

בית המשפט המחוזי בבאר שבע**בפני: כבוד השופט גד גדעון****ע"מ 51082-01-16****אברהם אוסקר בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד ערן ערבה****המערערת****נגד****פקיד שומה באר שבע****המשיב****ע"י ב"כ עוה"ד אמיר יחיא - פמד"א****מיני-רציו:**

* בית המשפט קיבל ערעור שהגישה המערערת והורה על ביטול שומה שהוצאה לה על ידי המשיב – פקיד שומה באר שבע, שהוצאה בקשר לעסקאות שהיו קשורות לעבירות שבוצעו על ידי בעל המניות במערערת ואשר בגין נדון לשש שנות מאסר.

* מסים – מס הכנסה – חברות קשורות

* מסים – מס הכנסה – מלאי עסקי

המערערת שעוסקת במתכות ואקולוגיה הגישה ערעור על שומות שהוציא לה המשיב. לפני כשני עשורים העבירה המערערת את פעילותה בתחום הדלק לחברת אוסקר אנרגיה. הן המערערת והן אוסקר אנרגיה נמצאות בבעלות אותו אדם. באותן שנים רכשה אוסקר אנרגיה מבתי הזיקוק דלק על שמה של המערערת ומכרה אותו הלאה. הבעלים של המערערת ואחרים הודו בשנת 2016 בעבירות מס נרחבות. פקיד שומה באר שבע קבע, כי המערערת העבירה לאוסקר אנרגיה מלאי דלק שלא במחיר מלא, אלא במחיר בו רכשה אותו מבז"ן, ולכן יש לראות זאת כעסקה החייבת במס. המערערת טענה, כי הרכישות נעשו על שמה מסיבות טכניות בלבד וכי לא מדובר בעסקאות וממילא לא היה לה רווח מהן.

בית המשפט קיבל את הערעור ופסק כלהלן:

הביטוי "מלאי עסקי" יש לפרש בצורה תכליתית ותוך בחינה של הפעילות הרלוונטית, ולא בצורה טכנית. הדלק אכן לא היה מלאי של המערערת ולא הוחזק פיזית בידיה, אלא הועבר מיידית לאוסקר אנרגיה.

הטענה שלפיה פיצול העיסוקים בין החברות נבע משיקולים עסקיים בלבד, וממילא לא נועד לשרת מטרה פסולה, כגון התחמקות מתשלום מס, לא רק שלא נסתרה בחקירות הנגדיות, אלא שאף לא אותגרה ממש, שכן המשיב לא הראה, כיצד עשוי היה מנגנון הפעולה האמור לגרום להתחמקות מתשלום מס על-ידי החברות, בהתייחס לעסקאות, שמהותן הייתה רכישת הדלק מבז"ן (בתחילת הדרך), ומכירתו לצדדים שלישיים (בסופה).

פקיד השומה טען שאוסקר אנרגיה לא שילמה מס על רווחיה ממכירת הדלק וזאת בהתבסס על כתב האישום המקורי. אולם לאחר שכתב האישום תוקן במסגרת ההסדר בפרשה, היה על רשות המיסים לבסס קביעה זו – אך היא לא עמדה במשימה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 16-01-51082

אברהם אוסקר בע"מ
ע"י ב"כ, עוה"ד ערן ערבה

המערערת

נגד

פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ, עוה"ד אמיר יחיא – פמד"א

המשיב

פסק דין

1. זהו פסק דין בערעור על שומות שהוציא המשיב למערערת לשנים 2011 – 2012. הוחלט לקבל את הערעור, ולהלן הנימוקים.

2. המערערת, חברה בע"מ שכל מניותיה בבעלות מר אברהם אוסקר (להלן: "מר אוסקר"), עוסקת במתן שירותים בתחומי המתכות והאקולוגיה. כן מחזיקה היא ב"רשיון יצרן" לצורך יצור ואחסנת דלק, ע"פ ס' 15 לחוק הבלו על הדלק תשי"ח – 1958, ואין חולק על כך שבעבר, בתקופה שקדמה לשנות המס הרלוונטיות, אכן היתה פעילה גם בתחום הדלק.

לטענת המערערת, "היות ועיסוקה של המערערת בתחומים אחרים ומטעמים עסקיים גרידא, לפני שנים ארוכות הועברה כל הפעילות בתחום הדלק לחברת אוסקר אנרגיה בע"מ...". חברת אוסקר אנרגיה בע"מ (להלן: "אוסקר אנרגיה"), מצויה אף היא בבעלות מר אוסקר.

בשנות המס הנדונות נרכש על שם המערערת דלק מחברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן: "בז"ן"). הדלק נמכר בהמשך על ידי אוסקר אנרגיה לצדדים שלישיים, וביניהם חברת יניב חברה לאנרגיה לישראל בע"מ (להלן: "יניב אנרגיה"), והפיקה מכך רווח.

לטענת המערערת בוצעו העסקאות בפועל על ידי אוסקר אנרגיה, ללא מעורבות כלשהי של המערערת, מלבד העובדה שהעמידה את רישיון היצרן שלה לשימוש על ידי אוסקר אנרגיה לצורך רכישת הדלק. וממילא, לטענתה, לא מכרה היא דלק כלל, ולא הפיקה רווח כלשהו ביחס לעסקאות האמורות. עמדת המשיב מנגד הינה, כי המערערת היא שרכשה את הדלק מבז"ן "... ומכרה אותו לאוסקר אנרגיה במחיר הרכישה מבז"ן...".

אין חולק על כך, כי אוסקר אנרגיה שילמה את הבלו על הדלק שנרכש מבז"ן תוך שימוש ברישיון היצרן של המערערת, לרשות המיסים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

1 לדברי המשיב במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה: **"אוסקר אנרגיה לא שילמה**
2 **מס בגין הרווחים שנבעו ממכירת הדלק לצדדים שלישיים"**. גרסת המערערת לענין זה
3 הינה, כי אוסקר אנרגיה דווקא שילמה את מלוא המס, ואחרים, בגין מכירת הדלק
4 האמורה.

5
6 מר אוסקר, שהינו כאמור בעל המניות הן של המערערת והן של אוסקר אנרגיה, הואשם
7 יחד עם חברת אוסקר אנרגיה, חברת יניב אנרגיה ואחרים, בביצוע עבירות מס שונות,
8 במסגרת ת"פ (ב"ש) 19755-07-12. בכתב האישום המקורי, הואשמו כל הנאשמים באותו
9 תיק, בין היתר, בשימוש בחשבוניות כוזבות במטרה להתחמק מתשלום מע"מ, ובשימוש
10 בעורמה ובתחבולה במזיד, כדי להתחמק מתשלום מס הכנסה. במסגרת התיק הפלילי
11 האמור, לאחר סיום פרשת התביעה ובשלהי פרשת ההגנה, הציגו הצדדים ביום 01.03.16
12 הסדר טיעון, שבמסגרתו תוקן כתב האישום, וזאת, בין היתר, בהשמטת העבירות שיוחסו
13 למר אוסקר ולאוסקר אנרגיה, על פי פקודת מס הכנסה, והאשמתם בעבירות קשירת קשר
14 לפשע, עבירות על חוק איסור הלבנת הון, ועבירות על פי חוק מס ערך מוסף [יוער, כי
15 במסגרת גזר הדין שניתן ביום 31.05.2016, נגזר על אוסקר אנרגיה תשלום קנס בסך
16 100,000 ₪, ואילו על מר אוסקר נגזר עונש מאסר בן 6 שנים (בניכוי תקופת מעצרו), מאסר
17 מותנה, וקנס בסך 400,000 ₪, וכן הוציא בית המשפט צו חילוט נגדם על סך 8 מיליון ₪].

18
19 בהמשך, הוציא המשיב צו שבמסגרתו קבע, כי המערערת העבירה לאוסקר אנרגיה מלאי
20 דלק שלא בתמורה מלאה, אלא בסכום עלות הרכישה מבז"ן, וללא רווח למערערת, וכי
21 המערערת ואוסקר אנרגיה הינן **"...צדדים קשורים שיש ביניהם יחסים מיוחדים**
22 **שהשפיעו על מחיר מכירת הדלק"**. על כן קבע, כי יש לראות את הדלק שנרכש מבז"ן ונמכר
23 לאוסקר אנרגיה כאילו נמכר בסכום השווי על פי הוראת ס"ק 85(א)(2) לפקודת מס הכנסה.

24
25 שווי הדלק נקבע בהתאם לחוות דעת כלכלית, ולפיה, שיעור הרווח הינו 2.25 אחוז ממחיר
26 קניית הדלק מבז"ן, בהסתמך על **"...אחוז הרווח הסיטונאי המקובל במכירת דלקים בין**
27 **מוכר מרצון לקונה מרצון, תוך התחשבות במאפיינים הספציפיים של עסקאות מכירת**
28 **הדלק"**.

29
30 כאמור להלן, העלתה המערערת בפניי המשיב טענת הסתמכות, על יסוד הסכם שומה
31 שערכה עם רשויות המס ביום 29.08.2007, ביחס לשנות המס 2004-2005, בעקבות ביקורת
32 שנערכה בספריה ביחס לאותן שנים (להלן: **"הסכם השומה"**). לטענת המערערת, במסגרת
33 הדיונים שקדמו לכריתת הסכם השומה, בחן המשיב את העברת פעילותה של המערערת
34 לאוסקר אנרגיה, תוך הותרת רישיון היצרן של המערערת ברשותה, והעמדתו לשימוש על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

1 ידי אוסקר אנרגיה ללא תמורה, ולא מצא בכך כל פסול. בהקשר זה צוין בתרשומות שליוו
2 את הסכם השומה: "מחזור שנת 2005 כולל מכירות דלק לצד קשור ללא רווח משום שלצד
3 הקשור – אוסקר אנרגיה אין אישור להתעסק כתחנת דלק – מסחר בדלק. נבדקו
4 ההכנסות באוסקר אנרגיה ונמצא כי כל קניית הדלקים מאוסקר וההפרש בין ניירות
5 העבודה לדוחות הוא המס על הדלקים – בלו".

6
7 המשיב דחה את טענת ההסתמכות האמורה. לעניין זה נקבע בנימוקי השומה, כי אין בסיס
8 לטענת ההסתמכות, שכן במסגרת הסכם השומה לא הובעה עמדה ולא ניתנה הסכמה
9 לדיווחיה של המערערת לשנים קודמות, כמו כן, הטענה מתייחסת לשנות מס שקדמו ב-7
10 שנים לשנות המס הנדונות במסגרת הערעור. המשיב הפנה להלכה שלפיה עומדת כל שנת
11 מס בפני עצמה, ואין ללמוד משומה שהוצאה לשנת מס אחת לגבי שנת מס אחרת. המשיב
12 סבר "...כי בשנות המס הנדונות קיים שינוי מהותי בהתנהלות בעל המניות וחברת אוסקר
13 אנרגיה אשר מואשמים בהעלמת מס ועיסוק בקיזוז חשבונות פיקטיביות המחייבת
14 בחינה חדשה של פעילות החברה לשנות המס הרלבנטיות. כך למשל, המניע של בעל
15 המניות לרכוש את רווחי החברה בגין מכירת הדלק באוסקר אנרגיה בה מתבצעת הפעילות
16 העבריינית, הוא שלא לשלם מס אמת. כתוצאה מהותרת הרווחים בגין מכירת הדלק
17 באוסקר אנרגיה, לא שולם המס בגין רווחי מכירת הדלק לצדדים שלישיים".

18
19 במסגרת נימוקי הצווים, כמו גם נימוקי השומה שהוגשו במסגרת הערעור, נדחתה טענה
20 שהעלתה המערערת, ולפיה, הוצאה השומה משיקולי גבייה בלבד. בהקשר זה נקבע, כי
21 השומה נסמכה על חוות דעת כלכלית, ובנימוקי השומה שהוגשו במסגרת הערעור, הוסיף
22 המשיב, כי חוות הדעת הכלכלית "...אמדה בין היתר, את הוצאות החברה ואת סיכונה
23 העיסקיים".

24
25 כן דחה המשיב את טענת המערערת שלפיה עומדת קביעתו בסתירה להוראות הביצוע
26 לסעיף 85א לפקודה, וזאת, משום שלסברתו, שיקולי קביעת רווח בעסקאות בינלאומיות
27 בצדדים קשורים, אינם חלים על העסקאות הנדונות בשומה.

28
29 3. מכאן הערעור, שבמסגרתו טענה המערערת, בין היתר, כי דין השומות להתבטל, באשר הן
30 סותרות את עמדתו של המשיב, במסגרת הסכם השומה האמור לעיל, שעליו הסתמכה
31 המערערת לטענתה; באשר הן סותרות, לטענת המערערת, את עמדתו הכללית של המשיב
32 בסוגיה; וכן "מעל הכל – באשר הן מבוססות על שגגה חריפה שנפלה בהחלטת המשיב
33 שתוצאתה אינה אלא כפל מס בגין אותה פעילות עסקית, פעם מהמערערת ופעם מחברה
34 הקשורה שלשיתו המוטעית של המשיב (הנסמכת על שגגה שתוקנה לאחר שהוגשו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

1 נימוקי השומה) לא שילמה את המס בגין פעילותה"; לחילופין טענה, כי המס הגלום
2 בשומות שולם על ידי אוסקר אנרגיה, ועל כן יש, להורות על החזר מס לאוסקר אנרגיה
3 ולזקוף את החזר המס לזכות המערערת; לחילופי חילופין טענה, כי שיעור הרווח שקבע
4 המשיב אינו סביר בעליל, שכן אינו הולם את העדר העלויות למערערת במסגרת העסקאות,
5 והעדר סיכון עסקי כלשהו כלפיה במסגרתן.

6
7 המערערת חזרה וטענה, כי הקשר שלה לעסקאות, הסתכם ברישום רכישת הדלק מבז"ן
8 על שמה, בשל כך שהחזיקה ברישיון היצרן כאמור, וכי "... למעט עצם הרישום, זה פקטו
9 לא הייתה למערערת כל פעילות בתחום הדלק", באשר "כל הדלק שנרכש לכאורה על ידי
10 המערערת נמכר ישירות, על הנייר בלבד, באותו המחיר לחברת אוסקר אנרגיה".
11 המערערת הדגישה, כי החשבונות יצאו על שמה, רק בשל המגבלה בחוק הבלו ועקב
12 השימוש ברישיון יצרן שלה.

13
14 המערערת טענה, כי עמדתו של המשיב במסגרת הצווים שהוצאו לה, סותרת את היגיון
15 הפרק הששי של פקודת מס הכנסה, ואת הוראותיו הפנימיות של המשיב, שלפיהן, יש
16 למסות את החברה שבה בוצעה הפעילות העסקית המהותית, ולהתעלם מכל העברה
17 מלאכותית לחברות קשורות, שלא ביצעו פעולות מהותיות, ולא נטלו על עצמן סיכון עסקי
18 כלשהו.

19
20 במסגרת טענת ההסתמכות הדגישה המערערת, כי התנהלותה הנטענת בהעמדת רישיון
21 היצרן שלה לרשות אוסקר אנרגיה, לצורך פעילותה של האחרונה בתחום הדלק ללא
22 תמורה, לא הייתה כרוכה בחיסכון במס ובוודאי שלא בהתחמקות מתשלום מס, ולא
23 הושתרה מהמשיב, אלא להיפך – הוצגה לפניו במסגרת הביקורת שערך בספרי המערערת
24 כאמור לשנים 2004-2005. לטענתה, משנבחן הנושא על ידי המשיב במסגרת הביקורת
25 ובמסגרת הדיונים שקדמו לקליטת הסכם השומה, ולא נמצא דופי בהתנהלותה, הרי שהוצג
26 על ידי המשיב מצג, שלפיו, התנהלות זו הינה כשרה, והמערערת הסתמכה על מצג זה,
27 בהמשך, משהותירה את רישיון היצרן בידיה, ובהמשיכה להעמיד אותו לשימוש אוסקר
28 אנרגיה ללא תמורה, כאשר לטענתה היא נמנעה מנקיטה "...בצעד פשוט וקל אשר היה
29 אפשרי מבחינתה – העברת רישיון היצרן על שם אוסקר אנרגיה". לעניין זה ציינה, כי
30 השגת רישיון היצרן ע"י חברה העוסקת בתחום הדלק, אינה כרוכה בקושי ממשי, אלא
31 במילוי תנאים טכניים, וכי לא הייתה כל מניעה להעביר את הרישיון על אוסקר אנרגיה,
32 כאשר מר אוסקר הינו בעלי שתי החברות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 51082-01-16

1 המערערת טענה, כי עמדת המשיב שפורטה, הן בצווים והן בנימוקי השומה, ולפיה, נכון
2 היה לפעול על פי הוראת סעיף 85(א)(2), בין היתר, משום שאוסקר אנרגיה לא שילמה את
3 המס על הרווחים שהפיקה ממכירת הדלק לצדדים שלישיים, הינה שגויה, באשר אוסקר
4 אנרגיה דווקא שילמה את מלוא המס המתחייב, בגין העסקאות. לטענתה, המדובר בנושא
5 העומד בלב הערעור, באשר, "... המשיב לא היה מוציא תחת ידיו את השומות אלמלא
6 סבר, במה שאיננו אלא שגגה של ממש, כי אוסקר אנרגיה התחמקה מתשלום מס
7 הכנסה... ואולם... אין לטענה... על מה לסמוך – לא במישור האזרחי ולא במישור
8 הפלילי".

9
10 כן טענה, כי השמטת העבירות לפי פקודת מס הכנסה מכתב האישום המתוקן, נעשתה
11 לאחר בחינה מעמיקה וממושכת של טענות אוסקר אנרגיה, שלפיהן, לא עברה עבירות אלה.
12 המערערת הוסיפה וטענה, כי אם אכן סבר המשיב, כי אוסקר אנרגיה התחמקה מתשלום
13 מס, לא היה מקום להוציא דווקא למערערת שומה בשל כך, אלא אם נעשה הדבר משיקולי
14 גבייה, וכי הזיקה שיצרה המשיב, בין חבותה של אוסקר אנרגיה, ובין השומות שהוצאו
15 למערערת "... הינה במקרה הטוב מלאכותית...". המערערת טענה גם, כי המשיב סירב
16 לבקשת אוסקר אנרגיה, לקיים דיון לגופו של עניין בנושא זה, מולה.

17
18 4. למערערת העידו: בעליה ומנהלה מר אברהם אוסקר, רו"ח יהודה מינץ, אשר שימש רו"ח
19 המבקר של המערערת כמו גם של אוסקר אנרגיה, במועדים הרלוונטיים לערעור, אשר
20 העיד, בין היתר, על נסיבות עריכת הסכם השומה בשנת 2007, ועל הסתמכותה של
21 המערערת, על המצג שהוצג לפניו לסברתו, במסגרת הסכם השומה האמור, וכן העיד על
22 תשלום מס על ידי אוסקר אנרגיה, בגין מכירת דלק ללקוחותיה; רו"ח סיימון גדג', שותפו
23 של רו"ח מינץ, אשר הציג בפני המשיב, את דרך הפעולה האמורה של המערערת, במסגרת
24 הביקורת לשנות המס 2004-2005, ובמסגרת הדיונים שקדמו לעריכת הסכם השומה.

25
26 5. המשיב העיד את הגב' אילנית דמרי, ממונה חוליית שומה במשרדי פקיד השומה בבאר
27 שבע, אשר דנה בהשגה שהגישה המערערת על השומה שהוצאה לה לשנים 2011-2012,
28 ודחתה אותה. בין היתר העידה העדה, על השיקולים שעמדו בבסיס ההחלטה לפעול על פי
29 הוראת סעיף 85(א)(2) לפקודה, ולתצהירה צורף לתצהירה דו"ח רווח והפסד של המערערת
30 לשנת 2012 שבו נכללו, בהתאם לביאור מספר 13 לדו"ח, הכנסות מ"דלק", צויין: "מכירות
31 דלק בסכומי עלות קניות הדלק של החברה כבעלת רשיון עיסוק כחברת דלק, מיצרני
32 הדלק, וכ"צינור" בלבד עבור חברה קשורה – "אוסקר אנרגיה בע"מ", שבה רוכזה פעילות
33 הדלק של הקבוצה", כן העידה, כי המשיב לא קיבל את דיווחיה של חברת אוסקר אנרגיה,
34 ואת השומות העצמיות שהגישה, וקבע לה תוספת הכנסה, לשנים 2011 ו- 2012;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

המשיב העיד גם את המומחה מר אורי הרוש, כלכלן העובד במחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה, אשר ערך חוות דעת לעניין שיעור הרווח המקובל, ביחס למכירת הדלק לאוסקר אנרגיה, המיוחסת למערערת.

ס"ק 85(א) לפקודה מורה: "בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי: (1) ...

(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק".

(ב) ...

(ג) בסעיף זה – "מלאי עסקי" – כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל על העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר יצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;

...

"סכום השווי" – הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעת המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה – ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב – יהא סכום השווי המחיר שנקבע.

(ד) ...

(ה) ... "

בענייננו, ברי, כי בין המערערת וחברת אוסקר אנרגיה, מתקיימים יחסים מיוחדים, בהיות שתיהן בבעלות מר אוסקר. יחסים מיוחדים אלה התבטאו, גם בשימוש שעשתה אוסקר אנרגיה, ברישיון היצרן של המערערת.

העובדה כי אוסקר אנרגיה לא שילמה בפועל תמורה כלשהי למערערת בגין הדלק, אינה נתונה במחלוקת. על כן, בחלק זה של הדיון, יש לבחון בעיקר את השאלה, האם יש לראות את הדלק שבו מדובר, כמלאי עסקי בידי המערערת, שהועבר לידי אוסקר אנרגיה ללא תמורה.

סבורני, כי הפעלת ס' 85 לפקודה, אינה יכולה להיות טכנית – פורמאלית גרידא, אלא שעליה להיעשות תוך בחינה של הפעילות המהותית הרלוונטית, כדי להגשים את התכלית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 51082-01-16

של גביית מס אמת, בגין הפעילות הכלכלית הממשית, ולהתגבר על מהלכים בלתי כשרים, שתכליתם, התחמקות מתשלום מלוא המס, כגון עסקאות בדויות, או מלאכותיות. כך, גם לעניין בחינת השאלה, האם הדלק שבו מדובר, היה גם בגדר "מלאי עסקי" אצל המערערת, בין הוצאתו מבז"ן ובין קבלתו אצל אוסקר אנרגיה.

יש אפוא לסברתי, לבחון את מהות הקשר בין המערערת ובין אוסקר אנרגיה, בהיבט המסחרי, ואת מטרותיו. בהקשר זה, יש לבחון גם את השאלה, האם אותו קשר בין החברות, נועד לשרת תכנון פסול, במטרה להתחמק מתשלום המס המגיע על העסקאות שבוצעו בפועל או חלקו.

7. סבורני, כי יש לקבוע, כממצא עובדתי, שכל הדלק אשר נרכש על שמה של המערערת, הועבר בפועל ישירות מבז"ן אל אוסקר אנרגיה, ולא הוחזק באופן פיזי אצל המערערת. לא רק שמקובלת עלי גרסת מנהל המערערת לעניין זה, שלא הופרכה, אלא שנראה, כי גרסה זו, מקובלת גם על עדת המשיב הגב' דמרי, אשר דנה בהשגה. כך בחקירתה הנגדית, העידה בין היתר כדלקמן:

"...באופן כללי, איזה חלק מפעילות הדלק הוצאה בחברת אברהם אוסקר בע"מ?"

ת. היא יצרנית הדלק.

ש. חוץ מזה שיש נייר ביד שאומר שהיא יצרנית הדלק. מה בפועל היא עשתה?

ת. העבירה את הדלק לאוסקר אנרגיה במחיר עלות

ש. איך היא העבירה?

ת. לפי מה שנאמר, היא הייתה רק צינור להעברת הדלק והפעילות הפיזית בשטח

הייתה של אוסקר אנרגיה..."

(עמ' 50 לפרוטוקול ש' 18-25).

"...ש. יש הוראת ביצוע שמתייחסת לסעיף 85, נכון?"

ת. כן

ש. הוראת ביצוע מדברת במפורש על כך שצריך לבדוק מה היה בשטח? איך קרה

שלא עשיתם את זה?

ת. לא עשינו את זה. אני לא עשיתי את זה אישית..."

(עמ' 51 לפרוטוקול ש' 5-9).

"...ש. כל חומר הנהלת החשבונות, וכל תיעוד חוץ של המערערת ושל חברת אוסקר

אנרגיה, היה בידיים של רשות המיסים נכון?



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

1 ת. בידיים של מע"מ.
2 ש. תמיד למע"מ?
3 ת. כשמע"מ עושה חקירות הוא לא מעביר לנו את החומר. אמורים להיות לכם גם
4 גיבויים שיכולתם להעביר אלינו...
5 (עמ' 52 לפרוטוקול ש' 15-20).

6
7 ש. "...סיכמנו שהמערערת היא רק צינור לאוסקר אנרגיה, ואוסקר אנרגיה מבצעת
8 מכירה בפועל, נכון?
9 ת. כן
10 ש. זאת אומרת דה פקטו יש מכירה פעם אחת, נכון?
11 ת. כן".
12 (עמ' 52 לפרוטוקול ש' 24-28).

13
14 אשר לטיב הקשר המסחרי שבין המערערת ואוסקר אנרגיה – גרסתה הברורה והעקבית
15 של המערערת הינה כאמור, כי המערערת חדלה לפני שנים רבות מעיסוק מכירת דלק. זאת,
16 בשל החלטת בעליה ומנהלה, "...מטעמים עסקיים גרידא...", לפצל את הפעילות הכלכלית,
17 באופן שהמערערת תעסוק בתחום המתכת והאקולוגיה, ואילו הפעילות בתחום הדלק,
18 תבוצע על ידי חברת אוסקר אנרגיה בלבד, כאשר רישון היצרן שנוטר בידי המערערת,
19 הוסיף לשמש את אוסקר אנרגיה, והיא שביצעה בפועל את כל הכרוך ברכישת הדלק מבז"ן,
20 לרבות התשלום ושינוע הדלק. גרסה זו, נתמכה בעדויות מר אוסקר, ורואי החשבון מינץ
21 וגדג'.
22

23 הטענה שלפיה פיצול העיסוקים בין החברות, נבע משיקולים עסקיים בלבד, וממילא, לא
24 נועד לשרת מטרה פסולה, כגון התחמקות מתשלום מס, לא רק שלא נסתרה בחקירות
25 הנגדיות, אלא שלסברתי, אף לא אותגרה ממש, שכן המשיב לא הראה, כיצד עשוי היה
26 מנגון הפעולה האמור, לגרום להתחמקות מתשלום מס, על ידי החברות, בהתייחס
27 לעסקאות, שמהותן היתה רכישת הדלק מבז"ן (בתחילת הדרך), ומכירתו לצדדים
28 שלישיים (בסופה).
29

30 אילו נקבע כממצא עובדתי, כי "אוסקר אנרגיה לא שילמה מס בגין הרווחים שנבעו
31 ממכירת הדלק לצדדים שלישיים", כפי שנאמר בנימוקי השומה, וכי רישום הרכישה אצל
32 בז"ן על שם המערערת, נועד לסייע באופן כלשהו, בהימנעות מתשלום המס, יש להניח, כי
33 היה בכך להצדיק ראיית הדלק כמלאי עסקי של המערערת, שאותו העבירה לאוסקר
34 אנרגיה. ואולם, לא רק שגם בהקשר זה לא הוסברה התועלת שבשימוש ברישון היצרן של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גזעון

ע"מ 51082-01-16

1 המערערת, כדי להימנע מתשלום מס, אלא שהסתבר, כי אוסקר אנרגיה שילמה לכל הפחות
2 חלק ניכר מן המס על העסקאות, הגם שהשומה העצמית שהגישה לא התקבלה, ופקיד
3 השומה החליט להגדיל את חיובה.

4
5 הקביעה שאוסקר אנרגיה לא שילמה את המס בגין רווחי מכירת הדלק, נשענה על כתב
6 האישום שהוגש נגד מר אוסקר ונגד אוסקר אנרגיה, בנוסחו המקורי, ש היווה ראיה
7 מנהלית, קבילה באותו שלב, לביסוס הקביעה האמורה. כך עולה, מדברי הגב' דמרי
8 בחקירתה הנגדית עמ' 53 לפרוטוקול, אך שלסברתי, שמשותקן כתב האישום, באופן שבו
9 תוקן, היה על המשיב לבסס את הקביעה האמורה, ככל שהוסיף לעמוד עליה, בראיות
10 מנהליות נוספות, וזאת לא עשה. לפיכך, וכאשר המערערת הראתה, כי אוסקר אנרגיה
11 שילמה מס בגין עסקאות שביצעה, וזאת, בסכום העולה על קביעת המשיב ביחס למערערת
12 (נספח ג' לתצהיר מר אוסקר, וכן סעיף 25 לתצהיר), הרי שאין לסברתי מקום לייחס את
13 המלאי העסקי למערערת, גם במישור זה.

14
15 המשיב טען, כי נכון היה לפעול ע"פ הוראת ס"ק 85(א)(2), גם משום שלסברתו, נטלה על
16 עצמה המערערת, סיכון עסקי ביחס לעסקאות מול בז"ן, ואולם, משלא פורט מנגון
17 ההתחשבות והתשלום לבז"ן, הרי שגם טענה זו לא בוססה כנדרש, לסברתי.

18
19 לפיכך, סבורני, כי לא היה מקום בענייננו להפעלת המנגון הקבוע בס' 85(א)(2) לפקודה,
20 ולראות את הדלק שנרכש מבז"ן, כאילו נמכר ע"י המערערת לאוסקר אנרגיה, בסכום
21 השווי, ודין החלטת המשיב לעניין זה אפוא, להתבטל.

22
23 נוכח המסקנה האמורה, אין צורך להידרש ליתר טענות המערערת בערעור.

24
25 הערעור מתקבל אפוא, והשומות שהוציא המשיב למערערת מבוטלות בזה. 9.

26 נוכח סכום המס שבמחלוקת והיקף ההתדיינות, ישלם המשיב למערערת, הוצאות הדיון
27 בערעור בסך 30,000 ₪.

28


גד גזעון, שופט