



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

מיכאל חיימוב
ע"י ב"כ עו"ד מיטל אורשלים

המערער

נגד

פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ עו"ד יזבי וובשט
מפרקליטת מחוז דרום- אזורחי

משיבים

פסק דין

מבוא

- 1
- 2 1. ערעור על החלטות המשיב (להלן- "פקיד השומה") לפסול את ספריו של המערער,
- 3 ולקבוע את הכנסתו לשנים 2016-2017 בצו על-פי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה**
- 4 [נוסח חדש], **התשכ"א- 1961** (להלן- "פקודת מס הכנסה").
- 5 2. בשנת 2016 פתח המערער עסק, לאחר שבשנים קודמות עבד בתחום זה כשכיר. ביום
- 6 30.5.2016 הודיע לפקיד השומה על פתיחת עסק העתיד לעסוק **בשירותים כלליים**,
- 7 וביום 1.6.2016 נרשם כעוסק מורשה במשרדי מס ערך מוסף, על פי **חוק מס ערך**
- 8 **מוסף, התשל"ג- 1976** (להלן- "חוק מס ערך מוסף"). בשנות המס הרלוונטיות דיווח
- 9 לפקיד השומה על הכנסות כקבלן מבצע בעבודות גמר, על העסקת עובדים, וכן דרש
- 10 הוצאות בגין תשלום לקבלני משנה.
- 11 3. ביום 20.6.2017 נערכה בעסקו של המערער ביקורת ניהול פנקסים, ונמצאו מספר
- 12 תקבולים שלא נרשמו, או שלא נמצא לגביהם תיעוד בספרי העסק:
- 13 המחאה על סך 15,451 ₪, אשר מועד פירעונה ביום 30.4.2017, כחודשיים לפני
- 14 הביקורת, אשר לא נמצא לה תיעוד או רישום בספרי המערער;
- 15 שתי המחאות: האחת בסכום של 68,000 ₪, והשנייה בסכום של 50,680 ₪, אשר
- 16 הופקדו יומיים קודם לכן בחשבון הבנק של העסק, ואולם לא נרשמו בספרים, ולא
- 17 הוצאה נגדם קבלה, אלא רק בעקבות הביקורת;
- 18 והמחאה בסך 50,758 ₪, אשר נוכתה על ידי המערער ביום 22.2.2017, אולם קבלה
- 19 יצאה אך ביום 19.3.2017, כחודש לאחר קבלת התקבול.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 תגובותיו של המערער בביקורת הייתה כי המזכירה שכחה להוציא תיעוד כלשהו;
2 וכי להבא יקפיד ויתקן.
- 3 פקיד השומה לא ראה בהסבריו של המערער סיבה מספקת לאי רישום התקבולים,
4 שסכומם הכולל עמד על 134,131 ₪, וביום 2.7.2017 הוצאה למערער הודעתו של
5 פקיד השומה על הליקויים בניהול פנקסי החשבונות, שבה הודיע על כוונתו לפסול
6 את פנקסיו של המערער. בגדרה של ההודעה ניתנה למערער האפשרות להשמיע את
7 טענותיו בפני פקיד השומה, באמצעות הגשת בקשה מפורטת ומנומקת בתוך 30
8 ימים. צוין כי ככל שהבקשה תוגש, ייקבע למערער מועד להשמעת טענותיו, וככל
9 שלא תוגש הבקשה, יראה פקיד השומה את פנקסיו של המערער לשנת המס 2017
10 כפסולים. המערער הופנה בהודעה גם לכך שהמועד להגשת ערעור בית המשפט, על
11 פי סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה, הוא 60 ימים מיום המצאת ההודעה.
12 המערער לא הגיש לפקיד השומה בקשה לעיון חוזר או השגה, והקביעה שלפיה
13 הפנקסים בלתי קבילים נותרה בעינה.
- 14 4. ביום 2.5.2018 ביטל מנהל מס ערך מוסף (להלן: "המנהל") את רישומו של המערער
15 כעוסק מורשה, כפי הנראה בעקבות חשדות לפיהן מפיץ המערער חשבוניות כוזבות.
16 (במאי 2018 העביר המערער את פעילותו לחברה, ואולם גם רישומה כעוסק בוטל
17 על ידי מנהל מע"מ, כפי הנראה בחודש אוגוסט באותה שנה).
- 18 5. ביום 1.11.2021 קבע פקיד השומה כי ספריו של המערער לשנים 2016-2018 אינם
19 קבילים, מהטעמים הבאים:
- 20 **החשבוניות שבהן נעשה שימוש בספרים אינן משקפות הוצאה שהוצאה באופן**
21 **מלא מכירה או מתן שירות, והסכום הנקוב בהן אינו משקף את מחיר הרכישה או**
22 **מתן השירות;**
- 23 **נוכתה הוצאה ופקיד השומה לא שוכנע כי ההוצאה הוצאה במלואה, ההוצאה**
24 **הייתה ללא רכישה או קבלת שירות, וסכום ההוצאה אנו משקף את מחיר הרכישה**
25 **או מתן השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת בסכום מהותי.**
- 26 בהחלטה פורט כי בהתאם לסעיף 130 (יא)(1) בפקודת מס הכנסה רשאי המערער
27 לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים, לחזור ולעיון בהחלטה, וככל שפקיד השומה
28 ידחה את הבקשה יהיה המערער רשאי לפנות לבית המשפט, בתוך 60 ימים, או יחד
29 עם הערעור על השומות שנקבעו לאותן שנים. המערער לא פנה לפקיד השומה
30 בבקשה לעיון חוזר, אלא העלה את טענותיו במסגרת הערעור, אף שנמנע מלמצות
31 את ההליך המנהלי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 6. ביום 30.10.2019 נקבעה למערער שומה לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף
- 2 145(א)(2)(ב) בפקודת מס הכנסה, וביום 1.1.2020 הגיש המערער לפקיד השומה,
- 3 באמצעות יועצת מס, השגה על השומה שנערכה לו.
- 4 7. ביום 2.11.2021, נדחתה ההשגה שהגיש המערער לשנים 2016-2017, והכנסתו לאותן
- 5 שנים נקבעה כאמור בצו על-פי סעיף 152(ב) בפקודת מס הכנסה. מכאן הערעור
- 6 שלפני.

ההחלטה בהשגה

- 8 8. בנימוקי ההחלטה בהשגה נושא הערעור פורט כי המערער הגיש לפקיד השומה
- 9 דוחות בגין שנות המס על פעילותו כקבלן גמר ודיווח על העסקת עובדים, אף תבע
- 10 הוצאות על תשלומים ששילם לקבלני משנה. צוין כי ביום 20.6.2017, נערכה ביקורת
- 11 ניהול פנקסים בעסק ובה נמצא אי רישום תקבול. בעקבות הביקורת נקבע כי פנקסי
- 12 החשבונות לשנת המס 2017 הם בלתי קבילים, בהתאם לסעיף 145ב(א) (1) בפקודת
- 13 מס הכנסה. ביום 1.11.2021, קבע פקיד השומה כי פנקסי החשבונות של המערער
- 14 לשנים 2016-2018 הם בלתי קבילים וזאת לאחר שהתגלה מבדיקות שנערכו, בין
- 15 היתר, שהמערער עסק בהפצת חשבונות כוזבות.
- 16 9. בנימוקי ההחלטה פורט כי בדיקת הדוחות שהגיש המערער העלתה כי שיעור הרווח
- 17 הגולמי (חישוב הוצאות תפעול ישירות) המוצהר מהפעילות כקבלן גמר, עומד על
- 18 1.5% בשנת המס 2016 ו- 1.3% בשנת המס 2017. לאור הממצאים בדבר שימוש
- 19 בחשבוניות כוזבות נערך תחשיב כלכלי על מנת להעריך את הכנסתו החייבת של
- 20 המערער בשנות המס. נמצא כי הרווח הגולמי המוצהר נמוך באופן משמעותי ביחס
- 21 לשיעור רווח גולמי מוערך שהתקבל בהתאם לתחשיבו של כלכלן מטעם רשות
- 22 המיסים.
- 23 10. תחשיבו של הכלכלן, אשר עליו התבסס פקיד השומה בקביעת השומה, נעשה
- 24 כמפורט להלן:
- 25 א. על מנת לבודד מהמחזורים המוצהרים את המחזור שהפיק המערער מהעסקת
- 26 עובדים במישרין, חולקו הוצאות השכר שעליהן דיווח המערער במספר חודשי
- 27 עבודה של כלל העובדים, כפי שדווח על ידי המערער, ובמספר שעות העבודה
- 28 בחודש, וזאת על מנת להגיע לערך שעה מחושב לעובדים שהעסיק בכל שנת מס.
- 29 ב. סך כל הוצאות שכר עבודה חולק בערך שעה לפי שכר מינימום שהיה גבוה או
- 30 שווה ערך לערך שעה שחושב על פי ס"ק א'. התוצאה שהתקבלה הוכפלה בערך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 12-21-39040 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 **שעה מוערך** שחושב על פי מדגם חשבוניות שהוציא המערער, אשר אף הן היו
2 כלליות ובלתי מפורטות. במדגם נמצא כי בשנת 2016 עמד ערך שעה על 42.9 ₪,
3 ובשנת 2017 על 64.8 ₪. סך המחזור שיוחס להכנסות שהפיק המערער מהעסקת
4 עובדים על פי התחשיב האמור הוא 3,557,639 ₪ בשנת 2017 ו- 540,954 ₪ בשנת
5 2016.
- 6 ג. ההפרש שבין המחזור המיוחס לשכר עבודה ובין המחזור הכולל המוצהר, יוחס
7 לפעילות קבלני משנה, תוך חישוב רווח בשיעור מוערך של 10%. התוצאה
8 שהתקבלה הייתה 14,233,035 ₪ בשנת 2017 ו- 9,394,568 ₪ בשנת 2016.
- 9 ד. נקבע כי יש לתאם את ההפרש שבין הסכום שעליו דווח בגין הוצאות לקבלני
10 משנה (בשנת 2017 – 17,624,552 ₪ ובשנת 2016 – 10,462,570 ₪) לבין הסכומים
11 שהתקבלו בס"ק ג').
- 12 ה. הצגה המספרית של התחשיב שנערך הייתה כדלקמן:

13

שנת המס	2017	2016
הוצאות שכר על פי הדוח	1,482,140	325,807
חודשי עבודה (מתוך הנתונים הממוחשבים)	321	70
שעות בחודש מעורכות בענף השיפוצים לעובד:	180	180
ערך שעה	26	26
שכר מינימום	27	26
שעות שנתיות לפי שכר מינימום	54,874	12,600
ערך שעה מחושב משעת עבודה	64.8	42.9
מחזור שיוחס להכנסה מעובדים	3,557,639	540,954
מחזור שנתי מוצהר	19,372,122	10,979,363
הוצאות קבלני משנה מוצהר	17,624,552	10,462,570
מחזור שנתי מקבלני משנה	15,814,483	10,438,409
הוצאות קבלני משנה בניכוי רווח (10%)	14,233,035	9,394,568
תיאום הוצאות קבלני משנה	3,391,517	1,068,002

14



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

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

11. בהתאם לתחשיב הכלכלי האמור, ובעקבות תיאום ההוצאה, אשר משמעותה היא התרת ניכוי חלקי בלבד של ההוצאה שתבע המערער, **נקבע כי יש להוסיף להכנסה החייבת של המערער בשנת 2016, סכום של 1,068,022 ₪ ובשנת 2017, סכום של 3,391,517 ₪.**

12. על יסוד התחשיב האמור נקבעה השומה לשנים 2016 ו- 2017 בצו כדלקמן:

שנת מס	2017	2016	
בן זוג רשום		132,875	הכנסה חייבת מעסק- מוצהר
	149,452		הכנסה חייבת מעסק בספרים בלתי קבילים- מוצהר
משכורת- מוצהר		36,674	
בת הזוג	63,697		משכורת מוצהר
ביטוח לאומי- עפ"י מידע			
הוסף בצו	3,391,517	1,068,002	תיאום הוצאות
סה"כ הכנסה מעסק בצו בן זוג רשום בספרים בלתי קבילים	3,540,969	1,200,877	

טענות המערער בערעור

13. בערעור שהגיש על החלטתו של פקיד השומה טען המערער כי ספריו נוהלו באופן תקין בכל תקופת פעילותו העסקית וכי לא הוכח כי נעשה שימוש בספריו בחשבוניות פיקטיביות. ההכנסות וההוצאות שיקפו נאמנה את פעילותו העסקית והעובדה שהרווח הגולמי נמוך אין בה כדי להשליך על אמיתות החשבוניות שכן מדובר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 בדיווחי אמת המשקפים עסקאות אמת ועל כן יש להורות על ביטול החלטות פקיד
2 השומה.
- 3 14. לתמיכה בטענותיו הגיש המערער חוות דעת של ר"ח יוסף כהן (להלן: "רו"ח כהן").
4 על פי האמור בחוות הדעת של ר"ח כהן, עמדו לרשותו המסמכים הבאים: העתקי
5 חשבוניות ממערכת הנהלת החשבונות; חשבונות שהוצאו ללקוחות, כולל חשבונות
6 שלא שולמו (חובות אבודים); חשבונות שהתקבלו מספקים, כולל פירוטים; ו-
7 תחשיבי רווח לפרויקטים.
- 8 15. בחוות דעתו חלק ר"ח כהן על הנחותיו של הכלכלן, וטען: כי הוצאות השכר בדוח
9 כוללות הוצאות נלוות בשיעור של 30%; עובדים מקצועיים אינם מקבלים שכר
10 מינימום; כמות שעות העבודה שהושקעו שונה מהערכת פקיד השומה; הרווח
11 הגולמי של קבלני המשנה אינו עומד על 10%; פקיד השומה התעלם משכר עובדי
12 המערער אשר עבדו על מנת להשלים עבודות ללקוח, כאשר בהוצאות נשא המערער;
13 פקיד השומה התעלם מחובות של לקוחות, כולל עכבונות; המערער נדרש להעסיק
14 מנהלי עבודה ופיקוח ששכרם הוא כ- 180,000 ₪; כי נדרש לשכור עובדים נוספים
15 להשלמת עבודתם של קבלני המשנה, וכי אחוז הרווח הגולמי עומד על 6%.
- 16 16. על בסיס הנחותיו ערך ר"ח כהן תחשיב של הכנסות המערער כדלקמן:

17

שנת מס	2017	2016
הוצאות קבלני משנה	17,624,552	10,462,570
רווח על פי אחוז רווח גולמי ממוצע של 6%	1,057,473	627,754
הוצאות שכר עובדי מנהלה ופיקוח	528,737	313,877
הוצאות שכר עובדי שירות מקצועיים (1%)	176,246	11,930
סה"כ הוצאות קבלני משנה משוקלל	352,491	301,947



בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

325,807	1,482,140	הוצאות שכר מדווחות
0	777,158	יתרת הוצאות שכר ללא פיקוח ותיקונים
0	77,716	רווח מעבודות שכירים כ- 10%
84,688	147,710	הוצאות אחרות כולל קניות
217,259	282,497	רווח נקי
142,972	244,881	הכנסה מדווחת של שני בני הזוג
74,287	37,616	הפרש הכנסה לא מוסבר

1

2 17. נטען בחוות הדעת כי ההפרש הבלתי מוסבר הוא בתחום סטיית תקן סבירה,
3 ומשקף, בין היתר, חובות שלא שולמו על ידי לקוחות.

4

5

דיון והכרעה

6

ספרים בלתי קבילים

7 18. ספריו של המערער לשנות המס הרלוונטיות נפסלו כאמור הן בשל חשד לשימוש
8 בחשבוניות פיקטיביות, והן בשל אי רישום תקבול.

9 19. סעיף 130(יא)(1) בפקודת מס הכנסה קובע כי יראו את הפנקסים כבלתי קבילים
10 כאשר היה שימוש **בחשבוניות** שהוצאו ללא מכירה או מתן שירות, או שהסכום
11 הנקוב בחשבונית אינו משקף את מחיר המכירה או מחיר מתן השירות. חשבונית
12 הוגדרה בסעיף כמשמעותה על פי הוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס
13 כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף.

14 20. בענייננו התרשם פקיד השומה שהחשבוניות שבהן עשה המערער שימוש, בין היתר
15 לשם ניכוי הוצאות, הוצאו ללא מכירה או מתן שירות, בלשון הסעיף, המקביל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 למבחן המהותי הנדרש לעניין תקינות חשבונית שבאמצעותה ניתן לקזז מס
2 תשומות, על פי חוק מס ערך מוסף.
- 3 21. אקדים ואציין כי לאחר בחינת החשבוניות וטענות הצדדים מצאתי שלא נפל פגם
4 בהחלטת פקיד השומה לראות את הספרים כבלתי קבילים מהטעם האמור.
- 5 22. נוכח הזיקה בין הוראת סעיף 130 (יא)(1) לבין ניכוי מס תשומות, אזכיר בקצרה כי
6 **חשבוניות מס ש"הוצאה כדין** פורשה בהלכה הפסוקה לעניין ניכוי מס התשומות
7 לפי סעיף 38 (א) בחוק מס ערך מוסף כחשבונית מס שהוצאה על ידי **עוסק המורשה**
8 **לכך**, לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, ואשר **מקיימת דרישות טכניות ודרישות**
9 **מהותיות כאחד**. בין **הדרישות הטכניות** נדרש שהחשבונית תקיים את דרישות
10 תקנה 9א' **בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)**, **התשל"ג-1973**, כך שהיא
11 תוצא על ידי עוסק מורשה, שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו נכונים,
12 לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה. אשר **לדרישה המהותית**, על החשבונית
13 לשקף **עסקה אמיתית**, בין **הצדדים הנכונים והאמיתיים** לעסקה. (ראו לעניין זה ע"א
14 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נט (5) 836
15 (2005) (להלן: "**פרשת מ.א.ל.ר.ז.**") ; ע"א 10071/16 **מנהל מס ערך מוסף נ' טי. די.**
16 **גי הובלות בע"מ** (מיום 9.5.18) (להלן: "**פרשת טי. די. גי.**").
- 17 המבחן לסיווגה של החשבונית כחשבונית שהוצאה שלא כדין לצורך שלילת הזכאות
18 לניכוי מס תשומות הוא **מבחן אובייקטיבי**, שלפיו די בכך שהחשבונית אינה כדין
19 כדי לשלול את הזכאות לניכוי מס התשומות (ראו ע"א 375/96 **סלע חברה למוצרי**
20 **בטון בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פ"ד נג (3) 493 (1999); פרשת מ.ל.ר.ז.). מבחן זה מטיל
21 על העוסק את האחריות לבחון את תקינות החשבונית, שכן הוא המונע היעיל ביותר,
22 וככל שימצא כי החשבונית הוצאה שלא כדין, בין מחמת שלא בוצעה כל עסקה בין
23 מוציא החשבונית לבין מקזז מס התשומות, בין מחמת שמוציא החשבונית אינו נותן
24 השירות או מוכר הנכס, ובין מחמת שהחשבונית 'הושאלה' מצד ג', לא יותר ניכוי
25 מס התשומות. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק
26 חשבונית פיקטיבית, במובן זה שהעסקאות המפורטות בה אינן אמיתיות, אלא גם
27 חשבונית שבה מפורטת עסקה שונה מזו שנעשתה בפועל (ראו פרשת טי. די. גי.).
- 28 רו"ח **פרלה דוידוביץ-עמר** (מנהלת תחום, רכזת בכירה) בפקיד שומה אשקלון
29 (להלן: "**רו"ח דוידוביץ' -עמר**"), תיארה בעדותה שורה ארוכה של אינדיקציות
30 אשר הצביעו על כך שהחשבוניות שבהן עשה המערער שימוש הוצאו ללא מכירה או



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 מתן שירותי, כלשון סעיף 130(יא)(1) בפקודת מס הכנסה, וכי אינן משקפות עסקאות
2 אמת:
3 כל קבלני המשנה שאיתם התקשר המערער, מופיעים במערכת הסיכולים של מע"מ,
4 ותיקיהם נסגרו במהלך יזום של מע"מ ככל הנראה בשל חשד להפצת חשבוניות
5 כוזבות. מבדיקת החשבוניות של קבלני המשנה עולה כי מדובר בחשבוניות שהוצאו
6 שלא כדין. (בחקירתה הנגדית הדגישה כי הבדיקה שנערכה העלתה כי כל
7 החשבוניות שהוצאו למערער ושהן עשה המערער שימוש הן חשבוניות פיקטיביות,
8 למעט חשבונית אחת, שניתנה בגין רכישת מחשב. ר"ח דבידוביץ'- עמר הוסיפה כי
9 היא עובדת שנים רבות בפקיד השומה, ומעולם לא ראתה תיק עם אחוז חשבוניות
10 לא כשרות כה גבוה);
11 ביום 2.5.2018 נסגר תיקו של המערער במע"מ. המערער לא הגיש השגה או ערעור
12 על סגירת התיק;
13 קבלני המשנה שהוציאו את החשבוניות לא הגישו דוחות למס הכנסה; קיימת
14 קפיצה גדולה ובלתי הגיונית במחזורי העסקאות שלהם; הערך מוסף נמוך ביותר
15 המסתכם באחוזים בודדים; דיווח נמוך על עסקאות במע"מ לעומת חשבוניות
16 שנדרשו כהוצאה;
17 חשבוניות הוצאו למערער לאחר סגירת התיק במע"מ, כך שלא מדובר בחשבוניות
18 שהוצאו על ידי עוסק מורשה;
19 קבלני המשנה מתחלפים באופן תדיר, דבר שאינו שכיח ואינו סביר במהלך העסקים
20 הרגיל בתחום עבודות הגמר. בחקירתה הנגדית פירטה כי **"חודש אחרי חודש קבלני**
21 **המשנה מתחלפים שם... מוצאים קבלן משנה חדש שיכנס לאתר ועושים עוד אחד**
22 **ככה חודש אחרי זה קבלן משנה חדש. לא צריך להביא ציוד, לא צריך לחפש אותם,**
23 **הם פשוט מגיעים, כי הכל זה רק ניירות ולא עבודה אמיתית"** (עמ' 87 בתמליל
24 פרוטוקול הדיון מיום 14.4.2024, המתעד את דיון ההוכחות מיום 3.4.2024 (להלן:
25 **"פרוטוקול הדיון"**), שורות 26-30);
26 החשבוניות שהתקבלו מקבלני המשנה הינן בסדרות עוקבות, ומרוכזות ביום אחד,
27 תופעה בלתי סבירה בנסיבות של קיום עסקאות אמת;
28 קיימות חשבוניות של קבלני משנה שונים, הזהות כמעט לחלוטין בתיאור העבודה
29 שנעשתה, דמיון בלתי סביר;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 הסכמי ההתקשרות עם קבלני המשנה אינם מפורטים דיים, ברובם לא צוינה מהות
2 העבודה, התמורה, אופן התשלום ומקום ביצוע העבודה.
3 על יסוד מאפיינים אלו התרשם כאמור פקיד השומה כי מדובר בחשבוניות שאינן
4 משקפות עסקאות אמת.
- 5 23. המערער טען מנגד כי מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, המשקפות עסקאות אמת
6 בינו לבין קבלני המשנה. עוד טען כי בדק את את כל קבלני המשנה מבעוד מועד, על
7 מנת לוודא את תקינות החשבוניות.
- 8 24. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר המערער כי פתח את העסק לשם פעילותו כקבלן
9 עבודות גמר ביוני 2016, לאחר שקודם לכן עבד מספר שנים כשכיר אצל קבלן משנה.
10 במהלך עבודתו כשכיר הכיר לקוחות רבים והציע להם לעבוד עימו. חלק מלקוחותיו
11 היו לקוחות גדולים כגון בנקים (בנק דיסקונט), בית חולים ברזילי, לקוחות פרטיים
12 וחברות גדולות כגון אלקטרה. עם חלקם עבד כקבלן משנה ועם חלקם עבד במישרין.
13 בתחילה גייס עובדים ואולם לאחר שהבין כי אין בכמות העובדים שגייס כדי לעמוד
14 בהתחייבויות שנטל על עצמו, החל לעבוד גם באמצעות קבלני משנה. באופן הדרגתי
15 עלתה כמות העבודה ובמקביל עלה גם הצורך בשימוש בקבלני משנה. קבלני המשנה
16 שעמם עבד היו ותיקים בשוק העבודה, הוא הכיר את בעלי החברות וידע כי קיימות
17 המלצות רבות לגביהם. לגבי מרביתם לא היו לו טענות בדבר אופן ביצוע העבודה.
18 חוזה ההתקשרות נחתמו עם בעלי החברות. המערער הדגיש כי לא מדובר בחברות
19 כוח אדם.
- 20 במקביל לעבודות גמר עבד בשנת 2017 בפירוק וסידור קונטיינרים. במסגרת זו עבד
21 עם חברות כוח אדם גדולות במשק ואף עם חבי' כץ משלוחים.
- 22 לפני תחילת העבודה עם קבלן משנה בדק אותו באופן אישי וכן באמצעות רואת
23 החשבון שלו. בין היתר בדק את אישור ניכויי מס במקור, ניהול ספרים וכיוצ"ב.
24 רואת החשבון הייתה מתקשרת לרשות המס ומבררת פרטים אודות הקבלן עוד
25 בטרם נחתם חוזה ההתקשרות. עם קבלת אישור מר"ח שהחברה פעילה ואין לה
26 חובות כלפי רשויות המס, נהג המערער לקבוע פגישה אישית עם קבלן המשנה,
27 במשרדי קבלן המשנה, על מנת לחתום על ההסכם עם בעלי החברה. המערער נהג
28 לדרוש באופן קבוע את שם המפקח והאחראי מטעם הקבלן להתנהלות השוטפת.
29 רק לאחר שוודא כי מדובר בקבלן רציני המסוגל לתת שירות נחתם עמו ההסכם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 החשבוניות שהתקבלו לוו בפירוט מצורף לכל חשבונית. אישור התשלום לקבלן
2 נעשה רק לאחר שנבדקו דוחות השעות של העובדים וחשבוניות ללא פירוט לא היו
3 מאושרות.
- 4 לקבלני המשנה שילם באמצעות העברות בנקאיות או שיקים למוטב בלבד. עוד
5 הצהיר כי הוא עבד עם קבלני משנה שבדיעבד התברר שלא היו להם מספיק עובדים
6 או שהעובדים שלהם לא היו מקצועיים דיים ועל כן הפסיק לעבוד עמם.
- 7 העבודות שביצע באמצעות עובדיו השכירים העלו רווח של 10% בלבד בעסק שכן
8 היה מדובר בעבודות קטנות וברווח מצומצם.
- 9 25. גבי חן חיימוב אשתו של המערער, הצהירה בתצהיר עדותה הראשית כי היא טיפלה
10 בכל העניינים הכספיים של העסק, וכי היא מכירה את ההתנהלות הכלכלית באופן
11 מלא. המערער ניהל את העסק באופן מסודר ומקצועי, ספריו משקפים מהימנה את
12 הוצאותיו, הכנסותיו ואת שיעור הרווח הגולמי, ולא הוכח כי החשבוניות שקיזז
13 בספריו הן כוזבות. נטען כי פקיד השומה התעלם מכך שהמערער נדרש להעסיק
14 מנהלי עבודה בפקוח, ולשכור עובדים נוספים לצורך השלמת עבודה ומסירה של
15 פרויקטים למזמיני עבודה. נטען כי ההכנסות וההוצאות שיקפו מהימנה את
16 הפעילות העסקית והעובדה שהרווח הגולמי נמוך אינה משליכה על אמיתות
17 החשבוניות שכן מדובר בדיווחי אמת המשקפים עסקאות אמת.
- 18 26. רו"ח דוידוביץ' –עמר, צירפה לתצהיר עדותה הראשית את החשבוניות השנויות
19 במחלוקת, ובמהלך חקירתו הנגדית ניתנה למערער האפשרות להתייחס לחשבוניות,
20 ולבאר מדוע אין יסוד להתרשמותו של פקיד השומה ולסימני השאלה שהעלה בדבר
21 אמיתות העסקאות.
- 22 27. החשבוניות השנויות במחלוקת שבהן עשה המערער שימוש בשנת 2016 היו
23 כדלקמן:
- 24 שתי חשבוניות הוצאו למערער על ידי ע.ע.א נטע יזום בע"מ, אשר לא הגישה דוחות
25 לפקיד השומה לשנת 2016; תיקה במע"מ נסגר ביום 1.7.2016; ובמהלך פעילותה
26 דיווחה על ערך מוסף של 2% בלבד. בחודשיים שקדמו לסגירת התיק קפץ מחזור
27 החברה בצורה משמעותית ועמד על 10,199,428 ₪. שתי החשבוניות הוצאו למערער
28 ביום שקדם לסגירת החברה, בהפרש של שתי דקות אחת מהשניה, כל אחת מהן
29 על סכום של למעלה מ- 500,000 ₪ (סה"כ סכום החשבוניות הוא 1,014,908 ₪, ללא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 מע"מ). בכל אחת מהחשבוניות נרשמה הערה כללית ובלתי מפורטת "עבור עבודות
2 **באתרים שונים**". בחקירתו הנגדית לא ידע המערער להשיב עבור אלו פרויקטים
3 הוצאו החשבוניות (עמ' 33 בפרוטוקול הדיון, שורות 13-38).

4 תיקה של יתד – שמירה כוח אדם בע"מ נסגר על ידי מע"מ ביום 1.12.2016, והערך
5 המוסף שעליו דווחה היה בשיעור 1% בלבד. החברה לא דיווחה לפקיד השומה על
6 שכר עבודה או על קבלני משנה בשנת 2016, על אף שדיווחה על מחזורים גבוהים.
7 החשבוניות שבהן עשה המערער שימוש, אשר סכומן הכולל היה 2,347,299 ₪ ללא
8 מע"מ, הוצאו באותו יום, 30.8.2016, דקה אחר דקה, ולא פורט בהן השירות שניתן
9 עבורן. על אחת מהן נרשם 'הספקת עובדים', למרות שהמערער טען כי הוא לא
10 התקשר עם חב' כוח אדם. כאשר נשאל בחקירתו הנגדית מדוע טען כי לא עבד עם
11 קבלני כוח אדם בשעה שניכה מס תשומות מהחשבוניות שהוציאה יתד, השיב
12 המערער כי הוא לא עבד עם חברות כוח אדם. עוד השיב כי יתד מבצעת גם עבודות
13 גמר, כי פקיד השומה לא ערך בדיקה מספקת, וכי אין זה מתפקידו להראות
14 שהחברה מבצעת שירותי גמר.

15 בדוחותיה של א.ח.מ בניה ופיתוח בע"מ קיים הפרש משמעותי בין מחזור החברה
16 המדווח למע"מ לבין המחזור המדווח למס הכנסה. מרבית חשבוניות המס דווחו
17 למע"מ בחודש אוקטובר 2016. מתוך דיווחי ניכויים של עוסקים אחרים שעשו
18 שימוש בחשבוניות של החברה עולה כי מחזור העסקאות שלה הינו 77,000,000 ₪,
19 בשונה מדיווחיה לרשויות המס. החברה טענה שהמערער אינו נמנה על לקוחותיה
20 והתכחשה לחשבוניות שבהן עשה שימוש בספריו, אף טענה שהן חשבוניות שונות
21 מהחשבוניות שהיא מוציאה. החברה הגישה תלונה במשטרה על שימוש בזהותה.
22 כאשר התבקש המערער להתייחס לחשבוניות שבהן עשה שימוש, אשר סכומן הכולל
23 הוא 1,400,200 ₪ ללא מע"מ, טען שהוא אינו זוכר מי הבעלים, אף טען שעל פקיד
24 השומה היה לזמן את 'הבן אדם לפה', על מנת שיכחיש את היכרותו את המערער
25 (עמ' 28 בפרוטוקול הדיון, שורות 5-8; עמ' 29 שורות 1-2; עמ' 31 שורות 20-35).

26 **ג.ג. גלסטר השקעות בע"מ** לא הגישה דוחות למס הכנסה לשנת 2016. תיקה נסגר
27 על ידי מע"מ ביום 31.10.2016, והערך המוסף שעליו דווח היה 2%. החברה לא
28 דווחה על העסקת עובדים או קבלני משנה. החשבונית שבה עשה המערער שימוש
29 היתה בסכום של 1,056,761 ₪, והיא הוצאה ביום שבו נסגרה החברה על ידי מע"מ.
30 בחקירתו הנגדית טען המערער שהוא אינו זוכר מי הבעלים של החברה, אף טען



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-12-39040 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 שהעבודה היתה בתחום הגמרים. לשאלה כיצד יכול היה בעל החברה להוציא את
2 החשבונית בתקופה שבה ריצה עונש מאסר, טען כי אין כל מניעה להוציא את
3 החשבונית בהיותו במעצר (עמ' 36 בפרוטוקול הדיון, שורות 17-20 ו-36; עמ' 37
4 שורות 13-16; עמ' 38 שורות 20-29).
- 5 **בורגול בניה ואחזקה בע"מ** לא הגישה דוחות למס הכנסה לשנים 2015-2016, והתיק
6 נסגר על ידי מע"מ ביום 31.12.2016. הערך המוסף שעליו דווח היה 6%, ומחזור
7 העסקאות של החברה קפץ באופן משמעותי. החברה הוציאה למערער 3 חשבוניות
8 עם מספרים עוקבים, בסכום כולל של 1,000,000 ₪, לא כולל מע"מ, יום לפני
9 סגירתה, והפירוט בחשבוניות היה בנוסח זהה בשלוש החשבוניות.
- 10 **ל-דור עד עבודות הנדסה בע"מ** נפתח במועד קביעת הפסילה תיק בחקירות מע"מ.
11 לטענתה לא נמנה המערער על לקוחותיה, והיא התכחשה לחשבוניות שבהן עשה
12 שימוש בספריו, ואשר סכומן הכולל עמד על 1,343,000 ₪ לא כולל מע"מ. בחקירתו
13 הנגדית טען המערער כי לא נעשו די בדיקות על ידי פקיד השומה בעניין החברה (עמ'
14 32 בפרוטוקול הדיון, שורות 1-2). הוא לא זכר מי היו הבעלים של החברה, אף
15 שסכומה של העסקה הנטענת היה מעל 1,300,000 ₪. כמו כן טען שהיה על פקיד
16 השומה לזמן את אנשי החברה לעדות (עמ' 33 בפרוטוקול הדיון, שורות 1-5).
- 17 **פי אל הפקות בע"מ** לא הגישה דוחות למס הכנסה, ותיקה נסגר על ידי מע"מ ביום
18 31.11.2016 (לאחר שנפתח אך ביום 1.3.2016). החברה לא דיווחה לפקיד השומה על
19 שכר עבודה או על קבלני משנה בשנת 2016, על אף שהיו לה מחזורים גבוהים.
20 החברה הוציאה למערער שתי חשבוניות בסכום של 2,300,402 ₪ ללא מע"מ, ביום
21 30.12.2016, **כחודש לאחר סגירתה**. בשתי החשבוניות נעשה שימוש בטקסט דומה
22 לצורך הפירוט.
- 23 28. **החשבוניות שבהן עשה המערער שימוש בשנת 2017 היו כדלקמן:**
- 24 **עם-גאל אופנת בסיס בע"מ** לא הגישה דוחות לפקיד השומה ופקיד השומה הוציא
25 לה שומות בהעדר דוח לשנים 2016-2018. התיק נסגר על ידי מע"מ ביום
26 31.10.2017. החברה דיווחה על ערך מוסף בשיעור אפס. לפקיד השומה דיווחה
27 החברה על העסקת עובדים וקבלני משנה בשנת 2017 בסכום נמוך משמעותית
28 לעומת המחזור המדווח במע"מ, ומחזור העסקאות קפץ באופן משמעותי בחודש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-12-39040 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 אוקטובר 2017. למערער הוצאו 10 חשבוניות בסכום כולל של 5,448,447 ₪, ללא
2 מע"מ, 5 מהן הוצאו ביום סגירת החברה.
- 3 **ק.ר.א רמו בע"מ** לא הגישה דוחות למס הכנסה, והתיק נסגר על ידי מע"מ ביום
4 31.10.2017. בשנת 2017 לא דיווחה החברה על קבלני משנה. החברה הוציאה
5 למערער 5 חשבוניות ביום אחד, 31.12.2017, בסכום כולל של 1,662,906 ₪, וזאת
6 **כחודשיים לאחר סגירת תיק החברה.**
- 7 עד יום 22.3.2017 היה שמה של **בן קיר הפקות דפוס בע"מ** אחר- ד.ק בנין ושלד
8 בע"מ. 7 החשבוניות אשר הוצאו למערער, ואשר סכומן הכולל הוא 1,995,235 ₪
9 ללא מע"מ, הוצאו בתקופה שלפני שינוי שם החברה, אף שהן נושאות את שמה
10 הנוכחי של החברה. יתרה מכך. בעוד ששם החברה ברשם החברות לאחר שינוי השם
11 הוא **בן יקיר**, נרשם שמה של החברה בחשבוניות- **בן קיר**. 5 מהחשבוניות הוצאו
12 ביום 28.2.2017, היום שבו נסגר התיק על ידי מע"מ. בנוסף לכל אלו, לא דיווחה
13 החברה דיווח מפורט, ובשנת 2017 לא דיווחה על קבלני משנה או על שכר עבודה.
14 בחקירתו הנגדית לא נתן המערער תשובה המניחה את הדעת (ראו למשל עמ' 34
15 בפרוטוקול הדיון, שורות 22-39; עמ' 35 שורות 1-27).
- 16 **ביאטוס ניהול משאבי אנוש בע"מ** לא הגישה דוחות למס הכנסה לשנים 2017-
17 2018. התיק נסגר על ידי מע"מ ביום 31.12.2018, והערך המוסף שעליו דווחה היה
18 בין אפס לאחוז אחד. החברה דיווחה על שכר עבודה בסכום זניח לעומת המחזור
19 המדווח למע"מ. בשנת 2017 לא דיווחה על קבלני משנה ומחזור העסקאות שלה קפץ
20 באופן משמעותי לאורך תקופת הפעילות מ- 2016 עד 2018. החברה הוציאה למערער
21 5 חשבוניות בסכום כולל של 1,897,647 ₪ ללא מע"מ. בחקירתו הנגדית טען
22 המערער כי לא מדובר בחברת כ"א, למרות שמה, וכי ביצעה עבודות גמר, ואולם
23 הוא לא נתן הסבר לתהיות שהעלה פקיד השומה (עמ' 35 בפרוטוקול הדיון, שורות
24 30-39).
- 25 **ר.כ. יוריסקו פתרונות בע"מ** לא הגישה דוח למס הכנסה בשנת 2017. התיק נסגר
26 על ידי מע"מ ביום 7.9.2017 והדיווח על ערך מוסף היה בין אפס לאחוז. החברה
27 נפתחה ביום 1.8.2016 ואולם היא פעלה רק בשנת 2017. החברה דיווחה על שכר
28 עבודה בסכום זניח לעומת המחזור המדווח למע"מ ובשנת 2017 לא דיווחה על קבלני
29 משנה. החברה הוציאה למערער 4 חשבוניות באותו היום, חודשיים לפני סגירת
30 התיק, בסכום של 1,711,800 ₪ ללא מע"מ.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 **רימקס אנרגיה בע"מ** לא הגישה דוחות לפקיד השומה לשנות המס. התיק נסגר על
2 ידי מע"מ ביום 28.2.2017, בעוד שהחשבוניות ששימשו את המערער היו מהחודשים
3 מרץ-אפריל 2017. החברה לא דיווחה על העסקת עובדים או על קבלני משנה בשנת
4 2017. בשנת 2017 דיווחה למע"מ על מחזור בסכום של 272,800 ₪ בעוד
5 שהחשבוניות ששימשו את המערער היו בסכום של 1,688,318 ₪ ללא מע"מ. 7
6 החשבוניות שהוצאו למערער הוצאו **לאחר** סגירת התיק במהלך יומיים בהפרש של
7 מספר דקות.

8 **א.ש. שירותי עזר לעורכי שדין בע"מ**, או בשמה הנוכחי **א. ש. ר. בית וגן בע"מ** לא
9 הגישה דוחות למס הכנסה לשנות המס. התיק נסגר על ידי מע"מ ביום 28.2.2017.
10 כל החשבוניות שהוצאו למערער, שסכומם הכולל 956,612 ₪ ללא מע"מ, הוצאו
11 לאחר סגירת התיק במע"מ, באותו היום ובמספר עוקב, והעבודות בוצעו לכאורה
12 בחודשים שלאחר הסגירה. הערך המוסף שדווח בשנת 2017, היה אחוז אחד. החברה
13 לא דיווחה על העסקת עובדים מהותית או על קבלני משנה בשנת 2017. בחקירתו
14 הנגדית לא ידע המערער להשיב מי הבעלים של החברה (עמ' 40 בפרוטוקול
15 הדיון, שורות 9-10).

16 **שרג ניקיון הובלות ולוגיסטיקה בע"מ** לא הגישה דוחות לפקיד השומה לשנות המס.
17 התיק נסגר על ידי מע"מ ביום 1.5.17. הערך המוסף שעליו דווח היה 3%. החברה
18 לא דיווחה על העסקת עובדים מהותית בשנת 2017 או על העסקת קבלני משנה. כל
19 החשבוניות שהוצאו למערער, אשר סכומן הכולל 926,706 ₪ ללא מע"מ ומספרן
20 עוקב, הוצאו ביום 30.6.2017 כחודש **לאחר** סגירת התיק. המערער לא ידע להשיב
21 בחקירתו הנגדית מה שם הבעלים ומתי התקשר עם החברה (עמ' 42 שורות 15-18),
22 והציע שפקיד השומה יזמן את בעלי החברות לדיון כדי שיעידו האם הם מכירים את
23 המערער, אם לאו.

24 **י.מ.ש. הובלות ושיווק בע"מ** הגישה דוח לפקיד השומה לשנת 2017 עם מחזור אפס
25 ולשנת המס 2016 לא הוגש כל דוח. התיק נסגר על ידי מע"מ ביום 28.2.2017. הערך
26 המוסף לשנת 2016 היה אחוז אחד, ולשנת 2017 לא דווחו הכנסות במע"מ.
27 החשבוניות שהוגשו בדוח המפורט למע"מ היו של חודש מרץ 2017 לאחר שהתיק
28 נסגר. החברה עצמה לא הגישה דיווח מפורט בדבר אותן חשבוניות. החברה הוציאה
29 למערער שתי חשבוניות ביום 30.3.2017, כחודש לאחר סגירת התיק בסכום כולל של
30 566,529 ₪ ללא מע"מ.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 29. מעיון בחשבוניות, בהסבריה של רו"ח דוידוביץ' -עמר, ומנגד בטענותיו של המערער,
2 ניתן להתרשם כי החשבוניות שבהן עשה המערער שימוש אכן היו חשבוניות שאינן
3 משקפות עסקאות אמת.
- 4 רו"ח דוידוביץ' -עמר פירטה את הכשלים בכל חשבונית וחשבונית ואת הסממנים
5 המעידים על כך שלא מדובר בפעילות עסקית, אלא בחשבוניות פיקטיביות שאינן
6 משקפות פעילות עסקית.
- 7 המערער ביקש מנגד לבסס את גרסתו בדבר עסקאות אמת ובדבר הוצאתן של
8 החשבוניות כדין על עדותו שלו ועל עדות אשתו, בלבד. נוכח האינדיקציות שעלו
9 באשר לתקינותן של החשבוניות, ובהינתן שהספרים בלתי קבילים, לא היה די
10 בעדותם, אשר לא נתמכה בראייה אובייקטיבית כלשהי.
- 11 המערער לא ידע לפרט בעדותו מה היו העבודות שבוצעו כביכול על ידי קבלני
12 המשנה, אף לא ידע לבאר את הקשיים שעליהם הצביע פקיד השומה, ולהסביר את
13 האינדיקציות המעידות על כך שהחשבוניות פיקטיביות ואינן משקפות מכירה או
14 מתן שירות. את כישלונו להשיב לשאלות או להוכיח את גרסתו תלה המערער בזמן
15 שחלף משנות המס הרלוונטיות, ובנכותו (נכות זמנית כנפגע פעולות איבה בשיעור
16 30%, אשר מקורה באירועי 7.10, ושגרמה לטענתו, בין היתר, לאבדן זיכרון).
- 17 המערער לא זימן לעדות את מוציאי החשבוניות, לשם הוכחת קיומן של עסקאות
18 אמת ופעילות ממשית בין קבלני המשנה לבין המערער, ולשם מתן הסברים לקשיים
19 שהועלו; כגון העדר דיווח או פערים בדיווח, וכל אותן אינדיקציות אחרות שעליהן
20 הצביע פקיד השומה, אף שהנטל לזימונם של עדים אלו מוטל על המערער, ולא על
21 פקיד השומה, כפי שטען. הימנעותו מלזמנם לעדות מקימה את החזקה שאילו היו
22 אותם עדים מוזמנים לעדות, לא היה בעדותם כדי לתמוך בגרסתו של המערער, אלא
23 דווקא לחזק את גרסת הצד שכנגד (ראו למשל ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות בנין**
24 **ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (מיום 26.8.2014)).
- 25 המערער אף לא הציג ראייה אובייקטיבית אחרת לכך שהחשבוניות הוצאו בגין
26 עסקאות אמת שנערכו בינו לבין מוציאות החשבוניות, כגון מסמכים המעידים על
27 פרויקטים ספציפיים או על ביצוע עבודת באמצעות קבלני משנה, בוודאי שלא
28 בהיקפים שבהם מדובר. לא הוצגו מסמכים והתכתבויות מזמן אמת המעידות על
29 ביצוע הפרוייקטים, לא זומנו עובדי קבלני המשנה, כדי לפרט באלו פרויקטים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 עבדו. כל שהוגש היה מספר חוזים שנחתמו כביכול בין המערער לבין קבלני המשנה,
2 ואולם לא היה בהם כדי להוכיח קיומן של עסקאות אמת, שכן החוזים שהוצגו הם
3 חוזים זהים בעיקרם, באופן חשוד, לא פורטה בהם התמורה החוזית, ומקום
4 העבודה תואר כ- "אתרים שונים בארץ". אחדים מהחוזים לא היו חתומים.
5 בנסיבות אלו קשה להימנע מהרושם כי מדובר בחוזים למראית עין וקשה לקבלם
6 כאסמכתא אובייקטיבית לקיומן של עסקאות אמת בין המערער לבין קבלני משנה
7 כביכול. אף שנטען כי קבלני המשנה הוחלפו באופן תדיר כיון שלא עמדו בדרישות
8 העבודה, לא הובאו ראיות אובייקטיביות לכך, והתחלופה הרבה של קבלני המשנה,
9 בתחום המתאפיין בעבודה ממושכת, מעלה תהיות באשר לאמתות העסקאות
10 המדווחות.

11 הגם שקיומו של המבחן הסובייקטיבי אינו רלוונטי לענייננו, שכן לא מדובר בענייננו
12 בניכוי התשומות, טען המערער כי ערך בדיקות יסודיות באשר לזהותם של קבלני
13 המשנה וכדי להבטיח את תקינות החשבוניות, ואולם גם בעניין זה לא הוגשו ראיות
14 משכנעות. המערער טען שכל החומר נלקח ממנו במסגרת החקירה שנערכה על ידי
15 רשויות המס, ואולם הוא לא ביאר מדוע לא שמר העתק מהמסמכים הרלוונטיים
16 או לא שיחזר אותם. למותר לציין כי רואת החשבון אשר טיפלה לטענתו בבדיקת
17 הספקים לא זומנה לעדות, וניתן להניח כי אילו הייתה מזומנת לעדות לא היה
18 בעדותה כדי לתמוך בגרסתו של המערער.

19 30. בנוסף לנסיבות הוצאת החשבוניות, לליקויים שנפלו בהן, לליקויים בחברות
20 שהוציאו את החשבוניות שעליהם עמד פקיד השומה, ולהעדר כל הסבר מניח את
21 הדעת בדבר הליקויים שהתגלו ולסימני השאלה, מצא פקיד השומה, על יסוד תחשיב
22 כלכלי שנערך, מספר אינדיקציות שחזקו את התרשמותו כי מדובר בחשבוניות
23 פיקטיביות, אשר אינן משקפות עסקאות אמת.

24 שיעור הרווח הגולמי המוצהר לאחר הוצאות תפעול ישירות (קניות, שכר עבודה
25 וקבלני משנה) עומד על 1.5% בשנת 2016 ו- 1.3% בשנת 2017, מצביע על כך שהרווח
26 הגולמי המוצהר אינו מכסה את הרווחיות על העובדים בהעסקה ישירה;
27 הריווחיות שנמצאה מבדיקת נתוני העסק, בהשוואה בין ההכנסות משעת עבודה
28 לבין ההוצאות לשעה, היא בלתי סבירה באופן קיצוני;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 ההשוואה בין יתרת ההכנסות מקבלני משנה לבין ההוצאה שנדרשה מקבלני משנה
2 מובילה לרווח גולמי שלילי. בשנת 2016 היה למערער רווח של כ- 40% ביחס
3 לשירותי כוח אדם שנתן. הוספת פעילותם של קבלני המשנה מובילה לתוצאת של
4 הקטנת הרווח הגולמי כך שעמד על פחות מ- 2% אחוז, תוצאה שאינה הגיונית
5 כלכלית. הרווח הגולמי של פעילות קבלני המשנה הוא שלילי על פי הנתונים
6 המבוססים על הצהרות המערער.
- 7 31. מסקנתו של פקיד השומה על יסוד הממצאים האמורים הייתה כאמור כי
8 החשבוניות שבהן עשה המערער שימוש, בסכום של 10,462,569 ₪ בשנת 2016
9 ובסכום של 16,854,200 ₪ בשנת 2017 (ללא מע"מ), הן חשבוניות כוזבות ואינן
10 משקפות עסקה אמיתית, 'מכירה או מתן שירות' בלשון סעיף 130(יא) בפקודת מס
11 הכנסה, ולכן יש לראות את הספרים כבלתי קבילים. למותר לציין כי המערער לא
12 מיצה את ההליך המנהלי הקבוע בסעיף 130(יא)(2) בפקודת מס הכנסה, ועל כן אינו
13 יכול למעשה להגיש ערעור על עצם ההחלטה בדבר קבילות הפנקסים.
- 14 32. מעבר לדרוש אציין כי ספריו של המערער נפסלו גם בשל אי רישום תקבול, כאמור
15 בסעיף 145ב' בפקודת מס הכנסה, כפי שפירטתי קודם לכן.
- 16 33. סעיף 145ב(א)(1) בפקודת מס הכנסה קובע כי-
- 17 **"נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית,**
18 **ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח**
19 **סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות,**
20 **יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה**
21 **סיבה מספקת לאי הרישום; אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה**
22 **זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2), בתוך 30**
23 **ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד**
24 **השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על**
25 **החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת**
26 **הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו"**.
- 27 34. בענייננו לא הגיש המערער לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה,
28 בקשה לחזור ולעייין בהחלטה, ולשנותה, ולפיכך לא מיצה המערער את ההליך
29 המנהלי. מעבר לדרוש אציין כי הערעור הוגש זמן רב לאחר שחלפו 60 הימים להגשת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-12-39040 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 הערעור. במצב דברים זה לא רשאי עוד המערער להגיש ערעור על ההחלטה לפסול
2 את ספריו בשל אי רישום תקבול.

3 **35. אשר על כן, ובהעדר כל הסבר מניח את הדעת מצד המערער, מצאתי שלא נפל פגם**

4 **בהחלטות פקיד השומה בדבר פסילת הספרים או אי קבילותם.**

5 **שומה לפי מיטב שפיטה**

6 36. פקיד השומה ערך למערער שומה לפי מיטב שפיטה, בהינתן שספריו של המערער
7 בלתי קבילים; לאור השימוש הנרחב בחשבוניות החשודות ככוזבות, אשר אינן
8 משקפות 'מכירה או מתן שירות', ולאור ממצאיו המצביעים על תוצאה עסקית בלתי
9 סבירה, על רווח תפעולי העומד על אחוזים נמוכים מאד ובניגוד למקובל בענף שבו
10 עוסק המערער. השומה נערכה על יסוד עבודה כלכלית של כלכלן מהמחלקה
11 הכלכלית ברשות המסים, מר אורי הרוש (להלן: "הכלכלן"). ובעקבותיה 'תואמו'
12 ההוצאות שנדרשו על ידי המערער בשל תשלום לקבלני המשנה, כך שניכויין הותר
13 בחלקן (באמצעות תוספת להכנסה החייבת).

14 37. לא למותר לציין כי בהתאם לסעיף 33 בפקודת מס הכנסה-

15 **"פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש**

16 **נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, ולשום את ההוצאות לפי מיטב**

17 **שפיטתו".**

18 38. פסילת ספריו של המערער ואי הסבירות הנלמדת מדיווחיו, כמו גם שימוש
19 בחשבוניות שהוצאו שלא כדין, מצדיקים עריכת שומה לפי מיטב השפיטה כפי
20 שעשה פקיד השומה (ראו למשל ע"א 62/58 פקיד שומה ת"א נ' כץ, פ"ד יג 166, 168
21 (1959); ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקווה נ' עו"ד אורן, פ"ד מד(2) 554, 559
22 (1990) (להלן- פרשת אורן); ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה
23 גוש דן, פ"ד מו (5) 309, 329 (1994); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ'
24 מנהל מס ערך מוסף (ת"א 1) (מיום 16.11.09). ההלכה הפסוקה עמדה על כך שפקיד
25 השומה אינו נדרש להוכיח את השומה שערך לפי מיטב השפיטה בראיות נקודתיות,
26 ובאפשרותו להתבסס על אומדנים והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ראו גם
27 ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד מא (3) 57, 60 (1987); ע"א 8375/06
28 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (מיום 25.3.09)).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

39. כפי שנקבע בפרשת אורן-

1
2
3 "...אין עליו החובה להוכיח על-ידי ראיות מדויקות, ששומתו הינה אכן
4 מדויקת לחלוטין" ... פקיד השומה מחויב, כמובן, בעריכת שומה סבירה, אך
5 כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו,
6 "...לא יתערב בית-המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי
7 לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחוש
8 והשערות" ... במלים אחרות, ניתן לפקיד השומה שיקול-דעת רחב בבואו
9 לערוך לנישום, שספריו נפסלו, שומה לפי מיטב השפיטה...

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

18 שיפוטו של בית המשפט המחוזי במקרים אלה הוא שיפוטה של ערכאה
19 ערעורית. את התפקיד לערוך שומה הטיל המחוקק על פקיד השומה, ואפילו
20 ימצא השופט שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה
21 אחרת, אין בכך עדיין עילה מספקת להתערב בשומה" ...
22 קיימת איפוא סמכות להתערב, אך בית המשפט שלערעור לא ייטה לעשות כן,
23 מקום שיש בכך אך ורק משום המרת עניין שבשיקול-דעת פקיד השומה
24 בשיקול-דעת ערכאת הערעור".
25

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

29
30 "נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט
31 יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אוביקטיביות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-12-39040 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו
2 לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן,
3 הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות
4 אוביקטיביות של ממש...”

5
6 41. אף שלבית המשפט מוקנית הסמכות להתערב בשומה שנקבעה לפי מיטב השפיטה,
7 לא תיטה כאמור ערכאת הערעור להתערב בקביעותיו של פקיד השומה, אלא
8 במקרים חריגים ביותר, כגון במקרים של **סטיות מהותיות** מן העובדות שהוכחו,
9 התעלמות מנתונים, או טעות שבחוק (ראו גם ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה
10 עכו (מיום 9.8.09)). בית המשפט העליון הוסיף בע"א 8945/06 בוסקילה נ' מנהל
11 מע"מ באר שבע (מיום 16.3.2010) (להלן: "פרשת בוסקילה") כי-

12 "בהעדר נתונים עובדתיים, תיקבע השומה על פי השערה ואומדנה
13 בלבד, ואין בכך פסול, נוכח העובדה ששומה על פי מיטב השפיטה היא
14 פרי מחדלו של הנישום ... בהתאם להלכה הפסוקה, ימעט בית המשפט
15 להתערב בשומה שנערכה על פי מיטב השפיטה, ולא יעמיד את שיקול
16 דעתו תחת שיקול דעת פקיד השומה, שהוא בעל הניסיון והמומחיות
17 בתחום, וזאת למעט במקרים של שרירות קיצונית ... או חוסר סבירות
18 קיצוני".

19 42. בית המשפט לא יתערב אפוא בנקל בשומה שנקבעה לפי מיטב השפיטה, שכן עריכת
20 השומה מוטלת על פקיד השומה שהוסמך על פי חוק לקבוע את השומה לפי מיטב
21 השפיטה, וגם אם היה השופט היושב בדין מגיע לתחשיב שונה, אין די בכך כדי
22 להצדיק התערבות במסקנות הפקיד המוסמך נוכח שיקול הדעת הרחב שניתן לו על
23 יסוד מומחיותו בעריכת השומה.
24

מן הכלל אל הפרט

25
26 43. נקודת המוצא לתחשיב הכלכלי העומד בבסיס השומה, הייתה הדיווחים שהגיש
27 המערער לפקיד השומה. יישום נתוני העסק, בהבדל מבניית שומה על יסוד תדריכים
28 כלכליים בלבד, או על יסוד נתוני הענף, נועד לדייק את השומה ולהתאימה לנסיבות
29 הספציפיות של העסק, חרף הקושי האינהרנטי לתת אמון בדוחות ובספרים שנפסלו,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 במיוחד כאשר הדיווחים הם אודות עסקאות שלדעת פקיד השומה כלל לא בוצעו,
2 או שירות שכלל לא ניתן.
3
4 44. הנישום רשאי כאמור לנסות ולעורר ספק בעניין השומה שנקבעה לפי מיטב
5 השפיטה, ואולם מוטל עליו כאמור להביא ראיות אובייקטיביות של ממש לביסוס
6 טענותיו, ואין די בהעלאת טענות בעלמא.
7 45. בענייננו הגיש כאמור המערער את חוות דעתו של רו"ח כהן לשם תמיכה בטענותיו,
8 ואולם לאחר עיון בחוות הדעת, בחקירתו הנגדית של רו"ח כהן, ובהתייחסותו של
9 הכלכלן לאמור בחוות הדעת, מצאתי שלא עלה בידי המערער לעורר באמצעות חוות
10 הדעת ספק של ממש באשר לשומה שנערכה.
11 46. עיון בחוות הדעת של רו"ח כהן מעלה כי כוונת התחשיב שבוצע הייתה להצדיק את
12 הדיווח שהוגש לפקיד השומה, ולבסס את הטענה כי מדובר בדיווח אמת, המשקף
13 את הכנסותיו של המערער. התחשיב נערך על יסוד הנחות והשערות כלליות, תוך
14 התעלמות מנתוני העסק הספציפיים, ובעיקר תוך התעלמות מהשימוש הגורף
15 בחשבוניות הפיקטיביות, בסכומים של מיליוני שקלים.
16 כפי שצינו רו"ח דוידוביץ'- עמר והכלכלן בחקירתם הנגדית, לא הציג המערער
17 במהלך הליכי השומה ראיות אובייקטיביות כלשהן בדבר העבודות שבוצעו כביכול
18 על ידי קבלני המשנה (ראו למשל חקירה נגדית של הכלכלן, (פרוטוקול הדיון עמ' 67,
19 שורות 13-20)), וניתן להתרשם כי ראיות שכאלו לא הוצגו גם לרו"ח כהן. רו"ח כהן
20 הסתמך בחוות דעתו על חשבונות בלבד (אשר לא צורפו לחוות דעתו ולא הוצגו על
21 ידי המערער), ולא על מסמכים או נתונים אובייקטיביים המוכיחים את ביצוע
22 העבודות ואת ההוצאות הנטענות.
23 יתרה מכך, רו"ח כהן הניח הנחות על יסוד ניסיונו המקצועי, אשר לא זו בלבד שלא
24 היו מבוססות על נתוני העסק, אלא אף עמדו לעיתים בסתירה לדיווחיו של המערער.
25 כך למשל נטען כי המערער העסיק מספר **מנהלי עבודה ומפקחים**, בעלות שכר של
26 כ- 180,000 ₪, ואולם טענה זו מבוססת על הנוהג הקיים בתחום עבודות הגמר, כפי
27 שצוין בחוות הדעת במפורש, ולא על נתוני העסק הספציפיים. לא הוצגו ראיות
28 כלשהן להעסקת מנהלי עבודה או מפקחים אשר השתכרו שכר בהיקף שכזה בעסקו
29 של המערער, (למעט עדויותיהם של המערער ואשתו, אשר לא היו אמינות), ולו
30 להעסקת מנהל עבודה או מפקח אחד בלבד. אותם מנהלי עבודה או מפקחים
31 שהועסקו כביכול, ושפריטיהם לא נמסרו, לא זומנו לעדות, אף לא הוצגו כל ראיות
אובייקטיביות המאששות את דבר העסקתם, כגון תלושי שכר או הסכמי עבודה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 עמס. מדיווחיו של המערער לפקיד השומה עולה כי לא שולם שכר בסדר הגודל
2 הנטען לעובד אחד, והטענה שלפיה הועסקו למשך חודשים בודדים, אף היא לא
3 הוכחה. בחקירתו הנגדית הוצגה למערער רשימת העובדים שעליהם דיווח לפקיד
4 השומה, ואולם הוא לא יכול היה להצביע על מנהל העבודה או על המפקח, וטען כי
5 אינו זוכר את זהותם (עמ' 24 בפרוטוקול הדיון, שורות 35-32).

6 בחוות הדעת של רו"ח כהן נטענו טענות בדבר **עלויות השכר** בשיעור של 30%, ואולם
7 מעבר לכך שטענות אלו לא הוכחו, הטענות אינן מתיישבות עם הדוחות הכספיים.
8 על פי דוח רווח והפסד לשנת 2016 עמדו ההוצאות הנלוות לשכר על 11,469 ₪, בעוד
9 שהוצאות השכר עמדו על 314,344 ₪, 3.6% בלבד; ואילו בשנת 2017 עמדו ההוצאות
10 הנלוות לשכר על 122,116 ₪, בעוד שהוצאות השכר עמדו על 1,360,024 ₪, כ- 9%.
11 זאת ועוד. כפי שציין הכלכלן בחוות דעתו, הוצאות השכר שאותן הביא בחשבון
12 בחישובו כוללות את כלל הוצאות השכר.

13 גם בעניין ה**רווח הגולמי** נטענו טענות תאורטיות לרוב, על יסוד ניסיונו של רו"ח
14 כהן, מבלי שהן נתמכו בדרך כלשהי בראיות אובייקטיביות מעסקו של המערער.
15 הערפל בדבר טיב הכנסותיו של המערער שהופקו באמצעות העסקת עובדים לא
16 התפוגג במסגרת חוות הדעת, שכן לצד ראיות בדבר העסקת העובדים כמחסנאים
17 וכיצ"ב, טען המערער, גם באמצעות חוות הדעת, כי הועסקו עובדים גם בעבודות
18 גמר, לכל הפחות לשם השלמת עבודות שלא הושלמו על ידי קבלני המשנה, ולשם
19 מסירתן (טענות שלא הוצג לגביהם כל בסיס אובייקטיבי).

20 47. רו"ח כהן הודה בחוות דעתו כי גם לפי תחשיבו, שהיה כאמור תחשיב מגמתי, אשר
21 נועד להצדיק את אמתות הדיווח, קיים פער בין התוצאה שהתקבלה לבין הדיווח.
22 לטענתו של רו"ח כהן מדובר בסטייה סבירה, בתחום סטיית התקן, המוסברת
23 בחלקה על ידי חובות אבודים, ואולם מעבר לכך שלא הובאו ראיות בדבר קיומם
24 של חובות אבודים, נוכח היקף ההכנסה החייבת שעליה דווח המערער, לא מדובר
25 בסכומים זניחים או בפער של מה בכך, ולא ניתן לכך כל הסבר מניח את הדעת.

26 48. בעוד שהמידע בדבר פעילות העסק והכנסותיו אינו מצוי בידיהם של פקיד השומה
27 והכלכלן מטעמו, ועל כן הם נאלצים להסתמך על תדריכים ענפיים או כל הנחות
28 כלליות המבוססות על ניסיונם והכשרתם, מצופה שהמומחה מטעם הנישום יבסס
29 את חוות דעתו על ראיות אובייקטיביות בדבר הפעילות העסקית, ויתמוך את חוות
30 דעתו בנתוני העסק הממשיים. המידע המלא מצוי בידי הנישום, ועצם הימנעותו של
31 המומחה מטעמו מלבסס את תחשיבו על נתוני העסק הנמצאים בידיעת הנישום,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 מרמו על האפשרות שנתוני האמת אינם תומכים במערער ובתחשיבו ובכך טמונה
2 חולשתו של התחשיב. על הנישום מוטל הנטל לבסס את גרסתו, כמו גם את חוות
3 הדעת מטעמו על נתונים אובייקטיביים, ומשנמנע מכך לא מצאתי שיש מקום
4 להעדיף את הנחותיו של רו"ח כהן על פני הנחותיו של הכלכלן מטעם רשות המסים,
5 הנאלץ להיעזר בתדריכים ואומדנים בשל העדר מידע מדויק בדבר פעילות העסק,
6 הכנסותיו והוצאותיו.
7
8 49. בחוות דעתו של רו"ח כהן לא הוצע תחשיב חליפי לקביעת הכנסתו החייבת האמתית
9 של המערער, בשים לב לכך שהחשבוניות של קבלני המשנה היו חשבוניות
10 פיקטיביות. כמו כן לא הצביע רו"ח כהן על טעויות עובדתיות או חישוביות שנפלו
11 בתחשיב (למעט טעויות נטענות בעניין הנחות יסוד שאותן לא מצאתי שיש לקבל).
12 בנסיבות אלו מצאתי שלא עלה בידי המערער להעלות ספק בדבר סבירות השומה
13 שנערכה לפי מיטב השפיטה.
14
15 50. בית המשפט בוחן את סבירות השומה גם בנסיבות שבהן לא עלה בידי הנישום
16 להעלות ספק באשר לסבירותה, ואולם, כפי שצינתי, לא ימהר בית המשפט להחליף
17 את שיקול דעתו המקצועי של פקיד השומה בשיקול דעתו של בית המשפט, גם אם
18 היה בית המשפט מחשב את השומה באופן אחר.
19
20 51. בעניינינו מצאתי שלא מדובר בשומה בלתי סבירה, או בשומה שנפלו בה טעויות
21 מהותיות, בעובדה או בחוק, או שיש בה התעלמות מנתונים עובדתיים או מהוראות
22 שבחוק, אף שהיא מבוססת לא רק על נתוני העסק, שבעיקרם נותרו עמומים, אלא
23 גם על אומדנים והנחות שהניח פקיד השומה, בין היתר על יסוד חוות דעתו של
24 הכלכלן.
25
26 52. עיון בשומה מעלה כי אף שפקיד השומה העריך כי כלל החשבוניות של קבלני המשנה
27 הן חשבוניות פיקטיביות, אשר אינן משקפות 'מכירה או מתן שירות' אמתיים, לא
28 נשללה ההוצאה במלואה, אף שלא הוכח כי המערער עמד בהוצאה.
29 'התאמת' ההוצאה נעשתה על יסוד נתוני העסק, תוך ניסיון להבחין בין ההכנסה
30 שהופקה מפעילות עובדים שכירים (אשר הועסקו על פי בדיקת הכלכלן כמחסנאים
31 או כעובדים כלליים במחסנים, ולא כעובדי בנייה (עמ' 73 בפרוטוקול הדיון, שורות
32 33-36)), לבין הכנסה שהופקה מעבודתם כביכול של קבלני המשנה.
33 פקיד השומה אינו נדרש כאמור להוכיח את השומה שערך לפי מיטב השפיטה
34 בראיות נקודתיות, ובאפשרותו להתבסס על אומדנים והערכות, בהסתמך על ניסיונו
35 המקצועי. כפי שנקבע בפסיקה, אין מניעה מעריכת 'התאמות' גם כאשר מדובר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 39040-12-21 חיימוב נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 בחשבוניות פיקטיביות. כך למשל בפרשת בוקובזה, אישר בית המשפט העליון
2 התרת הוצאות בסכום של 500,000 ₪ לכל שנה, אשר נעשה על בסיס אמדן, ולאחר
3 התייעצות בין הרכזת לבין הכלכלן, אף שנעשה שימוש בחשבוניות פיקטיביות.
4 53. בשים לב לכך שהשומה מבוססת על תחשיב כלכלי שנערך תוך יישום נתוני העסק,
5 ככל האפשר; לכך שבמהלך הביקורת היחידה שנערכה נמצאו בעסקו של המערער
6 מספר תקבולים שלא נרשמו, כך שאין זה בלתי סביר להניח שלא כל הכנסותיו של
7 המערער נרשמו ודווחו; לכך שעל פי התחשיב הכלכלי שנערך הפחית המערער את
8 הכנסתו שהופקה מפעילות עובדיו באמצעות ניכוי הוצאות על פי חשבוניות
9 פיקטיביות; ובשים לב לכך שסביר להניח כי השימוש בחשבוניות הפיקטיביות
10 בהיקפים כה גדולים הניב למערער הכנסות נוספות (דוגמת עמלות וכיוצ"ב), לא
11 התרשמתי שמדובר בענייננו בשומה בלתי סבירה, המצדיקה התערבות מצד בית
12 המשפט. בנסיבות אלו יש לדחות את הערעור.
13

קנס גירעון

14
15 54. פקיד השומה הטיל קנס גירעון, בהתאם לסעיף 191 בפקודת מס הכנסה. המערער
16 לא טען טענות של ממש באשר לקנס הגירעון, ולא הראה כי לא התרשל בדיווחיו,
17 ועל כן לא מצאתי שנפל פגם בהטלתו.
18

סיכום

19 55. אשר על כן אני דוחה את הערעור, ומאשרת את השומה שנערכה לפי מיטב השפיטה,
20 לרבות את קנס הגירעון.

21 56. המערער ישלם לפקיד השומה את הוצאותיו, בסכום כולל של 55,000 ₪, בתוך 30
22 ימים, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.
23

24 ניתן היום, כ' אדר תשפ"ה, 20 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.
25


יעל ייטב, שופטת