



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים

1. וואיל אלדעאדלה
2. ע.א.מ המבצע קבלנות בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד רו"ח סולטאן עומר

נגד

משיבים

מס הכנסה פקיד השומה רמלה

ע"י ב"כ מפרקליטות תל-אביב (אזרחי)
עו"ד מורן סילס

פסק דין

בפני ערעור על החלטת פקיד שומה רמלה (להלן: "המשיב") שעניינו החלטת המשיב, לפיה יתרת הלקוחות החייבים המדווחת במאזני המערערת 2 – ע.א.מ המבצע קבלנות בע"מ (להלן "החברה") לשנת 2007, לא משקפת את המצב לאשורו מאחר שהלקוחות העבירו את הכספים לחברה ולא חבו לה דבר. כן הוגש הערעור כנגד החלטתו של המשיב, לפיה המערער 1 (להלן: "המערער") משך לכיסו את היתרות כדיודנד, כמשמעותו בסעיף 125 ב' (2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה"), וכתוצאה מכך חויב במס בגין הכנסה מדיבדנד וקנס גרעון.

מן הראוי לציין כי למרות שהחלטת המשיב כללה מרכיבים נוספים (כגון, אי דיווח על הכנסותיו של המערער ושל בת זוגו על הכנסות מעבודה בשנת 2007, הכנסות בת הזוג מביטוח לאומי בשנת המס 2005 והצהרת הון ליום 31/12/08 ללא כל מידע על נכסים והתחייבויות, בעוד שעל פי רישומי המשיב קיימים ברשות המערער נכסים), הערעור נסוב על עניין יתרת הלקוחות כמובהר לעיל.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

הרקע וטענות הצדדים

טענות המשיב

המערער הינו בעל שליטה יחיד ומנהל בחברה החל מיום 19.5.04. בחודש מרץ 2007 חדלה החברה מפעילותה (מס/10).

דו"ח החברה לשנת המס 2007 הוגשה בצרוף חו"ד "חלקה" (ללא הסתייגות) מטעם רו"ח של החברה, עו"ד עומר, אשר ייצג את המערערים גם בערעור שבפני. בהתאם למאזן החברה ליום 31.12.07 (מס/5) נחזתה כביכול שבחברה יתרת לקוחות חייבים בסכום של 674,828 ₪ ויתרת רווח שלא יועדה (עודפים) בסך של 549,202 ₪. בבדיקה צולבת שערך המשיב עם ספרי הלקוחות, אשטרום וי. אליה בע"מ, נמצא כי יתרת חובות הלקוחות הנטענת נפרעה למעשה במהלך שנת 2007. המשיב הסיק כי קימות יתרות (עודפים) אשר הוסוו כחוב ללקוחות.

רואה החשבון של החברה, שהוא כאמור גם מייצגה בתיק דנן, העיר בהסתייגותו לדו"ח, כי "חלק מתנועות הכספים התנהל ע"י מנהל החברה". מכאן הסיק המשיב, כי יש בהודאת המייצג ראיה שהמערער עירב נכסיו עם נכסי החברה, באופן שעודפי הכספים של החברה השתלשלו לכיסו של המערער, שעשה שימוש פרטי בכספי החברה. לפני המשיב עמדו שתי אופציות להחשיב כספים אלה: כשכר עבודה או כדיבידנד. המשיב בחר באופציה המקלה עם המערער כשראה את הכספים כדיבידנד וחייב אותו במס בשיעור של 25%.

המערערים טוענים כדלקמן

החברה הפעילה בין השנים 2004 עד 2007, עסק לביצוע עבודות בניה עבור חברות בניה גדולות, כגון חברת אשטרום בע"מ (להלן: "אשטרום").

המערער הוא בעל מניות ושימש כמנהל החברה ובתמורה קיבל שכר מהחברה. במהלך שנת 2006 המשיב ביטל אישור ניכוי מס במקור שהונפק לחברה עקב חשדות שעלו, שהחברה הינה קבלן פיקטיבי וכן שהמערער נחזית כמי שמעסיקה קבלני משנה באופן פיקטיבי.

המשיב ערך ביקורות, לרבות ביקורות פתע באתרי העבודה של החברה, ואף תישאל את מנהלי העבודה באתרים הנ"ל, וראה במו עיניו כי החברה אינה פיקטיבית. אך לא נחה דעתו



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

לעניין קבלני המשנה שהחברה העסיקה. החברה שהייתה מחויבת להשלים עבודות בנייה עפ"י חוזי עבודה שלהם היא מחויבת, נאלצה לשכור שירותי עובדים של אשטרום, אשר הגיעו מהשטחים וההיתרים שבאמצעותם נכנסו לארץ לצרכי עבודה, רשומים ע"ש אשטרום.

החברה לא הצליחה להמשיך להפעיל את העסק במתכונת הנ"ל, שבה מחד גיסא נשלל אישור ניכוי מס במקור שלה ע"י המשיב ולכן נוכה מכל תקבול מאשטרום מס בשיעור 30%, ומאידך גיסא אין לה עובדים או קבלני משנה משלה. על כן הודיעה החברה לאשטרום, כי אין ביכולתה להשלים את הפרויקטים בהם החלה וגייסה במקומה קבלן אחר (להלן: **"הקבלן האחר או טהא"**) שיבצע את העבודות בשירות אשטרום תחתיה.

המערער היה נתון ללחצים נפשיים קשים כתוצאה מהסיטואציה אליה נקלעה החברה, נקלע לחובות, התמכר לסמים ומצבו התדרדר.

אשטרום חייבה את החברה עבור שכר עבודה עובדי השטחים בשנים 2006 ו/או 2007 בסך כ- 300,000 ₪ במצטבר (להלן: **"חוב בגין עובדים"**) ולא הצליחה לגבות חוב זה מהחברה, לאחר שהאחרונה הפסיקה את פעילותה כאמור. פעולה זו לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים של החברה לשנת המס 2007, מאחר ולא הובאה לידיעת מבקר החשבונות של החברה.

המערערים, כאמור, נאלצו לגייס קבלן אחר שלקח על עצמו את התחייבויותיהם כלפי אשטרום. כלומר, תמורת העבודות שביצע הקבלן האחר יקבל תשלום ישירות מאשטרום, כמו כן ייטול על עצמו את החוב בגין העובדים של החברה לאשטרום.

מנגד, המערער ו/או החברה שילמו לקבלן האחר את סכום החוב בגין עובדים בסך כ- 300,000 ₪ בתשלומים. פעולה זו אף היא, לא הובאה לידיעת מבקר החשבונות ועל כן לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים של החברה.

אשטרום ביטלה את חיוב החברה בחוב בגין העובדים בסך כ- 300,000 ₪, וחייבה את הקבלן האחר באותו סכום, ובהמשך קיזזה מתקבולי הקבלן האחר את הסכום הנ"ל. פעולה זו אף היא לא קיבלה ביטוי בדו"ח הכספי לשנת המס 2007, מאחר שלא הובאה לידיעת מבקר החשבונות של החברה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

1 זיכוי החברה מהחוב בגין עובדים תועד בספרי אשטרום, אשר נשלחו למשיב לבקשתו,
2 והעתק צילומי מהם הועבר למערערים בשלב ההשגה.

3
4 המערערים טוענים, כי המשיב בחר לעצום את עיניו ולא קיבל את גרסתם כפי שפורטה לעיל
5 וכפי שעלתה מספרי אשטרום וכפי שעלתה במכתב ההשגה שהוגש אליה ע"י ב"כ
6 המערערים.

7
8 המערערים טוענים שגם אם יתרת הלקוחות בדו"ח הכספי של החברה לשנת המס 2007
9 איננה נכונה וגם אם נכונה הייתה הערתו של מבקר החשבונות אודות התנהלות חלק
10 מתנועות הכספים של החברה ע"י המערער, הרי שמסקנתו של המשיב כי המערער משך את
11 יתרות הרווחים מהחברה - איננה נכונה.

12
13 המערער ו/או החברה שילמו לקבלן האחר סך של כ- 300,000 ש"ח, אותם יש לקזז כהוצאת
14 שכר מרווחי החברה לשנים 2006 ו/או 2007, וכתוצאה ישירה לכך גם מיתרת הרווחים של
15 החברה ו/או לקזזם מהסכומים שנטען ע"י המשיב כי נמשכו כדיבידנד.

16
17 החברה חייבת כספים לספקים שונים מלבד לקבלן האחר, לרבות למשיב בגין שומות ניכויים
18 שחויבה בהן בסך כ- 1.5 מליון ש"ח, אשר לא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים עקב התדרדרות
19 מצבה כאמור, ואשר ניתן עפ"י דין לקזזם כהוצאות אצל החברה. דבר אשר יביא לחיסול
20 יתרת הרווח ואף להיווצרות יתרת הפסד בחברה.

21
22 התוצאה היא שמצטיירת תמונה ברורה, לפיה לא היו בידי החברה יתרות שניתן היה
23 למושכם כדיבידנד ע"י המערער, ובמידה וכן היו ו/או יוחלט ליצור יש מאין, הרי שלא נותרו
24 בידי המערערים סכומים כלשהם שניתן יהיה למושכם ו/או לחלקם כדיבידנד.

25
26 גם במידה ויוכח, כי אכן נצברו בחברה רווחים הראויים לחלוקה כדיבידנד, ואף יוכח כנגד כל
27 הסיכויים, כי היה ביכולת החברה לחלק דיבידנד, הרי שחובת תשלום המס ו/או ניכוי מס
28 במקור בגין הדיבידנד מוטלת על החברה ולא על המערער. מה גם שקיימת יתרת מס לזכות
29 החברה אצל המשיב, ממנה ניתן לקזז את המס בגין דיבידנד, ועל כן לא היה מקום לחייב את
30 המערער במס כהחלטת המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

1 התדרדרות מצבו הנפשי של המערער והתמכרותו לסמים לא היטיבה עם החברה ואף זירזה
2 את קריסתה. על כן לא נותרו כספים בקופתה ולפיכך לא היו למערער כספים למשוך
3 מהחברה.

4
5 המשיב החליט לחייב את המערער במס בגין משיכת דיבידנד, עוד בטרם נקבעו שומות
6 סופיות בתיק של החברה, בניגוד למקובל בחיי העסקים, בחוק ובפסיקה.

דיון והכרעה

7
8
9
10 אין מחלוקת בין הצדדים שהמערער הינו בעל שליטה יחיד ומנהל של החברה שחדלה לפעול
11 בחודש מרץ 2003, כפי שהדבר עולה מהדין וחשבון על הכנסות החברה (מס/3 ; מס/10).

12
13 מדו"ח לשנת המס 2007 עולה שבהתאם למאזן החברה ליום 31.12.07 (מס/5), בחברה יתרת
14 לקוחות חייבים בסכום של 674,828 ₪ ויתרת רווח שלא יועדה (עודפים) בסך של 549,202 ₪.
15 בבדיקה צולבת שערך המשיב עם ספרי הלקוחות, אשטרום בע"מ וי. אליה בע"מ, נמצא כי
16 יתרת חובות הלקוחות הנטענת נפרעה למעשה במהלך שנת 2007.

17
18 רו"ח של החברה עו"ד סולטן עומר שייצג את המערער בתיק דנן כעו"ד, העיר בהסתייגותו
19 לדו"ח כי "חלק מתנועות הכספים התנהל ע"י מנהל החברה" (ראו מס/2).

20
21 נוכח הבדיקה הצולבת אצל אשטרום וי. אליה בע"מ, והערת רו"ח של החברה, הגיע המשיב
22 למסקנה כי קימות יתרות (עודפים) אשר הוסוו בחוב ללקוחות. דהיינו, יש הודאה של
23 המייצג שהמערער עירב נכסיו עם נכסי החברה, ונוכח העובדה שמדובר במנהל ובעל מניות
24 יחיד, אין זאת כי עודפי הכספים נכנסו לכיסו של המערער.

25
26 מבין שתי האופציות, מיסוי כשכר עבודה או מיסוי כדיבידנד, בחר המשיב באופציה המקלה
27 עם המערער וחייב את המערער במס על דיבידנד בגין היתרות.

28
29 עיקר טענת המערער היא שאשטרום חייבה את החברה עבור שכר עבודה עובדי השטחים
30 בשנים 2006 ו/או 2007 בסך כ- 300,000 ₪ במצטבר ולא הצליחה לגבות חוב זה מהחברה,
31 לאחר שהאחרונה הפסיקה כאמור את פעילותה. פעולה זו לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים
32 של החברה לשנת המס 2007 מאחר שלא הובאה לידיעת מבקר החשבונות של החברה. כך,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

גם המערער גייס קבלן אחר שיבצע במקומו את המלאכה ושילם לקבלן האחר. גם פעולה זו, לא הובאה לידיעת מבקר החשבונות ועל כן לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים של החברה. עוד טוען המערער שאשטרום ביטלה את חיוב החברה בחוב בגין העובדים בסך כ- 300,000 ₪, וחייבה את הקבלן האחר באותו סכום, ובהמשך קיזזה מתקבולי הקבלן האחר את הסכום הנ"ל. פעולה זו אף היא לא קיבלה ביטוי בדו"ח הכספי לשנת המס 2007, מאחר שלא הובאה לידיעת מבקר החשבונות של החברה. הנה כי כן, מדברי המערער עצמו עולה שלמרות שפנקסיו לא נפסלו, אין הם משקפים את התנועות הכספיות האמיתיות בהן היתה מעורבת החברה והמערער. לכן לא ניתן להכריע במחלוקת מתוך ניתוח פנקסי המערער או החברה. במילים אחרות המחלוקת היא לבר-פינקסית.

על מי מהצדדים מוטל הנטל

המערער טוען בעת הדיון כי הנטל הוא על המשיב ולכן עליו להתחיל בהבאת הראיות. בהחלטת ביניים בעת הדיון החליט בית המשפט, כי הנטל מוטל על כתפי המערער ועליו להתחיל בהבאת הראיות. בסיכומיו חזר המערער על טענתו זו שכן לטעמו טעה בית המשפט בכך שהטיל עליו את הנטל והורה לו לפתוח בהבאת הראיות.

כלל יסוד, המונח בבסיסו של כל דיון בחלוקת הנטלים המוטלים על הצדדים במשפט אזרחי, קובע כי "המוציא מחברו, עליו הראייה". לאמור: התובע המבקש "להוציא מחברו", שכן הוא המעורר את הטענות העומדות לדיון, ועליו מוטל הנטל להוכיח את העובדות להן הוא טוען. לכן גם, ברגיל, התובע הוא שפותח בהבאת ראיות במשפט. כך במשפט האזרחי, כך גם בדיני המס, בהיעדר חריגים בדיון.

אופן חלוקת הנטלים בתובענות הנוגעות לדיני המס נדון ברע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו (5) 101, שם קבע כב' השופט ד' לוין דין שווה לנטל השכנוע הרובץ על תובע רגיל ולנטל השכנוע המונח על כתפיו של המערער בתובענת המס (באותה פרשה דובר אמנם על מס ערך מוסף, אך לעניין זה דינו כדין מס הכנסה, וראו לדוגמה עמ"ה (נצ') 165/97 המכללה הארצית להכשרה מקצועית בע"מ נ' פקיד השומה נצרת, פ"מ תשנ"ז(1) 215, 222 – 223)

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש
לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב
מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את
השינוי – עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת
הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל
הבאת הראיות (עניין ארד הנ"ל, בעמ' 108).

לפיכך בדרך כלל נטל ההוכחה בתובענות המס הינו על הנישום ולא על פקיד השומה. ואולם,
לכלל זה חריגים. סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובע הוראה מיוחדת המסייגת את הכלל.
נוסחו של סעיף 155 הינו כדלקמן:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם
המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר
פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על
הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות
שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים
פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

כפי שהדבר הוסבר בפסיקה (ראו ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה – טבריה (פורסם
13.9.05), הסעיף עוסק בשני נטלים: האחד, "נטל הראייה", שמונח על המערער, והשני, "נטל
ההצדקה", מונח על פקיד השומה, וזאת במקרה שבו פנקסיו של המערער נמצאו קבילים,
כמפורט בסעיף. התיבה "פנקסים קבילים" מוגדרת בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

"פנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא
פסל אותם, או שסירב לקבלם או פסלם אולם ועדה
כאמור בסעיף 146 או בית המשפט ביטלו את החלטתו
ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה
כי אינם קבילים ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות
המשפטיות הנובעות מהודאתו".

עולה מן המקובץ, שכאשר הנישום ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, נטל הבאת הראיות עובר
אל המנהל. כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, רוצה לומר - כאשר הפנקסים יכולים



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

לשמש אסמכתה לבירור השאלה או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות על הנישום בין שניהל פנקסים כדין בין שלא.

בתיבה "שאלות פנקסיות" - העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות המוצאות את ביטוין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן מוצאות את ביטוין בפנקסים, כי אז מדובר בשאלות לבר-פנקסיות. הרציונל לכך הוא שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים לשמש אסמכתא לבירור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר 'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הדר"ח איננו מלא או איננו נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר - פנקסית היא שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתיי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים? זאת כאשר עולות שאלות שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו.

במקרה דנן המערער, באמצעות מייצגו, טוען במפורש שתנועות כספיות משמעותיות לא באו לידי ביטוי בפנקסים, מאחר שלא הובאו לידיעתו של רואה החשבון ולכן העובדות הרלוונטיות לבחינת השאלה שבמחלוקת בתיק זה מצויות מחוץ לספרים, ועל כן מדובר בשאלה לבר-פנקסית.

למרות שפנקסי החברה לא נפסלו, אין להתעלם מהעובדה שמיצגו של המערער ורוה"ח של החברה כותב במפורש שיש תנועות כספיות שלא נרשמו בספרים מאחר שלא הובאו לידיעתו ובמובן זה הספרים אינם מייצגים נאמנה את התנועות הכספיות בהן הייתה מעורבת החברה והמערער.

לפי הפרשנות בפסיקה, הדרישה לקבילות פנקסים שבסעיף 155 אינה מסתפקת בקבילות פורמאלית, שגבולותיה מותווים על-ידי ההגדרה שבפקודה, כי אם בקבילות מהותית. כאשר נישום מודה כי ספרי החברה אינם מייצגים נאמנה את התנועות הכספיות בהן הייתה החברה מעורבת, אין לומר כי ספריו קבילים. לא זו אף זו; ב"כ המערער כותב בסיכומי התשובה שלו שנטל הראיה רבץ לפתחו של המשיב מכוח עקרונות הדין הכללי (המוציא מחברו עליו הראיה, ר' סעיף 7 לתשובה). כפי שהוסבר לעיל, המוציא מחברו הוא המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

לפיכך, אין לקבל את טענתו של המערער כי שגה בית המשפט קמא בהטילו עליו את נטל הבאת הראיות. אשר על כן, אין לי אלא לחזור על החלטתי לפיה הנטל מונח לפתחו של המערער וההכרעה בתיק זה תיגזר מהתשובה לשאלה האם המערער עמד בנטל שהוטל עליו אם לאו.

האם הצטברו עודפי כספים בחברה

מטעמו של המערער העידו שניים: המערער בעצמו ומר מוני שלום אשר היה מפקח מס בחוליית חברות באותה תקופה וטיפול בשלב הראשון בתיקו של המערער. מטעם המשיב העידו ב"כ של המערער עו"ד ורו"ח סולטאן וכן רו"ח שאול ניסים רכז החוליה שטיפלה בתיק.

כפי שהובהר על ידי ב"כ המערער בסיכומיו, בכדי להוכיח כי מסקנת המשיב אינה נכונה, יש להוכיח, כי לא נותרו בחברה כספים הראויים לחלוקה כדיבידנד, ולשם כך יש להראות, כי החברה לא גבתה כספים בהיקף הנטען ע"י המשיב מצד אחד, ומצד שני אף אם גבתה כספים הרי שהוציאה אותם ולכן לא נצברה בקופתה כל יתרה ממנה ניתן לקחת דיבידנד.

עיון בהודעת הערעור מעלה - שגם על פיה - המערער לא טוען שקיים חוב לקוחות ליום 31/12/2007, כפי שהוצהר במאזן החברה לאותו יום. המערער מנסה ליתן הסברים שונים למה שנעשה עם היתרות האלה. טענה אחת היא שהמערער ו/או החברה שילמו לקבלן האחר (טהא) סך של כ- 300,000 ₪, אותם יש לקזז כהוצאת שכר מרווחי החברה לשנים 2006 ו/או 2007. טענה נוספת היא שהחברה חייבת כספים לספקים שונים מלבד לקבלן האחר, לרבות למשיב בגין שומות ניכויים שחויבה בהן החברה בסך כ- 1.5 מליון ₪. הניכויים לא קיבלו ביטוי בדו"חות הכספיים, עקב התדרדרות מצבה של החברה וניתן עפ"י דין לקזזם כהוצאות, דבר אשר יביא לחיסול יתרת הרווח ואף להיווצרות יתרת הפסד בחברה.

דהיינו, במידה שהיו כספים בקופת החברה, כי אז כספים אלה שימשו את החברה לבצע תשלומים לספקים, נושים מוסדות וצדדים שלישיים (הוצאות מוכרות). באופן זה לא נותרו כספים לחלוקה כדיבידנד לבעל המניות. בנוסף לכך נטען שיתרת העודפים (יתרת הרווחים המצטברת) ליום 31/12/07 היא נמוכה בשיעור ניכר מהסכום שהוצהר עפ"י דו"ח החברה לשנת 2007, ולשם כך יש להוכיח כי לחברה היו הוצאות נוספות שנשמטו מדוחותיה שבמידה ויילקחו בחשבון תפחת יתרת העודפים. כפי שאבהיר להלן המערער לא הצליח להוכיח דבר מכל אלה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

בהתאם למאזן החברה ליום 31/12/2007 קיימות בין היתר: יתרת לקוחות חייבים בסך של 674,828 ₪, ויתרת רווח שלא יועדה (עודפים) בסך 549,202 ₪. אם בחברה יש יתרת חוב של לקוחות, כי אז אצל אותם לקוחות צריך להיות רשום שהם חבים כספים לחברה.

פקיד השומה ביצע בדיקה צולבת של כרטיסי הלקוחות שמהם עלה שהחוב נוצר ברובו בשנת 2006 וכי יתרתו נפרעה במהלך שנת 2007. כך שלמעשה החברה גבתה את יתרת חובות הלקוחות עוד במהלך שנת 2007. אין תימה אפוא שהמשיב הגיע למסקנה שיתרת הלקוחות שהוצגה במאזן, לא שיקפה את המצב לאשורו.

רו"ח ניסים נשאל על הפעולות שביצע והשיב לשאלה מדוע חייבתם את המערער כדיבדנד בזו הלשון:

"ת. במסגרת בדיקת הממצאים שזה החברה ובדיקת התיק של הנישום – המערער ולאור הבדיקות הצולבות מהם עלה כי הלקוחות פרעו את חובם לחברה, המסקנה המתבקשת שבעצם כספים שנגבו נלקחו לאנשהו והיחידי שיכול היה לקחת את הכספים מהחברה זה המנהל או בעל המניות ששימשו בה בפועל. ניתן לראות ממאזן החברה שאין לה יתרת מזומנים ששם לכאורה יכלו הכספים להיות, ועל כן לאור המסקנה שהמנהל או בעל המניות הוא זה שלקח את הכספים ראינו בכספים האלה הכנסה בידו וחייבנו אותו במס בגינם. במצב כזה יש לנו 2 אפשרויות לחייב במס: אחת, לראות במשיכות האלה כמשכורת והאפשרות השנייה, לראות במשיכות כדיבדנד. בחרנו באפשרות שלטעמנו היא היותר פשוטה ואפשר להגיד שהיא מקלה עם המערער ובחלופה של הדיבדנד שכן יתרת הרווח של החברה היא נמוכה מיתרת הלקוחות והרי דיבדנד אנו מחייבים בגין משיכת יתרת הרווח שנותרה בחברה וכן שיעור המס על דיבדנד שהוא 25 אחוז ובד"כ הוא יותר נמוך משיעור המס השולי."(ע' 30 לפרוטוקול).

באשר לתחשיב שביצע ממשיך רו"ח ניסים ומעיד:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

ש. מציגה לך מש/5 (מאזן החברה ליום 31/12/07 הערה שלי א.ס.),
הסבר את היתרה של הלקוחות וממה אתם בעצם חישבתם את
הדיבידנד ?

ת. לאחר עיון - יתרת הלקוחות כפי שעולה מהמאזן שהוגש הוא כ-
674,000 ₪, כאשר כמו שאמרנו מקודם לאור הבדיקה שלנו הוכחנו
שהלקוחות פרעו את החוב ויתרת הרווח לעומת זאת עומדת רק
על 549,000 ש"ח ורק ביתרת הרווח ראינו את הדיבידנד שנמשך
מהחברה וזה הסכום שחייבנו במס. אפשר לראות שיתרת הבנק
היא אפס ואין מזומנים או משהו אחר.

ש. אני מציגה את דו"ח החברה לשנת 2008, מש/10, האם מקובל
לחייב משיכות בעלים בחברות שהפסיקו לפעול?

ת. מקובל לחייב משיכות בעלים לא רק בחברות שהפסיקו לפעול, אנו
מחייבים משיכות בעלים בחברות שפועלות כהליך רגיל. במצב של
חברות שהפסיקו לפעול כמו בדו"ח 2008 שבעצם מה שמוגש לנו
הוא טופס שנקרא טופס 1214 עם המלים "אין פעילות" וללא
צרופות נוספות. כאשר אנו מקבלים דוח כזה אנו נוהגים להוציא
מהארכיב את הדוח של השנה הקודמת ולבחון האם לחברה יש
יתרות רווח ובמידה וכן לחייב את משיכות הרווח האלה
כדיבידנדים כבר באותו מועד. הדבר בא למנוע מצב שמגישים לנו
מספר שנים דוחות על חוסר פעילות ולאחר התיישנות השנה בה
היו יתרות רווח בעצם מושכים את הכסף ללא חבות במס. אנו לא
נותנים לתיק "להירדם" (ע' 30 לפרוטוקול).

הנה כי כן, רו"ח ניסים הבהיר את דרך פעולת המשיב והרציונאל המונח ביסוד הפעולה.
בחקירה נגדית נשאל רו"ח ניסים לגבי נקודה זו, הבהיר את חישוביו והסביר את המהלכים
שנקט. מהחקירה הנגדית הסתבר שהספק העיקרי – חברת אשטרום, החזירה את החוב שלה
לחברה, בין היתר על ידי קיזוז של חובות החברה אליה, במסגרת ההתחשבנויות שבין
החברה לאשטרום. מהראיות שהיו לפני עולה שהחברה השתמשה לצורך ביצוע העבודות
אצל אשטרום בכוח אדם של האחרונה. החברה הייתה אמורה לשלם לאשטרום את שכר
העבודה של העובדים הללו. התשלום בוצע על ידי קיזוז הסכום מחובה של אשטרום כלפי
החברה. ובלשונו של רו"ח ניסים בחקירה נגדית:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

- 1 "ש. לגבי 2007, לפי הכרטיס של אשטרום לשנת 2007 אני שואל מה אתה
2 מבין מהנתון שביום 15.7.07 היתרה של חב' ע.א.מ. בספרי אשטרום
3 עמדה על סך 289,557 וכשלידה האות ז'?
- 4 ת. התייחסתי לזה מקודם כשהתייחסתי לכרטיס שלאחר התשלומים
5 ישנה רשימה ארוכה של פעולות ולאחר מכן מהשורה העוקבת את
6 השורה שציינת יש ביטולים של כל אותן פעולות.
- 7 ש. אתה לא עונה לשאלות,
8 להסתכל על נקודה אחת ולהתעלם מהתמונה הכוללת זה לזרות חול
9 בעיני בית המשפט.
- 10 אני מבין שלכאורה שחב' אשטרום חייבת ל-ע.א.מ. את הסכום הזה
11 אבל יש שורה של ביטולים ואז היא מבטלת את כל הדבר הזה, את
12 כל החיובים האלה.
- 13 ש. היתרה הזאת שמופיעה ביום 15.7.07, הייתה אמורה להיות משולמת
14 במצב תקין על ידי החברה, נכון?
15 ת. לא בהכרח כי למה הם רשמו את זה ולמה הם ביטלו את זה?
16 ש. לפני הביטולים, במצב נורמאלי
17 ת. ואם יתרות אלה שגויות היא לא הייתה חייבת.
18 ש. אני שואל במצב נורמאלי אם לא היו ביטולים יתרה זאת הייתה
19 אמורה להיות משולמת על ידי אשטרום?
- 20 ת. לא בהכרח כי אולי זה נובע מחיובים הדדיים ובסופו של יום יש לנו
21 מצד אחד רישום שמחייבים ומצד שני רישום שמזכים ולבסוף זה
22 היה מתבטל.
- 23 ש. כמה שולם לחב' ע.א.מ. על ידי אשטרום בשנת 2007?
24 ת. העדתי על זה מקודם, 493,133 ₪, זה הסכום הכולל שחב' אשטרום
25 שילמה. מפנה למש/8.
- 26 ש. איך הגעת לסכום הזה?
27 ת. אני חישבתי את זה, חישבתי את כל התשלומים כולל התשלום בסוף
28 הכרטיס. כמו כן, כספים ששולמו כנראה ללשכת התעסוקה זה ב –
29 14.1 וב – 28.1. אם נחבר את כל הסכומים האלה מקבלים אותו
30 סכום בדיוק שחב' אשטרום דיווחה שהיא שילמה לחב' הזאת.
- 31 ש. רשמת את החישוב הזה שעשית על גבי הכרטיס?



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

1 ת. לא רשמתי פה אך חישבתי במחשבון ואם אתה לא מאמין אני יכול
2 לחשב זאת כעת. לא רשמתי אלא חישבתי אותו. זה לא שרשמתי
3 מעיד משהו? אתה יכול לחשב בעצמך והסכום הוא אותו סכום.
4 ש. חישבתי בעצמי ולא הגעתי לסכום הזה.
5 ת. אז בוא נחשב. אני מחשב כעת במחשב ומגיע למספר 493,133."

6
7 מהציטוט דלעיל עולה, כי ר"ח ניסים מסביר כיצד הגיע לתוצאה אותה קבע במסגרת
8 השומה וכיצד הגיע למסקנה, כי הרישום בספרי החברה אינו משקף את המצב לאמיתו
9 מאחר שהחוב של אשטרום לחברה סולק. עדותו של ר"ח ניסים לא נסתרה בחקירה נגדית.
10
11 אשר על כן שוכנעתי, כי על פי המאזן ליום 31/12/07 של החברה הצטברה בחברה יתרת
12 רווח בהתאם לחישוב שערך המשיב.

שכר עובדי השטחים

13
14
15 המערער טוען שבניגוד להכחשות הגורפות של ר"ח ניסים בהשגה על שומות לפי מיטב
16 שפיטה שהגיש המערער, העלה האחרון טענות לעניין שכר עובדי שטחים בסך 289 אלף ש"ח
17 שבו חויבה החברה ע"י אשטרום, כשהטענה היא שהאסמכתה נמצאת בידי המשיב בדמות
18 כרטיסי אשטרום. אליבא דמערער בסיכומיו, ר"ח ניסים אישר בחקירתו כי לא נערכה בדיקה
19 ע"י המשיב לעניין הוצאות שכר עבודה ועבודות חוץ בכלל. המערער מסתמך על דברים
20 שאמר ר"ח ניסים בחקירה נגדית:

21
22 ש. "בדוח לשנת 2006 דר"ח רווח והפסד בכרטיס ההוצאות לא מופיע שם
23 שכר עבודה שטחים, האם אתה יכול לאשר את זה?

24 ת. לא יודע. לא בדקתי.

25 ש. אני מציג לך את דוח 2006. האם אתה רואה בדוח רווח והפסד
26 תשלום עבור שכר עבודה שטחים?

27 ת. לאחר עיון – אני לא רואה בדוח עצמו תשלום העבודה שטחים אבל
28 יש סעיף בסכום ההוצאות של כ – 8 מיליון שאולי הוא נמצא בפנים.
29 לא בדקתי הרכב סעיף זה. ז"א זה שעל פניו לא רשום השם המפורט
30 זה לא אומר שההוצאה לא נמצאת בפנים זה מה שאני יכול להגיד.

31 ש. הסעיף שאנו מדברים עליו איך נקרא?



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

ת. רשום עבודות חוץ ויכול להיות מורכב מהמון סעיפים לרבות
התחשבוניות מול אשטרום בהיותה צינור לתשלום ללשכה בגין עובדי
שטחים.

ש. האם בדקת את זה?
ת. לא בדקתי. זה לא נבדק כי לא הוצאנו שומות לחברה.
ש. מוני אמר בחקירתו שהוא בדק את דוחות רווח והפסד ומצא אותם
תקינים.

ת. אני לא זוכר מה מוני אמר. לעניות דעתי הוא אמר משהו אחר.
ש. אני מפנה לעמוד 20 בפרוטוקול של הדיון הקודם, שורה 29 ו – 30.
לגבי סעיפים של שכר עבודה בסעיפים של עבודת חוץ, אני שאלתי
אותך מקודם עליהם ואתה אמרת שסעיף של עבודת חוץ יכול להכיל
דברים אחרים. אני אמרתי לך שמוני בדק את זה ומצא את זה תקין.
הסעיף הזה נבדק

ת. אם אתה אומר שהוא נבדק מה אתה רוצה ממני?
ש. לגבי סעיפים של שכר עבודה ועבודות חוץ, איזה בדיקות נעשות
במס הכנסה בכדי לאמת את הסעיפים האלה?
ת. אני לא מבין את השאלה: (ראו פרוטוקול ע' 38)

המדובר בשאלות לגבי שומת החברה. לחברה לא הוצאה שומה. כפי שהוסבר היטב בדבריו
של רו"ח ניסים, על פי המאזן של החברה ליום 31/12/2007 שהגיש המערער למשיב, הוסקה
מסקנה, כי הדו"ח משקף עודפים הנובעים בעיקר מחובות של אשטרום לחברה. בדיקה
באשטרום, העלתה כי אין ממש בדיווח, מאחר שבספרי אשטרום נרשם שהחוב הוחזר
לחברה. לא נעשתה שומה לחברה, אלא ששלטונות המס הסיקו בשל הדיווח שמנהל החברה
ובעל מניותיה היחיד – הוא המערער, שלשל לכיסו את הכספים. בהמשך בחקירה הנגדית
מעמיד רו"ח ניסים דברים על דיוקם:

ש. מה הבדיקות שאתם עושים לגבי סעיף שכר עבודה ושל סעיף
עבודות חוץ?
ת. אתה אומר לי שכל הדוח לא נכון ואתה בא אלינו בטענות שאנו
יוצאים מהדוחות ועושים שומות אז ממה אתה רוצה שנעשה
שומות?



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

לגבי שכר עבודה של עובדים רגילים, יש את הדיווחים במסגרת
הניכויים, בודקים התאמות.
לגבי עובדי חוץ, עושים בדיקות צולבות מול הקבלנים למיניהם.
כמו שנעשה פה עם אשטרם, זה הבדיקות שעושים.

ש. לגבי סעיף שכר עבודה בשנת 2006,
ת. לא נעשו שומות אז אני לא יכול להתייחס". (ראו ע' 39)

כפי שהדבר בא לידי ביטוי בחקירה הנגדית, המערער הגיש דו"ח לא נכון ממנו עולה, כי
לחברה עודפי כספים נוכח העובדה שעודפים אלה לא היו בחשבון החברה. המשיב הסיק
מסקנות על סמך הדו"ח והוציא שומה לפיה הכספים הללו נמשכו בידי המערער כדיבדנד.

המערער מלא טענות כרימון כלפי המשיב באשר לבדיקות שלדעתו היה המשיב צריך לעשות.
נדמה כי סדר הדברים ועניין הנטלים השתבש אצל המערער. משהגיש את הדו"ח רשאי ואף
חייב היה המשיב להתייחס אליו כדו"ח שמשקף נאמנה את תנועת הכספים בחברה ומצבו
של המערער ולהסיק ממנו מסקנות שומתיות.

יש לשים אל לב שהמשיב קיבל את דוחות המערער, כיוון שאלו הוגשו עם הערה לפיה
"חלק מהפעולות בוצעו על ידי מנהל החברה". אין מדובר בהסתייגות מאחר שתוכן
ההסתייגות והקיפה נקבע בתקנות 13 ו-18 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה-
חשבון), התשל"ג-1973 לפיהן על ההסתייגות להיות מפורשת ומפורטת והיא צריכה להבהיר
את השפעתה על הדו"ח. לפיכך, לא ניתן לראות את "ההסתייגות" של רו"ח סולטאן כדו"ח
כהסתייגות הנדרשת בחוק. המשמעות היא שיש לראות את חוות הדעת שנתן כחוות דעת
"חלקה". משמעותה של חו"ד חלקה היא כי הדוחות הכספים הינם תקינים.

אין לקבל את אמירתו של רו"ח עו"ד סולטאן שהעיד, כי ההערה שרשם הינה בגדר "איתות,
תמרוור למי שקורא את הדו"ח שיידע שלא הכל מאה אחוז בדו"ח" (ע' 15 ש' 24-25). הדין
אינו מכיר איתותים. כפי שהוסבר לעיל ויוסבר להלן, נוכח חשיבותו ומשמעותו של הדו"ח
ההסתייגות, צריכה להיות מפורשת ובלשון ברורה שאינה משתמעת לשתי פנים.

המערערים טוענים שהוכיחו, כי לפי כרטיסי אשטרם בשנים 2006 ו-2007 ובאמצעות
תנועות הנהלת חשבונות שלידן נרשם לתעסוקה, לינה (הכוונה לינת עובדי שטחים),
שאשטרם חייבה את החברה וקיזזה בהתחשבנותה איתה, סך של כ- 300 אלף ש"ח, בגין



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

שכר עובדי שטחים שרשומים בשירות התעסוקה כעובדי אשטרום והועסקו ע"י החברה, ועל כן הייתה החברה זכאית לקזז בדוחותיה מרווחיה את הסכום הנ"ל. אליבא דמערער יש לקחת בחשבון את הקיזוז בסך של כ 300,000 ₪ להפחית את העודפים הניתנים לחלוקה כדיבידנד בסכום זה.

אין לקבל טענה זו של המערער. בהודעת הערעור מציין המערער במפורש כי פעולה זו של זיכוי לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים של החברה לשנת המס 2007, מאחר שלא הובאה לידיעת מבקר החשבונות של החברה. לעיצומה של טענה, מעיון בכרססת שהעבירה אשטרום למשיב עולה אומנם שאשטרום חייבה את החברה בגין לינה, תעסוקה וכדומה, אולם מיד לאחר מכן ביטלה את החיובים האלה. כך שהתוצאה היא שהחברה לא חויבה כלל. אי לכך ובהתאם לזאת לחברה אין הוצאה. המערער גם לא הראה בשום שלב כי אכן עמד בהוצאה, אם על ידי הצגת אופן התשלום בגין אותה הוצאה נטענת (ע' 41 לפרוטוקול).

אין ממש בטענתו של המערער שר"ח ניסים התחמק מלענות על שאלות בעניין מהות ביטול התנועות בכרטיס אשטרום. לטעמו של המערער, הבדיקה הצולבת שנערכה לגבי כרטיס אשטרום ע"י המשיב הייתה שטחית, לא נערך כל נייר עבודה וכי לכל היותר סומנו באמצעות מדגש, תנועות מסוימות ע"ג הכרטיס וחלק מתשובותיו ביסס על אסמכתאות שהופקו בסמוך ולקראת יום הדיון בבית המשפט. ר"ח מטעם המשיב הדגים בבית המשפט ואף ערך בשנית את החשבון והראה כיצד הגיע לתוצאה השומתית – שיעור הדיבידנד. ב"כ המערער בסיכומיו עשה חישוב אחר ומגיע לתוצאה אחרת מתוך ניתוח כרטיס אשטרום, וזאת בשלב הסיכומים. מחלוקת זו ככל שהיא קיימת הייתה צריכה להתברר בשלב השומתי, או לכל המאוחר בשלב הבאת הראיות. על מנת להראות כי ר"ח ניסים טעה בחישוב, היה על המערער להמציא חוות דעת מומחה. כפי שהובהר לעיל, ר"ח ניסים הראה בבית המשפט כיצד הגיע לתוצאה השומתית ועדותו לא נסתרה בחקירה נגדית.

בידי המערער המידע האם שילם לאשטרום וכיצד ועליו מוטל נטל ההוכחה כי ביצע תשלומים כלשהם הראויים להיחשב כהוצאה לחברה באופן שיקטין את הדיבידנד הנטען. המערער לא עמד בנטל המוטל עליו.

התשלום לטהא

המערערים טענו בסעיפים 10-11 לכתב הערעור, כי שילמו לקבלן טהא שהמשיך את העבודה במקומם בשירות אשטרום בתשלומים סך של 300 אלף ש"ח, לאחר שאשטרום קיזזה מטהא את החיובים בגין שכר עובדי שטחים של המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

אין לקבל את עמדתו של המערער. המערער הציג גרסה עובדתית חלופית שיש בה לטעמו כדי להסביר מדוע לא שלשל לכיסו את עודפי הכספים שהוצגו בדו"ח החברה. המדובר בגרסה שאין הרבה הגיון בצידה ושלא נתמכה בכל ראיה חיצונית אובייקטיבית וכל כולה נסמכת על דברי המערער. לא זו אף זו, הסתירות והפרכות בגרסת המערער מטילות צל כבד על אמינותו. למשל, בסעיפים 8 ו-9 לערעור נטען כי אשטרום גייס עובדים עבור החברה, החברה לא שילמה עבור העובדים, וגויס קבלן שלקח את ההתחייבות מול אשטרום. המערער לא הסביר מדוע החברה יכולה לשלם "לקבלן האחר" ולא לאשטרום. כמו כן, המערער טען שאשטרום התחשבה ישירות עם הקבלן האחר. אם הקבלן האחר נכנס לנעליו והתחשבן ישירות מול אשטרום לא ברור מדוע היה על החברה לשלם גם היא לאותו קבלן ומדוע המערער טוען שהוא חייב כסף לאותו קבלן (ע' 10 ש' 1-2). ובלשונו של המערער:

"מס הכנסה טוענת שאני לא עבדתי ושישבת בלוד, בשוק לוד, יש לי בסטה בלוד ושאני מוכר חשבונות פקטיביות וצועק ברמקול, ביקשנו ממס הכנסה שירדו לשטח שיבדקו שאני כן עובד, כן יש לי עובדים וכן יש לי קבלני משנה וכן אני בעבודה ואני לא מתעסק בחשבונות פקטיביות, לא מתעסק בשטויות האלה. מס הכנסה ירדו בשטח ובדקו אצל עובד לוי, בדקו אצל י.אליה ובדקו בגרופיט, בדקו שאני כן נמצא שם, כן זה ועדיין מסרבים לתת לי את האישורים וכך נסגר הסיפור שלי בתור קבלן. בינתיים אני חתום על חוזים, הבאתי קבלן אחד טהא שייכנס במקומי לעבודה, הוא מכפר קאסם וביצע עבודה ובסיום עבודה רוצה את כספו ובינתיים החברות קיזזו ממני את הכסף ואין לי מאיפה לשלם לו....." (עמוד 6 לפרוטוקול)

כאמור, מלבד עדותו של המערער לא הובא בפני דבר. חסרונן של ראיות אובייקטיביות ניכר. המערער מספר על "קבלן אחד טהא" ו"יש עוד קבלן שהבאתי". המערער לא מסר שמות קבלנים, לא הציג חוזים עם אותם קבלנים, חשבונות, תשלומים וכד'. אין כל ראיה אובייקטיבית שאכן יש ממש במצג. יתר על כן, המערער לא הביא לעדות מי מטעם אשטרום או י. אליה, מקום ששומה עליו היה להוכיח את המצב העובדתי. ההלכה היא שהימנעות להביא עד מקימה חזקה לפיה עדות זו, אילו הייתה נשמעת, תומכת הייתה בעמדת המשיב (ראו ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה פד"י מה(4) 651).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

החייב האישי של המערער במס

המערער טען כי היה על פקיד השומה לערוך שומה לחברה חלף שומה למערער. המערער טען שמאחר שמדובר בטענה בדבר כספים שמשך המנהל ובעל המניות בחברה, דרך המלך היא דווקא לשום אותו ולעשות שימוש במאזן החברה כראיה להוצאת הכספים האמורים. כפי שהוסבר בסיכומי המשיב ניתן היה בנוסף לערוך שומה לחברה, אולם, לא היה מקום לעשות כן מאחר שמדובר בחברה סגורה וחסרת נכסים. לכן, ראיתי לקבל את עמדת המשיב שמשיקולים של חסכון במשאבים ויעילות, לא היה טעם להוציא שומה לחברה. עם זאת, העובדה שלא הוצאה שומה חלופית לחברה, אין בה כדי לפגום בטענה שהכסף שנרשם כחוב של לקוחות, שמסתבר שלא היה קיים, הלך לכיסו של בעל המניות היחיד ומנהל החברה.

אין חולק על כך שהמערער והחברה הם שתי ישויות משפטיות נפרדות. ואולם ייחוס כספים אלה למערער נובע מהמצב העובדתי לפיו המערער הוא ה"מוציא והמביא" בחברה. אכן, ייחוס הכספים למערער אישית אינו מבוסס על ראיות ישירות (דוגמת זיהוי כספים שנמשכו מחשבון החברה והופקדו בחשבונו האישי). ואולם, מעבר לכך נוכח התיאור העובדתי לגבי אופן ניהול החברה מדובר במסקנה מתבקשת. מאחר שהמערער לא השכיל להוכיח כי החברה הוציאה את עודפי הכספים שנרשמו במאזנה כהוצאות, יש לראות כספים אלה ככספים אותם משך המערער מהחברה לשימושו הפרטי. במילים אחרות, שעה שהמערער לא הוכיח שעשה בכספים שימוש (בכובעו כמנהל) למימון הוצאות החברה - וממילא נמצא כי הם נותרו בידיו. בע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר-שבע (פורסם בנבו ניתן ביום 14.4.11), שעניינו במע"מ, אך ישנם גם בשומת מס הכנסה, נקבע כי בעקרון יכולה לעמוד למשיב הסמכות לזקוף הכנסות שהן למעשה ההוצאות של החברה. זאת, שלא כתוצאה של הרמת מסך אלא מבוססת על תיאור עובדתי לפיו המערער, כמנהל יחיד בחברה ובעל השליטה הוא שמשך בפועל את הסכומים האמורים. במקרה כזה הנטל להוכיח שלא עשה באותם כספים שימוש אישי, אלא הוציאם בכובעו כמנהל, למימון הוצאות החברה, מוטל עליו. משלא הוכיח האמור, המסקנה היא, שאותם כספים נותרו בידיו. מסקנה כזו עולה, כאשר מדובר בנישום ששלט בכספי ההוצאות, ושהוכח כי אלה נמשכו מחשבון החברה, ולא הוצגה ראיה אחרת מטעמו של אותו נישום. וכן ראו בע"א 976/06 דן מרום נ' נציבות מס הכנסה - פקיד שומה ב"ש (פורסם בנבו ניתן ביום 6.11.08)

בע"מ 521/02 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה ב"ש (פורסם בנבו 23/11/10), קבע ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע מפי כב' השופטת ד"ר אבניאלי, לגבי יתרת



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

עודפים שנמצאו כי המסקנה המתבקשת היא שהכספים נמשכו על ידי בעל המניות בחברה. בעניין זה נקבע כי: "אכן, שומתו של המשיב מתעלמת מעקרון יסוד בשיטתנו המשפטית - הוא עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד אל מול האישיות המשפטית הנפרדת של בעל מניותיו. אלא שאין מדובר בעקרון מוחלט, אלא בעקרון יחסי בלבד" כפי שהובהר לעיל עמדה זו מעוגנת היטב בפסיקה של בית המשפט העליון.

עדויות של המערער וטענת ההתמכרות

המערער טען שהתדרדר לסמים גם עקב הקשיים שהערים עליו המשיב שעה שמנע מהחברה אישורים הדרושים להמשך התנהלותה (אישור נכחי במקור ואישור ניהול ספרים ראו סעיף 6 לסיכומי המערער). כך גם הסביר המערער את כל אשר ידוע ו/או זכור לו בעניין התנהלות החברה מול אשטרום בשנת 2007, במיוחד לאור נסיבות התדרדרותו לסמים (ראו סעיף 10 לסיכומי המערער). אם ירדתי לסוף דעתו של ב"כ המערער, הרי שהוא תולה את החוסרים בעדותו של המערער בקשר לאשטרום בטענה שהמערער התמכר באותה עת לסמים.

לתמיכה בטענת ההתמכרות לסמים, צרף המערער להודעת הערעור מכתב ממנהל הרווחה של עיריית לוד המופנה לב"כ המערער - רו"ח עומר סולטן, והחתום בידי גב' נטע שבתאי עובדת סוציאלית מהיחידה לטיפול בהתמכרויות. גב' שבתאי מאשרת כי המערער מטופל על ידי ביחידה לטיפול בהתמכרויות כשנה, בעקבות התמכרותו לסמים. המכתב הוא מאוקטובר 2010 דהיינו המדובר בטיפול בהתמכרות בסוף 2009 במכתב מצוין כי המערער "נקי מסמים" יותר משנה. יש לשים אל לב שמדובר בעניינינו בשומה משנת 2007, כך שלא ברור כמה המכתב שמדבר על טיפול בהתמכרות בסוף 2009 רלוונטי לעניין דנן. דהיינו, לא ברור אם יש במכתב לאשש את הטענה שהמערער התמכר לסמים בשנת 2006 2007 – השנים הרלוונטיות לשומה. לא זו אף זו, משקלו הראייתי של המכתב אינו גבוה, אם בכלל, נוכח העובדה שהמערער לא הזמין את גב' שבתאי להעיד בבית המשפט.

בחקירה הראשית מעיד המערער:

"יום אחד התעוררתי בבוקר, התמכרתי לסמים וכיום אני נקי במשך שנתיים ושלושה חודשים ו-22 יום. האחים שלי לקחו אותי להתמכרויות בלוד, עברתי מצוקות קשות, הייתי זרוק ולא היה אכפת לי מהבית ומאף אחד, התמכרתי לסמים ובראש שלי היו רק סמים, רק סמים ואני לא רוצה לחזור למקומות האלה. כשנכנסתי לסמים פה נעצרו החיים שלי למעשה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

1 במגזר שלי יש לי קצת בעיה , יש לי איומים על חיי כשמדובר בכסף, אני
2 לא יודע אם אני צריך להגיד את זה פה אך אני אומר את זה שיש איומים
3 על חיי.

4 ש. למי אתה חייב כסף?

5 ת. לטהא חייב כסף שביצע עבודה ויש עוד קבלן שהבאתי ולא קיבל כסף
6 כי אין מאיפה להביא לו כסף. רק כיום אני עובד במוסך בשדרות יהודית
7 בת"א ואני עובד שוטף מכוניות שם" (ע' 6 לפרוטוקול)

8
9 בחקירה נגדית נשאל המערער בדבר יחסיו עם טהא:

10
11 ש. למה לא הצגת לפקיד שומה חוזה עם טהא?

12 ת. אני לא חייב לעשות עם כל אחד חוזה. אין מושג כזה בחוק שאני
13 חייב לעשות חוזה.

14 ש. השם של טהא לא עולה בספרי החברה שלך כי לא עשית אתו
15 חוזה?

16 ת. איפה אעשה אתו חוזים ובלי אישורים? אני לא חייב לעשות אתו
17 חוזה עבודה.

18 ש. הוא שילם לך כסף ואתה שילמת לו ויש חשבוניות,

19 ת. אני חייב לו כסף ואמרתי זאת בהתחלה שאני עד היום משלם כסף
20 ושאני חייב וגייסתי כספים בכדי לסגור כמה פינות ויש איומים על
21 חיי.

22 ש. בסעיף 9 אתה אומר שאשטרום התחשבנה באופן ישיר עם הקבלן
23 האחר, אז אם ההתחשבנות הייתה ביניהם למה אתה אומר שאתה
24 חייב לקבלן האחר כסף?

25 ת. אשטרום התחשבנה עם הקבלן האחר לאחר שלא היה לי מאיפה
26 לגייס כספים. את הקבלן האחר אני הבאתי אז שמתי אותו ישירות
27 מול אשטרום.

28 ש. אתה טוען בסעיף 10 שאתה שילמת לקבלן האחר את החוב
29 לאשטרום, אם שילמת את החוב אז למה היית צריך קבלן אחר?

30 ת. אני לא שילמתי מהכיס שלי לאשטרום. אשטרום קיזזה את זה
31 מכסף שמגיע לי.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

- 1 ש. מצטטת שאתה או החברה שלך שילמו לקבלן האחר את סכום
2 החוב בגין עובדים, 300,000 שח
3 ת. מאיפה שילמתי את זה? הלכתי לאח שלי. את מדברת על בעיה
4 רצינית כי אנשים לא מכירים את אף אחד ולא מס הכנסה אלא
5 מכירים אותי ושמתי את הבן אדם לעבודה והוא רוצה את הכסף
6 שלו.
7 ש. אשטרום שילמו לו את הכסף, אתה מערבב,
8 ת. אני לא מערבב. את שאלת שאלה איך אשטרום שילמה. אשטרום
9 שילמה לו אחרי שאני לא עובד אתם ישירות. אשטרום שילמה לו
10 על עבודה שהוא ביצע שאני כבר לא בתמונה, אחרי זה. יש בינינו
11 חשבון ואשטרום קיזזה לי את הכסף הזה ואני בניתי את הכסף הזה
12 על סמך שאקבל אישורים על ניהול ספרים ואז אתן לו את הכסף
13 וכל העבודה נעצרה לי, הכל נעצר ואין לי מאיפה לשלם לו.
14 ש. תראה מסמכים ששילמת את הכסף או לקבלן האחר או
15 לאשטרום? לגבי 300,000 ש"ח
16 ת. מאיפה הוכיח לך? אין לי אישורים מכם ואין לי כלום אז איך הוכיח
17 את זה? באיזה מסמך זה כתוב? איפה כתבתי את זה בדיוק?
18 ש. יש לך חשבונית של אשטרום שחייבה אותך ב – 300,000 ₪?
19 ת. אין לי שום מסמך לא אצלי ולא אצל ר"ח ולא כלום. כל המסמכים
20 שמדובר עליהם נמצאים במע"מ ואיפה במע"מ אלוהים יודע. אין לי
21 שום מסמך של ע.א.מ.
22
23
24 הנה כי כן, מצד אחד טוען המערער כי הוא חייב כספים רבים לאותו טהא. יחד עם זאת
25 באותה נשימה הוא מעיד כי נוכח העובדה שטהא ביצע במקומו את העבודה באשטרום
26 שילמו האחרונים לטהא וקיזזו ממנו את הכספים הללו. אם טהא קיבל את הכספים
27 מאשטרום, כי אז המערער לא חייב לטהא כספים כלל ועיקר.
28
29 בנוסף לאמירות הללו שיש בהן כדי להטיל צל כבד על אמינות של המערער, הסתבר כי
30 בהצהרת ההון שהגיש המערער לשנת 2008 השמיט המערער את העובדה שבבעלותו דירת
31 מגורים. ובלשונו:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים
ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות
שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי ההנהלה של החברה
וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים
שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

חלק מתנועות הכספים התנהל ע"י מנהל החברה. (הדגשה שלי
א.ס.)

לדעתנו, פרט לאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות
בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה
הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 2007 ו - 2006 ואת תוצאות
פעילותיה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים - זאת בערכים
נומינליים.

הדוחות הכספיים הנ"ל ערוכים בערכים נומינליים. מידע בדבר השפעת
השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי על הדוחות הכספיים,
כאמור בגילוי דעת של לשכת רוי חשבון בישראל, לא נכלל בדוחות כספיים
אלה.

בכבוד רב

סולטן עומר רואה חשבון"

רו"ח סולטן ראה אפוא להכניס הערה, לפיה חלק מהתנועות הכספיות התנהל על ידי מנהל
החברה - הוא המערער (להלן: "ההערה"). התעוררה מחלוקת בין הצדדים מה המשמעות שיש
ליתן להערתו של רו"ח סולטן. המשיב לא ראה בהערה הסתייגות מהדו"ח ולכן השליך מתוך
יתרת הלקוחות שבדו"ח על כך שהדו"ח מלמד על חוב של אשטרום לחברה ומשהתברר שאין
חוב כזה, כי אז בהתאם להערה הגיע למסקנה שמנהל החברה נטל את היתרה לכיסו. רו"ח
סולטן סבר שההערה מבטאת הסתייגות שלו מהדוח ולכן לא ניתן להגיע ממנו למסקנה
אליה הגיע המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

באופן חריג ולמרות שעו"ד ור"ח סולטן יצג את המערער הוזמן להעיד מטעם המשיב.
לשאלות ב"כ המשיב ענה ר"ח סולטן:

ש. בדוח שהוגש ל – 2007 רשמת את יתרת הלקוחות על 674,000 ורצית לדעת איך אתה מסביר את הפער, איזה התאמות עשית? מה היו הפעולות? כנגד איזה כרטיסים זה נסגר? איך בדקת מה שולם?

ת. אמרתי שהתפקיד שלי במקרה של המערערת 2, קרי החברה היה רק מייצג, אני לא ערכתי ביקורת ולא ניהלתי חשבונות כך שאני לא יכול לענות בשלב זה על השאלה. מה גם שהמאזן הסופי שהוגש וזה ידע שאני מנדב כר"ח, מאזן סופי זה מאזן שקובע מבחינת מס הכנסה. קרי המאזן שהוגש.

ש. לר"ח יש חובות, הוא יכול לאשר דוח או לא, להעבירו עם הסתייגות, זה נכון?

ת. כן.

ש. כשאתה כר"ח חותם על דוח שאתה מגיש למס הכנסה בתור ר"ח איך אתה יכול להגיד עכשיו שזה לא אתה ביקרת את החשבונות? מפנה למש/2,

ת. המשרד שלי הוא שייצג את המערערת 2 כר"ח ולא אני באופן אישי.

ש. האם נחה דעתך שהדוח משקף כי אחרת היית צריך להימנע או לתת חו"ד שלילית על הדוח?

ת. בחו"ד שלי יש הסתייגות, רשומה הסתייגות שנוסחה שחלק מתנועות הכספים התנהל באמצעות מנהל החברה, ההסתייגות שלי הוא הכיתוב "חלק מתנועות הכספים התנהל על ידי מנהל החברה" מפנה למש/2. זאת הסתייגות שאנו כר"ח רושמים אותה בדוח המבקר במקרה והגוף המבוקר נקלע לקשיים כספיים וכתוצאה הוא לא מצליח לנהל את כל תנועות הכספים באמצעות הבנק, למשל במקרה והוא נאלץ לפרוט שיקים שהוא מקבל או מקבלת החברה מהלקוחות שלה, נאלצת לפרוט אותם בחוץ אצל חלפנים ולמקרים כאלה אנו מכוונים ואת ההוצאות של החברה משלמת החברה במזומן ולכן אני לא יכול אלא לסייג הסתייגות מהסוג זה (ע' 14 לפרטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

מטעם המשיב העיד ר"ח ניסים שנשאל לגבי ההערה שהכניס ר"ח סולטן לדו"ח המבקר כדלקמן:

ש. כיצד אתה מפרש את האמור בסעיף 16 להודעת הערעור בדבר ההערה שמבקר החשבונות אודות התנהלות חלק מתנועות הכספים של המערער 2 באמצעות המערער 1?

ת. לאחר עיון – ההערה בדוח המבקר לטעמי יש לה 2 פנים: אחד, היא מעידה על בעיה שהמבקר רצה מצד אחד להפנות תשומת לב בדוחות הכספיים אבל בסופו של יום לא סייג את דעתו ומצד שני להפחית מאחריותו חוות הדעת על הדוחות הכספיים. המשמעות שפעולות או תנועות מבוצעות על ידי בעל המניות באמצעותו מבלי שקיבלו את ביטויים בחברה היא בעצם שהועברו כספים, נעשו מהלכים מבלי שיש אפשרות לדעת מהם ולו דבר. אם רצה המבקר להסתייג מחוות דעתו היה צריך להסביר את ההיקף או את המשמעות של ההערה הזאת וההשלכות שיש לה על הדוחות הכספיים בכללותם או על סעיף זה או אחר ובהתאם לכך לתת חוות דעת מסויגת. הדברים האלה בעצם מוגדרים בתקנות ר"ח, דרך פעולתו של ר"ח ושם כתוב מה משמעות של הסתייגות ושצריך להרחיב את הנושא בהסתייגות. פה רק ניתנה הערה, בביאורים לא הייתה התייחסות להערה זו ובסופו של יום חווה"ד שניתנה פה היא חו"ד חלקה. (ע' 31 לפרוטוקול)

בהמשך החקירה הנגדית נשאל ר"ח סולטן במפורש האם הדו"ח שעליו הוא חתום משקף או לא משקף את מצבה של החברה. מתשובתו ניתן להבין, כי בסופו של יום לא ביצע את הבדיקה במלואה מקום שיכול היה לעשותה. דהיינו, האם יש באמת חוב של אשטרום לחברה. ר"ח סולטן הסביר זאת מטעמים של אילוצים שהיה נתון בהם לרבות מצבו של מנהל החברה ובלשונו:

ש. בתור ר"ח, האם הדוח משקף או לא משקף?



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

ת. בד"כ בחב' כאלה שהן חברות פרטיות ולא גדולות מה שמסתכלים עליו
זה הכנסות והוצאות וזה הקריטי מבחינת מס הכנסה בסופו של יום
ולפי זה נקבעת שומה לגבי החברה ואנו כאן מגישים דוח מבקר לגבי
החברה. היתרות המאזניות הן לא כל כך קריטיות מבחינת ההצגה
בדוח, מה שיותר מדגישים עליו בהצגה בדוח של החברה זה סעיף של
הכנסות ושל הוצאות, אותם אני יכול לאמת כי זה הוצאות והכנסות
שמדווחים עליהם גם למע"מ, יש לנו רישום שלהם ולגבי יתרות שהן
מאזניות קשה יותר להפעיל ביקורת בנסיבות שהיו דאז שמנהל חב'
שנקלע לסמים ואין לי למי לפנות אלא להתמקד רק בספרים שיש לי
שזה רק הוצאות והכנסות.

ש. הבדיקה מאוד פשוטה, זה יש חוב של לקוח אשטרום וכל מה שהיית
צריך לזה לעשות בדיקה צולבת עם ספרי אשטרום ואז היית מגלה את
מה שפקיד שומה גילה לך, אז למה לא עשית את הבדיקה הצולבת
הזאת?

ת. לדעתי זה המשך לשאלה הקודמת ותשובתי הקודמת, אנו היינו
נתונים בנסיבות מאוד לא קלות גם מבחינת לוח זמנים, דוח 2007 אני
צריך להגישו עד סוף ינואר 2009 כי אחרת חוטפים קנס ומצד שני לא
היה לי מנהל חברה "נורמאלי" שיכול לעזור לי בהשגת ראיות לביקורת
הכספית וכאמור בתשובתי לשאלה קודמת מה שחשוב מבחינת מס
הכנסה זה הקטע התוצאתי ואותו ביקרנו באופן מלא.

ש. אתה לא חולק שאין חובות לאשטרום ול-אליה? כלומר, שאשטרום
ואליה לא חייבים למערערת כספים

ת. באותם ימים כשערכנו את הדוחות הכספיים לא בדקנו את הנקודה
הזאת לעומק עקב הנסיבות והאילוצים שהיו לנו. (ראו ע' 16
לפרוטוקול).

בהתאם לסעיף 12 לתקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), תשל"ג-1973 (להלן: "התקנות"), חובתו של רואה חשבון להסתייג מדו"ח כספי או מפריט הכלול בו; או יביע
הימנעות מלחוות דעה לגבי פריט שבו כל אימת שהדין-וחשבון אינו ראוי לחוות
דעת, כאמור בתקנה 11; דהיינו, הביקורת צריכה להיות בכתב, צריכה להיעשות בהתאם
לתקני בקורת הקבועים בתקנות ותקנים המקובלים אצל רואי החשבון והדו"ח הכספי משקף



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים את מצב העסק ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו יום.

סעיף 13 לתקנות קובע שר"ח צריך לכתוב בחוות דעתו הסתייגות מן הדו"ח הכספי או מפריט שבו, כאשר הוא סבור, בין היתר, שהדו"ח הכספי אינו ממלא אחר כללי החשבונאות המקובלים; או אין בדו"ח הכספי גילוי נאות של ענין הדרוש כדי לשקף בצורה נאותה את מצב העסקים של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו; או הסכום שבדו"ח הכספי או האופן שהוצג בו פריט כל שהוא אינם נכונים; או שהדו"ח הכספי אינו ערוך בהתבסס על ספרי החשבון של המבוקר.

בהתאם לסעיף 15 לתקנות, שומה על ר"ח לכתוב בחוות הדעת, כי הוא נמנע מלחוות דעה על דו"ח כספי או על פריטים מסוימים שבו. זאת, אם הוא לא קיבל את כל הידיעות והביאורים שהיו דרושים לו לחוות דעתו על אותו דו"ח או אותם פריטים שבו. או שהוא לא ערך בקורת בהיקף הדרוש לשם מתן חוות-דעת בין בשל הגבלה שהגביל אותו המבוקר ובין בגלל כל טעם אחר; או שרואה החשבון לא קיבל את הידיעות הדרושות לו כדי להעריך תוצאותיו של אירוע העשוי, לדעתו, להשפיע על המצב העסקי של המבוקר או על תוצאות פעולותיו המשתקמות באותו דו"ח כספי; או שאין אפשרות לקבוע לפי רשומותיו של המבוקר אם הדו"ח הכספי אמנם משקף בצורה נאותה את מצב עסקיו של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו.

תקנה 18 לתקנות קובעת כי הסתייגות, הימנעות או חוות דעת שלילית, בקשר לדו"ח כספי, יהיו ברורים ולא ישאירו ספק ביחס למשמעותם. רואה החשבון יכתוב בצורה מפורשת ומנומקת את דבר ההסתייגות ההימנעות ממתן חוות דעת, או מתן חוות הדעת השלילית, הכל לפי העניין; הסתייגות או הימנעות תגדיר את הפריטים והנסיבות שאליהם היא מתייחסת וכן הסתייגות מפריט מסוים תבהיר את השפעתה על הדו"ח הכספי והשפעה זו תיאמד בכסף.

התקנות שצוטטו בהרחבה לעיל, מדגישות כי אין בהערה שהכניס ר"ח סולטן לדו"ח הכספי לענות להגדרת ההסתייגות. מצד אחד נטען כי פריטים רבים לא נמסרו לרוה"ח ואין בדו"ח הכספי גילוי נאות של מצבה הכספי של החברה. ההערה לפיה חלק מתנועות הכספים התנהל על ידי מנהל החברה מגלה אולי טפח אך מסתירה טפחיים ונעלה מספק שאין היא עומדת



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

1 בקריטריונים שהותוו בתקנות לדרך בה יש להסתייג. לא זו אף זו, נוכח החסר בנתונים נדמה
2 כי היה מקום שר"ח סולטן ימנע מלהוציא דו"ח.

3
4 מאחר שאין לראות בהערה בחינת הסתייגות, ניתן לראות את חוות הדעת כחוות דעת חלקה
5 – חוות דעת ללא כל הסתייגות. שכן, ההסתייגות אינה מפורשת, מפורטת ואינה מבהירה את
6 השפעתה על הדו"ח.

7
8 לפיכך במחלוקת שנפלה בין הצדדים לעניין זה ברור, כי נוכח העובדה שהדו"ח הכספי היה
9 למעשה ללא הסתייגות, יכול היה המשיב להסתמך עליו כמייצג נאמנה את מאזנה של
10 החברה ליום הקובע. ב"כ המערער השיב לשאלות ב"כ המשיב שכאשר ערך את הדו"ח הכספי
11 ולא בדק את עניין סילוק החוב של אשטרום. מקום שיכול היה לעשות כן. הדבר לא נעשה
12 עקב נסיבות ואילוצים כהגדרתו של ר"ח סולטן.

מעורבות של ב"כ המייצג

14
15 ב"כ המערער הוא עו"ד ור"ח. אין ספק כי יש יתרון גדול לעו"ד העוסק בדיני מיסים שהוא
16 בעל השכלה של רואה חשבון. עוה"ד צריך ויכול לנצל את ידיעותיו כר"ח לטובת מי שהוא
17 מייצג כעו"ד. אך אין הוא רשאי לטפל כעו"ד בעניין שטיפל בו כר"ח. כלל ו(א)(1) לכללי
18 לשכת עורכי הדין (עיסוק אחר), התשס"ג-2003 קובע:

19 "עורך דין העוסק בעיסוק אחר נוסף על עיסוקו כעורך דין –

20 (1) לא יטפל במסגרת עיסוקו האחר בעניין שהוא מטפל או טיפל בו

21 כעורך דין, ולא יטפל כעורך דין בעניין שהוא מטפל או טיפל בו

22 במסגרת עיסוקו האחר;...."

23
24 מן העובדות עולה, כי עו"ד סולטן שייצג את המערער בערעור דנן, אישר כרואה חשבון את
25 הדו"ח הכספי של החברה. מאחר שהשומה שהוצאה למערער נגזרה מהדו"ח הכספי שערך
26 ואישר ר"ח סולטן לחברה, אפשר שיש במעשיו של עו"ד סולטן קרבה לערעור בין עיסוקו
27 כרואה חשבון ועיסוקו כעו"ד. יש לשים אל לב שהמשיב לא הוציא שומה לחברה, אלא רק
28 למערער, לפיכך לא היה מקום להגיש ערעור מטעם החברה כלל ועיקר. כך, גם לא מצאתי
29 ממש בטרונייתו של ב"כ המערער בה הוא מלין על החלטת המשיב שלא להוציא שומה
30 לחברה. ראיתי טעם רב בנימוקי המשיב לעניין זה, שכן החברה אינה פעילה וחסרת נכסים
31 ולכן גם אם הייתה מחויבת בתשלום דמים, לא ניתן היה לגבות ממנה החוב. לא זו אף זו,



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-30422 אלדעאדלה ואח' נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה

נדמה כי לעניין זה אילו הייתה מוצאת שומה כנגד החברה ור"ח סולטן היה מייצג אותה, כפי שהתיימר לעשות, היה עובר על הוראות כללי לשכת עורכי הדין הנ"ל.

התוצאה היא שמהנימוקים המנויים לעיל, המערער לא הרים את הנטל ולא הראה שהשומה שהוצאה כנגדו אינה סבירה. שוכנעתי כי החלטת המשיב מושתתת על אדנים איתנים לפיכך דין הערעור להידחות.

הערעור נדחה אפוא. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בשיעור של 15,000 ₪ סכום זה יישא ריבית חוקית ויהיה צמוד למדד מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, ד' שבט תשע"ג, 15 ינואר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט