



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

ע"מ 1275/09 + 1276/09

לפני: כבוד השופט הבכיר (בדימ') גדעון גינת

המערערת: נורדן נפט (1998) בע"מ, ח.פ. 520043977

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

בשם המערערת: עו"ד (רו"ח) דרור יצחק
בשם המשיב: עו"ד מרואן עבדאללה, פמת"א אזרחי

פסק-דין

פתח דבר

- 1
- 2 1. לפני ערעור כנגד שומה, שהוציא המשיב בצו למערערת לשנת המס 2004 מכוח
- 3 סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן "הפקודה"), עמ"ה
- 4 1275-09, וערעור נוסף על החלטת המשיב לפסול את ספריה של המערערת לשנת המס
- 5 2004 לפי סעיף 130(יא) לפקודה, ע"מ 1276-09. הדיון בשני הערעורים אוחד, לבקשת
- 6 הצדדים.
- 7
- 8 בקדם המשפט שנערך ב-12.12.2011, הוחלט, בהסכמת הצדדים, כי לא
- 9 יתקיימו דיוני הוכחות בשני הערעורים הנדונים ותחת זאת, הצדדים יעברו לשלב
- 10 הגשת הסיכומים בהסתמך אך ורק על ממצאי הכרעת-הדין הפלילית שניתנה בעניינה
- 11 של המערערת בתפ"ח (י-ם) 856/05, **מדינת ישראל נ' נורדן נפט (1998) בע"מ** (פורסם
- 12 בנבו, 18.12.07) [נספח ג' לסיכומי המערערת, להלן: "הכרעת-הדין הפלילית"], ואשר
- 13 תידון בהרחבה להלן.
- 14 הצדדים חלוקים ביניהם באשר לקבילותם של מסמכים נוספים אותם הגישה
- 15 המערערת עם סיכומיה. לאור הסכמת הצדדים, כאמור, פסק הדין מסתמך אך ורק



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 על הכרעת-הדין הפלילית וממצאיה, לתמיכה בטענות הצדדים. מעבר לכך אינני
2 מקבל כל מסמך נוסף כראיה לענייננו, למעט מסמכים שאינם במחלוקת בין הצדדים.
3

3

4

תמצית העובדות

5 **2.** המערערת, נורדן נפט (1998) בע"מ, היא חברה העוסקת ברכישת דלקים
6 ובמכירתם (להלן: "**המערערת**"). נורדן טכנולוגיות בע"מ (חברה ציבורית הנסחרת
7 בבורסה) היא הבעלים של 100% ממניות המערערת (להלן "**החברה האם**").
8 פעילות המערערת הסתכמה בהיותה גורם מתווך בלבד בין ספקיות הדלק לבין
9 צרכני הקצה, והיא נעדרה כל רכוש קבוע משל עצמה כדוגמת מיכלי אספקת דלק,
10 אחסון לדלקים, או מערך הפצה.
11

11

12 **3.** בחודש ינואר 2004 נחתם הסכם לרכישת השליטה בחברה האם על-ידי
13 איסט.סי. אנרג'י החזקות (2003) בע"מ (להלן "**הסכם הרכישה**") ו"**אנרג'י**",
14 בהתאמה). בהכרעת-הדין הפלילית, אליה אתייחס בהמשך, נקבע כי אנרג'י הייתה
15 חלק מארגון פשיעה כהגדרתו בחוק המאבק בארגוני פשיעה, התשס"ג-2003 (להלן:
16 "**חוק המאבק בארגוני פשיעה**"). בעלי השליטה באנרג'י דאגו להבאת לקוחות
17 חדשים רבים למערערת, שהייתה עד אז חברה רדומה, והייתה מצויה בקשיים
18 כלכליים משמעותיים, וכן פעלו להטבת תנאי האשראי הבנקאי של החברה המערערת
19 [בעמ' 33-34 להכרעת-הדין הפלילית].

20 במהלך החודשים יוני-יולי 2004 (להלן: "**התקופה הרלוונטית**") בעלי השליטה
21 באנרג'י שלטו בפועל גם על ניהולה של המערערת והם אף סיפקו לה את הדלקים
22 שאותם מכרה ללקוחותיה. הדלקים הועברו ישירות ממחסני ארגון הפשיעה, בו לקחה
23 חלק אנרג'י, ללקוחות המערערת.
24

24

25 **4.** בחודש יולי 2005 החלו רשויות המס בחקירה פלילית כנגד בעלי השליטה
26 באנרג'י.

27 במהלך החקירה התברר כי בעלי השליטה באנרג'י עמדו בראש ארגון פשיעה
28 כמשמעותו בחוק מאבק בארגוני פשיעה, תשס"ג-2003. התנהלה חקירה פלילית גם



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 כנגד המערערת עקב היותה בתקופה מסוימת נתונה לשליטתם של בעלי השליטה
2 באנרג'י, כאמור לעיל.
- 3 החקירה הובילה להגשת כתב-אישום ב-1.8.05, כנגד בעלי השליטה באנרג'י
4 וכנגד עבריינים נוספים שסייעו להם, וכן כנגד המערערת וחברת האם שלה. העבירות
5 שיוחסו למערערת בכתב-האישום, הן מכוח "תורת האורגניזם", לפיה ניתן לייחס את
6 המחשבה הפלילית של בעלי התפקיד בתאגיד לתאגיד עצמו לצורך היווצרותה של
7 העבירה הפלילית גם במישור התאגיד עצמו [סעיף 23 לחוק העונשין, התשל"ז-1977
8 (להלן: "חוק העונשין")].
- 9 הכרעת-הדין בהליך הפלילי האמור ניתנה ביום 18.12.07, פרטיה יתוארו
10 בהמשך.
- 11
- 12 **5.** ביום 19.02.2007, עוד קודם למתן הכרעת-הדין בהליך הפלילי, שלח המשיב
13 למערערת הודעה על פסילת ספריה לשנת המס 2004 לפי סעיף 130(יא) (לפקודה [נספח
14 ד' לסיכומי המערערת, (להלן: "הודעת הפסילה")].
- 15 הודעת הפסילה הוצאה בהסתמך על כתב-האישום שהוגש כנגד המערערת, ובו
16 נטען כנגד המערערת כי השתמשה בשתי חשבוניות כוזבות בסך כולל של 3,303,010 ₪
17 כולל מע"מ (השוות לסכום של 2,823,085 ₪ ללא מע"מ), במטרה להתחמק מתשלום
18 מס (להלן: "החשבוניות").
- 19 העתק החשבוניות האמורות לא הוגש בשום שלב לבית-המשפט.
- 20
- 21 **6.** המערערת לא הגישה לפקיד השומה בקשה נפרדת לעיון מחדש ולשינוי
22 החלטתו המצוינת לעיל, לפי הזכות המוקנית לה בסעיף 130(יא)(2) רישא לפקודה.
23 תחת זאת, בחרה להמתין עד סיום הליכי השומה והוצאת השומה בצו לשנת המס
24 2004 ולהגיש ערעור על הודעת הפסילה לבית-משפט זה יחד עם הערעור על צו השומה
25 שהוצא לה, לשיטתה בהתאם לאמור בסעיף 130(יא)(2) סיפא.
- 26 הצדדים חלוקים בהקשר זה על הפרשנות הראויה לסעיף 130(יא)(2) סיפא
27 בנסיבות דנן, ובכך אדון בהמשך.
- 28
- 29 **7.** עם פסילת ספריה של המערערת, הוציא לה המשיב, ב-19.02.2007 (בהודעת
30 השומה נרשם, בטעות, התאריך 19 בפברואר 2006), שומה לפי מיטב השפיטה לשנת



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 המס 2004 לפי סמכותו מכוח סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה [נספח ד' לסיכומי
2 המערערת], ובה קבע המשיב, בהסתמכו על כתב-האישום שהוגש בעניינה של
3 המערערת, שומה חדשה למערערת לשנת 2004, לפי מיטב שפיטתו, כמפורט להלן.
4 ראשית נקבע, כי ההוצאות שרשמה המערערת בשנה זו כהוצאות לרכישת
5 דלקים, בסך של 2,823,085 ₪, בהתבסס על שתי חשבוניות ה"חשודות כהוצאות
6 פיקטיביות ע"פ כתב-אישום שהוגש כנגד החברה" אינן מותרות בניכוי, שכן
7 ההוצאה אינה עומדת בתנאי סעיף 17 רישא לפקודה [סעיף 1 לנימוקי השומה לפי
8 מיטב השפיטה, נספח ד' לסיכומי המערערת].
9 עוד נקבע כי משנפסלו ספרי המערערת, הרי יש להחיל עליה את הסנקציות
10 הנובעות מכך, לפי סעיף 33 לפקודה, דהיינו הפסדיה המועברים של המערערת משנת
11 המס 2003 בסך 1,064,159 ₪, לא יותרו לקיזוז, וכן הסנקציות הנובעות מסעיף
12 20(א)(2) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן "חוק
13 התיאומים"). דהיינו: לא יותר בניכוי בשל פחת לפי סעיף 3 לחוק התיאומים סך של
14 368,745 ₪, וכן לא יותר בניכוי בשל אינפלציה לפי סעיף 7 לחוק התיאומים סך של
15 58,745 ₪ [סעיף 2 לנימוקי השומה לפי מיטב השפיטה, נספח ד' לסיכומי המערערת].
16
17 בהתאם לאמור, קבע המשיב כי המערערת תחויב במס בעבור תוספת הכנסה
18 של 3,119,158 ₪, דהיינו במס בשיעור של 1,449,336 ₪ [הפירוט האמור עולה מהודעת
19 הערעור של המערערת, מיום 25.8.09].
20
21 **8.** ב-15.03.2007 הגישה המערערת השגה על השומה שנקבעה לה, לפי סעיף 150
22 לפקודה (ראה פסקה 4 לפרק ד' לסיכומי המערערת בע"מ 1276/09). המערערת
23 טוענת, בין היתר, כי ראתה בהודעת הפסילה ובהודעה על קביעת שומה לפי מיטב
24 שפיטתו של המשיב, אשר נשלחו לה יחד, ככרוכות אחת בשנייה, ולפיכך לטענתה
25 ממילא היוותה ההשגה שהגישה על השומה שנקבעה לה גם בקשה מהמשיב לעיין
26 מחדש בהחלטתו לפסול את ספריה. משלא הוגש העתק ההשגה האמור לבית-המשפט,
27 ממילא לא ניתן היה להתייחס לטענה זו.
28 ההשגה האמורה נדחתה על-ידי המשיב, ובהמשך לה הוציא המשיב ביום
29 27.7.09 צו בהתאם לסמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודה [נספח א' להודעת הערעור ב-
30 עמ"ה 1275/09].



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1
2 בצו שהוצא חזר המשיב על קביעותיו בשומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה
3 למערערת בשלב הראשון וזאת, תוך התייחסות לעובדה הנוספת החדשה, קרי,
4 הרשעתה בפלילים של המערערת בעובדות המיוחסות לה בכתב-האישום שהוגש נגדה.

5
6 **9.** ביום 25.8.09 הגישה המערערת, כאמור לעיל, שני ערעורים לבית-משפט זה,
7 האחד כנגד השומה שהוצאה לה על-ידי המשיב, והשני כנגד החלטתו לפסול את
8 ספריה. בתשובה לערעור שהוגש כנגד צו השומה הגיש המשיב הודעה המפרשת את
9 נימוקי השומה לשנת 2004, ביום 23.2.10. הדיון בשני הערעורים אוחד על-ידי לבקשת
10 הצדדים בהחלטה מיום 04.04.2011.

11
12 בדיון שנערך לפני ביום 12.12.11 הסכימו הצדדים כדלקמן:

13 "1. בעלי הדין מסכימים, שבשים לב להליך הפלילי
14 שהתנהל, הדרך הנאותה לניהול הדיון בענייננו היא של
15 הגשת סיכומים מטעם הצדדים.

16
17 2. בעלי הדין יסכמו, איפוא, את טענותיהם בכתב על בסיס
18 התשתית העובדתית שנקבעה בהכרעת-הדין בהליכים
19 הפליליים. המערערת בתוך 60 יום מהיום, והמשיב בתוך
20 אותו פרק זמן ממועד קבלת סיכומי המערערת."
21

22 [ר' פרו' הדיון, בעמ' 8].

23
24 המערערת הגישה סיכומיה ביום 12.2.12, המשיב הגיש את סיכומיו ביום
25 13.11.12, והמערערת הגישה סיכומי תשובה ביום 18.12.12.

הכרעת-הדין הפלילית

26
27
28 **10.** כעולה מהכרעת-הדין הפלילית העומדת במרכזו של הליך זה, המערערת דן
29 הורשעה במספר עבירות על דיני המס. ראשיתה של הכרעת-הדין הפלילית
30 בכתב-אישום שהוגש ב-01.08.2005 כנגד 28 נאשמים, ובהם רשימה של מי שהיו
31 חברים בארגון פשיעה כמשמעותו בחוק מאבק בארגוני הפשיעה, לרבות בעלי השליטה
32 בחברת אנרג'י, אשר כזכור התקשרה בהסכם לרכישת השליטה במערערת בשנת 2004,
33 וכן 12 חברות שונות שהיו בקשרים עסקיים עם חברת אנרג'י. כתב-האישום האמור



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 כלל גם מספר אישומים כנגד המערערת וחברת האם שלה. מרבית הנאשמים הורשעו
2 בהתבסס על הסדרי טיעון שנכרתו עימם. כתב-אישום מתוקן הוגש לפיכך ביום
3 25.9.05, כנגד המערערת וחברת האם שלה (להלן "הנאשמות"), ובהתאם להודאות
4 אותן מסרו הנאשמים האחרים בפרשה זו, עימם הגיעו להסדר. הנאשמות כפרו
5 בעובדות המיוחסות להן בכתב-האישום המתוקן ולפיכך התנהל משפטן בבית-
6 המשפט המחוזי בירושלים, בו הואשמו הנאשמות במספר עבירות, אליהן אתייחס
7 להלן.

8

9 **11.** כתב-האישום המתוקן ייחס לנאשמת 23 (המערערת דנן) שני אישומים
10 עיקריים: האישום הראשון הוא בגין מהילת דלק ומכירתו, עקב מכירת דלק מהול
11 לציבור הרחב תוך הצגת מצג שווא כאילו המדובר בדלק תיקני, בסכום של לפחות
12 99,237,145 ₪. תחת אישום זה הואשמו הנאשמות בעבירות הבאות: קבלת דבר
13 במרמה בנסיבות מחמירות, עבירה לפי סעיף 415 סיפא לחוק העונשין, יחד עם סעיף 3
14 לחוק מאבק בארגוני פשיעה וכן קשירת קשר עם זולתו להונות את הציבור או כל אדם
15 אחר, עבירה לפי סעיף 440 לחוק העונשין יחד עם סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה
16 [ר' בעמ' 4-5 להכרעת-הדין הפלילית].

17

18 האישום השני כותרתו "חשבוניות המס הכוזבות". במסגרת אישום זה
19 הואשמה נאשמת 23 שם (המערערת דנן) כי ניכתה תשומות על סמך שתי חשבוניות
20 כוזבות, כמפורט להלן: (1) חשבונית מס מס' 1941 מיום 30.06.04 בסך 1,861,730 ₪
21 כולל מע"מ בסך 270,508 ₪; (2) חשבונית מס מס' 1823 מיום 31.07.04 בסך
22 1,441,280 ₪ כולל מע"מ בסך 209,417 ₪. נאשמת 24 (חברת האם) הואשמה אף היא
23 בשימוש בשתי חשבוניות כוזבות על-מנת להתחמק מתשלום מע"מ.

24 בגין מעשיהן לפי האישום השני הואשמו הנאשמות בביצוע מספר עבירות לפי
25 סעיפים 117 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ") יחד עם
26 סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה [עמ' 5-8 להכרעת-הדין הפלילית].

27 בהקשר זה, הנאשמות הואשמו, בהתאם לתורת האורגניזם כהגדרתה בסעיף 23
28 לחוק העונשין ובפסיקה [עמ' 16-25, וכן עמ' 31-44 להכרעת-הדין הפלילית].

29



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

12. בהליך הפלילי התברר כי החשבונות האמורות היו חשבונות מס כוזבות שהוצאו לנאשמות על-ידי אחד מחברי הארגון, ליאור עזרן, בתיק עוסק מורשה "אנרגיית השלום" (להלן "אנרגיית השלום"). כן התברר כי לא נרכש כל דלק בפועל מחברה זו, ונקבע לגביה כי הייתה "חברת קש" [למשל: סעיף 41 בעמ' 54-55 להכרעת-הדין הפלילית].

בהכרעת-הדין שניתנה ביום 18.12.07 הורשעה המערערת בקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות (בניגוד לסעיף 415 לחוק העונשין); בעבירת ניכוי מס מתשומות מבלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ, במטרה להתחמק מתשלום מס (בניגוד לסעיפים 117(ב)(3) לחוק מע"מ + סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה); במסירת ידיעה כוזבת או מסירת דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, במטרה להתחמק מתשלום מס (בניגוד לסעיפים 117(ב)(1) + 117(ב)(3) לחוק מע"מ + סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה); בשימוש בכל מרמה או תחבולה או הרשאה לאחר להשתמש בהן או עשיית מעשה אחר במטרה להתחמק מתשלום מס (בניגוד לסעיפים 117(ב)(8) + 117(ב)(3) לחוק המע"מ + סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה); וכן בקשירת קשר להונות (עבירה לפי סעיף 440 לחוק העונשין + סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה).

18

19 דיון והכרעה

13. המחלוקת המרכזית בין הצדדים נוגעת לפרשנותה של הכרעת-הדין הפלילית שניתנה בעניינה של המערערת והשלכתה על ההליך דנן. הצדדים הסכימו כאמור, כי פסק-הדין יינתן בהתבסס אך ורק על הקביעות בהכרעת-הדין הפלילית בו הורשעה המערערת, וזאת לפי סעיף 42א לפקודת הראיות (נוסח חדש), התשל"א-1971 (להלן "פקודת הראיות"). לאור הסכמת הצדדים לא נשמעו כלל טענות לסתירת האמור בהכרעת-הדין הפלילית ובקביעותיה.

26

27 פסילת ספרי המערערת

14. לטענת המערערת נפלו מספר פגמים בהודעת המשיב על פסילת ספריה, אשר נעשתה, לשיטתה, ללא בסיס ראוי, בהסתמך על כתב-האישום שהוגש כנגדה בלבד



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 וזאת בטרם הרשעתה בפלילים, מבלי שהמשיב יערוך בדיקה עצמאית בנוגע לעובדות
2 כתב-האישום, וללא הנמקה ראויה להחלטה האמורה, תוך העדר פירוט הסיבה
3 לפסילה כנדרש ונקיטת לשון כוללנית ואף ושגויה בחלקה, בהתבסס על האמור
4 בכתב-האישום המקורי (לפני שתוקן). לנוכח כל האמור יש, כך הטענה, לבטל את
5 החלטת המשיב לשיטתה של המערערת [סיכומי המערערת בנפרד לעניין הליך
6 1276/09, מיום 12.2.12].

7
8 המשיב טוען בהקשר זה, כי יש לדחות את הערעור על פסילת הספרים על הסף,
9 היות והמערערת לא מיצתה את הליכי ההשגה והערעור העומדים לה בהליך המינהלי
10 לפני המשיב, לפי סעיף 130(יא)(2) ומשכך היא אינה זכאית לשטוח את טענותיה כנגד
11 החלטתו, בערעור לבית-המשפט.

12
13 לאחר שעיינתי היטב בטענות הצדדים בהקשר זה, מצאתי לקבל את עמדת
14 המשיב. להלן נימוקיי.

15
16 **15.** סעיף 130(יא)(2) לפקודה קובע כדלקמן:

17 "אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה (1), רשאי
18 לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה,
19 לחזור ולעיין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה
20 לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על
21 החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד
22 להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו או יחד
23 עם הערעור על השומות שנערכו לאותה שנת מס; לענין
24 פסקה זו, "פקיד שומה" - למעט עוזר פקיד שומה וגובה
25 ראשי. [ההדגשות הוספו]

26
27 מלשון הסעיף ניתן ללמוד בבירור, כי זכות הפניה לבית-המשפט בערעור קמה
28 רק בתנאי שהנישום ניצל את זכותו במסגרת ההליך המינהלי תחילה, דהיינו פנה
29 למשיב בבקשה לבטל החלטתו, וכן כי המשיב דחה בקשה זו. המערערת בענייננו
30 בחרה, משיקוליה, שלא לנצל את זכותה בהתאם לסעיף, היא המתינה עד תום ההליך
31 הפלילי בעניינה, ורק אז ערערה על קביעתו של המשיב, כאמור, במסגרת הערעור אותו
32 הגישה לבית-המשפט.

33



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 עקרון מיצוי ההליך המינהלי בטרם פנייה לערכאה השיפוטית כלל ידוע הוא,
2 בפרט כאשר הוראת החוק קובעת הליך מסוים של בירור או השגה במישור המינהלי.
3 כך נקבע בהקשר דומה אחר בעניין **עטרה מואטי** :

4 "עיננו הרואות, כי הפקודה מתווה מסלול ברור להעלאת
5 טענות באשר למס ששולם ביתר. תחילה, נדרש הנישום
6 לפנות בדרך של השגה לפקיד השומה בבקשה לקבלת
7 החזר מס. ובהמשך, נישום הרואה עצמו מקופח על-ידי
8 החלטת פקיד השומה רשאי להגיש ערעור לבית-המשפט
9 המחוזי. בשורה של פסקי דין עמד בית-משפט זה על
10 העקרון הכללי לפיו כאשר המחוקק מתווה מסלול ברור
11 לבחינת קביעת חבותו של נישום בדמות הליכי השגה
12 ייחודיים בפני גופי ערר, אין הוא יכול להיזקק עוד להליכי
13 התביעה הרגילים (ראו ע"א 175/77 מדינת ישראל נ'
14 רמאדאן, פ"ד לב(2) 673, 674-675; ע"א 306/78 קרוליק נ'
15 עזבון המנוח פנחס, פ"ג לג(1) 496, 499; ע"א 1130/90
16 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1)
17 778, 782; רע"א 1327/93 מנהל מס שבח ירושלים נ' עו"ד
18 בסט (לא פורסם); רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יזום
19 והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481, 492 (להלן: פרשת עיריית
20 רעננה))."

[ההדגשות הוספו]

21
22
23 [ע"א 2801/06 עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל-אביב 4 - מדינת ישראל פסי 7

24 לפסק הדין של כב' השופט ס' גיבוראן (פורסם ב-מיסים און-ליין, 12.2.2007).
25

26 **16.** אינני מוצא בהקשר הנדון שוני מהותי בין ההליך המינהלי הקבוע בסעיף
27

152(ב) לפקודה לבין ההליך המפורט בסעיף 130(יא)(2) המצוין לעיל.

28 שני הסעיפים מפנים את הנישום, במצב בו הוא חולק על קביעות פקיד השומה,
29

לפנות תחילה להבאת טענותיו לפני פקיד השומה. רק כאשר פקיד השומה דוחה את
30

טענות הנישום קמה לו זכות לפנות לערכאה משפטית, דהיינו לבית-המשפט המחוזי.
31

32 טענות המערערת באשר לפסילת ספריה על-ידי המשיב נדחות איפא, על הסף.
33

34 **17.** גם בבחינת טענות המערערת לגופו של עניין לא מצאתי כי יש בהן כדי לבטל
35

את החלטתו של המשיב לפסילת ספריה. להלן אתייחס בקצרה לטענותיה העיקריות
36

של המערערת.
37



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

הנמקה לקויה

18. בהודעת הפסילה של ספרי המערערת נימק המשיב את החלטתו כך:

1 "1. הנני להודיעך, כי בדיקת מערכת החשבונות שנוהלו על
2 ידך לשנת מס 2004 העלתה את הממצאים הבאים:
3 בתאריך 1/8/05 הוגש כתב-אישום לביהמ"ש המחוזי
4 בירושלים כנגד החברה ומנהליה בגין עבירות לפי סעיפים
5 220(1) ו-220(4) לפק' מס הכנסה. מכתב-האישום
6 עולה כי החברה קיזזה חשבונות שבספריה ע"ש ליאור
7 עזון אנרגיית השלום בסך כולל של 3,303,010 ₪ כולל
8 מע"מ בשנת 2004 (2,823,0875 ₪ ללא מע"מ). החשבונות
9 לפי כתב-האישום הינן כוזבות וזאת במטרה להתחמק ממס.

10
11 2. לאור האמור לעיל, ובהתאם לסעיף 130(יא)(1), הנני
12 קובע/ת כי פנקסי החשבונות שניהלת לשנת המס 2004 הנם
13 בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתך... " [ההדגשות
14 הוספו].

15 הודעת פסילת הספרים מטעם המשיב נשלחה אל המערערת יחד עם הודעתו על
16 שומה חדשה שקבע לה לפי מיטב שפיטתו [שתי ההודעות יחד נספח ד' לסיכומי
17 המערערת], ובה נימק את השומה החדשה באופן הבא:

18 "1. קבעתי כי הוצאות ע"ס 2,823,085 ₪ בגין קניית דלק
19 לא יותרו בניכוי מאחר והוצאות אילו חשודות כהוצאות
20 פיקטיביות ע"פ כתב-אישום שהוגש כנגד החברה, על כן
21 ההוצאה אינה עומדת בסעיף 17 רישא לפקודה.

22 2. בהמשך להודעה לפי סעיף 130 (יא)(1) לפקודת מס
23 הכנסה בה נקבע כי פנקסי החשבונות של החברה הנם
24 בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתה, קבעתי כי... "
25 [ההדגשה הוספה].

26
27 19. למערערת מספר טענות להנמקה לקויה של המשיב בהקשר זה: ראשית נטען,
28 כי ההגדרה בבסיס ההודעה על פסילת ספריה, לפיה הוציאה חשבונות אשר "לפי
29 כתב-האישום הינן כוזבות" אינה מופיעה בנוסח האמור ברשימת העילות המנויות
30 בסעיף 130(יא)(1) הקובע מתי ניתן לפסול ספריו של נישום; שנית נטען, כי הגדרה זו
31 אינה קיימת בהכרעת-הדין הפלילית ואף אינה נכונה כשלעצמה; שלישית, המערערת
32 טוענת כי המשיב לא פירט לצד ההגדרה העמומה הנ"ל את סעיף העילה המדויק לפיו
33 החליט לפסול את ספריה.



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

20. אשר לטענות הראשונה והשלישית של המערערת בהקשר זה, כי המונח בו
השתמש המשיב אינו מופיע כלשונו בסעיף הרלוונטי בפקודה, וכי המשיב לא ציין
באופן מפורש את סעיף העילה המדויק לפיו החליט לפסול את ספרי המערערת, הרי
אינני סבור כי טענה זו יש בה כדי לפגום בהודעת הפסילה. אני סבור, כי מדובר בשוני
לשוני שאינו מהותי.

המונח המדויק בו השתמש המשיב, דהיינו "חשבוניות כוזבות" הופיע
בסעיף 1(12)(ב) להצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת
יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ה"ח
הממשלה 25 [אשר התקבל לבסוף כתיקון מס' 134 לפקודת מס הכנסה] ובסופו של
יום אכן לא הופיע בנוסח הסעיף עצמו בתום הליכי החקיקה בכנסת.

ברור, כי משהסתמכה הודעת הפסילה על כתב-האישום שהוגש כנגד
המערערת, הרי היא מתייחסת לאותן שתי חשבוניות שהוגדרו בכתב-האישום
ככוזבות, חשבוניות, אשר על פי הנתען לא שיקפו נכונה עסקאות שנעשו בפועל. דומני,
כי ניתן להבין בקלות, ועל פי השכל הישר לאיזו עילה מפנה הודעת הפסילה, כפי שאכן
נטען לבסוף באופן ברור וחד משמעי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה מיום
23.1.10, בה פירט המשיב כי פסילת ספרי המערערת נעשתה לפי סעיף 130(יא)(1)(א)
לפקודה הקובע כדלקמן:

"שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או
שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה או את
מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" -
כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית
מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף."

21. דין הטענה, כי המונח בו עשה המשיב שימוש "חשבוניות כוזבות" אינו קיים
בהכרעת-הדין הפלילית, להידחות. למקרא הכרעת-הדין ניתן לראות מספר מקומות
בהם הוגדרה פעילות המערערת בדיוק בנוסח האמור, בין בהפניה לנוסחו של כתב-
האישום, ובין בקביעותיו של בית-המשפט הפלילי [ר' בעמ' 5-6, 54 ו-59 להכרעת-הדין
הפלילית].

22. גם אם מוכן הייתי לקבל את טענת המערערת בהקשר זה, כי ההנמקה שצוינה
בהודעת פסילת הספרים הייתה חסרה ואולי לקויה, הרי הכלל הוא כי פגם בהחלטה



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 מינהלית המנומקת באופן חלקי, בלתי-מדויק, או לא מפורט כראוי אינו פגם מהותי
2 המביא לכדי ביטול תוקפו של המעשה המינהלי. בית-המשפט בעליון בע"א 6315/05,
3 פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי ואח' (פורסם במיסים און ליון,
4 24.12.2012) כתב בהקשר זה :

5 "יש אפוא לקבוע כי החלטה היא החלטה גם אם לא ניתנו
6 לה נימוקים. אין לכחד כי מדובר בהחלטה פגומה. ואולם,
7 אין בפגם זה כשלעצמו כדי להביא בהכרח לבטלות
8 ההחלטה. אכן, 'היעדר הנמקה הוא פגם בהחלטה. עם
9 זאת, בדרך-כלל אין די בו, כשלעצמו, כדי שבית-המשפט
10 יבטל את ההחלטה' (בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף
11 אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1) 89, 75 ב (1998))... [ניתן,
12 איפוא, לקבוע כי במצב בו ההחלטה לא נומקה, אין הפגם
13 מביא לבטלות ההחלטה אלא שהוא מטיל על הרשות את
14 הנטל לבוא ולהסביר את ההחלטה, ולהראות שההחלטה
15 אכן היתה תקינה' (בש"פ 3810/00 גרוסמן נ' מדינת ישראל
16 (לא פורסם, 11.6.2000)) "... [ההדגשות הוספו]

17
18 [פסי' 61-62 לפסק דינה של כב' השופטת אי חיות].

19

20 **23.** אם כך הוא הדין לגבי החלטה שניתנה ללא הנמקה כלל, הרי קל וחומר לעניין
21 החלטה ובה ההנמקה חסרה.

22

23 הסתמכות המשיב על ממצאי רשות מינהלית אחרת

24 **24.** המערערת טוענת, כי הסתמכות המשיב בהחלטת הפסילה על כתב-האישום
25 בלבד מהווה פגם בהחלטתו, שיש בו כדי להביא לביטולה.

26

27 לטענתה, הסתמכות כזו פוגעת בעצמאות שיקול דעתו של המשיב בטרם מתן
28 החלטתו, ואף אינה ראויה מאחר והמערערת טרם נמצאה אשמה בדין בשלב של
29 הגשת כתב-האישום. גם טענה זו דינה להידחות.

30

31 **25.** כתב-האישום כנגד המערערת הוגש על-ידי פרקליטות מיסוי וכלכלה, לאחר
32 חקירה מקיפה שנערכה בשיתוף פעולה עם מחלקת החקירות של אגף המכס והמע"מ
33 ברשות המסים. בהחליטו לפסול את ספריה של המערערת הסתמך המשיב על חקירתו



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 וממצאיו של גורם מינהלי המהווה זרוע מקבילה אליו, הכפופה אף היא לרשות
2 המסים בישראל.

3
4 במקרה דומה לענייננו, בו מנהל מע"מ הסתמך על ממצאיו של פקיד השומה
5 של מס הכנסה בהחלטתו להוציא שומת מע"מ לפי מיטב השפיטה, הביע בית-המשפט
6 העליון את דעתו וקבע כדלקמן:

7 "שאלה אחרת היא אם היה בידי המערער, בבואו להפעיל
8 את שיקול דעתו ולקבוע את השומה לפי מיטב שפיטתו,
9 להסתמך על נתונים שלא השיגם בכוחות עצמו, אלא על
10 נתונים שנאספו על-ידי פקיד השומה. ודוק, שומתו של
11 המערער לא נתבססה על גובה השומות בהסכמה, אלא על
12 נתונים אליהם הגיע פקיד השומה לשם קביעת מחזור
13 העסקאות של השותפות. גם לענין זה לא נראית לי
14 הדרישה, אותה העמיד בית-המשפט קמא, כי על המערער
15 עצמו לחזור ולחקור תמיד את תהליכי הייצור, את צריכת
16 החומרים ונתוני הייצור, ולערוך תחשיבים כדי לקבוע את
17 מחזור העסקאות, על אף שחקירה מעמיקה ומקיפה אשר
18 כזאת כבר נעשתה על-ידי רשות מס אחרת.
19 סבורני כי משהועברו הנתונים, אליהם הגיע מס הכנסה
20 אל המערער [...] לא היה אמנם בידו לאמצם ללא הבחנה
21 ושיקול דעת, בחינת 'כזה ראה וקדש' [...] אולם היה בידי
22 המערער לקבוע כי יש בנתונים אלה תשתית עובדתית
23 לקביעת שומתו, אם השתכנע לאחר בדיקתם, כי הם
24 רלבנטיים לצורך קביעת המס שעל גבייתו הוא ממונה, וכי
25 הם אמינים בעיניו".

26
27 [ע"א 734/86, מנהל מע"מ נ' י. שהינו ואח', פ"ד מג(3), 566, פסקה 5 לפסק
28 דינו של השופט א' גולדברג (1989) וכן ראו והשוו: ע"א 8945/06 + ע"א 6108/08,
29 דניאל בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע ואח' פסקה כ' לפסק הדין
30 (מיסים און-ליין, 16.3.10) (להלן: "עניין דניאל בוסקילה").]

31 בענייננו יפים הדברים, שכן הודעת פסילת הספרים שהוציא המשיב למערערת
32 נעשתה רק לאחר שכבר הוגש כנגדה כתב-אישום.

33
34 **26.** כתב-אישום מוגש רק כאשר לדעת התביעה ישנו "סיכוי סביר להרשעה" של
35 הנאשם במשפט הפלילי שינוהל נגדו [בג"צ 2541/97, ח"כ יונה יהב נ' פרקליטת
36 המדינה, פ"ד נא(3) 39 פסקה 6 לפסק דינו של השופט גולדברג (1997)]. יתרה מכך,
37 איסוף ובחינת הראיות נעשים לנוכח נטל ההוכחה הגבוה ממילא הנדרש בפלילים.



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1

2 **27.** רף ההוכחה בו נדרשת רשות מינהלית לעמוד בכדי לבסס את החלטתה נמוך
3 מן הרף הנדרש להליך פלילי, והוא אף שונה מרף הראייה הנדרש בהליך אזרחי
4 המתנהל בפני בית-משפט. עמד על כך השופט י' זמיר בעניין **יורונט קווי זהב** :

5 "כדי שהרשות תוכל להתבסס על נתון, צריך שהנתון יעמוד
6 במבחן הראייה המינהלית. זהו מבחן גמיש. הוא מאפשר
7 לרשות המינהלית לקחת בחשבון גם ראיות שאינן קבילות
8 בבית-משפט, כגון עדות שמיעה.
9 עם זאת, לא כל שמועה פורחת די בה כבסיס להשתית
10 עליו ממצא. וכך הציג זאת הנשיא אגרנט בבג"צ 442/71
11 לנסקי נ' שר הפנים, פ"ד כו(357) 'העדויות צריכה להיות -
12 בשים לב לנושא, התוכן והאדם שמסר אותה - עדות כזאת,
13 אשר כל אדם היה רואה אותה כבעלת ערך הוכחתי והיה
14 סומך עליה במידה זו או אחרת.
15 זהו, אם כן, מבחן של סבירות: הרשות המינהלית רשאית
16 לסמוך על נתונים הנוגעים לענין שאדם סביר (ואולי נכון
17 יותר לומר: רשות סבירה) היה סומך עליהם לצורך קבלת
18 החלטה בענין העומד על הפרק." [ההדגשות הוספו].

19
20 [בג"צ 987/94, **יורונט קווי זהב (1992) בע"מ נ' שרת התקשורת, הגב' שולמית**
21 **אלוני**, פ"ד מח(5) 412, פס' 11 לפסק הדין של השופט י' זמיר (1994)].

22
23 מסקנתי היא, כי החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת בהסתמך על
24 כתב-האישום שהוגש נגדה היא החלטה העומדת במבחן הסבירות, בהיותה מבוססת
25 על ממצאי רשות מינהלית חוקרת מקבילה למשיב וכן על העובדה שממצאים אלה
26 נמצאו מספיקים להגשת כתב-אישום פלילי.

27
28 **28.** משלא מצאתי כי נפל פגם מהותי בהחלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת,
29 אני קובע כי ההודעה האמורה על פסילת הספרים של המערערת בעינה עומדת. אפנה
30 עתה לבחינת טענות המערערת כנגד הסנקציות הנובעות מפסילת הספרים.

31

32 הסנקציות הנובעות מפסילת הספרים

33 **29.** בהודעה ובה נימוקי השומה אותה קבע המשיב לפי מיטב שפיטתו הטיל על
34 המערערת, בין היתר, מספר סנקציות הנובעות לשיטתו מפסילת ספריה, כך לשון
35 ההודעה:



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

- 1 "1. קבעתי כי הוצאות ע"ס 2,823,085 ₪ בגין קניית דלק
2 לא יותרו בניכוי מאחר והוצאות אילו חשודות כהוצאות
3 פיקטיביות ע"פ כתב-אישום שהוגש כנגד החברה, על כן
4 ההוצאה אינה עומדת בסעיף 17 רישא לפקודה.
5
- 6 2. בהמשך להודעה לפי סעיף 130 (יא)(1) לפקודת מס
7 הכנסה בה נקבע כי פנקסי החשבונות של החברה הנם
8 בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתה, קבעתי כי הפסדים
9 מועברים משנה קודמת ע"ס 1,064,159 ₪ לא יותרו לחברה
10 בהתאם לסעיף 33 לפקודת מס הכנסה, כמו כן בהתאם
11 לסעיף 20(א)(2) לחוק התיאומים (תיאומים בשל
12 אינפלציה), לא התרתי לחברה, ניכוי בשל פחת על פי
13 סעיף 3 לחוק זה וכן לא התרתי ניכוי בשל אינפלציה על
14 פי סעיף 7 לחוק זה בסך של 58,745 ₪."
15
- 16 30. בהתבסס על החלטתו לפסול את ספרי המערערת קבע המשיב בנוסף, כי
17 הוצאות עליהן דיווחה המערערת בשתי החשבונות האמורות לא יוכרו בניכוי,
18 בהתאם לסעיף 33(א) לפקודה וכן כי הפסדים מועברים שספגה בשנת מס קודמת לא
19 יוכרו בקיזוז כנגד הכנסתה, וזאת בהתאם לסנקציה הקבועה בסעיף 33(ב) לפקודה.
20
- 21 סעיף 33 לפקודה קובע מספר סנקציות אותן ניתן להטיל על נישום אשר ספריו
22 נפסלו, להלן חלקו הרלוונטי לענייננו של הסעיף:
- 23 "33. (א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי
24 הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא
25 ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי
26 מיטב שפיטתו.
27
- 28 (ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל
29 פנקסים קבילים לא יותר לו קיזוז הפסדים
30 משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס,
31 ואם הוא חייב בניהול חשבונות בשנת מס
32 פלונית ופנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות
33 מחמירות, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים
34 וקיזוזים בשל חובות אבודים והפסדים ולא
35 יוכר לו הפסד לאותה שנה."
36
37
- 38 31. סעיף 20(א) לחוק התיאומים קובע סנקציות נוספות שניתן להטיל על נישום
39 שספריו נפסלו. בהתאם לסעיף 20(א)(2) לחוק התיאומים, קבע המשיב כי בשומת שנת



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 המס 2004 לא יוכרו למערערת גם ניכוי בשל פחת לפי סעיף 3 לחוק התיאומים וכן
2 ניכוי בשל אינפלציה לפי סעיף 7 חוק התיאומים.
3 להלן חלק הסעיף הרלוונטי לענייננו:

4 "20. (א) בקביעת הכנסה לשנת המס, שפקיד השומה
5 קבע כי הפנקסים שנוהלו לגביה הינם בלתי
6 קבילים, או כי חלה חובה לנהל לגביה פנקסים
7 בשיטת החשבונאות הכפולה והם לא נוהלו כאמור,
8 יחולו בנוסף להוראות כל דין אחר הוראות אלה:
9 [...]

10 (2) כשחלה לגביה חובת ניהול פנקסים
11 בשיטת החשבונאות הכפולה יופעלו הוראות
12 פרק ב', ובלבד שלא יותרו בניכוי ניכוי בשל
13 פחת על פי סעיף 3, ניכוי בשל אינפלציה על
14 פי סעיף 7 וניכוי מיוחד על פי סעיף 8, לא
15 יתואמו הפסדים לפי סעיף 9, ותיווסף תוספת
16 בשל אינפלציה לפי סעיף 7 לפי מיטב
17 שפיטתו של פקיד השומה;"

18
19 **32.** המערערת טענה כאמור כי נפלו פגמים מהותיים כאמור בהודעת המשיב על
20 פסילת ספריה, ולפיכך יש לבטלה לרבות הסנקציות הנובעות ממנה. משקבעתי כי
21 ההחלטה על פסילת הספרים תקפה, מובן כי הסנקציות הנובעות ממנה, כמפורט
22 לעיל, תקפות אף הן.

23
24 אפנה לבחינת טענת המערערת החלופית, לפיה יש להכיר בניכוי הוצאותיה
25 לרכישת דלק גם ככל שהחלטת פסילת ספריה תמצא כתקפה, וזאת על דרך האומדן.
26

ניכוי הוצאות המערערת

27
28 **33.** המערערת טענה כי גם אם פסילת ספריה בעינה עומדת והמשיב זכאי שלא
29 להתיר לה בניכוי מהכנסותיה את הוצאות רכישת הדלקים כפי שהוצהרו על ידיה
30 בחשבוניות שנפסלו, הרי עדיין, חייב הוא לערוך לה חלף זאת שומה בדרך של אומדן
31 והערכה שבה יתיר לה על פי מיטב שפיטתו סכום הוצאות כלשהו בגין רכישת
32 הדלקים, וזאת לאור הוראת סעיף 33(א) לפקודה.

33 לטענת המשיב, אין להתיר למערערת ניכוי הוצאות בעבור רכישת דלקים
34 בפועל ממספר טעמים: ראשית, על פי האמור בהכרעת-הדין המערערת לא רכשה
35 בפועל דלקים, החשבוניות לא שיקפו כל עסקה ממשית; שנית, אין להתיר בניכוי



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 הוצאות שהוצאו תוך כדי ביצוע עבירה בהתאם להוראות הפקודה; שלישית, ממילא
2 לא ניתן לאמוד את הוצאות המערערת ולקבוע האם אכן היו, לנוכח העדר המהימנות
3 של מסמכיה והתנהלותה הפלילית בתקופה הרלוונטית [סעיפים 46-50 לסיכומי
4 המשיב].

5
6 לאחר עיון הגעתי למסקנה כי טענה זו של המערערת מתקבלת באופן חלקי,
7 כפי שיוסבר להלן.

8
9 **34.** גם לנישום שספריו נמצאו בלתי קבילים עומדת הזכות הפוטנציאלית להכרה
10 בהוצאותיו, בהתאם לסעיף 33(א) לפקודה. אביא שוב את נוסח הסעיף:

11 **"... פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי**
12 **חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, ולשום**
13 **את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו."**

14
15 קביעה זו נובעת מן הכלל לפיו יש לחתור תמיד לגביית מס אמת, וכן מכך
16 שתפקידם של דיני המס אינו עונשי. (ר' למשל **בעניין דניאל בוסקילה**). הנחת המוצא
17 היא, כי גם נישום שדיווח באופן שגוי, ככל שהוציא הוצאות בפועל בהן יש להכיר לפי
18 דיני המס, הרי הוצאות אלה יוכרו בניכוי. מובן כי הנטל להוכחת הוצאותיו הוא על
19 הנישום: למשל ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1** (מיסים און-ליין,
20 5.6.2008); השוו דעת הרוב ב-ע"א 4489/13, 4157 **דמארי אילנה, אברהם הירשזון נ'**
21 **פקיד השומה (3.2.15, פורסם ב'נבו)**.

22 בענייננו, ובפרט בנסיבות הפליליות החמורות שפורטו לעיל, בהיעדר תשתית
23 ראייתית מהימנה מצד המערערת, להוכחת הוצאותיה בפועל, חלף הוצאותיה
24 המדווחות באופן כוזב באמצעות שתי החשבוניות האמורות, הרי לא ניתן לקבוע כי
25 למערערת אכן היו הוצאות בפועל כנגד החשבוניות הפיקטיביות, וככל שהיו, לאמוד
26 את שיעורן.

27
28 **35.** המערערת העלתה בסיכומיה טענה פרשנית, לפיה קיים הבדל מהותי בין
29 "חשבונית פיקטיבית", שניתנה בהעדר כל עסקה בפועל, לבין "חשבונית זרה", שניתנה



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 בסכום שגוי שאינו משקף את העסקה שאכן נעשתה בפועל, כך לשיטתה. לפי פרשנות
2 זו, הרשעתה של המערערת בשימוש ב"חשבוניות זרות" לצורך קיזוז שלא כדין של מס
3 התשומות שהוטל עליה אינה משליכה על קיומן בפועל של עסקאות רכישת הדלקים,
4 הגם שהמסמכים שנערכו בעבורן הוצאו שלא כדין, ובסכומים שאינם משקפים באופן
5 אמיתי את העסקה שבוצעה.

6
7 המערערת הפנתה בהקשר זה לאמור בספרו של גיורא עמיר **עבירות מס**
8 **ועבירות הלבנת הון** (מהדורה חמישית, 2008):

9 "סוגיה זו של חשבונית זרה מסובכת ביותר וגם בתי
10 המשפט התקשו להתמודד אתה. בתחילה, התייחסו אליה
11 כאל חשבונית פיקטיבית ובכך עשו לענין עוול גדול.
12 ההבדל בין חשבונית פיקטיבית לבין חשבונית זרה - הוא
13 משמעותי. חשבונית פיקטיבית פוגעת ומחבלת בכל
14 העיקרון של ערך מוסף. העסקה הכלולה בה למראית עין
15 בלבד, לא התקיימה כלל ולא השתתפה בתהליך ייצור של
16 ערך מוסף ועל כן היא לא יכולה להיות חלק מתהליך
17 מיסוי אשר בא למסות רקאת הערך המוסף בכל שלב של
18 התהוותו. מנקודת ראייה זו חשבונית זרה - שונה לגמרי.
19 העסקה שאותה היא מייצגת, התקיימה ויצרה ערך מוסף;
20 הפגם שבה הוא כי אחד הצדדים לא השתתף ביצירתו של
21 הערך המוסף, לפחות לא באופן פורמלי מבחינתה של
22 רשות המס וקרוב לוודאי - גם לא יעביר לידי הרשות את
23 מס העסקאות הגלום בחשבונית המס שהוציא." [ההדגשות
24 הוספו].

25
26 [שם, בעמוד 697].

27
28 וכן הפנתה לדבריו של אהרן נמדר בספרו **מס ערך מוסף** כרך ב' (מהדורה
29 רביעית, 2009):

30 "המקרים הקשים העשויים למנוע מעוסק את ניכוי מס
31 התשומות מתמצים דוקא בשני סוגי האירועים הבאים:
32 א) כאשר אין מאחורי החשבונית כל עסקה והיא הוצאה
33 במרמה כדי להטעות את שלטונות המס - חשבונית
34 פיקטיבית. ב) כאשר עסקה בוצעה על-ידי העוסק, אך
35 חשבונית המס שסופקה לו לא היתה של הספק או של
36 מזמין השירות אלא היא הושדאלה מצד ג' לעיסקה
37 הספציפית שבוצעה - חשבונית זרה"
38 [ההדגשות הוספו].

39 [שם, בעמ' 863].



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1
2 אף אם אקבל את פרשנותה האמורה של המערערת, אינני סבור כי יש בפרשנות
3 זו כדי לסייע למערערת, בנסיבות דנן, להתגבר על כשלונה להוכיח את קיומן של
4 הוצאותיה בפועל ושיעורן, על-מנת להכיר בהן על דרך האומדן.

5
6 **36.** עניינה של השומה שהוצאה למערערת בצו לשנת המס 2004 מתייחסת לשתי
7 החשבוניות הספציפיות שפורטו לעיל (בסעיף 5), אשר נקבע לגביהן כי הוצאו שלא
8 כדין במטרה לנכות מס תשומות על-ידי המערערת.
9 בהכרעת-הדין הפלילית, ממנה מבקש בא כוחה של המערערת להיבנות,
10 מתייחס בית-המשפט בהרחבה לתיאור פעילות רכישות הדלקים של ארגון הפשיעה.
11 כך למשל, מתוארת בהכרעת-הדין פעילותן הפיננסית הפיקטיבית של
12 הנאשמות (ובהן המערערת דנן), שכל מטרתה הייתה התחמקות מתשלום מס:

13 "בנוסף לפעילות זו ועל-מנת להקטין את תשלומי המס,
14 ביצע הארגון פעילות חשבונאית פיקטיבית. כפי שפירטה
15 המאשימה בסיכומיה, ניתן לחלק החשבוניות לשלושה
16 סוגים: האחד, חשבוניות עסקה שסיפק הארגון ללקוחות,
17 עליהן נמנו חשבוניות שייצגו עסקה של מכירת דלק, הגם
18 שבפועל נמכר דלק מהול, ומבלי שהיה קשר בין מבצע
19 העסקה לבין מי שרשום בחשבונית כספק דלק; חשבוניות
20 עסקה בגין מכירת דלק, אשר הכמות והסכום המצויינים
21 בחשבונית היו מנופחים, וחשבוניות עסקה שלא ייצגו כל
22 עסקה. הסוג השני, חשבוניות בין חברות מערך הקש
23 ועוסקיו, אשר לא ייצגו כל עסקה של מכירת דלק כמצוין
24 על גבי החשבוניות, אלא שימשו החברות והעוסקים לצורך
25 הפחתת שיעורי המס.
26 והסוג השלישי, חשבוניות מגורמים חיצוניים לארגון
27 הפשיעה, לחברות הארגון ולעוסקיו, על-מנת להפחית
28 שיעורי המס. מטרתן של החשבוניות הפיקטיביות היתה
29 לכסות את המכירות של ארגון הפשיעה, לאזן את חשבונות
30 העוסקים המורשים בארגון הפשיעה ולצמצם את החבות
31 במס..."

32
33 [ר' סעיף 14 בעמ' 16 להכרעת-הדין הפלילית].

34
35 **37.** לעניין אופן ביצוע העסקאות, להעברת הדלקים בפועל, והקשר בין העסקאות
36 שבוצעו לחשבוניות שהוצאו במקביל להן, התייחס בית-המשפט במספר מקומות
37 בהכרעת-הדין הפלילית, כך כעולה למשל מן התיאורים הבאים:



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 "את הבנזין והסולר רכש ארגון הפשיעה, בין היתר, מבז"ן,
2 מהנאשמת 16, מספק באשדוד בשם אבי גבאי, מסונוול וגרין
3 אויל ומעזאם בעטרות."
4

5 [ר' סעיף 14 להכרעת-הדין הפלילית];

6
7 "לארגון הפשיעה היה מחסן דלק שנדד למספר מקומות [...]
8 הדלק המהול נמכר באמצעות עוסקים מורשים שהתחלפו.
9 [...] מדובר בעוסקים מורשים שהוציאו חשבוניות
10 פיקטיביות [...] הדלק ללקוחות נלקח מאותו מחסן [...] אך
11 לא היה קשר בין המכירה לבין חשבונית העסקה שהוצאה
12 על-ידי אחד מהעוסקים המורשים של ארגון הפשיעה [...]
13 בפועל, העוסקים המורשים לא מכרו דלקים אלא הארגון.
14 [...] בפועל נקנו לפחות חקל מהדלקים ממוכרים אחרים
15 שלא הוציאו חשבוניות עסקה, כמו עזאם ואבי גבאי
16 באשדוד..."

17
18 [ר' סעיף 21 בעמ' 27-28];

19
20 "מאחר שהדלקים שקיבלה הנאשמת 23 (המערערת
21 בענייננו) מקורם היה ממחסן השייך לארגון הפשיעה,
22 בידינו לקבל כי דלקים אלה אשר נמכרו ללקוחות הקצה
23 היו מהולים [...] הדלקים הועברו ישירות ממחסני ארגון
24 הפשיעה ללקוחות ולא סופקו תחילה לנאשמת 23..."

25
26 [ר' סעיף 22 בעמ' 29-30 להכרעת-הדין הפלילית];

27
28 "במילים אחרות, אנרגיית השלום הוציאה חשבוניות מס
29 שאינן משקפות עסקאות כלשהן [...] על יסוד הראיות
30 שהונחו לפנינו, מקובלת עלינו טענת המאשימה. [...]
31 וידוגש, אמנם הנאשמת 24 [חברת האס בענייננו] זוכתה
32 מעבירה של קבלת דבר במרמה, שעניינו מכירת דלק מהול
33 ללקוחותיה. ברם, הנאשמת 24 מואשמת בניכוי מס
34 תשומות מכוחן של חשבוניות מס שקיבלה מאנרגיית
35 השלום שלא כדין (מבלי שהיתה מאחוריהן עסקה) [...]
36 אלה גם ידעו כי חשבוניות המס אינן משקפות עסקאות
37 אמיתיות, קרי, אינן חשבוניות מס שהוצאו כדין, שכן הוכח
38 כי אנרגיית השלום היתה עוסק מורשה שנבחר על-ידי
39 ארגון הפשיעה לספק חשבוניות מס לנאשמות בגין מכירת
40 דלק, הגם שבפועל לא סופק לנאשמות דלק."

41
42 [סעיפים 41-43 בעמ' 55-56 להכרעת-הדין].

43



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 38. אין, איפא, בקביעות שבהכרעת-הדין הפלילית בכדי לעזור למערערת בכל
2 הנוגע לסכומי ההוצאות הנוגעות לשתי החשבוניות הספציפיות האמורות (הכוזבות)
3 ואין לקשור בין הקביעה העקרונית של בית-המשפט בדבר רכישות דלקים שבוצעו
4 בפועל על-ידי ארגון הפשיעה לבין רכישות דלקים ספציפיות שעל פי טענת המערערת
5 בוצעו על-ידיה ונתונים במחלוקת שומתית. לגבי רכישות אלו לא הוכח על-ידי
6 המערערת האם הרכישה בוצעה כלל, וככל שבוצעה- האם דווחה בעבר, האם הדלקים
7 הושגו ממקור לגיטימי חוקי ולפיכך שולם בעבורם, זהות גורם זה וסכום הרכישה שבו
8 עמדה.

9
10 אין לבית-המשפט כל דרך לאמוד את העסקה שבוצעה בפועל לרכישת דלקים
11 על-ידי המערערת, ואף לקבוע באופן וודאי כי עסקה כזו אכן בוצעה, - לצורך הכרה
12 ברכישה זו כהוצאה של המערערת. כל שניתן לומר באופן מוחלט, בהתבסס על ממצאי
13 הכרעת-הדין הפלילית, הוא כי המערערת מכרה דלקים ללקוחותיה, וכן כי הדלקים
14 הגיעו ללקוחות בדרך אשר אינה משתקפת באופן מהימן בחשבוניות שנמצאו ככוזבות
15 בהכרעת-הדין הפלילית. המערערת לא הציגה בשום שלב, לא בהליך מינהלי ראוי
16 לפני המשיב, ואף לא לפני בית-משפט זה, ראיה אשר מסייעת באופן מהימן בקביעת
17 הוצאותיה או מעידה על קיומן בפועל.

18 לא ניתן, לפיכך, לקבוע האם הדלקים שנמכרו ללקוחות המערערת, ואשר על
19 רכישתם ביקשה לדווח כהוצאה בחשבוניות הפסולות האמורות, אכן נרכשו בתמורה
20 לתשלום (שמא נגנבו), באיזה אופן נרכשו, וכן, ככל ששולם בעבורם, מה הייתה
21 עלותם. כן לא ניתן לקבוע האם רכישה זו כבר דווחה והוכרה במועד אחר כהוצאה
22 לצרכי ניכוי מס, או עדיין לא.

23
24 39. הפנייתה של המערערת בהקשר זה לעדותו של ליאור עזרן [ר' למשל סעיף 12
25 בעמ' 8 לסיכומי המערערת בעמ"ה 1275/09], אשר סיפק את החשבוניות הכוזבות
26 למערערת, על אופן חישובו את סכום החשבוניות הפיקטיביות שהנפיק בין היתר
27 למערערת [בעמ' 29 להכרעת-הדין הפלילית], אינה מספקת ראיה מהימנה לעניין אופן
28 החישוב, אלא, כפי שנקבע בהכרעת-הדין הפלילית, מעידה על עצם היות החשבונית
29 פיקטיבית ומנותקת מנתוני עסקה אמיתית שנעשתה, ככל שאכן הייתה כזו [סעיף 41-
30 42 בעמ' 54-55 להכרעת-הדין הפלילית].



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1
2 החלטתו של המשיב, שלא לערוך למערערת שומת ובה ניכוי הוצאות בדרך של
3 אומדן והערכה היא, איפא, לכאורה בנתונים הקיימים, סבירה.

4
5 **40.** חרף האמור, ומאחר וער אני לעובדה כי המערערת, הנשלטת כיום על-ידי
6 חברת האם שלה, היא חברה ציבורית הנסחרת בבורסה, נשלטה בפועל ונוהלה
7 בתקופה הרלוונטית על-ידי ארגון הפשיעה. יש להניח כי נסיבות אלה היקשו על
8 המערערת להביא אסמכתאות הנמצאות תחת ידיו של ארגון הפשיעה בלבד, להוכחת
9 טענותיה. יתרה מכך, כידוע, דיני המס חותרים למעלה מן הכל לגביית מס אמת,
10 ואינם מבקשים להעניש את הנישום, בפרט כאשר הגורמים החוטאים בענייננו אינם
11 פעילים עוד במערערת.

12 בנסיבות האמורות, אני סבור כי יש מקום לבדיקה נוספת של פקיד השומה את
13 טענת המערערת להכרה בניכוי הוצאותיה לרכישת דלקים, על דרך האומדנא,
14 ובהתבסס על שיקול דעתו המקצועי הבלעדי. לפיכך, אני מחזיר את הדיון בשומה
15 שנקבעה למערערת לשנת המס 2004 לפקיד השומה, וזאת אך ורק על-מנת שיכריע
16 בסוגיה זו של אפשרות ההכרה בסכום מסויים כניכוי הוצאות לצורך הפחתת ההכנסה
17 בה חוייבה המערערת במס. אני סבור כי קביעה זו מתיישבת אף עם רוח הפסיקה ועם
18 ההלכה שנקבעה בעניין **דניאל בוסקילה**.

חוקיות ההוצאות המותרות בניכוי

19
20
21 **41.** לטענת המשיב, גם במנותק מפסילת ספרי המערערת ומהאמור
22 בסעיף 33(א) לפקודה, אין להכיר בהוצאות המערערת בעניינו, משום שממילא אינן
23 עומדות בתנאי סעיף 17 לפקודה, בהיותן הוצאות שהוצאו (ככל שהוצאו) בביצוע
24 עבירה.

25 הצדדים חלוקים בהקשר זה בנוגע לנסיבות בהן אין להכיר בהוצאה מחמת
26 היותה "בלתי חוקית". לטענת המשיב, מהנסיבות הפליליות המפורטות לעיל בהן
27 פעלה המערערת בתקופה הרלוונטית, ובהיות הכנסותיה תוצאה של פעילות בלתי
28 חוקית, יש להסיק כי כל הוצאה שהוצאה לשם ייצור ההכנסות האמורות (ככל שאכן
29 הוצאה), היא בלתי חוקית כשלעצמה, ולפיכך אין להכיר בניכוייה [סעיפים 54-50
30 לסיכומי המשיב ב-עמ"ה 1275/09].



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 המערערת טוענת בהקשר זה כי ישנו הבדל מהותי בין הוצאה שאינה חוקית
2 כשלעצמה, כדוגמת מתן שוחד, לבין הוצאה חוקית כשלעצמה שהוצאה לשם ייצור
3 הכנסה באמצעים בלתי חוקיים. לשיטתה, הכלל הוא כי במקרה הראשון ההוצאה לא
4 תותר בניכוי ובמקרה האחרון תוכר ההוצאה בניכוי.

5
6 בנסיבות דנן, טוענת המערערת, כי בניגוד לפעילות הבלתי חוקית שהביאה
7 לייצור הכנסה, דהיינו מהילת הדלקים והוצאת חשבונות כוזבות, הרי ההוצאות אותן
8 היא מבקשת לנכות מהכנסתה החייבת היו הוצאות חוקיות ולגיטימיות, שהוצאו
9 בעבור רכישת הדלקים, ומשכך יש להתירן בניכוי על-מנת לחייבה במס אמת.

10

11 **42.** סעיף 17 לפקודה קובע תנאים להכרה בהוצאות נישום כניכוי מהכנסתו
12 החייבת:

13 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם
14 הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות
15 והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך
16 בלבד, לרבות:[...]"

17

18 סעיף 32 לפקודה מסייג וקובע מתי לא יוכרו הוצאות נישום בניכוי. כך קובע
19 סעיף 32(16) הרלוונטי לענייננו:

20 "32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים
21 בשל-
22 [...]"

23 (16) תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף,
24 שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי
25 כל דין."

26

27 **43.** הסעיף האמור תוקן בחקיקה מבהירה, שנועדה לחזק את הכלל שנקבע זמן רב
28 לפני כן בפסיקה. עמד על כך ביהמ"ש העליון בע"א 3568/08 **חברה בע"מ ואח' נ' פקיד**
29 **שומה נתניה** (מיסים און-ליין, 17.2.10) בהתייחסו לשאלת התרתו בניכוי של שוחד
30 ששולם כתנאי לביצועה של עסקה, כהוצאה לצורכי מס:

31 "...מדובר בסוגיה המציבה זה מול זה עקרונות כבדי משקל
32 - עקרון הצדק החלוקתי המצוי בבסיס דיני המס, ואשר
33 משמעותו הינה חיוב הנישום במס אמת בלבד (ראו ע"א
34 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א 1,
35 פ"ד נג(1) 699 (1999)), ומנגד העיקרון הבסיסי של שמירה
36 על שלטון החוק. ברקע אף עומדת השאלה - אשר זכתה



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 למשקל משמעותי בפסק דינו של בית-המשפט המחוזי -
2 בדבר היחס בין המשפט למוסר, שכן בית-המשפט נכון היה
3 להניח שמדובר במעשים שאינם מהווים עבירה על החוק
4 הישראלי, וחרף זאת ראה בהם מעשים הנוגדים את תקנת
5 הציבור."
6

7 [ר' סעיף 8 לפסק הדין של השופט ג'ובראן].

8 ראו גם סעיפים 10-11 לפסק-דינו של כב' השופט נ' הנדל ב-ע"א 4157, 4489/13
9 דמארי אילנה, אברהם הירשזון נ' פקיד השומה (3.2.15, פורסם ב'נבו').

10
11
12
13 **44.** השאלה העולה מן האמור היא, האם קיים הבדל בין הוצאה בלתי חוקית
14 כשלעצמה לבין הוצאה שהוצאה תוך כדי עשיית מעשה בלתי חוקי, לצורך הכרה
15 בניכוי. לטעמי, מלשון סעיף 16)32(לפקודה ניתן להסיק כי הוצאה שלא תותר
16 בניכוי, היא כזו שאינה חוקית כשלעצמה.
17 יתרה מכך, פרשנות כזו מתחייבת גם לנוכח העיקרון לפיו דיני המס אינם
18 עונשיים. לעניין זה ציינו המלומדים מאיר קפוטא ואופיר לוי במאמרם "סקירת
19 חקיקה" מיסים כג/6 (דצמבר 2006) א-83, כך:

20 "בחודש מאי 2007 אישרה מועצת השרים של ארגון
21 ה-OECD את הזמנת ישראל לפתוח בתהליך הצטרפות
22 לארגון.
23 אחד התנאים בהם נדרשת לעמוד מדינה המבקשת להצטרף
24 לארגון הוא חתימה על אמנה למניעת מתן שוחד לפקידי
25 ממשל זרים. במסגרת אמנה זו, מתחייבות המדינות לפעול
26 למיגור השחיתות, בין היתר על-ידי קביעה מפורשת
27 בדיניהן הפנימיים, כי הוצאות למתן שוחד לפקידי ממשל
28 זרים לא יותרו בניכוי.
29
30

31 בפרקטיקה שהתפתחה בישראל במשך השנים, לא הותרו
32 בניכוי הוצאות ששולמו בנסיבות המהוות עבירה על חוק
33 או תשלומי עונשין. כפועל יוצא מכך, נאסר גם ניכוי
34 הוצאות למתן שוחד. ביום 5.6.08 ניתן פסק דינו של בית-
35 המשפט העליון בעניין הידרולה[13] בו נקבע, כי אין
36 להתיר בניכוי הוצאות תשלום שוחד לפקיד ציבור במדינה
37 זרה.

38 כחלק מתהליך הצטרפותה של ישראל לארגון ה-OECD,
39 תוקן בשנת 2008 חוק העונשין ונקבע בסעיף 291א איסור



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 על מתן שוחד לעובד ציבור זה, בעד פעולה הקשורה
2 בתפקידו, כדי להשיג, להבטיח או לקדם פעולה עסקית או
3 יתרון אחר בנוגע לפעילות עסקית. כמהלך חקיקה משלים
4 נחקק כעת, במסגרת תיקון מס' 172 לפקודת מס הכנסה,
5 סעיף 32(16) לפקודה הקובע, שתשלומים, בין שניתנו
6 בכסף ובין בשווה-כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם
7 מהווה עבירה לפי כל דין, לא יותרו בניכוי. שלילת הזכות
8 לניכוי לא מותנית בכך שהמשלם הורשע או הואשם
9 בעבירה על חוק העונשין. " [ההדגשות הוספו].

10
11 [שם, בעמ' 85].

12
13
14 **45.** בענייננו, המחלוקת היא לעניין עצם קיום ההוצאה המבוקשת בניכוי ושיעורה.
15 דומני, כי הצדדים אינם חלוקים בשאלה האם הוצאה שהוצאה לשם רכישת דלקים
16 היא חוקית כשלעצמה. לפיכך, ככל שייקבע המשיב, על סמך ראיות אותן תביא לפניו
17 המערער, כי הייתה הוצאה בפועל, אשר הוצאה לשם ייצור הכנסה, וכי הוצאה זו
18 טרם הוכרה בניכוי, וכן ככל שייקבע כי ניתן לאמוד את שיעורה, הרי ניתן יהיה להכיר
19 בהוצאה זו לניכוי מהכנסתה החייבת של המערער.

20 21 22 הכרה במס תשומות שלא הותר כהוצאה לצרכי מס הכנסה

23
24 **46.** טענה נוספת אותה העלתה המערערת הייתה כי יש להכיר כהוצאה לצרכי מס
25 הכנסה ברכיב מס התשומות שמנהל מע"מ לא התיר לה לקזז כהוצאה לצרכי מע"מ,
26 לפי סעיף 38 לחוק מע"מ, בנימוק שהחשובניות שבגינן נדרש הקיזוז הן "מסמך
27 שלא-הוצא כדין" [סעיפים 16-17 לנימוקי הערעור מטעם המערערת בעמ"מ 1275/09
28 מיום 31.5.10].

29
30 לטענת המערערת, אם ובמידה שלא יותר לה הניכוי, הדבר יוביל לחיובה במס
31 שאינו מס אמת, שכן מחד, שילמה כדין את המס שהוטל על הכנסות ממכירת
32 הדלקים ללקוחותיה, ומאידך, לא ניכתה את רכיב מס התשומות בעבור עסקאות אלה
33 בשום שלב. אינני מקבל את טענת המערערת בהקשר זה.



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 המערערת לא הציגה כל ראיה מהימנה להוכחת טענתה על קיומן של עסקאות
2 בפועל לרכישת דלקים עליהן טרם דווח לרשויות המס, וכן על כך שעל דלקים אלה
3 אותם רכשה אכן שולם מע"מ בשלב כלשהו. המע"מ הוא כידוע "מס מתגלגל", ואין
4 להתיר את ניכוי מבלי שהוכח חיובו [ר' עניין **דניאל בוסקילה**, סעיפים ט'-י"ט לפסק
5 הדין].

6
7
8
9
10
11
12

סוף דבר

13 **47.** טענת המערערת לעניין הכרה בהוצאות רכישה של דלקים לצורך ניכוי
14 מהכנסתה החייבת, על דרך האומדן, מתקבלת חלקית, וכמפורט לעיל (סעיפים 40, 45)
15 התיק מוחזר לפקיד השומה על-מנת שיקבע, לפי שיקול דעתו, בהקשר זה בלבד האם
16 ניתן להכיר למערערת ברכיב הוצאות כלשהו לניכוי, וככל שייקבע שניתן לאמוד רכיב
17 כזה, ייקבע את שיעורו. יתר טענות המערערת בערעורים דנן, נדחות.

18
19
20
21

לאור השיהוי הרב של המערערת בהבאת טענותיה, ואי מיצויה את ההליך המינהלי
העומד לרשותה במועדו, אני מחייב את המערערת לשלם למשיב את הוצאות המשפט
בשני הערעורים, וכן, בנוסף בשכ"ט עו"ד בסך 60000 (שישים אלף) ₪, להיום.

22
23
24

ניתן והודע היום, י"ח אייר תשע"ה, 07 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

25
26
27
28



בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

07 מאי 2015

ע"מ 1275/09 נורדן נפט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 1276/09 נורדן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

1 גדעון גינת, שופט בכיר
2