



ת"פ 58206/07/18 - מדינת ישראל נגד חיים גלנדאואר

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 58206-07-18 ישראל ואח' נ' גלנדאואר

בפני כבוד השופט הישם אבו שחאדה

המאשימה - מדינת ישראל באמצעות המחלקה
המשפטית מס קניה ומע"מ רשות המיסים, תל אביב
ע"י עוה"ד אסתי ששון ועוה"ד יונתן דובינסקי

נגד

הנאשם - חיים גלנדאואר

ע"י עוה"ד אשר אוחיון

הכרעת דין

תוכן עניינים

פסקאות	נושא
22 - 1	א. כתב האישום
20 - 2	א.1. האישום הראשון
22 - 21	א.2. האישום השני
99 - 23	ב. האישום הראשון
31 - 23	ב.1. מהות העבירות שמיוחסות באישום הראשון
33 - 32	ב.2. קביעת ממצאים שבעובדה לגבי שיטת המרמה

עמוד 1



37 - 34	טענות הנאשם וגדר המחלוקת	3.ב.
39 - 38	ניתן ללמוד על רכיב הכוונה מכוח מכלול הנסיבות	4.ב.
	הנסיבה הראשונה: העדר עובדים, דלק, מתקני אחסנה,	5.ב.
42 - 40	משאיות או לקוחות	
	הנסיבה השנייה: חתימה על חוזים שבהם החברה מוצגת	6.ב.
44 - 43	כספקית של דלק	
	הנסיבה השלישית: הפקדה של שיקים עסקיים ומשיכת	7.ב.
47 - 45	מלוא סכום ההפקדה	
63 - 48	הנסיבה הרביעית: חקירה תחת אזהרה ביום 10.10.13	8.ב.
	הנסיבה החמישית: קבלת שכר מבלי לראות שהתקיימה	9.ב.
67 - 64	פעילות עסקית כלשהי	
78 - 68	הנסיבה השישית: הנאשם הוא "מנהל פעיל"	10.ב.
	הנסיבה השביעית: הנאשם מינה את אליאב ל-"מנהל	11.ב.
95 - 79	פעיל"	
99 - 96	סיכום ביניים לגבי מכלול הנסיבות	12.ב.
132 - 100	האישום השני	ג.
133	סוף דבר	ד.



כתב האישום

א.

1. כתב האישום כולל חלק כללי ושני אישומים. החלק הכללי הוא סיכום של שני האישומים ולכן אינני מוצא צורך להביאו ואתמקד בתיאור שני האישומים.

האישום הראשון

1.א.

2. הנאשם היה הבעלים של חברת קלף גלנדאואר תשנ"ט בע"מ (להלן: **חברת קלף**) שהיא חברה פרטית מוגבלת במניות ושהתאגדה בישראל והייתה רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק מע"מ**). חברת קלף עסקה בעיבוד וייצור קלף ובתשמישי קדושה, ולימים, הפסיקה את פעילותה. מנהל החשבונות של חברת קלף היה רם אברהם נחליאלי והמכונה "רמי" (להלן: **רמי**).

3. לימים, שמה של חברת קלף שונה לחברת גלנדאואר אנרגיה תשנ"ט בע"מ (להלן: **חברת אנרגיה**). רמי המשיך לשמש כמנהל החשבונות של החברה גם לאחר שינוי שמה. כמו כן, הנאשם המשיך להיות הבעלים של חברת אנרגיה גם לאחר שינוי שמה ולכן בעת שתהיה התייחסות בהמשך הכרעת הדין לפעילותה הכוללת של החברה, תחילה כ-"קלף" ולאחר מכן כ-"אנרגיה", היא תכונה להלן: **חברת קלף/אנרגיה**.

4. במועד אשר אינו ידוע בבירור, אך סמוך לחודש מאי 2013, נתן הנאשם, בתיווכו של רמי, למיכאל ענתבי ואשר מכונה "מיקי" (להלן: **מיקי**), את הסכמתו כי מיקי יעשה שימוש בחברת קלף/אנרגיה להפצת חשבוניות פיקטיביות, וזאת תמורת תשלום חודשי קבוע לנאשם.

5. בעקבות מתן הפלטפורמה מצד הנאשם למיקי להפצת חשבוניות פיקטיביות, הופצו על שם חברת קלף/אנרגיה חשבוניות פיקטיביות בסכום של **₪ 83,878,300**. סכום המע"מ הנובע מהן הינו **₪ 12,795,773**.

6. מקבלי החשבוניות, עם פירוט החשבוניות השונות לכל אחד מהם, פורטו בנספחים א' עד ח' לכתב האישום. בחשבוניות נרשם שמדובר במכירה של דלק, כאשר בפועל לא נמכר דבר. בנספח ט' לכתב האישום נעשה פירוט של כמויות הליטרים של דלק שהופיעו בכל אחת מהחשבוניות הפיקטיביות.



7. ביום 5.8.13 הוגש לרשם החברות "פרוטוקול החלטה מיוחדת" בדבר שינוי שמה של חברת קלף לחברת אנרגיה. על הפרוטוקול היה חתום הנאשם בתוארו כיושב ראש החברה ובעל המניות. על כן, ביום 15.8.13 שונה ברשם החברות שמה של חברת קלף לחברת אנרגיה.
8. במהלך חודש אוקטובר 2013 נחקר הנאשם במשרדי מע"מ רמלה תחת אזהרה על התנהלותה של חברת קלף/אנרגיה ולאחר החקירה הפסיק את הפעלתה על ידי מיקי.
9. במועד אשר אינו ידוע במדויק למאשימה אך סמוך לחודש אפריל 2014, בחר הנאשם לשוב ולהותיר למיקי להמשיך ולהשתמש בחברת אנרגיה, וזאת תחת תנאים חדשים במסגרתם יוגדל סך הכספים שישולם לנאשם עבור השימוש בחברת אנרגיה. הסכמתו זו של הנאשם להמשיך ולאפשר למיקי לפעול באמצעות חברת אנרגיה, ניתנה למיקי לאחר שהאחרון כבר עזב את מדינת ישראל בחודש ינואר 2014 ומאז לא שב לגבולותיה.
10. בהתאם לתנאים החדשים, חתם הנאשם עם אליאב צדוק (להלן: **אליאב**), ושפעל בישראל מטעמו של מיקי שכבר שהה בחו"ל, על "הסכם בגין שימוש בשירותי חברה" (להלן: **הסכם השימוש**), אשר נושא תאריך 27.4.2014. למרות שבמסגרת התנאים החדשים אִפְּשֶׁר הנאשם למיקי להמשיך ולהשתמש בחברת אנרגיה, לא מיקי היה זה שחתום על הסכם השימוש, אלא אליאב היה חתום על הסכם זה, ושמו של מיקי כלל לא הוזכר בהסכם השימוש.
11. על פי לשון הסכם השימוש, הנאשם הוגדר כ-"בעלים של חברה העוסקת בין היתר בענף הסולר והאנרגיה", ואילו אליאב הוגדר כ-"מבקש השימוש", שהינו "בעל קשרים עם לקוחות וספקים בתחום הסולר לסוגיו ובענף האנרגיה בכלל".
12. כמו כן, בהסכם השימוש נרשם שאליאב מעוניין להשתמש בשירותי חברת אנרגיה של הנאשם "לרכישת סחורה ולהנפיק חשבוניות, שימוש בחשבון הבנק ובכל הפעילות הבנקאית הכרוכה בכך".
13. לאור זאת, הוסכם בין הנאשם לבין אליאב בהסכם השימוש, כי אליאב ישלם לנאשם כל חודש עד ה-20 לכל חודש סך של 10,000 ₪ כאשר סך הליטרים שיירכשו על ידי חברת אנרגיה לא יעלה על 500,000 ליטרים. עוד הוסכם בהסכם השימוש כי בעבור כל ליטר מעבר לסך של 500,000 הליטרים, ישולם לנאשם סך של 2 אגורות לכל ליטר (להלן: **התמורה הכספית**).
14. בניגוד לכתוב בהסכם השימוש, בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, חברת אנרגיה לא רכשה דלקים ובכלל זה סולר. חברת קלף/אנרגיה קיבלה מסמכים על שם החברות אידיאל זאוס, ב.סאלם הנדסה ובנין ו-א.טל שיפוצים (להלן: **הספקים הפיקטיביים**) והנחזים להיות חשבוניות מס שהוצאו כדין לחברת קלף/אנרגיה מבלי שבוצעה עסקה או מבלי שהתכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים



כאמור.

15. במהלך שנת 2014, חברת גלנדאור אנרגיה קיזזה חשבוניות פיקטיביות בסכום של לא פחות מ-25,412,978 ₪, כאשר סכום המע"מ הנובע ממנו הינו 3,876,556 ₪.
16. בנוסף, רמי, בהתאם להנחייתו של מיקי, אף פעל לרישומן של תשומות בדו"חות המע"מ התקופתיים של חברת קלף/אנרגיה וזאת מבלי שהיה בגינן כל מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ. סכום המע"מ הנובע מהתשומות ללא מסמך הינו 8,991,893 ₪.
17. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, פעלו מטעם מיקי גורמים שונים, ובהם אברהם דינו, ושמכונה "אבי" (להלן: **אבי**) להפצת מסמכים על שם חברת קלף/אנרגיה הנחזים להיות חשבוניות מס שהוצאו כדין וזאת מבלי שבוצעה עסקה או מבלי שהתכוונו לעשות את העסקאות שלגביהן הוצאו המסמכים כאמור. בנוסף, פעל אליאב להפקת תעודות משלוח רטרואקטיביות וכוזבות על שם חברת קלף/אנרגיה בגין אספקת דלקים שביצעה לכאורה ללקוחות שונים.
18. לצד ההרשאה שנתן הנאשם לאליאב מכוח הסכם השימוש, ביצע הנאשם פעולות שונות במסגרת התוכנית העבריינית אשר נועדו ליצור מראית עין לפיה הנאשם הוא מנהלה של חברת קלף/אנרגיה ושהיא סוחרת בדלק ובכך ליצור מצג שווא של התנהלות עסקית לגיטימית ואמתית בין חברת קלף/אנרגיה לבין העוסקים שקיבלו ממנה חשבוניות פיקטיביות. להלן הפעולות שבוצעו:
- א. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום היו הנאשם ואמו, הגב' חנ' ג' דאואר, בעלי המניות והדירקטורים היחידים בחברת קלף/אנרגיה. מיקי מעולם לא היה רשום במרשמי רשם החברות או במרשמי רשויות המס כבעל מניות, דירקטור או מנהל, אצל חברת קלף/אנרגיה.
- ב. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, הכתובת למשלוח דואר לחברת קלף/אנרגיה, כפי שנרשמה במחשבי מע"מ, הייתה רחוב עזריאל 7 ירושלים שהייתה בתקופה הרלוונטית לכתב האישום כתובת ביתו של הנאשם.
- ג. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום היו לחברת אנרגיה שני חשבונות בנק שהתנהלו על שמה: חשבון בנק שמספרו 259570 שהתנהל בבנק מזרחי טפחות וחשבון בנק שמספרו 08079087 שהתנהל בבנק הדואר, אשר נפתח אחרי החשבון שנפתח בבנק מזרחי טפחות. הנאשם היה מורשה החתימה היחיד בחשבונות הבנק של חברת קלף/אנרגיה והיחיד שביצע פעולות בחשבונות הבנק.



ד. כאמור, הנאשם חתם על הסכם השימוש ועל פיו הוגדר כ-"בעלים של חברה העוסקת בין היתר בענף הסולר והאנרגיה", וזאת אף על פי שלא עסק כלל בסחר בדלק ואף על פי שלא היתה לו כל ידיעה אישית אודות מסחר של חברת קלף/אנרגיה בדלק.

ה. בהתאם להנחיותיהם של אליאב ורמי, ולאחר החתימה על הסכם השימוש, נהג הנאשם להפקיד לחשבונות הבנק של חברת אנרגיה המחאות שנתקבלו מלקוחות שרכשו חשבוניות פיקטיביות על שמה, למשוך את תמורתם ולהעביר את תמורתן בקיזוז חלקי, לרמי או לאליאב.

ו. הנאשם חתם ברמלה בשם חברת אנרגיה על הסכם לאספקת סולר והנושא תאריך 9.6.2014, שנערך עם אלכס הירש וחברת גולד פאר דלקים. בפועל, אלכס הירש וגולד פאר דלקים לא קיבלו מחברת אנרגיה סולר, אלא קיבלו חשבוניות פיקטיביות על שמה.

ז. הנאשם חתם בפני עורך דין בשם חברת אנרגיה על הסכם לאספקת סולר שנערך עם הלקוח מוחמד אבו ג'ודה. על פי הכתוב בהסכם, חתימת הנאשם על ההסכם בוצעה ביום 16.7.2014. בפועל, מוחמד אבו ג'ודה לא קיבל מחברת אנרגיה סולר, אלא קיבל חשבוניות פיקטיביות שיצאו על שמה.

ח. הנאשם חתם בצ'ינג' על שם ענת נחמני אשר ברמלה על יפוי כוח, נושא תאריך 10.7.2014, לפיו במסגרת היותו בעליה ומנהלה של חברת אנרגיה הוא מאשר לאבי להפקיד את כספי החברה ולמשוך אותם בשמו. בפועל, אבי פעל לביצוע עבירות במסגרת מנגנון הפצת החשבוניות הפיקטיביות, ובין היתר ביצע עבירות בצ'ינג' שעל שם ענת נחמני.

19. בגין השימוש שנעשה בחברת אנרגיה להפצת חשבוניות פיקטיביות, קיבל הנאשם בתקופה הרלוונטית לכתב האישום כספים. על פי המוסכם עם הנאשם, שולמו לנאשם לאחר החתימה על הסכם השימוש, ומידי חודש בחודשו, כספים בהתאם לעקרונות הסכם השימוש: לנאשם שולם סך של 10,000 ₪, בגין 500,000 ליטרים פיקטיביים של סולר שנרשמו בחשבוניות הפיקטיביות על שם חברת אנרגיה. בנוסף, במצב בו כמות הליטרים הפיקטיביים של הסולר שנרשמו בחשבוניות הפיקטיביות שהוציאה חברת אנרגיה עלתה על הכמות של 500,000 הליטרים, שולם לנאשם תשלום נוסף של 2 אגורות בגין כל ליטר פיקטיבי שהתווסף.

20. על כן, באישום הראשון יוחסו לנאשם ביצוען של העבירות הבאות:

א. ראשית, מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ.



ב. הנאשם, במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, השתמש

בכל מרמה, עורמה או תחבולה או הרשה להשתמש בהן, עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

2.א. האישום השני

21. האישום השני תוקן על ידי המאשימה, בהסכמת הנאשם וניתנה החלטה בהתאם. על פי הנוסח המתוקן של האישום השני, מיוחסת לו עבירה של אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**).

22. על פי עובדות האישום השני, קיבל הנאשם תמורה כספית בגין השימוש שאִפֶּשֶׁר למיקי לעשות בחברת אנרגיה. סך התמורה הכספית שקיבל הנאשם בשנת 2014 עמדה על לא פחות מ-133,700 ₪. למרות שהתמורה הכספית שקיבל הנאשם בגין השימוש שאִפֶּשֶׁר בחברת אנרגיה הינה הכנסה אשר חייבת בדיווח לשלטונות המס, הנאשם דיווח בשנת 2014 לרשויות המס רק על סך של 64,943 ₪, ועל יתר התשלום לא דיווח. בעשותו כאמור, הנאשם לא ביצע ניכוי מס במקור מהכנסה של לא פחות מ-68,757 ₪.

ב. האישום הראשון

1.ב. מהות העבירות שמיוחסות לנאשם

23. באישום הראשון יוחסה לנאשם עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ועבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. מן הראוי לעמוד על כל אחד מהוראות החיקוק האמורות, וזאת על מנת שיהיה ברור מה הן העבירות שבהן יש להרשיע את הנאשם ומה המתווה הדיוני שיש לפסוע בו.

24. סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

"מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו - מאסר 5 שנים".

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

25. סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

עמוד 7



" 220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר 7 שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א) (4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, התכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד; ואלו הן:

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

(ההדגשה שלי - ה'א'ש)

26. בפרק "העובדות" שבאישום הראשון ישנו תיאור עובדתי שמכסה שני סוגים של "אדם אחר" לעניין סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ ולעניין סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה:

א. ראשית, "האדם האחר" הוא חברת קלף/אנרגיה: לפי כתב האישום, חברת קלף/אנרגיה קיבלה חשבוניות פיקטיביות מספקים פיקטיביים והם חברת אידיאל זאוס, ב' סאלם הנדסה ובניין וחברת א' טל שיפוצים (ראו: סעיף 10 לפרק "העובדות" באישום הראשון). לכן, קבלת החשבוניות נועדה לאפשר לחברת קלף/אנרגיה להתחמק מתשלום מס. המס הוא גם המע"מ שקוזז מהחשבוניות האמורות לפי חוק מע"מ וגם המס שהיה על חברת קלף/אנרגיה לשלם אילולא קיזוז סכום החשבוניות ללא המע"מ כהוצאה לפי פקודת מס הכנסה. סכום המע"מ הוא ₪ 3,876,656 סכום החשבוניות (ללא המע"מ) הוא ₪ 21,536,422.

ב. שנית, "האדם האחר" הוא מקבלי החשבוניות של חברת קלף/אנרגיה: בכתב האישום נטען שהנאשם נטל חלק פעיל במנגנון ההפצה של חשבוניות פיקטיביות של חברת קלף/אנרגיה וזאת מתוך מטרה לאפשר למקבלי אותן חשבוניות להתחמק מתשלום מס. הסכום הכולל של החשבוניות, לא כולל מע"מ, ואשר פורטו כולן בנספחים א' עד ח' לכתב האישום, הוא ₪ 71,082,527, כאשר הסכום הכולל של המע"מ הוא ₪ 12,795,773.

27. העונש המקסימאלי בגין ביצוע עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ הוא 5 שנות מאסר. בסעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ נקבע שאם סכום המס שהעברין הביא להתחמקות מתשלום עולה על כפל הסכום הקבוע כקנס בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין התשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**), אזי, העבירה לפי סעיף 117(ב1) תיראה כעבירה שבוצעה "**בנסיבות מחמירות**" ולכן העונש המקסימאלי בגינה יהיה 7 שנות מאסר.

28. סכומי המע"מ שצוינו לעיל עולים על כפל סכום הקנס שמופיע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין. דא עקא, בפרק בכתב האישום שעניינו "**הוראות החיקוק שבהן מואשם הנאשם**", אין אזכור של סעיף



117(ב2)(3). כמו כן, המאשימה לא ביקשה לתקן את כתב האישום על ידי הוספה מפורשת של סעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ לפרק של "הוראות החיקוק שבהן מואשם הנאשם". ולכן, עולה השאלה האם יש להרשיע את הנאשם גם בסעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ. לדעתי, התשובה היא חיובית.

29. בסעיף 18 לפרק העובדות של האישום הראשון נאמר כדלקמן: "**מעשיו של הנאשם כמפורט באישום זה נעשו בנסיבות מחמירות לאור סכומי המס שביחס אליו בוצעו העבירות**". בנוסף, בפרק הוראות החיקוק של האישום הראשון נאמר גם "**מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ**".

30. על כן, ברור שאי האזכור המפורש של סעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ בפרק הוראות החיקוק באישום הראשון, הוא לא יותר מאשר השמטה טכנית שנעשתה בהיסח הדעת. יתר על כן, נזכיר גם את הוראות סעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב-1982 שקובע שניתן להרשיע נאשם גם בעבירה שלא הופיעה בכתב האישום, ואף בהתבסס על עובדות שלא הופיעו בכתב האישום, וזאת בכפוף לכך שניתנה לנאשם האפשרות להתגונן.

31. במקרה שבפני, העובדה שמדובר בנסיבות מחמירות נרשמה במפורש בכתב האישום וכן נרשם במפורש גם מה הסכום הכולל של המע"מ שנובע מתוך מכלול החשבוניות, הן לגבי אלה שנתקבלו על ידי חברת קלף/אנרגיה, והן לגבי אלה שהופצו בשמה. לפיכך, ככל שהנאשם יורשע, יש להרשיעו גם בעבירה לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מע"מ מאחר וברור שהייתה לו ההזדמנות להתגונן מפני סעיף 117(ב2)(3).

2.ב. קביעת ממצאים שבעובדה לגבי שיטת המרמה

32. כתב האישום מתאר שיטה לרמיית רשויות המס על ידי הפצת חשבוניות פיקטיביות מטעם חברת קלף/אנרגיה ובמקביל גם קבלת חשבוניות פיקטיביות לקיזוזן כהוצאה (להלן: **שיטת המרמה**). מן הראוי להבהיר שחלק ניכר מחומר החקירה הוגש בהסכמת ההגנה. כמו כן, ההגנה שמרה על זכותה לחקור בחקירה נגדית שני עדים מרכזיים שהיו חלק אינטגרלי משיטת המרמה וקיבלו הוראות והנחיות ישירות ממיקי, והם רמי ואליאב.

33. לאור הראיות שהובאו לפניי, הנני קובע את הממצאים שבעובדה שלהלן בנוגע לרקע לשיטת המרמה ובנוגע לאופן ביצועה:

א. מיכאל ענטבי (המכונה "מיקי") ופעילותו בתחום החשבוניות הפיקטיביות: בעבר, מיקי היה מפיק חשבוניות פיקטיביות של חברה בשם "מטר מסחר קמעוני ומתן שירותים בע"מ" (להלן: **חברת מטר**) במטרה לאפשר לגורמים שונים שקיבלו את אותן חשבוניות להתחמק מתשלום מס.



חברת מטר הפיצה חשבוניות שנרשם בהן באופן כוזב שמדובר במכירה של דלק. בתמורה למתן החשבוניות, מיקי קיבל תשלום עבור כל חשבונית ושמוחשב על פי 20 אגורות לכל ליטר של דלק שנקוב בחשבונית. רמי, בתוקף תפקידו כמנהל חשבונות, נתן שירותי הנהלת חשבונות לחברת מטר וזאת בהיותו מודע לכך שהשירות שהוא נותן מטרתו הבלעדית היא מתן כסות של חוקיות לכאורה עבור מנגנון של הפצת חשבוניות פיקטיביות. בפועל לא נמכר דבר ולחברת מטר לא היו מכליות של דלק, לא היו משאיות ולא הייתה שום פעילות עסקית. בגין פעילותו של רמי בנוגע לחברת מטר, הוא הועמד לדין פלילי וגם נגזר דינו לעונש של מאסר בפועל.

כל העובדות שצוינו לעיל עולות מתוך **ההצלבה** בין כל הראיות שלהלן: מעדותו של רמי בפרוט' מיום 11.01.19, עמ' 34-37, עמ' 47, עמ' 77-78; העתק כתב האישום שהוגש נגד רמי לבית משפט השלום בירושלים, ת/53; עדותו של אליאב, ת/45 שורות 3-18.

ב. הפסקת הפעילות העסקית של חברת קלף: חברת קלף הייתה בבעלותו וניהולו של אביו של הנאשם ועסקה במכירה של עורות לייצור קלפים למזוזות ומכירת תשמישי קדושה. לאחר פטירת אביו של הנאשם הוא ניהל את אותה חברה והפך לבעלים יחד עם אמו, אך מחמת גילה, הניהול הבלעדי היה בידי הנאשם. חברת קלף נקלעה לקשיים כלכליים, מכרה את כל נכסיה והופסקה הפעילות העסקית בה באופן סופי. רמי היה ביחסי חברות עם אביו של הנאשם וניהל את הנהלת החשבונות של חברת קלף וזאת גם בתקופה שחברת קלף נוהלה על ידי הנאשם. רמי המשיך לשמש כמנהל חשבונות של חברת קלף עד להפסקת פעילותה. בין רמי לבין הנאשם קיימת היכרות אישית שנמשכה מספר עשרות שנים זאת מכוח היות הנאשם וחברת קלף לקוחות של רמי.

עובדות אלו עולות מתוך **ההצלבה** בין הראיות שלהלן: עדותו של רמי בפרוט' מיום 11.04.19 עמ' 39 ש' 25 עד עמ' 40 ש' 8, פרוט' מיום 15.04.19 עמ' 70 ש' 16-26; אמרות החוץ של הנאשם, ת/1 ש' 2-6, ת/2 ש' 37-42, ת/3 ש' 20-35.

ג. העמדת חברת קלף לרשותו של מיקי: עקב הפסקת פעילותה העסקית של חברת קלף, הנאשם נותר ללא מקורות הכנסה. כמו כן, לימים נוהלה חקירה פלילית נגד חברת מטר בגין הפצת חשבוניות פיקטיביות ולכן לא ניתן היה להמשיך להשתמש בה לשם הפצת חשבוניות פיקטיביות ומיקי נאלץ למצוא לו חברה אחרת שבאמצעותה ימשיך את ההפצה. בעקבות זאת, רמי ערך היכרות בין מיקי לבין הנאשם במשרדו של רמי. באותה פגישה, הועלה הרעיון על ידי רמי ומיקי שחברת קלף תהיה החברה החדשה שבאמצעותה יופצו חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלק והנאשם יקבל שכר חודשי בסך של 5,000 ₪ בגין השימוש בחברת קלף על ידי מיקי. הנאשם מאשר את עצם קיום המפגש עם מיקי ואף מאשר שנתן למיקי "יד חופשית" לעשות בחברת קלף כאוות נפשו, לרבות קבלת חשבוניות והוצאתן, אך כפי שיוסבר בהמשך, טען שסבר לתומו שמיקי השתמש בחברת קלף לביצוע פעילות חוקית בתחום הדלק. לימים, במהלך חודש



אוגוסט 2013, הנאשם שינה את שמה של חברת קלף לחברת אנרגיה אצל רשם החברות.

העובדות שצינו לעיל עולות מן **ההצלבה** בין הראיות שלהלן: עדותו של רמי בפרוט' מיום 11.04.19 עמ' 40 ש' 31-4, פרוט' מיום 15.04.19 מעמ' 71 ש' 27 עד עמ' 74 ש' 3, עמ' 84 ש' 10-1; אמרות החוץ של הנאשם, ת/1 עמ' 1 ש' 12-8, ת/2 ש' 55-38, ת/3 ש' 41-37.

ד. ברירתו של מיקי לחו"ל ומינוי נציגים שפועלים בשמו: בעקבות החקירה הפלילית שהתקיימה כנגד חברת מטר והחשדות שעלו כלפי מיקי כמי שאחראי על הפצת חשבוניות פיקטיביות בשמה, הוא ברח לחו"ל בחודש ינואר 2014. מיקי המשיך את שיטת המרמה של הפצת חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלק, הפעם באמצעות חברת אנרגיה, וזאת בעודו בחו"ל. מיקי מינה את אליאב, את רמי, ושני אנשים נוספים אחד בשם אבי דינו (להלן: **אבי**) והשני בשם גיא מלול (להלן: **גיא**) להיות עושי דברו בישראל, לשם הבטחת המשך הפעילות העבריינית בתחום ההפצה של חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלק. ביושבו בחו"ל, מיקי נתן הוראות מה המחיר שיש לגבות בגין כל חשבונית לפי הכמות הכוזבת של דלק שנרשמה בה וכן מה יהיה חלקו של כל אחד מהצדדים במחיר שנגבה, קרי מה חלקם של מיקי, רמי, אבי, גיא, אליאב והנאשם מהתמורה שמתקבלת עבור החשבוניות הפיקטיביות. חלקו של מיקי הועבר לו לחו"ל על ידי אליאב.

עובדות אלה עולות מתוך **ההצלבה** בין הראיות שלהלן: עדותו של רמי בפרוט' מיום 15.04.19 עמ' 39 ש' 32-25; עדותו של צדוק ת/40 ש' 33-34, ת/42 ש' 140-141, 389-410, ת/41 שורות 390-406, ת/43 שורות 4-25.

ה. חברת קלף/אנרגיה קיבלה חשבוניות פיקטיביות מאחרים: חברת קלף/אנרגיה קיבלה חשבוניות פיקטיביות שבהן נרשם בכזב שקנתה דלק כאשר בפועל לא נרכש דבר. החשבוניות הוכנסו לספרי החשבונות של חברת קלף/אנרגיה על ידי רמי ואשר העיד שמדובר בחשבוניות פיקטיביות לכל דבר ועניין ואף היה מודע להיותן פיקטיביות. הגורמים שהנפיקו את החשבוניות היו החברות אידיאל זאוס, ב. סאלם הנדסה ובניין בע"מ ו-א. טל שיפוצים. הסכום הכולל של החשבוניות, ללא מע"מ, היה קרי **21,536,422**.

העובדות הנ"ל עולות מתוך **ההצלבה** של כל הראיות שלהלן: החשבוניות עצמן ת/55, ת/56, ו-ת/57; עדותו של רמי בפרוט' מיום 15.4.19 עמ' 37 ש' 22 - עמ' 41 ש' 1.

ו. ההיבטים האופרטיביים לשיטת המרמה בנוגע להפצה של חשבוניות: לשיטת המרמה היו היבטים אופרטיביים ברורים. תחילה הופצו חשבוניות פיקטיביות בגין מכירה כוזבת של דלק בשמה של חברת קלף. בהמשך, חברת קלף שינתה את שמה באישורו של הנאשם לחברת אנרגיה, וזאת



על מנת שיהיה לשמה קונוטציה של "דלק". כמו כן, בגין החשבוניות שמכרה חברת קלף/אנרגיה, התקבלו שיקים ממקבלי החשבוניות בגין סכום החשבוניות ושהופקדו בחשבון הבנק של חברת קלף/אנרגיה שהתנהל בבנק המזרחי. באותו היום או מספר ימים לאחר מכן, כל סכום השיק שהופקד נמשך מהבנק במלואו על ידי הנאשם וחלק מהכסף הוחזר למקבלי החשבוניות תוך קיזוז התמורה ששולמה עבור החשבונית. התמורה התחלקה בין מיקי, רמי, אליאב, הנאשם, גיא ואבי, לפי חלוקה שנקבעה על ידי מיקי.

בנק המזרחי חשד שמדובר בפעילות לא חוקית ולכן סירב לאפשר לנאשם להמשיך את פעילותו בחשבון. על כן הנאשם פתח חשבון בבנק הדואר ולאחר שגם מוסד פיננסי זה חשד שמדובר בפעילות לא חוקית וסירב לאפשר לנאשם להמשיך את פעילותו בחשבון, השיקים נפרעו בעמדות צ'ינג' תוך קיזוז העמלה בגין הפירעון המוקדם.

בנוסף, אליאב הדפיס פנקסים של "תעודות משלוח" של דלק בשם חברת קלף/אנרגיה וזאת על מנת שיהיה תיעוד מקביל בתעודות המשלוח לכמויות הליטרים שצוינו בחשבוניות הפיקטיביות שהופצו. גיא ואבי היו אחראים על מילוי החשבוניות הפיקטיביות ומסירתם למקבלי החשבוניות, הכל על פי הוראותיו של מיקי שישב בחו"ל. רמי המשיך לשמש כמנהל חשבונות עבור חברת קלף/אנרגיה בודעו שכל מטרת ניהול החשבונות היא לזרות חול בעיני רשויות המס שמדובר בפעילות חוקית כאשר בפועל מדובר במנגנון מרמה מובהק.

יתר על כן, הנאשם חתם על יפויי כוח שבו הוא ייפה את כוחו של אליאב לפעול בשמה של חברת קלף ולהיות מורשה חתימה שלה. בדרך זו אליאב היה יכול להתנהל בחברת קלף/אנרגיה באופן מלא ומבלי שיהיה צורך בקבלת אישורו של הנאשם לכל פעולה שביצע. בנוסף, הנאשם אף חתם על הסכמים עם מקבלי החשבוניות לאספקת דלק וזאת בשמה של חברת קלף/אנרגיה על מנת שיהיה תיעוד לכאורי לעסקאות הדלק שרשומות באופן כוזב בחשבוניות.

העובדות שצוינו לעיל שנוגעות להיבטים האופרטיביים של שיטת המרמה, עולות מתוך **ההצלבה** בין כל הראיות שלהלן:

- אמרות החוץ של אליאב שהוגשו לבית המשפט חלף חקירה ראשית ובכפוף לחקירתו הנגדית על ידי ההגנה, ת/40 שורות 8-21, ת/41 שורות 6-187, ת/42 שורות 99-535, ת/43 שורות 73-258, ת/44 שורות 23-289, ת/47 שורות 8-28, 89-113, 117-132, ת/48 שורות 1-37, ת/50 שורות 1-106;
- תעודת המשלוח של חברת קלף/אנרגיה שמצורפות לאמרות החוץ של אליאב ת/40 עד ת/48 ו-ת/50.



- עדותו של רמי בפרוט' מיום 15.04.19 מעמ' 42 ש' 18 עד עמ' 46 ש' 25, עמ' 54 משורה 12 עד עמ' 62 שורה 10, עמ' 67 משורה 11 עד עמ' 69 שורה 23;
- העתק ההסכמים בין הנאשם לבין אליאב, ת/11, ת/23 ו-ת/37;
- ההסכם שבין חברת אנרגיה לבין מוחמד אבו גודה, ת/12;
- החישובים שערך אליאב לאופן חלוקת כספי התמורה בעבור תעודות המשלוח של דלק שנערכו ככסות מקבילה לתכנים הכוזבים של החשבוניות, ת/13;
- דפי החישובים שנערכו על ידי רמי לגבי אופן חלוקת הכספים בין משתתפי שיטת המרמה השונים, ת/28;
- ההסכם לאספקת דלק בין חברת אנרגיה לחברת גולד פאר, ת/22;
- תעודת שינוי השם של חברת קלף לחברת אנרגיה, ת/26;
- החשבוניות שהופצו למקבלי החשבוניות, ת/29 ועד ת/36.

3.ב. טענות הנאשם וגדר המחלוקת

34. לאחר שהגדרנו את הממצאים שבעובדה שנוגעים לשיטת המרמה, יש לבחון כעת את גדר המחלוקת שבין הצדדים.
35. הנאשם לא חלק על כך שנעשה שימוש בחברת קלף/אנרגיה על ידי מיקי להפצת חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלק. הנאשם גם לא חלק על כך שרמי הכניס לספרי הנהלת החשבונות של חברת קלף/אנרגיה חשבוניות פיקטיביות כהוצאה. הנאשם גם לא חלק על מהות החשבוניות הפיקטיביות, לא מבחינת מספרן, לא מבחינת זהות מקבלי או נותני החשבוניות וגם לא מבחינת הסכומים שנקובים בכל אחת מהן. הנאשם גם לא טוען שישנה ולו עסקת דלק אחת אמיתית מאחורי אותן חשבוניות.
36. למעשה, הנאשם צמצם את גדר המחלוקת לשתי טענות מרכזיות:

א. ראשית, רכיב "הכוונה" לא מתקיים: העבירות מושא האישום הראשון לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ וסעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, מחייבות הוכחת יסוד נפשי מסוג "כוונה". לטענתו, רכיב הכוונה לא מתקיים וזאת מן הטעם שהוא סבר שמדובר בפעילות עסקית חוקית לחלוטין בתחום הדלק. הנאשם טוען שהוא לא ידע כלל ועיקר שמדובר בהפצה של חשבוניות פיקטיביות או בקבלה של חשבוניות פיקטיביות, ובפועל נתן אמון מלא ברמי מכוח ההיכרות ארוכת השנים שביניהם. בדיעבד התברר לנאשם שרמי הטעה אותו ורימה אותו בכך שהציג בפניו מצג שווא של



פעילות עסקית חוקית.

ב. שנית, טענת הסתמכות: רמי הוא מנהל חשבונות, קרי בעל מקצוע המוסמך לתת ייעוץ בענייני מס, והנאשם סמך על מקצועיותו ועל יחסי האמון ששררו ביניהם. בדיעבד, התברר לנאשם שרמי הטעה אותו ופעל מאחורי גבו במרמה ותוך ניצול תמימותו של הנאשם. מכוח טענת ההסתמכות האמורה, הנאשם פטור מאחריות פלילית כלשהי.

(לטענותיו של הנאשם, ראו: המענה המפורט לכתב האישום כפי שנמסר על ידי הנאשם לבית המשפט בפרוטוקול מיום 27.11.18 עמ' 4-7 ושבזו הודה ברוב המכריע של העובדות שמופיעות בכתב האישום; וכן ראו דברי בא כוחו בסיכומים בעל פה מטעמו ואשר לפיהם הנאשם לא חולק על הסכומים שמופיעים בכתב האישום וברשימת החשבוניות שבנספחים א' עד ח' לכתב האישום, פרוט' מיום 09.01.20 עמ' 220 שורה 23-28; וכן ראו עדותו של הנאשם בבית המשפט בפרוטוקול מיום 11.06.19 עמ' 167 משורה 6 עד עמ' 176 שורה 15; וכן ראו אמרות החוץ של הנאשם, ת/1 עד ת/7).

37. בפרקים הבאים אעמוד על הטענות הללו ואבהיר מדוע שתיהן דינן להידחות ומדוע יש להרשיע את הנאשם בעבירות שיוחסו לו באישום הראשון.

4.ב. ניתן ללמוד על רכיב "הכוונה" מכוח מכלול הנסיבות

38. הלכה פסוקה היא שניתן ללמוד על התקיימות רכיב הכוונה בעבירות מס מסוג פשע, מכוח מכלול הנסיבות וממכלול מעשיו של הנאשם (ע"פ 5529/12 **אוהב ציון נגד מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 9.11.14) בפסקאות 24-26 לפסק דינו של כב' השופט דנצינגר; ע"פ 70/80 **יחיה נגד מדינת ישראל** פ"ד לה(1) 43, 45 (1980); רע"פ 372/17 **חורי נגד מדינת ישראל** (פורסם בנבו 18.01.2017) פסקאות 3 ו-9 להחלטתו של כב' השופט שוהם; ע"פ 502/73 **שוורצברג נגד מדינת ישראל** פ"ד כט(1) 202, 206 (1974)).

39. במקרה שבפניי קיימות שבע נסיבות שהמשקל המצטבר שלהן מלמד באופן ברור שהנאשם ידע גם ידע שמיקי, רמי, אליאב, אבי וגיא מפיצים חשבוניות פיקטיביות בשמה של חברת קלף/אנרגיה שגם מקבלת חשבוניות פיקטיביות כהוצאה, ושכל התנהלותה היא התנהלות פיקטיבית שמטרתה רמיית שרשויות המס. שבע הנסיבות, שעוד אעמוד עליהן בהרחבה בהמשך, מוכיחות באופן ברור שהנאשם היה חלק אינטגרלי משיטת המרמה והעמיד את חברת קלף/אנרגיה לרשותם של כל הגורמים שצוינו לעיל מתוך בצע כסף כדי שיוכל לקבל את חלקו בשיטת המרמה.

5.ב. הנסיבה הראשונה: העדר עובדים, דלק, מתקני אחסנה, משאיות או לקוחות



40. הנאשם אישר באמרות החוץ שלו שחברת קלף מעולם לא עסקה בעבר בתחום הדלק, ושאינו לו ידע מכל מין וסוג בתחום הסחר בדלק. הנאשם אישר גם שלחברת קלף/אנרגיה אין מחסנים לאחסון דלק, אין מכליות, אין משאיות לשינוע דלק, אין עובדים והוא אישית מעולם לא ראה שמתבצעת מכירה או קניה של דלק על ידי חברת קלף/אנרגיה (ת/1, ש' 13 - 21, ש' 116 - 121).

41. נספח ט' לכתב האישום כולל סיכום של כל הליטרים של הדלק שהיו נקובים במכלול החשבוניות שנמסרו למקבלי החשבוניות. סך הכל מדובר ב-8,120,471 ליטרים של דלק כאשר השווי הכולל של החשבוניות הוא 71,082,527 ₪, לא כולל מע"מ. בנוסף, סך החשבוניות הפיקטיביות שחברת קלף/אנרגיה קיזזה כהוצאה הוא 21,536,422 ₪, לא כולל מע"מ.

42. מדובר בהיקף עצום של דלק וחשבוניות בסכומים נכבדים ביותר. לא יעלה על הדעת שהעובדה שהנאשם לא ראה דלק, לא ראה מסחר בדלק, ואף ידע שאין לו מחסנים לאחסנת דלק וגם לא מכליות וגם לא משאיות לשינוע דלק, וכל אלה לא הדליקו אצלו נורה אדומה שכמויות הליטרים שנקובות בחשבוניות אינן אמת. נהפוך הוא, מדובר בנסיבה שדווקא מלמדת על ידיעה בפועל של הנאשם לכך שהרישום של כמויות העצומות של דלק בחשבוניות הוא פיקטיבי ולכן גם הסכומים שנקובים בחשבוניות הם פיקטיביים.

6.ב. הנסיבה השנייה: חתימה על חוזים שבהם החברה מוצגת כספקית של דלק

43. הנאשם חתם בשמה של חברת אנרגיה על "הסכם התקשרות לקבלת סולר מ-2.3.14 - 31.12.14" עם אדם בשם מוחמד אבו ג'ודה (ת/24 ושסומן גם כ-ת/12). בהסכם נאמר שחברת אנרגיה "הינה **חברה העוסקת באספקת סולר בסיטונאות**". כמו כן, חתם על "הסכם אספקה" ביום 9.6.14 בשם חברת אנרגיה עם חברת גולד פאר דלקים בע"מ וגם כאן נאמר שחברת אנרגיה "הינה **חברה העוסקת, בין היתר, במסחר דלקים על כל סוגיהם (להלן: המוצרים) ללקוחות עסקיים, מוסדיים ולקוחות פרטיים**" (ת/22).

44. כפי שכבר הוסבר בדיון ב"נסיבה הראשונה", הנאשם ידע היטב שאין לו מחסנים לאחסנת דלק, אין לו משאיות לשינוע דלק, מעולם לא עסק בתחום, ומעולם לא ראה אספקה של דלק ללקוח פרטי, או ללקוח מוסדי, לא בכמויות קטנות וגם לא בכמויות סיטונאיות. במילים אחרות, הנאשם חתם על שני ההסכמים שצוינו לעיל שבהם נאמר במפורש שחברת אנרגיה היא ספקית של דלק בהיקפים סיטונאיים, בידועו שהצהרה זו איננה נכונה. ללמדך, שהנסיבה השנייה היא נדבך נוסף שמלמד שהנאשם ידע שחברת קלף/אנרגיה מתנהלת בתחום הדלק בהתבסס באופן בלעדי על מכירה של חשבוניות פיקטיביות.

7.ב. הנסיבה השלישית: הפקדה של שיקים עסקיים ומשיכת מלוא סכום ההפקדה



45. הנאשם אישר שהוא אישית קיבל לידיו שיקים בסכומי החשבוניות הפיקטיביות מושא כתב האישום ושנמשכו מחשבונו של מקבלי החשבוניות, ושהוא אישית הפקיד אותם בחשבונו הבנק (בתחילה בבנק המזרחי ולאחר מכן בבנק הדואר). כמו כן אישר שבהוראתם של אליאב, מיקי ורמי, עוד באותו היום, או מספר ימים לאחר מכן, משך את מלוא סכום השיק ולאחר מכן קיבל את חלקו ממנו ומסר את היתרה לאליאב. כמו כן, הנאשם גם אישר שבשלב מאוחר יותר, השיקים השונים שהתקבלו נפרעו במשרדי צ'יינג' (ת/ש' 63 - 103; ת/ש' 48 - 56; ת/ש' 32 - 74; ת/ש' 182 - 189, 228 - 234).

46. יוזכר, הנאשם ניהל במשך עשרות שנים עסק חוקי באמצעות חברת קלף בעת שעסקה בתחום תשמישי קדושה והיו לו ציוד ועובדים. ברור, על כן, שהנאשם הבין שעסק חוקי לא יכול להתנהל כך שכל ההכנסות שלו מופקדות לחשבון העסק ונמשכים במלואם בחזרה בסמוך למועד ההפקדה, וזאת במנותק לחלוטין משאלת קיומן או העדר קיומן של הוצאות שוטפות של העסק או מהשאלה האם נותרו רווחים, או לא.

47. על פניו, הנסיבה של הפקדה ומשיכה בחזרה של מלוא סכום ההפקדה, וחלוקת הכספים שנמשכו מיד לאחר המשיכה בין גורמים שונים וביניהם הנאשם, לרבות החזרת חלק ניכר מהכסף לגורם שהנפיק את השיק, היא נסיבה מחשידה שמדובר בפעילות לא חוקית שכל מטרתה ליצור "תיעוד לכאור" של תשלום עבור דלק שמעולם לא סופק. נסיבה זו מחזקת את המסקנה שהנאשם ידע גם ידע שמדובר בחשבוניות פיקטיביות, שמדובר בהפקדות פיקטיביות ושמדובר בחלוקת כספים שמבוססת על מרמה.

8.ב. הנסיבה הרביעית: החקירה תחת אזהרה ביום 10.10.13

48. הנאשם נחקר תחת אזהרה לראשונה על ידי רשויות המס ביום 10.10.13 (ת/1). ההגנה טענה שהחקירה ביום 10.10.13 לא היוותה "נורת אזהרה" עבור הנאשם שמדובר בפעילות לא חוקית של הפצת חשבוניות פיקטיביות. ההגנה אף טענה שאם בית המשפט יסבור שהחקירה מיום 10.10.13 היוותה "נורת אזהרה" עבור הנאשם שחברת קלף/אנרגיה מפיצה חשבוניות פיקטיביות, אזי יש לכל הפחות לזכות את הנאשם מאותן חשבוניות שיצאו עובר ליום 10.10.13, שהן שש חשבוניות שיצאו ל-"ח.א דיזל האומן" (ראו: חשבוניות מס' 1 עד 6 בנספח ב' לכתב האישום) וחשבונית אחת שיצאה ל-"שלום אוחיון" (ראו חשבונית מס' 1 בנספח ח' לכתב האישום). טענות אלה אין בהן ממש ודין להידחות.

49. לדעתי, יש להשקיף על מכלול החשבוניות שמופיעות בכתב האישום כמקשה אחת וכולן, ללא יוצא מן הכלל, שייכות לשיטת המרמה שהנאשם היה חלק ממנה, ואין נפקא מינה אם חשבונית כלשהי יצאה לפני 10.10.13, או לאחריו.

50. די בצירוף של הנסיבה הראשונה, השנייה והשלישית, כדי להגיע למסקנה הברורה שהנאשם היה מודע



היטב לשיטת המרמה ושמדובר בהפצת חשבוניות פיקטיביות, לכן, ברור שמתקיים רכיב הכוונה בעבירות שיוחסו לנאשם בכתב האישום.

51. הנסיבה הרביעית שעניינה חקירתו של הנאשם ביום 10.10.13, היא רק נדבך נוסף, שהוא אף מעבר לנדרש, לצורך הגעה למסקנה שמתקיים היסוד הנפשי מסוג כוונה בביצוע העבירות מושא כתב האישום.

52. מעיון באמרת החוץ של הנאשם מיום 10.10.13 (ת/1), עולה שהנאשם חתם מתחת להודעת האזהרה ולכן ברור שהיה מודע היטב לכך שהוא נחקר כחשוד בגין ביצוע עבירות מס. להלן נוסח האזהרה:

"אזהרה:

הודעתי לך גלנדאואר חיים צבי כי אני מוראי משה חוקר מכס

ומע"מ עומד לגבות ממך הודעה **בחשד שביצעת עבירות על חוק מע"מ** (ו/או פקודת המכס ו/או חוק מס קניה ו/או חוק העונשין ו/או _____) והזהרתיך כחוק כי אין אתה חייב לומר דבר וכי כל אשר תאמר יירשם ועשוי לשמש כראיה נגדך. הימנעות מלהשיב לשאלות, עשויה לחזק את הראיות נגדך"

(ההדגשות שלי ה'א'ש')

53. בהמשך, החקירה נסובה סביב הפעילות של חברת קלף/אנרגיה בתחום הדלק לאחר שהפסיקה את פעילותה בתחום הקלפים ותשמישי קדושה. כמו כן, הנאשם אמר במפורש בחקירתו מיום 10.10.13 שרמי "הראה לי את החשבוניות שמכר על שמי" (ת/1, ש' 14).

54. ללמדך, שהנאשם הבין היטב, עוד לפני החקירה, ועל אחת כמה וכמה לאחריה, שחברת קלף/אנרגיה, עוסקת במכירה של חשבוניות ולא במכירה של דלק, דבר שממוטט לחלוטין את טענתו שלא ידע שמדובר בחשבוניות פיקטיביות.

55. כמו כן, יש לדחות את הטענה של הנאשם שלאחר החקירה מיום 10.10.13, רמי שכנע אותו שהכל תקין וחוקי. יש לציין שבחקירה מאוחרת יותר של הנאשם, מיום 14.1.15, הוא אמר את הדברים הבאים (ת/2, ש' 461-477):

"ש. לפי הדוחות של מע"מ שדווחו על שם חברתך, רואים כי מחזור העסקאות רק עלה מאז החקירה האחרונה שלך ב-10/10/2013, איך אתה מסביר זאת?



ת. למה לא? ראיתי שהכל בסדר ואפשר להמשיך.

ש. בכך שלא עצרת את הפעילות העסקית של החברה שלך, לאחר שידעת ואף טענת כי אינך יודע אם כל הפעילות הינה חוקית, זה רק מראה שהיית שותף מלא בהתנהלות של הוצאת החשבוניות הפיקטיביות של החברה שבבעלותך. תגובתך.

ת. רמי אמר כי הוא היה בחקירה והוא סידר את העניינים והכל בסדר עכשיו ואני האמנתי לרמי, ורמי הבטיח לי שמהיום והלאה יהיה פיקוח על ההכנסות והבטיח לי שהכל יהיה חוקי.

ש. אני טוען שהאמנת לרמי כי היה לך נוח להאמין לו כי הוא היה מקור הפרנסה היחיד שלך. תגובתך.

ת. אני האמנתי לרמי וזה שלא עצרתם אותו זה רק חיזק את זה.

ש. **האם היית חותם על החוזה עם צדוק [הכוונה לצדוק אליאב והחוזה עמו ושסומן ת/11, - ה'א'ש'] אם מצבך הכלכלי היה טוב?**

ת. לא.

ש למה לא?

ת. כי אחרי החקירה שלי היו לי ספקות בנוגע לחוקיות של פעילות החברה שלי, רמי הצליח לשכנע אותי רק בגלל שלא היתה לי פעילות בחברה ולא היתה לי הכנסה.

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

56. על כן, מדבריו של הנאשם עצמו, עולה שגם לאחר שיחתו עם רמי לאחר החקירה מיום 10.10.13, הנאשם היה מודע לכך שמדובר בפעילות לא חוקית בתחום ההפצה של חשבוניות פיקטיביות וכל ניסיונו לתלות את חטאיו על גבו של רמי, הוא ניסיון עקר מיסודו.

57. יתר על כן, רמי גם העיד באופן חד וברור שהנאשם ידע היטב שהפעילות של חברת קלף/אנרגיה בתחום החשבוניות היא פיקטיבית לחלוטין ושלא מדובר בפעילות עסקית חוקית (ראו עדותו של רמי בפרוט' מיום 15.4.19, עמ' 51 ש' 29-30).



58. די בראיות שתוארו לעיל במסגרת הדיון ב-"נסיבה הרביעית" כדי להסיק שהנאשם הבין היטב, הן לפני החקירה מיום 10.10.13, והן לאחריה, שמופצות באמצעות חברת קלף/אנרגיה חשבוניות פיקטיביות בתחום הדלק.
59. ההגנה נאחזת בדברים שנאמרו על ידי אליאב בשתי אמרות חוץ שלו לפיהם הנאשם אמר לאליאב שהחוקר שחקר את הנאשם ביום 10.10.13 אמר לנאשם שעליו להפסיק את פעילותה של חברת קלף/אנרגיה (ראו אמרות החוץ של אליאב, ת/41 ש' 63-66, וגם ת/42 ש' 281-285). בוצעה הקלטה של החקירה של אליאב בשתי אמרות החוץ הללו ובדיעבד התברר שהדיסקים תקולים ולכן לא ניתן לשמוע את החוקר אומר את הדברים הללו לאליאב. הנאשם טען שכלל לא נאמר לו על ידי החוקר ביום 10.10.13 שעליו להפסיק את פעילותה של חברת קלף/אנרגיה.
60. ההגנה סברה שבית המשפט עשוי לבסס את המסקנה שלנאשם הייתה "ידיעה" בפועל שחברת קלף/אנרגיה משמשת להפצת חשבוניות פיקטיביות דווקא מתוך דבריו האמורים של אליאב באותן אמרות חוץ (ת/41 ו-ת/42). ולכן, ההגנה ביקשה לחקור בחקירה נגדית את אותם חוקרים שהיו מעורבים בגביית אותן אמרות חוץ של אליאב ובהעברת הדיסקים של החקירה לתמלול, וכל זאת על מנת להפריך את דברי אליאב שהנאשם אמר לו שהחוקר אמר לנאשם להפסיק את פעילותה של חברת קלף/אנרגיה.
61. החוקרים שזומנו לבית המשפט לחקירה נגדית על ידי ההגנה הם שלומי פרג'ון (פרוט' מיום 11.6.19, עמ' 106-130), יורם סיגמן (פרוט' מיום 11.6.19, עמ' 130-147) ורז חורש (פרוט' מיום 11.6.19, עמ' 67-106).
62. הסברה של ההגנה היא שגויה. בית המשפט איננו זקוק לאותן אמירות ספציפיות שמופיעות בשתי אמרות החוץ של אליאב (ת/41 ו-ת/42), ושלפיהן הנאשם אמר לאליאב שהחוקר אמר לנאשם בחקירתו ביום 10.10.13 להפסיק את פעילותה של חברת קלף/אנרגיה, וזאת על מנת ללמוד על מודעותו של הנאשם לכך שהופצו בשם אותה חברה חשבוניות פיקטיביות. המסקנה האמורה נובעת מתוך ראיות אחרות שפורטו בהרחבה לעיל.
63. בנוסף, ממילא האמירה של אליאב שהנאשם אמר לו שנאמר לנאשם על ידי החוקר שחקר את הנאשם, שעליו להפסיק את פעילותה של החברה, היא עדות שמיעה שנעדרת כל משמעות. לכן, כלל לא היה צורך בזימון החוקרים שצינו לעיל ושחקרו את אליאב, לחקירה נגדית. כמו כן, גם מתייתר הצורך לדון בשאלה מה המשמעות הראייתית של הטענה של ההגנה שהדיסקים של אותן אמרות חוץ של אליאב (ת/41 ו-ת/42), היו תקולים.



9.ב. הנסיבה החמישית: קבלת שכר מבלי לראות שהתקיימה פעילות עסקית כלשהי

64. על פי הודאתו של הנאשם, עובר לחקירה ביום 10.10.13, הוא קיבל שכר בסך של 5,000 ₪ וזאת רק בשל עצם העובדה שהסכים שחברת קלף/אנרגיה תנפיק חשבוניות עבור צדדי ג' (ת/1, עמ' 2 ש' 1 - 3). הא ותו לא. שכרו של הנאשם אמור להיות משולם לו במנותק מהפעילות העסקית ומשאלת קיומם של רווחים או הפסדים בחברה. כמו כן, הנאשם היה אמור לקבל שכר מבלי שייפגש עם לקוחות ומבלי שיוודא שאכן קיימים לקוחות אמתיים ומבלי שיוודא שאכן קיימת פעילות של מכירה וקניה של דלק. מדובר בנסיבה מחשידה שאמורה להדליק "נורת אזהרה" אצל הנאשם, כי הרי לא יתכן שבהיותו בעל מניות ומנהל בחברה, וזאת להבדיל מעובד שכיר רגיל, שכרו אינו מותנה בקיומם של לקוחות וגם לא בהיקף ההכנסות והוצאות, וגם לא בשאלה הבסיסית האם ישנם רווחים בחברה, או לא, ואם כן, מה שיעורם.

65. ואם לא די בכך, הרי שאחרי החקירה מיום 10.10.13, הנאשם ביקש מרמי שדרוג של שכרו וזאת כאשר הבין שחברת קלף/אנרגיה, לא רק שמבצעת עבירות, אלא גם נמצאת תחת העין הפקוחה של רשויות המס בשל התנהלותה הלא חוקית עובר ליום 10.10.13. על מנת להפיס את דעתו של הנאשם, מיקי הנחה את רמי להגדיל את שכרו של הנאשם ל-10,000 ₪ לחודש עבור חשבוניות שנקוב בהן כמות כוללת של דלק עד 500,000 ליטר, ולגבי כמות ליטרים שמעבר לכך, הנאשם זכאי לקבל "תוספת שכר" של שתי אגורות עבור כל ליטר נוסף. לאור הכמות העצומה של הליטרים שנרשמו בחשבוניות, התוספת התבטאה בעשרות אלפי שקלים. העובדות שצוינו לעיל עולות בבירור מתוך אמרת החוץ של הנאשם (ת/2, ש' 248 - 257).

66. בדרך זו, הנאשם הצליח להגדיל את הכנסתו החודשית מאלפי שקלים לעשרות אלפי שקלים בכל חודש, וזאת מבלי שיבצע פעולה כלשהי בתוך החברה ומבלי שיהיה עד לפעילות עסקית כלשהי בתחום הדלק (ראו למשל: דבריו של הנאשם באמרת החוץ שלו ת/5 ש' 14 - 32, 50 - 74, 80 - 96).

67. רמי העיד שהנאשם ביקש וקיבל הגדלה משמעותית בשכרו עבור "תוספת הסיכון" שנובע מכך שלאחר החקירה מיום 10.10.13, הנאשם כבר ידע שחברת קלף/אנרגיה נמצאת תחת העין הפקוחה של רשויות החקירה ברשות המיסים (פרוט' מיום 15.4.19, עמ' 50 ש' 21 - עמ' 51 ש' 30, עמ' 90 ש' 23 - עמ' 91 ש' 31). על כן, הנסיבה החמישית מחזקת אף יותר את המסקנה שלנאשם הייתה ידיעה בפועל, וגם מראש, שיופצו חשבוניות פיקטיביות באמצעות חברת קלף/אנרגיה, דבר המעיד על היסוד הנפשי של "כוונה" שהתקיים אצלו לאפשר ל-"אדם אחר" (מקבלי החשבוניות הפיקטיביות) להתחמק מתשלום מס.

10.ב. הנסיבה השישית: הנאשם הוא "מנהל פעיל"



68. בפסיקה נקבע שקיימים שני מבחנים חלופיים מתי ייחשב פלוני כ-"אורגן" בתאגיד אלמוני. המבחן החלופי הראשון הוא המבחן הארגוני, המבחן החלופי השני הוא המבחן הפונקציונלי. שני המבחנים הינם חלופיים ולא מצטברים. די בכך שמבחן אחד מתקיים כדי לקבוע שפלוני הוא "אורגן" של התאגיד. לגבי המבחן הארגוני, שאלת היות הפרט אורגן תיבחן בהתאם למעמדו הפורמלי בתאגיד. לגבי המבחן הפונקציונלי, כאן בודקים האם הפונקציה המבוצעת על ידי נושא המשרה הספציפי די בה כדי לראות את מעשיו כמעשיו של התאגיד. בכל מקרה על בית המשפט לבחון האם אותו אדם פעל בכובעו כ-"אדם-תאגיד" ולא כאדם פרטי (ע"פ 99/14 **מדינת ישראל נ' מליסרון בע"מ**) פורסם בנבו 25.12.14) פסקאות קטו' עד קכא' לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין (כתוארו דאז)).

69. העובדה שהנאשם הוא בעל המניות והמנהל של חברת קלף ואף המשיך לשמש בתפקידים אלה גם לאחר שינוי השם לחברת אנרגיה, איננה במחלוקת. די בכך על מנת לקבוע שהתקיים המבחן הארגוני.

70. בנוסף, הנאשם אישר שהוא אישית פעל לשינוי שמה של חברת קלף לחברת אנרגיה וגם אישר שהוא אישית הפקיד כספים ומשך אותם מחשבונות הבנק וגם אישר שהוא אישית חתם על הסכמים לאספקת דלק בשמה של חברת קלף/אנרגיה, וגם אישר שהפך את אליאב למורשה חתימה כדי שיפעל בשמו, וגם אישר שקיבל שכר עבור כך שאפשר למיקי ועושי דברו (רמי, אליאב, גיא ואבי) להשתמש בחברת קלף/אנרגיה שבבעלותו לקבלה והוצאה של חשבוניות. כל העובדות הללו, אינן במחלוקת, ולמעשה, מדובר בפונקציות ניהוליות מובהקות שהיו לנאשם בחברת קלף/אנרגיה, ולכן די בהן על מנת לקבוע שמתקיים המבחן הפונקציונלי.

71. כידוע, למנהל הפעיל של תאגיד ישנה אחריות "**שילוחית**" לעבירות הבסיס המתבצעות על ידי התאגיד. נזכיר כאן את סעיף 224א לפקודת מס הכנסה שקובע כדלקמן:

"224א. חבר בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215 - 220, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה **מנהל פעיל**, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוח של אותו חבר, **אם לא הוכיח** אחת משתי אלה:

(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה."

(ההדגשה שלי - ה'א'ש')

עמוד 21



72. בנוסף, סעיף 119 לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

"119. נעברה עבירה לפי חוק זה או תקנות לפיו בידי 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."

(ההדגשה שלי - ה'א'ש')

73. לפי סעיף 119 לחוק מע"מ וסעיף 224א לפקודת מס הכנסה, אם התאגיד ביצע עבירה לפי חוק מע"מ או לפי פקודת מס הכנסה (להלן: **עבירת הבסיס**), אזי יש לראות כאשם באותה עבירה גם את מי שבעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל של התאגיד ונטל הבאת הראיות עובר אליו להוכיח שאינו אשם, וזאת או על ידי כך שיוכיח שעבירת הבסיס בוצעה שלא בידיעתו או על ידי כך שיוכיח שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראותיהם של חוק מע"מ או של פקודת מס הכנסה, לפי העניין.

74. 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 (1998), בדברי כבוד השופט ביניש (כתוארה דאז)).

75. במקרה שבפני, חברת קלף/אנרגיה לא הועמדה לדין יחד עם הנאשם. עם זאת הדבר אינו מעלה ואינו מוריד מאחר ובפסיקה נקבע שניתן להרשיע את המנהל הפעיל בעבירת הבסיס גם מבלי שהתאגיד עצמו יואשם או יורשע בעבירה זו (רע"פ 4844/00 **ברקאי נ' מדינת ישראל** פ"ד נו(2) 37, 44 (2001)).

76. הנאשם לא חלק על כך שחברת קלף/אנרגיה ביצעה עבירות מס מסוג פשע מעצם כך שהופצו בשמה חשבוניות פיקטיביות שאין מאחוריהן עסקה כלשהי וגם מעצם כך שקיזזה חשבוניות פיקטיביות בדיווחיה לרשויות המס. לפיכך, מכוח אחריותו השילוחית של הנאשם בהיותו מנהל פעיל, יש להרשיעו בעבירות הבסיס שבוצעו על ידי החברה האמורה, וזאת אלא אם כן הוא יוכיח שהעבירות נעברו שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח את קיום הוראות החוק.

77. בפועל הנאשם לא הביא ולו בדל ראיה להוכיח שהעבירות נעברו שלא בידיעתו או שהוא אישית נקט



בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח את קיום הוראות החוק. כל טענתו של הנאשם היא שסמך על רמי, וזאת מכוח ההיכרות ארוכת השנים שביניהם, והאמין באמת ובתמים שנעשה שימוש בחברת קלף/אנרגיה לביצוע פעילות עסקית חוקית בתחום הדלק. בפועל, לא ביצע פעולה כלשהי על מנת לוודא שמדובר בפעילות עסקית חוקית ותקינה.

78. דא עקא, נטל ההוכחה הוא על הנאשם להוכיח שלא ידע שרמי, מיקי, אליאב, אבי וגיא עושים שימוש בחברת קלף/אנרגיה לצורך ביצוע של עבירות הבסיס, ולא המאשימה שצריכה להוכיח שכן ידע. הטענה של הנאשם שסמך את ידו על רמי, היא טענה בעלמא וברור שאיננה מקיימת את חובת ההוכחה הנדרשת בסעיף 119 לחוק מע"מ ובסעיף 224 לפקודת מס הכנסה. על כן, הנסיבה השישית - עובדת היותו של הנאשם מנהל פעיל של חברת קלף/אנרגיה ושנושא באחריות שילוחית בפלילים על עבירות המס מסוג פשע שבוצעו על ידה ועם יסוד נפשי מסוג "כוונה" - היא בגדר נדבך נוסף להגעה למסקנה שהנאשם פעל מתוך "כוונה" שאדם אחר (מקבלי החשבוניות הפיקטיביות) יתחמק מתשלום מס וגם מתוך כוונה שחברת קלף/אנרגיה תתחמק מתשלום מס וזאת לעניין החשבוניות הפיקטיביות שקיבלה.

11.ב. הנסיבה השביעית: הנאשם מינה את אליאב ל-"מנהל פעיל"

79. הנאשם חתם בשם חברת אנרגיה עם אליאב על "הסכם בגין שימוש בשירותי חברה" (11/ת) ואשר לפיו אליאב הוגדר כ-"מבקש השימוש". בהסכם יש שלוש פסקאות הנושאות את הכותרת "והואיל". בפסקה השלישית נאמר:

"והואיל ומבקש השימוש מעוניין להשתמש בשירותי החברה של צד א [חברת אנרגיה - ה'א'ש'] לרכישת סחורה ולהנפיק חשבוניות, שימוש בחשבון הבנק, ובכל הפעילות הבנקאית הקשורה בכך".

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

80. למעשה, הנאשם בשמה של חברת אנרגיה, מינה את אליאב ל-"מנהל פעיל" באותה חברה. לפי המבחן הפונקציונלי, אליאב קיבל תפקידים ניהוליים משמעותיים ביותר בחברת אנרגיה והם רכישת סחורה בשמה, הנפקת חשבוניות בשמה, ושימוש בחשבון הבנק שלה, לרבות כל פעילות בנקאית הקשורה בכך.

81. יתר על כן, אליאב העיד ששיטת המרמה פעלה בדיוק באותו האופן, בין בעת שהחברה הייתה קרויה "קלף" ובין בעת ששינתה את שמה ל-"אנרגיה". כמו כן, אליאב העיד שבתקופה שהחברה הייתה קרויה "קלף", הוא נתן הוראות לנאשם לעניין הפקדה ומשיכה של כספים וגם נתן לו הוראות לגבי אופן ניהולה ואף כינה את עצמו "המלווה" של הנאשם לגבי פעילותה של אותה חברה, קרי מי שנתן לו הוראות



כיצד לנהל את חברת קלף כדי לקדם את שיטת המרמה (ראו למשל דבריו של אליאב ב-ת/47 שורות 28-8, ת/43 שורות 18-35, ת/42 שורות 99-115). ללמדך, שאליאב שימש כ-"מנהל פעיל" של חברת קלף והמשיך לשמש ככזה לאחר שינוי שמה לחברת אנרגיה.

82. אליאב העיד שהוא אישית היה מודע היטב לשיטת המרמה והיה חלק אינטגרלי ממנה וגם ידע שאין מאחורי החשבוניות עסקת דלק כלשהי (ראו למשל דבריו של אליאב ב-ת/47 שורות 89-110). אליאב אף הועמד לדין פלילי בגין חלקו בהפצת החשבוניות הפיקטיביות של חברת קלף/אנרגיה (ראו העתק כתב אישום שהוגש נגדו לבית משפט השלום בראשון לציון, ת/54, שעניינו עבירות זהות לעבירות שמיחוסות לנאשם שבפניי (לפי סעיף 117 (ב) לחוק מע"מ ולפי סעיף 220 (5) לפקודת מס הכנסה), קרי, עבירות עם יסוד נפשי של "כוונה".

83. יוצא מכך שאליאב בהיותו "מנהל פעיל" בחברת קלף/אנרגיה אישר שפעל מתוך "כוונה" לאפשר לאדם אחר להתחמק מתשלום מס וזאת מעצם הפצת החשבוניות הפיקטיביות עבור מקבלי החשבוניות. על כן, אילו חברת קלף/אנרגיה הייתה מועמדת לדין, היא הייתה מורשעת בעבירות הבסיס מכוח "**תורת האורגנים**" שמעוגנת בסעיף 23(א)(2) לחוק העונשין ואשר מורה כדלקמן:

"23. (א) תאגיד יישא באחריות פלילית -

(2) לעבירה המצריכה הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות, 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."

84. על כן, משקבעתי שהנאשם ואליאב היו שניהם במעמד של "מנהל פעיל" בחברת קלף/אנרגיה, להלן הסדר להרשעת כל אחד מהם:

א. בשלב הראשון, אליאב היה מורשע בעבירות המס מסוג פשע לפי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף ולפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה שיש בהם יסוד נפשי של "כוונה", וזאת מאחר והנפיק את תעודות המשלוח הפיקטיביות כתיעוד למראית עין לכמות הדלק שנקובה בחשבוניות הפיקטיביות שהונפקו. הווה אומר, אליאב היה מורשע מכוח האחריות "האישית" שלו לעבירות שבוצעו.

ב. בשלב השני, בשל הרשעתו של אליאב שגם שימש כ-"מנהל פעיל" של חברת קלף/אנרגיה,



האחרונה תורשע באותן עבירות בדיוק, וזאת בשל אחריותה הפלילית למעשיו של אליאב מכוח "תורת האורגנים" שמוגדרת בסעיף 23(א)(2) לחוק העונשין.

ג. בשלב השלישי, משהורשעה חברת קלף/אנרגיה, יש להרשיע את הנאשם באותן עבירות בדיוק, קרי אותן עבירות מס עם יסוד נפשי מסוג של כוונה, וזאת מכוח "אחריותו השילוחית" לפי סעיפים 119 לחוק מע"מ ו-224א לפקודת מס הכנסה.

85. מדובר במנגנון הרשעה מקובל וידוע שבו מדובר **"באחריות אופקית"** של נושאי משרה בתאגיד, קרי **מנהל א'-תאגיד-מנהל ב'**, ולענייננו, **אליאב-חברת קלף/אנרגיה-נאשם**.

86. במאמרו של פרופסור אלי לדרמן "אחריות פלילית של אורגניזם של נושאי משרה בכירים אחרים בתאגיד" **פלילים** ה' (ינואר 1996) 101 - 147, ישנה התייחסות לאפשרות של **"אחריות אופקית: אורגן א' או נושא משרה בכיר - תאגיד - אורגן ב' או נושא משרה אחר"** ושם נאמרו הדברים הבאים:

"אחריות אופקית מתגבשת בהקשר זה מקום שהאחריות מוטלת בו על נושא התפקיד בגין מעשה של גורם אנושי אחר, השווה לו במעמד בהיררכיה של הגוף המשפטי, שמעשיו זוהו כמעשי התאגיד. המודל הטיפוסי ביותר בקבוצה זו הוא המצב בו אורגן א' מבצע התנהגות פלילית המזוהה מכוח תיאוריית האורגנים, גם כהתנהגות הגוף המשפטי; ובעקבות הזיהוי, מכוח הוראת חוק מפורשת, מוטלת אחריות על אורגן ב' של אותו תאגיד. זאת הגם שבנסיבות המקרה לא היה אורגן ב' מעורב באותה פעילות באורח ישיר, אולם, אין עומדת לו ההגנה הנקובה בסעיף, שעניינה אי מודעות לאפשרות של ביצוע העבירה על ידי התאגיד והעדר רשלנות באי-מניעתה."

87. על השימוש במנגנון של **"אחריות אופקית"** על מנת להרשיע "מנהל ב'" (לענייננו, הנאשם) בגין מעשיו הפליליים של "מנהל א'" (לענייננו, אליאב), וזאת בעת שמדובר בעבירות מס מסוג פשע עם יסוד נפשי מסוג של כוונה, תוך שימוש בדוקטרינת האחריות השילוחית ודוקטרינת תורת האורגנים, ראו: רע"פ 5502/19 **מורבייב נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 25.9.19) פסקאות 8 ו-9 להחלטתו של כבוד השופט אלרון (להלן: פסק דין **מורבייב**) ושתחילתו בתיק שהתנהל בפני בבית המשפט השלום ברמלה.

88. בפסק דין **מורבייב** היה מדובר במנהל יחיד של תאגיד (להלן: **המנהל המקורי**) שחתם על יפוי כוח לאדם חיצוני ובו נתן לו סמכויות גורפות לעשות בתאגיד כבשלו (להלן: **האדם החיצוני**), לרבות משיכה והפקדה של כספים מחשבון הבנק של התאגיד, חתימה על חוזים עם לקוחות, והוצאת חשבוניות. לאחר



קבלת יפוי הכוח, האדם חיצוני קיבל חשבוניות פיקטיביות מצדדי ג' עבור התאגיד וניכה מהן מס תשומות, קרי ביצע עבירות מס עם יסוד נפשי של "כוונה". על כן, הוגש כתב אישום נגד המנהל המקורי, האדם החיצוני והתאגיד.

89. בפסק דין **מורבייב**, המנהל המקורי טען שלא ידע מה עשה האדם החיצוני ושהאחרון הטעה אותו לחשוב שמדובר בחשבוניות שיש מאחוריהן עסקאות חוקיות. טענתו נדחתה ונקבע שיש לראות בסמכויות שניתנו לאדם החיצוני על ידי המנהל המקורי כמינויו ל-"מנהל פעיל" של התאגיד ולכן מכוח המנגנון של "**אחריות אופקית**" (אדם חיצוני - תאגיד - מנהל מקורי), יש להרשיע גם את המנהל המקורי בעבירות שבהן הורשעו האדם החיצוני והתאגיד. ערעורו של המנהל המקורי לבית המשפט המחוזי במחוז מרכז על הרשעתו בעבירות מס מסוג פשע עם יסוד נפשי מסוג "כוונה", וזאת תוך שימוש במנגנון "**האחריות האופקית**", נדחה, וכן נדחתה בקשת רשות ערעור שהגיש לבית המשפט העליון.

90. לתיאור תמציתי של אופן יישום מנגנון "**האחריות האופקית**", בפסק דין **מורבייב**, ראו גזר הדין של בית משפט שלום ברמלה, ת"פ 45449-05-12 **מדינת ישראל נ' מורבייב** (פורסם בנבו, 7.6.17) וגם פסק הדין של בית המשפט המחוזי במחוז מרכז עפ"ג (מחוזי מרכז) 23295-12-17 **מורבייב נ' מדינת ישראל** (10.7.19, לא פורסם).

91. אומנם בכתב האישום שבפני לא נטען במפורש שהנאשם מינה את אליאב כ-"מנהל פעיל" של חברת קלף/אנרגיה, וזאת מכוח הסמכויות שניתנו לאליאב בהסכם השימוש שנערך בינו לבין הנאשם, אך הדבר לא מעלה ולא מוריד לענין סמכותו של בית המשפט לקבוע בהכרעת הדין את הקביעה העובדתית האמורה.

92. סעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] תשמ"ב - 1982 קובע כדלקמן :

"בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בעבירה שאשמתו בה נתגלתה מן העובדות שהוכחו לפניו, **אף אם עובדות אלה לא נטענו בכתב האישום, ובלבד שניתנה לנאשם הזדמנות סבירה להתגונן** ; אולם לא יוטל עליו בשל כך עונש חמור מזה שאפשר היה להטיל עליו אילו הוכחו העובדות כפי שנטענו בכתב האישום."
(ההדגשה שלי - ה'א'ש')

93. תנאי להרשעה בעבירה שלא צוינה בכתב האישום הוא שניתנה לנאשם אפשרות להתגונן נגד העובדות שנוגעות לאותה עבירה. התכלית העומדת בבסיס דרישה זו הינה הבטחת יכולתו של נאשם להתמודד כיאיות עם טיעון עובדתי שלא בא זכרו בכתב האישום. ליבת ההגנה הקנויה לנאשם בסעיף 184 לחוק סדר הדין הפלילי היא **במישור העובדתי**. משמע, על בית המשפט לוודא כי הנאשם יכול היה להביא ראיות ועדים הנוגעים לעבירה הנוספת, שלא צוינה בכתב האישום, והתבססה על ראיות עובדתיות שנתגלו לאחר המשפט. הלכה היא כי קיפוח הזכות להתגונן יהיה רק במקרה בו הופתע הנאשם מהעובדות החדשות, והיה מחזיק בקו הגנה שונה לו היה מודע להן מלכתחילה (ע"פ 7725/11 **פלוני נ' מדינת**



ישראל [פורסם בנבו] (24.1.13), פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט ג'ובראן).

94..... במקרה שבפני, הסמכויות הנרחבות שקיבל אליאב מכוח הסכם השימוש לפעול בחברת קלף/אנרגיה, הן "מעשה ידיו" של הנאשם. הנאשם הוא זה שחתם עם אליאב על הסכם השימוש שמכוחו יש לראות באליאב "מנהל פעיל" של חברת קלף/אנרגיה ולכן ברור שהנאשם לא יכול לטעון שהוא "הופתע" מהקביעה שיש לראות באליאב כ-"מנהל פעיל" מכוח המבחן הפונקציונלי. לנאשם הייתה הזדמנות להתגונן נגד הסכם השימוש ותנאיו. בפועל, הנאשם אישר שחתם מרצונו על הסכם השימוש. במהלך המשפט הייתה פתוחה בפניו הדרך לטעון נגד הסכם השימוש ונגד המסקנה המשפטית שנובעת ממנו אך הנאשם בחר שלא לעשות כן.

95..... על כן, הנסיבה השביעית שעניינה מינוי אליאב ל-"מנהל פעיל" של חברת קלף/אנרגיה על יד הנאשם, היא נסיבה נוספת שמצטרפת למכלול הנסיבות שמובילות למסקנה שהתקיים אצל הנאשם רכיב "הכוונה" לביצוע עבירות המס שמפורטות באישום הראשון.

..... **ודוק**, הנסיבה השביעית היא נסיבה העומדת בפני עצמה ונפרדת מהנסיבה השישית. הנסיבה השישית (עובדת היותו של הנאשם מנהל פעיל) מקימה עבור הנאשם אחריות פלילית לעבירות הבסיס עם רכיב של "כוונה" שבוצעו על ידי חברת קלף/אנרגיה מכוח הדוקטרינה של "אחריות שילוחית", וזאת במנותק ממעשיו של אליאב. לעומת זאת, הנסיבה השביעית (מינוי אליאב למנהל פעיל על ידי הנאשם) מקימה אחריות פלילית לנאשם לעבירות הבסיס האמורות, דווקא בשל מעשיו של אליאב, וזאת מכוח הדוקטרינה של אחריות אופקית.

12.ב. סיכום ביניים לגבי מכלול הנסיבות

96. עינינו הרואות כי מכלול הנסיבות ומכלול מעשיו של הנאשם מלמדים שהייתה לו מודעות מלאה לכך שפעילותה של חברת קלף/אנרגיה בחסותם של מיקי, אליאב ורמי, היא פעילות לא חוקית שכל מטרתה הפצת חשבוניות פיקטיביות. למעשה, הנאשם ידע מראש ועוד בטרם שהופצו אותן חשבוניות למקבלי החשבוניות, שבעת שהסכים להעמיד את חברת קלף/אנרגיה לשימוש של מיקי, שלא יתקיימו בה עסקאות דלק, לא בדרך של רכישה ולא בדרך של מכירה. הנאשם ידע היטב שמדובר במנגנון שכל מטרתו היא, או מכירה של חשבוניות פיקטיביות של חברת קלף/אנרגיה לצדדי ג' כדי שיוכלו להונות את רשויות המס תוך שימוש באותן חשבוניות, או רכישה של חשבוניות פיקטיביות על מנת להגדיל את ההוצאות של חברת קלף/אנרגיה בכזב.

97. בנסיבות אלה, ברור שמתקיים היסוד הנפשי מסוג "כוונה" שמופיע בסעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף ובסעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה ולכן יש להרשיע את הנאשם בעבירות אלה.

98. הנאשם טען שעומדת לו טענת "הסתמכות" לפיה הוא סמך את ידו באופן מלא על רמי, וזאת מכוח ההיכרות ארוכת השנים שביניהם ויחסי האמון שנוצרו בעקבותיה, וזאת לא כל שכן בשל היותו מנהל חשבונות, קרי "בעל מקצוע" בתחום הייעוץ בענייני מס. לפי טענה זו, הנאשם פטור מאחריות פלילית



לגבי החשבוניות הפיקטיביות שהונפקו בשמה של חברת קלף/אנרגיה.

99. מאחר וכבר קבעתי שמתקיים היסוד הנפשי מסוג "**כוונה**" אצל הנאשם לאפשר ל-"אדם אחר" להתחמק או להשתמט מתשלום מס - קרי לא רק שהייתה לו ידיעה מראש לגבי הפעילות הפיקטיבית של חברת קלף/אנרגיה, אלא שגם היה חלק אינטגרלי משיטת המרמה מתוך מניע של בצע כסף עבור עצמו - פשיטא, שנפלת מאליה טענת "**ההסתמכות**" שהעלה. למעשה, רכיב "הכוונה" ממוטט לחלוטין את טענת "ההסתמכות". בהתקיים כוונה אצל הנאשם לבצע עבירה, ברור שאין בסיס לטענתו שהעבירה בוצעה מתוך טעות כנה שנובעת מהסתמכותו על דבריו או מעשיו של אחר.

ג. האישום השני

100. האישום השני עניינו עבירה של אי ניכוי מס במקור משכרו של הנאשם. לפי עובדות האישום השני, הנאשם קיבל תמורה כספית בשנת 2014 בגין השימוש שאִפשר למיקי לעשות בחברת אנרגיה בסך של לא פחות מ- 133,700 ש"ח ואשר חייבת בדיווח לשלטונות המס. בפועל הנאשם דיווח לרשויות המס רק על הכנסה בסך של 64,943 ש"ח ולכן ההכנסה שלא דווחה היא בסך של 68,757 ₪. על כן, יוחסה לו עבירה של אי ניכוי מס מהכנסה שלא דווחה וזאת לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה.

101. הנאשם הודה שבשנת 2014 קיבל את הסך של 133,700 ₪ בגין העמדת חברת קלף/אנרגיה לשימוש של מיקי (ראו אמרת החוץ של הנאשם ת/5 ש' 72-74). בנוסף, במענה של הנאשם לאישום השני, בא כוחו ציין בשמו את הדברים הבאים (פרוט' מיום 27.11.18 עמ' 7 ש' 1-3:

"לגבי אישום 2, כפי שצינתי, הנאשם מעולם לא ידע שמדובר בפעילות פיקטיבית, נטען שהוא לא דיווח על הכנסה שקיבל בסך 68,757 ₪. **אני אומר שלא היה צריך לדווח כי מדובר בשכר שמי שהיה צריך לדווח עליו זה מנהל החשבונות, כמו שכל שכיר מדווח על המשכורת שהוא מקבל.**"

(ההדגשות שלי - ה'א'ש')

102. על כן, טענתו של הנאשם היא שהוא סמך על רמי, מתוקף תפקידו כמנהל חשבונות, שידווח על ההכנסה שהנאשם קיבל מחברת קלף/אנרגיה. כמו כן, הנאשם טוען שהוא סבר לתומו שרמי אכן ביצע את הדיווח. טענות אלה אין להן על מה לסמוך ודין להידחות.

103. סעיף 218 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

עמוד 28



" **מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות** על פי סעיפים 161, 164, 170, וכן **מי שקיבל הכנסת עבודה** או הכנסה לפי סעיף 2(5) **ביודעו שלא נוכה ממנה מס לפי אותם סעיפים**, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הסכומים שלא נוכו, או שני העונשים כאחד."

(ההדגשות שלי ה'א'ש')

104. סעיף 218 לפקודת מס הכנסה מפנה לסעיפים 161, 164, 170 ו-2(5) לפקודת מס הכנסה. הסעיף שרלוונטי לענייננו הוא סעיף 164 לפקודת מס הכנסה אשר נושא את הכותרת "חובת ניכוי במקור" ואשר מורה כדלקמן:

"164. כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה ... ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו; ..."

105. מקום שלא בוצע ניכוי מס במקור מהכנסת עבודה, סעיף 218 יוצר אחריות פלילית נפרדת על שני גורמים שונים:

א. ראשית, על נותן השכר: השילוב בין סעיף 218 ו-164, מקים אחריות פלילית על המעסיק מעצם כך שהוא משלם לעובדיו שכר על עבודה שביצעו וביודעו שלא נוכה מס במקור מהשכר ששולם.

ב. שנית, על מקבל השכר: מי שמקבל שכר על עבודה שביצע ביודעו שלא נוכה ממנו מס במקור, יישא באחריות פלילית בדיוק כמו נותן השכר.

106. הנאשם הוא "המנהל הפעיל" של חברת קלף/אנרגיה ולכן ההכנסה שקיבל ממנה עונה על שתי החלופות של סעיף 218: **ראשית**, בהיות הנאשם המנהל הפעיל, חלה עליו חובה אישית כמעסיק לנכות את המס מתשלומי השכר שהוא משלם לעובדיה של חברת קלף/אנרגיה, לרבות שכר שמשולם עבור עצמו; **שנית**, חלה עליו חובה נוספת כמקבל שכר, שלא לקבל את שכרו ביודעו שלא נוכה ממנו מס.

107. יוצא מכך, שהנאשם הפר את סעיף 218 לפקודת מס הכנסה פעמיים, על אף שבפועל הוא הועמד לדין רק על עבירה אחת: ראשית בתוקף תפקידו כנותן השכר, ושנית בתוקף תפקידו כמקבל השכר.



108. יתר על כן, בהיותו של הנאשם "מנהל פעיל", קרי בכובעו כ-"**נותן השכר**" בשמה של חברת קלף/אנרגיה, גם אם מדובר בשכר האישי שלו, חלה עליו אחריות אישית לדאוג לכך שחברת קלף/אנרגיה תקיים את הוראות פקודת מס הכנסה. ככל שהחברה האמורה תבצע עבירה, לרבות עבירה של אי ניכוי מס במקור מהכנסת עבודה שמשולמת לעובד של החברה לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה, הוא יראה כאחראי בדיוק כמוה על ביצועה של אותה עבירה. הדבר עולה בבירור מהוראות סעיף 224א ו-117 לפקודת מס הכנסה.

109. למען הנוחות אביא את סעיף 224א לפקודת מס הכנסה בשנית:

"224א. חבר בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215 - 220, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוח של אותו חבר, אם לא הוכיח אחת משתי אלה:

(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה."

(ההדגשה שלי - ה'א'ש')

110. סעיף 224א לפקודת מס הכנסה מטיל אחריות אישית על מנהל פעיל, כדוגמת הנאשם, על עבירה שביצע התאגיד (חברת קלף/אנרגיה) לפי סעיפים 215 עד 220, לרבות העבירה של אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 218. מעצם העובדה שחברת קלף/אנרגיה ביצעה עבירה של אי ניכוי מס במקור לגבי הכנסת עבודה ששולם על ידה לנאשם, יש להרשיע גם את הנאשם באותה עבירה.

111. כאמור, מדובר בחובה אישית של הנאשם, ואין ביכולתו להשתחרר מחובה זו על ידי העלאת טענת הסתמכות לפיה האמין שמנהל החשבונות של החברה שבניהולו (קרי, רמי), יעשה את ניכוי המס במקור במקומו.

112. ואף זאת. סעיף 224א לפקודת מס הכנסה מטיל אחריות אישית על מנהל חשבונות, כדוגמת רמי, על עבירה שביצע התאגיד (חברת קלף/אנרגיה), לרבות עבירה לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה. על כן, מאחר ויש להרשיע את חברת קלף/אנרגיה על העבירה של אי ניכוי מס במקור משכרו של הנאשם, יש



להרשיע גם את הנאשם וגם את רמי בהיותם אורגנים בחברה, הראשון כמנהל פעיל והשני כמנהל חשבונות, באותה עבירה.

113. לפיכך, סעיף 224א לפקודת מס הכנסה מקים אחריות פלילית נפרדת על רמי ואחריות פלילית נפרדת על הנאשם בגין כך שחברת קלף/אנרגיה לא ניתנה מס במקור משכרו של הנאשם. בנוסף, סעיף 224א מטיל על כל אחד מהם בנפרד את הנטל להוכיח את העדר אשמו בעבירה, וזאת בכך שיוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה. במילים אחרות, אף אחד מהם לא יכול לטפול את האשמה בגין אי ניכוי המס במקור משכרו של הנאשם, על כתפיו של האחר.

114. מקור נוסף לאחריותו האישית של הנאשם לעבירה של אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה, הוא סעיף 117 לפקודת מס הכנסה ואשר מורה 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')

115. סעיף 117 לפקודת מס הכנסה מטיל אחריות **אישית** על מנהל של תאגיד לעשות את אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת בשביל שומת התאגיד וחיובו בתשלום מס. מעשים אלה כוללים ניכוי מס במקור משכר העובדים של התאגיד שבניהולו של המנהל, וזאת כנדרש בסעיף 164 לפקודת מס הכנסה. היה והמנהל לא דואג לביצוע ניכוי מס במקור משכר העובדים בעת תשלום שכרם, לרבות השכר של עצמו, אזי הוא יישא באחריות אישית על העבירה שבוצעה על ידי התאגיד של אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה.

116. האחריות "האישית" של המנהל לעבירות המס שבוצעו על ידי התאגיד שבניהולו, מצויה גם בסעיף 143 לחוק מס ערך מוסף ושמורה כדלקמן:

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

117. על כן, סעיף 143 לחוק מע"מ מאמץ לתוכו את הוראת סעיף 117 לפקודת מס הכנסה. כך למשל, בפסיקה נקבע כי בעת שמנהל לא מילא אחר חובתו האישית להגיש לרשויות מע"מ את הדו"ח



התקופתו של התאגיד שבו הוא משמש כמנהל, אזי, ייראה 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**)).

118. המאשימה איננה חייבת לאזכר את סעיף 143 לחוק מע"מ או את סעיף 117 לפקודת מס הכנסה 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')

119. 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**)). וכמובן, הוא הדין גם לגבי ההוראה המקבילה שבסעיף 117 לפקודת מס הכנסה. ולענייננו, ניתן להרשיע את הנאשם בעבירה לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה גם מבלי שחברת קלף/אנרגיה תועמד לדין בגין ביצוע אותה עבירה.

120. העבירה לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה דורשת יסוד נפשי מסוג של "**ידיעה**", קרי מודעות לעובדה שלא נוכה מס במקור. במקרה שבפני, הייתה לנאשם ידיעה בפועל לכך שלא נוכה מס במקור.

121. הנאשם אישר שנהג להפקיד בעצמו את השיקים שקיבל בעבור החשבוניות שהונפקו בשמה של חברת קלף/אנרגיה, וכן אישר שנהג בעצמו למשוך את מלוא סכום השיקים, וכן אישר שנהג בעצמו לקחת את חלקו מתוך הכסף שנמשך ולאחר מכן היה מעביר את השאר לרמי ולאליאב (ת/2, ש' 63 - 80).



ללמדך, שהנאשם כבר ידע מראש מה חלקו ולקח אותו במזומן, וברור על כן שהיה מודע לכך שהוא אישית לא ביצע ניכוי מס במקור מהכסף שלקח. בנוסף הנאשם היה גם מודע לכך שגם רמי לא ביצע וגם לא יבצע ניכוי מס במקור, מהטעם הפשוט שיתרת הכסף הועבר לרמי רק לאחר שהנאשם כבר לקח את שכרו.

122. משקבעתי שהייתה לנאשם ידיעה בפועל לכך שלא נוכה מס במקור מהשכר שקיבל, מתייתר הצורך להיזקק לדוקטרינת "**עצימת עיניים**", לפיה עצם את עיניו מהעובדה שלא נוכה מס במקור. עם זאת, על מנת להביא את התמונה המלאה בפני הקורא, אישם גם דוקטרינה זו.

123. בפסיקתו של בית המשפט העליון נקבע שאת סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, יש לפרש כ-"עצימת עיניים", היינו התעלמות מודעת מאפשרות קיומה של נסיבה על אף החשד שמא היא מתקיימת והימנעות עובר למעשה מבדיקת המצב לאשורו. עצימת עיניים הינה שוות ערך למודעות בפועל (ידיעה ממשית). התפיסה המוגנת בסעיף הינה כי האנטי חברתיות הגלומה בהתנהגות של נאשם שחשד באפשרות שמא מתקיימת נסיבה שיש בה להפליל את מעשהו והוא בחר לפעול בלי לבדוק אם היא אכן מתקיימת אם לאו, שקולה כנגד פעולה מתוך מודעות בפועל לקיום אותה נסיבה. לפיכך על החשד להיות **אישי סובייקטיבי** ואין להסתפק בחשד שהיה מתעורר בליבו של אדם מהיישוב (האדם הסביר). לצורך קיום מצב של "עצימת עיניים" די בחשד ממשי (ע"פ 5938/00 אזולאי נ' מדינת ישראל פ"ד נה (3) 873, 895 - 896 (2001)).

124. על כן, מקום בו מפעם בליבו של מבצע עבירה חשד בדבר טיב התנהגותו או בדבר קיומה של נסיבה הנמנית עם פרטי העבירה, מוטלת עליו החובה לפעול כדי להפריך את החשד ולברר את מצב הדברים לאשורו. כל עוד לא עשה כן, או שעשה, אולם חשדו לא הופרך, רואים אותו כמי שמודע בפועל בעת ביצועה של העבירה לאותו פרט (ע"פ 4164/09 **פלוני נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (29.7.10) פסקה כו' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין).

125. במקרה שבפניי, ניתן ללמוד שהנאשם עצם את עיניו מהאפשרות שלא בוצע ניכוי מס במקור מהראייה שלהלן: הנאשם אישר שאת "שכרו" בגין כך שהסכים להעמיד את חברת קלף/אנרגיה לשירותו של מיקי, הוא קיבל במזומן ולא קיבל תלוש שכר ולפי דבריו, אותו עגן רק הכסף ולא התלוש (ת/7 ש' 331-326). במילים אחרות, מבחינתו של הנאשם, הוא היה מוכן לעצום את עיניו מהעניין הפורמאלי של הוצאת תלוש שכר ושבו נעשה התיעוד של ניכוי המס במקור, וזאת כל עוד הוא קיבל את השכר שעליו סוכם עם מיקי. כמו כן, בכל מקרה, הנאשם לא ביצע בדיקה כלשהי האם רמי אכן הנפיק תלוש שכר עבורו בשמה של חברת קלף/אנרגיה, או לא, ובאיזה סכומים.

126. ולבסוף, הנאשם היה חלק אינטגרלי משיטת המרמה, קרי כבר נקבע שפעל מתוך יסוד נפשי של "כוונה" לאפשר ל-"אדם אחר" להשתמש מתשלום מס, כאשר מה שעמד בראש מעיניו הוא קבלת החלק היחסי שלו מהרווחים שיתקבלו משיטת המרמה. לכן, פשיטא, שהיסוד הנפשי של "מודעות"



לשיטת המרמה, לרבות מודעות לכך שלא נוכה מס במקור מהשכר שקיבל, נבלע בתוך היסוד הנפשי של "כוונה" להיות חלק משיטת המרמה.

127. כל מה שנאמר עד כה, הוא הרבה מעבר לנדרש על מנת שתידחה טענת "ההסתמכות" של הנאשם, לפיה סמך את ידו על רמי בהיותו "מנהל מקצוע", שהוא יבצע ניכוי מס במקור במקומו של הנאשם. עם זאת, על מנת שהתמונה תהיה מלאה אף יותר בפני הקורא, אפנה גם לפסק הדין בעניין ע"פ 845/02 **מדינת ישראל נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ** (פורסם בנבו) (10.10.2007) (להלן: **פסק דין תנובה**).

128. בפסק דין **תנובה** נקבע כי המסגרת הנורמטיבית לדיון בטענה בדבר הסתמכות על חוות דעתו של בעל מקצוע מסוים כבסיס לפטור מאחריות פלילית, היא טענת "**הטעות במצב משפטי**", שמוגדרת בסעיף 34יט' לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**) (פסקה 25 לפסק דינה של כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז)).

129. סעיף 34יט' לחוק העונשין קובע כדלקמן:

"34יט. לעניין האחריות הפלילית, אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור, זולת אם הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר."

130. בפסק דין **תנובה**, כבוד השופטת ביניש (כתוארה דאז), סיכמה את הכללים לבחינת הטענה של "טעות במצב משפטי" שמועלית בהקשר של הסתמכות על "ייעוץ מקצועי", באופן הבא (פסקה 37):

א. על אדם המבקש לקבל חוות דעת לעניין הדין הנוהג בשאלה מסוימת, לפנות לעורך דין בעל מומחיות בתחום שבו מתבקשת חוות הדעת המשפטית. הפניה לקבלת הייעוץ, מחייבת פירוט כל העובדות הרלוונטיות בפני אותו מומחה.

ב. על מנת שעצה משפטית תקנה לאדם העומד לדיון פלילי את האפשרות ליהנות מההגנה של טעות במצב משפטי, עליה להיות רצינית על פניה, ולפיכך מן הראוי שבדרך כלל תהא בידו חוות דעת משפטית בכתב.

ג. על חוות הדעת להיות מקיפה, לגבי מכלול הנורמות המשפטיות הנהוגות (חקיקה ראשית, חקיקת משנה, הנחיות מנהליות ופסיקה).



131. בעת שבוחנים את טענת ההסתמכות שהעלה הנאשם לפיה הסתמך על "היעוץ" שקיבל מרמי וזאת דרך הפריזמה של הכללים שנקבעו בפסק דין **תנובה** לגבי אופן יישום הגנת הטעות במצב משפטי, עולה בבירור שטענה זו, על פניה, אין בה ממש ודינה להידחות.

132. תחילה, יצוין שרמי איננו עורך דין ואין ביכולתו לתת ייעוץ משפטי לנאשם שיכול לשמש בסיס לתחולת הסייג מאחריות פלילית בשל "טעות במצב משפטי". מעבר לכך, רמי גם העיד שלא נתן "**ייעוץ משפטי**" לנאשם (שממילא אין ביכולתו לתת), אלא הציע לו "**הצעה עבריינית**" מתוך כוונה להונות את רשויות המס, וזאת על ידי העמדת חברת קלף/אנרגיה לשימוש של מיקי, והנאשם הסכים, הכל כפי שכבר הוסבר בהרחבה במסגרת הדיון באישום הראשון. על כן, על פניו, ברור שאין לנאשם הגנה של "טעות במצב משפטי" בשל הסתמכותו על ייעוץ לקוי שקיבל לטענתו מרמי ושהטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר.

ד. סוף דבר

133. לאור כל האמור לעיל הנני קובע כדלקמן:

א. באישום הראשון, הנני מרשיע את הנאשם בעבירה לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף וזאת בנסיבות מחמירות לפי סעיף 117(ב2)(3) לחוק מס ערך מוסף. כמו כן, הנני מרשיעו בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה. ההרשעה בהוראות החיקוק שצוינו לעיל נוגעת לכל רשימת החשבוניות שלהלן:

- החשבוניות שהופצו בשמה של חברת קלף/אנרגיה ושמפורטות בנספחים א' עד ח' לכתב האישום. הסכום הכולל של החשבוניות, ללא מע"מ, הוא **71,082,527 ₪**, וסכום המע"מ הוא **12,795,773 ₪**.

- החשבוניות שקיבלה חברת קלף/אנרגיה מהספקים הפיקטיביים. הסכום הכולל של החשבוניות, ללא מע"מ, הוא **21,536,422 ₪** וסכום המע"מ הוא **3,876,656 ₪**.

ב. באישום השני, הנני מרשיע את הנאשם בביצוע עבירה של אי ניכוי מס במקור מהכנסה שקיבל וזאת לפי סעיף 218 לפקודת מס הכנסה כאשר סכום ההכנסה הוא **68,757 ₪**.

ניתנה היום, ל' שבט תש"פ, 25 פברואר 2020, במעמד הצדדים.