



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

- ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1
- ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1
- ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
- ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
- ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1
- ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

בפני כב' השופט דוד מינץ

- 1. יונסוף נסים עופר
- 2. תכשיטי ג'י. בי. בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד יוסי רומנו וג'ק כלנגה

המערערים

נגד

פקיד שומה ירושלים 1
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים

המשיב

1
2

פסק דין

3

4

הרקע לערעור ונימוקי השומה

1. המערערים הם חברה העוסקת ביבוא ושיווק קמעונאי וסיטונאי של תכשיטי יוקרה (מערערת 2, להלן: "החברה" או "המערערת"), ומי שמחזיק ב-50% ממניותיה ומשמש כמנהלה (מערער 1, להלן: "המערער"). יתרת המניות מוחזקות בידי אחיו של המערער, מר אלון יונסוף (להלן: "אלון"). החברה הפעילה בזמן הרלוונטי להליך שלוש חנויות בהן היא שיווקה את מוצריה. חנות גדולה בתל-אביב בה מנוהלת מערכת הנהלת החשבונות ומערכת שיווק ומלאי, ושתי חנויות נוספות, האחת בירושלים והשנייה בהרצליה. הערעורים מכוונים הן על החלטת המשיב שלא לקבל את דוחות המערער לשנות המס 2002, 2004 ו-2005 (עמ"ה 19/09 ועמ"ה 22/09), והן על החלטת המשיב שלא לקבל את דוחות המערערת ולקבוע לה שומות לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2003-2006 (עמ"ה 18/09, עמ"ה 20/09, עמ"ה 21/09 ועמ"ה 17259-01-11).

14

15

16

17

2. במסגרת צו השומות שנתן המשיב נקבעה הכנסת המערערת לשנת המס 2003 על סך של 5,130,059 ₪; לשנת המס 2004 על סך של 1,306,870 ₪; לשנת המס 2005 על סך של

1 מתוך 24



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

- 1 ביטל 2,979,704 ₪; ולשנת המס 2006 על סך של 6,181,417 ₪. בנוסף, בשנת המס 2005 ביטל
- 2 המשיב הפסד הון בסך של 3,750,749 ₪ ובשנת המס 2006 הוא ביטל את הפסד ההון המועבר
- 3 בסך של 3,719,770 ₪. בעניינו של המערער קבע המשיב בצו שומה כי הכנסותיו ממשכורות
- 4 לשנת המס 2002 עמדו על סך של 2,607,868 ₪; לשנת המס 2004 על סך של 1,244,400 ₪;
- 5 ולשנת המס 2005 על סך של 111,427 ₪.
- 6
- 7 3. בנימוקי השומה ציין המשיב כי בבדיקת רשימות המלאי המתקנות שהגישה המערערת
- 8 בראשית חודש דצמבר 2007 מחיר העלות המקורית של מוצרי המלאי השונים הוכפל במקדם
- 9 הפחתה של 35% או 80%, והיו פריטים רבים שמקדם ההפחתה שלהם הגיע לשיעור של 100%.
- 10 להפחתות אלו לא ניתן כל הסבר. שווי המלאי כולו לפי רשימות אלו היה שונה מסך שווי המלאי
- 11 ברשימות הראשונות שהגישה המערערת. כן צוין כי בביקורות שנערכו על ידי המשיב בחנויות
- 12 המערערת נמצא כי כל הפריטים הוצגו למכירה ונמכרו במחיר מכירה שעלה בהרבה על עלותם
- 13 המקורית.
- 14
- 15 4. עוד ציין המשיב בנימוקיו כי במאזן החברה לשנת 2002 נרשם סעיף מאזני בשם "השקעה
- 16 בחברה מוחזקת" סך של 2,394,922 ₪. במאזן החברה לשנת 2003, סכום ההשקעה "בחברה
- 17 המוחזקת" לא השתנה ובביאור למאזן צוין כי "חרף כל הניסיונות שנעשו להצלת כספי החברה
- 18 מאמצייהם עלו בתוהו". במאזן החברה לשנת 2004, סכום ההשקעה ב"חברה המוחזקת" עמד על
- 19 סך של 3,639,322 ₪, ובשנת 2005, נרשם כי סכום ההשקעה ב"חברה המוחזקת" הינו אפס
- 20 כשבביאור צוין כי החברה הגישה תביעה נגד היזם הראשי בפרויקט להשבת כל ההשקעה
- 21 שבוצעה, ולאחר שהתביעה נדחתה על ידי בית המשפט, החברה מחקה את ההשקעה כדוחות
- 22 הכספיים שלה. בנוסף, נדרש סכום ההשקעה כהפסד הון בדו"ח החברה לשנת 2005 בסך של
- 23 3,750,749 ₪, כאמור. ברם, המשיב בדק ומצא כי בין המערער, ולא בין החברה, ובין אדם בשם
- 24 וצלב קרימיניצקי נחתם הסכם שותפות להקמת חברה משותפת שתכליתה בנייה והפעלה של מרכז
- 25 קאנטרי קלאב בעיר טביליסי, בירת גרוזיה. חלקו של המערער בשותפות עמד על 60%. לעומת
- 26 זאת, החברה לא הוזכרה כלל בהסכם השותפות ולא הייתה צד בו. גם בדיקת דפי הבנק של חשבון
- 27 המערער ורעייתו בבנק דיסקונט לימדה כי הסכומים שהושקעו ב"חברה המוחזקת" בגרוזיה,



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 נמשכו והועברו מחשבון זה ולא מחשבון החברה. יתר על כן, בבדיקת כרטיס הנהלת החשבונות
 2 של החברה נמצאו שלושה כרטיסי חו"ז על שם המערער: כרטיס חו"ז רגיל בו יש תנועות משיכה
 3 והפקדה רגילים; כרטיס חו"ז בשם "הלוואה לעופר בנק דיסקונט"; וכרטיס חו"ז בשם "הלוואה
 4 לעופר בנק דיסקונט %". יתרת שני כרטיסי החו"ז האחרונים תאמה בדיוק ליתרת סעיף "השקעה
 5 בחברה מוחזקת" בדו"ח הכספי של החברה בשנים 2002-2004. עוד ציין המשיב, כי הוגשה
 6 תביעה כנגד השותף מר קרימניצקי להחזרת ההשקעה ותביעה זו הוגשה על ידי המערער ולא על
 7 ידי החברה. גם שמה של החברה כלל לא הוזכר בפסק הדין. המשיב הוסיף כי המערער גם לא
 8 המציא אסמכתאות ואישורים על הקמת החברה המשותפת בגרוזיה. בשל כל אלו החליט המשיב
 9 לראות את "ההשקעה בחברה מוחזקת" כהשקעת המערער באופן אישי וללא קשר לחברה. כפועל
 10 יוצא מכך ראה המשיב את הסכומים הרשומים במאזני החברה כסעיף "השקעה בחברה מוחזקת"
 11 בסך 2,394,922 ₪ כמשיכה אישית של המערער שיש לחייבו בגינה במס בשנת המס 2002.
 12 לחילופין טען המשיב כי יש לראות במשיכה זו כהכנסה מדיבידנד ולחייבה בשיעור מס של 25%.
 13 כפועל יוצא מכך גם אין מקום לראות סכום זה כהפסד הון של החברה.

14
 15 5. עוד טען המשיב כי לא היה מקום לרישום בדו"ח המס לשנת 2002 במסגרת ההוצאות,
 16 הוצאות פחת בסך של 623,068 ₪. לדבריו, בדו"ח המס לשנת 2002 שהגישה המערערת היא
 17 רשמה הוצאות פחת בגין ריהוט וציוד במלוא הסכום האמור. בכיזור לדוחות הכספיים נרשם כי
 18 "בעקבות פיגוע חבלני במרכז ירושלים שהתרחש בשנת החשבון, לחברה נגרם נזק בלתי הפיך
 19 בחלק מציוד שכלל תמונות ודברי ערך בגינם החברה לא קיבלה שום פיצוי. כל הציוד שנפגע
 20 הופחת במלואו בשנת החשבון". טענת המשיב בעניין זה הייתה שטופס תביעת פיצויים על נזק
 21 שהגישה המערערת לממונה על מס רכוש וקרן פיצויים (להלן: "טופס תביעת הפיצויים") בו
 22 פרטה המערערת את הנזקים שנגרמו לה כתוצאה מהפיגוע החבלני לא כלל את אוברן הריהוט
 23 שהופחת על ידי המערערת בדוחותיה. אדרבה, בפירוט הנזק על ידי המערערת עצמה בטופס
 24 תביעת הפיצויים אך נכתב: "שמשות בחזית, גופי תאורה, מצלמה בחזית החנות, קיר גבס בחזית,
 25 שמשות ותכשיטים, תקרה דקורטיבית בחדר הכספות, סככה, ניאגרה, אותיות נחושת בשלט
 26 בחזית, שיש רופף בחזית, מערכת אזעקה וגילוי עשן", מבלי לציין כי ריהוט כלשהו נפגע אף הוא.
 27 כך גם בדו"ח הערכת השמאי מיסוי מקרקעין וקרן פיצויים צוין כי הנזק שנגרם לחנות עקב הפיגוע



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 הוא במערכת החשמל, מיזוג אוויר, אזעקה, ובעיקר בחזית החנות, אך הריהוט בגינו דרשה
2 המערערת הוצאות פחת אינו כלול בתיאור הנוק. משכך, הוסיף המשיב להכנסות המערערת את
3 ההפרש בין הפחת והניכוי המלא אותו דרשה המערערת לבין הפחת אותו היא יכולה הייתה לתבוע
4 בהתאם להוראות הדין. בסך הכול המשיב לא הכיר בהוצאות פחת בסך של 479,087 ₪ ובניכוי
5 נוסף בשל פחת בהתאם ל"חוק האינפלציה" בסך של 130,660 ₪.

6
7 6. עוד ציין המשיב כי בדו"ח שהגישה המערערת לשנת 2002 היא ציינה בביאורים לדוחות
8 הכספיים כי סעיף הקניות כולל גם "מס תשומות שלא נדרש משנים קודמות בסך של כ-1 מיליון
9 ₪". לטענת המשיב, בבדיקה שערך בכרטסת הנהלת החשבונות שניהלה המערערת לשנת המס
10 2002 נמצא כי המערערת דרשה כהוצאה מס תשומות בסך של 1,031,391 ₪. ברם, המערערת לא
11 המציאה מסמכים מאמתים ואת חשבונות המס הספציפיות הכוללות את סכומי מס התשומות
12 המעידים כי אכן הן לא דווחו ולא נדרשו משלטונות מע"מ וכן לא קוזזו כנגד מס עסקאות בשנים
13 בהם נוצרו. משכך, אין להתיר את התשומות כהוצאה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח
14 חדרש] (להלן: "הפקודה").

נימוקי הערעור

15
16
17 7. בנימוקי הערעור טענה החברה כי ההפחתה שעשתה משווי המלאי שלה נעשה כדין,
18 כשהרציונאל לפיו פעלה היה כי מלאי שנרכש על ידה הוא בעל "חיי מדף" של שלוש שנים בלבד.
19 ההפחתה נעשתה אפוא, בהערכת השווי לצורך הדוחות הכספיים בלבד כשכפועל המלאי המופחת
20 הופיע ברשימת המלאי שלה. המלאי שלה בעיקרו מורכב ממוצרי אופנה יוקרתיים אשר משתנים
21 משנה לשנה ואורך חייהם יימשך לכל היותר, שלוש שנים, כשלאחר מכן אפסו הסיכויים למוכרם.
22 החברה נוקטת באי אלו פעולות למכירתם של מוצרים אלו וחלק ממוצריה נשלחים להתכה לפי
23 משקל. עוד לטענת החברה, היא קבעה את הכנסותיה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, לפיהם
24 יקבע שווי המלאי לפי מחיר עלות או מימוש נטו – הנמוך מביניהם. היא נקטה בהערכת שווי
25 מלאי תקופתי בדרך של הערכת מלאי עקיפה ופעלה לפי תקן חשבונאות מס' 26 של המוסד
26 הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: "תקן 26"), והפחיתה את שווי של כל מוצר ומוצר
27 ממוצריה בחלוף שנה לפי מקדם הפחתה התואם את תנועת המכירות של אותו מלאי. בחלוף



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-11-17259-01 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 שלוש שנים המוצר נהיה חסר שווי. חשבון אחר לפיו בסוף השנה הראשונה והשנייה היה שומר
 2 המוצר על מחיר העלות המלא, היה גורם לכך שבסוף השנה השלישית היה צריך להפחית את
 3 ערכו ב-100% כבת אחת. היא הוסיפה כי היא אף רשמה בדוחותיה את שווי העלות המופחתת על
 4 אף שברוב השנים שווי זה היה גבוה מהשווי נטו "האמיתי" והיא הייתה יכולה לרשום שווי זה.
 5 היא עשתה זאת על מנת לשמור על עקביות בהערכת שווי המלאי. החברה הוסיפה כי היא הציגה
 6 רווח גולמי סביר ולא עלה בידי המשיב למצוא בו חוסר סבירות. לעומת זאת, המשיב התבסס על
 7 הנתונים שהוצגו בדוחותיה שלה, אך קבע את עלות המכר לפי עלות הקנייה, תוך התעלמות
 8 מהתחשיב שהיא ערכה, מדוחות העבר, חובת העקביות, הפרשי שער חליפין, תחרות, התיישנות
 9 מלאי אופנתי ועוד. הבדיקות שערך המשיב במלאי שלה העלו כי לא קיימת זליגה וקיימת התאמה
 10 מלאה בין המלאי בפועל לבין דוחותיה של החברה, ולא היה מקום לקביעת שווי רעיוני למלאי על
 11 ידי המשיב.

12
 13 8. באשר למחיקת הפסד ההון בשנת 2005 טענה החברה כי זו נבעה בעיקרה מרישום
 14 השקעה בספרי המערערות בשנת 2001. המערערים טענו כנגד הסיווג מחדש של העסקה שערך
 15 המשיב. לדבריהם, לא היה מקום לראות ברישום ההשקעה בספרי החברה כמשיכה של אחד
 16 מבעלי מניותיה. הם ציינו כי המסמכים כולם נמסרו לידי המשיב והוא קיבל מענה מלא לכל
 17 שאלותיו, אך הוא התעלם מהם ויצר הפרדה מלאכותית בין השותפים, כך שההשקעה נרשמה
 18 כהשקעה של החברה ולא של המערער. הגשת התביעה בשמו של המערער הייתה כורח משפטי
 19 ובהתאם ליעוץ משפטי. המערער הצביע על כך שהמשיב דחה את שומותיו לשנים 2002 ו-2004
 20 אך בד בבד אישר את השומה לשנת 2003, ומכאן ניתן ללמוד על חוסר סבירות החלטות המשיב
 21 בעניינם של המערערים. עם זאת ייאמר, כי טענה זו לא נשנתה בסיכומים.

22
 23 9. באשר להוצאות הפחת טענה החברה כי לאחר שני פיגועים שאירעו בשנת 2002, נדרשה
 24 החברה לשפץ את העסק ששכן ברח' יפו 53 ירושלים באופן מסיבי, שכלל בין היתר, החלפת
 25 הריהוט והציוד הישן. כתוצאה מהפיגועים ניזוקה מערכת המיזוג, חדר הכספות, התקרה
 26 הדקורטיבית ועוד. המערער העתיקה את מקום מושב החנות לרח' המלך דוד כשלמעט העתקה



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 להפוך את נטל ההוכחה (עמ"ה (מחוזי-י-ם) 9054/05 אידיאל טורס (1982) ישראל בע"מ נ' פקיד
 2 שומה ירושלים 1, פורסם במאגרים [24.07.08]; ע"מ (מחוזי-י-ם) 141/08 ביבי נ' פקיד שומה
 3 ירושלים 1, פורסם במאגרים [22.04.12]). החלטות פקיד השומה הן החלטות מנהליות ומשכך חל
 4 עליהן כלל הראייה המנהלית לפיו ראייה מנהלית היא ראייה שאדם סביר היה מסתמך עליה או
 5 שרשות מנהלית סבירה הייתה מסתמכת עליה. העמידה של פקיד השומה כ"חובת ההצדקה" אינה
 6 מחייבת אותו, אפוא, להציג בסיס מדעי מדוייק המבוסס סטטיסטית לשומה שערך. די בכך כי
 7 יצביע על סבירות החלטתו כי התוצאה העסקית של הנישום היא בלתי סבירה (ע"מ (מחוזי-י-ם)
 8 141/08 בעניין ביבי), ובשלב זה יחזור הנטל לנישום. בנטל זה עמד המשיב בכל מקרה, במקרה
 9 זה.

10
 11 13. מכאן לדיון בשאלות השונות השנויות במחלוקת. במסגרת זו מטעם המערערים התייצבו
 12 למתן עדות מלבד המערער גם אחיו אלון המשמש גם הוא כמנהל החברה, מר איגור פישמן
 13 המשמש כרואה החשבון שלה ומר משה מועלם אשר נשכר על ידי אלון לסייע בהערכה וניהול
 14 ההשקעה בגרוזיה בשל החשש לאבדן ההשקעה. מטעם המשיבה העידו מר שלמה ביטון רכז
 15 חולית עצמאים במשיב והגב' ילנה גולצמן אשר שימשה כמפקחת ראשית אצל המשיב וטיפלה
 16 בתיקה של המערערת.

17
 18 שווים של התכשיטים אשר נמצאים במלאי החברה למעלה משנה - הראיות

19 14. רו"ח פישמן ציין בתצהירו כי חישוב עלות המכירות של התכשיטים נעשה בשיטת
 20 "המדידה העקיפה" בשל הקושי בביצוע שיטת "המדידה הישירה", קושי הנובע מהיקף הקניות
 21 הרב וכמות הפריטים, מהפרשי עלות בשל שינויים בשער החליפין, ובשל חוסר הומוגניות
 22 במוצרים ואורך חיי מדף מוגבל הנובע משינויי אופנה. הוא ציין כי בדיקת השוואה שערך בין
 23 עלות ישירה של המוצרים לפי דוחות תמחיר לבין התוצאה הבאה לידי ביטוי בדוחות שנערכו לפי
 24 שיטת הבדיקה העקיפה, העלתה כי התוצאה אליה הוא הגיע בדוחות עומדת במבחן הסבירות.
 25 לדבריו, שיטת הערכת שווי המלאי נקבעה בתקן 26, ולפיה, המלאי יוצג בדוחות לפי "העלות" או
 26 "שווי מימוש נטו" כשלשם קביעת "שווי מימוש נטו" יש לכלול בתחשיב את סכום המכירות
 27 המשוער של המוצרים שנותרו במלאי בסוף השנה בניכוי הוצאות המכירה המתייחסות לאותו



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

- 1 מלאי. הוא הסביר כי נוסחת העלות המופחתת שביצע מבוססת על תנועת המלאי, כשמלאי
- 2 הסגירה של כל שנה מורכב מבחינת שווי, מהקניות שנעשו בשלוש השנים שקדמו לאותה שנה
- 3 כשלכל שנה מתוך השלוש ניתן מקדם הפחתה אחר התואם את תנועת המכירות של אותו מלאי.
- 4 כן הסתמך על דו"ח התחשיב של עלות המוצרים שנמכרו על פי תוכנת "תמוז" ולפיו בחן את
- 5 סבירות תוצאותיו בקביעת שווי המלאי. כמו כן הוא הסתמך בבדיקת שווי המלאי על שיעור הרווח
- 6 הגולמי. הוא הסביר כי קביעת אחוזי השווי לפי שנים (הפחתה של 35% בסוף השנה הראשונה,
- 7 65% בסוף השנייה - 80% בסוף השלישית) נקבעו על ידו בעקבות פיתוח מודל על בסיס הנחות
- 8 מסוימות באופן עקבי. אם כי הוא אישר כי שיעור האחוזים עצמם נקבעו באופן שרירותי. בבדיקה
- 9 שנערכה על פני שלוש השנים 2004 עד 2006, עלה כי בשנת 2006, המלאי של השנים 2004-2006
- 10 היווה 70% מהמכירות. התברר כי ככל שמדובר במלאי ישן יותר, תנועת המכירות שלו איטית
- 11 יותר. לכן, ככלל תכשיט הנמצא במלאי יוערך בחלוף שלוש שנים כחסר שווי. כשנשאל, מדוע,
- 12 אפוא, החברה מחזיקה מוצרים אלו שחלפו עליהם שלוש שנים במחסניה, השיב כי שאלה זו יש
- 13 להפנות לבעלי החברה אך הוסיף כי בהערכת השווי יש לנקוט הערכה מינימאלית ולא
- 14 אופטימאלית.
- 15
- 16 15. ואכן, אלון נדרש בחקירתו בבית המשפט לשאלה מדוע, אפוא, הוא מחזיק במלאי מוצרים
- 17 למעלה משלוש שנים. הוא השיב כי כדי למכור טבעת אחת חדשה הוא חייב להחזיק עשר טבעות
- 18 ישנות על מנת שללקוחות יהיה מבחר. מבחינה זו, המלאי הישן "מוכר" את החדש, והמלאי הזול
- 19 "מוכר" את היקר. הם גם מנהלים משא ומתן עם ספקי התכשיטים על מנת שיקבלו אותם בחזרה,
- 20 אך גם במקרים שהם מצליחים לשכנע את הספקים לעשות זאת, התנאים שהם מציבים הם קשים
- 21 מאוד. בין היתר, הזיכוי המתקבל תמורת הסחורה המוחזרת מחושב ב-15% ממחיר עלותה
- 22 המקורית תוך דרישה לרכישת מוצרים חדשים במחיר כפול משווי הזיכוי שניתן. אלון הוסיף וציין
- 23 כי בדרך כלל מוצרים שנשלחים להתכה הם לא מוצרי מותג, כי כמות הזהב במוצר מותג הוא
- 24 נמוך, ושווי הזהב בתוך מחיר המוצר הוא נמוך יחסית ולכן אין מוצרים כאלה להתכה בדרך כלל.
- 25
- 26 16. מנגד, הגב' ילנה גולצמן שהייתה בשעתו מפקחת ראשית אצל המשיב ובמסגרת תפקידה
- 27 טיפלה בתיקה של המערערת בשומה ב"שלב ב" הצביעה בתצהירה על ההבדלים בין רשימת ספר



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 המלאי ליום 31.12.06 הראשונה שהגישה המערערת לבין הערכת המלאי המתוקנת שהוגשה
 2 לאחר שהמערערת ביצעה בה שינויים תוך שימוש במקדמי הפחתה למוצרים ששנת הרכישה
 3 שלהם היא בשנה השוטפת – 35%, בשנה הקודמת – 65%, בשנה שקדמה בשנתיים לשוטפת –
 4 80%, ושנים מוקדמות יותר – 100%. היא ציינה כי בהתאם לספר המלאי שווי המלאי נכון ליום
 5 31.12.06 עמד על סך של 27,771,939 ₪, בעוד שלפי הערכת המלאי המתוקנת שווי המלאי עמד
 6 על סך של 8,746,620 ₪. לדבריה, המערערת לא המציאה הסבר לקביעת מקדמי ההפחתה
 7 בהערכת המלאי ומבדיקה שערך המשיב בחנויות המערערת עלה כי מקדמי ההפחתה אינם
 8 תואמים את השווי האמיתי של הפריטים וכפי שנמכרו בפועל. כך, בבדיקה מדגמית של מחירי
 9 מכירה של פריטים המופיעים בשתי הרשימות (המקורית והמתוקנת) נמצא כי הרוב המוחלט של
 10 הפריטים נמכר בשנים שלאחר הפחתתם ברשימות הערכת המלאי, במחיר מכירה הגבוה במידה
 11 ניכרת מהעלות המקורית וכל שכן מהעלות המופחתת. במסגרת הביקורת שערכה היא למדה כי
 12 בתצוגה למכירה מוצגים גם מוצגים רבים שנרכשו, כאמור, בשנים קודמות, לרבות דברים שנרכשו
 13 לפני למעלה משלוש שנים. לא הוצגו בפניה פריטים הנמצאים בכספת ולא נטען בפניה כי
 14 המערערת התיכה תכשיטים ולא הוצגו לה ראיות על כך.

15
 16 17. עוד עלה כי מתוך 209 פריטים שנמכרו בשנת 2007 ונרכשו עד (ועד בכלל) שנת 2006,
 17 175 פריטים נמכרו ברווח של בין 40% ל-218% מהעלות המקורית; 4 פריטים נמכרו ברווח שבין
 18 0 ל-10%; והיתר, שהם פריטי יד שנייה נמכרו בהפסד שבין 3% ל-69%. יצוין כי 92%
 19 מהפריטים המוזכרים נרכשו בין השנים 2002 ל-2006, וכי גם אותם פריטים שנמכרו בהפסד ביחס
 20 לעלות הרכישה, נמכרו למעשה ברווח ביחס לשווי אותו קבעה המערערת בהערכת המלאי
 21 המחודשת שלה. מאחר ורוב המוצרים נמכרים ברווח, יש לקחת בחשבון את שווי המוצרים לפי
 22 עלותם ולא את העלות המופחתת אותה מציגה המערערת. לאור זאת לא קיבל המשיב את הערכת
 23 המלאי המתוקנת וקבע כי שווי המלאי הינו העלות המקורית של הפריטים במלאי כפי שמופיע
 24 בדו"ח ספר המלאי, בהתאם לעקרון עלות או שווי מימוש לפי הנמוך מביניהם.

25
 26 18. בחקירתה הנגדית ציינה הגב' גולצמן כי בבדיקה שערכה היא בדקה מתוך המלאי של סוף
 27 שנת 2006 את השעונים והעטים שעלותם מעל 1,000 ₪ שנמכרו במהלך שנת 2007. היא לא ידעה



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

- 1 לומר כמה אחוזים מתוך כלל המלאי של המערערת הם שעונים ועטים וציינה כי לא ערכה בדיקה
2 לגבי התכשיטים בעצת הכלכלנית של המשיב שאמרה שקל יותר לזהות עטים ושעונים. כשנשאלה
3 כיצד אפוא, היא יכולה לשלול את הטענה שעיקר ההפחתה במלאי הינה בשל מלאי התכשיטים,
4 היא השיבה כי טענה זו לא הוכחה בפניה. במהלך הבדיקה היא ביקשה לראות את הפריטים
5 שדווחו במסגרת המלאי כמי ששווים הוא אפס והיא גילתה שכולם מוצגים כחנות במחירים
6 גבוהים. העוכרה שפריט מוצג כהלון הראווה במחיר גבוה מעלותו מלמדת כי הוא בעל שווי.
7
- 8 19. מר שלמה ביטון רכז חוליית עצמאיים במשיב סיפר אף הוא בתצהירו כי בבדיקה מדגמית
9 של מחירי מכירה של פריטים המופיעים ברשימות המלאי נמצא כי הרוב המוחלט של הפריטים
10 נמכר בשנים שלאחר הפחתתם ברשימות המלאי, במחירי מכירה הגבוהים במידה ניכרת מעלותם
11 המקורית וכל שכן מהעלות המופחתת בתחשיבי המלאי על גרסאותיהם השונות. לדבריו, בשנת
12 המס 2002 נָגַם המשיב מכירות של 30 שעונים ו-28 עטים ונמצא כי 27 מהשעונים נמכרו ברווח
13 שבין 40% ל-1000% מהעלות המקורית. מתוך שלושת השעונים הנותרים, שניים נמכרו בהפסד
14 של עד 10% ושעון אחד בלבד נמכר במחצית מעלותו. כל העטים נמכרו ברווח שבין 147% ל-
15 1,036% מעלותם המקורית. במדגם נוסף לשנות המס 2003-2007 נדגמו 37 פריטים שונים. מתוך
16 מדגם זה, 28 פריטים נמכרו ברווח שבין 34% ל-564% מהעלות המקורית. מתוך תשעה הפריטים
17 הנותרים, חמישה פריטים נמכרו ברווח של עד 10% מעלותם המקורית, שני פריטים נמכרו בהפסד
18 של 3%-5% ושני פריטים נמכרו בהפסד של בין 14% ל-20%. מר ביטון ציין כי המערערת לא
19 המציאה הסברים ואסמכתאות המבססים את טענותיה כי שווי המימוש נטו של המלאי נמוך
20 מעלותו. בהתאם לכך קבע המשיב את שווי המלאי מבלי להתחשב במקדמי ההפחתה.
21
- 22 20. בחקירתו הנגרית נשאל מר ביטון לא מעט שאלות אודות הבדיקה שביצע, כמו למשל, מה
23 אחוז המוצרים מהמלאי שנבדקו על ידו וכיצא בזה. מתשובותיו עלה כי הוא לא ערך מדגם אלא
24 בדק את כל השעונים הישנים שנמכרו וגילה כי כולם נמכרו ברווח. לשאלת ב"כ המערערת, כמה
25 שעונים ישנים דוגמת אלו שנמכרו ישנם במלאי של המערערת שלא נמכרו הוא השיב כי הוא אינו
26 יודע והדבר לא היה חלק מהבדיקה שערך. כשנשאל, כיצד, אפוא, הוא יודע לקבוע את שווי השוק
27 של אותם שעונים שנותרו במלאי ולא נמכרו, השיב כי הוא לא ניסה לקבוע שווי שוק, ולאחר



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 שנוכח לדעת ששעונים ישנים שהיו במלאי נמכרו ברווח, הוא פסל את מודל חישוב ההפחתות של
 2 רו"ח פישמן וחישב את המלאי לפי עלות רכישה. מר ביטון ציין כי במסגרת השומה שהוציא
 3 לשנת 2002 הוא אך תיקן את שווי מלאי הסגירה. את שווי מלאי הפתיחה הוא הותיר על כנו והוא
 4 כמובן זהה למלאי הסגירה של שנת 2001. בעניין זה הוא אימץ את נתוני הדיווח של המערערת.
 5 לדבריו, אכן, לאור העובדה שחישובו של רו"ח פישמן ביחס למלאי הוא שגוי, גם שווי המלאי
 6 לסוף שנת 2001 שגוי, ואולם הוא לא תיקן את מלאי הפתיחה כיוון שהדבר היה גורר באופן
 7 הכרחי גם את תיקון המלאי בסוף שנת 2001 ובתוצאה מכך את שומת 2001. דבר זה בלתי אפשרי
 8 לאור העובדה כי השומה לשנת 2001 היא שומה סופית. הוא ציין כי הוא אינו מייחס כל משמעות
 9 לשאלה בכמה אחוזים גדל מלאי הסגירה כתוצאה מהשינוי שהוא ערך. כל שעשה הוא חישוב לפי
 10 הנתונים האמיתיים שהביאה המערערת תוך ביטול ההפחתות שנעשו ללא הצדקה וללא הסבר,
 11 ותוך כדי תיקון שער הדולר כפי שהוא היה בכל שנה ושנה. הוא הטעים כי מדובר בתיקון טכני
 12 לחלוטין, ולא היה מקום לבדיקת סבירות השומה. אתווי הרווח נקבעו לפי הצהרות המערערת
 13 עצמה, וכל שהוא עשה היה ביטול ההפחתות שעשה רואה החשבון. לדבריו, אכן קיימת אפשרות
 14 להכריז על מלאי כ"מלאי מת" שעה שברור שהוא לא יימכר, אך לשם כך יש צורך לפעול לפי נהלי
 15 פקיד השומה, להצהיר על כך ובהמשך אותו מלאי יושמד. הוא הוסיף כי במקרה זה מדובר
 16 במוצרים מזהב, ובזהב אין "מלאי מת". זהב תמיד יש לו ערך כספי והוא יימכר בשלב כלשהו.
 17 במקרה הגרוע ביותר ניתן להתיכו וגם לכך יש שווי. כראייה הוא הצביע על כך שהבדיקה שנערכה
 18 אצל המערערת העלתה כי גם מוצרים שהיו במלאי של המערערת ארבע, חמש ואף עשר שנים,
 19 נמכרו על ידה בסופו של יום בהרבה למעלה ממחיר עלותם. אמנם קשה לומר כי כל המוצרים
 20 שבמלאי נמכרים בסופו של יום מעל עלותם המקורית, אבל הם בוודאי לא נמכרים במחיר אפס
 21 ואף לא ב-65% ממחיר עלותם. בנסיבות אלו הוא דחה את ההפחתות שערך רו"ח פישמן והוא
 22 קבע את שווי המלאי לפי עלות הרכישה, שהיא בוודאי הנמוכה יותר אל מול שווי השוק.

23

24 דין והכרעה בעניין שווי מלאי החברה

25 21. תקן 26 העוסק במלאי קובע בסעיף 9 כי "מלאי יימדד לפי הנמוך בין עלות לבין שווי
 26 מימוש נטו". תקן זה המבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 2 העוסק אף הוא במלאי, חל
 27 אמנם רק מיום 1.01.07 (סעיף 41 לתקן), אולם עוד עובר לתחולתו של התקן הישראלי, הכלל



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 לגבי הערכת המלאי היה כי את שווי המלאי צריך לקבוע לפי מחיר הקרן או שווי השוק, הנמוך
 2 מביניהם (עמ"ה (ת"א) 539/81 צוקרמן נ' פ"ש כפר סבא, פד"א יב 167; עמ"ה 370/99 פנינת טל
 3 השקעות ובניה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים כא/1 (פברואר 2007) ה-112; אמנון רפאל,
 4 מס הכנסה, מהדורה רביעית, התש"ע, בעמ' 886; אהרן נמדר, מס הכנסה, מהדורה שלישית,
 5 התש"ע, בעמ' 775). כלל זה לקוח מתורת החשבונאות והוא היה נהוג גם לעניין חישוב הרווח
 6 לצרכי מס הכנסה, על פי העיקרון כי רווח לעניין מס הכנסה יש לחשב על פי כללי חשבונאות,
 7 במידה שאלה תואמים את ההוראות של דיני מס הכנסה (ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים נ'
 8 פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795).

9
 10 22. לכן, פשיטא כי באופן עקרוני המערערת לא הייתה מנועה מלהעריך את המלאי שלה על
 11 בסיס הערכת שווי שוק. זאת, בניגוד לרושם שנתקבל מטיעוני ב"כ המשיב כי המשיב רואה
 12 בהערכה על בסיס מחיר עלות ברירת מחדל ורק אם יוכח בצורה ברורה כי שומה על בסיס הערכת
 13 שווי היא מדויקת לא פחות מהערכה על בסיס עלות, יש מקום להסתמך עליה. למעשה, ב"כ
 14 המשיב גם נתקשה להסביר כאלו נסיבות ניתן לדעת המשיב, לערוך הערכת מלאי על בסיס שווי
 15 שוק. אכן, קיימת סברה כי להערכת מלאי על בסיס עלות רכישה המבוססת על עובדות ונתונים
 16 אובייקטיביים יתרון על פני הערכת מלאי על בסיס שווי שוק שהוא מעצם טבעו עניין של הערכה
 17 סובייקטיבית. אולם לא זו בלבד, שגם נתוני העלות האובייקטיביים לא בהכרח משקפים את שווי
 18 של המלאי, אם בשל שינויים אינפלציוניים ואם בשל אירועים אחרים המשנים את ערך השוק (ראו
 19 עמ"ה 370/99 פנינת טל השקעות ובניה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים), אלא שביתרונה של
 20 הערכה מלאי בדרך מסוימת על פני דרך אחרת, לא די כדי להצדיק את תיקונם של דוחות נישום
 21 שנעשו על בסיס שווי שוק שהיא אחת מהדרכים המקובלות והלגיטימיות לפי כללי החשבונאות
 22 להערכת מלאי. וודאי לא מקום בו לא נתגלה פגם בנתונים המוצגים בהם והם לא נפסלו. כל זאת,
 23 כל עוד השיטה בה הוערך שווי השוק היא שיטה סבירה.

24
 25 23. אכן, למעשה המשיב כמו גם העדים מטעמו לא טענו כי הרווח הגולמי של המערערת
 26 תודג מהרווח הגולמי הסביר. אולם בדבר זה כשלעצמו אין די כדי לשלול מהמשיב את האפשרות
 27 לבחון את השיטה בה נקט נישום לשם קביעת המלאי שלו. זאת בניגוד לטענת ב"כ המערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 17259-01-11 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 לפיה על המשיב להסתפק ב"שורה התחתונה" וכל עוד היא עומדת במבחני הסבירות מבחינת
 2 הרווח הגולמי אין המשיב רשאי להציץ מאחריה. ואולם, בנסיבות אלו שהערכת מלאי לפי שווי
 3 שוק היא אחת הדרכים המקובלות ואף נקבעה בתקן ישראלי, כל עוד לא נשללה סבירות הערכת
 4 שווי המלאי לפי שיטת המערערת. וודאי שאין לפסול את הערכת המלאי של המערערת על הסף
 5 אך בשל כך. בד בבד יש גם לזכור כי בית המשפט אינו צריך להכריע מהי השיטה הטובה ביותר או
 6 המדויקת ביותר להערכת שווי מלאי. תפקיד בית המשפט הוא אך לקבוע אם השיטה בה נקט
 7 הנישום במקרה נתון המונח לפתחו, נותנת דרך להגיע לתוצאה נכונה וסבירה. תנאי לקבלת כל
 8 שיטה, ובכלל זה שיטה להערכת שווי מלאי, הוא כי היא תיתן תוצאה הוגנת ונאמנה. והיה ושיטה
 9 מסוימת איננה נותנת תמונה נכונה וסבירה, אין לנקוט בה (השוו עמ"ה 309/59, הוצאת ספרים
 10 בע"מ נ' פקיד שומה בית הדר, פ"מ כז, 111).

11
 12 24. מכאן אפוא, שיש לבחון את סבירותה של השיטה בה פעלה המערערת על פי המודל
 13 שהתווה ר"ח פישמן בהערכת שווי המלאי של החברה. בעניין זה ייאמר כי לא יכולה להיות
 14 מחלוקת שכנקודת מוצא נכון לומר כי שווי השוק של תכשיט כמו גם של שעון אופנה פוחת עם
 15 הזמן. מלאי של תכשיטים, כמו מלאי בענפים דומים של סחורות המיוצרות לפי האופנה, אינו
 16 שומר על שוויו והוא מורכב דרך כלל ממלאי חי, מלאי איטי ומלאי מת. בפסק הדין בעמ"ה
 17 309/59 בעניין הוצאת ספרים ציין בית המשפט כי:

18
 19 "חלוקה זו הולמת את השיטה המקובלת במקצוע החשבונאות וראיית
 20 החשבון לגבי הערכת ערכן של סחורות או מלאי עיסוק אשר מחמת אופיים
 21 או טבעם הינם נתונים לתנודות ולגורל חולף של דרישה או חוסר דרישה
 22 בשוק. יש סחורות הנתונות לגלים של דרישה, גלים העולים והיורדים עם
 23 ביקוש בשוק או עם טעמו של הציבור. בין אלה יש בראש וראשונה סחורות
 24 המיוצרות לפי האופנה, כגון בגדי גברות. עם ההתקדמות בזמננו הולך וגדל
 25 מספר ענפי הייצור והעיסוק שבהם האופנה זוכה לקול מכריע יותר ויותר. יש
 26 היום אופנה אף כבגדי גברים, בצעצועים, בארכיטקטורה ומכאן גם באביזרי
 27 בנייה, ברהיטים, בבדי ריפוד, במכוניות, במכשירי בידור למיניהם, כגון
 28 במקלטי רדיו ופטפונים ועוד. חלק רב בהתפתחות זו יש לגל ההמצאות,
 29 המחודשות חדשים לבקרים כשטחי חיים שונים ומרובים. יש אף ונוצר טעם
 30 ותאבון חדש שלא היה קיים כלל, ומאידך נחלשת הזיקה הציבורית, נחלש
 31 הטעם הציבורי, למוצרים או לדגמים של מוצרים, שהיו מקובלים על הציבור



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1
ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1
ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1
ע"מ 17259-01-11 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 זה מכבר. בכל אותם המקרים נתון מלאי הייצור של יצרן ומלאי העיסוק של
2 סוחר לטעמו של הציבור, טעם אשר קובע את הדרישה לאותו המוצר, מעלה
3 אותה או מוריד אותה".
4

5 דברים אלו מקבלים משנה תוקף כיום כשמדובר במוצרי אלקטרוניקה והיי-טק אשר "חיי המדף"
6 שלהם שואף לעיתים למספר חודשים בלבד.
7

8 25. למעשה, גם ב"כ המשיב הודה בסיכומיו כי לו אחוזי ההפחתות בהם נקטה המערערת לא
9 היו כה "אגרסיביים וקיצוניים", כדבריו, ייתכן והמשיב לא היה מליץ כנגד הפחתות אלו. השאלה
10 היא אפוא, האם השיטה בה נהגה המערערת של הפחתה בשיעורים של 35%, 65%, 80% ו-100%
11 היא סבירה. בעניין זה, בסופו של יום לאחר שמיצת עדותו של רו"ח פישמן אודות דרך פעולתו
12 ולאחר עיון במסמכים שהוגשו, לא התרשמתי כי השיטה בה נקט רו"ח פישמן להערכת שווי השוק
13 של המלאי שלו היא חסרת כל בסיס. אכן, רו"ח פישמן הודה בעדותו כי קביעת שיעור האחוזים
14 שיש להפחית בכל שנה הייתה שרירותית, וניתן היה לחלק את האחוזים למשך השנים בשיעורים
15 שונים. אולם בצדק, טען ב"כ המערער כי מדובר בהערכה כוללת סטטיסטית שאינה אמורה ליתן
16 תשובה לעלותו המדויקת של כל פריט ופריט. רו"ח פישמן ציין כי בחן את סבירות התוצאות
17 המתקבלות בשיטה בה נקט אל מול דוחות תמחיר שקיבל על פי תוכנת "תמוז", ותוצאת
18 ההשוואה הייתה כי תוצאת השיטה בה נקט עומדת במבחן הסבירות. כאמור, גם אין מחלוקת כי
19 הרווח הגולמי של המערערת אינו בלתי סביר. בנוסבות אלו ומשגם לא ניתן לומר כי שיטת
20 ההערכה בה נקטה המערערת אינה סבירה גם ביחס לנתונים אובייקטיביים, גם של המשיב עצמו,
21 אין הצדקה בפסילתה של השיטה. בשולי עניין זה יצוין גם כי אינני סבור שבמקרה זה היה צורך
22 להצטייד דווקא עם הערכת שמאי תכשיטים. הנתונים שהובאו בחשבון על ידי רו"ח פישמן
23 ושכאמצעותם קבע את מקדמי ההפחתה לפי גיל הפריטים, הם נתוני מכירות ורשימות המלאי
24 בפועל. מדובר בעיקרו של דבר בשאלה השבונאית ובחינת נתוני הפעילות העסקית של המערערת
25 הלכה למעשה לאורך השנים.
26

27 26. אכן, המשיב העלה שאלות ותמיהות אודות השיטה של המערער כמו גם אודות טענותיו
28 בדבר שווי הפריטים הישנים במלאי שלו, אך בסופו של יום התשובות שניתנו על ידי המערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

- 1 מניחות את הדעת. כך, המשיב טען כי אין בשיטה כל התייחסות לשוויים של הפריטים כשלעצמם.
- 2 הדבר בולט לשיטתו, בכל הנוגע לתכשיטים בהם גם אם לא ניתן למוכרם כפי שהם, ניתן להתיק
- 3 אותם ולמוכרם בעלות חומר הגלם. שווי זה אינו עולה בקנה אחד עם הטענה כי מוצרים הנמצאים
- 4 במלאי למעלה משלוש שנים שווי השוק שלהם הוא "אפס". ואולם גם לעניין זה הייתה כפי
- 5 המערערת תשובה המניחה את הדעת. לטענתה, במוצרים ייחודיים ומעוצבים מעין אלו הנמכרים
- 6 על ידה, שווי של חומר הגלם הוא זנית ביותר, ובממוצע כולל המחיר המתקבל אצלה בגין התכת
- 7 מוצרים ישנים שווה פחות או יותר להערכת שווי השוק שלהם על פי השיטה בה היא נהגה של
- 8 מקדמי ההפחתה. להוכחת טענתה היא הצביעה על כך שביום 26.12.07 היא מכרה לחברת
- 9 "פסטונק מיחזור מתכות בע"מ", 157 פרטי מלאי להתכה וקיבלה תמורתם סך של 75,645 ₪.
- 10 שווי פריטים אלו לפי שיטת הערכת המלאי שלה היה 85,695 ₪. כך גם היא קיבלה תמורה של
- 11 21,317 ₪ עבור 35 פרטי מלאי שהיא מכרה ביום 14.11.07 לאותה חברה, ושווי פריטים אלו לפי
- 12 שיטת הערכת המלאי שלה היה 55,676 ₪.
- 13
- 14 27. כך גם, המשיב טען כי ערך בדיקה שהעלתה כי פריטים ישנים ממלאי המערערת נמכרו
- 15 ברווחים של עשרות וחלקם אף של מאות אחוזים. ואולם, העדים מטעם המשיב, מר ביטון והגב'
- 16 גולצמן, לא ידעו לומר מה אחוז הפריטים שנבדקו על ידם מכלל פריטי המלאי של החברה.
- 17 למעשה, בדיקתו של המשיב לא בדקה כלל את הפריטים במלאי. הבדיקה התייחסה לפריטים
- 18 מהמלאי שנמכרו, אך מדובר בפריטים בודדים מתוך אלפי פריטים שהמערערת לא הצליחה
- 19 למכרם והם מצטברים ברשימות המלאי של החברה שנה אחר שנה. אכן, די בפריט אחד שנמכר
- 20 ולו בשקל אחד כדי שהממוצע הכולל של שווי המלאי לא יהיה "אפס". אולם מדובר בשכלול
- 21 ממוצעים, וכיחס שבין הפריטים הבודדים מבין המלאי הישן שנמכרו לבין מאות הפריטים שלא
- 22 נמכרו, נכון לומר כי הממוצע שואף לאפס. באותה מידה, נכון שגם פריט שהוערך בשווי "אפס"
- 23 יש לו שווי בשל חומר הגלם, והוא בוודאי גבוה מ"אפס". ברם, כאמור, איננו עוסקים בחישוב או
- 24 הערכת עלותו של כל פריט ופריט אלא בהערכת שווי המלאי בכללותו, ובמקרה זה כאמור,
- 25 המערערת הציגה ממצאים אובייקטיביים משתי מכירות של פריטי מלאי להתכה, ולפיהם המחיר
- 26 שקיבלה עבור חומר הגלם תאם פחות או יותר את הערכת שווי המלאי לפי שיטתה. גם העובדה
- 27 שהחברה הציגה בתלונות הראווה שלה פריטים המוגדרים על ידה כ"מלאי מת"



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 במחירים גבוהים, אינה בהכרח מלמדת כי מדובר במלאי בעל שווי, שכן השאלה אינה באיזה
 2 מחיר מוצג הפריט כי אם כמה מבין פריטים אלו נמכרים בסופו של יום במחירים הנקוב, אם בכלל.
 3 יתר על כן, העובדה שהמשיב מצא שכל פריט ישן שנרכש מעבר לשלוש שנים מיום רכישתו על
 4 ידי המערערת נמכר ברווח או בהפסד מינימאלי איננה מוכיחה דבר. אדרבה, ברור מאליה שכל
 5 פריט אשר נמכר בפועל, נמכר ברווח, שאם לא כן לא היה נמכר למעט מקרים בהם ההפסד לא
 6 היה משמעותי. אך לא זהו העניין. בשקלול כולל תוך ביצוע ממוצעים רב שנתיים והחלת המודל
 7 על גבי מכלול הפריטים שנמכרו, ובעיקר על אלו שלא נמכרו, לא נמצאה אי סבירות במודל
 8 ובהערכת השווי הרגרסיבי כפי שקבע אותו רו"ח פישמן על פי הנתונים האמפיריים שקיבל
 9 מהמערערת. לשון אחרת, לו המשיב היה בודק אל מול הפריטים שבדק את כל הפריטים שנשארו
 10 במלאי, ניתן היה לשעות לטענתו כי נפלה טעות בהערכת המערערת, טעות המשמיטה את הקרקע
 11 מתחת לשיטת ההערכה. כרם דבר זה לא נעשה ולא ניתן, כאמור, לקבוע ממצאים אך על בסיס
 12 בדיקת הפריטים שנמכרו בפועל לבדם.

13
 14 28. כשולי העניין יצוין כי באשר לשאלה האם על המשיב היה לעדכן גם את שומת מלאי
 15 הפתיחה לשנת 2002 לפי המפתח בו עדכן את שומת מלאי הסגירה לאותה שנה, דעתי כדעת ב"כ
 16 המערערת, שכן אין הגיון וצדק בשינוי צד אחד של המשוואה והותרת צדה האחר על כנו. די נהיר
 17 כי ככל שהיה מקום לתקן את הערכת שווי המלאי של המערערת בשלהי שנת 2002 בשל אי
 18 סבירות מקדמי ההפתחה בהם נקטה, מאותה סיבה עצמה היה צריך לתקן את רשימות המלאי של
 19 ראשית אותה שנה שנעשו על פי אותה שיטה. ואולם כאמור, נוכח התוצאה אין צריך לומר
 20 במסגרת זו דברים נחרצים בעניין זה.

21
 22 29. סופו של יום אפוא, הערעור מתקבל בכל הנוגע להערכת שווי המלאי של המערערת על
 23 כל המשתמע מכך.

24
 25 ומכאן לשאלת הפסד ההון בשנת 2005 בעקבות ההשקעה בפרוייקט בגרוזיה.

26
27



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 17259-01-11 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

ההשקעה בפרוייקט בגרוזיה - הראיות

- 1
- 2 30. עופר הסביר כי לפי ייעוץ כלכלי שקיבל, בשל העובדה שהקשרים במדינות חבר העמים
- 3 מבוססים הרבה על קשר אישי, לשם קידום העסקה בגרוזיה היה מקום לבצע את העסקה באופן
- 4 אישי ולא באמצעות החברה, על אף שלמעשה העסקה בגרוזיה הייתה של החברה בה הוא היה
- 5 שותף עם אחיו, אלון. הוא הטעים, כי לא ייתכן שהוא ימשוך כמיליון שקלים מהחברה מבלי
- 6 שאחיו ידע על כך. אחיו גם לא היה שותף לו היה מדובר בכספים אישיים שהוא משך מהחברה.
- 7 לדבריו, כל ההוצאות בגין הפרוייקט יצאו מהחברה, כשאחיו אלון התם יחד איתו על ההעברות
- 8 הבנקאיות שנעשו דרך החשבון שלו משום שהשותפים בגרוזיה לא רצו לעבוד מול חברה.
- 9 לדבריו, התביעה כנגד השותף הוגשה בשמו ולא בשם החברה, משום שהוא לא רצה "ללכלך" את
- 10 השם של החברה. כשנתבקש להצביע על פרוטוקול של ההחלטה של החברה להשקיע בפרוייקט
- 11 בגרוזיה או של האסיפה הכללית שדנה בעניין, השיב "איזה אסיפה כללית, איזה פרוטוקול.
- 12 בשביל מה אני צריך אסיפה כללית, זה עסק שלי ושל אחי".
- 13
- 14 31. גם אלון סיפר כי בכל הנוגע לפרוייקט בגרוזיה, עופר היה "בפרונט". עופר היה זה שטיפל
- 15 בפרוייקט והקשרים היו קשרים אישיים שלו. עם זאת, גם הוא ביצע בדיקות והיה שותף בכל
- 16 המהלכים של השקעה זו. לדבריו, הוא יכול לומר באופן ברור וחד משמעי כי מהרגע שהתברר
- 17 להם שהפרוייקט בגרוזיה הוא למעשה אבדן של כסף והם הולכים לאבד את השקעתם, הם עצרו
- 18 לגמרי את כל הכספים שהיו אמורים להעביר.
- 19
- 20 32. להוכחת טענותיהם הצטיידו המערערים בעדותו של מר משה מועלם אשר נשכר על ידי
- 21 שני האחים לבחון את ניהול הפרוייקט וההשקעה בו. מר מועלם סיפר בתצהירו כי בתחילת שנת
- 22 2002 אלון זימן אותו לפגישה בה עדכן אותו בעניין ההשקעה בגרוזיה ועל כך שהחברה יחד עם
- 23 שותפים אחרים השקיעה כספים בפרוייקט שם, אך הפרוייקט היה תקוע והיה חשש ממשי לאובדן
- 24 כספי ההשקעה. הוא נתבקש לסייע בהערכה וניהול ההשקעה של החברה ולשם כך הוא נסע
- 25 כמהלך שנת 2002 מספר פעמים לגרוזיה ונפגש עם השותפים בפרוייקט ונציגי הבנק המלווה.
- 26 עופר התלווה אליו בנסיעותיו הראשונות לגרוזיה לשם הכרת השותפים, וכששב לישראל הוא
- 27 קיים פגישות עדכון עם שני האחים. לדבריו, במתצית שנת 2003 לאחר שהוא ביצע יחד עם שני



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 מנהלי החברה את כל הבדיקות הרלוונטיות, הם הגיעו למסקנה כי לא ניתן יהיה להציל את כספי
 2 ההשקעה שהושקעו בפרוייקט. הוא צרף לתצהירו חשבוניות מס והמחאות שנמשכו מחשבון
 3 החברה למשרד בו הוא עובד כגין השירותים שנתן לחברה. שכרו הכולל הסתכם ב-169,329 ש.ח.
 4 על הפרוייקט עצמו סיפר מר מועלם כי הוא התריע זמן רב לפני שהחברה הבינה כי עשתה טעות,
 5 שהחלטתה להשקיע בפרוייקט הייתה שגויה. הוא נסע למקום לבחון את הפרוייקט וראה כי
 6 השותפים לקחו הלוואה ממעין "שוק אפור" בריבית גבוהה מאוד. בסופו של יום החברה נאלצה
 7 לשלם קנס של 200% בנוסף על הריבית.

8
 9 33. המערערת גם הצביעה בעניין זה על מאזני החברה מהם ביקשה ללמד כי ההשקעה נזכרת
 10 כמסמכי החברה בזמן אמת. כך, במאזן החברה לשנת 2002 נרשם סעיף מאזני בשם "השקעה
 11 בחברה מוחזקת" סך של 2,394,922 ש.ח. כביאור לסעיף זה ציינה החברה כי "מאחר וההשקעה
 12 נעשתה באמצעות בעלי המניות ובהעדר אישורים מתאימים מחברה מוחזקת לרבות דוחות כספיים
 13 מבוקרים, אין באפשרות החברה לאמת את גובה ההשקעה עצמה ואת גורלה". בהמשך נזכרה
 14 ההשקעה במאזני החברה לשנת 2003 ולשנת 2004, ובמאזן החברה לשנת 2005 נרשם כי סכום
 15 ההשקעה בחברה מוחזקת הינו אפס. כביאור נרשם: "החברה הגישה תביעה נגד היזם הראשי
 16 בפרוייקט להשבת כל ההשקעה שבוצעה. לאחר תאריך המאזן ולפני החתימה על הדוחות הכספיים
 17 בית המשפט דחה את תביעת החברה, עקב כך החברה מחקה את ההשקעה בדוחות הכספיים
 18 שלה".

19
 20 34. מר ביטון אישר בחקירתו הנגדית כי משיכות השכר של האחים יונסוף כפי שהן דווחו
 21 זהות פחות או יותר. הוא נשאל כיצד המסקנה כי החברה לא הייתה מעורבת בהשקעה בגרוזיה
 22 עולה בקנה אחד עם העובדה שהחברה שילמה אלפי שקלים באופן ישיר למר מועלם ולעורכי דין,
 23 שילמה טיסות, רו"ח והוצאות נוספות עבור הפרוייקט. תשובתו הייתה, כי דבריו של מר מועלם
 24 לא היו לנגד עיניו באותה תקופה בה ניתנה השומה וכי הוא אינו זוכר האם מהחשבוניות עלה כי
 25 אכן עבר כסף באופן ישיר מהחברה או דרך חשבון ששייך לעופר. הדבר הברור הוא שההוצאות
 26 העיקריות עבור הפרוייקט עברו דרך חשבוננו של עופר כפי שעולה מכרטיס החו"ז שלו בחברה,
 27 שם מצוין במפורש כי ניתנה לו הלוואה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1
 ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1
 2 גם הגב' גולצמן נדרשה בחקירתה הנגדית לסוגייה ההשקעה בפרוייקט בגרוזיה. במהלך
 3 עדותה הוצג בפניה מסמך מהביקורת שנערכה בעסק של המערערת (מ/ע/4). היא אישרה כי על
 4 המסמך מתנוסס בכתב ידה השם משה מועלם, מספר טלפון וכתובת דוא"ל ובסמוך נרשם "עבד
 5 כריטיינר בגרוזיה". בחקירה חוזרת לב"כ המשיב היא ציינה כי בסופו של יום הם לא יצרו קשר עם
 6 מר מועלם משום שלא יכלו לוודא שהאדם עמו הם מדברים או מתכתבים הוא אכן אדם בשם משה
 7 מועלם.

דין והכרעה בעניין ההשקעה בפרוייקט בגרוזיה

8
 9
 10 36. נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי מוטל על הנישום (ע"א 6726/05 הידרולה
 11 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פורסם במאגרים [5.06.08]; ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד
 12 שומה נתניה, פורסם במאגרים [17.02.10]). על המערערים מוטל אפוא, להוכיח את טענתם כי
 13 ההשקעה בעסקה בגרוזיה הייתה של החברה. במקרה זה, לא זו בלבד שהמערערים לא הוכיחו
 14 זאת, אלא שהראיות מצביעות על כך שההשקעה לא הייתה של החברה כי אם של עופר. אין
 15 מחלוקת כי על ההסכם עם החברה בגרוזיה חתם אך עופר ולא החברה. כפועל יוצא מכך, גם
 16 התביעה שהוגשה כנגד שותפו של עופר להשקעה בגרוזיה לקבלת כספי ההשקעה הוגשה על ידי
 17 עופר באופן אישי ולא על ידי החברה. אין גם מחלוקת כי החלק הארי של הכספים שהועברו לפי
 18 ההסכם לחברה בגרוזיה הועבר מחשבונם הפרטי של עופר ורעייתו ולא מחשבון החברה. בעניין
 19 זה המערערים לא נתנו כל הסבר מדוע היה צורך להעביר את הכספים דרך חשבונם של עופר ולא
 20 ישירות מחשבון החברה לחשבון החברה בגרוזיה. אך מעבר לכל זאת, רישומי הנהלת החשבונות
 21 של החברה בזמן אמת מלמדים כי העברת הכספים לידי עופר נרשמו כ"הלואאה" ולא זו בלבד
 22 שלא ניתן הסבר מניח את הדעת לרישום העברת הכספים לידי עופר כהלואאה, ומדוע החברה לא
 23 רשמה כספים אלו כהשקעה שלה בחברה בגרוזיה, אלא שמנהל החשבונות שהיה יכול לשפוך אור
 24 בשאלה זו לא הוזמן לעדות. ב"כ המערערים פטר עניין זה בסיכומיו כי מנהל החשבונות עצמאי
 25 להגדיר הוצאה לפי רצונו ואין בהגדרה שנתן להוצאה מסוימת ללמד מאומה על תוכנה האמיתי.
 26 ברם, די נהיר כי אין ממש בהסבר זה ואם קיימת ראייה אובייקטיבית במקרה זה על תוכנה ומהותה
 27 של העברת הכספים לעופר הרי היא הגדרתה של ההוצאה בזמן אמת על ידי מנהל החשבונות



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259-01 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 שמופקד על ניהול החשבונות. זאת, אגב, בניגוד למאזני החברה, שבניגוד לטענת כ"כ המערערת
 2 לא נרשם בזמן אמת, היינו במועד הוצאת הכספים בפועל בשנת 2002, כי אם בחודש אוקטובר
 3 2003, שעה שעל פי עדותו של מר מועלם כבר היה ידוע לאחים יונסוף גורל השקעתם. ההלכה
 4 מקדמת דנא היא שמעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה שהיא לטובתו, ואם
 5 נמנע מהבאת ראיה רלוונטית שהיא בהישג ידו ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה
 6 הראיה הייתה פועלת נגדו (ע"א 2275/90 לימה בע"מ נ' רחנברג, פ"ד מז(2) 605, 614; ע"א
 7 143/08 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית, פורסם במאגרים [26.05.10]). בנסיבות אלו, ההנחה
 8 היא כי לו מנהל החשבונות היה מתייצב על דוכן העדים, עדותו הייתה עומדת למערערת לרועץ,
 9 ועדותו הייתה סותרת את טענת המערערים שהכספים הועברו לידי עופר לא כהלוואה וכנגד
 10 טענתם כי ההשקעה בפרוייקט בגרוזיה הייתה של החברה. אכן, אין מסמך של האורגן המוסמך
 11 של החברה המאשר העברת סך של כמיליון שקלים לעופר כהלוואה, כדיבידנד או כשכר, אך
 12 באותה מידה גם אין מסמך המאשר הוצאת כספים מהחברה לשם השקעה בפרוייקט בגרוזיה.
 13 בנסיבות אלו, העדרה של החלטה של אורגן החברה אין בה ללמד דבר.

14
 15 37. זאת ועוד. כאמור, נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי מוטל על הנישום ובמסגרת
 16 זו על הנישום להציג ראיות ממשיות ותיעוד מתאים לכיסוס טענותיו בעניין ההוצאות שהוציא. על
 17 הנישום להוכיח לא רק את קיומן של ההוצאות אלא גם למי שולמו התשלומים שהוא מבקש
 18 להכיר בהם. במקרה זה, המערערים לא הביאו אסמכתא כלשהי שיש בה ללמד לאן הועברו
 19 הכספים ואף לא הוכיחו מהו סכום ההשקעה המדויק בחברה בגרוזיה. למעשה, לא ניתן לדעת
 20 כמה מהכספים שהועברו לידי עופר הועברו בסופו של יום לידי החברה בגרוזיה כחלק מהשקעה
 21 ולאילו ידיים. גם מר מועלם שלפי טענתו בדק את ההשקעה בגרוזיה לא הציג כל ראיות באשר
 22 להשקעה. פשיטא אפוא, כי במצב דברים שכזה, לא ניתן להכיר בסכומים שהוצאו מחשבונה של
 23 החברה כהוצאות שהוצאו בייצור הכנסה המותרים בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה.

24
 25 38. המסקנה היא אפוא, כי בכל הנוגע להשקעה בפרוייקט בגרוזיה לא עלה בידי המערערים
 26 להוכיח את טענותיהם, וערעורם בעניין זה נדחה.

27



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1
 ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

מכאן לדיון בשאלת ההכרה במס התשומות כהוצאה.

1

2

3

הכרה במס התשומות כהוצאה

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

39. ר"ח פישמן טען בחקירתו בבית המשפט כי מס תשומות שנצבר במהלך השנים מורכב ממאות חשבוניות, ומכיוון שמס התשומות לא נדרש על ידי החברה בחזרה, החברה הגישה אותן בניכוי כחלק מהוצאות החברה. לעומת זאת, בשנת 2005 החברה כן דרשה את מס התשומות בחזרה והיא קיבלה קרוב ל-400,000 ₪ והדבר נרשם בהכנסה.

40. מנגד, מר ביטון ציין בעדותו כי המערערת לא המציאה למשיב מסמכים מאמתים וכן את חשבוניות המס הספציפיות הכוללות את סכומי מס התשומות, המעידים כי אכן הן לא דווחו ולא נדרשו משלטונות מע"מ וכן לא קוזזו כנגד מס עסקאות בשנים בהן נוצרו. המערערת לא הוכיחה כי עמדה בהוצאה ולפיכך אין להתירה בניכוי לפי סעיף 17 רישא לפקודה. עם זאת, בחקירתו הנגדית אישר מר ביטון כי אכן לאור העובדה שהוא לא הכיר במס התשומות בסכום של למעלה מ-1,000,000 ₪, היה צריך לתקן את "סעיף הקניות" שבדוחות המערערת מ-11 מיליון שקלים ל-10 מיליון שקלים.

41. סעיף 17 לפקודה קובע כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". במקרה זה, אין מחלוקת כי המערערת מבקשת לנכות מהכנסותיה בשנת המס 2002, מס תשומות ששולם על ידה בשנים שקדמו לשנת מס זו. די בעובדה זו כדי לדחות את ערעורה בעניין זה. מעבר לצריך ייאמר כי לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ") בדרך כלל לאחר שגבה העוסק את המס מלקוחו הוא מעבירו לאוצר בניכוי מס התשומות שבו נשא. לכן, בדרך כלל, מחייבים כללי החשבונאות, כי חשבון זה יתנהל בנפרד וכי חישוב הרווח וההפסד של העסק ייעשה ללא זיקה לחשבון המע"מ. רק באותם מקרים בהם משלם נישום מס ערך מוסף ומס זה אינו מותר לו בניכוי כמס תשומות, בגין סעיף 41 לחוק המע"מ או בגין היות החייב במס הכנסה מלכ"ר, מוסד פיננסי או אדם שאינו רשום כעוסק, יובא בחישוב ההוצאות המותרות בניכוי מההכנסה החייבת (אבי פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה, מהדורה שנייה,



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 17259-01-11 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

1 התשע"א, בעמ' 768). כמו כן, גם במקרים בהם מס תשומות יוכר בניכוי כהוצאה לאחר
 2 ששלטונות מע"מ שללו את ניכריו, ניתן להכיר רק במס התשומות שנלווה להוצאה המותרת בניכוי
 3 לפי הפקודה (אמנון רפאל, מס הכנסה, בעמ' 590; אהרן נמדר, מס הכנסה, נתניה, תש"ע, בעמ'
 4 414). משכך, במקרה זה, בו לא ניתן הסבר כלשהו מדוע לא נוכה מס התשומות במע"מ ואף לא
 5 הוצגו החשבוניות שאת מס התשומות בגינן נתבקש להכיר כהוצאה, לא ניתן לקבל את בקשת
 6 המערערות להכיר בהם כהוצאה, גם אם היה מדובר במס תשומות שהוצא באותה שנת מס בו
 7 מתבקש להכיר בו.

8
 9 42. לכן, בכפוף לאמור בסעיף 40, היינו לתיקון השומה בכל הנוגע להפחתת "סעיף הקניות"
 10 בשיעור התשומות, הערעור בכל הנוגע לניכוי מס התשומות נדחה אפוא. כפועל יוצא מכך וכפי
 11 שהסכים ב"כ המשיב בסיכומיו, יש גם להפחית מהכנסתה החייבת של המערערות בשנת המס
 12 2005 את הסך שנתקבל מרשויות מע"מ.

ניכוי הפחת כשל אכדן הריהוט

13
 14
 15 43. בעניין זה ציין מר ביטון כי מבדיקות שערך המשיב עלה כי לפי טופס תביעת פיצויים על
 16 נזק שהגישה החברה לממונה על מס רכוש וקרן פיצויים, הנזק שהחברה פרטה היה: "שמשות
 17 בחזית, גופי תאורה, מצלמה בחזית החנות, קיר גבס בחזית, שמשות ותכשיטים, תקרה דקורטיבית
 18 בחדר הכספות, סככה, ניאגרה, אותיות נחושת בשלט החזית, שיש רופף בחזית, מערכת אזעקה
 19 וגילוי עשן". מכאן, כי הריהוט והציוד שבגיננו דרשה החברה הוצאות פחת אינו כלול בתיאור הנזק
 20 שנגרם לה. כך גם עולה מדו"ח השמאי של מס רכוש.

21
 22 44. רו"ח פישמן נדרש אף הוא בחקירתו לעניין זה אך הוא לא ידע להסביר מדוע החברה לא
 23 פרטה בתביעת הפיצויים שהגישה, כי גם הריהוט שבבית העסק נפגע, חרף העובדה שהיא פרטה
 24 אפילו נזק שנגרם לאותיות הנחושת שבשלט שבבית העסק. הוא גם לא יכול היה להציג חשבונית
 25 שיש בה לאשש את הטענה בדבר תיקון ריהוט או החלפתו.

26



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג"י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1

ע"מ 20/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 21/09 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1

ע"מ 11-01-17259 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

45. לעומת זאת, אלון סיפר בחקירתו כי הריהוט בחנויות החברה בנוי ממסגרות של זכוכית. לכן, יש ברישום שבחוות הדעת של שמאי מס רכוש במסגרת תביעת הפיצויים "שמשות", כדי ללמד שהריהוט נפגע והשמשות נועדו הן לתיקון חזיתות החנויות והן לתיקון המעמדים לתכשיטים.

46. מעיון בטופס תביעת הפיצויים כמו גם בדו"ח השמאות של השמאי מטעם מס רכוש עולה כי החברה כלל לא דיווחה על נזק לריהוט שבחנות. אכן, בדו"ח צוין נזק ל"שמשות", אך בניגוד לטענת מר יונסוף, די ברור כי מדובר בשמשות שבחזית החנות. גם מדו"ח השמאי עולה בבירור כי הפיצוץ גרם לנזק לוויטרינה המשמשת כחלון ראווה של החנות. אין זכר לריהוט בתוך החנות. התכשיטים המוזכרים בטופס תביעת הפיצויים, ככל שנפגעו, היו ממוקמים בתוך וויטרינה זו. המערערת לא נתנה הסבר כלשהו מדוע לא פנתה כלל למס רכוש לאחר שלטענתה הנזק שנגרם לה היה גבוה בהרבה מהנזק שצוין בדו"ח השמאי והיא פוצתה בחסר. בנסיבות אלו, המערערת לא הוכיחה את טענותיה בדבר הנזק שנגרם לריהוט וכצדק תיקן המשיב את הדו"ח שלה בעניין זה, ולכן הערעור בנקודה זו נדחה אף הוא.

סיכום

47. בסופו של יום כאמור, הערעור בכל הנוגע לקביעת שווי המלאי מתקבל באופן שלא היה מקום לשנות את הערכת שווי המלאי של המערערת על כל המשתמע מכך. שאר חלקי הערעור, היינו, סיווג החשקעה בפרויקט בגרוזיה, הכרה במס התשומות כהוצאה (בכפוף לאמור בסעיף 42 לפסק הדין) וניכוי פחת מלא בגין הריהוט, נדחים.

נוכת העובדה שהדין הוכרע בשאלה בעלת המשמעות הכלכלית העיקרית לטובת המערערת, המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך של 75,000 ₪.

ניתן היום, ט' סיון תשע"ב, 30 מאי 2012, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 מאי 2012

ע"מ 18/09 תכשיטי ג'י. בי. בע"מ נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 19/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה י-ם 1
 ע"מ 20/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 21/09 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
 ע"מ 22/09 יונסוף נסים עופר נ' פקיד שומה 1
 ע"מ 17259-01-11 תכשיטי ג'י. בי. תעשיות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ואח'

דוד מינץ, שופט

1

24 מתוך 24