתוך מתחם העונש. יובהר כי מתחמי ההשתמטות מטרם לסייע לבית המשפט באיתור מתחם העונש הראוי והרלבנטי לעבירה הספציפית שבוצעה על ידי הנאשם ואינם בגדר "תעריף" ענישה.
25. לאור מחקר שנערך לגבי אופן יישום הנחיות הענישה בעבירות מרמה נתעורר הצורך לעדכן את מתחמי ההשתמטות שנקבעו בהם וכן הוספת הנחיות ענישה בנוגע לעבירות נוספות שלא הופיעו בהנחיות הקיימות (כגון שוחד והלבנת הון). על כן, בחודש יוני 2013 המועצה פרסמה **טיוטה** של הנחיות ואשר נקראות :
- Fraud, Bribery and Money Laundering Offences Guideline - Consultation**  
(להלן : **הטיוטה**). נכון לכתיבת שורות אלה, הנחיות הענישה המופיעות בטיוטה מצויות עדיין בשלבי התייעצות וטרם אושרו באופן סופי. נוסח הטיוטה מופיע באתר המועצה. יובהר שהמתודולוגיה בגזירת הדין בעבירות מס נותרה כפי שהיא והטיוטה מטרתה להביא לשיפור ההנחיות הקיימות.
26. לפי הטיוטה, **מידת האשם** בבדיקת חומרתה של עבירת מס, מורכבת משלוש דרגות (עמ' 35 לטיוטה) :



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

- א. דרגת אשם גבוהה – המאופיינת בתפקיד מוביל (leading role) כאשר הנאשם פעל כחלק מחבורה, יכולת להשפיע על אחרים, שימוש לרעה בסמכות או הפרת אמונים וכן תחכום רב או תכנון משמעותי בביצוע העבירה.
- ב. דרגת אשם בינונית – המאופיינת בתפקיד משמעותי (significant role) בביצוע העבירה כאשר מדובר במי שפעל בחבורה, ויש לו רווח כלכלי מסוים מהעבירה שביצע; בדרגת האשם הבינונית ייכללו גם אותם מקרים אחרים שאינם נכללים בדרגת האשם הגבוהה או הנמוכה.
- ג. דרגת אשם נמוכה – המאופיינת בתפקיד מופחת (lesser role) בביצוע העבירה, ואשר ניתן ללמוד עליו מקיומו של אחד או יותר מהפרמטרים שלהלן: מעורבות בעקבות ניצול או הפחדה או כפיה; העדר רווח כלכלי; אירוע חד פעמי ואשר נעדר תכנון או בעל רמת תכנון נמוכה ביותר; הבנה או מודעות מינימאליים לפעילות המרמה שבוצעה.
27. לפי הטיוטה **מידת הנזק** בביצוע עבירת מס מורכבת משבע קטגוריות נזק נפרדות לפי מתחמי ההשתמטות הבאים (לפי סדר יורד של חומרה) (עמ' 36 לטיוטה):
- א. קטגוריה 1: מתחם השתמטות מ- 50 מיליון ליש"ט ומעלה.
- ב. קטגוריה 2: מתחם השתמטות שנע בין 10 מיליון עד 50 מיליון ליש"ט;
- ג. קטגוריה 3: מתחם השתמטות שנע בין 2 עד 10 מיליון ליש"ט;
- ד. קטגוריה 4: מתחם השתמטות שנע בין 500,000 עד 2 מיליון ליש"ט;
- ה. קטגוריה 5: מתחם השתמטות שנע בין 100,000 עד 500,000 ליש"ט;
- ו. קטגוריה 6: מתחם השתמטות שנע בין 20,000 עד 100,000 ליש"ט;
- ז. קטגוריה 7: מתחם השתמטות של עד 20,000 ליש"ט.





## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

28. לגבי אופן הערכת מידת הנזק, בעמ' 36 לטיוטה נאמרו הדברים הבאים :

"The assessment of harm is based on the amount/relief obtained or intended to be obtained from Her Majesty's Revenue and Customs. There are seven categories of harm ranging in value from less than £ 20,000 to the highest category of £ 50 million or more. This wide range of values reflects the range of revenue fraud offending and is intended to give sufficient guidance at both ends of the spectrum."

29. לאור קווי הדמיון שבין מתודולוגיית הענישה בדין האנגלי לבין מתודולוגיית הענישה לפי תיקון 113 לחוק העונשין, ואשר עליהם עמדתי בפסקה 8 לעיל לגזר הדין, דומני שניתן לעשות אנאלוגיה מהדין האנגלי לדין הישראלי בנוגע לענישה בעבירות מס, הכל כמובן בשינויים המחויבים ובהתאמה למשפט הישראלי. בפרק הבא אעמוד על המתודולוגיה בגזירת הדין במשפט הישראלי.

### ז. המתודולוגיה בגזירת הדין בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין

30. בעקבות תיקון 113 לחוק העונשין, מלאכת גזירת הדין מורכבת משלושה שלבים עיקריים (ע"פ 2918/13 **דבס נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (18.7.13) פסקה 6 לפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן ; ע"פ 1903/13 **עיאשה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (14.7.13) פסקאות 7 עד 9 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל ; ע"פ 1323/13 **חסן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (5.6.13) פסקאות 6 – 9 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל). **בשלב הראשון**, על בית משפט לקבוע את מתחם העונש ההולם. מתחם העונש ההולם הוא אמת מידה נורמטיבית המשכללת את הערך החברתי שנפגע כתוצאה מהעבירה, מדיניות הענישה הנהוגה ביחס לעבירה זו ונסיבות ביצועה, לרבות מידת אשמו של הנאשם.

31. **בשלב השני**, לאחר שנקבע מתחם העונש ההולם, על בית המשפט לבחון אם יש מקום לחרוג ממתחם העונש ההולם, בין לקולא ובין לחומרא. אם בית משפט יגיע למסקנה שאין מקום



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

לחרוג ממתחם העונש ההולם אזי על בית משפט לעבור **לשלב השלישי** שבו יקבע את העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם.

### ח. כמה עבירות המהוות כמה אירועים

32. לניתוח מעט שונה של הבדיקה התלת שלבית בגזירת הדין, ראו ע"פ 8641/12 **סעד נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] 5.8.13 פסקאות 22 – 25 לפסק דינו של כבוד השופט סולברג, ואשר בו נקבע שהשלב הראשון בבדיקה התלת שלבית הוא בדיקה אם מדובר בכמה עבירות המהוות אירוע אחד או שמא בכמה עבירות המהוות כמה אירועים. סעיף 40ג(ב) ו-ו(ג) לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"40ג. (ב) הרשיע בית משפט נאשם **בכמה עבירות המהוות כמה אירועים**, יקבע מתחם עונש הולם כאמור בסעיף 40ג(א) **לכל אירוע בנפרד**, ולאחר מכן רשאי הוא לגזור עונש נפרד לכל אירוע או עונש כולל לכל האירועים; גזר בית משפט עונש נפרד לכל אירוע, יקבע את מידת החפיפה בין העונשים או הצטברותם.

(ג) בגזירת העונש לפי סעיף זה, יתחשב בית משפט, בין השאר, **במספר העבירות, בתדירותן ובזיקה ביניהן**, וישמור על יחס הולם בין חומרת מכלול המעשים ומידת אשמו של הנאשם לבין סוג העונש, באם גזר עונש מאסר – לבין תקופת המאסר שעל הנאשם לשאת."

