



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גדעון

בר גאון אנרגיה 2003 בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד כרמל מזוז

המערערת

נגד

מדינת ישראל – פקיד השומה אשקלון
ע"י ב"כ עוה"ד מרים פורת – פמ"ד

המשיבה

פסק דין

- 1
- 2
- 3 1. זהו פסק דין בערעור על החלטת המשיב - פקיד השומה, לפסול את ספרי המערערת לשנים
- 4 2006-2008 וכן על השומות שהוציא למערערת, לפי מיטב השפיטה, בגין אותן שנות מס, ועל
- 5 החלטתו להטיל עליה קנס גרעון.
- 6
- 7 2. המערערת הינה חברה בע"מ, אשר עסקה בין היתר, במכירת דלק נוזלי לסוגיו. בעלי המניות
- 8 של המערערת הינם, מר דוד גאון, ובנו מר ברק גאון, אשר גם שימש כמנהלה.
- 9 פעילות המערערת הופסקה בחודש מאי 2010, בעקבות חקירה של משטרת ישראל ושל
- 10 רשות המיסים, אשר הולידה כתב אישום, נגד המערערת, בעלי מניותיה ונאשמים אחרים
- 11 (להלן: "כתב האישום"). זאת, בין היתר, בגין הפצת חשבוניות כוזבות ושימוש בחשבוניות
- 12 כוזבות בשנים 2008 – 2010 (ת"פ 11-06-27597 בבית משפט השלום בפתח תקווה).
- 13
- 14 3. ביום 25.6.12, פסל המשיב, את פנקסי החשבוניות של המערערת, לאחר בדיקת מערכת
- 15 החשבוניות שניהלה - בדיקה אשר העלתה, כי המערערת השתמשה בחשבוניות שהוצאו ללא
- 16 מכירה או מתן שרות, וכי ניכתה הוצאות, באמצעות חשבוניות, ללא רכישה או קבלת
- 17 שירות.
- 18 ההחלטה נסמכה גם, על כתב האישום שהוגש נגד המערערת ובעלי מניותיה. בהמשך, לאחר
- 19 בדיקה כלכלית שנערכה לעסקה של המערערת, נקבעה הכנסתה החייבת של המערערת, בכל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 12-09-24972

1 אחת משנות המס בשומות לפי מיטב השפיטה, לאחר תיאום נכונים בשל אינפלציה ובשל
2 פחת. ביחס לשנת 2006 נקבעה הכנסה חייבת בסך 18,524,218 ₪, בעוד ההכנסה המוצהרת
3 לאותה שנה עמדה על 1,230,519 ₪. ביחס לשנת 2007 נקבעה הכנסה חייבת בסך
4 12,157,451 ₪, בעוד ההכנסה המוצהרת לאותה שנה הסתכמה ב 2,404,744 ₪. ביחס לשנת
5 2008 נקבעה הכנסה חייבת בסך 5,727,308 ₪ בעוד ההכנסה המוצהרת באותה שנה,
6 הסתכמה ב 2,215,082 ₪. הצו הכולל את הנימוקים לשומה נחתם ונמסר למערערת, ביום
7 16.8.12 (להלן: "הצו").
8

9 על פי הודעת הערעור, שנויים במחלוקת, הפרשי ההכנסה בין ההכנסה המוצהרת בגין כל
10 שנה ובין ההכנסה החייבת על פי הצו, והמס הנובע מהפרשים אלה, כמפורט בתקצירי
11 השומה שצורפו לערעור.
12

13 ביום 1.12.14, תוך כדי ניהול ההליך דנא, הורשעו המערערת ובעלי מניותיה, במסגרת התיק .4
14 הפליל האמור, על פי הודעתם בכתב אישום מתוקן, במסגרת הסדר טיעון (מש/1), בין
15 היתר, בעבירות על חוק מס ערך מוסף, על פקודת מס ההכנסה, ועל חוק איסור הלבנת הון.
16 הסדר הטיעון נערך במסגרת גישור, לאחר שנשמעו מקצת הראיות.
17

18 על פי החלק הכללי בכתב האישום המתוקן, עסקו המערערת ובעלי מניותיה בענף הדלק ו -
19 "... פעלו לביצועה של תוכנית עבריינית, במסגרתה גרפו לכיסם סכומי עתק שלא כדין".
20

21 הפרק הרביעי של כתב האישום (החל מעמ' 23 לכתב האישום מש/1), מפרט בין היתר
22 עבירות רבות על פקודת מס ההכנסה, לרבות הכנה והפצה של חשבוניות פיקטיביות.
23

24 בהתאם להסדר הטיעון האמור, אשר אומץ על ידי בית המשפט, נגזר על המערערת תשלום
25 קנס סמלי בסך 1,000 ₪, ואילו על מר ברק גאון, נגזרו עונש מאסר בפועל בן 48 חודשים,
26 מאסר על תנאי, וקנס, וכן הורה בית המשפט על חילוט רכוש פרטי שלו, בסך 8 מיליון ₪,
27 בהתאם להוראת חוק איסור הלבנת הון.
28

29 באמצע את הסדר הטיעון כתב בית המשפט בגזר הדין: "מתוך העדויות שכבר נשמעו נחשף
30 ביהמ"ש לתחכום בו נעשו המעשים, לשיטתיות, לריבוי המעשים, ולאופנים השונים בהם
31 נקטו הנאשמים במטרה להונות את שלטונות המס ולהתחמק מתשלום מס אמת. אף אני
32 סבורה כי עונש המאסר בהסדר הטיעון הוא על הצד המקל, אך אינו מקל במידה שאינה
33 מאפשרת אימוצו, במיוחד כשעונש זה מאוזן בפן הכספי הכולל קנס וחילוט" (עמ' 1441
34 לפרוטוקול הדיון בתיק האמור).
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גדעון

5.

ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, הוגשה קודם הודאת המערערת, באמצעות בעלי מניותיה, בכתב האישום המתוקן במסגרת הסדר הטיעון. המערערת הכחישה בהודעתה, את הפעילות האסורה שיוחסה לה. לטענתה, הרווח הגולמי עליו הוצהר בספרי המערערת, שיקף את המציאות. המערערת טענה, כי לא היה מקום לפסול את ספריה, ולהוציא שומות על פי מיטב השפיטה. עוד טענה, כי השומות שהוצאו לה, הן בלתי סבירות. המערערת טענה על כן, כי יש להתערב בשומות שהוציא פקיד השומה, לבטלן, ולקבוע את הכנסותיה בהתאם לדו"חות שהגישה.

6.

למערערת העידו, מר ברק גאון, וכן המומחה רו"ח ערן גלבוש, אשר ערך "חוות דעת מקדימה" עבור המערערת. למשיבה חזר בהודעת המפרשת נימוקי השומה, על הנימוקים שפורטו בצו. לטענתו, פסילת ספרי המערערת היתה מוצדקת, השומות העצמיות שערכה, אינן סבירות, ויש להעדיף על פניהן, את השומות שערך המשיב, על יסוד תחשיב כלכלי שבבסיסו, ממצאי הבדיקה בעסקה של המערערת.

7.

סעיף 145 (א)(2)(ב) לפקודת מס ההכנסה (להלן: "הפקודה") מורה, כי פקיד שומה רשאי, לאחר בדיקת דוח שהגיש נישום, "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו ... את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון".

הפקודה אינה מפרטת, את הטעמים העשויים להצדיק קביעה, כי הדו"ח אינו נכון. על פי הפסיקה עשויים לבסס קביעה זו, בין היתר "..." תוצאה עסקית בלתי סבירה, גידול הון בלתי מוסבר, ליקויים בניהול הספרים וכו'..." (ע"א 718/86 אנואר בוטרוס אשקר נ' פקיד שומה נצרת פ"ד מג(3) 52, 54).

סעיף 155 לפקודה, מטיל על המערער, את הנטל להראות, כי השומה שערך פקיד השומה, הינה מופרזת. כאשר מערער ניהל פנקסים קבילים, נדרש פקיד השומה להצדיק את החלטתו, ואולם חובת ההצדקה אינה עולה כדי חובת ראיה, ודי בבסיס מסקנה לכאורית, כאשר אם עמד המשיב בחובת ההצדקה, יחול נטל השכנוע במלואו, על המערער (ע"א 59/87 השקעות ותמלוגים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 פ"ד מד(1) 210, 218 – 219).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 12-09-24972

ביחס לאופן ביסוס השומה לפי מיטב השפיטה, למסד הראייתי הנחוץ לשם עריכתה, ולטיב הביקורת השיפוטית עליה בערעור, נפסק: "נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטיה מהוראות ניהול פנקסים... ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה - לא ניתן לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין... להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע את השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בודקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי... במקרים כגון דא, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרז, בלתי סבירה או שגויה... נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד ביותר עד כי" לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוכיחה כשרירותית או כמופרכת מעיקרה או, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסוד... פקיד השומה מחויב, כמובן, למשל בעריכת שומה סבר, אך כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו... לא יתערב בית-המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן... ההיגיון אשר עומד בבסיסה של הלכה זו הוא בקיאותם ומומחיותם של מנהל מע"מ או פקיד השומה בעריכת שומות המס. מטעם זה נקבע כי גם באותם מקרים בהם נאלץ מנהל מע"מ לפעול אף לפי ניחוש והשערה בלבד, לא יבוא בית המשפט להמיר את ניחושו ושיקול דעתו של המנהל בניחושו ושיקול דעתו שלו... לבית המשפט בתובענת מס נתונות סמכויות של פיקוח וביקור בלבד. אמנם, בית המשפט מוסמך להתערב בשומה שנערכה על ידי פקידי המס, אולם ככלל לא ייטה הוא לעשות כן. את תפקיד עריכת השומה הטיל המחוקק על מנהל מע"מ ואפילו ימצא בית המשפט כי אילו היה פועל הוא במקומו של זה היה עורך את השומה באופן שונה ממנו, אין בכך עילה מספקת להתערבותו בה" [ע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (ניתן ביום 25.3.09) בסעיף 20 לפסק הדין, ור' גם ע"א 4160/13 סלע בנגב חב' לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע ופקיד שומה באר שבע (ניתן ביום 10.5.15 בסעיף מה לפסק הדין)].

הוראת סעיף 156 לפקודת מס ההכנסה, מסמיכה את ביהמ"ש, להתערב בשומה, להפחיתה או לפסוק בה באופן אחר, מקום שמצא, כי השומה בעיקרה נשענת על תשתית מהימנה, אך קיימים נתונים משמעותיים, המצריכים תיקונה. כן מוסמך ביהמ"ש להחזיר את השומה אל פקיד השומה, על מנת שיערוך אותה מחדש, על פי נתונים שהתבררו במסגרת הערעור, או על פי הנחיות מביהמ"ש [ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן פ"ד מו(5) 309, 341 – 342]

8. המערערת חייבת בניהול פנקסי חשבונות, בהתאם להוראת סעיף 2(א) לתוספת ב' להוראות ניהול פנקסים. ביום 25.6.12, קבע המשיב, כי פנקסי החשבונות של המערערת אינם קבילים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גזעון

לשנות המס שבמחלוקת. הנימוק העיקרי לפסילת הפנקסים, היה "... הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה... אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי", בהתאם להוראת סעיף 130(יא)(1)(ג). המערערת ביקשה, לבטל את ההחלטה בדבר פסילת הפנקסים, ובקשתה זו נדחתה ביום 5.8.12.

המשיב נימק את ההחלטה לפסול את הפנקסים, בממצאי החקירה, אשר הראו לדעתו, כי המערערת כללה בספרי חשבונותיה, חשבונות מס כוזבות, והפחיתה על פיהן סכומים, כהוצאות ביצור הכנסה, על אף שבפועל לא שילמה סכומים אלה, באשר לא התקיימה עסקה אמיתית בין הצדדים. כן נקבע, כי המערערת עצמה, הציעה לצדדים שלישיים חשבוניות מס כוזבות, אשר לא שיקפו עסקה אמיתית בין הצדדים.

מסקנות המשיב התבססו, בין היתר, על ממצאים אלה:

א. המערערת ניכתה סכומי הוצאות על פי חשבוניות של הספקים: פוראול השקעות בע"מ, ב.י. הובלות בע"מ, א.ל. המוביל בע"מ, וכן, ס.ר. הולילנד בע"מ (להלן: "הספקים"). חלקם מוזכרים בכתב האישום שהוגש נגד המערערת, כגופים אשר בחשבוניות כוזבות שהוציאו, השתמשה המערערת, לצורך ניכוי הוצאות בספריה. במהלך דיוני השומה, נדרשה המערערת להציג הוכחות לרכישת סחורה, או שירותים, לאותם ספקים, ולתשלום הסכומים הנקובים בחשבוניות, אך לא המציאה הוכחות כאמור.

ב. מחומר החקירה, ובכללו עדותה של הגב' שמחה אורון, מנהלת החשבונות האחראית על מחסן המלאי של המערערת, עולה, כי חלק מהספקים, כלל לא סיפקו מוצרים או שירותים למערערת.

ג. החקירה העלתה, כי מקצת השיקים שתועדו בהנהלת החשבונות של המערערת כשיקים שנמסרו לספקים בגין רכישת דלק, נמשכו על ידי בעלי מניותיה, או ניתנו כהלוואות לאחרים.

ד. החקירה העלתה, כי חברת פוראול, אשר חשבוניות שלה בגין מכירת סולר למערערת, בסכומים של מיליוני ₪, לא ניהלה פעילות כלכלית ממשית, לא היה לה מלאי, לא החזיקה ציוד ולא העסיקה עובדים. על כן נקבע כי לא ייתכן שסיפקה למערערת סולר כפי שטענה המערערת. חברת פוראול ובעליה, הואשמו והורשעו בביצוע עבירות מס שונות, ובין היתר, בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות בסכומים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גזעון

של למעלה מ-85 מיליון ₪ (כתב האישום הוגש בת"פ (פ"ת) 989-06-09 גזה"ד צורף כנספח א' לתצהיר רו"ח מירי שביט).

המשיב ציין בהקשר זה, כי בספרי המערערת, נכללו חשבוניות מס של חברת פוראול שהוצאו בשנים 2006 – 2008, כאשר בשנת המס 2006 נכללו חשבוניות בסך 4,344,357 ₪; בשנת 2007 – 6,289,386 ₪, ובשנת המס 2008 – 5,930,981 ₪. נמצא, כי בכרטיס הספק של חברת פוראול בפנקסי המערערת, מתועדים שיקים שהוצאו במהלך שנות המס האמורות, לצורך תשלום לכאורה, על פי חשבוניות המס הפיקטיביות. המדובר בשיקים מעותדים, אשר תאריכיהם עד שנת 2014, ולדעת המשיב, פריסת תשלומים כה ארוכה, הינה בלתי סבירה בענף המסחר בדלק. המשיב גם הפנה למחיקת השרטוט, וההערה "למוטב בלבד", על השיקים, וטען, כי יש בכך לתמוך במסקנה כי שיקים אלה לא נמסרו בפועל לחברת פוראול לפירעון כנגד רכישת מוצרים.

המשיב נסמך לעניין זה, גם על הודעותיהן של הגב' שמחה אורון, ושל עובדת נוספת של המערערת, הגב' מירה ברוך, אשר אישרו, כי חברת פוראול, לא הייתה בפועל ספקית של המערערת, וכלל לא ניהלה פעילות כלכלית מעשית.

ה. המשיב מצא, כי המערערת עצמה הפיצה חשבוניות מס פיקטיביות לצד שלישי, במהלך שנת המס 2008, כעולה גם מכתב האישום המתוקן, אשר בעובדותיו הודתה המערערת, במסגרת הסדר הטיעון.

9. סבורני, כי יש לדחות את טענות המערערת לעניין פסילת פנקסיה.

נראה, כי די בהודאת המערערת, בעובדות כתב האישום המתוקן במסגרת הסדר הטיעון שנערך עמה, ובהרשעתה על פי ההודאה האמורה, על מנת להצדיק, בדיעבד את ההחלטה לפסול את ספריה לשנת 2008, וברי, כי הממצאים הנוגעים לפרטי האישום האמור, הצדיקו את ההחלטה במועד שבו ניתנה.

ביחס לשלוש שנות המס הנדונות, לא עלה בידי המערערת לסתור, את התשתית אשר על פיה נקבע, כי ניכתה סכומים, על יסוד חשבוניות פיקטיביות. כך, בין היתר, לא נסתרו הממצאים הנוגעים לחברת פוראול, אשר ביססו את המסקנה, כי לחברה זו לא הייתה פעילות כלכלית ממשית, וממילא, לא הייתה למעשה ספקית של המערערת (מלבד העובדה שסיפקה לה חשבוניות כוזבות...).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 24972-09-12

1 המערערת טענה באופן כללי, כי עובדותיה, אשר על עדויותיהן הסתמכה המשיבה, לא
2 הכירו את מלוא פעילותה של חברת פוראול, וכי חברה זו שכרה בפועל במוצרי דלק. דא
3 עקא, המערערת לא הציגה כל ראיה לעניין זה, מלבד עדות מנהלה, מר ברק גאון, אשר
4 היתה בנסיבות, עדות יחידה של העד המעוניין בתוצאות המשפט. לא רק שמדובר בעדות
5 יחידה של עד מעוניין, ולא רק שעדותו של מר גאון נחשדה על ידי המשיבה, בצדק, כבלתי
6 מהימנה, על רקע המעשים שיוחסו לו, ובדיעבד – על רקע הרשעתו בעבירות חמורות ביותר
7 שביסודן דיווחים כוזבים, אלא שנכון לזקוף לחובת המערערת בנקודה זו, גם את הימנעותה
8 מהעדת מי ממנהלי חברת פוראול, לרבות מנכ"ל החברה מר יוסף סויסה, או הנהגים, אשר
9 לטענתה הובילה את הדלקים שמכרה לה חברת פוראול (ור' לעניין זה את עדותו של מר
10 גאון בעמ' 32 לפרו' ש' 6-7, ועמ' 33 ש' 17-18). המערערת גם לא ביקשה להזמין לחקירה
11 את עובדותיה לשעבר, על מנת לנסות ולסתור את הגרסה שמסרו בחקירותיהן.
12
13 פריסת השיקים, אשר נועדו לכאורה לתשלום לחברת פוראול, על פני מספר שנים, אכן
14 נראית בלתי סבירה, נוכח טיב המוצרים שרכשה המערערת לטענתה מחברת פוראול.
15 בהקשר זה העיד מר גאון, כי הפריסה נבעה ממחלוקות שהתעוררו עם חברת פוראול, בגין
16 אספקת סחורה ללקוחות המערערת (עמ' 33 לפרו' ש' 16-10), אלא שגם ביחס לנקודה זו,
17 עומדת עדותו של מר גאון כעדות יחידה של עד מעוניין, וגם בנקודה זו, יש לזקוף לחובת
18 המערערת, את הימנעותה מהעדת מי ממנהלי פוראול, או עובדיה.
19
20 המערערת לא התמודדה, עם ממצאי החקירה, לפיהם, מקצת השיקים אשר תועדו בהנהלת
21 החשבונות שלה כשיקים שנמסרו לספקים בגין רכישת דלק, נפדו על ידי בעלי מניותיה, או
22 ניתנו כהלוואות לאחרים.
23
24 המערערת גם לא המציאה מסמכים, או ראיות חיצוניות כלשהן, לצורך ביסוס טענתה,
25 בדבר רכישת מוצרים בפועל מן הספקים, ותשלום תמורה לספקים אלה, כנגד החשבונות
26 שבמחלוקת.
27
28
29 יצויין, כי בתצהיר עדותו הראשית של מר גאון, שהוגש קודם עריכת הסדר הטיעון במסגרת
30 ההליך הפלילי, נטען, בסעיפים 7 ו 10, כי המערערת נמנעה באותו שלב, מהעדת מספר
31 עדים, ובהם, מנכ"ל פוראול מר סויסה, הגב' שמחה אורן, גובה הכספים של המערערת, מר
32 מוני גבאי, וכן רו"ח של המערערת מר ליאור חזז, משום שאלה נמנו על עדי התביעה
33 במסגרת כתב האישום. בסיפא של סעיף 10 לתצהיר, נאמר: **"החברה תעתור לבית המשפט**
34 **הנכבד בבקשה לאפשר לה להשלים תצהירים מטעמה וזאת לאחר שתושלם עדותם**
35 **ויתאפשר לה לבוא במגע עם עדים אלה"**. החברה לא ביקשה עם זאת, להעיד מי מהעדים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 12-09-24972

האמורים, הגם שהראיות בתיק דנא נשמעו כמעט חצי שנה, לאחר הרשעת המערערת
ובעליה, במסגרת הכרעת הדין בתיק הפלילי (מיום 1.12.14). הצהרתה של המערערת, מפי
מר גאון כמפורט לעיל, ואי עמידתה בהצהרה זו, מדגישות, את המחדל הראייתי
שבהימנעות מהעדת עדים אלה – מחדל שיש כמובן לזקוף לחובת המערערת.

נוכח האמור, ומשלא הוכח כל פגם בהחלטת המשיבה, לפסול את ספרי המערערת, הרי
שאין להתערב בה.

10. סבורני, כי יש לדחות, גם את טענות המערערת, לעניין השומות שהוצאו לה, על פי מיטב
השפיטה.

א. לעניין עצם הוצאת השומות על פי מיטב השפיטה, הרי שדי בפסילת פנקסי
המערערת ביחס לשנות המס הרלוונטיות.

המשיב סבר, כי הצהרת המערערת בעניין הכנסותיה, אינן סבירות וכי ההוצאה
העסקית הנובעת מהצהרותיה, אינה מתיישבת עם ממצאי בדיקת הספרים. שיעור
הרווח הגולמי שהציגה המערערת (לאחר תיקון פקודות היומן בגין מחילת חובות;
ועל כך ר' להלן), אינו משקף לדעת המשיב, את שיעור הרווח הגולמי המקובל בענף
המסחר בדלק, ונופל משמעותית משיעור זה. שיקולים אלה, מצדיקים את אי
קבלת דיווחי המערערת, ואת הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה. יש איפוא לבחון,
את טענות המערערת לעניין חוסר סבירות השומות, על פי מיטב השפיטה. בעניין
זה, רובץ כאמור הנטל, על המערערת.

ב. המערערת תוקפת, את עמדת פקיד השומה, בדבר תיקון רישום מחילת חוב
לספקים ולקוחות, לצורך קביעת בסיס הנתונים הנכון ביחס לשנים 2006 – 2007.

המערערת רשמה בשנים 2006-2007 סגירת יתרות זכות של ספקים ולקוחות (להלן:
"מחילת חובות") תחת הכותרת "עלות המכר" (ר' טבלה מס' 1 בנספח א' לחוות
דעת מר אורי הרוש מטעם המשיבה).

המשיבה אינה חולקת, על עצם מחילת החוב, אלא על מיקומה בדו"חות, הגורר
לטענתה תוצאה שגויה, משום שהוא יוצר קיטון מלאכותי בעלות המכר, וגידול
מלאכותי ברווח הגולמי. לטענת המשיבה, היות שמחילת החובות הינה בגדר
הכנסה על פי סעיף 3(ב) לפקודה, יש לרשום אותה כ"הכנסות אחרות" בדו"חות,
ולא במסגרת "עלות המכר". לאחר ניטרול פעולות היומן האמורות, ע"י הפחתת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גזעון

הסכומים הרלוונטיים מסעיף "עלות המכר", והוספתם למחזור המכירות, מצאה המשיבה, כי שיעורי הרווח בשנת המס 2007 עמד על 3.4% ואילו בשנת המס 2006 נוצר הפסד גולמי בשיעור של 8% (ר' טבלה 2 בנספח א' לחוו"ד מר הרוש).

לטענת המשיבה, שיעורי רווח (וודאי הפסד) אלה, נמוכים משמעותית משיעורי הרווח הגולמי המקובלים בענף.

המערערת טענה בתחילה, כי הדו"חות הכספיים, נערכו לפי כללי החשבונות המקובלים ונבדקו על ידי רואה חשבון, במסגרת הביקורת שערך, וכי עלות המכר המדווחת בכל שנה, נכונה, וכוללת בתוכה קניות והתאמות כרטיסי הספקים (ס' 8-9 לתצהיר מר גאון). דא עקא, רואה החשבון של המערערת, לא זומן להעיד, חוות הדעת של רו"ח גלבוע מטעם המערערת, אינה מתייחסת לנקודה זו, ומר גאון עצמו, לא יכול היה להשיב על שאלות שנשאל בנקודה זו, בהעדר ידיעה אישית (ור' תשובותיו בעמ' 32-33 לפרוטוקול).

ג. המשיב הניח שתי חלופות, לצורך קביעת הכנסות המערערת בשנים הרלוונטיות – חלופה ראשונה, עיקרית, במסגרתה נקבעה תוספת ההכנסה, על פי הנחת הרווח הגולמי של המערערת. במסגרת חלופה זו, נקבעו, מחיר הקניה הנכון, ומחיר המכירה הנכון להערכת פקיד השומה, והרווח הגולמי חושב בהתאם. חלופה שנייה, התבססה על התאמת ההכנסה, ותאום ההוצאות שנוכו, על יסוד חשבוניות פיקטיביות.

ד. במסגרת החלופה הראשונה, חושב מחיר הקניה, על בסיס המידע שקיבל פקיד השומה מחברת בז"ן - הספקית העיקרית של המערערת, אשר סיפקה לה עד 80% מסך כל הדלק שרכשה – ביחס לכמות הדלק שרכשה המערערת, וסכומי הרכישות. בהתאם למידע זה חושב מחיר הקניה הממוצע לליטר (ס' 20 לתצהיר רו"ח מירי שביט, ס' 11 לחוו"ד מר הרוש וכן נספחים ג' 1 – ג' 3 לחוו"ד).

מחיר המכירה חושב, על בסיס נתוני המכירות, ביחס לשלושה לקוחות עיקריים שנבחרו ביחס לכל שנה. בהתאם לנתונים אלה, חושב מחיר המכירה הממוצע לליטר דלק, ובהמשך, חושבו בהתאם, הרווח הגולמי לליטר, ושיעור הרווח הגולמי הכללי (ס' 21-24 לתצהיר רוח שביט, ס' 10 לחוו"ד מר הרוש וטבלה מס' 1 בנספח ב' לחוו"ד). הלקוחות המדגמיים, נבחרו על פי שני קריטריונים – העדר מעורבות בהפצה או קבלה של חשבוניות פיקטיביות, והיקף רכישות גבוה, ביחס לשאר הלקוחות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גדעון

ע"מ 12-09-24972

המדגם התייחס למכירת סולר, שכן שיעור המכירות של מוצר זה היה גבוה (באופן משמעותי), ביחס ליתר המוצרים. מר הרוש אישר בחקירתו, כי לעתים התייחס למכירת נפט כאל מכירת סולר משום שבאותן תקופות, היו מחיריהם זהים, או שהפרשי המחיר היו זניחים, וכמות הנפט שמכרה המערערת היתה זעומה (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 21 – עמ' 23 ש' 7 וכן עמ' 24 לפרוטוקול ש' 31-28).

שיעור הרווח הגולמי לשנת המס 2007, עמד על פי החישוב, על 11.6%, ולשנת המס 2008 – 8.9%. שיעור הרווח הגולמי לשנת 2006, נקבע על פי ממוצע אחוזי הרווח שחושבו לשנים 2007-2008 (ס' 14 לחו"ד מר הרוש).

ה. החלופה השנייה, התבססה כאמור, על התאמת ההכנסות, ועל תאום ההוצאות שנוכו, באמצעות חשבוניות פיקטיביות.

כך, ביחס לשנת המס 2007 הופחתו מעלות המכר, חשבוניות פיקטיביות, בסך כולל של 7,149,646 ₪. תאום זה שיקף רווח גולמי של 9.7%.

ביחס לשנת המס 2008, הופחתו מעלות המכר, חשבוניות פיקטיביות, בסכום כולל של 6,590,879 ₪, וכן, חשבוניות מס פיקטיביות שהופצו על ידי המערערת. תיאומים אלה, שיקפו שיעור רווח גולמי של 8.5%.

ביחס לשנת המס 2006, הופחתו מעלות המכר, חשבונית פיקטיביות בסכום כולל של 4,344,357 ₪. תיאום זה שיקף הפסד גולמי בשיעור 3%. מר הרוש חיווה דעתו, כי תוצאה זו הינה בלתי סבירה בעליל, ועל כן קבע, את שיעור הרווח הגולמי לשנה זו, על פי ממוצע שיעורי הרווח הגולמי שהתקבלו, לאחר תיאומים, לשנים 2007-2008, ותוספת ההכנסה חושבה בהתאם (ס' 18 לחו"ד מר הרוש).

ו. המשיב טען, כי תוצאות החישובים, על פי שתי החלופות האמורות, קרובות, והולמות את שיעורי הרווח המקובלים בענף, וכי יש בכך לאשש את מסקנותיו. עוד טען, כי דו"חות המערערת, אינם סבירים, וכי שיעור הרווח העולה מהם, נמוך באופן קיצוני, הן ביחס לענף המסחר בדלק, והן ביחס לנתונים, העולים מספרי המערערת (ס' 19-20 לחו"ד מר הרוש).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כב' השופט גד גזעון

ע"מ 12-09-24972

על יסוד החישובים האמורים, הוסיף המשיב להכנסת החייבת המוצהרת, ביחס לשנת 2006 – בסך 1,230,519 ₪, סך 15,983,430 ₪, והמס על ההכנסה החייבת נקבע על סך 5,742,508 ₪.

ביחס לשנת 2007 – להכנסה החייבת המוצהרת בסך של 2,404,744 ₪, הוסף סך 7,149,646 ₪, והמס על ההכנסה החייבת נקבע על סך 3,540,382 ₪.

ביחס לשנת 2008 – להכנסה החייבת המוצהרת בסך של 2,215,082 ₪, נוסף סך של 2,839,580 ₪, והמס על ההכנסה החייבת נקבע על סך 1,546,373 ₪.

ז. המערערת טענה, ביחס לחלופה הראשונה שהציג המשיב, כי אופן חישוב מחיר המכירה, היה פגום, משהמשיב לא הבדיל בין נפט לסולר, ומשנקבע, על יסוד מדגם הכולל שלושה לקוחות בלבד, ללא התחשבות בשיעור המכירות לכל אחד מהם, מתוך כלל המכירות. כן טענה המערערת, כי נפל פגם, בקביעת שיעור הרווח הגולמי לשנת 2006, היות שנקבע, על יסוד ממוצע של נתוני השנים 2007-2008, ללא התחשבות בשינוי מחירי הדלק. לטענתה, היה על המשיב לערוך אומדן, ביחס לשנה זו.

סבורני כי יש לדחות טענות אלה. זאת, באשר המערערת לא הראתה, כי חישוב מחיר המכירה המתייחס לסולר בלבד, שינה את התחשיב באופן משמעותי לרעתה. כאמור, מר הרוש הסביר, כי השפעת מחיר הנפט על התחשיב, היתה זניחה, הן בשל הפרשי המחיר הקטנים בין המוצרים, והן בשל כמות הנפט הזעומה, ביחס לכלל המוצרים. לא מצאתי ע"כ, כי נפל בתחשיב האמור פגם.

לעניין בחירת הספקים, לצורך קביעת מחיר המכירה הממוצע, הרי שהמשיב השתמש בנתונים של לקוחות משמעותיים, מבחינת היקף המכירה (ר' חקירת מר הרוש בעמ' 24 ש' 1 – 19 לפרו'). הקריטריונים שהנחו את המשיב, סבירים ומתבקשים, בנסיבות. ברור, כי לא ניתן להתבסס, על נתוני לקוחות שהיו מעורבים בקבלה, או אספקה של חשבונות פיקטיביות, שכן לא ניתן ליתן כל אמון ברישומים המתייחסים אליהם. מר הרוש גם העיד לעניין זה, כי בחירת לקוחות "גדולים", כפי שהשתדל לעשות, דווקא היטיבה עם המערערת, שכן לדבריו, "זה יוצר מצג שמרני יותר אם אחוזי רווח יותר נמוכים" (עמ' 24 לפרו' ש' 12).

לעניין אופן קביעת שיעור הרווח הגולמי ביחס לשנת 2006 - הגם שניתן היה לערוך אומדן ביחס לשנה זו, ויתכן, כי ניתן היה להגיע, לרמת דיוק גבוה יותר, הרי שלא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גדעון

הוצגו כל נתונים שיש בהם להראות, כי אופן חישוב זה הביא לתוצאה בלתי סבירה. מכאן, כי אין לפנינו פגם מהותי באופן החישוב שיש בו לפגוע בסבירות השומה, וכבר נפסק, כי "אמנם, על דרך הכלל ראוי במותאם כי שומה תיערך לכל שנת מס בנפרד, ועל פי נתוני אותה שנה. אולם, מקום בו לא סיפק הנישום ולוא בדל ראיה לבסס שומות שונות לשנים השונות, האומדנה התבססה על שיקול דעת הגורמים המקצועיים, ולא נוצרה פגיעה חמורה לנישום בהסתכלות כוללת (בממוצע שנתי), אין לפסול השלכה משומת שנה אחת לחברתה, תוך הפעלת שיקולים מקצועיים סבירים" [ע"א 8945/06 דניאל בוסקילה נ' מ"י – מנהל מע"מ באר שבע (ניתן ביום 16.3.10) בס' כה לפסק הדין].

ח. ביחס לחלופה השניה, שעניינה תאום סכומי החשבוניות הפיקטיביות, טענה המערערת, כי תאום ההוצאות שערך המשיב, אינו תואם, את ספר תנועת המלאי של החברה. המערערת טענה, כי לא היה מקום "... לתאם באופן גורף את כל החשבוניות שהוציאה פוראול" (ס' 14 לתצהיר מר גאון). במסגרת תצהיר עדותו הראשית של מר גאון, שהוגש קודם הסדר הטיעון, נטען, כי החשבוניות שבמחלוקת אינן פיקטיביות, וכי המערערת רכשה סולר מהספקים המוזכרים בנימוקי השומה (ס' 10 לתצהיר מר גאון).

דא עקא, המערערת לא הרימה את הנטל, להוכיח טענותיה לעניין זה. כאמור בס' 9 לעיל, המערערת לא העידה מי מספקיה, או לקוחותיה, ולא הציגה, כל ראיה אובייקטיבית להוכחת הרכישות. כאמור, עדות מר גאון עומדת לעניין זה, כעדות יחידה של עד המעוניין בתוצאות המשפט, וקשה לקבל עדות זו כמהימנה, נוכח הודעת המערערת בעובדות העומדות בסתירה לתצהיר העד. יש גם לזקוף לחובת המערערת, את הימנעותה מהעדת עדים רלוונטיים, כמפורט לעיל. יש לדחות איפוא את הטענות, ומכאן, כי לא עלה בידי המערערת להראות, כי אופן החישוב האמור פגום בפגם משמעותי.

ט. המערערת טענה, כי שיעור הרווח הגולמי שקבע המשיב, אינו סביר. המערערת הסתמכה לעניין זה, על חוו"ד המומחה מטעמה, רו"ח ערן גלבוע, אשר נשאה כותרת "חוות דעת מקדימה". במסגרת חוות הדעת הלקונית, בסעיף "תוצאות מקדמיות" חיווה המומחה דעתו: "טרם קבלת כל החומר הנדר לצורך חוות דעת מלאה ומעמיקה, הרי בהתאם לנתונים שבידי, המסקנה העולה הינה כי אחוז הרווח הגולמי הינו נמוך מהותית מאחזור הרווח הגולמי שנקבע בהודעה המפרשת את נימוקי השומה כאמור.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גדעון

הנתונים שבו התבסס הכלכלן מר הרוש לגבי הרווח הגולמי אינן מספיקים ולא מהווים בסיס רחב לצורך קביעת אחוז הרווח.

כל הנתונים יובהרו בצורה מפורטת בחו"ד המורחבת שתוגש לבית המשפט."

יצוין, כי המשיבה התנגדה להגשת חוות הדעת, באופן בו הוגשה. במהלך הדיון שהתקיים ביום 8.6.14, הודיעה ב"כ המערערת, כי טענותיה העיקריות של המערערת לעניין החשבונאי, מצויות כבר בחוות הדעת שהוגשה, וכי החישובים הרלוונטיים, יפורטו בסיכומים. על כן, ויתרה על הכוונה להגיש חו"ד משלימה, ונוכח עמדה זו, הסכימה ב"כ המשיבה, כי חו"ד המקדמית שהגישה המערערת, תתקבל כראיה, בכפוף לחקירת עורכה. רוי"ח גלבוע טען בחקירתו הנגדית, כי מצא שגיאות רבות ומהותיות, בחישובים שערך מר הרוש, אך לא פירט. המומחה טען, כי לא ניתן להסתמך על חו"ד מר הרוש בקביעת אחוז הרווח הגולמי, אלא שלא יכול היה להציג כל מסמך לעניין אחוז הרווח הגולמי הנכון, משום שלדעתו "... אין מספיק נתונים כדי לבסס אחוז רווח גולמי בצורה נכונה" (עמ' 18 לפרו' ש' 26-28).

סבורני, כי אין די בעדותו זו, של המומחה מטעם המערערת - עדות בלתי מפורטת שלא הדגימה, את הטעויות הנטענות בחו"ד מר הרוש - כדי לבסס את המסקנה הנטענת, לפיה, אחוזי הרווח שנקבעו בחו"ד מר הרוש, אינם סבירים.

י. המערערת טענה, כי נכון היה לקבוע, את שיעור הרווח הגולמי שלה, בהתאם לדו"חות של חברות העוסקות בתחום הדלק - חברת "פז" וחברת "דלק" - אשר שיעורי הרווח שלהן נעים, לטענת המערערת, המתבססת על דיווחי חברות אלה לבורסה, בין 4.8% ל - 7.5% (ר' ס' 22 לתצהיר מר גאון ודברי ב"כ המערערת בסיכומיה בעמ' 36 לפרו').

סבורני, כי אין לקבל טענה זו, אשר הנטל להוכיחה, רובץ כמובן על המערערת. אין לבית המשפט, כל ידיעה שיפוטית, בדבר הדמיון בין המערערת ובין החברות האמורות, לעניין שיעורי הרווח. המדובר בעניין שבעובדה, או במומחיות, ומשלא נתמכה הטענה בחו"ד מומחה, או בראיות אובייקטיביות, אין לקבלה. על פני הדברים, יתכן דווקא, כי בשל גודלן של החברות האמורות והיקפי הסחר שלהן, שיעורי הרווח שלהן נמוכים יותר. מכל מקום, משנערך תחשיב המשיב על פי נתוניה של המערערת עצמה, הרי שיש להעדיפו על פני תחשיב המערערת.

יאמר עוד, לעניין "השומה האלטרנטיבית" המשתמעת מתחשיב שיעור הרווח בתצהיר מר גאון (לרבות נספח י' לתצהיר), כי אין די בהצגת שומה כזאת, כחלופה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 24972-09-12

בפני: כב' השופט גד גדעון

אפשרית לשומת המשיב, משלא עלה בידי המערערת להפריכה. לעניין זה נפסק:
 "...אין להעמיד את השומה שקבע פקיד השומה למול שומתו של השופט או
 השומה לה טוענת המערערת בחוות הדעת שהגישה. התחרות בין שומות אלו
 איננה אופקית, והצורך להכריע ביניהן איננו מעניק הזדמנות שווה לכל שומה כזו.
 מדובר בשומה הנבנית על סמך נתונים שנאספו, על סמך השערות ואומדנים. היא
 אינה מתיימרת להיות מדויקת, וכל עוד היא נעשתה בתום לב, והיא איננה
 מופרכת או איננה בלתי הוגנת, לא יעמיד בית המשפט את שומתו של פקיד
 השומה למול שומתו שלו או שומתה של המערערת.

פקיד השומה הוא זה שמהווה את הרשות המוסמכת על פי חוק לעשות כן, הוא זה
 הבקי במלאכת השומה, הוא המכיר את התנאים השוררים בשוק ייצור הסלטים,
 והוא זה הנסמך על נתונים אחרים שהתגבשו במשרדו על פי מידע מנישומים
 אחרים לצורך בניית שומה נכונה ככל האפשר. מסיבה זו השומה שבונה הפקיד,
 המעוגנת בנתונים שעמדו לפניו ובתנאים השוררים באותו ענף, מהווה, דרך כלל,
 שומה ראויה שאין להרהר אחריה. הנטל הרובץ על הנישום המנסה להפריכה הוא
 כבד. לא די לנישום להציג שומה אלטרנטיבית, לפי מיטב שפיטתו שלו, ודאי לא
 שומה חילופית שאינה נשענת על ראיות בדוקות אלא בעיקר על חוות דעת
 והשערות ואומדנים נגדיים. כדי להצליח במשימתו חייב הנישום להפריך ממש
 את השומה הניצבת בפני בית המשפט" [ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ
 נ' פקיד שומה, גוש דן, פ"ד מו(5)309, 331].

יא. המערערת, טענה גם, כי המשיב לא נתן טעם, העשוי להניח את הדעת, בדבר העדפת
 החלופה הראשונה לחישוב, על פני החלופה השניה, המבוססת על תאום החשבוניות
 הפיקטיביות, והינה נמוכה מן הראשונה. אינני רואה מקום לקבל גם טענה זו, הן
 משום שהחלופה השניה, אינה מתייחסת לעיוות ברכיב עלות המכירה, כמפורט
 לעיל, והן משום שהבחירה בין השומות, מצויה לסברתי, במתחם שיקול הדעת
 המותר למשיב, במסגרתו רשאי הוא לקבוע, איזו שומה קרובה יותר לאמת, בהעדר
 ספרים קבילים, או ראיות אובייקטיביות אחרות.

יב. המערערת טענה, כי המשיב התעלם מהוראת חוזר מס הכנסה מס' 2/2012 בדבר
 "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות", המאפשרת ניכוי הוצאות, על
 סמך חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. אין לקבל טענה זו. אמנם החוזר מסמך את
 פקיד השומה, להכיר בהוצאות, גם על פי חשבוניות שהוצאו שלא כדין, אלא
 שהכרה בהוצאות כאמור, מותנית בהמצאת אסמכתאות וראיות, אשר יש בהן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-09-24972

בפני: כב' השופט גד גדעון

לשכנע, כי אכן הוצאו בפועל, לצורך העסק. בענייננו, המערערת לא הניחה תשתית
ראייתית, מספקת, להוכחת הוצאותיה בפועל, חלף הוצאותיה שדווחו באופן כוזב.
ע"כ, לא ניתן לקבוע, כי היו לה הוצאות בפועל, וממילא, לא ניתן לאמוד את
סכומיהם.

11. משנדחו טענות המערערת, לעניין פסילת הספרים, ולעניין השומות על פי מיטב השפיטה, יש
לדחות את הערעור, לעניין תיאום ניכוי, בשל פחת ובשל אינפלציה, בהתאם להוראות סעיף
20 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), וביחס לקנס הגירעון, הנשענים במלואם על
הטענות שנדונו לעיל ונדחו.

12. משלא נמצא כל פגם העשוי להצדיק התערבות בשומות ובצווים, נדחה הערעור.

נוכח סכומי המס שהועמדו במחלוקת במסגרת הערעור, ונוכח היקף ההתדיינות בפועל,
תשלם המערערת למשיבה הוצאות המשפט, בסך 70,000 ₪.

ניתן היום,

גד גדעון, שופט