



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

לפני: כבוד השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

שי קסוטו

המערער:

באמצעות ב"כ עוה"ד רענן גל ורואי פלס

נ ג ד

מדינת ישראל - פקיד שומה רחובות

המשיב:

באמצעות ב"כ עו"ד עמי עבר הדני, ממונה על עניינים אזרחיים,
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

המערער הורשע, בהתאם להודאתו, בפעילות בארגון פשיעה שעסק במהילת דלקים ומכירתם תוך שימוש בחשבונות פיקטיביות (יחד עם המערער הורשעו גורמים נוספים). המערער ריצה את עונש המאסר שנגזר עליו (שלוש שנים) ושילם את הקנס שהושת עליו במסגרת ההליך הפלילי.

למערער הוצאו שומות מס הכנסה לשנים 2004-2005 ע"י פקיד שומה (להלן: **המשיב**) בגין הכנסות ארגון הפשיעה, בהן יוחסו לו הכנסות בגובה מאות מיליוני שקלים.

הערעור על שומות אלה הוא העומד במרכזם של התיקים שבפניי.

1. הרקע והשתלשלות העניינים

א. ההליך הפלילי שהתנהל כנגד המערער

כנגד המערער וכנגד 27 אחרים הוגש כתב אישום בגין מהילת דלקים (**תפ"ח 856/05**). בכתב האישום יוחסו לנאשמים אישומים בעבירות על פי חוק מאבק בארגוני פשיעה, התשס"ג-2003 (להלן: **חוק המאבק בארגוני פשיעה**), שיבוש מהלכי משפט, קבלת דבר במרמה, רישום כוזב במסמכי תאגיד, עבירות על פי חוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: **חוק העונשין**), עבירות על פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה או פקודת מס הכנסה**) וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק המע"מ**) וכן עבירות על פי חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000.

ביום 16.1.2007 הוגש כתב אישום מתוקן כנגד המערער וכנגד נאשמות 16 ו- 17 בכתב האישום המקורי: חברת זאפ אנרגיה בע"מ (להלן: **זאפ**), חברה פרטית שעסקה במכירה קמעונאית של דלק והייתה יצרן דלק, אשר מנהלה הפעיל היה המערער, וכן חברת קורמה (2000) בע"מ (להלן: **קורמה**), שעסקה במכירה קמעונאית של דלק, ואשר מנהלה הפעיל היה המערער (העתק כתב האישום המתוקן צורף כנספח ב' לבקשה מיום 27.10.10 מטעם המשיב למתן פסק דין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 בכתב האישום המתוקן צוין כי המערער, יחד עם אחרים, היה מאוגד בארגון פשיעה שפעל בתבנית
2 מאורגנת היררכית ושיטתית (להלן: **הארגון**), החל מחודש ספטמבר 2002 ועד חודש יולי 2005. עוד
3 נאמר בכתב האישום המתוקן כי הארגון נוהל על ידי שלושה אנשים: בראש הארגון עמד **אברהם**
4 **גבאי** אשר היה הרוח החיה ומי שהתווה את המדיניות הפלילית וכיוון את הפעילים והחברים
5 לביצוע עבירות פליליות. המערער יחד עם **משה גבאי** היו, על פי כתב האישום, פעילים מרכזיים
6 בארגון במדרג הניהול השני תחת פיקודו של אברהם גבאי. כמו כן פורטו בכתב האישום תפקידיהם
7 השונים של אנשים אחרים וחברות שהיו פעילים בארגון.

8

9 **הפרק הראשון** בכתב האישום נושא כותרת "**ארגון פשיעה**", ומפרט כי בתקופה הרלוונטית לכתב
10 האישום עשה הארגון שימוש במערך של חברות ואנשי קש לקידום מטרותיו ופעילותו הפלילית,
11 כאשר המערער יחד עם אברהם גבאי ומשה גבאי שימשו כאורגנים שלהם. בין היתר, נזכרות בכתב
12 האישום החברות שהמערער הוא מנהלן הפעיל - חברות זאפ וקורמה. אנשי הארגון השתמשו
13 במירמה ובתחבולה, תוך שימוש בעוסקים המורשים המנויים במערך הקש, בחברות המפורטות
14 בחלק הכללי בכתב האישום ובעוסקים מורשים אחרים שסייעו לארגון, מהלו דלקים בחומרי
15 מהילה שונים ומכרו את הדלק המהול (תוך שימוש בתחנות דלק שהיו בשליטת הארגון) במטרה
16 להשיא את רווחיהם, תוך הצגת מצג שווא לפיו הדלק שנמכר הינו דלק תקני.

17

18 **הפרק השני** נושא את הכותרת "**קבלת דבר במרמה**" ומתייחס לרכישת נפטא בפטור ומהילת דלק
19 ומכירתו. האישום הראשון נושא כותרת "**קבלת דבר במירמה (נפטא בפטור)**" ובו צויין כי סכום
20 הבלו שנתקבל ע"י אברהם גבאי, משה גבאי והמערער הינו לכל הפחות 4,690,809 ₪. האישום השני
21 נושא כותרת "**קבלת דבר במירמה (מהילת דלק ומכירתו)**", ובו צויין כי בתקופה הרלוונטית לכתב
22 האישום (שנים 2002-2005) מכר הארגון דלקים מהולים בסכום שאינו ידוע למאשימה אך אינו נופל
23 מסך של 99,237,145 ₪.

24

25 **הפרק השלישי** נושא את הכותרת "**שיבוש והדחה**".

26

27 **הפרק הרביעי** לכתב האישום נושא את הכותרת "**חשבוניות מס כוזבות**". בפרק זה צוין, כי המערער
28 והאחים גבאי הנפיקו לארגון חשבוניות מס כוזבות בגין עיסקאות שלא בוצעו בפועל וכן חשבוניות
29 מס כוזבות בגין עיסקאות שלא בוצעו על ידי העוסק על שמו יצאו החשבוניות. כמו כן, הנפיק
30 הארגון חשבוניות מס כוזבות אשר קוזזו כתשומות בספרי הנהלת החשבונות של החברות ושל
31 העוסקים המורשים, ונועדו להתחמק מתשלום מס הנובע מעסקאות שבוצעו בפועל על ידי המערער
32 והאחים גבאי במסגרת הארגון. עוד צוין, כי מעשי המערער בוצעו בנסיבות מחמירות וכי סכום
33 חשבוניות המס הכוזבות שהוצאו על ידי הארגון באמצעות מערך הקש הוא בסך של 302,334,312
34 ₪, כאשר המס הגלום בהן הינו 44,851,887 ₪ (ראו: עמ' 19 לכתב האישום המתוקן).

35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 במסגרת האישום הרביעי שבפרק הרביעי (עמ' 33 לכתב האישום) הואשם המערער בכך ש:
2 "בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, במועד שאינו ידוע למאשימה, על מנת להעלים
3 את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון, ואת היכולת לערוך ביקורת של מס הכנסה
4 בספרי הארגון, השמידו הנאשם, אברהם גבאי ומשה גבאי את ספרי הנהלת
5 החשבונות של חברת שמר, חברת דיאלוג 2000, חברת דיאלוג אנרגיה וספרי עוסק
6 משה ליאור עזרון, לרבות בדרך של מחיקה שיטתית של החומר החשבונאי אשר נמצא
7 במחשבי השותפות. הנאשם, אברהם גבאי ומשה גבאי עשו את האמור לעיל תוך
8 שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד, ובכוונה להתחמק מתשלום מס. הנאשם
9 עשה את האמור לעיל בנסיבות מחמירות שכן נעשו במסגרת פעילותו של ארגון
10 פשיעה".
11

12 הוראת החיקוק בה הואשם המערער בעניין זה: **עבירות על סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה ביחד**
13 **עם סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה.**

14
15 בדיון מיום 17.1.07 הורשע המערער על יסוד הודאתו בעובדות כתב האישום המתוקן (העתק פסק
16 הדין צורף כנספח א' לבקשה מיום 27.10.10 מטעם המשיב למתן פסק דין). בהסדר הטיעון הסכימו
17 המאשימה והמערער, כי על המערער יושתו 66 חודשי מאסר לריצוי בפועל בניכוי ימי המעצר; יושת
18 עליו עונש מאסר על תנאי לתקופה שתקבע על ידי בית המשפט וכן יוטל עליו קנס בסך חצי מיליון
19 ש. המערער הודה, כאמור, בכתב האישום המתוקן והורשע על פיו.

20
21 הנאשמות 16 ו-17, זאפ וקורמה, הורשעו בעבירות שונות על פי חוק המע"מ ועל פי פקודת מס
22 הכנסה, ביחד עם סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה.

23
24 במסגרת גזר הדין ציין בית המשפט כי למרות שמדובר בהסדר טיעון מקל, מדובר בהסדר ראוי
25 וסביר, אשר משקלל נכונה בין שיקולי הענישה השונים בנסיבות העניין, באופן אשר אינו מצדיק
26 את התערבות בית המשפט, וכי במסגרת השיקולים הביא בחשבון את הטענות שטען ב"כ
27 המאשימה, ובמיוחד את החיסכון העצם במשאבים ובזמן שיפוטי הכרוכים בניהול משפט אשר כלל
28 נאשמים רבים, כ- 300 עדים וכמות מסמכים אדירה. עוד נאמר כי הסדר הטיעון מאזן בין חומרת
29 העבירות אשר ביצע הנאשם לבין העובדה שמדובר באדם נורמטיבי, קצין ביחידה מובחרת בצה"ל,
30 אשר סרת. כן צויין, כי הענישה נמצאת במקרה זה בטווח הענישה שנגזרה על הנאשם 1, אברהם
31 גבאי, אשר שימש כראש הארגון ועל הנאשם 3, משה גבאי, אשר תואר, אף הוא, כפעיל מרכזי
32 בארגון, כפי שתואר גם המערער. על כל אחת מהנאשמות 16 ו-17 נגזר קנס בסכום של 100 ש.ח.

33
34 1. ב. ההליכים לעניין שומות המס לשנת 2004
35 לאחר שריצה המערער את עונשו, ביום 2.12.09 נערך לו שימוע ברשויות המס. בשימוע נכח המערער
36 וכן מייצגיו יועץ המס חיים קינן ויועץ המס אורי אטיאס (אשר היה אף הוא נאשם בכתב האישום
37 על כי נתן שירותי ייעוץ לארגון במטרה לקדם את פעילותו הפלילית, ולימים זוכה) (העתק פרוטוקול
38 הדין צורף כנספח ג' לתגובת המשיב מיום 27.10.10). כעולה מהפרוטוקול, בשימוע הוסבר למערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כי מדובר בחלק האזרחי של ההרשעה וביישום הרשעתו, כי חלה התיישנות לשנים 2002-3003, וכי
2 לגבי שנת 2004 תיפתח שומה לפי סעיף 147 לפקודה. בהמשך צויין: "בשנת 2004 - הכנסות
3 השותפות 101,412,542 מתוכם לשי 1/3. בשנת 2005 הכנסות השותפות 53 מיליון מתוכם 1/4
4 לשי". המערער העלה את טענות הגנתו והמשך השימוע נדחה לדיון הבא.

5
6 ביום 22.12.09 נערך שימוע נוסף בנוכחות המערער (פרוטוקול הדיון צורף כנספח ד' לתגובת המשיב
7 מיום 27.10.10). בפרוטוקול צוין כי:

8 "שי מסכים להארכת שומה לפי סעיף 145 בדיעבד לשנת 2004. שי רוצה שנשלח
9 אותו לאורי בפקס ומבטיח שאורי ישלח את ההסכמה עוד היום. שי עצמו אומר שהוא
10 מסכים עם הגישה ומסכים עם הארכה".

11
12 בהמשך לכך, חתם המערער על מסמך הנושא תאריך 22.12.09, אשר זה נוסחו (המסמך צורף כנספח
13 ה' לבקשה לביטול שומה מיום 12.8.10):

14 "לכבוד נציבות מס הכנסה/פקיד שומה רחובות.
15 הנדון: הסכמה להארכת תקופת התיישנות לשנת המס 2004
16 שם הנישום: שי קסוטו, ת.ז. 058909748
17 בהמשך לדיונים שנערכו במשרדי פקיד שומה רחובות ביום 2.12.09 וביום 22.12.09
18 הנני מסכים להארכת תקופת ההתיישנות בהתאם לסעיף 145(א)(2) לגבי הדוח
19 לשנת המס 2004 שהוגש ביום 26.6.05 עד ליום 31.12.09".

20
21 ביום 27.12.09 הוציא המשיב למערער הודעה על הארכת תקופת התיישנות שומות (צורפה כנספח
22 א' לבקשה לביטול שומה מיום 12.8.10), בה צוין כי מתוקף סמכותו בסעיף 145(א)(2) לפקודה
23 ולאחר שעיין בחומר הנוגע לדוח שנת מס 2004, החליט המשיב כי יש מקום להפעיל את הסמכות
24 שניתנה למנהל ולהאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת, ולפיכך תקופת ההתיישנות לדו"ח
25 שנת המס לשנת 2004 שהוגש ביום 26.6.05 תסתיים ביום 31.12.09.

26
27 ביום 9.2.10 נערך שימוע נוסף בנוכחות המערער ומייצגו (פרוטוקול השימוע צורף כנספח ז' לתגובת
28 המשיב מיום 27.10.10), שעסק בפתחת שומה לשנת 2004 לפי סעיף 147 לפקודה. בהמשך לכך,
29 הוציא המשיב הודעה הנושאת תאריך 9.2.10 (נספח ח' לתגובת המשיב מיום 27.10.10) אשר
30 כותרתה "שי קסוטו...פתיחת שומה מכוח סעיף 147" וצויין בה לאמור:

31 "בהמשך לדיונים שנערכו במשרדי פקיד שומה רחובות ביום 2.12.09, ביום 22.12.09
32 וביום 9.2.10 ולאחר שעיינתי בתיק הנישום שבנדון, הריני להודיע שביום 9.2.10
33 החלטתי על פתיחת השומה לשנת המס 2004 והסמכתי את גב' ורד חדד, רו"ח...ואת
34 גב' דנה מונסניגו...ואת הגב' אורית דיאמנט...לערוך כל חקירה הנוגעת לעניין
35 שבנדון ולהוציא כל צו הנובע מכך".

36
37 ביום 16.3.10 התקיים שימוע נוסף אצל המשיב בנוכחות המערער ומייצגו אורי אטיאס (העתק
38 פרוטוקול שאינו נושא תאריך צורף כנספח י"א לתגובת המשיב מיום 27.10.10).

39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ביום 21.3.10 הוציא המשיב שומה למערער לשנת 2004 (העתק השומה צורף כנספח י' לתגובת
 2 המשיב מיום 27.10.10 לבקשה לביטול שומה), בהתאם לה ההכנסה החייבת במס של המערער הינה
 3 101,894,381 ₪, המס המגיע הינה בסך של כ- 50,000,000 ₪, ובתוספת ריבית וקנסות בסך של
 4 18,000,000 ₪- בסה"כ חוב מס של כ- 68,000,000 ₪.

5
 6 כמו כן הוציא המשיב במועד זה הודעת "פירוט הנימוקים לקביעת השומה" לשנת 2004 (צורפה
 7 כנספח א' להודעת הערעור מיום 18.4.10). בהודעה זו צוין כי מכוח הסמכות המוקנית לפקיד
 8 השומה על פי סעיפים 152(ב), 145(א)(2)(ב) ו-158א לפקודה, ומאחר שבדיונים שקיים המערער עם
 9 פקיד השומה לא קיבל פקיד השומה את טענות המערער בפני פקיד השומה, אזי נקבעו השומות
 10 כדלקמן:

- 11
 12 1. בשנים 2004-2005 לא דיווחת על הכנסות שמקורן בפעילות בה נטלת חלק
 13 במסגרת קבוצה (להלן: "הפעילות") של מכירת דלקים מהולים (להלן: "ההכנסות")
 14 במטרה להתחמק ממס וכן השתמשת בחשבוניות מס כוזבות.
 15 2. בשנים 2004 ו-2005 הוגש נגדך כתב אישום בגין הפעילות והוצאות חשבוניות מס
 16 כוזבות בסך 101,412,730 ₪ ו-53,581,737 ₪ בהתאמה.
 17 3. בשנת 2007 ניתנה הכרעת דין בה הורשעת בגין פעילות זו.
 18 4. הואיל ולא הגענו להסכמה לגבי הכנסותיך בשנים 2004-2005 הוצאות לך שומות
 19 לפי מיטב שפיטה כדלקמן:
 20

שנה	2005	2004
סה"כ חשבוניות כוזבות	53,581,737	101,412,730
סה"כ תוספת הכנסה	53,581,737	101,412,730

- 21
 22
 23 5. לאור האמור לעיל, הוספתי להכנסותיך בשנים 2004 ו-2005 סך של
 24 101,412,730 ₪ ו-53,581,737 ₪ בהתאמה, שמקורן מהכנסה ממשכורת על פי סעיף
 25 (2) לפקודה החייבות במס לפי סעיף 121.
 26 6. לחילופין, אם תיטען טענה כי הפעילות הינה הכנסה מעסק בידך, אראה בהכנסה
 27 זו כהכנסה משותפת שחלקך בה על פי כתב האישום המתוקן הינו שלישי, ולכן
 28 אוסיף להכנסתך שלישי מסך החשבוניות הכוזבות לפי (1) כאמור.

	2005	2004
סעיף שומה	03	09
משכורת לפי שומה עצמית	60,024	484,397
תוספת הכנסה ממשכורת	53,581,737	101,412,730
הכנסה ממשכורת בצו שומה לפי מיטב השפיטה:	53,641,761	101,897,127

ג.1. שומות המס לשנת 2005

30
 31 ביום 23.1.11, במהלך הדיון בערעור על שומות 2004 הוציא המשיב שומה למערער לשנת 2005. כמו
 32 כן הוציא המשיב פירוט נימוקי השומה בו צויין לאמור כי מכוח הסמכות המוקנית לפקיד השומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 על פי סעיפים 152(ב) וסעיף 158 לפקודה, ומאחר שבדיונים שקיים המערער עם פקיד השומה לא
2 קיבל פקיד השומה את טענות המערער, אזי נקבעה שומה לשנת 2005 כדלקמן:

- 3 "1. בשנת 2005 לא דיווחת על הכנסות שמקורן בפעילות בה נטלת חלק במסגרת
4 קבוצה (להלן: "הפעילות") של מכירת דלקים מהולים (להלן: "ההכנסות") במטרה
5 להתחמק ממש וכן השתמשת בחשבוניות מס כוזבות.
6 2. בשנת 2005 הוגש נגדך כתב אישום בגין הפעילות והוצאות חשבוניות מס כוזבות
7 בסך ₪ 53,581,737 (להלן: חשבוניות כוזבות).
8 3. בשנת 2007 ניתנה הכרעת דין בה הורשעת בגין פעילות זו.
9 4. הואיל ולא הגענו להסכמה לגבי הכנסותיך בשנים 2004-2005 הוצאות לך שומות
10 לפי מיטב שפיטה כדלקמן:

שנה	2005
סה"כ חשבוניות כוזבות	53,581,737
סה"כ תוספת הכנסה	53,581,737

- 11 5. לאור האמור לעיל, הוספתי להכנסותיך בשנת 2005 סך של 53,581,737 ₪,
12 שמקורן מהכנסה ממשכורת על פי סעיף 2(2) לפקודה החייבות במס לפי סעיף 121.
13 6. לחילופין, אם תיטען טענה כי הפעילות הינה הכנסה מעסק בידך, אראה בהכנסה
14 זו כהכנסה משותפות שחלקך בה על פי כתב האישום המתוקן הינו שלישי, ולכן
15 אוסיף להכנסתך שלישי מסך החשבוניות הכוזבות לפי 2(1) כאמור.

2005	
03	סעיף שומה
60,024	משכורת לפי שומה עצמית
53,581,737	תוספת הכנסה ממשכורת
53,641,761	הכנסה ממשכורת בצו שומה לפי מיטב השפיטה:

ד.1. ההליכים בערעורים

19 **ביום 18.4.10** הגיש המערער הודעת ערעור בע"מ 10-04-9601 בהתייחס לשומת המס לשנת 2004.
20 המערער טען בהודעת הערעור כי הוא חולק על השומה במלואה, שכן לשיטתו אין להוסיף
21 להכנסותיו המדווחות כל סכום שהוא. עוד ציין כי בשומה לא פורט סכום המס בו חב המערער
22 לשיטת המשיב.

24 יוער, כי התיק החל להתברר לפני כבי' השופט מגן אלטוביה, עבר לדיון לפני כבי' השופט גדעון גינת
25 ובהמשך הועבר לדיון לפניי.

27 **בהודעה שהגיש המשיב ביום 17.5.10** בדבר נימוקי השומה, צויין כי ארגון הפשיעה, אשר המערער
28 היה בו פעיל מרכזי, פעל בדרכים במטרה להסתיר את מקורן של ההכנסות שנבעו מפעילותו, ובשנה
29 נשוא הערעור הוציא הארגון חשבוניות מס כוזבות ע"ש חברי הארגון בסך 101,412,730 ₪. עוד
30 נטען, כי המערער השמיד יחד עם חברי הארגון, במועד שאינו ידוע למשיב, את ספרי הנהלת
31 החשבוניות של חברי הארגון, לרבות בדרך של מחיקה שיטתית של החומר החשבונאי אשר נמצא
32 במחשבי חברי הארגון על מנת להעלים את מחזור ההכנסות האמיתית של הארגון ואת היכולת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לערוך ביקורת של מס הכנסה בספרי הארגון. מרבית חברות הארגון, כך צוין, וביניהן זאפ וקורמה,
2 לא הגישו דוחות למס הכנסה לתקופה הרלוונטית. עוד נטען כי המערער הגיש דו"ח לשנה נשוא
3 הערעור ודיווח על הכנסות ממשכורת בסך 484,397 ₪ מחברת קול פרוייקטים. המשיב טען כי
4 מאחר וחברות הארגון עשו שימוש בחשבוניות מס כוזבות בגין עסקאות שלא בוצעו בפועל וכן לא
5 ניתן היה לאמת את גובה ההכנסות ומקור הכספים שזרמו בארגון, בין היתר היות ולא הוגשו
6 דו"חות ע"י מרבית מחברות הארגון והושמדו הראיות ע"י המערער יחד עם אחרים, כאשר המערער
7 בכובעו כמנהלן הפעיל של זאפ וקורמה היה הרוח החיה מאחורי הפעילות האמורה, אזי לאור זאת
8 הוסף להכנסות המערער סך של 101,412,730 ₪. לחילופין, כך צוין, ככל שתיטען טענה כי הפעילות
9 הינה הכנסה מעסק בידי המערער, אזי יש להוסיף להכנסות המערער הכנסה משותפות שחלקו של
10 המערער בה ע"פ כתב האישום הינו שליש מסך החשבוניות הכוזבות, ומקורה בסעיף 12(1) לפקודה.

11
12 **ביום 12.8.10** הגיש המערער בקשה לביטול שומת שנת 2004, וזאת בשל התיישנות; אי חוקיות
13 הצווים שהוצאו וחרیגה מהוראות הפקודה; היעדר פירוט הדרך בה נערכה השומה כך שלא ניתן
14 להבין כיצד חושבו הסכומים הנקובים בה והיעדר פירוט של החשבוניות הכוזבות לכאורה אשר
15 היוו בסיס לשומה.

16
17 **ביום 27.10.10** הגיש המשיב בקשה לקבלת פסק דין כנגד המערער וזאת נוכח פסק הדין הפלילי
18 החלוט שניתן כנגדו ובהתאם להוראות סעיפים 42א(א) ו-42ג(ג) לפקודת הראיות [נוסח חדש],
19 התשל"א-1971 (להלן: **פקודת הראיות**) וכן תגובה לבקשה לביטול שומה.

20
21 **בהחלטה מיום 24.11.10** נקבע כי כל בקשות הביניים תידונה במועד דיון קדם המשפט.

22
23 **ביום 14.2.11** התקיים דיון לפני כב' השופט גינת, ובסיומו הורה בית המשפט כי המשך קדם
24 המשפט יידחה ליום 18.7.2011 ובמועד זה יתייצבו המערער בעצמו והמפקח ממשד המשיב
25 המטפל בתיק. עוד נקבע כי המערער יגיש בתוך 30 יום את נימוקי הערעור, ולאחר מכן יוחלט אם
26 ראוי לקיים דיון נפרד בטענות הסף או האם יש מקום, מטעמים של יעילות הדיון, לשמוע את
27 הערעור כולו, כולל טענות הסף במקשה אחת.

28
29 **ביום 16.3.11** הגיש המערער את נימוקי הערעור מטעמו, וטען בין היתר להתיישנות, אכיפה בררנית,
30 הפלייה פסולה והיעדר פירוט והנמקה בהודעת השומה ובנימוקה. כמו כן נטען כי אין בידי המערער
31 החומרים שבבסיס השומה וכי המשיב סירב לאפשר למערער לעיין בחומרים שבידו כך שלא ברור
32 מהן החשבוניות שנכללו בחשבון, האם נלקחו בחשבון רק חשבוניות משנת 2004 ורק כאלה שהופיעו
33 בכתב האישום, והאם נלקחו בחשבון הוצאות (שכן היה על המשיב להפחית הוצאות שהוצאו לצורך
34 רכישת הסחורות, הוצאות בגין פחת, תשלום משכורות לעובדים וכו'). כן נטען כי היה על המשיב
35 לחלק את סכום השומה בין כלל חברי הארגון.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 **ביום 23.1.11** הוציא המשיב שומה למערער לשנת 2005 כמפורט לעיל.

2

3 **ביום 17.2.11** הגיש המערער לבית המשפט המחוזי מרכז, ערעור על השומה אשר הוצאה לו לשנת
4 2005 (עמ"מ 11-02-33436), וכן ביקש להעביר התיק לדיון לבית משפט זה הדן אף בערעור על שומת
5 2004 ולאחד הדיון בשני הערעורים. בהחלטה מיום 19.3.11 הורה בית המשפט המחוזי מרכז על
6 העברת התיק לבית משפט זה.

7

8 **ביום 17.3.11** הגיש המשיב הודעה בדבר נימוקי השומה ו**ביום 17.4.11** הגיש המערער את נימוקי
9 הערעור. בין היתר טען המערער להתיישנות, אכיפה בררנית, אפליה פסולה, היעדר פירוט והנמקה
10 וכן נימוקים לגופו של הערעור.

11

12 במאמר מוסגר יוער, כי במקביל להליכים שבפניי הגיש המערער אף ערעור על סכום כפל המס
13 שהושת עליו בגין עבירות על פי חוק המע"מ (ע"מ (ת"א) 1031/07). הליך זה התנהל בפני כב'
14 השופטת דניה קרת מאיר, ויידון בהמשך בהרחבה.

15

16 מכאן התקיימו הדיונים בתיקים המאוחדים.

17

18 התקיימו דיוני קד"מ ביום 31.10.11 וביום 21.11.11. כמו כן התקיים דיון ביום 9.1.12 אשר בסיומו
19 קבע כב' השופט גדעון גינת כי:

20

21 **"על בסיס הודעת המערער, כי בתוך 7 ימים מהיום יומצא למשיב תיעוד המלא**
22 **המתייחס להנהלת החשבונות שבמחלוקת, לרבות תיעוד המצוי בידי של יועץ המס**
23 **הנוכח כאן, אני דוחה את המשך הדיון ליום: 5.4.2012 שעה: 09:20. המערער יפנה**
24 **את המשיב למאזנים הרלוונטיים, הנמצאים בהנהלת החשבונות המועברת. כמו כן,**
25 **יצרף המערער לחומר המועבר תחשיב מטעמו לגבי שתיים מהחברות שבדיון,**
26 **המראה את סכומי המס, המתאימים לדעתו".**

27

28 **ביום 22.1.12** הודיע המערער כי העביר לידי המשיב את החומרים הנדרשים, כפי שנקבע בהחלטה
29 מיום 9.1.12.

30

31 **בדיון מיום 16.4.12** נתן בית המשפט הוראות על הגשת תצהירים, וכן קבע כי **"ככל שבפי מי מבעלי**
32 **הדין טענה באשר להשלכות של החלטה או פסק דין בתיק המע"מ (ע"מ (ת"א) 1031/07) להליך**
33 **הנוכחי, הרי יכלול טענה כזאת בתצהירים המוגשים על ידיו".**

34

35 **ביום 2.7.12** הגיש המערער תצהירים מטעם אברהם לזרוביץ, משה בהרי, מיכאל אוחיון ומוריס
36 סוויסה. כמו כן עתר לכך שבית המשפט יורה על זימון גורמים שונים לצורך אישוש טענתו כי
הדלקים נמשכו על ידם ישירות מבתי הזיקוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 **ביום 10.3.13** הגיש המשיב תצהירים מטעם גב' ורד חדד עורקבי, סגנית פקיד שומה רחובות, גב'
2 סיון כרמי, מפקחת בחוליית חברות בפקיד שומה רחובות, וגב' אורית דיאמנט אשר במועדים
3 הרלוונטיים שימשה כמפקחת בחוליית חברות בפקיד שומה רחובות.

4
5 **ביום 16.6.13** הורה כב' השופט אלטוביה כי המשך הערעור יישמע לפניי. **בדיון שהתקיים לפניי**
6 **ביום 13.11.13** נדונה טענת המערער בדבר אכיפה בררנית וכן טענתו כי לא קיבל כל פירוט כיצד
7 בוצעה השומה וב"כ המערער הצהיר כי הוא מבקש להוכיח כי הדברים הכתובים בכתב האישום
8 אינם נכונים. בסיום הדיון הוריתי כי המערער יגיש בתוך 30 ימים תצהיר רואה חשבון ובו יפרט את
9 החישוב שעליו לעשות כדי להוכיח את החלק של חיוב המס המיוחס למערער ואילו מסמכים
10 דרושים לו לצורך כך. כמו כן הוריתי כי לאחר מכן תגיש המדינה תחשיב מטעמה ובו תבהיר בתצהיר
11 מה החלק שמיוחס לטעמה למערער. כן תתייחס למסמכים שאותם מבקש המערער ואם יש בידה
12 מסמכים כאלה היא תעביר למערער והכול בתוך 30 יום מיום שיתקבל תצהיר המערער. בנוסף,
13 קבעתי התיקים להוכחות.

14
15 **ביום 12.12.13** הגיש המערער תצהיר מטעם עו"ד חבשוש בו פורטו הפעולות שעליו לעשות לצורך
16 עריכת החישוב להוכחת חלקו של המערער בחיוב במס, וכן המסמכים שעליו לקבל לצורך האמור,
17 ובין היתר ציין כי נדרש לספרי החשבונות של החברות והיחידים בארגון לשנים 2004-2005
18 ולדיווחיהן של כל חברות הקבוצה למע"מ, דיווחי שכר של החברות לשנים 2004-2005, פירוט דיווח
19 על תשלומים לספקים ולנותני שירותים כפי שהועברו ע"י חברות הקבוצה לרשות המס, כמות
20 בליטרים של הדלק המהול שנמכר בשנים 2004-2005 לפי סוגיו, חלקו של חומר המהילה בדלק
21 המהול לפי סוגיו (סולר, בנזין וכו'), כמות חומרי המהילה לסוגיהם וכן חלקו של המערער בהכנסות
22 הארגון כפי שבא לידי ביטוי בחלוקת רווחי הארגון בתקופה בה נטל המערער חלק בפעילות הארגון.

23
24 **ביום 27.2.14** הגיש המשיב תגובתו וטען, בין היתר, כי לא ברורה בקשת המערער לקבלת ספרי
25 חשבונות של היחידים והחברות בארגון, שעה שמדובר בארגון פשיעה אשר אין לו ספרי חשבונות
26 שנערכו כדיון, וככל שקיימים ספרי חשבונות הרי שאין למשיב ידיעה אודותיהם והמערער מוזמן
27 לזמן לעדות את כל אותם יחידים וחברות ולדרוש כי יביאו עימם את הספרים ככל שישנם. באשר
28 לבקשה לקבלת דיווחים למע"מ של כל חברות הקבוצה ציין המשיב כי על דיווחים לרשויות המע"מ
29 חל חיסיון מכוח החוק ולא ניתן לגלותם.

30
31 התקיימו מספר דיוני הוכחות בתיקים שבנדון.

32
33 **בדיון ההוכחות מיום 4.9.14** טען ב"כ המערער כי חסרים לו מסמכים היות והחומר נמסר לרשויות
34 המס ולא התאפשר לו לצלם דבר. בהחלטתי קבעתי לאמור (שם, בעמ' 31) כי:

35 **"הטיעון לא ברור בכלל ועיקר, מדובר בהליך אזרחי, שהמערער הגיש אותו ונטל**
36 **הראיה עליו, המסמכים היו בידי כל הפחות עד ינואר 2012 ולפני שמסר אותם**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 בארגונים לרשות המיסים יכול היה למיין אותם ולצלם אותם. גם אם מדובר בחומר
2 רב אין כל מניעה לעשות כן אלא שהדבר כרוך בעלויות. אם המערער אינו מעוניין
3 לשאת בעלויות אלו הוא יאלץ להוכיח את התיק עם החומר שיש בידיו, אין מקום
4 להטיל נטל זה על המדינה ובעקיפין על כלל הציבור. יש לזכור שמצויים אנו בהליך
5 אזרחי ולא בהליך פלילי. בהליכים פליליים ולעיתים בהליכים מנהליים הנטל הוא
6 על המדינה לא כך בעניין שלפנינו".
7

8 עוד קבעתי (בעמ' 38) כי:

9 "התיק שמנוהל לפני כב' השופטת קרת מצורף על ידי המזכירות לתיק זה כתיק
10 קשור, כך שביהמ"ש יוכל לראות את החלטות באותו תיק".
11

12 **בסיום הדיון מיום 4.9.14** הוריתי לצדדים להגיש סיכומיהם. סיכומי המערער הוגשו ביום 27.10.14.
13 סיכומי המשיבה הוגשו ביום 26.1.15.

14
15 ביום 17.11.15 ניתן פסק הדין בערעור על סכום המע"מ אשר על המערער (ע"מ (מחוזי ת"א) 1031-
16 07 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות (פורסם בנבו, 17.11.2015), וביום 16.12.15 הגיש
17 המשיב את העתק פסק הדין וביקש לראות בו כחלק מהראיות בתיק.

18
19 **ביום 8.6.16** הוגשו סיכומי התגובה מטעם המערער.

20
21 **בהחלטה מיום 18.11.16** קבעתי כי:

22 "כיון שהמערער טוען לעניין ניכוי הוצאות, וכיון שעניין זה נקבע לדיון נוסף בבית
23 המשפט העליון בדנ"א 2308/15 פקיד שומה נ' דמארי והירשזון, בהרכב מורחב של
24 שבעה שופטים, יש מקום להמתין עם מתן פסק הדין עד להכרעת בית המשפט
25 העליון בעניין זה. לאור האמור תודיע המדינה עם מתן הכרעת בית המשפט העליון
26 בדנ"א 2308/15 הצדדים יהיו רשאים להתייחס לפסק הדין, ואז יינתן פסק הדין
27 בערעור שלפניי. המדינה תודיע בכל מקרה לא יאוחר מיום 1.7.17".
28

29 **ביום 12.9.17** ניתן פסק הדין ע"י בית המשפט העליון בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ'
30 אילנה דמארי (פורסם בנבו, 12.09.2017), אשר עסק בשאלה האם ניתן לקזז כספי גניבה שהשיבו
31 הגנבים לקורבנותיהם 'לאחור' - כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד. בית
32 המשפט קבע כי לא ניתן לקזז 'לאחור' הפסדים כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת
33 ההפסד. המשיבים אינם יכולים לקזז למפרע את הפסדם מהחזרת כספים שגנבו כנגד הכנסותיהם
34 משנות-המס שבהן הגניבות בוצעו.

35
36 משניתן פסק דין זה קבעתי בהחלטתי מיום 18.9.17 כי אני מאפשרת לצדדים להשלים טיעונם
37 בעקבות פסק הדין שניתן. פסק הדין ניתן לאחר הודעות הצדדים בעניין זה.
38
39
40



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1.ה. פסק הדין בהליך המע"מ
2 כאמור, במקביל להליך בנדון התנהל הליך ערעור נוסף שהגיש המערער נגד מנהל מס ערך מוסף -
3 ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1031-07 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות (פורסם בנבו,
4 17.11.2015) בגין דרישת מנהל מס ערך מוסף כי המערער ישלם כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ
5 וזאת בגין הרשתו בעובדות כתב האישום והעבירות שיוחסו לו שם על חוק המע"מ.
6
7 במסגרת ההליך שהתנהל דחה בית המשפט המחוזי (כב' השופטת דניה קרת מאיר) בהחלטתו מיום
8 4.4.12 את מרבית בקשתו של המערער להתיר לו להביא ראיות לסתור את ממצאי פסק הדין הפלילי
9 מכוח סעיף 42 לפקודת הראיות (ע"מ (מחוזי ת"א) 1031-07 קסוטו שי נ' מנהל מע"מ רחובות
10 (פורסם בנבו, 04.04.2012), וקבע כי בנסיבותיו החמורות של מקרה זה, כאשר המערער והאחים
11 גבאי הנפיקו חשבוניות מס כוזבות בדרכים שונות בנסיבות מחמירות, ובהתחשב בסכומים הגבוהים
12 בהם מדובר, בהיקפם ובתכיפותם של מעשי המרמה - הרי שאין מקום לאפשר כיום הבאת ראיות
13 לסתור, בטענה כי ההודאה בתיק הפלילי נעשתה מטעמים חיצוניים ורק מתוך רצון לסיים את
14 ההליכים בדרך מהירה. עם זאת התיר בית המשפט למערער להגיש ראיות לסתור בעניין אחד בלבד
15 והוא עניין חלוקת השומה בין המערער לבין שני הפעילים המרכזיים האחרים בארגון (ערעור שהגיש
16 המערער על החלטה זו נדחה- ראו רע"א 3853/12 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות, פורסם
17 בנבו, 2012).
18
19 בפסק הדין שנתן בית המשפט המחוזי בסיום ההליך ביום 17.11.15 נקבע כי מהודאתו של המערער
20 בהליך הפלילי עולה כי החשבוניות הנזכרות בכתב האישום הן חשבוניות פיקטיביות, כי הוא לא
21 עמד בנטל המוטל עליו להוכיח שלא היה מעורב בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות, שחלקו בארגון
22 לא היה בכיר, או שהכספים שהרוויח הארגון לא הגיעו לכיסו. עוד נקבע כי ניתן להטיל כפל מס הן
23 בגין החשבוניות שהוצאו במטרה לקזז מס תשומות מבלי שעומדת מאחוריהן עסקה כלל והן בגין
24 אלו שהוצאו כשעומדת מאחוריהן עסקה אולם הן הוצאו על שם גורם במערך הקש של הארגון
25 (היינו: הפרטים המצויים בחשבונית לא שיקפו את העסקה בשלמותה ובאופן אמיתי), שכן אף לא
26 אחת מהחשבוניות הוצאה כדין. עם זאת, כך נקבע, יש להפחית מהשומה חשבוניות שאינן כלולות
27 בכתב האישום וחשבוניות לגביהן המשיב לא הוכיח שהן חשבוניות פיקטיביות.
28
29 אשר לטענה כי יש לחלק את האחריות בין המערער לבין יתר השותפים בארגון נקבע (ראו עמ' 19
30 ואילך לפסק הדין), כי יש לבחון שתי שאלות: האחת, האם רשאי היה המשיב להטיל את מלוא כפל
31 המס על המערער על אף שגם לפעילים אחרים בארגון מיוחסת מעורבות בהוצאת החשבוניות
32 הפיקטיביות; בית המשפט קבע כי לא חלה חובה על רשויות המס לחלק את שומת המס בין המערער
33 לבין יתר הגורמים אשר חויבו בשומת המס בגין אותה פעילות, וכי המשיב רשאי היה להטיל את
34 מלוא סכום כפל המס הן על המערער והן על יתר הפעילים בארגון, משום שהמערער הודה בכתב
35 האישום שהוגש נגדו, ובמסגרת זו נכללה הודאתו בסכומי החשבוניות שבכתב האישום במלואן
36 (בפרק הרביעי לכתב האישום שכותרת "חשבוניות המס הכוזבות", מצוין בסעיף 7 כי "סכום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 **חשבוניות המס הכוזבות שהוצאו עלי ידי הארגון באמצעות מערך הקש הינו בסך 302,334,312**
2 **ש"ח כאשר המס הגלום בהן הינו בסך 44,581,887 ש"ח".** השנייה, האם ראוי היה להטיל את כל
3 שומת המס בגין כל פעולות ארגון הפשיעה ביחס לחשבוניות הפיקטיביות על המערער, או שמא,
4 נכון לחלק את השומה ולהטיל על המערער מס חלקי בהתאם לפעילותו בארגון וזאת בהנחה
5 שהמערער הצליח להציג ראיות לסתור להוכחת טענתו לפיה לא היה לו כל קשר להוצאת החשבוניות
6 הפיקטיביות והוכיח את חלקו הנתען בארגון. בית המשפט בחן את כתב האישום וכן את עדויות
7 הגורמים השונים בארגון, לרבות הודעותיהם במשטרה, וקבע בהסתמך על האמור כי למערער היה
8 חלק מרכזי ביותר הן בארגון, הן במערך הקש והן בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות במטרה
9 להערים על רשויות המס, והוא היה מנהלן היחיד והפעיל של קורמה וזאפ וכן שימש מנהל פעיל של
10 חברות נוספות יחד עם האחים גבאי. אכן בכתב האישום נזכרים גם גורמים אחרים שלא היו חלק
11 משלושת מנהלי הארגון (המערער והאחים גבאי), אולם, המערער שהיה השני בפירמידת הארגון
12 והאחים גבאי פעלו בצוותא חדה ובשיתוף פעולה, כיוונו את פעילות הארגון ואף הנחו את הכפופים
13 אליהם, מבלי שישנה חלוקת אחריות להיקף הפעילות הנובעת ממעמדו כשני בהיררכיה. המערער
14 לא הציג כל ראיה משמעותית ובוודאי לא ראיה מספקת כדי להוכיח את טענתו שלא היה מעורב
15 בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות או שחלקו בארגון לא היה בכיר, וכן לא הציג כל ראיה לכך
16 שהכספים שהרוויח הארגון לא הגיעו לכיסו אלא לכיסם של אחרים. בנסיבות אלו, כך נקבע,
17 ומשהצהיר המשיב כי לא יגבה עודף מס ממי שהוצאה להם שומת מס ביחס לפרשה נשוא כתב
18 האישום - אין מקום לחלק את שומת המס בין המערער לבין גורמים אחרים.

