



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1409-06-18 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער:

יצחק אביתר
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

המשיב:

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1
2

פסק דין

3
4
5

פתח דבר ורקע עובדתי נדרש:

1. המערער, יצחק אביתר (להלן – המערער) הגיש ערעור על שומות בצווים שהוצאו לו על ידי המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) לשנות המס 2010-2013 (להלן – שנות המס שבערער).
 2. בכל המועדים הרלבנטיים לערעור דנא היה המערער בעל מלוא הון המניות והמנהל של החברות א.י. אינטר גולד סחר בע"מ, א.י. גולד פיין בע"מ ו-א.י. אביבים נכסים והשקעות בע"מ (להלן – החברות). על פי הנטען החברות עסקו במסחר בזהב.
 3. המערער והחברות הורשעו על פי הודאתם על ידי בית המשפט המחוזי בתל-אביב – יפו, כבוד השופט ירון לוי, במסגרת הסדר טיעון בת"פ 21218-07-13 בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף בשל ניכוי תשומות על פי חשבוניות פיקטיביות ובהתחמקות מתשלום מע"מ.
- המערער הורשע ב- 69 עבירות לפי חוק מע"מ, בין היתר עבירות של שימוש במרמה או תחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס בנסיבות מחמירות ועבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין ובכוונה להשתמט מתשלום מס בנסיבות מחמירות. החברות הורשעו אף הן בהיקף גדול של עבירות מס מהסוג האמור, כאשר סכומי המס אשר ביחס להם הורשעו המערער והחברות עמדו על עשרות מליוני ₪. היקף החשבוניות בהן הורשע המערער עמד על 887 חשבוניות פיקטיביות, בסכום כולל בסך 329,344,718 מיליון ש"ח, כאשר המע"מ הנובע מהן עמד על סכום של 47,709,450 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 החברות הורשעו בכך שקיבלו לידן וניכו 740 חשבוניות פיקטיביות בסכום כולל של מעל
2 273 מיליון ₪, אשר המע"מ הנובע מהן עומד על מעל 38 מיליון ₪.
- 3 על המערער הושת עונש מאסר בפועל של 54 חודשים וכן ענישה נלווית של קנס בסך
4 700,000 ₪ ומאסר מותנה. על החברות הושת עונש של קנס סמלי בסך 1,000 ₪ בלבד לכל
5 אחת מהן נוכח העובדה כי אינן פעילות.
- 6 מנהל מע"מ הוציא לחברות שומות כפל מס והן הגישו ערעור על שומות אלו לבית המשפט
7 המחוזי בת"א במסגרת ע"מ 14-06-23243, אשר נדון בפני כבוד השופט ה' קירש. ערעורן
8 של החברות על שומות כפל המס נדחה (פסק דינו של כבוד השופט קירש צורף כנספח ב'
9 לתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב).
- 10 המשיב הוציא לחברות שומות לפי הוראות פקודת מס הכנסה, לפיהן קבע כי אחוז הרווח
11 הגולמי שדווח על ידי החברות בשנות המס נשוא הצווים היה נמוך מהמקובל בענף (0.99%
12 ו- 1.37%). על כן, קבע המשיב את הכנסותיהן החייבות של החברות לפי אחוז רווח גולמי
13 של 4%.
- 14 בנוסף, המשיב חייב את החברות בשנות המס נשוא השומות בהכנסה בגובה מס התשומות
15 שקיזזו החברות שלא כדין בגין חשבוניות פיקטיביות, וזאת על פי הכרעת הדין הפלילית
16 נגדן. שומת החברות היתה שומה חלופית לשומת המערער.
- 17 המשיב הוציא למערער שומות בצווים לשנות המס שבערעור בהן הוא חוייב כמי שהפיק
18 הכנסות בגובה מס התשומות שקוזזו שלא כדין בגין החשבוניות הפיקטיביות על ידי
19 החברות – זאת, כשומה הראשית, וכשומה חלופית חוייב המערער כמי שקיבל לידיו
20 דיבידנד מתוך ההכנסות האמורות שנצמחו בידי החברות בגובה מס התשומות שקוזזו
21 כאמור שלא כדין על ידן.
- 22 החברות לא הגישו ערעורים על השומות בצווים שהוצאו להן כאמור על ידי המשיב.
23 כתוצאה מכך – שומות החברות הפכו סופיות וחלוטות ביום 25.2.2018, בחלוף 30 הימים
24 ממועד משלוח (ומסירה במייל) של השומות לידי החברות ביום 25.1.2018.
- 25 יצויין, כי רק לאחר דיון ההוכחות שהתקיים בערעור זה ולאחר החלפת מייצג על ידי
26 המערער, הוגשו על ידי החברות בקשות להארכת מועד להגשת ערעוריהן. בקשות ארכה
27 אלו נדחו על ידי בפסק הדין שניתן ביום 19.8.19 במסגרת התיקים ע"מ 19-05-26101, ע"מ
28 19-05-26395 וע"מ 19-05-26621.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1409-06-18 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

8. ברי אפוא, כי המשמעות האופרטיבית החד משמעית של אי הגשת ערעורים על ידי החברות היא שהחברות לא חלקו כלל על קביעת המשיב בדבר שיעור הרווח הגולמי, אך מה שבעיקר רלבנטי לענייננו בערעור דנן הוא כי החברות לא חלקו על קביעת המשיב לפיה נצמחה בידן הכנסה בגובה מס התשומות שקוּזו על ידן שלא כדין בגין חשבוניות פיקטיביות.
- יש להבהיר כבר עתה: כתב האישום הפלילי בו הודו המערער והחברות על פי הסדר טיעון, ייחס למערער, לחברות ולנאשמים האחרים באותו כתב אישום הונאת מס מסועפת, מתוחכמת ורבת משתתפים (ראו תיאור העובדות שב"כתב האישום המתוקן לאור הסדר טיעון" כפי שפורט בגזר הדין שניתן ביום 8.9.2014 בעניין המערער והחברות - צורף כנספח א' לתצהיר המשיב), אשר כתוצאה ממנה נגרע מקופת המדינה מס בסך כולל של למעלה מ- 90 מיליון ₪. חלקם של המערער והחברות בהונאת מס זו עמד על מעל 47 מיליון ₪. על פי כתב האישום שבהסדר הטיעון אדם בשם סמואל כוכב רכש "זהב שחור" (זהב ללא תיעוד) שמקורו ברשות הפלסטינאית ובמקומות נוספים, לשם מכירתו בישראל. המערער, החברות ויתר הנאשמים הודו בכך כי קנו את "הזהב השחור" מאותו סמואל כוכב ומכרו אותו ללקוחותיהם, ביניהם יצואני זהב מישראל למדינות שונות. על מנת לאפשר את החדרת הזהב השחור לשוק המקומי בישראל יצרו המערער והחברות עם יתר הנאשמים כסות חשבונית פיקטיבית רציפה, אשר הציגה מצג כוזב של התנהלות חוקית לכאורה של הסחר בזהב השחור.
- המערער והחברות פעלו יחד עם כוכב ועם אדם בשם חיים אביסרור לקבלת חשבוניות פיקטיביות מחברת חיים אביסרור בע"מ שמנהלה היה אותו חיים אביסרור.
- כלל הנאשמים והמערער והחברות ביניהם הואשמו והודו בכך שיצרו מצג שווא של רכישת ומכירת זהב לגיטימית ובדרך זו הוציאו העוסקים על פי כתב האישום, לרבות אותו חיים אביסרור, חשבוניות פיקטיביות למערער ולחברות כאשר בפועל לא התקיימו עסקאות אמת בין המערער והחברות לבין אותה חברת חיים אביסרור, וכל הפעילות נועדה "להכשיר" את הזהב השחור שקנו מכוכב ואת הכנסתו לשוק המקומי.
- בפועל, יצאה חשבונית בגין רכישת הזהב השחור, כאשר מס העסקאות בשלב הראשון של שרשרת רכישות הזהב – לא שולם מעולם, ובהמשך קיזזו החברות, כמו גם יתר הנאשמים, את מס התשומות, כך שבסופו של יום קופת הציבור יצאה נפסדת בגובה סכום מס העסקאות. סכום זה – בהתאם לכתב האישום וגזר הדין – הוא זה שיוחס כהכנסה בידי החברות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

9. בהתאם למצב הדברים, לפיו החברות לא הגישו ערעורים על השומות בצוויים שהוצאו להן והשומות הפכו חלוטות, נתקיימה ישיבת קדם המשפט הראשונה בערעור דן ביום 17.9.18. באת כוח המשיב ציינה באותו דיון (עמוד 3 שורות 25-21) כי החברות לא הגישו ערעור, על כן שומת ההכנסות של החברות בשל קיזוז התשומות שלא כדין הינה חלוטה והיא לפיכך נקודת המוצא גם בערעורו של המערער, הנוגע לייחוס אותן הכנסות של החברות למערער כמשיכת דיבידנד.
- בנוסף, ונוכח הנסיבות האמורות של אי הגשת ערעור על ידי החברות, באותו דיון נתבקש המשיב להבהיר האם הוא עומד על שומתו הראשית כלפי המערער או שמא מתמקד הוא בשומה החלופית של הכנסה מדיבידנד.
10. ביום 14.10.18 הודיע המשיב כי הוא חוזר בו מהשומה העיקרית אותה הוציא למערער וכי הוא עומד על השומה החלופית בלבד – היינו: על שומת ההכנסה כדיבידנד למערער בשל כספי מס התשומות (תוספת ההכנסה) שהתקבלו בחברות שבשליטת המערער, כאשר המשיב רואה במערער כמי שמשך כספים אלו לידי מהחברות. המשיב הודיע, אפוא, כי הוא ממקד את טענותיו על פי האמור בסעיף 7 להודעה המפרשת את נימוקי השומה ובהתאם לסכומי החיוב המופיעים בו.
11. ביום 6.11.18, לאחר שהוגשה תגובה מטעם המערער להודעת המשיב, ניתנה החלטה לפיה לא נמצא כל בסיס שלא לקבל את הודעת המשיב. לפיכך – השומה העיקרית שהוציא המשיב למערער בוטלה ונקבע כי הערעור יסוב רק על השומה החלופית – דהיינו על ייחוס הכנסה מדיבידנד למערער כאמור.
12. יצויין כי במסגרת ישיבת קדם משפט שנייה שהתקיימה בערעור דן ביום 10.12.18, בה חזר המשיב על עמדתו באשר לחיוב המערער במס בגין כספי מס התשומות שקוזזו שלא כדין, הודיע המשיב כי אם המערער יוכיח כי הכספים האמורים או חלקם לא הגיעו אליו אלא לידי אחרים – תתוקן שומת המשיב בהתאם. (ראה עמ' 8 לפרוקטוקול, ש' 22-21. כן ראה סעיף 8 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).
- 25 **שלב הבאת הראיות ומהלך דיון ההוכחות:**
13. נוכח העובדה כי המערער ביקש להוכיח כי הסכומים שבמחלוקת הועברו לצדדים שלישיים ולא נותרו בידי, נקבע הערעור לשמיעת ראיות, ובהחלטה שניתנה בסיומה של ישיבת קדם המשפט מיום 10.12.18 נקבעו המועדים להגשת תצהירי עדות ראשית וחווות דעת מומחה וכן, לאור העובדה כי המערער טען כי חוץ מעדותו שלו – יובאו על ידו לעדות שני רואי חשבון וכן חמישה ספקים שטען כי קיבלו כספים – נקבעו שני מועדי הוכחות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

14. המערער הגיש (באיחור) חוות דעת אחת של רו"ח מישל נמורה. לפני משורת הדין, ניתנה ארכה למערער להשלמת הבאת ראיותיו עד ליום 21.2.19, והוגשו על ידו תצהיר של המערער וכן חוות דעת של רו"ח שמואל פיטרמן. לא הוגש כל תצהיר של ספק כלשהו.
15. המשיב הגיש תצהיר עדות ראשית מטעמו של מר דוד אברהם, מפקח ראשי במשרדי המשיב, אשר הוציא את השומות נשוא הערעור.
16. בד בבד עם הגשת תצהיר המשיב, הוגשה גם על ידי המשיב בקשה להוצאת חוות הדעת של רו"ח נמורה ורו"ח פיטרמן מתיק הערעור דן. המשיב טען כי חוות הדעת של רו"ח נמורה ופיטרמן מתייחסות לשומות שהוצאו לחברות – הן לעניין שיעור הרווח הגולמי שקבע המשיב לחברות והן לעניין תוספת ההכנסה בשל מס התשומות שקוּזז שלא כדין – וכי שומות אלו הן חלוטות וסופיות ולא ניתן עוד לדון בהן "בדלת האחורית", באמצעות ערעורו של המערער.
16. למערער ניתנה זכות תגובה לבקשה להוצאת חוות הדעת מתיק הערעור, ובמסגרתה התנגד לבקשה וטען כי באמצעות חוות הדעת יוכיח כי סכומי המע"מ שהוצאו בחברות של המערער הגיעו לידיהם של אחרים – היינו: כי חוות הדעת ניתנו נוכח האפשרות שניתנה לו להוכיח כי כספי מס התשומות לא הגיעו לידי. המערער הוסיף אף טענות לגבי הסיבות אשר בגינן לא הוגש ערעור מטעם החברות.
17. דיון בבקשת המשיב להוצאת חוות הדעת של רואי החשבון התקיים בפתח דיון ההוכחות מיום 29.4.19.
19. באותו מעמד הבהיר בית המשפט למערער את הקשיים המשמעותיים המונחים לפתחו במצב הדברים שבו הודה והורשע בכתב האישום על פי הסדר הטיעון, וביתר שאת במצב דברים בו החברות לא הגישו ערעור על השומות בצווים שהוצאו להן והללו הפכו חלוטות וסופיות. בית המשפט אף הבהיר למערער כי הראיות שנדרש היה להביא בנסיבות הנ"ל הן ראיות לכך כי כספים אלו שהתקבלו בידי החברות, לא הגיעו לידי של המערער עצמו, על אף היותו בעל המניות השולט בחברות והמנהל הפעיל שלהן, אלא הגיעו לידי של צד שלישי כלשהו, אך ראיות כאלו לא הוצגו כלל וממילא לא הורם הנטל המונח על כתפי המערער.
26. לאחר הפסקה שנערכה בדיון הודיע המערער כי הוא מפטר את בא כוחו ד"אז, עו"ד סרור, מן הייצוג ועל כן דרש כי דיון ההוכחות יבוטל וידחה למשך 60 יום כדי שישכור שירותיו של עורך דין אחר. משהודיע בית המשפט למערער כי מועד ההוכחות שנקבע יתקיים כפי שנקבע – יצא המערער בסערה מאולם בית המשפט בלא נטילת רשות ורק לאחר שנתבקש לחזור לאולם, לאור העובדה כי פיטר את בא כוחו – חזר לאולם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

18. בפרוטוקול הדיון מיום 29.4.19 – עמודים 19-22 – ניתנה החלטה הן בעניין שחרורו מן הייצוג של עו"ד סרור והן בעניין בקשת המשיב להוצאת חוות הדעת של רואי החשבון נמורה ופיטרמן מתיק בית המשפט. בקשת המשיב – נתקבלה ונקבע כי חוות הדעת של רואי החשבון נמורה ופיטרמן, אשר מתייחסות לשומות של החברות לא יהיו חלק מחומר הראיות בערעור דנן ויש להוציאן מתיק בית המשפט.
- 6 עוד נקבע כי דיון ההוכחות יתקיים כסדרו על בסיס הראיות הקיימות מטעם הצדדים – קרי: תצהיר העדות הראשית של המערער ומנגד תצהיר העדות הראשית של עד המשיב.
19. באת כוח המשיב הודיעה כי היא מוותרת על חקירת המערער בכפוף לכך שהמשיב אינו מסכים לאמירות המצויות בתצהיר המערער, וזאת "כדי לחסוך דרמה נוספת מבית המשפט היום".
- 11 המערער אשר נשאל אם ברצונו לחקור את עד המשיב – השיב בשלילה.
- 12 לפיכך, ניתן צו לסיכומים. סיכומי המערער הוגשו על ידי מייצגו החדש, עו"ד ציוני.
- 13 **תמצית טענות המערער בסיכומיו:**
20. בעצת בא כוחו הקודם של המערער לא הוגשו ערעורים מטעם החברות, מאחר ושומותיהן הוגדרו כחלופיות; החברות ממילא לא פעילות וחטרות נכסים כך שפסק דין ביחס אליהן לא יעלה ולא יוריד; בשומה האישית למערער צוין מפורשות כי ככל שיוכח כי סכומי המע"מ הוצאו מהחברות והגיעו לידיו של צד שלישי – תתוקן שומת המערער; ערעור המערער ממילא מחייב הוכחת אותן טענות של החברות. על כן, הגשת ערעור בשם החברות לא היתה אפקטיבית, היתה יוצרת עלויות מיותרות למערער וסרבול מיותר של ההליכים.
21. אירועים שארעו במסגרת הדיונים בתיק המערער – ביטול השומה העיקרית נגד המערער והותרת השומה החלופית כדיבידנד וכן הוצאת חוות דעת של רואי החשבון מתיק בית המשפט – יצרו מצב דברים לא רצוי מבחינת המערער.
- 23 על כן, המערער עותר להחזרת התיק לשלב שמיעת הראיות ולביטול ההחלטות שניתנו בדיון ההוכחות מיום 29.4.19.
22. החברות הגישו בקשות להארכת מועד להגשת ערעוריהן לאור העובדה שהתנאים שהיוו את הבסיס להחלטתן שלא להגיש ערעור – השתנו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

23. אי הגשת הערעור בזמנו על ידי החברות אינו צריך להוות מחסום למערער להוכיח את טענותיו לגוף העניין לרבות לעניין אי-התעשרותן של החברות. הדבר דומה למצב של ערב לחייב שהנושה דורש ממנו לשלם חוב חלוט של החייב לאחר שהחייב לא התנגד לקיומו של החוב. לעמדת המערער, לערב יש זכות במצב כזה לטעון כל טענה כנגד עצם קיומו של החוב לגופו. על כן, גם אם יש חוב חלוט כנגד החברות בשל אי הגשת הערעור על ידן, הרי שאין בכך כדי למנוע מהמערער לטעון בערעור גם כנגד תוספת ההכנסה לחברות.
24. המערער והחברות הורשעו בקיזוז חשבוניות "זרות" ולא חשבוניות "פיקטיביות". המערער מפנה לעניין זה לאמירה המצויה בסייפת סעיף 38 לגזר הדין בעמוד 19 לגזר הדין.
25. לא הוכח ולא נטען כי הכספים נשארו בידי החברות או הועברו למערער. מכוח הגדרת החשבוניות כ"זרות" לא היתה מחלוקת כי הכספים שולמו למוציא החשבוניות – חיים אביסרור.
26. המשיב מסתמך באופן שגוי על הרשעת המערער והחברות בעבירות מע"מ, אף כי אין קשר בין הרשעה בקיזוז חשבוניות פיקטיביות או חשבוניות זרות במע"מ לבין מישור מס הכנסה. החברות שילמו את מלוא המע"מ לספק אביסרור ועל כן לא התעשרו.
27. מהחלטות בית המשפט שניתנו בקדמי המשפט בערעור זה עולה כי בית המשפט לא שלל מהמערער את האפשרות להביא ראיות כנגד עצם החוב של החברות. אלא שבפתח דיון ההוכחות החליט בית המשפט להורות על הוצאתן של חוות הדעת של רואי החשבון מתיק בית המשפט. מהחלטה זו על בית המשפט לחזור בו ולאפשר קיום דיון הוכחות מחדש, תוך שיתאפשר לבית המשפט להתרשם מחוות הדעת של רואי החשבון ולמערער יתאפשר לחקור את עד המשיב.
28. כתב האישום בו הודה והורשע המערער לא צורף כראיה וגם הכרעת הדין לא צורפה. המשיב לא הגיש בקשה לפי סעיף 42א' לפקודת הראיות. כתב האישום שצורף לתצהיר המשיב אינו כתב האישום בו הורשע המערער. כתב האישום לפי הסדר הטיעון בו הורשע המערער לא צורף כלל כראיה ועל כן לא ניתן כלל להסתמך על כתב האישום שצורף. המשיב אף לא צירף את רשימת החשבוניות נשוא כתב האישום לצורך ביסוס הסכומים שבשומתו.
29. השומות שהוצאו לכל אחת מן החברות הן לשנים שונות ואין התאמה בין השנים שאליהן מתייחס כתב האישום לשנים שבשומות בצווים שהוצאו לחברות.
30. החברות לא חילקו מעולם דיבידנד ומדובר בפיקציה מוחלטת, כאשר לא היתה החלטה על חלוקת דיבידנד בחברות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין גם קשר עובדתי ומשפטי בין הטענה שהמערער קשר עם אחרים לבצע פעולת מרמה
2 שתגרע את המע"מ מקופת המדינה ותעבירו לכיסו לבין דיבידנד.
31. המשיב לא הוכיח כי קיימת התעשרות של המערער בסכום של כ- 40 מיליון ₪ על פני 4
4 שנות המס שבערער, וזאת מאחר ולא היתה התעשרות שכזו. המערער הורשע בקיזוז
5 חשבוניות "זרות" ועל כן אין חולק שנרכשה סחורה ושולם בעדה, אלא שההרשעה היא על
6 כך שהחשבונות התקבלה מגורם אחר מזה אשר סיפק את הסחורה.
32. לחילופין, גם אם מתקבלת עמדת המשיב וההנחה היא שהחברות חילקו דיבידנד, הרי
7 שהיה על המשיב להפחית מהסכום המיוחס לחברות את מרכיב מס ההכנסה בכל שנה ורק
8 את היתרה יכולות היו החברות לחלק כדיבידנד. על כן, יש להפחית כ- 25% מהשומה של
9 כל שנה משנות המס שבערער.
10
33. לחילופין, המשיב לא יכול היה להוציא למערער שומה אלא היה צריך להוציא שומת
11 ניכויים לחברות, שכן חלה חובת ניכוי מס במקור על החברות במקרה של חלוקת דיבידנד.
12
34. לחילופין, גם אם מתקבלת עמדת המשיב לפיה המערער והנאשמים האחרים חתרו להרוויח
13 מקיזוז מע"מ שלא כדין, הרי שהיה על המשיב למסות את מרכיב הרווח ולא את מחזור
14 הפעילות הפלילית. המשיב לא הפחית מהשומה למערער שום סכום בגין ייחוס "הוצאות"
15 כלשהן, לרבות חלוקת ההתעשרות בין המערער לגורמים האחרים. המשיב צריך היה אפוא
16 למסות את הרווח על ידי הערכת מרכיב העלות.
17
35. המשיב לא בדק את דיווחיה של חברת חיים אביסרור בע"מ. אילו היה עושה כן היה למד
18 כי מלוא עסקאותיה דווחו למע"מ. בנוסף גם לא הוגש כתב אישום נגד חיים אביסרור
19 וחברת חיים אביסרור ובכך יש כדי להוכיח כי הספק הנ"ל דיווח כדין, ועל כן לא נגרע
20 מאומה מקופת המדינה. חוות הדעת של רואי החשבון נמורה ופיטרמן מאשרות את הרווח
21 הגולמי של החברות שהינו סביר ומתאים לפעילות בענף הזהב וכן כל התמורה התקבלה
22 כנגד חשבונות אשר שולמו ודווחו למע"מ.
23
36. הכרעת הדין המרשיעה ניתנה במסגרת הסדר טיעון ולא במסגרת קביעת ממצאים לאחר
24 שמיעת ראיות שני הצדדים וניתוחן. הסדר הטיעון נעשה לאחר שהמערער שהה 16 חודשים
25 במעצר עד תום ההליכים ובעקבות ייעוץ משפטי, שבדיעבד הסתבר כשגוי. הודאתו של
26 המערער בכתב האישום בהדר הטיעון נעשתה משיקולי עלות-תועלת, שכן הוסבר לו על ידי
27 מייצגיו כי אם ינהל את התיק הפלילי עד תום ירצה יותר זמן כעציר לצורך הוכחת חפותו
28 מאשר אם יודה בעבירות על פי הסדר הטיעון ויישא בעונש בגינן. על כן, ועל אף שלמערער
29 היו ראיות לצורך זיכוי – החליט להודות בכתב האישום על פי הסדר הטיעון.
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הכרעת דין פלילית מהווה ראייה לכאורה, לא כל שכן כאשר מדובר בהכרעת דין שבאה
2 בעקבות הודאה על פי הסדר טיעון.
37. פסק דינו של כבוד השופט קירש בערעור החברות על שומת כפל המס מתייחס לחברות ולא
4 למערער ובא כוח המערער ד"אז, עו"ד סרור, לא ביקש להביא ראיות לסתור. ושוב, מדובר
5 בחשבונות "זרות" ולא בחשבונות פיקטיביות. ממילא פסק דין אזרחי אינו יכול לשמש
6 ראייה במשפט אזרחי אחר.
38. טענת המשיב בערעור דן שקולה לטענה של עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס
8 הכנסה ועל כן, על פי הדין, נטל השכנוע מוטל על כתפי המשיב לכל אורך ההליך, והמשיב
9 לא עמד בו.
- 10 **תמצית טענות המשיב:**
39. אין כל מקום להחזרת הערעור לשלב ההוכחות. המערער לא טרח להגיש בקשה נפרדת
11 בעניין זה וטען טענה זו רק בסיכומיו. התנהלות דיונית זו הינה פסולה ואין לקבלה. ממילא
12 לגופו של ענין אין כל בסיס בדיון ואין כל טעם ענייני להחזרת הערעור לשלב הבאת הראיות.
13 המערער והחברות הודו בעובדות כתב האישום ועל כן אין מקום להתיר למערער או
14 לחברות להביא ראיות בסתירה להודאותיהם בהליך הפלילי.
40. החברות הגישו בקשה להארכת מועד להגשת ערעוריהן והמשיב התנגד לבקשה זו.
16
41. אין רלבנטיות לדוגמה אותה מביא המערער בסיכומיו לעניין טענות של ערב בעניין חוב של
17 חייב שלא חלק על החוב. במקרה דנן אין עסקינן בשני צדדים שונים כמו בדוגמה של החייב
18 והערב. במקרה הנדון, למרות האישיות המשפטית הנפרדת של החברות – המערער הוא
19 מנהלן הפעיל והרוח החיה בהן והוא אשר החליט שלא להגיש את הערעורים מטעם
20 החברות.
21
42. אין בסיס לטענות המערער לעניין קבילות מסמכים (כתב האישום וכד') שהוגשו מטעם
22 המשיב במסגרת תצהיר העדות הראשית. מכוח תקנה 10ב' לתקנות בית משפט (ערעורים
23 בענייני מס הכנסה) התשל"ט – 1978 רשאי המשיב להציג בפני בית המשפט את כל
24 המסמכים שעמדו לנגד עיניו בעת קבלת ההחלטה בהשגה, לרבות כתב האישום, הכרעת
25 הדין, גזר הדין, פסק דינו של כבוד השופט קירש ועוד.
26



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 למערער ניתנה ההזדמנות להגיש מסמכים אחרים מטעמו או לטעון טענות ביחס למסמכים
2 שהציג המשיב – אך לא עשה כן, ולפיכך אינו יכול להעלות לראשונה טענות אלו בסיכומיו
3 מאחר ומדובר בהרחבת חזית.
- 4 .43 המערער והחברות הורשעו על פי הודאתם בעבירות מס ובעשיית שימוש בחשבוניות מס
5 פיקטיביות. המערער, באמצעות החברות, קיבל לידיו מס תשומות אשר אותו לא שילמו
6 החברות מעולם, הכל תוך שימוש בתחבולות, בניית מערך חברות אשר לכאורה קונות
7 ומוכרות זהב ותוך הוצאה כביכול של חשבוניות מס תקינות. אלא שבחוליה הראשונה
8 בשרשרת הרכישות לא שולם מס התשומות אשר נדרש בחשבונית אשר לא הוצאה כדין.
9 מס תשומות זה הגיע לידי החברות בהן שלט המערער ומהן למערער עצמו. עובדות אלו
10 נובעות מכתב האישום בו הודו המערער והחברות, משומות החברות שלא הוגש עליהן
11 ערעור ומפסק דינו של כבוד השופט קירש בערעור החברות על שומת כפל המס. המערער
12 לא הביא מעולם ראיה כלשהי שעשויה להצביע על עובדות אחרות. המערער אינו יכול לחזור
13 בו מעובדות שבהן הודה בהליך הפלילי ובהן הורשע על פי הודאתו. על כן, אין מקום
14 להיעתר לבקשת המערער לחזור לשלב הבאת הראיות.
- 15 .44 אין כל קביעה פוזיטיבית בהליך הפלילי כאילו מדובר בחשבוניות "זרות" ולא בחשבוניות
16 פיקטיביות. מבנה החברות הכוזב אותו בנה המערער בכדי להונות את המדינה ולהתעשר
17 על חשבונה בגובה מס התשומות אותו דרשו ואף קיבלו החברות, שלא כדין, אינו מהווה
18 חשבוניות "זרות". עסקינן בחשבוניות פיקטיביות לצורך גניבת מס התשומות. אמירות בית
19 המשפט בגזר הדין אינן רלוונטיות שכן מדובר בשיקולים לקביעת העונש אך לא מדובר
20 בהכרעת הדין. דברים אלו נכונים גם ביחס לפסק הדין של כבוד השופט קירש.
- 21 .45 השומות נשוא הערעור דן עניינן משיכת דיבידנד של המערער מהחברות שבשליטתו.
22 שומות החברות הינן חלוטות והן מבוססות על תוספת הכנסה אותה קבע המשיב בהתאם
23 למס התשומות שנוכה שלא כדין בהתאם לכתב האישום. על כן, לא בכדי לא הוגש ערעור
24 על ידי החברות על השומות שהוצאו להן על ידי המשיב.
- 25 .46 יש להוסיף להכנסת המערער בשנות המס שבערעור הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 42(4)
26 לפקודה לשנת המס 2010 – סך של 5,336,000 ₪ לשנת המס 2011 – 9,235,000 ₪; לשנת
27 המס 2012 – 17,779,000 ₪ ולשנת המס 2013 – 7,547,000 ₪.
- 28 .47 ההכנסות שהושמטו מדוחות החברות אך התקבלו בפועל, נמשכו הלכה למעשה על ידי
29 המערער, שהינו הבעלים היחיד של החברות ומי שפועל בשמן. הכנסות אלו לא "נעלמו" והן
30 חייבות היו להגיע לכיס היחיד ששלט בכל המערך – דהיינו: לכיסו של המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

48. ברי כי החברות לא חילקו דיבידנד והצהירו על חלוקתו למשיב, אלא יש לראות בסיטואציה הנ"ל כחלוקת דיבידנד בפועל. המשיב פעל לקולא עת סיווג את ההכנסה המיוחסת למערער כהכנסה מדיבידנד ולא כהכנסה משכר עבודה לאור שיעורי המס הנמוכים יותר החלים על דיבידנד לעומת הכנסת עבודה.
49. סכום החיוב במס למערער הינו פרי גילום מס. דהיינו: המשיב יצא מנקודת הנחה שהסכומים שולמו למערער כדיבידנד בפועל, כסכום נטו, ועל כן לא היה מקום להפחית את המס החל על החברה.
50. המשיב פתח את הדלת בפני המערער להוכיח כי על אף הודאתו בכתב האישום הפלילי – הוא לא נהנה מכספי התרמית, אלא אחרים נהנו מהם. המערער לא הוכיח דבר וחצי דבר בעניין זה ומאחר ונטל הראיה מוטל על כתפיו והוא לא עמד בו – הרי שעליו לשאת בתוצאות מעשיו ומחדליו.
51. אין בסיס לטענת המערער לפיה היה על המשיב להוציא לחברות שומת ניכויים. המשיב רשאי להוציא למערער שומה ולחייבו בהכנסת דיבידנד ואין הוא מחוייב להוציא לחברות שומת ניכויים, לא כל שכן שעה שמדובר בדיבידנד שהתקבל בפועל בידי המערער.
52. אין בסיס לטענות המערער כי שומת המשיב משקפת מיסוי המחזור ולא מיסוי הרווח מהפעילות הפלילית. נטל הראיה להוכחתן של הוצאות שהיו כרוכות בהשגת ההכנסות נשוא הפעילות הפלילית רובץ לפתחו של המערער והוא לא הרימו. המשיב אינו יודע ואינו יכול לדעת האם היו למערער הוצאות בקבלת ההכנסות נשוא הפעילות הפלילית וככל שהיו – מה שיעורן. המשיב אינו עורך תדריך כלכלי של עלויות פעילות פלילית של קיזוז מס תשומות שלא כדין. אילו המערער היה מוכיח למשיב כי חלק מרווחי הפעילות הפלילית אשר יוחסו לו – הגיע לצד שלישי, היתה השומה מתוקנת בהתאם. עניין זה הובהר על ידי המשיב עוד בנימוקי השומה, אך המערער לא הוכיח דבר.
53. יש לדחות את טענת המערער לפיה ייחוס הכנסות הדיבידנד נעשה שלא כדין עקב הסתמכות המשיב על כתב האישום המתוקן. מדובר בטענה חדשה שלא נטענה וממילא לא הוכחה. על ידי המערער. המשיב מבהיר כי אינו מכיר כתב אישום מתוקן אחר מלבד זה אשר צורף לתצהיר העדות הראשית מטעמו. שומת המשיב נסמכת על גזר הדין הכולל את הכרעת הדין מיום 8.9.14. המערער הורשע בשימוש בחשבונות פיקטיביות בהיקף של מעל 329 מיליון ₪ אשר המע"מ הנובע מהן הינו בסך של כ- 47.7 מיליון ₪. מאחר ושנת המס 2009 שנכללה בכתב האישום היתה שנת מס סגורה, חייב המשיב את המערער בהכנסה מדיבידנד בגובה מס התשומות לשנות המס 2010-2013 ובסך הכל 39,897,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 כל הכנסות החברות שבשליטת המערער יוחסו לו ואין רלבנטיות לשוני בין הסכומים בין
2 החברות. המערער בחר שלא לחקור את עד המשיב בעניין זה וטעמיו עמו.

3 דין והכרעה:

4 54. כאמור לעיל, סיכומי הצדדים בערעור דן הוגשו טרם שניתן על ידי פסק הדין בעניין בקשות
5 החברות להארכת מועד להגשת ערעוריהן נשוא ע"מ 19-05-26101, ע"מ 19-05-26395 וע"מ
6 26621-05-19.

7 פסק הדין בעניין הבקשות להארכת המועד להגשת ערעורי החברות ניתן על ידי ביום
8 19.8.19 ובו נדחו כל טענות החברות, כמפורט בו, ובקשותיהן להארכת מועד להגשת
9 ערעורים – נדחו.

10 55. כפי שנקבע בפסק הדין הנ"ל, החברות בחרו בחירה מודעת ומושכלת שלא להגיש ערעורים
11 על השומות בצווים שהוציא להן המשיב. החברות לא איחרו את המועד אלא פשוטו
12 כמשמעו החליטו שלא להגיש את הערעורים. שיקולים טקטיים וייעוץ משפטי מסוים הם
13 שהנחו את החברות שלא להגיש ערעור, לאחר ששקלו את הסיכונים והסיכויים שבהגשת
14 הערעורים או בהימנעות מהגשתם. העובדה כי סיכון מסוים באי הגשת הערעורים התממש
15 בסופו של דבר (ובאופן צפוי ומסתבר), אינה מהווה "טעם מיוחד" המאפשר הארכת מועד
16 להגשת הערעורים. מטעם זה וממכלול הנימוקים שפורטו בפסק הדין בעניין בקשות
17 הארכה – נדחו הבקשות הנ"ל.

18 לפיכך, השומות בצווים שהוצאו לחברות – הינן סופיות וחלוטות.

19 56. משמעות העובדה כי שומות החברות הינן סופיות וחלוטות מבחינת המערער – הינה פשוטה
20 וברורה: לשלוש החברות נקבעה בשומות סופיות תוספת הכנסה בגין מס תשומות שנוכה
21 שלא כדין בסך כולל של 47,711,000 ₪.

22 בשומת המערער הבהיר המשיב כי חלק מסכום ההכנסות מיוחס לשנת המס 2009 שהינה
23 שנה סגורה במועד הוצאת השומות נשוא הערעור, על כן הפחית המשיב את הסכום של שנת
24 2009 והעמיד את תוספת ההכנסה על סך של 39,897,000 ₪.

25 57. הערעור שבפניי עוסק אפוא אך ורק בסוגיית תוספת ההכנסה למערער בגין קבלת דיבידנד
26 מהחברות, לאור תוספת ההכנסה שיוחסה להן כאמור בשל ניכוי מס תשומות שלא כדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

58. טרם שאדרש לטענות לגופו של עניין, יש להסיר מעל הפרק את טענות המערער לפיהן יש להשיב את הערעור לשלב הבאת הראיות. לא מצאתי כל ממש בטענות אלו של המערער, בשל מגוון טעמים שיפורטו להלן.
- ראשית**, צודק המשיב בעמדתו לפיה אין המדובר בטענה לסיכומים, אלא שהיה צורך בהגשת בקשה. אך המערער לא הגיש כל בקשה לחזור לשלב הראיות, אלא רק טען טענה שכזו בסיכומי טענותיו. עניין זה – אינו פרוצדורלי גרידא. כאשר מוגשת בקשה, בוודאי כזו הנשענת על טיעון עובדתי – כמו הטיעון עליו נשען המערער – יש להגיש תצהיר בתמיכה בעובדות המשמשות בסיס לבקשה. לצד שכנגד מוקנית זכות לחקור את המצהיר ולנסות להפריך את המסד העובדתי עליה נשענת הבקשה. זכות שכזו – אינה זכות דיונית, אלא מהותית. הזכות להעמיד גרסה נגדית או להפריך את גרסתו של הצד המגיש בקשה – הינה מיסודות ההליך האדברסרי. המערער שלל מן המשיב זכותו זו בהעלותו את הטענה בסיכומיו, ודי בכך כדי לדחותה.
- שנית**, כפי שפירטתי בפסק הדין אשר דחה את בקשות הארכה של החברות, השיקולים שהנחו את החברות שלא להגיש את הערעורים מטעמן – אינם שיקולים המצדיקים הארכת מועד וטענותיהן נדחו אפוא ושומותיהן נותרו חלוטות וסופיות.
- שלישית**, אירועים שארעו במסגרת השלב המקדמי ושלב הבאת הראיות בערעור זה – בוודאי שאינם מצדיקים חזרה לשלב הבאת הראיות. כאשר התייצבו הצדדים לערעור זה לישיבת קדם המשפט הראשונה ביום 17.9.18 – חלף זה מכבר המועד להגשת ערעורי החברות והן, כאמור, בחרו שלא להגישם. כתוצאה מכך – הפכו שומות החברות לסופיות. במצב דברים זה, כפי שפורט לעיל, התבקש המשיב על ידי בית המשפט להבהיר האם הוא עומד על שומתו העיקרית נגד המערער אם לאו. כפי שצינתי בפסק הדין בו נדחו בקשות החברות להארכת מועד להגשת הערעור, מצאתי כי הותרת השומה העיקרית על כנה מעוררת קושי שהרי משמעה כי אותה הכנסה מיוחסת הן לחברות והן למערער. ברי, איפוא, כי הבהרה כאמור היתה יותר מנדרשת ומתבקשת מצד בית המשפט, במסגרת הסמכות המוקנית לו על פי תקנה 143 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – **תקנות סד"א**) לברר את השאלות שבאמת שנויות במחלוקת בין הצדדים, למחוק כל דבר שאינו דרוש לעניין ולהורות כל הוראה שיש בה כדי לפשט ולהקל על ניהולו של ההליך. על כן, כל טרזניה שבפי המערער בעניין זה – אינה במקומה ויש לדחותה. יתר על כן, התממשות הסיכון שנטלו החברות באי הגשת הערעורים והשלכותיו של סיכון זה על שומת המערער – היו צפויים וממילא אינם יכולים לשמש עילה להחזרת התיק לשלב הראיות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בבחינת למעלה מן הצורך יאמר, כי מוטב היה אלמלא היה המערער טוען כי בית המשפט
2 התיר לו, או לא שלל ממנו, להביא ראיות כנגד שומת החברות. עיון בפרוטוקולי ישיבות
3 קדם המשפט מוביל למסקנה ברורה אחרת. ודי בכך.
- 4 גם ההחלטה שניתנה בעניין הוצאתן של חוות הדעת של רואי החשבון נמורה ופיטרמן מתיק
5 בית המשפט היתה החלטה נדרשת ומתבקשת נוכח העובדה כי שומות החברות הן חלוטות
6 ונוכח העובדה כי חוות הדעת נועדו לתקוף את אותן שומות חלוטות, וזאת לא ניתן היה
7 לקבל. יודגש, כי ממילא לא הובאה מטעם המערער כל הנמקה עניינית, ממשית או אחרת
8 שיש בה כדי להביא לשינוי החלטתי זו שניתנה בדיון מיום 29.4.19. בחוות הדעת של רואי
9 החשבון נמורה ופיטרמן לא היתה כל ראיה רלבנטית לצורכי ערעורו של המערער, דהיינו:
10 ראיה לכך שהכנסות החברות מניכזי מס תשומות שלא כדין – לא הגיעו במלואן לידי
11 המערער. חוות הדעת התמקדו, כאמור, בתקיפת שומות החברות. לא חל שום שינוי נסיבות
12 המצדיק את שינוי ההחלטה בדבר הוצאת חוות הדעת של רואי החשבון מתיק הערעור דנן.
- 13 **רביעית**, אי הגשת הערעורים על ידי החברות מהווה גם מהווה מחסום בפני המערער
14 מלטעון טענות ביחס לשומות החברות שהפכו לחלוטות. מצבו של המערער אינו דומה כלל
15 ועיקר למצבו של ערב לחוב של חייב שלא חלק על החוב, כפי שנטען בסיכומי המערער.
16 מעבר לעובדה המשמעותית מאוד כי לערב מוקנית זכות כזו בחוק הערבות, וזכות כזו אינו
17 מוקנית כלל למערער, הרי שכלל לא ניתן להשוות את מעמדו של המערער למעמדו של ערב.
18 לערב, על פי רוב, אין יכולת לשלוט בטענות המועלות על ידי החייב כנגד החוב לו הוא ערב.
19 לא זה הוא המצב בענייננו. המערער הוא המנהל הפעיל ובעל השליטה המלאה בחברות.
20 החלטות ביחס לחברות – יכולות היה להתקבל והתקבלו בפועל רק על ידי המערער. משמע,
21 שגם ההחלטה שלא להגיש ערעור בשם החברות – הינה החלטה שהתקבלה על ידי המערער
22 בכובעו כבעל השליטה והמנהל של החברות. יתר על כן, כפי שעולה בבירור מסיכומי
23 המערער (כמו גם מהבקשות להארכת המועד להגשת ערעורי החברות, אשר נדחו)
24 השיקולים שנשקלו ושעל בסיסן החליטו החברות (באמצעות המערער כמנהלן ובעל
25 השליטה בהן) שלא להגיש ערעור – היו שיקולים מבוססי מניעים ואינטרסים אישיים של
26 המערער, ולא של החברות. העובדה כי הייעוץ המשפטי שקיבל המערער ושבעקבותיו
27 הוחלט כי החברות לא יגישו ערעור – הסתבר כייעוץ שלא הניב את התוצאות המקוות –
28 אינה מהווה עילה להחזרת הדיון בערעורו של המערער לשלב הבאת הראיות.
- 29 **חמישית**, איש לא מנע בעד המערער מלהביא את הראיות הרלבנטיות לעניינו, כפי שחזר
30 המשיב והבהיר הן בסעיף 8 להודעה המפרשת את נימוקי השומה והן במסגרת דיוני קדם
31 המשפט. הראיות שצריך היה המערער להביא הן ראיות לעניין הגעת סכומי מס התשומות
32 שנזקפו כהכנסת החברות או חלקם לידי גורם אחר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער לא הביא שום ראיה ממשית בעניין זה, ומחדלו זה פועל לחובתו. חילופי מייצגים
2 – אף הוא אינו מהווה עילה להחזרת הערעור לשלב הבאת הראיות, שכן החלפת עורך דין
3 אינה מצדיקה "מקצה שיפורים", וממילא הראיות שמבקשים לחזור ולהביא הן אותן חוות
4 דעת של רואי החשבון, אשר כאמור אינן רלבנטיות ואינן "משפרות" דבר בעניין שומת
5 המערער.
- 6 כעת, אדרש לטענות לגופו של עניין. 59.
- 7 טוען המערער כטענה מרכזית בערעורו כי הוא והחברות לא הורשעו בעבירות של קיזוז
8 חשבוניות פיקטיביות אלא בקיזוז חשבוניות "זרות". אין בידי לקבל טענה זו.
- 9 **ראשית**, מן הטעם שטענה זו כלל אינה רלבנטית לערעור דן – שכן, השומה העומדת למבחן
10 במסגרת הערעור דן מתבססת על השומות החלוטות של החברות. כאשר ישנן שומות
11 סופיות שקובעות כי לחברות היו הכנסות בשנות המס שבערעור כתוצאה מקיזוז תשומות
12 שלא כדין – אין כל רבותא לטענת המערער בעניין היות החשבוניות "זרות" או
13 "פיקטיביות". ההכנסות של החברות מקיזוז התשומות שלא כדין – קיימות ואין יותר כל
14 חולק על כך. מאותן שומות חלוטות נגזרת שומתו של המערער על הכנסה מדיבינד. הא ותו
15 לא.
- 16 **שנית**, טענת המערער בעניין זה אינה נכונה. בגזר הדין שצורף לתצהיר המשיב, פירט כבוד
17 השופט לוי בפרוטרוט את עובדות כתב האישום בהן הודו הנאשמים בתיק הפלילי, ביניהם
18 המערער והחברות, ואשר בהן הורשעו – ראו סעיף 4 לגזר הדין, עמודים 10-3 לגזר הדין.
19 מעובדות כתב האישום כפי שפורטו בגזר הדין ברור כי אין המדובר בחשבוניות "זרות".
20 מדובר בחשבוניות פיקטיביות באופן מובהק. שכן, בפועל לא היו עסקאות אמת של מכירת
21 ורכישת זהב בין החברות לבין חברת חיים אביסרור. כל הוצאת החשבוניות, העברות
22 כספים והדיווחים – נועדו, כפי שהודה המערער, ליצור "כסות חשבונאית" להחזרת הזהב
23 השחור לשוק המקומי הישראלי. כל מערך החברות הוקם ונוצר למטרה זו. אמנם היתה
24 רכישה של זהב מאתו סמואל כוכב, אך זו למעשה היתה הרכישה היחידה – ובגינה לא
25 שולם מס עסקאות כלל, אך הוצאו חשבוניות פיקטיביות כאילו אמנם שולם מס העסקאות
26 על ידי החברות הרוכשות, כאשר בפועל – לא שולם המס.
- 27 על כן, ובכל הכבוד, הנסיון לטעון כאילו מדובר רק בחשבוניות "זרות", אשר כביכול רק
28 הוצאו לא בין הצדדים האמיתיים לעסקה – אינו יכול להתקבל, בוודאי לאור העובדות כפי
29 שהודו בהן המערער והחברות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כל מערך החברות והוצאת החשבוניות הינו פיקטיבי לחלוטין ונועד ליצור מסך עשן במטרה
2 "להלבין" את הזהב "השחור", להחדירו לשוק המקומי הישראלי, וזאת תוך הסתרת
3 העובדה כי לא שולם מס העסקאות בשלב הראשון של הרכישה של הזהב השחור מסמואל
4 כוכב, וממילא כי חשבוניות המס שהוצאו על ידו, ועל ידי יתר הנאשמים, הן פיקטיביות
5 בעליל. אוסיף כי המערער היה מ"אדריכלי" התוכנית הפלילית להונאת אוצר המדינה, כפי
6 העולה מעובדות כתב האישום המתואר בגזר הדין. מכאן שניסיון להתלות באמירה
7 מעורפלת ולא חד משמעית בעמוד 19 לגזר הדין, לפיה נתן בית המשפט המחוזי בתל אביב
8 למערער אפשרות לטיעון לקולא לעונש – דינו להידחות שכן אמירה זו אינה משנה את
9 העובדות כפי שהודו בהן המערער והחברות בהכרעת הדין.
- 10 **בנקודה זו אציין כי טענות המערער לפיהן המשיב לא הציג כראיה את כתב האישום**
11 **המתוקן הנכון או את הכרעת הדין או לא הגיש בקשה לפי סעיף 42א' לפקודת הראיות –**
12 **אין בהן כל ממש.** המשיב הוציא את השומות למערער בהתבסס על המידע והמסמכים
13 שהגיעו לידי. לא מצאתי כי נפל פגם בכך. גם אם כתב האישום המתוקן שצורף לתצהיר
14 המשיב אינו כתב האישום המתוקן לפי הסדר הטיעון – הרי שהמערער הוא זה שצריך היה
15 להציג את כתב האישום בו הודה והורשע ואת הכרעת הדין, אם סבור היה שיש בהם כדי
16 לשנות משומת המשיב. אך זאת לא עשה. יתרה מזו וכאמור לעיל – גזר הדין מפרט את
17 עובדות כתב האישום בהן הודו המערער והחברות.
- 18 **על כל זאת יש להוסיף כי ממילא לא היה צורך בנסיבות הערעור דן שהמשיב יגיש בקשה**
19 **לפי סעיף 42א' לפקודת הראיות.** שכן, המשיב באופן ברור הודיע כי הוא מסתמך על
20 השומות הסופיות והחלוטות של החברות, ומהן גוזר הוא את שומת המערער בגין הכנסה
21 מדיבידנד.
- 22 **ראוי עוד לומר מספר מילים בהתייחס לטענות שונות שהעלה המערער בסיכומיו במישור**
23 **הראיתי.**
- 24 המערער טען כי נטל הראיה מונח על כתפי המשיב שכן השומה מבוססת על טענה של עסקה
25 מלאכותית. טענה זו נטענה בעלמא, ללא כל ביסוס או נימוק, בבחינת "הנייר סובל הכל"
26 ולא מצאתי בה כל ממש. יובהר איפוא כי **נטל הראיה בערעור דן מונח על כתפי המערער**
27 **מתחילתו ועד סופו.**
- 28 ממילא אין גם כל יסוד לטענת המערער לפיה היה על המשיב לצרף את רשימת החשבוניות
29 נשוא כתב האישום לצורך ביסוס הסכומים הנקובים בשומת המערער. ושוב – המשיב
30 נסמך על השומות החלוטות של החברות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב הבהיר כי הכנסת המערער מדיבדנד הינה בהתאם לשומות החברות בהפחתת שנת
2 המס 2009 שהינה שנה סגורה. ככל שהמערער סבור כי סכומי ההכנסה אינם נכונים – עליו
3 הנטל להוכיח זאת, לא כל שכן שעה שבידיו מירב המידע והאמצעים להביא ראיות לכך.
4 וזאת לא עשה.
- 5 גם טענת המערער לפיה החברות לא החליטו על חלוקת דיבדנד וממילא לא חילקו לו
6 דיבדנד וכי מדובר בפיקציה – לאו טענה היא.
- 7 כאמור, קיימות שומות סופיות לפיהן לחברות היתה הכנסה בסכומי עתק – כ- 40 מיליון
8 ש, מניכוי מס תשומות שלא כדין. מנגד, טוען המערער כי החברות אינן פעילות עוד ואין
9 להן כל נכסים. המערער הוא בעל השליטה והמנהל הפעיל של החברות. הוא המוציא
10 והמביא בחברות ועל פיו ישק דבר. על כן, מקובלת עלי לחלוטין הנחת המשיב שבבסיס
11 השומה נשוא הערעור, לפיה הכנסות שהיו לחברות – הגיעו באופן טבעי לידי המערער,
12 השולט בהן, ואם לא לידי ממש, הרי לידי מי שבא מטעמו וממכוחו ואף במקרה אחרון זה
13 מדובר בהכנסת דיבדנד בידו. - שורת ההגיון והשכל הישר מוליכים בבירור למסקנה כי
14 הכנסותיהן של החברות – ועל כך שהיו הכנסות, לא ניתן עוד לחלוק – לא התפוגגו באוויר
15 העולם. אם וככל שרצה המערער להוכיח כי גורמים אחרים במערך הפעילות העברייני
16 המתואר בכתב האישום בו הודו המערער והחברות, ולא הוא עצמו או מי שבא מטעמו
17 ומכוחו, הם אלה שנהנו מאותן הכנסות של החברות מניכוי מס התשומות או מחלקן –
18 יכול היה להביא ראיות לכך, וזאת לא עשה. יודגש, כי טענה לאקונית בסעיף 5 לתצהיר
19 העדות הראשית של המערער לפיה מעבר לשכר המדוווח לא קיבל כל תשלום אחר מהחברות
20 לרבות דיבדנד – אין בה כדי להרים את נטל הראיה המונח על כתפי המערער.
- 21 יש לציין כי בנסיבות הקיימות ניתן היה לייחס למערער אף הכנסה משכר עבודה או דמי
22 ניהול ששולמו מהחברות, כך שהמשיב למעשה נהג לקולא במערער משחייבו בדיבדנד,
23 לאור שיעור המס הנמוך יותר החל על הכנסה מדיבדנד לעומת הכנסה אחרת.
- 24 העובדה כי לא נעשתה הכרזה בפועל על ידי החברות על חלוקת דיבדנד למערער – אין
25 משמעה כי לא חולק דיבדנד. התוצאה המתבקשת והמסתברת משומות החברות
26 וההכנסות הנובעות מהן, שהינן סופיות, היא כי בידי המערער נצמחה הכנסה בשל הכנסות
27 שהיו בחברות בשליטתו והתקבלו בידו או לפקודתו, והכנסות אלו מסווגות כדיבדנד. יש
28 לתת את הדעת בהקשר זה להגדרתו הרחבה של דיבדנד בחוק החברות, לאמור: **"כל נכס**
29 **הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת,**
30 **לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה"**.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 זאת ועוד, הבחינה אם תשלום ייחשב כדיבידנד לצורך מס הינה בחינה מהותית ולא
2 פורמלית, וגם אם החלוקה לא קיימה את הפרוצדורה הקבועה בחוק החברות, עדיין יתכן
3 ומדובר כדיבידנד לצורך מס.
- 4 ראו: ע"א 357/77 ברונשטיין נ' פקיד שומה ירושלים (12.4.1978); עמ"ה 221/00 פריצקר
5 נ' פ"ש חיפה (23.10.2002).
- 6 62. אשר ליתר טענות המערער לעניין חיובו כדיבידנד: המערער טען כי גם אם מתקבלת טענת
7 המשיב כי נצמחה בידו הכנסה מדיבידנד, עדיין לא היה מקום לחיבו במלוא הסכום, אלא
8 היה מקום להפחית מסכום זה את סכום מס החברות שהחברות כביכול שילמו על ההכנסה
9 שנצמחה בידן ורק על הפרש לחיבו כדיבידנד.
- 10 טענה זו היה בה ממש אילו היה המערער מצליח להוכיח כי הסכום שנכנס לכיסו היה נמוך
11 יותר מסכומי ההכנסות שנוצרו לחברות. המערער לא הצליח להוכיח זאת, ולפיכך הנתת
12 המשיב לפיה כספי ההכנסות ממס תשומות שנוכה שלא כדין שהיו בידי החברות, עברו
13 במלואם (בלא ששולם כל מס בגינם) לידי המערער – לא נסתרה במאום.
- 14 קביעה זו נכונה ויפה גם ביחס לטענת המערער כאילו חייב אותו המשיב במס על מלוא
15 מחזור ההכנסות מהפעילות העבריינית ולא רק על הרווח. גם אם אתעלם מכך כי המערער
16 למעשה מבקש כי המשיב יכיר בהוצאות שהוצאו לשם השגת הכנסה בלתי חוקית, עניין
17 המערער קושי כשלעצמו, הרי ככל שהיה המערער מוכיח כי הרווח שנצמח הינו נמוך יותר
18 מהמחזור – יתכן שניתן היה לשקול את תיקון השומות, אך גם זאת לא עשה. ממילא הנסיון
19 לגלגל לפתחו של המשיב את האשם ולטעון כי היה על המשיב להעריך את היקף
20 ה"הוצאות" פעילות עבריינית זו – לא יצלח.
- 21 63. אני דוחה אף את טענת המערער לפיה המשיב לא היה רשאי להוציא לו באופן אישי שומה
22 בגין הכנסת הדיבידנד וכי היה על המשיב להוציא לחברות שומת ניכויים. לא מצאתי כל
23 בסיס בדין לטענה זו. המשיב יכול לנהוג בהוצאת השומות – כך או כך, היינו: או להוציא
24 לחברות שומת ניכויים או להוציא למערער שומה על הכנסת דיבידנד או להוציא גם
25 לחברות וגם למערער – כשומות חלופיות, תוך הצהרה כי לא ייגבה את כפל המס הנדרש.
- 26 בכל מקרה, לא מצאתי כי נפל פגם כלשהו המצדיק התערבות בהחלטת המשיב להוציא
27 למערער שומות באופן אישי על הכנסה מדיבידנד כאמור.
- 28 64. לא מצאתי בכל יתר טענות המערער כל ממש, בוודאי לא באופן שעשוי לשנות את תוצאתו
29 של הערעור דנן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-06-1409 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 בשולי הדברים, אך לא בשולי העניין אציין, כי התרשמותי מהמערער היא כי הטקטיקה
2 הנקוטה בידו היא לטעון טענות מסויימות או לנקוט בדרך התנהלות מסויימת בהליכים
3 המשפטיים אותם ניהל או שהתנהלו נגדו – לצורך השגת מטרה מסויימת בהליך משפטי
4 ספציפי. אך אם וככל שהטענה או ההתנהלות המסויימת פועלת לחובתו של המערער בהליך
5 משפטי אחר – הופך המערער את עורו וטוען כנגד אותה טענה, או כאשר מתממש סיכון
6 מסויים בשל אותה טקטיקה משפטית – טוען המערער ליעוץ משפטי שגוי, וסבור הוא כי
7 אין לחייבו לשלם את "המחיר", וכי יש להתחיל הכל מהתחלה. כך, טענות המערער בעניין
8 הודאתו בעובדות כתב האישום על פי הסדר הטיעון. למערער טענות מן הגורן ומן היקב
9 מדוע הודה בכתב האישום על פי הסדר הטיעון. אלא שבסופו של יום, המערער רצה ליהנות
10 בגור הדין מההקלה הצפויה למי אשר מודה וחוסך בזמנו של בית המשפט. אולם את
11 ההשלכה הצפויה של הודאתו והרשתו בפלילים במסגרת שומות המס האזרחיות שהוצאו
12 לו – לא היה מוכן המערער לקבל על עצמו וניסה להשתחרר מאותה הודאה בטענות שאין
13 כל מקום לקבלן. כך גם היתה התנהלות המערער בכל הקשור והמתייחס לאי הגשת
14 הערעורים על ידי החברות – שנעשתה מתוך טקטיקה להשגת מטרות בערעורו האישי של
15 המערער. אלא שכשהסיכון שהיה טמון באי הגשת הערעורים – התממש, רצה המערער
16 לסוב על עקביו ולבקש בשם החברות את הארכת המועד להגשת הערעורים.

17 לגישתי, כפי שהובעה בפסק דין זה ובפסק הדין שדחה את הבקשות להארכת המועד
18 להגשת ערעורי החברות – בעל דין נדרש לעמוד מאחורי התנהלותו הדיונית ומאחורי
19 הצהרותיו. הוא בוודאי אינו רשאי לשנותן ולהתאימן לצרכיו ולנוחותו תוך נסיון לתעתע
20 בכל המותבים שעסקו בענייניו. זו מהותו של פסק דין זה.

סוף דבר:

21
22 הערעור נדחה. 65.

23 שומות המשיב נשוא הערעור לשנות המס שבערעור – בדין יסודן. בנסיבות בהן החברות לא
24 הגישו ערעור על השומות בצווים שהוצאו להן בין היתר על הכנסות מניכוי מס תשומות
25 שלא כדין – הרי שהכנסות אלו בידי החברות הינן חלוטות וסופיות.

26 בהינתן עובדה זו ובהינתן שהחברות אינן פעילות והינן חסרות כל נכסים (על פי הצהרת
27 המערער עצמו), חזקה היא כי אותן הכנסות הגיעו לכיסו של המערער, ולא הובאה כל ראיה
28 מטעם המערער להוכיח אחרת.

29 את ההכנסות הללו שהגיעו לידי המערער יש למסות כדיבידנד לפי סעיף 4(2) לפקודת מס
30 הכנסה, וזאת בהתאם לסכומים שפורטו בסעיף 18 לתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1409-06-18 אביתר נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 45,000 ₪, אשר ישולם בתוך
2 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא
3 בפועל.

4 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים ותודיע להם טלפונית אודות מתן פסק
5 הדין.

6 פסק הדין ניתן לפרסום.

7

8 ניתן היום, כ"ה אב תשע"ט, 26 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

9

אורית וינשטיין, שופטת

10

11

12

13

14