



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גר גדיעון

ע"מ 15-09-16554

ואקד חנבוט
על ידי ב"כ עוה"ד יהודה שוקרון

המערער

נגד

מדינת ישראל - רשות המיסים - פקיד שומה אילת
על ידי ב"כ עוה"ד ליאור קורן - פמדי"א

המשיבה

פסק דין

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
1. זהו פסק דין בערעור על שומה שהוציא המשיב למערער בצו לשנים 2010-2012, ועל דחיית השגתו. הוחלט לדחות את הערעור, ולהלן הנימוקים.
 2. המערער הינו עצמאי ועוסק בעבודות טיח, ריצוף ועבודות בנייה נוספות.
- המערער דיווח על הכנסות חייבות בשנים הרלוונטיות, בסכומים הבאים: לשנת 2010 290,582 ₪; לשנת 2011 119,772 ₪; לשנת 2012 50,721 ₪. זאת, לאחר ניכוי הוצאות לרבות תשלומים לקבלני משנה ולעובדים.
- במהלך בחינת דיווחי המערער לצורך שומה, עלה חשד, כי המערער דרש לנכות הוצאות שונות, תוך שימוש בחשבוניות פיקטיביות. בעקבות זאת, נערכה בדיקה צולבת ביחס לספקים שונים, אשר חשבוניות הנחזות כחשבוניותיהם הוגשו על ידי המערער, לצורך האמור. הבדיקה העלתה, בין היתר, כי מקצת הספקים כלל לא הכירו את המערער, ומקצתם כלל לא היו בארץ בתקופה שבת לכאורה התבצעה העבודה. בתלק מהחשבוניות, לא הייתה התאמה בין סכום התשלום וסכום ההוצאה שביקש המערער לנכות. בנוסף, התברר כי תשלומים שונים ששולמו לטענת המערער לספקים בהמחאות של המערער, נפרעו על ידי המערער עצמו.
- לפיכך, נפתחה נגד המערער חקירה בחשד לעבירות של ניהול ספרים כוזבים, דרישת הוצאות פיקטיביות והעלמת הכנסות.
- לטענת המשיב, התברר, כי המערער דרש הוצאות באמצעות חשבוניות פיקטיביות במהלך השנים 2008-2012, בסכום של 10,241,287 ₪ לפחות. ביחס לשנות השומה 2010-2012, הוצגו לטענת המשיב חשבוניות הוצאות כפיקטיביות בסכומים כדלקמן: לשנת 2010 2,248,750



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-09-16554

- 1 נ"ח; לשנת 2011 – 757,600 ₪; לשנת 2012 1,057,050 ₪, ובסך הכל לשלוש שנות המס -
2
3 4,063,400 ₪.
- 4 לפיכך, נשלחו אל המערער ואל מייצגו בהליכי השומה, רואה חשבון משה חבושי, הודעות
5 בדבר אי קבילות פנקסי המערער לשנים האמורות.
6
- 7 המשיב סבר, כי שיעורי עלות העבודה מתוך מחזורי המכירות המוצגים בדוחות המשיב
8 לשנים האמורות - 91% בשנת 2010; 88% בשנת 2011; 87% בשנת 2012 - הינם מוגזמים,
9 חורגים באופן קיצוני מן המקובל בענף, ולא משקפים נכונה את הפעילות בעסקו. לדעת
10 המשיב, שיעור עלות העבודות הנכון בעסקו של המערער בגין השנים האמורות הינו 58%,
11 כאשר לדעתו נכון להכיר בהוצאה נוספת על סך 150,000 ₪ לשנה, בגין תשלום למנהלי
12 העבודה בעסק.
13
- 14 המשיב נעזר במר אורי הרוש, סגן מנהל המחלקה הכלכלית ברשות המיסים לצורך בדיקת
15 הנתונים, וחישב ההכנסות הנכונות סכום המס בגינן. בהמשך הוצאה שומה לפי מיטב
16 השפיטה, אשר במסגרתה נקבעו ההכנסה החייבת וסכום המס (קרן) כדלקמן: לשנת 2010 -
17 הכנסה בסך 1,883,233 ₪ ומס בסך 761,884 ₪; לשנת 2011 - הכנסה בסך 698,154 ₪ ומס
18 בסך 239,414 ₪; בשנת 2012 - הכנסה בסך 378,735 ₪ ומס בסך 109,263 ₪.
19
- 20 המערער הגיש השגה על השומה האמורה, והשגתו נדחתה על ידי המפקח הראשי במשרד
21 פקיד שומה אילת. 3.
22
- 23 מכאן הערער, אשר במסגרתו נטען, כי יש לבטל את השומה שהוציא המשיב, לבטל את
24 החלטתו בדבר פסילת הספרים, ולאשר את הדוחות שהגיש המערער, ואת הצהרותיו לענין
25 ההכנסות החייבות.
26
- 27 לטענת המערער, דוחותיו שיקפו באופן מדויק את ההכנסות, ההוצאות, שיעור הרווח
28 וההכנסה החייבת, בשנים הרלוונטיות.
29
- 30 למערער טענות לענין אופן ניהול דיוני השומה, ולטענתו, לא נמסרו לו הנתונים שעמדו בבסיס
31 תחשיבי המשיב, טענותיו לא נדונו לגופן, והתחשיבים שהגיש לא נבחנו.
32
- 33 המערער טוען, כי רכש בפועל את השירותים שבגינם נמסרו לו החשבוניות, ושילם את תמורתם
34 במלואה, בסכומים הנקובים בחשבוניות.
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 15-09-16554

- 1 המערער הציג תחשיב חלופי, אשר נערך בהתייחס לאפשרויות שונות, כאשר על פי כל אחת
 2 מן האפשרויות, יש לסברתו להכיר בשיעורי רווח קטנים מן העולה מתחשיב המשיב, ובהתאם
 3 - להקטין את סכום המס בגין כל שנה.
 4
 5 המערער העיד לעצמו. המערער טען, כי העסיק בתקופה הרלוונטית מנהלי עבודה בפרוייקטים
 6 השונים שביצע, ונקב בשמותיהם. 4
 7
 8 המערער תיאר את אופן ניהול העסק, שבמסגרתו מבוצעות עבודות בשני אופנים... על ידי
 9 העסקת קבלני משנה, או על ידי העסקה ישירה של עובדים על פי חישוב ימי עבודה, לעבודות
 10 טיח וריצוף. המערער תיאר את העבודות שביצע בתקופה הרלוונטית, אופן תמחורן, והעלויות
 11 בגינן, וכן חזר על הטענות שנטענו במסגרת נימוקי הערעור, לעניין התנהלותו הלקויה של
 12 המשיב, במסגרת דיוני השומה.
 13
 14 בתצהיר עדותו הראשית, ערך המערער תחשיב המבוסס על הצהרותיו במסגרת הדוחות, ועל
 15 החשבוניות שבמחלוקת, בין היתר, ועל פיו, שיעור עלות העבודה הממוצעת מתוך המחזור
 16 עמד על 81.9% בתקופה הרלוונטית, דהיינו שיעור הרווח הממוצע בעסקו עמד על 19.1%.
 17
 18 המערער גם הגיש חוות דעת בחזנית המומחה רו"ח ערן גלבע, אשר ניתח את הנתונים
 19 העולים מהמסמכים שהציג לפניו המערער. המומחה הציג בחוות דעתו תחשיב אשר נערך
 20 לזכרו, בהתאם לגישת המשיב, אך תוך שימוש בנתונים מעודכנים שהציג לפניו המערער,
 21 ואשר לפיו, נכון להקטין את סכומי ההכנסות החייבות בשנות השומה, ביחס לקביעת המשיב.
 22
 23 יוער, כי עלות העבודה על פי חו"ד המומחה בכל אחת מן השנים, שונה מן העלות שעליה
 24 הצהיר המערער. ביחס לשנים 2011 ו- 2012, חיווה המומחה דעתו, כי מדובר בהבדלים
 25 זניחים, ואילו את הפער המשמעותי יותר בשנת 2010, הסביר בכך שבאותה שנה המערער
 26 בעיקר רכש שעות עבודה של פועלים, אותם העסיק בהעסקה ישירה, ומיעט לרכוש עבודה
 27 קבלנית בחישוב על פי מ"ר.
 28
 29 על פי התחשיב שערך רו"ח גלבע, שיעור עלות העבודה מתוך המחזור בעסקו של המערער
 30 הינו כ- 73%, וסכום תהוצאה בה הכיר המשיב בגין שכר מנהלי עבודה נמוך ואינו סביר. כן
 31 הצהיר, כי בהתאם לניסיונו האישי והיכרותו עם הענף, עלויות העבודה שעליהן הצהיר
 32 המערער הינן אף נמוכות יחסית למקובל.
 33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-09-16554

- 1 חשוב לציין, כי על פי דברי המומחה בחוות הדעתו "בדיקת השבונות מס הכנסה כללה עיון
2 בכל השבונות המס, אך בטבלה (הטבלה שבמסגרתה הציג המומחה את הנתונים ואת
3 ממצאיו - ג.ג.) נכללו השבונות מס שבגיןם קבלתי פירוט השבונות".
4
5 עוד יצוין כי בסעיף "שיטת העבודה" בחוות הדעת, העיר המומחה: "השוואה בוצעה בגין
6 עבודות שניתן להשוות בין מחיר הקנייה למחיר המכירה בהם, כגון מחיר למ"ד ריצוף ומחיר
7 למ"ד טיח. לגבי יתר העבודות קשה לאמוד את מרכיב העבודה בגינם ולכן לא בוצעה בגינם
8 השוואה".
9
10 5. למשיב העידו, מר אשר בניונס, ממונה (רכז חוליה) במשרד פקיד שומה אילת, אשר טיפל
11 בענייניו של המערער בשלב השומה, ומר אורי הרוש, כלכלן העובד בנציבות מס הכנסה אשר
12 ערך חו"ד מומחה בענייניו של המערער התומכת בעמדת המשיב ובמסקנותיו.
13
14 מר בניונס העיד בתצהירו, בין היתר, על ממצאי חקירתו הפלילית של המערער, אשר בתומה
15 הוגש נגדו כתב אישום בגין עבירות מס שונות, ובהן, דרישת הוצאות על יסוד השבונות
16 פיקטיביות והעלמת הכנסות - ממצאי החקירה האמורה, עמדו ביסוד ההחלטה לפסול את
17 ספריו של המערער. העד העיד גם על מהלך דיוני השומה, לרבות פגישות שהתקיימו עם
18 המערער ומייצגו דאז, רו"ח משה חבושי. העד פירט גם כיצד נערכה השומה, לרבות היועצות
19 המשיב במומחה מר הרוש, בשלב השומה.
20
21 לתצהירו של העד צורף חומר החקירה בענייניו של המערער, לרבות הודעות עוסקים ובעלי
22 תפקידים בחברות הרלוונטיות, אשר לטענת המערער הוציאו לו את החשבונות. אלה, שללו
23 הכרות עם המערער וממילא גם קשרי עבודה עמו.
24
25 המומחה, מר הרוש, חיווה דעתו, כי שיעורי הרווח הגולמי מסך המכירות העולים מהצהרות
26 המערער, בשנים הרלוונטיות, הינם בלתי סבירים, וזאת, ע"פ השוואה למקובל בענף בו עסק
27 המערער. המומחה ערך לדבריו בדיקה חלופית, המבוססת על עלויות מקובלות בענף, לצד
28 "... מחירי תפוקות..." על פי ספרי המערער, והסיק, כי שיעור הרווח הגולמי בעסקו של
29 המערער עמד בתקופה הרלוונטית על כ- 42%.
30
31 המומחה פירט בחוות דעתו ובנספחיה, את הנתונים שעליהם התבסס ואת החישובים
32 הרלוונטיים. לחוות הדעת צורפו "קווי הנחיה כלכליים" המתייחסים לענף הבניין, על ענפי
33 המשנה שלו, אשר שימשו לקביעת התפוקות במסגרת חוות הדעת, וכן סקירה ענפית לענף
34 הבניין. בהמשך הוגשו, והתקבלו כמוצג מש/1 קווי הנחיה כלכליים לקביעת סבירות ההכנסה
35 של הרשות מחודש נובמבר 2012.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 15-09-16554

1
2 המומחה התייחס לחו"ד המומחה מטעם המערער, רו"ח גלבע, וביקר, הן את הנתונים
3 שעליהם הסתמך בחוות דעתו, והן את מסקנותיו. מר הרוש ציין, כי שיעור הרווח בחלק
4 העבודה שבוצעה על ידי קבלני משנה, על פי חו"ד רו"ח גלבע (28%), אינו מתיישב עם שיעור
5 הרווח הגולמי על פי דוחות המערער. המומחה ציין גם, כי על פי החשבוניות שבמחלוקת, לא
6 ניתן להפריד בין הספקת עובדים ועבודת קבלני משנה, שכן שני אופני עבודה אלה נכללים
7 בחלק מאותן חשבוניות.
8
9 יצויין, כי במסגרת דיון ההוכחות שהתקיים ביום 17.10.17, נחקר מומחה מר הרוש חקירה
10 קצרה ביותר, אשר כללה 7 שאלות, אשר כולן בגדר שאלות הבהרה גרידא. בסיכומי המערער
11 בהתייחס לחוות דעתו של מר הרוש, לא נעשה כל ניסיון להתעמת עם התחשיבים שערך,
12 והטיעון בסיכומיו, ביקש להתמודד עם חוות הדעת, בתקיפת הסתמכותה על נתונים ענפיים,
13 אשר לסברת המערער לא בוססו די הצורך.
14
15 לעניין פסילת הספרים - המערער טען, כי העבודות שבגינן הוצאו לו החשבוניות, בוצעו בפועל,
16 כי החשבוניות נכונות והוצאו על ידי המוסמכים להוציאן, וכי לא היתה כל סיבה לקבוע כי
17 הינן חשבוניות פיקטיביות. ב"כ המערער טען בהקשר זה בסיכומיו, בין היתר: "... אין מדובר
18 פה בחשבוניות פיקטיביות, וזאת מכיוון ולמערער אין אינטרס ולא היה אינטרס להשתמש
19 בחשבוניות פיקטיביות, שהרי פקודת מס הכנסה מתירה דיווח על הוצאות גם ללא
20 חשבוניות כלל, בניגוד לקיזוז מס תשומות, אם היה עוסק מורשה, ולא עוסק פטור במע"מ".
21
22 דא עקא, המערער ביקש להסתמך על החשבוניות האמורות בדוחותיו, ומשעה שפעל כן, ברי
23 כי המשיב נדרש לבחון אותן, נוכח החשד שהתעורר בעניינו של המערער. חומר החקירה
24 מבסס את החשדות נגד המערער, נוכח הכחשת העוסקים ומנהלי החברות הרלוונטיות
25 ובעליהן, הכרות עם המערער, מתן שירותים לעסקו, וקבלת תשלום ממנו. הודעות אלה, הינן
26 כמוכּן בגדר ראיות מנהליות כשרות, המבטסות את המסקנה, כי החשבוניות שעליהן ביקש
27 המערער להסתמך בדוחותיו, הינן כוזבות.
28
29 המערער לא העיד מי מאותם עוסקים או בעלי תפקידים בחברות האמורות, ולא ניסה כלל
30 להוכיח, כי שיקרו בהודעותיהם. מחזל זה יש לזקוף כמוכּן לחובת המערער, במאזן הראיות.
31 כך, גם ביחס להמנעותו מהעדת רו"ח חבושי, אשר לדברי המערער בחקירותיו, ערך עבורו
32 בדיקות שונות ביחס לספקים.
33
34 יש להוסיף, כי המערער הודה, כי כתב את הנתונים בחלק מן החשבוניות בכתב ידו, וזאת
35 לדבריו, משום שהעוסקים הרלוונטיים לא ידעו עברית. בהקשר זה הפנתה ב"כ המשיב לכך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16554-09-15

1 שחלק מן העוסקים, נושאים שמות אשר לשיטתה אינם מתיישבים עם הטענה שאינם דוברי
 2 עברית. איני רואה מקום לדון בנפקות השמות לענייננו, אך מכל מקום, לא הובאו אלה להעיד,
 3 וטענתו של המערער בנקודה זו, לא הוכחה.
 4
 5 המערער לא הביא כל ראיה העשויה לתמוך בגרסתו, לעניין ביצוע אותן עבודות בפועל, לעניין
 6 אמיתות התשלומים בגינם למוציאי החשבוניות הנטענים, ולעניין נכונות החשבוניות, מלבד
 7 עדותו שלו, שהינה כמובן בגדר עדות יחידה של בעל זין, ואשר בנסיבות, לא היה בה כדי
 8 לערער את המסקנה המסתברת, בדבר השימוש בחשבוניות כוזבות, כעולה מן הראיות
 9 המנהליות העומדות נגדו.

10
 11 מכאן, כי בדין נפסלו טפריז של המערער לתקופה הרלוונטית.
 12

13 7. אשר לאופן עריכת השומה על ידי המשיב, ולעניין שיעור הרווח שעליו הסתמך.
 14

15 כאמור, נערכה השומה תוך הוועצות במומחה, מר הרוש, במסגרת תפקידו בנציבות מס
 16 הכנסה. הנתונים שעליהם הסתמכו המשיב ומר הרוש, והתחשיבים הרלוונטיים פורטו כאמור
 17 בחוות הדעת שהוגשה במסגרת ההליך דנא. כאמור לעיל, נחקר מר הרוש חקירה קצרה
 18 ביותר, אשר לא כללה, ולו נסיון לערער את נכונות חישוביו או דרך הסקת מסקנותיו, וממילא
 19 לא היה באותה חקירה, כדי להפריכם. המערער השליך את כל יתרו בסיכומיו, על תקיפת
 20 הסתמכותו של המומחה, על קווי ההנחיה לבחינת סבירות ההכנסה בענפי המשנה
 21 הרלוונטיים. לא מצאתי כל פסול בהסתמכות על קווי הנחיה ענפיים אלה, המשקפים ניתוח
 22 כלכלי של מומחי הרשות, ומפורסמים על ידה. אין לסברתי, כל טענה בסיכומי המערער,
 23 העשויה לסתור את סבירות קווי הנחיה אלה, או את ההסתמכות עליהם.
 24

25 מצד שני, עלו בחקירת מומחה המערער קשיים ביחס לחוות דעתו, כמפורט בחוות דעת מר
 26 הרוש ובסיכומי המשיב.
 27

28 בין היתר, יש לסברתי קושי, בעצם התבססות המומחה על החשבוניות שבמחלוקת, משעה
 29 שמסתברת המסקנה, כי המזוהר בחשבוניות כוזבות.
 30

31 יש גם קושי לא מבוטל, בבחירתו להסתמך על חלק מן החשבוניות, אשר בגינן קיבל פירוט מן
 32 המערער, כאשר מתוכן בדיק רק חלק מצומצם, באופן מדגמי (עמ' 6 לפרוטוקול, ש' 20-8). מה
 33 גם שהחשבוניות שעליהן בחר להסתמך, היו דווקא החשבוניות שכללו את מחירי העבודה
 34 הגבוהים יותר, והוא התעלם מחשבונית אחרות שהציג לפניו המערער, אשר מחירי העבודה
 35 בהן היו נמוכים משמעותית (עמ' 8 לפרוטוקול, ש' 17-4).




בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 16554-09-15

1
 2 יצויין, כי ביחס לשנת 2011, קיבל המומחה נתונים חלקיים ביותר, המתייחסים לכ- 3%
 3 מהמחזור בלבד (עמי לפרוטוקול, ש' 4-3), משמע, ביחס לאותה שנה המדגם מצומצם במיוחד.
 4
 5 עולה קושי ביחס לנתוני השנים 2010-2011 בחווי"ד, כאשר בטבלאות שבס' ד. 1 בחוות הדעת,
 6 חסרים נתונים שונים ביחס לאותן שנים. משמע, בסיס הנתונים ששימש את המומחה, חסר.
 7
 8 המומחה ניסס חלק מחוות דעתו על ניסיונו המקצועי, אך לא הביא בחוות דעתו נתונים או
 9 אסמכתאות שיכולים היו לסתור את חווי"ד מר הרוש ואת קווי ההנחה שעליהם התבססה.
 10
 11 עולה לסברתי קושי משמעותי, בשל עצם הסתירה בין שיעור עלות העבודה מנוך המחזור על
 12 פי תוות הדעת, ובין השיעור הנקוב בתצהיר המערער ובדוחותיו - סתירה אשר לא ניתן לה
 13 הסבר העשוי להניח את הדעת.
 14
 15 הנטל להוכיח את שיעור הרווח ואת היקף ההוצאות רובץ כמונץ על המערער, ודאי כאשר
 16 נקבע לעיל, כי בדין נפסלו ספריו. לפיכך, כאשר אינני רואה מקום לפסול את חוות דעת מר
 17 הרוש, או איזה מממצאיה או מסקנותיה, וכאשר אינני סבור כי יש למקום להעדיף את חווי"ד
 18 מומחה המערער, על פני חווי"ד מר הרוש, סבורני כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו
 19 לעניין זה, וכי אין מקום להתערב במסקנות המשיב לייחס לעלות העבודה ושיעורי הרווח.
 20
 21 8. סבורני אפוא, כי אין מקום להתערב באיזו מהחלטות המשיב שבמחלוקת, ועל כן נדחה
 22 הערעור.
 23
 24 נוכח הסכומים שבמחלוקת והיקף ההתדיינות בפועל, ישלם המערער למשיב הוצאות הערעור
 25 בסך 50,000 ₪.
 26
 27
 28 ניתן היום, י"א אב תשע"ח, 23 יולי 2018, בהעדר הצדדים.
 29


 גד גזעון, שופט

30
 31
 32
 33