



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

נסים דז'לדטי

המערער

באמצעות ב"כ עוה"ד אהוד ברזילי, עופר רחמני ואח'

נגד

מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה

המשיב

באמצעות ב"כ מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עוה"ד
קרן יזדי סופר ואדם טהרני

פסק דין

1. בפניי שני ערעורים שעניינם תוספות הכנסה שנקבעו למערער בצווים בסך של 41,887,402 ש"ח, השומות מתייחסות לשנות המס 2002-2008. תוספות ההכנסה שנקבעו בשומות עליהן הוגשו ערעורי המס, מבוססות על הפקדות ומשיכות, שהיקפם הכולל עומד של עשרות מיליוני ש"ח, בחשבונות בנק שבבעלותן של שלוש חברות שבהן נטען שהמערער שימש בפועל כבעל מניות ומנהל, זאת על אף שהדבר לא עלה ממסמכיהן הרשמיים, וכן על הפקדות כספים, שהיקפם מיליוני ש"ח, בחשבונות בנק של בת זוגו של המערער, גב' שושנה דג'לדטי (להלן: **בת הזוג**) ובנו, מר גיל דג'לדטי. המשיב טען שהפעילויות בחשבונות הבנק מלמדות על קיומו של מקור הכנסה מחזורי וקבוע משכך דינו להתחייב במס.

2. עניינו של ע"מ 414-09-12 הוא בשומה שנקבעה למערער בצו, ביחס לשנות המס 2008-2006, אשר בדוחות שהגיש המערער ביחס לאותן שנים הוצהר מטעמו, כי למעט הכנסת משכורת של בת הזוג, בסכום של עד 60,000 ש"ח, אין לבני הזוג הכנסות נוספות (סעיף 2.1 בנימוקי שומה (2012)) תוספת ההכנסה שנקבעה למערער מבוססת על:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

- (1) **הפקדות** שנקבע שבוצעו לחשבונות הבנק של בת הזוג בסך של 1,869,189 ש"ח, ושל בן המערער, מר גיל דג'לדטי (יליד 1986), בסך של 1,938,792 ש"ח. המשיב קבע כי יש לראות בסכומים אלו הכנסה מעסק (סעיף 2(1) בפקודה).
- (2) **משיכות** שנקבע שבוצעו מחשבונות הבנק של שלוש החברות: החבובות: 3,343,471 ש"ח; גיל תום; 238,728 ש"ח; ובאבלס: 2,300,202 ש"ח. המשיב קבע כי יש לראות בסכומים אלו הכנסה פירותית (סעיף 2(10) בפקודה), לחלופין הכנסה מנכס (סעיף 2(7) בפקודה) או לחלופין הכנסה מדיבידנד (סעיף 2(4) בפקודה). במקביל לדיונים בערעור זה התנהלו כנגד המערער ואחרים (החבובות חנות הצעצועים שליו בע"מ; באבל אימפריום סחר (1996) בע"מ; וגיל תום טריידינג בע"מ), הליכים פליליים בבית המשפט השלום בתל אביב בתיק 9173-08-12 בפני כב' השופטת אמיר.
3. **עניינו של ע"מ 23490-03-18**, בשומה שנקבעה למערער בצו, ביחס לשנות המס 2005-2002, מכוח סעיף 147(א)(1)-(2) בפקודה, לאחר הכרעת הדין בהליך הפלילי. בשנות מס אלו הצהיר המערער על הכנסה ממשכורת בסכום שנתי שלא עולה על 60,000 ש"ח (2004-2002) או כי אין לו הכנסה (2005) (סעיף 7 בנימוקי השומה (2018)). תוספת ההכנסה שנקבעה מבוססת על:
 - (1) **הפקדות** לחשבון הבנק של חברת **גיל תום**, בשנים 2005-2002, בסך של 22,135,851 ש"ח. המשיב קבע כי יש לראות בסכומים שהופקדו הכנסה מעסק (סעיף 2(1) בפקודה) או לחלופין הכנסה פירותית (סעיף 2(10) בפקודה).
 - (2) **ההכנסה החייבת** שנקבעה לחברת **החבובות** בצו ביחס לשנות המס 2005-2003 (ע"מ 43570-01-11 להלן: "תיק חבובות"), בניכוי מס חברות החל, בסך של 10,061,169 ש"ח.
4. המשיב קבע כי יש לראות בסכום האמור הכנסה מדיבידנד (סעיף 2(4) בפקודה). המשיב הבהיר כי בזיקה להכרעת הדין ננקט בעניינו של המערער הליך גביה לפי ס' 119א בפקודה (ע"מ 912-09-20) בקשר עם חוב המס של חברת החבובות לשנות המס 2006-2003. המשיב מבהיר כי אין חפיפה בין חוב המס של חברת החבובות נושא ההליך הגבייתי לבין השומה שנקבעה למערער והיא נושא הליך זה. חוב המס של חברת החבובות מקורו במס חברות אותו לא שילמה בגין הכנסתה החייבת, בעוד המערער, בהתאם לשומה הראשית של המשיב, נדרש לשלם מס על הכנסה מדיבידנד. יובהר, כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

מדובר בשתי שומות שונות, לחברה וליחיד, אשר עולות בקנה אחד עם שיטת המיסוי הדו-שלבית.

5. לשם שלמות התמונה, בתיק חבובות בע"מ ניתן פסק דין, על ידי המותב דנן, ביום 26/6/11 לבקשת ב"כ המשיב לאחר שלא הוגשו נימוקי ערעור. להלן פרוטוקול הדיון שבסופו ניתן פסק הדין:

"ב"כ המשיב: לא הוגשו בתיק זה נימוקי ערעור והמערערת לא התייצבה. שוחחתי אתם טלפונית, עם מישוהו שהוא "הרוח החיה" מאחורי החברה הזאת, שמו ניסים דג'לדטי והוא אמר שהוא לא יודע במה מדובר והוא הפנה אותי לעו"ד אך שוחחתי עם עורך הדין אשר אמר שהוא לא מייצגו. אציין שהחברה לא פעילה. לאור העובדה שלא הוגשו נימוקי ערעור בהתאם לתקנה 5 (ג) אז אבקש בהתאם לתקנה 7 לדחות את הערעור.

פסק דין

אכן המערער לא הגיש עד היום את נימוקי הערעור למרות שנימוקי השומה הוגשו ביום 8.3.11. אשר על כן, בהתאם לתקנה 7 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) התשל"ט – 1978, הערעור נדחה. המזכירות תשלח העתק החלטה זו למערער לרחוב טשרנחובסקי 19 בהרצליה.

6. כארבע שנים לאחר דחיית הערעור הגיש המערער דכאן בקשה לביטול פסק הדין. בקשתו נדחתה. בר"ע לבית המשפט העליון שהוגשה בשם החברה (חבובות בע"מ) גם היא נדחתה תוך חיוב המערער דכאן בהוצאות בסך של 25,000 ₪ כדי שלא להעמיס על קופת הפירוק של החברה (רע"א 1838/16).

7. ההסדר הדיוני

בתאריך 25.9.19 הגישו הצדדים הסדר דיוני במסגרתו הוסכם על איחוד שני הערעורים וכי המערער יגיש סיכומים משלימים מטעמו, נוסף על אלו שהוגשו מטעמו בערעור המוקדם בתאריך 8.10.19 (בקשה 8, ע"מ 18-03-23490). בתאריך 26.9.19 ניתן להסדר הדיוני, בכפוף לשינוי במועדיו, תוקף של החלטה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

8. הממצאים והמסקנות של הכרעת הדין שניתנה בהליך הפלילי

בתאריך 15.5.19, במסגרת הודעה שהגיש המשיב לפי סעיף 42א' בפקודת הראיות, הוגשה כראיה לכאורה הכרעת הדין של בית משפט השלום בתל אביב (כב' השופט ד. אמיר), שניתנה בתאריך 26.1.17 ואשר הפכה לחלוטה בתאריך 24/11/20 לאחר פסק דינו בערעור של בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופטים בני שגיא, אבי היימן וארז יקואל [ע"פ (ת"א) 45015-06-17]).

המערער לא הגיש בקשה לפי סעיף 42ג' לפקודת הראיות להבאת ראיות לסתור. להלן הממצאים והמסקנות נושא הכרעת הדין הרלבנטיות לענייננו:

9. "ראשית, נקבע כי המערער היה "הרוח החיה" בשלוש החברות ושימש בפועל

כבעל מניות וכמנהל ובהכרעת הדין נכתב:

(1) **"אין חולק כיום, על אף המפורט ברישומיהן הפורמליים והדקלרטיביים של נאשמות 3-5, כי הנאשם ניהל את נאשמות 3-5 בתקופה הרלבנטית לכתב האישום. הנאשם עצמו אישר זאת בעת עדותו בבית המשפט (פרוטוקול מיום 7.1.16 עמ' 262 ש' 21-23 ועמ' 276 ש' 18-21), הגם שבמקום אחר אמר כי ניהל את חברת חבובות החל מספטמבר 2004 (עמ' 279 ש' 24).**

(2) **"אני לוקח על עצמי את האחריות לכך שאני הייתי מנהל של כל החברות המופיעות בכתב האישום כלומר גיל תום טריידינג בע"מ, באבל אמפוריום סחר (1996) בע"מ, חבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ, ואינפיניטי בית השקעות בע"מ – זה בוודאי, אין שאלה בכלל" (7.1.16 ע' 262 מש' 21).**

(3) **וכן, "פורמאלית לא הייתי בעל מניות ולא מנהל. באופן מעשי הייתי". (7.1.16 עמ' 276 ש' 31)**

(4) **ובהמשך – "לוקח אחריות. אני המנהל". (שם, ע' 277 ש' 10)**

(5) **יש לציין כי ניהול החברות על ידי הנאשם אף הוכח על ידי המאשימה ללא קשר לאישור הנאשם." (סעיפים 29-30 להכרעת הדין ההדגשות במקור)**

משהמאשימה הוכיחה את ניהולו ושליטתו המלאה של המערער בשלוש החברות, יש לדחות את טענתו של המערער, כאילו אין קביעה כי שלוש החברות אכן נוהלו ונשלטו על ידו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

10. **שנית**, נקבע כי המערער והחבובות לא דיווחו על הכנסות בסך של 17,248,789 ש"ח (ס' 25, 47, עמ' 37 וס' 115). יובהר כי הפער בין סכום ההכנסה הבלתי מדווחת כאמור לבין סכום תוספת הכנסה שנקבעה למערער, בקשר עם הפעילות בחשבון הבנק של חברת החבובות בסך של 13,404,640 ש"ח, מקורו בכך שבשנים 2002-2005 תוספת ההכנסה שנקבעה למערער בצו, התבססה על ההכנסה החייבת שנקבעה לחברת החבובות בשנים אלה בצו, אשר בתורה בוססה על סכומי ההפקדות בחשבון הבנק, ובניכוי מס החברות החל (ס' 13.2 בנימוקי השומה). בשנים 2006-2008 הבסיס לתוספת ההכנסה שנקבעה הוא משיכות שנקבע שבוצעו מחשבון הבנק של החבובות, בעוד שבהכרעת הדין נקבעו סכומי ההכנסות שהושמטו על בסיס ההפקדות לחשבון.

כדי ליצור התאמה עם הכרעת הדין, המשיב הסכים להעמיד את תוספת ההכנסה למערער, על בסיס ההפקדות, ולפי הנמוך מבין הסכומים שבגינם הורשע המערער ומבין אלו שבצווים. כמו כן, כדי ליצור התאמה עם השומה שנקבעה לחבובות לשנת המס 2006, ולצו שהוצא למערער לשנות המס 2002-2005, הסכים המשיב לקבוע את תוספת ההכנסה לשנת המס 2006 על בסיס ההכנסה החייבת שנקבעה בשומה לחבובות (637,780 ש"ח) באותה השנה, בניכוי מס חברות ולסווגה כדיבידנד. יובהר כי מאחר שלחבובות לא הוצאה שומה לשנת המס 2007 ולא ננקט הליך גביית נגד המערער ביחס לשנה זו, מבוססת תוספת ההכנסה המתוקנת לשנת המס 2007 על יסוד סכומי ההפקדות (598,520 ש"ח), מהם הופחת ההפסד שבדוח (173,432 ש"ח (מס/13)) וללא ניכוי מס חברות. יובהר שכתוצאה מכך קטנה תוספת ההכנסה בסכום של 3,383,533 ₪. (הפירוט בטבלה שצורפה לסיכומי המשיב).

11. **שלישית**, נקבע כי המערער ובאבלס לא דיווחו, בשנות המס 2006-2008, על הכנסה של 2,300,202 ש"ח, וזאת בקשר עם הפקדות שבוצעו בחשבון הבנק של באבלס (עמ' 37 בהכרעת הדין). סכום זה זהה לסכום שנקבע למערער כתוספת הכנסה (פס' 2.7 נימוקי שומה (2012)).

12. **רביעית**, נקבע כי המערער וגיל תום לא דיווחו, בשנות המס 2002-2007, על הכנסות בסך של 21,426,259 ש"ח, וזאת בקשר עם הפקדות שבוצעו בחשבון הבנק של גיל תום (עמ' 38 בהכרעת הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני :

יצוין, כי תוספת ההכנסה שנקבעה בצווים גבוהה מהסכומים שבגינם הורשע המערער. כדי ליצור התאמה עם הכרעת הדין, המשיב הסכים להקטין את תוספת ההכנסה למערער כך שתהא זהה לזו שבגינה הורשע.

13. בהתאם להסכמה הדיונית המערער הגיש סיכומים ראשוניים ולאחר מכן סיכומים משלימים המשיב הגיש סכומי תגובה והמערער היה אמור להגיש סיכומי תגובה קצרים של 2 עמודים. המערער הגיש סיכומי תגובה המחזיקים 17 עמודים ולבקשת המשיב סיכומים אלו הוצאו מתיק בית המשפט. המערער היה אמור להגיש סיכומי תגובה מתוקנים לא יאוחר מיום 11/3/21. סיכומים כאמור, מטעם המערער, לא הוגשו עד ליום כתיבת פסק הדין.

טענות המערער בסיכומים הראשוניים

14. בסיכומיו טען כי ניסה לחסוך את ניהול ההליך מכלל המעורבים. שכן הוא הציע לאורך כל ההליך, כולל במהלך דיון ההוכחות, כי יוסכם, בסיוע בית המשפט, שגורם מקצועי, בעל ידע חשבונאי מתאים, יקבע מהו הרווח שיש להחיל עליו מס, בתחום של מתן הלוואות וניכיון צ'קים – לצורך קביעת חבות המס. המערער אינו מתכחש גם הוא לטעויות מסויימות שנעשו במהלך ההתנהלות עם פקיד השומה, אולם, ברור כיום, כי יש לקבוע שומת אמת, המתייחסת לחילוף ההכנסה החייבת במס, מתוך כל הפעילות, תוך ניכוי הוצאות, הפסדים, חובות אבודים וכד', כמו בכל עסק.

15. המערער טען שחבות מס, לפי "מיטב השפיטה", בהסתמך על נתונים ותחשיבים שאינם נכונים, לא מנומקים כראוי, תוך סתירה של כל ניתוח חשבונאי שנעשה מביאה לשומה שגויה. מכלל העדויות בתיק, לטעמו של המערער יש לצדדים נתונים המאפשרים להגיע למס אמת,

16. המערער טען שהעיד באופן קוהרנטי, אישר כי הפעילות היא הלוואות וניכיון צ'קים, אף שהדבר לא נאמר בתחילת ההליך.

17. לטעמו של המערער עדותו בתיק דנן היא מלאה, פרטנית ומתארת את אופן התפתחות העסק מחנות צעצועים לתחום הפיננסי, בבעלות האח, יהושע [16]. המערער, שאכן לא פירט את כלל הפרטים הללו בדיוני השומה, מסיבות הכוללות גם קשר להגנתו בערוץ הפלילי, פרס בעדותו את כלל העובדות, מתוך רצון ותום לב לשלם את המס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

- המגיע, מס אמת, כפי שהוא מנסה גם כיום. המערער ציין, כי בפגישות עם נציגי פקיד השומה, כולל מר מכפש, הבהיר המערער את מנגנון ההלוואות [ע18 ש14-18].
18. ניתן הסבר ממצה על מנגנון ההלוואות, שהוא מקור ההכנסה, תוך הבהרה דקדקנית לגבי העברות הצ'קים, בין המלווה, המערער ואחיו, והלווה [ע17]. כך, הסביר המערער, ללא שעדותו נסתרה או הוזמה, כי צד צ'קים מסויימים לא כובדו והפכו להפסדים [ע19 ש7-1] וכי הוצגו לרשות המסים הפסדים בסכומי עתק, שלא נלקחו חשבון, לא בפן האזרחי ואף לא בפן הפלילי.
19. יועץ המס ורוה"ח נטרלו את ההפקדות ואת ההחזרות הללו, כדי לא לייצר הפסד מס גדול מאוד [ע19 ש8] בחברת החבובות.
20. המערער טען שהבין מהליך גישור ברשות, כי העקרונות שהוא מציג מקובלים גם על מומחה הרשות, כאשר דבריו לא נסתרו כאשר ניסה לצרף להליך דכאן חוות דעת שהוגשה בהליך הגישור הפלילי החליט בית משפט זה:
- "נוכח העובדה שחוות הדעת הוצגה בהליך גישור, אין לעשות בה כל שימוש בהליך שלפניי אלא בהסכמת הצדדים שהשתתפו בגישור, כך גם אין להתייחס במהלך העדות לתוכנה של חוות הדעת או לפרשנות העולה ממנה." (ראו עמוד 20 לפרוטוקול)**
21. המערער טען כי הוא עצמו לא משך ולו אגורה לכיסו. לא זו אף זו, הוא העביר 500,000 ₪ לחב' החבובות, כדי לכסות הפסדים [ע20 ש13-19] ושילם סכומים הנובעים מערבויות אישיות, ללא שקיבל פיצוי [ע20 ש13-15]. בהמשך, מענהו לא הופרך בחקירה הנגדית ויש לקבלו. המערער שב והדגיש, שומה הוצאה למערער ולא לחב' החבובות, שלא כדין, רק על סמך עמדת פקיד השומה, כי המערער הוא "הרוח החיה" מאחרי הפעילות [ע21 ש16]. נטען כי הוא הפעיל את העסק, אולם, לא הוצגו ראיות למשיכות רווחים, שמשך, כביכול. אין לכך בסיס משפטי.
22. חשבון של המערער בחו"ל, שבו היו כספים משנת 1985, שימש להעברת כספים לבנו, בישראל. לא אמור לחול על כך מס.
- לטעמו של המערער אין כל הוכחה, כי המערער היה בעל שליטה בחשבונות החברות (החבובות, באבלס, גיל תום – "החברות").
- גם אם היה מקום לייחס הכנסות החבובות (כמו גם יתר החברות) למערער, כיצד זה אין כל ניסיון אמתי של פקיד השומה לחלץ הוצאות שהוצאו, לקזז הפסדים, אשר ברור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

