



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

בפני כב' ס' נשיא השופטת ש' וסרקרוג

המערער דורון אלון, ת"ז 053915526

נגד

המשיב בע"ש 1085/07 ממונה מנהל מס ערך מוסף, חיפה

המשיב בע"מ 10331-12-08 פקיד שומה עכו

בשם המערער: עו"ד פטריק אלגז

בשם המשיבים: עו"ד הגב' דנה גורדון-ונדרוב, ס' בכירה א' בפמ"ח (אזרחי)

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27

1. הערער בתיקים שאוחדו הוא על צוים, לפי מיטב השפיטה, שהוצאו למערער לפי סעי' 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) לשנים 2003 – 2005 על-ידי פקיד שומה עכו (ע"מ 10311-12-08); וכן ערער על החלטת ממונה תחנת מע"מ חיפה לדחות את השגת המערער, לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) בנוגע לשומות עסקאות לתקופה של 12/2001 עד 12/2005 ובהתייחס לשומות תשומות לשנים 2002 – 2005 (ע"ש 1085/07).
הערה: תצהירו של מר שלמה צור, מפקח ראשי בפקיד שומה עכו, צוין כמוצג מש/2 אך בטעות לא סומן. הסימון בוצע במהלך כתיבת פסק הדין, בהעדר.

2. הפירוט העובדתי הכללי המובא להלן, מהווה את התשתית העובדתית לשני הערעורים. תחילה נדון בערעור מס הכנסה.

רקע:

3. המערער, עוסק מורשה בתחום שירותי רווחה החל מ-1/5/94, הוא בעלים בשותפות ומנהל בית אבות בקיבוץ אושה בשם "בית הורים דורון" (להלן: בית האבות). מבנה בית האבות הוא בבעלות קיבוץ אושה. בבית האבות 19 חדרים – 18 חדרים זוגיים ואחד חדר לבודד, והוא מכיל סה"כ 37 מקומות. במקום הועסקו כ-24 אנשי צוות בתחומים שונים.

הבעלות הפורמאלית בבית האבות הייתה בשותפות לא רשומה של המערער, אחותו הגב' נירה מנדל והגב' ציפורה צ'רשניה (להלן: השותפות). כך עולה מתוך מסמך הסכם בין בית האבות לבין קיבוץ אושה ממנו הושכר המבנה. השותפות פורקה ב-30/4/2005.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלזש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלזש נ' פקיד שומה עכו

4. לעמדת פקיד השומה השותפות למעשה הייתה של המערער בשיעור של 2/3 יחד עם מר מאיר צ'רשניה בשיעור של 1/3 (להלן: **צ'רשניה**), שהוא בעלה של הגב' ציפורה צ'רשניה, אשר חתם בשם אשתו לצורך הקמת העסק שעה שהיא לא הייתה מעורבת כלל בעסקה.
- צ'רשניה שימש במועדים הרלוונטיים לערעור כמנהל חשבונות ויועץ המס של השותפות. לטענת המערער, היה צ'רשניה אחראי על ניהול מערכת החשבונות של השותפות, לרבות הרישום והדיווח לרשויות המדינה.
- בהתאם לתצהירה של הגב' מנדל, אחותו של המערער, היא עסקה בכל ענייני כוח האדם בבית האבות (מיון וגיוס עובדים, סידור עבודה, ניהול ישיבות הצוות, הדרכת עובדים וכו'), קשר עם ספקי מזון, קשר עם המשפחות, קבלת כספים מהמשפחות והוצאת חשבונות (סעי' 11 לתצהיר הגב' מנדל. מסומן ע/2).
- לגרסת פקיד השומה המערער עצמו הצהיר בדוח לשנת המס 2005 על 2/3 מההכנסות (נספח ט' לתצהיר מר שלמה צור, מפקח ראשי בפקיד שומה עכו (להלן: **המפקח צור**)) ועל הצהרה זו הסתמך פקיד השומה בקביעותו.
- נעיר כבר בשלב זה כי לעומת פקיד השומה, חייב מנהל מע"מ את המערער כאן במלוא חיובי עסקאות השותפות, בהסתמך על הדוחות שהוגשו על ידו, כפי שיובהר בהמשך.
5. עניינו של מר צ'רשניה הן בשומת מס הכנסה והן בנוגע לשומות מע"מ, נדון בנפרד בפני כב' השופט סוקול בתיק ע"מ 12322-02-09 מאוחד עם ע"מ 32682-12-09. פסק הדין ניתן ביום 8/7/13 (להלן: **פס"ד בעניין צ'רשניה**).
- ע"מ 10331-12-08 - שומת מס הכנסה:**
6. במהלך הטיפול השומתי, התקבל אצל פקיד השומה מידע מאת צ'רשניה על חשד להעלמת הכנסות בידי המערער ואף הובאו מטעמו של צ'רשניה נתונים שונים. בעקבות המידע שהתקבל, בדק פקיד השומה את הפקדות המערער בחשבון הבנק ומצא הפרשים ניכרים בין המחזור המדווח להפקדות בבנק לגבי כל שנות המס שנבדקו: הפרש של 1,365,965 ₪ לשנת 2003; הפרש של 1,083,381 ₪ לשנת 2004; והפרש של 729,920 ₪ לשנת 2005.
- עקב כך הועבר הטיפול למחלקת החקירות אצל פקיד השומה בחשד להעלמת הכנסות בידי המערער.
- ועוד, במסגרת חיפוש שנערך בבית האבות נמצאו פנקסי חשבונות כפולים – שתי סדרות של חשבונות – האחת ששימשה לדיווח למס הכנסה ואחרת שלא נרשמה בספרים ולא דווחה (סעי' 22 לתצהיר המפקח צור).



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1 לעניין זה טען המערער כי העביר מדי חודש את כל החשבוניות לרישום אצל צ'רשניה ולפיכך
2 אינו יודע להסביר מדוע לא נרשמו חלק מהחשבוניות (הודעת המערער מיום 16/11/06.
3 נספח י"א לתצהיר המפקח צור).
4
5 7. פקיד השומה מצא כי היקף ההכנסות שהושמט לפי סדרת החשבוניות שלא דווחה, בשנים
6 1999 – 2005, עומד על 3,473,686 ש"ח.
7 פקיד השומה החל בהליך פסילת ספריו של המערער, אלא שההליך הופסק בשל הליך פלילי
8 שהתנהל, ולא חודש. יחד עם זאת, מנהל מע"מ הטיל על המערער קנס לפי סעי' 95 לחוק
9 מע"מ, בגין סטייה מניהול ספרים תקין.
10
11 בנוסף, נערכה למערער השוואת הון בין המועדים 31/12/97 ל- 31/12/05, במסגרתה נמצא
12 גידול הון לא מוסבר. יחד עם זאת, השומה הוצאה בסופו של דבר לפי מיטב השפיטה על
13 בסיס שיחזור המחזור, והשוואת ההון נועדה לשמש כלי לאמת את השומה בלבד. יובהר
14 איפוא כי בנסיבות אלה אין צורך לדון בטענות הצדדים ככל שהן נוגעות להשוואת ההון
15 והדיון בתיק יתמקד בטענות הנוגעות לשומה שהוצאה.
16
17 **עמדת המערער:**
18 8. לטענת המשיב לאור הליקויים שהעלתה החקירה בעניין בית האבות שניהל המערער, לא
19 ניתן היה לבחון את סבירות ההכנסות המדווחות בספרים. לכן החליט המשיב לקבוע את
20 הכנסתו של המערער לפי מיטב השפיטה.
21
22 9. טענתו העקרונית של המערער היא כי השומה שהוציא לו פקיד השומה אינה עולה בקנה
23 אחד עם הפעילות הכלכלית האמיתית בעסק וכי השומה נבנתה בצורה לא מדויקת ושאינה
24 מבוססת על נתוני אמת (סעי' 43 ואילך לתצהיר המערער. מסומן ע/3). לטענתו, השומה
25 הוצאה בסופו של דבר באופן שאינו לוקח בחשבון את מכלול הנתונים שהיו בפני המשיב
26 כדוגמת השוואת הון והשוואה בין ההפקדות לבין המחזור המוצהר.
27
28 לעמדתו, בית האבות לא היה בתפוסה מלאה כל השנה, והסכומים שגבו מאת הדיירים הן
29 כתשלום חודשי והן בגין הוצאות נלוות חושבו בידי המשיב באופן מופרז.
30 עוד טוען המערער כי לא היה מקום לייחס לו ולאחותו 2/3 מהעסק.
31 בנוסף טען המערער נגד אופן חישוב השוואת ההון שביצע המשיב (סעי' 57 – 63 לתצהירו)
32 את טענותיו ביקש המערער לגבות גם באמצעות תצהירו של רו"ח מר ינובסקי, אשר טיפל
33 בענייני החשבוניות של המערער החל משנת 2005 (התצהיר מסומן ע/1).
34
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

עמדת פקיד השומה ואופן בניית השומה:

- 1
- 2 10. כאמור, עמדת פקיד השומה היא שהליקויים בניהול הספרים לא איפשרו עריכת ביקורת
- 3 ראוייה של הספרים ובדיקת סבירות ההכנסות. לכן קבע פקיד השומה את הכנסת המערער
- 4 לפי מיטב השפיטה.
- 5
- 6 לצורך בניית השומה שיחזר פקיד השומה את המחזור הכללי של הכנסות מדמי אחזקה
- 7 חודשיים, מכירת תרופות ואביזרים ומהשכרת שטח להתקנת צלחות לוויין לחברת בזק
- 8 (בשנת 2004). מסכום זה נוכח המחזור המוצהר, וההפרש חוייב במס לפי שיעור חלקו של
- 9 המערער בשותפות.
- 10
- 11 בדיקה מדגמית של פקיד השומה העלתה כי התשלומים החודשיים מכל דייר נעים בין 5,000
- 12 ₪ ל- 8,000 ₪. פקיד השומה חישב הכנסות בית האבות לפי סך ממוצע לדייר של 5,555 ₪
- 13 ללא מע"מ בתפוסה מלאה (37 דיירים * 5,555 ₪ לחודש * 12 חודשים = מחזור של
- 14 2,466,420 ₪). על סכום זה הוספו 1,000 ₪ בממוצע לחודש לדייר עבור שירותים נלווים של
- 15 תרופות ואביזרים (37 דיירים * 1,000 * 12 = 444,000 ₪).
- 16
- 17 11. פקיד השומה סירב להכיר בהוצאה שכר ששולם לעובדים ב"שחור" וזאת בהתאם להוראות
- 18 סעי' 32 לפקודה שלא מכירות בהוצאה מקום בו לא נוכח מס במקור בניגוד לסעי' 164
- 19 לפקודה (סעי' 40 לתצהיר המפקח צור). לעניין זה מוסיף פקיד השומה כי המערער אף לא
- 20 דרש הוצאות אלו בדוחותיו (סעי' 41 לתצהיר המפקח צור).
- 21
- 22 עוד הוסיף פקיד השומה הפקדות שמצא בחשבון הבנק של המערער מאת הגב' בנגויה לאונה
- 23 ז"ל בסכום כולל של 375,000 ₪, ששולמו למערער בנוסף לתשלום החודשי ששילמה בשנת
- 24 2004.
- 25
- 26 12. לאור הנתונים שפורטו נבנתה השומה באופן הבא:

	2005	2004	2003	
מחזור מגולם	2,466,420	2,466,420	2,466,420	
תוספת מחזור מתרופות ואביזרים		444,000	444,000	
תוספת מחזור השכרת שטח לבזק		367,214		
הפקדות מאת גב' בנגויה לאונה ז"ל		100,000	275,000	



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

2,910,420	3,377,634	3,185,420	סה"כ מחזור
(1,965,097)	(2,206,214)	(1,614,493)	מחזור מוצהר
945,323	1,171,420	1,570,927	הפרש מחזור
285,624	(49,283)	104,343	הכנסה מוצהרת
			בדו"ח
1,230,947	1,122,137	1,675,270	סה"כ הכנסה
820,631	748,091	1,116,847	חלקו של המערער
			(2/3)

1
2 כאמור, במסגרת הטיפול השומתי, נערכה למערער גם השוואת הון לתקופה שבין 31/12/97
3 לבין 31/12/05. הפרש ההון שמצא פקיד השומה היה קטן מהשומה שהוצאה על פי מיטב
4 השפיטה על בסיס המחזור המשוחזר וההפקדות שנמצאו בחשבון הבנק של המערער (סעי'
5 44 לתצהיר המפקח צור).

6
7 **דיון ומסקנות – שומת מס הכנסה:**

8 13. יוקדם ויובהר כי כדי שבית המשפט יוכל להתערב בקביעות המשיב, על המערער להביא בפני
9 בית המשפט בסיס עובדתי לאישוש טענותיו. ככול שמדובר בהשגה ו/או בערעור מס, הבסיס
10 העובדתי צריך להיות מגובה במסמכים/חשבוניות ערוכים כדין לרבות מערכת ספרים
11 תקינה ומלאה. לאור אופי טענותיו – טענות עובדתיות – ראוי היה כי המערער יציג
12 רישומים מדוייקים ומפורטים, שהיו צריכים להיות ברשותו, בדבר התפוסה בבית האבות
13 והגבייה שנעשתה מהדיירים לאורך השנים, שיש בהם כדי לבסס טענתו, וזאת תחת ניסיון
14 להסתמך על זכרונו בלבד. טענות המערער צריכות היו להיות מגובות בהצגת ספרי
15 החשבונות של בית האבות או רישומים מתאימים אחרים, שבהם מדווח מצב עסקי מלא
16 ונכון.

17 המערער הוזמן לדיון במשרדי מס הכנסה והתבקש להמציא את כל ספרי החשבונות שלו.

18
19 בדיון בפני פקיד שומה מסר כי כל פנקסי החשבונות לשנים 2003 עד 03/2005 נמצאים אצל
20 צ'רשניה וכי בשל סכסוך בין השניים, מסרב האחרון למסור לידי המערער את ספרי
21 החשבונות (ראו תרשומת מיום 23/2/06. מצורף נספח א' לתצהיר המפקח צור - מש/2).

22
23 בנסיבות אלה לא הציג המערער למעשה כל רישום חשבונאי בפני פקיד השומה ואף לא
24 בבית המשפט. זאת ועוד, יוזכר כי במסגרת חקירתו מצא המשיב בבית האבות – והדבר לא
25 נסתר על-ידי המערער – מערכת חשבוניות כפולה, שרק אחת מהן שימשה לצורך דיווח
26 לרשויות המס בעוד השנייה הוסתרה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

1
2 התוצאה מן האמור, שהגם שבפועל לא נקט כלפיו פקיד השומה בסופו של דבר בהליך
3 פורמאלי של פסילת ספרים, הרי שלמעשה לא ניתן להתייחס אל המערער כאל מי שניהל
4 ספרים כדון, על ההשלכות של הדבר לגבי נטלי הראייה.
5
6 14. מבחינה מהותית אי הצגת ספרים, למרות דרישה של פקיד שומה לעשות כן, דינה כדון מי
7 שאינו מנהל ספרים על אף החובה לעשות כן. זאת ועוד, העדר מערכת חשבונות נדרשת
8 פוגעת ביכולתו של פקיד השומה ובחובתו לעמוד על הכנסות הנישום לצורך קביעת מס
9 אמת. ממילא במקרה כזה, ובניגוד לעמדתו של המערער (סעי' 24 לסיכומיו) לא ניתן
10 להתייחס לספריו של הנישום כקבילים נ"מ 9792 מוחמד נ' פקיד שומה טבריה. ניתן ביום
11 13/9/05; עמ"ה (מחוזי חי') 497/03 סעאבנה נ' פקיד שומה חדרה. ניתן ביום 14/8/07.
12 קבילות פנקסים אינה רק קבילות פורמאלית, אלא גם קבילות מהותית.
13
14 במקרים כאלה נדרש פקיד השומה להוציא שומתו לפי מיטב השפיטה נ"מ 352/86 פקיד
15 שומה פ"ת נ' עו"ד יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554, 559. אמנם שומה זו אינה יכולה להיות
16 שומה מופרכת, אלא על פקיד השומה לבסס שומתו על בסיס הנתונים שנאספו בדבר עסקו
17 של הנישום, ואולם, הנטל על הנישום להוכיח כי השומה מופרכת וכי לא ניתן לקבל את
18 הנתונים עליהם הסתמך פקיד השומה בקביעתו.
19
20 עוד יש לחזור ולהדגיש כי הכלל המנחה הוא שלא יכול בית המשפט לשים את שיקול דעתו
21 תחת שיקול הדעת של פקיד השומה. בית המשפט יוכל להתערב בקביעות המשיב רק מקום
22 בו יוכיח הנישום בראיות ממשיות ואובייקטיביות כי הנתונים בהם עשה המשיב שימוש
23 אינם סבירים. לפיכך מקום בו השומה מבוססת היטב, וזו לא נסתרה בראיות מטעם
24 הנישום, לא תהא הצדקה להתערבותו של בית המשפט נ"מ 5324/05 שחאדה נ' פקיד
25 שומה עכו. ניתן ביום 9/8/09; ע"מ 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה. ניתן ביום
26 25/3/09.
27 על בסיס האמור יש לבחון טענות המערער לגופן.
28
29

הכנסות שוטפות מדיירים:

30 15. המערער טען נגד הסכום שחישב המשיב בגין הכנסות מהדיירים: לטענתו, למיטב זיכרונו
31 לא הייתה תפוסה מלאה בחדרים בבית האבות לאורך כל השנה (סעי' 6 לתצהיר המערער.
32 מסומן ע/3); הסכום ששולם מאת הדיירים עמד על 5,400 ₪ - 6,500 ₪ בלבד, כשהסכום
33 כולל מע"מ (סעי' 9 לתצהיר המערער); ובנוסף לכך הסכום שנגבה עבור הוצאות של תרופות
34 ואביזרים לא עלה על כ- 200 ₪ בחודש לדייר (סעי' 10 לתצהיר המערער).
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- לעניין הגבייה בגין הוצאות נוספות של תרופות ואביזרים, טען עוד המערער לא היה מקום להוסיף את סכום הגבייה כהכנסה של בית האבות. סכומים אלו אינם מהווים לעמדתו הכנסה בעסק שהרי הוצאו על-ידי העסק לטובת רכישת אותם עזרים ו/או תרופות, בין אם מראש ובין אם לאחר רכישת התרופות, כשבפועל לא נוצרה לעסק הכנסה ממשיית מהם. המערער מוסיף וטוען במסגרת סיכומיו כי אופן חישוב זה של המשיב אינו מדויק, ונעשה ללא בדיקה קפדנית, עניינית ואובייקטיבית (סעי' 26 לסיכומים).
16. כאמור, לצורך ביסוס טענותיו לא הציג המערער פנקסי ניהול חשבונות של בית האבות, וזאת למרות דרישה מפורשת של המשיב לעשות כן. המערער גם לא הציג את החוזים שערך עם הדיירים, למרות שאלו מצויים במחסן בית האבות לפי עדותה של הגב' מנדל (עמ' 45 לפרוט') וכן לא הציג כרטסת ובה פירוט הגבייה מכל דייר או היקף התפוסה של בית האבות לאורך השנים.
- אציין עוד שאני ערה לקביעה בפס"ד בעניין צ'רשניה (סעיף 44), כי יש לבצע חישוב ההכנסה על בסיס תפוסה מלאה. בתיק זה, ועל אף העדר ניהול ספרים כדן, יש להתערב בקביעת המשיב ולהפחית שיעור של 10% מכלל התפוסה הממוצעת שחושבה, וזאת בהתבסס על הנימוקים הבאים:
- במסגרת עדותה של הגב' מנדל (עמ' 42-43 לפרוט') הסתבר כי היה נוהל רישום מדויק של הדיירים, לרבות תאריך כניסה ותאריך עזיבה, בכרטסת במרפאה של בית האבות, אשר ממנה ניתן היה ללמוד על התפוסה בכל תקופה. אישור על קיומו של קלסר כזה ניתן בעדותו של המערער (עמ' 66 לפרוט').
- אין אני מתעלמת מן העובדה שכרטסת כזו לא הוצגה למרות שהייתה בשליטה מלאה של המערער. כמו כן אני ערה לעובדה שלא הוצגו רישומים בדבר הגבייה הנוספת שנגבתה מכל דייר לצורך תרופות ו/או אביזרים, ולכך אתייחס בהמשך.
- עקרונית ניתן גם לקבל בהבנה את השומה שהוצאה, כאשר המשיב לא יכול היה אלא להעריך את גובה ההכנסות. ואולם, למרות האמור, נראה כי ניתן להתערב בנתון זה, לאור הראיות הנוספות, לרבות עדותו של המפקח צור.
- עדותו של המערער כי לא הייתה תפוסה מלאה בבית האבות במשך השנים (סעי' 27 לסיכומים) אלא תפוסה משתנה (עמ' 71 לפרוט'), קיבלה חיזוק בעדותה של הגב' מנדל בבית המשפט (בעמ' 44 לפרוט'). גם גב' מנדל העידה כי בבית האבות לא הייתה תפוסה מלאה והתפוסה עמדה על 32-33 דיירים וכי רק לעיתים רחוקות הייתה תפוסה מלאה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1 - תמיכה נוספת לקביעה כי יש מקום להתערבותו של בית המשפט בנוגע לנתון זה, נמצאת
2 בעדותו של המפקח צור, שהיה מוכן לקבל את העמדה שלא הייתה תפוסה מלאה (עדות
3 המפקח צור בעמ' 153 לפרוט').
4
5 - ועוד, בהשוואה להפרשי ההון, השומה שהוצאה גבוהה יותר.
6
7 17. בנוגע לשיעור ההפחתה, יש בדעתי להעמיד את ההפחתה בקשר לאיכלוס בית האבות על
8 10% בלבד. על אף טענת ב"כ המערער במסגרת הסיכומים, כי בחקירתו תפס המשיב
9 מסמכים שונים מהם יכול היה פקיד השומה ללמוד על היקף התפוסה בבית האבות, וזאת
10 בהסתמך על הרישומים שצורפו כנספח י' לתצהיר המשיב, אין לקבל הטענה.
11
12 בנספח י' ערך פקיד השומה רשימה של חשבוניות שהוצאו לדיירים אך לא נרשמו בספרים
13 שדווחו לרשויות המס. הרשימה מעלה דיירים שונים בהיקף משתנה שנרשמו במערכת
14 החשבוניות שלא דווחה למשיב. אין בטחון כי מדובר בכל הדיירים. למשיב לא הייתה דרך
15 לבדוק באיזו תקופה השתכנו בבית האבות ואין לצפות מהמשיב להצליב את רשימת
16 החשבוניות שלא דווחה ואת רשימת החשבוניות שדווחה כדי ליצור רשימה מדויקת, על פי
17 חודשים, של הדיירים שהשתכנו בבית האבות, כדי ללמוד על היקף התפוסה.
18 ועוד, גם על-פי עדות המערער היו חודשים בהם היו 39 דיירים בבית האבות (עמ' 71
19 לפרוט').
20
21 רשימה מתאימה הייתה אמורה להיות מנוהלת בידי המערער ושותפיו, וזאת באופן קפדני
22 ובזמן אמת, כדי שהמשיב יוכל בכל שלב של בדיקת ספרי בית האבות לעמוד על היקף
23 ההכנסות. מבקש המערער לסתור את קביעת המשיב, היה עליו לסתור כן על בסיס מסמכים
24 קבילים. אין לצפות מהמשיב להשקיע משאבים מופרזים בשלב זה כדי לייצר רשימה כזאת
25 לצורך קביעת השומה.
26
27 לאור כל האמור, ועל אף הקביעה שיש מקום להתערב בקביעה האמורה - הרי שיש לעשות
28 כן, בשיעור של 10% בלבד. מאחר שבבית הורים 37 חדרים יועמד החישוב על 33.3.
29 לפיכך, אני מורה על קבלת הערעור באופן חלקי בנוגע למרכיב התפוסה וזו תעמוד על 90%,
30 מהתפוסה המלאה (33.3 חדרים), לצורך חישוב ההכנסה מהדיירים בבית האבות.
31
32 18. בנוגע לגובה הסכומים שנגבו מאת הדיירים, הציג פקיד השומה במסגרת התצהירים מספר
33 חשבוניות שמצא בעת חקירתו, מהם עולה כי נגבה סכום של כ-6,500 ₪ מכל דייר
34 (כשהסכום כולל מע"מ) שהם 5,555 ₪ ללא מע"מ (נספחים יג לתצהיר המשיב) ואין איפוא



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- 1 מקום להתערב בקביעתו זו. קביעה זו תואמת לקביעה בפס"ד בעניין צ'רשניה (סעיף 44
2 וסעיפים 47-48).
- 3
- 4 **הכנסות בגין גבייה נוספת עבור תרופות ואביזרים:**
- 5 19. פקיד השומה מצא כי המערער קיבל תקבולים נוספים בשנות המס שבערעור מן הדיירים.
6 המערער גבה מאת הדיירים תקבול בגין תרופות ואביזרים נלווים. יש לדחות עמדתו של
7 המערער כי סכומים אלה לא היו צריכים כלל להירשם בספרי החשבונות של בית האבות, כי
8 כנגד רישומים כהכנסה, נדרש גם רישומם כהוצאה.
9
- 10 אין לקבל הטענה במיוחד כאשר אין רישום של הכנסות בגין אותם תקבולים נוספים,
11 ולמרות האמור, יש בדוחות סעיף של הוצאות תרופות ואביזרים כהוצאה כללית, ובנוסף
12 דרש המערער להכיר בהוצאות נוספות תחת נושא "התרופות".
13
- 14 בהעדר רישום מדויק בדבר הגבייה שנעשתה מאת הדיירים והיקפה, ובמקביל רישום
15 מפורט של התרופות ו/או האביזרים שנרכשו עבורם, לא יכול פקיד השומה לוודא כי אכן
16 גובה הסכומים שנגבו תאם באופן מלא למוצרים שנרכשו וכי הסכומים הוצאו מאת בית
17 האבות, כמעין הלוואה לדיירים לצורך רכישת התרופות.
18
- 19 20. לכאורה, ניתן היה לראות את בית האבות כמי שהוציא הוצאה עבור לקוחותיו-הדיירים
20 כהלוואה – ואלו מחזירים לו את ההוצאה שהוציא עבורם, וכך במועד קבלת ההחזר אין
21 מקום לחייב במס את בית האבות, הואיל ומטרת הדיירים היא להשיב את ההוצאות שבית
22 האבות עמד בהן עבורם, ואולם כדי להגיע לתוצאה האמורה, יש להצביע - בדרך של
23 התאמה חד-ערכית - בין ההכנסה וההוצאה.
24
- 25 21. במקרה דנן עלתה מהראיות תמונה עובדתית שונה. כפי שהערנו, יש בדוחות בית האבות
26 סעיף "הוצאות" בגין תרופות, ללא פירוט נדרש ומבלי שאלה יגובו במסמכים לצורך הצבעה
27 על התאמה חד-ערכית בין ההוצאה שהוצאה על ידי המערער לבין התקבול שנתקבל בגין
28 אותה תרופה מן הדייר.
29
- 30 ועוד, בדו"ח הכנסות והוצאות לשנת המס 2004 שהגיש המערער (נספח טז לתצהיר המפקח
31 צור) מצוי סעיף "מזון ותרופות". כלומר, בהעדר ראייה אחרת, ניתן להסיק שבית האבות
32 הוא שהוציא הוצאות בגין תרופות שאותן סיפק לדיירים, וזאת ככל הנראה כנגד תשלום
33 הגבייה הנוספת, מעבר לתשלום השוטף, הוצאות אלה אף נדרשו בניכוי בדוחות הכספיים
34 של בית האבות. יתר על כן, המערער לא הוכיח שהגבייה הנוספת הועברה ישירות לנותני



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1 השירות או מוכרי המוצרים ולא הוכנסה לחשבון השוטף של בית האבות, באופן שהייתה
- 2 הפרדה מלאה של סכומי גבייה אלה מהסכומים השוטפים שנגבו מאת הדיירים.
- 3 **בנסיבות אלה, יש לראות בתרופות והאביזרים הנלווים ככאלה שמסופקים באמצעות בית האבות;**
- 4 **ובגבייה - כגבייה נוספת שנגבתה מהדיירים, כשזו מהווה הכנסה של בית האבות, שכנגדה רשאי**
- 5 **בית האבות לנכות הוצאות שהוציא, ואולם זאת רק בכפוף להצגת קבלות/חשבוניות מתאימות.**
- 6
- 7 22. באשר לגובה סכומי הגבייה הנוספת, קבע המשיב את תוספת הגבייה מהדיירים על בסיס
- 8 קבלות שמצא (מצורפות כנספח טו לתצהיר המפקח צור). לעמדתו, מאחר שההכנסה
- 9 השוטפת עמדה על כ-6,500 ₪, כל החשבוניות האחרות שהיו בגובה של כ-1,000 ₪ יוחסו
- 10 לגבייה הנוספת בגין תרופות ואביזרים. בהתאם לכך קבע פקיד השומה תוספת של 1,000 ₪
- 11 לכל דייר לחודש.
- 12 המערער טען כי גבה כ-200 ₪ נוספים מכל דייר עבור אביזרים ותרופות. טענה דומה עלתה
- 13 במסגרת עדותה של השותפה הנוספת, הגב' מנדל.
- 14
- 15 המערער צירף אסופת חשבוניות (המסומנות ע/6) ממנה ניתן ללמוד על גבייה נמוכה מכפי
- 16 שקבע פקיד השומה בשומתו. בחלק מהחשבוניות שצורפו נרשמה במפורש תוספת גבייה
- 17 בגין תרופות בסך של עשרות שקלים עד מאות שקלים בלבד, באופן שאכן תואם את גירסת
- 18 המערער בדבר גבייה ממוצעת של כ-200 ₪ בחודש בלבד.
- 19 יש איפוא בעניין זה, לקבל את עמדת המערער ולהקטין את השומה בהתאמה, כך שהגבייה
- 20 הנוספת לדייר לכל התקופה הרלוונטית לערעור תעמוד על 200 ₪ בחודש.
- 21
- 22 זאת ועוד וכהמשך למפורט לעיל, משיש לראות בגבייה הנוספת הכנסה אצל בית האבות, ככל
- 23 שקיימות הוצאות נוספות בגין תרופות שטרם נדרשו בניכוי, יש לאפשר למערער להציג בפני פקיד
- 24 השומה אשר יבחן אם יש מקום לאשרן בניכוי, וזאת במסגרת מועד קצוב שיקבע המשיב.
- 25
- 26 **הכנסות מאת בנגויה לאונה ז"ל:**
- 27 23. המערער עצמו אינו מכחיש כי הגב' בנגויה ז"ל העבירה לטובת בית האבות סכומים
- 28 שקיבלה, הן מדמי הרנטה מגרמניה והן בעת שמכרה זכותה כדיירת מוגנת בדירה בחיפה
- 29 (סעי' 26-29 לתצהיר המערער). כל שטען המערער הוא שיידע את צירשניה על קבלת
- 30 הסכומים וכי צירשניה היה אמור לרשום את הסכום בדיווחים החשבונאיים כפי שהתחייב
- 31 לעשות (סעי' 31 לתצהיר המערער). מכאן, שאם הרישום אינו מופיע בספרים, הרי יש בנושא
- 32 זה - גם לדעת המערער - לתקן את השומה בהתאם.
- 33 יש לפיכך לקבל את תחשיבו של המשיב בעניין זה ולהוסיף את הסכומים למחזור המשוחזר
- 34 בשומה שנבנתה.
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

הכנסה מהשכרת שטח לחב' בזק:

- 1
24. המערער בתצהירו אינו מכחיש כי היו לו הכנסות מאת חב' בזק וזאת בגין השכרת שטח
- לתקופה של 8 חודשים (סעי' 39-42 לתצהירו). לטענת המערער הוא הצהיר על ההכנסה וככל
- שהמשיב מבקש למסות אותה הכנסה יש לעמדתו להכיר גם בהוצאות הרבות שהוצאו
- לצורך הפקתה, אשר הביאו בסיכומו של דבר להפסד (סעי' 41 לתצהירו).
- 6
- לאור עמדת המערער בנוגע להיות הנתון האמור בגדר 'הכנסה' יש למעשה הודאה ולכן **יש לקבל**
- תחשיב המשיב שהוסיף את הסכומים כהכנסה חייבת אצל המערער.**
- 9
25. לעניין התרת ניכוי הוצאות שהוצאו בייצור אותה הכנסה, טען המשיב (סעי' 37 לתצהירו
- המפקח צור) כי ההוצאות הנטענות הותרו בניכוי ולצורך כך מפנה המשיב לנספח טו
- לתצהיר המפקח צור – דו"ח הכנסות והוצאות לשנת המס 2004. במסגרת חקירתו של
- המערער, כשנשאל בדבר הוצאות הרלוונטיות להכנסות מהשכרת השטח לחב' בזק, אישר
- בא כוח המערער כי בעניין זה הייתה טעות בתצהיר וכי ההוצאות התקבלו ואושרו (עמ' 83
- לפרוט').
- 16 **אין איפוא טענה תלויה ועומדת של המערער בעניין ההוצאות ויש לפיכך לאשר את שומת המשיב**
- בעניין זה.**
- 18
- 19 **ניכוי הוצאות - תשלום לעובדים במזומן – תשלום ב"שחור":**
26. בשיחזור המחזור לא הכיר המשיב בהוצאות שכר לעובדים, מאחר שלטענתו תשלומים אלו
- הועברו במזומן "בשחור" (סעי' 40 לתצהיר המפקח צור). לעניין זה מוסיף פקיד השומה כי
- המערער אף לא דרש הוצאות אלו בדוחותיו (סעי' 41 לתצהיר המפקח צור).
- 23
- לעומת זאת במסגרת הערעור ביקש המערער להכיר בסכומים אלו כהוצאות שכר של העסק
- באשר אלו הוצאו לצורך ייצור הכנסה (סעי' 37 לתצהיר המערער).
- 26
- עובדתית הודה המערער בתצהירו (סעי' 33 לתצהירו) כי שילם לחלק מהעובדים במזומן מבלי
- לרשום את הסכומים בתלוש השכר שלהם, וזאת לטענתו על-פי בקשת אותם עובדים, כדי
- שיוכלו להמשיך ולקבל קיצבה מאת הביטוח הלאומי. הדבר היה בידיעתם של השותפים
- הנוספים.
- יתר על כן, בית האבות החתים אותם עובדים על אישור כי קיבלו את הסכומים במזומן
- (דוגמא מצורפת כנספח ג' לתצהיר המערער).
- 33
- הדברים עולים גם מדברי הגב' מנדל, אחות המערער, שסיפרה בהודעתה מיום 16/11/06
- בפני חוקרי פקיד השומה כי היא מרכזת את שעות העבודה של העובדים לפי משמרות



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1 ויודעת שיש עובדות שהמערער נתן להן כסף במזומן בנוסף לצ'ק השכר שלהן, וכי מדובר
2 בבחורות קשות יום עם בעיות סוציאליות קשות (נספח יח 1 לתצהיר המשיב). בהמשך
3 סיפרה הגב' מנדל על נוהל רישום של כל הכספים ששולמו במזומן וזאת בהוראת יועץ המס
4 צ'רשניה.
5
6 דברים דומים עלו גם מהודעתה של הרופאה, ד"ר אלינה מרקוביץ שעבדה בבית האבות
7 (נעמוד 3 להודעה המצורפת כנספח יז לתצהיר המפקח צור).
8 לפיכך, ניתן לקבוע כממצא, כי אכן הוצאו הוצאות אלה בפועל. למרות האמור, אין להכיר
9 בהן לצורך ניכוי.
10
11 27. יש לאשר עמדת המשיב כי אין להכיר באותם סכומים כהוצאה מוכרת בעסק, וזאת בהתאם
12 להוראה המפורשת בסעי' 32 לפקודה, אליה הפנה המשיב, לפיה לא יותר לנישום ניכוי
13 הוצאה מקום בו לא נוכח מס במקור בניגוד לסעי' 164 לפקודה, אלא אם הגיש הנישום
14 לפקיד השומה דוחות לעניין ניכוי המס במקור מתשלומים ששילם כראוי (ראו להשוואה
15 ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פ"ש ת"א 1**. ניתן ביום 5/6/08. שם לא הותרו בניכוי
16 תשלומי שוחד מחמת אי חוקיות ההוצאה, וזאת למרות שנטען שם כי אלה מקובלים בחיי
17 המסחר בנסיבות אותו מקרה)
18
19 יש להזכיר כי על-פי ההנחיות המפורטות בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה של נציבות
20 מס הכנסה ומס רכוש (החבק), בהתבסס על הלכת ניניו (עמ"ה (מחוזי-ת"א) 255/89 **ניניו נ'**
21 **פ"ש רחובות**, מסים ה(2) (אפריל-1991) ה-11) לא מפעיל המשיב את סמכותו לפי סעי' 32
22 כאשר מדובר הנישום דיווח תקין על אודות ניכוי המס במקור, גם אם לא הועברו תשלומי
23 הניכויים בפועל לידי רשות המס. במקרה כזה מפעיל המשיב רק את סעיף 167 לפקודה
24 ומוציא שומת ניכויים, וזאת כדי להימנע ממצב של כפל מס – אי התרת הוצאות לפי סעי'
25 32 מצד אחד ושומת ניכויים לפי סעי' 167 מצד שני.
26
27 ואולם, במקרה דנן, אין חולק כי המערער לא רק שלא העביר את המס המתחייב לידי פקיד
28 השומה, אלא לא דיווח כלל על תשלומים שביצע, מיהות העובד ממנו בוצע הניכוי לרבות
29 פרטיו האישיים והכל בצורה המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום,
30 ובמקביל היה בהתנהלות המערער בנושא זה, משום סיוע לעובדים השונים, לקבל במקביל
31 תגמולי מל"ל על אף שלא היו זכאים לעשות כן.
32
33 בנסיבות כאלה, אין אלא לאשר הפעלת סמכותו של המשיב לפי סעי' 32 לפקודה באופן שלא תותר
34 ההוצאה בניכוי.
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

התוצאה בערעור שומת מס הכנסה:

- 1
2. יש אפוא לקבל את הערעור באופן חלקי בלבד וזאת בנושאים הבאים:
- 3 א. מרכיב התפוסה של הדיירים יפחת ב-10%, ויעמוד על 90% מהתפוסה
- 4 המלאה (33.3 חדרים), לצורך חישוב ההכנסה מהדיירים בבית האבות.
- 5 ב. השומה תוקטן בגין הגבייה הנוספת לדייר בגין תרופות ואביזרים לכל התקופה
- 6 הרלוונטית לערעור שתעמוד על 200 ₪ בחודש.
- 7 ג. ככל שקיימות הוצאות נוספות בגין תרופות שטרם נדרשו בניכוי, יש לאפשר
- 8 למערער להציג בפני פקיד השומה אשר יבחן אם יש מקום לאשרן בניכוי,
- 9 במסגרת מועד קצוב שיקבע המשיב.

10

חלקו של המערער בשומת מס הכנסה - השותפות:

- 11
- 12 29. לעניין שותפות בכלל וחבות של שותפים, אין צורך לחזור על ההסדר הנורמטיבי ויישומו
- 13 בתחום המשפט, לאור הפירוט שהובא בפסק הדין של כב' השופט סוקול בפס"ד **בעניין**
- 14 **צ'רשניה**, בסעיפים 22-29. לעניין חלקו בשותפות של המערער כאן ניתן להוסיף ולהפנות
- 15 לפסה"ד הנ"ל לסעיפים 33-40.
- 16
- 17 30. המשיב ייחס למערער 2/3 בשותפות עם מר צ'רשניה, ויש לאשר החלטה זו, בין היתר
- 18 בהיותה תואמת לדוחות המוצגים.
- 19
- 20 עמדתו הרשמית של המערער היא ששותפותו הייתה עם מר צ'רשניה, גם אם לא נרשמה
- 21 ככזו (סעי' 13-25 לתצהיר המערער). לגירסתו, צ'רשניה היה אחראי לניהול הכלכלי,
- 22 החשבונאי והדיווחי של העסק, כשבכל תקופת השותפות משך צ'רשניה את חלקו בהכנסות
- 23 בית האבות. ועוד על-פי גירסתו, צ'רשניה השקיע מכספו בעסק, היה מעורב בקבלת
- 24 האישורים וההיתרים הנדרשים ואף בהפעלה שוטפת של העסק.
- 25 יחד עם זאת יושם לב כי בתצהירו נמנע המערער מלטעון מפורשות אם השותפות הייתה עם
- 26 צ'רשניה בלבד – או אז, נשאלת השאלה מה מעמדה של הגב' מנדל; וכן נמנע מלטעון לעניין
- 27 שיעור חלקו של כל אחד מהם בשותפות.
- 28
- 29 בנסיבות אלה הסתמך המשיב על הדו"ח המוצג של המערער לשנת 2005 בו הצהיר
- 30 המערער על חלקו של כל אחד מהשותפים – המערער וצ'רשניה – ברווחי בית האבות (נספח
- 31 ט' לתצהיר המפקח צור). עיון בדו"ח המוצג לשנת 2005 מעלה כי המערער הצהיר על
- 32 ייחוס הכנסות ביחס של כ- 60% למערער וכ- 40% לצ'רשניה.
- 33
- 34 31. פקיד השומה קבע כאמור, שהמערער החזיק ב- 2/3 מהשותפות יחד עם מר צ'רשניה
- 35 ששיעור שותפותו עמד על 1/3. יש לאשר קביעה זו.

13 מתוך 23



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1
- 2 בחקירתו בפני פקיד שומה – מח' חקירות טען המערער כי השותפות הייתה שלו יחד עם
- 3 אחותו ועם צ'רשניה בשיעורים שווים (1/3 כל אחד) (הודעה מיום 15/11/06. נספח יד
- 4 לתצהיר המשיב).
- 5 המערער המשיך והסביר כי מבחינת השקעה כספית, השקיע צ'רשניה חצי מסכום ההקמה
- 6 של בית האבות והמערער יחד עם אחותו השקיעו את המחצית השניה. ואולם, מאחר
- 7 שצ'רשניה לא עסק בניהול המקום, בניגוד למערער ואחותו, הוחלט על חלוקת השותפות ל-
- 8 1/3 כל אחד.
- 9 בסיכומיו טען המערער לשותפות עם צ'רשניה בשיעורים שווים של 50% לכל אחד, כלומר
- 10 בלי לכלול את הגב' מנדל כשותפה.
- 11
- 12 32. בעניין זה סיפרה הגב' מנדל בהודעתה מיום 16/11/06 (נספח יח 2 לתצהיר המשיב) כי בשנת
- 13 1999 הקימה יחד עם אחיה את בית האבות ואליהם הצטרף צ'רשניה. בהודעתה תיארה את
- 14 חלוקת העבודה בבית האבות. לדבריה היא אחראית על הניהול השוטף של בית האבות,
- 15 חשבון הבנק הוא על שמה יחד עם המערער, יש בידה זכות חתימה בחשבון הבנק והיא
- 16 מנהלת חלק מספרי החשבונות – ספרי חשבוניות ותיעוד חוץ.
- 17 בנוסף בהתאם להודעתה הגב' מנדל גם הועסקה בבית האבות וקיבלה משכורת חודשית.
- 18 עוד הוסיפה בהמשך הודעתה, כי צ'רשניה היה שותף פעיל של המערער בבית האבות.
- 19 יש בעדות זו לבסס ממצא של שותפות.
- 20
- 21 בהתייחס למעמדה של הגב' מנדל, ועל אף שמעדותה בבית המשפט, ניתן היה לכאורה
- 22 ללמוד כי היא הייתה שותפה בשותפות יחד עם המערער ועם צ'רשניה, לא נדרשת קביעת
- 23 ממצא כזה, לאור הדוחות המוצגים וטיעוני המערער.
- 24
- 25 33. המערער בחר להציג עצמו, הן בדוחות שהוגשו לרשויות המס והן בערעור שהוגש לבית
- 26 המשפט כמי שמחזיק ב- 2/3 בשותפות, תוך שהוא נמנע מלהצהיר על מעמדה המדויק של
- 27 הגב' מנדל בשותפות. יושם לב כי בכל אחת מטענותיו לגבי היקף שותפותו, לא טוען
- 28 המערער לחלק יחסי של 1/3 בבית האבות. בדוחות הצהיר על חלק של 2/3 ובסיכומיו ביקש
- 29 לטעון ל- 50% כשהמחצית השנייה בידי צ'רשניה. בנסיבות אלה יש לראותו על דרך
- 30 ההשוואה לנציג של אחותו, הגב' מנדל, בפני רשויות המס, או כמי ש"השאיל שמו" לגבי
- 31 חלקה של האחות בשותפות באופן שמחייב אותו לשאת בתוצאות המשפטיות הכרוכות
- 32 ביצירת המצג כלפי רשות המסים, ועל כן יש לייחס למערער חוב המתייחס ל- 2/3 מהשומה
- 33 (ראו להשוואה ע"מ (מחוזי-חי) 530/03 כהנוף נ' פקיד שומה חיפה. ניתן ביום 15/1/09).



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלזש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלזש נ' פקיד שומה עכו

1 בנסיבות אלה, לצורך קביעה של חיובי מס הכנסה, השותפים בבית האבות הם: המערער
2 וצ'רשניה, בחלוקה של 2/3 המערער, ובאופן שגם אם גב' מנדל הייתה שותפה, בחיוב המס של
3 חלקה נושא המערער; וה-1/3 הנותר בידי צ'רשניה.
4

ע"ש 1085/07 - שומת מס ערך מוסף:

6 34. למערער הוצאה שומת עסקאות בסך 417,298 ₪ לתקופה שבין 12/01 עד 12/05 בגין
7 עסקאות שלא דווחו (פירוט החשבוניות מצוי בנספח י' לתצהיר המפקח צור - מש/2) וכן
8 שומה בסך 17,909 ₪ בשל אי דיווח למע"מ על מכירת רכב מסחרי שמספרו 10-400-24,
9 ששימש בבית האבות (להלן: שומת עסקאות).
10 כמו-כן הוציא מנהל מע"מ למערער שומות תשומות לשנים 2002-2005 בגין ניכוי תשומות
11 ללא מסמך נדרש כדין ובגין ניכוי תשומות שאינן מותרות בניכוי לפי סעי' 1 ו-38 לחוק מע"מ
12 (להלן: שומת תשומות).
13 לפי ממצאי מנהל מע"מ דרש המערער ניכוי תשומות ביתר, ללא מסמכים מתאימים. בין
14 היתר דרש ניכוי תשומות על בסיס מסמכים שאינם חשבוניות, כדוגמת: קניית תרופות
15 מקופת חולים שאינה עסק (דוגמאות מצורפות כנספח ב' לתצהיר של מר אזולאי) וכן ניכוי
16 בגין חשבוניות שהוצאו בידי עוסקים פטורים או דרישת ניכוי ללא מסמכים כלל.
17

18 בנוסף, הטיל מנהל מע"מ על המערער קנס בשל סטייה מהותית מהוראות ניהול פנקסים,
19 בין היתר בשל אי רישום חלק מהתקבולים וניהול כוזב של ספרי החשבונות.
20

21 35. עיון בהודעות המערער ובתצהירו מעלה כי הוא אינו מכחיש הוצאת החשבוניות או אי
22 הדיווח לגביהן, אלא שהוא אינו יודע מדוע לא דווחו ותולה את האחריות לכך בצ'רשניה,
23 שלגירסתו, היה מתפקידו לטפל במערך החשבונות והדיווחים של בית האבות (ראו סעיפים
24 64-66 לתצהיר המערער).
25

26 ערעורו של המערער לגבי שומת מע"מ מתרכז למעשה בשאלה עיקרית אחת והיא למי יש
27 לייחס את חובות המע"מ – למערער לבדו או לכל אחד מן השותפים.
28 בנוסף, קובל המערער כנגד החלטת מנהל מע"מ להטיל עליו קנס בשיעור מרבי בגין פסילת
29 ספרים.
30

31 36. נציין כבר בשלב זה, שלאור אופן ניהול הספרים יש לאשר החלטת המשיב, לרבות שיעור
32 הקנס המרבי שהוטל; ובנוגע לחיוב במע"מ שהוטל על המערער בלבד, תוך אזכור דוקטרינת
33 השתק שיפוטי, מוחזק בעל דין כמשותק מלטעון טענה הסותרת הצהרתו בכלל הליכים
34 שיפוטיים, והצהרות חוזרות בנוגע לאותו הליך, בפרט (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ'
35 שיכון עובדים והשקעות בע"מ. פ"ד (נט) 625).

15 מתוך 23



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

אפרט הנימוקים.

פסילת ספרים והטלת קנס לפי סעי' 95 לחוק:

- 1
- 2
- 3
- 4 37. מנהל מע"מ סבור כי הפגמים בניהול ספרי המערער הם מהותיים ולכן מחייבים הטלת קנס
- 5 בשיעור המקסימאלי. לעמדתו, מדובר בהשמטה מכוונת ושיטתית של הכנסות כדי להונות
- 6 את רשויות המס, לאורך זמן ובסכומים ניכרים, ואין מדובר בפגמים הנובעים מרשלנות.
- 7
- 8 לטענת המערער הוא נפל קורבן להתנהלותו של צ'רשניה. ולכן, מאחר שלא היה מעורב
- 9 לטענתו בטיפול בכל הנושא החשבונאי של העסק, ובהיות הליקויים שנמצאו פועל יוצא של
- 10 התנהלותו של צ'רשניה, לא היה, לעמדתו, מקום להשית עליו קנס כלל. לכל היותר יש
- 11 להשית עליו קנס בשיעור מינימאלי (סעי' 88 לסיכומים) ובכל מקרה יש לגבות ממנו מחצית
- 12 מסכום הקנס בלבד (סעי' 65 לתצהיר המערער. מסומן ע/3).
- 13
- 14 לטענת המערער בתחילת כל חודש נהג להעביר לידי צ'רשניה את כל החשבונות שנרשמו
- 15 בידי המערער או אחותו וזאת כשהרישום נעשה על-פי הנחיותיו של צ'רשניה וכי לא ידוע לו
- 16 על אי רישום תקבולים שהם או ניהול פנקסי חשבונות כפולים.
- 17
- 18 טענות אלה אינן עולות בקנה אחד עם כלל הראיות.
- 19
- 20 38. המערער בתצהירו למעשה אינו סותר את הטענה כי נוהלו פנקסי חשבונות כפולים וכי
- 21 הדיווחים החשבונאיים היו לקויים, אלא טוען כי גם אם ימצא בסופו של דבר שלא דווחו
- 22 מלוא ההכנסות מהעסק, הרי שמדובר בפועל יוצא של התנהלותו של צ'רשניה (סעי' 73
- 23 לתצהיר המערער. מסומן ע/3). אמירה זו אינה מצביעה על מילוי חובתו לנהל ספרים כדין,
- 24 או על נקיטת אמצעים נדרשים כדי לתקנם.
- 25
- 26 39. אין חולק כי תכליתה של הסנקציה הקבועה בסעי' 95 לחוק היא מעין עונשית ומטרתה
- 27 אמצעי אכיפה לחייב את מי שחייב בניהול ספרים לעשות כן, תוך מניעת כדאיות כלכלית
- 28 מלהתחמק מניהול ספרים כדין (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה האזורי מע"מ חיפה, פ"ד
- 29 נו(5) 947, 955).
- 30
- 31 אמנם הטלת הסנקציה קושרת בין "התנהגות" הנישום לבין החיוב בקנס, ואולם יש להדגיש
- 32 כי מדובר בסנקציה שהיא אזרחית-מינהלית ולכל היותר יש לה מאפיינים מעין פליליים
- 33 באשר היא למעשה 'עונשית', אך היא אינה דורשת בהכרח הוכחת 'כוונה' או 'מודעות'
- 34 כתנאי להפעלתה כבהליך פלילי. זאת ועוד, הטלת הסנקציה לפי סעי' 95 לחוק אינה מוציאה
- 35 מאפשרות גם הטלת סנקציה פלילית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- 1
- 2 ויודגש, מאחר שמדובר בסנקציה שיש לה היבטים "עונשיים", היא אינה יכולה להיעשות על
- 3 דרך השיגרה ומנהל מע"מ נדרש לנמק החלטתו (ע"ש (מחוזי-חי) 687/01 ראש ארם יזמות
- 4 ובנייה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה. ניתן ביום 31/8/04; ע"א 417/86 מרכז הג'מבו נ'
- 5 מנהל מע"מ, מסים ד/ה-66).
- 6
- 7 40. במקרה דנן, העלתה חקירת המשיב כאמור כי בבית האבות נוהלו שתי מערכות של
- 8 חשבונות, אשר רק אחת מהן שימשה לצורך הדיווח לרשויות המס ובכלל זה לרשות
- 9 מע"מ. המערער לא סתר ממצאים אלו של המשיב. ניהול שתי מערכות של חשבונות אינו
- 10 יכול להתפרש אלא כניסיון להשמטה מכוונת ושיטתית של הכנסות במטרה להונות את
- 11 רשויות המס. בנסיבות אלה אין חולק כי מבחינת מידת הסטייה, מדובר בסטייה מהותית
- 12 מהוראות ניהול פנקסים באופן המצדיק הפעלת סמכות לפי סעי' 95 לחוק, בדרג המחמיר
- 13 ביותר.
- 14
- 15 אין בידי לקבל הטענה כי המערער לא ידע על 2 מערכות החשבונות, במיוחד לאור חובתו
- 16 לבקר ולבחון כיצד מתנהלים ספרי החשבונות - וכאשר מדובר בניהול ספרי החשבונות
- 17 בסטייה כה מהותית, שתי מערכות חשבונות נמצאו בבית האבות עצמו, ובהתאם לעדויות
- 18 בפניי רק המערער ואחותו הגב' מנדל הוציאו חשבונות בבית האבות, וצ'רשניה עצמו לא
- 19 הוציא כלל חשבונות (עמ' 81 לפרוט'). עוד יש להזכיר, כי המערער הוא המגיש דוחות
- 20 לרשויות המס והחותם עליהם, כך גם לגבי ניכוי תשלומות ביתר, גם אם דיווח כזה נעשה
- 21 בפועל באמצעות רואה החשבון צ'רשניה.
- 22
- 23 41. טענת המערער כי נושא הדיווח לרשויות המס היה תחת אחריותו של צ'רשניה, יש לראותה
- 24 כהחלטה פנימית בקשר לאופן ניהולה של השותפות, אך אין בה כדי לשנות את מהות
- 25 החובה. הטענה בדבר 'אי הידיעה' בדרך של העברת סמכות הטיפול בצד החשבונאי של
- 26 העסק לידי גורם מקצועי, אין בה כדי לפטור את המערער, כבעלים ומנהל של בית האבות,
- 27 מהאחריות האזרחית לשומות שהוצאו או לקנס האזרחי-מינהלי שהוטל (ע"ש (מחוזי-ב"ש)
- 28 1645/99 קרויטרו נ' משרד האוצר. ניתן ביום 30/7/02; ע"מ (מחוזי-חי) 12339-02-09 שי
- 29 יצחק דור בע"מ מס ערך מוסף חיפה. ניתן ביום 20/10/10; גיורא עמיר עבירות מס ועבירות
- 30 הלבנת הון (מהדורה חמישית) 315 וההפניות שם (2008)).
- 31
- 32 המערער במקרה זה אינו שונה מכל נישום או עוסק ואין באפשרותו להסתתר מאחורי
- 33 פעולות של יועץ המס או מנהל החשבונות של העסק, ככל שאכן לא היה מודע להן, הגם
- 34 שבמקרה דנן, יועץ המס של בית האבות היה בנוסף לשותף של המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

יש איפוא לאשר את הקנס שהטיל מנהל מע"מ וכן לאשר כי יש להטילו על המערער, בהתאם
לשיעור חלקו בשומת מע"מ, כפי שיקבע להלן.

חלקו של המערער בשומות מע"מ:

42. מנהל מע"מ מפנה לכך שהמערער נרשם במע"מ כעוסק יחיד וזאת עוד משנת 1994 ורישום
זה לעמדתו הוא הקובע לצורך גביית החיובים מהשומות שהוצאו והקנס בגין סטייה מניהול
תקין של הספרים.

לעמדת מנהל מע"מ, אם ביקש המערער שחיובי המע"מ יגבו מהשותפים כולם, היה על
המערער לציין בפני מנהל מע"מ כי מדובר בשותפות ולהגדיר מיהו הנציג של השותפות, כל
זאת לפי תקנה 4 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976 (להלן: **תקנות הרישום**);
וככל שהחל המערער את דרכו כעוסק יחיד ולאחר מכן התאגד כשותפות, היה עליו לדווח על
השינוי שחל במעמדו, בעסקו ובצורת ההתאגדות למנהל מע"מ. במקרה כזה היה גם משתנה
מספר העוסק של המערער למספר המתאים לשותפות.

בנסיבות אלה, לעמדת מנהל מע"מ, על המערער לשאת לבדו בכל החובות והחיובים החלים
על העסק (סעי' 10 – 21 לתצהירו של יואב אזולאי, מנהל תחום ביקורת במע"מ חיפה. מסומן
מש/1).

43. המערער אינו חולק על ממצאי מנהל מע"מ לפיהם הוא העוסק הרשום וכי השותפות אינה
רשומה ברישומים המתאימים במשרדי מע"מ. ואולם, לעמדתו על אף שהשותפות אינה
רשומה, היה על מנהל מע"מ להעדיף את המהות על פני צורת הרישום ולחייב את המערער
על-פי חלקו היחסי, שלעמדתו צריכה לעמוד על מחצית מהחוב (סעי' 70 לסיכומיו).

כדי לבסס הטענה כי בית האבות נוהל בשותפות של המערער עם צ'רשניה ולא בידי המערער
לבדו, מפנה המערער בסיכומיו להסכם שנחתם בין השותפות לבין קיבוץ אושה המסדיר את
השימוש במבנה בית האבות, שם רשומה רעיייתו של צ'רשניה כשותפה וצ'רשניה עצמו כערב
לקיום מלוא החיובים על-פי החוזה; עוד הפנה המערער למכתב ששלח צ'רשניה למשטרת
זבולון בבקשה להימנע מהגשת כתב אישום (מצורף נספח 12 לסיכומי המערער), שם למעשה
מודה צ'רשניה בהשקעה של 50% בשותפות.

זאת ועוד, לטענתו בחינת מערכת היחסים שבין המערער לבין צ'רשניה בראי פקודת
השותפויות מעלה המסקנה כי אין בהיות השותפות לא רשומה כדי להשפיע על שאלת עצם
קיומה. וכך, בהיות קיומה של שותפות לא מותנית בהכרח ברישומה, אלא במערכת יחסי
ההרשאה בין השותפים, ומאחר שמעמדו של הרישום הוא דקלרטיבי בלבד, היה גם על



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- 1 מנהל מע"מ לבחון את המערכת היחסים המהותית בין השותפים ולא להסתפק בשאלת
2 הרישום.
3
- 4 44. בנוסף, מפנה המערער לקביעת פקיד השומה שערך את שומתו בהתבסס על ההנחה כי
5 קיימת שותפות בבית האבות וטוען כי לא יתכן ששתי זרועות של רשות המסים מבססות
6 שומותיהן על הנחות יסוד מנוגדות וזאת על בסיס נתונים עובדתיים זהים (סעי' 77-78
7 לסיכומי המערער).
8
- 9 יוער בהקשר זה כי המערער עצמו דיווח באופן שונה לרשויות המס השונות: בדיווחים
10 לרשות מס הכנסה ייחס 2/3 מההכנסות של בית האבות לעצמו ו- 1/3 נוסף לצירשניה ועל
11 בסיס אותו דיווח ייחס פקיד השומה את ההכנסות למי מנישומים שהוצהרו באותו דוח.
12
- 13 שונה הדבר לגבי גביית המע"מ. ברישומי רשות מע"מ, נרשם כאמור, המערער, כעוסק יחיד
14 ולא דיווח על השותפות ודיווח על עסקאות בית האבות כעסקאות שלו משך כל השנים.
15 מנהל מע"מ קיבל איפוא את דיווחי המערער וייחס בהתאם לכך את מלוא העסקאות
16 למערער – העוסק הרשום.
17
- 18 יתרה מזאת, יש לזכור כי מדובר בשתי רשויות מס נפרדות, שגם אם הן זרועות שונות של
19 רשות המסים, הרי שכל אחת מהן מפעילה אמות מידה אחרות לעניין קביעות זהות החייב
20 במס וכן לגבי מהות העסקה או ההכנסה החייבת במס, ואין איפוא קביעה של רשות מס
21 אחת כפופה או מותנית בקביעה של רשות מס אחרת, גם אם היה רצוי לנהוג אחרת.
22
- 23 45. מוסיף המערער וטוען כי הרישום כעוסק במע"מ הוא רישום דקלרטיבי ולא קונסטיטויטיבי,
24 ואין הוא תנאי לחיוב במס. לעניין זה מפנה ב"כ המערער לסיטואציה לפיה גם מי שלא
25 נרשם כעוסק, יהא חייב בתשלום מס עסקאות. עוד מפנה בהקשר זה ב"כ המערער להוראות
26 סעי' 128(ב) לחוק מע"מ, לפיו לטענתו, מקום בו מוכחים יחסי שותפות אין עוד שיקול דעת
27 למשיב לעניין חלוקת החיוב במס לפי חלקו היחסי של כל שותף, אלא אם ביקשו השותפים
28 אחרת (סעי' 85-86 לסיכומים).
29
- 30 46. יש לקבל עקרונית עמדת המערער לפיה רישום "עוסק" ברשות מע"מ הוא רישום דקלרטיבי
31 בלבד (ע"א 6079/98 **שארה נ' מנהל מכס ומע"מ**, מסים ט/3 (יוני 2002) ה-2; ע"א 267/86
32 **מנהל המכס והמע"מ נ' חברת ראובן פליצה בע"מ**, מסים ג/6 (נובמבר 1989) ה-8). ראו גם
33 ע"א 3339/12 **מיכאל גוטמן נ' מינהל מקרקעי ישראל**. ניתן ביום 18/9/13. שם נקבע על דרך
34 אישור פסק דין של המחוזי, כי רישום ממ"י וקק"ל כעוסק כהגדרתו במע"מ הוא עניין
35 דקלרטיבי בלבד שאינו תנאי לחיוב במס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1
- 2 עוד יש לקבל טענת המערער כי אין ברישום עצמו כדי ליצור את החבות המהותית במס,
- 3 אלא יש לבחון עסקה על-פי מהותה ובכלל זה למי יש לייחס את תוצאת המס הנובעת ממנה.
- 4
- 5 מסקנה אחרת הייתה מביאה למצב אבסורדי, כפי שהצביע עליו ב"כ המערער, לפיו מי שלא
- 6 נרשם כלל כעוסק, לא תוכל לכאורה רשות מע"מ להטיל עליו חבות במס.
- 7 כך גם לעניין יחוס עסקה לשותפות כאישיות משפטית בפני עצמה או יחוס העסקה
- 8 לשותפים בשותפות (סעי' 128 לחוק). ואולם כל זאת, כאמור, לעניין מהות העסקה ולמי יש
- 9 לייחסה.
- 10
- 11 47. שונה לדעתי משמעות הרישום, וההתייחסות להצהרה בדוחות מע"מ, ככל שהדבר נוגע
- 12 לאופן גביית החוב (ע"ש (מחוזי-חי') 609/01 **חברת ש. קינד ושות' בע"מ נ' ממונה אזורי**
- 13 **מע"מ חיפה**. ניתן ביום 8/9/04; ראו להשוואה מצב של 'השאלת ש' בו משכנע אדם את
- 14 רשויות המס כי הוא הנישום או העוסק הרלוונטי. במצב כזה לא תתקבל מאוחר יותר
- 15 הטענה כי הוא אינו הנישום/העוסק. עמ"ה (מחוזי-חי') 530/03 **כהנוף נ' פ"ש חיפה**; א'
- 16 פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** 390-391 (2005)).
- 17
- 18 כאמור, הרישום אינו יוצר אמנם את החיוב המהותי במס, אך יש בו להשפיע על אופן
- 19 גבייתו. וכך, מקום בו נרשם נישום כ'עוסק' במשרדי מע"מ, יש באופן הדיווח משום יצירת
- 20 מצג של העוסק הרשום כלפי רשות מע"מ כי הוא מתחייב למעשה לשאת בעצמו בכל מס
- 21 שידרש בגין העסקאות של העסק, וזאת ללא תלות בשותפות, ככל שהיא קיימת באותו
- 22 עסק.
- 23
- 24 48. במקרה דנן אין חולק בין הצדדים כי המערער רשום במשרדי מע"מ כעוסק יחיד עוד משנת
- 25 1994 בנוגע להכנסות מבית האבות.
- 26 עיון בפס"ד **בעניין צ'רשניה** מלמד על אף שהייתה שם התייחסות להכנסות מבית האבות,
- 27 ולמרות שמר צ'רשניה רשום כעוסק, לא דווחו ההכנסות מבית האבות על ידו, וממילא לא
- 28 חוייב בגין (ראה פס"ד **בעניין צ'רשניה**, סעיף 77).
- 29
- 30 ואילו המערער כאן במהלך אותן השנים, למרות הקמת בית האבות תוך שותפות עם
- 31 צ'רשניה ואולי אף עם אחרות, לא הודיע על כל שינוי במעמדו זה ואף המשיך להגיש את
- 32 הדוחות הנדרשים לרשות מע"מ כעוסק יחיד (סעי' 12 לתצהיר אזוראי. מסומן מש/1). יוער
- 33 כי סעי' 8(א) לתקנות הרישום קובע כי על אירועים המצריכים שינוי ברישום או ביטול, יש
- 34 להודיע למנהל מע"מ תוך 15 ימים מיום האירוע.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלון דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלון נ' פקיד שומה עכו

- 1
- 2 49. בנסיבות אלה גם אם לאחר בדיקה מהותית של העסקאות, נמצא כי אכן יש מקום לייחס
- 3 אותן לשותפים בעסק, הרי שלעניין עצם גביית החוב, יש לראות ברישום המוצהר של
- 4 המערער במשרדי מע"מ כעוסק יחיד משך כל שנות פעילות העסק, לרבות דיווח על
- 5 העסקאות על-ידו, משום התחייבות של המערער לשאת במס המתחייב.
- 6
- 7 50. יוער כי בהתאם להודעת צ'רשניה בפני מחלקת חקירות אצל פקיד השומה (מיום 20/11/06.
- 8 נספח ח' לתצהיר המפקח צור) צ'רשניה היה מעורב בניהול המו"מ מול קיבוץ אושה טרם
- 9 הקמת בית האבות וכן סייע בהקמה בצביעה, גינון וניקיון. צ'רשניה הודה בחקירה כי חתם
- 10 בשם אשתו על ההסכם מול קיבוץ אושה וכי היא לא הייתה מעורבת למעשה בעסקה.
- 11 לטענתו, לא היה שותפו של המערער, אלא הלווה כסף למערער לצורך הקמת בית האבות
- 12 ובתמורה הייתה אמורה אשתו של צ'רשניה להכנס כשותפה. לגירסתו, בסופו של דבר בשום
- 13 שלב לא נכנס כשותף בבית האבות וההלוואה הוחזרה לו. עוד לגירסתו, לאחר שהוחזרה
- 14 ההלוואה, כדי שלא יכנס כשותף בעסק שילם לו המערער סך של כ- מיליון ₪ והצ'ק חזר.
- 15 לכן, מצויים הצדדים בהליך משפטיים בינם. צ'רשניה עמד על גרסתו באותה הודעה כי לא
- 16 היה שותפו של המערער.
- 17
- 18 אין איפוא בנסיבות אלה לאפשר למערער בשלב גביית המס, לדרוש מרשות המס לחלק את
- 19 המס המתחייב בגין אותן עסקאות שדווחו על ידו, בין השותפים הנטענים בנפרד על-פי
- 20 חלקם היחסי. בייחוד אין לעשות כן, כאשר העוסק עצמו מדווח כעוסק יחיד, שעה שאין
- 21 הסכמה מלאה בין השותפים לבין עצמם לגבי עצם שותפותם ולגבי חלקו היחסי של כל אחד
- 22 מהם בשותפות, באופן שיחייב את רשות מע"מ "להיגרר" בעל כורחה לויכוח הפנימי בין
- 23 השותפים, בעת גביית המס, ולהופכה לצד בסכסוך שבין השותפים, שהרי שותפותם לא
- 24 נרשמה אצל רשויות המס.
- 25
- 26 51. ככל שביקשו השותפים שיינתן תוקף לשותפותם על כל המשתמע מכך אצל רשות מע"מ,
- 27 הרי שהיו יכולים לבקש להירשם כעוסק אחד לפי סעי' 56 לחוק הדן ברישום מספר עוסקים
- 28 כאחד; או לחילופין, הגם שיש בכך משום הכבדה על רשות מע"מ, להירשם כעוסקים
- 29 נפרדים ולדווח על כלל העסקאות בדיווח מקביל – או אז, היה מנהל מע"מ מייחס כל עסקה
- 30 לשותפים עצמם על פי חלקם היחסי לפי סעי' 128(ב) לחוק. תקנות הרישום עצמן מבחינות
- 31 בין רישום עוסק יחיד לבין רישום עוסק שהוא שותפות ואולם במקרה האחרון, מחייבות
- 32 תקנות הרישום כי השותפות תציין בטופס הרישום פרטים על השותפים ואף ציון שמו של
- 33 נציג השותפות לצורך חוק מע"מ (תקנה 4(א) לתקנות הרישום); ומקום בו השותפות אינה
- 34 מציינת נציג, ראוי מנהל מע"מ לקבוע מי מבין השותפים כנציג (תקנה 4(ב) לתקנות
- 35 הרישום).



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- 1 ואולם, משלא עשו כן, לא תישמע הטענה בשלב הגבייה.
- 2
- 3 52. אופן הדיווח של המערער לרשות מע"מ לאורך השנים, מחייב אותו, איפוא, במערכת
- 4 היחסים מול רשות מע"מ, לעניין גביית המס. וכך, הגם שבמחינה מהותית אכן יש לייחס
- 5 את חוב המס שנוצר מעסקאות בית האבות לכלל השותפים בבית האבות, יש לאשר עמדת
- 6 מנהל מע"מ כי הגבייה עצמה של המס תבוצע מאת המערער לבדו, וזאת לאור האופן בו
- 7 נרשם דיווח למנהל מע"מ על עסקאותיו משך השנים.
- 8
- 9 53. ככל שהמערער סבור שאין עליו לשאת בכל חבות המס לבדו, הרי שפתוחה בפניו הדרך
- 10 להחיל את הוראותיה של פקודת השותפויות ולתבוע משותפיו, בתביעת חוב אזורי רגילה,
- 11 את חלקם היחסי בחוב המס ששולם על ידו.
- 12 ויובהר, חבותם של השותפים בגין אותן עסקאות היא ממילא חבות של ביחד ולחוד, כך
- 13 שככל שמנהל מע"מ גבה את החוב או חלקו בגין אותן עסקאות מאת השותף צ'רשניה, הרי
- 14 שהסכום שנגבה ינוכה מחובו של המערער לרשות מע"מ.
- 15

התוצאה :

- 17 54. אשר על כן אני מורה כמפורט להלן :
- 18 **בערעור שומה מס הכנסה - ע"מ 10331-12-08 :**
- 19 א. הערעור מתקבל באופן חלקי בלבד וזאת בנושאים הבאים :
- 20 (1) מרכיב התפוסה של הדיירים יפחת ב-10%, ויעמוד על 90% מהתפוסה
- 21 המלאה (33.3 חדרים), לצורך חישוב ההכנסה מהדיירים בבית האבות ;
- 22 (2) בנוגע לגבייה הנוספת, תועמד זו על 200 ₪ בחודש לכל התקופה הרלוונטית
- 23 לערעור. השומה תוקטן בהתאמה ;
- 24 (3) ככל שקיימות הוצאות נוספות בגין תרופות שטרם נדרשו בניכוי, יש
- 25 לאפשר למערער להציג בפני פקיד השומה אשר יבחן אם יש מקום לאשרן
- 26 בניכוי, במסגרת מועד קצוב שיקבע המשיב.
- 27 ב. להבהרה - לצורך קביעה של חיובי מס הכנסה לגבי השותפים בבית האבות, חלקו
- 28 של המערער בשותפות עומד על 2/3.
- 29 ג. ביתר פרטי המחלוקת, הערעור נדחה.
- 30
- 31 **בערעור מס ערך מוסף - תיק ע"ש 1085/07 :**
- 32 הערעור נדחה.
- 33



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 אוקטובר 2013

ע"מ 1085/07 אלוש דורון נ' מע"מ ומס קניה חיפה
ע"מ 10331-12-08 אלוש נ' פקיד שומה עכו

- 1 אני מחייבת את המערער לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של
- 2 20,000 ₪ בתוך 30 ימים מהיום.
- 3
- 4
- 5 ניתן היום, ו' חשון תשע"ד, 10 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.
- 6

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא

- 7
- 8