



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערערים קאיד אבופריח ואח'
ע"י ב"כ עו"ד יהודה שוקרון

נגד

המשיב מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד ירון פנש, פרקליטות מחוז דרום- אזורי

פסק דין

מבוא

- 1 שני ערעורים, שהדיון בהם אוחד, על החלטות המשיב לפי חוק מס ערך מוסף,
- 2 התשל"ו- 1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף"), שבגדרן דחה המשיב את ההשגות
- 3 שהגישו המערערים על שומות עסקאות ושומות תשומות שנקבעו לכל אחד מהם,
- 4 לשנים 2001-1997!.
- 5
- 6 2. המערערת, הייתה רשומה כעוסק מיום 1.5.97, ועיסוקה בתחום הבנייה. בשנת 1999
- 7 הפסיקה פעילותה ונמחקה. המערער, בעל מניות במערערת, רשום כעוסק מספטמבר
- 8 1989, ועיסוקו בתחום הייעוץ ההנדסי. על פי המפורט בהחלטת המשיב בהשגה,
- 9 העמיד המערער את שירותיו בתחום הייעוץ ההנדסי הן כעוסק מורשה, הן כשכיר
- 10 בחברות שבהן הועסק.
- 11 3. השומות נושא הערעור שנקבעו בהחלטת המשיב הן כדלקמן :
- 12 למערערת :
- 13 • שומת תשומות לשנים 1998-1999 בסך של 167,934 ₪ (407,693 ₪ כולל
- 14 ריבית והפרשי הצמדה) ;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 • שומת עסקאות לשנת 1999 על סך של 255,718 ₪ (610,119 ₪ כולל ריבית
2 והפרשי הצמדה).

3 **למערער:**

- 4 • שומת תשומות לשנים 1997-2001 בסך של 234,985 (593,731 ₪ כולל ריבית
5 והפרשי הצמדה);

- 6 • שומת עסקאות לשנים 1997-2001 בסך של 212,487 ₪ (559,555 ₪ כולל
7 ריבית והפרשי הצמדה).

- 8 4. בד בבד עם קביעת השומות לפי מיטב השפיטה פסל המשיב את ספריהם של
9 המערערים לשנות המס האמורות.

- 10 5. ביום 12.10.10 הוגש בבית משפט השלום בבאר שבע כתב אישום נגד המערער ושתי
11 חברות הקשורות אליו בתיק 36970-10-10 (להלן - "ההליך הפלילי"). באישום
12 הראשון פורט כי המערער, הרשום כעוסק, חייב היה להגיש דוחות תקופתיים
13 לתקופה החל במרץ 1997 ועד דצמבר 1997, וכן דוחות חד חודשיים החל בינואר
14 1998 ועד דצמבר 2003, וטרם הגישם. בשל כך הואשם המערער ב- 82 עבירות לפי
15 סעיף 117(א)(6) בחוק מס ערך מוסף.

- 16 6. באישום השני הואשם המערער בכך שהוא והמערערת היו חייבים להגיש דוחות
17 תקופתיים לחודשים מאי 1998 עד דצמבר 1998 וכן דוחות חד חודשיים לחודשים
18 ינואר 1999 עד דצמבר 2002 וטרם הגישום. בשל כך הואשם המערער ב- 56 עבירות
19 לפי סעיף 117(א)(6) בחוק מס ערך מוסף. (הואיל ובמועד הגשתו של כתב האישום
20 לא הייתה עוד המערערת חברה פעילה, ורישומה ברשם החברות נמחק, לא הואשמה
21 המערערת באישום כלשהו).

- 22 7. צוין באישום השני כי על פי חשבונות מס שהוציא המערער ביצעה המערערת באותה
23 תקופה עיסקאות בהיקף של 6,855,733 ₪ (נטו), ומס הערך המוסף בגין עומד על
24 1,165,470 ₪. בשני אישומים נוספים הואשם המערער ביחד עם שתי חברות אחרות
25 שנגדם הוגש כתב אישום, ב- 15 עבירות נוספות לפי סעיף 117(א)(6) בחוק מס ערך
26 מוסף, בגין אי הגשת דוחות תקופתיים וחודשיים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

8. ביום 15.12.2016 הורשע המערער בעבירות שיוחסו לו. כב' השופט ג' אמוראי, ציין
בהכרעת הדין, בין היתר, כי הוצגו לפניו ראיות מהימנות לכך שלא הוגשו דוחות
בתיקיהם של המערערים, כי הוכח שהמערער ניהל את החברות באופן פעיל,
ומודעותו לביצוע העבירות עולה מהתנהלותו לאורך שנים. צוין כי המערער נתן
שירותים באופן אישי ובאמצעות חברות בהיקפים גדולים לאורך השנים, הוציא
חשבוניות ללקוחותיו ולא הציג ראיות כלשהן לסתור את ראיות המאשימה. צוין כי
המערער נמנע מלמסור את הנהלת החשבוניות שלו או לזמן ולו עד אחד לתמיכה
בגרסתו.
9. ביום 25.9.2017 נגזר דינו של המערער. בין היתר צוין בגזר- הדין כי יש לראות
בחומרה יתרה את העובדה שהמערער לא טרח כלל להגיש דוחות ולהציג את נתוני
המס הנובעים מהם, וכי הנזק שנגרם לקופת המדינה הוא לכול הפחות בסכום של
1.3 מיליון ₪, לצד הנזק לשיטת המס. בית משפט השלום גזר על המערער 28 חודשי
מאסר בפועל, 9 חודשי מאסר על תנאי, וקנס בסכום של 300,000 ₪.
10. המערער הגיש ערעור על פסק הדין, לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, אשר נדון
בעפ"ג 63038-10-17 (להלן- "הערעור הפלילי"). בדיון הראשון שהתקיים בערעור
הפלילי, ביום 20.12.2017, הודיע בא כוחו של המערער כי בכוונתו להגיש 82 דוחות
בתוך חודש ימים, ולאחר מכן ייפגש עם המשיב כדי לדון עמו בהסדר לגבי העונש.
ב"כ המשיב הסביר במהלך הדיון את משך הזמן שחלף בטיפול בתיק בכך שלא תמיד
מגיעים הנאשמים לחקירות.
11. בדיון שני בערעור הפלילי, שהתקיים לפני כב' סגני הנשיאה נ' זלוצ'ובר וא' ביתן,
והשופט ג' שלו, דיווח בא כוחו של המערער על כך שהמערער הסיר את המחדל בכך
שהגיש 82 דוחות אישיים, ו- 20 דוחות של המערערת, ושילם מס בסך של כ- 35,000
₪. כן דיווח על כך שהמשיב לא קיבל את תוכן הדוחות, על יסוד נתונים שהיו
ברשותו, וקבע למערערים שומה לפי מיטב השפיטה. בא כוחו של המשיב טען שאין
לראות בהגשת הדוחות משום הסרת המחדל, הואיל שאין בהם דיווח אמת,
ובעקבות הגשתם נקבעו שומות בסך של כשני מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני:

12. בית המשפט המחוזי מצא שיש לקבל את הערעור בחלקו, ולהפחית את עונש
המאסר. בין היתר נקבע בפסק הדין כי –

3 "הגם שמדובר בעבירה של אי-הגשת דו"ח תקופתי, שהיא שונה וקלה
4 מעבירה הכרוכה בכוונה להתחמק מתשלום מס, אין לזלזל בחשיבות
5 הדיווח ובחומרת אי-ביצועו. כמובן שיש חשיבות לאורך תקופת אי-
6 הדיווח, למספר הדוחות שלא דווחו ולסכומי הכסף הכרוכים בעניין.
7 באופן כללי ניתן לומר, שמכלול מעשי המערער חמור ומצדיק הטלת
8 מאסר לתקופה משמעותית..."

13. יחד עם זאת מצא בית המשפט המחוזי לנכון להתערב בגזר-הדין, בראש ובראשונה
בגין הזמן שחלף ממועד ביצוע העבירות העיקריות. כפי שנקבע-

11 "... פרקי הזמן בהם התנהלו החקירות, הוגש כתב האישום, ניתנה
12 הכרעת הדין ונגזר הדין, הם ארוכים בצורה בלתי מתקבלת על הדעת.
13 העבירות העיקריות בוצעו בשנים 1997-2003, דהיינו חלקן לפני כ-20
14 שנה, החקירה הסתיימה בשנת 2004 והתיק הועבר לפרקליטות ואולם,
15 כתב האישום הוגש רק בשנת 2010. לא ראינו בתיק בית המשפט קמא
16 הסבר מניח את הדעת של התביעה לשיהוי הממושך בהגשת כתב
17 האישום וגם היום לא שמענו מפי באת כוח המשיבה הסבר כזה. הצורך
18 בקיום הליכים משפטיים ביעילות ובתוך פרקי זמן סבירים, הוא בסיסי.
19 פריעת הסדרים פוגעת הן בבית-המשפט ובאופן שהוא נתפס בעיני
20 הציבור, הן בתביעה והן בנאשם, הנאלץ לשאת עינוי דין במשך שנים
21 ארוכות. כאן, כאמור, פרקי הזמן עברו את המידה. "

14. עוד התייחס בית המשפט המחוזי לכך שבגזר- הדין צוין מספר דוחות גבוה מזה
שנקב בכתב האישום, וכן לכך שנקבע בו מתחם ענישה גבוה מזה שלו טענה
המאשימה, מבלי לנמק זאת. בסופו של יום קיבל בית המשפט המחוזי את הערעור,
באופן חלקי, והעמיד את עונש המאסר בפועל על 21 חודשים, ואת סכום הקנס על
120,000 ₪. יתר מרכיבי העונש נותרו על כנם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

15. במסגרת הדיון בערעור הפלילי ביקש כאמור המערער להסיר את המחדל ולהגיש את הדוחות. עם הגשת הדוחות ערך המשיב ביקורת על מנת לוודא את אמתות הדוחות, ובעקבות הביקורת הוצאו שומות ונפסלו ספריהם של המערערים. השגתם של המערערים על השומות שנקבעו נדחתה, ומכאן הערעורים שלפני.
16. בד בבד הגישו המערערים ערר לוועדת ערר לקבילות פנקסים (להלן - "הוועדה") על החלטת המשיב לפסול את ספריהם. בהחלטת הוועדה בערר 19/18 מיום 2.7.2019, (נספח ג' לתצהיר עדותו הראשית של אביטבול), נקבע לעניין המערערת כי משנמחקה המערערת מפנקס רשם החברות 18 שנה לפני הדיון בפני הוועדה, חסרה החלטת המשיב כל תוקף, ועל כן נמנעה הוועדה מלחוות כל עמדה באשר לניהול ספריה של המערערת.
17. אשר למערער, ציינה הוועדה כי המערער לא הגיש לה את המסמכים ואת פנקסיו בטענה שאין הוא מחויב להחזיקם שנים כה רבות, ועל כן אין באפשרותה לבדוק האם נפלו ליקויים בפנקסיו. עוד ציינה הוועדה כי גם בשנת 2004, כאשר נדרש המערער להציג את ספריו, לא עשה כן, חרף דרישות חוזרות ונשנות. הוועדה קבעה כי "די בעובדה שהעורר לא המציא את ספריו בשנת 2004 כדי לקבוע כי העורר לא ניהל ספרי חשבונות ו/או לא שמר עליהם". עוד קבעה כי המערער ידע על קיומה של דרישה להצגת ספריו ולא נענה. כל אלו הצביעו לדעת הוועדה על התחמקות נמשכת של המערער ממילוי חובותיו ועל כן נדחה הערר.
18. חרף המלצות חוזרות ונשנות של בית המשפט לצדדים לסיים את המחלוקת בפשרה, ולא רק בשל השנים הרבות שחלפו מאז שנות המס נושא הערעורים, לא השכילו הצדדים לסיים את המחלוקת מחוץ לכותלי בית המשפט, ולפיכך אין מנוס ממתן פסק דין.
19. הואיל והודעה סברה כי החלטת המשיב אינה תקיפה בשל מחיקת המערערת מהרישום לפני למעלה מ-20 שנה, אציין מעבר לדרוש כי – "חבר- בני אדם" מוגדר סעיף 1 בחוק מס ערך מוסף "כמשמעותו בפקודת מס הכנסה", ואילו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961, מוגדר חבר-בני-אדם כ-
- "כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

25. במהלך עדותו לפני הבהיר המערער כי במהלך ניהול הערעור הפלילי הגיש למשיב
דוחות אחרים, לא את הדוחות המזויפים. עיון בתיק הערעור הפלילי אכן העלה כי
ביום 1.3.2018 הגיש המערער הודעה לבית המשפט המחוזי שלה צירף תצלום של
102 דוחות שלו ושל המערערת, שהוגשו למע"מ באר שבע לשם הסרת המחדל, ואשר
המס על פיהם שולם בבנק הדואר.
26. אביטבול לא הכחיש בחקירתו כי אלו הדוחות שהוגשו, וביאר כי את הדוחות
המזויפים ראה לראשונה בדיוני הוועדה לקבילות פנקסים. יחד עם זאת לא הבהיר
מדוע צירף לתצהירו את הדוחות המזויפים ולא את הדוחות שהוגשו במרץ 2018,
אשר הצדיקו לטענתו את הוצאת השומה כ- 20 שנים לאחר התקופה שבה היה על
המערערים לדווח על העסקאות ולשלם את המס.
27. מהשוואת הדוחות עולה כי לא קיימת זהות מוחלטת בין הדוחות המזויפים לדוחות
שהוגשו במרץ 2018. רובם המכריע של הדוחות המזויפים הוגשו באותה מתכונת
במרץ 2018, ולגבי חודשים מסוימים הוגשו במרץ 2018 דוחות שלא בא זכרם
בדוחות המזויפים שהוגשו לבית המשפט.
התיישנות, שיהוי או חוסר סבירות מנהלית
28. לטענת המערערים, לא ניתן לדון בדוחות שהגיש לאחר שחלפו שנים כה רבות מאז
החקירה האחרונה, וכי קיימת התיישנות או מניעות בשל שיהוי, טענה שנטענה גם
בהליך הפלילי, טענה שכאמור נדחתה, ואולם היוותה שיקול לקיצור עונש המאסר.
29. ברור בערכאות של שומות למעלה מ- 20 שנים לאחר שנת המס הרלוונטית הינה
אנומליה, ואולם בענייננו אין מנוס לטעמי מדחיית טענותיהם של המערערים בעניין
זה, הן בהעדר התיישנות, הן בהעדר שיהוי, והן מאחר שאין מקום לקבוע בענייננו
שבדיקת הדוחות, עריכת הביקורת או הוצאת השומות הינם בלתי סבירים בנסיבות
העניין.
30. מבחינת טענת ה**התיישנות**, ראשיתו של הליך השומה בדוח שהגיש הנישום. סעיף
67 בחוק מס ערך מוסף קובע כי החייב במס יגיש למנהל, בתוך 15 ימים, דוח לכל
תקופה שקבע שר האוצר, בדרך שקבע. סעיף 67א מוסיף וקובע כי עוסק החייב בדוח
מפורט יגיש דוח תקופתי לכול תקופה בת חודש ימים שתחילתה באחד בחודש.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני:

31. סעיף 77 בחוק מס ערך מוסף, אשר כותרת השולים שלו היא "שומה לפי מיטב שפיטה", מסמיך את המנהל לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו על יסוד דוח שהגיש החייב במס, בזו הלשון-
- (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן – שומה).
- (ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור – תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח.
32. סמכותו של המנהל לשום את המס לפי מיטב שפיטתו קמה לאחר הגשת דוח, ובכפוף להגשת דוח, ככל שלדעת המנהל הדוח אינו נכון או מלא, או שאינו נתמך במסמכים. הסעיף קוצב את פרק הזמן לעריכת שומה על פי מיטב השפיטה במועדים הנמנים מיום הגשת הדוח.
33. אשר לחייב בהגשת דוח שכלל לא הגיש את הדוח, כמו בענייננו, קובע סעיף 76 בחוק מס ערך מוסף, אשר כותרת השוליים שלו היא "קביעת מס", כי-
- (א) לא הגיש חייב במס דו"ח תקופתי, ייקבע המס שעליו לשלם בהתחשב בהקף עסקאותיו או פעילותו, ובאין נתונים - לפי המשוער (להלן - קביעת מס).
- (ב) על קביעת מס אין להשיג או לערער, והיא תתבטל מאליה אם יוגש הדו"ח התקופתי; אולם לגבי מי שטוען כי אינו בגדר החייבים במס, יראו את הקביעה, לענין השגה וערעור, כשומה.
34. קביעת המס נעשית כאמור בהעדר דוח, ואין אפשרות להשיג או לערער עליה, ואולם ככל שהחייב במס יגיש את הדוח התקופתי, תתבטל הקביעה מאליה. האפשרות להגשת דוח תקופתי לאחר שנקבעה קביעת מס אינה מוגבלת בזמן, ולא נקבעה לגביה התיישנות, ואולם עם הגשת הדוח קמה למנהל האפשרות לשום את המס על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

- 1 פי מיטב שפיטתו, במועדים שנקבעו בסעיף 77 בחוק מס ערך מוסף, הנמנים ממועד
- 2 הגשת הדוח, ולא משנת המס שבגינה הוגש הדוח.
- 3 35. במהלך עדותו הבהיר אביטבול כי בזמן אמת נקבעו קביעות מס ונשלחו לידי
- 4 המערערים באופן שוטף, והבהרותיו אלו נתמכות בצרופות לתצהיר עדותו הראשית.
- 5 קביעות המס לא תמרצו את המערערים להגיש דוח ולהסדיר את תשלום המס, כשם
- 6 שגם ההליך הפלילי לא עשה זאת. משבחרו המערערים להסיר את המחדל ולהגיש
- 7 דוחות במרץ 2018, על מנת לזכות בהקלה בעונשו של המערער, מתבטלות הקביעות
- 8 מאליהן, ולרשות המנהל עומדים פרקי הזמן שנקצבו בחוק מס ערך מוסף לקביעת
- 9 שומה על פי מיטב שפיטתו, כפי שעשה בענייננו.
- 10 36. מבחינת הוראות חוק מס ערך מוסף לא קיימת אפוא התיישנות המונעת בעד המשיב
- 11 לשום את המס על פי מיטב שפיטתו (וראו גם ע"א 6079/98 שארחה אחמד נ' מנהל
- 12 **אגף המכס והמע"מ** (מיום 12.5.2002)).
- 13 37. מעבר לדרוש ולשם השלמת התמונה, אציין כי בסעיף 116(א) בחוק מס ערך מוסף
- 14 נקבעה סמכותו של המנהל להאריך מועד שנקבע בחוק מס ערך מוסף או בתקנות
- 15 שהותקנו לפיו, למעט לעניין הגשת ערעור או ערר, או **לניכוי מס תשומות לתקופה**
- 16 **העולה על 5 שנים**, כפי שאפרט להלן. לאחרונה דן בית המשפט העליון בהוראה
- 17 דומה שנקבעה **בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963** בע"א
- 18 9817/17 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך** (מיום 21.2.21) (להלן-
- 19 **"פרשת אביבי רייך"**), (בקשה לדיון נוסף נדחתה בהחלטת כב' הנשיאה א' חיות
- 20 בדנ"א 1687/21 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך** (מיום
- 21 18.7.2021)). בית המשפט קבע בפרשת אביבי רייך (תוך כדי שהזכיר גם את סעיף
- 22 116(א) בחוק מס ערך מוסף) כי סמכות המנהל להאריך מועדים הקבועה בסעיף היא
- 23 רחבה עד מאוד, בלתי מוגבלת, סמכות **"שיש בה כדי לאפשר הארכת המועדים**
- 24 **הקבועים בחוק באופן המונע מהמועדים הקבועים בו להפוך ל"מיטת סדום"**
- 25 **(השוו: ע"א 189/66 ששון נ' קדמה, פ"ד כ (3) 477, 479 (1966))**". עוד אציין לעניין
- 26 זה מעבר לדרוש, כי בעוד שבחוק מיסוי מקרקעין רשאי המנהל להאריך כל מועד
- 27 אם ראה סיבה מספקת לכך, בחוק מס ערך מוסף לא נקבעה אותה **"נקודת איזון"**
- 28 שעליה הצביע בית המשפט העליון בפרשת אביבי רייך, בין עקרונות היציבות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

- 1 והוודאות לבין האינטרס בגביית מס אמת, באמצעות הדרישה לקיומה של "סיבה
2 מספקת" להארכת מועד ומתן שיקול דעת למנהל להחליט האם קיימת סיבה
3 כאמור. הוראה זו בסעיף 116 (א) בחוק מס ערך מוסף והפרשנות שניתנה לה נותנת
4 לכאורה בכורה לעקרון גביית מס אמת על פני סופיות הדיון וההתיישנות, המשליכה
5 לטעמי הן על הוראות ההתיישנות, הן על הפרשנות לשיהוי.
- 6 38. אשר לשיקולי מדיניות, לרבות שיקולי סבירות או תקינות מנהלית, בראש
7 ובראשונה אין לי אלא להצטרף לדברים שנאמרו בפסק הדין בערעור הפלילי, באשר
8 לכך שפרקי הזמן שבהם נוהלו החקירות, הוגש כתב האישום, ונוהל ההליך הפלילי
9 הם ארוכים בצורה בלתי מתקבלת על הדעת. לא למותר לציין שגם ניהול הליכים
10 אזרחיים ובירור חבות המס בחלוף כ- 20 שנה מיום היווצרות החוב היא אנומלית,
11 לא רק מבחינת ניהול ההליכים המשפטיים לאחר שחלף פרק זמן כה ממושך, אלא
12 בראש ובראשונה מבחינת האינטרס הציבורי לגביית המס. אין להוציא מכלל
13 אפשרות שנקיטת אמצעי גביה יעילים יותר במקביל להליך הפלילי, לשם גביית
14 קביעות המס, הייתה מובילה לבירור חבות המס וגבייתו במועדים סבירים יותר,
15 וספק האם היה מקום בענייננו להמתין עד לסיום ההליכים הפליליים שארכו כאמור
16 זמן בלתי סביר.
- 17 39. יחד עם זאת, ואף שהתנהלות המשיב בענייננו אינה חפה מביקורת, לא מדובר
18 בחוסר סבירות או בחוסר תקינות מנהלית.
- 19 40. אביטבול הצהיר בסעיף 23 בתצהיר עדותו הראשית כי-
- 20 "מע"מ אינו חותמת גומי. מתפקידי לבדוק ולבחון תקינות האמור בדו"חות
21 המוגשים למע"מ. המערערת מטעמים השמורים עמה החליטה להגיש דו"חות
22 למע"מ באיחור רב של מספר שנים, בין אם היא מפיקה מכך רווח משני של
23 "הסרת מחדל" בהליך הפלילי ובין אם לאו. אך ככל שמוגשים דו"חות על דעת
24 החברה- מחובתי לבדוק תקינות הדיווח".
- 25 41. אין להתעלם מכך שהמערערים בענייננו פעלו באופן שיטתי לשם התחמקות
26 מתשלום המס, ובמשך תקופה ממושכת אף הצליחו בכך. המערערים נמנעו באופן
27 שיטתי מהגשת דוחות, ולמעשה לא הגישו מעולם דוח, אף שנרשמו כעוסקים, רישום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

- 1 שאפשר להם להוציא חשבוניות מס. גם במקביל להליך הפלילי לא עשו המערערים
- 2 דבר להסרת המחדל, ורק בישורת האחרונה, במהלך הדיונים בערעור הפלילי,
- 3 ביקשו לראשונה להסיר את המחדל ולהגיש דוחות, לאחר שבגזר- הדין נקבע עונש
- 4 מאסר ממושך.
- 5 42. לא זו אף זו. מהראיות שהובאו בפני (ראיות שהובאו גם בהליך הפלילי) עולה כי
- 6 במהלך החקירה שנערכה בעניינם של המערערים נמנעו המערערים מלהמציא את
- 7 ספרי החשבונות, אף שנדרשו לעשות כן פעם אחר פעם. בתצהיר עדותו הראשית מנה
- 8 אביטבול את כל החקירות שבהן נמנע המערער מלהמציא את הנהלת החשבונות,
- 9 בתירוצים שונים, אף שנדרש לעשות כן :
- 10 • בחקירתו שנערכה ביום 12.5.2004 נשאל המערער מדוע לא הביא עמו
- 11 לחקירה את ספרי הנהלת החשבונות של המערער והשיב כי לא הצליח
- 12 למצוא אותם, שכן הם היו מפוזרים אצל חבריו בשטחים, בטול כרם ובגינין,
- 13 בשל הליכי הוצאה לפועל שבהם היה מסובך.
- 14 • בחקירתו ביום 23.5.2004 השיב המערער כי לא עלה בידו לאסוף את ספרי
- 15 הנהלת החשבונות מטול כרם, שכן הוא מצוי במעצר בית.
- 16 • תשובה דומה השיב המערער גם בחקירתו שנערכה ביום 31.5.2004, אז
- 17 הבטיח כי בחקירתו הבאה יביא את הנהלת החשבונות.
- 18 • בחקירתו הבאה, ביום 15.6.2004, טען שלא הביא עמו את הנהלת החשבונות
- 19 מאחר שטרם הגיע לטול כרם, והבטיח להביא את החומר כעבור שבוע.
- 20 • בחקירתו שנערכה ביום 1.7.2004 טען שלא הביא את החומר כיון שאינו יכול
- 21 להיכנס לשטחים, וביקש ארכה בת חודש ימים.
- 22 • ארכה זו ניתנה למערער, ואולם בחלוף כחודש ימים, ביום 1.8.2004 לא
- 23 הביא עמו את הנהלת החשבונות, אלא התחייב להביאה כעבור יומיים.
- 24 • ביום 3.8.2004 הגיע ללא הנהלת החשבונות, וטען כי בשעות הערב ייסע
- 25 באופן אישי לטול כרם להביא את החומר.
- 26 • ביום 13.9.2004 הגיע פעם נוספת ללא הנהלת החשבונות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

43. המערער נמנע אפוא פעם אחר פעם מלהציג את הנהלת החשבונות שלו או של המערערת, וביקש דחיות חוזרות ונשנות כדי לעכב את ההליכים בעניינו. מהכרעת הדין עולה כי גם בהליך הפלילי נמנע המערער מלהציג את הנהלת החשבונות, כך גם בהליך לפני הוועדה ובהליך שלפני.
44. המערערים טענו אמנם לפני המשיב כי ספרי הנהלת החשבונות נתפסו על ידו, ואולם המשיב דחה טענה זו, הן מאחר שלא מצא ברשותו כל חומר או אינדיקציה לתפיסה, הן נוכח דבריו של המערער בחקירות, והן בהעדר כל אסמכתא לתפיסת חומר על ידי רשויות המס, בהינתן שבמקרה של תפיסת חומר ניתן לחייב במס אישור על כך.
45. מעבר להתחמקות השיטתית מהגשת דוחות ומהצגת ספרי הנהלת החשבונות, נמנעו המערערים מלשלם את המס. כפי שציינתי קודם לכן, קביעות שומה בעניינם של המערערים נקבעו בזמן אמת, ונשלחו אליהם, ואולם כשם שההליכים הפליליים לא תמרצו את המערערים להסיר את המחדל או להסדיר את חוב המס, כך גם קביעות המס לא יצרו תמריץ לתשלום המס.
46. לכל אלו מצטרפים הדוחות המזויפים, דוחות שעליהם הוטבעה חותמת בנק כדי ליצור את הרושם של הגשת דוחות ותשלום המס בזמן אמת. המערערים לא נתנו הסבר כלשהו לדוחות אלו, אשר מצטרפים לתמונה הכללית של התחמקות שיטתית מתשלום המס במשך למעלה משני עשורים.
47. קשה להתעלם גם מחוסר הנחת מתוכנם של הדוחות שהוגשו באיחור כה רב, בשנת 2018, אשר אינם מתיישבים עם המידע המצוי בידי המשיב, כפי שאפרט להלן, המעידים לכאורה על ניסיון למזער את חבות המס באופן בלתי סביר.
48. כפי שציננה כב' השופטת ד' ברק ארז בע"א 8158/16 אפרים בן מנחם נ' פקיד שומה מס הכנסה חיפה (מיום 16.10.18) - אין זה המקרה שבו נשחק "האזרח הקטן" בגלגלי הבירוקרטיה, אלא מדובר בפרשה של התחמקות נמשכת מתשלום של חוב מס שהיה בידיעת הנישום. המערערים ידעו על חובתם להגיש דוחות ולשלם את המס, והם לא היו רשאים להניח כי לעולם לא יינקטו פעולות לגביית חוב המס, וכפי שצוין באותה פרשה -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

1 "לא ניתן להכיר בהסתמכות לגיטימית על אי-גבייתו של תשלום חובה,
2 אשר על-פי דין קיימת חובה ברורה לגבותו" (ע"מ 89/13 עיריית רמת גן
3 נ' הראל, פסקה 6 לחוות דעתי (24.2.2015))."

4 49. בנסיבות אלו, של התחמקות שיטתית מתשלום המס, במיוחד כאשר המדווח
5 בדוחות שהוגשו לבסוף אינו מתיישב עם הנתונים המצויים בידי המשיב ועם
6 חשבוניות המס שהנפיקה המערערת, כפי שפורט בכתב האישום וכפי שאפרט גם
7 להלן, כאשר לא מדובר בזוטות או בשינויים של מה בכך בין האמור בדוח לבין
8 השומה, לא נסתרת חזקת תקינות מעשי המנהל, ולא קיימת לטעמי מניעה מטיפול
9 בדוחות שהגישו המערערים לשם הסרת המחדל.

השומות

10
11 50. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר אביטבול כי ביום 12.3.2018, לאחר הגשת הדוחות,
12 פנה אל מייצגם של המערערים, אשר השיב שאינו יודע על מה מבוססים הדוחות.
13 את הדוחות מילא המייצג לטענתו על סמך דוחות ישנים שהמערער הציג בפניו,
14 שלגביהם טען כי השיגם מרו"ח קודם. המייצג החדש לא ראה חומר כלשהו התומך
15 בדוחות או בנתונים המדווחים בהם.

16 51. אביטבול פירט בתצהיר עדותו הראשית כי הדוחות התקופתיים שהגישה המערערת
17 במרץ 2018, היו דוחות תקופתיים לשנים 1998-1999. והדוחות התקופתיים שהגיש
18 המערער באותו מועד היו לתקופה 1998-2004. בדוחות התקופתיים שהגישו לא
19 כללו המערערים את מס העסקאות ואת מס התשומות. בביקורת שנערכה נמצא כי
20 לא צורפה כל אסמכתא המאשרת ביצוע עסקאות או את התשומות. זאת ועוד, מס
21 התשומות קוזז בדוחותיהם התקופתיים של המערערים לאחר חלוף המועד לביצוע
22 קיזוז תשומות. כמו כן, החשבוניות שאותן ביקשו המערערים לקזז לא הומצאו, ועל
23 כן לא ניתן לבחון האם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין, אשר רק אותן ניתן לקזז.

24 52. אשר לשומת העסקאות פירט אביטבול בתצהיר עדותו הראשית כי את שומת
25 העסקאות ערך בהתאם לנתוני ניכוי מס במקור של לקוחותיהם של המערערים.
26 ניכויי המס במקור דווחו על ידי הלקוחות לאחר שהעבירו לידי המערערים
27 תשלומים בגין עסקאות שבוצעו. אביטבול הדגיש כי ניכויי המס במקור אינם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני :

1 מהווים אסמכתא לכלל העסקאות, אלא רק לעסקאות שבועדאות הועברה תמורה
2 בגין, ועל כן, ככל שהמערערים דיווחו על עסקאות בסכומים גבוהים מאלו
3 המופיעים בנתוני הניכויים במקור, קיבל את הדיווחים, בעוד שכלל שדיווחו על
4 סכומים נמוכים יותר, הסתמך על ניכויי המס במקור, המעיד כאמור על העברת
5 תמורה למערערים, וקבע את השומה בהתאם. אביטבול הדגיש כי דיווחי הלקוחות
6 על ניכוי במקור מעידים על סכומי עסקאות מינימליים, ואילו היו מוצגים פנקסי
7 החשבוניות, ניתן היה לבדוק במהלך הביקורת את רצף החשבוניות ואת אמתות
8 הדיווחים, את סבירות ההכנסות ביחס להוצאות, ולאמת את הדיווחים בבדיקות
9 צולבות עם דיווחי לקוחותיו.

10 53. לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שלא נפל פגם בשומות שערך המשיב למערערים.
11 לעניין **שומת התשומות**, סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף קובע כי עוסק זכאי לנכות
12 מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול **בחשבוניות מס שהוצאו לו כדין**,
13 ובלבד שהניכוי יעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית.

14 54. חשבונית מס ש"הוצאה כדין" פורשה בהלכה הפסוקה כחשבונית מס שהוצאה על
15 ידי עוסק המורשה לכך לפי סעיף 47 בחוק מס ערך מוסף, המקיימת דרישות טכניות
16 ודרישות מהותיות כאחד. בין הדרישות הטכניות, נדרש שהחשבונית תקיים את
17 דרישות תקנה 9א' **בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות)**, תשל"ג-1973,
18 כך שהיא תוצא על ידי עוסק מורשה, שכל הפרטים הנקובים בחשבונית המס יהיו
19 נכונים, לרבות תיאור העסקה וזהות הצדדים לה. אשר לדרישה המהותית, על
20 החשבונית לשקף **עסקה אמתית**, בין הצדדים הנכונים והאמתיים לעסקה (ראו
21 לעניין זה ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד
22 נט (5) 836 (2005); ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף נ' טי. די. גי הובלות בע"מ
23 (מיום 9.5.18)).

24 55. בענייננו לא הציגו המערערים חשבוניות כלשהן בתמיכה לקיזוז מס תשומות, ועל כן
25 לא ניתן לבחון האם מדובר בחשבוניות שהוצאו כדין. לא זו אף זו. הניכוי לא בוצע
26 בתוך 6 חודשים מיום הוצאת החשבונית, כדרישת סעיף 38 בחוק מס ערך מוסף.
27 סעיף 116 בחוק מס ערך מוסף מסמך כאמור את המנהל להאריך את המועד שנקבע
28 בחוק ואולם נקבעה בו מגבלה ברורה ומפורשת שלפיה **"לא יאריך את המועד**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-05-54542 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 19-05-54997 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני:

1 לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על 5 שנים;". לאור מגבלה
2 מפורשת זו, גם אילו היו מוצגות החשבוניות וניתן היה לקבוע שהן הוצאו כדין, לא
3 ניתן היה לקזז את מס התשומות נוכח הזמן שחלף. המערערים היו רשאים לקזז את
4 מס התשומות אילו היו מגישים את הדוחות במועד, או מסירים את המחדל בפרק
5 זמן של 5 שנים לאחר הוצאת החשבונית, בכפוף להגשת חשבוניות שהוצאו כדין,
6 ואולם משבחרו להגיש את הדוחות זמן כה ממושך לאחר הוצאת החשבוניות לא
7 עומדת להן הזכות לקיזוז מס התשומות ולפיכך לא נפל פגם בקביעת המשיב.
8 56. אשר לשומת העסקאות, המערערים מעולם לא המציאו את ספריהם או את הנהלת
9 החשבוניות, אף שנדרשו לעשות כן ואף שניתנו להם הזדמנויות חוזרות ונשנות
10 לעשות כן. כפי שצינתי, עצם הגשת הדוחות כ- 20 שנה לאחר המועד שבו היה על
11 המערערים להגישם, אינה מונעת מהמשיב בענייננו לבחון את הדוחות ולקבוע שומה
12 על פי מיטב שפיטתו. המשיב ערך את השומה לפי מיטב השפיטה תוך התבססות על
13 נתוני ניכוי במקור של לקוחותיהם של המערערים, חרף החשש שהסתמכות זו על
14 נתוני הניכוי במקור אינה ממצה את כלל העסקאות, שכן אין להוציא מכלל אפשרות
15 שלקוחות המערערים שילמו להם תשלומים מבלי שניכו מס במקור. אף שמדובר
16 ב"שומת מינימום", מדובר בשיטה המיישמת את נתוני העסק בקביעת השומה, ולא
17 עלה בידי המערערים להפריך נתונים אלו שבבסיס השומה לפי מיטב השפיטה.

סיכום

18
19 57. לא מצאתי שנפל פגם בכך שהמשיב מצא לנכון לשום את המס לפי מיטב שפיטתו,
20 חרף הזמן שחלף, לאור מועד הגשת הדוחות התקופתיים והשיקולים האחרים
21 שפירטתי. לא מצאתי אף שנפל פגם בשומות שנקבעו. אשר על כן אני דוחה את
22 הערעורים.

23 58. בשים לב להיקף ההתדיינות בתיק, להליכים שבהם היה על המשיב לנקוט, מצאתי
24 שיש לחייב את המערערים בהוצאות המשיב, לרבות שכר טרחת עו"ד, בסכום כולל
25 של 70,000 ₪. הסכום ישולם למשיב בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי
26 הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.

27
28

ניתן לפרסם את פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54542-05-19 אבופריח קאיד נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"מ 54997-05-19 י.פ.ה.ע. סחר ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני:

1

2

3

4

5

ניתן היום, ט"ז אלול תשפ"א, 24 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת

6

7