



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2916/14

לפני :  
כבוד השופט ס' גובראן  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערים :  
1. יוסף שחם  
2. נאוה אנוש

נגד

המשיבים :  
1. פקיד שומה ירושלים 1  
2. מנהל מס ערך מוסף ירושלים  
3. אשבל טכנולוגיות בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
בתיק עמ"ה 401/10 ואח' שניתן ביום 1.8.2013 על ידי כב'  
השופט דוד מינץ

תאריך הישיבה : ז' באייר התשע"ה (26.04.15)

בשם המערערים : עו"ד דוד פורר ; עו"ד אמיר אבני ; עו"ד לימור לוי  
בשם המשיבים 1-2 : עו"ד ניר סרי ; עו"ד חגי דומברוביץ  
בשם המשיבה 3 : עו"ד טלי פרי

### פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

ערעור על פסק דינו מיום 1.8.2013 של בית המשפט המחוזי בירושלים בעמ"ה  
401/10 (כב' השופט ד' מינץ), בגדרו נדחו חמישה-עשר ערעורים שהגישו המערערים  
וחברת אשבל טכנולוגיות בע"מ (המשיבה 3 בהליך דנא ; להלן: החברה או אשבל) על  
החלטות המשיבים 1-2 (להלן: המשיבים) בעניינם.

רקע

1. אשבל היא חברה העוסקת בפיתוח ובשיווק של תוכנה לניהול עסקים המכונה "פריוריטי" (Priority) (להלן: התוכנה). במועדים הרלוונטיים לענייננו בעל השליטה בחברה היה המערער, והוא גם מי שיזם את הפעילות העסקית של החברה עוד בשלבי הקמתה. המערער, בת זוגו של המערער, עבדה בחברה כמנהלת חשבונות וכחשבת בשנים 2000-2007.

2. ביום 25.3.2009 נפתחה חקירה פלילית נגד המערערים בשל חשד לזיוף מסמכי בנק שהציגו המערערים למשיב 1 במסגרת ביקורת שנערכה בעניינם. במהלך החקירה התברר כי בנוסף לזיוף מסמכי הבנק, פעלו המערערים גם להקטנת ההכנסות החייבות של החברה שעליהן יש לדווח לרשויות המס. החקירה נגד המערערים העלתה, כי השניים פעלו באופן שיטתי להקטין את ההכנסות המדווחות של החברה, ולהגדיל את הוצאותיה המדווחות, הכל לצורך התחמקות מתשלום מס אמת. פעולות אלו נעשו בדרכי מרמה תוך ניהול שתי מערכות של ספרי הנהלת חשבונות: האחת, מערכת הנהלת חשבונות שנמצאה במשרדי החברה, בה נרשמו ההכנסות שהופקו בארץ במלואן. והשנייה, מערכת הנהלת חשבונות ביתית, אשר בה נרשמו הכנסות החברה מחו"ל בסכומים הגבוהים באופן משמעותי מאלו שדווחו בספרי החברה, ובמקביל הוקטנו ההכנסות המדווחות של החברה בישראל. נוכח ממצאי החקירה פסל המשיב 1 את ספרי החברה לשנות המס 2000-2002, וכן לשנות המס 2004-2007, וזאת בהתאם לסמכותו לפי סעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

3. ביום 3.2.2011 הוגש כתב אישום נגד המערערים בגין עבירות של השמטת הכנסות בחברה, הגדלת הוצאות בחברה, משיכות אישיות, רישומים כוזבים, דיווחים כוזבים, זיוף מסמכים ומרמה בעת עריכת ביקורת מס הכנסה. ביום 13.3.2011 הודו המערערים במסגרת הסדר טיעון, בעבירות שיוחסו להם. בין היתר, הודו המערערים בניהול מערכת חשבונות כוזבת; בהקטנת ההכנסות המדווחות של החברה בסכום של 20 מיליון ש"ח בשנים 2000-2008; בהגדלת ההוצאות המדווחות של החברה בסך 35 מיליון ש"ח; ובמשיכת כספים מהחברה לשימוש פרטי בסכום של כ-30 מיליון ש"ח.

4. במקביל להליכים הפליליים שנפתחו נגד המערערים, החלו הליכים אזרחיים: ספרי החברה נפסלו; הוצאו צווי שומה כלפי החברה וכלפי המערערים; הוצאו שומות למערערים; נדחו השגות החברה למע"מ; והוטלו קנסות על החברה על-ידי מע"מ. בשל כל אלו, הגישו המערערים והחברה כחמישה-עשר ערעורים לבית המשפט המחוזי.

5. בפסק דינו, דן בית משפט קמא בשורה של סוגיות שהיו שנויות במחלוקת בין הצדדים, ובכולן קיבל את עמדת המשיבים. כלפי פסק הדין קמא הוגש הערעור דנא, כשהמערערים ממקדים טענותיהם במסגרת הערעור בשלוש סוגיות עיקריות: השומה בגין הכנסות שמקורן בחו"ל; חישוב ההכנסות האישיות של המערערים; וקנסות לפי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה. אדון בסוגיות אלה על-פי סדרן. את הדיון אפתח בסוגיה המרכזית בה עוסק הערעור והיא השומה בגין הכנסות שמקורן בחו"ל וטענתם של המערערים כי מדובר בהכנסות "פיקטיביות".

א. הכנסות מחו"ל

1.1. טענות הצדדים בבית משפט קמא

6. כאמור, הסוגיה הראשונה והעיקרית כלפיה מופנה הערעור היא סוגיית ההכנסות מחו"ל של החברה. עמדת המשיבים בעניין זה מושתתת על בדיקת שתי מערכות הנהלת החשבונות ביחס לשנים 2000-2007 במסגרתה התברר, בין היתר, כי במערכת הנהלת החשבונות הביתית נרשמו הכנסות החברה מחו"ל בסכומים משמעותיים אשר לא דווחו בספרי החברה. המשיבים טענו כי יש לדחות את עמדת החברה לפיה הכנסות אלו, המופיעות רק במערכת הנהלת החשבונות הביתית, הן פיקטיביות וההכנסות האמיתיות שהתקבלו מחו"ל הן אלו שנרשמו במערכת הנהלת החשבונות שנוהלה במשרדי החברה. המשיבים, אשר סברו כי מדובר בהכנסות בפועל, תמכו טענותיהם, בין היתר, בממצאי בחינת "גידול ההון" של המערערים ושל ילדיהם בין השנים 1999-2009, לפיהם יתרת נכסיהם ביום 31.12.2009 עמדה על סך של כ-84 מיליון ש"ח לפחות (מבלי לכלול בנכסים אלה את נכסי אמה של המערערת ושל החברה). משכך, לטענת המשיבים, לא ניתן לומר כי ההכנסות המדווחות על-ידי החברה מחו"ל במערכת הנהלת החשבונות הביתית הן הכנסות פיקטיביות. עוד צוין, כי בבדיקה שנערכה במערכת הנהלת החשבונות הביתית לשנת 2004 נמצא כי קיימים מסמכים המתאימים לרישומי ההכנסות מחו"ל. כך, למשל, נמצא כי בחשבונות עבור הכנסות מחו"ל נרשמו פרטים מזהים של הלקוחות ושל המוצר שנמכר או השירות שניתן. רישומים אלה מצביעים, לטענת המשיבים, על כך שמדובר ברישומי אמת. עוד נטען כי "טענת הפיקטיביות" הועלתה על-ידי המערערים רק לאחר שנחשפה שיטת העלמת המס בה נקטו, וגם בשל כך אין לתת אמון בגרסה זו של המערערים.

7. מנגד, עמדת המערערים היא, כי מדובר בהכנסות שנרשמו במקום הכנסות שהופקו בישראל ואשר הוקטנו בדיווחי החברה. לטענתם, הטעם למעשה זה היה כפול: עד שנת 2003 הדבר נעשה כדי לעמוד בקריטריונים של "מפעל מאושר" לצורך קבלת פטור לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: החוק לעידוד השקעות הון), ולאחר שנת 2003 - כדי להימנע מתשלום מע"מ על הכנסה זו והפחתת ההכנסות מחו"ל באופן הדרגתי.

המערערים טענו כי כל הרכוש המוצהר בהצהרת ההון ליום 31.12.2009 מקורו בכספים שאינם קשורים להכנסה הנטענת מחו"ל, ועל-כן אין בעובדה זו כדי לתמוך בעמדת המשיב. כן נטען, כי תהליך ביצוע עסקה עם לקוח מחו"ל הוא תהליך מורכב ומתועד היטב, ולכל הכנסה מחו"ל קיים תיעוד הן בספרי החברה, הן ברשומות החברה השונות והן בפעולות העובדים האחראיים לביצוע התהליך. תיעוד כאמור אינו בנמצא, ואין אף ראיה להכנסה זו מלבד הרישום במערכת הנהלת החשבונות הביתית. נטען, כי לו רצו המערערים להסתיר הכנסות (כפי שאכן עשו לגבי הכנסות שמקורן בארץ) – היה קל יותר להסתיר את ההכנסה הנוספת מחו"ל ולא לדווח עליה כלל, שכן אין כל תיעוד או ראיות להכנסה כזו. לא כך קרה. כאמור, לטענת המערערים, לא מדובר בשני אפיקי הכנסות מקבילים, אלא ההכנסה שמקורה בארץ הוחלפה ברישום הביתי בהכנסה שמקורה בחו"ל, מהטעמים הנזכרים לעיל. עוד נטען כלפי המשיב, כי בעמדתו ביחס למערערים הוא מבקש ליהנות מכל העולמות, ומשתמש תמיד בנתון העדיף מבחינתו – כשמדובר בהכנסות שהופקו בארץ הוא מעדיף את הרישום במערכת הנהלת החשבונות שבחברה, וכשמדובר בהכנסות מחו"ל הוא מעדיף את הרישום במערכת הנהלת החשבונות הביתית.

א.2. הכרעת בית משפט קמא בסוגיית ההכנסות מחו"ל

8. בהכרעתו בסוגיה זו, ציין בית משפט קמא כי המערערים טוענים נגד רישומיהם שלהם, והכלל הוא כי אין לאפשר תיקון של דוחות שהוגשו, אלא במקרים חריגים, ובמקרים של טעות בתום לב. כך למשל, יותר תיקון כאמור במקרים בהם התגלה מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח. לפיכך נקבע, כי על המערערים, המבקשים לסטות מהמוצהר בדוחותיהם שלהם, היה, לכל הפחות, להצטייד בראיות אובייקטיביות ממשיות. בעיקר נכון הדבר במקרה הנדון, בו המערערים ביקשו לתקן דוחותיהם רק לאחר שנתפסו בקלקלתם, ויש להטיל ספק רב בכנות גרסתם. במקרה דנא, ראיות כאמור לא הוגשו: המערערים לא טרחו להביא מי מלקוחותיהם בחו"ל על-מנת שיעיד שהעסקאות המדווחות אכן לא התקיימו וההכנסות

הן פיקטיביות, ולא הציגו אף ראיה אובייקטיבית אחרת לתמיכה ב"טענת הפיקטיביות".

9. עוד נקבע, כי טענת המערערים אינה עולה בקנה אחד עם היגיון כלכלי. צוין, כי מהדוחות הכספיים של החברה עולה, כי אין בסיס כלכלי לטענה לפיה ההכנסות מחו"ל דווחו כדי לזכות בהטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון, משום שלמשל בשנת 2000, ללא הדיווח על ההכנסות מחו"ל החברה הייתה מדווחת על הפסדים, ולא הייתה נדרשת כלל להטבת מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון. כך גם ביחס לדוחות של שנת 2001. לפיכך, כך נקבע, נשמטה הקרקע מתחת לנימוק בו אוחזים המערערים בקשר עם רישום הכנסות פיקטיביות מחו"ל. בית המשפט אף דחה את טענת המערערים לפיה החברה המשיכה לדווח על הכנסות מחו"ל גם בשנים בהן הפסיקה לקבל את הפטור לפי החוק לעידוד השקעות הון על-מנת להפחית באופן הדרגתי דיווחים על הכנסות אלו. בהקשר זה צוין, כי לאורך השנים הסתמנה ירידה תנודתית אשר מלמדת על התנהלות אמיתית וטבעית של מחזור הכנסות ולא על מגמה הדרגתית ומתוכננת מראש.

10. בית המשפט גם דחה את טענת המערערים לפיה להכנסות המדווחות מחו"ל אין תיעוד נוסף במסמכי החברה או בחשבונות הבנק, דבר המעיד, לטענת המערערים, על כך שהכנסות אלה אינן אמיתיות. הודגש, כי בנסיבותיו החמורות של מקרה זה לא בלתי-סביר להניח כי הכספים הועברו לחשבון בלתי מדווח. כמו כן, אין לקבל את טענת המערערים נגד רישומי ודיווחי החברה עצמה כאשר היא המנסה להיבנות מתיעוד חסר, במקום להתבסס על ראיות של ממש. בית המשפט ציין, כי לא הוגש אף לא מסמך אחד ממי מהלקוחות "הפיקטיביים" שתמך בעמדת המערערים, וקבע כי הימנעות המערערים מלהציג עדות של מי מלקוחות אלו (ולו בתצהיר, במכתב או באישור) לא רק שמערערת את טיעון המערערים, אלא אף מקימה חזקה כי לו היה מתייצב מי מהלקוחות למתן עדות, עדותו הייתה פועלת לרעתם.

11. המערערים הציגו טבלה המתייחסת לשנת 2000 ואשר משווה בין התקבולים של ההכנסות מישראל שהועלמו מעיני המשיב לבין התמורה הרשומה מההכנסות מחו"ל שדווחו. לטענת המערערים, הדמיון בין הסכום שמקורו בישראל ואשר לא דווח לבין הסכום שמקורו בחו"ל ודווח – תומך בטענתם לפיה ההכנסות הן פיקטיביות ובאו "במקום" ההכנסות שמקורן בישראל ואשר לא דווחו. בית המשפט דחה טענה זו, וקבע כי לא זו בלבד שדבר לא מנע מהמערערים ליצור באופן מלאכותי התאמה כזו, אלא שאין בכך כדי ללמד דבר באשר לשנות המס הנדונות. יתר על כן, במהלך הדיונים בבית המשפט התברר כי המערערת הייתה מדווחת למע"מ מידי חודש, ובדיווחיה נכללו

הכנסות חייבות, הכנסות פטורות ומס תשומות, כך שהיא לא הייתה יכולה לבצע את ההתאמות בזמן אמת משום שהיא לא ידעה מה תהיה יתרת ההכנסות של החברה בסוף שנת המס. המערערים בחרו שלא להעיד את המערערת אשר ערכה את הרישומים, ועל-כן קבע בית משפט קמא כי יש להניח שגם בעניין זה עדותה הייתה פועלת כנגדם.

על רקע האמור, נדחתה טענת המערערים על פיקטיביות ההכנסות מחו"ל.

א.3. טענות הצדדים בערעור

12. כאמור, נושא ההכנסות מחו"ל הוא הנושא המרכזי העומד בבסיס הערעור. המערערים הבהירו כי לסוגיה זו משמעות רבה מבחינת היקפה הכספי וכי השפעתה על חובם של המערערים למשיבים היא דרמטית. המערערים חוזרים בערעורם על עמדתם לפיה ההכנסות מחו"ל שלא נרשמו בספרי הנהלת החשבונות שהתנהלו בחברה (ונרשמו בהנהלת החשבונות הביתית) הן פיקטיביות וחלופיות להכנסות מהלקוחות בישראל. נטען, כי חרף קביעותיו של בית משפט קמא, המערערים הציגו ראיות אובייקטיביות התומכות בעמדתם זו.

13. מנגד, טוענים המשיבים, כי הערעור עוסק רובו ככולו בממצאים עובדתיים שנקבעו על-ידי בית משפט קמא, וכי אין הצדקה להתערבות ערכאת הערעור בקביעות אלו. כן נטען, כי סוגיית ההכנסות מחו"ל, העומדת במוקד הערעור, נוגעת בעיקר לשומתה של החברה, המצויה כיום בהליך הסדר נושים. הודגש כי הנאמנים בהליך בחרו שלא להגיש ערעור על פסק הדין, ומשכך קביעות בית משפט קמא העוסקות בהכנסות החברה – ובכלל זה, בסוגיית הכנסות מחו"ל – הן קביעות סופיות וחלוטות, והמערערים אינם יכולים לתקוף אותן במסגרת ערעורם.

לגופו של הערעור נטען על ידי המשיבים, כי החברה הצהירה בזמן אמת על הכנסות אלה, שילמה בגינן מסים כדין, לא ביקשה לתקן את דוחותיה ולא הביאה ראיות ממשיות לסתור הצהרותיה, ועל כן אין מקום לקבל את גרסת המערערים בדבר פיקטיביות ההכנסות.

המערערים העלו טענות רבות בנוגע לסוגיה זו. אעמוד בקצרה על עיקר טענותיהם ועל תשובות המדינה לכל אחת מהן.

14. טענתם הראשונה של המערערים היא, כי ממצאי החקירה של מחלקת החקירות ברשות המסים תומכת בעמדתם לפיה ההכנסות מחו"ל שלא דווחו במערכת הנהלת החשבונות של החברה הן פיקטיביות. בהקשר זה נטען, כי בהליך הפלילי הגישה המדינה טבלה המפרטת את ממצאי החקירה ובה סכומי העלמות המסים בכל אחת מהשנים. לפי טבלה זו, סכום ההעלמה של הכנסות חו"ל שונה באופן דרמטי מהשומה שהוצאה על-ידי המשיב. הודגש, כי במהלך ההליך הפלילי עמדת המדינה היתה, כי הנהלת החשבונות הביתית (בה נרשמו הכנסות חו"ל הנדונות) הייתה מזויפת או כוזבת. לטענת המערערים, המדינה אינה יכולה לסטות מטענותיה העובדתיות שהוצגו בהליך הפלילי ולטעון טענות מנוגדות בהליך האזרחי. נטען, כי די בממצאי מחלקת החקירות של מס הכנסה כדי להרים את הנטל המוטל על המערערים להוכיח טענתם כי מדובר בהכנסות פיקטיביות.

המשיבים טענו מנגד כי בשום שלב לא הייתה קביעה של מחלקת החקירות לפיה ההכנסות מחו"ל הן פיקטיביות. הטבלה אליה מתייחסים המערערים נועדה לסכם את סך הכנסות החברה כפי שהן מופיעות במחשבי החברה מול סך הדיווח בדוחותיה השנתיים, והיא אינה מתיימרת לקבוע ממצא בדבר ההכנסות מחו"ל.

15. טענתם השנייה של המערערים התמקדה בקושי הטכני שאינו מתיישב עם עמדת המשיבים. המערערים שבו והדגישו, כי לקוחות חדשים שביקשו להפעיל את התוכנה אותה רכשו מהחברה, היו זקוקים לרישיון (קוד) שהופק באמצעות מערכת המחשוב של החברה. את הקוד היה ניתן להפיק רק לאחר שמולאו במחשבי החברה כל פרטי הלקוח שלטובתו הונפק הקוד. נטען, כי למערער לא הייתה היכולת הטכנית להנפיק קודים כאלה באופן עצמאי. לטענת המערערים, משלא נמצאו לקוחות מחו"ל הרשומים במחשבי החברה, אין אפשרות שסופקה למי מהם תמורה בעד התקבול (כביכול) שנרשם במערכת הנהלת החשבונות הביתית. טענות אלה נתמכו בתצהירו של מר מיכה בר-און (להלן: בר-און), אחד מבכירי החברה.

המשיבים טענו בתגובה, כי במהלך חקירתו הנגדית של בר-און התברר כי הוא אינו מכיר כלל את ספרי הנהלת החשבונות של החברה ואת דוחותיה. בר-און העיד כי לא ידע שהמערערים העלימו את תשלומי המס בגין המשכורת שהוא קיבל. משכך, נטען, בר-און אינו יכול לספק בסיס ראייתי איתן דיו לטענה לפיה הכנסות החברה מחו"ל היו פיקטיביות.

16. טענתם השלישית של המערערים היא, כי תוצאת פסק הדין אינה מתיישבת עם היגיון כלכלי, שכן על-פי השומה החדשה שהוציא המשיב, שיעור רווחיה של החברה מגיע ללמעלה משמונים אחוזים, ורווח שכזה אינו סביר. לטענת המערערים, בית המשפט היה ער לחוסר ההיגיון האמור, אך נמנע מלייחס לו משקל רב, וזאת ללא נימוק או הסבר.

בתגובה לטענה זו נטען כי השומה במקרה הנדון לא נבנתה בדרך של הערכת הכנסות החברה, אלא בהתאם לרישומים שנוהלו ונמצאו אצל המערערים עצמם. כמו כן, נטען כי החברה פועלת בתחום ההיי-טק, שבו רווחיות בסדר גודל כזה אינה חריגה ובוודאי שאינה בלתי סבירה.

17. טענתם הרביעית של המערערים היא, כי יש להבחין בין הדרכים השונות בהן הם נקטו במטרה להעלים מס, וכי בית משפט קמא מתייחס בהנמקתו רק אל חלק מדרכי הפעולה שנקטו על-ידיהם. לטענת המערערים, בשנת המס 2000 אופן הפעולה היה פשוט – הם החליפו בפקודות היומן את הסיווג של לקוחות מקומיים (המשלמים מע"מ) לסיווג של לקוחות זרים (שאינם משלמים מע"מ), וזאת מבלי לשנות אף פרט נוסף מפרטי הלקוח. כלומר, דרך הפעולה בשנה זו הייתה לסווג את הלקוחות המקומיים כזרים. לטענת המערערים, לא הייתה להם אפשרות טכנית לשנות את סיווג הלקוח בדיעבד, לאחר פרוץ החקירה, משום שמחשבם נתפס על-ידי מחלקת החקירות של מס הכנסה והועבר לחזקתה. בשנים 2001-2003, כך נטען, דרך הפעולה השתנתה – המערערים הקטינו את סכומי החשבוניות לכדי עשרה אחוזים, ובמקביל רשמו פקודות יומן על חיובים לא קיימים ללקוחות בחו"ל, שלא קיבלו שירות או מוצר, ובלי שהנפיקו חשבוניות. לבסוף, בשנים 2004-2006 הם הפיקו חשבוניות פיקטיביות למשתמשי קצה שלא היו לקוחות אמיתיים של החברה, לא נרשמו במערכת ולא ניתנו להם קודים. החשבוניות הפיקטיביות נסגרו במערכת רק יותר משנה לאחר סגירת השנה בה לכאורה הוצאו. כזכור, בית משפט קמא דחה את טענתם ביחס לשנת 2004 וקבע כי רמת הפירוט של הנתונים מעידה כי מדובר בהכנסות אמיתיות. ואולם, בהקשר זה נטען, כי המשיבים אימצו את גרסתו של המערער ביחס לשיטות העלמת המס בהן נקטו במסגרת ההליך הפלילי נגדו, והיא אף התקבלה על-ידי בית המשפט באותו הליך. לטענת המערערים, כאשר עדות זו מתקבלת כנכונה באופן ששימש נגדם, יש לקבלה גם כאשר היא תבסס ממצא עובדתי לטובתם. עוד נטען כי בית משפט קמא צריך היה לבחון את דרכי הפעולה בהן נקטו המערערים בשנים 2001-2003 בנפרד, ולקבוע לגביהן ממצאים, מה שלא נעשה במקרה דנא.



המשיבים טענו בתגובה, כי בכל הנוגע לשנת המס 2000, הקובץ אותו הגישו המערערים לתמיכה בטענתם, המדגים את שינוי הסיווג של לקוחות מקומיים כלקוחות זרים, לא הוגש למשיב בעת דיוני השומה, אלא הוגש לראשונה בשלב הערעורים בבית משפט קמא. זאת ועוד: מעדותה של גב' נטלי תורג'מן, אשר עבדה כמפקחת בחוליית פש"ג וטיפלה בצווים שהוצאו למערערים, עולה כי במחשב של המערער נמצאו קבצים רק משנת 2003. משכך, צדק בית משפט קמא בקביעתו כי דבר לא מנע מהמערערים ליצור באופן מלאכותי ובדיעבד את ההתאמה הנטענת. המשיבים הדגישו עוד כי טענת המערערים נסתרת גם נוכח קיומו של פער בגובה 101,391 ש"ח בין ההכנסות שהועלמו מהארץ לבין ההכנסות מחו"ל המדווחות במערכת הנהלת החשבונות הביתית. על-כן, נטען, אין לקבל את טענת המערערים לפיה מדובר בהמרות של ההכנסות שדווחו בארץ להכנסות חו"ל.

באשר לשנת המס 2004, טענו המשיבים כי בבדיקה שנערכה לגבי רישום ההכנסות מחו"ל לשנה זו נמצאו רישומים של לקוחות מחו"ל ופרטים מזהים אודות העסקאות שנערכו. כדי להפריך ממצאים אלה היה על המערערים לפנות לאותם לקוחות "פיקטיביים" ולהביא אותם כעדים המכחישים כל קשר עסקי. משלא עשו כן, כך נטען, יש להניח כי הדבר היה פועל לחובתם. המשיב אף סמך ידיו על קביעת בית משפט קמא לפיה המערערים לא פרשו תמונה מלאה של כל לקוחות החברה ושל מלוא הכנסות החברה מחו"ל, וגם בשל כך לא ניתן לקבוע כי ההכנסות הנדונות הן "פיקטיביות".

18. טענתם החמישית של המערערים נוגעת למעמדה של החברה כ"מפעל מאושר" המקנה פטור מלא ממס חברות. לטענתם, אין בפסק הדין קמא הנמקה המבהירה את ההיגיון בלהעלים מסים במקום שבו יש פטור מתשלום. המשיבים טענו בהתייחס לטענה זו, כי הצגת הדברים אינה מדויקת שכן החברה הייתה חייבת במס ושילמה מס בגין חלק מההכנסה שאינו נובע ממעמדה כ"מפעל מאושר". לעניין זה אעיר כי העלמת הכנסות החברה מאפשרת למערערים גם למשוך ממנה כספים ללא תשלום מס בגינם.

19. טענתם השישית והאחרונה של המערערים היא כי בית המשפט שגה כשלא קבע מסכת עובדתית אחת הן לעניין שומות מס הכנסה בגין הכנסות מחו"ל והן לעניין שומות מע"מ עבור אותן הכנסות. בהקשר זה נטען, כי המשיבים טוענים טענות עובדתיות סותרות, וכי משהתקבלה טענת המשיב 1 ביחס להכנסות מחו"ל לשנת 2004, לפיה קיים פירוט מלא של הכנסות מלקוחות חו"ל, היה על בית המשפט לקבלה גם לעניין שומות המע"מ, ולא לחייב את החברה במע"מ עבור עסקאות אלה.

המשיבים טענו מנגד, כי המשיב 1 מעולם לא טען כי קיים תיעוד ופירוט מלא של ההכנסות מחו"ל. כל שנטען הוא שישנם פרטים מזהים של הלקוחות, וכי בבדיקה שערך פקיד השומה באמצעות חיפוש באינטרנט, נמצאו חברות התואמות לשמות שהופיעו בכרטיס שנמצאה בביתם של המערערים, דבר שהעלה ספק ממשי ביחס לטענה כי מדובר בהכנסות "פיקטיביות". עוד הובהר, כי המשיבים מסכימים לכך שמקור ההכנסות בחו"ל וכי המדובר בהכנסות אמיתיות. אף על פי כן, חויבה החברה בתשלום מע"מ בגין עסקאות אלה, משום שלא עמדה בתנאי הקבוע בתקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, לפיו הזכאות למע"מ בשיעור אפס מותנה ברישום מדויק של פרטי העסקאות ובקיומם של מסמכים בכתב המאשרים את פרטי העסקה, מחיר העסקה, דרך תשלומה והמטבע שבה שולמה. משנמצא כי החברה אינה עומדת בתנאי זה, אין היא זכאית למע"מ בשיעור אפס ביחס להכנסות שמקורן בחו"ל.

4. בקשה להוספת ראיות

20. בד בבד עם הגשת הערעור הגישו המערערים בקשה לעיכוב ביצוע פסק הדין ולצידה "בקשה לצירוף ראיה ולהחזרת הדיון לבית המשפט המחוזי". הבקשה לעיכוב ביצוע נדחתה בהחלטת השופט נ' סולברג מיום 21.5.2014, ובמסגרתה נקבע כי הבקשה לצירוף ראיה תידון לפני ההרכב שידון בערעור. ביום 16.11.2014 הגישו המערערים בקשה לתיקון הבקשה לצירוף ראיה ולהגשת ראיות נוספות. בבקשה המתוקנת ביקשו המערערים להגיש את גזר-הדין בהליך הפלילי שהתנהל נגדם; ראיות שהוגשו במסגרת הטיעונים לעונש בהליך הפלילי (להלן: הפנקסים והמחברת); הודעות בכירי החברה שנגבו על-ידי חוקרי מס הכנסה; וטבלה המפרטת את ממצאי מחלקת החקירות של מס הכנסה.

21. בנימוקם לבקשה טענו המערערים, כי בכוחן של הראיות שמבוקש להגישן להטות את הכף לטובת קבלת עמדתם ביחס לסוגיית הכנסות חו"ל. נטען כי בגזר הדין נקבע כממצא עובדתי שהמערערת ערכה רישומים מסודרים ומדוקדקים במחברת ובפנקסים שניהלה, ובהם תיעדה באופן שוטף את כל פעולות העברת הכספים הקשורות בחברה וכן את סדר הפעולות שעליה לבצע כדי שמעשיהם של המערערים לא יתגלו. באמצעות הראיות החדשות המערערים מבקשים להראות, כי הכנסות חו"ל הנדונות אינן מופיעות כלל ברישומיה המדוקדקים של המערערת במחברת ובפנקסים אלו, ובכך, לטענתם, נמצא חיזוק ממשי לעמדתם לפיה הכנסות אלה הן "פיקטיביות". המערערים מבקשים, כאמור, לצרף גם את הודעות הבכירים בחברה כראיה התומכת בטענתם לפיה המערערת לא היה יכול להנפיק ממצא שבו האישי רישיונות לשימוש

בתוכנה, ובהיעדר רישומים מתאימים במחשבי החברה לגבי לקוחות חו"ל, ברור כי העסקאות הנדונות הן "פיקטיביות" ולא התבצעו בפועל. המערערים אף ביקשו, למען הזהירות, לצרף את טבלת סיכום ממצאי החקירה הפלילית שנערכה על-ידי מחלקת החקירות של מס הכנסה.

22. המשיבים מתנגדים לבקשה, שכן, לטענתם, הראיות אותן מבקשים המערערים להוסיף בשלב הערעור (למעט גזר הדין) היו בידיהם עוד לפני שניתן פסק הדין קמא, והמערערים לא נימקו את השיהוי בהגשתן. לעניין הגשת גזר הדין כראיה, נטען כי ממצאים ומסקנות שבגזר דין (להבדיל מאלו שבהכרעת דין מרשיעה) כלל אינם קבילים ומהווים עדות שמיעה וסברה. המשיבים אף חזרו וטענו את טענתם המקדמית ולפיה, המערערים כלל אינם יכולים לערער על קביעות פסק הדין קמא לעניין הכנסות חו"ל, שכן הן נוגעות לשומתה של החברה שהפכה חלוטה וסופית משעה שהחברה עצמה בחרה שלא לערער על פסק הדין.

א.5. דיון והכרעה

בפתח הדברים, ובטרם אפנה לדון בטענות הצדדים לגופה של הסוגיה, עלי להידרש לשני עניינים מקדמיים. הראשון הוא טענתם המקדמית של המשיבים לפיה המערערים אינם רשאים לערער על שומת החברה שהפכה חלוטה, והשני הוא בקשת המערערים להגיש ראיות חדשות.

א.5.1. האם רשאים המערערים לערער על שומת החברה?

23. כאמור, לטענת המשיבים, קביעות פסק הדין קמא הנוגעות לשומת החברה, ובכלל זה הקביעות הנוגעות להכנסות חו"ל, הן חלוטות וסופיות, והמערערים אינם יכולים לערער עליהן. המשיבים גורסים כי משבחרו נאמני החברה, הנמצאת כיום בהליך הסדר נושים, שלא לערער בשם החברה על פסק הדין, אין המערערים רשאים לתקוף סוגיות הנוגעות באופן ישיר ובלעדי לשומת החברה.

אין בידי לקבל טענה זו. ראשית, אני סבור כי מניעת זכות הערעור בנסיבות המקרה הנדון תפגע בזכות המערערים להליך הוגן ובזכות הגישה לערכאות. הדבר דומה לעניינינו של ערב, אשר היה צד להליך שעסק בחובו של חייב פושט רגל, ובסופו נקבע גובה החוב באופן המנוגד לעמדתם של החייב ושל הערב. החייב מחליט שלא לערער על פסק הדין משיקוליו, וביניהם – העלות הכרוכה בהליך משפטי נוסף, הערכת

הסיכויים להצלחה בערעור, אדישותו וכיוצ"ב. האם במצב כזה ראוי לשלול מהערב, שקרוב לוודאי יאלץ לשלם את החוב מכיסו, את זכות הערעור על כל חלקי פסק הדין שיש בהם כדי להשפיע על חיובו-שלו, רק משום שבמקורו החוב העיקרי הוא חובו של החייב? נראה כי התשובה לכך היא שלילית.

יתרה מכך, וזה העיקר, ההכרעה בסוגיית "הכנסות חו"ל" והקביעה כי הן אינן פיקטיביות השפיעה באופן ישיר על שומת המערערים. לו היה נקבע כי הכנסות חו"ל הן פיקטיביות, והן חלופיות להכנסות שמקורן בישראל, רווחי החברה היו קטנים באופן ניכר, וכך גם הרווחים הלא מדווחים, אשר לטענת המשיבים נמשכו על-ידי המערערים כדיבידנד החייב במס. כלומר, לקביעתו העובדתית של בית משפט קמא לפיה ההכנסות המדווחות שמקורן בחו"ל אינן פיקטיביות, הייתה השלכה ישירה על שומת החברה (אשר הפכה חלוטה בינתיים) אך גם על שומת המערערים. על-כן, רשאים המערערים לטעון בערעורם נגד קביעה עובדתית זו, ולנסות להביא לשינוי התוצאה ביחס לשומותיהם.

נוכח האמור, עמדתי היא כי יש לדחות את טענתם המקדמית של המשיבים. ומכאן, לבקשת המערערים להוסיף ראיות חדשות.

א. 5. 2. בקשת המערערים להוסיף ראיות

24. כאמור, בסמוך להגשת הערעור ביקשו המערערים להוסיף כראיות את הפנקסים והמחברת בהם ניהלה המערערת רישומים הנוגעים להכנסות והוצאות החברה, את הודעות הבכירים בחברה ואת גזר הדין בהליך הפלילי שנוהל נגד המערערים. המערערים ביקשו גם, למען הזהירות, לצרף כראיה גם את הטבלה המפרטת את ממצאי מחלקת החקירות (להלן: טבלת הממצאים). בעניין טבלת הממצאים, הסכימו המשיבים כי הטבלה הוגשה לבית משפט קמא, ואין צורך לצרפה כראיה חדשה, ומשכך אף אני ראיתי להתייחס לטבלה זו כראיה בתיק. באשר לשאר הראיות שצירופן התבקש, ולאחר העיון בבקשת המערערים, בתגובת המשיבים לבקשה ובעיקר בראיות אותן מבקשים המערערים לצרף, הגעתי למסקנה כי דין הבקשה להידחות.

25. ככלל, הצגת ראיות חדשות בשלב הערעור פוגעת באינטרס של סופיות הדיון, ועלולה ליצור תמריץ שלילי לבעלי הדין בהליך הדיוני לפעול בהנחה שיוכלו לבצע "מקצה שיפורים" בשלב הערעור. החשש הוא כי מתדיינים יבחרו להימנע מהסיכון

הכרוך לעתים בהצגת ראיות "בעייתיות" מבחינתם בערכאה הדיונית, או מהמאמץ הכרוך בהבאת ראיות מסוימות, תוך הנחה שאם יפסידו בהליך הדיוני יוכלו לנסות ולהציגן בערעור. פרקטיקה כזו אינה רצויה ואינה ראויה הן מבחינת בעלי הדין האחרים והן מבחינת יעילות ההליך השיפוטי. על רקע האמור, הכלל שהתגבש בפסיקה הוא שערכאת הערעור תיטה להתיר הבאת ראיות שנועדו להוכיח עובדות שאירעו לפני שניתן פסק הדין של הערכאה הדיונית, בהצטבר התנאים הבאים: מדובר בראיה שעשויה לשנות את תוצאות המשפט; המבקש לא ידע על אודות הראיה ולא יכול היה לגלותה במאמץ סביר; המבקש לא היה יכול להביא את הראיה מסיבות שאינן תלויות בו או שיש לו סיבה טובה לכך שלא הביא אותן בשלב הדיוני; המבקש לא נהג בחוסר תום-לב; המבקש לא השתהה בהגשת הבקשה (ראו: חמי בן-נון וטל חבקין הערעור האזרחי 390 (2012) וההפניות שם).

26. בענייננו, לא התקיימו כל התנאים הנדרשים לשם היענות לבקשת המערערים לצירוף הראיות, ואף לא מרביתם. מלבד גזר-הדין, כל הראיות אותן ביקשו המערערים לצרף בשלב זה היו בידיהם גם בשלב ההוכחות בבית משפט קמא, אולם מטעמיהם הם בחרו שלא להגישן. כך למשל, בבקשתם, מסבירים המערערים כי הפנקסים והמחברת הוגשו במסגרת עדותה של חוקרת מס-הכנסה בהליך הפלילי חמישה ימים בלבד לפני הדיון בבית משפט קמא. בבקשה נטען כי "בפרק זמן קצר זה לא שקעה עדיין ההבנה אצל המערערים לגבי חשיבותם של הפנקסים והמחברת, והמערערים לא הפנימו אז עדיין, כי משעה שהגב' חוטובלי [חוקרת מס-הכנסה, צ.ז.] הגישה את הפנקסים והמחברת כראיה לאמיתות תוכנם והעידה כי שימשו אותה בקביעת ממצאי החקירה, הפכו אלה – יחד עם עדותה – לראיה ניצחת לאמיתות גרסתם". נימוק זה, בכל הכבוד, אינו יכול להצדיק מתן רשות להגשת הראיות בשלב הערעור. בבקשתם, מנסים המערערים להיבנות מהפנקסים ומהמחברת אותם נמנעו מלהגיש בבית משפט קמא, ואף התנגדו להגשתם בהליך הפלילי ולכך שהם יישמשו ראיה לאמיתות תוכנם (עמוד 295 לפרוטוקול בת"פ 5789-02-11). אם אכן, כפי שטוענים המערערים היום, יש בראיות אלה עדות "ניצחת לאמיתות גרסתם", לא ברור מדוע התנגדו כל-כך להגשתן בהליך הפלילי ומדוע לא הגישו אותן בהליך קמא. המערערים לא נימקו מדוע עדותה של חוקרת מס-הכנסה, לפיה הפנקסים והמחברת שימשו אותה בקביעת ממצאי החקירה, הפכה ראיות אלה לחשובות להוכחת גרסתם של המערערים יותר ממה שהיו קודם לכן.

המערערים, שידעו על קיומם ועל תוכנם של הפנקסים ושל המחברת כל העת, היו יכולים להגישם כראיות מטעמם, ולטעון כי משלא נזכרות בהן הכנסות חו"ל

הנדונות, מתחזקת עמדתם שהכנסות אלה הן פיקטיביות. לא שוכנעתי כי חל שינוי נסיבות בעקבות עדותה של חוקרת מס הכנסה בהליך הפלילי המצדיק הגשת ראיות אלה בשלב הערעור. את הטענה אותה מבקשים המערערים להשמיע היום, יכלו ללא קושי להשמיע בהליך קמא, ואף לתת לה משנה תוקף על-ידי העדטה של המערערת שערכה את הרישומים בפנקסים ובמחברת. המערערים בחרו שלא להביא למתן עדות את המערערת ובחרו להימנע מהגשת הראיות אשר היו בידיהם כל העת ואשר מהווים, לעמדתם, "ראיה ניצחת לאמיתות גרסתם". בחירות אלה נעשו משיקוליהם של המערערים ביחס לניהול ההליך ולחישוב העלות מול התועלת הכרוכים בהגשת ראיות אלה, ואין מקום להיענות לבקשתם בשלב זה לבצע "מקצה שיפורים" על-ידי הגשתן. ברי כי הצגת הראיות הנ"ל לא יכולה להיעשות ללא חקירת המערערת, אשר במכוון נמנעה ממתן עדות בבית משפט קמא, ואין להסכין עם שינוי מגמה בערכאת הערעור נוכח תוצאת ההליך.

27. כך גם בעניין הודעות הבכירים בחברה אותן ביקשו המערערים להגיש כדי לתמוך בטענתם לפיה המערער לא יכול היה להנפיק ממחשבו האישי רישיונות לשימוש בתוכנה. בבקשתם להוספת ראיות טענו המערערים כי "עם מתן פסק הדין הסתבר כי נקודה זו הפכה להיות קרדינלית, שכן בית המשפט קמא דחה את טענות המערערים בעניין הכנסות חו"ל הפיקטיביות ... משהתברר כי זו קביעתו של בית המשפט המחוזי, התבררה גם הרלוונטיות של הודעות העובדים הבכירים". מדברים אלה עולה בבירור כי גם ביחס לראיות אלה אין הצדקה לקבל את בקשת המשיבים בשלב זה, שכן המערערים לא הצביעו על סיבה בגינה הודעות אלה לא הוגשו בהליך קמא. יתר על כן, תצהירו של מר בר-און הוגש לבית המשפט קמא כראיה מטעם המערערים, ומשכך, הייתה להם הזדמנות שאין טובה ממנה לכלול בתצהיר זה כל עדות רלוונטית נוספת.

28. נוכח האמור, לא מצאתי כי הבקשה לצירוף הודעות הבכירים, הפנקסים והמחברת עומדת בתנאים הנדרשים המפורטים לעיל – המערערים ידעו על קיומן ועל תוכנן של ראיות אלה כבר בעת ניהול ההליך קמא, ולא הצביעו על סיבה טובה לכך שלא הביאו אותן בשלב הדיוני. כמו כן, לא מצאתי כי המדובר בראיות בעלות משקל מכריע אשר ביכולתן להשפיע באופן ניכר על תוצאות המשפט ולשנות את תוצאת פסק הדין קמא. ראיות אלה אינן בגדר "ראיות אובייקטיביות" אשר מוכיחות את עמדת המערערים בדבר פיקטיביות הכנסות חו"ל, וכאמור, יש להניח כי לו היה בכוחן של ראיות אלה להוות הוכחה ניצחת לעמדתם של המערערים, הם היו מצרפים אותן כבר בהליך קמא.

29. כמו כן, לטעמי יש לדחות את הבקשה גם בכל הנוגע לצירוף גזר הדין כראיה, וזאת על-אף שגזר הדין ניתן כשנה לאחר מתן פסק הדין קמא. ראשית, הקביעה המופיעה בגזר הדין, ואשר לשמה מבקשים המערערים את צירופו, היא הקביעה לפיה המערערת ערכה רישומים מסודרים ומדוקדקים בפנקסים ובמחברת. משהגעתי לכלל מסקנה כי אין להתיר את צירוף הפנקסים והמחברת כראיות חדשות, נראה כי מתייחר גם הצורך בהוכחת עניינים הנוגעים להם. יתרה מכך, על-אף שככלל, הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע (או חליפו) הוא בעל דין במשפט האזרחי, הרי שחריגים לכלל זה הם ממצאים המופיעים בגזר-דין (להבדיל מהכרעת דין), כבענייננו (ראו: סעיף 42א(ב)(2) לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971). הנה כי כן, גם לשון החוק אינה תומכת בקבלת גזר הדין כראיה.

30. לאחר שהגעתי למסקנה כי יש לדחות את בקשת המערערים לצרף ראיות חדשות, אפנה עתה לבחינת טענות הצדדים לגופה של הסוגיה הנדונה: האם יש לקבל את עמדת המערערים לפיה ההכנסות שמקורן בחו"ל ואשר דווחו במערכת הנהלת החשבונות הביתית הן הכנסות פיקטיביות.

א. 5. 3. הכנסות חו"ל – הכנסות פיקטיביות?

31. אפתח בתובנה המקדמית עליה עמד גם בית משפט קמא: טענת המערערים ביחס לסוגיה זו היא טענה נגד רישומיהם ודיווחיהם כפי שנעשו בזמן אמת, והכלל הוא כי אין לאפשר תיקון של דוחות שהוגשו, אלא במקרים חריגים, אותם ציינתי לעיל. למצער, ועל כך אין מחלוקת, על נישומים המעוניינים להוכיח כי הכנסותיהם בפועל היו שונות מההכנסות עליהן הצהירו, להצטייד בראיות אובייקטיביות ממשיות. המערערים טענו בסיכומיהם כי כך אמנם עשו, וכי די היה בראיות אותן הציגו בפני בית משפט קמא כדי להוכיח כי ההכנסות מחו"ל שדווחו במערכת הנהלת החשבונות הביתית היו פיקטיביות. אלא שלאחר בחינת טענותיהם הרבות של המערערים, לא מצאתי כי עלה בידם להרים את הנטל המוטל עליהם ולשכנע באופן פוזיטיבי כי דיווחיהם היו פיקטיביים. טענותיהם של המערערים, על-אף שיש בהן כדי להעלות תהיות או להצביע על קשיים מסוימים בעמדת המשיבים, אינן מובילות למסקנה כי ההכנסות הנדונות אכן היו פיקטיביות. יתרה מכך, בפני המערערים עמדה שורה ארוכה של כלים ראייתיים להוכחת עמדתם באופן ישיר וברור, אך הם נמנעו מלנקוט בכל אחד מהם. בסופו של יום, טענותיהם השונות והרבות של המערערים, כמו גם דרך התנהלותם הפתלתלה והתרמית "בזמן אמת", יצרו מצג בו "רב הנסתר על הנגלה",

וכך, על-אף שהמערערים אמנם הצליחו לערער מעט את יציבות הקרקע שתחת עמדתם של המשיבים, לא עלה בידם להוכיח את גרסתם החלופית באמצעות הראיות הישירות המתבקשות. משכך, ובהעדר חלופה הולמת, מסקנתי היא כי יש לקבל את עמדת המשיבים הנתמכת בדיווחיהם של המערערים עצמם בזמן אמת. הכל כפי שיפורט להלן.

טבלת הממצאים של מחלקת החקירות

32. טענתם הראשונה והעקרונית של המערערים, אותה אף שבו והדגישו בדיון שנערך בפנינו, היא כי ממצאי מחלקת החקירות של מס הכנסה, כפי שהוצגו ב"טבלת הממצאים", תומכים בעמדת המערערים לפיה ההכנסות מחו"ל שדווחו במערכת הנהלת החשבונות הביתית היו אכן פיקטיביות. בעמודה הראשונה שבטבלה זו, מופיע סיכום שנתי של ההכנסות כפי שדווחו בהנהלת החשבונות בחברה, ובעמודה השנייה מופיע סיכום שנתי של הדיווח בדוחות השנתיים, אשר נעשה על פי הנהלת החשבונות הביתית. בכל אחת מהשנים מדווחות בנפרד ההכנסות החייבות במע"מ (הכנסות שמקורן בארץ), והכנסות הפטורות ממע"מ (הכנסות שמקורן בחו"ל). בעמודה הרביעית מופיע סיכום שנתי של ההפרש הלא מדווח בין דוח המכירות לבין דוחות שנתיים, ובו, למעשה, מופיע ההפרש בין ההכנסות המדווחות בהנהלת החשבונות הביתית לבין ההכנסות הרשומות בחברה. סך כל ההפרשים לשנים 2001-2008 עומד על 16,563,278 ש"ח. לטענת המערערים, זהו הסכום הלא מדווח בגינו יש למסות אותם, והטבלה אותה ערכו חוקרי מס הכנסה תומכת בעמדתם זו. המשיבים, לעומת זאת, טוענים כי ההכנסות שמקורן בארץ שדווחו במערכת הנהלת החשבונות הביתית הוקטנו, וכי הסכום האמיתי של הכנסות אלו הוא זה הרשום במערכת הנהלת החשבונות של החברה. ואילו ההכנסות שמקורן בחו"ל אשר דווחו במערכת הביתית הן אמיתיות, ובהן יש להתחשב לצורך השומה, לעומת הדיווח החלקי של הכנסות חו"ל המופיעות במערכת הנהלת החשבונות בחברה.

33. אמנם כן, במבט ראשון טענתם של המערערים שובה את הלב ומעלה תהיות בנוגע לשינוי בעמדת המשיבים. עם זאת, לאחר עיון דקדקני בטבלה מצאתי כי "טבלת הממצאים" שגובשה על-ידי מחלקת החקירות של מס הכנסה, אינה מלמדת דבר על פיקטיביות ההכנסות שמקורן בחו"ל, ואינה מעידה בשום אופן על מהימנותן של מערכות הנהלת החשבונות שניהלו המערערים. הטבלה מציגה באופן טכני לחלוטין את המספרים אשר הופיעו בדוחות החברה (על-פי הרישום בהנהלת החשבונות הביתית) ובמערכת הנהלת החשבונות שבחברה, ואת ההפרש הלא מדווח בין שתי המערכות.



הפרש זה – העומד על סך של 16,563,278 ש"ח כאמור – אינו בהכרח הסכום שבגיננו יש למסות את החברה ואת המערערים בשומות החדשות שהוצאו להם. לכך לא נמצא, כאמור, רמז בטבלה ממנה מנסים להיבנות המערערים, ומסקנה זו אינה המסקנה היחידה האפשרית ובוודאי שהיא אינה המסקנה ההכרחית מהנתונים המסוכמים בטבלה.

34. יתר-על-כן, קיימות לפחות שתי אינדיקציות לכך שקיים קושי בפרשנותם של המערערים ובמשמעות שהם מייחסים ל"טבלת הממצאים".

ראשית, כפי שצוין לעיל, במסגרת עסקת הטיעון בהליך הפלילי בעניינם, הודו המערערים כי החברה העלימה הכנסות בסך 20 מיליון ש"ח. סכום זה עולה על הסכום המצוין בטבלה כ"הפרש הלא מדווח" (כ-16.5 מיליון ש"ח) בכ-17.5 אחוזים. כלומר, מעמדת המערערים עולה הם הודו בהעלמת סכום גבוה יותר באופן ניכר מהסכום הרלוונטי לשיטתם המופיע בטבלת הממצאים של מחלקת החקירות. בכך אין היגיון, ומכאן מתגבר הקושי לקבל את עמדת המערערים.

שנית, דומה כי המערערים מייחסים חשיבות יתר ל"טבלת הממצאים" בעוד שהמדינה, כבר בעת שהגישה את אותה טבלה, עמדה על כך שאין לייחס לטבלה את המשמעות שמבקשים המערערים לייחס לה. כך עולה מפרוטוקול חקירתה הנגדית של חוקרת מס הכנסה אשר באמצעותה הוגשה "טבלת הממצאים", בעת שבא-כוח המדינה התנגד כבר אז לקו החקירה בעניין הכנסות חו"ל וציין כי:

"יש הסדר לגבי הכנסות מחו"ל. אני מפנה את תשומת לבו של עו"ד פורר [בא-כוח המערערים גם בהליך הפלילי, צ.ז.] שמה שהוא הולך לשאול את העדה ייאליץ אותה להסביר על היקף הכנסות גדול יותר ... " (פרוטוקול ת"פ 11-02-5789, עמוד 311 שורות 15-16. ההדגשות אינן במקור, צ.ז.).

בהקשר זה יש להדגיש כי במסגרת ההליך הפלילי הוסכם בין הצדדים כי המערערים יודו במיחוס להם בכתב האישום המתוקן, והצדדים יטענו אך ורק בסוגיה מצומצמת במסגרת הטיעונים לעונש (האם הכספים שנמשכו על-ידי המערערים מהחברה נמשכו כנגד כספים שהופקדו על ידיהם קודם לכן). בא-כוח המדינה הגיש את הטבלה האמורה במסגרת טיעונו, אך הדגיש באופן ברור כי היא אינה מלמדת דבר, לשיטתו, בעניין פיקטיביות ההכנסות מחו"ל. לא הובאו בפנינו נתונים בנוגע להסדר בין המדינה לבין המערערים בנוגע להכנסות מחו"ל, ולכשעצמי איני יודע אם אכן היה

הסדר כזה (ויצוין כי עו"ד פורר התנגד לאמור וטען באותו דיון כי "אין הסכם כזה"). כמו כן, איני יודע מה הוביל את המערערים להודות בהעלמת הכנסות בסך 20 מיליון ש"ח דווקא. ואולם, בשלב זה, אין לכל אלה חשיבות. זהו טיבו של הסדר טיעון – הצדדים מנהלים משא ומתן ביניהם על בסיס שיקוליהם השונים, וחושפים בפני בית המשפט את ההסכמות הסופיות בלבד. משכך, ועל רקע האמור, קשה עד מאוד לייחס ל"טבלת הממצאים" את המשמעות אותה מבקשים המערערים לייחס לה, כשברור שהתמונה היא רחבה הרבה יותר.

35. מכל מקום, "טבלת הממצאים" אכן משווה בין הרישומים במערכת הנהלת החשבונות הביתית אשר דווחו לרשויות המס, לבין הרישומים במערכת הנהלת החשבונות בחברה, ומציינת את ההפרש בין הסכום שדווח לסכום שלא דווח. ואולם, שעה שהמשיבים פנו לבחון את הכנסות האמת של המערערים ושל החברה, נמצא על ידיהם כי רישומי ההכנסות שמקורן בחו"ל במערכת הנהלת החשבונות הביתית הם רישומי האמת, וכן נמצא שרישומי ההכנסות שמקורן בארץ במערכת הנהלת החשבונות של החברה גם הם רישומי אמת. יובהר: לשיטתי, בין עמדת המשיבים בעניין זה לבין ממצאי מחלקת החקירות של מס הכנסה כפי שסוכמו ב"טבלת הממצאים" האמורה אין כל סתירה, שכן בסופו של יום, אותה טבלה מציינת את הנתונים האמורים באופן "טכני" בלבד. על כן, ככל שהמערערים היו מעוניינים להוכיח את טענתם לפיה הכנסות חו"ל שדווחו על ידיהם היו פיקטיביות, היה עליהם להצטייד בראיות פוזיטיביות הסותרות את עמדת המשיבים, ולא לתלות ייבם ב"טבלת הממצאים" אשר, כאמור, אינה נוגדת את עמדת המשיבים בעניין זה. משלא נעשה כן אין בידי לקבוע, כי במאזן ההסתברויות, גרסתם של המערערים עדיפה על זו של המדינה.

תצהירו של בר-און

36. טענה נוספת ומרכזית, לשיטת המערערים, היא, כי עמדת המשיבים אינה מתיישבת עם תצהירו של בר-און, שהיה מנהל הפיתוח בחברה. כאמור, מתצהירו של בר-און עולה כי כל לקוח חדש אשר רכש את התוכנה מהחברה נדרש לקבל רישיון (קוד) כדי להפעילה, אך למערער לא הייתה היכולת הטכנית להנפיק קודים כאלה באופן עצמאי ממחשבו הביתי. כמו כן, בתצהיר נטען כי לא ייתכן שנמכרו תוכנות ללקוחות בחו"ל מעבר לאלו שנרשמו בספרי החברה המנוהלים במשרדיה, שכן ללקוח שאינו רשום בספרי החברה לא ניתן מעולם קוד להפעלת התוכנה ולא בוצעו עבורו שירותי התחזוקה והשדרוגים השוטפים הנדרשים לשימוש בה. בר-און ציין בתצהירו כי:

"נמסר לי כי במחשבו של יוסף שחם [המערער, צ.ז.] נרשמו הכנסות וחשבוניות לשנים 2004-2006 בגין לקוחות רבים שלא רשומים במחשבי אשבל (רשימת הלקוחות הנ"ל מצורפת לתצהירי כנספח 1). לפי בדיקתי מעולם לא ניתן ללקוחות אלה רישיון ומעולם לא ניתן להם שירות/שדרוג כלשהו".

בנספח לתצהיר, שכותרתו "לקוחות פיקטיביים לשנים 2004-2006" מופיעים 77 שמות של לקוחות זרים, שעל-פי הנטען, לא ניתן להם קוד במחשבי החברה או שירות של שדרוגים שוטפים.

37. אומר בקצרה, כי על אף הניסיון להיבנות מתצהירו של בר-און כהוכחה לעמדתם של המערערים לפיה הכנסות חו"ל הנדונות הן פיקטיביות, נראה כי הוא אך מדגיש את דלות החומר הראיתי עליו נשענים המערערים. תצהירו של בר-און וטענות המערערים המסתמכות עליו, מותירים, פעם נוספת, תמונה עמומה בה רב הנסתר על הנגלה, ומשכך נוצר קושי מהותי להבין את גרסתם במלואה. כך למשל, המערערים לא הבהירו האם לאורך השנים הייתה חפיפה מסוימת בין הלקוחות הרשומים במחשבי החברה ובין רשימת הלקוחות הרשומים במערכת הנהלת החשבונות הביתית. הלשון בה נקט בר-און בתצהירו, לפיה "נרשמו הכנסות ... בגין לקוחות רבים שלא רשומים במחשבי אשבל" מותירה מקום לספק – האם רשימה זו כוללת את כל הלקוחות הרשומים במערכת הביתית או רק חלק מהם. נדמה, כי הגשה מסודרת ומוסברת של רשימת לקוחות חו"ל הרשומים במערכת הביתית בשנים הרלוונטיות, והשוואתם ללקוחות הרשומים בחברה הייתה יכולה להועיל לטענת המערערים המסתמכת על תצהירו של בר-און.

38. יתר על כן, כפי שציין בית משפט קמא, המערערים הלכו בדרכים עקלקלות, חלקיות ועקיפות כדי לנסות ולתמוך עמדתם בראיות, כל זאת שעה שהאמצעי הישיר והפשוט ביותר להוכחה כזו היה זמין בידיהם. המערערים יכולים היו להביא מדגם מייצג מבין הלקוחות שהכנסותיהם נטענות להיות פיקטיביות על מנת שיעידו כי לא היו צד לעסקאות עם חברת אשבל, אך נמנעו מכך בשל פגיעה במערכות יחסים, כלשונו של המערער בבית משפט קמא כדהלן:

"מערכת היחסים שלנו עם השותפים, הם לא חייבים לנו כלום ואנו חייבים להם. לפנות אליהם ולהביא מהם

תצהירים, גם הרעיון הזה של לבקש את החומרים האלה הוא בעייתי וחושף אותם. אני חושב שיש פה התדיינות שמעלה מקור לדאגה. מערכת יחסים שעובדים עליה שנים כדי לבנות את האמון והקשר הזה שהוא מבחינת השותף הוא קשר של קריירה זה כמעט לחיות כמו בת זוג ולהתחיל לחשוף שמתנהלים נגדנו דיונים כאלה זה איום ונורא" (פרוטוקול הדיון בבית משפט קמא, חקירה נגדית של המערער, עמוד 51 שורות 18-23).

בכל הכבוד, קשה לקבל את הנימוק שנתן המערער לאי נקיטת אמצעים כאמור וזאת מכמה טעמים. ראשית, כפי שטענו המערערים עצמם, לסוגיה של הכנסות חו"ל יש משמעות כספית גבוהה מאוד, שאולי יכולה להשתוות גם לסיכון מערכות יחסים עם לקוחות קיימים, ולא סביר כי פגיעה במערכות יחסים עם שותפים מטה את הכף לטובת אובדן כספי כה משמעותי. שנית, ובהמשך לאמור, ניתן להניח שחלק גדול מלקוחות החברה נחשפו להליכים המשפטיים הפומביים שהתנהלו נגד המערערים, ואם אכן היה עלול להיגרם נזק למערערים בשל חשיפה זו, הרי שהוא כבר נגרם. שלישית, לפי טענת המערערים עצמם, חלק גדול מהלקוחות הרשומים במערכת הביתית כלל אינם לקוחות של החברה (כך גם עולה מתצהירו של בר-און). אם כך, אין חשש לסכן את מערכת היחסים - הלא קיימת - עם "לקוחות פיקטיביים" אלו, וכל שנדרש מהמערערים היה לבקש מאותן חברות, שעל-פי בדיקת המשיבים הן חברות אמיתיות, לציין בתצהיר כי מעולם לא קיימו קשר עסקי עם החברה או עם המערערים. משנמנעו מלעשות כן ולספק סיבה טובה לכך, לא נותר אלא להניח שהעדת לקוחות חו"ל הרשומים במערכת הנהלת החשבונות הביתית הייתה פועלת לרעתם.

הטיעון הכלכלי

39. טענה נוספת עליה עמדו המערערים בערעורם היא הטענה לפיה אין היגיון כלכלי בעמדת המשיבים. נטען, כי עמדה זו מובילה למסקנה בלתי סבירה לפיה החברה נהנתה משיעור רווח של מעל ל-80 אחוזים, זאת לעומת אחוז רווח הגיוני המתקבל מאימוץ עמדת המערערים, העומד על 20 אחוזים.

לא אכחד כי נתון זה עליו הצביעו המערערים מעורר קושי. עם זאת, וכפי שהובהר בדיון שנערך בפנינו, המערערים לא תמכו טענה זו בחוות דעת כלכלית או בנתונים אובייקטיביים המוכיחים כי רווחים בשיעורים הנטענים אינם אפשריים. יתר על כן, ועל כך עמד בא כוח המשיבים, החברה נמכרה בסכום גבוה מאוד לאחר חשיפת החשדות נגד המערערים (בדיון צוין כי החברה נמכרה ב-190 מיליון ש"ח), וכי המוצר אותו מוכרת החברה – התוכנה – הוא מוצר מוצלח ונמכר, ומשכך, ייתכן כי אחוזי

הרווח הגבוהים אינם בלתי-סבירים, ולמצער אינם מופרכים בעליל כפי שטענו המערערים. מכל מקום, וכפי שצינתי, איני רואה לתת לטענה זו משקל רב – ובוודאי שלא משקל מכריע – שכן טענת המערערים נטענה בעלמא, וללא תמיכה בנתונים או בחוות דעת מקצועית. כדרכן של יתר הטענות בערעור זה, גם טענה זו אמנם מצביעה על קושי מסוים בעמדת המשיבים, אך היא אינה מצביחה בפני בית המשפט הסבר חלופי ומשכנע. בהליך הפלילי ייתכן והיה די בטענות מסוג זה כדי לעורר ספק סביר, אך בהליך דנא, שהוא הליך אזרחי, כשהמערערים טוענים נגד רישומיהם ודיווחיהם, עליהם לשכנע על דרך של מאזן הסתברויות כי עמדתם עדיפה. אני סבור כי המערערים לא הצליחו במשימה זו, ועל כן, כאמור, מצאתי כי יש לדחות את הערעור.

40. יוער, כי המערערים טענו עוד מספר טענות, אשר פורטו לעיל בגדר תיאור הערעור. בדיון שנערך בפנינו בחרו המערערים להדגיש את שלוש טענותיהם המרכזיות, בהן דנתי לעיל בהרחבה. לא מצאתי להיזקק בנפרד לכל אחת מהטענות הנוספות שטענו המערערים, ודי אם אומר כי לא מצאתי שהן מסייעות בידי המערערים לעמוד ברף ההוכחה הנדרש. כמו כן, תשובות המשיבים ועמדת בית משפט קמא ביחס לכל אחת מהן, כפי שפורטו אף הן לעיל, מספקות, ולא ראיתי לחזור עליהן פעם נוספת.

ומכאן לשתי סוגיות נוספות שהעלו המערערים בקצרה בשולי ערעורם.

ב. חישוב ההכנסות האישיות של המערערים

41. טענה זו של המערערים בערעור מתחלקת לשלושה ראשים כמפורט להלן:

הטענה הראשונה של המערערים היא, כי לפי הדוחות הכספיים של החברה, בשנת 2007 דווחה יתרת מזומן בחברה בסך 16 מיליון ש"ח. יתרה זו, כך נטען, מבוססת על אישור יתרה מזויף, ואילו היתרה האמיתית עמדה על סך של 27 מיליון ש"ח, כפי שניתן ללמוד, לטענת המערערים, מהדוחות לשנת 2008 ומטבלת ריכוז היתרות שהוגשה כנספח לתצהירו של המערער. אם כן, כך נטען, מדובר בסכום של 11 מיליון ש"ח שלא דווח בדוחות המקוריים שהוגשו לפקיד השומה, אך היה בפועל בחברה, ומשכך יש להפחית בהתאם את סכום הדיבידנד שקבלתו יוחסה למערערים.

ביחס לטענה זו ציינו המשיבים, כי מדובר בטענה עובדתית חדשה שלא עלתה בדיוני השומה ואף לא בבית משפט קמא. המערערים לא חלקו על כך בסיכומי התשובה

שלהם, ומשכך לא מצאתי לדון בטענה זו או לבחון את הראיות התומכות בה (לטענת המערערים) בשלב זה.

42. טענה נוספת של המערערים ביחס להכנסותיהם האישיות עוסקת בשכר ששולם לעובדים ללא דיווח (העסקה ב"שחור"). בהקשר זה נקבע בפסק הדין קמא כי פקיד השומה רשאי שלא להכיר בהוצאות אלה כהוצאות שיש לנכותן. עם זאת, טענו המערערים, יש להתחשב בהוצאה זו בקביעת שווי הדיבידנד שהגיע למערער, ולהפחית סך של 5 מיליון ש"ח, שכן אין ספק שסכום זה לא שולם לו, אלא הועבר כשכר לעובדים, ומהווה הוצאה לא מוכרת של החברה.

נראה בעיני כי טענה זו מתייתרת נוכח הצהרת המשיבים בבית משפט קמא כי ככל שישולם המס בגין שכר זה, הרי שהמשיב 1 יפחית משומת הדיבידנד של המערערים את הסכומים שישולם מס בגינם. עוד יצוין כי בית משפט קמא עמד על כך שבהתאם להוראות סעיף 32א לפקודה, מקום בו לא נוכה מס במקור – לא ניתן להכיר בהוצאה, ועל כן, סירב לשמוע את טענת המערערים בעניין הוצאות אלו כיום. כמו כן, בית משפט קמא קבע ממצאים עובדתיים בעניין היקף הוצאות אלה. מכל מקום, המערערים אינם יכולים לאחוז בחבל משני קצותיו, ובידיהם הבחירה באיזה אופן ישולם המס על הוצאות השכר הלא מדווחות – כמס הון עבור דיבידנד או כניכוי מס במקור עבור שכר עבודה.

43. טענתם האחרונה של המערערים בעניין חישוב הכנסותיהם האישיות נוגעת לשומות שהוצאו למערערת. נטען, כי בשומה החדשה שהוצאה למערערת לאחר מתן פסק הדין, היא חויבה במס בגין הכנסה מדיבידנד. לטענת המערערים, לא ניתן להטיל שומה בגין הכנסת דיבידנד על המערערת, שאינה בעלת מניות בחברה. כמו כן נטען כי התשתית העובדתית עליה מושתתת השומה החדשה שונה מהתשתית העובדתית שבבסיס השומה המקורית שעליה הגישה המערערת השגה ולאחר מכן ערעור, וכי בכך נפגעת זכותה של המערערת לערער על השומה החדשה שהוצאה. לחלופין נטען, כי גם אם תשונה קביעה עובדתית זו, וייקבע כי חיוב המערערת במס יהיה בגין דמי ניהול, הרי שיהיה צורך לתקן את שומות המס שהוצאו לחברה, ולהוציא שומה המכירה בהוצאת דמי הניהול.

המשיבים טענו בתגובה כי השומה שהוצאה למערערת היא שומה חלופית לצווי השומה שהוצאו למערער, שכן כל סכום הנובע מרווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה, ושלא הגיע לידי המערער, הגיע לידי המערערת. זאת, נוכח העובדה שבני הזוג

מתגוררים יחד ומנהלים משק בית משותף מזה שנים רבות. כמו כן, צוין כי אין אפשרות לקבוע כמה מתוך רווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה הגיעו לידי של המערער. משכך, קבע המשיב 1 בצו שומה חלופי, כי רווחים אלו הגיעו לידיה של המערערת, ונקבע כי לא יהיה כפל מס על ההכנסה. נטען, כי המערערים לא הביאו כל ראיות בעניין ואף לא טענו לעניין חלוקת ההכנסות ביניהם. המשיבים הדגישו כי המערערת עשתה בחברה כבשלה ומשכה את כספי העלמות המסים מהחברה, והורשעה על כך בהליך הפלילי. משכך, נטען, קבע בית משפט קמא כי מדובר במשיכות שבוצעו על-ידי המערערים יחדיו ולפיכך הן חייבות במס כדיבידנד.

לא מצאתי להתערב גם בקביעות אלו של בית משפט קמא. כאמור, המערערים לא הצביעו על ראיות הנוגעות לחלוקת ההכנסות ביניהם או להפרדה רכושית. בית משפט קמא ראה את בני הזוג כיחידה משפחתית אחת אשר אליה הגיעו רווחי החברה שלא דווחו לרשויות המס, והמערערים לא הצביעו על טעות בקביעה זו. קביעה זו מתחזקת על רקע התפקיד המרכזי שהיה למערערת בהעלמת הרווחים ובניהול הכספים בחברה.

בהקשר זה יוער כי המשיבים התייחסו לאפשרות לפיה הכנסות המערערת יסווגו כהכנסת עבודה, וציינו כי סיווג כזה יחייבה בשיעורי מס שולי הגבוה בהרבה מהמס בגין דיבידנד. באשר להשלכת סיווג זה על שומת החברה (ניכוי ההוצאות בגין תשלום השכר), נטען כי טענה זו אינה יכולה להישמע מהמערערת, שכן מדובר בטענה הנוגעת לשומת החברה. נראה, אם כן, כי סיווג הכנסות המערערת בשומה החלופית כדיבידנד מיטיבה עם המערערת ביחס לחלופה הנוספת (סיווג כשכר עבודה), וגם משום כך נראה כי אין להתערב בקביעות אלה.

ג. קנסות לפי סעיף 191 לפקודה

44. לבסוף אומר כי לא מצאתי להתייחס לטענת המערערים לפיה על מס בגין דיבידנד שלא שולם במועד לא חל קנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודה, ועל כן יש להפחית את קנס הגירעון שהוטל עליהם משומת המס האישית. גם טענה זו הועלתה לראשונה בערעור דנא ועל כן מדובר בהרחבת חזית אסורה. בהקשר זה אציין כי טענה זו מייצגת את ניסיון המערערים שניכר בערעור לבצע "מקצה שיפורים" בשלב מאוחר זה. המערערים מנסים את מזלם, וטוענים טענות חדשות שלא נטענו בבית משפט קמא, ומבקשים לצרף ראיות שהיו בידיהם זמן רב. אולם, לכל אלה אין הצדקה והמערערים

אף לא מנמקים התנהלות זו. משכך, יש לדחות טענות חדשות אלה, גם מבלי לדון בהן לגופן, וכך אציע לחבריי אף ביחס לטענה בעניין הקנסות.

סוף דבר

45. לסיכום, לו תישמע דעתי, אציע לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו. כפי שצינתי לעיל, על-אף שבסוגיה המרכזית בה עוסק הערעור דנא – הכנסות חו"ל – הצליחו המערערים להצביע על קשיים אפשריים מסוימים בעמדת המשיבים, הרי שהם לא הצליחו לספק תמונה מלאה, סדורה וקוהרנטית של עמדתם. משכך, ועל רקע התנהלותם הארוכה והמתוחכמת של המערערים, שיש בה כדי להטיל דופי במהימנותם, הגעתי לכלל מסקנה כי הצבעה על חסרים אלה ואחרים בעמדת המדינה אינה מספיקה וכי יש לדחות את הערעור.

עוד אציע לחייב את המערערים לשאת בהוצאות המשיבים בסכום של 40,000

ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט



לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט צ' זילברטל.

ניתן היום, כ"א באדר א התשע"ו (1.3.2016).

שופט

שופט

שופט