



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

המערער	זאב ברגר
	ע"י ב"כ עוה"ד גרמן חיות וגלעד ברון
	נגד
המשיב	פקיד שומה פתח תקווה
	ע"י ב"כ עו"ד הגר אסף

### פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר זאב ברגר (להלן: "המערער") כנגד צווי השומה שהוציא כנגדו פקיד השומה פתח תקווה (להלן: "המשיב"), בהתאם לסמכויותיו מכוח פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") לשנות המס 2013-2014 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת").

סכום ההכנסה שקבע המשיב כי יש להוסיף למערער לשנת 2013 הוא 5,310,813 ₪, ולשנת 2014 הוא 6,160,366 ₪. סכומים אלה נובעים מטענת המשיב כי המערער העניק בשנות המס שבמחלוקת שירותים של העברות כספים בסכומי עתק וקיבל בגין כך עמלות, עליהן לא דיווח.

לצד קביעת החבות במס, המשיב החיל על המערער סנקציות אזרחיות הקבועות בפקודה. המשיב השית על המערער קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה, בשיעור של 15% מסכום הגרעון. כמו כן, חישב המשיב את שיעורי המס החלים על המערער בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 191ב(א) לפקודה, ביחס למי שלא ניהל ספרי חשבונות.

### עיקרי העובדות והמחלוקת שבין הצדדים

1. בשנות המס שבמחלוקת, המערער היה בעל מניות יחיד והמנהל של חברה למתן שירותי מטבע ("צ'יינג'") בשם שלום מזל וברכה בע"מ (להלן: "החברה"). המערער משך משכורת מהחברה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

- בשנות המס שבמחלוקת, המערער דיווח רק על הכנסות ממשכורת שקיבל מהחברה:  
לשנת המס 2013 דיווח המערער על הכנסה ממשכורת בסך 222,707 ₪, ולשנת המס 2014 דיווח על הכנסה ממשכורת בסך 190,621 ₪.
2. במסגרת חקירה שנוהלה על ידי יחידת יהלום ברשות המסים ומשטרת ישראל, עלה החשד כי המערער ניהל ותפעל בחשאי את העברות כספיים בין מדינות עבור לקוחותיו בסכומים גבוהים, אשר לטענת המשיב – עליה המערער אינו חולק - הגיעו למאות מיליוני שקלים (להלן: "העברות"). המשיב, בעקבות אותה חקירה, סבור כי המערער קיבל בגין העברות עמלות, עליהן לא דיווח כהכנסה.
3. החברה והמערער כלל לא הגישו דוחות לשנות המס שבמחלוקת, ואף לא הציגו ספרי חשבונות שניהלו.
4. בתאריך 30.9.14, במסגרת החקירה, נתפסו אצל המערער שלוש מחברות צהובות (להלן: "המחברות הצהובות") בהן תועדה, במידה כזו או אחרת, פעילות המערער. לצד המחברות הצהובות, נמצאו במחשב של המערער שני קבצי אקסל ובהם שתי טבלאות התחשבות המתייחסות לאחד מלקוחותיו (להלן: "טבלאות ההתחשבות"), הוצאו מסמכי העברות בנקאיות (להלן: "העברות בנקאיות") והופקו הודעות ווטסאפ שנשלחו בין המערער לבין גורמים שונים שנחשדו כמעורבים בפרשה (להלן: "הודעות הוטסאפ").
5. המערער נחקר מספר פעמים בין השנים 2014 – 2016, ובחקירותיו שמר על זכות השתיקה.
6. בתאריך 21.5.15 – נדרש המערער להגיש הצהרת הון ליום 31.12.14 (להלן: "הצהרת ההון"), ולטענת המשיב זו הוגשה באופן מלא רק ביום 13.9.20.
7. לטענת המשיב, מחומרי החקירה עולה כי המערער סיפק שירותי העברות כספיים עבור לקוחות שונים, בארץ ובחו"ל, בדרך של העברות כספיים באמצעות חשבונות בנקים בחו"ל. חשבונות אלו נפתחו על שם אנשי קש וחברות קש בחו"ל אותן ניהל המערער, ואשר רשומות אף הן על שם אותם אנשי קש. העברות הכספיים בוצעו מחו"ל לישראל, מישראל לחו"ל ובין מדינות שונות בחו"ל. המשיב סבור כי השירות שהעניק המערער היה העברת הכספים, במתכונת שקשה/לא ניתן להתחקות אחריה ומבלי להותיר כל נתיב ביקורת ממשי.
- לדברי המשיב, מהמחברות הצהובות (נספחים 23-25 לתצהיר המשיב) ומטבלאות ההתחשבות (הוגשו במסגרת נספח 28 לתצהיר המשיב, בדיסק שהוגש לבית המשפט – ובו קובץ אקסל) עולה כי העברות הכספיים היו בסכומים שעלו במצטבר על 570,000,000 ₪.
- המשיב סבור כי בגין העברות אלה קיבל המערער עמלות (להלן: "העמלות"), עליהן כאמור לא דיווח כהכנסה – לא שלו ולא של החברה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

8. בתאריך 22.1.19 הגיש המשיב לבית המשפט, במסגרת ע"מ 19-01-55430, בקשה לפי סעיף 194 לפקודה לעיקול נכסי המערער. הבקשה התקבלה, וניתן צו עיקול.
9. בתאריכים 11.11.20 ו-22.1.21 התקיימו דיוני שומה במשרדי המשיב עם המערער וב"כ.
10. עיקר הדיונים בין הצדדים וכפי שיובהר בהמשך – אף טענותיו של המערער במסגרת הערעור, סבבו את טענות המערער ולפיהן גובה ההכנסה שחישב המשיב ושיעור העמלה שקבע – מופרזים. לצד זה טען המערער כי את ההכנסות יש לזקוף לחברה, ולא לו, שכן הפעילות בוצעה באמצעות החברה. המשיב מנגד טוען כי המערער לא שיתף עמו פעולה ולא הציג מסמכים רבים נדרשים, ובנסיבות אלה – השומה מוצדקת ואינה גבוהה כל עיקר. בהעדר דיווח מטעם החברה ובשים לב כי הפעילות בוצעה על ידו, המשיב קבע כי יש לזקוף את ההכנסה הלא מדווחת – למערער (ולא לחברה).
11. משלא הגיעו הצדדים להסכמות, הוציא המשיב למערער ביום 28.2.21 את השומות בצו. המשיב קבע בשומות כי העמלות הן הכנסה של המערער מעסק למתן שירותי העברת כספים, הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.
- המשיב השית על המערער קנס גרעון מכוח הוראות סעיף 191 לפקודה – בשיעור של 15%, וזאת בשל התרשלותו בעריכת הדו"ח שהגיש על הכנסותיו, בכל אחת משנות המס שבמחלוקת. כמו כן קבע המשיב כי בשים לב לכך שלא הוצגו ספרי חשבונות, שיעורי המס יהיו בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה.
12. כנגד שומות והחלטות אלה, הגיש המערער את הערעור שלפניי.
13. במסגרת הערעור הגישו הצדדים את ראיותיהם בתצהירים. המערער הגיש תצהיר מטעמו, ולאחר מכן הגיש המשיב תצהיר מטעם מפקח המס רו"ח רז ורשב (להלן: "ורשב" או "המצהיר מטעם המשיב").
- בדיון קדם משפט שנערך לאחר הגשת התצהירים, הבין המערער כי למעשה הוא לא הגיש כל תחשיב אלטרנטיבי מטעמו, המשקף את שומת המס שהוא סבור שצריכה להיקבע. כתוצאה מכך הגיש המערער תצהיר משלים – במסגרתו לראשונה הציג טענות ממוקדות יותר אודות ההכנסה שלשיטתו צריכה להיקבע. כמו כן, לראשונה בשלב זה הגיש המערער אף תצהיר מטעם מר טמזי בברשילי (להלן: "טמזי"), אשר פעל עמו בשנות המס שבמחלוקת.
- המשיב התנגד – הן לתצהיר המשלים שהגיש המערער והן להגשת תצהירו של טמזי בשלב מאוחר זה (ולאחר שהמשיב הגיש כבר את ראיותיו).
- למען הזהירות ולפנים משורת הדין, התרתי את הגשת התצהיר המשלים ואת תצהירו של טמזי (אשר כפי שיתבאר בהמשך, דברים שמסר בחקירתו אצל המשיב מהווים רכיב מרכזי בבניית השומה שקבע המשיב). לצד זה, קבעתי כי הצדדים יוכלו לטעון אודות המשקל שיש לתת לטענות שנשמעו רק



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

במועד מאוחר, וכן תוך שמירת זכותו של המשיב להגיש אף מטעמו תצהיר משלים. המשיב לא מימש אפשרות זו ולא הגיש תצהיר משלים.

על אף הגישה המקלה, בסופו של דבר טמזי לא הגיע לדיון שנקבע למועד שמיעת הראיות, להיחקר על תצהירו.

כארבעה חודשים לאחר מועד שמיעת הראיות וסמוך למועד בו היה על המערער להגיש את סיכומיו, הגיש לפתע המערער בקשה במסגרתה טען כי בא שוב בדברים עם טמזי, וכי יבקש כי ייקבע מועד נוסף לחקירתו של טמזי. בקשה זו נדחתה, שכן לא הוצג כל טעם של ממש לעיכוב הרב בהגשת הבקשה (אשר לא גובתה בראיה כלשהי, כהסבר למה שאירע). לאור זאת ובשים לב לכך שהמצהיר מטעם המשיב כבר נחקר, לא מצאתי לסטות (שוב) מסדרי הדין ולהיעתר לבקשת המערער – אשר כאמור הוגשה במועד מאוד מאוחר. בשולי הדברים, אציין כי אף בהחלטה זו ננקטה (שוב) גישה מקלה עם המערער ואפשרתי לו להגיש תצהיר ולבאר את שאירע – ולבקש בהתאם לכך שוב את זימונו של טמזי להיחקר. אפשרות זו לא נוצלה ע"י המערער, ובקשה חוזרת מלווה בתצהיר לא הוגשה. לאור זאת ומשלא הגיע טמזי להיחקר, אין משקל לתצהיר שהגיש – ונותרנו עם הדברים שמסר טמזי בחקירתו אצל המשיב (ואשר הוגשו ע"י המצהיר מטעם המשיב).

### אופן בניית השומה וטענות המערער בעניינה

14. לדברי המשיב, משבחר המערער שלא להציג ראיות של ממש אודות אופן פעילותו ובהעדר דוחות וספרי חשבונות, לא נותר למשיב אלא לבנות שומה על בסיס הנתונים שבידו. בניית השומה מורכבת ממספר רכיבים:

- א. קביעת סכומי העברות.
- ב. קביעת שיעור העמלה.
- ג. קביעת סוג המטבע.

להלן אתייחס בקצרה לשלושת רכיבים אלה:

### 15. סכומי העברות:

את סכומי העברות הסיק המשיב מהמחברות הצהובות ומטבלאות ההתחשבות.

המחברות הצהובות מתייחסות לתקופה שבין 24.9.13 לבין 23.9.14, והן משקפות שירותים שניתנו למספר לקוחות. אין תיעוד במחברות הצהובות אודות הפעילות בתשעת החודשים הראשונים של שנת 2013.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

טבלאות ההתחשבנות מתייחסות ללקוח אחד בלבד – מר מתתיהו דויטש (להלן: "דויטש"), לתקופה שבין 21.8.2012 - 2.7.13 (לשנת 2012 לא יצאה שומה, שכן שנה זו התיישנה), ולתקופה שבין 12.8.13 - 22.10.13.

המשיב קבע כי סכומים הרשומים במחברות הצהובות ושנמחקו בקו עליהם (להלן: "הסכומים המחוקים"), בתוספת הסכומים המופיעים בטבלאות ההתחשבנות תחת "סכום הוצאה" – משקפים יחדיו את סכומי העברות, וזאת תוך ביצוע התאמות שמטרתן להימנע מכפילות. כך, בתקופה בה יש חפיפה בין המחברות הצהובות לטבלאות ההתחשבנות, המשיב נטרל סכומים הנזכרים בשני המקורות כך שיחושבו פעם אחת בלבד ולא ייווצר כפל מס בגין אותן העברות עצמן.

לגבי תקופות שאין לגביהן תיעוד לא במחברות הצהובות ולא בטבלאות ההתחשבנות, המשיב נקט לשיטתו בגישה מקלה, ולא ייחס למערער כל פעילות בתקופה זו, הגם שלדברי המשיב - הדעת נותנת כי בהחלט ייתכן כי הייתה גם הייתה פעילות, ובשל דרך התנהלות המערער - לא נמצא תיעוד בעניינה. ניתן היה לזקוף לתקופה זו הכנסה ממוצעת, אלא שהמשיב לטענתו הקל ולא עשה כן.  
16. סך העברות שביצע המערער בהתאם לסכימה זו, עמד בשנים 2013 – 2014 על סך 573,558,952 ₪, בהתאם לפירוט הבא:

העברות כספים בשנת 2013	העברות כספים בשנת 2014	
160,387,550 ₪	308,018,305 ₪	סכום לא מדווח אותו הסיק המשיב מהמחברות הצהובות
105,153,097 ₪	אין נתונים	סכום לא מדווח אותו הסיק המשיב מטבלאות ההתחשבנות
265,540,647 ₪	308,018,305 ₪	סך הכל:

17. עמדת המערער:

המערער סבור כי יש להעמיד את סך העברות על מספר נמוך ב-1/3 מזה שקבע המשיב. טענה זו של המערער מבקשת ללמוד על דרך ההיקש, מהסכומים שהמשיב נטרל בחישוב שערך – בין טבלאות ההתחשבנות לבין המחברות הצהובות. לגבי כשליש מהסכומים נמצא שיש חפיפה בין שני המקורות הללו, ולדברי המערער מדובר בסכומים שעברו דרך חשבון שהיה לחברה בבנק הפועלים. המערער סבור כי אף לגבי שאר פעילותו, כשליש מהעברות בוצעו דרך החשבון בבנק הפועלים, העברות שלדבריו לא גבה בגינן עמלות – ולכן יש להוציאן מהחישוב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

לאור זאת ובהתאם לטענות המערער, יש להעמיד את סך העברות שביצע בשנים 2013 – 2014 על סך 417,423,667 ₪ (ולא על 573,558,952 ₪ כפי שקבע המשיב).

