



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 שרובם מהנדסי תוכנה ומהנדסי תעשייה וניהול, העוסקים בפיתוח התוכנה ובמתן תמיכה טכנית
2 ללקוחות החברה. לחברה היו בארץ 12 שותפים עסקיים, שכל עיסוקם הוא במכירת התוכנה
3 ובמתן השירות לה. שותפים אלה מעסיקים כ-300 עובדים. מערער 2 (להלן: "שחם") היה
4 במועדים הרלוונטיים בעל השליטה בחברה. שחם הוא שיזם את הפעילות העסקית של החברה,
5 וזאת עוד בשנת 1984, טרם הקמתה. מערערת 3 (להלן: "אנוש") היא בת זוגו של שחם. אנוש
6 אינה בעלת מניות בחברה והיא עבדה כמנהלת חשבונות או כחשבת בחברה בשנים 2000 - 2007.
7
- 8 2. הביקורת אצל החברה ואצל שחם ואנוש החלה בבדיקה של משיב 1 את היסטוריית
9 השומות של שחם ובה נמצא כי בכל השוואות ההון שנערכו לו נמצא גידול הון שהוסבר בהעברות
10 כספיות מאמה של אנוש. בבדיקת נתוני האם לא נמצאו מקורות של הכנסות ו/או של נכסים שיכלו
11 להסביר את ההעברות הכספיות הנטענות. כן נמצא כי אנוש רכשה בית במושב שורש בשנת 2004
12 בסכום של 4.5 מיליון ₪. בשל רכישה זו נפתח לאנוש תיק במס הכנסה והיא נדרשה לתת הסברים
13 למקורות הכספיים ששימשו אותה לצורך רכישת הבית. אנוש הציגה בפני משיב 1 דפי בנק של
14 חשבון משותף לה ולאמה שהראו, לכאורה, כי היתרה בחשבון ליום 31.12.03 עמדה על סך של
15 כ-4.5 מיליון ₪. בנוסף, הציגה אנוש העתק של מסמך בנק ולפיו ביום 1.1.04 הועבר, לכאורה, סך
16 של 4.5 מיליון ₪ מחשבון הבנק של האם לחשבון הבנק של החברה. משיב 1 חשד כי המסמכים
17 שהוצגו בפניו זויפו ולכן הועבר המידע לפקיד שומה חקירות ירושלים והדרום להעמקת החקירה.
18
- 19 3. ואכן, ביום 25.3.09 נפתחה חקירה פלילית כנגד שחם ואנוש בשל חשד לזיוף מסמכי
20 הבנק שהוצגו למשיב 1. במהלך החקירה התברר כי בנוסף לזיוף מסמכי הבנק פעלו שחם ואנוש
21 גם להקטנת ההכנסות החייבות של החברה המדווחות לרשויות המס השונות. הם פעלו באופן
22 שיטתי להקטין את ההכנסות המדווחות של החברה, ולהגדיל את הוצאותיה המדווחות, הכול
23 לצורך התחמקות מתשלום מס אמת. פעולות אלו נעשו בדרכי מרמה תוך כדי ניהול שתי מערכות
24 של ספרי הנהלת החשבונות, האחת מערכת הנהלת חשבונות שנמצאה במשרדי החברה בה נרשמו
25 ההכנסות שהופקו בארץ במלואן, והשנייה מערכת הנהלת חשבונות ביתית אשר בה נרשמו
26 ההכנסות מחו"ל ובמקביל הוקטנו ההכנסות המדווחות של החברה בישראל (להלן: "מערכת
27 הנהח"ש הביתית"). משכך, משיב 1 פסל את ספרי החברה לשנות המס 2000-2002 וכן לשנות
28 המס 2004-2007 לפי סמכותו שבסעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן:
29 "הפקודה"). בהמשך לכך, ביום 3.2.11 הוגש כתב אישום כנגד שחם ואנוש בגין השמטת הכנסות
30 בחברה, הגדלת הוצאות חברה, משיכות אישיות, רישומים כוזבים, דיווחים כוזבים, זיוף מסמכים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 ומרמה בעת עריכת ביקורת מס הכנסה. בתאריך 13.3.11 הודו שחם ואנוש, במסגרת הסדר טיעון,
2 בעבירות המיוחסות להם. במסגרת הסדר הטיעון הם הודו בין היתר בעבירות הבאות: ניהול
3 מערכת חשבונות כוזבת; הקטנת ההכנסות המדווחות של החברה בסכום של 20 מיליון ₪ בשנים
4 2000-2008; הגדלת ההוצאות המדווחות של החברה בסכום של 35 מיליון ₪ בשנים 2000-
5 2008; ומשיכת כספים מהחברה לשימוש פרטי בסכום של כ- 30 מיליון ₪ בשנים 2000-2008.
6
- 7 4. במקביל להליכים הפליליים שנפתחו כנגד שחם ואנוש, החלו ההליכים האזרחיים נשואי
8 הליך זה. ספרי החברה נפסלו; נתנו צווי שומה הן כלפי החברה, הן כלפי שחם והן כלפי אנוש;
9 הוצאו שומות למערערים; נדחו השגות החברה למע"מ; והוטלו קנסות על ידי מע"מ לחברה.
10
- 11 5. לטענת משיב 1, רווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה בגין הכנסות שהוקטנו בסכום
12 כולל של 54,485,961 ₪ והוצאות שהוגדלו בסכום כולל של 49,124,105 ₪ וכן מרכיב המע"מ
13 בגינם בסכום כולל של 13,245,092 ₪, הגיעו לידי שחם, שהוא בעל המניות והמנהל בחברה.
14 לפיכך קבע משיב 1 כי רווחי החברה שלא דווחו למס ומרכיב המע"מ בגינם, הינם הכנסות
15 מדיבידנד בידי שחם לפי סעיף 2(4) לפקודה החייבות במס בשיעור של 25% על פי הוראות סעיף
16 125 ב לפקודה. לחילופין, קבע משיב 1 כי רווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה ורכיב המע"מ
17 בגינם, הינם הכנסות ממשכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה ו/או הכנסות מדמי ניהול לפי סעיף 2(1)
18 או סעיף 2(10) לפקודה המחויבות במס על פי הוראות סעיף 121 לפקודה. משיב 1 הוסיף כי
19 בכוונתו להוציא במקביל שומת ניכויים לחברה בגין רווחיה שלא דווחו למס הכנסה ושהתקבלו
20 בידי שחם. ככל שתוצא שומת ניכויים כאמור, תהא השומה ההיא שומה חלופית לשומת הניכויים
21 של החברה. עם זאת, משיב 1 הודיע כי לא יהא כפל מס בגין השומות האמורות, אך לאור
22 הממצאים החמורים שפורטו לעיל, ספרי החברה נפסלו כאמור והוטל על החברה קנס גרעון לפי
23 סעיף 191 לפקודה.
24
- 25 6. כן קבע משיב 1 כי השומות שהוציא לאנוש הנן שומות חילופיות לשומות שהוצאו לשחם
26 ובהן נקבע כאמור, כי כל סכום הנובע מרווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה, ושלא הגיע לידי
27 של שחם הגיע לידי אנוש. זאת לנוכח העובדה כי אנוש ושחם הינם בני זוג לחיים המתגוררים
28 יחדיו ומנהלים משק בית משותף מזה שנים רבות. מאחר ששומותיו של שחם אינן סופיות ואין
29 בידי המשיב אפשרות לקבוע כמה מתוך רווחי החברה שלא דווחו למס הכנסה הגיעו בפועל לידי
30 של שחם, קבע המשיב בשומה נשוא הערעור - חילופין לשומה שהוצאה לשחם - כי כל רווחי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 החברה שלא דווחו למס הכנסה, הגיעו לידיה של אנוש. לפיכך, קבע המשיב כי הרווחים האמורים
2 הינם הכנסות של אנוש לפי סעיף 2(2) לפקודה ו/או הכנסות מדמי ניהול לפי סעיף 2(10) לפקודה
3 המחויבות במס על פי הוראות סעיף 121 לפקודה. ככל שיקבע בשומה הסופית של שחם מהו
4 סכום רווחי החברה שלא דווחו ושהגיע לידיו, תתוקן שומתה של אנוש בהתאם, כך שלא יהא כפל
5 מס על הכנסה כלשהי. במידה ושומה זו תתקבל על ידי בית המשפט, יותרו בחברה הוצאות
6 משכורת ו/או דמי ניהול, ככל שיקבע. גם לגבי אנוש, לאור הממצאים החמורים שפורטו לעיל,
7 הוטל קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה.
8
- 9 7. באשר למס ערך מוסף, משיב 2 הוציא שומת תשומות ושומות עסקאות לחברה. משנמצא
10 כי החברה הפחיתה בעשרות אחוזים את היקף העסקאות ובכך למעשה שילמה מע"מ בהיקף קטן
11 יותר מאשר היה עליה לשלם בגין מלוא העסקאות שהיא ביצעה, הוציא משיב 2 שומת עסקאות
12 לחברה לשנים 2000-2008 על סך של 9,647,389 ₪. כמו כן, הוציא המשיב לחברה שומת
13 עסקאות בשל נתינת שירות לתושב חוץ אשר החברה דיווחה על מס בשיעור אפס (בהתאם לסעיף
14 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975 (להלן: "חוק מע"מ)). בבדיקת המשיב עלה כי קיים
15 פער בין העסקאות שביצעה החברה עם "תושב חוץ" ואשר דווחו למשיב לבין העסקאות שנרשמו
16 בספרי הנהלת החשבונות שנוהלו בחברה, גם הן באופן חלקי. על פערים אלו שלא דווחו הוציא
17 המשיב שומה לשנים 2000-2008 על סך של 5,726,381 ₪.
18
- 19 8. באשר לשומת התשומות, החברה הגדילה את התשומות בגין עסקאות שלא בוצעו בפועל.
20 משיב 2 ערך בדיקה בין ספרי הנהלת החשבונות של החברה אשר דווחו בהם התשומות שנשאה
21 בהן לבין הדיווחים שהגישה החברה, ובדרך זו קבע את התשומות שהחברה נשאה בהן. שומת
22 התשומות שהוצאה לחברה לשנים 2001-2007 הייתה על סך של 3,192,278 ₪ וספרי החברה
23 נפסלו.
24
- 25 9. בשל כל זאת הוגשה שורה ארוכה של ערעורים לבית משפט זה: תיק מס' 1413-08-11
26 בשל פסילת ספרי החברה לשנים 2000-2002; תיק מס' 5354-04-10 בשל פסילת ספרי החברה
27 לשנים 2004-2007; תיק מס' 402/10 בשל מתן צו שומה לחברה לשנת 2003; תיק מס' 43060-
28 05-10 בשל מתן צו שומה לחברה לשנים 2004-2007; תיק מס' 1350-08-11 בשל מתן צו שומה
29 לשחם לשנים 2000-2002; תיק מס' 401/10 בשל מתן צו שומה לשחם לשנים 2003-2004; תיק
30 מס' 43095-05-10 בשל מתן צו שומה לשחם לשנים 2005-2007; תיק מס' 43128-05-10 בשל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 מתן צו שומה לאנוש לשנים 2004-2007; תיק מס' 17976-09-11 בשל הוצאת שומה שנקבעה
2 לחברה לשנים 2000-2007; תיק מס' 11835-10-11 בשל הוצאת שומה שנקבעה לשחם לשנים
3 2003-2007; תיק מס' 11869-10-11 בשל הוצאת שומה שנקבעה לאנוש לשנים 2001-2007; תיק
4 מס' 39533-02-11 בשל דחיית השגת החברה למע"מ מיום 31.1.10; תיק מס' 24145-09-11 בשל
5 דחיית השגת החברה למע"מ מיום 30.5.11; תיק מס' 1005/10 בשל הטלת קנס על ידי מע"מ על
6 החברה; ותיק מס' 40908-06-11 בשל הטלת קנס נוסף על ידי מע"מ על החברה. הערעורים
7 הוגשו כנגד שני המשיבים, ועל אף שמדובר בשתי רשויות מס – פקיד השומה ומנהל מס ערך
8 מוסף, כדי להקל על הקורא, שניהם ייקראו להלן במשותף, אלא אם ייאמר אחרת: "המשיב".

9
10 מספר סוגיות היו שנויות במחלוקת בין הצדדים, כולל גם שיתוף הפעולה או חוסר שיתוף הפעולה
11 בין המערערים ובין המשיב – כל אחד לפי השקפתו. נדון בהן אחת לאחת.

ב. הקטנת הכנסות החברה

טענות המשיב

15 10. כאמור, לחברה היו שתי מערכות הנהלת חשבונות. האחת נוהלה במשרדי החברה
16 והשנייה נוהלה בביתם של שחם ואנוש. הדוחות הכספיים של החברה למס הכנסה התבססו על
17 מערכת הנהח"ש הביתית אשר בה למעשה הקטינו שחם ואנוש את ההכנסות שנתקבלו בישראל.
18 לטענת המשיב חשבונות רבות הוקטנו באופן הבא: סכומי המכירה של החשבונות שהונפקו על
19 ידי החברה הוקטנו בחשבונות רבות בשיעור של 90% באמצעות ביטול ספרה אחת, כך
20 שההכנסה מאותן חשבונות שהוקטנו היוותה 10% בלבד מההכנסה האמיתית כפי שנרשמה
21 במערכת הנהח"ש במשרדי החברה. זאת ועוד, המערערים לא הסתפקו בהקטנת החשבונות בדרך
22 הזו, אלא נקטו גם בדרך של הקטנת חשבונות באופן אקראי. כך למשל, בחשבונית משנת 2003
23 אשר הייתה במקור על סך של 404,719.39 נח ללא מע"מ, הקטינו המערערים את הסכום ב-99%
24 ובמערכת הנהח"ש הביתית הופיע בגין אותה חשבונות הכנסה בסך של 4,047 נח בלבד. וכך,
25 למשל, בחשבונית אחרת הפחיתו המערערים סך של 584,615 נח ובחשבונית נוספת הופחת סך של
26 564,102 נח. בנוסף להכנסות שהושמטו כאמור לעיל, אף את מרכיב מע"מ העסקאות בגין
27 ההכנסות שהושמטו לא העבירו שחם ואנוש לרשויות מע"מ כנדרש. המערערים זייפו אפוא את
28 מסמכי הנהח"ש של החברה וזאת לצורך הימנעות מתשלום מס על מלוא הכנסות החברה. כך
29 לטענת המשיב, בשנים 2000-2007 הקטינו המערערים את הכנסות החברה בסך כולל של



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 9,201,913 נש, ולא העבירו לרשויות מע"מ את מרכיב מע"מ העסקאות בסך כולל של 9,201,913
2 נש. לפיכך, הגדיל המשיב את הכנסות החברה בשנים אלה בהתאם.
3
4 11. המשיב הוסיף וטען כי בניגוד לטענת המערערים, הם לא שיתפו פעולה באופן מלא עמו.
5 כך בדיון שהתקיים לפני המשיב ביום 17.12.09 שחם סירב להשיב ישירות לשאלות שהופנו אליו.
6 המערערים גם לא המציאו מסמכים שנתבקשו להמציא. באשר לטענת המערערים לפיה היה על
7 המשיב להסתמך אך ורק על הנהלת החשבונות שנוהלה בספרי החברה, טען המשיב כי ספרי
8 הנהלת החשבונות של החברה נפסלו ולפיכך לא ניתן להסתמך רק עליהן. גם ספרי הנהלת
9 החשבונות הביתית נוהלו באופן בלתי תקין, וכך המערערים עצמם מודים כי הושמטו מספרי
10 הנהלת חשבונות תשלומי שכר עבודה על מנת להתחמק מתשלום מס. לפיכך, בחן המשיב באופן
11 פרטני את פקודת היומן של מחשבי החברה מול פקודות היומן של חשבונות שהוצאו על ידיה
12 ומיסה את ההכנסות שלא דווחו. זאת ועוד, טענת המערערים בדבר תוספת ההכנסה החייבת
13 עומדת בסתירה להודאתם בהליך הפלילי במסגרתו הודו בהשמטת הכנסות בסכום של 20 מיליון
14 נש ובניפוח הוצאות בסכום של 35 מיליון נש. למרות הודאתם במישור הפלילי, טוענים המערערים
15 במישור האזרחי לסכום נמוך יותר להשמטת הכנסות. המערערים הסבירו את הסתירה שבין
16 הודאתם במישור הפלילי לבין טענותיהם במישור האזרחי - שהשמטת הכנסות וניפוח ההוצאות
17 נמוכות מההודאה האמורה - בכך שחלק מההודאה בדבר השמטת הכנסות מתייחסת לביטול
18 פטור לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק לעידוד השקעות הון") לשנים
19 2000-2003. ואולם לטענת המשיב טענה זו הנה אבסורדית וחסרת כל בסיס והנה בלתי סבירה
20 בעליל.
21

טענות המערערים

22
23 12. ככלל, המערערים הודו כי פעלו בשיטה של הנהלת חשבונות כפולה וכי השמיטו חלק
24 נכבד מהכנסותיהם. עם זאת הם טענו כי המשיב עשה שגיאות רבות בחישובי ההכנסות. כך למשל
25 נעשו שגיאות בקריאת סעיף העודפים (רווחים) בחברה שהיה מבוסס על מאזני החברה מבלי
26 לקחת בחשבון נושאים מהותיים כמו השכר שלא נרשם בספרי החברה, או דוחות מאזני הבוחן
27 בחברה, שעליהם הסתמך המשיב בחישוביו ואשר הופקו מבלי שנעשתה העברת יתרות שנתית,
28 מה שהביא להוצאת שומות מנופחות. למשל, השומה לשנת 2003, שבה רק תיקון השגיאות שאין
29 עליהן עוררין מביא להקטנת השומה המקורית שהוצאה לחברה מ-23 מיליון נש לכדי 6 מיליון נש
30 בלבד. כהוכחה לשומה הגבוהה בשנת 2003 הביא המשיב את יתרות המזומן בחברה שלפי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 ממציאו עמדו על 107 מיליון. ברם, גם על סכום זה השפיע העדר תאום היתרות כמו גם
2 ההתעלמות מכך שבספרי החברה לא נרשמו ההוצאות העיקריות בחברה כמו שכר ומיסים. והנה
3 בשומה המתוקנת שהוצאה לשחם לשנת 2003 נזנחה טענת המשיב בדבר יתרת המזומן, ככל
4 הנראה מכיוון שהוא קיבל את הסבריו של שחם לשגיאה שנעשתה. תיקון זה הוא אינדיקציה
5 ברורה לכך שטעויות נעשו בכל הסכומים הנטענים בשומות. שגיאה נוספת נעשתה בשיטת חישוב
6 הקטנת ההכנסות החייבות במע"מ. מס הכנסה חישב את ההקטנה לפי מודל של השוואת פקודות
7 יומן לחשבוניות במחשבי החברה לעומת פקודות יומן לחשבוניות שהוצאו ממערכת הנהח"ש
8 הביתית. בשל חוסר בקיאות בסוגי פקודות היומן שנלקחו לצורך ההשוואה, נלקחו הכנסות שלא
9 הועלמו כהכנסות שהועלמו. כתוצאה מכך נוצרו טעויות בהיקף של מיליוני שקלים. רק בשנת
10 2006 נוצר בשל כך הפרש של 1.6 מיליון ₪. המערערים ציינו עוד כי על מנת להגיע לשומת אמת
11 בקשר להכנסות החברה צריך היה להשוות בין הרישומים בהנהלת החשבוניות שבחברה לבין
12 ההכנסות שדווחו בפועל למס הכנסה. שיטת חישוב זו הייתה מביאה להפרש האמיתי בין הדיווח
13 למס הכנסה לבין ההכנסות שהיו בפועל. המשיב אמנם נקט בתחילה בהשוואה בדרך זו, אך לאחר
14 מכן זנח אותה לטובת השוואת פקודות היומן של הכנסות מלקוחות בישראל בלבד. המערערים
15 טענו אפוא, כי תוספת ההכנסה החייבת בחברה מסתכמת בכ- 52 מיליון ₪ בגין רווחים לא
16 מוצהרים ובגין ביטול פטור לפי החוק לעידוד השקעות הון ומסכום זה יש להפחית את ההוצאות
17 שהוצאו על חברת מרקט-בי (MarketBee) ואת ההשקעות במניות חברת מטרולייט (עליהן ידובר
18 להלן).

19

20 המסכת הראייתית

21 13. טענות המערערים בעניין זה נתמכו בתצהירו של שחם ובחוות דעתו של יועץ המס נחום
22 גמליאלי. במסגרת התצהיר אישר שחם כי בעת הכנת הדוחות הכספיים במחשב שלו, שנעשתה
23 בדרך כלל כשנה וחצי או יותר לאחר מועד העסקה, הוא ביצע שינויים שכללו הקטנה של
24 ההכנסות החייבות במע"מ, ניפוח הכנסות מע"מ אפס, והגדלת הוצאות לספקים עם וללא מע"מ.
25 עם זאת הוא טען כי במסמך שהעביר משיב 1 לחברה ביום 14.04.10 (נספח יב' לתצהירו של
26 שחם) ואשר לטענת המערערים הביא לידי ביטוי את ההסכמות בין הצדדים באותו שלב, נכתב כי
27 סך כל ההכנסות שהועלמו על ידי החברה מגיעים לכדי 12 מיליון ₪. בהמשך, בדיונים שהתקיימו
28 עם מר דוד מרציאנו רכז חוליית פשמ"ג סוכם כי יש להפחית סך של 1,450,161 ₪ מסך ההכנסות
29 שהועלמו.
30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

14. יועץ המס גמליאלי ניתח בחוות דעתו את חיובי המס "האזרחיים" העולים מכתב האישום שהוגש כנגד המערערים לפי שיעור המס שחל בשנות המס 2000 עד 2008. לצורך עריכת חוות הדעת נעזר מר גמליאלי בכתב האישום ובמסמך שכותרתו "מזומנים שווי מזומנים – יתרות נכון ליום 31.12.08" המתעד את יתרות החברה בסוף שנת 2008 שהיו בסך כולל של 36.18 מיליון ₪. הסתמכותו על מסמך זה נעשתה על יסוד דברי שחם כי הוא נבדק על ידי המשיב באמצעות מר מרציאנו וסיכום הנתונים בו עולה בקנה אחד (בפער של כ-700,000 ₪) עם מוצגים שהוגשו במסגרת ההליך הפלילי. לדבריו, סך הקטנת העסקאות כפי שהדבר בא לידי ביטוי בסעיף 5 לאישום מס' 2 מגיע לכדי 55 מיליון ₪, וסך הגדלת התשומות כפי שבא לידי ביטוי בסעיף 4 לאישום מס' 3 מגיע לכדי 21 מיליון ₪. סך העסקאות שבגינן לא שולם עליו מע"מ מגיע אפוא, לכדי 76 מיליון ₪, ושיעור המע"מ של 17% מביא לתוצאה של 12.92 מיליון ₪ שלא שולם לשלטונות מע"מ. באשר לחישוב החוב למס הכנסה ציין מר גמליאלי כי הקטנת ההכנסות לפי סעיף 5 לאישום מס' 2 מגיע לכדי 20 מיליון ₪, והגדלת ההוצאות לפי סעיף 3 לאישום מס' 3 מגיע לכדי 35 מיליון ₪. בסך הכול ההכנסה עליה לא שולם מס מגיעה לסך של 55 מיליון ₪, ובשיעור מס של 33% החוב למס הכנסה הוא סך של 18.15 מיליון ₪. החוב בשל אי דיווח על שכר בסך של 9.6 מיליון ₪ לפי סעיפים 3-5 לאישום מס' 4 מגיעים לפי שיעור מס של 48% לכדי סך של 4.61 מיליון ₪. סך החוב למשיבים עומד אפוא, לטענתו על סך של 35.68 מיליון ₪. מר גמליאלי הוסיף כי לא ניתן בחוות דעתו משקל לכך שהמשמעות של אי דיווח על שכר עובדים הוא למעשה העלמת הוצאות המהווה הגדלה של הוצאות החברה המובילה להקטנת חבות המס של החברה. לו היה מביא נתון זה בחשבון, הרי שסכום המס הנובע מכתב האישום היה קטן עוד יותר בסך של 3.2 מיליון ₪ (9.6 מיליון ₪ - סכום המשכורות ששולם מבלי ששולמו בגינו ניכויי המס כמתחייב כפול מס בשיעור 33%), ומגיע בסך הכל לכדי 32.48 מיליון ₪ בלבד.
15. מטעם המשיב העידה בעניין זה הגב' נטלי תורג'מן אשר עבדה כמפקחת בחוליית פשמ"ג ובמסגרת זו טיפלה בצווים שהוצאו למערערים. הגב' תורג'מן מסרה בתצהירה כי בעקבות הדיון שהתקיים במשרדי המשיב ביום 4.09.11 היא עשתה שינויים בשומות בעניינים בהם השתכנעה מטעונו המערערים. ואולם, בכל הנוגע לטענה כי יש להפחית את ההכנסות מראש, הרי שמדובר בהעברה משנה לשנה ("שיפטינג") ובמקרה זה שעה שהמערערים העלימו הכנסות, לא ניתן לבדוק ולאמת את החתכים במתן השירות וקבלת ההכנסות רטרואקטיבית לשנים 2006-2007. בהתייחס לטענה כי יש להקטין את ההכנסות בגין החזר הוצאות טענה הגב' תורג'מן כי בבדיקה שערכה בספרי הנהח"ש שבמשרדי החברה ובמערכת הנהח"ש הביתית לשנים 2006-2007 היא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 מצאה כי אין מקום לתקן את חיוב ההכנסות שבשומות נוכח העובדה כי אין לכך כל השפעה על
2 הרווח. לדבריה, הדבר הובהר למערער ולבא-כוחו, והמערער אף ציין כי הוא יעביר פירוט מסודר
3 של הפקודות וההסברים בעניין זה, אך הוא לא עשה כן. באשר לטענה כי יש להפחית סך של
4 443,085 ₪ לשנות המס 2007-2005 נטען כי המערער לא המציא את החשבוניות העצמיות
5 הנטענות. לדבריה, במהלך הדיון בשומה המערער הציג בפניה העתק של שתי חשבוניות עצמיות
6 בלבד המסתכמות ב-344,969 ₪ ואותן היא אכן לא כללה בתוספת ההכנסות בשומה.

7

8

דיון והכרעה

9 16. נטל ההוכחה להוכיח כי מיטב שפיטתו של פקיד השומה חסרה ב"טיב" או ב"שפיטה"
10 במקום בו נפסלו ספרי הנישום רובן לפתחו של הנישום (ד"נ 14/65 חברת משה פינור בע"מ נ'
11 פ"ש ת"א 1, פ"ד כ(1) 533, 537; ע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, 27.11.11).
12 ההלכה היא כי "פקיד השומה מחויב בעריכת שומה סבירה, אך כשאין בסיס מוצק להערכת
13 הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה
14 בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו
15 והשערותו" כל עוד אין מדובר בשומה שרירותית (ע"א 352/86 פקיד השומה נ' אורן, פ"ד מד(2)
16 554). פקיד השומה גם אינו חייב להוכיח בראיות מדויקות את שיעור השומה, ובאפשרותו
17 להתבסס על אומדנים, השערות והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ע"א 8375/06 ד"ר
18 צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, 25.03.09; ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד
19 מא(3) 57, 60). הדבר נכון מקל וחומר מקום בו הנישומים הורשעו בהליך פלילי בעבירות מס כמו
20 גם בעבירות של זיוף מסמכים, וקיים קושי מהותי ליתן אימון בגרסתם. מה גם, שבתחילה בחרו
21 המערערים שלא לשתף פעולה עם המשיב ופרשו את גרסתם לפניו לשיעורין כשעד היום טרם
22 המציאו את כל מה שנדרש מהם וטרם בססו את טענותיהם על ראיות של ממש.

23

24 17. קשה גם לקבל את טענותיהם של המערערים כיום כנגד הסתמכות פקיד השומה על
25 הנתונים שלהם עצמם אשר הועלמו מעיניו במשך השנים. אכן, השאיפה היא שהשומה תהא
26 נאמנה לאמת, והמערערים מצביעים על הכנסות ספציפיות שלא היה מקום לכלול במסגרת
27 הכנסות החברה, ואולם ה"נזק הראייתי" שגרמו המערערים נוכח התנהלותם רובן אך לפתחם
28 (ע"א 552/02 חנני נ' פקיד השומה חיפה, 10.04.05). ויודגש, אין המדובר בהענשת המערערים
29 על הפרת דרישות הדין על ידם, אלא מניעת תוצאה לפיה המערערים שלא פעלו כדין ירוויחו
30 ממחדלם על חשבון נישום אחר שמקפיד לנהל את ענייניו כדת וכדין (ע"א 8082/09 בעניין



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 שקלים). הוראות הדין באשר לניהול ספרים נועדו ליצור מערכת שתוביל לדיווח אמת ותקשה על
2 נישום להעלים הכנסות או לנפח הוצאות, כמו גם ליתן בידי מפקחי המס דרך קלה ונוחה לעמוד
3 בכל רגע נתון על מצב העסק (עמ"ה 5058/97 נאגי נ' פקיד שומה חדרה, 25.02.01). לכן, בהעדר
4 פנקסים שנוהלו כחוק, קשה לבוא בטענות לפקיד השומה על כך שהוא לא הגיע לחקר ההכנסות
5 עד היסוד, שכן זהו הסיכון, שנוטל על עצמו נישום, שאינו מנהל פנקסים כחוק (ע"א 647/79 עיון
6 נ' פקיד השומה, פ"ד לה(4) 645, 650). הדבר נכון במיוחד במקרה זה, בו המערערים פעלו
7 בשיטתיות על פני פרק זמן ארוך בניגוד לדין, ודיווחו דיווחי כזב לפקיד השומה לשם העלמת
8 הכנסותיהם מעיניו בכוונת מכוון. בנסיבות אלו המערערים אינם יכולים להיבנות מכך שבית
9 המשפט יאמין לכל הצהרותיהם כיום. היה עליהם להביא הוכחות אובייקטיביות של ממש לביסוס
10 טענותיהם, ואין די בעדותם שלהם. מה גם, שמי שניהל את הנהח"ש הביתית הייתה בעיקר אנוש,
11 ומשנמנעו המערערים מלהעידה על אף היותה עדה מרכזית ביותר בכל הנוגע לניהול חשבונות
12 החברה, יש לצאת מתוך נקודת הנחה כי ככל שהיא הייתה משמיעה את גרסתה בבית המשפט,
13 הדבר היה פועל לרעת המערערים (ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות נ' רוזנברג, פ"ד
14 מז(2) 605; ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651).
- 15
- 16 18. המערערים גם לא הציגו תשתית נתונים עובדתית חלופית מפורטת ומבוססת, אשר
17 באמצעותה הייתה לפקיד השומה אפשרות לערוך שומה מדויקת יותר מזו שנערכה על ידו, או
18 לפחות לשקול את העניין. בהעלאת טענות אין די ועל המערערים היה להציג ראיות אובייקטיביות
19 המלמדות בצורה ברורה כי ההערכה של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה (ע"א
20 62/58 פקיד השומה ת"א 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד יג 166; ע"א 42/84 בעניין גרינברג). נטל כבד זה
21 הוא פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחם שלהם, אשר באי ניהול ספרים קבילים וניהול ספרים
22 מקבילים כוזבים מנעו מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתם לאשורה (ע"א 5200/06
23 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, 16.11.09).
- 24
- 25 19. אכן לטענת המערערים, הטענות להגדלת ההוצאות בחברה אינן עולות בקנה אחד עם
26 אחוז הרווח ההגיוני והסביר בחברה לשנים המדוברות, שכן מדוחות הרווח וההפסד לשנים 2008-
27 2009 של החברה עולה כי אחוז הרווח בחברה הוא פחות מ-20% (רווח של 8-6 מיליון ₪ על
28 מחזור של כ-40 מיליון ₪), ואילו קבלת עמדת המשיב בשומות שהוצאו מביאה לתוצאה
29 האבסורדית לפיה אחוז הרווח של החברה בשנים 2007-2000 היה בשנים מסוימות למעלה מ-
30 80%. כמו כן, לחילופין נטען כי בחינת אחוזי הרווח בענף העיסוק של החברה מצביעה אף היא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 על חוסר הסבירות הקיצוני של עמדה זו, ולמעשה גם רווח בשיעור של 20% הינו הרבה מעל
2 ומעבר למקובל והשכיח בענף. ואולם, צודק המשיב כי השומה במקרה זה לא נכנתה בדרך הערכת
3 הכנסות החברה אלא בהתאם לרישומים שניהלו ונמצאו אצל המערערים עצמם. לפיכך אין
4 למערערים להלין אלא על עצמם באשר לחישוב הרווח.

5

6 יש אפוא, לדחות את טענות המערערים בכל הנוגע לדרך בניית השומה על ידי המשיב בהתבסס
7 על הנהח"ש הביתית וערעורם בעניין זה נדחה.

8

9

ג. הכנסות מחו"ל

10

טענות המשיב

11 20. לטענת המשיב, מבדיקת שתי מערכות הנהלת החשבונות (זו שבמשרדי החברה וזו
12 שבביתם של שחם ואנוש) שנעשתה לגבי השנים 2000-2007 התברר גם כי במערכת הנהח"ש
13 הביתית דווחו הכנסות החברה מחו"ל בסכומים משמעותיים ואשר לא דווחו בספרי החברה באופן
14 מלא. החברה אמנם טענה כי הכנסות אלו המופיעות אך במערכת הנהח"ש הביתית הינן
15 פיקטיביות וההכנסות מחו"ל האמיתיות הן אלו שנרשמו במערכת הנהח"ש במשרדי החברה
16 בלבד, שכאמור הינן קטנות בסכומים משמעותיים מהמדווח בדוחות המס שהוגשו למשיב.
17 ואולם, המערערים לא הביאו כל ראיה להוכחת טענה זו. על מנת לבחון את טענת החברה כי
18 הכנסותיה המדווחות מחו"ל היו פיקטיביות ביקש המשיב לבחון את "גידול ההון" של שחם
19 ואנוש וילדיהם בין השנים 1999-2009. בדיקה זו הייתה בדיקה לא מדויקת שהסתמכה בעיקרה
20 על הצהרות המערערים, אשר נוכח מעשיהם הפליליים והתנהלותם במהלך הדיונים, ספק אם ניתן
21 היה לתת בהן אמון. מכל מקום, בדיקה שנערכה על ידי המשיב העלתה כי יתרת הנכסים של שחם
22 אנוש וילדיהם ליום 31.12.09 עמדה על סך כ- 84 מיליון ₪ לפחות, יתרה שלא כללה את נכסיה
23 של אמה של אנוש ושל החברה. בדיונים שהתקיימו טרם הוצאת הצווים טענו המערערים כי
24 לשחם ולאנוש ובעיקר לבני משפחותיהם היו סכומים משמעותיים נכון ליום 31.12.99. עוד נטען
25 כי סכומים אלה הועברו במהלך השנים לחברה וחלקם הינם המקור להשקעות בחברת מטרולייט
26 ומרקט-בי. המשיב ביקש מסמכים לאמת את טענת המערערים האמורה והמערערים המציאו
27 מסמכים חלקיים בלבד, ולא המציאו מסמכי מקור נכון למועד הוצאת הצווים. זאת ועוד, המשיב
28 ביקש רישום ותייעוד מלא של התנועות בחשבונות הבנק שהוצגו לו, וזאת על מנת לאמת את
29 יתרות הכספים של שחם ואנוש ובני משפחותיהם נכון ליום 31.12.09 ולאתר את הסכומים
30 שהועברו בין החשבונות השונים ושהוצאו מחשבונות אלה. ואולם, תיעוד מלא לא הומצא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 למשיב. המשיב ביקש חומר אחר מהמערערים וגם הוא לא הומצא. בדיונים שהתקיימו בפני
2 המשיב כמו גם לפני בית המשפט, הצהיר המערער כי יתרות המזומנים בחברה מסתכמים בסך של
3 כ-13 מיליון ₪, בעוד שבדוחות שהוגשו לשנת 2008 מצטיירת תמונה שונה. קיומן של היתרות
4 האמורות, וקיומן של יתרות אפשריות של אמה של בנוש ובני משפחה נוספים תומכים אף הם
5 בכך, כי ההכנסות המדווחות על ידי החברה מחו"ל אינן הכנסות פיקטיביות.
6
- 7 21. זאת ועוד, נוכח פסילת ספרי החברה בנסיבות של השמטת הכנסות בסכומים משמעותיים,
8 המשיב טען כי הוא אינו יכול להתחקות אחר מועדי מתן השירות בחשבונות שהושמטו. לכן,
9 חישוב הכנסות מראש בסך של 4.2 מיליון ₪. באשר להכנסות מחו"ל המשיב טען כי מדובר
10 ברישומים ובדיווחים שהוצהרו על ידי המערערים עצמם. עתה לאחר שהם נתפסו בהשמטת
11 הכנסות והודו בכך, הם מנסים לטעון כי ההכנסות בחו"ל שדווחו על ידם הנן הכנסות פיקטיביות.
12 טענת המערערים לפיה ההכנסות מחו"ל הנן פיקטיביות והנן כנגד ההכנסות שהושמטו בארץ הנה
13 לגרסת המשיב אבסורדית, שכן אין סיבה לכך שנישום שמשמיט הכנסות מצד אחד ידווח על
14 הכנסות אחרות פיקטיביות מצד שני. המשיב ציין כי בשנת 2003 עלו ההכנסות המדווחות מחו"ל
15 על שיעור ההכנסות שהושמטו בארץ בסך של 2,888,938 ₪. לפיכך, לפי טענת המערערים הם
16 "התנדבו" לשלם מס שלא היו חייבים בו, ודיווחו על הכנסות פיקטיביות אף מעבר לאלה
17 שהושמטו לגישתם. אשר לטענת המערערים כי הטעם לדיווח על ההכנסות מחו"ל במקום בארץ
18 נעוצה בכך שהיה על החברה לעמוד בקריטריונים לפי החוק לעידוד השקעות הון - הרי שהחברה
19 לא הוכיחה את הטענה האמורה, והיא אף המשיכה לדווח על ההכנסות מחו"ל שנים ארוכות
20 לאחר שהפסיקה לקבל את הפטור לפי החוק לעידוד השקעות הון, דבר המשמיט את הקרקע
21 מתחת לטיעון זה. גם טענת החברה כי עשתה כן בשל הימנעות מתשלום מע"מ תמוהה על פניה,
22 שכן מדוע טרחה החברה אשר הקפידה לנפח הוצאות ולהשמיט הכנסות לדווח על הכנסות
23 פיקטיביות. כמו כן, בניגוד לטענת החברה לפיה אין ראייה כלשהי להכנסה מחו"ל, הרי שבספרי
24 החברה שנוהלו על ידי המערער נמצאו אסמכתאות בגין ההכנסות מחו"ל הכוללות פירוט של
25 הלקוחות ושירות/מכר שניתן ללקוחות.
26
- 27 22. את טענותיו בעניין זה תמך המשיב בעדויותיהם של הגב' תורג'מן, של מר מרציאנו ושל
28 מר אשר פאר המשמש כממונה בכיר בצוות ביקורת חשבונות במשיב 2.
29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 הגב' תורג'מן ציינה בתצהירה כי במסגרת השומות שהוציאה למערערים ולאור העלמת
2 ההכנסות והגדלת ההוצאות שנקטו בהם המערערים, הוחלט לבטל לחברה את ההטבות שקיבלה
3 מכוח החוק לעידוד השקעות הון. זאת בהתאם לתניה הקיימת בתוספת לכתב האישור בה רשום
4 במפורש כי מתן ההטבות מותנה בניהול תקין של ספרי חשבונות נאותים. כן ציינה הגב' תורג'מן
5 כי ספרי החברה לשנות המס 2002-2000 ו-2004-2007 נפסלו על ידי משיב 1 בהתאם לסמכות
6 המסורה לו בסעיף 130(יא)(1) לפקודה.

7
8 24. מר מרציאנו ציין בתצהירו כי בבדיקה שנערכה במערכת הנהח"ש הביתית לשנת 2004
9 נמצא כי יש אחיזה במציאות לרישומי ההכנסות מחו"ל. כך, למשל, נמצא כי בחשבוניות בגין
10 ההכנסות מחו"ל נרשמו פרטים מזהים של הלקוחות ושל המוצר שנמכר או השירות שניתן.
11 רישומים אלו מצביעים לטענתו על כך שמדובר ברישומי אמת. הוא הוסיף כי הטענה בדבר
12 פיקטיביות ההכנסות מחו"ל הועלתה על ידי המערערים רק לאחר שנחשפה שיטת העלמת המס
13 בה נקטו, ויש אפוא, לפקפק באמיתות טענה זו.

14
15 25. מר אשר פאר טען בתצהירו כי הטענה כי ההכנסות מחו"ל שנרשמו במערכת הנהח"ש
16 הביתית הן פיקטיביות, לא נטענה במהלך הדיונים בשומה ובהשגה לפני רשויות מע"מ והיא
17 הועלתה על ידי המערערים לראשונה רק בשלב הערעור (זאת לעומת מר מרציאנו שהעיד מטעם
18 משיב 1 ציין כי בדיונים אצל מס הכנסה טענה זו כן הועלתה).

טענות המערערים

19
20
21 26. כאמור, טענת המערערים הייתה כי הכנסות החברה מחו"ל אשר הוספו להנהלת
22 החשבונות של החברה בביתם של שחם ושל אנוש הן פיקטיביות. המדובר בהכנסות שנרשמו
23 במקום הכנסות שהופקו בישראל. לטענתם, הטעם לכך היה כפול: עד שנת 2003 - עמידה
24 בקריטריונים של מפעל מאושר לצורך קבלת הפטור לפי החוק לעידוד השקעות הון. ולאחר שנת
25 2003 - הימנעות מתשלום מע"מ על הכנסה זו והפחתת ההכנסות מחו"ל באופן הדרגתי.

26
27 27. באשר לטענת המשיב לגבי יתרת הנכסים של המערערים וילדיהם ליום 31.12.09 העומדת
28 על סך של 84 מיליון ₪ נטען כי בחישוב היתרות לתאריך הנ"ל נכללים: השקעות במטרולייט בסך
29 של 36.6 מיליוני ₪; השקעות במרקט-בי בסך של 20 מיליוני ₪; הבית במושב שורש בסך 5.1
30 מיליוני ₪; והונו של בנה של אנוש בסך של 11.7 מיליוני ₪. בנוסף נכללות יתרות בחשבונות בנק



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 של ניירות ערך שבחלקם שייכים לשני ילדיהם של המערערים החיים בחו"ל שנים רבות, בסך 11
2 מיליון ₪. מכאן, שכל הרכוש המוצהר בהצהרת ההון ליום 31.12.09 מקורו בכספים שאינם
3 קשורים להכנסה הנטענת מחו"ל, ואין ביתרת נכסים זו כדי להצביע על נכונות טענת המשיב לגבי
4 ההכנסות מחו"ל. מה גם, תהליך ביצוע עסקה עם לקוח מחו"ל הינו תהליך מורכב ומתועד היטב
5 ולכל הכנסה מחו"ל יש תיעוד הן בספרי החברה, הן ברשומות החברה השונות והן בעדויות
6 העובדים האחראיים לביצוע פעולות אלו. תיעוד כזה אינו קיים לגבי תוספת ההכנסות מחו"ל
7 שנרשמו במחשב הביתי הואיל והן אינן קיימות למעשה, ואין ראיה כלשהי להכנסה זו. לנוכח
8 היעדר הראיות להכנסה מחו"ל, הרי שלו היו מבקשים המערערים להסתיר את ההכנסה הנוספת
9 מחו"ל, הדבר הפשוט ביותר היה לא לדווח עליה כלל. זה לא מה שקרה. לא היו שתי הכנסות
10 מקבילות, אלא הכנסה בארץ הוחלפה בהכנסה מחו"ל. מופרך לחשוב כי המערערים דיווחו על
11 הכנסות מחו"ל אותן יכלו להעלים בקלות רבה (בהיעדר כל אינדיקציה להן), ובמקום זאת העלימו
12 הכנסות מהארץ אשר להן קיים תיעוד ברור ומלא. השומות הוצאו לפי השוואה בין הנהלת
13 החשבונות הביתית לזו של החברה. המשיב מבקש ליהנות מכל העולמות ולקחת תמיד את הנתון
14 הנותן את התוספת הגבוהה יותר, כשמדובר בהכנסות בארץ הוא מעדיף את הרישום בחברה,
15 וכשמדובר בהכנסות חו"ל הוא מעדיף את המוצהר והרשום במערכת הנהח"ש הביתית. התנהלות
16 זו של המשיב אינה ראויה.

17
18 28. בתצהירו חזר שחם על טענתו כי ההכנסות מחו"ל שנרשמו במערכת הנהח"ש הביתית
19 שאינן רשומות בהנהח"ש שבחברה נוצרו כדי להחליף הכנסות שהופקו בישראל ואשר הוקטנו
20 משני טעמים: עד שנת 2003 כדי לעמוד בקריטריונים של מפעל מאושר לצורך קבלת פטור ממס
21 על רווחים במסלול חילופי. משנת 2004 עד שנת 2006 כדי לאפשר חיסכון בתשלום מע"מ
22 והפחתה הדרגתית של הסכומים שהוגדלו עד שנת 2003 כדי לא ליצור פער גדול בבת אחת בין
23 הסכומים האמיתיים של מכירות בחו"ל לסכומים שנופחו. עם זאת, בהמשך תצהירו טען שחם כי
24 רק ההכנסות של שנת 2000 הם כתוצאה מהמרה של פקודות יומן בגין חשבונות חייבות מע"מ
25 לפקודות יומן מע"מ אפס, באופן שההכנסות מע"מ אפס שנוצרו במערכת הנהח"ש הביתית הן
26 המרה של הכנסות חייבות מע"מ שהועברו ממחשב החברה. לעומת זאת, בשנים 2001 עד 2006
27 לא נעשתה כלל המרה של פקודות יומן, אלא נוספו תנועות יומן חדשות של הכנסות מחו"ל
28 פיקטיביות לחלוטין.

29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 29. להוכחת טענתו בדבר ההכנסות הפיקטיביות הצביע שחם על כך שבקבצים ממערכת
2 הנהח"ש הביתית לשנים 2001 עד 2003 ניתן לראות כי כל התשלומים הפיקטיביים התקבלו
3 כביכול למעלה משנה קודם למועד הרישום החיוב בגינם, בעוד שבפועל לקוחות החברה בחו"ל
4 משלמים רק לאחר שהם מקבלים חשבוניות ומאשרים אותן. הוא ביקש גם ללמוד ממעמד
5 הלקוחות מחו"ל שכביכול ביצעו עסקאות עם החברה בתקופה זו, כי הן חברות שלא היו משלמות
6 סכומים בגובה הסכומים שנרשם ללא שהונפקה להן חשבונית, וכפי שגם עולה מרישומי האמת,
7 היינו הרישומים בהנהח"ש החברה, התשלומים מחברות אלו נתקבלו רק לאחר שהונפקו להן
8 חשבוניות. באשר לשנים 2004 עד 2006 נטען כי עיון בנתוני הנהלת החשבוניות של הלקוחות
9 מחו"ל מלמד כי הם תואמים את רישומי הנהח"ש בחברה ולא את רישומי הנהח"ש הביתית. גם
10 העובדה שמשנת 2007 נעלמו עסקאות מע"מ אפס כליל ממערכת הנהח"ש הביתית מחזקת את
11 המסקנה כי העסקאות עד לאותה שנה היו פיקטיביות.
12

13 30. על כל אלו ציין שחם כי לתקבולים הפיקטיביים שנרשמו במערכת הנהח"ש הביתית אין
14 זכר בחשבון הבנק. לדבריו, אין זה הגיוני כי הוא ירשום במערכת הנהח"ש הביתית וידווח
15 לרשויות המס על הכנסות חו"ל, אך דווקא בנתון של חשבון הבנק יבחר למסור מידע שגוי, שכן
16 אין טעם בהסתרת הכסף כאשר עסקאות אלו מדווחות לרשויות.
17

18 31. שחם גם סיפר בתצהירו כי הסכם התקשרות עם לקוח לרכישת התוכנה שהחברה מייצרת
19 הוא הסכם לשנים רבות הכולל קבלת עדכוני תוכנה ותמיכה ומותנה בתשלומי תחזוקה תקופתיים,
20 דבר המחייב רישום מדוייק של כל התשלומים. רישום זה נעשה על ידי יותר משה עובדים
21 ומנהלים אשר אחראים רישום מדוקדק של הפרוייקטים אצל הלקוחות, הסכמי השירות, ביצוע
22 מכירות המשך של מודלים נוספים, מתן שירותי תמיכה וניהול חשבונות המתלווה לכל אלה. שחם
23 ציין כי הוא ואנוש לא ביצעו בעצמם כל רישום של נושאים אלו ומכאן שכל המכירות, ההכנסות
24 והתקבולים בגינן מהארץ ומחו"ל נרשמו במלואם במחשבי החברה על ידי העובדים הממונים על
25 כך. לא ניתן להעלות על הדעת כי הוא ינהל שני שליש ממכירות החברה לחו"ל מבלי שאף לא
26 אחד מהמופקדים על כך בחברה יידע על כך.
27

28 32. המערערים הצטיידו בעניין זה גם עם תצהירו של מר מיכה בר-און מנהל פיתוח בחברה
29 העובד בה משנת 1987. מר בר-און תאר בתצהירו את אופן התקשרות החברה עם לקוח בחו"ל.
30 לדבריו, לאחר ביצוע עסקה היה שולח משווק התוכנה הזמנה כתובה לחברה עם פירוט "תכולת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 הפרוייקט" (פעולות נדרשות, מספר משתמשים ושירותים נוספים) והתשלומים המגיעים לחברה
2 בגין העסקה. לכל לקוח של התוכנה נפתח כרטיס לקוח במחשבי החברה הכולל פרטי אנשי קשר,
3 שם הסוכן ו"פרוייקט" בו נרשמו כל פרטי תמחור העסקה, תעריף השירות, מועד תחילת התשלום
4 ועוד. כמו כן נפתח ללקוח כרטיס בהנהלת החשבונות של החברה, כשבדרך כלל שעה שהיה
5 מדובר בלקוח מחו"ל, המשווק היה נרשם כלקוח משלם. עוד ציין מר בר-און כי ליצירת רישיון יש
6 צורך בשימוש בתוכנה שלהפעלתה נדרש אישור חתימה של מורשה, ולאחר הפקת הרישיון
7 ורישום התשלומים לפרוייקט, יוצרה חשבונית חו"ל שעם הפיכתה ל"סופית" היא ייצרה פקודות
8 יומן ונרשמה לחובת הלקוח. הוא ציין כי אין כמעט לקוח שעובד עם התוכנה שאינו משלם עבור
9 הסכם שירות, אם בשביל שידרוג התוכנה ואם בשל שירותי תמיכה. כל קשר שכזה עם הלקוח
10 מתועד בקריאת שירות, כשמערכת התוכנה של החברה מונעת אפשרות לפתיחת קריאת שירות על
11 ידי לקוח שהסכם השירות שלו לא שולם. לדבריו, לכל לקוח יש בין 3 ל-100 קריאות בשנה. לא
12 קיים מצב שהחברה מוכרת תוכנה ללא מתן רישיון ובלא מתן שירותי תחזוקה ושידורג בתשלום
13 בהמשך ולפיכך לא יכול להיות שנמכרו תוכנות ללקוחות בחו"ל מעבר לאלו שנרשמו בספרי
14 החברה המנוהלים במשרדיה. הוא ציין כי בבדיקה שערך עלה כי ללקוחות שנמצאו רשומים
15 במערכת הנהח"ש הביתית ושאינם רשומים במערכת הנהח"ש שבמשרדי החברה, לא ניתן רישיון
16 ולא ניתן להם שירות תחזוקה או שידורג כלשהו.

דיון והכרעה

17
18
19 33. המערערים טוענים כנגד רישומיהם שלהם והכלל הוא כי אין לאפשר תיקון של דוחות
20 שהוגשו, אלא במקרים חריגים, ובמקרים של טעות בתום לב, של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת
21 על קיומו קודם להגשת הדו"ח, וכיוצ"ב (עמ"ה 501/04 מפעלי מתכת קדמאני בע"מ נ' פקיד
22 שומה עכו, 1.08.07). נישום צריך שיתכבד ויגבש בינו לבינו ובינו ובינו יועציו, את המצגים שהוא
23 מציג בדיווחיו למשיב מתוך ידיעה כי מוטלת עליו החובה להציג מצגי אמת, בתום לב ומתוך
24 חובת גילוי נאותה וראויה ומתוך שיתוף הפעולה המתבקש בין האזרח לרשות (ע"מ (ב"ש)
25 521/02 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע, 23.11.10; ע"מ
26 (ת"א) 1228/05 רג'ואן נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1, 9.03.10). למצער, על מנת לסטות
27 מהמוצהר על ידי המערערים בדוחותיהם שלהם היה עליהם להצטייד עם ראיות אובייקטיביות
28 ממשיות. הדבר נכון מקל וחומר במקרה זה בו קיים קושי מיוחד לקבל את תיקון הדוחות, שכן
29 המערערים ביקשו לעשות זאת רק לאחר שנתפסו בקלקלתם, ויש להטיל ספק רב בכנות בקשתם.
30 מה גם שגורסתם זו לא הועלתה על ידם מיד לאחר שנחשפו מעשיהם, והם העלו אותה לראשונה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 רק באחת החקירות המאוחרות שלהם. המערערים גם נתבקשו במסגרת חקירותיהם ברשויות המס
2 להמציא ראיות על טענותיהם אודות ההכנסות מחו"ל, והם לא הצביעו על ראיה כלשהי.
3
4 34. על כל אלו יצוין כי טענת המערערים אף אינה עולה בקנה אחד עם שורת ההיגיון, ובצדק
5 נטען כי טענות המערערים נעדרות הגיון כלכלי כלשהו. כך, למשל, כפי שציין מר מרציאנו,
6 מהדוחות הכספיים של החברה עולה כי אין בסיס הגיוני לשימוש בטענה של חוק עידוד השקעות
7 הון, שכן למשל בשנת 2000 הכנסות החברה מחו"ל הרשומות במערכת הנהח"ש הביתית ואינן
8 רשומות בספרי החברה עמדו על סך של 3,485,934 ₪ והרווח לצרכי מס כתוצאה מהדיווח על
9 הכנסות אלו ובהתאם לחוק עידוד השקעות הון עמד על סך של 1,576,230 ₪. לאמור, ללא
10 הכנסות מחו"ל החברה הייתה מדווחת על הפסדים ולא הייתה נדרשת להטבת מס מכוח חוק
11 עידוד השקעות. כך גם ביחס לשנת 2001, ההכנסות מחו"ל עמדו על סך של 7,084,038 ₪ והרווח
12 לצרכי מס הכנסה עמד על סך של 2,847,445 ₪. כלומר, ללא הכנסות החברה מחו"ל היא הייתה
13 מדווחת על הפסדים ולא הייתה נדרשת להטבת מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון ממילא. כמו
14 כן, עיון בדו"ח הכספי של שנת 1999 מעלה כי גם בשנה זו נכללו בהכנסות החברה הכנסות
15 מחו"ל וזאת בהשוואה לנתונים בשנים הבאות. אולם בשנה זו החברה דיווחה על הפסדים וגם
16 לגביה לא נדרשה להטבת מס במסגרת החוק לעידוד השקעות הון. על כן, אף לשיטת המערערים
17 לא הייתה עילה להגדיל את ההכנסות מחו"ל באותה השנה. מכאן, נשמט הנימוק בו נוקטים
18 המערערים לרישום הכנסות פיקטיביות מחו"ל. זאת ועוד, מר מרציאנו ציין בעדותו כי בהתאם
19 לתכנית השיווק שהיא תנאי לזכאות לקבלת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון, החברה זכאית
20 להטבות רק כאשר מחזור המכירות לחו"ל כמעט שווה למחזור המכירות בארץ. ברם, מעיון
21 בדוחות הכספיים לשנים 2000 ו-2001 עולה כי ההכנסות מחו"ל בשנת 2000 עמדו על 31.7%
22 מסך ההכנסות ובשנת 2001 הכנסות מחו"ל עמדו על 45.1% מסך ההכנסות. ברי אפוא, כי לאור
23 נתונים אלו - שוב - אין כל היגיון בטענת המערערים כי הם נזדקקו להגדיל את הכנסות החברה
24 מחו"ל כדי להגיע לשיעור של 50% מסך הכנסותיה. כמו כן, בשנת 2003 ההכנסות מחו"ל עלו על
25 סך ההכנסות שהושמטו בארץ בסכום של 2,888,938 ₪ ומכאן שהטענה כי ההכנסות מחו"ל הנן
26 חלק הכנסות שהושמטו בישראל אינה מתיישבת עם המציאות בפועל.
27
28 35. זאת ועוד, החברה המשיכה לדווח על ההכנסות מחו"ל גם בשנים בהן היא הפסיקה לקבל
29 את הפטור לפי החוק לעידוד השקעות הון. הטענה כי הגדלת ההכנסות בשלב זה נועדה להפחית
30 את ההכנסות מחו"ל בצורה הדרגתית אינה עומדת אף היא במבחן המציאות, שכן כבר בשנה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 הראשונה בה לא הייתה החברה זכאית לקבלת את הפטור לפי החוק לעידוד השקעות הון, היינו
2 שנת 2004, ניתן לראות הפחתה של הכנסות בהשוואה להכנסות מחו"ל בשנת 2003 בשיעור של
3 1.4% בלבד (מסך של 10,997,513 ₪ בשנת 2003 לסך של 10,843,260 ₪ בשנת 2004). ניתוח
4 הנתונים מלמד גם כי בשנת 2004 הייתה הפחתת היקף המכירות בהיקף של 1.4% כאמור, בשנת
5 2005 – בהיקף של 29.4%, בשנת 2006 – בהיקף של 7.57% ובשנת 2007 – בהיקף של 16.8%.
6 מכאן שאין מדובר בירידה הדרגתית אלא בירידה תגודתית אשר מלמדת על התנהלות אמיתית
7 וטבעית של מחזור הכנסות ולא על דבר המתוכנן מראש. בחקירתו של שחם ביום 18.02.10 הוא
8 אף נשאל אודות הטענה כי גם לאחר שהחברה לא הייתה זכאית להטבות לפי החוק לעידוד
9 השקעות הון הוא המשיך לדווח על הכנסות מחו"ל. תשובתו הייתה אך כי הנושא מורכב ויש בכך
10 היבטים אישיים והוא צריך לחשוב על הסבר לכך (עמ' 6 להודעה שורות 165-167). רק בתום
11 החקירה ולאחר שהוא נועץ בעורך דינו הוא מצא הסברים שונים לגרסתו.
12

13 36. פשיטא גם כי המערערים אינם יכולים להסתמך בעניין זה אך על עדותו של שחם ואף לא
14 בעדותו של מר בר-און אודות דרך ההתקשרות עם לקוח בחו"ל, אשר גם בה אין כדי להוות ראייה
15 מספקת כנגד רישומיה של החברה עצמה. כמו כן, אף הטענה להעדר הפקדות לחשבונות החברה
16 בחו"ל אין בה די בנסיבות החמורות של מקרה זה להשתכנע בצדקת המערערים, שכן לא למעלה
17 מהם להעביר את הכספים לחשבון בלתי מדווח. באותו אופן אין לקבל את טענות המערערים
18 בדבר החסר הקיים בתיעוד העסקאות שבוצעו לחו"ל. קשה עד למאוד לקבל טענה מעין זו מפי
19 המערערים המנסים להיבנות מתייעוד חסר, ובמקום להסמך את טענותיהם בראיות של ממש,
20 בחרו להפנות אצבע מאשימה אל עבר המשיב שלטענתם לא פעל די על מנת לבחון את טענותיהם
21 כי הלקוחות מחו"ל שהכנסותיהם דווחו על ידם הינן לקוחות פיקטיביים שהחברה כלל לא
22 התקשרה עמם. ואולם, טענות אלו על המערערים להפנות דווקא אל עצמם. נקודת המוצא
23 בחלוקת הנטלים במשפט האזרחי קובעת כי "המוציא מחברו עליו הראייה". מי מבעלי הדין אשר
24 מבקש לעורר טענה העומדת לדין, עליו מוטל הנטל להוכיח את טענותיו. כך בדין הכללי, וכך גם
25 בדיני המס (ע"א 9792/02 מחמד נ' מס הכנסה טבריה, 13.09.05). הדבר נכון מקל וחומר שעה
26 שהמערערים טוענים כנגד רישומיהם שלהם ולמעשה הם טוענים כי רישומיהם היו כוזבים. מי
27 שטוען כנגד רישומיו שלו, מן הראוי שיתמוך את טענותיו בראיות אובייקטיביות, כשהחובה לתור
28 אחרי ראיות אלו היא של הטוען להן. דבר לא מנע מהמערערים לפנות אל "לקוחותיהם"
29 הפיקטיביים כטענתם ולהביא אותם כעדים המכחישים כל קשר עסקי עמם. לטענת המערערים
30 עצמם מדובר בביצוע פועלה פשוטה, ומשעה שלא עשו זאת, אל להם להלין כלפי המשיב על כך



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

- 1 שלא פעל עבורם בהשגת ראיותיהם ולהתמקד בהעברת ביקורת חסרת בסיס על אופן פעולתו
2 והתנהלותו של המשיב. אף לא הוגש מסמך בודד ממי מהלקוחות "הפיקטיביים" שתמך בעמדת
3 המערערים. אדרבה, הימנעותם מלהצטייד עם עדות של מי מלקוחות אלו או לו בתצהיר, במכתב,
4 או באישור וכיו"ב, לא רק משמיטה את הקרקע מתחת לטיעוניהם, אלא מקימה חזקה כי לו היה
5 מתייצב מי מהלקוחות למתן עדות, עדותו הייתה פועלת לרעתם.
6
- 7 37. זאת ועוד. המערערים סמכו את טענתם בעניין זה על הדמיון העולה מהשוואת התמורות
8 שבחשבוניות של ההכנסות מישראל שהועלמו מעיני המשיב לבין התמורה הרשומה מההכנסות
9 מחו"ל במחשבו של שחם. הם הצטיידו לשם כך בטבלה שערכו לשנת 2000 ממנה לטענתם ניתן
10 לראות כי ההכנסות מחו"ל תואמות את ההכנסות מישראל. ואולם, לא זו בלבד שדבר לא מנע
11 מהמערערים ליצור באופן מלאכותי אף התאמה זו, אלא שאין בכך כדי ללמד דבר באשר לשנות
12 המס נשוא הערעור. יתרה מזאת, במהלך המשפט הוברר כי אנוש הייתה מדווחת למע"מ מידי
13 חודש בחודש, ובדיווחיה נכללו הכנסות חייבות, הכנסות פטורות, ומס תשומות. היא הייתה
14 עורכת שינויים אקראיים בדוחות, אך לא יכלה לבצע את ההתאמות בזמן אמת ואף לא ידעה מה
15 תהיה יתרת ההכנסות של החברה בסוף שנת המס. אין מחלוקת כי אנוש הינה עדה חשובה - שלא
16 לומר העדה המרכזית - בעניין זה, שכן כאמור, אין מחלוקת כי הרישומים נעשו על ידה, ומשבחרו
17 המערערים שלא להעידה, ההנחה גם בעניין זה היא כי עדותה הייתה פועלת כנגדם.
18
- 19 38. כמו כן, בתצהירו טוען שחם כי פקודות היומן לשנים 2001-2003 הועתקו ממחשב
20 החברה למחשבו למעלה משנה לאחר סיום השנה הקלנדרית, כשפעילות הניפוח של הכנסות חו"ל
21 נרשמו ישירות כפקודות יומן חדשות בגין הכנסות מע"מ אפס פיקטיביות. בפקודות נרשמו מספרי
22 אסמכתא, אבל הן לא נוצרו כתוצאה מהפקת חשבוניות ללקוחות. לדבריו, בעמודת "ת. חתימה"
23 של התנועות הפיקטיביות, לשיטתו, ניתן לראות כי פקודות היומן של חיוב/זיכוי הלקוחות נעשו
24 למעלה משנה לאחר סגירת השנה, ומכאן שהלקוחות העבירו את הכסף בגין החיובים למעלה
25 משנה בטרם קיבלו את החיוב מהחברה, דבר שאינו מתקבל על הדעת. ואולם, מעיון בטבלה עולה
26 כי כל הפקודות הועתקו באותה שעה ממש ממחשב החברה ואין כל ספק שמדובר בביצוע פעולת
27 ההעתקה ובהחלט ייתכן שמדובר בפעולות אמיתיות. בחקירתו של שחם בבית המשפט גם עלה כי
28 הרשימה עליה ביסס את טיעונו בעניין זה לא כללה את כל לקוחות החברה, ובנסיבות אלו ברי כי
29 לא ניתן ללמוד דבר אודות החברות הנטענות כי עסקאותיהן עם החברה הינן פיקטיביות. כך גם
30 ביחס לדפי הבנק המתעדים את תקבולי המט"ח התברר במהלך חקירתו של שחם כי רישומים אלו



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 אינם כוללים את מלוא הכנסותיה האמיתיות של החברה, וכפועל יוצא מכך לא ניתן ללמוד מהם
2 דבר אודות פיקטיביות ההכנסות מחו"ל. כך ניתן לראות כי לא כל הכספים שהופקדו על ידי
3 החברות השונות מתועדות בדפי הבנק ששחם צרף לתצהירו.

4

5 לאור כל האמור, יש לדחות את טענות המערערים על פיקטיביות ההכנסות.

6

7

ד. הגדלת ההוצאות

8

טענות המשיב

9 39. מבדיקות שנערכו על ידי המשיב עלה כי הוצאות החברה שנרשמו במערכת הנהח"ש
10 הביתית שעליה התבססו הדוחות הכספיים למס הכנסה היו גבוהות מההוצאות האמיתיות כפי
11 שנרשמו במערכת הנהלת החשבונות במשרדי החברה. גם פעולה זו נעשתה כדי להקטין את חבות
12 החברה במס אמת. הסברים אודות שיעור ההוצאות לא ניתנו ולכן נקבע כי החברה לא עמדה
13 בהוצאות שנדרשו והן לא הותרו בניכוי. זאת ועוד, בשומות המקוריות, בטרם נפתחו השומות לפי
14 סעיף 147 לפקודה, לא נכללו הפרשים שנמצאו בסעיף הוצאות נסיעות שנדרשו בניכוי שלא כדין
15 על ידי החברה. לפיכך בשומות המתוקנות שיצאו לאחר מכן נכללו ההפרשים שנמצאו והוגדלו
16 ההכנסות מדיבידנד שהגיעו לידי שחם. בנוסף, לאחר בדיקות ובירורים שנערכו עם שחם לגבי
17 הגדלת הוצאות שלא כדין שביצעה החברה, עלה כי יש להפחית מהשומות הוצאות לגביהן
18 השתכנע המשיב כי יש מקום להתירן בניכוי. לפיכך, הוקטן סכום הדיבידנד שהגיע לידי המערער
19 בסכומים אלה. בנוסף להוצאות שנדרשו בניכוי לצרכי מס שלא כדין כאמור לעיל, דרשה החברה
20 וקיבלה מרשויות מע"מ את מרכיב מע"מ התשומות בגינן בסך של 4,043,179 ₪ (בשל הוצאות
21 בסך 49,124,105 ₪) שכאמור איננה זכאית לו.

22

23 40. לדברי המשיב, טענות המערערים בעניין זה נטענו בעלמא ועומדות בסתירה לראיות
24 שבתיק בדבר ניפוח ההוצאות. המשיב ערך השוואה בין ספרי הנהלת החשבונות בחברה לבין
25 מערכת הנהח"ש הביתית והתברר כי במערכת הנהח"ש הביתית ושעל בסיסם הוגשו הדיווחים
26 למשיב, נופחו הוצאות שלא היה להם כל אסמכתא. המשיב אף ערך ביקורת צולבת באשר לספקים
27 הגדולים, אשר אימתה את ההוצאות בספרי הנהלת החשבונות שנוהלו במשרדי החברה, והוכיחה
28 כי ההוצאות שנופחו במערכת הנהח"ש הביתית הינן כוזבות. המערערים מבקשים כעת להתנער
29 מהדיווחים בספרי החברה שנוהלו במשרדי החברה וזאת כאשר בנימוקי הערעורים הם טענו כי
30 ספרים אלה נוהלו באופן תקין והרישום בהם בוצע בצורה נאותה. לא זו אף זו, המערערים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 בתגובתם טוענים כי הם פרשו את כל העובדות בהליך הפלילי ואולם הם מודים כי הודאתם בכתב
2 האישום הנה רק בחלק מההוצאות שנופחו. כאמור, גם טענתם לניפוח הוצאות בסך של 35 מיליון
3 נה הנה טענה בעלמא אשר לא ניתן לה כל הסבר על ידם וזאת במקום בו המשיב קבע את שומתו
4 על בסיס ההשוואה בין ספרי הנהלת החשבונות של החברה מול הביתית שבה כאמור ניפחו
5 המערערים את ההוצאות.

6

7

טענות המערערים

8 41. כאמור, בשומות שהוצאו לחברה לשנים 2000-2007 נקבעה תוספת בגין הגדלת ההוצאות
9 בסכום של כ-51 מיליון ₪. ברם, שחם ואנוש הודו במסגרת עסקת הטיעון בתיק הפלילי בהגדלת
10 הוצאות בגובה 35 מיליון ₪ בלבד. ההפרש בין התוספת שנקבעה לבין ההודיה עומד על כ-16
11 מיליון ₪. לטענת המערערים על אף שהמשיב ביצע ביקורת צולבת מול הספקים הוא מצא כי
12 הוגדלו הוצאות בסכום של 17 מיליון ₪ בלבד, אך השומה הוצאה על סכום של 51 מיליון ₪
13 המבוססת אך ורק על השוואת הנהלת החשבונות בחברה עם זו הביתית ואין ראיות התומכות בה
14 מעבר ל-17 מיליון שעלו מן הביקורת.

15

16

דיון והכרעה

17 42. בתצהירה ציינה הגב' תורג'מן כי בחקירה עלה כי הוצאות החברה שנרשמו בהנה"ח
18 הביתית, שעליה התבססו הדוחות הכספיים למס הכנסה כאמור, היו גבוהות מההוצאות האמיתיות
19 של החברה כפי שהן נרשמו במערכת הנה"ח במשרדי החברה. היא ציינה כי היא ביצעה בדיקות
20 שונות לצורך אימות ממצאי החקירות, והבדיקות אכן העלו כי בדוחות שהוגשו למס הכנסה
21 נדרשו הוצאות גבוהות יותר מאשר ההוצאות שקיבלו ביטוי בספרי החברה. בנסיבות אלו ובהתאם
22 להוראות סעיף 33(א) לפקודה פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות
23 שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו. מה גם,
24 שבמהלך הדיונים המערערים נתבקשו לספק תשובות לפערים הקיימים בין ההוצאות המדווחות
25 לבין ההוצאות שהוצאו בפועל, אך הם לא סיפקו הסברים לכל הפערים. ההסברים, שנתקבלו על
26 דעת המשיב הוכרו על ידו כהוצאה, ומה שלא נסתר על ידי המערערים - לא הוכר. עדות זו
27 נתקבלה על דעתי ובנסיבות אלו לא מצאתי מקום להתערב בהחלטת המשיב.

28

29

30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

ה. דרישת תוספת הוצאות שלא נרשמו

טענות המשיב

1
2
3 43. המערערים טענו כי הם לא דיווחו על כל ההוצאות בחברה על מנת להראות רווחיות
4 בחברה. לטענת המשיב, טענה זו מעמידה באופן אבסורדי את כל טענות המערערים. שכן מחד
5 גיסא המערערים הודו כי הם ניפחו הוצאות בסך 35 מיליון ₪, אך מאידך גיסא הם טוענים כי הם
6 נמנעו מרישום של הוצאות כדין, וזאת כדי להראות כי החברה הינה רווחית ו/או כי לא היה צורך
7 ברישום ההוצאות בשל היות החברה מפעל מאושר מכוח החוק לעידוד השקעות הון. לטענת
8 המשיב, נוכח הוראות סעיף 32א לפקודה לא ניתן להכיר בהוצאות שכר עבודה שהחברה לא
9 ניכתה מס במקור בגינם ולא הגישה דו"ח בהתאם למשיב כנדרש. בנוסף, באשר להוצאות נוספות,
10 המשיב בחן את ההוצאות שנטענו והכיר בהוצאות שהוכחו בפניו בסך של 2,856,648 ₪.

11
12 44. באשר לטענת המערערים כי התשלומים בסך של למעלה מ-21 מיליון ₪ לחברת מרקט-
13 בי הינן הוצאות של החברה המותרות לה בניכוי, טען המשיב שכספי ההשקעה שהושקעו בחברת
14 מרקט-בי הנן כספים שיצאו מחשבונות פרטיים של בני משפחת המערערים, וכספים אלה אינם
15 מופיעים בספרי החברה ובדוחותיה ולפיכך אין בסיס לטענה כי מדובר בהוצאות של החברה. לא
16 למותר לציין ולהוסיף כי גם בספרי חברת מרקט-בי כספי ההשקעה רשומים כהשקעת בני
17 המשפחה ולא כהשקעת החברה ולפיכך אין המדובר בהוצאות אלא בכספי השקעה ואין המדובר
18 בהשקעה של החברה אלא בהשקעה של שחם, אנוש ובני משפחותיהם.

19
20 45. באשר להתרת ניכוי ההוצאות טענה הגב' תורג'מן בתצהירה כי בעקבות דיוני השומה היא
21 התירה ניכוי הוצאות בסכום של כ-2.8 מיליון ₪ אשר חלקן מתייחסות לשנות המס 2001 ו-2002,
22 ולא היה זכור לה כי הגבילה הבאת ראיות מצד המערערים לשנים 2000-2002. לדבריה, לטענות
23 המערערים שהחברה השקיעה כספים במרקט-בי אין כל בסיס. אדרבה, כספי ההשקעה במרקט-בי
24 יצאו מחשבונות פרטיים של בני משפחת המערערים והם אינם מופיעים בספרי החברה
25 ובדוחותיה. מרישומי רשם החברות גם עולה כי החברה אינה מחזיקה במניות מרקט-בי. גם בספרי
26 מרקט-בי כספי ההשקעה אינם רשומים כהשקעת החברה אלא תחת הסעיף המאזני APIC שהוא
27 ראשי התיבות של המילים Additional Paid-in Capital וזאת בהתבסס על תצהירו של המערער ועל
28 מאזני הבוחן של מרקט-בי שצורפו לתצהירו. גם בחקירתו של שחם ביום 17.01.10 שעה שנשאל
29 מי הבעלים של מרקט-בי הוא השיב כי "הנושא מורכב".

30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

טענות המערערים

1
2 46. המערערים טענו כי יש לקחת בחשבון כי היו להם גם הוצאות מותרות רבות שכלל לא
3 נרשמו, לא בחברה ולא במחשב הביתי, וממילא לא נדרשו. הנימוק לכך היה הרצון להראות
4 רווחיות בחברה בשנים שבהן לא הייתה רווחית, ולאחר מכן, כאשר נהנתה החברה מפטור
5 במסגרת החוק לעידוד השקעות הון. עד לשנת 2004 פעלה החברה מתוך אמונה כי יש לה פטור
6 מלא ממס הכנסה הואיל והייתה מפעל מאושר במסלול של פטור. במצב עניינים זה, לא היה צורך
7 ברישום ההוצאות, הואיל וממילא לא שולם על הרווח מס. במהלך שנות ה-90 היה אינטרס מובהק
8 להראות כי החברה רווחית. בהמשך, משנת 2000 ואילך, בעיקר לא נרשמו תשלומי הוצאות
9 בחו"ל. שחם ואנוש ראו בהוצאות אלו כהשקעה לפיתוח עיסקי ולא רצו שיהיה בהשקעה זו כדי
10 להעיב על הדוחות הכספיים של החברה, מה גם שמבחינת מיסוי לא ראו יתרון כלשהו לכך משום
11 שכאמור, לנגד עיניהם עמד הפטור ממס לו היו זכאים כמפעל מאושר במסלול פטור עד שנת
12 2004. בחברה היו בפועל הוצאות נוספות שלא נרשמו בסך של כ- 16.4 מיליון ₪, מתוכן כ- 9.5
13 מיליון ₪ בגין הוצאות שכר לא מדווחות. לסכום זה מתווספות הפחתות נוספות שנובעות
14 מטעויות בסך של כ- 4.2 מיליון ₪ שהוסכמו עם המשיב לשנים 2003-2007 ועוד הפחתות של כ-
15 2.7 מיליון ₪ בגין השנים 2000-2002 שעדיין לא נדונו. הוצאות נוספות אלו גם מסבירות את
16 ההפרש בין הקטנת ההוצאות לפי השומה לבין סכום ההקטנה שבו הודו שחם ואנוש במסגרת
17 התיק הפלילי.

18
19 47. ועוד זאת. לטענת המערערים, התשלומים בסך 21 מיליון ₪ שהועברו לחברת מרקט-בי
20 בארה"ב הן הוצאות מותרות בניכוי עבור החברה. מרקט-בי שימשה בפועל כמשרד של החברה
21 בארה"ב ופעלה לשיווק ולקידום המכירות של התוכנה, שהיא המוצר העיקרי של החברה. בנוסף
22 שימשה מרקט-בי להחדרת מוצרי החברה "בדלת האחורית" דרך מכירת תוכנות אחרות
23 המבוססות על פלטפורמת פריוריטי. הכתובת והטלפון של משרדי החברה בארה"ב היו הכתובת
24 של חברת מרקט-בי. התשלומים ששולמו אפוא על ידי החברה למרקט-בי היו הוצאות לגיטימיות
25 בייצור הכנסה ולכן מותרות בניכוי. הוצאות אלו היו הוצאות אמת העומדות כנגד הגדלת
26 ההוצאות שדווחו על ידי החברה. לטענת המערערים הוצאות האמת ששולמו למרקט-בי לא
27 נרשמו בספרי החברה בשל אי הסכמתם של שותפיו של שחם להשקעה במרקט-בי ורצונו של
28 שחם לבצע את ההשקעה למרות ההתנגדות. הואיל וההוצאות אכן הוצאו בפועל אך לא היו
29 רשומות בספרי החברה, בדיעבד נרשמו ונוכו הוצאות חו"ל הפיקטיביות.

30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 48. טיעונים אלו תמכו המערערים בעדותו של שחם אשר טען בתצהירו להכרה בהוצאות
2 שלא הותרו על ידי משיב 1. בין היתר טען כי פקיד השומה סרב להכליל ולהפחית הוצאות שכר
3 שלא נרשמו בשנים 2003 עד 2007 וכן את הוצאות מרקט-בי הרשומות תחת הסעיף "שירותים
4 מקצועיים" שלא נכללו בסיכום טבלת הוצאות שהוכנה על ידי הגב' תורג'מן ושנדונו מול פקיד
5 השומה. בנוסף, בדיונים עם פקיד השומה לא נידונו ההוצאות בשנים 2000 עד 2002. משיב 1 גם
6 לא הכיר בחלק מהוצאות נסיעה לחו"ל בשנים 2001 עד 2003. הוצאות נוספות שלא הותרו בניכוי
7 הן הוצאות מהפרשי שער, שכירות רכב, פחת רכב והפרשי מע"מ בגין רכב וטלפון סלולארי. שחם
8 הוסיף כי על פי כתב האישום היו לחברה הוצאות שכר שלא דווחו בסך של 9,598,204 ₪.
9 הוצאות אלו אינן שנויות במחלוקת ושימשו ליצירת הכנסות החברה ויש להכיר בהן. עוד נטען, כי
10 החברה מימנה את הוצאות מרקט-בי שפעלה, כחברת בת שלה, והן לא נרשמו בספרי החברה.
11 הוצאות אלו מסתכמות בסך של 21,844,355 ₪ ויש להתיר את ניכויין.
12

13 49. שחם גם טען בתצהירו בעניין מרקט-בי כי היא חברת בת של החברה ועל כן כל הכספים
14 שהועברו אליה צריכים להיחשב כהוצאה. לדבריו, מרקט-בי הוקמה על ידי החברה לצורך קידום
15 המכירות ושיווק תוכנת פריווריטי של החברה בארה"ב. משרדיה שימשו כתובתה של החברה
16 בארה"ב. הוא ציין כי בתחילת שנת 2000, אנשים שהוא ראה בהם שותפיו בחברה הביעו התנגדות
17 מוחלטת להמשך התמיכה במרקט-בי ועל כן הוא נאלץ להמשיך ולממן את התמיכה של החברה
18 במרקט-בי באופן מוסווה, לאמור, להעביר כספים מהחברה למרקט-בי מבלי לרשום הוצאה זו
19 בספרים. כנגד העברות אלו הוא ניפח הוצאות פטורות מע"מ בסכומים דומים. במהלך השנים,
20 ממנה החברה את הפסדיה של מרקט-בי, כשהכספים הועברו מחשבון החברה לחשבון אמה של
21 אנוש, משם לחשבון של שחם בארה"ב ומשם לחשבון הבנק של מרקט-בי. מרקט-בי הייתה הזרוע
22 השיווקית של החברה בארה"ב ומשכך יש לראות במימון הפסדי מרקט-בי הוצאה של החברה
23 בייצור הכנסה.
24

25 50. גם מר בר-און תמך בגרסה זו. לדבריו, בתחילת שנות ה-2000 ביקש שחם לעשות שימוש
26 בחברה האמריקנית מרקט-בי לצורך קידום המכירות של החברה ולשיווק תוכנת פריווריטי. מלבד
27 היותה של מרקט-בי כתובת של החברה בארה"ב, שחם ביקש ליישם באמצעותה מודל עסקי
28 לשיווק תוכנת פריווריטי ללקוחות חדשים, באופן שמרקט-בי תספק לחברות שונות תוכנה
29 שהפלטפורמה שלה היא תוכנת פריווריטי אך היא לא תהיה תוכנה אירגונית כוללת אלא אך תתן
30 מענה לצורך מצומצם של החברות ותשמש מספר קטן של עובדים. כך תצטרך החברות השונות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 לרכוש רישיונות למשתמשים נוספים בתוכנה והחברה תקבל את חלקה עבור רישיונות אלו. לדברי
2 מר בר-און חרף התנגדותו שלו ושל יתר חברי הנהלת החברה למהלך, בדיעבד התברר להם כי
3 שחם לא שעה להתנגדותם ופעל ללא ידיעתם ליישום מודל עסקי זה באמצעות מרקט-בי, תוך
4 שהוא ממנן את ההוצאות מכספי החברה.

דיון והכרעה

5
6
7 51. כאמור, נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי מוטל על הנישום (ע"א 6726/05
8 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, 5.06.08; ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה,
9 17.02.10). על המערערים מוטל אפוא, להוכיח את טענתם כי ההשקעה במרקט-בי הייתה של
10 החברה. ואולם, במקרה זה, לא זו בלבד שהמערערים לא הוכיחו זאת, אלא שהראיות מצביעות על
11 כך שההשקעה לא הייתה של החברה כי אם של שחם או מי מבני משפחתו. הצדק עם המשיב כי
12 בדוחות החברה אין כל אזכור להשקעה במרקט-בי, אלא אך משנת 2008 לאחר שנחשפו מעשי
13 הרמייה של המערערים. צירוף מאזן הבוחן של מרקט-בי כשהוא אינו חתום ושעה שלא המערער
14 הוא זה שערכו, אין בו כדי להועיל למערערים. המערערים יכלו להוכיח את טענותיהם בעניין זה
15 באמצעות מי מנושאי המשרה בחברת מרקט-בי והימנעותם מהבאתם לעדות עומדת להם לרועץ.
16 מה גם, שמהמאזן ניתן ללמוד על השקעות של שחם במרקט-בי אך אין בו כל אזכור לחברה. גם
17 מסמכי הבנק שצורפו אינם מצביעים על קשר לחברה. גם לא נמצא היגיון בהעלמת העברת
18 הכספים למרקט-בי. לכך יש להוסיף כי גם בעניין זה החברה טוענת למעשה לתיקון דוחות
19 שהגישה שהכלל בעניין זה הוא כאמור, כי תיקון יתאפשר רק במקרים חריגים, שהמקרה זה אינו
20 נמנה עליהם. למצער, היה על המערערים להצטייד עם ראיות אובייקטיביות ממשיות המצדיקות
21 את התיקון, ולא זו בלבד שראיות כאלו לא הוצגו אלא שגם בעניין זה עדותה של אנוש הייתה
22 משמעותית, שכן היא זו שהייתה אמונה על העברות הכספים בחברה, ואף המערער, שעה שנשאל
23 בחקירתו אצל המשיב ביום 25.03.09 אודות העברת הכספים לחו"ל, השיב "לא יודע תשאל את
24 נאוה". בנסיבות אלו, אי הבאתה של אנוש לעדות, מחזקת את המסקנה כי עדותה, לו הייתה
25 מובאת בפני בית המשפט, הייתה פועלת לרעת המערערים. בהעדר כל ראיה אובייקטיבית
26 לטענות המערערים בעניין זה, יש לדחות את ערעורם. כמו כן, בעניין הוצאות שכר העבודה צודק
27 המשיב כי בהתאם להוראות סעיף 32א' לפקודה, מקום בו לא נוכח מס במקור לא ניתן להכיר
28 בהוצאה. על כן המערערים ששילמו ללא דיווח לרשויות המס ל-24 עובדים מבלי שהנפיקו להם
29 תלושי שכר, אין מקום לשמוע את טענתם בעניין הוצאות אלו כיום.

30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

ו. הבעלות בחברת מטרולייט

טענות המשיב

1
2
3 52. המערערים טענו כי ההשקעות בחברת מטרולייט הנן השקעות של החברה וזאת למרות
4 שהמניות רשומות על שמו של שחם. לעניין זה טען המשיב כי במסגרת חקירתו של שחם הוא
5 נשאל אודות ההשקעות במטרולייט והוא הודה בחקירתו בפני המשיב כי ההשקעות במטרולייט
6 שייכות לאנוש ולבנה מר בן אנוש, ובוודאי ההשקעות אינן שייכות לחברה כפי שנטען כעת
7 בנימוקי המערערים. מדבריו של שחם אף עולה כי ההשקעות שאנוש השקיעה במטרולייט, חלקן
8 מקורן בכספים שנמשכו מהחברה. היינו דבריו של שחם בהודעותיו בחקירתו, לא רק שסותרים את
9 טענותיו כיום אלא שמחזקים את השומה שהוציא המשיב למערערים בסוגיה זו.

10
11 53. הגב' תורג'מן הוסיפה בעניין זה בתצהירה כי בשיחת טלפון שקיימה ביום 28.04.10 עם
12 מנהל הכספים של מטרולייט היא למדה כי מי שהשקיע כספים במטרולייט הוא המערער
13 באמצעות חברת "WEST" על אף שזו אינה רשומה על שמו של המערער.

טענות המערערים

14
15
16 54. לטענת המערערים, בין השנים 2004-2007 הושקעו בחברת מטרולייט כ- 27 מיליון ₪.
17 המחלוקת היא בשאלה מי היה הבעלים של מניות מטרולייט, החברה או שחם. לטענת המערערים
18 המניות אמנם נרשמו על שמו של שחם, אולם מדובר ברישום טכני במהותו ודקלרטיבי בלבד והן
19 שייכות רק לחברה.

20
21 55. בתצהירו ציין שחם כי ההשקעה בחברת מטרולייט היא השקעה של החברה. לדבריו, הוא
22 ראה בהשקעה זו, השקעה שיש בה מסר חברתי שתאפשר לחברה גם דימוי משפור ב"מימד
23 הירוק", שכן מטרולייט היא חברה שהמוצר שלה מייצר חיסכון גדול באנרגיה, ובנוסף הדבר
24 איפשר לחברה גישה לגופי השקעה וחברות ענק. כל הכסף שהושקע במטרולייט הועבר מחשבון
25 החברה.

26
27 56. את העובדה שמניות מטרולייט לא נרשמו על שם החברה אלא על שם חברת "WEST"
28 הסביר שחם בכך ש "WEST" מעולם לא הייתה חברה בעלת תוכן כלכלי אלא רק כלי ששימשה
29 את בן אנוש להחזקת מניותיו בחברה בשם "סאיוטה". בחודש דצמבר 2005 מכר בן אנוש את
30 מניות סאיוטה שהוחזקו על ידי "WEST" ואת הכסף בגין המכירה - 1.5 מיליון דולר - העביר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 ברובו לחברה. מסיבות מיסוייות הוא ביקש כי מניות מטרולייט שיירכשו עבור החברה יירשמו על
2 שם "WEST" ובן אנוש הסכים לכך. בהמשך בשנת 2005, לאחר מכירת סאיטה העביר לו בן
3 אנוש את "WEST" במתנה. "WEST" אפוא, שייכת לו ושימשה להשקעה של החברה במטרולייט.
4 להוכחת טענות אלו הצטיידו המערערים גם עם תצהירו של בן אנוש אשר הביע גרסה זהה לזו של
5 אביו שחם.

6
7 57. מר בן אנוש ציין בתצהירו כי בשנות ה-90 הקים חברה בשם "סאיטה", ומניותיו בחברה
8 נרשמו על שם "WEST", לאור יעוץ שקיבל לגבי תכנון מס עתידי. לדבריו, "WEST" לא הייתה
9 מעולם חברה בעלת תוכן כלכלי כלשהו אלא רק כלי ששימש אותו להחזקת מניות בסאיטה.
10 בחודש דצמבר 2005 הוא מכר את מניות סאיטה שהוחזקו כאמור, על ידי "WEST" ואת התמורה
11 בסך 1.5 מיליון דולר לאחר מס, הוא העביר ברובו להוריו לצורך השקעה במערערת. לאחר מכן
12 לא היה לו עוד צורך או שימוש ב-"WEST". עוד ציין כי בשנת 2004 אביו סיפר לו כי הוא פועל
13 לכך שהמערערת תשקיע בחברת מטרולייט בע"מ, והוא ביקש ממנו בשל שיקולים מיסויים מניות
14 מטרולייט שיירכשו עבור המערערת ירשמו על שמו, והוא הסכים לכך. בשנת 2005, לאחר מכירת
15 סאיטה, הוא העניק את "WEST" במתנה לאביו בהעברה ללא תמורה. בחקירתו הנגדית הוא
16 נדרש לכך שבהצהרת ההון שלו לשנת 2002 כל חשבונות הבנקים המופיעים תחת השקעות
17 בניירות ערך ומט"ח רשומים על שם אמו וסבתו. הוא ציין כי נתן את כל כספי הירושה של אביו
18 הוא מסר לניהולה של אמו מאחר ואין לו הבנה בעניינים כלכליים. משכך הוא לא יכול היה להשיב
19 על שאלות שונות שהוצגו לו בנוגע לחשבונות המשפחה. לדבריו, הוא מסר את כספו לניהול הוריו
20 ואין לו מושג איך נוהל הכסף ובמה הוא הושקע.

דיון והכרעה

21
22
23 58. יש לדחות את טענות המערערים גם בעניין זה. למעשה, המערערים מודים כי המניות של
24 מטרולייט אינן רשומות על שם החברה כי אם על שמם ו/או על שם בני משפחותיהם ו/או תחת
25 חברות אחרות וכי כספי ההשקעות יצאו מחשבונותיהם. בנסיבות אלו קשה לראות בסיס
26 לטענותיהם כי מדובר בכספי החברה. כך, בחקירתו של שחם ביום 25.03.09 אצל המשיב הוא ציין
27 כי אנוש ובנה מר בן אנוש השקיעו בה כספים. כך, בחקירתו מיום 26.03.09 הוא ציין כי מדובר
28 בהשקעה של אנוש. אנוש עצמה אישרה בחקירתה אצל המשיב כי לא רשמה את ההכנסות
29 בחברה. מכאן המסקנה כי מדובר בהשקעות פרטיות ולא של החברה. גם בעניין זה המערערים לא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 טרחו להביא לעדות מי מנשואי המשרה במטרולייט ונמנעו מלהעיד את אנוש ודבר זה נזקף –
2 שוב - לחובתם.

ז. הכנסות ותשלום דיבידנד לשחם ולאנוש

טענות המשיב

3
4
5
6 59. המשיב דחה את טענת המערערים כי כספים שנמשכו מחשבון החברה לחשבונותיהם של
7 שחם ואנוש הם למעשה החזר של השקעותיהם והשקעת בני משפחותיהם בחברה. משכך, לשחם
8 ולאנוש הוצאו, כאמור, שומות חלופיות. שחם מוסה בגין כך שכל ההכנסה שהועלמה לכאורה
9 מהחברה חולקה לו כדיבידנד, ואנוש מוסתה לחילופין בגין כך שכל ההכנסה שהועלמה ניתנה לה
10 כהכנסה. לדברי המשיב, בספרי החברה לא נרשמו השקעות להן טוענים המערערים כיום, וטענת
11 המערערים כאילו השקיעו בחברה ללא רישום בספריה אינה הגיונית. שחם גם הודה בחקירות
12 הפליליות כי חלק מההשקעות בחברת מטרולייט הן משיכות שביצעה אנוש מהחברה ולפיכך אין
13 המדובר בהשקעות של החברה, אלא בהשקעות שביצעו שחם ובני משפחתו.

14
15 60. בעניין זה העיד מר מרציאנו בתצהירו, כי המערערים נתבקשו להציג מערכת הנהלת
16 חשבונות שתכלול את כל תנועות הכספים זרמו לחברה וממנה, אך הם לא עשו זאת. המערערים
17 הציגו אך תנועה של כספים בכיוון אחד בלבד – מהם אל החברה, אך הם לא הציגו את מלוא
18 תנועות הכספים מהחברה החוצה. מר מרציאנו הוסיף כי הואיל והמערערים עוסקים בתחום ההיי-
19 טק, שהוא תחום עתיר סיכונים שהמאפיין שלו הוא השקעות שהן ברובן כושלות ואך מיעוטן
20 מצליחות, ייתכן כי לשחם, לאנוש ולבני משפחותיהם השקעות בארץ או בחו"ל, ולמשיב אין כלים
21 לדעת האם היו השקעות כושלות ומה ההספדים שנגרמו בעקבות כך. לכן קיימת אפשרות
22 שהקיטון בהון המשפחתי לו טוענים המערערים נובע מהשקעות אחרות ולא מהזרמת כספים
23 לחברה. עוד ציין מר מרציאנו כי שחם טוען בתצהירו כי בן אנוש העביר יותר ממיליון דולר
24 לחברה, ואכן במסגרת הצהרת ההון נכון ליום 31.12.07 של בן אנוש שהוגשה ביום 7.01.10 צוין
25 כי בשנת 2006 העביר בן אנוש כמיליון דולר. ואולם, בד בבד צוין בהצהרת ההון כי החברה
26 העבירה לאחר מכן לבן אנוש סך של כ-600,000 דולר, עובדה שלא נחשפה על ידי שחם.

טענות המערערים

27
28
29 61. לטענת שחם ואנוש הם לא קיבלו לכיסם סכום כלשהו מתוך ההכנסה שהועלמה או כי
30 הפיקו הכנסה כלשהי בשנים הרלוונטיות מעבר להכנסה שדווחה על ידם. לטענתם, טענת המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 כי לשחם ולאנוש שולם דיבידנד/הכנסה אינה נכונה, אלא כי כל כסף שנמשך מהחברה על ידי
2 שחם ואנוש נמשך כנגד סכומים שהוכנסו על ידם לחברה או שנמשכו סכומים ששימשו בפועל את
3 החברה. עד לשנת 1991 לא היו לחברה כל הכנסות ועד לשנת 2000 החברה לא הייתה רווחית.
4 לאורך כל התקופה מומנה החברה על ידי המשפחה. המדובר בהכנסת כספים אישיים בסכום של
5 למעלה מ-30 מיליון ₪, מתוכם כ-17 מיליון ₪ בשנות האלפיים. בנוסף, הועבר לחברה סכום של
6 7 מיליון ₪ על ידי בנה של אנוש, מר בן אנוש, אותם קיבל כתמורה על חלקו במכירת חברה
7 אחרת שהקים בשם סאיוטה. כמו כן, הכספים שהוכנסו על ידי המשפחה לחברה לא נרשמו
8 בספריה כהכנסה או כהלוואה או בכל דרך אחרת. המדובר בעיקר בהוצאות שבוצעו עבור החברה
9 מחשבונותיהם האישיים של שחם ואנוש. יתרה מכך, סכום המשיכה בסך 30 מיליון ₪ שבו הודו
10 שחם ואנוש במסגרת ההליך הפלילי ואשר לטענתם הגיע להם כנגד השקעות המשפחה בחברה,
11 גם הוא הושקע בפועל עבור החברה. אין גם מחלוקת שהכסף הלך לרכישת מניות של מטרולייט
12 ולתשלומים למרקט-בי. בנוסף, סכומי השומות שהוצאו לאנוש ולשחם בגין דיבידנד/הכנסה
13 מנופחים, אינם הגיוניים וחסרי פרופורציה ביחס למחזור החברה, ומתבססים על השומות השגויות
14 שהוצאו לחברה בגין הגדלת ההוצאות הנטענת והקטנת ההכנסות הנטענת.
15

16 62. בתצהירו סיפר שחם על העברת כספים רבים לחברה המסתכמים בעשרות מיליוני שקלים
17 מכספי המשפחה, כספים שאפשרו את שרידות החברה. מקור הכספים המשפחתיים בהשקעות
18 פיננסיות בשנות ה-80 וה-90. לדבריו, העברת הכספים הרבים לא תועדו בספרי החברה על מנת
19 שדוחותיה הכספיים ישדרו איתנות פיננסית. כך, למשל, בשנת 2003 העבירה המשפחה סך של 11
20 מיליון ₪ לחשבון הבנק של החברה לצורך קבלת אישור מהבנק עבור לקוח פוטנציאלי שלחברה
21 יתרת זכות בסך של 6 מיליון דולר. ההשקעה של המשפחה בחברה מסתכמת ב-50 מיליון ₪.
22 שחם הוסיף וטען כי כל הוצאות החברה משנת 2000 ועד לחודש יולי 2003 שולמו מתוך חשבונו
23 האישי. חשבון החברה שימש בתקופה זו לתקבולים בלבד ומטעם זה לא נרשמו בספריה בתקופה
24 זו הוצאות למיסים, שכר ונלוות. הוא ציין כי סך כל המיסים ששולמו מחשבונו בשנים 2000 עד
25 2008 הגיעו לכדי 43 מיליון ₪, כשמנגד סך הכספים שהועברו מהחברה לחשבונו בין השנים
26 2001 עד 2006 הגיעו לכדי 42 מיליון ₪. עוד לדברי שחם בתצהירו, כל המיסים שנחסכו – מס
27 הכנסה ומע"מ – נמצאים בחשבון הבנק של החברה ולא נמשכו ממנה. לא זו בלבד שלא חולקו
28 דיבידנדים אלא שהמשפחה הזרימה לחברה כספים רבים שאינם מתועדים בספרי החברה, הן לפני
29 שנת 2000 והן בשנים שלאחר מכן, אשר מסתכמים בכ-50 מיליון שקלים.
30



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

63. את טיעוניהם בעניין זה תמכו המערערים גם בחוות דעתו של רו"ח יהודה ברלב במסגרתה הוא ביקש להראות כי כנגד הכספים שנמשכו מחשבון החברה, הופקדו כספים לחשבון החברה על ידי שחם ובני משפחתו, וכן שולמו מחשבונו של שחם תשלומים שונים בהם הייתה החברה חייבת. לדברי רו"ח ברלב בדיקתו העלתה כי במהלך השנים 2000 עד 2008 שולמו מחשבונו של שחם תשלומי מס בהם הייתה החברה חייבת בסך כולל של כ-43 מיליון ₪. כן ציין כי קיימים תשלומים נוספים של החברה מעבר לתשלומי המיסים שיש סבירות ששולמו באמצעות חשבונו של שחם. השוואה שערך בין אישורי העברות בנקאיות מקוריים שהומצאו לו על ידי בני משפחתו של שחם לבין תנועות הבנק של חשבון החברה העלו כי במהלך השנים 1994 עד 2008 הועבר לחשבון החברה על ידי בני משפחה סך כולל של כ-24.3 מיליון ₪. בדפי הבנק של חשבון החברה אף נמצאו העברות נוספות ממקורות חיצוניים שלא נמצאו להן אישורי בנק ועל כן הוא לא יכול היה לזהותן בוודאות, אך אין זה מן הנמנע כי גם העברות אלו התבצעו על ידי בני המשפחה. כמו כן, השוואה שערך בין אישורי העברות בנקאיות של בני המשפחה לחשבונו של שחם לבין תנועות הבנק של חשבונו של שחם העלו כי במהלך השנים 1992 עד 2000 הועבר לחשבונו של שחם על ידי בני משפחה סך כולל של כ-8.5 מיליון ₪. הוא ציין כי בהנחה שחשבונו של שחם הינו חשבון של החברה, הרי שבתקופה שבין שנת 1992 עד שנת 2008 הועבר על ידי בני המשפחה לחשבונות החברה סך כולל של כ-32.8 מיליון ₪. השוואה שערך בין דפי חשבון הבנק של שחם לבין דפי חשבון הבנק של החברה העלתה סכומים ששולמו מחשבון שחם כהעברות בנקאיות לחשבון החברה בסך כולל של כ-6.9 מיליון ₪. על כן, בהנחה שחשבונו של שחם הינו חשבון חיצוני לחברה, הרי שבתקופה שבין שנת 1994 עד שנת 2008 הועבר לחברה כספים על ידי שחם ובני משפחתו בסך כולל של כ-74.2 מיליון ₪ (העברות מבני משפחה בסך של כ-24.3 מיליון ₪, העברות מחשבון שחם בסך של כ-6.9 מיליון ₪ ותשלומי מיסי החברה על ידי שחם בסך של כ-43 מיליון ₪).

64. המערערים הוסיפו וטענו כי בכל מקרה לא ניתן למסותם פעמיים, פעם אחת כדיבידנד שניתן לשחם, או לאנוש, ופעם אחת למסות את החברה באותו סכום, ואין כל טעם ממשי בטענת המשיב כאילו אם סכום כלשהו לא הגיע לשחם אזי הוא הגיע לחילופין לאנוש.

דיון והכרעה

65. אכן, ייחוס הכספים שהועלמו לשחם ולאנוש אינו מבוסס על ראיות ישירות המצביעות על העברת מלוא הכספים מחשבונות החברה לחשבונות השחם ואנוש. ואולם, ההלכה היא כי לפקיד



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 השומה סמכות לזקוף הכנסות של חברה לנישום שמשמש כמנהל יחיד בחברה, שלט בכספיה
2 ומחזיק בכל מניותיה או במרביתן, כשהוכח שכספי ההכנסות נמשכו מחשבון החברה מתוך הנחה
3 שהוא זה שמשך בפועל את הסכומים האמורים, אך זאת כאשר בפני פקיד השומה קיימת ראשית
4 ראיה להעברת הכספים לנישום. במקרה שכזה עובר הנטל אל הנישום להוכיח כי אותם כספים לא
5 נותרו בידי (ראו ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה - פקיד שומה באר-שבע, 6.11.08; ע"מ
6 860/08 פלאפל אוריון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, 30.01.12; ע"מ (מרכז) 30422-11-10
7 אלדעאדלה נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה, 15.01.13). במקרה זה לאור כל הנסיבות האמורות,
8 ועיקרם בפעילות הפלילית שביצעו שחם ואנוש בביתם מבלי ידיעת החברה, תוך ניהול מערכת
9 הנהח"ש נוספת ושליטה מוחלטת בכספי החברה, מדובר במסקנה מתבקשת (השוו ע"א
10 10088/09 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, 14.04.11).

11
12 66. כאמור, שחם ואנוש הודו והורשעו במסגרת ההליך הפלילי בגין משיכות אישיות
13 מהחברה בסך של כ-30 מיליון ₪. עוד קודם לכן, בחקירותיהם של המערערים אצל המשיב, הם
14 הודו במשיכת כספים מהחברה במשך שנים. כך אנוש בהודעות שמסרה ביום 21.03.09 וביום
15 25.03.09 אישרה כי חלק מהכספים הופקדו בחשבון שלה, וכך שחם בהודעה שמסר ביום
16 26.03.09 ציין כי אנוש משכה כספים מהחברה וביצעה העברות לחשבונות שונים. גם בחקירתו
17 הנגדית בבית המשפט אישר שחם כי הועברו כספים מחשבון החברה לחשבונה של אנוש (עמ' 64
18 לפרוטוקול). למעשה, כל העדויות מצביעות שהכסף נמשך מהחברה על ידי שחם ואנוש. כספים
19 אלו אינם נמצאים במאזן. המערערים לא הוכיחו שהכסף בחברה ועל כן לא הרימו את נטל
20 הראיה המוטל על שכמם. טענותיהם כי הכספים שנטלו היו כנגד כספים בסדר גודל דומה שניתנו
21 על ידם לחברה במשך השנים, לא זכתה לאישוש כלשהו. אכן, המערערים מתבססים בעניין זה על
22 חוות דעתו של רו"ח בר לב שבדק וקבע כי מחשבונו של שחם שולמו כספי מיסים של החברה
23 במהלך השנים. ואולם בחקירתו הנגדית אישר רו"ח בר לב כי לא בדק כלל את העברות הכספים
24 מהחברה אל חשבונות של שחם או של מי ממשפחתו. הוא גם לא בדק קיומן של משיכות פרטיות
25 מחשבון החברה. גם את חשבונות של שחם בחו"ל הוא לא בדק. הוא גם לא בדק את ספרי הנהלת
26 החשבונות של החברה, ואישר כי ככל ששחם או מי ממשפחתו העביר לחברה כספים, וודאי בסדר
27 גודל של מיליוני שקלים, הדבר היה צריך למצוא את ביטויו בספרי הנהלת החשבונות של החברה.
28 משכך, לא ניתן ללמוד מחוות דעת זו דבר אודות ההתחשבות שבין שחם ואנוש לבין החברה,
29 שעה שהדבר ברור והמוסכם עליו ששחם ואנוש משכו כספים מהחברה. פשיטא גם כי לא ניתן
30 ליתן אימון במערערים שעה שהם הונו את רשויות המס במשך שנים באופן שיטתי והעלימו



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 הכנסות בהיקף ניכר מאוד, תוך יצירת דוחות כוזבים לחברה כשהם מוליכים שולל לא אך את
2 רשויות המדינה אלא אף את שותפיהם העסקיים ואת רואי החשבון שלהם. מה גם בהודעתה של
3 אנוש מיום 25.03.09 היא מסרה כי היא ואמה העבירו גם כספים לחשבון הבנק של החברה אך
4 כספים אלו לא נרשמו בספרי החברה, והיא נימקה זאת אך באמרה כי: "אני לא רשמתי את כניסות
5 הכספים האלה בספרי הנהח"ש של אשבל כי הם גם יצאו בסוף בצורה זו או אחרת לצורך השקעה
6 בחברת מטרולייט" (עמ' 6 שורות 142-144). אנוש הודתה אפוא, כי כספים שלטענת המערערים
7 הועברו לחשבון החברה לא נרשמו בספריה משום שהם יצאו בחזרה מתוך חשבון זה בדרכים
8 שונות. המשיב עמד אפוא, בנטל להוכיח כי הכספים שהועלמו הועברו לידי שחם ואנוש, ואלו
9 מצדם לא עמדו בנטל להוכיח כי מדובר בכספים שהחברה חבה להם בשל הלוואתם.

10

11 67. יש גם לדחות את טענת המערערים כי מדובר בגביית מס כפול. כאמור, המסקנה היא כי
12 כל הכספים שהועלמו על ידי המערערים הגיעו לידם של שחם ואנוש. משעה שאלו שלשלו לכיסם
13 את מלוא הסכום שהועלם, אין כל הצדקה שלא למסות אותם על מלוא סכום זה, שכן זהו היקף
14 הדיבידנד שקיבלו ובגיננו עליהם לשלם מס. העובדה שהחברה צריכה אף היא לשלם מס על
15 הכנסות אלו שעברו דרכה אינה מובילה למסקנה כי מדובר בגביית מס כפול. אכן, ככל ששחם
16 ואנוש ישיבו מכיסם לחברה את הכספים שהועלמו לצורך תשלום המס על ידי החברה, הם יוכלו
17 לטעון בפני המשיב כי היקף הדיבידנד שנמשך על ידם, קטן באותו סכום. המשיב גם הצהיר כי
18 בכל מקרה הוא לא יחייב את שחם ואנוש בכפל מס. ואולם, כל עוד הכספים לא יושבו לחברה, על
19 החברה לשלם מס על הכנסותיה בפועל, ועל שחם ואנוש לשלם על הכנסותיהם בפועל, וכיוון
20 ששחם ואנוש נטלו את מלוא סכום ההעלמות לכיסם, יש למסותם בגין מלוא הסכום שהועלם,
21 כאמור.

22

23 גם ערעורם של שחם ואנוש על חיובם בדיבידנד נדחה אפוא.

24

25 **ח. שומה מטעם מע"מ**

26 **טענות המערערים**

27 68. לטענת המערערים, השומה בגין רכיב המע"מ הוצאה שלא כדין. בשומות נקבע כי
28 המע"מ שאמור היה להתווסף להכנסות שהוקטנו לטענת המשיב הועבר לשחם ולאנוש כדיבידנד
29 או כהכנסה, ובהתאם לכך הם מוסו בגין אותם סכומים. המשמעות היא שהחברה נדרשת לשלם
30 את מלוא סכום המע"מ במסגרת שומות העסקאות והתשומות שהוצאו ולא ניתן לדרוש את מלוא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 הסכום כמע"מ ובמקביל למסותו כאילו חולק כדיבידנד. בנוסף, לטענת המערערים, המשיבים לא
2 הביאו אינדיקציה כלשהי כי לסכומים שלכאורה הועלמו אכן נוסף מע"מ שניתן היה לחלק
3 כדיבידנד או כהכנסה.

4
5 69. בנוסף, המערערים טענו כי לא ניתנה להם זכות שימוע בקשר לשומות מע"מ והשומות
6 הוצאו לחברה מבלי שתינתנה לחברה האפשרות להשמיע את טענותיה נגדה. בשום שלב לא
7 התקיים דיון בטענות המהותיות של החברה בהשגתה על השומות הנ"ל, ואף לגרסתו של המשיב
8 בפגישות שנערכו עם רו"ח המייצג של החברה לא נערך דיון מהותי בשומה. בסופו של דבר נתן
9 המשיב את החלטתו מבלי לקיים ולו דיון אחד שבו יתאפשר לחברה לנמק את השגתה על יסוד
10 החומר בעניינה ולפרט את טיעוניה. כן נטען כי בניגוד לטענתו של המשיב, לא נחתם הסכם בין
11 החברה למשיב בקשר לשומות הנ"ל. בפגישות שנערכו בין המשיב למייצג החברה, רו"ח ישראלי,
12 נחתם אמנם נוסח הסכם, אולם תוך הבנה מפורשת בין הצדדים כי חתימה זו לא תחייב את החברה
13 אלא לאחר שתינתן הסכמתה המפורשת. ואכן לאחר שערך בדיקה עם החברה, הודיע רו"ח
14 ישראלי למשיב כי אין להתייחס לחתימתו על נוסח ההסכם משום שנעשתה ללא בדיקה מספקת
15 מצידו, והמשיב אמנם השיב לידיו של רו"ח ישראלי את הנוסח החתום. לאחר שנמסר לחברה כי
16 הנתונים לגבי הכנסותיה והוצאותיה לעניין שומת מע"מ מבוססים על נתוני מס הכנסה, פנה רו"ח
17 ישראלי למשיב פעם נוספת וביקש כי המשך הדיון בהסכם יידחה עד להשלמת המגעים שהתנהלו
18 באותה העת מול מס הכנסה. המשיב לא שעה לבקשה, ובמקום להעניק לחברה את השהות לנסות
19 ולהשלים את המגעים עם מס הכנסה, החליט למהר ולהוציא את השומות על סמך ההסכם
20 שהחברה חזרה ממנו במפורש באישורו של המשיב. עקב התנהלותו של המשיב לא התקיים דיון
21 לגופו של עניין באף אחת משומות המע"מ שהוצאו לחברה, ולפיכך לא ניתן לנהל דיון ענייני בפני
22 בית המשפט. הפגם החמור בהתנהלותו של המשיב מביא לכך כי דינן של שומות המע"מ (כמו גם
23 של הקנסות שהוטלו בגינן לפי סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף) להתבטל, למצער עד לאחר קיום
24 שימוע בעניינן.

25

26

טענות המשיב

27 70. ראשית טען המשיב כי השומות אשר יצאו לשחם ואנוש כללו גם את שיעור המע"מ, שכן
28 לטענת המשיב יש לראות את ההעלמות שביצעו שחם ואנוש כדיבידנד או כהכנסה אצלם אשר
29 כולל את כל סכום ההעלמות כולל המע"מ. אולם, השומה לחברה לא כללה את שיעור המע"מ,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 שכן מנהל מע"מ הוציא שומה בנפרד לחברה בגין שיעור המע"מ. לפיכך, לא יצאה שומה כפולה
2 לחברה בעניין חישוב המע"מ.

3
4 71. ובאשר לחברה, לטענת המשיב החברה לא טענה בשני הליכי ההשגה כל טענה מהותית
5 ולטענתו לא נפל פגם כלשהו בהליכי ההשגה. כל שנתבקש היה הפחתה בשיעור המס ומאחר
6 והמשיב סרב לכך, נתבקש אך פרישת השומה ל-18 תשלומים. מאז נערכו מספר רב של דיונים,
7 שבעה במספר, עד שביום 26.12.10 נחתמו הסכמים הן בעניין מס העסקאות והן בעניין מס
8 התשומות. ברם, ביום 2.1.11 התקשר מייצג החברה וטען כי סכומי ההסכם גבוהים יותר מהשומה.
9 המשיב לא התנגד לבטל את ההסכם אך במכתב המייצג מיום 20.1.11 לא נתבקש הדבר. נוכח
10 העובדה שהחברה לא ביקשה לבטל את ההסכמים שנחתמו מחד גיסא, אך מאידך גיסא המועד
11 להוצאת החלטה בהשגה עמד להתיישן, הוציא המשיב את החלטתו בהשגה. בשומה השנייה
12 שהוציא המשיב התנהלו הליכי השגה נוספים אשר החלו עם קבלת פניית החברה ביום 23.6.11.
13 בהשגה זו נטען כי לא התקיים הליך שימוע טרם הוצאת השומה וכי נתוני השומה שגויים. כן
14 נתבקש לקבל את כל המסמכים שעמדו לפני המשיב בטרם יתקיים דיון בהשגה. בהליך זה
15 התקיימו מספר שיחות והתכתבויות בין המשיב ובין משרד המייצג של החברה, עד שנקבע מועד
16 לדיון בהשגה אשר המייצג לא הופיע אליו. משכך, המייצג הוזמן לדיון במועד נדחה ואף לדיון זה
17 לא הייתה התייצבות.

דיון והכרעה

18
19
20 72. ראשית יש לדחות את טענות המערערים כי מדובר בכפל מס. כאמור, ההנחה שלא נסתרה
21 היא כי כל הכסף שהועלם התקבל אצל המערערים במהלך השנים, והואיל והוא נמשך על ידם הם
22 מחויבים במיסוי בגינם. גם צודק ב"כ המשיב כי משעה שהמערערים לא התייצבו לדיונים בהשגה
23 חרף הפניות החוזרות אליהם, אין הם יכולים לבוא היום בטרוניה כלפי המשיב כי הוא לא שמע
24 את עמדתם. וודאי לא כאשר דיוני השומה נמשכו כשנתיים, וגם השומות שיצאו בסוף 2009 תוקנו
25 בשומות שנערכו בסוף 2011 לאור טענות חדשות שהועלו במסגרת הדיונים על ידי המערערים. גם
26 לגופו של עניין צודק המשיב כי תקנה 12(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 קובעת כי
27 שיעור מע"מ אפס בגין עסקאות לפי סעיפים 30(א)(1), (2), (4), (5), (7), ו-8 לחוק מע"מ
28 העוסקים בין היתר במכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, מתן שירות לתושב חוץ, ומתן שירות
29 בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל – מותנה במספר תנאים, ביניהם
30 שיוכח להנחת דעתו של המנהל כי נרשמו בספרי החשבונות של העוסק מחיר העסקה, לרבות דרך



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 התשלום והמטבע שבו שולמה. מאחר והמערערים לא הציגו כל רישום של ההכנסות מחו"ל, אין
2 מקום להפעלת התקנה. מבקש ההטבה הוא זה שעליו להמציא למנהל מע"מ את המסמכים שיש
3 בהם כדי לזכותו בהטבה, ואנשי מע"מ אינם חייבים לדלות את פרטי העסקה טיפין-טיפין תוך
4 הזדקקות לפרשנויות בעל-פה (ע"ש 50/94 שליון תעשיות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ,
5 27.03.95). למעלה מהצריך ייאמר כי אם היה ממש בטענת המערערים לפיה ההכנסות שנרשמו
6 ושנתקבלו מחו"ל, נתקבלו בישראל, אזי ברור כי היה מקום לחייבם במלוא תשלומי המע"מ. כמו
7 כן, הנימוקים שפורטו לעיל בדבר מיסוי החברה במלוא סכום ההכנסות ומיסוי שחם ואנוש באותם
8 הסכומים כהכנסה מדיבידנד, יפים גם לעניין הטלת מס ערך מוסף על כל ההכנסות שהושמטו חרף
9 מיסוי שחם ואנוש על אותם הסכומים, כאמור. ועל כל אלו יש להוסיף כי הימנעות המערערים
10 מהבאת אנוש לעדות, פועלת לרעתם גם בעניין זה.

11

ט. פלוגתאות נוספות שהועלו בכתבי הטענות אך נזנחו ע"י המערערים בסכומים

12 73. במסגרת השומה חייב המשיב את החברה בתשלום מס בגין הכנסות מימון. המשיב ציין
13 כי החברה העבירה לידי רשות המיסים מאזני בוחן של הנהלת החשבונות שלה שנוהלו במשרדי
14 החברה מהם עולה כי היו קיימות יתרות מזומנים בסכומים גבוהים מאוד בסך של כ- 107 מיליון
15 ש"ח נכון ליום 31.12.03. נוכח ממצאים אלה הסיק המשיב כי לחברה היו הכנסות מימון ו/או
16 הכנסות מהשקעות עליהן היא לא דיווחה, והוא הוציא לה בעניין זה שומה לפי מיטב השפיטה.
17 מנגד טענו המערערים כי הסיבה ליתרות העודפים (רווחים) ה"בלתי מוסברים" היא שגיאה של
18 המשיב בניתוח העודפים במאזן החברה שנלקח ממחשבי החברה.

19

20 74. סוגיה נוספת שהייתה שנויה במחלוקת עסקה בתיאומים אינפלציוניים ואחרים. טענת
21 המערערים הייתה שהסכומים לפיהם חושבה תוספת ההכנסה החייבת הינם, ככלל, סכומים
22 בערכים לא מתואמים. לצורך חישוב נכון של תוספת ההכנסה החייבת היה צריך לבצע התאמות
23 חשבונאיות בגין תיאומים אינפלציוניים ואחרים. מנגד טען המשיב כי טענה זו לא נטענה בפניו
24 והמערערים מנועים מלהעלותה כעת. הוא הוסיף כי גם לגופו של עניין אין לטענה על מה
25 להתבסס, שכן הוא לא יישם את הוראות סעיף 20 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה),
26 התשמ"ה-1985 אשר דן בסנקציות על מי שפנקסיו אינם קבילים. מה גם שסעיף 21 לאותו חוק
27 קובע במפורש כי "על אף האמור בכל דין, הסכומים שיש להפחיתם מההכנסה על פי חוק זה לא
28 יעלו על המוצהר לגביהם בדו"ח על פי סעיף 131 לפקודה, לרבות דו"ח שתיקן הנישום ביוזמתו,

29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1 בטרם החלו הליכי שומה שאינה שומה עצמית, אלא אם כן שוכנע פקיד השומה שנפלה בו טעות
2 והתיר לנישום לתקנו".

3
4 75. ואולם, שני עניינים אלו שהועלו על ידי המערערים בכתבי טענותיהם, נזנחו על ידם
5 בסיכומים ואין מקום להיזקק להם.

י. קנסות לפי סעיף 191 לפקודה

טענות המערערים

6
7
8
9 76. על החברה הוטל קנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודה לשנים 2000-2002 בסך של 4.6
10 מיליון ₪. המערערים טענו כי כלל לא היה גירעון ולכן הקנס הוטל שלא כדין. לחילופין נטען כי
11 ככל שטענות המערערים או חלקן לא תתקבלנה וייקבע כי היה גירעון כלשהו המצדיק הטלת קנס,
12 המערערים טענו כי הקנס האמור הוא סנקציה שהוטלה על החברה ואינו מהווה חלק משומת
13 אמת. לפיכך, לנוכח סכומי הכסף המדוברים ולנוכח העובדה כי המערערים עושים כל שאל ידם
14 על מנת להביא לקביעת שומת אמת ולתשלום כל חובות המס המגיע, ככל שמגיע יש לבטל את
15 הקנסות או לכל הפחות להקטינם. יצוין כי בסיכומיו לא חזר ב"כ המערערים על טיעונו בעניין זה
16 כמו גם בעניין הערעורים שהוגשו בקשר להטלת הקנס על ידי משיב 2, וטוב שכך. סעיף 191(ב)
17 לפקודה קובע שני תנאים להפעלתו. הראשון, שהגרעון עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו;
18 והשני, שהנישום לא הוכיח שלא התרשל בהכנת הדו"ח. די נהיר כי אין מקרה מוצדק יותר ממקרה
19 זה להטלת קנס גרעון. אין מדובר בהתרשלות בהגשת הדוחות, אלא בפעולה מתמשכת ושיטתית
20 של המערערים להעלמת חלק ניכר ביותר מהכנסותיה במטרה אחת שהיא להימנע מתשלום מס.

סיכום

21
22
23 77. בשולי הדברים יצוין כי בסוף הדיון האחרון, ביקש ב"כ המערערים כי ככל שבית המשפט
24 יימצא שהמערערים לא הרימו את נטל הראיה להוכחת טענותיהם בדבר ההכנסות מחו"ל
25 והדיבידנד שקיבלו שחם ואנוש, הוא יורה על החזרת הדיון למשיב 1, תוך התחייבות לשאת
26 בהוצאות הכרוכות בהליך זה. ואולם, צודק ב"כ המשיב בהתנגדותו לבקשה זו, שכן לא זו בלבד
27 שסעד שכזה לא נתבקש במסגרת הערעורים, אלא שאין מקום לכך שעה שהדיונים עם המשיב
28 התנהלו לפני שנתיים ועובדי המשיב הגדישו לכך את מרב זמנם ומרצם כדי לברר את העובדות –
29 חרף הקשיים שהערימו המערערים – עד תומן. דברים אלו נכונים מקל וחומר נוכח תוצאת פסק
30 דין זה אשר התייחס לשאלות השנויות במחלוקת לגופן.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

01 אוגוסט 2013

1

2 הערעורים נדחים, אפוא, על ראשם קרכם וכרעיהם. נוכח סכום המס השנוי במחלוקת המערערים
3 ישאו ביחד ולחוד בהוצאות המשיבים בסך של 350,000 ₪.

4

5 ניתן היום, כ"ה אב תשע"ג, 01 אוגוסט 2013, בהעדר הצדדים.

6



דוד מינץ, שופט

7

8

9