



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

1

בפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המבקש: פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה
ע"י ב"כ עו"ד קרן יודי-סופר ושירה ויזל-גלצור
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזורחי)

נגד

המשיבים: 1. שמעון בלולו
2. אסתר בלולו
ע"י ב"כ עו"ד ערן ערבה ואח'

2

3

פסק דין

4

5

הקדמה

1. מונחת בפניי בקשה של רשות המיסים לעקל את רכושם של המשיבים על פי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") וזאת לשם הבטחת גביית המס מהם (להלן: "הבקשה").
- לבקשה שהוגשה ביום 22.8.2016 צורף תצהיר של מר עמית מנור, המשמש כמפקח במשרד פקיד השומה (להלן: "מנור"), וכן צורפו חומרי ראיות שונים.
2. המבקש הוציא למשיבים שומה לפי סעיף 194 לפקודה לשנות המס 2010-2013. הודעה על המס על פי השומה הומצאה למשיבה (גב' אסתר בלולו) ביום 8.9.2016 ומשלא שולם המס כנדרש, ולא הומצאה ערובה להנחת דעתו של המבקש, הוגשה הבקשה דנן.
3. צו עיקול במעמד צד אחד ניתן ביום 22.8.2016 ונרשמו צווי עיקול על שורה של נכסים של המשיבים וביניהם נכסי מקרקעין בראשון לציון ובכפר-סבא, רכבים, חשבונות בנק ומניות בחברות.
4. ביום 15.9.2016 הוגשה תגובת המשיב לבקשה שנתמכה בתצהיר מטעם המשיב, מר שמעון בלולו (להלן: "בלולו"), וצורפו ראיות שונות.
- לא הוגש תצהיר מטעם המשיבה והיא לא התייצבה לדיון בבקשה.
5. ביום 20.9.2016 התקיים דיון בבקשה להותיר את העיקולים על כנם. נשמעו טיעוני הצדדים, המצהירים נחקרו ארוכות על תצהיריהם וניתן צו לכתיבת סיכומים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

6. ביום 5.10.2016 הודיעו הצדדים לבית המשפט כי הגיעו להסכמה לפיה יוסרו צווי
העיקול ביחס לחשבונות הבנק (למעט פיקדונות וני"ע) אך העיקולים נותרו על כנם
בנוגע לנכסים האחרים, עד למתן החלטה בבקשה.

סעיף 194 לפקודה

7. הכלל הרגיל הנוהג בדיני מיסים הוא שלא ניתן לגבות חוב מס של אדם כל עוד הוא
שנוי במחלוקת בינו לבין רשות המיסים (סעיפים 183 ו- 184 לפקודה). חוב המס
יהיה בר גבייה רק עם תום ההליך השומתי, ואם הוגש ערעור לבית המשפט, רק
לאחר מתן פסק דין בבית המשפט המחוזי בערעור מס הכנסה.
8. סעיף 194 לפקודה מהווה חריג לכלל זה, שכן הוא מאפשר לפקיד המס לעקל את
נכסיו של הנישום לצורך גבייה עתידית של המס, למרות שהמס עדיין שנוי
במחלוקת.
- חריג זה ניתן להצדיק רק אם קיימת עילה ממשית לחשש מפני כישלון גביית המס
אצל אותו נישום, לו תידחה בעניינו גביית המס, וכאשר שומת המס שהוצאה לו
מבוססת על ראיות מהימנות וסבירות לכאורה.
9. במסגרת דיון בבקשה להטלת עיקול לפי סעיף 194 לפקודה על בית המשפט לבחון
שני דברים:
- א. האם השומה סבירה ומבוססת לכאורה?
- יובהר כי במסגרת זו אין בית המשפט בודק באופן דקדקני את יסודות השומה.
בדיקה זו תמתיך לשלב הליכי השומה וההשגה הרגילים. טיב הבדיקה בשלב זה
הוא נגזרת של טיב הסעד המוענק לפי סעיף 194 לפקודה, שהוא סעד זמני באופיו,
ואשר נועד לשמר את נכסי הנישום על מנת שבבוא העת לגבות את חוב המס (לפי
סעיפים 183 ו-184 לפקודה), לא יעמוד פקיד המס בפני שוקת שבורה ויהיה לו
ממה להיפרע.
- ב. האם קיים חשש ממשי שהמס על פי השומה לא ייגבה אם לא יינתן הסעד
המבוקש?
- לחשש כאמור יכולות להיות אינדיקציות שונות הנלמדות מהתנהגותו הכללית
של הנישום, האם ניסה להבריח נכסים בעבר, רמת הציות שלו לחוק, טיב נכסיו,
נזילותם ושווים ביחס לחבות המס הנטענת.
10. הגישה העולה מהפסיקה בעניין יישומו של סעיף 194 לפקודה, הן לעניין עיקול נכסיו
של הנישום והן לעניין עיכוב יציאתו מן הארץ, היא גישה זהירה (ע"א 416/87 דוד
חכמי ויוסי חכמי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (3.9.86); ע"מ 14-04-989 פקיד
שומה יחידה ארצית לשומה נ' עלי מרעי (8.7.14)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

פגיעה בקניינו של אדם, לא כל שכן בחרותו, חייבת להיות מידתית ולשרת אינטרס ממשי אחר המצדיק את הפגיעה בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.
11. עם זאת, בית המשפט העליון כבר קבע בעניין אבו לטיף כי "הסעד המבוקש בענין דנן אינו סעד שעניינו בגביית סכום המס בטרם התגונן הנישום, אלא עניינו בייזום פעולה שתמנע מהנישום התחמקות מתשלום המס. בכך דומה הסעד המבוקש לבקשה להטלת סעדים זמניים בתביעה אזרחית, שאינה ענין דרסטי." (רע"א 3994/13 אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית (23.10.13) שאישר את פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין עמ"ה (ת"א) 39151-01-13 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' אבו-לטיף (13.5.13) (להלן: "אבו לטיף")).

רקע עובדתי וההליך הפלילי

12. המשיב הינו בעל מניות בחברת ש.י.גן רווה בע"מ (להלן: "גן רווה"). שיעור ההחזקה של המשיב בגן רווה שנוי במחלוקת בין הצדדים.
המשיבה הינה בעלת 79 אחוזים ממניותיה של חברת הרודיון בע"מ (להלן: "הרודיון") המנוהלת על ידי המשיב.
13. בשנת 2012 פתחה רשות המיסים בחקירה כנגד המשיב ואחרים בעניינה של גן רווה. חקירה זו עסקה בשלושה ראשים של שומת המס: "משיכות הכספים לחברה הקפריסאית", "משיכות כספים מגן רווה" ו- "חשבוניות פיקטיביות בגן רווה".
14. בשנת 2014 פתחה רשות המיסים בחקירה כנגד המשיב ואחרים בעניינה של חברת הרודיון. חקירה זו עסקה בראש השומה הרביעי – "חשבוניות פיקטיביות בחברת הרודיון".
15. בין המשיבים לבין רשות המיסים התקיימו הליכי שומה. ביום 16.8.2016 הוצאה למשיבים דרישה לתשלום מס על פי שומה מכוח סעיף 194 לפקודה.
16. ביום 6.9.2015 הוגש כתב אישום כנגד המשיב ואחרים לבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו (ת"פ 13268-09-15 ו-צ"א 19545-09-15).
מהאמור בכתב האישום עולה התמונה הבאה:
א. המשיב (בלול), יצחק אברג'יל (להלן: "אברג'יל"), ניסים פינס (להלן: "פינס") ויאיר ביטון (להלן: "ביטון") קשרו קשר במסגרתו התחייב ביטון להעביר כספים לאברג'יל ולגורמים מטעמו.
ב. לצורך כך, הקימו המשיב, אברג'יל ופינס חברה בשם גן רווה אשר הון מניותיה נרשם, על אף האמור, על שמו של המשיב בלבד. עם זאת, לפי האישום, 20 אחוזים מהמניות בגן רווה מוחזקים על ידי פינס ויתר 80 אחוזים מתחלקים בין המשיב לבין אברג'יל ביחס מסוים, שאינו ידוע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1 ג. ביטון דאג שחברת ב. יאיר חברה קבלנית לעבודות בניה 1988 בע"מ" (להלן
- 2 "חברת ב. יאיר"), בה הוא מנהל פעיל ובעל המניות העיקרי, תחתום עם גן רווה
- 3 על שני חוזים לבניית 86 יחידות דיור באילת וזאת על אף שגן רווה אינה חברה
- 4 קבלנית ואינה מוסמכת לבנות פרויקטים בסדר גודל כזה. תמורת הבנייה שולם
- 5 לגן רווה סכום של 41,650,000 ש"ח.
- 6 ד. המשיב, אברג'יל ופינס עשו בגן רווה כבשלהם, משכו כספים שלא לצורכי
- 7 החברה, עמדו בהסכמי הבנייה באופן חלקי בלבד וברמה נמוכה וכל זאת תוך
- 8 שימוש בחשבוניות פיקטיביות שמטרתן התחמקות מתשלום מס.
- 9 ה. הגם שגן רווה לא עמדה בחוזים, לא השלימה את בניית הדירות לרוכשים ולא
- 10 שילמה לחלק מהספקים את המגיע להם, שילמה חברת ב. יאיר לספקים סכום
- 11 העולה על התמורה המוסכמת. לפי האישום, שולם סכום נוסף של 10 מיליון ש"ח
- 12 למרות שבפועל הושלמה בניית 80% מהפרויקט בלבד. במקביל, משכו המשיב,
- 13 אברג'יל ופינס כספים מהחברה ועשו בה שימושים פרטיים שונים.
- 14 17. ביום 25.9.2016 ניתנה החלטת כב' השופט שגיא בבקשת המדינה לסעד זמני ברכושו
- 15 של המשיב במסגרת ההליך הפלילי המתנהל בעניינו (צ"א 15-09-19545). להחלטה זו
- 16 והשלכותיה לעניינו אתייחס בהמשך.

בקשת המשיב למחיקת הבקשה על הסף

- 18 18. המשיב טוען כי המבקש נמנע מלציין בבקשתו, כי רכוש המשיב לגביו מבוקש
- 19 העיקול, מצוי בידי המדינה במסגרת צו תפיסת נכסים שניתן בהליך הפלילי ולכן אין
- 20 כל חשש להברחתו. כמו כן נמנע המבקש מליידע את בית המשפט כי הטענות
- 21 שבבסיס השומה היו ידועות לו זמן רב, החל משנת 2012 ומאז נפתחה החקירה
- 22 ברשות המיסים, ולמרות זאת לא פעל להוצאת צווי עיקול מכוח סעיף 194 לפקודה.
- 23 19. המשיב טוען כי בהסתרת העובדות הנ"ל, הרלוונטיות מאוד לבקשה, המבקש הפר
- 24 את חובת תום הלב וההגינות המוטלים עליו בבואו לבקש סעד זמני מבית המשפט.
- 25 20. טענה זו דינה להידחות.
- 26 21. אני רואה בהתנהלות המבקש משום התנהלות בלתי הוגנת או מטעה שדינה מחיקת
- 27 הבקשה על הסף, זאת מהטעמים הבאים:
- 28 א. בסעיף 42 לבקשה יידע המבקש כי "יש לציין כי בשלב זה במסגרת ההליך הפלילי
- 29 עומדת לדיון סוגיית תפיסת הרכוש", היינו, המבקש לא הסתיר מבית המשפט את
- 30 סוגיית תפיסת נכסי המשיב בהליך הפלילי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

- ב. במהלך הדיון בבקשה, במעמד שני הצדדים, ובטרם החליט בית המשפט בגורל
העיקולים, התקיים דיון שלם בסוגיית תפיסת הנכסים בהליך הפלילי והשלכתה
לענייננו (פרוטוקול דיון מיום 20.9.2016 עמ' 9-1).
ג. אין פסול בבקשה המתייחסת להטלת עיקול רק בגין החלק העודף בנכסי המשיב,
ככל ויחולטו בהליך הפלילי, ואיני רואה במאמצי המבקש להבטיח את חלקו,
ככל שיוותר, משום התנהלות בלתי הוגנת.
ד. המבקש הצהיר שנודע לו, כי יתכן וישוחררו נכסי המשיב, כולם או מקצם,
במסגרת ההליך הפלילי (צ"א 15-09-19545) ועל רקע זה הוגשה בקשתו. (פרוט'
עמ' 1 שורות 29 - 32, עמ' 2 שורות 1 - 9).
ה. מחיקת בקשה על הסף הינה צעד קיצוני השמור למקרים חריגים המצדיקים
זאת. לא השתכנעתי כי מקרה זה נמנה על מקרים חריגים אלו. יש לאפשר
למבקש לקבל את יומו בבית המשפט מבלי שבקשתו תידחה על הסף (השוו ע"א
5634/05 **צוקית הכרמל פרויקטים בע"מ נ' מיכה צח חברה לקבלנות כללית**
בע"מ (4.6.07), פסקה י"ב).

החשש לכישלון גביית המס

22. המשיב טוען כי לא ברור לו על מה מבוסס חששו של המבקש ש"אי הטלת העיקולים
באופן מיידי יגרום למבקש נזק בלתי הפיך" (סעיפים 37 - 42 לבקשה).
לעמדת המשיב, הליכי החקירה של רשות המיסים החלו עוד בשנת 2012 והליכי
השומה עמו מנוהלים לפחות מחודש אוגוסט 2015 כך שאם היה יסוד לחששו של
המבקש בדבר כישלון גביית המס היה טורח להגיש את הבקשה מזמן.
המשיב טוען כי הוא לא נקט צעד אקטיבי להברחת נכסיו ואין עילה לקיומו של חשש
לאי גביית המס למעט החשש של המבקש כי נכסי המשיב התפוסים עשויים
להשתחרר במסגרת ההליך הפלילי. אין בחששו של המבקש מפני שחרור נכסי
המשיב משום עילה להטלת עיקול לפי סעיף 194 לפקודה, שכן גם לפני תפיסתם בידי
המשטרה לא מצא המבקש לנכון להטיל עליהם עיקול. המבקש לא הראה על שום
מה נוצר "חשש מיידי" לאי גביית המס דווקא עכשיו ובפרט לאור העובדה שהמשיב
שיתף פעולה בדיוני השומה ולא עשה שום צעד להברחת נכסיו.
23. המבקש טוען כי החשש מפני כישלון גביית המס קיים על רקע האישומים החמורים
העולים מכתב האישום נגד המשיב ובהתחשב בטיב העבירות בהן הוא חשוד. כן טוען
המבקש כי המשיב נמנע מלדווח באופן שיטתי ובמשך שנים רבות על הכנסותיו
המלאות, בהיקפים גדולים, וגם בכך יש כדי לבסס את החשש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

- 1 עוד טוען המבקש כי, אין ללמוד מהעובדה שלא הוגשה בעבר בקשה לפי סעיף 194
2 לפקודה, על אי קיומו של חשש לגביית המס. אלא, שכל עוד נכסי המשיב היו
3 תפוסים בידי המשטרה, היה בידי המבקש ממה להיפרע (גם בגבולות הסכום העודף,
4 אם יחולטו נכסי המשיב) וכעת משקיים סיכוי כי הם ישוחררו, נולד הצורך בעיקולם
5 לשם הבטחת גביית המס.
- 6 המבקש מדגיש כי אין המדובר בחשש ערטילאי ומצביע על ניסיון הברחת נכסי חברת
7 ראשדל, בה מחזיק המשיב 30% מהון המניות. לטענת המבקש, מיד לאחר שהוטל צו
8 העיקול במסגרת ההליך הפלילי, נטלה חברת ראשדל הלוואה והשיבה "חוב" לבעל
9 מניותיה בסכום העולה על סכום החוב עצמו.
- 10 24. אקדים אחרית לראשית ואומר כי, חששו של המבקש לכישלון גביית המס, או
11 למצער להכבדה ממשית עליה, לו יוסרו צווי העיקול, הוא חשש מוצדק.
- 12 25. בעניין אבו לטיף נאמר על ידי כב' השופט אטדגי כי "חשש זה לגביית המס בעתיד
13 אינו צריך להתבסס על ראיות מוחלטות ודי בסימנים ממשיים לביסוסו של
14 החשש".
- 15 וראו גם דבריו בעניין ע"מ 3745-05-13 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ד.א.
16 ואח' (3.4.14):
- 17 "באשר לחשש הסביר להכבדה על הסיכוי לגביית חוב המס הנדון, הרי שדי בכך
18 שההכנסות התקבלו, לכאורה, מפעילותו העבריינית של ד.א, ואף די בכך שאותן
19 הכנסות, לכאורה, הוסתרו משלטונות המס בדרכים מתוחכמות, כדי להצדיק את
20 החשש לגביית חוב המס, ולהצדיק את מתן הצו".
- 21 26. המבחן להטלת עיקול לפי סעיף 194 לפקודה דומה למדי למבחן הקבוע בתקנה 374
22 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 להטלת עיקול בתביעה אזרחית (אבו
23 לטיף, פסקה 9).
- 24 לפיכך, כשם שלצורך תקנה 374 מצווים אנו לבדוק קיומו של "חשש סביר שאי מתן
25 הצו יכביד על ביצוע פסק הדין" כך גם, לטעמי, די בקיומו של חשש להכבדה על
26 הליכי הגבייה כדי להצדיק מתן צו עיקול לפי סעיף 194 לפקודה, ובלבד שמדובר
27 בהכבדה ממשית על בסיס ראיות מהימנות.
- 28 27. כשאני בוחנת את מלוא הראיות שבתיק, לרבות ההודעות שנגבו בהליכי החקירה של
29 רשות המיסים ושל המשטרה, הן של המשיב והן של גורמים אחרים המעורבים
30 בפרשה מסועפת זו, אני סבורה שיש בחומרת העבירות המיוחסות למשיב, שבעטיין
31 לא דווחו מלוא הכנסותיו משך שנים רבות, כדי להקים חשש סביר, כי אם יוסרו צווי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1 העיקול, יהיה בכך כדי להכשיל את הליכי גביית המס, ולכל הפחות, להכביד עליהם
2 באופן ממשי.
- 3 בדברים אלו אין, כמובן, כדי להצדיק הטלת עיקול מכוח סעיף 194 לפקודה בכל
4 מקרה בו מוגש כתב אישום נגד נישום וההחלטה היא תלויה הנסיבות וחומרתן, כל
5 מקרה ועובדותיו ייבחנו לגופם.
- 6 28. למרות שחשש לאי גביית המס, או הכבדה עליה, ניתן לבסס גם אם לא נקט המשיב
7 צעד אקטיבי להברחת נכסים, המבקש מצביע על פעולה שנעשתה בחברת ראשדל
8 כביסוס לקיומו של חשש קונקרטי (סעיף 23 לעיל). כשנשאל בעניין זה המשיב
9 במסגרת החקירה שכנגד, השיב: **"מה אתם רוצים להגיד לנו מה לעשות בתוך**
10 **החברות הפרטיות שלנו? אני רוצה לתת לו 2 מיליון שקל כאילו אני לא מבין מה**
11 **הבעיה"**. (פרוט' עמ' 69 שורות 21 – 23).
- 12 דומני כי הלך הרוח של המשיב, לפיו הוא יכול לעשות בחברות שלו כרצונו, מעלה
13 חשש אמיתי להכבדה על הליכי גביית המס מולו, וזאת אף מבלי שאני נדרשת לקבוע
14 מסמרות בטענת המבקש בעניין חברת ראשדל.
- 15 29. כמו כן אינני מקבלת את טענת המשיב, כי ניתן ללמוד ממועד הגשת הבקשה לפי
16 סעיף 194 לפקודה, שהחשש לאי גביית המס לא היה קיים בעבר.
- 17 שיקוליו של המבקש שמורים עמו בעניין מועד הגשת הבקשה. עמדה על כך ב"כ
18 המבקש במועד הדיון: **"עו"ד יזדי: אז קודם כל אני מסכימה ש , אני חושבת גם**
19 **לתפיסת עולמי שזה נכון בסמוך להגשת כתב אישום שרשויות המדינה תעבודנה**
20 **ביחד וככל שבאמת יש מקור לחשש להברחת נכסים או שיש פעילות כזאת יש**
21 **הכנסות מפעילות כזאת או אחרת, נכון כבר לפעול בשלב הזה בהליך לפי סעיף 194,**
22 **יחד עם זאת בשלב הזה החשש, הסנכרון עדיין לא מלא גברתי . אנחנו משתפרים**
23 **בעניינים האלה , כן פנו אלינו במסגרת הפרקליטות הפלילית והודיעו לנו שיש**
24 **בקשה לשחרור תפוסים"** (פרוט' עמ' 3 שורות 26 – 31).
- 25 ממילא הסביר המבקש כי לא ראה טעם בהגשת הבקשה כשנכסי המשיב היו תפוסים
26 בידי המשטרה ולאור הסיכוי שמא ישוחררו הפך הדבר לרלוונטי מבחינתו.
- 27 בנוסף, אך הגיוני הוא, שככל שמתקדמים בהליכי השומה וחוב המס הולך ומתגבש,
28 עניינו של הנישום בהכשלת גביית המס עשוי להתגבר, ולכן חששו העכשווי של
29 המבקש אינו מופרך.
- 30 מעבר לכך, גם אם המשיב לא נקט צעדים אקטיביים להברחת נכסים, בסמוך לפני
31 הגשת הבקשה, אין בכך כדי להפיג את החשש שייעשה כן בעתיד וזאת על רקע
32 חומרת העבירות המיוחסות לו בכתב האישום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

30. יש לזכור שבדיקת קיומו של חשש סביר לכישלון הגבייה אינה עומדת בפני עצמה אלא היא נבחנת אל מול סבירות השומה שהוצאה למשיב, כך שמתקיימים ביניהם יחסי גומלין של "מקבילית כוחות" (ע"מ 7142/13 אבן עמי הנדסה אזרחית בע"מ נ' עיריית ירושלים (19.11.13)).
ככל שנגיע למסקנה כי השומה שהוצאה למשיב עומדת על יסודות סבירים ומהימנים כך תפחת הדרישה לביסוסו של חשש סביר לכישלון הגבייה.
אפנה, אפוא, לבחון את סבירותה הלכאורית של השומה שהוצאה למשיב.

סבירות השומה

משיכות כספים לחברה הקפריסאית

31. אין מחלוקת בין הצדדים כי במהלך שנות המס שבשומה הועבר מגן רווה לחברה קפריסאית בשם Madrigal Holdings Limited (להלן: "החברה הקפריסאית") סכום של 6.2 מיליון ש"ח לצורכי השקעה בקזינו ברומניה (הקזינו הוחזק על ידי חברה קפריסאית נוספת בשם Huffington Limited שנשלטת במלואה על ידי Madrigal) (פרוט' עמ' 30 שורות 25 – 31; כרטיס ההלוואה לחברה הקפריסאית בספרי גן רווה, סעיף 7 לתצהיר מנור).
32. אלא, שבעוד והמבקש רואה בסכום זה הכנסה שיש לזקוף למשיב באופן אישי, בין כדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה ובין כמשכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה, המשיב טוען כי מדובר בהלוואה שניתנה מגן רווה לחברה הקפריסאית, הלוואה שאף הוחזרה בחלקה, ואינה בגדר "הכנסה חייבת".
33. המבקש טוען כי מהוראות חוזה ההתקשרות, שנערך בין גן רווה לחברה הקפריסאית ביום 28.10.2012 (להלן: "חוזה הקזינו"), ניתן ללמוד כי הסכום של 6.2 מיליון ש"ח לא ניתן כ"הלוואה" אלא כ"השקעה" במניותיה של החברה הקפריסאית ובשיעור של 40%.
לטענת המבקש, מכלול הראיות בתיק מלמד, כי המשיב משך את הסכום של 6.2 מיליון ש"ח מגן רווה, כהלוואת בעלים, והשקיע אותו, במישור האישי, בחברה הקפריסאית מתוך רצון להפוך למשקיע בקזינו ברומניה, ביחד עם מר ניסים זוהר (להלן: "זוהר").
המבקש מוצא תימוכין לעמדתו גם במאמציו הניכרים של המשיב בהקמת הקזינו ומעורבותו האישית בכל פרט ופרט שאינם מתאימים לנותן "הלוואה" אלא למי שיש לו אינטרס אישי וזכויות בחברה אליה הועברו הכספים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1 המבקש טוען כי אין לאפשר למשיב להסתתר, באופן מלאכותי, מאחורי פרגוד
- 2 אישיותה המשפטית של גן רווה, כאשר האינדיקציות מלמדות כי השקעת הכספים
- 3 בחברה הקפריסאית נעשתה במישור האישי ולא מטעמה של גן רווה.
- 4 34. עוד טוען המבקש, כי המשיב משך מגן רווה סכום נוסף של 1.6 מיליון ש"ח, שגם הוא
- 5 יועד להשקעה בקזינו, כך שסכום המשיכה הכולל מגן רווה להשקעה בחברה
- 6 הקפריסאית עמד על סכום של 7.8 מיליון ש"ח (6.2 מיליון ועוד 1.6 מיליון).
- 7 המבקש מסתמך על מסמך, שסומן מש/3, שנתפס לטענתו בביתו של המשיב ובו
- 8 כתוב סכום של 7.8 מיליון ש"ח (להלן: "מש/3").
- 9 המבקש אינו מקבל את טענת המשיב, כי חלק מ"ההלוואה", בסכום של 1.3 מיליון
- 10 ש"ח, הוחזר על ידי זוהר ומצביע על אי בהירות בכרטסת הנהלת החשבונות הנוגעת
- 11 להחזר ההלוואה.
- 12 35. לאור כל זאת, המבקש סיווג את הכספים שמשך המשיב מגן רווה לצורך ההשקעה
- 13 בקזינו, בסכום של 7.8 מיליון ש"ח, כהכנסת דיבידנד בידו לפי סעיף 2(4) לפקודה,
- 14 ולחילופין כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.
- 15 המבקש מפנה לע"א 4254/13 שמואל לוי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (22.2.15) שם
- 16 נקבע כי ניתן לראות בכספים שהועברו בין חברות קשורות כהכנסת דיבידנד בידי
- 17 בעל המניות של החברה המלווה.
- 18 לטענת המבקש ניתן להקיש מפסק דין זה וללמוד ממנו לענייננו, כי כספים שהועברו
- 19 לקזינו, בו המשיב הינו שותף, הינם כספים שנמשכו על ידו באופן ישיר.
- 20 36. המשיב, לעומת זאת, טוען כי אין לעמדת המבקש, בדבר זקיפת הכנסה למשיב, על
- 21 מה לסמוך.
- 22 לטענתו, הוראות חוזה הקזינו הן ברורות ומהן עולה כי גן רווה נתנה הלוואה לחברה
- 23 הקפריסאית בהחזר ריבית שנתית בשיעור של לייבור פלוס 5% (סעיף 2.5 לחוזה
- 24 הקזינו המצורף כנספח 1 לתשובת המשיב).
- 25 בנוסף, סכום של 1.3 מיליון ש"ח כבר הוחזר למשיב על חשבון ההלוואה (נספח ג'
- 26 לתצהיר המשיב) ויש לראות בכך תמיכה בקיומה של הלוואה.
- 27 בכל הנוגע לטענה בדבר מעורבותו האישית של המשיב בהקמת הקזינו, טוען המשיב
- 28 כי תכליתה היה לשמור על ההלוואה שנתנה גן רווה, בה מחזיק המשיב במלוא
- 29 המניות, ולהגדיל את האפשרות למימוש האופציה שהוקנתה לו בהסכם ההלוואה
- 30 ואין בכך ללמד על בעלותו בקזינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

- 1 עוד טוען המשיב, שגם אם ייקבע שיש לראות בגן רווה כשותפה בבעלות בקזינו, אין
- 2 בכך כדי לתמוך בעמדת המבקש, שכן אין פסול במתן הלוואות בין חברות קשורות
- 3 ואין בכך ללמד על זקיפת הכנסה לבעל המניות של החברה המלווה.
- 4 כמו כן, אין לזקוף למשיב הכנסה נוספת בסכום של 1.6 מיליון ש"ח מכוח מש/3 שכן
- 5 המסמך לא נערך על ידי המשיב ולא הוכח כי המסמך קשור לחברה הקפריסאית.
- 6 37. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים ועיינתי במכלול הראיות, הגעתי למסקנה כי
- 7 לעמדת המבקש - לפיה המשיב לווה, במישור האישי, כספים מגן רווה על מנת
- 8 להשקיע אותם בבעלות בקזינו ברומניה בשותפות עם זוהר - יש על מה לסמוך.
- 9 לאור זאת, שומת המס המייחסת למשיב הכנסת דיבידנד, ולחילופין הכנסת עבודה,
- 10 בגין משיכת כספים מגן רווה לחברה הקפריסאית, מבוססת דיה לצורכי הבקשה
- 11 שלפניי.
- 12 38. מסקנתי זו נסמכת על הדברים הבאים, ולפי משקלם המצטבר.
- 13 א. לו אכן הייתה ניתנת הלוואה מגן רווה לחברה הקפריסאית היה מצופה, על פי
- 14 שורת ההיגיון והשכל הישר, כי הלוואה בסכום לא מבוטל של 6.2 מיליון ש"ח,
- 15 תקבל את אישורם של כל הגורמים המוסמכים בגן רווה, הן לעצם מתן ההלוואה
- 16 והן לעניין סכומה ותנאיה.
- 17 המשיב אישר בחקירתו כי לא עמדו בפניו מסמכים כלשהם טרם החליטה גן רווה
- 18 לתת את ההלוואה.
- 19 "עו"ד יזדי: איזה, בסדר, אני אשאל פעם נוספת, בטרם נתת לטענתך הלוואה
- 20 אילו מסמכים עמדו בפניך? עד, מר בלול: לא עמד שום מסמכים, אני הייתי
- 21 ברומניה עשיתי סבב בקזינואים, דיברתי עם אנשי קזינואים" (פרוט' עמ' 54
- 22 שורות 12-15).
- 23 ב. המשיב אינו מודע להוראות חוזה הקזינו, למנגנונים שנקבעו בו, לקיומו של
- 24 נאמן, לשמות החברות הקפריסאיות ורואה לנגד עיניו רק את זוהר, שותפו
- 25 בקזינו.
- 26 "את חושבת שאני זוכר בדיוק איך קוראים לשם של החברה? אני אמרתי גם
- 27 פה לבית המשפט מבחינתי הוא [זוהר – ההערה שלי, י.ס] היה ערב לי לכסף,
- 28 איך קוראים לחברה זה לא כל כך באמת לא כל כך אהה היה לי מעניין. מעניין
- 29 אותי מי, אם חס וחלילה יש בעיה, ממי אני מקבל את הכסף" (פרוט' עמ' 58
- 30 שורות 32-33 ועמ' 59 שורות 1-2).
- 31 ג. המשיב העיד כי ההחלטה לתת את הכספים לקזינו הייתה החלטה אישית שלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

1 "עד, מר בלולו: בדקתי, הלכתי לאזור שהוא היה אמור לפתוח שמה בית קזינו,
2 בדקתי את האזור, התייעצתי עם מי שאני הולך להתייעץ ויש לי לא מעט
3 אנשים שמבינים בעניינים האלה ואחרי שהבנתי מה שהבנתי קיבלתי החלטה.
4 להשקיע פחדתי, אמרתי תשמע אני לא מבין בזה כל כך..." (פרוט' עמ' 54
5 שורות 17-20).

6 גם בחקירתו ברשות המיסים (יחידת יהלום) אמר המשיב:
7 "ניסים זוהר פנה אלי שאני אכנס אתו שותף ואמרתי לו שאני לא נכנס שותף
8 בדברים שאני לא מבין וככה זה התגלגל לכיוון של הלוואה עם אופציה להיכנס
9 שותף" (תמליל חקירה מיום 13.11.2012 שורות 148-149).

10 ד. מתן הלוואה מגן רווה לחברה הקפריסאית, ללא בטוחות כלשהן, אינו מקובל
11 בחיים העסקיים ובוודאי שאינו מאפיין התנהגות עסקית של חברה הפועלת על
12 פי דפוסים כלכליים מקובלים שמטרתם השאת רווחיה (ת"פ (ת"א) 40162/05
13 מדינת ישראל (פרקליטות מיסוי וכלכלה) נ' אביב בן יוסף אלגור (6.1.09)).

14 עדותו של המשיב בעניין זה, בחקירה שכנגד, מדברת בעד עצמה:
15 "עו"ד יזדי: הבנתי. אתה יכול להראות לי בבקשה כתב ערבות של ניסים? עד,
16 מר בלולו: "אני לא צריך כתב ערבות. עו"ד יזדי: "לא צריך? עד, מר בלולו:
17 אנחנו אנשים של מילה. עו"ד יזדי: זו חברה. עד, מר בלולו: אבל ניסים התחייב
18 לי, לא, לא, עזבי את החברה, את הרגע אמרת חברה, הרגע אמרתי לך ניסים
19 הוא ערב לכסף ועובדה שניסים הביא כסף" (פרוט' עמ' 58 שורות 5-11)

20 ובהמשך הדברים – "כב' הש' סרוסי: למה הוא חייב את הכסף אם ההלוואה
21 ניתנה לחברה שלו? עד, מר בלולו: כי אני אמרתי לו אני לא יודע, אני כאילו
22 אתה ערב על הכסף, אני לא יודע קפריסין, רומניה, אני כאילו מבחינתנו אני
23 מכיר אותו 30 שנה, אתה, אני נותן לך הלוואה, זה לא לחברה כי מבחינתי כאילו
24 מבחינת ערבות אוקיי?" (עמ' 55 שורות 23-26).

25 ה. מתן ההלוואה אינו מתיישב עם העובדה, שאינה במחלוקת, לפיה גן רווה לא
26 הצליחה לעמוד בהתחייבויות הכספיות שלה על פי חוזה הקבלנות עם חברת ב.
27 יאיר. לא הוברר מדוע החליטה גן רווה, על אף מצוקתה הכספית בבניית
28 הפרויקט באילת, על השקעה רבת סיכון בקזינו ברומניה.
29 כאשר לוקחים בחשבון את הסיכון הטבעי הקיים בהשקעה בקזינו, על רקע
30 מצבה הכספי של גן רווה ואי עמידתה בהתחייבויותיה הכספיות בפרויקט הבניה
31 באילת, מתן ההלוואה לקזינו נראה תמוה מאוד ואומר דרשני.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1 המשיב לאורך כל חקירתו במשטרה, ברשות המיסים ובפני בית המשפט מתייחס
- 2 להשקעה בחברה הקפריסאית כהשקעה אישית שלו ולא כהשקעה של גן רווה
- 3 (נספח ד' לבקשה, גיליון 7, שורות 175 - 184 ; פרוט' עמ' 58 שורות 14-3, עמ' 59
- 4 שורות 19 - 24).
- 5 "כן. בחברה בקזינו בעיקרון. עולה לי בבריאות עולה לי בדם עולה לי כל הדבר
- 6 הזה. רציתי חיים קלים הנה החיים הקלים" (פרוט' עמ' 65 שורות 25-24).
- 7 ז. המשיב מעיד כי היה מעורב בפרטי פרטים בהקמת הקזינו, הוא היה המוציא
- 8 והמביא ועל פיו יישק דבר.
- 9 "עד, מר בלולו: אני הייתי שותף בהקמה, אני הבאתי אנשי מקצוע, אני הייתי
- 10 שותף בקניות של הציוד, אני הייתי שותף בהכול עד לפתיחה של הקזינו, מפה
- 11 אני לא מבין בזה כלום, עד לשמה אני הייתי מעורב בהכול, בהכול, מ-א' עד
- 12 ת', אפילו שטיח הלכתי לקנות ביחד, מנורות קנינו פה בארץ ושלחנו לרומניה..
- 13 עד להתחלת העבודה אני הייתי מעורב בהכול, בכל פרט, וגם שאלו אותי מה
- 14 פתאום אתה מעורב בזה, יש לי אינטרס, הלוואי שהעסק הזה יצליח, כי אם
- 15 הוא יצליח יש לי אופציה להיכנס שותף וזה כאילו כסף קל כאילו התפתיתי"
- 16 (עמ' 59 שורות 19 - 27).
- 17 ח. מעורבות אישית של בעל המניות של גן רווה, היא החברה "המלווה" לכאורה,
- 18 בחברה אחרת, מקבלת "ההלוואה", שאין למשיב לפי גרסתו כל קשר אליה,
- 19 אינה הגיונית. מעורבות כזו ניתן להבין על רקע קיומו של אינטרס אישי של
- 20 המשיב בהשקעה בקזינו מתוך ציפייה שהכספים המושקעים ישיאו לו רווחים
- 21 נאים בהמשך:
- 22 "עו"ד יזדי: 6 מיליון שקלים נראים לך סכום סביר. עד, מר בלולו: מאוד. עו"ד
- 23 יזדי: או 7.8, תלוי איך כל אחד, עד, מר בלולו: אם זה היה מצליח הקזינו היה
- 24 שווה 40,50 מיליון יורו" (פרוט' עמ' 54 שורות 31-28).
- 25 ט. מעדותו של המשיב בעניין הקמת הקזינו והפעלתו עולה כי היטשטשו אצלו
- 26 הגבולות בין הפעולות אותן הוא מבצע כיחיד, במישור האישי, לבין פעולות
- 27 המבוצעות בשם ועבור גן רווה, כאורגן מטעמה.
- 28 לדוגמא, כשהתבקש המשיב, בחקירתו שכנגד, לתת פרטים על החברות
- 29 הקפריסאיות הוא העיד כך: "עד, מר בלולו: אני אמרתי גם פה לבית המשפט
- 30 מבחינתי הוא היה ערב לי לכסף, איך קוראים לחברה זה לא כל כך באמת...היה
- 31 לי מעניין... עו"ד יזדי: הבנתי אז מבחינתך למעשה אתה נתת כסף לניסים. עד,
- 32 מר בלולו: לא, מבחינתי, נתתי כסף לחברה שניסים הוא האחראי לי על הכסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

עו"ד יזדי: הבנתי. אתה יכול להראות לי בבקשה כתב ערבות של ניסים? עד,
מר בלולו: אני לא צריך כתב ערבות. עו"ד יזדי: לא צריך? עד, מר בלולו: אנחנו
אנשים של מילה. עו"ד יזדי: זו חברה. עד, מר בלולו: אבל ניסים התחייב לי.
לא, לא, עזבי את החברה, את הרגע אמרת חברה, הרגע אמרתי לך ניסים הוא
ערב לכסף, ועובדה שניסים הביא כסף" (פרוט' עמ' 57 שורות 32-33, עמ' 58
שורות 1-11).
והדברים ברורים.
מסקנתי היא, אפוא, שהמשיב עוטה על עצמו את גלימת האישיות המשפטית של
גן רווה כל אימת שיש בכך כדי לשרת את האינטרס המיסויי שלו. אולם, הלכה
ולמעשה, כל ההחלטות בעניין הקזינו ומשיכת הכספים מגן רווה לצורך זה,
התקבלו על ידו באופן אישי.
גם מנסיבות "החזר ההלוואה" ניתן ללמוד על מעורבותו האישית של המשיב.
כשנשאל לגבי הבטוחות להלוואה בחוזה הקזינו ולזהות הנאמן שמונה להעברת
שטר העברת המניות, השיב:
"עד, מר בלולו: אז אני אומר לך שאני אפילו כמעט לא מודע, אני לא זוכר את
זה, אני מבחינתי מבחינתי אני ניסים ברגע שיש לנו לחיצת יד ויש לנו מילה –
זה נגמר, גמרנו, את הכסף אני בטוח שאני אקבל" (פרוט' עמ' 60 שורות 2-4).
יא. אך אפילו אני, לטובת המשיב, כי הכספים ניתנו מלכתחילה כהלוואה מגן רווה
לחברה הקפריסאית, לא יהיה בכך לסייע לו משום שהלוואה זו הפכה, על פי
הוראות חוזה הקזינו עצמו, להשקעה במניות החברה הקפריסאית בשיעור של
40%.
סעיף 2.8 לחוזה הקזינו קובע:
**"In the event that the Loan shall not be repaid within the
timeframe specified above in clause 2.4, the Borrower hereby
issues an irrevocable instruction to the trustee to exercise the
share transfer deed, and consequently, to transfer the shares to
the name of the Investor or its delegate".**
ובתרגום חופשי:
**"במקרה בו ההלוואה לא תיפרע בתוך מסגרת הזמנים הקבועה בסעיף 2.4
לעיל, הלווה נותן בזאת הוראה בלתי חוזרת לנאמן לממש את שטר העברת
המניות המופקד בנאמנות, כך שאלו יועברו לידי המשקיע או נציגו".**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלול ואח'

1 לאור העובדה, שאינה שנויה במחלוקת, לפיה סכום ההלוואה לא הוחזר, לפחות
2 לא במלואו, תוך 24 החודשים מיום חתימת החוזה (28.10.2010), יש לראות את
3 גן רווה כבעלת מניות בחברה הקפריסאית בשיעור של 40%, גם מבלי שנקטה
4 צעד פוזיטיבי של מימוש האופציה שניתנה לה בחוזה.
5 הקביעה, כי יש לראות בגן רווה ובחברות הקפריסאיות כחברות קשורות, ביחד
6 עם הקביעה בדבר מעורבותו האישית של המשיב בהשקעה בקזינו, נותנות
7 תמיכה נוספת לעמדת המבקש על סיווג העברת הכספים בין החברות כהכנסת
8 דיבידנד או משכורת אצל המשיב (ע"א 4254/13 שמואל לוי נ' פ"ש ירושלים
9 ((22.2.15)).
10 39. מכל המפורט לעיל, הגעתי למסקנה, כי עמדת המבקש לפיה המשיב משך סכומים
11 מגן רווה, באופן אישי, והשקיע אותם בחברה הקפריסאית לצורכי הקמת קזינו,
12 מבוססת על פניה ונתמכת בחומר הראיות שהוגש בפניי. ככל שבידי המשיב ראיות
13 שיש בהן כדי להפריך מסקנה זו יתכבד ויגישן בשלב ההשגה על השומה.
14 40. נותר לדון, אפוא, בשאלת גובה הסכומים שהושקעו בחברה הקפריסאית.
15 41. בכרטיס "הלוואה לחברה קפריסאית" שבהנהלת החשבונות של גן רווה רשום כי
16 הסכום שהושקע במהלך השנים 2009-2011 עומד על 6.2 מיליון ש"ח.
17 תימוכין לסכום זה ניתן למצוא גם בהוראות חוזה הקזינו (נספח א' לכתב התשובה,
18 סעיף 2.1, אם כי שם כתוב סכום של 6 מיליון ש"ח), בעדות המשיב (פרוט' עמ' 64
19 שורות 13 – 17; "עו"ד יזדי: אז בסופו של דבר הסכום הכולל. עד, מר בלול: שש
20 ומשהו מיליון שקל") (ובעדות זוהר (תמליל חקירתו של זוהר מיום 28.10.2012,
21 שורות 110 – 111)).
22 42. ברם, המבקש טוען כי בפועל הושקע בקזינו סכום כולל של 7.8 מיליון ש"ח וזאת
23 בהסתמך על מש/3, מסמך שנתפס לטענת המבקש בביתו של המשיב, ובעקבותיו
24 מיוחס למשיב סכום הכנסה נוסף של 1.6 מיליון ש"ח.
25 בנוסף, המבקש מתנגד לטענת המשיב כי סכום של 1.3 מיליון ש"ח הושב לו על חשבון
26 החזר ההלוואה, וזאת לאור אי בהירות הקיימת בכרטיס "החזר הלוואה" בהנהלת
27 החשבונות של גן רווה.
28 43. לעומת זאת, המשיב טוען כי לא ניתן להסתמך על מש/3 ומוסיף כי על חשבון החזר
29 ההלוואה הושב למשיב סכום של 1.3 מיליון ש"ח.
30 44. דעתי, בעניין גובה הכספים שהושקעו בחברה הקפריסאית, כדעת המבקש.
31 מש/3 נושא תאריך 28.10.2012, הוא תאריך חתימת חוזה הקזינו, ויש בו סיכום של
32 סכום ההעברות הבנקאיות שבוצעו על ידי גן רווה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

המשיב בעצמו העיד כי מסמך זה מתייחס לקזינו: "כששאלו אותי על המסמך הזה אמרתי אני לא יודע מה זה המסמך הזה, שאלו אותי מי כתב, אמרתי אני רואה פה עניין של קזינו, קזינו זה ניסים זוהר, יכול להיות שניסים זוהר הביא את הנייר הזה" (פרוט' עמ' 52 שורות 17-19).

המשיב גם העיד שהעברות הכספים לקזינו בוצעו רק באמצעות העברות בנקאיות, דבר שתואם את הכתוב במש/3. "זה או העברות בנקאות או שילמנו לספקים, אחד מהשתיים" (פרוט' עמ' 64 שורה 21).

לאור כל זאת, טענת המבקש לפיה האמור במש/3 משקף את סכום ההשקעה בקזינו, בסכום של 7.8 מיליון ש"ח, נראית לי סבירה, לפחות עד שיוכח אחרת על ידי המשיב שבידו המידע המדויק הנוגע לכימות סכומי ההשקעה בקזינו. כל עוד לא שכנע המשיב אחרת, נותרת עמדת המבקש, הסבירה על פניה (וראו ע"א 135/67 פקיד שומה תל אביב נ' חיים פורת, עורך-דין (31.10.67)).

45. בעניין טענת המשיב כי הוחזר לו סכום של 1.3 מיליון ש"ח על חשבון ההלוואה, דעתי שאין לקבלה. משנקבע כי הכספים הושקעו בקזינו, ולא ניתנו כהלוואה, יש לראות בסכומים שקיבל המשיב, אם קיבל, משום מימוש השקעה הונית ולא החזר הלוואה. 46. לאור כל זאת, שומת המס המייחסת למשיב הכנסת דיבידנד, ולחילופין הכנסת עבודה, בסכום של 7.8 מיליון ש"ח, בגין משיכת כספים מגן רווה לחברה הקפריסאית, מבוססת דיה לצורכי הבקשה שלפניי.

משיכות כספים מגן רווה

47. לטענת המבקש, גן רווה חתמה על שני חוזים עם חברת ב. יאיר לבניית יחידות באילת תמורת סכום מקורי של כ- 42 מיליון ש"ח. בפועל, ולמרות שמדובר בחוזה בנייה "פאושלי" במסגרתו התחייבה גן רווה לשאת בכל העלויות, חברת ב. יאיר שילמה לגן רווה סכום נוסף של 10 מיליון ש"ח, מעבר לסכום החוזה המקורי, ולמרות זאת גן רווה השלימה ביצוע של 80% מהפרויקט בלבד.

מנור, המצהיר מטעם המבקש, הסביר זאת בחקירתו: "לשיטתי גן רווה מקבלת מבית יאיר צ'קים שוטף פלוס 30, יחד עם זאת היא משלמת לספקים שלה שוטף פלוס 60, פלוס 90, פלוס 120, לפי עדות של דורון דנן לדחות כמה שיותר את התשלום לספקים. המשיב ומר ניסים פינס שהוא הקבלן, הוא הקבלן בפרויקט, הולכים לצ'יינג'ים ופורטים את הצ'יקים שהם מקבלים מבית יאיר במזומן. הם מקבלים ערמות של מזומן ביד עבור כל צ'ק ולאחר מכן אין מעקב אחר הכסף הזה, עובדה היא שנשארו חובות של גן רווה לספקים ובית יאיר הייתה צריכה להשלים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

עוד עלויות, עלויות שהן כבר כלולות בתוך ה- 52 מיליון שקלים" (פרוט' עמ' 39 שורות 8-15).

ובהמשך: "לשיטתי גן רווה משלמת לספקים שוטף פלוס 60 פלוס 90 איזו סיבה יש לה לבוא ולפרוט את הצ'קים ולא להפקיד אותם בחשבון הבנק. איזו סיבה יש לבוא ולקבל ערימות של מזומנים בצ'יינג'ים?... יש שמה מלבד המשיכות של הצ'קים של בית יאיר בצ'יינג'ים, יש שמה משיכות של צ'קים של גן רווה..." (עמ' 44 שורות 20-27).

48. המבקש טוען כי, בהסתמך על כך שגן רווה קיבלה 10 מיליון ש"ח נוספים, השלימה רק 80% מהפרויקט ופרטה את השיקים שקיבלה מחברת ב. יאיר למזומנים, תוך שהיא דוחה את התשלומים לספקים, מתחייבת המסקנה כי הסכומים ששולמו להשלמת עבודות הבנייה הם הכנסת עבודה בידי המשיב, ולחילופין הכנסת דיבידנד, בשנת 2012 (לפי השומה סכום זה מהווה 80%, כפי חלקו המשוער של המשיב בגן רווה, מסכום של 12 מיליון ש"ח ששולם להשלמת עבודות הבנייה).

49. המשיב טוען כי אין בסיס לעמדת המבקש ואין כל ראיה לכך שהכספים הנוספים הגיעו לכיסו של המשיב.

לעמדת המשיב, המבקש לא בחן את הסבירות הכלכלית של חוזי הבנייה ולא הצליח לסתור את העדויות לפיהן גן רווה תמחרה את פרויקט הבנייה בחסר. אין לומר כי כל אימת שגוף כלכלי קורס, יש לייחס את ההפרש, בין הרווח אותו סבור היה פקיד השומה שהיה עליו להרוויח מעסקאותיו לבין תוצאותיו בפועל, לבעל המניות באופן אישי. כמו כן, אין פסול בניכיון השיקים שנפרטו והופקדו לחשבון הבנק של גן רווה, כמתועד בכרטיס הרלוונטי.

50. לדעתי, יש לשומת המבקש על מה לסמוך, לפחות על בסיס לכאורי, שדי בו לשלב הבקשה לסעד הזמני.

51. הגם שאין ראיה ישירה כי הסכום הנ"ל מצא את דרכו לכיסו של המשיב, די בתמונה הכוללת המצטיירת ובראיות הנסיבתיות שהוצגו כדי לקבוע, שהיה על המשיב לתת הסברים להתנהלות התמוהה של גן רווה, הן בעניין דחיית התשלומים לספקים והן בעניין פריטת השיקים למזומנים בצ'יינג'ים.

לא הוברר על ידי המשיב מדוע ראתה גן רווה שלא לשלם את חובותיה לספקים ולקבלני המשנה מיד עם קבלת השיקים מחברת ב. יאיר (שניתנו לשם כך) ותחת זאת בחרה לפרוט אותם למזומנים. גם לא ניתן הסבר מספק מה נעשה במזומנים אלו. נוכח התמיהה שמעלה התנהלות זו, היה מצופה מהמשיב שיסביר לבית המשפט את נתיב הכסף שנפרט למזומנים ויוכיח את מועדי הפקדתו בבנק, משלב ביצוע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

1 ההעברות הבנקאיות לאחר הפריטה והלאה (ולא רק בהפניה לכרטסת הנהלת
2 החשבונות של גן רווה). המשיב לא עשה כן והותיר אותנו עם סימני שאלה על כספים
3 בהיקפים גדולים שנפרטו למזומנים, במקום להיות משולמים לספקים ועובדים של
4 גן רווה, וזאת ללא מעקב ברור ומסודר.
5 52. זאת ועוד, לו היה המשיב משכנע כי גן רווה תמחרה את הפרויקט בחסר ולכן נזקקה
6 לסכומים נוספים שבסופו של דבר הושקעו בפרויקט מפסיד, ניחא. אבל מחומר
7 הראיות עולה כי העלות הכוללת של הפרויקט הייתה סבירה (פרוט' עמוד 41 שורות
8 11-15 דברי ב"כ המשיב: "למר יחזקאלי יש כלים... הוא אומר שלבדיקת העלות
9 הכוללת של הפרויקט היא סבירה בהחלט... הוא אומר.. בצורה מפורשת – סך הכול
10 ההוצאה לפרויקט הייתה סבירה בהחלט").
11 לאור זאת, היה על המשיב להסביר, ולו בראשית ראיה, מה גרם בסופו של יום
12 לקריסת הפרויקט מבחינה כלכלית ומדוע אין לדחיית התשלומים לספקים
13 ולהתנהלות של פריטת השיקים בצ'יינג'ים תרומה לכך.
14 53. מעורבותו של המשיב בפריטת השיקים למזומנים אצל איי. איי. איתמר הוסברה על
15 ידו בחקירתו ברשות המיסים "ש-היו הרבה פעמים ששלחת את ניסים פינס
16 לניכיון שיקים אצל איי. איי. איתמר השקעות? והיית ערב לו? ת- כן, הוא היה כל
17 הזמן שם. בוודאי שהייתי ערב לו כי מישהו בשבילם ואני אומר לך כי אין לי בעיה
18 עם זה" (תמליל חקירה ביחידת יהלום מיום 13.11.2012 שורות 296-299).
19 54. משלא ניתן הסבר מספק, נראה לי שעמדתו של המבקש, לפיה כספים אלו הועברו
20 לשימוש האישי של בעל המניות בגן רווה (המשיב), היא סבירה בשלב הזה.
21 לאור זאת, יש לסווג את הסכומים שנמשכו מגן רווה כהכנסה בידי המשיב, בהתאם
22 לשומת המבקש.
23

חשבוניות פיקטיביות בגן רווה

25 55. המבקש טוען כי גן רווה העסיקה עובדים זרים סינים בפרויקטים באילת. על מנת
26 להתחמק ממס, באה בקשר עם אדם בשם נפתלי פרץ אשר סיפק לה חשבוניות
27 פיקטיביות בגין העסקת עובדים זרים. החשבוניות שימשו כסות פיקטיבית בידי גן
28 רווה להוצאות השכר של העובדים הזרים וזאת כדי להתחמק מהיטל עובדים זרים
29 בשיעור של 15%. לטענת המבקש, גן רווה הייתה מוציאה שיק עבור החשבוניות
30 והשיק היה נפרט לכסף מזומן ממנו היה נפתלי פרץ נוטל את עמלתו בגובה 5%. לאור
31 זאת, המבקש סיווג את יתרת 10% הנחסכים כהכנסת משכורת בידי המשיב לשנות
32 המס 2010-2011 בסכום כולל של כ- 240,000 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

1 לטענת המבקש, עלויות העובדים הזרים והמס המוטל עליהם, היו אמורים להיות
2 חלק מהתחשיב אותו ערכה גן רווה בטרם חתמה על ההסכם עם חברת ב. יאיר
3 וההנחה, שלא נסתרה, היא שכספים אלו שולמו מחברת ב. יאיר לגן רווה. היות
4 שכספי ההיטל לא שולמו לרשות המיסים, ולא הוכח כי נותרו בגן רווה, מתבקשת
5 המסקנה כי כספים אלו הועברו לבעל המניות של גן רווה (המשיב) באמצעות משיכת
6 הכספים במזומן.
7 56. המשיב טוען כי התיזה של המבקש מבוססת על רווח רעיוני הנגזר מכך שלא שולם
8 היטל עובדים זרים. המצהיר מטעם המבקש הודה בחקירתו כי ספרי גן רווה
9 מאוזנים ואין כל ראיה שהמשיב קיבל כספים אלה לידי. אשר על כן, הנחת המבקש
10 כי הכספים שנחסכו עברו לבעל המניות, אין לה על מה לסמוך.
11 57. גם בעניין זה דעתי עם המבקש.
12 ההכנסה שיוחסה למשיב על פי ראש שומה זה אמנם זניחה ביחס לשומה כולה,
13 הכנסה בסכום של 240,000 ש"ח, אך נדמה לי שהמבקש עמד בנטל להסביר את
14 עמדתו כך שהשומה, לפיה שיעור של 10% מכספי היטל עובדים זרים הועבר למשיב
15 באמצעות משיכות הכספים במזומנים, היא סבירה ומספיקה בשלב זה.
16 58. מקובלת עלי עדותו של מנור כי "אין לי ראיה שהגיעו למר בלולו, אך יחד עם זאת
17 אין לי ראיה גם שהכספים יצאו מהחברה והגיעו לפקיד השומה, אז לשיטת
18 החברה הספרים שלה מאוזנים, איפה נמצא סכום ההיטל?" (פרוט' עמ' 42 שורות
19 19-21).
20 בהתחשב בכך שעלויות הבנייה, לרבות הוצאות עובדים זרים והמס המוטל עליהם,
21 שולמו מחברת ב. יאיר לגן רווה (בתחשיב הכולל של החוזה הפאושלי), ובהתחשב
22 בכך שכספי מס אלו לא שולמו לרשות המיסים, ועל רקע ההתנהלות הכוללת של
23 פריטת המזומנים בציינגים, מוצדקת שאלתו של מנור "איפה נמצא סכום
24 ההיטל?"
25 יתכן והסבר משכנע יש באמתחתו של המשיב אך הוא לא הוצג לבית המשפט למרות
26 שהנתונים הרלוונטיים על ההתנהלות הכספית בגן רווה אמורים להיות בידעו.
27

חשבוניות פיקטיביות הרודיון

28 59. בעניין זה הוגש לאחרונה כתב אישום נגד המשיב. מכתב האישום עולה התמונה
29 העובדתית הבאה:
30 חברת הרודיון אשר המשיבה, אסתר בלולו, מחזיקה ב- 79% ממניותיה, יצרה קשר
31 עסקי עם אדם בשם מהדי שהעניק לה שרותי כיסוי חשבונאי לעובדים זרים. תמורת
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

שירותים אלו שילמה הרודיון למהדי בשני שיקים, אחד בגובה השכר לעובדים והשני בגובה המע"מ. מהדי היה פורט את השיקים בסניף הבנק של הרודיון ביחד עם עובד של הרודיון, שניהם היו חוזרים אל משרדי החברה, הכסף עבור השכר היה משולם לעובדים ומהכסף בגין המע"מ מהדי היה מקבל עמלה ויתרת סכום המע"מ הייתה נשארת בהרודיון.

המבקש טוען כי כספי המע"מ לא שולמו מעולם לרשויות מע"מ אלא מצאו דרכם חזרה להרודיון ומשם לידי בעלי מניותיה, שאחת מהן היא באופן פורמאלי המשיבה, אסתר בלולו, אשר לא הגישה תצהיר מטעמה ולא התייצבה לדיון. מדובר על סכום של 260,000 ש"ח, זניח ביחס לשומה, שיוחס (79%) כהכנסת עבודה למשיב ו/או למשיבה לשנות המס 2010-2013.

60. המשיב כופר בטענת המבקש בדבר קיומן של חשבוניות פיקטיביות בהרודיון וטוען כי מעדותו של נציג מע"מ, במסגרת ערעור מע"מ המתנהל בבית המשפט המחוזי בלוד (עמ"ה 40395-11-15), עולה כי סכומי המע"מ כלל לא נשארו בחברת הרודיון אלא שולמו למהדי. מכאן, שאין לייחס את יתרת סכומי המע"מ לבעלי מניותיה של הרודיון ובכלל זה למשיב.

עוד טוען המשיב כי גם אם היה אמת בטענת המבקש, הרי שיש להפחית את ההכנסה בגובה העמלה שניתנה למהדי בסך של 120,000 ש"ח ובכל מקרה ניתן לקזז את ההכנסה מיתרת הזכות של המשיב בהרודיון.

61. גם בעניין זה דעתי עם המבקש.

אינני סבורה שעדותו של נציג מע"מ, עליה משליך המשיב את יהבו, תומכת בעמדתו. מהעדות עולה כי מהדי והרודיון נהגו לחלוק ביניהם את כספי המע"מ: "מתוך הסכום שייחסו למע"מ היו מקזזים מפרעות שלקח אדון מהדי..." (פרוטוקול הדיון בתיק ע"מ 40395-11-15 מיום 10.7.2016, המצורף כנספח ו' לכתב התשובה, עמ' 18 שורות 15 – 22) כמו כן "הוא [מהדי, ההערה שלי – י.ס] היה מקבל את יתרת הכסף".

כספי המע"מ לא שולמו לרשויות מע"מ, כנגד המשיב הוגש כתב אישום בעניין החשבוניות הפיקטיביות בהרודיון וגם שאר טענותיו אינן מבוססות ואין בידי לקבלן. בהעדר הסברים מספקים מטעם המשיב אין לי אלא לקבוע ששומת המשיב, גם בגין ראש פרק זה, סבירה לכאורה.

הסעד הזמני בהליך הפלילי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

62. כאמור, במקביל להליך דנן מתנהל הליך פלילי נגד המשיב (צ"א 15-09-19545) במסגרתו בקשה המדינה סעד זמני ברכושו של המשיב נוכח כוונתה העתידית לעתור לחילוט של רכושו.

63. ביום 25.9.2016 נתן כב' השופט שגיא החלטתו בבקשת המדינה ובה קבע כי "תיזת המבקשת אינה נקייה מספקות ובחינת חומר הראיות בכללותו מלמדת על חולשה בעוצמת התשתית הראייתית" ובהמשך – "אולם כבר בשלב זה ניתן להצביע על קשיים בתיזה ששורטטה על ידי המבקשת, ומכאן – שיש לכך השלכה על מידת הפגיעה בקניינו של המבקש, גם אם מדובר בסעדים זמניים" (פסקה 5).

64. המשיב טוען כי יש בקביעה זו להשליך לעניינו וכתוצאה מכך מבקש לקבוע כי אין בראיות שהוצגו על ידי המבקש כדי להצדיק הותרת העיקולים על כנם.

65. אין בידי לקבל טענה זאת.

השאלה שעמדה לפתחו של בית המשפט בהליך הפלילי, נוכח האישומים בעבירות מרמה, היא האם הקשר העסקי שנרקם בין חברת ב. יאיר לבין גן רווה הוא פיקטיבי ונועד כל כולו לאפשר לחברת ב. יאיר להזרים כספים לאברג'יל. בית המשפט נדרש להגיע למסקנה כי הקמת חברת גן רווה וכלל פעילותה נועדו אך ורק לשמש צינור להעברת כספים לגורם חיצוני. על רקע זה קבע בית המשפט בהליך הפלילי כי תיזת המבקשת אינה נקייה מספקות וכי תהיה לכך השלכה על מידת הפגיעה בקניינו של המבקש בעניין הטלת העיקולים.

ברם, במסגרת ההליך שבפניי אינני נדרשת להכרעה מהסוג העומדת בפני בית המשפט בהליך הפלילי. גם אם ייקבע כי הקמת ופעילות גן רווה לא נועדה – **כול** **כולה** – להוות צינור למשיכת כספים לגורמים פרטיים, עדיין יש לשומת המבקש על מה לסמוך וביחד עם החשש לכישלון גביית המס, קיימת תשתית להטלת העיקולים מכוח סעיף 194 לפקודה.

מאזן הנוחות

66. גם בבחינת מאזן הנוחות נוטה הכף לטובת המבקש.

67. כאמור, הסרת צווי העיקול עשויה להכביד על גביית המס מהמשיבים, בפרט בהתחשב בסכום המס על פי הצווים העומד על כ- 8.8 מיליון ש"ח (נכון ליום 16.8.2016).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1 68. לעומת זאת, מבחינת המשיבים העיקול נעשה ברישום בלבד ונתונה להם אפשרות
2 השימוש השוטף במקרקעין, במכוניות ובמניות, למרות העיקול (רע"א 3994/13 אבו
3 לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (23.10.13), סעיף 11).
4 בעניין עיקול הכספים, הצדדים הגיעו להסכמה לפיה יוסרו צווי העיקול מחשבונות
5 הבנקים (למעט פקדונות וני"ע) כך שגם עיקול זה הינו מידתי ואינו עולה על הנדרש.
6 69. המשיבים לא טענו ולא הביאו ראיה כי בכוונתם לבצע פעולה בנכסים המעוקלים.
7 ככל שיחפצו בכך בעתיד, פתוחה בפניהם הדרך להגיש בקשה חדשה להחרגת נכס זה
8 או אחר מצווי העיקול והבקשה תידון לגופה לרבות לעניין שווי הנכסים המעוקלים
9 אל מול סכום החוב על פי השומה.

10 סוף דבר

- 11 70. לאור כל המפורט לעיל הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין קיים חשש ממשי לסיכול
12 גביית המס המספיק כדי להצדיק את הפעלתו של סעיף 194 לפקודה. אמנם השימוש
13 בסעיף זה ייעשה באופן זהיר ומידתי ובמקרים הראויים אך נראה לי כי מקרה זה
14 נופל בגדר המקרים המצדיקים את יישומו של הסעיף.
15 71. לשם האיזון בין כל האינטרסים השונים אני מורה על המשך עיקולו של רכוש
16 המשיב, כפי המפורט בבקשה, למעט ביחס לחשבונות הבנק (למעט פיקדונות וני"ע)
17 לגביהם הגיעו הצדדים להסכמה על הסרת העיקולים.
18 72. המשיב יישא בהוצאות בקשה זו לטובת המבקש בסך של 10,000 ש"ח.

19
20
21 ניתן היום, י"א כסלו תשע"ז, 11 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.
22

יarden סרוסי, שופטת

23
24
25



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 דצמבר 2016

ע"מ 50109-08-16 מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב נ' בלולו ואח'

- 1
- 2
- 3
- 4