

ת"פ 45449/05/12 - מדינת ישראל נגד יורי מורבייב, נדאל שבלי, מ.י. ביס בע"מ

בית משפט השלום ברמלה

ת"פ 45449-05-12 מדינת ישראל - פרקליטות מחוז
תל אביב (מיסוי וכלכלה) נ' מורבייב ואח'

בפני בעניין: כבוד השופט הישואם אבו שחאדה
מדינת ישראל באמצעות פרקליטות מחוז
תל אביב (מיסוי וכלכלה) ע"י עוה"ד יפעת
גדנקן

נגד

1. יורי מורבייב
 2. נדאל שבלי
 3. מ.י. ביס בע"מ
- נאשמים 1 ו-3 ע"י עוה"ד הילה תירוש ועו"ד
גיל דחוח
נאשם 2 ע"י עוה"ד עמית בר טוב

גזר דין

א. כתב האישום ותמצית הכרעת הדין

1. כנגד הנאשמים הוגש כתב אישום שייחס לנאשמים מספר רב של עבירות מס שמקורן בחשבוניות מחברות שונות, כאשר הטענה המרכזית היא שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. הנאשמים כפרו בכתב האישום ובתום שמיעת הראיות זוכו מחלק ניכר מהעבירות שיוחסו להם בכתב האישום. בנסיבות אלה, אינני מוצא צורך לתאר בגזר הדין את כל הוראותיו של כתב האישום המקורי ואסתפק בתיאור תמציתי של העבירות שבהן הורשעו, תוך דילוג על העבירות שמהן זוכו. כמו כן, אביא בתמצית את עיקרי הכרעת הדין בנוגע לחשבוניות שלגביהן הנאשמים הורשעו.

2. הנאשמת 3, חברת מ.י. ביס בע"מ, התאגדה בחודש ינואר 2005 כחברה העוסקת בתחום עבודות הבניין (להלן: **חברת ביס**). נאשם 1, יורי מורבייב (להלן: **יורי**), הוא מנהלה הפעיל של חברת ביס ובעל המניות בה. בהיותו מנהל פעיל, שלט יורי בעסקיה, קיבל החלטות עסקיות, עמד בקשר עם רואה החשבון ומנהלי החשבונות שלה ונתן להם הוראות, היווה גורם מקבל החלטות בנוגע למסגרת חשבונה בבנק, וגורם אותו יש לעדכן על כל משיכה חריגה מחשבון הבנק שלה, קיים פגישות עם מנהל הבנק בו נוהל חשבונה, וחתם על הדו"חות השנתיים שלה אשר הוגשו למס הכנסה.

עמוד 1

3. החל מדצמבר 2007 ועד לחודש אפריל 2009 (להלן: **התקופה הרלוונטית לכתב האישום**) שימש נאשם 2, נידאל שיבלי (להלן: **נידאל**), כאחראי בלעדי בחברת ביס על תחומי הניקיון, האבטחה והגיבון.

4. ביום 8 בינואר 2008 הסמיך יורי את נידאל להיות מורשה חתימה בחברת ביס. במסגרת מינויו כמורשה חתימה, הוסמך נידאל לחתום בשם חברת ביס על טופס פתיחת חשבון בבנק לאומי לישראל (להלן: **הבנק**), לחתום על כל המסמכים שיידרשו על ידי הבנק, לייצג את חברת ביס ולפעול בעסקים ופעולות עם הבנק ובכלל זה להיות בעל זכות החתימה בחשבון. במסגרת מינוי זה, הורשה נידאל לחתום על חוזים בשם חברת ביס, להוציא חשבוניות וקבלות בשמה ולחתום עליהן. הוחלט כי חתימתו של נידאל תהא תקפה רטרואקטיבית כבר מיום 1 בדצמבר 2007.

5. במסגרת תפקידו, נהג יורי בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, לבצע מעקב תדיר אחר ההפקדות והמשיכות של כספיה של חברת ביס המתבצעות בחשבון הבנק שלה, ולפקח על התנהלותה החשבונאית מול הנהלת החשבונות שלה ומול רואה החשבון שלה, שערך עבורה את הדוחות השנתיים.

6. בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, קיבל נידאל בשם חברת ביס חשבוניות כוזבות שניתנו כביכול, על ידי קבלני משנה בתחומים עליהם היה אחראי (ניקיון, אבטחה וגיבון), מבלי שאלה ביצעו או התחייבו לבצע עסקאות עם חברת ביס, בסכום כולל של **₪ 2,533,841**, כולל מע"מ. כל זאת, על מנת להקטין את סכום המס הנובע ממחזור עסקותיה של חברת ביס. להלן פירוט החשבוניות שבהן הורשעו הנאשמים (להלן: **חשבוניות ההרשעה**):

א. חשבונית אחת של חברת "מ.ב. דוניה" מיום 28.9.08 בסך של 3,000 ₪ (כולל מע"מ).

ב. 25 חשבוניות של חברת "עולם הבניה", כאשר הראשונה שבהן היא מיום 29.2.08 והאחרונה שבהן היא מיום 31.7.08, והן בסכום כולל של 2,530,841 ₪ (כולל מע"מ).

7. בהכרעת הדין נקבע בתמצית, כדלקמן:

א. **לנידאל ישנה "אחריות אישית"** בפלילים לחשבוניות ההרשעה, וזאת מכוח היותו "מנהל פעיל" של חברת ביס שהיה אחראי באופן אישי על הבאתן והכללתן בדיווח של חברת ביס על הוצאותיה לרשויות המס, וזאת בודעו שמדובר בחשבוניות פיקטיביות. נידאל ביצע את עבירותיו עם יסוד נפשי של "כוונה" לאפשר ל-"אדם אחר", היא חברת ביס, להתחמק מתשלום מס (ראו בהרחבה פסקאות 34-53 ופסקאות 70-78 להכרעת הדין).

ב. **לחברת ביס ישנה אחריות בפלילים לחשבוניות ההרשעה מכוח "תורת האורגניזם"**, קרי מכח

הוראות סעיף 23 לחוק העונשין התשל"ז 1977 (להלן: **חוק העונשין**). במילים אחרות, חברת ביס הורשעה בעבירות מס שנוגעות לחשבוניות ההרשעה מעצם כך שהורשע המנהל שלה, נידאל. מכוח "תורת האורגנים", נקבע שיש לייחס לחברת ביס את היסוד הנפשי של "כוונה" שהיה לנידאל, קרי שהיא תתחמק מתשלום מס (ראו בהרחבה פסקאות 136 - 146 להכרעת הדין).

ג. **ליורי ישנה אחריות בפלילים לחשבוניות ההרשעה מכוח דוקטרינת "האחריות השילוחית"** בעבירות מס, וזאת כאמור בסעיף 119 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מס ערך מוסף**, או **חוק מע"מ**) ובסעיף 224א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א - 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה**). רוצה לומר, עצם הרשעתה של חברת ביס בעבירות שנוגעות לחשבוניות ההרשעה, מקימה את הבסיס להרשעתו של יורי באותן עבירות. כמו כן, ליורי היתה "מודעות" למעשיו של נידאל בחברת ביס בנוגע לחשבוניות ההרשעה וזאת מכח הדוקטרינה של "עצימת עיניים" בכך ש"עצם את עיניו" ממעשיו של נידאל. יוצא מכך, שיורי הורשע באותן עבירות שבהן הורשעה חברת ביס, ואשר יש בהן יסוד נפשי של "כוונה" אף מבלי שתוכח שהייתה לו "כוונה" להתחמק מתשלום מס, ודי בכך שהיתה לו מחשבה פלילית מהסוג של "מודעות" למעשיו של נידאל (ראו בהרחבה פסקאות 172-215 להכרעת הדין).

8. לאור הקביעות שצוינו לעיל בהכרעת הדין, כל אחד מהנאשמים הורשע בעבירות המס שייחודיות לחלקו במנגנון ההרשעה שצוין לעיל.

9. **חברת ביס** הורשעה בעבירות הבאות, לפי חוק מע"מ:

א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מס מע"מ.

ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ.

ג. הכנות וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ.

ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ.

10. כמו כן, **חברת ביס** הורשעה בעבירות הבאות, לפי פקודת מס הכנסה, וזאת בנוגע לשנת 2008:

- א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה - עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה.
- ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.
- ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה.
11. מכלול העבירות שבהן הורשעה חברת ביס, הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה (ראו פסקאות 232 ו-233 להכרעת הדין), יכוננו להלן: **עבירות הבסיס**.
12. **יורי**, הורשע בעבירות הבאות לפי חוק מע"מ (ראו פסקה 228 להכרעת הדין):
- א. מסירת ידיעה כוזבת או מסירת דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.
- ב. ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.
- ג. הכנות וניהול פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(6) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים, לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.
- ד. שימוש בכל מרמה או תחבולה - 26 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ וכן גם באחריות מנהלים, עבירות לפי סעיף 119 לחוק מע"מ.
13. כמו כן, **יורי** הורשע בעבירות הבאות לפי פקודת מס הכנסה, לעניין שנת 2008 (ראו פסקה 229 להכרעת הדין):
- א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה- עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.
- ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים - עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת

מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובכוונה להתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) ל פקודת מס הכנסה וכן גם באחריות מנהלים לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.

14. **נידאל** הורשע בעבירות הבאות לפי חוק מע"מ: 26 עבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ (ראו פסקה 230 להכרעת הדין).

15. כמו כן, **נידאל** הורשע בעבירות הבאות לפי פקודת מס הכנסה ואשר נוגעות לשנת 2008 (ראו פסקה 231 להכרעת הדין):

א. מסירת תרשומת כוזבת בדו"ח שנערך על פי הפקודה במטרה שאחר יתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(2) לפקודת מס הכנסה.

ב. הכנה, ניהול וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים במטרה שאחר יתחמק ממס עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה.

ג. שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד ובמטרה שאחר יתחמק ממס - עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

ב. טענות הצדדים לעונש

16. המאשימה טענה בתמצית כדלקמן:

א. יש לקבוע שני מתחמי עונש הולם שונים לעבירות שבהן הורשעו יורי ונידאל, כך שלגבי יורי יש לקבוע מתחם עונש הולם מקל יותר מזה שיש לקבוע לגבי נידאל. הבסיס העיוני והעובדתי של טענה זו הוא שכל אחד מהם נמצא בדרגת אשם שונה וזאת במיוחד לאור העובדה כי נידאל הורשע בעבירות מושא חשבוניות ההרשעה מכח "האחריות האישית" שהיתה לו לאותן חשבוניות בצירוף יסוד נפשי של "כוונה". לעומת זאת, יורי הורשע בעבירות הבסיס מכח "אחריות השילוחית" בצירוף יסוד נפשי של "מודעות" וללא יסוד נפשי של "כוונה".

ב. מתחם העונש ההולם לגבי יורי אמור לנוע בין 18 ועד 24 חודשי מאסר בפועל, כאשר העונש המתאים בתוך המתחם צריך שיהיה 20 חודשים. לעומת זאת, מתחם העונש ההולם לגבי נידאל

אמור לנוע בין 20 ל-30 חודשי מאסר בפועל, כאשר העונש המתאים בתוך המתחם צריך שיהיה 24 חודשים. בנוסף, לעונש המאסר בפועל שיש להשית על יורי ועל נידאל, יש להוסיף גם מאסר על תנאי וקנס כספי.

ג. לנידאל יש הרשעה אחת בעבירה של תגרה במקום ציבורי, בעוד שליורי אין רישום פלילי קודם.

ד. המחדלים מושא חשבוניות ההרשעה לא הוסרו.

17. באי כוחו של יורי טענו בתמצית כדלקמן:

א. יורי נולד בברית המועצות לשעבר, ובתום שירותו הצבאי שם, למד באוניברסיטה ולימים הפך להיות מנהל בית ספר ולאחר מכן החל לעבוד בענף הבניה. יורי התחתן ונולדו לו ילדים אך בהמשך התגרש ונישא בשנית ונולדו לו שני ילדים מנישואיו השניים.

ב. בשנת 1990 יורי ואשתו ושני ילדיהם עלו לישראל ונתקלו בקשיי קליטה משמעותיים. המשפחה סבלה מקשיי פרנסה והנאשם עבד עבודות פיזיות שונות בתחום הבניה במהלך השנים. בתו של יורי לא הצליחה להסתגל, דבר שהשפיע לרעה על מצבה הנפשי והצריך קבלת טיפולים פסיכיאטריים. לימים, בתו הביאה ילד לעולם, אך לאור קשיי הלידה שבהם נתקלה, התנערה מאחריותה כלפי הנכד שנולד ולכן יורי ואשתו נאלצו לגדלו בנקודות זמן שונות בחייו.

ג. לאור התיק הפלילי הנוכחי שהתנהל כנגד יורי, הוא נקלע לקשיים כלכליים משמעותיים. לימים, אשתו הגישה נגדו תביעה לגירושין ודירת המגורים שבה התגורר עם בני ביתו נמכרה וכיום הוא מתגורר בשכירות. אם לא די בכל אלה, כיום הינו בן 67 שנים, סובל מבעיות רפואיות בכתפיים עקב עבודה פיזית מאומצת לאורך שנים רבות. אין סביבו משפחה תומכת, משפחתו הגרעינית התפרקה ואין לו מקורות הכנסה. מדובר באדם נורמטיבי שכל חייו עבד לפרנסתו והחשש שיושת עליו מאסר בפועל בגין התיק הנוכחי, לראשונה בחייו, מדיר שינה מעיניו.

ד. יש לקבל את טענת המאשימה שאכן קיימות שתי דרגות אשם שונות לגבי יורי ולגבי נידאל, כך שיש לקבוע מתחם עונש הולם מקל יותר עבור יורי מזה שייקבע לגבי נידאל. עם זאת, גבולותיו של מתחם העונש ההולם הנכון שיש לקבוע לגבי יורי הם הרבה יותר נמוכים מאלה שמציעה המאשימה. כמו כן, העונש שיש להשית על יורי צריך להיות באופן משמעותי נמוך יותר מזה שיושת על נידאל, כאשר פער הענישה ביניהם צריך שיהיה רבה יותר גדול מהפער שמוצע על ידי המאשימה.

ה. חשבוניות ההרשעה המרכזיות שנותנות את עיקר נופך החומרה לעבירות מושא כתב האישום, הן החשבוניות של חברת "עולם הבניה". קיים תמצית מידע ממערכת המחשב של רשות המיסים שידועה כמערכת שירות עיבודים ממוכנים (להלן: **מערכת שע"מ**) ואשר לפיה נפתחו תיקי חקר נגד חברת "עולם הבניה" בשנים 2007 ו-2008. למרות תיקי החקר, רשות המיסים התירה לאותה חברה להמשיך לפעול ולהנפיק חשבוניות לעוסקים שונים. בנוסף, לחברת "עולם הבניה" הונפק אישור על ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור, וזאת על אף תיקי החקר שנפתחו כנגדה. מדובר במחדל משמעותי של רשות המיסים באופן הטיפול בחברת "עולם הבניה" ובעצם כך שלא מנעה ממנה להנפיק חשבוניות לכל דורש. אילו רשות המיסים היתה ממלאת את חובותיה על פי דין במניעת חברת "עולם הבניה" מהמשך פעילותה העסקית, אזי יתכן שחשבוניות ההרשעה בתיק שבפני לא היו מגיעות כלל לידי הנאשמים. בנסיבות אלה, יורי זכאי לקבל הפחתה משמעותית בעונש.

ו. יש לתת את הדעת לחלוף הזמן מאז מועד ביצוע העבירות מושא כתב האישום. כל חשבוניות ההרשעה הן משנת 2008. היה שיהיו בהגשת כתב האישום ולאור העובדה שאנו נמצאים כיום לקראת סוף שנת 2017, כאשר הנאשמים זוכו מחלק ניכר מהעבירות שיוחסו להם בכתב האישום, אזי מדובר בנתון משמעותי שמצדיק הקלה בעונשו של יורי.

18. בא כוחו של נידאל טען בתמצית כדלקמן:

א. נידאל נשוי ואב לשישה ילדים. אומנם יש לו הרשעה אחת בעבר, אך מדובר בתיק שאינו קשור לעבירות מס.

ב. לטובתו של נידאל העיד עד אופי, שהינו מנהל בית ספר ברמלה שבו למדו ילדיו של נידאל. אותו עד הבהיר כי נידאל שימש כגורם תומך בפעילויות השונות של בית הספר, תרם מזמנו, שימש כגורם מסייע בהשכנת שלום בין תלמידים ממשפחות שונות בעת קרות סכסוכים בתוך כותלי בית הספר עם תלמידים אחרים ממשפחות אחרות.

ג. נידאל מכור לטיפה המרה, נפלט ממעגל העבודה וכיום מתקשה בהמשך פרנסת בני ביתו. לנידאל ישנם חובות בלשכות ההוצאה לפועל שמסתכמים בכמעט מיליון שקלים.

ד. תמצית המידע ממערכת שע"מ לגבי "עולם הבניה" הוא נתון מרכזי שיש לקחתו בחשבון לצורך הקלה בעונשו של הנאשם.

ג. העדר משמעות לתיק החקר שהתנהל בעבר נגד "עולם הבניה" לעניין העונש

19. כאמור, חשבוניות ההרשעה שמקורן מחברת "עולם הבניה", הן אלה שמקימות את המסה הקריטית של העבירות שבהן הורשעו הנאשמים. יוזכר, ש-25 החשבוניות מעולם הבניה מסתכמות בסך כולל של 2,530,841 ₪ (כולל מע"מ), כאשר מחברת מ.ב. דוניה מדובר רק בחשבונית אחת בסך של 3,000 ₪ (כולל מע"מ). מכאן, הניסיון של באי כח הנאשמים לנסות לתת לתמצית המידע ממערכת שע"מ לגבי תיקי החקר שנפתחו כנגד "עולם הבניה", משקל משמעותי כבסיס להקלה בעונשם של הנאשמים.

20. תמצית המידע ממערכת שע"מ בנוגע לחברת "עולם הבניה" סומן כ-טל/9 (להלן: **תמצית המידע**). לפי תמצית המידע, לחברת עולם הבניה נפתחו שלושה תיקי חקר (תיקי חקירה בגין חשד לביצוע עבירות מס):

א. התיק הראשון נפתח ביום 27.5.07: כאן היה מדובר בחשד להשתמטות ממס בסך כולל של 3,870,020 ₪ בגין עבירות של הוצאת חשבוניות שלא כדין, ניכוי תשומות שלא כדין, וכן חשבוניות פיקטיביות/מזויפות.

ב. התיק השני נפתח ביום 20.1.08: כאן מדובר בחשד להשתמטות ממס בסך כולל של 261,648 ₪ בגין עבירות של דיווח עסקאות בחסר וניכוי מס תשומות שלא כדין. תיק זה נסגר ביום 13.11.08 בדרך של קנס מנהלי.

ג. התיק השלישי נפתח ביום 12.10.08: על פי תמצית המידע שהונפק ביום 31.5.09, הוא מופיע כתיק פתוח. לא הובא מידע משלים מטעם הצדדים האם הוא עדיין פתוח או שמא נסגר.

21. באי כוחו של יורי טענו בדיונים שהתקיימו ביום 12.9.17 ו-24.9.17 שתמצית המידע היה מצוי בחומר החקירה שקיבלו מהמאשימה. לעומת זאת, בדיון שהתקיים ביום 18.10.17, הבהירו שאינם עומדים על הטענה שתמצית המידע הגיע לידיהם בהכרח באמצעות המאשימה בעת צילום חומר החקירה וטענו באופן מעומעם שאינם יודעים מתי תמצית המידע הגיעה לידיהם. כמו כן, באת כוח הנאשם טענה שהיא מייצגת את יורי וחברת ביס בהליך האזרחי שמתנהל מול רשות המיסים בנוגע לחשבוניות ההרשעה וייתכן שתמצית המידע הגיע אליה דרך מסלול הייצוג במישור האזרחי, אך איננה בטוחה אם בהכרח כך הם פני הדברים. בנוסף, באי כוח הנאשם טענו שייתכן שתמצית המידע הגיע לידיהם מאדם הנושא את השם הפרטי "עזרא", מבלי לציין את שם משפחתו, ואשר לטענתם ליווה את יורי לאורך ההליך המשפטי למול רשות המיסים, במישור האזרחי והפלילי.

22. בנסיבות אלה, באת כוח המאשימה הציעה בדיון שהתקיים ביום 18.10.17 שאותו "עזרא" שהיה נוכח באולם יעמוד על דוכן העדים וייתן הבהרות כיצד הגיע לידי תמצית המידע ובאיזה שלב במשפט. בא כוחו של יורי סירב להצעה האמורה. בנסיבות אלה, לא מצאתי צורך להורות לאותו "עזרא" לעשות כן.

23. באת כוח המאשימה טענה שתמצית המידע הוא בגדר מסמך פנימי של רשות המיסים ואשר לא היה אמור להגיע לידיהם של באי כח הנאשמים. כמו כן, בא כוחו של נידאל הבהיר שמבדיקה שערך בחומר החקירה שקיבל מידי המאשימה, תמצית המידע כלל לא הופיעה בו ולמעשה ראה אותה לראשונה רק לאחר שכבר ניתנה הכרעת הדין והתיק נקבע לטיעונים לעונש ובפועל קיבל אותו רק מבא כוחו של יורי.

24. יאמר כבר עתה שככל שתמצית המידע הייתה מצויה בידי באי כוחו של יורי עוד בטרם שניתנה הכרעת הדין, היה עליהם להגישה ולהתייחס אליה בשלב שמיעת הראיות, כדי שבית המשפט יוכל לדון במשקל שלה ומידת הרלבנטיות שלה במסגרת הכרעת הדין. ככל שלא עשו כן, אין להם אלא להלין על עצמם. בית המשפט ידע לראשונה על קיומה של תמצית המידע רק בשלב הטיעונים לעונש, בדיון שהתקיים ביום 12.9.17, כאשר יוזכר שכתב האישום הוגש עוד בחודש מאי 2012.

25. יתר על כן, בדיון שהתקיים ביום 18.10.17 לא ניתן כל הסבר מטעם באי כוחו של יורי מדוע אינם מסכימים שאותו "עזרא" שנכח באולם ימסור הסבר הכיכד תמצית המידע הגיעה לידיו ובאיזה שלב במשפט, וזאת לא כל שכן לאור דברי ההבהרה של המאשימה שמדובר במסמך פנימי שלא מיועד למסירה להגנה. בנוסף, חשיבות הצורך בקבלת הבהרות מאותו "עזרא" לגבי נסיבות ההגעה של תמצית המידע לידי, מתחדדת לאור טענתו של בא כוחו של נידאל שמדובר במסמך חיוני שהיה על המאשימה למוסרו לידי ההגנה מבעוד מועד ועוד בטרם שהחלה שמיעת הראיות.

26. מכל מקום, בסופו של יום, תמצית המידע הוגשה כראייה בהסכמת המאשימה לבית המשפט בשלב הטיעונים לעונש וזאת לאחר שבדקה ומצאה שהעתק תמצית המידע אכן קיימת בחומר החקירה שברשותה וסווגה כמסמך פנימי של התביעה. בעקבות הסכמה זו, קבעתי שבמישור הדיוני כל אחד מהצדדים רשאי לטעון לעניין השאלה אם יש מקום לייחס משקל לתמצית המידע כבסיס להקלה בעונש, או לא. באי כוחו של יורי ביקשו לחקור את החוקר ששמו מופיע על תמצית המידע ונעתרתי לבקשתם. בדיעבד התברר שכבר עזב את תפקידו ברשות המיסים וכיום מסיבות רפואיות אינו מסוגל להעיד ולכן זימונו בוטל.

27. לדעתי, לתמצית המידע אין כל משמעות בין לעניין עצם ההרשעה והממצאים שנקבעו בהכרעת הדין ובין לעניין העונש בשלב גזירת הדין, וזאת משלושה נימוקים עיקריים:

א. ראשית, לא מדובר ב-"מלכודת";

ב. שנית, תמצית המידע קשורה לטענת ההסתמכות שנדחתה;

ג. שלישית, הבסיס לזיכוי מחשבוניות אחרות, איננו קשור לטענת ההסתמכות.

28. אעמוד להלן, על כל אחד מהנימוקים שציינתי לעיל בנפרד.

29. ראשית, לא מדובר במלכודת: המאשימה לא טמנה "מלכודת" למי מהנאשמים מעצם זה שלמרות שנפתח תיק חקר כנגד "עולם הבניה", לא מנעה ממנה מלהמשיך את פעילותה. כמו כן, פעולת ההנפקה מטעם רשות המיסים עבור "עולם הבניה" של אישור ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור, נעשתה כחלק מעבודתה הרגילה והשגרתית ובמנותק לחלוטין מהנאשמים ולבטח שלא במטרה לטמון למי מהם "מלכודת" או "פח" כדי שיקבלו מאותה חברה חשבוניות פיקטיביות. ההלכות בעניין "הפח היקוש" ו-"סוכן מדיח" שטומן מלכודת לעבריינים בפוטנציה בכך שמדיחם לביצוע עבירות פליליות, הן ידועות וברורות. בכל מקרה, אין זה המקרה שבפני.

30. באי כח הנאשמים מפנים את עיקר יהבם לתיק החקר השני שנפתח בשנת 2008, בתקופה הרלוונטית לחשבוניות ההרשעה של "עולם הבניה", ואשר לימים נסגר עם קנס מנהלי. דא עקא, בעת שהתקיים תיק החקר השני כנגד "עולם הבניה", בשנת 2008 המאשימה לא ידעה על העבירות של הנאשמים או על קיומו של קשר בינם לבין חברת "עולם הבניה". כמו כן, לימים, לאחר שרשות המיסים בחנה את תיק החקר השני, הגיעה למסקנה שניתן לסגור את התיק ולהסתפק בקנס מנהלי. אם כך, מה יש לנאשמים להלין על המאשימה (המדינה), בכובעה כרשות המיסים, בכך שהם בעצמם בחרו לקבל חשבוניות פיקטיביות מ-"עולם הבניה"? יוזכר, שחברת ביס ונידאל הורשעו בעבירות מס של "כוונה", היינו, נידאל קיבל לידי חשבוניות פיקטיביות של "עולם הבניה" בהיותו מודע להיותן פיקטיביות ומתוך כוונה לרמות את רשויות המס.

31. יתר על כן, לא הוכח שתיק החקר השני בכלל שייך לחשבוניות ההרשעה מושא כתב האישום. על פניו, לא מדובר באותן חשבוניות. תיק החקר השני מתייחס לחשבוניות בסך כולל של 261,648 ₪. לא ברור אם מדובר בסכום המע"מ שהשתמטו מתשלומו, או שמא בהכנסה הכוללת. מכל מקום, בין כך ובין כך, הסכום האמור אינו תואם לא את סכום המע"מ שגלום בחשבוניות ההרשעה של "עולם הבניה" וגם לא את סכום ההכנסה הכוללת מאותן חשבוניות.

32. שנית, תמצית המידע קשורה לטענת ההסתמכות שנדחתה: יורי ונידאל העלו טענת הסתמכות שנדונה בהרחבה במסגרת הכרעת הדין בפסקאות 123 - 135, 211 - 215. טענת ההסתמכות בתמצית היא כדלקמן: מכל אחת מהחברות שפורטו בכתב האישום, לרבות "עולם הבניה", הנאשמים קיבלו חשבוניות, כאשר לגבי כל אחת מהחברות האמורות, הנאשמים החזיקו באישור על ניהול ספרים ואישור לניכוי מס במקור שהונפקו לאותן חברות על ידי רשות המיסים (להלן: **האישורים**). נידאל ויורי טענו שעצם קיומם של אותם אישורים שמקורם ברשות המיסים, וזאת לאחר שהתייעצו עם מנהלי החשבונות ורואה החשבון של חברת ביס, מקים עבורם "טענת הסתמכות" שמכוחה יש לזכותם מעבירות המס שיוחסו להם בכתב האישום. הווה אומר, לטענתם, הם הסתמכו על "האישורים" שהנפיקה רשות המיסים לאותן חברות כבסיס למסקנתם שהחשבוניות שהנפיקו אותן חברות עבורם הן חוקיות לחלוטין. לטענתם, רשות המיסים, מעצם הנפקת האישורים, יצרה אצלם ואצל מנהלי החשבונות ורואה החשבון של חברת ביס, "מצג" שהחשבוניות שקיבלו מאותן חברות, אינן פיקטיביות אלא חוקיות.

33. בהכרעת הדין הובהר כי "טענת הסתמכות" היא למעשה שינוי כותרת לטענה של "טעות במצב משפטי". טענת ההסתמכות נדחתה ואף קבעתי שאין בעצם ההתייעצות עם מנהלי החשבונות ורואי החשבון של חברת ביס כדי להקים טענה של "טעות במצב משפטי". כמו כן, קבעתי, תוך הסתמכות על פסיקתו של בית המשפט העליון, שאין באישורים האמורים כדי להקים את הטענה של טעות במצב משפטי. הדין הוא שאותם אישורים לא יכולים לשמש כ-"מגן" עבור חברה ומנהליה מאחריות בפלילים בעבירות מס שעניינן ניכוי מס תשומות שלא כדין מחשבוניות פיקטיביות. למען הנוחות אביא בשנית את פסקאות 132 - 133 להכרעת הדין:

"132. על פניו, ברור שגם רעיה וגם יוסף [מנהלי החשבונות -ה'א'ש, וראו גם פסקה 134 לעניין רואה החשבון, בשם אריה] לא ידעו מה עשו יורי ונידאל בחברת ביס, מעבר לבדיקה טכנית שהחשבוניות שהביאו מקורן בחברות שיש ברשותן אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור. בדיקה טכנית זו, איננה עומדת בכללים הקפדניים שנקבעו בפסק דין **תנובה** לתחולתה של טענת ההגנה עקב טעות במצב משפטי.

133. יתר על כן, נזכיר כאן את עובדות פסק הדין בעניין רע"פ 1840/12 **עוזר נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו) (30.4.2013). על מנת ללמוד על עובדותיו של אותו מקרה ראוי לעיין גם בפסק הדין שניתן על ידי הערכאה דלמטה באותו עניין, והיא בית המשפט המחוזי בתל אביב, ב-ע"פ 36676-03-10 **מדינת ישראל נ' עוזר** (פורסם בנבו) (17.11.2010). באותו עניין, הנאשם זוכה על ידי בית המשפט השלום בתל אביב מעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין, בין השאר, בשל כך שקיבל לידיו אישור ניהול ספרים ואישור ניכוי מס במקור של החברות שהנפיקו את החשבוניות שמהן קוזז מס התשומות. ערעור המדינה לבית המשפט המחוזי התקבל והנאשם הורשע בעבירות האמורות (ראו פס' 20 לפסק דינה של כבוד הנשיאה ברלינר). ערעורו של הנאשם לבית המשפט העליון נדחה. ללמדך, שהאישורים האמורים, כשלעצמן, בהיעדר ראיות אחרות, אין בהם די להוכחת טענותיו של נאשם בדבר חוקיות החשבוניות שבהן החזיק.

34. הטענות שמעלים באי כח הנאשמים כיום, בשלב הטיעונים לעונש, לפיהן יש להקל בעונשם לאור כך שהמאשימה לא מנעה מחברת "עולם הבניה" להמשיך לפעול ואף הנפיקה לה אישורים, על אף תיקי החקר שנפתחו נגדה - הן לא יותר מאשר "**מחזור**" של אותה טענת הסתמכות שכבר נדחתה בהכרעת הדין. ברי שאין מקום להתיר כניסתה של טענה זו בשלב הטיעונים לעונש.

35. שלישית, הבסיס לזיכוי מחשבוניות אחרות, איננו קשור לטענת ההסתמכות: יוזכר, כי כתב האישום כלל בתוכו מספר רב של חשבוניות שלטענת המאשימה הן פיקטיביות ואשר נתקבלו מחברות שונות. בהכרעת הדין הנאשמים זוכו מאותן חשבוניות (להלן: **חשבוניות הזיכוי**). חשבוניות הזיכוי התייחסו לכל

החברות שלהלן: קומפיו ווב, טל זונדרלינג, אס ארן, אמש הובלות, בני בואצ'י, שבתאי אברג'ל, גמא הנדסת בניה. בנוסף, חשבוניות הזיכוי כללו גם שלוש חשבוניות של חברת מ.ב דוניה.

36. הנאשמים טענו עוד בטרם שניתנה הכרעת הדין, שעומדת להם טענת הסתמכות גם לגבי חשבוניות הזיכוי, וזאת בשל כך שהם החזיקו באישורים מהחברות שצוינו לעיל. על אף שדחיתי את טענת ההסתמכות, זיכיתי את כל הנאשמים מהעבירות שנוגעות לחשבוניות הזיכוי. הבסיס לזיכוי אין לו ולא כלום עם עצם קיומם של אישורים מכל אחת מהחברות שצוינו. בסיס הזיכוי נעשה במנותק לחלוטין מהאישורים. הזיכוי נעשה לגופו של עניין בהתייחס לראיות הספציפיות שייחודיות לכל קבוצת חשבוניות זיכוי בנפרד.

37. במילים אחרות, הנאשמים הורשעו בחשבוניות של "עולם הבניה" על אף קיומם של אישורים של ניהול ספרים וניכוי מס במקור מאותה חברה, ובאותה מידה זוכו מחשבוניות הזיכוי במנותק לחלוטין מהעובדה שהיה בידיהם אישורים של ניהול ספרים וניכוי מס במקור מהחברות שהנפיקו את חשבוניות הזיכוי. ללמדך, שגם אם כל הנאשמים היו מקבלים את תמצית המידע מהמאשימה כחלק מחומר החקירה, עוד בטרם תחילת שמיעת הראיות, עדיין היו מורשעים בחשבוניות של "עולם הבניה" וזאת מן הטעם הפשוט שאין בתמצית המידע מאומה כדי לתרום להגנתם והעובדה שלא קיבלו את תמצית המידע, עובר לתחילת שמיעת הראיות, לא קיפחה את הגנתם כהוא זה.

38. לסיכום, אין לייחס כל משקל, מכל מין וסוג, לתמצית המידע כבסיס להקלה בעונש. יתר על כן, לתמצית המידע אין כל השלכה בין לעניין קביעת גבולות מתחם העונש ההולם לעבירות מושא כתב האישום ובין לעניין העונש המתאים בתוך המתחם, לגבי כל אחד מהנאשמים.

ד. הטענה לאשם "מופחת" של יורי לעומת נידאל

39. בין המאשימה ובין באי כוחו של יורי, קיימת הסכמה לפיה ליורי יש אשם "מופחת" בביצוע העבירות שנובעות מתוך חשבוניות ההרשעה. לפי אותה הסכמה, יש לקבוע מתחם עונש הולם מקל יותר עבור יורי לעומת זה שייקבע עבור נידאל. הבסיס של אותה הסכמה הוא שנידאל נמצא אחראי בפלילים בשל "אחריותו האישית" לחשבוניות ההרשעה וגם לאור כך שהיסוד הנפשי בעניינו היה של "כוונה". לעומת זאת, יורי נמצא אחראי בפלילים בשל "האחריות השילוחית" שהיתה לו לאחר הרשעתה של חברת ביס מכח "תורת האורגניזם" והיסוד הנפשי בעניינו היה של "מודעות" בלבד. המחלוקת בין הצדדים נוגעת רק לגבולות מתחם העונש ההולם שייקבע לגבי יורי, כאשר המאשימה טוענת למתחם עונש הולם חמור ויורי טוען למתחם עונש הולם נמוך.

40. לדעתי, יש לדחות את אותה עמדה משותפת שבין המאשימה ובין באי כוחו של יורי. כפי שיוסבר בהרחבה בהמשך, יש לקבוע מתחם עונש הולם **אחד** הן עבור יורי והן עבור נידאל, ואין מקום לערוך

הבחנה ביניהם על בסיס "מידת אשם" גבוהה יותר של נידאל לעומת יורי. את הדין בדחיית הטענה שישנו אשם "מופחת" ליורי לעומת נידאל ולכן יש לקבוע לגבי האחרון מתחם עונש הולם מחמיר יותר, אחלק לארבעה חלקים:

ד.1. הכלל המנחה בפלילים הוא "אחריות אישית";

ד.2. החריגים לכלל: "תורת האורגנים" ודוקטרינת "האחריות השילוחית";

ד.3. הייחוד של דוקטרינת "האחריות השילוחית" בעבירות מס;

ד.4. מן הכלל אל הפרט.

ד.1. הכלל המנחה בפלילים הוא "אחריות אישית"

41. הכלל הבסיסי במשפט הפלילי הוא שהאחריות למעשה עברייני היא אחריות "אישית" של המבצע בפועל של אותה עבירה. אדם אינו נושא באחריות פלילית על מעשיו של אחר. כמו כן, הביטוי "מעשה" מוגדר כ-"לרבות מחדל, אם לא נאמר אחרת" (סעיף 18(ב) לחוק העונשין). כל אדם, נושא באחריות פלילית על מעשיו הוא ולא על מעשיהם של אחרים.

42. כמו כן, רעיון "האחריות האישית" כולל בתוכו גם את הרעיון הנוסף שכל אחד מהצדדים לעבירה שבוצעה נושא בחלק היחסי שייחודי לו. כך לגבי המבצעים בצוותא, כך לגבי המשדל, כך לגבי המנסה לשדל וכך גם לגבי המסייע (ראו הוראות סעיפים 29 עד 33 לחוק העונשין).

43. אותו כלל מנחה בדבר "אחריות אישית" חל גם בשלב גזירת הדין. כך למשל עונשו של המסייע הוגדר כמחצית העונש שנקבע בחיקוק בשל ביצועה העיקרי (סעיף 32 לחוק העונשין).

44. בתיקון 113 לחוק העונשין הוכנס לתוך הוראות החוק, הרעיון שלפיו יש לקבוע את מתחם העונש ההולם בהתחשב, בין השאר, ב-"מידת האשם" של המבצע. ככל שהעבירה בוצעה עם "מידת אשם" גבוהה יותר, אזי ייקבע לגביה מתחם עונש הולם חמור יותר. וגם ההפך הוא נכון, קרי, ככל שאותה עבירה בוצעה עם "מידת אשם" נמוכה יותר, אזי ייקבע לגביה מתחם עונש הולם מקל יותר. ראו את הוראת סעיף 40ט(א) לחוק העונשין שמפנה ל-"אשמו של הנאשם" כבסיס לקביעת מתחם העונש ההולם. כמו כן, בעת קביעת מתחם העונש ההולם יש לתת את הדעת "לתכנון שקדם לביצוע העבירה" (סעיף 40ט(א)(1) לחוק העונשין) ו-"לחלקו היחסי של הנאשם בביצוע עבירה" (סעיף 40ט(א)(2) לחוק העונשין).

ד.2. החריגים לכלל: "תורת האורגנים" ודוקטרינת "האחריות השילוחית"

עמוד 13

45. הדוקטרינות המשפטיות של "אחריות שילוחית" ושל "תורת האורגנים" (להלן: **שתי הדוקטרינות**) הן דוקטרינות חריגות לכלל הבסיסי בידי העונשין כי כל אדם נושא באחריות פלילית רק על מעשיו הוא ואינו נושא באחריות על מעשיהם של אחרים. בפועל, מדובר ב-"פיקציות" משפטיות שמכוחן המחוקק קבע שיש להטיל אחריות פלילית על "אדם", לרבות תאגיד, בשל מעשיו של אחר. על המעמד "החריג" של שתי הדוקטרינות במשפט הפלילי ראו: יחיאל בהט **חברות - החוק החדש והדין** (מהדורה 13, תשע"ה-2015), כרך ב', עמ' 257-264.

46. המעמד "החריג" של שתי הדוקטרינות במשפט הפלילי, מחייב התייחסות חריגה, לא רק בעת קביעת האחריות הפלילית, אלא גם בעת קביעת העונש. מכאן גם מסקנת, שאעמוד עליה בהרחבה בהמשך, שאין מקום לערוך הבחנה בין יורי לנידאל לעניין "מידת האשם" בעת קביעת מתחם העונש ההולם. יש לראות **באשם של שניהם כזהה**, ואין נפקא מינה שנידאל הורשע בעבירות מס מכוח היותו מנהל שאחראי באופן "אישי" על ביצוען של העבירות שנובעות מחשבוניות ההרשעה, ובעוד שיורי הורשע בעבירות מס מכוח היותו מנהל שאחראי באופן "שילוחי" על העבירות שנובעות מחשבוניות ההרשעה.

47. בארצות שבהן נהוגה שיטת המשפט המקובל (ארה"ב, אנגליה וישראל), התרחשו התפתחויות משפטיות משמעותיות במהלך המחצית השנייה של המאה העשרים בנוגע לשתי הדוקטרינות. בארצות אלה, הגישה שהתפתחה היא שיש **להרחיב** את האחריות בפלילים של התאגיד ושל נושאי המשרה שבו לגבי מעשים שנעשים על ידי אורגנים שונים של התאגיד. כל ארץ אימצה לעצמה כללים שייחודיים לשיטתה המשפטית, אך המשותף לכולן הוא אימוץ גישה מרחיבה בהפלטת התאגיד ונושאי המשרה שבו, תוך חריגה מעקרון העל במשפט הפלילי של אחריות "אישית". לדיון מקיף בהתפתחויות אלה מנקודת מבט משווה בין המשפט האמריקאי, המשפט האנגלי והמשפט הישראלי, ראו מאמרו של פרופ' אלי לדרמן:

"Eli Lederman "Corporate Criminal Liability: The Second Generation

(2016 46 **Stetson Law Review**, pp. 71-87).

להלן: **Lederman**.

48. אסתפק בתיאור ההתפתחויות שחלו במשפט הישראלי מאז שנות השישים של המאה העשרים ועד היום, וזאת לגבי שתי הדוקטרינות:

א. שנות השישים של המאה הקודמת, עידן הצורך בליבון שאלת האחריות של תאגיד בפלילים: ב- ע"פ 232/62 **שפאר תוסיה - כהן ושות' נ' היועץ המשפטי לממשלה** פ"ד יז(3) 1908, 1910 (1963) נאמר ע"י כבוד השופט לנדוי כי: "**במשפט המקובל נתונה שאלת אחריותה בפלילים של האישיות המשפטית עדיין בתהליך של ליבון**". הצורך בליבון האחריות הפלילית

של התאגיד ומכאן גם הצורך בליבון האחריות הפלילית של נושאי המשרה שבו, היה נכון לאותה תקופה, הן לגבי המשפט האמריקאי, הן לגבי המשפט האנגלי והן לגבי המשפט הישראלי. המצב כיום הוא, שהליך הליבון כבר הושלם (ראו בהרחבה אצל Lederman).

ב. שנות השבעים עד שנות התשעים של המאה הקודמת, אימוץ "תורת האורגנים" על ידי הפסיקה: בפסיקה מאוחרת יותר, אומצה "תורת האורגנים", שמקורה במשפט האנגלו-אמריקאי, לתוך המשפט הישראלי, ושלפיה לתאגיד יש אחריות בפלילים בשל מעשיו של המנהל של אותו תאגיד (ראו למשל: ע"פ 109/72 מדינת ישראל נ' פז פ"ד כח (1) 93 (1973); ע"פ 3027/90 חברת מודיעים בינוי ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל פ"ד מה (4) 364 (1991); ע"פ 5734/91 מדינת ישראל נ' לאומי ושות' בנק להשקעות בע"מ פ"ד מט (2) 4 (1995)).

ג. שנת 1995, אימוץ "תורת האורגנים" אל תוך החוק: בשנת 1995 תיקון 39 לחוק העונשין אימץ את "תורת האורגנים" אל תוך החוק, ואשר מופיעה כיום בסעיף 23 לחוק העונשין.

ד. שנות התשעים של המאה הקודמת ואילך, ליבון דוקטרינת "האחריות השילוחית": משנות התשעים של המאה הקודמת ואילך, ניתנו סדרה של פסקי דין שליבנו את דוקטרינת ה-"אחריות השילוחית" והבהירו שמנהל יכול להיראות כאחראי למעשיו של התאגיד. כמו כן, הובהר שעבירות של נושאי משרה בתאגיד מכוח דוקטרינת "האחריות השילוחית" מטרתן היא לעלות 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 מביצוע העבירות תוך בריחה מאחריות (רע"פ 26/97 לקס נ' מדינת ישראל פ"ד נב (2) 673, 698 (1998)). כמו כן, הובהר שניתן להרשיע את נושאי המשרה בעבירות הבסיס שבהן הורשע התאגיד מכוח דוקטרינת "האחריות השילוחית" וזאת גם אם היסוד הנפשי בעניינם היה בדרגה נמוכה יותר מזו שנדרשת בעבירות הבסיס (ראו: ע"פ 4946/07 מקלדה נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] 4783/09 (19.2.09) בפסקאות 21 - 25 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל; ע"פ 4783/09 שולשטיין נ' רשות הגבלים העסקיים [פורסם בנבו] (16.9.10) פסקאות 28 - 34 לפסק דינה של כבוד השופטת ארבל; וכן ראו פסקאות 174-193 להכרעת הדין).

49. באי כוחו של יורי טענו בשלב הטיעונים לעונש כי הקונסטרוקציה המשפטית שנבנתה בהכרעת הדין ושעל פיה יורי הורשע, היא ייחודית וחדשנית. לטענתם, הייחוד שבה צריך להצדיק הקלה בעונשו של יורי. תחילה, הורשע נידאל מכוח אחריותו האישית לחשבונות ההרשעה. לאחר מכן, הורשעה חברת ביס מכוח הפיקציה המשפטית של "תורת האורגנים", ולבסוף הורשע יורי מכוח הפיקציה המשפטית של "אחריות שילוחית".

50. יובהר שלא מדובר בכל חידוש, אלא בהסתמכות על ההתפתחות שחלה במשפט הישראלי בשתי

הדוקטרינות בשישה העשורים האחרונים. למען ההמחשה, אפנה למאמרו הקלאסי של פרופסור אלי לדרמן "אחריות פלילית של אורגנים ושל נושאי משרה בכירים אחרים בתאגיד" **פלילים** ה' (ינואר 1996) 101 - 147. במאמר ישנה סקירה של אופני השימוש השונים בשתי הדוקטרינות יחדיו. בעמ' 141 ישנה התייחסות לאפשרות של "**אחריות אופקית: אורגן או נושא משרה בכיר - תאגיד - אורגן או נושא משרה אחרים**" 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 זהו 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."

51. ולענייננו, נידאל הפך ל-"מנהל פעיל" בחברת ביס לאור הסמכויות הגורפות שניתנו לו על ידי יורי אשר היה המנהל היחיד והבלעדי של חברת ביס. נידאל (אורגן א') הורשע בהיותו נושא ב-"אחריות אישית" לחשבונות ההרשעה, מאחר והוא זה שהביא אותן באופן אישי. בהמשך, חברת ביס (התאגיד) הורשעה בעבירות שנוגעות לחשבונות ההרשעה מכוח "תורת האורגנים". לאחר מכן, יורי (אורגן ב') הורשע בעבירות שנוגעות לחשבונות ההרשעה מכוח "האחריות השילוחית" שלו למעשה של חברת ביס.

52. על כן, המקרה שבפניי הוא מקרה ברור של "**אחריות אופקית: אורגן א' - תאגיד - אורגן ב'**": תחילה, אורגן א' (נידאל) ביצע מעשה פלילי - לאחר מכן, התאגיד (חברת ביס) הורשע מכוח "תורת האורגנים" בשל מעשיו של אורגן א' - ולבסוף, אורגן ב' (יורי) הורשע מכוח ה"אחריות השילוחית" למעשיו של התאגיד (חברת ביס). מדובר ב-"**אחריות אופקית: נידאל - חברת ביס - יורי**" שהינה קונסטרוקציה משפטית ידועה וברורה ואין בה כל רבותא.

53. המגמה שעולה מגישתו של המחוקק ומההתפתחויות שחלו בפסיקה לאורך השנים במשפט הישראלי היא מאוד ברורה. ראשית, אורגן א' בתאגיד יראה כאחראי בפלילים על המעשה העברייני שהוא ביצע באופן אישי. שנית, התאגיד שמאחוריו הסתתר אורגן א' יראה גם הוא אחראי בפלילים על מעשיו של אורגן א'. שלישית, אורגן ב' שהסתתר מאחורי התאגיד ומאחורי אורגן א', יחדיו, יראה גם הוא כאחראי בפלילים על מעשיו של אורגן א'.

54. באי כוחו של יורי, מוסיפים ומקשים כי הרשעתו של נידאל מכוח אחריותו האישית, ובהמשך הרשעת חברת ביס מכוח הפיקציה המשפטית של "תורת האורגנים" ולבסוף הרשעת יורי מכוח הפיקציה

המשפטית של "אחריות שילוחית", היא הנותנת שיש להקל בעונשו של יורי לעומת נידאל. לטענתם, בסופו של יום, הרשעתו של יורי היא תולדה של פיקציות שנובעות מתוך מדיניות משפטית להרחיב את רשת תחולתו של המשפט הפלילי על תאגידים ונושאי משרה.

55. ישאל השואל, האמנם יהיה זה נכון, לקבוע כלל משפטי לפיו אורגן ב' יקבל עונש קל יותר מאורגן א', רק בשל כך שאורגן א' הורשע בגין עבירותיו בתאגיד מכוח אחריותו "**האישית**" ובעוד שאורגן ב' הורשע מכוח אחריותו "**השילוחית**"? האם שתי הדוקטרינות, "תורת האורגנים" מצד אחד וה-"אחריות השילוחית" מצד שני, שנוצרו על ידי המחוקק על מנת לשמש כ-"**חרב**" מתהפכת מעל ראשו של אורגן ב' במטרה להרשיעו בפלילים עקב כך שלא פיקח על מעשיו של אורגן א', ישרתו את אותו אורגן ב' כ-"**מגן**" בשלב גזירת הדין כדי לאפשר לו לקבל עונש קל יותר מהעונש שיש להשית על אורגן א'? לדעתי, התשובה היא בבירור לא.

56. בסופו של יום, "**החרב**" שיצר המחוקק בדמות שתי הדוקטרינות, מטרתו ליצור "**תמריץ**" אצל אורגן ב' לפקח באופן משמעותי על פעולות שמתבצעות בשם התאגיד על ידי אורגן א'. קבלת הטענה שה-"**חרב**" של שלב הכרעת הדין לגבי אורגן ב' משתנה צורתו ל-"**מגן**" בשלב גזירת הדין של אותו אורגן ב', ומכוחו מקלים בעונשו של אורגן ב' לעומת אורגן א', תחליש את אותו "**תמריץ**" באופן ניכר. על כן, קבלת טענתם של באת כוח המאשימה ובאי כוחו של יורי לפיה, בשלב גזירת הדין, יש לערוך הבחנה בין נידאל שהורשע מכח "האחריות האישית", ובין יורי שהורשע מכח "האחריות השילוחית" - חותרת תחת הרציונל שמאחורי שתי הדוקטרינות.

57. יוזכר, שתי הדוקטרינות הן בגדר חריג לכלל הן ג דיני עונשין בדבר "אחריות אישית" ולכן יש לקבוע לגביהן כלל חריג גם בשלב הענישה. אכן יש משהו ששובה את העין ואת הלב בטענה שנידאל שהיה מעורב באופן אישי בהבאת חשבוניות ההרשעה, צריך לקבל עונש חמור יותר מיורי שלא פיקח על מעשיו של נידאל כיאות ובכל מקרה לא היה מעורב באופן אישי בהבאתם.

58. על אותו משקל ישנו אלמנט של "אי נחת" מכך שיורי יקבל את אותו עונש כמו נידאל. עם זאת, אותה "אי נחת" שואבת את חיותה מעצם כך שיורי הורשע בעבירות הבסיס שיש בהן יסוד נפשי של "כוונה" מבלי שבכלל התקיים אצלו יסוד נפשי כזה. עם זאת, יוזכר כי מנגנון ההרשעה של יורי בעבירות הבסיס שיש בהן יסוד נפשי של "כוונה" וזאת מבלי שהיתה לו בפועל "כוונה" כזו, מקורו בהוראת המחוקק שיצר את החריג לכלל של "האחריות האישית" בפלילים וזאת בדמות שתי הפיקציות של "תורת האורגנים" ו-"האחריות השילוחית". משאמר המחוקק את דברו, הרי שאותה "אי נחת" נעלמת מהעולם, הן בשלב הכרעת הדין לצורך ההרשעה והן בשלב גזירת הדין לצורך העונש, וכל שנותר הוא ליישם את הדין.

59. על כן, יש לקבוע כי אורגן א', התאגיד ואורגן ב', שלושתם נושאים באותה "מידת אשם", בשלב גזירת הדין, בגין העבירות שבוצעו. ודוק, בעת קביעת מתחם העונש ההולם לעבירות המס שבוצעו אין לייחס כל משמעות לשוני ביניהם בכך **שאורגן א'** (נידאל) ביצע את עבירותיו באופן "**אישי**" ועם יסוד נפשי של

"כוונה", והתאגיד (חברת ביס) ביצעה את עבירותיה בצורה רעיונית בלבד בהיותה רק "רעיון" ולא "אדם בשר ודם", ואורגן ב' (יורי) ביצע את עבירותיו באופן "שילוחי" עם יסוד נפשי של "מודעות".

3.ד. הייחוד של דוקטרינת "האחריות השילוחית" בעבירות מס

60. יתר על כן, הטענה שיש להשית על יורי עונש קל יותר מזה של נידאל בשל כך שליווי יש אחריות בפלילים רק מכוח דוקטרינת "האחריות השילוחית", איננה מתיישבת עם כוונת המחוקק בעת שהורה על שילוב דוקטרינת "האחריות השילוחית" אל תוך עבירות המס השונות.

61. הדוקטרינה של "אחריות שילוחית" מהווה יסוד מסד בעבירות מס, וזאת מימים ימימה. הדבר עולה בבירור מתוך עיון בדברי ההסבר להצעות החוק שמכוחן הוכנסו ההוראות שבפקודת מס הכנסה ובחוק מס ערך מוסף שמסדירות את נושא "האחריות השילוחית" של מנהל בתאגיד לעבירות המס שבוצעו על ידי התאגיד.

62. סעיף 224א לפקודת מס הכנסה, שמסדיר את סוגיית האחריות השילוחית של מנהל בתאגיד לעבירות שבוצעו ע"י התאגיד, הוכנס לפקודת מס הכנסה מכח החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 3), תשכ"ג - 1963 (ספר החוקים 398, יא בניסן תשכ"ג, 541963, עמ' 73). הצעת החוק הרלוונטית נקראת "הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשכ"ב - 1962" (הצעות חוק 505, כד באדר א' תשכ"ב, 28.2.1962, עמ' 150). בדברי ההסבר להצעת החוק, בנוגע להוספתו של סעיף 224א בפקודת מס הכנסה, נאמר (בעמ' 154) כדלקמן:

"בחוקי מיסים אחרים קיים סעיף מיוחד בדבר עבירות הנעשות על ידי חבר בני אדם, בו נקבע שאם חבר בני אדם עבר עבירה או אם כאשם באותה עבירה גם כל אדם אשר בעת ביצועה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי של אותו חבר כל עוד לא הוכיח אותו אדם אחר משני אלה: שהעבירה נעברה שלא בידיעתו, או שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה. מוצע להוסיף סעיף 224א במגמה להתאים את הפקודה לחוקי מיסים אחרים כאמור לעיל."

(ההדגשה שלי, ה'א'ש)

63. על כן, סעיף 224א לפקודת מס הכנסה התווסף לה עוד בשנת 1963, וזאת במטרה להתאים את פקודת מס הכנסה לחוקי מיסים אחרים שבהם קיימת הוראה מקבילה של "אחריות שילוחית".

64. כמו כן, סעיף 119 לחוק מס ערך מוסף, אשר מסדיר את סוגיית האחריות השילוחית בעבירות לפי

החוק האמור, נכלל כבר בהצעת החוק המקורית שהובילה לחקיקת החוק. בהצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה - 1975 (הצעות חוק 1178, יז באייר תשל"ה, 28.4.1975, עמ' 233), נכלל סעיף 119 כנוסחו היום, ואשר הופיע כסעיף 117 להצעת החוק. בדברי ההסבר (עמ' 269), נאמר כדלקמן:

"כל העבירות שבפרק העונשין יהא חב בהן גם מי שעובד שלא עבר את העבירה, אם לא הוכיח שהדבר נעשה שלא בידיעתו וכן כי נקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח שלא תיעשה העבירה (סעיף 118). הוראה זו באה בשל האופי המיוחד של החוק, שבו החובות, ולכן גם טובות ההנאה מאי קיום החובות, הן של העסק, ולכן יש להניח שאם נעברה עבירה היה זה בידיעת המעביד והוא הדין חבר בני אדם, לרבות פקיד, פועל או שלוח של החבר (סעיף 117)."

(ההדגשה שלי, ה'א'ש')

65. עינינו הרואות כי עבירות מס באופן כללי מתאפיינות בפעילות כלכלית שמתבצעת על ידי גופים עסקיים שונים ומטבע הדברים עולם העסקים מחייב הקמת תאגידים. לעיתים קרובות, העבירות הכלכליות של גופים עסקיים שונים הן בעלות אופי מורכב ומתבצעות תוך הסתתרות של אורגן מסוים של התאגיד הן מאחורי מסך ההתאגדות של התאגיד והן מאחורי אורגן אחר של אותו תאגיד, תוך העלאת טענה "שלא ידעתי" מה עשה האורגן האחר. מכאן גם ההיגיון הרב בהכנסת דוקטרינה של "אחריות שילוחית" אל תוך עולם עבירות המס שכוללות גם נטל הוכחה על המנהל להוכיח "שלא ידע" ושנקט בכל האמצעים הנאותים על מנת למנוע את ביצוע העבירות. אילולא דוקטרינת האחריות השילוחית, היו מתבצעות עבירות מס רבות מאחורי מסך ההתאגדות של התאגיד ומבלי שרשויות המס היו יכולות להעמיד לדין את כל מי שניסה להסתתר מאחורי אותו מסך.

66. בנסיבות אלה, כפי שלעניין שאלת האחריות בפלילים בעבירות מס יש להיזקק לדוקטרינה חריגה בדמות הדוקטרינה של "אחריות שילוחית", כך גם לעניין גזירת הדין יש להיזקק לדוקטרינת ענישה שחורגת מהכלל שיש לקבוע מתחם עונש הולם שונה לעבריינים עם מידות אשם שונות בביצוע אותה עבירה. הוזה אומר, יש לקבוע מתחם עונש הולם אחד למנהל שביצע את עבירות המס מכח אחריותו האישית וגם למנהל באותו תאגיד שביצע את אותן עבירות מס מכח אחריותו השילוחית, ואין לקבוע שני מתחמי עונש שונים.

4.ד מן הכלל אל הפרט

67. לסיכום, עינינו הרואות כי העובדה שיוזר הורשע בעבירות הבסיס מכח הפיקציה של "אחריות שילוחית" למעשייה של חברת ביס, כאשר האחרונה הורשעה בעבירות הבסיס מכח הפיקציה של "תורת

האורגנים", איננה מעלה ואיננה מורידה לגבי המסקנה שיש לקבוע מתחם עונש הולם אחד לגבי נידאל ולגבי יורי.

68. יתר על כן, בפועל, מהות היחסים במשולש של נידאל, חברת ביס ויורי, אינה בגדר פיקציה, אלא בגדר עובדות אמת שנלקחו כולן מעולם המציאות. ואבהיר:

א. ביחסים שבין נידאל לחברת ביס: נידאל הוא מנהל פעיל של חברת ביס שביצע מעשים אקטיביים באופן אישי בהכנסת חשבוניות ההרשעה, בהיותן חשבוניות פיקטיביות, לספרי החשבונות של חברת ביס ומכאן תרומתו לדיווח הכוזב שנעשה לרשויות המס. מדובר בקשר הדוק בין נידאל לחברת ביס. יתר על כן, נידאל הורשע בעבירות לפי סעיף 117(ב1) לחוק מס ערך מוסף ולפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, שעניינן ביצוע פעולות על מנת לאפשר "לאדם אחר", להתחמק או להשתמט מתשלום מס. אותו "אדם אחר" הוא חברת ביס.

ב. ביחסים שבין יורי לחברת ביס: יורי היה המקים, הבעלים הבלעדי והמנהל היחיד של חברת ביס.

ג. ביחסים שבין יורי לנידאל: יורי הוא זה שהכניס את נידאל אל תוך חברת ביס ונתן לו סמכויות גורפות לנהוג בה כבשלו. הדבר נעשה מרצונו הטוב והחופשי של יורי וללא כל יחסי כפייה. יורי הורשע בעבירות הבסיס בשל כך שהיתה לו "מודעות" בדרך של "עצימת עיניים" למעשיו של נידאל בנוגע לחשבוניות ההרשעה. הווה אומר, היחסים שבין יורי לנידאל אינם רק תולדה של פיקציות משפטיות בדמות דוקטרינת תורת האורגנים ודוקטרינת האחריות השילוחית, אלא תולדה של יחסים הדוקים שמתנהלים באופן ישיר בין שני בני אנוש, וזאת במנותק מהאישיות המשפטית הנפרדת של חברת ביס. במילים אחרות, מסלול ההרשעה של יורי אינו מבוסס רק על קונסטרוקציה משפטית של "אחריות אופקית: אורגן א' - תאגיד - אורגן ב'", אלא גם על קונסטרוקציה עובדתית של "אחריות אופקית: אורגן א' - אורגן ב'", וזאת בשל העובדה שאחריותו של יורי לחשבוניות ההרשעה קמה מכוח "מודעותו" למעשיו של נידאל ומכאן הקשר העובדתי ההדוק שביניהם.

69. בע"פ 270/70 **בן צבי נ' מדינת ישראל** פ"ד כד (2) 795 (1970) (להלן: **בן צבי**) הורשע תאגיד בעבירות מס ובעקבות כך הורשע גם המנהל של התאגיד מכוח אחריותו השילוחית לפי סעיף 224א לפקודת מס הכנסה. כאן התעוררה השאלה המשפטית האם ניתן להשית על המנהל את אותו העונש שהושת על התאגיד. בית המשפט העליון קבע שאומנם יש לבתי המשפט שיקול דעת להשית עונשים שונים על התאגיד ועל המנהל בגין אותן עבירות מס, אך הבהיר שהוא רשאי גם להטיל את אותו עונש וזאת מאחר והמנהל מורשע בדיוק באותה עבירה שבה הורשע התאגיד. בעמ' 797, כבוד השופט זוסמן (כתוארו דאז) הבהיר כי:

"על פי סעיף 224א, עבירתו של המנהל הפעיל היא כעבירת החברה עצמה. מפאת המילים "יראו כאשם בעבירה" היינו בעבירה שבוצעה ע"י החברה, לא יתכן שעבירת המנהל תהיה שונה מזו שנעברה ע"י החברה עצמה; **מכאן שגם ענשו של המנהל הוא כעונש החברה**".

(ההדגשה שלי, ה'א'ש')

70. ולענייננו, נידאל הורשע בעבירות מס מסוג פשע עם יסוד נפשי של "כוונה". בעקבות כך, חברת ביס הורשעה בעבירות הבסיס שעניינן עבירות מס מסוג פשע עם יסוד נפשי של "כוונה" וזאת מכוח תורת האורגנים. לפי האמור בפסק דין **בן צבי**, ניתן להשית על המנהל עונש זהה לעונש שיש להשית על החברה. יוצא מכך, שמתחם העונש ההולם שניתן לקבוע לגבי נידאל יכול להיות זהה למתחם העונש ההולם שניתן לקבוע לגבי חברת ביס, הכל כמובן בשינויים המחויבים, כאשר נידאל הוא אדם בשר ודם שניתן להשית עליו מאסר ובעוד שחברת ביס היא פיקציה משפטית, שלא ניתן להשית עליה עונש מאסר.

71. בעקבות הרשעתה של חברת ביס בעבירות הבסיס, הורשע גם יורי בעבירות הבסיס מכוח דוקטרינת האחריות השילוחית, וזאת על אף שהיסוד הנפשי בעניינו לא היה של "כוונה" אלא של "מודעות". כאמור, לפי פסק דין **בן צבי**, ניתן להטיל על המנהל עונש זהה לעונש שיש להטיל על החברה. יוצא מכך, שניתן לקבוע מתחם עונש הולם ליורי שיהיה זהה למתחם העונש ההולם של חברת ביס, הכל בשינויים המחויבים שבין אדם בשר ודם לבין פיקציה משפטית של תאגיד.

72. על כן, אם מתחם העונש ההולם של נידאל צריך שיהיה זהה למתחם העונש ההולם של חברת ביס, ומתחם העונש ההולם של יורי צריך גם שיהיה זהה למתחם העונש ההולם של חברת ביס, פשיטא, שמתחם העונש ההולם לגבי נידאל צריך שיהיה זהה למתחם העונש ההולם לגבי יורי.

73. לסיכום, אורגן א' (נידאל) ואורגן ב' (יורי) אחראים באותה מידה על עבירות המס שבוצעו בשם ועבור התאגיד (חברת ביס). פעילותם של אורגן א' ואורגן ב', בסופו של יום, סובבות סביב ציר מרכזי אחד והוא עבירות הבסיס של חברת ביס. נידאל לא יכול להסתתר מאחורי חברת ביס ולטעון שיש לקבוע לגבי מתחם עונש הולם שונה משלה, כאשר כל תכליתם של מעשיו הפליליים היא שחברת ביס תתחמק מתשלום מס. באותה מידה, יורי לא יכול להסתתר מאחורי חברת ביס ומאחורי נידאל ולטעון שיש לקבוע לגבי מתחם עונש הולם שונה משלהם, כאשר, בסופו של יום, חברת ביס היא החברה שלו והוא הבעלים היחיד שלה. לפיכך, יש לקבוע לגבי שני האורגנים (נידאל ויורי) מתחם עונש הולם אחד. בפרק הבא אבהיר את גבולות מתחם העונש ההולם שיש לקבוע באופן זהה לגבי יורי ונידאל.

ה. מתחם העונש ההולם

74. את הדין באופן קביעת מתחם העונש ההולם אחלק לארבעה חלקים:

- 1.ה האם אירוע אחד או מספר אירועים;
- 2.ה מדיניות הענישה הנוהגת לגבי העבירות לפי חוק מס ערך מוסף;
- 3.ה מדיניות הענישה הנוהגת לגבי העבירות לפי פקודת מס הכנסה;
- 4.ה הגדרת מתחם העונש ההולם.

1.ה האם אירוע אחד או מספר אירועים

75. מקובלת על"י טענת המאשימה שניתן להשקיף על מכלול העבירות שנוגעות לחשבוניות ההרשעה כ- "אירוע עברייני אחד" וזאת לאור "הקשר ההדוק" שבין העבירות שבו. יוזכר, חשבוניות ההרשעה כוללות 25 חשבוניות שהגיעו מאותה חברה, היא "עולם הבניה". בנוסף, קיימת חשבונית אחת של מ.ב דוניה. כל 26 חשבוניות ההרשעה הגיעו לחברת ביס באמצעות אותו מנגנון: נידאל הביא את החשבוניות ואחראי להן באופן אישי, ויורי הפר את חובתו לפקח על נידאל ולכן הורשע בעבירות הבסיס מכח אחריותו השילונית.

76. בנסיבות אלה, יש לקבוע מתחם עונש הולם אחד לכל מכלול העבירות נשוא חשבוניות ההרשעה. עם זאת, בעת קביעת הגבול העליון והגבול התחתון של מתחם העונש ההולם יש לתת את הדעת לנקודות הבאות:

א. הנאשמים הורשעו בשתי קטגוריות של עבירות מס. ראשית, בעבירות מס מסוג פשע לפי חוק מס ערך מוסף, ושנית בעבירות מס מסוג פשע לפי פקודת מס הכנסה. אומנם, שתי הקטגוריות נוגעות לאותן חשבוניות הרשעה, אך לא מדובר בעבירות חופפות. מדובר בשתי קטגוריות של עבירות שכל אחת מהן מצדיקה ענישה העומדת בפני עצמה. העבירות לפי חוק מס ערך מוסף אינן נבלעות בעבירות לפי פקודת מס הכנסה.

ב. הנאשמים היו יכולים להסתפק בביצוע העבירות לפי חוק מס ערך מוסף (ניכוי מס תשומות מחשבוניות ההרשעה) מבלי לבצע את העבירות הנוספות לפי פקודת מס הכנסה (הכללת אותן חשבוניות בדיווח הכוזב למס הכנסה לצורך הכרה בהן כהוצאה על מנת שיופחת סך הכנסותיה של חברת ביס החייבות במס הכנסה). בפועל, הנאשמים ביקשו להונות את רשות המיסים פעמיים תוך שימוש באותן חשבוניות: פעם את רשויות מע"מ ופעם את רשויות מס הכנסה. בדרך זו, היתה אמורה לצמוח לחברת ביס הנאה כפולה, כאשר בגין כל אחת מההנאות הללו, הנאשמים צריכים להיענש בהתאם.

ג. כמובן, שאינני קובע שהענישה הראויה לגבי קטגוריית עבירות המע"מ צריכה להיות בהכרח מצטברת לענישה הראויה לגבי קטגוריית העבירות לפי פקודת מס הכנסה, אך באותה מידה הענישה גם איננה בהכרח חופפת. על שאלת החפיפה או ההצטברות של עונשים, ראו: ע"פ 7907/14 **ואזנה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (22.2.15) בפסקאות 8 - 18 לפסק דינו של כבוד השופט מזוז; ע"פ 1552/15 **גואל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (4.6.15) בפסקה 8 לפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן. על בית המשפט לעשות את השקלול הנכון של מכלול העבירות בקטגוריית עבירות המע"מ יחד עם מכלול העבירות בקטגוריית העבירות של מס הכנסה, וזאת לפי עיקרון "המידתיות בענישה".

77. אסקור להלן את מדיניות הענישה הנוהגת לגבי עבירות המע"מ שבוצעו על ידי הנאשמים ואת מדיניות הענישה הנוהגת לגבי העבירות לפי פקודת מס הכנסה.

ה.2. מדיניות הענישה הנוהגת לגבי העבירות לפי חוק מס ערך מוסף

78. "מידת הנוק" לציבור מעבירות פשע שבוצעו בניגוד לחוק מס ערך מוסף, נמדדת לפי גובה סכום ההשתמטות ממס, קרי הסכום הכולל של המע"מ שנגזל מהקופה הציבורית בשל העבירות שבוצעו. כל חשבוניות ההרשעה הן משנת 2008, כאשר שיעור המע"מ באותה עת עמד על 15.5%. במקרה שבפני, הסך הכולל של חשבוניות ההרשעה, כולל מע"מ הוא ₪ 2,533,841. לפני מע"מ הסכום עומד על 2,193,802 ₪ ולכן סכום המע"מ הוא **340,039 ₪**.

79. אביא להלן דוגמאות מהפסיקה שמשקפות את מדיניות הענישה הנוהגת בעבירות מע"מ מסוג פשע ובהן סכום ההשתמטות ממס מתקרב לסכום הכולל של המע"מ שצוין לעיל:

א. רע"פ 3385/13 חיים דימיטשטין נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (29.5.13). כאן היה מדובר בסכום השתמטות ממע"מ בסך של 259,993 ₪ והנאשם נדון ל-24 חודשי מאסר בפועל וקנס של 10,000 ₪.

ב. רע"פ 11640/05 סופר סטאר נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (14.5.06). כאן היה מדובר בהשתמטות ממע"מ בסך 270,000 ₪, המערער נדון ל-10 חודשי מאסר בפועל וקנס של 100,000 ₪.

ג. רע"פ 6296/09 איקס איקס נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (9.8.09). כאן היה מדובר בסכום השתמטות ממע"מ בסך 300,130 ₪ והמערער נדון ל-6 חודשי מאסר בפועל וקנס של 15,000 ₪.

ד. רע"פ 228/13 **אלחלאווה נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (14.1.13). במקרה זה סכום ההשתמטות ממע"מ עמד על ₪ 425,408 (לסכום ההשתמטות ראו את פסק הדין של בית המשפט המחוזי במחוז מרכז ב-עפ"ג 52555-06-12, פורסם בנבו). הנאשם נדון ל-7 חודשי מאסר בפועל וקנס בסך ₪ 20,000.

ה. רע"פ 8507/09 **שחל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (24.1.10). במקרה זה סכום ההשתמטות ממע"מ היה בסך של ₪ 442,130. המערער נדון ל-6 חודשי מאסר שירוצו בעבודות שירות וקנס של ₪ 80,000.

ו. רע"פ 2576/14 **חורי נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (8.4.14). במקרה זה, המבקש הורשע בעבירות מס מסוג פשע לפי חוק מס ערך מוסף וסכום ההשתמטות ממע"מ היה ₪ 227,707. תיק זה נדון בפני בבימ"ש השלום ברמלה ולסכום ההשתמטות יש לעיין בגזר הדין של בית משפט השלום בת"פ 12233-08-12, מיום 24.11.13, פורסם בנבו. המבקש נדון לשמונה חודשי מאסר בפועל ולקנס בסך של ₪ 18,000 ש"ח. ערעורו לבית המשפט המחוזי במחוז מרכז נדחה וכן נדחתה בקשת רשות ערעור שהגיש לבית המשפט העליון.

ה.3 מדיניות הענישה הנוהגת לגבי העבירות לפי פקודת מס הכנסה

80. "מידת הנזק" (או במילים אחרות "סכום ההשתמטות ממס") שנגרמה מעבירות פשע לפי פקודת מס הכנסה נמדדת לפי היקף ההכנסות שהנאשם העלים מעיני רשויות המס (על אופן בדיקת "מידת הנזק" בעבירות לפי פקודת מס הכנסה עמדתי בהרחבה בת"פ 33928-09-12 **מדינת ישראל נ' גיא יהודה** [פורסם בנבו] (6.1.14) בפסקאות 46 - 56). ההשתמטות ממס יכולה לקבל צורות שונות, כגון הכללת חשבוניות פיקטיביות בדיווח למס הכנסה כהוצאה לצורך הקטנת חבות המס או העדר דיווח כלל על ההכנסות. יזכר, שאין שוני בין החלופות השונות של סעיף 220 לפקודת מס הכנסה לעניין הענישה (רע"פ 7790/13 **חיים נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (20.11.13) פסקה 8 להחלטתו של כבוד השופט שוהם).

81. אביא כעת דוגמאות מהפסיקה לרמת הענישה בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. בפסיקה שאביא ישנם סכומים שמתקרבים לסכום ההכנסות שבחשבוניות ההרשעה, קרי **₪ 2,193,802** (לפני מע"מ). להלן הפסיקה:

א. רע"פ 3711/13 **הושיאר נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (16.7.13). במקרה זה סכום ההכנסות עמד על סך של ₪ 2.76 מיליון. בית משפט השלום גזר על המבקש 24 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי וכן קנס של ₪ 10,000 או 60 ימי מאסר תמורתו. נסיבותיו האישיות היו כדלקמן: המבקש טיפל בארבעת ילדיו ובהוריו הקשישים; היה מכור לסמים קשים ולאכזהול,

אך השתקם ונגמל; הסיר את המחדלים באופן חלקי. המבקש ערער על חומרת העונש לבית משפט המחוזי. ערעורו התקבל באופן חלקי כך שתקופת המאסר הועמדה על 18 חודשים, וזאת חלף תקופת המאסר של 24 חודשים שנגזרה עליו על ידי בית משפט השלום בעוד שיתר רכיבי גזר הדין נותרו על כנם. בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית משפט העליון נדחתה.

ב. רע"פ 7790/13 **חיים נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (20.11.13). במקרה זה ההכנסות שהקימו את העבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה עמדו על סך של 2.6 מיליון ₪, כאשר המס שהיה עליו לשלם בפועל עמד על 280,000 ש"ח. המבקש היה בן 61 שנים וסבל מבריאות לקויה וקשיים כלכליים. כמו כן, הסיר את המחדלים. בית המשפט השלום השית עליו 6 חודשי מאסר שירוצו בעבודות שירות, מאסר על תנאי וקנס בסך של 25,000 ש"ח. המדינה ערערה על קולת העונש לבית המשפט המחוזי. הערעור התקבל ונקבע ש-6 חודשי המאסר ירוצו מאחורי סורג ובריח. בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון על ידי המבקש נדחתה.

ג. רע"פ 4233/16 **מור נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (4.7.16). במקרה זה היה מדובר בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, כאשר סכום ההכנסה שהועלם היה 1,907,950 ₪. בית משפט השלום קבע כי מתחם העונש ההולם נע בין 12 ועד 24 חודשים וקנס שנע בין 40,000 ₪ ועד 100,000 ₪. בסופו של יום, הושתו עליו 12 חודשי מאסר בפועל, מאסר על תנאי וכן קנס בסך 50,000 ₪. המבקש הגיש ערעור על גזר הדין לבית המשפט המחוזי. הערעור נדחה וכן גם נדחתה בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון.

ד. רע"פ 7773/16 **חננאל נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (26.10.16). כאן היה מדובר בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה וכאשר סכום ההכנסה הכולל היה של כמיליון ₪. בימ"ש השלום קבע כי מתחם העונש ההולם נע בין 8 ועד 24 חודשי מאסר לריצוי בפועל לצד עונשים נלווים. לבסוף, בית משפט השלום השית עליו 10 חודשי מאסר לריצוי בפועל, מאסר על תנאי וקנס בסך 50,000 ₪. המבקש הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי, הערעור נדחה וכן נדחתה בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון.

ה. רע"פ 2891/16 **זידאן נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (13.4.16). כאן היה מדובר בעבירות לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, כאשר סכום ההשתמטות היה 1,425,663 ₪. בימ"ש השלום קבע שמתחם העונש ההולם נע בין 6 ועד 18 חודשי מאסר בפועל. בסופו של יום, הושתו על המבקש 8 חודשי מאסר לריצוי בפועל, מאסר על תנאי וכן קנס בסך 90,000 ₪. המבקש הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי. הערעור נדחה וכן נדחתה בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון.

82. לאור מדיניות הענישה הנוהגת כפי שהובאה לעיל, הן בקטגוריית העבירות לפי פקודת מס הכנסה והן בקטגוריית העבירות לפי חוק מס ערך מוסף, הנני קובע כי מתחם העונש ההולם לכל אחד מהנאשמים, נידאל ויורי, נע בין 10 ועד 24 חודשי מאסר בפועל, בתוספת מאסר על תנאי וקנס כספי שנע בין 40,000 ₪ ועד 100,000 ₪. בנוסף, הנני קובע כי מתחם הקנס ההולם לגבי חברת ביס, צריך שיהיה זהה למתחם הקנס שנקבע לגבי נידאל ויורי, קרי בין 40,000 ₪ ועד 100,000 ₪.

83. יובהר שבעת שקבעתי את מתחם הקנס ההולם לגבי יורי, נידאל וחברת ביס, לקחתי בחשבון את המצב הכלכלי הקשה של כל אחד מהם. לנידאל חובות בסכומים נכבדים בלשכות ההוצאה לפועל, ליורי בעיות כלכליות שונות וחברת ביס כמעט ואין בה כיום רכוש או פעילות עסקית.

84. יובהר כי לא התרשמתי שקיימות נסיבות מיוחדות, הן אצל יורי והן אצל נידאל, שמצדיקות סטייה ממתחם העונש ההולם שקבעתי.

ו. העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם

85. בעת קביעת העונש המתאים בתוך מתחם העונש ההולם, לקחתי בחשבון את הנסיבות האישיות של יורי ונידאל. יש לציין שלא מצאתי שוני בנסיבות האישיות של כל אחד מהם שעשוי היה להוביל לשוני בעונשים שיש להשית על כל אחד מהם.

86. **לקולא**, לקחתי בחשבון את כל הנתונים שלהלן:

א. העדר עבר פלילי: ליורי אין עבר פלילי קודם. לנידאל ישנה הרשעה אחת בלבד בעבירה של תגרה במקום ציבורי. יוזכר, שמדובר בהרשעה בעבירה מסוג עוון ובנוסף לא מדובר בעבירת מס. לפיכך, לא מצאתי שיש בהרשעה האמורה של נידאל כדי להצדיק החמרה בעונשו לעומת העונש שיש להשית על יורי. על כן, בעת גזירת הדין של נידאל ויורי לעניין עבירות המס שביצעו, אתייחס לשניהם כמי שנעדרי עבר פלילי.

ב. נסיבות משפחתיות: נידאל הוא אב לשישה ילדים שפרנסתם עליו ושליחתו למאסר יש לה השלכה שלילית מאוד ברורה על בני ביתו. נסיבותיו האישיות של יורי גם הן אינן קלות. יורי התגרש מאשתו, בת אחת שלו שהתגררה ברוסיה נפטרה, יש לו בת נוספת עם בעיות אישיות ורקע פסיכיאטרי. על כן, לא התרשמתי שקיים הבדל משמעותי בין יורי לנידאל בנסיבות המשפחתיות של כל אחד מהם, שהיה יכול להצדיק פער בענישה ביניהם.

ג. חלופת הזמן: לאור התוצאה של זיכוי הנאשמים מחלק ניכר מכתב האישום המקורי, וזאת לאחר

שהתיק התנהל בבית המשפט במשך למעלה מחמש שנים, הנאשמים זכאים גם להקלה מסוימת בעונשם לאור חלוף הזמן. יוזכר, חשבוניות ההרשעה מתייחסות לשנת 2008, כתב האישום הוגש בשנת 2012 וההליכים בתיק הגיעו לסיומם בשנת 2017.

87. **לחומרא**, לקחתי בחשבון את העובדה שלא הוסרו המחדלים מושא חשבוניות ההרשעה (החשבוניות של עולם הבניה והחשבונית של מ.ב דוניה). עם זאת, יש לציין שמחדלים אלה נכללו על ידי רשויות המס במכלול המחדלים שנבעו גם מחשבוניות הזיכוי. יורי ונידאל ניהלו את הגנתם עד תום, ובדיעבד הדבר התברר כניהול מוצדק וזאת בכל הנוגע לחשבוניות הזיכוי. לפיכך, חומרת הנסיבה של אי הסרת המחדלים לגבי חשבוניות ההרשעה, עד היום, מתרככת לאור התוצאה של הזיכוי משאר החשבוניות שהיו בכתב האישום.

88. לאור כל האמור לעיל, הנני משית על כל אחד מהנאשמים 1 ו-2, יורי מורבייב ונידאל שיבלי, את העונשים הבאים:

א. 14 חודשי מאסר בפועל.

ב. 10 חודשי מאסר על תנאי והתנאי הוא שבמשך 3 שנים ממועד השחרור הרלוונטי לכל אחד מהם, הנאשם ששחרר לא יבצע עבירה מסוג פשע לפי חוק מס ערך מוסף או עבירה מסוג פשע לפי פקודת מס הכנסה.

ג. 3 חודשי מאסר על תנאי והתנאי הוא שבמשך 3 שנים ממועד השחרור הרלוונטי לכל אחד מהם, הנאשם ששחרר לא יבצע עבירה מסוג עוון לפי חוק מס ערך מוסף או עבירה מסוג עוון לפי פקודת מס הכנסה.

ד. כל אחד מהנאשמים, 1 ו-2, יורי מורבייב ונידאל שיבלי, ישלם קנס בסך 50,000 ₪, או 100 ימי מאסר תמורתו. הקנס ישולם ב-25 תשלומים חודשיים שווים ורצופים כאשר הראשון שבהם עד ליום 1.2.18 והיתרה ב-1 לכל חודש שלאחריו. היה ואחד התשלומים לא ישולם במועד, אזי יעמוד מלוא סכום הקנס של הנאשם שלא שילם, לפירעון מיד.

89. הנני משית על הנאשמת 2, חברת מ.י ביס בע"מ קנס בסך 50,000 ₪. הקנס ישולם ב-25 תשלומים חודשיים שווים ורצופים כאשר הראשון שבהם עד ליום 1.2.18 והיתרה ב-1 לכל חודש שלאחריו. היה ואחד התשלומים לא ישולם במועד, אזי יעמוד מלוא סכום הקנס לפירעון מיד.

זכות ערעור תוך 45 יום.

ניתן היום, י"ג חשוון תשע"ח, 02 נובמבר 2017, במעמד הצדדים.