### 18. קביעת שיעור העמלה שקיבל המערער:

המשיב סבור כי ממצאי החקירה לימדו כי שיעורי העמלה השתנו בין העברה להעברה, ולא היו אחידים. המשיב הסיק את שיעורי העמלה, מהודעות שנגבו מגורמים מעורבים אשר עבדו עם המערער, ולשיטתו נקט בגישה שמרנית ומקלה וקבע את שיעור העמלות על 2% מהעברות בלבד.

ההודעות המרכזיות עליהן התבסס המשיב, היו הודעותיו של טמזי (אך לא רק). בהודעות אלה נקב טמזי בשיעורי עמלות שונים - שלדבריו גבה המערער, חלקן גבוה באופן ניכר (כגון 10% ו-12%), ולצדן שיעורי עמלות נמוכים יותר – סביב 1% - 2%. המשיב סבור כי נקט אפוא בגישה מקלה, כאשר אימץ את שיעורי העמלות הנמוכים יותר.

### 19. תחשיב השומה שערך המשיב היה כדלקמן:

שנת 2013	סך העברות בש"ח	2% עמלה	עמלה לשנת 2013
המחברות הצהובות	₪ 160,387,550	₪ 3,207,751	₪ 5,310,813
טבלאות ההתחשבות	₪ 105,153,097	₪ 2,103,062	
שנת 2014	סך העברות בש"ח	2% עמלה	עמלה לשנת 2014
המחברות הצהובות	₪ 308,018,305	₪ 6,160,366	₪ 6,160,366
טבלאות ההתחשבות	0	0	

20. כטענה חלופית טען המשיב כי לכל הפחות יש להעמיד את העמלות על סך של 1.5%. מסקנה זו ניתנת לדברי המשיב להילמד מבדיקת הודעות הווטסאפ מסוימות ששלח וקיבל המערער. מהודעות אלה עלה כי ההפרש בין הסכום שהועבר למערער (לשם העברתו לאחר) לבין הסכום שהוא העביר בפועל, היה נמוך ב- 1.5% - מה שמלמד כי שיעור העמלה הוא 1.5% מסכום העברה (דוגמאות הובאו בסעיף 47 לתצהיר המשיב).

### 21. עמדת המערער:

המערער טוען כי אין לתת אמון בדברים שמסר טמזי בחקירתו וכי עמדת המשיב שגויה, וכי הוא קבע שיעור עמלות שאינו ריאלי, גבוה יתר על המידה. לדברי המערער, השירותים שהוא נתן היו בעיקר ללקוחות שהם בעלי צי'ינג'ים אחרים, אשר את היחסים בינו לבינם תיאר המערער, בלשונו,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

כך שהוא היה הסיטונאי והם הקמעונאים – אשר נתנו את השירותים ללקוחות הקצה. לאור זאת ולדבריו, בעוד שמלקוחות הקצה ניתן היה לעיתים אכן לגבות עמלות בשיעורים גבוהים, העמלות שהוא גבה היו נמוכות הרבה יותר. לראשונה במסגרת התצהיר המשלים טען המערער כי יש לחלק את העמלות שהוא גבה, ונכון יותר לדבריו – החברה גבתה, באופן הבא:

שיעור היקף הפעילות	שיעור העמלה באחוזים	
60%	0.25	פעילות מול הלקוחות הגדולים
30%	0.5	פעילות מול הלקוחות הבינוניים
9%	0.9	פעילות מול הלקוחות הקטנים
1%	1.5	עסקאות מזדמנות
100%	0.4	ממוצע משוקלל

לאור זאת טוען המערער כי יש להעמיד את העמלות על שיעור של 0.4%. בהתאם לכך הודה למעשה המערער כי אף לשיטתו, יש לזקוף לחברה תוספת הכנסה בסך של 1,669,695 ₪.

### 22. קביעת סוג המטבע:

במחברות הצהובות לא נקוב סוג המטבע, ביחס לרוב ההעברות. לצורך קביעת השומה, התייחס המשיב לסכומים שהועברו במטבע דולרי. המשיב טוען כי בקובעו כאמור, נקט בגישה מקלה, שכן יש אינדיקציה לכך שחלק מההעברות בוצעו ביורו. אלא שלמרות זאת, בהינתן זה שנראה כי מרבית העברות היו בדולרים, מצא לאמץ נתון זה. עמדת המערער: המערער לא חלק על גישת המשיב בעניין זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

### חמצית טענות נוספות של המערער:

23. בחצי פה ובשפה המשתמעת לשתי פנים, טען המערער בהודעת הערעור ובתצהיריו, כי חלק מההכנסה דווחה כבר על-ידי החברה.
- כפי שיובהר בהמשך, המערער לא עמד על טענה זו, וטוב שכך. החברה לא הגישה דוחות לשנות המס שבמחלוקת, והמערער לא הציג בשום דרך ולו ראשית ראיה כי רכיב כלשהו מההכנסה דווח למשיב.
24. המערער טוען כי בגין חלק מהשירותים שנתן, לא גבה עמלה כלל. כמו כן טען המערער כי לגבי חלק מהשירותים, גבה עמלה נמוכה מזו הנגבית על-ידי הבנקים. לדבריו, דרך התנהלות זו, היא שהפכה אותו אטרקטיבי ללקוחותיו.
25. המערער טוען כי המשיב בוחר לתאר את פעילותו בגוון שלילי, הנושק לפעילות פלילית, על אף שלא כך היה. לדברי המערער, בסופו של דבר הוחלט לא לנקוט כנגדו בהליך פלילי, והחלטה זו מלמדת כי לא נפל כל פגם בהתנהלותו.
26. נזק ראיתי: המערער טוען כי גורמי החקירה לקחו ממנו את מחשבו, והשיבו אותם – כעבור מספר שנים, כשהם מקולקלים. כתוצאה מכך, לא ניתן היה להפיק מהמחשבים את המידע שהיה בהם. מידע זה כלל לדברי המערער כרטסות שתיעדו את כלל פעילותו, אשר לו היו נמצאות – היו מלמדות כי אין כל הצדקה לשיעור העמלות שקבע המשיב.
27. השלכת נתונים מטבלאות ההתחשבות, על כלל העברות המצויות במחברות הצהובות: טבלאות ההתחשבות משקפות מעין כרטסת שניהל המערער ביחס לאחד מלקוחותיו (דויטש). בתוך טבלאות אלה, שהן טבלאות אקסל – יש נוסחאות חישוב, מהן ניתן לראות באופן ברור את העמלות שגבה המערער ברוב ההעברות. עמלות אלה הן בשיעור של 0.25%. בהינתן הנזק הראיתי שגרמו רשויות החקירה למחשבי המערער, יש להשליך נתון זה על כלל ההעברות. בסופו של דבר טען המערער כי בממוצע יש לקחת בחשבון עמלה בשיעור של 0.4%, וזאת מאחר ואף הוא מודה כי היו מקרים בהם גבה עמלה גבוהה יותר.
- המערער טוען כי אם היו מוצגים מלוא הנתונים מחשבון בנק הפועלים שניהלה החברה, ניתן היה לקבל תמונה רחבה יותר, וממנה היה עולה כי חלק ניכר מהעברות בוצעו למעשה דרך חשבון זה. אם היו לפנינו נתונים אלה, הם היו מחזקים את טענת ההיקש – בין מה שמצוי ביחס לעסקאות עם דויטש ומגובה בטבלאות ההתחשבות, לבין שאר העברות המתועדות במחברות הצהובות.
- לדברי המערער, בנק הפועלים סירב להנפיק לו את דפי החשבון, וזאת בעקבות יחס שלילי כלפיו בשל חשדות השווא שהחקירה ייחסה לו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

28. חיוב החברה ולא המערער: אין כל מקום לזקיפת ההכנסה למערער. מדובר בפעילות שבוצעה כולה באמצעות החברה, ולכן הוצאת השומות למערער אינה כדין ודינה להתבטל.
29. אי הגשת הדוחות על ידי החברה, נבעה מכך שבמסגרת החקירה נלקחו כל ספריו ומחשביו של המערער, כך שלא היו בידיו הנתונים הנדרשים לשם הכנת הדוחות. בזמן בו פרצה החקירה – חודש ספטמבר שנת 2014, טרם הגיעה העת להגיש את הדו"ח לשנת 2014. כמו כן ביחס לדו"ח לשנת 2013, הייתה לחברה ארכה להגשת הדו"ח, ואף מועד זה באותה העת טרם בא.
- לאחר שהסתיימה החקירה, החלו הליכי השומה, ולכן היה ברור למערער כי במסגרת זו תוסדר השומה ולא היה על כן צורך בהגשת הדוחות.
30. בנסיבות אלה, לא היה מקום לשומה המופרות שקבע המשיב. שומה מצומצמת באופן ניכר, הייתה צריכה לצאת לחברה – ולה בלבד.
31. תמונת דברים זו מלמדת כי אין זה נכון לקבוע כי המערער או החברה לא ניהלו ספרי חשבונות, ולכן לא היה מקום להחלתו של סעיף 191 ב לפקודה ושיעורי המס הגבוהים הקבועים בו. כמו כן, לא הייתה כל הצדקה להטיל על המערער קנס גרעון.

### תמצית טיעוני המשיב בעניינים הנוכחים לעיל

32. טענות המערער כאילו ההכנסה דווחה בחברה, הן טענות סרק שאין בהן ממש. החברה לא הגישה דוחות כספיים, ולכן לא היא ולא המערער – לא דיווחו כלל על ההכנסות שהפיק המערער מהעמלות.
33. המשיב סבור כי המערער העניק שירותים מתוחכמים ללקוחות, שכללו העברות כספים במתכונת שלא ניתן (עד היום) לעקוב אחריה. שירותים אלה, שכללו שליטה על חשבונות בנק בחו"ל ושימוש באנשי קש ובחברות קש (להם שילם המערער שכר), אינם העברות כספים תמימות, והדעת נותנת כי שיעור העמלות בגינם היה גבוה באופן ניכר מזה שנגבה על ידי הבנקים או ע"י ציינג'ים המבצעים שירותי העברות רגילות. בנסיבות אלה ובשים לב לראיות שאסף, קביעות המשיב סבירות ואף זהירות ומקלות.
34. המערער מעלה טענות סרק, שלא הוצגו להן כל ראיות – ולא במקרה. המערער בחר באופן עקבי שלא להציג כל ראיות ממשיות ולא להביא שום עד, וחזקה כי ידע מדוע.
35. הטענות אודות נזק ראייתי שגרמו רשויות החקירה, הן טענות שווא. חומר שנלקח – הושב במלואו. יתירה מזו, המערער לא הציג כל פנייה לאיש מחשבים בניסיון לשחזר את החומר במחשביו – ושוב כנראה לא לחינם בחר שלא לעשות כן, אלא לטעון טענות בעלמא.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

36. לא ניתן ללמוד מטבלאות ההתחשבות את מה שמבקש המערער ללמוד מהן. ראשית, לא ניתן לדעת למה מתייחסות הנוסחאות המצויות בחלק מתאי הטבלאות, ואף אין לדעת אם מדובר בעמלות שהמערער קיבל או שילם. יתירה מזו, חלק מהתאים ריקים, ואין לדעת מה אלה שיקפו. טענות המערער ביחס לחשבון בבנק הפועלים, מלמדות על חוסר רצונו לשתף פעולה, שכן הוא בחר שלא להציג את דפי החשבון – וחזקה כי ידע למה. דפי חשבון שהיו בידי המשיב, סיפקו תמונה חלקית ובלתי שלמה, ובקשות חוזרות ונשנות של המשיב להציג את מלוא דפי החשבון – לא נענו.
37. זקיפת ההכנסה למערער הייתה כדין, שכן הוא זה שביצע את הפעילות. משבחר המערער שלא לדווח על ההכנסות כלל – אף לא במישור החברה, אין כל הצדקה לייחס הכנסות אלה לחברה ולא למערער – אשר לא יכולה להיות מחלוקת כי הוא שניהל את הפעילות.
38. המערער לא הציג כל ראיה כי ניהל ספרי חשבונות. כמו כן טענות המערער ביחס לאי הגשת הדוחות הן כדרכו טענות בעלמא, אשר לא יכולות להוות כל צידוק לאי הגשת הדוחות במועד – ולמעשה עד היום. לאור זאת ובשים לב לנסיבות החמורות שהתנהלות המערער משקפת, בצדק השית המשיב על המערער את הקנסות שנקבעו בפקודה.

### דין והכרעה

39. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים כפי שנפרסו בכתבי טענותיהם ובדיונים שנערכו לפניי, באתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אנמק את שהביא אותי למסקנה זו.
40. בראשית הדברים אסיר מעל הפרק טענה שעלתה בחצי פה, כאילו ההכנסות מהעמלות דווחו כבר, ולו בחלקן, במסגרת החברה. המערער לא שב על טענה זו בסיכומיו, וטוב עשה. החברה לא הגישה דוחות (וכך אף המערער), ולא הוצגה ולו ראשית ראיה ממנה ניתן ללמוד כי החברה דיווחה על ההכנסות. דומה כי מדובר היה בטענה שכל מטרתה לזרות חול בעיני בית המשפט, ויש להצר על כך. לא רק שהמערער לא עשה שום מאמץ להוכיח טענת סרק זו, שנטענה בשפה רפה ובלשון דו משמעית בתצהיריו, אלא שהוא נאלץ בחקירתו הנגדית (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 33) להודות בפשטות בעובדות הברורות:
- "העד, מר ברגר: לא דיווחנו בכלל בשנים האלה".**
- לפיכך וכדי למנוע כל אי הבנות, מובהר כי טענה זו בדבר דיווח למשיב על חלק מההכנסה מהעמלות – נדחית.
- עסקינן ברווחים מפעילות בסכומי עתק, שהרווחים ממנה לא דווחו למשיב, ושדוחות בעניינם לא הוגשו עד עתה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

### נטל ההוכחה ואי הבאת שורה של ראיות נחוצות

41. ככלל, נטל ההוכחה בערעורי מסים מוטל על המערער. כך קובע סעיף 155 לפקודה:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער. ..."

[על כך, ראו: רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

(24.9.92); ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה טבריה (13.9.05)]

עוצמתה של חובה זו מתעצמת, במקרים בהם דרך התנהלות הנישום היא שפוגעת באפשרות לעריכת

שומה מדויקת. בע"א 8082/09 רחמים שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.11.11) נקבע כי במקרים

מסוג זה:

פקיד השומה אינו חייב להוכיח בראיות מדויקות את שיעור השומה. אל לנישום להלין

נגד פקיד השומה שאינו בעל יכולת לקבוע ממצאים מדויקים כאשר מצב זה נובע

ממחדליו הוא.

כמובן, גם במקרה בו מחדלי הנישום הם שאינם מאפשרים את בירור ההכנסה המדויקת, יש לוודא

כי השומה שנקבעת לו – נערכה כראוי, אלא שבנסיבות שכאלה אין די בטענות בעלמא מפי הנישום

ויש לצפות כי יציג ראיות משכנעות לביסוסן.

בע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח' (16.11.09) נקבע בעניין מסוג זה

- כדלקמן:

נישום שספרי נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו,

ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית

המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן,

הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש

(עמ"ה 444/69, שפשוביץ אפרים נ. פקיד השומה תל אביב 4, פד"א ג', 104, 103).

העמידה על כך שהמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה היתה

שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ לפיתחו של הנישום,

אשר מנע באי ניהול ספרים קבילים מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו

לאשורה (ע"א 42/84 הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 אר-קר בע"מ נ. פקיד השומה

למפעלים גדולים, קפ"ד ד' (9), 31, 32).

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

42. כפי שיתבאר עוד בהמשך, המערער לא הציג ספרי חשבונות, לא הביא לעדות את רואה החשבון

שלטענתו העניק לו שירותים והרושם הוא כי לא ניהל ספרי חשבונות כל עיקר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

המערער למעשה הודה כי העניק שירותים של העברות כספים, במתכונת מורכבת ומסועפת, אשר כללה שימוש ככל הנראה באנשי קש ובחברות קש בחו"ל על שמם היו רשומים החשבונות – שאת פרטיהם לא ידע/לא רצה המערער למסור, ושלהם שילם המערער שכו. מדובר בשירותים שהעניק המערער ביחס להעברות בסכומי עתק, אשר אין חולק כי הניבו הכנסות גבוהות - עליהן כאמור לא דיווחו המערער ו/או החברה.

נסיבות אלה מטילות על המערער נטל ראייתי כבד, להוכיח כי יש ממש בטענותיו.

המערער לא עמד בנטל זה, ולא במקצת ממנו, וטענותיו בסופו של חשבון נותרו טענות בעלמא.

43. יתירה מזו, המערער בחר באופן עקבי שלא להציג שום ראיות ממשיות, לא בדרך של הצגת מסמכים הכרחיים ולא בדרך של הבאת עדים נחוצים. בחירה עקבית זו של המערער, מולידה חזקה כי לא לחינם כך נבחר, וכי אם היו מוצגות הראיות - הן היו מחלישות את טענות המערער ומחזקות את טענות המשיב.

44. אי הצגת הראיות על ידי המערער, אינה משקפת עניין נקודתי, אלא קו עקבי השוזר שורה של ראיות ועדים – אשר יכלו לשפוך אור על שאירע, ושאותם בחר המערער שלא להציג למשיב ולבית המשפט. להלן אמנה עדים וראיות אלה – אותם נמנע המערער מלהביא ומלהציג.

45. עדים שלא הובאו:

המערער בחר שלא להביא לעדות - שום עד, ונותר הוא עצמו עד יחיד מטעמו. להלן אציין עדים שהיה מצופה כי יובאו להעיד:

א. טמזי: מדובר בגורם מרכזי, אשר פעל לצד המערער ואשר בהודעתו בחקירות מסר גרסה - עליה התבסס המשיב. בשים לב לחשיבותו של עד זה, נקטתי בגישה מאוד מקלה והסוטה מסדרי הדין הרגילים, כדי לאפשר את שמיעת עדותו. כך לגבי עצם הגשת התצהיר של טמזי - במועד המאוחר בו הוגש (לאחר שכבר הוגש התצהיר מטעם המשיב), וכך לאחר שלא הגיע טמזי להיחקר על תצהירו – ומשהגיש המערער בקשה סתמית אחרי 4 חודשים ממועד שמיעת הראיות לזמן את טמזי להיחקר - אפשרתי למערער להגיש בקשה חוזרת מגובה בתצהיר ולהסביר את שלשיטתו אירע, תצהיר אותו בחר המערער שלא להגיש – ולא לעמוד על בקשתו. בחירה זו תמוהה, לאור מרכזיותו של טמזי לבניית השומה ויכולתו לשפוך אור על מה שאירע – אם אכן יבקש הוא לעמוד מאחורי תצהירו ולסטות ממה שמסר בחקירותיו.

לאור זאת ובשים לב לדרך התנהלות המערער, הרושם הוא כי לאמיתו של דבר המערער לא רצה כי טמזי יעיד, וכי הגשת הבקשה המאוחרת לא נועדה אלא כדי ליצור מצג כאילו לא כך הם פני הדברים.

ב. דויטש: לקוח מרכזי של המערער, ומי שטבלאות ההתחשבנות נערכו בעניינו. מדובר במי שיכל להיות עד מרכזי, ושיכול היה אולי לאשש (או שמא להפריך) טענות מהן מבקש המערער



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

- להיבנות. דויטש שמר בחקירתו על זכות השתיקה. במצב זה, חסרונו ברור – ורובץ לפתחו של המערער. אזכיר כי המערער סיפק לדויטש שירותים בסכומי עתק, ולא צוין כל טעם של ממש – מדוע לא זומן דויטש להעיד.
- ג. אחותו של המערער, גב' חוה איימר, אשר עבדה בחברה ונגבתה ממנה הודעה. מדובר בעדה נחוצה, המכירה את דרך ההתנהלות של החברה ואופן הפעלת הצי"נג'. בשים לב לדברים שאמרה בחקירתה (אליהם אתייחס בהמשך), מתן האפשרות להעמידה לחקירה נגדית – הייתה עשויה לשפוך אור על שאירע.
- ד. רו"ח של החברה ומי שניהל כביכול את ענייניה החשבונאיים – רו"ח רוזנטל. בשים לב לטענות שבפי המערער אודות ספריו, כגון הטענה כי ניהל טבלאות התחשבות ביחס ללקוחות נוספים וכי טבלאות אלה היו למעשה מעין כרטסות (אף אם לא במתכונת החוקית הנדרשת), וכן הטענה כי בניגוד למצב הרגיל הקבוע בפקודה – למערער הייתה דחייה (המוכחשת על ידי המשיב) אשר התירה לו שלא להגיש את הדו"ח לשנת 2013 עד אחרי חודש ספטמבר 2014 – מדובר כמובן בעד נחוץ. רו"ח רוזנטל יכול היה לשפוך אור על הדברים, אם המערער היה חפץ בכך ומזמנו לעדות.
- ה. עובד של החברה או גורם אחר עמו התקשרה לביצוע הפעילות נשוא הדיון: מהחקירות עולה, כפי שיצוין עוד בהמשך, כי היו מספר גורמים עמם עבד המערער ושאת שירותיהם שכר – בארץ ובחו"ל. איש מאלה לא הובא לעדות.
- אציין כי בין השאר עלה בחקירות כי עבדו עם המערער כמה מבני משפחתו (ראו לדוג' נספח 35 - חקירת חוה איימר מיום 30.9.14, ש' 198-199; נספח 39 – הודעת טמזי מיום 1.10.14 ש' 87-91), אפילו עדים אלה לא זומנו.
- ו. לקוח אחר כלשהו של המערער: המערער לא סיפק תמונה ממשית על פעילותו, אולם לדבריו היו לו כמה וכמה לקוחות. איש מאלה לא הובא למסור עדות.
- אין ספק כי מדובר בעדים שיכלו לשפוך אור על השאלה המרכזית שבמחלוקת – מה גובה העמלה ששילמו. כן יכלו עדים אלה למסור למי שילמו את העמלה – למערער או לחברה.
- כפי שיוצג בהמשך – המערער לא ידע להציג לבית המשפט אפילו דוגמה אחת של העברת כספים, בעניינה ניתן לראות באופן מלא וברור את שאירע – אופי השירות שנתן המערער והעמלה שגבה. בנסיבות אלה, הבחירה שלא להביא אף עד, מתמיהה.
46. מסמכים שלא הוצגו:
- מדובר בפעילות כלכלית בהיקף אדיר. פעילות זו הייתה בהכרח מלווה בתכתובות ובמסמכים. כך ביחס לאנשים עמם פעל המערער, וכך ביחס לחשבונות בנק – בארץ ובחו"ל. מכל אלה בחר המערער שלא להציג כמעט דבר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

להלן אמנה בקצרה מסמכים שהיה מצופה כי יוצגו:

א. דפי חשבון המתארים את התנועות בחשבון בבנק הפועלים: המערער מבסס רכיב משמעותי מטענותיו, על עניינים הנוגעים לחשבון זה. אלא שדפי חשבון המתארים את מלוא הפעילות, לא הוצגו. טענת המערער כי הבנק סירב לתת בידיו דפים אלה, אינה מעוררת אמון, שכן בנקל היה בידיו לפנות לבית המשפט ולבקש צו מתאים. בחירתו של המערער שלא לעשות כן – מדברת בעד עצמה, והיא מחלישה מאוד את טענות המערער.

אדגיש כי המערער העיד (עמ' 12 לפרוטוקול ש' 8) כי ביצע העברות כספים, בין השאר באמצעות מספר חשבונות:

**"לפעמים היה אחד, לפעמים 2, לפעמים 3 ..."**

דפי חשבון המתעדים את התנועות בחשבונות אלה, ולו של אחד מהם, לא הוצגו למשיב ולא לבית המשפט.

ב. דפי חשבון מחשבונות הבנקים בחו"ל: מדובר בחשבונות לגביהם בוצעו פעולות בהיקף של מאות מיליוני שקלים. אי הצגת דפי חשבון ביחס לפעולות אלה – ולו באופן חלקי, מעוררת תמיהה.

ג. הסכמים עם לקוחות המערער: בשים לב להיקף הפעילות, קשה לקבל כי זו לא גובתה בשום הסכם.

ד. הסכמים עם גורמים בארץ ובעיקר בחו"ל, שנחננו למערער שירותים ושלחם שילם המערער: כפי שיתואר בהמשך, המערער עצמו תיאר פעילות במסגרתה היה בידיו לקבל כספים בחשבונות בחו"ל, ולזכות חשבונות בישראל (וההיפך) או במדינות אחרות. אין לשער כי התנהלות שכזו – בהיקף המדובר, אינה מגובה במסמכים כל עיקר.

47. בנספח 19 לתצהיר המשיב הוצגו לא פחות מ-5 דרישות מסמכים חוזרות ונשנות שהוציא המשיב למערער במסגרת דיוני השומה שנערכו עמו בשנת 2020, ואשר כללו שוב ושוב מסמכים שהוזכרו לעיל. המערער מודע היטב אפוא לצורך המובן בהצגת המסמכים – אלא שהוא בחר כאמור שלא להציגם.

יתירה מזו, כפי שציין בצדק המצהיר מטעם המשיב, מר ורשב, כמענה לחקירתו הנגדית בבית המשפט (עמ' עמ' 116 לפרוטוקול ש' 12-13 וש' 17-18) – המערער אפילו לא הציג, לא למשיב ולא לבית המשפט, פנייה אחת שעשה לגורם כלשהו לשם קבלת המידע שנדרש ממנו.

ושוב אזכיר, עסקינן בפעילות כלכלית ענפה, בהיקף אשר אפילו לשיטתו המקלה של המערער – עלתה על 400 מיליון ₪ בפרק זמן קצר יחסית. קשה מאוד להניח כי פעילות מסוג זה ובהיקף כזה, אינה כוללת מסמכים שונים, וכן קשה לקבל כי לא ניתן להציג לה כל תיעוד – ולו חלקי. כמו כן,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

הבחירה שלא להביא אף עד להעיד זולת המערער, ביחס לפעילות בהיקף המדובר, צריכה להיזקף לחובת המערער.

48. בתי המשפט פסקו שוב ושוב כי אי הבאת ראיות נחוצות ועדים רלוונטיים, מקימה חזקה כנגד מי שלא הביאם, כי אם היה מציג את המסמכים או אם היו העדים באים להעיד – אלו היו עומדים לרועץ לצד שבחר שלא להציגם או להביאם לעדות. יפים לעניין זה דברים שנכתבו בפסק דינה של כבוד השופטת ה' בן-עתו בע"א 548/78 פלונית נ' פלוני (16.12.80):

... כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה ולבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה.

[ובאופן דומה, ראו: ע"א 2275/90 לימה נ' רחנברג (20.5.93); ע"א 3883/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.89.14); ע"א 8294/18 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקווה (20.3.18)].

במקרה כאן, אין המדובר בבחירה הנוגעת לעד אחד או למסמך אחד, אלא בשיטה גורפת, אשר בפועל מנעה בירור ממשי של טענות המערער ובחינתן. הרושם הוא כי מדובר בגישה מכוונת – שהסתרת הדברים לאשורם הייתה מטרתה.

אלא שבין אם כך ובין אם לאו, מדובר בערעור בו מלוא נטל ההוכחה רובץ לפתחו של המערער. מי שבחר שלא לדווח על הכנסותיו, בהיקף ניכר (אף לפי גישתו הוא) ולא שמר על ספרי חשבונות אותם ניהל – אם בכלל ניהל (וכזכור, בחר שלא להעיד את רואה החשבון שלדבריו טיפל בענייניו), לא יוכל לצפות כי בית המשפט בנסיבות כאלה ישעה לטענות אשר נותרו כטענות בעלמא – אותם בחר המערער שלא להוכיח.

49. איני מוצא ממש בטענות המערער לפיו נגרם לו ע"י רשויות החקירה נזק ראייתי של ממש. המערער טוען כי המחשבים הושבו לו תקולים ובאופן שונה מהמצב בו נלקחו ממנו, אולם הוא לא הציג כל אסמכתא המאששת טענה זו (ועיון בטופס השבת התפוסים אינו מלמד אחרת) או כל ראיה לפנייה לאיש מקצוע בניסיון לשחזור החומרים.

בעניין זה, ראו לדוגמא בעמ' 19 לפרוטוקול ש' 5-1 – שם נשאל והשיב המערער בעניין זה:

עו"ד אסף: נכון. אתה אומר לי עכשיו, קיבלתי את החומרים בתורה, לא הצלחתי לשחזר. תראה לי בבקשה שעשית פנייה לגורם מקצועי,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

הער, מר ברגר: כן.

עו"ד אסף: שניסה לשחזר את המחשב שלך?

הער, מר ברגר: אין לי כזה, אין פניה כזאת.

המערער טען כי הוא עצמו מבין במחשבים, והוא לא הצליח לשחזר את החומרים. מדובר בטענות בעלמא, אשר בנסיבות העניין – אין בהם די ואין בידי לתת בהן אמון. 50. בחירת המערער שלא להביא שורה של עדים וראיות נחוצות, חמורה במיוחד נוכח החסר הראייתי עליו הועמד במהלך הדיונים. חסר זה גלוי וידוע, שהרי כשהתבקש לכך, לא היה בידי המערער להציג שרשרת התנהלות – ולו גבי העברה בודדת אחת. בעניין זה, ראו לדוגמא בעמ' 27 לפרוטוקול ש' 4-20:

עו"ד אסף: ... אתה יכול להראות לי, סכום כלשהו שאתה תבחר, בין אם במחברת הצהובה, או בין אם מגיליונות ההתחשבות, מהטבלאות. את כל המסלול שהוא עבר.

הער, מר ברגר: לא הבנתי את השאלה.

...

עו"ד אסף: אתה להראות (כך במקור, א.ג.) לי את הנתיב שעבר הכסף מחרגע שהבן-אדם אמר לך אני רוצה להעביר כסף, ועד לרגע שנסגר המעגל?

...

הער, מר ברגר: אין לי, כרגע לא. אין לי משהו ..

הבקשה מהמערער כי יציג ולו דוגמה אחת ביחס לנתיב העברות והעמלות, עלתה כבר בשלב הליכי השומה. ראו דברי המצהיר מטעם המשיב, מר ורשב, בעת חקירתו הנגדית ע"כ המערער, לפיהן לא ניתן היה להתחקות אחר נתיב הכסף – ולו ביחס ללקוח אחד של המערער. כך בעמ' 117 לפרוטוקול ש' 31-33:

... אמרתי לו תביא לי כל דבר שאני אוכל לאחוז בן כדי לקבל את הגרסה שלך. המטריה שלי, גם לא תביא לי את כל נתיבי הכסף של כל הפעולות, פעולה אחת, תראה לי נתיב של כסף, שאני אקח את הסיפור שאתה מספר ... .

ושוב בעמ' 157 לפרוטוקול:

הער, מר ורשב: ביקשתי נתיב אחד, לא שניים. אחד.

עו"ד חיות: זה בדיוק, נכון אחד.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העד, מר ורשב: תן לי אחד לאחוז בן.

עו"ד חיות: נכון אחר. אותו אחד אי אפשר להראות אותו בהתנהלות, ומשם, משם התקדמנו לקובץ האקסל.

\*\*\*

עו"ד חיות: כן, אתה אומר את זה כבר 4 פעמים אני לא, אני לא שוכח את זה. אני מסביר לך שוב, אם יש צורך, שנתיב אחד של כספים בלתי אפשרי לספק, בצורת ההתנהלות של העסק הזה, מאחר ו-100 תנועות כניסה לא שימשו לשתי יציאות ספציפיות, או-קיי. לא הייתה שום קודלציה בין כניסות ויציאות. הכרטיס הוא כרטיס רץ. הלקוח מפקיד כספים בלי שהוא יודע לאן הוא יוציא אותם מחר.

ב"כ המערער מסביר כי הדרך (המתוחכמת) בה בוצעו העברות, לא מאפשרת מעקב ולו אחר העברה בודדת. אלא שחוסר יכולת מעקב זו, ולו אחר העברה בודדת, נובעת כמובן מאי הצגת המסמכים המלמדים על שאירע – ולו באופן חלקי ביחס להעברה בודדת. במצב דברים זה, נחיצותם של עדים ומסמכים רלוונטיים – ברורה, אלא שהמערער בחר כאמור לעיל באופן עקבי שלא לספק תשתית ראייתית זו – ולו ביחס לחלק מההעברות.

51. איני מוצא ממש אף בטענות המערער כי לא היה עליו להגיש דוח לשנת 2013, עד לחודש ספטמבר שנת 2014 (עת פרצה החקירה), שכן לדבריו ניתנה לו דחייה להגשת הדו"ח. המערער לא הציג לטענה זו, אשר הוכחשה ע"י המשיב, כל ראיה. בחירתו של המערער שלא להעיד את רו"ח רוזנטל – מי שלדבריו טיפל בענייני החברה, מחלישה כמובן את טענותיו בעניין זה.

למעלה מהנדרש אציין כי לדברי המשיב - אשר לא הוכחו ע"י המערער, החברה לא הגישה דו"ח שנתי אף לשנת 2012 (שנה אשר אמנם התיישנה ולכן אינה חלק משנות המס שבמחלוקת). כמו כן, אי הגשת הדוחות עד עתה, אף היא מלמדת על דרך ההתנהלות, אותה אין בשום פנים לקבל.

52. המערער אף לא הציג ספרי חשבונות שניהל, ובהעדר ראיות אלא טענות בעלמא – איני נותן אמון בדברי המערער כי אלה נוהלו (אם כך היה, חזקה כי המערער היה מביא לעדות את רו"ח טיפל בענייניו). כך שאנו בריק ראייתי, אשר נוכח לו - בחירת המערער שלא להציג ראיות שכן יכול היה להשיג ולהציג (ולו חלק מהם) – חמורה במיוחד.

53. מצב בו אדם מנהל פעילות עסקית ענפה – בהיקף כלכלי עצום, לא מדווח למשיב אודותיה ולא מנהל בעניינה ספרי חשבונות, אינו מאפשר כמובן נתיב ביקורת על פעילותו (ולטענת המשיב, ככל הנראה בכוונה תחילה, נוכח אופי השירות שניתן על-ידו). זה אינו מצב בו יש מקום להקל עם המערער, ולוותר על הבאת ראיות נחוצות. לוותר כזה - אין מקום אף במצב דברים רגיל, וקל וחומר – במקרה כגון זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

54. במצב דברים שכזה, אני מוצא כי ככלל (וכמפורט להלן) השומה שבנה המשיב היא שומה נכונה – אשר לא עלה בידי המערער לערערה, ודאי לא במידה הנחוצה כדי שהערעור יתקבל. להלן אפנה לבחון שומה זו. אלא שבחינה זו תיעשה כאמור, תוך התחשבות במצב הראייתי הפגום – אותו בחר כאמור המערער להותיר.
- מטעם זה פתחתי בתיאור החסרים הראייתיים שבחר המערער להותיר, שכן חסרים אלה – הם המאלצים אותנו להסתפק בתמונה שאינה מיטבית.
55. קודם לבחינת השומה שהוציא המשיב, אציג את סוג הפעילות שביצע המערער והשירותים שנתן. הבנה זו נחוצה כדי שנוכל לשקול נכון, עד כמה המידע – אותו לא סיפק המערער, נחוץ.

### פעילות המערער והשירותים שנתן

56. כדי ללמוד על אופי פעילות המערער והשירותים שנתן, אפנה בתת פרק זה אל מקור אחד – דברי המערער עצמו.
57. בדיון שנערך עם המערער ומייצגיו במשרדי המשיב, נשאל המערער אודות פעילותו והשירותים שנתן. כך, בפרוטוקול דיון מיום 11.11.20 (נספח 17 לתצהיר המשיב) השיב בעניין זה המערער:

מתווה הפעילות כדלקמן: ללקוח יש כסף בבנק בתול, רוצה לקבל אותו בארץ. הוא מעבר את הכסף מבנק בחו"ל לבנק אחר בחו"ל, ברגע שהכסף הופקר לחשבון בחו"ל קמה לו הזכות לכסף במזומן בישראל. מצד שני יש אנשים שמעוניינים לשלוח מזומן מישראל לחו"ל, עושים לו העברה מהחשבון מחו"ל ליעד שהוא מבקש בחו"ל.

המערער פעל אפוא באמצעות חשבונות בבנקים בישראל ובחו"ל, באמצעותם יכל לבצע "העברות" של כספים מחו"ל לארץ ומהארץ לחו"ל, תוך זיכוי וחיוב חשבונות שונים – באמצעותם פעל המערער, ומבלי שניתן לקשר בין שתי הפעולות. כפי שנראה בהמשך, המערער ציין כי לעיתים העניק שירותים אלה ביחס להעברות כספים בחו"ל, ללא קשר לישראל. למותר לציין כי פעילות זו לא תועדה בספרי חשבונות שניהל המערער – או לכל הפחות לא כאלה שהציג למשיב או לבית המשפט.

58. בחקירתו הנגדית בבית המשפט ע"י ב"כ המשיב – עו"ד אסף, נשאל המערער והשיב ביחס לפעילותו זו, מספר פעמים. כך לדוגמה בעמ' 13-14 לפרוטוקול:

עו"ד אסף: או-קיי. תאמר לי. היו לך חשבונות שהם לא בבעלותך נכון? שהם בשליטתך אבל לא על השם שלך נכון?  
הער, מר ברגר: לא.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

- עו"ד אסף : אז בוא אני אזכיר לך בפרוטוקול דיון הזה שאני מתזיקה ביד, מה-  
11/11 "איך ניהלת את החשבונות שלא בבעלותך? הייתה לי גישה  
לחשבון למשל באינטרנט". מי האנשים שפתחו עבורך את  
החשבונות? תענה לי.
- הער, מר ברגר : כל מיני חברות שנתנו לי שירותים.
- עו"ד אסף : חברות שנתנו לך שירותים. מי אלה? איפה? באיזה מדינות?  
הער, מר ברגר : במזרח. ... הונג קונג, סין, כן, הונג קונג וסין.
- עו"ד אסף : באיזה חשבון? באיזה בנקים?  
הער, מר ברגר : כל מיני ...
- עו"ד אסף : תן לי שם. אתה שלטת בחשבונות האלה? אתה לא יודע מה הולך  
שם?  
הער, מר ברגר : Bank of China, HSBC, Standard Chartered.
- עו"ד אסף : איך הגעת לאנשים האלה שפתחו עבורך את החשבונות?  
הער, מר ברגר : עם השנים אנשים, עם השנים, קשרים של אנשים שהיו לי איתם.  
עו"ד אסף : תן לי דוגמא לאיש כזה.
- הער, מר ברגר : אין לי דוגמא. עברו הרבה שנים. אין לי דוגמא כרגע לתת לך.  
עו"ד אסף : או-קיי תיכף אני ארענן את זכרוך. מה נתת להם בתמורה לזה שהם  
פתחו חשבונות על שמך, ואתה השתמשת בחשבונות האלה? ...  
חשבון בשליטתך. לא על שמך, על שמם של אותם סינים לצורך  
העניין, אבל אתה שלטת בהם. מה נתת להם בתמורה?  
הער, מר ברגר : הם היו מקבלים חודשיות כאילו, כסף מהפעילות.

ובהמשך, בעמ' 16 לפרוטוקול ש' 20-30 :

- עו"ד אסף : אני חוזרת לחשבונות שהיו על שמם של אותם סינים שסיפרת  
עליהם. איזה פעילות התבצעה בחשבונות של אותם סינים?  
הער, מר ברגר : קבלה והוצאת כספים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

- עו"ד אסף: והם קיבלו חלק מהרווחים? ואתה קיבלת? תסביר לי איך זה עבד?
- העד, מר ברגר: הם קיבלו תשלומים חודשיים.
- ובאותו עניין – בהמשך (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 3-11):
- העד, מר ברגר: הכספים, הועברו כספים באמצעות החשבונות האלה, אבל לא אני עשיתי אותם בפעילות היומיומית.
- עו"ד אסף: אז מי עשה אותם?
- העד, מר ברגר: חלקן, קשורות, יש הוראות שאני נתתי, זה אנשים שנתנו שירותים, נותנים שירותים לאנשים,
- עו"ד אסף: יש הוראות שאתה נתת. זה אומר שאתה עשית אותם?
- העד, מר ברגר: לא, אני נתתי להם, הייתי שולח להם מיילים, הייתי מדבר איתם. דברים כאלו.
- עו"ד אסף: בהוראה שלך.
- העד, מר ברגר: כן.

מהאמור עולה כי המערער הפעיל חשבונות בחו"ל, בעיקר במזרח – הונג קונג וסין, באמצעות גורמים שונים להם שילם המערער שכר חודשי. גורמים מקומיים אלה פתחו על שמם/על שם חברות שהוקמו חשבונות בנק, מהם ואליהם ביצע המערער את העברות הכספיים. תיעוד של ממש מכל אלה – לא הוצג, לא למשיב ולא לבית המשפט.

59. כפי שציין המשיב, המערער הודה כי פעילות מסוג זה הייתה כרוכה בסיכונים, וכי חלקם היו עלולים להתגלגל אף לפתחו. וכך נשאל והשיב המערער בעניין זה - בעמ' 20 לפרוטוקול:

- עו"ד אסף: בפרוטוקול הדיון מה-11 לנובמבר, נספח מספר 17 אדוני. עמוד 299 לתצהיר המשיב. ... אז אתה משיב לרו, "הייתה לי גישה לחשבון למשל מהאינטרנט". אז אני שואלת אותך נסגר החשבון מסיבה כלשהי אני לא יודעת מה היא, אחר כך אני אראה לך מאיזה סיבות נסגרו החשבונות. מה עשית כדי לפתוח את החשבון הזה? הרי אתה עובד איתו, אתה מעביר דרכו כספים. מה עשית כדי לפתוח אותו?
- העד, מר ברגר: שום דבר, לא היינו פותחים אותו.
- עו"ד אסף: לא היית פותח אותו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העד, מר ברגר : לא.

עו"ד אסף : אבל אם מדובר בפעילות כשרה ולא בלתי חוקית, כמו שאני ציינתי מקודם, אז מה חבציח להתקשר לבנק ולהגיד לו למה אתה סוגר לי את החשבון ?

העד, מר ברגר : בדרך שעשינו את זה הבנקים מאוד מאוד קצרים, מבחינת לטפל בדברים, מבחינתם משהו לא מתאים, קח את הדברים שלך תלך.

עו"ד אסף : אז,

העד, מר ברגר : גם בבנקים פה. היה לי גם פה כאילו בכל מקום, כל פעם שעבדתי כאילו, ברגע שנראה להם, שמשוהו לא נראה להם טוב, אומרים לך תלך.

ובאותו העניין – בהמשך החקירה הנגדית, בעמ' 52-53 לפרוטוקול, המערער הודה כי חלק מהסיכון שנבע מאופי הפעילות התגלגל אליו:

... העד, מר ברגר : מי אמר שהסיכון הוא עליי, אולי במקרים כאלה הסיכון הוא מתחלק עם הלקוחות.

עו"ד אסף : תסביר לי. אני אומרת לך שאתה זה שמעביר את הכסף לחור"ל ויכול להיות שהכסף נתקע בחור"ל. מי אחראי להחזיר את הכסף לפה ?

העד, מר ברגר : לא, אם היה, אם היו קורות תקלות, הלקוחות שלי שחלקם הגדול כאילו הם הלקוחות הגדולים היו סופגים את זה ביחד.

עו"ד אסף : ביחד, זה אומר שחלק מהסיכון הוא עליך ?

העד, מר ברגר : כן.

[בהקשר הסיכון הכלכלי שנבע מסוג הפעילות, ראו גם התיאור הברור בדברי טמזי, כפי שעומת עמם המערער בעמ' 22 לפרוטוקול]

בהמשך הדברים נראה כי טמזי, בהודעות שנגבו ממנו בהליך החקירתי, טען כי בשל הסיכון שהיה כרוך בחלק מהפעילות, לעיתים גבה המערער עמלות גבוהות שיכלו להגיע אף ל-10% ול-12%. תיאור הפעילות מפי המערער עצמו, אשר למעשה הודה כי הייתה לעיתים כרוכה בסיכון עסקי, יכולה – במבחן השכל הישר – להתיישב עם גביית עמלות גבוהות המשקללות אף את הסיכונים שיש בפעילות מסוג זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

### ההודעות שנגבו מטמזי והתייחסות המערער בעניינן

60. בניגוד לאחרים, כגון המערער ודויטש אשר שמרו בחקירתם על זכות השתיקה ולא מסרו גירסה אודות מה שאירע, טמזי מסר גרסה רחבה. טמזי פעל בצ'יינג' אחר, ובשנות המס שבמחלוקת היה מעורב בפעילות יחד עם המערער. על אף שהמערער כיום מתנער מדבריו של טמזי וודאי מהסכומים שהוא נוקב בהם, אני סבור כי בפועל – יש קרבה רבה בין תיאור הפעילות שמסר המערער, לבין תיאור הדברים מפיו של טמזי.
61. כפי שכבר הוזכר לעיל, מפאת חשיבות עדותו של טמזי, נקטתי בגישה (מאוד) מקלה, כדי לאפשר למערער להגיש את תצהירו של טמזי לאחר חלוף המועד לכך. אלא שבפועל ובאופן מתמיה, טמזי לא הגיע להיחקר על תצהירו, ולפיכך לא ניתן לתת משקל לדבריו בתצהיר שהוגש. נותרנו עם דברי טמזי בחקירותיו, ואלה תיארו שוב ושוב את אופי השירותים שהמערער העניק והעמלות שגבה עבור כך.
62. המערער נשאל בדיון ההוכחות, על דברי טמזי בחקירות (טמזי מכונה לעיתים בפי המערער – 'שבי'). להלן מספר ציטוטים – אשר יבהירו את הגרסה שמסר טמזי – ואת ניסיונו של המערער להתנער מהדברים. כך, בעמ' 22 לפרוטוקול, ש' 4-17:

עו"ד אסף: ... תראה אני מפנה אותך פה לסיפור הזה, ... , מספר לי טמזי, לא לי לחוקרים במשטרה, שיש אדם בשם ג'ון פול שמתגורר בהונג קונג ושהוא מכר לך חשבון בנק של חברת תאילנדית. אתה היית מעביר לאותו ג'ון פול תשלום כלשהו בעבור הרישום של החברה הזאת על שמו, היא לא שמו, היא על שם מישהי תאילנדית. והוא כנראה לא היה מעביר לה את הכסף שאתה העברת. ולכן היא משכה 650,000 יורד מהחשבון הזה, ואז הוא מספר שם שעשיתם מר"מ ועירבתם איזה מישהו שאתם מכירים שקוראים לו פאבריס, והוא עזר לכם לקבל חלק מהכסף שהתאילנדית הזו משכה, 400,000 יורו, לא את ה-650. אז תסביר לי, הפער הזה הדלתא, בין ה-650 ל-400 שזה 250,000 יורד?

העד, מר ברגר: לא הבנתי. את שאלת אותי משהו ששבי אמר כאילו, מה קשור אלי הדבר הזה?

עו"ד אסף: זה, אתה זה כסף שלך שתקוע בבנק בהונג קונג.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העד, מר ברגר: את יודעת כמה דברים שבי דיבר איתי, את יודעת כמה דברים שבי דיבר בשביל לצאת מהמעצרים?

אין די באמירה בעלמא, שעה שטמזי לא הובא להעיד (בנסיבות מעוררות התמיה שתוארו לעיל), ולא נותרנו למעשה אלא עם דבריו בחקירותיו.

ב"כ המשיב שבה ועימתה את המערער עם דברי טמזי. כך, בעמ' 53 – 55 לפרוטוקול:

עו"ד אסף: אור-קיי, אז עמוד 1,011 אדוני זה העמוד מאחורה. שורות 95 עד 100 ... "אני קיבלתי מברגר דף עם מספרי חשבונות, שמות של חשבון ו-IBAN ואז ידעתי לאן להעביר הכסף, לשאלתכם הצרפתי, רצח להעביר כסף מחו"ל בצרפת לסין, ולקבל את הכסף במזומן בארץ. זו הסיבה שהוא קיבל דף עם פרטי חשבון של ברגר בחו"ל על מנת שהוא יידע לאן צריך להעביר את הכסף. ...

...

העד, מר ברגר: ... מה שטמזי מדבר, טמזי לא הפסיק לדבר שטויות שאני לא יודע מה הוא דיבר, הם לא קשורים אלי בכלל.

ובעמ' 61 לפרוטוקול, ביחס לטענות של טמזי כי בן משפחתו של המערער - אדם בשם לוי, פעל עבור המערער בהונג קונג:

עו"ד אסף: עמוד 1,017 שורות 87 עד 91. שואלים את טמזי, "מחומר החקירה עולה שברגר שלח אנשים אחרים על מנת לפתוח חשבונות בסין ובהונג קונג, ולמעשה מי ששולט בחשבונות האלה זה ברגר בעצמו". עונה טמזי, "אני יודע שלי זהוהא בן משפחה של ברגר, נשלח להונג קונג ע"י ברגר וחי שם במשכורת כלשהי ע"י ברגר. ברגר הפעיל את לוי על מנת שיפתח", יש כאן את המילה בלון, לדעתי זה טעות, "שם חשבונות בנק". תאמר לי שילמת לאותו לוי עבור זה שהוא פתח שם חשבון?

העד, מר ברגר: תשאל את טמזי, אני לא יודע, אין לי מושג על מה שהוא דיבר.

...

עו"ד אסף: אתה מכיר את לוי?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העד, מר ברגר: מכיר את לוי. לא מייחס להם חשיבות. אין לו שום קשר לעניין הזה.

ע"ד אסף: לוי חי בהונג קונג.

העד, מר ברגר: היה חי גם בהונג קונג, היה חי גם בארצות הברית. כן.

ע"ד אסף: הוא פתח בשבילך חשבון?

העד, מר ברגר: לא.

המערער אינו מכחיש כי יש לו קרוב משפחה בשם לוי, החי בהונג קונג – מה שמלמד כי דברי טמזי אינם מנותקים ותלושים מהמציאות. אלא שלא טמזי ולא לוי לא הובאו לעדות, ונותרנו עם הכחשות בעלמא של המערער.

טמזי מייחס למערער עבודה שכללה העברת סכומים במזומן. כך נשאל והשיב המערער (עמ' 88-89 לפרוטוקול):

ע"ד אסף: ... תראה, נספח 26 לתצהיר המשיב עמוד 519. שואל החוקר את טמזי, "האם הכסף של הסינים הופקד לחשבון בנק של מזל וברכה"? ענה טמזי, "אין סיבה שזה הופקד בחשבון, כי זאב צריך לתת את הכסף הזה במזומן פה בארץ, אני לא יודע מאיזה חשבון הוא עושה את ההעברות. יש מצב שאולי יש העברות, אבל השיטה היא לא לבצע העברות אלא לתת בארץ כסף שזאב אסף פה. את זה יודע כי זו שיטת הפעולה שלך". ...

או בוא תגיד לי אתה, האם אני יכולה על כסף כזה שלא עובר באף מנגנון בנקאי, לדעת מה העלה (כנראה – "העמלה", א.ג.) שגבית עליי?

העד, מר ברגר: אם היה לנו את כל המסמכים, היה לנו אפשרות להוכיח את הדבר הזה. הם לא נמצאים, ועד עכשיו אני יודע, לא זכור לי ששבי שותף בעסק שלי, שהוא ידע מה קורה בעסק שיכול להגיד מה שאני עושה או מה אני לא עושה.

ושוב, בעמ' 98 לפרוטוקול ש' 21-33:

ע"ד אסף: ... אני מפנה לפסקה האחרונה באותה עדות, נספח 26, בעמוד 525 בשורה 222. אומר טמזי, "מדובר בכסף של לקוחות שלי ושל זאב". ואז הוא ממשיך לספר, בשורה 225 שואלים אותו,





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

"למה אתה מתכוון לזה שזאב יוציא invoice על כל פעולה?"  
הוא עונה, "ב-India Bank of צריך על כל העברה של כסף,  
צריך חשבונית של עסקה, של קניה או מכירה של טובין, כמובן  
משמדובר בחברות קש, בטובין פיקטיבי, שאין לו חברות  
שקונות ומוכרות טובין. מי שמכין את החשבוניות הפיקטיביות  
זה זאב ברגר אבל החברה רשומה על שם לוי בהונג קונג".  
בוא תגיד לי שוב, לוי הזה היה גם מקים חברות? לא רק פותח  
חשבונות בנק ורושם את השם שלו או את השם של החברות כדי  
שאתה תפעל באמצעות החשבונות האלה. נכון?

העד, מר ברגר: לא.

עו"ד אסף: אז גם הסיפור הספציפי הזה שמתאר פה טמזי, הוא גם לא נכון?

העד, מר ברגר: נכון.

טמזי ללא ספק היה עד נחוץ, אלא שהמערער בחר שלא לעמוד על זימונו להיחקר – וחזקה כי ידע  
מדוע.

### ייחוס ההכנסות למערער ולא לחברה

63. המערער סבור כי את ההכנסה שהופקה במסגרת הפעילות שלא דווחה, יש לייחס לחברה ולא לו  
במישור האישי. המערער נשאל והשיב בעניין זה, בעמ' 88 לפרוטוקול ש' 15-25:

עו"ד אסף: ... תראה בתצהיר שלך, אני חושבת שזה הראשון, אתה טוען שכל  
הפעילות שהמשיב מייחס אליך ביחיד, הוא היה צריך לייחס אותה  
לחברה. נכון?

העד, מר ברגר: נכון.

...

עו"ד אסף: אז אתה מסכים איתי, מה שכבר דיברנו עליו זמן רב, שיש בטענה  
הזאת שלך, שלא עומד מאחורי הטענה הזאתי שום דבר, שאני  
צריכה לזה, איך אתה אומר לי זה דווח בחברה, או ולא פעילות  
שלי זה פעילות של החברה, אבל אין לך שום אסמכתא שמוכיחה  
את מה שאתה אומר לי?

העד, מר ברגר: זה לא באשמתי שאין לי את האסמכתאות האלה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

המערער לא ניהל ספרי חשבונות ולא דיווח על ההכנסות אף לא לשנת 2013 – אשר מועד הדיווח בעניינה חל זה מכבר ועוד קודם לפתיחת החקירה הגלויה. טענות של המערער בעניין זה, היו טענות בעלמא, שהרי בין השאר – בחר שלא לזמן לעדות את רואה החשבון שטיפל לטענתו בענייניו.

אי הבאת כל ראיות של ממש בידי המערער, מביא לכך שאין כל אינדיקציה של ממש כי הפעילות בוצעה באמצעות החברה ולא באופן ישיר על-ידי המערער.

בנסיבות אלה אני סבור כי נכון עשה המשיב כי ייחס את ההכנסות למערער ולא לחברה. אף במקרים קלים יותר, אין לאפשר מצב בו חברה משמשת כחיץ המאפשר ניהול פעילות מהסוג וההיקף שניהל המערער, מבלי לנהל ספרי חשבונות בעניינה ומבלי לדווח למשיב אודות ההכנסות ממנה – ופעילות זו תחסה תחת מסך אשר לא מאפשר את מיסויו של מי שביצע את הפעילות ונהנה מרווחיה. במקרה מהסוג כאן, בו לא הוכיח המערער כי הפעילות בוצעה באמצעות החברה, ודאי שאין להניח זאת לטובתו, ואין לאפשר תוצאה שסופה התחמקות מאחריות לתשלום המס.

בצדק ציין המשיב כי לתוצאה דומה (גם אם לא לגמרי זהה) יכול היה המשיב להגיע אף אם היה מוציא את השומה לחברה, ובמקביל מוציא שומה למערער וטוען למשיכת ההכנסות בידי המערער. אלא שכאמור במקרה כאן – בהעדר כל ראיות כי הפעילות בוצעה באמצעות החברה ולא באמצעות המערער, אין בכך צורך. המערער הוא שביצע את הפעילות ובהעדר ראיות כי זו בוצעה עבור החברה ובשמה, בצדק ייחס המשיב את ההכנסות למערער.

### היקף הפעילות

64. כאמור לעיל – ובהעדר ספרי חשבונות ודוחות כספיים, המשיב קבע את סכום הפעילות שביצע המערער, בהתבסס על שני נתונים: הסכומים המחוקים במחברות הצהורות והסכומים המופיעים בטבלת ההתחשבוניות. מסיכום סכומים אלה נטרל המשיב העברות שבוצעו בתקופה לגביה יש חפיפה בין המחברות הצהורות לטבלאות ההתחשבוניות. בהתאם לכך, סה"כ מחזור הפעילות של העברת הכספים לשנים 2013-2014 הוא 573,558,952 ₪.

65. במסגרת דיון ההוכחות אישר המערער כי סכומים מחוקים במחברות הצהורות, אכן משקפים העברות של כספים (עמ' 51 לפרוטוקול ש' 27-28):

עו"ד אסף: אתה מאשר לי שכל סכום שמתוח עליו קו זה הסכום שהועבר?  
העד, מר ברגר: כן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

66. כפי שיורחב עוד בהמשך, עיקר המחלוקת בין הצדדים עוסקת בשיעור העמלות שגבה המערער. אלא שלצד זה ובלי שהוצגו (אף) בעניין זה כל ראיות, טען המערער בתצהיר המשלים שהגיש - כי יש להפחית 1/3 מהסכומים הנקובים במחברות הצהובות, ובסך הכל להעמיד את סכום ההעברות שהוא ביצע על 417,423,667 ₪ (ולא על 573,558,952 ₪ כפי שקבע המשיב).

67. הטעם להפחתה שביקש המערער, לא הוצג באופן בהיר והרושם היה כי מדובר בטענה המושמעת בחצי פה. לדברי המערער, עיון בטבלאות ההתחשבות מלמד כי ההעברות שבוצעו באמצעות חשבון בנק הפועלים – מהוות שליש מכלל הפעילות המופיעה בטבלאות ההתחשבות. לפיכך – טוען המערער, יש לעשות היקש מטבלאות ההתחשבות אל המחברות הצהובות, ולהסיק כי שליש מכלל הפעילות המופיעה אף במחברות הצהובות שייכת לפעולות שבוצעו במסגרת חשבון בנק הפועלים. פעילות זו יש לנטרל.

68. אין בידי לקבל טענה זו. ראשית אציין כי המשיב בצדק טען כי הוא לא נטרל מהחישוב אלא רק נתונים שהופיעו בכפל – הן בטבלאות ההתחשבות והן במחברות הצהובות, אך לא נטרל סכומים שהמערער טען כי ההעברות בעניינם בוצעו דרך בנק הפועלים. לאור זאת, כלל לא ברורה הטענה כי יש לנטרל סכומים שהועברו דרך בנק הפועלים.

שנית – ודי בכך, מדובר בטענה בעלמא, שכלל לא הוכחה. כפי שצוין כבר לעיל, המערער לא הציג את דפי התנועות בחשבון בבנק הפועלים. בחירתו זו, לא יכולה לשמש לטובתו, ולהצדיק ביצוע היקש – שהגיונו לא הוסבר ותשתיתו העובדתית לא הוכחה. המערער נשאל אודות כך והשיב – כדלקמן:

עו"ד אסף:	כן אדוני. אתה יכול להצביע לי פה על סכום מסוים שאתה יודע להגיד לי שהוא עבר לבנק הפועלים?
הער, מר ברגר:	לא.
עו"ד אסף:	לא. אין לך גם אסמכתא להראות לי?
הער, מר ברגר:	לא.

מדובר אפוא בטענה בעלמא, שדינה להידחות.

**קביעת גובה ההכנסה שלא דווחה – שיעור העמלות:**

69. סוגיה זו, היא הסוגיה העיקרית ששנויה במחלוקת בין הצדדים ולה הקדיש המערער את החלק הארי של הערעור שהגיש.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

70. המשיב קבע את שיעור העמלה מההעברות, בשיעור של 2% (ובטענה חלופית הסכים המשיב להעמידה על 1.5%). קביעה זו נעשתה על דרך האומדנא, בהתבסס בעיקר על דברים שמסר טמזי, ותוך מודעות כי בהעדר דיווח ובהעדר ספרי חשבונות – לא ניתן להגיע אל נתונים מדויקים.

71. כאמור לעיל, המערער חולק על קביעה זו של המשיב וסבור כי יש לקבוע את שיעור העמלה על סך של 0.4% בלבד. טענה זו של המערער מבוססת על הבחנה בין עסקאות שבוצעו עם סוגי לקוחות שונים, כדלקמן:

שיעור העמלה באחוזים	היקף הפעילות	
0.25	60%	פעילות מול הלקוחות הגדולים
0.5	30%	פעילות מול הלקוחות הבינוניים
0.9	9%	פעילות מול הלקוחות הקטנים
1.5	1%	עסקאות מזדמנות
0.4	100%	ממוצע משוקלל

דברים אלו של המערער נטענו לראשונה במועד מאוד מאוחר, בתצהיר המשלים שהגיש. תצהיר משלים זה הוגש ערב שמיעת הראיות, אחרי דיון קדם משפט מסכם בו הובהר למערער כי למעשה לא מסר כל גרסה של ממש מטעמו אודות גובה ההכנסה אשר אין חולק כי לא דווחה.

קודם להגשת התצהיר המשלים, המערער לא הציג כל חלוקה בין סוגי עמלות שונים ואף דגל בגרסה שונה ביחס לשיעורי העמלות: מרבית העמלות - 0.25%; עמלות על כספים שנכנסו לחשבון בנק הפועלים - בין 0.4-0.6%; לא הוזכרו קודם לכן שיעורי עמלה בסך 0.9%-1.5%. גרסה חדשה זו של המערער, לא גובתה בכל ראיות.

72. המערער לא הציג כל אסמכתא מומן אמת בכל הנוגע לשיעורי העמלות. ראו למשל דבריו בחקירה הנגדית (עמ' 18 לפרוטוקול ש' 26-34):

עו"ד אסף: ... האם ערכת בזמן אמת רשימה של העמלות שקיבלת מאותה פעילות של העברת כספים מישראל לחו"ל?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

הער, מר ברגר: כן.

עו"ד אסף: תראה לי אותה.

הער, מר ברגר: לא נמצאת. כל החומרים האלה היו במחשב. המחשבים

חזרו לי שבורים מהחקירות מכל התיק חקר. לא הצלחנו  
לשחזר שום דבר מהם. הכל נמצא, הכל היה במחשבים.

למעלה מהצורך אזכיר כי המערער לא הביא לעדות את רואה החשבון שלו, ולא הציג שום ראיה אודות האופן בו שמר על דיווחיו ועל ספרי החשבונות שניהל – אם בכלל היו כאלה (כידוע, יש לגבות נתונים חשבונאיים, אלא שבמקרה כאן לא רק שגיבוי - אין, אלא שלא הוצגה כל ראיה של ממש כי היו ספרי חשבונות כל עיקר; חזקה כי רואה החשבון ידע פרטים בעניין זה, אלא שהמערער בחר שלא לזמנו לעדות). בנסיבות אלה, טענות המערער הן טענות בעלמא. טענות מסוג זה אינן מתקבלות אף במקרה רגיל, קל וחומר שעה שעסקינן במקרה בו פעילות ענפה ורווחים ניכרים – כלל לא דווחו.

73. ושוב, בחקירתו המערער לא ידע להצביע על ראיה כלשהי לביסוס טענותיו אודות אופן החלוקה בין סוגי לקוחות שונים והעמלה שגבה מהם:

הער, מר ברגר: אם זה לקוח באמת שמגיע, סכום קטן בן-אדם עכשיו רוצה

לשלוח משהו קטן, בן-אדם פרטי שמישהו שולח אותו, אז אני יכול להגיד שזה סכום קטן, לוקח לו על זה יותר. אבל ברגע שזה מגיע לסכומים יותר גדולים העמלות יורדות מאוד משמעותי.

עו"ד אסף: אתה לא יכול להראות לי את זה אבל בתומר?

הער, מר ברגר: לא. בתומר אין בכלל כניסות של כספים שאפשר לראות  
עמלות. אין מושג כזה בכלל.

(עמ' 64 לפרוטוקול ש' 9-15)

למעשה הודה המערער בחקירתו כי אין בידי כל אסמכתא לאופן חלוקת שיעורי העמלות (עמ' 45 לפרוטוקול ש' 1-4):

עו"ד אסף: תאמר לי, איזה אסמכתא חיצונית, לא טבלה מתי, יש לך

להראות לי שהייתה חלוקה שלקוח גדול הוא 0.25 ולקוח  
מזדמן הוא 1.5?

הער, מר ברגר: אין לי, אין טבלה חיצונית כזו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

אף החלוקה שהציע המערער לראשונה בתצהיר המשלים, בין לקוחות גדולים שהיו לו, בינוניים וקטנים, לא בוססה על שום נתון שהוצג. כך לשם הדוגמא, בעמ' 64 לפרוטוקול ש' 24-30:

עו"ד אסף:	איך אתה יודע לומר לי שהיו, 9% לקוחות קטנים? בעמוד 2.
הער, מר ברגר:	<u>זה פילוח שעשיתי מכל המתכרות.</u>
עו"ד אסף:	מהטבלאות?
הער, מר ברגר:	מהמתכרות עצמם.
עו"ד אסף:	<u>תראה לי את הנייר עבודה שעשית.</u>
הער, מר ברגר:	<u>איך לי אותו פה.</u>

קשה לקבל כי נעשתה עבודה של ממש, מבוססת נתונים, ושמשום מה בחר המערער שלא להציגה. אם הטענה הייתה מבוססת בדרך כלשהי – חזקה כי זו הייתה מוצגת.

74. מדובר אפוא בגרסה מאוחרת – הן לעניין פילוח הלקוחות והן לעניין שיעורי העמלות שגבה המערער, אשר לא הוצעה לה כל תשתית ראיתית.

יתירה מזו, כפי שנראה בהמשך, בהודעותיהם של גורמים רלוונטיים, עלו שיעורי עמלה שונים ובטווח רחב באופן משמעותי – בין 0.3% ל-12%.

75. בחקירת טמזי, נספח 26 לתצהיר המשיב, עמ' 523 ש' 167 – טמזי מתאר עמלה בגובה של 2% - ביחס להעברות המתבצעות דרך חשבון הבנק. המערער נשאל על כך (בעמ' 65 לפרוטוקול) והוא מכחיש זאת, אגב כך שהוא מתנער מכל דבריו של טמזי – אותו בחר שלא לבקש להביא למסור עדות.

בחקירתו, טמזי אף טוען כי יש עמלות גבוהות הרבה יותר, שהמערער גובה. המערער נשאל והשיב על כך בעמ' 66 לפרוטוקול – כדלקמן:

עו"ד אסף:	... אז אני אפנה אותך עכשיו להודעה מה-30/09, ... נספח 37, ... בשורה 105. "האם יש מצב כי תגבה סכומים של 5% עד 12% בגין העברות כספיות כאלו או אחרות לא רק בציינג'?"
	<u>התשובה, "לשאלתך אני יודע מי עושה העברות כאלה. מדובר בזאב ברגר, יש לו קשרים בעולם, לדוגמה אדם בצרפת צריך 100,000 יורו ויש אדם שצריך בארץ 100,000 יורו, זאב מתקזז עם מישהו בחו"ל, על ההעברה הזאת". ואני אראה לך עוד מקומות שהוא אומר על סכומים אחרים של עמלות.</u>

...



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העד, מר ברגר: תשובתי שמה שטמזי אמר, אין לזה שום קשר אלי.

ושוב באופן דומה בעמ' 67-68 לפרוטוקול הוטחו במערער דברים שאמר טמזי בחקירתו שצורפה כנספח 38 לתצהיר המשיב:

עמוד 1,011. אני מקריא משורה 86. "אותו צרפתי הסביר לי שאחרי שעושים את ההעברה, החשבון של המקבל בחו"ל עלול להיסגר בגלל שאלות של הבנקים. שאלתי זאב על הנושא, והוא אמר לי שיעלה לי 10% בגלל שהכסף שחזר ובגלל שיש סכנה שהחשבון ייסגר, אני אמרתי לצרפתי שזה יעלה לו 12%. 10% עברו לברגר ו-2% אני לקחתי. לשאלתכם גיין לי זה שם של החברה של ברגר בסין, ולשם עבר הכסף הצרפתי. אני לא יודע את שם הבנק אבל אני יודע שם החשבון שברגר התזיק, אבל היו לו ויש לו חשבותות ב-, Bank of India, Bank of China, Citibank, HSBC, אני חושב שמדובר בחשבון פרטי". אז הנה עוד מקום שמדובר, שמספר טמזי, שלקחתם מקרה ספציפי, עכשיו לא באופן כללי, מקרה הספציפי של צרפתי, שגביחם, שטמזי גבה 12%, 2% הוא לקח לו ו-10% הוא העביר לך. עכשיו זה גם הגיוני, זה מסתדר שאתה מקבל עמלה יותר גבוהה ממנו, כי הסיכון הגדול יותר הוא עליך. הוא רק המתווכ כמו שתיארת לי. אז בוא תגיד לי אתה, אם גם פה אתה טמזי ממציא? מה שטמזי אמר במסגרת חקירתו, במסגרת בכלל, לא קשור אלי, טמזי,

העד, מר ברגר:

ע"ד אסף: שאלו את טמזי זה עליך והוא ענה עליך. הוא לא אמר אני מבולבל, אני לא בשוח, אולי. הוא מספר פרטים ספציפיים, על לקוח צרפתי, על ההעברה בין את צרפת לסין, שם של חשבון בנק, מאוד מאוד מדויק.

העד, מר ברגר: או-קיי.

76. הטענה של טמזי, אודות עמלות בשיעורים גבוהים שגבה המערער, עולה אף מהודעת ווטסאפ בין המערער לטמזי – עמה עומת טמזי בחקירתו במשרדי המשיב (נספח 43 לתצהיר המשיב עמ' 1107). המערער נשאל על כך, בעמ' 69 לפרוטוקול:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

עו"ד אסף: ... אני מפנה אותך לעוד, לעוד עדות, זה תכף אני אגיד איזה נספח זה ... הנה נספח 43 עמוד 1,098. מציגים לטמזי התכתבות בוראטסאפ. ... אז אני, אני מפנה לשורה 303, אבל בשורה 297 החוקרת מציגה לשבי / טמזי, התכתבות בוראטסאפ בין המערער לבין טמזי, ובשורה 303 אומר שבי או טמזי כי ב-298 יש סוגריים וכתוב שבי, "דודו מתחנן אלי שנגמור עם זה ב-11%". ...

הער, מר ברגר: אני מסביר לך, מה שהוא לקח מהלכות שלו, זה לא משהו שאני יכול לדעת מה הוא עשה. הוא לא עבד איתי, אני והוא לא עבדנו בכאלה עמלות בחיים. לא היו כאלה עמלות.

הודעת ווטסאפ זו, מצויה בעמ' 1166 לנספחי תצהיר המשיב – "דודו מתחנן אלי שנגמור עם זה ב-11%". טענת המערער כי הודעת ווטסאפ שנשלחת אליו והמונסחת בזמן אמת בלשון הכוללת אף אותו – לא קשורה אליו, אינה משכנעת.

77. מההודעה שנכתבה מאחותו של המערער, גב' חווה איימר, אשר עבדה בצ'יינג' של המערער, עלה כי שיעורי העמלות בהעברות כספים שבוצעו באמצעות בנק הפועלים, נעו בין 0.3% לבין 0.4% או 1% (כספים מחו"ל שמופקדים בצ'יינג' והלקוח מקבל את הסכום בשקלים – 0.3%; אם הלקוח מקבל את הסכום בדולרים – 0.4%, ואם מדובר בצ'קים שנפדים ע"י הצ'יינג' – 1%; ראו נספח 36 לתצהיר המשיב, ש' 129-134).

חווה איימר לא הגישה תצהיר ולא זומנה למסור עדות. מדובר בעדה שמצופה היה כי תובא לעדות, במיוחד לאור הקרבה המשפחתית בינה לבין המערער, אך משבחר המערער שלא להביאה לעדות או להגיש תצהיר מטעמה, ואף לא להגיש תדפיסי עו"ש בבנק הפועלים מהם ניתן היה להשוות את הנתונים בדבריה, אין לו להלין אלא על עצמו.

78. כאמור לעיל, מההודעות שנגבו מטמזי עולה כי המערער גבה עמלות בשיעורים שונים: בהודעה שצורפה כנספח 26 לתצהיר המשיב, הודעת טמזי מיום 5.10.14, ש' 175-177:

אני הייתי מוריד עוד עמלה של אחוז לכיס שלי, אחוז אחד אני ואחוז אחד זאב. בגלל שהיה מדובר בפעולות שמדווחות דרך חשבון הבנק העמלה היתה רק 2 אחוז

ובהמשך שם (ש' 190-191):

...עמלות היו בין אחוז לשתי אחוז ...





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

בנספח 37 לתצהיר המשיב – הודעת טמזי מיום 30.9.14, ש' 105-107 :

ש: האם יש מצב כי תיגבה סכומים של 5%-12% בגין העברות כספיות כאלו או אחרות לא רק בצייני?

ת: לשאלתך אני יודע מי עושה העברות ככאלה, מדובר בזאב ברגר ...

ובהודעה שבנספח 38 לתצהיר המשיב – הודעת טמזי מיום 2.10.14 – ש' 90-88 :

... שאלתי את זאב על הנושא והוא אמר לי שיעלה לי 10% בגלל שהכסף שחזר ובגלל שיש שסכנה שהחשבון ייסגר, אני אמרתי לצרפתי (לקוח של ברגר, א.ג.) שזה יעלה לו 12 אחוז. 10 אחוז עבורו לברגר ושני אחוז אני לקחתי. ...

מהודעותיו של טמזי עולה כי שיעור העמלה הנמוך ביותר הוא 1% והגבוה ביותר הוא 12% תלוי במידת הסיכון שהייתה כרוכה בשירות שניתן ואופן העברת הכספים.  
79. בתצהיר של טמזי, אשר הוגש כאמור לאחר שהוגשו כלל ראיות הצדדים, שונתה גרסתו והוא ציין שיעורי העמלות פחותים באופן משמעותי – "בשיעורים שנעו בין 0.25% לבין 0.5%, בהתאם לתנאי היצע וביקוש". עוד ציין טמזי בתצהירו כי "לקוחות הקצה" שילמו עמלה של 2%, אלא שלדבריו אלה לא היו לקוחות המערער.

דברים אלו של טמזי אינם מגובים במסמך כלשהו והם סותרים את הדברים שאמר בהודעותיו שנגבו בזמן אמת, שאף שגם הן אינן אחידות – אבל בוודאי שניתן ללמוד מהם באופן ברור על שיעורי עמלה גבוהים יותר. כאמור לעיל, טמזי לא הובא לעדות ולכן אין לתת כל משקל לתצהירו. מנגד ובהתאם לדיני הראיות החלים בדיני המס, המשיב רשאי היה לבסס את שומתו על דברים שמסר טמזי בהודעות שנגבו ממנו, ואם המערער חפץ לסתור את הדברים – היה עליו להעיד את טמזי.

80. ושוב, הן המערער והן ב"כ, הודו למעשה כי אין בידם להציג נתונים של ממש אודות העמלות שבפועל נגבו. כך, המערער בעמ' 64 לפרוטוקול בש' 13-15 (הציטוט כולו הובא לעיל בפסקה 73) – אישר :

בחומר אין בכלל כניסות של כספים שאפשר לראות עמלות. אין מושג כזה בכלל.

וכך, ב"כ המערער אמר במהלך הדיון כי אף הוא יודע כי אין למעשה שום דרך להוכיח מה היה שיעור העמלות שגבה המערער. על כך העיר בקצרה ובצדק רב נציג המשיב, כי חוסר היכולת לדעת נתוני אמת, נובע מכך שהמערער לא ניהל ספרים (וודאי – אף לשיטתו – לא גיבה אותם ולא שמר העתק מהם כפי שנדרש).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

כך, בעמ' 155-156 לפרוטוקול – ב"כ המערער, עו"ד חיות, למעשה מאשר כי אין דרך אמיתית ללמוד ממנה את גובה העמלות שגבה בפועל המערער:

**עו"ד חיות:**

אני שואל שאלות פה, לא לשמחתי, עובדתית כן. כשאתה ביקשת לראות נתיב, או-קיי, ואני בוא נדייק את הדברים של אותו דיון, בין העברת כספים, העברת כספים ספציפית מסוימת ממקורה ליעדה, ולראות שבאמת בנקודת היעד, הסכום הוא נמוך יותר מנקודת המקור בגובה העלה (כך במקור, א.ג.), אכן אמרתי לך שאנחנו לא יכולים לספק הסבר כזה, ... ההסבר שאני סיפקתי לך או ... גם בתשואול של המערער שהתקיים מיד לאחר מכן הוא סיפק לך את ההסבר הזה. ההתנהלות של המערער מול הלקוחות שלו, היא לא פר עסקה. המערער מקבל מלקוחותיו סכומים כניסה, כניסה, כניסה, כניסה, 10, 15, 7, 8, 9, או-קיי, נצברת ואז יש יציאות, 3, 4, 1.5, 30, 40, אין שום קשר בין כניסות לבין יציאות. הלקוח שלו משתמש בחשבון הבנק שלו כחשבון להעברת כספים רצה, היתרת כרטיס של הלקוח, היא אף פעם לא אפס. אין התאמת תנועות, ... אין נכנס יצא. שנייה. אין נכנס יצא. תמיד יש יתרה בכרטיס. הסברתי לך את זה ואז שאלת, אז איך אני אמור לדעת שזאת העמלה. איך אתה תסביר הנתיב, אמרתי לך אין לי אפשרות, אין לי אפשרות זה הזיים, זאת ההתנהלות והיא תקינה, זה לא העסק היחיד,

**הער, מר ורשב:** אם יש כרטיס לקוח ...

הדברים פשוטים וברורים – לא ניתן לא לשמור תיעוד חשבונאי, ובניגוד לנטען - התנהלות שכזו ודאי שאינה תקינה.

81. אלא שבנסיבות אלה "שנוצרו" – על ידי המערער ובשל דרך התנהלותו, כפי המערער וב"כ טענה ולפיה יש ללמוד אודות שיעור העמלות מטבלאות ההתחשבות. כזכור, טבלאות אלה משקפות את ההתנהלות מול לקוח אחד – דויטש, למשך מספר חודשים. טבלאות ההתחשבות הן למעשה קבצי אקסל, ובחלק גדול ממנו (שהיקפו המדויק לא הוצג לפניי) יש משבצות בהן מוזנת נוסחה – ממנה ניתן לכאורה (לפחות בחלק מהמקרים) לראות עמלה בשיעור של 0.25%. לצד זה, אין חולק כי יש שורות בהן מוזנת נוסחה בה שיעור מה שנחזה אולי כעמלה – הוא 0.4%, וכפי שהראה המשיב יש אף שורות רבות בהן לא מוזנת נוסחה כלל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-04-7427 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

המערער טוען כי מכוון שבחלק ניכר מטבלאות ההתחשבות מוזנת נוסחה ממנה ניתן לראות שיעור של 0.25% - הרי שעל דרך ההיקש יש ללמוד מכך את סדר הגודל של כלל העמלות שהוא גבה. 82. אין בידי לקבל טענה זו, ואני סבור כי הצדק עם המשיב – כי לא ניתן להסיק מטבלאות ההתחשבות את שיעור העמלה – לא זה שבאמת נגבה מדויטש וודאי לא את זה שיש להחיל בשאר המקרים. אנמק בקצרה את הדברים:

א. המערער לא הביא את דויטש למסור עדות, ובחקירותיו שמר דויטש על זכות השתיקה. אין צורך להכביר במילים על כך שמדובר בעד נחוץ, אם חפצים לדעת מה באמת העמלה שהמערער גבה ממנו.

ב. לדברי המערער ההתנהלות מול דויטש נעשתה דרך בנק הפועלים. המערער לא הציג את דפי התנועות בחשבון הבנק, על אף שהתבקש לעשות כן שוב ושוב במרוצת השנים. כך למשל, ראו דברי המערער בעמ' 51 לפרוטוקול ש' 14-18:

העד, מר ברגר:	כבר אין את החומרים. שלחו אותי ללכת לקחת את זה מהארכיב, לא יודע, כבר לא,
עו"ד אסף:	הלכת לארכיב?
העד, מר ברגר:	לא, לא הלכתי. ...

במקום אחר טען המערער כי הבנק סירב לסייע לו, אלא שכפי שכבר צויין – המערער לא טרח לבקש מבית המשפט כל צו להורות לבנק להמציא את המסמכים, וחזקה כי ידע מדוע. ג. הטענה אודות העמלה הנמוכה (מאוד) שכביכול נגבתה על ידי המערער מדויטש, מבוססת על טענה אחרת ולפיה הבנק גבה מהמערער עצמו עמלה נמוכה במיוחד. מדובר בטענה בעלמא, שלא הוצגה לה כל ראיה – על אף שמדובר לכאורה בנתון אודות שיעור העמלה שגבה ממנו הבנק ושהיה בידי המערער להציג. וכך נשאל והשיב בעניין זה המערער - לדוג' עמ' 97 לפרוטוקול ש' 19-23:

עו"ד אסף:	יש לך דרך להראות לי אסמכתא שהבנק נתן לך עמלות כאלה טובות בניגוד ללקוחות אחרים?
העד, מר ברגר:	אין אפשרות. צריך לבקש מהבנק כזה מסמך מה היו העמלות בזמנו.
עו"ד אסף:	פנית לבנק לבקש מהם?
העד, מר ברגר:	בזמנו פניתי, לא טיפלו בי שם, לא הצלחתי לצאת, להוציא מהם שום דבר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

- ושוב – בקשה לצו מבית המשפט להורות לבנק למסור פרטים - לא הוגשה, כך שנותרנו כאמור עם טענות בעלמא. אין צריך לחזור על כך שראיה שלא הוצגה, חזקה כי לא לחינם אירע כן וכי אם הייתה מוצגת הייתה מחזקת את טענותיו של הצד שכנגד - המשיב.
- ד. המערער טען – לראשונה על דוכן העדים ולאחר מכן בלשון מעט שונה בסיכומיו, כי חלק מהשירותים שנתן לדויטש לא היו כרוכים בגביית כל עמלה. בדרך זו ניסה המערער להסביר חלק מהשורות בטבלאות ההתחשבות, בהן לא הוזנה נוסחה. מדובר בטענה שלא הוצגה לה כל ראייה ואשר אף הדעת אינה בנקל מתיישבת עמה (ודאי אם נניח חיוב דויטש בעמלות נמוכות), ולכן אין בידי לקבלה.
- ה. מעבר לאי הצגת ראיות חיצוניות נחוצות, הצדק עם המשיב כי לנוכח אופן התנהלות המערער, לא ניתן ללמוד מטבלאות ההתחשבות אודות העמלות האמתיות שנגבו מדויטש. ב"כ המשיב הראתה במהלך החקירה הנגדית, כי בשורות רבות לא מוזנת כל נוסחה. אין שום דרך לדעת מדוע לא הוזנה נוסחה, והאם לאמתו של דבר לא היו שם נתונים שנמחקו (מדובר הרי בקובץ מחשב, וכפי שציינ נציג המשיב – אין המדובר במחברת כרוכה או במנגנון שעבר ביקורת חשבונאית כלשהי).
- יתירה מזו, בצדק טען המשיב כי אין כל דרך לדעת מה מבטאת הנוסחה, והאם בפועל לא נגבתה ע"י המערער עמלה נוספת בשיעורים הרבה יותר גבוהים.
- ו. נציג המשיב ומי שהצהיר מטעמו, מר ורשב, השיב בחקירתו הנגדית בהקשר שלנו – את הדברים הפשוטים והברורים הבאים (עמ' 151 לפרוטוקול):

**הער, מר ורשב:** או יש במסגרת הפעילות שהוא מבצע יש כמה פעולות. יש המרות של כספים, יש העברות בין בנקים, יש העברות שלא במסגרת בנק. וגם אמרנו, אתה אמרת יותר נכון וגם ניסית להראות לי את הסנויפטים ואת ההתחברות של הנתיב, שגם אם אתה זוכר לא הצלחת וגם אמרת שלא תוכל להראות לי נתיב שלם, למה, כי לפעמים יש פעולה בין בנק לבנק, ובצד אחר של העולם, יש פעולה בין מעטפה או בין בנק אחר לבן-אדם אחר שאין ביניהם חיבור, כי זה לא עובר כשרשרת. ואז אמרתי לך אם אני לא אראה נתיב אחר של פעילות כזאת, איך אני יכול לחרשם שהסנויפט האחרון משקף את כל העמלות שהוא גוזר לאורך הדרך, הוא וחברות או חשבונות בנק בשליטתו, או לא בשליטתו בניהולו, ומה קורה בחשבונות האלה לימים, כמו שכבר שמענו,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

טוב. עו"ד חיות:

מקודם. ואז אמרתי יכול להיות, שכל עמלה שאני רואה פה, אם  
העד, מר ורשב: היא נלקחה זה לא אומר שזה נלקח על ידו מהלקוח, ולא מהבנק  
במסגרת הפעולה שהוא מבצע עבור הלקוח, והוא רק משיב את  
זה מהלקוח. זאת אומרת כמו שלוח של הלקוח באותה פעולה.

ב"כ המערער ניסה להיתפס להשערה כזו או אחרת שהעלה המשיב ביחס לאותה נוסחה בה נראית לכאורה עמלה בשיעור של 0.25%, אלא שהוא נתפס כאן לטפל ולא לעיקר. העיקר הוא שאכן – בהינתן דרך התנהלות המערער ובשים לב לסוג השירותים שסיפק ולמה שנמסר (אף מפי המערער) אודותם, אין שום דרך לדעת כי אותו סכום המצוי בחלק מהשורות בטבלאות ההתחשבות משקף את כל העמלה שנגבתה, והדעת נותנת כי לפחות בחלק מהמקרים – לא כך הם פני הדברים. חסר ראייתי זה רובץ לפתחו של המערער, ואין לו להלין אלא על עצמו.

83. המערער טען כי יש לחייבו בעמלה בשיעור דומה לזה שמחייבים הבנקים. אין בידי לקבל טענה זו. כפי שעלה באופן ברור מתיאור השירותים שהעניק המערער, שירותים אלה שונים באופן מהותי מזה שמספקים בנקים. כפי שניתן היה להיווכח מהדיון שנערך במהלך הערעור, מדובר בשירותים בהיקף כספי אדיר – אשר מאפיין מרכזי בהם הוא שלא ניתן לעקוב אחריהם (והראיה – כי הדבר לא עלה בידי המשיב ואף המערער לא יכל לספק ולו דוגמה אחת בודדת בה ניתן לעקוב אחר השירות שנתן ועמלה שגבה). הדעת נותנת כי מי שנותן שירותים מסוג זה, גובה עמלה גבוהה יותר – בגין שירות זה (הכרוך בין השאר אף במידה של סיכון), כפי שעלה באופן ברור מדברי טמזי וכפי שמתחייב במבחן השכל הישר.

ושוב, הטענה כאילו קיבל המערער מבנקים עמם עבד תעריפים נמוכים במיוחד, היא טענה בעלמא – אותה בחר המערער שלא להוכיח (ולו בדוגמה בודדת).

84. סיכום ומסקנות: כפי שנכתב לעיל ומכל הטעמים שפורטו, איני מקבל את טענות המערער בדבר העמלה בה הוא ביקש כי יחויב – בשיעור של 0.4% בלבד. אלא שבכך אין די, ויש עדיין לבחון את שיעור העמלה הממוצעת שקבע המשיב. המשיב כאמור העמיד את העמלה על שתי אפשרויות 2%, ולחילופין על 1.5%. שני שיעורים אלה הם במידה רבה על דרך האומדנא [לגבי האפשרות החלופית – 1.5%, המשיב הראה חישוב הנוגע לעסקה בודדת ושעל בסיסו הגיע למספר זה. המערער חלק על דרך החישוב, אלא שאיני נדרש לכך – שכן בהעדר נתונים ומסמכים, אין דרך להכריע בנוגע לאותה מחלוקת (הנעוצה בפרשנות שונה לנתונים), ובעיקר – מן הטעם כי ממילא מדובר בעסקה בודדת – כך שמכלל אומדנא לא יצאנו].



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

העמלות שעלו מדברי הגורמים השונים שנחקרו, נעים בטווח שבין 0.25% לבין 12%. אני מניח כי למערער היו לקוחות שונים ושירותים שונים שהעניק, ולכן אף אם לא עלה בידיו להוכיח (ולו במקצת) את החלוקה של לקוחות אלה והעמלות שנגבו – הדעת נותנת כי מלקוח קבוע נגבו עמלות נמוכות יותר וכי גובה העמלה השתנה בהתאם לאופי השירות. בנסיבות אלה, להן המערער אחראי ובהינתן בחירתו העקבית שלא להציג ראיות, אני מוצא כי המשיב פעל כדין וכי ככלל - יש לאשר את שומתו של המשיב. לצד זה ובשים לב שאף המשיב הציע זאת כאפשרות חלופית, אני מוצא כי נכון לאשר את שיעור העמלה הנמוך יותר – בסך של 1.5%. שיעור זה לוקח בחשבון טוב יותר את הסבירות כי חלק לא מבוטל מהלקוחות שילם עמלה נמוכה יותר, אלא שזה מתאזן נוכח זה שמהראיות שהוצגו נראה באופן ברור כי היו אף עסקאות בהן נגבתה עמלה גבוהה יותר באופן ניכר.

85. ישנו נתון נוסף שבצדק ציין המשיב, ואשר מהווה אינדיקציה לכך ששומת המשיב סבירה ומאוזנת: המשיב לקח בחשבון רק עסקאות הנכללות במחברות הצהובות ובטבלאות ההתחשבות. נתונים אלה מתייחסים רק לחלק משנות המס שבמחלוקת, אך לא לכל פרק הזמן. לדברי המשיב, אשר לא הוכחו ע"י המערער, יש למעלה מ-9 חודשים לגביהם אין כלל נתונים במחברות הצהובות (המשקפות את עיקר הפעילות). הדעת נותנת כי גם בחודשים אלה הייתה למערער פעילות (והמערער לא הציג כל נתון שסתר הנחה הגיונית זו).

בנסיבות אלה, המשיב בהחלט היה יכול לבצע חישוב יחסי של פעילות חודשית ממוצעת, לייחס נתון זה לכלל חודשי השנה – ולחייב את המערער בגין כך במס. המשיב הסביר כי הוא לא עשה כן, כדי ליצור נקודת איזון אל מול העמלות שחייב בהן את המערער. במהלך הדיון הציע המשיב למערער כי יערוך בעצמו חישוב – בדרך זו מטעמו, וייווכח כי אם היה נעשה כן – חבותו במס הייתה גדלה באופן ניכר (גם אם היו נקבעות עמלות בשיעור נמוך יותר). איש מהצדדים לא הציג בפניי חישוב בדרך זו, אולם אין ספק כי מדובר בגישה מקלה מצד המשיב, וכי יש בה כדי ליצור נקודת איזון משמעותית - ביחס לשיעור העמלות שנקבע.

86. דרך התנהלות המערער הייתה חמורה. מי שבוחר שלא לנהל ספרי חשבונות, אל יצפה כי יונחו לטובתו הנחות מקלות, אף כשאינו מצליח להרים את נטל הראיה הרובץ לפתחו. לצד זאת ואף בנסיבות אלה, שומה צריכה לעשות באופן הגון – ואני סבור כי כך נהג המשיב.

87. הסנקציות שקבע המשיב:

המשיב השית על המערער סנקציות אזרחיות, הקבועות בפקודה. קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה, בשיעור של 15% מסכום הגרעון. כמו כן, חישוב המשיב את שיעורי המס החלים על



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 7427-04-21 ברגר נ' פקיד שומה פתח תקווה

המערער בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 191ב(א) לפקודה, ביחס למי שלא ניהל ספרי חשבונות.

אני סבור כי בדין השית המשיב על המערער את הסנקציות הללו שקבע המחוקק – אשר שתייהן חלות בעניינו, שכן הוא דיווח על הכנסתו בחסר ויצר "גרעון" – כאמור בסעיף 191 לפקודה, ולא ניהל ספרי חשבונות – כאמור בסעיף 191ב לפקודה. זהו מקרה מובהק של התנהלות חמורה (כפולה), ובדיוק למקרים מסוג זה נועדו הסנקציות שקבע המחוקק. אי השתתת הסנקציות תעודד התנהלות מהסוג המדובר, ולכך אין לתת יד.

### סוף דבר

88. הערער נדחה.

89. לצד דחיית הערער, מצאתי כאמור לקבוע כי יש לאמץ את שיעור העמלה החלופי שהציע המשיב, בשיעור של 1.5% - והשומות יתוקנו בהתאם.

90. המערער, אשר דרך התנהלותו ואופן הגשת ראיותיו הכבידה על המשיב, יישא בהוצאות המשיב בסך של 50,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ה סיוון תשפ"ד, 01 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט