



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת נחמה נצר

אפרים מסיקה

מערער

נגד

מדינת ישראל- רשות המיסים

משיב

פסק דין

בפני ערעור שהגיש המערער על החלטת המשיב לפסול את ספריו שנים 2006-2008 ועל שומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לו לשנים הנ"ל.

המערער עוסק במכירת פסולת מתכות מחצר ביתו שבמושב שדה עוזיהו.

בשומות שבנדון, לא הכיר המשיב בהוצאות שונות להן טען המערער לעניין רכישת המתכות – זאת משום שנמצאו בספריו של המערער סטיות מהוראות ניהול ספרים וליקויים מהותיים. לאמור, התיעוד החשבונאי ששימש אסמכתא בידי המערער לרכישות הנטענות על ידו, הינו פיקטיבי ואינו משקף עסקת מכר אמיתית, במובן זה, ששווי העסקה, כמו גם זהותם של הצדדים לעסקה, כוזבים.

עוד קבע המשיב, על יסוד ממצאי הביקורת והבדיקה שערך כי המערער עשה שימוש בחשבוניות אוטונומיה פיקטיביות ודיווח עליהן כהוצאות שהוציא בייצור הכנסתו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בשל חשבוניות פיקטיביות אלה, הוצאה למערער שומה לפי מיטב השפיטה, בפירוט כדלהלן:

שנת מס	2008	2007	2006
מחזור מוצהר	32,484,154 ₪	15,171,053 ₪	9,301,672 ₪
רווח גולמי 22% עפ"י חוות דעת כלכלית	7,146,514 ₪	3,337,632 ₪	2,046,368 ₪
הוצאות אחרות	746,091 ₪	540,210 ₪	488,681 ₪
הכנסה חייבת בספרים בלתי קבילים	6,400,423 ₪	2,797,422 ₪	1,155,677 ₪

זאת ועוד, בעקבות השוואה בין הצהרת הון שהגיש המערער ביום 31.12.2002 לבין זו שהוגשה ביום 31.12.2007, נמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסכום כולל של - 545,201 ₪. המשיב ייחס הפרשי הון אלה לשנים 2006 ו- 2007 בסכום של - 272,600 ₪ לכל שנת מס.

בהליך בפניי התקיימו 4 דיונים – 21/5/13, 20/10/13, 30/11/13 ו- 24/11/13, במהלכם נחקרו עדי המערער – משה שלי, אליהו בכור, רו"ח בניטה, ועדי המשיב – פקידת השומה ציפי סקלר (פסילת הספרים), פקידת השומה (הממונה על שלב ההשגה) והכלכלן אורי הרוש.

סדר הדברים בפסק דין זה יהיה כסדרן של שתי ההחלטות מושא הערעור: **בראשונה** – פסילת הספרים עפ"י סעיף 130 (יא)(1), **ולאחריו** – דחיית ההשגה על שומה לפי מיטב השפיטה עפ"י סעיף 145 (א)(2)(ב).

ערעור הספרים –

החלטת פסילת הספרים (30/9/09) יסודה בשני טעמים. הראשון, הימנעותו של המערער להמציא למשיב את ספריו לשנות המס שבערער – עפ"י פסיקת בתי המשפט המחוזיים ובית המשפט העליון, הימנעותו של המערער להמציא ספריו לשנים 2006-2008 לביקורת המשיב ואי הצגתם בערכאת הערעור, מדברת בעד עצמה ומקימה את החזקה לפיה המערער לא ניהל ספרים כדין – די בה כדי לפסול את ספרי המערער.

השני, הצגת תיעוד חשבונאי פיקטיבי – המערער ביצע עסקאות עם גורמים שאינם רשומים כלל כעוסקים, חלקם מעורבים במסחר בלתי חוקי בחשבוניות מס, וחלקם שוללים יחסים עסקיים-מסחריים עם המערער וטענו כי חשבוניות וקבלות שלהם זויפו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

המשיב אינו חולק, כי בגין פעילותו המסחרית של המערער עם עוסקים ישראלים, זה רשאי להוציא חשבוניות מס עצמאיות, אלא שלשיטת המשיב, משמעות הדברים אינה מתן הכשר למערער להתעלם מחובתו החשבונאית לניהול רישום אמתי של התנהלותו העסקית, כמובן הדברים בהוראת סעיף 130 (יא) לפקמ"ה.

מכל מקום, המערער לא הגיש העתקי חשבוניות עצמיות (למעט קבלות) למשיב או לבית המשפט במסגרת הליכי הערעור ועל כן, בדין נפסלו ספריו.

זאת ועוד, המערער לא הקפיד על קיומן של הוראות ניהול ספרים בהן הוא חייב – תעודות משלוח, ספר קופה, ספר תנועות מלאי, פנקסי שיקים יעודים, כמתחייב מהוראת סעיף 9 להוראות ניהול ספרים ומנוהל ענף מתכות, המחייב במקרה של חשבונית עצמית, קבלת פרטי הזיהוי המלאים של מוכר המתכת לרבות כתובתו. החשיבות המכרעת הנודעת לדרישות אלה הינה האפשרות לעקוב, לבחון ולאמת את קיומן בפועל של העסקאות הנטענות. היעדר תיעוד חשבונאי אינו נקודת זכות למערער וחוסר מהותי זה נזקף לחובתו בהיבט הראייתי. הדברים נכונים שבעתיים, כששווין הכללי של העסקאות הינו למעלה מ- 50 מיליון ₪ ופסולת במשקל של למעלה מ- 50 טון.

שנת המס 2006-

תמצית טענת המשיב הינה, כי המערער ל לא הגיש כלל תיעוד חשבונאי רלוונטי לשנת מס זו ועשה שימוש בחשבונית פיקטיבית.

דרישת המערער מהמשיב להכיר בחשבונית אוטונומיה P 942571, מיום 14/9/06, ע"ש "תאמס אחמד בגדים" [נספח ז'1 לתצהיר קדוש] כהוצאה –נדחתה.

לטענת המשיב, בחשבונית זו נפלו ליקויים צורניים וכשלים מהותיים – פרטי הרוכש (מקבל החשבונית) נמחקו ותחתם נרשמו פרטיו האישיים של המערער; הרישום המקורי והרישום המתוקן שעל גבי החשבונית אינו זהה וברי כי נרשמו ע"י אנשים שונים; תיאור פרטי הרכישה נעשה בשפה הערבית ועפ"י תרגומם המדובר בפרטי לבוש, וככל הנראה, במסגרת השינויים שבוצעו בחשבונית התווסף הכיתוב "ברזיל".

עוד נטען בהקשר זה, כי רשויות מע"מ לא התירו למערער ניכוי חשבונית זו, והמערער לא השיג על החלטה זו ובכך ויתר למעשה על סכום של - 58,000 ₪ אותו היה רשאי לכאורה לנכות כמס תשומות (ס' 29-27 לסיכומי). "ויתור" זה של המערער (המהווה 25% מהכנסותיו המדווחות לאותה שנה) מעורר תמיהה שכן באותה שנה דיווח המערער על הכנסות בסכום כולל של - 271,544 ₪ בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

כשל נוסף עליו מצביע המשיב לגבי עסקה זו הינו, כי המערער לא המציא ייפוי כוח של חברת תמאם לאותו שלוח נטען (גלאל אל רוף); או כל תיעוד אחר לביצוע העסקה בפועל (תעודות משלוח, מקום העמסת הסחורה, הכמות שהועמסה, כלי הרכב בו הועברה או ספר תנועת מלאי, ספר הובלת סחורה, תיעוד שקילת סחורה, תיעוד העברת הסחורה במעברים בין ישראל לרשות, קבלה/אסמכתא המעידה על העברת תשלום וזהות מקבל התשלום).

בנוסף, אותו גלאל, בחקירתו מיום 1/7/07, מסר גרסה [נספח ה' לתצהיר קדוש עמ' 3 שורות 19-22] בה שלל את הטענה כי הוא נציגה המוסמך של חברת תמאם, כי הוא מכיר את פרטי העסקה או כי המערער הינו לקוח של חברת תמאם.

המערער לא הביא לעדות את גלאל או את מפקח החשבונות - אחמד תמאם ולא הגיש תצהיר מטעמם.

תוצאת הדברים הינה, אפוא, כי אין לקבל את הקבלה שהציג המערער כראיה לביצוע עסקת רכישה בשווי כולל של כחצי מיליון ₪.

עוד טען המשיב, כי הפיקטיביות שבדיווחי המערער התעצמה, גם נוכח חוות הדעת הכלכלית שהוגשה ולפיה, אחוז הרווח הגולמי של עוסקים בתחום המתכות, הינו 22% ולא בשיעורים הנמוכים, כפי שדווחו ע"י המערער.

שנת המס 2007 –

פסילת ספרי המערער בשנה זו יסודה בשימוש של המערער בשבע חשבוניות מס פיקטיביות (הוצאו ללא מכירה אמיתית או שהמחיר הנקוב בהן אינו המחיר האמיתי) ובאי הגשת ספרים.

בעטיין של החשבוניות הפיקטיביות נפתחו נגד המערער שני תיקי חקר ע"י שלטונות מע"מ. תיק חקר ראשון – עניינו בחשבונית אחת משנת 2006 ושלוש חשבוניות נוספות משנת 2007, ותיק חקר שני – עניינו בארבע חשבוניות נוספות משנת 2007.

חשבוניות המס, נשוא תיק החקר הראשון, פורטו וצוינו הן בהודעה המפרשת את נימוקי השומה והן בתצהירי המשיב, אך למרות זאת, המערער בערעורו ובתצהירו נדרש לארבע החשבוניות נשוא תיק החקר השני בלבד [נספחים ט1-ט4 לתצהיר קדוש], ללא כל התייחסות לחשבוניות נשוא תיק החקר הראשון או לשומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לו ע"י מנהל מע"מ אשר פסל חשבוניות אלה כמזויפות.

משמעות הדברים היא, כי זיופן של חשבוניות המס נשוא תיק החקר הראשון, אינו מוטל עוד בספק, ועל כן פסילת הספרים לשנת מס זו - בדין יסודה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

המשיב הוסיף ובחן את החשבוניות גם לגופן' ולא מצא עילה לשנות מהחלטת הפסילה. לטענת המשיב, רשויות מע"מ לא התירו למערער ניכוי החשבוניות נשוא תיק החקר הראשון בשל היותן פיקטיביות, והמערער לא השיג על שומה זו, חרף ידיעתו על כך (שכן מסר הודעה בעניין זה בפני מע"מ ביום 21/6/07 [נספח א' לתצהיר קדוש]) וחויב בסך של- 136,384 ₪ (סכום זה נוכה לו מתוך יתרת זכות שנוקפה לזכותו במע"מ). לשיטת המשיב, אי הגשת השגה מדברת בעד עצמה ולחובתו של המערער.

מכל מקום, לאחר שהמשיב בדק והצליב חשבוניות אלה עם רישומי הרשות הפלסטינית [נספח יא' לתצהיר קדוש], הוברר כי אין חפיפה בין המפורט בחשבוניות שהמציא המערער לרשויות מע"מ לבין הנתונים שהתקבלו מהרשות.

ודוק, חשבונית p818666 - תאריך ביצוע העסקה ברישומי הרשות הינו 1/12/04 כשרכיב המע"מ בגינה הינו 1755 ₪ ואילו בדיווחי המערער תאריך ביצוע העסקה הינו 28/3/07 כשרכיב המע"מ הינו 11,313 ₪;

חשבונית P916869 – תאריך ביצוע העסקה ברישומי הרשות הינו 30/4/07 כשרכיב המע"מ בגינה הינו 191 ₪ ואילו בדיווחי המערער תאריך ביצוע העסקה הינו 30/4/07 כשרכיב המע"מ הינו 58,869 ₪;

חשבונית P916866 - תאריך ביצוע העסקה ברישומי הרשות הינו 19/5/07 כשרכיב המע"מ בגינה הינו 191 ₪ ואילו בדיווחי המערער תאריך ביצוע העסקה הינו 19/5/07 כשרכיב המע"מ הינו 66,202 ₪.

עוד טען המשיב, כי בבדיקה שנעשתה מול מנהל חברת אורדע פרינט (החברה המדפיסה את חשבוניות האוטונומיה), הוברר שהמדובר בחשבוניות מזויפות הן בשל עבודה כי חשבוניות אלה חסרות כיתובי דיו (נסתרים) הייחודיים לחשבוניות אוטונומיה, והן בשל העובדה שנמצאו בהן ארבע אי התאמות צורניות.

באשר לחשבוניות נשוא התיק השני, עיקר הנמקת המשיב לפסילת הספרים בגין, הינו חוסר היתכנות לביצוע עסקה על רקע סגירת המעברים מהרצועה לארץ. ביום 12/6/07 נסגרו המעברים בין הרצועה לישראל, ואלה היו פתוחים לצרכים הומניטאריים בלבד. דא עקא, שחשבוניות המס מציגות עסקה בה רכש המערער מהרצועה פסולת ברזל לאחר המועד הנ"ל.

זאת ועוד, עפ"י החשבוניות המערער רכש 1,950 טונות של פסולת מתכת בתוך תקופה של כחודש ימים.

אין אינדיקציה ולו ראשונית כי המדובר בעסקאות אמתיות, שכן לא הוצגו תעודות משלוח ולכן לא ניתן ללמוד על הדרך בה הועברו המתכות, וודאי שלא הוצגה אסמכתא לתשלום שבוצע, שכן לדברי המערער הוא שילם בעבורן במזומן [הודעת המערער מיום 16/12/07 נספח ב' לתצהיר קדוש עמ' 3 ש'4].



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בהשגה שהגיש המערער על שומת תשומות שהוצאה ע"י מע"מ בשל חשבוניות אלה [נספח י' לתצהיר של הגב' קדוש] מצוין כי תעודות השקילה/משלוח שמסר לא היו מפורטות, לא צוין מס' רכב או יעד ההובלה, ועל כן לא ניתן לקשור בין הסחורה שהתקבלה לספקים מהשטחים.

משלא הומצאו ספרי המערער, הרי שאין למשיב ברירה אלא לסמוך ידיו על החלטת מנהל מע"מ ולהסיק, כי המערער לא מילא אחר הוראות ניהול ספרים – לא ניהל ספר קופה; ספר תנועות מלאי; ספר כניסת טובין; תעודות משלוח; רשימת מלאי לסוף שנת המס ופנקסי שיקים ייעודיים.

המשיב אף דחה את הפרשנות, שניתנה ע"י המערער, להסכם הפשרה, שנחתם עימו ע"י מנהל מע"מ ביחס לשומת המס שהוצאה בגין החשבוניות השנויות במחלוקת במסגרת הליך עש 1527/08, ולפיה מנהל מע"מ, חזר בו מטענותיו, וכי הסכם הפשרה מאין, מניה וביה, את החלטת המשיב לפסול את ספריו.

שומת המס שהוצאה למערער לא התירה ניכוי מס תשומות בסכום כולל של - 654,372 ₪. השגת המערער על השומה נדחתה (החלטה מיום 11/5/08) והוצאה לו שומה מעודכנת תחתיה, בסכום כולל של - 680,366 ₪. בהליך הני"ל הוגש תצהיר של המערער ובו נטען כי מתוך הסכום של - 680,366 ₪ הוחזר למערער סך של - 333,972 ₪ ולסכום זה התווסף סך של - 29,830 ₪. המערער הסכים אפוא כי לא יותר לו ניכוי מס תשומות בסך של - 316,564 ₪. טענת המערער כי המשיב החזיר לו במסגרת הסכם הפשרה סכום של 150,000-160,000 ₪ אינה מגובה באסמכתאות ושגויה על פניה. הסכם הפשרה לא התיר ניכוי של חשבוניות פיקטיביות ועל אותו בסיס עובדתי הצדיק פקיד השומה את פסילת הספרים.

כך או כך, אין בהסכם פשרה שנערך עם מע"מ כדי לחייב את פקיד השומה, לא בהיבט החוזי ולא בהיבט המנהלי (סמכותה של רשות מס אחת אין בה להפקיע סמכויותיה של רשות מס אחרת) שכן ההיבטים והשיקולים הנבחנים ע"י רשות אחת, אינם זהים לאלה הנבחנים ע"י הרשות האחרת. לחילופין, המשיב טען כי אם תתקבל טענת ההשתק של המערער ביחס לאותן חשבוניות מס, הרי שהמדובר רק לגבי 4 החשבוניות ואין בהן להשליך על כלל הוצאותיו לשנים 2006-2008.

שנת המס 2008 –

לטענת המשיב, ספרי המערער לשנת מס זו הומצאו ביום 19/8/09 לידי מנהל החשבונות שלו ה"ה שלום בן שושן לצורך עיון בהם [נספח יג' לתצהיר קדוש]. נציגת המשיב (ה"ה ורד קדוש) דרשה את השבת הספרים ולדרישה זו השיב המערער, כי הספרים אינם בחזקתו או בחזקת מנהל החשבונות וכי יעשה בדיקה נוספת בעניין זה (דיון מיום 10/8/10 שהתקיים אצל המשיב [נספח כח' לתצהיר]).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני :

1
2 דרישה נוספת הופנתה אל המערער בדיון מיום 10/10/10 [נספח כט' לתצהיר קדוש]. בדיון זה נכח
3 עו"ד מויאל והמערער הודה ואישר כי הספרים הוחזרו אליו, אך הוא אינו מוצא אותם, וכי לדברי
4 מנהל החשבונות, הספרים נותרו ברכבו של המערער.
5 בנסיבות אלה – די באי הגשת הספרים להצדיק את פסילתם.

6
7 המשיב מאשר כי בידיו העתקי הקבלות [נספחים יד'-יז' לתצהיר קדוש] ה"חשודות" אך יתר התיעוד
8 – ספר קופה, ספר תנועות מלאי, ספר כניסת טובין, תעודות משלוח, פנקסי שיקים יעודים המתעדים
9 רכישות ושקילה – חסר.

10 המערער טוען כי ביצע את עסקאותיו במזומן ולא בשיקים יעודים, כך שאין אפשרות לאתר/לאפיין
11 את הצדדים לעסקה, כמו גם, את התמורה האמתית ששולמה בגינה.
12 המערער לא המציא תעודות שקילה בגין רכישת פסולת מאותם סוחרים, על אף שהודה בחקירתו כי
13 הוא מחזיק במשקל.

14 עיון באותן קבלות מגלה, כי המדובר בקבלות כוזבות ותכליתן "ניפוח" והגדלת הוצאות המערער. לו
15 המערער היה מנהל את ספריו עפ"י הוראות ניהול ספרים ונוהל ענף המתכות – הרי שניתן היה לעשות
16 שימוש בתיעוד זה ולאמת או לשלול ביצוע העסקאות.

17 הימנעות המערער להציג ספריו או תיעוד אחר כלשהו, מפקיעה, הלכה למעשה, מהמשיב את
18 האפשרות להתחקות אחר התמונה החשבונאית בעסקו של המערער בזמן אמת, ואין מנוס מפסילת
19 הספרים.

20
21 ואלה הם פרטי החשבוניות הכוזבות והספקים בהם נעשה שימוש בספרי המערער :

22
23 מהספק גרינברג התקבלו 33 חשבוניות כשכום הקנייה הצבור והמדווח בהם הינו - 9,044,422 ₪ ;
24 הסכומים הנקובים בחשבוניות הם "שלמים" (נתון המעורר תמיהות כשלעצמו ומטיל חשד כבד על
25 כשרות התיעוד) ; היקפן העצום של העסקאות, פרק הזמן הקצר בו התרחשו, ובהיעדר ראיה אחת
26 להתקיימותן, למעט הקבלות הלאקוניות, אשר אין בהן את הפרטים המהותיים הדרושים לעניין,
27 מעצימים את הבדיה והכזב שבהן.

28 המערער לא הציג תיעוד מינימאלי שיאפשר להתחקות אחר העסקאות. המערער לא המציא למשיב
29 או לבית המשפט את החשבוניות העצמיות אשר היה עליו להוציא ואשר היה חייב לכלול בהם נתונים
30 מזהים ועל כן, לא ניתן לסמוך על הצהרותיו העלומות שעבד מול אבי שילוח ז"ל שהיה נציגו של
31 גרינברג. בפרט, בהעדר אינדיקציה כלשהי לכך שהמערער יכול היה להסיק כי אותו שילוח ז"ל פועל
32 ברשות ובסמכות, שכן לא הוצג למערער ייפוי כוח והוא לא פגש את גרינברג בעצמו [פרוטוקול
33 20/10/13 עמ' 18 ש' 1-2].
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 טענת המערער כי שילם את הסכום הנ"ל מנוגדת ומשוללת כל הגיון עסקי ומסחרי. זאת ועוד עפ"י
3 דיווחיו של גרינברג למס הכנסה בשנים 2005-2007 [נספח יח' לתצהיר קדוש], שילוח אינו נמנה על
4 מצבת עובדיו.
5 "התנגשות" נוספת בין דיווחיו של גרינברג לרשויות מע"מ [דו"ח ריכוז נתוני מס נספח יט' לתצהיר
6 קדוש] לבין גרסת המערער היא, כי גרינברג דיווח על הכנסות בסכום של 140,000 ₪ ואילו המערער
7 מדווח על רכישות ממנו בהיקף של למעלה מ- 9,000,000 ₪.
8 בנוסף, עפ"י תדפיס כניסות ויציאות של גרינברג מהארץ, עולה כי זה האחרון, עזב את הארץ ביום
9 16/6/07 ונכון למועד 16/4/12 טרם חזר [תדפיס יציאות וכניסות של גרינברג מהארץ נספח כ' לתצהיר
10 קדוש]. טרם עזיבתו, נפתחו על שמו ארבע חברות שונות ששלוש מהן לא היו פעילות [תדפיס רשם
11 החברות נספח כא'] ולכן גרינברג שימש כ"איש קש" בלבד.
12 אך בכך לא סגי. נגד אותה דמות נבחרת להעברת הכספים – אבי שילוח ז"ל – ו-15 אחרים הוגש ב-
13 12/1/04 כתב אישום תפ"ח (ת"א) 1009/04 המייחס להם עבירות של ניהול, ארגון והכוונת פעילות
14 בארגון פשיעה. ועבירות נוספות במסגרת הארגון. ההליכים נגדו הופסקו על רקע פטירתו.
15 בכתב האישום שהוגש נגד שילוח ז"ל יוחס לו כי הקים חברות קש על שמם של אנשים ממוצא רוסי
16 ועשה שימוש במסמכים כוזבים – חשבוניות קבלות ותעודות משלוח – כדי להלבין את מקורן של
17 הסחורות הגנובות.
18 הנאשמים השונים זוכו מעבירות לפי חוק ארגוני פשיעה אך הורשעו בעבירות הגניבה השונות.
19
20 מהספק עבד אל פתאח אלזין התקבלו 6 חשבוניות כשסכום הקנייה הצבור והמדווח בהם הינו
21 3,015,200 ₪;
22 המערער דרש ניכוי הוצאות בסכום של - 3,015,200 ₪ בגין קניית פסולת מתכות מספק זה. המערער
23 המציא למשיב קבלות ואישורי הרשות על אי ניכוי מס במקור של אלזין.
24 מבירור שערך המשיב מול הרשות ביום 19/5/09, עולה כי מס' עוסק זה לא קיים כלל, הוא אינו רשאי
25 להוציא חשבוניות על שמו ולכן, גם אישורים אלה הם פיקטיביים וחסרי כל נפקות [תדפיס שאילתא
26 עבור העוסק – נספח כב' לתצהיר ורד קדוש].
27 בנוסף המערער לא המציא חשבוניות אוטונומיה מקוריות ומפורטות. המערער הסתפק בקבלות בלבד.
28 חשבונית P היא תנאי בסיסי לניכוי מס תשומות והיעדרן מלמד כי עסקאות אלה כלל לא התרחשו.
29 נציגו של ספק זה, כך לטענת המערער, היה עבד אל דין, ותמורת העסקאות שולמה לו. המערער לא
30 הציג פרטים אישיים של אותו נציג ואף לא ייפוי כוח שהיה מורשה לפעול בשמו של הספק, או כל ראייה
31 אחרת שהעביר לו סכום של - 3,000,000 ₪. המערער אף לא זימנו לעדות. ולא נתן לכך, כל הסבר.
32 אין תיעוד חיצוני שיהווה אינדיקציה לכך שאכן נעשו אותן העסקאות גם לא לעצם העברת הסחורות
33 במעברים שבין הרשות לישראל. אין תיעוד לגבי מועדי ביצוע העסקאות, זהות מבצען ומקום העברת
34 הסחורה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לעניין התהדרותו של המערער באישורי ניכוי מס במקור של אותו ספק, טען המשיב כי אין בהם להועיל לו, זאת מאחר ולא הוצאה לו שומת ניכויים. זאת ועוד, הכיתוב על גבי אותם אישורים מדבר בעד עצמו ומלמד על חוסר אותנטיות מובהקת שבהם, "נעיבות מס הכנסה" והמספר הסידורי על גבי אותם אישורים אינו מודפס/מוטבע, אלא רשום בכתב יד.

מהספק רוני בבדג'נוב התקבלו 27 חשבוניות כשסכום הקנייה הצבור והמדווח בהם הינו - 1,730,713 ₪. גם בעניינו של ספק זה בדומה ליתר הספקים, לא הובא תיעוד חשבונאי. המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו להוכחת ביצוע העסקאות הנטענות ולרשויות המס אין את היכולת לבחון את הצהרות הנישומים, כאשר אלה אינם עומדים בחובות התיעוד החלות עליהם. המערער מבקש לאחוז את החבל משני קצותיו, מחד לא לתעד עסקאותיו כמתחייב מהוראות ניהול ספרים ומאידך, להיבנות מחסר זה.

המערער לא הביא תצהירים של עדים אחרים מטעמו כגון נהגים. התיעוד היחידי שקיים אצל המשיב ובבית המשפט – הינו קבלות [נספח ט' לתצהיר קדוש], קבלות אשר אין בהן את כמות פסולת הברזל שנרכשה. החשבוניות העצמיות, אף הן לא הוגשו ולכן, לא ניתן לחלץ נתונים רלוונטיים.

לטענת המשיב, אין ספק כי לא נרקמה עסקה כלשהי בין הצדדים המצוינים בקבלה וממצא זה עולה גם מהשוואת הכנסות הספק המדווחות למע"מ, לעומת דרישת ההחזר הלא פרופורציונאלית של המערער.

זאת ועוד, ביום 29/11/10 ניתן גז"ד בעניינם של דוד ויאיר מגידש בתיק תפח 1146/09 [נספח כד לתצהיר קדוש], לאחר שהודו בעבירות של הימורים בלתי חוקיים, מתן הלוואות בריבית, הוצאת חשבוניות פיקטיביות, עבירות מס והלבנת הון [כתב האישום צורף כנספח כג']. המשיב ציין בהגיות רבה כי ממצא זה לא עמד בפניו במסגרת הליכי השומה (ס' 244 לסיכומים) אך יש לו חשיבות רבה, מאחר ופסק הדין בעניינם של האחים מגידש מהווה ראייה מנהלית קבילה בעניינו של המערער.

האחים מגידש הורשעו בכך שמסרו למערער קבלות פיקטיביות של חברת אילן. ד ורוני.ב. בסכום כולל של - 4,952,113 ₪. ארבע קבלות המפורטות בכתב האישום, הוגשו למשיב לצורך ניכוי [נספח יט' לתצהיר קדוש]. הנאשמים הודו כי לא התבצעו עסקאות מאחורי החשבוניות אותם סיפקו למספר גורמים, ביניהם גם המערער לשם עבירות מס והלבנת הון. הנאשמים הורשעו גם בעבירות של הוצאת חשבונית מבלי לבצע עסקה, ובשימוש בערמה או תחבולה בכוונה להתחמק ממס.

מעסקה זו יצאו האחים מגידש נשכרים, שכן באמצעות החשבוניות פיקטיביות הם הלבינו את הכנסותיהם ממקורות לא חוקיים ואילו המערער, הוציא על יסוד הקבלות שמסרו לו, חשבוניות עצמיות שניפחו את הוצאותיו והקטינו את הכנסתו החייבת במס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

טענותיו של המערער כי הוא מכיר אישית את רוני בבדג'נוב (ואשר לא זומן על ידו לעדות) לא הוכחה, כך גם, לא הוכח כי הביא אותו למשרדי מס הכנסה.

מהספק אליהו ברט התקבלו 4 חשבוניות כשסכום הקנייה הצבור והמדווח בהם הינו 1,193,158 ₪ ספק זה בהודעתו מיום 4/6/09 [נספח כה'] אשר נגבתה ע"י המפקחת ציונה קירקובסקי ולאחר שהוצגו לו הקבלות – קבלה מס' 52025 מיום 30/3/08 ע"ס 275 ₪ ; קבלה מס' 52024 מיום 20/3/08 ע"ס 320,000 ₪ ; קבלה מס' 52023 מיום 10/3/08 ע"ס 315,00 ₪ ; וחשבונית מיום 29/1/08 ע"ס 283,158 ₪ – השיב כי אלה לא הוצאו על ידו ולא נחתמו על ידו.

נוכח דבריו המפורשים של הספק בהודעתו הנ"ל, היעדר אסמכתא לביצוע העסקאות בפועל, או להעברת התשלום – הרי שהמסקנה המתבקשת, גם כאן, היא כי המדובר בעסקאות בדויות.

עוד ציין המשיב כי ספק זה היה עד מדינה בהליך פלילי שהתנהל נגד רוני בארנס ואח' על ביצוע עסקאות פיקטיביות שנועדו להונות את רשויות המס בסכום כולל של 1.7 מיליארד. עדותו במשפט בארנס נמצאה ע"י בית המשפט כמהימנה.

ספק זה הודה כי נטל חלק פעיל בסחר בחשבוניות פיקטיביות אשר רכש ומכר פעמים רבות ללא שיש עסקה ביסודן, וזאת בתמורה לעמלה בסכום של 5.5%-6%. ספק זה הוסיף וציין כי בשנת 2008 קיבל חשבוניות פיקטיביות – ובכך קיזז את הכנסתו.

אהרון בראנס הנזכר, אישר בהודעה לבית המשפט ולנציגי המדינה כי הוציא ללקוח - אפרים מסיקה 15 חשבוניות עבור עסקאות (כולן בתחום המתכות – נחושת ברזל גרוטאות, הובלות, פסולת, סולר, נירוסטה, אלומיניום וכו') שלא התרחשו מעולם. גם ספק זה, לא זומן לעדות ע"י המערער.

מנגד, המערער טען בתמצית, כי החלטת המשיב לפסול את ספריו בלתי סבירה ומופרכת מעיקרה. המשיב התעלם מנתונים וראיות רבות שהובאו בפניו והחליט לדחותן באופן גורף, ללא כל הנמקה, תוך שהוא מבסס את החלטתו כי הוצאותיו של המערער, נסמכות על חשבוניות פיקטיביות.

המערער הגיש השגה (20/10/09) ובקשה לעיון חוזר, והתקיימו דיונים שלא הביאו לפשרה ולכן, ביום 15/5/11 הוגשה הודעת הערעור.

ביחס לשנת המס 2006 - טוען המערער, כי אותו תמאם אחמד (שחשבוניותיו ניצבות בלב המחלוקת) הינו ספק המנהל עסקים שונים בעזה. הוא עוסק במסחר כללי וגם בתחום המתכות וקשרי המסחר (בתחום המתכות) ביניהם מתבצעים באמצעות שלוחו, גלאל אל רוף.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 גלאל נחקר בשלטונות מע"מ בעניין החשבוניות הנחשדות ע"י המשיב כפיקטיביות. קצפם של רשויות
3 המס יצא, כך לטענת המערער, אך ורק בשל כיתוב המילה "בגדים" על גבי החשבונית. לדברי המערער,
4 המדובר בטעות רישום בשל עיסוקו הכפול של גלאל, הן בתחום הסחר הכללי (ביגוד) והן בתחום
5 המתכות.

6 בנוסף, החשבונית הופקה ע"י הרשות הפלסטינית, ולא ע"י העוסק עצמו (בשונה מהמדיניות הנהוגה
7 בארץ) ודי בכך כדי שהמשיב יכיר בכשרותה של החשבונית.
8 יתרה מכך, אין בחשבונית זו לשנות מאומה מאחר והוא הסכים (בשל התנאת המשיב להחזיר לו מע"מ
9 בגין עסקאות אחרות בויתורו על תשלום זה) שרכיב המע"מ המגולם בה, לא יקוזז.

10
11 **ביחס לשנת המס 2007** - טען המערער, כי החלטת הפסילה לשנה זו מקורה בארבע חשבוניות P
12 פיקטיביות שהוציא לו העוסק אלוורד תמאם. מס התשומות המצטבר בחשבוניות הינו 654,372 ₪.
13 המערער יידע את המשיב כי בעניין זה הוגש ערעור לבית משפט זה עש 1527/08 שהסתיים בהסדר
14 שקיבל תוקף של פס"ד (הסכם הפשרה, אישורו ותצהירו של המערער בהליך הנוסף הוגשו בדיון מיום
15 20/10/13 וסומנו מש/1). על פי הסכם הפשרה, מנהל מע"מ חזר בו ביחס למס התשומות הנקוב
16 בחשבוניות ולנסיבות ניכוי המס וחרף קביעות מפורשות אלו של מע"מ, סגירת תיק החקר והחזר של
17 מאות אלפי שקלים למערער, פסל המשיב את הספרים מהטעם שהמדובר בחשבוניות פיקטיביות,
18 תחת להכפיף עצמו לממצאי ומסקנות מע"מ, בהיותם רשות מיסים אחת. יוצא אפוא, כי למערער יש
19 חוק אחד במע"מ וחוק אחר במס הכנסה.
20 עוד נטען, כי נציגת המשיב הגב' קדוש לא פעלה כמצופה ממנה ולא פנתה למע"מ לבדוק את נסיבות
21 סגירת תיק החקר.

22
23 **בלב סערת שנת המס 2008** -נמצאות חשבוניותיהם של מספר ספקים .
24 לגרסת המערער "באחד הימים, פנה אליו מכר ותיק מתחום המתכות, הלוא הוא אבי שילוח ז"ל
25 שמסר לו כי הוא עובד עם גרינברג (ספק מתכות מבת ים) , וכך החלה דרכם העסקית המשותפת.
26 המערער נסע בעצמו למגרש בבת ים, העמיס את הסחורה, ושילם במזומן לשילוח ז"ל שנכח במגרש
27 עבור רכישת הסחורה. לעיתים נשלחה הסחורה ישירות ממגרשו של גרינברג ללקוחותיו האחרים של
28 המערער כגון יהודה פלדות, דן מחזור ומשה שלי".

29
30 עוד טוען המערער, כי אין עליו חובה לברר את מקור הסחורה שרכש במיטב כספו מגרינברג או מכל
31 ספק אחר, שכן המדובר בגרוטאות פסולת – אשר איש אינו חפץ בהן.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 דרישת המשיב כי המערער ועוסקים דומים יערכו חקירות, בדיקות, מעקבים ובילוש אחר הגורמים
3 עימם הם מתקשרים על מנת לדעת ולגלות את מקור הסחורה – אין לה על מה שתסמוך, זו בלתי
4 סבירה בעליל, ובגדר גזירה חריגה שהציבור אינו יכול לעמוד בה, מה גם שאין זה מתפקידו של
5 המערער, לדרוש ייפוי כוח.

6 המערער הוסיף וטען, כי יצא ידי חובתו בכך שצירף אישורי ניכוי מס במקור וניהול ספרים מהם ניתן
7 היה להסיק כי גרינברג רשאי היה להפיק חשבוניות מס ואף הקפיד להעביר למנהל החשבוניות שלו את
8 פרטיהם של אותם עוסקים לצורך אימותם.

9
10 ספק נוסף שחשבוניותיו נפסלו בשנה זו, הינו עבד אל פאתח אלזין מחברון. נציגו של המוכר היה - עבד
11 אל דין – והתמורה שולמה לו ישירות.

12 לטענת המערער הוא היה רוכש סחורה ממנו, אשר הוצאה דרך תרקומיא ופעמים הועברה אליו דרך
13 שער אפרים לכוכב יאיר ולעיתים ישירות למגרש בשדה עוזיהו. דרישת המשיב כי הסחר יבוצע מול
14 בעל החברה בלבד או בעל העסק, אין לה אחיזה בעולם העסקי ובתחום המתכות בפרט. המערער ביקש
15 להמחיש את האבסורד שבדרישת המשיב באמצעות הקבלה לרכישת בקבוק מים מהסופר. לדבריו
16 כשם שאין לבקש חשבונית מיצרנית בקבוק המים וניתן להסתפק בחשבונית שתופק ע"י הקופאית,
17 כך אין לדרוש ממנו לפעול מול בעל החברה בלבד.

18 מופרכות דרישה זו מתעצמת שבעתיים בסחר במתכות, בו לא מקוּוֹז המע"מ והחשבונית אינה נערכת
19 ונמסרת ממוכר לקונה. בתחום גרוטאות המתכת, הקונה מפיק חשבונית עצמית המתעדת את הרכישה
20 ולא מהווה אסמכתא להכנסה בידי המוכר. זהו תיעוד חיצוני לעסקה, במובן זה, שהאירוע המתועד
21 איננו אירוע מס במובנו הקלאסי של הכנסה והוצאה אלא אירוע בו המערער רכש פסולת מתכת
22 ובחשבונית המופקת צוין מספר של האדם "שלדעת המערער מכר לו את הסחורה". החשבונית
23 העצמית אינה נרשמת בספריו של איש, למעט המערער ואינה מהווה כלי עזר להתחשבות כלשהי
24 במערך גביית המס בישראל. מה גם שאין למערער את האפשרות או הכלים לבדוק את מעמדו של
25 המוכר, ואין כל הגיון לדרוש ממנו לחקור ולבחון מי הוא הבעלים המשפטי של הסחורה.

26
27 המשיב לא פירט מדוע לא קיבל הסברים אלה.

28
29 ספק נוסף שחשבוניותיו הביאו לפסילת ספריו של המערער - רוני בבדז'נוב.
30 ספק זה מנהל את עסקיו ומוכר פסולת מתכות במגרש בב"ש. המערער רכש ממנו ומיוסי דדוש, שעבד
31 עמו, סחורה, באופן אישי ושילם עבורה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 עוד טען המערער כי למיטב ידיעתו, הנ"ל נחקר ע"י רשויות המס, בגין החשבוניות שהפיק והוא זה
2 אשר העביר את פרטיו. המשיב לא נימק את החלטתו וסירב באופן כולל להכיר בחשבוניות.
3
4 ספק נוסף הינו ברט אליהו. ספק זה ביטל חשבונית אותה דרש המערער בניכוי.
5 לטענת המערער, ספק זה מכר לו סחורה וקיבל עליה מלוא התמורה. על פניו, הוא נחזה כמי שיכול
6 להפיק חשבוניות.
7 עוד הוסיף המערער כי לעיתים הסחורה סופקה אליו ישירות למגרש בשדה עוזיהו, וכי אין כל הסבר
8 מדוע ספק זה בחר לבטל את החשבוניות באופן חד צדדי.
9 המערער דבק בתקפותן של העסקאות ובתמורה ששילם.
10 המערער טען כי לברט היה מפעל לפילטרים בשיתוף עם מאיר חסן, ממנו היה קונה סוגים של פסולת
11 מתכת או פתיתי מתכת.
12 עוד טען המערער כי לא ידע כלל על מעשיו של הספק, ולא על האופן בו השיג את פסולת המתכות
13 ומכירתה. וודאי שלא ידע כי ספק זה, מוכר חשבוניות פיקטיביות כנגד עמלה.
14
15 טענה נוספת בפי המערער היא כי התנהלות המשיב בדיוני ההשגה, עולה כדי פגם מהותי היורד לשורש
16 תקינותו של ההליך המנהלי – ודין הוא כי החלטת הפסילה תבוטל.
17 המערער טען כי עוד מראשית ההליך לרבות בדיון שהתקיים ברשויות המס ביום 19/12/10 בנוכחות
18 רכזת החוליה הגב' פרלה דוידוביץ – לא קיבל את מלוא חומר הראיות אשר היווה את הבסיס להחלטת
19 פסילת הספרים וזאת חרף בקשות חוזרות ונשנות.
20 המערער טען כי לא קיבל את מלוא חומר החקירה הקשור בעוסקים לגביהם הוציא חשבוניות שנטען
21 כי הן כוזבות, ולכן לא יכול היה להתגונן באופן אפקטיבי.
22 פקידת השומה התעלמה מדרישות אלה וסירבה להמציא חומרים להגשת הערעור והמשיב אף לא עמד
23 בחובת ההנמקה החלה על רשות מנהלית הכפופה לכללי מנהל תקין.
24 זאת ועוד, ספק אם למשיב סמכות לקבוע כי המדובר בחשבונית פיקטיבית, שכן סמכות זו יוחדה בדיון
25 לשלטונות מע"מ בלבד.
26
27
28

דיון והכרעה -

31 פסילת הספרים ע"י המשיב התבקשה מכוח הוראות סעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה.
32 וזה דברו :
33 "ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה יראו את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם
34 שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 (א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו
3 משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" –
4 כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך
5 מוסף"
6

7 כאמור לעיל המשיב בחן את התיעוד החשבונאי שהוצג לו והצליב אותו עם נתונים אחרים המצויים
8 במערכת המחשב של רשויות המס והגיע למסקנה, כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות ואילו המערער
9 שב וטען כי העסקאות נשוא החשבוניות, הן עסקאות אמת ותמורתן שולמה במלואה ולמעשה,
10 דרישות המשיב כתנאי להכרה בחשבוניות, הן בלתי סבירות, מופרכות על פניהן ויסודן באי הבנתו את
11 תחום המתכות, מה גם, שהמשיב דחה את הסבריו של המערער, ללא כל הנמקה ראויה.

12
13 בנסיבות ההליך דנן, נטל ההוכחה מוטל על המערער – ולטעמי לא זו בלבד שהוא לא עמד בו – למעשה,
14 הוא גם לא ניסה לעמוד בנטל זה ונחל כישלון חרוץ בכל שנות המס שבערעור.

15
16 בשנת המס 2006, העלה המערער שלל נימוקים באשר למחיקות והרישומים שבוצעו על גבי חשבונית
17 הרשות והטעים כי הטעות ברישום המילה "בגדים" מקורה בעיסוקו הכפול של הספק. טענה זו, של
18 המערער לפיה, פרט לפגם בפרטי המכר הרי שהמדובר בחשבונית מס שהוצאה בגין עסקה אמתית בין
19 צדדים אמתיים מוסמכים, מתעלמת מיתר הפגמים הצורניים שנלוו לחשבונית זו ולנסיבות האופפות
20 אותה, ובהיעדר הסבר הגיוני למחיקות ולתוספות שבוצעו על גבי החשבונית, הרי שהמסקנה
21 המתחייבת הינה כי זו אינה מייצגת עסקה אמתית, כפי שמתיימר המערער לטעון.

22
23 כפי שציין המשיב הסבריו של המערער והשערותיו לשינויים, עלו לראשונה בגדרי הליך ערעור זה ולא
24 נטענו כלל בשלטונות מע"מ – ודי בכך כדי לדחותם. הדעת נותנת כי אם היה שמץ של אמת בהסברים
25 אלה, המערער לא היה מוותר על החזר המע"מ לו היה זכאי – 58,000 ₪ – וודאי לא בשנה הכספית
26 ה"שחונה" והדלה שחלפה עליו (271,544 ₪).

27 שנית, ביצוע עסקה בשווי כולל של כחצי מיליון ₪ מבלי לוודא זהות השלוח באמצעות ייפוי כוח, כמוה
28 כהנחת כספים על קרן הצבי. זה מהלך מופלג בחריגותו ממהלך עסקים רגיל. המערער אף לא טוען כי
29 ערך בדיקות מקדימות בטרם השקיע כספיו ולא ביקש להעיד את אותו גלאל. בל נשכח כי גלאל
30 בחקירתו שלל את עצם העסקה, היותו נציג הספק, או כי יש לו היכרות עסקית-מסחרית עם המערער.

31
32 בנסיבות אלה ובהיעדר תיעוד חשבונאי אחר כלשהו – אין למערער להלין אלא על עצמו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 המחלוקת בין הצדדים **בשנת המס 2007** ניטשה סביב שאלת נפקותו של הסכם הפשרה שנערך בין
2 שלטונות מע"מ למערער והשלכותיו להליך דנא.
3 לאור שתיקתו של המערער בכל הנוגע לחשבוניות המס נשוא תיק החקר הראשון, עיקר התייחסותי
4 תהא לחשבוניות נשוא תיק החקר השני, זאת על אף שהמשיב בדק את חשבוניות המס נשוא תיק
5 החקר הראשון, לגופן.
6 אקדים ואומר, כי הסתייגויותיו של המערער בעניין זה – חסרות יסוד ותלושות מהמציאות. בראש
7 ובראשונה, לאור הפערים שהתגלו בבדיקת המשיב [נספח יא' לתצהיר קדוש] בין הדיווחים של הרשות
8 הפלסטינית לבין דיווחי המערער למע"מ.
9 מסקנה זו מתבקשת גם ממצאה של חברת אורדע פרינט המדפיסה את חשבוניות האוטונומיה עבור
10 הרשות והסימנים שנתנה בהם.
11 שנית, חוסר היתכנות כרונולוגית של העסקה לאור מועד סגירת המעברים והמועד הנקוב בחשבוניות
12 – כמועד ביצוע העסקאות.
13 שלישית, חוסר תיעוד חשבונאי נוסף כלשהו ולחילופין, אינדיקציה חיצונית סבירה אחרת לביצוע
14 העסקאות (תעודות משלוח/שקילה/ תשלום וכיוצב').
15
16 **בעניין הסכם הפשרה**, יוער כי נוכח ההבדלים בין דרישות חוק מע"מ לפקודת מס הכנסה ולהבדלים
17 הבולטים בין תחומים אלה – אין לומר באופן פסקני, כי הסכם עם רשות אחת, מחייב רשות מס
18 אחרת- זוהי נקודת המוצא.
19 בנוסף, מקובלים עלי הסברי המשיב, כי הסכם הפשרה אינו קובע ממצא פוזיטיבי לפיו החשבוניות
20 אינן פיקטיביות – שבמקרה כזה, בלבד, ניתן היה לקבל את טענת המערער – ועל כן אין בהסכם,
21 כשלעצמו, כדי לחייב את המשיב בהליך הנוכחי.
22 זאת ועוד, גרסתו הראשונית של המערער היתה כי שלטונות מע"מ החזירו לו מאות אלפי שקלים. דא
23 עקא, שהצהרה זו התבררה כחסרת כיסוי וכעורבא פרח. מעיון בפרוט' הדיון מיום 20/10/13 עמ' 15-
24 16, עולה באופן ברור כי טענת המערער לפיה הוחזר לו המע"מ במלואו, דהיינו סכום של - 654,372 ₪
25 אין לה על מה שתסמוך.
26 המערער עומת עם תצהיר שהגיש בהליך הנוסף ואז טען כי מהסכום הנ"ל הופחת סך של כ- 100,000
27 ₪. בהמשך טוען המערער שסכום ההחזר בכללותו היה בין 100,000-150,000 ₪ ולבסוף בצר לו השיב:
28 **"אני אבדוק עם רואה החשבון, אני לא זוכר"**. לשלמות הדברים אציין, כי הוכח עובדתית ששלטונות
29 מע"מ החזירו למערער סכום של - 20,000 ₪.
30
31
32
33
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

דברי המערער כי שלטונות מע"מ, חזרו בהם ממס התשומות ומנסיבות ניכוי – רחוקות וחוטאות לאמת. בהסכם הפשרה נרשם מפורשות כי כוחו יפה ליחסים שבין המערער ומע"מ בלבד. טענת המערער כי על נציגת המשיב היה לפנות תחילה למנהל מע"מ ולהכפיף עצמה למסקנותיו, אין בה ממש. זאת הואיל ושיקול דעתה של רשות מנהלית אחת אינו כפוף לשיקול דעתה של רשות מנהלית אחרת.

לעניין שנת המס 2008 - אקדים ואומר כי מסת הפיקציה והמרמה שבעשרות החשבוניות – מתאשרת ומתבקשת בראש ובראשונה מנסיבות ביצוע העסקאות ומשילוב ראיות חיצוניות, המדברות בעד עצמן. המערער לא עמד בקצה קרחון נטל ההוכחה הרובץ לפתחו, הסתפק בהצהרות בעלמא, לא טרח להביא ראיות ולו מינימאליות או ראשוניות להוכחת גרסתו, לא צירף תצהירים ולא זימן עדים מטעמו. כל שעשה הוא לנסות ולגלגל את מחדליו לפתחו של המשיב.

המערער טען כי הביא את הספק רוני בבדזנוב וספקים אחרים למשרדי המשיב. הצהרה זו הצטמצמה והוחלפה באמירה "הבאנו טלפונים של אנשים". וכשנשאל שוב, אם יש לו פרוטוקול או אסמכתא שהביא את רוני, השיב המערער: "אנחנו עובדים בברזל ולא בפרוטוקולים. אני הבאתי אותם לרשות המס". כן הביע המערער תרעומת מציפיית המשיב כי יזמן את אותם ספקים לעדות ובלשונו: "אם תחייב אותי להביא אותם אז אני אשים עלי שחפ"צים, תן לי תעודת שריף ואני אלך להביא את כולם".

טענת המערער כי לא הקפיד לברר זהות העוסקים ונציגיהם בשל חוסר האטרקטיביות של הסחורה – "פסולת מתכות" נסתרת ונשללת מעצם התמורה הנכבדה ששילם בגינה.

גם טענת המערער בדבר אישורי ניכוי מס במקור והעברתם למנהל החשבונות אין בה לסייע לו, אם משום שמנהל החשבונות לא זומן לעדות, ואם משום שלצורך ניכוי הוצאה נדרש נישום לבצע בדיקות סף אלמנטריות – אותן לא ביצע המערער.

אכן בתחום סחר המתכות לא חלים כללי המס הרגילים בכל הקשור למס תשומות – אך בשום שלב אין לפטור מחובת ניהול ספרים ומהקפדה על מילוי ההוראות החלות בעניין זה, וכל עת שנדרש ניכוי כספי כהוצאה, אזי ודאי שלא ניתן להסתפק בהתנהלותו של המערער.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

ניסיונו של המערער להשוות בינו לבין רכישת בקבוק מים בסופר – אינו ממין העניין. בדוגמת הבקבוק הקופאית היא נציגתו המוסמכת של הסופר להוציא חשבונית ללקוח שרכש, התשלום מדווח בזמן אמת ומשקף עסקה אמיתית, שבגינה קיים תיעוד חשבונאי מתאים. לא כך היא התנהלותו של המערער.

זאת ועוד. באורח פלא החשבוניות שבמוקד הערעור רצופות תמיהות ותהיות אינספור. העוסקים המעורבים כולם בעלי נגיעה בהיבט כזה או אחר לתופעת הסחר בחשבוניות פיקטיביות. חלק מהעוסקים אינם בין החיים, חלקם האחר, הכחיש ושלל כל קשר מסחרי אמיתי בינם לבין המערער. חלקם האחר הודה והורשע בסחר בחשבוניות פיקטיביות בהיקפים עצומים ונרחבים וחלקם אף עזב את הארץ.

כשאלה הם העוסקים, ומצטרפים לכך מחדלים חשבונאיים רבים של המערער אם באי ניהול ספרים כדין ובאי הקפדה על תקנות ניהול ספרים, ואם באי העדת עדים רלוונטיים, ואם באי הגשת מסמכים, ואם בפערים שבין דיווחי העוסקים לרשויות המס אל מול דיווחי המערער, ובשים לב להיקף העסקאות הנטענות בעשרות מיליונים ₪ (15 מיליון ₪ (!!!)), לתשלום במזומן מבלי לוודא נתונים בסיסים ביותר, כגון זהות מקבל התמורה הנטענת, לפרק הזמן הקצר, לחוסר הגיון כלכלי של העסקאות – הרי שבדין פסל המשיב את ספריו.

מסת הראיות הישירות והמנהליות (בפרשת האחים מגידש- הספק רוני.ב – נ.נ.) המצטברת, כפי שהוצגה ע"י המשיב (ומקובלים עליי נימוקיו כפי שפורט בפרק הטענות לפסק דין זה ומצאתי אותם כמספקים, מבוססים ונתמכים בראיות חיצוניות) – מלמדת כי אכן חשבוניות הרכישה – הן חשבוניות פיקטיביות המדיפות ריח של כחש, כזב ובדיה למרחוק. החשבוניות "נרכשו" ע"י המערער מעוסקים עלומים, והן אינן משקפות עסקאות אמת, זאת במובן הבסיסי של ההיגד – לאמור, לא היו עסקאות מאחוריהן ובמידה והיתה פעילות עסקית איזושהי בין אותם עוסקים נטענים לבין המערער – זו לא קיבלה ביטוי כלשהו בחשבוניות שהמערער דרש ניכוי, לגביהן.

אני קובעת אפוא, כי חשבוניות הרכישה – היו כולן פיקטיביות, שכן העסקאות המפורטות בהן – וכפי שמפורט בהן – לא בוצעו כל עיקר, וודאי לא ע"י הצדדים הנטענים.

לסיכום – אני דוחה את ערעור המערער על פסילת הספרים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

ומכאן לערעור השומה.

ערעור השומה

אלה הן הצהרות המערער ביחס להכנסותיו בשנות המס הרלוונטיות לערעור:

2008	2007	2006	
מחזור מוצהר ₪ 32,484,154	מחזור מוצהר ₪ 15,171,053	מחזור מוצהר ₪ 9,301,672	
עלות המכר ₪ 31,561,644	עלות המכר ₪ 14,327,300	עלות המכר ₪ 8,541,437	
רווח גולמי ₪ 922,510	רווח גולמי ₪ 843,753	רווח גולמי ₪ 760,235	
2.8%	5.6%	8.2%	%
הוצאות הנהלה וכלליות ₪ 746,091	הוצאות הנהלה וכלליות ₪ 540,210	הוצאות הנהלה וכלליות (₪ 488,691)	
הכנסה חייבת בדו"ח ₪ 176,419	הכנסה חייבת בדו"ח ₪ 303,543	הכנסה חייבת בדו"ח ₪ 271,544	
1%	2%	3%	הכנסה באחוזים

לטענת המשיב, דיווחי המערער ביחס לעלויות המכר אינם סבירים וחורגים מכל הגיון עסקי וכלכלי. הרווח הגולמי לשנות המס הינו בין 2.8%-8.2% (ו- 1.3% רווח לאחר הוצאות)- תוצאה בלתי הגיונית על פניה.

כידוע נטל ההוכחה – שהשומה הינה מופרזת ושרירותית – בערעורי מס, הינו על הנישום בהיותו "המוציא מחברו". זהו הכלל בנישומים שספריהם לא נפסלו על אחת כמה וכמה בנישומים שספריהם נפסלו, ובמקרה דנן, ביתר שאת, הואיל וספרי המערער לא הומצאו כלל, למשיב או לבית המשפט והמערער לא מילא אחר הוראות ניהול ספרים המחויבות מפעילותו, החל בתשלום במזומן (במקום בפנקס המחאות ייעודי), עובר לאי הוצאת תעודות משלוח/ שקילה וכלה, באי ניהול ספר תנועות מלאי וספר כניסת טובין.

המערער נמנע מהבאת ראיות חיצוניות אובייקטיביות לאישוש טענותיו – עדויות נהגים, תיעוד תשלומים שבוצעו באמצעות שיקים של רעייתו או ספרי רכב.

בנוסף, המערער כלל בספריו חשבוניות פיקטיביות בין של ספקים שאינם רשומים כעוסקים ובין של ספקים הידועים בתחום הפצת חשבוניות פיקטיביות ובין של ספקים השוללים ומכחישים יחסים עסקיים עם המערער. ובל נשכח כי המדובר בהיקף עסקאות בסכום כולל של - 55 מיליון ₪.

המערער לא הצביע על הסבר סביר והגיוני לתוצאה העסקית הבלתי סבירה שבספריו, ולא הציג ראיות התומכות בגרסתו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בנסיבות אלה, לא היה מנוס מהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, מכוח הוראת סעיף 152 (ב) וסעיף 158 א(ב) לפקודה והמשיב העריך את הוצאותיו של המערער על דרך האומדנא, תוך אימוץ חוות דעת כלכלית של המומחה מטעמו- אורי הרוש (להלן: "המומחה" או "הרוש").

חוות דעתו של אורי הרוש-

לשם חישוב הרווח הגולמי בענף הסחר הסיטונאי במתכות, שקד המומחה על איסוף ועיבוד נתונים שהתקבלו מדיווחים של מאות עוסקים שתחום עיסוקם זהה לזה של המערער כפי שהוגשו לרשויות המס, ואשר מחזורם היה למעלה ממיליון ₪, ואלה היו הממצאים:

שנת מס	מס' עוסקים במדגם	רווח גולמי ממוצע
2006	187	22.3%
2007	213	22.5%
2008	198	21.6%

זאת ועוד. בדיקת ואיסוף הנתונים בוצעה, בין היתר, גם בהסתמך על הסיווגים של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה [נספח ד' לחות הדעת של הרוש]. דהיינו, הלשכה מסווגת את המקצועות והעיסוקים על פי ענפים שונים. כל ענף מקבל מספר מוביל, ותתי מספרים לעיסוקים המסווגים תחת ענף זה. ענף הסחר הסיטונאי במתכות מסווג כענף 5131, כשהוא בעצם הצמצום המרבי של הסיווג לפי הלשכה. בהתאם בדק המומחה רק את העסקים המוכתרים בסיווג 5131 במחשבי מס הכנסה, מתוכם דלה את העסקים המוגדרים כעצמאים וכחברות שמחזורם העסקי עולה על מיליון ₪, נכון לשנים 2006-2008 וכך אותרו 187-213 עוסקים.

לאחר מכן ריכו המומחה את שיעור הרווח הגולמי ממכירות המוצהרות לרשויות המס מהעוסקים הנ"ל ואז מיצה את שיעור הרווח הגולמי, אשר עמד על 21.6%-22.5% [נספח ה' לחות הדעת]. המשיב ציין נתון נוסף בהקשר זה והוא, כי עפ"י דו"ח רווח והפסד של המערער לשנת המס 2005 [נספח ו' לחות הדעת] הרווח הגולמי של המערער היה 38.9%. לדברי המשיב, משנפסלו ספרי המערער, חסד רב עשה עמו, שלא אימץ ולא החיל על המערער את נתוני שנת 2005 על שנות המס של המערער- כפי שהותר הדבר בפסיקה (ע"א 8945/06 בוסקילה נ' מ"י).

עוד טוען המשיב, כי המערער לא המציא חוות דעת נגדית במסגרת הליכי השומה והסתפק באמירה כללית לפיה עסקאותיו הן עסקאות תיווך, בהן אחוז הרווח הגולמי נמוך ביותר שכן, הוא אינו נושא בעלויות שונות החלות בעסקאות רגילות כגון: עלויות הובלה, וזאת ללא כל ראיה תומכת. המערער לא התייחס להיבט תיווך זה בתצהירו או בחות הדעת שהוגשה מטעמו, ועל כן יש לראות אותו כמי שזנח הטענות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

חרף זאת הטריח עצמו המשיב ובדק טענה זו. לשם כך נבחנו הוצאות הסולר וההובלה המדווחות בדו"חות הרווח וההפסד של המערער בשנים 2006-2007 והגיע למסקנה, כי לא היו עסקאות תיווך מאחר וההוצאות שנדרשו ברכיב זה מכסות את ההובלות עבור כל העסקאות המדווחות על ידו. ניתוח זה בוצע גם לשנת 2008 בה הוברר כי ההוצאות שנדרשו הספיקו לכ- 42% מכלל עסקאותיו. יש להתייחס לנתון זה במשנה זהירות הואיל וזה מבוסס על הוצאות שנדרשו, מבלי שהמערער המציא את ספריו למשיב ויתכן, כי דרש הוצאות נמוכות יותר, על מנת ליצור איזון בין הכנסותיו.

בהינתן האמור לעיל שם המשיב את הכנסות המערער בפירוט כדלהלן:

שנת מס	2006	2007	2008
מחזור מוצר	9,301,672 ₪	15,171,053 ₪	32,484,154 ₪
רווח גולמי 22%	2,046,368	3,337,632	7,146,514
הוצאות אחרות	(488,691 ₪)	540,210 ₪	746,091 ₪
הכנסה חייבת בצו בספרים בלתי קבילים	1,155,677 ₪	2,797,422 ₪	6,400,423 ₪

המערער העלה טענות והסתיוגויות רבות מחוות הדעת הכלכלית של המשיב. אחת מטענותיו הרבות של המערער היא, כי המדגם שנערך ע"י המומחה אינו מייצג, זאת הואיל והוא כולל את כל ענפי המתכת, לרבות זהב, כסף ומתכות יקרות אחרות בהן הרווח הגולמי גבוה לאין שיעור מהמתכות שבעסקו של המערער. טענה זו אין בה ממש מאחר וסיווג המערער נעשה עפ"י סיווג הלמ"ס במתכות. מתכות אלו נכללו בענף זה נוכח המאפיינים הענפיים הזהים וזהו הסיווג המצומצם ביותר ואין תחתיו, תת סיווג.

זאת ועוד, עפ"י חוות הדעת של הרוש נבחנו עסקים בתחום המסחר הסיטונאי במתכות יקרות ונמצא כי דיווחי אחוז הרווח הגולמי בתחום זה, נמוכים מאוד ונעים סביב 4%-5%. כך שהכללת העסקים בענף פועלת לטובת המערער ולא לרעתו.

לטענת המשיב, המערער לא סתר נתון זה והסתפק בהעלאת השערות וסברות תיאורטיות גרידא, זאת בניגוד לבקאותיו ולמומחיותו של הרוש, שכן בא כוחו סבר שענף הצורפים נכלל בסיווג זה ולא כך הוא הדבר.

עיבוד פסולת מתכות – טענת המערער כי המדגם שנערך ע"י הרוש כולל עסקים בהם מתבצע תהליך של עיבוד מתכות (מוצרי מתכת לבינוי, עיבוד וציפוי מתכות ומוצרי פח), ועל כן, למעשה קיים חסר של תת סיווג נוסף לכל מגזר בתחום המתכת – אין בה ממש זאת משום שסוגי הפעילויות המתוארות בחוות הדעת של הכלכלן מטעמו של המערער, מוצרי מתכת מוגמרים, כלל אינם נכללים בסיווג 5131 ולא נלקחו בחשבון ע"י הרוש.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

חישוב הממוצע של העסקים במדגם – הרוש בחקירתו הנגדית העיד כי עמדו בפניו מספר אפשרויות סטטיסטיות לקבוע את התוצאה המייצגת של התוצאה העסקית של חברות בענף מסחר המתכות. ב"כ המערער הניח כי דרך החישוב שנבחרה היא לקחת חציון, אלא שהמומחה הבהיר כי לקחת חציון משמעותה – מתן משקל מלא אך ורק לתוצאה האמצעית מבין כלל התוצאות (כאשר חצי מהנתונים גדולים וחצי מהנתונים קטנים). דרך חישוב נוספת ואותה בחר המומחה הינה ממוצע ענפי – ממוצע שאינו משוקלל (עמ' 41 ש' 16-4):

”ת. יכולתי לדלל, לא לקחת את הגבוהים ולא לקחת את הנמוכים, אבל בסופו של דבר, העדפתי לקחת את התמונה, לצלם אותה ולקחת עליה את הממוצע, ולפי מה שאני רואה בשנים האחרונות הנתון הזה עקבי. אני נדרש לממוצע כי בפשט יכולתי לבוא למערער, לברר כמה הוא קונה, כמה מוכר, ולהביא את העבודה רק כנתון ענפי. במקרה הזה לא היתה לי את האפשרות בצורה סבירה לבצע בדיקת רווח ספציפית לעסק, ... אנחנו עדיין לא רצים לענף. בגלל הבעייתיות של העסק של מסיקה בכלל ובשל הענף בפרט, עשינו את זה עם כל הקשיים והמגבלות שיש לי ואני לא מחביא אותם.”

המשיב עמל ושקד על הוצאת שומת אמת וכל זאת, ברקע מחדליו הרבים של המערער ובראש ובראשונה, הימנעותו להמציא את ספריו למשיב.

גלגולי מלאי – טענות המערער אינן ברורות ואינן ממין העניין. נתון זה – מלאי – אינו מצוי בידי המשיב. על מנת שניתן יהיה לאמוד היקף מכירות של עסק הנחשד בהעלמת מכירות ומקטין את הכנסותיו המדווחות – ניתן להסתייע בבדיקת המלאי ברגע נתון ובאמצעות השימוש בנתון של גלגול מלאי של עסק ממוצע, וכך לדעת מה היה היקף המכירות בפועל. דא עקא, שלא היקף ההכנסות שנוי במחלוקת אלא עלות המכר – הוצאות העסק, ואלה לא נחשפו כלל בפני המשיב.

מספר "ידיים" – העלאת אפשרות תיאורטית – אחוז רווח גולמי יכול להיות שונה – כשלעצמה, אין די בה ועל הנישום להרים את הנטל לפסול שומה שהוצאה ע"י המשיב כמופרכת, זאת כאשר ספרי המערער לא הומצאו ונפסלו. כך או כך, המערער לא הביא ראיה באשר לחילופי ידיים בענף, לא הביא ראיה לנפקות בכל עסק ואיך הדבר משפיע על הכנסתו הגולמית, וודאי שלא הביא ראיה לאיזו יד הוא משתייך.

שיעורי רווח גולמי דומים בפסיקת בתי המשפט – בחמשת פסקי הדין שדנו בסוגיית המתכות נקבע כי שיעור הרווח הגולמי נע בין 17%-25%. המערער הציג כראיה מטעמו עדות של שני עוסקים בתחום מסחר המתכות – **גלם ובכור** – כסיוע לרווח גולמי נמוך יותר וזאת על אף קיומה של הכרעה חלוטה בעניינם של אלה שבה אומצה עמדת המשיב.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

המשיב מונה ומפרט את חמשת פסקי הדין ואת התשתית העובדתית שנפרשה בהן והכרעות השיפוטיות שהתקבלו בעניינם ובכולם אומצה חוות דעתו של הרוש, למעט בפסק הדין בפרשת **בן דוד שלמה** שם קבע בית המשפט כי בהיעדר תדריך ענפי ולנוכח היעדר פיקוח מצד רשויות המס בענף זה, יש לצמצם את השומה כדי מחציתה, דהיינו העמדת הרווח הגולמי ע"ס 17%. אלא שמאז הוכן תדריך ענפי וחל פיקוח של רשויות המס.

חוות הדעת של רו"ח בניטה מטעם המערער – משקלה נמוך ביותר ורב בה החסר על המצוי בה. המומחה בחקירתו הנגדית הודה כי חוות דעת המבוססת על דו"חות כספיים מבוקרים טובה ומדויקת יותר מחוות דעת הנשענת על חלקיקי מידע וכי ככל שמספר החברות הנדגמות גדול יותר כך מתקבלת תוצאה אמיתית ומדויקת יותר. (עמ' 35 ש' 16-2).

הדברים נכונים ביתר שאת כשמדובר במדגם של 200 חברות על פני 3 שנים. בנוסף, בניטה הינו רו"ח בהכשרתו ולו ביקש המערער לעמוד על הכנסותיו או הוצאותיו, בהתבסס על מסמכי הנהלת החשבונות שניהל, אזי ניתן היה לסמוך על חוות דעתו. ברם נתונים אלה אינם בפנינו ובניטה כלל אינו מתייחס לעסקו של המערער אלא לשתי חברות עלומות שדגם ואין לגביהן אינדיקציה כי החשבונות שנמסרו, לא נבחרו בהתאם לצרכי המערער. אלמוניותם של החברות נותרה בעינה ושמן לא נחשף ונותר כחידה. בשים לב לחסר הרב שבמערך החשבונאי של המערער, הרי שאין לסמוך על כך ודי בכל אלה כדי להעמיד את ממצאיו של רו"ח בניטה, בסימן שאלה גדול.

זאת ועוד, התברר כי לבניטה אין ידיעה קונקרטית על ענף המתכות עובר להליך ולמעשה, הוא העתיק נתונים מפרסומים של גופים שונים (עמ' 3 - ש' 29-27).

כמו-כן, השימוש שעשה בניטה במסמך של בנק לאומי מיום 15/7/10 - תמוה. המדובר במסמך שבניטה לא לקח חלק בכתיבתו, הוא אינו יודע כלל מי עומד מאחוריו למעט התשובה כי החטיבה לכספים וכלכלה. אין המדובר בספרות מקצועית ועל כן זה חסר נפקות ומשקל. בניטה העתיק פרקים שלמים מהסקירה והדביקם לחוות הדעת, מבלי שאלה מצויים בתחום ידיעתו. סקירה זו מתייחסת לתחום תעשיית המתכות ולא למסחר הסיטונאי ולכן אינה רלוונטית.

בניטה גם ביסס את חוות דעתו על עדויות שמיעה, לרבות מצד גורמים בעלי עניין (המערער ובעלי התפקיד בשתי חברות שזהותן אינן ידועות, אך מקיימות קשרים עסקיים עם המערער (עמ' 32 ש' 18 עמ' 33 ש' 5)).

חוות הדעת רצופה בנתונים אשר לא ניתן לדעת מה מקורם ומשכך, אין ליתן להם נפקות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

עוד נטען, כי בו בזמן שחוות הדעת של בניטה כוללת התייחסות לחברות העוסקות גם בעיבוד מתכות, הרי שבחוות הדעת של המשיב, תחת הקוד 5131 לא נכללו חברות מסוג זה. גם המערער אינו טוען כי עוסק בעיבוד מתכת אלא בסחר בפסולת, ולכן חוות הדעת אינה רלוונטית לגביו. המשיב הוסיף וטען בהקשר זה, כי מסקנותיו של בניטה בעניין שתי החברות אולי תקפות כלפיהן, אך לא ניתן לגזור מהם ממצאים ומסקנות בעניינו של המערער.

בנוסף המדובר בנתונים חלקיים בלבד – שכן לדברי מסיקה לא ניתן היה להשיג את כלל הדו"חות המאזנים ופרטים נוספים (עמ' 5 לחוות הדעת של בניטה). כמו כן לא צורפו החשבוניות שעליהן ביסס בניטה את הטבלאות למרות שניתן היה להשחיר את נתוני הזיהוי. מכל מקום, ככל שהמדובר בחברות **אמתיות** עם הכנסות **אמתיות** מדווחות, הרי שאלו כלולות במדגם שנערך ע"י המשיב.

עלות המכר – המשיב חישב בעלות המכר אך ורק את עלות חומרי הגלם והתיר את כלל ההוצאות הנלוות ולא כלל חלק מההוצאות הנלוות בעלות המכר.

לעניין עדותו של אליהו בכור טען המשיב, כי זו אינה רלוונטית לסוגיות נשוא הערעור, דהיינו פסילת ספרי המערער או אחוז הרווח הגולמי בענף. ההליך דגן אינו עוסק בניכוי מס תשומות אלא עניינו בהכנסתו החייבת של הנישום ואין האחד מעיד על האחר. עצם הפקת חשבונית ע"י הרשות הפלסטינית והחזקתה ע"י עוסק פלוני אין בה, כשלעצמה, להעיד על כשרות העסקה או על עצם התרחשותה, וודאי שלא ללמד על זהות הצדדים לעסקה כפי שנרשמה על גבי אותה חשבונית.

בעניינו, המערער עשה בשנת 2007 שימוש בחשבונית P מזויפת שלא ניתן להתקזז בגינה מול הרשות. בשנת 2008 המערער לא המציא כלל את חשבוניות ה-P של העוסק אל פתאח אלא רק קבלות שכשרותן מוטלת בספק, ובירור שנערך ביום 19/5/09 מול הרשות, העלה כי עוסק זה כלל אינו קיים.

בעדותו נשאל בכור על "עברו המיסוי" והשיב על כך בשלילה. רק לאחר שעומת עם כתב האישום שהוגש נגדו (ת.פ. 4024/04) בגין עבירות מס (חשבוניות פיקטיביות, ניכוי מס תשומות), הרשעתו ודחיית ערעורו (ע"פ 2340/08) השיב כי זהו תיק שהסתיים בעסקת טיעון על אף שהדבר אינו נכון [נספח ד' לסיכומי המשיב]. יצוין כי בכור הורשע בניכוי מס תשומות של 6 חשבוניות פיקטיביות של חברת מ.ל.ב.מ במטרה להתחמק מתשלום מס והוא אשר הורה למפיץ החשבוניות מה לרשום בהן. זאת ועוד, בעניינו של בכור ניתן פס"ד בערעור שומה שנדון אף הוא בבימ"ש זה ע"י השופט י. אלון ובו אומצה חוות דעתו הכלכלית של הרוש לעניין הרווח הגולמי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני :

באשר לבכור עצמו נקבע "סיכומם של דברים. המערער לא זו בלבד שלא הרים את נטל הראיה המוטל עליו לסתירת ממצאי השומות ולא זו בלבד שלא ניסה אפילו לסותרן – אלא נמצא והוכח כי הוא שקוע עד צוואר בעסקי חשבוניות פיקטיביות ובדויות".

עדותו של שלי – אף היא אינה רלוונטית לסוגיית שבמוקד ערעור זה. ציטוטי המערער בסיכומיו (סעיפים 189-191) שעניינם התייחסות לעלויות המכר השונות – אלה כלולות בנתונים של מאות עוסקים כאמור בתחשיב המשיב המציג את הרווח הגולמי הממוצע דהיינו הכנסות בניכוי כל ההוצאות.

גם לא הובאה ראיה באשר להיותו של עד זה, שחקן ראשי, רציני ומרכזי בשוק הסחר בפסולת מתכת.

המשיב הדגיש בטיעונו כי קביעה גורפת של רווח גולמי לכל ענף או עיסוק תחטא למציאות הכלכלית. קיימים הבדלים ופערים בין עסק לעסק, אם בדרך הניהול ואם במאפייניו שיש בהם להשפיע על רווחיותו. זו תוצאה טבעית של אומדן. אם ניתן היה לקבוע את שיעור הרווח הגולמי עפ"י דיווחי המערער, הרי שהדבר היה נעשה. המערער במחדליו מנע זאת מפקיד השומה ומערכאת הערעור. התחשיב הענפי עליו מבסס פ"ש שומתו במקרים בהם אין תיעוד או לא ניתן לתת אמון בתיעוד הקיים, מחייב שימוש בממוצעים, והתדריך הינו אמצעי חלופי לבניית שומה.

העלויות השונות להן טוען המערער אין בהן ממש זאת מאחר והן נכללות בתוצאה העסקית הסופית של העוסקים שנדגמו ע"י המשיב. הרווח הגולמי שדווח על ידי אותם עוסקים כולל את קיזוז ההוצאות השונות.

המערער לא סיפק הסבר מדוע יש להבדיל, ובאיזה אופן להבדיל בינו לבין עוסקים אחרים, וודאי שלא הצביע על ייחוד קונקרטי שיש בו להשליך על האומדן בעניינו. מהנתונים הדלים שסיפק המערער לא ניתן לכנס או לחלץ שומת אמת.

עפ"י פסיקת בתי המשפט, די בסטייה מהותית בין התוצאה העסקית של נישום, בהשוואה לתדריך הענפי, כדי להוציא שומה לפי מיטב השפיטה בעניינו וקל וחומר, משלא נמסרו נתונים.

אדן נוסף שקיבל ביטוי בטענות המערער בסיכומיו הוא כי הוא דרש מנציגת המשיב לקבל את החומר הראייתי שבבסיס ההחלטות נשוא הערעור, אך ללא הועיל.

במענה לכך טען המשיב כי המערער לא המציא כלל את ספריו לשנות המס 2006-2008.

באשר למסמכים עליהם ביסס המשיב החלטתו, הרי שאלו צורפו במסגרת הערעור, וגם אז לא השכיל המערער לנצל את החומרים ולא הציג גרסה עובדתית ראייתית מספקת. המערער לא התייחס לרובם המכריע של המסמכים, וככל שנפל פגם בשלב השומות, הרי שזה בא על תיקונו ונרפא בערעור.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1
2 המשיב הפנה, בהקשר זה, לפרוטוקול דיון מיום 10/10/10 [נספח כט' לתצהיר קדוש] בו נרשם "סוכם
3 כי בדיון הבא יוכן כל החומר שנדרש והוא או מי מטעמו יצלם העתקים".
4 בדיון העוקב שהתקיים ביום 14/11/10 אין כל תיעוד לבקשת המערער לצלם מסמכים. המערער גם
5 לא טען באותו דיון, כי החומרים לא הועמדו לרשותו.
6 יתרה מכך, בדיון המקדמי בהליכי הערעור (11/12/10) נרשמה טענת המשיב כי חומרי החקירה הועמדו
7 לרשות המערער כבר לאחר 10/10/10. יוזכר כי למשיב עומדת חזקת התקינות של המעשה המנהלי.
8
9 כך או כך, לתצהירה של קדוש צורפו כל הראיות לרבות חשבוניות האוטונומיה והודעותיו של המערער
10 במע"מ. חומרים אחרים, ככל שקיימים, לא שימשו את המשיב לצורך החלטותיו מושא הערעור.
11 נטען כי תיקי החקר נפתחו בגין ניכוי תשומות על עסקאות שבוצעו עם עסקים מעזה לאחר סגירת
12 המעברים, ואלה נפתחו בשל נסיבה חיצונית של סגירת מעברים ולא בשל ראיות מפלילות שלא הוצגו
13 למערער.
14
15 המערער מצדו, מסתייג מהשומה שהוצאה לו (27/1/11) וטוען כי אף אם לא ניהל ספרים כלל ומנע
16 בדיקה של עסקו, השומה שהוצאה לו, אינה ריאלית, היא בלתי סבירה ומתעלמת מהמציאות הקיימת
17 בסחר המתכות בכלל ובגרוטאות, בפרט.
18
19 הרווח הגולמי עליו מצביע המשיב בתחשיבו 22% - הינו בלתי סביר בעליל.
20
21 תוספת ההכנסה אותה הוסיף המשיב לכל שנת מס והמס שנדרש, מתבססים על תחשיב ועל כן שגויים
22 מעיקרם וחסרי תוקף. שומה לפי מיטב השפיטה הינה ניחוש מושכל ואולי מלומד, שמשמעותו הערכת
23 הכנסות ללא נתונים. אלא שעל המשיב להפעיל סמכות זו בסבירות, כשחלה עליו חובת הנמקה וחובת
24 הצדקה. שכן קביעת השומה נועדה לקדם מס אמת ולא להעניש את הנישום.
25 נטען כי היה על המשיב היה לקחת בחשבון את מלוא הנתונים שהביא המערער בדוחותיו, בחקירותיו
26 ובממצאי הביקורת.
27 יש לבחון את הרווחיות המקובלת בענף, בהתאם לתת ענפים בתחום ואז לקבוע את השומה (בהתאם
28 לקביעות בפרשת **פיקנטי** - ע"א 734/89). משלא נעשה כן בפרשה דגן – יש להחזיר את הדברים לבחינה
29 מחודשת של פקיד השומה.
30
31 המערער הצביע על פערי רווח גולמי נמוכים משמעותית מאלה שנקבעו ע"י המשיב תוך הסתמכות על
32 דוחותיו וחוות דעת מטעמו.
33
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

המערער דחה את חוות הדעת של הרוש על כל רכיביה ומרכיביה והטעים, כי די בעובדה שהרוש לא ביקר בעסקו.

לדעת המערער בחוות דעתו של הרוש נמצאו כשלים רבים ואלה העיקרים שבהם: הרווח הגולמי המוצע ע"י הרוש, אינו משקף את הרווחיות המקובלת בענף ולכן, גם השומות בלתי סבירות; הרוש עשה חישוב ממוצע פשוט, דהיינו, רווח גולמי כולל לחלק ל- 187 עוסקים. התוצאה שהתקבלה היא 22% ללא קשר לאופי עסקם, או היקף פעילותם; התחשיב כולל את כל סוגי המתכות כולל זהב וכסף ומתכות יקרות אחרות אשר אינם רלוונטיים לתחום הסחר במתכות. הרוש גם נתן אותו המשקל לעסק שפועל בהיקף עשרות אלפי שקלים בשנה לכה, הפועל במאות אלפי שקלים. אין התייחסות לנתח השוק של המערער בענף. אין ערך לשוני העצום בין העוסקים במתכות, אלא ניתן ערך שווה לכל חבר בקבוצה.

לעומת זאת, חוות הדעת של בניטה הינה דבר דבור על אופניו. בניטה, בשונה מהרוש, הגיע למגרשי החברות הנדגמות והתרשם מהם במו עיניו; הוא סקר את ענף המתכות לסוגיו תוך התייחסות רחבה לכל העוסקים השונים וניתח את התמחור לרבדיו השונים, מתוך הבנה, כי סוגי מתכת שונים מצדיקים תהליכי עיבוד, אחסון וחיתוך שונים. בעמ' 9 לחוו"ד התייחס בניטה לעלות הובלת הפסולת; לתהליכי העיבוד והחיתוך לפי כל סוג פסולת; לאחזקת מכונות, לסולר; לשכר עבודת המפעילים; לעלויות הפחת והשינויים במחירי המלאי בסוף תקופה.

בניטה אף ביאר בחוות הדעת כי המדד הבסיסי לפי נקבע מחיר הברזל הינו מדד הבורסה בלונדון LME בשילוב של תנאי שוק נוספים, וכי מי שקובע את המחיר הוא הלקוח האחרון בשרשרת (יהודה פלדוט) ולכן, מחיר הפסולת הינו עובדה מוגמרת לעוסקים השונים.

עוד טען המערער כי העד מטעמו **משה שלי** העיד על סוגי המתכות והמחירים שלהם. (20/10/13 עמ' 11). לכן היה על המשיב לכלול בחישוביו לעניין רכישת פסולת ומכירתה, גם את עלות קניית חומרי הגלם ועלויות ישירות נוספות כגון: אחזקת ציוד הנדסי כבד, שכר עבודת פועלים ומפעילי ציוד, פחת של חומרי גלם, פחת והפחתות של ציוד הנדסי, ופחת של חול שרואים רק בסוף התהליך – בשלב הפריקה.

המערער הוסיף וטען כי אין ספק שתחום הסחר בגרוטאות ברזל הינו עתיר עלויות (הובלה ושינוע, סולר וידיים עובדות). ככל שהמתכת יקרה יותר העלויות מצטמצמות עד שבזהב הן נבלעות לחלוטין. עלות הדלק הדרושה להעמסת טון זהב היא בשיעור אפסי ממחירו, אך מרכיב עיקרי בעלותו של טון ברזל. יש גם חברות בענף אשר בנוסף לקבלת הסחורה ומכירתה מעבדות את המתכות ובסוף, גם מתיכות אותן לשימושים שונים, כעולה מעדותו של שלי (21/5/13 עמ' 4-6).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 עוד טען המערער כי המחיר לפסולת מתכות בארץ, נקבע בהתאם למחיר בטורקיה, בהיותה צרכנית
2 של מעל 25 טון בשנה. יש בורסה של מתכות ברזל שמקורן בגרוטאות והיא מתפרסמת באנגליה
3 ובהולנד ולפי זה, האירופים מוכרים לטורקיה, כך שהמפעלים בארץ (כגון יהודה פלדות/חוד מתכת
4 וקריית הפלדה (אשר בשל ריחוקו הגיאוגרפי משלם יותר)) משלמים עבור טון ברזל בהתאם למחירים
5 השוררים בטורקיה, פחות הוצאות הנמל (60-50 דולר לטון). עוד הבהיר שלי בעדותו כי יש הבדל בין
6 גרוטאות שמובאות ישירות ליהודה פלדות שאז הרווח הוא 40-50 ₪ לטון ואם פורקים אצלו בחצר,
7 אז הוצאות פריקה, טעינה והובלה הם בסדר גודל של 100-120 ש"ח לטון.
8
9

10 הבדל נוסף, עליו הצביע המערער, בין חוות דעתו של בניטה לחוות דעתו של הרוש הינו, כי בניטה קיבל
11 דו"חות מכירה לפי סוגי מתכות, דו"חות שנתיים, דו"חות רבעוניים תעודות רכש וחשבוניות קנייה
12 וערך את התחשיב. איסוף המידע נעשה פרונטלי ובכך נוטרל החשש שמא הוצגו לו חשבוניות קנייה
13 גבוהות עם חשבונית מכירה נמוכות. כן הוצגו לו חשבוניות המתפרסות על כל השנה.
14

15 נקודת חוזק נוספת בחוות הדעת של בניטה, עליה הצביע המערער, היא כי זו נשענת על סקירת הענף
16 ע"י בנק לאומי, תרשים מחירי הברזל בבורסת המתכות בלונדון, ומדדים של הלמ"ס בעניין מדד
17 הברזל.
18

19 בשקלול כלל הנתונים והאילוצים הדרושים חילץ בניטה את אחוזי הרווח הגולמי האמתיים ביחס
20 לחברות שנדגמו והם נמוכים משמעותית, מאלה הנטענים ע"י המשיב.
21 בעניינה של חברה א' נמצא כי אחוז הרווח הגולמי לשנת 2006 היה - 6.05%, בשנת 2007 - 9.46%
22 ובשנת 2008 - 10.31%. בעניינה של חברה ב' נמצא כי אחוז הרווח הגולמי בשנת 2006 - 11.57%,
23 בשנת 2007 - 14.7% ובשנת 2008 - 25.8%.
24

25 עד כאן טענות הצדדים בערעור השומה.
26

27 ראשית יש לומר ולהדגיש, כי פסילת ספריו של המערער מגבירה ומעצימה את רף ההוכחה הרובץ
28 לפתחו של המערער בהיותו "המוציא מחברו". זהו כלל יסוד בנישומים שספריהם לא נפסלו, ועל
29 אחת כמה וכמה, בנישומים שספריהם נפסלו. מכאן שדחיית ערעור המערער על פסילת ספריו לשנים
30 2006-2008, כפי שנקבע בחלקו הראשון של פסק הדין, מחייב כי בחינת טענותיו והשגותיו של
31 המערער, תיעשה בזיקה לספרים פסולים, על כל המשתמע מכך.
32
33
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

בחנתי ושבתי ובחנתי את חוות דעתו של הכלכלן אורי הרוש ואת נייר העבודה של ר"ח ה"ה בניטה – ומצאתי כי יש לדחות ניסיונו של המערער לשוות לנייר העבודה של ר"ח בניטה, מימד של חוות דעת מקצועית. כמו כן, סברתי כי יש לדחות הניסיון לגזור מנייר עמדה זה, ממצאים ומסקנות לעסקו של המערער הן מהטעם שר"ח בניטה לא בחן כלל את פעילותו החשבונאית-העסקית של המערער ואף אינו דן בעסקו הקונקרטי של המערער, אלא בשתי חברות עלומות, שעל פי הטענה, נדגמו ונבחנו.

אין חולק (ולכך מסכימים המערער והמשיב), כי תדריכים/ חוות דעת/ ממוצעים וכל אמצעי חשבונאי אחר, אינם משקפים פעילות מסחרית כלכלית כהווייתה, זאת מעצם טבעם ומהותם ועל כן חיוב במס עקב שימוש בהם, לעולם יחטא לנישום. ברם, כאשר ספרי העוסק לקויים ביסודם ואינם מאפשרים לרשות המס לבצע עבודתה ולבדוק בנקל, ללא צורך בליקוט נתונים ומידעים מגורמים חיצוניים – כי אז אין מניעה לפעול על פיהם ובתי המשפט, אישרו פעם אחר פעם את השימוש בהם ואימצו אותם – וכך סברתי כי יש לעשות גם במקרה דנן.

מהשוואת חוות הדעת של הרוש לנייר העבודה של בניטה עולים הבדלים ברורים, שלהבנתי, מטים את הכף במובהק לעבר העדפת חוות-דעתו של הרוש. מעיון בחוות דעת הרוש עולה כי קביעת אחוז הרווח הגולמי נעשתה לאחר תהליך מיצוי וזיקוק של כלל הנתונים הדרושים.

הרוש בעדותו פירט באריכות את אופן עריכת חוות הדעת תוך שהוא מסתמך על נתוני הלמ"ס אשר יצר קוד סיווג מצומצם ביותר.

חוות הדעת לעומת נייר העבודה, בחנה מאות עוסקים בעלי "מאפיינים" זהים לעסקו של המערער, הן בהיבט של מחזור הכספים והן בהיבט הפעילות, כאשר המדובר בעוסקים אשר הגישו דו"חות כספיים למשיב ופעילותם העסקית- חשבונאית, היתה נתונה לביקורת. גם בניטה הסכים כי מדגם גדול יותר של עוסקים, יביא בהכרח לתוצאה שהיא קרובה יותר לאמת העסקית.

עוד צוין כי הרוש כי סינן ונטרל עסקים אשר היה בהם להשליך ולהשפיע לחומרה על הכנסות המערער. הרוש דחה את טענת המערער כי מתכות יקרות השפיעו על אחוז הרווח הגולמי. לדבריו, מתכות יקרות גורמות להפחתת שיעור הרווח הגולמי ואם כבר, אלה פעלו לטובת המערער (ר' דבריו של המומחה בחקירתו הנגדית עמ' 42 ש' 26-22 ובהמשך בעמ' 52 ש' 14-13). המערער לא סתר טענה זו.

עוד הבהיר הרוש, כי בחוות דעתו לא נכללו מוצרי מתכת מוגמרים שכן אלה הוחרגו מקוד הסיווג של הלמ"ס.

הרוש הסביר בהגינות רבה, את הקשיים שנתקל בהם בבואו לבצע את הממוצע, אך יחד עם זאת שב והסביר כי בהיעדר ספרים קבילים, לא היה מנוס אלא משמוש בתחשיבים ובממוצעים (עמ' 41 ש' 4-).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

16). אדגיש כי התרשמתי שהרוש לא עשה מלאכתו קלה וניסה בדרכים שונות ויצירתיות לנסות ולהגיע לממצאים ואף למצוא לאלה עגונים בתשתית הראייתית הקיימת.

היעדר ספרים היווה אבן נגף ועמד לרועץ למערער, שכן בשל חסרונם לא ניתן היה לבדוק ולבחון את טענותיו בדבר גלגול של מלאי ומספר ידיים כהצדקה, אם בכלל, לשיעור רווח גולמי נמוך יותר.

בניטה אינו מומחה בתחום סחר המתכות ואינו בקיא בו. נייר העבודה שלו מכיל פרקים שלמים שאינם אלא העתקה מנייר עבודה של בנק לאומי, זהות הכותבים אינה ידועה ועל כן, מסמך זה נעדר משקל ראייתי משמעותי.

נייר העבודה אף כולל התייחסות לחברות העוסקות בעיבוד מתכות. פעילות זו, כנזכר לעיל, חורגת מפעילותו של המערער אשר הצהיר שוב ושוב כי עיסוקו בתיווך וסחר במתכות – קונה – מוכר כלשונו – ולא בעיבוד מתכות.

נתוני החברות שנדגמו ע"י בניטה נמסרו לו ע"י בעלי עניין, בעלי חברות שהינם חבריו של המערער, ויש לו עימם קשרים מסחריים. בנוסף, בניטה מאשר בפה מלא כי לא הוצגו בפניו דו"חות מלאים ואף לא מאזנים. החשבוניות שהועמדו לעיונו לא צורפו, למרות שניתן היה להשחיר פרטים מזהים.

לא מצאתי בעדויותיהם של משה שלי ואליהו בכר משום סיוע למערער. מה גם שעדותם בשאלות הדורשות הכרעה בערעור זה – קרי, ספריו של המערער או אחוז הרווח הגולמי בענף, אינן רלוונטיות.

באשר לאי המצאת החומרים לעיונו של המערער, הרי שאף אם טענה זו היתה נכונה, ואיני קובעת כך, הרי שבהגשת הערעור נרפא הכשל שכן במסגרת הערעור, נבחנות השומות מחדש.

אוסף ואציין כי המערער לא הציג בדל ראיה להוכחת הרכישות הנטענות והסתפק בהצהרות בעלמא. נדמה כי לו הקפיד המערער על הוראות החוק בניהול ספריו, יתכן ותוצאת הדברים היתה שונה.

טעם נוסף לאימוץ חוות דעתו של הרוש הוא כי גם בנייר העבודה של בניטה, נמצא כי בשנת 2008 אחוז הרווח הגולמי של חברה ב' הסתכם ב- 25.8% (!!!) ובשנים האחרות שנדגמו על ידו, אחוז הרווח הגולמי נמצא גבוה משיעור הרווח שהמערער טען לו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 11-05-24411 מסיקה נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

סיכומו של דבר, מצאתי כי דין ערעור השומה – להידחות.

אשר על כן, נוכח כל האמור לעיל, מצאתי כי יש לדחות ערעור המערער על פסילת ספריו לשנים 2006-2008 וכך גם באשר לערעור השומה.

המערער יישא בהוצאות המשיב ובתשלום שכ"ט הכולל מע"מ בסכום של -35,000 ₪.

ניתן היום, ט"ו כסלו תשע"ח, 03 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.

נחמה נצר, שופטת