(ההדגשה לא במקור)

33. במקרה שבפני הנאשם הורשע **בשבע** עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. בפסיקה נקבע כי כל עבירת מס הינה אירוע העומד בפני עצמו ומתבצע בזמן נתון, ואין בדמיון בין הפעולות המתבצעות בכל עבירה ועבירה בכדי לגרום לפעולות נפרדות אלו להפוך לכדי מקשה אחת (רע"פ 5953/08 **עתאמלה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (22.10.08)). לכאורה, יש לקבוע את מתחם העונש ההולם לכל אחת מהעבירות שבכתב האישום באופן נפרד. עם זאת, באי כוח הצדדים התייחסו בטיעוניהם לעונש למכלול העבירות שבכתב האישום לעניין קביעת מתחם העונש ההולם. מכל מקום, כפי שיובהר בהרחבה בהמשך, ריבוי העבירות הינו נתון רלוונטי בהגדרת "מידת האשם" ובנוסף, בכל מקרה "מידת הנזק" תיקבע לפי



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

הסכום הכולל של המס שהשתמטו מתשלומיו בכל מכלול העבירות. על כן, בנסיבות העניין, אקבע מתחם עונש הולם אחד לכל שבע העבירות שבהן הורשע הנאשם.

### ט. השלב הראשון בגזירת הדין: קביעת מתחם העונש ההולם

34. מתחם העונש ההולם יקבע בהתאם לעיקרון ההלימות כפי שהוגדר בסעיף 40ג(א) לחוק העונשין. על מנת ליישמו בית משפט יתחשב בשלושה אלה: ראשית, בערך החברתי שנפגע מביצוע העבירה ובמידת הפגיעה בו; שנית, בנסיבות הקשורות בביצוע העבירה ומידת אשמו של הנאשם; שלישית, במדיניות הענישה הנהוגה (ע"פ 8641/12 סעד נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (5.8.13) פסקה 23 לפסק דינו של כבוד השופט סולברג). נעמוד להלן על מרכיביו השונים של מתחם העונש ההולם.

#### ט.1 הערך החברתי המוגן בעבירות מס

35. עבירות המס מתאפיינות בחומרה יתרה נוכח פגיעתן הישירה בקופה הציבורית ופגיעתן העקיפה בכיסו של האזרח ולאור חתירתן תחת ערך השוויון בנשיאת נטל המס (רע"פ 977/13 אודיז נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (20.2.13)). כמו כן, אין לפרט זכות לבסס את המשך פעילותו העסקית על כספים שאינם שייכים לו, ולכן גם לא תעמוד לו הגנה בדבר "הצדק סביר" בעת שהעיכוב בהעברת כספי המיסים נבע ממצוקה כלכלית קשה, אשר הותר בפני הפרט אך בחירה בין העברת כספי המיסים, שאינם שייכים לו, לבין קריסתו הכלכלית (רע"פ 4844/00 ברקאי נ' מדינת ישראל, פ"ד נו(2) 37 (2001); רע"פ 6167/11 ספקיוריטי המוקד המרכזי בע"מ נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (19.2.12); רע"פ 4563/09 פריצקר נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (5.6.09)).

#### ט.2 "מידת האשם" ו-"מידת הנזק"

36. "מידת האשם" ו-"מידת הנזק" הם שני פרמטרים מרכזיים בהגדרת חומרתה של עבירה שבוצעה ומשמשים כקווים מנחים בקביעת הגבול העליון והגבול התחתון של מתחם העונש ההולם. מטרתו של תיקון 113 לחוק העונשין תשל"ז – 1977 הוגדרה בסעיף 40א לחוק העונשין תשל"ז – 1977 (להלן: חוק העונשין) ואשר קובע כדלקמן:



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

"מטרתו של סימן זה לקבוע את העקרונות והשיקולים המנחים בענישה, המשקל שיש לתת להם והיחס ביניהם, כדי שבית המשפט יקבע את העונש המתאים לנאשם בנסיבות העבירה"

37. העיקרון המנחה בענישה הוגדר בסעיף 40ב לחוק העונשין, ואשר לפיו:

"העיקרון המנחה בענישה הוא קיומו של יחס הולם בין חומרת מעשי העבירה, בנסיבותיו ומידת אשמו של הנאשם ובין סוג ומידת העונש המוטל עליו (בסימן זה – העיקרון המנחה)".

(ההדגשה לא במקור)

38. הרכיב של "מידת אשמו של הנאשם" בביצוע העבירה הוא עיקרון מנחה בענישה ואשר קיבל ביטוי גם בסעיף 40ט(א)(1) ו-(2) לחוק העונשין ואשר קובע:

"40ט. (א) בקביעת מתחם העונש ההולם למעשה העבירה שביצע הנאשם כאמור בסעיף 40ג(א), יתחשב בית המשפט בהתקיימותן של נסיבות הקשורות בביצוע העבירה, המפורטות להלן, ובמידה שבה התקיימו, ככל שסבר שהן משפיעות על חומרת מעשי העבירה ועל אשמו של הנאשם:

(1) התכנון שקדם לביצוע העבירה;

(2) חלקו היחסי של הנאשם בביצוע העבירה ומידת ההשפעה של אחר על הנאשם בביצוע העבירה".

(ההדגשה לא במקור)

39. ודוק, מידת אשמו של הנאשם בעת ביצוע העבירה (כגון בשל מידת התכנון שקדמה לביצוע העבירה וכן חלקו היחסי של הנאשם בביצוע העבירה) קובעת את "מתחם העונש ההולם", וזאת להבדיל מ-"העונש המתאים" בתוך מתחם העונש ההולם.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

40. שיקול נוסף שהינו רלוונטי **לקביעת מתחם העונש ההולם**, וזאת להבדיל מהעונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם, הוא **הנזק שנגרם**, או **שהיה צפוי להיגרם** מביצוע העבירה. סעיף 40ג(א) לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"בית המשפט יקבע **מתחם עונש הולם** למעשה העבירה שביצע הנאשם בהתאם לעיקרון המנחה, ולשם כך יתחשב **בערך החברתי שנפגע מביצוע העבירה, במידת הפגיעה בו**, במדיניות הענישה הנהוגה, ובנסיבות הקשורות בביצוע העבירה כאמור בסעיף 40ט".

(ההדגשה לא במקור)

41. הרכיב של "מידת הפגיעה" בערך החברתי המוגן הוא שלוב ושזור ברכיב של "מידת הנזק" שנגרם או שהיה צפוי להיגרם מביצוע העבירה ולמעשה רכיב "מידת הפגיעה" ורכיב "מידת הנזק" הם רכיב אחד ולא שני רכיבים נפרדים. סעיף 40ט(א)(3) ו-(4) לחוק העונשין קובע כדלקמן:

40ט. (א) **בקביעת מתחם העונש ההולם** למעשה העבירה שביצע הנאשם כאמור בסעיף 40ג(א), יתחשב בית המשפט בהתקיימותן של נסיבות הקשורות בביצוע העבירה, המפורטות להלן, ובמידה שבה התקיימו, ככל שסבר שהן משפיעות על **חומרת מעשי העבירה** ועל אשמו של הנאשם:

(3) **הנזק שהיה צפוי להיגרם** מביצוע העבירה;

(4) **הנזק שנגרם** מביצוע העבירה".

(ההדגשה לא במקור)

42. הפרמטר של "**מידת האשם**" של הנאשם בעת ביצוע העבירה וכן הפרמטר של "**מידת הנזק**" שנגרם או שהיה צפוי להיגרם מביצוע העבירה קובעים את גבולות "**מתחם העונש ההולם**", וזאת להבדיל מ-"העונש המתאים" בתוך מתחם העונש ההולם. כל אחד מהפרמטרים הללו יכול להשפיע באופן עצמאי ונפרד על גבולותיו של מתחם העונש ההולם. ללמדך, כי יהיו **מתחמי עונש שונים** לנאשמים שונים שביצעו את **אותה עבירה**, ולא מתחם עונש אחד ויחיד לפי **סוג** העבירה שבוצעה, כאשר "מידת האשם" בביצוע העבירה ו-"מידת



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

הנוק" שנגרם ושהיה צפוי להיגרם מביצועה, יבדילו בין מתחם אחד למשנהו (ראו: דברי כבוד השופט סולברג בפסקה 23 לפסק דינו ב-ע"פ 8641/12 סעד נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (5.8.13); דברי כבוד השופט שוהם ב- רע"פ 4088/13 הדרי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (11.6.2013); וכן דברי כבוד השופטת ארבל בפסקה 7 לפסק דינה ב-ע"פ 1323/13 חסן נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (13.5.2013) לגבי הצביון האינדיבידואלי של מתחם העונש ההולם).

### 3.ט. אופן בדיקת "מידת האשם" בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה

43. הביטוי "מידת האשם" בביצועה של עבירה שמופיע בסעיפים 40 ו-40ט(א) לחוק העונשין מבוסס על ההנחה שקיימות דרגות שונות של אשם בביצועה של עבירה. סעיף 40ט(א)(1) לחוק העונשין עניינו "התכנון שקדם לביצוע העבירה". כמו כן, סעיף 40ט(א)(2) עניינו "החלק היחסי של הנאשם בביצוע העבירה ומידת ההשפעה של אחר על הנאשם בביצוע העבירה". על כן, לצורך עבירות מס, סבורני שניתן לקבוע שלוש דרגות של אשם: גבוהה, בינונית ונמוכה. קיומו של אחד או יותר מהפרמטרים שלהלן יציב את הנאשם בדרגת האשם הרלבנטית:

א. **דרגת אשם גבוהה:** לנאשם תפקיד מוביל כאשר מדובר במי שפעל בחבורה; יכולת להשפיע על אחרים בביצוע העבירה דרך כפייה, לחץ או מתן טובת הנאה; ניצול לרעה של תפקיד ציבורי לסיוע בקידום ההשתמטות; עבירה מתוככמת עם תכנון מוקדם משמעותי; רווח כלכלי מאוד גדול מהעבירה שבוצעה.

ב. **דרגת אשם בינונית:** לנאשם תפקיד משמעותי כאשר מדובר במי שפעל בחבורה, כאשר לנאשם יכולת השפעה על אחרים שפועלים תחתיו. בקטגוריית הביניים של "דרגת אשם בינונית" ייכללו גם אותם מקרים שבהם הנאשם פעל לבדו ויש לו רווח כלכלי מסוים מהעבירה שבוצעה.

ג. **דרגת אשם נמוכה:** לנאשם תפקיד מופחת אם פעל בחבורה והינו עושה דברו של אחר ונעדר כל השפעה על דרג נמוך יותר ממנו; הנאשם מעורב בביצוע העבירה בעקבות כפייה, הפחדה או ניצול, ואשר אינם בעוצמה המספקת להוכחת הגנת הכורח; אין לנאשם מניע כלכלי או טובת הנאה מביצוע העבירה; היעדר תכנון מוקדם; מודעות מוגבלת לאלמנט המרמה בעבירה שבוצעה.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

44. הפרמטרים שציינתי לעיל לגבי מדרגי האשם השונים, הינם בגדר קווים מנחים לבית המשפט ואינם בגדר סד פרמטרים סגור ונוקשה. בית משפט יכול לקחת בחשבון גם נסיבות נוספות שקשורות לביצוע העבירות, ואשר יכולות להשפיע על מיקומו של נאשם במדרג האשם שציינתי, וזאת כאמור בסעיף 40יב לחוק העונשין תשל"ז – 1977. התקיימותן של נסיבות אלה יסייע לבית משפט בהגדרת מיקומו של הנאשם במדרג האשם. להלן הנסיבות הנוספות ואשר אינן בגדר רשימה סגורה:

א. **ריבוי עבירות** – ככל שכתב האישום מכיל מספר גדול יותר של עבירות, הדבר יש בו בכדי להשפיע על עלייתו של הנאשם במדרג האשם.

ב. **אורך הזמן שבו בוצעו העבירות** – ככל שעבירות המס נפרסו על פני תקופה ארוכה יותר, יש לראות את מידת האשם כגבוהה יותר. בנוסף, עבירות מס שיש בהן יסוד של אי דיווח הן עבירות נמשכות (ראו למשל: רע"פ 5906/12 **עזרא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.9.2012) על ידי כבוד השופט שוהם). ככל שהעבירה נמשכת על פני פרק זמן ארוך יותר, הדבר משפיע לחומרה על מידת האשם בביצוע העבירה.

45. במקרה שבפני, הנאשם פעל לבדו ושלא במסגרת חבורה והיה לו רווח מהעבירות שביצע. מדובר בשבע עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, כאשר העונש המקסימאלי בגין כל עבירה הוא שבע שנות מאסר. יתר על כן, העבירות השתרעו על פני השנים 2004 ועד 2010, היינו פרק זמן לא מבוטל. בנסיבות אלה, הנני קובע כי "מידת האשם" של הנאשם בביצוע העבירות נשוא כתב האישום היא **בדרגת אשם בינונית**.

ט.4 **אופן בדיקת "מידת הנזק" בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה**

46. בעת שמדובר בעבירת מס אין "קורבן" עבירה שהוא אדם "בשר ודם" שניתן לקבל ממנו "הצהרת נפגע" לפי סעיף 18 לחוק זכויות נפגעי עבירה תשס"א – 2001 ובה יפרט את הנזקים שנגרמו לו או שהיה צפוי שייגרמו לו עקב ביצוע העבירה. "קורבן" עבירת המס הוא הציבור בכללותו. רשויות המס כמי שמייצגות את האינטרס הציבורי ביכולתן "לכמת" את הנזק שנגרם או שהיה צפוי להיגרם לציבור כתוצאה מעבירת המס שבוצעה.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

47. כאן עולה השאלה כיצד יש "לכמת" את הנזק שנגרם מביצוע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. קיימות שתי דרכים לכימות הנזק שנגרם או שהיה צפוי להיגרם מביצוע עבירת מס:

א. מדידת הנזק לפי היקף ההכנסות שהנאשם העלים, כאשר אין בנתון זה אינדיקציה לסכום המס המדויק שהיה עליו לשלם ואשר נגרע מהקופה הציבורית עקב ביצוע העבירה. ההיגיון שבשיטה זו, לפיה מודדים את הנזק שנגרם מביצוע העבירה לפי היקף ההכנסות שהנאשם העלים מרשויות המס, מבוסס על הטענה שמעצם ביצוע העבירה של העדר דיווח על הכנסותיו, הנאשם שלל מרשויות המס מידע חיוני לצורך חישוב המס הריאלי שאמור לחול עליו. על כן, חלל זה במידע, שמקורו בנאשם, לא צריך לעמוד לרשויות המס לרועץ. נהפוך הוא, חלל זה במידע אמור לפעול לרעת הנאשם ומכאן המסקנה שיש לגזור את העונש מתוך היקף ההכנסות שהוא עצמו העלים.