19
20 המערער הגיש ערעור על פסק הדין (ע"א 279/16 שי קסוטו נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות) (פורסם
21 בנבו, 2017), ובמסגרת הערעור שב המערער ותקף החלטת בית המשפט המחוזי שלא התיר לו הבאת
22 ראיות לסתור את הוראת סעיף 42 לפקודת הראיות. בית המשפט העליון קבע כי לא מצא שנפלה
23 שגגה בפסק דינו של בית משפט קמא, וכי לא עלה בידי המערער להראות נסיבות מיוחדות בגינן יש
24 להתיר הבאת ראיות לסתור את פסק הדין החלוט בפלילים.

2. טיעוני הצדדים

2.1. טיעוני המערער

25
26
27
28 לטענת המערער יש מקום לבטל השומות שהוצאו למערער מהסיבות המפורטות להלן.

29
30 2.1.א. חלקו של המערער בפרשה הינו פחות מהמתואר בכתב האישום ואין להחיל במקרה זה את
31 סעיף 42 לפקודת הראיות
32 המערער טוען כי הינו אדם נורמטיבי וערכי אשר החל לעבוד בשוק הדלק וחבר לגורמים מפקפקים.
33 המערער מוסיף כי ריצה את עונש המאסר שנגזר עליו ואף שילם את הקנס הפלילי שהושת עליו.
34 המערער חף מפשע והופלל, וכלל אינו קשור לעוסקים ולחברות נשוא השומה. המערער טוען כי לא
35 הרוויח כספים (וכי כל הכספים נכנסו לחברות זאפ וקורמה), ובחלק משמעותי מאוד מהעסקאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המפורטות בכתב האישום המתוקן הדלק שנמכר ללקוח היה נקי ולא מהול, והדלקים נמשכו
2 ישירות מבתי הזיקוק על ידי הלקוח עצמו כך שכתב האישום לא שיקף כלל עבודות נכונות.
3
4 לטענת המערער, כלל הנסיבות, ובכלל זה אופן התנהלות החקירה הפלילית ותיאום העדויות נגד
5 המערער, מצביעות על כך שיש להעדיף את העדויות שנשמעו על פני הודאתו בכתב של המערער
6 ולהורות על ביטול השומות. הודייתו של המערער נבעה ממספר רב של שיקולים חיצוניים ואין בה
7 כדי להצביע אלא על רצון לסיים את ההליכים המשפטיים בדרך המהירה ביותר והטובה ביותר
8 עבורו; הלחץ הנפשי הכביר בו היו נתונים המערער ואשתו (אשר אף היא הואשמה בכתב האישום),
9 שהינם הורים לילדים קטנים והעובדה כי המדינה הסכימה למחוק את אשתו מכתב האישום
10 במסגרת עסקת הטיעון- היוו שיקול מכריע מבחינת המערער להודות בעבירות שבכתב האישום.
11 המערער אף סבר כי במסגרת ניהול ההליך האזרחי תינתן לו האפשרות להוכיח את אי נכונות כתב
12 האישום בכל הנוגע לחשבוניות הכוזבות. אין אפוא בהרשעת המערער בתיק הפלילי כדי לבסס את
13 השומה כפי שהוצאה. אין להחיל בנדון את הוראת סעיף 42 לפקודת הראיות היות והמערער לא
14 התגונן, לא הביא ראיותיו ולא היה לו יומו בבית המשפט בהליך הפלילי, ולכן אין באמור בפסק
15 הדין כדי לשמש כממצא בתיק הנדון.
16

17 2.1.2. ב. היעדר פירוט של השומות

18 לטענת המערער לשומות לא צורפו הסברים כלשהם ולמערער לא הייתה כל דרך להבין את אופן
19 עריכתן, וכיצד חושבו הסכומים הנקובים בהן (סכומים שאינם נקובים כלל בכתב האישום), דבר
20 שהיקשה עליו לתקוף את אמיתותן. למעשה עד למועד הגשת תצהיר נציגת המשיב, הגב' כרמי, לא
21 היה ידוע דרך חישוב השומות. המשיב אף לא הסביר מדוע ראה לנכון להתחשב בעלויות רכישת
22 הדלקים כהוצאות לצרכי פשרה בלבד, ולא הסביר את הנתון של 20% רווח גולמי המאוזכר בתצהיר
23 הגב' כרמי. המשיב התעלם מכל בקשות המערער לקבלת הסברים אודות דרך עריכת השומה ובכך
24 פגע קשות בייצוגו של המערער ובזכותו לקבל יומו בבית המשפט. ניסיונות ב"כ המערער לתקן את
25 חקירת נציגות המשיב גב' עורקבי וגב' כרמי נוכח הדברים שהתגלו במהלך החקירה באשר לפרשנות
26 המשיב את כתב האישום, והתדהמה הרבה של המערער ובאותו עקב כך, הובילו בסופו של דבר
27 לכך שבית המשפט הורה על הפסקת חקירת עדי המשיב ונמנעה מהמערער האפשרות לחשוף כשלים
28 וסתירות נוספים רבים בשומות ולהגיש מסמכים עליהן חתומה גב' כרמי. לו היה נחשף בפני
29 המערער אופן החישוב הוא יכול היה להעמיד את המשיב על טעותו בכל הנוגע לפרשנות כתב
30 האישום והעובדה כי עסקינן במחזור מכירות ולא ברווחים.
31

32 1.1.2. ג. טענת התיישנות לגבי שנת 2004

33 לטענת המערער למשיב כלל לא הייתה סמכות לפעול לפי סעיף 147 ולהוציא שומה מכוחו מכוח
34 הסיבות הבאות:
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ראשית, בטרם יוכל המשיב לנצל סמכותו מכוח סעיף 147 עליו להראות כי הוא האריך כדין את
2 תקופת ההתיישנות עד שנת 2009 מכוח סעיף 145(א)2, ואולם המשיב נהג שלא כדין עת הפעיל
3 את סמכותו מכוח סעיף 145(א)2: ראשית, בהתאם לסעיף 145(א)2 לפקודה המשיב רשאי לקבוע
4 שומה לפי מיטב השפיטה תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הגיש הנישום את הדו"ח קרי עד
5 ליום 31.12.08. סעיף זה מקנה למנהל המשיב סמכות להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת
6 קרי עד ליום 31.12.09. רק חמישה ימים טרם תום מועד זה, ביום 27.12.09, החליט המנהל להפעיל
7 את סמכותו ולהאריך את תקופת ההתיישנות עד תום שנת 2009, וזאת בניגוד להוראות חוזר מס
8 הכנסה 3/2009. בחוזר זה נקבע כי פניה להארכת תקופת השומה תיעשה זמן סביר לפני תום תקופת
9 ההתיישנות הרגילה של השומה ואין זה סביר כי המנהל יבקש להאריך את תקופת ההתיישנות
10 בשנה נוספת אחרי שאותה שנה נוספת כבר חלפה הלכה למעשה, חמישה ימים בלבד טרם תום
11 השנה. שנית, בחינת העובדות מעלה בבירור כי הארכת תקופת ההתיישנות לפי סעיף זה לא נעשתה
12 על מנת לאפשר לפקיד השומה לבצע את עבודתו אלא רק כדי להכשיר את הפעלת הסמכות מכוח
13 סעיף 147 קרי לשם יצירת גשר עבור שנת 2009. יש לדחות את טענת הגב' עורקבי-חדד, כי ההארכה
14 התבקשה על מנת לבחון את טענות המערער, שכן אף לא טענה אחת של המערער נבחנה על ידי
15 המשיב.

16
17 שנית, כך טוען המערער, אין משמעות למסמך ההסכמה למתן הארכה עליו חתם המערער - יש
18 לדחות ניסיון המשיב לסמוך על ההסכמה בכתב לאורכה אשר ניתנה כביכול ע"י המערער, שכן
19 המסמך נחתם ע"י המערער לצורך קידום פשרה בלבד ולא לצורך הפקת השומה ואין זה ראוי
20 להסתמך עליו, מה גם שהמערער חתם על מסמך זה מבלי שהבין את השלכותיו וכאשר לא היה
21 מיוצג. כללי המשפט המנהלי מחייבים שלא לאפשר הארכת מועדים שבסמכות מנהלית מכוח
22 הסכמת נישום. ההסכמה עליה נדרש המערער לחתום ע"י נציגי המשיב מעידה כי אף נציגי המשיב
23 סברו כי לא ניתן להפעיל את הסמכות מכוח סעיף 145 חמישה ימים לפני תום התקופה וכי הם
24 נדרשו גם להסכמת המערער.

25
26 טענה שלישית של המערער לעניין זה היא כי לא התקיימו נסיבות המאפשרות החלת סעיף
27 147(א)3 לפקודה - היות ובענייננו כלל לא הוצאה שומה למערער כך שלא היה את מה לתקן, אזי
28 הסעיף הרלוונטי היחיד הוא 147(א)3. סעיף זה נועד לסייג ולהגביל את סמכות המשיב ומטרתו
29 לחול רק בהתקיים שני תנאים: 1. המערער הגיש דו"ח (שומה עצמית); 2. פקיד השומה לא הפעיל
30 סמכותו מכוח סעיף 145(א)2 היינו לא פעל לאישור השומה העצמית ואף לא הוציא שומה על פי
31 מיטב השפיטה בתוך 4 שנים. כמו כן נדרש כי הנישום הורשע בעבירה לפי הסעיפים המנויים בסעיף
32 147(א)3. בענייננו, מכתב האישום עולה כי המערער הורשע רק בעבירה אחת מהעבירות המנויות
33 בסעיף 147(א)3 - עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה. ההרשעה בעבירה האמורה הינה בקשר ל- 3
34 חברות ועוסק מורשה אחד בלבד נשוא כתב האישום: חברת שמר מרום, חברת דיאלוג 2000, חברת
35 דיאלוג אנרגיה ועוסק מורשה ליאור עזרן. ואולם לגבי חנן קרדי לא הורשע המערער בעבירה לפי
36 סעיף 220 או בכל עבירה אחרת הנוגעת להעלמת מס ומכשירה את הפעלת סעיף 147(א)3 לפקודה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ולפיכך המשיב לא רשאי היה לפתוח שומה בעניין זה לאחר שחלפה תקופת ההתיישנות. הפסיקה
2 העניקה פרשנות מצמצמת לסמכות המשיב על פי סעיף 147 לפקודה. לפיכך, מחצית סכום השומה
3 התיישן.

4

5 עוד טען המערער כי יש לדחות טענת גב' עורקבי כי הרשעת המערער התגלתה לה רק לקראת סוף
6 שנת 2009 באמצעות מכתב ממחלקת החקירות שכן הליך המע"מ נגד המערער הוגש כבר בשנת
7 2006 וחזקה כי מידע כזה עובר במקביל להרשעה.

8

9

2005 ת.ד.1.2. טענת התיישנות לגבי שנת

10

11 המערער טוען כי הגיש שומה עצמית לשנת 2005 ביום 13.7.06 וביום 22.12.09 שמונה ימים בלבד
12 לפני תום תקופת ההתיישנות הראשונה החליט המנהל להאריך את תקופת ההתיישנות עד לתום
13 שנת 2010. בעשותו כן השתמש המשיב שלא כדין בסמכותו מכוח סעיף 145(א)(2) ופעל בניגוד לכללי
14 מנהל תקין ולנהלי עבודת רשות המיסים, הכל במפורט ביחס לשומת 2004. לפיכך אף שומה זו
15 הוצאה בחריגה מסמכות ומפרק הזמן המקובל.

16

17 **אכיפה בררנית ואפליה פסולה**- המערער טוען כי בתיק הפלילי הורשעו 26 נאשמים, כאשר הנאשם
18 אבי גבאי הורשע בהיותו ראש ארגון הפשיעה והוא אשר עמד בראש הפירמידה ונתן הנחיות לחברי
19 הארגון. המערער הורשע כפעיל בארגון הפשיעה. כפועל יוצא תקופת המאסר שהושתה עליו הייתה
20 קצרה משמעותית מזו שהושתה על אבי גבאי ואף הקנס הכספי שהושת עליו היה נמוך מזה שהוטל
21 על אבי גבאי. אף על פי כן בחר המשיב שלא להוציא שומה לאחים גבאי ואף ליתר הנאשמים
22 הנוספים בכתב האישום, להם לא הוצאו כלל שומות או הוצאו ונסגרו (אופסו). המשיב ייחס
23 למערער לבדו את כל פעילות ארגון הפשיעה מבלי לחלק את סכום הפעילות הכולל בין ראש הארגון
24 ויתר הנאשמים אשר היו פעילים בארגון הפשיעה, מבלי שנתן הסבר כלשהו מניח את הדעת להפליה
25 פסולה זו בין הנאשמים. על המשיב מוטל הנטל להוכיח מהו חלקו המדויק והנכון של המערער
26 בשומה ולייחס לו חלק זה בלבד, אולם הוא מילא פיו מים ואף נמנע מלהביא ראיות כלשהן
27 בדבר חלקו של המערער בשומות. הפעלת סמכותו של המשיב בצורה זו נוגדת חובותיו לפעול ביושר,
28 בהגינות ובסבירות והינה הפליה פסולה ואסורה המחייבת ביטול השומה. המערער הפנה בעניין זה
29 לע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (פורסם בנבו, 2011, להלן: **עניין דגמין**).

30

1.2.ה. אי סבירות השומות

31

המערער מעלה מספר טענות באשר לאי סבירות השומות, כמפורט להלן.

32

33 **חישוב שגוי של ההכנסות החייבות במס**- לטענת המערער, המשיב לא לקח כלל בחשבון את
34 הוצאות הארגון אלא רק הכנסותיו. מעדותה של נציגת המשיב גב' חדד-עורקבי עלה כי המשיב פעל
35 מנקודת הנחה שגויה לחלוטין הנובעת מפרשנות שגויה של כתב האישום שכן הסיק כי הסך של 302
36 מיליון ₪ (סכום החשבוניות שהנפיק הארגון) מהווה רווח ולא מחזור. המדובר בטענה מופרכת אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 משמעותה כי מחזור המכירות של הארגון מגיע לכמיליארד שקלים, טענה שאינה עולה בקנה אחד
2 עם כתב האישום והועלתה לראשונה בעדות נציגת המשיב בבית המשפט.
3
4 לטענת המערער, כעולה מחוות דעת רו"ח חבשוש שצירף המערער, המשיב הוציא שומות המגלמות
5 את כל מחזור העסקאות של ארגון הפשיעה, לרבות חשבוניות פנים ארגוניות שאינן משקפות עסקה
6 אמיתית. לכל היותר יכול היה המשיב להוציא שומה מכוח ההרשעה הפלילית בגין העסקאות נשוא
7 האישום השני בפרק השני לכתב האישום המתוקן בלבד, העוסק בדלקים מהולים שמכר הארגון
8 לצדדים שלישיים; זאת להבדיל מאישומים העוסקים בחשבוניות פיקטיביות בגין עסקאות שלא
9 בוצעו כלל וכן חשבוניות שהונפקו בין חברי הארגון בתוך הארגון. לטענת המערער, נהיר כי במצב
10 של עסקה שלא בוצעה בפועל לא הופקו רווחים ומשלא נוצרה הכנסה - אין חבות במס. הדרך
11 הראויה והנכונה לחישוב השומה, כפי שנעשתה על ידי רו"ח אשר נסמך על עובדות כתב האישום
12 ועל אומדנים סבירים המפורסמים ע"י רשויות המדינה, הינה לאמוד את גובה הכנסות הארגון
13 (היינו: מיסוי החשבוניות שהונפקו בגין מכירת הדלק המהול ללקוחות חיצוניים). בהתאם לפילוח
14 שבנספח א' לחוות דעתו של רו"ח חבשוש, סך החשבוניות שהוצאו ללקוחות חיצוניים מסתכם בכ-
15 109 מיליון ₪ בלבד לכל שנות פעילות הארגון (2002-2005), וסכום זה תואם את סכום העסקאות
16 של מכירת דלקים מהולים שבפרק השני לכתב האישום (99,237,145 ₪).
17
18 לטענת המערער, אין ליתן ביטוי בחישוב הכנסתו החייבת במס של המערער לחשבוניות המס
19 הכוזבות שהוצאו לחברי הארגון (חשבוניות פנים ארגוניות), שכן הללו הונפקו לצורך קיזוז מס
20 התשומות בספרי הנהלת החשבונות של החברות, אינן משקפות עסקאות אמיתיות, ולא יצרו
21 הכנסה כלשהיא. בנוסף ייתכנו מניעים אחרים להוצאת חשבוניות פיקטיביות כגון הפצת חשבוניות
22 לצורך קיזוז מע"מ בתמורה לעמלה, הוצאת חשבוניות פיקטיביות לצורך "כיסוי" על חשבוניות
23 פיקטיביות של עוסק אחר וכדומה. מכל מקום המערער מוסיף בעניין זה מכוח חוק מע"מ.
24 המערער הוסיף לעניין זה כי הסך של 99,237,145 ₪ מייצג מחזור הכנסות של הארגון ממכירת
25 הדלק המהול בגין כל שנות פעילות הארגון. סך המכירות שנעשו בשנים 2004-2005 הינו 63,327,088
26 ₪, כאשר סכום זה כולל מע"מ. יש לנכות את מרכיב המע"מ מההכנסה החייבת המיוחסת למערער
27 שכן מרכיב המע"מ אינו חלק מההכנסה החייבת במס ומבחינה חשבונאית הוא נרשם כהתחייבות
28 בדו"ח הכספי המוגש לשלטונות המס. יש להפחית את סכום המע"מ ולבודדו מהשומות, כך שסכום
29 ההכנסות החייבות במס לשנים 2004-2005 יעמוד על 53,318,528 ₪.
30
31 **היעדר התחשבות המשיב בהוצאות שהוצאו לייצור ההכנסות** – לטענת המערער, המשיב לא הפחית
32 כלל מההכנסות את ההוצאות שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה והדבר הינו בלתי סביר בעליל. מתוך
33 סך ההכנסה החייבת (53,318,528 ₪) היה על המשיב לגזור את הרווח הגולמי, אשר בהתאם לחוות
34 דעת רוה"ח עמד בשנים 2004-2005 על 4.56%. אף עו"ד כנעני ואורי אטיאס שהעידו מטעם המערער
35 ציינו כי אחוזי הרווח בענף הדלק הינם נמוכים מאוד, וכי 93% מהתמורה המתקבלת בגין מכירת
36 הדלק משולמת לרשויות (בלו, מע"מ וכו') ומההפרש יש לנכות הוצאות הובלה, עלויות דמי שכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 משרדים ומחסנים, משאיות ושינוע, פחת, הוצאות משכורות וכדומה, כך שאחוז הרווח הגולמי הינו
2 נמוך מאוד ואינו עובר 5%. המערער טען בתצהירו אשר לטענתו לא נסתר, כי במהלך התקופה
3 הארוגון הפעיל בממוצע כשמונה תחנות דלק בעלות חודשית של כ-80,000 ₪ בגין כל תחנה (שכירות,
4 החזקה חודשית, חשבונות, משכורות עובדים וכו'). כמו כן, בחברות והעוסקים נשוא הארוגון
5 הועסקו 4-5 פקידות והושכרו 3 משרדים. עוד טוען המערער כי היה על המשיב לקחת בחשבון אף
6 את עלות חומרי המהילה שכן המדובר בהוצאה שהוצאה לצורכי הכנסה. חוזר מס הכנסה 2/2012
7 "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות" מנחה כי יש להכיר לנישום בהוצאות אמיתיות
8 שהוצאו בייצור הכנסה הגם שאין בידיו הראיות הנדרשות על פי דין, ועל פקיד השומה לאמוד את
9 ההוצאות על סמך ניסיונו והבנתו תוך שימוש באמצעים הקיימים לקביעת אומדנים, כגון סקרי
10 שוק, תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף בו פועל הנישום.

11
12 **אין בידי המשיב אסמכתאות להוכחת הוצאותיו היות והמשיב מיאן לחשוף בפניו מידע ונתונים-**
13 לטענת המערער, החומרים החשבונאיים של העוסקים נשוא השומות נתפסו בידי המשטרה וחלקם
14 הושבו לידי אותם עוסקים וחברות, אולם נציגי העוסקים והחברות סירבו להתייצב לעדות, חרף
15 זימונם, כך שלא הייתה בידי המערער כל אפשרות לאמת את טענותיו באמצעות החומרים
16 החשבונאיים. במטרה להצדיק את השומה המנופחת שהוציא מיאן המשיב בעקביות לחשוף בפני
17 המערער חומרים שיכלו לאפשר עריכת חישוב הגיוני יותר המבוסס על נתונים קיימים (כגון דיווחים
18 של החברות והעוסקים הנאשמים למע"מ בשנים הרלוונטיות, דיווחי שכר וניכויים שהועברו
19 למשיב, תשלומים לספקים ונותני שירותים וכו'), ובכך מנע המשיב מהמערער את האפשרות להוכיח
20 את טענותיו באמצעות החומרים השונים.

21
22 **אי סבירות השומות בשל הטלת מלוא המס של הארוגון על כתפי המערער-** לטענת המערער יש
23 לאמץ את חוות דעתו של רו"ח חבשוש, בסופה הגיע למסקנה כי בהינתן שיעור מהילה של 25%
24 ההכנסה החייבת של המערער בשנות המס 2004 ו-2005 הינה 242,398 ₪ ו-125,341 ₪ בהתאמה
25 (בסך הכל 367,739 ₪). עוד קבע רו"ח חבשוש כי בהינתן מהילת דלק בשיעור של 30%, ההכנסה
26 החייבת של המערער בשנות המס 2004 ו-2005 הינה 398,239 ₪ ו-193,526 ₪ בהתאמה (בסה"כ
27 367,739 ₪). תחשיב זה מתייחס לחלוקת הרווח בין שלושת הנאשמים ואולם יש בסיס לחלוקה של
28 הרווח באופן שונה שכן המערער הורשע בהיותו פעיל מרכזי בלבד, והיה על המשיב לחלק את השומה
29 בין כלל הנאשמים או לכל הפחות בין חמישה-שישה פעילים מרכזיים אשר נהנו מרווחי הארוגון.

30
31 **2.2. טיעוני המשיב**

32 **2.2.א. דחיית הערעורים על הסף**
33 לטענת המשיב יש לדחות הערעורים על הסף, שכן, כנגד המערער ניתן פסק דין מרשיע וחלוט
34 בהתאם להודאתו. בהתאם לסעיף 42א לפקודת הראיות המערער אינו רשאי לחלוק על הודאתו
35 בעובדות כתב האישום, והדבר שומט את הקרקע מתחת לטענותיו ומייתר את ניהול ההליך. כלל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 העדויות שהביא המערער, אשר נועדו בין היתר להראות כי עיסוקו היה במכירת דלק חוקי- אין בהן
2 לפיכך כדי לסייע לו.

3
4 ב.2.2. חלקו של המערער בחשבונות נשוא הערעור
5 המשיב טוען כי על המערער הנטל להוכיח בראיות אובייקטיביות כי הכספים נשוא העבירות לא
6 הגיעו לכיסו אולם הוא לא הצליח לעמוד בנטל זה. במצב בו יש שותפים לעבירה חלה מלוא חבות
7 המס על כל אחד השותפים, ובמיוחד במקרה בנדון כאשר המערער הינו מראשי הארגון, השני
8 בהיררכיית הארגון. האמור נובע אף מסעיף 20 לפקודת השותפויות, התשל"ה- 1975 (להלן: **פקודת**
9 **השותפויות**), לפיו חייב כל שותף בכל חובות השותפים ביחד ולחוד. אין בידי המשיב כלים לדעת
10 כיצד בוצעה התפלגות ההכנסות בין ראשי הארגון, ככל שבוצעה, והמערער, אשר השמיד ראיות, לא
11 הוכיח מה היה חלקו בהכנסות.

12
13 ג.2.2. אכיפה בררנית
14 המשיב טוען כי אין לקבל טענת המערער בעניין זה, שכן המערער הורשע כשני בהיררכיית ארגון
15 הפשיעה, אדם אשר מהל דלקים ומכרם לציבור הרחב על כל התוצאות הנובעות מכך לביטחון
16 הציבור ולבטיחותו, ולפיכך הוא אינו זכאי ליהנות מטענת הגנה מן הצדק. הגשמת הצדק אין
17 פירושה מתן הגנה לראש ארגון פשיעה תוך הסרה או הקטנה של השומה שהוטלה עליו. בנוסף, אין
18 משמעות קבלתה של טענה זו כי בית המשפט יעניק סעד חיובי של אי אכיפת הדין על הטוען לטענה.
19 יש לדחות הטענה אף לגופה שכן שני ראשי הארגון הנוספים אינם נישומים בפ"ש רחובות, ומבירור
20 שנערך התברר כי הינם נישומים בפ"ש רמלה וכי לא נערכה להם שומה מאחר שהמידע אודות
21 הרשעתם הגיע לפ"ש רמלה לאחר ששנות המס הרלוונטיות הפכו סופיות. מכאן שאין מדובר
22 באכיפה בררנית וזאת לאור השוני בנסיבות.

23
24 ג.2.2. תקינות הצווים לעניין שומת 2004
25 המשיב טוען כי ביום 12.11.09 נערך דיון אצל המשיב בנוכחות המערער בעניין פתיחת השומה לשנת
26 2004 לפי סעיף 147 וביום 22.12.09 נערך דיון נוסף בו הסכים המערער להאריך התקופה להוצאת
27 השומה לשנת 2004 לפי סעיף 145 לפקודה. לטענת המשיב, גם ללא הסכמת המערער להארכה היה
28 המשיב מוסמך להאריך התקופה מכוח סעיף 145 לפקודה. הארכה זו נועדה כדי לבדוק את טענות
29 המערער כדי להוציא שומת אמת וניתן היה לקיים הליך דיון סביר לצורך סעיף 145(א)(2) לפקודה
30 טרם תום שנת 2009. בהתאם לסעיף 145(א)(2) הוארכה התקופה להוצאת השומה עד לסוף שנת
31 2009. בנוסף הפעיל המשיב את סמכותו בהתאם לסעיף 147 המאפשר לו להוציא את הצו דנן בתוך
32 שנה נוספת מן המועד האחרון בהתאם לסעיף 145, היינו עד סוף שנת 2010, וכך אכן נעשה.

33
34 לטענת המשיב, היות והמערער הודה בכתב האישום בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה אזי קמה
35 הסמכות למשיב להוציא שומה על מלוא הכנסות המערער מכוח סעיף 147(א)(3) לפקודה. הוראת
36 סעיף 147(א)(3) אינה מגבילה לפי תכליתה או לשונה את נושאי השומה או היקפה. טענת המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כי את סמכות הנציב יש לפרש בצמצום מתייחסת לעצם הפעלת הסעיף אשר בנדון אין מוצדק
2 ממנה, אולם מרגע שהופעל הסעיף רשאי המשיב לערוך שומה על מלוא הכנסות המערער כעולה
3 מהודאתו בכתב האישום.

4
5 המשיב מוסיף וטוען לעניין זה כי בטיעונים לעונש בעניינו של המערער המאשימה ציינה מפורשות
6 כי המערער יידרש להמשיך לנהל עניינו בדרך של תשלום השומה האזרחית וההליכים הנלווים לכך.
7 היינו המערער ידע והסכים כי יישא בתשלום השומה האזרחית שאינה מוגבלת רק לעבירה בה
8 הודה לפי סעיף 220. בנוסף המערער לא יכול לטעון להסתמכות על סופיות השומה בעניינו כאשר
9 פעל שלא בתום לב והורשע בעבירות המנויות בסעיף. המערער אף חתם על הסכמה להארכת
10 התקופה להוצאת השומה והיה מיוצג בהליך, כך שאין לאפשר לו כיום להתנער מהסכמה זו.

2.2.ד. תקינות הצווים לעניין שומת 2005

11
12 לטענת המשיב, הארכת השומה לשנת 2005, נעשתה באופן תקין וכלל לא הייתה חובה להאריך את
13 התקופה שכן המשיב היה רשאי להוציא שומה בתוך התקופה, אלא שלצורך בחינת טענות המערער
14 לעומק ועל מנת להתייחס עניינית הוארכה התקופה כאמור.

2.2.ה. חישוב ההכנסות והרווח הגולמי שבסיס השומות והכרה בהוצאות

15
16 המשיב טוען כי על מנת להוכיח טענותיו בדבר היקף ההכנסות ההוצאות היה על המערער להמציא
17 אסמכתאות אודות גובה המחזור העסקי שלו, עלות הרכישה (עלות קניות הטובין ששימשו למכירה)
18 ועלויות הוצאותיו בפועל מעבר לעלות הרכישה. לטענת המשיב, המערער לא המציא כלל
19 אסמכתאות, ולכן לא ניתן לחשב לו הכנסה חייבת אחרת מזו שיוחסה לו בשומות. בהיעדר מסמכים
20 ברי כי ההכנסה לפי מיטב השפיטה שנקבעה לו הינה סבירה, הוגנת, מבוססת ומנומקת.

21
22 המשיב מוסיף כי גב' חדד-עורקבי הסבירה בעדותה כיצד חושבה הכנסתו של המערער, כי נלקחו
23 בחשבון מלוא ההוצאות האמיתיות לרכישת דלק וכי כתב האישום כולל רווח נקי, ואף גב' כרמי
24 הסבירה מדוע מלוא סכום החשבונות הפיקטיביות מהווה רווח. לטענת המשיב, עדותן לא נסתרה.
25 השתיים העידו אף כי המערער לא המציא דו"חות מבוקרים בנוגע להכנסותיו, מהם ניתן היה לחלץ
26 את סכום הרווח הגולמי, מה גם שהשמיד את ספרי הנהלת החשבונות של החברות במטרה להעלים
27 את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון.

28
29 עוד טוען המשיב כי המערער לא המציא כל אסמכתא להוכחת הוצאותיו, והיות והחברות השונות
30 הוציאו חשבונות זו לזו בגין הוצאות כביכול, לא ניתן לדעת מה היו ההוצאות בפועל. בלא הצגת
31 המחזור העסקי, עלות המכר וההוצאות בפועל לא ניתן אפילו לייחס הוצאות ענפיות מקובלות
32 ולנכותן מסכום החשבונות הפיקטיביות שכן לא ניתן לדעת האם החשבונות הפיקטיביות
33 משקפות את הרווח הענפי בלבד או גם את הרווח העודף ומה גובהו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המשיב מוסיף וטוען כי המערער לא המציא מסמכים מהם ניתן לנטרל באופן סביר את העסקאות
2 הפנימיות (חשבוניות לקוחות פנים ארגוניות). המערער לא הביא כל נתונים המוכיחים טענתו כי
3 אחוז הרווח הגולמי בעסק מסוג זה הינו מזערי. משלא הוצגו דו"חות מבוקרים אף לא הוכחו טענות
4 המערער בדבר הוצאות בגין תשלום שכר עובד, הוצאות אחזקה ועוד, וכן לא הגיש חוות דעת בנוגע
5 לשיעור מהילת הדלקים עם החומרים השונים (נפטא, טולול, שמן, נפט וממיס 220). המשיב מציין
6 כי כאשר נשאל המערער לעניין הוצאותיו הוא התחמק מלענות.

7
8 המשיב מוסיף כי במסגרת הניסיון להגיע לפשרה עם המערער, אזי על אף שהמערער לא המציא כלל
9 מסמכים להוכחת הוצאותיו - המשיב הסכים ללכת לקראתו לפנים משורת הדין ולחלץ משנים
10 קודמות וממסמכים לא סופיים נתונים משלושת המאזנים. בהתאם לנתונים ממסמכים אלה,
11 **ולצרכי פשרה בלבד**, נמצא כי אחוז הרווח הגולמי עומד על 20%, והוצאות הנהלה וכלליות בשיעור
12 של כ- 6% מהמחזור. בהתאם לנתונים אלה נמצא כי ההכנסה החייבת של המערער עומדת על
13 כשלושים וחמישה מיליוני שקלים לכל השנים נשוא כתב האישום (2002-2005). חישובים אלה אינם
14 תואמים את הדין ונועדו רק לצרכי פשרה שלא צלחה.

15
16 1.2.1. המערער קיבל פירוט בדבר הדרך בה בוצעו השומות והנתונים עליהם התבססו
17 לטענת המשיב, יש לדחות טענת המערער כי לא פורטה בפניו הדרך שלפיה נעשתה השומה. עיון
18 בהודעת השומה ובפרוטוקולי הדיונים שנערכו מעלה כי המערער קיבל פירוט מלא ומפורט של הדרך
19 שלפיה נעשתה השומה, ולפיכך טענתו בעניין זה חסרת בסיס. יש בידי המערער את מלוא המידע
20 והפירוט אודות החשבוניות הכוזבות שהוציא הארגון ובמסגרת הדיונים שנערכו טען נציגו של
21 המערער טענות בעניין החישובים והציע הצעות בעניין זה.

22
23 המשיב מוסיף וטוען כי אין ממש בטענת המערער כי נפגעה יכולתו להתגונן בשל היעדר מסמכי
24 בידיו וכי יש לדחות טענת המערער כי לא היה ביכולתו להתגונן שכן החומר מצוי ברשות המסים.
25 לטענת המשיב, במהלך ניהול הערעור הגיש המערער ארגזים רבים של מסמכים, הוכחה לכך כי
26 הוא יכול והיה חייב להשיגם כבר בעת הדיונים טרם הוצאת השומות. בעדותו של המערער התברר
27 כי הוא נמנע מלבקש את כל החומר שמסר למשיב, וכי רואה החשבון מטעמו כלל לא עבר על
28 הארגזים הרבים שסיפק למשיב.

29
30 המשיב מוסיף וטוען לעניין זה כי המערער הודה כי השמיד עם אחרים ניירות וספרי הנהלת חשבונות
31 של חברת שמר, חברת דיאלוג 2000, חברת דיאלוג אנרגיה וספרי עוסק מורשה ליאור עזרן, לרבות
32 בדרך של מחיקה שיטתית של החומר החשבונאי אשר נמצא במחשבי השותפות, והכל במטרה
33 לשבש חקירה, להשמיד ראיות ולהעלים את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון ואת היכולת
34 לערוך ביקורת של מס הכנסה בספרי הארגון. על כן אין להאמין לטענתו כי המסמכים שאמורים
35 לסייע לו נמצאים בידי אחרים וכי אין לו דרך להגיע אליהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 מבדיקה שערך המשיב עלה כי למשיב הוחזרו כל החומרים החשבונאיים שלו ושל החברות
2 הקשורות אליו, ואת יתר החומרים החשבונאיים יכול היה להשיג באמצעות פנייה ליתר הנאשמים
3 ולבקש כי ימסרו החומרים לידיו.

4

5

דיון והכרעה

6

7

3. מבנה פסק הדין

8 דרך הילוכי תהיה כזו: ראשית אעמוד על מהותה של שומה לפי מיטב השפיטה (פרק רביעי); בהמשך
9 לכך אבחן את טענת ההתיישנות שהעלה המערער (פרק חמישי); ככל שמסקנתי תהא כי השומות
10 לא התיישנו אבחן את סעיף 42א לפקודת הראיות ואדון בשאלה האם יש לאפשר למערער להביא
11 ראיות לסתור את הכרעת הדין הפלילי (פרק ששי). בחלקו השני של פסק הדין אבחן את הפגמים
12 אשר לטענת המערער נפלו בשומות והאם יש בהן להביא לפסילת השומות. בפרק השביעי אדון
13 בטענת המערער להיעדר פירוט בדבר דרך חישוב סכום השומות; בפרק השמיני אדון בטענת
14 המערער באשר לאופן חישוב השומות וזכות ההשגה למערער; בפרק התשיעי אדון בחישוב
15 ההכנסות בבסיס השומות בעוד שהפרק העשירי ידון בהוצאות בהן יש להכיר. לאחר מכן אדון באופן
16 מיסוי שותפים לפשע (פרק אחד עשר) ובשאלה האם התנהלות המשיב עולה כדי אכיפה בדרנית
17 (פרק 12). בפרק השלושה עשר אסכם את תוצאות הערעורים.

18

4. על שומה לפי מיטב השפיטה ועל נטל ההוכחה בערעורים על קביעות פקיד השומה

19 סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה מורה, כי פקיד שומה רשאי, לאחר בדיקת דו"ח שהגיש נישום:
20 "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים
21 והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים
22 סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון...".

23

24 סעיף זה מורה כי בהיעדר פנקסים שעל פיהם ניתן להגיע לשומה מבוססת וריאלית (בין אם הנישום
25 לא ניהל ספרי חשבונות ובין אם פקיד השומה פסל את ספריו), רשאי פקיד השומה לערוך שומה לפי
26 מיטב השפיטה בהתבסס על תחשיב ובלבד שיהא התחשיב הגיוני וסביר (ע"א 5324/05 בשיר נבהאן
27 שחאדה נ' פקיד שומה עכו, פסקה 1 לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה אליעזר ריבלין, פורסם
28 בנבו, 2009, להלן: עניין נבהאן).

29

30 נישום שספריו נפסלו, ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה, אינו רשאי לדרוש מפקיד
31 השומה להוציא שומה מבוססת ומדויקת. מעצם טיבם, מקרים אלו בהם קמה סמכות זו לפקיד
32 השומה, טומנים בחובם קשיים ראייתיים רבים, הנובעים ככלל ממחדליו של הנישום. לפיכך, נקבע
33 אומנם כי על השומה לפי מיטב השפיטה להיות נאמנה לאמת, במידת האפשר, אך מטבע הדברים
34 אין לצפות כי תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה. בהיעדר נתונים מדויקים ועובדות מוכחות,
35 רשאי פקיד השומה לקבוע את השומה לא רק על פי נתונים מוכחים ובדוקים, אלא גם על פי
36 אומדנים, הערכות, השערות, וכן על סמך מומחיותו וניסיונו האישי, והוא אינו נדרש להוכיח את
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 השומה בראיות פרטניות לכל אורכה ולהצדיק את כל פרטיה. עם זאת, כאמור, הוא חייב בעריכת
2 שומה סבירה וזאת משום שקביעת שומה על פי מיטב השפיטה לא נועדה להעניש את הנישום שנכשל
3 אלא לקדם קביעת מס אמת (ע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, פסקה
4 20 לפסק דינו של כב' השופט יורם דנציגר, פורסם בנבו, 2009, להלן: עניין צ'צ'קס).

5
6 הפקודה אינה מפרטת מהם אותם טעמים העשויים להצדיק קביעה כי הדו"ח שהגיש הנישום אינו
7 נכון. על פי הפסיקה עשויים לבסס קביעה זו, בין היתר, תוצאה עסקית בלתי סבירה, גידול הון בלתי
8 מוסבר, ליקויים בניהול הספרים וכו' (ע"א 718/86 אנואר בוטרוס אשקר נ' פקיד שומה נצרת,
9 פסקה 5 לפסק דינו של כב' הנשיא מ' שמגר, מג(3) 052 (1989)).

4.א. התערבות בית המשפט בשומה לפי מיטב השפיטה

10
11 סעיף 156 לפקודה, אשר כותרתו "סמכות בית המשפט שלערוור" קובע כי:

12
13 **"בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר**
14 **כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער**
15 **לשלם - לפי החלטת בית המשפט - תימסר לשני הצדדים".**

16
17 בערעור על שומה שקבע פקיד השומה מוסמך בית המשפט לבקר את ההליכים שעל פיהם נבנתה
18 השומה על מרכיביה, לרבות ביקורת על שיקוליו ותום ליבו של פקיד השומה.

19
20 ככלל, כאשר הנישום לא הציג ולא ניהל ספרים, לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי
21 פקיד השומה כדי לבסס בראיות שאפשר להעמידן במבחן. כאמור, פקיד השומה אינו חייב להוכיח
22 בראיות מדויקות את שיעור השומה, ואל לנישום להלין נגד פקיד השומה שאין לו את היכולת לקבוע
23 ממצאים מדויקים, כשמצב זה נובע ממחדליו שלו. במקרים אלו, אין לנישום להלין אלא על עצמו
24 אם השומה שתקבע לפי מיטב השפיטה תהיה גבוהה מעבר לציפייתו שכן הוא עצמו, במחדליו, גרם
25 לכך שלא יהיו בידי פקיד השומה כלים טובים יותר ואמצעים בטוחים לביסוס השומה. וכפי שנפסק:
26 **"...ברי, כי מי שאינו מנהל ספרים כדין – ידו על התחתונה"** (ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה
27 **לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, פסקה ל"ח לפסק דינו של כב'**
28 **המשנה לנשיאה אליקים רובינשטיין, פורסם בנבו, 2015, להלן: עניין סלע בנגב). עם זאת, כאמור,**
29 **פקיד השומה חייב בעריכת שומה סבירה. סבירותן של ההנחות שבהן השתמש פקיד השומה עומדת**
30 **לביקורת שיפוטית, כאשר נטל השכנוע באשר לאי סבירותן של ההנחות מוטל על הנישום שספריו**
31 **נפסלו (עניין נבהאן, פסקאות 6-7 לפסק דינו של כב' השופט חנן מלצר; ע"א 8782/05 נבון נ' פקיד**
32 **שומה אשקלון, פסקה 7 לפסק דינו של כב' השופט חנן מלצר, פורסם באתר הרשות השופטת,**
33 **(14.2.08).**

34
35 לבית המשפט בתובענת מס נתונות סמכויות של פיקוח וביקורת בלבד. פקיד השומה הוא הערכאה
36 המקצועית הבקיאה והמומחית בעריכת שומות מס, ולאור זאת וכן לאור חזקת תקינות המעשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המנהלי העומדת לפקיד השומה - בית המשפט לא ישים את שיקול דעתו במקום שיקול דעתו של
2 פקיד השומה, ולא יתערב בהחלטתו. אפילו פעל פקיד השומה לפי ניחוש והשערה בלבד, לא יבוא
3 בית המשפט להמיר את ניחושו ושיקול דעתו של המנהל בניחושו ושיקול דעתו שלו; אפילו ימצא
4 השופט שאילו הוא היה יושב במקומו של הפקיד היה מגיע לתוצאה אחרת, אין בכך עדיין עילה
5 מספקת להתערב בשומה. ברי, כי טענה סתמית של הנישום שניתן לערוך גם חישוב אחר מהחישוב
6 שנקט פקיד השומה - אין בה כדי לגרום להתערבות של בית המשפט (עניין צ'צ'קס, פסקאות 20-22
7 לפסק דינו של כב' השופט יורם דנציגר).

8
9 ואולם, בנסיבות בהן בית המשפט נוכח שהשומה בעיקרה נשענת על תשתית אמינה, אך מצויים
10 נתונים ספציפיים, מאזנים ומתקנים בגזרה מוגדרת ובעלת משמעות, מוסמך הוא עקרונית, על פי
11 סמכותו בסעיף 156 לפקודה, להפחית את השומה או לפסוק בערעור באופן אחר מאשר ביטול
12 השומה או אישורה. כמו כן בסמכותו להחזיר את השומה לפקיד השומה כדי לערכה מחדש או על
13 פי הוראות או הנחיות מפורשות של בית המשפט (עניין צ'צ'קס, פסקאות 20-22 לפסק דינו של כב'
14 השופט יורם דנציגר; ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן, פסקאות 28-
15 32 לפסק דינו של כב' השופט דב לוי, פ"ד מו(5) 309 (1992)).

16
17 ב.4. נטל ההוכחה בערעור על שומה לפי מיטב השפיטה שקבע פקיד שומה וטיב הראיות שעל הנישום

18 להביא
19 סעיף 155 לפקודה, אשר כותרתו "חובת הראיה" קובע כי:

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

25
26 סעיף 155 קובע כי הנישום, המערער הוא הנושא בנטל השכנוע בהליך הערעור. כאשר פנקסיו של
27 המערער לא נפסלו מוטלת על פקיד השומה החובה להצדיק את השומה שהוצאה, על אף שנטל
28 השכנוע נותר על כתפי המערער; ואולם במצב בו הוצאה השומה לפי מיטב השפיטה הנטל הוא על
29 המערער להראות כי השומה שערך פקיד השומה, הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה. בפסיקה
30 הודגש כי נטל הוכחה זה- להראות כי השומה הינה מופרזת- הינו נטל שקשה להרימו, נטל כבד
31 ביותר עד כי "לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוקיעה
32 כשרירותית או כמופרכת מעיקרה או, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסוד
33 (עניין צ'צ'קס, פסקה 20 לפסק הדין; ראו גם עניין סלע בנגב, פסקה מה לפסק דינו של כב' המשנה
34 לנשיאה אליקים רובינשטיין).

35
36 אשר לראיות שעל נישום שספריו נפסלו להביא לצורך סתירת סבירותה של השומה שקבע פקיד
37 השומה נאמר כי הנישום "אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו" ע"א 352/86 פקיד שומה
2 פתח תקוה נ' עו"ד יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554 (1990), פסקה 6 לפסק דינו של כב' הנשיא מאיר
3 שמגר). אין די לו לנישום בטענות בעלמא, ועליו לתמוך טענותיו בראיות אובייקטיביות של ממש,
4 נתונים עובדתיים ברורים, מהם ניתן להסיק כי שגה פקיד השומה בחישוביו בגזרה מסוימת
5 ומוגדרת. בהעדר נתונים אחרים לא יתערב בית המשפט בשומה, המבוססת על תחשיב. זאת, משום
6 שאף אם שיטת התחשיב אינה הטובה ביותר לעריכת שומה, אין לפקיד השומה שיטה טובה יותר,
7 באשר אין לפניו מערכת פנקסים אמינה כחוק (עניין **נבהאן**, פסקה 20 לפסק דינו של כב' השופט
8 יורם דנציגר).

9
10 במקרה שלפניי, הוצאו למערער שומות על פי מיטב השפיטה וזאת בגין מעשיו של המערער עצמו
11 אשר בהתאם להודאתו בכתב האישום, השמיד ניירות וספרי הנהלת חשבונות של חלק מחברות
12 הארגון, לרבות בדרך של מחיקה שיטתית של החומר החשבונאי אשר נמצא במחשבי השותפות,
13 במטרה להשמיד ראיות ולהעלים את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון ואת היכולת לערוך
14 ביקורת של מס הכנסה בספרי הארגון.

15
16 בנסיבות אלה רובץ נטל כבד על המערער המבקש כי בית המשפט יתערב בשומות ויקבע כי אין
17 סבירות. אבחן להלן האם עמד המערער בנטל זה, ואולם ראשית אבחן את שאלת ההתיישנות.

18
19 **5. התיישנות**

20 **5.1. התיישנות השומה לשנת 2004**

21 המערער הגיש דו"ח למשיב בגין שנת 2004 ביום 26.6.05 (ראו עמ' 2, סעיף 1 לסיכומי המערער).
22 המערער כאמור טען בהרחבה, כי למשיב כלל לא הייתה סמכות לפעול לפי סעיף 147 ולהוציא שומה
23 מכוחו שכן ראשית, בטרם יוכל המשיב לנצל סמכותו מכוח סעיף 147 עליו להראות כי הוא האריך
24 כדין את תקופת ההתיישנות עבור שנת 2009 מכוח סעיף 145(א)(2), ואולם המשיב נהג שלא כדין
25 עת הפעיל את סמכותו מכוח סעיף 145 א(2); שנית, כך לטענת המערער, לא התקיימו נסיבות
26 המאפשרות החלת סעיף 147(א)(3) לפקודה. בפועל, השומה לפי מיטב השפיטה הוצאה ביום
27 21.3.10.

28
29 בפתח הדברים יש לציין כי לא ברור מכוח איזה סעיף הפעיל המשיב את סמכותו להארכת תקופת
30 ההתיישנות, האם מכוח סעיף 145 או מכוח סעיף 147(א)(3) לפקודה: בדיונים שהתקיימו בפניו
31 הזכיר המשיב את שני הסעיפים כמקור להארכת התקופה והוצאת השומה. בדיון מיום **2.12.09**
32 צוין כי השומה תיפתח לפי סעיף 147, אולם בדיון אצל המשיב מיום **22.12.09** נדונה הארכת תקופת
33 ההתיישנות מכוח סעיף 145(א)(2), והמערער אף נתבקש במעמד הדיון לחתום על הארכת תקופת
34 ההתיישנות מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודה. גם בהמשך הדברים העניין לא התברר. כך, **בהודעת**
35 **המשיב מיום 27.12.09** לעניין הארכת תקופת ההתיישנות שומות, צוין כי הארכת תקופת
36 ההתיישנות הינה מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודה. ואולם בדיון אצל המשיב שהתקיים ביום **9.2.10**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 צויין כי נפתחת שומה לשנת 2004 לפי סעיף 147 לפקודה. בהודעת "פירוט הנימוקים לקביעת
2 השומה" לשנת 2004 מיום 21.3.10 צוין כי השומה נקבעת מכוח סעיפים 152(ב), 145(א)(2)(ב) ו-
3 158א לפקודה, ולא צויין כי היא נפתחה מכוח סעיף 147. מצב דברים זה אינו ראוי.

4

5 אמנם, נקבע בהחלטות בתי המשפט המחוזיים (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 14-07-30296 ויקטור ג'רבי
6 נ' פקיד שומה רמלה, פורסם בנבו, 28.04.2016 (להלן: עניין ג'רבי) וכן עמ"ה (מחוזי נצרת) 122/98
7 מזייד בטחיש נ' פקיד השומה צפת (פורסם בנבו, 07.11.2000; להלן: עניין בטחיש), כי טעות בציון
8 מספר הסעיף מכוחו מוארכת תקופת השומה אין בו כשלעצמו כדי לפסול החלטה על הארכת תקופת
9 ההתיישנות, ואף אני סבורה כי יש לבחון את סמכות ההארכה לגופה. עם זאת, כאשר רשות מנהלית
10 אינה מנמקת כראוי את החלטותיה, יש חשש שלא בחנה כראוי שאלה זו, ובנוסף, יש קושי להשיג
11 על ההחלטה ולבחון את נימוקי הרשות. על אחת כמה וכמה יפים הדברים במקרה זה כאשר מדובר
12 בשאלת הסמכות.

13

14 **5.1.1. על התיישנות בפקודת מס הכנסה**

15 סעיף 145 לפקודה דן במסגרת הזמנים הנתונה לפקיד השומה בבואו להוציא שומה לנישום.

16

17 נוסחו של סעיף 145(א)(2) לפקודה, כפי שהיה בתקופה הרלוונטית לתביעה, היה כדלקמן:
18 "פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח,
19 ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות
20 אחת מאלה: (א) לאשר את השומה העצמית; (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום
21 הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין
22 ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה
23 לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום."
24

25

26 בתיקון 211 לפקודת מס הכנסה, שנעשה בשנת 2015, תוקן הסעיף באופן שפקיד השומה רשאי, תוך
27 ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לנקוט באחת מהחלופות דלעיל. במסגרת התיקון
28 במקום "שלוש שנים" נקבע כי יבוא "ארבע שנים" וכי המילים "ובאישור המנהל - בתוך ארבע
29 שנים מתום שנת המס כאמור" תימחקנה (ראו: ס"ח תשע"ו מס' 2511 מיום 30.11.2015 עמ' 242
30 (ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951, עמ' 1566) – תיקון מס' 211 בסעיף 23 לחוק ההתייעלות הכלכלית
31 (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015). תחילתו של
32 תיקון 211 לפקודה הינה ביום 1.12.2015, דהיינו בענייננו הנוסח התקף על פיו יש לדון הינו זה שלפני
33 התיקון וזאת כאמור בהיעדר תחולה רטרואקטיבית של התיקון.

34

35 הנה כי כן, בהתאם לסעיף זה פקיד שומה רשאי לקבוע שומה "לפי מיטב שפיטתו", שתהיה שונה
36 מזו שמסר לו הנישום בדו"ח שומה עצמית (סעיף 145(א)(2) לפקודה), וזאת בתוך שלוש שנים מתום
37 שנת המס שבה נמסר הדו"ח. כמו כן, מי שחולק על השומה לפי מיטב השפיטה יכול להגיש השגה
38 (סעיף 150 לפקודה), ועל פקיד השומה להחליט בהשגה בתוך שנה אחת (סעיף 152(א)-(ב) לפקודה).
הפקודה קובעת, אפוא, את לוח הזמנים הבא: מעת שהגיש הנישום דו"ח שומה עצמית - נפתח מרוץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

זמנים: אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לא הכין הפקיד שומה לפי מיטב
השפיטה (או בתוך ארבע שנים וזאת אם אישר המנהל הארכת התקופה) - יש מעין "אישור
אוטומטי" של השומה העצמית.

הנה כי כן, תקופת ההתיישנות נקבעה ל 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפקיד השומה.

סעיף 147(א)(3) מהווה חריג לכך, וקובע נסיבות בהן ניתן יהיה להאריך התקופה האמורה להוצאת
צו שומה לנישום. אבחן להלן הנסיבות בהן ניתן להחילו.

5.1.2. על סעיף 147 לפקודה

סעיף 147 לפקודה מעניק לנציב מס הכנסה, או למי שהוסמך לכך על-ידי, את הסמכות לתיקון
החלטה בדבר קבילות פנקסים, לעיין מחדש, ביוזמתו או לפי דרישת הנישום, בשומות שנערכו
לנישום ולהורות על פתיחתן, וקובע לאמור:

"(1) המנהל רשאי, ביוזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום
שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש
שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את
הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול
רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי
הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;
(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216(ב) עד 220 או לפי סעיפים
117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר
כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור
בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום
הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר;
(3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי
סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע
בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216(ב) או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף
221".

בפסיקה נקבע כי הסמכות שהוענקה לנציב מכוח סעיף 147 היא סמכות רחבה עד מאד אולם איננה
בלתי מסוייגת. יפים לעניין זה דברים שקבכ כב' השופט סלים ג'ובראן בע"א 976/06 דן מרום נ'
נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע, פסקאות 39-36 לפסק דינו, פורסם בנבו, 2018, להלן:
עניין מרום):

"הסמכות שהוענקה לנציב מכוח סעיף 147 היא סמכות רחבה עד מאד. הסעיף לא
כולל כל סייג מהותי להפעלת סמכות הנציב, פרט לסייג של התיישנות, ולסייג
הקבוע בסעיף 147(3) אשר לא מאפשר לנציב להתערב בשומה עצמית אלא אם
הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, או שילם כופר. אומנם
מדובר בסמכות רחבה ביותר של פקיד השומה, אך אין לומר כי מדובר בסמכות בלתי
מוגבלת. בעבר התפרשה אומנם סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 בצורה
רחבה ונקבע כי די בכך שהנציב חולק על פקיד השומה מבחינה עובדתית או
משפטית כדי שיפעיל את סמכותו הביקורתית. אולם מגמה זו השתנתה בפסיקת
בתי המשפט אשר ראו לנכון לקבוע תנאים לצמצום סמכותו של הנציב גם
בהנחיות הפנימיות של פקיד השומה נקבע כי הסמכות לפתוח את השומה על פי
סעיף 147 לא תיעשה כדבר שבשגרה וכי הדבר יעשה רק במקרים חריגים: "יודגש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כי ככלל, ייעשה שימוש בסעיף 147 אך ורק במקרים חריגים ולאחר שיקול דעת
 2 מעמיק וממצה של הסוגיה על כל היבטיה, הן היבטים הנוגעים לתיק הספציפי לגביו
 3 נבחנת שאלת פתיחת השומה והן היבטים כלליים הנוגעים לכללי המינהל התקין
 4 ולשיקולי המדיניות הציבורית הראויה. כך למשל, אין לנקוט בהליך פתיחת השומה
 5 מקום שהליך זה לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים, וכך יש להימנע מנקיטת
 6 ההליך אם השומה שאת פתיחתה מבקשים, הינה שומה בהסכם (אלא אם ההסכם
 7 מבוסס על מידע מוטעה או חסר). כמו כן, אין לנקוט הליך של פתיחת שומה מקום
 8 בו לאחר הוצאת השומה נקבעה בפסיקה או בהנחיות האגף עמדה שונה מזו שננקטה
 9 באותה שומה, אולם אותה עמדה נדונה לגופה במסגרת הליכי השומה וניתנה
 10 החלטה פוזיטיבית בקשר אליה". (קובץ הפרשנות לפקודת מס-הכנסה (החבק),
 11 הוצאת רונן עמ' ט-19.4). אומנם מלאכת הפרשנות היא מלאכה שמוטלת על בית
 12 המשפט, אך בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי
 13 הרשות ... לאור כל זאת סבור אני כי את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147
 14 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה
 15 לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי
 16 הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה
 17 בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות
 18 של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה
 19 מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן
 20 נסיבות פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו אותו איזון שנקבע בעבר
 21 על ידי בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית... משמעותו של איזון זה בעניינו
 22 היא שלצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147 נדרש כי יתקיימו נסיבות מיוחדות
 23 וחריגות המצדיקות את פתיחת השומה בשלב מאוחר זה".
 24 (הדגשה הוספה – מ' א' ג')

26 בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (פסקה 35 לפסק דינו של כב' השופט מני מזוז,
 27 פורסם בנבו, 2015) עסק בית המשפט בשאלת גדר סמכותו ושיקול דעתו של מנהל רשות המסים
 28 לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לעיין מחדש ולשנות שומה שנקבעה לנישום. בית המשפט הדגיש
 29 כי:

30 "הסמכות לפי סעיף 147 היא רחבה, ואינה מוגבלת לעילות ספציפיות או לסוג טעות
 31 כזה או אחר ... וכעולה מטיעוני בא כוח המערער ומפסיקת בתי המשפט המחוזיים,
 32 נראה שזו גם הפרקטיקה הנוהגת הלכה למעשה וכפי שכבר נאמר לעיל באשר
 33 לסמכות הכללית לעיין מחדש בהחלטה, הרי שגם לענין הסמכות לפי סעיף 147 אין
 34 מקום לקטגוריזציה נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו עיון מחדש בהחלטה
 35 שניתנה, ולאבחנות מראש בין סוגי טעויות ועילות שעשויות להצדיק, או שלא
 36 להצדיק, עיון מחדש בהחלטה. גם כאן נדרש בכל מקרה לגופו לבחון את איזון
 37 האינטרסים הקונקרטי, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות רחבה לעיין
 38 מחדש בשומה שניתנה, והמבחן הוא סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה
 39 הנתון. גם מבחינה מתודית-אנליטית, ראוי להימנע מיצירת מחסומים אפריוריים
 40 להפעלת הסמכות לפי סעיף 147 - כמו גם להפעלת הסמכות הכללית שלפי סעיף 15
 41 לחוק הפרשנות - על ידי יצירת קטגוריות ועילות שרק בהתקיימן ניתן להפעיל את
 42 הסמכות. כפי שכבר נאמר לעיל, סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד. הסמכות היא
 43 כאמור כללית ורחבה, ואילו את בחינת איזון האינטרסים יש לערוך במסגרת שיקול
 44 הדעת בהפעלתה של הסמכות. שיקול דעת זה מחייב בחינה של כל מקרה לגופו על
 45 יסוד איזון השיקולים והאינטרסים הקונקרטיים בכל מקרה. יצירת קטגוריזציה
 46 פורמלית של עילות יש בה כדי לערב בין שאלת הסמכות לשאלות של שיקול דעת".

48 ההיגיון שמאחורי הגבלתה ותחמתה בזמן של הסמכות לעשות שימוש בסעיף 147 הינו כי בדיני
 49 המיסים, לצד הגישה הכוללת של החמרה על הקפדה באופן הגשת הדוחות, ניצבת זכות הפרט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לוודאות, ולסיום חובותיו כלפי הרשות תוך תקופה מסוימת. גם מבחינת הרשות, מס יעיל הוא, בין
2 היתר, מס שגבייתו מתבצעת בסמוך למועד החיוב. יעילותה של מערכת הגביה משמעה גם מניעת
3 הפסד למדינה ומניעת עיכוב הליכים והימשכותם על-ידי פתיחת שומות כחריג (ראו פסק דינה של
4 כב' השופטת שולמית וסרקרוג בעמ"ה (מחוזי חיפה) 359/02 **אגבאריה נואף חוסני נ' פקיד שומה**
5 **חדרה** (פורסם בנבו, 30.10.2005), פסקאות 13-14, 19 לפסק הדין, פורסם בנבו, 30.10.2005; להלן:
6 **עניין אגבאריה**).

7
8 הפסיקה הדגישה כי קיימת חשיבות רבה לקביעת מועדים ולוחות זמנים ברורים בענייני מיסים שכן
9 יש בהם להבטיח ודאות לציבור הנישומים בעניין זה, וכפי שבאו הדברים לידי ביטוי בע"א 805/14
10 **ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון** (פורסם בנבו, 13.10.2015) שם מציין כבוד
11 השופט סלים ג'ובראן (בפסקה 26 לפסק דינו), כי:

12 **"סיכומם של דברים, על פי פסיקת בית משפט זה, תכלית סעיפי ההתיישנות**
13 **בפקודה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה**
14 **ומוגדרת. ההלכה היא כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את**
15 **סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את**
16 **החלטתו הסופית בטרם חלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד**
17 **הקובע תהא בטלה"**.

18
19 **סעיף 147 מאריך את המועדים להוצאת השומה או לתיקונה בנסיבות הבאות:**

20 א. סעיף 147(א)(1) מאפשר למנהל לתקן את השומה עד שנה מהיום שבו אושרה שומה עצמית או
21 הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. היינו: המנהל רשאי להפעיל את סמכותו כתום שנה לאחר
22 התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) (דהיינו: ארבע שנים + שנה = חמש שנים) ו-152(ג) לפי המאוחר
23 או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח על פי סעיף 145(ב)
24 לפקודה.

25 ב. סעיף 147(א)(2) מאריך את המועדים לפתיחת שומה של מי שהורשע בעבירה לפי סעיפים 216 ב'
26 או 217 עד 220 לפקודה, או של מי שהוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221. על פי הסעיף, רשאי הניצב
27 בנסיבות אלה לפתוח שומה בתוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום
28 הכופר, גם אם חלפו המועדים הרגילים לפתיחת שומה על פי סעיף 147(א)(1) לפקודה.

29
30 בענייננו אין המדובר בשומה שהוציא פקיד השומה וכעת מבוקש לתקנה (שאלה הן הנסיבות בהן
31 עוסקים סעיף 147(א)(1) ו-147(א)(2)), אלא במצב בו לא הוצאה שומה כלל במסגרת הזמנים
32 הקבועה בסעיף 145(א)(2). **הסעיף העוסק במצב בו לא הוציא פקיד השומה כלל שומה לנישום הינו**
33 **סעיף 147(א)(3) והוא הרלוונטי לענייננו**.

34
35 אם מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) לפקודה ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו להוצאת
36 שומה על פי מיטב השפיטה משך 4 שנים, חלה התיישנות ואין למנהל סמכות לפתוח שומה, **אלא**
37 **אם הורשע הנישום באחת העבירות המפורטות בסעיף 147(א)(3)**. היינו: המנהל רשאי לפעול כאמור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 בסעיף זה ולהוציא שומה למשך שנה נוספת מעבר לתקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 145(א) רק
2 אם עבר הנישום את אחת העבירות המפורטות בסעיף.

3
4 בהתייחס לסעיף 147(א)(2) (אשר אף הוא עוסק במצב בו הורשע נישום בעבירות על פקודת מס
5 הכנסה או על חוק המע"מ) נקבע כי אומנם הרשעה של אדם בבית משפט מובילה למסקנה כי אין
6 המדובר באדם תם לב ששילם את השומה כפי שהיא, אלא המדובר באדם שעבר עבירת מס באופן
7 שהוביל לכך שהמס ששילם על פי הצו שהוצא קודם לכן, אינו משקף את חיוביו האמיתיים. ברם,
8 אין פירושים של דברים שמס הכנסה יכול לחייב את הנישום בכל עת שיחפץ רק בשל העובדה שהוגש
9 כתב אישום ואף רק בשל הרשעתו, והסמכות הוגבלה בזמן – שנה מיום ההרשעה (רע"א 8251/10
10 פלוני נ' פקיד שומה תל אביב (פורסם בנבו, 2011, להלן: עניין פלוני). וכך נאמר בעניין פלוני (מפי
11 כב' השופט ניל הנדל, בפסקה 5 להחלטתו):

12 "המחוקק אפשר לנציב לפתוח את צו השומה בשל העובדה שמדובר בנישום חסר
13 תום לב שהורשע, שאינו יכול עוד להסתמך על השומה שבגינה הורשע הנישום. יחד
14 עם זאת, השימוש בסמכות זו נעשית במשורה (כנפסק בעניין מרום) ומוגבלת בזמן
15 של שנה מיום ההרשעה. סבורני כי לא ניתן על בסיס שיקולי ענישה כלפי הנישום
16 שהורשע להאריך את התקופה שנקבעה על פי לשון החוק. כדי לחדד את הנקודה
17 היא זה מועיל להתייחס לא רק לתאריך האחרון בו ניתן לפתוח את השומה על פי
18 הסעיף, אלא לתאריך הראשון שבו ניתן להפעיל סמכות זו. המונח הרשעה מופיע
19 פעמיים בלשון סעיף 147(א)(2). הסעיף פותח בלשון: "הורשע הנישום בעבירה לפי
20 סעיפים...". קרי, תנאי לשימוש בסמכות לפי סעיף 147 הוא שמדובר בנישום
21 שהורשע. דהיינו, הכרעת דין שקבעה על סמך הודאה של נאשם, או לאחר שמיעת
22 ראיות, שהנישום אשם. ... ההרשעה היא המלמדת שהנישום לא יכול להיאחז
23 בטענת ההסתמכות. ההפך הוא הנכון. מעשיו הוא, ולא מעשיו של אחר, גרמו לעיוות
24 של הנתונים עליהם התבסס עורך השומה. ניתן אף לומר שהרשעתו בפלילים
25 מוכיחה כי עורך השומה הוא אשר אינו יכול להסתמך על הנישום. ההרשעה היא
26 היא המצדיקה לפעול לתיקון השומה ולקבוע שומת אמת".

27
28 נטל ההוכחה בעניין ההתיישנות מונח על הטוען לקיומה, היינו, על המערער. היות והמערער הגיש
29 דו"ח למשיב בגין שנת 2004 ביום 26.6.05 אזי בהתאם לסעיף 145(א)(2) יכול היה פקיד השומה
30 להוציא שומה לכל המאוחר עד ליום 31.12.09. היות והשומה הוצאה מכוח ביום 21.3.10 יש לבחון
31 האם חל בנדון סעיף 147(א)(3) לפקודה שאם לא כן- התיישנה השומה לשנת 2004.

32
33 ראשית אבחן את טענת המערער כי הפעלת סעיף 145(א)(2) לפקודה הינה תנאי מקדמי להפעלת
34 סעיף 147 וכי היות והמשיב לא הפעיל כדין את סמכותו מכוח סעיף 145(א)(2) ממילא יש לקבוע כי
35 אף החלתו של סעיף 147 לפקודה אינה כדין.

36
37 5.1.2. א. האם הפעלת סעיף 145(א)(2) מהווה תנאי מקדמי להפעלת סעיף 147
38 איני מקבלת טענת המערער כי לצורך החלת סעיף 147 לפקודה יש לבחון האם המשיב הפעיל
39 סמכותו על פי סעיף 145(א)(2) כדין. מלשונו של סעיף 147 עולה כי לצורך שימוש בסעיף 147(א)(3)
40 אין צורך כלל בתנאי מקדמי ולפיו פקיד השומה עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה;
41 אדרבא, הסעיף קובע לאמור כי "מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 סמכותו לפי סעיף 145(א)(2)... (הדגשה הוספה). אף המערער בסעיף 10 לסיכומיו הפנה לאמור
2 בפסק הדין בעניין **אגבאריה** וציין כי מתקיימים בענייננו שני התנאים הדרושים להפעלת סעיף
3 157(א)(3), המערער הגיש דו"ח שומה עצמית ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו מכוח סעיף
4 145(א)(2), היינו: לא פעל לאישור השומה העצמית ואף לא הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. **לפיכך,**
5 **מתקיים אפוא תנאי זה - אי הפעלת סעיף 145(א)(2) לפקודה.**

6
7 1.5.1.2. האם מתקיים התנאי השני- קיומן של העבירות הנקובות בסעיף 147(א)(3)
8 מכתב האישום (עמ' 33) עולה כי המערער הורשע בעבירה סעיף 220(5) לפקודה ביחס לחברת **שמר,**
9 **חברת דיאלוג 2000 וחברת דיאלוג אנרגיה** וכן ביחס לעוסק מורשה **ליאור עזרן.**

10
11 כאמור דרך חישוב השומות פורטה בתצהירה של הגב' סיוון כרמי בו צויין כי הסכומים שבבסיס
12 השומה חושבו על בסיס האמור בפרק רביעי לכתב האישום העוסק בחשבונות מס כוזבות. בהתאם
13 לאמור בסעיף 89 לתצהיר עדותה הראשית (וכן ראו סעיף 116 לסיכומי המשיב) שומת 2004 הורכבה
14 משני עוסקים: חנן קרדי ו-אנרגיית השלום - ליאור עזרן).

15
16 המערער טוען כי בהתייחס לחנן קרדי לא הורשע כלל המערער בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה או
17 בכל עבירה אחרת הנוגעת להעלמת הכנסות ומכשירה את הפעלת סעיף 147(א)(3) לפקודה. המערער
18 מפנה בעניין זה לאמור בעניין **אגבאריה**, שם קבעה כב' השופטת וסרקרוג (בפסקה 9 לפסק דינה),
19 לעניין התנאים להפעלת סעיף 147(א)(3) כי:

20 **"שני תנאים מצטברים מתחייבים לצורך הפעלת סמכות הנציב לפי פסקה**
21 **147(א)(3): העדר הפעלת סמכותו של פקיד השומה לפי סעיף 145(א)(2) והרשעה של**
22 **הנישום במסירת הודעות לא נכונות בנוגע לאותן הכנסות. משלא התקיים אחד מן**
23 **התנאים הנ"ל מנוע הנציב מלהורות על פתיחת שומות"**
24 **(הדגשה הוספה – מ' א' ג').**

25
26 לפיכך, לטענת המערער השומה התיישנה בכל הנוגע לעוסק חנן קרדי.

27
28 המשיב טוען לעומת זאת כי ההלכה ולפיה את סמכות הנציב יש לפרש בצמצום מתייחסת לעצם
29 הפעלת הסעיף. ואולם משהורשע המערער בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה רשאי המשיב לערוך
30 שומה על מלוא הכנסות המערער כעולה מהודאתו בכתב האישום.

31
32 בעניין זה מקובלת עלי פרשנות המשיב.

33
34 בפסק דינו של כב' השופט מ' אלטוביה בבש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 5877/09 **דוד נח נ' פקיד שומה**
35 **חולון** (פורסם בנבו, 22.11.2009 להלן: עניין **דוד נח**) זכתה סוגיה זו להתייחסות נרחבת. באותו עניין
36 בחקירה שנפתחה על ידי פקיד השומה נמצאה העלמת מלאי בחברה שהמערער החזיק ב-99%
37 ממניותיה ושימש כמנהלה. בהסכם הכופר שנערך בין הצדדים הודה המערער בשם החברה ובשמו
38 כי נעברה עבירה עפ"י סעיף 220(5) לפקודה, ונקבע סכום כופר של 100,000 ₪ (50,000 ₪ בגין החברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 50,000 ₪ בגין המערער). המשיב השתמש בזכותו לעיין ולתקן את השומות לשנים 1996-1999
2 לפי סעיף 147(א)(3) לפקודה בהתבסס על הסכם הכופר שנחתם על ידי החברה והמבקש. בשומה,
3 שהוציא המשיב לשנות המס האמורות, קבע כי יש לייחס הכנסות מהשכרת נכסים שדווחו בתיק
4 החברה לתיק העצמי של המבקש.

5

6 המערער טען בבית המשפט, בדומה לטענה המועלית בנדון, כי הסכם הכופר עליו חתם המבקש נוגע
7 לדיווח על מלאי בחוסר בדוחות הכספיים של החברה לשנות המס 99-96 (ולא של המערער באופן
8 אישי), וכי לכן שגה המנהל בכך שהסתמך על הסכם הכופר לעילה לפתיחת השומות לפי סעיף 147
9 בתיק האישי של המבקש כשנושא השומה שהוצאה לו וההכנסות אינם מוזכרים כלל בהסכם
10 הכופר. נטען כי המערער חתם על הסכם הכופר כמנהל החברה, לגבי עבירה הקשורה לתיק החברה
11 בלבד ולא בגין עבירה הקשורה לתיקו העצמי. עוד טען המערער כי אין זיקה בין העבירה לבין
12 הכנסתו בתיק האישי, וכי לרישום שגוי של המלאי בחברה אין השפעה על חבותו במס של מנהל
13 החברה. על כן, כך נטען, אין בכך להוות עילה לפתיחת שומתו כיחיד, בפרט כאשר אין זיקה עניינית
14 בין העבירה בקשר עם המלאי ובין קביעות אזרחיות של המשיב בקשר עם הכנסות מדמי שכירות
15 שנרשמו בחברה, במקום בספריו של המערער בהיותו הבעלים של הנכסים המושכרים. כמו כן טען
16 המערער כי יש לפרש את הסמכות הנתונה לפקיד השומה בסעיף 147 בצמצום (פסקאות 1-8 לפסק
17 הדין).

18

19 פקיד השומה טען לעומת זאת, בדומה לטענות שמעלה המשיב בנדון, כי שעה שנישום הורשע
20 בעבירות המנויות בסעיף 147(א)(3) לפקודה, אין כל עיגון תחיקתי או תכליתי להגבלת סמכות
21 המנהל לתקן השומות אך ורק לסוגיות בגינן הורשע הנישום, וכי תכליתו של סעיף 147 היא לקיים
22 את האינטרס הציבורי הבסיסי השואף לגבות מס אמת. עוד נטען כי הסכמה לצמצם את גדר
23 המחלוקת הפלילית לצורך גיבוש הסכם כופר, אינה מונעת או מגבילה את המנהל ממיצוי ההליך
24 האזרחי, בדרך של הוצאת צו הכולל את כל הסוגיות הרלוונטיות, על מנת לקבוע לבסוף מס אמת.
25 שורשה של החקירה בחשד לביצוע עבירות בין היתר לפי סעיפים 220(1) ו-220(5) לפקודה, כאשר
26 החקירה התנהלה הן כנגד החברה והן כנגד המערער כעבריין עיקרי ומשתתף פעיל בביצוע העבירות.
27 בהסכם הכופר צוין במפורש כי הנישום מצהיר כי ידוע לו שמלבד תשלום הכופר, תערך לו שומה
28 בהתאם לממצאי החקירה ולפיכך המערער ידע כי בכוונת המנהל להוציא לו (ולחברה) צוים, שאינם
29 מוגבלים רק לעבירות בהן הודה בהסכם תשלום הכופר.

30 בית המשפט בחן את שנפסק בעניין מרום ולאחר מכן דחה את פרשנות המערער וקיבל את פרשנות
31 פקיד השומה בקובעו (פסקאות 23-19 לפסק הדין), כי:

32 **"נשאלת השאלה האם הרשעה בעבירות המנויות בסעיף או כניסה להסכם כופר, די**
33 **באילו כדי לאפשר למשיב לפתוח את השומה בקשר עם כל מסכת עובדתית שהיא?**
34 **לכאורה, בהמשך לקו המגביל את סמכות שבידי המשיב מכוח סעיף 147, מסברת**
35 **את האזון עמדת המבקש דכאן, קרי כי צריכה שתהא זיקה שבין העבירות לבין**
36 **התשתית העובדתית שבשלה מפעיל המשיב את סמכותו בפתיחת השומה. אלא**
37 **שעיון נוסף מלמד כי יש להעדיף את עמדת המשיב.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

20. סעיף 147(א)(3) דן בפתיחת שומות מקום שבו הוגש דו"ח והמשיב לא טיפל בו במסגרת המועדים הקבועים ולא יצאה שומה לפי סעיף 145(א)(2). אין להתעלם מההנחה המקופלת בסעיף זה כי לאור ההרשעה או ההודאה מכוח הסכם הכופר בעבירות המנויות בסעיף, קמה חזקה כי מידע חיוני לא היה מצוי בידי המשיב במועד הקובע ועתה משהמידע ברשותו, נתונה לו הסמכות לבסס שומה על מידע זה ולקבוע שומת אמת. זהו הרציונאל. רציונאל זה סובל את שתי הגישות שהצדדים טוענים להן. זו המצומצמת, האומרת רק מידע שמשמש בבסיס העבירות האמורות יכול לשמש את המשיב בהפעילו את סמכותו וזו הרחבה, עצם ביצוע העבירות המנויות בסעיף, מקימה חזקה כי לא היה מכלול המידע בפני המשיב ולכן כל מידע שהגיע לידי במהלך החקירה יכול לשמשו בפתיחת השומה ולא רק המידע שבבסיס העבירות שבהן הורשע הנישום או הודה בביצוען אגב הסכם כופר. נקודת הכובד לטעמי בהכרעה בקשר עם פרשנות ראויה של הסעיף היא מידת ההסתמכות של הנישום על גמר ההליך השומתי הרגיל, ההליך השומתי שאינו חוסה תחת סעיף 147. כך משום שעיקר הרציונאל בהגבלת סמכות המשיב בקשר עם סעיף זה ומידת הצמצום המתבקשת, נעוץ בהסתמכותו של נישום על סופיות הדיון השומתי בעניינו. מגיש אדם דו"ח זה לא מטופל בתוך פרק הזמן הקבוע בפקודה, יכול אותו נישום להסתמך על כך כי בכך סיים את ענינו מול המשיב בקשר עם שנת המס שבדו"ח. אולם לא יכולה להישמע טענת הסתמכות מקום שמעלה הטענה פועל שלא בתום לב. מקום בו נישום מורשע בעבירות המנויות בסעיף או מודה בהן על דרך הסדר כופר, נשמט הבסיס תחת טענת ההסתמכות. משכך, עמדת המשיב המעגנת את עילות פתיחת השומה במכלול הממצאים שעלו אגב ניהול החקירה הפלילית אינה יכולה להיחסם. המערער, אשר היה צד להסכם הכופר כ"נישום", הסכים לכך כי המשיב יפעיל סמכותו שמכוח סעיף 147 בקשר עם מכלול ממצאי החקירה ולא רק לגבי אותם ממצאים בקשר עם הדיווח על המלאי שהתגבשו לכדי עבירה שבגינה שולם כופר. לאור מסקנתי דלעיל, הסכמה זו אינה מעוגנת סמכות. משכך אין לקבל את הבקשה לקבלת הערעור על הסף והיא נדחית. המבקש ישא בהוצאות המשיב בקשר עם בקשה זו ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסך 5,000 ₪".

דברים אלה יפים אף לענייננו. אין לקבל טענת הסתמכות מפיו של המערער שכן הורשע על סמך הודאתו בעבירות העלמת מס, ובשימוע מיום 2.12.09 הוסבר למערער כי מדובר בחלק האזרחי של ההרשעה וביישום הרשעתו, וכי לגבי שנת 2004 תיפתח שומה לפי סעיף 147 לפקודה. מקובלת עלי אפוא פרשנותו של המשיב לעניין זה כי מעת שעבר המערער אחת העבירות המנויות בסעיף 147(א)(3) רשאי המשיב לנהוג כפי שנהג אף ביחס לעוסק חנן קרדי.

איני סבורה כי יש במילים "אותן הכנסות" שבפסק דין אגבאריה עליו מבקש המערער לסמוך, כדי לתמוך בפרשנות המערער. בעניין אגבאריה לא עמדה כלל על הפרק השאלה האם די בהרשעה בעבירות המנויות בסעיף 147(א)(3) כדי לאפשר למשיב לפתוח את השומה בקשר עם כל מסכת עובדתית שהיא. זאת להבדיל מעניין דוד נח שם כאמור עמדה סוגיה זו בבסיס החלטתו של בית המשפט.

אני רואה לנכון לקבוע אפוא כי המשיב הפעיל סמכותו מכוח סעיף 147(א)(3) לפקודה כדין ולפיכך לא חלה התיישנות של שומת 2004.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 על מנת להפיס את דעתו של המערער אציין כי אפילו אם תנאי מקדמי להחלת סעיף 147(א)(3) הינו
2 הפעלה כדין של סעיף 145(א)(2) אזי מסקנתי הינה כי המשיב האריך כדין את התקופה להוצאת
3 השומה מכוח סעיף 145(א)(2).

4

5 5.1.3 האם המשיב הפעיל את סמכותו מכוח סעיף 145(א)(2) כדין

6 המערער כאמור טוען כי המשיב לא מוסמך היה להפעיל סמכותו מכוח סעיף 145(א)(2) בין היתר
7 משום שהאריך את תקופת ההתיישנות לאחר שכבר נסתיימה, וחמישה ימים בלבד בטרם תמה
8 תקופת ההארכה. איני רואה לנכון להידרש לשאלה האם מוסמך היה פקיד השומה להאריך את
9 תקופת ההתיישנות לאחר שהסתיימה התקופה וחמישה ימים בלבד טרם מועד פקיעת תקופת
10 הארכה של השנה, וזאת משום שהמערער הסכים בכתב להארכת תקופת ההתיישנות. (לדיון
11 בשאלת הארכת תקופת ההתיישנות לאחר שתמה התקופה הקבועה בחוק ראו ע"מ (מחוזי מרכז)
12 40520-01-11 אמבה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקה 37 לפסק דינו של כב' השופט
13 אחיקם סטולר, פורסם בנבו, 05.05.2016, להלן: עניין אמבה השקעות; פסקה 24 לפסק הדין וכן
14 עניין ג'רבי).

15

16 כאמור לעיל, ביום 22.12.09 נערך שימוע נוסף בנוכחות המערער (פרוטוקול הדיון צורף כנספח ד'
17 לתגובת המשיב מיום 27.10.10), ובפרוטוקול צוין כי: "שי מסכים להארכת שומה לפי סעיף 145
18 בדיעבד לשנת 2004. שי רוצה שנשלח אותו לאורי בפקס ומבטיח שאורי ישלח את ההסכמה עוד
19 היום. שי עצמו אומר שהוא מסכים עם הגישה ומסכים עם הארכה".

20

21 בהמשך לכך, חתם המערער על מסמך הנושא תאריך 22.12.09, בו אישר כי מסכים להארכת תקופת
22 ההתיישנות בהתאם לסעיף 145(א)(2) לגבי הדוח לשנת המס 2004 שהוגש ביום 26.6.05 עד ליום
23 31.12.09.

24

25 איני מקבלת טענת המערער כי אין משמעות למסמך ההסכמה למתן הארכה עליו חתם שכן המסמך
26 נחתם ע"י המערער לצורך קידום פשרה בלבד ולא לצורך הפקת השומה וכן כי חתם על מסמך זה
27 מבלי שהבין את השלכותיו וכאשר לא היה מיוצג.

28

29 הלכה פסוקה וידועה היא, כי חתימה על מסמך מבטאת את הבנתו והסכמתו של החותם, והוא
30 מוחזק כמי שמכיר את תוכנו; לפיכך, לא יישמע אדם בטענה, כי לא ידע על מה הוא חתם, ולא הבין
31 את התנאים בהם התחייב (ע"א 1513/99 חיים דטיאשוילי נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פ"ד נד (3)
32 591 (2000), סעיף 3 לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו אז) אליעזר ריבלין). משנחתם מסמך על ידי
33 אדם בר דעת ובוגר, וניתנה לו שהות לבחון את המסמך ולהיוועץ ואין כל סימן להפעלת לחץ על
34 החותם, לא בנקל תישמע הטענה כי החותם לא הבין את תוכנו של המסמך עליו הוא חתם (טענת
35 אפסות המסמך). בע"א 1333/14 סעדה גואנה מיטרי נ' עו"ד עלס דוברונסקי, פסקה 29 לפסק דינו
36 של כב' השופט יצחק עמית (פורסם בנבו, 2015), נפסק בעניין זה כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 "אין הטענה [בדבר אפסות מסמך] עומדת גם למי שלא טרח לקרוא על מה הוא חותם
 2 ומה תוצאותיה של החתימה... לא תעמוד טענת non est factum גם כאשר החותם
 3 חתם בלי דעת וזאת כאשר האדם חותם על-פי עצת פרקליטו או יועץ אחר המהימן
 4 עליו, מבלי שהייתה טעות או הטעיה באשר למהותו של המסמך, אלא מתוך
 5 הסתמכות עיוורת על דעת היועץ האמור, ואמון בה, ותוך נכונות לחתום על כל מסמך
 6 על-פי שיקולו של הלה, יהיה המסמך אשר יהיה"..... אך אפילו עיוור או אנאלפבית
 7 שחתם על המסמך והמסמך נוגע לעסקה מאותו סוג שהוא חפץ בה, אלא שהחותם
 8 טעה או הוטעה לגבי פרטי העסקה, והפרטים אינם תואמים את העסקה שהוא דימה
 9 לעשותה, הטענה "לא נעשה דבר" אינה עומדת לחותם...."

10
 11 קבלת טענת אפסות מסמך תיעשה במקרים נדירים וקיצוניים בלבד (המלווים, לרוב, ברפיון דעת,
 12 באי ידיעה מוחלטת של שפה, או במצוקה אחרת מצד החותם), ובהתקיים שני תנאים: ראשית, כי
 13 יסוד ההסכמה למסמך נעדר לחלוטין, כגון במקרה שהעסקה אותה נועד המסמך ליצור, היא שונה
 14 באופן בסיסי מבחינת מהותה או מבחינת סוגה מהעסקה אשר החותם נתכוון אליה או במקרה בו
 15 נשלל לחלוטין רצונו של האדם; שנית, העדר רשלנות מצידו של הצד שהוטעה (ע"א 8163/05 הדר
 16 חברה לביטוח בע"מ נ' פלונית, סעיף 30 לפסק דינה של כב' השופטת עדנה ארבל, פורסם בנבו,
 17 2007).

18
 19 המקרה שבנדון אינו אחד מאותם מקרים חריגים וקיצוניים. המערער היה מיוצג משך כל ההליך
 20 שהתנהל מול המשיב בטרם הוצאת השומה, וזאת כפי העולה מהפרוטוקולים שצורפו. המערער אף
 21 הודה בחקירתו כי היה מיוצג בהליכים במס הכנסה (דיון מיום 16.6.14, עמ' 42, שורות 32-30):

22 "ש. אתה גם יודע שמר אטיאס ייצג אותך יותר מפעם אחת במס הכנסה.
 23 ת. באיזה שהוא שלב שניסו להגיע לפשרה, מר אטיאס היה בכל מיני משאים
 24 ומתנים יחד עם עורכות הדין מול מס הכנסה".
 25

26 ואף אם כטענת המערער לא היה מיוצג במהלך הדיון מיום 22.12.09 בו ניתנה הסכמתו בע"פ, הרי
 27 שהסכמתו בכתב לא נחתמה במועד הדיון כי אם מאוחר יותר ונשלחה בפקס לידי המשיב, כך שהיה
 28 בידי המערער זמן להתייעץ במייצגו (ויש להניח כי הוא אף עשה כן, שכן כאמור היה מלווה ע"י
 29 מייצגו אורי אטיאס משך כל ניהול ההליך מול פקיד השומה). עוד יצויין כי המערער הינו אדם בגיר
 30 ובר דעת ואינו אדם אשר אינו בקיא בהליכים משפטיים. איני מקבלת אפוא את טענתו בדבר היעדר
 31 תוקף מסמך ההסכמה.

32
 33 הנה כי כן, בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה הייתה לפקיד השומה סמכות להוצאת שומה עד ליום
 34 31.12.09.

35
 36 כאמור הדברים נאמרו בבחינת למעלה מן הצורך, והמסקנה כפי שפורטה לעיל הינה כי לא חלה
 37 התיישנות לגבי שומת 2004.
 38
 39
 40



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

5.2. התיישנות השומה לשנת 2005

1 המערער מציין כי ביום 13.7.06 הגיש שומה עצמית לשנת המס 2005 וכי ביום 22.12.09 קרי שמונה
2 ימים לפני תום תקופת ההתיישנות הראשונה החליט המנהל להאריך את תקופת ההתיישנות עד
3 לתום שנת 2010. לטענת המערער, המשיב פעל בניגוד לכללי מנהל תקין ואף לנוהלי עבודת רשות
4 המיסים, ולפיכך אף שומה זו הוצאה בחריגה מסמכות ומפרק הזמן המקובל, ויש להורות על
5 ביטולה (סעיפים 56-59 לסיכומי המערער). המערער מפנה בעניין זה לחוזר מס הכנסה 3/2009,
6 הקובע בסעיף 2 כי:

7
8 **"פנייה להארכת תקופת השומה, תעשה זמן סביר לפני תום תקופת ההתיישנות**
9 **הרגילה של השומה".**

10
11 איני מקבלת טענת המערער בעניין זה. ראש וראשונה, חוזרי רשויות המס הינן בגדר הנחיה פנימית,
12 ואין בהן כדי לכבול את ידיו של בית-המשפט מלקבוע פרשנות שונה מזו שבחוזר.

13
14 כך נקבע בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פסקה 45 לפסק דינו של כב'
15 השופט יורם דנציגר פורסם בנבו, 2014):

16 **"בנקודה זו ראוי להפנות מבט גם אל הוראת ביצוע 5/2011, שבמסגרתה נקבעו**
17 **הכללים המנחים שעל פיהם פועל המשיב בעקבות פסקי הדין בעניין עברי ובעניין**
18 **פלם. הוראת הביצוע 5/2011 מהווה הנחיה פנימית של רשות המיסים, והיא מלמדת**
19 **על הפרשנות שמעניקה הרשות לדין שבחוק ובפסיקה. בפסיקת בית משפט זה נקבע**
20 **לא אחת בעבר כי הרשות מחויבת לפעול בהתאם לפרשנות הקבועה בהנחיותיה**
21 **הפנימיות ומנועה מלטעון לפרשנות אחרת (להבדיל מהפרט שרשאי לטעון לפרשנות**
22 **אחרת), וכי במקרים חריגים בהם סוטה הרשות מהנחיותיה הפנימיות עליה לנמק**
23 **את הטעמים לכך. שאלה אחרת היא האם הפרשנות הנקוטה על ידי הרשות ביחס**
24 **לסעיף חוק כזה או אחר הינה שיקול שבית המשפט צריך לשקול בבואו לפרש את**
25 **אותו סעיף חוק. בשאלה זו נקבע בפסיקת בית משפט זה בעבר כי בבואו של בית**
26 **המשפט לפרש חוק המעניק לרשות סמכות כזו או אחרת, ניתן ליתן בנסיבות**
27 **מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה על ידי הרשות. דעתי בסוגיה זו שונה, והבעתי**
28 **אותה לא אחת בעבר, כי במקרים בהם בית המשפט נדרש לפרש חוק ולקבוע את**
29 **גדרי הסמכות שנקבעה לרשות בחוק, עליו להימנע ממתן משקל לפרשנות הנקוטה**
30 **בידי הרשות עצמה במסגרת הנחיותיה הפנימיות בבואה לפרש את גדרי הסמכות**
31 **שנקבעה לה בחוק. ...".**

32
33 עיון בסעיף 145(א)(2) לפקודה מעלה כי אין בסעיף הגבלה על המועד בו ניתן להאריך את התקופה
34 להוצאת השומה (עוד ראו בהקשר זה בעניין אמבה השקעות, גם שם הוארך המועד בסמוך לתום
35 התקופה וטענה לאי סבירות נדחתה).

36
37 היות ובמקרה שלפניי ההארכה להוצאת שומת שנת 2005 בוצעה במסגרת התקופה הקבועה בחוק
38 (טרם חלפה תקופת שלוש השנים הקובע בסעיף 145(א)(2)) אזי אין לקבל טענת המערער כי המשיב
39 חרג מסמכותו בעניין זה והוציא שומה שלא כדין וזאת על אף שההארכה בוצעה שמונה ימים טרם
40 תום התקופה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 מסקנתי הינה אפוא כי לא חלה התיישנות ביחס לשומת שנת 2005.

2

3 השאלה הבאה אותה יש לבחון הינה האם הממצאים שנקבעו בפסק הדין הפלילי בו הורשע המערער
4 יהיו קבילים בהליך בנדון והאם יש לקבל הטענות שהעלה המערער במסגרת ההליך כנגד הרשעתו.

5

6 **6. הרשעת המערער בפלילים – סעיף 42א לפקודת הראיות**

7

8

9

סעיף 42א(א) לפקודת הראיות קובע לאמור:

10

11

12

13

14

15

"הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו
קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי
שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין
במשפט האזרחי".

16

סעיף 42ג לפקודת הראיות קובע לאמור:

17

18

19

"הוגשה ראיה כאמור בסעיף 42א, לא יהיה המורשע או חליפו או מי שחב בחובו
הפסוק רשאי להביא ראיה לסתור, או ראיה שכבר נשמעה או הוגשה במשפט
הפלילי, אלא ברשות בית המשפט, מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין".

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

ברירת המחדל הקבועה בסעיף 42א(א) לפקודת הראיות הינה כי המורשע אינו רשאי להביא ראיות
לסתור או להגיש ראיה שכבר נשמעה בהליך הפלילי. כלל זה נועד לשרת מספר תכליות, ובהן
השאיפה למנוע חוסר סימטריה משפטית המתבטאת בהכרעות סותרות, והרצון לרכז את חומר
הראיות בבית המשפט הפלילי ולא להותיר מקום להתדיינויות נוספות. לכלל זה קיים חריג המוצא
ביטוי בסעיף 42ג לפקודת הראיות, ומשלים את ההסדר החוקי הדין בקבילותו של פסק דין פלילי
בהליך אזרחי. המבקש להביא ראיות לסתור ממצאים ומסקנות שנקבעו בהכרעת דין מרשיעה
חלוטה, רשאי לבקש מבית המשפט רשות לעשות כן, ולשכנע את בית המשפט כי יש טעמים מיוחדים
המצדיקים את מתן הרשות להביא ראיות לסתור, תוך עמידה בנטל השכנוע כי אם לא יינתן היתר
כאמור עלול להיגרם לו עיוות-דין חמור (ע"א 6267/14 עוזד גולד נ' מנהל מע"מ תל אביב, פסקאות
10-11 לפסק דינה של כב' השופט ענת ברון, פורסם בנבו, 2017, להלן: עניין גולד). מקום בו השתכנע
בית המשפט כי דחיית בקשה להביא ראיות סותרות תביא לעיוות דין, רשאי הוא להיעתר לבקשה
מטעמים שיירשמו. הפסיקה פירשה חריג זה בצמצום, ונקבע כי רשות זו תינתן לא בנקל ובנסיבות
מיוחדות, כגון מקום בו תחושתו של השופט היושב בדין היא כי עלולה להיגרם תוצאה בלתי צודקת
בעליל או כזו המקפחת קיפוח קשה את הנתבע בהגנתו (רע"א 1518/15 מוסא ח'לף נ' המוסד
לביטוח לאומי, פסקאות 3-4 לפסק דינו של כב' השופט יצחק עמית, פורסם בנבו, 2015).

36

37

38

39

כשמדובר בערעור מס, יש להביא בחשבון במסגרת השיקולים האם לאפשר הבאת ראיות לסתור,
גם את השיקול של שמירה על עקרונות המיסוי, ובראשם העקרון המנחה בדבר חשיבות גביית מס
אמת, העובר כחוט השני בהקשרים שונים של דיני המס (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ'
איקאפוד בע"מ, פורסם בנבו, 2011).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1
2 ברע"א 9759/16 מג'די אבו מור נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 2017), נדון מקרה שנסיבותיו דומות
3 לאלה שבתיק שלפניי. המשיבים שם הואשמו בכתב האישום שהוגש כנגדם בשורה של עבירות על
4 פקודת מס הכנסה ועל חוק המע"מ (הפקת חשבוניות פיקטיביות, ניפוח הוצאות והתחמקות
5 מתשלום מס), והורשעו על פי הודאתם בעובדות כתב האישום המתוקן. לאחר שרשות המס הוציאה
6 למבקשים שומות מס בהסתמך על האמור בכתב האישום הגישו המבקשים ערעור על שומות המס
7 לבית המשפט המחוזי. בית המשפט קבע כי ממצאי פסק דין שניתן בהליך פלילי נגד המבקשים יהיו
8 קבילים בערעורים שהגישו על שומות מס. המבקשים הגישו ערעור על פסק דין זה לבית המשפט
9 העליון וטענו, בין היתר, כי אין להחיל בעניינם את סעיף 42א לפקודת הראיות שכן מדובר בפסק
10 דין מרשיע על פי הודאתם במסגרת הסדר טיעון להבדיל מהכרעת דין לאחר שמיעת ראיות וכן טענו
11 כי נפל פגם בהודאתם בהליך הפלילי.

12
13 כב' השופטת (כתוארה דאז), לימים הנשיאה, אסתר חיות דחתה טענתם זו וקבעה (בפסקה 5 לפסק
14 הדין) כי:

15 "מצוות המחוקק היא, אפוא, כי אין לקבל מידו של מורשע, חליפו או מי שחב בחובו
16 הפסוק ראיות לסתור את הממצאים והמסקנות שנקבעו נגדו בפסק דין חלוט במשפט
17 פלילי, אלא מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין. הפסיקה פירשה את החרוג
18 הקבוע בסעיף 42א לפקודה בצמצום, ונקבע כי מתן רשות להביא ראיות לסתור את
19 ממצאי פסק הדין החלוט במשפט הפלילי תינתן למשל כאשר השתכנע בית המשפט
20 שעלולה להיגרם "תוצאה בלתי צודקת בעליל" או כזו ה"מקפחת קיפוח קשה את
21 הנתבע בהגנתו" ... בית המשפט המחוזי קבע כי המקרה דנן אינו נכלל בגדר המקרים
22 החרוגים שבהם יש להתיר הבאת ראיות לסתור כאמור, ואיני רואה מקום להתערב
23 בהחלטתו. כפי שציין בית המשפט המחוזי, טענות המבקשים כלפי פגם שנפל
24 לכאורה בהודאתם ובהסדר הטיעון נדחו בבית המשפט המחוזי ובבית משפט זה ...
25 ואין בניהם טעם מבוסס המצדיק לדון פעם נוספת בטענותיהם בהקשר זה. כמו כן,
26 לצורך תחולתו של סעיף 42א לפקודה, אין משמעות לעובדה שהרשעת המבקשים
27 מבוססת על הודאה בעובדות כתב האישום במסגרת הסדר טיעון ולא על שמיעת
28 ראיות ... הטענות בדבר זכויותיהן של נשות המבקשים מתמקדות, כטענת
29 המשיבות, בשלב מימוש הנכסים ואינן נוגעות לעצם החבות במס. על כן אין הן
30 רלוונטיות לערעורים".

31
32 הנה כי כן, אין להבחין לעניין סעיף 42א לפקודת הראיות בין מצב בו קביעת האשמה מבוססת על
33 הודאת הנאשם, לבין מצב בו היא מבוססת על הכרעת בית משפט השומע ראיות לנוכח כפירת
34 הנאשם (עוד ראו בעניין זה ע"א 4403/96 פקיד שומה כפר סבא נ' גולדמן עמיר (פורסם בנבו, 1998)
35 וכן עניין גולד, שם שימש פסק דין מרשיע שניתן כנגד הנאשמים בהליך הפלילי (הנאשמים הורשעו
36 בהוצאת חשבוניות כוזבות) בסיס לחיובם ע"י מנהל מע"מ בכפל מס).

37
38 במקרה שלפניי, משך כל ניהול ההליך, מאז הוגשו הערעורים בשנת 2010 ואף בהמשך, לא טרח
39 המערער להגיש בקשה להביא ראיות לסתור וממילא לא קיבל היתר מבית המשפט לעשות כן. אף
40 בסיכומיו לא ביקש היתר לעשות כן אלא טען טענות לגופו של עניין משל ניתנה לו זה מכבר הרשות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 להביא ראיות לסתור. רק בסיכומי התשובה ציין המערער, אף זאת כטענה חילופית (בסעיף 4
2 לסיכומי התשובה), כי:

3 **"לחלופין וככל שבית המשפט הנכבד ימצא לנכון כי אכן כל השומות החישובים**
4 **מיותרים לאור סעיף 42 אי לפקודת הראיות על פיו בעצם כביכול מתייתר הצורך,**
5 **בעת הרשעה, לברר את העובדות לאשורן הרי שבית המשפט יתבקש לפתוח את**
6 **הדלת הריזנית בגדרו של סעיף 42' לפקודת הראיות ולאפשר להביא ראיות לסתור**
7 **ובעצם לפתוח את השומות לדיון".**
8

9 ברי כי בקשת רשות להביא ראיות לסתור אינה יכולה להגיע בסימומו של ההליך, המתנהל מזה שנים
10 רבות, והיה על המערער להעלותה בשלבים הראשונים של ההליך.

11 יש לציין לעניין זה כי המערער הביא עדים רבים מטעמו אשר הובאו כדי לתמוך בטענתו כי עיסוקו
12 של המערער היה במכירת דלק חוקי (גב' אלון, מר אזברגה, מר מסורי, מר ליזרוביץ, מר אטיאס,
13 מר ביטון, מר ברדה ומר כנעני), ואולם בהיעדר בקשה להביא ראיות לסתור מצד המערער שעה
14 שהתנהל ההליך, וממילא משלא ניתנה רשות כאמור - איני רואה לנכון להידרש לאותם חלקים
15 בעדויות ככל שמטרת הדברים הינה סתירת האמור בפסק הדין המרשיע.

16 עוד אציין, כי בהליך הערעור על כפל המס שהתנהל בע"מ 1031/07 הגיש המערער בקשה להביא
17 ראיות לסתור וכב' השופטת קרת מאיר בהחלטתה מיום 4.4.12 קבעה כי אינה רואה מקום להיעתר
18 למבוקש, מלבד בעניין אחד והוא עניין חלוקת השומה בין המערער לבין שני הפעילים המרכזיים
19 האחרים. בענייננו כאמור לא טרח כלל המערער להעלות בקשה מתאימה במועד.

20 למעלה מן הצורך, לגופו של עניין ואפילו היה המערער מגיש בקשה במועד להבאת ראיות לסתור-
21 איני רואה לנכון לאפשר הבאת ראיות לסתור את ממצאי פסק הדין המרשיע בהליך הפלילי, ולעניין
22 זה אין משמעות לעובדה שהרשעת המערער התבססה על הודאתו בעובדות כתב האישום מבלי
23 שנתקיים הליך. לא מצאתי כל נימוק אמיתי בנימוקי המערער המצדיק הבאת ראיות לסתור, וודאי
24 לא טעמים מיוחדים כדרישת הפסיקה, וכן לא שוכנעתי כי אם לא יינתן למערער היתר כאמור
25 עלולים להיגרם לו עיוות-דין חמור, תוצאה בלתי צודקת בעליל או כזו המקפחת קיפוח קשה את
26 הנתבע בהגנתו. טענת המערער לפיה הודה בכתב האישום מטעמים חיצוניים אין לה כדי לסייע לו
27 בעניין זה.

28 את האמור אף הבהרתי, חזור והבהר, בדיון מיום 25.6.14, שם ציינתי פעמים מספר כי לא אאפשר
29 ניהול מחדש של התיק הפלילי במסגרת ההליך בנדון. כך לדוגמא קבעתי בהחלטה בעמ' 85, שורות
30 10-14:

31 **"מדובר בערעור מס הכנסה, המערער בחר שלא לנהל את התיק הפלילי ולהגיע**
32 **לעסקת טיעון כפי שקבעתי בהחלטות קודמות, לא ניתן במסגרת ערעור מס הכנסה**
33 **לנהל מחדש את התיק הפלילי שלא נוהל. על כן, יותרו רק שאלות הנוגעות לשומות**
34 **הרלבנטיות לערעור זה. העד יתייחס להשכרת משאיות של קורמה וזאפ לשנים**
35 **2004-2005 ככל שהוא יודע על כך באופן ספציפי ולא התחשבנות כללית כלשהי בין**
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 החברות".

2
3 החלטות נוספות ברוח דומה ניתנו בדיון זה בעמ' 87, 88, 89, 96-97.

4
5 לסיכום, אני קובעת כי ממצאי ההליך הפלילי הינם מחייבים את המערער בהליך שבנדון ואיני
6 מקבלת כל ראייה או עדות אחרת לסתירת האמור בפסק הדין הפלילי שניתן כנגד המערער.

7. פירוט והסבר באשר לאופן חישוב השומה

8
9 המערער טוען כאמור כי השומות לוקות בהיעדר פירוט של דרך חישוב השומה ולא ברור כיצד הגיע
10 פקיד השומה לסכום הנקוב בשומה (לא צויין מהן החשבוניות אשר נכללו בחישוב ההכנסה).

7.1. חובת ההנמקה של החלטות מנהליות

11
12 על חשיבותה של חובת ההנמקה דובר ונכתב רבות. ראשית, חובת ההנמקה מבקשת לסייע בהבניית
13 שיקול הדעת המנהלי. ההכרח לתת טעם להחלטות המנהל מעודדת חשיבה מסודרת של הרשות,
14 מבטיחה אחידות, מונעת החלטות שרירותיות והפליה ומבטיחה הגינות שלטונית. שנית, היא
15 מסייעת לנפגע מן ההחלטה המנהלית בהתמודדותו עמה, בשני היבטים עיקריים: היא מגבירה את
16 אמונו של האזרח ברשות ובהליך שהוביל להחלטה בעניינו ובכך משמרת את תחושת הצדק בנוגע
17 להליך המנהלי, ולעיתים אף משכנעת בצדקתה. בנוסף היא תורמת למימוש זכות הטיעון של האזרח
18 (אף היא זכות בסיסית של הפרט), ובכך ממקסמת את יכולתו של האזרח לתקוף את ההחלטה ככל
19 שירצה בכך. לצורך מימושה של זכות הטיעון מוטלת על הרשות חובה להציג בפני הפרט את נימוקי
20 ההחלטה, שכן בהעדרם של אלו לא ניתן לממש את הזכות ואין האזרח יכול לבחון את ההחלטה
21 המינהלית, תקינותה וסבירותה שכן לא ידוע לו על בסיס מה ניתנה, ומכאן שהוא גם אינו יודע האם
22 קיימת לו עילה בדיון לפנות לבית המשפט לצורך קבלת סעד. שלישית, חובת ההנמקה מאפשרת
23 ביקורת עצמית, פנימית וחיזונית על ההחלטה ומחייבת את הרשות עצמה לבחון את השיקולים
24 שבבסיס החלטתה (יואב דותן, "חובת ההנמקה של רשויות מינהל וגופים נבחרים", מחקרי משפט
25 כט' 5 (תשס"ב-תשס"ג)).

26
27
28 יפים לעניין זה דבריה של כב' השופטת דפנה ברק ארז בעמ"מ 823/12 תמר קליסה נ' יצחק שמעון
29 (פורסם בנבו, 2013, בפסקה 28 לפסק דינה):

30 "על הרשות המינהלית לנמק את החלטותיה באופן סדור שאינו משתמע לשני פנים.
31 חשיבותה של בהירות ההנמקה היא ברורה. הנמקה בהירה ומסודרת מסייעת
32 לרשות לקבל החלטה רציונאלית ולא שרירותית. הנמקה כזו מאפשרת להבין את
33 משמעות החלטה ואת השלכותיה התקדימיות לגבי מקרים אחרים. כמו כן, היא
34 מאפשרת לתקוף את החלטה תוך התייחסות מושכלת לטעמים העומדים בבסיסה.
35 הנמקה ראויה אף מבטאת יחס מכבד לפרט שהחלטה עוסקת בו, מפחיתה את
36 החשש שהחלטה התקבלה משיקולים לא ענייניים, מחזקת את האמון שרוחש
37 האזרח לרשות ותומכת גם במראית פני הצדק ... בענייננו גם סביר להניח כי הנמקה
38 סדורה וברורה הייתה מבהירה לצדדים את השיקולים שעמדו בבסיס החלטה
39 ומונעת תחושות של קיפוח, שרירותיות ואי צדק, במיוחד על רקע הסכסוך המשפחתי
40 שברקע הדברים. מטעמים אלה, ראוי שמקרה זה ישמש תמרור אזהרה באשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לחשיבות הנודעת להנמקה מסודרת וקוהרנטית, אשר יכולה לחסוך בעיות רבות
2 בהמשך."
3

4 כאשר הפרה הרשות חובתה לנמק החלטתה או את חובתה ליתן לאזרח זכות טיעון מספיקה בטרם
5 קבלת החלטה בעניינינו, ככלל לא יהא בכך להביא לבטלות ההחלטה ובית המשפט יפעיל את הלכת
6 הבטלות היחסית (או התוצאה היחסית, כפי שמעדיף לכנותה פרופ' יצחק זמיר), המעניקה שיקול
7 דעת לבית המשפט בדבר היקף הסעד שינתן גם אם קבע שאכן הופר כלל מכללי המשפט המינהלי
8 (ראו: יצחק זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ב', 1191-1195 ו-1371-1372 (מהד' שייה, 2011) וכן
9 בג"ץ 5660/10 **עמותת איתן נ' ראש ממשלת ישראל**, פסקה 21 לפסק דינו של כב' השופט עוזי
10 פוגלמן [פורסם בנבו, 2010]. על הביקורת שנמתחה על הלכה זו ראו: דפנה ברק ארז, "בטלות יחסית
11 ושיקול דעת שיפוטית" **משפטים**, כ"ד 519 (1995); דפנה ברק ארז, **משפט מינהלי**, כרך ב', 808 (2010)
12 יואב דותן, "במקום בטלות יחסית", **משפטים** כ"ב 587 (1993); רענן הר-זהב, "הכאוס מאיים
13 להשתלט" **הפרקליטים** 3, 35 (2001). דפנה ברק ארז "הבטלות היחסית במשפט המינהלי: על מחירן
14 של זכויות" **ספר יצחק זמיר – על משפט ממשל וחברה** 283 (יואב דותן ואריאל בנדור עורכים,
15 2005).

16
17 העדר הנמקה איננו עולה בקנה אחד עם חובתה של הרשות המנהלית לפעול בשקיפות, ולפיכך,
18 בהעדר הנמקה לא יכולה הרשות המנהלית להישען על החזקה בדבר "תקינות פעילותה", והנטל
19 עובר אל כתפיה להוכיח כי פעלה כדין, להסביר את החלטתה, ולהראות שההחלטה אכן היתה
20 תקינה. וכפי שנפסק בעניין ע"א 3291/11 **עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' רשות המיסים**, פורסם בנבו,
21 2017, פסקה 55 לפסק דינו של כב' השופט חנן מלצר, להלן: עניין **עמותת י.ע.ל** :

22 "שאלת הסעד הראוי בעקבות פגם בהחלטה מנהלית מושפע, בין היתר, מאיזון בין
23 השיקולים והאינטרסים הרלבנטיים לאותו עניין. בין כל אלה, יש: "להעריך את
24 חומרת ההפרה, את מיהות הגורם התוקף את ההחלטה המינהלית, את אופי הנזק
25 שנגרם לאדם עקב הפגמים שנפלו בהליך, ומהו הסיכוי לרפא את הפגם ולתקן את
26 המעוות...."
27
28
29

7.2. על חובת ההנמקה בדיני המס

30 לנישום מוקנית זכות להתגונן בפני דרישת תשלום שנשלחה אליו. כדי לממש את זכותו, על הנישום
31 לדעת מדוע הוא נדרש לשלם את המס, מה הם היסודות לחיוב, מה הן דרכי חישוב החוב ומה הן
32 הדרכים לתקיפת החיוב. החובה לנמק את הודעת השומה קבועה בסעיף 158 לפקודה, אשר כותרתו
33 "שמיעת טענות ומתן נימוקים", ובו נקבע, בסעיף קטן א(ב), כי:

34 "בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף
35 לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה".
36

37 מכוח סעיף זה על המשיב ליתן הנמקה מפורטת וברורה המשקפת את מעשה שיקול הדעת והפעלתו
38 עובר לקביעת השומה, בלויית דרך בניית השומה.
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 סעיף 159(א) לפקודה, שכותרתו "פגמים וטעויות שאינם פוסלים", קובע לאמור:
2 "שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות
3 פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול,
4 מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם,
5 אם הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת
6 אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום
7 או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים".
8

9 כללי המשפט המנהלי חלים גם על רשויות המס, כחלק מהמינהל הציבורי. לפיכך, דוקטרינת
10 "הבטלות היחסית" ניתנת להחלה גם בדיני המס (עניין עמותת י.ע.ל., פסקה 56 לפסק דינו של כב'
11 השופט חנן מלצר).

12
13 שומה שניתנה ללא נימוקים הינה פגומה אולם אין בפגם זה כשלעצמו כדי להביא בהכרח לבטלות
14 ההחלטה ולאיינה; עם זאת והיות ונסתרה חזקת תקינות פעולתה של הרשות, הדבר מטיל על
15 הרשות את הנטל לבוא ולהסביר את ההחלטה, ולהראות שההחלטה אכן היתה תקינה. יש אפוא
16 לאפשר לפקיד שומה להראות מדוע החליט את שהחליט ולבחון לגופם את נימוקיו (המאוחרים),
17 גם אם נימוקים מאוחרים חשודים מעצם היותם מאוחרים להחלטה. תוצאה זו נובעת גם מהחוק
18 לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 (להלן: החוק לתיקון סדרי המינהל)
19 הקובע כי היעדר הנמקה אינו מביא כשלעצמו לבטלות ההחלטה אלא שיש בו כדי להביא להיפוך
20 הנטל, ולהעבירו לכתפי הרשות, עליה תוטל חובת ראיה לכך שפעולתה נעשתה כדין. הנטל שיוטל
21 על הרשות במצב זה הינו נטל כפול: ראשית, הבאת הנימוקים, ולו גם באיחור, ושנית הוכחה כי
22 הנימוקים מבססים את ההחלטה (ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי,
23 פסקאות 61-63 לפסק דינה של כב' המשנה לנשיא, לימים הנשיאה, מרים נאור, פורסם בנבו, 2012,
24 להלן: עניין שרצקי).

25
26 **7.3. המקרים בהם שומה שלא נומקה כנדרש לא תיפסל**
27 כאשר הנישום היה מודע לנימוקי השומה וכאשר השומה נומקה לפני בית המשפט, נפסק מכוח
28 תורת הבטלות או התוצאה היחסית, כי השומה לא תפסל, כפי שיפורט להלן.

29
30 **7.3.א. נימוקי השומה הובאו בפני הנישום טרם הוצאת השומה בדיונים אצל פקיד השומה**
31 בעניין שרצקי פקיד השומה הוציא שומה ללא נימוקים והנימוקים ניתנו באיחור רב. בערעור
32 שהוגש, בית המשפט המחוזי לא נתן לפקיד השומה כל הזדמנות להסביר את החלטתו וערעור המס
33 שהגישו המשיבים התקבל על הסף. בערעור שהוגש לבית המשפט העליון נקבע כי יש לאפשר לפקיד
34 השומה להראות מדוע החליט מה שהחליט ולבחון את החלטתו לגופה כפי שמורים כללי המשפט
35 המינהלי. בית המשפט עמד על כך, כי אכן נימוקים הניתנים על ידי הרשות בדיעבד לעתים הינם
36 "חשודים" ויש לנהוג כלפיהם גישה זהירה וחשדנית שכן הינם בגדר "טענות כבושות" של הרשות
37 המינהלית, ואולם בית המשפט לא ידחה נימוק של הרשות רק מפני שהועלה באיחור אלא יאפשר
38 לפקיד השומה לפרוס את נימוקיו ובית המשפט יבחן את החלטתו לגופה. בית המשפט שם מבחן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ביחס לנימוקים המועלים באיחור בין נימוקי עובדה לנימוקי חוק, כאשר החשד הינו בעיקר כאשר
2 מעלה הרשות באיחור נימוק עובדתי שלא הועלה קודם לכן; הלכה זו אינה חלה ככלל, כך נקבע,
3 במקום שבו עולים בבית-המשפט טעמי חוק ומשפט לדחיית בקשתו של עותר.

4
5 נקבע, כי קביעת המס צריכה להתבסס על עבודת מינהל תקינה לרבות על תשתית עובדתית
6 ומשפטית וכי "גיבוב" מספרים, כך סתם, אינו עומד בדרישה זו. ואולם, כך צויין, גם אם נכונה
7 הטענה כי ההנמקות נחתמו באיחור, אין בכך כדי לשכנע כי פקיד השומה "שירבב" כך סתם מספרים
8 ולא עמד בדרישת סעיף 152 "לקבוע את המס", שכן עיון במסמכים השונים מלמד כי השגתם של
9 המשיבים נבחנה ונערכו בעניין מספר דיונים.

10
11 עוד נקבע כי בנסיבות בהן הנישום היה מודע בפועל לנימוקי השומה (כגון שנתקיימו דיונים
12 מקדימים בינו לבין פקיד השומה טרם הוצאה השומה, במסגרתם הבהיר פקיד השומה למערער את
13 הנימוקים לקביעת השומה), אזי לא נגרם לו עוול ממשי המצדיק את ביטול השומה. בית המשפט
14 הפנה אף לסעיף 159 לפקודה הקובע פגמים שאינם מביאים לפסלות שומה.

15
16 באותו מקרה המחלוקת בין הצדדים הייתה משפטית- האם הכנסתם של המשיבים מהווה הכנסה
17 פירונית או שמדובר ברווח הון פטור, כאשר לאורך כל הדיונים אצל פקיד השומה הוסבר למייצגי
18 המשיבים מפורשות כי פקיד השומה אינו מקבל את עמדתם לפיה מדובר ברווח הון פטור ואף הודע
19 להם במסמך כתוב כי עמדת פקיד השומה היא שכל המבחנים לעסק מתקיימים, כי לא מדובר ברווח
20 הון פטור וכי מדובר בהכנסה מעסק. לפיכך, כך נקבע אין לומר כי החלטת פקיד השומה מהווה
21 "גיבוב מספרי" ללא כל תשתית, אלא שהחלטתו מבוססת על דיונים לא מעטים שנערכו עם
22 המשיבים, ומעת שהמשיבים ידעו את נימוקי השומה גם אם אלה לא נחתמו במועד החלטתה, אזי
23 השומה הינה תקינה, ואין אין להורות על בטלותה (עוד ראו עניין **אמבה השקעות**, פסקה 37 לפסק
24 הדין).

25
26 7.3.ב. המצאת נימוקי השומה בעת הדיון בבית המשפט

27 הפסיקה הוסיפה וקבעה כי **העובדה שפקיד השומה המציא את נימוקיו המלאים בפני בית המשפט**
28 **במסגרת נימוקי הערעור מטעמו די בה כדי לרפא את הפגם שנפל בכל הנוגע לחובת ההנמקה.**

29
30 בעניין **שרצקי** צוינה בפסק הדין טענת המדינה כי למשיבים לא נגרם נזק שכן נימוקי השומה נחשפו
31 בפניהם במהלך הדיון בבית המשפט, אולם בית המשפט לא הכריע לגופה בטענה זו (שם, פסקה 30
32 לפסק דין):

33 "המדינה הוסיפה וטענה כי בכל מקרה היעדר הנמקה או הנמקה מאוחרת אינה
34 גורמת עוול לנישום מאחר שכל הנימוקים נחשפים לפניו במסגרת הליכי הערעור
35 כאשר רק לאחר שפקיד השומה מגיש את נימוקי השומה לבית המשפט נדרש
36 הנישום לפרט את טעמי ערעורו המשיבים לעומת זאת טענו כי ככלל יש חשיבות
37 לדעת את הנימוקים עוד לפני אותם הליכים. כעקרון יש לדעת חשיבות לתת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 נימוקים עוד לפני קיומם של הליכים משפטיים. הנישום הרי יכול להשתכנע
2 מהנימוקים ולא לפתוח בהליכים כלל....".

3
4 טענה זו זכתה בהמשך להתייחסות מפורשת בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ'
5 מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 2014). באותו עניין דחה בית המשפט המחוזי את השגות המערערת על
6 החלטות המשיב (מנהל מע"מ) להטיל עליה כפל מס ערך מוסף לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, לפסול
7 את פנקסי-החשבונות שלה בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק ולהשית עליה קנס מכח סעיף 95 לחוק
8 מע"מ. המערערת טענה בין היתר לפגמים שנפלו בהתנהלות המשיב, ובין היתר כי לא ניתנה לה זכות
9 טיעון, שבאמצעותה הייתה יכולה להראות כי לא ידעה שהחשבוניות החשודות הוצאו שלא כדין,
10 וכי לא הומצאה לה, עובר לשימוע שנערך לה, החלטה המפרטת את הנימוקים שעמדו בבסיס קביעת
11 המשיב כי החשבוניות הוצאו שלא כדין. לפיכך, כך טענה המערערת, בהתאם לסעיפים 2(א), 2א ו-
12 6(א) לחוק לתיקון סדרי המינהל- עובר הנטל לכתפי המשיב להראות כי החלטתו ניתנה כדין.

13
14 בית המשפט קיבל את טענת המערערת בהתייחס לפגמים שנפלו בהליך לגבי זכות השימוע וחובת
15 ההנמקה אולם סבר כי פגמים אלה נרפאו וכי לא היה בהם להביא לבטלות ההליך, בשל הנימוקים
16 שהביא המשיב במהלך הליך הערעור שהתקיים בבית המשפט המחוזי (שם, פסקאות 39-37 לפסק
17 דינו של כבי השופט, לימים המשנה לנשיאה, חנן מלצר):

18 "גם את טענות המערערת כי לא ניתנה לה זכות טיעון מספיקה וכי המשיב לא נימק
19 כיאות את החלטותיו להפעיל את סמכויותיו המדוברות כאן – אני רואה לדחות
20 בנסיבות. אכן התנהלות המשיב בנוגע למתן זכות טיעון למערערת, כמו גם מידת
21 ההנמקה של החלטותיו – לא היו מיטביות. על המשיב היה לזמן את נציגי המערערת
22 לשימוע גם בכל הנוגע להפעלת סמכותו לפי סעיף 95 לחוק ולנמק את החלטותיו ביתר
23 פירוט. ואולם במכלול שלפנינו – אין לפגמים אלה נפקות ממשית ולפיכך במסגרת
24 תורת ה"בטלות היחסית", או "התוצאה היחסית", הנוהגת במשפט המינהלי, אין
25 מקום להתערב בהחלטות המשיב, חרף הפגמים הנ"ל. אשר למידת ההנמקה
26 בהחלטות המשיב, הרי שנוכח מהותו של ההליך ה"ערעורי" שהתקיים בפני בית
27 המשפט המחוזי הנכבד – דומני כי גם פגם זה "נרפא". נימוקיו של המשיב להפעלת
28 סמכויותיו השונות הובאו ביתר פירוט והרחבה במסגרת כתבי-טענותיו בהליך
29 שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד (עיינו: ע"א 456/92 חברת אחים
30 אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף [פורסם בנבו] (21.08.1997) – שם
31 נקבע, בפסקה 3, כי גדר המחלוקת בערעור מע"מ נגזרת מנימוקי רשויות מע"מ
32 בכתב התשובה לבית המשפט ולא מהנימוקים המצורפים להחלטת הרשות
33 המקורית שנשלחה לעוסק). למערערת ניתנה לפיכך הזדמנות אמיתית להתמודד עם
34 טיעוניו של המשיב, ולו בשלב הערעור, והיא לא הצליחה לשכנע את בית המשפט
35 המחוזי הנכבד בצדקת טיעוניה. הנה כי כן, במסגרת ה"בטלות היחסית" – די באמור
36 לעיל כדי לדחות את טענות המערערת לעניין הפגמים שנפלו בחובת ההנמקה של
37 המשיב....".
38 (הדגשות הוספו מ' א' ג').

39
40 בהמשך מציין בית המשפט כי בהתאם לתורת הבטלות היחסית יש להטיל את נטל הבאת הראיות
41 הראשוני על המשיב, אך נטל השכנוע יישאר על כתפי המערערת (פסקה 39 לפסק דינו):

42 "יחד עם זאת, אין באמור לעיל כדי לשחרר את המשיב מהצורך לנמק את החלטותיו,
43 וזאת מכוח חובת ההגינות הכללית שהרשות המינהלית מחוייבת בה. בשונה
44 מהסעד בגין פגם בחובת ההנמקה המוסדר בחוק ההנמקות, שהוא סעד של העברת
45 נטל (אותו ממילא הפעלתי פה חלקית לגבי העברת הנטל הראשוני להבאת ראיות) –



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 הסעד בגין פגם בחובת ההנמקה שמקורה בהלכה הפסוקה (המבוססת על חובת
 2 ההגינות המינהלית) הוא הסעד המקובל באופן כללי בהקשר של פגמים בהחלטות
 3 הרשות – קרי, סעד של "בטלות יחסית".... יצויין כי במסגרת הסעד הכללי של
 4 "בטלות יחסית" ניתן גם להעביר את הנטל, במידה כזו או אחרת, לכתפי הרשות
 5 המינהלית, להראות כי פעלה כדין, או למצער לנמק באופן מספק את החלטתה – וכך
 6 אף נעשה בעניין גרוסמן (בפיסקה 4)). בענייננו, הנני סבור כי התוצאה אליה הגעתי
 7 לעיל בפרק שעסק בנטלי ההוכחה, שלפיה נטל הבאת הראיות הראשוני יוטל על
 8 המשיב, אך נטל השכנוע יישאר על כתפי המערער, כמו גם העובדה שהמשיב
 9 המציא את נימוקיו המלאים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד – די בה כדי לרפא את
 10 הפגמים שנפלו מלפני המשיב בכל הנוגע לחובת ההנמקה. יחד עם זאת, בטוחני כי
 11 המסר העולה מהדברים – בדבר הצורך להעמיד בפני עוסק נימוקים מפורטים
 12 ובהירים יותר מלכתחילה – ייקלט אצל המשיב ויושם בעתיד".

14 כד נפסק אף בע"מ (מחוזי ת"א) 39344-05-15 חברת ון אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ'
 15 פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם בנבו, 18.01.2017). באותו עניין טענה המערערת כי החלטת המשיב
 16 על פסילת פנקסיה לא הייתה מנומקת, וכי היה איחור המשמעותי בעריכת השימוע בעניינה של
 17 למעלה מ-13 חודשים. בית המשפט (כב' השופטת ירדנה סרוסי) קבע כי אומנם נפל פגם בהתנהלות
 18 פקיד השומה ואולם אין בו לאיין השומה שהוצאה שכן פגם זה נרפא בכך שנימוקי פקיד השומה
 19 הובאו בעת הדיון בערעור בבית המשפט (פסקה 25):

20 "מוצאת אני לנכון להעיר למשיב כי יש צדק בטענה זו של המערער. סעיף 145ב(א)
 21 לפקודה קובע, כי ניתן לערער על החלטה על פסילת פנקסים "כאילו הייתה צו לפי
 22 סעיף 152(ב)", משמע, על החלטה זו לכלול את הנימוקים לפסילה, לפי סעיף
 23 158א(ב) לפקודה, ואין די באמירה כללית לפיה "לא שוכנעתי כי קיימת סיבה
 24 מספקת לאי רישום התקבולים".... עריכת שימוע אינה תחליף לפירוט מסודר של
 25 הנימוקים שתכליתם אינה רק ליידע בדבר סיבת הפסילה אלא גם לגדר את
 26 המחלוקת בין הצדדים. גם עריכת שימוע באיחור כה ניכר ממועד קיום הביקורת
 27 בעסקה של המערער (13 חודשים) מקשה על מתן הסברים והצגת ראיות לצורך
 28 התמודדות עם טענות המשיב. עם זאת, איני מוצאת כי יש בפגמים אלו כדי לאיין את
 29 החלטת הפסילה לשנת 2012 באופן המחייב קבלת הערעור על הסף. לפי דוקטרינת
 30 הבטלות היחסית, שהשתרשה היטב בפסיקתנו.... העובדה שהמשיב המציא את
 31 נימוקיו המלאים בפני בית המשפט במסגרת נימוקי הערעור מטעמו די בה כדי לרפא
 32 את הפגם שנפל בכל הנוגע לחובת ההנמקה. לתשומת לב המשיב, כי יש לעשות
 33 שימוש זהיר ומושכל בדוקטרינת הבטלות היחסית וטוב יהיה אם המסר העולה
 34 מהדברים, בדבר חובת ההנמקה - מלכתחילה ולא בדיעבד – ומועד עריכת השימוע
 35 יופנם על ידי המשיב ויושם על ידו בעתיד".

37 הפעלת תורת הבטלות היחסית ביחס לפגם בשומה שענייננו מתן החלטה בחוסר סמכות נדונה בעניין
 38 עמותת י.ע.ל. באותו עניין החליט מנהל מע"מ לשנות את סיווגה של המערערת מ"מלכ"ר" ל"עוסק"
 39 לגבי פעילותה בהפעלת מזוננים בבית החולים אסף הרופא, וזאת מכוח סמכותו לפי הוראת סעיף
 40 58 לחוק מע"מ. בית המשפט קיבל את טענת המערערת כי השומה נגועה בחוסר סמכות, אך ראה
 41 לנכון לעשות שימוש בדוקטרינת הבטלות או התוצאה היחסית ולא ביטל את השומה. בית המשפט
 42 העליון דחה את הערעור בשאלת הסעד והותיר על כנה את קביעתו של ביהמ"ש המחוזי בדבר הותרת
 43 השומה על כנה בשל אינטרס הציבורי של גביית מס אמת. עוד נקבע כי הנזק העיקרי, עליו הצביעה
 44 המערערת שם, הוא הצורך להגיש ערעור על השומה כדי לעכב את ביצועה, וכי אין מדובר בקושי
 45 של ממש, שכן ניתן לפצות על כך בדרך של חיוב המשיב בהוצאות. נקבע, כי מול האינטרס עליו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 מצביעה המערערת (המצדיק את ביטול השומה) עומד אינטרס ציבורי משמעותי לא פחות, והוא
2 מתן אפשרות למדינה לגבות את המס המגיע לה, אם יידחה הערעור ותתקבל הקביעה בעניין שינוי
3 הסיווג. ביטול השומה עלול להוביל לפגיעה באינטרס הציבורי של גביית מס אמת, בעוד שאי-
4 ביטולה של השומה לא יגרום למערערת כל נזק מעבר לזה שכבר נגרם לה בכך שהיא נאלצה להגיש
5 את הערעור על החלטתו של המנהל לשום אותה לפי מיטב השפיטה, נזק שניתן לפצות עליו בפסיקת
6 הוצאות, נזק שממילא איננו עולה בהיקפו על הנזק שעלול להיגרם לאינטרס הציבורי במידה
7 שתבוטל השומה, אשר יתבטא באי-יכולת לגבות מס אמת מהמערערת וזאת בשל העובדה שכבר
8 חלפה בינתיים תקופת ההתיישנות המוגדרת בסעיף 77(ב) לחוק מע"מ.

9

7.4. נימוקי השומה במקרה שלפניי

11 בענייננו, בחינת השומות נשוא הערעור שבנדון מעידה כי לא מדובר במקרה בו השומה נעדרת
12 הנמקה, שכן בשומה ובנימוקיה מפורטות הסיבות שהביאו את פקיד השומה לקביעת מס בהתאם
13 למיטב השפיטה. עם זאת, לא ניתן לדעת כלל כיצד חושבו השומות, אילו הכנסות עומדות בבסיסן
14 וכיצד הגיע המשיב לסכומים שנקבו בשומות. אומנם נכון הוא כי התנהלו מספר דיונים בין המשיב
15 למערער בנוכחות מייצגיו של המערער, ולטענת המשיב בדיונים אלה הוסברה דרך החישוב למערער
16 ואולם מעיון בפרוטוקולי הדיונים עולה כי לא פורטה בהם דרך החישוב. יש להעיר כי הפרוטוקולים
17 נכתבו בכתב יד, הם אינם מודפסים וחלקם אינם ברורים ולא ניתן להבין הכתוב בהם. לא ברור
18 מדוע נערכו הפרוטוקולים בצורה שכזו ומדוע לא הודפסו. על כל פנים, ככל שלטענת המשיב ניתנו
19 למערער הסברים בעל פה אודות דרך בניית השומות וחישוב ההכנסות ואודות החשבוניות העומדות
20 בבסיסן- הרי שאלה אינם מוצאים ביטויים בפרוטוקולים שנרשמו.

21

22 דרך חישוב השומות פורטה לראשונה רק בתצהירה של הגב' סיוון כרמי בהליך זה ושם צוינו
23 הסכומים שבבסיס השומה (סעיף 89 לתצהיר עדותה הראשית). טרם קריאת התצהיר לא ניתן היה
24 לעמוד על דרך בניית השומות. אציין כי בניגוד לכך, לדרישת כפל המס שהומצאה למערער לגבי
25 חיובו במע"מ צורף "ריכוז חיובים ע"ש מוציא החשבונית" מיום 17.9.06 (צורף לסיכומי המערער)
26 ובו פורטו במדויק החשבוניות (שם מוציא החשבונית וסכום החשבונית) אשר בהסתמך עליהן
27 הוצאה השומה, כך שניתן היה להבין כיצד חושב סכום המע"מ שהושת על המערער. פקיד השומה
28 לא ביצע זאת ביחס לשומות שבענייננו ולא פורט ולא הוסבר כיצד חושבה השומה. אומנם מדובר
29 בשומות לפי מיטב השפיטה ואולם השומות מתבססות על כתב האישום שבו פורטו במפורש סכומי
30 החשבוניות, ואלו לא פורטו אף בתצהיר הגב' כרמי, וראוי היה כי יפורטו ויובהרו במפורש בשומות
31 עצמן, ולא יצריכו ניחושים והשערות מצד המערער ומצד בית המשפט הדין בערעור.

32

33 מה משמעות העובדה כי המשיב לא כלל את דרך החישוב בצו עצמו או בנימוקיו ואלה פורטו והובאו
34 במסגרת ניהול ההליך? האם יש בכך להביא, כפי שטוען המערער, לפסילת השומות? תשובתי לכך
35 הינה בשלילה.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 הפגם האמור אינו היעדר הנמקה אלא היעדר פירוט דרך חישוב השומה. המערער ידע מבעוד מועד,
2 הן מהדיונים שהתנהלו וכן המפורט בשומות עצמן, את הנימוקים לקביעת שומה על דרך מיטב
3 השפיטה. אומנם דרך החישוב לא הובאה בשומה או בנימוקיה אולם היא פורטה והובררה בפני בית
4 המשפט ולמערער ניתנה האפשרות להתגונן בפניה וניתן לו יומו בעניין זה. המדובר אפוא בהפרה
5 מצד המשיב אולם לא ניתן לומר כי חומרתה כה רבה עד כי יש להורות על בטלות השומה בעטייה.

6
7 כאמור לעיל, ככלל היעדר הנמקה אין בה להביא לפסילת השומה ולאיונה, ובנסיבות בהן הפגם
8 נתרפא בהליך הערעור שהתנהל בפני- יש להעדיף את האינטרס הציבורי בדבר גביית מס אמת. עם
9 זאת, בהתאם לדוקטרינת הבטלות או התוצאה היחסית, יש בפגם זה להביא להעברת הנטל למשיב
10 לבוא ולהסביר את ההחלטה, ולהראות שהשומות אכן היו תקינות.

11
12 **לסיכום**, מחדלו של המשיב מלפרט את דרך חישוב השומות אין בו להביא לכך שאבטל את צווי
13 השומה לשנים 2004-2005, אולם יש בו להעביר את הנטל לכתפי המשיב להסביר את החלטתו,
14 ולהראות כי הינה תקינה. כפי שיובהר בהמשך, אכן נפל פגם באופן חישוב הכנסותיו של המשיב.

15
16 **8. הסעיף מכוחו הוצאה השומה וזכות ההשגה למערער**

17 המערער מוסיף וטוען בסיכומיו (סעיפים 250-251), כי:

18
19 **"מעיון במסמך פירוט הנימוקים לקביעת השומה (נספח ג' לתצהיר עדותו הראשית**
20 **של המערער) עולה כי שומת שנת 2004 הוצאה על ידי המשיב מלכתחילה לפי סעיף**
21 **שומה 09- "שומה שלא בהסכם לאחר השגה (צו)" מכוח סעיף 152(ב) לפקודה וזאת**
22 **וכאשר לא יכול להיות חולק כי קודם צריכה הייתה לצאת שומה לפי סעיף שומה 03**
23 **מכוח סעיף 145(א)2) לפקודה וחרף העובדה כי לא הוגשה כל השגה. כפועל יוצא**
24 **נדרש המערער באמצעות באי כוחו לפנות לבית המשפט הנכבד בערעור שבכותרת**
25 **ונמנעה ממנו האפשרות להשיג ולהתדיין על השומה בפני המשיב קודם לכן,**
26 **כהוראת סעיף 150 לפקודה".**

27
28 המשיב מציין בתגובה לכך בסיכומיו, כי דין טענה זו להידחות שכן השומה לשנת 2004 הוצאה מכוח
29 סעיף 147 לפקודה והסימון הטכני "09" שגוי ואינו רלוונטי שכן המערער קיבל הודעה נוספת על
30 שומה בה נרשם מפורשות הסימון "05". הרישום הפנימי של המשיב "שומה שלא בהסכם לאחר
31 השגה (צו)", אינו מחייב את המשיב ואינו מגביל את סמכותו. הקובע הוא סמכות המשיב על פי דין
32 מכוח סעיף 147 ולא רישום טכני שאינו רלוונטי למערער. לכן, כך נטען, בדין לא קיבל המערער זכות
33 ל"שלב א'" באשר לא עומדת לו זכות שכזו בדין (סעיפים 107-108 לסיכומי המשיב).

34
35 דין טענה זו של המערער להידחות.

36
37 סעיף 150(א) לפקודה קובע כי:

38 **"היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה,**
39 **בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים**
40 **להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש
2 את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה
3 סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות".
4

5 הליך קביעת השומה מורכב ממספר שלבים, המפורטים בחלק ט' לפקודה: שלב א' הוא שלב קביעת
6 השומה הראשונית של הנישום (כמפורט בפרק הראשון לחלק ט' לפקודה, בסעיפים 145-149),
7 במסגרתו עושה פקיד השומה שימוש בסמכות הנתונה לו לפי סעיף 145 לפקודה, אשר מאפשר לו,
8 בין השאר, לקבוע את שומת הנישום על-פי מיטב השפיטה, כאשר יש לפקיד השומה טעמים סבירים
9 להניח שהדו"ח אינו נכון; שלב ב' הוא שלב ההשגה על שומה זו שבסיומה נקבעת שוב שומת הנישום
10 (כמפורט בפרק השני לחלק ט' לפקודה), ובמסגרתו יכול הנישום להשיג על שומה זו לפני נציג של
11 פקיד שומה, שאינו זה שערך את השומה הראשונית (ראו סעיף 150א לפקודה). במסגרת השגה זו
12 יכול הנישום להציג לפני פקיד השומה דו"ח מתוקן לדו"ח שפקיד השומה הראשון החליט שלא
13 לשום על פיו את הנישום. כמו כן יכול הנישום להפנות לנציגו השני של פקיד השומה את טענותיו
14 המקוריות, אותן ביקש להציג לפקיד השומה ששם אותו, ואת הטענות שנוספו בעקבות קבלת
15 נימוקי השומה. היה והנישום ופקיד השומה, לא מגיעים להסכם על גובה השומה, יכול פקיד השומה
16 להוציא צו, מכוח סעיף 152(ב) לפקודה, ובו תיקבע השומה על-פי מיטב השפיטה. תנאי הכרחי
17 לשימוש המשיב בסמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודה הינו קיומה של שומה, אשר עליה חולק הנישום.
18 רק לאחר הוצאת הצו מכוח סעיף 152(ב) לפקודה נפתחת לנישום הדרך לערער על החלטת פקיד
19 השומה לפני בתי המשפט המוסמכים (סעיפים 153 ו-157 לפקודה) (ע"א 3/89 בהגאת אמין חלאק נ'
20 פקיד השומה נצרת, פ"ד מו(1) 478 (1992), פסקה 7 לפסק דינו של כב' הנשיא מאיר שמגר).

21
22 בעניין בהגאת הוציא פקיד השומה צו ובו הוא שם את הכנסת המערער, לפי מיטב השפיטה, מכוח
23 סעיף 152(ב) לפקודה. בית המשפט קבע כי גם אם יצא מנקודת הנחה, כי המשיב יכול היה לשום
24 את הכנסת המערער לפי מיטב השפיטה, היה עליו לעשות זאת מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודה,
25 ומשלא עשה כן אלא קבע את השומה מכוח סעיף 152(ב) הרי ששלל מהמערער את זכות ההשגה ויש
26 בכך להביא לבטלות השומה(שם, בפסקה 8):

27 "קביעת השומה בצו מכוח סעיף 152(ב) לפקודה, באופן בו בוצעה על-ידי המשיב,
28 הביאה לכך כי נשללה מהמערער, הלכה למעשה, זכות ההשגה על השומה שהוצאה
29 על-ידי המשיב. זכות ההשגה מאפשרת לנישום להגיש דו"חות ולטעון את טענותיו
30 לפני נציג נוסף של פקיד השומה. לא מן הנמנע, שהחלטת אותו נציג נוסף תהא שונה
31 מהחלטתו של נציג פקיד השומה אשר ערך את שומתו הראשונית של הנישום. הפגם
32 שבעניינינו אינו נכנס לקבוצת התקלות הניתנות לריפוי מכוח סעיף 159 לפקודה, שכן
33 פעולת המשיב אינה תואמת בפועל את האמור בפקודה או את כוונתה ומשמעותה.
34 כוונת הפקודה הייתה ליצור הליך אשר יכלול את הוצאת השומה, מתן אפשרות
35 להשיג עליה ולאחר מכן מתן אפשרות לערער על השומה, שנקבעה על-ידי פקידי
36 השומה, לפני שתי ערכאות. לסיכום, הליך השומה שלפנינו היה פגום, שכן המשיב
37 יצר שעטנז בין שלב הוצאת השומה הראשונית, הוא השלב בו מצוי היה המערער
38 לאחר ביטול ההסכם הכתוב, לבין שלב ההשגה על השומה, הוא השלב שבו ביקש
39 המשיב למקם את הליך קביעת שומת המערער. מצב דברים זה פגע באפשרות של
40 המערער להעלות את טענותיו לפני נציג נוסף מטעם המשיב. על-כן, יש לבטל את
41 השומה, שהוצאה למשיב במסגרת הליך זה ואשר תוקנה מאוחר יותר על-ידי בית
42 המשפט קמא, ולהשיב את העניין אל פקיד השומה, אשר יחל מחדש את הליך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

קביעת שומת המערער על-פי הדו"חות שהוגשו על-ידי המערער לשנות המס הרלוואנטיות".

יש לציין כי על המבקש לטעון כי דין השומה בטלות משום שלא ניתנה לנישום זכות השגה מאחר ופקיד השומה "דילג" על השלב הראשון, לטעון טענה זו מפורשות, בצורה מפורטת ומסודרת, שאם לא כן, תידחה הטענה, וראו את שנקבע בעניין ע"א 3771/90 אעמר עומר נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מז(5) 177, פסקה 6 לפסק דינו של כב' הנשיא מאיר שמגר (1993):

"המערער הוזמן למשרדי פקיד השומה לאחר שהגיש את הדו"ח השנתי, בדיון עם הפקיד המטפל לא הושגה הסכמה, ולאחר מכן הוצא הצו נושא הערעור מכוח סעיף 152(ב). אין בחומר שלפנינו איזכור לכך, שעובר להוצאת הצו נערכה שומה לפי מיטב השפיטה או שהוגשה השגה עליה, והדיון בעל פה התקיים בעקבות ההשגה. נראה אפוא, כי פקידי המשיב "דילגו" על השלב הראשון שתואר לעיל, ושללו מן המערער למעשה את הזכות להשיג על השומה שהוצאה בפני נציג נוסף של פקיד השומה. בע"א 3/89 הוחלט על ביטול השומה והשבת העניין לבחינה של פקיד השומה בדבר האפשרות להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. בעניין שלפנינו לא נטען כלל, כי יש להחיל את ההלכה שנקבעה בע"א 3/89, ואנו לא נעשה כן ביוזמתנו. בהיעדר טיעון מסודר ומפורט בעניין זה, לא נפסול את ההליך כולו. הדיון בסוגיה האמורה כאן נועד גם כדי להפנות את תשומת לבם של הגורמים המוסמכים במס הכנסה, כדי שיקפידו על שמירת סדר הדברים המתחייב על-פי הפקודה, בלא קיצורי דרך".

במקרה שלפני העלה המערער טענה זו רק בסיכומיו, ואף שם נטענה הטענה בקיצור רב, בלשון רפה, מבלי שפורטה והובהרה, וממילא מבלי שפורט מהי משמעות העובדה שלגישת המערער לא ניתנה לו זכות ההשגה מכוח סעיף 150 לפקודה. מסיבה זו אין לשעות לטענה זו.

למעלה מכך, בחינת השומה לשנת 2004 שהומצאה למערער ביום 21.2.10 (נספח י' לתגובת המשיב מיום 27.10.10), מעידה כי, כפי שטוען המערער, אכן צויין בכותרתה "ס"ש 05", כך שעל פניו, וכפי שטוען המשיב, הטעות שנפלה עת צויין "ס"ש 03" תוקנה. זאת ועוד. לא נטען כי המערער ניסה להגיש השגה לפקיד השומה מכוח סעיף 150(א) וכי השגתו נדחתה על הסף רק מפאת הטעות בסיווג סעיף השומה.

בהתאם ללשון הסעיף, הגשת השגה הינה זכות של הנישום ("רשאי"), כך שאין צורך כי המערער יבקש אישור פקיד השומה להגשת השגה, וכפי שציין כב' השופט מ' אלטוביה בבש"א (מחוזי ת"א) 26068/04 דור חן מסחר בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם בנבו, 18.02.2007) "זכות ההשגה לא רק שהיא מעוגנת בסעיף 150 לפקודה אלא שהיא זכות טבעית שאין חולק עליה".

לו סבר המערער כי נפלה טעות במובן זה שלא ניתנה האפשרות להגיש השגה על החלטה בפני פקיד השומה שכן חלה טעות בסיווג שלב ההליך- היה עליו לפנות במועד לפקיד השומה, להעמידו על טעותו ולציין כי היה עליו להוציא שומת שלב א' מכוח סעיף 145(א)(2) ולאפשר למערער להגיש בשלב ב' השגה, אולם המערער לא טען כי עשה כן וממילא לא צירף כל אסמכתא בעניין זה. הנה כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כן, דבר לא מנע מהמערער להגיש השגה העומדת בתנאי סעיף 150(א) לפקודה (הודעת השגה
2 המפרטת בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה) ומשלא עשה כן אין לו להלין על המשיב.

3

4

9. חישוב ההכנסות בבסיס השומות

5 המערער טוען כי השומות אינן סבירות, אינן הוגנות, אינן מבוססות, ואינן קובעות מס אמת, וזאת
6 ממספר נימוקים, כפי שפורטו בסיכומיו וכן בעמ' 5 לחוות דעת המומחה מטעמו, רו"ח חבשוש.

7 ראשית טוען המערער, ההכנסה הכלולה בשומות מבוססת על כלל החשבוניות הכוזבות שהוצאו על

8 ידי הארגון על אף שעל פי כתב האישום החשבוניות הכוזבות כוללות גם חשבוניות אשר הונפקו

9 בגין עסקאות שלא בוצעו כלל, וכן חשבוניות שהונפקו לחברי הארגון מתוך מטרה לקזז את

10 התשומות בספרי הנהלת החשבוניות של החברות והעוסקים. החשבוניות הכוזבות אינן משקפות

11 פעילות עסקית אמיתית שבגינה נבעה למערער הכנסה חייבת, ומשום כך אין מקום להתחשב בהן

12 בקביעת הכנסתו החייבת במס של המערער.

13

14 שנית, טען המערער, כי ככל שמדובר בחשבוניות המייצגות פעילות עסקית אמיתית, ההכנסה

15 החייבת שנקבעה על ידי המשיב כוללת את מרכיב מס הערך המוסף המוטל על העסקה אשר אינו

16 נחשב כחלק מההכנסה המדווחת.

17

18 שלישית, טוען המערער כי השומות אינן כוללות את ההוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה ובפרט

19 כאשר מדובר במכירות של דלקים בהן עלות רכישת הדלקים מותרה בידי המשווק שולי רווח

20 צרים, וזאת עוד לפני הכללת עלות הנפקת הדלק והובלתו, תשלומי שכר, הוצאות שכ"ד, אחזקה

21 ועוד.

22

23 עוד טוען המערער כי השומות שהוצאו מייחסות למערער את כל ההכנסה החייבת במס, בהתעלם

24 מכך שהמערער היה אך חלק מארגון אשר הפיק את ההכנסות.

25

26 לבחינת טענות אלו אפנה עתה.

27

28

9.1. כתב האישום בבסיס לשומות

29 סעיף 1 לפקודה מגדיר "הכנסה" כסך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3

30 לפקודה, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודת מס הכנסה. המונח

31 "הכנסה חייבת" מוגדר כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל

32 דין".

33

34 המערער הורשע, כאמור, בפסק דין חלוט. בכתב האישום, אשר בו הודה המערער ועל פיו הורשע,

35 מתייחס האישום הרביעי בפרק הרביעי (עמ' 33 לכתב האישום) להעלמת הכנסות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 "בתקופה הרלוונטית לכתב האישום, במועד שאינו ידוע למאשימה, על מנת להעלים
 2 את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון, ואת היכולת לערוך ביקורת של מס הכנסה
 3 בספרי הארגון, השמידו הנאשם, אברהם גבאי ומשה גבאי את ספרי הנהלת
 4 החשבונות של חברת שמר, חברת דיאלוג 2000, חברת דיאלוג אנרגיה וספרי עוסק
 5 משה ליאור עזרן, לרבות בדרך של מחיקה שיטתית של החומר החשבונאי אשר נמצא
 6 במחשבי השותפות. הנאשם, אברהם גבאי ומשה גבאי עשו את האמור לעיל תוך
 7 שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, במזיד, ובכוונה להתחמק מתשלום מס. הנאשם
 8 עשה את האמור לעיל בניסיונות מחמירות שכן נעשו במסגרת פעילותו של ארגון
 9 פשיעה".

10
 11 הוראת החיקוק בה מואשם המערער הינה שימוש במרמה, עורמה ותחבולה - עבירות על סעיף
 12 220(5) לפקודת מס הכנסה ביחד עם סעיף 3 לחוק מאבק בארגוני פשיעה.

13
 14 הפרק השני לכתב האישום עוסק בקבלת דבר במרמה - מהילת דלק ומכירתו (עמ' 10 ואילך).
 15 בהתאם לאמור בכתב האישום בתקופה הרלוונטית לכתב האישום (היינו: בשנים 2002-2005) מהל
 16 ארגון הפשיעה דלקים, וכי "בעשותו כן, מהל אברהם גבאי ביחד עם אחרים, דלק ביחד עם חומרי
 17 המהילה ומכרו אותו לצרכנים, תוך הצגת מצג שווא לפיו הדלק שנמכר תקני, בסכום שאינו ידוע
 18 למאשימה אך אינו נופל מסך של 99,237,145 ₪ כמפורט בנספח ב' לכתב האישום ומהווה חלק
 19 בלתי נפרד הימנו" (עמ' 10 לכתב האישום, סעיף 7).

20
 21 הנה כי כן, מהאמור בכתב האישום עולה כי כלל ההכנסות שיוחסו לארגון משך כל התקופה נשוא
 22 כתב האישום - שנים 2002-2005 - הינן לכל הפחות 99,237,145 ₪.

1.9.א. אופן חישוב השומות ע"י המשיבה בהתבסס על כתב האישום

23
 24 מהאמור בתצהיר עדותה הראשית של הגב' סיוון כרמי (סעיף 89 לתצהיר וכן ראו גם סיכומי המשיב,
 25 סעיף 116), עולה כי סכום ההכנסות החייבות במס שבבסיס השומה חושב על בסיס האמור בפרק
 26 הרביעי לכתב האישום, העוסק בחשבוניות מס כוזבות ועל פי נספחי כתב האישום. גב' כרמי מתארת
 27 בתצהירה את דרך חישוב השומות כדלקמן:

28
 29
 30 **שומת שנת 2004** מבוססת על שני עוסקים אשר פעלו מטעם הארגון והוצאו על שמם חשבוניות מס
 31 כוזבות במטרה להתחמק מתשלום מס הנובע מעסקאות אשר בוצעו בפועל על ידי הארגון: **חנן קרדי**
 32 - על פי כתב האישום המתוקן (עמ' 22-24 לכתב האישום) ונספחים ה-1 וה-3 המצורפים אליו סך
 33 חשבוניות המס הכוזבות שהוצאו על שם חנן קרדי בתקופה שמינואר 2004 עד מאי 2004 הינו בסך
 34 של 43,453,790 ₪: חשבונית בסך של 30,829,972 ₪ (המע"מ בגין הסכום הינו 4,702,872 ₪) +
 35 6,253,921 ₪ (המע"מ בגין הסכום הינו 908,689 ₪) + 6,369,897 ₪ (המע"מ בגין הסכום הינו
 36 925,541 ₪). בתצהיר צויין כי הסכום שעל פיו נבנה הצו הינו 44,692,801 ₪, ונטען בתצהיר כי יש
 37 להפחית מהסכום האחרון סך של 1,239,011 ₪; **אנרגיית השלום - ליאור עזרן** - על פי כתב האישום
 38 המתוקן (עמ' 25-26 לכתב האישום) ונספחים ה-11 ו-13 המצורפים אליו, סך חשבוניות המס הכוזבות
 39 שהוצאו על שם ליאור עזרן בתקופה שמינואר 2004 עד מאי 2004 הסתכם לסך של 56,719,929 ₪:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 חשבונית בסך של 10,415,702 ₪ (המע"מ בגין הסכום הוא 1,513,393 ₪) + 1,565,004 ₪ (המע"מ
2 בגין הסכום הוא 227,394 ₪) + 44,739,223 ₪ (המע"מ בגין הסכום הוא 6,500,571 ₪).

3
4 שומת שנת 2005 מתייחסת לשלושה עוסקים אשר הוצאו על שמם חשבוניות מס כוזבות במטרה
5 להתחמק מתשלום מס על ידי הארגון: **ליאור שירותי סלולר בע"מ**- על פי כתב האישום המתוקן
6 ונספחים 1-2 המצורפים אליו סך החשבוניות הכוזבות ע"ש עוסק זה הינו - 36,114,889 ₪, כאשר
7 הסכום שעל פיו נבנה הצו הינו 36,026,849 ₪ וההפרש בסך של 88,040 ש"ח אינו חלק מהשומה;
8 **נתנאל שירותי אנרגיה בע"מ**- על פי כתב האישום המתוקן ונספח ח1 המצורף אליו סך חשבוניות
9 המס הכוזבות שהוצאו על שם נתנאל הסתכם לסך של 15,519,631 ₪ כאשר סכום זה נכלל בשומה;
10 **עופרים דלקים ותוספים בע"מ**- על פי כתב האישום המתוקן ונספח י1 סך חשבוניות המס הכוזבות
11 שהוצאו על שם עופרים הסתכם לסך של 2,005,707 ₪ כאשר הסכום שעל פיו נבנה הצו הינו
12 2,035,257 ₪ ויש להפחית מהסכום האחרון סך של 29,550 ₪.

13
14 בחקירתה נתבקשה נציגת המשיב, גב' עורקבי חדד, להסביר את הדרך בה חושבה השומה ומעדותה
15 נתברר כי להבנתה, סך החשבוניות הכוזבות שהנפיק הארגון, כ-302 מיליון ₪, מהווה את סך
16 הכנסות הארגון, וכן כי להבנתה הסכומים המפורטים בכתב האישום הינם רווח נקי שצמח לארגון
17 (עמ' 118 לפרוטוקול, שורה 18- עמ' 119, שורה 10):

18 "ש. את אישרת את השומה של שנת 2004.

19 ת. כן.

20 ש. כיצד היא נבנתה.

21 ת. בהתאם לכתב האישום, שהוא נספח ח' לתיק המוצגים שלנו. אנו התייחסנו
22 בשומה שלנו לעמוד 22 סעיף 5 לכתב האישום המתוקן. בנינו את השומה בהתאם
23 לממצאי כתב האישום כאשר לקחנו את סעיף 5א' שדיבר על מכירה לעוסקים שונים
24 שזה 30 מיליון ₪, התייחסנו לסעיף ב' ששם יש מכירות ב-6 מיליון והתייחסנו
25 לסעיף ג' גם כ-6 מיליון.

26 ש. תפני לסעיפים נוספים בכתב האישום שמרכיבים את השומה של שנת 2004.
27 ת. עמ' 25 של ליאור עזרן, סעיף 1א' שזה 10 מיליון, סעיף 2 בעמ' 26 שזה 48 מיליון.
28 סה"כ השומה הסתכמה של חנן קראדי של כ-44 מיליון וליאור עזרן כ-56 מיליון.

29 ש. כיצד הסקתם שמדובר ברווח נקי בכתב האישום.

30 ת. בעמ' 19 לכתב האישום נאמר שבכללי בסעיף 1 כל המטרה היתה להתחמק
31 מתשלום מס בגין מכירת הדלק המהול, בסעיף 3 נאמר שהנפיק הנאשם, אברהם
32 ומשה גבאי תוך שימוש במערך קש חשבוניות מס כוזבות מחד ומאידך הוא הנפיק
33 בסיוע של אחרים חשבוניות לקיזוז התשומות בספרי הנהלת חשבונות. בסעיף 4
34 נאמר באותו עמוד שהתוצאה של כל זה להתחמק מתשלום מס. במס משלמים על
35 רווח ומכאן הסקנו שמדובר על רווח ולא על מחזור. זאת אומרת שבארגון היה רווח
36 של 300 מיליון שזה מתייחס לשנים 2002-2005 ובשנות המס נשוא הצו זה - 2004
37 2005 היה רווח בארגון שהיה חייב במס של כ-150 מיליון ולא מדובר במחזור. הארגון
38 רכש דלקים אמיתיים וכנגדם היו חשבוניות אמיתיות. אבל מאחר והעיסוק של
39 הארגון היה גם במהילת דלקים זאת אומרת שכנגד הדלק המהול לצורך העניין
40 במספרים כדי להמחיש היה קנייה של ליטר דלק סולר או בנזין ובמכירות היו 2
41 ליטרים (לשם הדוגמא) מאחר וכל המטרה היתה כדי להתחמק מתשלום מס היה
42 בחוסר הוצאה של ליטר לפי הדוגמא והם היו זקוקים לחשבוניות פיקטיביות שיכסו
43 את ההוצאה הזו כדי לא לשלם לא מע"מ ולא מס הכנסה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1
2 ובהמשך כאשר נשאלה ע"י בית המשפט האם לא בוצע חישוב של סך המכירות ומכך נגזר המס
3 השיבה, כי המשיב פעל לחישוב ההכנסות בצורה אחרת (עמ' 115, לפר' שורה 12- עמ' 116, שורה 6):

4 "ש. לפי הדוגמא שנתת אז ליטר היה אמיתי, כלומר, ליטר שהם קנו ומכרו והתוספת
5 הייתה המהילה. גם בדוגמא הזו על ליטר אחד צריך היה לנכות רכישה של ליטר אז
6 איך את מדברת על רווח נקי יש לך הוצאות.

7 ת. הרכישה האמיתית לא מתבטאת בכתב האישום, כתב האישום מתייחס לרווח
8 האמיתי שהיה ולא דווח עליו במס הכנסה ובמע"מ.

9 ש. מה צריך היה לעשות זה לקחת את כל המכירות ולראות זאת כהכנסות, אח"כ
10 היה צריך להוציא מזה את ההוצאות על רכישת דלק אמיתי שזה למעשה כמות
11 הליטרים שנמכרה בניכוי אחוז המהילה וזאת למעשה ההכנסה החייבת. זה מה
12 שעשיתם או עשיתם משהו אחר.

13 ת. עשינו משהו אחר. מדובר בארגון שמונה 27 נאשמים, במסגרת הארגון הזה היו
14 מספר פעילויות שמאוגדת במספר אנשי קש, חברות, ואנשים כאשר הפעילויות
15 התחלקו למספר פעילויות, אחת תחנות דלק, היו בארגונים הזה היו עשרות של
16 תחנות דלק שבהן גם מכרו דלק חוקי וגם דלק מהול. בנוסף לעשרות תחנות דלק אלה
17 הייתה פעילות נוספת של מכירת דלקים, להבנתנו מרבית הדלקים שנמכרו כמהולים
18 נמכרו תחת הפעילות של מכירת דלקים. היו מכירת דלקים להבנתנו כמעט כולם
19 מהולים לרשות הפלשתינאית, היו קניות אמיתיות מבזן שהם נדרשו להוצאה מאחת
20 החברות בקבוצת הארגון, זאת אומרת שיש לי מחזור של דלקים אמיתיים ודלקים
21 מהולים ומנגד יש לי חשבוניות אמיתיות של דלקים אמיתיים. אם נתרגם את
22 הליטרים של הקניות האמיתיות הם יהיו פחות ליטרים מהמכירות של כל הארגון.

23 ש. איך עשיתם בהנחות אלה שהסברת את החשבון.

24 ת. במחזור יש לי מיליון שקל ממכירת הדלקים המהולים והרגילים, בקניות שלי יש
25 500 אלף ₪ (בהנחה של מהילה של 50%) יש לי רווח של חצי מיליון לפי החשבוניות
26 אחרי ניכוי הוצאות דלק, על חצי מיליון זה צריך לשלם מע"מ ומס הכנסה, הארגון
27 לא היה מעוניין בכך, על הרווח הזה הוא דאג להביא חשבוניות מאנשי קש ואז יש
28 חשבוניות של אנשי קש שבאו לכסות את הרווח של ה-500 והביאו חשבונית
29 פיקטיבית וכיסו 500 מול 500 כך שיצא רווח אפס. בא מס הכנסה בכתב האישום
30 ואמר כל ה-500 פיקטיבי אני מבטל, אז אני חוזר להיות 500 רווח, לכן אסור לתת
31 הוצאות כפולות כי הוא לא עמד בזה.

32 ש. זאת אומרת מה שאתם עשיתם עוד לפני הגשת כתב אישום לקחתם בחשבון את
33 ההוצאות האמיתיות לרכישת דלק ואותם ניכיתם ואז כתב האישום כולל רווח נקי.

34 ת. נכון".

35
36 גם בהמשך טענה כי הסכום שבכתב האישום משקף רווח נקי לאחר הוצאות: "לכן צורך העניין כל
37 הדלקים המהולים שבחברת אנרגית השלום יש הוצאות בגינן הוצאות אמיתיות ולכן כולו רווח"
38 (עמ' 116 לפר' שורות 31-29).

39 במאמר מוסגר יש לציין כי בניגוד לעדותה לפיה מדובר ברווח נקי, המשיב בסיכומיו, טענה שתידון
40 להלן בפרק על ההוצאות, טען כי לא נוכו הוצאות שכן לא סופקו אסמכתאות לכך. זה סותר את
41 העדות שלה שהרווח הנקי הוא לאחר הוצאות. אולם, כיון שאין מדובר בעדות, לא התייחסתי לעניין
42 זה, אם כי הדבר מצביע על כך שיינתן שפלה תקלה באופן החישוב.

43 מכל מקום, כך העידה בהמשך (עמ' 118 לפר', שורות 31-30, עמ' 119, שורות 12-1):

44 "ש. הפנית אותנו לעמוד 19 לכתב האישום וטענת שאת מבינה למשל מסעיף 4,
45 שהכוונה בהתחמקות מתשלום מס הכוונה למע"מ וגם למס הכנסה. מפנה אותך
46



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לסעיף 7 שם כתוב בצורה מפורשת שסכום החשבוניות הכוזבות הוא כ-302 מיליון
2 כאשר המס הגלום בהם הוא 44 מיליון כלומר הכוונה למע"מ ולא מס הכנסה.
3 ת. אני שוב חוזרת ואומרת שכתב האישום שהורשע בו מדבר על העלמת הכנסות
4 וכתב האישום הזה באזרחי משמש את פקיד השומה לבניית השומה. כאשר
5 מעלימים הכנסות מע"מ לפי כתב האישום לכאורה אנו בוחנים באזרחי האם
6 ההכנסות האלה או הרווחים האלה דווחו למס הכנסה וזה מה שעשינו, לקחנו את
7 כתב האישום ובחנו אותו האם כל ההכנסות האלה דווחו במס הכנסה ולאחר
8 שהשתכנענו שכל ההכנסות האלה לא דווחו למס הכנסה חייבנו את הנישום בגין
9 הכנסות אלה.

10 ש. מה שאני מבינה שאת אומרת לו זה שהפרק הזה של חשבוניות מתייחס למס
11 הכנסה אלא זכותך ממס הכנסה לגזור שומה מעבירות כפי שאת מבינה אותן.
12 ת. חוזרת שוב לסעיף 4 שמדבר על תשלום מס, בחנו האם שולם מס במס הכנסה
13 וראינו שלפי כתב האישום הזה גם מס הכנסה לא שולם לכן התייחסנו בהתאם".
14

15 והוסיפה (עמ' 126 לפר' שורות 15-26):

16 "ש. לפי כתב האישום היקף המכירות של הדלקים כולם זה 40 מיליון ₪ כל היתר
17 זה עסקאות שלא היו.
18 ת. ה-40 מיליון ₪ מייצג רק את הדלקים המהולים, יש עוד מחזור של הדלקים
19 האמיתיים. כתב האישום הוגש רק על הדלקים המהולים.
20 ש. את מייחסת למערער הכנסות שלא כותבות בכתב האישום.
21 ת. כתב האישום הרשיע אותנו על העלמת הכנסות ב-150 מיליון לשנים 2004-2005".
22

23 אף בהמשך העידה: "כתב האישום בא ואומר שהמערער הורשע על העלמת הכנסות של 150 מיליון
24 בשנת 2004 ו-שנת 2005" (עמ' 127 שורות 7-8).

25 לא נתברר מדוע הסיקה גב' עורקבי חدد כי הרכישה האמיתית אינה מתבטאת בכתב האישום, וכי
26 הסכומים הנקובים בכתב האישום הינם הרווח הנקי של הארגון (להבדיל מסכום המכירה). בכתב
27 האישום אין תימוכין לפרשנות זו. מסקנות אלו, שעמדו בבסיס השומה שערכה אינן מוצאות ביטויין
28 בכתב האישום, ולא ברור על מה נסמכים הנתונים שציננה. כאמור, לארגון יוחסו הכנסות בסך כ-
29 99 מיליון ₪ ביחס לכל תקופת פעילות הארגון בשנים 2002-2005.
30

31 כאשר נשאלה גב' עורקבי חدد: "איך הסקת מכתב האישום שהסכומים מתייחסים גם למס
32 הכנסה ולא רק למע"מ", השיבה: "כתוב בעמ' 19 לכתב האישום. בסעיף 4 עמ' 19 כתוב שהתחמק
33 מתשלום מס. להבנתי מדובר במס הכנסה" (עמ' 116 לפר' שורות 9-11). גב' עורקבי חدد התייחסה
34 למילה "מס" המופיעה בעמ' 19 לכתב האישום כמס הכנסה ואולם, כפי שצוין לעיל, בעמ' 19 לכתב
35 האישום ההתייחסות הינה לעבירות על חוק המע"מ ולא לעבירות על פקודת מס הכנסה ולפיכך
36 המילה מס מתייחסת למע"מ.
37

38 כאמור, ביחס לעבירות המע"מ שבגין הוצאת החשבוניות הפיקטיביות נוהל כאמור הליך נפרד-
39 1031/07 אשר נסתיים זה מכבר וניתן בו פסק דין.
40

41 גם בהמשך נשאלה גב' חدد עורקבי: "איך את מסבירה שבפרק של חשבוניות מס הכוזבות אין
42 אישומים לפי פקודת מס הכנסה בכלל אלא רק לפי חוק מע"מ" והשיבה לכך (עמ' 117 לפר' שורות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

6-7 ו-25-29):

"אני לא ערכתי את כתב האישום. מדובר בכתב האישום מתוקן ואנו קראנו את כתב האישום המקורי, בכתב האישום המקורי היה התייחסות לסעיף 220 לפקודת מס הכנסה, לצורך עריכת שומה אזרחית כאשר מדובר על העלמות מס בהיקפים מהותיים אני לא זקוקה לסעיפים ספציפיים, אני מקבלת את ההרשעה שלו על העלמות מס גם אם זה מע"מ וגם אם זה מס הכנסה ובונה שומה לפי מיטב השפיטה".

כתב האישום המקורי עליו נסמכה גב' חדד עורקבי לא הובא בפניי ולפיכך לא ניתן היה לבחון טענתה ולראות האם יש בכתב האישום המקורי כדי להביא לפרשנות אחרת של כתב האישום המתוקן. מכל מקום, המערער הודה והורשע בכתב האישום המתוקן, ועל בסיס הרשעתו הוארך המועד להוצאת השומה. על כן לא היה מקום לבסס את השומה על כתב האישום המקורי, שכן ההרשעה לבדה היא שאפשרה להפעיל את סעיף 147.

אף נציגת המשיב גב' סיוון כרמי, אשר ערכה את השומה לשנת 2005, טענה בתצהירה כי "תיאום כל החשבוניות הפיקטיביות כהכנסה מביאה לתמונת ההכנסות האמיתית שהייתה למערער" (סעיף 20 לתצהירה).

בחקירתה העידה גב' סיוון כרמי כי להבנתה, סכום החשבוניות הפיקטיביות הנקוב בכתב האישום מייצג רווחים של הארגון (עמ' 134 לפרי' ש' 4-14):

"ת. השומה כמו שאני הבנתי אותה היא שומה של רווח, זאת אומרת שהסכומים הם לאחר ההוצאה במטרה להימנע מתשלום המס, כאשר אני לקחתי את הצד של הלקוחות שבתוכם יש לי לקוחות ארגון של 26 מיליון, למעשה לקחתי ממישהו אחר שאצלו בספרים יש עוסק אחר בארגון שאצלו זה הוצאה. לא יכולה לקחת את זה פעמיים כדי שלא יהיה כפל מס.

ש. מאיפה לקחת ש-26 מיליון זה רווח.
ת. מכתב האישום. מעמ' 28 סעיף א(א)(1)ב) בתקופה שבין שנת 2005 (מקריאה).
ש. לקחת בחשבון שכתב האישום בפרק של החשבוניות הפיקטיביות מתייחס רק לעבירות מע"מ.

ת. שאני קוראת ואומרים לי שחשבוניות מס הכוזבות הוצאו כדי במטרה להתחמק מתשלום המס הנובע מעסקאות שבוצעו אין זה משנה אם זה מע"מ או מס הכנסה.
כל אחד בשיעור המס שלו".

הדברים שהעידו גב' חדד-עורקבי וגב' כרמי, ולפיהם הסכומים הנקובים בכתב האישום משקפים רווח נקי לאחר הוצאות, מתעלמים מכך שהחשבוניות הפיקטיביות אינן משקפות הכנסות אמת של הארגון ואין דבריהן מתיישבים עם האמור בכתב האישום המתוקן ולפיו הארגון מכר דלקים מהולים בסכום של 99,237,145 ₪ (לכל הפחות). אף לא ניתן ללמוד הכיצד הסיקו השתיים מתוך כתב האישום כי הסכומים הנקובים בו הינם רווח נקי (להבדיל ממחזור/רווח ברוטו).

אילו החשבוניות הפיקטיביות שפורטו בכתב האישום בפרק הרביעי היו מייצגות הכנסה אמיתית של הארגון הרי שיש להניח כי הדבר היה מוצא ביטוי מפורש בכתב האישום וכי היה נכתב ברחל בתך הקטנה בכתב האישום המתוקן כי הכנות הארגון ממכירות דלקים מהולים היו בסך 302 מיליון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1
2
3 אשר לפרשנות הניתנת לכתב אישום נאמר זה מכבר כי עליה להתיישב עם ההגיון, השכל הישר
4 ועובדות המקרה. כך ברע"פ 7579/13 אבו קוידר עבד אל רחמן נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 2014),
5 נקבע (פסקה 7 לפסק הדין):

6 **"אשר לפרשנות הנאותה שיש להעניק ללשון כתב האישום בו הודה המבקש, נראה**
7 **כי הפרשנות המוצעת על-ידו אינה מתיישבת עם ההגיון, השכל הישר ועובדות**
8 **המקרה. אין זה סביר בעיניי כי המבקש הקים בניין בעל מימדים כה משמעותיים**
9 **(בשטח של 320 מ"ר), עשוי בטון ומתכת, שכולו נועד לשימוש מסחרי, ולאחר זאת**
10 **עשה בו שימוש בודד, כטענתו עתה. הפרשנות אליה מכוון המבקש איננה אפשרית**
11 **מבחינה לשונית...."**
12

13 הפרשנות ולפיה הכנסות הארגון משך שנות פעילותו עלתה כדי 99 מיליון ₪ (ולא 302 מיליון ₪)
14 עולה אף מכך שבטיעונים לעונש בתיק הפלילי בדיון מיום 17.1.17 (הפרוטוקול צורף כנספח ט'
15 לתצהירי המשיב אשר הוגשו ביום 10.3.13), ציין ב"כ המאשימה, עו"ד גילדין, כי המערער (יחד עם
16 אברהם ומשה גבאי) הורשע **"בפעילות פלילית שעיקרה מהילת דלקים ומכירתם במירמה בסכום**
17 **של כ- 100 מיליון ₪ והפצת חשבוניות פיקטיביות בסכום של למעלה מ- 300 מיליון ₪"**.

18
19 כאמור, המשיב ציין כי השומה מסתמכת על נתוני כתב האישום (כך בסעיף 176 לסיכומי המשיב
20 הוא מציין: **"לא ניתן היה לעשות שימוש בכל נתון למעט כתב האישום על נספחיו והמערער נדרש**
21 **להציג נתונים ומסמכים נוספים כדי לאושש את טענותיו ולא עשה כן"**).

22
23 כתב האישום מבחין בין החשבוניות הפיקטיביות לעניין עבירות המע"מ, בעניינם הסתיים הדיון,
24 לבין עבירות מס ההכנסה, כאשר בכתב האישום המתוקן, שאך בו הורשע הנאשם, מדבא על הכנסות
25 של 99 מיליוני שקלים, לאורך כל התקופה. המדובר אפוא בחישוב שגוי של ההכנסות החייבות במס
26 הכנסה.

27 לסיכום, יש לקבוע כי פרשנות המשיב את האמור בכתב האישום אינה סבירה ואינה נתמכת
28 באמור בכתב האישום או בנספחיו. לפיכך, אין לקבלה.

29
30 1.9.1. סכום ההכנסות החייבות במס הכנסה על פי כתב האישום על פי חו"ד מטעם המערער

31 רו"ח חבשוש מציין בחוות דעתו (ראו סעיפים 26-29, עמ' 7) כי בהסתמך על הפרק הרביעי בכתב
32 האישום ועל נספחים ג-יג לכתב האישום, ערך טבלה המפרטת את החשבוניות שהוצאו ע"י הארגון
33 והחשבוניות שנתקבלו ע"י הארגון ביחס לכל אחד מהעוסקים עדי לידאני, אריאל בן אור, חנן
34 קראדי, ליאור עזרן- אנרגיית השלום, א. ליאור שירותי סולר, נתנאל דלקים, נתנאל שירותי אנרגיה
35 ועופרים דלקים ותוספים (ראו הטבלאות שבנספח א' לחוות הדעת). הוא מציין כי חשבוניות המס
36 הכוזבות שהוצאו לחברי הארגון והונפקו לצורך קיזוז מס התשומות בספרי הנהלת החשבונות של
37 החברות הועסקים הקשורים לארגון אינן משקפות עסקאות אמיתיות ולכן אין מקום ליתן להן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ביטוי בתחשיב ההכנסה החייב. בהתאם לניתוח שערך, סכום החשבונות שהוצאו ע"י חברי הארגון
2 ללקוחות חיצוניים שאינם חברי הארגון (מכונה בטבלה "עוסקים שונים") הינו כ- 109,918,259 ₪
3 כולל מע"מ, והיקף המכירות ללקוחות חיצוניים מייצג בקירוב את סך מכירות הדלק המהול כמופיע
4 בכתב האישום לשנים 2002-2005 - 99,237,145 ₪.

5
6 בהמשך מציין רו"ח חבשוש כי סך המכירות - 99,237,145 ₪ משקף את מחזור ההכנסות לשנים
7 2002-2005 ויש להפחית מסכום זה את היקף מכירות הדלק המהול לשנים 2002-2003, שנים שאינן
8 נכללות בשומות נשוא חוות הדעת (עמ' 7 לחוות הדעת, סעיפים 32-33).

9
10 עוד הוא מציין כי בהתאם לנספח ב' לכתב האישום, בשנת 2002 - סך המכירות כולל מע"מ היה
11 1,692,961 ₪ וללא מע"מ - 1,434,713; בשנת 2003 - מכירות כולל מע"מ בסך 34,217,096 ₪ ו-
12 28,997,539 ₪ לא כולל מע"מ; בשנת 2004 - סך המכירות כולל מע"מ היה 43,646,708 ₪ ו-
13 37,207,881 ₪ לא כולל מע"מ; ובשנת 2005 - עמד סך המכירות כולל מע"מ על 19,058,302 ₪ ולא
14 כולל מע"מ - 16,289,147 ₪ (עמ' 8 לחוות הדעת, סעיף 35).

15
16 בחקירתו בדיון מיום 25.6.14 הסביר רו"ח חבשוש את דרך עריכת החישוב המפורט לעיל (עמ' 102
17 לפרוטוקול, שורות 13-25):

18 "ת. ... אני מפנה לחוות דעתי לנספח א'. כתב האישום כולל שני פרקים רלבנטיים
19 מכירת דלק מהול והוצאת חשבונות פיקטיביות. לצורך בדיקת היחסים עשיתי
20 פילוח של כל החשבונות הפיקטיביות שיצאו על ידי הארגון בהתאם לכתב האישום.
21 סך החשבונות הפיקטיביות הוא 300 מיליון, סך כל הפירוטים של החשבונות
22 הפיקטיביות שנילוו לכתב האישום מסתכמים ב-238 מיליון. יש אי התאמה בין כתב
23 האישום לנספח. מהפילוח בנספח א' ניתן לראות עסקאות פנימיות סיבוביות לחברי
24 הארגון כאשר סך החשבונות שהוצאו ללקוחות חיצוניים מסתכם בכ-109 מיליון שח
25 שזה תואם בקירוב לסך מכירת הדלק המהול שהסתכם גם במאה מיליון שח ועל כן
26 הנחתי בהתאם לאמור בכתב האישום שמטרת החשבונות הפיקטיביות הייתה
27 להקטין תשומות ובחלק מהמקרים לא היו בכלל עסקאות, שלא יהיה נכון להתחשב
28 בסכום העודף על 100 מיליון בחישוב ההכנסה החייבת, מאחר ולדעתי הן אינן
29 מייצגות עסקאות הנושאות חבות במס הכנסה.
30 ש. נספח א הוא התוצאה של הבדיקה.
31 ת. סיכום של כתב האישום במלל, אני סיכמתי את הנתונים בטבלה. אם תיקח את
32 כתב האישום תראה את הנתונים".

33
34 כן העיד בהרחבה רו"ח חבשוש כי החשבונות הפיקטיביות נוגעות אך לאישומים שעניינם אי
35 תשלום מע"מ ולא לאי תשלום מס הכנסה (פר' מיום 4.9.14, עמ' 107, שורות 34-21, עמ' 108, שורות
36 1-15):

37 "ת. מפנה לחוות דעתי לסעיפים 26-30 ששם התייחסתי במפורש לפרק הזה של
38 החשבונות הכוזבות שהוא נוגע לעניין מע"מ ולא קשור למס הכנסה, בחוות דעתי
39 בסעיף 30 אני מציין סכום של 302 מיליון אולם אני מבהיר שם בחוות דעתי את
40 התייחסותי לעניין זה.
41 ש. מהיכן לקחת בכתב האישום את הנתון שמדובר במע"מ.
42 ת. כי הפרק בכתב האישום עוסק בנושא מע"מ בחשבונות כוזבות. אני לא עורך דין,
43 אני לא מכיר סעיף אישום במס הכנסה שנוגע לחשבונות כוזבות, הרבה מהסעיפים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כתוב במפורש מבלי שבוצעה כל עסקה נשוא החשבונית, איך אני יכול להתייחס
2 לאותן חשבוניות שכתוב מפורש לא עומדת מאחוריהן שום עסקה, כהכנסה חייבת
3 במס.

4 ש. כיצד אתה טוען שחשבוניות משקפות מע"מ שיש הפרדה בין מע"מ לבין
5 החשבונית.

6 ת. רשום אינפורמטיבית מה הסכום המע"מ ומה סכום החשבונית וזו הראייה
7 שהפרק עוסק בנושא מע"מ.

8 ש. 30 מיליון אתה טוען שהוא לא רווח שעניינו מס הכנסה.

9 ת. מאחר ובחלק ניכר מהסעיפים רשום שלא בוצעה כל עסקה בגין החשבוניות אז
10 איך אני לא יכול להתייחס אליהן כאל עסקה חייבת במס הכנסה.

11 ש. זה לא נכון, רשום לך שזה חשבוניות שכיסו את המס הנובע מעסקאות, כלומר,
12 הם שיקפו את הרווח.

13 ת. ואכן אני בסעיף הספציפי הזה בו אתה מפנה ל-30 מיליון (סעיף 5 א' לכתב
14 האישום (התייחסתי לכך כעסקה החייבת במס).

15 ש. זה לא נכון, מאחר ובנספח א' לחוות דעתך הפרדת בין הסכומים ולא כללת את
16 מלוא ה-30 מיליון.

17 ת. מפנה לנספח א' בכתב דעתי בו פרטתי את כל החשבוניות הכוללת את הפרק הזה
18 של חשבוניות כוזבות כדי לנסות איך הפרק הזה מתמזג עם הפרק של מכירת הדלק

19 המהול, אפשר לראות שבכל עוסק יש חשבוניות שהוצאו לצד ג' לקוחות חיצוניים,
20 יש חשבוניות שהוצאו בתוך הקבוצה לחברי הקבוצה, אותם 30 מיליון כוללים בנספח

21 א' בחוות דעת כמכירה של אותו חנן קרדי לעוסקים שונים. אני סיכמתי את כל
22 החשבוניות שהוצאו לעוסקים שונים שהסתכמו קרוב ל-110 מיליון, יצאתי מנקודת

23 הנחה שאותן חשבוניות משקפות עסקאות אמיתיות החייבות במס שהוא סכום
24 כמעט מקביל לסכום של מכירות הדלק המהול, ואכן יש הרבה מאוד חשבוניות

25 שנמצאות בפרק הדלק המהול וגם חשבוניות של אותם עוסקים שונים בפרק של
26 החשבוניות הכוזבות".

27 עוד העיד רו"ח חבשוש, כי החשבוניות מייצגות מחזור הכנסה ולא רווח נקי, וכי כלל החשבוניות

28 הפיקטיביות שהוציא הארגון עוסקות בקיזוז תשומות לצורכי מע"מ ואין להן השלכה על מס

29 הכנסה, משום שאינן מייצגות מחזור הכנסות אמיתי של מכירות דלק מהול (פרי' מיום 4.9.14, עמ'
30 108, שורות 23-20):

31 "ש. הסכום שמשקף את הכנסה במס לצורך חנן קרדי, מהו?

32 ת. 30,829,972 ₪ שמופיע בתחילת הטבלה.

33 ש. זו ההכנסה החייבת במס אחרי הוצאות.

34 ת. זה מחזור לפני הוצאות".

35 ובהמשך (פרי' מיום 4.9.14, עמ' 109, שורות 14-25):

36 "ת. חשבונית מס בהגדרה היא מחזור הכנסות. חשבונית מס לא מייצגת רווח אלא
37 סכום מכירה שהוא מחזור הכנסות.

38 ש. אם אתה טוען שמה שרשום בסעיף 5 א' הוא מחזור שאני לא מסכים, איך אתה
39 מסביר שכנגד אותו 'מחזור' הוציא הארגון חשבוניות בסכום כמעט זהה בסעיף 6.

40 ת. מפנה לעמוד 24 לכתב האישום פרק ב' באותו עמוד ששם רשום במפורש שכל
41 הפרק הזה וגם החלקים האחרים של פרק החשבוניות הכוזבות עוסק בעבירות לחוק

42 מע"מ בלבד ולא מס הכנסה ולכן כל החשבוניות כאן, בין החשבוניות הארגון הוציא
43 ובין שהארגון קיבל עוסקות בקיזוז תשומות כנגד עסקאות לצורך חוק מע"מ מבלי

44 שלדעתי יש לכך השלכה לפחות בחלקה על מס הכנסה.
45 ש. לאיזה חלק יש השלכה.

46 ת. לאותן חשבוניות שיצאו לעוסקים שונים ולא לחברי ארגון שמייצגים מחזור
47 הכנסות של מכירות דלק מהול".

50 כמו כן הבהיר רו"ח חבשוש, כי הסך של 99 מיליון ₪ חושב על סמך חשבוניות פיקטיביות, אולם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לא כאלה שלא עומדת מאחוריהן עסקה לחלוטין אלא חשבוניות שהינן פיקטיביות משום שמי
2 שהוציא את החשבונית אינו מי שעשה את העסקה, אך בפועל אכן נעשתה עסקה (פ' מיום 4.9.14,
3 עמ' 112, שורות 24-33):

4 "ש. ב-99 מיליון שהסתמכת עליהם הוא מורכב מחשבוניות שלפי כתב האישום הן
5 פיקטיביות.
6 ת. פיקטיבי לצורכי מע"מ מייצג שני דברים, או שלא נעשתה עסקה או שנעשתה
7 עסקה אך מי שהוציא את החשבונית הוא לא זה שעשה את העסקה. אותם 99 מיליון
8 לדעתי כלולות בחשבוניות הפיקטיביות כחשבוניות של מי שהוציא את החשבונית
9 זה לא מי שעשה את העסקה אך בפועל אכן נעשתה עסקה.
10 ש. לא יצאו אף פעם חשבוניות אמיתיות בגין העסקאות בפועל כלומר, על ידי מי שכן
11 עשה את העסקה.
12 ת. מבדיקה יותר ממדגמית מצאתי אותן חשבוניות שכוללות בפרק של דלק מהול,
13 אותן חשבוניות פיקטיביות שהוצאו לאותם עוסקים שונים לכן יצאתי מנקודת הנחה
14 שיש חפיפה בסכומים".
15

16 עדותו של רו"ח חבשוש הייתה מקצועית. רו"ח חבשוש לא הסתיר גם סכומים גבוהים יותר אליהם
17 הגיע בחישוביו (כגון ה-110 מיליון שקלים), וניכר היה שהוא נאמן לנתונים שבכתב האישום. חוות
18 דעתו עולה בקנה אחד עם כתב האישום והאמור בו. יש לציין כי המשיב לא התייחס לחישוב זה
19 שמטעם רו"ח חבשוש ולפילוח החשבוניות שערך בחוות דעתו, ולא סתר את חוות הדעת בסוגיות
20 אלה.
21

1.9.1. ג. דיון והכרעה: סכום ההכנסות החייבות במס לצרכי הערעור שלפניי

22 נוכח המפורט לעיל, הפרשנות שניתנה לכתב האישום ע"י המערער ולפיה גובה הכנסות הארגון משך
23 כל שנות פעילותו הינה כ-100 מיליון (בין 99 מיליון ל-110 מיליון) הינה סבירה, הגיונית ומתיישבת
24 יותר עם יתר נסיבות העניין כפי שפורט לעיל.
25
26

27 לא נעלמה מעיני טענת המשיב, המנסה להיתלות במילים "אינו נופל מסך של..." וטוען כי האמור
28 מוכיח שמדובר בהכנסות העולות על הסך של 99 מיליון שקלים, שהינו סכום מינימום (ראו לדוגמא
29 סעיפים 187, 206 לסיכומים). איני מקבלת טענה זו של המשיב.
30

31 כאמור, לו אכן הייתה המאשימה סבורה כי סכום הכנסות הארגון הינו 302,334,312 ₪ הרי שהייתה
32 מציינת במפורש בכתב האישום כי זהו סכום מכירת הדלקים או לחילופין כי זה הרווח שצמח
33 לארגון מפעילותו. אולם, משלא צויין כאמור בכתב האישום, איני רואה לנכון לקבל טענת המשיב
34 בעניין זה. אחזור ואדגיש כי גם בטיעונים לעונש טען ב"כ המאשימה כי ההכנסות עמדו על כמאה
35 מיליון שקלים.
36

37 על פי חוות דעת חבשוש ניתן לומר כי לכל היותר סכום ההכנסות עמד 109,918,259 ₪ כולל מע"מ,
38 שהוא סכום החשבוניות שהוצאו ע"י חברי הארגון ללקוחות חיצוניים שאינם חברי הארגון (מכונה
39 בטבלה "עוסקים שונים"), והיקף המכירות ללקוחות חיצוניים מייצג בקירוב את סך מכירות הדלק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המהול כמופיע בכתב האישום לשנים 2002-2005 - 99,237,145 ₪.

2
3 ניתן היה לייחס אפוא סכום הכנסות של 109,918,259 ₪ לכל שנות פעילות הארגון ולהורות למס
4 הכנסה לחשב את הסכום היחסי לשנים 2004-2005, כאשר בשנת 2002 לא הייתה פעילות מלאה
5 (רק כ- 3 חודשים), בשנת 2003 ובשנת 2004 הייתה פעילות לאורך כל השנה ובשנת 2005 הייתה
6 פעילות למשך חצי שנה ואז היא נפסקה.

7
8 אולם כיון שבכתב האישום נקוב במפורש הסכום של כ-99 מילוני שקלים, עליו עמד גם ב"כ
9 המאשימה בטיעוניו לעונש, נראה כי ר"ח חבקוק בחוות דעתו בדק סכום זה ואישר כי אכן מדובר
10 בסכום מקורב. משטען המשיב כי אין לאפשר למערער לסתור דברים בהם הודה בכתב האישום,
11 הרי שאין לקבל כי הודה בדברים אחרים.

לסיכום:

12
13 הפער שבין סכום החשבוניות הפיקטיביות - כ- 302 מיליון ₪, לבין סכום המכירה - כ- 100 מיליון
14 ₪ - נובע ככל הנראה מכך שחלק גדול מהחשבוניות הינו פיקטיבי (כפי המופיע בחלק של המע"מ)
15 וכפי שנטען בכתב האישום לא עמדו מאחוריו עסקאות אמיתיות, והחשבוניות הוצאו במטרה ליצור
16 תשומות כוזבות בספרי הנהלת החשבונות ובדיווחים התקופתיים. לאור זאת בכתב האישום לא
17 יוחסה למערער ולארגון הכנסה מעסקאות פיקטיביות אלה. לו חפצה המדינה להאשים את הארגון
18 בהכנסות שמעבר לסך של 99,237,145 ₪ הייתה מציינת זאת מפורשות בכתב האישום.

19
20
21 מכתב האישום עולה כי כלל ההכנסות שיוחסו לארגון משך כל התקופה נשוא כתב האישום - שנים
22 2002-2005 - הינו לכל הפחות 99,237,145 ₪ ומסכום הכנסות זה יש לגזור את החלק היחסי
23 המיוחס לשנים 2004-2005, כאשר רק הכנסות אלה תהווה בסיס לשומות המס.

24
25 **בהתאם לחוות דעת ר"ח חבשוש, כאמור לעיל בשנת 2004 - סך המכירות כולל מע"מ היה**
26 **43,646,708 ₪ ו- 37,207,881 ₪ לא כולל מע"מ; ובשנת 2005 - עמד סך המכירות כולל מע"מ על**
27 **19,058,302 ₪ ולא כולל מע"מ - 16,289,147 ₪. סכומים אלה הינם הגיוניים וסבירים ביחס לשנות**
28 **פעילות הארגון, ואלה הם סכומי ההכנסות שישמשו לקביעת החבות במס.**

29
30 ד.9.1. רווח רכישת נפטא בפטור (אישום של קבלת דבר במירמה, עמ' 9 לכתב האישום)

31 בכתב האישום צויין כי בתקופה הרלוונטית, החל מחודש פברואר 2004 ואילך, אברהם ומשה גבאי
32 וחברות זאפ קשרו קשר עם חברת גולד ניקוי ומדללים בע"מ וחברת שמני גיא אשדוד (שתיהן חברות
33 לייצור חומרי ניקוי ומדללים שהחזיקו בפטור מתשלום בלו על נפטא על פי צו הבלו על הדלק (פטור),
34 התש"א-1971) לרכישת נפטא בפטור לשימוש של הארגון. חברות גולד ושמני גיא באמצעות חברת
35 זאפ ויצרניות דלק אחרות משכו מבז"ן את הנפטא ורשמו בספרי הנה"ח ובדיווחיהן למנהל הבלו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 והמכס כי הנפטא שימשה לצורכי תעשייה, כאשר בפועל לכל הפחות 2,150,909 ליטר נמכרו לארגון
2 שלא למטרות הפטור אלא לשם מהילת דלק. בכך, התאפשר למערער ולאברהם ומשה גבאי, לקבל
3 את הנחת דעתו של מנהל הבלו והמכס כי הנפטא שנמשכה מבז"ן שימשה לצרכי תעשייה ועל כן
4 פטורה מתשלום בלו.

5
6 סכום הבלו שהתקבל במירמה הינו לכל הפחות 4,690,809 ₪ (פרק שני, עמ' 9 לכתב האישום), וזאת
7 בהתאם לטבלאות שבנספחים א1-2א (נספחי כתב האישום צורפו לתצהיר המערער מיום 2.7.12).
8 בטבלאות אלה מצוינים תאריכי הרכישה, כמות הליטרים שנרכשה ותעריף לליטר, וכן סכום הבלו
9 שנחסך ולא שולם. כאמור, החיסכון בתשלום הבלו נעשה בשנים 2004-2005 (עמ' 9 לכתב האישום
10 סעיף 1 וכך אף עולה מהטבלאות שבנספחים א1-2א). היינו, כלל הרווח שהופק בעניין זה מתייחס
11 לתקופה שבנדון. רוי"ח חבשוש מציין בחוות דעתו כי "בחישוב ההכנסה החייבת יש להביא בחשבון
12 את היקף הבלו על הדלק שלא שולם על ידי הארגון וכן את ההפרש שבין עלות רכישת ליטר נפטא
13 לעלות רכישת ליטר דלק, כשהוא מוכפל בכמות הנפטא בליטרים שנרכשה לצורך המהילה" (עמ'
14 6, סעיף 23 לחוות הדעת).

15
16 ואולם, בעדות של עורקבי חדד מטעם המשיב, העידה גבי עורקבי-חדד כי (עמ' 128 לפר' ש' 7-9):
17 **ת. בלו לא קשור אלי אלא למע"מ..... כל מה שאני יודעת זה משלמים לבזן בלו**
18 **ומזדכים עליו במע"מ."**
19

20 היינו, עולה מעדות גבי חדד-עורקבי כי הפטור מבלו איננו הכנסה ולא אמור להידון בכלל בתיק הזה
21 ולא צריך לשלם על זה מס. כיון שהמשיב עצמו אינו סבור כי יש לראות בכל הכנסה, הרי על אף
22 האמור בחוות דעתו של רוי"ח חבשוש, לא מצאתי לנכון להוסיף סכום זה להכנסות.
23

24 **10. ניכוי הוצאות מההכנסות החייבות במס**
25 **10.1. הפחתת המע"מ מההכנסות החייבות במס**

26 המערער טוען כי יש להפחית מההכנסות החייבות את סכום המע"מ (ראו סעיפים 116-118
27 לסיכומיו) שכן מרכיב המע"מ אינו מהווה חלק מההכנסה החייבת. הגבי עורקבי חדד ציינה בהקשר
28 זה כי המע"מ חושב כהכנסה לצורך מס הכנסה משום שהמע"מ לא שולם וכן ציינה שככל שהמערער
29 ישלם את המע"מ תקטין את השומה בהתאם (עמ' 128 לפר' ש' 16-25):

30 **ת. אני יודעת שבמע"מ הוצאו שומות, אך מאחר והמע"מ לא שולם אנו רואים**
31 **במע"מ כחלק מההכנסה שלו כאשר המע"מ ישולם אנו נקטין את השומה בהתאם.**
32 **...**
33 **ש. למה המע"מ שלא שולם לא מהווה התחייבות לתשלום מע"מ.**
34 **ת. היא התחייבות.**
35 **ש. אז למה היא חלק מההכנסה.**
36 **ת. מכוח סעיף 3ב3 לפקודה, אם יש התחייבות שלא משולמת היא הופכת להיות**
37 **הכנסה. לכן מכיוון שהמע"מ לא שולם עד היום אז זה מחויב במס הכנסה, בכל מקרה**
38 **לא יהיה כפל מס."**
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 אף בסיכומי המשיב צויין לאמור כי: "המע"מ היה כלול בכל החשבוניות, ולכן יש להפחית את
2 המע"מ מהצו שהוצא..." (סעיף 209 לסיכומי המשיב).

3
4 תשובת נציגת המשיב, אשר הבהירה כי כאשר ישלם המערער את סכום המע"מ שהושת עליו תפחית
5 את שומת מס ההכנסה שהוצאה למערער- הינה סבירה והגיונית בעיני ותביא לכך שלאחר שישולם
6 שוב לא ייחשב המע"מ כחלק מההכנות החייבות במס. המשיב יפעל בהתאם לדבריו אלה, ויפחית
7 השומה אם ובעת שישלם המערער את סכום המע"מ.

8
9 **10.2. הפחתת הוצאות שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה**

10 **10.2. א. טיעוני הצדדים**
11 **לטענת המערער**, יש להטיל את המס על הרווח הגולמי בלבד לאחר ניכוי הוצאות מסכום ההכנסות
12 (53,318,528 ₪), כאשר יש להפחית הוצאות דוגמת עלויות דמי שכירות משרדים ומחסנים,
13 משאיות ושינוע, פחת, הוצאות משכורות וכדומה, וכן את עלות חומרי המהילה. המערער הפנה
14 כאמור לחוזר מס הכנסה 2/2012 "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות" אשר לטענתו
15 מנחה את רשות המס להכיר לנישום בהוצאות אמיתיות שהוצאו בייצור הכנסה הגם שאין בידו
16 הראיות הנדרשות על פי דין, ולאמוד את ההוצאות על סמל ניסיונו והבנתו תוך שימוש באמצעים
17 הקיימים לקביעת אומדנים, כגון סקרי שוק, תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף
18 בו פועל הנישום.

19
20 בחוות דעת רו"ח חבשוש אשר הוגשה מטעם המערער צויין כי ההכנסות החייבות במס הינן אלה
21 שנתרות לאחר ניכוי ההוצאות כאשר הרווח הגולמי הינו בסך של 4.56%, היינו 2,442,118 ₪ לשנים
22 2004-2005 (עמ' 8, סעיף 38 לחוות הדעת). עוד צויין בחוות הדעת כי בהתאם לתדריך כלכלי של
23 רשות המס בנוגע להכנסות ממכירת דלקים של תחנות דלק, אחוז הרווח הגולמי ממכירת דלקים
24 (המייצג גם את אחוז עמלת תחנת הדלק) נכון לשנת 2003 עומד על 4.85% לסולר ו- 4.47% לבנזין,
25 כאשר לטענתו הנתונים בתדריך לא עודכנו משנת 2003 (עמ' 9, סעיף 40 לחוות דעת המומחה; העתק
26 התדריך בנוגע לעמלת תחנות דלק צורף כנספת ה לחוות הדעת). עוד ציין המומחה, כי עיון בדו"חות
27 כספיים של חברות הדלק הגדולות דלק, פז, ודור אלון כפי שפורסמו (לחות הדעת צורפו דו"חות
28 לשנת 2005- נספחים 11-31) מלמדים על אחוזי רווח מההכנסות (במכירות בשיווק ישיר) כדלקמן:
29 דלק- 1.69%, פז- 2.34%, דור-אלון- 1.86%.

30
31 המומחה ציין (עמ' 12 לחוות הדעת, סעיף 5) כי מאחר וכתב האישים אינו מפרט את אחוז המהילה
32 שבוצעה ע"י הארגון, נערך תחשיב ההכנסה החייבת בשתי חלופות: חלופה א' - מהילה בשיעור של
33 25%; חלופה ב' - מהילה בשיעור של 30%.

34
35 המומחה חישב את הוצאות הארגון, ובין היתר: מחיר רכישת הדלק, אשר חושב ע"י המומחה
36 בהתאם לטבלת מחיר מוצרי דלק לשנים 2004-2005 כפי שפורסמה באתר משרד האנרגיה והמים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 (צורפה כנספח ג1-ג2 לחוות הדעת) וסכום מס הבלו חושב בהתאם לטבלת בלו על מוצרי דלק לשנים
 2 2004-2005 כפי שפורסמה באתר משרד האנרגיה והמים (צורפה כנספח ד1-ד2 לחוות הדעת). עלות
 3 רכישת דלקים ובלו לשנת 2004 - 35,531,721 ₪ ולשנת 2005 - 15,546,362 ₪ (סעיפים 36-37 לחוות
 4 הדעת); "קיטון" ברווח הגולמי בגין הפסדי דלק (כתוצאה מאידוי או נזילת דלק) (סעיפים 45-46
 5 לחוות הדעת); טבלת הוצאות המכירה והשיווק וזאת בהתאם לנתונים לשנת 2005 מתוך הדו"חות
 6 הכספיים של דלק, פז ואלון (סעיפים 59-60) וכן חישוב המומחה הוצאות שכר חודשיות ששולמו ע"י
 7 הארגון, כאשר פרט למנהלי הארגון (אברהם ומשה גבאי והמערער) נערך התחשיב בהנחה כי עלות
 8 שכר חודשית של חברי ארגון מדרג שני (אבי ליזרוביץ, ליאור עזרון, מוריס סויסה, שלמה קורן
 9 ונתנאל גבאי), הינה 15,000 ₪ ועלות שכר חודשית לחברי הדרג הזוטר (רפי ברדע, עדי לידאני, משה
 10 בהרי, מיכה אוחיון, אריאל בן אור ואריאל גבאי), הינה 8,000 ₪ והעריך את עלויות השכר לשנת
 11 2004 בסך של 1,476,000 ₪ ולשנת 2005 בסך של 615,000 ₪ (סעיפים 61-65 לחוות הדעת). את הוצאות
 12 ההנהלה והכלליות לשנים 2004-2005 (שכר פקידות ומזכירות, הוצאות תקשורת, הוצאות
 13 משרדיות, שירותים מקצועיים וכו'), העריך המומחה בסך של 30,000 ₪ בחודש (סעיף 66 לחוות
 14 הדעת). בהמשך חישב המומחה את חלקו של המערער בהכנסה החייבת בשיעור של 1/3 הסכום.
 15 המומחה ריכז את ממצאיו ביחס לרווחים בשתי טבלאות, האחת מתייחסת לשיעור מהילה של 25%
 16 והשנייה לשיעור מהילה של 30%, כדלקמן (עמ' 15-16 לחוות הדעת):

סה"כ	1-5/2005	2004	
53,518,528	16,289,147	37,229,381	הכנסות ממכירת דלקים מהולים
51,078,083	15,546,362	35,531,721	עלות רכישת הדלקים- כולל בלו
2,440,445	742,785	1,697,660	רווח גולמי
(266,285)	(67,457)	(198,828)	קיטון ברווח הגולמי בגין הפסד דלק
3,360,091	לפי שיעור מהילה של 25% - 1,022,784 לפי שיעור מהילה של 30% - 1,902,669	לפי שיעור מהילה של 25% - 2,337,607 לפי שיעור מהילה של 30% - 2,805,129	תוספת לרווח הגולמי בגין מהילת דלק
1,830,334	557,089	1,273,245	הוצאות שיווק ומכירה
2,091,000	615,000	1,476,000	הוצאות שכר
510,000	150,000	360,000	הוצאות הנהלה וכלליות

17
 18
 19
 20

הטבלאות שונות זו מזו אך בהתייחס לקריטריון "תוספת לרווח הגולמי בגין מהילת דלק".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 בהתאם לטבלאות מסקנת המומחה ביחס לשיעור הרווח ולחלקו של המערער הינה דלקמן:
2 א. בהינתן שיעור מהילה של 25% ההכנסה חייבת של הארגון לשנת 2004 הייתה 727,194 ₪
3 וחלקו של המערער- 242,398 ₪, ולשנת 2005 ההכנסה החייבת של הארגון הינה 376,024
4 ₪ וחלקו של המערער- 125,341 ₪.
5 ב. בהינתן שיעור מהילה של 30% ההכנסה חייבת של הארגון לשנת 2004 הינה 1,194,716 ₪
6 וחלקו של המערער- 398,239 ₪, ולשנת 2005 ההכנסה החייבת של הארגון הינה 580,580
7 ₪ וחלקו של המערער- 193,526 ₪.
8
9 המשיב כמפורט מתנגד להכיר בהוצאות המערער.

10
11 **לטענת המשיב**, המערער לא המציא אסמכתאות אודות גובה המחזור העסקי שלו (דו"חות
12 מבוקרים), עלות הרכישות שלו (עלות קניות הטובין ששימשו למכירה) ועלויות הוצאותיו בפועל
13 מעבר לעלות הרכישות, באמצעותם ניתן היה לחלץ את סכום הרווח הגולמי, מה גם שהשמיד את
14 ספרי הנהלת החשבונות של החברות במטרה להעלים את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון.
15 לפיכך לא הוכיח את גובה הוצאותיו. נציגות המשיב אף העידו כי נלקחו בחשבון מלוא ההוצאות
16 האמיתיות לרכישת דלק וכי כתב האישום כולל רווח נקי.

17
18 המשיב לא התנגד באופן עקרוני להכיר בהוצאות המערער נוכח מהות הפעילות ממנה נבעה ההכנסה
19 שהינה פעילות לא חוקית, ומטענתו עולה כי היה נכון להכיר בהוצאות ככל שאלה תוכחנה (לדין
20 בשאלה מהן ההוצאות שניתן לנכותן מפעילות עבריינית ראו: ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד**
21 **שומה ת"א 1**, פסקאות ח-יב לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו דאז) אליקים רובינשטיין, פורסם
22 בנבו, 2008, להלן: עניין **הידרולה**; ע"א 4157/13 **דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות**, פורסם בנבו,
23 2015, להלן: עניין **דמארי**, שם נקבע שיש לראות בכספי מעילה כהכנסה החייבת במס, וזאת אף
24 חרף השבתם לבעליהם, וכי ניתן לייחס לתשלומי ההשבה של כספי המעילה אופי של הוצאה בייצור
25 ההכנסה, וניתן לאפשר את ניכויים כהוצאה בייצור ההכנסה, אך זאת אך בשנת המס בה הוצאה).

26
27 10.2 ב. הוכחת ההוצאות כדי שיתרו בניכוי
28 סעיף 17 לפקודה, החולש על סוגית ניכוי הוצאות, קובע, כי:

29 **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור**
30 **הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד"**.

31
32 סעיפים 30-33 לפקודה מונים הוראות שונות, המסייגות ומגבילות ניכוי הוצאות.

33
34 סעיף 33 לפקודה קובע מספר סנקציות אותן ניתן להטיל על נישום אשר ספריו נפסלו:

35 **"(א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום**
36 **שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 (ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל פנקסים קבילים לא יותר לו קיזוז הפסדים
2 משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס, ואם הוא חייב בניהול חשבונות בשנת
3 מס פלונית ופנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות, לא יותרו לו באותה שנה
4 ניכויים וקיזוזים בשל חובות אבודים והפסדים ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה".
5

6 בערעור מס הכנסה, נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום – וזאת, גם אם ניהל ספרים קבילים,
7 והאמור נכון גם כאשר מבקש הנישום להוכיח הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו (עניין **הידרולה**,
8 פסקה כ"ד(1) לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו דאז) אליקים רובינשטיין).

9
10 נקודת המוצא היא כי מתירים לנישום לנכות מההכנסה החייבת במס הוצאות אשר שימשו לייצור
11 הכנסה באותה שנת מס, וזאת כדי להטיל מס על ההכנסה האמיתית שהפיק. הפסיקה קבעה
12 מבחנים להכרה בהוצאה כמותרת לניכוי לעניין מס הכנסה: רישת סעיף 17 לפקודה קובעת כי הכרה
13 בהוצאה תלויה בהתקיימות שני תנאים מצטברים: **האחד**, "בייצור הכנסתו" ו-"לשם כך בלבד".
14 היינו, מדובר בהוצאה עסקית אשר שלובה בייצור הכנסתו של הנישום, להבדיל מהוצאה פרטית.
15 המבחן להבחנה האם מדובר בהוצאה עסקית או הוצאה פרטית הוגדר בפסיקה כ"מבחן
16 האינצידנטליות", לפיו רק הוצאה המשתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה של הנישום תהא
17 מותרת לניכוי; **השני** – "בשנת המס". היינו, ההוצאה היא פירותית, להבדיל מהוצאה הונית אשר
18 נותנת יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס. הוצאה תהא מוכרת בניכוי רק אם היא משמשת
19 לייצור ההכנסה הממוסה באותה שנת מס. לעומת זאת, הוצאה הונית (השקעה "לטווח ארוך", אשר
20 נועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית), לא ניתנת לניכוי. ניכוי הוצאות אלה ייעשה בדרך כלל
21 על ידי ניכוי פחת או אגב מכירת נכס ההון (ע"א 235/17 **מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל**
22 **אביב 4**, פסקאות 23-18 לפסק דינו של כב' השופט עופר גרוסקופף, פורסם בנבו, 2018, להלן: **עניין**
23 **המרכז הארכיאולוגי**).

24
25 סייג לשני התנאים האמורים, וכן לעקרון הבסיס בדיני המס של גביית מס אמת, הוא שההכרה
26 בהוצאה אינה נוגדת את תקנת הציבור. אפילו אם הוצאה מקיימת את שני התנאים המצטברים
27 ברישא סעיף 17 לפקודה, על מנת שההוצאה תותר בניכוי, יש לבחון אותה למול עקרון תקנת הציבור
28 (עניין **דמארי**, פסקה כ"ב לפסק דינו של השופט רובינשטיין; עניין **המרכז הארכיאולוגי**, שם).

29
30 בע"מ (מחוזי ת"א) 1275/09 **נורדן נפט (1998) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (פורסם בנבו,
31 07.05.2015), נדון עניינה של חברת נורדן, אשר היוותה חלק מארגון הפשיעה הנדון בענייננו, שימשה
32 את הארגון לקידום מטרותיו ופעילותו הפלילית (ראו סעיף 10 לכתב האישום המתוקן), והואשמה
33 אף היא בהליך הפלילי יחד עם המערער. מנהליה של החברה היו האחים גבאי ודניאל אלמוג. פקיד
34 השומה לא התיר ניכוי הוצאות רכישת הדלקים ע"פ החשבונות שנפסלו או קיזוז הפסדים
35 מועברים, והחברה ערערה על כך.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המערערת טענה שם, כי גם אם נפסלו ספריה והמשיב זכאי שלא להתיר לה לנכות מהכנסותיה את
2 הוצאות רכישת הדלקים כפי שהוצהרו על ידיה בחשבוניות שנפסלו, הרי עדיין חייב הוא לערוך לה
3 חלף זאת שומה בדרך של אומדן והערכה שבה יתיר לה על פי מיטב שפיטתו סכום הוצאות כלשהו
4 בגין רכישת הדלקים, וזאת לאור הוראת סעיף 33(א) לפקודה. המשיב- פקיד השומה- טען מנגד, כי
5 אין להתיר למערערת ניכוי הוצאות בעבור רכישת דלקים בפועל ממספר טעמים, ובין היתר כי על
6 פי האמור בהכרעת-הדין המערערת לא רכשה בפועל דלקים, והחשבוניות לא שיקפו כל עסקה
7 ממשית, מה גם שממילא לא ניתן לאמוד את הוצאות המערערת ולקבוע האם אכן היו, לנוכח העדר
8 מהימנות של מסמכיה והתנהלותה הפלילית בתקופה הרלוונטית.

9
10 באותו מקרה, כמו גם במקרה שלפניי, המחלוקת בין המערערת למשיב הייתה לעניין עצם קיום
11 ההוצאה המבוקשת בניכוי ושיעורה, והצדדים לא היו חלוקים בשאלה האם הוצאה שהוצאה לשם
12 רכישת דלקים היא חוקית כשלעצמה.

13
14 בית המשפט קבע כי אכן המערערת כשלה מלהוכיח את קיומן בפועל של ההוצאות ואת שיעורן על
15 מנת להכיר בהן ולו על דרך האומדן. עם זאת, כך נקבע, מאחר שבתקופה הרלוונטית נוהלה
16 המערערת ע"י ארגון פשיעה, יש מקום לבדיקה נוספת של המשיב את טענותיה להכרה בניכוי
17 הוצאותיה, על דרך האומדנא.

18
19 בית המשפט מוסיף וקובע כי אין בכתב האישום כדי לסייע למערערת שכן כתב האישום כולל באופן
20 כללי תיאור פעילות רכישת הדלקים של ארגון הפשיעה ושימוש בחשבוניות פיקטיביות, אולם אינו
21 דן במפורש בשתי החשבוניות אשר עמדו בבסיס השומה, ולפיכך החלטת המשיב שלא להכיר
22 בהוצאות המערערת ולנכותן מהכנסותיה הינה סבירה. אף על פי כן, נקבע כי יש לאפשר למערערת
23 להוכיח מהן ההוצאות שהוציאה לצורך ייצור הכנסתה, והחזיר את הדיון, בסוגיה זו בלבד, לפקיד
24 השומה על-מנת שיקבע, לפי שיקול דעתו, בהקשר זה בלבד האם ניתן להכיר למערערת ברכיב
25 הוצאות כלשהו לניכוי, וככל שייקבע שניתן לאמוד רכיב כזה, ייקבע את שיעורו (פסקה 47 לפסק
26 הדין).

27
28 **10.3 הוכחת ההוצאות במקרה שלפניי**

29 המחלוקת בענייננו הינה כאמור האם הוכיח המערער קיומה של הוצאה בפועל אשר הוצאה לשם
30 ייצור הכנסה, וככל שכן- האם הוכיח את שיעורה.

31
32 **10.3 א. מסמכי הנהלת החשבונות**

33 המערער כאמור טען לאורך כל ההליך כי המסמכים המוכיחים את שיעור הוצאותיו ואת מחזור
34 ההכנסות אינם בידי אלא בידי המשיב, אשר לא התיר לו לקבל העתק המסמכים.

35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 המשיב מציין כי מבדיקה שערך עולה כי כל החומרים החשבונאיים של המערער ושל החברות
2 הקשורות אליו הוחזרו לידי המערער ובאשר ליתר החומרים החשבונאיים יכול היה המערער לפנות
3 ליתר הנאשמים ולבקש לקבל מהם את מסמכיהם או להציג מהם ייפוי כוח ולקבל מהמשטרה את
4 מסמכיהם ככל שטרם הוחזרו (סעיף 167 לסיכומי המשיב).

5
6 המערער לא הציג כל מסמך המעיד כי פנה למשיב וביקש לקבל מסמכים כלשהם וכי בקשתו סורבה
7 ע"י המשיב. המערער גם לא הבהיר מדוע לא פעל להשיג מסמכים מיתר הנאשמים ולא פעל להמצאת
8 ייפוי כוח מהם כדי לקבל מסמכים שנותרו במשטרה.

9
10 בהחלטתי בדיון מיום 16.6.14 אף קבעתי בהתייחס לטענתו זו של המערער כי (פר' מיום 16.6.14,
11 עמ' 31, שורות 17-23):

12 "הטיעון לא ברור בכלל ועיקר, מדובר בהליך אזרחי, שהמערער הגיש אותו ונטל
13 הראיה עליו, המסמכים היו בידי כלל הפחות עד ינואר 2012 ולפני שמסר אותם
14 בארגזים לרשות המיסים יכול היה למיין אותם ולצלם אותם. גם אם מדובר בחומר
15 רב אין כל מניעה לעשות כן אלא שהדבר כרוך בעלויות. אם המערער אינו מעוניין
16 לשאת בעלויות אלו הוא יאלץ להוכיח את התיק עם החומר שיש בידי, אין מקום
17 להטיל נטל זה על המדינה ובעקיפין על כלל הציבור. יש לזכור שמצויים אנו בהליך
18 אזרחי ולא בהליך פלילי. בהליכים פליליים ולעיתים בהליכים מנהליים הנטל הוא
19 על המדינה לא כך בעניין שלפנינו".

20
21 לגופו של עניין, וכפי שיובהר להלן בהרחבה, משך כל שנות ניהול ההליך, לרבות בדיונים שהתקיימו,
22 ניתנו למערער הזדמנויות רבות להמציא מסמכים ואסמכתאות התומכים בטענותיו אודות הוצאות
23 שהיו לו, אולם הוא לא עשה כן. מהעדויות שנשמעו עלה כי היה בידי המערער להגיש ולו חלק
24 מהמסמכים אולם הוא לא עשה כן מסיבות שלא נתבררו.

25
26 כך, **בדיון מיום 9.1.12** ציין אורי אטיאס כי יש בידי חלק מהספרים (עמ' 16, שורה 20), וכן ציינה
27 ב"כ המערער, עו"ד גורדין: "הנהלת חשבונות **אין לי בעיה להביא**" (עמ' 17 לפר' שורה 18), וכן
28 ציינה: "יש לנו חומרים מספיקים לתחשיב רק לקומה" (כך במקור) (עמ' 19 לפר' שורה 10).
29 מסמכים אלה לא הוגשו במסגרת ההליך בנדון ולא צורפו לחוו"ד רוה"ח חבשוש.

30
31 **בדיון מיום 30.4.14** לאחר שב"כ המערער טענה כי אין בידיה מסמכים, הוריתי כי ב"כ המערער
32 תמציא למזכירות רשימה מסודרת של כל החברות והעוסקים נשוא כתב האישום לרבות כתובות
33 שהופיעו בהודעה בדבר הגשת תצהירים מטעם המערער וכן של כל הנאשמים שהוגש נגדם כתב
34 אישום לרבות כתובות, והמזכירות תוציא זימונים וב"כ המערער תמציא אותם במסירה אישית
35 לעדים (עמ' 27), ואולם המערער לא עשה שימוש באפשרות שניתנה לו. לדיון שנקבע ליום 16.6.14
36 לא התייצבו העדים וב"כ המערער ציינה בדיון זה: "אין לנו מושג מדוע לא התייצבו העדים..." (עמ'
37 לפר', שורה 11) ועתרה להוצאת צו הבאה לחלק מהעדים. אף בהמשך ציינה: "היום אין לי עדים
38 שהגיעו. מדובר בעדים מתוך תיק פלילי שהתנהל בשנת 2005, למערער אין את היכולת לאתר את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 העדים" (עמ' 29 לפר', שורות 13-14). בהחלטתי דחיתי בקשתה זו בנימוק ולפיו בזמנו ניתנה
2 האפשרות לב"כ המערער למסור את ההזמנות לעדים אולם המערער בחר שלא לעשות כן, ההזמנות
3 נשלחו אך לא נמסרו לעדים האמורים ועל כן אין מקום להוציא צווי הבאה. עוד ציינתי כי מלבד
4 שני עדים אין אישורי מסירה בתיק (עמ' 29 לפר'). הנה כי כן, שוב לא ניצל המערער את האפשרות
5 שניתנה לו להביא לעדות מי מהקשורים לארגון, על מנת שעדותם תתמוך בטענתו בדבר הוצאותיו.

6

7 אף המערער עצמו בחקירתו בדין מיום 16.6.14 התחמק מלציין ולפרט מה היו הוצאותיו (עמ' 29
8 לפר', שורות 9-3):

9

ש"ש. אתה יכול להראות מסמכים כלשהם שיש לך לעניין הוצאות או פחת.

10

ת. לא מבין את השאלה.

11

ש. מסמכים שיש לך הוצאות או פחת.

12

ת. השופט גינת ביקש ממני להעביר למס הכנסה את כל המסמכים שגם הם חומרים
13 חלקיים, העברתי מאות קלסרים שמוכיחים את כל הפעילות, את כל העסקאות
14 שהייתי מעורב בהם אחד לאחד למס הכנסה והם היו צריכים לעשות את כל
15 החשבונות, זה היה לפני 4, 5 חודשים".

16

17 כאשר נשאל המערער בחקירתו: "אם כך לפני שהגשת את תצהירך ביולי 2012 הגשת ביחד עם
18 יועץ מס למס הכנסה להוציא את המסמכים שנמסרו בינואר שאמורים לסייע לך לענין הוצאות
19 והפחת" (שם, עמ' 33, שורות 2-3), התחמק והשיב תשובה לא רלוונטית המתפרשת על פני עמוד
20 שלם בפרוטוקול (עמ' 33), תשובה שאינה קשורה כלל לאשר נשאל ואין בה אלא הטחת האשמות
21 במשיב על כי מטרתו בהוצאת השומות הינה הפעלת לחץ על המערער על מנת שישלם את המע"מ
22 שהושת עליו. כל זאת, מבלי שהמערער הבהיר כלל את אשר נתבקש.

23 התחמקותו של המערער ממענה ענייני לשאלות שנשאל חזרה על עצמה גם בהמשך חקירתו כאשר
24 נתבקש להתייחס להוצאותיו (פר' מיום 16.6.14, עמ' 34, שורות 13-34, עמ' 35, שורות 6-1 וכן ראו
25 גם בהמשך בעמ' 35, שורות 27-34, עמ' 36, שורות 1-6):

26

ש"ש. מה מנע ממך לגשת בכל רגע לפני יולי 2012 למס הכנסה ולקחת באמצעותך או

27

באמצעות יועץ מס או רו"ח כל מסמך שמוכיח הוצאות ופחת בנוגע לשומה שלך.

28

ת. אתה יודע מה השומה שלי? אני עד עכשיו לא יודע מה השומה שלי. אולי תסביר

29

לי את השומה.

30

עשיתי את זה ויש הרבה פרוטוקולים בעניין עם מס הכנסה.

31

ש. היכן המסמכים על הוצאות ופחת.

32

ת. הכול בתיקים של מס הכנסה.

33

ש. אני מקריא לך מכתב האישום המתוקן (נספח ח' לתיק המוצגים שאנו הגשנו)

34

בעמ' 19 סעיף 3 דובר על חשבוניות מס כוזבות, האם יש לך מסמכים שמהם אני יכול

35

להבין איזה חשבוניות מס משקפות עסקאות שלא בוצעו בפועל, ואילו חשבוניות

36

שמשקפות עסקאות בוצעו אך לא על ידי הרשום בהם.

37

ת. אני שוב חוזר ואומר החומר נמצא בשתי מקומות, מקום אחד משרדי מס הכנסה

38

והחומר השני נמצא בידך שאתה לא מוכן לחשוף לא הבנתי למה, פעם אחת אני

39

מואשם בניהול חברות שלא שלי ופעם שנייה אתה שומר על הפרטיות שלהן.

40

...

41

ש. גם אם היה לנו את כל החומר והיינו עוברים על כל הארגזים עדיין נשאלת השאלה

42

איך היינו יודעים להבחין בין פעולות אמיתיות לבין פעולות לא אמיתיות שבגינן

43

הוצאו חשבוניות פיקטיביות לפי כתב האישום המתוקן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ת. בתקופה הזו אני במעצר 16 חודש עד תום ההליכים ואין לי יכולת להתמודד עם
 2 התיק הזה, מה שקרה בפועל לאחר 18 חודשים שביקשתי ובאתי לשופטים באחד
 3 הדיונים ואמרתי שאני מוכן לתת את חומר הזה, תביאו לי שני עדים, ראש צוות
 4 החקירה ואת אותו קובי עובדיה שיופיע כאן, באותו רגע נגמר התיק, אמרו לי שני
 5 דברים, את אשתי מוציאים מכתב האישום במקום, שנית סוגרים 5.5 שנים עכשיו
 6 אתה יוצא לחופש לשבועיים, שלוש, יהיה לך אפשרות להתמודד אחד לאחד עם כל
 7 החשבונות וביקשו ממני דבר אחד שגב' ינוביץ רימטה אותי באותו זמן, מכיוון שיש
 8 לנו להמשיך להתנהל מול כמו הגורמים האחרים אני מבקשת להשאיר את כתב
 9 האישום ולא להתייחס לעובדות וקבל אותו כמו שהוא, וסגרנו את כל האירועים וגם
 10 אם היה כתוב לא יודע מה זה לא שינה לי באותה עת את ההחלטה לחתום על
 11 הסעיפים האלה, מה שקרה מאותו רגע אני צריך לעוות את המציאות מול אותו הסדר
 12 טיעון ואני לא מצליח."

14 בהמשך כאשר נשאל אודות הוצאותיו הפנה לחוות דעת רואה החשבון, אולם לחוות הדעת רוח"ח
 15 שצירף המערער לא צורפו כלל אסמכתאות המעידות על קיומן של הוצאות כלשהן (פר' מיום
 16 16.6.14, עמ' 40, שורה 24 עד עמ' 42, שורה 7):

17 "ש. אתה צרפת לתצהירך מסמכים שקשורים למשכורות.
 18 ת. מכיוון שאין לי את מלוא החומרים והכול נמצא בין המשטרה לאנשים למס
 19 הכנסה, לקחתי רואה חשבון, אתה צריך לבנות קונסטרוקציה על בסיס כתב
 20 האישום, פנינו לרואה חשבון תבנה תוכנית בסיסית מעין מבנה במידה והייתי קשור
 21 ובמידה והכול, תבנה משהו שיכנס. לקחת את האחוזים והכול ומה שהוא בנה נמצא
 22 במס הכנסה, רו"ח חבשוש.
 23 ש. כל מה שאתה מתייחס רו"ח חבשוש אתה לא יודע, הוא יחקר ויעיד.
 24 ת. אני יכול להעיד שנאמר לי אתה צריך להמציא המצאה, תמציא המצאה קח רו"ח
 25 ולא אמרו באמת תנסה להתמודד עם מאות אלפי דפים, לא אמרו נביא לך את כל
 26 החומר, לקחנו את רואה החשבון ולנסות להסביר את כתב אישום. צריך להסביר את
 27 מה שלא קיים, אומרים שמעלתי בדלק במה מעלתי.

28 ...
 29 ש. רואה החשבון מטעמך לא עבר על כל עשרות ארגזים במס הכנסה.
 30 ת. נכון.
 31 ש. מה היה עוזר לך אם היו נותנים לך עוד חומר כי אם על החומר שיש לא עברת.
 32 ת. אומרים לי אתה אחראי על הכול דמרי ודמברי ואריאל הם אריאל כל זה הם לא
 33 אצלך, למרות שהם מאשימים אותי.
 34 ש. אם לא עברת על המסמכים אז אתה לא יודע מה חסר. חוץ מהדברים שהמדינה
 35 טענה לגביהם לחיסיון אז לא עברת על כל החומר. אז אנו לא יודעים.
 36 ת. עברתי על הכול, כל החומר שיש אצלי שנמסר לי על ידי המשטרה זה זאפ וקורמה
 37 ועל זה עברתי וזה כל מה שהיה אצלי.
 38 ש. האם על כל המסמכים שנמסרו על ידך למס הכנסה עברת עליהם אם בעצמך ואם
 39 על ידי רואה חשבון.
 40 ת. ברור, הם היו אצלי שנה, המסמכים האלה הם לגבי זאפ וקורמה כל השאר אין לי
 41 אותם.
 42 ש. הערמה הזו שאתה טוען שמס הכנסה לא נגעו בה, עברת שם מסמך מסמך בעצמך
 43 או על ידי רואה חשבון.
 44 ת. לא עברתי מסמך מסמך אבל אני מכיר את החומרים האלה.
 45 ש. רואה חשבון מטעמך עבר על המסמכים האלה.
 46 ת. על חלקם.
 47 ש. באיזה אופן ועל איזה חלק.
 48 ת. החומר שנמצא במס הכנסה שהחזירו לי, לי החזירו רק זאפ וקורמה.
 49 ש. יש ערמה במס הכנסה של מסמכים שאתה העברת בעקבות החלטה של השופט
 50 גינת שיש פרוטוקול וכתוב שם בפרוטוקול, אותו חומר אומר שהיית במס הכנסה
 51 כמו שהבאת אותו כך הוא נשאר, על אותה ערמה עברת אתה או מי מישהו מטעמך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ת. אני בוודאי, על כל הארגזים האלה.
2 ש. האם רואה חשבון מטעמך עבר על כל המסמכים בשביל לנסות להוציא דוח על
3 סמך מסמכים ולא על סמך השערות.
4 ת. כן, החומרים שנמצאים שם הם קשורים רק בזאפ ובקורמה שהם לא חלק
5 מהשומה, כל שאר החלקים שהם השומה עצמה לא היו בידיי, הם אינם הם לא
6 קיימים מבחינתי.
7 ש. אם רואה חשבון מטעמך עבר מסמך, מסמך, אז למה אין לפחות דוח על רווח
8 גולמי, על כל מיני נתונים שאפשר לגזור מהם לכל השוק.
9 ת. יש רק חברה אחת שיודעת לקנות מבתי הזיקוק את הסולר ואת הדלק. החברה זו
10 אני נהלתי אותה היא עובדת מול שני הגורמים מדינת ישראל ובתי זיקוק, הכסף
11 מועבר לבתי הזיקוק 50% ולמדינת ישראל 50% זו החברה שאני נהלתי ואלה
12 החומרים שהיו בידי, מפה החברה הזו מכרה את הדלקים לכל החברות עד שנת 2004
13 שלקחו את הדלק מפה ועל פי כתב אישום מהלו אותו ולא יודע מה עשו איתו. השומה
14 שיצאה נגדי היא לא על חברת הבסיס, שאין פה מה לעשות קנתה את הדלק ומכר
15 אותו, אין לה לקוח אחד בית זיקוק ומדינת ישראל, אין ספק שאין שום עבירת ולא
16 יכולה להיות עבירה. מפה אין לי את החומרים, כלום אפס."

17
18 **בדין מיום 18.6.14**, במהלך חקירתו של עו"ד כנעני, אשר מונה ככונס נכסים לחברת זאפ וקורמה,
19 ביקשה ב"כ המערער להגיש דוח כספי מבוקר של קורמה נכון ליום 31.12.04; דו"ח כספי מבוקר
20 של זאפ אנרגיה מיום 31.12.03; מאזן בוחן של זאפ אנרגיה לשנת 2004, מכתב של עו"ד כנעני לפקיד
21 שומה חולון מיום 22.11.09 וכן דו"ח כספי מבוקר לשנת 2003 של קורמה (עמ' 50 שורות 19-16).

22
23 ב"כ המשיב התנגד למבוקש בנימוק כי דו"חות לשנת 2003 לא צורפו לחוות דעת של רו"ח חבשוש
24 ומדובר בניסיון להרחבת חזית ובניסיון לצרף מסמך שלא צורף לפני כן. כמו כן טען כי מי שחתום
25 על המסמכים הוא רו"ח קינן ולכן הוא אמור היה להגישם, ולא עו"ד כנעני שאין לו ידיעה אישית
26 בנושא. עוד ציין כי אין לו התנגדות להגשת המכתב של עו"ד כנעני וכי יחקור בהתייחס אליו (עמ'
27 50 לפר', שורות 26-22).

28
29 בתגובה לכך ציינה ב"כ המערער כי המסמכים הוגשו שנתיים לפני כן יחד עם עמדתו של אורי
30 אטיאס, וזאת לבקשת כב' השופט גינת, וכי לטעמה יש מקום להגשת המסמכים (עמ' 50 לפר' שורות
31 29-31, עמ' 51, שורות 5-16), וכן ציינה כי לא ניסתה לפנות לרו"ח קינן (עמ' 51 לפר', שורה 23). ב"כ
32 המשיב בתגובה לכך עמד על התנגדותו להגשת המסמכים בטענה כי המסמכים היו בידי המערער
33 והוא בחר שלא להגישם: "חברתי שכחה שהבקשה שהגישה הם היו על מסמכים שלא היו להם,
34 הדוחות הם היו להם והם בחרו לא להסתמך עליהם, חברתי מנסה לעשות מקצה שיפורים דרך
35 העד כאן" (עמ' 51 לפר', שורות 19-20).

36
37 בהחלטתי קבעתי כי היות והמסמכים היו בידי המערער אינני מתירה הגשתם, למעט מכתב עו"ד
38 כנעני לפקיד השומה ודו"ח קורמה לשנת 2004 החתום ע"י עו"ד כנעני (עמ' 51 לפר' ש' 51-52):

39 "המסמכים היו מצויים בידי ב"כ המערער לדבריה מזה שנים ואין בהסבר שניתן
40 כדי להבהיר מדוע הם מוגשים כעת במועד ההוכחות בוודאי ובוודאי שלא
41 באמצעות רו"ח חיים קינן שערך וביקר אותם. את מכתבו של העד לפקיד השומה
42 ניתן להגיש מוגש ומסומן ת/1 וכן את הדוח של קורמה לשנת 2004 עליו חתום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 העד כבעל תפקיד מטעם החברה, מוגש ומסומן ת/2. ב"כ המערער יבהירו
2 בסיכומים מדוע לא הוזמן רו"ח קינן לעדות עם כל הדוחות".
3

4 כן ראו החלטה דומה בדיון מיום 25.6.14 שם הוריתי במהלך חקירתו של מר אבי ליזרוביץ כי לא
5 ניתן להגיש קלסר ובו כרטסות של החברות זאפ וקורמה, חברות בשליטת המערער, שכן ניתן היה
6 לצרף אותו לתצהיר המערער (עמ' 84 לפר', שורות 18-19).

7
8 גם בסיכומיו לא הבהיר המערער מדוע לא הוזמן רו"ח קינן לעדות עם כלל הדוחות.
9

10 הנה כי כן, היו בידי המערער מסמכים שהיה ביכולתו להגישם להוכחת הוצאותיו אולם הוא לא
11 עשה כן.
12

13 ב.10.3. העדויות שנשמעו לעניין זה

14 מהעדויות שנשמעו עולה כי לא היו בידי מי מהעדים ראיות להוצאות בפועל, אולם חלק מהעדים
15 דיברו על הוצאות לפי אומדנים שונים.
16

17 עו"ד כנעני העיד בחקירתו כי כלל לא היה בזאפ ובקורמה בשנים 2004-2005 וכי אינו יודע להגיד
18 מה אירע בחברות אלה מבחינת הפעילות באותן שנים (עמ' 54 לפר' שורות 5-8). בהמשך העיד כי
19 לא הביא עימו כלל מסמכים (פר' מיום 18.6.14, עמ' 53, שורות 13-19):

20 **"ש. היכן החומרים החשבונאים שפורטו בזימון שקיבלת.**

21 **ת. אני מתנצל ברגע שראיתי את ההזמנה ולא היה כתוב מסמכים, אתמול הסתכלתי**
22 **בהזמנה ראיתי שיש להביא מסמכים, אין לי המסמכים, כל המסמכים שרשומים**
23 **הם מסמכים שישנם ברשות המיסים לפי מה שכתוב, אני כתבתי לגב' דנה מונסנגרו**
24 **ממס הכנסה, שלחתי לה מכתב שאני מסכים ליפה את כוחו של מר אורי אטיאס**
25 **לקבל חומר הדרוש בעניין. המכתב מוגש ומסומן ת/3. מגיש את מכתב נוסף ממס**
26 **הכנסה לאורי אטיאס שביקש את יפוי הכוח בעקבות מכתבי מוגש ומסומן ת/4. כל**
27 **מי שרוצה מבחינתי יכול לקבל את החומר של החברות".**
28

29 רו"ח חבשוש, המומחה מטעם המערער, אמנם העיד כי לא היו בידי נתונים על הוצאות בפועל,
30 אולם הוסיף בחוות דעת נתונים על מחירי דלקים ושיעור הבלו לשנים הרלבנטיות כפי שהיו באתר
31 משרד האנרגיה.
32

33 רו"ח חבשוש העיד בחקירתו בדיון מיום 25.6.14 כי בשל היעדר נתונים לא ניתן לקבוע מה היה
34 סכום ההוצאות וסכום הרווח הגולמי (פר' מיום 25.6.14, עמ' 100, שורות 1-5):

35 **"אני רוצה לציין כדי לאמוד רווח גולמי בדוח כספי יש מרכיב מהותי שנקרא מלאי,**
36 **אם העוסק בסוף שנה קונה הרבה סחורה אבל היא נשארת לו כמלאי זה לא הוצאה**
37 **כי היא נשארת אצלו כדי לדעת את הרווח הגולמי צריך להתחשב במלאי סוף שנה**
38 **ובמלאי תחילת שנה. במאזן בוחן מופיע מלאי פתיחה של סולר ומלאי סגירה לא**
39 **מופיע לכן בנתונים אלה אי אפשר לדעת רווח גולמי שזה ההכנסות פחות הוצאות של**
40 **סולר או בניין לפי העניין".**
41



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 כמו כן העיד רו"ח חבשוש כי בהיעדר דו"חות מבוקרים של החברות אינו יכול לחוות דעתו על
2 המסמכים של החברות בהן עסקינן (עמ' 100 לפר', ש' 27-30):

3 "ת. דוח של קורמה 2000 לשנת 2004 – כתוב בחוות הדעת שרואה החשבון אינו יכול
4 לחוות דעה על הדוחות הכספיים מאחר וחסרים מסמכים שהוחרמו על ידי רשויות
5 המס והמשטרה.
6 ש. מה זה אומר האם זה דוח מבוקר או לא.
7 ת. זה לא דוח מבוקר".

8
9 וכן העיד (עמ' 100 לפר', ש' 11-13):

10 "זה מאזן בוחן ואסור להסתמך על מאזן בוחן. זה הכול בהנחה שאין מלאי סגירה,
11 שנרשמו כל החשבוניות. רואה חשבון לא יכול להגיש דוח למס הכנסה כי מס הכנסה
12 לא מקבל אם הדוח לא מבוקר, זה מאוד לא נכון להתבסס, גם מסויג זה בסדר, אך אי
13 אפשר להתבסס על דוח כזה".

14
15 המומחה העיד כי היות והמערער לא סיפק לו נתונים התבסס על אומדנים ותחשיבים הגיוניים
16 ובהיעדר מאזנים מבוקרים כדין נאלץ לסמוך על אומדנים מקובלים בתחום הדלק (עמ' 102 לפר'
17 ש' 26-28):

18 "ש. האם בקשת לקבל נתונים שהוצאו בפועל על ידי חברות או עוסקים כלשהם?
19 ת. ביקשתי. נאמר לי שחסרות אסמכתאות, בהתאם לכך ערכתי תחשיבים של
20 אמדנים הגיוניים, שלא כמו השומה שיצאה שלא כוללת בכלל הוצאות, דבר שהוא
21 הזוי לחלוטין".

22
23 והוסיף (עמ' 103 לפר', ש' 1-3):

24 "אני צריך דוח מבוקר, אם אין דוח מבוקר זה לא עוזר לי. שאלתי אם יש דוחות
25 מבוקרים אמרו לי שאין ולכן עשיתי אמדנים. הנתונים שהתבססתי עליהם הם
26 נתונים מפורסמים על ידי רשויות המדינה כמו מחיר הבנזין".

27
28 וכן העיד בהמשך כי אין בידי נתוני אמת אודות עלות חומרי המהילה ולכן הניח כי עלותם זהה
29 לעלות של רכישת נפטא (עמ' 104 לפר', ש' 3-12).

30
31 גם בדיון מיום 4.9.14 העיד רו"ח חבשוש כי לא המציאו לידי כלל אסמכתאות אודות ההוצאות
32 ולכן פעל בהתאם לאומדנים מקובלים בענף וכן בהתאם להנחות סבירות: (עמ' 111 לפר' ש' 1-4 וכן
33 ראו גם בעמ' 113 לפר', ש' 1-4).

34
35 "ש. אתה ראית בתיק זה לפני שכתבת חו"ד מסמכים כגון, שיקים, העברות
36 בנקאיות, הסכמים, חוזים שחתומים על ידי שני הצדדים, ראית משהו שכזה? ת.
37 לא. פעלתי לפי אותו חוזר, סעיף 3.2.9 ומציין שהתרת ההוצאות מתבסס על סקרי
38 שוק, תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף בו עוסק הנישום"

39
40 עם זאת, אין מחלוקת כי הארגון רכש דלקים לשם מכירתם וכן רכש חומרים למהילת דלק. כן אין
41 מחלוקת כי היה עליו להוביל את הדלקים. על כן גם אם נתעלם ממרכיב הרווח כדרך לגזור את
42 ההוצאות, עדיין המערער הגיש ראיות לגבי הוצאות אלו. כאמור, המומחה כשחישב את הוצאות
43 הארגון, לקח בחשבון מחירי רכישת דלק, אשר חושבו על ידו בהתאם לטבלת מחיר מוצרי דלק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 לשנים 2004-2005 כפי שפורסמה באתר משרד האנרגיה והמים (צורפה כנספח ג1-ג2 לחוות הדעת)
2 על פי חוות דעתו עלות רכישת דלקים לשנת 2004 - 35,531,721 ₪ ולשנת 2005 - 15,546,362 ₪
3 (סעיפים 36-37 לחוות הדעת).

4

5 כאמור, סעיף 33(א) מאפשר גם לנישום שספריו נמצאו בלתי קבילים כי הוצאותיו יוכרו. קביעה זו
6 נובעת מהכלל לפיו יש לחתור תמיד לגביית מס אמת, וכן, שכפי שצינתי, תפקיד דיני המס אינו
7 עונשי. ברור הוא שכדי למכור דלקים מהולים בהיקף של 100 מיליוני שקלים, יש לרכוש דלקים
8 בלתי מהולים וכן חומרי מהילה. על כן, גם אם לא הוכחו ההוצאות האחרות, שאין ספק שהיו (כמו
9 הובלה), ואותם יש קושי להעריך על דרך האומדנה, הרי שלגבי מחירי רכישת הדלק והנפטא (אחד
10 מחומרי המהילה), ניתן לקבוע את עלותם על פי נתוני משרד האנרגיה בשנים הרלבנטיות. כיוון
11 שרכישת הדלקים היא ההוצאה העיקרית, הרי הפחתת הוצאה זו תביא אותנו קרוב יותר לגביית
12 מס אמת.

13

14 על כן גם אם בהעדר נתונים לא ניתן לגזור מרווחיות ארגון פשיעה את אחוז הרווח האמיתי, הרי
15 שלגבי מחירי רכישת הדלקים והבלו, כמו גם חומרי המהילה, ניתן לגזור את הנתונים, כפי שעשה
16 רו"ח חבשוש, מטבלאות משרד האנרגיה. על כן מסכום ההכנסות לשנים 2004-2005, יש להפחית
17 הוצאות אלו.

18

19 **לסיכום העדויות לעניין זה**, אמנם המערער הורשע כי השמיד, יחד עם אחרים, מסמכים של ארגון
20 הפשיעה במטרה להעלים את מחזור ההכנסות האמיתי של הארגון ואת היכולת לערוך ביקורת מס
21 הכנסה בספרי הארגון. ואכן, החשבונות הפיקטיביות שהוצאו ע"י הארגון ממילא אינן מייצגות
22 נתוני אמת ואינן יכולות להעיד על הוצאותיו האמיתיות של הארגון; למערער ניתנה הזדמנות
23 במסגרת ההליך שנוהל בטרם הוצאו השומות- להוכיח הוצאותיו במטרה לנכותן מההכנסות
24 שיוחסו לו אולם המערער לא עמד בנטל זה. אף במהלך ההליך שהתקיים בבית המשפט ניתנה
25 למערער אפשרות להביא אסמכתאות אודות הוצאותיו, אולם הוא לא עשה כן, לא במסגרת תצהיר
26 עדותו הראשית ולא במסגרת חוות דעת המומחה מטעמו, ולא המציא כל אסמכתאות לתמיכה
27 בהוצאותיו ובמחזור העסקי שלו. ברי כי מאזנים לא מבוקרים שהומצאו אין בהם לסייע למערער
28 בהוכחת הוצאותיו.

29

30 עם זאת, כיון שלא יכולה להיות מחלוקת על כך שלשם מכירת דלקים מהולים יש לרכוש דלקים
31 בלתי מהולים וחומרי מהילה, וכיון שמדובר בהוצאה המרכזית לעניין זה, יש להתחשב בהוצאות
32 אלו, על פי נתונים של משרד האנרגיה לשנים הרלבנטיות, כפי שעשה רו"ח חבשוש בחוות דעתו.

33

34 לא נעלמה מעיני טענת המערער כי לצורכי פשרה הסכים המשיב להכיר בכך שרווחי המערער היו
35 20% ואילו כעת הוא מתנער מכך. לעניין זה מקובלת עלי טענת המשיב כי במסגרת הניסיון להגיע
36 לפשרה עם המערער, אזי על אף שהמערער לא המציא כלל מסמכים להוכחת הוצאותיו - המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 הסכים ללכת לקראתו לפני משורת הדין ולחלץ משנים קודמות וממסמכים לא סופיים נתונים
2 משלושת המאזנים. בהתאם לנתונים ממסמכים אלה, **ולצרכי פשרה בלבד**, נמצא כי אחוז הרווח
3 הגולמי עומד על 20%, והוצאות הנהלה וכלליות בשיעור של כ-6% מהמחזור, ובהתאם לכך נמצא
4 כי ההכנסה החייבת של המערער עומדת על כשלושים וחמישה מיליוני שקלים לכל השנים נשוא
5 כתב האישום 2002-2005. המשיב כאמור ציין כי חישובים אלה אינם תואמים את הדין ונועדו רק
6 לצרכי פשרה שלא צלחה ולפיכך לא ניתן לעשות בהם שימוש במסגרת פסק הדין.

7
8 על כן ההוצאות שיופחתו, הן האמורות לעיל, עפ"י חוות דעת רו"ח חבקוק.

9
10 2/2012 ג.10.3. חוזר מס הכנסה

11 בטרם סיום אבקש להתייחס לטענה נוספת שהעלה המערער בהתייחס לחוזר מס הכנסה 2/2012.
12 לטענת המערער, חוזר זה מנחה שיש להכיר לנישום בהוצאות אמיתיות שהוצאו בייצור הכנסה גם
13 אם אין בידיו ראיות הנדרשות על פי דין. המערער מפנה לאמור בסעיף 2.4 לחוזר זה הקובע כי:

14 **"חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין- בפסיקה נוצרה הבחנה בין ניכוי מס תשומות**
15 **לעניין מע"מ המחייבת הימצאותה של חשבונית מס שהוצאה כדין, לבין היבטי**
16 **שומות מס הכנסה אותן ניתן לערוך על פי מיטב השפיטה ובהתבסס על אומדן**
17 **ושיקול דעת הנובע מניסיונו ומומחיותו של פקיד השומה. לאור האמור, יתכנו**
18 **מצבים בהם מסמך הנחזה להיות חשבונית מס לא יוכר ע"י ממונה מע"מ אך**
19 **ההוצאה תוכר ע"י פקיד השומה"**
20

21 המערער טוען כי החוזר קובע שבעת קביעת שומה לנישום אשר אין בידו את החשבונית המאששת
22 את קיומה וסכומה של ההוצאה או העלות הנדרשת או נישום שספריו נפסלו ושנקבע לגביו כי ניכה
23 מס תשומות כנגד חשבוניות פיקטיביות, אזי על פקיד השומה לאמוד את ההוצאות על סמך ניסיונו
24 והבנתו תוך שימוש באמצעים הקיימים לקביעת האומדנים.

25
26 אכן, החוזר מאפשר להוכיח הוצאות בראיות אחרות, כפי שעשה המערער במקרה זה, באמצעות
27 חו"ד של רו"ח חבשוש. ואנמק.

28
29 חוזר מס הכנסה מס 2/2012 מיום 9.5.2012 אשר כותרתו **"אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת**
30 **עלויות"**, דן באופן ההוכחה לקיומה של הוצאה הנדרשת בדוחותיו הכספיים של נישום, בעת
31 שהתברר כי ההוצאה לא מלווה בחשבונית הרכישה כאסמכתא למהותה ולסכומה של ההוצאה, או
32 שהחשבונית יצאה שלא כדין, וכדומה (סעיפים 1.1-1.2). בחוזר מודגש כי אין באמור בו בכדי לגרוע
33 ממבחני האינטגרליות של ההוצאות כפי הנדרש לצורך הכרה בהוצאות בעסקו של נישום וזאת
34 בהתאם להוראות הנורמטיביות הקבועות בפקודה (סעיף 1.3).

35
36 החוזר מפנה לפסק הדין בעמ"ה 1068/00 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב יפו** (2005) שם
37 קבע בית המשפט כי נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי, מוטל מלכתחילה על הנישום, וזאת
38 באמצעות הצגת מסמכים ותיעוד רלוונטיים, מהם ניתן ללמוד על ההוצאה, על היקפה ואולי אף על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 ייעודה, וכן מציין החוזר כי "יחד עם זאת, במקרים חריגים בהם קיימות נסיבות ייחודיות, יש
2 מקום להצדיק התרת ההוצאות הנדרשות בניכוי, ובלבד שאלה הוכחו בראיות אחרות" (סעיף 1.8).
3 כמו כן מפנה החוזר לעניין דגמין, ומציין בסעיף 1.9 כי:

4 "בפס"ד דגמין מצביע בית המשפט על מספר ראיות עליהן ניתן להסתמך בקביעת
5 שומה וביניהן: הסכמי עבודה עם קבלני משנה, דפי חשבון, צילומי צ'קים, תלושי
6 שכר או כל ראיה אחרת נוסף על ראיות אלו, ניתן להסתמך על עדותם של קבלני
7 המשנה באם הם נמצאים אמינים. ביהמ"ש קובע באותו העניין במוטב העליון, כי
8 פסילת ספריו של הנישום אינה מביאה להתרת כספו, ושעל פקיד השומה מוטלת
9 החובה לקבוע את הכנסותיו באופן מנומק ועל יסוד
10 נתונים".

11 בהמשך מפרט החוזר כי הוא בא לקבוע אמות מידה קבועות שיחולו בעת קביעת שומה לנישום אשר
12 אין בידו את החשבונות המאששת את קיומה וסכומה של ההוצאה או העלות הנדרשת, או נישום
13 שספריו נפסלו ושנקבע לגביו כי ניכה מס תשומות כנגד חשבונות פיקטיביות, כאשר "אמות מידה
14 אלו, יסתמכו על האסמכתאות והראיות אותן ימציא הנישום לפקיד השומה ועליהן תתבסס
15 השומה. כמובן שתישמר לפקיד השומה הזכות להפעיל שיקול דעת באם לקבל או לדחות את
16 הראיה המוצגת על סמך מהימנותה" (פסקה 3.1 לחוזר).

17
18
19 על כל פנים, כפי שמפרט החוזר, עדיין חלה על הנישום חובה לתמוך טענתו באסמכתאות ולהוכיח
20 ההוצאות הנטענות, עצם הוצאתן ושיעורם, כאשר בסעיף 3 מציין החוזר מהן אותן אסמכתאות
21 שיכול הנישום להמציא להוכחת ההוצאה הנטענת:

22 "3.1. על מנת לקבוע את ההוצאות האמיתיות אותן יש לנכות מהכנסתו של העסק,
23 אשר יצאו בייצור ההכנסה, על פקיד השומה לקבוע את מהותן ומטרותן של ההוצאות
24 בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל, ולאמוד את ההוצאות על סמך ניסיונו והבנתו תוך
25 שימוש באמצעים הקיימים לקביעת האומדנים, ולהביא בחשבון, בין היתר, את
26 הנקודות הבאות (מובהר בזאת כי אין באמור בכדי לשלול את הבדיקות המפורטות
27 להלן, מצד פקיד השומה, מקום בו קיימות אסמכתאות ראיות בקשר להתרת
28 הוצאות ו/או דרישת עלויות):

29 "3.2.1. פקיד השומה צריך להיווכח כי אכן יצאה הוצאה בעסקו של הנישום וזאת
30 על ידי בחינת המקרה הרלוונטי בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל (לדוגמא: בעסקה של
31 מתן שירותי בנייה - היווכחות כי אכן בוצע שירות או נעשתה העבודה על ידי בדיקת
32 העבודות שנעשו בפועל בשטח, בעסקה של רכישת מוצרים - היווכחות כי המוצרים
33 שנרכשו אכן שימשו בעסק אם כחומרי גלם לייצור או כמלאי שנמכר בעסק וכיוצ"ב).

34
35 3.2.6. רישומים קיימים של רשויות מנהליות אחרות בישראל ומחוץ לישראל
36 המעידות על מחיר הרכישה (לדוגמה: היטלי השבחה, תשלומי מס על הרכישה
37 וכד').

38
39 3.2.9. התרת הוצאות בגין רכישת נכסים ומוצרים או בגין עבודות אשר בוצעו בפועל
40 אך ללא אסמכתאות תקפות, צריך ותהיה מלווה בבדיקת סקרי שוק המעריכים את
41 שווי השוק הנהוג בעסקאות מסוג דומה בין צדדים שאינם קשורים לצורך בחינת
42 סבירות ההוצאה.

43 3.2.10. במידה והנישום אינו עומד תחת נטל ההוכחה, פקיד השומה ישום את
44 הכנסתו על בסיס תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף בו עוסק
45 הנישום, בהתאם לתדריכים שמפרסמת מעת לעת החטיבה הכלכלית של רשות
46 המסים ובאמצעות סיוע וליווי מכלכלני הרשות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 3.2.11. מובהר בזאת כי במקרה בו יצאה הוצאה אשר לא דווחה ע"י הצדדים, הרי
2 שבמצב בו החליט פקיד השומה להתיר את ההוצאה או חלקה, היא תותר אך ורק
3 אם דורש ההוצאה ניכה מס במקור בכפוף לכל דין, ופקיד השומה יפעל במקביל
4 לוודא זקיפת הכנסה בצד השני במקרים הרלוונטיים".
5 (הדגשה שלי – מ' א' ג').
6

7 במקרה זה, כיון שעל פי כתב האישום המתוקן, בו הודה המערער, נמכרו דלקים מהולים בשווי של
8 כ-99 מיליוני שקלים, וכיון שהמשיב ביסס את השומה על כתב האישום, אזי אין עוד מחלוקת כי
9 נמכרו דלקים מהולים בסכום האמור. כאמור, כדי למכור דלקים מהולים יש לרכוש הן דלקים, הן
10 חומרי מהילה. אמנם, לא ניתן לבסס את ההוצאות כנגזרת ממרכיב הרווח, לאור החשבוניות
11 הפיקטיביות, והרווח העודף כיון שמדובר בארגון פשיעה ובמכירת דלקים מהולים, אך בהחלט ניתן
12 להגיש ראיות אחרות לעניין זה.
13

14 במקרה שלפנינו, אותן ראיות אחרות בהן עוסק החוזר, בהחלט יכולות להיות נתוני משרד האנרגיה
15 על מחירי הדלקים באותם מועדים. אין מדובר בנתונים שעל המשיב לאסוף, שהרי המערער הגיש
16 חו"ד מטעמו, במסגרתה עמד רו"ח חבשוש על נתונים אלו.
17 לאור האמור לעיל על גביית מס אמת, ולאור העובדה כי כדי למכור דלקים מהולים יש לרכוש הן
18 דלקים, הן חומרי מהילה, מדובר בראיות המבססות הוצאה בדרך אחרת, שלא באמצעות
19 חשבוניות.
20

21 **לסיכום**, מההכנסות שנקבעו לעיל, יש לנכות את סכומי ההוצאות בגין רכישת דלקים ונפטא, כפי
22 שאלו נקבעו בחו"ד רו"ח חבשוש.
23

11. מיסוי שותפים לפשע

24 המערער כאמור טוען כי השומה אינה סבירה שכן היה על המשיב לחלק את סכום ההכנסות בין כלל
25 פעילי הארגון ולכל הפחות בינו לבין האחים גבאי (אשר הורשעו כעומדים במקום הראשון והשני,
26 לצד המערער, בהיררכיית הארגון).
27

28 הפסיקה דנה במיסוי שותפים לדבר עבירה, על הכנסות שהפיקו בביצוע העבירה.
29

30
31 בע"א 33/00 מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ נ' סוריה, פ"ד נח(5)1, נדון מקרה בו המשיב, יחד
32 עם שלושה אחרים, הבריחו טובין לישראל והמדינה תבעה את המשיב בתביעה אזרחית לתשלום
33 מלוא סכום המס. בית המשפט העליון פסק כי היות ונוצר בין חברי רשת ההברחה קשר מוקדם
34 המושתת על פעולה משותפת, חלה על כל חברי הרשת חובת תשלום מסי היבוא בגין הטובין שיובאו
35 על ידיהם לישראל. על כן, המשיב חב ביחד ולחוד עם כל חברי הרשת בכל חוב המס. קביעתו של
36 בית המשפט התבססה, בין היתר, על הוראת סעיפים 54 ו-55(א) לחוק החוזים, התשל"ג-1973:

37 "המשיב היה אחד מכמה אנשים שחברו יחד על-מנת לבצע פעולות הברחה של טובין
38 מחו"ל לישראל, שהועמדו לדין פלילי והורשעו בו..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 הדבר עולה גם מתוך מהותו של חיוב המוטל על כמה חייבים במקרים שבהם היה
2 בין חייבים אלה קשר מוקדם המושתת על פעולה משותפת. קשר שכזה מטביע את
3 חותמו על מערכת היחסים בינם לבין עצמם ואף בינם לבין הנושה...
4 בענייננו נוצר קשר מוקדם המושתת על פעולה משותפת. במצב דברים זה חלה על כל
5 חברי הרשת חובת תשלום מסי היבוא בגין הטובין שיובאו על-ידיהם ארצה.
6 על ריבוי חייבים, ככלל, חל ההסדר המצוי בחוק החוזים פרק ו'. הסדר זה חל גם על
7 חיובים שאינם נובעים מכוח חוזה.....סעיף 55(א) ממשיך וקובע מהותו של חיוב
8 "יחד ולחוד" והשלכותיו של חיוב כזה על זכותו של נושה כלפי חייבים אחרים,
9 באומרו: שניים חייבים יחד ולחוד, רשאי הנושה לדרוש את קיום החיוב, כולו או
10 מקצתו, משניהם כאחד, או מכל אחד מהם בנפרד, ובלבד שלא ייפרע יותר מן המגיע
11 לו".
12

13 כלומר, ניתן לגבות מכל המעורבים יחד ולחוד, ובלבד שהמס ייגבה פעם אחת.

14
15 כאמור אף בפסק הדין שניתן בע"מ 1031/07 קבעה כב' השופטת ד' קרת מאיר בדומה כי נוכח
16 הנסיבות הבאות אין מקום לחלק את שומת המס בין המערער לבין גורמים אחרים: למערער היה
17 חלק מרכזי ביותר הן בארגון, הן במערך הקש והן בהוצאת החשבונות הפיקטיביות במטרה
18 להערים על רשויות המס; המערער היה מנהלן היחיד והפעיל של קורמה וזאפ וכן שימש מנהל פעיל
19 של חברות נוספות יחד עם האחים גבאי; המערער היה השני בפירמידת הארגון ופעל בצוותא חדה
20 ובשיתוף פעולה עם האחים גבאי, ושלושתם כיוונו את פעילות הארגון ואף הנחו את הכפופים
21 אליהם, מבלי שהייתה חלוקת אחריות להיקף הפעילות הנובעת ממעמדו כשני בהיררכיה; המערער
22 לא הציג כל ראיה מספקת להוכיח טענתו שלא היה מעורב בהוצאת החשבונות הפיקטיביות או
23 שחלקו בארגון לא היה בכיר, ולא הציג כל ראיה לכך שהכספים שהרוויח הארגון לא הגיעו לכיסו
24 אלא לכיסם של אחרים.

25 דברים אלה יפים אף לענייננו, ואין לי אלא לחזור עליהם.

26
27 אציין עוד כי מקובלת עלי טענת המשיב בנוגע לכך שאין בידיו כלים לדעת כיצד בוצעה התפלגות,
28 ככל שבוצעה, בהכנסות בין שלושת ראשי הארגון ואין הוא יכול אך להשתמש במיטב שיקול דעתו
29 בעניין זה. על המערער הנטל להוכיח מהו חלקו המדויק והנכון בהכנסות הארגון, ומשלא המציא
30 המערער כל הוצאות להוכחת חלקו הרי על פני הדברים לא היה מקום לייחס לו רק חלק מהכנסות
31 הארגון.
32

33 עם זאת, כפי שאפרט להלן, בשל האכיפה הבררנית שביצעו רשויות המס כלפי המערער, יש לייחס
34 לו רק שליש מפעילות הארגון.
35

12. אכיפה בררנית

36 המערער טוען לאכיפה בררנית, שכן על אף שהורשע כפעיל בארגון בכתב האישום, ואחד משלושת
37 ראשי הארגון, המשיב הוציא שומה למערער בלבד, ולא הוציא שומה לאחים גבאי, ואף ליתר
38 הנאשמים הנוספים בכתב האישום, לא הוצאו כלל שומות או הוצאו ונסגרו (אופסו).
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1
2 טענת אכיפה בררנית הינה טענה כנגד רשויות המינהל, שכיום, לעניין המשפט הפלילי מעוגנת בגדרה
3 של טענת ההגנה מן הצדק בסעיף 149(1) לחוק סדר הדין הפלילי. אכיפה בררנית הינה אכיפה חלקית
4 פסולה של רשויות המינהל, על יסוד שיקולים זרים שלא מטעמים ענייניים, באופן המביא לתוצאה
5 מפלה במקרים דומים. הבסיס הרעיוני לכלל זה הינו עקרון השוויון, חשיבותו, והפגיעה הקשה
6 שבסטייה ממנו (ראו: בג"ץ 935/89 גנור נ' היועמ"ש, פ"ד מד (2) 485, 512 (1990)).

7
8 על רשות מינהלית חלה החובה לפעול בהגינות, סבירות, שוויון, תום-לב, וללא שרירות והפליה.
9 אכיפה סלקטיבית על ידי רשות מינהלית סוטה מכללי יסוד אלו של צדק והגינות, ופוגעת פגיעה
10 קשה באמון הציבור בשלטון החוק (ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' ד"ר איתמר בורוביץ, פ"ד נט(6)
11 776 (2005), בעמ' 813-816, להלן: עניין בורוביץ; ע"א 1600/08 מקסימדיה פרסום חוצות בע"מ נ'
12 עיריית תל אביב יפו, פסקאות 24-26 לפסק דינו של כב' השופט עוזי פוגלמן, פורסם בנבו, 2011,
13 להלן: עניין מקסימדיה; בר"ש 9951/16 עו"ד משה גרין נ' לשכת עורכי הדין - מחוז תל אביב,
14 פסקאות ט"ו-ט"ז לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה השופט אליקים רובינשטיין, פורסם בנבו,
15 26.02.2017; להלן: עניין גרין)).

16
17 יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט יצחק זמיר בפסקה 16 לפסק דינו בבג"ץ 6396/96 זקין נ' ראש
18 עיריית באר שבע, פ"ד נג(3) 289 (1999) (להלן: עניין זקין):

19 **"אכיפה בררנית היא אכיפה הפוגעת בשוויון במובן זה שהיא מבדילה לצורך אכיפה**
20 **בין בני-אדם דומים או בין מצבים דומים לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד**
21 **שיקול זר או מתוך שרירות גרידא. דוגמה מובהקת לאכיפה בררנית היא, בדרך-כלל,**
22 **החלטה לאכוף חוק כנגד פלוני, ולא לאכוף את החוק כנגד פלמוני, על בסיס שיקולים**
23 **של דת, לאום או מין, או מתוך יחס של עוינות אישית או יריבות פוליטית כנגד פלוני.**
24 **די בכך ששיקול כזה, גם אם אינו שיקול יחיד, הוא השיקול המכריע (דומיננטי)**
25 **בקבלת החלטה לאכוף את החוק. אכיפה כזאת נוגדת באופן חריף את העיקרון של**
26 **שוויון בפני החוק במובן הבסיסי של עיקרון זה. היא הרסנית לשלטון החוק; היא**
27 **מקוממת מבחינת הצדק; היא מסכנת את מערכת המשפט. הסמכות להגיש אישום**
28 **פלילי היא סמכות חשובה וקשה. היא יכולה לחרוץ גורל אדם. כך גם הסמכות לאכוף**
29 **חוק בדרך אחרת, כגון הסמכות לעצור אדם או הסמכות להחרים רכוש. היא חייבת**
30 **להיות מופעלת באופן ענייני, שוויוני וסביר".**

31
32 כאשר קיים יסוד בראיות לטענה של אכיפה בררנית, מתערערת החזקה בדבר חוקיות ההחלטה
33 המינהלית, ועקב כך עובר הנטל אל הרשות המינהלית להראות כי האכיפה, אף שהיא נראית
34 בררנית, בפועל היא מתבססת על שיקולים ענייניים בלבד, שיש להם משקל מספיק כדי לבסס עליהם
35 את החלטת הרשות. אם הרשות אינה מרימה נטל זה, עשוי בית המשפט לפסול את ההחלטה בגין
36 שיקול זר או בגין פגם אחר שנתגלה בה, או לתת סעד אחר כנגד הפגיעה בשוויון (ראו עניין זקין,
37 פסקה 18 לפסק דינו של כב' השופט יצחק זמיר; וכן ראו רע"פ 4355/08 לסקוב נ' עיריית תל-אביב,
38 פסקה 5 לפסק דינו של כב' השופט אדמונד א' לוי (פורסם בנבו, 2010)).

39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 אמנם, לא כל אכיפה חלקית הינה אכיפה פסולה. אכיפה חלקית הינה לעיתים כורח המציאות,
2 ובלבד שהיא מבוצעת באופן סביר ועל יסוד שיקולים ענייניים (ראו: ע"א 1081/00 **אבנעל חברה**
3 **להפצה בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד נט(5) 193 (2005), בפסקה 11 לפסק דינו של כב' הנשיא אהרן
4 ברק). במציאות החיים של ימינו, הרשויות המינהליות נדרשות לעיתים לפעול תחת אילוץ משאבים
5 (הן מבחינת תקציב והן מבחינת כוח אדם), ואינן יכולות לאכוף באופן מושלם את הוראות החוק.
6 משאבי הרשות לעולם אינם מספיקים לצורך אכיפה מלאה של כל החוקים, כך שמבחינה מעשית
7 אכיפה חלקית או מדגמית היא לעיתים הכרח שאין הרשות יכולה להימנע ממנו. מן הראוי שהרשות
8 תתווה לעצמה מדיניות אכיפה בהתאם לסדרי עדיפויות המשקלל נתונים שונים. יש ליתן אפוא את
9 הדעת על ההבחנה בין אכיפה בררנית פסולה לבין אכיפה חלקית לגיטימית הנובעת ממשאבים
10 מוגבלים וסדרי עדיפויות (ע"פ 3517/11 **אילנה שמשון נ' מדינת ישראל**, פסקה 72 לפסק דינה של
11 כב' השופטת עדנה ארבל, פורסם בנבו, 06.03.2013, להלן עניין **שמשון**; בגץ 551/99 **שקם בע"מ נ'**
12 **מנהל המכס והמע"מ**, פסקה 8 לפסק דינו של כב' השופט יצחק זמיר, פ"ד נד(1) 112, 125 (2000);
13 ע"פ 37/07 **משה פרג נ' מדינת ישראל**, פורסם בנבו, 2008)).

14
15 בעניין **בורוביץ** קבע בית המשפט (בעמ' 820, פסקה 32) כי: **"יש שהשאיפה להעמיד לדין את כל**
16 **המעורבים איננה מעשית לנוכח נסיבותיו הקונקרטיים של האירוע"**. בהמשך עמד בית המשפט על
17 השיקולים שעל התביעה לקחת בחשבון בשקלה הבחנה בהעמדה לדין (שם, בעמ' 820, פסקה 32):

18 **"רשאית התביעה – במקרים חריגים ועל יסוד קריטריונים מוגדרים, ברורים**
19 **ושוויוניים – להסתפק בהאשמת חלק מן המעורבים. בגיבוש עמדתה לעניין זה מוטל**
20 **על התביעה להביא בחשבון מכלול של שיקולים ולייחס להם משקל ראוי, ובהם**
21 **מהות העבירה ונסיבות ביצועה; מספר מבצעי העבירה וחלקו (המוחלט והיחסי) של**
22 **כל אחד מהם; מידת העניין הציבורי שיש, בנסיבות העניין, באכיפה מלאה לעומת**
23 **היתרונות האפשריים שבהעמדתם לדין של חלק מן המבצעים כחיסכון במשאבים,**
24 **ייעול ההליך והשגת הכרעה שיפוטית מהירה. סבירות החלטתה בכל מקרה שכזה**
25 **נגזרת מקיום שיקולים ראויים התומכים בהחלטה ומקיום איזון ראוי בין שיקולים**
26 **אלה לבין השיקולים הנגדיים"**.

27
28 הבחינה האם נפל פגם בשיקול דעתה של התביעה בהעמדה לדין, תעשה על פי הכללים הרגילים
29 לביקורת שיפוטית על שיקול הדעת המנהלי (ראו עניין **בורוביץ**, בעמ' 823). בהקשר זה יש להדגיש
30 כי ביקורת זו היא מצומצמת מטיבה ומטבעה, לאור ההלכות המורות על התערבות מצומצמת ביותר
31 בשיקולי התביעה בהעמדה לדין, הנובעת מכך שרשויות האכיפה הינן רשויות מקצועיות (ראו לעניין
32 זה ע"פ 5975/14 **אברהים דרויש אגבריה נ' מדינת ישראל** בפסקה 19 לפסק דינו של כב' השופט יי
33 עמית, פורסם בנבו, 31.12.15, להלן: עניין **אגבריה**). במקרה שלפניי מדובר באכיפה בררנית של
34 רשויות המס.

12.1. הנטל להוכיח אכיפה בררנית

35
36 הנטל הראשוני להוכחת טענת אכיפה בררנית רובץ על הטוען לה (לאור חזקת החוקיות העומדת
37 לרשות המדינה) והינו גבוה במיוחד, ועליו להציג תשתית עובדתית מספקת שיהיה בה כדי להתגבר
38



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 על החזקה בדבר התקינות המנהלית. מדובר במשוכה גבוהה, כמתחייב מחומרתה של הטענה, ולא
2 בכדי מתקבלת טענה זו במשורה, כדי שלא יצא חוטא נשכר.

3
4 המדובר בטענה עובדתית במהותה, שבמסגרתה על הטוען להראות כי אכן הבחינו הרשויות בין "מי
5 שהדמיון ביניהם רלוונטי לעניין, במובן זה שהוא מצדיק התייחסות דומה בשאלת הגשתו של כתב
6 אישום", וכן להוכיח ש"בבסיס ההבחנה ניצב מניע פסול, בין אם בדמות שרירותיות, התחשבות
7 בשיקולים שאינם מן העניין, או חלילה שקילת שיקולים שאינם ראויים" (ע"פ 3215/07 פלוני נ'
8 מדינת ישראל, פסקה 36 לפסק דינו של כב' השופט סלים ג'ובראן, פורסם בנבו, 2008); עניין גרין,
9 פסקה ט"ו לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה אליקים רובינשטיין). ככל שעמד המערער בנטל זה
10 יעבור הנטל אל הרשות להסביר מדוע אכפה את הדין בצורה בררנית, וכי מניעה ענייניים ואינם
11 נובעים משיקולים פסולים (עניין שמשון, שם; ע"פ 7696/14 עזרא (שוני) גבריאל נ' מדינת ישראל,
12 פסקה ח' לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו דאז) אליקים רובינשטיין, פורסם בנבו, 2015). היינו,
13 אף אם עבר הטוען משוכה זו, עדיין יכולה הרשות להראות כי אותה אכיפה הנחזית להיות בררנית,
14 למעשה נעוצה בשיקולים ענייניים (בג"ץ 5376/16 חוסין אבו חדיר נ' שר הביטחון, פסקה ל"א לפסק
15 דינו של כב' המשנה לנשיאה אליקים רובינשטיין, פורסם בנבו, 2017.2017; עניין זקין, פסקה 17
16 לפסק דינו של כב' השופט י' זמיר).

17
18 לאור האמור, מתעוררת השאלה כיצד ידע הטוען לאכיפה בררנית מהם מניעי הרשות, כאשר כל
19 שיש בידו הם נתונים בדבר התוצאה, היינו, מי הועמד לדין ומי לא, כנגד מי הוגשה שומה וכנגד מי
20 לא. על כן התעוררה השאלה (גם היא במשפט הפלילי) מתי יהיה ניתן להסתפק בתוצאה בלבד, שכן,
21 כפי שראינו, ככל שמדובר בשיקוליים ענייניים, אין מניעה באכיפה חלקית.

22
23 בעניין בורוביץ נטענה טענה של הפליה בהעמדה לדין, ובית המשפט דן בשאלה האם די בהוכחת
24 הפליה שאין שיקולים ענייניים להצדקתה, היינו, די בהוכחת רשלנות מצד התביעה או שעל הנאשם
25 להראות, לעניין הגנה מן הצדק, כי התביעה פעלה ממניעים פסולים, ובלשונו של בית המשפט (עמ'
26 813, פסקה 26):

27 "כלום רשאי בית-המשפט להורות על ביטולו של כתב-אישום מחמת הפליה
28 בהעמדה לדין, גם אם החלטת התביעה להגיש את כתב האישום לא נבעה ממניע
29 פסול, אלא התקבלה בתום-לב, אם כי עקב טעות בהפעלת שיקול-הדעת או רשלנות
30 גרדא?"

31
32 נקבע כי ככלל, קשה יהיה להוכיח אכיפה בררנית, מבלי לעמוד על שיקולי התביעה, כפי שקבע בית
33 המשפט בעניין בורוביץ (בעמ' 813, פסקה 26), כי:

34 "ההכרעה בשאלה, אם העמדתם לדין של חלק מן המעורבים בביצוע עבירה הינה
35 בבחינת אכיפה חלקית מותרת או שמא בבחינת אכיפה בררנית פסולה, תהא לרוב
36 תלויה ... בבירור השאלה אם הרשות הבחינה בין המעורבים על יסוד שיקולים
37 ענייניים או שמא פעלה ... לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך
38 שרירות גרידא... יסודו של כלל זה בהיגיון: כפי שכבר ציינו, החלטת בית-המשפט
39 לבטל כתב אישום מטעמי הגנה מן הצדק מותנית בכך שהחלטה להגישו פוגעת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 באופן חריף בתחושת הצדק וההגינות של בית-המשפט. כאשר הסיבה להפליה
2 נעוצה בהתנהגות מכוונת וזדונית של הרשות, דבר קיומה של פגיעה חריפה בתחושת
3 הצדק וההגינות הוא לכאורה גלוי וברור, בעוד שדבר קיומה של פגיעה כזאת הוא
4 פחות מובן מאליו מקום שהרשות פעלה בתום-לב.
5

6 עם זאת, בית המשפט לא סגר את הדלת לחלוטין מפני מקרים בהם יבוטל כתב אישום מטעם זה
7 גם כאשר לא יוכחו מניעי התביעה, בקבעו (שם):

8 **"עם זאת איננו רואים מקום לפסול את האפשרות – שמטבעה תהא נדירה ביותר –**
9 **שההכרעה בשאלת קיומה של אכיפה בררנית פסולה תיגזר מנסיבות מיוחדות**
10 **אחרות, ולא דווקא מן הקביעה שהחלטת התביעה התבססה על מניע זדוני או על**
11 **שיקולים פסולים מובהקים.... עשוי בית-המשפט לבטל כתב-אישום שהוגש –**
12 **מטעמי הגנה מן הצדק – אם אכן שוכנע כי בנסיבותיו של המקרה הנתון ההחלטה**
13 **להאשים את פלוני ושלא להאשים את אלמוני חורגת בבירור ממיתחם הסבירות."**
14

15 קביעה זו שונה מההלכה בארה"ב שם יש להוכיח מניעים פסולים וכוונת הפליה של התביעה
16 (לסקירת המשפט בארה"ב בהקשר זה ראו: R.H. Lenhardt, "Understanding the Mark: Race
17 Stigma and Equality in Context", 79 N.Y.U. L. Rev. 803 (2004); Yoav Sapir, "Neither
18 Intent nor Impact: A Critique of the Racially Based Selective Prosecution Jurisprudence
19 and a Reform Proposal, 19 Harv. Blackletter L.J. 127, 136-143 (2003). כן ראו: מיכל טמיר,
20 "על רשלנות וכוונה להפלות: היבטים ייחודיים לאכיפה", **מחקרי משפט** כו 217 (2010) וכן בתוך:
21 **ספר בד**, 619, 624 (בעריכת דוד האן, דנה כהן-לקח ומיכאל בד (2011), להלן: **טמיר, כוונה להפלות**
22 (ההפניה למספרי עמודים היא למאמר כפי שהוא מופיע בספר בד)). עם חקיקת ס"ק 10 לסעיף 149
23 לחסד"פ, שעניינו הגנה מן הצדק, ההגדרה שאומצה היא: **"סתירה מהותית לעקרונות של צדק ושל**
24 **הגינות משפטית"**. בעקבות הפסיקה לעיל, נראה כי אומץ מבחן התוצאה ולא מבחן התנהלות
25 התביעה (לניתוח שאלה זו ראו: **טמיר, כוונה להפלות**, שם בעמ' 640).

26
27 האפליה עצמה נבחנת על פי מבחן אובייקטיבי. יפים לעניין זה דבריה של כב' השופטת ד' ברק ארז
28 בעניין **אגבריה**, בפסקה 12 לפסק דינה):

29 **"בשיטתנו נבחנת שאלת ההפליה גם על פי מבחן אובייקטיבי, קרי מבחן התוצאה.**
30 **החלטה המובילה לתוצאה מפלה תיפסל אף אם בבסיסה מניע טהור ואף אם מדובר**
31 **בהפליה לא מודעת."**
32

33 לאור דבריו של כב' השופט יצחק זמיר בעניין זקין, ראוי הוא כי תבחן התוצאה ולא רק המניע
34 מאחורי התנהלות התביעה. כך אף במשפט הפלילי, כך וודאי וודאי במסגרת המשפט המנהלי, היינו
35 שיקול הדעת בגבייה ע"י רשויות המס. יש להדגיש כי בכל הנוגע לפגיעה בשוויון בעניינים אחרים,
36 הדגש תמיד הינו על התוצאה ולא דווקא על המניע (ראו לעניין זה: רע"פ 4562/11 **מוחתסב נ'**
37 **מדינת ישראל** (פורסם בנבו, 2013), וכן: ישגב נקדימוון, הגנה מן הצדק, פרק שמונה-עשר: הגשת
38 כתב אישום מטעמים זרים והפליה בהעמדה לדין פלילי, 383 (מהד' שנייה, 2009); יצחק זמיר ומשה
39 סובל, "השוויון בפני החוק", **משפט וממשל** ה' 165, 188 (התש"ס).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 מובן שהמניע, ומידת הפגיעה בשוויון יהיו שיקולים מרכזיים באיזון בין השוויון לבין ערכים
2 אחרים, שיש לערוך גם במסגרת הבחינה האם מדובר בפגיעה בשוויון במסגרת טענת ההגנה מן
3 הצדק. בנוסף, מידת תום הלב, ושיקולי הרשות, גם כאשר התוצאה היא פגיעה בשוויון, יבחנו
4 במסגרת השאלה איזה סעד להעניק לנאשם.

5

12.2 האם במקרה שלפניי מדובר באכיפה בררנית

7 בע"פ 8551/11 יצחק כהן סלכגי נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו, 2012), קבעה כב' השופטת דפנה
8 ברק-ארז שלושה שלבים כדי לבחון האם מדובר, באופן ספציפי, באכיפה בררנית (שם, בפסקה 14
9 לפסק דינה):

10 "באופן עקרוני, את טענת האכיפה הבררנית יש לבחון תוך התייחסות לשלוש
11 שאלות: השאלה הראשונה היא מהי קבוצת השוויון שעמה נמנה מי שמעלה את
12 טענת האכיפה הבררנית. ...השאלה השנייה היא – באותם מקרים שבהם אכן
13 הרשויות לא אוכפות או לא אוכפות באותה מידה כלפי כל מי שנמנה עם אותה קבוצת
14 שוויון – כיצד יש לאבחן מצבים של אכיפה בררנית פסולה ממצבים רגילים
15 ולגיטימיים של אכיפה חלקית מטעמים של מגבלת משאבים וסדרי עדיפויות.
16 השאלה השלישית היא מהו הנטל הראייתי המוטל על מי שמעלה טענה
17 של אכיפה בררנית – באופן כללי, ובמשפט פלילי בפרט. יודגש, כי שלוש השאלות
18 שהוצגו הן נפרדות, אך בחינתן צריכה להתקיים בזיקה הדוקה זו לזו. כך למשל, אי-
19 בהירות עובדתית עלולה להקשות על שרטוטן של קבוצות השוויון. כמו כן, גם כאשר
20 ניתן לקבוע שאנשים שונים נמנים על אותה קבוצת שוויון, הבדלים מסוימים
21 בנסיבותיהם יכולים להשפיע על קביעת סדרי עדיפויות באכיפה במסגרת השלב
22 השני של הבדיקה. הכרעה המתקבלת ביחס לאחת מהשאלות עשויה אפוא להשפיע
23 על המשך הדיון."
24

25 היינו, לצורך בירור קיומה של אכיפה בררנית יש לבחון שלוש שאלות עיקריות: הראשונה, מהי
26 קבוצת השוויון שעמה נמנה מי שמעלה את טענת האכיפה; השנייה, באותם מקרים שבהם אכן
27 הרשויות לא אוכפות או לא אוכפות באותה מידה כלפי כל מי שנמנה עם אותה קבוצת שוויון – האם
28 האכיפה היא אכיפה בררנית פסולה או אכיפה חלקית לגיטימית מטעמים של מגבלת משאבים
29 וסדרי עדיפויות; והשלישית, בחינת התשתית העובדתית והנטל הראייתי המוטל (לעניין התשתית
30 הראייתית ראו: דפנה ברק-ארז: "אכיפה בררנית: מן הזכות לסעד", הסיניגור 200, עמ' 14 (2013)).
31 כאמור, שלוש השאלות שהוצגו הן נפרדות, אך בחינתן צריכה להתקיים בזיקה הדוקה זו לזו.

32

33 להלן אדון בשלושת השאלות שיש לבחון כדי להכריע בשאלה האם מדובר באכיפה בררנית.

34

12.2 א. האם מדובר בקבוצת שוויון

36 במקרה שלפניי מדובר בקבוצת שוויון קטנה ביותר. ככל שמדובר באחים אברהם ומשה גבאי אכן
37 מדובר בקבוצת שוויון, שכן על פי כתב האישום אברהם גבאי היה ראש ארגון הפשיעה ומשה גבאי
38 היה במעמד דומה לזה של המערער בנדון (מקום שני בארגון). היינו, קבוצת שוויון של שלושה
39 אנשים (הבכירים בארגון הפשיעה).

40



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 12.2. ב. האם מדובר באכיפה בררנית
2 המערער טוען כי מדובר באכיפה בררנית שכן הוא חוייב לשלם מס על מלוא הכנסות הארגון בעוד
3 שלגבאי ולפעילים אחרים בארגון לא הוצאו כלל שומות מס או שהוצאו על סכומים מזעריים.
4 המשיב לא חלק על נתון זה אך ציין (ראו בהודעתו מיום 27.2.14 וכן בסיכומיו), כי מבירור שערך
5 עלה כי האחים גבאי נישומים בפ"ש רמלה, וכי לא נערכה שומה לגביהם מאחר והמידע אודות
6 הרשעתם הגיע לפ"ש רמלה לאחר ששנות המס הרלוונטיות הפכו סופיות, כך שאין המדובר באכיפה
7 בררנית לאור השוני בנסיבות.

8
9 טענה זו אין בידי לקבל, ומוטב היה למשיב שלא להעלותה. בראש ובראשונה מדובר במדינת ישראל,
10 המנהלת הליכים בשני כובעים. במישור הפלילי, בכובעה כמאשימה, באמצעות הפרקליטות,
11 ובמישור האזרחי, בכובעה כרשות המסים, לגביית המס בגין הכנסות שהופקו מאותה פעילות
12 עבריינית בגינה הועמדו שלושה לדין פלילי. כאשר המדינה בכובעה כמאשימה, מנהלת תיק עצום
13 מימדים כנגד ארגון פשיעה, על המדינה בכובעה האחר (רשויות המס) לעקוב אחר תוצאת ההליך
14 ולא להיתמם ולטעון כי אלו הגיעו אליה באיחור. יש להדגיש לעניין זה כי לא הובהר מדוע תוצאות
15 ההרשעה הגיעו באיחור ובאילו נסיבות, ואף לא הוגש תצהיר בעניין זה.

16
17 שנית, גם בתוך מערכת פקיד השומה, במאה ה-21, כאשר הכל ממוחשב, לא ניתן לקבל טענה לפיה,
18 דווקא לפ"ש רמלה, הגיעו הדברים באיחור, כך שהשומות התיישנו. מדובר במדינה אחת, ברשות
19 מסים אחת, ואין לקבל טענה לפיה מידע שהיה ידוע לפקיד שומה אחד, לא היה ידוע לפקיד שומה
20 אחר, בעיקר כאשר מדובר באותו ארגון פשיעה, וכאשר על פי כתב האישום, ראש ארגון הפשיעה
21 היה אחד מהאחים גבאי ולא המערער. אין נימוק כיצד הגיעו הדברים לפ"ש רחובות ולא הגיעו
22 דווקא לפקיד שומה ברמלה. אין ספק כי "אי הגעת המידע" בנסיבות אלו אינו מהווה טעם ענייני.

23
24 על כן זהו מקרה מובהק של תוצאה של אכיפה בררנית.

25
26 12.2. ג. שיקולים זרים או אכיפה בררנית תוצאתית
27 המערער טען אמנם לשיקולים זרים בעניין זה (כמו הלחץ עליו כדי להגיע להסדר עניין המע"מ)
28 אולם מדובר באמירות בעלמא. השאלה מה הדין במקרה זה. כאמור, כיום נקבע כי יהיו מצבים
29 בהם די יהיה כדי להוכיח את התוצאה.

30
31 **בעניין אגבריה**, סברה כב' השופטת דפנה ברק ארז כי בשל אכיפה בררנית, יש להמיר אישום מרצח
32 להריגה, כיוון ש" אין מדובר כמובן רק בעשיית צדק כלפי נאשם אינדיבידואלי, אלא גם בהגשמת
33 אינטרס ציבורי בפעולה תקינה של רשויות התביעה" (פסקה 20 לפסק דינה).

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 בתשובתו, ציין כב' השופט יצחק עמית את החשש מהתערבות של בית המשפט מקום שמשיקולי
2 התביעה הועמד לדין רק אחד ממבצעי העבירה, ואפילו לא העבריין העיקרי. בפסקה 64 לפסק דינו
3 הוא מציין:

4 "לא נעלם מעיני כי יש להבחין בין אי העמדת שותפים לדין כתוצאה מאילוץ
5 שלמדינה אין שליטה עליו (למשל, הימלטות השותפים לפשע או היעדר ראיות כנגד
6 השותפים האחרים), לבין אי העמדת שותפים לדין כתוצאה מהחלטה מושכלת של
7 המדינה. אך קו הגבול בין אילוץ לבין החלטה שנתקבלה תחת אילוץ, אינו תמיד
8 ברור. חוששני כי חברתי פותחת בפסק דינה פשפש קטן, שברבות הימים עשוי
9 להתרחב כפתחו של אולם, ויודעים אנו כי המציאות עולה על כל דמיון."

10
11 במקרה שלפניי, ברי, שאין מדובר בהחלטה מושכלת, שכן המשיב עצמו לא טען כי מדובר בהחלטה
12 מושכלת אלא, לכאורה, באילוץ. אולם, כאמור, לטעמי אין מדובר באילוץ, אלא לכל הפחות
13 ברשלנות, ואף המשיב לא טרח לבסס זאת ולו בתצהיר שיבהיר את הנסיבות.

14
15 בנוסף, במקרה שלפניי מדובר בהחלטה מנהלית, ולא בהחלטה להעמיד לדין פלילי, שם נשקלים
16 אינטרסים אחרים. במצב דברים זה אין לאפשר לרשות המנהלית להתלות בטענה מסוג זה,
17 המצביעה, לכל הפחות על רשלנות חמורה.

18
19 כיון שמדובר בקבוצת שוויון כל כך מצומצמת, שלושה אנשים בלבד, וכיון שהמשיב לא נתן הסבר,
20 וודאי לא הסבר משכנע, מדוע לא הוצאו שומות בעניינים של האחים גבאי, יש לקבוע כי מדובר
21 באכיפה בררנית.

22
23 על כן אני קובעת כי במקרה של המערער מדובר באכיפה בררנית.

12.3. הסעד במקרה של אכיפה בררנית

24
25 במשפט הפלילי נקבע כי תחולת ההגנה מן הצדק היא מצומצמת, ויש לבחון אמצעים הפוגעים פחות
26 במטרות ההליך הפלילי (עניין בורוביץ, שם בעמ' 807, בפסקה 21). כאשר מדובר בעניין מנהלי, כמו
27 במקרה שלפניי, חלים שני עקרונות: הראשון, כי אין לקבוע מכוח השוויון, כי פעולה מנהלית לא
28 תקינה שהוחלה במקום אחד תוחל גם על אחרים, והשנייה, כי גם אם מדובר בהחלטה פגומה, על
29 בית המשפט לבחור באמצעי הפחות חמור האפשרי שיהיה בו כדי לרפא את אותם פגמים. ואפרט.

30
31
32 בעניין מקסימדיה נדונה, בדומה לעניין שלפניי, אכיפה בררנית בנוגע לגביית אגרות. כב' השופט
33 עוזי פוגלמן, קבע לעניין זה, בפסקה 25 לפסק הדין, כי:

34 "אף במצב שבו מוכחת טענה לאכיפה סלקטיבית, אין משמעות הדבר כי יוקנה סעד
35 "חיובי" של אי אכיפת הדין לטוען לכך. זאת, שכן ביטול ההחלטה המפלה אינו
36 מקים זכות לפלוני שאינה מוכרת לו בדין ... כך למשל, אפילו קבעתי כי אי גביית
37 אגרות מכלי-רכב פרטיים הנושאים שילוט חורגת מן הדין, ואין אני נדרש לקבוע בכך
38 מסמרות במסגרת הדיונית הנוכחית, אין בכך להקנות למערערת זכות כי הדין יופר
39 גם בעניינה ויושבו לה האגרות ששילמה כדין ... כפי שנפסק בעניין חוקה לישראל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

1 (עמ' 203): "בית המשפט לא יצווה על הרשות המינהלית לעשות מעשה – להעניק
2 לפלוני זכות – אשר עומד בניגוד לחוק".
3

4 בעניין גוטסדינר, עמד כב' השופט נ' הנדל על כך שכאשר מבוצעות עבירות חמורות אין לבטל את
5 כתב האישום ולזכות את מבצעי העבירה, ובלשונו (בעמ' 49 לפסק דינו):

6 "אולם משהמעשים בהם הורשעו המערערים... נוגעים למעשי עבירה חמורים כגון
7 מרמה וזיוף, שהם בבחינת "חי הנושא את עצמו", הם מתנתקים מסיפור המסגרת
8 הכללי ומתרחקים מן ההגנה שתיתכן בגינו. דברים אלה נכונים ביתר שאת עת
9 עסקינן בעבירות שנעשו ביודעין במטרה לגרוף רווחים כלכליים לכיסם הפרטי של
10 חלק מהמערערים... בהקשר זה, יש לציין כי התוצאה לפיה מי שביצע עבירות של
11 זיוף, מרמה וכזב, הצגת מצג שווא בהיקף זה יסתיים בלא משפט וללא ענישה, רק
12 מפני שגורמים אחרים, בכירים ככל שיהיו, לא הועמדו לדין על מחבלים בעלי אופי
13 אחר הינה תוצאה מרחיקת לכת. הייתי אומר כי תוצאה כזו תפגע בתחושת הצדק
14 ובאינטרס הציבורי בצורה קשה ביותר".
15

16 העיקרון השני, הינו, כאמור, כי על בית המשפט לבחור באמצעי הפחות חמור האפשרי שיהיה בו
17 כדי לרפא את הפגמים (ראו לעניין זה: דב גלעד כהן, "טענות מקדמיות- שלושה חידושים פרקטיים:
18 שימוע, הגנה מן הצדק והתיישנות", הסניגור 164, עמ' 4, 7 (2010). עמדתי על כך לעיל באשר לחובת
19 ההנמקה, אך הדברים יפים לכל החלטה מנהלית.
20

21 מכוח שני עקרונות אלו התוצאה במקרה זה לא צריכה להיות ביטול השומה, כפי שטוען המערער.
22 ראשית, גם אם נפל פגם בפעולת הרשות שלא להוציא שומות בעניינם של האחים גבאי, הרי שאין
23 להחיל תוצאה פגומה זו גם בענייניו של המערער, שכן, בכתב האישום הודה המערער בכך שהארגון
24 שבין ראשיו הוא נמנה, מכר דלקים בהיקפים עצומים. שנית, יש לנקוט באמצעי שפגיעתו פחותה.
25 כפי שאפרט להלן, ניתן לחלק את הסכום ולהטיל על המערער את חלקו היחסי בלבד, מה שהיה
26 קורה לו היו מוגשות שומות כנגד האחים גבאי. אמנם המערער טען כי יש לחלק את ההכנסות גם
27 לתברי ארגון אחרים, אולם על פי כתב האישום המתוקן, הם היו ראשי הארגון.
28

29 הדרך הראויה במקרה זה היא לייחס למערער רק שליש מהכנסות הארגון כפי שפורט לעיל. הרי אין
30 מחלוקת כי לו היו מוצאות שומות גם לאחים גבאי, אזי החיוב היה של שלושתם, כל אחד על מלוא
31 סכום המס, עד לגבייה מלאה שדל המס בלבד. בהחלט ייתכן כי פעולות גבייה היו מביאות לגבייה
32 חלקית מכל אחד מהם, ויתכן כי מלוא הסכום היה נגבה דווקא מהאחים גבאי. לאור האכיפה
33 הבררנית, יש לאפשר למערער להנות מאפשרויות אלו, ולהעמיד את חלקו על שליש בהכנסות
34 הארגון.
35

36 אמנם המערער טען כי יש לחלק זאת למספר האנשים שהועמדו לדין והורשעו בפרשה, אולם, קבוצת
37 השוויון היא ראשי הארגון, המערער והאחים גבאי, בכך הודה המערער, ועל כן תיוחס למערער רק
38 שליש מההכנסה.
39
40



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

13. התוצאה

אני מקבלת את ערעורו של המערער בחלקו, וקובעת כדלקמן:

1. כלל הכנסות הארגון עומדות על 99,237,145 ₪ מתוכן:

לשנת 2004 מיוחסות הכנסות בסך 43,646,708 (כולל מע"מ, אלא אם יוכח ששולם מע"מ ואז יעמוד הסכום על 37,207,881).

לשנת 2005 מיוחסות הכנסות בסך 19,058,302 (כולל מע"מ, אלא אם יוכח ששולם מע"מ אז יעמוד הסכום על 16,289,174).

2. ההוצאות (רכישת דלקים כולל נפטא, והוצאות הובלה) יעמדו על:

לשנת 2004:

עלות רכישת הדלקים: 35,531,721

הוצאות הובלה: 234,545

סה"כ הוצאות: 35,766,266

לשנת 2005:

עלות רכישת הדלקים: 15,546,362

הוצאות הובלה: 102,622

סה"כ הוצאות: 15,648,984

הכנסת המערער לשנת 2004 תעמוד על 1/3 מההפרש (7,880,442 ₪), היינו, **סכום ההכנסות שייחוס למערער לשנת 2004 יעמוד על 2,626,814 ₪. מסכום זה יחושב המס על פי נתוני המערער.**

הכנסת המערער לשנת 2005 תעמוד על 1/3 מההפרש (3,409,318 ₪), היינו, **סכום ההכנסות שייחוס למערער לשנת 2005 יעמוד על 1,136,439.33 ₪. מסכום זה יחושב המס על פי נתוני המערער.**

כפי שעולה מהאמור, נפלו מספר פגמים בהתנהלות המשיב, שאף כי לא היה בהם לאיין את השומה, ראוי כי יילמדו ע"י המשיב. בנוסף, לאור התנהלות המשיב, הן לעניין האכיפה, הן לעניין ביסוס טענות השומה, ואף הרשלנות בהכנת הסיכומים (כך, הועתק ס' 78 מתצהיר של נציגת המשיב וצויין בו: **"ביום 2.12.09 נערך שימוע למערער בנוכחותי"**), ולאור קבלת חלק משמעותי מהערעור, איני עושה צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ד אב תשע"ט, 25 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 אוגוסט 2019

ע"מ 10-04-9601; ע"מ 11-02-33436 שי קסוטו נ' פקיד שומה רחובות

מיכל אגמון-גונן, שופטת

1
2
3