



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: נלי חיילו
ע"י ב"כ עו"ד ג'וליאן חדאד

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון-ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה
(אזרחי)

פסק דין

הערעור שבפני ענינו שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**) בשל חוסר סבירות עסקית של דיווחי המערערת, גב' נלי חיילו (להלן – **המערערת**) ביחס לשנות המס 2008-2011 (להלן – **שנות המס שבערעור**).

בנוסף, עוסק הערעור בפסילת ספרי המערערת לשנות המס שבערעור.

רקע עובדתי:

1. המערערת מפעילה ומנהלת גן ילדים בשם "פעוטון נילי" הממוקם ברחוב היובל 1 בחיפה (להלן – **הגן**).

2. ביום 29.1.2013 נערכה למערערת ביקורת ניהול ספרים בגן על ידי המפקחת גב' אסנת פורטונה נמני, (להלן – **גב' נמני**), יחד עם המפקחת גב' רות פינקלשטיין (להלן – **גב' פינקלשטיין**) (פרוטוקול הביקורת צורף כנספח א' לתצהירה של גב' נמני). בעקבות ממצאי הביקורת, ולנוכח אי המצאת מסמכים על פי דרישת המשיב, החליט המשיב ביום 28.11.2013 לפסול את ספרי המערערת לשנות המס שבערעור(החלטת הפסילה - נספח י' לתצהיר גב' נמני). הנימוק להחלטת הפסילה היה כי המערערת לא ניהלה תיעוד של שוברי קבלה לגבי תשלומים ששולמו לה בהמחאות שהתאריך הנקוב בהן היה מאוחר מתאריך קבלתן. כמו כן, המערערת לא ניהלה רשימת יתרות חייבים זכאים. עוד צוין בהחלטת הפסילה, כי מבדיקת מערכת החשבונות נתגלה כי במסמך שהוגדר כספר התלמידים לא נמצאו פרטים לאיתור החשבונות או הסכמי התקשרות שנחתמו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

3. על כן, נקבע בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – **הפקודה**), כי ספרי החשבוניות שניהלה המערערת לשנות המס שבערעור הינם בלתי קבילים לצרכי קביעת הכנסה, זאת בשל הסטיות והליקויים המהותיים שהתגלו מבדיקתם, כאמור.
4. למערערת נערכה ביקורת נוספת ביום 20.10.2014 על ידי גב' לילך מזרחי, עובדת במחלקה הכלכלית בנציבות מס הכנסה (להלן – **גב' מזרחי** או **הכלכלנית**), ועל ידי המפקח מר עואד, שדן בהשגת המערערת (דו"ח הביקורת נספח א' לתצהירה של גב' מזרחי), במטרה לקבוע את מספר הילדים אשר טופלו בגן בשנות המס שבערעור.
5. על יסוד הנתונים שנאספו בגן, ובהתבסס על תדריך לענף גני ילדים (נספח ב' לתצהירה של גב' מזרחי, להלן – **התדריך הכלכלי**), נערך תחשיב שנועד לאמוד את עלות תצרוכת המזון היומית לילד בגן ובהתאם להסיק את מספר הילדים שפקדו את הגן בשנות המס שבערעור. המשיב הגיע למסקנות הבאות: עלות תצרוכת המזון לילד בגן עמדה על סך של 7.78 ₪ ליום (בימים א' עד ה'); בגן מתקיימים 226 ימי פעילות מלאה בשנה (בימים א' עד ה'); בגן מתקיימת פעילות ב-48 ימי שישי בשנה (ארוחת בוקר בלבד).
- בהתאם לאמור לעיל, ועל סמך הוצאות המזון שדווחו על ידי המערערת בדוחות הכספיים שלה, קבע המשיב את מספר הילדים בשנות המס שבערעור כדלקמן: בשנת המס 2008 – 38 ילדים; בשנת המס 2009 – 38 ילדים; בשנת המס 2010 – 44 ילדים; בשנת המס 2011 – 50 ילדים.
6. המשיב מצא, אפוא, כי מדיווחי המערערת על הכנסותיה לשנות המס (הדוחות צורפו כנספחים א' עד ד' לתצהירו של המפקח מר מאהל עואד, אשר דן בהשגת המערערת (להלן – **מר עואד**) עולה תוצאה עסקית בלתי סבירה. על כן, קבע המשיב את הכנסתה החייבת של המערערת בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

שנת מס	2008	2009	2010	2011
הכנסה / הפסד מוצהר	-83,502	-74,741	-39,872	-68,887
תוספת הכנסה	212,427	302,802	247,511	384,435
הכנסה חייבת בצו בספרים בלתי קבילים	128,905	228,061	207,639	453,322

מכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

תמצית טענות המערערת:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
7. בשלב א' הוצאה למערערת שומה בנימוק של הפרש הון בלתי מוסבר, אולם לאחר שנמסרו הסברים מניחים את הדעת מפי המערערת, בחר לבסס את השומה בשלב ב' על התחשיב של גב' מזרחי. בדיונים שקדמו להוצאת הצווים, ובניגוד לטענת מר עואד, לא העלה המשיב טענות בעניין עלות תצרוכת המזון בכדי לקבוע את מספר הילדים בגן. המשיב ביסס את הצווים נשוא הערעור על נימוקים וחישובים שלא עמדו בבסיס הדיונים בשלב א' ובשלב ב', כאשר למערערת לא ניתנה ההזדמנות להתייחס לתחשיב כאמור ובכך יש משום פגיעה בזכות הטיעון שלה בניגוד לסעיף 158א(א) לפקודה. על כן, דין הצווים להתבטל.
8. בשלבי השומה הציגה המערערת בפני המשיב את ספרי החשבונות שלה לשנות המס שבערעור וכן את ספרי התלמידים שלה. יש לדחות את טענת המשיב כי ספרי התלמידים לא נערכו בזמן אמת וכי הינם שחזור מתוך החשבוניות ומתוך תיעוד הפנים. המשיב לא הציג ראיה ממשית לכך שספרי המערערת כמו גם ספרי התלמידים הוחזרו לידיה לאחר הביקורת בשלב א', באמצעות מייצגת המערערת ד'אז, יועצת המס גב' פנינה לוקיץ' (להלן – **גב' לוקיץ'**).
9. המשיב פעל בחוסר תום לב בהוצאת הצווים ובהחלטתו לפסול את ספרי המערערת עת התעלם מקיומו של ספר התלמידים המשקף נכוחה את הכנסות המערערת. הסיבה להוצאת השומה בשלב א' ולפסילת הספרים היתה סירוב המערערת לקבל את הסכם הפשרה שהוצע לה על ידי גב' נמני. אין להתעלם מן העובדה שהצעת הפשרה שהוצעה על ידי גב' נמני היתה בספרים קבילים לשנות המס 2009-2011.
10. לא היה מקום לקבוע כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית, נוכח העובדה שהספרים שהוצגו בשלב א' מלמדים על הנתונים הכספיים של ילדי הגן ולאור העובדה כי לכל ילד מוצאת חשבונית חודשית אחת.
- ספרי הילדים מהווים תחליף לרשימות יתרת חייבים וזכאים. כמו כן, פנקסי המערערת הינם בגדר חשבוניות מס קבלה, לכן טענת המשיב כי המערערת לא ניהלה פנקסי קבלות הינה תמוהה.
11. תחשיב לגבי מספר הילדים בגן בשנות המס שבערעור שנערך בהתבסס על נתוני ביקורת משנת 2014 ובהתעלם ממסמכים רבים שהוצגו על ידי המערערת, לרבות ספר תלמידים, אינו משקף את המציאות ואינו מהווה מדגם מייצג.
12. לתחשיב של גב' מזרחי לא צורפו חשבוניות רכישת הבשר אשר עליהן התבססה בחישוב עלות תצרוכת הבשר היומית לילד ועל כן אין לתת כל משקל לחוות דעתה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אם לא די בכך, גב' מזרחי לא בדקה את כרטיסי הקניות לשנים 2008-2010 ועל כן התחשיב
- 2 לא כלל התייחסות לנתוני אמת בדבר עלויות המזון בשנים אלו. דוחות המערערת מוכיחים
- 3 כי קניות המזון בשנים הנ"ל היו נמוכות יותר.
- 4 13. מחקירתה הנגדית של גב' מזרחי עלה כי התחשיב שערכה לא כלל התייחסות לכך שלפחות
- 5 עשרה ילדים הולכים הביתה מבלי שאכלו בגן ארוחת צהריים, וכי מתוך אלה שנשארים לא
- 6 כולם אוכלים בשר. אין גם התייחסות לאפשרות כי חלק מעובדי הגן אוכלים במקום ארוחת
- 7 צהריים, או לכך שבמהלך השנה ישנם ילדים חולים שאינם מגיעים לגן. התחשיב אף לא
- 8 התייחס לתיאום הוצאות קניות מזון מטעם המערערת.
- 9 14. התחשיב הנגדי שהוגש על ידי רו"ח שיוביץ מטעם המערערת כולל חישוב עלות המזון לפי
- 10 מספר הילדים בהתאם לספר התלמידים ועל פי נתוני קניות מזון כעולה מדוחותיה של
- 11 המערערת, תוך הפחתת הילדים שאינם נשארים לארוחת צהריים (נספח י' לסיכומים). על כן,
- 12 יש להסתמך על התחשיב של רו"ח שיוביץ.
- 13 15. המשיב ערך חישוב נוסף של מספר הילדים בגן לשנות המס שבערעור על פי כמות המטפלות
- 14 אך גם אופן חישוב זה לא עלה בדיונים שקדמו להוצאת השומה. לגופו של עניין, המשיב
- 15 התעלם ממספר המטפלות בפועל בגן, כאשר בנקל היה באפשרותו לערוך תחשיב על פי שכר
- 16 העובדים המדווחים למחלקת הניכויים. כמו כן, המשיב לא לקח בחשבון תקנים המחייבים
- 17 מטפלת לכל חמישה ילדים, ואת העובדה כי ישנם עובדים בגן שאינם בגדר מטפלות (כגון
- 18 מבשלת ומנקה).
- 19 המערערת הגישה תחשיב נגדי שנערך על ידי רו"ח שיוביץ, אשר מתייחס לעלות שכר מטפלות
- 20 לשנות המס 2009-2011 (נספח י"א לסיכומים). אין התייחסות בתחשיב לשנות המס 2008
- 21 היות ולא היה בידי רו"ח שיוביץ ספר תלמידים לשנה זו. מכל מקום, התחשיב בדק מספר
- 22 מטפלות תיאורטי שהתבסס על התקנים הרלוונטיים לגני ילדים, ובהתאם למספר הילדים
- 23 האמיתי בגן לפי ספר התלמידים – והתוצאה הייתה כי עלות השכר התיאורטית השנתית
- 24 לעובדים, קרובה מאוד לעלות השכר השנתית המדווחת על ידי המערערת.
- 25 16. התדריך הכלכלי עליו מבוססת השומה אינו מהווה מדגם מייצג לפעילותו של הגן, וראוי היה
- 26 כי המשיב יתייחס לנתוני אמת בגן. הפסיקה התייחסה לא פעם לבעייתיות שבהסתמכות על
- 27 תדריכים כלכליים לבדם, כאשר הם מוצגים ללא המידע, היקף הנתונים ואמות המידה
- 28 המקצועיות ששימשו בהכנתם.

29

30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

עמדת המשיב:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
- יש להוציא את תצהירו של רו"ח שיוביץ מתיק בית המשפט, שכן אין המדובר בחוות דעת מקצועית, אלא בעדות לגבי אירועים שרו"ח שיוביץ כלל לא היה מעורב בהם בזמן אמת.
18. באשר להחלטה על פסילת הספרים, הרי שהמערערת הייתה חייבת לנהל ספרי חשבונות לפי תוספת ח' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן – **הוראות ניהול פנקסי חשבונות**), מכיוון שמחזור העסק בשנת המס 2007 הגיע ל-721,445 ₪ (כולל מע"מ) וכן מספר המועסקים הגיע ל-8.
- על פי סעיפים 2(ב) ו-3 לתוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבונות, על המערערת היה לנהל מערכת חשבונות שתכלול לפחות ספר תקבולים ותשלומים; שוברי קבלה; חשבוניות; רישום או סימול המאפשר מעקב אחר התקבולים על פי החשבוניות או ההסכמים; ספר תלמידים; רשימת יתרות החייבים והזכאים לסוף שנת המס.
19. בדיקה במערכת החשבונות של המערערת לשנות המס שבערעור העלתה את הליקויים הבאים: המערערת לא ניהלה שוברי קבלה לגבי תקבולים שנתקבלו בהמחאות דחיות שהתאריך הנקוב בהן מאוחר מתאריך קבלתם; המערערת לא ניהלה רשימת יתרות חייבים וזכאים לתום שנה; המערערת הציגה מסמך אותו כינתה "ספר תלמידים", שבו לא נמצאו פרטים לאיתור החשבוניות או ההסכמים.
20. בביקורת מיום 29.1.2013 התבקשה המערערת להציג את פנקסי הקבלות עבור המחאות דחיות שהיא מקבלת מהורי הילדים. המערערת טענה כי היא רושמת בכתב יד את פרטי התקבולים בהמחאות הדחיות על גבי דפים שאינם ממוספרים ואינם כרוכים, וברגע שהמחאה נפרעת היא זורקת את הדף ומוציאה חשבונית מס קבלה.
- עמדת המשיב היא כי יש לרשום כל המחאה בעת קבלתה ובעת פירעונה להכין חשבונית. התנהלות המערערת אינה מאפשרת למשיב לבדוק מהן ההמחאות שהתקבלו מההורים והאם אכן הוצאו חשבוניות בגין. המערערת נמנעה להביא לעדות מטעמה את הורי הילדים בגן והדבר פועל לחובתה בנסיבות העניין.
21. המערערת בעצמה הודתה בביקורת מיום 20.10.2014 כי היא לא ניהלה ספר קבלות בשנות המס שבערעור. באשר להמחאות דחיות, המערערת חזרה וציינה כי רשמה אותם על נייר ולאחר פירעונם השליכה את הניירות. פעולה זו מנוגדת לסעיף 25 בהוראות ניהול פנקסי חשבונות. די באי רישום הציקים הדחויים כדי להצדיק את פסילת הספרים.
22. המערערת לא המציאה למשיב רשימת יתרות חייבים וזכאים לתום כל שנת מס, למרות בקשות חוזרות ונשנות של המשיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

23. המערערת לא הציגה ספר תלמידים כנדרש. כל שהוצג למשיב בדיון מיום 5.2.2013 היא
1 כרטסת בכתב יד לא כרוכה ולא ממוספרת, הכוללת את שם הילד, תאריך וסכום התקבול
2 בלבד. כרטסת זו לא נשארה בידי המשיב כפי שציינה גב' נמני בתצהירה. הן המערערת והן
3 רו"ח שיוביץ התעלמו מכך שכרטסת זו הוחזרה לגב' לוקיץ, ומכל מקום היא אינה עולה כדי
4 ספר תלמידים כהלכתו.
5
6 בנוסף, אין ממש בטענתו של רו"ח שיוביץ בבית המשפט כי טבלת אקסל שיצרה המערערת
7 היא משום ספר תלמידים. לעמדת המשיב מדובר ב"ספר תלמידים" שהוכן בדיעבד, מכיוון
8 שרק לאחר החלפת המייצגים הוצגו לראשונה דוחות האקסל. ממילא, דוח אקסל איננו בגדר
9 ספר תלמידים אמין לבדיקת מספר התלמידים. העדר ספר תלמידים כדן מהווה ליקוי מהותי
10 ועל כן, בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודה, נקבע כי ספרי החשבונות שניהלה המערערת לשנות
11 המס שבערעור הם בלתי קבילים לצורכי קביעת הכנסתה.
12
24. העובדה שבשלב א' הוצעה למערערת פשרה בספרים קבילים, אין בה כדי להעיד על כך שאין
13 לפסול ספריה. כפי שהעידה גב' נמני, הצעת הפשרה נועדה להביא את התיק לכדי סיום מתוך
14 התחשבות במצבה הרגשי של המערערת באותה העת, ואין מדובר בראיה לכך שאין מקום
15 לפסילה. מכל מקום, המערערת לא הציגה נימוקים טובים לביטול הפסילה ועל כן יש לראות
16 בספריה כבלתי קבילים.
17
25. התחשיב של גב' מזרחי לעניין צריכת המזון בגן נערך על בסיס נתונים שנאספו במהלך
18 הביקורת בגן ועל יסוד התדריך הכלכלי (לפיו נקבעו עלות הפחמימה ליום, עלות ארוחת
19 הבוקר ועלות ארוחת המנחה). התחשיב לשנת המס 2011 נערך על בסיס נתונים שקיבלה גב'
20 מזרחי מפקיד השומה לגבי עלות רכישת מזון.
21 מהנתונים הנ"ל הגיע המשיב למסקנות בדבר עלות תצרוכת המזון לילד בגן ונערך אומדן של
22 כמות הילדים בגן לשנות המס: בשנת המס 2008 – 38 ילדים; בשנת המס 2009 – 38 ילדים;
23 בשנת המס 2010 – 44 ילדים; בשנת המס 2011 – 50 ילדים. התחשיב נערך לקולא לפי מספר
24 ילדים המבוסס על מזון לא כולל מע"מ.
25
26. לחיזוק הקביעה כי יש להגדיל את המחזור המדווח, ביצע המשיב גם בדיקת סבירות המחזור
27 בהתאם לשעות עבודה של המטפלות, על פי שכר עבודה ששולם להן ודווח על ידי המערערת.
28 התקן שנקבע על ידי משרד העבודה קובע כי יש צורך במטפלת אחת לכל 5-6 פעוטות עד גיל
29 15 חודשים. לגבי פעוטות בני 15 חודשים ומעלה קובע התקן כי נדרשת מטפלת אחת לכל 8
30 ילדים. בהעדר נתונים מדויקים בדבר פילוח גיל הילדים נלקח בחשבון הממוצע, קרי, 7 ילדים
למטפלת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הנתונים שהופקו מבניית מחזור על פי מספר ילדים למטפלת תומכים בתוצאות השומה
- 2 שהוצאה למערכת ואף יכולים היו להגדיל אותה.
- 3 27. התחשיב הנגדי שצירף רו"ח שיוביץ לגבי מספר המטפלות לא צורף בפועל לתצהירו, והוגש
- 4 לראשונה רק במהלך ישיבת ההוכחות. עמדת המשיב היא כי התחשיב אינו ברור ואינו מסייע
- 5 בחישוב מספר הילדים בגן. כל תכליתו של התחשיב היא להראות כמה מטפלות יש להחזיק
- 6 בגן לפי מספר הילדים המוצהר של המערכת.
- 7 28. למערכת ניתנה ההזדמנות לטעון באשר לחישובי הכלכלנית לעניין תצרוכת המזון בדיון
- 8 שהתנהל אצל מר עואד (נספח ח' לתצהירו של מר עואד). בנוסף, בשיחת טלפון שהתנהלה מול
- 9 גב' לוקיץ עלה נושא תצרוכת המזון (נספח ז' לתצהירו של מר עואד).
- 10 29. אין בסיס לטענת המערכת בדבר עריכת הביקורת וביסוס ממצאיה על ממצאים משנת מס
- 11 מאוחרת לשנות המס שבערעור. ישנם נתונים שלא אמורים להשתנות במהלך השנים, כך
- 12 למשל תצרוכת המזון לילד. בנוסף, המשיב בוחן דוחות המוגשים לו בשנים שלאחר הגשתן,
- 13 מכאן שמטבע הדברים הביקורת נעשית בשנה מאוחרת יותר.
- 14 30. המערכת לא הביאה ראיות לטענתה כי יש להפחית את השומה בשל כך שישנם ילדים שאינם
- 15 נשאים בגן לארוחת הצהריים, אף כי בנקל ניתן היה לצרף עדויות הורים או להסתמך על
- 16 ספר תלמידים אם היה כזה.
- 17 31. אין כל פסול בעריכת חישובים על פי תצרוכת הבשר של המערכת. מדובר בנתון שנמסר על
- 18 ידה, גובה בחשבונית רכישה ומהווה מדד לתצרוכת המזון.
- 19 32. משהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה על בסיס ספרים פסולים, סמכות בית המשפט להתערב
- 20 בה מצומצמת למקרים בהם קיימים נתונים עובדתיים שהמשיב התעלם מהם או לא נתן להם
- 21 משקל ראוי, אשר התחשבות בהם יכולה להביא לשינוי משמעותי בשיעור השומה. ערעור זה
- 22 אינו נופל בגדר אותם מקרים חריגים המצדיקים התערבותו של בית משפט זה. המשיב סבור
- 23 כי לאור כמות הראיות, מהותן ואיכותן – יש בסיס לאישור השומות גם אילולא נפסלו
- 24 הספרים, שכן המשיב עמד גם ברמה הנדרשת של נטל ההוכחה וחובת ההצדקה המוטלת עליו
- 25 במקרים בהם לא נפסלו ספרי הנישום.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
 - 34
- א. פסילת ספרי המערערת:**
33. על המערערת, כמי שמפעילה גן ילדים, חלה תוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבונות שכותרתה "ניהול פנקסי חשבונות על ידי בעלי בתי ספר". סעיף 1 לתוספת ח' מגדיר "בית ספר" כדלקמן:
- "בית-ספר שבו לומדים או מתחנכים תלמידים באופן שיטתי, לרבות גן ילדים..."
34. סעיף 2(ב) לתוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבונות קובע:
- "(ב) נישום שהוא בעל בית-ספר שמספר תלמידיו הממוצע אינו עולה על 150 חייב לנהל מערכת חשבונות שתכלול לפחות –
- (1) ספר תקבולים ותשלומים;
 - (2) שוברי קבלה;
 - (3) חשבוניות;
 - (4) רישום או סימול המאפשר מעקב אחר התקבולים על-פי החשבוניות או ההסכמים;
 - (5) ספר תלמידים, כמפורט בסעיף 3;
 - (6) רשימת יתרות החייבים והזכאים לסוף שנת המס;
 - (7) תיק תעוד חוץ.
- סעיף 3 לתוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבונות נקבע:
3. בספר התלמידים יירשמו לפחות –
- (1) שם התלמיד ומענו;
 - (2) הכיתה שבה הוא לומד או שם הקורס;
 - (3) פרטים לאיתור החשבוניות או ההסכם."
35. כאמור, בביקורת ניהול ספרים מיום 29.1.2013 דיווחה המערערת כי היא "רושמת על גבי ניירות/ דפים שאינם ממוספרים ואינם כרוכים בכתב יד את פרטי השיקים הפרטים כוללים: מספר שיק, שם הבנק + מ"פ (מועד פירעון) של השיק, סכום השיק, מאת – שם הילד/הורים ושם משפחה. ברגע שהשיק נפרע זורקת את הדף". לדברי המערערת היא מתנהלת באופן המתואר לעיל משנת 2000 ועד מועד הביקורת.
36. אף בביקורת מיום 20.10.2014 נשאלה המערערת לגבי אופן רישום שוברי הקבלה עבור ההמחאות הדחיות במועדים הרלוונטיים לערעור, והשיבה: "רשמתי על נייר סתם ואחרי שרשמתי חשבונית מס קבלה זרקתי את הנייר ולא שמרתי" (נספח א' לתצהירה של גב' מזרחי).
37. אין חולק כי דרך פעולה זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות ניהול פנקסי חשבונות החלה על המערערת, המחייבת אותה, בין היתר, בקיום וניהול שוברי קבלה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, התנהלות המערערת אינה תואמת אף את ההוראות המחייבות החזקת מערכת
2 החשבוניות במען העסק (סעיף 25א) להוראות ניהול פנקסי חשבוניות) כמו גם שמירת מערכת
3 החשבוניות למשך שבע שנים מתום שנת המס שאליה היא מתייחסת או למשך שש שנים
4 ממועד הגשת הדו"ח השנתי (סעיף 25ג) להוראות ניהול פנקסי חשבוניות).
- 5 38. בחקירתו הנגדית של רו"ח שיוביץ לא נמצאה תשובה הולמת בפיו לעניין אי הוצאת קבלות
6 על ידי המערערת (עמ' 14 לפרוטוקול ש' 11-1):
- 7 **"ש. אתה מסכים איתי שכשאתם, לצורך העניין גננת, מקבלת בתחילת שנה 12 המחאות**
8 **או כל מספר אחר שלשה המחאות, מההורים, עליה לתת קבלה ולרשום בספר כרוך**
9 **או בכל אמצעי אחר המוכר על ידי פקיד השומה.**
- 10 **ת. באופן עקרוני, אני מסכים איתך אבל אני מבקש לכוון לשני מקומות. במקרה דנן,**
11 **עיקר התקבולים הם מקבלים מדי חודש בחודשו ולא 12 תשלומים או כל תשלום**
12 **אחר. שנית, זה לא שהמערערת לא רשמה. היא רשמה. היא לא רשמה את זה**
13 **בפנקס קבלות אבל הרישום נמצא. הראיה היא שגם בשתי הביקורות שערך מס**
14 **הכנסה בעסק, לא נמצא ילד שלא מופיע ברישומים. אין דבר כזה.**
- 15 **ש. האם נראה לך שרישום על דף נייר או על פתק של שיקים דחויים שהתקבלו אצל**
16 **אדם הוא רישום כדין?**
- 17 **ת. נראה לי שזה לוקה בחסר אבל לא נראה לי שזה סיבה לפסילת ספרים."**
- 18
- 19 39. ראוי להדגיש, כי בתצהיר העדות הראשית של המערערת עצמה – לא מצויה כל התייחסות
20 קונקרטית לעניין מתכונת הרישום של המחאות דחיות שהתקבלו על ידה מהורי הילדים בגן.
21 על כן, לא ניתן לקבל עדות מפיו של רו"ח שיוביץ, אשר לא ייצג את המערערת במהלך שנות
22 המס שבערעור (ראו עדותו בעניין זה בעמוד 15 לפרוטוקול שורות 16-18) ובוודאי אינו יודע
23 מידיעתו האישית האם המערערת קיבלה לידיה תשלומים מדי חודש בחודשו או שמא קיבלה
24 לידיה מראש 12 המחאות לכל שנת הלימודים, כאשר 11 מתוכן המחאות דחיות.
- 25 למעשה, מדוחות הביקורת שנערכו בעסקה של המערערת עולה כי הטענה שהועלתה על ידי
26 רו"ח שיוביץ – אין בה ממש. המערערת אישרה כי אמנם קיבלה לידיה מהורי הילדים
27 הפוקדים את הגן המחאות דחיות, שהרי ניתן על ידה הסבר לפיו אינה רושמת את המחאות
28 הדחיות אלא ממתינה למועד הפירעון ורק לאחר מכן רושמת חשבונית מס קבלה.
- 29 40. רו"ח שיוביץ הודה בעדותו כי המערערת לא מילאה אחר חובותיה לפי הוראות ניהול פנקסי
30 חשבוניות, בכל הנוגע לתיעוד שוברי קבלה עבור המחאות הדחיות.
- 31 אינני מקבלת את עמדת המערערת, כפי שהועלתה על ידי רו"ח שיוביץ, לפיה אי ניהול שוברי
32 קבלה אינו עילה לפסילת ספרי המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 59953-01-15 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 59894-01-15 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מחדלה של המערערת מלנהל שוברי קבלה, ומתכונת ההתנהלות הנטענת על ידה, לפיה רשמה
- 2 על דף נייר אקראי את ההמחאות הדחיות ולאחר פירעון השליכה את הדף – יש בו משום
- 3 הערמת קושי בפני המשיב בבדיקת התקבולים שהתקבלו מההורים ובמעקב אחר הוצאת
- 4 חשבוניות בגינם ואין המדובר בפגם טכני.
- 5 על כן, לטעמי די באי ניהול שוברי הקבלה, בניגוד להוראת סעיף 2(ב) להוראות ניהול
- 6 ספרים, כדי להוביל לתוצאה בדבר פסילת ספרי המערערת בשל סטייה מהותית מהוראות
- 7 ניהול ספרים החלות עליה.
- 8 41. בנוסף, המערערת אף לא ניהלה רשימת יתרות חייבים וזכאים לתום כל שנת מס, כנדרש על
- 9 פי סעיף 2(ב)6 בתוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבוניות.
- 10 המערערת נתבקשה על ידי המשיב להמציא מסמכים שונים, וביניהם רשימת חייבים וזכאים,
- 11 וזאת במכתבי הדרישה מיום 23.6.2013, 10.7.2013 ו-9.9.2013 (נספחים ב', ג' וד' לתצהירה
- 12 של גב' נמני). אין מחלוקת כי על אף דרישותיו החוזרות ונשנות של המשיב לא המציאה
- 13 המערערת למשיב רשימת יתרות חייבים וזכאים לתום כל שנת מס. יתר על כן, הן בתצהירו
- 14 של רו"ח שיוביץ והן בתצהיר המערערת – אין כל התייחסות, לא כל שכן מענה ממשי לעניין
- 15 זה.
- 16 רו"ח שיוביץ טען בתצהירו (סעיף 28) כי "יש לראות בספרי התלמידים כתחליף לרשימות
- 17 יתרות חייבים וזכאים לתום שנה". אלא, שכפי שיבואר להלן – לא מצאתי כי המערערת
- 18 ניהלה ספר תלמידים כדן, ועל כן ממילא אין לראות במה שהמערערת כינתה בשם "ספר
- 19 תלמידים" משום רישום שיש בו כדי להוות תחליף לרשימת יתרות חייבים וזכאים לתום
- 20 שנה. אף בכך די כדי לקבוע כי בדיון פסל המשיב את ספרי המערערת לשנות המס שבערעור.
- 21 42. המשיב טען לליקוי נוסף שהתגלה בבדיקת ספרי המערערת – העדרו של ספר ילדים ערוך כדן,
- 22 כנדרש בסעיף 2(ב)5 ו-3 בתוספת ח' להוראות ניהול פנקסי חשבוניות. כאמור, על פי ההוראות
- 23 הנ"ל, בספר תלמידים ירשמו הנתונים הבאים, לכל הפחות – שם התלמיד ומענו, הכיתה שבה
- 24 הוא לומד או שם הקורס ופרטים לאיתור החשבוניות או ההסכם.
- 25 43. מן הראיות שבפני עולה כי המערערת לא ניהלה ספר תלמידים כנדרש על פי ההוראות ניהול
- 26 ספרים בשנות המס שבערעור. אבאר קביעתי זו, אשר יש לה השלכה לא רק לעניין פסילת
- 27 הספרים אלא אף לעניין השומה שהוצאה למערערת.
- 28 44. אין מחלוקת כי המערערת מסרה לידי המשיב, בשלב א' של הביקורת, כרטסת בכתב יד
- 29 הכוללת את שם הילד, תאריך התקבול וסכום התקבול. כך עולה מתרשומת הדיון מיום
- 30 5.2.2013 שהתקיים בין מייצגת המערערת ד"אז, גב' לוקיץ לבין המפקחת גב' נמני. גב' נמני
- 31 ציינה בתרשומת כי לעיתים אין רצף בתקבולים (נספח ה' לתצהירה של גב' נמני).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת בעצמה בחקירתה בבית המשפט אישרה כי הכרטסת היתה בידיה של גב' לוקיץ'
- 2 (עמוד 20 לפרוטוקול שורות 7-15).
- 3 בין הצדדים נתגלעה מחלוקת בשאלה להיכן נעלמה אותה כרטסת. המערערת לא מסרה כל
- 4 גרסה עניינית בנושא זה, אלא ניסתה לטעון כי המשיב איבד או העלים את אותה כרטסת.
- 5 המשיב מצידו טוען כי הכרטסת הוצגה בפני גב' נמני ולאחר מכן הוחזרה לידי גב' לוקיץ',
- 6 שבסיום ייצוגה של המערערת החזירה את כל החומר, לרבות הכרטסת, לידיה.
- 7 כך, בסעיף 14 לתצהירה הבהירה גב' נמני כי הכרטסת הידנית לא הייתה כרוכה או ממוספרת
- 8 מראש. עוד ציינה כי הכרטסת לא נשארה בידיה. כראיה לכך צירפה גב' נמני לתצהירה מכתב
- 9 ששלחה לה גב' לוקיץ' בו ציינה האחרונה כי **"עם סיום ייצוג הלקוחה הנ"ל לא נשאר אצלי**
- 10 **שום חומר הקשור אליה"** (נספח ו' לתצהירה של גב' נמני). גם בחקירתה הנגדית בבית
- 11 המשפט חזרה גב' נמני על כך שהכרטסת לא נותרה ברשותה ואף לא עותק ממנה (עמ' 29
- 12 לפרוטוקול ש' 32-16, עמ' 30 לפרוטוקול ש' 1).
- 13 עדותה של המפקחת גב' נמני אמינה בעיניי בעניין זה ולא מצאתי כי הצהרתה זו נסתרה בדרך
- 14 כלשהי על ידי המערערת. יתר על כן, אילו רצתה המערערת לסתור את עמדתה של גב' נמני
- 15 באשר להשבת כל החומר שהיה בידיה, לרבות אותה כרטסת תלמידים, לידי המייצגת
- 16 והעברתו מהמייצגת גב' לוקיץ' לידי המערערת – היה על המערערת לזמן לעדות את גב' לוקיץ'
- 17 ואי זימונה כאמור – פועל לחובת המערערת.
- 18 45. על פי תרשומת דיון שהתקיים ביום 29.7.2013 בין גב' נמני לרו"ח שיוביץ' (נספח ח' ונספח ט'
- 19 לתצהיר גב' נמני) עולה כי לא הומצא ספר תלמידים, למרות שהמערערת נדרשה לעשות כן
- 20 בהזמנה לדיון.
- 21 גב' נמני ציינה בסעיף 18 לתצהירה כי בסמוך למועד זה, הומצאה לה אסופת מסמכים
- 22 שנראית כמסמך אקסל ובו מצוינים שמות הילדים וההורים, חודשי השנה, כתובת הילד,
- 23 טלפונים ותאריך לידה. בטבלה זו צוין "כן" בחודשים שבהם התקבל תקבול בגין ילד, אולם
- 24 בחלק מהמקרים אין רציפות של התקבולים.
- 25 46. כך או כך, הכרטסת לא הוצגה כלל כראיה בפניי על ידי המערערת ואף רו"ח שיוביץ' העיד כי
- 26 הוא לא ראה מסמך זה (עמ' 15 לפרוטוקול שורה 27). ממילא, אף אם היתה מוצגת כרטסת
- 27 כאמור, ככל שכללה רק את שם הילד, תאריך וסכום התקבול – אין הכרטסת עונה על התנאים
- 28 המינימליים הנדרשים על פי סעיף 3 לתוספת ח' להוראות ניהול ספרים על מנת שתוכר כ"ספר
- 29 תלמידים".
- 30 47. באשר לטבלת האקסל (נספח ד' לתצהיר המערערת ונספח ט' לתצהירו של רו"ח שיוביץ'), אשר
- 31 נטען על ידי המערערת כי היא מהווה "ספר תלמידים":



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אציין תחילה, כי אינני מקבלת את גרסת המערערת לפיה קובץ אקסל זה הוצג בפני המשיב
- 2 בשלב מוקדם יותר של הדיונים, עוד כאשר יוצגה על ידי גב' לוקיץ'. המערערת טענה בעדותה
- 3 בבית המשפט כי הרישום הממוחשב באקסל נעשה בד בבד עם הרישום הידני בכרססת וכי
- 4 היא נהגה לבצע רישום יום יום במחשב (עמוד 20 לפרוטוקול שורות 16-28). אלא שאל מול
- 5 גירסה זו קיים דו"ח הביקורת מיום 29.1.2013 (נספח א' לתצהיר גב' נמני) בו נרשם מפורשות
- 6 בטבלה, ביחס ל"ספר תלמידים" – "מנהלת אולם לא בעסק – אצל המייצגת".
- 7 עולה אפוא תמיהה – אם אמנם ביצעה המערערת רישום ממוחשב של התלמידים, נוכחותם,
- 8 פרטיהם ותשלומיהם בתוכנת האקסל – מדוע לא מסרה מידע זה למפקחות בשעת הביקורת
- 9 הראשונה בגן? מדוע מסרה המערערת למפקחות כי היא מנהלת ספר תלמידים אך הוא אצל
- 10 המייצגת, אם אמנם החזיקה בידה רישום ממוחשב, כטענתה, בביתה הצמוד לגן?
- 11 יתרה מזו, גם בשלב בו כבר עבר ייצוגה של המערערת לידי רו"ח שיוביץ, לא הוצג בפני המשיב
- 12 – על אף דרישתו – ספר תלמידים. ראו תרשומת הדיון מיום 29.7.2013. אם אמנם היה קיים
- 13 אותו קובץ אקסל שנטען כי הינו ספר תלמידים – מדוע לא הציגו רו"ח שיוביץ באותו דיון עם
- 14 המפקחת גב' נמני?
- 15 בחקירתו הנגדית, משנשאל רו"ח שיוביץ מדוע לא צירפה המערערת ראיה המעידה על
- 16 האותנטיות של קובץ האקסל ועל כך שנוצר בזמן אמת ולא בדיעבד – לא סיפק העד תשובה
- 17 משכנעת (עמ' 14 לפרוטוקול ש' 29-31, עמ' 15 לפרוטוקול ש' 1-5):
- 18 מהאמור לעיל עולה כי ספק אם במועד הביקורת היה בידי המערערת אותו קובץ אקסל אשר
- 19 נטען על ידיה כי הוא בגדר "ספר תלמידים". על כן, טענת המשיב כי אותה טבלת אקסל הינה
- 20 שחזור שנעשה בדיעבד, ולא בזמן אמת, מתוך החשבוניות והתיעוד הפנימי שהיה ברשות
- 21 המערערת – נראית, בנסיבות העניין, מסתברת יותר מגרסת המערערת.
- 22 48. זאת ועוד – וזהו העיקר: ממילא אותו קובץ אקסל עליו נשענת המערערת איננו עונה על
- 23 דרישות הדין ביחס ל"ספר תלמידים".
- 24 "ספר" מוגדר בסעיף 1 להוראות ניהול ספרים כדלקמן:
- 25 "ספר" – פנקס בו נרשמות פעולות, לרבות כרססת או קובץ קבוע".
- 26 בהתאם, "קובץ קבוע" מוגדר אף הוא בסעיף 1 להוראות ניהול ספרים:
- 27 "קובץ קבוע" – קובץ אשר מתקיימים בו כל אלה:
- 28 (1) אין אפשרות למחוק רשומה בו;
- 29 (2) הרשומות בו מוספרו באופן אוטומטי ובמספור עוקב, כשרצף המספרים העוקבים
- 30 נשמר מעיבוד לעיבוד במשך שנת מס;
- 31 (3) אינו קובץ זמני."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תוכנת אקסל היא תוכנת מחשב וככזו, ועל מנת שניתן יהיה להשתמש בה לצרכי ניהול ספרים
- 2 – היא נדרשת לקבל אישור ולהימצא במרשם התוכנות לניהול מערכת חשבוניות ממוחשבת –
- 3 ראו נספח ה' להוראות ניהול ספרים – הקובע את הכללים לניהול מערכת חשבוניות
- 4 ממוחשבת.
- 5 תוכנת אקסל, אשר אין מחלוקת כי ניתן לשנות את הנתונים המופיעים בקבוצה בכל רגע נתון
- 6 (ראו עדות רו"ח שיוביץ בעמוד 15 לפרוטוקול שורות 31-32) – אינה עומדת בתנאים הקבועים
- 7 בהוראות ניהול ספרים ובהתאם אף אינה תוכנה שאושרה לשימוש לצרכים אלו. אם לא די
- 8 בכך ובבחינת למעלה מן הצורך אציין, כי טבלת האקסל שהוצגה על ידי המערערת אינה
- 9 כוללת את כל הפרטים הנדרשים על פי הוראת סעיף 3 לתוספת ח' להוראות ניהול ספרים,
- 10 שכן לא מצוי בה תיעוד של הפרטים לאיתור החשבוניות או ההסכם, כנדרש על פי סעיף 3(3)
- 11 לתוספת ח' הנ"ל.
- 12 49. נקודת המוצא היא כי המחוקק קבע את חובת ניהולם של ספרים מסוימים לסוגי הנישומים
- 13 השונים באופן שיאפשר בדיקה נאותה של הכנסותיהם. לא הנישום הוא שייקבע כי מתכונת
- 14 רישום אחרת, שאיננה קבועה בהוראות ניהול ספרים – הינה "כדין". ההלכה הפסוקה
- 15 הבהירה את החשיבות הניכרת להקפדה על הוראות ניהול ספרים מתוך מטרה להקל על
- 16 הביקורת של מפקחי המס ולאפשר ביקורת יעילה מהירה וקלה של חשבוניות העסק לשם
- 17 קביעת מס אמת (ראו: ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן פ"ד
- 18 מו(5) 309, בעמוד 321).
- 19 נישום אינו רשאי להחליט באופן עצמאי, כי רישום הכנסותיו יבוצע בדרכים אלטרנטיביות
- 20 ושונות מאלו שנקבעו בהוראות ניהול ספרים.
- 21 50. המערערת ביקשה לבסס טיעונה כנגד פסילת ספריה על העובדה שבשלב א' הוצעה לה פשרה
- 22 בספרים קבילים. אכן, ביום 16.5.2013 הוצע למערערת לחתום על הסכם לשנות המס,
- 23 במסגרתו ראה המשיב בספרי המערערת לשנות המס 2009-2011 כקבילים (נספח ב' לתצהירו
- 24 של רו"ח שיוביץ). עם זאת, אינני סבורה כי בעובדה זו יש כדי להוביל לתוצאה לפיה נפל פגם
- 25 בהחלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת.
- 26 ראשית, המערערת לא חתמה על הסכם הפשרה שהוצע לה. שנית, בחקירתה הנגדית הסבירה
- 27 גב' נמני כי הצעת הפשרה נעשתה לפני משורת הדין ומתוך התחשבות במצבה הרגשי של
- 28 המערערת באותה העת (עמ' 33 לפרוטוקול ש' 1-27). שלישית ועיקר – כאשר נדרש המשיב
- 29 לבחון על פי הדין, ולא לפני משורת הדין, אם יש מקום לפסילת ספרי המערערת לשנות המס
- 30 שבערעור ומצא כי יש בסיס לפסילת הספרים – בדין קבע כך, כפי שפורט לעיל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- על כן, כל הצעה שעמדה על הפרק בשלב א' כפשרה – אין בה כדי לגרוע מהתקיימותן של
עילות לפסילת ספרי המערערת על פי הדין, משלא נחתם הסכם פשרה.
51. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, אני מוצאת כי ספרי המערערת נוהלו בסטייה מהותית
מהוראות ניהול ספרים ועל כן בדין קבע המשיב כי ספרי המערערת פסולים לשנות המס
שבערעור.
- ב. השומה לפי מיטב השפיטה:**
52. לאור הקביעה לעיל בעניין פסילת ספרי המערערת, הרי שהנחת המוצא לדיון היא כי
המערערת ניהלה פנקסים בלתי קבילים, ולקביעה זו נפקות לעניין נטל הראיה.
- סעיף 155 לפקודה, שכותרתו "חובת הראיה" קובע כי:
- "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערערת ניהל
פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה
חשבון וחוות דעתו והדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות
שלגעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או
המנהל, לפי הענין להצדיק את החלטתם."
53. מקום בו הוצאה לנישום שומה בספרים פסולים מוטל על הנישום הנטל להוכיח כי השומה
הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה, וזאת באמצעות ראיות אובייקטיביות וממשיות.
- ראו ע"א 352/86 פקיד שומה פתח-תקוה נ' יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554 (18.4.1990):
- "כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה. בית-משפט זה התייחס
בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על נישום שספריו נפסלו, וקבע,
כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו,
ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט
נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין די
בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה (ת"א)
444/69[5], בעמ' 104).
- העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה הייתה
שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר
באי-ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה
(ע"א 42/84 [1] הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 [4], בעמ' 32).
- ראו לעניין זה גם ע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.2009):
- "נישום אשר ספריו הוכרו כפסולים מאחר שנוהלו בסטייה מהוראות ניהול פנקסים, בדומה
למצב במקרה שלפנינו, ונערכה לו כתוצאה מכך שומה על פי מיטב השפיטה - לא ניתן
לדרוש ממנהל מע"מ, או מפקיד השומה, לפי העניין [ראו: ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל
מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 253-254 (1998) (להלן – עניין בן שלמה)], להוציא
שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה
רשאי המנהל לקבוע את השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על
פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי [ראו: ע"א 5564/98 מועלם נ' ממונה איזורי - מס ערך
מוסף (לא פורסם, [פורסם בנבו], 6.4.03), פסקה 17; עניין בן שלמה הנ"ל, בעמוד 252].
במקרים כגון דא, על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בלתי סבירה או שגויה [ראו: סעיף 83(ד) לחוק. כן ראו: ע"א 5024/90 בוהדנא נ' מנהל מס
ערך מוסף, פ"ד מז(3) 1, 3-4 (1993); ע"א 244/84 רביב נ' מנהל מס ערך מוסף, יפו, פ"ד
מ(3) 755, 753 (1986)]. נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד ביותר עד כי "לא
נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוכיח כשרירותית
או כמופרכת מעיקרה או, למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסודן"
[ע"א 62/58 פקיד השומה, תל-אביב 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד יג(1) 166, 167 (1959) (להלן –
עניין כץ)].

ובהמשך הדברים נפסק, כי כדי להפריך שומה שנערכה על פי מיטב השפיטה, אין להסתפק
בתחשיב אותו מציג הנישום המבוסס על נתונים מדגמיים בדבר ניהול עסקיו:

"ניהול פנקסים בהתאם לדרישות הדין נועד להקשות על מעשי השמטה וסילוף ולהקל על
אפשרות הביקורת מצד שלטונות המס על הנישומים. על כן, "מערכת חשבונות, שבדין
נפסלה כבלתי-תקינה, אינה יכולה לשמש, היא כשלעצמה, ראיה לסתור את השומה" מצד
הנישום [ע"א 557/68 פקיד השומה, תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 499 (1969)]. וראו:
אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו' 173, הערת שוליים 24 (אסנת פרנק עורכת, 2005). בהתאם
לכך נפסק כי אין בתחשיב המבוסס על נתונים מדגמיים בדבר ניהול עסקיו של הנישום אותו
מציג הלה כחלופה לשומת רשויות המס, כדי להפריך שומה שנערכה על פי מיטב השפיטה,
כאשר ספרי הנישום נפסלו, בין היתר, בשל כך שלא נוהלו בהם, או שלא נוהלו כהלכה,
הרישומים הנוגעים לעסקים אלו [עניין חכים הנ"ל, בעמוד 842]. להבדיל מנישום שספריו
נפסלו, אין מנהל מע"מ המוציא שומה על פי מיטב השפיטה חייב להצדיקה כמדויקת לכל
פרטיה, והוא רשאי להתבסס על מדגם לפי בחירתו מתוך ספרי הנישום שנפסלו [עניין
חכים, שם, בעמודים 842-843; עניין כץ, בעמוד 167]."

בהתאם, קבעה ההלכה הפסוקה כי פקיד השומה אינו חייב להוכיח בראיות מדויקות את
שיעור השומה, ואין לנישום להלין נגדו בשל כך, באשר מצב זה נובע ממחדליו הוא.

ראו ע"א 8082/09 רחמים שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.11.2011):

"עסקינן בשומה מושכלת המבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה (ע"א 62/58
פקיד השומה תל אביב נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959)). פקיד השומה אינו חייב להוכיח
בראיות מדויקות את שיעור השומה. אל לנישום להלין נגד פקיד השומה שאינו בעל יכולת
לקבוע ממצאים מדויקים כאשר מצב זה נובע ממחדליו הוא. אף נפסק כי "פקיד השומה
מחויב בעריכת שומה סבירה, אך כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן
הטעם שספריו נפסלו, לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה
כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א
352/86 פקיד השומה נ. אורן, פ"ד מ"ד (2) 554). כמובן אין לפרש את האמור באופן שפקיד
אינו יכול לערוך שומה בשרירות. לצד זאת נפסק כי מקום בו הצליח נישום להוכיח באמצעות
ראיות אובייקטיביות שפקיד השומה טעה בהערכתו, מוסמך בית המשפט להפחית את
השומה (ע"א 5324/05 בשיר נ' פקיד שומה עכו [פורסם בנבו] (9.8.09)). ברם, הסבירות
בעריכת השומה תיבחן לא רק על פי החומר הגלוי, אלא גם על החומר שאינו בנמצא. ה"נזק
הראייתי" שגורם נישום כזה ירחיב את מידת האומדנה ויצמצם את הבחינה
האינדיבידואלית שתיערך על ידי פקיד השומה. כמובן, השאיפה היא שהשומה תהא נאמנה
לאמת (וראו ע"א 552/02 חנני נ' פקיד השומה חיפה [פורסם בנבו] (10.4.05)) אלא שבהעדר
נתונים בשל מחדלי הנישום, שאיפה זו תיושם ככל שניתן. בקיומם של נתונים חלקיים, אין
ציפייה כי השומה תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ופקיד השומה אינו נדרש להוכיחה
בראיות נקודתיות ובאפשרותו להתבסס על אומדנים, השערות והערכות בהסתמך על ניסיונו
המקצועי (ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיוק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח', [פורסם
בנבו] תק-על 2009(4), 2279, עמ' 2283, ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

מא(3) 57, 60, ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה [פורסם בנבו] (25.3.09)).
הרציונאל, כאמור, אינו להעניש את הנישום המפר בצורה בוטה את דרישות הדין, אלא
למנוע תוצאה לפיה ירוויח ממחדלו על חשבון נישום אחר שמקפיד לנהל את ענייניו כדת
וכדין."

55. מן הכלל אל הפרט - נטל הראיה מונח על כתפי המערערת להוכיח כי נפל פגם בשומה שהוצאה
לה, המצדיק התערבות בה. לא די בהצבעה על ראיות מסוימות המוכיחות שהיה מקום לקבוע
שומה אחרת, אלא יש להוכיח כי ההערכה של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת.
הנטל הראייתי המוטל על המערערת הינו כבד, בנסיבות בהן לא ניהלה ספר תלמידים כדבעי
ועל פי דרישות הדין, כך שאין די בטענות בעלמא בדבר מספר הילדים שפקדו את הגן בשנות
המס שבערעור, אלא נדרשות ראיות אובייקטיביות של ממש, מעבר לעדות המערערת עצמה.

56. עמדתי היא, כי בנסיבות המקרה שבפניי, לא עמדה המערערת בנטל המוטל עליה להוכיח כי
קיימת עילה המצדיקה את התערבות בית המשפט בשומות שהוצאו לה. להלן הטעמים
למסקנתי זו.

57. תחילה אתייחס לטענת המערערת בדבר פגיעה בזכות הטיעון שלה, מאחר ולגישתה שיטת
החישוב לפיה קבע המשיב את מספר הילדים בגן, המתבססת על עלות תצרוכת מזון או על
חישוב מספר המטפלות, לא נדונה בטרם הוצאת שומה.

58. לא מצאתי בסיס לטענת המערערת בדבר פגיעה בזכות הטיעון שלה.

רו"ח שיוביץ טען בסעיף 4 לתצהירו כי אופן בניית השומה לפי עלות קניית בשר לילד בחודש
– לא היה לו זכר בדיונים שהתקיימו קודם להוצאת הצווים.

מנגד, טען המפקח מר עואד בסעיף 13(א) לתצהירו כי בדיונים הובהר לרו"ח שיוביץ כי נערכה
ביקורת בסיוע המחלקה הכלכלית וכי השומה תתייחס לממצאי הכלכלית. עוד צוין כי בדיון
בהשגה שנערך ביום 12.11.14 אישר רו"ח שיוביץ את קבלת המסמכים הנוגעים לתחשיב
הכלכלית.

בחקירתו הנגדית של מר עואד, הסביר העד כי כבר בדיון מיום 12.11.2014 דנו הצדדים
בתחשיב המתבסס על עלות תצרוכת מזון וכי מסר לרו"ח שיוביץ שני תחשיבים, כאשר
התחשיב השני התבסס על מספר המטפלות בגן. אמנם לא צוין בתרשומת כי התחשיב האחר
שנמסר למייצג התבסס על עלות תצרוכת מזון בגן, אך לדבריו של מר עואד בחקירתו הנגדית
– בכך עסק התחשיב המדובר. (עמ' 35 לפרוטוקול ש' 12-20).

ש. **אתה דן עם מר שיוביץ על התחשיב לפי תצרוכת מזון. תפנה אותי בבקשה.**
ת. **ביום 12.11.14 (נספח ח' לתצהיר), בעמ' 3, כתוב שם "שוב התחשיב נמסר למייצג,**
כמו כן התחשיב של נציגת המחלקה הכלכלית שנערכה", כלומר שזו הפעם השנייה
שאני נותן לו זאת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ש. יש לך את התחשיב הזה?
- 2 ת. במקרה יש לי תחשיבים. עשיתי יותר מתחשיב אחד, אפילו עשיתי תחשיב לשנת
- 3 2013 והשלכתי את זה לאחרונה ולא רשמתי את זה.
- 4 ש. איפה הדיון הנוגע לתחשיבים הללו? דנים במספרים וחשבונות, איך מגיעים
- 5 לתצורות מזון וכדומה.
- 6 ת. יש את הפרוטוקול והתחשיבים על קובץ האקסל. הפרוטוקול מיום 12.11.14.
- 7 וראו גם העדות בעמ' 36 לפרוטוקול שורות 6-8.
- 8 59. לא למותר לציין כי ביום 20.10.14 נערכה ביקורת בגן הילדים בה נכחו המפקח מר עואד
- 9 והכלכלנית. בביקורת זו נשאלה המערערת לגבי תצורות המזון בגן ואף הציגה לנציגי המשיב
- 10 חשבונות שבה פורטו קניות הבשר. המערערת עצמה אישרה בחקירתה הנגדית כי במהלך
- 11 הביקורת נשאלה לגבי צריכת המזון בגן (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 17-24). מיד בסמוך לביקורת
- 12 זו, ערכה גב' מזרחי תחשיב של צריכת מזון יומית בגן (נספח ג' לתצהירה). בחקירתה הנגדית
- 13 בבית המשפט העידה גב' מזרחי כי התחשיב נערך "יום או יומיים" לאחר הביקורת (עמ' 22
- 14 לפרוטוקול ש' 13).
- 15 מכאן, נראה כי אותו תחשיב אשר נמסר לידי רו"ח שיוביץ בדיון בהשגה מיום 12.11.2014 –
- 16 הוא אותו תחשיב שעסק בעלות תצורות מזון בגן.
- 17 60. במצב דברים כאמור, לא ניתן לקבל את גרסת המערערת באמצעות רו"ח שיוביץ, לפיה לא
- 18 היה זכר בדיון בשלב ההשגה לבניית שומה לפי עלות תצורות המזון החודשית לילד. יתר על
- 19 כן, לאחר הדיון מיום 12.11.14 התקיים דיון נוסף בהשגה ביום 16.11.14 (ראו סעיף 19
- 20 לתצהירו של רו"ח שיוביץ) – כך שהזדמנות נאותה להתייחס לאותם תחשיבים ניתנה
- 21 למערערת במסגרת דיוני שלב ב'.
- 22 61. מכל מקום, גם אילו היה בידי לקבל את טענת המערערת בסוגיה זו – ולא כך הם פני הדברים,
- 23 הרי שאין בכך כדי להביא בהכרח לבטלות השומות. ככל שטענות מסוימות או מתכונת חישוב
- 24 לצורך הוצאת השומה לא נדונו בהליך השומתי – הרי שפגמים מינהליים שכאלו, ככל שהיו
- 25 קיימים, נרפאו בהליך הערעור דן בפני בית המשפט, במסגרתו ניתנה למערערת להשמיע את
- 26 מלוא טענותיה ולהביא את כל ראיותיה כדי לסתור את שומת המשיב ואת מתכונת החישוב
- 27 שננקטה על ידו בשומות שהוצאות.
- 28 לעניין זה ראו עמ"ה (י-ם) 148/08 חיים בר-ששת נ' פקיד שומה ירושלים (4.11.2013).
- 29 באותה פרשה טען המערער שם כי המשיב הוסיף נימוקים חדשים להחלטתו בדבר פסילת
- 30 פנקסיה במסגרת קביעת השומה. בית המשפט דחה טענה זו :



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

"דין הטענה בדבר הוספת נימוקי פסילה, להידחות. למשיב נתונה הסמכות להוציא שומה על פי מיטב השפיטה – בין-השאר, תוך הצבעה על ליקויי התנהלות למיניהם – גם ללא פסילת ספרים מוקדמת. לכן, אין פגם בכך שהשומה בוססה גם על נימוקים הנוספים.

בנוסף, למערערת ניתנה הזדמנות הוגנת לערער על הליקויים לפני בית המשפט. על פי הפסיקה, יש בסמכותו הרחבה של בית משפט זה לרפא פגמים מנהליים באמצעות הבחינה המתקיימת לפניו. כך, בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ [פורסם בנבו] (תקדין). ציין כבוד השופט א' רובינשטיין (ס' יג לחוות הדעת) כי – הסמכות הרחבה של בית המשפט בערעור הקבועה בסעיף 156 לפקודה, יש בה כדי "לרפא את הפגם שנפל בהליך המנהלי תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו".

לפיכך, לא מצאתי לקבל את טענת המערערת בדבר פגיעה בזכות הטיעון.

62. אבחן כעת את טענות המערערת כנגד נכונות השומה. יש לתת את הדעת לכך שדוחות הרווח והפסד של המערערת לשנות המס שבערעור הצביעו על הפסדים בשנים 2008-2010 ועל רווח נמוך של כ- 69,000 ₪ בשנת 2011.

המשיב ערך תחשיב של תצרוכת המזון לצורך קביעת כמות הילדים אשר טופלו בגן בשנות המס שבערעור. על פי תחשיב זה הוצאו השומות.

63. המערערת הלינה על כך שהתחשיב אינו מהווה מדגם מייצג לשנות המס שבערעור, משום שהמשיב התעלם מספר הילדים שהוצג לו על ידי המערערת, ומפאת העובדה שהמשיב השתמש בנתונים שנאספו בביקורת בגן בשנת 2014 (שאינה חלק משנות המס בערעור זה).

טענתה זו של המערערת נסמכת על גישתה לפיה טבלת האקסל (נספח ט') לתצהירו של רוי"ח שיוביץ) הינה בגדר "ספר תלמידים" ומהווה ראיה אותנטית למספר הילדים שפקדו את הגן בשנות המס שבערעור. אלא, שכפי שקבעתי לעיל, לא ניתן לקבל את עמדת המערערת בעניין אותה טבלת אקסל ולא קיימת ראיה לכך שטבלה זו מעידה באופן אותנטי על מספר הילדים בגן וכי עודכנה בזמן אמת. יתר על כן, המערערת טענה בסעיף 29 לתצהירו של מר שיוביץ כי השוואה בין פנקסי החשבונות למה שהיא מכנה "ספרי התלמידים" תביא להתאמה מלאה. עוד נטען כי בדיון בבית המשפט יוצגו העתקי חשבונות, אשר לא צורפו בפועל לתצהיר רוי"ח שיוביץ.

בסופו של דבר, במהלך דיון ההוכחות לא הוצגו על ידי המערערת החשבונות ועל כן לא ניתן כלל לבצע כל השוואה בין הרישום שנערך בטבלת האקסל לבין החשבונות.

ואם לא די בכך, בשים לב לעובדה כי המערערת עצמה הודתה כי לא רשמה קבלות בגין המחאות דחויים שנמסרו לידיה, ובשים לב לעובדה כי בטבלת האקסל שהוצגה קיימים חודשים לא מועטים שבהם אין סימון נוכחות של כמות לא מבוטלת של ילדים – ואין כל אסמכתא או הסבר ממשי ל"חללי" נוכחות אלה של ילדים בגן (ראו עדות המערערת בעמוד



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 20 שורות 16-32 ועמוד 21 שורות 1-16) – הרי שלא ניתן להסתמך על אותה טבלת אקסל
- 2 לצורך עריכת תחשיב למספר הילדים בגן בשנות המס שבערעור.
- 3 לעניין זה ראו ע"א 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 499 (1969):
- 4 **"מערכת חשבונות, שבדין נפסלה כבלתי-תקינה, אינה יכולה לשמש, היא כשלעצמה, ראיה**
- 5 **לסתור את השומה.**
- 6 **...מערכת חשבונות, שאינה לפי ההוראות, אינה יכולה לשמש תחליף למערכת חשבונות**
- 7 **המנוהלת כדת וכדין. מערכת כזאת אינה ערובה – אפילו לכאורה – לשלימות התמונה**
- 8 **המשתקפת ממנה".**
- 9 64. הלכה היא כי בנסיבות בהן נערכה לנישום שומה על פי מיטב השפיטה כתוצאה מכך שספריו
- 10 הוכרו כפסולים – לא ניתן לדרוש מפקיד השומה להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר
- 11 ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המשיב לקבוע את השומה לא רק
- 12 על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי (ראו:
- 13 ע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.2009)).
- 14 65. בהתאם, אין גם מקום בנסיבות העניין דנן לטרוניית המערערת על כך שהמשיב נסמך על
- 15 התדריך הכלכלי לענף גני ילדים (נספח ב' לתצהיר הכלכלית) לצורך עריכת השומה, בקביעת
- 16 עלות פחמימה ליום, עלות ארוחת בוקר ועלות ארוחת מנחה.
- 17 66. בפסיקה נקבע זה מכבר כי השימוש בתדריכים הכלכליים ייעשה כאשר לא ניתן להסתמך על
- 18 ספרי הנישום (ראו: ע"ש (י-ם) 5062-06 אבו דעמוס נ' אגף המכס והמע"מ (13.3.11)). עוד
- 19 נקבע, כי השימוש בתדריך הינו לגיטימי לשם עריכת שומה הן לנישום אשר ספריו אינם
- 20 קבילים והן לנישום שספריו קבילים (ע"ש (ת"א) 1299/05 כהן נ' מנהל מע"מ פ"ת
- 21 (21.11.07)).
- 22 עם זאת, ראוי שלא להסתמך על התדריך הכלכלי לבדו, בוודאי כאשר מוצג הוא לבית המשפט
- 23 ללא המידע, היקף הנתונים ואמות המידה המקצועיות ששימשו בהכנתו. (ראו: ע"מ (י-ם)
- 24 37438-06-11 אברהם נ' פקיד שומה ירושלים (28.4.13)).
- 25 67. בענייננו, לא מצאתי כי נפל פגם בפעולת המשיב בשל עשיית השימוש בתדריך הכלכלי לצורך
- 26 עריכת השומה. ספרי המערערת לשנות המס הינם פסולים ולא ניתן להסתמך עליהם. כמו כן,
- 27 יש לתת את הדעת לעובדה כי המשיב לא ביסס את השומות על התדריך הכלכלי לבדו, אלא
- 28 הסתמך גם על נתונים אותם מסרה המערערת במסגרת הביקורת בדבר הוצאות שהוציאה
- 29 לרכישת מזון וכן על נתוני קניות המזון שבדיווחיה לשנות המס שבערעור.
- 30 68. התדריך הכלכלי נועד לשמש ככלי עזר לבדיקת סבירות התוצאה העסקית של המערערת
- 31 ולצורך בניית השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהעדר ספר תלמידים כדין בשנות המס שבערעור, לא מצאתי כי נפל פגם בתחשיב שערך
- 2 המשיב על פי צריכת המזון, לצורך קביעת מספר הילדים בגן בשנים הרלבנטיות.
- 3 69. על פי תחשיב שערכה הכלכלנית, בהתבסס על נתוני התדריך הכלכלי ותוך שימוש בנתונים על
- 4 עלות רכישת מזון כפי שנמסרו במהלך הביקורת שערכה הכלכלנית והמפקח מר עואד (ראו
- 5 נספח א' לתצהיר הכלכלנית) ועל עלות קניות המזון שדווחה בדוחות הכספיים של המערערת
- 6 לשנות המס שבערעור, הגיע המשיב לתוצאה של עלות תצרוכת המזון השנתית לילד (1,848
- 7 ₪ לשנים 2008-2010 ו-1,854 ₪ לשנת 2011). חלוקת נתון זה בסך קניות המזון הכולל –
- 8 הוביל לתוצאה של מספר הילדים בגן מדי שנה כמפורט בסעיף 19 לתצהירו של מר עואד.
- 9 המשיב אף כלל בחישוב שבשומה התייחסות לילדים השוהים בגן עד השעה 13:30, התייחסות
- 10 לילדים השוהים בגן עד השעה 17:00, ומצא לאחר הכפלת מספר הילדים בתשלום החודשי
- 11 לכל ילד לפי שעות השהייה בגן, כי יש להגדיל את המחזור המדווח, כפי שנקבע בשומה.
- 12 70. אין בידי לקבל את טענת המערערת באשר לביסוס השומה על נתונים בדבר קניות מזון
- 13 שנאספו בביקורת משנת 2014. ביקורות מטבען, נערכות בשנה מאוחרת לשנות המס
- 14 שבערעור. יתר על כן, כעולה מהתחשיב של גב' מזרחי, הרי שהיא הסתמכה גם על נתונים של
- 15 עלות רכישת מזון לשנת המס 2011 הכלולה בשנות המס שבערעור זה (ראו סעיף 10
- 16 לתצהירה). בחקירתה הנגדית הבהירה גב' מזרחי כי התחשיב נערך הן לשנת המס 2011 והן
- 17 לשנת המס 2014 (עמ' 23 לפרוטוקול שורות 15-17).
- 18 בהמשך הדברים הבהירה הכלכלנית כי התחשיב שנערך לשנת המס 2011 התבסס על נתונים
- 19 עליהם דיווחה המערערת לרשויות המס (עמ' 23 לפרוטוקול ש' 30-32, עמ' 24 לפרוטוקול ש'
- 20 1-2):
- 21 ש"סעיף 10 לחווה"ד את רישמת קיבלת מפ"ש נתונים לגבי המזון, איזה נתונים
- 22 קיבלת?
- 23 ת. על 92,000 או 107,000 ₪ כולל מע"מ, צריכת עלות מזון לשנה.
- 24 ש. על מה הנתונים האלה מתבססים,
- 25 ת. מהנישומה, מהדיווחים שהנישומה של עלות מזון לשנה. מהספרים שלה. הצהרות
- 26 של הנישומה"
- 27 71. אין בידי גם לקבל את טענת המערערת לפיה אין לתת משקל לתחשיב שערכה גב' מזרחי,
- 28 משלא צירפה את החשבוניות עליהן הסתמכה.
- 29 פרטי החשבוניות נרשמו בדו"ח הביקורת שערכה הכלכלנית יחד עם מר עואד בגן - חשבונית
- 30 מספר 1/7001 מהספק ל.ד סחר ושיווק, שבה פורטו קניות הבשר של המערערת ולטעמי די
- 31 בכך בנסיבות העניין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- ממילא, אין התחשיב מבוסס רק על אותן חשבוניות של רכישות מזון לשנת 2014, אלא, כאמור, גם על עלות הקניות שעליה דיווחה המערערת בדוחותיה ועל התדריך הכלכלי. על כן, אין ליתן משקל משמעותי לאי הצגת החשבונית על רכישות המזון לשנת 2014.
72. המערערת אף הלינה על כך שהתחשיב לא לקח בחשבון כי ישנם ילדים שאינם אוכלים ארוחת צהריים בשרית בגן (ממגוון סיבות כגון יציאה מוקדמת או מחלה).
- אלא שטענה זו נותרה טענה בעלמא, משלא הביאה המערערת כל ראיות לביסוסה. המערערת לא הציגה ראיות בדבר כמות הילדים שאינם אוכלים ארוחת צהריים בגן. גם מתוך אותה טבלת אקסל עליה ביקשה המערערת להיסמך (נספח ט' לתצהיר רו"ח שיוביץ) לא ניתן ללמוד על נתון שכזה בדבר ילדים השוהים בגן עד השעה 13:00 לעומת ילדים השוהים בגן עד השעה 17:00.
- המערערת אף לא טרחה לזמן לעדות מי מהמטפלות או המבשלת בגן על מנת לבסס טענותיה אלו.
- בחקירתה הנגדית לא הצליחה המערערת להבהיר מדוע לא הוצגו ראיות על ידה, הגם שעל פני הדברים ההסכמים עם הורי הילדים היו אמורים לכלול נתונים שכאלה (עמ' 19 לפרוטוקול שורות 16-24):
- ש. הסכמים שהעברת, לא ראיתי שיש ילדים שלא מקבלים ארוחת צהריים, איך אפשר לדעת ממסמכים שיש ילדים שהולכים הביתה לפני ארוחת צהריים
- ת. אצלי יש כל מיני דברים, העברתי חוזים שרק ילדים שעד 17:00 ששם עד השעה 17:00. יש הסכמים שלמשל אימא מכניסה ילד שני כשהיא יושבת בבית, לפעם בשבוע שהוא הולך ב 12:00 וילד שהולך ב 12:00 לא מקבל ארוחת צהריים. הם באים לפני הזמן ולא מקבלים. יש קבוצת גיל שעוד לא אוכלים צהריים.
- ש. ממסמכים לא מדברייך איך אפשר לדעת איזה וכמה ילדים הולכים מוקדם, או חלק מהימים בגן, לא מפיד, מניירת?
- ת. אמת, יש חוזה שצריך לרשום אם ילד עד איזה שעה,
- כאן המקום לשוב ולהדגיש כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות, להבדיל מעדותו שלו, לביסוס טענותיו.
73. אלא שהראיות שהובאו בענייננו אינן תומכות בהצהרות המערערת. בחוזים אשר נחתמו בין המערערת לבין הורי הילדים בגן (מוצגים מש/1 ומש/2) צוינו בסעיף 3, העוסק בשעות הפעילות בגן, הדברים הבאים:
- "הפעוטות/גן, יפעל בימים: א', ב', ג', ד', ה' בין השעות 07:00-17:00 (יום ארוך) ובימי שישי בין השעות 07:00-12:30."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 6 לחוזים המפרט את הארוחות אותן יקבלו ילדו הגן, צוין כי:
- 2 **"ארוחות: במהלך היום יקבלו הילדים 3 ארוחות עיקריות כדלקמן:**
- 3 ***ארוחת בוקר: ארוחה הכוללת ממרחים או גבינות, ביצים וירקות.**
- 4 ***ארוחת צהריים: ארוחה הכוללת בשר, ירקות מבושלים ותוספת פחמימות.**
- 5 ***ארוחת ארבע: ארוחה הכוללת מיץ או תה, פרוסת לחם עם ממרח או עוגיות."**
- 6 בסעיף 15 להסכם, שכותרתו "תנאי תשלום", צוין כי:
74. **"עבור השהייה בפעוטון/גן משעה 07:00-17:00 או 07:00-13:00 התשלום לחודש הוא _____**
- 8 **שח."**
- 9 על פניו, מהסעיף האמור עולה כי להורי הילדים יש שתי חלופות – באפשרותם לשלם עבור
- 10 יום מלא עד השעה 17:00 אחר הצהריים, או עבור יום מקוצר עד השעה 13:00 בצהריים.
- 11 אולם, לא מצאתי כי יש באמור בכדי לבסס את טענת המערערת כי ילד השוהה בגן עד השעה
- 12 13:00 אינו אוכל ארוחת צהרים בגן.
75. מבין ההסכמים שהוצגו בפניי במסגרת הליך זה (סומנו מש/1 ומש/2 המאגד בתוכם ארבעה
- 13 הסכמים) – רק בחוזה אחד מיום 19.6.2011 (מש/1) בחרו ההורים באופציה של יום מקוצר.
- 14 אלא שחוזה זה כלל לא נחתם על ידי ההורים, זאת בניגוד לארבעת החוזים האחרים
- 15 החתומים. יתרה מכך, על המערערת מוטל נטל הראיה, והיא לא מצאה לנכון לזמן לעדות אף
- 16 אחד מעובדי הגן שיעיד בעניין זה ואף אחד ההורי הילדים שבחרו לשלם עבור יום מקוצר.
- 17 הלכה היא כי הימנעות בעל דין מהבאת עד או ראיה תעמוד לרעתו בעת שקילת מאזן
- 18 ההסתברויות (ראו: ע"א 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני פ"ד לה(1), 736; ע"א 55/89 קופל
- 19 (נהיגה עצמית) בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ פ"ד מד(4) 595, 602-603; ע"א 635/89 אברהם
- 20 אנקונה ואח' נ' נחום גוטמן ואח' תק-על 90(3) 705, 709; ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית
- 21 לתעשיות נ' פרץ רוזנברג פ"ד מז(2) 605, 614-615).
- 22 בנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה הנדון כאן, מצאתי כי אי הבאת מי מעובדי הגן, לרבות
- 23 המבשלת, או מי מההורים לעדות כאמור, יש בה כדי לפעול לחובת העוררת. דברים אלו,
- 24 נכונים גם לגבי טענת המערערת כי חלק מעובדי הגן אוכלים במקום ארוחת צהריים.
- 25
76. טענה נוספת שבפי המערערת נוגעת לכך שהמשיב ביצע בדיקת סבירות מחזור על פי מספר
- 26 ילדים למטפלת. כאמור, לשיטתה, סוגיה זו כלל לא עלתה בדיונים שקדמו להוצאת השומה,
- 27 ומכל מקום המשיב התעלם ממספר המטפלות בפועל בגן אלא הסתמך על התקנים
- 28 הרלוונטיים בגני ילדים.
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא מצאתי ממש בטענת המערערת גם בעניין זה, אשר אין להן נפקות מעשית לשומות שהוצאו
- 2 לה.
- 3 77. ראשית, מדובר בחישוב "בקה" שנועד לבדיקת סבירות החישוב שנערך על בסיס צריכת
- 4 המזון ואינו מהווה בסיס עליו נסמכות השומות; שנית, המשיב ביצע גם בדיקה של כמות
- 5 מטפלות, על בסיס שעות העבודה של המטפלות בגן לפי דיווחי השכר של המערערת,
- 6 ובהסתמך על תקן שנקבע על ידי משרד העבודה בדבר כמות מטפלות לילד (סעיף 20 לתצהירו
- 7 של מר עואד – אשר לא נסתר בחקירה הנגדית); ושלישית – קביעתי לעיל בעניין דחיית טענת
- 8 המערערת לאי מתן זכות טיעון באשר לחישוב על בסיס צריכת המזון – נכונה גם לעניין חישוב
- 9 הבקרה על סמך מספר המטפלות, שכן כבר בתרשומת הדיון מיום 12.11.2014 הועלה נושא
- 10 התחשיב המבוסס על מספר המטפלות בגן (נספח ח' לתצהירו של מר עואד).
- 11 78. באשר לתחשיב הנגדי שהגיש רו"ח שיוביץ בעניין כמות המטפלות בגן בשנות המס 2009-2011
- 12 (נספח י"א לסיכומים) – איני סבורה כי יש בתחשיב זה כדי לשנות ממסקנותיי לעיל.
- 13 בתחשיבו, יצא רו"ח שיוביץ מנקודת הנחה כי מספר הילדים לשנות המס 2009-2011 הינו 19,
- 14 27 ו-34 ילדים בהתאמה, על פי הנתונים שבטבלת האקסל ומנתונים אלה גזר את מספר
- 15 המטפלות בגן. ראשית יצוין, כי רו"ח שיוביץ לא כלל בתחשיבו זה את שנת המס 2008 מאחר
- 16 ועל פי דבריו שלו לא הוצג לו ספר תלמידים לשנה זו. שנית, וכאמור, לא מצאתי לסמוך על
- 17 נתוני טבלת האקסל כנתונים אותנטיים המשקפים את מספר הילדים בגן ביתר שנות המס
- 18 שבערעור. יתר על כן, הנתונים עליהם נסמך רו"ח שיוביץ בתחשיבו בדבר קבוצות הגילאים
- 19 של הילדים בגן בשנות המס שבערעור אינם בידיעתו האישית אלא, לטענתו, נמסרו לו על ידי
- 20 המערערת. ראו עדותו של רו"ח שיוביץ בחקירתו הנגדית (עמ' 16 לפרוטוקול ש' 30-22). עם
- 21 זאת, בתצהיר המערערת לא מצויים נתונים אלו, מסיבות השמורות עם המערערת. כך או כך
- 22 – לא ניתן להיסמך על נתונים אלו, בנסיבות העניין.
- 23 79. הדברים האמורים לעיל נכונים ויפים גם לעניין תחשיב עלות המזון שנערך על ידי רו"ח שיוביץ
- 24 (נספח ט' לתצהירו). רו"ח שיוביץ טען כי מדובר בתחשיב שנערך על ידו בהתאם לנתוני "ספר
- 25 התלמידים" של המערערת – אותה טבלת אקסל, ועל פי נתוני קניות מזון כעולה מדוחות
- 26 המערערת, תוך הפחתה של ילדים שאינם נשאים לאכול ארוחת צהריים בגן.
- 27 80. תחשיב זה, אף הוא מבוסס על נתוני טבלת האקסל אשר קבעתי כי אין לקבלה כ"ספר
- 28 תלמידים" או כמסמך אותנטי המעיד על מספר הילדים ששהו בגן בשנות המס שבערעור. יתר
- 29 על כן, הנתון של מספר הילדים שאינם נשאים לאכול בגן ארוחת צהריים – איננו נתון שיש
- 30 לגביו אסמכתא או מסמך כלשהו לגבות את הצהרתה בעל פה של המערערת בעניין זה. על כן,
- 31 בנסיבות אלו, אין לתחשיבו זה של רו"ח שיוביץ מסד כלשהו לעמוד עליו. על כן, לא מצאתי
- 32 ליתן משקל גם לתחשיב זה של רו"ח שיוביץ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-59953 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 15-01-59894 חיילו נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

סוף דבר:

81. לאור כל האמור לעיל – דין הערעור על ההחלטה בדבר פסילת ספרי המערערת ועל השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו לה על ידי המשיב – להידחות.
המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד המשיב בסך כולל של 30,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ג אב תשע"ז, 15 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת