



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

1
2

לפני כב' השופט יונה אטדגי

המעוררים:

1. עד על אחזקות בע"מ
(עמ"ה 1038/07, 1166/08, 1283/08, 1284/08,
10-01-38226, 11-02-4083)

2. דיין יעקב
(עמ"ה 1093/08, 10-01-38239, 11-02-24011,
14-01-44782)
ע"י ב"כ עו"ד ארז בגהלי (מקודם: עו"ד יעקב גולדמן
ואורי גולדמן)

נגד

המשיב:

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי-סופר וניר וילנר
פרקליטות מחוז ת"א- אזורי

3
4

פסק דין

5

1. ערעורים שהגישה המערערת 1 (להלן – המערערת) על שומות שקבע לה המשיב לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן – הפקודה), לשנות המס: 2001 (עמ"ה 1038/07), 2002 (עמ"ה 1238/07), 2003 (עמ"ה 1284/08), 2004 (עמ"ה 10-01-38226), 2005 ו-2006 (עמ"ה 11-02-4083); ערעורים שהגיש המערער 2 (להלן – המערער) על שומות שקבע לו המשיב לפי סעיף 152(ב) לפקודה לשנות המס: 2002 (עמ"ה 1093/08), 2003 ו-2004 (עמ"ה 10-01-38239), 2005 ו-2006 (עמ"ה 11-02-24011) ו-2007 (עמ"ה 14-01-44782); וכן ערעור שהגישה המערערת על החלטת המשיב לפסילת ספריה, לפי סעיף 145 לפקודה, ביחס לשנות המס: 2001-2003 (עמ"ה 1166/08).

15

16

רקע

17

2. פעילותה העיקרית של המערערת בשנות המס הנדונות בערעורים הללו הייתה בתחום מתן שירותי השתלת איברים, כלומר: תיווך בין "תורמי" איברים תמורת תשלום (להלן – התורמים) לבין חולים הזקוקים להשתלה (להלן – המטופלים) וטיפול בכל הנדרש לשם השתלת האיברים.

21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

- 1 למעט הניתוח עצמו שנעשה בחו"ל, משום האיסור החוקי בארץ על תרומת איברים בתשלום
2 (הניתוחים נעשו בעיקר בתורכיה, הפיליפינים, דרום אפריקה וארה"ב), כל הפעולות הנדרשות
3 האחרות, החל מהפניית המטופלים לבדיקות רפואיות, עבור דרך התיאומים הנדרשים לשם
4 סידורי הטיסה שלהם ושל מלוויהם, קביעת מקומות ומועדי הניתוח וכד', וכלה בהשלמת
5 הטיפול, כולן נעשו בארץ.
- 6 אקדים את המאוחר: תחילה הכחישו המערערים כל קשר עם התורמים, אך לאחר שהוצגו
7 הראיות המעידות על קשר זה, ובמיוחד לאחר שהמערערים הורשעו במשפט הפלילי שהתנהל
8 נגדם (יפורט לקמן) ולאחר שהרשעה זו נהייתה לחלוטה, המערערים אינם מכחישים עוד קשר
9 זה, ואף עותרים להכיר בתשלומים ששולמו לתורמים כהוצאה מוכרת, שיש להפחיתה לצורך
10 קביעת ההכנסה החייבת.
- 11 לפיכך, ניתן להוסיף כבר כאן כי פעילותם של המערערים כללה גם את איתור התורמים
12 (באמצעות מתווכים נוספים) ותשלום עבור "תרומת" האיברים.
13
- 14 3. להשלמת התמונה אציין עוד, כי לדברי המערערים, פעילות המערערת כללה גם תחומים
15 נוספים בתחום הפרסום, הייעוץ והשיווק (סעיף 4 לתצהיר המערער). פעילות זו איננה
16 רלוונטית לשומות ולערעורים הנדונים כאן, ולאור היקפי ההכנסות הגדולים מפעילות
17 השתלת האיברים שתואר להלן, לעומת ההכנסות הזעירות המוצהרות בשנים הנדונות על
18 ידי המערערת, הרי שהפעילות הנוספת שלה, לכל הפחות בשנים הנדונות כאן, הייתה
19 מבוטלת.
20
- 21 4. במהלך כל השנים הנדונות, וכן במהלך הדיונים בערעורים הללו – עד להכרעת הדין שניתנה
22 בפסק הדין הפלילי – טענו המערערים, כי המערערת פעלה בארץ כמייצגתן של מספר חברות
23 זרות, הרשומות בקפריסין, אירלנד והפיליפינים: Quahira ו-Mantis, Future Trade
24 (להלן – **החברות הזרות**), העוסקות בתיאום וארגון ניתוחים להשתלות, וכי הכנסות
25 המערערת מפעילות זו נובעות מהעמלות שהיא מקבלת מהן כמייצגתן.
26 המשיב טען, לעומת זאת, כי החברות הזרות הוקמו על ידי המערערים משיקולי מס בלבד, הן
27 חסרות כל פעילות אמיתית ונשלטות על ידיהם, וכי כל ההכנסות הנובעות מפעילותן זו מגיעות
28 למערערים ולא לידי החברות הזרות.
29 גם כאן אקדים את המאוחר ואציין, כי לאחר שהכרעת הדין במשפט הפלילי נהייתה חלוטה,
30 המערערים כבר אינם חלוקים בעניין זה על המשיב.
31
- 32 5. על פי הדיווחים שמסרו המערערים לרשם החברות, המערער היה – עד שנת 2006 – בעל מניות
33 במערערת בשיעור 60%, כשיתרת המניות (40%) הוחזקו על ידי ד"ר רייטן חיים. גם נתון זה
34 ייבחן בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

1 החל משנת 2006, המערער הוא הבעלים של כל מניות המערערת.

2
3 6. המטופלים שטופלו על ידי המערערים נחלקו לשתי קבוצות:

4 הראשונה – מטופלים שהופנו אליהם על ידי משרד הביטחון (להלן – **מטופלי משהב"ט**),

5 השנייה – מטופלים שהגיעו אליהם באופן עצמאי (להלן – **המטופלים הפרטיים**).

6 ביחס למטופלי משהב"ט, משהב"ט עצמו שילם למערערת עבור הניתוחים והמערערת

7 הנפיקה למשהב"ט חשבוניות בגין מלוא סכום העיסקה, אך בדיווחיה הכספיים היא דיווחה

8 כהכנסותיה על סכומי העמלות הנטענות בלבד, כשהיתרה דווחה כהוצאה, בטענה שהיא

9 הועברה לחברות הזרות (בשנים מאוחרות יותר שינתה המערערת את הרישום לשיטת הזיכוי

10 והחיוב, אך בהתאם לאותו עיקרון).

11 ביחס למטופלים הפרטיים, המערערים לא הנפיקה כל חשבונית, בטענה שמלוא הסכומים

12 ששולמו על ידי המערערים הועברו באופנים שונים לחברות הזרות, והמערערת הסתפקה

13 בדיווח על העמלות שלה בלבד.

14 יצוין, כי המערערת לא הפרידה בספריה בין ההכנסות מהעמלות בגין שתי הקבוצות.

15
16 7. נוסף לכך, דיווחה המערערת בחלק מהשנים על סכומים מסוימים שהוגדרו על ידיה כ"מחילת

17 חוב" של החברות הזרות. מדובר בסכומים שהמערערת שמרה, לטענתה, בידיה, כדי להבטיח

18 תשלומים שונים שהיא הייתה צריכה לשלם לגורמים שונים במסגרת פעילותה, כאשר

19 החברות הזרות – במסגרת התחשבנות שנעשתה ביניהן – "מחלו" לה על העברת הסכומים

20 הללו אליהן. סכומים אלה דווחו כהכנסה נוספת.

21
22 8. לצד זה, דיווחה המערערת בחלק מהשנים על "חובות אבודים", אותם דרשה לנכות כהוצאות,

23 בסכומים שונים, כשלדבריה, המדובר בהלוואות שהעניקה לחייבים שונים, במסגרת פעילותה

24 הנוספת, ושלא נפרעו.

25 תיאור השומות שקבע המשיב

26
27
28 9. המערערת הצהירה על הכנסותיה החייבות בכל אחת משנות הערעור, כדלקמן:

29 2001 – 951,137 ₪,

30 2002 – 4,838,313 ₪,

31 2003 – 2,165,617 ₪,

32 2004 – 237,141 ₪,

33 2005 – 1,657,428 ₪,

34 2006 – 2,873,265 ₪



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

- 1
2
3 10. המערער, שעל פי דבריו עבד כשכיר במערכת (סעיף 1 לתצהירו) ושימש כמנהלה (עמ' 20
4 לפרוטוקול), דיווח על הכנסות ממשכורת בשנים 2005-2007 בלבד, כדלקמן:
5 2005 – 423,734 ₪,
6 2006 – 431,688 ₪,
7 2007 – 429,913 ₪.
8
9 11. תוספת ההכנסה שנקבעה בשומה בכל אחת מהשנים הנדונות חושבה כדלקמן:
10 ביחס למטופלי משהב"ט – הוסף ההפרש שבין מלוא התשלומים ששילם משהב"ט למערערים
11 בכל אחת מהשנים לבין ההכנסה שדווחה על ידי המערער בכל אחת מהן בגין העמלות וכן
12 ההכנסה שדווחה כ"מחילת חוב" של החברות הזרות.
13 ביחס למטופלים אלה המשיב קבע כי אין להתיר ניכוי הוצאות כנגד ההכנסות שהתווספו,
14 משום שלא הוכח כי הוצאות אלו הוצאו בפועל על ידי המערער, ובייצור הכנסותיה, כנדרש
15 לפי סעיף 17 רישא **לפקודה**.
16
17 ביחס למטופלים הפרטיים – המשיב קבע תחילה את מספר המטופלים הפרטיים אשר טופלו
18 על ידי המערערים בכל אחת מהשנים, כפי שהתגלה לאחר חקירות ובדיקות מול קופות
19 החולים, המרכז הרפואי אסותא והמטופלים עצמם (2001 – 22, 2002 – 25, 2003 – 6,
20 2004 – 2, 2005 – 12, 2006 – 26);
21 לאחר מכן, חישב המשיב את הרווח שהפיקו המערערים מכל מטופל, והוא נקבע לסך השווה
22 ל-75,000 דולר, על פי החישוב הבא: ההכנסה הממוצעת מכל מטופל (כלומר, הסכום ששילם
23 המטופל למערערים) – 152,000 דולר, בהפחתת העלות הכוללת הממוצעת לכל ניתוח
24 (המורכבת מהתשלום לתורם, עלות הניתוח עצמו ועלויות נלוות נוספות) – 77,000 דולר.
25 סכום הרווח הממוצע – 75,000 דולר הוכפל במספר המטופלים הפרטיים שהתגלה בכל אחת
26 מהשנים, הומר לשקלים בהתאם לשער היציג הממוצע של הדולר באותה שנה, והתוצאה
27 שהתקבלה הוספה כתוספת הכנסה.
28 נוסף לכך הוספו כתוספת הכנסה הסכומים אשר דווחו כחובות אבודים, שהמשיב לא התיר
29 את ניכויים כהוצאה (2001 – 368,588 ₪, 2003 – 114,740 ₪ ו-2004 – 125,000 ₪).
30
31 12. בעקבות החישובים הללו קבע המשיב את ההכנסה החייבת של המערער, בכל אחת מהשנים,
32 כדלקמן:
33 2001 – 13,866,210 ₪,
34 2002 – 23,030,821 ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

- 1 2003 – 5,859,123 ₪,
- 2 2004 – 7,196,092 ₪,
- 3 2005 – 9,257,260 ₪,
- 4 2006 – 7,474,338 ₪.
- 5 לשנת 2007 המשיב לא הוציא שומה למערערת או שיצאה שומה, אך המערערת לא ערערה
- 6 עליה).
- 7
- 8 13. במקביל לשומות שנקבעו למערערת, קבע המשיב שומות גם למערער, וזאת לשנות המס
- 9 2002-2007, תחת ההבהרה הבאה (ראו למשל, סעיף 3 סיפא לנימוקי השומה
- 10 ב-עמ"ה 1093/08):
- 11 **"המשיב ידגיש כי עניינה של השומה נשוא הערעור בייחוס ההכנסות למערער בגין עיסוקו**
- 12 **בהשתלת איברים. עם זאת, במקביל לשומה זו הוצאו שומות גם לחברה. המשיב ידגיש, כי**
- 13 **הוצאת השומות הן למערער והן לחברה בגין הכנסה זו, מקורה בחוסר ודאות בדבר זהות**
- 14 **הגוף אשר הפיק הכנסות מפעילותם בתחום השתלת האיברים. מכל מקום יבהיר המשיב,**
- 15 **כי ככל שתתקבל עמדת המשיב כי יש למסות את ההכנסות מפעילות זו בידי החברה, הרי**
- 16 **שאין למסות הכנסות אלה בשנית בידי המערער אלא כדיבידנד".**
- 17 הבהרות דומות (במהופך) צוינו בנימוקי השומה המתייחסים לערעורי המערערת (ראו למשל
- 18 סעיף 3 סיפא ב-עמ"ה 1238/08).
- 19
- 20 14. תוספות ההכנסה של המערער נקבעו באופן דומה לתוספות ההכנסה שנקבעו למערערת,
- 21 בתיאומים המתבקשים, וכדלקמן:
- 22 2002 – 18,192,508 ₪,
- 23 2003 – 5,625,512 ₪,
- 24 2004 – 6,833,951 ₪,
- 25 2005 – 10,914,688 ₪,
- 26 2006 – 8,690,175 ₪,
- 27 2007 – 10,475,549 ₪.
- 28 סכומים אלה נוספו על אלה שהמערער הצהיר עליהן כמשכורת בשנים 2005-2007, כמפורט
- 29 לעיל.
- 30
- 31 15. נוסף לכך, הוסיף המשיב על הכנסתו המוצהרת של המערער בשנת 2007, סכום של
- 32 7,097,417 ₪, אשר נמשך על ידו מהמערערת ולא נפרעה (יתרת חוב רשומה), כשלטענת
- 33 המשיב יתרת חוב זו מהווה הכנסה ממשכורת לפי סעיף 2(2) **לפקודה** או דיבידנד לפי סעיף
- 34 **2(4) לפקודה.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

16. נוסף לכל אלה, פסל המשיב את ספרי המערערת לשנות המס 2001-2003, לאחר שבמסגרת חקירתו מצא כי המערערים קיבלו לידיהם במהלך השנים הללו כספים ממטופלים, שלא דווחו בספרי המערערת(הפירוט מופיע בסעיף 12 לנימוקי השומה ב-עמ"ה 1166/08).

17. ביום 26.1.18 הגיש המשיב בקשה לקבל את הכרעת הדין שניתנה בעניינים של המערערים בהליך הפלילי כראיה. לבקשה זו עוד אתייחס בהמשך.

במסגרת בקשה זו הודיע המשיב, כי בניגוד לגישתו הקודמת, הוא מסכים לנכות מתוספת ההכנסה שנקבעה ביחס למטופלי משהב"ט את סכום ההוצאה שהוכר על ידו ביחס למטופלים הפרטיים, וזאת בהתאם למספר מטופלי משהב"ט בכל אחת מהשנים הנדונות, כדלקמן:

2001 – 14, 2002 – 20, 2003 – 3, 2004 – 11, 2005 – 13, 2006 – 2.

יצוין, כי ככל הנראה מתוך טעות נקב המשיב בהודעתו בסכום הוצאה של 75,000 דולר למטופל, כאשר כאמור לעיל סכום הניכוי שהוכר על ידו כהוצאה עבור כל מטופל מהמטופלים הפרטיים היה 77,000 דולר.

18. הטענה העיקרית שהעלו המערערים בערעורים שהוגשו על ידם הייתה, שהמערערת שימשה כמייצגת בלבד של החברות הזרות בארץ, כאשר כל ההכנסות שהתקבלו ממשהב"ט ומהמטופלים הפרטיים הועברו לחברות הזרות, למעט עמלות ששולמו למערערת ולמעט סכומים מסוימים שנשמרו אצל המערערת כדי להבטיח כיסוי הוצאות נוספות שנדרשו, שלאחר מכן "נמחלו" על ידי החברות הזרות והפכו להכנסה של המערערת. המשיב טען מאידך, כי החברות הזרות חסרות כל פעילות אמיתית, הן הוקמו על ידי המערערים לצרכי מס בלבד ונשלטות על ידיהן, וכי כל הכספים שהתקבלו נותרו בידיהם ולכן הם הכנסות של המערערים, או מי מהם. נוסף לכך השיגו המערערים על החישובים שערך המשיב ביחס לרווח שהופק מכל מטופל וביחס לסכום ההוצאות שהוכר כניכוי (כאמור, תחילה בקשר למטופלים הפרטיים בלבד ומאוחר יותר אף ביחס למטופלי משהב"ט).

19. בהתאם לכך, גם הדיון שנערך בבית המשפט, הראיות שהובאו וההוכחות שנשמעו נסבו בעיקר על השאלה העיקרית שבמחלוקת, כמתואר לעיל. בקשר לכך העידו מטעם המערערים – המערער בעצמו וכן רו"ח אייל בן-נתן, המשמש כרואה-חשבון של המערערים, החל מתום שנת 2005 (סעיף 2 לתצהירו), ומטעם המשיב – שי כהן, כיום חוקר בפקיד שומה חקירות מרכז, ובשנים הרלוונטיות – מפקח במשרדי המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

כהן היה מעורב בהוצאת השומות למערכת לשנים 2001-2004 ובהוצאת השומות למערער
לכל השנים הנדונות כאן (סעיף 2 לתצהירו).
כהן צירף לתצהירו את כל חומר החקירה שנאסף, כולל חקירות של תורמים ושל מטופלים,
חקירות של אנשים מעורבים נוספים, כגון: אבי אטיאס, אשר סייע למערערים באיתור
התורמים, עו"ד חיים אפרימה שהועסק כעורך-דין אצל המערערים במהלך השנים הנדונות,
רחל אזולאי, ששימשה כמזכירה אישית של המערער בשנים הללו, ועוד.
כן הוצגו תכתובות רבות ומסמכים רבים נוספים.
לאחר תום שלב ההוכחות, הגישו הצדדים את סיכומיהם: תחילה המערערים (באמצעות באי
כוחם הקודמים) ולאחריהם המשיב. המערערים בחרו שלא להגיש סיכומי תשובה, למרות
שהדבר הותר להם.
20. לאחר הגשת הסיכומים ותוך כדי המתנה לפסק הדין, הוגשה הודעת המשיב על הכרעת הדין
שניתנה בעניינם של המערערים במשפט הפלילי ב-ת.פ. (שלום ת"א) 14129-09-13 מדינת
ישראל נ' יעקב דיין ועד-על אחזקות בע"מ (כב' השופטת לימור מרגולין-יחידי, מיום 1.11.15).
המשיב ביקש להגיש את הכרעת הדין כראיה (להלן- פסק הדין הפלילי, הכרעת הדין).
המערערים התנגדו להגשת הכרעת הדין כראיה, משום שהוגש ערעור על פסק הדין, שתלוי
ועומד, כך שפסק הדין עדיין איננו חלוט.
בהחלטתי, מיום 5.9.16, הוריתי להמתין עד לקבלת פסק הדין בערעור שהוגש. פסק הדין
בערעור: ע"פ (מחוזי ת"א) 54337-05-16, 58293-05-16, ניתן ביום 5.6.17.
בהמלצת בית המשפט, חזרו בהם המערערים מערעורם (תוך הפחתה מסוימת בתקופת
המאסר שנקבעה בגזר הדין), ולפיכך הערעור נדחה, ובכך פסק הדין הפלילי הפך לחלוט.
לאחר שהות קצרה שניתנה לצדדים כדי להגיע להסכמות בעקבות פסק הדין בערעור ומשלא
התקבלה הודעה על הסכמה, ניתנה על ידי החלטה, "להשלמת הסיכומים בעקבות הכרעת
הדין החלוטה" (החלטה מיום 29.6.17).
לאחר מכן הגישו הצדדים סיכומים משלימים.
21. בסיכומים המשלימים (שהוגשו על ידי בא כוחם הנוכחי של המערערים), המערערים אינם
מתנגדים עוד להגשתה של הכרעת הדין כראיה, ואף מבקשים להסתמך עליה בנושאים
אחרים, כפי שיפורט בהמשך.
לפיכך אני קובע בזה, כי הכרעת הדין שניתנה בתיק הפלילי של המערערים (ת.פ. (שלום ת"א)
1429-09-13) מתקבלת כראיה במשפט זה, ובהתאם לאמור בסעיף 42א(א) **לפקודת הראיות**
[נוסח חדש], **התשל"א - 1971**, הממצאים והמסקנות שנקבעו בה יהיו קבילים במשפט זה,
כראיה לכאורה לאמור בהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

אמנם, לאחר שתם שלב הראיות, סעיף 42ג, לפיו הבאת ראיות הסותרות אותם מסקנות וממצאים אינה מותרת אלא ברשות בית המשפט, כבר אינו ישים, אך כאמור, המערערים ממילא לא ביקשו לסתור בסיכומיהם המשלימים את הקביעות הכלולות בפסק הדין הפלילי, ואף ביקשו להסתמך על האמור בהן. לפיכך אגש עתה לסקירה קצרה של הקביעות והממצאים שנקבעו בפסק הדין הפלילי, ולאחריה אפרט את נקודות המחלוקת שנותרו בעקבות הגשת הסכומים המשלימים.

עיקרי הכרעת הדין

22. כתב האישום (המתוקן בשנית) הוגש נגד המערער ונגד המערערת. על פי כתב האישום, בין השנים 1999 ל-2007 עסקו המערערים בתיווך בין אנשים הזקוקים להשתלת כליה לבין אנשים המעוניינים למכור כליה מגופם בתמורה לתשלום כספי וכן בארגון הניתוחים אשר בוצעו בבתי חולים בחו"ל; על מנת להסתיר את היקף הפעילות העסקית ובמטרה להתחמק ממס, הפעיל המערער רשת של חברות זרות, אותן הציג במרמה כספקיות השירותים וכמי שמקבלות את ההכנסות מהשירותים, הפיק בשמן חשבוניות והתקשר עימן ובאמצעותן בהסכמים; כתב האישום מונה את ההכנסות של המערערים ממשלהב"ט בתחום עיסוק זה בכל אחת משנות המס 1999-2003 וכן את הכנסותיהם מהלקוחות הפרטיים, "בסכומים בלתי ידועים שאינם פחותים מהמפורט להלן. . ."; כתב האישום מונה עוד את ההכנסות המושמטות שנתקבלו מהלקוחות הפרטיים, את ההכנסות המושמטות שנתקבלו ממשלהב"ט, את ההוצאות הכוזבות שנרשמו כהוצאות עבור "עלות ההשתלות" ביחס ללקוחות משהב"ט ואת סה"כ ההשמטה הכוזבת של ההכנסות בכל אחת משנות המס 1999-2007. כתב האישום האשים את המערערים בשורה של עבירות המנויות בפקודה וכן בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975.

23. בהכרעת הדין הארוכה והמפורטת דן בית המשפט בכל העדויות והראיות שהוצגו בפניו, ולהלן עיקרי הדברים: הסיכום ביחס לחברות הזרות (סעיף 72 להכרעת הדין): "72. צבר הראיות שנסקרו, ביחד עם הראיות החסרות שהיה מצופה שיוצגו ויש להעדרן משמעות ראייתית, מבססים את המסקנה שאף.טי. ומנטיס, שהם למעשה חברה אחת, הן גופים שאמנם קיימים בעולם המשפטי, אך אין כל ראיה שיש להן משאבים כלכליים שהם, או מוניטין בתחום השתלת הכליות ואף אין להן פעילות בתחום זה. לגבי קוהירה, אין ידיעה שמדובר בגוף משפטי ממשי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

לעניין השליטה בחברות הזרות, טענות הנאשם לשליטה של פליקס ויורשיו, וכן פוטיס, סומנו ואחרים, הכל כמפורט לעיל, לא בוססו. לעומת זאת, יש בראיות כדי לבסס זיקה הדוקה של הנאשם לחברות, אם לא שליטה של ממש בהן, ויש בראיות כדי להצביע על הדומיננטיות של הנאשם ביצירת ההסכמים שעליהם התבסס בטיעונו ביחס למתווה ההתקשרות ולמעמדו.

נתונים אלה, מצביעים מהזווית של החברות הזרות, על חוסר אמיתות ההתקשרות הנטענת. נתונים אלה, ביחד עם הראיות הנוספות שייסקרו להלן בקשר לאופן ביצוע הפעילות השוטפת, בהתחשב בכך שלא ניתנו הבהרות מניחות את הדעת מצד הנאשמים, מובילים למסקנה המתחייבת, כי הטענה לממשות החברות הזרות בפעילות השתלת הכליות, אין בה ממש, והצגתן ככאלה היא בדויה."

הסיכום ביחס לטענה שפעולות הנאשמים (המערערים כאן) היא מכח נציגות של החברות הזרות (סעיף 16 להכרעת הדין):

" 116. על יסוד מכלול הראיות, שוכנעתי מעבר לספק סביר שמדובר בחברות זרות, שזולת עצם רישומן ועובדת קיומן המשפטי, לא היו החברות בעלות תפקיד ונגיעה אמיתיים בפעילות השתלת הכליות.

לעניין שליטתו של הנאשם בחברות הזרות, המארג הראיתי מוכיח מעבר לספק סביר את שליטתו של הנאשם בפעילות כולה לרבות בחברות הזרות, בין מכוח תפקיד פורמאלי באותן חברות ובין ללא מעמד פורמאלי, ומצביע על עשיית שימוש על ידי הנאשם בחברות הזרות לשם הצגתן במרמה כצד אמיתי להתקשרות.

סקירת הראיות מלמדת באופן ברור וחד משמעי על דלותן, שמא יאמר העדרן של ראיות המצביעות על מערכת יחסים בין הנאשמים לחברות הזרות, בחוסר התאמה מובהק למצג בדבר התקשרות עסקית פעילה ומתמשכת עם החברות הזרות ועם בעלי השליטה בה. תמונת העדויות והמסמכים שנשמעו, ולא פחות חשוב מכך הראיות והמסמכים הנעדרים שמצופה היה שיהיו קיימים, מובילה למסקנה המתחייבת, לפיה ההתקשרות המוצגת אינה משקפת תקשורת אמיתית ואף לא מציאות עסקית הסכמית בין שני צדדים אמיתיים ועצמאיים.

...

לפיכך, שוכנעתי מעבר לספק סביר כי פעילות השתלת הכליות בוצעה על ידי הנאשמים ולא על ידי החברות הזרות, כי לא הייתה כלל פעילות שהיא של החברות הזרות, המזכה אותן בזכות לקבל את תקבולי הפעילות, כי המצגים שהוצגו בעניין זה, במסגרת ההסכמים, ובכלל, אינם משקפים את המציאות, הם כוזבים ונועדו להטעות, וכי מדובר בעסקה בדויה, שאין בה ממש, שהוצגה למטרת התחמקות מס."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

24. בהתייחסו לעבירה של השמטת כנסות – סעיף 220(1) לפקודה – קבע בית המשפט (בסעיף 117 להכרעת הדין) כי "כוונת השתמטות נלמדת מהתנהגות הנאשמים, ומכלל נסיבות המקרה בהתאם לראיות הישירות והנסיבתיות וסוג ההסברים הניתנים על ידי הנאשמים למעשיהם, כשניתן לעשות שימוש בחזקה, לפיה אדם מתכוון לתוצאות הטבעיות של מעשיו";

וביחס לעבירות של מסירת אמרה כוזבת בדו"ח (עבירה לפי סעיף 220 (2) לפקודה), הכנה וקיום של פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים (סעיף 220 (4) לפקודה) ושימוש במרמה, עורמה ותחבולה (סעיף 220(5)) נכתב (סעיף 119 סיפא):

" אשר לעבירות של מסירת אמרה כוזבת בדו"ח, עבירה זו חלה על כל מידע שנמסר בדוחות על פי הפקודה, והיא חלה על שמונה הדוחות שהוגשו, הן בכך שנמסר בהם כאילו הכנסות הנאשמת הן משכר מסוג עמלה במעמדה כנציגת החברות הזרות ולא הכנסות מהפעילות בכללותה, והן ביחס לשנים 1999-2000, לגבי מטופלי משרד הבטחון בהן דווחו הוצאות בגובה ההכנסות.

לעניין העבירה של הכנה וקיום של פנקסי חשבונות כוזבים, לאור המפורט לעיל כל מערכת הנהלת החשבונות של הנאשמת בכל השנים היא כוזבת, אינה משקפת את המציאות ואף מסייעת להסתרתה. בשונה מן העבירות הקודמות הקשורות לדוחות, עבירה זו אכן יש מקום לייחוס ריבוי של עבירות בגין הכזב במסמכים שונים לאורך השנים.

עוד יוחסה לנאשמים העבירה של מרמה עורמה ותחבולה, כשעצם המערך החוזי הבדוי שיצר והמצגים הכוזבים שהוצגו, הפעילות המרמתית השיטתית על פני השנים, מול מגוון גורמים לרבות שתי רשויות מס, מבססים את העבירה. משכך יש הצדקה לייחוס ריבוי עבירות. בנוסף עבירה זו רלבנטית לשנת 2007 לגביה לא הוגש דוח כלל."

25. קביעות רלוונטיות נוספות בהכרעת הדין:

(סעיף 121) "ההגנה לא חלקה על הנתונים המספריים שהוצגו על ידי המאשימה בכתב האישום ביחס לסכומי ההכנסות וההוצאות, והמחלוקת התמצתה בטענת ההגנה ש"ההכנסות . . . צמחו לחברות הזרות ולא לנאשמים". . . משכך, כל הנתונים המספריים בכתב האישום ביחס להכנסות ולהוצאות, הוכחו";

(סעיף 122) "כעולה מן המקובץ, מדובר בהכנסה של הנאשמים שנצמחה, הופקה מפעילות שנשלטה, תואמה, נוהלה ופוקחה בישראל, והתקבלה בישראל, וצריכה להיות מדווחת בדוחות הנאשמת כהכנסתה."

26. ובפרק הסיכום נכתב (סעיף 123):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

123. כעולה מן המקובץ, שוכנעתי מעבר לספק הסביר כי התקיימו כל יסודות העבירות. לעניין המעשה הפלילי בכל עבירה אני מפנה לכל שפורט בהרחבה לעיל. אשר ליסוד הנפשי של כוונה להתחמק ממס, הוכחת מרכיב זה מבוססת על התנהלות הנאשמים בכללותה לאורך כל שלבי הפעילות בכל ההקשרים וההיבטים, כשהמרכזיים הם: הקמת מתווה התקשרות בדוי, וביצוע פעולות אקטיביות מתמשכות לשם הצגתו של אותו מתווה כממשי ואמיתי כמפורט לעיל, ביצוע הפעילות מחוץ למערכת הנהלת החשבונות של הנאשמת, ומבלי שהכספים עוברים דרך המערכת הבנקאית ומתועדים, ואי מתן אסמכתאות מניחות את הדעת ללקוחות, כשאלה האחרונים אינם תובעים לקבל חשבוניות כדין מהנאשמת שבה הם רואים את נותן השירותים, מתוך מצב המצוקה בו הם מצויים והאמון המלא בנאשמים ומתוך אי הבנה ואי הקפדה. ודוק, מהתנהלות הנאשמים, בין זו המפורטת במיזם הלבלב ובין זו המפורטת ברשימת השירותים שנתן אפרימה לנאשמת, עולה שבפעילות ההשתלות לא מדובר בתכנון מס מכל סוג, אלא בהצגת מצג כוזב שקרי ובדוי, וכפי שנאמר בפרקי המבוא של הכרעת הדין, התנהלות כזו היא במישור הפלילי ולא האזרחי. גם השיטתיות שבמעשי הנאשם, החלפת החברות והפעולה בתבנית שחוזרת על עצמה, יש בהן כדי לבסס את המחשבה הפלילית מכוח פעולה בדרך של מעשים דומים. לפיכך, הוכחו הן המעשה הפלילי והן המחשבה הפלילי בדרגה של כוונה."

בסוף הכרעת הדין, הרשיע בית המשפט את המערערים בכל העבירות המנויות בכתב האישום (למעט אישום צדדי נוסף, שייחס למערער עבירה של הדחה בחקירה).

הנושאים שנתרו במחלוקת ותמצית טענות הצדדים לגביהם

27. כאמור, לאחר שפסק הדין שניתן בתיק הפלילי הפך לחלוט, בעקבות דחיית הערעור באשר להכרעת הדין, המערערים אינם טוענים כי החברות הזרות הן אלה שעסקו במרכיבים המרכזיים של ההשתלות ואף גבו את ההכנסות שהופקו מפעילות זו, אינם מכחישים את שליטתם בחברות הללו ואינם מכחישים כי ההכנסות הללו הגיעו לידיהם. בסיכומים המשלימים שהגישו המערערים לאחר מתן פסק הדין בערעור הם מונים את הנושאים שנתרו במחלוקת, והם יפורטו להלן.

28. הנושא הראשון הוא ייחוס הכנסות. המערערים טוענים, כי יש לייחס את ההכנסות למערערת ולא למערער, בהסתמך על האמור בהכרעת הדין (סעיף 122), לפיה "התקבולים מהפעילות מהווה הכנסה של הנאשמת [המערערת]".

לטענתם, ייחוס ההכנסה, הן למערערת והן למערער, הינו "הרחבת חזית אסורה", שנטענה לראשונה בכתב הסיכומים של המשיב; הטענה הדו-שלבית של המשיב, כי אם ייקבע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

- 1 שההכנסות הן של המערערת אזי יש לחייב את המערער בהכנסות מכח דיבידנד או משכורת,
2 לא נטענה בנימוקי השומה; ובכל מקרה, לא ניתן לייחס למערער הכנסות מדיבידנד מעבר
3 לחלקו במניות המערערת, עד לשנת 2006 – 60%.
- 4
- 5 29. המשיב טוען, מנגד, כי המדינה לא טענה בכתב האישום המתוקן כי ההכנסות מהפעילות הן
6 של המערערת, אלא המערערים הואשמו ביחד ולחוד כי השמיטו הכנסות מהפעילות, ולכן
7 המשיב אינו מושתק מלטעון כי ההכנסה מהפעילות היא של המערער. בהקשר זה מפנה
8 המשיב, לפיסקה נוספת בסעיף 122 להכרעת הדין, שבה נכתב:
9 **"כעולה מן המקובץ, מדובר בהכנסה של הנאשמים..."**
10 לגוף העניין, טוען המשיב כי יש לייחס את ההכנסות בראש ובראשונה למערער, בהיותו – על
11 פי האמור בהכרעת הדין – הרוח החיה מאחורי הפעילות העסקית ומי שמשך בחוטים וניהל,
12 בין היתר, באמצעות המערערת, את כל הפעילות העסקית.
- 13
- 14 לחילופין, ככל שייקבע כי ההכנסות הן של המערערת, אזי יש לחייב את המערער בהכנסות,
15 אם כדיבידנד ואם כמשכורת, בהתאם לשיטה הדו-שלבית. בהקשר זה מפנה המשיב, בין
16 היתר, גם לנימוקי הערעור ולתצהירו של רו"ח בן יהונתן, שם נטען שגם אם ייוחסו הכנסות
17 למערערת, אזי אין לייחס למערער דיבידנד בשיעור העולה על אחזקתו במניות המערערת
18 ברוב השנים הנדונות.
- 19 לגוף הטענה, לפיה אין לייחס למערער דיבידנד מעבר לשיעור אחזקתו במניות המערערת,
20 טוען המשיב כי, על פי האמור בהכרעת הדין ומתוך הראיות שהוכחו, מעורבות של בעל
21 המניות הנוסף, ד"ר רייטן, היתה מינורית ושולית, כאשר מי ששלט במערערת באופן מוחלט
22 הוא המערער לבדו.
- 23
- 24 30. נקודת המחלוקת השנייה נוגעת לסכומי ההכנסה החייבת בשנות המס הנדונות. המערערים
25 תוקפים בהקשר זה הן את חישוב ההוצאות שערך המשיב לצורך קביעת הרווח המופק והן
26 את חישוב סכומי ההכנסות ביחס למטופלים הפרטיים (כלומר הסכומים שהם שילמו).
27 המשיב השיב על הטענות שהועלו בהקשר זה בסיכומיו המשלימים.
28 הדברים יפורטו בפרק הדיון.
- 29
- 30 31. בצדק טען המשיב, כי משהמערערים נמנעו מלנצל את זכותם להגיש סיכומי תשובה (כפי
31 שהתרתו), הם מנועים מלהעלות בסיכומים המשלימים – שנועדו להשלמת הטיעונים
32 הנובעים מהכרעת הדין בלבד – טענות שהם יכלו להעלות בסיכומי התשובה.
33 אתיחס לדברים הללו בהמשך.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

דיון והכרעה

ייחוס ההכנסה

32. המערערים מבקשים, מטעמיהם, לייחס את ההכנסות החייבות למערערת בלבד. המשיב מבקש לייחס אותן הכנסות למערער, ורק לחילופין למערערת ואזי למערער כמשכורת או כדיבידנד. המערערים טוענים, כי, בכל מקרה, לא ניתן לייחס למערער הכנסה כדיבידנד מעבר לשיעור אחזקתו במניות המערערת ברוב השנים הנדונות.

33. תחילה אומר, כי אין להיתפס ללשון זו או אחרת בהכרעת הדין כדי להכריע במחלוקת זו. הכרעת הדין התייחסה לאישום הפלילי בלבד ולא התיימרה להכריע בשאלת מיסוי ההכנסה החייבת, על ידי המערערת או על ידי המערער. מלבד זאת, כפי שצוין לעיל, ניתן למצוא בלשון פסק דין אמירה לצד זה או אחר. מכל מקום, משקלו הראייתי של פסק הדין הפלילי נתון לשיקול דעתו של בית המשפט האזרחי, שכן ההוראה שבסעיף 42א(א) נוקטת בהקשר זה בלשון "ראיה לכאורה" (ראו: יעקב קדמי, **על הראיות**, חלק שלישי, מהדורת 2009, עמ' 1563). זאת, כמובן בכפוף לצורך בקבלת רשות בית המשפט להבאת ראיות סותרות, שאלה שאינה מתעוררת בענייננו, כאמור לעיל.

34. לגוף המחלוקת ביחס לייחוס ההכנסה אני סבור, שיש להבחין בין ההכנסות שהתקבלו ממטופלי משהב"ט לבין ההכנסות שהתקבלו מהמטופלים הפרטיים, ולהלן אנמק את מסקנתי.

35. ההכנסות שהתקבלו בקשר למטופלי משהב"ט שולמו במישרין על ידי משהב"ט, וכאמור לעיל, המערערת הוציאה למשהב"ט חשבונית על מלוא התשלום. מכאן גם, שהכנסות אלה נרשמו בספרי המערערת, וניתן להניח גם שהופקדו בחשבון בנק של המערערת בטרם נמשכו על ידי המערער.

אמנם, המערערת לא דיווחה על הכנסות אלה כהכנסה חייבת משום טענתה כי הכספים הועברו לחברות הזרות, טענה שהוכחה בדיעבד כשקרית, אך אין בכך כדי לבטל את רישום ההכנסות בספריה ומתן חשבוניות בגיןן (גם אם הדבר נעשה לא מרצון המערערים, אלא מתוך הכרח).

לפיכך נותרה על מקומה ההנחה, כי ההכנסות האלה הן הכנסותיה של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

36. ההכנסות שהתקבלו מהמטופלים הפרטיים, לעומת זאת, לא נרשמו בספרי המערערת, לא
עברו דרך חשבון הבנק שלה (ולכל הפחות, לא נטען ולא הוכח כד), המערערת לא הוציאה
למטופלים הללו חשבוניות עבור התשלומים שאלה שילמו.
אין חולק, כי התשלומים הללו שולמו לידי המערער, וכיוון שהמערער לא הוכיח בשום צורה
שאלה הועברו על ידו למערערת, כאשר טענתו מלכתחילה הייתה שהם הועברו ישירות
לחברות הזרות, ומשהופרכה טענה זו, נותר הנתון כי הכספים הללו נותרו בידי המערער, ולכן
אלה הם הכנסותיו ולא הכנסות המערערת.
37. אמנם, המערערים דיווחו על מקצת הכספים שהתקבלו מהמטופלים הפרטיים כעמלות
שהתקבלו מהחברות הזרות, אך משלא נעשתה כל הפרדה בין העמלות שהתקבלו (כביכול)
בגין המטופלים הפרטיים לבין העמלות שהתקבלו (כביכול) בגין מטופלי משהב"ט, הרי
שהמערערים לא הוכיחו גם עובדה זו, כיוון שאין לשלול את האפשרות שכל "העמלות"
המדווחות הינן מכספי משהב"ט. נטל ההוכחה מוטל היה על המערערים, והוא לא הורם על
ידם.
38. אולם גם באשר לכספים שהתקבלו ממטופלי משהב"ט, למרות שאלה – על פי קביעתי – הם
הכנסה של המערערת, אין הדבר מתמצה בכך.
אין חולק, שהכספים הללו – למעט מקצתם שדווחו כ"עמלות" או כ"מחילת חוב" של
החברות הזרות – לא נותרו אצל המערערת, ומשום שליטתו המוחלטת של המערער, הן
במערערת והן בחברות הזרות, האפשרות היחידה היא שהם נמשכו במלואם על ידו.
לפיכך, יש לקבוע כי יתרת ההכנסות הללו, לאחר הפחתת המס המתחייב מאת המערערת,
תיוחס למערער כדיבידנד לפי סעיף 2(4) **לפקודה**.
כדיבידנד ולא כמשכורת, משום שהמערער לא פעל בחברה המערערת באופן אמיתי כשכיר
(למרות הצהרתו על משיכת משכורת בחלק מהנשים) אלא כבעליה.
39. וכן אני סבור, שיש לחייב את המערער בתשלום המס המתחייב על מלוא הדיבידנד ולא על
חלקו היחסי המתאים לשיעור אחזקתו במניות המערער עד שנת 2006 (60%), שכן הוכח
בצורה ברורה כי אחזקתו של ד"ר רייטן ביתרת המניות לא הייתה אמיתית, או שהייתה
חסרת ממשות.
- כך עולה מעדותו של המערער במשפט דנן (עמ' 18 לפרוטוקול):
- "ש. בשנת 2006 המניות של מר רייטן הועברו אליך. מה היה התהליך מאחורי זה?**
- ת. חיים רייטן כמה שנים לפני כן, כבר לא היה פעיל, נותק הקשר איתו. אני חושב...**
- שהוא היה במיעוט במניות של החברה, זה היה הליך פרוצדורלי רישומי, לא של...**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

הפעילות שלו נפסקה בשנת 2002, משהו כזה. (אזכיר כי שנות המס הנדונות כאן
הן לשנים 2001-2007).

גם בהכרעת דין צוין (בסעיף 26), כי "רייטן התייחס למעורבותו בנאשמת, ותיאר שהייתה
מינורית מאד ומרחוק. . . הוא ציין כי לא ידוע לו שום דבר בנושא ההשתלות. . . למשמע
העד [רייטן] נעלה מספק כי אין לו שום מעורבות באף.טי [אחת החברות הזרות] ואף לא
היכרות עם החברה, וממילא לא היה בעל שליטה בחברה ולא ידע מי עומד מאחוריה."

40. בניגוד לטענת המערערים, טענת המיסוי הדו-שלבי: המערערת בגין ההכנסה הישירה
והמערער בשל ההכנסה העקיפה כדיבידנד, נטענה בנימוקי השומה של המשיב, גם אם לא
בשמה המפורש.

כך, למשל, בסעיף 3 לנימוקי השומה ב-עמ"מ 1093/08: "המשיב ידגיש, כי הוצאת השומות
הן למערער והן לחברה בגין הכנסה זו מקורה בחוסר ודאות בדבר זהות הגוף אשר הפיק את
ההכנסות מפעילותם בתחום השתלת האיברים. מכל מקום יבהיר המשיב, כי ככל שתתקבל
עמדת המשיב כי יש למסות את ההכנסות מפעילות זו בידי החברה הרי שאין למסות
הכנסות אלה בשנית בידי המערער אלא כדיבידנד" (הדגשה שלי).

41. לסיכום, אלה הן מסקנותיי בשאלת ייחוס ההכנסות:

- א. ההכנסות הקשורות למטופלים הפרטיים הן כולן הכנסותיו של המערער בלבד;
- ב. ההכנסות הקשורות למטופלי משהב"ט הן הכנסותיה של המערערת;
- הכנסות המערערת ממטופלי משהב"ט, לאחר הפחתת המס המתחייב על ידי
המערערת, הן הכנסות דיבידנד של המערער וימוסו בהתאם.
- מלוא הדיבידנד ייוחס למערער לבדו, למרות שיעור האחזקות החלקי המדווח
במניות המערערת.

ההכנסה החייבת

42. ההכנסה החייבת במס הינה ההכנסה "הנקיה" לאחר שנוכו ממנה כל ההוצאות שהוציא
הנישום לצורך ייצור ההכנסה.

בענייננו יש לקבוע מהי ההכנסה שהתקבלה אצל המערערים לפני ניכוי ההוצאות ומהי
ההכנסה החייבת לאחר ניכוי ההוצאות.

הלכה למעשה, צריך לקבוע מהם התשלומים ששולמו על ידי משהב"ט/המטופלים הפרטים
מצד אחד, ומה היו ההוצאות שהוציאו המערערים בקשר להשתלות?

למען הנוחות, ההתייחסות בפרק זה היא למערערים יחד, למרות שכבר הבחנתי לעיל בין
המערערת ובין המערער בקשר לייחוס ההכנסות שהתקבלו מכל מקור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

43.

תחילה להכנסות, כלומר התשלומים ששולמו למערערים.

ההכנסות שהתקבלו ממשב"ט אינן במחלוקת.

המערערת אף הוציאה חשבוניות בגין כל התשלומים שקיבלה.

מהן ההכנסות שהתקבלו מהמטופלים הפרטיים, כלומר כמה אלה שילמו עבור ההשתלות?

המשיב גורס (סעיף 159 לסיכומיו) כי ההכנסה הממוצעת מכל מטופל עמדה על סך 152,000 דולר.

המערערים גרסו בסיכומיהם המקוריים (עמ' 12), כי ההכנסה הממוצעת מהמטופלים

הפרטיים עמדה על סך 143,396 דולר. בסיכומים המשלימים שינו המערערים את גרסתם

והעמידו את סכום ההכנסה הממוצעת על סך 115,138 דולר (סעיף 24).

המערערים לא היו רשאים לשנות את גרסתם מזו שבסיכומים המקוריים, משום שהדבר אינו

נובע מהכרעת הדין. נוסף לכך, הסתמכו המערערים בהקשר זה על "קובץ סיכום חקירות"

שהוגש בתיק הפלילי, אולם קובץ זה לא הוגש כראיה במשפט זה, ולכן הם לא היו רשאים

להסתמך עליו.

לפיכך נותרה גרסתם, כי התשלום הממוצע ששילם המטופל הפרטי עמד על סך 143,396

דולר.

44.

סעיף 155 לפקודה קובע:

" חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער

ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבוניות

בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה

ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות

הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

בענייננו, ספרי המערערת נפסלו ביחס לשנים 2001-2003 בלבד, אך לא ביחס לשנות המס

הנוספות הנדונות כאן. אולם, בהקשר למטופלים הפרטיים, המערערים לא ניהלו פנקסים

כלשהם, שכן אין חולק שהתשלומים שאלה שילמו כלל לא נרשמו.

נוסף לכך, הנתונים האמיתיים בעניין זה מצויים, או לפחות היו מצויים בזמן אמת, בידי

המערערים.

לפיכך, הכף נוטה להטיל על המערערים את הנטל להוכחת שיעורי ההכנסה מאת המטופלים

הפרטיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

מצד שני, לא ניתן להתעלם מכך שעד המשיב, כהן, שנחקר בעניין זה, לא ידע להשיב כיצד קבע המשיב שיעור הכנסה זה ובתשובתו הוא הפנה לתחשיבים שערך עובד אחר של המשיב, אשר לא העיד (עמ' 140 לפרוטוקול).

45. שקלול הדברים האמורים, ובהתחשב בכך שמדובר בשומה שמטבעה אינה מדויקת, מוביל אותי למסקנה, שיש לקבוע את ההכנסה הממוצעת שהתקבלה מאת המטופלים הפרטיים על הממוצע שבין גרסת המשיב (152,000 דולר) לבין גרסתם המקורית של המערערים (143,396 דולר), כך שהכנסה זו תקבע על סכום בשקלים השווה ל-147,698 דולר.

46. ועתה להוצאות. תחילה לנטל הראיה. כך כותב פרופ' אהרון נמדר בספרו **מס הכנסה**, מהדורה שלישית, עמ' 295: **"כדי שהנישום יוכל לנכות הוצאה שנשא בה במהלך ייצור הכנסתו מוטל עליו נטל הראיה להוכיח כי ההוצאה הוצאה בפועל, וכי היא הוצאה למטרה הספציפית לה הוא טוען. במקרה של ניכוי הוצאות, הנישום עומד במעמד של "המוציא מחברו עליו הראיה" ומן הצדק להטיל מעמסה זו עליו. במיוחד כאשר הפרטים של ההוצאה הינם בשליטתו המוחלטת. מכאן גם מובן מדוע בתי משפט לא הכירו בהוצאות שהנישום לא מסר אינפורמציה מלאה עליהן".** למרות זאת, פעל המשיב בהגינות ובסבירות, כאשר השתדל לקבוע מהן ההוצאות שהוציאו המערערים בקשר לביצוע ההשתלות.

אולם, לאור הכלל האמור לעיל בדבר נטל הראיה, ומאחר וגם הנתונים המדויקים הללו מצויים – או היו מצויים בעבר – בידי המערערים והם לא סיפקו אותם, כל ספק בנדון יהיה להם לרועץ.

47. כאמור לעיל, תחילה המשיב הסכים להכיר בניכוי הוצאות אלה ביחס למטופלים הפרטיים בלבד, ומאוחר יותר הוא הסכים לניכוי דומה גם ביחס למטופלי משהב"ט, כך שהדיון בהוצאות רלוונטי לשתי קבוצות המטופלים.

48. ההוצאות שהוצאו בקשר להשתלות, הן על פי התחשיב של המשיב (עמ' 49-44 לסיכומיו) והן על פי התחשיב של המערערים (עמ' 13-1 לסיכומיהם המקוריים), היו מורכבות מהרכיבים הבאים:

- א. התשלום לתורם,
- ב. התשלום לבתי החולים בגין כל מטופל,
- ג. התשלום למנתחים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

ד. תשלומים נלווים בגין הוצאות שהייה בחו"ל, בדיקות ועוד.

49. קודם שאדון במרכיבים האמורים, אני מבקש להתייחס לתחשיב המופרך על פניו שבסיכומי המערערים (עמ' 12).

על פי התחשיבים נגרם למערערים הפסד מפעילות ההשתלות בסך 1,774 דולר לכל מטופל! אם נאמין למערערים, אזי כל פעילותם היתה אלטרואיסטית, ולמענה הם היו מוכנים לספוג הפסדים כבדים במשך שנים רבות. כמובן, שאין לתת כל אמון בגירסה זו ובתחשיב זה. למרות זאת, אבחן להלן את גרסאות הצדדים ביחס למרכיבים שנזכרו לעיל.

50. **התשלומים לתורם:**

לטענת המשיב, התשלום הממוצע ל"תורמים" עמד על סך 10,000 דולר. לטענת המערערים, התשלום הממוצע לתורמים עמד על סך 35,000 דולר. אני סבור, מתוך הנתונים שהצדדים מסתמכים עליהם, כי שתי הגרסאות אינן מדויקות. המשיב מסתמך על עדות של אישה אחת, שלטענתה הובטח לה בתמורה לכליה שתתרום סכום של 20,000 ש"ח, אך היא עצמה לא תרמה בסופו של דבר את הכליה. לעומת זאת, בן זוגה קיבל בפועל סכום של 20,000 דולר עבור מכירת כליה. כן צוין, כי "תורם" אחר קיבל סכום של 25,000 דולר עבור מכירת הכליה. בכתב האישום (המתוקן בשנית) צוין (סעיף 4א), כי התשלום ל"תורמים" עמד על סכום שבין 20,000 ל-25,000 דולר. ברור מכאן, שהסכום שצוטט מפי אותה אישה, שלא מימשה בסוף את "העיסקה" ננקב בטעות בשקלים במקום בדולרים.

המערערים מצידם מפנים (עמ' 13 לסיכומיהם) להחלטה שניתנה בתיק פלילי שלא הוצגה כראיה ואין לדעת מה נכתב בה, וכן לחקירתו של המתווך אבי אטיאס, אשר שימש כמתווך בלבד בין המערערים לתורמים ואינו יכול להעיד מה שילמו המערערים בפועל לתורמים, מה גם שהוא לא העיד במשפט.

לאור כל האמור לעיל אני קובע שיש להעמיד את התשלום הממוצע ל"תורם" על סכום בשקלים השווה ל-22,500 דולר.

51. **התשלום לבתי חולים:**

המשיב קבע ממוצע תשלום זה על סך 15,000 דולר לכל מטופל, בהסתמך על תכתובת ומסמכים שנעשו בין המערערים ובין בתי חולים ולקוחות (סעיף 161 לסיכומיו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

המערערים, מנגד, לא הציגו כל גירסה נפרדת ביחס לתשלום לבתי חולים, אלא ציינו "עלות ניתוח בחו"ל על פי קבלות" (עמ' 13 לסיכומים), כשעלות זו יכולה לכלול מרכיבים נוספים, מלבד התשלום לבתי חולים, וכן לא הוצגו אותן קבלות, מה גם שמדובר בקבלות ספורות בלבד שוודאי שאינן יכולות להוות ממוצע של כלל המטופלים הפרטיים. זאת, בצירוף נטל הראיה כאמור לעיל, מוביל למסקנה שיש לאמץ בנדון את גירסת המשיב.

52.

התשלום למנתחים : לגירסת המשיב – הממוצע עומד על סך 37,000 דולר, אף זאת בהסתמך על תכתובת ומסמכים שנעשו בין המערערים לבתי חולים ורופאים (סעיף 162 לסיכומים). גם כאן לא הציגו המערערים גירסה נגדית ברורה, ולפיכך יש לקבל את גירסת המשיב.

53.

תשלומים נלווים נוספים.

לגירסת המשיב – 15,000 דולר (סעיף 163 לסיכומים),
לגירסת המערערים – 20,071 דולר (עמ' 12 לסיכומים).
מאחר ומדובר בתשלומים מסוגים שונים, ומכיוון שההפרש בין שתי הגרסאות הוא קטן, וכדי שלא להכביד עוד על החישובים, יועמד סכום זה על הממוצע בין שתי הגרסאות : 17,535 דולר.

54.

לאור כל האמור לעיל, סכום ההוצאות לכל מטופל יועמד על סך השווה בשקלים ל-92,035 דולר.

55.

המסקנות הנובעות מכל האמור לעיל הן כדלקמן :
א. מההכנסה שהתקבלה מאת מטופלי משהב"ט, כפי שנקבעה על ידי המשיב, יש לנכות הוצאות בסכום כולל של 92,035 דולר (בשקלים לפי השער היציג הממוצע בכל שנה) ;
ב. ההכנסה החייבת בגין כל אחד מהמטופלים הפרטיים תעמוד על סך השווה ל-51,663 דולר (הכנסה בסך 143,698 דולר בניכוי הוצאות בסך 92,035 דולר).

עניינים נוספים

56.

"חובות אבודים" : המערערים לא הביאו כל ראיה שתוכיח מהן ההלוואות שניתנו, למי הם ניתנו, מתי הפכו החובות לאבודים ואלו מאמצים נעשו כדי לגבות אותם.
הערעור בעניין זה נדחה.

57.

יתרת החובה של המערער לשנת המס בסך 7,097,417 ₪ :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

המערער אישר בחקירתו את קיומה (עמ' 51 לפרוטוקול), ואין חולק שהיא לא הושבה.

גם הערעור בעניין זה נדחה.

58. פסילת ספרי המערערת לשנים 2001-20203 : המערערים לא התייחסו כלל לעניין זה בסיכומיהם. וכן אין ספק שהמערערת השמיטה מספריה את התשלומים שהתקבלו מהלקוחות שפורטו בסעיף 12 לנימוקי השומה. הערעור בעניין זה נדחה.

סיכום ותוצאה

59. לאור כל האמור לעיל, אני קובע כדלקמן :

- א. ההכנסות שהתקבלו מהמטופלים הפרטיים ייוחסו כולן למערער וימוסו בהתאם ;
- ב. ההכנסות שהתקבלו ממטופלי משרד הביטחון ייוחסו למערערת וימוסו בהתאם. ההכנסות לאחר הפחתת סכום המס המגיע מהמערערת ימוסו כדיבידנד שקיבל המערער ;
- ג. ההכנסה החייבת בגין מטופלי משרד הביטחון תעמוד על התשלומים ששילם משרד הביטחון למערערים בכל שנה (כפי שצוין בסעיף 33 לתצהירו של שי כהן) בניכוי הוצאות בסכום השווה לשקלים ל-92,035 דולר לכל מטופל, בהתאם לפירוט מספר המטופלים בכל שנה שבסעיף 4 ל"הודעה ובקשה מטעם המשיב" מיום 28.1.18.
- ד. ההכנסה החייבת בגין המטופלים הפרטיים תעמוד על סכום בשקלים השווה ל-51,663 דולר לכל מטופל, בהתאם למספר המטופלים בכל שנה, כפי שצוין בסעיף 38 לתצהירו של שי כהן ;
- ה. חישוב השערים היציגים של השקל מול הדולר בכל שנה ייעשה בהתאם למפורט בסעיף 39 לתצהירו של שי כהן.
- ו. כל הערעורים על השומות שהוצאו נדחים, בכפוף לתיקונים המפורטים לעיל ;
- ז. גם הערעור ביחס לפסילת הספרים לשנים 2001-2003 (עמ"ה 1166/08) נדחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1038/07 עד על אחזקות נ' פקיד שומה גוש דן ו-9 תיקים אח'

60. המערערים ניהלו דיון עקר, ארוך ומיותר, ביחס למרכיב המרכזי שהיה במחלוקת, כאמור לעיל.
לפיכך אני קובע כי על המערערת לשלם למשיב הוצאת משפט בסך 50,000 ₪ ועל המערער לשלם למשיב הוצאות משפט בסך 50,000 ₪ (שני התשלומים אינם תלויים זה בזה).

ניתן היום, כ"ה אב תשע"ח, 06 אוגוסט 2018, בהעדר הצדדים.

יונה אטדגי, שופט