ב. מדידת הנזק לפי סכום המס שהנאשם נמנע מתשלומו, או התכוון להימנע מתשלומו, ואשר יש בו בכדי לתת ביטוי לנזק המדויק שנגרם לקופה הציבורית. הדוגמא המובהקת לחישוב הנזק שנגרם מעבירת מס על בסיס סכום המס שלא שולם, הוא עבירות לפי חוק מס ערך מוסף. חוק מס ערך מוסף בנוי על בסיס שיטה אחידה לחישוב המע"מ, ואשר חלה על כל סוגי הטובין והשירותים השונים (למעט חריגים בודדים, כגון שיעור מס אפס, שאין זה המקום לדון בהם). התפיסה המקובלת בישראל היא שאין שיעורי מע"מ דיפרנציאליים לפי סוגי טובין או שירותים (ראו בהרחבה: חמי גוטליבובסקי ו-ניר יעקבי האם להחיל מע"מ דיפרנציאלי בישראל? לקחים מהתאוריה ומהנעשה בעולם) (מכון ון ליר בירושלים, תשע"ג – 2013)). על כן, קל מאוד לחשב את סכום מס הערך המוסף שנגזל או שהיה עלול להיגזל מהקופה הציבורית עקב ביצוע עבירה מסוג זה. כך למשל, בפסק דין אסף חורי, שניתן על ידי לאחרונה, קבעתי שהנזק מביצוע העבירה לפי סעיפים 117(א) ו-117(ב) לחוק מס ערך מוסף, יימדד לפי סכום המס שלא שולם בפועל או שהנאשם התכוון שלא לשלמו בעקבות ביצוע העבירה. לעומת זאת, בעבירות לפי פקודת מס הכנסה, כאשר אופן חישוב המס כפוף לשיקולים שונים ונתון למחלוקת (כגון שיעורי מס שונים לפי דרגות הכנסה שונות וכן צורך בניכויים), קיים קושי, בעת גזירת הדין, לאתר את גובה המס האמיתי שהיה על הנאשם לשלם אילו לא העבירה ונגזל מהקופה הציבורית עקב ביצועה.





## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

48. בסעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה נקבע כדלקמן :

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס, או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו – מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים **מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים,** או שני העונשים כאחד ; ואלו הן :

(5) השתמש בכל מרמה, עורמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן."

(ההדגשה לא במקור)

49. כמו כן, בסעיף 220א לפקודת מס הכנסה נקבע כדלקמן :

"לעניין קנס על פי חלק זה או חלק י', **שבסיסו הוא סכום הכנסה,** יוגדל הבסיס לפי שיעור העלייה של מדד המחירים לצרכן בין המדד האחרון שהתפרסם לפני תום שנת המס שאותו בסיס מתייחס אליה לבין המדד האחרון שהתפרסם לפני הטלת הקנס".

(ההדגשה לא במקור)

50. השאלה כיצד מחשבים את הנזק שנגרם מביצוע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, האם לפי **היקף ההכנסות שהועלמו או לפי סכום המס שנגזל בפועל** מהקופה הציבורית, טרם הוכרעה על ידי בית המשפט העליון. סוגיה זו עלתה ברע"פ 4684/12 **גחלי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (14.6.12). במקרה זה המבקש הורשע בביצוע עבירות לפי סעיפים 220(5) ו-220(6) לפקודת מס הכנסה. הנאשם לא דיווח למס הכנסה על **הכנסות** בהיקף של כ- 1.2 מיליון ₪. המבקש טען שעונשו צריך להיגזר מהנזק שנגרם בפועל לקופה הציבורית, קרי סכום המס שחל עליו, שלטענתו עמד על סך של 100,000 ₪ ולא מהיקף ההכנסות שהעלים בסך של 1.2 מיליון ₪. בית המשפט בסופו של דבר קבע ששאלה זו, איננה נדרשת לצורך הכרעה באותו מקרה תוך ציון שהדבר גם לא נדון בערכאות נמוכות. בנוסף, טענה זו עלתה גם ב-רע"פ 7790/13 **חיים נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (20.11.13) (להלן : **עניין חיים**) וגם שם לא הוכרעה על ידי בית משפט העליון. מכל מקום, בעניין **חיים** בית משפט



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

השלום בירושלים קבע שיש ללכת לפי סכום ההעלמה הריאלי, קרי סכום המס שלא שולם, בעוד שבית המשפט המחוזי הלך לפי סך ההכנסות שהועלמו.

51. עיון בפסיקה שדנה בסעיף 220 לפקודת מס הכנסה, מלמד שישנם מקרים שבהם בתי המשפט הפנו כאינדיקציה לגובה הנזק, להיקף ההכנסות שהועלמו (למשל רע"פ 674/13 **ליטווק נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (28.1.13) פסקה 2 להחלטתו של כבוד השופט מלצר) ובמקרים אחרים הפנו לסכום המס שהיה על הנאשם לשלם ונגזל מהקופה הציבורית (למשל רע"פ 10519/09 **חרבאווי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (3.1.10), עמ' 2, פסקה 2 להחלטתו של כב' השופט ג'ובראן, על פי סדר העמודים שסודרו ב"נבו").

52. לאור העובדה שסעיף 220 וסעיף 220א לפקודת מס הכנסה מפנים במפורש להכנסות שהועלמו כבסיס לחישוב הקנס המקסימאלי שניתן להטיל, אקבע את **מתחמי ההשתמטות** השונים שיהיו רלוונטיים לעבירה לפי סעיף 220, בהתבסס על גובה **ההכנסות שהועלמו**, ולא לפי סכום המס הריאלי שיש לשלם.

53. "מתחם ההשתמטות" לא אמור להיות רחב מידי וגם לא צר מידי, וזאת באנאלוגיה מהרעיון המנחה שמתחם העונש ההולם צריך שלא יהיה רחב מידי וגם לא צר מידי (ע"פ 1323/13 **חסן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (5.6.13) פסקה 8 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל). בפסיקה נקבע כי מן הראוי שמתחם העונש ההולם יהיה מספיק כללי כדי להכיל בתוכו מספר רב של מקרים ושלא יהיה מצומצם למקרה פרטני אחד וזאת על מנת לחסוך "**המצאה של הגלגל**" כל פעם מחדש לגבי מתחם העונש ההולם (ע"פ 7655/12 **פיסל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (4.4.13) פסקאות 7 ו-8 לפסק דינו של כבוד השופט ג'ובראן). כך גם, בקביעת "מתחמי ההשתמטות" מן הראוי שכל מתחם לא יהיה רחב מידי וגם לא צר מידי, כאשר לכל "מתחם השתמטות" יהיה מתחם עונש הולם משלו. המטרה היא לחסוך "להמציא את הגלגל" כל פעם מחדש לעניין העבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה שבאה בפני בית המשפט. הגדרת "מתחם ההשתמטות" ומכאן גם מתחם עונש הולם שיהיה רלבנטי לאותו מתחם השתמטות, תשמש **ככלי עזר מנחה** לבית המשפט בתיקים שיבואו בפניו בעתיד.

54. לדעתי, ניתן לקבוע **חמש קטגוריות של נזק** בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה כאשר הקריטריון שמבחין בין הקטגוריות השונות הוא "מתחם ההשתמטות". הביטוי "מתחם ההשתמטות" לצורך עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה משמעו סכום **ההכנסות שהועלמו** מרשויות המס. לעומת זאת, הביטוי "מתחם ההשתמטות" לעניין



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וככלכלה נ' יהודה

עבירות לפי סעיפים 117(א) ו-117(ב) לחוק מס ערך מוסף, יהא משמעו סכום המס שלא שולם והיה על הנאשם לשלמו או שהנאשם קיבל או היה אמור לקבלו מרשויות המע"מ, עקב העבירה שביצע. לענייננו, הנני קובע חמישה מתחמי השתמטות לגבי העבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה:

- א. **קטגוריית נזק 1** – מתחם השתמטות בין 0 ל- 50,000 ₪ ;
- ב. **קטגוריית נזק 2** – מתחם השתמטות בין 50,000 ₪ ל- 500,000 ₪ ;
- ג. **קטגוריית נזק 3** – מתחם השתמטות בין 500,000 ₪ ש"ח ל-2 מיליון ₪ ;
- ד. **קטגוריית נזק 4** – מתחם השתמטות מ-2 מיליון ₪ ועד 6 מיליון ₪ ;
- ה. **קטגוריית נזק 5** – מתחם השתמטות מ-6 מיליון ₪ ומעלה.

55. הגבול העליון והתחתון של מתחמי ההשתמטות השונים מטרם לתת קו מנחה לבית המשפט בעת הגדרת "מידת הנזק" בעבירת מס שלגביה עליו לקבוע את העונש. הדבר אמור לסייע לבית המשפט באיתור קטגוריית הנזק שרלבנטית לנאשם שבפניו. מיקומו של נאשם במתחם השתמטות מסוים יגדיר את מתחם העונש ההולם שרלבנטי לאותו נאשם, כאשר לכל מתחם השתמטות יהיה מתחם עונש הולם שונה. כמו כן, סכום ההשתמטות המדויק יסייע לבית המשפט לדעת היכן למקם את הנאשם בתוך מתחם העונש ההולם הרלבנטי לו. כך למשל, נאשם שיבצע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה שהובילה להעלמת הכנסות בסך של 4,500 ₪ יהיה בחלק התחתון של "קטגוריית נזק 1" ועל כן גם בחלק התחתון של מתחם העונש ההולם הרלבנטי לאותה קטגוריית נזק. לעומת זאת, נאשם שיבצע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה שהובילה להעלמת הכנסות בסך של 45,000 ₪ יהיה בחלק העליון של "קטגוריית נזק 1" ועל כן גם בחלק העליון של מתחם העונש ההולם הרלבנטי לאותה קטגוריית נזק.

56. קביעת הגבול העליון והתחתון של מתחמי ההשתמטות השונים יתכן ויש בה מידת מה של שרירותיות, וזאת כפי שקיימת מידה מה של שרירותיות בכל "קביעת גבול" של מועדים, מידות, ומשקל, כגון בקביעת מועדי התיישנות של עבירות ועונשים, גיל אחריות פלילית, גיל בגירות (ראו בעניין זה דבריו של כבוד השופט עמית בפסקה 1 ב-ע"פ 7781/12 פלוני נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (25.6.13)). אלמנט השרירותיות בקביעתם של "קווי גבול" איננו עילה שלא לקבוע את קווי הגבול של "מתחם ההשתמטות", כפי שאיננה עילה שלא לקבוע את קווי הגבול של מתחם העונש ההולם. המטרה של "קווי גבול" היא לאפשר הבחנה מותרת בין מצבים שונים.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

57. במקרה שבפני, על פי עובדות כתב האישום, מדובר בסכום השתמטות של **לפחות** חצי מיליון ₪. על כן, הנני קובע כי הנאשם נמצא בחלק התחתון של "**קטגוריית נזק 3**", קרי במתחם השתמטות שנע בין 500,000 ₪ ועד ל-2 מיליון ₪.

### 5.ט. סיכום ביניים אודות "מידת האשם" ו-"מידת הנזק" בעבירות מס

58. ניתן לסכם את הסקירה שהובאה לעיל בעניין "מידת האשם" ו-"מידת הנזק" בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

א. התכלית של תיקון 113 לחוק העונשין היא לא ליצור **תוצאות** ענישה אחידות, אלא אחידות **בדרך קביעת העונש**.

ב. המחוקק קבע שהפרמטרים של "מידת האשם" ו-"מידת הנזק" אמורים לסייע לבית המשפט בקביעת מתחם העונש ההולם, כאשר כל אחד מהם עשוי להשפיע באופן עצמאי ונפרד על מתחם העונש ההולם. בסקירה שנעשתה לעיל קבעתי שבעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה ישנן שלוש דרגות של אשם (גבוהה, בינונית ונמוכה) וחמש קטגוריות של נזק (בהתאם לחמשת מתחמי ההשתמטות). כל אחת מדרגות האשם יכולה "להצטלב" עם כל אחת מקטגוריות הנזק, ובכל נקודת "הצטלבות" יהיה מתחם עונש הולם **שונה**. סך הכל יהיו חמישה עשר מתחמים (5X3) לעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. זהו בדיוק מהותו של "**הצביון האינדיבידואלי**" של מתחם העונש ההולם בביצועה של עבירה (על הצביון האינדיבידואלי של מתחם העונש ההולם ראו דברי כבוד השופט ארבל בפסקה 7 לפסק דינה ב-ע"פ 1323/13 **חסן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (13.5.2013)). על מנת להמחיש את נקודות ההצטלבות השונות בעבירות מס ואשר נותנות ביטוי ל-"צביון האינדיבידואלי" של מתחם העונש ההולם, אביא את הטבלה שלהלן (להלן: **הטבלה**):



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

מידת אשם / מידת נזק ב-ש	דרגת אשם גבוהה	דרגת אשם בינונית	דרגת אשם נמוכה
קטגוריית נזק 1 - 0 עד 50,000	מתחם עונש א'	מתחם עונש ב'	מתחם עונש ג'
קטגוריית נזק 2 - 50,001 עד 500,000	מתחם עונש ד'	מתחם עונש ה'	מתחם עונש ו'
קטגוריית נזק 3 - 500,001 עד 2 מיליון	מתחם עונש ז'	<b>מתחם עונש ח'</b>	מתחם עונש ט'
קטגוריית נזק 4 - מ- 2 מיליון עד 6 מיליון	מתחם עונש י'	מתחם עונש יא'	מתחם עונש יב'
קטגוריית נזק 5 - 6 מיליון ומעלה	מתחם עונש יג'	מתחם עונש יד'	מתחם עונש טו'

ג. עינינו הרואות כי ייתכנו מתחמי עונש הולם שונים לביצועה של עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, לפי מידת האשם ומידת הנזק שנגרמו מביצוע העבירה. על כן, בעת קביעת גזר הדין על בית המשפט לקבוע תחילה את "מידת האשם" ואת "מידת הנזק" שבה מצוי הנאשם שבפניו וזאת על מנת לדעת באיזה מתחם עונש הולם למקם את הנאשם. בדרך זו, תהיה אחידות **"בדרך"** קביעת העונש, כפי שבתי המשפט מצווים לעשות מכוח תכליתו של תיקון 113 לחוק העונשין. יוזכר כי הרעיון המרכזי מאחורי תיקון 113 לחוק העונשין הוא גיבוש "מתודולוגיה אחידה" בקביעת גזר הדין, וזאת על מנת לצמצם את האפשרויות של פערים בלתי מוסברים בתוצאות הענישה.

ד. במקרה שבפני, אנו מצויים **במתחם עונש ח'**, קרי, במידת אשם בינונית (נאשם שפעל לבד ולא בחבורה, ריבוי עבירות ורווח כלכלי אישי מהעבירות שבוצעו) ומידת נזק בקטגוריה 3 (מתחם השתמטות שבין 500,000 ו-2 מיליון ₪). על כן, אקבע את מתחם העונש ההולם למתחם עונש ח' בלבד, ולגבי מתחמי העונש האחרים הדבר יושאר להכרעה עתידית בתיקים הרלבנטיים שבהם יהיה צורך להגדיר את המתחם.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

ה. נאשמים שונים יכול שיימצאו **באותו** מתחם עונש, היינו באותה דרגת אשם ובאותה קטגוריית נזק, ולקבל עונשים **שונים**, כל אחד על פי הנסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה שביצע (ראו רשימת הנסיבות, שאינן מהוות רשימה סגורה, שמופיעות בסעיף 40א לחוק העונשין תשל"ז -1977).

ט.6 מדיניות הענישה הנוהגת במידת אשם בינונית  
ומידת נזק בין 500,000 ₪ ל-2 מיליון ₪.

59. בפסיקה נקבע שמדיניות הענישה הנוהגת הינה רכיב אחד מתוך מכלול של רכיבים שיש לשקול בעת קביעת מתחם העונש ההולם, ולא מדובר ברכיב בלעדי. בנוסף, מדיניות הענישה הנוהגת איננה חופפת את מתחם העונש ההולם, אלא מדובר בשני "יצורים" שונים. ככל שהמדיניות הנוהגת משקפת את עיקרון ההלימות היא מהווה אינדיקציה לקביעת העונש ההולם ואילו כאשר יש פער בינה לבין המדיניות הראויה, תועדף המדיניות הראויה (פסקה 9 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל בע"פ 1323/13 **חסן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (5.6.13)).

60. הפסיקה שנבחרה על ידי לצורך איתור "מדיניות הענישה הנוהגת" הרלבנטית למקרה שבפני מוינה לפי הקריטריונים שלהלן:

א. **סוג העבירה** - נבחרו פסקי דין בעבירות מס לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, כאשר מדובר בריבוי עבירות, כמו המקרה שבפני;

ב. **מידת אשם** – נבחרה פסיקה שבא מידת האשם היתה בינונית, וזאת לאור ריבוי העבירות שבוצעו וקיומו של רווח כלכלי לנאשם מהעבירות שבוצעו;

ג. **מידת נזק** – נבחרו פסקי דין שבהם מדובר בקטגוריית נזק 3, היינו מתחם השתמטות שנע בין 500,000 ל-2 מיליון ₪. סכום ההשתמטות ממס שמופיע בטבלה הוא הסכום הכולל בגין כל מכלול העבירות שבוצעו במקרה הרלבנטי.

ד. **ערכאה** – כל הפסיקה היא של בית המשפט העליון שלה מעמד מחייב. כל הפסיקה שתובא להלן פורסמה באתר "נבו".



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

מספר הליך	שם נאשם	מספר עבירות לפי סעיף 220	סכום ההשתמטות (סכום ההכנסות שהועלמו)	הסרת המחדל	מאסר	קנס
רע"פ 674/13	ליטווק	12	496,432 ₪	לא הוסר	7 חודשים	40,000 ₪
רע"פ 3061/09	משען	20	1.3 מיליון ₪	הוסר	12 חודשים	50,000 ₪
רע"פ 1636/08	שירי	19	1.39 מיליון ₪	לא הוסר	7 חודשים	8,000 ₪
רע"פ 3711/13	הושיאר	10	2.76 מיליון ₪	לא הוסר	18 חודשים	10,000 ₪
רע"פ 7790/13	חיים	12	2.6 מיליון ₪	לא הוסר	6 חודשים (לא בעבודות שירות)	25,000 ₪

### ט.7 קביעת מתחם העונש ההולם לגבי רכיב המאסר

61. כאמור, מתחם העונש ההולם צריך שלא יהיה רחב מדי וגם לא צר מדי ואשר ייקח בחשבון גם את רוחב קטגוריית הנזק (500,000 ₪ עד 2 מיליון ₪). לאור כל אשר נאמר לעיל, הנני קובע כי מתחם העונש לגבי **רכיב המאסר**, בנסיבות שבהן מדובר במידת אשם בינונית (נאשם שפעל לבד ולא בחבורה, ריבוי עבירות ורווח כלכלי מהעבירות שבוצעו) ומידת נזק בקטגוריה 3 (מתחם השתמטות שנע בין 500,000 ₪ ל- 2 מיליון ₪), נע בין 4 ל- 18 חודשי מאסר בפועל. במקרים שבהם ייקבע על ידי בית המשפט כי העונש ה-"מתאים" בתוך מתחם העונש ההולם יהיה 6 חודשים ומטה, יהיו מקרים מתאימים שניתן לרצות את העונש בעבודות שירות ויהיו מקרים אחרים שהעונש הראוי יהיה מאסר מאחורי סורג



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

ובריח. בכל מקרה, רכיב המאסר, צריך שיכלול גם מאסר על תנאי על מנת להרתיע נאשמים מביצוע עבירות נוספות דומות בעתיד.

### 8.ט. קביעת מתחם העונש ההולם לגבי רכיב הקנס

62. סעיף 40ח לחוק העונשין תשל"ז – 1977 קובע כדלקמן :

"קבע בית המשפט כי מתחם העונש ההולם כולל עונש קנס, יתחשב, נוסף על האמור בסעיף 40ג(א) במצבו הכלכלי של הנאשם, לצורך קביעת מתחם עונש הקנס ההולם."

63. בעת קביעת מתחם הקנס ההולם בית המשפט אמור לקחת בחשבון שני אלמנטים מרכזיים : הראשון, חומרת העבירה שבוצעה שמתבטאת בעקרון ההלימה (ראו סעיף 40ג(א) לחוק העונשין); והשני, מצבו הכלכלי של הנאשם. ודוק, מצבו הכלכלי של נאשם, כאלמנט ייחודי וסובייקטיבי שמשתנה מנאשם לנאשם, יכריע על פי לשון סעיף 40ח את "מתחם הקנס ההולם" לאותו אירוע עברייני שבוצע על ידי נאשם ספציפי ולא את "הקנס המתאים" לאותו נאשם בתוך מתחם הקנס ההולם. במילים אחרות, יכול שיהיו מתחמי קנס הולם שונים לנאשמים שונים שביצעו את אותו מעשה עבירה, וזאת בהתאם למצב הכלכלי של כל אחד מהם.

64. יצוין כי בדין האנגלי קיים סעיף מקביל לסעיף 40ח לחוק העונשין ואשר גם שם יש לקבוע את הקנס לפי שני הפרמטרים של "חומרת העבירה" מחד ו-"מצבו הכלכלי" של נאשם מאידך. קיימת חובה על בית המשפט לדרוש ראיות מנאשם לגבי מצבו הכלכלי מאחר וראיות אלה יש בהן בכדי להעלות או להפחית את גובה הקנס שיוטל על הנאשם (סעיף 164 ל-Criminal Justice Act 2003).

65. לכל אדם עומדת זכות חוקתית לקיום אנושי בסיסי שיבטיח תנאי מחייה מינימאליים בכבוד (בג"צ 10662/04 חסן נ' המוסד לביטוח לאומי [פורסם בנבו] (28.2.2012), ניתן בהרכב מורחב של שבעה שופטים). הקנס שיוטל על ידי בית המשפט צריך שיהיה לו אימפקט דומה על נאשמים שונים בהתאם למצבם הכלכלי. לא ניתן להשית קנס כספי על נאשם שיש בו להכביד עליו יתר על המידה ולגרוע מזכותו לקיום אנושי בסיסי (כגון קורת גג, מזון, מים, חשמל).





## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

66. כמו כן, מן הראוי לקחת בחשבון גם את הכלל שנקבע בפסיקה לגבי עבירות מס כי מצב כלכלי קשה של נאשם, כשלעצמו, איננו יכול להוות שיקול מספיק להקלה בעונש (רע"פ 977/13 משה אודיז נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (20.2.13), פסקה 8 להחלטתו של כבוד השופט שהם).

67. בעת קביעת מתחם הקנס ההולם לקחתי בחשבון את חומרת העבירות שבוצעו קרי שבע עבירות לפי סעיף 5220(5) לפקודת מס הכנסה, כאשר העונש המקסימאלי בכל אחת מהעבירות הוא שבע שנות מאסר. חומרת העבירות נמדדת גם על פי מידת האשם ומידת הנזק כפי שהגדרתי אותם לעיל. כמו כן, יש לתת את הדעת גם לעובדה ששכום הקנס המקסימאלי שניתן להטיל בגין כל עבירה לפי סעיף 5220(5) לפקודת מס הכנסה הוא הקנס המופיע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, קרי 226,000 ₪ ובנוסף כפל ההכנסה שהעלים (לפחות חצי מיליון ₪), היינו מיליון ₪.

68. במקרה שבפני, הנאשם לא הבהיר את מצבו הכלכלי לאשורו ואשר ממנו ניתן לגזור את מתחם הקנס ההולם. מובהר בזאת, כי "מצבו הכלכלי" של נאשם צריך להוכיח במסמכים תוך פירוט מלא של מקורות הכנסותיו, מכלול נכסיו, מכלול חובותיו והוצאותיו השוטפות. הנאשם טען באופן כללי שהיה לו קושי כלכלי לשלם את הכופר שנקבע בטרם הגשת כתב האישום, בסך של 100,000 ₪. עם זאת, לא הבהיר מה הם סך הכנסותיו, חובותיו ונכסיו, תוך הצגת מסמכים מתאימים. בנסיבות אלה, הנני קובע כי מתחם הקנס ההולם, וזאת בהסתמך על הפסיקה שהובאה לעיל ואשר כוללת, בין השאר, גם מקרים של מצב כלכלי קשה, נע בין 8,000 ₪ ל- 50,000 ₪.

### י. השלב השני בגזירת הדין: האם יש מקום לסטות ממתחם העונש ההולם

69. במקרים המתאימים ניתן לסטות ממתחם העונש ההולם, בין לקולא מטעמי שיקום ובין לחומרה מטעמי הגנה על שלום הציבור. סעיף 40 לחוק העונשין מתיר חריגה ממתחם העונש ההולם במקרים שבהם בית המשפט השתכנע כי יש סיכוי של ממש כי הנאשם השתקם. ודוק, האפשרות לסטייה ממתחם העונש ההולם מטעמים של שיקום איננה מצומצמת רק למקרים "קלאסיים" של שיקום כגון כאשר מדובר בגמילה מסמים, אלא חלה גם באותם מקרים שבהם קיים סיכוי להיעדר הישנות ביצוען של עבירות מאותו סוג,



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

במיוחד כאשר מדובר באדם ללא עבר פלילי (ראו פסק דינה של כבוד השופטת ארבל בעניין ע"פ 1903/13 עיאשה נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (14.7.13)).

70. במקרה שבפני, לא מצאתי נסיבות אישיות מיוחדות אצל הנאשם שיצדיקו סטייה ממתחם העונש ההולם, לרכיבו השונים כפי שפורטו לעיל, וזאת בין לקולא ובין לחומרה.

### יא. השלב השלישי בגזירת הדין: העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם

#### יא.1 הסרת המחדל

71. סעיף 40יא(5) לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"40יא. בגזירת העונש המתאים לנאשם כאמור בסעיף 40ג(ב), רשאי בית משפט להתחשב בהתקיימות נסיבות שאינן קשורות בביצוע העבירה, המפורטות להלן, ובמידה שבה התקיימו, ככל שסבר כי ראוי לתת להן משקל בנסיבות המקרה, ובלבד שהעונש לא יחרוג ממתחם העונש ההולם:

(5) מאמצי הנאשם לתיקון תוצאות העבירה ולפיצוי על הנזק שנגרם בשלה".

72. בעת שמדובר בעבירות מס, האלמנט של "מאמצי הנאשם לתיקון תוצאות העבירה" בא לידי ביטוי באמצעות מה שמכונה בפסיקה כ-"הסרת המחדלים", היינו, דיווח לרשויות המס על ההכנסות שהיו לו או העסקאות שביצע, לפי העניין, וכן תשלום סכום ההשתמטות ממס. ליסוד של "הסרת המחדלים" יש שני היבטים:

א. עצם הסרת המחדלים, כשלעצמה, איננה מונעת הטלת עונשי מאסר בפועל (רע"פ 6095/06 לוי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (5.11.06); רע"פ 8507/09 שחל נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (24.1.10); רע"פ 6296/09 איקס איקס אקסלנט מזון אילת בע"מ נ' מדינת ישראל – מס קניה מע"מ [פורסם בנבו] (9.8.09)).



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וככלכלה נ' יהודה

ב. במקרים המתאימים ניתן להתחשב בהסרת המחדלים כשיקול שלא להטיל מאסר בפועל ולהסתפק בעבודות שירות (ראו למשל: רע"פ 3873/07 **בושנאק נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (17.10.07)).

73. ככלל נפסק לא אחת כי בעבירות מס, שיקולי ההרתעה גוברים על נסיבותיו האישיות של הנאשם, אף אם אינם מאיינים אותם וזאת נוכח הפגיעה הקשה של עבירות המס במשק ובכלכלה. רבים מעברייני המס הם אנשים שיראו כנורמטיביים ביסודם, אשר לא ישלחו יד לכיס הזולת אך אינם נרתעים משליחת יד לכיס הציבורי, ומכאן המשקל המיוחד להיבט ההרתעתי בענישתם של עברייני המס (רע"פ 5906/12 **עזרא נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (9.9.12) ניתן על ידי כבוד השופט שוהם; רע"פ 1689/09 **אוראל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (10.5.09) ניתן על ידי כבוד השופט גיוראן; רע"פ 6095/06 **לוי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (5.11.06) ניתן על ידי כבוד השופט גיוראן; ע"פ 6474/03 **מלכה נ' מדינת ישראל** פ"ד נח(3) 721, 727). כמו כן, בפסיקה נקבע, כי אין להסתפק, ככלל, בהשתתפות עונש מאסר אשר ירוצה בעבודות שירות, אלא יש למצות את הדין עם נאשמים באמצעות הטלת עונש מאסר בפועל המלווה בקנס כספי (רע"פ 977/13 **אודיזי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (20.2.13) פסקה 7 להחלטתו של כבוד השופט שוהם).

74. במקרה שבפני, העובדה שהוסר המחדל איננה מצדיקה חריגה ממתחם העונש ההולם שקבעתי לעיל, על ידי הטלת מאסר על תנאי ושל"צ כפי שטוענת ההגנה. יוזכר כי אפשרות החריגה ממתחם העונש ההולם היא רק מטעמים של שיקום (סעיף 40 לחוק העונשין). הסרת המחדל הינה רק בגדר שיקול לקולא להצבת הנאשם בחלק התחתון של מתחם העונש ההולם שקבעתי לעיל, לעניין רכיב המאסר, ולא שיקול לחריגה ממנו מטעמים של שיקום.

### יא. 2. הסכמת המאשימה להסתפק בכופר

75. שאלה נוספת שיש להכריע בה היא מה המשקל שיש לייחס לכך כי עמדתה של המאשימה בטרם הגשת כתב האישום הייתה שניתן להסתפק בכופר מבלי להעמיד את הנאשם למשפט פלילי.

76. הנחת היסוד במסלול הכופר בעבירות מס היא שמדובר בעבירה שאיננה חמורה, ושהאינטרס הציבורי מצדיק אי נקיטה בהליך פלילי, הכל בכפוף כמובן להסרת המחדל ותשלום גובה הכופר. הדבר עולה גם מפסיקתו של בית המשפט העליון וגם מהנחיות רשות



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

המיסים. ב-בג"צ 194/93 **שגב נ' שר החוץ** פ"ד מט (5) עמ' 57, 62 (1995), כבוד הנשיא ברק  
קבע את הדברים הבאים:

"אכן, רק כאשר העבירה אינה חמורה באופייה ובנסיבותיה יש  
**מקום להטלת כופר**. הסכמת הרשויות השלטוניות – הפועלות  
מתוך שיקול דעת עצמאי ובמסגרת השיקולים המדריכים אותן  
כרגיל – להטלת כופר מצביע על כך כי על פי הנהוג והמקובל אצל  
המטפלים יום בעבירות מס ומטבע, מקרהו של המשיב 9 לא  
נתפס כמקרה חמור."

(ההדגשה לא במקור)

77. בנוסף, בשנת 2004, בעקבות פעילותה של וועדה משותפת לאגפי המיסים ופרקליטות  
המדינה, שהוקמה לשם קביעתם של השיקולים המנחים בהטלת כופר בעבירות מס,  
פורסמה לציבור לראשונה, רשימת השיקולים המנחים את רשויות המס בהפעלת הסמכות  
להטלת כופר, לאחר שהמלצות הוועדה אושרו על ידי מנהל רשות המיסים. רשימה זו  
מפורסמת כיום באתר האינטרנט של רשות המיסים [www.mpf.gov.il](http://www.mpf.gov.il). לגבי השיקולים  
בעד הטלת כופר כסף, נקבע, בין השאר, כדלקמן:

### "2. שיקולים בעד הטלת כופר כסף

2.1 קולת העבירה – ההיקף הכספי של העבירה קטן יחסית,  
מידת האשם של העבריין, פסיקת בית המשפט במקרים  
דומים.

2.6 הסרת המעשה ו/או המחדל העברייני בדרך של תשלום  
המס, תיקוני דוחות וכדומה."

78. מבין השיקולים שנקבעו כנגד הטלת כופר כסף:

### "3. שיקולים נגד הטלת כופר כסף



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 12-09-33928 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

3.2 חומרת העבירה – ההיקף הכספי של העבירה גדול יחסית,  
משך ביצועה, אי הסרת המחדל."

79. במקרה שבפני, המאשימה טענה שהעבירות שאותן ביצע הנאשם הן עבירות חמורות, ועמדתה זו מקובלת עליי. עם זאת, המאשימה לא הבהירה הכיצד למרות חומרתה של העבירה, הסכימה לסיים את תיק זה בהליך של כופר. יוזכר כי אין לאדם זכות קנויה לשלם כופר בגין העבירות שביצע ולהשתחרר מעולו של המשפט הפלילי. הליך הכופר חלף ההליך הפלילי, הוא בגדר החריג ולא הכלל. מקום שבו אדם עבר עבירה, הכלל הוא שעליו לתת עליה את הדין במשפט (בג"צ 4001/99 טהלר נ' נציג מס הכנסה [פורסם בנבו] (7.7.1999) פסקה 4 לפסק הדין; עע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המיסים [פורסם בנבו] (23.9.08) פסקה 11 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל).

80. אומנם דחיתי את טענת ההגנה שיש לבטל את כתב האישום מחמת הגנה מן הצדק בשל עמדתה המקורית של המאשימה להסתפק בכופר ולא להעמידו לדין. עם זאת, מדובר בשיקול רלוונטי בעת קביעת העונש הסופי שיוטל על הנאשם. ודוק, שיקול זה איננו מהווה נימוק לחריגה ממתחם הקנס ההולם שקבעתי מטעמים של שיקום, אלא מצדיק רק התחשבות מסוימת לקולא בעת קביעת העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם.

81. בסעיף 40יב לחוק העונשין נקבע כדלקמן:

"אין בהוראות סעיפים 40ט ו-40יא כדי לגרוע מסמכות בית המשפט לשיקול נסיבות נוספות הקשורות בביצוע העבירה לשם קביעת מתחם העונש ההולם, וכן נסיבות נוספות שאינן קשורות בביצוע העבירה לשם גזירת העונש המתאים לנאשם".

82. העובדה כי המאשימה סברה מלכתחילה שניתן להסתפק בכופר, הינה בבחינת נסיבה נוספת שאיננה קשורה בביצוע העבירה. הלכה פסוקה היא שמלאכת גזירת העונש אינה מלאכה שרירותית, אך גם אינה מדע מדויק. עניין היא לשיקול דעת הנסמך על מכלול הנסיבות והשיקולים (ע"פ 8297/11 פלוני נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (17.11.13) פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר). העובדה שהמאשימה סברה שניתן לסיים את ההליך בכופר הינה בגדר "נסיבה נוספת" שאיננה קשורה בביצוע העבירה לשם גזירת העונש המתאים לנאשם.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

### יא.3 סיכום

83. בעת קביעת העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם לעניין רכיב המאסר וכן בעת קביעת העונש המתאים בתוך מתחם הקנס ההולם – לקחתי בחשבון שני שיקולים משמעותיים לקולא אשר יש בהם בכדי להציב את הנאשם בחלקם התחתון של המתחמים האמורים:

א. הסרת המחדלים;

ב. עמדתה המקורית של המאשימה להסתפק בכופר.

84. בנוסף, לקחתי בחשבון גם את העובדה שמדובר בנאשם אב לילדים שפרנסתם עליו ולא הורשע בעבר בעבירות מס וכן הודה וחסך זמן שיפוטי.

85. על כן, הנני מטיל על הנאשם את העונשים הבאים:

א. 4 חודשי מאסר בפועל, שירוצו בעבודות שירות. הנאשם יתייצב ביום 9.2.14 בשעה 08:00 במפקדת מחוז מרכז של שב"ס, יחידת עבודות שירות ברמלה לתחילת ריצוי עבודות השירות. עבודות השירות יבוצעו ב-"רטורנו" בבית שמש. הנאשם יועסק 5 ימים בשבוע, 8 וחצי שעות עבודה יומיות. הנאשם מוזהר כי עליו להישמע להוראותיו והנחיותיו של הממונה על עבודות השירות.

ב. 8 חודשי מאסר על תנאי והתנאי הוא שבמשך 3 שנים מהיום הנאשם לא יבצע עבירה לפי פקודת מס הכנסה.

ג. הנאשם ישלם קנס בסך 20,000 ₪, או 45 ימי מאסר תמורתו. הקנס ישולם ב- 25 תשלומים חודשיים שווים ורצופים כאשר הראשון שבהם עד ליום 1.4.14 והיתרה ב- 1 לכל חודש שלאחריו. היה ואחד התשלומים לא ישולם במועד, אזי יעמוד מלוא סכום הקנס לפירעון מיד.

זכות ערעור תוך 45 יום לבית משפט המחוזי במחוז מרכז.



## בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 33928-09-12 פרקליטות מחוז מרכז מיסוי  
וכלכלה נ' יהודה

ניתן היום, ה' שבט תשע"ד בשבט התשע"ד, 06 ינואר 2014, במעמד הצדדים.

הישאם אבו שחאדה, שופט