

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים פליליים

ע"פ 1182/99
ע"פ 1493/99
ע"פ 2606/99

בפני: כבוד השופט ת' אור
כבוד השופט י' טירקל
כבוד השופט י' אנגלרד

המערער בע"פ 1182/99: אליהו הורביץ
המערער בע"פ 1493/99: מדינת ישראל
המערערים בע"פ 2606/99: 1. פרומדיקו בע"מ
2. בנימין יסלזון
3. אלכס אייזנברג

נ ג ד
המשיבה בע"פ 1182/99
ובע"פ 2606/99: מדינת ישראל

המשיבים בע"פ 1493/99: 1. פרומדיקו בע"מ
2. בנימין יסלזון
3. אלכס אייזנברג
3. אליהו הורביץ

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים מיום
14.1.99 בת"פ 55/96 שניתן על ידי כבוד השופטת א' פרוקצ'יה

תאריכי הישיבה: כג'-כז' בשבט תש"ס (30.1-3.2.2000)

בשם המערער בע"פ 1182/99
והמשיב בע"פ 1493/99: עו"ד פנחס רובין, עו"ד רם כספי,
עו"ד צבי אגמון, עו"ד מנחם טולצ'נסקי

בשם המערער בע"פ 1493/99
והמשיבה בע"פ 1182/99
ובע"פ 2606/99: עו"ד משה לדור, עו"ד עמנואל לינדר,
עו"ד שרון גלעד

בשם המערערים בע"פ 2606/99
והמשיבים בע"פ 1493/99: עו"ד יעקב ויינרוט, עו"ד יוסף אלון

פסק - דין

השופט י' אנגלרד:

חלק א - העובדות

להלן תיאור קצר של התשתית העובדתית, הנוגעת לעניין:

הרקע - רכישת חברת פרמינגר

1. במוקד הפרשה עומדת סדרת הסכמים לרכישתה של חברת ד"ר ניסן פרמינגר בע"מ (להלן: "פרמינגר"), שנערכו בשנת 1980. חברת פרמינגר הייתה עד שנת 1980 חברה ישראלית פרטית בבעלותו של ד"ר ניסן פרמינגר, ובניהולו של אלכס אייזנברג, הוא הנאשם מס' 4, אשר עבד בה משנת 1955 (להלן: "אייזנברג"). עיסוקה העיקרי של פרמינגר היה רכישת תרופות ומוצרים רפואיים מיצרנים זרים ושיווקם והפצתם בישראל, הן לשוק הפרטי והן לשוק המוסדי. בנוסף להיותה מפיצה, חברת פרמינגר הייתה גם הסוכנת הבלעדית בישראל של אותם יצרנים זרים, שאת מוצריהם היא הפיצה.

2. מן הראוי להקדיש מספר מילים לאיפיונם של שני השווקים בהם פעלה חברת פרמינגר, דהיינו, השוק הפרטי והשוק המוסדי. מכירות לשוק הפרטי, המורכב מבתי מרקחת ומקונים אינדיבידואליים, מתאפיינות בכך שהסוכנים או המפיצים רוכשים מלאי מוצרים מן היצרנים בחו"ל ומוכרים את מוצרי המלאי ללקוחות השוק הפרטי.

בשוק המוסדי, הכולל בתי חולים, קופות חולים, משרד הבריאות ומוסדות כיוצא באלה, הנוהג הוא שהסוכן או המפיץ מנהל משא-ומתן עם המוסד הרפואי, לשם הזמנת המוצרים. בעקבות המשא-ומתן נקשר הסכם ישיר בין המוסד הרפואי לבין היצרן בחו"ל והסחורה מועברת ישירות מהיצרן למוסד הרפואי. מכירות אלה מכונות לעיתים "מכירות ישירות".

3. הכנסותיה של חברת פרמינגר נבעו משני מקורות: האחד, עמלות שהתקבלו מיצרני התרופות בחו"ל בגין מכירת תרופות בישראל, אשר היוו אחוז מסוים מסכום הרכישה מאת היצרן הזר (להלן: "העמלות"); והשני, רווחים שנבעו מההפרש בין מחיר הקנייה של המוצרים מהיצרנים לבין מחיר המכירה שלהם בשוק הפרטי המקומי (להלן: "המירווחים").

4. בשנת 1978 החליט ד"ר ניסן פרמינגר למכור את עסקי חברת פרמינגר. נכסי החברה כללו באותה עת נכסים מוחשיים, כגון מלאי, מכונות, ציוד משרדי, חובות מלקוחות ונדל"ן וכן נכסים בלתי מוחשיים, שהשתקפו במערכת קשרים ענפה של החברה עם כ- 120 יצרני תרופות בחו"ל ובמערכת הפצה של התרופות בישראל.

5. בשנת 1979 ניהל ד"ר פרמינגר משא-ומתן עם שני אנשי עסקים מחו"ל; תחילה עם דוד וייס מונצואלה, אליו חבר בהמשך גם לודויג יסלזון מניו-יורק (להלן: "המשקיעים הזרים"). בשלב מאוחר יותר הצטרפה למשא-ומתן קבוצת טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ (להלן: "טבע"), חברה מובילה בישראל בתחום עסקי התרופות, וזאת באמצעות מנהלה אלי הורביץ - הנאשם מס' 3 (להלן: "הורביץ"). על-פי עדותו, אחד השיקולים שהנחו את טבע להיכנס לעסקי פרמינגר היה הרצון לפתח קשרים עם יצרני תרופות במטרה לקבל מהם בעתיד רשיונות לייצור תרופות. אנשי העסקים פרמינגר, וייס והורביץ היו כולם לקוחותיו של עו"ד ד"ר אמנון גולדנברג ממושרד עורכי הדין ש. הורביץ ושות'. ד"ר גולדנברג הוא אשר יזם את המפגש העסקי בין שלושת הצדדים ונטל חלק פעיל ומרכזי בכל שלבי המשא-ומתן.

6. משא-ומתן זה, שנערך בליווי עורכי דין ממושרד ש. הורביץ, נמשך חודשים ארוכים והוצעו בו מתווי עסקה שונים, החל בשותפות בין קבוצת טבע לבין המשקיעים הזרים לרכישת מכלול עסקי חברת פרמינגר, ועד לגיבוש המתווה הסופי בתחילת שנת 1980, עליו ידובר להלן בהרחבה.

במהלך המו"מ גם פעלו הצדדים - באמצעות משרד ש. הורביץ - לבירור סוגיות הנוגעות לחבובות המס הקשורות בעסקה ולקבלת היתר מן המפקח על מטבע חוץ בבנק ישראל. ואמנם ביום 11.11.79 ניתן היתר המפקח על מטבע חוץ להעברת כספי עמלות, שישתלמו לחברה הישראלית, מהחברה הישראלית אל החברה הזרה, בהתאם למתווה העסקי "ויטא", אשר יתואר בסמוך.

מתווה "ויטא"

7. מן הראוי לעמוד בקצרה על מתווה עסקי אותו גיבשו הצדדים עד לשלבים מתקדמים ואשר כונה בשם "ויטא" (ראשי התיבות וייס, יסלזון, טבע, אורבט"). על-פי מתווה ויטא אמור היה וייס (באמצעות חברה זרה שבשליטתו) לרכוש את כל עסקי חברת פרמינגר ולמכור אותם לחברה ישראלית בבעלות משותפת של וייס וטבע, פרט לזכות לעמלות בגין מכירות לשוק המוסדי, שאמורה הייתה להישאר בידי אותה חברה זרה. חברת אורבט ב.ו. - חברה הולנדית בבעלות ובשליטה מלאה של טבע (להלן: "אורבט") - אמורה הייתה ליטול על עצמה את פעילות יבוא התרופות לישראל.

חוות-דעת עו"ד נהיר

8. לקראת ההתקשרות המתוכננת בעסקה במתווה "ויטא" הנזכר, פנה עו"ד עזגד שטרן ממשרד ש. הורוביץ לעו"ד בועז נהיר, הידוע כמומחה מס, כדי לקבל את חוות דעתו בשאלות מס שהתעוררו בקשר למתווה "ויטא". השאלה שהופנתה אל עו"ד נהיר הייתה האם תהיה חבות מס על הכנסות מן העמלות בגין "מכירות ישירות" לשוק המוסדי, שיתבצעו על-ידי חברה זרה המנהלת בחו"ל עסק סוכנויות [נ49]. עו"ד בועז נהיר כתב חוות דעת מפורטת המופנית למשרד ש. הורוביץ [ת16/16]]. בחוות הדעת לא מצויה מסקנה חד-משמעית באשר לחבות המס, אלא מועלות בה אפשרויות שונות לניתוח המשפטי של היבטי המס בנוגע להזרמת העמלות בגין מכירות ישירות לחו"ל, לרבות ההמלצה לעגן את הזכות בפעילות בחו"ל לקידום המכירות, שמא יטען פקיד השומה "טענת מלאכותיות אפקטיבית" על-פי סעיף 86 לפקודה (סעיף 8.6 לחוות הדעת). בחוות הדעת אף נאמר כי בהנחה שהחברה הזרה תחויב במס, תחול חובת ניכוי מס במקור על כל מי שמשלם הכנסה חייבת, בהתאם לסעיף 170 לפקודה. חוות הדעת הועברה לעיונו של הורביץ, אשר בדק את תוכנה בקפידה ורשם בשוליה הערות פרטניות, בין היתר באשר להנחות העובדתיות ששימשו את עו"ד נהיר בגיבוש דעתו. על הערות אלה נרחיב את הדיבור בהמשך, וזאת בהקשר לאחריותו הפלילית של הורביץ.

תיאור הסכמי 1980

9. בסופו של דבר, משיקולים שונים, נזנח מתווה "ויטא" לטובת מתווה עסקי שונה. במתכונת החוזית החדשה פוצל עסקו של פרמינגר בין קבוצת טבע, אשר רכשה את הנכסים המוחשיים של העסק, לבין המשקיעים הזרים, אשר רכשו את "העסק החי". לצורך העסקה הקימה קבוצת טבע את חברת פרומדיקו בע"מ (להלן: "פרומדיקו") וזו התקשרה עם פרמינגר בהסכם לרכישת הנכסים המוחשיים. המשקיעים הזרים הקימו לצורך העסקה חברה ואדוזית בשם ארוטף אנשטאלט (להלן: "ארוטף"). באמצעותה הם התקשרו בהסכם לרכישת ה"עסק החי" של פרמינגר. בד בבד נערך הסכם בין פרומדיקו לבין ארוטף, בו הועברו זכויות ההפצה מארוטף לפרומדיקו למשך שבע שנים. כפועל יוצא משלושת ההסכמים, פוצל עסקו של פרמינגר בין פרומדיקו, שהפכה לבעלת זכויות ההפצה, לבין ארוטף, שקיבלה את הזכויות לסוכנויות. גם ההכנסות בגין מכירת המוצרים הרפואיים פוצלו בין ארוטף אנשטאלט לבין פרומדיקו. הראשונה, כבעלת הסוכנויות, זכתה לעמלות מן היצרנים. פרומדיקו, כמפיצת התרופות, זכתה למירווחים.

שלושת ההסכמים נחתמו ביום 14.2.80 בציריך, שווייץ, בסיועם ההדוק של עורכי הדין ד"ר גולדנברג ועזגד שטרן ממשרד ש. הורוביץ. ד"ר גולדנברג, ובהעדרו עו"ד שטרן, מונו בכל שלושת ההסכמים כבוררים ליישוב כל המחלוקות שעלולות להתגלע בין הצדדים. להלן פירוט ההסכמים.

10. **הסכם לרכישת הסוכנויות [ת1/21]** - הסכם בין ארוטף לבין חברת פרמינגר, לפיו רכשה ארוטף מפרמינגר את הבעלות על עסק הסוכנויות כ"עסק חי". הוסכם כי מכאן ואילך תהיה ארוטף זכאית לעמלות. תמורת הסוכנויות שילמו המשקיעים הזרים לפרמינגר סך של 2.2 מיליון דולר, אך בהסכם צוין רק סך של 0.5 מיליון דולר. פרמינגר התחייבה לעשות כל שניתן על מנת לקבל מהיצרנים את הסכמתם - בכתב או בע"פ - להעביר את זכות הסוכנויות לארוטף. ד"ר פרמינגר התחייב לשמש כיועץ ללא שכר לארוטף למשך שנתיים. מפאת חשיבותו של ההסכם, נביאו במלואו:

A G R E E M E N T

MADE and SIGNED in ZURICH on the 14th day of February, 1980, by and

BETWEEN

DR. NISSEN PREMINGER LTD. (a private company registered in Israel) of 9 Montefiore Street. Tel Aviv (hereinafter "the Seller") of the one part

AND

ERUTAF ANSTALT (an Anstalt registered in Vaduz, Liechtenstein) (hereinafter "the Purchaser") of the other part.

WHEREAS the Seller engages in Israel in the business of agencies for the sale of drugs, medical equipment and food products (hereinafter "the Business");

AND WHEREAS within the framework of the Business the Seller has agency agreements with manufacturers of drugs, medical equipment and food products as set out in Appendix A to this Agreement;

AND WHEREAS the Seller is willing to sell to the Purchaser and the Purchaser is willing to purchase from the Seller the Business as a going concern the extent of which is known to the Purchaser;

NOW THEREFORE IT IS DECLARED AND AGREED BY THE PARTIES as follows:-

1. The determining date for the purposes of this Agreement isMarch, 1980 (hereinafter "the Determining Date").

2. On the Determining Date the Purchaser will purchase the agency Business.

3. The Seller undertakes to use its best endeavours to procure the transfer to the Purchaser of the agency agreements (oral & written) set out in Appendix A on the Determining Date and also to procure that the bodies granting the agencies will enter into similar agreements with the Purchaser with effect from the Determining Date. To this end the Seller will cause Dr. Nissen Preminger himself to approach the bodies granting the agencies, such approach to be either in writing or orally, as may be necessary, in order to carry out the Seller's undertaking in terms of this paragraph. **From the Determining Date and thereafter the agency Business shall belong to the Purchaser exclusively and from that date the Purchaser or its nominee shall manage the agency Business.**

4. The Seller undertakes not to engage in Israel after the Determining Date, whether directly or indirectly, in any of the businesses or types of business in which it engaged prior to the Determining Date or in similar businesses in the same field.

5. (a) **The Seller undertakes to procure the consent of Dr. Nissen Preminger to act as consultant to the Purchaser for a period of two years without pay** and also that his name will appear on the letterhead paper of the Business as consultant for the said two years.

(b) The Seller undertakes to procure that after the Determining Date Dr. Nissen Preminger shall not engage in Israel, directly or indirectly, in businesses in which the Seller was engaged or similar businesses.

(c) The Seller agrees that the Purchaser will be entitled to state the name of the Seller in proximity to the name of the Business to be carried on by the Purchaser with an indication that the Business was previously carried on by the Seller.

(d) The Seller undertakes to procure the submission of an undertaking by Dr. Nissen Preminger, according to which if the Seller should be wound-up after the date of signature of this Agreement, Dr. Nissen Preminger would use his best efforts to prevent the formation or registration of another company having the Seller's name or any similar

name and Dr. Nissen Preminger would take all necessary steps to prevent such formation or registration. The performance of the undertaking by Dr. Preminger to be given according to the provisions of this subparagraph is subject to the payment by the Purchaser of all expenses incurred in connection therewith.

6. The Purchaser undertakes to pay the Seller for the sale of the agency Business as a going concern the extent of which is known to the Purchaser and for all the other undertakings of the Seller under this Agreement, the sum of US \$500,000 (Five Hundred Thousand US Dollars) (hereinafter "the Price") simultaneously with the signature of this Agreement and the signature of the Seller on this Agreement constitutes confirmation of the receipt thereof.

7. Commissions due to the Seller in respect of transactions which have been completed before the Determining Date shall belong to the Seller and the Purchaser undertakes to transfer all such commissions to the Seller forthwith upon receipt thereof. On the other hand, any amount of commission already paid to the Seller by the Determining Date in respect of a transaction not yet completed on the Determining Date belongs to the Purchaser and the Seller shall return such commissions to the Purchaser promptly in the currency in which they were received. For the purposes of this paragraph a transaction is deemed to be completed if the goods which form the subject matter of the transaction have been cleared from the Israeli Customs prior to the determining date.

8. Any action to be performed by a party to this Agreement according to the terms of this Agreement and in respect of which no date for performance has been fixed, shall be performed on the Determining Date or as soon thereafter as possible, and the parties hereby undertake to use their best efforts in all good faith in order to expedite the performance of any such action.

9. The parties undertake to act in good faith in the performance of their undertakings under this Agreement and furthermore the parties agree that in the event of lack of clarity or lack of completeness in the provisions of this Agreement, and also in any other case of dispute between the parties in any matter connected or relating to this Agreement any such matter shall be decided by Advocate Dr. A. Goldenberg or Advocate Asgad Stern, if Dr. Goldenberg is

unable to fulfil such function at the time, and the provisions of this paragraph shall be deemed to constitute also a submission to arbitration by the parties.

It is agreed and declared by the parties that the arbitrator shall not be bound by the provisions of any law, whether substantive or procedural.

10. (a) Capital gains tax if it should be payable in respect of the transaction forming the subject matter of this transaction shall be borne by the Purchaser.

(b) Value added tax if it should be payable in respect of the transaction forming the subject matter of this transaction shall be borne by the Purchaser.

11. Legal fees due to S. Horowitz & Co., Advocates, in connection with the drafting of this Agreement and all other actions connected with the performance of the transaction shall be borne by the parties in equal shares.

12. The parties' addresses for the purpose of this Agreement are as follows:

Dr. Nissen Preminger Ltd.: 9 Monterfiore Street, Tel Aviv

Erutaf Anstalt:

Any notice sent by one party to the other shall be deemed received at its destination 7 days after its dispatch by registered mail.

IN WITNESS whereof the parties hereto have set their signatures:

(-) (-)
Dr.NISSEN PREMINGER LTD. ERUTAF ANSTALT

I, the undersigned, Dr. Nissen Preminger, hereby agree to all contents of this Agreement and I hereby personally guarantee the performance by the seller of its obligations under this Agreement. Furthermore, I hereby undertake to fulfil all the provisions of the Agreement relating to me personally and agree that any question or dispute arising in connection with this my undertaking shall be resolved within the framework of the arbitration which is to take place according to the provisions of para. 9 of this Agreement, before the arbitrator, Adv. Dr. A. Goldenberg or Adv. Asgad Stern if Dr. A. Goldenberg is unable to perform this function at the time.

(-)

Dr. NISSEN PREMINGER

(ההדגשות אינן במקור).

11. **הסכם לרכישת הנכסים המוחשיים [ת20/1]:** הוא הסכם נוסף בסדרת ההתקשרויות. ההסכם נחתם בין פרומדיקו לבין חברת פרמינגר, לפיו העבירה פרמינגר לפרומדיקו את כל נכסיה המוחשיים, למעט נדל"ן, ואת כל התחייבויותיה. בעלי מניותיה של פרומדיקו הן טבע וחברת אורבט, השייכת, כאמור, לקבוצת טבע ומקום מושבה בהולנד. בהסכם נקבעו מנגנונים להערכות שווי של הנכסים השונים. גם הסכם זה, מן הראוי להביאו במלואו:

ה ס כ ם

שנעשה ונחתם בציריך ביום 14 לחודש פברואר שנת 1980
ב י ן

ד"ר ניסן פרמינגר בע"מ (חברה פרטית רשומה בישראל) מרחוב מונטיפיורי
9, תל-אביב (להלן "המוכרת"), מצד אחד

ל ב י ן

פרומדיקו בע"מ (חברה פרטית רשומה בישראל (להלן - "הקונה"), מצד שני
הואיל ולמוכרת רכוש המורכב בעיקרו ממלאי, מכוניות, ציוד משרדי,
חובות מלקוחות ורכוש נוסף (למעט נדל"ן) (להלן ביחד - "הרכוש")
שברצונה למכור לקונה;

והואיל ולמוכרת התחייבויות המורכבות מחובות לבנקים, חובות לספקים
ושטרות לשלם שברצונה להמחותם לקונה (להלן ביחד - "החובות");

והואיל והמוכרת מעוניינת למכור לקונה והקונה מעוניינת לרכוש מאת
המוכרת את הרכוש שהיקפו ידוע לקונה;

והואיל והמוכרת מעוניינת להמחות לקונה והקונה מוכנה לקבל מאת
המוכרת בהמחאה את החובות;

אי לזאת הוצהר הותנה והוסכם בין הצדדים כדלקמן:

1. התאריך הקובע לענין הסכם זה הוא 2 לחודש מרץ 1980 (להלן -
"התאריך הקובע").

2. הרכוש והחובות המהווים נשוא הסכם זה יהיו בהתאם לרשימה שתערך
על ידי המוכרת בהשתתפות נציג מטעם הקונה לתאריך הקובע ותחתם על
ידי הצדדים.

3. הרכוש והחובות יוערכו לפי ההנחיות הבאות:

(א). כל המלאי הכולל תרופות, ציוד רפואי ומוצרי מזון יוערך כדלקמן:

א.א. מחירי המלאי ייקבעו לפי מחירי המלאי הנקובים במאזן המוכרת ליום
31.3.79 לגבי פרטי המלאי שהיו קיימים אותה שעה, ומחירם נקוב באותו

מאזן, כאשר המחיר מתורגם ללירות ישראליות לפי שער החליפין של מטבע הקונה של כל פריט אשר יהיה בתוקף בתאריך הקובע.

ב.ב. לגבי מוצרים שנרכשו לאחר יום 31.3.79, ובמאזן 31.3.79 לא נזכר מחירים - מחירים ייקבע לפי מחיר עלותם למעשה כשהוא מתורגם ללירות ישראליות לפי שער החליפין אשר יהיה בתוקף בתאריך הקובע.

ג.ג. עבור יתרת המלאי שאינו בא בגידרם של ס"ק אא או בב דלעיל, תשלם הקונה למוכרת סכום השווה ל-2% מן הערך הכולל של המלאי אשר יוערך לפי ס"ק אא ו-בב לעיל.

(ב) מכוניות וציוד משרדי יוערכו לפי ערכם בתאריך הקובע, ע"י השמאי המוסמך, ר. מרכוס ושות' (רח' בן-זכאי 3, תל-אביב).

(ג) מערך הרכוש יופחת מחירן המשוערך של כל סחורות או חלקי סחורות אשר המוכרת התחייבה לספקן ללקוחות וטרם סופקו על ידה ואשר תמורתן שולמה כבר למוכרת.

(ד) חובות לקוחות יוערכו לפי רישומם בספרים, בתאריך הקובע.

(ה) החובות יוערכו לפי רישומם בספרים, בתאריך הקובע. להבטחת פרעון ההלוואות מחו"ל ערבה טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ, בחתימתה בשולי הסכם זה.

4. במקרה ויתעוררו חילוקי דעות לגבי ההערכה כאמור בסעיף 3, הצדדים ממנים כבר מעכשיו את הפירמה של רואי החשבון סומך חייקין ציטרון ושות' (להלן - "רואי החשבון") להעריך את הרכוש ואת החובות נשוא הסכם זה לתאריך הקובע, או להעריך את הפריטים שבמחלוקת לאותו תאריך, והצדדים מקבלים בזה מראש את ההערכה שתעשה על ידי רואי החשבון כסופית ומחייבת.

5. (א) המוכרת מתחייבת לשלם לכל עובדיה את כל הסכומים המגיעים לעובדים אלה עקב הפסקת עבודתם אצל המוכרת בתאריך הקובע.

(ב) כל תשלום פיצויים אשר יגיע למאן דהוא מאת המוכרת עקב ביצוע הסכם זה יחול על המוכרת וישולם על ידה.

6. המוכרת מתחייבת לרשום על שם הקונה או על שם מי שהקונה תורה כל פריט מהרכוש שהעברתו טעונה רישום בפנקס כל שהוא לרבות ומבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, מכוניות, מוצרים רפואיים וכיו"ב טובין או זכויות הטעונות רישום על פי דין.

7. בתאריך הקובע תעביר המוכרת לקונה או למי שהקונה תורה את כל הרכוש למעט אותם פריטים שבהסכמה הדדית בכתב בין הצדדים לא יועברו באותו מועד.

8. המוכרת מתחייבת לגרום לכך שמר אלכסנדר אייזנברג המועסק כעובד בכיר אצל המוכרת יסכים להתקשר עם הקונה בהסכם עבודה על פי הנוסח המצורף כנספח א' להסכם זה.

9. (א) המוכרת מתחייבת להשכיר את הבית שברחוב מונטיפיורי 9, תל-אביב שבבעלותה לקונה לתקופה של 3 חודשים מן התאריך הקובע, בדמי שכירות ובכל יתר התנאים כמפורט בהסכם השכירות שנוסחו מצורף כנספח ב' להסכם זה.

(ב) תוך 15 יום לאחר התאריך הקובע או בתום השכירות על פי ס"ק (א) לעיל, לפי המקרה, תעביר הקונה את כל הרכוש מן המבנים והמחסנים בהם הוא יהיה מצוי אותה שעה למיבנים ומחסנים שלה.

המוכרת מצידה תושיט לקונה כל סיוע להעברת הרכוש כאמור לעיל. להסרת ספק מוצהר ומוסכם בזה כי הקונה תישא בכל ההוצאות הכרוכות בהעברת הרכוש כאמור.

10. הקונה מתחייבת לשלם למוכרת עבור רכישת הרכוש ועבור כל יתר התחייבויות המוכרת על פי הסכם זה, את המחיר שיקבע עבור הרכוש המועבר בניכוי החובות המועברים, וזאת תוך 30 יום לאחר התאריך הקובע, ובלבד שלפני כן ייקבע המחיר עבור הרכוש המועבר בניכוי החובות המועברים.

במקרה והערכת הרכוש ו/או החובות כולם או חלקם, יועברו להערכת רואי החשבון בהתאם להוראת סעיף 4 להסכם זה, תשלם הקונה למוכרת, תוך 30 הימים הנ"ל את הסכום שאינו שנוי במחלוקת.

11. כל פעולה אשר על צד להסכם זה לבצעה על פי תנאי הסכם זה ואשר לא נקבע לה מועד, תבוצע בתאריך הקובע או במועד הקרוב האפשרי שלאחריו, והצדדים מתחייבים בזה לעשות בתום לב כמיטב יכולתם כדי לזרז ביצוע כל פעולה כאמור.

12. הצדדים מתחייבים לנהוג בתום לב בביצוע התחייבויותיהם על פי הסכם זה ועוד מסכימים הצדדים כי במקרה של אי בהירות או חוסר שלמות בהוראות הסכם זה, וכן בכל מקרה אחר של מחלוקת בין הצדדים בכל ענין הקשור בהסכם זה או הנובע ממנו יכריע בכל ענין כזה עוה"ד ד"ר א. גולדנברג או עוה"ד עזגד שטרן, במקרה שד"ר א. גולדנברג לא יוכל למלא תפקיד זה אותה שעה, והוראות סעיף זה תחשבנה גם כשטר בוררין בין הצדדים.

מוצהר ומוסכם בזה בין הצדדים כי הבורר לא יהא קשור בהוראות דין כלשהו בין דיוני ובין מהותי.

13. (א) מס רווחי הון אם יחול כזה בגין העסקה נשוא הסכם זה - יחול על המוכרת.

(ב) מס ערך מוסף אם יחול כזה בגין הרכוש המועבר או כל חלק הימנו - יחול על הקונה.

14. שכר טרחת עורכי הדין ש. הורוביץ ושות' בקשר עם עריכת הסכם זה וכל יתר הפעולות הקשורות בביצוע העסקה יחול על הצדדים בחלקים שווים.

15. כתובות הצדדים לצורך הסכם זה יהיו כדלקמן:

ד"ר ניסן פרמינגר בע"מ - רח' מונטיפיורי 9, תל-אביב.

פרומדיקו בע"מ - ע"י טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ אזור התעשייה, פתח-תקוה.

כל הודעה שתשלח ע"י צד למשנהו תיחשב כאילו הגיעה לתעודתה כעבור 72 שעות מעת מסירתה למשלוח בדואר רשום.

ולראיה באו הצדדים על החתום:

(-) (-)

ד"ר ניסן פרמינגר בע"מ פרומדיקו בע"מ

אני הח"מ, ד"ר ניסן פרמינגר, מסכים בזה לכל האמור בהסכם זה והנני ערב אישית בזה לביצוע התחייבויות המוכרת על פי הסכם זה. כן הנני מתחייב בזה למלא אחר כל התנאים המתייחסים אישית אלי בהסכם זה והנני מסכים כי כל שאלה ומחלוקת שתתעורר בקשר עם התחייבותי זו תבורר במסגרת בוררות שתתקיים על פי התנאים שבסעיף 12 להסכם זה בפני הבורר עוה"ד ד"ר א. גולדנברג, או עוה"ד עזגד שטרן במקרה שד"ר א. גולדנברג לא יוכל למלא תפקיד זה אותה שעה.

(-)
ד"ר ניסן פרמינגר

אני הח"מ, אלכסנדר אייזנברג, לאחר שעיינתי בהסכם זה מתחייב בזה למלא אחר כל התנאים המתייחסים אישית אלי בהסכם זה. לצורך האמור הנני מסכים גם כי כל שאלה ומחלוקת שתתעורר בקשר עם התחייבותי זו ובקשר עם הסכם העסקתי, תבורר במסגרת בוררות שתתקיים על פי התנאים שבסעיף 12 להסכם זה בפני הבורר עוה"ד ד"ר א. גולדנברג, או עוה"ד עזגד שטרן במקרה שד"ר א. גולדנברג לא יוכל למלא תפקיד זה אותה שעה.

(-)
אלכסנדר אייזנברג

אנו הח"מ, טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ, ערבים בזאת כלפיכם למילוי כל התחייבויותיה של פרומדיקו בע"מ עפ"י הסכם זה. האמור לעיל כפוף לכך שכל מחלוקת בנושא ההסכם הנ"ל או בענין ערבותנו זו תבורר במסגרת בוררות שתתקיים על פי התנאים בסעיף 12 להסכם זה בפני הבורר עוה"ד ד"ר א. גולדנברג או עו"ד עזגד שטרן במקרה שד"ר א. גולדנברג לא יוכל למלא תפקיד זה אותה שעה.

(-)
טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ

(ההדגשות אינן במקור)

בתום הערכות השווי של הנכסים ושל ההתחייבויות שילמה פרומדיקו לפרמינגר עבור הנכסים, בניכוי

ההתחייבויות, סך של כ- 0.93 מיליון דולר.

12. בסמוך לכך התקשרה פרומדיקו בהסכם עבודה עם אלכס אייזנברג - מנכ"ל פרמינגר - בו התחייב אייזנברג להמשיך ולעבוד בפרומדיקו בתפקיד של מנהל כללי [ת(24)/1]. בין היתר התחייב אייזנברג להשתדל ולעשות כמיטב יכולתו על מנת שמעניקי סוכנויות שונים, אשר העניקו בעבר סוכנויות לפרמינגר, ימשיכו להעניק לפרומדיקו סוכנויות אלה וכן סוכנויות נוספות.

13. **הסכם ההפצה [נ18/א]** הוא הסכם מרכזי נוסף. מדובר בהסכם בין ארוטף לבין פרומדיקו, לפיו פרומדיקו תבצע בישראל באופן בלעדי למשך תקופה של שבע שנים את המכירות לשוק הפרטי של המוצרים הרפואיים לגביהם יש לארוטף סוכנויות. הוסכם כי מחיר הקנייה של המוצרים ייקבע בהסכמה בין ארוטף לפרומדיקו מעת לעת, בהתחשב במחירון היצרנים, בתוספת עמלת סוכן שתגיע לארוטף. פרומדיקו תהיה זכאית להחזר הוצאות המשולם על-ידי היצרנים בגין ההפצה. כן תספק פרומדיקו לארוטף שירותי תעמולה לשוק המוסדי, תמורת תשלום כפי שייקבע. הזכות לעמלות תעמוד לארוטף ועמלות שיגיעו לידי פרומדיקו יועברו על ידה לארוטף, באמצעות משרד ש. הורוביץ ושות'. וזה תוכנו של ההסכם הנזכר, המנוסח כמכתב מפרומדיקו לארוטף:

ERUTAF Anstalt
Vaduz

Lichtenstein

Dear Sirs,

re: Sale of Drugs, Medical Equipment and Food
Products in Israel

Since you are holding agencies for drugs, medical equipment and food products and have agency agreements with the manufacturers of these products throughout the world, including agreements relating, inter alia, also to Israel, we hereby approach you as follows:

1. We are interested in purchasing the above mentioned products in respect of which you have agency agreements, for the purpose of selling the same to pharmacies, wholesalers and retailers and others in the private market in Israel only, i.e. for all sales in Israel except for sales effected directly between manufacturer and consumer in Israel.

The terms of the agreement between us in this matter are as follows:

(a) For a period of 7 years all sales to the private market in Israel of the above mentioned products in respect of which you have agency agreements, shall be made exclusively through us. Out of the products to be purchased by us for this purpose;

(b) The price of purchase of these products by us shall be fixed by agreement between yourselves and ourselves from time to time taking into consideration the manufacturers' price lists for these products plus your usual agent's commission on these price lists, provided that the price of import to Israel shall not exceed the present price and any future change will be permitted only if there are changes in the manufacturers' price lists;

(c) We will be entitled to the usual refund of expenses payable by the manufacturers for the distribution of their products, as has been the practice until now.

2. As for the institutional public market in Israel, i.e. that part of the market not being the private market, we propose to provide you only with propaganda services in these institutions. As has been made clear to us in our discussions with you, the acceptance of this service shall in no way allow us to contract in your name or in the names of the manufacturers with any of these institutions and any such contract shall be made in the usual manner

directly between the purchaser in Israel and the foreign manufacturer.

In consideration for this service we will be entitled to an amount to be agreed upon between yourselves and ourselves from time to time taking into account the size of the orders from these institutions in Israel.

3. All moneys becoming payable to you by the parties granting the agencies which you now hold and which come into our possession will be transferred to your attorneys, S. Hovowitz & Co., who will attend to the transfer of the same to you.

4. Any dispute which arises from lack of clarity or lack of completeness in the provisions specified above and any other dispute between ourselves and yourselves relating to anything connected with or arising from the subject matter of this letter, including any dispute concerning prices of products in the private market or the consideration payable in respect of the propaganda serviced in the public market shall be determined by arbitration to be conducted by Dr. A. Goldenberg, Advocate, or by Mr. Asgad Stern, Advocate, if Dr. Goldenberg is unable to fulfil this function. In the performance of his functions, the said arbitrator shall not be bound by any rules of law, whether procedural or substantive. The decision of the arbitrator shall be final and binding.

Hoping that our cooperation will be fruitful and successful.

Yours faithfully,
(-)
PROMEDICO LTD.
ISRAEL

We hereby agree to all the foregoing.

(-)
ERUTAF ANSTALT
Vaduz, Liechtenstein

(ההדגשות אינן במקור)

רעיון השותפות - האופציה שלא נחתמה

הוענקה לאורבט אופציה, עם תום 3 שנים ועד לתום 5 שנים, לקבל 50% בנכסי ארוטף באחד משני האופנים הבאים:

1. העברת עסקי הסוכנויות שתהיינה בידי ארוטף לידי פרומדיקו.
 2. העברת 50% מזכויות המשקיעים הזרים כנהנים בארוטף לאורבט.
- במסמך האופציה נאמר כי בתמורה למימוש האופציה יקבלו המשקיעים הזרים 50% ממניות פרומדיקו.

15. הרעיון בדבר שותפות עתידית, כמתואר בכתב האופציה, השתקף גם בדברים שנשא ד"ר גולדנברג בישיבת הוועד הפועל של טבע ביום 27.1.80 [ת18-1]. ד"ר גולדנברג פירט אודות העסקה המתגבשת עם פרמינגר והמשקיעים הזרים וציין כי תוך חמש שנים ימוזגו ארוטף ופרומדיקו באופן שכל צד יקבל 50% בחברה האחרת. ביטוי נוסף לכוונת השותפות מצוי במכתבו של ד"ר גולדנברג למפקח על מטבע חוץ מיום 28.1.80, שיתואר בהמשך. בסופו של דבר סרבו המשקיעים הזרים לחתום על כתב האופציה החד-צדדית לטובת טבע.

הסכמת היצרנים להעברת הסוכנויות

16. תנאי מוקדם ומרכזי מצד הורביץ והמשקיעים הזרים להשלמת העסקה לרכישת עסקי חברת פרמינגר היה קבלת הסכמתם של היצרנים להעברת הסוכנויות מחברת פרמינגר לארוטף. במהלך גיבוש הסכמי 1980, על-פי דרישת אלי הורביץ, פנה ד"ר פרמינגר ל16- היצרנים העיקריים עמם היו לו הסכמי סוכנות, כדי לקבל את הסכמתם להעברת הסוכנויות לפרומדיקו [נ26]. מרביתם השיבו בחיוב וחלקם דרשו כי ייכרת הסכם חדש. בהמשך, עם שינוי מבנה העסקה המתוכננת, פנה ד"ר פרמינגר שנית לאותם יצרנים, הפעם על-פי דרישת לודוויג יסלזון, לקבלת הסכמתם להעברת הסוכנויות לארוטף.

ביום 15.2.80, למחרת חתימת הסכמי הרכישה, הודיע ד"ר פרמינגר לכל היצרנים כי העביר את עסקיו לארוטף וכי פעולות ההפצה תבוצענה בישראל על-ידי פרומדיקו, וביקש את הסכמתם הפורמלית לשינוי [נ28]. ד"ר פרמינגר ציין בפנייתו כי פעולות ההפצה תבוצענה בישראל על-ידי פרומדיקו, מתוקף קשריה החוזיים עם ארוטף וכי פרומדיקו תמשיך ותנהל על-ידי צוות העובדים שניהל את חברת פרמינגר. מרבית היצרנים (כ-95%) הסכימו להעברת הזכויות לארוטף ו/או פרומדיקו ומספר יצרנים ביקשו פרטים נוספים. כך עולה ממכתבו של ד"ר פרמינגר לד"ר גולדנברג מיום 24.4.80 [נ29]. במכתב משלים מיום 2.6.80 מפרט ד"ר פרמינגר את החברות הנוספות, 18 במספר, שהסכימו להעברת הסוכנויות [נ31].

17. ביום 15.6.80 כתב ד"ר גולדנברג לפרומדיקו, טבע וארוטף מכתב הבהרה בו הודגש כי היה ויצרנים מסויימים הביעו הסכמתם להעברת הסוכנויות מפרמינגר לפרומדיקו, הרי מובן כי זכויות אלה שייכות לארוטף [ת37]. מכתב הבהרה נוסף נשלח על-ידי ד"ר גולדנברג ביום 27.6.80, בו הוא מציין כי ארוטף זכאית לעמלות המתקבלות מאת היצרנים ואם הן נשלחות לפרומדיקו עליה להעבירן לארוטף [נ17]. (באותו עניין כתב עו"ד שטרן מכתב לאייזנברג ביום 7.5.80, ובו הנחה אותו להעביר את העמלות שמגיעות לפרומדיקו למשרד ש. הורוביץ ושות', כדי שזה יעבירם לארוטף [ת2]).

אישור מט"ח

18. עם שינוי המתווה העסקי, נדרש אישור מחודש של המפקח על מטבע חוץ בבנק ישראל. ביום 28.1.80 פנה ד"ר גולדנברג למשרד המפקח על מטבע חוץ לשם קבלת היתר לביצוע העסקה בלבושה החדש [נ10]. וכך תאר ד"ר גולדנברג את המבנה העסקי החדש:

(א) בעלי המניות של פרומדיקו בע"מ בעת ביצוע הרכישה תהיינה אורבט, שהינה כידוע חברה הולנדית בשליטתה המלאה של טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ (להלן - "טבע") וטבע, בלבד.

(ב) ERUTAF ANSTALT (להלן - "ארוטף") שהינה החברה הזרה בבעלות מלאה של תושבי חוץ, תרכוש מאת ד"ר ניסן פרמינגר בע"מ (להלן - "פרמינגר") את עסק הסוכנויות בלבד ללא כל נכסים שבעין.

(ג) פרומדיקו בע"מ תרכוש מאת פרמינגר את מלאי החברה ונכסיה למעט נדל"ן והסוכנויות.

(ד) פרומדיקו תרכוש על פי הסכם בלעדיות עם ארוטף את המוצרים שבגינם קימים הסכמי הסוכנויות ותמכרם בשוק הפרטי בישראל.

(ה) פרומדיקו בע"מ תהיה גם זכאית כמקובל להחזר הוצאותיה מאת היצרנים ולתשלום עבור התועמלנות לשוק המוסדי ציבורי בישראל.

(ו) כל כספים המגיעים לארוטף בגין היותה הסוכן ואשר יועברו לפי דרישות יצרנים מסויימים, לפי חוקי מדינותיהם, לידי פרומדיקו בע"מ יחד עם הסחורה, יועברו באמצעותנו לארוטף למקום מושבה במטבע בה נתקבלו.

(ז) מתוך צפיה לשיתוף פעולה פורה נתונה לאורבט האופציה תוך 3-5 שנים (ובדעת אורבט לעשות שימוש באופציה זו ככל המוקדם) להצטרף כבעלת 50%, לעסק הסוכנויות כנגד הקצאת מניות בפרומדיקו בע"מ לבעלי מניות ארוטף שיעניקו להם כ- 50% בזכויות בפרומדיקו בע"מ. אופציה זו תמומש בין על ידי העברת עסק הסוכנויות לפרומדיקו בע"מ ובין ע"י איזון השליטה בתאגידים השונים.

כפי שודאי תבחינו מיד, אין העיסקה למעשה שונה מן העיסקה המקורית, אלא בזאת שהיא מעקרת את ענין האשראי, ומבטיחה כבר מעתה כי בעתיד תשלוט טבע בכל עסקי הסוכנויות בין שאלה כמצופה יועברו לפרומדיקו בע"מ ובין שישארו כולם או בחלקם בידי ארוטף. האופציה להשאירן כאמור כולן או חלקן בידי ארוטף מטרתה לאפשר

במידה שיהיה צורך בכך להתגבר על קשיי שיווק למדינות מסוימות
הנובעים מן החרם הערבי.
(ההדגשות אינן במקור)

19. בעקבות זאת ניתן ביום 15.1.80 היתר מאת המפקח על מטבע-חוץ לכך ש"כספים המגיעים לארוטף בגין היותה הסוכן ואשר יועברו לפי דרישות יצרנים מסוימים או מחמת טעות לידי פרומדיקו, יועברו לארוטף למקום מושבה במטבע- חוץ שבו נתקבלו, באמצעות בנק סוחר מוסמך" (ההדגשות אינן במקור) [נ9].

יעוץ מס למתווה העסקי החדש

20. למרות שינוי המתווה העסקי, לא ניתנה חוות דעת מקצועית נוספת בכתב אודות השלכות המס של המתווה העסקי החדש. אלי הורביץ ועו"ד שטרן סיפרו בעדותם בפני בית המשפט כי עו"ד שטרן פנה לעו"ד נהיר בעל-פה ושאל לדעתו על המתווה הסופי. עו"ד נהיר ענה לו בעל-פה כי מצב זה "עוד יותר חלק" (ממתווה "ויטא").

הפעילות בשנים 1980-1987

21. בעקבות הסכמי 1980 הועתקה פעילותה של פרמינגר לתוך פרומדיקו וזו ריכזה בידה את מגוון התפקידים האופייניים לעסק תרופות, שעניינם יבוא והפצת מוצרים מחו"ל. ד"ר פרמינגר, שהתחייב בהסכם לרכישת הסוכנויות לשמש כיועץ של ארוטף למשך שנתיים, שימש יועץ למנהל פרומדיקו - אייזנברג - ולעוזריו יעקב ניב וגדעון קפלן. בין פרמינגר לבין פרומדיקו נוצרה זהות בהנהלה, בצוות העובדים ובתפעול השוטף של עסק התרופות. אייזנברג, המנכ"ל, שימש כדרג הביצועי הבכיר ביותר בחברה והיה מעורה ביותר בתחום המקצועי הקשור לסחר בתרופות. הוא היה הרוח החיה בתיפקודה היומיומי של פרומדיקו ופעיל במיוחד בעיצוב ופיתוח הקשרים עם ציבור היצרנים בחו"ל. אלי הורביץ, מראשי קבוצת טבע, שימש כיו"ר דירקטוריון פרומדיקו.

בשנים הראשונות הביעו המשקיעים הזרים עניין מתמיד בעניינה של פרומדיקו ובכל המתרחש לגבי פעילותה העסקית - מצב רווחיה, התפתחות עסקים חדשים, מצב השוק, התחרותיות וכד'. לדו"ג יסלזון קיבל דיווח על עניינים אלה מפי מנכ"ל פרומדיקו מספר פעמים בשנה.

22. פרומדיקו פעלה כמפיצה בלעדית של סחורות היצרנים שסוכנויותיהם הועברו לארוטף. היא פעלה כיבואן של מוצרי היצרנים למלאי שברשותה וכמפיץ לשוק הפרטי. פרומדיקו הייתה פעילה גם בשוק המוסדי -

היא קיימה קשרי משא-ומתן עם הצרכנים המוסדיים ותיווכה ביניהם לבין היצרנים בחו"ל במטרה לקשור קשרים חוזיים ישירים בין המוסד הרפואי לבין היצרן לשם רכישת מוצרים רפואיים. בנוסף, שקדה פרומדיקו על שימור הקשר עם היצרנים בחו"ל עמם היו לארוטף הסכמי סוכנויות, ופעלה נמרצות לפתח קשרים עסקיים חדשים ולהחתים יצרנים נוספים על הסכמי סוכנויות. טיפוח הקשר עם יצרני מוצרים רפואיים בחו"ל השתלב בהיבט עסקי אחר של קבוצת טבע: טיפוח קשרים עם יצרנים בחו"ל על מנת לקבל דרכם רשיונות לייצור תרופות.

כבר בסוף חודש יוני 1980 נסע אייזנברג לסדרת ביקורים אצל מספר יצרנים בחו"ל (כעשרה יצרנים). על מפגשים אלה הוא דיווח בפרוט להורביץ [ת108].

חוזים עם יצרנים

23. במהלך השנים נחתמו מספר חוזים בין פרומדיקו לבין יצרנים מחו"ל: על כל החוזים חתם אלכס אייזנברג, מנכ"ל פרומדיקו. להלן רשימת החוזים:

חוזה בין Zyma S.A. לבין פרומדיקו מיום 1.3.80 בו ממונה פרומדיקו כסוכן בלעדי [ת15]; חוזה הפצה בין Pfizer לבין פרומדיקו מיום 2.3.80 [ת14]; הסכם בין Institut Merieux מצרפת לבין ארוטף מיום 15.4.80. בהסכם נאמר כי ארוטף פועלת עבור פרומדיקו וכי פרומדיקו ממונה כסוכנת בלעדית למוצרי Merieux; חוזה בין W.A. Baum Co. Inc לבין ארוטף, הפועלת עבור פרומדיקו, מיום 3.6.80, המעניק לה זכויות הפצה בלעדיות [ת105] והסכם המשך בין W.A. Baum Co. Inc לבין פרומדיקו מחודש יולי 1981 [ת106]; הסכם הפצה בין Nestle לפרומדיקו מיום 14.8.80; הסכם בין Pennine Medical (Marketing) Ltd. לבין פרומדיקו מיום 25.5.83, בו מונתה פרומדיקו כסוכנת בלעדית וכמפיצה של מוצרי Pennine [ת103]; הסכם הפצה בין פרומדיקו לבין Guerbet S.A. מיום 14.10.81 שהוארך ביום 28.10.85 [ת88]; הסכם הפצה בין פרומדיקו לבין Essex Chemie AG מינואר 1987 [ת89]; הסכם הפצה בין פרומדיקו לבין Abbott מיום 16.2.82 [ת90].

24. עורכי-הדין של פרומדיקו ממשד ש. הורביץ היו מודעים למתכונת הסכמים אלה. ראוי להביא בהקשר זה את דבריו של עו"ד עזגד שטרן ממשד ש. הורביץ למשקיעים הזרים ולאלי הורביץ, במכתבו אליהם מיום 21.8.84. עו"ד שטרן כתב כי הסכמי הסוכנויות נעשו ישירות בין פרומדיקו לבין היצרנים או הספקים מחו"ל. דבר זה עלול, לטעמו, לעורר שאלות אצל המפקח על מטבע חוץ, אם יחליט להיכנס לעניין [ת39].

תשלום העמלות

25. באשר לתשלום העמלות, חלק מהיצרנים בחו"ל העבירו את העמלות ישירות לארוטף ואילו חלקם האחר העביר את העמלות לפרומדיקו בישראל. לעיתים, יצרנים מאותה מדינה פעלו בחלקם כך ובחלקם אחרת. העמלות שהגיעו לידיה של פרומדיקו מהיצרנים בחו"ל הועברו לארוטף, תחילה דרך משרד ש. הורוביץ. לאחר זמן מה שונתה הפרקטיקה והכספים הועברו מפרומדיקו ישירות לבנק ישראל, וממנו לחשבון ארוטף בחו"ל. לא הובאו בפני בית המשפט נתונים בדבר היקף העמלות שהועברו ישירות לארוטף ושל היקף העמלות שהוזרמו דרך פרומדיקו, אך הוסכם בין בעלי הדין כי כמחצית העמלות הועברו ישירות לארוטף.

ככל שמדובר בעסקאות בשוק הפרטי, העמלות שולמו בצמידות להזמנת המוצר על-ידי פרומדיקו מהיצרן ואמצעי התשלום היה אחד מהשניים: או תשלום עמלה בפועל, או מתן הנחה באותו שיעור ממחיר הקנייה של המוצר ששולם על-ידי פרומדיקו ליצרן. העמלה נגזרה ממחיר F.O.B של הסחורה והזכות לעמלה נולדה מרגע שהתגבשה העסקה בחו"ל. הבעלות בסחורה עברה מהיצרן לפרומדיקו בחו"ל. גם האחריות להובלת הסחורה עברה אליה בחו"ל.

אשר לשוק המוסדי - מאחר שההזמנה של המוצר וקנייתו לא בוצעו על-ידי פרומדיקו, העמלה שולמה על-ידי היצרן בנפרד בעבור כל פעולה של תיווך שביצעה פרומדיקו בין הצרכן המוסדי לבין היצרן, שהבשילה לידי עסקה.

26. הכנסותיה של פרומדיקו מפעילותה בעסק התרופות הצטמצמו למירווחים שמקורם בהפרש המחירים בין מחיר רכישת המוצרים לבין מחיר מכירתם לשוק הפרטי. באמצעות ההכנסות מן "המירווחים" החזירה לעצמה טבע את ההשקעה בפרומדיקו, בסך 0.93 מיליון דולר, תוך שנתיים וחצי. המשקיעים הזרים החזירו לעצמם את ההשקעה בארוטף, דהיינו ברכישת הסוכנויות תמורת 2.2 מיליון דולר, תוך כשלוש וחצי שנים.

רישום העמלות בספרים

27. כספי העמלות שהגיעו כך לידי פרומדיקו נרשמו בספרי חשבונותיה בכרטיסי חו"ז ובמאזן בוחן של החברה [נ6/7]. רואי החשבון של פרומדיקו - משרד רוי"ח קוסט, לב-ארי את פורר - התיחסו לכספים כ"כספים במעבר". כספי העמלות לא נרשמו כהכנסות בספרי פרומדיקו ולא הופיעו בדו"חות הכספיים שלה.

במהלך כל השנים לא שולם מס הכנסה כלשהו על העמלות בין על-ידי ארוטף ובין על-ידי פרומדיקו וכן לא נוכה כל מס במקור על-ידי פרומדיקו ולא הוגשו דו"חות כלשהם לרשויות המס אודות תשלומים אלה.

מגעים ליצירת שותפות

28. לאורך השנים, החל בשנת 1983 ועד לשנת 1987, התקיימו מגעים מתמידים בין המשקיעים הזרים לבין הורביץ, בשיתופם של עורכי הדין ד"ר גולדנברג ועזגד שטרן, שנסובו סביב מיזוג בין פרומדיקו לארוטף ולחלופין, סביב רכישתה של אחת החברות על-ידי רעותה. היוזמה לכך באה מכיונם של המשקיעים הזרים, בעיקר מצידו של דוד וייס. הורביץ, מצידו, שלל לכל אורך הדרך שותפות בין שתי הקבוצות, וזאת מתוך מדיניות עסקית המעדיפה פעילות עצמאית של קבוצת טבע, ופרומדיקו בכללה. עם זאת, הוא העיד כי חש מחויבות כלפי המשקיעים הזרים לקיים מגעים מתמידים בנוגע לקידום המיזוג או המכירה.

בשנים 1984-1985 הועלתה הצעה ואף הוכנה טיוטת הסכם לרכישת 50% מארוטף על-ידי אורבט, שהיא חברת האם של פרומדיקו והעברת 50% ממניות פרומדיקו לחברה זרה חדשה בבעלות המשקיעים הזרים [נ39], [ת122/א]. במסגרת זו נדונו גם אפשרויות שונות של התחשבות בין קבוצת טבע לבין המשקיעים הזרים.

29. המשקיעים הזרים העלו כלפי פרומדיקו טענה, לפיה ביחסים בינה לבין טבע חויבה פרומדיקו בחיובים מופרזים (עבור שירותים שונים, כגון מחשב, טלקס, משרדים), דבר שהקטין את ערכה שלא כראוי. בשל כך דרש דוד וייס לבדוק את ספרי החשבונות של פרומדיקו, דרישה שנענתה בחיוב על-ידי קבוצת טבע. במסגרת זו נערכו שתי בדיקות: האחת, על-ידי משרד רו"ח קוסט, לב-ארי את פורר בהזמנת טבע, לפיה לפרומדיקו חוב לטבע בגין השקעת טבע בפרומדיקו בשנים 1980-1984 בסך של כ-2 מיליון דולר [ת54/א]; השניה, על-ידי משרד רו"ח סומך חייקין, בהזמנת המשקיעים הזרים, לפיה טבע היא החייבת לפרומדיקו סך של כ-550,000 דולר (לפני מס) ואילו חוב פרומדיקו כלפי טבע צריך להתבטל [ת14]. בתגובה, השיג רו"ח פורר על מימצאי משרד רו"ח סומך חייקין [ת42].

30. עוד יצוין, כי במסגרת מגעים אלה, ביקש הורביץ להשאיר את נושא ההפצה בידי קבוצת טבע. וייס חשש מנגד, כי אם פרומדיקו תימכר למשקיעים הזרים, עלולה טבע לגזול ממנה סוכנויות. במכתבו לד"ר גולדנברג מיום 4.2.86 הוא מציין [ת27]:

Teva must agree that they cannot take away agencies from Promedico (because this is the only value we are paying for Promedico).

31. המשקיעים הזרים היו מוטרדים גם מהשלכות המס שעלולות להיווצר אם ירכשו את פרומדיקו או את חלקה. כדי לעמוד על ההשלכות האפשריות קיבל בנימין יסלזון - הנאשם מספר 2 (להלן: "יסלזון"), בנו של לודוויג יסלזון, חוות דעת מד"ר רוזנצוויג ביוני 1986, המפרטת את היבטי המיסוי הישראלי והמיסוי הבינלאומי של השקעה באמצעות חברה זרה ברכישת חברה ישראלית [ת109].

הבוררות בפני ד"ר גולדנברג ביום 29.6.86

32. משלא הצליחו הצדדים להגיע להסכמה בדבר מיזוג העסקים (או החברות) או בדבר רכישת פרומדיקו, בין היתר בשל המחלוקת הנזכרת סביב חיובי פרומדיקו על-ידי טבע, ביקש דוד וייס לכנס בוררות. הוא פנה לד"ר גולדנברג במברק ביום 8.5.86 וביקש לקיים בוררות, כדי ליישם את רעיון ה"סוואפ" (החלפת 50% ממניות ארוטף ב- 50% ממניות פרומדיקו) [ת124]. ואמנם, ד"ר גולדנברג זימן את הצדדים לבוררות [ת125] ואלה נענו לדרישה ללא התנגדות וקיבלו את סמכות הבורר ללא עוררין.

ישיבת הבוררות כונסה ביום 29.6.86, בהשתתפות ד"ר גולדנברג, לודוויג יסלזון ובנו בנימין יסלזון, דוד וייס, אלי הורביץ, דן זיסקינד (מטעם טבע), ש. זיגלמן (מטעם טבע) ועו"ד שטרן, שרשם את הפרוטוקול [ת44]. הבוררות בפני ד"ר גולדנברג נשאה בעיקרה אופי מסחרי-עסקי ולא משפטי-פורמלי.

33. לענייננו חשוב להביא את הדברים הבאים, שנאמרו בישיבה:

אמנן [גולדנברג]: למיטב הבנתי **סוכם שאתם שותפים מן היום הראשון** וכי על יסוד זה יש לערוך ההתחשבות.

הצדדים: **אנו מסכימים שזה המצב.** כן מוסכם שלפני עריכת ההתחשבות של השיתוף, כל צד זכאי להחזרת השקעתו במונחים דולריים בלא תוספת ריבית. (ההדגשות אינן במקור).

34. לאחר שמיעת טענות הצדדים, נתן ד"ר גולדנברג ביום 11.7.86 פסק ביניים בבוררות [נ44/א]. ואלה עיקרי הפסק:

1. דוד וייס יעביר לקבוצת טבע מחצית מהזכויות של ארוטף או מחצית מהזכויות להכנסותיה.

2. לדוד וייס ... יועברו או יוקצו מניות בפרומדיקו בע"מ באופן שהחזקת קבוצת טבע בפרומדיקו ... תהיינה שוות לזכויות שתהיינה לדוד וייס ... בפרומדיקו בע"מ לאחר ביצוע ההעברה ו/או ההקצאה כאמור.

...

4. תערך התחשבות בדבר זכויותיהם הכספיות של הצדדים בקשר עם ביצוע האמור בסעיפים 1 ו-2- לעיל תוך התחשבות בענינים הבאים:

(א) הצדדים יחשבו כשותפים שווי זכויות בפרומדיקו ובארוטף מאז יום 14.2.80.

(ב) הצדדים זכאים להשבה מלאה של השקעותיהם בפרומדיקו ובארוטף מאז יום 14.2.80 ללא תוספת כל ריבית על השקעותיהם אלו. חישובי ההשקעה וההשבה יעשו במונחים דולריים.

(ג) ההשקעה בפרומדיקו היתה בסכום השווה לכ-1.1 מיליון דולר של ארה"ב ואילו ההשקעה בארוטף היתה של כ- 2.2 מיליון דולר של ארה"ב.

(ההדגשות אינן במקור).

35. לאחר מתן פסק הבורר דנו הצדדים שוב באפשרות למכור את מלוא האחזקות בפרומדיקו למשקיעים הזרים. במקביל נעשו בטבע גם עבודות הכנה מקצועיות לתרגום עקרונות ההתחשבות "מיום א" מהמישור התיאורטי למישור המעשי. אולם הדברים לא הגיעו לכלל בשלות ויישום. הצדדים מעולם לא חזרו לד"ר גולדנברג בבקשה כי יכריע בנושאי ההתחשבות שהושארו פתוחים במסגרת פסק הביניים. בסופו של דבר פסק הבוררות לא קיים בשל חוסר רצונו של הורביץ להיכנס לשותפות עם המשקיעים הזרים. מהעדויות עלה כי מיד עם תום ישיבת הבוררות התבטא הורביץ בפני עו"ד שטרן לענין השותפות ברוח האמירה "לא יקום ולא יהא".

על עמדתו של הורביץ ביחס למיזוג או למכירת פרומדיקו ניתן ללמוד גם מדברים שנשא ביום

20.10.86 בפני הועד הפועל של טבע [ת126/]:

הסיכום בזמנו היה כי בכל עת רשאים הצדדים להחליף ביניהם מניות, קרי: טבע תקבל 50% מזכויות הפצה של חברות בחו"ל שנתנו לפרומדיקו והשותפים ג'סלסון וויס יקבלו 50% מהחברה בארץ. אני סבור שתמורת מחיר הוגן + זכויות ההפצה בישראל של מוצרי פרומדיקו ניתן לוותר על החברה, אך לצערי המחיר אינו מקובל עליהם וא. איזנברג אינו מוכן לוותר על זכויות ההפצה של פרומדיקו. לפיכך, התוצאה כנראה תהיה כי נחלקו כאמור ואת התוצאות נראה אחר כך.

36. לאור הקשיים במימוש פסק הביניים של הבוררות, החליטו הצדדים לקיים בוררות נוספת בפברואר 1987 בציריך שבשווייץ. בינואר 1987, לקראת הבוררות בציריך, הוכנה בטבע הערכה כלכלית של פרומדיקו, לפיה שווי החברה כ"עסק חיי" הוא 3.6 מיליון דולר [ת67/]. לא ניתנה הערכה כלכלית דומה לגבי ארוטף, אם כי ככל הנראה היו בידי טבע נתונים בסיסיים רלבנטיים, כגון היקף ההשקעה הבסיסית של המשקיעים הזרים וסדר הגודל של העמלות שזרמו לארוטף.

המפגש בציריך ומכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים ב-1987

37. במפגש הבוררות בציריך ב-12 בפברואר 1987 נטלו חלק ד"ר גולדנברג, עו"ד שטרן, אלי הורביץ, דוד וייס ובנימין יסלזון. בשלב ראשון הסכימו כל הצדדים בכתב על ביטול פסק הבוררות מיום 11.7.86 [ת34/]. לאחר מכן הוסמך ד"ר גולדנברג לשמש בורר ולהכריע בכל המחלוקות. הבורר הוסמך גם לצוות על צד מן הצדדים למכור את זכויותיו בפרומדיקו או בארוטף לצד האחר, בתנאים שהבורר יקבע על-פי שיקול דעתו.

38. באותו יום ניהלו הצדדים משא-ומתן, שהסתיים בהסכם לרכישתה של פרומדיקו על-ידי דוד וייס תמורת 4 מיליון דולר. אין בנמצא פרוטוקול של הדיונים, אך מהעדויות עולה כי המשא-ומתן החל בהצעה של וייס, לפיה אחד הצדדים יציע מחיר בו הוא מוכן למכור את החברה שבבעלותו או לקנות את החברה של הצד השני, והאחרון יחליט אם ברצונו למכור או לקנות במחיר המוצע. הורביץ נענה להצעה והחליט לפתוח ראשון בהצעת מחיר. לאחר היוועצות עם עו"ד שטרן, הציע הורביץ 4 מיליון דולר למכירת פרומדיקו לדוד וייס ולחלופין לקניית ארוטף על-ידי טבע. וייס מיד הסכים והודיע שהוא קונה את פרומדיקו ב-4 מיליון דולר. עסקה זו זכתה לכינוי עסקת "במבי" (Buy Me By You).

39. העסקה עוגנה בהסכם בכתב בין הצדדים, שנחתם ביום 12.2.87 [ת1/31]. בהסכם נקבע כי פרומדיקו תבצע 80% ממחזור ההפצה של מוצרים (המיועדים לבני אדם) לשוק הפרטי באמצעות חברת סלומון, לוין ואלשטיין (להלן: "סל"א"), השייכת לקבוצת טבע, וזאת במשך 5 שנים. עוד הוסכם כי פרומדיקו תשלם לטבע את החוב הרשום בספרים בסך 2.2 מיליון דולר.

בשל דרישת המשקיעים הזרים, נכללה בהסכם המכירה הוראה לפיה הן קבוצת טבע (מחד גיסא) והו פרומדיקו (מאידך גיסא) מתחייבות שלא לחתום הסכם סוכנויות עם יצרנים שקשורים בהסכמי סוכנויות עם הצד השני (סעיף 8(c)).

בהסכם גם נכלל סעיף בוררות, לפיו כל מחלוקת בין הצדדים תיושב בבוררות בפני ד"ר גולדנברג, ובהעדרו - בפני עו"ד שטרן.

40. לצד ההסכם למכירת פרומדיקו חתמו הצדדים על כתב אופציה בו העניק וייס לטבע אופציה לבטל את ההסכם מכירת פרומדיקו ולרכוש את כל הזכויות בארוטף לסוכנויות ואת זכויות ארוטף לעמלות מפרומדיקו, וזאת עד ליום 27.2.87 [ת1/31]. טבע לא עשתה שימוש באופציה זו.

41. יצוין, כי ההתכתבויות של וייס ויסלזון מהתקופה הרלוונטית מותרות רושם כי המשקיעים הזרים התייחסו ל"עסקת במבי" כרכישה של 50% מהעסק המשותף ולא כרכישה של כל פרומדיקו בפשטות [ת39/113]. רושם זה מתחזק מהתפתחות העניינים העתידיים, כפי שיפורט בהמשך.

42. מספר חודשים לאחר "עסקת במבי" העביר דוד וייס מחצית מהאחזקות שרכש בפרומדיקו ללודוויג יסלזון. המכירה בדרך זו נעשתה מתוך שיקולי מס בחו"ל. בשנת 1992 העביר וייס את מלוא אחזקותיו בארוטף ובפרומדיקו ללודוויג יסלזון, ומשפחת יסלזון הפכה לבעלים היחידים של שני התאגידים. התאגידים הוחזקו במתכונות שונות של חברות ונאמנויות שבני משפחת יסלזון עומדים מאחוריהן.

בשנים 1987 עד 1992 שימש בנימין יסלזון כחבר מועצת המנהלים של פרומדיקו. ב-1992, עם שינוי תקנון החברה, הוא התפטר ממועצת המנהלים, אך המשיך לשמש כנציג בעלי המניות. דוד יסלזון, בן דודו של בנימין יסלזון, ניהל מטעם המשפחה את ארוטף.

בוררות 1988 - 1990

43. לאחר מכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים התגלעו בין הצדדים כמה מחלוקות כספיות, שהתבררו בפני ד"ר גולדנברג, בהתאם להסכם המכירה. המחלוקת הראשונה, אותה עוררה טבע, נגעה לחיובים שפרומדיקו חבה לטבע. מדובר בחיובים בשלושה פריטים אשר לטענת קבוצת טבע לא נלקחו בחשבון בהסכם המכירה: הפרשי הצמדה לתשלום חוב מס; השתתפות בשירותים ואחזקת חצרים; השתתפות בשכר מנכ"ל. בעקבות פניית קבוצת טבע לבורר ושמיעת טענות הצדדים בכתב ובעל-פה, ניתן פסק הבורר ביום 2.3.88 [ת17]. בפסק הבוררות קיבל ד"ר גולדנברג את עמדת טבע לגבי שלושת פריטי החיוב.

44. את המחלוקת השניה עורר וייס בינואר 1988, והיא נגעה לזכויות ההפצה של חברת סל"א. באפריל 1988 עורר וייס מחדש גם את עניין ההתחשבות בפרטי החיוב בין טבע לפרומדיקו [ת30/]: הוא דרש לבטל את החלטת הבוררות מיום 2.3.88, בטענה שאין להטיל על פרומדיקו חיובים שלא הופיעו בספרי פרומדיקו עובר לרכישתה ב-1987. כן דרש וייס להשיב סכומים שכבר שולמו לטבע על-פי החלטת הבורר.

45. כדי לדון בשני נושאים אלה כונסה ישיבת בוררות ביום 18.9.88 בהשתתפות דוד וייס, לודויג יסלזון, בנימין יסלזון, אלכס אייזנברג (מטעם דוד וייס) עו"ד עוזי קרניאל - יועצה המשפטי של טבע ושמואל זיגלמן (מטעם ארבת). מבלי להיכנס לפרטי ההתחשבות, נזכיר טענה עקרונית שהעלה עו"ד קרניאל, לפיה על טבע להשיב לכל היותר רק מחצית מן הסכומים שבמחלוקת, כיוון שוייס קנה רק מחצית מפרומדיקו. ככל הנראה עמדה זו תואמה עם דרגים בכירים יותר בטבע. בישיבת הבוררות אמר עו"ד קרניאל בהקשר זה את הדברים הבאים:

אנחנו מדברים על כך שוייס קנה חצי חברה והוא שילם עבור מחצית 4 מיליון דולר. (ת31/), ההדגשות אינן במקור).

וייס מצידו לא הכחיש את הדברים אך גרס כי "הטענה בדבר הרכישה של חצי חברה לא רלבנטית כלל להתחשבות בין החברות" [ת38/ מיום 9.10.88].

עו"ד קרניאל הוסיף וציין בסיכומיו בכתב מיום 30.10.88 [ת33/]:

באשר לאי רלבנטיות הנטענת ע"י מר וייס בטענה שהועלתה על ידינו לחילופין, והמתייחסת לרכישת מחצית החברה, ברצוננו להבהיר כי אכן טענה זו אינה רלבנטית לענין החברה טבע/פרומדיקו אך בודאי שהינה רלבנטית ביחסים שבין בעלי המניות ... הרלבנטיות בטענה טמון בכך כי אם ובמידה יגיע הבורר למסקנה כי אכן מגיע למר וייס כבעל מניות, בניגוד לעמדתנו, סכום כלשהוא (דבר בו אנו כופרים) אזי **מגיע לו רק מחצית מכל סכום** (נטו לאחר ניכוי מס) **שיפסק הואיל ומר וייס קנה רק את מחצית החברה ורק לאור זאת נקבע מחירה והתשלום ששולם על ידו שולם במישור בעלי מניות.**

(ההדגשות אינן במקור).

46. ביום 4.12.88 ניתן פסק הבוררות של ד"ר גולדנברג בעניין זכויות ההפצה שאין לו חשיבות בענייננו [ת32/].

ביום 29.5.89 ניתן פסק בורר בתביעת ההשבה של וייס [ת18/]. וכך כותב ד"ר גולדנברג בקשר

לטענה העקרונית של טבע בדבר רכישת מחצית מפרומדיקו:

--- נראית לי טענתו השניה של עו"ד קרניאל. יש לזכור כי הרכישה אמנם מבוססת על שווי של 100% של החברה אולם הרכישה של ויס היתה של 50% בלבד, שכן ה- 50% האחרים נחשבו כאילו היו כבר בבעלותו. מכאן, שההשבה אינה יכולה לעלות על הסכום ביתר ששלם, והסכום ביתר מתייחס אך ל- 50% מהסכום הנזכרים שנועדים להפחית את שווייה הממשי של החברה. אשר על כן, היקף זכות ההשבה יכול להתייחס רק ל- 50% מאותם פריטים שאמצא אותם ראויים להשבה. (ההדגשות אינן במקור).

הבורר קיבל באופן חלקי (50%) את תביעות וייס להשבה בשני פריטים - הפרשי הצמדה בגין תשלום לסילוק חוב המס ושכר מנכ"ל. ביום 14.10.90 ניתנה ע"י ד"ר גולדנברג החלטה לתיקון טעות פסק הבורר מיום 29.5.89 [ת18/א]. בהחלטה התקבלה תביעתו של וייס להשבה חלקית גם של הפריט השלישי - השתתפות בשירותים ואחזקת חצרים. בהמשך ניתן על-ידי הבורר פסק נוסף ביום 14.10.90, המחייב את טבע להשיב לוייס 50% מהכספים שפרומדיקו שילמה בגין חיובי מס ושכ"ט עו"ד ורו"ח.

47. יצוין כי וייס מעולם לא חלק על פסיקתו העקרונית של הבורר, לפיה ההשבה מצד טבע תהיה בשיעור 50% בלבד. נראה כי על דעת כל הצדדים הייתה מקובלת התפיסה כי מכירת פרומדיקו היוותה מכירה רעיונית של מחצית העסק המשותף.

הסכם פרומדיקו-ארוטף 1988

48. ביזמתו של בנימין יסלזון נחתם בפברואר 1988 חוזה בין ארוטף לבין פרומדיקו, המסדיר את מערכת היחסים בין שני התאגידים באופן מפורט ונרחב [נ18]. תוקפו של החוזה רטרואקטיבי: על-פי החוזה רכשה פרומדיקו זכויות בלעדיות של הפצה לפרק זמן של 7 שנים מיום 1.2.87. פרומדיקו הצהירה בחוזה כי כל החוזים הנובעים מזכויות הסוכנויות, שנערכו ובוצעו על ידה בעבר ואשר ייערכו בעתיד, נעשו מטעמה של ארוטף והם קניינה הבלעדי של ארוטף. להלן הסעיפים המרכזיים של החוזה, הנוגעים לעניננו:

WHEREAS

Erutaf is the owner of agencies with regard to pharmaceuticals, medical equipment and food products (hereinafter "the Products") and has agency agreements and connections with the manufacturers of the Products including agreements relating, inter alia, to Israel, including the West Bank and the Gaza Strip; and

WHEREAS

Promedico promotes and markets pharmaceuticals, medical equipment and food products in Israel, including the West Bank and the Gaza Strip (hereinafter "the Territory"); and

...

2.2. Promedico hereby warrants that all rights in the agencies for the marketing of the Products in the Territory are the sole property of Erutaf.

Appointment

3.1. Subject to the complete and accurate performance of the provisions of this Agreement below by Promedico, Erutaf hereby appoints Promedico as its exclusive agent for the distribution of the Products to hospitals, government agencies, pharmacies, wholesalers, retailers and others in the public and private market in the Territory for a period of seven (7) years beginning on the 1st day of February, 1987 and ending on the 21st day of January, 1994 (hereinafter "the Term of the Agreement") and all on the terms and conditions hereinafter set forth.

...

3.4. Promedico shall purchase the Products directly from the manufacturers of the Products and shall be eligible to sell the Products to hospitals, government agencies, pharmacies, wholesalers, retailers and others in the public and private market in the Territory at prices determined under the sole discretion of Promedico. Promedico shall make available to Erutaf, upon the request of Erutaf, a copy of the order for the Products placed with the manufacturers.

New Agencies

4.1. Should Erutaf obtain during the Term of the Agreement any new agencies for the marketing of the pharmaceuticals, medical equipment, food products or other in the Territory Erutaf hereby undertakes to grant to Promedico during the Term of the Agreement the right of first refusal to act as Erutaf's exclusive agent for the distribution of the said products in accordance with the new agencies, in the Territory.

...

Agreements on behalf of Erutaf

5. Promedico hereby declares and agrees that any agreements deriving from or connected to the reputation of Erutaf with regard to agencies for the marketing of pharmaceuticals, medical equipment, food products or other in the Territory which were

executed by Promedico during the term of the Letter of Intention and which will be executed, if executed, by Promedico during the Term of the Agreement were executed and will be executed by Promedico on behalf of Erutaf. Promedico hereby declares that any such agencies are the sole property of Erutaf. Promedico shall make available to Erutaf, upon the request of Erutaf, a copy of the above agreements, if any, so executed by Promedico. Upon expiration or termination for any reason of this Agreement, Promedico will endeavour to transfer or assign the said agreements, if any, to Erutaf.

...

Payment of Commission

8.1. Erutaf shall be eligible to receive all commission paid by and from the manufacturers of the Products.

8.2. All monies which are payable to Erutaf and which come into the possession of Promedico, for any reason whatsoever, will be transferred by Promedico to Erutaf.

...

Price of the Products

10. The price of the purchase of the Products shall be fixed by Erutaf and Promedico from time to time taking into consideration the manufacturers' price lists for the Products plus the commission usually paid to Erutaf by the manufacturers. The price of import of the Products to Israel shall not exceed the present price of the Products and any future changes of the price of the Products will be made upon mutual consent of the Parties which consent will not be withheld in cases where the changes are a result of changes in the manufacturers' price list.

...

No Partnership or Employment Relations

17. Nothing in this Agreement shall constitute or be deemed to constitute a partnership between the Parties hereto. Neither Party shall be or shall purport to be the employee of the other Party.

49. היוזמה לעריכת החוזה באה כאמור מצידו של יסלזון, ככל הנראה בחודשים יוני או יולי של שנת 1987. הכנת החוזה התחילה באוגוסט 1987 על-ידי עו"ד שילה אליס ממשרד ש. הורוביץ. אלכס אייזנברג, כמנכ"ל פרומדיקו, חתם על החוזה בשמה של פרומדיקו, עם זאת, הוא לא היה מעורב בהכנת ההסכם.

50. לאחר מכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים לא חל כל שינוי במתכונת הפעילות של שני התאגידים. ארוטף, כבעבר, לא קיימה פעילות ממשית אקטיבית. היא המשיכה לקבל את זרם העמלות בגין הסוכנויות, בחלקן ישירות מידי היצרנים ובחלקן באמצעות פרומדיקו. יצוין כי בתקופה זו חל גידול משמעותי בסכומי העמלות בהשוואה לתקופה הראשונה. פרומדיקו המשיכה בפעילותה בכל היבטי עסק התרופות, ובראשם היבטי הסוכנויות וההפצה. גם במתכונת היחסים עם היצרנים לא חל שינוי והחוזים החדשים המשיכו להחתם עם פרומדיקו. דוגמא לכך משמש חוזה בין LP Italiana S.p.A לבין פרומדיקו מ-23.4.90 בו ממונה פרומדיקו כסוכנת למוצרי איטליאנה בישראל [ת104/].

51. אף בהנהלה ובצוות העובדים לא חל שינוי, למעט הצטרפותו, כאמור, של יסלזון. אייזנברג המשיך לשמש כמנכ"ל עד שנת 1993, והיה מופקד על הניהול המקצועי השוטף של פרומדיקו, אשר כלל גם טיפוח הקשרים עם היצרנים. יסלזון, שהצטרף בשנת 1987 לדרג הניהולי הבכיר, טיפל בעיקר בעניינים הפיננסיים בחברה. בשנת 1988 הוא העביר את משרדו פיזית למשרדי פרומדיקו, והפך להיות מעורב יותר גם בניהול היומיומי.

52. המעורבות של המשקיעים הזרים בעסק התרופות המשיכה להיות שולית. מהמסמכים נ41/ עד נ43/ מהשנים 1990 עד 1992 עולה מעורבות מסוימת של דוד וייס ושל דוד יסלזון מארוטף ביצירת קשרים עם יצרנים בחו"ל. כך, למשל, מבקשת פרומדיקו מדוד יסלזון ליצור קשר עם חברה במלזיה, משום שלישראל אין קשרים מסחריים או דיפלומטיים עם מדינה זו [נ43-].

ההשגה על שומת מע"מ

53. להשלמת התמונה, ראוי להתעכב בקצרה על ההליכים שניהלה פרומדיקו בפני רשויות המע"מ בשנים 1987-1988. ביולי 1987, בעקבות ביקורת נציגי מע"מ, הוצאה לטבע שומת מס ערך מוסף לפי מיטב השפיטה, בעבור פרומדיקו, אשר הייתה כלולה במסגרת העסקים של טבע. השומה הוצאה לשנות המס 1983 - 1985 בקשר לעמלות שנתקבלו בפרומדיקו והועברו לארוטף.

54. בעקבות הוצאת השומה כונסה ביום 12.8.87 ישיבה במשרד ש. הורוביץ, בהשתתפות עורכי הדין שקל וטולצ'נסקי ממשרד ש. הורוביץ, ר"ח פורר ור"ח פרומקיס ובנימין יסלזון. בישיבה גובשה עמדת פרומדיקו

ביחס לשומת המע"מ והועלו הסברים שונים לכך שהעמלות נשלחות לארוטף באמצעות פרומדיקו. ההסברים הם: (א) טעות (ב) אפקט "לוקהיד" (ג) מדינות שרוצות לשלוח רק לישראל.

על שומת המע"מ הגישה פרומדיקו - באמצעות עו"ד שטרן ועו"ד שקל ממשרד ש. הורוביץ - השגה ביום 10.8.87. לבקשת רשויות המע"מ פורטו נימוקי השגה במכתב מיום 29.9.87 [נ12]. וכך נכתב בנימוקים להשגה:

ארוטף, כסוכנת, זכאית לעמלה מאת היצרנים הזרים בשל שירותי הסוכנויות הניתנים להם על ידה.

עמלת הסוכנות משתלמת ברגיל, מאת היצרנים הזרים לארוטף במישרין לחשבונה של ארוטף באירופה. ברם, לעיתים - או לפי דרישת היצרנים הזרים לפי חוקי מדיניותיהם או מתוך טעות - שולחים היצרנים הנ"ל את עמלת הסוכנות שארוטף זכאית לה לידי פרומדיקו. במקרים כאמור, מעבירה פרומדיקו את מלוא סכומי עמלת הסוכנות שקיבלה כאמור במטבע חוץ לידי ארוטף למקום מושבה בחו"ל... עמלות הסוכנות שארוטף זכאית לקבלתן מאת היצרנים הזרים משתלמות בגין שירותים שארוטף נותנת לתושבי חוץ ושניתנים לא לגבי נכס הנמצא בישראל.
(ההדגשות אינן במקור).

בהמשך, לבקשת אגף המע"מ למסמכים נוספים נשלחו לאגף מספר חוזים שנערכו בין פרומדיקו לבין יצרנים. בהשלמה להשגה שהוגשה ביום 14.2.88 הוסבר כי בחוזים הוסכם שפרומדיקו היא הזכאית לעמלות כיוון ש"היצרניות אינן יכולות להעביר את התמורה לארוטף ... נוכח קשיים הנובעים מדרישות החוק במדינות היצרנים" [נ14].

ביולי 1988, לאור הסברים אלה של פרומדיקו, התקבלה ההשגה והתבטלה שומת המע"מ.

חלק ב' - האישומים וטענות ההגנה

כתב האישום

55. כעת נעבור לתיזה המרשיעה של התביעה, שעמדה בבסיסו של כתב האישום.

הרעיון המרכזי עליו מושתת כתב האישום, הינו פער ניכר בין ההסכמים הכתובים משנת 1980 לבין הכוונות האמיתיות של הצדדים ברכישת עסקי חברת פרמינגר. לטענת התביעה, ההסכמים הכתובים לא שיקפו נכונה את המציאות ואת היחסים המשפטיים המלאים בין הצדדים. "לאמיתו של דבר יוצרים ההסכמים מצג כוזב בדבר טיבה של עסקת רכישת פרמינגר, במטרה להימנע מתשלום מס כדין בישראל". לטענת התביעה, העקרונות האמיתיים שקבעו הצדדים במו"מ לרכישת נכסי פרמינגר הם כדלהלן:

א. מתוך המחיר הכולל עבור עסקי פרמינגר, בסכום של למעלה משלושה מיליון דולר ארה"ב, תשקיע טבע ברכישת הנכסים המוחשיים בהתאם לשווים ע"פ מסמכים, ואת יתרת התמורה, המבטאת את שווי המוניטין, ישקיעו המשקיעים הזרים.

ב. טבע תבוא במקום פרמינגר, ותעסוק באופן בלעדי בניהול השוטף של העסק, כולל קשרים עם ספקים והפצת התרופות בישראל.

ג. תמורת השתתפותם בהשקעה ברכישת עסקי פרמינגר, יועברו למשקיעים הזרים העמלות בגין הפצת התרופות בישראל, וטבע תהא זכאית לרווח כהגדרתו לעיל.

ד. כדי להימנע מתשלום מס על מרכיב העמלות מתוך ההכנסות, יוצגו המשקיעים הזרים כסוכנים של הספקים, כך שיהיו זכאים, כביכול, לקבלת העמלות מכח זכויותיהם שלהם. עמלות אלו יועברו למשקיעים הזרים בחו"ל, בלי לשלם עליהן מס הכנסה בישראל.

56. עוד טענה התביעה בכתב האישום, כי לכל אחד מהצדדים הייתה זכות, שלא תועדה בהסכמים, לדרוש עריכת חישוב רטרואקטיבי לאיזון ההשקעות והזכויות של שתי הקבוצות, כאילו היו הצדדים שווי זכויות מלכתחילה. שינוי רטרואקטיבי זה נדרש בשל הקושי של הצדדים להעריך מראש את היקף ההכנסות הצפויות מן העמלות ומן המירווחים ואת היחס ביניהם.

57. בכתב האישום נימקה התביעה את עמדתה בטעמים הבאים:

א. זכותה של פרמינגר לשמש כסוכן לספקים מחו"ל לא הועברה ולא היתה ניתנת להעברה בדרך המתוארת לעיל.

ב. הספקים לא התקשרו מעולם עם ארוטף או מי מטעמה, לא קשרו עם ארוטף או נציביה קשרים עסקיים כלשהם, ולא הסמיכו את ארוטף לשמש כסוכנת שלהם בישראל.

ג. **ההסכמים לא קוימו בפועל**, ורוכשי פרמינגר לא פעלו בהתאם להסדרים שנקבעו בהם.

ד. **[פרומדיקו] היא ששימשה בפועל כסוכנת של הספקים, והיא הזכאית לעמלות. ארוטף לא שימשה כסוכנת של הספקים, ולא מילאה תפקיד כלשהו בייבוא ובהפצת מוצריהם בישראל.**

ה. ארוטף לא שימשה אלא כחשבון בנק לקבלת העמלות בשוויץ בלבד.

58. מתוך תיזה עובדתית זו טענה המדינה כי **העמלות הינן הכנסות של פרומדיקו**. על פרומדיקו ומנהליה הייתה מוטלת, אפוא, חובה לשלם מס הכנסה עם קבלת העמלות. יצוין כי ההיקף הכולל של העמלות המס המיוחסות לנאשמים הוא בסך 18,245,110 דולר ארה"ב. עם העברת התשלומים למי שאינם תושבי ישראל קמה להם חובה נוספת, והיא **החובה לנכות מס במקור**.

לחלופין הואשמו פרומדיקו והפועלים בשמה או מטעמה בכך שפעלו כדי לסייע לארוטף ולמשקיעים הזרים להתחמק מתשלום מס בישראל.

בנוסף לכך יוחסה לפרומדיקו אשמה בכך שבספריה, בדו"חותיה, ברישומיה ובתכתובותיה עם ספקים, עם רשויות המדינה ועם גופים שונים, נמנעו הכותבים ממתן ביטוי אמיתי ומלא לקשרים שבין פרומדיקו לבין הספקים ובינה לבין המשקיעים הזרים.

59. הנחות עובדתיות ומשפטיות אלה היוו תשתית לארבעה-עשר אישומים, המתייחסים לשנות המס 1982-1995.

לפרומדיקו יוחסו עבירות של השמטת הכנסות - עבירה לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה (בגין שנות המס 1982-1993); ניהול או הכנה של פנקסי חשבונות כוזבים - עבירה לפי סעיף 220(4) לפקודה (בגין שנות המס 1982-1995); מרמה - עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה (בגין שנות המס 1982-1993); רישום כוזב במסמכי תאגיד - עבירה לפי סעיף 423 לחוק העונשין, תשל"ז 1977 - (בגין שנות המס 1983-1995).

אלכס אייזנברג - מנכ"ל פרומדיקו עד שנת 1993 - הואשם בעבירות הנזכרות בקשר לשנות המס 1982-1993, כמי שחתם על הדו"חות הכספיים של פרומדיקו.

אלי הורביץ - יו"ר דירקטוריון פרומדיקו עד שנת 1987 - הואשם בעבירות הנזכרות בקשר לשנות המס 1982-1987, כמי שנתן הנחיות למנכ"ל פרומדיקו. בנימין יסלזון, אשר שימש כמנהל פרומדיקו מאפריל 1987 ואילך, הואשם בעבירות המפורטות בקשר לשנות המס 1987-1995, כמי שנתן הנחיות למנכ"ל פרומדיקו ולחברה.

טענות התביעה בתום הדיון בבית המשפט המחוזי

60. בסיכומים בבית המשפט המחוזי בתום הדיון חזרה התביעה על עמדתה, כי החוזים שנחתמו בשנת 1980 הם חוזים פיקטיביים, במובנים הנוגעים למשפט זה. החוזים לא נועדו לביצוע כפי שהם, ורב בהם הנסתר על הגלוי. מעבר לכך טענה התביעה, כי גם החוזים עצמם אינם מעגנים את ההסדר הבסיסי הנטען של פיצול נכסי פרמינגר לעסקי סוכנויות ולעסקי הפצה.

לטענתה, בחיי המעשה החוזים לא בוצעו (ארוטף לא חתמה על חוזים עם יצרנים; ד"ר פרמינגר שימש כיועץ לפרומדיקו; לא היה תיאום עם ארוטף בקביעת מחירי המוצרים וזאת בניגוד לכתוב בהסכמים; בחוזים יש הרבה לאקוונות).

פונקציונלית פרומדיקו היא שבאה בנעלי חברת פרמינגר, כמייצגת היצרנים בישראל, על כל הפעילות שנובעת מכך. כך ראו אותה הצדדים לעסקה וכך ראו אותה גורמים חיצוניים. ארוטף לא הייתה פעילה כלל ועיקר. התביעה התנגדה לטענת השליחות, שמעוגנת כביכול בהסכם ארוטף-פרומדיקו משנת 1987, בנימוק שבחיי המעשה - לפני ההסכם ואחריו - ראו הצדדים לעסקה את פרומדיקו כפועלת בשם עצמה ולא כשלוחתה של ארוטף.

61. מכאן נובע לשיטת התביעה, ש"פרומדיקו - בראיית דיני המיסים, להבדיל ממערכת היחסים החוזית בינה לבין ארוטף - היא בעל ההכנסה מעמלות שכן פעילותה הניבה את ההכנסה, וארוטף לא הייתה יותר מאשר גורם מממן הזכאי לתמורה מפרומדיקו בגין חלקו במימון רכישת נכסי פרמינגר נושאי הפירות" (עמ' 17 לסיכומי המאשימים בבית המשפט המחוזי).

העמלות משולמות לפרומדיקו כתמורה עבור פעילות השיווק שהיא מבצעת ולשם קידום המכירות של היצרנים. המקור של העמלות הוא פעילותה העסקית של פרומדיקו בישראל. פרומדיקו היא בעלת ההכנסה מעמלות כיוון שהיא בעלת השליטה בזרם ההכנסות מעמלות. במצב כזה, טוענת התביעה, פרומדיקו חבה במס ישראלי, על-פי כל מבחן שהוא.

62. לחלופין טענה התביעה, כי אם יקבע שההכנסות שייכות לארוטף, אזי נושאת פרומדיקו באחריות להעלמת ההכנסות לפי סעיף 220 לפקודה **כמסייעת** לארוטף. כן היה על פרומדיקו, במצב כזה, לנכות מס במקור לפני העברת העמלות לחו"ל.

63. המדינה טענה כי לגבי שלושת הנאשמים הורביץ, יסלזון ואייזנברג התקיימו היסודות הנפשיים הדרושים להרשעתם בעבירות המיחוסות להם, דהיינו, זדון וכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס. לכל הפחות ביקשה המדינה להרשיע את יסלזון ואת אייזנברג בהתבסס על החזקה הקבועה בסעיף 224א לפקודת מס הכנסה ביחס לאחריות מנהלים פעילים בתאגיד שעבר עבירת מס.

64. כן ביקשה המדינה להרשיע את פרומדיקו בעבירות שיוחסו לנאשמים בהתאם לסעיף 23(א)(2) לחוק העונשין, מתוקף אחריותם של האורגנים של פרומדיקו, ובמיוחד המנכ"ל אייזנברג.

בסיכומיה ביקשה התביעה, לחלופין, להרשיע את הנאשמים בשתי עבירות נוספות, שלא צוינו בכתב האישום, וזאת על יסוד חומר הראיות שנפרש בפני בית המשפט. המדובר בעבירה של עריכת דו"ח וידיעות לא נכונים לפי סעיף 217 לפקודה ואי ניכוי מס במקור בניגוד לסעיפים 170 ו-218 לפקודה.

טענות הנאשמים

65. גירסתו של הורביץ, בה תמכו גם יתר הנאשמים, הייתה והיא עדיין, כי מערכת ההסכמים שנכרתה בשנת 1980 שיקפה את ההסכמה האמיתית בין הצדדים. לא התקיימה "עסקה סמויה" בין הצדדים ולא גובשו הבנות נסתרות כלשהן (כגון שותפות סמויה או איזון כספי רטרואקטיבי). מערכת ההסכמים הסדירה מבנה עסקה פשוט וברור, כפי שגובש בסופו של משא-ומתן, על-פיו ארוטף רוכשת את הזכויות לסוכנויות ופרומדיקו מתמנה כמפיצה מטעם ארוטף ורוכשת מפרמינגר מלאי, בניכוי התחייבויות.

פעילותה העסקית האקטיבית של פרומדיקו שיקפה לטענתו את הוראות הסכמי 1980. לארוטף היה מסור תפקיד פאסיבי בהרבה, שהתמצה במינוי מפיץ. עם זאת, ארוטף לא הייתה חשבון בנק פיקטיבי אלא גוף ממשי בעל זכויות וחובות.

הורביץ טען כי לא היו בין הצדדים הבנות סמויות וכל שהיה היא תחושת מחויבות מעין ג'נטלמנית וציפיה לגיטימית ל"שינוי מצב" בין שתי הקבוצות. עוד נטען כי גם מכירת פרומדיקו ב-1987 נעדרת כל יסוד של התחשבות הדדית.

66. במישור המשפטי טענו הנאשמים כי הזכויות לסוכנויות הן נכס קנייני העומד בפני עצמו. הן נרכשות על-ידי מתן הסכמה של היצרן ואינן מחייבות, מעצם טיבן וטיבען, פעילות ממשית כלשהי, למעט מינוי המפיץ. הזכות לסוכנויות שבידי ארוטף מקנה לה את הזכות לעמלות. ההכנסה מעמלות היא של ארוטף והיא הנושאת בנטל המס, ככל שקיים, בגין הפירות שצמחו מנכס הסוכנויות, קרי הזכות לעמלות. ארוטף אינה חייבת במס בישראל, כיוון שמקום "מקור" ההכנסה של ארוטף מעמלות מצוי בחו"ל, בין אם מדובר בהכנסה מעסק (סעיף 1)2 (לפקודה) ובין אם מדובר בהכנסה פאסיבית (סעיף 7)2 או 2(10) (לפקודה). לחלופין נטען כי מקום שהחבות במס שנויה במחלוקת, אי אפשר להרשיע בפלילים, הן לפי סעיף 220 לפקודה, הן לפי סעיף 217.

67. באי-כוחו של הורביץ העלו טענה חלופית, לפיה גם בהנחה שחלה חבות במס על ארוטף, על פרומדיקו לא הייתה מוטלת חובת ניכוי מס במקור, כיוון שפרומדיקו לא פעלה בכשירות של "משלם". בנוסף נטען כי אי ניכוי מס במקור אינו מהווה עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.

68. עו"ד ויינרוט, בא-כוחם של פרומדיקו, יסלזון ואייזנברג העלה טענה נוספת, לפיה פרומדיקו אינה חבה במס בגין העמלות כיוון שהיא ניכרה את זכותה לעמלות מלכתחילה, מן היום הראשון, לארוטף. על-פי הטענה, פרומדיקו רכשה מפרמינגר אגד של זכויות, כאשר היא מוותרת מלכתחילה על הזכות לעמלות לטובת ארוטף. במקרה כזה בעל העץ אינו בעל הפרי. במצב דברים זה עובר מקור ההכנסה אל אותו אדם, וההכנסות הנובעות ממנו הן הכנסותיו שלו. מכאן מסיק עו"ד ויינרוט "כי ארוטף היא אשר רכשה מלכתחילה את הזכות לקבלת עמלת סוכן, ואם תרצה לומר פרומדיקו ויתרה מלכתחילה על עמלת הסוכן, ובכך רכשה ארוטף את מקור ההכנסות גם בפרספקטיבה של דיני המס".

69. כל הנאשמים העלו טענות הגנה המבוססות על הסתמכות. הם טענו להעדר אחריות פלילית מצידם, כיוון שנסיונות המקרה מצביעות על כך שבאי תשלום מס על העמלות הם הסתמכו על הגורמים הבאים. (א)

רואי החשבון החיצוניים של פרומדיקו; (ב) עורכי הדין במשרד ש. הורוביץ ובראשם ד"ר גולדנברג; (ג) החלטת רשויות המע"מ בהשגה שהגישה פרומדיקו בשנת 1987, בה התקבלה על דעת הרשויות העמדה כי העמלות שייכות לארוטף.

למצער נטען על-ידי ההגנה, כי הסתמכות זו שוללת מן הנאשמים יסוד נפשי של זדון וכוונה להתחמק ממס. אינדיקציה נוספת להעדר יסוד נפשי היא חשיפה מלאה של כל המסמכים הרלוונטיים בפני רשויות המס לכל אורך השנים.

70. באשר לאחריותו האישית של הורביץ, סניגוריו טענו כי הוא כיהן כיו"ר לא פעיל של פרומדיקו, הוא לא נטל כל חלק בפעילותה של פרומדיקו והעובדות הרלוונטיות לכתב האישום לא הובאו מעולם לידיעתו. הוא לא הורה ולא הנחה להשמיט עמלות. עוד טענה ההגנה כי לא התקיים בהורביץ היסוד הנפשי הנדרש להתגבשות העבירות המיוחסות לו.

71. סניגוריו של בנימין יסלזון טענו להעדר יסוד נפשי גם אצל יסלזון. הם התמקדו בשאלה האם בנימין יסלזון, בעת שנכנס לפרומדיקו בשנת 1987, יכול היה להבין בעצמו את חבות המס שמוטלת לכאורה על פרומדיקו בגין העמלות שקיבלה ארוטף. הטענה היא כי לא התעורר בלבו כל ספק באשר לכשרות ההפרדה בין פרומדיקו לארוטף, בין סוכן למפיץ, ואשר לכשרות העברת העמלות לארוטף, בלא ששולם מס בגינן. עוד נטען כי יזלסון ואייזנברג, גם אם היו מבצעים בדיקות יסודיות, לא יכלו לגלות פיקטיביות כלשהי, שכן אם הייתה פיקטיביות, כטענת התביעה, היא הייתה במישור היחסים בין טבע לבין המשקיעים הזרים. אם הייתה הסכמה סמויה בין טבע למשקיעים הזרים לגבי התחשבנות רטרואקטיבית, הסכמה זו לא הייתה ניתנת לגילוי על-ידי אדם סביר.

72. ולבסוף, באשר לאחריות אייזנברג מכוחו של סעיף 224א לפקודה, טענה ההגנה כי לא ניתן בהינף אחד לגזור מפעולותיו של אדם את אחריות התאגיד, ומשזו קמה לגזור מאחריות התאגיד את אחריותו של אותו אדם.

חלק ג' - פסק הדין המחוזי

73. בסקירת פסק הדין נביא תחילה את הממצאים העובדתיים של בית המשפט. לאחר מכן נתאר את הדיון שערך בית המשפט בעניין חבות המס במקרה הנדון במישור האזרחי. לבסוף נביא את עיקרי פסק הדין בשאלת האחריות הפלילית של כל אחד מהנאשמים.

המימצאים העובדתיים של בית המשפט המחוזי

פער בין המצג החוזי למציאות

74. הרעיון המרכזי, שעובר כחוט השני בפסק הדין המחוזי, הוא שבחוזים שנכרתו בשנת 1980 ובשנת 1987 ובמצגים של פרומדיקו כלפי הרשויות הציבוריות באותן שנים יש יסודות מלאכותיים ויסודות כוזבים. החוזים והמצגים לרשויות משקפים מציאות מסולפת, בה ארוטף היא חברה פעילה, המקיימת עסק של סוכנויות. במציאות האמיתית הייתה ארוטף כלי ריק, חשבון בנק לקבלת העמלות ולא יותר מכך.

75. לדעת בית המשפט, הפיצול בין סוכן ומפיץ כשלעצמו אינו פסול, שכן הנכסים הבלתי מוחשיים של עסק התרופות מורכבים משניים: יסוד הסוכנויות ויסוד ההפצה. יסוד הסוכנויות, עניינו בקשר שבין בעל זכות הסוכנות לבין יצרן התרופות. הוא מתאפיין בחוזה סוכנות בלעדי, המסמיך את בעל זכות הסוכנות לקדם את מכירת מוצרי היצרן בשוק מסוים באמצעות מפיץ. מאידך גיסא, יסוד ההפצה מופנה כלפי הצרכן. עיקר הדגש מצד בעל זכות ההפצה הוא במערכת קשרים עסקית בינו לבין הצרכן. לעיתים, עקב פניה של הסוכן, קונה המפיץ את הסחורה ישירות מן היצרן.

76. בית המשפט מבחין בין התמורה שמשלמת בגין כל אחת מהפונקציות הנזכרות. העמלה משלמת עבור זכות הסוכנויות כאחוז מסוים מקניית המוצרים. המירווח, דהיינו הפרש בין מחיר הרכישה של המוצר למלאי של המפיץ לבין מכירתו לצרכן בשוק, משולם למפיץ עבור עבודת ההפצה.

77. על-פי המצג החוזי, עסק הסוכנויות עבר לידי ארוטף. אולם בית המשפט סבר כי, למעשה, עסק הסוכנויות התבצע בפרומדיקו. פרומדיקו ריכזה בידיה את מגוון התפקידים האופייניים לעסק תרופות שעניינו יבוא מוצרים רפואיים מחו"ל והפצתם בישראל, ובכלל זה קיום ופיתוח הקשר עם היצרנים בחו"ל - פעילות שמאפיינת כאמור סוכן. היא נכנסה לנעלי חברת פרמינגר בכל התחומים, הן כמפיץ, הן כסוכן.

78. ארוטף מאידך הייתה פאסיבית לחלוטין בתחום הפעילות העסקית לאורך כל השנים (פרט לקבלת העמלות). היא לא היוותה גורם עסקי פעיל, המפיק מקור הכנסה מוכר. בפועל איש מהיצרנים לא קשר עמה הסכמי סוכנות החל ב-1980. כל היצרנים ניהלו את קשריהם העסקיים עם פרומדיקו בלבד. לבד מהסכמת היצרנים למתווה החוזי ב-1980, לא היה כל קשר ולא הייתה כל יריבות בין היצרנים לארוטף, בין קשר ישיר ובין באמצעות פרומדיקו. ארוטף נהנתה מהזכות החוזית לעמלות ביחסים החוזיים שבינה לבין פרומדיקו. היא לא החזיקה בזכויות אכיפה חוזיות כלשהן כלפי היצרנים.

79. בית המשפט לא הכיר בקיומו של סוכן "עצל" או סוכן פאסיבי, שאינו מקיים קשר עם היצרנים. שימור הקשר עם היצרנים ופיתוחו הוא מרכיב דומיננטי בעסק הסוכנויות בעיני בית המשפט. במקום שתעשה זאת ארוטף על-פי המתכונת החוזית, עשתה זאת פרומדיקו לכל אורך השנים. בית המשפט למד על כך בין היתר מסעיף בהסכם ההעסקה של אייזנברג, ממנו משתמע כי עסק הסוכנויות הועבר לפרומדיקו. הוא לא קיבל את הסברי ההגנה כי מדובר בטעות שנפלה בעת עריכת ההסכם. אינדיקציה נוספת שמצא בית המשפט הייתה במכירת פרומדיקו ב-1987, בה עיקר ערכה של פרומדיקו השתקף, לדעתו, בעסקי הסוכנויות.

80. בית המשפט דחה את טענת הורביץ, לפיה עובר להתקשרות בהסכמי 1980 התכוונו הצדדים לפעול בהתאם למצגים החוזיים, ורק בהמשך נעשתה סטייה מסוימת מן המתכונת החוזית. לדעת בית המשפט, מבנה הפעילות המעשי של שני התאגידים עוצב באופן מיידי עם חתימת החוזים, והפער בין הכתוב למציאות אירע באופן סימולטני. בעת שנחתמו חוזי 1980 לא הייתה כוונה אמיתית לבסס את ארוטף כמרכז הפעילות בנושא הסוכנויות.

81. בית המשפט ראה גם בהסכם ארוטף-פרומדיקו משנת 1987, שנועד להסדיר באופן פורמלי את היחסים בין שני התאגידים, כהסכם שאינו תואם את המציאות. הטעם לעריכת ההסכם המפורט לא היה נעוץ, לדעת בית המשפט, בצורך אמיתי להסדיר את יחסי שתי החברות, המצויות באותה עת בידי אותם הבעלים. הוא נועד ליצור מצג מסוים כלפי רשויות המס, והתיימר להסדיר באמצעות נוסחאות משפטיות את מעמדה של פרומדיקו כלפי ארוטף בעבר, בהווה ובעתיד, בקשר לנושא הסוכנויות. בית המשפט סבר שההסכם מכיל תאורים שאינם תואמים את המציאות בשטח: כך למשל, בניגוד לתיאור בהסכם, לארוטף לא היו הסכמי סוכנויות עם יצרני התרופות ומחירי המוצרים לא נקבעו בהסכמה בינה לבין פרומדיקו. כן לא צוין בהסכם שארוטף חסרת פעילות עסקית.

82. לשיטת בית המשפט, גם המצגים בפני המפקח על מטבע חוץ בשנת 1980 ובפני רשויות המע"מ בשנת 1987 לא היו אמיתיים. לרשויות הוצג מצג, כאילו ארוטף היא בעלת הסוכנויות והיא הגורם הפעיל ואילו פרומדיקו מקבלת את כספי העמלות ב"טעות" או עקב דרישות חוקי מדינות היצרנים. פשרן של "הטעות" ודרישת חוקי מדינות היצרנים מעולם לא הוסבר לבית המשפט ולא זכה לביסוס כלשהו. על הכזב שבמצגים מלמד, בין היתר, החשש של עו"ד שטרן מכך שאגף מט"ח יגלה כי החוזים עם היצרנים נעשו עם פרומדיקו ולא עם ארוטף (ראה מכתבו מיום 21.8.84, נ39).

מהותה של העסקה ב- 1980 בעיני בית המשפט המחוזי

83. כך ראה בית המשפט המחוזי את המהות האמיתית של עסקת 1980: טבע והמשקיעים הזרים התקשרו במיזם משותף. תפקידה של טבע היה לספק שירותי ניהול מקצועי, ידע בתחום הסחר בתרופות והשקעה כספית קטנה יחסית. המשקיעים הזרים סיפקו את ההשקעה הכספית העיקרית. טבע הייתה זכאית למירווחי המכירות, המשקיעים הזרים - לעמלות. המירווחים והעמלות נועדו לכסות במהירות המירבית את ההשקעות ולהניב פירות. עם השנים נדרשה פעולת איזון כדי למנוע קיפוחם של המשקיעים הזרים בהקשר זה, בשל שוני בקצב התקבולים בין שני סוגי ההכנסה. למשקיעים הזרים הייתה זכות משפטית אכיפה כלפי קבוצת טבע להבטיח שפעילות פרומדיקו תתנהל כראוי. היה בכוחם גם לבטל את מינויה של פרומדיקו כמפיץ (אם כי היכולת המעשית לעשות כן הייתה מוגבלת). למשקיעים הזרים הייתה גם ציפייה ליצור שותפות עתידית או מיזוג עם קבוצת טבע, כדי לאזן את מעמדם העסקי של הצדדים.

84. הפיצול בין ארוטף לפרומדיקו תאם אינטרסים עסקיים ואישיים שונים של הצדדים. בנסיבות אלה סבר בית המשפט, כי הפיצול כשלעצמו אינו הוכחה מיניה וביה לכך שהונחה בהכרח משיקולי מס, וכך גם הקמת תאגיד בואדוז.

85. עם זאת ציין בית המשפט כי בירור היחסים בין קבוצת טבע לבין המשקיעים הזרים התקיים תמיד בפני ד"ר גולדנברג, מחוץ למערכת ההתדיינות השיפוטית של המדינה. בית המשפט העלה את האפשרות, כי בשל נושאי המס ונוכח הפער בין המצג החוזי למציאות, ביקשו הצדדים להתרחק מן הערכאות השיפוטיות הפורמליות של המדינה.

86. בעלי הדין השונים העלו טענות בדבר אופי ההתקשרות האמיתי בין טבע לבין המשקיעים הזרים ובין פרומדיקו לבין ארוטף. הועלו תיזות בדבר שליחות, שותפות ועסקה פיננסית. שלושת התיזות נדחו על-ידי בית המשפט ונקבע כי הייתה "מעין שותפות" בין טבע לבין המשקיעים הזרים.

שליחות

87. בית המשפט דחה את טענת השליחות שהעלתה ההגנה כדי לישב את הפער בין המצג החוזי למציאות. הוא סבר כי המציאות מראה שפרומדיקו פעלה בתחום הסוכנויות באופן עצמאי ולא כשלוחתה של ארוטף או מטעמה של ארוטף. הוא ביסס קביעתו, בין היתר, בנימוקים הבאים: בסדרת החוזים משנת 1980 ובמסמכים שנערכו בקשר אליהם (כגון בקשה לאישור מט"ח) אין הסמכה או מינוי של פרומדיקו כשלוחה בתחום הסוכנויות. גם אנשי פרומדיקו שעסקו בנושא הסוכנויות לא סברו כי פעילות הסוכנויות נעשית עבור ארוטף. לא היה פיקוח של ארוטף על פרומדיקו. העובדה כי הוכנס סעיף "שליחות" בחוזה פרומדיקו-ארוטף משנת 1987 לא שנתה את מסקנת בית המשפט, שכן לדעתו בפועל לא נתקיימו יחסי שליחות אמיתיים גם בתקופה זו.

88. בית המשפט ציין אגב אורחא כי, גם אם הייתה מתקבלת טענת השליחות, הייתה נוצרת חבות מס בישראל. "מדובר היה בהכנסה המופקת ממקור המצוי בישראל על-ידי תושב חוץ, ועל-פי סעיף 108 לפקודה תושב כזה יהיה בר שומה בארץ על שמו של מורשהו בדרך ובסכום שאותו אדם היה נישום אילו היה תושב ישראל" (עמ' 127 להכרעת הדין).

שותפות

89. באשר לטענת המדינה בדבר שותפות סמויה, מלכתחילה, בין טבע לבין המשקיעים הזרים, בית המשפט קבע כי לא הוכח כי כבר בשלב הסכמי 1980 הסכימו הצדדים להיחשב כשותפים. לא הוכחה התחייבות משפטית פורמלית אכיפה ליצור שותפות או להתמזג בדרך כלשהי בעתיד. עם זאת, שררה לכל הפחות הבנה וציפייה כי יוזמה כזו מצד זה או אחר עשויה לבוא ויש לכבד אותה ולהיענות לה, למיצער - כהתחייבות מוסרית (מעין "הסכמה ג'נטלמנית") שאין להפר אותה על-פי נוהג שבעולם. לאור הפער המשמעותי בהשקעה הכספית המקורית של המשקיעים הזרים לעומת קבוצת טבע, ולאור הקצב השונה של החזר ההשקעה מן העמלות ומן המירווחים, כבר מתחילת הקשר בין המשקיעים הזרים לבין קבוצת טבע שמו כולם את יתבם בד"ר גולדנברג, שישמש גורם מפשר ומאזן ויצור שווי משקל נאות במעמד שני הצדדים. יכולת זו לפנות לבורר העניקה לציפייה לשותפות או מכירה נופך משפטי מסויים.

90. מפסק הבוררות של ד"ר גולדנברג מ-1986 - למד בית המשפט כי הבורר נתן גושפנקא לציפייה לשותפות והפך אותה להכרעת בורר, בת שני נדבכים: האחד, החלטה בדבר שותפות בין הצדדים; השני, התחשבות בין הצדדים לאחור מ"יום א", שנועדה להסיר את תחושת הקיפוח של המשקיעים הזרים בשל

נחיתותם בעסקת 1980. אולם, נראה היה לבית המשפט שהכרעת הבורר לא יישמה בכך מחויבויות בעלות אופי משפטי פורמלי.

91. בית המשפט ייחס חשיבות רבה למהותו של המחיר שהוצע בעסקת "במבי" בהקשר הנדון. הוא לא קבע ממצאים חד משמעיים בשאלה האם המחיר שהוצע נגזר מהערכה כוללת של העסק המשותף הרעיוני של פרומדיקו וארוטף, כטענת התביעה, או שמא תוך הערכה עצמאית של פרומדיקו, ללא תלות בהערכה משותפת של שני התאגידים, כטענת ההגנה. עם זאת קבע בית המשפט כי אין להוציא מכלל אפשרות כי, כנקודת מוצא מוסכמת על הצדדים לקביעת המחיר, שימשה הסכמה או הבנה כי יוצע מחיר, המשקף הערכה של מחצית העסק המשותף. כנראה לא דובר בהתחשבות מדוייקת, פרטנית, של שתי החברות, אלא בהערכה גלובלית שלהן. תימוכין לאפשרות זו מצא בית המשפט בדברים הבאים:

א. מהותו של משא ומתן במתכונת "במבי".

ב. ויתורם של המשקיעים הזרים על פסק הבוררות מיום 11.7.86. הערכת כל תאגיד כחלק מ"עסק משותף" רעיוני תאמה את רוח פסק הבוררות, שנועד להשוות את מעמדם של הצדדים בעסקה מ"יום א" ולכן היא תאמה יותר את נסיבות העניין ואת ציפיות הצדדים.

ג. ד"ר גולדנברג היה מופקד על שמירת האינטרסים של שתי הקבוצות בתהליך המכירה, מתוך הכרות עם הסדרי העבר והשקעות הצדדים בעבר.

ד. בנייר עמדה של קבוצת טבע מיום 20.7.86 נכתב כי "שווי העסקים כנושאי רווחים של כ-1 מיליון דולר נטו בשנה, עבור "שותפינו" צ"ל כ- 8-10 מיליון דולר".

ה. להורביץ הייתה אומדנה של ערכה של ארוטף, בהתבסס על נתונים של מחזור, מכירות ועמלה של 5%.

ו. ממכתב ששלח וייס לעו"ד שטרן מיום 18.11.85 [ת113] עולה כי וייס התייחס לרכישת פרומדיקו כרכישה של 50%, שכן 50% הם כבר שלו.

ז. הורביץ אמר בפני הוועד הפועל של טבע ביום 2.11.86, כי "הסיכום בזמנו היה כי בכל עת רשאים הצדדים להחליף ביניהם מניות..."

ח. במהלך בורריות להסדרת ההתחשבות שלאחר המכירה התייחסו כל הצדדים הנוגעים לעניין לעסקת "במבי" כאילו הייתה מכירה של מחצית העסק המשותף של שני הצדדים. רעיון זה יושם הלכה למעשה בהתחשבות הסופית בין הצדדים. כל הגורמים המעורבים, לרבות ד"ר גולדנברג, היו שותפים לתפיסה כי מכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים היוותה במובן הרעיוני מכירה של מחצית מן "התאגיד המשותף" המורכב מפרומדיקו וארוטף. ד"ר גולדנברג הסביר בעדותו כי פסיקתו הנזכרת, מקורה בטעות. בית המשפט דחה טענה זו וקבע כי פסיקת ד"ר גולדנברג שיקפה את עמדתו מתוך הכרה והיכרות עמוקה של מערכת היחסים בין הצדדים.

היבטי המס האזרחיים בפסק הדין המחוזי

92. בית המשפט קבע כי החבות במס היא נסיבה, הנמנית על רכיבי היסוד העובדתי בעבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. לכן הוא נזקק לשאלה האם קמה חבות במס בישראל בגין העמלות. כדי לענות על שאלה זו בחן בית המשפט שלוש השאלות:

א. האם כספי העמלות הם תקבולי כסף הנובעים מאחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה ויש לראותם כ"הכנסה"?

ב. למי שייכת ההכנסה על-פי תפיסת דיני המס - לפרומדיקו או לארוטף?

ג. האם ההכנסה נצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל, דהיינו האם ההכנסה חייבת במס בישראל?

א. סיווג מקור ההכנסה מעמלות

93. בשאלה מהו המקור לעמלות בית המשפט קבע נחרצות כי מדובר בהכנסה מ"עסק" של פרומדיקו, הנכנסת לגדר סעיף 2(1) לפקודה. וכך אומר בית המשפט:

לא יכולה להיות מחלוקת אמיתית על כך כי כספי העמלות בענייננו הופקו כתוצאה מפעילותה העיסוקית של פרומדיקו אשר נבעה בראש ובראשונה מקשריה עם היצרנים בחו"ל מכח חוזי הסוכנויות שהייתה חתומה עליהם עימם, מהזמנה ורכישה של המוצרים הרפואיים מאותם יצרנים, ומכירתם לאחר מכן בשוק המקומי - כל זאת באשר למכירות בשוק הפרטי. אשר לשוק המוסדי - העמלות נתקבלו כתוצאה מפעילותה של פרומדיקו בניהול המשא ומתן עם המוסד הרפואי המקומי בשם היצרן מחו"ל, תוך יצירת התנאים המתאימים להתקשרות הישירה בין אותו מוסד לבין היצרן לצורך רכישת המוצרים והבאתם לישראל ישירות לידי המוסד. ... בהינתן אופי זה של העמלה, אין ספק כי היא מהווה מקור הכנסה מוכר על פי דין המס, כאמור בסעיף 2(1) לפקודה בהיותה הכנסה הנובעת מ"עסק". (עמ' 94 להכרעת הדין).

ב. קביעת בעל ההכנסה

94. בית המשפט בחן את השאלה מיהו "בעל ההכנסה" בנסיבות שבהן הגורם המפיק את ההכנסה

מעבירה לגורם אחר במסגרת הסדר הנערך ביניהם, באופן שהנעבר הוא הנהנה מההכנסה.

95. לשם כך עמד בית המשפט על ההבדל בין התחמקות ממס לבין הימנעות ממס. התחמקות ממס היא

בלתי חוקית בעוד שהימנעות ממס היא פרי תכנון מס לגיטימי. התחמקות ממס מצריכה בדרך כלל העלמה של

עובדות אמיתיות ויצירת מצג שווא. הימנעות ממס היא גלויה, ידועה ומתבצעת במסגרת החוק.

96. בית המשפט התחקה אחר המהות האמיתית של העסקה, מכוח הדינים המתירים לרשויות המס

להרים את המסך מעל החוזה ולבחון את העסקה האמיתית שבוצעה בין הצדדים ולבנות את תמונת המס

בהתאם לעסקה האמיתית ובהתאם למציאות האמיתית שהתרחשה בין אותם צדדים. בית המשפט הבחין בין

עסקה בדויה, עסקה מלאכותית ועסקה שיש בה אלמנטים כוזבים. עסקה בדויה היא עסקה חסרת כל ממשות

מן הבחינה המשפטית ונעשית רק למראית עין. עסקה מלאכותית תקפה משפטית אך מנוגדת לדפוסים

המקובלים בחיי הכלכלה. בית המשפט ציין כי במציאות הכלכלית המורכבת תימצאנה עסקאות הנושאות אופי

מורכב, שעשויו לכלול יסודות אמיתיים, מלאכותיים ובדויים משולבים זה בזה.

בנוסף, יש מצבים של הוראות כזב בחוזה, דהיינו חוזים הכוללים מצגים הסוטים מהמציאות. יש

לבחון את תוצאות המס במנותק מההוראות החוזיות הבלתי אמיתיות, אפילו אם במשפט הפרטי ניתן תוקף

מלא להוראות אלה בזכות הסכמת הצדדים (עמ' 115 להכרעת הדין).

97. לדעת בית המשפט, נסיונות בעל הכנסה להעביר הכנסתו לאדם אחר הם גילוי מובהק של עסקה מלאכותית או עסקה שכרוכים בה מצגי כזב. הקריטריון לניכור הכנסה תקף מותנה בשאלה האם המעביר הוציא מרשותו את מקור ההכנסה עצמו או חלק ממנו והעבירו לנעבר. על הקשר בין ניכור הכנסה לבין מלאכותיות וכזב אומר בית המשפט:

מקום שהעברת הכנסה ממפיק הכנסה לאחר הינה העברה אמיתית שיש לה תוכן עסקי-כלכלי של ממש, כי אז תוכר ההעברה כ"ניכור" תקף על פי דין המס והחבות במס תוטל על הנעבר כבעל הכנסה. אם, לעומת זאת, עסקת ההעברה של הכנסה היא מלאכותית או בעלת יסודות כוזבים, כי אז יורם המסך מעל העסקה ותיבחן העסקה האמיתית או הפעילות על משמעויותיה מבחינת אופי העברת הכנסה. אם מאפייני העסקה האמיתית מצביעים על כך שישנה ממשות עיסקית-כלכלית להעברת הכנסה מעבר למגמה להקטין את נטל המס, יתן דין המס נפקות להעברה זו. אם, לעומת זאת, ההעברה משוללת תוכן ממשי, הוא יתעלם ממנה ויחס חבות במס למעביר לגבי אותה הכנסה. (עמ' 105 להכרעת הדין).

98. בית המשפט תיאר מספר אינדיקציות מקובלות למתן תוקף לניכור: (א) הסכם ההעברה נעשה בשלב רכישת המקור; (ב) המעביר ויתר מראש על השגת "הפרי" והרשה את העברתו לאחר (ג) השליטה על מקור ההכנסה הועברה לנעבר.

99. לשיטתו של בית המשפט, ישנן נסיבות בהן יכיר דין המס בניכור הכנסה לטובת נעבר, אף שמקור ההכנסה נותר בידי המעביר. בית המשפט מפרט מה הם התנאים הדרושים לכך:

"ניכור" הכנסה יועיל להפוך נעבר ל"בעל הכנסה" לצורך דיני המס כאשר הנעבר רוכש בשלב רכישתו של מקור ההכנסה על ידי המעביר **אינטרס ישיר** באותו מקור העשוי להיוולד מהצטברותם של אלה:

1. השתתפות הנעבר בהשקעה כספית ממשית הנדרשת לצורך רכישת הנכס ממנו מופק לאחר מכן מקור ההכנסה.

2. קיום זכויות אכיפה בידי הנעבר כלפי המעביר, הבעלים של המקור, שעיקרן נועד להבטיח כי המעביר יקיים את חובותיו החוזיות כלפי הנעבר באשר לאופן ניצול מקור ההכנסה לצורך הפקת הכנסות.

3. קיום מערכת יחסים עיסקית משותפת ושוטפת בין המעביר לנעבר הקשורה במקור ההכנסה והחורגת מגדר זכות חוזית גרידא שמחזיק הנעבר כלפי המעביר לקבל זרם תקבולי הכנסה מהמקור (ההדגשות במקור, עמ' 113-114 להכרעת הדין).

בחינת תוקפו של הניכור מפרומדיקו לארוטף

100. לאחר הדיון התאורטי בדוקטרינת הניכור, נפנה בית המשפט לדיון בתוקפו של ניכור ההכנסה מעמלות מפרומדיקו לארוטף. בבדיקת תקפות הניכור הפריד בית המשפט בין שתי תקופות: התקופה הראשונה, המשתרעת על פני השנים 1980-1987, מתאפיינת בהשתייכות פרומדיקו לקבוצת טבע. התקופה השנייה, משנת 1987 ואילך, ראשיתה במכירת פרומדיקו לוייס והיא מתאפיינת בכך שפרומדיקו וארוטף הוחזקו שניהם בידי אותם בעלים.

101. לגבי כל אחת מן התקופות בחן בית המשפט את משמעות הפער בין המצגים החוזיים לבין תמונת המצב האמיתית, בהתייחס לשני היבטים: (א) המלאכותיות בחוזים ו-(ב) מצגי הכזב בחוזים. לאחר הסרת האלמנטים המלאכותיים והכוזבים יישם בית המשפט את המבחנים לבחינת תוקפו של ניכור הכנסה, בתמונת המצב האמיתית שהתגלתה לפניו.

התקופה הראשונה

102. בית המשפט בחן את משמעות הפער בין העסקה המתוארת בהסכמי 1980 לבין המציאות האמיתית לשיטתו, ומצא יסודות מלאכותיים ויסודות כזב:

(א) מלאכותיות: נפסק כי פיצולו של עסק התרופות לסוכנויות לחוד ולהפצה לחוד אינו נגוע כשלעצמו במלאכותיות. לפיצול כזה יכולים להיות מניעים כלכליים מלבד שיקולי מס. העסקה אינה חורגת מדפוסים מקובלים בחיי הכלכלה. אולם הפער בין העסקה הכתובה לבין המציאות בשטח עשוי לרמז על מלאכותיות בעסקה. מימד מלאכותיות זה מצדיק הרמת מסך מהמעטה החוזי והצצה אל עבר העסקה האמיתית והפעילות האמיתית. וכך אומר בית המשפט:

יש לראות את העסקה שהתגבשה בחוזי 1980 כמלאכותית לאו דוקא במובן המצג החוזי שהיא מציגה בפני המתבונן בהם, אלא במובן הפער שבין המצג הזה לבין המציאות העיסקית האמיתית. (עמ' 128 להכרעת הדין).

(ב) מצג הכזב בחוזים: נפסק כי יש להתעלם מהוראות חוזה ארוטף-פרמינגר מ-1980, מהן משתמע כי ארוטף היא עסק פעיל. עם זאת, זכותה של ארוטף לקבל את העמלות היא זכות אמיתית, הן על-פי החוזה והן במציאות.

מצג כוזב נוסף שהזכיר בית המשפט הוא המצג בפני המפקח על מטבע חוץ, לפיו העמלות מגיעות לפרומדיקו מתוך טעות או בשל דרישות יצרנים מסוימים לאור חוקי מדינותיהם.

103. הצצה אל עבר העסקה האמיתית שנעשתה ב-1980 הביאה את בית המשפט להכיר בזכויות שרכשו המשקיעים הזרים במיזם העסקי מעבר לזכותם לזרימת העמלות, ולתת לכך נפקות גם בהיבט המס. לאחר שבית המשפט מצא כי ארוטף רכשה אינטרס לגיטימי בפעילות מקור ההכנסה, החורג מעבר לזכותה החוזית לתזרים העמלות, וכי בשנים 1980-1987 בין שתי הקבוצות התקיים קשר עסקי אמיתי המצוי בנקודת ביניים בין יחסים חוזיים גרידא לבין שותפות עסקית של ממש במקור ההכנסה, הוא הכיר בתוקפו של ניכור הכנסה בהתאם לעסקה האמיתית לגבי השנים האלה. אי לכך קבע בית המשפט כי **בשנים 1980-1987 ארוטף היא בעלת הכנסת העמלות בראי דיני המס, הגם שמקור ההכנסה של העמלות מצוי בידי פרומדיקו.**

התקופה השניה

104. ככל שהדברים נוגעים לשאלת הניכור, ייחס בית המשפט חשיבות מכרעת למכירת פרומדיקו ב-1987 למשקיעים הזרים. כזכור, סבר בית המשפט כי משנמצאו שני התאגידים בידי אותם בעלים, לא היה צורך בחוזה מפורט שיסדיר את היחסים ביניהם באופן פורמלי. הטעם היחידי לעריכת החוזה היה יצירת מצג בפני רשויות המס. בית המשפט בחן את החוזה בין ארוטף לפרומדיקו משנת 1987 לפי מבחני מלאכותיות ומצגי כזב בחוזה ומצא כי הוא סובל בשני הנגעים.

(א) באשר למלאכותיות, בית המשפט פסק כי החוזה נגוע במלאכותיות בשני מימדים: האחד, פער בין המצג החוזי למציאות בשטח, כמו בתקופה הראשונה. **השני, החזקת שני התאגידים בידי אותם בעלים.**

(ב) מצג כוזב: החוזה מציג מצג שאינו נכון בהצגתו את ארוטף כבעלת תוכן כלכלי-עסקי אמיתי בנושא הסוכנויות, אף שאין בכך ממש, בדומה למצגים הכוזבים בתקופה הראשונה. (למשל, בהגדירו את

ארוטף כמי שיש לה הסכמי סוכנויות וכבעלת קשרים עם היצרנים, כאשר במציאות לארוטף לא היה כל קשר וכל יריבות משפטית עם ציבור היצרנים).

105. בהמשך שוב יישם בית המשפט את המבחנים של הניכור על נסיבות המקרה. לאור האחדת הבעלויות על פרומדיקו ועל ארוטף בתקופה הנדונה קבע בית המשפט כי שוב לא מדובר במצב בו פועלות במיזם משותף שתי קבוצות משקיעים, שלכל אחת מערכת אינטרסים משלה. ושוב אין יחס של "מעין שותפות" כבעבר. הכל מרוכז בידי גורם אחד, בעל שתי זרועות - האחת מצמיחה הכנסות מעמלות והשניה משללת לכיסה את העמלות. הפיצול בין ההכנסות ממירווחים להכנסות מעמלות הופך להיות מלאכותי וחסר ממשות כלכלית כלשהי, מלבד האינטרס להוציא הכנסות מרשת המס הישראלית. המסקנה היא כי:

--- אין לפנינו ניכור אמיתי של הכנסה אלא העברה של השימוש בה שאיננו יכול להיראות תקף בעיני דיני המס. ... **בנסיבות אלה יש לראות את פרומדיקו כבעלת ההכנסה של העמלות בעיני דיני המס, ממש כשם שהיא בעלת-ההכנסה מהמירווחים על המכירות** (ההדגשות במקור, עמ' 139-140 להכרעת הדין).

ג. המיקום הגאוגרפי של ההכנסה

106. בשלב האחרון דן בית המשפט בשאלה השלישית, והיא האם מיקומה הגיאוגרפי של הכנסת העמלות בישראל. בסופו של ניתוח מפורט השיב בית המשפט בחיוב על שאלה זו, הן לגבי העמלות שהגיעו לפרומדיקו והן לגבי העמלות שהועברו ישירות לארוטף.

107. כזכור, קבע בית המשפט כי הכנסה מעמלות היא הכנסה מעסק וכי פעילות פרומדיקו הצמיחה את העמלות. לעניין המקור הגיאוגרפי של הכנסה באופן כללי אומר בית המשפט:

ואכן, מאפיין מכריע בסיווג הטריטוריאלי של מקור ההכנסה מעסק הוא מקום הניהול והשליטה בעסק. כלומר - המקום בו מותווית המדיניות העיסוקית ומתקבלות ההחלטות העיסוקיות (ראה זילבר, מיסוי בינלאומי, עמ' 98). ... הוא הדין בתושב חוץ המוכר סחורות או שירותים בארץ אם רק יש לו מקום עסק או סוכנות קבועה בישראל, וזאת גם אם נכרתים על ידו חוזים בחוץ לארץ ומתקבלים רווחים בחוץ לארץ. (עמ' 141 להכרעת הדין).

בנוסף ציין בית המשפט כי מכוח סעיף 5 לפקודה, בהתקיים נסיבות פרסונליות מסוימות, עשויה להתגבש הזיקה הנדרשת של הכנסה לישראל, גם אם לא נתקיימה בה זיקה טריטוריאלית.

108. מכאן עבר בית המשפט לבחון את הזיקה של העמלות לישראל. תחילה הוא בחן האם ההכנסה "נצמחה" או "הופקה" בישראל על-פי סעיף 2(1) לפקודה, כלומר האם מתקיימת זיקה טריטוריאלית לישראל. יישום כללי התחולה הבינלאומית במקרה הנדון הביא את בית המשפט למסקנה כי מתקיימת זיקה טריטוריאלית מובהקת של הכנסה מעמלות לישראל, כיוון שזו הכנסתה של חברה ישראלית שמרכז פעילותה ועיקר מטרתה פעילות בשוק המקומי. העמלות קשורות בקשר בל ינותק במקור הפעילות וההכנסה המצוי בישראל. זו פעילות ישראלית במובן הרחב.

109. בהמשך קבע בית המשפט כי גם לפי סעיף 5(1) לפקודה, המטיל חבות במס על הכנסה שהפיק אדם מ"עסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל", מיקומה של ההכנסה מעמלות הוא בישראל. לדברי בית המשפט:

על פי מבחן זה, תאגיד תושב זר המקבל הכנסה המופקת בישראל מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל מקבל הכנסה שמיקומה בישראל, והוא נושא לחבות מס בישראל. (עמ' 145 להכרעת הדין).

110. מעבר לנדרש ציין בית המשפט כי הוא נוטה לחשוב שההכנסה מעמלות חייבת במס בישראל גם מכוח זיקת "נתקבלה" בישראל, המופיעה בסעיף 2 לפקודה. בהקשר זה נאמר בפסק הדין:

אין מדובר בכספים שעברו in transit מחו"ל לפרומדיקו בישראל וממנה לארוטף בחו"ל ופרומדיקו לא שימשה "צינור" בלבד להעברת העמלות ולא שימשה "מתווך" מקרי בלבד. שאילו זה היה המצב, כי אז לא היה מקום לראות הכנסה זו כהכנסה החבה במס בישראל.... אלא מדובר כאן בהכנסת עמלות המגיעה לישראל לידי פרומדיקו מאחר שהיא מהווה מקור ההכנסה של אותן עמלות וממנה עוברות העמלות הלאה לארוטף בחו"ל.

111. בית המשפט דחה את טענות הסנגוריה, כי יש לסווג את ההכנסה מעמלות כ"עסקת אקראי" במובן סעיף 2(1) לפקודה או כהכנסה פאסיבית בבחינת רווח שמקורו בנכס במובן סעיף 2(7) לפקודה או כהכנסה מכל מקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה. לשיטת בית המשפט, סיווג זה מלאכותי ומאולץ. הוא מבודד את

ההכנסה מעמלות מהמערכת העסקית הכוללת של פרומדיקו, למרות שההכנסה מעמלות מהווה אלמנט אינטגרלי בפרומדיקו.

סיכום החבות במס

112. בתום הניתוח המשפטי הנרחב קבע בית המשפט כי החבות "האזרחית" במס היא כדלהלן:

בתקופה הראשונה ארוטף חייבת מס הכנסה בישראל על הכנסת העמלות אשר הופקו ונצמחו בישראל על-ידי פעילות פרומדיקו, ומוזרמות אליה באופן שוטף. פרומדיקו, המעבירה לארוטף את תשלומי העמלות באורח שוטף, חייבת בניכוי מס במקור מתשלומי עמלות אלה בהתאם לסעיף 170 לפקודה. תוך שבעה ימים מיום הניכוי היא חייבת להעביר את הכספים לפקיד השומה ולהגיש דו"ח עם ציון פרטי הזיהוי המלאים של ארוטף כמקבל התשלום.

בתקופה השנייה החבות במס הכנסה בגין העמלות חלה על פרומדיקו. העברת העמלות לארוטף נחזית כ"שימוש בהכנסה".

האחריות הפלילית

113. בית המשפט זיכה את כל הנאשמים מעבירות של ניהול פנקסי חשבונות כוזבים בניגוד לסעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה ורישום כוזב במסמכי תאגיד בניגוד לסעיף 423 לחוק העונשין. נפסק כי עבירות אלה לא הוכחו, כיוון שבספרי פרומדיקו ובנתונים שהועברו לרואי החשבון החיצוניים נרשמו נתונים מלאים אודות העמלות, אף שהנתונים לא נכללו בדו"חות רווח והפסד ובמאזני פרומדיקו כהכנסותיה.

התישנות עבירות

114. בית המשפט זיכה את הנאשמים מכל העבירות החלופיות שהועלו על-ידי התביעה בתום הדיון (עבירות לפי סעיפים 217, 170+218 לפקודה) לגבי שנות המס 1982-1987 בשל התישנות. תקופת ההתישנות על עבירות אלה היא 6 שנים. כן זוכו הנאשמים מהעבירות על סעיף 220 לפקודה (שמתישנות לאחר עשר שנים מתום שנת המס) בגין שנות המס 1982-1983. פתיחת חקירת רשות מס הכנסה בשנת 1993 קטעה את מרוץ ההתישנות ביחס לעבירות הנותרות שיוחסו לנאשמים.

115. בית המשפט דחה את טענת הסנגוריה, לפיה אין לכלול מעשים של אי ניכוי מס במקור במסגרת סעיף 220 לפקודה, כיוון שזו עבירת מס ספציפית המופיעה בסעיף 218 לפקודה. (כזכור, העבירה בסעיף 218 מתישנת כעבור 6 שנים, בעוד שעבירות על סעיף 220 מתיישנות רק כעבור 10 שנים). בית המשפט סבר כי קיומה של עבירה בסעיף 218, שכוללת יסוד נפשי "מופחת" בהשוואה לעבירות בסעיף 220, אינו מונע הרשעה בשל אי ניכוי מס במקור במסגרת סעיף 220, בתנאי שתוכיח התביעה את יסודות העבירה המחמירה.

כללי - יסודות העבירה על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה

116. בית המשפט יחס לנאשמים בתקופה הראשונה עבירה על סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה, ולנאשמים בתקופה השנייה עבירה על סעיף 220(1) לפקודה. וזו לשון החיקוק:

אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס, או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס 67,500 ש"ח ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים או שני העונשים כאחד, ואלו הן:
(1) השמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח.
...
(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה או הרשה להשתמש בהן.

117. בית המשפט עמד על רכיבי העבירה על סעיף 220(5) לפקודה:

רכיבי היסוד העובדתי הם התנהגות - ביצועו של מעשה או מחדל אסור שיש עמו מרמה, ערמה או תחבולה ו**נסיבה** - קיום חובה על-פי דיני המס שהופרה. במקרה הנדון הנסיבה היא לנכות במקור מס מכספי עמלות.

היסוד הנפשי הדרוש להתהוות העבירה הוא מחשבה פלילית מסוג כוונה מיוחדת, המחייבת, בנוסף למודעות לטיב המעשה ולקיום הנסיבה גם כוונה להשיג את היעד של התחמקות ממס או עזרה לאדם אחר להתחמק ממס. קיום חשד בקיומה של חבות במס, תוך הימנעות מלחקור לגביה, מקיימים את דרישת המודעות לפי הדוקטרינה של "עצימת עיניים".

בית המשפט ציין, כי "ענין הגילוי או ההסתרה עשוי לשמש אבן בוחן לעסקה מלאכותית שמטרתה הימנעות ממס ולתחבולה שמטרתה התחמקות ממס" (עמ' 163 להכרעת הדין).

מכאן עבר בית המשפט ליישום פרטני של יסודות העבירה לגבי אלי הורביץ ולגבי בנימין יסלזון.

אחריותו הפלילית של הורביץ

היסוד העובדתי

118. ההתנהגות הפלילית בתקופה הראשונה היא סיוע לארוטף להתחמק ממס בדרך של אי ניכוי מס במקור מכספי העמלות, בניגוד לסעיף 220(5) לפקודה. בית המשפט קבע כי הרכיב ההתנהגותי של מעשה שיש עמו "מרמה, ערמה או תחבולה" מתקיים. המושגים ערמה ותחבולה שייכים ל"משפחת" המעשים שעניינם מצג כוזב. ההתנהגות המתמשכת והרציפה של פרומדיקו בהצגת מצגים כוזבים בחוזים ובהתכתבויות בפני אגף מט"ח, כפי שפורט לעיל, נופלת לגדר סעיף 220(5) לפקודה.

119. להורביץ אישית מיוחס מחדל של הימנעות מלהורות כי פרומדיקו תנכה במקור מס הכנסה מכספי העמלות המועברים לארוטף. את האחריות האישית של הורביץ - יו"ר דירקטוריון פרומדיקו - מבסס בית המשפט על שני נדבכים: מעמדו של הורביץ בפרומדיקו ומעורבותו הישירה. מתוקף מעמדו הוא אחראי לבצע את הנדרש בקשר לחבות המס של פרומדיקו, וזאת על-פי סעיף 117 לפקודה, בו נקבע:

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

ובאשר לנדבך השני, בית המשפט קבע שהורביץ נושא באחריות מיוחדת מכוח מעורבותו האישית והישירה בעיצוב המתווה העסקי ב-1980, בגיבוש המצג החוזי השונה מן המציאות ובהצגת מצגים כוזבים לאגף מט"ח.

היסוד הנפשי -

מודעות לטיב המעשה

120. בית המשפט קבע כי הורביץ היה מודע לכך שפרומדיקו העבירה במשך שנים כספי עמלות באורח שוטף לארוטף בלא תשלום מס ובלא ניכוי מס במקור. הוא גם ידע שהעמלות אינן מגיעות ב"טעות" לפרומדיקו אלא כתוצאה ממערכת קשרים חוזית עם היצרנים שרק היא בעלת הדברים עימם. בית המשפט דחה את גרסתו של הורביץ, לפיה ידע רק על העברת סכומים קטנים של עמלות, שהגיעו בטעות לפרומדיקו והועברו לארוטף.

מודעות לנסיבה של קיום חבות מס על פרומדיקו

121. כדי לספק את דרישת המודעות, די לשיטתו של בית המשפט במודעות לכך שמתעוררת שאלת חבות במס ו"עצימת עיניים" מבדיקת שאלה זו. בית המשפט הסכים לטענה כי שאלות החבות במס במקרה הנדון הן מורכבות והתשובות אינן פשוטות ואינן מובנות מאליהן. אולם מה שחשוב לשיטתו הוא היכולת להבחין בכך שעשויה להתעורר שאלת חבות במס ולא היכולת לתת מענה מהותי לשאלת החבות במס. מודעות לקיומה של שאלת מס ולקיומו של צורך לבדוק אותה והימנעות מלהיזקק לסיוע מקצועי של מומחה למיסוי לשם מתן מענה לשאלה, כמוה כ"עצימת עיניים" או "עיוורון מכון".

122. ישום הדוקטרינה של "עצימת עיניים" בעניינו של הורביץ הביא את בית המשפט למסקנה כי מתקיים בו היסוד הנפשי של מודעות לחבות במס.

אלי הורביץ מבין שעסקה כלכלית מסוג זו שגובשה בשנת 1980 עשויה להוליד שאלה של חבות במס על הכנסת העמלות המועברת מישראל לחו"ל. שהרי מדובר בהכנסה המופקת מפעילות כלכלית המתבצעת על ידי גוף ישראלי שעיקרה מתבצע בישראל, וכספי העמלות המופקים כך מפעילות הגוף העסקי הישראלי מועברים לחו"ל. נסיבות כאלה מולידות במוחו של איש עסקים מסוגו של אלי הורביץ, שאלה לגבי האפשרות כי כספי העמלות חבים מס הכנסה ישראלי. בחוש ובידע הבסיסי העומדים לרשותו של קברניט עסקי מסוגו של אלי הורביץ ברור כי סוגיית החבות במס מחייבת ליבון מקצועי. (עמ' 197 להכרעת הדין).

123. על מודעותו של הורביץ לאפשרות החבות במס למד בית המשפט, בין היתר, מחוות הדעת של עו"ד נהיר לעניין השלכות המס של מיתווה "ויטא" ובמיוחד מהערותיו של הורביץ לחוות הדעת. את ההימנעות מפנייה נוספת למומחה מס, לאחר שינוי המתווה העסקי, פרש בית המשפט למצער כרצון שלא לחקור ולא לדרוש וקבע כי להורביץ היה "לכל הפחות חשד ממש-רציונלי בדרגה גבוהה לקיומה של חבות במס שמא יתברר כי קיימת חבות כזו או אחרת על פרומדיקו" (עמ' 198 להכרעת הדין). בית המשפט לא יחס חשיבות

בענין זה לשאלה אם החבות הספציפית במס על הכנסת העמלות היא כהכנסה של פרומדיקו או חובת ניכוי מס במקור.

124. בית המשפט קבע מעבר לנדרש כי להורביץ הייתה מודעות (בפועל) לקיום חבות כזו או אחרת על פרומדיקו מכח דיני המס. קביעה זו מבוססת על מצגי הכזב בחוזים משנת 1980 ועל המצגים הכוזבים שהוצגו לאגף מטבע חוץ.

כוונה מיוחדת לסייע לאחר להתחמק ממס

125. בית המשפט מצא כי להורביץ הייתה כוונה לסייע לארוטף להתחמק ממס. ממצא זה מתבסס על כמה מדדים אובייקטיביים, שמעידים, לדברי בית המשפט, על מצבו הנפשי הסובייקטיבי של הורביץ. נפרט אותם בקצרה:

א. מודעות וערנות מתמדת לשיקולי מס: אלי הורביץ, וכך גם המשקיעים הזרים, היו מודעים לנושא המס בגיבוש העסקה ב- 1980 ושיקולי מס היוו גורם דומיננטי בעיצוב העסקה. אחד הביטויים לכך הוא התשלום המופחת שנרשם בהסכם מכירת הסוכנויות מפרמינגר למשקיעים הזרים.

ב. מניע: לקבוצת טבע היו אינטרסים ברורים בחסכון במס על ההכנסה מעמלות. ראשית, אפשר שללא קבלת עמלות נקיות ממס המשקיעים הזרים לא היו נכנסים למיזם המשותף בהשקעה כה גדולה, בהשוואה להשקעת קבוצת טבע. שנית, הדבר הקטין את הסיכון כי קבוצת טבע תצטרך בבוא העת, בעת השינוי במבנה העסקי, לפצות את המשקיעים הזרים על חוסר השוויון בהשקעות הראשוניות במיזם על-ידי שני הצדדים.

ג. מודעות הורביץ לקיום בעיית חבות במס בעסקת 1980 לאור חו"ד עו"ד נהיר: הערותיו של אלי הורביץ על-גבי חוות הדעת של עו"ד נהיר משקפות הבנה עמוקה לבעיות המס העולות מחוות הדעת. הוא הבין כי צריך להרחיק את מקור ההכנסה מעמלות ככל האפשר מישראל וכי "אם מקור ההכנסה של החברה הזרה הוא בישראל ונובע מפעילות ישראלית - ויכולה להיות אפשרות ממשית כזו - כי אז חלה על משלם ההכנסה בישראל חובת ניכוי במקור". כמי שידע שארוטף עתידה להיות מסגרת ללא תוכן של פעילות ממשית הוא הבין את החשש מפני ראיית העסקה כמלאכותית וכחייבת מס בישראל.

ד. מועקה מתמשכת מבעיית המס: לאחר גיבוש עסקת 1980 הורביץ היה טרוד בשאלות המס הרלוונטיות, אך לא פעל לפתרון. הורביץ היה ער גם לצורך לתת תוכן כלכלי לארוטף בגלל אספקט המיסוי, וביקש להביא לחתימת חוזים בין היצרנים לבין ארוטף, כדי להציג מצג חיצוני של פעילות עסקית בארוטף.

ה. הימנעות מפניה לקבלת יעוץ מקצועי: למרות הבנת הבעייתיות הכרוכה בהיבטי המס של עסקת 1980 והפעילות העסקית בעקבותיה, נמנע הורביץ במתכוון מלבקש יעוץ בענין זה מעורכי-דין או רואי-חשבון, כדי להשאיר את הענין לוטה בערפל. בית המשפט לא קיבל את גרסתו של הורביץ, כי פנה לעורכי-הדין ממשד ש. הורביץ ושות' לברר אם קיימת בעיית מס. ובאשר לרואי-החשבון החיצוניים, אין מחלוקת כי אף הם מעולם לא נתבקשו לתת חוות-דעת ספציפית בנושא המיסוי. ההימנעות מלבקש יעוץ מקצועי, אליה מצטרפת ההימנעות מהזמנתו של עו"ד נהיר להעיד במשפט, שוללת, לדעת בית המשפט, את תום ליבו של הורביץ.

ו. המלאכותיות והמצגים הבלתי אמיתיים במסמכים הכתובים: להורביץ הייתה נגיעה ישירה לעיצובם של החוזים ב-1980, בהם מוצגת ארוטף כרוכשת את ה"עסק החי" של הסוכנויות. הורביץ גם ידע כי העסק כולו, סוכנויות והפצה כאחד, ינוהל על-ידי פרומדיקו בישראל. הורביץ גם היה מעורב, ולו כגורם פאסיבי, במצג לאגף מט"ח.

ז. בידוד מקור הכנסה שלם מרשת המס: אין מדובר בהשמטה חלקית או במחדל נקודתי, אלא בבידוד מוחלט של ערוץ הכנסה שלם מרשויות המס הישראליות.

ח. התפרשות המחדל על פני שנים רבות וההיקף הגדול של הסכומים.

ט. שיטתיות: המדובר במחדל שיטתי, הננקט באורח עיקבי.

126. מן הנסיבות שפורטו הסיק בית המשפט את הדברים הבאים:

הנסיבות כפי שתוארו כאן אינן מתיישבות עם היסח דעת ביחס לשאלות המס, או טעות כנה ובתום לב. אפשרויות אלה אינן עולות בקנה אחד עם הגיונם של האירועים וההתרחשויות. התרחשה כאן התעלמות מהיבטי המס מדעת ובכוונה. (עמ' 220 להכרעת הדין).

ובהמשך קבע בית המשפט:

[הורביץ] עשה זאת במתכוון כדי לסייע למשקיעים הזרים להחזיר את השקעתם מהר יותר על ידי קבלת עמלות נקיות ממס ובכך גם להיטיב את מעמדה של טבע. (עמ' 221 להכרעת הדין).

אחריותו הפלילית של יסלזון

127. לבנימין יסלזון ייחס בית המשפט אחריות למעברן של העמלות מישראל לארוטף בשנים 1993-1995 בלא דיווח ובלא תשלום מס הכנסה לרשויות בישראל. האחריות התבססה על סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה.

128. היסוד העובדתי בעבירה על סעיף 220(1) לפקודה כולל התנהגות - השמטה מתוך דו"ח שנערך על-פי הפקודה של כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח ונסיבה - קיומה של חבות על-פי הפקודה לכלול את הכנסת העמלות כהכנסת פרומדיקו בדו"חות לרשויות המס.

היסוד הנפשי שנבדק לגבי יסלזון הוא מודעות לטיב המעשה ולקיום הנסיבה, דהיינו מודעות לכך שפרומדיקו השמיטה מדו"חותיה את הכנסת העמלות ומודעות לקיום החובה לכלול את העמלות בדו"חות. בנוסף נבדקה כוונה מיוחדת להתחמק ממס.

היסוד העובדתי

129. כזכור קבע בית המשפט כי ההכנסה מעמלות היא הכנסה חייבת של פרומדיקו. על רקע זה מתקיימת, לדעת בית המשפט, הנסיבה של החבות לכלול את ההכנסה מעמלות בדו"חות פרומדיקו. ובאשר לרכיב ההתנהגות, אין מחלוקת כי בכל דו"חות פרומדיקו לשנים 1987-1993 לא נכללה ההכנסה בגין כספי העמלות. יסלזון, כאורגן האחראי לענייניה של פרומדיקו, התיר השמטתן של הכנסות מעמלות מדו"חות מס הכנסה משנת המס 1987 ועד שנת המס 1993.

היסוד הנפשי - מודעות לטיב ההתנהגות

130. בית המשפט הניח כי יסלזון היה מודע לעובדה כי העמלות אינן נכללות בדו"חות פרומדיקו. הנחה זו התבססה על כך שיסלזון נשא בתפקיד ניהולי בכיר בפרומדיקו; על כך שלעמלות הייתה חשיבות קרדינלית

לרווחיותה של ארוטף, השייכת גם היא למשפחתו; על כך שהשתתף בבוררות ב-1986, בה עלה נושא העמלות במפורש.

מודעות לחבות לכלול את הכנסת העמלות בדו"חות פרומדיקו

131. על-פי הנסיבות, ההגיון ומציאות החיים קבע בית המשפט כי:

בנימין יסלזון מודע לקיומה של חבות במס על העמלות המועברות, או למצער, "עוצם את עיניו" בפני הצורך הברור לברר את שאלת החבות בצורה מוסמכת בין באשר לעצם קיומה של חבות במס על העמלות ובין באשר למקור החבות במס ואופייה. (עמ' 234 להכרעת הדין).

132. כתשתית לקביעה זו שימשה ההנחה כי יסלזון ידע והבין את בעיית המיסוי בישראל לגבי העמלות. (כזכור, הוא קיבל חוות דעת מיסויית בשנת 1986 מד"ר רוזנצוויג, שעסקה במתווה עסקי אחר שנדון באותה עת). הוא גם ידע כי פרומדיקו היא הגוף העסקי הפעיל ואילו ארוטף אינה פעילה כלל. הוא מוחזק כמי שהבין שעמלות, המופקות על-ידי גוף ישראלי כתוצאה מפעילות המעוגנת בעיקרה בישראל, מצויות, בדרך הטבע, ברשות המס הישראלית.

133. בנוסף הניח בית המשפט כי העובדה שהעמלות עברו מכיס לכיס של אותם בעלים עוררה גם היא אצל יסלזון שאלות מתחום המיסוי. למרות זאת, יסלזון נמנע במתכוון מלפנות לקבלת יעוץ מקצועי בשאלות בנושא מיסוי העמלות, כדי לא לעורר דובים מתרדמתם.

134. בית המשפט דחה את טענת יסלזון, כי הסתמך על פרקטיקה קודמת שנקטה בתקופה הראשונה וקבע כי העובדה כי נהגו כך בעבר אינה מנטרלת את התודעה של יסלזון בדבר קיום חבות מס. לא היה לו בסיס מקצועי להשען עליו כדי להסיק מסקנות בעניין החבות במס.

כוונה מיוחדת להתחמק ממס

135. בית המשפט מצא כי נתקיימה ביסלזון כוונה מיוחדת להתחמק ממס, מהטעמים הבאים:

א. ליזלסון היה תפקיד ניהולי בכיר בפרומדיקו וכן היה קשור בקשר משפחתי לארוטף, הנהנית מתקבולי העמלות. יסלזון מוחזק כמודע לזרימת כספי העמלות מפרומדיקו לארוטף נקיים ממס. המניע של יסלזון, בהזרמת כספי עמלות נקיים ממס לכיס משפחתו, היה ברור.

ב. יזלסון ראה את פרומדיקו וארוטף קשורות בטבור זו לזו. משנת 1990 הוגש דו"ח כספי משותף לשני התאגידים ויסלזון אף העלה רעיון למזג את השניים. (הרעיון נדחה על-ידי אביו). העברת העמלות מכיס לכיס הייתה פעילות מלאכותית, שעיקרה הוצאת עמלות מרשת המס הישראלית.

ג. בחשיפת העמלות בפני רשויות המס מכאן ואילך היה סיכון של פתיחה אחורנית את פרשת העמלות, על השלכותיה האזרחיות והאחרות.

ד. יסלזון השתתף בישיבה במשרד ש. הורוביץ, בה גובשו נימוקיה של פרומדיקו לביטול שומת מע"מ שהוצאה לה בשנת 1987. בנימוקים לביטול השומה נעשה ניסיון להרחיק את העמלות מזיקה לישראל ואין זכר לכך שכל הפעילות מתבצעת בפרומדיקו.

ה. המצגים שהוצגו בנימוקי ההשגה היו בחלקם בלתי נכונים ובלתי תואמים למציאות. המצגים נועדו ליצור רושם אצל הרשויות כי ארוטף הינה חברה פעילה המפיקה את הכנסת העמלות בחו"ל. בהשגה אין גם ביטוי לזהות בבעלות בפרומדיקו ובארוטף. בנימין יסלזון ידע כי חלקים נכבדים במצגי ההשגה אינם נכונים ואינם משקפים את מלוא האמת לגבי המבנה העסקי והתפקודי של שני התאגידים. גם בהמשך, לאחר הגשת הנימוקים להשגה, יסלזון היה מדווח ומיודע על כל צעד שנעשה בנושא זה.

ו. בסמוך לקבלת שומת המע"מ יזם בנימין יסלזון את הכנת החוזה בין ארוטף לפרומדיקו, אשר הסדיר בצורה מפורטת את מערכת היחסים בין התאגידים. החוזה נכנס לתוקף רטרואקטיבית מפברואר 1987, המועד בו הסתיים ההסכם הקודם בין ארוטף לפרומדיקו משנת 1980. יסלזון הסביר כי יזם את החוזה כדי שהדברים יהיו מסודרים, וכי סמיכות הזמנים לשומת המע"מ הייתה מקרית. הוא הוסיף כי החוזה נראה לו מחזק את הקיים, את העבר ואת העתיד.

ז. בית המשפט לא קיבל את הסברו של יסלזון בדבר הצורך בעריכת חוזה מפורט ובהחלתו באופן רטרואקטיבי. לשיטת בית המשפט, נוכח האחדת הבעלויות בפרומדיקו וארוטף מאז פברואר 1987 לא היה צורך אמיתי בהסדר חוזי פנימי בתוך אותה קבוצה, כשם שאין צורך בחוזה להסדרת פעילותו של אדם עם עצמו. רעיון

עריכת החוזה נולד על רקע שומת המע"מ, שהיוותה איתות אזהרה, כדי לתרץ בבוא היום בפני רשויות המס השונות את העברת העמלות לארוטף בעבר, בהווה ובעתיד.

ח. לדעת בית המשפט יש בחוזה עצמו מצגים לא נכונים, המיועדים לשרטט תמונת מס מסולפת. בחוזה נעשה שימוש מלאכותי בקונסטרוקציית השליחות, כדי לתרץ את פעילותה של פרומדיקו מול הפאסיביות של ארוטף. מעורבותו של יסלזון בפניה לרשויות מע"מ ובהכנת ההסכם מעידה על קיום כוונה להתחמק ממס.

ט. בשנים 1987-1993 - שנות ניהולו של יסלזון - התבצעה השמטה שיטתית של ערוץ הכנסה שלם מרשת המס הישראלי, בסכומים גדולים מאוד.

י. בחקירתו של יסלזון במס הכנסה ובעדותו בבית המשפט ניכרו קווים של התחמקות ולעיתים חוסר אמינות.

אחריותה הפלילית של פרומדיקו

136. על יסוד תורת האורגנים ייחס בית המשפט אחריות פלילית לפרומדיקו. לגבי התקופה הראשונה היא הורשעה בעבירה על סעיף 220(5), מכוח אחריותו של הורביץ. לגבי התקופה השניה היא הורשעה בעבירה על סעיף 220(1), מכוח אחריותו של יסלזון.

אחריותו הפלילית של אלכס איזנברג

137. אלכס איזנברג שימש מנכ"ל פרומדיקו בשנים 1987-1993 והיה מופקד על הביצוע המקצועי של הסחר בתרופות. הוא לא היה מעורב ישירות במשאים ומתנים לגיבוש העסקאות בשנת 1980 ובשנת 1987, לא לקח חלק בקביעת המדיניות בדרג הגבוה ולא היה לו אינטרס בעלים בחברה. על רקע זה, בחן בית המשפט את אחריותו רק כאחריות נגזרת של "מנהל פעיל" מכוח סעיף 224 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט לא יחס לו אחריות ישירה ולא גזר את אחריותה של פרומדיקו מאחריותו של המנכ"ל. מכוח סעיף 224 לפקודה, המטיל אחריות קפידה, הרשיע בית המשפט את אלכס איזנברג בעבירות בהן הורשעה פרומדיקו בשתי התקופות.

138. שתי טענות ההגנה שמצויות בסעיף 224 א נדחו: נקבע שאיזנברג ידע כי פרומדיקו עברה עבירה (הוא היה מודע לבעייתיות שבהעברת העמלות מישראל לחו"ל ללא תשלום מס) וכי לא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטיח את מניעת העבירה (הוא פעל במישרין להעברת העמלות מפרומדיקו לארוטף בלא כל דיווח לרשויות מס הכנסה).

על טענת הסנגוריה, כי סעיף 224 לפקודה לא נזכר בכתב האישום, השיב בית המשפט כי ניתנה לנאשם מלוא ההזדמנות להתגונן בקשר להחלת הוראה זו.

החלטת בית המשפט בטענות ההגנה

139. כל טענות ההגנה הכלליות שהעלו הנאשמים, נדחו. המדובר בטענות בדבר גילוי מלא של כל הנתונים ובטענות ההסתמכות.

גילוי מלא של הנתונים

140. בית המשפט הכיר בכך שחלק ניכר מהנתונים הצריכים לענין היו פתוחים וגלויים במשרדי פרומדיקו ובספרייה. עם זאת, לדעתו לא היה גילוי מלא של כל העובדות הצריכות לתמונת המס כדי לאפשר החלטה מושכלת באשר לחבות במס בגין העמלות. הנתונים הגלויים לא חשפו את העובדה שפרומדיקו היא זו שהפעילה את עסק הסוכנויות; שארוטף הייתה כלי ריק שאינו פעיל כלל; שהעמלות הופקו במלואן מפעילות פרומדיקו בישראל ושמקור ההכנסה שהפיק אותן ומיקומו הגיאוגרפי של אותו מקור היו בישראל.

הסתמכות על יעוץ מקצועי

141. בית המשפט דן בטענת ההסתמכות על יעוץ מקצועי בהיבט של העדר יסוד נפשי, ולא כטענת הגנה העומדת בפני עצמה. לשיטתו של בית המשפט, הסתמכות בתום לב על יעוץ מקצועי ראוי עשויה לשלול הנחה בדבר מודעות הנאשם לקיום הנסיבה של חבות במס. כן היא עשויה לשלול קיומו של יסוד נפשי של כוונה להתחמק ממס. עם זאת, נישום אינו יכול להסתמך על התנהגות פאסיבית של היועץ המקצועי המלווה אותו בעסקיו. עורך-דין או רואה-חשבון אינם חייבים לספק ללקוח יעוץ מס, אלא אם כן הוטלה עליהם מטלה מיוחדת בענין זה. נדרשת פנייה ישירה של הלקוח לקבל חוות דעת מקצועית, תוך פרישה מפורטת של כל העובדות.

142. במקרה הנדון שלל בית המשפט את טענת ההסתמכות, מן הטעם שבשום שלב בשנים הרלוונטיות לא ביקש איש מהנאשמים חוות דעת מקצועית מיועצים משפטיים או מרואי חשבון כלשהם, בנוגע להיבטי המס הקשורים בעמלות. יתר על כן, מעולם לא נפרשו בפני רואי החשבון העובדות המלאות שנדרשו לצורך גיבוש עמדה בשאלת חבות המס בגין העמלות. מעדויותיהם של רואי החשבון למד בית המשפט כי הם היו תחת הרושם כי ארוטף היא סוכנת פעילה ופרומדיקו משמשת "תחנת מעבר" בלבד לכספי העמלות. הם לא ירדו למלוא המשמעות העסקית של פעילות פרומדיקו אשר הניבה את כספי העמלות בבחינת מקור הכנסה שהיה בידיה, אשר מיקומו הגיאוגרפי בישראל. בית המשפט הוסיף כי לא הוכחה הסתמכות אמיתית וכנה של הנאשמים על עמדות יועצים מקצועיים בשאלות מס.

הסתמכות על הרשויות הציבוריות

143. בית המשפט דחה גם את טענת ההסתמכות על הרשויות השונות להן הייתה נגיעה לפרומדיקו במהלך השנים. ההסתמכות על האגף למטבע חוץ ועל רשויות מע"מ נדחתה משני טעמים. ראשית, קיומו של

היתר מטבע חוץ וביטול שומת מע"מ אינם קובעים דבר לענין החבות במס הכנסה. שנית, במצגים העובדתיים שהוצגו בפני רשויות אלה היו יסודות מטעים. בנוסף, רשויות המע"מ לא היו מודעות לזהות בבעלויות בין פרומדיקו לארוטף, אשר משליכה, לשיטת בית המשפט, על החבות במס.

144. באשר לרשויות מס הכנסה, לדברי בית המשפט הבדיקות והביקורות השגרתיות של גורמי מס הכנסה בפרומדיקו אינן מקימות הסתמכות. נושא העמלות לא הובא לפוקוס בפני רשויות מס הכנסה ולכן הנאשמים לא יכלו להסיק דבר אודות התיחסות רשויות מס הכנסה למיסוי העמלות.

גזר הדין

145. בגזירת דינם של המורשעים התחשב בית המשפט בהיבטים שונים לחומרה ולקולא: ההיבטים לחומרה שנלקחו בחשבון הם התפרשות העבירות על פני שנים רבות, שיטתיות ועקביות בביצוע העבירות וההיקף העצום של הכספים שהורחקו מרשת המס הישראלית. הנסיבות לקולא הן משך הזמן הרב שחלף מתחילתה של הפרשה ואי מיצוי ההליכים הפליליים עם מעורבים נוספים בפרשה, קרי: המשקיעים הזרים. בית המשפט דחה את טענת הסנגוריה כי ה"סביבה המשפטית" שתמכה במעשי הנאשמים וסייעה להם, אף היא נסיבה מקילה.

146. על אלי הורביץ ובנימין יסלזון נגזר מאסר על תנאי למשך 18 חודשים, אם יעברו עבירה נוספת על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה בתוך 3 שנים. כן הוטל על כל אחד מהם קנס בסך 700,000 ש"ח או שבעה חודשי מאסר תחתיו. על אלכס אייזנברג הוטל קנס בסך 200,000 ש"ח או שלושה חודשי מאסר תחתיו. חברת פרומדיקו חויבה בקנס בסך 7 מיליון ש"ח.

הערעורים

147. כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגשו שלושה ערעורים. הערעור מטעמו של הורביץ (ע"פ 1182/99) והערעור מטעמם של יסלזון, פרומדיקו ואייזנברג (ע"פ 2606/99) מופנים כנגד הרשעתם והם כוללים שורה ארוכה של טענות כלפי פסק הדין המחוזי. גם המדינה ערערה על פסק הדין (ע"פ 1493/99). ערעורה מופנה לארבע נקודות: (א) קביעת בית המשפט כי בתקופה הראשונה ארוטף היא בעלת ההכנסה מכוח דוקטרינת הניכור; (ב) זיכוי הנאשמים מעבירות של הגשת דו"חות כוזבים ורישום כוזב במסמכי תאגיד;

(ג) זיכוי הנאשמים מעבירות המתיחסות לשנת המס 1983 בשל התישנות; (ד) קולת העונשים שהוטלו על הורביץ, יסלזון ופרומדיקו.

חלק ד' - דיון בפסק הדין המחוזי

148. אגש כעת לניתוחו של פסק הדין המחוזי, על רקע טיעוני בעלי הדין. יצוין, כי הן המדינה הן הנאשמים חולקים על מסקנותיו של בית המשפט קמא, כך שהמבנה המרכזי של פסק הדין אינו זוכה לתמיכה בערעור זה. אין ספק, כי מהלך המחשבה של בית המשפט קמא הוא מורכב ומסובך, כפי שעלה מן התיאור לעיל. ואמנם, לפנינו הסוגיה המורכבת של תכנון מס בעל יסודות בינלאומיים. הסוגיה הנדונה מורכבת משלוש מערכות נורמטיביות, בעלות יחסי גומלין מורכבים ביותר. המערכת הראשונה נוגעת לתשתית החוזית המונחת ביסוד היחסים בין הצדדים המעורבים בפרשה זו. המערכת השנייה נוגעת לחבות המס הנגזרת מן המערכת החוזית. המערכת השלישית נוגעת להיבטים העונשיים, הנובעים מן השילוב בין המערכת הראשונה למערכת השנייה. נקודת הכובד בין שלוש המערכות מצויה במערכת השנייה, משום שהסתכלותה במערכת הראשונה משליכה על שאלת אחריותם של הצדדים בעונשין.

קו הגבול בין תכנון מס לבין האחריות הפלילית: עסקה מלאכותית ועסקה בדויה

149. מן ההכרח להקדים ולנתח מספר היבטים עקרוניים של היחס בין תכנון מס לבין האחריות הפלילית. במשפטנו זכתה סוגיה זו לניתוח מעמיק ומאלף על-ידי פרופ' ד' גליקסברג בספרו **גבולות תכנון המס** (ירושלים, תש"ן) (להלן: "גליקסברג"). מוסכם על הכל כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה (גליקסברג בעמ' 28-30; י' הדרי, **מס שבח מקרקעין** (כרך ג', תל-אביב, תשנ"ה) בעמ' 78-79 (להלן: "הדרי"); א' ויתקון וי' נאמן, **דיני מסים** (תל-אביב, מהדורה רביעית, תשכ"ט) 48-49 (להלן: "ויתקון"); א' אלטר "תכנוני מס" **רואה חשבון** מ (1991) 169 (להלן: "אלטר"); *Helvering v. Gregory* 69 (1934); *I.R.C. v. Duke* [1935] All E.R. 259 (F. 2d 809 (1934)). מקובל היה לתחום את גבול הלגיטימיות באמצעות ההבחנה - שמונחיה נלקחו מן המסורת האנגלו-אמריקאית - בין השתמטות או התחמקות ממס (tax evasion) לבין הימנעות ממס (tax avoidance). אולם, כפי שמציין פרופ' גליקסברג, כל הנסיונות לתת תוכן להבחנה זו לא צלחו, ולכן הוא מציע לשוב להבחנה הקלאסית שאימצה את מבחן חוקיות האמצעים, כאשר החוקיות נקבעת על-פי הדין הפלילי. כפי שהמחבר מציין:

ההמנעות ממס, אם כן, מהווה מושג שיורי. מה שאינו בגדר עבירה פלילית הריהו המנעות ממס (שם, עמ' 70).

150. פרופ' גליקסברג עורך ניתוח מקיף של שאלת התייחסות בין ההימנעות לבין ההשתמטות וזאת באמצעות עקרון חוקיות האמצעים. מסקנתו היא כי קיום הנורמות האנטי-תכנוניות, שנפקותם ליצור סיווג מחדש של עסקה, יוצר שני סוגים של הימנעות ממס (על מושג "הסיווג מחדש" להבדיל מ"סיווג שונה" ראה גליקסברג, שם, בעמ' 6-19 וכן א' יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס" משפטים כ' (תש"ן) 43 (להלן: "יורן"). הסוג הראשון, שאפשר לכנותו "הימנעות לגיטימית ממס", כולל תכנוני מס אשר הנורמות האנטי-תכנוניות אינן חלות עליהם, כלומר המתכנן מצליח להקטין את חבות המס על-פי התכנון. הסוג השני, הם תכנוני מס הנתפסים על-ידי הנורמות האנטי-תכנוניות וכתוצאה מכך העסקה מסווגת מחדש על-ידי שלטונות המס. הסיווג החדש מסכל את מטרת התכנון, אך נפקותו מצטמצמת למישור האזרחי בלבד. הנובע מכך הוא כי על מתכנן המס מוטלת חבות במס, אך אין הוא עבר עבירה פלילית.

151. לשם ההמחשה של בעיית היחס בין המישור האזרחי לבין המישור הפלילי משתמש המחבר בדוגמה הבאה:

נניח כי ראובן באמצעות עסקה מלאכותית מעביר הכנסה ממנו אל חברו שמעון. ראובן לא מדווח על הכנסה זו בדוח למינהל המס על אף ידיעתו המלאה בדבר קיומם של יסודות עילות הסיווג מחדש בעסקה וסמכות פקיד השומה להתעלם מן העסקה. לימים הפעיל פקיד השומה את סמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, התעלם מהעסקה וייחס את ההכנסות לראובן. בנסיבות אלה ניצבת סדרת שאלות: האם ראובן השמיט הכנסה כלשהיא (סעיפים 217 ו-220(1) לפקודה)? האם בפנינו רישום הכנסה בחסר או מסירה של ידיעה לא נכונה (סעיף 217 לפקודה), או שמא אספקת אינפורמציה כוזבת או אולי שימוש במרמה, עורמה או תחבולה (סעיפים 220(2),(3),(4) ו-5) לפקודה)? על מנת לענות על שאלות אלה מן הראוי לבחון עבירות אלה בהתאם למושכלות היסוד בדיני העונשין. (שם, עמ' 74).

152. מסקנתו של המחבר היא:

נקודת המוצא בקביעת הפרשנות הראוייה שיש לתן להוראות פליליות אלה וכן לשאלת איתור קיומה של החובה נעוצה בשיקולי מדיניות הנגזרים מעקרון החוקיות. עקרון זה מחייב מדיניות שלפיה אין להפליל נישום שדיווח על הכנסותיו בהתאם להוראות המס ה"רגילות", בין אם ידע ובין אם לא ידע על מלאכותיות העסקה, משום שבעת עריכת הדו"ח עדיין לא נקבע על ידי מינהל המס כי יש להתעלם מהעסקה לצורכי מס. יש לראות בקביעת מינהל המס כי העסקה מלאכותית קביעה קונסטיטוטטיבית ולא דקלרטיבית גרידא. ניתן היה לייחס לה אופי

דקלרטיבי אם היה נקבע בסעיף המתאים, באופן קטיגורי ונחרץ, כי עסקה מלאכותית בטלה לצורכי מס. המחוקק לא הלך בדרך זו והיתלה את ההתעלמות מהעסקה בהפעלת סמכות מינהלית שבשיקול הדעת. לפי עקרון החוקיות, מהיבטיו הפליליים, אין לתלות את פליליותו של מעשה או מחדל בעבירת התנהגות בקיומו של אירוע עתידי, כאשר בעת ביצוע המעשה או המחדל ההתנהגות משוללת כל יסוד פלילי. אשר על כן, אין על הנישום חובה לדווח לרשויות המס על הכנסותיו בעת עריכת הדוח בהתאם לסיווג אשר אולי יקבע מאוחר יותר על ידי מינהל המס. יש להדגיש כי הסמכות המינהלית המצויה בידי מינהל המס היא סמכות שבשיקול הדעת, לכן למרות שהעסקה למשל, מלאכותית, מינהל המס עשוי שלא להתעלם מהעסקה. על מרחב שיקול הדעת ועל ההשלכות הנובעות מכך נדון בהרחבה בהמשך. לצורך דיונונו די אם נדגיש, כי הכפפת ההתעלמות מהעסקה לשיקול דעת מינהלי אף על פי שנתקיימו עילות הסיווג מחדש יוצרת חוסר ודאות ביחס להפעלת הסמכות ולפליליות ההתנהגות המוכרעת בעקבות הפעלת הסמכות האמורה. (שם, בעמ' 75, ההדגשות אינן במקור).

והוא ממשיך ואומר:

עד כה עסקנו בעיקר בפרשנות העבירות העוסקות בדיווח למינהל המס, אולם העקרונות שצוינו שם כוחם יפה גם ביחס לסוג העבירות המתייחסות לעסקאות גופן. כך, למשל, אנו גורסים כי סעיף 220(5) לפקודה העוסק בשימוש ב"מרמה ערמה או תחבולה" אינו חל על עסקאות הנגועות בעילות הסיווג מחדש. (שם, בעמ' 77, ההדגשות אינן במקור).

153. המחבר מציג תפיסה אפשרית שונה, התומכת בשימוש ביסוד הנפשי של העבירות הפיסקליות, להגשמת המדיניות האנטי-תכנונית, וזאת בניגוד לעמדתו הנזכרת לעיל, התומכת בשימוש ביסוד ההתנהגותי בלבד להשגת אותה מטרה (שם, בעמ' 78-79). כן דן המחבר בגישת ביניים, המבדילה בין עבירות הדיווח לבין העבירות של ביצוע העסקאות (שם, בעמ' 82-83). עם זאת, המחבר דבק בעמדתו כי עקרון החוקיות, על גיוונו הפיסקליים והפליליים, מחייב אי הפללת ההתנהגויות השונות בתחום ההימנעות הבלתי לגיטימית, גם אם הנישום היה מודע לאי הלגיטימיות של עסקאותיו. והוא אומר:

התפיסה השונה מתעלמת לחלוטין מעקרון החוקיות, העומד בבסיס עמדתנו, שהרי הכרעה בדבר פליליות ההתנהגות על סמך היסוד הנפשי בלבד משותפת היא לכל אירועי המס בהם הנישום טועה בקיומו של החיוב במס באופן השולל את פליליות מעשהו (שם, בעמ' 79).

154. גישה דומה, בדבר שלילת הפליליות של עסקה שסווגה מחדש בשל עקרון החוקיות, הביע פרופ' יורן במאמרו הנזכר. וכך הוא אומר.

יתירה מכך: מקום שצד פעל על-פי הצורה שנתן לעסקתו ורק על-פי סעיף התעלמות כללי שונתה חבות המס, יהיה קשה להדוף את טענתו כי העובדות שלפיהן יש לשפוט אותו בפלילים הן אלו שנוצרו בעולם המשפט. הווה אומר: "המעשה הפלילי" או ה- *actus reus* של הנישום הוא לפי הצורה המשפטית של העסקה שעשה. לפי גישה זו, אין הנישום עובר עבירות פליליות שחלק מה- *actus reus* שלהן הוא התנהגות על-פי סיווג שונה. ... **סיווג מחדש של ה- *actus reus* בשל היות העסקה מלאכותית פסול על-פי עקרון החוקיות, הקובע שאין ליצור עבירות פליליות על ידי קונסטרוקציה או היקש.** ניטול, למשל, עבירה של אי-דיווח על הכנסות רגילות ונבחן אם ניתן להרשיע בעבירה נישום שדיווח על רווח-הון מהעסקה. והיה אם התוצאה בסכסוך-המס האזרחי בין הנישום לשלטונות-המס תהיה שהעסקה האמיתית יצרה הכנסה רגילה, נתקיים ה- *actus reus*. קיום "המעשה הפלילי" נבחן לאור העובדות האמיתיות ולא לפי העובדות המוצגות. לעומת זאת, אם בסכסוך האזרחי נקבע שהעסקה האמיתית יצרה רווח-הון, אלא שהיתה זו "עסקה מלאכותית" - לא נתקיים ה- *actus reus*. השוני בין שני המצבים הוא לגבי עבירות שה"מחשבה הפלילית" (*mens rea*) הדרושה לשם התהוותן מתקיימת בנישום. כשגם ה- *mens rea* אינה קיימת, תהיה התוצאה זהה. ... אם מדובר בעבירה מוחלטת או עבירה שהמחשבה הפלילית הנדרשת בה נתקיימה בנישום הוא יורשע אם מדובר ב"סיווג שונה" ויזוכה אם מדובר ב"עסקה מלאכותית". (**שם**, בעמ' 65-66, ההדגשות אינן במקור).

155. גישתם של גליקסברג ויורן, המושתתת על עקרון החוקיות, מקובלת עלי. בהקשר זה יש חשיבות מכרעת להבחנה נוספת, והיא בין עסקה מלאכותית לבין עסקה בדויה. על הבחנה זו ראה ע"א 102/59 פ"ש ירושלים נ' איסמר, חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165; הדרי, **שם**, בעמ' 98-104; ע"א 67/89 שטיינרין נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד מז(4) 11; ע"א 4015/95 פקיד שומה ירושלים נ' אליהו ברזני ואח' (טרם פורסם) והאסמכתאות המוזכרות שם; ג' שלו, **דיני חוזים** (מהדורה שנייה, ירושלים, תשנ"ה) -176-175. עסקה בדויה היא חסרת ממשות, היא נעשית למראית עין והצדדים אינם מעונינים לקיימה לפי השתקפותה החיצונית. ואילו את העסקה המלאכותית מעונינים הצדדים לקיים, אך עיצובה סוטה מדפוסים מקובלים בחיי הכלכלה במטרה להפחית את נטל המס. על רקע זה צוין בספרות ובפסיקה פעמים רבות כי במקרה של עסקה בדויה אין כלל צורך בנורמה אנטי-תכנונית, משום שהעסקה בטלה מיסודה על-פי דיני החוזים ואין כל צורך בסיווג מחדש. לכן מכנה גליקסברג את המונח עסקה בדויה בסעיף 86 לפקודה כנורמה אנטי-תכנונית מדומה. (ראה גם יורן, **שם**, בעמ' 48; עניין ברזני; הדרי, **שם**, בעמ' 99). בדונו בהשלכות הפליליות של העסקה הבדויה מציין גליקסברג:

העסקה הבדויה מהווה מבחינת האקטוס ראוס הפרה של הנורמות הפליליות הפיסקליות שהובאו לעיל, משום שהיא עסקה שקרית לחלוטין בניגוד לעסקאות המצויות. במסגרת תכנון המס שהן עסקאות אמיתיות. לכן, למשל, אם הבדייה שבעסקה טמונה כבר במבנה העסקה או

במסמכיה, הרי יש לראות בכך "מרמה, ערמה או תחבולה" לפי סעיף 220(5) לפקודה. (שם, בעמ' 77-78).

דברים ברוח זו כותב גם יורן במאמרו:

--- אם מסווגים את התנהגות הנישום באופן שונה ממצגו, בין על-פי המשפט הפרטי ובין על-פי הוראות החיוב במס, נראה שהתקיים המעשה הפלילי לפי הסיווג השונה וכי קביעה כזו אינה עומדת בסתירה ל"עקרון החוקיות" השולט בדיני-העונשין. (שם, בעמ' 65).

(ראה גם ג' עמיר, **עבירות מס - מס הכנסה, מס ערך מוסף, מכס, מס קניה**, (תל-אביב, 1992), בעמ' 20 (להלן: "עמיר")).

דוגמה יפה לעסקה בדויה - להבדיל ממלאכותית - שגררה אחריות בפלילים במסגרת סעיף 220 לפקודה, מצויה בע"פ 231/76; 1/76; 575/75 **פרידמן נ' מדינת ישראל; גולדשמידט נ' מדינת ישראל**, פ"ד לא(1) 309 (להלן: "פרשת פרידמן"). כאן קבע בית המשפט כי המתקשרים, אשר הציגו באחד המסמכים את ההסכם ביניהם **כאופציה** לרכישת ציוד, התכוונו לאמיתו של דבר - כפי שעלה ממסמכים אחרים ומהתנהגותם - להסכם מכר מחייב. הכינוי "אופציה" לא בא, אלא להסוות את המשמעות האמיתית של ההתקשרות, וזאת לטובת האינטרסים של שני הצדדים שרצו לעקוף בדרך זו את המכשולים אשר הפריעו לעשיית מכר גלוי (שם, בעמ' 319, 320-321). בית המשפט - מפי השופט י' כהן - הגיע למסקנה כי "[הנאשם] ידע היטב את מהות העסקה שבה התקשר, ואם כי לא הוכח שבזמן שהתקשר בעסקה, הוא התכוון לנצל את ההסוואה של אופציה כדי להתחמק ממס הכנסה, הרי לא היה מקום לספק, שכאשר הוא השמיט מהדו"חות שלו את ההכנסה מהפעלת הציוד, הוא עשה זאת במזיד ובכוונה להתחמק ממס" (שם, בעמ' 231-232).

הערמה בהלכה היהודית

156. לפני שאעבור לדיון בנסיבות המקרה, מן הראוי להעיף מבט מהיר על מסורת ההלכה היהודית, שבה זכו הבעיות העקרוניות שמתעוררות אגב תכנון מס לניתוח מעמיק במסגרת הסוגיה הרחבה והמרתקת של "הערמה". חז"ל היו מודעים יפה לאפשרות כי על-ידי שימוש מתוחכם בכלים מושגיים אפשר להגיע לתוצאה המונעת את תחולתו של איסור מסוים או של חיוב מסוים. מאמץ רוחני גדול הושקע על-ידי חכמי ישראל כדי לתחום את הגבולות בין המותר לבין האסור בשדה ההערמה. בין הסוגיות הרבות בהן נבחן מוסד ההערמה -

כגון: מלאכה בשבת וביום טוב, חמץ בפסח, ריבית ונדרים - מצויה אחת שיש לה נגיעה כלשהי לתכנון מס.

הכוונה היא לסוגיה הקדומה של מעשרות. וכך שנינו:

מערימין על מעשר שני. כיצד? אומר אדם לבנו ולבתו הגדולים, לעבדו ולשפחתו העברים: "הילך מעות אלו ופדה לך מעשר שני זה". אבל לא יאמר כן לבנו ולבתו הקטנים, ולעבדו ולשפחתו הכנענים מפני שידן כידו". (משנה מעשר שני, ד' ד; בבלי גטין סה, א).

כדי לסבר את האוזן, אביא מדבריו של ש' שילה, אשר הקדיש לסוגיית ההערמה מאמר מקיף - "הערמה

בתלמוד" שנתון המשפט העברי ח' (תשמ"א) 309 (להלן: "שילה") - וביאר את עניין המשנה הנזכרת:

על פי דין תורה יש לעלות לירושלים לאכול מעשר שני. ברם, אם אדם איננו רוצה לעלות עם פירותיו לירושלים, מותר לו לפדות אותן, להוסיף חומש, לעלות לירושלימה עם הכסף ולקנות שם פירות כדי לאכלם שם. ברם, אם הפדיון נעשה בידי אדם אחר ולא על ידי בעל הפירות, אין צורך להוסיף חומש בפדיון. במילים אחרות, כשבעל הפירות ובעל המעות לפדיון הם אנשים שונים, אין צורך להוסיף חומר. (שם, בעמ' 316):

ועוד שנינו:

היה עומד בגורן ואין בידו מעות אומר לחברו: "הרי הפירות האלו נתונים לך במתנה", חוזר ואומר: "הרי אלו מחוללין על מעות שבבית". (משנה מעשר שני, ד, ה; בבלי בבא מציעא, מה, ב-מו, א).

בתלמוד ירושלמי מעשר שני, פ"ד, ה"ג, יש מי שנותן טעם שיש בו כדי להצדיק הערמה זו:

רב אבון אמר: איתפלג רבי לעזר ורבי יוסי בר חנינה. חד אמר: למה מערימין עליו, מפני שכתוב בו ברכה. וחרנה אמר: למה פודין אותו בשער הזול, מפני שכתוב בו ברכה.

על הדיון בהצדקה זו ראה אנציקלופדיה תלמודית לעניני הלכה (כרך ט' תשי"ט 1959-) בעמ' תרצו-תרצט.

157. מן הסוגיה של חיוב החומש בפדיון מעשר שני עולה כי באמצעות העברה פורמלית של הבעלות

בפירות או של הבעלות על מעות הפדיון מצליח אדם "לחסוך" את החומש. על דרך הערמה זו כותב מ' זילברג

בספרו כך דרכו של תלמוד (ירושלים, תשכ"ד 1964-) בעמ' 31, את הדברים הבאים:

סיכומו של דבר: כאשר הנורמה המשפטית היא רחבה, סתמית, כוללת, מן ההכרח כי ימצאו בה מקלט גם אלה שאינם עוסקים בה "לשמה", אלא עיניהם נשואות לאותה תועלת **צדדית**, הנובעת מאחת התוצאות שלה. ההערמה על החוק היא: ניצול "סרח העודף" של הנורמה המשפטית הרחבה על המטרה המיועדת שלה, כדי לקפל בתוכו אקטים ומאורעות שהם מעבר לתחומי המטרה ההיא. המטרה הראשונית של היתר תרומה לאשת כהן היא, כנראה בעליל, מניעת *separatio a mensa* בין בעל ואשתו. אך הנורמה גופה היא יותר נרחבה: **כל** אשת כהן; ומן הפער הזה נהנית האשה הפיקטיבית, שאין לה "שולחן משותף" עם בעלה. והוא הדין בפער שבין הפודה הנכרי של המעשר לבין הפודה המתנכר לו לצורך הפטור מן החומש. אף זה מנצל את ה**יותרת** של ההעברה המשפטית-פורמלית על ההעברה הכלכלית. (ההדגשות במקור).

על הקשר בין סוגיית הערמה לבין תכנון מס עמד השופט מ' זילברג ביתר פירוט בחוות דעתו בפרשת

ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א א 48, בעמ' 51-52.

158. חז"ל ופוסקים מאוחרים פיתחו את ההבחנה בין הערמות לגיטימיות לבין הערמות בלתי רצויות. בדומה למחוקקים עכשוויים בתחום תכנון המס, נלחמו החכמים בהערמות הבלתי רצויות בשתי דרכים; האחת - המזכירה לנו, לפי המינוח של גליקסברג, "סיווג שונה סטטוטורי" (שם, בעמ' 10) - נזקקה לשינוי הדין הכללי, כדי למנוע את אפשרות ניצולו להערמה. כדוגמה לכך יכול לשמש השינוי של דיני ההפקר, שכל כולו בא כדי לסכל את ההתחמקות מהפרשת תרומות ומעשרות באמצעות הפקרת היבול וזכייה בו בחזרה על-ידי המפקיר (שילה, שם, 319-317).

159. הדרך השניה במלחמה נגד הערמות בלתי רצויות היא הטלת איסור על עצם ביצוע התכסיס ההערמה. כאן אין באים לגרוע מכוחו המשפטי של התכסיס, אלא משתדלים למנוע את השימוש בו באמצעות הטלת סנקציה עונשית על המבצע אותו. דוגמה לכך היא הטלת איסור דתי על הנסיון להתחמק מהחובה להפריש חלה באמצעות חלוקת העיסה ליחידות קטנות הנפלות כל אחת מן השיעור המיזערי המחוייב בהפרשת חלה (שילה, שם, 320-319).

160. יש עניין רב בהבחנה שעשו חז"ל בין אדם העובר במזיד על איסור לבין העוקפו בדרך של הערמה. חז"ל הבחינו, מתוך הבנה פסיכולוגית מעמיקה, בין מעשהו של רשע לבין מעשהו של מערים. הבחנה זו הביאה לידי ש"החמירו במערים יותר מן המזיד" (ביצה י"ז, ב'; רמב"ם הלכות יום טוב פ"א, ה"א; פ"ו, ה"י). כך נקבע להלכה כי הנוהג בהערמה לגבי היתר הבישול והאפיה ביום טוב, מאכלו נאסר (שולחן ערוך, אורח חיים, תקג, א; תקכז, כד). והנה הסברו של רש"י לאיסור זה (ביצה י"ז, ב' ד"ה: "שאני הערמה"):

לעולם עבר ואפה מותר והערמה אינה ראייה לכאן דשאני הערמה ממזיד. דאיכא למימר אחמירו בה רבנן בהערמה טפי ממזיד, דאלו מזיד רשע הוא לעבור על דברי חכמים ואין אחרים למדים הימנו והוא עצמו משים אל לבו ושבו. הלכך לא מעקרא תורת עירוב. אבל מערים סבור לעשות בהיתר, הילכך לא ישיב אל לבו לחזור בו לאחרים למדין מימנו ונעקרא תורת עירוב הלכך קנסוה הרבנן.

והמבין יבין את ההשלכה האפשרית של הבחנה דקה זו על בעיית היסוד הנפשי בסוגיה שלפנינו, כי הרי נאמר: "אבל מערים סבור לעשות בהיתר" והמחוקק הישראלי על כך לא קנסו.

ניתוח נסיבות המקרה הנדון: כללי

161. אם נחיל כעת את התובנות הנזכרות על המקרה הנדון, שהוא מקרה מובהק של תכנון מס, הרי אין די בכך כי העסקה נחשבת, על-פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, עסקה מלאכותית, אלא עליה להיכנס למסגרת עסקה בדויה. יצוין, כי עד למועד הגשת כתב האישום, פקיד השומה טרם הפעיל את שיקול הדעת המסור לו בסעיף 86 לפקודה באשר לאופי המלאכותי של העסקאות בין הצדדים. כאמור, לטעמי, החלטה מעין זאת היא בעלת אופי קונסטיטוטיובי, המונע את פליליותם של עריכת העסקה ושל ביצועה עובר להחלטת פקיד השומה.

162. דא עקא, בית המשפט המחוזי לא נתן את דעתו על ההבחנה המכרעת בין עסקה מלאכותית לבין עסקה בדויה, על כל נפקויותיה. הוא השתמש אמנם במושגים של מלאכותיות העסקה והיצגים כוזבים, אך מבלי להסיק את המסקנה כי העסקה כולה היא בדויה. במקומות אחדים אף דומה, כי בית המשפט השתמש במונח "מלאכותי" כשכוונתו הייתה למונח בדוי. אי-בהירות זו מקשה על הבנת מהלך מחשבתו של בית המשפט המחוזי. קושי נוסף מצוי בשיטת הניתוח של בית המשפט המחוזי, לפיו בחן את שאלת סיווג העסקה כבדויה או כמלאכותית אגב הדיון ביסודות חבות המס, שהם: מקור ההכנסה, זהות בעל ההכנסה והמיקום הגיאוגרפי של ההכנסה. דרך ניתוח זו הביאה לערבוב מסוים בין מסקנות עובדתיות לבין מסקנות משפטיות.

163. לנוחיות הדיון, אצא תחילה מן ההנחות העובדתיות של בית המשפט המחוזי ואבחן לאורן את מסקנותיו המשפטיות. והנה, בשיא התמציתיות, מסקנותיו של בית המשפט המחוזי: לפי המציאות, הועברה לפרומדיקו הפעילות העסקית של הסוכנויות, אלא שבתקופה הראשונה, בה הייתה "מעין שותפות" בין פרומדיקו לארוטף, ההסכמה המקורית ביניהן בעניין זכות ארוטף לעמלות הביאה לידי ניכורה של הכנסה זו. כלומר, מכוח הניכור, ההכנסה מן העמלות נחשבה הכנסתה של ארוטף. אך הכנסה זו הופקה או נתקבלה בישראל ולכן

ארוטף הייתה חייבת במס הכנסה בישראל. מכאן, כי פרומדיקו מצדה חייבת הייתה לנכות מס במקור, דבר שלא נעשה על ידה, וזאת בהכוננת הורביץ, שפעל מתוך כוונת מרמה. בתקופה השנייה, לאור האחדת הבעלויות של פרומדיקו ושל ארוטף, לא מדובר עוד ב"מעין שותפות" בין קבוצות משקיעים שלכל אחת מערכת אינטרסים משלה. כתוצאה מכך לא היה עוד לפנינו ניכור, אלא שימוש בהכנסה, לגביה חבה פרומדיקו חבות מס. נמצא כי יסלזון אחראי להשמטת ההכנסה מדו"חות פרומדיקו.

עיתוק (ניכור) ההכנסה

164. מן האמור עולה כי במרכז פסק הדין המחוזי עומד רעיון **ניכור** ההכנסה מפרומדיקו לארוטף. תחילה הערה לשונית. המונח "ניכור הכנסה" הוא, כביכול, התרגום לעברית של המונח האנגלי *alienation of income*. תרגום זה הוא מוטעה, משום שלמונח האנגלי *alienation* משמעויות שונות, ביניהן גם "ניכור". ראה *The Oxford English Dictionary (Great Britan, 1933) vol. I, p. 219*, אולם, בהקשר הנדון של מיסוי, ההוראה של המונח האנגלי אינה ניכור אלא העברה או הסבה. ואמנם, בשעה שבית משפט זה - מפי השופט א' ויתקון - נזקק להבחנה האנגלית היסודית בין *alienation of income* לבין *application of income*, הוא השתמש בביטוי "**עיתוק ההכנסה**" כדי לציין את המקבילה העברית למונח הראשון (ע"א 341/54 **היועץ המשפטי נ' בן אבי** פ"ד ט' (1) 24, 26, להלן: "עניין **בן אבי**"). נראה כי בהמשך חל השיבוש בתרגום מעיתוק לניכור (יצוין עם זאת, כי בד"נ 16/82 **פקיד השומה תל-אביב נ' צבי לידור**, פ"ד לט(2) 757, 774 השתמש הנשיא מ' שמגר במונח עיתוק). יובהר, כי אין כל קשר בין הרעיון ההגליאני-המרקסיסטי של ניכור (*self-estrangement; Entfremdung*) לבין הרעיון של העברה יעילה לצורכי מס של הכנסה מן המעביר אל הנעבר (על משמעות הרעיון ההגליאני-המרקסיסטי ראה *The Oxford Companion to Philosophy*, p. 21 (T. Honderich, ed. Oxford, New York, 1995)). משום כך, אני אשתמש בהמשך דברי במונח "עיתוק" בהקשר הנדון.

165. בית המשפט המחוזי הרחיב את הדיבור על המסגרת העיונית של עיתוק הכנסה. מבחינה מעשית, משמעותו של העיתוק מצויה בשלילתו. כלומר, ברוב המקרים שנידונו בפסיקה האנגלו-אמריקאית הגיעו למסקנה כי לא בעיתוק מדובר אלא ב"שימוש" בהכנסה, המשאיר את חבות המס אצל המעביר. ואמנם בארצות הברית העקרון של שלילת העיתוק מבוטא ב- *rule of assignment of income* המקביל לרעיון האנגלי של שימוש בהכנסה, להבדיל מעיתוק ההכנסה (ראו למשל *Mertens Law of Federal Income Taxation*

§5:25 (Chi., 1942)). לגבי יעילות ההבחנה הנזכרת במישור תכנון המס ראה את הערותיו הביקורתיות של גליקסברג בספרו הנזכר, **שם**, בעמ' 159-161.

166. ההבחנה המסורתית בין עיתוק הכנסה לבין שימוש גרידא בהכנסה מבוססת על הפער האפשרי בין העברת זכות להכנסה עתידית במישור החוזי לבין יעילותה של העברה זו מבחינת מיסוי. כלומר, יש מצבים בהם הנעבר זכאי לקבל את ההכנסה, אך בעיני דיני המס ההכנסה היא עדיין של המעביר. על משמעות ההבחנה עמד בית משפט זה - מפי השופט א' ויתקון - בעניין **בן אבי**:

אין ספק בכך שהכנסה יכולה להיות הכנסתו של אדם, אף כי הכסף לא נתקבל על-ידו. כיצד? ראובן, שמגיע לו כסף משמעון, עושה עמו הסכם, או מסדר סידור, או נותן לו פקודה, לתשלום הסכום ישר לידי לוי. למותר להדגיש שראובן נשאר בעל ההכנסה לצורך המס, ואין נפקא מינה שהכסף אינו עובר תחת ידיו. אך במה דברים אמורים? כאשר ראובן הוא בעל מקור ההכנסה והיא מגיעה לו, והוא אינו אלא מטה אותה מדרכה אליו ומפנה אותה לאפיקים אחרים. אבל מקום שראובן אינו בעל מקור ההכנסה, אם שמעולם לא היה מוחזק בו, אם שהעביר אותו כליל לאדם אחר, כי אז אין לראות בו את בעל ההכנסה המופקת מהמקור הזה - חוץ, אולי, מבמקרים שסעיפים 24 ו-25 לפקודת מס ההכנסה, 1947, חלים עליהם. זוהי האבחנה הידועה בין עיתוק הכנסה (alienation of income) לבן שימוש בהכנסה (application of income) (**שם**, בעמ' 26).

167. לפי הגישה הקלאסית, בעיני דיני המס העברת ההכנסה היא בבחינת עיתוק, כאשר הזכות המועברת היא מקור ההכנסה; העברת זכות שאיננה מקור הכנסה אלא פירות ההכנסה בלבד היא בבחינת שימוש בהכנסה (ראה ויתקון, **שם**, בע' 134; א' נמדר **דיני מיסים - מסי הכנסה** (מהדורה שניה, תל-אביב, תשנ"ג-1993) בע' 51; פרשת פרידמן **שם**, בעמ' 329 ו-331). רעיון זה מצא ביטוי באמרה מפורסמת של השופט הומס, לפיה בעל העץ הוא בעל הפרי (115, 111 U.S. 281 *Lucas v. Earl*). במילים אחרות, לשם עיתוק ההכנסה יש צורך כי העץ, שהוא מקור ההכנסה, יועבר יחד עם הפירות. (ראה למשל: *Nelson v. Ferguson* 56 F2d 121 (1932) p. 124; *Ward v. Comm. of Internal Rev.*, 58 F2d 757 (1932); *Galt v. Comm. of Internal. Rev.*, 216 F2d 41 (1954) p. 47; *Helvering v. Horst* 311 U.S. 112 (1940); *U.S. v. Foster* 324 F2d 702 (1963) p. 709; *Caruth Corp. v. U.S.* 865 F2d 644 (1989) p. 650; D.Q. Posin, *Federal Income Taxation of Individuals* (St. Paul, Minn. West publishing Co. 1983) pp. 268-271; Hannan & Farnsworth, *The Principles of Income Taxation* (London, Stevens & Sons Limited, 1952) p. 230; B. Marks, *Alienation of Income* (2nd. ed., CCH Australia Limited, 1982) pp. 122-126; B.I. Bittker, *Federal Taxation of Income, Estates and*

Gifts (Boston., 1981) Vol. III p. 75-6; Mertens, *Law of Federal Income Taxation* (Chi., 1942)

§ 5:25 - 5:25).

168. כאמור, במקרה שלפנינו קבע בית המשפט כי ההכנסה מן העמלות נעתקה מפרומדיקו לארוטף. כפי שעולה מהאמור לעיל, לפי הגישה המקובלת, הנחת היסוד היא כי במקרה של עיתוק, מקור ההכנסה של העמלות עבר גם הוא לארוטף. אם כך הדבר, הרי מתעוררות שתי שאלות מהותיות: ראשית, מהו טיב המקור ומה סיווגו אצל ארוטף; ושנית, מהו המקום הגיאוגרפי של המקור לאחר העברתו. באופן עקרוני, אפשר כי מקור הכנסה יסווג אצל המעביר סיווג אחד במסגרת סעיף 2 לפקודה ולאחר עיתוקו יסווג בצורה שונה אצל הנעבר. ראה לגבי בעייה זו ש' בורנשטיין וא' נמדר, **מיסוי שכירות** (תל-אביב, תשמ"ט) 51. בענייננו, השאלה באשר לטיב הזכות היא האם המדובר בסוכנות ואם כן, מה סיווגה. יתרה מזו, בהנחה כי סיווגנו את טיב הזכות על רקע המקורות של סעיף 2 לפקודה, השאלה הנוספת היא היכן המיקום הגיאוגרפי של מקור זה. כי הרי יתכן שהמקור יהיה כעת בחו"ל, הנחה שתעורר שאלות של מיסוי בינלאומי. בית המשפט המחוזי לא נגע כלל בשאלות אלה, משום שיצא מן ההנחה כי עיתוק ההכנסה, בנסיבות המקרה הנדון, לא הביא להעברת המקור עצמו מפרומדיקו לארוטף. בית המשפט המחוזי ציין במפורש כי המקור של ההכנסה נשאר אצל פרומדיקו. כיצד הגיע בית המשפט למסקנה מפתיעה זו, העומדת, לכאורה, בניגוד להלכה המושרשת בפסיקה?

169. בית המשפט המחוזי היה מודע יפה להלכה המקובלת, לפיה העיתוק מחייב העברת המקור. אולם

לדעתו:

העיקרון לפיו הפרי הולך אחר העץ, קרי: ההכנסה הולכת אחר מקור ההכנסה, לא יושם כלשונו בדווקנות. המציאות הביאה ליצירת מבחני עזר ואף לסטייה מהעקרון הכללי, כדי להתאימו למציאות המתבקשת בשטח. למעשה, סקירה פרטנית של הפסיקה עשויה להראות כי עקרון "העץ והפרי" איננו אלא ענף בסוגיית "העסקה המלאכותית" והוא מהווה אחת ההשתקפויות של רעיון זה. רוצה לומר: מקום שהעברת הכנסה ממפיק ההכנסה לאחר הינה העברה אמיתית שיש לה תוכן עסקי-כלכלי של ממש, כי אז תוכר ההעברה כ"ניכור" תקף על פי דין המס והחבות במס תוטל על הנעבר כבעל הכנסה. אם, לעומת זאת, עסקת ההעברה של ההכנסה היא מלאכותית או בעלת יסודות כוזבים, כי אז יורם המסך מעל העסקה ותיבחן העסקה האמיתית או הפעילות על משמעויותיה מבחינת אופי העברת הכנסה. אם מאפייני העסקה האמיתית מצביעים על כך שישנה ממשות עסקית-כלכלית להעברת הכנסה מעבר למגמה להקטין את נטל המס, יתן דין המס נפקות להעברה זו. אם, לעומת זאת, ההעברה משוללת תוכן ממשי, הוא יתעלם ממנה ויחס חבות במס למעביר לגבי אותה הכנסה. (עמ' 105 להכרעת הדיון).

יש להעיר בהקשר זה, כי בניגוד לעמדתו של בית המשפט קמא, איני סבור כי עקרון העיתוק הוא נורמה אנטי-תכנונית במובן המדויק. יעילותה של העברת הכנסה מן ההיבט המיסויי, דהיינו, הכרתה בדיני המס כעיתוק הכנסה ולא כשימוש בהכנסה, אינה נבחנת על-פי הכללים של עסקאות מלאכותיות, אלא על-פי השאלה האם ההכנסה עברה יחד עם מקור ההכנסה. עם זאת, גם עסקה שהעבירה את מקור ההכנסה, חייבת עדיין לעמוד בביקורתן של הנורמות האנטי-תכנוניות.

170. אשוב כעת לדברי בית המשפט קמא. בית המשפט ממשיך ואומר:

תיאורית "העץ והפרי" היא אמצעי לבחינת אמיתות או מלאכותיות עסקה בעיני דיני המס. היא איננה מוחלטת כעקרון-על פורמלי המיושם ללא אבחנה אלא היא מהווה מורה דרך לבירור טיבה של העסקה או הפעילות בעיני דין המס. קיים מתח מתמיד בין תיאוריה זו לבין מגמה חזקה לא פחות במשפט - לשמור במידת האפשר על ההרמוניה בין דין המס לדיני המשפט הפרטי בדרך למתן תוקף לעסקאות כפי שהצדדים ביקשו לעצבן. מכאן, שלא במהרה יסטו דיני המס מהתבניות המקובלות לבחינת עסקאות ופעילויות עסקיות על פי המשפט הפרטי, והכח והסמכות לסטות מתבניות אלה ניתנים במקרים חריגים ובנסיבות מיוחדות בלבד. יוצא, איפוא, כי החלת העקרון בדבר "העץ והפרי" תהא במשורה, ולא במהרה יתיר המשפט להתעלם מתבניות חוזיות תקפות לצורך ציור תמונת המס (השווה Marks, שם, עמ' 123 המסביר את הבדלי הגישה בפסיקה האוסטרלית לעומת הפסיקה האמריקאית בנושא זה). בצד הכללים הממאנים להכיר בניכור הכנסה תקף, ישנן נסיבות בהן מכיר דין המס בניכור הכנסה לטובת נעבר אף שמקור ההכנסה נותר בידי המעביר. (עמ' 113 לפסק הדין).

...

התוצאה היא, איפוא, כי בעיני דין המס בתקופה הראשונה ארוטף היא בעלת הכנסת העמלות המופקת ונצמחת בישראל באמצעות פרומדיקו המחזיקה ומצמיחה את מקור ההכנסה הזה. (עמ' 285 לפסק הדין. כן ראה עמ' 133 לפסק הדין).

171. נמצא, כי לפי מסקנתו של בית המשפט התרחש בנדון עיתוק מיוחד במינו: מקור ההכנסה נשאר בידי פרומדיקו, בעוד שההכנסה עצמה עברה לידי ארוטף. בניגוד לדימויו הנזכר של השופט הומס, הופרדו הפירות מן העץ, שבעליו נשאר, מכאן ואילך, ללא פירות. אין ספק, כי צורה זו של עיתוק היא חידוש מהפכני למדי בשיטתנו, שהושפעה מהגישה השלטת בארצות-הברית. בעוד שבית המשפט הקדיש עמודים רבים לגישה המסורתית של עיתוק, החידוש שחידש זכה למספר שורות בלבד. דומה, כי הוא נשען על דברים שנאמרו לגבי המשפט האוסטרלי והניו-זילנדי בספרו הנזכר של Marks. והנה, גם לדעת מחבר זה אין הסבר מניח את הדעת אשר יסביר את הסיבה לסטייתם של בתי המשפט באוסטרליה ובניו-זילנד, אם סטו, מן הגישה הקלאסית. לטעמי, קשה לבסס על הפסיקה, הנזכרת בספרו של Marks, את המסקנה כי ניתן לבצע עיתוק הכנסה ללא העברת מקור ההכנסה, וזאת מכמה טעמים. ראשית, במספר פסקי דין שניתנו בניו-זילנד בשנות

השישים אמנם נאמר כי ניתן לעתק הכנסה ללא העברת ה"גוף" (corpus) שמייצר את ההכנסה (*Spratt v. Commissioner of Inland Revenue* 1964 N.Z.L.R. 272; *Mcleay v. Commissioner of Inland Revenue* 1964 N.Z.L.R. 711 (1964)). אולם בפסקי-דין אלה לא הובהר פשר המונח corpus ולא הובהר מה בינו לבין המונח מקור הכנסה. באותה פסיקה אף הודגש כי לעולם לא יוכר עיתוק של הכנסה מיגיעה אישית. שנית, בהלכה מאוחרת יותר בניו-זילנד (*Hadlee v. Commissioner of Inland Revenue Judicial Committee* [1993] 2 N.Z.L.R. 385, (1993)) נקודת המוצא, עליה הסכימו כל בעלי הדין, הייתה שכדי ליצור עיתוק תקף יש להעביר את האינטרס הקנייני שמצמיח את ההכנסה (income producing proprietary interest). באותו עניין נפסק כי העברת זכות לחלק מהכנסות של שותפות אינה יוצרת עיתוק תקף, כיוון שזכות זו אינה עולה כדי אינטרס קנייני שמצמיח הכנסה. שלישית, בפסיקה האוסטרלית נשמר העקרון לפיו העיתוק תקף כאשר הועבר העץ שמניב את ההכנסה (ראה למשל *Shepherd v. F.C. of Tax* 113 C.L.R. 385 (1965)).

172. יאה המצב במשפט הניו-זילנדי אשר יאה, לטעמי הרעיון כי יתכן עיתוק של הכנסה בנפרד ממקור ההכנסה אינו מתיישב עם תפיסת היסוד של שיטת המיסים אצלנו. מערכת זו מבוססת על מקורות ההכנסה, כפי שמשותקף בהוראות סעיף 2 לפקודה. (א' רפאל וי' מהולל, **מס הכנסה** (כרך ראשון, מהד' שלישית, תל-אביב, תשנ"ה), עמ' 37-41 (להלן: "**רפאל כרך ראשון**")); ויתקון, **שם**, בעמ' 54; ד' גליקסברג "דוקטרינת המקור והמיסוי לאחר הפסקת המקור" **משפטים** יח (תשמ"ח) 367). כאמור, השארת מקור ההכנסה אצל המעביר מעוררת בעיות מסובכות בדבר מהות המקור בהטלת מס על מקבל הפירות. כן אני רואה קושי ניכר ברעיון כי יסוד העיתוק במקרה שלנו מצוי, כדברי בית המשפט קמא, בקיום אינטרס ישיר של הנעבר במקור ההכנסה. לא נהיר לי כיצד קיום אינטרס במקור, הנשאר אצל המעביר, יכול להצדיק עיתוק של הפירות. יתרה מזו, מהו טיב האינטרס אותו רכש הנעבר וממי רכש את האינטרס הזה, האם מפרמינגר או מפרומדיקו? זאת ועוד אחרת, העברת הפירות למשקיעים הזרים אינה פותרת את שאלת מיקום המקור, שיתכן והוא בחוץ-לארץ.

173. יש לזכור כי חידושו של בית המשפט משליך במישרין על האחריות הפלילית של פרומדיקו ושל הורביץ. והנה, לפי תפיסת העיתוק הקלאסית, מקור ההכנסה עבר למשקיעים הזרים, בהנחה שהתקיימו התנאים לעיתוק מעין זה. העברה מעין זאת מעוררת, כאמור, את שאלת המיקום הגיאוגרפי של המקור הזה; יש רגליים לסברה כי הוא נמצא אצל המשקיעים בחו"ל ומשום כך לא חלה עליהם חבות מס. חידושו של בית המשפט, המאפשר עיתוק ללא העברת המקור, שולל את ההגנה האפשרית של הורביץ ופרומדיקו כי אין חבות מס בישראל. אני מתקשה לראות כיצד יכולים להתגבש היסודות ההתנהגותיים והנפשיים של העבירה הפלילית,

על רקע הגישות השונות של העיתוק. כלומר, האם עלינו להניח כי הנאשמים היו צריכים להיות מודעים לחידוש בתפיסת העיתוק, אותו חידש בית המשפט, בדבר הישארותו של מקור ההכנסה אצל פרומדיקו, על השלכותיו לעניין קיום הנסיבה של חבות במס?

174. לא פחות מוקשית היא מסקנתו של בית המשפט המחוזי בענין תחולת העיתוק בתקופה השנייה. כאמור, ביטל בית המשפט המחוזי את העיתוק מפרומדיקו לארוטף בשל העובדה כי ב- 1987 הואחדו הבעלויות בשני התאגידים. ובלשונו:

לא עוד שתי קבוצות שביניהן מערכת יחסים מיוחדת של "מעין שותפות", אלא גורם אחד מפיק ומצמיח את ההכנסה בישראל ומעביר אותה באופן סיבובי בחזרה אל עצמו, באמצעות התאגיד הזר. בראי דיני המס, זוהי העברת כספים מכיס לכיס אצל אותו גורם עצמו והעברה כזו איננה מועילה ל"נכר" באורח תקף את ההכנסה ממעביר ההכנסה לנעבר. מתבצעת כאן העברת השימוש בהכנסה ולא "ניכור" הכנסה. לפיכך, בתקופה זו "בעל ההכנסה" בעיני דיני המס הוא פרומדיקו והיא חבה מס מלא על כל הכנסות העמלות כהכנסותיה ובמילוי חובות הפקודה ביחס להגשת דו"חות מס הכנסה מפורטים (עמ' 285 להכרעת הדין).

175. בהנחה כי, מלכתחילה, נעתקה ההכנסה מפרומדיקו לארוטף, הרעיון כי שינוי הבעלות באחד מהתאגידים יכול להפסיק את העיתוק מכאן ואילך מעורר בעיה קשה. בית המשפט נוהג בכעין הרמת מסך כדי לבחון מי עומד מאחורי שני התאגידים. והיה ויש זהות בבעלים, אין עוד קיום לעיתוק. כאן אני מתקשה לרדת לסוף דעתו של בית המשפט המחוזי. בעולם המסחר מקובל כי תאגידים שבעלותם זהה, כגון חברות אחיות, עושים עסקאות בינם לבין עצמם. לא נהיר לי מדוע הכנסה, שהועברה לחברה אחת כדת וכדין, תחזור לחברה המעבירה בשל העובדה שהפכו להיות תחת אותה בעלות. הנחתו של בית המשפט המחוזי היא כי העיתוק דורש תאגידים בעלי אינטרסים מנוגדים. רעיון זה, גם הוא חידוש שהתחדש בבית מדרשו של בית המשפט המחוזי. יש לזכור כי האחדת הבעלויות כשלעצמה אינה פעולה מלאכותית ולכן איני רואה כיצד אפשר להכריז בדרך שיפוטית על בטלותה של עסקה מבחינת דיני המס (השווה גליקסברג, שם, בעמ' 50-54). שאלה נוספות היא מהו האינטרס הציבורי כי המס ישולם דווקא על-ידי פרומדיקו ולא על-ידי ארוטף?

176. זאת ועוד אחרת. אנו נמצאים במסגרת דיני העונשין ועלינו לשאול את עצמנו כיצד אפשר לייחס ליסלזון מודעות לחידושי ההלכה בעניין עיתוק, חידושים אשר בכוחם לשנות את אחריותו הפלילית. האם אין כאן סתירה לעיקרון החוקיות?

177. מכל האמור עולה כי, בנסיבות המקרה הנדון, קיימים קשיים גדולים בביסוס הדוקטרינה של עיתוק הכנסה. לכן, לטעמי, אין לקבל את הקונסטרוקציה של בית המשפט המחוזי בסוגיה זו. אולם, מסקנה זו אינה סוף פסוק בשאלת אחריותם הפלילית של הנאשמים. הסוגיה של העיתוק אינה אלא תוספת צדדית במבנה המקיף שבנה בית המשפט המחוזי. העיתוק הוא כעין חדר צדדי בעליית גג בבניין רב קומות. סגירתו של החדר אינה משפיעה על יתר חלקי הבניין. יצוין, כי ביסודו, הרעיון של עיתוק מהווה הקלה מסוימת מבחינתם של הנאשמים בתקופה הראשונה. ואמנם, הרעיון הועלה, כאמור, מלכתחילה על-ידי סנגוריהם של פרומדיקו, אייזנברג ויסלזון. בסופו של יום, משמעותו המעשית של הרעיון בפסק הדין הייתה לשנות את האישום מעבירות של השמטת הכנסה לעבירת אי ניכוי מס במקור. עם נפילת הרעיון, אנו שבים לבעיה העקרונית של מהות העסקאות מבחינת שלוש המערכות הנורמטיביות הנזכרות.

178. ואמנם, בית המשפט המחוזי הגיע לסוגיה של עיתוק, לאחר ניתוח מקיף ומפורט של העסקאות הבסיסיות. מסקנתו הייתה כי עסקאות אלה מבוססות על היציגים כוזבים והן בעלות אופי מלאכותי ולכן אין להתחשב בהן לצורכי מס. ובעיקר: בעריכתן ובביצוען של עסקאות אלה עברו הנאשמים עבירות מס חמורות. מן ההכרח, איפוא, כי אבחן את מימצאיו ומסקנותיו של בית המשפט המחוזי, כדי לקבוע שמא הדין עם המדינה, אשר ערעורה מופנה כנגד רעיון העיתוק, בטענה כי מן הראוי היה להרשיע את כל הנאשמים בהשמטת הכנסות מדוחותיה של פרומדיקו.

ניתוח המערכת החוזית בתקופה הראשונה

179. אני שב איפוא לנקודת המוצא של הדין. הנחתי היא, כפי שפרטתי בראשית דברי (סעיפים 155-149) כי האחריות דיני עונשין אינה מתבססת על המימד המלאכותי של תכנון המס, אלא על האופי הבדוי והשקרי של העסקאות. והנה, דומה כי נקודת המוצא של בית המשפט המחוזי הייתה שונה. הוא הבחין בין שלושה מצבים שונים והם: עסקה מלאכותית, עסקה בדויה ועסקה מלאכותית בעלת היציגים כוזבים. לפי תפיסה זו נראה כי עסקה מלאכותית גרידא יכולה להתבטל מבחינת דיני המס, אך אינה גוררת אחריות אחריות בפלילים. עסקה בדויה, מצידה, היא עסקה שכל כולה למראית עין. הסוג השלישי הוא כעין תערובת של עסקה בדויה ומלאכותית, דהיינו, יש לה מימדים מלאכותיים, הבאים למנוע חבות במס, אך מצטרפים אליהם היציגים כוזבים בגזרות מסוימות. לדעת בית המשפט המחוזי העסקאות הנדונות הן מן הסוג השלישי, דהיינו תערובת של מלאכותיות והיציגים כוזבים בנקודות אחדות. תפיסה זו השפיעה על בית המשפט המחוזי במציאת היסודות העובדתיים והנפשיים הדרושים לאחריות הפלילית.

180. לפני שאפתח בבחינת ההנחות של בית המשפט המחוזי, ברצוני להעיר מספר הערות כלליות. כפי שציין בית המשפט המחוזי, אין אנו יודעים את כל פרטי העסקאות וההסכמות שנערכו בין הצדדים. מספר דמויות מרכזיות לא העידו במשפט, או משום שהלכו לעולמן, או משום ששהו בחו"ל. אין ספק, כי התמונה הכוללת היא מורכבת ויסודות אחדים מתוכה לא התבהרו. לכן, אין לדיין אלא מה שעיניו ראות. כמו כן, אין ספק כי לפחות העסקה בין פרמינגר לארוטף הייתה בדויה במה שנוגע למחיר הרכישה. אולם עובדה זו אינה מכרעת מבחינת שאלות המיסוי המתעוררות במקרה שלפנינו. השפעתו של ההיצג הכוזב בדבר התמורה חלה, בעיקרו של דבר, ביחסים בין פרמינגר למשקיעים הזרים, סוגיה שאינה עומדת לפנינו. יצוין, כי קיימת מחלוקת בדבר הכללים החלים על מקרה מעין זה ביחסים בין הצדדים הישירים: האם דיני מראית העין - סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי) תשל"ג 1973 - או דיני אי חוקיות - סעיף 30 לחוק החוזים (ראה ג' שלו, **דיני חוזים**, (מהדורה שניה, ירושלים, תשנ"ה) 172-175; ג' טדסקי "חוזת למראית עין ודבר פסלותו" **משפטים** ח (תשל"ח) 507; ע"א 630/78 **ביטון נ' מזרחי**, פ"ד לג(2) 576; ד' פרידמן "אי חוקיות החוזת למראית עין" **הפרקליט** לג (תשמ"א) 152; מ' בן-פורת "חוזת פסול" **ספר זוסמן** (ירושלים, תשמ"ד) 171). כאמור, סוגיה זו אינה שייכת לענייננו. קודם כל, אין אנו יודעים מה היה דיווחו של פרמינגר למס הכנסה; ושנית, כתב האישום אינו מתייחס לעניין זה. החשוב לענייננו הוא שמבחינת דיני המס, יש נפקות לעסקאות המכירה של פרמינגר, שעסקיו נרכשו בפועל על-ידי פרומדיקו והמשקיעים הזרים.

181. נקודת הכובד של הדיון מצויה בשאלה של ההיצגים הכוזבים, מלבד ההיצג הנזכר בדבר התמורה ששולמה בעסקה בין פרמינגר למשקיעים הזרים. בית המשפט המחוזי ייחס משקל מכריע למושג סוכנות בהקשר הנדון. לפי תפיסתו, מושג זה מחייב פעילות ממשית מצד בעל הסוכנות. על יסוד תפיסה זו, בית המשפט הסיק כי בעצם ייחוסן של הסוכנויות לארוטף יש משום היצג כוזב, בשל העובדה המכרעת כי ארוטף לא הייתה גוף פעיל, אלא תאגיד ליכטנשטייני, ששימש רק ככלי קיבול של תשלומי העמלות. הפער בין המערכת החוזית לבין המציאות הוא פונקציה של סבילותה של ארוטף - מחד, ופעילותה האינטנסיבית של פרומדיקו - מאידך. פער זה, שהיה קיים מלכתחילה, הופך את כל המערכת החוזית למלאכותית, המושתתת על היצגים כוזבים. ההיצגים הכוזבים מונחים ביסוד האחריות הפלילית. התוצאה היא כי אין לקבל את המערכת החוזית במתכונתה הכתובה, אלא יש לתופסה על-פי המציאות העסקית שהתקיימה בפועל.

182. לפי תפיסתו של בית המשפט המחוזי, ביסוד העסקה האמיתית שנתקשרה בין הצדדים בשנת 1980 עמד מיזם עסקי משותף בין קבוצת טבע לבין המשקיעים הזרים. המיזם העסקי המשותף רכש את עסק פרמינגר. במסגרת מיזם עסקי זה, המשקיעים הזרים השקיעו השקעה כספית מאסיבית, ובתמורה הם זכו להכנסה מעמלות, כשהן נקיות ממס. קבוצת טבע השקיעה השקעה כספית קטנה יותר, אך היא גם תרמה

למיזם המשותף ידע מקצועי בתחום התרופות. ההשקעות הכספיות איפשרו את ביצוע העסקה המשותפת, שכללה את רכישת עסקי ההפצה ועסקי הסוכנויות. עסקי ההפצה ועסקי הסוכנויות ניתנו בידי פרומדיקו והיא ביצעה את כל הפעילות הממשית בתחום ההפצה ובתחום הסוכנויות ובתמורה היא זכתה להכנסות מן המירווחים. בנוסף לכך, רכשו המשקיעים הזרים אינטרס בעסק הסוכנויות, שניתן כאמור בידי פרומדיקו. אינטרס זה התבטא בציפייה הלגיטימית והמוכרת לשותפות עתידית בין שני הגופים. בין הצדדים נוצרו יחסים של "מעין שותפות", אשר הקנו לזכותם של המשקיעים הזרים לעמלות אופי שהוא מעבר לזכות אובליגטורית לזרם הכנסות גרידא. לאור מערכת יחסים מיוחדת זו בין שתי הקבוצות, הכיר בית המשפט בהעברת ההכנסה, שנבעה מן העמלות, מפרומדיקו לארוטף כעיתוק תקף מבחינת דיני המס, כמוסבר לעיל. בתקופה השנייה אוחדו הבעלויות בפרומדיקו וארוטף ולכן התבטל עיתוק ההכנסה מן העמלות, וההכנסה הזאת שבה להיות הכנסתה של פרומדיקו. בתקופה זו לא חל שינוי בפעילות העסקית הממשית ועסק הסוכנויות המשיך להתקיים בפרומדיקו.

183. אם אעמיד כעת את המערכת החוזית מול המערכת שנראית בעיני בית המשפט המחוזי כאמיתית, הרי בתקופה הראשונה נוצרת התמונה הבאה: לפי המערכת החוזית העביר פרמינגר את עסקי הסוכנויות לידי ארוטף וארוטף, תוך פיצול בין הסוכנות לבין ההפצה, העביר את ההפצה, לתקופה של שבע שנים, לידי פרומדיקו. לעומת זאת, לפי התפיסה של בית המשפט המחוזי, פרמינגר העביר את עסקי הסוכנויות לידי פרומדיקו, כמיזם משותף עם ארוטף, תוך כדי עיתוק ההכנסה מן העמלות לידי ארוטף.

184. למדינה תפיסה שונה של מהות העסקה בין הצדדים. בערעור מטעמה נטען כי המהות האמיתית של העסקה הכוללת היא רכישת כל עסקי פרמינגר על-ידי פרומדיקו והמשך הפעלתם באותה מתכונת, כשהמשקיעים הזרים תורמים לעסקה הזאת בדרך של מימון רכישת הנכסים הלא מוחשיים של פרמינגר. המדינה מציעה שתי אפשרויות כדי לאפיין את תשלום העמלות מפרומדיקו לארוטף. אפשרות אחת היא כי המדובר בהחזר השקעה, אם כי מקובל על המדינה שמעמדם של המשקיעים הזרים היה שונה משל גוף פיננסי חיצוני לעסקה, שכן הם היו צד למיזם של רכישת פרמינגר. אפשרות שניה היא לראות בעמלות כמעין דיבידנד. באשר לשותפות, לפי תפיסת המדינה, בין התאגידים פרומדיקו וארוטף לא הייתה שותפות או "מעין שותפות". עם זאת, ברמת הבעלים של התאגידים המעורבים התקיימו יחסים לקראת מימוש שותפות ביניהם. ביניהם הייתה הסכמה ג'נטלמנית לשותפות עתידית, תוך התחשבות מאזנת בין הצדדים, הסכמה שגובתה בסמכויות בורר נרחבות. ההסכמה להתחשבות מאזנת מומשה הלכה למעשה במכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים ב-1987. אומר מיד כי עמדת המדינה בדבר עסקת מימון אינה תואמת את התשתית הראייתית ובצדק דחה אותה בית המשפט המחוזי. אם אכן מדובר במימון, אין בפי המדינה הסבר לכך שהעברת העמלות לארוטף

נמשכה זמן רב לאחר פרעון החוב המקורי. זאת ועוד, טענת המימון עומדת בסתירה מוחלטת לטענה אחרת של המדינה, שעניינה הסכמה ג'נטלמנית לשותפות עתידית.

185. הנאשמים טענו בפנינו, כי עסקת 1980 הייתה עסקה אמיתית. המערכת החוזית שנכרתה שיקפה את ההסכמה האמיתית בין הצדדים עובר לכריתת ההסכמים. הורביץ הוסיף וטען כי גם אם המציאות שהתהוותה בפועל לאחר חתימת חוזי 1980, הייתה בה משום סטייה מהתבנית החוזית שסוכמה, סטיות אלה היו קלות ושוליות בלבד ובכל מקרה אינן מכתומות בכזב את העסקה ב-1980.

186. אין להטיל ספק בכך כי דעתם של כל המעורבים בעסקאות, הן בשנת 1980 הן בשנת 1987, הייתה נתונה לתכנון מס. שאיפתם של אנשי עסקים בעולם כולו היא להפחית מחבות המס, במיוחד במקומות שבהם שיעורי המס הם גבוהים (השווה *G.S.A. Wheatcroft "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance" 18 Modern L.R. 209 [1955], 209-210*). לעיתים היבטי המס נמנים בין השיקולים המכריעים לביצוע עסקאות מסחריות. עמד על כך השופט א' ויתקון בע"א 262/65 **מנהל מס שבח נ' תמיר**, פ"ד כ(1) 695 באומר:

אין ערך רב לכל חקירה ודרישה זו בדבר המניעים האמיתיים, שהביאו את המשיבים לידי ביצוע השינויים בדירתם. אשליה היא להניח, שהאזרח אינו ער לתוצאות הפיסקליות של מעשיו ומחדליו, ולדרוש ממנו להיות תם. בדרך זו רק נחנך אותו לצביעות (**שם**, עמ' 699-700).

דברים ברוח זו כתב השופט ד' לזין במאמרו "הגבול בין המותר והאסור בתכנוני מס" **רואה חשבון** לט

(1990) 109, בעמ' 110:

במציאות שתארתיה, טבעי שהאזרח-הנישום, בשיקוליו הכלכליים ובקביעת מדיניותו העסקית יתן דעתו במידה רבה וגוברת לעול המסים המונחת עליו, שהרי התעלמות מהיקף ועומק המיסוי ומהשלכותיו על חוסנו של המפעל הכלכלי, על יכולת העמידה של העסק, עלולה לדרדר אלי התמוטטות עסקית וחיסול.

יתכן מאוד כי הצדק עם המדינה בהשערתה כי לו היו המשקיעים הזרים מתחייבים במלוא חבות המס

החל בישראל, הם היו נמנעים מלערוך את העסקה. העסקאות הנדונות תוכננו, אם כן, בעזרת עורכי הדין, בצורה שתביא לידי המעטת חבות המס עד כמה שניתן. על שאיפה זו, שהיא כאמור טבעית אצל אנשי עסקים, מעידות במקרה שלפנינו, בין היתר, העובדות הבאות: ציון תמורה מופחתת בהסכם בין פרמינגר לארוטף;

הקמת אנשטאלט בנסיכות ליכטנשטיין על-ידי המשקיעים הזרים; פיצול עסק פרמינגר בין סוכנויות לבין הפצה והעברת העמלות לידי המשקיעים הזרים. במיוחד בולטת העובדה של יצירת אנשטאלט ליכטנשטייני, שעה שמן המפורסמות הוא שהנסיכות משמשת כאחד ממקלטי המס המובהקים. ידוע הוא כי בליכטנשטיין רשומים עשרות אלפי תאגידים, להם הון עתק המוערך במאות מיליארדים של פרנקים שווייצריים. האנשטאלט עצמו הוא מוסד ייחודי של המערכת המשפטית הליכטנשטיינית, והוא כעין ייצור כילאיים בין חברת מניות לבין קרן נאמנות. אין לו בעלי מניות והוא משמש לרוב כגוף, בעל הון מינימלי, לאחזקת השקעות פאסיביות.

187. כפי שהסברתי בראשית דברי (סעיפים 149-155) השאלה המכרעת ביחסי הגומלין בין המערכת החוזית, המערכת המיסויית והמערכת הפלילית היא האם מדובר בעסקה אמיתית, מלאכותית או בדויה. בהנחה כי אין לתפוס את העסקה החוזית במתכונתה הפורמלית, ההבחנה המרכזית, מבחינת האחריות בפלילים, היא בין עסקה מלאכותית לבין עסקה בדויה. אם היא מלאכותית, היא נתפסת על-ידי ההוראה האנטי-תכנונית של סעיף 86 לפקודה. העסקה עוברת סיווג מחדש ביוזמת פקיד השומה ולפי שיקול דעתו, פעולה שהיא, בלשונן של גליקסברג, קונסטטיטובית. (על שיקול דעתו של פקיד שומה ראה ע"א 83/81 **ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פ"ש חיפה**, פ"ד מ(3) 402, 409; גליקסברג, **שם**, עמ' 168 ואילך; ד' גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי-תכנוניות: העדפת התפיסה הפונקציונלית על-פי התפיסה הקונספטואלית" **משפטים** ל(תש"ס) 545, 552-553). מלאכותיות גרידא אינה מספקת כדי להטיל אחריות פלילית על המעורבים בתכנון המס. לשם אחריות זו יש צורך במעשה פלילי, דהיינו, במעשה בלתי חוקי. (השווה את הדיון בהגדרת התחמקות ממס אצל א' לפידות, **התחמקות והשתמטות ממס הכנסה** (ירושלים, תשכ"ז 1966-) בעמ' 91). כאמור, מעשי בדייה הם מעשים פליליים. כפי שצוין, המודעות של מתכנן המס כי אפשר והעסקה תוצהר מלאכותית, אינה בבחינת עצימת עיניים במובן המחשבה הפלילית.

188. אבהיר את הרכיב של המחשבה הפלילית מנקודת ראות נוספת. שאיפתו של בעל תכנון מס הוא למנוע את החבות באמצעות המשפט עצמו. כפי שהתבטא השופט מ' זילברג בדונו בהערמה במשפט העברי, שהיא, כנזכר לעיל, סוגיה הקרובה לתכנון מס: הערמה "ה'שוכנת חכמה' - מכוונת כלפי החוק עצמו, בחינת 'יכה יוסי את יוסי': מערימים על החוק באמצעות החוק גופו". (מ' זילברג, **כך דרכו של תלמוד**, בעמ' 26). בתכנון מס המטרה היא איפוא לא לרמות את מס הכנסה אלא "להכותו" באמצעות המערכת המשפטית עצמה. כפי שנאמר במקורות ההלכה היהודית: "מערים סבור לעשות בהיתר" (לעיל סעיף 160).

189. על רקע הנחות אלה אבחן כעת את המערכת החוזית ואת מסקנותיו של בית המשפט המחוזי לגביה, כשהבחנה המנחה היא בין מלאכותיות העסקה לבדיית העסקה. נעיון מקרוב בשני ההסכמים המרכזיים, שהם

ההסכם בין פרמינגר לארוטף (ת21/1)) וההסכם בין ארוטף לפרומדיקו (נ18/א). הרעיון המרכזי של תכנון המס בעסקה הכוללת בין שלושת הצדדים, שהם פרמינגר, ארוטף ופרומדיקו, הוא הפיצול בין הפעילות העסקית של עסקי סחר בתרופות לבין הזכות לסוכנויות גופה. כדי להשיג פיצול זה רכשה פרומדיקו את התשתית הפיזית של פרמינגר בישראל, במישרין מפרמינגר, מן הצד האחד, ואת זכות ההפצה לתקופה מוגבלת מאת ארוטף, מן הצד האחר.

190. יצוין, כי זכות הסוכנויות של יצרני התרופות כוללת בתוכה את ההפצה, כי משמעות הסוכנות בהקשר זה היא בלעדיות השיווק בישראל. הסכם ההפצה בין ארוטף לפרומדיקו פיצל את עצם זכות הבלעדיות מן השיווק. פיצול זה הביא גם לידי פיצול בין ריווחי השיווק המופקים על-ידי פרומדיקו בצורה של מירווח, כמוסבר לעיל, לבין העמלות, המשתלמות מעת היצרנים לארוטף. במבט מקיף נוצר מיזם משותף בין ארוטף לפרומדיקו, משום שללא שיווק בפועל נשאר זכות הסוכנות ריקה מתוכן כלכלי. אך אין בעצם החלוקה הזאת משום שותפות במובן הצר. אמנם, נראה כי ברקע היחסים עמדה אופציה לשותפות, שבסופו של עניין לא יצאה לפועל. עוד אשוב להיבט זה של העסקה.

191. אם נבחן את הנסיבות של העסקה הכוללת, נראה כי הצדדים התכוונו באמת ובתמים להגשים את המבנה המיוחד של תכנון המס. על כך מעידים ההתחייבות של פרמינגר לדאוג להעברת ההסכמים שהיו בינו לבין היצרנים לידי ארוטף (סעיף 3 בהסכם) וביצוע התחייבות זו על-ידי פרמינגר, אשר הודיע כי הרוב המכריע של היצרנים הסכימו להעניק את הבלעדיות לארוטף (נ29/ ו-31/). עדות נוספת לכך היא הסכם ההפצה שנערך בין ארוטף לפרומדיקו לתקופה של שבע שנים. כמו כן שולמו בפועל לידי ארוטף מלוא העמלות שבאו מן היצרנים. לכך יש להוסיף כי לקראת שנת 1987, שהיא שנת סיום הסכם ההפצה, נערכו דיונים אינטנסיביים שהביאו לבסוף לידי קניית פרומדיקו על-ידי ארוטף. מן הנסיבות הנזכרות עולה, אם כן, כי הסכמיהם של המתקשרים לא היו למראית עין, אלא הם ביטאו את כוונתם האמיתית של המתקשרים. שאלה אחרת היא, כמובן, אם ההסדרים האלה, שנולדו מתוך המטרה של תכנון מס, היו מתקבלים על דעתו של פקיד השומה. יתכן כי האחרון היה מחליט לראות אותם בעלי אופי מלאכותי, תכונה אשר הייתה מצדיקה את סיווגן מחדש של כל העסקאות במישור האזרחי של דיני המס, על-פי הוראת סעיף 86 לפקודה.

192. נשאלת השאלה, מה הניע את בית המשפט המחוזי לראות במערכת החוזית מערכת בדויה - להבדיל ממלאכותית - שהיא בעלת תוצאות פליליות? התשובה מצויה בתפיסתו הכללית של בית המשפט את מושג הסוכנות בהקשר הנדון של שיווק תרופות. לדעתו, עסק הסוכנויות לא יכול היה לעבור לידי ארוטף, משום שעסק מעין זה דורש פעילות עסקית בפועל. והנה, פעילות זו התבצעה בפועל על-ידי פרומדיקו. ארוטף הייתה

פאסיבית לחלוטין בתחום הפעילות העסקית לאורך כל השנים. לכן, המערכת החוזית, שהתיימרה להעביר את עסק הסוכנויות מפרמינגר לידי ארוטף, לא שיקפה את המציאות והיא נוצרה, לכן, למראית עין בלבד. בשל מודעתו של הורביץ למצב דברים זה, נתגבשו אצלו היסודות העובדתיים והנפשיים של עבירות המס שיוחסו לו. (נתעלם בהקשר זה מרעיון העיתוק שמיקד את האחריות הפלילית לעבירת אי-ניכוי מס).

193. בנקטו גישה החלטית זו לגבי מושג הסוכנות, נתפס בית המשפט המחוזי לכלל טעות. תכנון המס בנסיבות המקרה התבסס דווקא על הרעיון כי יש להפריד בין הסוכנות, הנתפסת כזכות הבלעדיות לשיווק התרופות בישראל, לבין השיווק עצמו. כלומר, הסוכנות (במציאות: שורה של סוכנויות יחידות) היא הנכס, אשר יכול להצמיח פירות באמצעות הפצת המוצר. אין כל מניעה כי בעל הנכס יעביר את זכות השיווק של המוצר לידי אדם אחר, מבלי לגרוע במאומה מן הנכס שבידו שהוא, כאמור, זכות הבלעדיות לשיווק, המצמיחה מצדה את העמלות. טול, לדוגמה, את זכות היוצרים בספר השייכת לראובן, ואשר מצמיחה לו תמלוגים מכוח הפצת הספר על-ידי שמעון, שהוא בעל זכות ההפצה של הספר על רווחיה שלה. ואם תאמר כי זכות יוצרים (או זכות פטנט או כל קניין רוחני אחר) שונה מן הסוכנות, בשל כך שממהות האחרונה להתבטא בפעילות כלשהי, הרי אומר לך כי לא כך הדבר. אין כל הכרח עקרוני כי בעל זכות הבלעדיות לשיווק מוצר יהיה פעיל בפעילות עסקית כלשהי. נניח, במקרה שלנו, כי שוק התרופות בישראל מתמקד באופן בלעדי בשוק המוסדי, שבו הצרכנים רוכשים במישרין את התרופות מן היצרנים בחו"ל. נניח עוד כי שוק זה מבוסס כלכלית עד כדי כך שאין כלל צורך במאמצי שיווק כלשהם. המחזור גדול, היצרנים והצרכנים מרוצים, ובעל הסוכנות מקבל באופן שוטף את העמלות לפי מחזור השיווק וזאת לשביעות רצונו המלאה. מה ימנע ממנו להסתפק בכך ולהימנע מכל פעילות "סוכנותית"?! מה ימנע ממנו, אם רצונו בכך, למכור זכות מניבה פירות זו לאדם אחר?

194. נכון, זכות הבלעדיות במסגרת סוכנות לשיווק מוצר אינה בבחינת קניין רוחני בעל אופי יציב. לעיתים, היא מבוססת על כעין "הסכם ג'נטלמני" העשוי להסתיים בפעולה חד-צדדית של היצרן. (ראה למשל מכתב מחברת laboratori Don Baxter s.p.a. לפרומדיקו מתוך ת90/). אך שברירותה היחסית של הזכות אינה גורעת ממשמעותה הכלכלית הרבה, במיוחד כאשר מדובר במכלול של סוכנויות בענף נתון. יצוין, כי זכות הבלעדיות במסגרת סוכנות היא אינטרס משותף של היצרן ושל בעל הסוכנות. כך למשל, מבחינתו של יצרן התרופות, קיום הסוכנות יש בו כדי למנוע "ייבוא מקביל" של תרופות, מניעה שהיא אינטרס כלכלי חשוב מאד של היצרן. לכן, אם מחזור השיווק הוא משביע רצון, אין כל צורך בפעילות "שומרת סוכנות" או "מרחיבת סוכנות" מצד הסוכן. בניגוד להנחתו של בית המשפט המחוזי, תתכן גם תתכן מציאות של "סוכן עצל" ושל "סוכן פאסיבי".

195. לסוגיה היבט נוסף שהוא אף יותר עקרוני. הצדדים התכוונו במלוא הרצינות - בעיקר בשל שיקולי מס - לפצל בין הפעילות העסקית, המתקיימת בישראל ומחוץ לישראל באמצעות פרומדיקו, לבין הנכס, שהוא הזכות המאפשרת פעילות עסקית זו. המשקיעים הזרים שאפו לשמור בקפדנות על בעלותם בנכס מניב העמלות, מבלי שיצטרכו לעסוק בפעילות מסחרית כלשהי. בשל כך דאגו לאישור העברת הסוכנויות לרשותם מצד כל היצרנים ולקבלת התשלום השוטף של העמלות, הנובעות מן הסוכנות. לא מצאתי בהסכמים של המתקשרים יסוד להנחה כי הפעילות העסקית הכוללת של פרומדיקו עמדה בניגוד למציאות הנורמטיבית המונחת ביסוד המערכת החוזית. שאלה אחרת לגמרי, שאין אני נזקק לה, היא האם המערכת החוזית נתפסת על-ידי הנורמות האנטי-תכנוניות של מערכת המיסוי, וזאת בשל האפשרות כי הפיצול בין הנכס מניב העמלות לבין הפעילות העסקית עצמה יראה בעיני פקיד השומה בעל אופי מלאכותי, המצדיק את סיווגה מחדש של העסקה כולה. במלים אחרות, לא בעסקה בדויה מדובר, אלא באפשרות של עסקה מלאכותית, על כל ההשלכות שיש להבחנה זו במישור המערכת הפלילית.

196. היבט אחר שהעסיק את בית המשפט המחוזי באיפיון העסקה הכוללת נוגע לרעיון השותפות של בעלי התאגידים במיזם. בית המשפט המחוזי דחה אמנם את טענת המדינה, כי, מלכתחילה, הייתה שותפות פורמלית בין המשקיעים הזרים לבין הורביץ בעסקי פרמינגר. בית המשפט לא מצא ראיות מספיקות לביסוס שותפות פורמלית מעין זאת. עם זאת, בית המשפט גרס כי ברקע הדברים הייתה הבנה בין הצדדים על אפשרות של איזון רטרואקטיבי ביניהם שיתבסס על רעיון השותפות. אין ספק כי ממהלכי הבורריות וממכירת פרומדיקו למשקיעים הזרים עולה תמונה של איזון בין הצדדים, שבמרכזו רעיון של שותפות רטרואקטיבית במיזם. אך, לטעמי, אין באפשרות זו, שלא נתבררה די צרכה, כדי להשפיע על שאלת מהות המערכת החוזית והשלכתה על חבות המס ועל האחריות הפלילית של הורביץ. נראה לי כי מבחינת חבות המס על העמלות ששולמו לארוטף, שהיא השאלה המצויה במרכז דיונונו, ההסכמה האפשרית על איזון בין הצדדים, באמצעות רעיון של שותפות למפרע, אינה מעלה ואינה מורידה. אין ספק כי ביצוע איזון מעין זה הוא אירוע מס, אך תחולתו במישור המסים הוא מכאן ואילך.

197. המסקנה העולה מדברינו עד כה היא, איפוא, שאין לפנינו עסקה בדויה במובן סעיף 86 לפקודה. היא אמיתית במישור החוזי הקובע את יחסי הצדדים בינם לבין עצמם, וכל עוד לא סווגה מחדש על-ידי פקיד השומה על יסוד שיקול דעתו לפי ההוראה הנזכרת, אין בעצם המלאכותיות (האובייקטיבית) של העסקה משום יצירת חבות מס, הדרושה לשם קיום הרכיב ההתנהגותי בעבירה הקבועה בהוראת סעיף 220 לפקודה. אולם, בכך לא סגי. עדיין יש לבחון אם אין העסקה המקורית בין הצדדים, כניסוחה בחוזים, מטילה חבות מס בישראל על-פי ההוראות הרגילות של בסיס המס, וזאת ללא היזקקות לנורמה אנטי-תכנונית.

חבות המס על-פי המערכת החוזית

198. שאלה זו לא נבחנה על-ידי בית המשפט המחוזי, משום שהוא יצא מן ההנחה כי המערכת החוזית אינה אמיתית. בחינתו את חבות המס הייתה מבוססת על מה שנראה בעיניו כמציאות העסקית בין הצדדים. עם זאת, בית המשפט המחוזי בחן שאלה מקבילה, על יסוד הנחתו, כי במסגרת רעיון העיתוק, ההכנסה מן העמלות נעתקה מפרומדיקו לארוטף. עיתוק זה חייב את בית המשפט המחוזי לבחון את חבות המס של ארוטף. בחינה זו הצריכה התמודדות עם מספר שאלות מרכזיות, כגון מקור ההכנסה, בעל ההכנסה והזיקה לישראל. מסקנתו של בית המשפט המחוזי הייתה, כאמור, כי מקור ההכנסה הוא "עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה, בעל ההכנסה הוא ארוטף, אך בשל הזיקה לישראל חייבת ארוטף במס הכנסה בישראל, חבות שהטילה על פרומדיקו חובת ניכוי מס במקור.

199. גם אם השאלות שאבחן בהמשך דברי מקבילות לאלה שנבחנו על-ידי בית המשפט המחוזי - ואיני רואה צורך לבחון את נכונות מסקנותיו של בית המשפט המחוזי בסוגיה זו - הרי נקודת המוצא בניתוח שלנו שונה תכלית השינוי: לפי העסקה האמיתית, כלומר העסקה שלא סווגה מחדש בשל מלאכותיות, העמלות נובעות מזכות הבלעדיות שנרכשה על-ידי ארוטף מאת פרמינגר. יצוין, כי בעלת הזכות, ארוטף, מקום מושבה בחו"ל. בעליה של ארוטף, גם מקום מושבם שלהם בחו"ל. בנוסף, העמלות אינן משתלמות על-ידי תושב ישראלי אלא על-ידי יצרנים, שמקום מושבם בחו"ל. לבסוף, ההסכמים היוצרים את הזכות לעמלות, דהיינו ההסכמים בין רוכשי התרופות לבין היצרנים, מתבצעים בחו"ל והזכות לעמלה נוצרת ברגע רכישת הסחורה בחו"ל. לעומת זאת, גובה העמלות הוא פונקציה של שיווק התרופות בישראל, שיווק המצריך פעילות המתבצעת על-ידי פרומדיקו בישראל. כמו כן, פרומדיקו פעילה בטיפול הסוכנויות ופעילותה אף מביאה להרחבתן.

200. על רקע נתונים אלה יש לבחון איפוא את חבות המס בישראל. אתחיל באפיון מקור ההכנסה. לפי גישת המחוקק, "שום תקבול-כסף, שבח או התעשרות לא ייחשב ל"הכנסה", אלא אם יש מקור, שממנו מופק התקבול כפרי מן העץ" (ויתקון, שם, בעמ' 58). נראה כי הכנסתה של ארוטף היא הכנסה פאסיבית, קרי הכנסה אשר מאפיינה העיקרי הוא היותה תשואה על הון מושקע (רפאל כרך ראשון, שם, בעמ' 102). בשל העובדה כי ההכנסה נובעת מזכותה של ארוטף לבלעדיות השיווק, כתוצאה מהיותה בעלת הסוכנויות, הרי ההוראה הרלוונטית היא סעיף 2(7) לפקודה, הממסה "השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי". סעיף 2(7) עוסק בפירותיהם של נכסים ערטיילאיים. עמד על כך א' רפאל בספרו:

דומה כי שימוש העיקרי של מקור ההכנסה המצוין בסעיף 2(7) הנו לתפוס בכף הכנסות הנובעות מנכסים ערטיילאיים ובלתי מוחשיים.

דוגמה נפוצה לכך מהווים תמלוגים, המשתלמים לבעליו של פטנט, מדגם או זכות יוצרים, המרשה את השימוש בהם אך שאין עסקו בהענקת רשיונות לניצולם. (רפאל כרך ראשון, שם, בעמ' 133).

יצוין כי תפיסת הזכות הנדונה כנכס תואמת את ההגדרה הכללית של "נכס" בסעיף 88, הנוגע לחלק

ה' לפקודה (ראה גם נמדר בספרו, שם, בעמ' 178).

201. מספר מילים על מהות הנכס המצוי בידי ארוטף. הצבעתי על כך כי הזכות לבלעדיות אינה נמנית על זכויות הקניין הרוחני המסורתיות, כגון זכות יוצרים, פטנט או מדגם, והיא אף אינה זהה עם מוניטין, שהם נוגעים לחוג הלקוחות של בעל עסק. עם זאת, יש לזכות הבלעדיות ערך כלכלי רב, גם אם נעדרת ממנה היציבות של זכויות הקניין הרוחני המסורתיות. בנסיבות המקרה שלנו, זכות הבלעדיות הועברה במערכת החוזית מפרמינגר לארוטף וזכות זו הוכרה הן על-ידי היצרנים, הן על-ידי פרומדיקו. בית המשפט המחוזי יצא מן ההנחה כי "אין יריבות" בין ארוטף לבין היצרנים, ועל טענה זו שב וחזר בא-כוח המדינה בערעור שלפנינו. קביעה זו אינה מדויקת. אמנם, קיימת אפשרות כי היצרן יודיע על הפסקת זכות הבלעדיות מעת לעת. אך כל עוד לא נכנסה הודעה מעין זו לתוקף - ואפשר כי בעל הזכות זכאי להודעה מוקדמת שניתנה זמן סביר מראש - הזכות מוגנת על-ידי המערכת החוזית. הגנה זו לא ניתנת רק כלפי פרומדיקו, אלא היא יעילה גם כלפי היצרנים, אשר העניקו את הבלעדיות לארוטף. לכן אם יצרן, בניגוד לנוהג המוסכם, יפר את הבלעדיות, הוא יהיה אחראי כלפי ארוטף במסגרת המערכת החוזית. יתרה מזו, בהנחה כי יצרן יעניק בלעדיות לפרומדיקו, תוך ידיעה כי הענקה זו נוגדת את המוסכם בין ארוטף לפרומדיקו, היצרן יהיה חשוף לתביעה בעילה של גרם הפרת חוזה. נמצא, כי גם במישור זה קיימת יריבות בין ארוטף לבין היצרן.

202. סיווג ההכנסה של ארוטף מעמלות כהכנסה פאסיבית מנכס, במסגרת סעיף 2(7) לפקודה, תואם, אם כן, את אפיונה של ההכנסה במשפט הפרטי, כהכנסה הנובעת מזכות הסוכנויות של ארוטף. על חשיבותו של התיאום בין המהות האזרחית לבין קביעת המהות לצורך דיני המס עמד השופט ברק בד"נ 16/82 פקיד השומה תל-אביב נ' צבי לידור, פ"ד לט(2) 757:

ניתן לומר, כי את אירוע המס יש להצמיד - בהעדר טענה לעיסקה מלאכותית - לתוצאות התנהגותם של הצדדים במשפט הפרטי, וכי אמות המידה "האזרחיות" הן שיאפיינו את מהותו של התקבול לצורכי המס (השווה י' הדרי י-א' אלתר, "החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים" עיוני משפט י (תשמ"ד-תשמ"ה) 429). (שם, בעמ' 779).

203. מן האמור נובע כי מקור ההכנסה מצוי בזכות הבלעדיות המוחזקת בידי ארוטף. מכך נובע כי בעל ההכנסה הוא ארוטף. נשאלת השאלה מהו "כלל המקור" של הכנסה לפי סעיף 2(7) מבחינת "יריעת המס הישראלית" (א' רפאל ו' מהולל, מס הכנסה (כרך רביעי, תל-אביב, תשנ"ו בעמ' 13 (להלן: "רפאל כרך רביעי")). יצוין, כי לגבי סוגים חשובים של הכנסה פאסיבית נקבע בשנת 1975 הסדר מיוחד בהוראת סעיף 4)5 לפקודה, אשר זו לשונה:

מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

...

(4) ריבית, הפרשי הצמדה, דמי שכירות ותמלוגים ששילמה המדינה או ששילם תושב ישראל, למעט תשלומים כאמור ששילם מפעל קבע בחוץ-לארץ של תושב ישראל על הלוואה או שימוש בנכסים לצרכי אותו מפעל ולמעט תשלומים כאמור בשל הלוואה או נכסים ששימשו בחוץ לארץ שלא לצרכי ייצור הכנסה.

נמצא, כי לפי ההסדר החקיקתי המיוחד, הכלל הרחב למיקום מקורן הגיאוגרפי של הכנסות פאסיביות מריבית, הפרשי הצמדה, דמי שכירות ותמלוגים הוא מקום מושבו של המשלם (רפאל כרך רביעי, שם, בעמ' 104). לכן, לו העמלות הנדונות היו נתפסות על-ידי הוראת סעיף 4)5 לפקודה, מס ישראלי לא היה חל על הכנסה זו. אולם, ספק רב אם העמלות הנדונות, המשתלמות על-ידי יצרנים זרים לידי ארוטף, נכנסות תחת אחד הסוגים המנויים בהוראה הנזכרת. ספק רב גם אם יש להחיל לגביהן הלכה דומה בדרך של היקש. מן ההכרח איפוא לחזור להלכות הראשוניות בדבר המקום הגיאוגרפי של מקורות הכנסה פאסיביים. בידוע, כי הוראות סעיף 5 לפקודה אינן גורעות מחביונות מס הקבועות בסעיף 2 לפקודה (רפאל כרך רביעי, שם, בעמ' 100). השאלה חוזרת להבנת הרישא של סעיף 2 לפקודה - "נצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל", כאשר הביטויים הפקה וצמיחה מגלמים את רעיון "המקור" (ויתקון, שם, בעמ' 128-129; ע"א 319/58 פקיד שומה נתניה נ' גרוס, פ"ד יד 689; א' לפידות "סמכות פרסונאלית וסמכות טריטוריאלית בהטלת מיסים" רואה חשבון יח (1968) 504, 505. השווה י' מ' אדרעי, מיסוי פעילות בינלאומית (תל-אביב, תשנ"ב) עמ' 57 ואילך).

204. שאלה זו נדונה לפני חקיקת סעיף 4)5 בשורה של פסקי דין, ביניהם ע"א 702/70 פקיד השומה חיפה נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פ"ד כה(2) 617 (להלן: "פרשת חברת חשמל"). את גישת הפסיקה בפרשת חברת החשמל לגבי מקום ההפקה והצמיחה של הכנסה מריבית מקובל לכנות "מבחן מירב הזיקות" (זילבר, מיסוי בינלאומי (תל-אביב, תש"ן) בעמ' 108-109 (להלן: "זילבר")) או "מבחן הזיקה" (ד' גליקסברג "מבחן מקום המקור של ריבית, לאור הסעיף 4)5(א) לפקודת מס הכנסה" הרבעון הישראלי למיסים יג (1984) 294, בעמ' 295. כן ראה א' רפאל "מקורה הגיאוגרפי של ריבית לצורך חיובה במס בישראל" רואה החשבון כ"ב (1971) 146 ואדרעי, שם, בעמ' 110. לדעה שונה, לפיה המבחן בפרשת חברת חשמל הוא מקום

כריתת החוזה, ראה א' יורן "התיקונים בפקודת מס הכנסה בשנת המס 1974 הפרקליט כט (תשל"ד) 639, 443). בעקבות ההחלטה בפרשת חברת חשמל נחקק סעיף 5(4) לפקודה, הנזכר לעיל.

205. מאחר שהעמלות הנדונות אינן ריבית או דיבידנד במובן סעיף 2(4) לפקודה, אלא הכנסה מנכס במובן סעיף 2(7), קשה לדלות מתוך הפסיקה את מהותו של המבחן לסיווג הגיאוגרפי של ההכנסה. על קושי זה עמד י' זילבר בספרו:

לגבי סיווג הגיאוגרפי של הכנסות מדמי שכירות או מתמלוגים נקבע אמנם מבחן מפורש בסעיף 5(4) לפקודה, לפיו רואים הכנסות אלה כמופקות בישראל כאשר המשלם הוא תושב ישראל, אולם, בנסיבות אחרות, או לגבי הכנסות שאינן דמי שכירות ותמלוגים, קשה לדלות מפסיקות בתי המשפט מבחן אחיד לענייננו. (שם, בעמ' 115).

השווה על רקע זה את דבריו של א' רפאל בספרו:

דין מקורות הכנסה, שלהם לא נקבע הסדר ממצה בסעיף 5 לפקודה, ייחתך אך ורק לפי התוכן שניצק במלים "נצמחה" ו"הופקה" שברישא לסעיף 2 לפקודה, כפי שעשינו לגבי הכנסה מ"עסק". מצער הדבר, כי כללים בדבר קביעת מיקום מקורות ההכנסה האלה לא נקבעו בפקודה, ושאר באנגליה קצרה היריעה השיפוטית בשאלה הזאת. (רפאל כרך רביעי, שם, בעמ' 104).

לביקורת על המצב החקיקתי הלוקה בחסר ראה א' יורן "התיקונים בפקודת מס הכנסה בשנת המס 1974 - המצוי והחסר" הפרקליט כט (תשל"ד) 639, 644).

206. ברי, כי שאלת המבחנים לקביעת חבות המס של הכנסות, הנובעות מנכס במובן סעיף 2(7), השייך לבעלים תושב-חוץ, חייבת לקבל תשובה כלשהי, משום שמצב של non liquet, כלומר: תיקו, אינו לגיטימי בשיטתנו המשפטית. מספר מבחנים מתחרים על בכורתם: מבחן מיקום הנכס; מבחן מירב הזיקות; מבחן תושבות מקבל התשלום. לא זו בלבד שכל אחד מהמבחנים האלה עשוי להביא לתוצאה שונה, אלא עצם תוכנם של מבחנים אלה אינו נקי מספקות.

207. נשאר השאלה האם אפשר לראות בעמלות שעברו דרך פרומדיקו בדרכן לארוטף הכנסות ש"נתקבלו" בישראל. בית המשפט המחוזי נטה לדעה כי אמנם כן, "שהרי זרימת העמלות לישראל לידיה של פרומדיקו אכן נבעה מזיקה מהותית ואמיתית לישראל, ולא הייתה 'קבלה מאולצת ואקראית' כלשון ההגנה בסיכומיה" (בעמ' 146 להכרעת הדין). יצוין, כי בית המשפט לא הבחין כלל בהקשר זה בין עמלות שמשולמות ישירות לארוטף לבין עמלות המועברות אליה דרך פרומדיקו.

208. דא עקא, ביסוס החבות על זיקת הקבלה, גם הוא אחוז ספקות לרוב. בהנחה כי ההכנסה של ארוטף צמחה והופקה בחו"ל, במסגרת נכס השייך לארוטף, קשה מאוד לראות במעבר חלק מן הכספים דרך פרומדיקו משום הכנסה שנתקבלה בישראל. הנחת ההוראה היא כי הכסף נתקבל על-ידי הנישום בישראל ולא על-ידי גורם אחר. (השווה לפידות במאמרו, שם, בעמ' 512-513 ראה גם אדרעי, שם, בעמ' 60-61. יתרה מזו, ארוטף אינה נוכחת כלל בישראל. והנה, המחוקק בהוראה מיוחדת בסעיף 68 לפקודה יצר פטור מחבות במס על הכנסה המתקבלת בישראל על-ידי תושב-חוץ, השווה זמן קצר בישראל. ההגיון הענייני מחייב כי הפטור הקיים לגבי תושב-חוץ, בעל שהייה קצרה בישראל, יחול בבחינת קל וחומר על קבלת תשלום עבור תאגיד תושב-חוץ שאינו נוכח כלל בישראל.

דברים ברוח זו כתב א' יורן במאמרו "אימתי רואים הכנסה כמתקבלת בישראל" רואה חשבון נג

(תשל"ג 88):

השאלה אם העברת כספים לחו"ל באמצעות בנק ישראלי יראו בה כקבלת ההכנסה בישראל ע"י מקבל הכספים היא אקדמאית, כי אפילו יראו בבנק המעביר מורשה של המקבל תיוצר "ישיבה" בישראל רק לצורך עיסקת ההעברה וודאי שיתמלאו תנאי הפטור של סעיף 68. (שם, בעמ' 89).

ובהמשך:

כלל נוסף הנרמז בפסק דינו של ביהמ"ש העליון בענין חברת החשמל הוא שבהעברת כסף לחו"ל באמצעות בנק ישראלי לא יראו כקבלת הכסף בישראל ע"י מקבל התשלום. (שם, בעמ' 90).

המסקנה היא כי כסף זה אינו אלא "במעבר", מצב שאינו יכול להטיל חבות מס ישראלית על ארוטף.

יסודות האחריות הפלילית

209. מכל האמור נובע כי סביב שאלת חבותה במס ישראלית של הכנסת ארוטף מעמלות נערמים ספקות על גבי ספקות. התרת ספקות אלה היא מלאכה סבוכה, הדורשת עיון ודיון. מצב דברים זה משליך במישרין על יסודות האחריות הפלילית. כיצד אפשר להרשיע אדם, כאשר בשעת המעשה אחד מרכיבי היסוד העובדתי לוטה בערפול?! לטעמי, כל עוד אין הכרעה שיפוטית מבוססת לגבי מהות המבחן ודרך תחולתו על הכנסה פאסיבית שאינה מוסדרת בסעיף 5(4) לפקודה, הרכיב העובדתי הדרוש בעבירת המס אינו מתקיים. במובן זה, ההכרעה

השיפוטית העתידית היא "קונסטיטוטבית", בדומה להפעלת מבחן המלאכותיות לגבי העסקה כולה. לפנינו "חקיקה שיפוטית" אשר בסוגיה המיוחדת של עבירות מס, מן הראוי שלא תהיה רטרואקטיבית, וזאת בשל עקרון החוקיות במשפט הפלילי. הספק בדבר חבותה במס ישראלי של ארוטף מייטר את בדיקת השאלה, שאף היא אינה נקיה מספקות, בדבר חובת פרומדיקו לדאוג לניכוי מס במקור, בהנחה שלארוטף קיימת חבות מס בישראל. גדר הספקות היא האם פרומדיקו חייבת לנכות מס מתשלומים המשתלמים על-ידי יצרנים בחו"ל. (השווה סעיף 170 לפקודה, המטיל חובת ניכוי מס במקור "על כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל").

210. מן הראוי לבחון כעת את המסקנות העולות מן הניתוח, שהתמקד סביב חבות המס, לגבי אחריות בפלילין של אלי הורביץ, הנוגעת באופן בלעדי לתקופה הראשונה.

211. בית המשפט המחוזי הרשיע את הורביץ בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה, כפי שפורט בפסק דיני לעיל בסעיפים 116-126. בית המשפט הניח כי רכיבי היסוד העובדתי הם המעשה: שימוש במרמה, ערמה ותחבולה או הרשאה להשתמש בהם; הנסיבה: קיומה של חבות מס, ורכיבי היסוד הנפשי הם מחשבה פלילית שעניינה מודעות לטיב המעשה ולנסיבה וכוונה מיוחדת להשיג את היעד של התחמקות ממס.

212. המסקנה המתחייבת מן הניתוח בחוות דעתי היא כי לא הוכחו היסודות הדרושים לקיום האחריות הפלילית, לא היסודות העובדתיים של המעשה הפלילי, ולא היסודות הנפשיים. תחילה דבר היסודות העובדתיים: המערכת החוזית ביטאה, כמוסבר על ידי, את כוונתם האמיתית של המתקשרים, גם אם המניע לעיצובה המיוחד מצוי בתכנון מס. בניגוד להנחתו של בית המשפט המחוזי, לא היו בה שום היצגים כוזבים. נמצא, כי לא התקיים היסוד העובדתי של המרמה, הערמה והתחבולה, יסוד הנדרש על-ידי הוראת סעיף 220(5) לפקודה. כפי שקובע ג' עמיר בספרו הנזכר, בעמ' 340-341:

--- השימוש בתחבולה, זו שעליה מדבר הס' 220(5), הוא המאפיין של השתמטות ממס בהשוואה לעשיית עיסקה מלאכותית, שעליה מדבר ס' 86 לפקודה שהיא המאפיין של הימנעות ממס. כפי שהוסבר בעת הדיון בעיסקה מלאכותית, עריכתה - כולה באמצעים חוקיים ותוך גילוי מלא של המעשים המרכיבים אותה - היא דרך להקטנת נטל המס. שימוש באמצעים בלתי חוקיים, שמטבעם אינם יפים לגילוי, לאותה מטרה עצמה, מהווה השתמטות ממס בצורת תחבולה. אפשר לומר כי ענין הגילוי או ההסתרה עשוי לשמש אבן-בוחן לעיסקה מלאכותית, שמטרתה הימנעות ממס ולתחבולה שמטרתה השתמטות ממס. אם קיים ב"תכנון המס" הזה שלב שגילוי או דיווח עליו יכשיל את הקטנת המס, הרי שעניין לנו עם מעשה בלתי חוקי של שימוש בתחבולה. מכאן מתבקש בהכרח, כי להבדיל מעיסקה מלאכותית, הרי עיסקה בדויה - דהיינו, עיסקה, שכל כולה נוצרה למראית-עין ולשם הצגתה כעיסקה אמיתית ומהותית לפקיד השומה בלבד - עלולה להוות תחבולה בתנאי שניתן מנסיבות תכנונה ודרכי עריכתה ללמוד על הזדון והכוונה להשתמט ממס. ... על מנת לקיים תחבולה שאליה מתכוון ס' 220(5),

לפחות אחד מהמרכיבים בה חייב להיות כוזב, כאשר העושה או הטוען אותה יודע על דבר הכזב שבו ומשתמש בו על מנת שפקיד השומה יעשה את מלאכת השומה, תוך מתן אמון במצב עובדתי שקרי המוצג באמצעות התחבולה כמצב אמיתי.

וברוח זו ראה גם גליקסברג, הקובע באופן החלטי:

--- אנו גורסים כי סעיף 220(5) לפקודה העוסק בשימוש ב"מרמה ערמה או תחבולה" אינו חל על עסקאות הנגועות בעילות הסיווג מחדש.

העולה מן האמור, כי מאחר שלא הוכחו מעשים אסורים ובלתי חוקיים, נופל היסוד ההתנהגותי של העבירה המיוחסת להורביץ.

213. באשר לנסיבה של חבות המס. בית המשפט הניח כי נסיבה זו היא יסוד לאחריות הפלילית במסגרת ההוראה הנזכרת. יצוין, כי בהבדל מהוראת סעיף 220(1) לפקודה, אין בסעיף קטן (5) איזכור של נסיבה בדבר קיומה של חבות מס. עם זאת, אפשר ובית המשפט המחוזי צודק כי הדיבור ברישה של סעיף 220 - "בכוונה להתחמק ממס" - יש לפרשו כמתייחס לנסיבה שבה קיימת חבות המס גם מבחינה אובייקטיבית. בהנחה זו, מסקנתי היא, כמוסבר לעיל, שחבות המס אינה קיימת, כל עוד לא הוחלה לגבי העיסקה כולה הנורמה האנטי-תכנונית, המאפשרת את סיווגה מחדש בשל היותה עיסקה מלאכותית. לכן, על-פי נקודת המוצא של בית המשפט המחוזי, הרואה בנסיבה זו יסוד עובדתי, יסוד זה לא נתקיים. הוא גם אינו קיים, לטעמי, אם נבחן את חבות המס על-פי המערכת החוזית כפי שעוצבה על-ידי המתקשרים. כאמור, השאלה של חבות המס היא סבוכה ביותר, וללא הכרעה שיפוטית אין להניח את קיומה (ראה פסקה 209 לפסק-דין).

214. באשר ליסוד של המחשבה הפלילית, דעתי היא כי אף הוא לא נתקיים, וזאת ממספר טעמים. ראשית, בהעדר ביצוע מעשי תרמית מצד הורביץ או מטעמו, כיצד נניח את קיומה של מודעות סובייקטיבית לגבי הנסיבה הקבועה בהוראת סעיף 220(5) לפקודה ואשר דורשת שימוש במעשי מרמה, ערמה ותחבולה?! שנית, קיימת בעייה דומה לגבי המודעות לחבות המס: כיצד ניתן לייחס להורביץ מודעות לחבות המס, שעה ששאלת קיומה האובייקטיבי-המהותי סבוכה ומסובכת היא, ואינה ברורה כלל ועיקר ללא הכרעה שיפוטית? שלישית, הדרישה לכוונה המיוחסת של התחמקות ממס מעוררת שוב את השאלה העקרונית, האם תכנון מס באמצעות עיסקה, העשויה לא להיות מוכרת על ידי שלטונות המס בשל האופי המלאכותי שלה - האם תכנון מעין זה הוא בבחינת כוונה להתחמקות ממס? ראה בהקשר זה את דבריו של גליקסברג בעמ' 79:

יש להדגיש בהקשר לדיון ביסוד הנפשי, כי הדרישה בסעיף 220 לפקודה לקיום הכוונה "להתחמק ממס" אינה מקדמת את ענינו. אכן המונח "להתחמק" מהווה תרגום המונח המנדטורי "evade" ולכאורה ניתן להסיק מכך כי הסעיף עוסק רק ב-Evasion. עמדה זו יוצרת מעגל שוטה משום שזו השאלה שבה עסקינן: האם דיווח לרשויות המס על תוצאות המס לפי תכנון המס על אף המודעות המלאה לכך שהעסקה נגועה בעילות הסיווג מחדש היא בגדר Evasion.

כאמור, לפי תפיסתם של מחבר זה ושל מחברים אחרים, התשובה היא שלילית. כך היא גם דעתי.

215. אולם, גם אם נניח כי טעות היא בידי גליקסברג ובידי כל המלומדים האחרים, ויש לאמץ את התפיסה התומכת בשימוש ביסוד הנפשי של העבירות הפיסקליות, ולא בשימוש ביסוד ההתנהגותי, הנסמך על עקרון החוקיות - הרי עדיין נראה בעיני כי לא הוכחו היסודות הדרושים להרשעתו של הורביץ בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה. ראשית, עדיין נשארת התפיסה, המקובלת על הכל, כי עצם תכנון המס אינו בבחינת מעשה מרמה. לכן, בהעדר היציגים כוזבים או מעשים אסורים אחרים, אין מתמלא היסוד העובדתי של שימוש במרמה, ערמה או תחבולה. כאמור, טעה בית המשפט המחוזי בהנחתו כי יש במערכת החוזית, כשלעצמה, משום היצג כוזב. אך גם אם נתעלם מן ההיבט העובדתי - דבר שלא קל לעשותו בהקשר הנדון - שאלה גדולה היא בעיני האם נתמלא היסוד הנפשי של כוונה להתחמק מחבות המס. לשם כך אלך בדרכו של בית המשפט המחוזי. הלה השתית את מסקנתו החיובית על שורה של יסודות, אשר כולם יחד אמורים לתמוך בה. דא עקא, חלק מן היסודות אינו נראה בעיני רלוונטי לקיומה של מחשבה פלילית, והחלק האחר, אין בו די כדי לבסס כהלכה. כאמור, בית המשפט ראה את קיומה של המחשבה הפלילית ביסודות הבאים: (1) מודעות וערנות מתמדת לשיקולי מס; (2) מניע, שהוא האינטרס של אי-תשלום מס; (3) מודעות לקיום בעיית חבות המס; (4) מועקה מתמשכת מבעיית המס; (5) הימנעות מפנייה לקבלת ייעוץ מקצועי; (6) המלאכותיות והמצגים הבלתי אמיתיים; (7) בידוד מקור הכנסה שלם מרשת המס; (8) התפרשות המחדל על פני שנים רבות וההיקף הגדול של הסכומים; (9) שיטתיות.

216. היסוד (6) אינו יכול לעמוד, משום שלא היו מצגים בלתי-אמיתיים במערכת החוזית; היסודות (7) עד (9) אינם רלוונטיים בהקשר הנדון. כי מה לי סכום גדול מה לי סכום קטן? מה לי שנה אחת מה לי שנים רבות? מה לי שיטתיות ומה לי אי-שיטתיות? השאלה האמיתית היא האם התכוון הורביץ להתחמק מחבות מס אם לאו? גם המניע, במובן שנתן לו בית המשפט המחוזי, להתחמקות ממס אינו בעל משקל רב כשהמדובר בחבותה של פרומדיקו, להבדיל מחובתה לנכות מס עבור ארוטף. השאלה הגדולה היא, האם די במודעות לבעיית המס, שהייתה קיימת ללא ספק במסגרת תכנון המס, כדי לבסס כוונה פלילית להתחמק ממס. אנסה

להתעלם מן הקושי הגדול של עצם הבנת המושג "התחמקות" בהקשר הפילי. אני גורס כי אין די במודעות גרידא לאפשרות קיום חבות מס, כדי ללמוד ממנה על כוונה להתחמק ממס, שכן לא מדובר ביסוד של מחשבה פלילית רגילה, אלא ביסוד של כוונה מיוחדת. גם המועקה המתמשכת מבעיית המס אינה מספקת לשם כך. אני סבור כי בתכנון מס ללא היצגים כוזבים או תרמית, רק מודעות לקיומה הפוסיטיבי של חבות מס, יש בה כדי להשלים את יסוד הכוונה להתחמק ממס. כלומר, אם נישום יודע, עת הוא עורך עיסקה במסגרת תכנון מס, כי עיסקה מעין זאת סווגה כבר מחדש על ידי פקיד השומה בשל אופיה המלאכותי וחוייבה בפועל במס, רק בנסיבות אלה אפשר לומר כי אצל הנישום קיימת כוונה להתחמק ממס על-ידי עצם עריכת העיסקה המלאכותית. כל זאת, כאמור, על-פי התפיסה המחמירה, הבוחנת את הסוגיה לפי היסוד הנפשי בלבד, ולא לפי עקרון החוקיות ויתר הדרישות העובדתיות.

217. בנסיבות המקרה הנדון, איני רואה כי המודעות של הורביץ הגיעה לדרגה זו. השאלה של חבות המס היא, כאמור, סבוכה ועד לשלב זה בלתי פתורה. הורביץ היה מודע לבעיית המס, אך אין בכך די כדי לבסס אחריות פלילית הדורשת כוונה להתחמק ממס. לדעתי, אין להרחיב את האחריות הפלילית על כל תכנון מס, שאינו מלווה במעשים בלתי חוקיים, גם אם מלווה הוא במודעות לכך שקיימת שאלת מס. אין החוק מטיל חובה על הנישום לדווח לרשויות המס על עיסקאות לגביהן הוא מודע כי הן עשויות להיתפס כמלאכותיות ולהיות כפופות לסיווג מחדש. השווה בהקשר זה את הצעתו של גליקסברג, עמ' 82-83, ובמיוחד את הערתו לגבי הצורך בחקיקה מפורשת.

218. מן האמור עולה, כי התביעה לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר היסודות הנפשיים הדרושים לקיום העבירה, וזאת אף לפי הגישה המחמירה עם הנישום, באשר היא מתעלמת הן מבעיית החוקיות ביחס לרכיב העובדתי של קיום חבות המס, הן מבעיית הפרשנות של מושג ההתחמקות ממס והן מיסודות המרמה הדרושים במסגרת סעיף 220(5) לפקודה. כל שכן, שיש לזכות את הורביץ אם ניתן את דעתנו על ההיבטים הנזכרים. מסקנה זו שוללת מניה וביה גם את האפשרות להרשיע את הורביץ בעבירות של הגשת דו"חות כוזבים ורישום כוזב במסמכי תאגיד, כפי שמבקשת המדינה בערעורה.

ניתוח המערכת החוזית בתקופה השנייה

219. אבחן כעת את חבות המס בתקופה השנייה, הנוגעת ליסלזון. כזכור, בשנת 1987 נרכשה פרומדיקו על-ידי המשקיעים הזרים ונוצרה זהות בין הבעלים של ארוטף לאלה של פרומדיקו. באותה שנה גם נערך הסכם בין ארוטף לבין פרומדיקו, שהסדיר באופן פרטני את היחסים המשפטיים ביניהם [נ18]. בהסכם הצהירה

פרומדיקו, בין היתר, כי כל ההסכמים הקשורים לזכות הסוכנויות של ארוטף, אשר התבצעו בעבר או יתבצעו בעתיד על-ידיה, יהיו מבוצעים למען ארוטף והם רכושה הבלעדי של ארוטף (סעיף 5 להסכם).

220. אזכיר שוב כי בית המשפט המחוזי קבע גם בהקשר זה, כי קיים פער בין המערכת החוזית לבין המציאות. פער זה ביסס בית המשפט על העובדה כי בעוד שמושג הסוכנות מחייב פעילות ממשית מצד בעל הסוכנות, הרי ארוטף נהגה במציאות בפאסיביות מוחלטת. חוסר מעש זה אינו משתקף בהסכם ולכן האחרון אינו תואם את המציאות. לכן, בדומה לתקופה הראשונה, המערכת החוזית היא כוזבת ואין להתחשב בה. יתרה מזו, בתקופה השנייה נתווסף מימד נוסף, המרחיב את הפער בין המערכת החוזית לבין המציאות הכלכלית. מימד זה מתבטא בהאחדת הבעלויות בין ארוטף לפרומדיקו. בשל האחדה זו אין עוד צורך בהסדרה חוזית של מערכת היחסים בין שני התאגידים. נמצא, כי המבנה החוזי הוא מצג חיצוני, שאינו משקף מערכת יחסים אמיתית. בעיני בית המשפט המחוזי, התמונה האמיתית שנוצרה בתקופה השניה היא קיומו של גורם אחד, המפיק ומצמיח הכנסה בישראל ומעביר אותה באופן סיבובי בחזרה אל עצמו, באמצעות תאגיד זר. תפיסה זו הביאה את בית המשפט למסקנה כי בהעברה מכיס לכיס מדובר, ולכן התבטל העיתוק של הכנסת פרומדיקו לארוטף, שהיה קיים בתקופה הראשונה.

221. לא אשוב על ביקורתי בדבר הרעיון של סיום העיתוק עם האחדת הבעלויות (ראה לעיל, סעיף 175). באשר לתפיסתו הכללית של בית המשפט המחוזי, בדבר קיום פער כביכול בין המערכת החוזית למציאות הכלכלית, הרי כבר הצבעתי על כך כי יש להבדיל הבדלה ברורה בין מערכת חוזית בדויה לבין מערכת חוזית מלאכותית. בהתאם למסקנתי לגבי התקופה הראשונה, הרי גם כאן נקודת המוצא היא שהמערכת החוזית אינה למראית עין, באשר היא מבטאת את כוונתם האמיתית של המתקשרים. שאלת המלאכותיות היא, כאמור, עניין של סיווג מחדש, כמוסבר לעיל. לפי הנחתי, אין כל הכרח כי קיום זכות הבלעדיות מחייב פעילות מאת בעל הזכות. איני מקבל איפוא את הנחתו של בית המשפט המחוזי, כי הפאסיביות של ארוטף צריכה הייתה למצוא ביטוי מפורש בהסכם החדש, בו אגע בהמשך דברי. הרעיון כי על המתקשרים לציין בחוזה שלהם יסודות שליליים, העשויים להיות רלוונטיים בהחלת שיקול דעתו של פקיד השומה בדבר מלאכותיות העסקה, רעיון זה מוקשה בעיני מאוד. על ההסכם לבטא את כוונותיהם של המתקשרים ולא יותר מכך.

222. אגב כך ברצוני לציין, כי לאורך פסק הדין המחוזי כולו הושם דגש חזק על שאלת הפעילות או הסבילות של ארוטף כבעלת הסוכנויות. בית המשפט היפנה את תשומת הלב לכך כי בפניות שונות לשלטונות מטבע חוץ ושלטונות מע"מ עוררו הנאשמים את הרושם כי ארוטף היא בעלת פעילות עסקית. הסיכוי לפעילות זו שימש גם נושא בעדותו של הורביץ. בית המשפט המחוזי ראה בכל ההיבטים האלה משום היצג כוזב בדבר

המערכת החוזית האמיתית. לפי נקודת המוצא שלי, שאלת הפעילות בכללותה אינה רלוונטית במסגרת האחריות הפלילית. כאן הנחתי היא כי ארוטף הייתה סבילה לחלוטין. עם זאת, שאלת הפעילות עשויה להיות חשובה בבחינתו של פקיד השומה את האופי המלאכותי של המערכת החוזית. אולם, כפי שהדגשתי כבר מספר פעמים, סוגיה זו אינה שייכת לאחריות הפלילית ולכן איני מביע דעה בה.

223. כמו כן איני יכול לקבל את תפיסתו של בית המשפט המחוזי, כי בשל האחדת הבעלויות בין שני התאגידים אין עוד צורך בהסדרה חוזית של היחסים. תופעה נפוצה היא כי גם חברות אחיות מסדירות ביניהם את היחסים באמצעות הסכמים. בשל כך בלבד אין כל הצדקה להרמת מסך ושוב, שאלת הסיווג מחדש בשל מלאכותיות מצויה במישור אחר (על התעלמות מתאגידי "מלאכותיים" לצורך הטלת חבות במס ראה M.A. Chirelstein "Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance" 77 *Yale L. J.* 440 (1967-1968)). מגישתו הכללית של בית המשפט מצטיירת התמונה כי לא הייתה הקפדה על ההבחנה בין עסקה בדויה לעסקה מלאכותית.

224. לפי דבריו של יסלזון, החוזה החדש נערך בשל סיום הקשרים הקודמים ובשל רצונו להסדר ברור של היחסים. יהא המניע שלו אשר יהא, מן הראוי לצאת מן ההנחה כי ההסכם הכתוב מחייב את שני התאגידים. העיון בפרטי ההסכם מגלה כי תוכנו תואם את עיקרי ההסדר הקודם, אשר ביטא נאמנה את כוונותיהם של המתקשרים ליצור מבנה עסקי במטרה של תכנון מס. בהסכם נכתב כי ארוטף היא בעלת הסוכנויות וכי פרומדיקו מתמנית לסוכנת בלעדית להפצת המוצרים לתקופה של שבע שנים. כן מצוין בהסכם כי ארוטף זכאית לעמלות מן היצרנים וכי על פרומדיקו להעביר לארוטף את הכספים להם היא זכאית, ואשר מסיבה כלשהי הגיעו לידי פרומדיקו. כן מצוין, כפי שהערנו לעיל, כי אם פרומדיקו רוכשת סוכנויות, היא עושה זאת למען ארוטף.

225. מצב הדברים העולה מהסכם זה זהה, איפוא, למצב שהיה קיים בתקופה הראשונה: זכות העמלות היא בידי תאגיד זר. נמצא, כי אין לפנינו עסקה בדויה במובן סעיף 86 לפקודה. בכך אין כמובן כל מניעה כי פקיד השומה יבחן את מידת המלאכותיות שיש בעסקה זו. בהקשר זה הוא רשאי לקחת בחשבון את עובדת האחדת הבעלויות. אולם לצורך האחריות הפלילית אין כל הכרח להכריע בשאלת המלאכותיות ואין לפרש את הערותיי כהבעת דעה כלשהי בנושא זה. מבחינה פלילית, כפי שציינתי לגבי אחריותו הפלילית של הורביץ, אין בעצם המלאכותיות (האובייקטיבית) של העסקה משום יצירת חבות מס, הדרושה לשם קיום הרכיב ההתנהגותי בעבירה הקבועה בהוראת סעיף 220(1) לפקודה.

226. באשר לחבות המס בישראל של הכנסת ארוטף - במסגרת המערכת החוזית - אין צורך כי אחזור על הניתוח שערכתי לגבי שאלה זו בתקופה הראשונה. הספקות הרבים בדבר חבות המס של ארוטף עומדים בעינם גם בתקופה השניה. לכן גם לגבי יסלזון נכונה המסקנה כי המדינה לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר קיום היסוד העובדתי הדרוש לעבירה על הוראת סעיף 220(1) לפקודה.

227. גם סעיף 5 להסכם בין ארוטף לפרומדיקו, בו הוסכם, כאמור, כי אם פרומדיקו רוכשת סוכנויות, היא עושה זאת למען ארוטף, אינו מחליש את הספקות בשאלת חבות המס בישראל על הכנסת ארוטף. על-פי המערכת החוזית, פרומדיקו פועלת בתחום ההפצה עבור עצמה ולא כשלוחה של ארוטף: ארוטף מחזיקה בסוכנויות ישירות ולא באמצעות פרומדיקו. סעיף 5 להסכם מורה כי כאשר פרומדיקו חורגת מפעילות ההפצה, בכך שהיא מתקשרת באופן עצמאי בהסכמי סוכנויות עם יצרנים, הרי היא עושה זאת למען ארוטף. כלומר זכות הבלעדיות, על אף שנערכה בשם פרומדיקו, שייכת לארוטף. לכן, סעיף 5 אינו יוצר יחסי שליחות כללית בין פרומדיקו לארוטף, לא לעניין פעילות הסוכנויות, ואף לא לעניין קבלת כספי העמלות. ושוב, אין בדברים אלה משום הבעת דעה כלשהי בשאלה האם יש משום מלאכותיות במבנה החוזי שיצרו הצדדים.

228. אמנם, יתכן שהיחסים בין פרומדיקו לארוטף נופלים לגדר הוראת סעיף 108 לפקודה. על-פי הוראה זו, תושב חוץ יהא בר-שומה ובר-חיוב במס על-שמו של נאמנו, מורשה, סוכן וכד', והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נישום או מחוייב אילו היה תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה לידי. נראה שסעיף 108 קובע רשימה של בני-חיוב, אשר בשל יחסיהם עם תושב חוץ אחראים למסיו של אותו תושב חוץ, כאילו ההכנסה הגיעה לידיהם. אולם סעיף 108 אינו יוצר מקור גיאוגרפי חדש להכנסה ישראל. הוא אינו מרחיב את "יריעת המס", אלא משפר את יכולת רשויות המס לגבות מס מתושבי חוץ. תנאי מקדמי לתחולתו של סעיף 108 הוא שלתושב החוץ תהיה הכנסה שחייבת במס בישראל, על-פי אחת הזיקות הקבועות בסעיפים 2 ו-5 לפקודה. (ראה רפאל כרך רביעי, שם, בעמ' 402-403). אי לכך, עצם העובדה שפרומדיקו עשויה להיחשב נאמן, מורשה, שלוח או נציג אחר של ארוטף בישראל אינה יוצרת חבות במס אצל מי מהן.

229. עד כאן דנתי ביסוד העובדתי של חבות מס, הקבוע בהוראת סעיף 220(1) לפקודה, לפיה הורשע יסלזון. עם נפילתו של היסוד העובדתי, נופלת גם ההרשעה. אולם, מעבר להעדרו של יסוד החבות במס, הנשען על עקרון החוקיות, הרי, לטעמי, לא התקיים גם היסוד של המחשבה הפלילית. אני מפנה להערותיי לעיל (סעיפים 211-219) בדבר אחריותו הפלילית של הורביץ, הערות הנכונות גם לגבי אחריותו של יסלזון.

230. משמצאנו כי האחריות הפלילית של הורביץ בתקופה הראשונה ושל יסלזון בתקופה השניה אינן יכולות לעמוד הן בשל ספק בקיומו של יסוד עובדתי, והן בשל ספק בקיומה של מחשבה פלילית, ממילא מתבטלת האחריות של פרומדיקו, אשר נגזרה מאחריותם של הראשונים מכוח תורת האורגניזם. גם אחריותו הנגזרת של אייזנברג, בשל היותו נושא משרה בפרומדיקו, נופלת מאליה.

בסיכום הדברים

א. בית המשפט המחוזי ראה את העסקה המקורית בין פרמינגר, פרומדיקו וארוטף כעסקה מלאכותית שאינה תואמת את המציאות העסקית ושיש בה היצגים כוזבים. על רקע זה ייחס בית המשפט המחוזי להורביץ וליסלזון את הכוונה הפלילית המיוחדת, הדרושה לקיום עבירות המס על-פי סעיף 220 לפקודה.

ב. בית המשפט המחוזי ערך סיווג מחדש של העסקה המקורית, אשר תאמה לדעתו את המציאות העסקית. לפי הסיווג הזה ראה לפניו בית המשפט מיזם משותף, מעין שותפות, בין פרומדיקו לארוטף. עם זאת, בית המשפט המחוזי ראה נפקות מסוימת לעסקה המקורית, במובן זה שההכנסה מן העמלות "נעתקה" מפרומדיקו לארוטף. אולם, לפי הקונסטרוקציה של בית המשפט, נעתקה אמנם ההכנסה הנדונה, אך המקור של הכנסה זו נשאר אצל פרומדיקו.

ג. בית המשפט המחוזי ערך ניתוח מקיף לגבי חבות המס, בהנחה של עיתוק ההכנסה מפרומדיקו לארוטף, והגיע למסקנה כי ארוטף, על-אף היותה תאגיד זר, חייבת הייתה בתשלום מס בישראל. על רקע הנחה זו מצא בית המשפט כי פרומדיקו, מצדה, חייבת הייתה לנכות מס במקור. לפיכך החליט בית המשפט כי הורביץ אחראי בפלילים בשל אי ניכוי מס זה. בית המשפט ייחס להורביץ כוונה פלילית מיוחדת, הדרושה, כאמור, לקיום היסוד הנפשי של סעיף 220(5) לפקודה, על יסוד העובדה כי הורביץ היה מודע, בשל השתתפותו במאמצים של תכנון מס, לאפשרות של חבות מס מצד ארוטף. לדעת בית המשפט, מודעות זו היא בבחינת "עצימת עיניים", המספקת את דרישת המודעות לחבות במס. את קיומה של הכוונה המיוחדת לסייע לארוטף להתחמק ממס ביסס בית המשפט על כמה אינדיקציות: מודעות וערנות מתמדת לשיקולי מס בכלל ומודעות לקיום בעיית חבות במס; הימנעות מפניה לקבלת יעוץ מקצועי למרות המועקה המתמשכת מבעיית המס; מלאכותיות ומצגים כוזבים במסמכים; בידוד שיטתי של מקור הכנסה שלם מרשת המס הישראלית במשך שנים רבות ובהיקף כספי עצום.

ד. מערך ההנחות האלה הדריך את בית המשפט גם לגבי אחריותו הפלילית של יסלזון בתקופה השניה; אלא שכאן לפי הקונסטרוקציה המיוחדת של בית המשפט המחוזי העיתוק מתבטל בשל האחדת הבעלויות, וכתוצאה מכך משתנית העבירה הפלילית - בה יורשע יסלזון - מאי ניכוי מס עבור ארוטף להשמטת הכנסות על-ידי פרומדיקו עצמה.

ה. בית המשפט המחוזי נתפס הן בהנחותיו הן בניתוחו המשפטי למספר טעויות מהותיות המערערות את מסקנותיו המשפטיות. ראשית, בית המשפט המחוזי אינו מבחין, בסוגיה של תכנון מס, הבחנה ברורה וחדה בין מערכת חוזית בדויה ולמראית עין לבין מערכת חוזית מלאכותית. הבחנה זו היא בעלת חשיבות מכרעת מבחינת האחריות הפלילית. תכנון מס, המבוסס על מלאכותיות, ניתן לביטול על-ידי הפעלת נורמה אנטי-תכנונית מכח סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. משמעות הדבר היא כי לצורך החבות האזרחית במס, פקיד השומה מוסמך לסווג מחדש את העסקה, שעוצבה על-ידי הצדדים לשם הפחתת נטל המס. סיווג חדש זה הוא מעשה קונסטיטוטיובי; כלומר, על אף שמוטלת כעת חבות מס על העסקה בשל אופיה הכלכלי האמיתי, אין לבסס על חבות זו אחריות פלילית לגבי התנהגות הנישום בעת עריכת העסקה.

ו. ביאור קצר של עניין זה: לפי סעיף 220 לפקודה, חבות המס היא רכיב ביסוד העובדתי של העבירה. ההנחה היא כי בעת עריכת העסקה, על-פי עיצובה המשפטי הפורמלי, לא הייתה חבות מס. חבות זו נולדת כתוצאה מסמכותו של פקיד השומה להתעלם מן העיצוב המשפטי המקורי, תוך כדי סיווג העסקה מחדש. לפי עקרון החוקיות, אין לבסס אחריות פלילית על עצם קיומה של חבות זו, משום שהייתה בכך כעין תחולת דין למפרע.

ז. שנית, בית המשפט המחוזי שלל את האפשרות שהזכות לסוכנויות תהיה מקור הכנסה פאסיבית. הנחה שלילית זו איננה עומדת בפני הביקורת, משום שאין כל מניעה שצדדים יפצלו פיצול מלא בין הזכות לסוכנות בלעדית של שיווק מוצר לבין זכות השיווק עצמו. נכון אמנם, כי קיימת אפשרות לראות - לצורך חבות במס - פיצול זה כדבר מלאכותי, אך ראייה זו איננה הופכת את המערכת החוזית, שנקבעה על-ידי הצדדים, למערכת בדויה. לכן, בית המשפט המחוזי נתפס לכלל טעות שעה שהוא הגדיר את ההסדר החוזי, שהעניק לארוטף זכות סוכנות פאסיבית, כעניין של היצג כוזב. כי המסקנה שקיים פער בין ההסדר החוזי לבין המציאות העסקית מבוססת, לאמיתו של דבר, על סיווג מחדש של העסקה מכוח נורמה אנטי-תכנונית.

ח. שלישית, בית המשפט המחוזי ראה במודעותם של הצדדים לאפשרות של קיום חבות במס על אף תכנון המס עניין של "עצימת עיניים" המבססת את המחשבה הפלילית של העבירה הפלילית לפי סעיף

220 לפקודה, שהיא, בנוסף על כך, בעלת דרישה של כוונה מיוחדת ("בכוונה להתחמק ממס"). מאחר שלכל הדעות תכנון מס, כשלעצמו, אינו מעשה בלתי חוקי, גם אם ההסדר החוזי עליו הוא מבוסס נחשב מלאכותי וייתפס על-ידי נורמה אנטי-תכנונית, אין מודעות זו בבחינת מחשבה פלילית לצורך העבירה של התחמקות ממס. לשם כך מן ההכרח היה להוכיח מעשה מרמה מצד הנאשמים, דהיינו, מעשה בדייה בלתי חוקי, אשר מלכתחילה, היה מיותר סיווג מחדש של העסקה המקורית, תרתי משמע. מעשה מרמה מעין זה לא הוכח על-ידי התביעה, ולכן גם לא הוכחה המודעות אליו.

ט. המסקנה העולה מן האמור היא כי המערכת החוזית בין הצדדים, אשר העניקה לתאגיד הזר ארוטף את זכות הסוכנויות כמקור הכנסה פאסיבית (קבלת עמלות) ואת זכויות השיווק וההפצה בישראל, על רוחיהם, לפרומדיקו, ביטאה את כוונת הצדדים האמיתית במסגרת תכנון המס. לפי מערכת חוזית זו, כשלעצמה, ספק רב אם על ארוטף חלה חבות מס בישראל. בהעדר הוכחה ברורה על חבות המס, חסר רכיב חיוני ליסוד ההתנהגותי של עבירות המס לפי סעיף 220 לפקודה. העובדה כי העסקה כולה עשויה להיתפס - בשל המלאכותיות שבה - על-ידי הנורמה האנטי-תכנונית המצויה בהוראת סעיף 86 לפקודה, עובדה זו אינה יכולה להשלים, בשל עקרון החוקיות, את היסוד החסר ברכיב ההתנהגותי של העבירה הפלילית. כמו כן, לא הוכחו היסודות של המחשבה הפלילית ושל הכוונה המיוחדת. מטעמים אלה, יש לזכות את הנאשמים.

י. בשל מסקנה זו אין צורך לחזור ולמנות את ההיבטים הבעייתיים של גישת בית המשפט המחוזי בסוגיית העיתוק.

אי-לכך, הערעור של המדינה נדחה והערעורים של הנאשמים מתקבלים. הנאשמים יזוכו מן העבירות בהן הורשעו בבית המשפט המחוזי.

ש ו פ ט

השופט ת' אור:

חלק א: רקע כללי- ההרשעה והערעור

1. אני שותף למסקנת חברי השופט אנגלרד, כי דין ערעור המדינה להידחות וכי יש לקבל את ערעורי הנאשמים ולזכותם מהאשמות בהן הורשעו. השיקולים שהביאוני לאותה מסקנה מתבססים על עובדות ונימוקים אשר לא כולם זהים לאלה של חברי. אומר כבר בתחילת הדברים, שלדעתי לא הוכחה הכוונה הפלילית הנדרשת לשם הרשעת הנאשמים בעבירות בהן הורשעו. לרכיב החבות במס יש חשיבות בבחינת קיומן של

העבירות, אך גיבושן מותנה גם בקיום הכוונה הפלילית הנדרשת על פי הדין, וזו, לדעתי, לא הוכחה; בודאי לא ברמת ההוכחה הנדרשת במשפט פלילי. גם חברי השופט אנגלרד סבור שלא הוכחה הכוונה הפלילית של הנאשמים. זאת, בנוסף לנימוקים אחרים המצדיקים, לדעתו, את זיכוי הנאשמים. אני מצדי אתמקד ביסוד הנפשי הנדרש להוכחת אשמת הנאשמים, וכן בתשתית העובדתית הדרושה להכרעה כי היסוד הנפשי הנדרש להוכחת העבירות לא הוכח.

נוכח הפריסה הרחבה של העובדות והמחלוקות בפסק דינו של חברי, לא אחזור על אלה, אלא עד כמה שהדבר נחוץ כדי לבסס ולהבהיר את עמדתו. גם לא אתייחס לכל הקביעות, הטענות והטיעונים הרבים אשר הועלו במהלך הדיון בבית המשפט המחוזי ובפנינו. אתייחס רק לאלה אשר יש בהם, ודי בהם, לדעתי, כדי להכריע את הדין.

2. עד לשנת 1980 פעלה בישראל חברת ד"ר ניסן פרמינגר (**להלן: פרמינגר**) ביבוא תרופות ומוצרים רפואיים מחוץ לארץ ובשיווקם והפצתם בישראל. מנימוקים אישיים של בעל החברה, מר פרמינגר, הוא ביקש בשנת 1979 להעביר את עסקי החברה לאחרים. עובדה זו היתה ידועה לעורך דינו, עורך דין אמנון גולדנברג (**להלן: גולדנברג**), אשר שימש גם כפרקליטה של קבוצת טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ (**להלן: טבע**) והכיר מקרוב את מנהלה מר אלי הורביץ (**להלן: הורביץ**). כמו כן, הוא הכיר את ה"ה לודוויג יסלזון וודד וייס (**להלן: המשקיעים הזרים או בנפרד: יסלזון ווייס**), ובעיקר את האחרון, אשר אף לו סייע כפרקליט. הכרותו את שלושת הגורמים, האמון של שלושתם בו, והערכתו כי ניתן ליזום מיזם בו יטלו חלק המשקיעים הזרים וטבע, הביאו את עורך דין גולדנברג ליזום עיסקה של העברת עסקי התרופות של פרמינגר לטבע ולמשקיעים הזרים. לצורך מיזם זה, אשר לפרטיו עוד אתייחס, הקימה טבע בשנת 1980 את חברת פרומדיקו (**להלן: פרומדיקו**), והמשקיעים הזרים הקימו בהשקעה משותפת את ארוטף אנשטלט (**להלן: ארוטף**), תאגיד הרשום בואדוז אשר הוקם גם הוא בשנת 1980.

המשא ומתן בין טבע והמשקיעים הזרים לרכישת פרמינגר נמשך חודשים, ובמהלכו הועלו ונפלו הצעות שונות למיזם משותף של הצדדים. לבסוף הגיעו פרמינגר, פרומדיקו וארוטף להסכמה, ובפברואר 1980 נקשרה העיסקה בה הועברו זכויות פרמינגר אל ארוטף ופרומדיקו. במסגרת עיסקה זו רכשה ארוטף את עסק הסוכנויות מפרמינגר. היא התחייבה למנות, וכך עשתה, את פרומדיקו כמפיצה של התרופות בישראל. על פי עיסקה זו, במשך שנים הועברו כספי העמלות המשולמים על ידי יצרני התרופות הזרים (**להלן: היצרנים הזרים או היצרנים**) בגין תרופותיהם המופצות בישראל לארוטף; חלקם ישירות מהיצרנים הזרים וחלקם באמצעות פרומדיקו אשר העבירה אותן אל ארוטף.

בבית המשפט המחוזי הואשמו כל אחד מהנאשמים, לפי מעורבותו וחלקו בתקופה הרלבנטית, בעבירות לפי סעיפים 220(1) לפקודת מס הכנסה (**להלן: הפקודה**) - השמטת הכנסות, 220(4) לפקודה - ניהול או הכנה של פנקסי חשבונות כוזבים, 220(5) לפקודה - מרמה, וכן לפי סעיף 423 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 - רישום כוזב במסמכי תאגיד.

3. א. הכרעת הדין של בית המשפט המחוזי (**להלן: בית המשפט או בית המשפט המחוזי**) מתייחסת לשתי תקופות אשר מסקנתו ביחס לכל אחת מהן שונה. התקופה הראשונה, משנת 1980 עד לשנת 1987, היא התקופה בה פרומדיקו היתה בבעלות ובשליטת חברת טבע, תקופה בה הורביץ היה יושב ראש הדירקטוריון של החברה (**להלן: התקופה הראשונה**). התקופה השנייה משנת 1987 עד לשנת 1995, פרק הזמן שלאחר העברת הבעלות והשליטה בפרומדיקו מטבע אל המשקיעים הזרים (**להלן: התקופה השנייה**). באשר לתקופה הראשונה, קבע בית המשפט שההכנסה של העמלות לא היתה הכנסה של פרומדיקו אלא של ארוטף. זאת מכוח ניכור ההכנסה מפרומדיקו. העבירה בה הורשעו פרומדיקו, הורביץ, וכן מנהל בחברה בשם אייזנברג, היא שבמשך התקופה משנת 1984 עד לשנת 1987, פרומדיקו לא ניתנה מס מכספי העמלות שהתקבלו על ידה מהיצרנים הזרים ושהועברו לארוטף. העבירה בה הורשעו היא לפי סעיף 220(5) לפקודה, דהיינו שבמיד ובכוונה לעזור לאחר (לארוטף) להתחמק ממס, השתמשו החברה והורביץ במרמה, עורמה ותחבולה. ההרשעה היתה בגין התקופה משנת 1984 בלבד (ולא משנת 1980), שכן בית המשפט קבע כי העבירות לפי סעיף 220 לפקודה, אשר נעברו לפני שנת 1984, התיישנו.

לגבי התקופה השנייה - משנת 1987 ועד 1993 - הורשעו פרומדיקו, בנימין יסלזון, שהיה מנהל בחברה, וכן מר אייזנברג בעבירה של השמטת הכנסות מדו"ח על הכנסות, וזאת במזיד ובכוונה להתחמק ממס, עבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה.

ב. בית המשפט זיכה את הנאשמים מעבירות של ניהול פנקסי חשבונות כוזבים בניגוד לסעיף 220(4) לפקודה ושל רישום כוזב במסמכי תאגיד בניגוד לסעיף 423 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (**להלן: חוק העונשין**), אשר יוחסו להם בכתב האישום. טעמו של בית המשפט לכך היה, כי הוכח במהלך הדיון שבספרי פרומדיקו ובנתונים אשר הועברו לרואה החשבון של פרומדיקו ותועדו ברישומי רואה החשבון נרשמו פרטים מלאים אודות זרימת העמלות. פרטים אלה כללו את סכומי העמלות, מועד קבלתן ומועד העברתן לארוטף. כמו כן, הנתונים לגבי זרם העמלות היו פתוחים וגלויים לעין, אף שלא נכללו בדו"חות רווח והפסד ובמאזני החברה

כהכנסותיה. עוד מציין בית המשפט, שאין התביעה טוענת כי הנתונים לגבי שיעור העמלות ותנועתן הועלמו או זויפו בספרי החברה.

בנוסף, כאמור, זיכה בית המשפט את הנאשמים מכל העבירות אשר יוחסו להם לגבי שנת 1983 והשנים שקדמו לה, על יסוד טענת התיישנות. תקופת התיישנות לעבירות לפי סעיף 220 לחוק היא עשר שנים (סעיף 225 לפקודה).

ג. על הנאשמים הוטלו העונשים הבאים: על פרומדיקו - קנס בסך 7 מיליון ש"ח; על הורביץ ובנימין יסלזון - כל אחד בנפרד - מאסר על תנאי לתקופה של שמונה עשר חודשים בתנאים אותם קבע בית המשפט, וכן קנס בסך 700,000 ש"ח; על אייזנברג - קנס בסך 200,000 ש"ח.

4. שלושה ערעורים הוגשו לבית משפט זה: ערעורו של אלי הורביץ (ע"פ 1182/99) המופנה כנגד הרשעתו; ערעורם של הנאשמים 1, 2 ו-4, פרומדיקו בע"מ, בנימין יסלזון ואלכס אייזנברג (ע"פ 2606/99) המופנה גם הוא כנגד ההרשעה; ערעור המדינה (ע"פ 1493/99) התוקף את החלטת בית המשפט המחוזי בארבעה נושאים: א. קביעת בית המשפט המחוזי כי הכנסת העמלות בשנים 1980 עד 1987 היא הכנסת ארוטף ולא הכנסת פרומדיקו; ב. זיכוי הנאשמים מהעבירות לפי סעיף 220(4) לפקודה ולפי סעיף 423 לחוק העונשין; ג. קביעת בית המשפט קמא כי העבירות אשר נעברו בשנת המס 1983 התיישנו; ד. קולת העונש שהוטל על הנאשמים.

המחלוקת בפנינו סבה, בעיקרה, סביב כספי העמלות והרשעת הנאשמים בעבירות לפי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה. במסגרת שאלת האחריות הפלילית של הנאשמים בעבירות אלה מתעוררות גם סוגיות נכבדות ומורכבות כשלעצמן, אשר מקורן במישור המשפט האזרחי-פיסקלי. מתעוררות סוגיות זהות הזכאי לעמלות, החייב לדווח עליהן כהכנסתו וגם סוגיית החבות במס. בגדרן של סוגיות אלה עולות, בין היתר, השאלות הבאות: האם כספי העמלות מהווים הכנסות של פרומדיקו עליהן היא חבה בתשלום מס ובחובת דיווח כהכנסות, כטענת התביעה? האם, לחילופין, הכנסות אלה הן של ארוטף ובגינן חלה חובת ניכוי מס במקור של פרומדיקו, כפי שקבע בית המשפט? או שמא מדובר בהכנסות של ארוטף, ללא שחלה על פרומדיקו כל חובת דיווח עליהן ואף לא חובת ניכוי מס מאותם תשלומים אשר מתקבלים על ידה מהיצרנים הזרים ואותם היא מעבירה ("כספים במעבר") אל ארוטף, כטענת כל הנאשמים בערכאה הראשונה (להלן: **הנאשמים**) ובפנינו.

יודגש, שאלת החבות במס הינה רכיב אחד בלבד מבין מכלול יסודות ורכיבי העבירה הכוללים אף יסוד נפשי. יסוד זה אוחזז בנסיבות הענין, הן דרישה למודעות לטיב המעשה ולקיום הנסיבה, והן דרישה לכוונה מיוחדת, דהיינו כוונה להשיג את היעד של התחמקות ממס או עזרה לאדם אחר להתחמק ממס. די בהעדרו של אחד מהיסודות או מהרכיבים הללו על מנת להשמיט את הקרקע תחת ההרשעה בפלילים בעבירות אלו.

5. בית המשפט התייחס בנפרד לכל אחת משתי התקופות. אלך בדרכו ואעשה כן גם אנכי. לגבי התקופה הראשונה אדון, בעיקרם של דברים, בשאלה אם, כטענת התביעה, נעברו עבירות הקשורות באי דיווח על ההכנסות מעמלות כהכנסה של פרומדיקו לפי סעיף 220(1) לפקודה. במידה שהתשובה לכך תהא שלילית, אם, לחילופין, נעברה על ידי פרומדיקו עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה, כקביעת בית המשפט לגבי התקופה הראשונה, בשל כך שלא ניכתה מס במקור על כל כספי העמלות אשר עברו דרכה והיא העבירה אותם לארוטף. אם המסקנה תהיה שלא נעברו עבירות אלה, יהיה מקום לזכות את הנאשמים גם מיתר העבירות אשר המדינה מבקשת בערעורה שהנאשמים יורשעו בהן. עבירות אלה, הקשורות ברישומים כוזבים בספרים בכוונה להתחמק ממס או בכוונה לרמות, הן עבירות נלוות לעבירות העיקריות, קרי לעבירה של אי דיווח על כספי העמלות כהכנסה, ועבירה לפי סעיף 220(5) של סיוע לאחר להשתמט ממס, בדרך של אי ניכוי מס על תשלומי העמלות. אם אין לייחס לפרומדיקו וליתר הנאשמים את העבירות העיקריות, יש לזכותם אף מהעבירות הנלוות.

אזכיר עוד, שהרשעת פרומדיקו בגין התקופה הראשונה הינה בשל פעולותיו של הורביץ כאורגן שלה, ואם יימצא שהוא לא עבר את העבירות המיוחסות לו, כך יהיה גם דינה של החברה עצמה לגבי תקופה זו.

לגבי התקופה השניה, דין דומה יחול אם יזוכה בנימין יסלזון מהעבירות שיוחסו לו. זיכוייה של החברה יביא בעקבותיו אף לזיכוי של אייזנברג, אשר הורשע מכוח אחריות נגזרת של "מנהל פעיל" לפי סעיף 224א' לפקודה. תנאי להרשעה על פי סעיף זה הוא שהתאגיד עצמו עבר את העבירה. אם יימצא שיש לזכות את התאגיד, לא ניתן להרשיע את המנהל הפעיל.

6. סדר הדיון יהיה כדלקמן: תחילה אפרט את עיקרי העיסקה שנקשרה בין הצדדים בשנת 1980, כפי שהובאו על ידי בית המשפט. כן אתייחס למספר מאפיינים של העיסקה ולטיבה. תהיה לכך חשיבות בהמשך, נוכח המסקנות שהסיק בית המשפט מטיבה ואופיה של עיסקה זו לעניין אחריות הנאשמים בפלילים. אציין כבר כאן, כי חלק ממסקנות אלה, שהיוו את עמוד השדרה של הכרעת הדין ואת הבסיס למסקנותיו הסופיות של בית המשפט, הינן להשקפתי מוטעות. בסמוך לאחר הדיון בטיב העיסקה על פי הסכמי 1980, אדון בטענות המדינה בדבר מצגים כוזבים מצד הורביץ ופרומדיקו בתקופה הראשונה. טענות אלה כוללות את הטענה שההסכמים

גופם כוללים מצגים כוזבים. בהמשך אדון במסגרת התקופה הראשונה בערעור המדינה, על פיו היה מקום להרשיע את הורביץ, פרומדיקו ואייזנברג בעבירות לפי סעיף 220(1) לפקודה ולא לפי סעיף 220(5) ובערעורי הנאשמים, על פיהם היה מקום לזכותם מכל העבירות אשר יוחסו להם. לאחר מכן אתייחס לערעורי הנאשמים ככל שהם נוגעים לתקופה השנייה.

לגבי התקופה הראשונה, אדון בשאלת אחריותו של הורביץ אשר ממנה נגזרת אחריותם של פרומדיקו ואייזנברג; לגבי התקופה השנייה, אדון בשאלת אחריותו של בנימין יסלזון, ושוב, ממנה תגזר גם אחריותם של פרומדיקו ואייזנברג במהלך תקופה זו.

חלק ב: עיסקת 1980

פרטי העיסקה

7. כמפורט לעיל, בשנת 1980 נקשרה העיסקה בה הועברו זכויות פרמינגר אל ארוטף ופרומדיקו (להלן: **עיסקת 1980**). עיסקת 1980, אשר נחתמה בציריך ביום 14.2.80, כללה מספר מסמכים: (א) הסכם בין פרמינגר לפרומדיקו המתייחס לנכסים המוחשיים של פרמינגר (להוציא את המבנה); (ב) הסכם להעברת הסוכנויות בין פרמינגר לארוטף; (ג) כתב מינוי בו ממנה ארוטף את פרומדיקו כמפיצה בלעדית מטעמה של התרופות בישראל.

את עיקריה של העיסקה מסכם בית המשפט המחוזי כדלהלן (בעמודים 30-32 להכרעת הדין):

"עיקריה של העיסקה הם בקווים כלליים אלה, כפי שבאים לידי ביטוי בסדרת הסכמים בין הצדדים:

(א) לצורך העיסקה מקימה קבוצת טבע את חברת פרומדיקו בבעלותה המלאה. המשקיעים הזרים מקימים מצידם את חברת ארוטף בואדוז המצויה בבעלות מלאה שלהם.

(ב) עסקי פרמינגר מתפצלים באופן הבא:

- א. הנכסים המוחשיים (להוציא המבנה) נרכשים על ידי פרומדיקו.
- ב. 'העסק החי' ובתוכו הזכות לסוכנויות נרכש על ידי ארוטף.
- ג. ארוטף ממנה בחוזה את פרומדיקו להיות מפיצה בלעדית בישראל של מוצרי היצרנים שעמם קיימים חוזי סוכנות בלעדיים, וזאת למשך שבע שנים.
- ד. הזכות לעמלות בגין המכירות (הן הפרטיות והן המוסדיות) עומדת לארוטף, ועמלות המגיעות לידי פרומדיקו חובה עליה להעביר לארוטף. הזכות למירווחים בגין המכירות עומדת לפרומדיקו.
- ה. ד"ר גולדנברג מתמנה בהסכמים בורר לשוב מחלוקות אפשריות באם יתעוררו בין הצדדים.

אלה עיקריהם של שלושת ההסכמים שנחתמו בין הצדדים ביום 14.2.80 בצירף, שוויץ:

1. הסכם בין פרמינגר לארוטף (נ38/), ת1-21/).
2. הסכם בין פרמינגר לפרומדיקו (נ45/).
3. כתב מינוי של פרומדיקו כמפיצה מטעם ארוטף (נ18/א').

הסכם פרמינגר - ארוטף (נ38/) (ת1-21/)

אלה עיקריו החשובים של ההסכם:

- א. בהקדמה להסכם נאמר, בין היתר, כי פרמינגר כ'מוכר' מעוניין למכור לארוטף כ'קונה' את העסק כ- 'going concern'. לפיכך הקונה קונה את עסק הסוכנויות (סעיף 2) והמוכר מתחייב לעשות כל שניתן על מנת להעביר לקונה את הסכמי הסוכנויות עם היצרנים (בכתב ובעל פה) (סעיף 3). מתארי היעד של ההסכם, הקונה יחשב בעלים ייחודי של עסק הסוכנויות.
- ב. ד"ר פרמינגר יפעל כיועץ לקונה לתקופה של שנתיים (סעיף 5).
- ג. הקונה ישלם למוכר סכום של 500,000 דולר עבור מכירת עסק הסוכנויות כ'עסק חי' (סעיף 6).
- ד. העמלות המשולמות עבור מכירות לאחר כניסתו לתוקף של החוזה מגיעות לארוטף (סעיף 7).
- ה. כל מחלוקת בין הצדדים תיושב על ידי ד"ר גולדנברג או עו"ד שטרן, שלא יהיו כפופים לדין, בין סובסטנטיבי ובין פרוצדורלי (סעיף 9).

עד כאן להסכם פרמינגר-ארוטף.

להסכם זה צורפה רשימה של כל היצרנים שפרמינגר חתום על חוזי סוכנויות בלעדיים עמם במועד הסמוך למכירת עיסוקו.

הסכם פרמינגר - פרומדיקו (נ45/)

על פי הסכם זה, פרמינגר מוכר לפרומדיקו את הנכסים המוחשיים (למעט נדל"ן). נקבע מנגנון לקביעת המחיר שישולם עבור נכסים אלה, כאשר המחיר בפועל אינו מאוזכר בהסכם. אין חולק, כי פרומדיקו שילמה לפרמינגר סכום של 0.93 מיליון דולר עבור רכישת הנכסים המוחשיים של העסק, או כפי שהדבר כונה במהלך הדיון -

'ארון התרופות'.

פרמינגר מתחייב להביא לכך שאלכס איזנברג יסכים להתקשר בהסכם עבודה עם פרומדיקו. הסכם כזה אכן נקשר בין פרומדיקו לאלכס איזנברג (נ47).

ד"ר גולדנברג מונה בורר בין הצדדים גם על פי הסכם זה (סעיף 12).

כתב מינוי של פרומדיקו כמפיצה בישראל מטעם ארוטף (נ18/א')

בתאריך ההסכמים (14.2.80) כותבת פרומדיקו לארוטף את המכתב הבא, שאלה עיקריו:

מאחר שארוטף מחזיקה בסוכנויות לתרופות וציווד רפואי ויש לה חוזי סוכנויות עם היצרנים בעולם הרחב כולל בישראל, ומאחר שפרומדיקו מעוניינת בקניית המוצרים נשוא חוזי הסוכנויות ומכירתם בישראל בשוק הפרטי (למעט בשוק המוסדי), ההסכם בין פרומדיקו לארוטף יהיה כדלקמן:

א. למשך שבע שנים, כל המכירות בשוק הפרטי בישראל של מוצרים נשוא הסכמי הסוכנויות יבוצעו באופן ייחודי באמצעות פרומדיקו לגבי המוצרים שייקנו על ידה (סעיף 1(a)).

ב. מחיר הקניה של המוצרים ייקבע בהסכם בין ארוטף לפרומדיקו מזמן לזמן בהתחשב במחירון היצרנים בתוספת עמלת סוכן שתגיע לארוטף (סעיף 1(b)).

ג. פרומדיקו תהיה זכאית להחזר הוצאות המשולמות על ידי היצרנים בגין ההפצה (סעיף 1(c)).
אשר לשוק המוסדי - פרומדיקו תספק שירות תועמלנות והחוזים יעשו באופן ישיר בין הקונה בישראל ליצרן בחוץ לארץ. עבור שירות זה תזכה פרומדיקו בתשלום כפי שייקבע (סעיף 2).

ד. כספי העמלות שיגיעו לידי פרומדיקו יועברו לארוטף באמצעות משרד עו"ד ש' הורוביץ (סעיף 3).

ה. עורך דין גולדנברג (או חליפו עורך דין שטרן) מתמנה בורר ליישוב מחלוקות (סעיף 4).

להצגת סדרת הסכמים זו וחתימה עליה שותפים פרמינגר, דוד ויס, לודויג יסלזון ואלי הורביץ.

מכתב הבהרה ת37/

ביום 15.6.80 כותב ד"ר גולדנברג לפרומדיקו, טבע וארוטף מכתב הבהרה, שעיקר תוכנו הוא כי למען הסדר הטוב מודגש בזה כי במידה ויצרנים מסויימים הביעו הסכמתם להעברת הסוכנויות מפרמינגר לפרומדיקו, הרי מובן בזה כי זכויות אלה שייכות לארוטף.

לאור עדותו של ד"ר גולדנברג, מכתב זה נשלח כתוצאה מפנייה שנעשתה אליו בהקשר זה."

למען שלמות התמונה, יש להזכיר שהוכן גם מסמך אופציה שהיה מיועד לחתימה עם חתימת מסמכי העיסקה. על פי מסמך זה, ניתנה לחברת אורבט, חברה בבעלות טבע שמקום מושבה בהולנד, אופציה לרכוש 50% מנכסי ארוטף. במקרה של מימוש האופציה יוקצו לוייס וליסלזון מניות בפרומדיקו בערך נקוב בשיעור זהה למניות שיוקצו לאורבט. אולם, מסמך זה לא נחתם ולא היה לבעל תוקף משפטי מחייב. הסיבה העיקרית לכך היתה, שיסלזון סרב לתת אופציה חד-צדדית לטבע.

סיכומם של דברים הוא איפוא שעל פי מיתווה עיסקת 1980, רכשה ארוטף את עסק הסוכנויות מפרמינגר והיא שמינתה את פרומדיקו כמפיצה של התרופות בארץ. החוזה הישיר בין פרומדיקו ופרמינגר היה רק לעניין רכישת הנכסים המוחשיים (לבד מנכסי דלא ניידים) כדי שאלה ישמשו אותה בעבודתה כמפיצה. קונסטרוקציה משפטית זו מפרידה בין זכויות הסוכן לזכויות המפיץ, כשהראשון זכאי לעמלות והשני זכאי לרווחי מכירת התרופות אשר שיעורם הוא כשיעור המירווח בין מחיר רכישת התרופות מהיצרנים למחיר מכירתן לצרכנים.

טיב העיסקה - המחלוקת

8. אחת המחלוקות העיקריות בדיון בבית המשפט המחוזי, מחלוקת אשר הוקדש לה חלק ניכר מחקירת העדים, היתה ביחס לאותו פיצול בין רווחי הסוכן מכספי העמלות לבין רווחי המפיץ מהמרווחים. המחלוקת היתה בשאלה, אם פיצול זה תקף ומוכר מנקודת המבט של דיני המס. באם הפיצול אינו תקף מבחינת דיני המס, יש לכך השפעה מכרעת על חבותם במס של המפיץ והסוכן. המדינה גרסה שפיצול זה לא זו בלבד שאינו תקף מבחינת דיני המס, אלא שאף אינו משקף את האמת וכי בוצע מתוך כוונה פלילית מיוחדת להתחמק ממס. לשון אחרת: הנאשמים הציגו מצג כוזב בהציגם את הפיצול כאמור כפיצול אמיתי שעל פיו הם פעלו.

מחלוקת קשה נוספת בין בעלי הדין, היתה בשאלה אם יתכן קיומו של סוכן הזכאי לקבל עמלות, מבלי שיבצע פעולות כלשהן "בשטח" - לא כלפי הספקים ולא במסגרת פעולות ההפצה של המוצרים. סוכן כזה כונה במהלך הדיון בבית המשפט המחוזי "סוכן עצל". עמדת המדינה היתה, שאין להכיר ב"סוכן עצל" כסוכן, וכי מי שאינו מבצע פעילות הנחשבת לפעילות אשר סוכנים נוהגים לבצעה, לא יתכן שיהיה זכאי לעמלות סוכן. בהשלכה לענייננו, הואיל וארוטף היתה "סוכנת עצלה", אין להכיר בהיותה סוכנת ובזכותה לקבל את העמלות. לטענת המדינה, מי שבצע את הפעילות בשטח היתה פרומדיקו, ועל כן היא זו שהיתה בפועל הסוכנת ולה הגיעו כספי העמלות.

בטרם אתייחס לערעורים לגופם, מן הראוי להתייחס למחלוקות האמורות בין בעלי הדין ולגבש נקודת מבט ברורה כלפי מהותה של עיסקת 1980. טיבה של עיסקת 1980 הוא המפתח לפתרון חלק נכבד של הקושיות המתעוררות בערעורים אלה.

אדון, על כן, תחילה, בטיבה ובמהותה של עיסקת 1980. במרכז הדיון תעמוד השאלה אם, בנסיבות המקרה, היתה ארוטף סוכנת של היצרנים הזרים, ומכוח מעמדה זה הכנסות העמלות היו, לאמיתו של דבר, הכנסותיה שלה.

האפשרות העקרונית לקיומו של "סוכן עצל"

9. בטיעון בפנינו לא היתה עוד מחלוקת שפיצול בין זכויות סוכן לעמלות זכויות מפיץ לרווחי מכירה מוכר בעסקי התרופות ואין בו כל חדש. באו על כך ראיות למכביר בפני בית המשפט, ובית המשפט אכן קבע בהכרעת הדין:

"פיצול הרווחים הנובעים מעסק כזה לעמלות סוכנים הזורמות לבעל הסוכנויות בצד 'המירווחים' מהמכירות הזורמים לבעל זכויות ההפצה הם בבחינת פרקטיקה עיסקית-כלכלית אפשרית" (בעמוד 120 להכרעת הדין).

אולם, למרות הסכמתו של בית המשפט לקיומו העקרוני של פיצול כאמור, היתה מסקנתו שפיצול רווחי העסק לעמלות לסוכן ומירווחים למפיץ, כפי שמצא את ביטויו בעיסקה דנן, אינו פיצול אמיתי ואינו משקף את העיסקה האמיתית שבין הצדדים לעיסקת 1980. לגישתו של בית המשפט, ובעניין זה קיבל הוא את עמדת המדינה, ארוטף לא שימשה כלל כסוכנת של היצרנים הזרים. טעמו לכך היה, שארוטף לא היתה פעילה ולא נקטה באותן פעולות האופייניות לסוכן כמו שמירת קשר עם היצרנים, קשר אשר הינו יסוד חשוב ומרכיב דומיננטי ביותר בעסק של סוכנות, וללא קשר כזה העסק אינו יכול להתפתח ואף לא לשרוד. בית המשפט לא היה מוכן להכיר במצב בו בעל סוכנויות לא יהיה פעיל ביחסיו עם היצרנים. הוא לא היה מוכן לקבל קיומו של "סוכן עצל", דהיינו בעל סוכנויות אשר מתבסס על קשרים קיימים עם יצרנים מבלי שהוא נוטל חלק פעיל בפיתוחם ובשמירתם. על יסוד קביעתו זו, הגיע למסקנה כי נוסח ההסכמים אינו משקף את תכנה האמיתי של ההסכמה בין הצדדים. עוד הגיע למסקנה, שאם אין קיום עקרוני של "סוכן עצל", לא ניתן ליחס תום לב למי שמנסה להציג "סוכן עצל" כסוכן. בנוסף קבע, כי הואיל ופעילותה של פרומדיקו היא שהיוותה את המקור להכנסת העמלות, והיא בצעה את כל הפעולות שברגיל מבוצעות על ידי הסוכן, פרומדיקו היא, למעשה, הסוכן (הגם שמכוח ניכור ההכנסה מפרומדיקו לארוטף קבע כי יש לראות את ארוטף כזכאית לקבל את העמלות, ואלה מהוות הכנסה שלה).

המחלוקת בשאלה אם ארוטף, על אף היותה "סוכן עצל" רכשה, לאמיתו של דבר, את זכות הסוכנויות של היצרנים הזרים ומכוח זה היתה זכאית לכספי העמלות, הינה מחלוקת שהתביעה ראתה אותה

כמחלוקת העיקרית בתיק זה (ראו את דברי התובע למר הורביץ במהלך חקירתו אותו בעמוד 3141, וכן ראו, לדוגמה, בעמוד 3145). לשאלה זו גם בית המשפט ייחס מקום נכבד בהכרעת הדין, וחלק מקביעותיו החשובות לעניין נגזר ממסקנתו כי אין להכיר בקיום אמיתי של סוכן אשר הינו "סוכן עצל". מכאן החשיבות הרבה להכרעה בשאלת "הסוכן העצל".

חוששני, שחומר הראיות אשר בא בפני בית המשפט המחוזי אינו מצדיק את מסקנתו של בית המשפט בנושא זה. על פי ראיות אלה, "סוכן עצל" הינו דבר מוכר בתחום הסוכנויות, ואין לומר שמעמד של סוכן כזה נעדר תוכן ואמת כלכליים. בנושא זה דעתי היא כדעת חברי השופט אנגלרד.

10. בהכרעו בשאלה עקרונית זו מצטט בית המשפט דברים מעדותו של עורך דין גולדנברג מהם הוא מבקש שיוסק, כי תנאי הכרחי לפעילותו של סוכן הוא שתהיה פעילות שוטפת שלו כלפי היצרן. בין היתר, מצוטט קטע מעמוד 546 לפרוטוקול, שם אומר עורך דין גולדנברג:

"מה שאצלי שיחק בראש שהשירותים, שהפעילות של ארוטף תהיה פעילות מעבר למיניו מפיץ אלא תהיה פעילות שוטפת של קשר קבוע עם היצרן בשאלות שמתעוררות וכל כיוצא באלה. לא שאני יודע בדיוק מה עושים בדברים האלה, אבל תיארתי לעצמי שצריכה להיות איזו שהיא פעילות ... הייתי מצפה ... שיהיה פעילות רחבה יותר. אם היתה או לא היתה, אני לא יכול להגיד".

אולם דברים אלה אינם משקפים את דעת עורך דין גולדנברג בשאלה, אם קיום פעילות מצד סוכן כלפי היצרן הינו תנאי הכרחי לזכותו של הסוכן לקבלת עמלות מהיצרן. בקטעים אחרים של עדותו הוא אומר במפורש, שאם הסוכן דאג להתקשר עם מפיץ והלה מבצע את עבודתו כהלכה, בכך ביצע את השירות אשר עליו לבצע כלפי היצרן. אף כי עורך דין גולדנברג מציין שסבר שתהיה יותר פעילות של ארוטף, הרי מבחינה עקרונית דעתו היא כי די בכך שמונה על ידי ארוטף מפיץ כדי שהיא תהיה זכאית לעמלות. הדבר עולה בברור מתשובתו לשאלה שנשאל על ידי אחד הסנגורים (בעמוד 626).

ש. אז ד"ר גולדנברג אם אני אעבור קצת למונחים שלי, כל מה שעשיתי והצגתי לך גם מבחינתך זה כדי לצאת ידי חובה של מהדרין שבמהדרין. כי אתה תסכים איתי שלפי מה שאתה אמרת גם בלי הפעילות הזאת הרי שהטעון הזה של לא פרומדיקו אלא ארוטף זכאית נובעת מהעובדה שפרומדיקו רכשה את המוניטין, שארוטף רכשה את המוניטין ופרומדיקו היא המפיץ.

ת. כן. כדי לציין במדוייק לחלוטין. במסגרת היחסים שבין ארוטף לבין פרומדיקו אז לעניות דעתי הוויז-א-וי היצרנים ברגע שארוטף גרמה לקשר עם פרומדיקו והעניקה לה את זכויות

ההפצה היא יצאה ידי חובתה כלפי היצרנים במובן זה שהיא מצאה להם מפיץ עבור סחורותיהם בישראל והיא זכאית לעמלה שלהם. נקודה.

בלי כל קשר לעניין הזה, בראשי היתה מחשבה שהיא תעשה יותר מאשר הדברים האלה.

דברים דומים, על כך שאין זה תנאי לזכות לקבלת עמלות סוכן שהסוכן יהיה פעיל, השמיעו עדים נוספים אשר נחקרו בנקודה זו בבית המשפט. כך אמר רואה החשבון פורר (בעמוד 191); כך העידו גם עדי התביעה יוסף בורנשטיין (בעמוד 1080) ויעקב ניב (בעמודים 1213-1214).

בשאלה מהן הפעילויות שעל סוכן לבצע, נחקר ארוכות עורך דין שטרן ממשרד הורביץ ושות' על ידי בית המשפט (בעמודים 904-906). עצם הדבר שבית המשפט בחר לחקרו בעניין זה, מלמדת שכנראה סבר כי בידו הידיעות הדרושות בנושא הנדון. יתכן וסבר כי יש חשיבות לעמדתו של עורך דין שטרן מכיוון שהלה נטל חלק ביחד עם עורך דין גולדנברג בהתוויית מבנה העיסקה, והוא גם ליווה אותה בשלבי הקמתה. עורך דין שטרן היה גם זה שברר עם עורך דין אחר את שאלות החבות במס הקשורות בעיסקה ודיווח על כך להורביץ. לפיכך, לאור חשיבות תוכן הדברים לעניינו, אביא את השאלות של בית המשפט ואת התשובות של העד, במלואן:

- ה' פרוקציה. מה הפונקציות שמבצעת אותה סוכנות?
 ת. קודם כל היא,
 ה' פרוקציה. ועל מה היא מקבלת עמלות.
 ת. בשלב הראשון שנוצרת הסוכנות היא עושה את העבודה, היא מבטיחה או לעשות את העבודה או למצוא מי שיעשה עבורה.
 ה' פרוקציה. או לעשות את עבודת ההפצה.
 ת. או מי שיעשה עבורה את עבודת ההפצה. האמת היא, שאת הדבר הזה גם לא כל כך מעניין את היצרן, כל עוד העבודה הזאת מתבצעת טוב, והוא מוכר בווליום לא איכפת לו אם הסוכן עצמו עושה את ההפצה או שהוא לוקח לכך קבלנים או אחרים שיעשו עבורו את ההפצה.
- אבל בשלב מסויים נוצר הנכס הזה, ואני מתאר לעצמי למשל אם ניסן פרמינגר, שהוא איש זקן, באותו זמן היה הולך ואומר אני את עבודת ההפצה לא יכול לעשות ומוכר רק את ההפצה או אומר לאלכס איזנברג אפילו אני יודע, אתה יודע מה אני היום מסתפק בעניין של הסוכנות אני מספיק לי די לי אני יושב בשוויץ אתה מכיר את העסק, אתה תהיה הבעלים של עסק ההפצה או משהו כזה תעשה - מה יש בזה, משהו לא בסדר?

- ה' פרוקציה. לא אז מה בכל זאת?
- ת. זה כל כך טבעי.
- ה' פרוקציה. מה הקשר לסוכנות מה היא עושה, אם היא מעבירה את שירותי ההפצה לגורם אחר. מה היא עושה פשוט תתאר את תפקידה בכל המערכת הזאת.
- ת. עוד פעם אני אומר. ניקח את הדוגמה שהבאתי כרגע של ניסן פרמינגר, את שואלת אותי מה הוא צריך לעשות.
- ה' פרוקציה. מה הוא היה עושה אילו הוא היה מעביר את עסק ההפצה לגורם אחר. ומשאיר אצלו את -
- ת. לדעתי הוא לא היה צריך לעשות שום דבר. כל עוד מי שקנה את עסק ההפצה אם זה איזה שלא יהיה גורם מספק את הסחורה, עושה את המכירה כמו שאני יודע, כמו שצריך היצרן מרוצה.
- מה שקורה אבל כמו שאמרתי לך לפני זה הרבה פעמים בשלב מסויים המפיץ מנסה לעקוף את הסוכן. הסוכן כמעט יושב בשקט. הוא מקבל העתקים מהמסמכים הוא יש לו לפעמים נציג שהוא דורש נציג אצל המפיץ כדי שיהיה לו ידיעה מה קורה בחשבונות שלו, ידיעה מה איך הוא מנהל את העסק, איש אמונו, אבל זה הכל וזאת - והוא דואג אם הוא רואה שהעבודה מתבצעת לא טוב, או שיש ירידה בווליום אז הוא מתערב. אבל ככה אין לו מה לעשות.
- ה' פרוקציה. הקשר בין היצרן לבין המפיץ הוא דרך הסוכן או ישירות?
- ת. לא חייב להיות.
- ה' פרוקציה. או ישירות בין היצרן למפיץ?
- ת. הרי המפיץ מקבל - יודע את הוואליום של הסחורה שהוא צריך. הוא מוציא. לפעמים אפילו עושים את זה אחרת, יש לפעמים שיש עניינים בהם לא הסוכן אלא הצרכן שזה למשל המוסדי הצרכן הוא גדול הוא מוציא ליצרן את הדרישה לסחורה הוא עושה אצלו את ההזמנות. הסוכן מקבל העתק מזה הוא יודע.
- ה' פרוקציה. זאת אומרת הסוכן יכול להיות גורם לגמרי פאסיבי?
- ת. לגמרי פאסיבי.
- ה' פרוקציה. לקבל את העמלות.
- ת. כן.
- ה' פרוקציה. לא לדעת בעצם או לא לעקוב -
- ת. הוא יודע. הוא תמיד יודע.
- ה' פרוקציה. כן לא לקחת.
- ת. הוא מקבל העתקים מכל הניירות.

ה' פרוקציה. לא לקחת חלק אקטיבי בשום שלב של העברת הסחורה למפיץ מהיצרן.

ת. בעסק של סוכנות רץ קיים לא משהו שצריכים לבנות עכשיו מסקרן רץ קיים, זה המקובל. והוא לא צריך לעשות את העבודה. מספיק לו שיש לו את כל העתקי המסמכים יש לו איש אמון הרבה פעמים אם זה דבר רציני אצל המפיץ שדואג לעניינים האלה. יש לו הוא מקבל העתקים של הנהלת החשבונות כדי לראות שלא מסדרים אותו בדברים הללו. עם חתימת רואה חשבון אז הם מתפתחים מאוד עם חתימת רואה חשבון או לא חתימת רואה חשבון, וזה מה שמעניין אותו בעניין הזה. העסק הזה נבנה הוא נכס, הוא שייך, הוא ניתן להעברה, הוא ניתן למכירה, זאת הסוכנות. משלמים בשביל זה וקונים את זה".

ברור מדברים אלה, שאין כל צורך בפעילות של הסוכן מעבר למינויו של מפיץ המבצע תפקידו נאמנה, כדי שיחשב לסוכן ויהיה זכאי לעמלות סוכן.

כך ראה זאת גם הורביץ. בעדותו בבית המשפט הבהיר, שסוכן אשר הינו בעל הסוכנות ומקבל עמלות יכול להיות שקט ולא לעשות דבר. כל עוד מתנהלים עסקי ההפצה כהלכה, אין צורך בהתערבותו. זו נדרשת רק בעיתות משבר (עדותו בעמודים 2-2451, 3164, 3170, 3172). בעדותו הוא גם נתן דוגמאות המוכרות לו, בהן קיבל סוכן עמלות מבלי שבצע פעילות כלשהי (בעמודים 6-3185, 3107, 2615). הוא גם נתן את הדוגמה, שבנסיונות המקרה לא היתה כל מניעה שפרמינגר ימכור את זכויות ההפצה לפרומדיקו וישאיר בידו את זכויות הסוכנות וימשיך לקבל את עמלות הסוכנות מבלי שיעשה דבר (בעמוד 3209). כעולה מדבריו, אין כל מניעה משפטית שאותן זכויות שהיו לפרמינגר במקרה כזה תועברנה אל ארוטף ותשמרנה לה.

בהקשר זה ראוי להפנות להערה שצויינה על גבי חוות הדעת של נהיר (נ25), המלמדת כי כך ראה הורביץ את הדברים בזמן אמת. בהערה זו ביקש הורביץ לציין את התוכן העיסקי האמיתי של עסקת המכירה של הסוכנויות. וכך הוא כותב:

"התוכן הכלכלי הוא נכונותו של זר לשלם עבור מוניטין שמקומי אינו מוכן לרכוש, ועל כן החליט לרכוש לבד קטע זה".

על הערה זו של הורביץ כותב בית המשפט בהכרעת דינו, שהוא רואה בה "הבנה עיסקית עמוקה בדרך ראיית ההשקעה של המשקיעים הזרים וכל הנילווה לה כרכישת מעין זכות במקור ההכנסה של העמלות" (ראו בעמוד 132). ובמילים אחרות, בית המשפט מוצא כי מבחינה עיסקית רכישת הזכות לסוכנויות (אותן כינה

הורביץ "מוניטין"), כמוה כרכישת מקור הכנסה (אם כי, נאמן לגישתו, קובע בית המשפט בהמשך שפרומדיקו היא שהחזיקה במקור ההכנסה והכנסת העמלות נוכרה על ידה אל אירוטף).

הנה כי כן, על פי ראיות שבאו בפני בית המשפט יתכן גם יתכן מצב שסוכן יהיה "עצל", במובן זה שאם מונה על ידו מפיץ והמפיץ ממלא את כל הציפיות, לא תדרש ממנו כל פעילות נוספת כדי להצדיק את מעמדו ואת זכויותיו כסוכן. אין כל דין המתנה את מעמדו של סוכן בפעילות אישית שלו. וגם זאת, חופש החוזים מאפשר קשירת קשר חוזי כדוגמת זה שבענייננו, על פיו יגיעו לסוכן עמלות בגין רכישת הזכות להיות סוכן בלעדי ובחירת מפיץ לסחורה. לעיתים, מעמדו של "סוכן עצל" כסוכן נבנה במשך שנים בהם הוקמה רשת הפצה מתפקדת ועילה, אם על ידו ואם על ידי מי שקדם לו כסוכן, ואין צורך בפעילות נוספת של ממש מצידו כדי שהרשת תמשיך לתפקד לשביעות רצונם של היצרנים והצרכנים. גם אם יש צורך בפעילות כלשהי, יתכן מצב, כשיש יחסי אמון בין הסוכן למפיץ, שהסוכן יסמוך על המפיץ שהוא יבצע אותה במקומו. הניסיון והמציאות מלמדים שמקרים כאלה קיימים, ואין לך ראייה טובה יותר לכך שקיומו של "סוכן עצל" משקף אמת כלכלית מוכרת. מכל מקום, לא באו בפני בית המשפט ראיות משכנעות אשר ישללו אופציה זו כאופציה אפשרית. ולהיפך. על פי חומר הראיות אשר בא בפני בית המשפט המחוזי, מתבקשת המסקנה העובדתית כי אופציה זו קיימת ומוכרת.

משהוברר כי קיומו של "סוכן עצל" הינו דבר אפשרי ומוכר, נותר לבחון אם במקרה דנן היתה ארוטף "סוכן עצל" המכונה גם "סוכן פסיבי" או שמא היתה למעשה "סוכן בדוי".

ארוטף - האם היתה למעשה "סוכן בדוי"?

הבחינה אם היתה ארוטף "סוכן בדוי", כטענת התביעה, מתפצלת בנסיבות אלה לשלוש שאלות עליהן אבקש להשיב להלן: (א) מהי מהותן (המשפטית) של זכויות הסוכנות שנתקבלו ואשר הוחזקו על ידי ארוטף? (ב) מה היה אופי פעילותה של ארוטף ואיך הוא משתלב עם זכותה כסוכנת בלעדית של היצרנים (הזרים? ג) האם בפועל הגיעו כספי העמלות לארוטף, כפי שהיתה זכותה לקבלם על פי המתווה החוזי. דעתי, כפי שיובהר, היא, שארוטף לא היתה סוכן בדוי.

11. זכויות הסוכנות של ארוטף: כצעד ראשון אבדוק אם אכן הועברו זכויות הסוכנות לידיה של ארוטף מלכתחילה, והאם אלה נשמרו ברשותה במהלך התקופה הרלבנטית. אתחיל בכך, שכן זכויות אלה הן שהקימו את הזיקה הראשונה בין ארוטף ליצרנים והן שקבעו את זכותה לקבל מהם את עמלות הסוכנות.

על פי העיסקה, פרמינגר העביר לארוטף את זכויות הסוכנות שהיו לו כלפי יצרנים זרים. הוא גם התחייב לעשות את מיטב מאמציו כדי שהיצרנים הזרים יסכימו למעבר זכויות הסוכנות אל ארוטף. הסכמה כזו התקבלה למיתווה קודם של העיסקה אשר לא יצא אל הפועל. אולם, יסלזון עמד על כך שתתקבל הסכמה נוספת ומחודשת כתנאי לעיסקה כפי שנתגבשה במתכונתה הסופית של עיסקת 1980. ואכן, ביום 15.2.80 נשלחו מכתבים של פרמינגר אל כל היצרנים אשר הוא שימש כסוכנם למכירת תרופות בארץ, בהם מוצגת ארוטף כבעלת הזכויות החדשה בסוכנויות ופרומדיקו מוצגת כמפיצה של התרופות. מרבית היצרנים הסכימו בהודעה בכתב להעברת הזכויות אל ארוטף. חלקם ביקשו לברר פרטים נוספים והסכימו להעברת הזכויות לאחר קבלת הסברים. חשוב איפוא להדגיש, כי נתקבלה הסכמה של היצרנים הזרים לאותו חלק בעיסקה אשר מצא את ביטויו בחוזה בין פרמינגר לבין ארוטף על פיו הועברו זכויות פרמינגר, כבעלת סוכנויות למכירת תרופות בישראל של כ-120 יצרנים, אל ארוטף. בתמצית, ליצרנים הודעה והובהרה העברת הזכויות על פי העיסקה, והם נתנו לה את הסכמתם בכתב.

מצב דברים זה אינו עולה בקנה אחד עם קביעתו של בית המשפט, שאין כל יריבות בין ארוטף ליצרנים הזרים, שלא עומדת לה זכות כלשהי כלפיהם ושאין בידה לאכוף את זכויות הסוכנויות אשר הוקנו לה על ידי פרמינגר. כמו חברי השופט אנגלרד, הנני סבור כי שגה בית המשפט בקביעתו זו. הסכמת היצרנים בכתב להעברת זכויות הסוכנויות מפרמינגר לארוטף יצרה קשר חוזי מחייב בין שלושת הגורמים. על פי קשר זה, זכות הסוכנות להפצה בלעדית של התרופות בארץ של כל אחד מהיצרנים, שהיתה לפרמינגר, עברה אל ארוטף. זכות זו כללה את הזכות לקבלת עמלות, על כל הסעדים העומדים לארוטף כלפי היצרנים, אם לא יכבדו זכות זו.

12. אופי הפעילות של ארוטף: אעבור כעת לבחון את הפעולות שביצעה ארוטף הלכה למעשה. פעולות אלה אינן נבחנות במנותק ממערכת היחסים שנוצרה בין השחקנים הקונקרטיים שבפנינו. פעילותו של סוכן אינה בעלת מאפיינים מחייבים מוגדרים וקבועים. כל סוכן וסגנונו, וכל מערכת יחסים חוזית ועסקית של ספק-סוכן-מפיץ תבחן לפי נסיבותיה המיוחדות.

כאמור, בית המשפט המחוזי קבע, כי כל הפעילות הנדרשת מסוכן בוצעה על ידי פרומדיקו ולא על ידי ארוטף. על כך בסס לאחר מכן את מסקנתו, שמקור ההכנסה של עמלות הסוכנויות הוא בפעילותו של פרומדיקו, ולא בזכויות שרכשה ארוטף מפרמינגר. ביסודה של קביעה זו עמדה העובדה, שלא היתה נתונה למחלוקת, כי פרומדיקו היתה הגוף הפעיל ביחס ליבוא התרופות והפצתן. היא רכשה את התרופות ישירות

מהיצרנים, כשלגבי כל משלוח התשלום הוא FOB ועלות משלוח התרופות ארצה הוא על חשבונה. פרומדיקו פעלה בארץ להעמקת ההפצה. היא גם חתמה על חוזים ישירות עם חלק קטן של היצרנים, מבלי שארוטף היתה צד להם. ארוטף מצידה לא היתה פעילה בהגדלת היבוא ובעידוד ובהגדלת הפצתו בארץ. בנושאים אלה, כמו גם בשמירת הקשרים עם היצרנים הזרים, היא סמכה על פעילותה של פרומדיקו.

חלק מהפעילות המתוארת לעיל אינה פעילות אשר הינה אופיינית לסוכן, ובמקרים רבים היא מבוצעת על ידי המפיץ דווקא. כך, מקרה רגיל הוא שקיים קשר חוזי ישיר של המפיץ עם היצרנים, אף ללא מעורבותו של הסוכן. כך, מקובל הוא שהמפיץ הוא שעוסק בפעילות להעמקת ההפצה. לכך יש להוסיף מספר הערות לגבי פעילותה של ארוטף.

ראשית, את הפעולה העיקרית הנדרשת מסוכן במישור יחסיו עם היצרנים, קרי, דאגה לקיום ההפצה של המוצרים והרחבתה, בצעה גם בצעה ארוטף. היא מינתה מפיץ יעיל בדמות פרומדיקו, אשר בבעלות ובניהול טבע, שכבר אז היתה החברה המובילה בעסקי התרופות בארץ.

שנית, במישור יחסיה עם המפיץ, נשמרו לארוטף מלוא הזכויות והסמכויות של סוכן. כשם שמינתה את פרומדיקו כמפיץ, יכולה היתה כסוכן ליטול ממנה תפקיד זה. לארוטף היתה גם זכות לפקח על פעילותה של פרומדיקו, ולהתערב בכל מקרה של חיכוכים או אי הבנות של פרומדיקו עם היצרנים. דברים אלה עולים מקביעותיו של בית המשפט בהכרעת דינו, גם אם בית המשפט לא הסיק מכך את המסקנות המתבקשות. בתארו את יסודות העיסקה האמיתית בין הצדדים, מפרט בית המשפט את זכויותיהם של המשקיעים הזרים במסגרת ארוטף, בתמורה להשקעתם הכספית: (1) הזכות לתזרים קבוע של כספי העמלות (אליה עוד אתייחס להלן); (2) הזכות לבטל את מינוי פרומדיקו כמפיץ; (3) זכות משפטית אכיפה להבטיח שפעילות פרומדיקו תתנהל כראוי ותענה על הציפיות הלגיטימיות של הצדדים (עמוד 131 להכרעת הדין).

ארוטף גם עקבה אחר הפעילות של פרומדיקו בבדיקה את ספריה בדיקות חוזרות. לגבי ההתעניינות המתמדת של המשקיעים הזרים בעסקי פרומדיקו קבע בית המשפט (בעמוד 47):

"במישור הפעילות היומיומי של פרומדיקו בתקופה הראשונה, ניכר עניין מתמיד מצד לודוויג יסלזון ודוד ויס בענייניה של פרומדיקו ובכל המתרחש לגבי פעילותה העיסקית, קרי: מצב רווחיה, התפתחות עסקים חדשים, מצב השוק, היבט התחרות וכיו"ב. על כך מעיד בהרחבה אלכס איזנברג בהודעתו ת-13/1 (עמוד 5). לדבריו, הוא היה מתבקש מספר פעמים בשנה לתת תשובות ללודוויג יסלזון בעניינים אלה."

ברור, אם כן, שלארוטף היו זכויות וסמכויות להתערב בפעולות פרומדיקו ולפעול בעצמה ביחסים עם היצרנים הזרים, והיא קיימה פיקוח על פרומדיקו. בנסיבות אלה, אין לקבל את הקביעה, במקום אחר של הכרעת הדין, על פיה היתה ארוטף חשבון בנק בלבד אליו זרמו כספים. בפועל, לא היתה התערבות של ממש מצד ארוטף בפעילותה של פרומדיקו, כפי הנראה, משום שלא היה בה צורך. אכן, לא היתה מחלוקת בדבר פעילות ההפצה היעילה של פרומדיקו ובשמירתה על הקשר עם היצרנים הזרים. פעילותה של טבע בתחום התרופות היתה, מסתבר, לתועלת. הן הכנסות העמלות והן הכנסות המירווחים זרמו לקופות שתי החברות, בהתאמה, ותוך זמן קצר יחסית, תחילה פרומדיקו ואחר כך ארוטף, החזירו לעצמן את השקעתן בעיסקה. מסתבר עוד, שפעילותה הברוכה של פרומדיקו, כשטבע היתה בעלת זכויות בה, הביאה לכך שהספקים המשיכו לשווק את תוצרתם באמצעותה מבלי שמי מהם נטש (עדות הורביץ בעמוד 3210). יוצא, שלארוטף לא היה יסוד לטענות כלשהן כלפי פעילותה של פרומדיקו. בנסיבות אלה, העדר פעילות ומעורבות מצידה אינו צריך לגרוע מזכויותיה או ללמד על כך שלא נשמרו לה זכויותיה כבעלת הסוכנויות. אכן, מעורבותו של הסוכן נדרשת כשההפצה בעיתית, כשהיצרנים קובלים על נפח קטן של מכירות או כשהמפיץ אינו פועל כהלכה או ביושר כלפי היצרנים או הסוכן. דבר מכל אלה לא ארע. הכל היו מרוצים. העיסקה מיקסמה את רווחיהם של כל הצדדים לה. בנסיבות אלה, העדר פעילות של ממש מצד ארוטף למעט פיקוח, אינו צריך לגרוע מזכויותיה כבעלת הסוכנויות, לרבות זכותה לעמלות. התמונה מתבהרת עוד יותר על רקע העובדה שלמשקיעים הזרים לא היה ניסיון בתחום זה של סוכנויות והפצת תרופות אליו נכנסו. מטעם זה הם היו מעוניינים שפרומדיקו, חברת בת של טבע, אשר לה ניסיון רב בתחום זה, תהיה המפיצה. מה היה טעם שיתערבו במהלך העניינים כפי שנוהל על ידי פרומדיקו כל עוד העניינים מתנהלים כהלכה לשביעות רצונם הגמורה, ואין כל כפירה מצד פרומדיקו בזכויותיה של ארוטף כסוכנת?

13. כאן המקום להבהיר נקודה נוספת הנוגעת לקביעת בית המשפט והיא, שפרומדיקו ביצעה גם את כל הפעילות אשר הניבה את סכומי העמלות וגרמה להעלאתם. בית המשפט סבר שהדבר מהווה אינדיקציה להיותה של פרומדיקו המקור להכנסה של העמלות. בכך לא הבחין בית המשפט, שעסקינן בשני גופים שונים אשר בנסיבות העניין התלכדו האינטרסים שלהם באופן אופטימלי. פעילותה של פרומדיקו הביאה לגידול בהפצת התרופות ואין ספק שהיא היתה מעוניינת בכך. אך פעילות זו שלה היה בה גם כדי להגדיל את סכומי העמלות בהם זכתה ארוטף. אכן, לשתיים היה אינטרס משותף להגדיל את נפח מכירת התרופות, אם על ידי רכישת זכויות הפצה מסוכנים נוספים ואם על ידי הגברת המכירה של תרופות של כל יצרן. פרומדיקו עמדה בקשר עם היצרנים לצרכיה כמפיצה, ומסתבר שפעילותה היתה לתועלת האינטרס המשותף שלה ושל ארוטף. בנסיבות אלה, פעלה פרומדיקו לתועלתה שלה, בשעה שיש לכך השלכה גם לעניין שיעור העמלות בהן תזכה

ארוטף. כל זה היה על דעת ארוטף ובהסכמתה. ארוטף נהנתה מפירות פעילות פרומדיקו ולא היתה לה סיבה להלין.

על רקע זה, אין לומר שהואיל ופרומדיקו בצעה גם פעולות אשר יש בהן להיטיב גם עם ארוטף (פעולות שארוטף הסכימה שהיא תבצען כי הן היו לתועלתה), העמלות מגיעות לה. העובדה שפרומדיקו בצעה את פעולות ההפצה בכישרון ושמרה על קשר טוב עם היצרנים על דעת ארוטף, לא די בה כדי לשנות מהמתווה החוזי המוסכם של העיסקה ומזכויות הצדדים על פיו. על פי מיתווה זה, נרכשו זכויות הסוכנות על ידי ארוטף מפרמינגר, וזכויות לא מוחשיות אלה הן שהיו, על פי המוסכם בין הצדדים, המקור להכנסת העמלות אשר התקבלה על ידי ארוטף. נכון יהיה, על כן, לסכם בנקודה זו, שפעילותה של פרומדיקו סייעה לארוטף והיתה מקור להגדלת שער ההכנסות והעמלות של ארוטף. אך על פי מיתווה העיסקה אותו קיימו הצדדים, מקור זכותה של ארוטף לקבל את העמלות הוא בזכות הסוכנויות אותה רכשה מפרמינגר.

14. קבלת העמלות על ידי ארוטף: קבלת כספי העמלות על ידי ארוטף הינה בעלת חשיבות רבה לשם הבנת מהות העיסקה, שכן היא מעידה בצורה הטובה ביותר על האופן בו ראו הצדדים עצמם את היחסים ביניהם ואת הזכויות של כל אחד מהם. הגיונם של דברים מחייב כי אם פעילותו של הסוכן, ארוטף, אינה אלא כסות שמטרתה להונות את שלטונות המס, והרווחים האמיתיים אינם של ארוטף כי אם של פרומדיקו, יגיעו הרווחים בסופו של יום לכיסה של פרומדיקו. דא עקא, שלא אלה הם פני הדברים. לא נטען, ובודאי לא הוכח, כי העברת כספי עמלות הסוכנות לארוטף בוצעו כחלק מהעברה סיבובית כאמור; וכלום יכולה להיות אינדיקציה טובה יותר לזכותה של ארוטף כסוכנת ולקבלת העמלות, מאשר מצב בו כל השחקנים המעורבים בפרשה - היצרנים, פרומדיקו, ארוטף, עורכי הדין ורואי החשבון - הבינו כי קיימת זכות אמיתית של ארוטף לקבלת העמלות, ופעלו על סמך כך במשך שנים לא מעטות? אבהיר את דברי.

חלק ניכר מן היצרנים, בהמשך להעברת זכויות הסוכנות, לה נתנו את הסכמתם כמתואר לעיל, שילמו במשך שנים את עמלות הסוכנות ישירות לארוטף. כמחצית מדמי העמלות הועברו על ידי היצרנים הזרים ישירות לארוטף. המחצית השניה של העמלות הגיעה לארוטף דרך פרומדיקו. פרומדיקו התייחסה לכספים אלה, אשר הגיעו מיצרנים זרים ככספים במעבר המגיעים לארוטף. היא דאגה להעברתם המיידית אל ארוטף, דבר אשר נעשה על פי היתר של המפקח על מטבע חוץ. כך נעשה לגבי כל כספי העמלות שנתקבלו אצל פרומדיקו. מכאן, שכל העמלות אשר שולמו על ידי היצרנים הזרים הגיעו כולן - הן בתקופה הראשונה והן בתקופה השניה - לידי ארוטף.

אדגיש, תשלום העמלות כאמור נעשה על פי תנאי העיסקה במשך שנים, מבלי שלפרומדיקו היו בשלב כלשהו טענות כנגד כך, ומבלי שתבעה לעצמה חלק בעמלות אלה. כל עמלות שהגיעו אליה לא נרשמו אצלה כהכנסה, אלא כ"כספים במעבר", והם הועברו מיד אל ארוטף. הדבר נעשה על פי ההסכם ובהסתמך גם על מכתבים של עורך דין גולדנברג ועורך דין שטרן ממושרד ש' הורוביץ ושות', שנשלחו, בין היתר, אל פרומדיקו בדבר זכויותיה של ארוטף לקבלת כל כספי העמלות, בין אם אלה נשלחים אליה ישירות ובין אם אלה מגיעים אליה דרך פרומדיקו.

על פי קביעת בית המשפט המחוזי, בתחילה הועברו לארוטף כספי העמלות שנתקבלו מהיצרנים הזרים אצל פרומדיקו על ידי משרד ש' הורוביץ ושות'. לאחר מכן, הם הועברו ישירות על ידי פרומדיקו (באמצעות בנק) לארוטף, כשהעתק של כל מסמך העברת כל סכום כסף מועבר למשרד ש' הורוביץ ושות'. אזכיר בהקשר זה, שמעורבות עורכי הדין בהעברת הכספים לארוטף נכללה כבר בכתב המינוי של פרומדיקו כמפיצה (נ18/א'), אשר סעיף 3 שבו קובע:

"All moneys becoming payable to you by the parties granting the agencies which you now hold and which come into our possession will be transferred to your attorneys, S. Horowitz and Co., who will attend to the transfer of the same to you".

15. גירסת התביעה בכתב האישום ובטיעוניה בבית המשפט היתה, שלמעשה, כל העיסקה היתה עיסקה משותפת לטבע ולמשקיעים הזרים, אשר על פי תנאיה, לטבע היו זכויות גם ביחס לכספי העמלות. זכויות אלה יכולה היתה טבע לממש בתאריך שתבחר בו בעתיד על ידי תביעה לקיום שותפות שווה של טבע והמשקיעים הזרים בשתי החברות - ארוטף ופרומדיקו - תוך התחשבות רטרואקטיבית בין שתי הקבוצות. אלא, שטענה זו לא הוכחה. כפי שקבע בית המשפט, המסמכים שנחתמו בין הצדדים לא הקנו לטבע כל זכות משפטית לדרוש זכויות של 50% לה ולמשקיעים הזרים בכל אחת מהחברות (ראו בעמודים 48 ו-50 להכרעת הדין). אכן, במהלך שבע השנים 1987-1980 היו נסיונות הידברות שונים בכיוון זה. היתה גם ציפיה שעניין השותפות עלול לצוץ והיתה הסכמה ג'נטלמנית שיהיה מקום לדון בכך. אך לא היתה התחייבות להכנס לשותפות, ובודאי שלא הותנה שבמסגרת שותפות כזו, לכשתקום, תערך התחשבות רטרואקטיבית. יתרה מכך, כפי שמציין בית המשפט, הורביץ מצידו נקט עמדה עקבית השוללת שותפות בין שתי הקבוצות (בעמוד 49 להכרעת הדין).

לעניין טענת קיום שותפות בין בעלי שני התאגידים, או קיום זכות לבעלי המניות בהם לדרוש את הקמתה תוך התחשבות לאחר, עוד אשוב במסגרת הדין בערעור המדינה.

16. אסכם ואומר, כי כוונת הצדדים, בחתמם על מסמכי העיסקה, היתה להתוות מיתווה של עיסקה אשר יחייבם והם יפעלו על פיו. אכן, עיסקת 1980 היתה עיסקה ממשית ואמיתית במובן זה שהצדדים לה התכוונו לפעול על פיה ופעלו על פיה לאורך שנים. בפועל שולמו הכספים כמותווה בעיסקה, כשכל צד שומר על זכויותיו לקבלת הכספים המגיעים לו על פיה, מבלי שחלה עליו חובה - בין ישירות ובין בעקיפין - לשתף את משנהו בהכנסותיו. מכאן מסקנתי, שארוטף לא היתה סוכן בדוי, והמתווה החוזי שהציגה כסוכן לא היווה כסות כוזבת.

"המצגים הכוזבים"

17. בית המשפט המחוזי קבע, שהיו מצגים כוזבים מצד הורביץ ופרומדיקו. מצגים אלה בתקופה הראשונה באו, על פי קביעתו, לשוות לעיסקה ולזכויות פרומדיקו וארוטף אופי שונה מאשר לאמיתם של דברים. הכרעתו של בית המשפט בעניין זה היתה, כי הוצגו מצגים כוזבים בשני עניינים: האחד, ההסכם עצמו בין ארוטף לבין פרמינגר כלל מצגים כוזבים; השני, הפניה לאגף מטבע חוץ לקבל היתרים לעיסקה ולהעברת כספי העמלות לארוטף כללה מצגים כוזבים. מצגים כוזבים אלה, לו אכן היה מדובר במצגים כוזבים, יכולים היו, בתנאים מסויימים, ללמד על קיום כוונה להונות את שלטונות המס. יש, על כן, חשיבות לבחינת הקביעה של בית המשפט המחוזי בדבר קיומם של מצגים כאלה.

א. האם היה מצג כוזב בחוזי 1980?

המצג הכוזב המיוחס לחוזי 1980 הוא שאלה אינם משקפים את התמונה האמיתית של "המצב בשטח". על פי האמור בהם, מקבלת ארוטף מפרמינגר "עסק חי" (going concern), בעוד שבפועל מי שניהל את העסק היא פרומדיקו. כפי שכבר ראינו, בית המשפט המחוזי יצא מהנחה, כי תנאי לקיום זכות סוכנויות הוא פעילות "בשטח" של בעל הזכות. הנחה זו שימשה אותו בקבעו שארוטף לא שמשה סוכנת של היצרנים הזרים, ומכאן גם מסקנתו שהצגת הדברים במיתווה החוזי, לפיה ארוטף רכשה מפרמינגר "עסק חי", לא היתה אמת. בית המשפט מסתמך גם על כך שהוראות נוספות בחוזי 1980 לא שיקפו את האמת. על פי אחת מהן, פרמינגר יהא יועץ של ארוטף, אך בפועל היה פרמינגר יועץ לאייזנברג ולפרומדיקו. על פי הוראה אחרת, אמורים היו מחירי המוצרים להיקבע בשיתוף עם ארוטף, אך בפועל הם נקבעו בתיאום עם פרומדיקו בלבד. כל אלה, לדעת

בית המשפט, מצביעים על כך שבעת ניסוח החוזים ובכל שימוש שנעשה בהם אחר כך, היתה כוונה להציג מצג עובדתי אשר אינו תואם את האמת.

18. נראה לי, שלא זו המסקנה המתחייבת ממערכת היחסים החוזית שבפנינו. החוזים באו לקבוע את היחסים המשפטיים בין הצדדים. אשר על כן, כשנקבע שברצון המוכר (פרמינגר) להעביר לקונה (ארוטף) את עסק הסוכנויות למכירת תרופות שלו כ"עסק חי" (as a going concern), הכוונה היתה להעברתו של העסק כולו, לרבות ההפצה הכרוכה בו, וכך אמנם נעשה. אך חוזה זה הינו רק חלק מהמיתווה הכללי של העסקה, הכולל גם חוזה בין ארוטף ופרומדיקו, בו מועברים לפרומדיקו עסקי ההפצה. ואמנם, על פי המיתווה העסקי, הזכויות של פרומדיקו להפצה מקורן בארוטף, אשר רכשה את עסק הסוכנויות כולו כעסק חי מפרמינגר. החוזים משקפים הסכמה זו, על פיה פעלו בהמשך הדרך שלושת הגורמים המעורבים - פרמינגר, ארוטף ופרומדיקו.

גם שתי ההוראות האחרות, על פיהן פרמינגר אמור היה להיות יועץ לארוטף ובפועל יועץ לפרומדיקו, וקביעת מחירי המוצרים אשר נעשתה בפועל ללא שיתופה של ארוטף - גם הוראות אלה נכללו במיתווה החוזי כדי לשקף את הזכויות שקמו לארוטף מכוח המוסכם. מבחינתה של ארוטף, חשוב היה לה שיהיה ברור שהיא זכאית לקבל ייעוץ מפרמינגר ושהיא זכאית להתערב בקביעת המחירים. עם זאת, הואיל והפעילות בשטח בוצעה על ידי פרומדיקו, היה היגיון בהסכמת ארוטף לכך שפרמינגר ייעץ לפרומדיקו וכמו כן שפרומדיקו, אשר עמדה בלאו הכי בקשר עם היצרנים, היא שתעמוד עמם בקשר ביחס לקביעת מחירי התרופות.

נראה בעליל, שכל קביעות בית המשפט לקיום מצגים כוזבים במיתווה החוזי סבים סביב אותה טענה החוזרת ונשנית והיא, שאת כל "העבודה בשטח" ביצעה פרומדיקו. על כך אין כל מחלוקת. אך שמירת הזכויות של ארוטף כלפי פרמינגר, כפי שמצאה את ביטויה בחוזי 1980, נחוצה היתה לה בכל מקרה של אי הבנות בעתיד עם פרומדיקו. נתאר לעצמנו מקרה, שארוטף היתה מוצאת לנכון, מסיבה זו או אחרת, לבטל את חוזה ההפצה עם פרומדיקו. ברי שבמקרה כזה חשוב לה, כלפי פרמינגר, שהזכות לקבל ייעוץ תשמר לה, ולה תהיה גם הזכות להיות שותפה לקביעת המחירים עם הצרכנים.

על סמך כל האמור לעיל, נראה לי שהיה הגיון עסקי מצידה של ארוטף לכלול במיתווה העסקי את התנאים האמורים, אפילו אם את חלקם לא אכפה לאחר מכן ביחסיה עם פרמינגר או פרומדיקו. מכל מקום, אין לראות בהכללתם בחוזה שנחתם עם פרמינגר ובהצגת חוזה זה כמשקף את הזכויות שארוטף רכשה בעיסוקת 1980 כהצגת מצגים כוזבים.

בנוסף לאמור, כששוקלים אם היה במיתווה החוזי משום הצגת עובדות כוזבת מצד פרומדיקו, יש להזכיר ולזכור גם את אלה: א. הורביץ ופרומדיקו לא ניסו במשך כל התקופה הראשונה להציג את ארוטף כמי שבפועל פועלת בשטח. לא נטען שלארוטף יש משרד, נכסים או פעילות מטעמה בארץ; ב. כל המסמכים הנוגעים הן למיתווה החוזי של עיסקת 1980 והן לפעילותה בפועל נשמרו על ידי פרומדיקו. המסמכים הללו לא הוסתרו ולא היה כל קושי למי שביקש לברר זאת, לדעת אל נכון כי מי שפעל בעסקי הפצת התרופות והרחבתם היא פרומדיקו.

ב. האם היה מצג כוזב כלפי אגף מטבע חוץ?

19. בית המשפט הסתמך במסקנותיו גם על כך שכביכול הוצג היצג כוזב מצד הורביץ ופרומדיקו כלפי אגף מטבע חוץ (להלן: **האגף**) בנוגע לעיסקת 1980. עורך דין גולדנברג טיפל בקבלת היתר האגף להעברת כספי העמלות שנתקבלו על ידי פרומדיקו לחשבון ארוטף בחוץ לארץ. קבלת היתר נעשתה בשני שלבים: בשלב הראשון היה זה כשהצדדים הכינו את עיסקת ויטא, עיסקה אשר לא נקשרה בסופו של דבר ביניהם. לאחר מכן, כשהושג מיתווה העיסקה הסופי, שב ופנה עורך דין גולדנברג ביום 28.1.80 לאגף. במכתבו אל מר וייסנשטרן מהאגף נאמר, בין היתר, כמובא בהכרעת הדין:

- | | |
|-----|---|
| א. | בעלי המניות של פרומדיקו בעת ביצוע הרכישה תהיה חברת אורבט - חברה הולנדית בשליטה מלאה של חברת טבע. |
| ב. | ארוטף הינה חברה זרה בבעלות מלאה של תושבי חוץ והיא תרכוש מפרמינגר את עסק הסוכנויות בלבד ללא נכסים בעין. |
| ג. | פרומדיקו תרכוש מפרמינגר את מלאי החברה ונכסיה למעט נדל"ן וסוכנויות. |
| ד. | פרומדיקו תרכוש על פי הסכם בלעדיות עם ארוטף את המוצרים בגינם קיימים הסכמי סוכנויות ותמכרם בשוק הפרטי בישראל. |
| ... | |
| ו. | כל כספים המגיעים לארוטף בגין היותה הסוכן ואשר יועברו לפי דרישות יצרנים מסויימים, לפי חוקי מדינותיהם, לידי פרומדיקו בע"מ יחד עם הסחורה, יועברו באמצעותנו לארוטף, למקום מושבה במטבע בה נתקבלו". |

לאחר גיבוש מיתווה העיסקה הסופי, שב ופנה עורך דין גולדנברג לאגף וביום 15.9.80 נתקבל

ההיתר בנוסח הבא:

"ניתן בזה היתרנו שהכספים המגיעים לארוטף בגין היותה הסוכן ואשר יועברו לפי דרישות יצרנים מסויימים או מחמת טעות לידי פרומדיקו, יועברו לארוטף למקום מושבה במטבע חוץ שבו נתקבלו באמצעות בנק סוחר מוסמך.

האמור מתייחס הן לשיקים והן לתשלומים המתבצעים ישירות לחשבון מט"ח של פרומדיקו".

בית המשפט קבע, שבפניה אל האגף נעשה מעשה הטעיה שרק בהסתמך עליו ניתן ההיתר. ההטעיה של האגף היתה בכך שנטען, כי עקב "טעות" או על פי דרישות יצרנים על פי חוקי מדינותיהם להעביר את הכספים דווקא לפרומדיקו בישראל, עלולים כספי העמלות להגיע ארצה על אף שהם מגיעים לארוטף במקום מושבה בחוץ לארץ. על פי קביעת בית המשפט, לא ניתן ביסוס במציאות לשני הטעויות - טעות ודרישת היצרנים - ולכן הסיק שההיצג היה כוזב.

20. האמור במכתבו של עורך דין גולדנברג אל האגף מתאר את עיקרי מיתווה העיסקה המוסכם. בהצגת תנאי העיסקה לא היתה, על כן, כל הטעיה. נזכור, שמכתב זה נשלח קודם חתימת חוזי 1980 וקודם תחילת הפעילות על ידי פרומדיקו. בשלב זה מבקש עורך דין גולדנברג את ההיתר, שיאפשר העברת כספי עמלות הסוכן, אשר יגיעו לפרומדיקו, אל ארוטף, שהיא הזכאית לקבלתם על פי המיתווה החוזי של עיסקת 1980.

אזכיר עוד ואדגיש: עורכי הדין גולדנברג ושטרן הם שטיפלו בעניין היתר האגף. הם שניסחו את הפניות בכתב, ואין כל ראייה בדבר מעורבות כלשהי של הורביץ ופרומדיקו בניסוח הפניה אל האגף או בהצגת עובדות בעל פה בפניו. לכך יש להוסיף, כי אין כל קביעה של בית המשפט שעורכי הדין פעלו במירמה בעצה אחת עם הנאשמים, ובא כוח התביעה טען מפורשות בפנינו כי אין ראיות לכך.

21. עורך דין גולדנברג נחקר ביחס להיתר שניתן על ידי האגף. לגבי עניין "הטעות" אשר נזכרת בהיתר, טענת טעות כזו לא נזכרה במכתבו אל האגף וגם בעדותו לא היה מוכן לאשר שנטענה טענת טעות מצידו. על פי גירסתו (בעמוד 599 לפרוטוקול), יתכן שהמפקח על מטבע חוץ כינה ביוזמתו שלו כטעות את העובדה שכספים המגיעים לארוטף יגיעו לפרומדיקו. הוא גם העלה אפשרויות נוספות אשר גרמו להזכרת "טעות" בהיתר של האגף, מבלי שהדבר נטען על ידי משרדו (ראו בעמוד 601). על כל פנים, אין ראייה - שכן איש מאנשי אגף מטבע חוץ לא הועד - על יסוד מה נכללה בהיתר שניתן על ידי האגף ההנמקה שכספים המגיעים לארוטף עלולים להגיע "בטעות" לפרומדיקו. סברתו של בית המשפט המחוזי כי "ככל הנראה נטען בפני רשויות מט"ח כי כספי העמלות עוברים דרך פרומדיקו בישראל מחמת טעות", היא רק אחד ההסברים האפשריים לכך שעניין הטעות נזכר בהיתר. אך זה לא ההסבר היחיד, ולא ניתן לקבוע כעובדה שזה מצב הדברים לאמתו.

הנושא של דרישות יצרנים מסויימים, על פי חוקי מדינותיהם, שכספי העמלות יועברו לישראל, נזכר במכתב שנשלח על ידי עורך דין גולדנברג לאגף. בית המשפט קובע בהכרעת הדין, שלא ניתן כל ביסוס או הסבר לעניין זה. דברים אלה אינם מדוייקים. עורך דין גולדנברג נחקר על כך והבהיר שהיה להם - לעורכי הדין - חשש שאצל חלק מהיצרנים הזרים יפעל, מה שהוא מכנה "לוקהיד אפקט". הסברו לכך היה שחלק מהיצרנים אמרו כי אין להם התנגדות לזהותו של הסוכן (ארוטף) אך את כספי העמלות הם יכולים להעביר רק למקום שהמוצר הסופי מגיע אליו (שהוא ישראל) ולא לשלמו בחוץ לארץ (מקום מושב ארוטף). דבר זה הובא על ידו לידיעת המפקח על מטבע חוץ, ולמיטב זכרונו השתמש בהקשר זה במונח "לוקהיד אפקט" (בעמודים 429-428). עורך דין גולדנברג אף הדגיש בעדותו, שעניין זה הועלה על ידו על סמך נתונים שהיו בפניו אותה שעה (בעמודים 682-683). דברים אלה של עורך דין גולדנברג בעדותו לא נסתרו.

נמצא, איפוא, הסבר בפני בית המשפט לנימוק שהועלה על ידי עורך דין גולדנברג במכתבו אל האגף, לכך שחלק מהעמלות ישלחו ארצה במקום להשתלם ישירות לארוטף בחוץ לארץ. בית המשפט לא התייחס בהכרעת הדין לנימוק זה (אף שבמסגרת ההחלטה בטענה שאין להשיב על האשמה הוא הזכיר אותו). האם בנסיבות אלה הוכיחה התביעה כי הפניה אל האגף נגועה בכזב מצידם של הורביץ ופרומדיקו?

22. מהאמור לעיל עולה, שמסקנת בית המשפט כי היו מצגי שוא מצד הורביץ ופרומדיקו אינה מבוססת דיה. הצדדים לעיסקת 1980 היו מעוניינים בעיסקה, כל אחד מנימוקיו שלו. העיסקה כפי שמצאה את ביטויה בהסכמי 1980, שיקפה הסכמה אמיתית אליה הגיעו הצדדים. הם, על כן, ביצעו אותה כשזכויות הצדדים על פיה שמורות להם. אכן, הפעילות בשטח היתה של פרומדיקו, אך כבר הבהרתי כי היה זה הן על דעת פרומדיקו והן על דעת ארוטף, והדבר היה לתועלתן של שתיהן.

עיסקת 1980 אינה עיסקה בדויה; האם היא מלאכותית?

23. שאלת קיומה של עיסקה בדויה, אם כן, הובררה די צרכה. כמו חברי, השופט אנגלרד, דעתי היא, שהעיסקה אינה בדויה. מקביעות שונות של בית המשפט המחוזי, ניתן להסיק שגם לדעתו לא בעיסקה בדויה עסקינן. הוא קיבל שהצדדים לעיסקה פעלו על פיה בכל הנוגע לקבלת העמלות ומרווחי הרווח - את הראשונות קיבלה בפועל ארוטף ואת האחרונים פרומדיקו. ניתוחו של בית המשפט לגבי טיב העיסקה והחיובים במס על פיה יצאו כולם מהנחה שעסקינן בעיסקה קיימת שאינה בדויה, וכי הצדדים לה, ביחסים ביניהם, ראו אותה

כעיסקה המחייבת אותם. גם מסקנתו של בית המשפט בדבר ניכור הכנסה מפרומדיקו לארוטף מבוססת על ההנחה שבעיסקה אמיתית עסקין (ראו בעמודים 104 ו-113 להכרעת הדין).

נותרה, איפוא, שאלת מלאכותיות העיסקה. היתה זו טענה חלופית של התביעה, על פיה המיתווה של עיסקת 1980 הינו מלאכותי. על פי הטענה, אין נוסח החוזים משקף, מבחינה עיסקית-כלכלית, את העיסקה אשר נקשרה בין פרמינגר, פרומדיקו וארוטף. לטענתה, על אף שביחסים החוזיים בינם לבין עצמם נהגו הצדדים לעיסקה על פי המיתווה החוזי, התוכן, מבחינה כלכלית, של העיסקה הוא שונה. על פי התוכן האמיתי, מי שרכש את זכויות הסוכנות היא פרומדיקו, וארוטף רק "רכשה" זכויות לקבלת הכנסה בתמורה להשקעתה במיזם המשותף.

עיסקה מלאכותית היא עיסקה שהצדדים פעלו על פיה. אין היא עיסקה בדויה או עיסקה למראית עין. אולם, למרות זאת, דיני המס מקנים סמכות לפקיד השומה שלא להכיר בה על שום היותה מלאכותית. מלאכותיות העיסקה נובעת מאי התאמתה לדפוסים הכלכליים המקובלים ומהעדר מטרה מסחרית הניצבת בבסיסה. לשון אחרת: התכלית שביסודה של העיסקה המלאכותית היא התכלית הפיסקלית ולא התכלית הכלכלית (להבחנה בין עיסקה מלאכותית לעיסקה בדויה, ראו: ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נ' איסמאר בע"מ, פ"ד יד' 2165, 2168, וראו גם את האסמכתאות בפסקה 155 בפסק דינו של חברי השופט אנגלרד). דא עקא, שבמקרים רבים ההבחנה בין מלאכותיות לבין תכנון מס שהוא לגיטימי אינה כה פשוטה.

בענייננו ידוע, מצד אחד, כי העיסקה כפי שהותוותה כללה גם שיקולי מס. מנסיבות המקרה עולה, שהיתה מודעות ברורה לנושא המס, וכי המיתווה החוזי כפי שגובש כלל שיקולים של תכנון מס. מצד שני, היה אינטרס כלכלי ברור בעיסקה לכל אחד מהשותפים לה, כפי שנקבע הדבר גם על ידי בית המשפט המחוזי. פרמינגר היה מעוניין למכור את עסקו מטעמים אישיים. המשקיעים הזרים היו מעוניינים להשקיע השקעה אשר תניב הכנסה. בנוסף, הם ייחסו חשיבות לכך שמדובר בהכנסה הקשורה בהפצת תרופות בישראל, דבר אשר יתכן ויאפשר להם בעתיד לקנות אחיזה עיסקית בישראל עבור ילדיהם (וייס בקש זאת עבור בתו ויסלזון - עבור בנו, בנימין יסלזון). אולם, כפי שמציין בית המשפט, לשאיפתם זו התלווה חשש מכניסה לנושאי ניהול והפצה של תרופות, תחום שלא היה להם בו ניסיון קודם. לצורך מטרתם זו, טבע היתה שותף אידיאלי. מדובר בגוף המסוגל לנהל כהלכה את עסקי הפצת התרופות ולהבטיח שמירת נפח מכירות גדול. לקבוצת טבע היה אינטרס בעיסקה למטרות רווח, למטרות הרחבת תחום הפצת התרופות, וכן לצורך רכימת קשרים עם יצרנים זרים, אשר עשויים להניב קבלת רשיונות לייצור תרופות. כפי שהתבטא אחד העדים, מבנה העיסקה היה "מחוייט" על פי מידותיהם של הצדדים. אכן, הסכמת המשקיעים הזרים להשקיע בעיסקה התבססה על ייחודה של קבוצת

טבע בתחום התרופות בארץ. במהלך כל הפעילות הוברר ששיקול זה היה לו על מה שיסמוך ולא נדרשה מעורבותם היומיומית של המשקיעים בסיוע להגדלת נפח הפצת התרופות.

24. השאלה אם עיסקת 1980 היתה עיסקה מלאכותית או לא, שנויה במחלוקת בין הצדדים. האם יש הכרח שנכריע במחלוקת זו?

חברי השופט אנגלרד סבור שאין לנו צורך להכריע בעניין זה, שכן אפילו אם ייקבע על ידי פקיד השומה שהעיסקה היא מלאכותית במובנו של סעיף 86 לפקודה וכי ההכנסות מעמלות הן של פרומדיקו - מבלי שהוא נוקט עמדה לגוף העניין אם מוצדק שכך ייקבע - גם במקרה כזה אין הצדקה לקבוע שנעברה עבירה פלילית של העלמת ההכנסות לפי סעיף 220(1) לפקודה על ידי פרומדיקו. לדעתו, כל עוד לא החליט פקיד השומה במסגרת שיקול דעתו לפי סעיף 86 לפקודה כי העיסקה מלאכותית וכי יש לראות את העיסקה כעיסקה על פיה ההכנסה מעמלות היא של פרומדיקו, לא קיים חיוב בתשלום מס על פרומדיקו. ההחלטה של פקיד השומה היא קונסטיטוטבית, היא הקובעת שהעיסקה מלאכותית ורק ממועד קביעה זו ואילך חלה חובת תשלום המס הנובעת מכך. עובר לקביעה זו, לא היתה חובת תשלום מס. שכן, חובה כזו לא חלה על פרומדיקו לפי המיתווה של העיסקה בין הצדדים. מכאן, שלא בוצעה עבירה של השמטת הכנסות על ידי פרומדיקו, ככל שנוגעים הדברים להכנסה מעמלות. חברי מבסס מסקנתו זו על דעתם של המלומדים פרופסור ד' גליקסברג בספרו גבולות תיכנון המס (ירושלים, תש"ן), ופרופסור א' יורן במאמרו "סיווג שונה של עיסקה לצורך מס", משפטים כ' (תש"ן) 43.

גישה זו של חברי מושכת את הלב ויתכן שהיא משקפת את ההלכה. אולם, איני מוצא לחווה דעתי לגביה מנימוקים שיובהרו בהמשך. מאותם נימוקים אין צורך אף שאכריע בשאלה אם העיסקה מלאכותית אם לאו, ואם יש הצדקה שפקיד השומה יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה ויראה אותה ככזו.

שאלות מתחום החבות במס

25. העבירות המיוחסות לנאשמים קשורות באי תשלום מס. כדי שהעבירות תתגבשנה, נדרש שיוכח כי הנאשמים היו מודעים לחבות במס וכי התכוונו להתחמק מתשלום מס. מטבע הדברים, מתעוררות שאלות מתחום החבות במס, וכדי לקבוע אם חלה חבות במס כלשהי על פרומדיקו, יש להכריע בשאלות לא קלות בתחום דיני המיסים. אזכיר להלן חלק משאלות אלה.

השאלה הראשונה היא, השאלה מהו מקור ההכנסה של העמלות. האם מקור ההכנסה הוא "הנכס" שרכשה ארוטף מפרמינגר, דהיינו זכות הסוכנות הבלעדית של כ-120 יצרנים זרים, זכות המניבה, כהכנסה פסיבית, את פירות העמלות? גישה כזו תואמת את המיתווה של העיסקה כפי שמצא את ביטוי בהסכמים הכתובים. היא גם עולה בקנה אחד עם הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה הכללית "... כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות". זאת עמדת כל הנאשמים בפנינו. אפשרות אחרת היא, שכל העיסקה היא מלאכותית והאמת הכלכלית היא שהכנסת העמלות נובעת ומופקת מפעילותה של פרומדיקו בהפצת התרופות ומקשריה עם היצרנים הזרים ופיתוחם של קשרים אלה.

כזכור, בית המשפט סבר שמקור ההכנסה הוא בפעילות פרומדיקו, אם כי הכנסה זו נוכרה אל ארוטף. מקובלים עלי ניתוחו של חברי, השופט אנגלרד, וביקורתו על הכרעת דינו של בית המשפט המחוזי בנושא זה של ניכור ההכנסה אל ארוטף (ראו פסקאות 164-177 לפסק דינו). מקובלת עלי גם הערתו הלשונית, על פיה עסקינן ב"עיתוק" הכנסה ולא בניכור שלה. אך הואיל ובית המשפט השתמש במונח "ניכור", אשתמש בו גם אני. יצוין, שהתביעה והנאשמים כאחד לא תמכו בטיעוניהם בפנינו במסקנתו ובניתוחו של בית המשפט בנושא זה, כל אחד מטעמיו.

שאלה נוספת היא, מהו סיווג ההכנסה של העמלות? אם מקור ההכנסה הוא פעילותה של פרומדיקו, הרי שהכנסת העמלות היא הכנסה "מעסק", כמובנה של זו בסעיף 2(1) לפקודה. אם מקור ההכנסה הוא ברכישת זכות הסוכנות הבלעדית, מדובר במקור הכנסה פסיבי. במקרה כזה, האם המקור הוא סעיף 2(7) שעניינו ב"השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ולא קרקע ולא בניין תעשייה", או סעיף 2(5) שעניינו אנונה, או סעיף 2(10) שעוסק ב"השתכרות" או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות 1 עד 9? נוטה אני לסבור, מבלי להכריע בדבר, שסעיף 2(7) הוא הסעיף החל על ההכנסה, בהנחה שעוסקים אנו במקור הכנסה פסיבי.

השאלה הבאה היא, מיהו בעל ההכנסה מעמלות? שאלה זו קשורה קשר הדוק לשאלה מהו מקור ההכנסה, ולשאלת מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה הנדונה.

להכרעה בכל אחת מהשאלות האמורות יש חשיבות כשבאים לדון בשאלות מתחום המיסוי הבינלאומי. שאלות אחרונות אלה כוללות את השאלה אם קיימת להכנסת העמלות זיקת מיסוי טריטוריאלית לישראל על פי הקבוע בסעיף 2 לפקודה, דהיינו אם מדובר בהכנסה שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל;

או שקיימות זיקות מיסוי נוספות או אחרות לישראל, חלקן פרסונליות כפי הקבוע בסעיף 5 לפקודה. שתי החלופות הרלבנטיות לענייננו הם סעיפים 5(1) ו-5(4) לפקודה.

רואים אנו, שהשאלה הלא קלה בדבר קיום חבות במס בישראל על הכנסת העמלות דורשת הכרעה בשאלות משנה שאף הן אינן פשוטות. לחלק מהשאלות המתעוררות אין תשובה ברורה בפסיקה, כפי שמציין חברי השופט אנגלרד, אשר מקדיש חלק נכבד מפסק דינו לבעיות מתחום דיני המס.

שאלות מס נוספות קשורות בפרשנות סעיף 170 לפקודה הן בחובת ניכוי מס במקור על ידי המשלם לתושב חוץ. בית המשפט המחוזי סבר שיש תחולה לסעיף זה בענייננו. אך מתעוררות שאלות לא קלות, אם אמנם יש לו תחולה על פי מיתווה העיסקה.

26. הזכרתי את עמדתו של חברי השופט אנגלרד, וכן את השאלות שבפסיקה הקודמת, אך אין בכוונתי לחוות את דעתי בהן. לא אחווה דעה גם בשאלות נוספות מתחום דיני המס העלולות להתעורר בדרך לקביעה אם חלה חובת מס כלשהי על פרומדיקו בכל הנוגע לעמלות. כך, מכיוון שההכרעה בכל השאלות האמורות אינה נחוצה, לשיטתי, כדי לחרוץ את הדין בערעורים אלה. מכלול נסיבות המקרה מוביל אותי למסקנה - מסקנה אשר חברי השופט אנגלרד שותף לה - כי במקרה דנן לא מתמלא היסוד הנפשי הנדרש לשם גיבוש העבירות המיוחסות לנאשמים ואשר הם הורשעו בהן. די לי במסקנה זו, כדי להכריע בערעורים שבפנינו.

חלק ג: התקופה הראשונה - ערעור המדינה וערעור הנאשמים

27. שני הערעורים, ערעור המדינה וערעור הנאשמים, מתייחסים לסעיף 220 לפקודה. חלקיו החשובים לענייננו קובעים:

- "220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, ואלו הן:
- (1) השמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח ...
- ...
- (5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן."

ערעור המדינה - לא הוכח שהעמלות הן הכנסה חייבת במס של פרומדיקו

28. המדינה מערערת, כאמור, על כך שהורביץ, פרומדיקו ואייזנברג לא הורשעו בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה. לטענתה, על פי ההסכמה האמיתית בין הצדדים, כספי העמלות אשר שילמו היצרנים הזרים היוו הכנסה של פרומדיקו והיה עליה להצהיר עליהם כהכנסה שלה. הכוונה היא הן לכספי העמלות שהגיעו לפרומדיקו והועברו על ידה לארוטף והן לאלה ששולמו על ידי היצרנים הזרים ישירות לארוטף. עמדה זו מבוססת כאמור על הטענה, שכספי העמלות הם פרי פעילותה של פרומדיקו, ולכן הם מהווים הכנסה שלה. היא גם מבוססת על התזה שהמיתווה החוזי בכתב של העיסקה אינו משקף את האופי האמיתי של העיסקה בין טבע והמשקיעים הזרים. לטענת התביעה, היו לטבע ולמשקיעים הזרים זכויות בכל אחד משני התאגידים - ארוטף ופרומדיקו - וזכויות אלה ניתנות למימוש על ידי דרישה של כל אחד משני צדדים אלה לשותפות בשני התאגידים, תוך התחשבות רטרואקטיבית.

לגבי תזה זו בדבר קיום, למעשה, של שותפות בין שני הגורמים - טבע והמשקיעים הזרים - בשני

התאגידים, אומר בית המשפט המחוזי בהכרעת הדין:

"ניתן לומר כי עם סיום המשפט חלה **תפנית מסויימת** בגישת התביעה באשר לראייה המשפטית את העובדות שהונחו:

בעוד שמכתב האישום משתקפת גירסה לפיה פרומדיקו והפועלים מטעמה ראו עצמם מתחילת הדרך ב-1980 כשותפים אשר בבוא העת יערכו התחשבות איזון רטרואקטיבית, הרי עם סיום המשפט, שוב לא עמדה התביעה על נדבך זה של גירסתה ... ניתן איפוא להבין מעמדת התביעה, כי **זנחה את הטענה ששני הצדדים** - פרומדיקו וארוטף - היו בפועל שותפים מאז 1980, וזו תהיה ההנחה שתלווה אותנו בהמשך הדרך".

בפנינו טען בא כוח התביעה, כי אין יסוד לקביעת בית המשפט בדבר הזניחה האמורה. עיון בטיעון

התביעה בערכאה הראשונה מחזק את טענתה זו. אלא שלאור העובדות והטענות שבאו בפני בית המשפט,

ניתן להבין מה הביא את בית המשפט המחוזי להבנתו כאמור את עמדת התביעה. והעיקר, לעצם העניין, יש

לדחות, כאמור לעיל, את טענת הזכות לשותפות. על פי קביעות בית המשפט המחוזי זכות כזו לא הוכחה.

29. על אף ניסיונותיהם של באי כוח התביעה לשכנענו לשנות מקביעתו העובדתית של בית המשפט

המחוזי, כולל הסתמכותם על מסמכים כאלה ואחרים, אין לשנות מקביעת בית המשפט האמורה כי לא הוכחה

שותפות או זכות לשותפות כאמור. כפי שהוסבר בהרחבה לעיל, לא הוכח שהכנסות העמלות היוו, על פי

העיסקה האמורה אשר נכרתה בשנת 1980 - כולן או חלקן - הכנסה של פרומדיקו או בעליה. על פי המוסכם

בין הצדדים, היתה זו הכנסה המגיעה לארוטף, ועל פי הסכמה זו פעלו הצדדים מאז שנת 1980 ואילך. אכן, בין הצדדים היתה הבנה, על פיה עשויה לבוא בקשה בעתיד להקים שותפות, או בדרך כלשהי להבטיח למשקיעים הזרים אפשרות להכניס את ילדיהם למסגרת המיזם המשותף על ידי פעילות שלהם בישראל. היתה הבנה ג'נטלמנית בכיוון זה, והורביץ לא התכחש לה. אך לא היתה כל שותפות או מחוייבות בעלת תוקף משפטי להקים שותפות כזו או התחייבות כלשהי בדבר התחשבות רטרואקטיבית.

העידו על כך בצורה ברורה וחד משמעית הן עורך דין גולדנברג ועורך דין שטרן והן הורביץ. על פי עדותם, פרט להסכמות שמצאו את ביטויין במסמכים אשר נחתמו ביום 14.2.1980 לא היו כל הסכמות נוספות ולא היה, לדבריהם, כל יסוד לאמירות או לרמיזות מטעם התביעה כאילו היתה הסכמה בעל פה בין הצדדים לעיסקה - המשקיעים הזרים וטבע - להקמת שותפות אשר אמורה היתה למצוא את מימושה בדרך של קיום בוררות בפני עורך דין גולדנברג. על פי הטענה, במסגרת בוררות כזו ופסיקתו בה, אמור היה עורך דין גולדנברג לממש את ההסכמות בעל פה כאמור. שלושה העדים האמורים הכחישו זאת נמרצות, תוך התייחסות ומתן הסברים למסמכים אשר הוצגו בפניהם. הם גם דחו את הטענה, כאילו פסק בוררות אשר ניתן על ידי עורך דין גולדנברג בשנת 1986 היה במסגרת הסכמה כזו. בית המשפט המחוזי אף מתייחס לבוררות זו, וקובע מפורשות שפסק הבורר לא היווה מימוש של הסכמות מחייבות כלשהן בין הצדדים (בעמוד 61).

אזכיר בהקשר זה, שהאופציה אשר נוסחה ביחד עם יתר המסמכים של מיתווה 1980 לא נחתמה ולא היתה למסמך מחייב. בלאו הכי, אופציה זו על פי לשונה לא הקנתה במקרה של קיום שותפות כתוצאה מהפעלתה כל זכות להתחשבות רטרואקטיבית. השותפות אמורה היתה לחול ולחייב מתאריך הקמתה ואילך.

עוד אזכיר, שבמשך שנים, עד הבוררות שהתקיימה בין הצדדים בשנת 1986, התנהל ביניהם משא ומתן בו עלו אפשרויות שונות לשינוי מיתווה היחסים, אך הוא לא הניב כל תוצאות. עובדה זו אינה מתיישבת עם קיומה, כביכול, של זכות לדרוש קיום שותפות בין הצדדים בשני התאגידים.

30. גם תנאי העיסקה בין המשקיעים הזרים לטבע בשנת 1987, בה רכשו הראשונים את מניות האחרונה בפרומדיקו, מחזקת את הטענה שלפרומדיקו לא היו כל זכויות בכספי העמלות. נציין בעניין זה, כי הן הורביץ (בעמוד 2578) והן עורך דין שטרן (בעמודים 2-881) העידו על השיקולים שעמדו ביסוד קביעת הסכום אשר בסופו של דבר נקבע כמחיר שהמשקיעים הזרים ישלמו, ובפועל שלמו, עבור רכישת המניות בפרומדיקו. לפני שהורביץ הציע את הסכום, הוא התייעץ עם עורך דין שטרן. לפי העולה מעדותם, המחיר נקבע על פי הערכה כוללת של שווי ארוטף או פרומדיקו, ועל יסוד שיקולים טקטיים, על פיהם המשקיעים הזרים אינם

מעוניינים למכור את ארוטף אלא לרכוש את פרומדיקו, בעוד שטבע לא היתה מעוניינת ברכישת ארוטף אלא במכירת פרומדיקו. מכל מקום, ברור מעדותם שהטענה כאילו היתה זכות למשקיעים הזרים לדרוש קיום שותפות בשני התאגידים, לא שיחקה כל תפקיד בקביעת המחיר. אכן, כפי שהסכים בא כוח המדינה בטיעונו בפניו, אין כל הוכחה לכך - ובית המשפט אף לא קבע זאת - שמחיר העיסקה נקבע כביכול בהסתמך על קיומן של זכויות לשותפות כאמור.

31. על סמך כל האמור לעיל, לא הוכחה טענת התביעה כי היתה שותפות בין המשקיעים הזרים לטבע בפרומדיקו וארוטף מאז שנת 1980, או כי היתה לכל אחד מהצדדים זכות לדרוש שותפות כזו עם התחשבות רטרואקטיבית מאז שנת 1980. על אף כל טענות התביעה, לא הוכח שכספי העמלות, כולם או חלקם, היו כספיה של פרומדיקו. מכאן, שלא חלה על פרומדיקו חובה לדווח על כספי העמלות, אשר הגיעו לארוטף על פי תנאי העיסקה ואשר הגיעו בפועל לקופתה של האחרונה, כהכנסה שלה.

ערעור הנאשמים - קביעות בית המשפט

32. ערעור הנאשמים בתקופה הראשונה הינו בגין הרשתתם בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה.

הרשתת הורביץ, פרומדיקו ואייזנברג בעבירה לפי סעיף 220(5) בגין מעשיהם בתקופה הראשונה, מבוססת על הקביעה שבתקופה זו הם סייעו לארוטף להתחמק מתשלום המס אשר חל עליה בגין תשלומי העמלות. בית המשפט קבע, שמקור הפקת ההכנסות מעמלות שקיבלה ארוטף הוא בישראל, באשר הן הופקו בגין פעילותה של פרומדיקו בישראל ולא מכוח זכותה של ארוטף כסוכנת. לפיכך, חלה בישראל חבות במס על הכנסות אלה של ארוטף. מכיוון שכך, ועל פי הוראת סעיף 170 לפקודה, חלה על פרומדיקו חובת ניכוי מס במקור מהכנסות אלה קודם העברתן לחוץ לארץ אל ארוטף. היה על פרומדיקו לנכות מס במקור, להעבירו אל רשויות המס וכן להגיש לרשויות דו"ח הכולל פרטים ביחס לזכות מקבל התשלום. הורביץ ופרומדיקו לא פעלו כך, ובכך סייעו לארוטף להתחמק מתשלום מס. ההימנעות מניכוי המס נעשתה, על פי קביעת בית המשפט, במירמה, עורמה ותחבולה, אשר לבשו צורה של מצגים כוזבים. מצגים כוזבים אלה התבטאו, בעיקרם של דברים, במצגים החוזיים של עסקת 1980 ובפניה לקבלת היתר האגף. עד כאן באשר להתמלאות היסוד העובדתי של העבירה בתקופה זו.

בית המשפט קבע, שגם היסוד הנפשי התקיים אצל הורביץ (להלן כשאתייחס לשאלת אשמתו של הורביץ, תהיה הכוונה הן להורביץ כפרט והן להורביץ כאורגן של פרומדיקו). ראשית, התקיימה אצלו המודעות

לטיב מעשה העבירה, דהיינו לכך שהתשלומים הועברו על ידי פרומדיקו לארוטף ללא ניכוי מס. היתה לו גם מודעות לנסיבות, דהיינו, קיום חבות לניכוי מס במקור מצד פרומדיקו.

מוסיף בית המשפט וקובע, שהתקיימה אצל הורביץ לא רק המודעות לטיב המעשה (אי ניכוי מס) ולנסיבה (חובת ניכוי מס), אלא שנתקיימה אצלו גם הכוונה המיוחדת לסייע לאחר להתחמק ממס. בית המשפט מפרט שורה של שיקולים אשר הביאוהו למסקנה זו. עוד אתייחס לשיקולים אלה להלן, כשאדון בשאלת קיום הכוונה המיוחדת אצל הורביץ.

היסוד הנפשי אצל הנאשמים - כללי

33. כפי שנקבע לעיל, דין ערעור המדינה להידחות על סמך הטענה שלא הוכח קיום זכות לשותפות בין המשקיעים הזרים לבין טבע בארוטף ופרומדיקו כפי שטענה לכך התביעה. כזכור, טענת התביעה שהכנסות העמלות הן של פרומדיקו, או גם של פרומדיקו, בנויה על התאוריה של קיום שותפות שכל אחד מן הצדדים יכול לממשה, תוך התחשבות לאחר. אך אפילו היה נקבע שהכנסות העמלות, כולן או חלקן, הן של פרומדיקו, עדיין היה דינם של הורביץ ופרומדיקו לכף זכות בשל העדר הוכחה לקיום היסוד הנפשי הנדרש להרשעה בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה. לפיכך, בדיון ביסוד הנפשי אתייחס להלן הן לערעור המדינה, שטענה כי ההכנסות הינן של פרומדיקו וכי בוצעה העבירה של אי דיווח על הכנסות אלה על ידה, והן לערעור הנאשמים כנגד קביעת בית המשפט כי ביצעו עבירה של סיוע לארוטף להתחמק מתשלום מס בכך שלא ניכו מס במקור.

34. כדי להרשיע את הנאשמים בעבירה לפי סעיף 220, צריך שבנוסף לקיום מודעות מצד הנאשם לטיב המעשה ולקיום הנסיבות, תתקיים אצלו כוונה להשיג את היעד של התחמקות ממס (או עזרה לאדם אחר להתחמק ממס). דרישה זו מקופלת במילות סעיף 220 הן ב"אדם אשר במזיד בכוונה להתחמק ממס, או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס" עבר את אחת העבירות המפורטות בסעיף.

את המודעות לרכיב הנסיבתי - בענייננו, מודעות לקיום חבות במס - ואת הכוונה המיוחדת (להלן **יקראו שתי אלה: הכוונה הפלילית**) ניתן להוכיח בהסתמך על כלל הנסיבות. כמו במקרים אחרים בהם נדרשת הוכחה של כוונה פלילית מצד הנאשם, קיים קושי להוכיח יסוד זה כשאין הנאשם עצמו מודה בקיומו. לפיכך, כוונה זו מוכחת בדרך כלל בראיות נסיבתיות. בנסיבות מסוימות, עשיית מעשה ודרך התנהגות מסוימת ילמדו על קיומה של הכוונה הפלילית; ובמקרים אחרים, כלל נסיבות המקרה עשוי להצביע על כך. אם נחזור לענייננו, כשהנסיבות מצביעות בכיוון מסקנה חד משמעית בדבר קיום כוונה פלילית, ואין הסבר סביר אחר לאותן נסיבות,

המסקנה המתבקשת היא שהתקיימה הכוונה כאמור. לעיתים, עצם השמטות הכנסה מדו"חות על הכנסות שמגיש נישום, תלמד על קיום כוונה להתחמק מתשלום מס, כשאין להשמטה זו כל הסבר סביר אחר. לדוגמה, אם אדם מצהיר על הכנסה בסך פלוני כשהכנסתו על פי ספריו גבוהה יותר, המסקנה של כוונה להתחמקות ממס נלמדת מעצם המעשה, באין לה כל הסבר סביר אחר (השוו: ע"פ 502/73 שוורצברג נ' מדינת ישראל, פ"ד כט(1) 202, 206; וכן ע"פ 143/73 מדינת ישראל נ' זאדל, פ"ד כח(2) 19, 26). לעומת זאת, אי דיווח על הכנסה, אפילו אי הדיווח הוא על הכנסה בשיעור גבוה והוא נמשך לאורך זמן, לא יביא למסקנה כזו, אם נסיבות המקרה מלמדות שהנישום האמין בכנות שאין חלה עליו חובת דיווח על אותה הכנסה.

35. ההערה הראשונה המתבקשת בנושא החבות במס ובשאלה אם היתה מודעות לחבות כזו, נוגעת למורכבות ומסובכות שאלות המס המתעוררות בענייננו. שאלות מסובכות אלה משתרעות על ההכרעה בטיב העיסקה והשלכתה על החבות במס, וכן על הכרעות בשאלות נוספות מתחום דיני המיסים (לשאלות אלה, ראו את פסיקה 25 לעיל). כל אלה עולות בעיסקה בה עסקינן. כבר עמדתי על עניין המורכבות כשדנתי בטיב העיסקה ובשאלת המלאכותיות. עובדה היא, שגם עמדת התביעה לא היתה חד משמעית בשאלה אם הכנסת העמלות היא של ארוטף או פרומדיקו. טענתה העיקרית היא, שההכנסה היא של פרומדיקו, אך טענתה החלופית היתה, שההכנסה היא של ארוטף וכי על פרומדיקו הוטלה במקרה כזה חובת ניכוי המס. עובדה היא גם, שהתביעה לא סברה כלל שחל ניכור של ההכנסה מפרומדיקו לארוטף ובית המשפט החליט כי הוכח ניכור כזה. ניתוח שאלות המס המגוונות המתעוררות בפרשתנו אוחד עשרות עמודים בהכרעת הדין ועשרות עמודים בטיעוניהם של הצדדים בפנינו. גם בית המשפט המחוזי עמד על קושיין של שאלות המס המתעוררות, באמרו:

"כנקודת מוצא ניתן לקבל את הטענה כי שאלות החבות במס ואופייה הן עניין מסובך ומורכב שאינו נתון למי שאינו מומחה בכך, ולעיתים גם מומחים לדבר נתקלים בקושי לאתר את הפתרונות המשפטיים הראויים לשאלות מס סבוכות, והדברים נתונים לא אחת למחלוקת פרשנית גם בין מומחים לדבר. ענייננו אכן נמנה על אותם עניינים מורכבים שלגביהם הן הצגת השאלות והן מתן הפתרונות אינם פשוטים ואינם מובנים מאליהם" (בעמוד 195 להכרעת הדין).

בית המשפט עומד גם על חוסר הבהירות בפסיקה בנושא ניכוי המס, על הקשיים בקביעת עובדות

המקרה ועל השוני בין העובדות להן טענה התביעה בכתב האישום לאלה שהוכחו בפועל.

מטבע הדברים, כל אלה מקשים על קביעת עמדה לגבי החבות במס. ככל שקיימת אי בהירות בחובת המס, כן יגדל הקושי להוכיח הן את המודעות לקיום חבות במס והן את הכוונה המיוחדת הנדרשת על פי סעיף 220 לפקודה להוכחת העבירה, אפילו סבור בית המשפט שקיימת חובת תשלום מס. טעמו של דבר הוא, שכדי שתתקיים כוונה מיוחדת להתחמק ממס נדרשת ידיעה בדבר חבות במס. לעניין הכוונה חשובה ידיעתו

ומחשבתו של הנאשם בעת המעשה או המחדל המיוחסים לו, ולא לאחר שיקבל את פסקו של בית המשפט וילמד ממנו על קיומה של חבות במס.

על רקע זה נקבע, כי:

"כאשר קיימים חילוקי דעות בתום לב לגבי השאלה של חבות במס, העובדה שעמדתו של הנישום איננה מתקבלת או איננה מבוססת מבחינה משפטית איננה יכולה להצדיק כשלעצמה הרשעה בפליליים באותו עניין" (ע"פ 192/79 מדינת ישראל נ' קצנשטיין, אדלר ושות' בע"מ, פ"ד לד(2) 397, 402).

(וראו בעניין זה: ע"פ 5/72 איזיקס נ' מדינת ישראל, פ"ד כז(1) 371, 375).

הסתמכות על ייעוץ מקצועי

36. אחת מטענות הנאשמים להעדר כוונה פלילית מצידם נשענת על טענת ההסתמכות. טענה זו מבוססת על ההנחה כי בשטחים רבים הדורשים התמחות, כמו ראיית חשבון, משפטים, רפואה, וכן בשטחים רבים נוספים אין לאדם מן היישוב, אשר אינו מומחה באותם שטחים, ידע מספיק, והוא נאלץ להסתמך על ייעוץ של מומחים לדבר. כך, בבואו לפעול פעולה משפטית מסויימת או לעשות עסקה פלונית, אם ירצה לדעת את השלכותיה, לרבות אם היא מותרת או אסורה על פי הדין, הוא יזדקק לעצתם והנחייתם של מומחים. הסתמכות בתום לב על עצה שיקבל בקשר לכך מעורך דין, עליו הוא יכול לסמוך כבעל הידע המשפטי הנדרש, ואשר ידועות לו כלל העובדות והנסיבות הדרושות לעניין, עשויה לשלול את קיומה של כוונה פלילית מצידו לפעול שלא כדין. במקרה כזה תעמוד לו טענת ההסתמכות. לטענת ההסתמכות ראו ע"פ 947/85 עצמון נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(4) 617; ע"פ 811/78 פרינץ נ' מדינת ישראל, פ"ד לד(2) 365, 373-374.

ב- 21 American Jurisprudence 2d (Rochester 1981) Criminal Law בעמוד 281,

נאמר בעניין זה:

"Advice of counsel may be shown where it tends to disprove the intent requisite to the particular offense. Thus, where the offense is one which requires a fraudulent intent, an evil motive or bad purpose, or malice, the advice of reputable counsel, given on full disclosure of the facts and followed in good faith, though not an absolute defense, may be shown as tending to rebut the mental element requisite to the particular offense".

בית המשפט היה מודע להלכה זו וכן לכך שהתייעצות עם מומחים והסתמכות עליהם עשויה, בהתקיים מספר תנאים, לפטור מאחריות פלילית. כך אומר בית המשפט בעניין זה (בעמוד 70 להכרעת הדין):

"מקובל העיקרון, כי מומחים הבקיאיים במקצועם המייעצים לנישום כיצד לנהוג בתחום המס עשויים להביא למצב שבו יוכל הנישום לצאת ידי חובת הדין באם הסתמך על עצתם, אפילו נמצא מאוחר יותר כי עצת מומחה שניתנה היתה מוטעית. הסתמכות בתום לב על ייעוץ מקצועי ראוי עשויה לשלול הנחה בדבר מודעות הנאשם על קיום הנסיבה - קרי: קיום חבות במס, אם קיבל יעוץ רציני ומוסמך השולל קיום חבות כזו. כן היא עשויה לשלול קיומו של יסוד נפשי של כוונה להתחמק ממס משהיא משקפת, לכאורה, התנהגות המבטאת מחוייבות למלא אחר דרישות החוק ...

בסבך חיי הכלכלה המודרניים עשוי נישום לעמוד לא אחת בפני מצב שבו הוא אינו יכול בכוחות עצמו לדעת את מלוא חובותיו על פי החוק, ולכן הפנייה לעזרת מומחים איננה רק מקובלת אלא אף מומלצת ...

גישה זו מקובלת באשר לייעוץ מקצועי מכל סוג שהוא, ובכלל זה בתחום ראיית החשבון וייעוץ משפטי".

הנאשמים טענו להסתמכות על עורכי הדין אשר ניסחו את החוזים וייעצו להם, וכן על רואי החשבון

של פרומדיקו.

בית המשפט המחוזי דחה את טענת ההסתמכות של הנאשמים. במסגרת נימוקיו לדחיית הטענה,

קובע בית המשפט:

"נמצא איפוא, כי ברובד הדיון הכללי המסקנות המתבקשות הן כי טענת ההסתמכות על יעוץ משפטי או יעוץ חשבונאי בנושאי מס מחייבת פניה ישירה של הלקוח לקבל חוות דעת מקצועית בשאלת חבותו, תוך פרישה מפורטת של כל העובדות הצריכות לעניין, ומילוי שאר התנאים שהוזכרו לעיל שרק בהתמלאם מקבלת טענת ההסתמכות ממשות כמנטרלת את היסוד הנפשי בהקשר לעבירת ההתחמקות ממס. העדר פנייה כזו משמיטה את הקרקע מתחת לטענת ההסתמכות על יעוץ מקצועי".

37. באי כוח הצדדים טענו רבות בשאלה אם בענייננו עומדת לנאשמים טענת ההסתמכות על עורכי הדין

ורואי החשבון. בין היתר, טענו הנאשמים שכל כספי העמלות אשר התקבלו על ידי פרומדיקו הועברו אל ארוטף בשלמות ללא ניכוי מס, בידיעה מלאה של עורכי הדין, ובתחילה עורכי הדין עצמם הם שהעבירו כספים אלה ללא כל ניכוי מס. עורכי הדין הם שהורו להם להעביר את כספי העמלות אל ארוטף ומתוך כל התקופה לא נאמר להם על ידי עורכי הדין שעליהם לנכות מס. גם רואי החשבון אשר שמשו מבקרים של החברה לא העירו דבר על

העברת כל כספי העמלות אשר התקבלו על ידי פרומדיקו אל ארוטף, ללא כל ניכוי מס. כנגד זאת, טענת המדינה היא, שבנסיבות המקרה אין לקבל את טענת ההסתמכות וזאת מנימוקים שונים אשר הועלו על ידה.

אמנע מלהביא את כל העובדות והנימוקים לענין טענת ההסתמכות ומלהכריע בטענה זו. מסקנתי היא, שאף ללא הכרעה חדה בשאלה זו לא הוכח היסוד הנפשי הנדרש להוכחת העבירה לפי סעיף 220 לפקודה. כמו חברי השופט אנגלרד, הנני סבור שבמקרה הנדון התקיים תיכנון מס מצד הצדדים הנוגעים לעיסקה, על פי ייעוץ של משרד ש' הורביץ ושות', אשר גם קבע את מיתווה העיסקה. אך מדובר בניסיון לגיטימי, נעדר כוונה פלילית, להציג עיסקה, שנקשרה בין הצדדים ואשר הם פעלו על פי תנאיה, בלבוש שיהיה בו מענה לשאלות מס העלולות להתעורר. מיתווה העיסקה שיקף את כוונת הצדדים לה, ומשך כל התקופה מאז נחתמה העיסקה ב-1980, ובכל מהלך ביצועה, נעשו כל הפעולות הקשורות בביצועה בגלוי וללא הסתר. ויש להדגיש את שנקבע לעיל, החתימה על מסמכי עיסקת 1980 והתנהגות הצדדים על פיה, לא לוותה במצגים כוזבים בנוגע לטיב ואופי העיסקה. במצב דברים זה, אפילו אם העיסקה תקבע כעבור זמן על ידי פקיד השומה כעיסקה מלאכותית, ביצוע העיסקה על תנאיה לא לווה בכוונה פלילית. אכן, על יסוד כלל נסיבות המקרה כפי שהובהרו לעיל, דעתי היא כי תכנון העיסקה בענייננו וביצועה לא היו מלווים מצד הורביץ במודעות לקיומה של חבות במס, או בניכוי מס, מצד פרומדיקו, ולא היו מלווים בכוונה להתחמק מתשלום מס, או לסייע לאחר להתחמק ממס. בכל תיכנון מס קיימת אפשרות שפקיד השומה יקבע, בסופו של דבר, שהעיסקה מלאכותית, וכי חלה חובת מס. אך ידיעה בדבר קיום אפשרות כזו, אין בה, לבדה, ללמד על מודעות, כחלק מהכוונה הפלילית, לקיום חובת מס.

בנושא טענת ההסתמכות, אבקש להעיר הערה לדברים שאמר בית המשפט המחוזי באשר לנסיבות

בהן עשויה להתקבל טענת הסתמכות.

38. בית המשפט המחוזי קבע, שמן ההכרח שתקיים פניה ישירה של הנאשם לקבלת ייעוץ כתנאי לכך שתעמוד לו טענת הסתמכות. עוד ניתן להבין מהכרעת הדין, כי רק חוות דעת בכתב תחשב ככזו לצורך הענין. נשאלת איפוא השאלה, האם דין הוא, שכתנאי לביסוס טענת ההסתמכות מן ההכרח שיתקיימו הדרישות הללו?

לדעתי, יש להשיב על כך בשלילה. אין להכביד בהעלאת דרישות פורמליות של פניה בכתב או דרישה לקבלת חוות דעת בכתב או שתהיה פניה נקודתית ישירה ליועץ. אין לדרישות אלה כל עיגון בדין הקיים, ולדעתי אין לגבשן בדרך של פסיקה. איני רואה מקום ליצירת מגבלות פורמליות לטענת ההסתמכות, אשר כל כולה מבוססת על היגיון וניסיון החיים, על פיהם כשפועל נאשם בתום לב על יסוד חוות דעתו של מומחה לדבר היודע את העובדות, נשללת הכוונה לפעול שלא כדין. מה שחשוב הוא, שבית המשפט ישתכנע שהנאשם פעל

בתום לב על פי עצה שקיבל מבר סמכא עליו היה יכול לסמוך כמי שיודע את העובדות ואת הדין. אין הכרח שאמצעי השכנוע יהיה תוצאה של פניה ישירה - אם בכתב ואם בלעדיו - אל המומחה, ושתהיה תשובה כתובה שתופנה ישירות אל הנאשם. חשובים המהות, התוכן - קבלת חוות דעת ממי שיודע את העובדות והוא בעל כשירות מקצועית למתן חוות הדעת והסתמכות על חוות הדעת - ולא אופן השגתה של חוות הדעת.

מקובל עלי, אמנם, כי יש להזהר בקבלת טענת ההסתמכות. החשש הוא ממקרים בהם הפנייה לייעוץ היא מן השפה ולחוץ, מבלי שהיא משקפת הסתמכות אמיתית בתום לב מצידו של הנאשם. באין פניה ישירה לקבלת ייעוץ, לא בנקל תוכח טענת ההסתמכות על הייעוץ. לעיתים, יתעורר החשש שהייעוץ לא היה בר סמכא באותו תחום. לפעמים, יתברר שהוא לא היה מודע לכך שחוות דעתו תשמש את המתייעץ לנושא בו מעוניין המתייעץ, ולפיכך לא הקפיד כשמסר את חוות דעתו. לעיתים, לא יהיה ברור אם כלל העובדות החשובות לעניין היו ידועות לייעוץ. פניה ישירה בכתב עשויה, בדרך כלל, לפזר את הערפל ולתת תשובה ברורה לשאלה אם ניתן היה להסתמך על אותו ייעוץ. כאשר מתעוררת שאלת אחריות בפלילים, לאחר שהאירועים המהווים בסיס לאישום ארעו זה מכבר, וכאחד מקווי ההגנה מועלית טענת הסתמכות, יהיה קושי להוכיח דברים שנעשו או נאמרו שנים קודם לכן, מבלי שיהיו לכך ראיות משכנעות. לפיכך, על בית המשפט יהיה לנהוג בזהירות ולהשתכנע מה היה מצב הדברים בזמן אמת, קודם שיאמץ טענת הסתמכות. אולם, אם קיימות ראיות חותכות מהן ניתן להסיק הסתמכות כזו, תוך שמתמלאים התנאים לקבלת הטענה, אין לדחות את טענת ההסתמכות רק מכיוון שלא היתה פניה מיוחדת - בכתב או בעל פה - של הנאשם, לקבלת חוות דעת ממי שיעץ לו.

יש מקרים בהם מהות היחסים בין הנאשם ליועצו ומידת המעורבות של היועץ בעיסוקיו של הנאשם הם כאלה, שתהיה זו הנחה סבירה מצד הנאשם שהעובדות הרלבנטיות ידועות ליועץ וכן שעל פי התנהגותו ומעשיו של היועץ ברור שאין כל חבות במס. אכן, גם המדינה הסכימה בתשובתה בכתב לסיכומי הנאשמים, כי יתכנו מצבים שבהם "הסתמכות פסיבית" מצד נישום על ייעוץ מקצועי תהיה מוצדקת גם בלא שניתנה לנישום חוות דעת קונקרטי (ראו בפיסקה 44 לתשובת המדינה). אזכיר, שלעניין קיומה של כוונה פלילית אנו מבקשים לברר את הלך נפשו ואת מצב ידיעתו של הנאשם, ואחת היא אם מצב זה הינו תוצאה של פניה ישירה ונקודתית מצד הנאשם אל היועץ או של יוזמה מצד היועץ. מצב זה יכול גם להיות תוצאה של כלל הנסיבות אשר הביאו את הנאשם לאותם מודעות והלך נפש מבלי שקיבל ייעוץ כלשהו. לא הייתי מגביל, על כן, את חשיבות חוות דעתם של יועצים מקצועיים למקרים שהם עונים רק נקודתית לשאלה הנשאלת על ידי הנאשם.

קיום כוונה מיוחדת לסייע לאחר להשתמש מתשלום מס - האמנם?

39. כבר אמרנו לעיל, שלא היתה מודעות אצל הורביץ לחבות במס, וכי לא היתה לו כוונה להתחמק ממס או לסייע לאחר להתחמק ממס. אעיר בהקשר זה, כי העדר מודעות של הורביץ לקיום חבות במס, או חבות בניכוי מס מצד פרומדיקו, מחליש עד מאוד, אם לא מבטל, את האפשרות של קיום כוונה מיוחדת מצידו להתחמק ממס או לסייע לאחר להתחמק ממס. בית המשפט המחוזי, אשר הגיע למסקנה בדבר קיום מודעות כאמור, קבע שהתקיימה אצל הורביץ גם הכוונה המיוחדת לסייע לאחר להתחמק ממס. בית המשפט המחוזי הביא מספר נימוקים למסקנתו זו. כמו חברי השופט אנגלרד, גם אני בדעה כי אין בשיקולים ובמאפיינים אשר הביאו את בית המשפט למסקנתו כדי לשכנע. אתייחס להלן, בקיצור, לחלק מהשיקולים והמאפיינים אותם הזכיר בית המשפט המחוזי.

40. א. המאפיין הראשון אותו מזכיר בית המשפט, הוא המודעות והעירנות המתמדת של הורביץ לשיקולי מס. מאפיין זה אמנם היה קיים. אולם, אותה מודעות או ערנות לנושא המס אינה צריכה לפעול בנסיבות המקרה כנגד הורביץ. מודעות ועירנות לשיקולי מס, אשר אנשי עסקים סבירים נחננו בהן, אינן כשלעצמן, מלמדות על קיום כוונה מיוחדת להשמיט הכנסות או לסייע לאחר להשמיט הכנסות. שאם לא תאמר כן, בכל מקרה של תיכנון מס - אשר ביסודו, בדרך כלל, מודעות ועירנות לשיקולי מס - תתקיים ראייה לקיומה של כוונה מיוחדת כאמור.

ב. מאפיין נוסף אותו מזכיר בית המשפט, הוא המניע שהיה להורביץ ולפרומדיקו להקטין את החבות במס שתחול על ארוטף. בית המשפט מציין שני ראשים למניע זה. האחד נוגע לגיבוש העסקה, ולגביו קובע בית המשפט כי "אין להוציא מכלל אפשרות כי המשקל של החזרת ההשקעה המקורית באמצעות עמלות נקיות ממס היווה תנאי שבלעדיו אפשר והמשקיעים הזרים לא היו מוכנים להכנס למיזם המשותף", אשר ההשקעה שלהם בו היתה 2.2 מיליון דולר, לעומת השקעה בסך 0.9 מיליון דולר בלבד מצד טבע.

טיעון זה אינו בעל כוח שכנוע רב, כבר מהטעם שאין כל ראייה שהיה תנאי כזה של המשקיעים הזרים לכניסתם למיזם המשותף. הלשון "אין להוציא מכלל אפשרות" הינה ספקולטיבית. אין לבנות עליה מסקנה אשר תהווה תשתית להרשעה בפלילים. גם דרך הצגת חלקו של כל אחד משני הגורמים, פרומדיקו וארוטף, במיזם המשותף על פי שיעור ההשקעה הכספית של כל אחד מהם, אינו משקף את תרומתו האמיתית של כל אחד מהם למיזם. בעוד שחלקה של ארוטף התבטא בסכום הכסף אשר הושקע על ידה בלבד, פרומדיקו הביאה למיזם הן מנסיגה הרב של טבע בשיווק תרופות, הן מקשריה בשוק התרופות והן מהמוניטין שלה בתחום זה.

יתר על כן, קשה להלום שפרומדיקו היתה יכולה לקבל על עצמה אחריות לכך שחובת תשלום מס לא תחול בסופו של דבר על ארוטף. יש להניח שהיא לא היתה מוכנה לקבל זאת על עצמה, בין היתר, מן הטעם שאם היה מתברר שחלה עליה חובת ניכוי מס והיא לא מלאה אותה, היא היתה צפויה לשלם את המס שלא נכתה (סעיף 173 לפקודה). בנסיבות אלה, נכון יהיה לומר שהיה לפרומדיקו דווקא אינטרס, שאם חלה חובת ניכוי מס על ארוטף, היא תנכה ניכוי מס במקור ולא תהיה צפויה לחיוב בעתיד בגין ניכוי מס במקור שלא נעשה.

הראש השני של טענת המניע הוא, שלקראת שותפות עתידית של טבע עם המשקיעים הזרים בארוטף ובפרומדיקו היה לפרומדיקו אינטרס להגדיל את הכנסות ארוטף על מנת שהשקעת המשקיעים הזרים תוחזר להם בהקדם. דבר זה ייטיב גם עם טבע אם תוקם בעתיד שותפות תוך התחשבנות לאחור ממועד המיזם המשותף. אלא שמניע זה מפוקפק הוא. ראשית, כפי שפורט לעיל, לא היתה הסכמה על שותפות עתידית. גם אם היתה הבנה שהדבר עלול לצוץ, ואולי בעתיד הצדדים יסכימו לכך, לא היתה הסכמה שהדבר ייעשה תוך התחשבנות רטרואקטיבית. ובכלל, הורביץ לא היה מעוניין בשותפות כזו, ובית המשפט מדגיש את התנגדותו העקבית לה. בנסיבות אלה, ראש זה של המניע אינו משכנע. מה שחשוב עוד להדגיש, שגם כשקיים מניע, אין להסיק מקיומו, כשלעצמו, מסקנה שבעל המניע מוכן לפעול בדרך לא חוקית.

ג. מאפיין נוסף קשור בחוות הדעת הכתובה של בועז נהיר בעניין עיסקת ויטא, ואי פניה נוספת אליו לחוות דעת כתובה גם ביחס לעיסקת 1980, ובשאלה אם היה יעוץ משפטי או חשבונאי להורביץ. כפי שהזכרתי כבר, לא אכריע בטענת ההסתמכות. אוכל רק לומר כאן, בלשון המעטה, שאין יסוד לייחס להורביץ כוונה להשתמש ממס מן הטעם שכאילו לא זכה ליעוץ של עורכי דין או רואי חשבון.

ד. מאפיין נוסף אותו מזכיר בית המשפט, נוגע לקביעה בדבר קיום מצגים כוזבים, כביכול, במיתווה העיסקה של 1980. דנתי גם בכך לעיל, והבהרתי שאין מדובר במצגים כוזבים.

ה. מאפיין אחר אותו מזכיר בית המשפט, הוא העובדה שמקור הכנסה שלם - כספי העמלות - הוצא מרשת המס הישראלית, בדרך שיטתית, כשהדבר נעשה במשך שנים לגבי סכומים נכבדים. בית המשפט מבסס את הסתמכותו על מאפיין זה, בין היתר, על שתי אסמכתאות: ע"פ 502/73 שורצברגר נ' מדינת ישראל (פ"ד כט (1) 202, 207) וע"פ 280/77 אליהו נ' מדינת ישראל (פ"ד לב (1) 533). אלא שהעובדות באסמכתאות אלה אינן דומות לאלה שבענייננו. שם היה מדובר בהסתרה של פעולה עיסקית, תוך ניהול פנקסנות כפולה. מעשים כאלה הנעשים שיטתית לאורך זמן, יכולים ללמד על קיומה של כוונה פלילית. אך מכאן אין להסיק כי בכל פעולה שיטתית עקבית ולאורך זמן, על פיה הכנסה מסויימת אינה חייבת בניכוי מס, דבקה כוונה פלילית.

בנסיבות ענייננו איני סבור שיש להעניק משקל למאפיין זה, אם על פי מצב דעתו של הורביץ לא חלה כל חובת ניכוי מס על פרומדיקו בגין כספים אלה. הורביץ אינו טוען שלא היה מודע למבנה המשפטי של העיסקה, על פיו סכומי ההכנסות הגבוהים מעמלות שייכות לארוטף ורק היא מקבלת אותן - בין אם ישירות בין אם באמצעות כספים העוברים דרך פרומדיקו. הוא גם ידע, שהכנסות אלה מתקבלות על ידי ארוטף ללא ניכוי מס מהן. אלא שהוא סבר, כי כך נעשה משום שלא חלה כל חובת ניכוי מס על ידי פרומדיקו. במצב דברים זה, שאלת גובה הסכומים המועברים, משך התקופה של העברתם, והעובדה שהדבר נעשה דרך קבע, אין בהם להעלות או להוריד בשאלת קיומה של כוונה מיוחדת מצידו לסייע לאחר להשתמט ממס.

ו. סיכומו של דבר, באף אחד מהמאפיינים שצויינו, ואף בהצברם הכולל, אין כדי להצדיק את המסקנה בדבר קיום כוונה מיוחדת אצל הורביץ להשתמט ממס או לסייע לארוטף להשתמט מתשלום מס.

41. במסגרת הדיון בשאלת קיומה של כוונה מיוחדת אצל הורביץ, קובע בית המשפט, בין היתר, כי אילו רק היה אלי הורביץ מעמיד את שאלת החבות במס להכרעה בפני רשויות המס תוך הצגת מלוא העובדות הרלבנטיות ואפילו מתעמת עימן בתום לב על כך, די היה בכך כדי לשלול אלמנט של כוונה פלילית ממעשיו.

מתבקשת לכך התשובה, שמוסד ה-pre-ruling אינו קיים במקומותינו, ועל כן עצה זו לא היתה ישימה כעצה שיהיה בצידה פתרון מחייב מראש.

42. משלא הוכחה מודעותו של הורביץ לחבות במס בישראל של פרומדיקו ולחבותה לנכות מס במקור מכספי העמלות, ולא הוכחה הכוונה המיוחדת שלו לסייע לארוטף להתחמק ממס, לא היה מקום להרשיעו בעבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה. אפילו היה נקבע שהעיסקה מלאכותית ופרומדיקו היא בעלת הכנסת כספי העמלות, גם אז לא היה מקום להרשיע את פרומדיקו בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה. כך, כי במקרה כזה לא הוכחה המודעות של הורביץ לחובת תשלום מס על ידי פרומדיקו, ולא הוכחה הכוונה של הורביץ ופרומדיקו להתחמק מתשלום מס החל עליהן. זאת, משיקולים אשר כבר נזכרו לעיל, דהיינו, שעל פי מצב דעתו של הורביץ כספי העמלות היו כולם הכנסה של ארוטף, ולכן לא חלה חובת תשלום מס לגביהם על פרומדיקו. אכן, כפי שכבר ציינתי לעיל, ראיית מסכת הראיות כולה מלמדת, לדעתי, שעסקינן, מבחינה עובדתית, במקרה של תיכנון מס, אשר לא היתה בצידו מחשבה פלילית. מכאן, שלא היה מקום להרשיע את הורביץ, לא בעבירה לפי סעיף 220(5) ולא בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה.

כל שאמרתי לגבי הורביץ, כך גם לגבי הרשעת פרומדיקו, אשר הורביץ פעל בתקופה הראשונה כאורגן שלה. כך גם מתבקש לגבי אייזנברג, אשר הרשעתו היא מכוח הרשעת פרומדיקו.

חלק ד: התקופה השניה

עיקרי העובדות והערות מקדימות

43. ערעור הנאשמים לגבי התקופה השניה הינו על הרשעתם בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה.

בשנת 1987 נרכשה הבעלות בפרומדיקו על ידי המשקיעים הזרים, בעלי המניות בארוטף, וטבע יצאה מהתמונה. משפחות המשקיעים הזרים הפכו לבעלים גם בתאגיד זה, והיו על כן הבעלים של שני התאגידים. בתחילה נרכשה הבעלות בפרומדיקו על ידי וייס לבדו. מספר חודשים אחר כך נרכשה מחצית האחזקות מוייס על ידי יסלזון, ושני משקיעים אלה החזיקו במשותף בשני התאגידים עד 1992. בשנת 1992 מכר וייס את כלל אחזקותיו בארוטף ובפרומדיקו ליסלזון, ומאז שני התאגידים הם באחזקת משפחת יסלזון.

כמוסכם על הצדדים, וכפי שקבע בית המשפט, השינוי בבעלויות בפרומדיקו בשנת 1987 לא הביא לשינוי כלשהו בצורת התיפקוד של ארוטף ופרומדיקו. המבנה העיסקי והפרקטיקה העיסקית שהיתה נהוגה ביחסי שתי החברות משנת 1980 ועד לשנת 1987 המשיכו גם להבא ללא שינוי מהותי כלשהו.

הנאשם בנימין יסלזון, הידוע בכינויו בְּנֵי (להלן: בני) הינו בנו של לודוויג יסלזון. לא מיוחסת לו כל עבירה בגין התקופה המשתרעת עד לשנת 1987. הוא לא נטל חלק במשא ומתן לרכישת פרמינגר או בעריכת הסכמי הרכישה בשנת 1980. בתקופה זו נלווה מידי פעם אל אביו, אך הוא לא נטל חלק של ממש בענייני ארוטף או פרומדיקו, בעיקר בשל דמותו הדומיננטית של אביו.

משנת 1987 עד לשנת 1992 שימש בני כחבר מועצת המנהלים בפרומדיקו. בשנת 1992 פרש ממועצת המנהלים והפך לנציג פעיל של בעלי המניות. מכל מקום, משנת 1987 עד לשנת 1993 היה הוא הגורם הניהולי הבכיר בחברה זו. לגבי תקופה זו, הורשע בני בעבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה, דהיינו, בהשמטת הכנסות של פרומדיקו במזיד ומתוך כוונה להתחמק ממס. על פי קביעת בית המשפט, בתקופה השניה, בשונה מהתקופה הראשונה, ההכנסות מעמלות הן של פרומדיקו ולא של ארוטף. על פי קביעתו, מאז

העברת הבעלות בפרומדיקו למשקיעים הזרים, הכל מרוכז בידי גורם אחד. אין עוד מיזם אשר שותפים לו שני גורמים שונים, כשלכל אחד אינטרס עצמאי משלו, אלא מדובר בגורם אחד החולש על שני התאגידים ומזרים את כספי העמלות בתנועה סיבובית מתאגיד לתאגיד שבשליטתו.

השוני היחיד בתקופה השניה ביחס לתקופה הראשונה הוא, שמניות פרומדיקו נרכשו מטבע על ידי המשקיעים הזרים, אשר היו הבעלים גם של ארוטף. שוני זה הביא את בית המשפט למסקנה, כי הכנסות שהיו קודם לכן, בתקופה הראשונה, הכנסות של ארוטף, מהוות בתקופה השניה הכנסות של פרומדיקו. ובמילים אחרות, אם מוחזקת הבעלות בשני תאגידים בשליטת גורם אחד, בשל כך בלבד, ראוי בית המשפט לראותם כגוף ממוזג ולחייב את התאגיד האחד במס בגין הכנסותיו של התאגיד השני. מטעם זה, כך קבע בית המשפט, שוב אין לדבר בתקופה השניה על ניכור אמיתי של הכנסה (מפרומדיקו לארוטף) - כפי שהיה המצב לשיטת בית המשפט בתקופה הראשונה - אלא על העברה של השימוש בה (מפרומדיקו לארוטף), אשר איננה משנה, מנקודת המבט של דיני המס, את בעל ההכנסה בעמלות. מטעם זה, בתקופה הנדונה היה על פרומדיקו לדווח על כספי העמלות כהכנסה שלה. משלא עשתה כן, נעברה על ידה, כמו גם על ידי בני, עבירה לפי סעיף 220(1) לפקודה.

44. בדומה לתקופה הראשונה גם לגבי התקופה השניה לא הוכחה לדעתי הכוונה הפלילית הדרושה להוכחת עבירה לפי סעיף 220 לפקודה. אך לפני שאדון בקביעותיו של בית המשפט המחוזי בעניין זה ובהסתייגותי מהן, מתחייבת הערה. ההערה מתייחסת למסקנתו של בית המשפט המחוזי, על פיה מה שהיה הכנסה של ארוטף בתקופה הראשונה הפך להכנסת פרומדיקו בתקופה השניה, רק משום שהבעלות במניות פרומדיקו עברו לידי המשקיעים הזרים. להערה שתי פנים. ראשית, על פי העולה מהראיות אשר באו בפני בית המשפט, גם אם החל משנת 1987 הבעלות במניות פרומדיקו היתה בידי מי מבני משפחות המשקיעים הזרים, לא היתה זהות בין הבעלות במניות פרומדיקו לבין הבעלות במניות ארוטף. שנית, הסתייגות עקרונית מגישתו של בית המשפט על פיה זהות בבעלות בשני תאגידים כמוה כזהות בין התאגידים.

45. באשר להסתייגות הראשונה, העיד בני, והדבר לא נסתר, שבפרומדיקו היה חלקו שלו בשיעור של 60% לעומת חלקו של אחיו שהיה בשיעור של 40%, בעוד ובחברות האחרות, לרבות ארוטף, בהן היה שותף עם אחיו, היו החלקים של כל אחד מהם שווים. יוצא, שלא היה שוויון בבעלויות במניות ארוטף ופרומדיקו, אף לא בתקופה שבכל אחת מהן הבעלות במניות היתה בידי מי ממשפחות המשקיעים הזרים. אין צורך לומר, שבמקרה של שוני כזה בבעלויות, אין כל הצדקה להניח זהות בין בעלי המניות בשתי החברות. התייחסות לבעלויות אלה כשוות עלולה לפגוע שלא כדין בבעלי המניות שבאחד התאגידים.

באשר להסתייגות השניה, זו מבוססת על מושכלות יסוד בדיני תאגידים. לתאגיד כשרות משפטית נפרדת מזו של בעלי המניות בו. כשקיימות שתי חברות, לכל אחת מהן אישיות משפטית נפרדת הממוסה על הכנסותיה ובעלי המניות של כל אחת מהן ממוסים על דיבידנד שיקבלו מהחברה. הדבר אינו משתנה אם בפרק זמן כלשהו קיימת זהות בין בעלי המניות בכל אחת מהחברות. ייתכנו מקרים בהם יהיה מוצדק להרים את המסך בין החברה לבעלי המניות בה, כמו במקרה שההפרדה ביניהם הינה למטרות בלתי חוקיות או לצרכי מרמה. אך לא זה המקרה בענייננו. בית המשפט החליט שיש לראות זהות בין שתי החברות בשל הזהות של בעלי המניות בכל אחת מהן, ומטעם זה בלבד.

עוד יש להעיר בהקשר זה, שבית המשפט יצא מתוך הנחה שהיה בתקופה הראשונה ניכור הכנסה מפרומדיקו לארוטף. ברי, שאם לא בניכור הכנסה עסקיני, אלא בהכנסה של ארוטף מכוח הזכות לסוכנויות שרכשה, אין תוקף לחלק מההנמקה של בית המשפט לגבי הקביעה שההכנסות בתקופה השניה הן של פרומדיקו.

קיום מודעות אצל בני פרומדיקו לחובת תשלום מס בתקופה השניה - האמנם?

46. כמו חברי השופט אנגלרד, גם דעתי היא שלא הוכח קיומו של היסוד הנפשי הנדרש לצורך הרשעה בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה אצל בני. ראשית, לדעתי לא הוכח קיומו של הרכיב הדורש את מודעותו של בני לנסיבת החיוב במס. עם כניסתו של בני לפעילות בפרומדיקו בשנת 1987, המצב היה שמשך שבע שנים כל כספי העמלות היוו הכנסות של ארוטף - גם אלה אשר שולמו לה ישירות וגם אלה שהועברו אליה באמצעות פרומדיקו. כך נהג לגבי כספים אלה כל הנוגעים בדבר, וכך ראו זאת כל מי שהיו מעורבים בהקמת המיזם וליוו את שתי החברות, לרבות עורכי הדין ורואי החשבון.

בבואו לטפל בעסקי פרומדיקו ידע זאת בני, וקיבל מצב דברים זה כנתון. מדובר בהסדר אשר היה מוסכם על אביו ועל מנכ"ל טבע ונתקבל משך שנים על ידי הרשויות. לכאורה, יכול היה בני להניח שהכל תקין בהסדר זה. מדוע היה עליו להניח שההסדר אשר פעל משך שבע שנים ללא עוררין אינו חוקי ודורש בחינה ובדיקה נוספים?

47. בית המשפט המחוזי לא היה מוכן לקבל את עמדתו של בני, על פיה לא היה מודע לחובת תשלום מס כלשהו מצד פרומדיקו בקשר לכספי העמלות. אלה דבריו בנושא זה:

"קשה להניח כי שאלת החבות במס אינה מצויה בתודעתו של בנימין יסלזון העוסק בנושאים הפיננסיים בפרומדיקו ולמצער - לצורך לבררה בדרג מקצועי מוסמך. הטענה כי הוא מסתמך, כביכול, על פרקטיקה קודמת שננקטה בשנים עברו בתקופה הראשונה כעילה ללגיטימציה של הפרקטיקה הזו אינה משכנעת, שכן העובדה בלבד כי כך נהגו בעבר אינה מנטרלת את התודעה בדבר קיום החבות.

הוא אומר (בהודעה ת-1/3 עמוד 10), כי לא בדק את פשר תשלומי העמלות כי: 'לא הבנתי שיש בזה בעיה למרות גודל הסכומים כי זה נעשה עוד שנים קודם שהגעתי לפרומדיקו ומעבר לכך - בסדרי העדיפויות שלי זה לא עמד'.

בעדותו הוא מוסיף (בעמודים 2090-2091): 'מי אני שאשאל שאלה איזו שהיא? זה לא עלה במוחי כלל'.

אינני יכולה לקבל שנושא מרכזי כמו זרימת העמלות במיליוני דולרים לכיס בני משפחתו בחוץ לארץ היה נושא שניתן היה להתעלם ממנו וכי שאלות מס בהקשר לכך לא עלו בדעתו. מחשבה זו סותרת את ההיגיון ואת מציאות החיים. שנית, לא היה לא בתקופה הראשונה ולא בתקופה השניה בסיס מקצועי של ממש עליו ניתן היה להישען כדי להסיק מסקנה כלשהי בדבר החבות במס" (עמוד 233 להכרעת הדין).

על פי האמור בקטע זה, בית המשפט אינו מוכן לקבל כהגיוני וכתואם את ניסיון החיים, ששאלות מס לא עלו במוחו של בני נוכח הסכומים הגבוהים של עמלות אשר זרמו אל ארוטף מבלי שזו חוייבה במס. אפילו העובדה שמשך כל התקופה הראשונה כך אירע, אינה מנטרלת, לדעת בית המשפט, את התודעה בדבר קיום חבות במס.

48. דברים אלה אינם מקובלים עלי. כבר הובהר לעיל, שעסקינן בשאלה סבוכה, אם קיים חיוב כלשהו במס בישראל בגין כספי העמלות. השאלה היא כה סבוכה, עד כי ברור שאין לייחס למי שאינו בקיא בבעיות משפטיות בדיני מס שידע על קיומה של חבות במס בנסיבות המקרה. לפיכך, אין יסוד להנחה שברור לכל העוסק בנושא היודע את פרטי העובדות, שכספים אלה נתפסים "בדרך הטבע" ברשת המס הישראלית. חזקה כזו, אותה מייחס בית המשפט לבני (בעמודים 232-233 להכרעת הדין) - ואף לאחרים כגון אייזנברג שנאמרים עליו במקום אחר דברים דומים (עמוד 261 להכרעת הדין) - אינה עומדת בפני הביקורת. קיום חזקה כזו משכנע עוד פחות נוכח אופן התנהלות העניינים משך שבע שנים בתקופה הראשונה. ידיעתו של בני שמשך תקופה זו לא חלה כל חובת מס על פרומדיקו, ומס כזה לא שולם, מהווה לדעתי נסיבה משמעותית בכיוון אי קיום מודעות לחובת תשלום מס. בנוסף, ייחוס לבני שלא ברר את שאלת החבות במס של פרומדיקו, כביכול כדי "לא לעורר דובים מתרדמתם", כפי שמייחס לו בית המשפט (בעמוד 234 להכרעת הדין), אינה מסקנה המעוגנת בעובדות עליה ניתן לבסס את מודעותו של בני לחבות במס. זו אינה אלא השערה שלדעתי אינה מבוססת. ומכל מקום, האם לא קיים לפחות ספק לגבי קיום מודעות כזו מצידו של בני? משך שבע שנים לא נדרש ולא שולם מס

הכנסה בגין כספי העמלות, הכל בידיעת רואי החשבון המאשרים את הדו"חות של פרומדיקו, בידיעת עורכי הדין המלווים את המיזם ובידיעת כל נושאי התפקידים בפרומדיקו וכן אנשי טבע המלווים את פרומדיקו; האם על אף זאת היה על בני לחשוד שחלה חובה כזו, ועד שלא יברר זאת עם מומחים לדבר, יחשב כמי שיודע על קיומה של חבות מס כזו?!

לסיכום, החזקה וההנחה עליהן סומך בית המשפט את קביעתו, כי היתה מודעות של בני לחבות במס, אינן מבוססות דיין כדי להשתית עליהן הרשעה בפלילים.

קיום כוונה מיוחדת להשתמט ממס אצל בני ופרומדיקו בתקופה השניה - האמנם?

49. גם את נימוקיו של בית המשפט המחוזי לקיום כוונה מיוחדת מצד בני להשתמטות מתשלום מס של פרומדיקו אין לקבל. כפי שאמרתי בהקשר אחר, העדר מודעות של הנאשם בדבר חובת תשלום מס, משמית במידה רבה את הקרקע מקיום כוונה מיוחדת מצדו להשתמט ממס.

אין ספק, שלבני, כאחד מבעלי ארוטף ופרומדיקו, היתה טובת הנאה מכך שלא הוטלה חובת תשלום מס כלשהי בגין כספי העמלות. אך קיום "מניע" זה אינו מלמד, בהכרח, על כך שהוא נמנע מלדאוג לתשלום המגיע מפרומדיקו, על אף שסבר שחלה חובת תשלום מס, רק כדי לדאוג לכיסו. בכל פעם שלא מוצהר על הכנסה, קיים "מניע" במובן האמור. אך יתכן גם יתכן, שהנימוק לאי ההצהרה על הכנסה מקורו אינו במניע האמור אלא באי ידיעה, טעות או באמונת הנאשם בתום לב במצב דברים מסויים.

50. ביולי 1987 הוצאה לפרומדיקו שומת מס ערך מוסף על כספי העמלות. משומה זו, מפגישה שהתקיימה לקראת הגשת ההשגה עליה ומההשגה שהוגשה עליה - השגה שהתקבלה - בקש בית המשפט להסיק את הכוונה המיוחדת של בני להשתמט ממס. בעיקרם של דברים, סבר בית המשפט שהיו מצגים כוזבים ביודעין כלפי שלטונות מס ערך מוסף כדי שאלה לא יהיו ערים למצב האמיתי בשטח, על פיו ארוטף אינה פעילה כלל ופרומדיקו היא שכביכול מביאה לבדה, בפעילותה, להכנסה מעמלות.

בית המשפט סמך את ממצאיו בדבר מצגים כוזבים גם על החוזה נ18/1, חוזה אשר טיוטה שלו הוכנה במשרד ש' הורוביץ ושות' באוגוסט 1987. החוזה נחתם בין ארוטף ופרומדיקו באמצע חודש פברואר 1988 ונושא תאריך רטרואקטיבי של 1.2.87, מועד בו פגו שבע שנות ההפצה אשר נתנו לפרומדיקו על ידי ארוטף. בית המשפט ראה את עצם עריכת החוזה ואת המצגים שבו כניסיון ליצור מצג עובדתי בפני רשויות המס, מבלי

שביחסים בין ארוטף ופרומדיקו נדרש כלל חוזה זה. אדון תחילה בהשגה שהוגשה לרשויות מס ערך מוסף ולאחר מכן בחוזה נ18/.

51. מבדיקת הראיות שבאו בפני בית המשפט המחוזי עולים כמה ממצאים אשר ראויים להדגשה: א. חומר בכתובים אשר היה בידי פרומדיקו לא הועלם משלטונות מס ערך מוסף - הן החוזים משנת 1980, הן חוזים שנחתמו בין פרומדיקו ויצרנים זרים והן כל ספרי החשבונות, ובכלל זה רישום כספי העמלות על ידי פרומדיקו בספריה; ב. בפני שלטונות מס ערך מוסף עמד גם תיק האגף שבו הוחלט על מתן ההיתר להעברת כספי העמלות מפרומדיקו לארוטף; ג. כל ההבהרות שנתבקשו מאנשי פרומדיקו סופקו לרשויות מס ערך מוסף; ד. לאמור לעיל יוסף עוד, שלכל המאוחר בשנת 1982 נודע לשלטונות מס ערך מוסף על עסקת 1980. היה זה כשבמסגרת השגה על שומת מס ערך מוסף בגין מכירת זכות הסוכנויות ("המוניטין") מפרמינגר לארוטף נדרש תשלום מס ערך מוסף. משהוגשה השגה, קיבלו שלטונות מס ערך מוסף את עמדת משרד ש' הרוביץ ושות' שטיפל בהשגה, כי מדובר במכירת מוניטין לתושב חוץ אשר פטור מתשלום מס ערך מוסף.

אכן, בית המשפט המחוזי אינו מבסס את טענת ההיצג הכוזב לרשויות מס ערך מוסף על אי המצאת חומר כלשהו בכתובים או העלמת חומר בכתובים מהן. הטענה בתמצית היא, שלא גילו את אוזנם של שלטונות מס ערך מוסף כי אין כל פעילות של ארוטף וכי בהשגה, בה טיפלו עורכי הדין שטרן, טולצינסקי ושקל, הוצגו עובדות שאינן אמת.

עד שבא אני לבחון את הדברים הנזכרים בהשגה, אשר בית המשפט ראה בהם מצגים כוזבים, יש לזכור את ההקשר בו נוסחה והוגשה ההשגה על ידי עורכי הדין. לא הוצג בפני עורכי הדין אשר טיפלו בנושא ולא הודגש בפניהם שיכולה להיות משמעות להיקף הפעילות של שני התאגידים, ארוטף ופרומדיקו. לא שאלה זו עמדה במוקד הברור. מה שעמד בפניהם היו הצורך והרצון לשכנע את פקידי המס שעל פי היחסים החוזיים בין הצדדים לעיסקה, כספי העמלות מגיעים לארוטף. לפיכך, הם ציינו בהשגה את אותם עובדות ותנאים בעיסקה אשר לדעתם מצביעים על זכויות ארוטף לקבל את העמלות. עוד נראה לי, שיש להניח שכל שפעלו כלפי שלטונות מס ערך מוסף לא היה אלה בבואה לאופן בו הם הבינו את עסקת 1980. על רקע דברים אלה, אתיחס לאותן אמירות בהשגה אשר לדעת בית המשפט מלמדות על מצגים כוזבים מצד בני ופרומדיקו.

52. קטע מתוך ההשגה אותו ראה בית המשפט המחוזי להדגיש הוא הקטע הבא:

"עמלות הסוכנות שארוטף זכאית לקבלתן מאת היצרנים הזרים משתלמות בגין שירותים שארוטף נותנת לתושבי חוץ ושניתנים לא לגבי נכס הניתן בישראל".

קטע זה, לפי מצב הדברים, בא להצביע על הזכויות המשפטיות של ארוטף על פי מיתווה העיסקה. וכפי שתואר לעיל לגבי טיב העיסקה, ה"שירותים" שניתנים על ידי ארוטף הם איתור המפיץ המתאים והפיקוח עליו. מכל מקום, הבהרתי בדוני בנושא קבלת ההיתר מהאגף, כי מצב הפעילות של ארוטף ופרומדיקו לא היה חסוי ומוסתר. זאת ועוד, היותה של ארוטף כאנשטלט ואדוזי, מהווה יותר מאשר רמז שאין לתאגיד זה פעילות רבה משל עצמו.

והנה קטע נוסף שהביא בית המשפט באותו הקשר:

"פרומדיקו לא עושה כל מעשה (ולא נמנעת מעשות כל מעשה) המזכה אותה בקבלת עמלות הסוכנות הנ"ל. לפיכך, פרומדיקו לא מבצעת כל 'שירות' שבגינו היא זכאית לקבל את העמלות מאת היצרנים הזרים. היפוכו של דבר: פרומדיקו כלל לא זכאית לקבל את העמלות כאמור, וארוטף היא הזכאית הבלעדית לקבלתן".

גם קטע זה עניינו בזכויות משפטיות ובפרשנות משפטית ואין הוא מתייחס לפעילות של פרומדיקו כמפיצה, אלא אך לכך שפעולותיה ומחדליה אינם מזכים אותה בעמלות הסוכנות. הקטע אינו שולל פעולות שלה כמפיצה, אך שירות זה שהיא מקיימת אינו מזכה אותה בעמלות המתקבלות מהיצרנים הזרים. זו הפרשנות של עורכי הדין לעיסקת 1980, ולעמדה זו הם נתנו ביטוי בהשגה שהוגשה על ידם. עמדה זו תואמת את שעלה בפגישה שהתקיימה לקראת הגשת ההשגה בה השתתפו עורכי הדין שקל וטולצינסקי ממשד ש' הורוביץ ושות', רואי החשבון פורר ופרומקיס ובני, כפי שעולה מפרוטוקול אותה ישיבה (נ11/). באותה ישיבה דובר גם על הסיבה לכך שחלק מכספי העמלות מגיע לפרומדיקו במקום לארוטף ומוזכרים הנימוקים לכך, נימוקים אשר נזכרו בהיתר שניתן על ידי המפקח על מטבע חוץ.

ברור, מכל מקום, שבישיבה זו יכול היה בני להשתכנע שעמדת עורכי הדין ורואי החשבון אשר ליוו את עסקי פרומדיקו מתחילת דרכה היא, כי אין חובת תשלום מס ערך מוסף חלה על העיסקה הואיל וכספי העמלות הם כספים המגיעים לארוטף ולא לפרומדיקו.

בהשגה מזכירים עורכי הדין את העובדה שחלק מהעמלות המגיעות לארוטף מגיעות לפרומדיקו "לפי דרישת היצרנים הזרים לפי חוקי מדינותיהם או מתוך טעות". בעניין זה חזרו עורכי הדין על ההנמקה שהיתה

ביסוד ההיתר שניתן על ידי אגף מטבע חוץ. הנמקה זו באה להסביר, להבנתם, את העובדה שחלק מהעמלות הגיעו אל ארוטף דרך פרומדיקו. על רקע הידוע מאז הטיפול בקבלת היתר מטבע חוץ, לא הייתי מסיק מהצגת עובדות זו על כוונה של עורכי הדין להטעות, ובודאי לא על קיומה של כוונה כזו אצל בני.

על סמך כל האמור לעיל, לא היה מקום לראות בהשגה למס ערך מוסף, אשר נוסחה על ידי עורכי הדין ועל דעת רואי החשבון, ניסיון מצד בני להונות את שלטונות מס ערך מוסף כדי שאלה לא יקבעו שכספי העמלות הם כספים של פרומדיקו החייבים במס ערך מוסף.

53. ועתה לחוזה נ18/. טיוטה של חוזה זה בין פרומדיקו וארוטף הוכנה במשרד ש' הורוביץ ושות' ביום 11.8.87. בני אישר בעדותו שזמן קצר לאחר שנכנס לתפקידו כמנהל בפרומדיקו - בתאריך כלשהו בין חודש מרץ לחודש יולי 1987 - ביקש כי יוכן חוזה חדש ביחס להעסקת פרומדיקו כמפיצה של התרופות. החוזה הקודם נ18/א' היה, כזכור, בתוקף למשך שבע שנים, ואלה הסתיימו בפברואר 1987. הסברו לבקשתו שיוכן חוזה חדש בכתב היה שעם תום שבע השנים היחסים בין שני התאגידים - ארוטף ופרומדיקו - לא היו מעוגנים עוד בכל מסמך בכתב.

החוזה נ18/ נוסח על ידי עורכת דין שילה מילר ממשרד ש' הורוביץ ושות'. מוסכם על הכל - וזו גם קביעת בית המשפט - שבני לא הכתיב את נוסח החוזה, ואין הוא אחראי לנוסחו. זה נוסח כאמור במשרד ש' הורוביץ ושות', אשר הוא גם זה שראה להוסיף בו את סעיף 5 שיוזכר להלן.

עיקריו של החוזה כפי שהם מובאים בהכרעת הדין הם כדלקמן:

1. החוזה פותח, בין היתר, בתיאור ארוטף כבעלת הסוכנויות של מוצרים רפואיים, ומוסיף כי יש לה הסכמי סוכנויות וקשרים עם היצרנים בעולם ('הואיל' ראשון).
2. ארוטף מעניקה לפרומדיקו זכויות הפצה בלעדיות מיום 1.2.87 ועד 31.1.94 להפיץ את מוצריה באיזור (סעיף 3.1).
3. ההסכם מפרט את אופי פעולתה של פרומדיקו.
4. סעיף 5 להסכם קובע, כזכור, כי כל ההסכמים הנוגעים לסוכנויות אשר נחתמו בעבר ויחתמו בעתיד בשם פרומדיקו ייעשו מטעמה של ארוטף ויהיו רכושה הבלעדי של ארוטף.
5. ארוטף תהיה זכאית לעמלות היצרנים וכל כספי העמלות שיועברו לחזקת פרומדיקו מכל סיבה שהיא יועברו על ידי פרומדיקו לארוטף.
6. פרומדיקו תנהל ספרים נפרדים משאר ספריה לצורך תיעוד המכירות על פי הסכם זה ולארוטף תהיה זכות לבחון אותם

(סעיף 9).

חוזה זה תואם, בעיקרו, את מיתווה העיסקה משנת 1980 וכן את הבנתם והתנהגותם של הצדדים משך התקופה מאז שנת 1980 עד לשנת 1987.

בית המשפט המחוזי לא היה מוכן לקבל את הסברו של בני לסיבת פנייתו לניסוח החוזה. עמדתו של בית המשפט המחוזי היתה, שחוזה כזה בין שני התאגידים לא היה נחוץ כלל. על פי קביעתו, לפקיעת החוזים הישנים בשנת 1987 לא היתה משמעות של ממש ביחסים בין שני התאגידים משלב רכישת הבעלות בפרומדיקו על ידי המשקיעים הזרים ששלטו גם בארוטף. כדבריו של בית המשפט, "אדם אינו נזקק לעשות חוזה עם עצמו". החוזה היה נחוץ, כך קבע, רק "לצרכי חוץ". אלה דבריו בעניין זה:

"הכנת החוזה נ18/ לא נבעה מצורך לסבר את עיני מס ערך מוסף דווקא, אלא מקורה, על פי הנחתי, הודרך והונחה בעיקר מצפיית האפשרות כי רשויות מס הכנסה תיכנסנה לתמונה והעברת העמלות מחוץ לרשת המס תועמד מבחינתן למבחן לא רק לגבי העתיד אלא גם לגבי העבר" (בעמוד 249 להכרעת הדין).

54. גם בנושא זה מתקשה אני לקבל את נימוקיו ומסקנתו של בית המשפט. ראשית, גישתו, על פיה לא היה צורך בחוזה חדש בין פרומדיקו וארוטף החל מפברואר 1987, קשה בעיני. אין ספק, שתוקפו של חוזה הרשאת פרומדיקו כמפיץ פג בפברואר 1987. מתאריך זה ואילך ממשיך להתקיים אותו דפוס יחסים בין שני התאגידים, על פיו כל העמלות הן של ארוטף ומועברות אליה. האם לא מתבקש מטעמים של ניהול תקין של עסקי שתי החברות שמהות הזכויות והחובות ההדדיים בתקופה זו יגובו בכתב? הלא עסקינן בעסק המכניס לכל אחד מהתאגידים סכומי כסף נכבדים ביותר. דווקא כשהבעלויות במניות של כל אחד משני התאגידים דומות (כאמור לעיל, לא היתה זהות בבעלויות בשני התאגידים), רצוי שהיחסים יוגדרו וינוסחו על מנת למנוע אי הבנות.

גם הנחתו של בית המשפט שכביכול עסקינן בחוזה של אדם עם עצמו, אינה הנחה מבוססת. כבר עמדתי לעיל על הטעות שבאי הבחנה בין הזכויות והחובות של בעלי המניות לעומת אלה של התאגידים, ובאי הבחנה בין זכויות וחובות של כל אחד משני התאגידים. אוכל לסכם נקודה זו באמירה, שכמנהל של פרומדיקו פעל בני בסבירות כשביקש שינוסח חוזה בכתב המשקף את הזכויות והחובות של כל אחד מהתאגידים משנת 1987 ואילך, בהתייחס להפצת התרופות ולזכויות לסוכנות ולעמלות.

55. על פי העולה מעדותו של בני, ייתכן מאוד שהוא פנה לניסוח החוזה לפני שהוצאה ביולי 1987 שומת מס ערך מוסף. אך אפילו היה זה בעקבות הוצאות שומה זו, איני רואה בכך פסול. גם אם רק בעקבות שומה זו הוברר לו שאין חוזה תקף בכתב ועל כן ביקש שינוסח החוזה - אין בכך כל פסול, ובודאי אין להסיק מכך בלבד כוונת מרמה או כזב מצידו.

כאן המקום להדגיש את שנזכר לעיל: בני ביקש שינוסח חוזה, אך הוא לא הכתיב את נוסחו, ולא היו כל דרישות מצידו איך ינוסח החוזה ומה יכלול בו. נושא זה הופקד כולו בידי משרד ש' הורוביץ ושות'. הנוסח של החוזה משקף, על כן, בעיני בני את הבנת עורכי הדין של משרד זה של מהות היחסים בין שני התאגידים, לרבות קיום יחסי השליחות המוצא ביטוי בסעיף 5 שנזכר לעיל. דהיינו, ככל שפרומדיקו פעלה כלפי היצרנים הזרים בעסקי הסוכנויות היא פעלה כך מטעמה של ארוטף. נכון יהיה על כן להדגיש בהקשר זה גם את העובדה, שמתוך האמור בחוזה זה יכול היה בני להבין ולהסיק שכספי העמלות כולם מגיעים לארוטף, וכי פעילות פרומדיקו כלפי היצרנים, ככל שהינה נוגעת לעסקי הסוכנות, נעשית מטעם ארוטף ועבורה.

56. בית המשפט ראה בחוזה נ18/ היצג שאינו משקף את המציאות, וכאילו נוסח כדי להציג תמונת מצב מסולפת. נוכח העובדה שהאחריות לניסוחו היא על משרד ש' הורוביץ ושות' ולא על בני, ובהעדר כל עדות או חקירה של האחראים לניסוח החוזה (עורכת דין שולה מילר), ראוי היה, לדעתי, להיזהר מלהגיע למסקנה אליה הגיע בית המשפט, על פיה ניסוח החוזה נעשה מתוך כוונה להטעות (בעתיד) את הרשויות.

בהקשר זה יצוין, שבתחילה הועלתה על ידי התביעה הסברה שחוזה נ18/ נוסח כדי לעשות בו שימוש לצרכי ההשגה על שומת מס ערך מוסף מיולי 1987. כלומר, על מנת שיוצג לשלטונות מס ערך מוסף כדי לשכנעם בדבר מהות היחסים בין פרומדיקו וארוטף ובזכותה של האחרונה לקבל את העמלות. אולם, הוברר שהנחה זו אינה מבוססת. כשהוגש תיק מס ערך מוסף לבית המשפט, הוברר שהחוזה אשר הוצג בו לגבי היחסים בין ארוטף ופרומדיקו הוא החוזה נ18/א' משנת 1980. בפני שלטונות מס ערך מוסף לא הונח כלל החוזה נ18/ וגם לא נטענה טענת השליחות, אשר מצאה את ביטוייה בסעיף 5 של החוזה נ18/. גילוי זה תומך לכאורה בכך שבקשתו של בני לעריכת חוזה חדש באה ללא קשר לשומת מס ערך מוסף, אלא מטעמים אותם הזכיר. כאמור, בית המשפט לא קיבל את הסברו של בני בעניין זה. תחת זאת הניח, כמצוטט לעיל, הנחה שהחוזה הוכן כמסמך מגירה למקרה שרשויות מס הכנסה תכנסנה לתמונה והעברת העמלות אל ארוטף תבחן על ידן, הן לגבי העבר והן לגבי העתיד.

הנחה זו, כמו הנחות אחרות אשר עליהן התבסס בית המשפט המחוזי בהרשעתו את הנאשמים, אינה הנחה מוצקה דיה ואינה אלא השערה. נסיבות המקרה אינן מצביעות על הנחה זו כהנחה הסבירה היחידה. באין ראייה על הכוונה האמיתית שמאחורי הצורך בניסוח החוזה, מדוע לא תתקבל ההנחה הסבירה, עליה הצבעתי לעיל, שהיה צורך בהעלאת התנאים המוסכמים בין בעלי הדין על הכתב על מנת שהיחסים בדין שני התאגידים, אשר נמשכו גם בתקופה השניה, יגובו בחוזה בכתב? מכל מקום, הואיל ועסקין במישור הפלילי, דעתי היא שאין בכלל נסיבות המקרה ליצור תמונה על פיה היה בני שותף לקנוניה וקשר לתאר עובדות שאינן אמת בחוזה נ18/ או שעצם ניסוח חוזה זה ותוכנו מלמדים על קיום כוונה מיוחדת להשתמט ממס, או שיש בהם חיזוק לקיומה של כוונה כזו. חוזה זה אינו אלא ניסיון מצד עורכי הדין ליצור מסגרת משפטית אשר תהלום, לדעתם, את מסגרת היחסים האמיתיים שבין שני התאגידים, כפי שבקשו עורכי הדין לעצבה במסגרת עסקת 1980. למסגרת זו, ולתיכנון המס על פיה, רשאי פקיד השומה להתייחס במסגרת סמכותו להחליט אם העיסקה היא מלאכותית או אם לאו. אך המכלול כולו מצביע, לדעתי, על כך, ולו מחמת הספק, כי אין לייחס כוונת מרמה או כזב לא למי שביקש שינוסח החוזה ולא למי שנסחו.

57. התוצאה של האמור לעיל היא, שלא ההשגה למס ערך מוסף ולא החוזה נ18/ מצביעים על קיום הכוונה המיוחדת להשתמט ממס מצד בני, ואף נסיבות המקרה כולן אינן מצביעות על קיום כוונה כזו. מטעם זה, וכן מהטעם שלא היתה גם מודעות מצידו של בני, בכל הנוגע לכספי העמלות, לקיום חבות לתשלום מס או לניכוי מס במקור מצד פרומדיקו, לא הוכח כנגדו כי עבר עבירה לפי סעיף 220(1) או לפי סעיף 220(5) לפקודה.

מכאן, שיש לקבל את ערעורו ולזכותו. כן יש לזכות את פרומדיקו מההרשעה המתייחסת לתקופה השניה, שכן כל כולה מבוססת על מעשיו של בני כאורגן שלה. כמו כן יש לזכות את אייזנברג, אשר הרשעתו נגזרת מהרשעת פרומדיקו.

מספר הערות לפני סיום

58. קודם חתימה על פסק הדין, מתבקשות מספר הערות. ההערה הראשונה באה להצביע על משקלן של שתי טעויות בהכרעת דינו של בית המשפט המחוזי עליהן עמדתי. חוששני, ששתי טעויות אלה, שהיוו נקודת מוצא בניתוח הארועים, הובילו את בית המשפט למספר מסקנות מוטעות נוספות, ובסופו של דבר לתוצאה המרשיעה.

בית המשפט המחוזי שלל את אפשרות קיומו של "סוכן עצל" או "סוכן פסיבי". בית המשפט המחוזי גם קבע, שלא היתה כל יריבות בין ארוטף ליצרנים הזרים. קביעות אלה היו אבן יסוד למסקנות אליהן הגיע לאחר מכן. אם אין להכיר כסוכן הזכאי לעמלות במי שאינו מבצע את הפעולות שסוכן בדרך כלל מבצע, הרי שאין להכיר בארוטף, אשר לא היתה פעילה, כבעלת הזכות לסוכנויות של היצרנים הזרים. ואם לא נקשר קשר מחייב בין ארוטף ליצרנים הזרים ואין כל יריבות ביניהם, אין ארוטף יכולה לטעון לזכות לקבלת העמלות מהם. במצב דברים זה, כל מצג על פיו ארוטף היא הסוכן וכי רכישת הזכויות לסוכנויות הבלעדיות של מוצרי היצרנים הזרים מהווה את מקור הכנסתה מעמלות, לא התקבלה על דעת בית המשפט. בעיקרם של דברים, בשל תשתית זו - אי הכרה בסוכן עצל והעדר יריבות עם היצרנים הזרים - בית המשפט המחוזי לא היה מוכן לקבל רבות מטענות הנאשמים. על רקע תשתית זו, גם קבע שהיו מצגים שאינם אמת בהסכמים אשר נחתמו בין הצדדים. כל המעיין בהכרעת הדין, יתרשם על נקלה עד כמה ייחס בית המשפט חשיבות לשני הנושאים האמורים. כפי שבקשתי להראות לעיל, בשני נושאים אלה - אפשרות קיומו של סוכן עצל וקיום יריבות בין היצרנים הזרים לארוטף - מתבקשות מסקנות שונות מאלה אליהן הגיע בית המשפט המחוזי. כך גם לגבי השאלה אם היו מצגים כוזבים מצד הורביץ ובני.

לדעתי, כל תמונת המצב משתנה עם שינוי של מסקנות אלה. אם ניתן לרכוש את הזכות לסוכנויות בלעדיות של היצרנים הזרים ולהיות זכאי לעמלות, גם אם הפעילות אחר כך מתבצעת על ידי המפיץ אותו מינה הסוכן - היתה הגיונית מסקנה שונה מאשר בית המשפט הגיע אליה לגבי מקור ההכנסה של ארוטף. הגיוני היה להסיק, שהכנסת העמלות של ארוטף מקורה, במקרה כזה, בזכות האמורה אותה רכשה, ולא בהכנסה של פרומדיקו המנוכרת אליה. לכן, יתכן מאוד, שלו בשני הנושאים האמורים היה בית המשפט המחוזי מגיע למסקנות הנכונות, היתה משתנה לחלוטין זווית הראייה של בית המשפט, ועקב כך היו משתנות מסקנותיו ביחס לעובדות המקרה ולאחריותם הפלילית של הנאשמים.

59. בא כוח המדינה חזר וטען בפנינו, שאין לאפשר מצב בו יוכל כל אדם החב במס בישראל להקים חברה זרה בואדוז, אליה יזרמו הכנסותיו, ובדרך זו יעלים הכנסות שלו החייבות במס בישראל. על דברים אלה אין לחלוק. דאגתו של בא כוח המדינה מפני נסיונות להתחמקות אסורה מתשלום מס בישראל, והצורך לנקוט אמצעים כנגד נסיונות כאלה - מובנים. ואמנם, בידי פקיד השומה יש כלים לבדוק ולברר את העובדות לאמיתן, ועל פי העובדות כפי שיובררו לנקוט בכל צעד חוקי שימצא לנכון. במסגרת זו, נתון בידו גם שיקול הדעת לפי סעיף 86 לפקודה להחליט אם עיסקה הינה בדויה או מלאכותית.

אך הטענה של בא כוח המדינה כאמור אינה נוגעת לנסיבות עניינינו, ולו מנימוק אחד ברור. לא היתה מחלוקת בין בעלי הדין שהאיינשטלט הואדוּזי ארוטף הינו בבעלות ובשליטת תושבי חוץ, אשר בחרו לפעול במסגרת תאגיד ואדוּזי, מנימוקי מס בארצותיהם. מבחינתם של דיני המס בישראל, אחת היא אם אותם משקיעים היו מקבלים את כספי העמלות בארצותיהם, או שקבלם תאגיד ואדוּזי אשר בשליטתם. הקמת ארוטף בואדוּז לא באה, על כן, להסתיר הכנסה של תושב ישראלי אשר על פי העיסקה מגיעות לו העמלות. המדובר בתושבי חוץ, וכפי שהובהר לעיל, העברת כספי העמלות במלואם אל התאגיד הזר שבבעלותם היתה גלויה.

60. כפי שציינתי בראשית הדברים, לא התכוונתי לעסוק בפסק דין זה בכל המחלוקות אשר בין בעלי הדין, ככל שאלה אינן דרושות להכרעת הדין. מטעם זה לא דנתי, בין היתר, בטענות נוספות, בנוסף לטענת העדר מחשבה פלילית, אשר היו לנאשמים, ולטענתם הצדיקו את זיכויים מהאשמות המיוחסות להם. בין אלה היו טענות אחדות מתחום דיני המיסים, ובדבר העדר חבות כלשהי במס או בניכוי מס מצד פרומדיקו. אכן, כפי שנרמז יותר מפעם אחת בדברי לעיל, אין פסק דין זה מתכוון להכריע במחלוקת בתחום דיני המס בין בעלי הדין. לכן, חלק מהשאלות החשובות להכרעה במחלוקת זו לא נדונו כלל בפסק דיני. עניינינו הוא במשפט פלילי, וכל שנכתב לעיל לא נכתב אלא כדי להבהיר את עמדותי ולנמק את התוצאה אליה הגעתי בדבר זיכוי הנאשמים. יתכן ובמספר עניינים קיימת התייחסות לנושאים שיכולה להיות לה אולי חשיבות כלשהי גם בהתדיינות בנושא החבות במס. אך העיסוק בנושאים אלה נעשה אך ורק משום שהדבר נדרש לצורך הנמקת ההכרעה בערעורים אלה.

61. על סמך כל האמור לעיל, מסקנתי היא כמסקנת חברי השופט אנגלרד, כי דין ערעור המדינה להדחות ודין ערעור הנאשמים להתקבל, ובהתאם לכך יש לזכותם מן האשמות בהן הורשעו.

שׁוֹפֵט

השופט י' טירקל:

חברי המכובדים, השופטים ת' אור וי' אנגלרד, האירו היטב את כל פניהן של הסוגיות שהועמדו להכרעה. איני רואה צורך להוסיף הידורים ודקדוקים על דבריהם. אצא ידי חובתי אם אומר שגם לדעתי יש

לזכות את הנאשמים מן העבירות שבהן הורשעו מן הטעם שלא הוכח היסוד הנפשי הדרוש לשם הרשעתם. כמו
השופט ת' אור סבורני גם אני כי שאלת החבות במס אינה צריכה להכרעה כאן.

שופט

הוחלט לדחות את ערעור המדינה, לקבל את ערעורם של הנאשמים ולזכותם מן העבירות שהורשעו
בהן.

ניתן היום, ז' באלול תש"ס (7.9.2000).

שופט

שופט

שופט

העתק מתאים למקור
שמריהו כהן - מזכיר ראשי
Q09.99011820 /שב