



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3
ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

המערער אילן יגדל
ע"י ב"כ עו"ד יובל ליכטר

נגד

המשיב מע"מ ת"א 3
ע"י ב"כ עו"ד יהונתן קרואני פרקליטות מחוז תל אביב

2

3

פסק דין

4

5

כללי 1.

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

46

47

48

49

50



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 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
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
 - 34
- 2.3 בהמשך, הגיש המערער דוחות לתקופה החסרה ולפיהם מחזור העסקאות הינו 3,337,866 ש"ח, בלבד. המשיב סירב להכיר בנכונות הדוחות שהגיש המערער, באשר לטענת המשיב הדוחות אינם מתבססים על הנהלת ספרים כמתחייב על פי דין. המשיב נסמך בשומתו על תחשיב שהוכן על ידי הכלכלן מר שמואל וינשטיין, עובד המחלקה הכלכלית ברשות המסים (להלן בהתאמה: "התחשיב" ו – "הכלכלן").
- 2.4 בנוסף, נוכח הליקויים שמצא המשיב בספרי המערער, עודכן סכום הקנס שהושת על המערער, בהתאם למחזור שנקבע בשומת המשיב.
- 2.5 המערער הגיש באמצעות בא כוחו ביום 8.3.05 השגה על השומה בטעם אחד והוא כי התחשיב עליו מבוססת השומה, לא צורף לשומה, ומשכך אין באפשרותו להתייחס לשומה ולבדוק אותה, ובמידת הצורך להשיג עליה כדבעי. משכך ביקש בהשגה לקבל את התחשיב.
- המשיב בתגובה שלח לב"כ מערער ביום 28.3.05 מכתב ובו פירוט עיקרי שיטת העבודה ובסיס הנתונים עליו נסמכת שומת המשיב, אך מבלי שצורף לה את התחשיב, ומבלי שחשף את מלוא הפרטים.
- 2.6 סופו של דבר, דחה המשיב ביום 13.11.05 את ההשגה ועל כך הוגש הערעור (ע"מ 1029/06).
3. **ההליך הפלילי**
- 3.1 זה המקום לציין כי המדינה הגישה נגד המערער כתב אישום לבית משפט השלום בתל אביב יפו (ת.פ. 8205/04). בכתב האישום ייחסה המדינה למערער מסירת ידיעות כוזבות בארבעה דיווחים, שימוש במרמה ותחבולה במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום קנס, וזאת בנוגע לעניינים נשוא הערעורים.
- 3.2 ביום 30.12.07 ניתנה הכרעת הדין המפורטת בהליך הפלילי (כב' השופטת שריזלי). לאחר שמיעת ראיות, הגיע בית המשפט לידי מסקנה כי יש לדחות את גרסת המערער לגופם של דברים. בית המשפט אף לא קיבל את שחזור ספרי החשבונות של המערער, שנעשה בדיעבד על-ידי ר"ח שבו מטעמו של המערער.
- 3.3 בהכרעת הדין הרשיע בית המשפט את המערער באישומים המיוחסים לו בקובעו בין היתר כי המערער לא ניהל את פנקסי החשבונות ואת הרשומות כנדרש על פי דין, לא רשם תקבולים מלקוחות ולא רשם רכישות טובין ותשלומים לספקים. בית המשפט גזר על המערער עונש מאסר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 1 וקנס. ערעורים שהוגשו על פסק הדין נמחקו, תוך שהוחמרה הענישה שנגזרה על המערער, שהחל
2 לרצות את מאסרו ביום 22.2.09.
- 3
- 4 3.4 נוכח ההליך הפלילי וכן התקופה בה שהה המערער במאסר, התעכב בירור הערעורים נשוא פסק
5 הדין.
- 6
- 7 **הראיות** 4.
- 8 4.1 המערער הגיש תצהיר עדות ראשית שלו מיום 7.9.08, ובו חזר על עיקרי טענותיו דלעיל. בעיקרן של
9 אלה, כי המשיב לא מסר לו את התחשיב, כי יש לאמץ את ספריו כמות ששוחזרו על-ידי רו"ח שבו
10 מטעמו ומשום כך יש גם לבטל את הקנס שהוטל עליו. עוד נטען כי לאחר שהמשיב יחויב להמציא
11 את התחשיב, יהיה לשוב להליך ההשגה. לחלופין נטען שיש לבטל את שומת העסקאות.
- 12
- 13 4.2 המשיב הגיש שני תצהירים:
- 14
- 15 האחד של מר בנימין איגר, המשמש ראש תחום בכיר ביקורת חשבונות אצל המשיב. איגר בתצהירו
16 מפרט את האירועים נשוא ההליך וכן מציין כי המשיב הסתמך בשומת העסקאות על התחשיב.
- 17
- 18 השני, תצהיר של הכלכלן, בו פירוט התחשיב ובגדרו הנתונים ששימשו יסוד לקביעת שומת המשיב.
19 למעשה, תצהיר הכלכלן מהווה את אותם נתונים חסרים עליהם השיג המערער. מתצהיר הכלכלן,
20 עולה כי התחשיב התבסס בעיקרו על השוואה של מחזורים בחנויות באותו ענף של עסקי המערער,
21 ובסמיכות גיאוגרפית. מחזורי אותן חנויות, חולקו לפי שטח כל חנות, ושעות פתיחת כל חנות, ובכך
22 התקבל תחשיב של הכנסות ל-1 מ"ר לשעת מכירות, והוא הוכפל בשטחי חנויות המערער, והווה את
23 סכום השומה שהוציא המשיב, וכמפורט בהמשך.
- 24
- 25 בתצהירי המשיב צוין כי בעקבות בדיקה נוספת שנערכה על ידי המשיב, התברר כי חלה טעות
26 בתחשיב ומשכך הופחת סכום העסקאות שנקבע בשומת המשיב.
- 27
- 28 **ראיות לסתור** 5.
- 29 5.1 בעקבות ההליך הפלילי ולאור ממצאיו, עתר המשיב למתן פסק דין הדוחה את הערעור. הבקשה לא
30 התקבלה על-ידי כב' השופטת קרת, שדנה בתיק עד למינויה למחלקה הכלכלית של בית המשפט.
- 31
- 32 5.2 ביום 4.3.10 קבעה כב' השופטת קרת, כי הואיל ופסק הדין הפלילי הינו חלוט, הוא יהווה ראייה
33 במסגרת הערעורים וככל שהמערער יבקש להביא ראיות לסתור, הוא יגיש בקשה מתאימה.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

5.3 ב"כ המערער עתר לזמן לעדות את ר"ח שבו, אך בעקבות הדיון מיום 7.7.11, לא עמד המערער על זימון ר"ח שבו. בהמשך, הגיש המערער חוות דעת של ר"ח חן לבון מטעמו (להלן: "ר"ח לבון"). ר"ח לבון חולק על קביעת הכלכלן לפיה יש לחשב את היקף המכירות לפי מדד של שטח החנות. לעמדת ר"ח לבון אין לגודל החנות השפעה על היקף העסקאות, ואין לחשב את שומת העסקאות לפי שטחי החנויות.

6. **מסירת התחשיב**
כאמור טענתו העיקרית של המערער הינה כי מחמת שהמשיב לא חשף את נתוני התחשיב ששימש יסוד לשומה, יש לקבל את הערעור במובן זה, שלאחר קבלת התחשיב יש לשוב להליך ההשגה ולאפשר למערער לבחון את נתוני המשיב ולהשיג עליהם לגופם, במידת הצורך.

אכן, הלכה פסוקה היא שעל הרשות למסור לנישום את המידע הדרוש לו ששימש יסוד בידה להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, ועל מנת שהנישום יוכל לכלכל צעדיו ולבחון את השומה שהוצאה, כמו גם לאפשר בידי בית המשפט לערוך ביקורת שיפוטית. בהקשר זה אפנה לרע"א 291/99 ד.ג.ד. אבן ירושלים ואח' נ' מנהל המכס, (ניתן ביום 14.4.04), בסעיף 15:

"זכותו של הפרט לעיין במסמכים, המוחזקים בידי הרשות המנהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי. זוהי 'זכות העיון הפרטית', הנגזרת בעיקר מזכות הטיעון ומחובת המינהל לפעול בשקיפות (ראו זמיר, שם, בעמ' 875-886). אכן, 'הכלל העולה מן הפסיקה הוא, כי מסמכים שנתקבלו על-ידי רשות ציבורית תוך כדי שימוש בסמכות שהוענקה לה על פי דין, צריכים להיות גלויים ופתוחים בפני הצד הנוגע בדבר' (רע"א 4999/95 ALBERICI INTERNATIONAL נ' מדינת ישראל, פ"ד (1) 39, 44; להלן - 'פרשת ALBERICI'). בוודאי כך כאשר הנוגע בדבר מבקש לערער על החלטת המינהל בעניינו (בג"ץ 337/66 פיטל נ' ועדת השומה העירונית שליד עיריית חולון, פ"ד כא(1) 69 (להלן - 'פרשת פיטל')). במצב כזה, זכותו של הפרט לדעת את הבסיס לאותה החלטה. רק ידיעה כזו תבטיח, שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית, הממצה את זכותו של המשיג לטעון את טענותיו ולתקוף באופן ישיר את המידע ששימש נגדו. משום כך נהוג לראות בזכות העיון היבט של זכות הטיעון (ראו: בג"ץ 7805/00 אלוני נ' מבקרת עיריית ירושלים, פ"ד נז(4) 577, 599-600). זכות העיון מהווה גם אמצעי ביקורת על הרשות, שנדרשת לבסס את החלטותיה כראוי, בחומר ראיות סביר ומשכנע. לו הותר לרשות לקבל החלטות, הפוגעות באינטרסים של פרטים, מבלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

1 לחשוף את הבסיס להן, היה גובר החשש מפני שרירות. בכך מצטרפת זכות העיון לחובת
2 ההנמקה, כהיבט נוסף של עקרון שקיפות המינהל (ראו באופן כללי ע"א 3213/97 נקר נ'
3 הועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, פ"ד נג(4) 625, 648).
4 (ההדגשה שלי – א.א.)
5

6 בתי המשפט אף נדרשו לשאלת הסתרת פרטים של נישומים אחרים אשר הוו בסיס להשוואה
7 לשומות הנישום, ובשים לב לחובת הגנת הפרטיות (ע"א 4825/97 זרח ועדנה גהל נ' פקיד שומה
8 למפעלים גדולים מאד, (ניתן ביום 7.2.00), עמ"ה (י-ם) 7051/03 אהרון קלצ'קין נ' פקיד שומה 1
9 ירושלים (ניתן ביום 14.11.04).
10

11 יישום ההלכות דנן מורה כי על המשיב היה להמציא את נתוני התחשיב למערער, עם הוצאת
12 השומה, לא כל שכן לאחר שביקש זאת ממנה, לרבות בהליך ההשגה. על המשיב היה ליתן נימוקים
13 המצדיקים את סירובו למסור את המידע הדרוש. נימוקים כאמור לא הובאו לפניי ומשום כך, הצדק
14 עם המערער בטענתו זו.
15

16 7. למעשה, ניתן היה לסיים בכך את פסק הדין ולהורות על החזרת ההליך לשלב ההשגה, כמבוקש
17 בערעור, ועל מנת שהמערער יוכל לשטוח את השגותיו לגופם של דברים.
18

19 עם זאת, הואיל והנתונים המבוקשים נמסרו בסופו של דבר במסגרת הגשת תצהירי העדות הראשית
20 של המשיב, והצדדים התייחסו גם לגופם של דברים כאשר המערער בחר אף להגיש חוו"ד של ר"ח
21 לבון, החולקת על שומת המשיב, לאחר שהתחשיב גולה, בחרתי לבחון את טענות הצדדים לגוף
22 השומה.
23

24 8. פסילת ספרי המערער
25 לטעמי, נכון עשה המשיב שעה שפסל את ספרי המערער והוציא שומה לפי מיטב השפיטה, ולא הכיר
26 בדוחות המשוחזרים של המערער.
27

28 קיימת במקרה שלפניי קביעה חלוטה של בית המשפט בהליך הפלילי בדבר אי תקינות ספרי
29 המערער. קביעה זו לא נסתרה ולא הובאו ראיות שיש בהן כדי לשנותה. משכך, נכון עשה המשיב
30 שעה שהשית על המערער קנס בגין אי ניהול ספרים כדין. עם זאת, וכמות שיפורט בהמשך פסק
31 הדין, יש להתאים את הקנס לשומה שתקבע על ידי המשיב.
32

33 נוכח פסילת ספרי המערער, לא היה מנוס אלא להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, כסמכות המשיב
34 לפי סעיף 76 (א) לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3
ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

משכך, על בית המשפט לבחון האם שומת המשיב יכולה לעמוד.

9. שומה לפי מיטב שפיטה - ככלל

סעיפים 76 ו-77 לחוק מסמיכים את המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה כאשר העוסק לא הגיש דוח תקופתי או שהדוחות אינם מלאים, אינם נכונים ועוד. סעיף 76(א) לחוק מורה כי המס ייקבע:

"בהתחשב בהקף עסקאותיו או פעילותו, ובאין נתונים – לפי המשוער"

ההלכה הפסוקה מורה כי בית המשפט יימנע מלהתערב בשיקול הדעת של פקיד השומה עת מוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אלא אם הוכח כי השומה הוצאה בשרירות לב או שנעשתה לאחר יד. בהקשר זה אפנה לע"א 734/89 - פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5), 309 (להלן: "פס"ד פיקנטי"). בסעיף 28 לפסק הדין נקבע:

"הסמכות שהוענקה לפקיד השומה רחבה היא ומאוד גמישה ודומה שהיא משחררת את פקיד השומה מכל בדיקה ראויה ומהפעלת שיקול דעת ראוי. אמנם כן, הסמכות רחבה היא ומרחיקת לכת, אך חלילה לו, לפקיד השומה, לעשות בה שימוש בשרירות לב ובקלות דעת. בית המשפט יקפיד על כך שנישום לא יופקר לשרירות לבם של פקידים ושזכויותיו לא תקופחנה אך ורק משום שלא מילא חובתו. אולם מעבר לכך, אין לנישום לקבול אלא על עצמו אם השומה שתקבע לפי מיטב שפיטת פקיד השומה תהיה גבוהה מעבר למצופה, אם בעיקרה תהיה מושתתת על אומדנים, השערות ורסיסי מידע שיגיעו לידיעתו, שהרי הנישום, הוא עצמו, במחדליו גרם לכך שלא יהיו בידי פקיד השומה המוסמך והמונסה כלים טובים יותר ואמצעים בטוחים לביסוס השומה".

(ההדגשה אינה במקור-א.א.)

עוד אפנה לע"ש (ח-י) 161/92 מועלם זמיר נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 1.7.98):

"כאשר נפסלו ספרי המערער לשנים הנדונות, מידת ההתערבות של ביהמ"ש בשומה לפי מיטב השפיטה שנערכה למערער, היא מוגבלת. כמובן שאין בכך כדי להתיר למשיב להוציא שומה מופרכת הגובלת בשרירות לב."

מן הכלל אל הפרט

10. נבחן את התחשיב

הכלכלן הבהיר בתצהירו כי בהעדר תדריך כלכלי לענף הרלוונטי, נעשה התחשיב לפי שיטת החשואה, קרי איסוף נתונים של עסקים באותו ענף, וחישוב פרמטרים ברי השוואה על מנת להגיע לשומה לעסקי המערער. משכך, ביסס הכלכלן את התחשיב על השוואה לחנויות אחרות על בסיס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3
ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 1 שלושה פרמטרים עיקריים שנראים לו מהותיים: השוואה לחנויות בתחום העסק קרי השכרת
- 2 קלטות וידאו של סרטי מין ומכירת אביזרים בתחום המין, חנויות שהן חלק מרשת של חנויות ולא
- 3 חנות בודדת, והשוואה לחנויות הנמצאות בסמיכות גיאוגרפית לחנויות המערער (להלן: "**חנויות**
- 4 **ההשוואה**"). את חנויות ההשוואה איתר הכלכלן באמצעות עיון במדריך דפי זהב וסיור בשטח.
- 5
- 6 נאספו נתונים של 11 חנויות השייכות לרשתות מתחרות: 6 חנויות באזור התחנה המרכזית הישנה
- 7 בתל אביב בו הפעיל המערער 3 חנויות; באזור צפון תל אביב נדגמו 3 חנויות של מתחרים, בסמוך
- 8 לחנות בודדת שהפעיל המערער באזור זה; בירושלים שם הפעיל המערער חנות יחידה, נדגמו 2
- 9 חנויות של מתחרים הנמצאות בקרבת אותה החנות. לאחר שאותרו חנויות כאמור, ביקר הכלכלן
- 10 בחנויות בירושלים ומבקר מע"מ ביקרו בחנויות האחרות, והתרשמו מגודלן של אלה, כמו גם קיום
- 11 תאי צפייה בחנויות ההשוואה, וכן בדקו את שעות פתיחתן. עוד נתון ראוי לציין הוא מחזור
- 12 המכירות של כל חנות השוואה שהיה מצוי בדוחות הכספיים של העסק האמור שהיו בידי המשיב,
- 13 או שהנתון התקבל בעקבות פנית המשיב לאותם עסקים.
- 14
- 15 את היקף המכירות של כל חנות, חילק הכלכלן לשטח החנות, והתקבל היקף המכירות ל-1 מ"ר
- 16 ולאחר מכן חולקה התוצאה לשעת פעילות החנות. משכך, היה בידי הכלכלן נתון של 1 מ"ר מכירה
- 17 לשעה של כל אחת מחנויות ההשוואה.
- 18
- 19 לאחר מכן, המכירות למ"ר לשעת פעילות ממוצע כפי שנמצא בכל אזור הוכפל בשטח במ"ר, שעות
- 20 הפעילות ב- 285 ימי עבודה, וזאת לסניף של המערער באותו אזור. בחנות שבאזור התחנה המרכזית
- 21 הישנה בתל אביב, נעשתה אף אבחנה בין חנות לה יש תאי צפייה לבין חנות הנעדרת תאי צפייה.
- 22 בהמשך, נעשתה התאמה לחנויות המערער, לפי תקופות הפעלת החנויות בשנות השומה, נשוא
- 23 הערעורים, והסיכום של הסכומים שהתקבלו, מהווה את שומת המשיב.
- 24
- 25 למעשה, הגורם הדומיננטי בתחשיב הינו גודל החנות.
- 26
- 27 **העדר אמינות התחשיב** 11.
- 28 שמעתי את העדים ונתתי את דעתי למכלול טענות הצדדים. הגעתי לידי מסקנה כי הוכח מעל כל
- 29 ספק שנפלה שגגה בידי המשיב בהתבססו על התחשיב. לטעמי, אין בו כדי לשקף נכונה את היקף
- 30 המכירות של המערער, הוא בלתי סביר ואף לא ניתן לשלול כי הוא נעשה מ"קלות דעת" כלשון פס"ד
- 31 פיקנטי, עד כי לא ניתן לאמצו. מסקנתי זו מעוגנת בכל אחד מהטעמים הבאים, לא כל שכן משקלם
- 32 המצרפי:
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 11.1 מהתחשיב עולה בבירור כי אין כל קורלציה בין שטחי החנויות לבין היקף המכירות של החנויות.
לעיתים מסתמן כי דווקא כששטח החנות קטן יותר מחנות אחרת באותו איזור, אזי מחזור המכירות בחנות הקטנה גדול מזה של החנות הגדולה. כך, מחזור המכירות של חנות באזור התחנה המרכזית הישנה בתל אביב, (סומנה 4 בתחשיב) בשטח של 35 מ"ר, עמד על סך 362,909 ₪, ואילו בחנות אחרת בתחנה המרכזית הישנה בתל-אביב, (סומנה 3 בתחשיב), ששטחה גדול יותר 40 מ"ר, היה מחזור המכירות 303,623 ₪ בלבד, קרי פער של כ-19%; גם באזורים אחרים בארץ התמונה דומה. כך, בירושלים בחנות (סומנה 14 בתחשיב), ששטחה 20 מ"ר, מחזור המכירות היה 407,505 ₪ בעוד שבחנות אחרת בירושלים (סומנה 15 בתחשיב), ששטחה זהה, קרי 20 מ"ר, מחזור המכירות היה גדול במידה ניכרת באופן יחסי, ועמד על 457,754 ₪, קרי פער של כ-12% בולטת במיוחד התוצאה באשר להיקף המכירות בחנויות בצפון תל אביב. כך, בחנות (סומנה 11 בתחשיב), ששטחה 20 מ"ר, עמד מחזור המכירות שלה על 761,406 ₪ ואילו בחנות באותו גודל של 20 מ"ר בצפון תל-אביב (סומנה 12 בתחשיב), עמד המחזור רק על 544,703 ₪, קרי פער של כ-39%!
- למומחה לא היה הסבר לפער הבלתי מובן בין היקפי המכירות המשמעותיים "לרעת" החנויות בשטחים הגדולים דווקא.
- משכך, אין מנוס אלא לקבוע כי שטח החנות לא יכול להיות, במקרה שלפניי, את אבן הבוחן המהותי לצורך קביעת היקף המכירות, בחנויות העוסקות בתחום המדובר. כמובן שלא ניתן לשלול כי שטח החנות יכול להיות אחד הקריטריונים להיקף המכירות, אך לא היחיד.
- 11.2 גם אם היה ממש בשיטת ההשוואה שננקטה על ידי הכלכלן, לא יכול התחשיב לעמוד. התברר כי לא נעשתה מדידה כראוי של חנויות ההשוואה. מתברר כי החנויות נמדדו שלא באופן מקצועי, אלא על פי עיני המבקרים, לעיתים על ידי ספירת אריחים. בנוסף, לא תמיד נכללו כל השטחים הפנימיים של החנות, אלא רק שטחי המכירה, והכל חלף ביצוע מדידה כהלכתה (עדות הכלכלן בעמ' 26 שורות 15-17). והכיצד יכול בית המשפט לסמוך על מדידה חובבנית ובלתי מקצועית זו?
- 11.3 ובכך לא די; מתברר שהכלכלן לא טרח לבחון קיומם של קריטריונים שעשויים להיות רלוונטיים, כך הוא מיקומה של החנות בתוך המבנה בו היא מצויה, חזית הבניין, עורף הבניין, או בתוך הבניין עצמו. במיוחד שלא ניתן לשלול שעסקינן בחנויות למכירת אביזרי מין שייתכן ועדיף מבחינת המכירות שהחנויות תהיינה מוצנעות ולא בחזית. זאת בצד קריטריונים נוספים להם טען ב"כ המערער. בין אלה, התעלמות מרכיב פרסום השילוט וכיוצא באלה (עמ' 24 שורות 9-6).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3
ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 11.4 בהקשר זה אוסיף כי לחוד ר"ח לבון צורפו תחשיבים של המחלקה הכלכלית של רשות המסים
עצמה, במגוון ענפי מסחר, על מנת לקבוע את מחזור עסקאות. מעיון בתחשיבים האמורים עולה כי
קיימת חשיבות לצורך קביעת מחזור העסקאות, גם למספר קריטריונים נוספים, שאף הם לא הובאו
לידי ביטוי על ידי הכלכלן. כך הוא מספר העובדים בעסק (נראה תחשיב לענף חנויות לטבע שצורף
כנספח 3 לחו"ד לבון). דהיינו, אף לפי תחשיבי המשיב הנמנה על רשות המסים, לא הובאו בחשבון
קריטריונים רלוונטיים לצורך קביעת השומה.
- 11.5 טעם נוסף למסקנתי בדבר קלישות התחשיב, הינו הטעות שהתגלתה בחישוב, ועליה דווח המשיב
מיוזמתו במהלך בירור הערעור, באשר לתאי הצפייה. בהקשר זה התברר לכלכלן כי שטח החנות
במ"ר, הכולל את תאי הצפייה, הוכפל במכירות למ"ר ללא תאי הצפייה. משכך, התקבלה תוצאה
גדולה יותר, והטעות תוקנה. עסקינן בטעות מהותית, ששינתה מהשומה כ-18%, והחשוב שהמערער
לא יכול היה לדעת עליה אלמלא בדק הכלכלן את עצמו והתוודע לטעות (עמ' 28 שורות 11-16, 20-
21).
- 11.6 עדיפה בעיני גם עמדת ר"ח לבון מטעם המערער, על פני התחשיב. ר"ח לבון הבהיר בחוות דעתו
שלא נסתרה בחקירתו, מדוע שטח החנות אינו יכול להיות פרמטר להיקף העסקאות של העסק.
בהקשר זה ציין המומחה כי שטח החנות של עסק נדרש לתשומות קבועות ומהווה רכיב קבוע
כהוצאות של עסק שאינן מושפעות מהפעילות של אותו עסק, והייתי מוסיף "בהכרח". עוד הדגיש
המומחה כי לפי המקובל בקביעת מחזורי פעילות של עסקים, לרבות אצל המשיב, מביאים בחשבון
את העלויות המשתנות ולא הקבועות, ומשכך גם במקרה שלפנינו היה על המשיב לבסס את התחשיב
על עלויות משתנות. ר"ח לבון צירף לחוות דעתו רשימה של תחשיבים של רשות המיסים, למגוון של
עסקים, ובאף אחד מהם אופן חישוב המחזור לא נעשה באופן בו נהג המשיב במקרה שלפניי.
- 11.7 פגם נוסף הרובץ כנגד אימוץ התחשיב היא העובדה שהבדיקה המשווה נעשתה ביחס לשנה אחת
בלבד, שנת 2002, ובכך שני כשלים:
האחד, השומות בהן עסקינן מתייחסות לתקופה העולה על שלוש שנים, ולכן נכון היה לבחון את
הנתונים גם ביחס לשנים האמורות.
השני, מטבע הדברים, שנה בודדת אינה יכולה לשקף היקף מכירות מבוסס, וככלל יש לבדוק את
הנתונים גם בשנים הסמוכות, שמה מדובר בשנה חריגה, שלא ניתן להשליך ממנה על אחרות.
- 11.8 עוד ליקוי בשומת המשיב הינו בכך שהוא נמנע מלבדוק את שיעורי הרווח בעסקים דומים, לרבות
חנויות ההשוואה, הגם שהנתונים מצויים או אמורים להיות מצויים ברשותו. במיוחד נכון הדבר
שעה שהמשיב בחר להותיר את תשומות המשיב על כן, כך שנוכח הפער הניכר בין העסקאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

- 1 המדווחות על ידי המערער לבין שומת המשיב, אמורים להיות רווחים עצומים בידי המשיב, דבר
2 שיש בו כדי להקשות על מהימנות שומת המשיב.
- 3
- 4 12. לא התעלמתי מעדות הכלכלן כי במקום לחשב את המכירות אצל המערער לפי חנויות ההשוואה,
5 ניתן היה לקחת את הממוצע של המכירות בחנויות האחרות וליישם אותו לאלה של המערער,
6 בשינויים המחויבים. לדבריו לא ראה המשיב לעשות כן במקרה שלפנינו משום שזהו כלשוננו "חשוב
7 **גם לעומת מה שעשינו**" (עמ' 25 שורה 18-19). אין בדבריו אלה כדי לשנות את המסקנה. לדידי, שעה
8 שהתברר כי אין בפרמטרים שלקח הכלכלן לצורך ההשוואה, כדי להגיע למסקנה אליה הגיע, היה
9 עליו לנקוט בחישוב שונה, בין זה שהצביע עליו ובין אחר, גם אם הוא "גס" ו"אינו מבוסס", אך עדיף
10 זה על פני חישוב שהוכח כי נשען על נתונים שגויים.
- 11
- 12 13. הגם שלא קיבלתי את שומת המשיב, אין בכך כדי לאמץ את דוחות המערער ודוק. קיימת כאמור
13 הכרעה חלוטה כי המערער לא ניהל פנקסים כדין ודי בה כדי שלא לקבל את דוחות המערער.
14
- 15 בנסיבות המתוארות, נוצר מצב אמביוולנטי, מחד גיסא דוחות המערער נפסלו, ומאידך גיסא לא
16 קיבלתי את השומה לפי מיטב השפיטה. התוצאה הינה שאין לפני בית המשפט תחשיב עליו ניתן
17 להשתית את היקף העסקאות, ולגזור הימנו את המס המגיע. נוכח המצב שנוצר, ובשים לב למשך
18 ההליכים, קיומו של הליך פלילי, העובדה שעסקין בשומות ביחס לשנים רחוקות, ועל מנת לחסוך
19 בעלויות והתדיינות נוספת, הצעתי לצדדים כי ימונה מומחה מטעם בית המשפט, אשר יחוה דעתו
20 באשר להיקף העסקאות הראוי של המערער. המשיב לא קיבל את הצעת בית המשפט, ומשכך לא
21 ראה המערער מקום למסור את עמדתו להצעה.
- 22
- 23 14. נתתי דעתי לטענת ב"כ המשיב לפיה על המערער היה הנטל להוכיח מהו היקף ההכנסות הראוי,
24 ושעה שלא עשה זאת אין לו אלא להלין על עצמו. עוד נתתי דעתי לכך שנטל הוכחה עובר למשיב רק
25 שעה שהוכח על ידי המערער מהן ההכנסות הראויות. המשיב טוען כי המערער לא טרח להציג מהו
26 מחזור העסקאות הראוי שהיה לו, לא הציג כל שומה חלופית ומשכך לא הרים את הנטל ובהכרח לא
27 עבר הנטל למשיב (עמ' 36 לפרוטוקול). אכן החלכה הפסוקה מורה כי נטל הראייה בנסיבות המקרה
28 שלפניי הוא על הנישום. אפנה בהקשר זה לדברי בית המשפט העליון ברע"א 3646/98 **כ.ו.ע. לבניין**
29 **בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, (ניתן ביום 1.7.03). בפסקה 22(ג) לפסק הדין נקבע:
30 **"כאשר פנקסי העוסק נפסלו מוטלים עליו הן 'נטל השכנוע' הן 'נטל הבאת**
31 **הראיות', ועליו לפתוח בהבאת הראיות ולשכנע באמיתות טענותיו".**
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

ע"מ 1029/06 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3

1 עם זאת סבורני כי שעה שהגעתי לידי מסקנה לפיה נפלו שגגות מהותיות בתחשיב, אזי לא יהיה זה
2 נכון לאמץ את שומת המשיב, ולחייב את המערער לפיה, ומשכך אין מנוס אלא לבטל את שומת
3 המשיב, ומשכך גם דין הערעור על הטלת קנס להתקבל.
4
5 אוסיף בהקשר זה כי בעת הגשת ההשגה לא היה כאמור לפני המערער התחשיב, לכן נמנעה
6 מהמערער האפשרות להשיג על התחשיב לגופו. אמנם במהלך הערעור ולאחר שהתחשיב גולה, ניתנה
7 האפשרות למערער להשיג גם על התחשיב לעיצומו, והוא אף הגיש את חוות דעתו של ר"ח לבון
8 בעניין, אך זו נעדרת בחינה של מהי השומה הראויה. לא ראיתי לזקוף לחובת המערער העדר הבאת
9 ראיות באשר לבחינת השומה הראויה, בנסיבות שנוצרו, וזאת בשים לב בין היתר לכך שהמשיב
10 סירב שלא כדין להמציא לו את התחשיב והדבר אילץ את המערער להגיש ערעור על כך. משכך, יש
11 למשיב אשם באי מיצוי הליכי ההשגה.
12
13

סוף דבר

15.

14 הגעתי לידי מסקנה כי דין השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב להתבטל. הואיל ואין שומה
15 סבירה אחרת לפני בית המשפט, בין לפי עמדת המערער ובין לפי זו של המשיב, כאשר החבות לכך
16 רובצת על שני הצדדים, אין מנוס אלא להורות למשיב להוציא תוך 45 יום מהיום, שומה לפי מיטב
17 השפיטה כנדרש על פי סעיף 76(א) לחוק. המערער יהיה רשאי להשיג עליה, הכל כקבוע בדין. לפי
18 השומה שתוצא, יגזר הקנס שיש להשית על המערער בגין פסילת הספרים.
19

20 לאור התוצאה אליה הגעתי, אין צו להוצאות.

21
22
23 ניתן היום, כ"ג סיון תשע"ב, 13 יוני 2012, בהעדר הצדדים.
24
25

26 איתן אורנשטיין, שופט
27
28
29
30
31