



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 4724-03-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 20842-09-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

בפני כבוד השופט גד גדעון

מעוררים אליהו בכור  
ע"י ב"כ, עוה"ד תמיר סולומון

נגד

משיבים פקיד שומה אשקלון  
ע"י ב"כ, עוה"ד ירון פנש – פמד"א

### פסק דין

1

2

3 1. זהו פסק דין בשני ערעורים שהדיון בהם אוחד, על החלטות המשיב, לפסול את ספרי  
4 המערער ולקבוע את הכנסתו החייבת בשומה בצו לפי מיטב השפיטה, בשנות המס 2007-  
5 2006 (ע"מ 4724-03-14) ובשנות המס 2011-2008 (ע"מ 20842-09-14). הוחלט לדחות את  
6 הערעורים, כמפורט להלן.

7

8 2. המערער עסק בשנות המס הרלוונטיות במסחר סיטונאי בפסולת ברזל ובמתכות  
9 משומשות.

10

11 ביום 26.12.12 קבע המשיב, כי פנקסי המערער לשנות המס 2007-2006 אינם קבילים,  
12 בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודה. נמצא כי המערער ניכה הוצאות באמצעות חשבוניות, ללא  
13 רכישה או קבלת שירות בגין. המערער השיג על החלטת הפסילה, אך השגתו נדחתה.

14

15 ביום 3.2.14 קבע המשיב את הכנסתו החייבת של המערער לשנות המס 2007-2006 בצו לפי  
16 מיטב השפיטה, לפי חישוב שיעור רווח גולמי של 22%, מהנימוקים: 1. הקביעה כי פנקסי  
17 המערער הם בלתי קבילים; 2. המערער הצהיר על שיעור רווח גולמי של 5.7% בשנת 2006  
18 ועל שיעור רווח גולמי של 6.3 בשנת 2007. שיעורי רווח אלו נמוכים משמעותית לעומת  
19 שיעור הרווח הגולמי המוערך על ידי חוות דעת כלכלן מטעם רשות המסים ועומד על 22%.  
20 כמו כן, שיעור הרווח הגולמי המדווח אינו תואם את הקביעה בפסק דין חלוט בעניינו של  
21 המערער, ביחס שנות מס קודמות בהן הוא עסק באותה פעילות עסקית.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 4724-03-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 20842-09-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

התוספת להכנסה החייבת בשנת 2006 נקבעה בסך 3,691,621 ש. התוספת להכנסה החייבת  
בשנת 2007 נקבעה בסך 4,544,919 ש"ח (נספח א' להודעת הערעור בע"מ 4724-03-14).

ביום 27.6.13 קבע המשיב כי פנקסי החשבוניות שניהל המערער לשנות המס 2008-2011 הם  
בלתי קבילים בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודה, וגם בהתאם לסעיף 130(יא)(1) לפקודה.  
נמצא, כי המערער ניכה בדוחותיו הוצאות באמצעות חשבוניות, ללא רכישה או קבלת  
שירות בגין. יתר על כן, המערער לא ניהל את פנקסי חשבוניות בהתאם לנדרש בתקנה 6  
לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, ולא ניהלם בהתאם לנדרש בנוהל מכירת פסולת  
מתכות-העברת החיוב במס מהמוכר לקונה. המערער השיג על ההחלטה, והשגתו נדחתה.

ביום 21.8.14 קבע המשיב את הכנסתו החייבת של המערער לשנים 2008-2011 בצו לפי  
מיטב השפיטה, לפי חישוב שיעור רווח גולמי של-22% בשנים 2008-2009 ושל-21% בשנים  
2010-2011, מהנימוקים: 1. הקביעה כי פנקסי המערער הם בלתי קבילים; 2. המערער  
הצהיר על שיעור רווח גולמי של 8% בשנת 2008, על שיעור רווח גולמי של 11.2% בשנת  
2009, על שיעור רווח גולמי של 5.3% בשנת 2010 ועל הפסד בשנת 2011. שיעורי רווח אלו  
נמוכים משמעותית לעומת שיעורי הרווח הגולמי המוערכים על ידי חוות דעת כלכלן מטעם  
רשות המסים ועומד על 22% ועל 21%. כמו כן, שיעור הרווח הגולמי המדווח אינו תואם  
את פסה"ד החלוט בעניין המערער לגבי שנות מס קודמות בהן עסק באותה פעילות עסקית.

התוספת להכנסה החייבת בשנת 2008 נקבעה בסך 2,390,427 ש"ח, התוספת להכנסה  
החייבת בשנת 2009 נקבעה בסך 2,295,592 ש"ח, התוספת להכנסה החייבת בשנת 2010  
נקבעה בסך 3,291,310 והתוספת להכנסה החייבת בשנת 2011 נקבעה בסך 2,833,107 ש"ח.  
כמו כן, בשנת 2010 הוספה משכורת בסך 49,887 ש"ח שקיבל המערער ולא הצהיר עליה  
(נספח א' להודעת הערעור בע"מ 20842-09-14). השגת המערער על ההחלטה, נדחתה.

3. הערעורים תוקפים את ההחלטות האמורות לעיל.

ערעור נוסף שהגישה חברת א.א. בכור בע"מ (ע"מ 42714-05-16), שעניינו נקיטת הליכים  
נגדה לפי סעיף 119 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, אשר אוחד דיונית עם  
הערעורים שבכותרת – נמחק, בפסק דין שניתן ביום 20.2.19.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

4. מטעם המערער הוגש תצהיר, המתייחס עובדתית רק לע"מ 14-09-20842, והוא נחקר בבית המשפט.

למשיב העידה גב' פרלה דוידוביץ עמר, רכזת בכירה בפקיד שומה אשקלון, והמומחה, מר אורי הרוש, מנהל תחום במחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה, אשר ערך חוות דעת כלכלית לעניין שיעור הרווח הגולמי.

5. לסברתי, יש לדחות את הערעור על ההחלטות בדבר פסילת ספריו של המערער, לשנות המס הרלוונטיות.

לעניין פסילת הפנקסים לפי ס"ק 130(ב) לפקודה – ניהול פנקסי החשבונות בסטייה מהוראות הפקודה -

ס"ק 130(ב) לפקודה מורה: "ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת הכנסה אצל נישום...".

תקנה 16 לתקנות מס ערך מוסף, שכותרתה "תשלום המס במכירת מתכת" קובעת, כי הקונה, אם הוא עוסק, יהיה חייב בתשלום המס. על פי נוהל אגף המכס והמע"מ מיום 13.12.15, שכותרתו: "מכירת פסולת מתכות – העברת החיוב במס מהמוכר לקונה תיקון לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976", חל איסור על המוכר להוציא חשבונית לקונה, ועל הקונה להוציא חשבונית עצמית, שבה יצוינו פרטיו של אדם שממנו נרכשה הפסולת. התמורה תשולם על ידי הקונה באמצעות שק מתוך פנקס שקים מיוחד למטרה זו. עם קבלת התמורה, תוצא על ידי המוכר קבלה בגובה הסכום שהתקבל בפועל. תעודות השקילה בגין רכישת פסולת מתכת יישמרו בצמוד לחשבונית מס עצמית.

הליקויים המיוחדים למערער פורטו בסעיפים 14 ו-16 לתצהירה של גב' דוידוביץ עמר.

נראה, כי אין חולק שהמערער לא פעל כנדרש בנוהל האמור, והוא אף לא ניסה להוכיח אחרת. מכאן כי אין להתערב בקביעה בדבר פסילת פנקסיו לפי סעיף 130ב לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

1 אשר לפסילה לפי סעיף 130(יא) לפקודה (בגין חשבוניות כוזבות) –

2  
3 ס"ק 130(יא)(1) לפקודה מורה: "ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה יראו  
4 את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת  
5 למעשה כאמור:

6 (א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו  
7 משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי העניין; לעניין זה,  
8 'חשבונית' – כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס  
9 כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף;

10 (ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה בסכום מהותי;

11 (ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה בלא רכישה או קבלת  
12 שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את  
13 מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את  
14 ההפסד, בסכום מהותי".

15  
16 הליקויים המיוחסים למערער בהקשר זה, פורטו בסעיפים 11-14 לתצהירה של גבי  
17 דוידוביץ' - עמר).

18  
19 לטענת המערער, הקביעה בדבר שימוש בחשבוניות פיקטיביות אינה מבוססת. לטענתו,  
20 החשבוניות משקפות עסקאות אמת שבוצעו בפועל. כך באשר לחשבוניות המס שהוצאו על  
21 ידי חברת אבי סופר בע"מ, וע"י חברת הליפלייט בע"מ. לטענת המערער, המשיב מעמיס  
22 את כל הליקויים אצל הספקים ומסיק כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות. זאת, לטענתו,  
23 כאשר המשיב לא חקר מי מהספקים.

24  
25 טענות אלה של המערער נטענו בעלמא. מדובר בעדות יחידה של בעל דין, שהינה כללית  
26 ביותר, ובלתי מפורטת. הסבריו, בחלקם, היו בגדר עדות כבושה. כמו כן, יש לזקוף לחובת  
27 המערער במאזן הראיות, את הימנעותו מהעדת ספקים, עובדים, או הצגת כל ראיה אחרת  
28 שיש בה כדי לתמוך בטענתו לעסקאות אמת.

29  
30 לסיכום – המערער לא הפריך את המסקנה המסתברת, בדבר השימוש בחשבוניות כוזבות  
31 כעולה מן הראיות העומדות נגדו; או בדבר ניהול חשבוניותיו בסטייה מהותית מהוראות  
32 הפקודה או הנוהל. על כן, בדין נפסלו ספריו של המערער לשנים הרלוונטיות.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

6. יש לסברתי לדחות גם את טענות המערער לעניין השומה לפי מיטב השפיטה

נישום אשר ספריו נפסלו, ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה, אינו רשאי לדרוש מפקיד השומה להוציא שומה מבוססת ומדויקת, ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. המשיב רשאי לקבוע את השומה, לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי. במקרים אלה, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה.

נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד, עד כי "לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוכיחה כשרירותית או כמופרכת מעיקרה או, למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסודן". אשר לטיבן של הראיות שעל הנישום להביא בכדי לקעקע את השומה שהוצאה על פי מיטב השפיטה, על אלה להיות "ראיות אובייקטיביות של ממש", ואין די לצורך כך בעדותו של הנישום עצמו בלבד (ע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקווה, בפסקאות 20-24 (25.3.2009); ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (10.5.2015)).

סמכותו של בית המשפט היא סמכות של ביקורת ההליכים שעל פיהם נבנתה השומה ומרכיביה, לרבות ביקורת על שיקוליו ותום ליבו של פקיד השומה. בית המשפט אינו שם את שיקול דעתו במקום שיקול דעתו של פקיד השומה, ואין הוא מתערב בהחלטתו, אלא אם עמד הנישום בנטל ההוכחה והוכיח שהשומה היא שרירותית או מופרכת מיסודה. טענה שתמית כי ניתן לערוך גם חישוב אחר, אין בה כדי לגרום להתערבות של בית המשפט (ע"א 435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לה(4), 633, 638 (1981)).

עם זאת, כאשר בית המשפט נוכח שהשומה בעיקרה נשענת על תשתית אמינה, אך מצויים נתונים ספציפיים, מאזנים ומתקנים בגזרה מוגדרת ובעלת משמעות, מוסמך הוא עקרונית, על פי סמכותו בסעיף 156 לפקודה, להפחית את השומה או לפסוק בערעור באופן אחר מאשר ביטול השומה או אישורה. כמו כן בסמכותו להחזיר את השומה לפקיד השומה כדי לערכה מחדש על פי הנתונים העולים מעל פני פסק הדין או על פי הוראות או הנחיות מפורשות של בית המשפט (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 341-342 (1992)).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

7. על רקע האמור, תבחנה להלן טענות המערער.

### חוות הדעת לעניין הרווח הגולמי -

מטעם המשיב הוגשה כאמור, חוות דעת של מומחה הכלכלן מר אורי הרוש. עיקרה של חוות הדעת הוא כדלקמן:

המערער עוסק במסחר סיטונאי בגרוטאות מתכנת, ענף 5131.

ספרי החשבונות של המערער לשנות המס 2006-2007 נפסלו לפי סעיף 130(יא) לפקודת מס הכנסה, ולשנים 2008-2011 לפי סעיפים 130(יא) ו-130(ג) לפקודה.

דיווחי המערער בשנות המס שבערעור אינם עולים בקנה אחד עם שיעור הרווח הגולמי המקובל בענף. בשנת המס 2011 הצהיר המערער על רווח גולמי שלילי, שיעור שלכשעצמו אינו סביר בעליל.

בפסק דין שניתן בעניינו של המערער לגבי שנות המס 2005-2006, נקבע, כי יש להעמיד את אחוז הרווח הגולמי בשיעור של 22%. בשנות המס של הערעור הנדון לא היה כל שינוי באופי העסק ובצורת הניהול העסקי, ועל כן תמוהה העובדה שהעסק המשיך לדווח על אחוזי רווח נמוכים משמעותית.

מר הרוש הפנה לחמישה פסקי דין שדנו בסחר מתכות:

עמ"ה 98/92 וייס נ' פקיד שומה כפר סבא (13.11.92), שבו נקבע אחוז רווח גולמי של 25%; עמ"ה (ת"א) 108/97 בן דוד נ' פקיד שומה ת"א 2 (13.11.00), שבו נקבע כי אחוז הרווח הגולמי בתיקים דומים הוא 35%, אך בית המשפט צמצם את השומה במחצית בנסיבות המקרה; עמ"ה 594/03 אלבשר הצפון (1999) סחר מתכות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה ופקיד שומה חיפה (5.4.05), שבו נקבעו אחוזי רווח גולמי של 26% ו-48% בשנים הרלוונטיות; עמ"ה (ב"ש) 550/08 בכור נ' פקיד שומה אשקלון אשקלון (7.6.10), בעניינו של המערער לשנים 2003-2005, שבו נקבע אחוז רווח גולמי של 22%, בהתבסס על המדגם הענפי (להלן: "פסק הדין הקודם בעניינו של המערער"); ועמ"ה 553/06 (ב"ש) גלס נ' פקיד שומה אשקלון (25.7.11), שבו נקבע אחוז רווח גולמי של 22%, בהתבסס על המדגם הענפי.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 4724-03-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 20842-09-14 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

מר הרוש בחן את כלל העוסקים בענף המסחר במתכות שנקלט לגביהם רווח גולמי במחשב, ואשר מחזורם היה מעל מיליון ש"ח, בדומה למוצהר בעסקו של המערער, ופירט ממצאיו: בשנת 2006 נבדקו 187 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 22.3%. בשנת 2007 נבדקו 213 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 22.5%. בשנת 2008 נבדקו 198 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 21.6%. בשנת 2009 נבדקו 183 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 22.5%. בשנת 2010 נבדקו 159 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 21%. בשנת 2011 נבדקו 227 עסקים, והרווח הגולמי הממוצע עמד על 21%.

על כן, לסברתו, אחוז הרווח שהוצג על ידי המערער הוא בלתי סביר.

נוכח ממצאיו ומסקנותיו אלה, הנחה מר הרוש את המשיב, בשלב השומה, לערוך תחשיב לצורך קביעת שומה לפי מיטב השפיטה, על פי שיעור רווח גולמי ענפי מהמחזור של המערער, כפי שדווח על ידו.

מר הרוש הדגיש, כי המשיב לא פסל את מלוא ההוצאות ע"פ החשבוניות הפיקטיביות של המערער, אלא הכיר בסך של כ-19.6 מיליון ש"ח מתוך כ-39 מיליון ש"ח חשבוניות פיקטיביות שנכללו בספרים (סעיף 12 לחוות דעתו ועמ' 28 לפרוטוקול, ש' 21-25).

**המערער טען טענות שונות כלפי חוות הדעת הכלכלית מטעם המשיב, ואלה תידונה להלן:**

### **טענה בדבר מדגם בלתי מייצג -**

לטענת המערער, המדגם שנערך על ידי המומחה איננו מייצג, מכיוון שהוא כולל את כל ענפי המתכת, לרבות זהב וכסף, שבהן הרווח הגולמי גבוה מהמתכות שבהן מתעסק המערער.

יש לדחות טענה זו. מר הרוש הסביר כי סיווג עיסוקו של המערער, נעשה על פי סיווג הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, אשר מסווגת את המקצועות ואת העיסוקים על פי ענפים שונים. במסגרת זו, כל ענף מקבל מספר מוביל, ותתי-מספרים לעיסוקים המסווגים תחת ענף זה. סיווג ענף המסחר במתכות - ענף מס' 5131 - הינו הסיווג המצומצם ביותר, ואין תחתיו תת-סיווג (סעיפים 14-15 לחוות הדעת של מר הרוש; עמ' 28 לפרוטוקול, ש' 15-17). באופן טבעי, נכללים במדגם עסקים עם רווח גולמי גבוה וגם עסקים עם רווח גולמי נמוך. החשוב,



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

לדבריו, הוא שמדובר במדגם גדול, של 200 עוסקים, שבהחלט משקף נתון ענפי. על כן, גם  
אין נפקות באילו מתכות ספציפיות סוחר המערער או סוחרים העוסקים האחרים שנדגמו.  
ממילא, המערער לא הוכיח את טענתו כי בעסקים בתחום המסחר במתכות יקרות אחוז  
הרווח הגולמי הוא גבוה באופן המעלה משמעותית, את הממוצע בענף. לעומת זאת,  
המומחה מטעם המשיב חיווה דעתו, כי הכללת מתכות יקרות אלה פועלת לטובת המערער  
ולא לרעתו, שכן אחוז הרווח הגולמי בתחום המתכות היקרות, הוא נמוך מאוד דווקא (עמ'  
27, ש' 19); וקביעה זו לא נסתרה.

### הטענה באשר לשימוש בממוצע הענפי -

מטיבו של ממוצע, שנתוני מקצת העסקים ימצאו ונתוני עסקים אחרים - מעליו. הסבר זה  
הוא סביר בנסיבות המקרה שבו נדגמו למעלה מ-200 עסקים, ולא מצאתי כי נפל פגם בכך.  
התחשיב הענפי שעליו מבסס המשיב את שומתו במקרים שבהם אין תיעוד או שלא ניתן  
לתת אמון בתיעוד הקיים, מצריך, לעתים, שימוש בממוצעים. מובן שיש עסקים עם אחוזי  
רווח נמוכים מהממוצע, אך המערער לא הוכיח כי הדבר כך ביחס לעסקו.

### אשר לטענה כי קביעה גורפת של רווח גולמי לכל הענף חוטאת למציאות הכלכלית -

לטענת המערער, אין לקבוע שיעור רווח גולמי אחיד באופן גורף לכל העוסקים בענף, אלא  
יש להתחשב בנתוני כל עסק. לטענת המערער, המשיב לא לקח בחשבון את העובדה, כי  
תהליך ההפקה של המתכות מתוך הסחורה שנרכשה משתנה מחומר גולמי לאחר, ומופעל  
כוח אדם משתנה. כמו כן, נערכים לטענתו סינון ומיון, אשר מביאים לפחת בשיעור ממוצע  
של 6%-8%. עוד, לדבריו, יש לשלם הוצאות לעובדים, ומקצת הסחורה נגנב. בתחשיב  
שיעור הרווח הגולמי יש לקחת בבסיס הנתונים, את העובדה, כי סוגי סחורה שונים הם  
בעלי רווח פוטנציאלי שונה מהותית. כמו כן, קיימות עלויות הובלה ושינוע יקרות  
המצמצמות באופן ניכר את שיעור הרווח המתקבל. קיים פער קיצוני בין סוגי סחורה  
המועמסת ומובלת על ידי המערער, אשר משפיע אף הוא על מחירי ההובלה. עוד, לטענת  
המערער, הוא רוכש את הסחורה מסוחרים אחרים, ולכן מועמסות עליו עלויות נוספות,  
ונגרמת ושחיקת מרווחי רווח שכבר נהנו מהם קודמיו.

מר הרוש הסביר, כי אמנם, עדיף לחשב את אחוזי הרווח מנתוני העסק עצמו. אך לדבריו,  
במקרה זה לא הייתה אפשרות לעשות זאת בשל צורת ניהול החשבונות, ולכן ניסה להפיק





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

נתון ענפי. לפיכך, כאמור, במצב הנתון לא ניתן היה לערוך שומה ספציפית מבוססת, למערער. המדובר בממוצע ענפי שמעצם היותו ממוצע, אינו יכול ואיננו מתיימר לשקף נתון מוחלט, לעניין נישום פלוני.

לדברי מר הרוש, המערער מצדו, לא שכנע, כי יש להבחין בין עסקו לבין עסקים אחרים, ולא הראה באיזה אופן יש לעשות כן. אם ניתן היה לקבוע את שיעור הרווח הגולמי על פי דיווחי המערער, הרי שהדבר היה נעשה.

אכן, המערער במחדליו מנע אפשרות לערוך שומה מדויקת לשנות המס האמורות. אין כל פסול לסברתי, בשימוש בנתונים הענפיים באופן בו פעל מר הרוש, ובעקבותיו, המשיב.

### אשר לטענה בדבר תנודתיות גבוהה בענף -

לטענת המערער, מדובר במדגם המבוסס על דוחות שנתיים שהגישו עסקים, שמן הסתם לא דיווחו על אחוז רווח גבוה יותר משהיה להם בפועל. הבדיקה על סמך דוחות שנתיים נותנת לטענתו ביטוי, לרווח הגולמי בכלל המוצרים ולאורך כל השנה. כמו כן, ההנחה היא שהתנודתיות משפיעה על כל הנישומים בענף.

מר הרוש השיב בהקשר זה:

"...אני מודע לכך שהייתה תקופה של גאות במחירים, לא מדבר כרגע על הרווח הגולמי, וכרגע יש שפל במחירים, עדיין אני מעדיף לקבוע את עמדתי על סמך הדיווחים בפועל של העסקים" (עמ' 27, ש' 2-3).

בהמשך הוסיף: "יכול להיות מצב של נושא ירידת המחירים, עלה סיפור שהמחירים ירדו ב 2000 ודווקא ירידת מחירים יוצרת מצב אצל העסקים שצריך לפנות להם מתכת ולא משתלם להם והם פונים לסוחרים וקונים יותר נמוך. המחירים יורדים והרווחיות יכולה לעלות. אתה כביכול מקבל בחינם אך משלם הובלה וההובלה לא ברשימה שלנו. זה תיאורטי לחלוטין. לא שבדקתי את בכור בזה. זה כהשלמה לגבי ירידת המחירים" (עמ' 27, ש' 25-30).

לו סבר המערער שבידיו נתוני שומה ראויים מאלה בהם בחר המשיב, שומה היה עליו להציגם, בעת הדיון, ולהוכיח עדיפותם על אלה של המשיב. אלא שהמערער לא הציג בהליך



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

הקודם בעניינו, ואף לא בהליכים הנוכחיים, חוות דעת כלכלית נגדית. על כן, במצב דברים  
אלו נקבע כי אין להתערב במרכיב השומה.

**אשר לטענה כי פסקי הדין שעליהם הצביע מר הרוש בחוות דעתו, מתייחסים לנתונים  
עובדתיים שונים מן הנתונים הרלוונטיים למערער -**

אכן, אין להסתמך על פסקי דין אלה לבדם, על מנת לבסס את הקביעה לעניין שיעור הרווח  
הגולמי, אולם נראה, כי יש בהם כדי לחזק את מסקנתו של המומחה, המבוססת על המדגם  
הענפי. גם בהם (במיוחד עניין **בכור** ועניין **גלם** הנ"ל) נקבע, כי מדובר באומדן ענפי בלתי  
נמנע בשל מחדלי הנישום, ועל כן השומה סבירה ומבוססת באופן שאינו מצדיק התערבותו  
של בית המשפט.

**אשר להסתמכות על שיעור הרווח שנקבע בפסק הדין הקודם בעניינו של המערער -**

ביום 7.6.10 ניתן פסק דין בע"מ 550/08 **בכור נ' פ"ש אשקלון**, לגבי שנות המס 2003-2005,  
שבו נקבע, כי המערער לא הרים את נטל הראיה המוטל עליו לסתירת ממצאי השומות  
שקבע המשיב, וכי המערער שקוע עד צוואר בעסקי חשבוניות פיקטיביות ובדויות. בפסק  
הדין אימץ בית המשפט, את עמדת המשיב, אשר גובתה בחוות דעת כלכלית, וקבע, כי יש  
להעמיד את אחוזי הרווח הגולמי בפעילות השותפות על 22%, לאחר שנפסלו פנקסי  
החשבונות של המערער על ידי המשיב, בגין חשבוניות כוזבות. ערעור שהוגש על פסק הדין  
נדחה בהסכמה, ולכן חוב המס הפך להיות סופי.

המערער הדגיש, כי בית המשפט אימץ אמנם באותו הליך, את תחשיבו של פקיד השומה,  
אולם ציין כי הנתון של 22% אינו יכול להיות מדויק. שיעור זה נקבע בשל העובדה  
שהמערער לא הציע תחשיב חלופי, כך שלמעשה, אימוץ הרווח הגולמי "**בשיטת גזור והדבק**  
**משנה לשנה, הופך את השומה לפרדוקסלית, בלתי מתקבלת על הדעת, אף במישור**  
**התיאורטי הכלכלי**". לטענת המערער, לאחר פסק בעניינו של המערער חלו תמורות  
ממשיות בענף. ועוסקים אחרים הציגו חלופות ותחשיבים נמוכים יותר.

גם לעניין זה, נטענו טענות המערער באופן כללי וסתמי, ולא נתמכו בחוות דעת מומחה, או  
בראיות ממשיות אחרות, ולסברתי, אין לקבלן.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 14-03-4724 בכור נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 14-09-20842 בכור נ' פקיד שומה אשקלון

אשר לטענה, כי אין אפשרות לבקר את המדגם משום שהוא חסוי -

הרי שלמשיב עומדת לעניין זה חזקת התקינות המנהלית. בנוסף, גם בהקשר זה נזקפת לחובת המערער, אי הצגת חוות דעת נגדית.

לסיכום – הנטל להוכיח את שיעור הרווח וההוצאות רובץ על המערער, ודאי לאחר שנקבע לעיל, כי בדין נפסלו ספרייו. לפיכך, כאשר אין לדחות את חוות הדעת של מר הרוש, ובהעדר ראיה סותרת מטעם המערער – יש לקבוע, כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו לעניין זה, וכי אין מקום להתערב במסקנות המשיב לעניין שיעור הרווח הגולמי.

7. משנמצא, כי אין להתערב באיזו מהחלטות המשיב מושא הערעור, נדחה הערעור. נוכח הסכומים שבמחלוקת והיקף ההתדיינות בפועל, ישלם המערער למשיב הוצאות משפט בסך 60,000 ש"ח.

ניתן היום, א' סיוון תשע"ט, 04 יוני 2019, בהעדר הצדדים.

גד גדעון, שופט