

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים פליליים

ע"פ 10736/04

ע"פ 10741/04

ע"פ 10778/04

ע"פ 10822/04

בפני :
כבוד השופט א' א' לוי
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ס' גובראן

המערער בע"פ 10736/04 : מרדכי כהן

המערער בע"פ 10741/04 : ז'ק כהן

המערער בע"פ 10822/04 : יעקב פוליצר
והמשיב בע"פ 10778/04 :

נ ג ד

המערערת בע"פ 10778/04 : מדינת ישראל
והמשיבה בשאר התיקים :

ערעורים על הכרעת דינו וגזר דינו של בית המשפט המחוזי
בתל-אביב, בת.פ. 40067/99, שניתנו ביום 12.6.04, על ידי
כבוד השופטת ב' אופיר-תום

תאריך הישיבה : א' בניסן התשס"ו (30.03.06)

בשם המערער בע"פ 10736/04 : עו"ד עאמר יוסף

בשם המערער בע"פ 10741/04 : עו"ד שי קליין ; עו"ד אורי קינן

בשם המערער בע"פ 10822/04 : עו"ד ע' ברטוב
והמשיב בע"פ 10778/04 :

בשם המערערת בע"פ : עו"ד יי תדמור
10778/04
והמשיבה בשאר התיקים :

פסק-דין

השופט א' א' לוי:

מבוא

1. ז'ק כהן, המערער 1 בע"פ 10741/04, ואחיו, מרדכי כהן, המערער בע"פ 10736/04 (להלן: "ז'ק" ו"מרדכי" בהתאמה) פעלו בין השנים 1994-1998 בשוק הדלק באמצעות מספר חברות שהיו בשליטתם, וביניהן, חברת "רה-סול אנרגיה חברת הדלק לישראל בע"מ" (להלן: רה-סול), המערערת 2 בגדרו של ע"פ 10741/04. בשלהי שנת 1998, פתחו רשויות המס בחקירת פעילותם העסקית של החברות והמערערים. חקירה זו התגבשה לכלל הגשת כתב-אישום בו יוחסה לז'ק, למרדכי ולאשכול החברות שבשליטתם, מעורבות בשתי פרשיות של העלמת מס בסכומים של מאות מיליוני שקלים. בגין הפרשייה האחת, הם נאשמו בהימנעות מתשלום בלו בגין דלקים שמשכו מבתי-הזיקוק (להלן: "בז'ן"). בשנייה, הם נאשמו בכך שבצוותא עם יעקב פוליצר, המערער בע"פ 10778/04 (להלן: "פוליצר"), עשו שימוש בחשבונות מס פיקטיביות במטרה להתחמק מתשלום מס ערך מוסף.

2. בהכרעת-דין מקיפה ומפורטת, הרשיע בית-המשפט המחוזי (כב' השופטת ב' אופיר-תום) את המערערים בעבירות שיוחסו להם, תוך שהוא מדגיש את חומרתן ואת היקפן הכלכלי האדיר. לז'ק נגזרו 15 שנות מאסר, מתוכן 12 שנים לריצוי בפועל, והיתרה על-תנאי, ובנוסף, הוטל עליו קנס בסך 5 מיליון ש"ח או שנתיים מאסר תמורתו. למרדכי נגזרו 7 שנות מאסר, מתוכן 5 שנים לריצוי בפועל והיתרה על-תנאי. כמו כן, הוטל עליו קנס בסך מיליון וחצי ש"ח או שנה וחצי מאסר תמורתו. לפוליצר נגזרו 6 שנות מאסר, מתוכן ארבע שנים לריצוי בפועל, והיתרה על-תנאי. בנוסף, הוא חויב לשלם קנס בסך 750,000 ש"ח או שנת מאסר תמורתו. על רה-סול הוטל קנס בסך 3 מיליון ש"ח.

מכאן הערעורים שבפנינו. בע"פ 10741/04 משיגים ז'ק ורה-סול כנגד הרשעתם בדין, ולחילופין, כנגד חומרת העונש שנגזר להם. ע"פ 10736/05 שהוגש על ידי מרדכי כהן מלכתחילה כנגד ההרשעה והעונש, אולם בחודש פברואר 2006 הודיע מערער זה, באמצעות בא-כוחו, כי הוא מצמצם את הערעור לעניין העונש בלבד. בע"פ 10778/04 משיג פוליצר כנגד גובה הקנס שהושת עליו, ומנגד, עתרה המדינה בע"פ 10778/04 להחמיר בעונש המאסר בפועל שנגזר לו.

אפנה, אם כן, לתיאור התשתית העובדתית הצריכה לעניין.

3. ראשית, לפרשת הבלו. בשנת 1988 נכנסה לתוקף רפורמה בשוק הדלק, אשר אפשרה את כניסתן של חברות דלק קטנות לפעילות בשוק זה, בכפוף לקבלתם של שני אישורים כמתחייב מסעיפים 15(א) ו-16 לחוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק הבלו"): האחד, רישיון יצרן מטעם מנהל המכס והמע"מ, השני, היתר מטעם מנהל הדלק, המאפשר למחזיק בו להיכנס לבתי זיקוק לנפט ולמשוך דלקים לשם מסחר בו. חברה שהחזיקה באישורים אלה ועסקה במשיכת דלקים מבז"ן, הוגדרה כ"יצרן דלק" לפי סעיף 1 לחוק הבלו, וחויבה בדיווח חודשי אודות כמות הדלק ששיווקה (סעיף 21 לחוק הבלו), ובתשלום בלו על דלק שהוגדר כחב - בלו.

4. בתקופת פעילותם של המערערים בשוק הדלק, המונח "דלק חב בלו" ושיעורו הוגדרו בחוק הבלו ובצו הבלו על הדלק (הטלת בלו), התש"מ-1980 (להלן: "צו 1980") שהוצא מכוח החוק. סעיף 2(א) לחוק הבלו קבע, כי "שר האוצר, רשאי, בצו, להטיל בלו על דלק המיוצר בישראל, בשיעורים שיקבע בצו, אם בדרך כלל או לסוגים של דלק". בין היתר, הוטל בסעיף 1 לתוספת לצו 1980 בלו על דלק מסוג בנזין, אשר הוגדר בצו זה כ"תזקיך פחממני שנקודת הרתיחה הסופית שלו אינה עולה על 205 מעלות צלזיוס". בשנת 1999 הוציא שר האוצר את צו הבלו על הדלק (הטלת בלו) (תיקון), התשנ"ט-1999 (להלן: "צו 1999") בו שונתה הגדרת בנזין חב בלו, ונקבע בו כי "בתוספת [לצו 1980] בהגדרת "בנזין" במקום "אינה עולה על 205 מעלות צלזיוס" יבוא "אינה עולה על 215 מעלות צלזיוס או שהותר לשימוש ברכב מנועי לפי דין". התיקון הוחל רטרואקטיבית ליום 6.1.94.

5. בשנת 1994 רכשו ז'ק ומרדכי את חברת "בנסול אנרגיה מיסודה של החברה המרכזית לפיתוח השומרון בע"מ", אשר החזיקה, בהתאם לכללי הרפורמה בשוק הדלק, בשני האישורים הנדרשים מכוח חוק הבלו (ת/316; ת/317; ת/352; עמ' 2 לת/302). לאחר רכישה, שונה שם החברה ל"בנסול אנרגיה חברת הדלק בע"מ" וז'ק מונה למנהלה, לחבר בדירקטוריון שלה, ולמורשה חתימה מטעמה (ת/483-ת/484). בהמשך, קיבלה בנסול רישיון יצרן, שתוקפו עד ליום 31.12.94 (ת/319; ת/349), והיתר (ת/300; ת/302; ת/304; עמ' 5 לת/547). ההיתר ורישיון היצרן נשאו לאורך כל תקופת פעילותה של החברה בשוק הדלק את השם "בנסול", חרף כך ששם החברה שונה מאוחר יותר ל"סול חברת הדלק לישראל בע"מ" (ת/471-ת/472. להלן: טול). בהדרגה, הפכה טול לחלק מאשכול חברות אשר נשלט ונוהל בידי ז'ק, מרדכי ואחרים.

עם אשכול חברות זה נמנו רה-סול, היא המערערת דכאן, ו"סול חברה להובלות דלקים (1996) בע"מ" (להלן: סול הובלות). ייעודן של חברות אלו היה לפעול בענף הדלק על נגזרותיו, לרבות רכישת דלקים, שינועם ומסחר בהם (ת/475-476/ת; ת/478-482/ת).

6. אין חולק, כי החל בפברואר 1994 ועד אוקטובר 1998 משכה סול מבז"ן בניזין וסולר (ת/238), וכי חרף כך, עמדה סול בחובות הדיווח ותשלום הבלו רק בארבעת החודשים הראשונים לפעילותה, היינו, בין מרץ ליולי 1994 (ת/340-344/ת). מנקודת זמן זו ואילך חדלה סול מלדווח על משיכות הדלק שביצעה, וכן היא חדלה מהעברת תשלומי בלו, חרף כך שהוסיפה לגבות בלו מן הלקוחות להם שיווקה דלק (ת/544, א' עד ו'). זאת ועוד, ביום 10.5.95 הוסב ההיתר שניתן לסול על שמה של רה-סול (ת/306). רישיון היצרן נותר כשהיה, על שמה של סול, אולם, לאחר שהוארך פעם אחת, תוקפו פג בשלהי שנת 1995 (ת/319). מכאן, שמנקודת זמן זו ועד לתום פעילותה בשנת 1998, במשך קרוב לארבע שנים, וחרף כך שהתמידה במשיכת הדלקים כבימים ימימה, לא החזיקה עוד סול ברישיון יצרן, ובה בעת, ההיתר שניתן לה הוסב על שמה של חברה אחרת.

7. פרשת חשבונות המס עניינה בפן אחר בפעילותם העסקית של ז'ק, מרדכי ואשכול החברות. חברת סול נרשמה כעוסק מורשה לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ"), וכך גם חברת אנקור שחף (1996) שיווק וסחר בע"מ (להלן: אנקור), אשר בתקופה הרלוונטית הייתה בבעלותו ובשליטתו של פוליצר. בין השנים 1996-1998 עמדה סול בקשר – שעל טיבו נטושה מחלוקת – עם אנקור ופוליצר, ועם אדם נוסף בשם פאול גולדנברג, שהוכר אף הוא כעוסק מורשה (להלן: "פאול"). במסגרת קשר זה, העבירו פוליצר ופאול לסול מאות חשבונות מס אשר העידו, לכאורה, על כך שסול רכשה מפוליצר ומפאול דלק ומוצרי דלק. חשבונות אלה נרשמו בספריה של סול ונכללו בדו"חות המע"מ התקופתיים שלה. סול אף קיבלה – על בסיס חשבונות אלה – החזרי מס תשומות במיליוני שקלים. כהשלמה לאירועים אלה, בין השנים 1997-1998 קיבלו אנקור ופוליצר מאדם בשם יובל בר-צור מאות חשבונות מס על שמה של חברה בשם "נתיבי השומרון" (להלן: נתיבי השומרון). חשבונות אלה העידו אף הן, לכאורה, על ביצוע עסקאות במוצרי דלק בין אנקור-שחף ופוליצר, לנתיבי השומרון. באמצעות חשבונות אלה, קיזזו פוליצר ופאול את חובות המע"מ בהם חבו בגין העסקאות שבוצעו לכאורה, עם סול.

8. בפני בית-משפט קמא שטחה המדינה תזה דו-ראשית אודות טיבה האמיתי של פעילות המערערים בשוק הדלק. ראשה הראשון, עסק בהעלמת מס בלו על דלק, בעוד שראשה האחר עסק בהעלמת מס ערך מוסף. לגרסת המדינה, החברות סול, רה-סול וסול הובלות פעלו כגוף אחד רב-זרועות, וההפרדה ביניהן הייתה מלאכותית, ולא נועדה אלא לצורכי התחמקות ממס. בהמשך נטען, כי סול ובעליה הציגו מצג שווא כלפי מנהל המכס והמע"מ, לפיו החל מאוגוסט 1994 הם חדלו לפעול בשוק הדלק ולהשתמש ברישיון היצרן שהוענק להם. זאת, מתוך כוונה להתחמק מתשלום הבלו המגיע לאוצר המדינה. כך אירע שבחודש אוקטובר 1998 – מועד פתיחת החקירה נגדה – הגיע חובה של סול לרשויות לסכום בלתי נתפס של כמעט 127,000,000 ש"ח. עוד נטען, כי סול ובעליה אף חטאו בעבירות מרמה כלפי רשויות המס וכלפי בז"ן, בכך שמשכו דלקים מבלי שדיווחו על כך, ותוך העלמת העובדה שההיתר שניתן לסול בוטל, והעובדה שהחל מינואר 1996 לא החזיקה עוד ברישיון יצרן.

9. בהמשך נטען, כי חשבוניות המס שהועברו בין המעורבים היו פיקטיביות, והן נועדו לשמש מסווה להעלמתם של תשלומי המע"מ בהם חבו. נטען, כי לשם מטרה זו הקימו המעורבים בפרשה מערך עסקי פיקטיבי בן שתי חוליות. בחוליה הראשונה, העביר פוליצר לג'ק ושני אחיו חשבוניות אשר התיימרו להעיד על כך שאנקור ופאול מכרו לסול מוצרי דלק. חשבוניות אלו, נטען, היו כוזבות, ודבר לא היה להן עם ביצוען של עסקאות בפועל. נהפוך הוא, החשבוניות נרכשו בכסף מלא מבלי שהועברו כנגדן טובין כלשהם, ומטרתן הייתה אחת: לסייע בידי סול לקזז את חובה לרשויות מע"מ ומס הכנסה.

חשבוניות המס שהועברו לסול, העידו – ללא כל אחיזה במציאות, כאמור – על הכנסות שהפיקו אנקור ופאול ממכירת מוצרי דלק לסול, וכאן תחילתה של החוליה השנייה. כדי שאנקור ופאול לא יחובו בתשלומי מע"מ בגין עסקאות אלה, הנפיק עבורם בר-צור חשבוניות בגין עסקאות במוצרי דלק על שמה של חברת נתיבי השומרון. באופן זה, התאפשר לאנקור ופאול לקזז את חובם למע"מ כנגד הוצאות שהוציאו לשם רכישתם של מוצרי דלק. חשבוניות אלה כקודמותיהן, טענה המדינה, היו כוזבות. עוד נטען, כי סול, אנקור ופאול כללו את החשבוניות הפיקטיביות בספרי החשבונות שלהם, ודווחו עליהן בדיווחיהם התקופתיים למנהל המכס והמע"מ. בכך, הם כללו ידיעות כוזבות בספרי החשבונות, ניכו מס תשומות וקיבלו החזרי מס תשומות

שלא כדין. יצוין, כי גרסת המדינה בפרשת החשבוניות נסמכה בעיקרה, על עדותו של בר-צור, עימו נחתם הסכם כי ישמש עד מדינה (ת/529; עמ' 230 לפרוטוקול).

ניהול פרשת ההגנה וגרסאות המערערים

10. מרדכי נעצר ביום 27.10.98, ובארבע חקירותיו הראשונות הוא מסר גרסה באשר לאירועים נשוא כתב-האישום (ת/41-ת/43). בהמשך, חל מפנה בהתנהגותו, ובחקירותיו הבאות הוא שמר על זכות השתיקה (ת/44-ת/45). יותר מכך, מרדכי נמנע, פעם אחר פעם, מלהתייצב לישיבות בית-המשפט, תוך שהוא מציג תעודות רפואיות על מחלות שונות שתקפו אותו. לבסוף, לאחר שבית-המשפט התריע בפניו כי אם ימנע מלעלות לדוכן העדים הוא ייחשב כמי שויתר על עדותו (עמ' 638 לפרוטוקול), התייצב מרדכי ומסר את גרסתו.

11. התנהלותו של פוליצר הייתה שונה. בשתי חקירותיו הראשונות, הוא מסר את גרסתו באשר לחלקו בפרשת החשבוניות הפיקטיביות, ואולם, בשתי חקירותיו האחרונות, שנערכו בימים 9.12.1998 ו-26.1.99 הוא שמר על זכות השתיקה. פוליצר לא התייצב לישיבות בית-המשפט אליהן הוזמן, וגם הוא נימק זאת במחלות שונות בהן לקה, לרבות כאבי גב (עמ' 233 לפרוטוקול), מחלות לב (עמ' 275), לחצים נפשיים ועוד. עקב כך, נדחו דיוני בית-המשפט פעמים רבות, וכאשר התייצב לבסוף, הודיע פוליצר כי לא יוכל להישאר באולם בשל קשיים פיזיים. הצעת בית-המשפט לשמוע את עדותו בביתו – נדחתה בידי בא-כוחו של פוליצר. לבסוף, לאחר שנתקבלה חוות-דעת מטעם מומחה רפואי שמינתה המדינה בהסכמת ההגנה, ובה נקבע כי פוליצר יכול גם יכול להיות נוכח בדיונים (עמ' 640 לפרוטוקול), נקבע כי יש לראותו כמי שויתר על הגנתו (שם).

12. ההתרחשויות בעניינו של ז'ק היו דומות. עם פתיחת החקירה נעלמו עקבותיו, וכל הניסיונות לאתרו – לרבות הוצאת צו מעצר נגדו – עלו בתוהו. רק כעבור שלושה חודשים הסגיר ז'ק את עצמו לידי מחלקת החקירות של המכס, תוך שהוא מתרץ את הסתרתו בחששו מפני המעצר (עמ' 2 לת/28). בחקירתו שמר ז'ק על זכות השתיקה (ת/28-ת/31). בחודש נובמבר 2002 הוא העיד בבית המשפט במשך שתי ישיבות, והיה אמור להמשיך בכך בתאריך 24.11.02, אולם הוא לא התייצב לדיון (עמ' 598 לפרוטוקול), ובא כוחו הודיע כי ז'ק נפגע בתאונת דרכים (עמ' 600). ממועד זה ועד לתום משפטו – לא התייצב עוד ז'ק בבית-המשפט, והוא נימק זאת בשלל תעודות וחוות-דעת רפואיות מהן עלה כי תקפו אותו מחלות שונות, לרבות סרטן, אפילפסיה,

זעזוע מוח ועוד (עמ' 626). לבסוף, הורה בית-המשפט – חרף התנגדות בא-כוחו של ז'ק – כי הוא ייבדק בידי מומחה נוסף, אשר לא ייבחר על ידי התביעה אלא על ידי משרד הבריאות.

13. פרופ' קורצ'ין – המומחה שנבחר – חיווה דעתו כי ז'ק כשיר להתייצב בבית-המשפט (חוות-דעת פרופ' קורצ'ין; עמ' 618 לפרוטוקול), ונוכח כך, הורה בית-המשפט לז'ק להתייצב להמשך עדותו. בקשת בא-כוחו לחקור את פרופ' קורצ'ין על חוות-דעתו – נדחתה (עמ' 619). חרף כל אלה, נמנע ז'ק מלהתייצב לישיבות בית-המשפט, תוך שהוא שב ומגיש תעודות רפואיות שונות. הצעותיו יוצאות הדופן של בית-המשפט להגיע לבית-החולים כדי לשמוע את עדותו של ז'ק, ואף להגיש את עדותו הראשית בכתב, נדחו על ידי ההגנה (עמ' 629-630). בסופו של דבר נקבע, כי אם לא יתייצב ז'ק להשלמת עדותו ויזמין עדים מטעמו בישיבה שיועדה לכך, יראו אותו כמי שויתר על הגנתו, וכך אכן אירע (החלטה מיום 18.6.03, עמ' 633). שלושה ימים עובר למועד שנקבע לשימוע הכרעת-הדין, הגיש ז'ק בקשה להתחיל מחדש את פרשת ההגנה (עמ' 732), אולם בקשה זו נדחתה, ופרשת ההגנה נוהלה, אפוא, ברובה, בהעדרם של ז'ק ופוליצר. אעמוד על עיקריה.

14. ההגנה לא חלקה על העובדות שפורטו לעיל, אולם טענה כי הדלקים שמשכה סול מבז"ן היו פטורים מבלו. באשר לבנוזין נטען, כי הוא היה פטור מבלו הואיל ונקודת הרתיחה שלו הייתה גבוהה מ-205 מעלות צלזיוס, ועל כן, הוא לא היווה בנוזין חב בלו כהגדרתו בצו 1980. עוד נטען, כי לא ניתן להחיל על המערערים את צו 1999, משום שהחלה כזו היא בבחינת חקיקה רטרואקטיבית אסורה. הסולר שנמשך מבז"ן, המשיכה והטעימה ההגנה, היה אף הוא פטור מבלו, שכן הוא שימש לצורכי ייצוא ולתדלוק אוניות, ומשכך חלה עליו הוראת סעיף 8 לחוק הבלו, הפוטרת מתשלום בלו על דלקים המיועדים לייצוא. ועוד נטען, כי סול נמנעה מלשלם את חוב הבלו משום שחובה קוזז על ידה עצמאית וא-פריורי כנגד החזרי הבלו שהיתה עתידה לקבל בגין ייצוא הדלקים (עמ' 579-580). טענה זו לא נתמכה בתיעוד באשר לכמות הדלק שיוצאה, והעדרו של תיעוד כזה נומק ברצונה של סול להימנע מלשלם לרשות הנמלים עמלה בגין השימוש בנמל (עמ' 586 לפרוטוקול וכן עמ' 589-590). בהמשך נטען, כי המערערים סברו כי הדלק שמשכו מבז"ן היה פטור מבלו, משום שכן נאמר להם בחוות-דעת משפטית שקיבלו. קיומה של חוות-דעת משפטית זו, נטען, נשמר בסוד, וז'ק ומרדכי היו היחידים שידעו עליה.

15. באשר לעבירות המרמה שיוחסו למערערים נטען, כי לא ניתן להעמיד את אשכול החברות ובעליו לדין, במקביל ועל יסוד אותה מסכת עובדתית, הן בעבירות לפי דיני המס והן בעבירות מרמה. בהמשך נטען, כי נוכח כך שלא התגבש כלל חיוב בלו, לא ניתן לטעון למצג שווא שהוצג בפני רשויות המכס והמע"מ או כלפי בז"ן, וכי אף אם הדלקים שנמשכו היו טעוני בלו, הרי שבז"ן היא זו שהייתה אמורה לשאת בתשלום הבלו, ולא סול. ההגנה הוסיפה וטענה, כי כך או כך, מחדל התשלום נבע מרשלנותן של בז"ן ושל רשויות המכס והמע"מ, רשלנות אשר ניתקה את הקשר הסיבתי בין התנהלות המערערים לתוצאה של אי-גביית המס.

בהמשך, הכחישו המערערים את גרסת המדינה באשר לפרשת החשבוניות הפיקטיביות. לטענתם, החשבוניות שהופקו עבור סול על ידי אנקור, וכן החשבוניות שהופקו עבור אנקור על ידי נתיב השומרון, מהוות עדות ליחסי ספק-לקוח סטנדרטיים שהתקיימו בין החברות דלעיל, במסגרתם סופקו לטול ולאנקור דלקים ומוצרים אחרים בתחום הדלק, וכנגדם הוצאו חשבוניות מס כדין.

הכרעת-דינו של בית-משפט קמא

16. בהכרעת-דינו התייחס בית-משפט קמא ללבטים שהתעוררו בו באשר לניהולו הראוי של ההליך המשפטי בנסיבות החריגות שנוצרו, ובין היתר, אמר דברים אלה:

”על אף חוות הדעת שקיבלתי למכביר, בדבר מצב בריאותם המשתנה של הנאשמים, כל אחד בתורו, נשאר הספק תלוי בחלל וכך, עד תום הדיון ... זכותו של נאשם להיות נוכח במשפטו, היא זכות יסוד קנויה ... לא כך, כאשר מהתנהלותו של הנאשם, עולה מגמה ברורה ועקבית של ניצול זכותו זו, לצורך קשירת ידי בית-המשפט ושיבוש ההליך עד תום. בענייננו יש לומר, גם אם בזהירות רבה, בלטה מגמה זו של הנאשמים, באופן מיוחד ... לא יעלה על הדעת שצד להידיינות יעשה את הפרוצדורה קרדום לחפור בו, תוך ניצולה לשיבוש ההליך המשפטי, עד ביטולו, ועוד ילין לאחר מכן, על הפגיעות שנפגע עקב כך” (עמ' 159-160 להכרעת-הדין).

17. נקבע, כי יש להרים את מסך ההתאגדות הפורמאלי שהציבו ז'ק ומרדכי בין סול, רה-סול וסול הובלות, ולהתייחס אליהן כאל יחידה כלכלית אחת (עמ' 26-28 להכרעת-הדין). עוד נקבע, כי יש לראות את החברות ובעליהן כ”מבצעים בצוותא” כהגדרתם בסעיף 29(ב) לחוק העונשין, התשל”ז-1977 (להלן: “חוק העונשין”), משום שפעלו במשותף לשם הונאת רשויות המס. בנוסף נקבע, כי יש לראות את ז'ק ומרדכי

כאורגנים של החברות, במוכן זה שהם ניצבו בראש פירמידת הניהול בתאגיד וקבעו באופן שוטף את מדיניותו. תוצאת האמור הייתה, כי מעשי העבירה בהם הורשעו ז'ק ומרדכי יוחסו גם לחברות שבניהולם ובשליטתם, ומאידך, כל עבירה שהוכחה כנגד מיזם החברות, הוכחה, למעשה, אף כלפי כל אחת מן החברות בנפרד. בהמשך נקבע, כי ז'ק היה היוזם והמוביל של הפעילות העבריינית, וכי הוא היה מעורה בה לפרטיה, ובין היתר, שלט בניהולן הפיננסי של החברות וניצח על עסקאות הדלק (עמ' 96 להכרעת-הדין). מעמדו של מרדכי בהיררכיה הניהולית של החברות, נקבע, היה נמוך יותר, ולוגיסטי במהותו, אולם נקבע עוד, כי מרדכי "היווה גורם בעל השלכות מהותיות בקונצרן וחוליה חשובה בה" (עמ' 99 להכרעת-הדין), וכי יש לראותו כמי שהשתייך למעגל הפנימי של מבצעי העבירה (עמ' 101 להכרעת-הדין).

18. ז'ק, מרדכי ואשכול החברות הורשעו בעבירות שיוחסו להם בגדרה של פרשת הבלו. נקבע, כי החלתו של צו 1999 על הדלקים שמשכה 107 עובר להתקנת הצו אינה מהווה חקיקה רטרואקטיבית, משום שצו 1999 לא שינה את המצב המשפטי ששרר עובר להתקנתו. גם לפני התקנת צו 1999 הוטל בלו מכוחו של צו 1980 על "בנוזין באשר הוא, בהיותו משמש לדלק מנועי ובהיותו מהווה מוצר דלק" (עמ' 47 להכרעת-הדין). בנוסף נקבע, כי השינויים שנערכו בגדרו של צו 1999 היו במישור האזרחי-מיסויי בלבד ולא במישור הפלילי, וכך נקבע, כי נוכח כך שצווי הדלק מהווים חקיקת משנה, ניתן היה להחילם רטרואקטיבית מכוח הוראת סעיף 17 לפקודת הפרשנות (נוסח חדש) (עמ' 45-47 להכרעת-הדין). בהמשך, נדחתה אף הטענה לפיה הסולר שמשכה 107 מבז"ן היה פטור מבלו, משום שיועד לייצוא נוכח העדר בסיס ראייתי לכך. בגין כל אלה הורשעו ז'ק, מרדכי והחברות שבשליטתם, בעבירות רבות לפי סעיפיו השונים של חוק הבלו, ובין היתר, ב-11,369 עבירות לפי סעיף 26 לחוק הבלו על הדלק.

19. במקביל להרשעתם לפי חוק הבלו, הורשעו ז'ק, מרדכי והחברות בעבירות מרמה לפי חוק העונשין, תוך שבית-משפט קמא קובע, כי הרשעתם בעבירות אלו משקפת אל נכון את אחריותם הפלילית ואת מכלול העבירות שהניבה התנהגותם (עמ' 75-74 ו-148-151 להכרעת הדין). נקבע, כי הן רשויות המכס והמע"מ והן בז"ן התרשלו באופן חמור במילוי תפקידיהן, אולם, רשלנות זו לא ניתקה את הקשר הסיבתי בין התנהלותם של המערערים לתוצאה של אי-גביית המס (עמ' 71 ועמ' 76). יצוין – ולכך עוד נשוב בהמשך – כי בקשתם של המערערים להגיש את דו"ח מבקר המדינה (מס' 44) לשנת 1993, אשר בחן את פעילותן של רשויות המס ובז"ן, נדחתה.

20. בהמשך, הורשעו ז'ק, מרדכי, החברות ופוליצר אף באישומים שיוחסו להם בפרשת החשבונות הפיקטיביות. ההרשעה התבססה בעיקרה על עדותו של בר-צור, עימו נחתם, כאמור, הסכם עד מדינה. נוכח מעמדו זה של בר-צור (עד מדינה), נדרשה לעדותו – מכוח הוראתו של סעיף 54א(א) לפקודת הראיות (נוסח חדש), התשל"א-1971 – תוספת ראייתית מסוג של סיוע. תוספת ראייתית זו נדרשה ביתר שאת נוכח עברו הפלילי של בר-צור. בית-המשפט המחוזי מצא כי התביעה הצביעה על ראיות סיוע רבות ומגוונות, אשר חיזקו את עדותו של בר-צור על רכיביה השונים. לבסוף, לאחר שבחן את ראיות הסיוע כולן, הוחלט לתת אמון בעדותו של בר-צור, ולאמץ את התיזה העובדתית שעלתה ממנה, ואשר הובילה למסקנה כי בין אנקור, פאול וסול לא נקשרו עסקאות כלשהן, ומטרתן של חשבונות המס שהוחלפו ביניהם, הייתה התחמקות מתשלום מע"מ ומסים נוספים. נציין – משום שבכך יש חשיבות להמשך הדיון – כי בגדרה של פרשת החשבונות הורשעו ז'ק ומרדכי, בין היתר, ב-226 עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין, לפי סעיף 117(ב)(4) לחוק המע"מ, וב-33 עבירות של הגשת דו"ח הכולל ידיעה שאינה נכונה בלא הסבר סביר ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס ערך מוסף, לפי סעיף 117(א)(3) ביחד עם סעיף 117(ב) לחוק זה. עוד הם הורשעו, ב-3 עבירות של הכנה וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים, לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), ובשלוש עבירות של שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, לפי סעיף 220(5) לפקודה. לבסוף, אף בגין פרשה זו, הורשעו המערערים – במקביל להרשעתם לפי חוקי המס הרלוונטיים – בעבירות מרמה לפי חוק העונשין.

ע"פ 10741/04 – ערעורם של ז'ק ורה-סול

21. המערערים טוענים, כי ההליך המשפטי בעניינם היה פגום, הואיל ונוהל בהעדרו של ז'ק, ומבלי שניתנה לו אפשרות להציג את הגנתו במלואה. עוד משיגים המערערים כנגד סירובו של בית-משפט קמא להתיר לבאי-כוחם לחקור את העד המומחה פרופ' קורצ'ין על חוות-הדעת הרפואית שערך, וכנגד ההחלטה שלא להתיר להם להגיש חוות-דעת חשבונאית של רואה החשבון מטעם ההגנה.

בהמשך, חוזרים המערערים על עיקרי הטענות שהעלו בפני בית-משפט קמא בפרשת הבלו. כך, הם חוזרים וטוענים כי נוכח הוראות צו 1980 בדבר נקודת הרתיחה של בנזין חב בלו, הבנזין שנמשך על ידם מבז"ן היה פטור מבלו, וכי לא ניתן להחיל לגביהם את הוראות צו 1999 באופן רטרואקטיבי. עוד משיגים המערערים כנגד הקביעה לפיה שינויו של צו 1980 יצר שינוי במישור האזרחי-מיסוי בלבד, וכנגד

הדרך בה יישם בית-משפט קמא את הוראות חוק הפרשנות. בנוסף, משיגים המערערים כנגד הקביעה לפיה טענת ייצוא הדלקים לא הוכחה, וטוענים כי בית-משפט קמא לא נדרש לטענתם לפיה הם נמנעו מתשלום הבלו בהתבסס על ייעוץ משפטי שקיבלו. לעניין זה הם מוסיפים וטוענים, כי אף אם הדלקים שנמשכו על ידם אכן היו טעונים בלו, הרי נוכח לשונו של צו 1980 ונוכח ההסתמכות על חוות-דעת משפטית, יש לזכותם בגין טעות שטעו במצב הדברים.

הרשעתם בפרשת החשבוניות הפיקטיביות, טוענים המערערים, התבססה על אמרות-חוץ בלתי קבילות של פוליצר, ועל ראיות נסיבתיות בלבד, חרף כך שהמסקנה שהוסקה מראיות אלו לחובתם לא הייתה הכרחית. להשקפתם, ניתן היה להסיק מן הראיות גם את המסקנה הבאה: לפוליצר היו מוצרי דלק ואמצעים לאחסנתם והוא עסק במכירת מוצרי דלק, ובין היתר, מכרם לטול. ואולם, נוכח רצונו להימנע מתשלום מע"מ, הוא פעל להסוות את מקורם של מוצרי הדלק בהם סחר באמצעות החשבוניות הפיקטיביות שקיבלה אנקור מבר-צור. כתמיכה לטענתם זו, מביאים המערערים עדויות שונות מהן עולה, כך להשקפתם, כי פוליצר אכן עסק בסחר במוצרי דלק, וכן שבוצעו הובלות של דלקים מאנקור לטול.

כתמיכה נוספת לטענתם זו, מפנים המערערים להחלטה על עיכוב הליכים שניתנה בתיק אחר (ת.פ תל-אביב 7007/99 מדינת ישראל נ' עובדיה ואח'), בו הואשמו המערערים שבפנינו בצוותא עם אחרים – עובדיה קוקו, שלום ששון, אברהם מתן וחברת שפר את לוי (1993) בע"מ – בסחר בחשבוניות מס פיקטיביות. לטענת המערערים, עיכוב ההליכים מעיד על כך שבינם ובין אלו שנאשמו עימם נקשרו עסקאות אמת במוצרי דלק, וכן כי היו ברשותם טובין למכירה, אשר התקבלו מפוליצר. בכך, סבורים המערערים, די כדי להפריך את קביעת בית-המשפט, לפיה לא נעשו עסקאות של ממש בינם ובין פוליצר. המערערים אף משיגים כנגד הקביעה לפיה לא הובאו די ראיות אודות שינוע מוצרי דלק מאנקור, והקביעה לפיה עדותו של בר-צור הייתה מהימנה. בנוסף הם טוענים, כי ראיות הסיוע לעדותו של עד המדינה בר-צור שעל קיומן עמד בית-משפט קמא, לאו ראיות סיוע הן.

עוד ממשיכים המערערים וטוענים, כי לא היה מקום להרשיעם הן בעבירות לפי חוק המע"מ וחוק הבלו, והן בעבירות מרמה לפי חוק העונשין. להשקפתם, משייחד המחוקק הסדר ספציפי לעבירות המס, גובר הסדר זה על הנורמה הכללית הקבועה בחוק העונשין. בנוסף, משיגים המערערים כנגד הרשעתם בעבירות המרמה גופא, ומלינים כנגד סירובו של בית-משפט קמא להתיר להם להגיש את דו"ח מבקר

המדינה לשנת 1993, כראיה לרשלנותן של רשויות המס בגביית הבלו, רשלנות המנתקת, כך להשקפת המערערים, בין מעשיהם ובין התוצאה של אי-גביית המס.

עוד הם טוענים, כי משהרשיע אותם בית-המשפט בעבירה לפי סעיף 220(4) לפקודה, לא היה מקום להרשיעם אף בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה, משום שלהשקפתם, סעיף אחרון זה הוא "סעיף סל", ויש להחילו רק מקום בו לא ניתן להחיל את אחת החלופות האחרות המנויות בסעיף. עוד נטען, כי משהורשעו בעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(4) לחוק מע"מ, לא היה מקום להרשיעם גם בעבירה של הגשת דו"ח הכולל ידיעה שאינה נכונה לפי סעיפים 117(א)(3) ביחד עם סעיף 117(ב) לחוק, הואיל ועבירה זו "נבלעת" בעבירת הניכוי.

בהמשך נטען, כי בית-משפט קמא שגה בכך שהרשיע אותם ב-226 עבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין לפי סעיף 117(ב)(4) לחוק המע"מ. לטענתם, הרשעתם במספר עבירות זה נגזרה ממספר החשבוניות הפיקטיביות, לכאורה, שנכללו בספרים, אולם, להשקפתם, מניין העבירות של ניכוי מס תשומות צריך להיקבע לפי מספר הדו"חות התקופתיים בהם נוכה מס התשומות, ולא לפי מספר החשבוניות. ועוד נטען, כי יש לקבוע שכל פעולת ניכוי המתבצעת בעת הגשת הדו"ח התקופתי, אף אם היא נסמכת לכאורה על מספר רב של מסמכים שהוכנו או הוצאו שלא כדין, מהווה עבירה אחת רבת-פריטים. בדומה הם טוענים, כי לא היה מקום להרשיעם באלפי עבירות לפי סעיף 26 לחוק הבלו, אלא ניתן היה להרשיעם, לכל היותר, בעבירה אחת רבת פריטים לפי אותו סעיף.

באופן חלופי לטענות דלעיל, מעלים המערערים השגות כנגד חומרת העונש שנגזר להם, באשר להשקפתם, העונש החמיר עמם יתר על המידה.

המדינה מצידה, סומכת ידיה על פסק-דינו של בית-משפט קמא, וסבורה כי יש להותירו על כנו.

ניהול ההליך

22. שתיים הן הזכויות העומדות בליבת טענותיו של ז'ק באשר לניהול ההליך בעניינו: זכותו להיות נוכח במשפט, וזכותו לנהל הגנה. נקודת המוצא לדיוננו היא, כי אכן, כטענתו, לנאשם בהליך פלילי קנויות שתי זכויות יסוד אלו. ואולם, כפי שאראה בהמשך, הן אינן מוחלטות, והגבלתן בנסיבותיו החריגות של המקרה שבפנינו, לא רק שהייתה מוצדקת, אלא אף הכרחית.

23. סעיף 126 לחוק סדר הדין הפלילי (נוסח משולב), התשמ"ב-1982 (להלן: חסד"פ") קובע כי "באין הוראה אחרת בחוק זה לא יידון אדם בפלילים אלא בפניו". בסעיף זה גלומות חובתו של נאשם וגם זכותו להיות נוכח במשפטו, זכות אשר זכתה, להשקפתם של אחדים, למעמד של זכות יסוד חוקתית (ע"פ 1632/95 מושלם נ' מדינת ישראל, פ"ד מט(5) 534, 547 (להלן: פרשת מושלם); ע"פ 353/88 וילנר נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(2) 444, 450; בג"צ 7357/95 המפריס נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(2) 769, 776 (להלן: פרשת המפריס)).

אולם, נוכחות פסיבית של הנאשם בבית-המשפט – אין בה די. כדי שנוכחות הנאשם תשא תרומת אמת להליך המשפטי, נתונה לו אף הזכות לפרוש את הגנתו בפני בית-המשפט. זכותו זו, מעוגנת בסעיף 159 לחוק סדר הדין הפלילי, הקובע: "לא זוכה הנאשם לפי סעיף 158, רשאי הוא להביא לפני בית המשפט את ראיות ההגנה". הזכות לנהל הגנה כוללת, בין היתר, את הזכות להביא ראיות, לעיין בחומר החקירה שנאסף בידי התביעה (ע"א 497/92 נחום נ' מדינת ישראל; ב"ש 838/84 לבני נ' מדינת ישראל, פד"י לח(3) 729, 737-8); ולחקור את עדי התביעה בחקירה נגדית (ע"פ 5329/98 דג'אני נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(2) 273; ע"פ 351/80 חולי נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(3) 477, 487; ע"פ 7450/02 עיד נ' מדינת ישראל, לא פורסם). ויודגש, זכות הנאשם להתגונן איננה רק זכותו של הנאשם העומד לדין, אלא היא "משקפת אינטרס ציבורי כללי, אשר נועד להבטיח כי מערכת המשפט תכריע בגורלו של נאשם בגדרו של משפט הוגן, שבו ניתנה לו הזדמנות מלאה להציג את הגנתו" (בש"פ 2043/05 מדינת ישראל נ' גד זאבי, לא פורסם).

24. לזכויות עליהן עמדתי לעיל נודעת חשיבות מכרעת לתקינותו והגינותו של ההליך הפלילי, אולם, הן אינן זכויות מוחלטות. יש והנאשם עצמו יוותר עליהן, ובאפשרות זו הכיר המחוקק, לדוגמה, בסעיפים 128(2), ו-132 לחסד"פ. בדומה, יש והאינטרס הציבורי בקיומו התקין והראוי של המשפט, יחייב את הגבלתן של הזכויות האמורות. שתי הזכויות כאחד, נועדו לשמש עזר לבית-המשפט בעשיית דין צדק וחשיפת האמת. זכויות אלה הן אפוא, זכויות דיוניות המיועדות להשיג מטרות מוגדרות. מכך נגזר, כי מקום בו השימוש שמבקש בעל הזכות לעשות בה מסכל את אותן מטרות ממש, ניתן יהיה לסטות מסדרי הדין הרגילים, שכן "ייעודו של ההליך הפלילי לברר את חפותו או אשמתו של הנאשם, סדרי הדין קובעים את דרכי הבירור ... הם קובעים את הדרך היעילה ביותר לחשיפת האמת, ולשם כך ניתן שיקול דעת לבית-המשפט לסטות מהם כדי לעשות צדק" (ע"פ 4006/93 נוריאל נ' מדינת ישראל, לא

פורסם; ע"פ 951/80 קני"ד נ' מדינת ישראל פ"ד לה(3), 505, 516). מהם מקורות הסמכות להגבלתן של הזכויות האמורות?

25. הזכות לנוכחות בהליך ניתנת להגבלה מכוחו של סעיף 130 לחסד"פ, העוסק בהיעדרותו ממשפט של אדם אשר הואשם בעבירה מסוג פשע אם הדיון במשפטו מתקיים בבית-משפט שלום (סעיף 130(ב) לחסד"פ). ההליך נשוא הערעור שבפנינו התקיים בפני בית-משפט מחוזי, ועל כן סעיף 130 אינו רלוונטי לענייננו. עם זאת, אני סבור כי לבית-משפט קמא הייתה סמכות לקבוע כי ההליך ינוהל בהעדרו של ז'ק מכוח הוראת סעיף 131 לחסד"פ, המסמיך את בית-המשפט "להרחיק מאולם בית המשפט נאשם המפריע לדיוני בית המשפט". בניגוד להוראת סעיף 130 לחסד"פ, הוראת סעיף 131 חלה לגבי כל עבירה ובכל ערכאה (פרשת משולם הנ"ל, בעמ' 549), וניתן להסיק ממנה כי סירוב קונסיסטנטי של נאשם להתייצב לשיבות בית-המשפט, עשוי להיחשב ל"הפרעה" ולהוות הצדקה לניהול המשפט בהעדרו, שכן: "זכותה של המדינה לנהל משפט ללא נוכחות הנאשם, אם הלה מוותר על זכותו להיות נוכח במשפט, בין במפורש בין מכללא; בין בבקשה מפורשת ובין באי התייצבות לדיון" (א' סטרשנוב שפיטת נאשם בהיעדרו המשפט ה 201, 207, והשוו: י' קדמי על סדר הדין בפלילים כרך ב', תשס"ג-2003, בעמ' 765; פרשת משולם הנ"ל, בעמ' 549).

זאת ועוד, הזכות לנוכחות בהליך והזכות לנהל הגנה הן זכויות דיוניות, ולהשקפתי, השימוש בהן צריך שיעשה בדרך מקובלת ובתום לב. במשפט האזרחי, הוחל עיקרון תום-הלב במפורש על שימוש בזכויות דיוניות, תוך שימוש בסעיפים 39 ו-61 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (בג"צ 566/81 עמרני נ' בית הדין הרבני הגדול, פ"ד לז(2) 9,1; ע"א 424/86 נאות מרינה בת-ים נ' הבנק הבינלאומי הראשון, פ"ד מג(2) 355, 393; ע"א 813/87 רוטברד נ' מדינת ישראל, פ"ד מג(3) 514, 517). סבורני, כי כך יש לנהוג גם בגדרו של הליך פלילי - על הצדדים להליך זה לעשות שימוש בזכויות הדיוניות הנתונות להם בדרך מקובלת ובתום לב, ולידע, כי להפרתה של חובה זו עשויות להיות השלכות במישור הגבלתן של הזכויות הדיוניות שהוקנו להם. עמד על כך השופט ד' ביין בצינו:

"אשר לדינים המסדירים את ההליך בבית-המשפט (ההליך הפלילי במובן הצר), הרי ניתן ללמוד גזירה שווה מהפסיקה שהחילה את עקרון תום-הלב על הדיון האזרחי, תוך ציון ששימוש בזכויות דיוניות יכול וייחשב כפעולה משפטית במובן סעיף 61(ב). ניתן לאמר, שאם זכויות וחובות דיוניות כפופות לעקרון תום-הלב, הרי אין נפקא מינא אם מדובר בדיון אזרחי או פלילי" (ד' ביין, לשאלת תחולת עקרון תום הלב בדיון הפלילי, פלילים ד, 101, 106).

החובה לעשות שימוש בזכויות דיוניות בדרך מקובלת ובתום-לב מוטלת, כך להשקפתי, הן על התביעה והן על הנאשם. אמנם, נוכח פערי הכוחות הקיימים בין הצדדים במשפט הפלילי, ייתכן שתהיה הצדקה להטיל חובה זו על התביעה ועל הנאשם במינון שונה (ביין הנ"ל, בעמ' 112), אולם נדמה, כי לא ניתן להטיל ספק בכך שחובת תום-הלב, ולו במובנה הגרעיני והצר ביותר, חלה גם על הנאשם בהליך הפלילי בבואו לעשות שימוש בזכויות דיוניות הנתונות לו.

ולבסוף, סמכותו של בית-המשפט לנהל את ההליך בהעדרו של הנאשם או להגביל את ניהולה של פרשת ההגנה – מקום בו מסכלת התנהלות הנאשם את תקינות ההליך או את עצם ניהולו – נגזרת מסמכותו הטבועה של בית-המשפט למנוע פעולה או מחדל מצדו של בעל-דין, תובע או נאשם, שיש בהם כדי להכשיל הליכי משפט ולמנוע ממנו מלמלא את ייעודו בעשיית דין צדק (רע"פ 4574/99 מדינת ישראל נ' לגזיאל, פ"ד נד (2) 289, 292; ע"פ 4977/92 גבארין נ' מדינת ישראל, פ"ד מז(2) 690, 700; בש"פ 1781/00 שוורץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נה (4) 293, 303).

26. מן הכלל אל הפרט. ההליך המשפטי נושא הערעור שבפנינו נמשך ארבע שנים, ולכך תרם ז'ק תרומה נכבדה כאשר עתר אין ספור פעמים לדחיית הדיון מטעמים רפואיים (עמ' 152 להכרעת-הדין). ז'ק אמנם המציא לבית-המשפט תעודות וחוות-דעת רפואיות, אולם, חלקן לא נערך כדין, ופעמים רבות נמנע ז'ק מלהמציא לבית-המשפט ולתביעה את התיעוד הרפואי שנדרש ממנו במועד (עמ' 561, 602-603, 609-610 לפרוטוקול). בנוסף, עיון בפרוטוקול הדיון מעלה, כי הטענות בדבר מצבו הרפואי של ז'ק לא היו עקביות. כך, בעוד שבראשית ההליך, טען כי סובל הוא מזעזוע מוח שנגרם עקב תאונת דרכים, טען בהמשך כי במוחו התגלה גידול ממאיר, הוא נתון במצוקה נפשית, ולבסוף, שהוא סובל מאפילפסיה. ואם בכך לא די, הרי שאף לאחר שבפני בית-המשפט הונחה חוות-הדעת רפואית ממנה עלה כי במוחו נתגלה נגע ממאיר, במהלך חודש שלם לא נערכה לו בדיקה רפואית כלשהי, עניין שאינו סביר בהתחשב בחומרת הדיאגנוזה הרפואית (עמ' 613 לפרוטוקול).

בהמשך, התנגד בא-כוחו של ז'ק למינוי מומחה רפואי מטעם התביעה, חרף כך שהובהר לו כי לא התביעה היא שתבחר במומחה אלא משרד הבריאות (עמ' 614 לפרוטוקול). כאמור, בא-כוחו של ז'ק אף דחה את הצעותיו יוצאות הדופן של בית-המשפט, לרבות ההצעה להגיע לבית-החולים כדי לגבות את עדותו של שולחו, וההצעה כי עדותו הראשית של ז'ק תוגש בכתב (עמ' 629-631 לפרוטוקול). ואם בכך לא די, הרי שבמועד מתן הכרעת-הדין, התחוור כי שבעה חודשים קודם לכן, התייצב ז'ק בפני בית-משפט השלום בתל-אביב-יפו, במסגרת הליך אחר שהתנהל בעניינו, ואף

יציג את עצמו וחקר עדים (עמ' 731 לפרוטוקול). כל אלה, מובילים למסקנה כי החלטתו של בית-המשפט המחוזי להמשיך בניהול המשפט בהעדרו של ז'ק הייתה הכרחית ומוצדקת, ובלעדיה, היה ההליך המשפטי מושם ללעג, ומטרתו – חשיפת האמת ועשיית דין צדק – הייתה מסוכלת.

27. בדומה, אני סבור כי הייתה הצדקה מלאה להגביל את זכותו של המערער לנהל את הגנתו. בית-משפט קמא קבע – בהתאם לחוות-דעת רפואית שהוגשה לו – כי ז'ק היה כשיר להתייצב לדיונים בבית-המשפט. נוכח כך, שומה היה עליו להתייצב כאמור, ומשלא עשה זאת, הוא אינו יכול לטעון כי הגנתו נפגעה. ברור גם, כי השגותיו של ז'ק כנגד ההחלטה שלא לאפשר לו לפתוח שנית בפרשת ההגנה, חמישה ימים עובר למתן הכרעת-הדין – דינן להידחות על הסף. ז'ק עשה כל שאל ידו כדי לתקוע מקלות בגלגליו של ההליך המשפטי, ואף לא טרח לעדכן את בית-המשפט על השיפור שחל במצבו, שיפור שאפשר לו להתייצב בפני בית-משפט השלום בתל-אביב-יפו בהליך אחר שהתנהל בעניינו וליטול בו חלק פעיל. בקשתו לפתוח בשנית את פרשת ההגנה, היא אפוא ניסיון נוסף לשבש – ואולי אף לסכל – את קיומו של ההליך המשפטי, ואת זאת, אין לאפשר.

28. ראיתי לייחד מספר מילים להשגות המערערים כנגד כך שלא ניתן להם לחקור את המומחה פרופ' קורצ'ין בחקירה נגדית. סעיף 20 לפקודת הראיות (נוסח חדש), התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות") קובע:

חוות-	בית המשפט רשאי, אם אין הוא רואה חשש
דעת	לעיוות דין, לקבל כראיה, בכתב, חוות דעתו
מומחה	של מומחה בשאלה שבמדע, שבמחקר,
ותעודת	שבאמנות או שבידיעה מקצועית... ותעודה של
רופא	רופא על מצב בריאותו של אדם...

חוות-דעת ותעודות רפואיות שהוגשו כראיה לבית-משפט כמוהן כתצהיר או כעדות (סעיף 25 לפקודת הראיות), ובהתאם, לבעל הדין שכנגד שמורה הזכות לחקירתו הנגדית של עורך חוות-הדעת (סעיפים 15 ו-26א לפקודת הראיות). הזכות לחקירה נגדית לא הוכרה בישראל כזכות חוקתית, אולם מפאת חשיבותה ותרומתה הפוטנציאלית לחשיפת האמת ולהגנתו של הנאשם, היא נתפסת כ"זכות דיונית מן המעלה הראשונה" (ע"פ 5329/98 Tג'אני הנ"ל, בעמ' 280).

עיון בפסיקה ובספרות המשפטית מעלה, כי הדעות אודות טיבה של הזכות לחקירה נגדית נחלקו. היו שסברו, כי מדובר בזכות מוחלטת וכי לבית-המשפט אין

שיקול דעת באשר למניעתה (ע"א 157/66 אפוריון נ' כהן, פ"ד כ(3) 628, 630; ע"א 707/79 וינר את טיקו נ' אמסלם, פ"ד לה(2) 209, 213; ע"א 521/77 ברוור נ' רשות הנמלים, פ"ד לב(1) 416, 419). אחרים סברו, כי הזכות לעריכת חקירה נגדית, ככל זכות אחרת, אינה מוחלטת, אלא "כפופה לסמכותו הכללית של בית-המשפט למנוע שימוש לרעה בהליכיו על ידי איסור חקירות שאינן לעניין הנידון" (בג"צ 91/94 גבארה נ' בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, פ"ד כח(2) 518, 523), וכן כי ניתן להגבילה מקום בו "ברור מראש שהחקירה מכוונת להציל מפיו [של העד] דברים שאינם רלוונטיים לנשוא הדיון או אשר לא יוכלו להשפיע, בלאו הכי, על תוצאתו" (ע"א 217/63 רב-און נ' הולצמן, פ"ד יז(4) 2717, 2727. עוד ראו: א' הרנון, דיני ראיות (תש"ל), בעמ' 107 (להלן: הרנון); י' קדמי על הראיות (תשס"ד-2003) חלק שני, בעמ' 826). הגבלת הזכות לחקירה נגדית, נקבע, תעשה "בזהירות רבה ובמקרים נדירים בלבד" (ע"א 228/81 יובל חברה לביטוח בע"מ נ' פומס, פ"ד לה(4) 640, 642; ע"א 654/83 הנ"ל, בעמ' 134).

29. להשקפתי, בנסיבותיו יוצאות הדופן של המקרה הנוכחי, החלטתו של בית-משפט קמא שלא להתיר את חקירתו הנגדית של פרופ' קורצ'ין עמדה בקריטריונים דלעיל, והייתה מוצדקת. חוות-הדעת הרפואיות שהגישה ההגנה לא העלו תמונה ברורה באשר לכשירותו של ז'ק למתן עדות, ועל רקע זה, הורה בית-המשפט על בדיקתו בידי מומחה אשר יבחר על ידי גורם חיצוני (עמ' 614 לפרוטוקול). כאמור, בסופו של יום קבע המומחה, כי ז'ק כשיר להתייצב בבית-המשפט ולהשלים את עדותו. נוכח מסכת התלאות והדחיות של ההליך המשפטי שתוארה לעיל, קשה להשתחרר מן הרושם, כי הבקשה לחקור את המומחה לא נועדה אף היא כדי לעכב, ולא בפעם הראשונה, את ההליך המשפטי, ולכך, רשאי וצריך היה בית-משפט קמא לסרב.

30. הטענה בדבר סירובו של בית-משפט קמא להתיר הגשתה של חוות-דעתו החשבונאית של רואה-החשבון חרפק (להלן: חרפק) – מוטב לה שלא הייתה נשמעת, שכן סירובו של בית-המשפט לקבל חוות-דעת זו נעוץ במחדליה של ההגנה, ובהם בלבד. ההגנה לא נערכה במועד להעדתו של חרפק, שכן היא לא טרחה להעביר לידי התביעה את עיקרי חוות-הדעת או את הנתונים עליהם התבססה (עמ' 564 ו-589 לפרוטוקול). לאחר דחיות ועיכובים רבים, קבע בית-המשפט כי עדי ההגנה כולם יעידו ביום 6.7.03 (עמ' 633). חרפק לא הובא למתן עדות ביום זה, מבלי שניתן לכך כל הסבר מטעם ההגנה. רק לאחר שבית-המשפט קבע כי פרשת ההגנה של ז'ק הסתיימה, הוגשה ביום 9.7.03 בקשה להוספת חוות-דעתו של חרפק כראיה נוספת. אף במועד זה, תיקי הייצוא לא הועברו לידי המשיבה, וחרפק לא הוזמן להיחקר על חוות-דעתו.

בנסיבות אלו, סבורני כי בהחלטתו של בית המשפט המחוזי לא נפל פגם, וממילא אין מקום להתערב בה.

בשולי הדברים אוסיף, כי חרף כך שניהולו של ההליך בעניינו של ז'ק היה חריג – אינני סבור כי נגרם לו עיוות-דין. בא-כוחו הביא עדי הגנה, חקר את עדי התביעה בחקירה נגדית, ואף הגיש סיכומים. הערכאה הראשונה אף נדרשה לפרטי עדותו החלקית של ז'ק בבית-המשפט – חרף כך שלא עמד לחקירה נגדית – וקבע כי אין בה כדי להועיל לו.

פרשת הבלו

31. טענתם העיקרית של המערערים בפרשת הבלו היא, כי הבנזין שנמשך מבז"ן היה פטור מבלו משום שנקודת הרתיחה שלו הייתה גבוהה מזו שהופיעה בצו 1980. חשוב להדגיש, כי טענה זו מצמצמת א-פריורי את יריעת המחלוקת. ראשית, משום שסול משכה מבז"ן סוגים שונים של דלק, ואילו הטענה דלעיל רלוונטית אך ורק לדלק מסוג בנזין. שנית, משום שטענה זו משתמעת הכרה בכך שבנזין שנקודת הרתיחה שלו הייתה נמוכה מ-205 מעלות, היה חב בלו עוד מכוחו של צו 1980. מדו"חות האנליזה של בז"ן עולה, כי למעלה ממחצית מכמות הבנזין שמשכו המערערים בכל שנות פעילותם בשוק הדלק הייתה נמוכה מ-205 מעלות (ת/244; ת/246-ת/253). נוכח אופייה של טענת ההגנה, אין, למעשה, כל מחלוקת כי מחציתו זו של הבנזין הייתה חבת בלו. יריעת המחלוקת מתרכזת, אפוא, בדלק מסוג בנזין בלבד, ורק בחלקו של הבנזין שנקודת הרתיחה שלו הייתה גבוהה מ-205 מעלות (טבלה ב לת/244; עמ' 543-545 לפרוטוקול).

32. לגופו של עניין. עומדות בפנינו שתי אפשרויות לפרשנותו של צו 1980. לפי האפשרות הפרשנית האחת, נוכח לשונו של צו 1980, חלק מהבנזין שנמשך על ידם מבז"ן היה פטור מבלו. אפשרות פרשנית זו נגזרת מההשקפה כי הגדרתו של בנזין חב בלו נגזרת מצו 1980 בלבד, וכי הפרמטר של נקודת הרתיחה הינו קריטי לצורך הבחנה בין בנזין חב בלו לבנזין שאינו חב בלו. לפי האפשרות הפרשנית השנייה, חבות הבלו נגזרת ממכלול ההסדרים בתחום הבלו על הדלק והפרמטר של נקודת הרתיחה אינו פרמטר מכריע לעניין זה. באיזו דרך פרשנית עלינו לילך? התשובה לשאלה זו מצויה בסעיף 34כא לחוק העונשין, שזו לשונו:

פרשנות ניתן דין לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו, יוכרע העניין לפי הפירוש המקל ביותר עם מי שאמור לשאת באחריות פלילית לפי אותו דין.

בפסיקה נקבע, כי "התוצאה הפרשנית הקבועה בסעיף 34כא לחוק העונשין תחול רק אם הדין הפלילי ניתן למספר פירושים סבירים לפי תכליתו. כאשר קיים רק פירוש סביר אחד המגשים את תכליתו של הדין, יש לנהוג על פי פירוש זה. לסעיף 34כא אין תחולה. אכן, סעיף 34כא אינו חל כאשר הבחירה הינה בין פירוש סביר לפירוש אבסורדי ... רק כאשר פירושו של הדין על פי תכליתו מעלה מספר פירושים וכל אחד מהם הוא פירוש סביר המגשים את תכליתו של הדין, מופעלת התוצאה הקבועה בסעיף 34כא לחוק העונשין" (דנ"פ 1558/03 מדינת ישראל נ' אטד, פ"ד נח(5) 547, 556).

תכליתו של חוק אינה אלא "המטרות היעדים, האינטרסים, הערכים, המדיניות והפונקציה שהחוק נועד להגשים" (א' ברק פרשנות תכליתית במשפט תשס"ג-2003 כרך שני, בעמ' 398. להלן: פרשנות תכליתית במשפט). תכליתו של החוק נלמדת ממקורות פנימיים וחיצוניים כאחד. היא נלמדת מלשונו של החוק, מעיון בחוק בכללותו וממקורות חיצוניים לחוק, לרבות ההיסטוריה החקיקתית שלו, דברי חקיקה אחרים ועוד (פרשנות תכליתית במשפט הנ"ל, בעמ' 427-397). דרך פרשנית זו חלה גם לגבי הדין הפלילי:

"ניתן לטעון, כי עניין לנו בהוראה פלילית, וכי יש לפרשה על דרך הצמצום... אין בידי לקבל קו מחשבה זה. חוק פלילי, כמו כל חוק אחר, אין לפרוש לא על דרך הצמצום ולא על דרך ההרחבה, אלא על דרך מתן משמעות הגיונית וטבעית ללשון החוק כדי להגשים את מטרת החקיקה. מילותיו של החוק אינן מבצרים שיש לכבשם בעזרת מילונים, אלא עטיפה לרעיון חי, המשתנה על פי נסיבות הזמן והמקום, לשם הגשמת מטרתו הבסיסית של החוק" (ע"פ 787/79 מזרחי נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 421, 427. והשוו: ע"פ 163/82 דוד נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 645, 622; ע"פ 6696/96 כהנא נ' מדינת ישראל, פ"ד נב(1) 549, 535; ע"פ 2831/95 אלבה נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(5) 310, 221; א' ברק "על פרשנותה של הוראה פלילית" מחקרי משפט יז 347, 348)

33. מה הייתה, אפוא, תכליתו של צו 1980? נדרש תחילה לחוק הבלו, שמכוחו הותקן צו זה. תכליתו של חוק הבלו הייתה להטיל מס על דלק המיוצר בישראל. מטרה זו עולה בבירור מלשונו של סעיף 1 לחוק הבלו, הקובע כי "דלק חב בלו" הוא "דלק המיוצר בישראל שהוטל עליו בלו על פי סעיף 2". ברוח דומה, קובע סעיף 2 לחוק

הבלו כי "שר האוצר, רשאי, בצו, להטיל בלו על דלק המיוצר בישראל בשיעורים שיקבע בצו, אם בדרך כלל או לסוגים של דלק". מטרה זו עולה במפורש מדברי ההסבר להצעת חוק הבלו, בהם צוין לאמור: "תכליתו של החוק המוצע היא להטיל בלו על דלק המיוצר בארץ. הבלו יוטל הן על דלק המיוצר מ[חומר] גלם המופק בארץ והן מ[חומר] גלם המובא מחוץ לארץ" (ה"ח 342 תשי"ח, 197, ההדגשות הוספו).

תכליתו של חוק הבלו נלמדת גם מן הפטורים מחובת התשלום שנקבעו בידי המחוקק. בסעיף 8 לחוק הבלו ניתן פטור על דלק שיועד לייצוא, ובצו הבלו על הדלק (פטור), התשל"א-1971 (להלן: צו הפטור), הוענק פטור לדלקים המשמשים למטרות ספציפיות שנמנו בצו (סעיפים 1-3 לצו הפטור). כהשלמה לאלה, קבע המחוקק בסעיף 1 לצו הבלו על דלק (פטור מחובת קבלת רישיון ואישור), התש"ך-1960, כי יצרן או מחזיק של דלק פטור מבלו, פטור מחובות הדיווח ותשלום הבלו. מצירופם של דברי חקיקה אלו יחד אתה למד, כי הכלל הוא שדלק המיוצר בארץ הנו חב בלו, והחריגים לכלל זה הם רק אותם מקרים שהדלק שימש לאחת המטרות שהוכרו בחוק כמעניקות פטור.

על רקע כל אלה, נשוב ונבחן את צו 1980. בנוזן חב בלו הוגדר בצו 1980 באמצעות הפרמטר הכימי של נקודת הרתיחה בהסתמך על דרישות התקן הישראלי דאז, לבנוזין המשמש לשריפה במנועי רכב. ההסתמכות על דרישות התקן לא נזכרה מפורשות בצו עצמו (עמ' 4 לת/355). ההגדרה אף הייתה חלקית, שכן היא לא הקיפה במדויק את כל הרכיבים הכימיים האמורים להימצא בבנוזין תקני (עמ' 487-488 לפרוטוקול), אלא עשתה שימוש בפרמטר של נקודת הרתיחה, שהוא פרמטר שולי יחסית לרכיבים כימיים אחרים:

"...לבנוזין יש מטרה הוא אמור להשרף במנוע של רכב ולאפשר לו לקבל את האנרגיה של ההנעה של המנוע ולא להזיק למנוע, ולשם כך נדרשות מספר רב של תכונות. המפורסם בהם הוא האוקטן, אבל גם תכונות נוספות כמו למשל נקודת הרתיחה הסופית היא מעניינת מנקודת המבט של הזיהום שייפלט מהמנוע וליעילותו... החשיבות של נקודת הרתיחה היא אולי ברמה השלישית" (עמ' 485 לפרוטוקול).

זאת ועוד. לשינוי שערך מכון התקנים בהגדרת בנוזין תקני לא הייתה השפעה על תהליכי הייצור של הבנוזין:

"תהליכי הייצור לא השתנו באופן עקרוני, מדובר על אותם תהליכי ייצור ואותם מרכיבים השתתפו בתהליך לפני ואחרי... לא בהכרח אחרי שינוי התקן היו אצוות שהיו מעל 205, אבל היו גם כאלה שטווח הרתיחה הסופי שלהם עבר את 205... מה שברור לי שבנוזין הוא בנוזין וההגדרה שלו מבחינתי לא משנה אם זה 205 או 215... מבחינתי זה בנוזין" (עמ' 484-486 לפרוטוקול).

השימוש בפרמטר הכימי של נקודת הרתיחה בגדרו של צו 1980 היה, אפוא, טכני בלבד ולא מהותי. לא הייתה לו השפעה על ייצור הבנוזין, ובפועל, הבנוזין ששווק על ידי בז"ן עובר לשינוי התקן ולאחריו, היה זהה. מכאן, שצו 1980, כיתר דברי החקיקה בתחום הבלו, נועד להטיל בלו על בנוזין שיוצר בישראל ושימש לרכב מנועי. צו 1980 לא נועד לפטור מבלו בנוזין אשר ענה על קריטריונים אלה רק משום שנקודת הרתיחה שלו הייתה גבוהה מזו שצוינה בצו 1980, שכן לנקודת הרתיחה לא הייתה משמעות אופרטיבית כלשהי.

פרשנות זו של צו 1980 היא האפשרות היחידה מבין שתי האפשרויות הפרשניות עליהן עמדנו לעיל, המתיישבת עם תכלית ההסדרים בתחום הבלו, שכן בחירה בפרשנות אחרת תביא ליצירת פטור יש-מאין מחובת הבלו, על פי פרמטר כימי שולי יחסית. זאת, בניגוד לקביעת המחוקק לפיה דלק יהיה חייב בבלו, אלא אם כן שימש לאחת המטרות המנויות בצווי הפטור שנמנו לעיל או נועד לייצוא, ובניגוד גמור לכוונת המחוקק ולתכליתם של ההסדרים בתחום הבלו. להבחנה זו אין כל הצדקה, שכן אין סיבה להניח כי צו 1980 ביקש לסתור את תכליתו של חוק הבלו וצווי הפטור שהוצאו מכוחו, ולפטור ממס דלקים שלא נכללו בהסדרי הפטור המיוחדים שקבע המחוקק, בהסתמך על פרמטר כימי זניח ובלתי מדויק. מכאן שלמעשה, אין בפנינו בחירה בין שתי פרשנויות המגשימות את תכליתו של ההסדר בתחום הבלו, אלא רק אפשרות פרשנית אחת המתיישבת עם תכליתו של חוק הבלו, ופרשנות אחרת, המביאה לתוצאה שאינה הגיונית על פניה. במצב דברים זה, כפי שציינו לעיל, אין תחולה לסעיף 34 לחוק העונשין, ומכאן, שהפרשנות שיש ליישם לענייננו, היא הפרשנות שהוצעה על ידי המדינה ולפיה הבנוזין שמשכו המערערים מבז"ן היה חב בלו עוד מכוחו של צו 1980.

מן האמור לעיל נובע, כי שאלת הרטרואקטיביות אינה מתעוררת במקרה שבפנינו. כפי שהראינו, הבנוזין שנמשך על ידי המערערים היה חב בלו כבר מכוחו של צו 1980. משכך, גם אם צו 1999 לא היה מוחל רטרואקטיבית, התוצאה הייתה נותרת זהה, לאמור, המערערים היו חייבים בתשלום בלו מכוחו של צו 1980 והשתמטו ממנו. בדומה, אין צורך לדון ביישומם של סעיפי חוק הפרשנות במקרה שבפנינו. הגענו אפוא

למסקנה, כי הבנוזין שמשכה 107 מבז"ן היה חב בלו. המערערים עצמם לא חלקו על העובדה כי במהלך תקופת פעילותם בשוק הדלק, הם שילמו בלו בארבעת החודשים הראשונים, ובכך, נסתם למעשה הגולל על טענותיהם.

34. טענת המערערים, לפיה לא ידעו כי הבנוזין שמשכו היה חב בלו – אין בה ממש. ראשית, ז'ק ידע, במועד רכישתה של 107, אודות חובת הבלו המוטלת עליו (ת/318; ת/351; עמ' 371 לפרוטוקול). זאת ועוד, במכתב שנשלח ל107 ביום 23.8.1995, ציין מאיר שאשא, מפקח באגף המכס והמע"מ בזו הלשון: "ברצוני להביא לידיעתכם כי כל סוג של דלק המשווק על ידכם, שאינו מיועד לאחת המטרות בצו הבלו על הדלק (פטור), התשל"א-1971 ובמהותו כלול באחת ההגדרות שב[1980 צו] חייב בתשלום בלו" (עמ' 1 לנ/38). בנוסף, מעדותם של מנהלת החשבונות של החברה ורואה החשבון החיצוני שלה עלה, כי המערערים יודעו במפורש אודות חוב הבלו התופח, וכן כי הובהר להם כי אי-פירעונו של חוב זה מהווה עבירת מס חמורה (עמ' 476 ו-478 לפרוטוקול; עמ' 534-535 לפרוטוקול).

בנוסף, התנהלותם של המערערים אינה עולה בקנה אחד עם טענתם לפיה הם סברו כי הבנוזין שמשכו מבז"ן היה פטור מבלו. ראשית, לו כך סברו באמת ובתמים, קשה להבין מדוע שילמו למנהל המכס והמע"מ בלו בגין משיכות הבנוזין שביצעו בארבעת החודשים הראשונים לפעילותם בשוק הדלק, ומדוע לא דרשו מעולם החזר על תשלום זה, כאשר על פי השקפתם, הוא נגבה מהם ללא בסיס משפטי. שנית, קשה להבין מדוע פנו להנהלת המכס והמע"מ בבקשה לאפשר להם הסדר מיוחד לתשלום בלו (ת/335). שלישית, ככל שסברו המערערים כי לזכותם עומד פטור שבדין מתשלום בלו, קשה להבין מדוע לא הודיעו על כך למנהל המכס והבלו, ובחרו להעלים את עצם העובדה שהם מושכים דלקים מבז"ן. רביעית – ותמוה מכל – נדמה כי המערערים מבקשים לאחוז את החבל משני קצותיו. מחד הם טוענים, כי הבנוזין שמשכו היה פטור מבלו. מאידך, הם אינם מביאים כל הסבר מניח את הדעת לעובדה שהם התמידו במשך ארבע שנים תמימות לגבות בלו מן הלקוחות להם שווק הבנוזין שמשכו מבז"ן.

35. לשאלת הייעוץ המשפטי וההסתמכות עליו. ראשית, טענתו של ז'ק, כאילו בפני בית-המשפט הונחה אמרת-חוץ שלו בה ציין את דבר קיומה של חוות-הדעת – אינה מדויקת, שכן עיון בחקירתו מיום 8.2.99 מלמד כי נושא חוות-הדעת הועלה על ידי החוקר ולא על ידי ז'ק (עמ' 3 לת/28). גרסת ההסתמכות על חוות-הדעת הועלתה לראשונה בעדות החלקית שמסר ז'ק בפני בית-המשפט, וככזו, היא מהווה גרסה כבושה שמשקלה מועט, מה גם שלכבישתה לא ניתן הסבר מניח את הדעת, הואיל וז'ק

שמר בחקירתו על זכות השתיקה, חרף האפשרות שאותה טענה היתה עשויה לתרום להגנתו (הרנון הנ"ל, בעמ' 49; על הראיות הנ"ל, בעמ' 441; ע"פ 202/56 פרקש נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יא, 677; ע"פ 677/84 דוד נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(4) 33, 45). חרף ההנחה המקדמית בדבר משקלה הראייתי הנמוך, נדרש בית-משפט קמא לגרסה זו, ומצא כי אין בה ממש. שותף אני למסקנתו זו. חוות-הדעת לא הוגשה מעולם לבית-המשפט, ולא נמצאה כל ראייה שתעיד על קיומה (עמ' 591 ו-597 לפרוטוקול). עובדה זו, מצטרפות למשקלה הנמוך ממילא של אותה גרסה, ומובילה למסקנה כי דחייתה הייתה מוצדקת. מסקנה זו, מייטרת את הצורך לדון בשאלה – שהפכה תיאורטית – אם קיומה של חוות-דעת מעין זו היתה עשויה לשלול כוונה פלילית מצדו של המערער (בסוגיה זו ראו: ע"פ 847/85 עצמון נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(4) 617; ע"פ 811/78 פרינק נ' מדינת ישראל, פ"ד לד(2) 365, 373-374; ע"פ 1182/99 הורוביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(2) 49, 100; מ' גור-אריה "הסתמכות על עצה מוטעית של עורך-דין – האם פוטרת מאחריות פלילית?" עלי משפט ב תשס"ב 33).

נוכח כל האמור, נשללת אף טענת הטעות במצב דברים, שכן משהוכח כי המערערים ידעו – עוד בטרם החלו לפעול בשוק הדלק – על חובת תשלום הבלו המוטלת עליהם, שוב לא ניתן לשעות לטענה לפיה הם טעו לחשוב, באמת ובתמים, כי הבנזין שמשכו היה פטור מבלו. לבסוף, הקביעה בדבר העדר ראיות מספיקות להוכחת טענת ייצוא הסולר וכמות הדלק ששימשה לייצוא – היא קביעה עובדתית טהורה, וקביעות מסוג זה, אין, כאמור, מדרכה של ערכאת ערעור להתערב בהן. אף לגופו של עניין אני סבור, כי מסקנתו זו של בית-משפט קמא בעניין זה הייתה מעוגנת היטב בחומר הראיות שהונח בפניו, ואף מסיבה זו לא נמצאה לי עילה להתערב בה.

פרשת החשבונות הפיקטיביות

36. בפתח הדברים אציין, כי מקובל עלי שלא ניתן היה לקבוע ממצא לחובת המערערים בהסתמך על דברים שאמר פוליצר בחקירתו, מן הטעם הפשוט שהוא לא העיד בבית המשפט. ברם, דומני כי אין בכך כדי לשנות מהתוצאה המרשיעה, הואיל וזו התבססה על שורה ארוכה של ראיות אחרות, לרבות עדותו של בר-צור וראיות הסיוע עליהן עמד בית-המשפט, וכלן יחד השתלבו למצרף שמסקנתו ברורה: החשבונות שמסרו פוליצר ופאול לטול לא שיקפו עסקאות אמת.

37. עדותו של בר-צור הייתה מפורטת, סדורה וקוהרנטית, ועלה ממנה כי חברת נתיבי השומרון הייתה נטולת תוכן כלכלי כלשהו. היא לא החזיקה במוצרי דלק, ולא

היו ברשותה אמצעים למסחר בדלק ומוצריו, לרבות מחסנים, משאיות או פנקסי שיקים (עמ' 225 לפרוטוקול). עוד הובהר, שהחשבוניות ותעודות המשלוח שהוציאה נתיבי השומרון לאנקור ולפאול היו פיקטיביים, והיו למעשה תמונת ראי של החשבוניות שהונפקו על ידי אנקור ופאול לסול, במטרה לפטור בסופו של יום את כל הגורמים דלעיל מתשלומי המע"מ בהם היו חייבים (עמ' 225-228 לפרוטוקול; ת/419).

תמונה דומה עלתה מהודעותיו של פאול במשטרה, אשר התקבלו מכוח סעיף 10א לפקודת הראיות, לאחר שפאול הוכרז כעד עוין (עמ' 514 לפרוטוקול; עמ' 131 להכרעת-הדין). פאול ציין, כי מעולם לא רכש דלק מנתיבי השומרון, וכי החשבוניות שהעידו על רכישות מסוג זה היו כוזבות (עמ' 3 לת/561ג), וכך גם באשר לחשבוניות שסופקו לסול על שמו (עמ' 2 לת/561א; עמ' 2 לת/561ב). פאול ציין עוד, כי ספרי החשבוניות בהם תועדו עסקאות הדלק עם סול היו "פיקציה אחת גדולה... פיקטיביים לחלוטין" (עמ' 2 לת/561א). אף פאול ציין, כי מעולם לא ראה באנקור משאיות להובלת דלק או מחסן לאפסונן של סחורות מן הסוג שנרשם בחשבוניות (עמ' 2 לת/561).

מشتי עדויות נוספות שנשמעו בבית-המשפט עלה, כי נתיבי השומרון לא קיבלה תמורה כנגד החשבוניות שהנפיקה, שכן השיקים שעברו, כביכול, לרשותה נפרעו למעשה על ידי פוליצר (עדותו של ז'אן חיים ת/574; עמ' 572-573 לפרוטוקול), וכי שיקים שהוציאה רה-סול, ושנועדו להגיע לידי אנקור ופאול בתמורה לדלק שסיפקו לה, כביכול, חזרו לרה-סול על דרך של גלגול כספים בחשבוניות קש (עדותו של יעקב מורנו עמ' 165-173 לפרוטוקול).

זאת ועוד, מעדותה של שרה מזרחי, מנהלת החשבוניות של אשכול החברות עלה, כי סול חבה לאנקור ופאול חובות עתק של עשרות מיליונים שלא נפרעו מעולם (עמ' 475 לפרוטוקול). חרף קיומם של אלה, המשיכו, לכאורה, פאול ואנקור באספקה הסדירה של מוצרי הדלק לסול, בניגוד לכל הגיון עסקי אלמנטרי. בנוסף, מעדויותיהם של אחד-עשר מתוך שניים-עשר הנהגים שהועסקו באשכול החברות עלה, כי הם מעולם לא הובילו דלקים מאנקור או מנתיבי השומרון למקום מושבו של אשכול החברות ברעננה, ולא הכירו את פוליצר או את בר-צור (ת/488-496; ת/501; עמ' 70-94 לפרוטוקול). נהג אחד בלבד ציין כי הסיע דלקים למקומות נוספים מלבד לבז"ן, אולם הוא גם ציין כי לא הכיר את פוליצר (עמ' 97 לפרוטוקול). למותר לציין, כי נוכח כמויות הדלק האדירות שהועברו מאנקור לסול לפי החשבוניות של אנקור, לא ייתכן כי נהג אחד בלבד הופקד על שינוע הדלק.

38. ראיית סיוע נוספת, שעל קיומה לא עמד בית-המשפט המחוזי, אך יש בה כדי לחזק את גרסתו של בר-צור, נמצאת בהודעותיו של מרדכי במשטרה. כאשר נשאל מרדכי אם סול הובלות ביצעה הובלה מפאול או מנתיבי השומרון או אליהם, הוא ענה בשלילה (עמ' 6 לת/40; עמ' 5 לת/40). וגם כאשר נתבקש לציין מהיכן הוביל דלקים עבור סול הוא ציין: "וגם מבצעים הובלה לחברת דה-סול מהספקים כמו בתי-הזיקוק בחיפה ומפי גלילות וזה הכל רק משתי (כך במקור!) המקומות האלה" (עמ' 3 ו-4 לת/40). מרדכי ציין עוד, כי מעולם לא בוצעו הובלות עבור פאול (עמ' 6 לת/40), וכי לסול עצמה אין משאיות כלל, ולכן לא הייתה יכולה לבצע הובלות באופן עצמאי ללא ידיעתו (עמ' 6 לת/40). לבסוף, ציין מרדכי, כי מעולם לא ראה הובלת דלקים מאנקור, חרף כך שהיה נוכח במגרשי אשכול החברות ברעננה רוב הזמן (עמ' 7 לת/40).

39. בטענות המערערים בדבר קיומן של עדויות המעידות על כך שפוליצר עסק במסחר בדלק מול גורמים אחרים – אין כדי לסייע להם. בר-צור מסר אמנם, כי חבר פוליצר בשל חוב ישן על דלק, אולם פעילות זו כלל אינה נוגעת לתקופה בה עוסק הערעור. עדותו של רואה-החשבון שוורצברג – אשר טיפל בהנהלת החשבונות של אנקור-שחף – אין בה כדי להוכיח כי בפועל, עסק פוליצר בשיווק דלקים, שכן שוורצברג עצמו ציין כי הוא ניזון מפיו של פוליצר, והבדיקות החשבונאיות שנערכו על ידו היו טכניות ולא מהותיות (עמ' 184 לפרוטוקול). כך הוא גם באשר לעדותה של ולנטינה דגרי – מזכירתו של שוורצברג – אשר ציינה כי ידיעותיה אודות עיסוקו של פוליצר בתחום הדלק, נובעות אך ורק מן המידע שמסר לה פוליצר עצמו (עמ' 180 לפרוטוקול). לבסוף, מהימנותן של חשבונות המס שהוציא פוליצר לגורמים אחרים לא נבחנה בפני ערכאה שיפוטית, ועל כן לא ניתן היה לקבוע לגביהן ממצא פוזיטיבי. ממילא, לא יכולים המערערים להיבנות מהן, או להסיק מהן מסקנה כלשהי ביחס לחשבונות נושא הפרשה שבפנינו. לאור האמור, ברי כי אין בשתי עדויות חריגות וכלליות מאוד – של המחסנאי אחוול וטכנאי המשאבות נגר – כדי לשנות את התמונה העובדתית עליה עמד בית-המשפט. לבסוף, טענת המערערים לפיה החלטת עיכוב ההליכים בת.פ. 7007/99 מעלה כי אכן נערכו עסקאות של ממש בין סול לאנקור תמוהה, הואיל ובהחלטה זו צוין במפורש, כי "יש בידי התביעה ראיות ישירות לכך שקבוצת [סול] רכשה חשבונות מס פיקטיביות (כאמור, הן באו מפי בר-צור ופאול) וכי המלאים הפיקטיביים שכביכול נרכשו באותן חשבונות פיקטיביות נמכרו מאוחר יותר ללקוחותיה" (ראו נספח ו' להודעת הערעור).

40. הראיות שהוצגו לעיל הן ראיות נסיבתיות, שאין בכל אחת מהן כדי להוכיח במישרין את מהותן של החשבוניות שהעבירה אנקור לסול (ראו: י' קדמי על הראיות (תשס"ד-2003) בעמ' 688). אולם, בהצטברן יחד, ניתן להסיק מסקנה אחת בלבד - כי העסקאות שעמדו לכאורה מאחורי החשבוניות, לאו עסקאות הן. שאם תאמר אחרת, לא תוכל להסביר כיצד ייתכן שסול לא שילמה כל תמורה עבור הדלקים שסופקו לה, כביכול, וכיצד, חרף העובדה שסול לא פרעה את חובותיה, המשיכו פוליצר ופאול באספקת הדלקים כבימים ימימה, ומדוע זה לא דרשו פוליצר ופאול לקבל חזרה את כספם. לא תוכל להסביר גם כיצד הגיעו הדלקים למקום מושבה של סול ברעננה, כאשר ברור כי הנהגים שעבדו באשכול החברות לא ביצעו הובלות של דלק מאנקור, וכי אנקור עצמה לא החזיקה במשאיות.

נוכח האמור, קשה להבין על מה מבססים המערערים את התיזה החלופית שלהם, לפיה פוליצר סיפק לסול דלקים שנרכשו על ידו ממקורות אחרים ולא מבר-צור, ופעל להסוותם. זאת ועוד, אף קבלת גרסה זו לא היה בה כדי להסביר מדוע תמורת הדלקים שסופקו לא שולמה מעולם, ומדוע, חרף חוב העתק שהתגבש, המשיכה אספקת הדלקים לסול כבימים ימימה, וכיצד הובלו דלקים אלה לסול. שאלות אלה, נותרו מנסרות בחלל האוויר, ולא קיבלו כל מענה מניח את הדעת. כפי שנקבע לא פעם בעבר, "כדי לעורר ספק סביר, אין די בהעלאתה של גרסה אלטרנטיבית רנדומאלית ורחוקה לאירועים, אלא נדרש כי קו ההגנה אותו מנסה הנאשם לבסס, יהיה כזה המעלה ספק ריאלי, ממשי, מתקבל על הדעת ובעל אחיזה סבירה בחומר הראיות" (ע"פ 9216/03 אלרז נ' מדינת ישראל, טרם פורסם, פסק-דין מיום 16.1.06. והשוו: ע"פ 232/55 היועץ המשפטי לממשלה נ' גרינוולד, פ"ד יב 2017, 2062; ע"פ 347/88 דמיאניוק נ' מדינת ישראל, פ"ד מז(4) 221, 653). קו ההגנה אותו מעלים המערערים בפנינו, אינו מעלה ספק מעין זה, שכן הוא עומד בסתירה מוחלטת לתשתית הראיות הענפה שנפרשה בפני בית-המשפט, והוא כשלעצמו, נטול בסיס ראייתי ומותר תמיהות ותהיות אין ספור.

עבירות המרמה

41. טענת המערערים – לפיה משהרשיע אותם בית-משפט קמא בעבירות לפי חוקי המס הרלוונטיים, לא היה מקום להרשיעם במקביל בעבירות מרמה – אין בה ממש. סעיף 186 לחוק סדר הדין הפלילי קובע, כי "בית המשפט רשאי להרשיע נאשם בשל כל אחת מן העבירות שאשמתו בהן נתגלתה מן העובדות שהוכחו לפניו, אך לא יענישנו יותר מפעם אחת בשל אותו מעשה". הכלל הפרשני, לפיו חוק ספציפי גובר על

חוק כללי, בתוקפו עומד, אולם "כשמעשה פלוני הוא עבירה לפי חוקים שונים, ובכלל זה גם לפי חוק מיוחד מכאן ולפי חוק כללי מכאן, ניתן להרשיע את הנאשם בשל כל אחת מן העבירות, הן לפי החוק המיוחד והן לפי החוק הכללי, ובלבד שלא יוטל עליו עונש 'יותר מפעם אחת בשל אותו מעשה' (ע"פ 51/76 ראובן נ' מדינת ישראל, פ"ד ל(3) 14, 17). במקרה שלפנינו, נוכח בית-המשפט לדעת כי מחדלי הדיווח נכרכו בכוונת מרמה, ומשכך, לא הייתה מניעה להרשעת המערערים בעבירות לפי חוק העונשין במקביל להרשעה בעבירות המס.

אף הטענה לפיה יסודות עבירות המרמה בהן הורשעו לא התקיימו – דינה להדחות, שכן הרשעת המערערים בעבירות אלה נסמכה, רובה ככולה, על ממצאים שבעובדה, אשר נותחו בפירוט ובהרחבה בפסק-דינו של בית-משפט קמא. קביעותיו מקובלות עלי, ולא נמצאה לי עילה לשנות מהן. לבסוף אציין, כי השגות המערערים כנגד כך שלא ניתן להם להגיש את דו"ח מבקר המדינה כראיה לרשלנותן של רשויות המס ובז"ן – אין בהן ממש. ראשית, הדו"ח מתייחס לתקופה שאינה רלוונטית למסכת העובדתית שבפנינו. שנית, מטרת הגשתו הייתה להוכיח כי רשויות המס ובז"ן חטאו ברשלנות חמורה. למסקנה זו הגיע בית-משפט קמא גם מבלי שהוגש לו הדו"ח האמור, ועל כן, השגותיהם של המערערים בעניין זה אינן מעלות או מורידות, וממילא אין בהן כדי לגרוע מאחריותם בפלילים.

ההרשעה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה

42. האם היה מקום להרשיע את המערערים בעבירות לפי סעיפים 220(4) ו-220(5) לפקודה במקביל? סבורני כי התשובה על כך היא בחיוב. סעיף 220 לפקודת מס הכנסה קובע:

<p>אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן...ואלו הן...:</p> <p>(4) הכין או קיים... פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות</p> <p>(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן.</p>	<p>מרמה וכו'</p>
--	----------------------

בפסיקה נקבע, כי סעיף 220 בנוי בצורה של פרט וכלל, באופן זה שהפריטים 1 עד 4 קובעים מעשים קונקרטיים המהווים עבירה, ואילו הפריט החמישי

קובע הוראה כללית האוסרת על ביצוע מעשי מרמה, עורמה או תחבולה (ע"פ 406/69 ברנדל נ' מדינת ישראל, פ"ד כד(1) 210, 216). הכלל הקבוע בסעיף 220(5) מופעל כאשר המעשה או המחדל המיוחסים לנאשם אינם נתפסים ברשתה של אף לא אחת מן החלופות הקבועות בפריטים 1-4, אך יש בהם משום מרמה, עורמה או תחבולה (ג' עמיר עבירות מס (2000), בעמ' 494, להלן: עבירות מס). על כן, סעיף 220(5) הוא סעיף בעל "רקמה פתוחה". אין בו הגבלה באשר לאופן ביצועה של המרמה במס, ועולה ממנו כי "כל מרמה... שבה משתמש אדם כדי להניע את שלטונות המס לשום את הכנסותיו בסכום הנמוך מן המגיע, נתפסת על ידי סעיף 220(5)" (ע"פ 109/72, מדינת ישראל נ' פז פ"ד כח(1) 93, 99; עבירות מס הנ"ל, בעמ' 494). כך, קבע בית-משפט זה בעבר, כי מחיקת נתונים ממחשב שמטרתה העלמת מס חוסה בגדרו של הסעיף (ע"פ 4950/91 מדינת ישראל נ' ויזל פ"ד מו(1) 566), וכך נקבע גם באשר למסירת הודעה כוזבת לפיה חברה מצויה בהליכי פירוק, ככל שמטרת ההודעה היא התחמקות ממס (ע"פ 321/78 אקסון נ' מדינת ישראל, חוברות פסקי-דין פליליים בהוצאת נציבות מס הכנסה, חוברת 11, עמ' 203, 1978). נמצאנו למדים אם כן, כי סעיף 220(5) לפקודה מאפשר הרשעה בעבירות העלמת מס במרמה, מבלי להיות כבול לצורת מרמה מוגדרת.

43. ז'ק הורשע אמנם בעבירות של רישום חשבוניות פיקטיביות בספרי החשבונות של סול, לפי סעיף 220(4). אולם, פעולה זו הייתה רק קצה הקרחון של הפעילות העבריינית המסועפת עליה ניצח. בנוסף למעשה זה, רקם ז'ק מערך שווא ומתוחכם, שמטרתו היתה להונות את רשויות מס הכנסה. הוא שקד על הסוואת מקורות ההכנסה של סול; חתם על חוזים לאספקת מוצרי דלק שהיו חוזים למראית עין בלבד; וגלגל כספים בחשבונות קש במטרה להציג מחזור עסקי שלא היה ולא נברא. פעולות אלה – כולן כאחת – ננקטו על ידו כדי שפקידי השומה יבצעו את מלאכתם מתוך אמונה כוזבת במצג המרמה שהוצג בפניהם, ובכך, די כדי להקים את יסודותיה של עבירת המרמה לפי סעיף 220(5) לפקודה. כבר צוין לעיל, כי לבית-המשפט נתונה הסמכות להרשיע נאשם בכל עבירה העולה מן העובדות שהוכחו נגדו. משהוכח, כי ז'ק לא חטא אך בביצוען של עבירות לפי סעיף 220(4) לפקודה, אלא שמזימת המרמה שרקם גילתה עבירות רבות נוספות, לא הייתה מניעה להרשיעו אף בעבירות אלה.

ההרשעה לפי חוק מס ערך מוסף

44. ראשית אבהיר, כי סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף שונה בתיקון 20 לחוק, אשר התקבל בכנסת ביום 6.8.98. העבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין, שהייתה

קבועה בעבר בסעיף 117(ב)(4) לחוק, קבועה היום בסעיף 117(ב)(5). בהוראה גופה לא חל שינוי.

סעיף 67 לחוק מע"מ מטיל על הנישום חובה להגיש דו"ח תקופתי. דו"ח זה נועד לספק לרשויות תמונה מלאה על מכלול העסקאות שנעשו על ידי הנישום (נמדד הנ"ל, בעמ' 650). הדו"ח אמור לכלול, בין היתר, את סך העסקאות שבוצעו על ידי הנישום בתקופה הרלוונטית לדו"ח, וכן פירוט של רכישות שבוצעו על ידו, ואת סכום מס התשומות לניכוי (סעיף 69 לחוק; נמדד הנ"ל, בעמ' 650-651). היותו של הדו"ח אמין או כוזב, אינה תלויה, אפוא, באופן בלעדי בנכונות הדיווח אודות מס התשומות הניתן לניכוי, אלא היא נגזרת ממכלול הידיעות שנכללו בדו"ח. משכך, ברי כי טענת המערערים, לפיה העבירה של הגשת הדו"ח הכוזב "נבלעת" בעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין – אינה יכולה לעמוד. הפעילות העבריינית בה חטאו המערערים לא התמצתה בניכוי מס תשומות שלא כדין בלבד, אלא כללה אף מסירת דיווח כוזב אודות עסקאות ורכישות במוצרי דלק שלא בוצעו מעולם. דיווח כוזב מעין זה, מהווה עבירה עצמאית העומדת על רגליה היא, וברור כי הוא אינו "נבלע" בעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין, שמרחב פריסתה מצומצם יותר.

באשר לטענת המערערים, לפיה לא היה מקום להרשיעם ב-226 עבירות לפי סעיף 117(ב)(4) לחוק מע"מ, אלא ב-33 עבירות מסוג זה בלבד, כמספר הדו"חות שהגישו - עמדתם זו של המערערים נגזרת מגישתו של א' נמדר, הסבור כי "אם חייב ניכה מס תשומות על בסיס חשבונית מס פיקטיבית לא ניתן יהיה להאשימו בעבירה לפי סעיף 117(ב)(5)]] אלא בעבירה של הגשת דו"ח הכולל ידיעה בלתי נכונה לפי סעיף 117(א)(3) לחוק" (נמדד הנ"ל, בעמ' 751, וכן ההפניות שם). גישה אחרת הובעה על ידי ג' עמיר, הסבור כי סעיף 117(ב)(5) נועד לחול על מקרים של ניכוי מס תשומות על סמך חשבוניות פיקטיביות (עבירות מס הנ"ל, בעמ' 628). ואם כך, הרי שמניין ההרשעות ייגזר ממספר החשבוניות הפיקטיביות בהן עשה הנישום שימוש, ולא ממספר הדו"חות בהם נכללו.

דעתי בסוגיה זו היא כדעתו של ג' עמיר. המחוקק ייחד סעיף עבירה נפרד לפעולת הניכוי ולפעולת הגשת הדו"ח. מכך אתה למד, כי המדובר בעבירות נפרדות המתבססות על מעשים שונים – שחרף הקשר ביניהם – אינם נבלעים זה בזה. משכך, מניין הרשעותיהם של המערערים בעבירה של ניכוי מס תשומות שלא כדין, חייב להיגזר ממספר הפעמים שחטאו בהפרתה, ולא ממספר הפעמים שחטאו בהפרת הוראת חוק אחרת, העוסקת בהגשת דו"חות כוזבים.

זאת ועוד. חוק מע"מ מבוסס על עקרון הגבייה העצמית של המס על ידי

הנישום:

"אחד העקרונות המרכזיים של מס ערך מוסף הוא עקרון ההקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס תשומות. יסודו של עקרון זה בכך שאת נטל המס נושא הצרכן הסופי, וכן מבוסס הוא על גישת הגבייה העצמית בה נוקט החוק, לפיה משלם כל "יצרן" את המס המוטל על מחיר הנכס תוך ניכוי מס התשומות שהיו לו בתהליך הייצור. משמעותו של עקרון ההקבלה הוא כי יש לקבוע מתאם בין ניכוי מס התשומות על יד היצרן לבין המע"מ שגובים שלטונות המע"מ" (ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, לא פורסם)

בהתאם לעיקרון ההקבלה מורה אותנו חוק מע"מ, כי יצרן, אשר הוכר כעוסק מורשה, ישלם לרשויות מע"מ את ההפרש שבין המס על מכירותיו, לבין המס ששילם על רכישותיו, היינו, המע"מ ישולם בניכוי מס התשומות. סעיף 117(ב)(5) לחוק קובע, כי עוסק ש"ניכה מס תשומות בלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, מבצע עבירה פלילית. סעיף 38 לחוק קובע מספר קריטריונים טכניים הדרושים כדי שהעוסק יוכל לנכות מס תשומות. כך לדוגמה, נדרש כי מס התשומות ייכלל בחשבונית מס שהוצאה כדין או במסמך מאושר אחר, וכי חשבונית המס או המסמך האחר ישאו את שמו של העוסק. הקריטריונים המנויים בסעיף 38 לחוק, מתרכזים בטיבן של החשבוניות שבגינן מתבצע ניכוי מס התשומות. חשבונית המס היא העומדת במוקד העבירה לפי סעיף 117(ב)(5), ומהימנותה כמשקפת עסקת אמת ניצבת בבסיסו של מנגנון הגבייה העצמית. מהימנות זו, אפוא, היא האינטרס עליו מיועדת הוראת סעיף 117(ב)(5) להגן. מכך נגזר, כי מניין ההרשעות בעבירות לפי סעיף 117(ב)(5) צריך וחייב היה להיגזר, ממספר החשבוניות הפיקטיביות בהן עשו המערערים שימוש.

בטרם סיום: עבירות רבות או עבירה אחת רבת-פריטים?

45. המבחן לסיווגה של מסכת עבריינית ככזו המקימה עבירות רבות או עבירה אחת מרובת-פריטים, הוא מבחן פרגמאטי המבקש לבחון אם "הסתכלות על האירוע העברייני מובילה את המסתכל לכלל מסקנה כי תהא זו גישה מלאכותית, להשקיף על האירוע כעל מספר עבירות כמספר הפריטים, וכי ההסתכלות הנכונה, המשקפת באופן אמיתי את התופעה העבריינית, היא זו הרואה באירוע מכלול אחד המבוסס על פריטים מספר" (דנ"פ 4603/97 משולם נ' מדינת ישראל, פ"ד נא(3) 160, 185. להלן: דנ"פ משולם). סיווגה של המסכת העבריינית נעשה לפי שתי קבוצות של שיקולים. האחת,

עניינה באירוע הפלילי ובהתנהלותו של המבצע. כך, נבחנת השאלה אם מדובר בפעולות נפרדות שניתן לפצל ביניהן, או שמא מדובר באגד פעולות שהפרדה ביניהן תהיה מלאכותית. עוד נבחנת השאלה, אם המעשים בוצעו בדרך אחת בלבד, או שמא הפעילות העבריינית השתנתה מעת לעת. "ככל שמעשיו של המבצע על רצף הזמן נבדלים זה מזה, והוא לא מסתפק בדרך פעולה אחת המאפיינת את כל מעשיו, או שבמהלך ביצועם של הפריטים השונים בעבירה משנה את דרך פעולתו, כי אז גדלה הנטייה לראות בכל מעשה ומעשה כעבירה העומדת על רגליה" (ע"פ 7075/03 אלון נ' מדינת ישראל, טרם פורסם, פסק-דין מיום 2.8.06 להלן: ע"פ 7075/03). בנוסף, הפעלת מודל העבירה מרובת הפריטים ייתכן רק מקום בו פרקי הזמן בין פריט עברייני אחד למשנהו אינם ממושכים מדי, שכן "לא מתקבל על הדעת לכלול בגדריה של עבירה רבת-פריטים, כמה פריטים אשר שנים או חודשים רבים מבדילים ביניהם" (ת"פ 9 משולם הנ"ל, בעמ' 188). קבוצת השיקולים השנייה, עניינה בנזק לו גרמה התנהגותו של המבצע, והיא "מתמקדת גם בעניינם של קורבנות העבירה ומהות הערכים המוגנים בהם פגע המבצע במעשיו הרעים" (ע"פ 7075/03 הנ"ל, בפסקה 11).

נוכח האמור, איני סבור כי ניתן לראות את המעשים שתוארו לעיל כעבירה בודדת מרובת פריטים. מעשיהם של המערערים נפרשו על פני תקופת זמן ארוכה ביותר, במהלכה הם הסבו נזק כבד לקופה הציבורית. הנזק שנגרם בפרשיית הבלו לבדה עמד על 127,000,000 ש"ח. למותר לציין את השלכותיו החמורות של נזק כלכלי בסדר גודל כזה לאוצרה של מדינה המתמודדת מדי יום ביומו עם בעיות תקציביות קשות, וממדי עוני הולכים וגדלים. נזק זה, נציין, לא תוקן מעולם, שכן המערערים לא השיבו לקופת המדינה את הכספים שגזלו ממנה, ואשר שימשו אותם לניהול חיי ראויה ונהנתנות (עמ' 12-13 לגזר-הדין). ואם בכך לא די, הרי שהמעשים בהם הורשעו המערערים בגדרה של פרשת הבלו, נעשו תוך ניצול יחסי האמון בין המערערים ובין רשויות המכס ומע"מ ובז"ן, ותוך שהמערערים מנצלים את תמימות הלקוחות שקנו מהם דלק ושילמו להם בלו, בהנחה שהוא יועבר לרשויות. נוכח כל האמור, בדין הרשיע בית-משפט קמא את המערערים בעבירות מרובות לפי סעיף 26 לחוק הבלו, ולא בעבירה אחת מרובת-פריטים.

מטעמים דומים, לא ראיתי לקבל את טענת המערערים, לפיה כל פעולת ניכוי המתבצעת בעת הגשת הדו"ח התקופתי, אף אם היא נסמכת לכאורה על מספר רב של מסמכים שאינם כדין, מהווה עבירה אחת רבת-פריטים. השימוש שעשו המערערים בחשבוניות הפיקטיביות נמשך אף הוא על פני מספר שנים, וגרם לאוצר המדינה נזק כבד. זאת ועוד. לשימוש בחשבוניות פיקטיביות נודעת חומרה מיוחדת, שכן הוא מנוגד

בתכלית לרציונל של חוק מע"מ, המושתת, כאמור, על מנגנון ההקבלה עליו עמדנו. אם תוסיף לכך, את המערך העסקי הכוזב והמסועף עליו עמלו המערערים, שוב אין מנוס מלקבוע כי לא ניתן לגדור את מעשיהם לתוך משבצת של עבירה בודדת אחת.

הערעור כנגד העונש

46. אף בהשגותיו של ז'ק לעניין חומרתו הנטענת של העונש, לא מצאתי ממש. ז'ק חטא בביצוען של עבירות מס מן החמורות שנראו במקומותינו. הוא הונה את רשויות המס וגזל מקופת הציבור מאות מיליוני שקלים, הוא לא תיקן את הנזק לו גרם על ידי השבת הכספים שגזל מקופת הציבור, חרף ארכה מיוחדת שניתנה לו לשם כך (עמ' 5-6 לגזר-הדין), ואף לא טרח לספק הסבר כלשהו באשר לגורלם של מאות מיליוני השקלים שהעלים מעיניהן של רשויות המס, ואשר התפוגגו כלא היו. בנסיבות אלה, אני סבור כי העונש שנגזר לז'ק הנו ראוי והולם, ולא ראיתי עילה להתערב בו. נוכח כך, אני סבור כי דין הערעור על שני חלקיו, להידחות.

ע"פ 10736/04 – ערעורו של מרדכי

47. ערעורו של מרדכי מופנה כנגד חומרת גזר הדין, וטענתו העיקרית היא כי העונש שנגזר לו הנו חמור יתר על המידה, אינו משקף את חלקו השולי יחסית במסכת העבריינית, ואת העובדה שלא הייתה לו, כך לטענתו, שליטה פיננסית בנעשה באשכול החברות. עוד עותר מרדכי להפחית מהקנס, זאת, משום שלא יוכל לעמוד בו נוכח מאסרו, ונוכח קנס נוסף שהוטל עליו בשל הרשעה בעניין אחר. לחלופין, הוא עותר להורות כי הקנס ישולם בתשלומים שווים ורצופים לאחר שחרורו מהכלא.

לטענות אלה – אין בידי להיעתר. מרדכי הורשע כמבצע בצוותא של עבירות המס שנסקרו לעיל. מעמדו בהיררכיה הניהולית של החברות היה אמנם נמוך מזה של ז'ק בהיותו ממוקד במישור הטכני בעיקר, אולם בכך, אין כדי לאיין את חלקו בעשייה העבריינית, או כדי לשנות את עובדת היותו חולייה בעלת משמעות בעשייה זו. שיקולים אלה, וכן מצבו הכלכלי והרפואי של מרדכי, עמדו לנגד עיניו של בית-המשפט המחוזי בבואו לגזור את העונש, ואני סבור, כי הוא איזן ביניהם כראוי. גם לא ראיתי מקום להפחית מגובה הקנס שהושת על מרדכי, או להורות על הסדר תשלומים שונה מזה שעליו הורה בית-המשפט המחוזי. הסכום שהוטל על מרדכי לשלם הינו כאין וכאפס לעומת סכומי הכסף שלהעלמתם היה שותף, ואשר לא הושבו לקופה הציבורית מעולם. נוכח כל האמור, ואם תשמע דעתי, היינו דוחים ערעור זה.

ע"פ 10778/04 ו-ע"פ 10822/04 ערעורו של פוליצר והערעור שכנגד

48. בגדרו של ע"פ 10822/04 טען פוליצר, כי הקנס שנגזר לו הינו מכביד יתר על המידה, ואין בו משום התחשבות במצבו הכלכלי והרפואי. עוד טען, כי אין ביכולתו לעמוד בהסדר התשלומים שנקבע בידי בית-משפט קמא. בגדרו של ע"פ 10778/04 סבורה המדינה כי עונש המאסר בפועל שנגזר לפוליצר הנו מקל יתר על המידה, ואינו משקף כראוי את חומרת העבירות בהן הורשע ואת היקפן. עוד טוענת המדינה, כי הפצת חשבונות מס פיקטיביות הפכה ל"מכת מדינה", ומשכך, אף ממניעים של הרתעה, יש להחמיר בעונשו של פוליצר.

באי-כוח הצדדים הודיעונו, טרם נשמעו הערעורים, כי הגיעו להסדר טיעון לפיו ערעור המדינה בע"פ 10778/04 יתקבל, כך שעונש המאסר בו ישא פוליצר יועמד על 5 שנים תחת 4 שנות המאסר שגזר לו בית-המשפט המחוזי. עוד הוסכם, כי עונש המאסר על-תנאי שנגזר לפוליצר יותר בעינו, כך שבסך הכל יעמוד עונשו של פוליצר על 7 שנים, מתוכן 5 לריצוי בפועל, והיתרה על-תנאי. בגדר ההסדר הוסכם עוד, כי ערעורו של פוליצר בע"פ 10822/04 יתקבל אף הוא, כך שהקנס שהוטל עליו יועמד על סכום של 500,000 ש"ח או שנת מאסר תמורתו. לבסוף, הוסכם, כי הקנס ישולם ב-24 תשלומים חודשיים שווים, החל מיום 1.4.2007, וכי אי פירעון אחד התשלומים, יעמיד את הקנס כולו לפירעון מיידי.

בחינתו של ההסדר אליו הגיעו הצדדים צריכה להיעשות על פי הכללים שהתוותה הפסיקה בנושא הסדרי טיעון. ההלכה הנוהגת היא כי על דרך הכלל, יראה בית-המשפט לקיים הסדר טיעון אליו הגיעו הצדדים. זאת, בשל חשיבותם ומעמדם של הסדרי טיעון, ונוכח ההשלכה הרוחבית העשויה להיווצר מביטולם. עם זאת, נקבע כי גם מקום בו מוצג בפני בית-המשפט הסדר טיעון, על בית-המשפט לבחון אם נעשה בו איזון ראוי של מכלול השיקולים הרלוונטיים הצריכים לעניין (ע"פ 1958/98 פלוני נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(1) 577, 608-609).

לאחר בחינתם של כל אלה סבורני כי ההסדר אליו הגיעו הצדדים הנו סביר, ואם תשמע דעתי, הייתי מקבל אותו בשלמותו.

49. הצעתי לחברי היא אפוא לדחות את ערעורם של ז'ק ורה-סול בע"פ 10778/04 על שני חלקיו, ואת ערעורו של מרדכי בע"פ 10736/04. מאידך, אני מציע לקבל את ההסדר המוצע בענייניו של פוליצר, וכתוצאה מכך יועמד עונשו על 7 שנות מאסר, ב-5 מתוכן ישא בפועל והשאר על תנאי, והתנאי יהיה זהה לזה שקבע בית המשפט המחוזי. הקנס אותו ישלם פוליצר יעמוד על סך של 500 אלף ש"ח, אותו ישלם ב-24 תשלומים חודשיים שווים ורצופים, החל מיום 1.4.2007. אי-פירעון אחד התשלומים במועדו, יעמיד את יתרת הקנס לפירעון מיידי.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של כבוד השופט א' א' לוי.

ניתן היום, ד' בתשרי תשס"ז (26.09.06).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט