



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

המערער

יואב שגיא

ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף

ע"י ב"כ עו"ד ליאור סקברר
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק-דין

נושאי הערעור

1. ערעור על שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה שנערכה למערער ע"י המשיב לשנים 2003-2007, וכן על פסילת ספריו והטלת קנס פסילה.
2. לגבי כלל הנושאים שבערעור הועלתה טענה מקדמית, לפיה ההסכמות והקביעות העובדתיות הגלומות בהסכם שנערך בין המערער לבין שלטונות מס הכנסה לגבי השנים 2003-2005, מחייבות גם את המשיב.
3. **לגוף השומה** נטען, כי נפלו טעויות משמעותיות בחישוב שבוצע ע"י המשיב כדלקמן:
 - א. כתוצאה מכך שהמשיב התבסס על נתונים חלקיים בלבד;
 - ב. כתוצאה מכך שהמשיב התבסס ביחס לרשימת מלאי לסוף 2007 על רשימת מלאי חלקית שהתייחסה רק למחסן העליון של העסק;
 - ג. בשל הערכה שגויה של נזק הגניבה שהתרחשה בעסק.
4. לעניין **פסילת הספרים והקנס** נטען, כי לאור ההסכמה עם מס הכנסה, טענות הפסילה וכן הטענות לעניין הקנס ישימים רק לגבי השנים 2006 ו-2007 (לנוכח העובדה שבהסכם עם מס הכנסה הספרים נמצאו קבילים). כמו-כן, נטען כי לגבי העסק מצויים רשומים נאותיים העונים על הדרישות, והתנהלות המערער לא גרמה לסטייה מהותית בניהול ספרים. לעניין גובה הקנס נטען, כי ס' 95 לחוק מס ערך מוסף (להלן: - "החוק") הוא הוראה דרקונית, שיש להפעילה על דרך הצמצום, וכי הקנס במקרה זה הוטל לפי קריטריונים בלתי הולמים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

הטענה המקדמית

5. טענה זו נסמכת על העובדה שביום 1.9.04 אוחדו שני אגפי רשויות המס (אגף מס הכנסה ואגף מע"מ) בעקבות החלטת הממשלה, וזאת כדי להביא ייעול ושיפור של השירות לאזרחים. לפי הנטען, לאור האיחוד מתבקשת המסקנה, כי הרשות לא תדבר בשני קולות שונים. המערער חתם על הסכם עם שלטונות מס הכנסה לגבי השנים 2003-2005 (להלן: "ההסכם"). ברם, בעוד שמההסכם עולה כי תוספת ההכנסות לגבי המחזור, היא תוספת מחזור עסקים בסכום שאינו גבוה מ-228,000 ₪. בשומה שבערעור טען המשיב למחזור הגדול פי-4 (861,844 ₪). כמו-כן, במסגרת ההסכם הוסכם כי ספרי העסק לשנים 2003-2005 קבילים, בעוד שהמשיב פסל את הספרים.

6. למול השוני בגישות של שני אגפי רשויות המס, טען ב"כ המערער, כי אין ביד המשיב לפעול בגדר השומה במע"מ כפי שפעל, מאחר שמדובר בהפרת ההסכם. לדבריו, חלף ייעול השירות – שהיה כביכול אחד מיעדי הקמת רשות המסים – "מטורטר" הנישום בין "מדינת מע"מ" לבין "מדינת מס הכנסה" שאינן מכירות זו בזו, וכל אחד מפקידה עושה בו כרצונו. התנהלות זו מנוגדת עפ"י הנטען לדיני החוזים; לדיני השליחות; ולדין המנהלי.

7. ב"כ המערער הפנה לפסיקת בית הדין הארצי לעבודה, ב- נה/0-14 גדות תעשיות פטרוכימיות בע"מ נ. המל"ל (פד"ע כח 514) –

"קביעות עובדתיות הנעשות על ידי רשות מנהלית אחת על פי סמכותה שבחוק, ראויות לכיבוד על ידי רשות מנהלית שנייה, כאשר הנושא הנדון קשור או משותף לפעילותיהן ולסמכויותיהן של שתי הרשויות. חריג לכך הוא כאשר הרשות המנהלית השנייה הוסמכה במפורש בחוק לחרוג מקביעות אלה או שהוסמכה להבחין הבחנות בתחום שעליו היא מופקדת".

8. ב"כ המערער הוסיף, כי אין כל היגיון מנהלי וכל הגינות חוזית בכך שנישום יהיה כבול לקביעות העובדתיות הגלומות בהסכם שלו עם רשות שלטונית, אך פקיד אחר של אותה הרשות יטען שהן "אינן רלוונטיות". אם סבור היה המשיב שפקיד השומה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

טעה בקביעותיו היה עליו להפנות אליו את ממצאיו ולבקשו לתקן את הסכם השומה, וכך להחיל את ממצאיה החדשים על הנישום ועל רשות המסים כולה.

9. תשובת המשיב לטענה זו, באמצעות מנהל תחום ביקורת חשבונות במע"מ ירושלים, העד **עוזי לוי**, התבססה על הוראת נוהל (הוגשה וסומנה **מש/1**) המותירה את החלת הסכם השומה מעבר לו ליוזמת הנישום בעת השגת ההסכם. המשתמע מדברי **עוזי לוי**, שהמערער לא ביקש לחתום על אותה שומה גם לצורך מע"מ. **עוזי לוי** אמר:

"עוסק שחתם על שומות במס הכנסה, ירצה גם לחתום על השומות האלה לצורך מע"מ, פקיד השומה יחתים אותו והוא זה שיוציא את השומה גם לצורך מע"מ, ובצורה הזאת הוא משריין לעצמו שהוא סיים את הפרשה עם מע"מ ומס הכנסה... מפקח מס הכנסה בעת עריכת הדיונים והשומות אומרים לעוסקים שיש להם אפשרות לסיים את הפרשה גם במע"מ וגם במס הכנסה... ברגע שעוסק סירב או לא ביקש, יש לי אפשרות לעשות ביקורת". (עמ' 16 לפר').

אכן הוראת הנוהל מיום 26.11.86 שכותרתה: **"עריכת הסכמים לעניין מע"מ ע"י מפקחי מס הכנסה"** מפרטת שורת עוסקים לפניהם תועמד אפשרות זו, בקובעה בסעיף 2 –

"עוסקים המוגדרים בסעיף 1.2... החייבים בניהול פנקסים בשיטה חד-צדדית יוכלו לבקש כי תוצאת שנת מס הכנסה שהושגה עימם בהסכם, תוחל עליהם אוטומטית ע"י מע"מ וכך לאורך הוראת הנוהל מוסדר הנושא".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

יש לציין, כי תאריך החוזר (1986) קודם להקמת רשות המסים, ואולם מעמדת עוזי לוי ניתן ללמוד שהקמת הרשות הותירה אותו הסדר על כנו.

10. ב"כ המערער טען, כי תשובה זו היא בגדר "תירוץ חדש", שאין בו ממש. מטענותיו לעניין זה בסיכומים (סעיפים 35-58) עלה, כי לשיטתו אין הוראת הנוהל גוברת על העיקרון הכללי, לפיו הסכמה של הרשות באמצעות פקיד אחד מחייבת את כל פקידיה. ב"כ המערער גם הדגיש, כי אין כל זכר בהסכם עצמו – ולא הייתה בפי עוזי לוי טענה – שפקיד השומה הציע למערער לחתום על הסכם משולב והלה סירב, ואין כל היגיון בסירוב כזה. לדבריו, אין היגיון במסקנת עוזי לוי לפיה "די בכך שעוסק לא ביקש לחתום על טופס משולב כדי להסיק שהנישום עצמו אינו מעוניין להחיל את ההסכם כלפי מע"מ". זאת, עפ"י דברי ב"כ המערער מהטעם ש"אין היגיון שעוסק יבקש לפתוח חזית שניה מיוזמתו... נישום רוצה מן הסתם לסגור מחלוקות ולא לפתוח אותן מחדש לשרירות לבו של פקיד זה או אחר. לפיכך אין להסיק את המסקנה שביקש מר לוי להסיק מכך שהעוסק לא ביקש מיוזמתו לחתום על הסכם משולב. ההוראות הפנימיות אינן ידועות לכל נישום ויש להניח לזכותו של המערער שלא ביקש מיוזמתו לחתום על טופס משולב פשוט מתוך חוסר ידיעה". (סיכומים ס' 47,48). עוד טען ב"כ המערער בסיכומיו, "בינתיים הפכו ההסכמות והקביעות העובדתיות שבהסכם לחלוטות. משהפכו ההסכמות לחלוטות קל וחומר שאין מקום לשנותן ולקבוע עובדות שונות הסותרות את המוסכם, שאם לא כן לאותו נישום ובפני אותה רשות ייקבעו תשתיות עובדתיות סותרות. זהו מצב אבסורדי שהדעת אינה סובלת" (שם סעיפים 52, 53).

דיון והכרעה בשאלת תחולת ההסכם עם מס הכנסה

11. מדבריו של עוזי לוי עלה, כי רשות המסים הביאה בחשבון את היעילות המופקת בכך שיושג הסכם גם לעניין מע"מ באמצעות פקיד השומה, וקבעה לכך כללים. אכן הוראת הנוהל שאותה הזכיר קדמה לאיחוד האגפים, אך נראה שהיה בה כדי להסדיר את הנושא גם לאחריו, משלא הוכח כי יצאה הוראת נוהל אחרת. מדובר בהוראת נוהל הקיימת כבר שנים רבות (משנת 1986), ואני מתקשה לקבוע שלא הייתה ידועה ליועץ המס של המערער, שנטל חלק בעת כריתת ההסכם (המערער לווה ע"י יועץ מס, כעולה מסי 3 לתצהירו). מכל מקום, המערער לא טען כי סבר שבעת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

כריתת ההסכם נסגרו גם ענייני מע"מ או חלק מהם. תצהירו בנושא זה, נסמך על "עצה משפטית" שקיבל, על גישה "עקרונית".

12. אשר לטענה העקרונית של ב"כ המערער, לפיה אין הנוהל גובר על העיקרון שטען לו לפיו פקיד אחד במנהל מחייב גם פקיד אחר, אציין כי אמנם מדובר בעיקרון רצוי. ואולם, אין להחילו בטרם בשל לכלל הלכה כללית. יתר על-כן, הכלל צריך להיות מותאם לנסיבות ולהתחשב בהסדר הספציפי שנקבע. בנושא דנן, כאשר ניתנה דעת רשויות המס להיבטיו, ראו הרשויות לנכון לקבוע מסגרת המגדירה באילו מקרים ניתן להשיג מול פקיד השומה הסכמה גם בנושאי מע"מ, ולשלול תחולת הכלל באחרים. מדובר בהסדר ספציפי שנבע מתוך הפעלת שיקול דעת ומחשבה, לרבות לגבי סוג המקרים בהם הנוהל ישים. אחד מהתנאים שנקבעו, הוא פניה של הנישום להחלת אותו הסדר. אין מחלוקת שפניה כזו לא הייתה מצד המערער.

אכן, יתכן שראוי היה כי פקיד השומה יאיר את עיני הנישום בדבר קיום הוראת הנוהל, בבחינת "את פתח לו". ב"כ המערער הדגיש שאין זכר לכך שפקיד השומה הציע למערער לחתום על הסכם משולב והלה סירב. יתר על-כן, לדבריו הובהר בעת הדיון בערעור כי המצהיר מטעם המשיב לא בירר עניין זה עם פקידת השומה. ברם, משהמערער אפילו לא טען, כי הבין שההסכמה מתייחסת גם לנושא המע"מ וכי זה אומד דעת הצדדים, איני סבורה שיש מקום ליצור מעין הסכמה מלאכותית, מכוח הלכה שבשלב זה טרם חדרה לתחום המס כהלכה כללית מחייבת.

13. עוד יש לציין בהקשר זה, כי בע"א 9412/03 חזן נ. פקיד שומה נתניה, פד"י, נט(5) 538, דן בית המשפט העליון בהפעלת סמכויות של מנהל מס שבח מקרקעין ושל פקיד השומה לגבי סיווג הכנסה (כפירותיות או כהונית). בבית המשפט העליון נטען, כי אין רשות מס אחת יכולה לסטות מקביעותיה של רשות מס אחרת, שאם כן, ייפגע עקרון סופיות השומה (עמ' 546). בית המשפט העליון, לא מצא פסול עקרוני בכך ששני גופים אלו מתחום המסים יפעילו סמכות עפ"י שיקול דעתם, על יסוד שיקולים שונים. בית המשפט ציין –

"אמנם אין למנהל מס שבח סמכות מיסוי של עיסקה

פירותית שחוסה תחת כנפי הפקודה, וכאשר כך הוא

המצב אין מניעה להתערבותו של פקיד השומה בשומה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

כאמור שהוצאה על ידי מנהל מס שבח... האיזון הנכון
בין השיקולים מצדיק הענקת סמכות לפקיד השומה
לסווג עיסקה במקרקעין מחדש ולסטות מקביעה
קודמת של מנהל מס שבח בנדון – מאחר שסיווג
עיסקה במקרקעין כהונית או פירותית נוגע בוודאי
להפעלת הפקודה ולהטלת מס הכנסה". (עמ' 556).

אכן ענייננו כאן בפקידים מאגפים אחרים של רשות המס, ואולם גם הגופים שם,
כתיאור ב"כ המערער לגופים דכאן היו "שליחים של שר האוצר". עולה אפוא,
מעניין חזן, שאין תחולה כללית לכלל העקרוני שטען לו ב"כ המערער.

הטענות לעניין פסילת הספרים וגובה הקנס

14. עפ"י תוספת יא להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג-1973 (להלן: -
"ההוראות"), על המערער היה לנהל פנקסי חשבונות הכוללים בין-היתר ספר
הזמנות; ספר כניסת טובין; רשימת היתרות של לקוחות וספקים לסוף שנת המס.
כמו-כן בסעיף 25(ד) להוראות נקבע, כי אם עסק ניהל תיעוד שאינו חייב לנהלו, עליו
לשמור תיעוד זה במשך 3 שנים מיום הגשת הדו"ח לשנת מס מסוימת.

עפ"י ההחלטה בהשגה (מש/2), מחדלי המערער ביחס להוראות ניהול ספרים היו
כדלקמן:

"(1) לא ניהלת ספר כניסת טובין.

(2) לא ניהלת ספר הזמנות.

(3) לא שמרת הצעות מחיר.

(4) זרקת את כל הרשומים בגין התקנות הדודים.

(5) לא ניהלת רשימות יתרות לקוחות ו/או ספקים לסוף ש.מ.

(6) לא ניהלת ו/או לא שמרת רשימות המלאי לסוף ש.מ. 2006.

(7) לא ניהלת את רשימת המלאי שנגנב ש.מ. 2005".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

עפ"י תשובת המשיב לערעור, המערער מסר בהודעתו למשיב מיום 23.1.08 כי הוא אינו מנהל ספר הזמנות וכי הוא רושם על דף את פרטי ההזמנה שהוא מקבל ולאחר מכן זורק אותו. כמו-כן, המערער לא ניהל רשימת יתרות לקוחות ועסקים לסוף שנה וזאת למרות שהיו יתרות כאלו, למצער ככל שמדובר ביתרות של ספקים. בהשגה אישר מייצג המערער, כי המערער אינו מנהל ספר הזמנות וכי הוא רושם על דף שאינו נשמר את פרטי ההזמנות. גם מעדותו של המערער עלה, כי לא הקפיד על הוראות ניהול הספרים (עמ' 9 ו-10 לפר').

עפ"י עמדת המשיב, מדובר בכשלים מהותיים בעריכה ושמירה של התיעוד ומכאן שהמערער ניהל ספריו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, וחיזוק לכך ניתן למצוא בסוגיית רשימת המלאי ליום 31.12.07; למשיב הוצגה רשימה אחת, בעוד שלערעור צורפה רשימה אחרת.

15. בתצהירו לא טען המערער, כי ניהל ספר הזמנות או כי הוא שומר את פרטי ההזמנות שהוא מקבל, וכי הוא מנהל רשימת יתרות לקוחות וספקים לסוף שנה. טענתו הייתה, שגם מבלי לעשות כן התנהלותו הייתה סבירה, כי -

א. במסגרת ההסכם עם מס הכנסה הוסכם, כי ספרי העסק לשנים 2003-2005 קבילים;

ב. הוראות ניהול ספרים החלות על העסק לעניין מס הכנסה ומע"מ – זהות, ולפיכך לא יכול המשיב לפסול את ספרי העסק לשנים בהם יש הסכם עם פקיד השומה שהספרים קבילים, ולכן טענות הפסילה של המשיב והקנס ישימים רק לגבי שנים 2006 ו-2007;

ג. בתוכנת החשבשבת שניהל המערער ושאושרה על ידי רשות המסים, יש פירוט סכומי הקניות ואיתור התיעוד המתייחס אליהן באופן העונה על דרישות ניהול הספרים;

ד. עיקר חשיבותו של ספר ההזמנות היא כאשר ההזמנה היא מסמך המתעד עסקה מחייבת בין הלקוח המזמין לבין בעל העסק. חשיבות ספר ההזמנות נובעת מכך, שניתן באמצעות מסמך מחייב זה לעקוב אחרי התאמה בינו לבין התקבול בפועל; ברם, בעסק של המערער לא מדובר בהזמנה שהיא עסקה מחייבת, אלא בהזמנה בלשון בני אדם הנעשית בטלפון, שהלקוח לא "חתום" עליה, ושבמסגרתה הלקוח רק מזמין לבדוק ולהציע לו לתקן או להחליף דוד שמש.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

פרטיה המחייבים של העסקה נסגרים בדרך כלל במקום לאחר הבדיקה. מכל מקום, פרטים אלו מופיעים בחשבונית המוצאת ללקוח;

לטענת המערער, בנסיבות אלה אין מדובר בהיעדרו של ספר הזמנות, ומכל מקום אין מדובר בסטייה מהותית.

בסיכומיו טען ב"כ המערער, כי אין בתצהירים שהוגשו מטעם המשיב התייחסות עובדתית או משפטית לנימוקי הפסילה "אשר על כן, בהיעדר נימוקים וראיות יש לקבל את ערעור המערער בנקודה זו" (ס' 81 לסיכומים).

דיון והכרעה בעניין הסטייה מהוראות ניהול ספרים

16. לשיטתי, אין ביד המערער לטעון שהוא משוחרר מהוראות ניהול ספרים, וכי יש בידו להסתפק בהתנהלות רישומית שונה מזו שההוראות קובעות. מטרת ההוראות מלכתחילה, לקבוע נורמות ברורות ואחידות לכל. מפקחי המס אינם אמורים לבדוק לעומק את דרך הרישום האינדיבידואלית לכל נישום, כדי לברר אם ניתן לקבל את התנהלותו המיוחדת כמספקת חרף הקביעות בתקנות. אכן הפסיקה לימדה, כי רק סטייה מהותית יש בה כדי להביא לפסילת ספרים (ע"א 3576/92 מנהל מע"מ נ. מפגש האון, פד"י, מט (3), 726). עם זאת, גם הובהר בה שאופן ניהול הספרים צריך להיות כזה שבגדרו תהא "אפשרות קלה ונוחה למפקח המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק ללא צורך בפעילות 'בלשית' או ב'פתרון תשבץ'". (ההדגשה אינה במקור) כדברי כבוד השופטת אופיר תום בעמ"ה 1124/01 קאשי ראובן נ. פקיד שומה כפס סבא (מסים). ובעמ"ה 112/97 חברת שיפודי הבירה נ. פקיד שומה ירושלים (מסים), ניסח בית המשפט את המבחן – "די בכך שהרישום הפגום או החסר יכביד או לא יאפשר מעקב או בקרה יעילים על חלק מחלקי העסק כדי שהסטייה שמדובר בה תהיה מהותית". (ההדגשה אינה במקור).

עפ"י האמור לעיל, די בהכבדה על דרכו של המפקח בבדיקת העסק, ולא נדרש מכשול של ממש. מכאן, שאין ביד הנישום לטעון כי אין מדובר בסטייה מהותית כאשר נגרם קושי בדרך הבדיקה של המפקח. במקרה דנן, ריבוי הסטיות מהוראות ניהול ספרים יש בו, על פניו, לבסס את הטענה שמדובר בסטייה מהותית. כטענת המשיב, המחלוקת בעניין רשימת המלאי ליום 31.12.07, שבגדרה עלו על הפרק שתי רשימות



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

שוונת לאותו מועד, מלמדת על הקושי לעקוב אחר מצב העסק בשיטה שנוהלה ע"י המערער.

המשיב הבהיר בהודעותיו לעניין השומה, כי המערער ניהל ספרי חשבוונת שלא כדין ובסטייה מהותית מהוראות החוק והתקנות. המערער לא הכחיש למעשה את הטענות שצוינו לעיל לגבי אופן התנהלותו. לכן, אין פגם בהתייחסות המשיב בערער לעניין נימוקי הפסילה, מאחר שאין מחלוקת לגבי העובדות והנימוקים.

לאור האמור, אני דוחה את טענות המערער לעניין אי-קיום סטייה מהותית. התנהלותו של המערער חרגה מההוראות באופן ממשי, והניחה יסוד הולם לפסילה.

הטענות לעניין הקנס

17. לעניין הקנס נטען בערער, כי הוראת סעיף 95 הקובעת את סמכות הטלת הקנס, היא הוראה דרקונית הגורמת עוול בכך שהקנס מוטל כאחוז מהמחזור שדווח כדין על ידי הנישום. כך העונש יהיה קשה יותר ככל שדיווחי הנישום יהיו גדולים ואמתיים יותר, ואין הדעת סובלת סוג כזה של "ענישה". לכן עפ"י הנטען, "שומה על בתי המשפט לעשות כל שביכולתם לרכז את רוע הגזירה". לדברי ב"כ המערער בסיכומיו, דרך אחת לכך היא ניצול האופציה שבסעיף 95 על פיה יכול הקנס להיות 268 ₪ לכל חודש בו נוהלו הספרים שלא כדין. לטענתו, ייחוס קנס על פי קריטריון של זמן ולא עפ"י קריטריון של מחזור, הוא הגיוני וצודק הרבה יותר, ובמקרה דנן הסטייה (אם הייתה) הייתה קלה ואינה מצדיקה קנס בשיעור שהוטל. עוד ציין המערער, כי הקנס הפלילי הנקוב לעבירה של אי-ניהול ספרים כדין, הוא קנס מנהלי קצוב העומד על 2,000 ₪ בלבד, ואין כל היגיון שהקנס האזרחי יהיה גדול יותר, מקל וחומר שאין הצדקה לקנס גבוה יותר כאשר עוזי לוי עצמו אישר (בסעיף 14 לתצהירו) שלא התגלו עבירות פליליות בהתנהלותו של המערער, ולפיכך גובה הקנס המקסימאלי אם בכלל צריך לעמוד על סכום נמוך מ-2,000 ₪.

אין מחלוקת, כי לאחר שהמשיב בחן פעם נוספת את סוגיית גובה הקנס שהוטל על המערער הוקטן גובה הקנס לשיעור של 1/2% ממחזור העסקאות, בעוד שתחילה הוטל קנס בשיעור של 1% מהמחזור (להלן: - "הקטנת הקנס"). בערער מבוקשת אפוא הקטנה נוספת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

דיון והכרעה לעניין הקנס

18. לעניין גובה הקנס, אני סבורה כי השיקול העיקרי הוא מידת החומרה של אי ניהול-הספרים מהיבט ההעלמה של המס. כך, נמזר בספרו **מס ערך מוסף חלק ב'**, עמ' 1172 כותב -

"קביעת שיעור הקנס על ידי המנהל תיעשה לכן באופן יחסי לשיעור ההעלמה של המס, ושאר נסיבות העניין ואין המנהל חייב להטיל את המס בשיעורו המקסימאלי הקבוע בחוק".

השיקולים האחרים שמצביע עליהם ב"כ המערער, מתעלמים מהעובדה שנקבעה סמכות מפורשת למשיב להטיל את הקנס לפי היקף העסקאות (ס' 95 לחוק מאפשר בין השאר, הטלת הקנס בשיעור של אחוז "מסך כל מחיר עסקאותיו"). אוסיף ביחס לטענה שלא בוצעו עבירות פליליות ע"י המערער, כי הובהר בתצהירו של **עוזי לוי** שבהחלטה על **הקטנת הקנס** ניתן משקל לכך שלא בוצעו עבירות פליליות ביחס לשומה, וכן ניתן משקל ליחס בין גובה הקנס לבן גובה השומה. בהתחשב בכך, איני סבורה שיש מקום להוסיף ולהתערב בגובה הקנס, כאשר אין בידי לקבוע על יסוד הנטען כי השיעור שנקבע אינו סביר.

הטענות לגוף השומה

א. **חישוב אחוז הרווח בהתבסס על חלק מנתוני העסק**
19. עפ"י הנטען, אילו לקח המשיב את כלל הנתונים שבספרים היה מגיע לתוצאת אחוז הרווח שדווח ע"י המערער. הנתונים החלקיים בהם עשה המשיב שימוש אינם מהווים מדגם סטטיסטי מייצג, ובשל כך התוצאה אליה הגיעה שגוייה.

לגרסת המערער, המשיב סירב לבקשתו לעשות בדיקה כמותית כוללת של רכישות דוודים מול המכירות שלהם (עדות המערער עמ' 7 ש' 7). המבקרת **ציפי לב ארי** אישרה שלא נערכה בדיקה כזו (עמ' 18 ש' 3). המערער העיד (עמ' 6 ש' 17 ובעמ' 7 ש' 8), כי בדיקה כזו נערכה בעבר (ובמסגרתה הוכחה נכונות הדיווח לאחר שנבדקו אלף



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

דוודים) ומטעם זה לא הסכים לפשרה שהוצעה לו שכן היה בטוח ששוב יוכח שצדק, אלא שהפעם סירב המשיב לבדיקה כזו ובחר ללכת בדרך הבודקת רק חלק מן הנתונים. עפ"י הנתען, בדיקת אחוז הרווח לא רק שנעשתה על פי נתונים חלקיים אלא שהמבקרת גם התעלמה במפגיע מתדריך המחלקה הכלכלית של המשיב עצמו, המצביע על כך שאחוז הרווח בעסקים דומים לזה של המערער הוא 28%. בהתייחס לדברי המבקרת שהתדריך "ישן", טען ב"כ המערער כי אין מדובר כאן בהשוואה של מחירים בערכם הנומינאלי או הראלי, אלא באחוז הרווח שהוא נתון שמדרך הטבע אינו משתנה באופן קיצוני. לכן, לטענת ב"כ המערער עצם היותו של התדריך ישן, לא מסביר את הפער העצום בין אחוז הרווח שנקבע בשומה לבין זה הקבוע בתדריך. לפי הנתען, המבקרת גם לא פנתה אל פקיד השומה ולא ביקשה להשוות את התדריך עם אחוז הרווח המדווח בעסקים דומים, התעלמה לחלוטין הן מהתדריך והן מהשוואה של עסקו עם הממוצע בעסקים דומים, ותחת זאת הסתמכה בלעדית על הבדיקה החלקית שערכה בספרי המערער.

עפ"י תצהיר **ציפי לב ארי**, אשר כיהנה במועדים הרלבנטיים להליך בתפקיד ממונה פרויקטים ביקורת חשבונות, וערכה למערער את השומה לפי מיטב השפיטה, החישוב נעשה עפ"י מדגמים תוך כדי השוואה בין חשבונות **מכירה** לבין חשבונות **קניה** בתקופות הרלבנטיות. תוצאות המדגמים צורפו לתצהירה. לדבריה (ס' 14 לתצהיר), במסגרת ההשגה הוגש לחודש **דצמבר 2004** תחשיב מטעם רו"ח **ברששת** שייצג את המערער. תחשיב זה (**מש/9**), לא נערך על סמך מדגם, אלא לפי כל החשבונות המתאימות לאותו חודש, והסתכם ברווח גולמי בשיעור **30%** מה**מכירות**, שהינו כ-**42%** (עפ"י דרך ההצגה שננקטה על ידה, לפיה, החישוב נעשה מהקניות).

20. ב"כ המשיב הבהיר, כי עפ"י התחשיב שהציג המערער אחוז הרווח מהמכירות הינו כדלקמן:

שנת 2003 – 35% רווח מהמכירות שהוא **54%** רווח גולמי ממחיר הקניה.

שנת 2004 – 30% רווח מהמכירות שהוא **43%** רווח גולמי ממחיר הקניה.

שנת 2006 – 28.5% רווח מהמכירות שהוא **40%** רווח גולמי ממחיר הקניה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

(ראו תצהירה של **ציפי לב ארי**).

פועל יוצא הוא, כי ממוצע הרווח הגולמי מהקניות של תחשיב המערער הינו 45.6% (ס' 10 לתצהיר ציפי לב ארי), שהוא תואם את השומה שהוצאה לו. לטענת ב"כ המשיב, די בכך כדי להביא לדחיית הערעור. כך, השגתו של המערער נדחתה תוך כדי קביעה, כי במדגם מחירי הרכישה והמכירה שנערך על ידי המשיב נמצאו אחוזי רווח הדומים לתחשיב שהוכן על ידי המערער.

עפ"י הסבר ב"כ המשיב המבוסס על החומר הראייתי שהוגש, למעשה, בדיקת המשיב העלתה כי ממוצע הרווח הגולמי לשנים 2003, 2004, 2006 ו-2007 הינו 65% ממחיר הקניות. יחד עם-זאת, כיוון שמהנתונים עלה כי קנייה של צנרת ואביזרים נלווים מהווה בין 9%-12% מסך הקניות, הופחת מהתחשיב שערכה המבקרת השיעור המקסימאלי של קניות אלה (בגובה 12%). כמו-כן, לאחר התחשבות בכך שיש כמות מקרים מצומצמת שבהם מבוצעת רק אספקה ללא התקנה (שבהם אחוז הרווח הגולמי קטן יותר), הופחת אחוז הרווח הגולמי בנוסף ב-8% בממוצע, לשיעור של 45%.

יצוין, כי ביחס לשנת 2005 לא הומצא תחשיב מטעם המערער, ותחשיב המס נערך על סמך אחוזי הרווח שנמצאו בשנים האחרות ועל-פי דו"ח רווח והפסד לשנה זו.

המסקנה מהאמור היא, כי חישוב המשיב קרוב ביותר לחישוב שהיה נעשה עפ"י נתוני המערער עצמו, לעניין הרווח הגולמי מהקניות.

ב. רשימת המלאי לסוף שנת 2007

21. לטענת המערער, לידי המשיב הגיעה רק רשימת מלאי שהייתה בחלק העליון של החנות ועמדה על 22,660 ₪ בלבד, ואילו רשימת המלאי שהייתה במחסן המצוי בחלקה התחתון של החנות ושערכה עמד על 231,660 ₪, לא הגיעה אליו. בהשגתו טען המערער, כי הייתה השמטה בעניין זה. עפ"י טענות המערער, ערך המלאי שבשתי הרשימות גם יחד תואם את סדר הגודל של המלאי בשנים אחרות שהמשיב לא חלק עליו. ב"כ המערער הפנה לעדות המערער, לפיה החנות הייתה מחולקת לחלק עליון בו הייתה סחורה מועטה ולמחסן שהיה בחלק הנמוך של עסקו, והביע השערותו שבביקור שנערך בעסק לא הובן כי לעסק שני חלקים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

עפ"י תצהיר **עוזי לוי**, במהלך הדיונים בהשגה המערער עצמו מסר ביום **22.6.08** כי המלאי עומד על **22,660**, ואילו הטענה כי אין מדובר בדו"ח המלאי הנכון הועלתה במכתב שנשלח ביום **29.10.08**, כארבעה חודשים לאחר מכן, מבלי שניתן הסבר לכך. בתצהיר נאמר: **"בהינתן כי המערער הוא זה שמסר את רשימת המלאי שעל בסיסה נערך החישוב, ובהעדר הסבר ממשי לדבר, לא ניתן לקבל את הטענה כי אין זה המלאי הנכון"**. יתר על כן, בחודש **נובמבר 2007**, נערך ביקור במקום העסק מטעם מפקחי מס הכנסה אשר רשמו בדו"ח הביקור כי קיים מלאי קטן בעסק.

עפ"י טענות ב"כ המערער, **עוזי לוי** מטעם המשיב הגיע למחסן אחרי שהמערער עזב אותו ונערכו בו שיפוצים ועל כן ראה, כי **"הכל שם פתוח"**. לדברי ב"כ המערער, המסקנה המתבקשת היא שהמבקרים ראו רק את החלק העליון של העסק שבו היה מלאי קטן, אבל המחסן ובו מירב המלאי לא היה חשוף לעיניהם. המערער הדגיש, כי הוא **אינו חתום** על חלק הטופס בו נכתב שהמלאי קטן, היות וזה חלק המוגדר ל"שימוש משרדי".

ג. הגניבה

22. המחלוקת לעניין הגניבה מתמקדת בערך הגניבה. לדברי המערער, ערך המלאי שנגנב צריך להיות קרוב ל-**225,000** ₪ שהוא ממוצע המלאי שלו ולא ל-**100,000** ₪ שנקבע ע"י המשיב באופן שרירותי.

ב"כ המשיב טען, כי ההפחתה של **100,000** ₪ מעלות המכירות בגין אירוע הגניבה, נעשתה לפנים משורת הדין וללא שהומצאה הוכחה כלשהי לטענה. ב"כ המשיב הפנה לתצהיר **עוזי לוי** בו נכתב, כי בתלונה של העסק למשטרה בעניין הגניבה לא נרשם כי נגנבו פריטים, אלא רק שנגרם נזק. ב"כ המשיב הטעים, כי לא די בכך שהמשיב אינו חולק על עצם קיום הגניבה, כדי להביא למסקנת המערער גם בדבר ערך המלאי שנגנב.

במכתב שנשלח מטעם המערער למשיב ביום **29.10.08 (מש/5)**, נכתב כי נציגי המערער הציעו **"לבסס את אמצן הגניבה על הקניות בפועל לתקופה שלאחר יום הגניבה, אשר יכולה לשקף טוב יותר את חידוש המלאי שנגנב"**. באותו מכתב גם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 10-04-19358

נאמר: "כבר כאן יאמר כי אין בכך להעיד על כל היקף הגניבה, אולם זה לרעת העוסק, שכן הוא נותר עם אמצעים דלים מאוד, ולכן לא יכול היה לרכוש את כל היקף המלאי שנגנב ממנו". לשיטת המשיב, אין להתפלא על דחיית הצעה זו. גם אילו הייתה מתקבלת, לא היה בכך כדי לבסס באופן משכנע את ערך המלאי שנגנב, כי אין לדעת איזה מלאי היה קודם לכן ואם הרכישות הנוספות אמנם השלימו אותו.

לאור האמור, טען המשיב כי אין מקום להתערב בקביעה לעניין ערך הגניבה.

דיון והכרעה

23. התשובה שהעמיד ב"כ המשיב לטענה בדבר הטעות שנפלה באחוז הרווח, היא תשובה משכנעת. טענת המשיב, כי חישוב הרווח ע"י נציגי המערער (התחשיב שנערך ע"י מייצגו בהליך השומה) הביא לתוצאה דומה, לא נסתרה. אם כן, מה בצע בשליחת המשיב לחישוב אחוז רווח המתחשב בנתונים הקיימים לגבי כל אחד מן הפריטים שנרכשו ונמכרו, כאשר חישוב המערער הביא לאותה תוצאה שנתקבלה בדרכו של המשיב.

עפ"י עדות המערער, הוא הציע למשיב "בדיקה מדויקת דוד מול דוד וכו' ולהוכיח אחד לאחד כפי שהיה בעבר". (עמ' 7 לפר'). עוד עלה מעדותו, כי התחשיב שנערך ע"י רואה החשבון שלו אינו מוכר לו. לדבריו, "אני לא מודע לתחשיב מטעמי. אי אפשר לעשות תחשיב נכון. על מישהו לשבת ולעשות בדיקה, פריט מול פריט או בהשוואה לאחרים באותו ענף". (שם).

ניתן ללמוד מגישתו של המערער, כי כלל לא מקובל עליו שיעשה מדגם כלשהו, אלא כדבריו יש לבדוק "אחד לאחד". ברם, עמדתו לגבי תוצאות המדגם שנעשה ע"י המשיב לא עוגנה בחוות דעת מומחה, ואין בידי על סמך דבריו לקבוע כי לא היה ביד המפקחת לבנות חישוביה על יסוד המדגם. אין בידי, ללא חוות דעת כזו, גם לקבוע כי מדובר ב"מדגם קטן מידי" כנטען בסיכומים.

בנסיבות אלו, יש לקבל את תוצאות המדגם שנעשה, אשר כדרכו של כל מדגם הוא מבוסס על נתונים חלקיים. השימוש במדגמים מקובל לצרכים שונים ומעלתו העיקרית היא יעילותו, ולא הוכח כאן כי דרך עשייתם הייתה מוטת או לא הוגנת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

בהתייחס לטענתו של המערער, לפיה היה על המשיב להישען על המדריך הכלכלי לענף הרלבנטי המלמד על שיעור רווח יותר נמוך, אציין כי הדעת נותנת שבניית התחשיב על יסוד נתוני העסק נותנת תמונה קונקרטיה מדויקת יותר. כך בע"א 535/81 ; 758/82 ממנ נ. פקיד השומה טבריה, פ"ד לט(1) 757 נאמר :

"אמנם אין במציאות עסקים זהים, וקורה כי אף אם כל הנתונים האובייקטיביים שונים ייתכן שבעל עסק פלוני ירוויח ובעל עסק פלמוני יפסיד. וגם כאשר שניהם מרוויחים, לא מן הנמנע שהרווחים לא יהיו שונים אצל שניהם" (עמ' 764).

פועל יוצא מהנמקה זו הוא, שהבדיקה הקונקרטיה, הצוללת לנתוני העסק הספציפי, עדיפה, מהיבט מתן התמונה האמתית.

יתר על-כן, במקרה זה כאמור, נציגי המערער לא הציגו לפני המשיב נתונים שונים מאלה שהגיעו אליהם (לעניין הרווח הגולמי). יתרה מזאת, הובהר בפסיקה, כי שומה על פקיד השומה לערוך שומה סבירה, וכי כאשר הנישום הוא האחראי לכך שלא עמדו לפני פקיד השומה נתונים שנצברו בדרך הקבועה בחוק –

"אין לנישום לקבול אלא על עצמו אם השומה שתקבע לפי מיטב שפיטת פקיד השומה תהיה גבוהה מעבר למצוי בה, אם בעיקרה תהיה מושתתת על אומדנים, השערות ורסיסי מידע שיגיעו לידיעתו". (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ. פקיד שומה גוש דן (מסים)).

ברי, אפוא, שאין ביד הנישום לדרוש שהחישוב יעשה "אחד לאחד" (ולא בדרך סטטיסטית) כטענת המערער, וזאת גם אם בעבר חישוב מעין זה נעשה לגביו. יתר על-כן, הנטל להראות כי שומת המשיב אינה סבירה מוטל על המערער, בהיותו,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"מ 19358-04-10

עפ"י הפסיקה, "מוציא מחברו", ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד (מסים). מהאמור, עולה כי המערער לא עמד בנטל זה.

גם לעניין רשימת המלאי החסרה, דין טענות המערער להידחות. האחריות לעובדה שלמשיב הגיעה רשימת מלאי חלקית (כטענת המערער), היא, כנובע מהמתואר לעיל, מוטלת על המערער (בין בגין התנהלותו הרישומית ובין בגין אי-מסירת הרשימה הנכונה בהליך השומתי). לא ברור כיצד הדבר התרחש. מכל מקום, בשלב זה לא ניתן להביא לתיקון המצב, כי את הנתונים היה על המערער להביא קודם כל לפני פקיד השומה (עמ"ה 68/93 מיקרוקול נ. פקיד השומה (מסים)).

אשר לגניבה, שיקולי המשיב לעניין אי-קבלת דברי המערער לעניין היקפה, בהיעדר ראיות והעמדה על סכום נמוך יותר, באופן משמעותי, כפי שפורט לעיל הם סבירים, ואין מקום להתערב בהם.

בנסיבות אלו, דין כלל הטענות לעניין גוף השומה להידחות.

24. לאור האמור, אני דוחה את הערעור.

המערער ישלם למשיב הוצאות בסך 7,500 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום, א' ניסן תשע"ג, 12 במרץ 2013, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי

שופטת, שופטת