



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני **כבוד השופט אחיקם סטולר**

1. **אהרן כהן**
2. **נחמה כהן**
מערערים
באמצעות ב"כ עו"ד עופר כהן

נגד

פקיד שומה רמלה
באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) מח' פיסקלית
עו"ד יונתן בן דוד
משיבים

פסק דין

בפניי ערעור על שומות מס הכנסה, אותן הוציא פקיד שומה רמלה - מר יצחק סרוק, המשיב לאהרן ונחמה כהן, המערערים, לשנות המס 1997-2000 (להלן: "שנות המס"), בעקבות הרשעותיהם החלוטות בהעלמת הכנסות בשיעור של 3,325,894 ₪

רקע עובדתי:

1. בשנות המס 1997-2000 עסקו המערערים בקניה, מכירה ושיווק של מוצרי חשמל ביתיים.
2. בין השנים 1997-1999, פעל המערער באמצעות עסק בשם "קירור אהרון" (להלן: "קירור אהרון"). העסק היה רשום על שמו ובשליטתו של המערער.
3. בשנת 1999 הקימו המערערים את חברת קירור אהרון בע"מ ושימשו כמנהלים בחברה (להלן: "החברה"). במהלך שנת 1999 העבירו המערערים את פעילותם לחברה.
4. בשנים 1997-1999, הקימו המערערים חנות לשיווק מוצרי חשמל בבית שמש בשם "גולד ליין" (להלן: "גולד ליין"). עסק זה היה רשום על שמה של המערערת והיה בשליטתם המשותפת של המערערים.
5. למרות החובה החוקית מכוח סעיף 134 לפקודה, פעלו המערערים בניגוד לדין ולא דיווחו למשיב על פתיחת גולד ליין בשנת 1997. המערערים הורשעו על כך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

6. בתאריך 30/1/2013, ניתנה הכרעת הדין בבית משפט השלום – ת"פ 1754/07 מדינת ישראל נגד כהן ואח', (להלן: "הכרעת הדין") על ידי כב' השופט ד"ר עמי קובו.
7. בתאריך 7/3/2013, לאחר הכרעת הדין נערך בין הצדדים הסכם שהצדדים חלוקים בדבר משמעותו. המערערים סבורים שמדובר בהסכם שומה לכל דבר ועניין ומכנים אותו הסכם השומה הראשון. המשיב סבור שמדובר רק בהצעת שומה. מאחר שהמסמך לא נחתם על ידי המשיב ולא אושר על ידי פקיד השומה. המשיב מכנה את המסמך בהמשך טיוטת ההצעה מאחר שמצוין בו כי לפקיד השומה זכות לבטל את ההסכם בתוך 90 יום (נספח 7 לנימוקי הערעור). במסמך נכתב גם כי הוא כפוף לפתיחת השומה ע"י הרפרנט המקצועי לפי סעיף 147 לפקודה.
8. בתאריך 9/4/2013 שלח המשיב למערערים, הודעה לפיה המסמך, אותו הוא מכנה הצעת השומה, אינו בתוקף וכי בכוונת המשיב לפעול לפתיחת השומה מכוח סעיף 147 לפקודה. משמעותו של מסמך זה יטופל בהמשך.
9. בתאריך 19/5/2013, נשלח מכתב מהרפרנט המקצועי רו"ח שרון אהרוני לפקיד השומה ממנו עולה שלאחר שעיין בהכרעת הדין, בחומר הנוגע למערערים, ולאחר שקיים שימוע למערערים החליט לפתוח את השומה. דהיינו, רשות המסים הפעילה את סמכותה לפתוח את שומות המערערים לשנות המס 1997-2002 מכוח סעיף 147 לפקודה. (נספח 3 למש/1).
10. בתאריך 2/9/2013, ניתן גזר הדין בבית משפט השלום.
11. בתאריך 26/2/2014, התקבל ערעור המדינה על הכרעת הדין על ידי בית המשפט המחוזי, התיק הוחזר לבית משפט השלום לגזירת הדין. (ע"פ 39054-10-13 מדינת ישראל נגד כהן ואח', (להלן "פסק הדין המחוזי").
12. בתאריך 27/4/2014, ניתן גזר הדין החדש על ידי בית משפט השלום.
13. בתאריך 4/5/2014, הפעילה רשות המסים את סמכותה פעם נוספת ופתחה את שומות המערערים לשנות המס 1997-2002 מכוח סעיף 147 לפקודה, לאור קבלת ערעור המדינה בפסד הדין המחוזי בע"פ 39054-10-13, וזאת לאחר שנערך למערערים שימוע (נספח 5 למש/1 עמוד 18).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקייד שומה רמלה

תיק חיצוני:

14. בתאריך 14/7/2014 הומצאה למערערים הודעה על פסילת הספרים לשנות המס 1997-2000 לפי סעיף 130 (יא) לפקודה בגין אי הכללת הכנסה בסכום מהותי לשנות המס (נספח 1 למש/1).

15. המשיב טען שנוכח העובדה שמערערים לא ביקשו ממנו בהתאם לסעיף 130 (יא)(2), בתוך 30 יום, מיום קבלת ההחלטה לחזור ולעיין בה ולשנותה ועל כן פנקסי הנישומים לשנות המס שבצו הם בלתי קבילים בהתאם לסעיף 130 (יא).

16. בתאריך 30/11/2014, נדחו הערעורים ההדדיים אשר הגישו הצדדים. עפ"ג 29130-05-14 כהן נגד מדינת ישראל, עפ"ג 3692-06-14 מדינת ישראל נגד כהן ואח', (נספח 5, עמוד 136 להודעה).

17. בתאריך 6/10/2015, נדחתה בקשת רשות הערעור, לבית המשפט העליון, שהגישו המערערים על הרשעתם. רע"פ 88/15 כהן נגד מדינת ישראל, (נספח 6 עמוד 158, להודעה).

18. בהתאם לסיכומי הצדדים, ההכרעה במחלוקות שנפלו בין הצדדים תיגזר מהתשובה לשאלות שלהלן:

- א. האם יכול המשיב לעשות פעמיים שימוש בסמכות לפי סעיף 147(א)(2) לפקודת מס הכנסה, לפתיחת שומות לגבי אותן שנות מס? אם התשובה לשאלה זו חיובית יש להשיב לשאלה האם יש לערוך תחשיב חדש או לתקן את השומה על דרך הוספה של הסכומים הנוספים שבגינם נפתחה השומה פעם נוספת?
- ב. מה דינו של הסך 463,000 ₪ אשר הועבר לחשבונות סמויים בשנת 2000 אך הושב חזרה בשנים 2001-2002, האם יש לחייב סכום זה, או אין לבצע חיוב כל שהוא היות וסכום זה הוחזר?
- ג. מה דין הקניות הנוספות שנמצאו חסרות בעת עריכת החקירות בעניינם של המערערים, ושלא נרשמו בספרי המערערים?
- ד. מה דינם של חובות אבודים שלא נדרשה בגינם הוצאה בספרי המערערים?
- ה. כיצד משפיע ההסכם עם מע"מ בשנים 1998-1999 על שומת מס ההכנסה?
- ו. האם יש לשנות את שיעור הרווח הגולמי שהצהירו עליו המערערים בספריהם, ואם כן מהו שיעור הרווח הגולמי שיש לקבוע?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקייד שומה רמלה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

19. בתום שמיעת הראיות ניתן צו לסיכומים באופן שהיקפם לא יעלה על 6 עמודים לכל צד וסיכומי תגובה בהיקף של 2 עמודים. לאורך סיכומיהם מפנים המערערים לנימוקי הערעור לצורך הרחבת טענותיהם. יש ממש בטענת המשיב כי יש לראות הפניות אלו כניסיון לעקוף את החלטת בית המשפט ביחס להיקף הסיכומים בתיק. גיא שני - רשם בית המשפט העליון (כתוארו אז) התייחס לעניין זה בע"א 3954/09 שווקים חדשים הוצאה לאור בע"מ נ' המועצה להסדר ההימורים בספורט (החלטה מתאריך 22/11/2010) לאמור:

א. "אכן, כתב הסיכומים צריך "לדבר בעד עצמו" ולכלול את כל הטענות שבעל-הדין חפץ להציג לפני בית המשפט שלערעור. אין להתיר הרחבה דה-פקטו של הסיכומים על-ידי הפנייה לכתבי טענות אחרים, באופן המפר את עקרון השוויון בין בעלי-הדין והמחייב את בית המשפט לקרוא את טענות בעל-הדין "בדילוגים". עם זאת, גם בעניין זה יש לנקוט גישה פרגמטית ולבחון כל מקרה לגופו. כך, למשל, אם בעל-דין פרש את טענותיו בהרחבה בערכאה הדיונית, ואילו בערכאת הערעור נתחם לו "שטח עבודה" צר יותר, אין לשלול מניה וביה מבעל-הדין את האפשרות לציין כי בסיכומים שהוגשו בערכאה הדיונית הפירוט רב יותר - בכלל או בנקודה מסוימת; כך, ובלבד שהסיכומים בערעור עומדים בפני עצמם וכוללים את הטענות הדרושות להכרעה בערעור אף מבלי לגשת לכתבי טענות אחרים."

20. גם אני אנהג באותה גישה פרגמטית ובכל מקום שאין הסיכומים עומדים בפני עצמם אתעלם מהם.

הסכמי השומה שבין הצדדים ופתיחתם

טענות המערערים

21. כפי שפורט ברקע המשיב פתח פעמיים את שומת המערערים מכח סעיף 147 לפקודה. לטעמם של המערערים בפעם השנייה היה על המשיב רק לתקן את השומה בעקבות הכרעת הדין של בית המשפט המחוזי לאחר ערעור המדינה. במקום לעשות כן, עשה המשיב מקצה שיפורים ושינה את מרכיבי השומה, על דרך שינוי אחוזים וכן הוסיף תוספות שונות שהינן בנוסף לתוספות שנקבעו בבתי המשפט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

22. מנהל החשבונות של המערערים מר דורון גיפול (להלן: "גיפול") אשר היה שותף לעריכת שני ההסכמים עם המשיב, סיפר בעדותו כי המערערים ישבו זמן רב עם פקידי השומה, צח לוי ושאל ניסים (להלן: צחי ; שאול), עובר לעריכת ההסכמים, שנחתמו לאחר דיון ארוך וממצה.
23. המערערים מוסיפים וטוענים שרו"ח הדר שיטרית מטעם המשיב (להלן: "הדר") אישרה בחקירתה, כי הסכומים המופיעים בנספח מע/2 הינם סכומים התואמים את הסכומים המופיעים בשני ההסכמים מע/1 ו- מע/3. כמו כן אישרה כי ההסכם מע/3 לא רק שנחתם על ידי שאול אלא אף שודר למחשבי פקיד השומה.
24. כשנשאלה הדר לפער באחוזי הרווח בין שומותיהם של צחי ושאל שקבעו 3% לשומות שהוציאה לפי 6.9% טענה כי שיקול הדעת של צחי ושאל היה שגוי.
25. לטעמם של המערערים אין לקבל את עמדתה זו של הדר מאחר שצחי ושאל בכירים וותיקים ממנה במערכת ואחד מהם צח לוי היה סגן פקיד שומה רמלה ועתה הוא פקיד שומה אשקלון. לפיכך אין לקבל את קביעותיה על פני הסכמי השומה שנערכו על ידי ה"ח צחי לוי ושאל ניסים.
26. עוד הוסיפה והטעימה כי שני הסכמי השומה נגועים בטעויות. כמו כן אישרה כי בהכרעת הדין בבית משפט השלום לא הייתה כל קביעה לעניין הרווח הגולמי.
27. מסמך מע/2 הוא נספח להסכמי השומה מע/1 ומע/3 ונערך על ידי פקיד השומה. כשנשאל גיפול מנהל החשבונות של המערערים לעניין מע/2 העיד שהמסמך נערך על ידי פקידי השומה ונמסר להם בזמן עשיית ההסכם. לטענת המערערים דבריו של העד גיפול לא נסתרו על ידי המשיבה, העד נכח בעצמו במהלך הדיונים ועריכת המסמך על ידי פקיד השומה ומסירתו לידי המערערים. גם הדר אישרה בחקירתה כי הסכומים המופיעים בנספח מע/2 הינם סכומים התואמים את הסכומים המופיעים בשני ההסכמים מע/1 ו- מע/3. בנסיבות האמורות ומשלא נסתרה העובדה כי נספח זה הוכן ע"י המשיב הרי יש לקבלו כראיה.
28. המערערים טוענים כי על פי פסיקת בית המשפט העליון כפי שבאה לידי ביטוי בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה באר שבע (פורסם בנבו, 28.4.2008) (להלן: "עניין מרום"), המנהל יכול להפעיל סמכויותיו רק כאשר קיימות נסיבות מיוחדות וחריגות אשר בעטיין קיימת הצדקה לפתיחת השומה. בית המשפט נותן משקל עודף לפתיחת שומות אשר קדם להם הסכם שומתי, שמטבעו הינו בפשרה. ביהמ"ש ראה לנכון לציין כי השימוש בסמכות זו תעשה בצמצום רב כדי שלא תהיה פגיעה בעיקרון ההסתמכות בהתאם לעקרונות המשפט המנהלי וכן בעיקרון סופיות השומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

29. עוד טענו המערערים שהמשיב סוטה מהוראות החב"ק וכן מהאמור בפסיקה בעמ"ה 110/92 מילשטיין קידוחים נ' פ"ש ת"א, פד"א כ"ג 8.
30. המערערים טענו שהמשיב יכול לעשות שימוש פעם נוספת בסמכות המסורה לו מכח סעיף 147 בתוך שנה מהכרעת הדין. לאור העובדה כי הכרעת הדין הראשונה ניתנה ביום 30/1/2013, ופס"ד השני ניתן ביום 23/2/2014 הרי שפתיחת השומה בפעם השניה הייתה בחלוף יותר משנה ממועד הכרעת הדין הראשונה, ועל כן פקיד השומה פעל בניגוד גמור לסמכותו.
31. לחילופין ובהשלמה טענו המערערים, כי גם אם יכול היה המשיב לעשות שוב שימוש בסמכותו זו הרי שסמכות זו הינה מוגבלת בלבד לאותן שנות המס בהם היו שינויים בסעיפי האישום או היו תוספות של סכומי העלמת המס בהתאם לפס"ד שלערעור. המערערים הוסיפו וטענו כי במקרה קיצוני היה על המשיב להוסיף את סכומי העלמת המס שנקבעו בפסק הדין שלערעור להסכם הקיים, ולא לערוך מקצה שיפורים שלישי.
32. בחקירתה של הדר, היא ציינה כי ההסכם הראשון נערך בהתאם "להצהרות הנישום". ולעניין ההסכם השני טענה: כי נחתם בשל מגבלת זמן של "השנה" שכן פקיד השומה שאול ניסים ידע שהמדינה ערערה במסגרת ההליך הפלילי. דהיינו, הוא ידע כי אינו יכול לפתוח שוב את השומות ולכן הזדרז לחתום הסכם נוסף, שאם לא כן, הרי יכול היה המשיב להמתין לפס"ד שבערעור ובהתאם לכך לקבוע את שומותיו.
33. לסיכום נקודה זו המערערים מבקשים מבית המשפט לקבוע שהמשיב עשה שימוש פסול בסמכותו לפי סעיף 147, ועל כן יש לבטל את הצווים שהוצאו.

טענות המשיב

34. המשיב טוען שפתיחת השומות מכח סעיף 147 נעשתה כדין. המערערים מתעלמים מהמועדים שבהם ניתנו פסקי הדין, שמהווים נדבך חשוב בהפעלת סעיף 147 לפקודה. כן טוען המשיב שהסתמכות המערערים על פסק דין מרום אינה במקומה. עיקר טענת המשיב היא שההלכה היא אמנם שיש לעשות שימוש בסעיף 147 במשורה, אך במקרה של הרשעה בפלילים, קמה סמכותו של המנהל לתקן את השומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בשאלה של פתיחת השומות מכח סעיף 147 לפקודה

35. בהתאם לסעיף 147 לפקודה:

"(א)1 המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;

(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 ב 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)1, או (3) עד (8), 117(ב)2 או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר;

(3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)1 ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)2, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 ב 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידיו, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

36. המערערים טוענים כי פתיחת השומות על ידי המשיב נעשתה באיחור. טענתם לעניין זה היא כי בין מועד הכרעת הדין הראשונה 30/1/2013, עד למועד פתיחת השומה השנייה 4/5/2014, חלפה יותר משנה. המערערים מתעלמים מהעובדה שבתאריך 26/2/2014, ניתן פסק הדין בערעור המדינה אשר הרשיע את המערערים בעבירות מס אשר מכוחו נעשתה פתיחת השומה השנייה, וזאת תוך זמן קצר מהמועד המקסימלי הקבוע בחוק, קרי שנה.

37. המערערים הורשעו בפסק דין מרשיע מכוח סעיף 220(5) לפקודה, המנוי בסעיף 147(2) הנ"ל, ולכן לא קיימת מניעה חוקית לפתיחת שומות המס של המערערים. ומשכך המשיב היה רשאי לפעול ולפתוח את השומה ובלבד שעשה כן בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה.

38. בעניין מרום נקבע כי אין בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה כל זכר להגבלת סמכותו של הנציב לתקן את השומה פעם נוספת במידה ויש הרשעה, זאת בניגוד לטענת המערערים. בעניין מרום, נקבע מפורשות כי אמנם סמכות הנציב לפתיחת השומה תינתן במשורה, אולם לא כך הדבר כאשר הנישום הורשע בעבירות פליליות. במקרה של הרשעה פלילית מתקיימות הנסיבות המיוחדות המצדיקות את פתיחת השומה, פעם נוספת ובלשונו של השופט ג'ובראן:

"לגופו של עניין, לא מצאתי כי לטענה זו יש על מה להתבסס. לשון סעיף 147(3) לפקודת מס הכנסה ברורה ומדברת בעד עצמה, ומאפשרת לנציב במקרה בו פקיד השומה לא הפעיל את סמכותו על פי סעיף 145(א)(2), לפתוח שומות במקרה בו הורשע הנישום בעבירות הפליליות המנויות בו. לשון זו אף מתיישבת עם תכלית חקיקתו, שכן במקרה בו הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, הרי שניתן לומר כי התקיימו נסיבות מיוחדות וחריגות הרובצות לפתחו של הנישום ואשר מצדיקות את פתיחת השומה" (עניין מרום, סעיף 44 לפסק הדין).

בית המשפט העליון קבע בע"א 3604/13 רשות המיסים נגד אייזינגר (ניתן בתאריך 10/5/2015),

"הסמכות לפי סעיף 147 היא רחבה, ואינה מוגבלת לעילות ספציפיות או לסוג טעות כזה או אחר..." (סעיף 35 ואילך).

39. בית המשפט העליון, בהלכת אייזינגר, עורך ניתוח במעמדה של ההחלטה המינהלית בכלל, ובסמכות המנהל מכח סעיף 147 לפקודה לשנות או לבטל החלטה מעין זו בפרט. בכל הנוגע לאופייה של ההחלטה המינהלית ומעמדה ככזו קובע בית המשפט העליון כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"כלל יסוד הוא של המשפט המנהלי, כי על החלטות מינהליות- שלטוניות, בשונה מהחלטות שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או לביטול בהתקיים נסיבות המצדיקות זאת, ניתן לכנות זאת "עקרון אי הסופיות". עקרון אי-הסופיות חל, ככלל, על כל אקט שלטוני – החל במעשי חקיקה, המשך באקטים של מדיניות כללית וכלה בהחלטות מינהליות - שלטוניות אינדיווידואליות." (שם, סעיף 14) ובהמשך: "הנה כי כן, הכלל בדבר אי-סופיות החלטות שלטוניות עובר כחוט השני בהלכות השונות של המשפט המינהלי העוסקות בהיבטים שונים של החלטות מינהליות- שלטוניות, כלליות ואינדיווידואליות. ביסוד הלכות אלה כולן עומדים שני עקרונות יסוד של המשפט הציבורי: האיסור על רשות שלטונית לחרוג מסמכויותיה (עקרון האולטרה-וירוס) וחובתה הבסיסית של הרשות להפעיל את סמכויותיה לטובת האינטרס הציבורי וטובת הכלל, כפי שהם מעת לעת. מקום בו מסתבר כי החלטה שהתקבלה, כללית או ספציפית, מנוגדת לדין או אינה מתיישבת עם האינטרס הציבורי – בין שהדבר נבע מתרמית, מהטעיה או מטעות בעת קבלת ההחלטה, ובין שהסתירה לטובת הכלל נובעת משינוי בנסיבות מעת קבלת ההחלטה – מוטלת על הרשות החובה לבחון את ביטולה או שינויה." (שם, סעיף 18)

40. בהתייחס לסמכות המנהל מכח סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בהחלטה, קובע כבוד השופט מזוז בהלכת אייזינגר כדלקמן:

"להוראת סעיף 147 שני רבדים: ראשית – היא מקרה פרטי, סטטוטורי, של העיקרון הכללי של אי-סופיות החלטה מינהלית, ושנית – היא הוראה ייחודית אשר לה תכלית נוספת על התכליות הרגילות של עקרון אי-הסופיות: יצירת מנגנון פיקוח ובקרה של מנהל רשות המסים על המערך הפקידותי-מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות שלפי הפקודה וגביית מס אמת. הסמכות לפי סעיף 147 היא מרכיב אינטגרלי בהליך המורכב של קביעת שומה, והיא אכן מצויה בחלק ט' לפקודה העוסק בדרכי הוצאת שומה ובהשגה וערעור עליה. במובן זה יש לראות בשומה שנעשתה לנישום, בחלופות השונות הקבועות בפקודה, כשומה לא סופית, אשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

כפופה – במגבלות הזמן שנקבעו בסעיף – לסמכות מנהל רשות המסים לפתוח את השומה, בהתקיים עילה ראויה לכך" (שם, סעיפים 30-31).

41. בניגוד לטענת המערערים עמ"ה 110/92 מילשטיין קידוחים נגד פ"ש ת"א 1 (החלטה מתאריך 6/10/1994, פורסם במיסים אונליין), דווקא תומכת במשיב, בענין מילשטיין נקבע מפורשות כי לרשות המיסים יש זכות לחזור בה מהחלטה מנהלית. מכיוון שיש הרשעה בבית המשפט המחוזי בסעיפים חדשים חמורים שלא הורשעו בהם המערערים בבית המשפט השלום, כי אז החלטת רשות המיסים ניתנה בתוך זמן קצר מהמועד המקסימלי הקבוע בחוק

42. מאחר שהמערערים הורשעו בפסק דין חלוט בעבירות מס, הם אינם יכולים להישמע בטענות הסתמכות, (ראו לעניין זה בש"א (ת"א) 5877/09 דוד נח נ' פקיד שומה חולון (החלטה מתאריך 22/11/09, פורסם בנבו)

"אולם לא יכולה להישמע טענת הסתמכות מקום שמעלה הטענה פועל שלא בתום לב. מקום בו נישום מורשע בעבירות המנויות בסעיף או מודה בהן על דרך הסדר כופר, נשמט הבסיס תחת טענת ההסתמכות. משכך, עמדת המשיב המעגנת את עילות פתיחת השומה במכלול הממצאים שעלו אגב ניהול החקירה הפלילית אינה יכולה להיחסם." (סעיף 20)

43. וראו גם לעניין ההסתמכות בפסק דין מרום:

"לאור כל זאת סבור אני כי את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת..." (סעיף 39 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקייד שומה רמלה

תיק חיצוני:

44. במקרה דנן אין למערערים טענת הסתמכות אשר יכולה לעמוד להם. המערערים לא שינו את מצבם לרעה בעקבות פתיחת השומה שכן לא היו יכולים לפעול אחרת. ויודגש כי ממילא המערערים לא מציגים נתונים לפגיעה במצבם. האינטרס הציבורי של גביית מס אמת במקרה דנן בו הורשעו המערערים בהעלמת מס בסכומי עתק, מצדיקה את פתיחת השומה.

עולה מהמקובץ שמקום בו הנישום מורשע בעבירה, שומט הדבר את הקרקע, תחת טענת ההסתמכות על סופיותה של השומה. במקרה זה נתקיימו הנסיבות החריגות והמיוחדות המצדיקות פתיחת שומה.
בשל הרשעת המערערים בעבירות מס, קמה למשיב הזכות לפתוח את השומה.

שומת המזומנים תוספת הכנסה בסכום של 463,000 ₪ לשנת המס 2000

טענות המערערים

45. המערערים טענו כי הסך של 463,000 ₪ שהופקד בחשבונות הסמויים בשנת 2000 הוחזר על ידם בשנים 2001-2002, כך על פי עדותו של גיפול. ביהמ"ש העליון קבע החלטתו בבר"ע שהוגשה על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בערעור:

"בית המשפט המחוזי נקט בגישה "מקילה" כלפי המבקשים במובן זה שנמנע מהרשעתם בחלק מעבירות העלמת ההכנסה שיוחסו להם, אף במקרים שבהם הוכח כי סכומי ההכנסה אכן הועברו לחשבונות החסויים, וזאת במקרים בהם הוחזרו לעסק טרם תום שנת המס. מפסקה 23 לבקשת המבקשים עולה כי הסכום השנוי במחלוקת הוחזר כאן לעסק רק לאחר תום שנת המס שבה הופקה ההכנסה, ולכן, כפי שטוענת המשיבה, לא מתקיימת, בנסיבות, אפילו הגישה "המקלה" של בית המשפט המחוזי... וממילא שאין הצדקה להתערב בקביעתו" (סעיף 23 להחלטה בבר"ע).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

46. המערערים טענו שעולה מהאמור שבית המשפט המחוזי שדן בערעור על התיק הפלילי, לא קיבל את טענתם באשר לסך של 463,000 לאור העובדה שמדובר בסכומי כסף שהוחזרו לאחר תום שנת המס. לעניין ההליך האזרחי בו אנו מצויים, חיוב המערערים בשנת 2000 בסכום זה, יש בו משום גביית מס שאינו אמת, שהרי בפועל לא הייתה הכנסה בידיהם של המערערים. יש לראות בסכום זה כמעין הלוואה שנלקחה ע"י המערערים מהעסק ואשר הושבה בתוך שנתיים, ועל כן אין לחייבם בגין רכיב זה.

47. לחילופין טענו המערערים כי אף בהתאם לפס"ד עא 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות, וע"א 4489/13 – אברהם הירשזון נ' פ"ש כפר סבא יש להכיר במחצית מסכומי ההשבה כהוצאה וזאת בשל הטלת מחצית מהאשמה על הנישומים וזאת כאשר מדובר בפרקי זמן משמעותיים עד להשבתם. לטענתם, ביהמ"ש נוקט בפרשנות מרחיבה לסעיף 28 לפקודה וקובע כי ניתן במקרים מסוימים לאפשר קיזוז הפסדים באופן רטרואקטיבי כנגד הכנסה משנים הקודמות לשנת ההפסד, וזאת בכדי למנוע גרימת עוול ובכדי להגשים את הצדק כעולה בקנה אחד עם עקרונות היושר.

48. עוד נטען, כי במקרה שלפנינו כספי המשיכות הושבו בסמוך למשיכתם דהיינו תוך שנה עד שנתיים ממועד משיכתם ועל כן נראה כנכון ראוי וצודק להכיר בכל כספי ההשבה כהוצאה, ובפועל בעצם לא לחייב את המערערים בגין משיכות אלה בסכום של 463,000 ₪ או לחילופין לחייבם רק במחציתם.

טענות המשיב

49. המדובר בתוספת מס לשומה של שנת 2000. הסכום הוסף על ידי בית המשפט המחוזי שדן בערעור הפלילי על פסק דינו של בית משפט השלום. הסכום הנ"ל הופקד בחשבונות קרובי משפחה בכוונה להעלים אותו מהמשיב, ולכן אין ממש בטענות המערערים בקשר לחיוב המס הנוסף הנובע מחשיפת החשבונות הסמויים.

דיון והכרעה בקשר לסך של 463,000 ש"ח

50. בית המשפט המחוזי אשר דן בערעור המדינה על פסק הדין הפלילי, הרשיע את המערערים וחייב אותם בסכום נוסף של 463,000 ₪, אשר הועלם ונשאר בחשבונה של הגב' רחל סעידיאן ז"ל (אם המערערת) בשנת 2000.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

51. בקשת רשות הערעור אשר הגישו המערערים לבית המשפט העליון על הרשעתם בבית המשפט המחוזי נדחתה והקביעה ביחס לסכום זה נותרה בעינה (סעיף 23 לבר"ע, עמוד 167 להודעה).

52. התוספת בסכום של 463,000 ₪ לשנת 2000, מעוגנת בפסקי הדין החלוטים של בתי המשפט העליון והמחוזי. כל טענות המערערים ביחס לפס"ד הירשזון דינן להידחות, נוכח העובדה שפסק הדין התהפך בדיון הנוסף, ראו דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (מיום 12/9/17). דהיינו, לא ניתן להכיר בהחזר כהוצאה. מה עוד שבעניין דנן המערערים לא הציגו ראיה עצמאית כי הכספים הוחזרו לחשבונות הבנק העסקיים מהחשבונות הסמויים בהם עשו שימוש. בשל חסר ראיתי זה לא ניתן לדעת מתי אם בכלל הושבו הכספים.

53. המערערים לא הציגו את פירוט חשבונות הבנק המוסוים וחשבונות הבנק הגלויים שלהם. בעניין זה נפסק, כי הימנעות מהגשת מסמכים מחזקת את המשקל והמהימנות של גרסת הצד שכנגד. (ראה ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה (1) 736 (1980); ע"א 55/89 קופל (נהיגה עצמית) בע"מ נגד טלקאר חברה בע"מ, פ"ד מד (4) 595 (1990); ע"א 3694/99 ארדמן נ' חברת פרוייקט אורנים בע"מ, פ"ד נה (2) 385 (2000); ספרו של יעקב קדמי, על הראיות, חלק שלישי (מהדורה משולבת ומעודכנת, תשס"ד-2003), עמ' 1648-1661).

54. אם לא די בכך, הרי שאין מקרה זה דומה לעניין הירשזון. במקרה דנן מדובר בהסתרת הכספים מלכתחילה ולא לקיחה לכיס הפרטי והשבה.

55. המערער העיד בבית המשפט כי עשה שימוש בחשבונות המוסוים על מנת להונות נושים. מדוע יש לתת אמון כעת בגרסתו של אדם אשר על פי עדותו פעל על מנת להונות אחרים (שורות 17-24, עמוד 22 לפרוטוקול). יודגש כי כבר נפסק בעניין ע.מ 44903-01-15 איתי ליברמן נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, 8.11.16) שבית המשפט הדין בערעורי מס, לא יסייע למי שמעלים את רכושו מפני נושים ולא יקבל תירוץ זה.

התוצאה היא שדין טענה זו של המערערים להידחות שכן בדין הוספו הסכומים האמורים לשומה שהוצאה למערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הסכם השומות עם מע"מ לשנים 1998-1999

טיעוני המערערים

56. נטען כי, ביום 16/11/2000 ערכו המערערים הסכם שומות עם מס ערך מוסף בהתייחס לשנים 1998-1999 שיעור הרווח הגולמי הועמד בהסכם על 5%. גיפול העיד כי בשנת 1998 הוגדלה במסגרת ההסכם הכנסתם של המערערים בסך של כ- 235,000 ₪ ובשנת 1999 בסך של 470,788 ₪. במאזני הבוחן של העסק (במע/6 ובמע/7) נראה בבירור כי תוספות אלו נכללו בספריהם של המערערים בשנות המס 1998-1999.

57. גיפול העיד לגבי תוספות אלו כי הן לא הופחתו מסכומי ההעלמות. בספרי המערערים בשנת 1998 קיים כרטיס שמספרו 5001 ובשנת 1999 קיים כרטיס שמספרו 60001 בהם נרשמו הכנסות המערערים מחשבוניות מס שהוציאו. כמו כן קיים כרטיס נוסף שמספרו 5003 בו כללו המערערים את תוספות ההכנסות שהוספו להם בהסכם עם שלטונות מע"מ בהתאם לנתוני ההסכם, והם לא הוציאו חשבוניות בגין תוספות אלו. בדוחות שהגישו המערערים בשנים 1998-1999 כללו הם את כלל ההכנסות משני הכרטיסים.

58. לעומת זאת, בחקירות מס הכנסה נערך סיכום אריתמטי של סך כל חשבוניות המס מתוך פנקסי החשבוניות שהוציאו המערערים, אל מול הכנסות המערערים מחשבוניות שנרשמו בספריהם בכרטיס 5001 בלבד בשנת 1998, ובשנת 1999 אל מול כרטיס 60001, ובהתעלמות מתוספות ההכנסה שבהסכם. בדרך זו גם תוספות ההכנסה שנוספו בהסכם עם מע"מ, לא הופחתו מהצווים שהוצאו למערערים. דהיינו, המשיב לא הפחית מתוספות הכנסה אלו את התוספות הנוספות שדווחו כבר המערערים בדוחות שהוגשו בסכום של 235,046 ₪ בשנת 1998, וסך של 470,708 ₪ בשנת 1999.

59. בחקירה הנגדית לא נשאל מר גיפול בעניין זה וגירסתו לא נסתרה ועל כן יש לקבלה. מצד שני, עדותה של פקידת השומה הדר נסתרה, ועל כן יש לאמץ גרסת המערערים גם בעניין זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקייד שומה רמלה

תיק חיצוני:

טיעוני המשיב

60. המשיב טוען שאין כל רלוונטיות להסכם השומות עם מע"מ שעניינו שנים אחרות. ההסכם עם מע"מ נעשה שנים מספר לפני שהוגשו הדוחות למס הכנסה. עניינו של ערעור זה בשנות המס 1997-2000. כתב האישום נגד המערערים הוגש רק בשנת 2007. זאת לאחר שנים רבות ממועד חתימת ההסכם עם מע"מ, ושנים רבות לאחר שהוגשו דוחות המערערים. לטענתו, המערערים מנסים לתקוף גם ביחס לנקודה זו את הממצאים העובדתיים החלוטים של בתי המשפט הפליליים.

61. המערערים טוענים כי מסכום ההעלמה יש להפחית את התוספות עליהם הם הסכימו עם מע"מ. ההסכם עם מע"מ נעשה מספר שנים קודם להגשת הדוחות על ידי המערערים וכך גם לכתב האישום. על פי עובדות כתב האישום ופסקי הדין החלוטים נקבע כי המערערים העלימו מעל לשלושה מיליון ₪. כתב האישום ופסקי הדין וכך גם המשיב ערכו ניתוח של דוחות המערערים לשנות המס. כפי שנקבע בפסקי הדין החלוטים, המערערים לא רשמו בספריהם בשנות המס סכומים ניכרים, בשל טעם זה גם נפסלו ספרי המערערים.

62. בעת שהגישו המערערים את דוחותיהם לשנות המס תוספת ההכנסה אשר נבעה מההסכם עם מע"מ נכללה בהכנסה המדווחת לשנות המס. בתי המשפט קבעו כי הדיווח המאוחר של המערערים בדוחותיהם השנתיים אינו אמת. כלל לא ברור מדוע יש להפחית מסכום ההעלמה את הסכום המדובר. המשיב בתחשיביו לקח בחשבון את סכומי ההעלמות המוכחים בלבד.

דיון והכרעה בשאלת הסכם השומות עם מע"מ

63. ביום 16/11/2000 ערכו המערערים הסכם שומות עם מס ערך מוסף. הסכם השומות נערך בהתאם לדרישתו של מע"מ ובמטרה להגדיל ולהעמיד את שיעור הרווח הגולמי על 5%. בהסכם השומות שערכו המערערים עם רשויות מס ערך מוסף לשנות המס הנ"ל, הגדילו המערערים את מחזור עסקאותיהם בהתאם להסכמות עם מע"מ והעמידו את שיעור הרווח הגולמי על 5%. לשם כך, הוסיפו המערערים בשנת 1998 סך של 235,046 ₪ למחזור, ובשנת 1999 סך של מחזור נוסף בסכום של 470,708 ₪.

64. המערערים כללו את תוספות ההכנסה הללו בדוחות שהגישו למשיב בגין שנות המס 1999-1998. המערערים צרפו ד"ח שאילתת ESNA, מאזן בוחן לשנת 1998 ומאזן בוחן לשנת 1999. מנהל החשבונות של המערערים מר דורון גיפול מסביר את העניין בעדותו הראשית:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"ש. מציג בפניך את נספח 10 שצורף לנימוקי הערעור, האם אתה יכול להסביר את מה שאמרת גם בהתייחס לנספח הזה? על מנת שהדברים יהיו יותר ברורים לביהמ"ש,

ת. כאשר אנו מגישים דוח שנתי אנחנו בודקים גם את המע"מ שהוא יתאים לסיכום של מע"מ, יש סיכום של מחזור במע"מ שנקרא ESNA, ואנו יכולים לראות בדיוק שהדיווחים שהוגשו למע"מ בזמן אמת הם יותר קטנים מלפני ההגדלה, ז"א, שההגדלה לא נלקחה פה בחשבון בדוחות של ESNA.

ש. לסיכום העניין על מנת שנבין את הרעיון שאתה אומר, תוספות ההכנסה שהיו בהסכמים במע"מ האם נלקחו בחשבון או לא נלקחו בחשבון בהפחתות של הצוים? האם הם הורידו אותם?

ת. התוספות האלה של הכנסות ממע"מ הם נלקחו בחשבון בדוחות שהגשנו. ז"א שהגדילו את ההכנסות.

ש. כאשר יצאו הצוים הסכומים האלה הופחתו?

ת. לא הופחתו. כאשר הצוים הוצאו ועשינו הסכם לא הופחתו הסכומים האלה". (שורות 14-26, עמוד 11 לפרוטוקול)

עדותו של מר גיפול אשר גובתה במסמכים לא נסתרה לא בחקירה נגדית ולא בדברי המפקחת הדר, שהעידה מטעם המשיב.

65. כדי לקבוע את שיעור העלמת המס, נערך סיכום אריתמטי של סך כל חשבוניות המס מתוך פנקסי החשבוניות שהוציאו המערערים, אל מול הכנסות המערערים מחשבוניות שנרשמו בספריהם בכרטיס 5001 בלבד בשנת 1998, ובשנת 1999 אל מול כרטיס 60001, ובהתעלמות מתוספות ההכנסה שבהסכם. נוכח העובדה שלא הוצאו חשבוניות בגין ההסכם עם מע"מ, הדבר לא הובא בחשבון. לפיכך תוספות ההכנסה שנוספו בהסכם עם מע"מ, לא הופחתו מהצוים שהוצאו למערערים. דהיינו המשיב לא הפחית מתוספות הכנסה אלו את התוספות הנוספות שדווחו כבר המערערים בדוחות שהוגשו בסכום של 235,046 ₪ בשנת 1998, וסך של 470,708 ₪ בשנת 1999.

אשר על כן סכומי תוספות אלו (235,046 ₪ בשנת 1998, וסך של 470,708 ₪ בשנת 1999), יובאו בחשבון ויופחתו מסך הסכומים שנקבע שהועלמו משלטונות המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

שיעור הרווח השולי

טענות המערערים

66. המערערים טענו שהמשיב מתעלם ממאפייני עסקיהם של המערערים. מצד אחד נערכה חקירה בעניינם של המערערים ונמצאו כל סכומי ההעלמות ומצד שני מוסיפים סכומי העלמות נוספים בהתאם לאחוזי רווח משוערים. מדובר בתוספת הכנסה כפולה ובכפל מס. המערערים טענו לחילופין כי המשיב התעלם מהסכם השומות עם מע"מ בשיעור של 5%. כפי שעולה מדוחותיהם של המערערים, ומהנספח שצורף לנימוקי השומה, המערערים דיווחו בדוחותיהם את אחוזי הרווח כדלקמן: בשנת 1997 – 1.8%, בשנת 1998 – 3.66%, ובשנת 1999 – 4.85%. בצווים שהוציא המשיב, העמיד הוא את שיעור הרווח הגולמי של סך כל הכנסותיהם של המערערים בשיעור של 6.9%. בשני ההסכמים שנחתמו עם המשיב אחוז הרווח הגולמי שהוצהר ע"י המערערים אצל המערער 1 לא שונה בהסכם והצהרותיו לעניין זה אושרו במלואן, ושיעור הרווח הגולמי בשיעור 3% שבהסכם, תוקן רק לעניין הכנסות המערערת 2 ובאופן אחיד לכל השנים. נתונים אלו עולים אף מהנספח שצורף לנימוקי השומה ע"י המשיב. בצווים שהוציא המשיב תחת ידו, חישב הוא אחוז רווח גולמי בשיעור של 6.9% עבור כל הכנסותיהם של המערערים ולא רק הכנסותיה של המערערת 2.

67. המערער 1 סיפר בעדותו כי החנות שפתחו נמצאת בסמוך לחנות אחרת הקיימת מזה 30 שנים, חנות בעלת שם ומוניטין רב שנים. כמו כן, ציין המערער כי חלק גדול מהחברות הגדולות סירבו למכור לו סחורות בשל עובדה זו היות ולא רצו לפגוע ביחסיהם עם אותה חנות שהיוותה עבורם לקוח רציני ובשל איומים שהשמיע כנגדם בעל החנות על כי באם ימכרו למערער סחורה יפסיק הוא את ההתקשרות העסקית עימם. הוסיף המערער והעיד כי אותם חברות אשר הסכימו למכור לו סחורות מכרו לו אותם במחירים גבוהים ביותר. המערערים נאלצו לקנות סחורות כהגדרתם "מיד שנייה" דהיינו באמצעות סיטונאים אחרים שרכשו סחורות מהחברות ומכרו להם אותם ובדרך זו שיעור הרווח שנותר בידי המערערים היה זניח ביותר ובמקרה הטוב 3 אחוזים. המערערים נאלצו להוריד מחירים ולעיתים אף למכור מוצרים במחירי הפסד וזאת בכדי לצבור לקוחות, לשים דריסת רגל בענף ולצבור מוניטין ושם בענף החשמל.

68. גיפול העיד כי בשני ההסכמים שנערכו עם פקיד השומה, אחוז הרווח שסוכם בהם הינו בשיעור של 3%. גם המפקחת הדר אישרה בחקירתה, כי אחוז הרווח בנספח, הינו 3%.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

69. מר שלמה בן הרוש העיד כי בשנות המס הרלוונטיות לענייננו היה בעל עסק למכירת מוצרי חשמל חלקו בקמעונאות וחלקו בסיטונאות. כמו כן, העיד כי המערערים רכשו ממנו סחורות היות והחברות סרבו למכור להם סחורות ומהמניעים שלהם, ובעצם הוא היה רוכש סחורות מהחברות בכמויות גדולות ומוכר גם לאותם עסקים. כשנשאל מר בן הרוש מה פער הרווח שהיה לו בין מכירה לסיטונאי ובין מכירה ליחיד השיב: "בין 4 ל-5 אחוז".

70. כעולה מדבריי מר בן הרוש זהו בעצם הרווח המקסימלי אותו יכלו המערערים להרוויח וזאת עוד לפני שלוקחים בחשבון שמדובר בעסק חדש ושמצוי בסמוך לעסק מתחרה (כשלוש חנויות בלבד).

מחקירתה של המפקחת הדר, עולה כי אינה יודעת אם היו ביקורות בעסקיהם של המערערים בשנות המס הרלוונטיות.

71. המערערים טענו אפוא שיש לאמץ את גרסתם, לפיה נערכו ביקורות בעסקיהם ומעולם לא נתפסו באי רישום תקבול. עוד טוענים המערערים שהמשיב לא ביצע בדיקה מדגמית מתוך חשבוניות קניה ומכירה שהוציאו המערערים לשם בדיקת אחוז הרווח.

72. למשיב אף לא היה הסבר כיצד יכול הוא לקחת את אחוז הרווח שהצהירו המערערים בשנת 2001 כ- 5 שנים לאחר מועד פתיחת העסק, ולהשליך אותו על שנת הפעילות הראשונה והשניה של פתיחת העסק. לטעמם של המערערים השומה נערכה באופן רשלני.

73. לסיכום עניין הרווח הגולמי טענו המערערים שהעד, מר בן הרוש, לא נחקר בחקירה נגדית, חקירתו לא נסתרה ועל כן יש לקבל את גרסתו במלואה. עדותו של המערער לא נסתרה וכן עדותו של גיפול, ובית המשפט הוזמן לאמץ גרסת המערערים, לאמץ את שיעור הרווח הגולמי עליו הצהירו המערערים ולחילופין לקבוע כי יש להוסיף את תוספות ההכנסה בלבד שהוספו בהסכמי השומות לעניין הרווח הגולמי.

טענות המשיב בשאלת חישוב אחוז הרווח

74. המשיב הסתמך על תדריך כלכלי ענף מכירה קמעונאית של ציוד חשמל, בתדריך אחוז הרווח הגולמי נע בין 6%-44%. על מנת להקל עם המערערים, המשיב ניטרל את אחוזי הרווח הגבוהים, בשיעורים של 33%-44% (רמקולים ומוצרים קטנים), זאת כדי להוריד את אחוז הרווח כמה שיותר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

75. אחוז הרווח הגולמי בשומה עומד על 6.9%, אחוז רווח זה, זהה לאחוז הרווח עליו דיווחו המערערים עצמם בשנת 2001, בחברת קירור אהרון. המשיב חילץ את אחוז הרווח מתוך

$$6.9\% = \frac{1,444,302}{20,903,035} = \frac{\text{רווח גולמי}}{\text{הכנסות שדווחו}}, 2001, \text{ המס בשנת המס } 2001$$

76. בדו"ח החברה רואה החשבון המבקר נמנע מלבקר בין השאר בשל הסיבות הבאות:
א. רואה החשבון לא קיבל לידי חלק ניכר מחומר הנהלת החשבונות הדרוש לו לשיטתו.
ב. רואה החשבון התמנה לתפקידו לאחר תום שנת המס, ולא היה נוכח במפקד המלאי ולכן לא היה באפשרותו ליישם נוהלי ביקורת חלופיים, עם זאת, המשיב לקח את אחוז הרווח הגולמי מדו"ח זה, וזאת בהעדר דו"ח אחר.

77. כאמור ביחס לתוספת המחזור לשנות המס 1998, 1999 קבע המשיב למערערים אחוז רווח של 6.9% בלבד, זאת למרות שמערערים לא הציגו ולא צירפו אסמכתאות כלשהן להוכחת עלות המכר מעל להוצאות אשר נדרשו בספרי המערערים.

78. העד מטעם המערערים מר בן הרוש, אשר עסק אף הוא במכירת מוצרי חשמל ציין בעדותו בבית המשפט כי כאשר הוא מכר ליחידים, אחוז הרווח שלו עמד על סדר גודל של 18%-20%. במוצרים תחרותיים הרווח ירד ל-17%. ביחס לפער בין המכירה לסיטונאים ליחידים העיד בן הרוש כי מדובר על 4%-5%. חשוב לציין כי גם מר בן הרוש העיד מבלי שתמך את טענותיו במסמך כלשהו.

79. המערער בעדותו בבית המשפט טען כי ביחס לחלק מהספקים רכש מסיטונאים ולא מהחברות ישירות. עם זאת המערער ציין מפורשות כי אין בידי מסמך אשר יכול להוכיח כי עלות המכר שלו גבוהה מעלות המכר של מתחריו.

80. המערער הודה בחקירתו הנגדית כי כן רכש מהספקים הגדולים, קרי מהחברות ישירות ולא רק דרך מר בן הרוש. המערער אף הודה כי היו לו תעודות של הספקים הגדולים בחנות. המערערים נמנעו מלהציג את היקף הקניה מהספרים הראשיים, או נתונים כלשהם על מנת להראות שאכן היו מקבלים תנאים טובים יותר ממר הרוש ביחס לספרים הראשיים.

81. המערערים סירבו באופן מכוון להציג מסמכים, ובדרך זו ניסו המערערים להכשיל את המשיב בעת מילוי תפקידו. המשיב הפנה לפרוטוקול שבוצע בעת דיוני השומה.

82. לסיכום טען המשיב שהמערערים לא הרימו את הנטל המוטל על כתפיהם, להוכיח כי המשיב הפריז בקביעת השומה וזאת בהתאם לסעיף 155 לפקודה, לנוכח העובדה שלא העידו עדים רלבנטיים ונוכח העובדה שספריהם אינם קבילים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקייד שומה רמלה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בשאלת אחוז הרווח

83. המפקחת שערכה את השומה קבעה בהתבסס על דו"ח 2001 אחוז רווח של 6.9% וזאת בהתבסס על נתוני הדוח השנתי של שנת 2001 ובהינתן שדוחות לשנות המס 1998 ו-1999 נפסלו. המערערים הגיעו להסכם עם שלטונות מע"מ על אחוז רווח של 5% בשני הסכמי השומה שנעשו. עובר לשומה זו והרשעתם בפלילים של המערערים הגיעו האחרונים לפשרה בדבר שיעור רווח של 3%. המערערים דיווחו בדוחותיהם את אחוזי הרווח כדלקמן: בשנת 1997 – 1.8%, בשנת 1998 – 3.66%, ובשנת 1999 – 4.85%.

84. מר בן הרוש אשר סיפק טובין למערערים העיד:

"ת. זה לא איזה סוד. אנו בד"כ השתדלתי לאחוזי רווח אם בסיטונאות היו בין 10 ל – 12 אחוז, כאשר הנושא של לוגיסטיקה היה בפנים. לוגיסטיקה זה אומר בין 3 ל – 5 אחוז זה ערך לוגיסטיקה, כי אם שלחנו לו למשל את ה – 50 אלף ש"ח סחורה ומתוך זה 2,500 ש"ח הייתה עלות משאית ונהגים וגם סבל, אז זה בערך 4, 5 אחוז לוגיסטיקה.

ש. אם את רוצה תענה ואם לא אז אל תענה, מה היה פער הרווח שלך כאשר היית מוכר מוצר סופי לצרכן רגיל?

ת. מכרתי גם ליחידים, הרווח שלי היה בסדר גודל שבין 18 ל – 20 אחוז, 17 אחוז מכירה ליחידים. תלוי אם זה מוצר תחרותי." (שורות 7-14, עמוד 17 לפרוטוקול)

85. מסתבר שבענף מכר מוצרים החשמל המנעד שבו נע הרווח הגולמי הוא רחב מאד ונע בין 44%, בהסתמך על חלק מהמוצרים המאוזכרים בתדריך הכלכלי של רשות המיסים, ועד 1.8% כפי שדיווחו המערערים על רווחיהם בשנת 1997.

86. הצדדים הגיעו להסכמות בדבר אחוזי הרווח שלוש פעמים: פעם אחת עם שלטונות מע"מ (5%) ובהסכמי השומה מע/1 ומע/3 (3%). לא יהיה זה נכון להסתמך על אחוזי הרווח שהתקבלו לאחר מו"מ בין הצדדים במהלך חתירה לפשרה שכן באחוזים אלו מגולמים, מן הסתם, מידת הסיכון שנוטל כל אחד מהצדדים, כפי שהדבר משתקף חדשות לבקרים בהסכמי פשרה. אחוז הרווח הגולמי אליו הגיע המשיב נעשו על סמך דו"ח 2001 באמצעות חישוב אריתמטי, שכן אחוז הרווח הגולמי הוא המנה של הרווח הגולמי וההכנסות המדווחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

87. בשל ההבדל הגדול בין טענות הצדדים באשר לאחוזי הרווח הגולמי, אינני רואה מקום להתערב באחוז הרווח אליו הגיעה המפקחת, עורכת השומה מתוך נתונים הלקוחים מדוחות המערערים המתייחסים לשנת 2001.

התוצאה היא שאין מקום להתערב בקביעת המפקחת בדבר אחוז הרווח הגולמי בשיעור של 6.9%.

רכישות או הוצאות שלא נכללו בספרי המערערים

טענות המערערים

88. המערערים סבורים שהם הוכיחו בדיון שהתקיים בפני פקיד השומה, כי סכומי הקניות הנוספים שהציגו לא נדרשו בספרי המערערים. מן הדין הוא שאם רוצים להגיע לשומת אמת הרי שיש מחד גיסא, להוסיף את ההכנסות שלא דווחו, ומאידך גיסא, לכלול את סכומי הקניות שלא נדרשו.

89. מחד גיסא מבקש המשיב להוסיף למערערים הכנסות שנמצאו בהכרעת הדין ואשר לא נכללו בדוחותיהם, ומאידך גיסא, מתעלם הוא מקניות נוספות שלא נרשמו בספרי המערערים ובכך גורם לתמונה שגויה ומעוותת של הכנסותיהם ורווחיהם של המערערים, והמשרתת את צרכיו בלבד. מדובר בקניות נוספות ללא כל קשר לסכומי ההעלמות שנמצאו ואשר יש להפחיתם ללא כל קשר מתוספות ההכנסה.

90. גיפול העיד כי המסמך מע/4 נערך על ידו, וכי הוא ערך אותו בהתאם לדרישתם של חקירות מס הכנסה לדעת מדוע קיימים חוסרים בקניות בספרי העסק. בדיקתו נערכה באמצעות הזמנת כרטסות הנהלת חשבונות מכל הספקים והשוואתן אל מול הרישומים בהנהלת החשבונות. כך גילה כי קיים חוסר של קניות בסכום של 2,240,255 ₪ שלא נכללו בספריהם של המערערים. כשנשאל שוב האם הסך האמור נכלל בספרי המערערים השיב "לא מופיע". מדובר בבדיקה יסודית ומקיפה שנערכה על ידו ובחקירתו נחקר מר גיפול בעניין זה והשיב שוב: "אני לקחתי את כל הקניות של כל המערכת והשוויתי את זה לרישומים של הנה"ש, בקניות היו חסרות 2,240,000 ₪. לפי הרשימות והוצאתי חשבונית, חשבונית ובדקתי את זה וראיתי שחסר" (שורות 10-15, עמוד 14 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

91. גיפול לא נחקר בעניין זה בחקירה הנגדית, וגירסתה של הדר נסתרה בחקירתה, ועל כן יש לאמץ את גרסת המערערים ולהפחית מתוספות ההכנסות סך של 2,240,000 ₪. המערערים מפנים גם לעניין זה לע"א 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות, וע"א 4489/13 – אברהם הירשזון נ' פ"ש כפר סבא.

טענות המשיב

92. המשיב טען, כי אין להכיר למערערים בהוצאות הנוספות אשר הם טוענים כי הוציאו בשנות המס. ראשית, לא הוצגו ראיות אובייקטיביות להוכחת הוצאות אלו. המערערים נמנעו מלהציג למשיב בעת שלב השומה ולבית המשפט בעת ניהול ההליך חשבוניות. המערערת הסתפקה לעניין זה בהגשת סיכום בלבד של חשבוניות חסרות לכאורה שנערך על ידי מנהל החשבונות שלה, (מע/4). עובדה אשר יש לזקוף לחובתה.

93. שנית, כפי שצוין לעיל בעת ההליך השומתי המערערים סירבו בכוונה לשתף פעולה עם מלאכת הכנת השומה.

94. שלישית, ספרי המערערים לשנות המס פסולים פסילה סופית וחלוטה. בהתאם לפקודה פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות לנישום שלא ניהל פנקסים קבילים.

95. במקרה דנן המערערים נמנעו מלהציג את הראיות בגין ההוצאות. למרות מחדליו ומעשיהם המכוונים של המערערים ונסיונם להכשיל את פקיד השומה במילוי תפקידו, נקט המשיב בגישה שמרנית וחייב את מרכיב הרווח בלבד, כלומר התיר המשיב הוצאות, לפני משורת הדין.

הכרעה לעניין הוצאות של נכללו בשומה

96. למערער עמדה ההזדמנות להציג את ראיותיו לעניין זה בשלב השומתי. משחדל המערער ולא הציג ראיותיו בשלב השומתי אין לו להלין אלא על עצמו. לעניין זה לא ניתן להסתפק באמירות או בסיכום של מנהל החשבונות ויש להצטייד בחשבוניות שהונפקו כדין על ידי מוכרי הטובין. המערער אינו יכול להסתמך על פסק הדין בעניין דמארי והירשזון שבהם דובר על התחשבות בהחזר בשנה שאינה שנת ההוצאה כאשר לא הייתה מחלוקת שהחזר בוצע. מה עוד שהתוצאה בעניין דמארי והירשזון התהפכה בדיון הנוסף, כפי שנכתב לעיל. בעניין דנן יש מחלוקת עובדתית האם הוצאו הוצאות נוספות שלא הובאו בחשבון. המחלוקת התגלעה בשל מחדל של המערערים אשר לא המציאו את חשבוניות הרכישה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ובחרו להוכיח עניין זה בעדותו של מנהל החשבונות. בדין מסתמך המשיב על הוראת סעיף 33 (א) לפקודה שקובע:

**"פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש
נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב
שפיטתו."**

במקרה דנן לא הוגשו חשבונות, לכן מקל וחומר רשאי היה פקיד השומה שלא להתיר את ההוצאות האמורות.

התוצאה היא, שבעניין ההוצאות שלא נכללו בשומה, הדין הוא עם המשיב וטענת המערערים דינה להידחות.

חובות אבודים

טענות המערערים

97. המערערים טענו כי המדובר בסכומים בסך של 1,829,512 ₪ אשר ניתן אישור עו"ד בגינם. המערער אמר בעדותו שמדובר בשיקים ושטרות שלא יכול היה לגבותם משום שחשבונות של בעלי החוב היו מעוקלים או שעשו איחוד תיקים בהוצאה לפועל. לטעמם של המערערים הם צירפו אישורים נאותים לגבי היות החובות אבודים, ואין חולק על העובדה כי מדובר בחובות אבודים שלא נגבו על ידי המערערים. המערער לא נחקר בחקירה נגדית בעניין זה ולא נסתרה עדותו ועל כן יש לקבל גרסתו במלואה גם בעניין זה כי מדובר בשיקים ובשטרות שכבר הפכו להיות רעים בשנות המס נשוא הערעור ולא ניתן היה לגבות אותם עד היום. המערערים מפנים גם לעניין זה לפסק הדין בעניין דמארי והירשזון.

טענות המשיב

98. בענייננו אין להתיר למערערים ניכוי חובות אבודים מכמה טעמים:
ראשית, כלל לא הוכח שההכנסות נרשמו בספרים, ולכן לא ניתן להכיר בהוצאה בשנות המס.
שנית, המסמכים אותם מצרפים המערערים הם משנת 2013, ולא משנות המס בערעור זה, ולכן בהתאם לסעיף 17(4) לפקודה לא ניתן להכיר בהוצאות אלו בשנות המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-10-52253 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ביחס לרובם המכריע של ההמחאות מציין עו"ד של המערערים "עקב העובדה שחלפו למעלה מ-7 שנים מיום חילול השיק לא נפתח תיק בהוצל"פ". כאמור המערערים עצמם לא טרחו לנקוט בהליכים על מנת לנסות לגבות את הסכומים, ודי בעובדה זו על מנת שלא להכיר בהוצאות אלו. שלישית, נקבע בפקודה שנישום שלא ניהל ספרים כדין לא יותרו לו באותה שנה ניכויים בשל חובות אבודים.

הכרעה לעניין חובות אבודים

99. על מנת להכיר בחובות אבודים על המערערים היה לשכנע כי עשה כל אשר לאל ידוכדי לגבו את החובות הללו. כפי שהוסבר על ידי המשיב לא הוברר שההכנסות נרשמו בספרים המסמכים שצורפו אינם משנות המס הרלוונטיות, לגבי חובות רבים שמקורם בשיקים לא נפתח כלל תיק הוצל"פ. בהתאם לסעיף 33(ג) לפקודה שקובע :

א. "ג) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהלם, או שניהלם אך לא ביסס את הד"ח שלו עליהם, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיזוזים בשל פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים, ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה."

כפי שצוין ספרי המערערים פסולים. לשון סעיף 33 אינה משתמעת לשתי פנים ואינה מותירה שיקול דעת למשיב. לפיכך, משאין מחלוקת כי ספרי המערערים פסולים והמערערים לא עמדו בנטל ההוכחה והראיה להוכיח כי אלו נוהלו כדין,

בדין לא הותרו בניכוי החובות האבודים להם טוענים המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 52253-10-14 כהן ואח' נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לסיכום

הערעור נדחה, למעט עניין הסכם השומות עם מע"מ לשנים 1998-1999 שפורט לעיל.

נוכח העובדה שחלקו הארי של הערעור נדחה ישלמו המערערים הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסכום מופחת של 15,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 22/1/19

ניתן היום, ב' שבט תשע"ט, 08 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט