



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מערער נסים דזלדטי

ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזילי ועופר רחמני

נגד

משיבה רשות המסים - פקיד שומה פתח תקווה

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

### פסק דין

לפניי ערעור על החלטת סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגבייה ברשות המסים, לדחות את ההשגה שהגיש המערער בהתאם להוראות סעיף 119א(ו) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). ההחלטה כנגדה מופנה הערעור, הורתה לגבות מן המערער חוב מס של חברת החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ (בפירוק) (להלן: "החברה" או "חב' החבובות") לשנות המס 2003-2006, וזאת מכוח הוראות סעיף 119א(ג2) לפקודה.

### עיקרי העובדות

1. מר נסים דז'לדטי (להלן: "המערער"), עסק בין השנים 2000-2008 במסחר, במתן הלוואות, במימון השקעות, בנכיון צ'קים ובתיווך בעסקי ביטוח, נדל"ן, גז ונפט. ביום 18.1.1996 הוכרז המערער כפושט רגל, והופטר מפשיטת הרגל 15.6.2004.
  2. ביום 27.1.2000 הוקמה חב' החבובות ("החברה"), ומנהליה הרשומים היו גיסתו של המערער – גב' רונית דז'לדטי (99%) ואחיו של המערער – מר יהושע דז'לדטי (1%).
  3. ביום 9.5.12 ניתן לחברה צו פירוק, וזאת במסגרת פר"ק 11-03-22332 טוטקד בע"מ נ' החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ (להלן: "הליך הפירוק"). הליך הפירוק טרם הסתיים.
- ביום 21.12.2010 נקבעה שומה בצו כנגד החברה לשנות המס 2003-2005, במסגרתה נקבעה לחברה תוספת הכנסה בסך של 16,347,510 ₪ (להלן "שומת 2003-2005").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 20-09-912 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקוה

תיק חיצוני:

4. ביום 29.12.2010 נקבעה שומה לחברה מכוח סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה לשנת המס 2006, ובה הכנסה חייבת בסך של 637,7890 ₪ (להלן: "שומת 2006"). החברה לא השיגה על שומת 2006 והיא הפכה לחלוטה.

5. ביום 24.1.2011 הגישה החברה הודעת ערעור על שומת 2003-2005, ע"מ 43570-01-11 (מחוזי מרכז) החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ נ' פקיד שומה-פתח תקוה. ערעור זה נדון בפני כבוד השופט ד"ר א' סטולר. ביום 26.6.2011 נדחה הערעור, וזאת לאחר שלא הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור ולא הייתה התייצבות לדיון קדם משפט.

ביום 22.6.2014, הגיש המערער בקשות לעיון וצילום מסמכים מתוך תיק הערעור על שומת 2005-2003 הנ"ל. במסגרת בקשות אלו טען המערער כי היה בעבר, בתקופות מסוימות, מנהלה של החברה. ביום 22.8.2014 דחה בית המשפט את בקשותיו של המערער, וזאת בין השאר מן הטעם כי המערער הציג לבית המשפט בהליכים שונים טענות סותרות לגבי מעמדו בחברה (הציטוט מתוך החלטה שניתנה ביום 4.2.16, פסקה 6, שם נסקרו הדברים):

**ביום 22.8.2014 קיבל בית המשפט החלטה בה נכתב כי נוכח העובדה שלא הוגש תצהיר, ונוכח הדברים אותם כתב ב"כ המבקש שאינם הולמים ואינם מסתדרים עם הנטען בנימוקי הערעור בתיק האחר (ע"מ 12-09-414, שם כתב המבקש כי הוא אינו מכהן וכי לא כיהן בעבר כמנהל או דירקטור אצל המערער), הבקשה לעיון בתיק זה נדחת.**

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

ביום 26.5.2015, ארבע שנים לאחר מתן פסק הדין, הגיש המערער בשם החברה, בקשה לביטול פסק הדין. ביום 4.2.2016 ניתנה החלטה הדוחה את הבקשה.

המערער הגיש בקשת רשות ערעור על החלטה זו לבית המשפט העליון, ברע"א 1838/16 החבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ נ' מדינת ישראל פקיד שומה פתח תקוה, ובתאריך 9.5.2016 דחה ביהמ"ש העליון את בקשת המערער.

תוצאת הדברים היא כי אף שומות 2003-2005 - חלוטות.

6. סיכום ביניים: מהאמור עד כה עולה כי שומות החברה לשנים 2003 – 2006, הן השומות שאת חוב המס הנובע מהן מבקשת המשיבה לגבות מהמערער, הן שומות חלוטות.

7. במהלך שנת 2012 הוגש כתב אישום נגד המערער, החברה ועוד חברות נוספות – וזאת במסגרת ת"פ 9173-08-12 (שלום ת"א) מדינת ישראל נ' ניסים דזלדטי ואח' (להלן: "התיק הפלילי"), וביום 7.4.17 הוגש כתב אישום מתוקן בשנית (להלן: "כתב האישום המתוקן"). כתב האישום המתוקן מתייחס לשנים 2008-2000 (תקופה זו כונתה שם "התקופה הרלבנטית").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ביום 26.1.17 ניתנה הכרעת דין (להלן: "הכרעת הדין") במסגרתה הורשעו המערער, החברה והחברות הנאשמות הנוספות, בביצוע העבירות שיוחסו להם בכתב האישום המתוקן – עבירות על פי סעיפים 220(1) ו 220(5) לפקודה.

בתמצית (וכאמור לדוגמה בסעיף 85 להכרעת הדין וכפי שעולה מהאישום השני לכתב האישום המתוקן אליו מתייחס סעיף זה), בהכרעת הדין נקבע כי המערער היה "בעל השליטה מנהלה והרוח החיה" בנאשמת 3 – היא חב' חבובות, וכי באמצעות המערער השמיטה החברה מדוחותיה בשנים 2003-2007 הכנסות בסך העולה על 17 מיליון ש"ח, "זאת תוך שימוש במרמה ערמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס".

8. בחודש יוני 2017 הגישו המערער, החברה והחברות הנוספות שהורשעו, ערעור על פסק הדין שניתן בתיק הפלילי, ע"פ 17-06-45015 (מחוזי ת"א) ניסים דז'לדטי ואח' נ' מדינת ישראל (להלן: "הערעור הפלילי").

ביום 13.5.19 ניתן פסק דין בערעור הפלילי, ובמסגרתו בין השאר נקבע:

... מתווה פסק הדין ניתן כבר ביום 13.3.19 ... האישור הופקד ולכן יינתן כעת פסק

הדין בהתאם למתווה כדלקמן:

המערערים חוזרים בהם מהערעור לעניין הכרעת הדין והיא תישאר בעינה.

עונש המאסר הכולל המוטל על המערער בגין שני התיקים – בתיק הנוכחי ובתיק

11-04-13742 יועמד על 70 חודשים.

... הסכום הכולל של 300,000 ש"ח (250,000 + 50 אלף שהופקדו) ייזקף על חשבון שומת

המס האזרחית בתיק זה ...

תוצאת הדברים היא אפוא כי הכרעת הדין המרשיעה נותרה על כנה, תוך שבית המשפט התערב לעניין העונש בלבד.

9. ביום 28.4.19 שלחה המשיבה למערער, מכוח סעיף 119א(2) לפקודה, מכתב דרישה לתשלום חוב מס, בגין חובות המס של החברה בשנות המס 2003-2006.

10. ביום 16.5.19 הגיש המערער השגה על שומה זו, ובמהלך חודש נובמבר 2019 התקיים דיון בהשגה.

11. ביום 2.6.20 התקבלה החלטת הסמנכ"לית הבכירה לאכיפת גביה אצל המשיבה, הגב' זילפה גלינדוס, לדחות את ההשגה, בין השאר בטענה כי בעקבות הכרעת הדין הובהר כי חשבונות הבנק של החברה היו בשליטתו המלאה של המערער אשר נהג בחברה ובנכסיה כבשלו.

כנגד החלטה זו, הוגש ביום 1.9.2020 ערעור זה.

12. במסגרת הדיון שהתקיים בפניי ביום 12.4.21, נקבע בהסכמת הצדדים כי לאור הרשעתו של המערער

בפסק דין פלילי חלוט, חל במקרה דנן סעיף 42 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971.

בהעדר נסיבות מיוחדות וחריגות אשר יצדיקו לקבוע אחרת, נקבע אף כי לא יתאפשר למערער להביא

ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות שעלו מפסק הדין הפלילי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

13. בהסכמת הצדדים ולבקשתם ובהיעדר מחלוקות עובדתיות, לא נשמעו ראיות בתיק זה והצדדים הגישו סיכומיהם בכתב. לבקשת המערער הוא אף הגיש סיכומי תגובה.

14. להשלמת התמונה אציין כי במקביל להליך זה – אשר עניינו בגביית חוב מס של חב' החבובות מאת המערער, המשיבה הוציאה למערער אף שומות אישיות בגין שנות המס 2002-2008 בסך העולה על 40 מיליון ₪. שומות אלה מתייחסות לפעילות של המערער באמצעות שלוש חברות, אשר נטען כי על אף שהדבר לא עלה ממסמכיהם הרשמיים, המערער שימש בהן בפועל כבעל מניות ומנהל, וכן על הפקדות כספים – שהיקפם מיליוני ₪ - שהופקדו כך נטען בחשבונות של אשת המערער ובנו והשייכים לו. החברות בהן מדובר הן חברות שהואשמו יחד עם המערער בתיק הפלילי, וביניהן אף חב' החבובות.

15. המערער הגיש בעניינן של שומות אלה שני ערעורי מס:

ע"מ 414-09-12 – העוסק בשומות שנקבעו למערער בצו ביחס לשנות המס 2006-2008;

ע"מ 23490-03-18 - העוסק בשומות שנקבעו למערער בצו ביחס לשנות המס 2003-2005.

אף ערעורים אלה (בנוסף לערעור הראשון משנת 2011) נדונו בפני כבוד השופט, סגן הנשיאה, ד"ר א' סטולר (להלן: "הערעורים האישיים שנדונו בפני כב' הש' סטולר").

16. ביום 25.4.22 ניתן פסק הדין בערעורים האישיים שנדונו בפני כב' הש' סטולר, במסגרתו נדחו הערעורים.

כפי שצוין בסעיף 4 לפסק הדין, אין חפיפה בין העניין הנדון כאן – שעניינו בהחלטה של המשיבה לגבות את מס החברות החל על חב' החבובות מאת המערער, לבין השומות שנדונו שם בכל הנוגע לחב' החבובות (וכזכור – שם נדונו עוד הכנסות נוספות) – שעניינן בייחוס ההכנסה שהפיקה חב' החבובות, בניכוי מס החברות, כדיבידנד בידי המערער. בצדק נקבע שם, כי:

... מדובר בשתי שומות שונות, לחברה וליחיד, אשר עולות בקנה אחד עם שיטת המיסוי

הדו-שלבית.

17. לצד זאת, תוך כדי ההליך שהתנהל בפני כב' הש' סטולר, המשיבה מצא לפסוע מעט לכיוון המערער, ובכל הנוגע להכנסותיה של חב' החבובות (אשר כאמור נזקפו שם למערער כדיבידנד) – להפחית מעט את סכומי ההכנסה (איני נכנס לפרטים שאינם נדרשים כאן).

באופן ראוי, הודיעה המשיבה (בין השאר בהודעה בכתב שמסרה ביום 26.4.21) כי אותה הפחתה לה הסכימה שם, תחול אף בערעור דנן.

עוד אוסיף כי במסגרת סיכומיה ציינה המשיבה כי שבה ובחנה את החלטתה המקורית נשוא הערעור כאן, ומצאה כי בהתאם להוראות סעיף 119א(ד) לפקודה, אין לזקוף למערער חובות של החברה בגין קנסות. המשיבה הודיעה כי תתקן טעות זו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 20-09-912 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לאור שני עניינים אלה, ציינה המשיבה בסעיף 6 לסיכומיה כי הסכום שהיא עומדת עליו כחוב מס של החברה שיש לשיטתה לגבות מהמערער, עומד על סך 9,632,964 ₪ (ולא בסך – 15,373,372 ₪ - כפי שטענה המשיבה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה). בסיכומי תגובה שהגיש המערער, לא חלק הוא על סכומים אלה.

#### עיקרי טענות הצדדים

#### **עיקרי טענות המערער**

18. המערער לא היה נושא משרה בחברה, עד לחודש יוני שנת 2006 וודאי שלא שלט בה – בשום שלב. אחיו וגיסתו של המערער הם בעלי החברה, וכל שעשה המערער היה ניסיון לעזור להם במצוקתם. הא ותו לא. לאור זאת, שוגה המשיבה עת מחילה היא עליו את הוראות סעיף 119א(ג) לפקודה, אשר אינו חל בעניינו.
19. חובות המס של החברה – אותם מבקשת המשיבה להשית על המערער, נוצרו בשל עניינים טכניים (אי הגשת נימוקי ערעור, אי התייצבות לדיון, ואי הגשת השגה) ומבלי שהתקיים בעניינם כל דיון ענייני. אין זה ראוי להחיל את סעיף 119א(ג) בנסיבות אלה.
20. המשיבה נוקטת כלפי המערער בגישה שאינה עקיבה ולכן אינה ראויה. בכל הנוגע לערעור שהוגש בגין שומות 2003-2005, נמנעה מהמערער זכות העיון במסמכים – בטענה כי הוא אינו מנהל החברה, ואילו כעת – כל השומה מבוססת על טענה כי ניהל את החברה והיא למעשה הייתה שייכת לו.
21. התנהלות המשיבה לוקה בשיהוי ניכר וחריג, ולכן יש לבטלה. הודעת החיוב בגין שנות המס 2006-2003 יצאה רק בשנת 2019 – שנים ארוכות לאחר שנות המס שבמחלוקת. במרחק זמן כזה, אין לצפות כי יהיו בידי המערער הראיות הנדרשות כדי להתגונן. אם המשיבה חפצה לנקוט בהליך החריג בו היא נוקטת כלפיו, היא הייתה צריכה לפתוח בהליך כבר בשנת 2012 – השנה בה הוגש כתב האישום ולכן למעשה במועד זה היה בידיה כל המידע הנדרש. גם אם בחרה להמתין עד למתן הכרעת הדין במישור הפלילי, הרי שזו ניתנה בשנת 2017 ולא היה מקום להמתין עד לשנת 2019.
22. בסעיף 15 לסיכומי תגובה טען המערער, באופן לאקוני ולא מספיק ברור, כי שומת שנת 2006 התיישנה.
23. לטענת המערער, אמירותיה של כבוד השופטת דנה אמיר בתיק הפלילי, שצוטטו על ידי המשיב, הן - "אמירות לא מחייבות, שאינן חלק אינטגרלי מגזר דין פלילי, אלא, נאמרו כאמירות אגב" (סיכומי המערער



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- עמ' 2 פסקה 6). זאת ועוד, אין באמירות השופטת כל ציון של שנים הרלבנטיות למחלוקת, ומשכך לא ניתן לבסס שליטה של המערער בחברה לאורך כל השנים על סמך דברים אלה.
24. בית המשפט המחוזי בתל אביב, במסגרת הערעור הפלילי, הקל בעונשו של המערער, דבר המלמד כי לא ראה עין בעין את הדברים עם בית המשפט השלום. כמו כן, בית המשפט הורה לו להפקיד רק 300,000 ₪ בגין תשלום חוב המס, מה שצריך גם כן ללמד על גובה המס שראה בית המשפט זה לנגד עיניו.
25. השומות שיצאו לחברה, אינן סבירות בעליל. לא ייתכן מצב בו כל ההפקדות לחשבוננו של עוסק, ייחשבו להכנסה. אין עוסק שאין לו הוצאות בייצור ההכנסה, או חובות אבודים או בלאי של ציוד. לדברי המערער, מדובר בשומות שרירותיות שלא ניתן לגבות מכוחן מס.

### עיקרי טענות המשיבה

26. לטענת המשיבה, ההחלטה לגבות מן המערער חוב מס של החברה, היא בהתאם להוראות סעיף 119א(ג2) לפקודה, שכן מתקיימים כל היסודות הקבועים בסעיף. גם מבחינה מהותית, נסיבות המקרה מצדיקים ומחייבים את החלת הסעיף.
27. המערער מתעלם מהכרעת הדין בהליך הפלילי – ומסקנותיה הברורות והחמורות בכל הנוגע לפעילותו בחברה בשנים הרלבנטיות לנו, והוא טוען טענות העומדות בניגוד גמור לה.
28. בכל הנוגע להכרעת הדין, הערעור שהגיש המערער נדחה במלואו. גם מסקנות שמבקש המערער להסיק מהקלה מסוימת בעונש או משיעור ההפקדה שנדרש להפקיד, נטולות בסיס.
29. המערער לא העלה בנימוקי הערעור טענת התיישנות ואף לא בסיכומיו. בכל מקרה ואף לגופו של עניין – לא חלה התיישנות – בין השאר בשל הליכי גביה בהם נקט המשיב כלפי החברה במרוצת השנים, וכך בשל ניסיונות הסתרה ומרמה בהן נקט המערער.
30. המשיבה סבורה שטענות השיהוי והתיישנות צריכות להיבחן ביחס לחברה, אולם גם אם הן תיבחנה ביחס למערער, הרי שאין בהן ממש.
31. טענת השיהוי שבפי המערער, אף היא דינה להידחות. בנסיבות העניין, נוכח דרך התנהלות המערער המעלה בהליכים שונים טענות סותרות ומכביד על ניהולם, תוך שהוא מסתיר את תמונת הדברים הנכונה, הצדיקה המתנה לסיום ההליך הפלילי – אשר הקביעות בו רלבנטיות לעניינינו. ההליך הפלילי הסתיים רק בשנת 2019, כך שלא היה כל שיהוי.
- יתירה מזו, גם אם היה שיהוי, חומרת מעשיו של המערער והיקפם, מצדיקים שלא להחיל לגביו את טענת השיהוי שמטבעה דורשת איזון בין אינטרסים שונים, ואלה בנסיבות כאן מחייבים לדחותה. הטענה כי לא היה בידי התגונן עקב השיהוי, אין בה ממש, שכן במשך שנים ארוכות אלה נערכו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- דיונים משפטיים (פליליים ואזרחיים) אשר סבבו את האירועים וההכנסות שבשומות החברה שאת החובות מהן מבקשת כעת המשיבה לגבות מהמערער, ובסופם של הליכים אלה נקבע שוב ושוב – כי אין בטענות המערער כל ממש אלא מדובר בטענות בעלמא.
32. חוב המס של החברה אינו עומד לדיון, שכן מדובר בשומות חלוטות. כפי שנפסק בעניינו, דרך התנהלות חסרת תום לב של המערער – היא שהביאה לדחיית בקשתו לביטול פסק הדין שניתן לגבי שומות 2003-2005, ולכן אין לו להלין אלא על עצמו. מעבר לכך וכאמור לעיל, בהליכים שונים, אזרחיים ופליליים שנוהלו בפרשיה, נקבע שוב ושוב כי אין בטענות המערער ממש.
33. המערער העלה בהליכים השונים טענות סותרות, כמו גם כאלה שבעליל אינן נכונות ו/או נטולות כל בסיס. בדרך זו הכביד המערער על ניהול ההליכים. כמו כן וכפי שקבעו בתי המשפט שדנו בעניין, טענותיו הסותרות ביחס ליחס בינו לבין החברה, הן שהביאו לכך שנדחתה בשעתו בקשתו לעיין בחומר בערעור שהגישה החברה ביחס לשומות לשנים 2003-2005. לאור זאת, אין למערער להלין בעניינים אלה אלא עצמו.
34. בפי הצדדים טענות נוספות, אשר יידונו במידת הצורך בהמשך פסק הדין.

### דין והכרעה

35. אקדים את המאוחר ואומר כי מצאתי כי דין הערעור להידחות, מהטעמים אשר יפורטו להלן בהרחבה. בתמצית אומר כי במקרה כאן חלים התנאים שנקבעו בסעיף 119א(ג) לפקודה באופן המצדיק את גביית חוב החברה מהמערער, לא מצאתי ממש בטענת התיישנות שנטענה (ביחס לשומת 2006 בלבד) בחצי פה ולא במועד הנדרש ובאופן הראוי, ובנסיבות המיוחדות של המקרה כאן – איני סבור כי יש בטענת השיהוי כדי להצדיק את קבלת הערעור וביטול השומות.
36. אבחן את הדברים בהתאם לסדר שהוצג לעיל, ובסיום הדברים אתיחס בקצרה אף לטענות נוספות שהעלה המערער.

היסודות והתנאים שנקבעו בסעיף 119א(ג) לפקודה – מתקיימים:

37. סעיף 119א(ג) לפקודה קובע:

נקבעה לחבר בני אדם שומה בשל מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 220 וערעור החבר על השומה נדחה על ידי בית המשפט בפסק דין שאינו ניתן עוד לערעור או שלא הוגש ערעור לבית המשפט, ניתן לגבות את חוב המס שלא שולם על ידי החבר גם ממי שהיה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בעל תפקיד באותו חבר בעת ביצוע מעשה כאמור, אם יש בידי פקיד השומה ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד, אלא אם כן הוכיח אותו בעל תפקיד שהוא נקט את כל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.

בסעיף 119א(ד) – נקבעו ההגדרות כדלקמן:

בסעיף זה –

"חוב מס" - כמשמעותו בסעיף 195א, למעט חוב מקדמות;

"חוב מס סופי" - חוב מס שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או לערער;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" - מי שהוא, לבדו או יחד עם קרובו, מחזיק לפחות בעשרים וחמישה

אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת "בעל שליטה" שבסעיף 32(9)א;

"בעל תפקיד" – מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה.

(למען הפשטות, סעיפים 119א(2ג) ו-119א(ד) יכוננו להלן יחדיו "הסעיף")

38. מטרת הסעיף היא לאפשר במקרים חריגים, לגבות חוב מס של חבר בני אדם, גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר. ההצדקה להוראה חריגה זו – בה ראוי לנקוט מידה של זהירות, נעוצה במעשים החמורים שנעשו על ידי אותו חבר בני אדם (עבירות לפי סעיף 220 לפקודה), אשר ראיות מלמדות כי הם נעשו בידיעתו של אותו בעל תפקיד ומבלי שהלה הראה כי פעל למניעתם. כידוע, חבר בני אדם אינו אישיות משפטית טבעית, ולנוכח מסך ההתאגדות, הוא עלול לשמש כר נוח לביצוע עבירות מס והתחמקות מתשלום חוב המס אף כאשר הפעילות האסורה נחשפת. מטרת הסעיף היא לסייע בצמצום מעשים מסוג זה, שפגיעתם בקופה הציבורית ובחברה בכלל - קשה.

כאשר בעל תפקיד בחבר בני אדם ידע על ביצוע המעשים האסורים ולא נקט באמצעים הסבירים למניעתם, המחוקק מצא כי בהתקיים שאר התנאים שנקבעו בסעיף – יש לאפשר את גביית חוב המס אף ממנו. ככל שאותו בעל תפקיד היה מעורב יותר בביצוע אותם מעשים, כך תצדק יותר הפעלת הסעיף. ייתכנו קשת של מקרים בהם יחול הסעיף. מתוך קשת זו, מקרה קיצון מובהק בו יחול הסעיף יהיה כאשר אותו בעל תפקיד ביצע בעצמו את עבירות המס בגינן יצאו השומות.

הרף הראייתי שמציב הסעיף אינו מחייב קיומה של הרשעה בהליך פלילי קודם להחלת הסעיף, אולם אין ספק כי במקרה בו ישנה הרשעה בהליך פלילי חלוט – הרי שבאופן מובהק מתמלאות הדרישות הראייתיות שמציב הסעיף לפתחו של פקיד השומה.

מראש אומר כי הסעיף עשוי לעורר מגוון שאלות. כדרכה של פסיקה, אניח שאלות אלה לעת מצוא ואתמקד בבחינת תחולת הסעיף על המקרה שלפניי.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

עיון בסעיף מלמד כי הוא כולל מספר תנאים מצטברים. אעמוד להלן על תנאים אלה, תוך בחינה האם כל אחד מהם מתקיים בעניינינו.

39. תנאי ראשון: "שומה בשל מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 220":

בהכרעת הדין בתיק הפלילי נקבע כי הן המערער והן החברה, ביצעו עבירות לפי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה בשנות המס הנוגעות לערעור כאן.

כך לדוגמה נקבע בפרק הסיכום לאחר סעיף 85 להכרעת הדין:

כן הוכח המפורט באישום השני, לפיו הנאשמים, באמצעות הנאשם (- הוא המערער כאן, א.ג.), אשר היה בעל השליטה מנהלה והרוח החיה בה, השמיטו הכנסות מהדינים וחשבונות אשר הוגשו על שמה של הנאשמת 3 (- היא חב' החכוכות – "החברה", א.ג.) בתקופה הרלבנטית לאישום (- היא, באישום השני, 2003-2007, א.ג.) בסך של למעלה מ- 17,000,000 ₪. זאת תוך שימוש במרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק ממס. בכך ביצעו עבירות על פי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה.

עיון באישום השני לכתב האישום המתוקן (בעמ' 10) מלמד כי המערער הוא שהקים את החברה, שלט בה והפקיד הכנסות שלו בחשבונה. בין השנים 2003-2007 לא דיווח המערער (אשר היה כאמור לעיל - "מנהלה בפועל של החברה, הרוח החיה בה ובעל השליטה בחשבונה") על הכנסות החברה בסך של 17,248,789 ₪, כאשר בשנת 2007 (שהיא השנה היחידה שאינה כלולה בערעור כאן) דובר בהכנסות בסך 598,520 ₪ בלבד. עיון בנתונים שהציגה המשיבה ביום 26.4.21 ושעליהם לא חלק המערער מלמד כי סך ההכנסה החייבת שיוחסה על ידי המשיב לחברה בשומות לשנים 2003-2006 (הן השנים הרלבנטיות לערעור זה) הוא מעט מעל 13 מיליון (זה הסכום לאחר שבוצעו לגביו מספר הפחתות) – כך שאלה למעשה הן אותן הכנסות לגביהן נקבע בהכרעת הדין (שם) כי לא דווחו – "תוך הסתרת והסוואת מעורבותו" של המערער בפעילותה של החברה.

ניתן היה להאריך ולהציג עוד קביעות ברורות וחמורות בהכרעת הדין, בעניינינו של המערער ובנוגע לחברה ולהכנסות נשוא ערעור זה (ראו לדוגמה שם בסעיפים 43-45, 62, 68-69 ועוד), אלא שהדברים ברורים ולכן איני מוצא צורך להאריך.

מהכרעת הדין עולה אפוא כי באמצעות המערער ובניהולו, נעברו עבירות לפי סעיף 220 לפקודה, לשם הפקת ההכנסות נשוא השומה. הן החברה והן המערער הורשעו יחד בשורה של עבירות חמורות, לפי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה, ביחס להכנסות נשוא השומות בהן מדובר בערעור זה. אזכיר כי סעיף 220(1) לפקודה עוסק במי – "אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס ... השמיט מתוך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח", וסעיף 220(5) לפקודה עוסק במי - "אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס ... השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה ...".

לאור האמור, התנאי הראשון שמציב הסעיף, לפיו מדובר ב- "שומה בשל מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 220" – מתקיים.

40. תנאי שני – סופיות השומות – "ערעור החבר על השומה נדחה על ידי בית המשפט בפסק דין שאינו ניתן עוד לערעור או שלא הוגש ערעור לבית המשפט":

כפי שהוצג לעיל בפרק "עיקרי העובדות", השומות שהוצאו לחברה הן שומות סופיות. ביחס לשומת 2006 - כלל לא הוגשה השגה ולא הוגש ערעור לבית המשפט. ביחס לשומות 2003-2005 – ערעור שהוגש - נדחה, בקשה לביטול פסק הדין - נדחתה, ובר"ע שהוגש לבית המשפט העליון - נדחה אף הוא.

מדובר אפוא בשומות סופיות של החברה, ולכן אף התנאי השני שנקבע בסעיף – מתקיים.

41. המערער מלין על כך שהשומות לא נבחנו בחינה שיפוטית של ממש. מעבר לכך שאין די בטענה זו, הרי שהיא אינה מדויקת. אבהיר את הדברים:

ראשית, בנסיבות כאן וכפי שהובהר הן על ידי בית המשפט המחוזי (ע"מ 11-11-43570-01) והן בבר"ע על ידי בית המשפט העליון (רע"א 1838/16; להלן בסעיף זה "הברע"א), דחיית בקשתו של המערער לבטל את פסק הדין שניתן בנוגע לערעור על שומות 2003-2005, נבעה מדרך התנהלות המערער. הוא זה שהגיש את הערעור בשם החברה, והוא זה שלא ניהל את ההליך כנדרש וכראוי. עניין זה נדון כבר על ידי בתי המשפט ולכן איני מוצא להרחיב בו, וחלף זאת אסתפק בציטוטים קצרים מהחלטתו של כבוד השופט נ' סולברג בברע"א. כך, כשהוא מתאר את החלטת בית המשפט המחוזי, בפסקה 7 לברע"א, נכתב:

בהחלטת בית המשפט המחוזי, היא ההחלטה מושא הבקשה דגן, נקבע כי גרסאותיו הסותרות של דג'לטי בדבר מעמדו בחברה "מטילות צל כבוד על אמינותו". בית המשפט דחה את גרסתו של דג'לטי, לפיה נודע לו על פסק הדין רק בשנת 2014, וקבע כי גרסה זו היא תמוהה. בהקשר זה הפנה בית המשפט המחוזי לכך שהמבקשת היא זו שהגישה את הערעור באמצעות דג'לטי, וכי הוא מסר את כתובת מגוריו האישית ככתובת להמצאת כתבי בי-דין. בנסיבות אלו, קבע בית המשפט, באחריותו היה לעקוב אחר המשך התנהלות ההליך, לראות מה מוטל עליו להגיש ומתי. בית המשפט לא קיבל את הסבריו של דג'לטי לפיהם סבר כי מס הכנסה "החליט לרדת מהעניין", לאור כניסתה של המבקשת להליכי פירוק. לעניין זה ציין בית המשפט כי לא סביר לחשוב כי המשיב יזנח את טענותיו בתיק, ולא יעדכן בכך את המבקשת או יוציא לה שומה חדשה המקבלת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

את השגותיה. מנגד, קיבל בית המשפט את גרסתה של באת-כוח המשיב בדבר השיחה שערכה עם דג'לטי, וקבע כי עדותה היתה מהימנה. לאור האמור, קבע בית המשפט כי מערכת המשפט העמוסה לעייפה אינה יכולה לגלות סובלנות ואורך רוח כלפי התנהגות מזלזלת ומניפולטיבית מצד בעלי דין, וכי התנהלותם של דג'לטי והמבקשת אינה מצדיקה מתן הזדמנות נוספת בעניינם, על אף התוצאה הקשה מבחינתם הכרוכה בכך.

ובפסקה 15 להחלטה בברע"א, עת הוחלט כי דינה להידחות, נקבע:

על אף הנטייה הליברלית בפסיקה להחליט על ביטולו של פסק דין שניתן במעמד צד אחר, עדיין קיימים מקרים קיצוניים בהם יש להעדיף את האינטרס הציבורי של סופיות הדיון והצורך למצות את ההתדיינות על פני עניינו האישי של מבקש הביטול, אשר הביא במו ידיו למצב זה, בחוסר תום לב ותוך זלזול בוטה בכללים הדיוניים של מערכת המשפט (השוו עניין גריסרו, פסקה 11; רע"א 526/11 בשארה חאג' נ' זידאן, [פורסם בנבו] פסקה 7 (21.7.2011). המקרה שלפנינו הוא אחד ממקרים אלה.

בפסיקה שבחנה אפוא את הדברים, נמצא כי המערער בדרך התנהלותו – לגביה נכתבו הדברים החמורים שצוטטו לעיל, הוא שאחראי לתוצאת הדברים.

שנית – ונכון לשלב בו אנו מצויים – בו הסתיימו הליכים אחרים שהתנהלו בעניינו של המערער, הצגת הדברים כאילו השומות לא זכו לבחינה שיפוטית עניינית, אינה מדויקת. אסביר את הדברים: הן בפסק הדין הפלילי והן בפסק הדין שניתן לאחרונה על ידי כבוד השופט סטולר בערעור על השומות האישות שהוצאו למערער (ע"מ 12-09-14 וע"מ 18-03-23490), נשמעו בין שאר הטענות אף בנוגע להכנסות שיוחסו לחברה בשומות נשוא הדיון כאן. שתי ערכאות השיפוט, אשר דנו בעניינו של המערער במשך שנים ארוכות מאוד, לא מצאו ממש בטענותיו. בנסיבות אלה, הצגת השומות כאילו לא זכו לכל ביקורת שיפוטית עניינית, רחוקה מלהיות מדויקת.

42. התנאי השלישי – "ניתן לגבות את חוב המס":

המונח "חוב מס" מוגדר בסעיף כך – "כמשמעותו בסעיף 195א, למעט חוב מקדמות".  
עיון בסעיף 195א לפקודה מלמד כי "חוב מס" מוגדר שם כך:

"חוב מס" - כל אחד מאלה:

(1) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כנישום לגבי שנת מס מסויימת;

(2) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כמנכה לגבי תשלום פלוני ששילם לאדם אחר;



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"סוג חיוב" - כל אחד מאלה: מס, ריבית, הפרשי הצמדה.

מהגדרת המונח "סוג החיוב" נובע כי זו אינה כוללת קנסות, ולפיכך טוב עשה ב"כ המשיבה אשר הודיע כי בניגוד לגישה הראשונית שננקטה, לא ייגבו מאת המערער הקנסות שהושתו על החברה (ראו בסעיף 6 לסיכומי המשיבה).

43. התנאי הרביעי – חוב המס "לא שולם על ידי החבר":

תנאי זה מובן מאליו. הסעיף נועד לגבות חוב מס של חבר בני אדם מאת בעל תפקיד באותו החבר, ולכן לא ניתן לגבות אלא סכומים שלא שולמו ויש כמובן להימנע מגביית אותו החוב פעמיים. בהקשר זה אציין כי בשים לב לכך שהחברה מצויה בהליכי פירוק, הרי שכל סכום שהמשיבה תקבל בסופו של יום בהליכים אלה, חובה יהיה עליה לוודא כי הוא אינו מביא לגבייה עודפת מאת המערער.

44. התנאי החמישי – גביה "ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר בעת ביצוע מעשה כאמור":

המונח "בעל תפקיד" הוגדר בסעיף כך:

"בעל תפקיד" – מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה.

והגדרות נוספות שנקבעו בסעיף, קובעות:

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" - מי שהוא, לבדו או יחד עם קרובו, מחזיק לפחות בעשרים וחמישה

אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת "בעל שליטה" שבסעיף 32(9)(א).

"בעל תפקיד" עשוי אפוא לכלול מספר גורמים. ככל שמדובר בגורם מרכזי יותר בהפעלת החבר, כך לכאורה תצדק יותר הפעלת הסעיף.

המערער טען כי לא ניהל בפועל את החברה, אלא מאמצע שנת 2006 ואילך. כל שעשה לטענתו, הוא לסייע לאחיו במצוקה שזה נקלע אליה.

איני מקבל טענה זו, שכן בהכרעת הדין נקבע במפורש ושוב ושוב, כי על אף שהמערער ניסה להסוות זאת, המערער הוא שניהל בפועל את החברה. כך לדוגמה, בסוף סעיף 29 להכרעת הדין ותוך ציטוט מדברים שאמר המערער (הוא "הנאשם" שם) במהלך הדיונים – נקבע:

אין חולק כיום, על אף המפורט ברישומיהן הפורמליים והדקלרטיביים של נאשמות 3-

5, כי הנאשם ניהל את נאשמות 3-5 בתקופה הרלבנטית לכתב האישום. הנאשם עצמו

אישר זאת בעת עדותו בבית המשפט (פרוטוקול מיום 7.1.16 עמ' 262 ש' 21-23 ועמ'

276 ש' 18-21), הגם שבמקום אחר אמר כי ניהל את חברת חבובות החל מספטמבר 2004

(עמ' 279 ש' 24).

"אני לוקח על עצמי את האחריות לכך שאני הייתי מנהל של כל החברות המופיעות

בכתב האישום כלומר גיל תום טריידינג בע"מ, באבל אמפוריום סחר (1996) בע"מ,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

חבובות חנות הצעצועים שלי בע"מ, ואינפניטי בית השקעות בע"מ – זה בוודאי, אין שאלה בכלל" (7.1.16 ע' 262 מש' 21).  
וכן, "פורמאלית לא הייתי בעל מניות ולא מנהל. באופן מעשי הייתי". (7.1.16 עמ' 276 ש' 31)

ובהמשך – "לוקח אחריות. אני המנהל." (שם, ע' 277 ש' 10).

וכך גם לאחר סעיף 85 להכרעת הדין ותחת הכותרת "סיכום לעניין העבירות", נקבע לגבי החברה (היא נאשמת 3 שם) כי הוכח כי המערער היה "בעל השליטה מנהלה והרוח החיה בה".  
ובאופן דומה נכתב בסוף סעיף 107 להכרעת הדין:

**"... האחיות לדיווחי החברה חלה על מנהל החברה, משהמאשימה הוכיחה את ניהולו**

**ושליטתו המלאה של הנאשם בנאשמות 3-5, בצדק הואשם כפי שהואשם בכתב האישום".**

מי שנקבע באופן ברור כי הוא היה הרוח החיה בחברה והוא שניהל ושלט בה, נכנס להגדרת "בעל תפקיד" – לכל הפחות בהיותו "מנהל פעיל" בחבר, ובהחלט ייתכן כי ניתן לראות בו אף כמי שהחזיק בפועל בזכויות בחבר, גם אם לא כך פעל כי יירשם במרשם הפורמאלי הרלוונטי.  
לאור האמור ובשים לקביעות הברורות בעניין זה בהכרעת הדין, אני דוחה את טענות המערער כי אין לראות בו בעל תפקיד בחברה בתקופה הרלוונטית.

45. התנאים השישי והשביעי – "יש בידי פקיד השומה ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו

**של בעל התפקיד, אלא אם כן הוכיח אותו בעל תפקיד שהוא נקט את כל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה":**

יש בעיני חשיבות מרכזית לתנאים אלה, שכן בהם ממוקדת ההצדקה לגביית חוב מס של חבר בני אדם, מאותו בעל תפקיד.

בהתאם להוראות אלה, על פקיד השומה להוכיח כי העבירות נעשו בידיעתו של בעל התפקיד. אם פקיד השומה הוכיח כאמור, הנטל עובר אל בעל התפקיד להוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת ביצוע המעשים – עבירות המס לפי סעיף 220 לפקודה אשר בגינן הוצאו השומות. במקרה שלנו כאן, יש פסק דין פלילי חלוט בו נקבע כי המערער והחברה פעלו באופן מודע ומכוון, תוך שימוש במרמה, ערמה ותחבולה להעלמת המס. החברה והמערער הורשעו יחד בביצוע העבירות לפי סעיף 220 לפקודה – המעשים הניצבים ברקע השומות שיצאו לחברה.

אין המדובר אפוא רק בידיעה של המערער על ביצוע המעשים או באי נקיטה של אמצעי מניעה מצדו להבטחה כי מעשים אלה לא יעשו, אלא בפעולות שנקבע כי הוא עצמו זה שביצע. ברור אם כן כי אף תנאים אלה שנקבעו בסעיף, מתקיימים בעניינו של המערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

46. מהאמור עד כה עולה כי באופן ברור ומובהק, התנאים הקבועים בסעיף 119א(ג) מתקיימים בעניינו של המערער.

טענת התיישנות שהועלתה באופן מגומגם במסגרת סיכומי התגובה ביחס לשומת 2006:

47. המערער העלה שוב ושוב טענת שיהוי – אליה אתייחס בהמשך. אולם המערער לא העלה טענת התיישנות, לא בהודעת הערר (ראו שם בסעיף 4), לא בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ולא בדיוני קדמי המשפט שהתקיימו ואפילו לא בסיכומיו (ראו סעיף 21 לסיכומי המשיב, אשר לא הוכחו על ידי המערער).

48. טענת התיישנות נשמעה מפי המערער רק בסעיף 15 לסיכומי התגובה שהגיש, ובייחס לשומת 2006 בלבד. גם במועד מאוחר זה, הדברים נוסחו בקיצור ובאופן שאינו בהיר – כדלקמן: "באשר לשנת 2006 – חלה בה התיישנות (מיום 1.1.2011). השומה הוצאה ביום 29.12.2010. אולם היא לא נמסרה במועד. לכן חלה התיישנות".

מדובר בטיעון שאינו ברור די הצורך (ובסגנון דומה לזה, כפי שיעלה עוד בהמשך, נקט המערער אף בהקשרים אחרים, וכנראה ידע מדוע).

49. בהתאם לסעיף 2 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק ההתיישנות"), יש להעלות טענת התיישנות בהזדמנות הראשונה. המערער לא נהג כך, ודי בכך כדי להסיר טענה זו מעל הפרק.

50. על אף האמור ומעבר לנדרש, אבהיר להלן בתמציתיות, מדוע אין ממש בטענות התיישנות לגבי כל השומות נשוא ערעור זה:

ביחס לשומות השנים 2003-2005 – לא הועלתה כאמור כל טענת התיישנות. מעבר לכך, בעניין של שומות אלה ניתן פסק דין בתאריך 26.6.11, ובהתאם להוראות 21 לחוק ההתיישנות יש 25 שנה לביצועו – מועד שכמובן טרם חלף.

לגבי שומת 2006 – שומה זו יצאה ביום 29.10.10, ותקופת ההתיישנות היא לכאורה 7 שנים – וזו אכן חלפה לפני שהוצאו השומות למערער (שעניין כזכור גביית חוב המס של החברה). אלא שהמשיבה טענה בצדק כי פעולות גבייה שאין חולק כי ניסתה במהלך השנים (כגון ב-2014 ו-2018) לבצע בעניינה של החברה, מאפסות את תקופת ההתיישנות [ראו טענות המשיבה בסעיפים 21 ו-23 לסיכומי המשיבה ואשר לא הוכחו על ידי המערער בסיכומי התגובה שהגיש; בהקשר זה, ראו ע"מ 8832/12 עירית חיפה נ' יצחק סלומון בע"מ (15.4.15) (להלן: "עניין סלומון"), בפסקה 21 לחות דעתו של כבוד הנשיא (בדימ') א' גרוניס].

עוד ציינה בצדק המשיבה, כי כפי שנקבע בסעיפים 7 ו-8 לחוק ההתיישנות, חלה השהייה בתקופת ההתיישנות כאשר הנתבע מטעה את התובע, ובכלל זה - "לרבות בדרך של אי-גילוי ביודעין של עובדה מהעובדות המהוות את עילת התובענה" (סעיף 7, שם), או כאשר "נעלמו מן התובע העובדות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא היו תלויות בו ושאף בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן" (סעיף 8, שם). לאור זאת, עד מועד הגשת כתב האישום, מועד בו התגבשה אצל המשיבה ההכרה בעובדות הנדרשות, לא החל מרוץ ההתיישנות. בחודש אוגוסט 2012 הוגש כתב האישום, והדרישה לפי סעיף 119א(ג) נשלחה בחודש אפריל 2019 – כך שטרם חלפו 7 שנים מאותו מועד. לאור ההסתרה והמרמה בה נקט המערער, כפי שנקבע בהכרעת הדין וכפי שעוד יצוטט ממנו בהמשך, הרי שאין מקום לטענת ההתיישנות – בין אם זו תיבחן בעניינה של החברה ובין אם זו תיבחן בענייניו של המערער(ושוב, אני נמנע מלהאריך בכך נוכח זה שהמערער לא העלה טענות של ממש בעניין – כאמור לעיל).

51. אלא שאף אם אין מקום לטענת התיישנות - ולכן ככל הנראה זו לא הועלתה על ידי המערער כנדרש, יש מקום להידרש לטענת השיהוי שהעלה המערער.

### טענת השיהוי

52. המערער טוען כי ההחלטה שבמוקד ערעור זה - לחייבו במס החל על החברה, התקבלה בשיהוי ניכר. לדברי המערער, המשיבה יכלה להחליט כאמור לכל המאוחר כבר במועד הגשת כתב האישום בחודש אוגוסט שנת 2012, ולכן ההמתנה עד לחודש אפריל שנת 2019 – משקפת שיהוי ניכר. המערער טוען כי שיהוי זה פגע ביכולתו להתגונן, ולכן ולו רק מטעם זה - דין הערעור להתקבל.

53. אכן, מדובר בפרק זמן ניכר בו המתין המשיב. אודה כי מלכתחילה, שיהוי זה הטריד אותי – ודאי כאשר לוקחים בחשבון את שנות המס בהן מדובר, אלא שלאחר בחינת התמונה הכללית כפי שזו עולה מההליכים השונים שהתנהלו בבתי המשפט כנגד המערער, אני סבור כי אף דין טענה זו להידחות.

54. כפי שצינו מותבים שונים שדנו בפרשייה על גלגוליה בערכאות השונות, המערער נקט בדרך של העלאת טענות סותרות, תוך שימוש במרמה וכזב. כמצוטט לעיל, כך קבע כבוד השופט סטולר בערעור הראשון שנשמע לפניו ביחס לשומות 2003-2005 (ע"מ 11-01-43570), כך קבע כבוד השופט נ' סולברג בברע"א שדחה (ברע"א 1838/16), כך נקבע בפסק הדין הפלילי וכך שב וקבע כבוד השופט סטולר בערעורים בעניין השומות האישיות שהוצאו לו ושהגיש המערער (ע"מ 414-09-12 וע"מ 18-03-23490 – ראו שם בפסקאות 122 – 131). אמנע מלהאריך ולצטט את הדברים, ואסתפק בהפניה לאלה שכבר צוטטו לעיל, בהפניות הנ"ל, ובציטוט פסקה אחת מתוך סעיף 99 בהכרעת הדין – שם נקבע מתוך התייחסות לטענת השיהוי שהעלה שם המערער - כדלקמן:

התנהלותו המניפולטיבית של הנאשם במהלך החקירה והביקורת, גרסאותיו אשר

התבררו כשיקריות במהלך המשפט תרמו לא מעט למורכבותה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

כפי שהתברר במהלך ניהול המשפט ופורט בהכרעת הדין, הוכח כי הנאשם נקט בטקטיקה של הסתרה, מניפולציה ומתן תשובות סותרות ושקריות בחקירותיו לגורמים השונים ובנושאים השונים. כל זאת, כשעבירות בהן עוסקת הכרעת דין זו, בבסיסן מרמה והסתרה, והן עבירות מתוחכמות שחקירתן מורכבת ומורכבות זו התעצמה נוכח ההסברים שהתקבלו במהלך החקירה מהנאשם.

המשיבה טוענת כי אין לראות בה כמי שהשתתחה, אלא כמי שבחרה באופן מושכל לנהל קודם את ההליך הפלילי – במסגרתו תיקבע הגרסה הנכונה, ורק לאחר מכן – לאחר שיוסרו הספקות שיצר במרמה המערער - לפנות להליך הגביה החריג שנקבע בסעיף 119א(ג) לפקודה. הפניה להליך הגביה האזרחי (באפריל 2019) נעשתה בסמיכות זמנים רבה למועד בו נדחה הערעור בהליך הפלילי (שם הציג הרכב הערעור את המתווה שהוצע על-ידיו ובמסגרתו יידחה הערעור על הכרעת הדין – ביום 13.3.19 ופסק הדין ניתן ביום 13.5.19).

55. היסודות הנדרשים להוכחה בסעיף 119א(ג), אכן הוכחו במסגרת ההליך הפלילי. כידוע, ניתן לנהל הליך אזרחי במקביל להליך פלילי, אולם בנסיבות מהסוג שהלכו והתבררו במקרה דנן וכמתואר לעיל בדברים שצוטטו ושלהם היו תמימי דעים מותבים שונים שעסקו בפרשיה על גלגוליה השונים, אין בידי לשלול כי היה זה מן התבונה לנהוג כפי שנהגה המשיבה אשר המתינה לתוצאות ההליך הפלילי. לאור זאת, אין בנסיבות אלה להם האחראי המלא והבלעדי הוא המערער – משום שיהוי, וודאי לא שיהוי מהסוג המצדיק את קבלת הערעור.

ובמילים אחרות: המשיבה נטלה על עצמה סיכון בהמתנתה. המתנה נוספת עלולה הייתה ליצור טענת התיישנות (ביחס לשומת 2006 לכל הפחות ואולי אף מעבר), ואם תוצאת ההליכים הייתה פחות חמורה ונוקבת – יכול ואף טענת שיהוי הייתה נשמעת. אלא שבדיעבד, ברור כי לא כך היה. בנסיבות אלה מתברר כי היה כנראה מן התבונה להמתין לתוצאות הסופיות של ההליך הפלילי. לאור זאת, שיהוי המצדיק קבלת הערעור, אינו סבור כי יש כאן.

56. המערער טוען כי שיהוי בו נקט המשיב, גרם לפגיעה חמורה ביכולתו להתגונן. אם היינו בוחנים רק את ציר הזמן והשנים שחלפו, בהחלט ייתכן כי היה בטענה זו ממש, אלא שלא כך בנסיבות הספציפיות כאן. הטעם לכך פשוט: מאז שנת 2012 עת החל ההליך הפלילי ואף הוגש ערעור המס במסגרת ע"מ 414-09-12, המערער למעשה נדרש להציג ראיות ביחס לעניינים הנוגעים לאותה פרשיה (ופרשיות נוספות נלוות). אותן שנות מס ואותן הכנסות שבמרמה, ערמה ותחבולה לא דווחו – הניצבות במוקד השומה כאן, כלולות בעניינים שנדונו בהליך הפלילי וכן בערעורי המס שניהל המערער בפני כבוד השופט סטולר. אין המדובר אפוא במי שלפתע ורק כעבור שנים ארוכות נדרש להציג ראיות, אלא במי שבמשך כל השנים הללו ניתנו לו הזדמנויות להציג את ראיותיו – ומסקנת בתי המשפט הייתה כי אין בראיות אלה ממש וכי טענות המשיבה נכונות, תוך שהמערער והחברה







## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-09-912 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מורשעים בעבירות חמורות ביחס להכנסות אלה. בנסיבות מיוחדות אלה, איני סבור כי הגנתו של המערער נפגעה באופן המצדיק את קבלת הערעור (מה גם שבערעור זה כלל לא נשמעו ראיות, אלא הממצאים שנקבעו בהליך הפלילי החלוט בעניינם של המערער ושל החברה – סיפקו את המצע העובדתי הנדרש).

57. זאת ועוד. דוקטורינת שיהוי מבוססת על שיקולי צדק, ואלה מאזנים בין האינטרסים השונים שיש מקום לשקול. כפי שקבעה כבוד השופטת ד' ברק-ארז בחוות-דעתה בעניין סלומון, בפסקה 24, ביחס לדוקטורינת השיהוי:

**גישה של שיהוי עשויה להביא בחשבון הן את התרשלותה של הרשות והן את מידת האשם של הנישום, לפחות באותם מצבים שבהם התחמק באופן מודע מתשלום, וכן את הנזק שנגרם לציבור.**

בנסיבות שתוארו לעיל, איני סבור כי המשיבה התרשלה. ומנגד וכמפורט לעיל – ישנה מידה רבה של אשם הרובצת לפתחו של המערער. אם נשקלל לכל זה אף את גובה הנזק שנגרם לציבור, בדמות המס הגבוה שלא שולם, הרי שדין טענת השיהוי להידחות.

כפי שנקבע בהכרעת הדין בתיק הפלילי, המערער אחראי להעלמת מס בסכום של כ- 17 מיליון ₪ תוך שימוש של המערער בחברה. אלה הם נסיבות חמורות, אשר האיזון הראוי מחייב כי המערער יישא בתוצאות מעשיו ולא יתאפשר לו לגלגלם על כתפי הקופה הציבורית.

ראוי כי מי שפועל באמצעות חברה בע"מ, תוך מעשי מרמה, ערמה ותחבולה שמטרתם העלמת מס, ידע כי כאשר יוכח כי כך נעשה ובהתאם לקריטריונים שנקבעו בסעיפי החוק שנועדו לשם כך, מסך ההתאגדות לא ישמש עבורו כהגנה מלשלם מס בגין הרווחים עליהם נמנע מלדווח. סעיף 119א(ג) לפקודה חל גם בנסיבות פחות חמורות מאלה שהתבררו כאן. בנסיבות כאן, בהן לא רק שהמערער לא עשה דבר כדי למנוע את העלמת המס אלא שהוא עצמו היה זה שאחראי לכך, איני סבור כי יש מקום לנקוט בגישה מקלה כפי שמבקש המערער.

### התייחסות לטענות נוספות שהעלה המערער

58. בניגוד לטענת המערער, הממצאים והמסקנות של הכרעת הדין עליהם התבסס המשיב, הם לב ליבה של ההכרעה ולא אמירות בשוליים כפי שמנסה המערער להציגם. לפיכך ובהתאם לסעיף 42א לפקודת הראיות, יש להסתמך על ממצאים אלה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

59. המערער טוען כי המשיבה נוקטת כלפיו בגישה סותרת: בהליך הנוכחי היא טוענת כי היה בעל תפקיד בחברה, ואילו במסגרת ע"מ 43570-01-11 בעקבות התנגדות המשיבה נדחתה בקשתו לעיון בחומרים המצויים בערעור שהגישה החברה – וזאת בטענה כי הוא אינו מוסמך לפעול בעניינה. על-פניו יש כאן אכן סתירה, אלא שהמערער מתעלם מכך שהגורם לסתירה זו - זה הוא עצמו. כפי שקבעו בתי המשפט שדנו בעניינו של אותו ערעור וברע"א שהוגשה בעקבותיו, במסגרת ערעור אחר שהגיש באותה העת המערער - ע"מ 414-09-12 – טען הוא כי לא ניהל את החברה. בתי המשפט קבעו – כפי שכבר צוטט לעיל - כי מדובר בטיעונים סותרים שנטענו בחוסר תום לב, ואל למערער להפנות אפוא אצבע מאשימה בעניין זה כלפי המשיבה.

60. המערער טוען כי במסגרת הערעור שהגיש (יחד עם החברה ואחרים) על פסק הדין בתיק הפלילי, ע"פ 45015-06-17, נקבעו הקלות, מהן לדעתו יש להסיק כי עמדת ערכאת הערעור הייתה שונה באופן משמעותי מזו של בית משפט קמא – ולכן אין להסתמך על קביעותיו של בית משפט קמא בהכרעת הדין. ההקלות הן כדלקמן:

א. הקלה משמעותית בגזר הדין.

ב. קביעה כי על חשבון חיוביו האזרחיים למשיבה, יפקיד המערער סך של 300,000 ₪ בלבד. מנתון זה מבקש המערער ללמוד כי ערכאת הערעור סברה כי זה לערך גובה המס שעליו לשלם.

אין בידי לקבל טענות אלה. בפסק הדין של ערכאת הערעור נקבע במפורש כי "המערערים חוזרים בהם מהערעור לעניין הכרעת הדין והיא תישאר בעינה" – ולכן אין מקום להיסקים מרחיקי לכת אלה שמציע המערער.

מעבר לכך, טענות המערער סותרות את הסכמתו במסגרת קדם המשפט שנערך, כי יש להחיל בעניינו את סעיף 42 לפקודת הראיות.

למעלה מהנדרש אעיר אף ביחס לשתי ההקלות שציין המערער – כדלקמן:

א. ערכאת הערעור השיתה על המערער עונש מאסר בן 70 חודשים, בגין שני תיקים: "התיק הפלילי" שעמד במוקד הערעור, וכן תיק 13742-04-11. המערער לא טרח להציג לפניו את תמונת הדברים ביחס לשני התיקים, כך שאיני יכול להעריך האם ערכאת הערעור נקטה כלפיו בהקלה משמעותית כל עיקר. חזקה על המערער כי אם הנתונים היו דרמטיים וחד משמעיים, הוא היה טורח להציגם.

ב. סכום ההכנסות בהן עסק התיק הפלילי בעניינו של המערער, מסתכם לעשרות מיליוני ₪. המערער לא הציג ולו ראשית ראייה למסקנה מרחיקת הלכת שהוא מבקש להסיק, כאילו ערכאת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- הערעור סברה כי יש בהפקדת 300,000 ₪ כדי לכסות את כל חובותיו למשיבה במישור האזרחי. מדובר בטענה בעלמא שאין בה ממש.
61. המערער טוען כי לא נטל כספים לכיסו, ולכן אין זה מוצדק להשית עליו את חוב המס של החברה. אני מקבל טעונו זה. מעבר לכך שסעיף 119א(ג2) לפקודה אינו קובע קריטריון שכזה בין תנאיו, הרי שבמקרה כאן – טענת המערער היא טענה בעלמא שאינה תואמת את התמונה שעלתה מהתיק הפלילי. המערער והחברה הורשעו יחד בהשמטת הכנסות בסך העולה על 17 מיליון ₪ (אישום שני בכתב האישום המתוקן, וב- "סיכום לעניין העבירות" הבא לאחר פסקה 85 להכרעת הדין). המשיב ציין כי טענת המערער כי לא משך כספים לכיסו, היא טענה בעלמא, לה לא סיפק הוא כל ראיה. המערער לא סיפק הסבר או ראיה באשר לשימוש שנעשה בכספים שהופקדו בחשבון החברה ושלדברי המשיב נמשכו משם.
- אני מקבל את טענות המערער. לאור ההרשעה החמורה – יחד של המערער והחברה באי דיווח על הכנסות בהיקף כה גדול ותוך שימוש במרמה לשם כך, זהו לטעמי מקרה מובהק בו ראוי לעשות שימוש בהליך הגביה בו נקטה המשיבה.
62. המערער טוען, מבלי שיציג לכך כל ראיה שהיא, כי אחיו (יהושע דז'לדטי) וגיסתו (רונית דז'לדטי), חויבו כבר בתשלום מס בגין אותן ההכנסות הנדונות בערעור כאן. המשיב הכחיש טענה זו מכל וכל. חזקה כי אם היה ממש בדברים, המערער שמודע כי טענתו מוכחשת על ידי המשיב, היה טורח להפנות למקום בו הושת חיוב כאמור. מדובר אפוא שוב באותו סגנון שעלה שוב ושוב בסיכומי המערער – טענות בעלמא, להן לא מוצג בסיס כלשהו ושכל פועלן הוא לסרבל ולזרות חול בעיני בית המשפט, ולכן דינן להידחות.
63. בסעיף 74 לסיכומיו טוען המערער כי המשיבה כבר גבתה ממנו או מלקוחות החברה, יותר ממיליון ₪. מדובר בטענה שהועלתה לראשונה בסיכומים ושלא הוצגו לה כל ראיות של ממש. נוסף על הודעת הערעור שם לא הוזכרה מחלוקת בעניין זה, לרשות המערער הועמדו כמה קדמי משפט שנערכו, ואם הוא סבר כי נדרשת התערבות שיפוטית בעניין כלשהו שבמחלוקת, היה עליו להעלות את הדברים ולהציג בעניינים אלה ראיות כנדרש (ולא טענות בעלמא במסגרת הסיכומים).
- מעבר לנדרש אציין את הברור מאליו: אל למשיבה לגבות מהמערער סכומים בגין חובות המס של החברה, אותם כבר גבתה המשיבה ממקור אחר או שהיא תגבה במסגרת הליך הפירוק. לצד קביעה ברורה זו, על מנת למנוע כל אי הבנה, אני מוצא לנכון לציין כי אין בקביעה זו כדי לעכב הליכי גביה הנובעים מפסק דין זה וביחס לכל הסכום שנפסק. ושוב מעבר לנדרש אוסיף ואומר כי כמו כל גורם אחר נגדו מופעלים הליכי גביה ומבלי לעכבם, המערער יהיה כמובן רשאי לדרוש בעתיד מהמשיבה כל מידע שימצא לנכון, ולוודא כי לא נגבה ממנו בסופו של יום יותר מהנדרש.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 912-09-20 דזלדטי נ' רשות המסים-פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

64. כפי שנכתב כבר לעיל ומהטעמים שצוינו, המשיבה הודיעה כי היא עומדת על דרישת תשלום מאת המערער בסכום נמוך מזה שדרשה מלכתחילה. בסעיף 44 לסיכומי המשיבה הועמד סכום זה על סך 9,632,964 ₪ (נכון ליום 9.2.21). מעבר לטענות בעלמא אשר כאמור נדחו, בסיכומי התגובה לא חלק המערער על הסכום האמור ולא הציע סכום חלופי שהוא לטענתו הסכום הנכון. לאור זאת, סכום החוב יועמד על הסך הנ"ל (נכון לאותו תאריך).

### סוף דבר

65. הערעור נדחה.

66. המערער יישא בהוצאות המשיבה בסך של 30,000 ₪. סכום זה נקבע על הצד הנמוך מעט, וזאת בשים לב לכך שלא התקיים דיון שמיעת ראיות. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ו' אלול תשפ"ב, 02 ספטמבר 2022, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט

