



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 39240-01-17 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים
ברק שאול נחאיסי ו/או רויטל נחאיסי
ע"י ב"כ עו"ד שי כהן

נגד

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

2

3

פסק דין

4

5

מבוא

6

מר נחאיסי (להלן: "המערער") היה בשנת המס בערער (2011) מנהל ובעל מניות מהותי

7

(80%) בחברת נ.ר. פאודר בע"מ (להלן: "החברה"). החברה עסקה במסחר ביהלומים

8

בבורסה ליהלומים.

9

המערער נהג למשוך שיקים חנ"י (חשבון נקוב יהלומים) של החברה ולמסור אותם ל-בנק

10

המחתרתי שפעל באותה תקופה בבורסה ליהלומים. כנגד השיקים של החברה קיבל

11

המערער כסף מזומן וחשבונות פיקטיביות (בניכוי עמלה) שהתיימרו להעיד על ביצוע עסקת

12

יהלומים כשרה לכאורה. סכום המזומן שקיבל המערער בדרך זו, מפדיון שיקים חנ"י של

13

החברה, עמד בשנת המס על סכום של 3,734,000 ש"ח (977,231 דולר, נספח להודעה

14

המפרשת את נימוקי השומה) (להלן: "הכספים מהבנק המחתרתי"). בנוסף לכך, מכרה

15

החברה, באמצעות המערער, יהלומים לשותפות מ.א. ענבי דיאמונד גרופ, באמצעות מר ענבי

16

(להלן: "ענבי"). חלק מהמכירות, בסכום כולל של 3,872,266 ש"ח בוצע כנגד תשלום במזומן

17

לידי המערער מבלי שהוצאו כנגדו חשבונות מס (להלן: "המכירות בשחור") (שניהם ביחד

18

להלן: "הכספים במזומן").

19

אין מחלוקת כי הכספים במזומן התקבלו בידי המערער. אין גם מחלוקת כי הכספים

20

במזומן, הן אלו שהתקבלו מהמכירות בשחור והן אלו שהתקבלו מהבנק המחתרתי כנגד

21

שיקים חנ"י שיצאו מהחברה, לא נרשמו בזמן אמת בספרי החברה וגם מעולם לא הועברו

22

לחשבון הבנק של החברה (עמוד 30 שורה 23, עמוד 41 שורות 10, 16-17, עמוד 53 שורות 7-

23

8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

1 המערער טען כי הכספים במזומן הועברו על ידו לידי מר דוד אליקשווילי (להלן: "דוד" או
2 "אליקשווילי"), כהחזר הלוואה אותה העמיד דוד לחברה במהלך השנים.
3 המשיב טען כי המערער לא הביא כל ראיה, לא ליציאת הכספים במזומן מידי ולא לקבלתם
4 בידי דוד, בפרט לא כהחזר הלוואה של החברה. אדרבא, לשיטת המשיב, גרסת המערער
5 הוכחה כבלתי מתקבלת על הדעת. לאור זאת, קבע המשיב כי סכום של 7,275,810 ש"ח
6 מהווה הכנסת דיבידנד בידי המערער שהיה בעל מניות ומנהל בחברה בשנת המס.
7 למעשה, עיקר המחלוקת בין הצדדים מתמקד בשאלה על מי מוטל נטל הראיה והשכנוע
8 בהליך: המערער טען כי, לאור העובדה שהשומה העצמית של החברה התקבלה, שספריה לא
9 נפסלו ושהחזר הלוואה לדוד קיבל ביטוי בדוחות החברה, הנטל על המשיב להראות כי
10 הכספים נותרו בידי המערער ושימשו אותו באופן אישי. המשיב טען, מנגד, כי הנטל על
11 המערער להוכיח כי הכספים שהתקבלו בידו יצאו ממנו והגיעו לדוד, אחרת ייחשבו כהכנסתו
12 מדיבידנד, כך בכלל וכך בפרט נוכח נסיבות קבלת הכספים בידו.

העובדות שאינן במחלוקת

- 13
- 14 1. כאמור, אין מחלוקת כי סכום כסף מזומן בסך של 7,275,810 ש"ח הגיע לידי המערער
15 מהמכירות בשחור לענבי ומהבנק המחתרתי כנגד שיקים חנ"י של החברה (סעיף 3.1
16 לסיכומי המערער; עמוד 49 שורות 26-27).
 - 17 2. המערער אישר בחקירתו כי נהג לפדות שיקים חנ"י של החברה בבנק המחתרתי ולקבל
18 תמורתם מזומנים וחשבוניות מס פיקטיביות כביכול ביצע עסקת יהלומים אמיתית, דבר
19 שבפועל לא קרה:
20 "ש: איך עבד ההתנהלות מול מנחם מגן? ת: אני הייתי נותן לו שיק ומקבל כסף. ש:
21 מה עוד היית מקבל ממנחם מגן? ת: חשבונית. ש: האם יש לך רישומים על הכספים
22 שקיבלת ממנחם מגן? ת: לא... מה היית עושה עם החשבוניות שקיבלת ממנחם מגן?
23 ת: מכניס אותם לספרים. ש: האם אתה מבין את המשמעות של זה שהכנסת את
24 החשבוניות לספרים? ת: כן, עסקה פיקטיבית" (נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה
25 מתאריך 27.6.2012 גיליון 7-8 שורות 180-195).
 - 26 3. כן אישר המערער בחקירתו במשטרה כי בשנת 2011 קיבל לידיו מזומנים ממכירת
27 יהלומים לענבי בסכום של 1,013,417 דולר (3,872,266 ש"ח) מבלי להוציא כנגדם
28 חשבונית מס:
29 "ש: למה מכרת לו במזומן ולא בשיק? ת: לא יודע אין הסבר, אני יודע שהייתי צריך
30 להוציא חשבונית על זה ולא הוצאתי. ש: למה לא הוצאת חשבונית על המכירה? ת:
31 טעות אין לי תשובה למה. ש: מה היית עושה עם המזומן? ת: משאיר אותו אצלי,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שימש כהחזר הלוואה לשותף שלי לדוד אליקשווילי כי את הכסף לא אני הבאתי אלא
2 הם המממנים" (נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 2.5.2012 גיליון 4-5
3 שורות 106-112, נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 18.6.2012 שורות 33,
4 38, 43, 48, 64, נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 24.6.2012 גיליון 4
5 שורות 80-89).
- 6 4. המשיב אינו חולק על כך שדוד אליקשווילי נתן הלוואה לחברה, שכן נכנסו לחשבון הבנק
7 של החברה סכומי כסף מתאימים קודם לאירועים נושא הערעור. לטענת המערער, סך
8 של מיליון דולר העביר דוד לחברה בשנת 2009 כנגד קבלת 20% מהון המניות שלה
9 ושנתיים לאחר מכן הועברו סכומים נוספים בסך של כ- 10 מיליון דולר ללא כל תמורה
10 במניות לדוד (נספחים ד1-ד3 לתצהיר נציגת המשיב, עמוד 46 שורות 5-6).
- 11 5. לאחר פרוץ החקירה הגלויה בעניין הבנק המחתרתי ולקוחותיו, ובכללם המערער, נרשמו
12 שתי פקודות יומן בספרי החברה שמטרתן הייתה לתקן את הספרים. הדבר היה בתחילת
13 שנת 2012, טרם הוגשו דיווחי החברה לשנת המס 2011, עובדה שאפשרה את רישום
14 פקודות היומן המתקנות (סעיף 4.19 לסיכומים).
- 15 כתוצאה מכך, בדיווחי החברה למשיב בחודש מרץ 2013 לא נדרשו הוצאות בחברה על
16 בסיס החשבונות הפיקטיביות ובנוסף דווחו הכנסות החברה מהמכירות בשחור. בנוסף,
17 בוצעה פקודת יומן להפחתת הלוואת הבעלים בכרטיס של דוד אליקשווילי בחברה (לשם
18 השוואה, ראו הכרטיס של דוד המצורף בסוף נספח ג לתצהיר המשיב לעומת הכרטיס
19 של דוד לאחר תיקון פקודות היומן שסומן מש/5).
- 20 6. המשיב לא ערך שומת מס לחברה.

דיון והכרעה

המערער נושא בנטל ההוכחה בהליך

- 23 7. המערער טען כי לאור העובדה שספרי החברה מציגים הפחתה בהלוואת הבעלים של דוד
24 אליקשווילי, בהתאם לסכומים שהוחזרו לו במזומן, ומאחר שספרי החברה נחשבים
25 קבילים ולא נפסלו על ידי המשיב, וכן מששומת החברה התקבלה, יש לקבוע כי נטל
26 הראיה לביסוס הטענה כי המזומנים נותרו בידו של המערער ולא שימשו להחזר הלוואה,
27 מוטל על המשיב. לטענת המערער, המשיב לא עמד בנטל הראיה המוטל עליו ולא הביא,
28 ולו ראשית ראייה, לכך שהמזומנים נותרו בידו ולא שימשו להחזר הלוואה לדוד.
29 המערער הוסיף וטען כי המשיב עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה
30 וקבע שמדובר בעסקה מלאכותית. גם מטעם זה חל הכלל בדבר היפוך נטל הראיה
31 והטלתו על המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 עוד טען המערער כי, לכל הפחות, על המשיב להצדיק את שומתו לפי סעיף 155 לפקודת
2 מס הכנסה נוכח קבילותם של ספרי החברה.
- 3 8. המשיב טען כי אין כל ממש בטענת המערער כי, משלא נפסלו ספרי החברה נטל הראיה
4 מוטל עליו, שהרי עסקינן בשומת המערער שהינו יחיד ואינו מנהל פנקסים וממילא לא
5 מדובר בשאלה פנקסית שכן לא ניתן ללמוד מהספרים אם הכספים הוחזרו לדוד, אם
6 לאו.
- 7 עוד טען המשיב כי הוא לא עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה אלא
8 רק סיווג מחדש את הכספים שהגיעו לידי המערער במזומן כהכנסת דיבידנד חלף הצגתם
9 כהחזר הלוואת בעלים לדוד.
- 10 9. דעתי היא כי אין בסיס לטענת המערער בדבר היפוך נטל הראיה והשכנוע בהליך.
- 11 10. אתחיל בכך, שהמשיב לא קבע כי מדובר בעסקה מלאכותית אלא סיווג מחדש את
12 הכספים שהגיעו לידי המערער כהכנסת דיבידנד חלף הצגתם כהחזר הלוואה לדוד.
13 במובן זה, המשיב לא התעלם מהפעולות שבוצעו למעשה בטענה כי מטרתן הייתה
14 להתחמק ממס אלא השקיף באופן שונה על מהות הכספים שהגיעו בפועל לידי המערער
15 וסיווגם מחדש כהכנסת דיבידנד ולא כהחזר הלוואת בעלים (רע"א 8522/96 **רוכורגר**
16 **רוטמנטש חברה לבנין נ' פקיד שומה** (14.4.1997), ע"מ 15-02-34660 **צמל יעקובסון**
17 **בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה** (27.8.2015)).
- 18 שנית, המערער הוא בגדר "המוציא מחברו" ולכן עליו לשאת בנטל הוכחת טענותיו.
19 למערער ידע טוב יותר בנוגע לשאלה מה נעשה בכספים וגישה טובה יותר לראיות.
20 למעשה, המערער הוא היחיד שיכול לשפוך אור על ההתנהלות הכספית שלו ולספק את
21 ההוכחות הנדרשות, ולכן מן הראוי שהוא יישא בנטל ההוכחה. אוסיף לכך את העובדה
22 שהמערער נדרש להוכיח עובדות בעלות אופי חיובי, דהיינו, שהכספים הועברו לדוד
23 כהחזר הלוואה בעוד שאם היה על המשיב לשאת בנטל ההוכחה הוא היה נדרש להוכיח
24 עובדות בעלות אופי שלילי, דהיינו, שהמערער לא החזיר את הכספים לדוד, ויסוד שלילי
25 קשה יותר בהוכחה. מכל טעמים אלה, כמו גם עידוד ציבור הנישומים לתעד בתיעוד
26 מיטבי העברות כספים במזומן, על המערער לשאת בנטל ההוכחה בהליך (רע"א 3646/98
27 **כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, נז(4) 891, 903 (2003)).
- 28 11. למען הסר ספק, אף אם היה מוטל על המשיב הנטל להצדיק את שומתו בערעור הרי
29 שהוא עמד בו. שומת המשיב רחוקה מלהיות שרירותית, המשיב הציג את עמדתו, הסביר
30 אותה והצביע על ההיגיון שבה ומשעשה זאת, הנטל לשכנע כי השומה היא מופרזת
31 ממשיך להיות מוטל על המערער (ע"א 4493/12 **צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה**
32 **ירושלים 1**, פסקה 9 (13.4.2014)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

גרסת המערער לפיה הכספים במזומן שימשו להחזר הלוואה לדוד – לא הוכחה ואינה סבירה על פניה

- 1
2
- 3 12. המערער הצהיר בתצהירו כי בשנת 2011 החברה החזירה לדוד על חשבון ההלוואה סך
4 של 1,911,587 דולר (סעיף 4 לתצהיר המערער).
- 5 יושם אל לב כי המערער אישר כי סכום הכספים במזומן שקיבל עמד על סך של
6 1,990,649 דולר בשנת 2011 (סעיף 3.1 לסיכומי המערער) (הקורא החד ישים לב
7 להבדלים בסכומים בין גרסאות המערער).
- 8 13. מתצהיר המערער עולה כי החזר ההלוואה נעשה בעשרות אירועים של מסירת כספים
9 במזומן לשליחים שהגיעו מטעמו של דוד אליקשווילי. בכל אחד מאירועים אלה הועבר
10 סכום שנע בין כמה עשרות אלפי דולרים ל- 200,000 דולר (סעיף 5 לתצהיר המערער).
- 11 14. המערער צרף, כנספח א' לתצהירו, טבלה שבה פירט את מועדי הרישום ומועדי העברה
12 בפועל של הסכומים שקיבל במזומן, הן מהמכירות בשחור לענבי והן מהבנק המחתרתי
13 בגין פריטת שיקים חנ"י.
- 14 15. **אציין כבר כעת כי גרסת המערער, לפיה סכומי המזומנים שימשו אותו להחזר הלוואת**
15 **בעלים לדוד אליקשווילי, לא עמדה במבחן האמת של חקירתו הנגדית, אינה עומדת**
16 **במבחני היגיון ושכל ישר ולמעשה כלל לא הוכחה על ידו.**
- 17 16. משכשל המערער להוכיח את גרסתו, לפיה הכספים יצאו מידו ושימשו להחזר הלוואה
18 לדוד, אין מנוס מן המסקנה כי הכספים במזומן שקיבל נותרו בידו ולכן בדין קבע
19 המשיב כי יחויב בגינם במס כהכנסת דיבידנד.
- 20 17. המערער ערך פירוט מדויק בטבלה, ברמת הדולר הבודד, של כל העברות הכספים
21 מהחברה לדוד (נספח א' לתצהירו).
- 22 ניתן היה לחשוב כי פירוט מדויק זה בוסס על רישומים שערך המערער בזמן אמת של כל
23 העברה והעברה. ברם, מסתבר כי המערער לא ידע להסביר על בסיס מה הוא ערך את
24 הטבלה. לא ברור מדוע כתב שחלק מהסכומים שקיבל מענבי או מהבנק המחתרתי
25 הועברו לדוד ביום בו התקבלו אצלו ומדוע לגבי חלק אחר מהסכומים כתב כי הועברו
26 כעבור כמה ימים. המערער לא הציג כל תרשומת שערך בזמן אמת למועדי וסכומי
27 ההחזר והדבר מעורר תמיהה שכן יש משמעות כלכלית ברורה להחזרי ההלוואה של
28 החברה.
- 29 המערער נשאל על בסיס מה רשם בטבלה את מועדי העברת הכספים לדוד והתשובה
30 שנתן הייתה כי עשה זאת על בסיס "תאריך החשבונית" או "תאריך המכירה" (עמוד 15
31 משורה 20 עד עמוד 17 שורה 9). למותר לציין כי תאריכי החשבוניות או המכירה יכולים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היו, לכל היותר, ללמד על המועד בו המערער קיבל את הכספים במזומן מהבנק
2 המחתרתי או מענבי. אין בהם ללמד מתי הועברו בפועל לדוד.
3 הנה כי כן, לנספח זה, שהיה הראיה היחידה שצרף המערער לתצהירו, אין כל משמעות
4 ולא ניתן לייחס כל מהימנות לנתונים המוצגים בו.
5 לא רק זאת, אלא שהנתונים בטבלה, המהווים כאמור את הראיה היחידה שצרף
6 המערער לתצהירו, אינם מסתברים על פניהם.
7 כך, למשל, מהטבלה עולה כי לאחר שדוד קיבל מהמערער סכום של 336,382 דולר
8 בתאריך 13.11.2011 (הן מהמכירות בשחור והן מהבנק המחתרתי) הוא שלח אליו שליח
9 נוסף, 4 ימים לאחר מכן בתאריך 17.11.2011, כדי לקבל ממנו סכום "פעוט" נוסף של
10 12,253 דולר.
- 11 18. המערער לא ידע להסביר מדוע היה צורך להעביר לדוד דווקא את הסכומים הנטענים,
12 מדוע במועדים הנטענים, מדוע במזומן ומדוע באמצעות שליחים.
13 לכל אלה לא סיפק המערער כל הסבר מניח את הדעת.
14 למשל, לא ברור מדוע דוד, שהצטייר כאיש עסקים בעל הון, שרק בחברה של המערער
15 השקיע כ- 11 מיליון דולר (כעשרה מיליון דולר מהם אף ללא תמורה במניות), נזקק
16 להחזרי הלוואות בסכומים של עשרות אלפי דולרים ובסמיכות של ימים בודדים זה מזה
17 (נספח א' לתצהיר המערער).
- 18 19. המערער טען כי החזיר את ההלוואה בעקבות דרישתו של דוד.
19 ברם, המערער לא הציג אף לא פניה אחת של דוד אליו או אל החברה בדרישה לקבל
20 סכומי כסף על חשבון ההלוואה. אף לא הוצגה דרישה של דוד לקבלת החזרי ההלוואה
21 במזומן דווקא. אדרבא, יש בראיות שהמציא המשיב ללמד כי בשעה שהמערער החזיר
22 כביכול לדוד סכומים על חשבון ההלוואה, העביר דוד לחברה, באותה תקופה ממש
23 (חודשים מאי וספטמבר 2011), כ-9 מיליון דולר בהעברות בנקאיות (נספחים ד2 ו-ד3
24 לתצהיר המשיב המלמדים על מועדי העברות הבנקאיות וכן כרטיס החו"ז של דוד
25 בחברה, מש/5).
- 26 המערער לא סיפק הסבר הגיוני להתנהלות תמוהה זו.
27 כאשר בית המשפט העלה תהיה מדוע דוד שב ומשקיע בחברה סכומי כסף שזה עתה
28 החזירה לו על חשבון הלוואה שנתן לה זמן קצר קודם לכן, השיב המערער כי "הוא [דוד]
29 עוד רצה לחזק את החברה" (עמוד 28 שורות 20-23).
30 המערער לא ידע להסביר מדוע ההשקעה הנוספת של דוד בחברה מתרחשת במקביל
31 לצורך הדחוף שלו לקבל כספים במזומן על חשבון ההלוואה הקודמת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

20. המערער טען בחקירותיו במשטרה, וגם בעדותו בבית המשפט, כי לא ערך כל רישום של העברות הכספים במזומן לדוד משום שהסתמך על רישומים שערך דוד (ש"ש: מי מנהל רישום כמה שילמת לו? ת: הוא" (נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 2.5.2012 גיליון 3 שורות 64-63, פרוטוקול עמוד 19 שורות 12-13).
- אם כך, תמוה מדוע המערער לא טרח להציג את הרישומים שערך דוד על מנת שאלה יתמכו בגרסתו. משנשאל על כך השיב כי לא חשב כי הדבר נחוץ (עמוד 19 שורות 14-17).
21. המערער טען כי דוד היה נכון להחזיר לחברה את הכספים שהועברו אליו במזומן בכל עת שהחברה תזדקק להם בחזרה וזו הסיבה בשלה לא נרשמו בספרי החברה החזרי ההלוואה בזמן אמת (עמוד 14 שורות 20-23).
- טענה זו היא מוקשית. לא סופק הסבר מדוע אדם שדורש לקבל סכומי כסף במזומן בדחיפות בעשרות הזדמנויות על פני תקופה יבטיח להחזיר את הכספים לחברה. בכל אופן אין בטענה זו כדי להוות הצדקה לאי התיעוד של החזר ההלוואה בזמן אמת.
22. כאן המקום לציין כי אין לקבל את טענת המערער לפיה אין חובה בדין לתעד תשלומים במזומן (סעיף 7.1.7 לסיכומיו).
- הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, החלות על החברה, מחייבות רישום ותיעוד של תשלום במזומנים (סעיף 12 להוראות), ולכן היה על החברה לתעד את תשלומי החזרי ההלוואה במזומן.
23. זאת ועוד, היה מצופה כי המערער ימציא ראיות אובייקטיביות, מלבד דבריו שלו עצמו, להעברת הכספים לדוד.
- לו היה ממש בגרסתו, היה מצופה כי יציג תיעוד של שיחות הטלפון עם דוד, תכתובת דואר אלקטרוני, מסרון, או כל רישום אחר מזמן אמת, כל ראיה שהיא, שיהיה בה לבסס את טענתו כי הכספים יצאו מידו והגיעו אל דוד לצורך פירעון ההלוואה.
- אך הגיוני וסביר הוא לצפות שאדם יתעד כספים ששילם על חשבון הלוואה של חברה שהוא מבעליה ומנהלה. הרי להחזר הלוואה יש משמעות כלכלית ברורה. המערער לא הציג כל ראיה.
24. יתירה מכך, אין ספק שלו היה אמת בגרסתו של המערער כי אז מי שיכול היה לאמת את החזר ההלוואה היה דוד אליקשווילי בעצמו. אלא, שהעד דוד לא הגיע לבית המשפט על מנת להיחקר חקירה נגדית על תצהירו. דוד אמנם מתגורר בהונגריה אולם המערער אישר שלא הייתה כל מניעה כי יגיע להעיד ובכל מקרה לא הצביע על מניעה ספציפית שעמדה בפני הגעתו לעדות (עמוד 6 שורות 19-20). לאור זאת, קבעתי בהחלטתי מתאריך 15.4.2018 (במהלך דיון ההוכחות) כי תצהירו של דוד יוצא מתיק בית המשפט ולא יהווה ראיה. כן דחיתי את בקשת המערער לקביעת מועד הוכחות נוסף לצורך שמיעת חקירתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הנגדית של דוד. על החלטה זו הגיש המערער בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון
2 ובקשה זו נדחתה (רע"א 3854/18 ברק שאול נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן (18.6.2018)).
3 25. לא רק שהעד דוד לא הגיע להיחקר על תצהירו, לא צורף לתצהירו כל מסמך שעשוי היה
4 לתמוך בטענת המערער כי קיבל ממנו את הכספים במזומן.
5 כך, למשל, ניתן היה להציג רישום מזמן אמת שערך דוד על החזרי ההלוואה. הרי
6 המערער אישר בעדותו כי דוד נהג לתעד את החזרי ההלוואות וזו הסיבה שנמנע מעריכת
7 התיעוד בעצמו: "ש: איך אתה יודע כמה אתה חייב לו היום? ת: אני לא יודע צריך
8 לבדוק את זה. ש: איפה אתה בודק את זה? ת: אני לא יודע לי אין רישומים של זה...
9 ש: מי מנהל רישום כמה שילמת לו? ת: הוא" (נספח ג לתצהיר נציגת המשיב, הודעה
10 מתאריך 2.5.2012 גיליון 3-2 שורות 42-48, 63-64).
11 לחילופין, המערער יכול היה להציג דפי חשבון בנק של דוד על מנת להראות כניסת
12 כספים לחשבונו באופן התואם את המועדים והסכומים להם הוא טוען. המערער יכול
13 היה להציג נכסים שרכש דוד במועדים ובסכומים הרלוונטיים או כל ראייה אחרת שהיה
14 בכוחה להעיד על יציאת כספים מהמערער והגעתם לידי דוד.
15 הימנעות המערער מהבאת ראיות רלוונטיות שהיו עשויות לשפוך אור על הברור
16 העובדתי, כאשר הוא זה שהעובדות ידועות לו לאשורן, נזקפת לחובתו בהתאם לכלל
17 שלפיו, כשבעל-דין נמנע מהבאת ראיה הנמצאת בשליטתו, קמה חזקה שאילו הובאה
18 הראיה היא הייתה פועלת כנגדו (ע"א 548/78 פלונית נ' פלוני פ"ד לה(1) 736, 760
19 (1980)).
- 20 26. כאן המקום להדגיש, כי אף אם היה דוד מגיע לעדות במשפט, היה על המערער לתמוך
21 את טענתו בדבר החזר ההלוואה בראיה אובייקטיבית ממשית על מנת לעמוד בנטל
22 ההוכחה המוטל עליו ולא היה די בעדותו שלו או של דוד כדי להעמיד את התשתית
23 הראייתית הנדרשת לאישוש טענתו.
24 כבר נקבע בפסיקה כי לביסוס טענת הלוואה או מתנה אין די בעדויות הבאות מפי
25 הנישום עצמו, ואף לא מפי קרוביו וחבריו, שכן אלה חשודים בהטיית האמת בשל
26 קירבתם אליו (ע"א 9541/04 יעקב שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3 (29.6.2008)).
27 טענות המערער על החזר ההלוואה נזקקו, אפוא, לתמיכה אובייקטיבית, ותמיכה כזו לא
28 הובאה.
- 29 27. יתירה מכך, המערער לא מסר ולו שם של שליח בודד אחד שאסף ממנו כסף במזומן כדי
30 להעבירו לדוד, וזאת מתוך עשרות אירועים מסוג זה שהתקיימו לטענתו.
31 לא סביר כי המערער יפקיד בידי שליחים עלומים עשרות ומאות אלפי דולרים ברחוב
32 מבלי שיש לדבר כל זכר בכתובים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 יתרה מכך, המערער לא הציג כל תיעוד לתיאום מקום או זמן מול השליחים (עמוד 18
2 שורות 16-17). השכל הישר מחייב כי העברות מעין אלו מצריכות תיאום של מסירת
3 פרטים עם השליח וכי השולח יוודא בדרך כלשהי כי הכספים הגיעו ליעדם.
4 מאום לא הוצג על ידי המערער, לא תיעוד למשלוח המזומנים, לא תרשומות, לא
5 מסרונים, לא הודעות דוא"ל, לא שיחות טלפון ולא כל ראיה אחרת.
6 כך תיאר המערער את המפגשים עם אותם שליחים עלומים:
7 **"הייתי פוגש או את דוד או מישהו מטעמו ונותן לו שקית של כסף ש: איפה...? ת:
8 בבורסה, הוא היה בא למשרד בדרך כלל... ש: מי זה מישהו מטעמו? ת: מישהו שהוא
9 היה שולח, היה מתקשר אלי מישהו ואומר לי שדוד שלח אותי והייתי נותן לו" (נספח
10 5 לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 11.9.2012 גיליון 3 שורות 63-70).**
11 **"...הייתי פוגש אותו מחוץ לבורסה... ש: מה זה מחוץ לבורסה? מה? בית קפה?
12 מסעדה? ת: לא, ממש מחוץ לבורסה...היה פוגש אותי למטה, ש: ברחוב? ת: כן,
13 ביציאה מהבורסה" (עמוד 15 שורות 24-29).**
14 **"ש:... מי השליח שמקבל את הסכום הזה? ת: מישהו שמגיע מטעמו. ש: מי זה
15 המישהו? ת: לא מכיר אותו. ש: איך קוראים לו? ת: לא יודע כל פעם היה מישהו אחר.
16 ש: כמה שליחים היו? ת: כל פעם היה מישהו אחר" (עמוד 17 שורות 11-20).**
17 28. המערער לא ידע להסביר מדוע דוד היה זקוק למזומנים ותמיד בבהילות גדולה (עמוד 14
18 שורה 12, עמוד 12 שורות 1-6).
19 קשה להלום מצב שלמערער לא היה מושג לשם מה דרושים לשותפו העסקי, עמו הוא
20 מדבר באופן תדיר וקבוע, סכומי כסף בסך של כ- 2 מיליון דולר ותמיד בדחיפות (ראו,
21 לשם השוואה, סכום של 288,000 דולר שנרשמו בספרי החברה כהחזר הלוואה לדוד
22 לגביו ידע המערער להסביר כי נדרש לדוד לצורך פתיחת עסק ליבוא בשר, עמוד 28
23 שורות 7-17).
24 התנהלות עסקית זו תמוהה שבעתיים כאשר לוקחים בחשבון שהמקור לכספים במזומן
25 בידי המערער היו המכירות בשחור לענבי ופריטת השיקים בבנק המחתרתי בבורסה כנגד
26 חשבונות פיקטיביות (עמוד 13 שורות 24-26), פעולות שהפליליות הנשקפת מהן הייתה
27 ברורה למערער ועל אף זאת בחר לטענתו שלא לשאול את שותפו שאלות: **"תראי
28 שנותנים לך בחזקתך כל כך הרבה כסף שהוא אומר לי אני צריך מזומן, אני לא שואל כל
29 כך שאלות" (עמוד 12 שורות 1-6).**
30 29. זאת ועוד, החברה ידעה לקבל כספים ולהחזיר כספים בדרך של העברות בנקאיות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 לדוד יש חשבון בנק ואת ההלוואה לחברה הוא העביר בהעברות בנקאיות וגם החברה
2 החזירה לדוד בעבר, וגם תוך כדי התקופה הרלוונטית לערעור, כספים בהעברות
3 בנקאיות (עמוד 11 שורות 23-33).
4 המערער אישר כי לא הייתה כל מניעה שהחברה תעביר לדוד כספים במסגרת העברה
5 בנקאית (עמוד 20 שורות 20-23).
6 אף אם נכונה טענת המערער כי דוד ביקש את פירעון ההלוואה במזומן, דבר לא מנע
7 מהחברה למשוך כסף מזומן מהכספים שנמצאים בחשבון הבנק שלה ולהעבירם לדוד על
8 חשבון פירעון ההלוואה. עצם הדרישה לפירעון ההלוואה במזומן אינה מסבירה את
9 היזקקות המערער לשירותי הבנק המחתרתי, את עיסוקו בחשבונות פיקטיביות, את
10 תשלום העמלות הגבוהות באופן משמעותי מאלו המשולמות לבנק ואת העדר הרישום
11 בכרטיס החו"ז של דוד בדבר פירעון ההלוואה בזמן אמת.
12 צודק המשיב בטענתו כי אין כל היגיון עסקי, או אחר, להיזקקות המערער לשירותי
13 הבנק המחתרתי כדרך פעולה שיטתית לאורך זמן ובסכומים משמעותיים לו מטרות
14 הפעילות הייתה החזר הלוואה לגיטימי, כטענת המערער (סעיף 16 יא לסיכומי המשיב).
15 אזכיר כי המערער אישר בעדותו כי לא הייתה מניעה למשוך במזומן כספים מחשבון
16 הבנק של החברה (עמוד 20 שורות 20-21).
17 30. המערער הוסיף וטען כי הפעלת שיקול דעת כלכלי ומסחרי מובילה למסקנה כי סביר
18 יותר שהשימוש בסכום של 2 מיליון דולר שהתקבל בידיו במזומן היה להחזר הלוואת
19 בעלים של החברה מאשר למשיכת דיבידנד בטרם הוחזרה ההשקעה בחברה (סעיף 3
20 סיכומי מערער).
21 טענה זו, בדומה לטענת המערער כי יש בהצהרת ההון שלו (שאינה כוללת את הסכומים
22 במזומן) כדי לתמוך בטענתו על החזר ההלוואה – אין בה ממש.
23 בטענתו זו מניח המערער את המבוקש.
24 מכל מקום, הפעלת שיקול דעת כלכלי מסחרי הייתה מובילה את המערער לרשום ולתעד
25 את הכספים במזומן בספרי החברה בזמן אמת ולהעבירם באמצעות העברות בנקאיות
26 מתועדות וממוסמכות. המערער בחר לקבל לידיו את הכספים במזומן באמצעות פריטת
27 שיקים בבנק המחתרתי בבורסת היהלומים ומבלי לדווח על הכנסות שקיבל בשחור. גם
28 אם נקט פעולות אלו על מנת להחזיר הלוואת בעלים של החברה במזומן, אין כל היגיון
29 כלכלי מסחרי לעשות זאת ללא כל תיעוד.
30 31. כפועל יוצא מהאמור לעיל, המערער לא הביא ראיות לתמיכה בגרסתו כי הכספים
31 שהתקבלו בידיו מהמכירות בשחור ומהבנק המחתרתי יצאו מידו והגיעו לידי דוד כהחזר
32 הלוואה ולכן לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו להוכחת גרסתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 יתירה מכך, גרסת המערער אינה מתיישבת עם כללי היגיון עסקי בסיסיים ואינה סבירה
2 על פניה.
- 3 טענת המערער כי התבקש על ידי דוד להעביר לו כ- 2 מיליון דולר במזומן, במעטפות עם
4 כסף באמצעות שליחים עלומים, בתדירות גבוהה ועל פני תקופה ארוכה, מבלי שיש לכך
5 כל זכר בכתובים, וכאשר התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם התנהלות החזרי
6 ההלוואה על ידי החברה בעבר, אינה יכולה להתקבל ודינה להידחות.
- 7 32. בסופו של דבר נותרנו עם עדותו של המערער עצמו לעניין החזר ההלוואה לדוד, הא ותו
8 לא, שמצאתי לתת לה אמינות מוגבלת בלבד.
- 9 מהראיות שהציג המשיב בהליך מצטיירת תמונה המלמדת על התנהלות כספית בעייתית
10 של המערער בחברה ובינו לבין דוד. כך, למשל, לא הובא הסבר מספק מדוע נרשם החזר
11 הלוואה לדוד בסכום של 2.7 מיליון דולר כנגד הכרטיס האישי (801) של המערער בחברה
12 (מש/3), לא הוסבר מדוע מופיעה הלוואה של חברת חושן ארגמן בכרטיס החו"ז של דוד
13 בחברה (מש/5) ומה הקשר בין חברה זו לדוד, לא ברור מדוע דוד קיבל 20% בהון המניות
14 בחברה כנגד השקעה בסכום של מיליון דולר אולם לא קיבל תוספת בבעלות בחברה
15 כאשר הכניס לחברה כ-9 מיליון דולר נוספים כשנתיים לאחר מכן ועוד. הסבריו של
16 המערער לא היו מספקים ובכל מקרה הם לא נתמכו בראיות (סעיף 13 לסיכומי תשובה,
17 סעיפים 4.29, 4.16 לסיכומי המערער).
- 18 התנהלותו הכספית הבעייתית, שרב הנסתר בה על הנגלה, ביחד עם סתירות שהתגלו, לא
19 אחת, בין דברים שאמר המערער בהזדמנויות שונות או בפני גופים שונים, מחייבים מתן
20 אמינות מוגבלת לעדותו. מי שנמצא אומר דברים שאינם אמת בחקירתו במשטרה (ראו
21 פרוט בסעיפים 20-23 לסיכומי המשיב) ומדווח דיווחים שאינם אמת לפקיד השומה
22 (בדוחות החברה לשנות המס 2010, 2013, מש/1 ו- מש/2), יש להתייחס בזהירות גם
23 לדברים שהוא אומר בבית המשפט.
- 24 33. אעיר לסיום, כי לא רק שהמערער כשל בהוכחת גרסתו לפיה הכספים במזומן שימשו
25 אותו להחזר הלוואה של החברה לדוד, אלא שנחה דעתי כי הכספים במזומן, הן אלה
26 שהתקבלו מהמכירות בשחור והן אלה שהתקבלו מפדיון השיקים בבנק המחתרתי
27 בבורסת היהלומים, מעולם לא נכנסו לחשבון הבנק של החברה ולא היו חלק ממעגל
28 עסקי, וזאת גם לאחר פקודות היומן המתקנות שנערכו בדיעבד לאחר פתיחת החקירה
29 הפלילית (ראו בהקשר זה הסבר נציגת המשיב כיצד מאזן החברה לא היה מתאזן
30 מבחינה חשבונאית אילו הכספים במזומן היו נכנסים לקופת החברה: "... לא יכול
31 להיות שבן אדם יגיע לבנק המחתרתי, יקבל חשבונית, יעביר צ'ק, ידרוש הוצאה וגם
32 יכניס מזומן לחברה, המאזן לא היה מתאזן..." עמוד 58 שורות 3-4).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שומת החברה אינה מלמדת על עמדת המשיב בסוגיית החזר ההלוואה
- 2 34. המערער טען כי העובדה שהמשיב קיבל את השומה העצמית של החברה ולא ערך לה
- 3 שומה לפי מיטב השפיטה מהווה אישור פוזיטיבי לכך שהוא קיבל את הטענה בדבר
- 4 החזר ההלוואה בחברה. לאור זאת, המשיב אינו יכול לשלול את טענת המערער, במסגרת
- 5 השומה מושא הערעור, כי הכספים שימשו אותו להחזר ההלוואה לדוד.
- 6 35. המשיב טען כי בחר שלא לערוך לחברה הליך שומתי לאור העובדה שהחברה דיווחה על
- 7 ההכנסות בשחור ולא דרשה כהוצאה את החשבוניות הפיקטיביות שהתקבלו מהבנק
- 8 המחתרתי, וזאת בעקבות החקירה שהתנהלה. המשיב טען כי לאור משאביו
- 9 המצומצמים, סדרי עדיפויות ואילוצי עבודה בחר שלא להתערב בשומה העצמית של
- 10 החברה אולם שומה זו מעולם לא אושרה על ידו.
- 11 לאור כל זאת, טען המשיב כי לא ניתן לקבל את טענת המערער כי שומת המס של
- 12 החברה מקרינה על שומת המערער בסוגיית החזר ההלוואה. נהפוך הוא, משומת
- 13 המערער עולה בבירור שהמשיב אינו מקבל את הטענה של החזר ההלוואה.
- 14 36. הצדק עם המשיב בעניין זה.
- 15 אין כל בסיס לטענת המערער כי קבלת שומת המס של החברה מקרינה על שומת המס
- 16 של המערער בסוגיית החזר ההלוואה, מכל הטעמים שיפורטו להלן.
- 17 ראשית, נאמנה עליי הצהרת נציגת המשיב כי המשיב לא אישר את השומה העצמית של
- 18 החברה אלא בחר שלא לערוך לה הליך שומתי מהטעמים שפורטו לעיל ולכן לא ניתן
- 19 לומר כי המשיב הסכים לתוכן הדוח העצמי שהוגש על ידי החברה.
- 20 שנית ועיקר, אפילו היה המשיב מאשר את שומת המס של החברה, לא היה בכך לקבוע
- 21 מסמרות בעניין עמדתו לגבי החזר ההלוואה לדוד. זאת משום, ששאלת החזרי ההלוואה
- 22 לדוד אינה מעניינה של שומת המס של החברה ולכן לא אמורה להיות מוכרעת
- 23 במסגרתה, שהרי החזר ההלוואה נעשה לאחר תשלום המס בידי החברה.
- 24 מכאן, שאין כל בסיס לטענה כי שומת המס של החברה (אפילו היה המשיב עורך לה
- 25 הליך שומתי) קובעת מסמרות בעניין החזר ההלוואה לדוד ומחייבת את המשיב במסגרת
- 26 שומת המס של המערער מושא הערעור.
- 27 התוצאה היא שטענה זו נדחית.
- 28 37. בתוך כך אציין כי המערער טען כי, אין להשמטת ההכנסות מהמכירות בשחור ולהכללת
- 29 החשבוניות הפיקטיביות בספרי החברה משמעות אופרטיבית בתוצאת המס של פעילות
- 30 החברה, לאור העובדה שהחיוב במס אצל יהלומנים נעשה ממילא על בסיס תחשיב.
- 31 טענה זו לא רק שלא הוכחה על ידו אלא שאין בה כל רלוונטיות למחלוקת בערעור.
- 32 השומה הנדונה בערעור אינה של החברה אלא של המערער, אשר לו מיוחסת הכנסת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 דיבידנד מהכספים במזומן שנותרו בידו לאחר שלא עלה בידו להוכיח את גרסתו כי
2 כספים אלה הוחזרו לדוד לצורך פירעון הלוואה.
- 3 **רישום חשבונאי בדיעבד שאין לו אחיזה במציאות – לא ישפיע על תוצאת המס**
- 4 38. המערער חזר והדגיש בטיעונו כי ברגע שנפתחה החקירה הגלויה בעניינו נרשמו פקודות
5 יומן שמטרתן הייתה לתקן את ספרי החברה בנושא המכירות בשחור וההוצאות
6 הפיקטיביות. לאור זאת, בדיווח שהגישה החברה לשנת המס שבערעור לא נדרשו
7 ההוצאות הפיקטיביות וכן דווחו ההכנסות ממכירות היהלומים בשחור. בנוסף לכך,
8 נרשמה פקודת יומן שהקטינה את יתרת הלוואת הבעלים של דוד בחברה.
9 מפקודות היומן המתקנות מבקש המערער ללמוד כי הכספים במזומן הוחזרו לדוד ולא
10 שימשו אותו באופן אישי ולכן אין לסווגם כהכנסת דיבידנד בידו.
- 11 39. המערער נתפס לכלל טעות.
- 12 ייאמר מיד, פקודת יומן "מתקנת" שנרשמה בדיעבד, ושאינה משקפת מציאות עובדתית,
13 לא תוכל להשפיע על תוצאת המס.
- 14 לא ניתן לברוא מציאות חדשה באמצעות פקודות יומן מתקנות שאין להן כל ביטוי בחיי
15 המעשה ובמציאות מחוץ לרישום החשבונאי.
- 16 קל וחומר, כאשר מדובר בפקודות יומן שנערכו בדיעבד בעקבות חקירה פלילית.
- 17 40. אכן, במישור החברה, פעולת תיקון פקודות היומן הצליחה במובן זה שהמשיב בחר שלא
18 להוציא לחברה שומה, כאמור, גם משיקולים של סדרי עדיפויות.
- 19 ברם, אין קשר בין פקודות היומן המתקנות במישור החברה לבין שומת המס של
20 המערער.
- 21 אין בעובדה שבוטלה ההוצאה ברמת החברה כדי ללמד כי כספי הפדיון של שיקים חנ"י
22 (או מהמכירות בשחור) הופקדו בחשבון הבנק של החברה וחזרו להיות חלק מהמעגל
23 העסקי שלה.
- 24 כספים אלה נמשכו על ידי המערער מהחברה ונותרו בידו, על אף פקודות היומן
25 המתקנות (ראו דברי נציגת המשיב: "הוא הרי נתן צ'ק לבנק המחתרתי, הצ'ק הזה נפרע
26 באיזו שהוא שלב, יצא כסף מהחברה, זה שאתה מבטל הוצאה, זה לא הכל, גם יצא
27 כסף מהחברה בגין הוצאה הזאת...") (עמוד 58 שורות 15-16, 27-28).
- 28 41. המערער טען כי די בפעולת הרישום של הקטנת יתרת הלוואה כלפי דוד בכרטיס החו"ז
29 שלו בחברה כדי ללמד שכספי המזומנים הוחזרו לדוד.
- 30 בכל הכבוד, לא די בפעולה רישומית חשבונאית גרידא אם היא לא נתמכת בראיות של
31 ממש המבוססות על ההתרחשות בפועל ועל העובדות כהווייתן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היה על המערער להסביר, ולכל הפחות להביא עדות מטעם רואה החשבון שערך את
2 פקודות היומן, על בסיס אלו נתונים עובדתיים נעשתה הפקודה להפחתת יתרת הלוואת
3 הבעלים של דוד עם הגשת הדוח לשנת 2011 וכיצד נערך התיקון בכרטיס החו"ז של דוד
4 בחברה.
- 5 ראייה כאמור לא הובאה, ונותרנו עם פעולות רישום בלבד כאשר בפועל כספים שהתקבלו
6 מהמכירות בשחור לא נכנסו לקופת החברה וכספים שיצאו מקופת החברה כנגד שיקים
7 חנ"י וחשבוניות פיקטיביות כבר לא היו בקופת החברה ולא הוכח בראיות של ממש כי
8 כספים אלה, שאין חולק כי היו בידי המערער, שימשו בפועל להחזר ההלוואה לדוד.
- 9 42. אמת, המשיב לא חלק על עצם קיומה של הלוואה שנתן דוד לחברה.
10 אולם, מתן ההלוואה לא רק שנרשם בספרי החברה אלא קיימות ראיות כי נכנסו לחשבון
11 הבנק של החברה סכומי כסף מתאימים (ראו העברות בנקאיות בנספחים 1ד-3 לתצהיר
12 המשיב).
- 13 לעומת זאת, בכל הנוגע להחזר ההלוואה לדוד, אנו חיים מפיו של המערער עצמו שמספר
14 סיפור לא הגיוני על מעטפות כסף במזומן שהעביר לדוד באמצעות עשרות שליחים
15 עלומים, שאף אחד מהם לא הובא לעדות, כאשר גם דוד, שיכול היה לשפוך אור על
16 נסיבות פירעון ההלוואה, לא התייצב לעדות לתמיכה בגרסת המערער.
- 17 43. המערער טען כי דוד הסכים להקטנת יתרת ההלוואה כלפיו בספרי החברה אולם לכך לא
18 הובאה כל ראיה.
- 19 כאמור, תצהירו של דוד הוצא מתיק בית המשפט ואין אנו יודעים מדוע ובאילו נסיבות
20 הסכים דוד, אם בכלל, לתיקון שנערך בספרי החברה בעניין הקטנת ההלוואה כלפיו,
21 כאשר ההשלכה הכלכלית לכך היא ברורה.
- 22 כך, למשל, לא ברור אם דוד הסכים להקטנת יתרת החוב שלו בחברה בשל חשיפת
23 ההתנהלות הבלתי חוקית של המערער והחשש לעתיד יתרת ההלוואה שלו או אם קיבל
24 דבר מה כנגד הסכמתו והכל על רקע היחסים המיוחדים בינו לבין המערער.
- 25 התוצאה היא שבפנינו פעולה רישומית המקטינה את ההלוואה של דוד בחברה מבלי
26 שניתן לגבות אותה בעדותו של דוד או בכל ראיה ממשית אחרת.
- 27 44. המערער הוסיף וטען בסיכומיו (סעיפים 3.3, 5.6, 7.1.4), כי גם אם בית המשפט יקבע
28 שהכספים במזומן נותרו בידי המערער ולא הועברו לדוד, כי אז די בפעולת הרישום של
29 הקטנת יתרת ההלוואה לדוד בספרי החברה כדי ללמד שהחברה החזירה את ההלוואה
30 לדוד והפרש מהווה חוב של המערער לדוד באופן שאינו יוצר אירוע מס של דיבידנד.
- 31 45. צודקת ב"כ המשיב, שסיכמה את טענותיה בטוב-טעם, כי טענה זו של המערער מביאה
32 לידי ביטוי קיצוני את העובדה שהמערער בורא מציאות חדשה באמצעות פקודת יומן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

1 מתקנת שאין לה כל אחיזה בחיי המעשה, ועושה זאת באופן טכני באמצעות רישום
2 חשבונאי בלבד, באופן שעשוי לעקר מכל תוכן מיסויי את המצב העובדתי לאשורו (סעיף
3 30 לסיכומי המשיב).

4 הרי המערער לא הצליח להוכיח קיומו של חוב אישי שלו לדוד ולא הביא כל ראיה לחוב
5 כאמור (למשל, על ידי הצגת הסכם הלוואה בינו לבין דוד).

6 טיעוני המערער בהקשר זה אינם אלא "מגדלים פורחים באוויר", תאוריות דמיוניות
7 המנסות להסביר, בדיעבד וללא כל בסיס, מדוע הכספים במזומן נותרו בסופו של יום
8 בידו.

9 יתירה מכך, טענתו החלופית של המערער עומדת בסתירה עובדתית חזיתית לטענתו
10 העובדתית המקורית לפיה העביר את הכספים בפועל לדוד. לפי הטענה החלופית,
11 המערער מאשר, בדומה לטענת המשיב בערעור, כי כספי המזומנים אכן נותרו בידו,
12 אולם מבקש ליצור, באופן תיאורטי לחלוטין, מציאות חדשה שבה כביכול החזיר את
13 הכספים לדוד, בשם החברה, ומיד לאחר מכן לווה אותם כביכול שוב, והפעם באופן
14 אישי.

15 כמובן שלא ניתן לקבל זאת.

16 **אין כל משמעות לפקודת יומן מתקנת שאינה משקפת מציאות עובדתית קיימת כפי**
17 **שלא ניתן לברוא מציאות עובדתית חדשה רק על פי פקודת יומן.**

18 קל וחומר שכך כאשר פקודת היומן תוקנה בדיעבד, בעקבות חקירה משטרתית,
19 ובנסיבות מרמתיות.

20 בסופו של יום, מה שקובע את מצבו המיסויי של הנישום הוא לא מה שיכול היה לעשות
21 אלא רק מה שעשה בפועל.

22 **טענות ומסמכים אליהם התייחס המערער לראשונה בסיכומיו**

23 46. שמיעת הראיות בתיק הסתיימה בתאריך 15.4.2018 והצדדים הגישו סיכומים בכתב.

24 47. המערער הגיש במסגרת סיכומיו שורה ארוכה של מסמכים חדשים והתייחס אליהם
25 כאילו היו ראיות בתיק וזאת מבלי שביקש את רשותו של בית המשפט לצירוף מסמכים
26 אלה (רע"א 2715/13 חוסיין ורדה נ' מינהל מקרקעי ישראל (28.11.2013)).

27 48. לאחר שהמשיב הגיש בקשה למחיקת סעיפים מסוימים מסיכומי המערער ולהוצאת
28 המסמכים שצורפו מתיק בית המשפט, טען המערער בתגובה כי צרף את המסמכים
29 בשלב הסיכומים הואיל ונאלץ להתמודד עם שאלות חשבונאיות הקשורות לדוחות
30 החברה רק בשלב חקירתו בבית המשפט כאשר בנימוקי השומה לא הייתה כל התייחסות
31 לדוחות הכספיים של החברה.

32 49. אין בידי לקבל טענה זו של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 50. גדר המחלוקת הטעון הכרעה בערעור מס נקבע על פי כתבי הטענות של הצדדים (ע"א
2 456/92 חברת אחים אגבריייה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3
3 ((21.8.1997)).
- 4 המערער טען כי החזר הלוואת הבעלים קיבל ביטוי בדוחות החברה וכי בדוחות הכספיים
5 לשנת 2011 הוסיפה החברה את ההכנסה בשחור, ביטלה את ההוצאות בגין החשבוניות
6 הפיקטיביות והקטינה את יתרת ההלוואה של דוד לחברה (סעיף 4 לנימוקי הערעור,
7 סעיף 8 לתצהיר המערער).
- 8 לאור זאת, היה על המערער להגיש את כל המסמכים התומכים, לשיטתו, בטענתו זו כבר
9 בשלב הגשת תצהיר עדות מטעמו ולא להמתין לשלב הסיכומים.
- 10 51. הואיל והמערער הוא זה שביקש להסתמך על ספרי החברה ורישומיה על מנת להוכיח את
11 טענותיו, הוא אינו רשאי לטעון כי המשיב נהג שלא כשורה כאשר עימת אותו מול שאלות
12 חשבונאיות במסגרת הליך ההוכחות.
- 13 ככל שהמערער היה זקוק לסיוע מרואה חשבון להוכחת טענותיו, היה עליו לצרף תצהיר
14 מרואה החשבון ולא להמתין לגמר הליך ההוכחות.
- 15 בנוסף, למשיב לא ניתנה הזדמנות נאותה להתמודד עם הטענות העובדתיות החדשות של
16 המערער, המהוות הרחבת חזית אסורה.
- 17 52. לאור כל זאת, יש להורות על מחיקת הטענות העובדתיות החדשות מסיכומי המערער
18 ולהורות על הוצאתם של המסמכים החדשים מתיק בית המשפט (ע"א 546/04 עיריית
19 ירושלים נ' שירותי בריאות כללית פסקה 18 ((20.8.2009)).
- 20 53. לפני משורת הדין, ועל מנת להניח את דעתו של המערער כי המס בו חויב הוא מס
21 אמת, אציין כי בדיקת הטענות והראיות החדשות בסיכומיו, שצורפו כאמור בניגוד
22 לכללי סדרי הדין, אינם משנים כהוא זה מהתוצאה אליה הגעתי, והדברים יפורטו להלן.
23 הסכמי הלוואה
- 24 54. במסגרת סיכומיו הציג המערער לראשונה את הסכמי הלוואה שלכאורה נקשרו בינו לבין
25 דוד אליקשווילי.
- 26 המערער טען כי הסכמים אלה הוצגו בפני המשיב בהליך השומתי ואילו המשיב טען כי
27 המערער מעולם לא הציג את הסכמי הלוואה על אף שנדרש לעשות זאת (סעיף 20
28 לתצהיר נציגת המשיב, עמוד 10 שורה 13).
- 29 מהנספחים שצורפו לתצהיר המשיב עולה כי הצדק עם המשיב וכי המערער נדרש להציג
30 את הסכמי הלוואה בהליך השומתי (נספחים ט2 ו-ט1 לתצהיר נציגת המשיב) וכן
31 במסגרת חקירותיו במשטרה (נספח ג1 לתצהיר נציגת המשיב, הודעה מתאריך 2.5.2011
32 גיליון 3 שורות 60-57).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 55. לגופו של עניין, לא מצאתי שיש במסמכים הנחזים להיות הסכמי הלוואה משום תרומה
2 כלשהיא לגילוי האמת.
- 3 56. הרי המשיב אינו חולק על כך שדוד אליקשווילי העמיד הלוואה לטובת החברה (סעיפים
4 15-17 לתצהיר נציגת המשיב). המשיב חולק על כך שהלוואה זו נפרעה באמצעות
5 הכספים במזומן שקיבל המערער מפריטת שיקים חנ"י בבנק המחתרתי וממכירת
6 היהלומים בשחור לענבי.
- 7 במסמכי הלוואה שצורפו אין כדי לתרום כהוא זה לשאלה זו השנויה במחלוקת
8 בערעור.
- 9 57. למעלה מן הצורך אציין כי מסמכי הלוואה שצורפו אינם שלמים, אינם חתומים על ידי
10 שני הצדדים להסכם, ההסכם שנכתב בשפה האנגלית אינו תואם את תוכנו של ההסכם
11 שנכתב בשפה העברית (ראו למשל סעיף 5 להסכם) ואין בהם להבהיר את מנגנון החזר
12 הלוואה. אף לא ברורים תנאיה של "הלוואת הבעלים", ובכלל זה מהם מועדי החזר
13 ומה גובה הריבית (רק על מנת לסבר את האוזן אציין כי המערער טען בחקירתו
14 הראשונה כי תנאי ההסכם כללו החזר של התמורה עם ריבית בשיעור של אחוז וחצי
15 לחצי שנה (נספח ג1 לתצהיר נציג המשיב, הודעה מתאריך 2.5.2012 גיליון 2-3 שורות 51-
16 52, 62), מאוחר יותר טען בבית המשפט כי נקבע "אחוז ורבע אם אני לא טועה" (עמוד 10
17 שורה 32), בדוח הכספי של החברה נכתב כי הלוואה נושאת ריבית שנתית בשיעור 2.4%
18 (נספח ב לסיכומי המערער עמוד 5) ובהסכם באנגלית נכתב כי הלוואה נושאת ריבית
19 שנתית של 3% (נספח ה לסיכומי המערער). גובה הריבית ומועדי סילוק הלוואה הם
20 נתונים מרכזיים בלקיחת הלוואה וסימני השאלה המתעוררים בהקשר זה מטילים צל
21 כבד על אמינות עדותו של המערער בכלל ועל אמינות טענתו בעניין לקיחת הלוואה
22 ותנאיה בפרט).
- 23 58. כפועל יוצא, אין למסמכי הלוואה שצורפו לסיכומים כל תרומה לשאלה שבמחלוקת.
24 החזר הלוואה למר דוד דזנשווילי
- 25 59. המערער לא הזכיר בנימוקי הערעור את מר דוד דזנשווילי ושמר עלה לראשונה על ידו
26 במהלך עדותו בבית המשפט (עמוד 24 שורות 9-14).
- 27 60. במסמכים שצורפו לתצהיר נציגת המשיב מופיע שמו של מר דוד דזנשווילי בדף בנק
28 מתאריך 15.9.2011 (נספח ד3) המעיד על העברה בנקאית לחשבון החברה של סכום של
29 כ- 6 מיליון דולר מחשבון בנק זר.
- 30 61. המערער טען בסיכומיו כי דוד דזנשווילי הלווה לדוד אליקשווילי סכום של כ- 6 מיליון
31 דולר מתוך סך הלוואה בסכום של 9 מיליון דולר שהעמיד אליקשווילי לחברה (סעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 4.18 לסיכומי המערער). כן טען כי קיים הסכם הלוואה בין השניים, אולם הסכם כאמור
2 לא הוצג (סעיף 4.15 לסיכומי המערער, עמוד 24 שורות 19-16).
- 3 62. אין בטענות ובמסמכים החדשים בעניין דזנשווילי כדי לתרום למחלוקת בענייננו.
4 על פי המסמכים, החברה החזירה לדוד דזנשווילי את ההלוואה בהעברה בנקאית (נספח
5 ח לסיכומי המערער) כך שמסמכים אלה תומכים דווקא בטענת המשיב כי אין זה סביר
6 שהחברה תחזיר לאליקשווילי את סכומי הלוואה במזומן באמצעות שליחים ולא
7 בהעברות בנקאיות.
8 בכל מקרה, אין במסמכים אלה לתרום לבירור השאלה השנויה במחלוקת בערעור,
9 דהיינו, האם הכספים במזומן הוחזרו לאליקשווילי, אם לאו.
- 10 63. באופן דומה, אין בעובדה שהצהרת ההון של המערער (שצורפה כנספח ג' לסיכומיו) אינה
11 כוללת את הכספים במזומן כדי ללמד כי לא קיבל כספים אלה לשימוש הפרטי.
- 12 64. לשאר הטענות שמעלה המערער בסיכומיו לא מצאתי להתייחס. לא רק שהן מהוות
13 הרחבת חזית אסורה, לא מצאתי כי יש בהן לתרום לבירור השאלה השנויה במחלוקת
14 בערעור.
- 15 **סוף דבר**
- 16 65. המערער נזקק לשירותיו של הבנק המחתרתי בבורסה ליהלומים, לעיסוק בחשבונות
17 פיקטיביות ולתשלום עמלות גבוהות משמעותית מאלו המשולמות בבנק כדי שכספים
18 השייכים לחברה יגיעו לידיו במזומן. המערער מכר יהלומים של החברה כנגד תשלום
19 במזומן לידו מבלי להוציא חשבונות מס.
20 הכספים במזומן, הן מפריטת שיקים של החברה בבנק המחתרתי והן ממכירות
21 היהלומים "בשחור", מעולם לא נכנסו לחשבון הבנק של החברה ולא היו חלק מהמעגל
22 העסקי שלה. כספים אלו לא תועדו בספרי החברה בזמן אמת אלא בדיעבד בעקבות
23 פתיחת חקירה פלילית בענייניו של המערער.
24 המערער גרס כי העביר את הכספים במזומן לשותפו העסקי, דוד אליקשווילי, מבלי
25 שהוצגה ראיה ממשית לכך ומבלי שנרשם בכרטיס החו"ז של דוד בחברה בזמן אמת כי
26 ההלוואה כלפיו קטנה בסכום הכספים במזומן. דוד אליקשווילי לא התייצב לעדות בבית
27 המשפט על מנת לתמוך בגרסתו של המערער.
28 לו המטרה הייתה החזר הלוואה לגיטימית של החברה, כגרסת המערער, לא היה צורך
29 בדרך הפעולה בה נקט. כפי שהוכח במשפט, לא הייתה כל מניעה כי החברה תחזיר את
30 ההלוואה באמצעות העברות בנקאיות, כפי שעשתה בפועל בעבר.
31 המערער כשל בהוכחות גרסתו כי הכספים במזומן יצאו מידו והגיעו לדוד לצורך החזר
32 ההלוואה שנתן לחברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 התמונה הכללית המצטיירת מהראיות שהוצגו במשפט, ומאלו שלא הוצגו על ידי
2 המערער, היא כי לגרסת המערער אין על מה לסמוך ויש לדחותה בשתי ידיים.
3 כפועל יוצא, יש לקבוע כי הכספים במזומן מהווים הכנסה דיבידנד בידי המערער.
4 66. בניגוד לטענת המערער, הקביעה שמדובר בדיבידנד דווקא, ולא בהכנסת עבודה, מטיבה
5 עמו ולפקיד השומה הסמכות לקבוע כי מדובר בדיבידנד גם אם מדובר בחלוקה שאינה
6 עונה על כללי חוק החברות (ע"א 4254/13 שמואל לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3, פסקה
7 16 (22.2.2015)).
- 8 67. לאור התוצאה אליה הגעתי לא מצאתי להתערב בהחלטת המשיב להטיל על המערער
9 קנס גירעון בנסיבות העניין שכן לכל הפחות מתקיים יסוד "הרשלנות" כדרישת סעיף
10 191(ב) לפקודת מס הכנסה. מחדלי המערער לספק הסברים מניחים את הדעת לגבי הפער
11 בין דיווחיו לבין השומה מצדיקים את הטלת הקנס.
- 12 68. הערעור נדחה, אפוא, במלואו ושומת המס תיוותר על כנה.
- 13 69. בפסיקת הוצאות המשפט לקחתי בחשבון את אופן התנהלותו של המערער לאורך כל
14 שלבי ההליך, לרבות קיומן של דחיות מרובות של מועדים, ואת ההחלטות שניתנו על ידי
15 במהלכו (החלטותי מתאריכים 29.10.2017, 4.1.2018 ו-23.5.2018; ראו גם סעיפים 46-
16 64 לעיל).
- 17 כן לקחתי בחשבון את העובדה שהבסיס הראייתי בהליך זה היה קלוש מלכתחילה, כפי
18 שהבהרתי למערער במהלך ניהול המשפט.
- 19 לכל אלה אני מוצאת לתת ביטוי בפסיקת הוצאות המשפטיות ועל רקע זה אני מעמידה
20 את סכום הוצאות בו יחויב המערער על סך של 55,000 ש"ח.

21
22
23
24
25 ניתן היום, כ"ט תשרי תשע"ט, 08 אוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

26


27 ירדנה סרוסי, שופטת

28
29
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 אוקטובר 2018

ע"מ 17-01-39240 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן

- 1
- 2
- 3