



ת"פ 20012/01/16 - מדינת ישראל, אגף המכס והמע"מ רמלה נגד תפוח מעון דבוש עיבוד בע"מ, אברהם דאבוש, הנאשמים

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 20012-01-16 מדינת ישראל - מע"מ רמלה נ' תפוח מעון דבוש עיבוד בע"מ ואח'
בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

בעניין: מדינת ישראל

אגף המכס והמע"מ רמלה - המאשימה
ע"י ב"כ עוה"ד מרב יולי
נגד

1. תפוח מעון דבוש עיבוד בע"מ
2. אברהם דאבוש - הנאשמים
ע"י עוה"ד ד"ר גיל עשת

הכרעת דין

א. כתב האישום

1. על פי עובדות כתב האישום, הנאשמת 1, תפוח מעון דבוש עיבוד בע"מ (להלן: **חברת תפוח**), היא חברה פרטית אשר נרשמה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק מע"מ**). כמו כן, בעובדות כתב האישום נאמר שנאשם 2, אברהם דאבוש (להלן: **אברהם**), היה המנהל הפעיל של חברת תפוח בין השנים 2012-2015.
2. בכתב האישום נטען כי הנאשמים לא הגישו לרשויות מע"מ במועד 18 דו"חות תקופתיים, כדלקמן:
מרץ 2012, ינואר 2015, פברואר 2015, מרץ 2015, מאי 2015, יוני 2015, יולי 2015, ספטמבר 2015, אוקטובר 2015, נובמבר 2015, ינואר 2016, פברואר 2016, מרץ 2016, אפריל 2016, מאי 2016, יוני 2016, יולי 2016 ואוגוסט 2016. כתב האישום גם כולל טבלה עם כל הסכומים הרלוונטיים לגבי כל אחד מהדו"חות למועדים השונים וכן פירוט איזה דו"חות בסופו של דבר כן הוגשו, ואיזה דוחות לא הוגשו, ולגבי אלה שהוגשו מה אורך תקופת האיחור בהגשה.
3. לפי כתב האישום מיוחסות לכל אחד מהאשמים 18 עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ. אין מחלוקת בין הצדדים שחברת תפוח נרשמה כעוסק מורשה ואין כל טענה



שאברהם היה עוסק מורשה. על כן, 18 העבירות של אי הגשת הדו"חות של חברת תפוח במועד יכוננו להלן "עבירות הבסיס".

4. אדון בשאלת האחריות של כל אחד מהנאשמים לעבירות הבסיס לחוד, תחילה באחריות של אברהם ולאחר מכן באחריות של חברת תפוח.

ב. אחריותו "האישית" של אברהם להגשת הדו"חות התקופתיים

5. את הדיון בשאלת האחריות של אברהם לעבירות הבסיס אחלק לחמישה פרקי משנה כדלקמן:

1.ב. טענותיו של אברהם בתמצית.

2.ב. המסגרת הנורמטיבית לאחריות "האישית" של מנהל.

3.ב. ראיות המאשימה לעניין אחריותו "האישית" של אברהם.

4.ב. הראיות של אברהם לכך שאיננו חב באחריות "אישית".

5.ב. השאלה המשפטית: האם צו בהוצאה לפועל פוטר מנהל מאחריותו "האישית".

6. אעמוד להלן על כל אחד מפרקי המשנה האמורים בנפרד.

1.ב. טענותיו של אברהם בתמצית

7. אברהם טען בתמצית כדלקמן:

א. כתב האישום איננו מייחס לאברהם עבירה של אחריות נושא משרה בתאגיד לפי סעיף 119 לחוק מע"מ ולכן איננו אחראי בפלילים לעבירות הבסיס.

ב. לגבי הדו"ח הראשון מחודש מרץ 2012, אברהם טען שאכן שימש כמנהל פעיל של חברת תפוח באותה העת ואף הודה באחריותו לעבירת הבסיס שנוגעת לאותו דו"ח. עם זאת, מהסיבות שיפורטו בהמשך, הוא טען שיש לזכותו מעבירות הבסיס שנוגעות לשאר הדו"חות. על כן, אברהם טען שכאשר עבירת הבסיס אשר נוגעת לדו"ח מחודש מרץ 2012 עומדת לבדה, היא בגדר "זוטי דברים".



ג. לטענת אברהם יש לזכותו מ-17 העבירות שנוגעות לדו"חות התקופתיים מחודש ינואר 2015 ועד חודש אוגוסט 2016. לטענתו, ביום 19.1.2014 ניתן צו מטעם רשם ההוצאה לפועל בחדרה לפיו נפסל מלכהן כמנהל בתאגיד על רקע חובות כספיים שצבר. לפיכך, לגבי התקופה שבין ינואר 2015 ואוגוסט 2016, הוא לא היה המנהל של חברת תפוח ולכן איננו חב באחריות פלילית כלשהי בגין אי הגשת הדו"חות התקופתיים.