- שישנם. לא נסתרה הטענה, כי הצ'קים הרבים, שהוצגו לפקיד השומה הם הפסדים שהיה צורך להתייחס אליהם.
23. באם רצה רוח"ח קרמר להסתייג מן הדו"ח, יכול היה לרשום הסתייגות, מה שלא נעשה. מאחר והיה עד תביעה בתיק האחר, לא יכול היה המערער להעידו והמשיבה ניצלה זאת לטובתה.
24. באשר לעובדה שחשבון הבנק הזר לא אוזכר בהצהרות ההון שלו מהשנים, 1994, 2007 טוען המערער, כי לפני 2003 לא חל מס ישראלי על נכסים בחו"ל, ואכן, רווחה אז עמדה שאין לדווח על נכסים, שאינם ברי מס. לגבי הצהרת הון 2008, נתן המערער הסבר, לפיו החשבון לא היה עוד פעיל.
25. יש לקבל עמדתו של המערער, לפיה לא היה זכאי לכספים מאת 3 החברות וכי רק ניהל עבור אחיו את הפעילות ולא היה זכאי לכספים כלשהם [ע47ש23], עד להפסקת הפעילות וסגירת החברה ב - 10/2008. בין יתר הפעילויות למניעת קריסת החברה ציין את הניסיון לגבות ₪ 900,000 (מקרה טולדנו). בעדותו, המערער שב ומסביר את הצורך בהבחנה בין הכנסותיו לבין הכנסות חב' החבובות. הדברים לא נסתרו. ייחוס פעילות החבובות למערער, באופן שרירותי, על ידי פ.ש., נותרה שרירותית. לא הובאו ראיות נוגדות, שכן, המערער לא עבד בשנים 2007, 2008, כפי שגם דיווח (מ/ש/24, מ/ש/25). הוא שב והסביר מה מקור ההלוואה שהעביר של 500,000 ₪: מאת חברה בשליטתו (אינפניטי) אל החבובות [ע50]. לא נסתרה טענתו, כי כל פעילותו דווחה ושולם מס כחוק [ע50ש16]. המערער יישב טענות בעלמא, לסתירה כביכול, בין היותו פושט רגל לבין בעלות מאוחרת בחברת אינפניטי [ע52].
26. המערער מודה שלא פירט בתחילה על ניכיון הצ'קים (כולל נימוקי הערעור, בפתח ההליך), אולם, עשה זאת, גם משיקולים של הגנתו במישור הפלילי ותיקן בהמשך, לאחר ההרשעה. כאמור בהחלטה מיום 19.2.2018, עניין שינוי חזית המחלוקת, עדיין מצוי בפני הכרעה שיפוטית. לכן, מבוקש, כי לשם החלטת מס אמת על הכנסה ולא על הפקדות שאינן משקפות הכנסה, יאמץ בית המשפט את טיעוני המערער, הפרטניים, כפי שבנימוקי הערעור המתוקנים [ע55ש6-2].
27. המערער ענה והבהיר, כי ניהול חב' החבובות היה של אחיו, יהושע, וכי רק משנת 2006 החל להיות מעורב, כבן משפחה. כך, למשל, חוזה השכירות מ/ש/28 חתום על ידי האח והמערער רק ערב [ע55].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

28. עוד טען המערער שבשל היותו גורם מייעץ, הוא השתתף בחלק מדיוני השומה [ע"מ 56 ש2]. לטענתו אין במילים חסרי הביסוס והמשמעות המשפטית - "הרוח החיה" כדי להטיל על המערער את חבות המס של חברת החובות. אין כל ראיה למשיכת רווחים או שכר על ידו ולכן, אין כל מקום למסותו. הצגת שלל מסמכים [מ"ש/31 עד מ"ש/34] מהם עולה, כי המערער אמנם היה מעורה בענייני חב' החובות ואף היה מורשה חתימה [ע"מ 57 ש7-9], אך הכל נעשה כסיוע לאחיו, יהושע, לכיסוי חובות העסק, כולל הלוואה שנתן מערער לאחיו [ע"מ 57 ש31]. המערער ציין, כי האינטרס היחיד שהיה לו בחברה, היה שאחיו והמשקיעים שהביא, יינזקו מעט ככל הניתן. לשם כך, שילם הוא, וולונטארית, חלק מן החובות. [ע"מ 57 ש25-16]. האח נותר פושט רגל ומחוסר אמצעים והמערער לא הביאו להעיד, כדי לא לגרום לו למצוקה נוספת.
29. בהמשך לדיון שומה מ"ש/35 הסביר המערער, כי החל משנת 2010 אין החובות עוסקת בענייני צעצועים. המערער הציע, כבר בשלב דיוני השומה, לחייב אותו במס על ההכנסות, תוך ניכוי הוצאות והפסדים, כמקובל. זאת, בהתאם לקביעה של כל מומחה בתחום.
30. המערער טען שסיפק לפקיד השומה וגם בחקירת הנגדית מידע על מקורות הכנסותיו לשנים 2000 עד 2002. הדברים לא נסתרו ויש לקבלם.
- כך, גם לגבי מקורות הכספים בחשבון הזר, שמהם עברו סכומים לבנו ולרעייתו: הכספים עברו מחשבון ע"ש המערער לחשבונות רעייתו ובנו. העברה מחשבון עלום לא היתה מתאפשרת, נוכח ההקפדה בבנקים על מקורות ההעברה של מזומנים. אין ולא ניתן לשחזר מידע בנקאי משנות התשעים, כפי שהבהיר המערער בתשובתו.
31. המערער טען שהיה צריך לאמץ את עדותו של ר"ח לזר שבקיא במטריה והסביר בהרחבה, בהתייחס לשנות השומה 2006-2008, כיצד יש לחלץ את מרכיב הרווח לצורכי מס, בתחום ניכיון הצ'קים.
32. המערער הוסיף וטען שעולה מעדות מר נריה מכפש ("מכפש") פקיד השומה, כי גם הוא ניטרל סכומים או מספרים שנחזו להיות צ'קים שחזרו או ללא כיסוי. אימוץ אותו קו פעולה, רק מחזק את הצורך לקבל את המתווה שעלה מעדות ר"ח לזר ולהגיע למס אמת, כולל תוך פניה למומחה שיקבע בית המשפט.
33. לטענת המערער, ר"ח מכפש רק סיכם את כל ההפקדות בחשבונות הבנק של החברות, כאשר את ההפקדות סיווג כהכנסה, בניגוד לקיים בכל עסק ובהחלט, בניגוד כל כלל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דז'לדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

- חשבונאי בסיסי. הדבר דומה לחיוב במס של הפקדות לקוחות בבנק, או כל מוסד פיננסי, שאינן ולא יכולות להחשב הכנסה (מ44 א-ג).
34. מכפש העיד, כי התמחה אצל המפקחת אסנת אלאייב, כלומר, טיפל בשלב הראשון של השומה [ע84ש13-14]. "בשלב השני, הועבר התיק לטיפול" [ע84ש26]. כלומר, מי שטיפל בשלב א', טיפל גם בשלב ב', אליו אמור לבוא תיק, ללא היכרות מוקדמת, לבחינה עצמאית. לשיטת המערער נתון זה מטיל פגם בכל הליך השומה והופך אותו להליך מגמתי ותפור מראש.
35. כמו כן, מכפש מציין, כי "ימים רבים ישבתי עם מתמחה בפרקליטות מיסוי וכלכלה" [ע84ש18]... כלומר, פקיד השומה האזרחי, מערב את הפרקליטות הפלילית, מושפע ממנה ומגבש דיעה ביחד עם הפרקליטות הפלילית. הדברים יותר מפסולים ומראים, כיצד רשויות האכיפה מסמנות מטרה, עוברות על הכללים בדבר הפעלת שיקול דעת עצמאי – והכל, כדי לצוד את המערער, כחיה בשדה. משהו החליט, כי המערער אחראי ל"העלמות" של זכרונות – אגדת עם לא מבוססת, ולכן, כל הכלים כשרים, כולל פגיעה בשיקול הדעת של מפקח שלב ב'. הדברים אינם ראויים ועליהם להביא לפסלות השומה.¹
36. לטענת המערער באין "שיתוף פעולה" [ע84ש33], כביכול (של אדם שנתון למסע צייד בעבירות חמורות בהרבה, מעבירות מס), נזקפו כל הכניסות לחשבונות הבנק הנבדקים, כהכנסה, ברמה האישית, של המערער. יש כאן ערבוב מכוון, בין רמת היחיד לבין חברות, ערבוב הפוסל אף הוא את השומה. קל וחומר, כאשר מדובר בחברות שאין הוא בעל מניות בהן. המערע טען אפוא שעל בית המשפט לפסול את אופן עריכת השומה, תוך אימוץ חישוב אמיתי של הכנסה לצרכי מס, כפי המובא לעיל.

¹ עניין זכרנקו – המדובר בפרשיה סבוכה ופתלתלה, אשר גיבורה הנוכח-נפקד הינו אזרח רוסי בשם אלכסיי זכרנקו (להלן: זכרנקו), איש עסקים אמיד אשר ביום 4.8.2009 נמצא רכבו נטוש בפרבר של העיר סנט פטרבורג שברוסיה, בה התגורר, ומאז נעלמו עקבותיו. עובר להיעלמותו, היה בקשרים עם המערער אזרח ישראלי ופושט רגל בעברו, אשר זכרנקו נתן בו אמון. כנגד המערער ואחרים הוגש כתב אישום לבית המשפט המחוזי בל אביב (השופטת אמסטרדם) אשר הורשעו בקשירת קשר לפשע וזיוף בנסיבות מחמירות, והמערער הורשע גם בשימוש במסמך מזויף, קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, איסור הלבנת הון (דיווח כוזב) והטרדת עד. על המערער נגזרו 30 חודשי מאסר בפועל וניתן נגדו צו לחילוט רכוש בגובה 40 מילון ש. ערעור שהוגש לבית המשפט העליון (ע"פ 1872/16 ניסים דז'לדטי נ' מדינת ישראל) נדחה ביום 18/5/17 (השופטים גיוראן, הנדל, מזוז).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

37. מכפש חזר על כך, שהסכומים בחשבונות הבנק יוחסו למערער, ברמה האישית [ע85ש-4
8]. הוא לא הצביע על בסיס לכך. אם הבן לא נתן הסברים מניחי דעת, מדוע המערער
אמור לחוב במס בגינם?
38. כך, גם צ'קים חוזרים שהוצגו ל-מכפש, והיתה חובה לנטרלם, כלל לא נוטרלו, כי לא
מצא להם "ביטוי בחשבונות הבנק" [ע85ש15-11]. העובדה שלא נסתרה, כי המערער
לא עבד בשנות השומה, זכתה להתעלמות, ללא נימוק. כלומר, מדובר בהחלטה מנהלית
ללא הנמקה, מה שהופך אותה לבטלה [ע85ש17].
- מכפש נתלה בממצאי החקירה הפלילית, לפיהם המערער הוא "הרוח החיה" בחברות
[ע23]. המערער נתן הסבר ממצה למעורבותו ולכך שלא נטל שכר, כלל. פסולה היא
הסתמכות המפקח (המעררב בשני השלבים והפועל תחת שרביט ניצוחה של פ.ש. הגב'
אייזנשטאט), על אמירה כי על פי מח' החקירות המערער הוא "הרוח החיה".
39. המערער טען שבית המשפט קבע, ביום 29.5.2018, כי הצדדים יטענו לעניין הערוב
בין הפן האזרחי לפלילי. ב"כ המערער טען שמדובר בחומרים שאינם חלק מן ההליך
השומתי, לא עמדו בפני המערער בהליך השומה, אין בהכרח קורלציה בין שני
המסלולים ולכן אין לקבלם. אחרת, היתה מתכבדת כבוד השופטת דנה אמיר וקובעת
גם שומה לתשלום, בשולי גזר הדין הפלילי. לכן, יש להוציא את עדות ר"ח קרמר
במישור הפלילי (עדות חקירה ועדות בבימ"ש) מן התיק.
40. אכן התגלעה מחלוקת בין הצדדים בדבר הגשת עדותו של עידו קרמר בהליך הפלילי
להליך זה וביום 29/5/18 העיד העד מכפש מטעם המדינה:

"ש. מהי המעורבות של עידו קרמר במסגרת התיק הזה?
ת. אני באופן אישי בטיפול בתיק הזה לא ישבתי עם עידו קרמר. עידו
קרמר הוא יועץ מס מפ"ת שלמיטב זיכרוני ערך וביקר, הוא ומשרדו
את הדוחות של חב' החבובות ואת הדוחות של ניסים עד לשנה
מסוימת שמשנה מסוימת משרד שטראוס לזר נכנס לתמונה והפך
למייצג. פגשתי אותו פעם אחת והוא ישב אצלי וחשוב לי להדגיש
שכל הטיפול בתיק הזה התחיל כשבחב' החבובות לבעל המניות
הרשום שהיה יהושע דזלדטי, הייתה יתרת זכות גבוהה בחברה שהוא
לא ידע להסביר מאיפה היה לו כסף להזרים לחברה ור"ח קרמר
הסתייג בדוח המבקר בגלל יתרת הזכות של בעל השליטה. כששאלתי
אותו בזמנו למה הסתייגת? אז הוא אמר מכיוון שהפעילויות בכרטיס
בעל השליטה לא היו אינטגרליים לפעילות של החברה, זה מה שהוא
טען בזמנו. החברה הצהירה בדוחותיה בפקיד השומה שהיא עוסקת
בממכר צעצועים שיש לה חנות איפה שהוא בפ"ת והיא מנהלת אותה
ויתרת הזכות של בעל השליטה היו תנועות של כספים שר"ח הסתייג
בגינם בדוח, הוא לא ידע להסביר מה התנועות האלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

ש. אבקש להגיש את ההודעה שנגבתה מעידו קרמר וגם את עדותו בתיק הפלילי,

ב"כ המערער:

אני מתנגד, זה לא חלק מהדברים שאמורים לעמוד בפני פקיד שומה, זאת החקירה הפלילית בפני פקיד שומה חקירות ת"א והיא לא חלק מההליך השומתי האזרחי. אין שום סיבה ואין גם שום צורך להגיש אותה כי הדברים נאמרו, העד פה תיאר את ההליך ולא התנגדתי למרות שמדובר בעדויות שמיעה. לעניין התיק הפלילי, לעד אין שום קשר לחקירה של עידו קרמר בביהמ"ש הפלילי.

עו"ד יזדי:

לעניין ההודעה, ההודעה נגבתה במסגרת החקירה שהתנהלה בעניינו של המערער, חומר החקירה התקבל בפקיד שומה חקירות עמד בפני פקיד השומה כאשר יצאה השומה והוצאו הצווים. כדי לסבר את האוזן, חלק מהעבודה של יחידות חוקרות ברשות המיסים היא לחקור בין היתר עניינים שמוצפים על ידי פקיד שומה אזרחי בבקשה לבדוק עניינים כאלה ואחרים, ולכן בוודאי שההודעה הזאת רלוונטית וההודעה הזאת עמדה גם בפני פקיד השומה. לעניין עדות מר קרמר בביהמ"ש המחוזי, ביקשנו להגיש רק בכדי להשלים את התמונה, בדיוק כמו שחברי ביקש להגיש עדויות שנגבו במסגרת אותו הליך פלילי, כך למשל ביקש להגיש את עדותה של גב' מיכל אייזנשטט.

ב"כ המערער:

אכן יש 2 מסלולים פלילי ואזרחי, אבל כל הצד החקירתי לא עומד בפני המייצג האזרחי, זה צד שהוא נסתר אלא אם כן הוגש כתב אישום.

החלטה

החומר יסומן כ-מש/47, ככל שהצדדים יסברו שהעניין רלוונטי יוכלו לטעון למשקלו ולקבילותו בסיכומיהם. ככל שלא יטען דבר בקשר לכך, יש לראות את המסמך כמסמך שהתקבל כדיון.

עדותו של עידו קרמר בפני חוקר רשות המיסים מסומנת מש/47 א'.
עדותו של עידו קרמר בפני ביהמ"ש בתיק ת"פ 7173-08-12 התקבלה וסומנה מש/47 ב'.

41. מכפש מאשר, כי כלל לא ניסה לייחס הוצאות לעסק. (ע88,ש6). הוא גם מודע לכך שאין עסק כזה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני :

לטענת המערער המפקח כלל לא ניסה להחיל אחוזי רווחיות מקובלים [ע88ש22]. לו טרח לבדוק במחלקת המיסוי הבינלאומי, היה נוכח לדעת שיש בהחלט מקורות לחישוב ההכנסה הנכונה לצרכי מס.

- עוד טען המערער שעצם אימוץ ממצאי החקירות על ידי המפקח, משמעו העברת שיקול הדעת שלו לאחר. אין מדובר "בתיאום בין הזרועות", כנטען. לשיטת המערער הדבר שולל ופוסל כל החלטה שיצאה תחת ידיו, הן בשל הצורך לקיים הליך שומתי 'נקי', בשלב ב' והן בשל הנחיצות של מקבל החלטות, במשפט המנהלי, לקבל החלטה לבדו ולא להאציל את שיקול הדעת לאחר. לכן, השומה פסולה בתכלית. מכפש אף אמר בהליך הפלילי, כי מי שנתן לו את ההנחיה לפעול כפי שפעל הם: "מיכל אייזנשטאט, פקידת השומה, היועמ"ש תמר לומברוזו והרכזת נועה אלפסי" וכולל גם סגן פקידת השומה – להוסיף חטא על פשע [פרוטוק' ת.פ. 9173-08-12, 21.10.14].
42. המערער העיד כי לא משך כספים, ומאחר שכל חשבונות הבנק הרלוונטיים היו בפני פקיד השומה. היה עליו לקבל את עמדת המערער. מכפש גם לא יכול לייחס למערער יותר מ"זיקה" לחברות, כפי שציין [ע91ש30-22].
43. מר לזר (אותו מכנה המערער מומחה) הסביר שאין הסכמים בתחום ניכיון שיקים והמנגנון מספק מסגרת מקובלת לפעילות זו. כך נהוג. לומר כי אדם מסוים הוא "הרוח החיה" על פי "דברים שנאמרו בדיונים", "התמונה שהשתקפה מחשבונות הבנק" – כל אלו הן השערות סובייקטיביות, עם מטרה מוכתבת מראש [ע91ש34-33]. אין כל יסוד לייחס למערער הכנסות שאינן שלו. המערער טען שהעד מכפש גם לא אמר אמת, כאשר ציין כי "החברות כלל לא הגישו דוחות" [ע92ש6], אך נאלץ לעמוד בפני האמת, כולל החזר מס לחבובות, לאחר הגשת דוח, כמובן. [ע92ש18-16].
44. עוד טען המערער שאין מצב בו אין לעסק הוצאות כלל והמפקח שאל על כך, אך תלה את השומה בחוסר שיתוף הפעולה.
- המערער הביא חומר רב, צ'קים רבים, וביקש לנטרלם [ע94ש10-6] ומנגד, זכה להתעלמות, כשהמפקח לא זימן את הבן והרעיה, המינימום הנדרש, לקבלת תמונה יותר מלאה. [ע95ש27-18].
- המפקח גם לא ידע לציין מדוע התעלם מהלוואה שהיה עליו לנטרל, כמו גם הוצאות שהוצגו לו בהליך הפלילי [ע96]. הוסף לכך גם צעדי גביה כנגד המערער, בניגוד לחוק,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

אשר אף הצריכו פניה לבית משפט זה שיציין ויסב תשומת לב רשות המסים לעניין.
ברור שכל הגישה כלפי המערער היא לעומתית, מפלה, לא חוקית ופסולה.

גביית מס אמת וחוקי יסוד - המערער מייחס פרק נפרד מסיכומיו לנושא גביית מס אמת.
45. המערער טען שהמשיב הסתפק בנימוק לאקוני לפיו "המערער לא ידע להסביר את מקור הכספים בחשבונות האישה והבן גיל". לכן, טוען המערער כעת, משברור שהשומה נערכה כסיכום כניסות לחשבון בלבד, ללא בניית הכנסה למס, על פי הדין, עליה להתבטל.

לסיכום טען המערער

46. שהוכח, כי הסכומים, המיוחסים למערער, אינם הכנסה בידיו ו/או בקנינו. הוא איננו בעל מניות באף אחת מהחברות, שצוינו בנימוקי השומה. ייחוס כספים שהופקדו בחשבונות של חברות שונות, כהכנסתו, חסרי כל בסיס או הנמקה.
47. המשיב, הסיק מסקנות שאינן עולות בקנה אחד עם המציאות, ומבקש לייחס למערער, באופן מלאכותי, הכנסות, בניגוד לעקרונות מקובלים של מיסוי ובניגוד לפסיקה. המשיב התייחס להפקדות בחשבון בנו ורעייתו, כהכנסה מאחד המקורות המנויים בס' 2 לפקודה, כאשר מהות מרבית ההפקדות היא העברות מחשבון פרטי שלו, מלפני שנים רבות, בשוויץ, כהכנסה "חדשה" ברת מיסוי.
48. כל תחשיבי המשיב, לפיו קבע הכנסה חייבת למערער, הם מוטבים, שגויים והם סכימה פשוטה של כניסות ללא הוצאות והפסדים. אין הם יכולים לעמוד כלל. עסקינן בשומה מופרכת, ללא אחיזה במציאות, והחורגת מכללי מיסוי והמשפט המנהלי, ולפיכך מדובר בשומה שרירותית, שדינה להתבטל.
49. המערער אינו בעלי החברות שבנימוקי השומה, איננו מנהל או דירקטור וללא זכות לסכומים האמורים, שודאי שאינם שלו.
50. לאור האמור, על מנת שתקבול ייחשב כ"הכנסה", נדרש כי יעמוד בתנאי הבסיסי של מקור או שיהיה למערער זכות בתקבול. קביעה שהמערער היה "הרוח החיה" מאחוריהן, אינה מקנה כל חבות מס. לאור האמור, המערער טען כי כבר מטעם זה דין הצווים להתבטל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

בסיכומים המשלימים כותב המערער בין היתר:

51. "ביום 22.8.2014, במסגרת תיק 43570-01-11, המערער הגיש בקשה לעיון בתיק החבובות, בשל החלטה מיום 26.6.2011. בית משפט נכבד זה (כב' השופט ד"ר סטולר), קבע כי אין למערער כל מעמד בחברה. כעת, בחלוף כעשור שנים, וודאי שלא ניתן להשית חיוב על המערער."

אכן בתיק 43570-01-11 סרב בית המשפט לבקשתו של המערער לעיין בתיק החבובות וזאת מהנימוקים הבאים: "בנימוקי הערעור בתיק זה 414-09-12 המערער טען שאינו בעל מניות בחברת החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ, גיל תום טריידינג בע"מ ובאבלס אימפריום סחר בע"מ המפורטות בנימוקי השומה. הוא אינו מכהן או כיהן בעבר כדירקטור בחברות הללו למערער אין זכות לסכומים האמורים בחשבונות החברות והם בוודאי לא שלו....

52. הנה כי כן זו דרכו של המערער. בתיק אחד טען למצג עובדתי אחד, בתיק השני טען מצג הפוך ובסוף הוא מלא טענות כרימון כשלא מאמינים לו. מצד אחד כותב המערער נימוקי ערעור שאינם תואמים את האמת העובדתית, ומצד שני מנסה לקבע את בית המשפט בהחלטה שהתקבלה על סמך אותם נימוקי ערעור.

המשיב טען

53. מאחר שהממצאים והמסקנות של הכרעת הדין קבילים כראיה בענייננו, הוכח שהמערער היה בפועל ("דה פקטו") בעל מניות ומנהל ("הרוח החיה") בחברות החבובות, גיל תום ובאבלס. כמו כן, הוכח כי בשנות המס 2002-2008 לא דווחה הכנסה שמקורה בפעילות של שלוש החברות הנזכרות בסך של 33,747,568 ₪

דיון

סעיף 42א'. לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, קובע כי: "הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם". אך הנפקות של פסק דין פלילי איננה מסתכמת בהיותו "ראיה לכאורה", אלא מעבר לכך. סעיף 42ג'. קובע כי המורשע לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

יהיה רשאי להביא ראיה לסתור את ממצאי פסק הדין אלא ברשות בית המשפט, מטעמים שירשמו וכדי למנוע עיוות דין. (ראו ספרו של י' קדמי, על הראיות, מהדורה משולבת ומעודכנת תש"ע-2009, חלק שלישי, עמ' 1556).

ההלכה היא כי דרושים טעמים כבדי משקל כדי ליתן רשות לסתור ממצא שנקבע בפסק דין פלילי, ורשות כזו תינתן רק בנסיבות מיוחדות ולא בנקל (ע"א 350/74 מ.ל.ט בע"מ נ' ממון, פ"ד כט(1) 208, 217-218).

בעל דין אף מנוע מלהעלות טיעונים סותרים בשני הליכים משפטיים שונים, דבר המהווה שימוש לרעה בהליכי בית משפט וחוסר תום לב (ראה: ע"א 4631/90 ח.מ. ג'זל נ' ח.מ. אלג'זל, פ"ד מט(5) 656, 659; ע"א 513/89 אינטר לגו נ' אקסין ליינס, פ"ד מח(4) 133, 199). (ראו גם ע"א 4244/12 הוצאת עיתון הארץ בע"מ נ' תת-ניצב אפרים ברכה (פורסם בנבו 31/12/12)).

54. לאחר סקירת הכרעת הדין, טענות המערער והמשיב, נותרו במחלוקת סוגיות אלו:

- (1) האם יש לייחס למערער את ההכנסה שבהכרעת הדין נקבע שהושמטה?
- (2) האם יש להוסיף להכנסתו החייבת של המערער את הסכומים שהופקדו בחשבונות הבנק של בת הזוג ושל בנו בסך של 3,807,981 ש"ח?
- (3) האם המנהל פעל באופן סביר עת לאחר הרשעת הדין של המערער עשה שימוש בסמכותו מכוח סעיף 147(א)(1) ו-(2) בפקודה וקבע למערער שומה בצו ביחס לשנות המס 2002-2005?
- (4) האם המערער הוכיח כי כל פעילותו הייתה בניכיון שיקים?
- (5) האם המערער הוכיח כי לצורך קביעת "הכנסתו החייבת" יש להפחית סכומים מה"הכנסה" שנקבעה לו במסגרת השומה?

סוגיה ראשונה: ייחוס "ההכנסה" הבלתי מדווחת בשלוש החברות כ"הכנסה" למערער

המערער טען

55. המשיבה בוחרת, במכוון, להתעלם מקביעות של ערכאת הערעור הפלילי. ברור, כי הניסיון לפתור את המחלוקת הכספית אינו נר לרגלי המשיבה, אלא, שימוש שגוי וציני בהחלטת בית משפט השלום בתיק הפלילי. הוסף לכך, כי בית משפט זה הוא הערכאה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

הנכונה, בהיותו מומחה למסים, בעוד בית משפט השלום הוא בית משפט פלילי, הא ותו לא. יש הבדל תהומי בין שתי הערכאות.

56. בסעיף 2 מופיעה המילה "להצפין את הכנסותיו הגבוהות", כביכול. כיצד זה ניתן בכלל להצפין הכנסות גבוהות והפקדות גבוהות, בחשבונות בנק. לו היה מדובר במזומנים או באי הפקדות – ניחא: עוד ניתן היה לחיות עם הטיעון. אולם, כאשר כל הסכומים הופקדו, באופן שקוף, במוסד בנקאי, לא ניתן כלל לדבר על הסתרה. קל וחומר בתקופה שלאחר השת"פ בין ארה"ב של ממשל אובמה ובין ארגון ה-OECD, כאשר הסתרה במערכת הבנקאית הפכה ללא אפשרית.

57. לסעיף 4: בסעיף 4 מביאה המשיבה ציטוט ארוך ולא רלוונטי מפסק דין כלשהו, לגבי שליטה בחברה וההשלכות הכספיות של שליטה זו. עולה, כי למשיב אין כל ראיות למשיכה. בהעדר ראיות ממציא המשיב קונסטרוקציה משפטית של היפוך נטלים, לפיה הנישום צרי להוכיח כי לא היתה כל הכנסה בידו. בית המשפט הנכבד מתבקש לדחות לחלוטין ניסיון זה לפגוע בעמדת המערער, בלא כל בסיס. יתרה מכך, כיצד ייתכן שאדם הרוצה להעלים את הכנסותיו, כביכול, יפקיד מזומנים לחשבון החברה? אין הגיון בכך. הרי כל שקל הופקד בחשבון החברה.

המשיב טען

58. מאחר שבהכרעת הדין נקבע שהמערער הוא "המוציא והמביא" בשלוש החברות והוא שפעל בחשבונות הבנק שלהן, ומכיוון שלא הוכח על ידו כי לא עשה בכספים שנמשכו מחשבונות הבנק הנזכרים שימוש אישי, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לקבוע למערער תוספת הכנסה על בסיס אותם הסכומים שנקבע בהכרעת הדין כי הושמטו מהכנסותיהן של שלוש החברות. המשיב בשלב זה של הדיון, משתמש במושג "הכנסה" ולא במושג "הכנסה חייבת".

דיון והכרעה בסוגיה הראשונה

59. עניינה של סוגיה זו הוא - ייחוס למערער את ההכנסות שנקבע בהכרעת הדין שהושמטו. במסגרת כתב האישום הואשם המערער בכך ש"הצפין את הכנסותיו הגבוהות בחשבונות הבנק של [שלוש החברות] שנוהלו בבנק איגוד בהרצליה, בלי שדווחו אותן הכנסות בדיווחיו ובדיווחי [שלוש החברות]... כתב האישום מייחס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

למערער[השמטת הכנסות מדיווחיו האישיים בסכום שאינו ידוע...]. בעמ' 38-37 בהכרעת הדין נקבע ביחס לכל אחת משלוש החברות (אישומים 2-4): "... הוכח [שהמערער] השמיט מהדינים והחשבונות על הכנסותיו אשר הגיש בתקופה הרלבנטית לאישום הכנסות בסכום שאינו ידוע תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס". בסעיף 115 בהכרעת הדין נקבע דבר הרשעתו של המערער לאמור:

"אני מרשיעה את הנאשמים בעבירות המיוחסות להם בכתב האישום המתוקן בשנית: נאשם 1 [המערער] – 12 עבירות על פי סעיפים 220(1), 220(5) לפקודה, כמפורט באישומים, ביחס עם הנאשמות ובנפרד, ובמסגרת דוחותיו האישיים"

עוד נקבע, בסעיף 58 בהכרעת הדין, כי המערער עשה שימוש בחשבונות הבנק של שלוש החברות:

"באשר ליסוד הנפשי: כידוע, הוכחת הכוונה הפלילית נעשית על דרך הסקת מסקנות מההתנהגות והנסיבות. משכך, בחנתי את הנסיבות ובכללן פעולות ההסוואה וההסתרה של הנאשם, ובכללן הניהול הסמוי של הנאשמות, השימוש בחשבונות הבנק שלהן, לצד גרסאותיו" (הדגשה שלי א.ס.)

שליטתו של המערער בחברות משמעה שליטה גם בחשבונות הבנק שלהן, דהיינו לאחר שנקבע שהמערער היה בעל השליטה, המנהל והרוח החיה בשלוש החברות (ראו עמ' 38-37 וכן ס' 107 בהכרעת הדין). מכל מקום המערער, שהנטל עליו, לא הוכיח אחרת.

60. על שליטת המערער בחשבונות הבנק, ניתן ללמוד גם מהאמור בסעיפים 44-47 בהכרעת הדין שם אימץ בית המשפט את עדותו של רואה החשבון קרמר לפיה המערער מסר לו:

"כי ההפקדות לחשבון הבנק מושא אי ההתאמה נוגעות לעניין פרטי שלו שלא שייך לחברה... מאחר וההכנסות נרשמו כאמור בכרטיס החו"ז בהנחיית הנאשם לא דווחו התקבולים כהכנסה בדיווחיה של נאשמת 3. תקבולים אלה אף לא דווחו במסגרת דוחותיו האישיים" (ס' 44).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

61. נקודת המוצא לדיון היא, אפוא, כי המערער השמיט מדיווחיו האישיים הכנסות וכי הוא שהשתמש בחשבונות הבנק של החברות. דא עקא, שהמערער, גם לאחר הרשעתו, וגם לאחר חזרתו מהערעור על הרשעתו, באופן שיטתי, אינו נוקב מהי ההכנסה שהשמיט מדיווחיו האישיים, ולו על דרך אומדן.
62. באשר לייחוס ההכנסה שהושמטה למערער ולא רק לשלוש החברות. המשיב תמך סיכומיו בפסק הדין של מותב זה בע"מ (מחוזי מרכז) 10-11-30422 אלדעאדלה נ' פ"ש רמלה, (נבו, 13.15.1) אותו בחר המערער לכנות בסיכומיו "ציטוט ארוך ולא רלוונטי מפסק דין כלשהו".
63. המדובר בפסק דין חלוט שבו יוחסו כספי חברה למערער שהיה המוציא והמביא בחברה. אמנם הנסיבות שם היו שונות מנסיבותיו של תיק זה, אך בהחלט ניתן היה להסתמך על הדברים שנכתבו בעניין אלדעאדלה הנ"ל שהם בהחלט רלוונטיים לערעורים דנן לאמור:

"אין חולק על כך שהמערער והחברה הם שתי ישויות משפטיות נפרדות. ואולם ייחוס כספים אלה למערער נובע מהמצב העובדתי לפיו המערער הוא ה'מוציא והמביא' בחברה. אכן, ייחוס הכספים למערער אישית אינו מבוסס על ראיות ישירות (דוגמת זיהוי כספים שנמשכו מחשבון החברה והופקדו בחשבונו האישי). ואולם, מעבר לכך נוכח התיאור העובדתי לגבי אופן ניהול החברה מדובר במסקנה מתבקשת. מאחר שהמערער לא השכיל להוכיח כי החברה הוציאה את עודפי הכספים שנרשמו במאזנה כהוצאות, יש לראות כספים אלה ככספים אותם משך המערער מהחברה לשימושו הפרטי. במילים אחרות, שעה שהמערער לא הוכיח שעשה בכספים שימוש (בכובעו כמנהל) למימון הוצאות החברה - וממילא נמצא כי הם נותרו בידיו. ב"עא 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר-שבע (פורסם בנבו ניתן ביום 14.4.11)... נקבע כי בעקרון יכולה לעמוד למשיב הסמכות לזקוף הכנסות שהן למעשה ההוצאות של החברה. זאת, שלא כתוצאה של הרמת מסך אלא מבוססת על תיאור עובדתי לפיו המערער, כמנהל יחיד בחברה ובעל השליטה הוא שמשך בפועל את הסכומים האמורים. במקרה כזה הנטל להוכיח שלא עשה באותם כספים שימוש אישי, אלא הוציאם בכובעו כמנהל, למימון הוצאות החברה, מוטל עליו. משלא הוכיח האמור, המסקנה היא, שאותם כספים נותרו בידיו. מסקנה כזו עולה, כאשר מדובר בנישום ששלט בכספי ההוצאות, ושהוכח כי אלה נמשכו מחשבון החברה, ולא הוצגה ראיה אחרת מטעמו של אותו נישום. וכן ראו בע"א 976/06 דן מרום נ' נציבות מס הכנסה - פקיד שומה ב"ש". (שם עמ' 18-19).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

בנוסף לאסמכתאות הנזכרות בעניין אלדעדעלה ראו גם ע"מ (מחוזי י-ם) 48100-01-12
מלר נ' פ"ש ירושלים 1, פס' 33-34 (נבו, 17.7.13); ע"מ (מחוזי ת"א) 48657-08-15 מימון
נ' פ"ש חולון, פס' 9 (נבו, 18.10.17).

64. לעניין שנות המס 2006-2008. בסעיף 2.7 לנימוקי השומה (2012) פרט המשיב כי הבסיס לתוספת ההכנסה הוא משיכות כספים שנקבע שבוצעו מחשבונות הבנק של שלוש החברות. משכך, בהתאם להלכה, מכיוון שהמערער הוא ששלט בחשבונות של שלוש החברות, ומכיוון שהמערער לא הציג ראיה כלשהי מה נעשה בכספים שמשך מחשבונות הבנק, הרי שרואים בסכומים שנמשכו כהכנסות של המערער.

65. עם זאת, כמפורט לעיל, תוספת ההכנסה נושא ערעור זה הותאמה לסכומי ההכנסה שבגינם הורשע המערער, לצו לשנות המס 2003-2005 ולשומת החבובות לשנת 2006, ולכן ההכנסה שנקבעה למערער, לשנות המס 2006-2008, קטנה ב-2,478,315 ש"ח (החבובות), וב-299 ש"ח (גיל תום).

66. לעניין שנות המס 2003-2005. בסעיף 9 בנימוקי השומה (2018) פירט המשיב כי בחשבונות הבנק של גיל תום ושל החבובות, בשנות המס 2002-2005 ובשנות המס 2003-2005, בהתאמה, הופקדו ונמשכו מיליוני ש"ח. בסעיף 12.2 בנימוקי השומה (2018) פירט המשיב כי המערער נמנע מלהסביר את ייעודן של המשיכות. בדין קבע המשיב כי סכומי ההפקדות בחשבון הבנק של גיל תום מהווה הכנסה בידי המערער; וכי סכום ההכנסה החייבת שנקבע לחבובות לשנות המס 2003-2005, בניכוי מס חברות, מהווה הכנסה בידי המערער. יצוין כי יתרות הפתיחה בחשבונות הבנק של גיל תום ושל החבובות בשנת 2006 היו 692- ו-4,558, בהתאמה (מ"ש/38; מ"ש/37). כלומר, כלל ההכנסות שהושמטו מדיווחי השתיים נמשכו מחשבונות הבנק. לאור האמור, ומשהמערער לא הציג ראיה כלשהי מה נעשה בכספים שמשך מחשבונות הבנק, הרי שבהתאם לדין רואים בסכומים שנמשכו כהכנסות של המערער.

67. המשיב הסביר בסיכומיו שאילו היה מבסס את תוספת ההכנסה על בסיס המשיכות מחשבונות הבנק כי אז במקום תוספת הכנסה של 9,155,951 ש"ח, הייתה תוספת ההכנסה גדלה ל-9,846,513 ש"ח – ביחס לחבובות; וביחס לגיל תום תוספת ההכנסה הייתה קטנה ב-3,749 ש"ח. יתרות הפתיחה והסגירה מבוססות על ת/77 שהוגש בהליך הפלילי באמצעות גב' נגה אלפסי שעדותה הוגשה כ-מ"ע/1. מוצג זה מהווה, בהתאם לסעיף 68א(ה) בחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: חוק בתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

המשפט) חלק מפרוטוקול הדיון שהוגש: "כתבי טענות וכל תעודה או מסמך שהוגשו בדיון ושבת המשפט קיבל אותם, יצורפו לפרוטוקול ויהיו חלק ממנו".
68. עולה מהמקובץ שמאחר שבהכרעת הדין נקבע שהמערער הוא "המוציא והמביא" בשלוש החברות והוא שפעל בחשבונות הבנק שלהן, ומכיוון שלא הוכח על ידו כי לא עשה בכספים שנמשכו מחשבונות הבנק הנזכרים שימוש אישי, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לקבוע למערער תוספת הכנסה על בסיס אותם הסכומים שבהכרעת הדין נקבע כי הושמטו מהכנסותיהן של שלוש החברות.

סוגיה שנייה: האם יש להוסיף ל"הכנסתו החייבת" של המערער את הסכומים שהופקדו בחשבונות הבנק של בת הזוג ושל בנו בסך של 3,807,981 ש"ח?

69. עניינה של סוגיה זו הוא בכספים שהופקדו בחשבונות הבנק של בת הזוג (מ"ש/40) ושל בן המערער (מ"ש/39).

טענות המשיב

70. אין מחלוקת שהמערער הוא זה אשר הפקיד את הכספים בחשבונות הבנק, הוא אישר זאת בעדות. המערער לא הוכיח את טענותיו העובדתיות בקשר למקור הכספים. טענתו בקשר למקור הכספים אינה מתיישבת עם עובדת היותו פושט רגל כשנכסיו מופקחים על ידי נאמן. העברת הכספים לבנו מעוררת שאלות ולא סבירה. היה צריך לציין את עובדת החזקת הכספים בשוויץ בהצהרת ההון שנעשתה בשנת 1993. המערער לא הוכיח שמקור חלק מהכספים הוא מהלוואות שקיבל. אין הסבר מדוע הכספים הועברו לחשבון בנו של המערער.

71. ההעברה לבן נועדה לשם הסוואת פעילותו הפיננסית של המערער. גם בשנת 1993 היה צריך לדווח על החשבון בשוויץ ואין קשר בין הצהרת ההון לבין מיסוי של רווחים בחו"ל. תכלית הצהרת ההון לשקף את נכסיו של הנישום מכל סוג במועד מסוים.

טענות המערער

72. גם במקרה זה ניתן לראות, כי רשות המסים נאחזת בכל שבב מידע גם אם אינו רלוונטי ולפני עשרות שנים. חוסר תום הלב של הרשות ניכר בבירור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

73. כל העברות הכספים מחו"ל נעשו מחשבון פרטי של המערער ב – UBS לבנק לאומי, לסניף בו התנהל חשבונו של הבן, גיל. ברור שבנק לאומי לא היה מקבל כספים, אלא, אם כל ההעברות כשרות למהדרין וברורות. לשיטת המערער המשיבה טוענת טענות בעלמא ועל כל ההפקדות בחשבונות של בני משפחה בישראל יש תיעוד והוכחה, אחת לאחת. בנק לאומי העביר לרשות המסים את התיעוד על כל ההעברות ולכן המסמכים הרלוונטיים כולם, בידי הרשות.

74. באשר לטענות המשיב לכך שההעברות בוצעו לחשבונות של בן של המערער טוען האחרון, שכל העברה היתה אחת לחודש ואין מדובר בסכום גדול לשם ניהול משק בית. בנו של המערער היה סמוך על שולחנו ולכן זכותו היה להעביר כל סכום שיבחר, לבני המשפחה. גם השימוש של בני המשפחה בכספים הוא אכן למטרה שוטפת: תשלומים מסוגים שונים, כהתנהלות משפחה. ואל להם לרשויות המס להתערב בכספים המועברים לכלכלת המשפחה.

דיון

75. אין מחלוקת שהמערער הוא שהפקיד את הכספים בחשבונות הבנק של בנו ובת זוגו. בסעיפים 12 ו-13 בנימוקי הערעור (2012) טען המערער כי מקור הכספים שהפקיד הוא "חשבון בנק בשוויץ בבעלותו, שנפתח לפני עשרות שנים" וכי חלק מהכספים שהופקדו בחשבון של בת הזוג מקורם "בהלוואות שנטל המערער מאנשים מקורבים לצרכים פרטיים". המערער שב על טענות אלו בחקירתו הראשית.

76. יש ממש בטענת המשיב לפיה המערער לא הוכיח את טענותיו העובדתיות. המערער לא הציג ראיה כלשהי כי היו בבעלותו כספים בחשבון בנק בשוויץ שלקיומו הוא טוען (להלן: **החשבון הנטען**); לא בשנים 2006-2007 ולא בכל תקופה אחרת, ובכלל זה, גם לא בשנת 1985. המערער לא הציג העברות בנקאיות מהחשבון בשוויץ לחשבונות הבנק בארץ או משיכות מהחשבון בשוויץ אשר ניתן היה לפחות לנסות ולהתאימן להפקדות שבוצעו בחשבונות הבנק הנזכרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

הצהרות ההון

77. באשר לכספים שהועברו לארץ, המערער טען כי מדובר בהעברה מ חשבון בנק בשוויץ שנפתח בשנת 1985 ונסגר בשנת 2007. אולם, בהצהרת ההון שהגיש המערער לתאריך 31.12.93 (מס/15) המערער לא כתב כי יש לו כספים בחשבון בנק בשוויץ. לטענת המערער הצהרת ההון ליום 31.12.1993 לא יכולה לשמש את הרשות. המדובר במסמך עתיק יומין, אשר לא יכול לשמש בהליך בשנת 2021, 27 שנים מאוחר יותר. מעבר לכך, מדובר בתקופה שלפני מהפכים רבי משמעות בדין הישראלי, כולל: תיקון 147 והרפורמה במיסוי הפרסונאלי (מבסיס טריטוריאלי לבסיס כלל עולמי). כך גם חוק איסור הלבנת הון לא היה בתוקף.
78. כלומר, הדין הישראלי בשנת 1993 לא היה על בסיס מיסוי כלל עולמי מכל מקור, אלא, על בסיס טריטוריאלי. כך, הכנסות ורווחים שהופקו מחוץ לישראל לא היו נכללים בבסיס המס לשם חיוב במס הכנסה ישראלי. המערער טען, בסעיף 69 בסיכומיו המשלימים, כי

"לפני שנת 2003 לא חל מס ישראלי על נכסים בחו"ל... רווחה אז

עמדה שאין לדווח על נכסים, שאינם ברי מס"

לכן לא נכלל החשבון הנטען בהצהרת ההון. טענה זו – כך נראה – מבקשת להסביר את דברי המערער בחקירתו הנגדית כי החשבון הנטען אינו נזכר בהצהרת ההון לתאריך 31.12.93, מאחר שרואה החשבון שליווה אותו אמר לו שאין בכך צורך טענה זו לפיה **"רווחה אז העמדה"** לא הוכחה במישור העקרוני (למשל, באמצעות חוות דעת מומחה). הטענה גם לא הוכחה ביחס למקרה דנן (למשל, באמצעות עדות רואה החשבון המלווה), וממילא גם אין לקבלה. תכליתה של הצהרת ההון היא לשקף באופן מלא את נכסיו של הנישום במועד הצהרת ההון. העובדה כי החל משנת 2003 על נישום תושב ישראל לשלם מס גם על הכנסות שמקורן בחו"ל לא שינתה זאת. ממילא מובן גם כי רכישתו של נכס בחו"ל אינה יכולה ללמד כי גם מקורן של ההכנסות באמצעותן נרכש הנכס הן מחו"ל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

79. בהצהרת ההון אמור הנישום לפרט את כל נכסיו בארץ ובחו"ל ללא קשר לחבות במס בקשר לאותם נכסים. הצהרת ההון מחייבת, והמערער לא יכול להישמע בטענה שמדובר בהצהרת הון ישנה נושנה שאין לה כל נפקות. נהפוך הוא דווקא הצהרות ההון המוקדמות הן התשתית לבדיקת טענותיו של כל נישום שאינו יכול להישמע בטענה שהצהרת הון שנכונה לדצמבר 1993 אינה רלוונטית 27 שנים לאחר מכן. רשות המיסים לוקחת את ההצהרה משנת 1993 ואת כלל נכסיו של הנישום ליום השומה ובודקת אם היה גידול הון לא סביר בהתייחס להצהרות הנישום בדבר הכנסותיו ורמת החיים שלו ושל משפחתו. אם הבדיקה מראה גידול הון לא סביר, על הנישום להסביר ולנמק את מקור גידול ההון, שאם לא יעשה כן יראו את גידול ההון ככספים שהועלמו מפקיד השומה. המערער מרבה לעשות שימוש במונחים כללים כגון: "רשות המסים נאחזת בכל שבב מידע גם אם אינו רלוונטי ולפני עשרות שנים"; "חוסר תום הלב של הרשות"; "כל העברות הכספים מחו"ל הן מחשבון פרטי של המערער ב – UBS לבנק לאומי, לסניף בו התנהל חשבוננו של הבן, גיל; ברור שבנק לאומי לא היה מקבל כספים, אלא, אם כל ההעברות כשרות למהדרין וברורות"; "על כל ההפקדות בחשבונות של בני משפחה בישראל יש תיעוד והוכחה, אחת לאחת"; "בנק לאומי העביר לרשות המסים את כל ההעברות ולכן המסמכים הרלוונטיים כולם, בידי הרשות";

מילים מילים וכנגדן אפס ראיות. המערער לא המציא לבית המשפט ראיות כלשהן שיש בהן כדי לאשש את אמרתיו הכלליות.

הליך פשיטת הרגל

80. בשנת '94 החלו נגד המערער הליכי פשיטת רגל (פש"ר 152/94), בגין חובות שעלו על 20,000,000 ש"ח, ובתאריך 18.1.96 הוכרז המערער כפושט רגל, והופטר בחודש יוני 2004. בחקירתו הנגדית טען המערער כי הנאמן ידע על החשבון הנטען:

ש"ש. במסגרת הליך פשיטת הרגל האם הצהרת על קיומו של אותו חשבון?

ת. הנאמן יודע, ידע הכל, עשיתי איתו הסדר והכסף הגיע משם לתשלום

ההסדר, הוא ידע מכל מה שהיה צריך לדעת.

ש. אתה יכול להראות לנו שהנאמן ידע?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

ת. אני לא יכול. את נכנסת להליכים שאני לא מבין. יש שומה שהוצאתם בטעות, את חוזרת איתי 30 שנה אחורה, מה עשיתי. את רוצה לדעת עם מי הייתי בכיתה גם? (עמ' 39, 40)

המערער לא הביא את הנאמן לעדות ולא הציג כל מסמך שיש בו כדי לאשש את הטענה שהנאמן ידע על חשבון הבנק. קשה להאמין שנאמן בפשיטת רגל יידע על חשבון בנק בשוויץ, שבו מיליוני שקלים ויאפשר לחייב לעשות בו שימוש. מטבעם של דברים הנאמן היה משתלט על החשבון על מנת להשיא תגמולים לנושים. המדובר בנשיה בשיעור של 20,000,000 ₪ ובחשבוניות הבנק הנזכרים הופקד סך כולל של 3,807,981 ₪ סדר גודל של 20% מהחוב. נאמן בר דעת של פושט רגל לא יאפשר לו להחזיק בבעלותו חשבון בנק שבו מיליוני ש"ח, אלא ידרוש כי חובם של הנושים, שעלה על 20,000,000 ש"ח, ייפרע. מה גם שעל האופן בו נהג המערער בהליך פשיטת הרגל ניתן ללמוד מטענות הנאמן ומהחלטת בית המשפט של פשיטת רגל מתאריך 3.11.99 (מ/ש/23). המדובר בהחלטה של שופטת הפירוקים ורדה אלשיך אשר דנה בבקשת הנאמן לפיהם המערער בהיותו פושט רגל "מנהל אורח חיים ראוותני שאינו מתאים לאורח חיו של פושט רגל. קיים חשש רציני וכבד שהמערער שהיה פושט רגל עבר על הוראות פק' פשיטת הרגל, ניהל והיה או הינו בעלים של חברה העלים מידע וכיזב לכנ"ר"

81. המערער, כאמור, טוען עוד בסעיף 64 לסיכומיו המשלימים:

"הטענה שלא ניתן הסבר לכספים, שהועברו לאשתו ולבנו, אינה מביאה למסקנה, שמדובר במקור של הכנסות ברות מיסוי. אחרת, כספים לא היו מועברים בהעברה גלויה לבן ולאשה. העברות כספים לצרכי מחיה, מכספים שמקורם הוא בעבר הרחוק, אינם מעלים כל פסול. הוסף לכך, כי הובאו תימוכין בהליך הפלילי להלוואות ולהעברות שאינן מהוות הכנסה."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

טענה זו מרחיקת לכת. אומר המערער, העובדה שאיני יכול להסביר העברות במיליונים לחשבונם של אשתי ובני אינה מעידה עליהם כי אלו כספים שיש להטיל עליהם מס שכן אילו רצה להסתירם לא היה מעבירם בהעברה גלויה. לעניות דעתי בעניין זה שוגה המערער פעמיים; העובדה שנעשית הפקדה גלויה בחשבון בנק או העברה כזו, אין בה כדי ללמד שמדובר בכספים כשרים שעברו את מסננת המס. שנית העובדה שלא ניתן הסבר להעברות בסדרי גודל כאלה. מלמדת שהסבר היה מביא לחיוב במס שאם לא הייתה עם הכספים כל בעיה חזקה על המערער שהיה חושף את מקורם.

82. המערער טוען כי הוכיח שמקורם של חלק מהכספים שהופקדו בחשבון הבנק של בת הזוג הוא בהלוואות שנטל מאנשים מקורבים לצרכים פרטיים. אולם, טענה זו לא הוכחה, אף לא לכאורה. מעבר לכך, שהמערער לא העיד "איש מקורב" שהלווה לו כספים, כטענתו, לא הוצגה ראיה שתומכת בטענה זו (כגון, הסכמי הלוואה, לוח סילוקין, הוכחות לפירעון, תשלום ריבית, בטוחות שהעמיד). בהקשר זה יצוין כי המערער ציין בעדותו כי יציג הסכמי הלוואה, אך לא עשה כן:

ש. לגבי ההפקדות בחשבון הבנק של האישה וחשבון הבנק של הבן שלך גיל, אנו מדברים על הפקדות בסכומים מאוד נכבדים כמוש עולה בסעיף 2.2 להודעה המפרשת את נימוקי השומה, כך למשל בשנת 2006 בחשבון של הבן יש הפקדות בסכום של 422 אלף ₪, בחשבון של האישה הפקדות בכמיליון שבע מאות אלף ובשנת 2007 אצל הבן יש הפקדה של מיליון וחצי ואצל האישה הפקדה של כ - 136 אלף ₪, אתה יכול להסביר את מקור ההפקדות האלה?

ת. אעבור אחד אחד. עד 2007 אפשר לראות מה מהשיקים האלה של אנשים שהיו חייבים כספים במסגרת הניכיונות שיקים, מה נפרע בפועל. זה שהופקד שיק זה לא אומר שהוא נפרע, אפשר לבדוק ש - 95 אחוז ולא רוצה להגיד 100 אחוז, אבל 95 אחוז מהשיקים הללו חזרו - אין כיסוי מספיק. גם רואים שכנגד השיקים שהופקדו כשיקים מעותדים כי הם היו דחויים כולם ניתנו הלוואות על ידי הבנקים ואחרי שהשיקים חזרו היו צריכים לכסות את אותן הלוואות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

ש. אתה כל הזמן מדבר באוויר, אתה יכול להציג מסמכים שתומכים בכל האמירות האלה שלך?

ת. גב' קרן, הכל פתוח לפניכם, כל דפי הבנק, אני ישבתי עם ניריה מכפש שהוא המפקח, וכל דפי הבנק גם של אשתי וגם של בני נמצאים בפניהם, משם הם הוציאו את ההפקדות. לגבי השנים שאחרי זה, רואים שהיה לי עוד בצעירותי חשבון כשהייתי בחו"ל ואני מדבר על שנים של אלף תשע מאות ומשהו, 1992, 1993 לפני עשרות שנים, העברתי מחשבון שלי מחו"ל על שמי לטובת בני ולאשתי, כב' השופט שאל לא בזבזתם? ואני עונה, הייתי מעביר משם כסף והכל מדווח והכל על שמי וגם העברה ממני לבני, זה לגבי החשבון של בני.

לגבי החשבון של אשתי, יש הלוואות שגם הסכמי הלוואה נמצאים אצל פקיד השומה כמו לדוגמא הלוואה של רפי עגיב, מר נריה ישבתי אתו והוא בדק את זה וגילה שיש הפקדות של רפי עגיב לחשבונה של אשתי כהלוואה, ואותו דבר עו"ד חנן עמית שגם העמיד לי הלוואה עם הסכם הלוואה מסודר של 400 אלף ₪ וגם את זה הראיתי.

ש. אני לא ראיתי הסכמי הלוואה כאלה, האם אתה יכול להציג אותם?
ת. בטח לא מאיפה שאני יושב היום ולא עכשיו כשאת מבקשת, אבל מסרתי אותם בדיון וניריה ראה את ההפקדות האלה בחשבון ואמר שהוא צריך להוריד את ההפקדות האלה מהכנסות.

ש. אני אומרת לך שאין כל הסכמי הלוואה שהצגת למפקח ואתה חייב להוכיח את הטענות שלך. האם אתה יכול להציג הסכמי הלוואה שתומכים בטענות שלך?

ת. אני יכול להגיד חד משמעית שאת טועה כי פקידת השומה הקודמת הגב' מיכל אייזנשטט הזכרתי 3 שמות שנתנו לי הלוואה והצגתי אותם: חנן עמית, רפי עגיב ויקותיאל זיני והיא קפצה ואמרה אתה לקחת מיקותיאל כסף? היא מכירה אותו מפקיד שומה חדרה כשהייתה קודם ואני לא ידעתי שהייתה בפקיד שומה חדרה ואם תשאלו את גב' מיכל תקבלו תשובות על הכל. היום יותר קשה לי מאיפה שאני נמצא וכשאני אשתחרר או אקבל חופשה אאתר את המסמכים.

ש. אתה מאשר שאין לך את המסמכים האלה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

ת. ממש את טועה. את היחידה ששמעת דבר כזה.
ש. אתה לא יכול להשיג הסכמים כאלה כרגע בפני ביהמ"ש?
ת. בשנייה זאת בוודאי שלא, איך אני יכול? מישהו ביקש ממני?
ש. הובא כאן כל חומר הראיות והעדת גם בעדות ראשית, הטענה הזאת של פקיד השומה כתובה בצורה מפורשת בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, זאת עמדתו של פקיד השומה, היה עליך להוכיח שאכן קיבלת את ההלוואות, מדוע לא עשית כן?
ת. את לא מקשיבה לי ואגיד לך למה את לא מקשיבה, כשיהינו בדיון עם ר"ח מיכה לזר כשגם פקידת השומה משתתפת וגם ניריה משתתפת, הצגנו שם את הסכמי ההלוואה, הצגנו שם את השיקים החוזרים, הצגנו שם את כל הראיות שלנו ולכן הכל מצולם ונמצא בידי פקיד השומה. מאחר וקיבלתם את זה אני לא ראיתי בכלל צורך לבוא ולצלם את זה עוד פעם, כי כבר קיבלתם את זה." (פרוטוקול עמוד 66-7)

83. ציטוט זה ממחיש את דרך מתן תשובותיו של המערער, הרבה מילים ללא תוכן ממשי. המערער לא הציג כל ראיה לתמוך בעדותו והסתפק באמירות כלליות כמובהר לעיל. דבריו מדברים בעדם.

84. התוצאה היא שאין ליתן אמון בדברי המערער נוכח הסתירות הרבות שבדבריו, אי התאמתם לממצאי פקיד השומה ויש להוסיף להכנסתו החייבת של המערער את הסך שהופקד בחשבונות הבנק של בת זוגו ושל בנו בסך של 3,807,981 ש"ח.

סוגיה שלישית: סבירות הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה ביחס לשנות המס 2005-2002 בעקבות הרשעת המערער

טענות המערער

85. המערער טען כי יש לבטל את השומות שהוציא המשיב לשנות המס 2002-2005, על בסיס הרשעה פלילית, זאת בשל מספר סיבות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

- **חלוף הזמן:** לשיטת המערער הוא לא קיבל לידי את השומה, במובן המלא של המילה ובאופן מהותי, בטרם חלפה שנה מיום הכרעת הדין. הכרעת הדין ניתנה אמנם ביום 26.1.2017, והשומה הובאה לבית המאסר בו שהה המערער ביום 9.1.2018. אולם, המערער הודיע כי עניין זה מצריך דיון עם עורכי דינו, עוה"ד ירום הלוי, יעקב בורובסקי ושולי אשכול. הוא לא יכול היה ואין לו את הכלים לקבל לידי, במובן המלא של המילה, החלטות או עמדה של רשות המסים. הדברים גם סותרים כללי צדק טבעי.
- **אי הפעלת שיקול דעת נכון:** שיקול הדעת של המנהל, על פי הסעיף ("רשאי המנהל" ולא חייב) כלל לא הופעל בעניינו, זאת בפתיחת שומות בחלוף כ- 15 עד 17 שנים משנות המס, ואילו המערער לדון בשומות בעוד ידוע למשיב, כמובן, כי מדובר כעת באסיר, על כל המשתמע מכך, לעניין חוסר יכולתו להתנהל מן הכלא.
- חוסר ההגינות של רשות המסים צף ועולה – הרשות מודעת היטב להיעדר יכולתו של אדם להתמודד עם השומות באורח אפקטיבי, כאשר גם מי שאינו אסיר יתקשה לעשות כן, עקב חלוף הזמן הרב ובוודאי לא במהלך ניהול הליך פלילי ומתוך תא הכלא. המגבלות שבייצוג שכזה ידועות היטב לבית המשפט. הרי גם לצורך ניהול ההליך והגשת כל מסמך, נדרשו המייצגים להיפגש עם המערער ולאשרר אתו את הדברים.
- **היעדר תימוכין ראויים:** יתרה מכך, השומות הוצאו ללא כל מסמכים או תימוכין בנקאיים אחרים, קל וחומר שדנים אנו בשנים "ארכאולוגיות" במונחי ערעור מס.
- המשיב לא מתייחס לסבירות ההחלטה המנהלית שקיבל, בעיקר, כאשר דנים אנו בשומות ישנות ביותר, באופן, שעל פניו מונע התמודדות משפטית ראויה של המערער עם השומות.

טענות המשיב

86. המחוקק נתן למנהל שיקול דעת רחב להפעלת סמכותו לפי סעיף 147, ובד בבד הגביל סמכות זו בזמן: שנה מיום ההרשעה. המחוקק הביא בחשבון שיקול של חלוף הזמן ולא יזון שיש לערכו בין עיקרון סופיות השומה לעיקרון מיסוי אמת. יש לדחות את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

גישת המערער אשר מבקשת ליצור מגבלת זמן נוספת להפעלת הסמכות ואשר חותרת תחת האיזון שקבע המחוקק.

דיון

87. סעיף 147(א)(1)-(3) בפקודת מס הכנסה קובע:

"(1) המנהל רשאי ביזמתו הוא, או לבקשת נישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו; (2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב) או 117 לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה... (3) מסר אדם ד"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221."

88. המערער טען בסעיף 22 בסיכומיו המשלימים, שהצו לא נמסר לו כדין. המשיב פעל במסגרת הזמנים שקבועה בסעיף 147. שכן, המערער הורשע בתאריך 26.1.17 והנימוקים לקביעת השומה נמסרו לו בתאריך 24.1.18 (נספחים א' ו-ב' בנימוקי שומה (2018)). בתאריך 3.12.18 התקיים דיון עם בא כוח המערער, שמייצגו בהליך זה, אשר בתומו מסר האחרון כי המערער לא ייפה את כוחו לייצגו בעניין זה (סעיף 4 בנימוקי השומה (2018)). כמו כן, בתאריך 9.1.18 נפגש המשיב עם המערער בבית סוהר "כרמל", וקיים עימו דיון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

89. תמים דעים אני עם עמדת המשיב לפיה לפנינו מקרה מוצדק להפעלת הסמכות לפי סעיף 147. המערער הורשע ב-12 עבירות לפי סעיף 220 בפקודה שעניינה באדם אשר פעל, במזיד, בכוונה להתחמק ממס. על החומרה הרבה בה רואה המחוקק עבירה זו ניתן ללמוד מהעונש שקבוע בצידה: שבע שנות מאסר. סכום ההכנסה אשר בהכרעת הדין נקבע כי הושמטה, בשנים 2002-2005, הוא: 36,635,364 ש"ח. על כן, אף אם נקבל את דברי המערער כי למרות קיומה של הרשעה בעבירה לפי סעיף 220 בפקודה, יהיו מקרים בהם הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בפקודה תהא בלתי סבירה עד שיהיה מקום להורות על ביטולה, מובן כי יהיו אלה מקרים חריגים במיוחד, אשר מקרה זה אינו נמנה עימם. נסיבותיו של מקרה זה כה קיצוניות בחומרתן, עד כי דווקא אי-הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 בפקודה הייתה בלתי סבירה בנסיבות העניין. על החומרה היתרה של מעשי המערער ראו גם דברי בית המשפט בדונו בטענות המערער לשיהוי כביכול ואופן התנהלות החקירה, בסעיף 99 להכרעת הדין לאמור:

"שנית ועיקר, התנהלותו המניפולטיבית של הנאשם במהלך החקירה והביקורת, גרסאותיו אשר התבררו כשיקריות במהלך המשפט תרמו לא מעט למורכבותה. כפי שהתברר במהלך ניהול המשפט ופורט בהכרעת הדין, הוכח כי הנאשם נקט בטקטיקה של הסתרה, מניפולציה ומתן תשובות סותרות ושקריות בחקירותיו לגורמים השונים ובנושאים השונים. כל זאת, כשעבירות בהן עוסקת הכרעת דין זו, בבסיסן מרמה והסתרה, והן עבירות מתוחכמות שחקירתן מורכבת ומורכבות זו התעצמה נוכח ההסברים שהתקבלו במהלך החקירה מהנאשם".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

90. באשר לטענת המערער כי חלוף הזמן משנות המס שבמחלוקת, היה צריך להביא את המנהל למסקנה כי עליו להימנע מהפעלת סמכותו. גישה זו של המערער מתעלמת לחלוטין משיקולים נוספים אשר מובן כי יש לשקלם: בראשם השיקול שתיערך שומת אמת, ומשיקולים חשובים נוספים: היקף ההכנסה הבלתי מדווחת, נסיבות העבירה ועוד. מה גם שמובן שיש לבחון מה גרם לחלוף הזמן. אין צורך להכביר מילים כי אם חלוף הזמן נגרם בשל התנהלות הנישום ממילא מאבד שיקול זה מתוקפו. ולמען לא להותיר דברים אלה בחלל האוויר, יצוין כי בענייננו כתב הנישום נגד המערער הוגש באוגוסט 2012 ונכללו בו שנות המס 2002-2008. המערער, כזכותו, ניהל הליך משפטי מלא אשר הכרעת הדין ניתנה בו בינואר 2017. בהקשר זה יצוין כי בהכרעת הדין נקבע כי המערער לא טען כל טענה בדבר שיהוי בניהול ההליך הפלילי (סעיף 91 בהכרעת הדין).

91. בנסיבות אלו, אין בענייננו להעניק משקל ממשי לחלוף הזמן. יש ליתן משקל מכריע – לאינטרס של עריכת שומת אמת; להיקף ההכנסות שהושמטו (36,635,364 ש"ח), לנסיבות העבירה ולהתנהלות המערער כמפורט בסעיף 99 בהכרעת הדין.

92. בית המשפט העליון קבע כי המחוקק ביקש במסגרת סעיף 147:

"ליצור איזון בין הצורך להעניק סמכות לנציב לתקן שומה של נישום שהורשע על מנת לקבוע שומת אמת, לבין הצורך להגביל סמכות זו על שהנישום יוכל לכלכל את צעדיו תוך מתן משקל לסופיות הדיון עד לשנה מיום ההרשעה. מסקנה זו משתלבת עם הנפקס בעניין מרום שיש לפרש בצמצום את סמכות הנציב לפתוח שומה מחדש. סמכות הנציב תהיה תחת המגבלות הקבועות בחוק מבלי שהן תורחבנה מעבר לסייג הזמן שנקבע בסעיף". ברע"א 8251/10 פלוני נ' פ"ש ת"א, פס' 6 (נבו, 7.12.11)

וראו גם דברי בית המשפט, שם בסעיף 4:

"ההרשעה בבית משפט מובילה למסקנה כי אין המדובר באדם תם לב ששילם את השומה כפי שהיא. אלא המדובר באדם שעבר עבירת מס באופן שהוביל לכך שהמס ששילם על פי הצו שהוצא קודם לכן, אינו משקף את חיוביו האמיתיים. ברם, אין פירושם של דברים שמס הכנסה יכול לחייב את הנישום בכל עת שיחפץ רק בשל העובדה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

שהוגש כתב אישום ואף רק בשל הרשעתו. הסמכות הוגבלה בזמן –
שנה מיום ההרשעה".

לפיכך אין לקבל את עמדת המערער כי יש להוסיף סייג נוסף לשיקול דעתו של המנהל, שעניינו חלוף הזמן, טענה זו מנוגדת לאיזון שקבע המחוקק במסגרת הסעיף: שנה מיום ההרשעה. בהקשר זה נקבע בעניין פלוני הנ"ל כך:

"המחוקק העניק שיקול דעת רחב לרשויות המס. בד בבד ביקש המחוקק להגביל את הסמכות ולקבוע מועדים קצובים, לרבות הגבלה של שנה מיום ההרשעה"

והדברים יפים גם לענייננו

עניין המצאת השומה

93. המערער טען, בסעיף 18 בסיכומיו המשלימים, כי לא קיבל לידי את השומה באופן מהותי. אין ממש בטענה. בטרם הוצאת הצו התקיים דיון אחד עם בא כוחו הנוכחי של המערער ודיון אחר עם המערער עצמו. הצו נמסר למערער בהתאם לסד הזמנים שקבוע בחוק. נוסף כי למערער ניתן יומו באופן מלא הן במסגרת ההליך הפלילי והן במסגרת הערעורים שבכותרת.

94. באשר לטענת המערער כי לא היה מקום להוציא לו את השומה בשל היותו אסיר וחוסר יכולתו להיוועץ כראוי באנשי מקצוע. המערער לא הוכיח כי ניסה להיוועץ באנשי מקצוע, לא כל שכן המערער לא הוכיח כי נמנע ממנו ייצוג. נזכיר כי רבים מנהלים הליכים משפטיים, ובכלל זה הליכים פליליים, בעודם עצורים או מרצים עונש מאסר, ומובן כי עצם היותו של אדם עצור או אסור אינו מלמד על העדר יכולת להסתייע בייצוג הולם.

95. כפי שהוסבר לעיל, טענת המערער באופן הגורף בו היא נטענת אינה מתיישבת עם האיזון שבסעיף 147. שעה שהמחוקק התיר למנהל להוציא תחת ידו צו עד שנה מיום הרשעה, ממילא ברור כי חלק מאלו שתופעל בעניינם הסמכות יהיו אסירים, כאשר המתנה עד לשחרורם ממאסר תביא להעדר אפשרות להפעלת הסמכות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

96. לא זו אף זו, לא ניתן לקבל את גישת המערער לפיה עצם היותו של אדם אסיר מהווה שיקול שלא להפעיל את הסמכות שבסעיף 147 גישה זו מובילה לאבסורד, לפיו דווקא מי שביצע את עבירות המס החמורות ביותר ומשכך נגזר עליו עונש מאסר, וממילא ההצדקה להפעיל בעניינו את הסמכות היא הרבה ביותר, לא תופעל בעניינו הסמכות בדיוק בשל העובדה כי הוא ביצע עבירות חמורות ונשפט לעונש מאסר.

97. באשר לטענת המערער בסעיפים 44 ו-71 בסיכומיו המשלימים, כי בשל חוסר נגישותו לחומרים רלבנטיים שקדמו לשנת 2007, אין לו יכולת להתגונן מפני השומה שנקבעה לו. אין ממש בטענה. כמפורט בסעיף 100 בהכרעת הדין וכפי שגם עלה בהליך זה, החברות גיל תום ובאבלס לא ניהלו הנהלת חשבונות, ואילו, מהנהלת החשבונות של החבובות עולה כי לא נוהלו ספרים ביחס להכנסות נושא כתב האישום והערעור. עוד נקבע כי לא הוצגה ראיה לכך שבוער חומר רלבנטי (שם); גם בעניינו לא הוצגה ראיה כאמור. יתר על כן, משידע המערער בשנת 2007 כי מתנהלת חקירה פלילית בקשר עם הכנסותיו היה עליו לדאוג לשמור כל חומר שרלבנטי להוכחת טענותיו – הן במישור הפלילי והן במישור האזרחי.

98. **לסיכום:** המחוקק ביקש להעניק למנהל "שיקול דעת רחב" בהפעלת סמכותו לפי סעיף 147, ובד בבד הגביל סמכות זו בזמן: שנה מיום ההרשעה. מכך למדים כי המחוקק ממילא נתן דעתו לשיקול של חלוף הזמן ולאִיזון שיש לערכו בין עיקרון סופיות השומה לעיקרון מיסוי אמת. אילו ביקש המחוקק לסייג את סמכות המנהל באשר לעריכת שומות לשנות עבר, חזקה כי כך היה קובע מפורשות בסעיף 147(א)(2), בדיוק כפי שנעשה בסעיף 147(א)(1). על כן, יש לדחות את גישת המערער אשר מבקשת ליצור מגבלת זמן נוספת להפעלת הסמכות ואשר חותרת תחת האיזון שקבע המחוקק. דינה של טענת המערער בקשר עם הפעלת הסמכות לפי סעיף 147, בנסיבות המקרה דינן – להידחות.

סוגיה רביעית: האם המערער הוכיח כי כל פעילותו הייתה בניכיון שיקים (לרבות, מתן הלוואות)

99. חלק ניכר מסיכומי המערער מוקדש לטענה שהכנסותיו נובעות מפעילות בתחום ניכיון השיקים אשר שיעור ההכנסה החייבת בהם, על פי הנטען, נמוך. בהקשר זה יש להדגיש כי המערער לא הגיש מטעמו חוות דעת מומחה. המערער בחר להעיד מטעמו את ר"ח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

מיכאל לזר ואת ר"ח אורי לזר, אשר לגביהם הוצהר כי הם אינם עדים מומחים. בעת
חקירתו של ר"ח לזר בחקירה ראשית על ידי ב"כ המערער:

"ער"ד יזדי (ב"כ המשיב)

אני מתנגדת. אני רוצה להבין, הוא הוזמן לפה כעד ולא כמומחה.
אני מתנגדת לכל עדות שבמומחיות.

ער"ד רחמני:

אפתח בשאלות כלליות. אין פה חור"ד מומחה. (פרוטוקול עמ' 18, ש' 13)
ובהמשך

"ר"ח, מר אורי לזר מוזהר כחוק לומר את האמת

חקירה ראשית:

ש. אני מבהיר למען הסר ספק, אנו מתייחסים לשנות הערעור 2006 עד
2008 ואינך נותן פה עדות מומחה ולא על סמך חור"ד שהוגשה בעבר
בהליך הפלילי. תתאר לי את הרקע המקצועי שלך, (פרוטוקול עמ'
73, ש' 28-30).

100. בסעיפים 41-42 לסיכומי המערער הוא מבקש מבית המשפט להכיר בעדותו של ר"ח
לזר כחוות דעת מומחה, בשל בקיאותו הרבה במיסוי המטריה של ניכיון שיקים וזאת
למרות שלא הוגשה מטעמו חוות דעת מומחה. המדינה מתנגדת לראות בעדותו חוות
דעת שכן ר"ח לזר זומן להעיד כעד מטעם המערער, הוא אינו מעיד על עובדות ולא
הגיש חוות דעת מומחה.

101. לעניין זה הדין הוא עם המדינה.

"בישראל, הכלל הוא שאין לקבל עדות סברה: העד מעיד בבית המשפט
על עובדות שקלט בחושיו, ולא על מסקנה – או: 'סברות' – שהסיק מאותן
עובדות (ראו: יעקב קדמי על הראיות חלק שני 754 (2009)). הטעם לכך
נעוץ במהותו של העד. דרכו ניתן ללמוד על עובדות – הוא ראה או היא
שמעה, בניגוד לבית המשפט שלא היה בזמן ובמקום האירוע. אולם, בכל
הנוגע לסברה, דהיינו: העלאת הסבר, פרשנות או מסקנה מן העובדות –
אין יתרון יחסי לעד על פני אדם אחר. לכלל זה נקבע חריג של עדות
מומחה" (ע"פ 1620/10 מצגורה נ' מדינת ישראל, פס' 13 (נבו, 3.12.13)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

עדות מומחה ניתן להגיש רק באופן שנקבע בסעיף 20 בפקודת הראיות ובתקנות סדר הדין האזרחי, מאחר שהמערער לא עשה כן אין לקבל את טענות המערער בסיכומיו כי הוא תמך עמדותיו בחוות דעת מומחים. יחד עם זאת כפי שיובהר להלן המשיב הסכים להכיר בחלק מהכנסות ככאלה שמקורן בניכיון שיקים.

102. כאמור, למרות האמור לעיל, המשיב הסכים כי חלק מההכנסה שמיוחסת למערער, החל משנת 2004, מקורה בניכיון שקים, כמפורט בסעיף 3.2 בנימוקי השומה (2012), וכפי שגם נקבע בסעיפים 51 בהכרעת הדין:

"לאחר סקירת כל אלה ומשהמאשימה עצמה התייחסה לפעילות עסקית של ניכיון צ'קים בכתב האישום, מסקנתי היא שהנאשם, ביחד עם הנאשמות ובאמצעותן עסק בניכיון צ'קים החל מאמצע שנת 2004 אך לא הונחה תשתית מספקת לקביעה לפיה זו הייתה הפעילות היחידה מלבד מכירת הצעצועים. מסקנתי נותרת בעינה גם אם אתייחס לעיסוק במתן הלוואות כסוג של עסקת ניכיון צ'קים כפי שטוען הנאשם. כך או כך, וכפי שציינתי לעיל, אין לעניין כל נפקות כל עוד לא הוצגו ראיות ממשיות על ידי הנאשם בדבר סכומי ההכנסה הנטענים על ידו."

המערער לא הוכיח מה היה היקף פעילותו בניכיון שיקים לעומת היקף פעילותו בעיסוקים אחרים. כך עולה מסעיף 50 להכרעת הדין באשר לעמדת המאשימה לאמור:

"לטענתה אין אמת בטענת הנאשם לפיה עיסוקו היה בניכיון צ'קים בלבד תוך התעלמות מיתר עיסוקיו וגרסתו זו של הנאשם נועדה רק על מנת להניח התשתית לטענה כי הרווח מפעילותו העסקית היה נמוך, וכי פעילותו אף הסתיימה בהפסד."

המאשימה הפנתה לכך שהמדובר בטענה מאוחרת של הנאשם, שהתגבשה על ידו רק לקראת הגשת כתב האישום ובהליכי השומה המתקדמים. בהקשר זה הפנתה לת/1 ות/3, עדותה של פקידת השומה מיכל אייזנשטט, ע' 326 מש' 28 ועדות מכפש – 9.11.14. עמ' 110 ש' 18.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

עוד נכתב בהכרעת הדין שבדיון בשנת 2010 בבית משפט השלום בהרצליה (ת/49) בתביעה לביצוע שטרות שהגיש הנאשם מטעמה של החבובות וכמנהלה, טען הנאשם כי היחס בין הכנסות החברה ממתן הלוואות למכירת צעצועים עמד על "מחצית מחצית" ע' 2 מש' 10. וכן לעדותו בבית המשפט, שם העיד הנאשם אודות פעילות עסקית אחרת, היא פעילות של יבוא ומכירה של ג'נסים

"ש. הייתה לך פעילות שקשורה לייבוא ג'נסים?"

ת. זו הייתה חלק הפעילות של חבובות" (7.1.16 ע' 268 ש' 15)).

המאשימה אף הפנתה לעסקאות שהציגה במהלך ניהול ההוכחות כדוגמת הצ'קים שנמשכו על ידי טוטוקארד, במסגרת העסקה עם שלום שריג, עסקה שלא הייתה במהותה עסקת ניכיון צ'קים - ראה הצ'ק ת/47, ת/53. עיון בדפי חשבונות הבנק של הנאשמות, שהוגשו לבית המשפט כ ת/37 ובדפי הנהלת החשבונות של נאשמת 3, נ/28, אינו תומך בדברי הנאשם לפעילות שכולה ניכיון: לנאשמות 4 ו- 5 לא נערכה הנהלת חשבונות כלל, ולא ניתן ללמוד הימנה על פעילותן, ואילו בהנהלת החשבונות של נאשמת 3, אין אינדיקציה לפעילות של ניכיון הצ'קים, אין כרטיסי לקוחות לביצוע ניכיון צ'קים, ואין רישום של תנועה של צ'קים שהופקדו על ידי לקוחות ניכיון.

לטעמה של המאשימה, עיון מעמיק בדפי חשבונות הבנק של הנאשמות, מראה כי לא נמשכו כלל משיכות במזומן מהחשבונות ת/37 מלמדת כי הנאשם לא עסק רק בניכיון צ'קים.

יש לשים אל לב שהאישום הראשון בו הורשע המערער עניינו השמטת הכנסה שנוצרה לו בקשר עם מכירת מניותיו בחברת אינפניטי. לכך יש להוסיף כי עיון בדפי חשבונות הבנק (מש/36-38) מעלה כי חלק ניכר מההפקדות בחשבון הבנק היה של סכומים קטנים במזומן, מה שאינו תומך במסקנה כי פעילותו המרכזית של המערער היה בניכיון שיקים. יתר על כן, המערער שטען כי עבד עם מנכי משנה, לא הציג ראיה אחת שתומכת בכך (כגון, עדות של מנכי המשנה כלשהו או כרטיס לקוח שלו אצל מנכי משנה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

103. המשיב הסכים שייקבע, לצרכי ערעורים אלה בלבד, כי בשנות המס 2004-2008, 26.37% מתוספת ההכנסה המתוקנת, יראו אותה כנובעת מפעילות של ניכיון שיקים (לרבות, מתן הלוואות) (כלומר, 4,721,082 ש"ח), וזאת מהטעם כי מתוך הסך של 40,975,250 ש"ח אשר מהווה את ההכנסות שלא דווחו במסגרת כתב האישום שמתייחס לשנות המס 2002-2008, ניתן לייחס לפעילות בשיקים סך של 10,804,364 ש"ח, אשר מהווים 26.37%. לצורך ערעורים אלו בלבד, מסכים המשיב, לטובת המערער, כי האחרון עסק בניכיון שיקים לא החל מאמצע שנת 2004, כפי שנקבע בהכרעת הדין, אלא בכל שנת 2004.

עוד הסכים המשיב, לעניין ערעורים אלו בלבד, שייקבע כי שיעור הריבית השנתית הממוצעת בפעילות בתחום ניכיון השיקים (לרבות, מתן הלוואות) הוא 79.6%. מדובר בשיעור ריבית נמוך ביותר בתחום עיסוק זה – כעולה, למשל, ממחקר של מרכז המחקר והמידע של הכנסת תיאור וניתוח שוק ההלוואות החוץ-בנקאיות עמ' 7-8 (איתמר מילרד, 12.7.15) (נספח 3 לסיכומי המשיב), בו נמצא כי שיעור הריבית החודשית בשוק האפור נע בין 5% ל-20%, כאשר הריבית החודשית הממוצעת היא כ-10%; כך שהריבית השנתית נעה בין 79.6% ל-791.6%, כאשר הריבית השנתית הממוצעת היא 213.8%. עוד היה המשיב מוכן להניח, כי תקופת האשראי הממוצעת היא חודשיים, כך שמספר גלולי האשראי במשך שנה הוא שש פעמים.

104. בשל העובדה שהמערער לא שיתף פעולה ולא סיפק לפקיד השומה נתונים אשר יש בהם כדי לסייע בבניית השומה, אין מנוס אלה לקבל את הנתונים אותם הציע המשיב ועל בסיסם בנה את השומה. לפיכך ראיתי להעמיד את תוספת הכנסה המתוקנת על סך של 37,555,549 ₪ מהסכום הזה יש להפחית את הסך של 4,570,102 ₪ - פעילות מניכיון שיקים (26.37%) התוצאה היא 32,985,447 ₪ - ההכנסה החייבת שלא מפעילות של ניכיון שיקים. לסכום זה יש להוסיף את התוספת להכנסה החייבת מפעילות של ניכיון שיקים (לפי ריבית שיעור ניכיון שיקים בחישוב שנתי 79.6%) בסך של 606,300 ₪ התוצאה היא שסך ההכנסה החייבת המתוקנת עומדת על סך של 33,591,748 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

105. לסיכום: בהתאם להכרעת הדין, בה נקבע כי המערער עסק בניכיון שיקים החל מאמצע שנת 2004 והסכמת המשיב לייחס 26.37% מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער, בשנות המס 2004-2008, לפעילות עסקית בתחום ניכיון שיקים (ומתן הלוואות), תוספת "ההכנסה החייבת" ששנויה במחלוקת היא 33,591,748 ש"ח, (ראו סעיף 26 לסיכומי המשיב. מהבהרה שביקש בית המשפט עולה שבסעיף 27 נפלה שגגה אצל המשיב כשכתב סכום שונה וגבוה בסך של 441,594 ₪ מזה שנכתב בטבלה הנ"ל).

סוגיה חמישית: האם לצורך קביעת "הכנסתו החייבת" של המערער יש להפחית סכומים מתוספת "ההכנסה" שנקבעה לו

"הכנסה", מוגדרת בסעיף 1 בפקודה כך: "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו"; "הכנסה חייבת" מוגדרת "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

106. השאלה היא אפוא האם במקרה דנן יש להפחית סכומים מתוספת ההכנסה כדי לקבוע את הכנסתו החייבת. בסעיף 85 להכרעת הדין נכתב בזו הלשון:
"כן הוכח המפורט באישום השני, לפיו הנאשמים, באמצעות הנאשם, אשר היה בעל השליטה מנהלה והרוח החיה בה, השמיטו הכנסות מהדינים וחשבונות אשר הוגשו על שמה של הנאשמת 3 בתקופה הרלבנטית לאישום בסך של למעלה מ- 17,000,000 ₪. זאת תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס. בכך ביצעו עבירות על פי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

כן הוכח כי הנאשם השמיט מהדינים והחשבונות על הכנסותיו אשר הגיש בתקופה הרלבנטית לאישום זה הכנסות בסכום שאינו ידוע תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס. מסקנה זו היא היחידה אותה ניתן להסיק לאור כך שהוכח ביצוע העבירות כמפורט לעיל, אותן ביצע הנאשם במסגרת הנאשמת 3 (חברת החבובות הערה שלי א.ס), תוך הסתרת והסוואת מעורבותו, הפעילות בחשבון הבנק, היקף העבירות, וכן העובדה שבשנים 2003-2004 דיווח על הכנסות בסכומים זעומים אשר נובעות מהיותו שכיר, בחברות אחרות, ללא כל אזכור לנאשמת, ובשנים 2005 עד 2007 דיווח כי אינו עובד כלל.

107. המערער טען בסעיף 48 לסיכומיו המשלימים בין היתר שחברת החבובות הגישה דוחות מלאים, עד ליום הסגירה. מעולם לא נפסלו ספריה על ידי מס הכנסה. לפיכך משהוגשו הדוחות ולא נפסלו מעולם, אלא, גם אין תימוכין לאי סדרים, לא ניתן לתקוף את הדוחות ואת אמיתותן.
108. טענה זו עומדת בסתירה מוחלטת להרשעת המערער, בין השאר, בניהול פנקסי חשבונות כוזבים, ולהרשעת המערער והחבובות בהשמטת הכנסה של 17,248,789 ש"ח בשנים 2003-2007. (ראו ציטוט לעיל מהכרעת הדין).
109. התוצאה היא שדוחות המס שהגישה החבובות אינם מלאים. יש להצטער על כך, שהמערער שמודע היטב לכך כי המשיב פסל את ספרי החבובות לשנות המס 2007-2006 (ת/78 שהוגש בהליך הפלילי באמצעות גב' אלפסי שעדותה הוגשה כ-מע/1) כתב את שכתב בסעיף 48 הנ"ל לסיכומיו.
110. סעיף 33 בפקודה קובע כי נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ניתן לשום את הוצאותיו על פי מיטב השפיטה. עוד קובע סעיף 33 כי הכלל הוא שלא יותר לנישום כאמור לקזז הפסדים משנה קודמת ואם פנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות, לא יותרו לו ניכויים וקיצוזים בשל חובות אבודים והפסדים. וכלשון סעיף 33(א)-(ב) בפקודה "א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.
ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל פנקסים קבילים לא יותר לו קיצוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס, ואם הוא חייב בניהול חשבונות בשנת מס פלונית ופנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיזוזים בשל חובות אבודים והפסדים ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה".

111. הדין הוא שנישום שלא ניהל ספרים קבילים לא יותרו לו ניכויים וקיזוזים בשל חובות אבודים. בענייננו, המערער לא ניהל ספרים שמשקפים את הפעילות בחשבונות הבנק של החברות. המערער לא ניהל ספרים שמשקפים פעילות של ניכיון שיקים לה הוא טוען בסיכומיו. לא זו אף זו המערער, לא הוכיח, קיומם של חובות אבודים. יתר על כן, המערער טוען כי יש לו חובות אבודים שנובעים משיקים חוזרים. 112. גם אם המערער היה מוכיח כי יש לראות בשיקים החוזרים משום חובות אבודים, לא היה בכך כדי להפחית מסכום ההכנסה החייבת שמיוחסת לו. הטעם לכך שהמשיב ממילא ניטרל מראש שיקים חוזרים מההכנסה שמיוחסת למערער. ראו עדותו של מפקח מס הכנסה ר"ח נריה מכפש.

ש. מציגה לך ניירות עבודה ואבקש שתסביר מה עשית בהם? נתחיל בבבלס כולל כוכבית,

ת. במסגרת הבדיקה שלי בדקתי את חשבונות הבנק של 3 חברות שונות: חב' החבובות, חב' בבלס וחב' גיל תום. במסגרת העבודה ערכתי 2 סוגים של טבלאות, בטבלה הראשונה נסכמו כל הסכומים או המספרים שזוכו בחשבון, ז"א, כל מה שהופקד בחשבון בשיקים, במזומנים וכו' נסכמו. הטבלה השנייה כללה הרבה ניטרולים שעשיתי היות וחלק מהסכומים היו שיקים שחזרו שלא היה להם כיסוי אז היה צורך לנטרל אותם. יש טבלה אחת עם כוכבית שהיא הכנסות ברוטו בלי ניטרולים והטבלה השנייה, היא לאחר הניטרולים.

הטבלה, כולל כוכבית של חב' בבלס, התקבלה וסומנה מש/41.

הטבלה ללא הכוכבית התקבלה וסומנה מש/42.

ש. אני מציגה לך טבלה נוספת שערכת בבבלס אימפוריום שיקים, הסבר מה זה?

ת. כפי שאמרתי, היה צורך לנטרל שיקים שחזרו ולכן ערכתי טבלה נפרדת שבה נסכמו הסכומים שנוטרלו, קרי, הם הופיעו בספרי הבנק גם בזכות וגם בחובה ולכן בטוטאל זה אפס והיה צורך לנטרל אותם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

התקבל וסומן מש/43.

ש. למען יעילות הדיון כאן, אני אבקש שתסביר האם דרך העבודה הזאת הייתה רלוונטית גם לגבי יתר הגופים שהזכרנו, כמו גיל תום למשל, החבובות?

ת. אופן העבודה שציינתי מקודם היה רלוונטי לכל החברות, ז"א, בשלב הראשון נסכמו כל המספרים שהופיעו ליתרת זכות בחשבון, סכומים שזוכו בחשבון. השלב השני נערכו ניטרולים שנבעו משיקים חוזרים ושנבעו מכל מיני הפקדות מסוימות שאמנם הסכומים היו זניחים אבל ממקורות שיכולתי לזהות, כמו, אם סכומים שהופיעו על שם קופ"ח מכבי, הפניקס, סכומים שיכולתי לזהות ולכן מטעמי שמרנות הם נוטרלו.

ש. אבקש להגיש את אותם דפי עבודה גם לגבי גיל תום, יש 3 מסמכים שנוגעים לחב' גיל תום, " (ר' פרוטוקול עמ' 82, ש' 28 – עמ' 84, ש' 5)

וראו גם

"נערכו ניטרולים שנבעו משיקים חוזרים ושנבעו מכל מיני הפקדות מסוימות שאמנם הסכומים היו זניחים אבל ממקורות שיכולתי לזהות" (עמ' 83, ש' 32-30).

113. כך גם נקבע בהכרעת הדין (סעיפים 37-40, 53-58)). בכך הקל המשיב עד מאד עם המערער. שכן, על מנת שחוב אבוד יותר כהוצאה בהתאם לסעיף 17(4) בפקודה, אין די בכך ששיק יחזור. שיק, כידוע, יכול לחזור ממגוון סיבות (לרבות מסיבות טכניות: כגון, העדר חתימה, אי התאמה בין הסכום בספרות לסכום במילים וכיו"ב). אלמלא נטרל המשיב שיקים שחזרו, סכום ההכנסה שהיה מיוחס למערער היה גבוה בכ-8 מיליון ש"ח (ר' ניירות העבודה מש/41-מש/45ג). בהתאם לדין, על המבקש לנכות חוב אבוד כהוצאה, מוטל הנטל להוכיח כי החוב אינו ניתן לגביה באמצעים מקובלים או כי עלות גבייתו צפויה לעלות על הסכום שייגבה.

114. בהקשר זה מן הראוי לציין כי היה זה דווקא העד מטעם המערער, ר"ח אורי לזר, שהעיד כי בתחום ניכיון השיקים "בהכרח יש בו חובות אבודים"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

ש". אתה טוען שיש חוב אבוד אז אתה צריך לבוא כר"ח ולהוכיח איזה שהם מאמצי גבייה,

ת. נראה לי שאתה מתבלבל, הצגתי שהתחום הזה הוא תחום שבהכרח יש בו חובות אבודים והבאתי כדוגמא כתבה מהימים האחרונים ומכאן ועד שאני אציג לך הליכים שהמערער ניהל בנושא חובות אבודים נראה לי שהמרחק הוא רב. **"(פרוטוקול עמ' 78, ש' 17).**

115. העובדה כי המערער לא הצביע על לקוחות או על חובות אבודים בצירוף עדותו של ר"ח אורי לזר – מביאים למסקנה המסתברת כי המערער, לא עסק בתחום של ניכיון שיקים כפעילות עיקרית.

116. לסיכום: האמור מלמד כי המשיב התחשב בשיקים חוזרים וכתוצאה מכך ניטרל סכום של כ-8 מיליון ש"ח מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער בשנות המס 2002-2008. כמו כן, כאמור, המשיב מסכים לייחס 23.67% מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער בשנות המס 2004-2008 כהכנסה מניכיון שיקים, ולקבוע כי **ההכנסה החייבת מעיסוק זה היא 606,300 ש"ח, מתוך הכנסה של 4,570,102 ש"ח, כך שאחוז הרווחיות הוא 13.26%.**

שומת ההוצאות

המערער טען כי המשיב טעה בכך שקבע שומה בגין עסק ולא הביא בחשבון שלעסק יש גם הוצאות.

117. ראשית, המערער לא הציג ראיה שמלמדת על הוצאה שהוציא לצורך פעילותו העסקית. אכן, לעיתים, נכון פקיד השומה להתיר הוצאות גם ללא אסמכתאות. אולם, זאת כאשר בידי הנישום להצביע על הוצאה **קונקרטית** שהוצאה על ידו, כגון: רכישת מלאי או ציוד, דמי שכירות, הוצאות שכר, הוצאות מימון, הוצאות שיווק וכיו"ב. בענייננו, המערער נמנע מלפרט מהו תחום עיסוקו.

118. שנית, על מנת שיהיה בידי המשיב לשום הוצאות לפי מיטב השפיטה נדרש שיתוף פעולה מצד הנישום. כזאת לא היה בענייננו. ראו קטעים מחקירתו של המפקח מכפש:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דז'לדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

"ש. תספר על ההליך השומתי, ת. בשלב שני התיק הועבר לטיפול וכמו בכל תיק ברגע שמוגשת השגה עוברים על ההשגה, על תוכנה, על טיעוניה, מזמנים את נציג, את בא כוחו של הנישום/הנישומה לדיון ובמקרה הזה פניתי למשרד שטראוס לזר שייצג את ניסים בהליך וקבעתי דיון והגיע מייצג בשם גיא פייגנבוים, הגיע למשרדי, כשהצגתי לו את הממצאים של העבודה אז הוא אמר שהוא יבדוק את הדברים והוא יישב עם ניסים ויברר ויחזור אליי. לאחר מכן נקבע דיון נוסף, הגיעה מישהי אחרת היות וגיא היה בחו"ל, וגם שם אמרו שיבדקו וכו' וכו', ז"א, ניתן זמן וניתנה הזדמנות, ז"א, לאמת, להפריך את כל הדברים האלה וזה לא קרה, לא היה שיתוף פעולה למעט מייל אחד או שניים שהיו לקונים וקצרים, לא היה שיתוף פעולה. באין שיתוף פעולה ההכנסות שנמצאו בחשבונות הבנק שמקודם הצגתי נזקפו כהכנסה לניסים כהכנסה מעסק, היות והתמונה שהשתקפה מחשבונות הבנק הייתה של עסק במלוא מובן המילה, התכיפות והמחזוריות של הפעולות בחשבון הבנק, הנפח של הפעולות בחשבונות הבנק, המנגנון, התמונה שהשתקפה הייתה של עסק לכל דבר ועניין." (פרוטוקול ע' 84)

119. מקובלת עליי טענת המשיב שכאשר נישום אינו מצביע על הוצאה קונקרטית שהוציא, ברי שאין אפשרות לשום את הוצאותיו לפי מיטב השפיטה. כעניין של מדיניות ראויה, בנסיבות מעין אלה, אין מקום להפחית מההכנסה שיוחסה סכומים לצורך הוצאות שאין כל דרך לאמדם.

אמינותו של המערער

120. מותב זה התייחס לשאלת אמינותו של המערער כבר במסגרת ההחלטה על הבקשה לביטול פסק הדין שניתן כנגד חברת החבובות (ראו לעיל). בהחלטה נכתב בזו הלשון:

"אבהיר כי גרסאותיו הסותרות של המבקש בדבר מעמדו בחברה

מטילה צל כבד על אמינותו. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור,

כפי שהוגשה בתיק ע"מ 414-09-12 דז'לדטי נ' מדינת ישראל נכתב

בסעיף 15 כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דז'לדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

"המערער אינו בעל מניות בחברות "החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ חפ. 512892191", "גיל תום טריידינג בע"מ חפ. 511958308" ובאבלס אימפוריום סחר (1996) בע"מ חפ. 512377383" (להלן: "החברות") המפורטות בנימוקי השומה, הוא איננו מכהן או כיהן בעבר כמנהל או דירקטור בחברות נשוא הערעור. למערער אין זכות לסכומים האמורים בחשבונות החברות והם בודאי שאינם שלו" (ההדגשה שלי א.ס.).

ולעומת זאת, בתיק הפירוק הגיש המערער תצהיר שם נכתב:

"הייתי מנהל החברה ומורשה החתימה משנת 2006 ועד פירוקה. לפני, ניהל את החברה אחי, יהושע דז'לדטי. לאחר שנקלע לקשיים, יהושע העביר לידי את הניהול החברה, כאמור בסעי' 1."

עמדה זו של בית המשפט אושרה בבית המשפט העליון (כב' השופט סולברג) אשר דחה בר"ע וחייב את המערער באופן אישי בהוצאות בשיעור של 25,000 ₪ (למרות שמדובר בביטול פסק הדין שניתן כנגד החברה)

121. לא ניתן לתת אפוא אמון בעדותו של המערער. הטעם לכך הוא כי טענותיו של המערער נמצאו שקריות ביחס לעניינים שבליבת המחלוקת. המערער החל במסירת גרסאות שקריות במסגרת ההליכים השומתיים, כך בתאריך 6.5.12 נמסר מטעם המערער "לנישום אין כל קשר לחברות (בבל, חבובות וגיל תום), למעט העובדה שאחיו של הנישום ניהל את החברות" (מש/5/11); ובתאריך 24.5.12 נמסר "... כי לעולם לא היה בעל מניות ו/או מנהל ו/או מורשה חתימה במי מהחברות..." המערער טען טענות שקריות גם בנימוקי הערעור (2012), שם טען כי אין לו קשר לשלוש החברות (שם, בס' 15); עוד טען המערער כי הוא אינו עוסק בניכיון שיקים (שם, בס' 19, 37 ו-56); כאשר עם התקדמות הליכים אלו החל המערער לטעון טענה הפוכה, לפיה עיסוקו היה רק בניכיון שיקים.

122. בהכרעת הדין מצא בית המשפט להקדיש חלקים נרחבים להתנהלות המערער ולגרסאותיו השקריות (ראו סעיפים 59-69 ו-99 בהכרעת הדין). בנסיבות ענייננו, שקרים אלו לבדם צריכים להביא לדחיית הערעורים. ראו ע"א 765/18 חיון נ' חיון, פס'



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דז'לדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

25-35 (נבו, 1.5.19) שם קבע בית המשפט העליון "סבורני, כי שקרים אלו של בעל דין הנוגעים לעניינים המצויים בליבת המחלוקת – הם לבדם – צריכים היו לשמש בסיס לדחיית תביעתו ללא צורך בניתוח ראיות נוספות".

123. גם בהליך זה שיקר המערער בעדותו עת טען כי קיבל פסק דין לטובתו בערכאה הראשונה בעניין חברת טוטוקרד, אשר בוטל – כך נטען – בשל אי-הופעה לדיון בערעור (פרוטוקול עמ' 23, ש' 17-31), וכלשון המערער:

"פסק הדין שקיבלתי לטובתי ולטובת החבובות בוטל בשל אי הופעה שלי לערעור ולמעשה הוא התחמק מהחוב".

עיון בפסק הדין ת"א (שלום ת"א) 59131/06 חבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ נ' טוטוקרד בע"מ (נבו, 23.3.10) (מש/2) מעלה כי פסק הדין ניתן לטובת טוטוקרד, ונקבע בו כי לא ניתנה לה כל תמורה בגין השיקים. כמו כן, בניגוד לנטען, לבית המשפט המחוזי התייצב ב"כ המערער, עו"ד ברמי והערער שהוגש נדחה בהמלצת בית המשפט, ולא מחמת אי-התייצבות (ע"א (מחוזי ת"א) 26562-05-10 חבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ נ' טוטוקרד בע"מ (נבו, 29.3.11)).

124. יצוין כי בתי המשפט קבעו בהליכים משפטיים נוספים כי המערער טען טענות שקריות, החסיר פרטים או נהג בחוסר תום לב:

המערער, נהג בחוסר תום לב, ביחס ליכולותיו הכלכליות: בספטמבר 2014, טען המערער כי אין לו יכולת כלכלית לצלם דפים (מש/18), ובמרץ 2015 טען המערער כי אין לו יכולת להפקיד 49,000 ש"ח בקופת בית המשפט (מש/19). אולם, בתאריך 15.6.15 רכש המערער בכ-3.5 מיליון ש"ח 27,399,787 מניות של חברת גרינסטון (12.77 אג' למניה) (מש/20). בהקשר זה לא ניתן שלא לתמוה כיצד טוען המערער, בסעיף 48.2 בסיכומיו המשלימים, כי העובדה שחולטו לו 38.8 מיליון ש"ח הקשתה עליו לגייס הגנה ראויה. המערער מכוון בכך לת"פ (מחוזי ת"א) 13742-04-11 מדינת ישראל נ' דז'לדטי (17.2.16) (אושר בע"א 1872/16 דז'לדטי נ' מדינת ישראל (נבו, 18.5.17), שם הורה בית המשפט המחוזי על חילוט הסכום הנזכר מן המערער. אולם, מדובר בנכסים שנתפסו עוד בשנת 2011. כאשר, כמפורט, ביוני 2015 רכש המערער מניות בכ-3.5 מיליון ש"ח, מה שכמובן מעיד על יכולות כלכליות ניכרות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

125. בת"פ 13742-04-11 קבע בית המשפט כי המערער שיקר (פס', 74 ו-91 בהכרעת הדין) וכי העבירות בגינן הורשע המערער שם הן עבירות מרמיתיות (זיוף בנסיבות מחמירות, שימוש במסמך מזויף וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות).

126. בת"פ (שלום ת"א) 8184/07 מדינת ישראל נ' אפ.טי.אס.איי.אס ייזום והשקעות בע"מ וניסים דזלדטי (23.3.14) (מ/ש/6), במסגרתו הורשע המערער בעבירה לפי סעיפים 216(4) ו-224א בפקודה, נקבע כי המערער שיקר: "להתרשמותי, בנה הנאשם, לצרכי העדות, ובאחור רב, גרסה שקרית ומלאכותית..." (שם, בעמ' 82).

127. בת"א (מחוזי מרכז) 12676-02-09 blue point overseas inc נ' ישראל מקו אינק' (נבו, 9.11.10) (מ/ש/10) מצא בית המשפט כי את עדותו של המערער לא מהימנה: "אומר כבר כעת כי עדותו של דג'לדטי, שהיה כאמור עד התביעה היחיד, עשתה רושם שלילי מובהק בכל הנוגע למהימנותה" (עמ' 5).

128. יובהר כי פסק דין זה הוגש מכיוון שהמערער טען שאין לו קשר לחבובות. אולם, בהתאם למסמכי רשם החברות של החבובות (מ/ש/8) blue point overseas inc רשומה כבעלת מניותיה החל מתאריך 26.3.06, לאחר שאלה הועברו לה מחברת אפ.טי.אס.איי.אס ייזום והשקעות בע"מ (אשר המערער הורשע בגין אי-הגשת דוחותיה כאמור (מ/ש/6 הנ"ל)).

129. כפי שעולה מ-מ/ש/10 ת"א 12676-02-09 שהתנהל בבית משפט זה בפני כב' השופט מנהיים בעניין בלו פוינט נגד ישראל מקו, טען המערער במסגרת ההליך כד: "התובעת היא חברה שעיסוקה במסחר ומימון בתחומים שונים. במקור היה גם מר ניסים דג'לדטי, שהוא מבעלי מניותיה של התובעת (וליתר דיוק, על פי דבריו בעדותו, בעל מניותיה היחיד ומנהלה הכללי) ומי שפעל מטעמה ובשמה בפרשה נשוא התביעה" (פס' 2)

130. יצוין כי כאשר נשאל המערער בעת דיון בבקשה מטעמו לביטול פסק דין בע"מ (מחוזי מרכז) 43570-01-11 החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה, מה הקשר שלו לחברת blue point, טען המערער כי הוא לא היה בעל מניותיה (מ/ש/17: עמ' 4, ש' 6-7). גרסה שכמובן סותרת את טענתו בהליך מ/ש/10. בשולי דברים אלה יוער, כי מההליך מ/ש/10 הנ"ל ניתן ללמוד – ולו לכאורה – כי בניגוד לדברי המערער, יש לו פעילויות עסקיות נוספות, וראו שם: "תביעה כספית שסכומה ליום הגשתה עומד על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

3,712,000 ₪ 'מטעמי אגרה', כלשון כתב התביעה. בכתב התביעה נאמר כי היא מבוססת על מה שכונה 'קנוניה חובקת עולם' שנועדה "לגזול (מהתובעת 1) את נזיד העדשים לו היתה זכאית בדין כדמי ייזום ותיווך בעסקה לרכישת זכויות בחטיבת קרקע בארה"ב המהווה שדה לחיפוש ו/או קידוח נפט, ואשר הובטחו לה על ידי מי מהנתבעים' הציטוט לעיל לקוח מהפתיח לכתב התביעה") (ההדגשה הוספה – הח"מ).

131. **לסיכום עניין זה:** ענייננו בערעורי מס בהם נטל הראיה והשכנוע מוטלים על המערער. המערער, כמפורט, וכפי שגם נקבע בהליך הפלילי, טען טענות שקריות בפני המשיב; המערער המשיך לטעון טענות שקריות בנימוקי הערעור (2012) מטעמו; כך גם במסגרת עדותו טען המערער טענות שקריות. לאור האמור, מקובלת על בית המשפט, עמדת המשיב שמדובר במקרה קיצון של בעל דין אשר לא ניתן לתת אמון בעדותו ומשכך משקל עדות אפסי. כך בפרט שעה שהמערער לא העיד עד שיכול לתמוך בטענותיו וכאשר לא הוגשה ראיה כלשהי לשם תמיכה באותן טענות, וכל טענותיו נותרו כטענות בעלמא. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה כי המערער הורשע בעבירות מרמה ובעבירות מס שטמון בהן יסוד מרמתי חמור. כמו כן, כפי שעולה מההליכים המשפטיים שפורטו, לרבות שלושת ההליכים הפליליים, המערער אינו נרתע מאי-אמירת אמת בבית המשפט.

התייחסות לטענות המערער בסיכומיו ובסיכומיו המשלימים (טענות שלא נדונו לעיל)

132. לעניין טענת המערער בסיכומיו כי הוא מבקש לסיים את ההליך בהסכמה, ללא הכרעה שיפוטית. מדובר בטענה אשר אין זה מן הראוי להביאה בסיכומים. שבמשך שמונה שנות ניהול ההליך, לא הוצעה מטעם המערער הצעה ממשית לסיום המחלוקת. (הצעה לשלם 3% מהשומה אינה יכולה להיחשב כהצעה ממשית ראו סעיף 12 לתשובת המשיב מיום 24/9/19) גם כאשר בית המשפט הציע לסיים את ההליך בהתאם להוראת סעיף 79א(א) לחוק בתי המשפט גרר המערער רגליים ולא נתן תשובה (ראו למשל תשובת המשיב מתאריך 24.9.19 בבקשה 6 ובקשה 9 מתאריך 6.11.19 בע"מ 23490-03-18).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

133. המערער טען, בסעיף 12 בסיכומיו, כי המשיב הטעה את בית המשפט בכך שבישיבה שהתקיימה בתאריך 17.12.13 מסר כי יש שתי דירות מעוקלות, מהן ניתן להיפרע, ואילו בישיבה שהתקיימה בתאריך 7.1.16 הודיע המשיב כי לא ניתן להיפרע מאת המערער. אין ממש בטענה זו. הדירות שעוקלו במסגרת הליך לפי סעיף 194 (ה"פ (מחוזי מרכז) 13-06-32703), היו תפוסות, בשל בקשה לחלטן, במסגרת הליך פלילי שנוהל נגד המערער (ת"פ 11-04-13742 מדינת ישראל נ' דזלדטי (נבו, 21.7.15)). והדירות אכן חולטו במסגרת גזר הדין שניתן בתאריך 17.2.16.

134. המערער טען, בסעיף 4 בסיכומיו המשלימים, כי המשיב ביסס את השומה שנקבעה על בסיס תחשיבים שאינם נכונים. המערער אינו מצביע על טעות קונקרטית כלשהי. לא זו אף זו מערער שלא שיתף פעלה עם פקיד השומה לא יכול להישמע בטענה זו שתחשיבי המשיב אינם נכונים. יש לשים אל לב שהמערער לא הציע תחשיב אחר מטעמו.

135. המערער טען, בסעיפים 56-57 בסיכומיו המשלימים, כי פרש את כל העובדות הנדרשות לצורך תשלום מס אמת. אין ממש בטענה זו. גם בסיכומיו נמנע המערער מלפרט מהי הכנסתו או הכנסתו החייבת. ממילא, המערער לא הוכיח מהי העמלה בגין כל אחד מהשיקים שלטענתו ניכה במסגרת פעילותו בענף ניכיון השיקים. ונזכיר כי המערער לא ניהל ספרים. עדות המערער אינה מפורטת אלא מציגה תיאוריה שאינה מגובה בעדות או במסמך.

136. המערער טען, בסעיף 58 בסיכומיו המשלימים, כי יועץ המס ורואה החשבון נטרלו הפקדות והחזרות של שיקים כדי שלא לייצר הפסד מס גדול. בסעיף 68 בסיכומיו המשלימים, טען המערער כי הפקדות בחשבון הבנק של החבובות לא נרשמו בהתאם להוראות רואה החשבון. המערער כאמור לא העיד את יועץ המס או רואה החשבון ומשכך טענה זו לא הוכחה. מכל מקום, האחריות לאמור בדוחות היא של המערער, ולא בכדי הוא הורשע בגין השמטת הכנסה מהדוחות. ראו בהקשר זה האמור בסעיף 107 בהכרעת הדין, שם בין היתר קבע בית המשפט: "האחריות לדיווחי החברה חלה על מנהל החברה, משהמאשימה הוכיחה את ניהולו ושליטתו המלאה של הנאשם [המערער] בנאשמות 3-5 [שלוש החברות], בצדק הואשם כפי שנאשם בכתב האישום".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

137. בסעיף 44 בהכרעת הדין, מפרט בית המשפט כי המערער הוא שהנחה את יועץ המס קרמר שלא להכליל את סכומי ההפקדות בהכנסה של החברה, שכן – כך העיד יועץ המס – המערער טען כי אותן הפקדות נוגעות לעניין פרטי שלו. בסעיף 47 בהכרעת הדין אימץ בית המשפט את עדותו של קרמר וממילא קביעה זו חלה בענייננו, בהתאם לסעיף 42 לפקודת הראיות, וכלשון הכרעת הדין:

"לאחר בחינת עדותו של יועץ המס קרמר והראיות הנוספות הקיימות מצאתי ליתן אמון בעדותו של קרמר ביחס להעדר קיומן של ספרי הנהלת החשבונות וביחס להסברי הנאשם לתקבולים שהתקבלו... אדגיש כי הניסיון על ידי הנאשם להטלת האשם להשמטת ההכנסות בקשר לדיווחי נאשמת 3 [החבובות] על יועץ המס קרמר איננה יכולה להתקבל. המדובר בטענה כבושה ומיתממת שאיננה מבוססת ואף איננה הגיונית ובוודאי שאין בה כדי לשמש הגנה לנאשם".

138. המערער טען, בסעיפים 60 ו-113 בסיכומיו המשלימים, כי הוא לא משך כספים לכיסו וכי הוא אף העביר 500,000 ש"ח מכיסו כדי לכסות הפסדי החבובות. לגבי הטענה לאי-משיכת כספים. כמפורט, מאחר שהמערער שלט בשלוש החברות ובחשבונות הבנק, בהעדר ראיה לסתור, קמה חזקה כי בכספים שנמשכו נעשה שימוש אישי. ומשהמערער לא הציג ראיה כלשהי לשימוש שנעשה בכספים שנמשכו, דין הטענה להידחות.

139. לעניין ה-500,000 ש"ח שהמערער טוען ששילם מכיסו. כוונת המערער היא לחלק מהסכום בסך כ-1,000,000 ש"ח, שבגינו הורשע בהכרעת הדין, במסגרת האישום הראשון, בהשמטת הכנסה. כמפורט, מדובר בהכנסה של המערער שלא יכולה להיות מחלוקת שלא שולם מס לגביה, ודי בכך כדי לדחות את הטענה לפיה לא היה על המשיב למסות סכום זה שהופקד בחשבון החבובות ומשם מצא את דרכו לכיסו של המערער.

140. המערער טען, בסעיף 64 בסיכומיו המשלימים, כי **"מנהל סניף הבנק בהליך הפלילי אישר... באמצעות מסמכים לפיהם המערער הצטרף כבעל זכות חתימה בשנת 2006, למניעת זרימת כספים מן החברה, בניגוד לאינטרס החברה"**. המערער אינו מצביע היכן נאמרה אמרה מעין זו. המשיב גם לא איתר אמרה כאמור. מכל מקום, גם אם ישנה עדות כגון זו, ממילא לא ניתן לנתק מהמארג הראייתי הכולל, בפרט שדבר כגון זה לא נקבע בהכרעת הדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

141. המערער טען עוד, בסעיף 64 בסיכומיו המשלימים, כי מכיוון שהפקיד את הכספים לחשבונות הבנק של בת זוגו ובנו באופן גלוי המסקנה המסתברת היא שאין לראותם כהכנסה. אין ממש בטענה. כבר נפסק, אמנם בהקשר אחר, כי אין רלבנטיות לכך שניתן היה לפעול בדרך מתוחכמת מזו שננקטה, והדברים יפים גם לענייננו – ראו ע"פ 2333/07 תענן נ' מדינת ישראל, פס' 255 (נבו, 12.7.10):

"חוק איסור הלבנת הון אינו מבחין בין פעולת הסתרה 'מתוחכמת' לבין פעולת הסתרה שהיא 'פשוטה' ואינו מבחין בין פעולות הסתרה קשות לגילוי לבין כאלה שניתן לגלותן באמצעות חקירה פשוטה.

142. מכל מקום, המערער לא הציג ראיה כלשהי למקור ממנו הופקדו הכספים, ועל כן דין הטענה להידחות.

143. המערער טען, בסעיף 74 בסיכומיו המשלימים, כי עניין שינוי חזית המחלוקת תלוי ועומד. יש ממש בטענה זו. הטענה נבדקה בעת כתיבת פסק הדין, ומסתבר שבתיק 414-09-12 הגיש המערער ביום 7/2/17 בקשה לזמן לעדות את מר כהן מרשות המיסים. (1) מתגובת המדינה, שהוגשה ביום 12/2/17, ושהתנגדה להעדותו, עולה כי מר כהן הגיש חוות דעת מטעם המדינה בהליך גישור שהתקיים בתיק הפלילי. בית המשפט לא איפשר העדתו של כהן מאחר שהדבר מהווה שינוי חזית באשר הוא סותר את נימוקי הערעור שהוגשו מטעם המערער. ביום 16/2/17 הגיש המערער מבלי ליטול רשות, נימוקי ערעור מתוקנים. לאחר שהתקבלה תשובת המשיב שהתנגד לשינוי חזית ניתנה ביום 12/12/17 החלטה בפרוטוקול לפיה בית המשפט לא איפשר חשיפתה של חוות הדעת של מר כהן שניתנה בהליך הגישור הפלילי. באשר לחוות דעת נכתב: "רצה המערער להגיש חוות דעת יכול היה לעשות זאת על פי הדין דבר שלא נעשה." אמנם רק בשעת מתן פסק הדין שם בית המשפט לבו לכך שלא ניתנה החלטה בבקשה לתיקון נימוקי ערעור. יחד עם זאת מההחלטה עולה שאם היה המערער מבקש להציג חוות דעת מטעמו, היה הדבר ניתן לו. משום מה המערער התעקש לעשות שימוש בחוות דעת של המדינה שהוגשה בהליך הגישור הפלילי.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

144. המערער טען, בסעיפים 75-76 בסיכומיו המשלימים, כי אחיו הוא שניהל את החבובות וכי מעורבותו החלה בשנת 2006. דין הטענה להידחות. מדובר בטענות עובדתיות שעומדות בסתירה להכרעת הדין. מבלי לגרוע מיתר הטענות ראו אישור על שליטה וזכויות חתימה מתאריך 13.9.04 (צרופה ע.ש. 4 ב-מש/47א)

145. המערער טען, בסעיף 84 בסיכומיו המשלימים, שיש ליתן משקל רב לעדותו של ר"ח אורי לזר, הואיל והוא גורם ניטראלי. מדובר בעד מטעם המערער שאף משמש כרואה חשבון שלו החל משנת 2009. בתמצית יצוין, שכעולה מעדותו של ר"ח אורי לזר, אין לו ידע אישי על פעילותו העסקית של המערער, ולא עלה בידו להצביע על מה הסתמך במסקנותיו למעט אמירות כלליות. אין לראות בעדותו משום חוות דעת מומחה. יחד עם זאת, היה ניתן לקבל עדותו כמומחה אם היה מכין חוות דעת בהתאם לפקודת הראיות, הכוונה לחוות דעת שהייתה עומדת במבחן החקירה הנגדית.

146. המערער טען, בסעיף 91 בסיכומיו המשלימים, כי תמוה שהמשיב לא העיד את רואה החשבון של החבובות. המערער טען כי הוא לא יכול לזמנו לעדות הואיל והוא שימש כעד בהליך הפלילי. הודעת ר"ח קרמר מתאריך 7.6.07 הוגשה כ-מש/47א ועדותו בהליך הפלילי מתאריך 16.4.15 הוגשה כ-מש/47ב, שם גם עמד לחקירתו הנגדית של המערער. עדותו נותחה בהרחבה בהכרעת הדין (ראו סעיפים 43-47 ו-105-107). בית המשפט בתיק הפלילי העדיף את עדותו של ר"ח קרמר על פני עדותו של המערער. בסתירה לטענתו בדבר חשיבותו של עד זה, טוען המערער, בסעיף 102 בסיכומיו המשלימים, כי דווקא יש להוציא עדויותיו מתיק בית המשפט.

147. לעניין ההודעה, של ר"ח קרמר ב"כ המשיב טענה שההודעה נגבתה במסגרת החקירה שהתנהלה בעניינו של המערער, חומר החקירה התקבל בפקיד שומה חקירות עמד בפני פקיד השומה כאשר יצאה השומה והוצאו הצווים. כדי לסבר את האוזן, חלק מהעבודה של יחידות חוקרות ברשות המיסים היא לחקור בין היתר עניינים שמוצפים על ידי פקיד שומה אזרחי בבקשה לבדוק עניינים כאלה ואחרים, ולכן בוודאי שההודעה הזאת רלוונטית וההודעה הזאת עמדה גם בפני פקיד השומה.

148. לעניין עדות מר קרמר בתיק הפלילי, המשיב ביקש להגישה רק בכדי להשלים את התמונה, בדיוק כשם שהמערער הגיש עדויות של פקידת השומה גב' מיכל אייזנשטט,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

שנגבו במסגרת אותו הליך פלילי. כך גם ניתן להגיש את ההודעה מכח סעיף 10 (ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978 לאמור:
"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי."

לפיכך בקשת המערער להוצאת עדותו של קרמר מהתיק נדחית.

149. המערער טען, בסעיפים 95-96 ו-106 בסיכומיו המשלימים, כי מר מכפש טיפל הן בשלב א' והן בשלב ב', ולכן בהתאם לסעיף 150א' בפקודה, דין השומה להתבטל. עוד טען המערער כנגד שיתוף הפעולה עם גורמי האכיפה שאמונים על הצד הפלילי.

150. מי שקבעה למערער שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב) בפקודה ("שלב א") היא גב' אסנת אליאייב. מי שקבע למערער שומה בצו בהתאם לסעיף 152(ב) בפקודה ("שלב ב") הוא מר נריה מכפש. מר מכפש היה מתמחה של גב' אליאייב. מר מכפש לא רק שלא הפעיל שיקול דעת בשלב א', אלא שכלל לא יכול היה להפעיל שיקול דעת באותה עת הואיל והוא הוסמך כמפקח רק בתאריך 1.8.11 (ראו מינוי והרשאת עוזרי פקיד שומה י"פ 6294, עמ' 6603 (15.9.11)), כלומר, לאחר מועד הגשת ההשגה (בתאריך 26.6.11) (מ"ש/46). מעבר לכך, כנלמד מהראיות, מר מכפש קיים דיונים עם מייצגי המערער בתאריכים 22.2.12 (מ"ש/29) ו-23.4.12 (מ"ש/30), בנוסף להתכתבות בדואר אלקטרוני (מ"ש/31; מ"ש/46).

151. על אף שמר מכפש לא זכה לשיתוף פעולה מצד המערער, עיון בשומה בצו מלמד כי חלק מטענותיו של המערער בהשגה התקבלו. למשל, התקבלה הטענה כי אין לייחס את ההפקדות שבוצעו בחשבונות הבנק בשנים 2003-2005, כהכנסה בשנת 2006. כנלמד מנימוקי השומה (2018) הדבר הביא להפחתת מיליוני ש"ח מההכנסה שיוחסה למערער. דברים אלה מלמדים כי מר מכפש הפעיל שיקול דעת עצמאי. מקובלת עלי טענת המשיב שהמעורבות של מר מכפש בשלב א' התמצתה בעבודה טכנית שנעשתה יחד עם מתמחה בפרקליטות מיסוי וכלכלה של בחינת חשבונות הבנק הרלבנטיים וסיכום סכומי ההפקדות, לאחר נטרול של חלקן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

152. מדובר, בעבודה שלא בכדי נותבה למי ששימש כמתמחה. ההחלטה שסכומים אלו הם הכנסה חייבת הייתה של גב' אליאייב, וממילא היא שהפעילה את שיקול הדעת. בהתאם לפסיקה אין צורך בניתוק מוחלט בין הגורם שהחליט בשלב א' לבין הגורם שהחליט בשלב ב' (רא ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופתוח בע"מ נ' פ"ש באר שבע, פס' 10 (נבו, 12.5.13):

"מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הפרדה זו אינה מחייבת ניתוק מוחלט בין המחליט השומה למחליט בהשגה" (מודגש במקור).

153. יתר על כן, נראית לי טענת המשיב כי אף אם נפל דופי באופן ההתנהלות הרי שמדובר בפגם שאינו יורד לשורשם של דברים, ואשר ממילא רופא בהליך המשפטי גופו, ומשכך, וממילא, יש להפעיל את דוקטרינת הבטלות היחסית שחלה גם בערעורי מס (ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מסמ"ק נתניה (נבו, 17.11.14); פסק דינו של מותב זה בע"מ (מחוזי מרכז) 40520-01-11 אמבה השקעות בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה, פס' 36-37 (נבו, 5.5.16)), באופן שלא יביא לביטול השומה. בפרט, בהתחשב בעובדה כי המערער הורשע בעבירות חמורות, בהתחשב בסכומי ההכנסה שבמחלוקת, ובהתחשב בכך שבעקבות ההרשעה ממילא יכול היה המשיב לקבוע למערער שומה בצו בהתאם לסעיף 147(א)(1)-(2) בפקודה, גם לשנות המס 2006-2008.

154. עצם ההסתייעות בגורמי אכיפה שאמונים על הצד הפלילי בתיקים מורכבים ועל ממצאיהם, לא רק שאינו פסול אלא מחויב המציאות, ובוודאי שאינו מצביע על אי-הפעלת שיקול עצמאית. המפקח מכפש עומת עם דברים שאמר בתיק הפלילי ונוכח טענת המערער שמר מכפש לא הפעיל שיקול דעת עצמאי החליט מותב זה כדלקמן בהחלטת ביניים מיום 29/5/18 בעמוד 90:

החלטה

"בפרוטוקול הדיון מיום 21.10.14 בתיק פלילי 9173-08-12 נאמר:

ש. תאשר לי שעל סמך מידע שקיבלת מפקיד שומה חקירות ת"א, החלטת

לייחס לפעילות של החברות, אשת הנאשם ובנו-לנאשם?

ת. אני לא החלטתי על דעת עצמי. אני כנציג פקיד שומה ומאחורי עמדו

עוד אנשים.

ש. אתה מוסמך לקבל החלטה כזו לבד?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

ת. יש לי סמכות לקבוע שומה לפי מיטב בדיקותיי, אלא ששומה בכדי שתאושר פורמלית, ההחלטות באות מלמעלה. זה מבנה היררכי. יש לי אפשרות לבדוק מה שאני רואה לנכון כדי להגיע להכנסתה האמיתית של חברה.

ש. מי הם הדרגים או האנשים הנוספים שנתנו לך הנחיה לבצע כך את הבדיקה?

ת. פקידת השומה – מיכל איזנשטט. היועמ"ש – תמר לומברוז; הרכזת שלי – נוגה אלפסי.

ש. בוריס גורביץ גם היה מעורב בזה?

ת. אני חושב שכן. למיטב זכרוני, מיכל היתה מעורבת בזה. בוריס הוא סגן פקיד השומה"

מהדברים הללו עולה כי העד מכפש כאשר ביצע את השומה הסתמך על מידע שהועבר לו מגופים אחרים ברשות המיסים אך אין להבין מדברים אלה בשום פנים ואופן כי לא הפעיל את שיקול דעתו. ניתן להבין בהחלט מתוך הדברים שהעד הפעיל את שיקול דעתו על סמך מידע שקיבל מגופים שונים ברשות המיסים ואינני רואה פגם בדרך פעולה זו."

התוצאה היא שיש לדחות את טענת המערער שהמפקח לא הפעיל שיקול דעת עצמאי.

155. המערער טען, בסעיפים 94 ו-97 בסיכומיו המשלימים, כי לא היה מקום לזקוף את כל ההפקדות בחשבונות הבנק כהכנסה וכי היה ערוב בין רמת היחיד לרמת החברה. אין ממש בטענה.

ראשית, כמפורט, לא כל ההפקדות בחשבונות הבנק נזקפו כהכנסה. סכומים שניתן היה לזהות את מקורם נוטרלו.

שנית, הוסבר לעיל כי בהתאם לדין, מכיוון שהמערער שלט בחשבונות הבנק יש מקום לזקוף את הסכומים כהכנסה שלו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

שלישית, ממילא כאמור בסיכומים אלה הסכים המשיב לייחס חלק מההכנסה החייבת להכנסה שמקורה בניכיון שיקים.

156. המערער טען, בסעיפים 101-103 בסיכומיו המשלימים, כי כיום ידוע במה עסקה החבובות, וכי לא היה מקום "לערבוב" בין ההיבט האזרחי להיבט הפלילי, בין היתר בהתחשב בכך כי בית המשפט שדן בהליך הפלילי – לא קבע שומה לתשלום. אין ממש בטענה. המערער לא הוכיח מה היו כל פעילויותיה של החבובות, ואת שיעור הכנסותיה מפעילויותיה השונות. אין ממש גם בטענה לערבוב פסול כביכול בין הצד הפלילי לצד האזרחי. הצד הפלילי עניינו רק בהכנסה שהושמטה, כאשר ההכנסה החייבת אינה חלק מיסודות העבירה ומשכך מובן כי אין היא נקבעת במסגרת הכרעת הדין; הצד האזרחי עניינו ההכנסה החייבת שנגזרת מאותה הכנסה, כאשר מובן כי הנטל הוא על המערער להוכיח את טענותיו בקשר עם הוצאות וכד'. משכך, מובן כי יש קשר – אך לא זהות – בין הצד הפלילי לצד האזרחי. אין גם מניעה מלהסתמך על הודעתו ועדותו של ר"ח קרמר. מדובר בחומרים רלבנטיים. בנסיבות העניין, העובדה כי העדות בבית המשפט מאוחרת לשומה שהוצאה אינה מונעת את השימוש בה (רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (נבו, 2.4.15).

157. המערער טען, בסעיף 111 בסיכומיו המשלימים, כי כעת יש שיתוף פעולה מצד המערער. לא התרשמתי שהמערער משתף פעולה עם המשיב. המערער מלא טענות כרימון אך לא נותן תשובות משמעותיות לטענות המשיב. הכלל הוא שהנטל הוא על המערער, שהמידע בידיו, להזים את השומה שהוצאה לו. המערער לא עמד בנטל. כך למשל המערער מלין על כך שלא הייתה התחשבות בהוצאותיו. כיצד יכול המשיב להתחשב בהוצאות אם המערער לא טורח להבהיר מהן הוצאותיו.

158. המערער טען, בסעיפים 114-123 בסיכומיו המשלימים, כי גביית מס אמת היא ערך בעל חשיבות רבה בדיני המס. אולם, מעבר לאמירה כללית זו, המערער אינו מצביע על כל פגם בשומה שנקבעה לו, על רקע טענותיו בהליכים השומתיים והכשותיו את כל הפעילויות שיוחסו לו. שוכנעתי שהשומה שנקבעה למערער, על ההפחתות השונות מההכנסה החייבת שיוחסה בצווים, משקפת שומת אמת מתונה. בהינתן שחלק מטענות המערער בשלב ההשגה התקבלו, מה גם שמלכתחילה נטרל המשיב שיקים חוזרים שלא הוצגה כל ראיה שהפכו לחובות אבודים בשנות המס נושא הערעורים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-414 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 18-03-23490

תיק חיצוני:

לסיכום

159. ענייננו בערעורי מס בהם נטל הראיה והשכנוע מוטלים על המערער, שטען טענות שקריות בפני המשיב בנימוקי הערעור (2012) ובמסגרת עדותו. לאור האמור, בית המשפט אימץ את עמדת המשיב שמדובר במקרה קיצון של בעל דין אשר לא ניתן לתת אמון בעדותו ומשכך משקל עדותו אפסי. אי אמון זה מתחזק שעה שהמערער לא העיד עד, שיכול לתמוך בטענותיו וכך גם לא הוגשה ראיה משמעותית כלשהי לשם תמיכה באותן טענות, וכל טענותיו נותרו כטענות בעלמא.

160. מאחר שבהכרעת הדין נקבע שהמערער הוא "המוציא והמביא" בשלוש החברות והוא שפעל בחשבונות הבנק שלהן, ומכיוון שלא הוכח על ידו כי לא עשה בכספים שנמשכו מחשבונות הבנק הנזכרים שימוש אישי, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב לקבוע למערער תוספת הכנסה על בסיס אותם הסכומים שבהכרעת הדין נקבע כי הושמטו מהכנסותיהן של שלוש החברות.

161. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה כי המערער הורשע בעבירות מרמה ובעבירות מס שטמון בהן יסוד מרמתי חמור. כפי שעולה מההליכים המשפטיים שפורטו, לרבות שלושת ההליכים הפליליים. המערער אינו נרתע מאי-אמירת אמת בבית המשפט.

162. בית המשפט אימץ את טענת המשיב שכאשר נישום אינו מצביע על הוצאה קונקרטית שהוציא, ברי שאין אפשרות לשום את הוצאותיו לפי מיטב השפיטה. כעניין של מדיניות ראויה, בנסיבות מעין אלה, אין מקום להפחית מההכנסה שיוחס סכומים לצורך הוצאות שאין כל דרך לאמדם.

163. למרות האמור לעיל לפנים משורת הדין המשיב התחשב בשיקים חוזרים וכתוצאה מכך ניטרל סכום של כ-8 מיליון ש"ח מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער בשנות המס 2002-2008. כמו כן, המשיב הסכים לייחס 23.67% מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

בשנות המס 2008-2004 כהכנסה מניכיון שיקים, ולקבוע כי ההכנסה החייבת מעיסוק זה היא 606,300 ש"ח, מתוך הכנסה של 4,570,102 ₪.

164. בהתאם להכרעת הדין, בה נקבע כי המערער עסק בניכיון שיקים החל מאמצע שנת 2004 והסכמת המשיב לייחס 26.37% מתוספת ההכנסה שנקבעה למערער, בשנות המס 2008-2004, לפעילות עסקית בתחום ניכיון שיקים (ומתן הלוואות), תוספת "ההכנסה החייבת" שיש לייחס למערער היא 33,591,748 ש"ח, כמפורט בטבלה שצורפה לסיכומי המשיב.

165. המחוקק ביקש להעניק למנהל "שיקול דעת רחב" בהפעלת סמכותו לפי סעיף 147, ובד בבד הגביל סמכות זו בזמן: שנה מיום ההרשעה. מכך למדים כי המחוקק ממילא נתן דעתו לשיקול של חלוף הזמן ולא יזון שיש לערכו בין עיקרון סופיות השומה לעיקרון מיסוי אמת. דינה של טענת המערער בקשר עם הפעלת הסמכות לפי סעיף 147, בנסיבות המקרה דינן – להידחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 414-09-12 דזלדטי נ' מדינת ישראל - פקיד שומה פתח תקוה
ע"מ 23490-03-18

תיק חיצוני:

166. שוכנעתי שהשומה שנקבעה למערער, על ההפחתות השונות מההכנסה החייבת שיוחסה בצווים, משקפת שומת אמת מתונה. בהינתן שחלק מטענות המערער בשלב ההשגה התקבלו, מה גם שמלכתחילה נטרל המשיב שיקים חוזרים שלא הוצגה כל ראיה שהפכו לחובות אבודים בשנות המס נושא הערעורים. טענת המערער שהמפקח לא הפעיל שיקול דעת עצמאי נדחית.

הערעור נדחה אפוא. המערער ישלם למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 75,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל. ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 10/5/22

ניתן היום, כ"ד ניסן תשפ"ב, 25 אפריל 2022, בהעדר הצדדים.

א/חיקם סטור

אחיקם סטור, שופט, סגן הנשיאה

a.
b.