



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערערים:

1. בנלי טל
 2. אורית טל
 3. דוד טל
- ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

המשיב:

פקיד שומה גוש דן
ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

הרקע ותיאור המחלוקת בקצרה

6

1. המערער 1 (להלן – בנלי) היה רשום בספרי המשיב כבעל עסק של אלומיניום ושיפוצים (להלן – העסק) במשך השנים 2004-2009.

7

8

בכל השנים הללו, מלבד אחת (2006), התקבלו דיווחים על מחזור עסקי אפס או שלא נמסר כל דיווח.

9

10

המשיב פסל את ספרי העסק, לאחר שנמצא, כי לא דווחו הכנסות של העסק באותן שנים.

11

את הנתונים הפיק המשיב משאילתת DF, המראה תשלומים וניכויים במקור של חברות וגופים מוסדיים אשר חלה עליהם חובת ניכוי מס במקור.

12

13

לאחר פסילת הספרים, הוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה לכל השנים הללו, בהתבססו על פרמטרים מסוימים שיפורטו בהמשך.

14

15

המערער 2 (להלן – אורית) היא אשתו של בנלי, ובהתאם לכך הוצאה השומה גם כלפיה.

16

המערער 3 (להלן – דוד) הוא אביו של בנלי, וצורף כמערער נוסף בהתאם להחלטת כבי השופט אלטוביה מגן, שדן בערעור בשלביו המקדמיים, מהטעם שיפורט להלן.

17

18

הערעור הוא הן על פסילת הספרים והן על השומה.

19

20

2. המערערים טוענים כי הבעלים האמיתיים של העסק הוא דוד, וכי בנלי פתח תיק במס הכנסה בקשר לעסק על שמו, לאחר לחץ שהפעיל עליו אביו, משום שהוא לא רצה לפתוח עסק על שמו בשל חובות ונושים שהיו לו.

21

22

23

המערערים טוענים כי בנלי לא היה מעורב בעסק בכל צורה שהיא וכי כל רווחי העסק הגיעו לידין של דוד בלבד. לפיכך, לטענתם (המשותפת), החבות במס על ההכנסה של העסק מוטלת על דוד ולא על בנלי.

24

25



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 נוסף לכך, תוקפים המערערים את הפרמטרים, לפיהם נקבעה השומה, וטוענים כי הם
2 מבוססים על הנחות ונתונים שגויים.
3 המערערים מערערים גם על פסילת הספרים.
4
- 5 3. המשיב טוען כי מאחר שבנלי פתח את התיק של העסק על שמו, הרי שהחבות במס על
6 הכנסות העסק מוטלת עליו. נוסף לכך מפנה המשיב לראיות נוספות המוכיחות לטענתו כי
7 בנלי הוא הבעלים של העסק.
8 לטענת המשיב, פסילת הספרים נעשתה כדין, וגם הפרמטרים לפיהם נקבעה השומה
9 סבירים ומבוססים.
10
- 11 4. בטרם דיון, עלי לדחות טענה של המערערים שהתייחסה להחלטת כב' השופט אלטוביה
12 מיום 8.1.12. באותה החלטה שהורתה על צירופו של דוד כמערער נוסף, נכתב כי המערערים
13 דאז (בנלי ואורית) "ייחשבו גם כנאמנים". בכך, לדעתם, כבר קיבל כב' השופט אלטוביה
14 את עמדתם כי דוד הוא הבעלים של העסק. אינני סבור שאני מוסמך להסביר את החלטת
15 כב' השופט אלטוביה, אך ברור מהמשך החלטתו: "אולם אין בכך לשלול מהמשיב להציג
16 תשתית ראייתית לחבות עצמאית", יחד עם העברת הערעור לבירור בפני, כי לא היה
17 בכוונתו של כב' השופט אלטוביה לקבוע קביעה סופית כלשהי במחלוקת האמורה.
18
- 19 מיהו החייב במס בגין ההכנסה מהעסק?
- 20 5. סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה) קובע:
21 "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים
22 המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה
23 בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או
24 שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:..."
25 המס מוטל, אפוא, על מי שגרם להפקת או לצמיחת ההכנסה.
26 אדם זה איננו חייב, כמובן, להיות מי ש"באצבעותיו" ממש הפיק או הצמיח אותה הכנסה,
27 אך כדי לחייבו במס על אותה הכנסה, נדרש שתהיה לו תרומה ממשית להפקתה או
28 לצמיחתה. באופן זה ניתן, למשל, לחייב גם מי שלא עבד בעצמו בעבודה מסויימת שהפיקה
29 הכנסה, אם הוא שפעל להשגת אותה עבודה, או שהעמיד את הכלים, הידע או המקום
30 לביצוע אותה עבודה. וכן ניתן באופן זה לחייב אדם שהשקיע השקעה כספית במיזם מסוים
31 שהפיק לאחר מכן הכנסה, גם אם הוא לא פעל בעצמו להפקתה, וכיו"ב.
32 יחד עם זאת, בכל אותם מקרים נדרש, לצורך חיובו של אותו אדם במס בגין ההכנסה
33 שהופקה, שתהיה לו תרומה מהותית להפקתה.
34 המסקנה הנובעת מכך היא שאם אדם מסוים נרשם בספרי המשיב כבעליו של עסק מסוים,
35 הגם שרישום זה מהווה חזקה ראייתית משמעותית לכך שהוא הגורם להפקת ההכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 11-11-4199 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מאותו עסק, עדיין לא ניתן לשלול ממנו את האפשרות לסתירתה של חזקה זו, כך שיוכיח
2 שלא הוא הפיק את ההכנסה מאותו עסק, אלא אחר, ושעל כן יש לחייב את האחר במס בגין
3 אותה הכנסה.
- 4
- 5 גם השאלה מיהו הנהנה מההכנסה שהופקה, כלומר: למי מגיעים רווחיה, איננה נותנת
6 תמיד מענה לשאלת החיוב במס על אותם רווחים, הגם שוודאי שיש לה משקל ראייתי
7 מוגבר לצורך ההכרעה הנדרשת.
- 8 כך, מי שעשה "שימוש בהכנסה" על ידי העברתה לאחר, ימשיך להיות מחויב במס, משום
9 שהמקור להפקת ההכנסה נותר אצלו.
- 10 לעומת זאת, מי שגרם ל"ניכור" או "עיתוק" ההכנסה לאחר, יפסיק להיות מחויב במס
11 ובמקומו יחויב במס האדם שאליו היא הועתקה, משום שהמקור להפקת ההכנסה הועבר
12 ממנו אל האחר (ראו: ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337, 342;
13 פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית, עמ' 78-89).
- 14
- 15 לענייננו. 7.
- 16 בנלי העיד בתצהיר עדותו הראשית ובחקירתו (עמ' 24-16 לפרו'), כי העסק היה בבעלותו,
17 בניהולו ובשליטתו הבלעדית של אביו, דוד; כי אין לו שום קשר לפעילות העסק, הוא לא
18 הכיר את הלקוחות ואת הספקים, לא ביצע כל עבודה בעסק, לא קנה ולא מכר סחורה, לא
19 נתן כל שירות לעסק, לא היה מעורב בהוצאת החשבוניות ולא הכיר את יועץ המס (פרח
20 צדוק) שטיפל בספרי העסק.
- 21 לדבריו, פתיחת העסק על שמו נכפתה עליו בעקבות לחצים שהפעיל עליו אביו, שנמנע
22 מלפתוח עסק על שמו בשל חובות ונושים שהיו לו, וזאת כסיוע לפרנסת משפחתו.
- 23 הוא העיד כי הוא לא נהנה כלל מהכנסות העסק, שעברו כולן לאביו.
- 24 במשך אותה תקופה הוא עבד כשכיר בעבודות אחרות, בתחום המסעדות (בפרוטוקול
25 הפגישה של בנלי עם המפקח מוטי לוי, מיום 13.2.11, שצורף לתצהירו של לוי, צוין כי הוא
26 מנהל את מסעדת הטבון והמנגל בתל-אביב), ללא שום קשר לתחום של העסק הנדון.
- 27 לצורך העסק נדרש היה גם לפתוח חשבון בנק, שאף הוא נפתח על שמו מאותו הטעם
28 שהעסק נרשם על שמו (חובות שהיו לאביו), ולשם גם הופקדו חלק מהכנסות העסק, אך
29 ההפקדות לא בוצעו על ידו, וכל ניהול החשבון נעשה על ידי אמו, לה ניתן יפוי כח לפעול
30 בחשבון.
- 31 את משכורתו הוא הפקיד באותו חשבון, וממנו גם משך "סכומים שעזרו לי להתקיים"
32 (עמ' 19 לפרו'), אך לדבריו גם חלק ממשכורתו הועברה להוריו כדי לסייע להם בפרנסתם.
- 33 בתצהירו (סעיף 13) העיד, כי בכל התקופה הרלבנטית הוא לא התגורר בבית הוריו, אך
34 בחקירתו (עמ' 19) העיד כי התגורר שם עד שנת 2006.
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

