

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד

ע"מ 22-04-46950

בפני:

כב' השופט אבי גורמן

המערער:

אברהם גבאי

ע"י ב"כ עוה"ד (רו"ח) אברהם שהבזי, דוד אפרים ועדן שהבזי

נגד

המשיב:

פקיד שומה רמלה

ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון-גוטליב מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר אברהם גבאי (להלן: "המערער") בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), כנגד שומה בצו שהוציא לו פקיד שומה רמלה (להלן: "המשיב"), לשנות המס 2004-2005 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"). לשנת 2004 קבע המשיב למערער תוספת הכנסה - בסך 2,812,441 ש"ח, ולשנת 2005 הכנסה בסך 1,137,319 ש"ח. כמו כן השית המשיב על המערער קנס גרעון, מכוח הוראות סעיף 191 לפקודה.

במסגרת הערעור חולק המערער על השומה בכללותה, ולחילופין על גובהה וכן על השתת קנס הגרעון.

עיקרי העובדות:

1. ביום 14.12.2006 ניתנה הכרעת הדין במסגרתה הורשע המערער, בעקבות הסדר טיעון ועל פי הודאתו, בביצוע עבירות שיוחסו לו בכתב האישום תפ"ח 856/05 (מתוקן בשלישית) (להלן: "כתב האישום").

בהתאם לכתב האישום, המערער עמד בראש ארגון פשיעה (להלן: "הארגון" או "ארגון הפשיעה"), יחד עם שי קסוטו, הם - "ראשי הארגון והרוח החיה בו" (סעיף 3 לכתב האישום). לצדם, משה גבאי, אחיו של המערער - "היה פעיל מרכזי בארגון" (סעיף 4 לכתב האישום).

הארגון עסק במהילת דלקים ומכירתם, תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות.

כדי להוציא לפועל את מטרותיו הפעיל ארגון הפשיעה שורה של פעילים, בדרגים שונים, מספר חברות אשר המערער, שי קסוטו ומשה גבאי שימשו כאורגנים שלהם, ומערך של חברות ואנשי קש אשר נועדו לסייע בביצוע העבירות השונות שפורטו בכתב

האישום ובהעלמת ההכנסות בין השאר באמצעות הוצאת חשבוניות כוזבות וקיצוץ באמצעות חשבוניות כוזבות אף הן.

כן הואשם המערער כי פעל, בסיוע אחרים ותחת ניהולו, להשמדת מסמכים ומחשבים ולהחבאתם - כדי שאלה לא יספקו תיעוד נדרש לשם בחינת הכנסות הארגון ורווחיו.

המערער הואשם במסגרת כתב האישום אף בביצוע שורה של עבירות אלימות, במסגרת פעילותו בניהול ארגון הפשיעה.

בהתאם לכתב האישום, ארגון הפשיעה פעל בין השנים 2002-2005 (לא הוצאה שומה לשנים 2002-2003, שכן שנים אלה אף לדעת המשיב התיישנו).

2. בעקבות הודאתו במסגרת הסדר טיעון, המערער הורשע בביצוע שורה של עבירות על פי חוק מאבק בארגוני פשיעה, התשס"ג-2003, עבירות של איומים, סחיטה באיומים, שיבוש הליכי משפט, קבלת דבר במרמה ורישום כוזב במסמכי תאגיד - כל אלה עבירות על פי חוק העונשין, התשל"ו-1977, וכן עבירות על פי הפקודה, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"), וחוק איסור הלבנה הון, התש"ס-2000. על המערער נגזרו 7 שנות מאסר.

3. בשים לב לכך שמדובר כאמור אף בעבירות מס, אין מחלוקת בין הצדדים כי רשות המיסים ידעה על הפרשיה כבר בשנת 2005.

4. ביום 21.1.2010 נשלחה אל המערער דרישה להגשת דוחות לשנים 2004-2008 (נספח ג' לתצהיר המערער). המערער, במהלך הדיון לפניי, לא הכחיש קבלת הדרישה, אך אין חולק כי תקופה ארוכה הוא נמנע מהגשת הדוחות כפי שהתבקש.

5. בהעדר דוחות, נקבעה למערער ביום 18.12.2013 שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם להוראות סעיף 145(ב) לפקודה, לשנות המס 2004-2005 - שנות המס שבמחלוקת.

השומה לשנת 2004 נקבעה על סך 200,000 ש"ח, והשומה לשנת 2005 נקבעה על סך 250,000 ש"ח (להלן: "**שומות בהעדר דו"ח**"). לא הוצג כל הסבר לקביעת סכומים אלה (ראו עמ' 10 לפרוטוקול, שם נשאל על כך העד מטעם המשיב - מר בייז, ולא היה בידיו לספק תשובה).

6. ביום 29.5.2014 הגיש המערער את הדו"ח לשנת המס 2005, וביום 22.12.2014 הגיש המערער את הדו"ח לשנת המס 2004 (לא הוצג הסבר מדוע הוגשו הדוחות בסדר זה).

בהתאם להוראות סעיף 150 לפקודה, כאשר מוצאת שומה לפי מיטב השפיטה בהעדר דו"ח, הגשת הדו"ח מהווה השגה על אותה שומה. אכן, מדברי המערער (סעיף 18 לתצהירו) עלה כי הגשת הדוחות נעשתה כדי "למחוק את החוב שלי שנוצר בעקבות השומות '04".

במסגרת הדו"ח לשנת 2004 דיווח המערער על הכנסה מעסק ומשלח יד בסך 0, ולגבי הכנסה ממשכורת נכתב בכתב יד - "ע"פ תלושי משכורת" (תצלום של הדו"ח מצוי בנספח ד' לתצהיר המערער; לא ברור אם רישום זה נעשה ע"י המערער או ע"י מי שתקצר את הדו"ח במשרדי המשיב). במסגרת הדו"ח לשנת 2005 דווח על הכנסות בסך 0 (נספח ה' לתצהיר המערער). מהאמור עולה כי בהתאם לדוחות, המערער טען כי לא הפיק כל הכנסה בהיקף משמעותי מניהול ארגון הפשיעה (המשכורות שדווחו למשיב עוד קודם להגשת הדוחות כללו לשנת 2004 הכנסה ממשכורת בסך 185,627 ש"ח, ולשנת 2005 הכנסה ממשכורת בסך 880 ש"ח).

7. בעקבות הגשת הדוחות (המהווים כאמור השגה), נערך עם המערער דיון בהשגה ביום 5.9.2018 (נספח ב' לתצהיר המערער). באותו דיון טען המערער כי לא עמד בראש ארגון הפשיעה, אלא היה "פועל פשוט" שהרוויח 11,000 ש"ח לחודש. כן טען המערער כי שילם כבר את חובותיו למס הכנסה, ואף טען כי לאור תשלומים אלה - חובו למשיב שולם והמשיב לא יכול לחייבו שוב שכן יש לדבריו התיישנות.

8. ביום 4.12.2018, לדברי המשיב - בתוך התקופה הקבועה לכך בסעיף 152(ג) לפקודה, הוציא המשיב למערער שומה בצו לשנות המס שבמחלוקת (להלן: **צו השומה הראשון**).

בצו השומה הראשון נקבעה למערער הכנסה כדלקמן:

לשנת 2004 - הכנסה בסך 100,173,719 ש"ח, ולשנת 2005 - הכנסה בסך 53,552,187 ש"ח.

סכומים אלה לקוחים מתוך כתב האישום, והם סכומי חשבוניות המס הכוזבות שהנפיק הארגון בשנות המס שבמחלוקת (עמ' 46 לכתב האישום סעיף 1, למען הדיוק אציין כי הסכומים שם מעט גבוהים מאלה שזקף המשיב למערער כהכנסה). סכומים אלה היוו בצו השומה הראשון את ההכנסה, כאשר בהעדר ראיות - לא הכיר המשיב בכל הוצאה שהייתה למערער לשם הפקת הכנסה זו.

9. המערער הגיש ערעור לבית המשפט על שומה זו - ע"מ 56863-02-19 (להלן: **"הערעור הראשון"**).

10. ביום 25.8.2019 - מספר חודשים לאחר הגשת הערעור הראשון, פורסם פסק הדין בערעור שהגיש שי קסוטו כנגד שומת המס שיצאה לו בגין פעילותו בארגון הפשיעה (ע"מ 9601-04-10 **שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות**) (להלן: **"עניין קסוטו"**). אף השומה של קסוטו התייחסה לשנים 2004-2005.

מפאת חשיבות הדברים לעניינינו - כפי שיתברר בהמשך, ארחיב להלן בתיאור פסק הדין בעניין קסוטו והרקע לו:

קסוטו הורשע אף הוא בשורה ארוכה של עבירות המתייחסות לניהול ארגון הפשיעה, כאשר בכתב האישום המתוקן בו הוא הודה (אף הוא במסגרת הסדר טיעון) נקבע כי המערער (אברהם גבאי) היה ראש ארגון הפשיעה, וקסוטו ומשה גבאי היו דרג הניהול

השני אשר פעל יחד עם המערער בניהול הארגון. על אף שוני זה, כתבי האישום על פיהם הורשעו המערער וקסוטו, דומים בעיקרם, והסכומים הנקובים בהם - בעניינים הרלוונטיים לנו כאן ושיוצגו בהמשך - זהים.

השומה שיצאה לקסוטו, דומה מאוד לשומה שיצאה למערער במסגרת צו השומה הראשון - שומה בסך של כ-150 מיליון ש"ח לשנות המס שבמחלוקת, והיא נשענת כנראה על אותן הנחות.

במהלך ניהול הערעור מטעמו, קסוטו הגיש חוות דעת שהוכנה ע"י רו"ח ערן חבשוש (להלן: "חו"ד חבשוש"), במסגרתה הוצע תחשיב באשר לגובה ההכנסות בו יש לדעתו לחייב במס את קסוטו.

כבוד השופטת מיכל אגמון-גונן, בפניה נדון עניין קסוטו, קיבלה חלק ניכר מהערעור שהגיש קסוטו (אך לא את כולו), תוך שהיא קובעת בין השאר מספר קביעות מרכזיות:

א. גובה ההכנסה שהפיק הארגון:

ההכנסה שצריכה להילקח בחשבון, אינה יכולה להתבסס על חשבוניות כוזבות הנזכרות בכתב האישום, שכן אלה מבטאות עסקאות שלא התרחשו. חלף זאת, קביעת ההכנסה צריכה להתבסס על הנתונים הנזכרים בכתב האישום והמתייחסים להכנסות שהיו לארגון ממהילת דלקים.

בתקופה הרלוונטית לכתב האישום (בשנים 2002-2005) מכר הארגון דלקים מהולים בסכום שאינו נופל מסך של 99,237,145 ש"ח.

בהתאם לחו"ד חבשוש (סעיף 35 לחו"ד) ובהתבסס על נספח ב' לכתב האישום, סך מכירות הדלקים המהולים שיש לייחס לשנת 2004 הוא - 43,646,708 ש"ח, ולשנת 2005 - 19,058,302 ש"ח (סכומים אלה כוללים מע"מ, שכן נקבע כי בניגוד לטענת קסוטו - אין לנטרל רכיב מע"מ אשר לא הוכח כי שולם). בפסק הדין נקבע כי אלה סכומי ההכנסה שיש לקבוע כי הפיק הארגון בשנות המס שבמחלוקת.

ב. הכרה בהוצאות:

בית המשפט קבע כי יש להכיר בחלק מההוצאות שהיו לארגון, לצורך הפקת ההכנסה ממכירת הדלקים המהולים. ההוצאות שהוכרו הן ההוצאות בגין רכישת הדלקים וחומרי המהילה (להלן יחדיו: "עלות רכישת הדלקים") ובגין הובלתם. בית המשפט קבע כי אלה ההוצאות העיקריות אשר הדעת נותנת כי אכן נדרשו לשם הפקת ההכנסה ממכירת דלקים מהולים. בית המשפט אימץ את הסכומים שנטענו ביחס להוצאות אלה בחו"ד חבשוש - המבוססת (בהעדר נתוני אמת) על אומדנים, והתיר בניכוי את ההוצאות הבאות:

לשנת 2004: עלות רכישת הדלקים - 35,531,721 ש"ח; הוצאות הובלה: 234,545 ש"ח; סה"כ הוצאות - 35,766,266 ש"ח.

לשנת 2005 : עלות רכישת הדלקים -15,546,363 ש"ח ; הוצאות הובלה : 102,622 ש"ח ; סה"כ הוצאות - 15,648,984 ש"ח.

להשלמת התמונה אציין כי בית המשפט לא קיבל את טענותיו של קסוטו כי יש להכיר בהוצאות נוספות שנזכרו בחו"ד חבשוש, כגון הוצאות שכר לפעילי הארגון והוצאות הנהלה וכלליות. בית המשפט קבע כי בשים לב לנסיבות ולהעדר הראיות, די בהכרה בהוצאות העיקריות שהן הוצאות רכישת הדלקים והובלתם, וכי בדרך זו מתקבלת שומה סבירה דיה.

לאחר ניכוי עלות רכישת הדלקים ועלות ההובלה, נקבע כי ההכנסות שהפיק הארגון היו כדלקמן : לשנת 2004 - 7,880,442 ש"ח, ולשנת 2005 - 3,409,318 ש"ח.

ג. ההכנסה שיוחסה לקסוטו:

בית המשפט קבע כי ככלל, יש מקום לחייב ראשי ארגון פשיעה יחד ולחוד בתשלום המס בגין הרווחים שהפיק הארגון. אלא שבמקרה כאן, בית המשפט מצא לנכון לסטות מכך והוא ייחס לקסוטו רק 1/3 מההכנסות. ומדוע? - מפני שבית המשפט קבע כי המשיב נקט באכיפה בררנית, בכך שהוצאו שומות לקסוטו ולא למערער (אברהם גבאי) - אשר עמד בראש ארגון הפשיעה, ולא לאחיו משה גבאי - אשר היה (בהתאם לכתב האישום בו הודה קסוטו) בדרג הניהול השני של הארגון - יחד עם קסוטו.

לאור זאת ותוך הדגשה כי הדבר נעשה בשל אותה אכיפה בררנית, הכנסתו של קסוטו הועמדה על 1/3 מהכנסות הארגון : לשנת 2004 - 2,626,814 ש"ח, ולשנת 2005 - 1,136,439 ש"ח.

11. קביעת בית המשפט בעניין קסוטו כי לא הוצאה שומה למערער, נובעת ממידע שגוי שניתן לבית המשפט ע"י נציג רשות המיסים באותו הליך. אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי קודם למועד מתן פסק הדין בעניין קסוטו - יצאה שומה למערער. אכן, למשה גבאי, אחיו של המערער ואחד מראשי ארגון הפשיעה - לא יצאה שומה (נמסר כי הדבר נבע משגיאה שנפלה אצל רשות המיסים, כך שחבותו בתשלום מס אכן לא טופלה במישור האזרחי).

12. ובחזרה לערעור שלפניי. המשיב עדכן כי רשות המיסים החליטה שלא להגיש ערעור על פסק הדין בעניין קסוטו. כתוצאה מכך נוצרה תמונת הדברים הבלתי סבירה הבאה : המערער נדרש להתמודד עם צו השומה הראשון במסגרתו יוחסה לו הכנסה לשנות המס שבמחלוקת בסך של כ-150 מיליון ש"ח, כאשר בה בעת רשות המיסים החליטה שלא לערער על פסיקה בה נקבע כי הכנסות ארגון הפשיעה עמדו באותן שנים על סך נמוך באופן ניכר (כ-11 מיליון ש"ח).

בעקבות כך הגישו הצדדים שתי בקשות (עיקריות): המשיב ביקש לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, ולהעמיד את שומתו של המערער על ערכים דומים לאלה שנקבעו בפסק הדין בעניין קסוטו. המערער מנגד טען כי לנוכח הפער הדרמטי בין השומות (זו נגדה הגיש את הערעור, וזו שכעת ביקש המשיב להוציא) ובשים לכך שהוא לא היה צד להליך בעניין קסוטו ולרצונו להוכיח את ההכנסות וההוצאות הנכונות שיש ליחס לו - יש להשיב את התיק לשלב הדיון בהשגה.

כדי לשמור על זכויותיו של המערער ולנוכח הנסיבות החריגות, קיבלתי את בקשת המערער וקבעתי כי הערעור הראשון יימחק וכי התיק יושב לשלב הדיון בהשגה.

13. על אף שהצדדים ציינו כי היו קרובים להגיע להסכמות, שלב הדיון (החוזר) בהשגה לא הביא ליישוב המחלוקות על דרך הפשרה - והמשיב הוציא למערער שומה בצו (להלן: **"צו השומה השני"**).

14. בצו השומה השני אימץ המשיב באופן מלא את כל הקביעות שנקבעו בפסק הדין בעניין קסוטו - וייחס למערער הכנסות בסכומים זהים. השומה נבנתה בדיוק במתכונת שנקבעה בפסק הדין בעניין קסוטו: הכנסות הארגון - ממכירת הדלקים המהולים, ההוצאות שיותר בניכוי - הוצאות לרכישת הדלקים ולהובלתם, וייחוס 1/3 מהסכום שהתקבל - למערער.

תוצאת הדברים היא כי המערער חויב במס בגין הכנסות בסך זהה לזה שחויב בו קסוטו: לשנת 2004 - 2,626,814 ש"ח, ולשנת 2005 - 1,136,439 ש"ח.

המשיב ציין בנימוקי השומה כי הוא סבור כי מעיקר הדין היה מקום לחייב את המערער במס בגין כלל הכנסות הארגון, אולם משננקטה גישה מקלה בעניינו של קסוטו, מצא המשיב לנקוט בגישה זהה אף ביחס למערער.

כנגד צו השומה השני הוגש הערעור שלפניי.

15. במסגרת הדיונים הגיש המשיב בקשה להורות כי בהתאם להוראות סעיפים 42א ו-42ג לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971 (להלן: **"פקודת הראיות"**), ייקבע כי הממצאים והמסקנות של פסק הדין החלוט במשפט הפלילי בו הורשע המערער, יהיו קבילים בהליך הערעור הנוכחי, וכי המערער לא יהיה רשאי להביא ראיות לסותרם. לאחר ששמעתי את עמדת המערער, מצאתי לקבל את בקשת המשיב, ולקבוע בהחלטה שניתנה - כאמור לעיל. לצד זאת הובהר בהחלטה כי כפי שהיה ידוע לצדדים, בהליך הפלילי נזכרה ה"הכנסה", אך לא "ההכנסה החייבת" (כמשמעות מונחים אלה בסעיף 1 לפקודה) ולפיכך לא היה די בהליך הפלילי החלוט כדי להביא לסיום המחלוקת ביחס להכנסה החייבת שיש לזקוף למערער ובגינה לחייבו במס.

16. הצדדים הגישו את ראיותיהם בתצהירים. מטעם המערער הוגש תצהירו של המערער, ומטעם המשיב הוגש תצהירו של מר רוס בייז, רכז חוליה במשרדי המשיב. בפתח דיון שמיעת הראיות הודיע המשיב כי הוא מוותר על חקירתו הנגדית של המערער, תוך שהוא שומר על התנגדותו לטענות של המערער הסותרות את ממצאי פסק הדין החלוט

הפלילי אשר ניתן בעניינו והעומדות בניגוד להחלטה שניתנה בעניין זה. המצהיר מטעם המשיב, מר בייז, נחקר בחקירה נגדית, והצדדים הגישו את סיכומיהם בכתב.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערער:

17. בפי המערער טענה כללית המוצבת בפתח דבריו: המערער טוען כי כלל לא שימש כראש ארגון הפשיעה, אלא שימש בו כנהג וכגובה בלבד. המערער מודע לכך שטענה זו סותרת את שנקבע בהליך הפלילי החלוט שנערך נגדו, אולם למרות זאת הוא שב על טענה זו.

18. לצד הטענה הנ"ל, את טענותיו העיקריות של המערער ניתן לחלק לשני סוגי טענות:

- א. טענות מכוחן סבור המערער כי דין צו השומה השני להתבטל לחלוטין;
- ב. טענות מכוחן סבור המערער כי יש להעמיד את השומה על סכום נמוך יותר מזה שקבע המשיב.

להלן אסקור בקצרה טענות אלה, בהתאם לסדר הנזכר לעיל.

19. דין השומה להתבטל:

טענות המערער בהקשר זה נחלקות לשלושה סוגים: טענות התיישנות, טענות שיהוי, טענות כי צווי השומה השונים הוצאו בדרך לקויה - השוללת מהם את תוקפם, וטענה להעדר כל הכנסה חייבת.

טענות המערער הוצגו באופן כרונולוגי - בהתאם לציר הזמן של ההתרחשויות וכטענות חלופיות ו/או משלימות, וכך הן יוצגו להלן:

א. טענת שיהוי: דרישת הגשת הדוחות בשנת 2010 נעשתה בשיהוי ניכר. המערער הורשע ביום 14.12.2006, ולכן אין כל הצדקה לשיהוי בהוצאת הדרישה להגשת הדוחות - עד ליום 21.1.2010. יתירה מזו, רשות המיסים הכירה את תיק החקירה כבר משנת 2005, כך שהשיהוי ארוך ובלתי מוצדק עוד יותר.

המערער מציין כי מדובר בהתנהלות העומדת בניגוד להנחיות פנימיות של רשות המיסים, המחייבות נקיטה בהליך אזורי במקביל להליך הפלילי. ודאי שלכל המאוחר מיד בסיומו של ההליך הפלילי - וללא השתהות יתירה, היה על המשיב לנקוט בהליכי השומה האזוריים.

ב. טענת התיישנות: השומות בהעדר דו"ח יצאו ביום 18.12.2013. אכן, אין בפקודה הוראה ברורה מהו פרק הזמן עד אליו רשאי פקיד השומה להוציא שומה בהעדר דו"ח, אולם פרשנות ראויה תקבע כי בהתאם לדין הכללי - לאור חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק ההתיישנות") - פרק הזמן שעומד לרשות המשיב הוא 7 שנים [בדומה לקביעה שניתנה ביחס לסעיף 50 לחוק מע"מ, בעניין השתת כפל מס, אשר אף שם לא קבע המחוקק מסגרת זמנים - ובע"א

3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (6.8.2015) (להלן: "עניין זאב שרון") נקבע כי סד הזמנים עומד על 7 שנים].

גזר הדין בעניינו של המערער ניתן ביום 14.12.2006 - מה שאומר שהשומות בהעדר דו"ח הוצאו לאחר שחלפו 7 שנים, ולפיכך לאחר שחלפה תקופת ההתיישנות.

ג. טענת שיהוי: הדוחות הוגשו ע"י המערער בשנת 2014, וצו השומה הראשון יצא בסוף שנת 2018. לטענת המערער, התקיים דיון שומה בודד, בסמוך להוצאת הצו. מדובר בשיהוי ניכר, ובלתי מוצדק.

ד. צו השומה הראשון - דינו בטלות: המערער טוען כי צו השומה הראשון הנו בלתי סביר באופן קיצוני, שכן הוא אינו לוקח בחשבון שום הוצאה שהייתה בייצור ההכנסה. צו שכזה, אינו ראוי להיקרא "צו" - ולכן יש להתייחס אליו כבטל. אם כך נתייחס לצו זה, הרי שהמשיב לא פעל במועדים הקצובים לכך - ודין הערעור להתקבל.

ה. צו השומה השני - אף הוא דינו בטלות: צו השומה השני אינו אלא פעולה של "גזור הדבק" מפסק הדין בעניין קסוטו, ללא הפעלת שיקול דעת עצמאי בידי המשיב וללא בחינה עצמאית של מארג המסמכים הרלוונטיים. לאור זאת אף צו זה - לא ראוי להיחשב כ-"צו", ואף דינו להתבטל.

ו. הכרה במלוא ההוצאות ותיקון טעויות נוספות שנפלו בשומה: אם יוכרו כל ההוצאות שהמערער סבור כי יש להכיר בהן ויתוקנו מספר תיקונים, יתברר כי פעילות ארגון הפשיעה הסתכמה בהפסדים - וממילא אין הכנסות לזקוף למערער. להלן בסעיף הבא אתייחס באופן מפורט לטענות אלה.

20. דין השומה לעמוד על סך נמוך מזה שקבע המשיב:

א. המערער סבור כי בשומה שנערכה - במתכונת זהה לזו שאושרה בפסק הדין בעניין קסוטו, נפלו שגיאות. שגיאות אלה מורכבות מחישוב מחזור הכנסה בסכום גבוה מהנדרש, ומאי הכרה בכל ההוצאות שיש להכיר בהן. להלן יפורטו טענות המערער (תוך שימוש בביטויים בהן נקט), כפי שנכללו בטבלה מסכמת בסוף הסיכומים שהגיש:

2005	2004	
16,289,147	37,229,381	(1) מחזור לא כולל מע"מ
0	4,636,888	(2) "תיקון טעות נורדן" (5,425,159 ש"ח לחלק ל- 1.7)
16,289,147	32,592,493	(3) מחזור מתוקן
2,914,128	5,884,575	(4) רווח גולמי על פי שיעור הרווח הגולמי בצו כפול המחזור שנת 2004 - 18.06%, ושנת 2005 - 17.89%
		(5) הוצאות שכר
1,500,000	3,600,000	דרג ניהול - "האחרים" - 15 * 20,000 ש"ח

דרג זוטר - "הפעילים" - 16 * 10,000 ש"ח	1,920,000	800,000
6 הוצאות על פי חו"ד חבשוש		
הוצאות שיווק ומכירה	1,273,245	557,089
הוצאות הנהלה וכלליות	360,000	150,000
הפסד	-1,268,670	-92,961
7 חלוקה ל-15	-84,578	-6,197

להלן אתייחס בקצרה לטענות המערער ביחס לעניינים שבטבלה (בהתאם למספור הנ"ל):

- 1 המערער סבור כי המשיב לא בדק כנדרש האם שולם מע"מ ע"י הגורמים השונים שפעלו בשם הארגון, ולפיכך הוא סבור כי החישוב הנכון צריך לקחת בחשבון כי המע"מ שולם לרשות המיסים - ולכן יש לנטרל אותו מהחישוב של מחזור המכירות.
- 2 "תיקון טעות נורדן": הכוונה היא ל-4 חשבוניות אשר יצאו לחברות נורדן טכנולוגיות בע"מ, נורדן נפט בע"מ ונורדן נפט (1998) בע"מ (להלן: "חשבוניות נורדן"). לדברי המערער, אין המדובר בעסקאות עם גורם חיצוני לארגון, אלא במכירות פנימיות בתוך ארגון הפשיעה - ולכן הסכומים שבחשבוניות אלה אינם משקפים מכירות שהניבו רווח.
- 3 המחזור המתוקן מתייחס לשנת 2004 בלבד, והוא נובע מהפחתת חשבוניות נורדן - כאמור בסעיף הקודם.
- 4 כדי לחשב את הרווח הגולמי, המערער חישב את שיעור הרווח הגולמי העולה מהצו שהוציא המשיב, והכפיל אותו במחזור המתוקן שהמערער סבור כי יש לקבוע (לאחר נטרול המע"מ והפחתת מה שהמערער כינה "טעות נורדן").
- 5 הוצאות השכר: המערער טוען כי 31 בני אדם עבדו בארגון הפשיעה. הם לא עבדו בחינם, אלא פעלו בתמורה לשכר. 15 מתוכם, הוגדרו בסעיף 1 לכתב האישום "האחרים", והמערער טוען כי הם היו גורמים בכירים בארגון - ולכן הוא ייחס להם הכנסה בסך של 20,000 ש"ח לחודש. סכום זה נקבע לאור נתון שהציג המערער ביחס לאחד מאותם 15 אחרים - עדי לידאני, לגביו נטען בטיעונים לעונש שהושמעו בעניינו - כי זה היה שכרו. לעומתם, 16 "הפעילים" - משקפים לדברי המערער דרג זוטר יותר בארגון, לו ייחס המערער שכר בסך 10,000 ש"ח לחודש. המערער מודע לכך כי הוצאות השכר שהוא מבקש שיוכרו גבוהות יותר מאלה שהוצעו בחו"ד חבשוש (ושנדחו בפסק הדין בעניין קסוטו), אולם הוא סבור כי הצעתו תואמת טוב יותר את מספר חברי הארגון ואת גובה ההוצאות.
- 6 המערער סבור כי יש להכיר בהוצאות שיווק ובהוצאות הנהלה וכלליות שהיו לארגון הפשיעה, וזאת בהתאם לסכומים שהוצעו בחו"ד חבשוש.
- 7 החלוקה ל-15 נובעת מעמדת המערער ולפיה בארגון הפשיעה היו 15 חברים בדרג הבכיר, אשר לדבריו חלקו ברווחי הארגון (ולכן גם בהפסדיו).

כפי שניתן להיווכח, מכלול הטענות מובילות את המערער לטענה כי ארגון הפשיעה לא היה רווחי וכי נצברו לו הפסדים. אם יתקבלו הטענות באופן מלא - הרי שאין כל "הכנסה חייבת" לייחס למערער, ואם הטענות יתקבלו באופן חלקי - הרי שיש להקטין את ההכנסה בהתאם.

ב. לחילופין, המערער סבור כי השומה היחידה שהוציא המשיב ושבעריכתה הופעל שיקול דעת כנדרש, היא השומה שיצאה בהעדר דו"ח (השומה משנת 2013, על סך של 450,000 לשנות המס שבמחלוקת). המערער סבור - כטענה חלופית, כי יש להעמיד את השומה על סך ההכנסה שנקבעה באותה שומה.

כדי שטענה זו תוכל לעמוד על כנה - על אף שהוא עצמו הגיש כזכור דוחות המהווים השגה על אותה שומה - שכעת הוא מבקש כי היא זו שתחול, המערער טוען כי לא היה על המשיב לקבל את הדוחות שהוא הגיש וזאת מן הטעם כי מדובר בדוחות סתמיים שאינם כוללים כל פירוט.

21. לא היה מקום בהשתתפות קנס הגרעון על המערער, וזאת מכמה טעמים. ראשית, קנס זה לא הושת על קסוטו, ואין לנהוג עם המערער בדרך מפלה ומחמירה. שנית, במסגרת תיקון 197 לפקודה (משנת 2013) הוראות סעיף 191 לפקודה השתנו ונקבע בסעיף 191(ג) כי לא יושת קנס גרעון במקום בו הוגש כתב אישום בגין אותם מעשים. מאחר ומדובר בהוראה מקלה במישור הענישה, יש להחיל אותה בעניינו של המערער, על אף שהיא לא הייתה בתוקף בשנות המס שבמחלוקת.

טענות המשיב

22. המשיב דוחה את טענות המערער כי לא שימש ראש ארגון הפשיעה. מדובר בטענה בעלמא, העומדת בסתירה לפסק הדין הפלילי החלוט שניתן בעניינו ולכן אין לתת לה כל משקל.

23. המשיב דוחה את טענת ההתיישנות שהעלה המערער: חובה היה על המערער להגיש דו"ח על הכנסותיו, והוא נדרש באופן ברור בשנת 2010 לעשות כן. בהתאם להוראות הפקודה ולפסיקה, בהעדר דו"ח לא מתחיל מרוץ התיישנות. לאור זאת, הוצאת השומה בהעדר דו"ח בשנת 2013 נעשתה כדין. בהמשך, כשהגיש המערער את הדוחות בשנת 2014, אלה נחשבו בהתאם לדין כהשגה, והשומה בצו הראשון בשנת 2018 נעשתה בתוך התקופה הקבועה לכך בפקודה.

24. המשיב דוחה את שמבקש המערער להסיק מטענות השיהוי: גם אם בחצי פה, המשיב אינו מכחיש כי בדיעבד ובמבט לאחור, קצב הטיפול בשומות המערער אינו משיע רצון (ראו עמ' 22 לפרוטוקול ש' 31-30). המשיב מסביר את ההשתהות הראשונית בכך שהמערער היה נתון במאסר, ומתוך התחשבות בכך - לא מיהרו להוציא לו דרישה להגשת דו"ח. לאחר מכן משיצאו הדרישות (כאשר המערער עודנו במאסר) ושוב מתוך התחשבות במצב, המתוון כדי לאפשר לו את הגשת הדוחות. כשהשתחרר המערער והתברר כי המתנה זו הייתה חסרת תוחלת, הוצאו השומות בהעדר דו"ח. משהוגש הדו"ח, זה נקלט בהתאם לדין כהשגה, והמשיב טוען כי בהתאם לבירורים שערך נמסר

לו כי התקיימו עם המערער מספר פגישות (על אף שלא היה בידיו להציג אלא פרוטוקול בודד). ושוב, המערער, בהתאם לדרכו המתחמקת לאורך כל השנים, בחר להגיש דוחות נעדרי כל נתונים, ולפיכך ובלשון עדינה - לא סייע להליך השומתי. בסופו של דבר ובהעדר שיתוף פעולה מצד המערער, הוציא המשיב את צו השומה הראשון - בהתאם להבנתו את כתב האישום והנגזר ממנו (בדומה לשומות שהוצאו לקסוטו). משנדחתה עמדת רשות המיסים בסוגיה זו בפסק הדין בעניין קסוטו, בחר המשיב לנקוט בגישה זהה ולמעשה מקלה אף ביחס למערער.

ושוב, גם אם אכן פרק הזמן שהתמשך היה ארוך, הרי שלמערער הייתה תרומה של ממש לכך. בנוסף - וכאן העיקר, גם אם אכן נפל שיהוי בהתנהלות המשיב, הרי שההשלכות שיש לשיהוי זה צריכות להיבחן לנוכח מכלול הנסיבות. והנסיבות חמורות - ראש ארגון פשיעה שגלגל סכומי עתק, פעל באופן אקטיבי להעלמת נתוני אמת ושבחר באופן מודע ומכוון במשך שנים ארוכות לא להגיש דוחות, ומשהגיש - להגיש באופן חסר כפי שהגיש.

במצב דברים זה, די בהקלה המשמעותית המשתקפת מצו השומה השני - בין השאר בכך שהמערער אינו מחויב במס יחד ולחוד בגין כלל רווחי הארגון, אלא ב-1/3 מסכום זה בלבד. הקלה זו משקללת נכונה את הדברים, ויש לכן לדחות את עמדת המערער כי דין השומות להתבטל.

25. אימוץ המתווה שנקבע בפסק הדין בעניין קסוטו, הוא מקל עם המערער אך נכון בנסיבות העניין. אין מקום להקל עם המערער מעבר לכך. משניתן פסק הדין בעניין קסוטו והוא הפך לחלוט, אימוצו על ידי המשיב כרשות מנהלית - הוא פעולה ראויה ומתבקשת.

26. על אף שבמסגרת דיוני השומה התבקש המערער שוב ושוב לעשות כן, הוא לא הציג כל מתווה של חישוב המס הנכון לשיטתו. לראשונה במסגרת דיון ההוכחות, ניסה המערער להציג טענות בהקשר זה (כגון על ידי הצבעה על שכר ששולם למי מחברי הארגון, או על טעויות שנפלו בחישוב שנערך בהתאם לפסק הדין בעניין קסוטו). אין לקבל התנהלות בדרך שכזו, והיא המשך ישיר ולא ראוי לאי הגשת הדוחות ולהגשתם בסופו של יום ללא כל נתוני אמת.

27. לגופו של עניין, אין לקבל את טענות המערער שפורטו בטבלה (שהוצגה לראשונה בסיכומי המערער):

- א. אין מקום לנטרל מע"מ שלא שולם;
- ב. המערער לא הוכיח כי נפלה טעות בעניין חשבונות נורדן, וטענותיו סותרות את כתב האישום;
- ג. כפי שנקבע בעניין קסוטו, די בהכרה בהוצאות רכישת הדלקים והובלתם. אלה הן ההוצאות המשמעותיות אשר הדעת נותנת כי הוצאו, וע"י ההתחשבות בהן - על דרך האומדנה (בהעדר נתונים, אותם בחרו המערער ושותפיו לניהול ארגון הפשיעה להשמיד) - מגיעים לתוצאה שומתית סבירה - ובכך בנסיבות העניין די. בהעדר נתונים של ממש, בצדק לא הכיר בית המשפט בפסק הדין בעניין קסוטו

בהוצאות הנוספות, מה גם שהכרה בהוצאות אלה סותרת את 'תקנת הציבור' ולפיכך דינה להיפסל.

28. אין ממש בטענת המערער על כך שיש לשוב לסכומי השומה שנקבעו בשומה בהעדר דו"ח משנת 2013. הגשת הדוחות, לא נעשתה כפי שרמז המערער בטענה חסרת שחר - ביוזמתו של המשיב, והעובדה שהמשיב נאות לקבל את הדוחות ולראות בהן השגה - נבעה מגישה מקלה כלפי המערער והרצון לתת לו הזדמנות להוכיח את טענותיו - מה שלא נעשה. אין להפך גישה מקלה זו שננקטה כלפי המערער והשמורה בתוך מתחם שיקול הדעת השמור למשיב, לרעת המשיב ולחובתו.

29. במסגרת הסיכומים העלה לראשונה המשיב טענת השתק פלוגתא כלפי המערער (המערער צפה בסיכומים ולא ביקש להגיב). לדברי המשיב, משנדונה הכנסת הארגון ונקבעה בפסק הדין בעניין קסוטו, המערער - על אף שלא היה צד לאותו הליך, מושתק מלטעון כנגד ההכרעות שהתקבלו שם.

30. השתת קנס הגרעון תואמת את הדין שנהג בשנות המס שבמחלוקת, ובנסיבות העניין של ניהול ארגון פשיעה ע"י המערער - היא ראויה ונחוצה.

דיון והכרעה

31. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, בכתבי טענותיהם ובמהלך הדיונים, באתי למסקנה כי דין הערער בעיקרו להידחות. לצד זאת וכפי שיפורט במהלך פסק הדין, אני סבור כי התנהלות המשיב לא הייתה תקינה וכי על אף שבנסיבות העניין - אין די בכך כדי להביא לביטול השומות, הרי שהדבר צריך יהיה להילקח בחשבון.

32. בתמצית, אני סובר כי דין טענת ההתיישנות להידחות, שכן המשיב פעל בתוך מסגרות הזמן שנקבעו בפקודה. כמו כן, בשיהוי שהיה בקבלת ההחלטות בשלבים השונים ועל אף משקלם המצטבר של שיהויים אלה, אין בנסיבות כאן כדי להצדיק את ביטול השומות. הטעם לכך נעוץ בעובדה שהמערער ידע היטב אודות כוונת המשיב לחייבו במס, ומעשיו של המערער (ובכלל זה השמדת הראיות ומאוחר יותר - חוסר המעש המכוון מצדו) תרמו תרומה של ממש לעיכובים. לאור זאת ובשים לב למכלול הנסיבות, לא מצאתי כי די בשיהוי שאכן היה, כדי להביא לביטול השומות. כפי שיפורט בהמשך, אף את טענות המערער ביחס לגובה ההכנסות וביחס להוצאות - לא מצאתי לקבל ולהורות כי יש מקום לסטות מהמתווה שאומץ בפסק הדין בעניין קסוטו. אימוץ מתווה זה ביחס למערער, הוא בעיני תוצאה מאוזנת ונכונה.

להלן אנמק בהרחבה את הנימוקים העומדים בבסיס ההחלטה.

33. מעמדו של המערער בארגון :

המערער טען שוב ושוב, כי לא שימש כראש ארגון הפשיעה אלא היה נהג וגובה בלבד. את הודאתו בכתב האישום, תירץ המערער בכך שחשש מענישה חמורה יותר מזו

שהושתה עליו (אשר כללה בין השאר 7 שנות מאסר בפועל, כך שלא הייתה מקלה באופן מובהק).

כפי שנקבע בהחלטה שניתנה בעניין זה, בהתאם להוראות סעיפים 48 ו-48 לפקודת הראיות, קביעות שנקבעו בפסק הדין הפלילי מהוות ראייה בהליך אזרחי זה, והמערער לא הציג כל טיעון של ממש מדוע חל בעניינו החרג הצר המאפשר להוכיח כי אין להחיל ממצאים אלה.

לאור זאת, נדחת טענת המערער כי לא לקח חלק ממשי בפעילות הארגון אלא שימש בו כעובד זוט (יחסית) - גובה ונהג גרידא.

כפי שנקבע בפסק הדין החלוט שניתן בעניינו, המערער, יחד עם קסוטו, עמד בראש ארגון הפשיעה - וזאת תמונת הדברים הניצבת לפתחנו. כפי שנכתב בסעיפים 2-4 לכתב האישום שהוגש נגד המערער:

2. "הארגון פעל במבנה היררכי ברור במסגרתו לכל תפקיד מוגדר, ...

3. הנאשם ביחד עם שי קסוטו הם ראשי הארגון והרוח החיה בו, הם אלו שהטו (כך במקור, א.ג.) את מדיניותו הפלילית, וכיוונו את הפעילים והחברים בו לביצוע עבירות פליליות, הכל כמפורט להלן בכתב האישום.

4. משה גבאי היה פעיל מרכזי בארגון, אשר ניהל, ארגן הכוון או פקח על פעילות הארגון בכדי לקדם את פעילותו הפלילית.
(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

להשלמת התמונה אציין כי בכתב האישום בו הודה קסוטו, נטען כי המערער הוא שעמד בראש ארגון הפשיעה, ואילו קסוטו ומשה גבאי (אחיו של המערער) שויכו לדרג הניהול השני (תחת המערער). כמו כן, על קסוטו הושתו 3 שנות מאסר בפועל, פחות ממחצית מפרק זמן המאסר שהושת על המערער.

כמובן, ההליך הפלילי בעניינו של קסוטו אינו מהווה ראייה לעניינו של המערער, אולם יש בו כדי להצביע על מה שעולה בלאו הכי מההליך הפלילי שנוהל נגד המערער וכתב האישום על פיו הוא הורשע - כי המערער היה בדרג הראשון של ניהול ארגון הפשיעה.

לצורך הדיון בערעור כאן ובהתאם לכתב האישום על פיו הורשע המערער, ארגון הפשיעה נוהל על-ידי המערער וקסוטו יחד (כאשר אחיו של המערער, משה גבאי, שימש בדרג הניהול הבכיר השני).

34. **רקע נורמטיבי - חובת הגשת הדוחות ותקופות ההתיישנות בפקודה :**

בסעיף 131 לפקודה נקבעה חובת הגשת הדוחות. מדובר בחובה יסודית, המהווה על פי רוב את הבסיס ממנו מתחיל לצמוח ההליך השומתי. וכך נקבע בעניין זה בע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' מיכאל שבי ואח' (4.5.2003) (להלן: "עניין שבי"), פסי' 6 ו-8:

כדי לאפשר להן, לרשויות המס, לפקח ביעילות על פעילותם של נישומים רבים תוך התערבות מושכלת במקרים המתאימים, מוטלות על הנישומים חובות עשה, ובהן החובה המרכזית להגיש "דו"ח" כמשמעותו בפקודה. ...

באשר לתכלית ראוי לזכור כי דוח שנתי, כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה, הוא אבן הפינה של ההתקשרות בין הנישום לבין רשויות המס. בדוח זה נותן הנישום בידי פקיד השומה מידע הנחוץ לו לצורך בדיקת הכנסתו.

דברים אלה בפסק הדין בעניין שבי, לא נכתבו שם ל"תפארת המליצה". הכרה בכך שדו"ח שנתי הוא "אבן הפינה של ההתקשרות בין הנישום לבין רשויות המס", שימשה בפסק הדין, כפי שנראה בהמשך, כנימוק לקביעה כי תקופות התיישנות הקבועות בפקודה - לא יחלו להימנות אלא ממועד הגשת הדו"ח.

35. סעיף 145 לפקודה, אשר כותרתו - "סמכות לשום", קובע:

145 (א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ...

(2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה: ...

(ב) לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה ...

בית המשפט בעניין שבי (פס' 5) עמד על כך שסעיף זה קובע שני מסלולי שומה: המסלול הראשון המתואר בסעיף 145(א) לפקודה, מתייחס למקרה בו הגיש הנישום דו"ח על הכנסתו. במקרה זה מוגבל פקיד השומה לפעול (היינו לאשר את השומה העצמית, או לשלול אותה ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה, או לנהוג באופנים אחרים הנזכרים שם בסעיף) בתוך מגבלת זמן - "תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח".

מנגד, המסלול השני שקובע הסעיף, מתייחס למקרה בו לא הוגש דו"ח. ביחס למסלול זה קובע בית המשפט:

במסלול השני - המתואר בהוראת סעיף 145(ב) לפקודה - אנו הולכים מקום שבו לא הגיש הנישום דוח, כפי שנדרש ממנו לעשות על פי הוראת סעיף 131. בהיכנס הנישום למסלול זה נתונה לפקיד השומה הסמכות להתערב בשומה ולקבוע שומה אחרת בלא הגבלת זמן. הוראות הסעיפים 158א(א) ו-158א(ב) לא תחולנה במקרה זה.

אם הנישום לא מגיש את הדו"ח, אין הוא מספק את "אבן הפינה של ההתקשרות בין הנישום לבין רשויות המס", ולפיכך מוסמך פקיד השומה לקבוע לו שומה "בלא הגבלת זמן".

הלכה זו בדבר העדר התיישנות במקרה של אי הגשת דו"ח [המוגדר כזכור בסעיף 145(א) לפקודה כ- "שומה עצמית"], סוכמה בספרו של טל חבקין, דיני התיישנות (2014), עמ' 364, בדברים הבאים:

אם נישום לא הגיש שומה עצמית כלל, הסמכות לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה אינה נתונה להתיישנות.

[במהדורה חדשה יותר, משנת 2021 של ספרו של חבקין, אין פרק העוסק בדיני המס, ולפיכך ההפניה היא למהדורה הראשונה - בו יש פרק כאמור]

36. אם נישום, לו נקבעה שומה לפי סעיף 145(ב) - היינו ללא שהגיש דו"ח, מבקש להשיג עליה, קובע סעיף 150(ב) לפקודה כי עליו לפעול באופן הבא:

לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו.

ניתן להיווכח כי המחוקק נאמן לגישתו בכל הנוגע להכרחיות הגשת דו"ח, ולכן הוא קובע כי ככלל - "יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה". המחוקק לא מוותר אפוא על חובת הגשת הדו"ח, וככלל רק דו"ח שיוגש ייחשב כהשגה. דומני כי המחוקק לא יכל לבטא בשפה ברורה יותר את עמדתו לפיה במקום בו הגשת דו"ח נדרשת, אין לוותר על דרישה זו.

37. ומה הדין אם פקיד השומה ידע אודות הכנסה פלונית, מבלי שהוגש דו"ח כנדרש אודותיה - האם במקרה כזה יחל מרוץ התיישנות על אף שלא הוגש דו"ח כנדרש? - אני סבור כי ניתן ללמוד מפסק הדין בעניין שבי כי ככלל התשובה על כך שלילית.

אבהיר את הדברים, תוך שאתייחס תחילה למקרה שנדון בפסיקה - בו הוגש דו"ח חסר, ומשם נלמד על דרך "קל וחומר" - למקרה בו לא הוגש דו"ח כלל. אך ראשית, אל הוראות הפקודה הרלוונטיות:

בסעיף 131(ב) לפקודה נקבע מה צריך לכלול דו"ח:

הדו"ח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו -

(1) **מאזן וחשבון ריווח והפסד - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה;**

(2) **פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות שאיננה כאמור בפסקה (1);**

(3) פירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הריווח או מסמכים או נתונים אחרים שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח איננו מבוסס על פנקסי חשבונות.

בסעיף 131(ו) לפקודה נקבע לגבי דו"ח חסר - כדלקמן:

אדם שלא צירף לדו"ח את המסמכים כמפורט בסעיף קטן (ב), או שהדו"ח שהגיש לא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף קטן (ג), יראוהו לענין סעיפים 145(ב) ו-158(ג) כאילו לא הגיש דו"ח, זולת אם הגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה.

הוראות אלה מציבות דרישות ברורות, והן מחזקות את תמונת הדברים ביחס לדרישה כי יוגש דו"ח ומרכזיותו של דו"ח זה. דו"ח חסר, ממנו לא ניתן לדעת מה עמדת הנישום ביחס להכנסה החייבת שצריכה להיזקף לו - אינו נחשב דו"ח.

בפסק הדין בעניין שבי, כבוד השופט (כתוארו אז) א' ריבלין (פס' 8) שילב בין הוראות אלה לבין ההוראה הקבועה בסעיף 145(ב) לפקודה - בקובעו כי אם מוגש דו"ח חסר - מרוץ ההתיישנות לא יתחיל עד להגשת דו"ח כדבעי. וכך נקבע בעניין שבי:

דוח חסר, קרי דוח שאין בו כל המסמכים הנדרשים לפי הוראת סעיף 131(ב) לפקודה, אינו דוח. לאור התכלית הזו אפוא יש לראות בנישום שלא הגיש דוח כנדרש כמי שלא הגיש דוח המאפשר לפקיד השומה לבקר את השומה במסגרת מגבלת הזמן הקבועה בהוראת סעיף 152(ג) לפקודה. ועד שלא יוגש דוח כאמור - לא יחל מירוצ ההתיישנות.

לצד זאת בהמשך הדברים (פס' 9) נקבע:

לא כל חסר טכני ולא כל השמטה של מה בכך מן הדוח יאיינו אותו. רק חסר מהותי והשמטה של ממש, המלמדים כי הדוח שהגיש הנישום לפקיד השומה לא שיקף ניסיון אמיתי וסביר לעמוד בדרישות סעיף 131, יהא שקול כנגד הימנעות מהגשת דוח.

הדברים ברורים: כאשר מוגש דו"ח חסר, אשר החסר בו משמעותי, מסמך זה לא ייחשב להגשת דו"ח, ולכן - "לא יחל מירוצ ההתיישנות".

למען הזהירות אציין כי בפסק הדין בעניין שבי, היה כבוד השופט ריבלין בדעת מיעוט, וזאת מן הטעם כי שופטי הרוב סברו כי החסר בדו"ח שהוגש שם - אי הגשת דו"ח תיאום אינפלציוני, הוא חסר לגביו נקבע "ברחל בתך הקטנה" בסעיף 25(ב) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1965 כי אי הגשתו תחשב "כאילו לא הגיש דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה" - ולפיכך אין צורך להידרש להוראות סעיף 131(ו) לפקודה (כפי שעשה כב' הש' ריבלין בחוות דעתו) וניתן להותיר את העניין לעת מצוא.

אלא שאותה 'עת מצוא' לא הרחיקה לבוא ובע"א 1325/02 אריה דגן ואח' נ' פקיד שומה אילת (23.12.2003) (להלן: "עניין דגן") - שוב הגיש נישום דוחות בהם היה חסר פירוט נדרש, ושם (בפס' 3) - הפעם בהסכמת כל חברי ההרכב, שב כב' הש' ריבלין וקבע כי:

מירוץ ההתיישנות לעניין הפעלת סמכותו של פקיד השומה לקבוע בצו שומה מכוח סעיף 152(ב) אינו מתחיל עם הגשת דוח סתמי, וכי דוח סתמי הינו דוח שאינו מאפשר לפקיד השומה לבקר את השומה. כאלה הם הדוחות שהגיש המערער בעניינו. הדוחות לא כללו נתונים הכרחיים לחישוב אמיתי ונכון של הכנסת המערער משום שלא התייחסו להכנסות המערער שהיו צריכות להיזקף למערער. כל עוד לא תוקנו הדוחות, לא החל מירוץ ההתיישנות לעניין קביעת השומה בצו.

הן בפסק הדין בעניין שבי והן בפסק הדין בעניין דגן דובר על מקרים בהם בעקבות הגשת הדו"ח המקורי, פקיד השומה (הספציפי הרלוונטי, ולא רק "רשות המיסים" הכללית) ידע כתוצאה מהדו"ח על קיומה של ההכנסה המדווחת. למרות זאת - ובהתאם להוראתו של סעיף 131(ו) לפקודה, נקבע כי מירוץ ההתיישנות אינו מתחיל אלא ממועד הגשת הדו"ח כדבעי - באופן המאפשר לפקיד שומה לשום את ההכנסה.

לשון אחר, ניתן היה לסבור כי במקרה בו הובאה ההכנסה לידיעתו של פקיד שומה, הרי שבהעדר דו"ח שהוגש כנדרש - יהיה חובה על פקיד השומה להפעיל את סמכותו ולשום את ההכנסה לפי מיטב שפיטתו וללא דו"ח (ולצורך כך יניח לדוגמה הנחות מחמירות), אלא שלא זה מה שנקבע. נקבע כי בהתאם להוראות הפקודה, דרישת הגשת הדו"ח בעינה עומדת, ומירוץ ההתיישנות יתחיל רק עם הגשת הדו"ח.

אם כך כאשר מוגש דו"ח חלקי, נראה כי קל וחומר שזהו הדין במקרה בו לא מוגש דו"ח כלל.

38. סיכום ביניים: הוראות הפקודה מציבות את הגשת הדו"ח, כשער הכניסה להליך השומתי. ההוראות השונות שנסקרו לעיל, מדגישות שוב ושוב - כל אחת מהזוויות בה היא עוסקת, את חשיבות הגשת הדו"ח. בית המשפט העליון קבע כי בהעדר דו"ח - לא מתחיל מירוץ ההתיישנות.

39. בנקודה זו, אעצור קמעה את הסקירה הנורמטיבית ואפנה אל טיעון שהעלה המערער: המערער טען כי בהעדר הוראה במסגרת סעיף 145(ב) לפקודה הקובעת את פרק הזמן בו רשאי פקיד השומה להוציא שומה בהעדר דו"ח, יש לשאוב מגבלה לפרק הזמן העומד לרשותו - מדיני ההתיישנות הכלליים ולהעמיד פרק זמן זה על 7 שנים. יש משהו מפתה בטענה זו, שכן היא יוצרת מסגרת זמנים ברורה (וניתן למצוא לכך כמובן שורה של צידוקים) - אולם אני סבור כי לאור הוראות הפקודה ובהתאם לפסיקה שהוצגה לעיל - דינה להידחות.

המערער מתעלם מכך שסעיף 145(ב) אינו ניצב לבדו, אלא הוא חלק משורה של הוראות בפקודה - המציבות את הגשת הדו"ח בפתח ההליך השומתי. לעיל נסקרו בקצרה כמה

מהראות אלה, ולא אשוב על הדברים. ההיגיון בדרישה זו מוצק וברור, והוא המשקף את הקו שבחר המחוקק לאמץ. באותו סעיף עצמו - סעיף 145 לפקודה, בחר המחוקק לקבוע [בסעיף 145(א)] פרק זמן נוקשה העומד לרשותו של פקיד השומה במקרה בו מוגש דו"ח, ובחר שלא לקבוע כל מגבלת זמן במקרה בו לא הוגש דו"ח. איני סבור כי מדובר בלאקונה, אלא במתווה ברור ומכוון - בו בחר המחוקק, ושהגיונו לצדו. הנישום הוא היודע טוב מכולם אודות הכנסתו. יתכבד הנישום ויגיש דו"ח אודות הכנסות אלה, ואם אין הוא עושה כן - ככלל לא תעמוד לימינו טענת התיישנות אשר תמנע את המשך ההליך השומתי. זוהי למיטב הבנתי תמונת הדברים העולה בקנה אחד עם ההלכות שנקבעו בבית המשפט העליון (בעניין שבי ובעניין דגן) - לפיהן בהעדר דו"ח לא מתחיל מירוף ההתיישנות.

ההשוואה שעורך המערער לסעיף 50 לחוק מע"מ (שם לא נקבע פרק הזמן העומד לרשות המנהל, ובתי המשפט קבעו כי פרק זמן זה יעמוד על 7 שנים), אינה מדויקת. מעבר לכך שכאמור לעיל סעיף 145(ב) לפקודה הוא חלק ממארג הוראות רחב יותר - ממנו אין להתעלם, הרי שבסעיף 50 לחוק מע"מ - מדובר בחשבונות המדווחות לרשויות מע"מ - כך שפרטיהן מוכרים וידועים להם, ולכן יש הצדקה בקביעת מגבלת הזמן. מה שאין כן מצבו של פקיד השומה בהעדר דיווח. לשון אחר: בסעיף 50 מדובר במקרה בו הוגש דיווח, ואילו כאן נדון מקרה בו לא הוגש דיווח.

[כך על דרך הכלל, ובנסיבות תיק זה בו נדרש המערער להגיש דו"ח וזה לא הוגש, איני נדרש להתייחס לאפשרויות אחרות - שאינן רלוונטיות כאן, ואשר לגביהן ניתן לשקול החלטת מגבלות זמן].

40. הקביעה כי בהעדר דיווח, לא מתחיל מרופ הזמנים בהם מנהל המס חייב לפעול (ואם לא יעשה כן תחול התיישנות) - מאפיינת באופן עקבי אף חוקי מס אחרים. כך לעניין חוק מיסוי מקרקעין - ראו סעיף 82 לחוק, ולעניין חוק מע"מ - ראו סעיף 76 לחוק. מדובר בהסדרים זהים לאלה שראינו בפקודת מס הכנסה.

אף הפסיקה נהגה באותה מתכונת. כך לדוגמה, פרשנות דומה לזו שראינו כי נקט בית המשפט העליון ביחס לסעיף 145(ב) לפקודה, ננקטה על ידו אף לעניין סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין. וכך נקבע לענין סעיף זה בע"א 10793/08 **נאות דברת פיתוח ובנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (13.2.2012), פס' 15:

סעיף זה אינו מוגבל בזמן, ונראה כי לא בכדי. כאשר נמנע רוכש או מוכר מלדווח על העסקה - אין מקום להגביל את הוצאת השומה לתקופת ההתיישנות המצומצמת של ארבע שנים. המטרה העומדת מאחורי סעיף 82 - אכיפת חובת הדיווח - מצדיקה כי בנסיבות הרגילות לא יוגבל המשיב מלשום את שווי הרכישה במקום שבו נישומים נמנעו מלדווח על עסקאות המחייבות במס. אין מקום, אפוא, להכניס את המקרה של היעדר הצהרה אל תוך מיטת הסדום של סעיף 85, שנועד להגן על הסתמכויות נישומים על השומה שנערכה בעניינם. נישום שלא דיווח על עסקאותיו אינו יכול להתחמק מתשלום המס המוטל עליו באמצעות טענות של הסתמכות על המצב הקיים.

בהמשך אותה פסקה מבהיר בית המשפט כי דין זה חל אף בעת הגשת דיווח חלקי.

לפנינו אפוא עמדה עקבית בשלושת חוקי המס העיקריים, ולפיהם בהעדר דיווח - לא מתחיל מרוץ ההתיישנות. דומה כי הגיון הדברים ברור. עריכת שומה מבוססת על דיווח, אשר פרטיו נחוצים לשם עריכתה. הגשת הדיווח היא חובתו הבסיסית של הנישום, וממגוון טעמים (ערכיים ופרקטיים) קבע המחוקק כי מרוץ הזמנים העומדים לרשות רשויות המס, אינו מתחיל עד להגשת הדיווח - כנדרש.

41. די באמור עד כה, כדי לשלול את טענת המערער ולפיה אף שלא הגיש דו"ח ולמרות שהתבקש לעשות כן, משחלפו 7 שנים מהמועד בו ידעה רשות המיסים על חבותו במס, עומדת לזכותו טענת התיישנות. לטענה זו אין עיגון בפקודה, ולהיפך - הוראות הפקודה ופירושן של הוראות אלה בפסיקה שוללים טענה זו.

42. עד כאן באשר לטענת התיישנות, ומכאן אל טענת שיהוי:

הקורא עד כה עלול לסבור כי משמעות הדברים היא כי אין מגבלת זמן הניצבת בפני פקיד השומה בבואו להוציא שומה בהעדר דו"ח, ולא כך הם פני הדברים. פקיד השומה פועל כרשות מנהלית, וככזה הוא כפוף לכללי המשפט המנהלי. בתור שכזה, עלול פקיד שומה להידרש לטענות אודות שיהוי בלתי סביר והשלכותיו - עד כדי ביטול השומה.

טענת שיהוי באופייה היא בעלת מבנה גמיש יותר, המחייב בחינת מכלול הנסיבות כדי להכריע בעניינה. כידוע, דוקטרינת שיהוי מבוססת על שיקולי צדק, ואלה מאזנים בין האינטרסים השונים שיש מקום לשקול. כפי שקבעה כבוד השופטת ד' ברק-ארז בחוות-דעתה בעע"מ 8832/12 עיריית חיפה נ' יצחק סלומון (15.4.2015), בפס' 24, ביחס לדוקטרינת 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.

[ראו גם, לדוגמה: עע"מ 8329/14 עיריית קרית אתא ואח' נ' נילי קורן ואח' (31.5.2016)]

גם כאשר פקיד שומה מוסמך להוציא שומה לפי סעיף 145(ב) לפקודה, יש אפוא לבחון האם דרך התנהלותו עולה בקנה אחד עם דרישות המשפט המנהלי - וביניהם דוקטרינת השיהוי. אכן אין לחדד כי מקום בו פעל פקיד השומה בגבולות הזמן שהקצה לו המחוקק, היישום של דוקטרינת השיהוי יהיה שמור כנראה למקרים חריגים בלבד [על כך ראו: ע"מ 4680-01-21 אבישר ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 (14.4.21)]. לצד זאת, אם אכן ייקבע (כפי שנקבע בעניין שבי ובעניין דגן) כי בהעדר דו"ח אין התיישנות, בהחלט יתכן כי במקרים אלה שיהוי לתקופה ארוכה במיוחד (ודאי כזו החורגת מגבולות 7 שנים, אך במקרים המתאימים ייתכן שאף למטה מכך), ייבחן באופן מחמיר יותר עם רשויות המס.

מן הכלל אל הפרט - בחינת טענותיו השונות של המערער :

43. אתחיל במה שבעיניי חייב להיות ברור מאליו : מי שמנהל ארגון פשיעה, המגלגל סכומי עתק המגיעים לכל הפחות לסך הקרוב ל-100 מיליון ש"ח, חייב לצאת מנקודת הנחה - כי יש לדווח על ההכנסות ולשלם בגינם מיסים. אין סיבה מדוע עסקים שומרי חוק ישלמו מיסים וידווחו על הכנסותיהם, ואחרים יוכלו לצאת מתוך הנחה כי חובה זו אינה חלה עליהם.

אם נראה לנגד עינינו נקודת מוצא זו, לא בנקל ניטה לקבל טענת הסתמכות הנשענת על כך שפניותיו של פקיד השומה בוששו לבוא. לכל היותר יכול נישום שאלה עסקיו לקוות כי עניינו ישכח מלב פקיד השומה, אולם תקווה לחוד והסתמכות לגיטימית לחוד. כעניין של מדיניות המעוגנת במבחן השכל הישר, דומני כי במקרים מסוג זה נקודת המוצא חייבת להיות הפוכה. נקודת המוצא היא חובת דיווח ותשלום מס. חובה זו ראוי כי תניע את הנישום להגיש מיוזמתו דו"ח - לכל הפחות בתום ההליך הפלילי, ואם בוחר הוא שלא לעשות כן (על בסיס תקווה כי עניינו ישכח), לא בנקל יוכל לבסס טענת הסתמכות לגיטימית. ודאי שחובה היה על המערער להגיש את הדוחות בשנת 2010 - כשנדרש לעשות כן.

בחירת המערער שלא להגיש דוחות, על אף שהצורך בכך הוצב בפניו והוא אף מובן מאליו (היעלה על הדעת כי אדם יהיה מעורב במכירות בסכומים הקרובים לכל הפחות ל-100 מיליון ש"ח ולא יגיש על כך דוחות?) - תקשה אף על קבלת טענה כי בחלוף השנים אין בידיו להציג ראיות. אם חפץ היה המערער להציג ראיות, דבר לא מנע ממנו לנהוג כמו כל בעל עסק - ולהגיש דוחות על הכנסותיו. אם בחר המערער שלא לעשות כן, אין לו להלין אלא על עצמו. בעניין זה אזכיר כי המערער הורשע אף על כך שבאופן מכוון, כדי למנוע או לפחות להקשות על הליך השומתי, השמיד והחביא בשנות פעילות ארגון הפשיעה - את התיעוד הרלוונטי. התנהלות מסוג זה, מקשה על מתן משקל מכריע לטענה בדבר קשיים בהצגת ראיות.

44. רשות המיסים ידעה על החקירה שהתנהלה נגד המערער, על כתב האישום בעניינו ועל גזר הדין. גזר הדין ניתן ביום 14.12.2006.

הפנייה של המשיב אל המערער להגשת דו"ח, נעשתה ביום 21.1.2010. אין ספק מדובר בשיהוי לא מבוטל. לצד זאת, מועד זה הוא עמוק בתוך תקופת 7 השנים - שהיא אף לדעת המערער עצמו - פרק הזמן בו רשאי היה המשיב לפעול.

המשיב מודע להו"ב 12/93 "יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי" ולהוראת הביצוע שבאו בעקבותיה (הו"ב 9/2011), בהן נקבע כי חובה על פקיד השומה לפעול להוצאת השומה האזרחית ולהצבת דרישותיו בעניינה, במקביל להליך הפלילי או בסמוך לסיומו.

בסעיף 9.1 להו"ב 12/93 נקבע :

פקיד שומה או סגנו יהיו אחראים לטיפול מיידי בממצאי דו"ח גמר חקירה, יורו על הכנסת התיק לתוכנית והקצאתו למפקח, יערכו מעקב אחר עריכת השומות בתוך פרק זמן סביר תוך מיצוי הליכי השומה.

דומה כי לא ניתן לחלוק, כי לא כך נעשה בעניינו של המערער. הטיפול בעניינו לא נעשה באופן מיידי לאחר סיום החקירה ואף לא לאחר סיום ההליך הפלילי.

אלא שכידוע, אין די בעצם הסטייה מההנחיה המנהלית, כדי לחרוץ את דין ההתנהלות ולהביא לבטלותה. כבוד השופט (כתוארו דאז) ע' פוגלמן, ע"א 7726/10 **מדינת ישראל נ' איתמר מחלב** (16.12.2010) עמד על ההלכה בעניין זה:

ככלל, ההנחה היא שהרשות המינהלית תפעל לפי ההנחיות הפנימיות שהוציאה, וכפועל יוצא, החלטה מינהלית הננקטת בניגוד להנחיות פנימיות עשויה להימצא בלתי סבירה (דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 248-249 (2010) (להלן: ברק-ארז)). עם זאת, אין פירושו של דבר שהרשות כבולה להנחיות הפנימיות בכל מצב, ונקודת המוצא שנקבעה בהלכה הפסוקה מימים ימימה היא כי הרשות רשאית לסטות מהן אם היא מראה טעם ענייני וסביר לסטייה (בג"ץ 143/64 אדטו נ' עמידר, פ"ד יח(3) 51, 57 (1964); בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד נג(1) 213, 193 (1999); ע"מ 9156/05 גרידינר נ' ראפ (פורסם בנבו), 10.6.2008; ברק-ארז, בעמ' 251-253).

המשיב ניסה להצדיק את התנהלותו בכך שהמערער היה במאסר, ולכן, לדברי המשיב, מתוך התחשבות במצבו - בחר להמתין בדרישותיו. איני מקבל טענה זו. ראשית, אציין כי לא בהכרח המתנה מועילה עם הנישום, כך שלא ברור כי בהתחשבות מועילה ומקלה עסקינן. שנית - וכאן העיקר, על המשיב לפעול בהתאם להוראת הביצוע החלה עליו, ולא עליו לשקול שיקולים מעין אלה - שאין להם כל עיגון בהוראת הביצוע. לכל היותר יכול וצריך היה המשיב לפנות בהקדם לאחר תום ההליך הפלילי למערער בדרישה להגשת הדו"ח, ואם יבקש המערער דחייה - יוכל המשיב לשקול זאת לאור הנסיבות ותוך הצבת מגבלת זמן ברורה וסבירה. חוסר המעש מצד המשיב, מהווה אכן שיהוי לא ראוי, והוא אינו עולה בקנה אחד עם הוראת הביצוע.

אלא שכאמור לעיל, אין בכך די, ויש לבחון את ההצדקה לאפשר למשיב לסטות מהוראת הביצוע ואת השלכות השיהוי. ביחס לטענת שיהוי בדרישת להגשת דו"ח, קבע כבוד השופט ד' מינץ בע"מ 53171-01-14 **יוסף יצחק אהרונוב נ' פקיד שומה ירושלים** (7.6.2015):

סבירות מעשי המשיב במשלוח דרישה לאדם להגיש דוחות, תימדד לא רק בתקופה שחלפה מהמועד אודותיו נדרש הגשת הדו"ח ועד משלוח הדרישה, וניתן להעלות על הדעת נסיבות אחרות רלוונטיות לעניין בחינת סבירות הדרישה. למשל: הסיבה שבעטיה נשלחת הדרישה; סכום המס שבמחלוקת; קיומו של חשד להעלמת מסים; עוצמתן של הראיות המאששות את החשד להעלמת מסים; חומרתם של המעשים המיוחסים לנישום; משך התקופה של ביצוע המעשים; המשך ביצוע המעשים במועד משלוח הדרישה; ועוד.

יישום הדברים בנסיבות כאן, מביא למסקנה כי על אף שהתנהלות המשיב אינה תואמת את הוראת הביצוע ועל אף ששיהוי לפנינו, משעמד המשיב על הדברים - בצדק הציב את הדרישה להגשת הדו"ח, על אף השיהוי.

מדובר במקרה בו יש חשד מבוסס להעלמת מיסים בהיקף ניכר ובנסיבות חמורות. הצורך בהגשת הדו"ח - מובהק וברור. עסקינן במי שניהל ארגון פשיעה, אשר כלל שימוש במגוון חברות ופעילים רבים. הארגון מכר דלקים מהולים בסכום המתקרב לכל הפחות ל-100 מיליון ש"ח - וכדי לשום את הכנסותיו, מוצדק והכרחי לדרוש כי המערער יגיש דו"ח.

כאמור לעיל, אין המדובר בדרישה שיש בה כדי להפגיע את המערער וכדי לפגוע בהסתמכות לגיטימית שיכלה להיווצר אצלו. בנסיבות אלה, איני סבור כי מדובר בשיהוי שיש בו כדי להצדיק את ביטול השומות שבסופו של יום יצאו למערער.

45. משהוצבה בפני המערער הדרישה להגשת הדוחות, חובה היה עליו לעשות כן [אודות סמכותו של המשיב לדרוש הגשת דוחות, ראו סעיף 131(א)(6) לפקודה; אני סבור כי במקרה שלפנינו סמכות זו יכולה לנבוע אף מהוראות נוספות בפקודה, אולם די בסעיף האמור כדי לגזור חובה להגשת הדוחות]. כאמור, דרישה זו הוצבה בפני המערער כשלוש שנים לאחר הרשעתו. אכן, היה מקום להציב דרישה זו עוד קודם, אך אין המדובר בדרישה המוצבת בריחוק מופלג מהשנים בהם נדונו הפרשיות.

אם במועד זה היה המערער מגיש דוחות כנדרש, ואז טוען לקשיים שנתקל בהם נוכח המועד בו הוצבה לפניו הדרישה, ייתכן כי ניתן היה לשקול את הדברים ולתת להם משקל משמעותי יותר. אלא שלא בכך בחר המערער. המערער בחר לא הגיש את הדוחות ולא לתת מידע אשר יאפשר הליך שומתי - כנדרש מכל נישום. בחירה זו, צריכה להיזקק לחובתו של המערער. ושוב, בשים לב להיקף פעילות הארגון, דרישת הגשת הדוחות היא טבעית והכרחית, ואי הגשתם - היא המשך אותה התנהלות שמטרתה התחמקות מתשלום המס.

46. הוצאת השומות ללא דו"ח ביום 18.12.2013 :

משלא הגיש המערער את הדוחות כפי שנדרש, המשיב הוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם להוראות סעיף 145(ב) לפקודה, לשנות המס שבמחלוקת.

בשים לב לכך שמדובר במי שניהל ארגון פשיעה עתיר פעילות - וכאמור לעיל, אני סבור כי הצבת הדרישה להגשת הדוחות הייתה לגיטימית ואף הכרחית. אם היו מוגשים דוחות כפי שצריך, ניתן היה לקיים הליך שומתי ראוי. חובה על המשיב לעמוד על הליך שכזה. אכן, מכתב האישום (עמ' 14 סעיף 7) ניתן להסיק את גובה ההכנסה אותה לכל הפחות הפיק ארגון הפשיעה ממכירת דלקים מהולים (99,237,145 ש"ח), אולם אין בכך כמובן די כדי ליתר את הדרישה להגשת הדו"ח. באמצעות הדו"ח ניתן היה לדעת טוב יותר מה טענות המערער ביחס להכנסות שיש לזקוף לו, וכן לקבל נתוני אמת ביחס להוצאות שהוא סבור שיש לקחת בחשבון. בלי נתונים אלה, קשה לקבוע את גובה

ההכנסה החייבת הנכונה. אין כל הצדקה לוותר למערער על הגשת דו"ח. בנסיבות אלה - חלה הוראת סעיף 145(ב) לפקודה, שאינה תוחמת בזמן את המועד עד אליו רשאי פקיד השומה לעמוד על דרישתו להגשת דו"ח ולהמתין עם הוצאת השומה. לאור זאת ובשים לב למצב המשפטי כפי שהוצג לעיל - איני סבור כי חלה התיישנות כפי שטען המערער.

אלא ששוב, על אף שהתיישנות - אין, דומה כי שיהוי - יש. המשיב לא הראה כל פעולה שבוצעה מאז שליחת הדרישה להגשת הדוחות ועד למועד הוצאת השומה בהעדר דו"ח. אם לא נעשה דבר, לא ברור מה הטעם בהתעכבות הארוכה.

בנסיבות אחרות ייתכן כי היה בשיהוי זה כדי להביא לביטול השומות, אולם אני סבור כי בנסיבות המקרה כאן - אין לקבוע כך. מעבר לנסיבות הכלליות של חבות המס, הטעם לכך נובע מכך שהדעת נותנת כי אי הגשת הדוחות נעשתה במטרה להמשיך ולהתחמק מתשלום המס, להכביד על ההליך השומתי ולמעשה לא לשתף עמו פעולה כלל. בשים לב לכך שטענת שיהוי מאופיינה מבוססת על שיקולי צדק, איני סבור כי התנהלות מסוג זה מאפשרת את קבלת טענת השיהוי, גם אם אכן שיהוי זה מעורר חוסר נחת.

47. הגשת הדוחות כפי שהוגשו - המשך עיכוב ההליך השומתי וסרבולו:

במהלך שנת 2014 הגיש המערער דוחות לשנות המס שבמחלוקת. לא הוצג כל טעם אחר להגשת הדוחות, זולת הרצון לעצור את חביות המס שהוצבו לפתחו של המערער כתוצאה מהשומות שהוצאו לו. כזכור, בהתאם להוראות סעיף 150(ב) לפקודה, ניתן להשיג על שומה שיצאה בהעדר דו"ח - רק באמצעות הגשת דו"ח. הוראה זו נועדה לאפשר בירור ענייני של חביות המס, באמצעות דו"ח בו ישטח הנישום את טענותיו ואלה תיבחנה בהליך שומתי. אלא שלא כך עשה המערער.

המערער ניצל את הוראת הפקודה - המאפשרת הגשת השגה באמצעות הגשת דו"ח, ובכך יעצרו הליכי הגבייה השונים, אלא שהדוחות שהגיש היו למעשה ריקים מתוכן ממשי. המערער טען בהם להעדר הכנסות מניהול ארגון הפשיעה, ובהתאם אף לא טען להוצאות כלשהן. לנוכח הרשעת המערער בפסק דין פלילי חלוט, הנתונים שהוצגו בדוחות שהגיש המערער נראים לכאורה משוללי כל יסוד. שוב, לפנינו המשך אותה התנהלות, אשר אינה מאפשרת הליך שומה יעיל ולמעשה מעכבת את ההליך השומתי.

המערער מודע לכך, ומהין לטעון כי מאחר שהדוחות שהגיש הם דוחות סרק, היה על המשיב להימנע מלקבלם. יתירה מזו, טוען המערער כי יש לראות בדוחות כאילו לא הוגשו - ולהיות עם השומות שהוצאו בהעדר דו"ח - על סכומם הנמוך יחסית. איני מקבל טענה זו.

בעוד שלפקיד שומה סמכות לקבוע במקרים המתאימים כי מסמך חסר שהוגש לו אינו מקיים את ייעודו ויש על כן להתעלם ממנו, זכות זו אינה שמורה למגיש המסמך. אציין כי העד מטעם המשיב, מר ביז, העיד כי לא אחת מקבל פקיד השומה דוחות גם כאשר המידע הנזכר בהם נראה חסר, וזאת מתוך גישה מקלה שמטרתה לאפשר פתיחת הליך

שומתי. כך או אחרת, משבחר המערער להגיש את הדוחות - המהווים השגה, אין לאפשר לו להתנער ממעשיו, כאשר לפתע הוא מחליט כי התנערות זו מועילה לו.

48. צו השומה הראשון:

כאשר מוגש דו"ח המהווה כאמור השגה על שומה שיצאה בהתאם להוראות סעיף 145(ב) לפקודה, קבוע סעיף 153(ג) את פרק הזמן שעומד לרשות פקיד השומה למתן ההחלטה בהשגה - באופן ארוך בשנה מפרק הזמן הרגיל, כדלקמן:

אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131 או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

ההיגיון שיש במתן פרק זמן ארוך מהרגיל לטיפול בהשגה שהיא למעשה דו"ח המוגש לראשונה,

פשוט וברור. משהוגש לראשונה דו"ח, ראוי לתת בידי הצדדים פרק זמן משמעותי לבירור השומה. במקרה בו מוגש דו"ח מהסוג שהגיש המערער, אין בו כשלעצמו נתונים הדורשים בירור. במצב שכזה, פקיד השומה יכול לקיים דיוני שומה - במידה ובהיקף שאלה אפקטיביים, ומעבר לכך להפעיל את שיקול דעתו והערכותיו ולהוציא שומה לפי מיטב שפיטתו.

המשיב פעל במסגרת הזמן שהציב הסעיף, והוציא את שומת הצו הראשון ביום 4.12.2018. אין ספק כי לגבי שומה זו לא חלה התיישנות.

אלא שלצד זה, יש להודות כי לא ברור מדוע נדרשו למשיב כל השנים הללו, ממועד הגשת הדוחות בשנת 2014 ועד להוצאת צו השומה הראשון. לבית המשפט הוצג פרוטוקול דיון בודד בהשגה, מיום 5.9.2018. מר ביז, העד מטעם המשיב, טען כי נמסר לו כי נערכו דיונים נוספים עם המערער, אולם לא הוצג כל פרוטוקול או מזכר המאשש זאת.

העובדה כי המחוקק נותן בידי פקיד השומה פרק זמן ארוך, אינו בהכרח אומר שיש להמתין עד לתום מועד זה (או סמוך לכך). אכן, יש להניח כי כל עוד המשיב פועל בתוך מסגרת זמן זו, בתי המשפט לא ייטו להתערב, אולם אין זה אומר כי המשיב כרשות מנהלית - פטור מחובתו להפעיל שיקול דעת באופן הבוחן את המקרה שלפניו ונסיבותיו. במקרה כאן, מדובר על שנות מס שכבר במועד הגשת הדוחות, חלפו מהן שנים רבות. כמו כן, חובה על המשיב היה לתת את הדעת לעיכובים שהיו אצל המשיב בטיפול באותן שומות, ולזרז את הטיפול בהשגה. יתירה מזו, בהינתן הנטען בדוחות - כי לא הופקה כל הכנסה, דומה כי לשיטת המשיב (כפי שבאה לידי ביטוי באותו צו שומה ראשון) לא נותר בידיו אלא לפנות אל המקורות אליהן בסופו של דבר פנה -

הנתונים העולים מההליך הפלילי החלוט שהתנהל כנגד המערער - ומשם למצוא את הנתונים עליהם תתבסס השומה. המשיב למעשה לא הראה כל פעולה שנעשתה בסופו של יום מעבר לכך, ואם כך - מדוע היה צריך להמתין עם הוצאת צו השומה הראשון עד לתום שנת 2018 (אף אם אכן פורמאלית לאור המועדים הקבועים בפקודה הדבר אפשרי?) - לא הוצג כל מענה של ממש לשאלה זו.

בשים לב לכך שהמשיב פעל בתוך המועדים הקבועים בחוק ובהינתן כי למערער הייתה תרומה של ממש למצב הדברים (בהגשת הדוחות באופן בו הוגשו ובהעדר התשתית הראייתית מלכתחילה), איני מוצא כי יש בביקורת על דרך התנהלות המשיב כדי להצדיק את ביטול השומות, אולם עניין זה יילקח בחשבון בהמשך הדברים.

49. בצו השומה הראשון הוצאה למערער שומה במתכונת דומה לזו שיוחסה לקסוטו - הכנסה בסך של כ-150 מיליון ש"ח לשנות המס שבמחלוקת. המערער טוען כי מדובר בשומה סתמית, שכן היא אינה לוקחת בחשבון כל הוצאות. לאור זאת טוען המערער כי דין שומה זו להתבטל, וכי בעקבות כך ויחד עמה - ההליכים שבאו בעקבותיה. איני מקבל טענה זו.

אכן, בדומה למה שנקבע בעניין קסוטו, אף אני סבור כי צו השומה הראשון מבוסס על טעות בפירוש כתב האישום, אולם אין בכך כדי להפוך צו שומה זה למופרז מעיקרו (ואזכיר כי המשיב בעניין קסוטו, ניהל על כך מאבק משפטי ארוך). שומה זו מבוססת על אותו חלק בכתב האישום המתייחס לחשבוניות הפיקטיביות, והוא נשען על ההנחה כי בהעדר נתונים (אותם בחר המערער מלכתחילה להעלים ולאחר מכן שלא להציג לגביהם כל גרסה של ממש) - סבר המשיב כי יש לזקוף למערער הכנסה בגובה הסכומים שבחשבוניות הפיקטיביות. לא אאריך כאן בדברים אודות צו זה - אשר אף הצדדים נמנעו מלטעון באריכות בעניינו, אולם בשים לב לנסיבות להן אחראי המערער - אשר לא הציג כל גרסה ביחס להוצאות - איני מקבל את הטענה כי מדובר בצו שיש להתייחס אליו כאל מסמך נטול משמעות ולגזור מכך מסקנות כפי שביקש המערער.

50. צו השומה השני

כזכור, המערער הגיש ערעור על צו השומה הראשון, ובעקבות פסק הדין בעניין קסוטו והודעת המשיב כי יבקש לתקן את שומת המערער בהתאם לכך, ביקש המערער כי הערעור יימחק וכי הדיון יושב לשלב הדיון בהשגה. בקשת המערער התקבלה, והדיון הושב כאמור אל משרדי המשיב. בעקבות דיוני השומה ומשלא עלה בידי הצדדים להגיע להסכמות, הוצא צו השומה השני - המחיל על המערער שומה זהה לזו שנקבעה בפסק הדין בעניין קסוטו.

המערער טען כי דין שומה זו להתבטל, שכן היא אינה משקפת שיקול דעת עצמאי שיישם המשיב בעניינו. איני מקבל טענה זו.

הפעלת שיקול דעת עשויה להביא ליישום מודל זהה לזה שנקבע בפסק דין סופי בעניינו של שותפו של המערער לניהול ארגון הפשיעה. כל עוד נשמעו ונבחנו טענותיו של המערער בהליך ההשגה, אין כל פגם בכך שהוחלט ליישם קביעה שומתית זהה לזו

שנקבעה בעניינו של קסוטו (ולחפך, זוהי לכאורה תוצאה מנהלית סבירה). בשולי הדברים בהקשר זה אציין כי המערער עצמו לא טרח להציג כל תשתית ממשית אלטרנטיבית, ולכן בנסיבות אלה ואף מטעם זה טענותיו בעניין זה - דינן להידחות.

51. סיכום ביניים : מהאמור עד כה עולה כי טענות שהעלה המערער ואשר מטרתן ביטול השומות מכל וכל (היינו טענות התיישנות, שיהיו ושלילת תוקף מהצווים שהוצאו) - נדחו.

להלן אפנה לבחינת טענות המערער באשר לאופן בניית השומה ולדרישתו להכרה בהוצאות נוספות.

52. שומת הצו השני - מתכונתה והערות כלליות:

כפי שפורט בחלק העובדות, שומת הצו השני מתבססת על החלק בכתב האישום המתייחס להכנסות ארגון הפשיעה ממחילת דלקים. בהתאם לכתב האישום, פרק השני, אישום שני (עמ' 14 לכתב האישום סעיף 7) - ארגון הפשיעה בראשות המערער וקסוטו מכר דלקים מהולים בסך שאינו נופל מ-99,237,145 ש"ח (בהתאם לפירוט שבנספח ב' לכתב האישום).

כפי שנקבע בעניין קסוטו, לאור חוות דעת חבשוש ובהתבסס על נספח ב' לכתב האישום - סך המכירות שיש לייחס לכל אחת משנות המס שבמחלוקת (2004-2005), וכן סך ההוצאות (מרכישת הדלקים והובלתם - על סמך אומדן) שיש להפחית מסך ההכנסה - הם כדלקמן:

שנת המס	2004	2005
הכנסות	43,646,708	19,058,302
הוצאות	35,766,266	15,648,984
הכנסה חייבת של הארגון	7,880,442	3,409,318

בצו השומה השני המשיב ייחס למערער שליש מהכנסות הארגון: לשנת 2004 - 1,136,439 ש"ח, ולשנת 2005 - 2,626,814 ש"ח.

המערער מנגד טוען כי נפלו שגיאות בחישוב ההכנסה ובכך שלא הוכרו הוצאות נוספות, והוא מגיע לתוצאה לפיה נוצר לו הפסד.

53. המשיב העלה לראשונה במסגרת הסיכומים (בהם כאמור צפה המערער) טענה לפיה כתוצאה מההליך שנוהל מול קסוטו - במסגרתו נקבעה הכנסת הארגון, נוצר השתק פלוגתא המונע מהמערער להעלות טענות כנגד חישוב זה. המשיב טוען כי לאור זהות האינטרסים בין קסוטו למערער בכל הנוגע לקביעת גובה הכנסות הארגון ובשים לב לקרבה ביניהם בהיותם ראשי הארגון, נוצר כנגד המערער השתק פלוגתא - על אף שלא היה צד לאותו הליך. מכוח השתק זה סבור המשיב כי המערער מנוע מלהעלות טענות כנגד חישוב ההכנסה החייבת שנערך בעניין קסוטו.

איני מקבל טענה זו של המשיב, ואנמק להלן את עמדתי:

הפסיקה התוותה ארבעה תנאים לתחולתו של השתק פלוגתא. בע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ (22.7.2007) (להלן: "עניין פוליבה") פס' 33, עמדה כבוד השופטת (כתוארה דאז) ע' ארבל על הדברים:

השתק פלוגתא יחול בהתקיים ארבעה תנאים עיקריים: ראשית, נדרשת זהות עובדתית ומשפטית בין הפלוגתא העומדת לדיון במקרה הראשון לבין זו העומדת לדיון במקרה השני; שנית, נדרש כי התקיים דיון בין הצדדים באותה פלוגתא במסגרת ההתדיינות הראשונה, כי ההתדיינות השנייה היא בין אותם הצדדים, בין חליפיהם או בין מי שיש להם "קרבה משפטית" לצדדים שהתדיינו במקרה הראשון, וכי לצד שנגדו מועלית טענת ההשתק בהתדיינות השנייה היה יומו בבית המשפט ביחס לאותה פלוגתא; שלישית, נדרש כי בהתדיינות הראשונה נקבע ממצא חיובי באותה פלוגתא, להבדיל ממצא שנקבע עקב היעדר הוכחה; רביעית, נדרש כי ההכרעה בפלוגתא הייתה חיונית לתוצאה הסופית שנקבעה בהתדיינות (ראו ע"א 2576/03 וינברג נ' האפוטרופוס לנכסי נפקדים, תק-על 2007(1) 2445; ע"א 1041/97 סררו נ' נעלי תומרס בע"מ, פ"ד נד(1) 642 (2000)).

אכן, כפי שציין המשיב, הדרישה כי הדיון הקודם התקיים בין אותם צדדים, הורחבה מעט בפסיקה אף לגבי מי שיש בינם לבין אחד הצדדים "קרבה משפטית". בעניין פוליבה, פס' 35 נקבע בעניין זה:

התפישה המודרנית מעניקה למונח "קרבה משפטית" (privity) משמעות רחבה הכוללת גם מצבים שבהם משום "קרבת העניין" של צד זר להליך לעניינו של אחד מבעלי הדין ביחס לנושא ההתדיינות, יש להשוות את מעמדו, מטעמים שבמדיניות משפטית ומשיקולי צדק, לזה של בעל דין, לצורך החלתו של הכלל בדבר השתק פלוגתא (ראו נינה זלצמן מעשה-בית-דין בהליך אזרחי 376-378 (1991) (להלן: זלצמן); מיכאל בן יאיר "הרחבת תחולתו של מעשה בית דין על מי שלא היה צד להליך קודם" ספר יצחק כהן 302 (1989); ראו גם ע"א 718/75 עמרם נ' סקורניק, פ"ד לא(1) 29, 32-33 (1976); ע"א 3097/02 מלמד נ' קופת החולים של ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל, פ"ד נח(5) 511 (2004)). הסטייה מן התנאי בדבר זהות הצדדים נתונה לשיקול דעתו של בית המשפט על פי נסיבותיו הפרטניות של המקרה שבפניו. בבוחנו שאלה זו ישקול בית המשפט, האם בהחלת השתק פלוגתא במקרים כאמור עלול להיגרם אי-צדק והאם המבקש להחיל את ההשתק עושה זאת בתום לב (רע"א 6830/00 ברנוביץ נ' תאומים (לא פורסם, 1.7.03)).

הסטייה מן התנאי בדבר זהות הצדדים נתונה אפוא לשיקול דעת בית המשפט, בשים לב לנסיבות המקרה. בעניין פוליבה, בנוגע לסוגיית הקרבה המשפטית והסטייה מהתנאי בדבר זהות הצדדים, הציב כבוד השופט (כתוארו דאז) א' רובינשטיין תמרוך אזהרה מפני הרחבת ייתר (בעמ' 33 לפסק הדין):

לדידי די בהיעדר זהות הצדדים כדי לנהוג זהירות רבה בקביעת השתק פלוגתא, ועניין "הקרבה המשפטית" אינו, כך דומני, איתן די הצורך; "קרבה משפטית" צריך לדעתי שתהא כזאת הקושרת קשר של ממש, גם אם אינה יוצרת זהות פורמלית ומלאה, בין הצד במקרה האחד ומשנהו במקרה האחר העומדים באותו עבר של המתרס כנגד בעל הדין הזהה; למשל, חליף משפחתי או חליף מסחרי. כלומר, יש צורך ב"זהות מהותית", ולא כך באשר דבר זה אינו מתקיים, זאת, בלי לפגוע ביכולת ללמוד לכאן או לכאן לגופם של דברים מפרשת לוי, במסגרת השקלא וטריא בהליך השיפוטי, אך בלא "חיוב" הנובע מהשתק. סוף דבר, התקשיתי לומר כי היה למשיב יומו בתיק דנא (ראו זלצמן, מעשה בית דין בהליך אזרחי (1991), 371); וגם באשר לקרבה המשפטית, סבורני כי הדוגמאות הניתנות על-ידי המחברת לעניין דוקטרינה זו (ראו עמ' 376-379, 493-491 ועוד), הן "מעגלי קרבה" קרובים יותר. כאמור, דומני כי היסוד להשתק פלוגתא, וכך על פי הפסיקה עוד מימי ע"א קלוזנר נ' שמעוני, פ"ד כב(2) 561, 584 (הנשיא אגרנט), הוא זהות בעלי הדין, הצדדים, ועל כן הרחבת השתק פלוגתא אל מעבר להם טעונה הליכה עקב בצד אגודל

המשיב הפנה בטענותיו בהקשר זה בין השאר לע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.2014) (להלן: "עניין פלומין") שם נקבע כי ניתן להחיל השתק פלוגתא, גם על מי שלא היה צד פורמאלי להליך בו נקבעו הממצאים, וזאת מתוך זהות האינטרסים בין הצדדים וקרבה משפטית ועניינית ביניהם.

אלא שעניין פלומין שונה מהמקרה כאן. בעניין פלומין דובר בחברה ובעלי מניותיה, כאשר נקודת המוצא הברורה הייתה כי אותם בעלי מניות הם שהיו למעשה ובפועל מי שעמדו מאחורי ההליך הקודם (בו נקבעו הממצאים) - כך שמבחינה מהותית הייתה להם הזדמנות להשמיע את קולם בבית המשפט - בו נקבעו אותן קביעות (וההנחה שם היא כי קולם אכן נשמע). דבר זה לא מתקיים במקרה שלפנינו. המערער לא היה צד לדיון בעניין קסוטו, ולא ניתנה לו האפשרות להשמיע שם את טענותיו. אי מתן זכות טיעון בבית המשפט למי שחיובו האישי במס עומד כעת למבחן, נראה קשה בעיני - ויש לבחון בזהירות רבה מקרים מסוג זה והרחבת השתק פלוגתא בעניינם. מעבר לכך וכפי שציינה כבוד השופטת ארבל, חובה על בית המשפט לשקול האם החלת השתק פלוגתא יביא לתוצאה שאינה צודקת. במקרה כאן, התנהלות ראוייה יותר מצד המשיב בניהול הליכי השומה של המערער, הייתה מביאה לכך שההליך בעניינו היה מנוהל במקביל לעניינו של קסוטו, וייתכן שהיה ניתן אף לשקול לבקש את איחוד ההליכים. לא ראוי בעיני כי עיכובים - להם הייתה למשיב תרומה של ממש, יביאו לכך שבפועל לא יינתן למערער יומו בבית המשפט.

בנסיבות אלה דומני כי אין מקום להחלת השתק הפלוגתא. אלא שכפי שיובהר בהמשך - דחיית טענת ההשתק אינה מועילה למערער, שכן לא מצאתי לקבל את טענות המערער לגופן.

54. קודם שאפנה לבחינת טענות המערער השונות, אבקש להעיר מספר הערות כלליות ביחס לחישוב ההכנסות וההוצאות שיש לייחס למערער:

א. חיוב המערער בשליש מההכנסה - גישה מקלה :

כפי שנכתב בפסק הדין בעניין קסוטו (עמ' 75 פס' 11), הכלל הנו כי ראשי ארגון פשיעה יחויבו במס בגין כלל רווחי הארגון, כשהחבות מוטלת עליהם יחד ולחוד - ובלבד שהמס יגבה פעם אחת בלבד. גישה זו נובעת מכך שיש לראות בגורמים אלה כמי שפעלו בצוותא, והאחראים לכן יחד ולחוד לתוצאה - בהקשר שלנו האחריות לתשלום המס בגין הרווחים שהופקו [בעניין זה, ראו : ע"א 33/00 מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ נ' יוסף סוריה (11.5.2003); ע"מ 62797-05-18 טוני ברגיג נ' היחידה הארצית לשומה (10.6.2021) פס' 119].

הטעם בגינו בית המשפט בעניין קסוטו מצא לחייב את קסוטו במס רק ביחס לשליש מרווחי הארגון, נבע מכך שסבר כי ננקטה ביחס לקסוטו אכיפה בררנית - בכך שהמערער ואחיו משה גבאי כלל לא חויבו במס.

בדיעבד, אנו יודעים כי קביעה זו של בית המשפט התבססה על מידע מוטעה שהועבר לידיו. כאמור - ובהתאם לפסק הדין הפלילי בעניינו של קסוטו (אשר התבסס על כתב האישום המתוקן שהוגש בעניינו), בית המשפט יצא מנקודת הנחה כי המערער היה ראש ארגון הפשיעה (וקסוטו בדרג שמתחתיו), וכי המערער כלל לא חויב במס. התנהלות שכזו היא אכן בבחינת אכיפה בררנית, אלא שכאמור כעניין שבעובדה - נציגת רשות המיסים שמסרה את המידע לבית המשפט - טעתה. למערער הוצא צו השומה הראשון ובמועד מתן פסק הדין בעניין קסוטו כבר הוגש ערעור על שומת המערער. אכן, אין חולק כי למשה גבאי, ככל הנראה בטעות של רשות המיסים - לא נערכה שומה. אלא שטענת האכיפה הבררנית - התכהתה באופן ניכר.

בנסיבות אלה, יכולה הייתה להישמע טענה ולפיה אין מקום לשוב על אותה טעות, ומשהתברר כי לא נערכה אכיפה בררנית, ודאי לא בעוצמה שסבר בית המשפט בעניין קסוטו כי נעשה, אין להסיר מהמערער אחריות לתשלום מס בגין כלל ההכנסה. לחילופין ובאופן מעודן יותר, ניתן היה לשקול לחייב את המערער באחריות לתשלום מס בגין מחצית מההכנסה (ולא שליש בלבד), וזאת לנוכח הנסיבות ובשל היותו בדרג הניהול הבכיר ביותר של הארגון (שלא כמו אחיו, שהיה בדרג השני של הניהול).

המשיב לא נקט בגישה כזו, ולנוכח הנסיבות - טוב עשה. משחויב קסוטו במס בגין שליש מההכנסות - כך ראוי יותר לנהוג אף ביחס למערער. אלא שיש לתת את הדעת לכך שמדובר מראש בשומה מקלה, שכן מן הדין היה כי המערער היה מחויב במס בחלק גבוה הרבה יותר - והגישה המקלה היא פרי טעות גרידא.

יתירה מזו (ואף ללא קשר לטעות הנ"ל), יש מקום להפנות את תשומת הלב לכך שבעוד שחיוב קסוטו בשליש מהמס - היווה למעשה גישה שאינה מקלה כלפיו, כלפי המערער חיובו בשליש - היא גישה מקלה. קביעה זו נובעת מפסקי הדין השונים שניתנו בעניינם במישור הפלילי, והצגת דרגי הניהול של הארגון באופן שונה. כאמור לעיל, מנקודת המבט של בית המשפט הדן בעניינו של קסוטו

והנשען על העובדות שנקבעו בהליך הפלילי החלוט בעניינו, קסוטו יחד עם משה גבאי היו רק בדרג הניהול השני של הארגון. בנסיבות אלה חיובו במס ביחס לשליש מהכנסות הארגון, מהווה במידה רבה גישה שאינה מקלה, שכן ניתן היה להניח כי ראש הארגון (היינו מנקודת המבט של ההליך שם - המערער לבדו) נוטל חלק גדול יותר מהאחרים. מנגד, מנקודת המבט של הערער כאן, המבוססת על פסק הדין הפלילי החלוט של המערער, המערער וקסוטו הם מנהלי ארגון הפשיעה. בנסיבות אלה, ייחוס למערער חלק קטן ממחצית מהרווחים (- שליש) - מהווה גישה מקלה.

ושוב, אני סבור כי לנוכח התמונה בכללותה - טוב עשה המשיב כי נקט בגישה זו, אולם יש לתת את הדעת לכך שעצם ייחוס זה של שליש מההכנסה בלבד - מהווה הקלה עם המערער. לכך יש משמעות - והיא שכדי להצדיק הפחתה של ההכנסה שתיוחס למערער ולהעמידה על חלק הנמוך משליש מהכנסות הארגון, המערער יצטרך להציג ראיות של ממש כי אכן לא הגיע לידי רווח העולה על שיעור זה.

ב. חוסר הסבירות הברור בטענות המערער :

המערער היה בדרג הניהולי הבכיר ביותר של ארגון הפשיעה. המערער טוען כי 15 אנשים מקרב חברי ארגון הפשיעה, אשר היו מבחינה היררכית כמה דרגות מתחתיו, הרוויחו 20,000 ש"ח מידי חודש - ואילו לעצמו ייחס בטענותיו הכנסה בסך 11,000 ש"ח לחודש בלבד. כמו כן, לגבי ארגון הפשיעה שניהל ושבתב האישום נקבע כי ביצע מכירות לכל הפחות בסך העולה על 99 מיליון ש"ח, מבקש המערער כי ייקבע כי זה לא הפיק רווחים אלא הפסדים.

איני רואה צורך להרחיב במילים עד כמה טענה כי הכנסותיו כראש הארגון היו נמוכות משל אחרים - אינה סבירה. כדי להוכיח טענה מסוג זה, כמו גם כדי לשכנע כי הארגון הפסיד [מפעילות שהדעת נותנת שהיא רווחית - שהרי נמכרים בהיקף אדיר דלקים מהולים "תוך הצגת מצג כוזב על פיו המדובר בדלק תקיני" (עמ' 6 לכתב האישום, סעיף 12(א)),] היה על המערער להציג ראיות של ממש - דבר שלא נעשה.

ג. שומה לפי מיטב השפיטה לנוכח דו"ח סתמי והסותר את שנטען כעת :

למערער ניתנה הזדמנות, מאז שנת 2010, להגיש דו"ח ובו לפרט את נתוני האמת. במקום לעשות כן, המערער בחר להגיש דו"ח בו טען כי לא הפיק מהארגון הכנסות של ממש, ובמקביל לא להציג כל הוצאות. מדובר בדוחות - אשר כיום מבקש המערער להתנער מהן, מכיוון שאף הוא מבין כי היו סתמיים. כמו כן, המערער יכל להעלות כבר בשלב הדיון הראשון בהשגה (קודם להוצאת צו השומה הראשון) טענות ולפיהן לארגון היו אך הפסדים ולתאר בין השאר את השכר הגבוה ששולם לחברי הארגון. המערער בחר שלא לעשות כן, ולהותיר את גרסתו במידה רבה כבושה. בדוחות שהגיש (כשנאות להגיש) ובהליך השומה, המשיך המערער באותה הדרך ולא סיפק כל נתון של ממש.

אלה הן נסיבות בהן השומה המוצאת לפי מיטב השפיטה, צריכה לוודא כי תוצאתה הגיונית, אולם בה בעת אין היא צריכה להניח הנחות (תרתי משמע) נטולות בסיס מוצק ואשר יכולת בחינתן נמנעה במידה רבה בשל אופן התנהלותו של המערער. בהקשר זה אזכיר כי מדובר למעשה בהמשך של אותה התנהלות אשר כפי שנקבע בכתב האישום - ראתה לנגד עיניה בין השאר את חבויית המס שעלולות לחול - וכתתארגנות לכך פעלה להעלמת מסמכים ומחשבים, כדי להקשות על עריכת השומה ולהתחמק מתשלום מס.

ד. טענות בלתי מבוססות והצגתן באופן חלקי בלבד בשלב ההשגה:

כפי שיוצג בהמשך, חלק מטענות המערער נשענות על השערות ואינן מבוססות כנדרש. בשים לב לכל האמור לעיל, טענות מסוג זה דינן להידחות. כמו כן אציין כי כפי שעולה באופן ברור מהפרוטוקולים של הדיונים בהשגה (קודם להוצאת צו השומה השני), המערער התבקש על ידי המשיב, שוב ושוב, להגיש חישוב אלטרנטיבי מצדו, חישוב המציג באופן מגובש וברור את טענותיו - כך שהמשיב יוכל לבחון (ראו בעניין זה פרוטוקולים של דיוני ההשגה: בעמ' 68 לתצהיר המשיב - דרישה ברורה לקבלת חישוב המשקף את טענות המערער, ושוב בפרוטוקול שבנספח 3 לתצהיר המשיב בעמ' 71 ובעמ' 73; ראו אף עדותו של בייז, בעמ' 38 לפרוטוקול ש' 1 ועמ' 41 ש' 12). דבר זה לא נעשה והחישוב שהתבקש לא הוגש למשיב, ויש לזקוף זאת לחובת המערער. הפתעת המשיב בשלב ההוכחות בעניין נקודתי כזה או אחר, משבחר המערער שלא להציגו בשלבי השומה שעמדו לרשותו ועל אף בקשותיו הברורות של המשיב, אינה דרך שיש לקבל.

לאחר הצבת תמונת דברים כללית זאת, אפנה לבחון בקצרה את פירוט טענותיו של המערער - כאשר כל האמור לעיל יהיה אף הוא לנגד עינינו.

55. נטרול רכיב המע"מ ממחזור המכירות:

המשיב הודיע באופן ברור, הן בעניין קסוטו והן בהליך שלפניי, כי אם יוכח כי רכיב המע"מ שולם, הוא יהיה מוכן לנטרל אותו מחישוב ההכנסות. אלא שכפי שציין המשיב, מבדיקה שערך נראה כי רכיב המע"מ לא שולם (ראו עמ' 25 לפרוטוקול). המערער היקשה - שמא מאז שנערכה הבדיקה ועד עתה, שולם במקרה המע"מ על ידי מי מהגורמים, ומכוח 'טענת שמא' בלתי סבירה זו - מבקש המערער כי ינטרל (למען הזהירות) כל רכיב המע"מ - ביחס לפעילות של ארגון פשיעה אשר כפי שעולה באופן ברור מכתב האישום - התמחה בין השאר בהוצאת חשבוניות כזב וקיצוץ (בהיקף של מאות מיליוני ש"ח) - איני סבור כי יש לקבל טענה זו.

המערער יכל להתכבד ולהוכיח כי שולם מע"מ, ולשם הבדיקה אף יכל לבקש מבית המשפט כל צו גילוי שסבר כי נחוץ. דבר זה לא נעשה ונותרנו עם טענות בעלמא, שדינן להידחות.

56. חשבוניות נורדן:

המערער טוען כי יש לנטרל מקרב הכנסות הארגון סך של 5,425,159 ש"ח (וללא מע"מ - סך של 4,636,888 ש"ח) שכן לטענתו חשבונות אלה משקפות עסקאות בתוך ארגון הפשיעה, ולכן הן אינן צריכות להיכלל בסך ההכנסות.

בצדק טען המשיב כי טענות המערער בהקשר זה אינן ברורות, שכן החשבונות הללו כלולות בנספח ב' לכתב האישום והן חלק מסך הרווח המינימאלי אשר בהתאם לכתב האישום הארגון הפיק. המערער בסיכומיו הפנה בהקשר זה לפסק דין קסוטו ולהודעה המפרשת את נימוקי המשיב, אלא שהפניות אלה אינן מחזקות את טענותיו. בשני המקומות אליהן הפנה המערער, נקבע באופן ברור כי כלל ההכנסות (המנויות בסעיף 7 לעמ' 14 לכתב האישום) - הן סך ההכנסות המינימאליות שכתב האישום מייחס לארגון. לאור זאת, לא עלה בידי המערער להוכיח כי יש לסטות מהאמור בכתב האישום ולקבוע כי מהסך שנקב שם יש לנטרל את חשבונות נורדן.

מעבר לנדרש אציין כי הטענות הספציפיות הנוגעות לחשבונות נורדן, הועלו לראשונה במסגרת הסיכומים (זכרן לא בא בהודעה המפרשת את נימוקי הערער ולא בתצהיר, והן לא הועלו בחקירתו הנגדית של העד מטעם המשיב) - אין לקבל התנהלות בדרך זו. בדיוק לשם כך נדרש שוב ושוב המערער להגיש למשיב בשלב הדיון בהשגה חישוב מס אלטרנטיבי מטעמו, משבחר המערער לא לעשות כן - וחזקה כי ידע מדוע. הגשת טענות עובדתיות אלה במסגרת הסיכומים, אין לה מקום.

57. הכרה בהוצאות נוספות שלא הוכרו בפסק הדין בעניין קסוטו :

במסגרת חו"ד חבשוש שהוגשה כזכור בעניין קסוטו (והעתק ממנה צורף כנספח 1 לתצהיר המשיב), נטען כי יש להכיר בהוצאות שכר של חברי ארגון הפשיעה וכן בהוצאות הנהלה וכלליות והוצאות שיווק (אמנם בסכומים נמוכים מאלה שמבקש המערער). בית המשפט בעניין קסוטו דחה טענות אלה, והכיר בהוצאות הנוגעות לרכישת הדלקים ולהובלתם בלבד. בית המשפט קבע שם כי בשים לב לאופי השומה המתבססת על אומדן והערכות (במידה רבה כתוצאה מכך שארגון הפשיעה בראשות המערער וקסוטו בחר להשמיד ראיות), די בהוצאות הגבוהות שהוכרו - כדי להביא לשומה שנראית לכאורה סבירה - ובכך בנסיבות העניין די. גישה זו, בנסיבות העניין, מקובלת אף עליי.

להלן אעמוד על הדברים, תוך התייחסות ספציפית להוצאות שביקש המערער להכיר בהן.

58. הוצאות שכר פעילי הארגון :

כמפורט לעיל, המערער מבקש כי יוכר שכרם של 31 פעילי ארגון הפשיעה. להוכחת טענתו, הגיש לראשונה המערער במסגרת דיון הוכחות את גזר דינו של עדי לידאני, אחד מחברי הארגון. בגזר הדין (פס' 6) צוין כי במסגרת טיעוני המאשימה נטען כי שכרו החודשי של לידאני היה 20,000 ש"ח. מנתון זה ביקש המערער לגזור את שכרם של 15 פעילים שלטענתו היו הבכירים יותר - על סך של 20,000 ש"ח לחודש, ואת שכרם של 16 פעילים זוטרים יותר העמיד המערער על 10,000 ש"ח לחודש.

איני מקבל טענה זו, וזאת מכמה טעמים:

- א. העדר ראיות משכנעות: אם יש ממש בטיעונו המאוחר של המערער, היה בידיו להעלות אותו כבר בשלבי דיוני השומה במרוצת השנים. העלאת טענה מסוג זה במועד מאוחר, אינה משכנעת ונראית כטענה בעלמא שאינה מבוססת על נתונים של ממש.
- ב. המערער לא הוכיח כי ניתן לגזור מעניינו של בידאני לאחרים, מה גם שלגבי בידאני עצמו - באותו גזר דין צוין כי הוא טען כי הרוויח רק 4000 ש"ח בחודש - ובית המשפט אינו קובע כל קביעה של ממש בעניין זה. אכן, הדברים נאמרו מפי ב"כ המאשימה, אלא שכאמור אף אם אקבלם כנתון הכובל את המשיב (ואיני משוכנע שדי במה שהוצג כדי לקבוע כאמור, ובצדק טען העד מטעם המשיב כי אם לא היה מוצג לו נתון זה לראשונה על דוכן העדים, יכול היה לבדוקו כדבעי), בכל מקרה לא הוכח כי ניתן לגזור ממנו לאחרים.
- ג. בהעדר נתונים ברורים - מצב הנובע מבחירתו של המערער להתנהל כפי שהתנהל (הן בשלב ניהולו של ארגון הפשיעה, עת העלים ראיות כדי למנוע הליך שומתי ראוי, והן בשלבי השומה - כמפורט לעיל), מקובלת עליי כאמור הגישה שננקטה בפסק דין קסוטו, ולפיה די באומדן ההוצאות שנערך ואין מקום להכיר בהוצאות נוספות שלא הוכחו כראוי.
- ד. חלוקת ההכנסה לעוד גורמים: כאמור, המערער באמצעות מנגנון הוצאות השכר לו טען, ביקש בפועל לחלק את רווחי הארגון בין 31 פעיליו. לצד זה טען המערער כי לגבי שני פעילים, יש ראיות כי הם חלקו ברווחים. כך לגבי נתנאל גבאי נכתב בעמ' 9 לכתב האישום בסעיף 2 - כי הוא משתתף בחלוקת רווחי הארגון. כן הצביע המערער על כך כי לגבי חיים דימרי, נכתב בפסק דין אשר דן בחבותו של קסוטו במע"מ - ע"מ 1031/07 **שי קסוטו נ' מנהל מע"מ רחובות** (17.11.2015) (להלן: "**עצור המע"מ שהגיש קסוטו**") בעמ' 26 - כי נמסרה שם עדות (מפי ברדע רפי) לפיה חיים דימרי קיבל אף הוא חלק ברווחי הארגון. מכוח זה סבור כאמור המערער כי יש לחלק את הרווחים כפי שציין בין פעילי הארגון השונים. כאמור לעיל, איני מקבל את חלוקת הרווחים (ל-31 פעילים) כפי שביקש המערער, ואף איני סבור כי הוצגו ראיות המצדיקות חיוב המערער בחלק קטן יותר משליש מהרווחים. כדי להוכיח זאת היה על המערער להציג ראיות של ממש, ואלה לא הוצגו. ושוב וכאמור לעיל, מצד הדין היה מקום לחייב את המערער במס בגין חלק גדול משליש מרווחי הארגון, וכדי להוכיח כי יש מקום לייחס לו חלק קטן מכך - עליו להציג ראיות משכנעות לגבי היקף ההכנסה ששולם בפועל לאחרים, דבר שלא נעשה. בהעדר ראיות שכאלה, לא ניתן לומר כי עלה בידי המערער להראות כי מוצדק לחייבו במס ביחס לחלק נמוך משליש מרווחי הארגון.
- ה. תקנת הציבור: גם אם המערער היה מוכיח את הוצאות השכר ששילם לכלל חברי הארגון, אני סבור כי יש ממש בטענת המשיב ולפיה תקנת הציבור מחייבת שלא להכיר בהוצאות אלה. כפי שנפסק [ראו לדוגמה: ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1** (5.6.2008), פסי' ח-יב לפסק דינו של כבוד השופט (כתוארו דאז) א' רובינשטיין; ע"א 6077/20 **פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' רועי**

חיון (29.5.2022) פס' 52 לפסק דינו של כבוד השופט ג' קרא, אין להכיר בהוצאה הנוגדת את תקנת הציבור - אף אם בנסיבות אחרות הייתה הוצאה מסוג זה מותרת. אני סבור כי תשלום שכר לחברי ארגון פשיעה, הוא הדבק המאחד התארגנות פסולה זו (והמפתה לא פעם גורמים חלשים יותר לקחת בה חלק), ולכן אין הדעת נותנת הכרה בהוצאות אלה לצורך הקטנת שומתו של ראש הארגון. בניגוד להוצאות הנוגעות לתשלומים לגורמים חיצוניים שאינם קשורים לארגון - כגון הוצאות רכישת הדלקים והובלתם, כאן מדובר בתשלום לחברי הארגון והמהווה כאמור רכיב משמעותי המאפשר את קיומה של אותה התארגנות. יש לדעתי ממש בטענת המשיב כי תקנת הציבור מחייבת שלא להכיר בהוצאות אלה. בשולי הדברים אציין כי לו היה מוכיח המערער כי מי מחברי הארגון שילם כבר בפועל מס בגין שכרו זה, ייתכן כי היה מקום לנטרל רכיב זה מכלל ההכנסה בגינה הוא מחויב (ובכך הייתה דומה התוצאה לכך שהמערער מחויב רק במס ביחס לשליש מההכנסה שהפיק הארגון, כך שאותה הכנסה אינה ממוסה פעמיים). המשיב טען כי מס שכזה לא נגבה (עדות ביז, בעמ' 58 לפרוטוקול ש' 25) והוכחה מטעם המערער המלמדת אחרת - לא הוצגה.

59. הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות שיווק:

מאותם טעמים שפורטו לעיל, מקובלת עליי עמדת המשיב כי אין להכיר בהוצאות הנהלה וכלליות או בהוצאות שיווק של ארגון הפשיעה. מעבר לכך שמדובר בטענות להוצאות שלא הוכחו ואשר בנסיבות בהן על דרך הערכה הוכרו כבר הוצאות בשיעור ניכר - דומה כי בכך די, הרי שתקנת הציבור אינה עולה בקנה אחד עם הכרה בהוצאות אלה. למיטב הבנתי, תקנת הציבור אינה סובלת כי מערכת המס בישראל תכיר בהוצאות לשם שיווק פעילותו הפלילית של ארגון הפשיעה או הוצאות תפעולו של ארגון זה.

בשולי הדברים אוסיף כי המשיב העלה במהלך הדיון טענה נוספת, שאני מוצא בה ממש. כפי שעולה מכתב האישום, לארגון הפשיעה הייתה פעילות ענפה (בהיקף אדיר) בהוצאת חשבונות פיקטיביות. פעילות זו לא חויבה במס הכנסה. הדעת נותנת כי חלק לא מבוטל ממארג הכזב שבא לידי ביטוי בחלק זה של הפעילות, דרש הפעלת עובדים והיה כרוך בהוצאות שונות לארגון. המערער לא הציע כל דרך לנטרל הוצאות אלה מחישוב ההוצאות הנוספות שיש לשיטתו לקחת בחשבון. ספק אם ניתן לבצע הפרדה בין רכיבי ההוצאה השונים, ומעבר לנדרש (שכן די באמור עד כה) אציין כי אף זה מצדיק את התוצאה - במסגרתה הוכרו ההוצאות העיקריות אך לא הוצאות פנימיות של הארגון.

60. סיכום ביניים: למערער יוחסה שליש מההכנסה שהפיק הארגון בלבד. בקביעה זו עצמה יש הקלה של ממש. על סמך אומדנה, הוכרו הוצאות ששולמו לצדדים שלישיים בהיקף ניכר - עלויות הדלקים ועלויות הובלה. ממכלול הטעמים המצטברים שפורטו לעיל, לא עלה בידי המערער להראות כי הוא מחויב במס גבוה מזה שראוי לזקוף לו והצדק עם המשיב כי בנסיבות אלה ובהינתן אופי ההוצאות - אין מקום להכיר בהוצאות נוספות.

התייחסות לעניינים נוספים שהעלה המערער:

61. המערער ביקש ללמוד מביטוי מסוים בכתב האישום, כאילו למעשה הגיש כבר בעבר דוחות לשנות המס שבמחלוקת. כך, בעמ' 8 לכתב האישום פסקה 2 נכתב: "כמו כן, ניהל הנאשם פנקסי חשבוניות ורשומות כוזבים והשמיט הכנסות מדוחות אותם הגיש לפקיד השומה". מכך ביקש המערער כאמור להסיק כי הגיש כבר בעבר את הדוחות, וכי המשיב מנוע מלטעון בניגוד לכך. אציין כי טענת המערער בהקשר זה נאמרה 'בחצי פה', במובן זה שהוא לא הצהיר באופן ברור כי כך אירע וכי הוא הגיש בפועל את הדוחות (ודאי שלא הציג פרטים כלשהם אודות אירוע זה), אלא רק טען כי לאור האמור בכתב האישום, המשיב מנוע מלטעון כי לא כך אירע.

איני מקבל טענה זו. ראשית, כעניין שבעובדה, המשיב מסר כי לא הוגשו דוחות בידי המערער, והמערער כאמור לא יכל להראות אחרת. שנית, עיון בהמשכו של אותו סעיף בכתב האישום, מלמד כי נעשית שם הפניה ברורה אל הפרק השישי של כתב האישום וכי הכוונה שם היא לאחריותו של המערער להוצאת חשבוניות כוזבות (בסך של מעל 300 מיליון ש"ח) ולדיווחים שנעשו אגב כך. אין מדובר אפוא בדוחותיו האישיים של המערער. שלישית - ואם יש בכלל ספק בדבר (ואיני סבור כי יש ספק, אף אם הניסוח באותו סעיף בכתב האישום לא היה לגמרי מדויק) - הרי שבעמ' 46 לכתב האישום, בסעיף 2, נכתב באופן ברור: "הנאשם, שי קסוטו ומשה גבאי לא הגישו דוחות על הכנסותיהם לשנות המס הנ"ל" - מה שמלמד באופן ברור כי דוחות לא הוגשו, כפי שטען המשיב. למעלה מן הצורך אזכיר כי אם היו מוגשים דוחות, הרי שזו התשובה שהיה על המערער להשיב שעה שנדרש בשנת 2010 להגיש דוחות. הוא לא השיב כאמור ולא העלה טענה זו כלל בזמן אמת, וכנראה שידע מדוע.

62. המערער הלן על כך שמסמכים שבמסגרת הערעור בעניין קסוטו, הושבו לקסוטו, לא הועברו לעיונו. בשל כך טוען המערער כי לא הועמד לרשותו חומר נדרש לניהול הערעור.

אף טענה זו דינה להידחות. כפי שנכתב בכתב האישום, בכמה מקומות, המערער פעל באופן שיטתי ומכוון להעלמת ראיות. כך לדוגמה בעמ' 8 לכתב האישום בסעיף ו נכתב:

הנאשם השמיד במזיד מסמכים הדרושים, או עשויים להיות דרושים, לראיה בהליך שיפוטי, והכל במטרה למנוע את השימוש בהם לראיה.

[עניין זה מופיע בעוד מקומות בכתב האישום, ראו לדוגמה בעמ' 27 סעיף 2 - שם מדובר בין השאר על השמדת קבצי מחשב, ובעמ' 28 בסעיף 1 לאישום השלישי - מדובר בין השאר על החבאת מחשבים]

מי שכך פעל, לא יוכל להעלות טענות בעלמא אודות העדר חומרים - באופן המונע ממנו כביכול את הצגת טענותיו. כמו כן, חומרים שהיו כנראה בידי קסוטו, היה על המערער לפנות לשותפו לניהול ארגון הפשיעה ולבקשם ממנו. בחירת המערער להתעלם בשנת 2010 מהדרישה להגשת הדוחות ובחירתו מאוחר יותר להגיש דוחות סתמיים, אינה יכולה להקנות לו זכות כי המשיב יאתר עבורו חומרים שונים - עליהם לא הסתמך המשיב בעת עריכת השומה נשוא הערעור [לצד זה אציין כי בייז העיד כי נסע למשרדי

פקיד שומה רחובות בניסיון לאתר בארכיב שם חומרים שלא הושבו לידי קסוטו, וכי מסמכים רלוונטיים בעניין זה לא נמצאו (עמ' 47-48 לפרוטוקול).

63. קנס הגרעון :

במקרה בו מוגש דיווח סתמי - כפי שהגיש המערער, ראוי ככלל להשית קנס גרעון. אלא שלמרות זאת, אני סבור כי בנסיבות המיוחדות של המקרה כאן - יש להורות על ביטול הקנס.

הטעם לכך נעוץ בשני עניינים מצטברים: אי הטלת קנס הגרעון על קסוטו, ודרך התנהלותו של המשיב - והשיהוי הרב והחריג בטיפול בהליכי השומה לאורך כל הדרך. אפרט בקצרה את הדברים:

נמסר כי על קסוטו לא הושת קנס גרעון, ועל אף טענות שהעלה המערער בעניין זה - המשיב לא הציג כל טעם לכך ומדוע יש לנהוג עם המערער באופן שונה. בנסיבות העניין בהם המשיב נסמך בשומתו באופן מלא על השומה שנקבעה לקסוטו - וזאת תוך עמידה על זהות מעמדם של המערער וקסוטו, לא מוצדק להחיל על המערער דין שונה ומחמיר יותר. זאת ועוד, על אף שלמערער הייתה יד בהתארכות הליכי השומה - בכך שלא שיתף עמם פעולה (וכמפורט לעיל - מטעם זה טענות השיהוי שהעלה המערער נדחו), הרי שלא ניתן להתעלם מכך שהמשיב, כרשות מנהלית, חייב היה לפעול בדרך שונה ולא לעכב במשך שנים ארוכות כל כך את הטיפול השומתי (באופן שלא הוצג לו כל נימוק משכנע). דרך זו פגעה במערער, ופגיעה זו ראוי כי תמצא את איזונה - ולו בכך שלא יינקט נגד המערער הליך מחמיר באופן ניכר מזה שננקט כנגד שותפו לניהול הארגון. מטעמים אלה אני מוצא לקבל את הערעור בעניין קנס הגרעון.

64. בסופם של דברים אני מוצא לציין כי טוב תעשה רשות המיסים אם תפעל לוודא כי עיכובים מהסוג שנפלו בהליכי השומה בהליך זה, לא יישנו.

סוף דבר :

65. למעט לעניין קנס הגרעון שבוטל, שאר הערעור נדחה.

66. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח. ההוצאות ישולמו למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ט"ו אב תשפ"ד, 19 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט