

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 פברואר 2021

ע"מ 36932-01-17 א. שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 36860-01-17 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררים

1. א. שירי יהלומים 2001 בע"מ
2. שירי אליאס

ע"י ב"כ עוה"ד עידו קוסובר ורחלי גזית

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

כתבי עת:

רפעת עזאם, "פרשנות דיני המיסים: מס-אמת וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון", משפט ועסקים, יח (דצמבר 2014) 401

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 2(4), 3(ט), 17, 130(יא)(1)(א), 130(יא)(1)(ג), 152(ב), 220(4)

פקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971: סע' 42א

מיני-רציו:

* המשיב – פקיד השומה, אינו רשאי לדרוש מס על חשבוניות פיקטיביות. שכן, לא ניתן לדבר בשני קולות – לטעון כי מדובר בעסקאות בדויות ולחייב במס כאילו מדובר בעסקאות אמיתיות.

* מסים – מס ערך מוסף – חשבוניות

* מסים – מס ערך מוסף – נטל ההוכחה

* מסים – מס ערך מוסף – ניכוי מס תשומות

.

המעוררים שעסקו בזמנים הרלוונטיים במסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן, הגישו ערעור מאוחד על שומות מס הכנסה. לטענת המערערים, למרות שהם הודו והורשעו בהליך הפלילי בהתחמקות מתשלום מס, הם טוענים כי כל החשבוניות, מושא השומה, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות ולכן ניכוי ההוצאות על בסיסן היה מוצדק. עוד הוסיפו המערערים כי פקיד השומה מנסה לאחוז את החבל משני קצותיו: מצד אחד, הוא טוען כי חשבוניות הרכישה הן פיקטיביות ואין לנכות

הוצאות על בסיסן, אולם מצד שני, הוא מסרב לגרוע מהשומה הכנסות שנוקפו על פי חשבוניות המכירה, שאמורות אף הן להיות פיקטיביות, לפי שיטתו.

בית המשפט דחה את הערעורים ברובם ופסק כלהלן:

לא ניתן לקבל, את טענת המערערים, כי הם לא התחמקו מתשלום מס באמצעות חשבוניות אלו, ושהן משקפות עסקאות אמיתיות, לו רק לאור העובדה שהם הורשעו בשימוש בחשבוניות שבקלסר האדום (חשבוניות כוזבות) במטרה להתחמק מתשלום מס, מאחר ומדובר בממצא בפסק דין חלוט שהרשיע את המערערים בעבירות מס ולכן מהווה ראיה לכאורה בהליך זה.

פקיד שומה אינו יכול לדבר בשני קולות, תחילה לטעון כי עסקאות המכירה הן בדויות ולחייב את המערער בתשלום מס בגין עמלות שקיבל במסגרתן ולאחר מכן לטעון כי מדובר בעסקאות אמיתיות שיש להתחשב בהכנסות שהופקו במסגרתן. קשה לקבל, כי כל עסקאות הרכישה שבשומה לא צלחו את בדיקת הנאותות של המשיב, ולכן נכנסו לשומה במסגרת תיאום ההוצאות, ואילו עסקאות המכירה שנבדקו, צלחו את בדיקות המשיב ולא נגרעו מהשומה.

המשיב טוען כי גם מבחינת המהות הכלכלית יש הצדקה למיסוי ההכנסות כפי שדווחו על ידי המערערים, שכן חזקה כי המזומנים שהועברו בתמורה לקבלת שיק חנ"י הופקו מהכנסות לא מדווחות של המערערים. לאור זאת, המשיב טוען, כי במהות הכלכלית, מאחורי החשבוניות שהפיקו המערערים ישנן הכנסות אמיתיות. לא ניתן לקבל טענה זו של המשיב. כפועל יוצא יש לגרוע מהשומה את ההכנסות שדווחו על ידי המערערות בגין מכירת יהלומים.

פסק דין

רקע רלוונטי והשתלשלות העניינים

1. בפניי ערעור מאוחד על שומות מס הכנסה שהוצאו לשנים 2009 – 2011. המערער בע"מ 36860-01-17, מר אליאס שירי (להלן: "המערער"), הוא הבעלים של המערערת בע"מ 36932-01-17, חברת א. שירי יהלומים (2001) בע"מ (להלן: "החברה" או "המערערת"; ויחד: "המערערים"). המערערים עסקו בזמנים הרלוונטיים במסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן (להלן: "הבורסה ליהלומים").

2. בשנים הרלוונטיות לערעור, 2009 – 2011, פעל בתחומי הבורסה ליהלומים עסק בלתי חוקי למתן שירותי מטבע שכונה "הבנק המחתרתי". במהלך שנת 2012 נפתחה חקירה גלויה בפרשת "הבנק המחתרתי".

3. בתמצית, הפרשה עוסקת בפעילות בנקאית לא פורמלית שבוצעה משך עשרות שנים בבורסה ליהלומים בידי מר מנחם מגן (להלן: "מנחם מגן") ומר דורון אלעד, בשיתוף עם מר מאיר אוחנה.

על מנת להבין את הפעילות בענף היהלומים, יש להבהיר תחילה כמה מונחים מקצועיים בהקשר לפעילות זו (כתב אישום מתוקן, סעיף 4, נספח א' לתצהיר המשיב):

חשבון חנ"י – חשבון נקוב יהלומים, המשמש את מי שעוסק בסחר ביהלומים בלבד. החשבון מתנהל בדולרים ונהנה מהטבות בנקאיות שונות.

שיק חנ"י – שיק המשודך על חשבון חנ"י ונקוב בערכים דולריים. שיקים חנ"י משמשים לתשלומים הנובעים ממסחר ביהלומים.

פתק קניה – פתק הניתן במסגרת מסחר ביהלומים המהווה התחייבות לשלם. בפתק הקניה מצוין, בין היתר, שם עושה הפתק, סכום החוב ומועד הפירעון.

4. על פי הודאתו של מנחם מגן (נימוקי השומה, סעיפים 3-5), כך פעל ממגנון הבנק המחתרתי:

חברות יהלומים, שהיו לקוחות של הבנק המחתרתי, נתנו למפעילי הבנק שיק חנ"י שלהם, כביכול רכשו מהם יהלום, ובתמורה קיבלו מהם חשבוניות על סכום השיק וכן כסף מזומן בניכוי עמלה בשיעור של 2.25%.

באמצעות אופרציה זו, חברת היהלומים ניכתה הוצאה כביכול בגין קניית יהלום, שיק חנ"י נפדה ויצא כסף מחשבון הבנק של החברה והמזומן שהתקבל לא נכנס לקופת החברה אלא הגיע לידי בעל המניות בחברה. בתמורה לכך, שולמה עמלה בשיעור הנ"ל למפעילי הבנק המחתרתי;

מן העבר השני, יהלומנים עסקו לא רק ברכישה של חשבוניות מהבנק המחתרתי אלא גם בהפצה של חשבוניות לבנק המחתרתי: בעל מניות בחברת יהלומים היה מעביר לבנק המחתרתי מזומן שנצבר אצלו ("הון שחור") ביחד עם חשבונית, היה רושם בחברה שבבעלותו הכנסה ממכירה של יהלום, למרות שהעביר מזומן ולא יהלום, וכנגד זה קיבלה החברה שבבעלותו שיק חנ"י לחשבון הבנק שלה. במקביל, שולמה לבעל המניות עמלה בשיעור של 2% בגין הפצת החשבונית (פירוט נוסף ראו בהחלטתי מתאריך 20.6.2019, במסגרת ההליך שבכותרת).

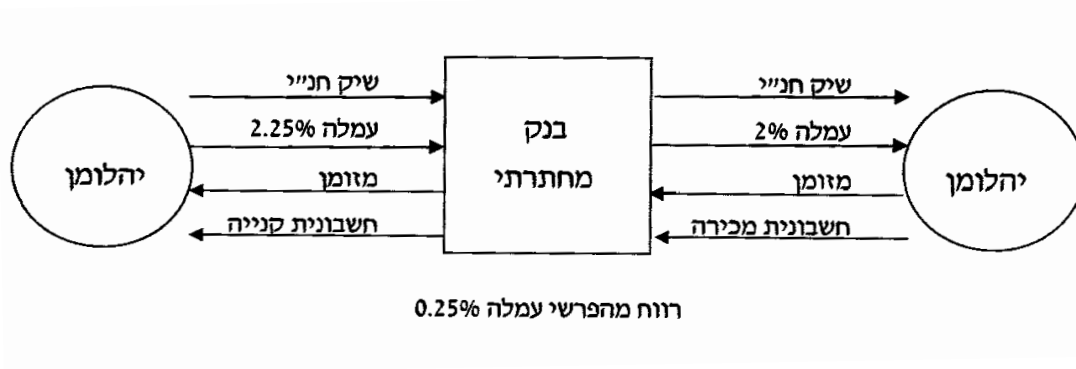
מנחם מגן הסביר לגורמי החקירה כיצד פעל המנגנון של הבנק המחתרתי במסגרת הודעתו מתאריך 10.1.2012 (ש' 81-85):

"אני עכשיו מסביר בפשטות מדוע יהלומנים צריכים את המנגנון של השיקים 'חנ"י' – לדוגמא: כשיהלומן בונה בית והוא משלם לבעלי מקצוע הרבה כסף בשחור, אז הוא צריך כסף מזומן. אותו יהלומן נותן לי שיק חנ"י, אני בתמורה נותן לו מזומן. בצד הנגדי – אני מחפש יהלומן שצריך שיק חנ"י באותו הסכום על מנת לאזן את החשבון שלו".

ובהמשך חקירתו מאותו יום, אמר מנחם מגן את הדברים הבאים:

"...אתם שאלתם אותי ואני עונה באופן חד משמעי – אני מעולם לא ראיתי שום יהלום ואפילו יהלום אחד בכל הפעילות שלי מול מאיר אוחנה. כל השיקים חנ"י שאני סיפקתי לידי של מאיר אוחנה בשלוש השנים האחרונות מעולם לא קיבלתי תמורתם יהלומים וכל החשבוניות שנתתי ליהלומנים אחרים בבורסה גם הם לא קיבלו יהלומים. כל האופרציה הזו כוללת ניירות בלבד שבאות כדי לכסות על העברות כספים בין הארץ לחו"ל והכל כדי להתחמק מדיווח לרשויות המס..."

5. להבהרת התמונה, ראו התרשים שלהלן שהועתק מתוך ההודעה המפרשת את נימוקי השומה בתיק המערער:



6. במסגרת החקירה, נתפס ברשותו של מנחם מגן קלסר אדום שבו תועדה פעילות הבנק המחתרתי (להלן: "הקלסר האדום").

בקלסר האדום תועדו עסקאות של כ- 1,600 יהלומנים, שבוצעו באמצעות הבנק המחתרתי. דא עקא, שבקלסר האדום נמצא תיעוד לפעילות של מספר חודשים בלבד, במחצית השנייה של שנת 2011 (ככל הנראה משום שמפעילי הבנק המחתרתי דאגו להשמיד את התיעוד מתקופות קודמות, כדי שלא יהיו בנמצא רישומים המתעדים את פעילותם).

בין שלל השמות שבקלסר האדום, הופיעו גם שמותיהם של המערערים כמי שקיבלו מהבנק המחתרתי 6 חשבוניות רכישה בהיקף של 115,269 דולר (להלן: "חשבוניות הרכישה לפי הקלסר האדום"), וכן כמי שסיפקו 11 חשבוניות מכירה בהיקף של 539,414 דולר (להלן: "חשבוניות המכירה לפי הקלסר האדום").

7. משטרת ישראל פתחה בחקירות כנגד כ-30 יהלומנים וחברות שעסקו במסחר ביהלומים, וביניהם גם המערערים. כחלק מהחקירה שהתנהלה נערך חיפוש במשרדי המערערים ובמסגרתו נתפסו יומנים אישיים של המערער שבהם פורטו

עסקאות קנייה ומכירה שנערכו בשנות המס הרלוונטיות לערעור (2009-2011) (להלן: "**היומנים האישיים**").

8. ליד חלק מהעסקאות שפורטו ביומנים האישיים הופיעה האות "מ".

בדיקה שערך המשיב העלתה, כי עסקאות המערערים שהופיעו בקלסר האדום, הופיעו גם ביומנים האישיים כאשר לצדם סומנה האות "מ". זאת, לצד עסקאות נוספות שנרשמו ביומנים האישיים באות "מ", שלגביהן לא היה מידע בקלסר האדום שכן רישומיו הוגבלו למחצית השנייה של שנת 2011.

המשיב סבר כי האות "מ" מסמלת את שמו של "מנחם מגן" ולכן סבר כי עסקאות שסומנו ביומנים האישיים באות "מ" הן עסקאות פיקטיביות, בדומה לאלו שהופיעו ברישומי הקלסר האדום.

כפועל יוצא מכך, קבע המשיב, כי גם לגבי התקופות שלגביהן לא היה מידע מתוך הקלסר האדום, יש לראות בחשבוניות בגין עסקאות הרכישה שסומנו ביומנים האישיים באות "מ" כמייצגות עסקאות פיקטיביות (להלן: "**החשבוניות המסומנות ביומנים האישיים**") וביחד עם "**חשבוניות הרכישה לפי הקלסר האדום**" יכוננו להן "**חשבוניות הרכישה**").

9. במהלך שנת 2016 הוגש כתב אישום כנגד המערערים והצדדים הגיעו להסדר טיעון (נספח א' לתצהיר המשיב).

במסגרת הסדר הטיעון, הודו המערערים, בין היתר, בקבלת חשבוניות כוזבות בסך של 115,269 דולר (440,442 ש"ח), כאשר בפועל לא בוצעו עסקות יהלומים עם מוציאי החשבוניות הכוזבות אלא עם יהלומנים אחרים וזאת בכוונה להתחמק מתשלום מס. כן הודו המערערים בהוצאת חשבוניות כוזבות בסך של 539,414 דולר (2,061,101 ש"ח), כאשר בפועל לא בוצעו עסקות יהלומים עם מקבלי החשבוניות הכוזבות, אלא עם יהלומנים אחרים וזאת בכוונה לעזור לאחרים להתחמק מתשלום מס (**ת"פ (שלום ת"א) 17251-08-16 פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' שירי** [פורסם בנבו] (12.9.2019)).

10. נוסף על כך, המערערים הורשעו, על פי הודאתם, בהוצאת תלושי שכר כוזבים עבור 9 עובדי הבנק המחתרתי, וזאת על מנת להגדיל את הוצאותיה של המערערת ובכך להפחית את הכנסתה החייבת במס, וכן על מנת לסייע למנחם מגן ולדורון אלעד להסתיר את פועלם מרשויות המס ולאפשר את הפעלתו של הבנק המחתרתי.

11. השומות מושא הערעורים:

במקביל לניהול ההליך הפלילי, קבע המשיב בצווים את שומות המס של המערערים מכוח [סעיף 152\(ב\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן: "**פקודת מס הכנסה**" או "**הפקודה**"):

במסגרת השומה שהוצאה למערער, לא הותרו לה בניכוי הוצאות על בסיס 6 חשבוניות הרכישה שהופיעו בקלסר האדום וכן לא הותר לה ניכוי של 53 חשבוניות מתוך כלל החשבוניות שסומנו באות "מ" ביומנים האישיים (סך של 1,709,882 ש"ח בשנת 2009, סך של 1,477,332 ש"ח בשנת 2010 וסך של 1,956,142 ש"ח בשנת 2011). בהמשך לכך קבע המשיב בשומת המערער, כי יש לראות במזומנים שהגיעו לידי, כתוצאה מהאופרציה של רישום ההוצאות, באמצעות הוצאת שיק חנ"י מחשבון המערער, כהכנסה מדיבידנד החייבת במס בידו (סך של 1,477,332 ש"ח בשנת 2010 וסך של 1,956,142 ש"ח בשנת 2011).

בשומת המערער נכללו גם הכנסות מדווחות בגין 18 עסקאות של מכירת יהלומים שביצעה המערער בשנים 2010 – 2011 (11 חשבוניות מכירה שהופיעו בקלסר האדום בסך של 539,414 דולר ועוד 7 עסקאות מכירה לפי היומנים האישיים, ובסה"כ 598,227 דולר לשנים 2010-2011). לגבי עסקאות אלו טען המשיב כי הוא מקבל את הדיווח של המערערים על אודות הכנסת החברה ממכירות יהלומים. בהמשך לכך, הוספה הכנסה בשומת המערער בגין קבלת עמלה במזומן בשיעור של 2% מסכום המכירות, בהתאם לעדותו של מנחם מגן, לפיה מי שהפיץ חשבוניות באמצעות הבנק המחתרתי קיבל עמלה בשיעור זה לידי (בסך של 818 ש"ח בגין שנת 2010 ובסך של 42,027 ש"ח בגין שנת 2011).

יצוין כי בשומת המערער תואמו גם הוצאות שכר פיקטיביות, בגין גם חויב המערער בהכנסה מדיבידנד, אולם המערערים הסדירו סוגיה זו מול המשיב והיא אינה מהווה עוד חלק מהמחלוקת בערעורים דנן (פרוטוקול דיון מיום 7.4.2019, עמ' 9 ש' 2 – 3, עמ' 1 לסיכומי המערערים).

עוד יצוין כי בשומת המערער, נזקפה הכנסת ריבית, בהתאם להוראת [סעיף 3\(ט\) לפקודת מס הכנסה](#), בגין הלוואה בריבית בשיעור של 2% שקיבל מהמערער בשנות המס שבשומה. מחלוקת זו לא קיבלה התייחסות בטיעוני ובסיכומי המערערים ולכן יש לראותה כאילו נזנחה. לפיכך רכיב זה בשומה יותר על כנו.

12. במסגרת דיוני השומה, התבקשו המערערים להציג אסמכתאות המוכיחות, כי העסקאות לרכישת היהלומים אכן התבצעו בפועל, כגון תיעוד מכירת היהלומים שנרכשו (לפירוט מלוא רשימת המסמכים שנתבקשו המערערים להמציא, ראו סעיף 27 לתצהיר המשיב).

המערערים הציגו בפני המשיב מסמך המשקף לדידם התאמות בין רכישת יהלומים לבין מכירתם, וזאת כדי לבסס את טענתם על אמיתות רכישת היהלומים (נספח ד' לתצהיר המערערים). ברם, דעתו של המשיב לא הונחה והצעה שהוצעה למתן הקלה בשיעור של 10% לסיום המחלוקות – נדחתה על ידי המערערים (סעיף 9 לתצהיר המערערים, נספח ה' לתצהיר המערערים).

13. המערערים פנו ליהלומנים, שהיו לטענתם הצדדים השניים של העסקאות הנדונות בערעורים, על מנת שיעידו לטובתם ויספקו אסמכתאות על ביצוע העסקאות. מרבית היהלומנים לא השיבו לפניית המערערים אליהם ומקצתם אישרו את דבר קיומה של עסקת יהלומים, אך ציינו במקביל כי אין בידיהם תיעוד מתאים בשל חלוף הזמן (מעל 7 שנים) מאז ביצוע העסקה ועד למועד הפניה (נספח ו' לתצהיר המערערים).

14. המערערים ביקשו את סיוע בית המשפט לצורך זימונם של אותם צדדים שניים של העסקאות למתן עדות בבית המשפט. בדיון שהתקיים ביום 7.4.2019 הוחלט, כי על מנת שבית המשפט לא ישמע את העדויות כערכאה ראשונה ועל מנת לייעל את ההליך, יישמעו עדים אלו תחילה בפני המשיב, כחלק מניסיון להגיע להסכמות ועל מנת לצמצם את המחלוקות.

ברם, לאחר הליך ממושך בו נשמעו עדים אלו בפני המשיב, לא שוכנע האחרון כי בבסיס חשבוניות הרכישה עמדו עסקאות אמיתיות של רכישת יהלומים (למעט במקרה אחד, בעניין יהלומן בשם ברנרד, שטען כי ניהל מערכת ממוחשבת שמאפשרת מעקב אחר יהלומים הנרכשים בחבילות, אך גם במקרה זה דחה המשיב לבסוף את טענת המערערים. מדובר בחשבונות מיום 17.6.2010 על סך של 23,201 דולר, ראו סעיף 41 לתצהיר המשיב וסעיף 58 לסיכומי המשיב).

15. כדי להימנע מזימון של עשרות עדים לבית המשפט, סוכם במסגרת הדיון שנערך ביום 20.1.2020, כי המערערים יזמנו 5 עדים, שהיו צדדים שניים לעסקאות הנדונות בערעורים, ועוד 3 עדים, שהיו צדדים לעסקאות אחרות עם המערערים בתקופה הרלוונטית. עוד סוכם, כי הסכמת המערערים לצמצם את רשימת העדים המבוקשת, לא תיזקף לחובתם ולא תעמוד להם לרועץ.

מתוך 5 עדים שזמנו על ידי המערערים הגיעו למתן עדות רק שניים, ה"ה אנזורי דביר ואייל בביוב (שהיו הצדדים השניים של החשבונות). כן הגיעו לתת עדות ה"ה יוסי גליק, גד פרוכטר ואבי פז, שהיו צדדים לעסקאות אחרות עם המערערים (שאינן מושא השומות) בתקופה הרלוונטית.

16. יצוין כי ספריה של המערערת לשנות המס הרלוונטיות נפסלו על ידי המשיב. המערערת חלקה על פסילת ספריה במסגרת השגה שהגישה למשיב. המשיב אישר בסיכומיו כי, מחמת תקלה, תהליך ההשגה על ההחלטה על פסילת הספרים נותר פתוח, וכי לא ניתנה החלטה פורמאלית בהשגה עד היום (סעיף 34 לסיכומי המשיב).

17. עד כאן הרקע העובדתי והשתלשלות העניינים הרלוונטית.

טרם אפנה להצגת טענות הצדדים, ועל מנת שתהא התמונה שלמה, אקדים הסבר קצר על אודות שיטות המסחר שהיו נהוגות בבורסה ליהלומים בזמנים הרלוונטיים, כפי שעלה מחומר הראיות שהוצג בפניי.

שיטות המסחר שהיו נהוגות בבורסה ליהלומים בזמנים הרלוונטיים

18. חלק מהעסקאות בבורסה ליהלומים באותם הזמנים נעשו על בסיס "פתקי קנייה": הרוכש, לעיתים באמצעות מתווך, מסר למוכר היהלומים "פתק", המהווה התחייבות כתובה על גבי פתקית נייר לרכישת היהלום. בפתק הופיע שם החייב, מספר הקראטים שקיבל לידי, מועד התשלום והמחיר עליו הוסכם. לפי שיטת המסחר בפתקים, כאשר ראובן-הרוכש מסר לשמעון-המוכר פתק קניה דחוי במסגרת עסקת יהלומים, שמעון, או המתווך מטעמו, היה מעביר בו במקום את היהלום לידי ראובן, ובחלוף מועד הפירעון שהיה נקוב בפתק, שמעון, או כל אדם אחר המחזיק בפתק (כתוצאה מהסיחור באותו פתק), היה מוסר לראובן את הפתק בחזרה ומקבל במקומו תשלום ממשי בשטרי כסף או בשיק חנ"י לפירעון מידי כנגד הוצאת חשבונית (סעיף 5 לתצהיר המערערים).

19. מן הראוי לחדד כמה נקודות נוספות בהקשר זה:

הראשונה, חלק מהעסקאות בבורסה נעשו באמצעות מתווכים, כאשר לעיתים המתווכים לא מסרו לרוכש היהלום את שם המוכר, לאור החשש כי הצדדים לעסקה עלולים לעקוף את המתווך כדי לחסוך בדמי התיווך (עמ' 43 לפרוטוקול). השנייה, חלק מהיהלומנים סחרו בפתקי הקנייה, כך שלעיתים, אוחז הפתק הסופי שביקש לפרוע את הפתק מידי מוציאו (הרוכש), לא היה בהכרח זה שמכר לו את היהלום (עמ' 45 – 46 לפרוטוקול).

השלישית, חשבונית המס בגין העסקה הונפקה, בדרך כלל, רק בעת פירעון הפתק בהגיע מועד התשלום על פיו (עמ' 48, 96 – 97, 124 ו-127 לפרוטוקול). כלומר, החשבונית הייתה יוצאת מהאחרון שאחז בפתק, שלא היה בהכרח מוכר היהלום, לרוכש שהוציא את הפתק.

כתוצאה מכך, ובמקרים בהם "התגלגל" הפתק בין כמה סוחרים שונים, החשבוניות לא שיקפו בהכרח את הצדדים הנכונים לעסקה. חשבוניות כאלו נהוג לכנות בשם "חשבוניות זרות", שכן הצדדים לחשבוניות אלו זרים לעסקה העומדת בבסיסה. עם זאת, אין הכרח כי חשבונית "זרה" תהא חשבונית "פיקטיבית", במובן זה שלא עומדת מאחוריה כל עסקה או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה של היהלום (להרחבה בעניין ההבחנה בין חשבונית "זרה" לחשבונית "פיקטיבית" ראו פסק דיני בעניין [ע"מ \(מחוזי תל אביב-יפו\) 49874-08-15 אביב גולד בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ חקירות יחידת ביקורת פשיעה חמורה](#), (פורסם בנבו) פס' 13 (27.6.2018)).

בהינתן כי הסוגיה הנבחנת בענייננו אינה תקינות החשבונית והאם היא ממלאת אחר כל דרישות הדין והפסיקה, אלא שאלת קיומה של עסקה אמיתית בפועל, הצהיר המשיב בדיון שנערך ביום 7.4.2019 כך: **"אם יעלה בידי המערערים לשכנע את פקיד השומה כי מאחורי החשבוניות עמדה עסקה אמיתית, כי אז לא נטען כנגד המסחר בפתקיות וכנגד היותן של החשבוניות זרות"** (עמ' 8, ש' 23 – 25 לפרוטוקול הדיון; כן ראו סעיף 30 לתצהיר המשיב).

20. המערער טען, כי לא ניתן להוכיח את רכישת היהלומים, מכיוון שהן נרכשו בחבילות. לטענתו, קיים קושי אינהרנטי בעסקו בהוכחת עסקת יהלומים, לאור ההבדל בין סחר ביהלומים קטנים לבין סחר ביהלומים גדולים. יהלומים קטנים, בניגוד ליהלומים גדולים, נרכשים בחבילות המכילות מספר רב של יהלומים, על פי משקל כולל וללא מק"ט לכל יהלום. לאחר הרכישה, מתבצע בדרך כלל מיון וסידור מחדש של היהלומים בחבילות חדשות, ולעיתים אף חיתוך של היהלומים לאבנים קטנות יותר (עמ' 49 – 51 לפרוטוקול). על סמך זה ביקש המערער לטעון, כי קשה עד בלתי אפשרי, לעקוב אחר יהלום ספציפי מתוך חבילות של יהלומים קטנים שרכש.

(להרחבה בעניין המאפיינים הייחודיים של עסקי היהלומים בתקופה הרלוונטית, ראו עדויות היהלומנים השונים ונציגת המשיב בעמ' 81 – 82, 84, 92, 96, 98, 103, 108 – 110, 116, 118 – 119, 127, 172 – 174 ו-188 לפרוטוקול; כן ראו [ע"א 110/72 יהלומי קרן אור בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד 45 \(1973\)](#)).

טענות המערערים

21. טענות המשיב בנימוקי השומה ביחס לחשבוניות שסומנו ביומנים האישיים, התבססו על תיאוריה שגויה, לפיה העסקאות שבקלסר האדום סומנו ביומנים האישיים באות "מ" כקיצור או כשם קוד לשם "מנחם מגן", המלמד על פעילות מול הבנק המחתרתי (להלן: **"תיאוריית ה-מ"**). אולם, מדובר בסימון ששימש למילה "מזומן", קרי תשלום לאותו יום, לרבות בשיק חנ"י. לטענת המערערים

הדבר הוכח באמצעות שלל דוגמאות ואסמכתאות (ראו, נספחים ז' – י' לתצהיר המערערים).

לפיכך, לא ניתן להסיק מציון האות "מ" לצד עסקה שהופיעה ביומנים האישיים, כי מדובר בעסקה פיקטיבית שאין להתיר את ההוצאה בגינה.

22. "תיאוריית ה-מ" הופרכה כליל במסגרת ההליך והמשיב חזר בו מנימוקיו בהקשר זה, תוך שינוי גרסאותיו. בתצהיר מטעם המשיב, נטען לראשונה כי בוצעו בדיקות נאותות לחשבוניות שסומנו באות "מ" ורק בשלב ההוכחות ניסתה המפקחת לשכלל את הגרסה שהוצגה בתצהיר וליצוק, לראשונה, תוכן חדש בנוגע לבדיקות שלכאורה ביצעה לבדיקת תקינות החשבוניות. מדובר בגרסה כבושה, שנולדה תוך כדי ההליך מבלי שהוצגה כל ראיה שתתמוך בה, ובשינוי חזית פסול ואסור, שפגע בזכות המערערים להליך הוגן ושלל מהם את זכות הטיעון ביחס לגרסאות המחודשות שהועלו בדיעבד.

23. דין השומה להתבטל, שכן עלה בידי המערערים להוכיח את תקינות העסקאות בהתאם לנסיבות המסחריות האובייקטיביות של ענף היהלומים בזמנים הרלוונטיים. תיעוד הפעילות בעסקי המערערים, כמו במרבית הענף בשנים הרלוונטיות, לא היה ממוחשב ומפורט כמו היום. אז, וגם היום, כאשר מדובר ברכישת חבילות של אבנים קטנות וזולות, קיים קושי מסחרי אובייקטיבי לזהות יהלומים ספציפיים מתוך חבילת יהלומים. כך גם העידו הצדדים השניים לעסקאות שהגיעו למשרדי פקיד השומה. בהקשר זה גם נטען לחוסר עקביות מצדו של המשיב, שכן המסד הראייתי שהוצג לו הניח את דעתו ביחס לעסקאות מקבילות של המערערים, אך לא ביחס לרכישות הנוספות שבנדון.

24. המשיב מדבר בשני קולות שכן, המסד הראייתי שהוצג הניח את דעתו של פקיד השומה ביחס לעסקאות המכירה שערכו המערערים, אך לא הניח את דעתו ביחס לעסקאות הרכישה שביצעו.

25. יש לתת משקל רב לעובדה שזומנו למתן עדות הצדדים השניים של העסקאות שהיוו מדגם מייצג. אותם עדים, יהלומנים ותיקים ומכובדים מבכירי הבורסה, העידו כולם על אודות אותנטיות העסקאות במסגרתן מכרו יהלומים למערערים. בחקירתם הנגדית, גרסתם לא הופרכה ועדויותיהם היו קוהרנטיות ועקביות, כל אחת בפני עצמה וכולן זו עם זו. מדובר בראיה ישירה ומובהקת לקיום העסקאות ותקינותן.

26. במקרים רבים הופיעו בקלסר האדום שמות של יהלומנים, שלא היה מגע ישיר בינם לבין הבנק המחתרתי, ושמותיהם הופיעו בקלסר האדום רק כתוצאה מהשימוש בפתקי קניה, שהוסבו לצדדי ג' ו"התגלגלו" אל הבנק המחתרתי באמצעות המסחר בפתקי קנייה (ראו הסבר לעיל, סעיף 18). המשיב אינו חולק על

כך שבקלסר האדום הופיעו גם רישומים של עסקאות שביסודן עומדות עסקאות יהלומים אמיתיות.

כל העסקאות שלגביהן העלתה רשות המיסים טענות במסגרת ההליך הן עסקאות יהלומים אמיתיות, כאשר 6 החשבוניות בגין הרכישות בקלסר האדום הן "חשבוניות זרות" בלבד.

27. המשיב מנסה לאחוז את החבל משני קצותיו: מצד אחד, הוא טוען כי חשבוניות הרכישה הן פיקטיביות ואין לנכות הוצאות על בסיסן, אולם מצד שני, הוא מסרב לגרוע מהשומה הכנסות שנוקפו על פי חשבוניות המכירה, שאמורות אף הן להיות פיקטיביות, לפי שיטתו. יתרה מכך, בהמשך החקירה הנגדית של המפקחת, ובהתאם לשינוי גרסאות המשיב ביחס לסיבה לבחירת החשבוניות שסומנו ביומנים האישיים, המפקחת טענה, לראשונה ותוך שינוי חזית מובהק, כי ביצעה בדיקות נאותות לחשבוניות המכירה ומאחר שהן נמצאו תקינות לא נגרעו ההכנסות על פיהן מהשומה. מדובר בגרסה כבושה שלא נתמכה בראיות. כמו כן, גרסה זו של המשיב רק מוכיחה כי האות "מ", שהופיעה גם לצד חשבוניות המכירה, אינה אינדיקציה לקיומה של עסקה פיקטיבית.

זאת ועוד, גרסה זו עומדת בסתירה לטענת המשיב לפיה, המערער קיבל במזומן עמלה בשיעור של 2% מסך ההכנסות על פי חשבוניות המכירה. לא יתכן כי אותן עסקאות מכירה, שלשיטת המשיב הן עסקאות אמת ולכן יש להתחשב בהכנסה שהופקה בהן, הן בו בזמן גם עסקאות פיקטיביות להלבנת כספים שבגין קיבל המערער עמלה. גם אין למשיב כל ראיה כי המערער קיבל עמלה ולכן יש לדחות רכיב זה בשומה.

28. המערערים כופרים בטענה כי נפסלו ספרי המערערות. המערערות הגישה השגה על ההחלטה לפסול את ספריה אך המשיב לא טרח לדון בה ולקבל בה החלטה. משחלפו כ-4 שנים ממועד ההשגה ולא ניתנה בה החלטה, אין לראות את ספרי המערערות כאילו נפסלו ויש להתייחס אליהם כאל ספרים קבילים.

29. המערערים טוענים לאכיפה בררנית ולאפליה פסולה. לטענתם, ברישומי הקלסר האדום הופיעו שמותיהם של 1,600 יהלומנים, החוסים תחת אותה "עננה". אולם, פקיד השומה לא הוציא להם שומות ולא העביר אליהם את הנטל להוכיח את תקינות ספריהם. בחקירה הנגדית אף התגלה שמעולם לא נקבעו קריטריונים בכתב כנגד מי לפתוח בהליכים.

30. המערערים הגישו סיכומי תשובה קצרים. בסיכומי התשובה חזרו המערערים על עיקרי דבריהם תוך דחיית טענות המשיב, לרבות אלו הנוגעות [לסעיף 42א](#) [לפקודת הראיות](#) [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: "פקודת הראיות").

טענות המשיב

31. הודאת המערערים בעבירות מס במסגרת הסדר הטיעון מהווה הודאת בעל דין, יוצרת כלפיהם השתק פלוגתא והיא ראייה לפי הוראת [סעיף 442א לפקודת הראיות](#), על כך שהם עשו שימוש בחשבוניות פיקטיביות שלא עמדה מאחוריהן עסקת יהלומים אמיתית. על כן, המערערים מנועים מלטעון כעת כאילו כל אותן חשבוניות שרשומות בקלסר האדום, מושא הסדר הטיעון, הן בצד ההפצה והן בצד ניכוי ההוצאות, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות.
32. מנגנון הבנק המתחירי פעל כך, שאצל כל מי שניכו הוצאות על בסיס חשבוניות פיקטיביות, נמצאו תנועות כספיות מתאימות של יציאת כספים מחשבון הבנק. לפיכך, אין ברישום ביומנים או בתנועה כספית כדי לשכנע כי בוצעה עסקת יהלומים בפועל.
33. המשיב הודיע מתחילת הדרך, שאם המערערים יוכיחו קיומן של עסקאות יהלומים אמיתיות, הוא יגרע את החשבוניות הרלוונטיות מהשומה. יתרה מכך, המשיב הלך כברת דרך נוספת והודיע, שגם אם לא תוכח עסקת יהלומים לגבי כל חשבונית וחשבונית, הוא יהיה נכון להשליך מהממצאים והראיות גם לחלקים אחרים של השומה, ובלבד שתוכח מגמה.
34. אלא שהמערערים לא הציגו ראיות אובייקטיביות לעסקאות יהלומים. כל שהציגו הוא רישומים ביומן של פרטי חשבוניות, תנועות כספים ועדויות בעל-פה מגורמים בעלי עניין להעיד כפי שהעידו. המערערים אינם מוכרים סחורה של מה בכך, אלא יהלומים בשווי מצטבר של מיליוני דולרים, ולכן הדרישה להוכיח עסקה ביהלומים בראיות אובייקטיביות, היא דרישה סבירה בהחלט.
- בהקשר זה יצוין, כי הדיונים בהשגה התקיימו בשנת 2016, תוך כדי תקופת שבע השנים מהמועדים המצוינים על גבי החשבוניות, שבמהלכה היה על המערערים ועל הצדדים השניים לעסקאות לשמור תיעוד לפעילותם בשנות המס שבערעורים.
35. כל העיסוק של המערערים במה שעומד מאחורי האות "מ" ביומנים האישיים אינו העיקר ולא לפיו יוכרע הערעור. החשבוניות שהמשיב בחר לבדוק אכן נבחרו לאור התאמה שנמצאה בין סימון האות "מ" ביומני המערער לבין הרישומים בקלסר האדום. אולם מרגע שנבחרו החשבוניות לבדיקה, תם החלק של האות "מ" בביקורת, ומכאן ואילך נסוב הדיון כולו בהוכחת קיומן של עסקאות יהלומים אמיתיות מאחורי החשבוניות שנבדקו. אין לבוא בטרזניה כלפי המשיב על האופן שבו בחר את מדגם החשבוניות, כל עוד הוא לא פעל, חלילה, ממניעים פסולים או אסורים.
36. נישום חייב לעולם לנהל את ספריו באופן שיאפשר ביקורת של פקיד השומה. ללא נתיב ביקורת שיאפשר בדיקה אפקטיבית של ספרי הנישום לא ניתן להבטיח תשלום מס נאות ושוויון בין נישומים. לכן אין לקבל מצב שבו פקיד השומה מבקש לערוך ביקורת בעסקו של נישום, והתשובה שהוא מקבל מהנישום היא שבאותו

העסק לא ניתן להוכיח דבר. על אחת כמה וכמה נכונים הדברים כאשר מדובר בנישומים שהורשעו בעבירות מס ונקבע לגביהם, כי לא היססו לנקוט פעולות על מנת להתחמק מתשלום מס ולסייע לאחרים להתחמק מתשלום מס.

37. אמנם לא יצאה החלטה רשמית בהשגה בנוגע לפסילת ספרי המערערת, מחמת תקלה של המשיב. עם זאת, פעולות המערערים מצדיקות את פסילת ספרי המערערת מבחינה מהותית ולכן יש להתייחס לרישומים בהם בזהירות יתרה. ממילא, גם ללא החלטה על פסילת ספרים, אין דינם של המערערים כדינו של נישום צייתן המנהל את ספריו ללא דופי, ורף ההוכחה הנדרש מהם הוא מחמיר יותר.

38. למרות שבהסדר הטיעון הוגדרו החשבוניות הפיקטיביות כ"כוזבות", ולמרות שצוין כי בוצעו עסקאות יהלומים מול יהלומנים אחרים מאלו שרישומים בחשבונית, לא ניתן להסיק מהנוסח שנבחר בהסדר הטיעון כל קביעה פוזיטיבית על כך שהחשבוניות מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות, לצורך הליך המס האזרחי. הניסוח נבחר לצורך ההליך הפלילי, והוא אינו מגביל את ההליך האזרחי. זאת ועוד, מאחר שהעבירות בהן הודו המערערים כוללות את הכוונה להתחמק מתשלום מס, הרי שגם לפי כתב האישום המתוקן, לא ניתן לומר כי השימוש בחשבוניות יכול לתאר עסקאות אמיתיות, שכן אז לא יהיה בכך להביא להתחמקות מתשלום מס.

39. המשיב כופר בטענות המערערים, כי המסחר בפתקי הקניה יכול להסביר כיצד התגלגלו חשבוניות המערערת לקלסר האדום. מעדויות המערער והיהלומנים האחרים עולה, כי סיחור פתקי הקניה לא היה נפוץ ולכן אין בו להסביר את הימצאותן של חשבוניות המערערת בקלסר האדום. נוסף על כך, פתק קניה אינו אלא אמצעי תשלום ואין באמצעי התשלום שנבחר כדי לפטור את מי מהנעברים, בשרשרת סיחור פתק הקנייה, מהוצאת חשבונית או מדיווח על כל עסקה ועסקה.

40. בהתייחס לעדויות היהלומנים שאישרו את העסקאות שבבסיס החשבוניות, אין הדבר מפליא. שכן, לכל אחד מהם היה אינטרס אישי באישור העסקה, וכל תשובה אחרת מצידם הייתה הודאה בנקיטת פעולה שהיא בניגוד לחוק. עם זאת, איש מהם לא זכר שביצע את העסקה המתוארת בחשבונית ואיש מהם לא הציג כל ראיה אובייקטיבית לביצוע העסקה. כל שנותר מעדויות אלו הוא אמירות של מי שמעידים מתוך אינטרס כי הם מניחים, אך אינם זוכרים, את העסקאות שמתוארות לכאורה בחשבוניות.

41. יש לדחות את הטענה כי לא ניתן להוכיח את העסקאות מכיוון שהן נעשו בחבילות של יהלומים. ראשית, לא כל העסקאות נעשו בחבילות. שנית, כל העדים העידו כי, בזמן אמת, הם היו מסוגלים להראות קניות בפועל של חבילות על בסיס רישומים שערכו בעסקיהם.

42. המערערים, שהתמקדו בהסבר לקושי להתחקות אחר עסקאות בחבילות, לא הביאו כל ראיה אובייקטיבית לעסקאות ביהלומים גדולים, שאינם נסחרים בחבילות. העובדה שלא עלה בידי המערערים להוכיח קיומה של עסקת יהלומים – לגבי אף לא אחת מן החשבוניות – תומכת במסקנה כי כל החשבוניות הן פיקטיביות ואין מאחוריהן עסקאות יהלומים אמיתיות.
43. בהתייחס לטבלת ההתאמות בין קניות למכירות שבנספח ד' לתצהיר המערערים, אין בעבודת ההתאמות הזו כדי להוכיח עסקאות יהלומים בפועל. כל שהמערערים טוענים הוא שההתאמות שהציגו "יכולות להיות" עסקאות כאמור. אלא שבאותה מידה הרכישות יכולות להיות מבוססות על חשבוניות פיקטיביות, והמכירות יכולות להיות של יהלומים שנרכשו בעסקאות שאינן קשורות לחשבוניות הספציפיות שהוצגו במסגרת טבלאות ההתאמות.
44. יומנו האישי של המערער אינו מספק בתור "תיעוד פנים" מאחר שהוא מתעד רק פרטים של חשבוניות. נציגת המשיב פירטה בתצהירה (סעיף 27) שורה ארוכה של סוגי ראיות ומסמכים שאותם יכולים היו המערערים להציג כראיות לקיומן של עסקאות יהלומים. רשימה זו התגבשה במהלך הטיפול בשומות של מעורבים אחרים בפרשת הבנק המחתרתי. יהלומנים שונים הציגו ראיות כאלו והמשיב היה נכון לקבל את טענותיהם. עובדה זו יש בה כדי לשמוט את הבסיס מתחת טענת המערערים, כאילו "לא ניתן" להוכיח קיומן של עסקאות יהלומים בפועל.
45. השומה שהוצאה היא סבירה ועולה בקנה אחד עם עיקרון מס אמת. מכל מקום, המערערים לא הוכיחו כי היא לא סבירה ולא הביאו כל ראיה לכך.
46. אין כל סתירה בין החלטתו של המשיב, שלא להכיר בהוצאות על פי חשבוניות הרכישה, לבין החלטתו לקבל את הדיווח של המערערים על אודות הכנסות המערערת ממכירות יהלומים על פי חשבוניות המכירה. שכן, חזקה על המערערת שהפיקה את ההכנסות שדווחו על ידה וחזקה שהמזומנים שהועברו לבנק המחתרתי הופקו מהכנסות לא מדווחות. המערערים מנועים מלטעון כנגד העובדה שהמשיב קיבל את דיווחם בעניין הכנסות אלו.
47. יש לדחות את טענת המערערים על אכיפה בררנית. המשיב סומך ידיו על החלטת בית המשפט מתאריך 20.6.2019 במסגרת הליך זה, אשר אושרה על ידי בית המשפט העליון במסגרת [רע"א 5779/19 שירי אליאס נ' רשות המיסים – פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] (11.11.2019).

דיון והכרעה

יש לקבל את עמדת המשיב לעניין אי התרת הוצאות על בסיס חשבוניות

הרכישה

1. 6 חשבוניות הרכישה שלפי הקלסר האדום

48. כזכור, השומה שיצאה למערערים מבוססת, בין השאר, על 6 חשבוניות שהופיעו בקלסר האדום במחצית השנייה של שנת 2011, כחשבוניות שעל בסיסן ניכו המערערים הוצאות והקטינו את ההכנסה החייבת של המערערת. סכום החשבוניות עמד על סך של 115,269 דולר (440,442 ש"ח) וההוצאות שנתבעו על פיהן תואמו בשומה.

1.1 אין להתיר את ניכוי ההוצאות על בסיס 6 חשבוניות הרכישה שלפי הקלסר

האדום

49. למרות שהמערערים הודו והורשעו בהליך הפלילי בהתחמקות מתשלום מס בגין חשבוניות אלו, הם טוענים כי כל החשבוניות, מושא השומה, לרבות 6 חשבוניות הרכישה שלפי הקלסר האדום, מושא ההרשעה הפלילית, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות ולכן ניכוי ההוצאות על בסיסן היה מוצדק.

50. בהסדר הטיעון במשפטם הפלילי של המערערים תוקן כתב האישום והחשבוניות הוגדרו בו כ"כוזבות", ולא כ"פיקטיביות". כן נקבע כי "בפועל, הנאשמים לא ביצעו עסקאות יהלומים עם היהלומנים שהוציאו את החשבוניות הכוזבות, אלא עם יהלומנים אחרים".

המערערים מבקשים ללמוד מכך, לצורך ההליך דן, כי חשבוניות הרכישה שלפי הקלסר האדום, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות. דעתי שונה.

כל מה שניתן ללמוד מההרשעה הפלילית בהקשר זה הוא כי לא הוכח, ברף ההוכחה הנדרש במשפט הפלילי, כי לא התקיימו עסקאות יהלומים כלל. מכאן, ועד למסקנה כי בכתב האישום קיימת קביעה פוזיטיבית, לפיה הוכח שנתקיימו עסקאות יהלומים בדיוק לפי הנתונים המופיעים בחשבוניות הכוזבות, לרבות לעניין הסכומים המופיעים בהם, עם יהלומנים אחרים, הדרך עוד ארוכה.

יוער, כי לא נקבע בכתב האישום המתוקן כי העסקאות שנערכו "עם יהלומנים אחרים" היו בהכרח ביחס ליהלומנים המפורטים בחשבוניות הכוזבות, מושא ערעור זה, שעל בסיסן ניכוי המערערים את ההוצאות בספריהם. שהרי, העבירות שיוחסו למערערים, ושבהן הודו, כללו את "הכוונה להתחמק מתשלום מס" ולכן ברור הוא שהשימוש בחשבוניות אלו נועד להביא להפחתה בתשלום המס.

למערערים אכן הייתה גם פעילות אמיתית במסחר ביהלומים, אלא שבצד זאת הם ניכו הוצאות על בסיס חשבוניות כוזבות (סעיף 5 לסיכומי המשיב, וראו גם התייחסות המשיב בסעיף 42' לסיכומיו לראיות שנשמעו בהליך הפלילי שמהן ניתן ללמוד, כי הבסיס לתיקון כתב האישום היה רף ההוכחה הגבוה הנדרש בהליך הפלילי).

51. המערערים טוענים, כי החשבוניות מתארות עסקאות יהלומים אמיתיות לפרטיהן המדויקים ושהן "כוזבות" רק בציון הגורם הנכון שמולו בוצעו העסקאות. מילים אחרות, המערערים טוענים כי מדובר בחשבוניות "זרות" המתארות אל נכון פרטים של עסקה אמיתית, אלא שרק הצדדים לה אינם נכונים. אין בידי לקבל זאת.

אילו ה"כזב" שבחשבוניות היה מתייחס רק לשמות הצדדים המפורטים בה, לא היה בכך להביא ל"התחמקות מתשלום מס", כפי שהורשעו המערערים בהסדר הטיעון.

מאחר שהעבירות שיוחסו למערערים, ושבחן הודו, כוללות את "הכוונה להתחמק מתשלום מס", ברור הוא שהשימוש בחשבוניות אלו נועד להביא להפחתה בתשלום המס ולכן לא ניתן לקבל את טענת המערערים כי החשבוניות מייצגות עסקאות אמיתיות (סעיף 17 לחלק א' לאישום הראשון בכתב האישום המתוקן, נספח א' לתצהיר המשיב).

52. אכן, לא ברור באיזה אופן החשבוניות הכוזבות נועדו להביא "להתחמקות מתשלום מס" – האם לא בוצעו עסקאות יהלומים כללי? האם בוצעו עסקאות יהלומים אך בסכומים נמוכים יותר מאלו הנקובים באותן חשבוניות? לשאלות אלו לא סיפקו המערערים מענה הולם, אך ברור הוא שהרשעתם תחת האישום של שימוש "בכל מרמה עורמה ותחבולה במזיד ובכוונה להתחמק מתשלום מס" (סעיף 18 לכתב האישום המתוקן) אינה יכולה להתיישב עם טענתם לפיה החשבוניות מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות, באופן המאפשר לנכות על בסיסן את הסכומים הנקובים בהן.

53. זאת ועוד, הודאתם של המערערים בעבירות המס שיוחסו להם במסגרת הסדר הטיעון, במסגרת הרשעה פלילית חלוטה, לפיה הם ניכו חשבוניות בספריהם "בכוונה להתחמק מתשלום מס", היא ראיה לכאורה לפי [סעיף 42א לפקודת הראיות](#) ובכל מקרה מהווה הודאת בעל דין ויוצרת כלפיהם [מניעות](#) מלטעון, בהליך הנדון, כי חשבוניות אלו מייצגות עסקאות אמיתיות (סעיפים 17-18 לאישום הראשון, חלק א', לכתב האישום המתוקן, נספח א' לתצהיר המשיב) (ראו גם החלטתי מתאריך 20.6.2019, פס' 36).

54. יובהר, כי על אף שהמערערים הודו והורשעו בפסק דין חלוט על כוונתם להתחמק מתשלום מס בגין 6 החשבוניות שנכללו בקלסר האדום, המשיב לא מנע מהם את האפשרות להביא ראיות ולנסות להוכיח כי חשבוניות אלו מייצגות, כולן או חלקן, עסקאות יהלומים אמיתיות, וזאת הן במסגרת הדיונים בהשגה והן במסגרת הליך הערעור.

ברם, משכשלו המערערים להוכיח כי חשבוניות אלו מייצגות עסקאות אמיתיות, אין מקום להתיר ניכוי הוצאות על פיהן.

1.2 טענת המערערים על סיחור "פתקי קניה" אינה מסייעת בידם להוכחת אמיתות

העסקאות שבבסיס 6 החשבוניות שלפי הקלסר האדום

55. על מנת להסביר את טענתם, כי החשבוניות שלפי הקלסר האדום הן חשבוניות "זרות" ולא "פיקטיביות", דהיינו, הן לא נועדו להתחמקות מתשלום מס אלא הצדדים להן אינם נכונים (ולכן הן "זרות"), הקדיש המערער חלק גדול מתצהירו (עמ' 1-3) כדי לנסות ולשכנע, כי 6 החשבוניות שתועדו בקלסר האדום הגיעו לשם בשל סיחור פתקי קניה של המערער.

מכאן ביקשו המערערים להסיק, כי הם לא התחמקו מתשלום מס באמצעות חשבוניות אלו, ושהן משקפות עסקאות אמיתיות.

טענה זו לא ניתנה לקבל, ולו לאור העובדה שהמערערים הורשעו בשימוש בחשבוניות שבקלסר האדום במטרה "להתחמק מתשלום מס". מדובר בממצא בפסק דין חלוט שהרשיע את המערערים בעבירות מס ולכן מהווה ראיה לכאורה בהליך זה לפי [סעיף 42א לפקודת הראיות](#).

56. עם זאת, על מנת להניח את דעתם של המערערים, אתייחס לטענה זו גם עניינית. לנוחות הקורא, אפנה בנקודה זו לדיון הקצר לעיל (סעיפים 18-19), שם מוסברת התנהלות היהלומנים בסיחור פתקי קניה בבורסה בשנים הרלוונטיות. מחומר הראיות שהוצג בפניי עולה, כי אין בטענת המערערים על סיחור פתקי הקניה כדי להסביר את הימצאותן של 6 חשבוניות הקנייה של המערער ברישומי הקלסר האדום, ולכן אינני מוצאת אותה רלוונטית לענייני, מהטעמים המפורטים להלן:

ראשית, המערער העיד כי "ב- 95 אחוז או 98 אחוז" ממכלול עסקאותיו הוא לא מסר פתק קניה דחוי (עמ' 45, ש' 10-17 לפרוטוקול). המערער לא הוכיח כי אותם מקרים בודדים בהם בכל זאת מסר פתקי קניה דחויים מתייחסים דווקא ל- 6 החשבוניות שבשומה שהוצאו במהלך המחצית השנייה של שנת 2011.

שנית, כך גם העידו כל העדים שהובאו מטעם המערער (עמ' 83, 98, 109, 120 ו-126 לפרוטוקול). העד, מר אבי פז, שהיה בתקופה הרלוונטית נשיא הבורסה ליהלומים, אף הסביר כי אסר בעצמו על סיחור פתקי קניה בשנים 2009 – 2011 והסביר שהנוהל של הנהלת הבורסה משנת 2013, שאסר רשמית על סיחור בפתקים, לא נועד אלא להוות תזכורת לנוהל שהיה קיים ממילא אף קודם לכן (עמ' 120 ש' 3-8, 26-31 לפרוטוקול). לפי עדויות אלו, הסיפור של סיחור בפתקי קניה כנראה שלא היה נפוץ בבורסה או שאינו רלוונטי לעניינינו. כך או כך, אין בו להסביר את אותן חשבוניות "זרות" כביכול ואין בו להסביר את הימצאותן של אותן חשבוניות בקלסר האדום.

57. אחזור ואציין, כי למרות ההרשעה החלוטה, המערערים קיבלו הזדמנות מלאה להביא את כל הראיות שיכולות לשכנע בדבר אמיתות העסקאות שבבסיס 6

החשבוניות שבקלסר האדום. המשיב אף כיוון את המערערים לסוגי הראיות שיכולות לסייע להם (ראו רשימת המסמכים שבסעיף 27 לתצהיר המשיב). משכשלו המערערים בכך, יש לקבוע כי לא הרימו את נטל ההוכחה המוטל עליהם ולכן אין להכיר להם בהוצאות על פי חשבוניות אלו.

2. 53 חשבוניות הרכישה המסומנות ביומנים האישיים של המערער

2.1 אין לקבל את טענות המערערים בעניין סימון האות "מ" לצד חשבוניות הרכישה

המסומנות ביומנים האישיים של המערער

58. כזכור, המשיב לא התיר את ניכוי של 53 חשבוניות, מתוך כלל החשבוניות שסומנו באות "מ" ביומנים האישיים של המערער, שכן לטענתו יש לקשור בין הסימון ה"מ" לצד חשבוניות אלו ובין הקלסר האדום ופעילותו הפיקטיבית של מנחם מגן בבנק המחתרתית.

59. לטענת המערערים, סימון האות "מ" אינו קשור לעסקאות בקלסר האדום ובתמיכה לכך הציגו אסמכתאות שונות (ראו למשל נספחים ז' – י' לתצהיר המערערים).

המערערים טוענים כי, הן בשלב ההשגה והן בשלב הערעור במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, טען המשיב, כי יש לכלול בשומה את החשבוניות המסומנות באות "מ" ביומנים האישיים, לאור הקשר שלהן לקלסר האדום ולבנק המחתרתית. ברם, משעה שתיאורית ה"מ" התפוגגה לחלוטין, ואף המשיב כבר אינו עומד מאחוריה וחזר בו ממנה, ממילא קורסת מאליה טענת המשיב כי יש לכלול בשומה את 53 החשבוניות שסומנו ביומנים האישיים.

המערערים טוענים כי גרסאות חדשות שהועלו על ידי המשיב, בשלב הערעור, לעניין הכללת 53 החשבוניות שסומנו ביומנים האישיים בשומה, הן הרחבת חזית מובהקת ומהוות גרסאות כבושות ולכן אין לאפשר את העלאתן בשלב זה.

60. אין בידי לקבל טענה זו של המערערים, מכל הנימוקים שיפורטו להלן:

א. ראשית, לא מצאתי בסיס לטענת המערערים על הרחבת חזית.

אמנם, בנימוקי שומת המערער טען המשיב כי הוא בחר בחשבוניות שביומנים האישיים על בסיס רישום האות "מ": "אותם פרטים המופיעים ביומניו האישיים של המערער המסומנות [צ"ל – המסומנים] באות 'מ' משקפים חשבוניות פיקטיביות ולפיכך גם בתקופות, שלגביהם אין בידי המשיב מידע מתוך הקלסר, קבע המשיב כי יש לראות בחשבוניות כאמור המפורטות ביומניו האישיים של המערער כחשבוניות פיקטיביות" (סעיף 11).

אולם, המשיב לא השליך את כל יתרו על סימון האות "מ" לצד חשבוניות אלו. בסופו של דבר, המשיב ביסס את הצווים על כך שהמערערים לא הוכיחו, כי חשבוניות שנבחרו מתוך היומנים האישיים של המערער, תהא הסיבה לבחירתם אשר תהא, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות.

כך טען המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי שומת החברה: **"המדובר בהוצאות המבוססות על חשבוניות פיקטיביות, שלא הוכח כי משקפות עסקאות רכישת יהלומים בפועל ואינן הוצאות לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה..."** (שם, סעיף 13). גם בשלבי השומה, במסגרת הדיון בהשגה, הודיעה נציגת המשיב לרו"ח שייצג את המערערים כי: **"אין לי הוכחה חד חד ערכית שבגין אותה קניה נעשו המכירות הנ"ל"** (עמ' 2 לפרוטוקול דיון בהשגה, נספח ה לתצהיר המערערים).

ב. **שנית**, גם אם שגה המשיב בנימוק שבשלו הוצאה השומה, וגם אם יתכן שלא כל החשבוניות שנרשמו ביומניו האישיים של המערער כשבצדן האות "מ" מייצגות עסקאות פיקטיביות, אין להסיק מכך כי היה על המשיב להימנע מהוצאת שומה בגין חשבוניות אלו, רק משום שמלכתחילה נבחרו בשל נימוק שגוי (ואינני קובעת כך), ולאחר שהתברר כי לא עלה בידי המערערים להוכיח את אמיתות העסקאות שמאחורי חשבוניות אלו.

זאת ועוד, גם אם טעה המשיב בפענוח הסימון "מ" וגם אם סימון זה אינו מייצג את השם "מנחם מגן" ואת הקשר שבין יומני המערער ובין רישומי החשבוניות הכוזבות שבקלסר האדום, אין בכך ללמד כי החשבוניות שבידומים האישיים הן בהכרח תקינות. בל נשכח, הייתה למשיב מלכתחילה סיבה מוצדקת וראויה לבדוק את עסקאותיהם של המערערים, כאשר 6 חשבוניות רכישה של המערער, שנכללו בספריה ועל בסיסן היא תבעה הוצאות, הופיעו בקלסר האדום שתיעד את פעילות הבנק המחתרתי ונקבע בהסדר הטיעון, כי הן חשבוניות "כוזבות" שנועדו לשם התחמקות מתשלום מס והמערערים הודו בכך. כן נקבע כי המערערים נמנו עם **"מי שנטלו חלק מרכזי ומשמעותי בפעילות העבריינית מושא פרשת הבנק המחתרתי"** (החלטתי מתאריך 20.6.2019, פס' 39 שאושרה ב-[רע"א 5779/19 שירי אליאס נ' רשות המיסים-פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] פס' 14 (11.11.2019)).

ג. **שלישית**, אין לקבל את טענת המערערים כי המשיב "חזר בו" מ"תיאורית ה-מ".

אמת, החשבוניות שהמשיב בחר לבדוק במסגרת הביקורת שערך נבחרו לאור ההתאמה שנמצאה בין האות "מ" שלצד החשבוניות ביומני המערער, שלטענת המשיב סימלה את שמו של מנחם מגן, ובין הרישומים בקלסר האדום. אולם, המשיב לא חזר בו מהאפשרות שהאות "מ" עשויה לייצג את שמו של מנחם מגן ואת הקשר של חשבוניות אלו לקלסר האדום. נציגת המשיב ציינה בתצהירה כי: **"אני אינני יודעת ואין זה מתפקידי להסביר מה משמעות הסימון 'מ'"** (סעיף 40). לכל היותר ניתן לומר, כי נותרה מחלוקת בין המערערים ובין המשיב לעניין משמעותו של הסימון "מ" לצד החשבוניות

שביומנים האישיים, והאם סימון זה מייצג תשלום "מזומן", כטענת המערערים, או את שמו של "מנחם מגן", כטענת המשיב. על רקע מחלוקת זו, המשיב היה רשאי לדרוש מהמערערים כי יוכיחו לו שמאחורי החשבוניות המסומנות באות "מ" עומדות עסקאות אמיתיות, וככל שלא יעמדו בכך, לקבוע כי אין להכיר בהוצאות על פי חשבוניות אלו. לאור זאת, אין לומר כי המשיב פעל בשרירות או ממניעים פסולים בבחירת החשבוניות שבשומה. יוער בהקשר זה, כי טענת המערערים, על כי האות "מ" לצד החשבוניות שביומנים האישיים מייצגת "מזומן", אינה עולה בקנה אחד עם ההסבר שסיפקו על סיחור פתקי הקניה (סעיפים 18-19 לעיל). שכן, לכאורה, עולה מהסברם של המערערים, כי האוחז הסופי בפתק הקנייה היה מוציא את החשבונית לרוכש במועד הפירעון לפי הפתק, דהיינו, כנגד תשלום מזומן (בין בשטרי כסף ובין בשיק חנ"י לפירעון מיד) כך, שלכאורה, לא היה רלוונטי לסמן "מזומן" לצד חשבוניות אלו.

ד. רביעית, על רקע העובדה שמשאביו של המשיב מוגבלים, וברגיל הוא לא מבצע בדיקות לכל עסקי הנישום, אין למצוא דופי בהחלטתו של המשיב לבצע בדיקה חלקית של החשבוניות ובתוך כך אף לבחור חשבוניות באקראי או על בסיס קריטריון כלשהו, כל עוד ניתנה למערערים ההזדמנות המלאה להוכיח את אמיתות החשבוניות שנבחרו.

(בהקשר זה יוער, כי אין לקבל את טענת המשיב, כי בחירת החשבוניות שביומנים האישיים נעשתה על בסיס "מדגם מייצג" (סעיף 24 לסיכומי המשיב וכן ראו בחקירתה הנגדית של נציגת המשיב, עמ' 173 ש' 28 לפרוטוקול). עריכת "מדגם" אינה מתיישבת עם העובדה שכל החשבוניות שנבדקו על ידי המשיב היו אלו שסומנו באות "מ" ועם העובדה שתוצאות הבדיקה הוגבלו לחשבוניות שנבחרו ולא יושמו על כלל החשבוניות המסומנות ביומנים האישיים בתקופת השומה. נכון יותר לומר, כי המשיב עשה שימוש בסמכותו לערוך בדיקה חלקית של החשבוניות שביומנים, להבדיל מבדיקה "מדגמית").

ה. חמישית, גם אם נכללו בשומה רק חשבוניות שסומנו ביומנים האישיים באות "מ", עולה מחומר הראיות כי לא כל החשבוניות שסומנו ביומנים באות "מ" נכללו לבסוף בשומה. נציגת המשיב העידה, כי היו עסקאות שסומנו באות "מ" שהוחלט שלא לכלול אותן בשומה, מטעמים שונים (עמ' 155, ש' 31 – עמ' 156, ש' 22 ועמ' 161, ש' 19 – 21 לפרוטוקול). כך, למשל, היו חשבוניות שסומנו ביומנים באות "מ" ולא נכללו בשומה משום שלא היו "בסכום מהותי" או משום שצלחו את "בדיקת הנאותות" שערך המשיב לצד השני של החשבונית (ראו עדות נציגת המשיב: "ש: אמרת שהיו מקומות שהיה מ. ולא הכנסת לשומה שכן הניחה את דעתך? ; ת: נכון", עמ' 161 ש' 20-21; כן ראו עמ' 152

ש' 10 – עמ' 153 ש' 6; עמ' 150 ש' 14 – עמ' 151 ש' 12 וכן עמ' 193 ש' 7 לפרוטוקול).

(עדות לכך שהמשיב כלל בשומה גם חשבוניות שלכאורה לא היו קשורות לבנק המחתרתי ניתן למצוא בשלוש חשבוניות מהתאריכים 28.11.2011 – 30.11.2011 (נספח ב' לתצהיר המשיב), שתועדו ביומנים האישיים אך לא הופיעו בקלסר האדום, למרות שבקלסר תועדו עסקאות מהמחצית השנייה של שנת 2011, לרבות במהלך חודשים נובמבר ודצמבר של אותה שנה (וראו להשוואה נספח ג' לתצהיר המשיב)).

1. שישית, בסופו של יום, המערערים קיבלו את מלוא ההזדמנות להוכיח את טענתם, כי החשבוניות שנבחרו ונבדקו על ידי המשיב, תהא הסיבה שנבחרה לכך מלכתחילה אשר תהא, מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות. משניתנה למערערים ההזדמנות המלאה להוכיח את אמיתות החשבוניות שנבחרו, אין להם סיבה לבוא בטרזניה עם המשיב. כשם שנכון היה לגרוע מהשומות כל חשבונית שהמערערים היו מצליחים להוכיח לגביה כי עמדה מאחוריה עסקה אמיתית, כך נכון לכלול בשומה כל חשבונית שהמערערים לא השכילו להוכיח לגביה כי היא מייצגת עסקה אמיתית.

61. כפועל יוצא מהאמור לעיל, גם אם מלכתחילה נבחרו החשבוניות שביומנים האישיים של המערער על פי סימון האות "מ", על בסיס סברת המשיב כי יש בה ללמד על הקשר לרישומים שבקלסר האדום, בסופו של דבר הצווים לא יצאו בגלל רישום האות "מ", אלא משום שהמערערים לא הצליחו לשכנע כי מאחורי אותן חשבוניות שנבחרו עמדו עסקאות יהלומים אמיתיות. לכן, העיסוק של המערערים במה שהם כינו "תיאוריית ה-מ" ובשלל הגרסאות שייחסו למשיב להכללת חשבוניות הרכישה בשומה, כאילו יש בהן לשמוט את הקרקע מתחת בסיס השומה, אין לו על מה לסמוך.

2.2 יש להתייחס בזהירות רבה לרישומים בספרי המערער, אף אם לא נפסלו

רשמית

62. ספרי המערער לא נפסלו בהחלטה מתאימה שכן, מחמת תקלה של המשיב, לא יצאה החלטה רשמית בהשגה שהוגשה על ידי המערערים על הכוונה לפסול את הספרים.

63. עם זאת, גם ללא החלטה על פסילת ספרים, לא ניתן להתייחס למערערים כאל מי שניהלו את ספריהם ללא רבב. די בכך שאזכיר כי ספרי המערער כללו הוצאות שכר פיקטיביות על פני שנים ובסכומים מהותיים, אף ביחס להכנסותיה המדווחות של המערער באותן שנים (ראו פירוט הסכומים בסעיף 36 לסיכומי המשיב) וכן כללו חשבוניות כוזבות שמקורן בבנק המחתרתי במטרה להימנע מתשלום מס, בהתאם להרשעה הפלילית.

64. גם אם רק חלק מהחשבוניות שנכללו בשומה הן כאלו שאין מאחוריהן עסקה אמיתית, או שהן אינן משקפות את סכום המכירה המלא, ניתן לראות בספרי המערער, מבחינה מהותית, כבלתי קבילים בהתאם להוראת [סעיף 130\(יא\)\(1\)\(א\)](#) לפקודה. כמו כן, די בעובדה שהמערער כלל בספרי החברה הוצאות שכר פיקטיביות בגין עובדי הבנק המחתרתי, ועל כך אין עוררין, כדי שניתן לראות את הספרים כבלתי קבילים מבחינה מהותית בהתאם להוראת [סעיף 130\(יא\)\(1\)\(ג\)](#) לפקודה. מעבר לכך, בהרשעה הפלילית נקבע, כממצא עובדתי המהווה ראיה לכאורה בהליך זה לפי [סעיף 42א לפקודת הראיות](#), כי המערער ניהל פנקסי חשבונות ורשומות כוזבים (עבירות לפי [סעיף 220\(4\)](#) לפקודה) (נספח א' לתצהיר המשיב).

3. לא עלה בידי המערער להוכיח קיומן של עסקאות יהלומים אמיתיות

מאחורי החשבוניות אותן ניכתה המערער בספריה

65. כידוע, בערעורי מס, רובץ הנטל על המערער להוכיח את ערעורו ([רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערד מוסף, פ"ד נו\(4\) 891, 902 \(2003\)](#); [ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה](#), [פורסם בנבו] פס' 6 (28.07.2005); [ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו](#), [פורסם בנבו] פס' 6 לפסק דינו של כב' השופט מלצר (9.8.2009)).

לפיכך, על המערער מוטל הנטל לשכנע כי חשבוניות הרכישה שיקפו עסקאות אמיתיות.

לא רק זאת, שעה שעסקינן בניכוי הוצאות לפי [סעיף 17 לפקודת מס הכנסה](#), הנטל להוכיח את העמידה בהוצאות ואת שיעורן, מוטל על הנישום שהוא בגדר "המוציא מחברו" ([ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט\(5\) 313, 324 \(2005\)](#); [ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1](#), [פורסם בנבו] פס' כ"ד (5.6.2008)).

מאחר שהנטל להוכחת ההוצאה מוטל על הטוען לה, בסמכותו של פקיד השומה לדרוש הוכחות להוצאות הנתבעות על ידי הנישום, אף ללא סיבה מיוחדת.

66. המערער הביאו שני סוגי ראיות על מנת להוכיח את אמיתות העסקאות שבבסיס חשבוניות הרכישה מושא השומה. אחד, מסמך התאמות בין קניות למכירות. השני, עדויות של יהלומנים שהיו הצדדים השניים של חלק מהחשבוניות.

67. לאחר שנתתי דעתי למכלול חומר הראיות שהוצג על ידי המערער, על מנת להוכיח את אמיתות העסקאות שבבסיס חשבוניות הרכישה מושא השומה, נחה דעתי כי לא היה בו כדי להרים את נטל ההוכחה הרובץ עליהם.

אך קודם שאפנה לבחינת הראיות שהוצגו על ידי המערער, אתייחס להלן בקצרה לשתי טענות שהועלו על ידם בהקשר זה (סעיפים 3.1-3.2 להלן).

3.1 טענת המערערים, כי הציגו ראיות על הפקדת שיקים, על תנועות כספיות ועל**רישומים בתיעוד פנימי – לא תוכל לסייע בידם במקרה זה**

68. אכן, במצב הרגיל, הפקדות של שיקים ותנועות כספיות יכולות לשמש ראיות טובות לקיומה של עסקה בפועל.

ברם, המקרה שלפנינו אינו מקרה רגיל.

במקרה שלפנינו, תנועות כספיות, הוצאת שיקים ורישום חשבוניות – היו קיימים אצל כל מי שקיים פעילות בחשבוניות כוזבות תוך שימוש בבנק המחתרתי ומבלי שבוצעה עסקת יהלומים כלל. כך הרי פעל המנגנון של הבנק המחתרתי, דהיינו, קנייה של מזומנים וחשבוניות כוזבות כנגד פירעון שיקים חנ"י של החברה.

לכן, במקרה שלפנינו, לא ניתן להוכיח קיומן של עסקאות יהלומים על ידי מעבר של כספים או רישומים אלא רק על ידי הצגת ראיות ברורות המוכיחות קיומה של עסקה בפועל, דהיינו, רכישה של יהלומים ממש.

ודוקו, עניין לנו במי שסחרו ביהלומים בהיקפים לא מבוטלים ולכן הדרישה להוכיח מעבר של סחורות בפועל, כלומר רכישה של יהלומים, היא דרישה סבירה בהחלט.

69. כזכור, מנגנון הבנק המחתרתי פעל כך, שכל יהלומן שניכה הוצאות על בסיס חשבוניות כוזבות שקיבל מהבנק המחתרתי, שלא עמדו מאחוריהן עסקאות יהלומים אמיתיות, ניתן היה למצוא בספרי החברה שבבעלותו יציאה של שיק חנ"י, בסכום המתאים לזה שהופיע על גבי החשבונית שקיבל, וכן תנועות כספיות מתאימות של יציאת כספים מחשבון הבנק של החברה.

לכן, צודק המשיב בטענתו, כי רישום עסקאות ביומנים או משיכת שיק חנ"י או תנועות כספיות בחשבון הבנק, כל אלו, אינם יכולים – במקרה המיוחד שלפנינו – לשכנע על ביצוע עסקת יהלומים בפועל.

בל נשכח, עניין לנו עם נישומים שמלכתחילה ההסבר להוצאת שיק חנ"י ולתנועות הכספים אצלם היה לצורך ביצוע עסקה שבמהותה הייתה קניה של כסף מזומן וחשבוניות כוזבות – ולא יהלום – כנגד אותו שיק חנ"י. כך נקבע בהרשעתם הפלילית של המערערים, לפיה עשו שימוש בחשבוניות כוזבות, באמצעות הבנק המחתרתי, במטרה להתחמק ממס ותוך כדי ביצוע עבירות מס לפי [פקודת מס הכנסה](#).

לכן, גם בנוגע לחשבוניות הרכישה שסומנו ביומנים האישיים, הנטל שהוטל על המערערים הוא להוכיח קיומה של עסקה בפועל – לא רישומים, לא הוצאת שיקים ולא תנועות כספיות. בכל אלו אין די במקרה שלפנינו.

70. באת-כוחו של המשיב הטיבה לסכם את הדברים, ואין לי אלא להביא דברים בשם אומרם :

"בנסיבות אלו, המערערים אינם יכולים להרים את נטל ההוכחה בכך שיראו רישומים של חשבוניות ותנועות של כספים, שכן אלו עולים בדיוק בקנה אחד עם השומה. במצד דברים מיוחד זה, הנטל על המערערים הוא להוכיח רכישות של יהלומים בפועל, מעבר של סחורות – ככל שהתקיימו כאלה... אלא שהמערערים לא הציגו ראיות – לא ראיות מספיקות ולא ראיות בכלל, לעסקת יהלומים. הם הציגו רישומים ביומן של פרטי חשבוניות, תנועות כספים (שכאמור לעיל, אין בהן כדי להוכיח עסקאות ביהלומים ממש), עדויות על פה ללא כל גיבוי של ראיות אובייקטיביות מגורמים שלהם עניין להעיד כפי שהעידו, וכן העלו טענות שונות. אך את הדבר האחד שנדרשו לעשות כדי להרים את נטל ההוכחה הרובץ עליהם – להראות שהתקיימו עסקאות יהלומים – זאת לא עשו" (סעיפים 13-14 לסיכומי המשיב).

71. המערער מפנה ליומניו האישיים כאל תיעוד פנים שאמור לספק הוכחה טובה לקיומן של עסקאות לרכישת יהלומים.

אלא שלא ניתן לראות ביומנים האישיים של המערער משום ראיה לרכישה ולמכירה של יהלומים בפועל. כזכור, המערערים הורשעו בשימוש בחשבוניות כוזבות בספרי המערער במטרה להתחמק ממס. על כן, לא ניתן להסתמך על רישומים שניהל המערער ביומניו ביחס לפרטי חשבוניות הרכישה והמכירה, כראיה לקיומן של עסקאות יהלומים. על מנת להרים את הנטל המוטל עליו, היה על המערער להציג ראיות המשכנעות בקיומן של עסקאות בפועל, ברישומים לא די, וודאי לא במקרה בו מדובר במי שהורשעו בעשיית שימוש בחשבוניות כוזבות בספריהם וברישום הוצאות שכר פיקטיביות לעובדי הבנק המחתרתית, וכל זאת על מנת להגדיל את הוצאותיה של המערער ובכך להפחית במרמה את הכנסתה החייבת במס.

72. אזכיר, כי דיוני השומה התנהלו בשנת 2016, בתוך תקופת שבע השנים ממועד הוצאת החשבוניות, ואין זה סביר שלא היה בידי המערערים לספק אסמכתאות אובייקטיביות להוכחת העסקאות, מלבד החשבוניות מושא המחלוקת ודפי בנק. כך ביתר שאת, נוכח עדויות היהלומנים האחרים ונוכח מכתבי התשובה לפניות אליהם, כמופיע בנספח ו' לתצהיר המערערים, מהם ניתן ללמוד, כי לו הפניה אליהם הייתה נעשית בתוך שבע השנים ממועד העסקה, היה ביכולתם להציג אסמכתאות להוכחת העסקאות.

3.2 אין לקבל את טענת המערערים כי לא ניתן להוכיח עסקאות ביהלומים הנרכשים

בחבילות

73. המערערים טענו כי רכשו יהלומים בחבילות וכי קיים קושי מובנה בהוכחת עסקאות בחבילות.

ברם, הראיות שהוצגו, לרבות אלו שבעדויות העדים שזומנו על ידי המערערים, מוכיחות כי יהלומן שביצע עסקת יהלומים אמיתית וניהל רישומים מסודרים, יכול גם יכול היה להוכיח קיומה של עסקה בפועל, גם אם נרכשה בחבילות.

74. היהלומנים שהובאו לעדות מטעם המערערים העידו, כי ניהלו בזמנים הרלוונטיים מעקב אחר חבילות יהלומים, וכי בתוך פרק הזמן של שבע שנים ממועד העסקאות שביצעו הם היו מסוגלים להוכיח, על בסיס הרישומים שערכו בעסקיהם, רכישות בפועל של החבילות. כך, העד אנזורי העיד שהייתה לו מחברת לכל חבילה כדי שיוכל לעקוב אם הפסיד או הרוויח על כל רכישה (עמ' 87 – 89 לפרוטוקול); העד גליק העיד שהחזיק ספרי טובין במשך 7 שנים, הן לחבילות החדשות והן לחבילות הממוינות (עמ' 104 – 106 לפרוטוקול); העד פרוכטר העיד כי היה ממספר את החבילות שהתקבלו (עמ' 112 – 113 לפרוטוקול); העד פז העיד שהוא מחזיק פירוט של החבילות שרכש (עמ' 118 לפרוטוקול); גם העד בביוב העיד שבזמן אמת יכול היה להראות רישומים מהמחברות שלו ולפרט את העסקאות (עמ' 125 – 126 לפרוטוקול). מעדויות היהלומנים עלה כי נעשה תיעוד מפורט יותר כאשר דובר ברכישה של יהלומים גדולים (עמ' 84 – 85 ו-122, העסקה עם מר בביוב בעמ' 126 לפרוטוקול).

75. המערערים טענו, כי מאחר שרכשו חבילות של יהלומים קטנים וזולים, שעברו תהליך של מיון וסידור מחדש, היה קושי אינהרנטי ברישום ותיעוד של יהלומים אלו.

טענה זו של המערערים מוקשית, מכמה טעמים:

ראשית, ספק אם הטיעון של מורכבות הרישום של חבילות אבנים תקף לגבי יהלומים מלוטשים (polished diamonds) שהמערער אישר בחקירתו הנגדית כי סחר גם בהם. למעשה, עיון בחשבוניות הרכישה, שצורפו בנספח ד' לתצהיר המערערים, מעלה כי על חלק לא מבוטל מהן מופיע הכיתוב "מלוטש" (עם זאת, מחומר הראיות עלה, כי גם עסקאות של יהלומים מלוטשים יכלו להתבצע בחבילות, עמ' 50, ש' 21 – 23; עמ' 92, ש' 15 – עמ' 93, ש' 23; עמ' 126, ש' 11 – 19; ועמ' 127, ש' 17 – 26 לפרוטוקול).

שנית, העדים שהעידו מטעם המערערים, ששניים מהם היו הצדדים השניים של החשבוניות מושא השומה, העידו כי סחרו גם באבנים גדולות ולא רק בחבילות. העד אנזורי העיד שסחר גם באבנים גדולות וגם העד בביוב העיד שעסק בעיקר באבנים. למעשה, העד בביוב, שהיה העד היחיד שעל שמו הייתה אחת מחשבוניות המכירה, העיד כי חשבונית זו מתארת מכירה של אבנים ולא מכירה של חבילת יהלומים (עמ' 123 ש' 14, עמ' 126).

שלישית, העדים מטעם המערערים העידו, כי בתוך פרק זמן של שבע שנים ממועד העסקאות שביצעו, הם היו מסוגלים להוכיח רכישות של חבילות. אותם עדים

העידו כי ניהלו רישום מסודר, בראש וראשונה עבור עצמם כחלק מניהול העסק שלהם ועל מנת לדעת מה היה באותן חבילות שרכשו. מכאן, שניתן היה להראות תיעוד מסודר של רכישת חבילות ואין לקבל את טענת המערערים כי הדבר היה בלתי אפשרי (כאמור לעיל, העד אנזורי העיד שהייתה לו מחברת לכל חבילה כדי שיוכל לעקוב אם הפסיד או הרוויח בעסקה; העד גליק העיד שהחזיק ספרי טובין במשך 7 שנים; העד פז העיד שידע להראות אלו מיונים יצאו מאיזו חבילה ומה היה בכל חבילה שרכש; העד בביוב העיד שבזמן אמת יכול היה להראות רישומים מהמחברות שלו).

76. המערערים ניסו לכוון את אור הזרקור על הקושי הקיים לטענתם להתחקות אחר עסקאות בחבילות של יהלומים קטנים.

אולם המערערים לא הצליחו להביא, אף לא ראיה משכנעת אחת, לא רק לעסקאות בחבילות אלא גם לעסקה באבנים, יהלומים גדולים, שאינם חבילות.

77. מכל מקום, לא ניתן לקבל, כעניין של מדיניות, כי יהלומנים שעוסקים באבנים קטנות הנרכשות בחבילות, בהיקפים של עשרות מיליוני דולרים בשנה, לא יהיו מסוגלים להוכיח לגביהם את אמיתות הרישום בספריהם.

נישום לא יכול להישמע בטענה, כי פקיד השומה לא יכול לערוך ביקורת בעסקו, משום שבעסק שלו מתבצעות עסקאות באופן שאינו מאפשר להוכיח אותן. כל נישום חייב לנהל את ספריו באופן שיאפשר נתיב ביקורת אפקטיבי של פקיד השומה.

לכן, אף אם היה מוכח כי המערערים רכשו רק חבילות יהלומים וגם אם היה קושי בהוכחת עסקאות בחבילות, לא היה בכך לפטור אותם מניהול ספריהם באופן שיבטיח תשלום מס נאות.

78. נציגת המשיב פרטה בסעיף 27 לתצהירה, רשימה של סוגי ראיות ומסמכים, שכמותם יכולים היו גם המערערים להציג כראיות לקיומן של עסקאות יהלומים. נציגת המשיב ציינה בתצהירה כי רשימה זו התגבשה אצלה במהלך הטיפול בשומות של מעורבים אחרים בפרשת הבנק המחתרתית. לפי עדותה, ככל שהוצגו בפניה ראיות מסוגים אלו על ידי יהלומנים אחרים, היא הייתה נכונה להכיר בעסקאות אמיתיות, בהתאם למידת ההוכחה שהובאה בפניה, ולהגיע להסכמי שומה, וכך היה בפועל. אף אחד לא מנע מהמערערים להציג מסמכים כאלו, או דומיהם, בפני המשיב, כפי שעשו יהלומנים אחרים.

3.3 ההתאמות בין קניות למכירות שהציגו המערערים אינן מוכיחות את רכישת היהלומים

79. המערערים ניסו לשכנע כי, חשבוניות הרכישה מייצגות רכישה של יהלומים אמיתיים ולכן ההוצאות על פיהן מותרות בניכוי אצל המערערת. לצורך כך, הציגו

- המערערים מסמך ובו טבלת התאמות בין מכירות לקניות. מסמך זה מופיע בנספח ד' לתצהיר המערערים וכותרתו היא "התיעוד למכירת היהלומים שנרכשו".
80. דא עקא, שלא מצאתי בנספח ד' כל תיעוד אמיתי למכירת יהלומים שנרכשו לכאורה על פי חשבוניות הרכישה.
- כל שיש באותו נספח ד' הוא ניסיון של המערערים לסדר את רכישות היהלומים, שאותן אמורות כביכול חשבוניות הרכישה לייצג, אל מול נתוני מכירות כביכול של אותם יהלומים שנרכשו, כפי שהן דווחו בספרי המערערת, כך שחשבוניות המכירה ישקפו את סך הקראט של היהלומים שנרכשו על פי חשבוניות הרכישה בתוספת שיעור הרווח המקובל בענף היהלומים. בסופו של דבר, התקבלה תמונה של התאמה בסכום הקראט של היהלומים ובשיעור הרווח המקובל.
81. כך הסביר המערער בדיון בהשגה את אופן ההתאמה שנעשתה בין החשבוניות:
- "בחברה לקחו את החשבונית שחשודה כפיקטיבית וחיפשו מכירות לאחר תאריך הקניה. לכל חשבונית קניה נמצאות מכירות ללקוחות שונים שתואמים בסה"כ את הקראטים שנקנו ומחירים המייצרים רווח לקניה באחוזים הסבירים בענף"** (עמ' 2 לפרוטוקול דיון בהשגה, נספח ה' לתצהיר המערערים).
- המערער חזר על הסבר זה גם במסגרת חקירתו הנגדית בבית המשפט:
- "ש: האם יש איזה שהיא אינדיקציה לרואי החשבון שעשו את ההתאמות במספרים שדווקא שלושת החבילות שמתוארות בצד ימין הם אלה שעורבבו ודווקא הן אלה שהנפיקו את אותן 10 מכירות שבצד שמאל,**
- ת: לדעתי אין להם אינדיקציה הם רואים חשבונית צ'ק.**
- ש: כלומר הם עושים את זה לפי המספרים ולפי התאריכים?**
- ת: לדעתי, אני אומר את דעתי אין להם שום אינדיקציה הם רואים מכירה קנייה" (הטעויות במקור, עמ' 67, ש' 10 – 15 לפרוטוקול).**
- המערער הסביר בעדותו כי מלאכת התאמה זו נעשתה על ידי רואי חשבון ומנהלי חשבונות מטעמו וכי אין לו ידיעה אישית על העסקאות בפועל אלא רק על נתונים חשבונאיים, כפי שנלקחו מספרי החברה (עמ' 49 ש' 15, עמ' 57 – 59, 67, 70 לפרוטוקול).
82. המשיב הוכיח, במסגרת חקירתו הנגדית של המערער, כי ניתן להחליף בקלות בין נתוני המכירות, המיוחסים לרכישת היהלומים על פי חשבוניות הרכישה, ולהגיע לתוצאות דומות אחרות, המשקפות אף הן את שיעור הרווח המקובל (ראו סדרת השאלות שנשאל המערער על ידי ב"כ המשיב, בעמ' 57-61 לפרוטוקול).
83. בנסיבות אלו, קשה לומר כי הראיה שהובאה על ידי המערערים, בדמות טבלת ההתאמות שבנספח ד', היא ראיה מספקת שבכוחה להוכיח את אמיתות העסקאות לרכישת היהלומים שבבסיס חשבוניות הרכישה.

84. זאת ועוד, כל שהמערערים טענו הוא כי ההתאמות שהציגו "יכולות להיות" עסקאות שבהן נמכרו היהלומים שנרכשו באמצעות חשבוניות הרכישה. המערערים לא הציגו כל ראיה לכך כי אותם היהלומים שנרכשו במסגרת חשבוניות הרכישה הם הם היהלומים שנמכרו במסגרת חשבוניות המכירה שהוצגו על ידם בנספח ד'.

הצדק עם המשיב בטענתו כי, באותה מידה, ההתאמות יכלו להתבסס על חשבוניות רכישה, שאין מאחוריהן כל עסקה אמיתית, ועל מכירות של יהלומים שנרכשו בעסקאות שאינן קשורות לחשבוניות הספציפיות שהוצגו במסגרת מסמך ההתאמות (שכן אין מחלוקת כי למערערים הייתה גם פעילות מסחר אמיתית ביהלומים, סעיף 5 לסיכומי המשיב).

85. מאחר שלא מצאתי כי יש בטבלת ההתאמות שבנספח ד' כדי לסייע למערערים בהוכחת העסקאות, שכן ייתכן שמקור ההתאמות שם הוא בעסקאות מכירה שרק "הסתדרו" מבחינת הקראט, המחיר והרווח עם עסקאות הרכישה מושא השומה, יש לקבוע כי המערערים לא הצליחו לשכנע באמצעות טבלת ההתאמות, כי ביצעו עסקאות יהלומים אמיתיות כמתואר בחשבוניות הרכישה, שעל בסיסן דרשו ניכוי הוצאות בספרי החברה המערערת.

3.4 העדויות של הצדדים השניים לחשבוניות הרכישה אינן מוכיחות את רכישת היהלומים

86. המערערים ביקשו לזמן לעדות 5 עדים, שהיו הצדדים השניים של חשבוניות הרכישה מושא הערעורים, מתוך 8 עדים בסה"כ (על פי בקשתם מתאריך 20.1.2020 וזאת בהמשך להודעתם מתאריך 16.1.2020), כאשר מטרת זימונם של 3 העדים הנוספים היה להעיד על התנהלות המערערים בעסקאות אחרות, שאינן מושא ערעור זה, בשנים 2009-2011).

5 העדים זומנו כאמור על מנת שיאשרו את ביצוע העסקאות מול המערערים, המתוארות בחשבוניות הרכישה, וכדי לבסס את טענת המערערים כי רכשו יהלומים אמיתיים במסגרת אותן חשבוניות (ראו נספח 1 לבקשה המעודכנת לזימון עדים מתאריך 20.1.2020).

מבין כל העדים שזומנו על ידי המערערים, רק שני עדים שהגיעו לתת עדות, היו הצדדים השניים של החשבוניות מושא השומה: מר אנוורי דביר, שהיה לכאורה צד לעסקת רכישה מיום 21.10.2009 (עמ' 83, ש' 29 – עמ' 84, ש' 21 לפרוטוקול) ומר אייל בביוב שהיה לכאורה צד לעסקת מכירה מיום 3.2.2011 (עמ' 123 לפרוטוקול).

87. באופן לא מפתיע, שני העדים שהגיעו למתן עדות, שהיו הצדדים השניים של החשבוניות, אישרו שביצעו את העסקאות לפי החשבוניות שהוצגו בפניהם. אין להתפלא על כך, שהרי לא סביר שעדים אלו יודו כי פעלו בניגוד לחוק.

ברם, מחקירת אותם עדים עלה, שאף אחד מהם לא זכר שביצע מול המערער את העסקה המתוארת בחשבונית שהוצגה לו ולכן המשקל שיש לתת לעדותם הוא נמוך (ראו למשל עמ' 89 ו-126 לפרוטוקול). כולם הסיקו את דבר קיומה של העסקה מעצם קיומה של החשבונית אולם, ברי כי המערערים אינם יכולים לבסס את טענתם, כי מאחורי החשבונית עומדת עסקה, רק על בסיס קיומה של חשבונית שקיימת מחלוקת לגביה אם היא מלמדת על עסקה.

88. יובהר כי אף אחד מהעדים לא הציג כל ראיה אובייקטיבית מזמן אמת לקיומה של העסקה.

במהלך הדיון, כאשר ביקשו המערערים לזמן לעדות שורה ארוכה של עדים מטעמם, הבהיר בית המשפט כי לא יהיה זה נכון שישמע את אותם עדים כערכאה ראשונה ומן הראוי כי אלו יישמעו תחילה בפני המשיב. לאור זאת, בית המשפט הפנה את הצדדים לקיום הליך נוסף של שמיעת אותן עדויות ובחינת הראיות בפני המשיב. במסגרת זו הבהיר בית המשפט בהחלטתו כי **"אבקש כי המערער תשמיע בפני המשיב גם עדים ככל שיש בעדותם כדי לבסס את אמיתות העסקאות שמאחורי החשבוניות וכמובן להציג מסמכים וראיות אובייקטיביות אחרות ככל שבכוון לבסס את אמיתות העסקאות"** (עמ' 10 ש' 26-31, החלטה מתאריך 7.4.2019 וראו גם ההחלטה מתאריך 11.9.2019).

גם בקשת המערערים לזימון העדים הייתה במפורש במטרה שיביאו עימם אסמכתאות ומסמכים לקיומן של עסקאות אמיתיות. בית המשפט הדגיש כי ככל שישמעו עדויות, ללא תמיכה במסמכים אובייקטיביים מזמן אמת, לא ניתן יהיה לייחס להן משקל של ממש ולא יהיה בהן לתרום לבירור אמיתות העסקאות.

בפועל, אומת החשש, וכל שהוצג בפני בית המשפט היו אמירות מפי אותם שני עדים שהיו צדדים לחשבוניות ולא הוצגו כל מסמכים וראיות מזמן אמת על מנת לתמוך באמיתות העסקאות המיוצגות על ידי חשבוניות אלו.

בנסיבות אלו, וכאשר ברור כי לאותם עדים היה אינטרס אישי לאשר שהמסמכים הנושאים את שמם הם אמיתיים, וכאשר מדובר בעמיתים של המערער לעבודה שמטבע הדברים רצו להטיב עמו, לא ניתן לייחס משקל של ממש לאותן עדויות, בהעדר תמיכה בראיות אובייקטיביות.

89. אשר לטענת המערערים, כי בחלוף שבע שנים מהמועדים המצוינים על גבי החשבוניות, אין עליהם חובה לשמור תיעוד המוכיח את אמיתות העסקאות, יש להשיבם כי דיוני השומה, וגם הדיונים בהשגה, התקיימו תוך כדי תקופת 7 השנים ממועד הוצאת החשבוניות ויש להניח, כי אם המערערים היו פונים לצדדים השניים של החשבוניות כבר בתקופת הליכי השומה, הם לא היו נענים בידי אותם צדדים כי אין בידם מסמכים משום שחלפו למעלה מ-7 שנים ממועד החשבוניות.

90. לא למותר לציין, כי גם מעדותו של המערער לא ניתן להיבנות, שכן ברי כי היה לו אינטרס ברור להעיד כפי שהעיד.

בהקשר זה, ראוי לציין כי בתחילת ההליך נטען על ידי באי כוחם של המערערים, ובאופן נחרץ, כי גם העסקת העובדים במערערת לא הייתה פיקטיבית. אולם בהמשך הדרך, התבררה הטענה כלא נכונה והמערערים חזרו בהם ממנה, על כל המשתמע מכך (וראו עמ' 2, ש' 4 – 12 לפרוטוקול: **"למשל לגבי חלק מהעובדים שטוענים שהם עובדים 'פיקטיביים', חלקם אומרים שהם כן ביצעו עבודה כזו או אחרת ... אנו תוקפים עשרות חשבוניות שחשודות כפיקטיביות** [ות] ועוד 10 עובדים שחשודים כפיקטיביים, אנו נראה חשבונית חשבונית, עובד עובד, וננסה להוכיח שהם לא פיקטיביים ולא היו עסקאות פיקטיביות").

91. למען הסר ספק יובהר, כי לו היו המערערים מציגים ראיות אובייקטיביות לקיומן של עסקאות יהלומים אמיתיות – אף לגבי **חלק** מחשבוניות הרכישה – היה בכך כדי לשכנע באופן רחב וללמד על מגמה אף **ביחס לחשבוניות אחרות**, ואף המשיב נתן את הסכמתו לכך (סעיף 63 לסיכומי המשיב, עמ' 4 ש' 5-6 לפרוטוקול). אולם, משלא עלה בידי המערערים לשכנע, לגבי אף לא אחת מחשבוניות הרכישה, יש בכך לתמוך במסקנה כי כל חשבוניות הרכישה אינן מייצגות רכישה אמיתית של יהלומים.

92. כאן המקום להעיר, כי הליך זה מלמדנו עד כמה חשוב שהנישום יתנהל בצורה מסודרת במסגרת דיני המס ועד כמה חשובה היכולת לתמוך את טענותיו בראיות ובאסמכתאות אובייקטיביות, מזמן אמת.

כעת, לאחר שהוצאו השומות, מבקשים המערערים את סיוע בית המשפט בביטול הצווים שהוצאו להם. אלא שהתנהלותם הבלתי אחראית היא שהובילה לכך שאין בידיהם כל תיעוד היכול לבסס את טענותיהם בערעורים. במצב דברים זה, אין לאל ידו של בית המשפט לסייע להם.

על רקע דברים אלו, יפים לכאן דבריה של כב' הנשיאה (בדימ') מ' נאור **בע"א 8713/11 צאיג נ' חברת ע. לוזון נכסים והשקעות בע"מ**, [פורסם בנבו] פס' 2 – 3 (20.8.2017):

"להשקפתי, תפקידנו כשופטים הוא לנסות להגיע לחקר האמת ולהכריע במקרים המונחים לפנינו. לעתים, כמו בענייננו, דומה שהצדדים מגלים טפח, מכסים טפחיים ומבקשים מבית המשפט שיכריע ללא תשתית עובדתית מספקת. מקרים אלו מציבים את השופט בפני מציאות קשה, בבחינת 'תִּבְּן אֵין נִתֵּן לַעֲבָדֶיךָ וּלְבָנִים אֲמָרִים לָנוּ עָשׂוּ' (שמות ה' 16). על הצדדים לדעת כי לא ניתן לצפות מבית המשפט שיעשה את הבלתי אפשרי וישחזר מה שהיה באמת. אולם, על אף הקשיים שמתעוררים כאשר התמונה

העובדתית מקוטעת, אין משמעות הדבר שבאפשרותו של השופט להימנע מהכרעה. במקרים אלו לעתים אין מנוס מהכרעה לפי נטלים – המוציא מחברו עליו הראיה. כמו כן, במקרים כאלה תיטה ערכאת הערעור שלא להתערב בממצאים עובדתיים שקבעה הערכאה הדיונית, גם אם הם עלולים להיות שגויים בשל אותם הקשיים שהצדדים העמידו בפניה. קיימת תחושת אי נוחות במצבים בהם ההכרעה ניתנת על פי נטלים. זוהי הכרעה שאינה שלמה ומשמעותה שחקר האמת לא בהכרח בא על סיפוקו. פסק הדין במקרים חריגים אלו עשוי שלא לשקף את האמת העובדתית, אלא רק את האמת המשפטית. אולם, לעתים אין מנוס מכך. כפי שאמר השופט מ' חשין: 'ולוואי והותר לו לשופט לומר איני יודע. אלא שמחוקק כפה עלינו הר כגיגית, אסר ידינו בנחושתיים וציווה עלינו: אמור אשר תאמר, אך אמור' (דנ"א [7015/94 היועץ המשפטי לממשלה נ' פלונית, פ"ד נ\(1\) 48, 88 \(1995\)](#)). ההכרעה היא תפקידנו ואין לנו ברירה אחרת. זוהי זכותנו, זוהי חובתנו וזו הציפייה מאיתנו כשופטים".

כן ראו [ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ](#) (פורסם בנבו) [9.5.2018], ולדברים האמורים בחוות דעתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז:

"אציין כי בניגוד לנטען אף אין להשקיף על השאלה שהונחה לפתחנו כעל עימות חזיתי בין שיקולים פורמאליים לבין החתירה לגביית 'מס אמת'. לאמיתו של דבר, 'מס אמת' אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמאטיבי, המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ועילות מינהלית (ראו למשל: רפעת [עזאם 'פרשנות דיני המיסים: מס אמת' וזכויות האדם בפסיקת בית-המשפט העליון' משפט ועסקים יח 401, 410 \(2014\)](#))."

וכן [דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי](#), [פורסם בנבו] פס' 47 לפסק-דינה של כב' הנשיאה (בדימ') מ' נאור (12.9.2017):

"מסכימה אני עם עמדתו של חברי שלפיה עלינו לשאוף לפרשנות שתגשים צדק, מידתיות והגינות בכל עניין ובדיני המס בפרט. עם זאת וכפי שצינתי בעבר, לצד עקרונות אלה – המהווים כולם מאפיינים של התכלית בדבר מס אמת – ניצבות גם תכליות אחרות ובהן יעילות, יציבות וודאות בדיני המס ([ע"א 5083/13](#) פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, [פורסם בנבו] פס' 2 בפסק-דיני

(10.8.2016); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, [פורסם

בנבו] פס' 22 בפסק-דין (2.2.2014)).

כן יפים דבריו של חברי, כב' השופט ג' גונטובניק, שנכתבו אך לאחרונה בגדרי ת"א
(מחוזי ת"א) 8820-03-17 דין נ' מאיר אפרת אחזקות בע"מ, [פורסם בנבו] פס' 14
(23.12.2020):

"לא כל מה שסבור אדם שהיה, ואף לא כל מה שידוע אדם שהיה,
יוכל להוכיח שהיה. ועל המבקש להוציא מחברו על בסיס טענה
שהיה, הנטל להוכיח זאת. ואם לא יעמוד בנטל, תקצר ידו של בית
המשפט מלהושיע. לא לכל התחלואים ארוכה ומרפא שיפוטיים.
כזה הוא המקרה הנוכחי".

93. כפועל יוצא מהאמור לעיל, לא שוכנעתי כי המערערים הרימו את נטל ההוכחה
להוכחת קיומן של עסקאות אמיתיות מאחורי חשבוניות הרכישה ולכן אין להתיר
על בסיסן ניכוי הוצאות למערערת.

4. אין לקבל את טענות המערערים כנגד סבירות השומה בגין חשבוניות
הרכישה

94. המערערים מבקשים לחלוק על השומה בשם עיקרון תשלום מס אמת.

95. לא מצאתי כי יש ממש בטענתם זו של המערערים.

ראשית, כפי שמעידה הרשעתם הפלילית של המערערים בעבירות מס, לא ניתן
לומר כי הערך של מס אמת היה נר לרגליהם.

שנית, לא מצאתי כי השומה שהוצאה חורגת מעיקרון מס אמת או שתוצאתה
אינה סבירה באופן המצדיק להתערב בה. כידוע, לא די בטענה בעלמא על אי
סבירות השומה אלא יש לבססה בראיות אובייקטיביות.

96. אם נתבונן בטבלה שערכו המערערים בסעיף 8.6 לנימוקי הערעור, עולה ממנה כי,
אף לשיטת המערערים, ההכנסה החייבת שנקבעה למערערת היא בשיעור שלא
עלה על 7%-15% ממחזור המכירות שדווח על ידה.

יתירה מכך, נדמה לי כי נפלה טעות בעריכת נתוני הטבלה, שכן המערערים כללו
בה את סכומי ההכנסה החייבת בערך דולרי שעה שהכנסה זו מופיעה בשומות
בערך שקלי. יוצא אפוא ששיעור ההכנסה החייבת שנקבע למערערת בשומה אינו
עולה על 1%-2% מסך המחזור שדווח על ידה (!), מה שמחזק את המסקנה כי אין
ממש בטענת המערערים, כי השומה אינה עולה בקנה אחד עם שומת מס אמת (ראו
נספחים ב' ו- ג' לתצהיר המשיב, אופן בניית השומה בנימוקי השומה וסעיף 8.6
לנימוקי הערעור).

שלישית, המערערים טוענים כי השומה אינה סבירה ביחס לתחשיב שחל בענף
היהלומים (סעיף 8 לנימוקי הערעור), אולם נראה כי נעלם מעיני המערערים כי
ההסדר שבתחשיב רלוונטי רק לנישומים שניהלו את ספריהם כדין. ברם, בספרי

המערערת נכללו חשבוניות כוזבות שהיא קיבלה מהבנק המחתרתי, ונקבע בהרשעה חלוטה כי ניכוי היה לצורך התחמקות מתשלום מס, וכן נכללו הוצאות שכר פיקטיביות בגין העסקת עובדי הבנק המחתרתי, כך שלא ניתן לומר כי ספרי המערערת נוהלו באופן המצדיק את קביעת הכנסתה כנגזרת מהמחזור העסקי המדווח. מכל מקום, לפי הכללים שקבעה רשות המיסים באותה עת לגבי העוסקים בענף היהלומים, היה עליהם לדווח על ההכנסה החייבת בהתאם לתוצאה המתקבלת לפי ספרי הנהלת החשבונות או לפי התחשיב, ולשלם מס בהתאם להכנסה החייבת הגבוהה מבין השניים (סעיף 6 לכתב האישום המתוקן, נספח א' לתצהיר המשיב). כפועל יוצא, אין מקום לבחון את סבירות השומה של המערערים אל מול שיעור הרווח לפי התחשיב. אולם, גם אם כן, מהדברים שנאמרו לעיל לעניין הטבלה שבסעיף 8.6 לנימוקי הערעור, ניתן ללמוד, כי אם שיעור הרווח לפי התחשיב עומד על 1.3% ממחזור המכירות, שיעור הרווח בשומה לפי הטבלה שערכו המערערים, כשהיא מתורגמת לערך שקלי, אינו רחוק מכך (1%-2%, ראו לעיל).

5. השומה שנערכה למערער בגין חשבוניות הרכישה – הכנסה מדיבידנד

97. פועל יוצא של קבלת עמדת המשיב בעניין אי התרת הוצאות בחברה המערערת על בסיס חשבוניות הרכישה שהוצאו בשנים 2009-2011, הוא ייחוס הכנסת דיבידנד למערער, שהיה המנהל ובעל המניות היחיד בה. בהתאם למנגנון פעילותו של הבנק המחתרתי, כמתואר לעיל, סכום המזומנים שהתקבל במסגרת רישום ההוצאות הכוזבות וכנגד הוצאת שיק חנ"י, לא נרשם בספרי המערערת ולכן נותר בידי המערער. לפיכך, צודק המשיב בטענתו, כי יש לראות בסכום המזומנים בסך של 1,477,332 ש"ח בשנת 2010 ובסכום המזומנים בסך של 1,956,142 ש"ח בשנת 2011 כהכנסה מדיבידנד בידי המערער, החייבת במס לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה.

יש לקבל את טענת המערערים בעניין חשבוניות המכירה - החשבוניות שהפיץ המערער באמצעות הבנק המחתרתי

98. המערער הודה והורשע בהפצת חשבוניות של המערערת באמצעות הבנק המחתרתי, על מנת לאפשר למקבלי החשבוניות להתחמק מתשלום מס. במסגרת זו, הודו והורשעו המערערים בהוצאת חשבוניות כוזבות, באמצעות מנחם מגן ודורון אלעד, מפעילי הבנק המחתרתי בבורסה ליהלומים, בסכום כולל של 2,061,101 ש"ח. המשיב כלל בשומה 11 חשבוניות מכירה משנת 2011, שהופצו

- באמצעות הבנק המחתרתי והופיעו ברישומי הקלסר האדום. נוסף על כך כלולות בשומה עוד 7 חשבוניות מכירה שסומנו ביומנים האישיים מהתקופה 2010-2011.
99. המשיב טוען כי אין סתירה בין החלטתו שלא להכיר בהוצאות על פי חשבוניות הרכישה הכוזבות, שהמערערים לא הצליחו להוכיח שעומדת מאחוריהן עסקה אמיתית, ובין העובדה שהוא מקבל את הדיווח של המערערים על אודות הכנסות החברה המערערת ממכירות יהלומים. לשיטת המשיב, חזקה על המערערת שהפיקה את ההכנסות שדווחו על ידה והמערערים מנועים מלטעון כנגד העובדה שהמשיב קיבל את הדיווח שלהם בגין הכנסות אלו.
100. במחלוקת זו, אין דעתי כדעת המשיב.
- ייאמר מיד, המשיב אינו יכול לדבר בשני קולות: מצד אחד לחייב את המערער בעמלה בגין הפצת החשבוניות, בהתאם לעמדתו, כי מי שהפיץ חשבוניות כוזבות באמצעות הבנק המחתרתי קיבל לידיו עמלה בשיעור של 2% (ראו נימוקי השומה בתיק המערער, סעיפים 22-23), ומצד שני, לקבל את הדיווח של המערערים לפיו המערערת הפיקה הכנסה מעסקה אמיתית למכירת יהלומים.
- לא ניתן לאחוז בחבל משני קצותיו.
- מאחר שהמשיב לא חזר בו מחיוב המערער בעמלה בגין הפצת החשבוניות הכוזבות (הגם שסכומי העמלות שנוקפו למערער היו שוליים ביחס לשומה כולה), משמעות הדברים היא, שלפי עמדת המשיב, יש לראות במערער כמי שמכר חשבוניות כוזבות ומזומנים, ולא יהלומים, ועל כך קיבל עמלות. לפי גישה זו של המשיב, אין מקום לחייב את המערערת במס, כביכול מכרה יהלומים במסגרת חשבוניות המכירה.
101. אזכיר, כי מהמשיב למדנו על דרך פעולתו של מנגנון ההפצה של החשבוניות הכוזבות באמצעות הבנק המחתרתי. לנוחות הקורא, אביא את הדברים בשנית:
- בעל מניות בחברת יהלומים, כדוגמת המערער, היה מעביר מזומן שצבר ("הון שחור") – ולא יהלום – ל"קונה" כביכול, רושם בחברה שלו הכנסה לכאורה ממכירת יהלום, למרות שהעביר מזומן ולא יהלום, וכנגד זה קיבלה החברה שיק חנ"י לחשבון הבנק שלה. כעולה מעדותו של מנחם מגן, מי שהפיץ חשבוניות כוזבות באמצעות הבנק המחתרתי קיבל עמלות בשיעור של 2% מהסכום הנקוב בגין חשבוניות אלו. לעמדת המשיב, גם המערער הפיץ חשבוניות של המערערת באמצעות הבנק המחתרתי אך מאחר שלא דיווח על הכנסות מעמלות בגין חשבוניות אלו הוא חויב בעמלות כהכנסה מ"עסק" (בסכום של 818 ש"ח בשנת 2010 ובסכום של 42,027 ש"ח בשנת 2011) (ראו סעיפים 21-22 להודעה המפרשת את נימוקי השומה בתיק המערער וסעיף 4 לסיכומי המשיב).

הנה כי כן, חיוב המערער במס בגין קבלת עמלות בגין מכירת חשבוניות כוזבות ומזומנים שומט את הקרקע מתחת טענת המשיב, כי יש לחייב את החברה המערערת בהכנסות בגין מכירת יהלומים אמיתיים.

102. זאת ועוד, כפי שהגעתי לעיל למסקנה, כי החשבוניות בגין עסקאות הרכישה לא שיקפו רכישה אמיתית של יהלומים, אלא רכישה של חשבוניות כוזבות ומזומנים כנגד הוצאת שיק חנ"י, כך יש לראות בחשבוניות בגין עסקאות המכירה, מהצד השני של המתרחש, כמשקפות מכירה של מזומנים וחשבוניות כוזבות כנגד קבלת שיק חנ"י ולא כמכירה אמיתית של יהלומים.

עמדת המשיב, כי העסקאות היו בדויות ולא שיקפו מכירת יהלומים, אלא מכירת ניירות ומזומנים, מן הראוי להחילה הן במישור ההוצאות והן במישור ההכנסות. המשיב אינו רשאי לצאת מנקודת הנחה, כי בכל הנוגע לניכוי הוצאות, חזקה היא כי חשבוניות הרכישה הן כוזבות, אלא אם יוכיחו המערערים אחרת, ולעומת זאת, להחיל חזקה הפוכה בכל הנוגע לחשבוניות המכירה, לפיה חשבוניות אלו מייצגות עסקאות אמיתיות למכירת יהלומים, אלא אם יוכיחו המערערים אחרת (ולמצער לגבי הסכומים הנקובים בהן).

אזכיר, כי חלק הארי של השומה בגין חשבוניות המכירה (539,414 דולר שהם 2,061,101 ש"ח) מקורו בחשבוניות שהופיעו ברישומי הקלסר האדום, לגביהן נקבע בהרשעה חלוטה, כי הן חשבוניות כוזבות שהפצתן נועדה לעזור לאחרים להתחמק מתשלום מס.

103. נראה כי גם נציגת המשיב סברה כך ולכן נאלצה להשיב, במסגרת חקירתה הנגדית, בתשובה לשאלה מדוע הסכומים המופיעים בחשבוניות המכירה נזקפו כהכנסות, כי לעסקאות המכירה בוצעו בדיקות נאותות שנמצאו תקינות ("ש: הייתה פה עסקת יהלומים ובגלל זה לא ביטלת את ההכנסה. ת: נכון", עמ' 187, ש' 12 – עמ' 188, ש' 15; ועמ' 192, ש' 4 – 5 לפרוטוקול). דברים אלו מעוררים קושי. בצווי השומה ובהודעות המפרשות מטעמו, טען המשיב כי המערער ביצע עסקאות בדויות ומסר חשבוניות כוזבות (ראו למשל סעיף 21 להודעה המפרשת את נימוקי שומת המערער), ואילו הטענה על אמיתות העסקאות שבבסיס חשבוניות ההפצה נטענה, לראשונה, רק לקראת סוף חקירתה הנגדית של נציגת המשיב (עמ' 187 – 192 לפרוטוקול), וגם זאת רק ביחס ל"רוב העסקאות" (עמ' 191, ש' 26 לפרוטוקול). כאמור, המשיב אינו יכול לדבר בשני קולות, תחילה לטעון כי עסקאות המכירה הן בדויות ולחייב את המערער בתשלום מס בגין עמלות שקיבל במסגרתן ולאחר מכן לטעון כי מדובר בעסקאות אמיתיות שיש להתחשב בהכנסות שהופקו במסגרתן. קשה לקבל, כי כל עסקאות הרכישה שבשומה לא צלחו את בדיקת הנאותות של המשיב, ולכן נכנסו לשומה במסגרת תיאום

ההוצאות, ואילו עסקאות המכירה שנבדקו, צלחו את בדיקות המשיב ולא נגרעו מהשומה.

104. זאת ועוד, המשיב טוען כי גם מבחינת המהות הכלכלית יש הצדקה למיסוי ההכנסות כפי שדווחו על ידי המערערים, שכן חזקה כי המזומנים שהועברו בתמורה לקבלת שיק חנ"י הופקו מהכנסות לא מדווחות של המערערים. לאור זאת, המשיב טוען, כי במהות הכלכלית, מאחורי החשבוניות שהפיצו המערערים ישנן הכנסות אמיתיות. אין בידי לקבל טענה זו של המשיב.

לא נטען בפניי מה מקור הכספים ששולמו במסגרת עסקאות המכירה ואין לכך התייחסות עניינית במסגרת כתבי הטענות. לא ניתן להטיל מס על בסיס השערה או חזקה, בלא הנחת תשתית כלשהי על מקור ההכנסה. יתכן, כי מקור המזומנים ששילם המערער בתמורה לשיק חנ"י אינו חייב במס או ששולם עליו כבר מס. אין בידי לדעת זאת, שכן הצדדים לא טענו בעניין זה ולא הובאה כל ראיה להוכחת מקור המזומנים ששולמו. ספק אם בכלל ניתן לקבוע במסגרת זו קביעות בנוגע להכנסה שהופקה בעסקאות אחרות, שאינה מושא השומות שבערעורים. אזכיר, בהקשר זה, כי הליך מקביל הנוגע להצהרות ההון של המערער תלוי ועומד בגדרי ע"מ 37948-02-18 שירי נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו].

105. כפועל יוצא מהאמור לעיל, יש לגרוע מהשומה את ההכנסות שדווחו על ידי המערער בגין מכירת יהלומים.

מדובר בסכום של 598,227 דולר שיש לגרוע משומת המערער בהתאם לסכומים המופיעים בנספח ג' לתצהיר המשיב (סכום זה מורכב מסך של 539,414 דולר (2,061,101 ש"ח) בגין החשבוניות שבקלסר האדום, מושא כתב האישום, ואת היתרה יש לייחס ל- 7 החשבוניות שסומנו ביומנים האישיים ושנכללו בשומה בגין השנים 2010-2011).

אין לקבל את טענת המערערים על אכיפה בירנית

106. בכל הנוגע לטענות המערערים בדבר אכיפה בירנית, כפי שכבר קבעתי בהחלטתי מיום 20.6.2019, זו לא נעשתה בענייננו, ולא ברור מדוע מצאו המערערים לחזור ולטעון בעניין זה בסיכומיהם.

107. העסקת העובדים הפיקטיבית, היומנים האישיים והמעורבות בפעילות הבנק המחתרתית, שהביאו לפתיחת החקירה הפלילית, מבדילים את המערערים מיתר הגורמים המופיעים בקלסר האדום, ועל המערערים היה להוכיח כי הם הופלו ביחס לקבוצת שוויון זו. כן הובהר, כי "רף מיליון הדולר" לא היה שיקול יחיד או הכרחי בהחלטה על הוצאת השומות וכי אכיפה בירנית נבחנת בהתאם לקבוצת השווים.

108. בהחלטתי מתאריך 20.6.2019 קבעתי כי (פס' 39):

"כאמור, בבסיס הליכי השומה נגד המערערים עמדו שיקולים נוספים מעבר לרישומם בקלסר האדום. השיקולים הנוספים היו היוםנים האישיים של המערער (מעבר לסכום של 115 אלף דולר) והעדויות של מר מנחם מגן ועובדי הבנק המחתרתי. מכאן, שקבוצת השוויון הרלוונטית, שביחס אליה יש לבחון את יישום מדיניות האכיפה בהליכי השומה מושא הערעורים, אינה מי ששמותיהם מופיעים בקלסר האדום אלא מי שנטלו חלק מרכזי ומשמעותי בפעילות העבריינית מושא פרשת הבנק המחתרתי, כפי שניתן ללמוד עליה מהעדויות של מר מנחם מגן, מהעדויות של עובדי הבנק המחתרתי ומהיוםנים האישיים של המערער.

ודוק, המערערים לא סיפקו, ולו ראשית ראייה, לכך שהיו נישומים נוספים שהשתייכו לקבוצת שוויון זו ושלא ננקטו נגדם הליכי שומה וביקורת על ידי המשיב."

החלטה זו אושרה על ידי בית המשפט העליון במסגרת [רע"א 5779/19 שירי אליאס נ' רשות המיסים – פקיד שומה גוש דן](#), [פורסם בנבו] פס' 14 (11.11.2019), שם נקבע כי:

"פשיטא שמפעילו של עסק עברייני אינו מצוי באותה קבוצת שוויון כמו לקוחותיו של אותו עסק עברייני, ולפיכך התנהלות שונה בעניינם אינה יכולה להקים טענה של אכיפה בררנית..."

סוף דבר

109. בסיכום הדברים, הערעורים נדחים ברובם ומתקבלים בחלקם:

תיאום ההוצאות בגין חשבוניות הרכישה בשומת המערער - יוותר על כנו. ייחוס הכנסת דיבידנד בשומת המערער בגין תיאום הוצאות הרכישה - יוותר על כנו. ייחוס עמלות למערער בשיעור של 2% בגין הפצת חשבוניות של המערער - יוותר על כנו. יש לגרוע משומת המערער את ההכנסות שדווחו על ידה בגין מכירת יהלומים בסך של 598,227 דולר, כמפורט בסעיף 105 לעיל. המחלוקת בעניין תיאום הוצאות שכר פיקטיביות בשומת המערער והשלכותיה על ייחוס דיבידנד למערער - הוסרה משולחן הדיונים.

המחלוקת בעניין זקיפת הכנסת ריבית למערער, בהתאם להוראת [סעיף 3\(ט\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#) בגין הלוואה שקיבל מהמערער, נזנחה על ידי המערערים ולכן רכיב זה בשומה יוותר על כנו.

110. לעניין הוצאות ההליך, בהתחשב בעובדה שהמשיב הגיש את סיכומיו כחודשיים לאחר המועד שנקבע להגשתם, ובשתי הפעמים ביקש את הארכת המועד יום עבודה אחד בלבד לפני תום המועד להגשת סיכומיו, דבר שהיה בו כדי לשבש את סדרי עבודתו של בית המשפט (ראו החלטותי מתאריכים 22.11.2020 ו- 3.1.2021), מצאתי לחייב את המערערים בהוצאות מופחתות. מהצד השני, הבאתי בחשבון את עמידת המערערים על זימון מספר גדול של עדים, שבסופו של דבר התברר כי לא היה בעדותם כדי לתרום למחלוקת, ובעטיה אף נגרמה דחייה במועד ההוכחות (עמ' 20 ש' 21-22 לפרוטוקול, החלטתי מתאריך 21.1.2020). לאור כל זאת, ובהתחשב בתוצאות המעורבות אליהן הגעתי, המערערים יחויבו בהוצאותיו המשפטיות של המשיב בסכום של 25,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ז שבט תשפ"א, 09 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

ירדנה סרוסי 54678313/-

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה