



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד י' קינן

המערערת

נגד

פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ עוה"ד א' שילה
פרקליטות מחוז דרום - אזרחי

המשיב

פסק דין חלקי

1 מבוא

2 1. ערעור על החלטות המשיב (להלן - "פקיד השומה") לפסול את ספריה של המערערת,
3 ולקבוע את הכנסתה לשנים 2012-2015 בצו על-פי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה**
4 **[נוסח חדש]**, **התשכ"א - 1961** (להלן - "פקודת מס הכנסה").

5 2. המערערת, חברה פרטית העוסקת במכירה ובהובלה של חומרי גלם ללקוחות
6 העוסקים בתחום עבודות העפר. פעילותה של המערערת נעשית באמצעות משאיות
7 שבבעלותה ובאמצעות משאיות של קבלני משנה. בעל המניות היחיד במערערת הוא
8 מר ג'אבר אבו מוסא (להלן - "מר אבו מוסא").

9 3. ביום 21.2.18 ניתנו על ידי פקיד השומה ארבע הודעות לפי סעיף 130(ג) **בפקודת מס**
10 **הכנסה**, לשנים 2012-2015, שבגדרן נקבע כי **ספרי החשבונות של המערערת לכל**
11 **אחת מהשנים הם בלתי קבילים לצרכי קביעת הכנסתה**, בעטיים של ליקויים
12 שנמצאו **בספר ההובלות ובספר הקופה** (להלן - "הודעות הפסילה").

13 4. ביום 10.1.2019 נקבעה הכנסתה החייבת של המערערת, לשנים 2012-2015, בצו לפי
14 סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה**. בגדרו של הצו נקבעה למערערת תוספת הכנסה
15 בסך של 15,551,988 ₪ (במונחי קרן).

16 5. בנימוקי צו השומה צוין כי ספריה של המערערת לשנים 2012-2015 נפסלו בהודעות
17 הפסילה, בהתאם להוראות סעיף 130(ב) **בפקודת מס הכנסה**, וכי המערערת לא
18 ביקשה מפקיד השומה לחזור ולעיין בפסילה בתוך 30 ימים מיום קבלת הודעת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 19-02-17404 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 הפסילה, אף שהייתה רשאית לעשות זאת בהתאם לאמור בסעיף 130ד(1) בפקודת
2 מס הכנסה. לפיכך נקבע כי ספריה של המערערת לשנים 2012-2015 הם בלתי
3 קבילים.
- 4 6. עוד פורט בנימוקי צו השומה מספר ממצאים שמקורם בספריה של המערערת, שעל
5 יסודם קבע פקיד השומה כי דיווחיה של המערערת בלתי סבירים:
- 6 (1) בספר ההובלות של המערערת מופיעות שתי עמודות של מחיר: "מחיר" ו –
7 "מחיר לנהג", אשר אף אחת מהן אינה תואמת את המחזור המדווח. מייצג
8 המערערת השיב בדיונים כי העמודה המייצגת את סכום התקבול או ההכנסה
9 הנכון, היא עמודת ה"מחיר", ואולם הסכום המופיע בעמודת ה"מחיר" בשנת
10 2014 גבוה מהמחזור המדווח על ידי המערערת בסך של 435,473 ₪, ובשנת 2015
11 גבוה הסכום ב- 310,190 ₪ מהמחזור המדווח;
- 12 (2) בחינת ספר ההובלות לשנים 2014-2015 העלתה כי המערערת ביצעה מספר
13 מהותי של הובלות עם חומר, והתקבול בגין הובלות אלו דווח בספר ההובלות
14 בסכום אפס;
- 15 (3) במסגרת ההליך השומתי נבחנו תנועות המלאי מאתר המערערת ברהט, לשנים
16 2014-2015 (כניסה ויציאה של חומר לאתר), בהתאם לקודי המסלול שהועברו
17 על ידי מייצג המערערת, ונמצא פער משמעותי בין כמות החומר הנכנס לאתר
18 לבין כמות החומר היוצא ממנו בעוד שמלאי הסגירה נותר ללא שינוי;
- 19 (4) בדיקת תנועות המלאי (של בטון) על פי יומן הרכב העלתה כי קיים חוסר במכירת
20 חומרים על ידי המערערת. בשנת 2014 נמצא חוסר של 12,199 טון חומרים,
21 המשקף עלות של כ- 360,000 ₪; ובשנת 2015 נמצא חוסר של 41,074 טון
22 חומרים, המשקפים עלות של כ- 1.2 מיליון ₪.
- 23 (5) בהתאם לנתוני המערערת ובהתאם למספר המשאיות שברשותה, בוצע תחשיב
24 אחוז צריכת הסולר מפדיון מהובלות כפי שהוצהר על ידי המערערת: נתוני
25 הוצאות הסולר נלקחו מדיווחי המערערת למע"מ ברוטו, בניכוי הוצאות סולר
26 בגין צריכת השופל ששימש את המערערת להעמסת חומרים על משאיות באתרי
27 המערערת; פדיון ההובלות שבוצעו על ידי המערערת חושב מהמחזור המדווח
28 על ידי המערערת למס הכנסה, בניכוי קבלני משנה, בתוספת הרווח המקובל
29 בענף, בשיעור של 10%, וכן בתוספת מכירות מלאי סולר במחיר עלות.
30 הממצאים שהתקבלו היו כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1

שנה	הוצאות סולר בש"ח (א)	פדיון מהובלות בש"ח (ב)	אחוז סולר מהובלות
2012	2,366,508	4,693,452	50.4%
2013	2,155,072	5,140,930	41.9%
2014	2,149,747	4,307,517	49.9%
2015	1,431,526	3,819,541	37.5%

2

3 7. לאור ממצאים אלה, מצא כאמור פקיד השומה כי אין סבירות כלכלית בדיווחיה
4 של המערערת.

5 8. בצו השומה פירט פקיד השומה כי תחשיב הכלכלן אורי הרוש, סגן מנהל המחלקה
6 הכלכלית בנציבות מס הכנסה (להלן - "הכלכלן הרוש"), המבוסס על ממצאי
7 הביקורת השומתית, על מסמכים קשורים נוספים ועל מערכת החשבונות,
8 ובהתאמה לנתוני העסק של המערערת, לרבות ביקורות צולבות עם לקוחות של
9 המערערת, העלה כי אחוז צריכת הסולר הממוצע הוא 25%. על בסיס צריכת הסולר
10 נקבע כי ההכנסה של המערערת מההובלות שבוצעו על ידי המשאיות של המערערת,
11 הוא כמפורט להלן (ב-ש):

12

שנה	פדיון מוצהר	תוספת הכנסה	פדיון מחושב
2012	4,693,452	4,772,582	9,466,033
2013	5,140,930	3,479,356	8,620,286
2014	4,307,517	4,291,471	8,598,987
2015	3,819,541	1,906,562	5,726,103

13



**בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב**

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 9. בהתאם לאמור נקבעה הכנסתה של המערערת בצו השומה כדלקמן:

2

2012	2013	2014	2015	
				מוצהר
332,425	814,375	85,054	(129,837)	הכנסה (הפסד) מעסק
				הוסף:
4,772,582	3,479,356	4,291,471	1,906,562	תוספת הכנסה/פדיון על פי שומה כלכלית
				בשומה:
5,105,007	4,293,731	4,376,525	1,776,725	הכנסה חייבת על פי שומה כלכלית

3

4 10. בנימוקי צו השומה פורט שלא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המערערת לא
5 התרשלה בהגשת הדוחות לשנים 2012-2015, ולפיכך נקבע **קנס גירעון**, בהתאם
6 לסעיף 191(ב) בפקודת מס הכנסה, בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס
7 שהמערערת חייבת בו על המס שהתחייבה בו על פי הדו"ח שהגישה לפי סעיף 131
8 בפקודת מס הכנסה.

9 11. המערערת ערערה על קביעתו של פקיד השומה כי ספריה אינם קבילים, וכן על
10 השומה שנקבעה בצו לפי מיטב השפיטה. מטעם המערערת העידו **מר אבו מוסא; בנו**
11 **מר מוחמד אבו מוסא** (להלן- "הבן"); ו**רו"ח ערן גלבו**, רואה החשבון של המערערת
12 (להלן- "רו"ח גלבו"), אשר הגיש 2 חוות דעת מומחה מטעמה של המערערת וכן
13 תצהיר עדות ראשית. מטעם פקיד השומה העידו המפקח אשר קבע את השומה בצו,
14 **רו"ח אלירן מזרחי** (להלן- "רו"ח מזרחי"); המפקח אשר טיפל בשומות בשלב א',



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 רו"ח לירן יהודאי (להלן - "רו"ח יהודאי"); והכלכלן הרוש, אשר הגיש במהלך
2 הדיונים 3 חוות דעת מטעמו של פקיד השומה.

3 12. **אקדים ואציין כי לאחר בחינת ראיות הצדדים וטענותיהם, מצאתי שיש לדחות את**
4 **הערעור באשר לפסילת ספרים, ולקבל באופן חלקי את הערעור באשר לשומה**
5 **שנקבעה לפי מיטב השפיטה.**

6

7

פסילת הספרים

8 13. מחלוקת ראשונה בין הצדדים היא באשר לפסילת הספרים לשנים 2012-2015.

9 14. בהודעות הפסילה נקבע כי ספריה של המערערת אינם קבילים לצורך קביעת
10 הכנסתה, בשל הליקוי בספר ההובלות, ובשל הליקוי בספר הקופה.

11 15. לעניין הליקוי בספר ההובלות, אשר הוזכר בהודעות הפסילה לכל אחת מהשנים
12 שבביקורת, פורט כי מאחר שהמערערת מספקת שירותי הובלה בשכר, היה עליה
13 לנהל פנקסים בהתאם לתוספת יא בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)
14 התשל"ג – 1973 (להלן - "הוראות ניהול ספרים"), סעיפים 2(א)(1) ו-3(3). עוד פורט
15 כי בדיקת מערכת החשבונות העלתה כי בניגוד לאמור בסעיף 3(3)ו בתוספת יא
16 להוראות ניהול ספרים, בדבר ספרים מיוחדים, הקובע כי בספר הרכב צריך להיות
17 "סימול לאיתור רישום ההכנסה במערכת החשבונות", לא קיים סימול כאמור, או
18 סימול המקשר בין ספר הרכב לחשבונות ריכוז החודשיות שאותה מפיקה
19 המערערת. בהעדר הסימול קיים קושי רב לבחינת הכנסתה של המערערת בדוח
20 לעומת יומן הרכב.

21 16. אשר לליקוי בספר הקופה, ליקוי שהוזכר לגבי השנים 2013 ו- 2014 בלבד, צוין
22 בהודעות הפסילה כי נמצאה יתרת זכות בספר הקופה למשך תקופה ממושכת,
23 שמשמעותה ששולמו כספים יש מאין, דבר המעיד על אי רישום תקבולים, לפי סעיף
24 11(ב)(1) בהוראות ניהול ספרים; אי רישום בספר הקופה תוך 3 ימים מיום קבלת
25 התקבול או מיום התשלום בניגוד לדרישת סעיף 20 להוראות.

26 17. לטענת המערערת פסילת הספרים אינה מוצדקת, הן מהטעם שהוכח קיומו של
27 סימול כנדרש, והן מהטעם שספר קופה בזכות אינו בגדר סטיה מהותית, ועל כן אינו
28 מקים עילה לפסילת הספרים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 18. סעיף 130 בפקודת מס הכנסה קובע כי-

2

3 ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה
4 לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות
5 שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או
6 הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים
7 לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו
8 מהותיים.
9

10 19. סמכותו של פקיד השומה לפסול את הספרים, המעוגנת בסעיף 130 בפקודת מס
11 הכנסה, היא אפוא באחת משניים: כאשר הספרים לא נוהלו על פי ההוראות; או
12 כאשר הליקויים או הסטיות מההוראות היו מהותיים לקביעת ההכנסה.

13 20. סעיף 130(יא)(1) בפקודת מס הכנסה מונה רשימת מצבים אשר בהתקיימם, "יראו
14 את הפנקסים כבלתי קבילים" ("זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה
15 מספקת לאמור"):

16 (א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן
17 שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר
18 המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין
19 זה, "חשבונית" - כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי
20 סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך
21 מוסף;
22 (ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה
23 בסכום מהותי;
24 (ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית,
25 או הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום
26 ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר
27 הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן
28 שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את
29 ההפסד, בסכום מהותי.
30

31

32 21. כפי שבואר לאחרונה בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
33 (מיום 9.5.2021) (להלן - "פרשת שווארמה")-

34 "התכלית החקיקתית העומדת ביסוד הסעיפים האמורים היא להקשות
35 על העלמת מס... אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 החשבונות של הנישום היו מהותיים לעניין קביעת הכנסתו, ניתן לפסול
2 את ספריו..."

3 22. עוד בואר בפרשת שווארמה כי –

4 "המחוקק קבע חובה לניהולם של ספרים מסוימים, לפי סוגי הנישומים,
5 והיא הכרחית לצורך בדיקה נאותה של הצהרות הנישומים ביחס
6 להכנסותיהם. סטייה מהותית מההוראות, כל שכן אי-רישום תקבולים
7 בספרים פוגעת באפשרות לבצע ביקורת יעילה על ספרי הנישומים
8 ולחתור לקביעת מס אמת. הנטל להראות כי אכן נפגעה האפשרות לבצע
9 ביקורת אמת על ספרי הנישום אינו יכול להיות מכביד ביותר, שאם לא
10 כן נקלע ל"מעגל שוטה". לא ניתן לתת יד למצב שבו מנוע המשיב מלבצע
11 ביקורת אמת על הספרים, בשל מחדליו או מעשיו של הנישום, ובכך גם
12 מנעת ממנו דה-פקטו האפשרות להוכיח כי הספרים לקויים או כי לא
13 נערכו כיאות".

14 23. ההלכה הפסוקה עמדה לא אחת על כך שהרשום בספרים צריך לאפשר לפקיד
15 השומה לעמוד על מצב העסק, מבחינת הכנסותיו והוצאותיו, בכול רגע נתון, וככל
16 שלא מתאפשרים מעקב ובקרה יעילים, מדובר בסטייה מהותית המצדיקה את
17 פסילת הספרים. כפי שסקרה כב' השופטת מ' מזרחי את ההלכה הפסוקה בעמ"ה
18 (י-ם) 458/07 עטא אלחאם נ' מנהל אגף המכס והמע"מ ירושלים (מיום
19 -24.1.2013)

20
21 "הפסיקה עמדה על כך שמצב הספרים צריך להיות כזה שבגדרו תהא –
22 אפשרות קלה ונוחה למפקח המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק
23 ללא צורך בפעילות 'בלשית' או ב'פתרון תשבץ'". (ההדגשה אינה במקור).
24 כדברי כבוד השופטת אופיר תום בעמ"ה 1124/01 קאשי ראובן נ. פקיד
25 שומה כפר סבא.

26 ובעמ"ה 112/97 חברת שיפודי הבירה נ. פקיד שומה ירושלים, ניסח בית
27 המשפט את המבחן – "די בכך שהרישום הפגום או החסר יכביד או לא
28 יאפשר מעקב או בקרה יעילים על חלק מחלקי העסק כדי שהסטייה
29 שמדובר בה תהיה מהותית". (ההדגשה אינה במקור).
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 24. כב' השופטת י' סרוסי הוסיפה וסקרה את ההלכה באשר לחשיבות ההוראות לשם
2 עריכת הביקורת בעמ"ה (ת"א) 39182-10-14 דייגי נמל תל אביב בע"מ נ' פקיד
3 שומה תל אביב 1 (מיום 12.7.2018) -
4

5 הוראות ניהול פנקסים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על
6 חשבונותיו של הנישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ע"מ) (מינהליים
7 ח'י) 15299-11-10 עלי שייח'ה נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 13
8 ((04.05.2015).

9 מטרת ההוראות היא ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד
10 השומה לדעת בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק,
11 ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות בילוש אחר מקורות ההכנסה
12 (עמ"ה (חיפה) 5058/97 ח'ליפה נאגי נ' פקיד שומה חדרה (25.2.2001)).
13 בפסיקה הודגש, כי גם אם הליקויים בספרים אינם מצביעים בהכרח על
14 מגמה לדווח דיווח כוזב על ההכנסה החייבת, הרי **אם אופן ניהול**
15 **הספרים מקשה על פקיד השומה להגיע לחקר האמת בקשר להכנסה**
16 **החייבת, עדיין יש לראות בליקוי, ליקוי מהותי.** אין ספק, כי אופן ניהול
17 הספרים של המערער (כפי שתואר בהחלטה בדבר הפסילה ופורט לעיל)
18 העמיד לפני המשיב קושי של ממש בקביעת ההכנסה, והוויכוח בנושא גוף
19 השומה שיפורט להלן, ושבגדרו המערער הציב דרכים אלטרנטיביות
20 לחישוב שנערך ע"י המשיב, מוכיח זאת. הובהר, כי בניית השומה הייתה
21 מלאכה מורכבת וארוכה...

22 סטייה מהותית תיווצר כאשר הליקויים אינם מאפשרים לפקיד השומה
23 לערוך ביקורת ראויה, להצליב מידע ולעקוב אחר הפעולות שביצע
24 הנישום והתקבולים שקיבל.

25 גם אם הליקויים במערכת החשבונות אינם מצביעים בהכרח על מגמה
26 לדווח דיווח כוזב, ככל שצורת ניהול הספרים מקשה על פקיד השומה
27 להגיע לחקר האמת בקשר להכנסה החייבת, יש לראות בליקוי כליקוי
28 מהותי (ע"מ (מרכז) 18977-02-14 רמי קנטור נ' מדינת ישראל פסקה 4
29 ((25.4.2017).
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

ומין הכלל אל הפרט

1

2 25. בשים לב למחזור עסקה של המערערת ובשים לב לעיסוקה, חלות על המערערת
3 הוראות תוספת יא בהוראות מס ספרים. בהתאם להוראות התוספת האמורה,
4 מוטל על המערערת לנהל ספר קופה, כאמור בסעיף 2(א)(1) בתוספת יא בהוראות
5 ניהול ספרים, וכן ספר מיוחד - ספר הובלות, כאמור בסעיף 3(3) בתוספת האמורה.
6 בהתאם לסעיף 3(3)(ו) בתוספת יא בהוראות ניהול ספרים, ספר ההובלות יכול
7 "סימול לאיתור רישום ההכנסה במערכת החשבונות".

8

ספר קופה

9 26. רו"ח מזרחי פירט בתצהיר עדותו הראשית כי בהתאם לספר הקופה של המערערת,
10 היתה הקופה ביתרת זכות כדלקמן:

11 בתקופה שמיום 18.04.13 עד 28.08.13 - ביתרת זכות בסך של 111,360 ₪;

12 בתקופה שמיום 02.06.14 עד 23.06.14 - ביתרת זכות בסך של 198,282 ₪;

13 ובתקופה שמיום 23.06.14 עד 06.07.14 - ביתרת זכות בסך של 228,862 ₪.

14 יתרות זכות אלו מעידות לדברי רו"ח מזרחי על יציאות מזומן מהקופה יש מאין,
15 היינו מבלי שהתקבולים נרשמו. בתצהירו ביאר כי יתרת קופה לעולם אינה יכולה
16 להיות ביתרת זכות, אלא אם כן יש תזומן טכני של יום הרישום בטווח סביר, ואולם
17 בענייננו מדובר בפרק זמן ממושך ובלתי סביר לחלוטין.

18 27. המערערת נתנה ליתרת הזכות בספר הקופה הסברים שלא התקבלו על דעתו של

19 רו"ח מזרחי. בהתייחסותו לטענה של מר אבו מוסא בסעיף 35(1) בתצהיר עדותו

20 הראשית, כי לעיתים שילם מכיסו הפרטי, ציין רו"ח מזרחי כי אין זה סביר שתירשם

21 פקודה בכרטיס הקופה במקרה שכזה. אילו היה מדובר במקרה בודד, היה ניתן

22 לקבל את ההסבר, ואולם קיומם של מספר מקרים החוזרים על עצמם מלמד על כך

23 שהמערערת התנהלה באופן בלתי מסודר ובלתי תקין. אשר לטענתו של מר אבו

24 סאמר כי במקרים מסוימים גייס כספים להפקדה במזומן בחשבון הבנק של

25 המערערת, טען רו"ח מזרחי כי ככל שהופקדו כספים בחשבון הבנק, אין זה סביר

26 שהדבר יירשם בספר הקופה, שכן לא יתכן שבעל המניות גייס סכום כסף גדול, יניחו

27 במגירת המזומנים ולאחר מכן יפקידו בחשבון הבנק. סביר להניח כי הכספים

28 שגויסו יועברו לחשבון הבנק במישרין על ידי המלווה, או יופקדו בבנק מיידית על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 ידי המערערת. חיזוק לעמדתו מצא רו"ח מזרחי בחוות דעתו של רו"ח גלבוני, שציין
2 כי סכומים שכאלו היו צריכים להירשם ישירות בספר הבנק ולא בספר הקופה; אשר
3 לניתוח שערכה מנהלת החשבונות מטעם המערערת באשר לתנועות בספר הקופה,
4 גרס רו"ח מזרחי כי הניתוח הרטרואקטיבי אינו משכנע, ותמה כיצד היה באפשרותה
5 להיזכר בחלוף כ- 7 שנים בפעולות שנעשו בסכומים כה נמוכים.
- 6 28. המערערת טענה מנגד כי אמנם הקופה הייתה בזכות, ואולם לא מדובר בסטייה
7 מהותית המצדיקה את פסילת הספרים. הודגש כי מעיון בכרטיסי הקופה ניתן
8 ללמוד כי גם במקרים שבהם הייתה הקופה בזכות, היא התאפסה בתוך מספר ימים,
9 ובכל מקרה בתום השנה הייתה הקופה ביתרת חובה.
- 10 29. סעיף 11 בהוראות ניהול ספרים קובע-

- 11 (ב) (1) בספר הקופה יירשם כל תקבול וכל תשלום בציון התייעוד
12 והתאריך, ובאופן שניתן יהיה לקבוע מתוכו ומתוך התעוד
13 שטרם נרשם בו את היתרה, ולתאם יתרה זו עם הקופה בעין;
14 כללו התקבולים שיקים, יצוינו פרטים לזיהויים, כגון מספר
15 השיק ושם הבנק שעליו נמשך;
- 16 (2) על אף האמור בפסקה (1), נישום המנהל ספר פדיון יומי
17 או סרט קופה רושמת, ירשום בספר הקופה את הסיכום היומי
18 של ספר הפדיון היומי, או של סרט הקופה הרושמת בלבד;
- 19 (3) על אף האמור בפסקה (1), נישום המפקיד בבנק את כל
20 תקבוליו, או תקבולים מסוג מוגדר במלואם ביום קבלתם, או
21 למחרתו אינו חייב לרשום תקבולים אלה בספר הקופה, ובלבד
22 ששמר כחלק ממערכת החשבונות את העתקי החשבונות
23 שקיבל מהבנק, ובתנאי שקיים שיטה לתיאום תעוד
24 התקבולים שהופקדו עם שוברי ההפקדה בבנק.

- 25 30. סעיף 17 (א) רישה בהוראות ניהול ספרים, העוסק במועד עריכת התייעוד, קובע לגבי
26 רישום תקבול כי "תייעוד פנים על תקבול... ייערך סמוך לביצוע הפעולה". סעיף 20
27 (1) בהוראות ניהול ספרים, משלים וקובע כי הרישום בספר הקופה יעשה בתוך 3
28 ימים מיום ביצוע הפעולה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

31. ההוראות האמורות נועדו כאמור להבטיח את רישומם של כלל התקבולים סמוך לקבלתם, הן על מנת למנוע שכחה או להבדיל העלמה, הן על מנת לאפשר ביקורת יעילה. ההסברים שניתנו על ידי המערערת ליתרת הזכות בספר הקופה ניתנו בדיעבד, בחלוף שנים רבות ממועד הרישום, מבלי שנתמכו בראיות אובייקטיביות מזמן אמת. מעבר לכך שלא עלה בידי המערערת להוכיח את ההסברים שניתנו בדיעבד, או לשכנע בכך שיש באפשרות אנשיה לזכור את פרטי יתרת הזכות בחלוף שנים כה רבות, יתרת הזכות בספר הקופה לתקופה ממושכת אינה עולה בקנה אחד עם ההוראות שנקבעו בהוראות ניהול ספרים בדבר מועד הרישום ותכליותיהן של אותן הוראות. כפי שצוין בהודעות הפסילה, מעידה יתרת הזכות הממושכת על כך **שתקבולים לא נרשמו**, ועל כן מדובר בסטייה מהותית מהוראות ניהול הספרים המצדיקה את פסילת הספרים.

העדר סימול לאיתור רישום ההכנסה במערכת החשבונות

32. עילה שנייה שהוזכרה בהודעות הפסילה לכל שנות המס שבמחלוקת, היא העדר סימול לאיתור רישום ההכנסה.

33. רו"ח מזרחי ביאר בתצהיר עדותו הראשית, כי במהלך הביקורת שנערכה בספרי המערערת, נמצא כי אין סימול המקשר בין **ספר ההובלות לחשבונות הריכוז החודשיות** שאותן הפיקה המערערת. ליקוי זה לא אפשר לו לבקר את הכנסתה של המערערת בצורה נאותה. אי הסימול נובע מכך שהמערערת לא המציאה את **סימול הלקוחות** על מנת שניתן יהיה לבחון את ספר ההובלות אל מול חשבונות המס שהוצאו ללקוחות וכן מכרטיס לקוח. למרות דרישות חוזרות ונשנות, נתקבלו החשבונות בצירוף הפירוט של הנסיעות המהוות בסיס לחשבונית באופן חלקי ומצומצם, זמן רב לאחר מועד הדרישה. בשל כך, הצליח לפנות באופן חלקי בלבד לחלק מלקוחותיה של המערערת, על מנת לקבל מספרי חשבונות עם הנסיעות הרלוונטיות.

34. רו"ח מזרחי הדגיש כי לעניין ביקורת הספרים, הגורם המכריע אינו ספר ההובלות אלא **החשבונות ופירוטן**, כפי שיצאו ללקוחות בסופו של דבר. בהימנעותה מלמסור את סימול הלקוחות הנחוץ לשם איתור חריגים בספר הובלות בהתאמה לכרטיס ההכנסות, **לא אפשרה המערערת לפקיד השומה לאתר תנועות חריגות או לדרוש חשבונות ספציפיות**, שהיו נחוצות (לצד פירוט הנסיעות ומהות הנסיעה), הן לעניין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 סכום הנסיעה, מסלול הנסיעה ומהות החומרים או השירות שסיפקו (וראו גם
2 הסבריו של הכלכלן הרוש בחוות דעתו הראשונה באשר לחשיבות הסימול באיתור
3 החשבוניות והנסיעות שבגינן חויב הלקוח, והקשיים שבהם נתקל בעריכת הביקורת
4 בשל העדר הסימול).
- 5 35. המערערת טענה מנגד כי היא המציאה לפקיד השומה את כלל הספרים, וכן כל קוד
6 שנדרש, לרבות קוד הלקוחות. עוד טענה כי בעקבות הסדר דיוני בין הצדדים במהלך
7 הדיונים המשפטיים בתיק, המציאה המערערת לפקיד השומה פעם נוספת את קוד
8 הלקוחות, כמו גם את קוד המסלולים, ועל כן, הואיל ובסופו של יום מצויים כלל
9 הקודים בידי פקיד השומה, אין עוד הצדקה לפסילת הספרים.
- 10 36. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, עריכת הביקורת אינה פעולה בלשית, והמידע המלא
11 בדבר מצבו של העסק צריך לעמוד בפני פקיד השומה באופן ברור ונגיש, כדי לאפשר
12 את עריכתה בצורה יעילה. לאור תכלית ההוראות בדבר ניהול ספרים מוטל על
13 הנישום להגיש את הקודים לפקיד השומה במלואם, בד בבד עם הגשת הספרים, על
14 מנת שניתן יהיה לפענח את הרישום בספרים, מבלי שפקיד השומה יאלץ לחזור
15 ולדרוש מהנישום וממציגיו את המצאת הקודים או הסימולים הנחוצים, כפי שהיה
16 בענייננו.
- 17 37. לאחר עיון בראיות שוכנעתי כי יש לבכר את טענתו של פקיד השומה שלפיה
18 נמנעה מלהגיש לפקיד השומה את הקודים במהלך הביקורת על פני טענתה של
19 המערערת, עובדה שמנעה עריכת ביקורת יסודית כנדרש, ובדיקת ההתאמה בין
20 הרישום בספרים לבין הרישום בחשבוניות ובכרטיסות. עדויותיהם המפורשות של
21 רו"ח מזרחי ורו"ח יהודאי בנושא זה, כמו גם עדותו של הכלכלן הרוש, נתמכות
22 בדרישות החוזרות ונשנות שנשלחו למערערת ולמייצגה, ובפרוטוקולים של הדיונים
23 אשר נערכו בשלב א' ובשלב ב' כאחד. כך למשל:
- 24
- 25 (1) פרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 10.10.17, שבו ציין רו"ח יהודאי בנוגע לפסילת
26 הספרים, כי "בשנים 2012 עד 2013 טרם התקבלו מסמכים רבים, כגון קבצים
27 במבנה אחיד, יומן רכב, מאזני בוחן ועוד. המסמכים נדרשו מספר רב של
28 פעמים אך לא התקבלו בטענה שרואה החשבון הקודם לא משתף פעולה." אשר
29 ל"יומני הרכב", ציין המפקח באותו דיון "למרות שביקשתי מספר פעמים לא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 קיבלתי הסבר על ההבדל בין טור ה"מחיר" לטור "מחיר לנהג", בכל מקרה
2 לפי טור המחיר עוד לפני שקלול הטרור מחיר לנהג, מחזור החברה גבוה
3 מהמדווח בספרים וזאת עוד מבלי להתחשב בהכנסות מהשכרת כלים של
4 החברה." ;
- 5 (2) במכתב שנשלח למערערת ביום 24.05.17, נדרשה המערערת, באמצעות רו"ח
6 גלבוע, להמציא בתוך 7 ימים "יומני רכב באקסל, לשנים 2012 עד 2015 וקבצים
7 במבנה אחיד מתוכנת מחצבה לשנים 2012 עד 2015";
- 8 (3) במכתב שנשלח לרו"ח גלבוע ביום 15.06.17 נדרשה המערערת להמציא בתוך 7
9 ימים "יומני רכב באקסל, לשנים 2012 עד 2013, קבצים במבנה אחיד מתוכנת
10 מחצבה לשנים 2012 עד 2015, הסברים להפרשים בין מחזור החברה בשנים
11 2014 עד 2015 לבין יומני הרכב ומקרא של הקודים ביומני הרכב";
- 12 (4) בתאריך 06.07.17 נשלח מכתב לרו"ח גלבוע שבמסגרתו נדרשה המערערת
13 להמציא בתוך 7 ימים "חשבוניות מס שהחברה הפיקה לחודשים מאי ויוני
14 לשנת 2015 ומקרא של הקודים ביומני הרכב (לדוגמא: מה מייצג קוד מסלול
15 מס' 5)";
- 16 (5) בדיון שהתקיים ביום 16.05.18 התבקש רו"ח גלבוע לספק הסברים במספר
17 סוגיות, לגביהן ציין "עובדות", "אמציא לך" ובמרבית המקרים, נטען על ידי
18 רו"ח מזרחי, שלא התקבל הסבר עד עצם היום הזה. כך היה גם בדיון שהתקיים
19 ביום 23.07.18;
- 20 (6) מכתב ששלח רו"ח מזרחי לרו"ח גלבוע ביום 18.11.18, מייל ששלח ביום
21 28.11.18 וכן מייל ששלח ביום 02.01.19, שבו ביקש לקבל את טבלת קודי
22 הלקוחות המופיעים בספר הרכב של החברה לשנים 2012 עד 2015;
- 23 (7) מכתב מיום 08.01.19 לרו"ח גלבוע, שבגדרו התבקשה המערערת להמציא
24 "תיעוד פנים ותיעוד חוץ של החברה מהשנים 2012 עד 2015, לרבות: תעודות
25 משלוח, חשבוניות סולר, חשבוניות חומרים וקבלני משנה, ספר הובלות
26 באקסל לשנים 2012 עד 2013 ופירוט טבלת קודי לקוחות הרשומים בספר
27 ההובלות."
- 28 38. רו"ח מזרחי פרט בעדותו כי במהלך עבודת השומה התעוררה שאלה לגבי נקודות
29 יעד או מוצא במסלולי נסיעה שונים. אף שהמערערת התבקשה להמציא נקודות
30 אלה, היא בחרה שלא להמציאן, ועל כן, נאלץ להסתייע בצדדים שלישיים, כגון



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 המחצבות עצמן. לעתים, נאלץ לערוך חיפוש עצמי באמצעות "Google Maps". כך
2 למשל, בטבלת המסלולים מצא נקודה בשם "חלוצית" ואולם, החיפוש ב"גוגל"
3 העלה את התוצאה "חלוצה" ועל כן, הסתמך על מקום הנמצא סמוך ליישוב
4 "מיתר", בעוד שבסעיף 46.4 בתצהירו של מר אבו מוסא הובהר כי מדובר ביישוב
5 הממוקם דרומית ליישוב "כרם שלום".
- 6 39. עולה מהמקובץ כי פקיד השומה נאלץ לדרוש מהמערערת פעם אחר פעם את המידע
7 הנחוץ לשם בירור הכנסתה, וכי היא נמנעה מלהמציאו. גם אם הגישה המערערת
8 את הקודים, כפי שטענה, אין הצדקה להימנעות מלהגישם לפקיד השומה פעם
9 נוספת, ככל שנדרשה לעשות כן. הדרישות החוזרות ונשנות תומכות אפוא בעמדתו
10 של פקיד השומה על כך שהקודים לא הומצאו במלואם במהלך הדיון בשומה.
- 11 40. גרסתו של פקיד השומה נתמכת גם בהתנהלותה של המערערת לאחר פסילת
12 הספרים. אילו סברה המערערת כי מדובר בטעות שטעה פקיד השומה במתן הודעות
13 הפסילה, וכי כל הסמלים הוגשו על ידה כנדרש, ניתן היה לצפות שהמערערת תפעל
14 לתיקון הטעות ותגיש בתוך 30 ימים ערר לוועדה לקבילות פנקסים, כאמור בסעיף
15 130(ד) בפקודת מס הכנסה (או בקשה לעיון חוזר, כפי שהציע פקיד השומה), על מנת
16 שהטעות שנפלה תתוקן בהקדם, ועל מנת שבדיון בהשגה ייחשבו ספריה כקבילים
17 לצורך קביעת הכנסתה. עצם המנעותה של המערערת מלעשות ניסיון כלשהו לתקן
18 את הטעות הנטענת, תומכת בטענתו של פקיד השומה על כך שהמערערת אכן נמנעה
19 מלהגיש את הסמלים ובכך הכשילה את עריכת הביקורת המלאה בספריה.
- 20 41. אי המצאת הסמלים לידי פקיד השומה מהווה ליקוי מהותי, כאמור בסעיף 130
21 בפקודת מס הכנסה, שכן בהעדר מקרא לסימול אין כאמור באפשרות פקיד השומה
22 לבקר את הספרים ביקורת ממשית, ולקבוע את ההכנסה, כפי שהעידו כלל העדים
23 מטעמו של פקיד השומה. לא למותר לציין כי פקיד השומה מוגבל במועדים
24 שבמסגרתם הוא רשאי לערוך את הביקורת, והעיכובים בהמצאת הסימולים
25 עלולים להכשיל את עריכת הביקורות. בנסיבות אלו הייתה הצדקה לפסילת
26 הספרים, כפי שעשה פקיד השומה.
- 27 42. אשר לטענתה החלופית של המערערת, שלפיה הומצאו הקודים לפקיד השומה
28 בדיעבד, בעקבות ההסדר הדיוני בין הצדדים, ועל כן לא קיימת עוד עילה לפסילת
29 הספרים, לא מצאתי שיש לקבלה. קוד הלקוחות הומצא לידי פקיד השומה על פי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 ההסדר הדיוני, על מנת שניתן יהיה לדייק' את התחשיב הכלכלי שערך הכלכלן
2 הרוש. מחוות דעתו המשלימה של הכלכלן הרוש עולה כי בעקבות המצאת המידע
3 הנדרש אכן נערכה בקורת מחודשת בספריה של המערער, ואולם הביקורת
4 שנערכה הייתה מדגמית בלבד והיא לא חודשה במלואה. סביר להניח כי נוכח סד
5 הזמנים לא התאפשרה ביקורת יסודית בכרטסות ועריכת בדיקות צולבות עם
6 הלקוחות, ועל כן אין בהמצאת קוד הלקוחות בשלב הדיונים בבית המשפט כדי
7 לתקן את הפגם שנפל בזמן אמת.

8 43. ראוי להזכיר לעניין זה כי במהלך הדיון שבו הגיעו הצדדים להסדר הדיוני הציע
9 פקיד השומה כי השומה תוחזר לשלב ההשגה על מנת שהביקורת תושלם, נוכח חוסר
10 שיתוף הפעולה מצד המערער במהלך הביקורת, ובשים לב להערותיו של רו"ח
11 גלבו, ואולם המערער התנגדה לכך נחרצות. בא כוחה של המערער התנגד
12 לפתיחת השומה מחדש והבהיר כי -

13 **"...הסכמתי היא לתחשיב הכלכלי רק צריך משודרג ותואם יותר את**
14 **נתוני האמת. אותו תחשיב בדיוק. אם יגידו לעשות בדיקה חדשה, אני**
15 **נכנס לאפיזודה אחרת. אני הסכמתי גם עכשיו לנוסח הנוכחי, לא**
16 **הסכמתי למשהו אחר. אני מוכן לקיים על זה הוכחות. אני ממש לא**
17 **חושב שהשלב הזה הוא שלב שהם צריכים לעשות מקצה שיפורים...**
18 **אני לא מסכים ואני לא חושב שיש בסיס משפטי להגיד להם שיכולים**
19 **לפתוח שומה ולהוציא רכיבים חדשים"** (עמ' 12 בפרוטוקול הדיון מיום
20 19.5.2020, שורות 22-31).

21 44. המצאת הקודים במהלך הדיון בערעור, אין בה אפוא כדי לרפא את הפגם שנפל
22 בספרים בזמן אמת, פגם אשר מנע אפשרות עריכת ביקורת יסודית בספרים, ועל כן
23 אין מקום לקבוע בשלב זה כי הספרים קבילים רק על יסוד המצאת הסמלים במהלך
24 הדיונים בפני בית המשפט.

25 45. לא זו אף זו. מאז שניתנו הודעות הפסילה, במהלך הדיונים בשלב ב' וכן במהלך
26 הדיונים שהתקיימו לפני, התגלו ליקויים וסטיות מהותיים נוספים בספרים, שאין
27 מצדיקים את ביטול הפסילה בשלב זה.

28 46. פקיד השומה טען כי המערער כלל לא המציאה את לידי את ספריה לשנת 2012,
29 ואילו לשנת 2013 המציאה ספרים חלקיים בלבד. עדותם של רו"ח מזרחי ורו"ח



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 יהודאי, אשר הצהירו על כך, אינה נתמכת בהודעות הפסילה. אף שההמנעות
2 מהמצאת הספרים לידי פקיד השומה מהווה טעם עיקרי לפסילת הספרים (וראו גם
3 ע"א 718/86 **אנואר בוטרוס אשקר נ' פקיד שומה נצרת**, פ"ד מג (3) 52 (1989); ע"א
4 3771/90 **אעמר עומר נ' פקיד השומה נצרת**, פ"ד מז (5) 177 (1993)), היא אף מופיעה
5 בחלופה הראשונה בהחלטה המובנית של פסילת הספרים, לא נפסלו ספריה של
6 המערערת לשנים 2012-2013 מהטעם של אי ניהול ספרים (או אי המצאתם לפקיד
7 השומה), אלא כאמור בחלופה של ליקויים שנפלו בספרים. מההנמקה לפסילת
8 הספרים משתמע לכאורה שהספרים דווקא הוצגו, אלא שנמצא בהם ליקוי מהותי
9 של העדר סימול נדרש. איש מעדיו של פקיד השומה לא ידע להשיב מדוע לא נפסלו
10 הספרים מהטעם של אי ניהול ספרים, אם אכן לא הוצגו הספרים לפקיד השומה,
11 או שהוצגו באופן חלקי בלבד, אף לא ניתן לכך כל הסבר בסיכומים.
- 12 47. טענתם של עדי פקיד השומה אינה נתמכת במסמכים נוספים. בפרוטוקול הדיון
13 שהתקיים ביום 21.11.17, בשלב א', כתב רו"ח יהודאי - "**ביקשתי את יומני הרכב**
14 **של החברה לשנים 2012 עד 2015 והחשבוניות לחודשים מסוימים, לאחר שקיבלתי**
15 **אותם לא מצאתי קשר בין יומני הרכב לחשבוניות כפי שנדרש בתוספת יא' סעיף**
16 **3(ו) לספרים מיוחדים**". גם בהתכתבות בין רו"ח גלבוע לבין רו"ח יהודאי, מחודש
17 מאי 2017, שבגדרה ביקש רו"ח גלבוע לאשר כי היומנים שנוהלו במחשב התקבלו,
18 השיב רו"ח יהודאי - "**קיבלתי את היומנים מודפסים. אבקש לקבל יומני רכב**
19 **באקסל לשנים 2012-2015**".
- 20 48. רו"ח יהודאי טען בחקירתו הנגדית כי מדובר בניסוח בלתי מדויק בפרוטוקול הדיון,
21 ועמד על כך שהספרים לשנים 2012 ו-2013 לא הומצאו. על פי הסברו מתייחס אמנם
22 המשפט המצוטט לחוסר ההתאמה שבין החשבוניות לבין יומני הרכב, אך כיוון
23 שדרש חשבוניות לשנת 2015 בלבד, עסק המשפט שנרשם ליומן הרכב לשנת 2015
24 בלבד, ולחוסר הקשר בינו לבין החשבוניות שהוגשו.
- 25 49. הרישום האמור בפרוטוקול ובהתכתבות, לצד טעמי הפסילה בהודעות הפסילה
26 לשנים 2012 ו-2013, אינם תומכים אפוא בטענתו של פקיד השומה אלא דווקא
27 בטענותיה של המערערת. יחד עם זאת, קשה להתעלם מכך שהמערערת לא הציגה
28 בבית המשפט את ספרי ההובלות לשנת 2012 ולשנת 2013 שבמחלוקת, בטענה כי
29 התוכנה הישנה שבה נערכו לא אפשרה את הדפסתם של הספרים בקובץ אקסל או
30 את שמירתם. הבן הצהיר כי בעקבות מעברים בין תוכנות לא היה באפשרותה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 המערערת להתחקות אחר הספרים לשנים 2012 וחלק משנת 2013. עוד טען כי
2 הספרים החסרים הועברו לפקיד השומה על ידי זיידן, יועץ המס של המערערת,
3 ואולם זיידן לא זומן לעדות כדי לאשר זאת. רו"ח גלבוע השיב בחקירתו הנגדית כי
4 יש למערערת ספר הובלות, אף טען כי ספר ההובלות נמסר לפקיד השומה. לדבריו-
5 " ... עברו הרבה שנים מאז, אני לא זוכר אם אני מסרתי, החברה מסרה או יועץ
6 המס מסר. אני יודע שהספרים נמסרו ויש על כך תיעוד ברור וחד משמעי. המפקח
7 אישר שהספרים נמסרו" (עמ' 21 בפרו' הדיון שורה 34; עמ' 22 שורה 4; עמ' 22
8 שורה 11). על הנישום מוטלת החובה לנהל ספרים, אף לגבותם, והטענה שלפיה
9 מדובר בתכנה ישנה אינה מהווה הצדקה לכך שהספרים לא הוצגו במהלך הדיונים
10 בבית המשפט.
- 11 50. נוכח הרישומים במסמכי פקיד השומה ספק אם היה מקום לפסול את הספרים רק
12 בשל הליקוי הנטען, אלא שרו"ח מזרחי הצביע על שורה ארוכה של ליקויים
13 מהותיים נוספים הקיימים בספרים, אשר בחלקם מצדיקים פסילה גם כאשר הם
14 עומדים בפני עצמם, ובחלקם מעידה הצטברותם זה לזה על מכלול של אי תקינות
15 יסודית בדרכי התיעוד והדיווח (ראו לעניין הצטברות ליקויים למשל בדברי כב'
16 השופטת א' פרוקציה בעמ"ה 3013/96 קלוד רפאל ואח' נ. פקיד שומה ירושלים,
17 עמ' 115):
- 18
- 19 (1) בספר הרכב הופיעו שלושה סוגי הובלות: "הובלה", "הובלה + חומר", ו"חומר"
20 בלבד. רו"ח גלבוע טען בסעיף ה(1) ו-(2) בתצהיר עדותו הראשית כי הובלת
21 הפסולת כללה גם הטמנה ולכן לא מדובר בהובלה בלבד. ככל שלא מדובר
22 בהובלה בלבד – היה על המערערת לציין זאת בקוד שונה מהובלה רגילה. כפי
23 שציין רו"ח מזרחי, ככל שהמערערת טענה לחוסר התאמה או ליקויים בדיווחים
24 שלה, היה עליה להציג זאת למפקח, ובכל מקרה יש בכך כדי להעיד על ליקויים
25 ברישום בספרים;
- 26 (2) מנספח ט' לתצהירו של מר אבו מוסא ניתן ללמוד כי ההובלות שבוצעו באותו
27 היום דווחו בריכוז יומי, ולא בהתאם להוראות סעיף 3(3) בתוספת יא בהוראות
28 ניהול ספרים, הקובעות כי ספר ההובלות יכלול פירוט נפרד של כל הובלה
29 והובלה;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 (3) בבדיקה שנערכה נמצא, כי במקרים מסוימים ה"מחיר לנהג" גבוה מה"מחיר"
2 בעוד שבמקרים אחרים, ה"מחיר" גבוה מה"מחיר לנהג". רו"ח מזרחי הצהיר
3 כי בלתי סביר שה"מחיר לנהג" יהיה גבוה או שווה לעמודת "מחיר" שכן לא
4 הגיוני שהמערערת תפסיד כאשר היא משתמשת בשירותיהם של קבלני המשנה.
5 זאת ועוד, בעמודת "מחיר לנהג" מצא נסיעות עם סכום שלילי ולדעתו, בלתי
6 סביר שיתקבל זיכוי מקבלן המשנה. עוד הפנה לכך, כי על פי סעיף 22 בתצהירו
7 של מר אבו מוסא, מחיר ההובלה (בהובלה + חומר) לא יפחת מהמחיר שעליו
8 לשלם לקבלן המשנה עבור ההובלה, ואולם בדיקה שערך העלתה כי קיימים
9 מקרים רבים שבהם המחיר לקבלן המשנה גבוה ממחיר ההובלה, כאשר
10 מנטרלים את מחיר החומר;
- 11 (4) בבדיקה שערך רו"ח מזרחי נמצא כי אף אחת מהעמודות "מחיר" או "מחיר"
12 לנהג" אינה תואמת את המחזור המדווח בספרי המערערת. סך התקבולים
13 בעמודת "מחיר" בשנת 2015 גבוה מהמחזור המדווח בספרי המערערת, בסכום
14 של 435,473 ₪, ובשנת 2014 ב-310,190 ₪. בבדיקה מאוחרת יותר שערך, לאחר
15 הוצאת צו השומה, נמצא כי בסכימה של המחיר המקסימלי, שנקבע לפי ספר
16 ההובלות לשנת 2014, קיים פער בסך של 1,311,539 ₪! לעומת המחזור המדווח
17 ובשנת 2015 פער של 805,752 ₪!
- 18 (5) לאחר קבלת הנתונים על פי ההסדר הדיוני מצא הכלכלן הרוש כי הפער הבלתי
19 מוסבר בתנועת המלאי באתריה של המערערת, בשנים 2014-2015, היה
20 משמעותי יותר מזה שאותר במהלך דיוני השומה, פער של כ-58,112 ₪, המעיד
21 על חוסר דיווח של מכירות בהיקף 1,800,000 ₪ במונחי עלות. המערערת עשתה
22 ניסיון להסביר פער זה בסיכומיה, אף טענה כי לא חלה עליה חובה לתעד את
23 תנועות המלאי, ואולם אין לקבל טענה זו, נוכח הוראת סעיף 8 בהוראות ניהול
24 פנקסים.
- 25 51. המערערת טענה טענות שונות כנגד הליקויים הנטענים, כגון שלא ברור כיצד חישב
26 הכלכלן הרוש את הפער במלאי, שלא חלה עליה חובה לרשום כל הובלה, שמדובר
27 ברישום וולונטרי, ואולם בהינתן חובת השכנוע המוטלת עליה, אין די בהעלאת
28 טענות בעלמא כדי להצדיק את הליקויים האמורים בספרים, שהם ליקויים
29 מהותיים, כולם או בחלקם, בוודאי שהם ליקויים מהותיים בהצטברם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

52. בספריה של המערערת נפלו אפוא ליקויים מהותיים, המצטברים למכלול שלם
המלמד על אי תקינות בדיווח ובתיעוד, ועל כך שהרישום אינו משקף את מצב העסק
מבחינת הכנסותיו והוצאותיו. כל אלו מצדיקים את פסילת הספרים, גם לאחר
שקוד הסמלים צורף במהלך הדיונים, ועל כן מצאתי שאין מקום להתערב בקביעה
שלפיה ספריה של המערערת הם בלתי קבילים.

6 שומת ההכנסה

53. השומה שנקבעה בצו השומה מבוססת כאמור על תחשיב כלכלי שערך הכלכלן הרוש,
אשר התמקד בבחינת אחוז צריכת הסולר מפדיון מהובלות, בהתבסס על ספריה של
המערערת וביקורות צולבות מלקוחות המערערת, וזאת לאחר שבניתוח הדוחות
הכספיים של המערערת נמצא כי הוצאות הסולר שעליהן הצהירה המערערת
משקפות שיעור סולר בלתי סביר, של בין 37% עד 50%. הפדיון מהובלות שהיה
למערערת בכל שנת מס שבמחלוקת חושב על יסוד האחוז המחושב של צריכת
הסולר מהתקבול. התחשיב העלה כי אחוז צריכת הסולר הממוצע של המערערת
אמור לעמוד על כ-25% בממוצע.

54. בספריה הבחינה המערערת בין שלושה עיסוקים: **הובלות ללא חומר**, מאתר לאתר,
כאשר החומר נרכש על ידי הלקוח מצד שלישי, אשר סומנו בספריה בקוד הובלה 1;
הובלה כולל חומר, שבגדרה רכש הלקוח מהמערערת את החומר וההובלה מאתר
אחד לאתר אחר כאחד, אשר סומנו בספריה כקוד הובלה 2; **ומכירת חומר**
ללקוחות, ללא הובלה, אשר סומנה בספריה של המערערת כקוד הובלה 3.

55. **בחוות דעתו הראשונה פירט הכלכלן הרוש** את התחשיב לאחוז תצרוכת הדלק,
המתבסס על מדגם נסיעות מתוך יומני הרכב שהתקבלו מהמערערת לשנים 2014 עד
2015 ומהיומן החלקי לשנת 2013. לצורך התחשיב, התייחס לנסיעות שסווגו בספרי
המערערת כ'**הובלות ללא חומר**'. כיוון שהמערערת מכרה חומרי מחצבה והסתייעה
בקבלני משנה, ערך לדבריו חישוב באופן שמרני, לאחר שנוטרלו מהמחזור המוצהר
"מכירת חומרי הגלם" וכן ה"הכנסה" על הובלות שבוצעו באמצעות קבלני משנה,
בתוספת 10%. על מנת לקבוע את הוצאות הסולר לצורך ההובלות, הפחית מסך
הוצאות הסולר את ההוצאות לכלי צמ"ה (ציוד מכני הנדסי), ששימש להעמסת
המשאיות. בדו"ח רווח והפסד הציגה המערערת את הוצאות הסולר ללא החוזר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 שקיבלה מהמדינה בגין הבלו ששולם. על מנת לאמוד את ההוצאה בפועל, הוסיף
2 הכלכלן הרוש להוצאות בדו"ח רווח והפסד את החזר הבלו, בהתאמה לכל שנה.
- 3 56. מאחר שהמערערת לא המציאה את חשבוניות קניות הסולר, נאלץ לערוך את אומדני
4 עלות ליטר סולר על בסיס נתונים ענפיים, פרט לשנת 2014, שלגביה התקבלו 8
5 חשבוניות בסך כולל של 400,000 ₪ (לעומת הוצאות בסך של מעל 2,000,000 ₪). את
6 מחירי הסולר קבע על פי ממוצע מחירים שאספה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה
7 בתדלוק בתחנות הדלק. ממוצע מחיר ליטר דלק הנלמד מהחשבוניות לשנת 2014
8 נמוך מהממוצע שנדגם על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה (על פי החשבוניות
9 שילמה המערערת 6.09 ₪ לליטר, בעוד שהמחיר הממוצע של ליטר דלק על פי
10 הלמ"ס עמד על 6.31 ₪ לליטר). הכלכלן הרוש העיר כי בהמנעותה מלמסור
11 חשבוניות לידי פקיד השומה, יצרה המערערת לעצמה יתרון, בכך שלא חשפה את
12 המחירים המוזלים ששילמה בפועל, שהיו נמוכים משמעותית מהמחירים המוצעים
13 בתדלוק בתחנות הדלק, ובכך שמנעה מפקיד השומה לבדוק את הקניות לצוברים,
14 מבחינת סבירות הכמות ומבחינת מהימנות הספקים.
- 15 57. **תצרוכת הסולר לקילומטר** חושבה על ידי השוואה בין מספר הקילומטרים שנסעו
16 המשאיות, על פי נתוני משרד הרישוי, לעומת כמות הדלק שצרכה המערערת, כפי
17 שדווח ליחידת הבלו ברשות המסים. התחשיב האמור העלה כי ממוצע ק"מ נסיעה
18 לכל ליטר סולר עומד על 1.63 ק"מ, 1.6 בעיגול (כמפורט בנספח ג' בחוות דעתו
19 הראשונה של הכלכלן הרוש), תוצאה קרובה לנתון הענפי המקובל למשאיות מסוג
20 זה, העומד על 1.5 ק"מ לליטר.
- 21 58. את טבלת **חישוב הפדיון לקילומטר** (נספח ד' בחוות דעתו הראשונה) ערך הכלכלן
22 הרוש על בסיס מדגם נסיעות בשנים 2013 עד 2015, בהתאם לעקרונות הבאים:
23 (1) **מרחק** ההובלה חושב על פי נקודת המוצא ונקודת הסיום של הנסיעה;
24 (2) לכל מסלול נלקחו מספר הנסיעות למסלול והסך הכספי;
25 (3) מחלוקת הסך הכספי למסלול בסך כל המרחק, קיבל את הפדיון לקילומטר
26 במסלול;
27 (4) **הפדיון לקילומטר שוקלל כיחס ההכנסות לכלל המדגם.**
- 28 59. את **הטבלה המרכזת את חישוב אחוז הדלק**, ערך הכלכלן הרוש בהתאם לעקרונות
29 הבאים:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 (1) לכל שנה נלקח הפידיון לקילומטר (כמפורט בנספח ד, בשנת 2014 - 35.51);
- 2 (2) לכל נסיעה הניח הכלכלן מרחק זהה לחזרה ליעד **ללא עלות**, כלומר הלוך
- 3 בתשלום וחזור ללא תשלום, ועל כן חילק את הפידיון לקילומטר לשניים (בשנת
- 4 2014 - 17.75);
- 5 (3) לכל שנה נקבע מחיר לליטר על בסיס מחירון הלמ"ס (6.31 ₪ לליטר), למעט
- 6 שנת 2014, שהתבססה על מדגם קטן של חשבוניות שנמסרו לפקיד השומה (6.09
- 7 ₪ לליטר);
- 8 (4) מס' ק"מ לליטר סולר נקבע, על בסיס בדיקה מדגמית, ונמצא כאמור
- 9 שהמשאיות צורכות בממוצע ליטר אחד של סולר לכל 1.6 ק"מ;
- 10 (5) עלות סולר לק"מ חושבה על ידי חלוקת מחיר הסולר במספר הקלומטרים
- 11 לליטר (בשנת 2014 - $3.81 = 6.09 / 1.6$);
- 12 (6) אחוז הסולר מהתקבולים התקבל מחלוקת עלות הסולר לק"מ בתקבול הממוצע
- 13 לק"מ (בשנת 2014 - $21\% = 3.81 / 17.75$);
- 14 (7) לאחר שקבע את אחוז הדלק, הוסיף 10% נסיעות המשקפות מצבים של תנועה
- 15 אל היעד וממנו או כל נסיעה אחרת ללא תשלום.
- 16 60. הטבלה שהתקבלה הייתה כדלקמן:

17

2013	2014	2015	
39.05	35.51	25.46	(1) פדיון לק"מ
19.52	17.75	12.73	(2) מחצית המסלול (הובלת מטען לצד אחד)
6.46	6.31	5.40	(3) מחירון למ"ס
	6.09		עלות ליטר סולר למערערת
1.6	1.6	1.6	(4) ק"מ מליטר סולר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

4.04	3.81	3.37	(5) סולר לק"מ (מחיר הסולר חלקי ק"מ מליטר סולר - (3/4))
21%	21%	27%	(6) אחוז הסולר מהתקבול (סולר לק"מ חלקי מחצית פדיון לק"מ - (5/2))
23%	24%	29%	(7) סטיה 10%

1

2 61. על יסוד העקרונות האמורים, מצא הכלכלן הרוש שאחוז הסולר מהתקבול נע בין
3 23% ל-29% ובממוצע - 25%. להכנסתה המוצהרת של המערערת הוספה בשומה
4 לכל שנה הכנסה הנגזרת מאחוז הסולר מהתקבול.

5 62. המערערת חלקה על התחשיב האמור והגישה את **חוות דעתו הראשונה של רו"ח**
6 **גלבוץ**, אשר הסתייג מהתחשיב. בראש ובראשונה הפנה רו"ח גלבוץ לכך שבשלב א'
7 נקבע אחוז הסולר מהפדיון בשיעור של 40%, בהתאם לתדריך הכלכלי הרלוונטי
8 (בעוד שבשומה בצו נקבע כאמור שיעור ממוצע של 25%). חרף הביקורת שמתח על
9 התחשיב, לא הציע רו"ח גלבוץ מתכונת שונה ועצמאית לעריכת התחשיב, אלא אימץ
10 את המתכונת שבה בחר הכלכלן הרוש, והסתפק בתיקון טעויות שנפלו לטעמו
11 בתחשיב האמור, וזאת על מנת לצמצם מחלוקות, כפי שביאר בחוות דעתו
12 הראשונה. לאחר שהרחיב את בסיס המדגם, וכלל כמות גדולה יותר של מסלולי
13 נסיעות, תיקן טעויות שנפלו באשר למסלולים ולמספר הנסיעות; תיקן טעויות
14 בתוצאות שהראו שונות רבה (שמקורן לטעמו בטעויות הקלדה), או גרע אותן
15 מהמדגם (התמקד במסלולים עתירי נסיעות וגרע מסלולים המתייחסים לפינני
16 פסולת לאתרי אשפה); וערך שקלול בהתאם למספר הק"מ המבוצע בכל מסלול.
17 תוצאת תחשיב אחוז הסולר מהתקבול שערך היו: לשנת 2014, בין 48%-50%
18 (ובתוספת הובלות עצמיות - 52%-54%), ובעריכת שקלול כעמדת פקיד השומה - בין
19 45% ל-46%; ולשנת 2015, 42%, ובעריכת שקלול כעמדת פקיד השומה - 40%.

20 63. בעקבות הסדר דיוני במהלך הדיונים שהתקיימו לפני, ולאחר שהמערערת השלימה
21 את הנתונים המבוקשים, כך שניתן היה לדייק במסלולים ובשאר הנתונים
22 הרלוונטיים, הגישו הצדדים חוות דעת מתוקנות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 **64. בחוות דעתו המשלימה, חוות הדעת השנייה, ציין הכלכלן הרוש** כי בעקבות ההסדר
2 הדיוני התקבלו קודי לקוחות וקודי ספקים, כך שניתן היה לבחון את ההכנסות
3 וההוצאות בספרים ובהנהלת החשבונות, ובהשוואה גם את יומן הרכב. כמו כן
4 הומצאו חשבוניות דלק לשנים 2012-2015, אם כי לא בשלמותן, ומהן ניתן היה
5 לגזור את מחיר רכישת הסולר הממוצע. היקף המדגם הורחב לכ- 70 מסלולים.
6 בהתבסס על נתוני ההובלות השנתיים שהגישה המערערת לשנים 2014-2015 חושב
7 **אחוז הסולר** בהתאם לכללים הבאים: הובאו בחשבון רכבי המערערת בלבד (ללא
8 קבלני משנה); לא הובאו בחשבון הובלות ללא חומר או הובלות עצמיות; עמודת
9 "סך הכל מחיר" מתוך יומן ההובלות שימשה כהכנסה לחישוב. על יסוד נתונים אלו
10 חושבו **מספר הנסיעות** למסלול, **התמורה הכספית** למסלול, **וממוצע ההכנסה**
11 **למסלול**. לכל מסלול נקבע מרחק נסיעה. **הפידיון לק"מ** נקבע על ידי חלוקת **הנסיעה**
12 **הממוצעת למסלול במרחק הנסיעה** למסלול. **הפידיון המשוקלל לק"מ** למסלול נקבע
13 על פי סך **ההכנסות במסלול** חלקי **סך ההכנסות במדגם**. אף שהבדיקה שערך
14 העלתה כי חלק מהמסלולים הם מעגליים, הניח הכלכלן הרוש כי בכל מסלול
15 הנסיעה "חזור" מהיעד היא ללא הכנסה, ועל כן חילק את סך הפידיון המשוקלל
16 **בשניים, כדי לנטרל נסיעות "ריקות"**. **התחשיב האמור העלה כי אחוז הדלק**
17 **מהמחזור בשנת 2014 הוא 28% מהמחזור, ובשנת 2015 הוא 29% מהמחזור**. אחוז
18 הסולר לשנים 2012 ו- 2013 נקבע בהתאם לממוצע בשנים 2014-2015.
- 19 **65. בהתייחס לתחשיב שערך רו"ח גלבוה בחוות דעתו הראשונה, טען הכלכלן הרוש כי**
20 **התחשיב מוטה כלפי מטה, הן בשל הכללת רכבי קבלני משנה ורכבי חברה, והן בשל**
21 **משקל שגוי של מסלול מכלל ההכנסות, תוך מתן משקל גבוה ולא פרופורציונלי**
22 **למסלולים מסויימים (390 ו- 30).**
- 23 **66. בעקבות הגשת חוות הדעת המשלימה של הכלכלן הרוש, הגיש גם רו"ח גלבוה חוות**
24 **דעת משלימה, חוות דעת שנייה, שבה ציין כי לאחר שבחן את חוות דעתו של**
25 **הכלכלן הרוש מצא כי בהתעלם מפעולת השקלול, היה על הכלכלן הרוש להגיע**
26 **לתוצאה שלפיה שיעור הסולר מהפידיון בשנת 2014 מסתכם ב- 45% לפחות, ובשנת**
27 **2015 - ב- 38% לפחות. עוד ציין כי בבדיקה שערך מצא התאמה בין יומן ההובלות**
28 **לבין כרטסת הנהלת החשבונות. אשר לקבלני המשנה, מצא התאמה בין הרישום**
29 **ביומן ההובלות לבין הרישום בכרטסיות. לעניין תנועת המלאי הביע דעתו שבסיס**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 הנתונים אינו ברור, והנחות היסוד אינן נכונות, ועל כן לא ניתן להסיק את המסקנות
2 שאותן הסיק הכלכלן הרוש.
- 3 67. בחוות הדעת השנייה התייחס רו"ח גלבע למספר נושאים:
- 4 (1) נטען כי בספרי המערערת נפלו טעויות ההקלדה שנערכו על ידי מזכירת
5 המערערת, המעוותות את התוצאות. טעויות אלו אינן ב"שדות חובה" שנקבעו
6 בהוראות ניהול ספרים, אלא ברכיבים וולונטריים, הרלוונטיים לעסקה של
7 המערערת, שנועדו לאפשר לה לנהל את העסק כראוי. הואיל ורישום הרכיבים
8 הוולונטריים אינו מוסדר בהוראות ניהול ספרים, הטעויות שנפלו אינן מהוות
9 ליקוי, בוודאי שלא ליקוי מהותי בספרים. ההתבססות על המידע בשדות אלו,
10 כפי שעשה הכלכלן הרוש, מובילה לתוצאה שגויה, ועל כן היה יש מקום לתקן
11 את טעויות ההקלדה, וכך עשה בחוות דעתו;
- 12 (2) השונות הגבוהה הנלמדת מהנתונים מעידה על כך שאין מקום לעריכת התחשיב
13 על יסוד הנסיעות שסומנו בקוד "1", כפי שעשה הכלכלן הרוש, שכן התמקדות
14 חלקית זו מונעת התייחסות כוללת לעסקה של המערערת, ומובילה לטעויות.
15 כמו כן, בשל השונות הגבוהה, יש להתעלם מחלק מהמסלולים;
- 16 (3) נערכה מדידה על גבי מפות לכל אחד מהמסלולים;
- 17 (4) הודגש כי השקלול שערך הכלכלן הרוש על פי יחס ההכנסה מכל מסלול להכנסה
18 הכוללת של המדגם הוא שגוי. לא בכדי נמנע הכלכלן הרוש להתמודד עם טענה
19 זו בחוות דעתו המשלימה.
- 20 68. הכלכלן הרוש, טען **בחוות דעתו השלישית** (מיום 25.2.2021), כי רו"ח גלבע עשה
21 שימוש שרירותי בנתונים. הודגש כי התחשיב בוצע על בסיס הרשום בספריה של
22 המערערת, וכי אין מקום לבצע תיקונים שרירותיים, כגון השמטת נסיעות בתעריף
23 גבוה, פסילת מסלולים, וכו'. הכלכלן הרוש חלק על הכללת רכבי קבלני המשנה
24 (מהטעם שהם אלו הנושאים בהוצאות הסולר).

דיון והכרעה

- 26 69. פסילת ספריה של המערערת ואי הסבירות הנלמדת מדיווחיה, מצדיקים עריכת
27 שומה לפי מיטב השפיטה כפי שעשה פקיד השומה (ראו ע"א 62/58 פקיד שומה ת"א
28 נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959); ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקווה נ' עו"ד אורן,
29 פ"ד מד(2) 554, 559 (1990) (להלן - פרשת אורן); ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 19-02-17404 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו (5) 329, 309 (1994); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא
2 ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ת"א 1) (מיום 16.11.09). ההלכה הפסוקה
3 עמדה על כך שפקיד השומה אינו נדרש להוכיח את השומה שערך לפי מיטב השפיטה
4 בראיות נקודתיות, ובאפשרותו להתבסס על אומדנים והערכות בהסתמך על ניסיונו
5 המקצועי (ראו גם ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד מא (3) 57, 60
6 (1987); ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (מיום 25.3.09)). כפי
7 שנקבע בפרשת אורן-

8
9 "...אין עליו החובה להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו הינה אכן מדויקת
10 לחלוטין" ... פקיד השומה מחויב, כמובן, בעריכת שומה סבירה, אך כשאינן בסיס
11 מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, "...לא יתערב בית-
12 המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר
13 להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו" ... במלים אחרות, ניתן לפקיד
14 השומה שיקול-דעת רחב בבואו לערוך לנישום, שספריו נפסלו, שומה לפי מיטב
15 השפיטה...

16 בית המשפט שלערעור מוסמך לאשר, להפחית, להגדיל או לבטל את השומה או
17 לפסוק בערעור באופן אחר, כפי שיראה לנכון (סעיף 156 לפקודה); וכעניין שבעיקרון
18 מוסמך הוא - תוך כדי הדיון בערעור על השומה - להגיע ... זאת, כמובן, על-פי כללים
19 המנחים בית-משפט שלערעור באשר להתערבותו של בית המשפט בשיקוליו של
20 פקיד השומה - כללים שביסודם צמצום התערבותה של ערכאת הערעור לטעויות
21 מהותיות שבעובדה או שבחוק, כגון סטיות מהותיות מן העובדות שהוכחו, התעלמות
22 מנתונים או טעות שבחוק כפשוטה:

23 שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה של ערכאה ערעורית.
24 את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על פקיד השומה, ואפילו ימצא השופט
25 שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין בכך עדיין
26 עילה מספקת להתערב בשומה "...

27 קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן, מקום
28 שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול-דעת פקיד השומה בשיקול-דעת
29 ערכאת הערעור."

30
31 70. משנערכה שומה לפי מיטב השפיטה, מוטלת על הנישום חובת הראיה לעורר ספק
32 באשר לסבירותה ומהימנותה של השומה (ראו למשל בע"א 731/88 בוכמן נ' פקיד
33 שומה ת"א, פ"ד מו (4) 265, 265 (1992)). כפי שנקבע בפרשת אורן-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1

2 "נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט
3 יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אוביקטיביות (להבדיל
4 מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד
5 להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן, הדגיש, כי אין די
6 בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אוביקטיביות של
7 ממש..."

8

10

11 71. אף שלבית המשפט מוקנית הסמכות להתערב בשומה שנקבעה לפי מיטב השפיטה,
12 לא תיטה כאמור ערכאת הערעור להתערב בקביעותיו של פקיד השומה, אלא
13 במקרים חריגים ביותר, כגון במקרים של **סטיות מהותיות** מן העובדות שהוכחו,
14 **התעלמות מנתונים**, או **טעות שבחוק** (ראו גם ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה
15 **עכו** (מיום 9.8.09)), שכן עריכת השומה מוטלת על פקיד השומה או על מנהל מס ערך
16 מוסף, לפי העניין, וגם אם יתכן שהשופט היושב בדין היה מגיע למסקנה שונה, אין
17 די בכך כדי להצדיק התערבות במסקנות הפקיד שהוסמך על פי חוק לקבוע את
18 השומה לפי מיטב השפיטה, נוכח שיקול הדעת הרחב שניתן לו על יסוד מומחיותו
19 בעריכת השומה. בית המשפט יבחן אמנם שומה זו באופן ביקורתי, כדי לוודא
20 שהשומה אינה חורגת באופן בולט מרף הסבירות, באופן שאינו מתיישב עם נתונים
21 והנחות עובדתיות ברורות אשר הוצגו על-ידי הנישום, ואולם לא ימהר כאמור
22 להחליף את שיקול דעתו של הפקיד המוסמך בשיקול דעתו שלו.

22

23 72. עריכת שומה על פי מיטב שפיטה, בהתבסס על נתוני העסק, מעמידה לא אחת אתגר
24 ממשי בפני פקיד השומה, שעה שמדובר בספרים בלתי קבילים, שכן קשה לתת אמון
25 בספרים שנפסלו, והמקרה שבפנינו מעיד על כך. ניתן להתרשם כי לצד הקושי
26 האינהרנטי שבהתבססות על ספרי המערערת, נוכח הפגמים שנמצאו בהם, נפלו
27 קשיים של ממש בעריכת התחשיב בשל חוסר שיתוף פעולה מצד המערערת,
28 והימנעותה מלמסור לפקיד השומה את המידע הנדרש בזמן אמת. מטבע הדברים
29 שומה הנערכת בנסיבות אלו אינה שומה מדויקת, ואולם אין בכך כדי להביא
30 לביטולה.

30

31 73. חוות דעתו של רו"ח גלבוה הייתה מעמיקה ויסודית, ואולם לא מצאתי שיש לבכרה
32 על פני חוות דעתו של הכלכלן הרוש. מעבר לכך שעל פי ההלכה הפסוקה לא יתערב
בית המשפט בנקל בשומה שנערכה לפי מיטב השפיטה, רו"ח גלבוה הסתפק במתיחת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 ביקורת על תחשיבו של הכלכלן הרוש ונמנע מלהציע תחשיב עצמאי, או מתודה
2 כוללת, לחישוב הכנסתה של המערערת (אף שמתח ביקורת גם על המתודה עצמה).
3 הימנעות מעריכת תחשיב עצמאי כולל עשויה להעיד על כך שאילו היה נערך תחשיב
4 שכזה לא היו תוצאותיו תומכות בגרסתה של המערערת או בדוחותיה (כשם
5 שהימנעות מזימון עד יש בה כדי להעיד שאילו היה מזומן לעדות לא הייתה עדותו
6 תומכת בגרסת הצד שנמנע לזמנו).
7 74. לא זו אף זו. קשה להימנע מהרושם כי חלק מהתייחסותו של רו"ח גלבוע בחוות
8 דעתו, למשל באשר לשונות בנתונים, בגריעת מסלולים ובתיקון טעויות בדיווח,
9 נעשה אכן באופן מגמתי, כפי שטען פקיד השומה, על מנת לתמוך בדיווחיה של
10 המערערת. מעבר למגמתיות הנלמדת מחלקן של ההערות, אין להקל ראש בכך
11 שהתערבות בתחשיב פקיד השומה עלולה לפגום באיזון הפנימי הקיים בו ובשומה
12 שנערכה לפי מיטב השפיטה, אשר מלכתחילה אינה יכולה להיות מדויקת בשעה
13 שרישומיה של המערערת בספריה אינם מדויקים. על אחת כמה וכמה כאשר הסתפק
14 הכלכלן בתחשיב בבחינת ה**הובלות**, ונמנע מלכתחילה מלטפל בכלל הבעיות שנמצאו
15 בספרים, כגון פער ממשי בין הדוח לבין המחיר שנכתב בעמודת "מחיר" בספר
16 ההובלות, או הפער הממשי בעניין המלאי.
17 75. זאת ועוד, בעקבות הגשת חוות דעתו הראשונה של רו"ח גלבוע, וההסכם הדיוני
18 שבעקבותיו נמסרו לכלכלן הרוש מלוא הנתונים שהתבקשו, עיין הכלכלן הרוש
19 מחדש בחוות דעתו, בחן את הערותיו של רו"ח גלבוע, ויישם בחוות דעתו השנייה
20 את הנתונים החדשים ואת ההערות שהיו מקובלות עליו.
21 76. מהטעמים האמורים מצאתי שיש לבכר את חוות דעתו של הכלכלן הרוש על פני
22 חוות דעתו של רו"ח גלבוע, למעט בסוגיית הממוצע המשוקלל.

הממוצע המשוקלל

24
25 77. אף שביכרתי כאמור את חוות דעתו של הכלכלן הרוש, על פני חוות דעתו של רו"ח
26 גלבוע, מצאתי שיש לקבל את חוות דעתו של רו"ח גלבוע באשר ל"שקלול" שנערך
27 לכל מסלול, בהתאם ליחס ההכנסה מכל מסלול לעומת ההכנסה הכוללת מכלל
28 המסלולים.
29 78. רו"ח גלבוע פירט בחוות הדעת שהגיש כי לצורך חישוב הפידיון הממוצע לק"מ, אשר
30 אומץ בענייננו בתחשיב כמפתח לחישוב הכנסתה של המערערת, יש לחלק את סה"כ
31 הפדיון הכספי מכלל המסלולים, בסך הק"מ בכל המסלולים. התוצאה המתקבלת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 מתחשיב זה היא הפדיון הממוצע לק"מ. כמו כן הביע דעתו שאין מקום לבצע שקלול
2 נוסף.
3
4 79. משחושב הפדיון הממוצע לכל מסלול בנפרד (ולא באופן כולל למדגם בכללותו), כפי
5 שנעשה בחוות דעתו של הכלכלן הרוש, יש אכן לבצע ממוצע משוקלל, המביא
6 בחשבון את משקלו היחסי של כל מסלול (ואין די בממוצע אריתמטי של הממוצעים
7 בכל המסלולים), ואולם הממוצע המשוקלל צריך להיות מחושב בהתאם ליחס
8 הק"מ בכל מסלול לעומת סה"כ הק"מ בכל המדגם, ולא בהתאם ליחס ההכנסה
9 מכל מסלול לעומת כלל ההכנסה, כפי שעשה הכלכלן הרוש.
10 80. כדי לסבר את האוזן נשווה את התחשיב שנערך לממוצע הציונים לתלמיד בשתי
11 כיתות, בכל כיתה מספר שונה של תלמידים (40 בכיתה אחת, 30 בכיתה שנייה).
12 חישוב ממוצע הממוצעים בשתי הכיתות, מבלי להביא בחשבון את המשקל היחסי
13 של כל כיתה בהתאם למספר התלמידים, יוביל לתוצאה מעוותת, שאינה משקפת
14 את הציון הממוצע, ועל כן, ככל שלא מתבצע חילוק של ציוני כלל התלמידים בשתי
15 הכיתות במספר התלמידים הכולל בשתי הכיתות, יש לבצע ממוצע משוקלל, שיביא
16 בחשבון את משקלה השונה של כל קבוצה בהתאם למספר התלמידים בכל כיתה.
17 81. באופן דומה, משמצא הכלכלן הרוש לקבוע פדיון ממוצע לכל מסלול, ובשים לב לכך
18 שקיימת שונות באורכו של כל מסלול, יש מקום לבצע ממוצע משוקלל, בהתאם
19 ליחס הק"מ בכל מסלול לעומת סה"כ הק"מ בכל המסלולים שנדגמו. לא זו בלבד
20 שלא בוצע ממוצע משוקלל כאמור, הממוצע בכל מסלול הוכפל במקדם שרירותי
21 שנקבע בהתאם ליחס ההכנסה מכל מסלול ביחס לכלל ההכנסה, מבלי שניתן כל
22 הסבר לכך. יתכן שקביעת המקדם האמור מובילה בעיניו של הכלכלן הרוש, לתוצאה
23 סבירה באשר להכנסתה של המערערת, במבט מ"מעוף הציפור", בהתאם למיטב
24 מומחיותו, ניסיונו העשיר עם חברות אחרות העוסקות בהובלה, והתדרוך הענפי,
25 ואולם ככל שכך הדבר, יש לבאר זאת במפורש בחוות הדעת, ולנמק מדוע ראוי
26 להעניק משקל שונה למסלולים בהתאם ליחס ההכנסה, ולא להציגה כיממוצע
27 משוקלל שאינו תואם את כללי הסטטיסטיקה בעניין זה.
28 82. הכלכלן הרוש לא נתן הסבר מניח את הדעת להמרת ממוצע משוקלל, שיש לחשבו
29 בהתאם ליחס הק"מ בכל מסלול לעומת מספר הק"מ הכולל, בהכפלה במקדם על
30 פי יחס ההכנסות, לא בחוות דעתו, לא בחקירתו הנגדית ולא בסיכומיו. לא מצאתי
31 כל טעם הגיוני במתן משקל עודף למסלולים "יקרים" כפי שנעשה, ולפיכך מצאתי
שיש לקבל את חוות דעתו של רו"ח גלבוע בעניין זה, ולהורות כי הממוצע המשוקלל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 שיערך יהיה בהתאם ליחס בין מספר הק"מ בכל מסלול לבין כלל הק"מ במדגם,
2 מבלי לשקלל את התוצאה במקדם שנבחר על ידי הכלכלן הרוש הבוחן את יחס
3 ההכנסה מכול מסלול לעומת כלל ההכנסות.
4

ה'שונות'

5
6 83. רו"ח גלבוה הפנה כאמור לשונות הרבה הקיימת בפדיון לק"מ במסלולים השונים,
7 וגרס כי בהתנהלות עסקית מקובלת ההכנסה המשולמת עבור אותו שירות היא
8 קבועה, ואין שינוי מהותי בסכום ההכנסה. הפערים העצומים בפדיון לק"מ בין
9 השנים, כפי שעולה מחוות דעתו של הכלכלן הרוש, מעידים לטעמו של רו"ח גלבוה
10 על טעויות בתחשיב, ועל כך שלא הובאו בחשבון נתונים חיוניים, כגון הובלה עצמית
11 של החברה, העמדת הרכב לרשות הלקוח ליום שלם (לשם ביצוע מספר הובלות),
12 וכיוצ"ב. לאחר שבחן את המקרים שבהם מצא שונות גבוהה, הסיק כי מקורה
13 בטעויות הקלדה, ועל כן תקנן או התעלם מהן. במקרים מסויימים גרע מסלולי
14 נסיעות מסוימות מהמדגם.

15 84. כפי שציין הכלכלן הרוש בחוות דעתו המשלימה ובחקירתו הנגדית, מקורם של
16 הנתונים המעידים על שונות הוא בספריה ובדיווחיה של המערערת. בסיכומי טען
17 פקיד השומה בצדק כי באמצעות השימוש במונח "טעויות בהקלדה" מבקשת
18 המערערת לשנות את המתועד בספריה, אף שמדובר במפתח שבו בחרה היא עצמה.
19 יצוין כי חלק מההסברים שניתנו על ידי רו"ח גלבוה (או בתצהירו של מר אבו מוסא)
20 עומדים בסתירה לאמור בספרים, ואינם נתמכים בראיות אובייקטיביות, כגון
21 תעודות משלוח, ראיות על הטמנת פסולת וכיוצ"ב. כפי שנפסק בהלכה הפסוקה,
22 במצב שבו הספרים בלתי קבילים, והתוצאות העיסקיות אינן סבירות, אין די
23 בהעלאת טענות בעלמא, ויש לתמוך את הטענות העובדתיות בראיות של ממש. ראוי
24 לזכור כי אין לאפשר לנישום לתקן באמצעות הערות לחוות דעת כלכלית מטעם
25 פקיד השומה את דוחותיו ורישומיו בספרים בדיעבד, בוודאי שאין לאפשר לנישום
26 לתקנם באופן סלקטיבי, בנקודות המטיבות עמו בלבד. כפי שציין הכלכלן הרוש
27 בחוות דעתו השלישית "כאשר הדבר נוח לו, הוא מתבסס על הנתונים שלי בחוות
28 הדעת ומאידיך, כאשר הדבר אינו משרת את האינטרס שלו, הוא מתנער ממסד
29 הנתונים של עבודתי ללא הסבר מניח את הדעת".

30 85. אין אפוא מקום לבצע תיקונים בדיעבד של הרישום בספרים, כפי שהציע רו"ח גלבוה
31 בחוות דעתו, מאותם טעמים שבשלם לא ניתן להגיש לפקיד השומה דוחות מתקנים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 בדיעבד, ללא קבלת הסכמתו. בוודאי שאין מקום לגרוע מהמדגם תוצאות או
2 מסלולים שתוצאתם אינה נוחה למערערת, ועל כן אין מקום לקבל את חוות דעתו
3 של רו"ח גלבוע ולתקן טעויות הקלדה כביכול, או לגרוע מהתחשיב מסלולים שאינם
4 נוחים למערערת.
5

אורכס של המסלולים

6
7 86. בחוות דעתו השנייה ערך רו"ח גלבוע תחשיב מפורט של אורך המסלולים. המערערת
8 טענה בסיכומיה כי הכלכלן הרוש לא חלק על תחשיב זה, ועל כן יש לראותו כמוסכם.
9 בחוות דעתו השלישית לא התייחס אמנם הכלכלן הרוש לתחשיב המסלולים באופן
10 מפורש. יחד עם זאת, הדגיש כי הוא עומד על התחשיב שערך בחוות הדעת הראשונה
11 והשניה, ולא מצא לעדכן. בחקירתו הנגדית לא נשאל האם הוא מסכים לעריכת
12 תיקונים בהתאם לתחשיב המסלולים שערך רו"ח גלבוע, ועל כן אין להסיק כי
13 תחשיב אורך המסלולים שערך רו"ח גלבוע הוא תחשיב מוסכם. ראוי לציין כי
14 למערערת ניתנה הזדמנות לתיקון התחשיב, במסגרת ההסדר הדיוני, והכלכלן הרוש
15 אכן נעזר בנתונים שהומצאו לו ועדכן את תחשיבו לטובתה של המערערת. המערערת
16 הייתה רשאית להעביר לידי הכלכלן הרוש נתונים ותחשיבים מלאים, גם באשר
17 לאורכס של המסלולים, על מנת שיעזר בהם, ואולם היא לא עשתה כן. לא הוצגה
18 על ידי המערערת טבלת השוואה לניתוח הפערים בין אורך המסלולים, אם ישנם
19 כאלה. בנסיבות אלו לא שוכנעתי כי נפלו שגיאות מהותיות בתחשיבו המעודכן של
20 הכלכלן הרוש, באשר לאורך המסלולים, המצדיקות שינוי מחישוביו, ועל כן לא
21 מצאתי שיש להעדיף את חוות דעתו של רו"ח גלבוע בעניין זה.
22

התייחסות לרכבי המערערת בלבד

23
24 87. מקובלת עלי עמדת פקיד השומה שלפיה יש להתייחס בגדרו של המדגם לרכבי
25 המערערת בלבד, ולא לרכבי קבלני המשנה, שכן הוצאות הסולר של קבלני המשנה
26 אינן הוצאות הסולר של המערערת.
27

מקדם טעות

28
29 88. אף שבחוות הדעת הראשונה העניק הכלכלן הרוש 'מקדם טעות' בשיעור 10%, לא
30 מצאתי פגם בכך שבחוות דעתו השנייה לא עשה כן. בעקבות הגדלת המדגם, ולאחר
31 שנשלל המקדם בהתאם ליחס ההכנסות, אין מקום למקדם טעות שלילי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1

2

3

ממוצע ק"מ לליטר סולר

89. הכלכלן הרוש בחן ומצא כי ממוצע הק"מ שמפיקות משאיות המערערת מכול ליטר סולר, עומד על 1.63 ק"מ, בקירוב, בעוד שעל פי התחשיב הענפי עומד הממוצע על 1.5 ק"מ, וזאת בהתאם לקלומטראז' שנסעה כל משאית (כפי שנרשם בטסטים או ברישיונות הרכב, ועל יסוד הדיווחים שדיווחה המערערת למע"מ על רכישת סולר). רו"ח גלבוע הפנה לכך שהתפוקה המקובלת של משאיות לליטר היא 1.47 ק"מ בלבד. בחוות דעתו גרס כי השיטה שבה נקט הכלכלן הרוש לחישוב הייתה שגויה, מהטעם שהבדיקה נערכה ביחס לתקופה שמיום רכישת המשאית ועד יום 31.12.2015, בעוד שתקופת צריכת הסולר לא נערכה לאותה תקופה במדויק, אף שהתקופה חייבת להיות זהה, שכן החזרי הסולר מחושבים מדי חודשיים, בעוד שהטסט נקבע בתאריך שאינו זהה לאותו מועד. לאחר שעיינתי בתחשיבים ובהסבריו של הכלכלן הרוש בחקירתו הנגדית, מצאתי שיש לאמץ את התחשיב שערך, המבוסס על נתוני העסק של המערערת, כפי שהיו בידיו.

15

16

מחיר הסולר

90. רו"ח גלבוע טען כי יש לקבוע את הוצאות הסולר שבהן נשאה המערערת בהתאם לנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. בדיקתו של הכלכלן הרוש העלתה כי המערערת רכשה סולר בכמויות נכבדות, ועל כן זכתה להנחות משמעותיות. אין כל מניעה להסתמך על המחיר שאותו שילמה המערערת לצורך עריכת התחשיב, בהתאם לנתונים שהעבירה, ויש להעדיף נתונים אלו על פני ממוצעים כלליים שערכה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

22

23

סיכום

91. מצאתי שיש לקבל את תחשיבו של הכלכלן הרוש, כפי שנערך בחוות הדעת הראשונה, ותוקן בחוות הדעת השנייה, למעט בעניין ה"שקלול" שערך בהתאם ליחס ההכנסה מכל מסלול לעומת יחס כלל ההכנסה במסלולים.

26

92. לפיכך, ובהתאם לסעיף 156 בפקודת מס הכנסה, יתקן פקיד השומה את השומה בהתאם, כך שתחשיב אחוז צריכת הסולר מפדיון מהובלות יערך בחישוב ממוצע משוקלל על פי יחס הק"מ בכל מסלול לכלל הק"מ במדגם שערך הכלכלן הרוש, ולא בהתאם ליחס ההכנסה מכל מסלול לכלל ההכנסה במדגם. הממוצע שיתקבל לעניין

30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

1 אחוז צריכת הסולר מפידיון ההובלות בשנים 2014-2015 יאומץ בהתאמה לשנים
2 2012 ו-2013.

3 93. תחשיב אחוז צריכת הסולר האמור, וכן קביעת התוספת הנגזרת מהתחשיב להכנסה
4 בכל שנה, יוגשו לאישורי בתוך 30 ימים. כמו כן יבאר פקיד השומה האם לאחר
5 עריכת התחשיב המעודכן מתקיימים התנאים להטלת קנס גירעון. ימי הפגרה יבואו
6 במניין הימים.

7 94. לאחר השלמת הנתונים, ובהתאם לתוצאתם, תינתן החלטתי הסופית באשר
8 לשומה, ובאשר לקנס הגירעון וההוצאות.

9

10

11

12

13

14

15

16

ניתן היום, י"ג אב תשפ"ב, 10 אוגוסט 2022, בהעדר הצדדים.



יעל ייטב, שופטת

17

18