8. דוד תמך בתצהיר עדותו הראשית (סעיפים 1-17) ובחקירתו (עמ' 16-2) במלוא גירסת בנו. הוא אישר כי לבנלי לא היה כל חלק בהכנסות העסק וכל התמורה התקבלה על ידו בלבד. כן אישר כי לבנלי לא היה כל חלק בניהול העסק, הוא לא עבד בו, לא הכיר את הלקוחות והספקים, לא נתן כל שירות לעסק, לא היה מעורב בהוצאת החשבוניות ובניהול הספרים ולא הכיר את יועץ המס. כן אישר, כי בנו פתח את העסק על שמו בעקבות לחצים שהפעיל עליו, כיוון שהוא עצמו לא רצה לפתוח את העסק על שמו בשל חובות ונושים שהיו לו.
9. המשיב טען, לעומת זאת, כי בנלי מנוע מלהתכחש לבעלותו בעסק ולחבותו במס בשל ההכנסות שהופקו ממנו, לאחר שהוא פתח תיק במס הכנסה על שמו. לדבריו (סעיף 4 לתצהיר המפקח לוי), בנלי חתום על הדו"חות שהוגשו בגין העסק. יצויין, כי מלבד דו"ח אחד (לשנת 2006), לגבי העיד בנלי (עמ' 7 לפרו'): "לא זוכר שחתמתי, אבל זה נראה כמו חתימה שלי", ביחס לשאר הדו"חות הוא העיד, כי הוא אינו יודע מי חתום עליהם. עוד הפנה המשיב לכך, כי בנלי הגיע לשתי פגישות שנערכו במשרדי מס הכנסה בענין השומות (אחת בפני המפקח וותארי ואחת בפני המפקח לוי, נספחים 2 ו-3 לתצהיר לוי). כן הפנה המשיב לחקירתו של בנלי במשרדי מע"מ (מש/1), שם אישר בנלי כי הפקיד שיקים בחשבון העסק. עוד הפנה המשיב לכך, שבשנת המס 2006 בנלי קיזז הפסד בסך 12,676 ₪ הנובע מפעילות העסק מהכנסתו כשכיר. כן הראה המשיב, כי דוד ניצל את מענק השחרור, לו היה זכאי בנלי, לשם רכישת כלי עבודה לעסק (הדבר אושר בחקירתם של דוד, עמ' 19 ובנלי, עמ' 21). לבסוף הפנה המשיב לבקשה שהגיש בנלי ביום 11.9.07, לביטול קנסות בסך 3,100 ₪ שהוטלו בגין העסק (מש/2).
10. דעתי היא, כי למרות הרישום שעל שם בנלי ולמרות הראיות שהמשיב הפנה אליהן, כף הראיות הכללית והסתברותן מטה את הכף לכיוון גירסתו של בנלי:
- א. לא הוצגה ולו ראיה אחת, שתצביע על כך שבנלי היה מעורב באופן כלשהו בניהול העסק, בעבודות שבוצעו במסגרתו, בהשגת העבודות, בקשר כלשהו עם הלקוחות או עם הספקים וכיו"ב.
- המפקח מוטי לוי נחקר בענין זה והשיב כך (עמ' 25):
- ש" אין לך מסמך מלקוח אחד אפילו שמראה שהוא עבד מול בנלי טל.
- ת. לא.
- ש. אין גם ספק אחד שאומד שהוא עבד מול בנלי טל
- ת. לא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ש. אין לך גם חשבונית אחת שאתה יכול להגיד שיש לך ראייה שבנלי טל
2 חתום עליה.
- 3 ת. לא. אבל, "
- 4 ב. מעדותו במשרדי מע"מ של מר עדי ויטלין, מפקח בניה במוסדות החינוך של עיריית
5 רמת גן, שם בוצעו חלק גדול מעבודות העסק, כעולה מהחשבוניות שהוצגו, עולה,
6 כי דוד עבד בשנים רבות בתחום האלומיניום עם מוסדות החינוך, וכי הוא הכיר את
7 דוד בלבד (עדותו צורפה כנספח א' לתצהיר בנלי).
- 8 ג. בנלי עבד כאמור, באותה תקופה, כשכיר, בעבודות אחרות לחלוטין, בתחום
9 המסעדות.
- 10 ד. העסק נפתח סמוך לאחר שחרורו של בנלי מהצבא.
- 11 לא היה כל הגיון בפתיחת העסק על שמו של בנלי, שלא היה לו כל ידע או נסיון
12 בתחום זה, לא הכיר את הלקוחות ואת הספקים ולא תרם באופן כלשהו לעסק,
13 מלבד זאת שנכנע ללחצי אביו, כדי להשתמש בשמו ככסות מפני נושיו וחובותיו.
- 14 ה. העסק נוהל מביתו של דוד (המפקח לוי אישר זאת בעדותו, עמ' 24). כמחצית
15 (לפחות) מהתקופה הרלבנטית לערעור זה, בנלי התגורר מחוץ לבית הוריו.
- 16 ו. גם עדותם של בנלי ודוד, לפיה, בנלי לא נהנה באופן כלשהו מרווחי העסק, לא
17 נסתרה והמשיב לא עשה כל נסיון להפריכה.
- 18
- 19 11. הראיות הנוספות שהמשיב הפנה אליהן אינן אלא המשך ישיר לאותה התנהגות.
20 אם בנלי אכן חתום על הדו"חות שהוגשו (והדבר לא הוכח לגמרי), הרי שהונחה לעשות כן
21 בהוראת אביו בהיותו הבעלים הרשום של העסק במס הכנסה.
- 22 מתוקף כך הוא גם הגיע למשרדי המשיב במסגרת ההשגות על השומה. בנלי העיד (עמ' 20),
23 כי אמר באותן פגישות את הדברים שאביו אמר לו להגיד, "כדי לא לסבך אותי או אותו",
24 ובהמשך (עמ' 21): "זה מילים של אבא שלי אחד לאחד, אני אפילו לא יודע אם זה נכון
25 מה שאמרת".
- 26 הוא התבקש להסביר את מכתב בקשתו לביטול הקנסות (מש/2) והשיב כך (עמ' 21):
- 27 "ש. מציג לך מסמך ששלחת לפקיד השומה 11.9.07,
- 28 מוגש ומסומן מש/2
- 29 הסבר.
- 30 ת. מה שכתוב. בקשה לביטול קנסות לשנת 2005. אני לא יודע איזה
31 קנסות, כתוב פה קנסות על סך 3,100
- 32 ש. אתה כותב פה שעבדת כעצמאי
- 33 ת. אני חושב, שהטופס הזה היה איזה עיקול שעצר את ההורים שלי
34 מלחיות. שלחו אותי באופן בהול. את המלל הזה אני חושב שכתבתי
35 בעזרת מישהו, זה לא השפה שלי, אני לא מדבר כך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 11-11-4199 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 נתן לו את כספי השיקים. כן העיד שם (עמ' 2), כי לא קיבל את הכספים הרשומים
2 בחשבוניות שהוצגו בפניו.
3
- 4 13. אמת, התנהגותו של בנלי ראוייה לגינוי. קרוב לודאי, שיש בה גם פן פלילי. אך לצורך קביעת
5 החבות במס על ההכנסה שהופקה מהעסק, אין לנו ענין בהענשתו של מי שהציג את עצמו
6 כבעל העסק, למרות שהוא איננו זה, אלא ענין לנו בחיובו של מי שהפיק באמת אותה
7 הכנסה, כלומר במקור ההכנסה.
8 על סמך כל הראיות שהוצגו בפני אני קובע שהחיוב במס על ההכנסה שהופקה מהעסק
9 הנדון בשנים הנדונות מוטל על המערער דוד טל ולא על המערער בנלי.
10
- 11 14. באשר למערערת אורית טל. שומת המס הוצאה גם כלפיה מתוקף היותה אשתו של בנלי,
12 ולא מעבר לכך.
13 משנקבע שבנלי לא הפיק את ההכנסה הנדונה, ממילא קביעה זו חלה גם כלפיה.
14 מעבר לכך יצוין, שאורית נישאה לבנלי רק ביום 1.11.07 (סעיף 7 לנימוקי הערעור), כך
15 שבכל מקרה היה צריך להיות ברור למשיב, כי השנים 2004-2006 ומרבית שנת 2007 לא היו
16 רלבנטיות לגביה, ואין להבין כיצד השומה הופנתה כלפיה לכל השנים הללו.
17
- 18 15. יחד עם זאת, כתוצאה מהאמור לעיל יש לבטל את הקיזוז בסך 12,676 ₪ שנעשה בשכרו של
19 בנלי כנגד הפסדי העסק בשנת 2006.
20 הוראה זו תקפה כלפי בנלי בלבד, משום שאורית לא היתה כאמור נשואה לו בשנה זו.
21 באשר לבקשה שהוגשה לביטול הקנסות בסך 3,100 ₪ (מש/2), לא הובהר האם היא נענתה
22 או סורבה, ולכן אינני קובע דבר לגביה.
23
- 24 16. נוסף על כך, על פי האמור בסעיף 7 לנימוקי השומה, המערער לא דיווח על מלוא הכנסותיו
25 כשכיר בשנים 2004-2005, כדלקמן: בשנת 2004 הוא לא דיווח על הכנסה בסך 14,792 ₪
26 ובשנת 2005 הוא לא דיווח על הכנסה בסך 2,161 ₪.
27 יש לחייב, אפוא, את בנלי טל במס על הכנסות אלה.
28 גם חיוב זה יש להפנות כלפי בנלי בלבד ולא כלפי אורית, מהטעם הנזכר.
29
- 30 17. המשך פסק הדין יתייחס, אפוא, לערעורו של דוד טל בלבד, הערעור על פסילת הספרים
31 והערעור על השומה, כאשר להלן "המערער" הכוונה היא לדוד.
32
- 33 הערעור על פסילת הספרים
- 34 18. פסילת ספרי העסק לשנים הנדונות, 2004-2009, נעשתה לפי סעיף 130(יא)(1)(ב) לפקודה,
35 לאחר שבדו"חות שהוגשו לאותן שנים לא נכללו הכנסות בסכומים מהותיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 11-11-4199 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

1 הפסיקה קבעה, כי די בתקבול אחד שלא נרשם כדי לפסול את ספרי הנישום
 2 (ע"א 699/83 סבן נ' פקיד השומה מס הכנסה רחובות, פ"ד מ(2) 197), ואף אין בכך
 3 שהתקבול שלא נרשם הוא בסכום קטן כדי לשלול את פסילת הספרים (עמ"ה (מחוזי י-ם)
 4 44/87 וילהלם נ' פקיד שומה ירושלים, 1989, פורסם במיסים).
 5 בענייניו אין מדובר בתקבול אחד, ואף לא בתקבול קטן, אלא במספר רב של תקבולים
 6 ובסכומים לא מבוטלים שלא נרשמו בדו"חות שהוגשו, כמעט בכל שנות המס הנדונות,
 7 כדלקמן:

שנה	תקבולים שהוכחו	המחזור שדווח
2004	10,371	0
2006	137,273	70,056
2007	121,326	0
2008	159,865	0
2009	159,525	0

8
 9 הנתונים דלעיל הופקו, כאמור, משאילתת ה-DF במערכת שע"מ, המפרטת את התשלומים
 10 ששולמו על ידי מוסדות החייבים לנכות מס במקור, והחשבוניות שהופקו בקשר לתשלומים
 11 אלה צורפו לתצהירו של המפקח מוטי לוי.
 12 המערער דוד טל לא הכחיש את התקבולים הללו ולא הכחיש שהם לא נכללו בדיווחים
 13 שהוגשו.
 14 דוד לא סיפק כל הסבר הגיוני לחוסר שבדיווח, מלבד הטחת האשמה כלפי יועץ המס שלו,
 15 שהוא לא טרח להזמין לעדות.
 16 משכך, לא מובנות כלל טענותיו של דוד בערעור על פסילת הספרים, וכמובן שערעור זה
 17 צריך להידחות.
 18

הערעור על השומה

כללי

20
 21 על חובת הראיה בערעור על שומה שנקבעה לנישום שספריו נפסלו:
 22 סעיף 155 לפקודה קובע, כי "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער".
 23 בהמשך אותו סעיף נקבע, כי אם מערער ניהל פנקסים קבילים חייב פקיד השומה להצדיק
 24 את החלטתו. בענייניו, כאמור, נפסלו ספריו של המערער.
 25 נישום שספריו נפסלו, רובץ עליו נטל כבד להפריך את השומה כמשוללת יסוד. הוא אינו יכול
 26 להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו. עליו להביא הוכחות אובייקטיביות
 27 לביסוס טענותיו ולא די בטענות בעלמא (ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקווה נ' עו"ד אורן,
 28 פ"ד מד(2) 554, 560; ע"א 5564/98 מועלם נ' ממונה אזורי – מס ערך מוסף, 2003, פורסם
 29 בנבו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 11-11-4199 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 על אופן קביעת השומה לנישום שספריו נפסלו והביקורת השיפוטית על סבירותה :
2 שומה לפי מיטב השפיטה מתבססת תכופות על הנחות ולעיתים גם על השערות.
3 עם זאת, פקיד השומה חייב בעריכת שומה סבירה. סבירותן של ההנחות שבהן השתמש
4 פקיד השומה עומדת לביקורת שיפוטית, כאשר נטל השכנוע באשר לאי סבירותן של
5 ההנחות מוטל על הנישום שספריו נפסלו (ע"א 5324/05 **שאדה נ' פקיד שומה עכו**, 2009,
6 פורסם בנבו).
7 פקיד השומה אינו חייב להוכיח בראיות מדויקות את שיעור השומה. אל לנישום להלין נגד
8 פקיד השומה שאינו בעל יכולת לקבוע ממצאים מדויקים כאשר מצב זה נובע ממחדליו הוא.
9 הסבירות בעריכת השומה תיבחן לא רק על פי החומר הגלוי, אלא גם על החומר שאינו
10 בנמצא. השאיפה היא שהשומה תהא נאמנת לאמת, אלא שבהעדר נתונים בשל מחדלי
11 הנישום, שאיפה זו תיושם, ככל שניתן, בקיומם של נתונים חלקיים. אין ציפייה כי השומה
12 תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ופקיד השומה אינו נדרש להוכיח בראיות נקודתיות
13 ובאפשרותו להתבסס על אומדנים, השערות והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי
14 (ע"א 8082/09 **שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3**, 2011, פורסם בנבו).
15
16 21. המסקנה הראשונה העולה מהדברים האמורים לעיל היא, שאין להסתפק – כטענת המערער
17 – בתקבולים שהוכחו, כדי לקבוע שהם משקפים את כל ההכנסות הנוספות שלא דווחו.
18 המערער איננו מהימן לומר זאת.
19 יחד עם זאת, איננו פטורים כליל מבחינת הפרמטרים, לפיהם נקבעו השומות, כשמדובר
20 בשני מרכיבים עיקריים: א – היקף ההכנסות הנוספות שיש ליחס לאותן שנים, ב- הרווח
21 הגלמי/ההוצאות.
22
23 היקף ההכנסות
24 22. שיטת המשיב בחישוב היקף ההכנסות השנתיות, היתה כך: המשיב מנה את מספר
25 החודשים בהן הוצאו החשבוניות שעלו משאלתת ה-DF, הניח שגם בחודשים שלא
26 הוצאו/לא הוצגו חשבוניות היתה הכנסה דומה, וחישב את ההכנסה השנתית בהתאם.
27 בשנים 2006, 2008 ו-2009 היו בידי המשיב חשבוניות שהוצאו במשך 6 חודשים.
28 המשיב הניח שבששת החודשים הנותרים העסק הכניס הכנסה דומה, ולכן הכפיל אותה
29 הכנסה (תוספת של 100%).
30 (בשנת 2006 הוסף סכום ההפרש בין התוצאה שהתקבלה ובין המחזור שדווח).
31 בשנת 2007 היו בידי המשיב חשבוניות שהוצאו במשך 4 חודשים, כלומר שליש השנה.
32 המשיב הניח שבכל אחד משלישי השנה האחרים העסק הכניס הכנסה דומה, ולכן שילש
33 אותה הכנסה (תוספת של 200%).
34 ביחס לשנים 2004 ו-2005, לא היו בידי המשיב נתונים, שהוא יכל להתבסס עליהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 11-11-4199 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בשנת 2004, על פי אותו מידע, היתה הכנסה בסך 10,371 ₪ מגורם בשם אלומאיר בע"מ, אך
2 החשבונית/החשבוניות היתה/היו חסרה/חסרות. לשנת 2005 לא היה כל מידע. לפיכך קבע
3 המשיב הכנסה לשנים הללו בשיעור ממוצע ההכנסות שנקבעו לשנים 2006-2009.
4
- 5 23. טענתו העיקרית של המערער (בענין זה) היא, שהחשבוניות שהוצגו על ידי המשיב אינן
6 מייצגות עבודות שנעשו בחודשי הוצאתן בלבד, אלא עבודות שהתבצעו במשך מספר
7 חודשים שקדמו להוצאתן.
8 המערער שב על טענתו כי החשבוניות גם משקפות את מלוא הכנסת העסק באותן שנים.
9
- 10 24. גם אם אין להאמין למערער, כאמור לעיל, שהחשבוניות משקפות את מלוא הכנסתו באותן
11 שנים, טענתו על כך שהחשבוניות אינן מייצגות עבודה שנעשתה באותו חודש בלבד, אלא
12 עבודה או עבודות שנעשו במשך מספר חודשים, ראויה להתייחסות.
13 מאותן חשבוניות וגם מהראיות הנוספות שהוצגו (למשל, עדותו של ויטלין, מפקח הבניה של
14 מוסדות החינוך בעיריית רמת-גן) עולה, כי חלק גדול מעבודתו נעשתה מול מוסדות במסגרת
15 מכרזים לביצוע עבודה של פרויקטים מסוימים. גם אם אין המדובר בפרוייקטים גדולים,
16 עדיין סביר להניח שאותן עבודות ארכו מספר חודשים.
17 צריך עוד לזכור, כי מהראיות גם עלה, כאמור, שדוד עבד לבדו או כמעט לבדו, ללא עובדים
18 נוספים.
19 עם זאת, אין לשלול את האפשרות כי במקביל לביצוע העבודות באותם חודשים עבור אותם
20 מוסדות, ביצע המערער עבודות עבור גופים נוספים או עבור אנשים פרטיים, ובוודאי
21 שהנחה זו סבירה ביחס לחודשים, בהם לא ביצע עבודות עבור אותם מוסדות.
22
- 23 25. בשקלול כל האמור לעיל אני קובע, כי להכנסות שהתגלו בשאילתת ה-DF, יש להוסיף
24 בשנים 2006, 2008, 2009 – 65% (במקום 100%) תוספת הכנסה (בשנת 2006 יש להוסיף את
25 סכום ההפרש שבין הסכום שיתקבל לפי חישוב זה ובין הסכום שדווח).
26 בשנת 2007 יש להוסיף על ההכנסות שהתגלו בשאילתת ה-DF - 125% (במקום 200%)
27 תוספת הכנסה.
28 בשנים 2004 ו-2005 יש לקבוע הכנסה בשיעור ממוצע ההכנסות של השנים 2006-2009.
29
- 30 אחוז החומר
- 31 26. המשיב היה מוכן להתיר ניכוי הוצאות בשיעור 42.5% מההכנסות שנקבעו.
32 לשיעור זה הגיע המשיב כך: בהתאם לתדריך הכלכלי ביחס ל"יצרני תריסים" (מע/3), אחוז
33 החומר ממחיר המכירה הינו: 52%-48% (ממוצע 50%); בהתאם לתדריך הכלכלי ביחס
34 ל"קבלני משנה לצבע" (מע/2), עלות החומר (לצבע פנים) הינו 35%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בהעדר נתונים שניתן להתבסס עליהם העריך המשיב כי עבודתו של המערער נחלקה באופן
2 שווה בין שני סוגי העבודות הללו, כך שהממוצע המתקבל משני השיעורים הנ"ל הינו:
3 42.5%.
- 4
- 5 27. למרות שהמערער טען שהוא איננו "יצרן תריסים", הוא לא חלק על ההסתמכות על
6 התדריכים הכלכליים הללו (בעצם, למרות שהמשיב הסתמך עליהם, הם הוצגו לבית
7 המשפט על ידי ב"כ המערער דווקא), אך העלה שתי השגות:
8 א. המערער רוכש פרופילי אלומיניום חתוכים ומוכנים, כלומר תוצאה גמורה, אותה
9 הוא מרכיב אצל הלקוח.
10 בהתאם לתדריך הנ"ל (מע/3), "יצרנים קטנים, שאין להם מכונות לחיתוך
11 אלומיניום, הקונים את הפרופילים חתוכים, מחירים גבוה יותר מהפרופילים
12 שאינם חתוכים ב-20%-10%. זה כמובן מעלה את אחוז החומר ועלות
13 האלומיניום".
14 המערער טען שיש להוסיף 20%.
- 15 ב. עיקר עבודתו של המערער הוא בתחום האלומיניום, ולא בתחום הצבע.
16 לטענתו, היחס הנכון הוא 85% אלומיניום מול 15% צבע, ולא 50% - 50% כפי
17 שקבע המשיב.
- 18
- 19 28. אני סבור שיש ממש בטענותיו אלה של המערער.
20 המערער עובד מחצר ביתו, אין לו מפעל או בית מלאכה של ממש, אין לו עובדים, והמפקח
21 מוטי לוי לא יכל להצביע בחקירתו (עמ' 28) על כלי כלשהו שנחזה על ידו בבית המערער
22 שיכול להעיד על ייצור/עיבוד עצמאי של פרופילי האלומיניום. בסופו של דבר הוא הודה, כי
23 יתכן והיה מקום מצידו להוסיף אחוז מסוים לאחוז החומר שקבע (עמ' 28):
24 "ש. הסתמכת על תדריך 2802, בתדריך זה כתוב יצרנים קטנים, מחירים
25 גבוה יותר... זה כמובן מעלה את אחוז החומר ועלות האלומיניום. האם לא
26 חשבת שבמקרה של דוד טל אין מקום להגיד אסתכל עליו כיצרון קטן ואוסיף
27 לו את מה שהתדריך נותן לי.
28 ת. אז לא חשבתי. יכול להיות.
29 ש. מה היית נותן לו, בין עשר לעשרים?
30 ת. יכול להיות."
- 31 יחד עם זאת, ובהעדר נתונים של ממש להתבסס עליהם, אין להוסיף את השיעור הגבוה
32 (20%), אלא הממוצע שבין שני השיעורים: 15%.
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1
2 גם ביחס לחלוקת העבודה בין אלומיניום וצבע, צודק המערער בטענתו. בטופס פתיחת
3 התיק במס הכנסה (נספח 1 לתצהיר לוי) הוצהר כי "העיסוק" הוא "הרכבות אלומיניום",
4 החשבוניות שהוצגו (נספח 4 לתצהיר לוי) נושאות את הכותרת: "אלומיניום – טל בן-לי
5 ביצוע כל עבודות האלומיניום", וגם תוכנן של החשבוניות עוסק ברובן הגדול בעבודות
6 הקשורות לאלומיניום.
7 יחד עם זאת אין לאמץ בהכרח את טענת המערער ליחס של 85% אלומיניום – 15% צבע.
8 בהעדר נתונים מדויקים אני קובע כי היחס בין שתי העבודות הינו: 75% אלומיניום, 25%
9 צבע (כולל שיפוצים נוספים).
10
11 לסיכום ראש פרק זה אני קובע: .30
12 שיעור אחוז החומר ביחס לעבודות האלומיניום יעמוד על 57.5% (1.15 X 50);
13 שיעור אחוז החומר ביחס לעבודות הצבע יעמדו על 35%;
14 היחס בין שני סוגי העבודות הינו: 75% אלומיניום, 25% צבע.
15
16 הערה: המערער בנימוקי הערעור ובתצהירו טען שיש להוסיף גם הוצאות נוספות, אותן
17 כינה "הוצאות הנהלה וכלליות", וצירף ערימת נספחים המעידה עליהן לטענתו.
18 הוא לא שב לטעון לכך בסיכומיו והדבר מעיד על זניחת הטענה (ע"א 447/92 רוט נ'
19 אינטרקונטיננטל קרדיט בע"מ, פ"ד מט(2) 102, 107).
20 גם אילולא כן, ספק אם טענתו זו יכלה להתקבל. הן משום שאותם נספחים הונחו
21 בעירבוביה וללא כל מיון ופירוט מינימלי, הן משום שהמערער עצמו העיד ביחס לחלק מהם
22 שאינם שייכים לעסק (מאחר שהטענה נזנחה אינני מוצא צורך להאריך בכך) והן משום,
23 שכאשר מדובר בבעל עסק קטן, ללא בית מלאכה ועובדים, אין מקום להוסיף גם "הוצאות
24 הנהלה וכלליות" וחזקה כי שיעורי אחוז החומר שנקבעו, כאמור, משקפים את כלל
25 הוצאותיו.
26
27 **תוצאה**
28 א. 32. הערעור של בנלי טל מתקבל כמעט במלואו, למעט חיובו בהכנסות שלא דווחו על
29 ידו כשכיר (בעבודות אחרות), כמפורט בסעיף 16 לעיל, וביטול הקיזוז בשכרו כנגד
30 הפסדי העסק, כמפורט בסעיף 15 לעיל.
31
32 ב. הערעור של אורית טל מתקבל במלואו.
33
34 ג. הערעור של דוד טל ביחס לפסילת הספרים נדחה.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 דצמבר 2014

ע"מ 4199-11-11 טל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ד. הערעור של דוד טל ביחס לקביעת השומה נדחה ברובו, למעט התיקונים שיש לערוך
2 בה, בהתאם למפורט בסעיף 25 ו-30 לעיל.
3
4 ה. אין צו להוצאות בערעורים של בנלי ואורית טל.
5 המערער דוד טל ישלם למשיב הוצאות בסך 5,000 ₪.
6
7
8 ניתן היום, כ"ב כסלו תשע"ה, 14 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.
9

יונה אטדגי, שופט

10
11
12
13
14
15
16