2.ב. המסגרת הנורמטיבית לאחריות "האישית" של מנהל

8. המאשימה לא ייחסה לאברהם בכתב האישום עבירה של אחריות נושא משרה בתאגיד לפי סעיף 119 לחוק מע"מ ובפועל סעיף זה כלל לא מופיע בהוראות החיקוק שבכתב האישום. בפרוטוקול מיום 11.5.17 (עמ' 11 ש' 25-27) באת כוח המאשימה ציינה את הדברים הבאים:

"אנו טוענים **לאחריות ישירה** ולכן לא ייחסנו לו את סעיף 119 חוק מע"מ **וגם לא נבקש להרשיעו בסעיף 119**. הראיות מצביעות באופן מובהק שהנאשם 2 פעל כמנהל ומנגד חותם הסדרים וחותם בשם החברה." (ההדגשות שלי - ה'א'ש')

9. בסעיף 29 לסיכומים בכתב מטעם ההגנה נאמרו הדברים הבאים:

"ב"כ המאשימה אישרה בעמ' 11 ש' 25 לפרוטוקול כי היא אינה מייחסת לנאשם את סעיף 119 לחוק מע"מ ואינה מבקשת להרשיעו בסעיף זה. ברם בסיכומיה היא טוענת להיותו מנהל פעיל, **כך שלא ברור כיצד נטענת טענה זו מבלי להסתמך על סעיף 119 לחוק מע"מ ומבלי להפנות לכל דבר חיקוק אחר המבסס חוות ישירה של הנאשם כנטען להגשת דוחות החברה**."

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

10. טענה זו של ההגנה דינה להידחות. מנהל בתאגיד יכול להימצא אחראי בפלילים בגין עבירת הבסיס של התאגיד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ באחת משתי אפשרויות. ראשית, אחריות **"שלוחית"** ושנית אחריות **"אישית"**.

11. האחריות **"השילווחית"** של מנהל לעבירות הבסיס המתבצעות על ידי התאגיד מוסדרת בסעיף 119 לחוק מע"מ ואשר מורה כדלקמן:

"119. **נעברה עבירה לפי חוק זה או תקנות לפיו על ידי חבר-בני-אדם,**



מאוגד או בלתי מאוגד, **יהיה אשם גם כל מי שבעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל**, מזכיר, נאמן בא-כוח, שותף פעיל, חשב, מנהל חשבונות או כל פקיד אחראי אחר, זולת אם הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק". (ההדגשות שלי - ה'א'ש')

12. לפי סעיף 119 לחוק מע"מ, אם התאגיד ביצע עבירה לפי חוק מע"מ או תקנותיו, אזי יש לראות כאשם גם את מי שבעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל ונטל הבאת הראיות עובר אליו להוכיח שאינו אשם, וזאת או על ידי הוכחה שעבירת הבסיס בוצעה שלא בידיעתו או על ידי הוכחה שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראותיו של חוק מע"מ.

13. כל מטרתה של דוקטרינת "האחריות השילוחית" היא להעלות את רמת הזהירות של נושאי המשרה על מנת להבטיח כי התאגיד יקיים את חובותיו לפי החוק ולמנוע מנושאי המשרה לנצל את מסך ההתאגדות להפקת תועלת מהעבירות שבוצעו על ידי התאגיד, תוך בריחה מאחריות (רע"פ 26/97 לקס נ' מדינת ישראל פ"ד נב(2) 673, 698, בדברי כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז) (1998)).

14. לעומת זאת, האחריות "האישית" של מנהל לעבירות הבסיס של התאגיד נובעת מהשילוב בין סעיף 143 לחוק מע"מ וסעיף 117 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. סעיף 143 לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

"143. הוראות סעיפים 117, 119, 143, 144 ו-235א עד 235ד לפקודת מס הכנסה יחולו לעניין המס, בשינויים המחויבים."

15. סעיף 117 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"117. **המנהל** או כל פקיד ראשי אחר **של חבר בני-אדם** מאוגד **יהיה אחראי** לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת אותו חבר בני-אדם ובשביל תשלום המס."

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

16. על כן, סעיף 143 לחוק מע"מ מאמץ אל תוך חוק מע"מ את הוראת סעיף 117 לפקודת מס הכנסה אשר מטילה אחריות **אישית** על מנהל של תאגיד לעשות את אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת בשביל שומת התאגיד וחובו בתשלום מס. מעשים אלה כוללים הגשת דו"ח תקופתי לרשויות מע"מ, כנדרש בסעיף 67 לחוק מע"מ. היה והמנהל לא ימלא אחר חובתו **האישית** להגיש לרשויות מע"מ את



הדו"ח התקופתי של התאגיד שבו הוא משמש כמנהל, אזי, יראה כמי שביצע עבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ (רע"פ 1890/98 **אורן בנגב - מתכות בע"מ נ' מדינת ישראל** פ"ד נד(4) 529, 534 (2000) (להלן: פסק דין **אורן בנגב**)).

17. המאשימה איננה חייבת לאזכר את סעיף 143 לחוק מע"מ בגוף כתב האישום. בפסק דין **אורן בנגב**, סעיף 143 לחוק מע"מ לא אוזכר בכתב האישום ועדיין בית המשפט עשה בו שימוש על מנת לבסס את האחריות האישית של המנהל בהגשת הדו"חות התקופתיים של התאגיד שבו הוא מכהן כמנהל. יש לציין שפסק דין **אורן בנגב** נדון בפני הרכב מורחב של חמישה שופטים וכבוד הנשיא ברק נתן את פסק הדין ועמו הסכימו כל חברי ההרכב. כמו כן, כבוד הנשיא ברק קבע את הדברים הבאים (עמ' 534 מול האותיות ו' ו-ז'):

"נמצא, כי לא רק החברה, אלא גם המנהל, חייב לעשות אותם מעשים ודברים - בענייננו, חובת הרישום וחובת הדיווח שעשייתן נדרשת בשביל שומת החברה ותשלום המס על ידיה - שעשייתם מוטלת על החברה. **נטען בפנינו, כי פועלו של סעיף 143 לחוק מע"מ הוא אך בתחום האזרחי, ואין הוא חל לעניין אחריות פלילית. צמצום זה בהיקף פעולתו של סעיף 143 לחוק מע"מ אינו מעוגן בלשון החוק ובפרשנותה הראויה. לאור מסקנתי זו אין לי צורך לדון בשאלה אם היה ניתן להטיל אחריות פלילית (אישית) על המנהל בהיעדר הוראת סעיף 143 לחוק מע"מ.**"

(ההדגשות שלי- ה'א'ש')

18. בפסיקה אף נקבע שמכוח האחריות האישית שמופיעה בסעיף 143 לחוק מע"מ, ניתן להרשיע את המנהל בעבירה לפי סעיף 117(א) לחוק מע"מ גם מבלי שהתאגיד עצמו יואשם או יורשע בעבירה זו (רע"פ 4844/00 **ברקאי נ' מדינת ישראל** פ"ד נו(2) 37, 44 (2001), (להלן: **פסק דין ברקאי**)).

19. לסיכום, המאשימה רשאית לבחור בין שני מסלולים חלופיים להרשעתו של מנהל בתאגיד בעבירת הבסיס של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ:

א. המסלול הראשון, אחריות "שילוחית": במסלול זה על המאשימה לייחס לנאשם בגוף כתב האישום את העבירה של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ יחד עם העבירה של נושא משרה בתאגיד לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.

ב. המסלול השני, אחריות "אישית": במסלול זה, ניתן להרשיע את המנהל בעבירת הבסיס לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ גם מבלי לייחס לו את סעיף 119 לחוק מע"מ בגוף כתב האישום. האחריות האישית נובעת מהוראת סעיף 143 לחוק מע"מ אשר מקים אחריות אישית



במישור הפלילי על המנהל בגין אי הגשת דו"ח תקופתי של תאגיד במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ.

20. על כן, אין מניעה להרשיע את אברהם בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ מכוח אחריותו האישית להגשת הדו"חות התקופתיים של חברת תפוח ומבלי להיזקק כלל לסעיף 119 לחוק מע"מ, וזאת בכפוף לכך שהמאשימה תוכיח את יסודותיה של העבירה לפי סעיף 117(א)(6).

3.ב. ראיות המאשימה לעניין אחריותו "האישית" של אברהם

21. היסוד העובדתי בעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ הוא אי הגשת דו"ח במועד (פסק דין **אורן בנגב**, עמ' 534). אין מחלוקת בין הצדדים שחברת תפוח לא הגישה את הדו"חות התקופתיים במועד. כמו כן, בפסק דין **אורן בנגב** נקבע שהעבירה לפי סעיף 117(א)(6) איננה עבירה של אחריות קפידה וכי היסוד הנפשי שעל המאשימה להוכיח הוא של מחשבה פלילית, קרי מודעות לטיב המעשה של אי הגשת הדו"ח במועד (עמ' 535).

22. במקרה שבפניי, נטל הבאת הראיות הראשוני רובץ לפתחה של המאשימה להראות מעל לכל ספק סביר כי אברהם שימש כמנהל של חברת תפוח בכל המועדים הרלוונטיים ל-18 הדו"חות התקופתיים שפורטו בכתב האישום. בנוסף, על המאשימה להראות שאצל אברהם התקיים היסוד הנפשי של מודעות לטיב המעשה של אי הגשת הדו"חות במועד. אם המאשימה תעמוד בנטל האמור, אזי יקום לתחייה נטל הבאת הראיות המשני הרובץ לפתחו של אברהם לעורר ספק סביר נגד התשתית הראייתית שהונחה על ידי המאשימה. בפרק הנוכחי אדון בשאלה האם המאשימה עמדה בנטל הבאת הראיות הראשוני.

23. באשר לדו"ח התקופתי הראשון של חודש מרץ 2012, אברהם הודה כי באותה עת שימש כמנהל של חברת תפוח ואף היה מודע לכך שהדו"ח לא הוגש במועד (ראו סעיף 6 לסיכומים בכתב מטעם ההגנה). עיקר טענותיו מופנות כנגד הדו"חות התקופתיים 2-18, המתייחסים לתקופה שבין ינואר 2015 ועד אוגוסט 2016 (להלן: **התקופה שבמחלוקת**) כאשר לגבי תקופה זו לטענתו הוא לא היה המנהל של חברת תפוח.

24. לגבי התקופה שבמחלוקת, המאשימה טענה כי אברהם אכן היה המנהל של חברת תפוח וגם היה מודע לעובדת אי הגשת הדו"חות על ידה במועד. ראיות המאשימה בעניין זה הן כדלקמן:

א. אברהם ערך הסדר תשלומים עם רשויות מע"מ בשם חברת תפוח. המאשימה הגישה תעודת עובד הציבור (ת/8) וממנה עלה כדלקמן: ביום 16.4.2015 נערך הסדר תשלומים בין רשויות מע"מ ובין חברת תפוח לכיסוי חובותיה, כאשר אברהם הוא זה שהגיש את הבקשה לפריסת החוב ואף התחייב באופן אישי למלא אחר הסדר התשלומים; בקשה דומה לפריסת חוב הוגשה



על ידי אברהם בשם חברת תפוח במועדים הבאים 29.12.15, 23.12.15, 13.8.15, ו- 3.3.16; ביום 16.3.16 נערך הסדר תשלומים חדש בין רשויות מע"מ ובין חברת תפוח ואברהם התחייב באופן אישי לפרוע את התשלומים של חברת תפוח.

ב. אברהם הודה שבתקופה שבמחלוקת היה אחראי על הגשת הדו"חות התקופתיים. אברהם הסביר בהודעתו מיום 25.8.15 כי הוא זה שאחראי על הגשת הדו"חות של חברת תפוח לרשויות מע"מ וכי שני בניו שעובדים עמו והם בעלי מניות יחד עמו בחברת תפוח אינם מעורבים כלל בהגשת הדו"חות התקופתיים (ת/1, דף 2 ש' 6-17, דף 2 ש' 38 עד דף 3 ש' 4)

ג. אברהם הודה שבתקופה שבמחלוקת פעל כדי שחברת תפוח תמשיך בפעילותה העסקית. אברהם העיד בבית המשפט כי במהלך התקופה שבמחלוקת ניסה "להציל", כלשונו, את חברת תפוח בכך שדאג שתמשיך בפעילותה העסקית (פרוטוקול מיום 31.12.17, עמ' 28 ש' 31, עמ' 29 ש' 19-17, עמ' 30 ש' 1-5 ו-עמ' 31 ש' 13-19).

25. הראיות שהובאו לעיל, די בהן כדי להוכיח מעל לכל ספק סביר כי אברהם שימש כמנהל של חברת תפוח בתקופה שבמחלוקת והיה מודע לטיב מעשיו בדבר אי הגשת הדו"חות התקופתיים שלה במועד לרשויות מע"מ. משעמדה המאשימה בנטל הראשוני להבאת ראיות, כעת מתעורר לתחייה נטל הבאת הראיות המשני שרובץ לפתחו של אברהם לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית האמורה על מנת להוכיח את טענתו שהוא לא היה מנהל של חברת תפוח, ובכך אדון בפרק הבא.

4.ב. הראיות של אברהם לכך שאיננו חב באחריות "אישית"

26. אברהם טען שביום 19.1.2014 ניתן כנגדו צו "הגבלת חייב בתאגיד" בתיק הוצאה לפועל שמספרו 10-19440-13-13 המתנהל בלשכת ההוצאה לפועל בתל אביב ואשר לפיו נפסל מלכהן בתאגיד כלשהו ובדרך זו הפסיק להיות המנהל של חברת תפוח (ראו סעיף 7 לסיכומים בכתב מטעם הנאשמים). להוכחת טענתו, אברהם הגיש תדפיס ממערכת ההוצאה לפועל עם ריכוז מידע לגבי מכלול התיקים שיש כנגדו בלשכות ההוצאה לפועל השונות (נ/1) (להלן: **התדפיס**).

27. כאמור, סעיף 143 לחוק מע"מ יוצר אחריות אישית על "מנהל" בתאגיד להגיש את הדו"חות התקופתיים של התאגיד שבו הוא משמש כמנהל לרשויות מע"מ. למעשה, טענתו של אברהם היא שמאחר וניתן נגדו צו הפוסל אותו מלשמש כ"מנהל" בתאגיד, אזי, אין תחולה לסעיף 143 לחוק מע"מ ובדרך זו התבטלה אחריותו האישית לעבירות הבסיס.

28. בתדפיס נאמר כדלקמן:



מספר תיק	סטטוס התיק	מסלול התיק	לשכה	סוג הגבלה	תחילת תוקף	תום תוקף	מצב פעילות	מצב הגבלה	סטטוס הגבלה	תאריך בו התעדכן סטטוס הגבלה
10-19440-13-3	פתוח	לא	תל	תל	הגבלת	19/01/2014	31/12/9999	פעיל	נשלח לביצוע	19/01/2014
		במסלול	אביב	חייב	בתאגיד					

29. יוזכר, נטל הבאת הראיות המשני לעורר ספק סביר כנגד התשתית הראייתית שהונחה על ידי המאשימה לפיה הנאשם שימש "כמנהל" של חברת תפוח בתקופה שבמחלוקת, רובץ לפתחו של אברהם. על כן, הנטל הוא על אברהם להמציא לבית המשפט את העתק הצו מיום 19.1.2014 (להלן: **הצו משנת 2014**), ולא על המדינה כפי שטען אברהם בסיכומים בכתב מטעמו (סעיף 12 לסיכומים).

30. כידוע, דרך ההוכחה לגבי עצם קיומה ולגבי תוכנה של הוראה שיפוטית (החלטה, צו או פסק דין) היא על ידי הצגת ההוראה עצמה ולא ניתן להסתפק בתמצית מידע. כך למשל, הוכחת עצם קיומו ותוכנו של מאסר על תנאי, נעשית על ידי הצגת גזר הדין שבו ניתן המאסר על התנאי ואין להסתפק בתמצית מידע שמופיע במרשם הפלילי (תקנות 4 ו-5 לתקנות העונשין (מאסר על התנאי), התשמ"ה-1985).

31. יתר על כן, כאשר מדובר בפרוטוקול של בית משפט ואשר עומד בכל התנאים שנקבעו בפסיקה, אזי מדובר ב"תעודה ציבורית", קרי ראייה קבילה שאין צורך להביא עד לצורך הגשתה ומבלי שקיימת זכות לחקירה נגדית של החתום עליה (ע"פ 236/88 **איזמן נ' מדינת ישראל** פ"ד מד(3) 485, 519-520 (1990); י. קדמי **על הראיות** (חלק שני, תשע - 2009) עמ' 634, 654-655). דא עקא, הפרוטוקול (או נוסח ההחלטה) מושא הצו משנת 2014 לא הוגש לבית משפט כראיה על ידי אברהם.

32. על כן, היה על אברהם שמעלה את טענת ההגנה שבתקופה שבמחלוקת לא היה המנהל של חברת תפוח, להוכיח את עצם קיומו ואת תוכנו של הצו משנת 2014 על ידי הצגת הצו עצמו והוא לא יכול להסתפק בתדפיס שהביא שמהווה תמצית מידע בלבד ממערכת ההוצאה לפועל. לפיכך, הנני קובע שאברהם לא עמד בנטל הבאת הראיות המשני להוכיח את עצם קיומו וגם את תוכנו של הצו משנת 2014. כמו כן, אין לקבל את טענתו שלא ניתן היה לקבל את נוסח הצו מלשכת ההוצאה לפועל (פרוט' עמ' 28, ש'3-1).

33. כלל ידוע הוא בדיני הראיות שאין לבית המשפט אלא את מה שרואות עיניו ובשיטה האדוורסרית נסמך הוא על מה שהציגו לו בעלי הדין. לפיכך, מקום שהראיות אינן בנמצא, כולן או חלקן, או מקום שהצדדים נמנעים מלהציג בפניו מידע מסוים, לא תיפרס בפני בית המשפט "האמת העובדתית" במלואה ונותרת בפניו רק "האמת המשפטית" שהיא תוצר של הראיות הקבילות שהוגשו (דנא 2121/12 **פלוני נ' ד"ר אילנה דיין אורבך** [פורסם בנבו] (18.9.14) פסקה 26 לפסק דינו של כבוד הנשיא גרוניס). וזה המצב במקרה שבפני. אברהם לא דאג להביא בפני בית המשפט עותק של הצו משנת 2014. יוצא מכך, שבית המשפט נותר עם ה"אמת המשפטית" בלבד לפיה אין צו כזה.



34. הנאשם טען שניתן כנגדו צו נוסף בלשכת ההוצאה לפועל בחדרה ביום 24.5.2015 (להלן: **הצו ממאי 2015**) במסגרת תיק מספר 12-08060-14-8 (להלן: **התיק בחדרה**). מהתדפיס (נ/1) עולים הפרטים הבאים:

מספר תיק	סטטוס התיק	מסלול התיק	לשכה	סוג הגבלה	תחילת תוקף	תום תוקף	מצב פעילות	מצב הגבלה	סטטוס הגבלה	תאריך בו התעדכן סטטוס הגבלה
12-08060-14-8	פתוח	לא במסלול	חדרה	הגבלת חייב בתאגיד	24/5/15	31/12/9999	פעיל	נשלח לביצוע	פעיל	24/5/15

35. התדפיס כשלעצמו, אין בו די להוכחת עצם קיומו וגם את תוכנו של הצו ממאי 2015 ויש להביא את הצו עצמו. אברהם טוען שפנה ללשכת ההוצאה לפועל בחדרה ושם נמסרו לו המסמכים הבאים (נ/2):

א. בקשה מיום 30.3.2015 מטעם הזוכה בשם גאזי סאלם ואשר לפיה נתבקשו מספר סעדים נגד אברהם כדלקמן: הגבלת רישיון הנהיגה, הגבלת דרכון, הגבלת כרטיסי חיוב (אשראי), הגבלת בנק ישראל (שיקים) והגבלת רשם החברות.

ב. החלטה של רשם ההוצאה לפועל מיום 31.3.2015 (להלן: **הצו ממרץ 2015**) ואשר מורה כדלקמן:

"**לאחר עיון בנתוני התיק** נוכחתי כי התקיימו התנאים להטלת הגבלות לפי הוראות פרק 1ז לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967. לפיכך, אני מורה על הטלת ההגבלות כמבוקש". (ההדגשות שלי - ה'א'ש')

36. עיינו הרואות כי לפי התדפיס, הצו בתיק של חדרה ניתן במאי 2015 ובעוד שלפי החלטת הרשם הצו הוא ממרץ 2015. למעשה, הצו של הרשם ממרץ 2015 כלל איננו מופיע בתדפיס. אברהם לא הבהיר מה הצו הנכון שהוא מבקש להסתמך עליו בשנת 2015 וגם לא הסביר מדוע הצו ממרץ 2015 לא מופיע בתדפיס.

37. בשנת 2016 ניתן צו מגביל נוסף נגד אברהם בתיק של חדרה (נ/2) אך אברהם מסכים שאותו צו איננו כולל הוראה בדבר "הגבלת חייב בתאגיד", ולכן ברור שהצו אינו רלבנטי לענייננו.

38. לסיכום, הנני קובע כי אברהם לא הוכיח שקיים צו כלשהו בלשכות ההוצאה לפועל שהגביל אותו מלשמש כמנהל של חברת תפוח בתקופה שבמחלוקת וזאת מהנימוקים המצטברים הבאים:

א. ראשית, טענתו המקורית היא שהצו משנת 2014 שניתן בתיק המתנהל בלשכת ההוצאה לפועל בתל אביב, הוא הצו הנכון שמכוחו הפסיק להיות מנהל של חברת תפוח וצו זה חל על כל התקופה שבמחלוקת. בפועל, הצו משנת 2014 כלל לא הובא כראיה והתדפיס איננו מהווה תחליף לצו עצמו;



ב. שנית, קיומו ותוכנו של הצו ממאי 2015 בתיק בחדרה גם לא הוכח מאחר והצו עצמו לא הוצג כראיה;

ג. שלישית, לגבי הצו ממרץ 2015, אברהם לא הבהיר הכיצד ניתנו בתיק בחדרה שני צווים זהים המגבילים אותו מלשמש כמנהל בתאגיד (צו אחד ממרץ 2015 לפי החלטת הרשם וצו אחד ממאי 2015 לפי התדפיס). כידוע, חזקה על בית המשפט שאינו משחית את מילותיו לריק ואין כל היגיון במתן צו זהה בין אותם צדדים באותו תיק הוצאה לפועל. יתר על כן, אברהם גם לא הסביר הכיצד הצו ממרץ 2015 בכלל לא מופיע בתדפיס המידע שהביא ממערכת ההוצאה לפועל, כאשר תדפיס זה נושא תאריך 25.4.2017 ומתייחס לתקופה שמתחילה בשנת 2009 ומסתיימת בשנת 2016. ככל הנראה קיימת החלטות נוספות בתיק בחדרה שאמורות להבהיר את התהיות שעלו. בצו ממרץ 2015 נאמר שהוא ניתן "**לאחר עיון בנתוני התיק**". נתונים אלה לא הובאו כראיה על ידי אברהם בתיק שבפניי, וזאת ככל הנראה מסיבות השמורות עמו.

5.ב. השאלה המשפטית: האם צו בהוצאה לפועל פוטר מנהל מאחריותו "האישית"

39. משקבעתי שאברהם לא עמד בנטל הבאת הראיות המשני להוכיח את עצם קיומו וגם את תוכנו של צו כלשהו בלשכת ההוצאה לפועל המונע ממנו לשמש כמנהל בתאגיד, מתייטר הצורך לדון בשאלה המשפטית האם צו כזה, אילו היה קיים, יכול לפטור אותו מאחריותו הפלילית האישית להגיש את הדו"חות התקופתיים של חברת תפוח. **אף על פי כן**, מעבר לנדרש ועל מנת שהתמונה תהיה מלאה בפני הקורא, אדון גם בשאלה המשפטית האמורה.

40. על כן, בהנחה שאברהם אכן הוכיח את עצם קיומו ואת תוכנו של הצו משנת 2014 שחל על התקופה שבמחלוקת (וכאמור, אין זו דעתי), האם הוא פוטר את אברהם מאחריותו האישית להגיש לרשויות מע"מ את דו"חות התקופתיים של חברת תפוח?

41. סעיף 66א(5) לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967 (להלן: **חוק ההוצ"פ**), קובע כדלקמן:

"66א. התקיימו לגבי החייב התנאים האמורים בסעיף 66ב, ושוכנע רשם ההוצאה לפועל כי הדבר מוצדק בנסיבות העניין, בהתחשב בפגיעה בחייב ובהליכים אחרים שננקטו לשם גביית החוב, לרבות הליכים לקבלת מידע על החייב, ככל הנדרש, רשאי הוא להטיל על החייב הגבלה כמפורט להלן, אחת או יותר, מיזמתו או על פי בקשת זוכה, לתקופה ובתנאים שיקבע:

(5) **הגבלת החייב מייסד תאגיד או מהיות בעל עניין בתאגיד**, במישרין או בעקיפין, לרבות יחד עם אחר או באמצעות אחר, ואם השתתף החייב בייסוד תאגיד או היה בעל עניין בתאגיד - **מתן הוראות לעניין הפסקת כהונתו או חברותו בתאגיד**; אין בהוראות לפי פסקה זו או בהפרתן כדי לגרוע מתוקפה של התאגדות או פעולה משפטית של תאגיד שבו היה החייב מייסד



או בעל עניין כאמור; לענין זה, "בעל עניין" - כהגדרתו בסעיף 69ד(ב)"

(ההדגשות שלי - ה'א'ש').

42. למול סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ שמכוחו אברהם טוען שנפסל מלכהן כמנהל בחברת תפוח בצו משנת 2014 (לטענתו, אף בצו ממרץ 2015 ובצו ממאי 2015) ניצב סעיף 143 לחוק מע"מ אשר מקים את האחריות האישית של אברהם, בהיותו מנהל בחברת תפוח, להגיש את הדו"חות התקופתיים של חברת תפוח לרשויות מע"מ. למעשה, טענתו המשפטית של אברהם היא שצו שניתן מכוח סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ מבטל את אחריותו האישית להגיש את הדו"חות התקופתיים של חברת תפוח ובדרך זו מתבטלת גם אחריותו הפלילית לעבירות הבסיס.

43. לדעתי, הטענה המשפטית של אברהם דינה להידחות ואין בה ממש. צו שניתן לפי סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ בדבר פסילת חייב בהוצאה לפועל מלשמש כמנהל בתאגיד, איננו מעניק לו פטור מאחריות פלילית בעת שהוא לא דואג להגשת הדו"חות התקופתיים של התאגיד שבו הוא מכהן כמנהל לרשויות מע"מ.

44. סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ מצד אחד, וסעיפים 143 ו-117א(6) חוק מע"מ מצד שני, מיועדים לשרת שתי תכליות שונות לחלוטין. הפרשנות התכליתית של כל אחד מהסעיפים האמורים מכתובה את התוצאה המשפטית לפיה צו שניתן לפי סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ איננו גורע כהוא זה מחובתו האישית של מנהל בתאגיד להגיש במועד את הדו"חות התקופתיים של התאגיד לרשויות מע"מ. ואברהם:

א. התכלית של סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ: סעיף 66א לחוק ההוצ"פ ממוקם בפרק ו'1 לחוק ההוצ"פ שנושא את הכותרת "הטלת הגבלות על חייב בעל יכולת המשתמט מתשלום חובותיו". סעיף 66א כולל בתוכו שישה סוגים של הגבלות שניתן להטיל על חייב בעל יכולת המשתמט מחובותיו: הגבלת החייב בקבלת או החזקת דרכון, עיכוב יציאתו של החייב מן הארץ, הגבלת החייב כלקוח מוגבל מיוחד לפי חוק שיקים ללא כיסוי, התשמ"א-1981, הגבלת החייב מעשיית שימוש בכרטיס חיוב, הגבלת החייב מייסוד תאגיד או להיות בעל עניין בתאגיד כגון כהונה או חברות בתאגיד, הגבלת החייב מלקבל או להחזיק רישיון נהיגה. התכלית של המגבלות האמורות היא ברורה, קביעת מגבלות כנגד אדם שהוא בעל יכולת ומשתמט מתשלום חובותיו כלפי הזוכה. התכלית של המגבלות האמורות היא להצר את צעדיו של החייב על מנת לעודדו לפרוע את חובו כלפי הזוכה. הא ותו לא. מגבלות אלה לא נועדו להקים עבירו הגנה בפלילים בעת שהוא מפר את חוקי המס.

ב. התכלית של סעיפים 143 ו-117א(6) לחוק מע"מ: על היחס בין סעיף 143 לסעיף 117א(6) לחוק מע"מ כבר עמדתי בהרחבה לעיל. בתמצית ייאמר שהתכלית של שני הסעיפים היא להניע את המנהל לדאוג להגשת הדו"חות התקופתיים של התאגיד שבו הוא מכהן כמנהל על ידי הטלת אחריות פלילית אישית עליו בשל אי הגשתם במועד.

45. לדעתי, כלל לא קיים מתח בין סעיף 66א(5) לחוק ההוצ"פ ובין סעיפים 143 ו-117א(6) לחוק מע"מ, כך שיש להכריע מי מהם גובר. נהפוך הוא, קיימת הרמוניה חקיקתית בין הסעיפים, היינו הם



משלימים אחד את השני. סעיף 66א(5) לחוק ההוצל"פ מטרתו לעודד את המנהל לפרוע את חובו לזוכה. לעומת זאת, סעיפים 143 ו-117א(6) לחוק מע"מ מטרתם לעודד את המנהל להגיש במועד את הדו"חות התקופתיים של התאגיד לרשויות המס. סעיף 66א(5) לחוק ההוצל"פ בא להגן על האינטרס הפרטי של הזוכה מעוולותיו האזרחיות של המנהל, ובעוד שסעיפים 117א(6) ו-143 לחוק מע"מ באים להגן על האינטרס הציבורי מעבירותיו הפליליות של המנהל במישור דיני המס.

46. קבלת טענתו של אברהם לפיה צו שניתן כנגדו כחייב בהליכי ההוצאה לפועל יכול להעניק לו פטור מאחריות פלילית במישור דיני המס, תוביל לתוצאה האבסורדית לפיה קשיים כלכליים של תאגיד ומנהלה, יכולים לשמש "הצדק סביר" שלא למלא אחר חובותיהם כלפי רשויות המס, לרבות אי הגשת הדו"חות התקופתיים במועד. טיעון מעין זה נדון במספר רב של פסקי דין של בית המשפט העליון ונדחה. כך למשל, בפסק דין **ברקאי** כבוד השופט דורנר קבעה כדלקמן (בעמ' 46):

"יוצא אפוא כי על-פי תכליתם, האיסורים הפליליים על הימנעות מהעברת מסים שנגבו, משתרעים גם על מצבים שבהם לפרט עומדת אך ברירה בין עיכוב כספי המסים בידיו לבין התמוטטות הכלכלית. שכן, לפרט אין זכות לבסס את המשך פעילותו העסקית על כספים שאינם שייכים לו. על-כן יש לקבוע כי ההגנות של "הצדק סביר" ונקיטת האמצעים הסבירים או הנאותים למניעת העבירה, אינן חלות אף אם העיכוב בהעברת כספי המסים נבע ממצוקה כלכלית קשה שהותירה בפני הפרט אך בחירה בין העברת כספי המסים, שאינם שייכים לו, לבין קריסתו הכלכלית."

47. המסקנה כי סעיף 66א(5) לחוק ההוצל"פ מטרתו "להוסיף" ולא "לגרוע" ממגבלות או חובות שמוטלות על מנהל בתאגיד מכוח דין אחר, מתיישבת היטב עם מבנהו של סעיף 66א לחוק ההוצל"פ. וביתר פירוט:

א. בסעיף 66א(5) סיפא לחוק ההוצל"פ נאמר "אין בהוראה לפי פסקה זו או הפרתן כדי **לגרוע** מתוקפה של התאגדות או **פעולה משפטית** של תאגיד שבו היה החייב מייסד או בעל עניין כאמור". הווה אומר, אם מנהל בתאגיד שנפסל מלכהן כמנהל מכוח צו שניתן לפי סעיף 66א(5), מבצע פעולה משפטית כגון כריתת חוזה עם צד ג' בשם התאגיד וזאת לאחר מועד מתן הצו, הוא והתאגיד לא יכולים לטעון שהם פטורים ממילוי אחר הוראות החוזה בטענה שמי שחתם על החוזה לא היה המנהל של התאגיד. ואם סעיף 66א(5) איננו מעניק פטור למנהל ממילוי אחר התחייבויותיו במישור האזרחי, על אחת כמה וכמה שאיננו מעניק לו פטור מאחריות במישור הפלילי.

ב. בסעיף 66א(4) לחוק ההוצל"פ הוגדרה הסמכות של רשם ההוצאה לפועל להגביל את החייב מעשיית שימוש בכרטיס חיוב. עם זאת, בסעיף 66א(4) (ב) נקבע שאין במגבלה כאמור כדי לפטור את החייב לשלם חיוב שנעשה בכרטיס לאחר שהוטלה המגבלה.

ג. בסעיף 66א(6) לחוק ההוצל"פ הוגדרה הסמכות של רשם ההוצאה לפועל למתן צו המגביל את החייב מלקבל או להחזיק רישיון נהיגה. לאחר מתן הצו, רישיונו ייראה כפקע מחמת אי



תשלום אגרה. כל עוד החייב ידע על קיומו של הצו, אם ינהג ברכב בניגוד לצו, הוא ייראה כמי שביצע עבירה פלילית של נהיגה בזמן פסילה לפי סעיף 67 לפקודת התעבורה [נוסח חדש]. ולעניינו, אם אחת ממטרותיו של סעיף 66א(6) היא ליצור אחריות פלילית, לא יעלה על הדעת לומר שמטרתו של סעיף 66א(5) היא להעניק פטור מאחריות פלילית, כפי שטען אברהם. ההרמוניה החקיקתית בין סעיף 66א(6) ובין סעיף 66א(5), מובילה למסקנה שהאחריות הפלילית נשמרת בשני המצבים.

48. אימוץ הפרשנות המוצעת על ידי אברהם, לפיה צו שניתן לפי סעיף 66א(5) לחוק ההוצל"פ מבטל את האחריות האישית בפלילים של מנהל בתאגיד בהגשת הדו"חות התקופתיים של התאגיד, תוביל לתוצאה בלתי רציונלית לפיה "ייצא החוטא נשכר". "חטאו" של אותו חוטא הוא בכך שהשתמט מתשלום חובו בהליכי ההוצאה לפועל על אף היותו בעל יכולת. ואם לא די "בחטאו" האמור, אף יזכה "נשכר" מאותו חטא בכך שייצא פטור מאחריות פלילית בעת אי מילוי חובתו על פי חוק כלפי רשויות המס להגיש במועד את הדו"חות התקופתיים של התאגיד שבו הוא מכהן כמנהל.

49. לסיכום, אברהם לא הוכיח שקיימים נגדו צווים בהוצאה לפועל שמנעו ממנו להמשיך לכהן כמנהל של חברת תפוח בתקופה שבמחלוקת. בנוסף, גם אם תיאורטית נקבל את טענתו שאכן הוכיח שניתנו כנגדו צווים כאלה, עדיין אין בכוחם כדי לפטור אותו כהוא זה מאחריותו הפלילית האישית לפי סעיפים 117(א)(6) ו-143 לחוק מע"מ להגיש את הדו"חות התקופתיים של חברת תפוח במועד לרשויות מע"מ.

50. משנדחו טענותיו של אברהם לגבי התקופה שבמחלוקת, נדחת מאליה גם טענתו שהדו"ח התקופתי הראשון של חודש מרץ 2012, כשהוא עומד לבדו וללא התקופה שבמחלוקת, מהווה "זוטי דברים".

51. לפיכך, הנני מרשיע את אברהם ב-18 עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ.

ג. האחריות של חברת תפוח לעבירות של אי הגשת דו"ח במועד

52. במסגרת הסיכומים בכתב שהוגשו מטעם שני הנאשמים לא הועלתה טענת הגנה כלשהי שנוגעת לשאלת האחריות של חברת תפוח ל-18 העבירות של אי הגשת דו"ח. למעשה, סיכומי ההגנה התמקדו אך ורק באברהם וטענותיו שאינו אחראי בפלילים לעבירות הבסיס ולא הועלתה בהם טענת הגנה כלשהי בנוגע לחברת תפוח.

53. אין מחלוקת בין הצדדים כי חברת תפוח אכן נרשמה כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ וכי לא הגישה במועד את כל הדו"חות שמפורטים בכתב האישום. כמו כן, אין מחלוקת שחברת תפוח המשיכה להיות פעילה במהלך כל התקופה שרלבנטית לכתב האישום ושמתיחלה בחודש מרץ 2012 ומסתיימת בחודש אוגוסט 2016.

54. הנאשמים טענו שחלק מהמחדלים של חברת תפוח הוסרו לאחר הגשת כתב האישום, אך טענות אלה אינן רלוונטיות לשלב הכרעת הדין אלא רק לשלב הטיעונים לעונש ולכן אין צורך לדון בהן כעת.



55. נזכיר גם את הוראות סעיף 23(א)(2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**) שקובע כדלקמן:

"23. (א) תאגיד יישא באחריות פלילית -

(2) לעבירה המצריכה הוכחת מחשבה פלילית או שלנות, אם, בנסיבות העניין ולאור תפקידו של האדם, סמכותו ואחריותו בניהול ענייני התאגיד, יש לראות במעשה שעבר את העבירה, ובמחשבתו הפלילית או ברשלנותו, את מעשהו, ומחשבתו או רשלנותו, של התאגיד."

56. משקבעתי שאברהם אחראי בפלילים ל-18 העבירות לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ, אזי מכוח "תורת האורגנים" שמעוגנת בסעיף 23(א)(2) לחוק העונשין, יש להרשיע גם את חברת תפוח.

57. על כן, הנני קובע כי המאשימה הוכיחה מעל לכל ספק סביר כי חברת תפוח ביצעה את עבירות הבסיס ולכן הנני מרשיע את חברת תפוח בביצוע 18 עבירות של אי הגשת דוח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ.

ד. סוף דבר

58. לאור כל האמור לעיל, הנני מרשיע את כל אחד מהנאשמים 1 ו-2 בביצוע 18 עבירות של אי הגשת דו"ח במועד לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ.

ניתנה היום, ו' אדר תשע"ח, 21 פברואר 2018, במעמד הצדדים.