



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לזאת דוידני נ' מנהל מע"מ רחובות

בפני כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

ליאת דוידני

העוררת

נגד

מנהל מס ערך מוסף רחובות

המשיב

ב"כ העוררת: עו"ד אראל עופרי
ב"כ המשיב: עו"ד אלפא ליבנה

פסק דין

פתח דבר

- 1
- 2 1. הליך זה שבפני - אבעיה לפי חוק מס ערך מוסף - אינו הליך שכיח. מעל שלושים שנה
3 חלפו מאז הובא הליך מעין זה לפתחו של בית המשפט, והנה הובא הוא עתה לפתחי
4 ונדרשה חוות דעתי על פי סעיף 127 לחוק האמור.
- 5 עניינו של סעיף זה הוא בסמכויותיה של הועדה לקבילות פנקסים אליה מוגש ערר
6 לפי חוק מס ערך מוסף, והוא קובע כי "החלטתה של הועדה בערר תהא סופית,
7 אולם רשאית היא להביא שאלה משפטיות לחוות דעתו של בית המשפט המחוזי".
- 8 2. וזו השאלה בה נדרשת חוות דעתי:
- 9 האם סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף התשלו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק) מקנה
10 למנהל מע"מ סמכות לפסול ספריו של עוסק, או שמא אך ורק את הסמכות להטיל
11 על העוסק קנס כקבוע באותו סעיף?
- 12 סעיף 95 (א) לחוק קובע כך:
- 13 לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או
14 שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך
2 כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים
3 או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-320 שקלים
4 חדשים לחודש.
- 5 המשיב החליט לפסול את ספריה של העוררת לשנת המס 2012 ולהטיל עליה קנס לפי 3.
6 סעיף 95 לחוק. המשיב נימק החלטתו זו בכך שהעוררת ניהלה את ספריה בסטייה
7 מהוראות ניהול פנקסים, ומנה לעניין זה שורת כשלים אשר לדעתו מלמדים על
8 אותה סטייה מההוראות.
- 9 העוררת הגישה ערר בפני הועדה לקבילות פנקסים (להלן: הועדה), ובתוך כך העלתה
10 טענה מקדמית ולפיה סעיף 95 לחוק לא הקנה למשיב סמכות לפסול את ספרי
11 העוררת ולפיכך החלטתו בעניין זה בטלה.
- 12 העוררת תמכה טענתה בנימוק כי קביעה פוזיטיבית לפיה יש לראות בפנקסים כבלתי
13 קבילים מצוינת באופן מפורש רק בסעיפים 77א ו-77ב לחוק שעניינם אי רישום
14 תקבול, והוצאה או ניכוי חשבונית מס שלא כדין. יתר על כן, מהוראת סעיף 95(ד)
15 לחוק עולה כי רק אם נדחה הערר יראו את הפנקסים כבלתי קבילים.
- 16 עוד נטען כי המשיב עשה שימוש בחוסר תום לב בנקיטת צעד של פסילת ספרים,
17 וזאת על מנת לקנות לעצמו יתרון דיוני בהעברת נטל הראיה על שכמה של העוררת.
- 18 הועדה הנכבדה סברה כי טענה מקדמית זו של העוררת היא "טענה הראויה להישמע 4.
19 והינה כבדת משקל" ותמכה עמדתה זו בכמה נימוקים, ובין היתר בכך כי הקביעה
20 בדבר אי קבילות הספרים אכן קיימת רק בסעיפים 77א ו-77ב לחוק וכי "מכלל הן
21 אתה שומע לאו", בכך שעמדת העוררת עולה מסעיף 95 עצמו המקנה למשיב סמכות
22 להטיל קנס בלבד, כאשר לשון החוק בעניין זה ברורה, ובכך שלשם הפעלת הסמכות
23 לפי סעיף 95 לחוק אין צורך בנדבך נוסף של פסילת הספרים.
- 24 בנוסף סברה הועדה הנכבדה כי תוצאה זו עולה אף מעקרונות המשפט המנהלי ולפיו
25 אין לרשות מנהלית אלא הסמכות שהוקנתה לה באופן מפורש בחוק, כאשר עקרון
26 זה מקבל משנה תוקף בדיני המס לאור הפגיעה הקשה בנישום, ובמיוחד בכל הנוגע
27 לסמכות פסילת הספרים שהיא סמכות דרסטית וראוי לפיכך שיהא לה עיגון מפורש
28 בחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

5. לאור זאת קבעה הועדה כי העוררת צודקת לכאורה בטענתה המקדמית, ואולם
"הואיל ומדובר בעניין הנוגע לנושא כלל ארצי" ראוי להביאו להכרעת בית המשפט
המחוזי וזאת על פי סעיף 127(ה) לחוק.

4 עיקר טענות העוררת

6. העוררת סומכת ידה על עמדתה הלכאורית של הועדה בכל הנוגע לטענה המקדמית.
לטענת העוררת, החלטת המשיב על פסילת הספרים ניתנה בחוסר סמכות והיא
לפיכך מחוסרת כל תוקף. סעיף 95 לחוק, מכוחו פעל המשיב, מסמיך אותו להטיל
קנס אך לא לפסול ספרים. פסילת ספרים גורמת לפגיעה דרסטית בעוסק, ולפיכך
דרושה הסמכה מפורשת וחד משמעית ולא די בסמכות משתמעת, על דרך הסבירות
וההיקש.

לטענת העוררת סעיף 130 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א – 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה או הפקודה**) העניק לפקיד השומה סמכות מפורשת לפסול ספרי הנישום, אך לא העניק סמכות מסוג זה למנהל מע"מ, וחזקה שלא עשה כן בהיסח הדעת. גם אם לפקיד השומה סמכות לפסול ספרים, וגם אם המשמעות היא שהספרים פסולים לצורך חוק מע"מ, עובדה היא כי פקיד השומה לא עשה כן. אכן קיימת חשיבות לניהול הספרים, אך אין בכך כדי להעניק למנהל מע"מ סמכות שאינה בידו.

העוררת אף מפנה להחלטת המשיב בה אין הוא מציין את מקור סמכותו לפסילה, ולטענתה לא בכדי הוא אינו עושה כן.

7. לטענת העוררת, אין להסתמך על אותם פסקי דין בהם נקבע כי למשיב סמכות "לפסול ספרים", שכן מדובר היה במקרים שבהם לא נרשם תקבול או לא הוצאה חשבונית מס, שאזי אכן הכלל הוא כי הספרים אינם קבילים, וזאת בלא צורך בהפעלת סמכות המנהל.

מכל מקום, העובדה כי נעשה בפסקי הדין שימוש במונח "פסילה" אין בה כדי להכריע בסוגיה המהותית העומדת לפתחנו והנוגעת לסמכות המנהל, במיוחד בהתחשב בכך כי השאלה מעולם לא נדונה ולא הוכרעה בפסיקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

8. טוענת העוררת כי אפילו סעיף 74 לחוק, המקנה סמכות למשיב "לסרב לקבל דו"ח" כאשר פנקסי החשבונות נוהלו בסטייה מההוראות, אינו מקנה סמכות פוזיטיבית לפסול ספרים, מה גם שבמקרה דנן לא נטען על ידי המשיב כי פעל על פי אותו סעיף, וכי אם ייעשה ניסיון להיתלות בסעיף זה, ממילא יהא בכך משום הרחבת חזית אסורה.
- חיזוק לעמדתה מוצאת העוררת בסיפא של סעיפים 74(ה) ו-95(ד) לחוק בהם נאמר כי אם נדחה הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לעניין הערעור על השומה. משמע כי כל עוד לא נדחה הערעור או הערר, פנקסי החשבונות קבילים, וכי המשיב אינו יכול ליטול לעצמו סמכות שלא הוקנתה לו במפורש בדין.
9. ועוד טוענת העוררת - ונראה כי זה עיקר הטרוניה שהיא מעלה כלפי החלטת הפסילה - כי פסילה הספרים נעשתה אך ורק במטרה להשיג למשיב **יתרון דינוי בהעברת נטל הראייה** בשומה הבלתי מבוססת שקבע, כאשר רק לאחרונה המשיב דחה את השגת העוררת על השומה וזאת בלא שהציג חישובים מדויקים לקביעותיו.

14 עיקר טענות המשיב

10. טוען המשיב כי חוק מע"מ חוזר וקובע כי נתונה למנהל סמכות לפסול ספרים אם נוהלו בסטייה מהותית, וכך אף חוזרת וקובעת הפסיקה. לטענתו, ניהול הספרים הוא מעמודי התווך של חוק מע"מ, וכי "השכל הישר" אינו סובל פרשנות, העולה כדי אבסורד, לפיה סמכות פסילת הספרים אינה נתונה למנהל מע"מ, במיוחד כאשר לפקיד השומה סמכות לפסול את אותם ספרים ומאותו טעם עצמו, דהיינו סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים.
- לטענת המשיב, סעיף 74(א) לחוק מקנה למנהל סמכות לסרב לקבל דו"ח בשל כך שהספרים נוהלו בסטייה מהותית, ולסרב לקבל דו"ח פירושו "פסילה". הסעיף המקביל לסעיף 74(א) הנ"ל הוא סעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה כאשר אף סעיף זה מסמיך את פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות, אם הסטיות מהוראות ניהול פנקסים היו מהותיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 חזקה על המחוקק שיהא עקבי בגישתו וכי יקבע מדיניות מגובשת והגיונית שיש בה
2 שלמות, תוך שמירת הרמוניה חקיקתית. המשיב אף מדגיש את החשיבות הרבה
3 בניהול ספרים כדין ובאופן מדויק ודווקני, כפי שאף עולה מהפסיקה ולפיה "הקפדה
4 על הוראות ניהול הספרים היא בבסיס החוק".
- 5 11. מוסיף המשיב וטוען כי בחוק מע"מ ניתן למצוא התייחסות רבה ל"ספרים שנוהלו
6 בסטייה מהותית" וכי אין מדובר באמירה בעלמא, אלא בכזו המובילה לסנקציות
7 שונות וקודם כל פסילת הספרים, ולעניין זה מפנה המשיב לסעיפים 39, 74, 83, 95,
8 113 ו-117(א)(7) לחוק.
- 9 המשיב אף מונה רשימה ארוכה של פסקי דין בהם נוקט בית המשפט בלשון
10 "פסילה" בהקשר של סעיפים רבים, לרבות בהקשר של סעיף 95 לחוק, דהיינו כי בתי
11 המשפט "תרגמו" את הוראות סעיפי החוק הרלוונטיים לפסילת ספרים.
- 12 לדידו של המשיב המונח (ספרים) "פסולים" פירושו "אינם קבילים", והספרים אינם
13 קבילים אם נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים. אין נפקות לשימוש
14 במונח זה או אחר ואין לייחס חשיבות ללשון הפורמלית של ההחלטה, אלא
15 למהותה, והמהות היא שהחלטה ניתנה כדין ובסמכות.
- 16 לעניין זה אף מפנה המשיב לעקרון שנקבע בפסיקה ולפיו פעולה של רשות מנהלית
17 שנעשתה מכוח סמכותה החוקית, אינה נגרעת רק בשל כך שבהחלטת הרשות לא
18 צוטט סעיף החוק המסמך, או אף צוטט בו בטעות סעיף אחר, כמו גם לסעיף 135
19 לחוק מע"מ ולפיו לא יפגע תוקפה של פעולה מחמת פגם שבצורה.
- 20 12. אשר לסעיפים 77א ו-77ב לחוק, הנוקטים בלשון מפורשת של פנקסים "בלתי
21 קבילים", טוען המשיב כי אלה נוספו לחוק בשנים 1986 ו-2003, אך הם לא נועדו
22 לאיין את סמכות המנהל לפסול ספרים בעילה של סטייה מהותית, אלא אך לקבוע
23 חזקה של אי קבילות פנקסים במקרה של אי רישום תקבול (77א) או הוצאת
24 חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות שלא כדין (77ב).
- 25 13. המשיב דוחה טענת העוררת ולפיה פסילת הספרים נעשתה במטרה להשיג יתרון
26 דיוני. לגישתו, המשיב אינו יכול להתעלם מנסיבות שבהן מסתבר לו שהספרים נוהלו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 בסטייה מהותית, כמו גם שאין בהכרח זיקה בין ההחלטה על פסילת הספרים
2 ועריכת שומה; יש וספרים נפסלים ולא מוצאת שומה, ויש מוצאת שומה אף בלא
3 שהספרים נפסלים.

4 בהקשר לכך המשיב מציין כי הכלל הרגיל הוא שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות
5 מוטל על העוסק, ורק במקרה שהספרים לא נפסלו והוצאה שומה שעניינה שאלה
6 פנקסית, עובר נטל הבאת הראיות לכתפי המנהל. יתר על כן, די בכך שבנוגע
7 למחלוקת אחת מתוך כמה מחלוקות, מוטל נטל השכנוע על המערער, על מנת שהלה
8 הוא שיפתח בהבאת הראיות.

9 לטענת המשיב, אף שרק לאחרונה נקבע כי נטל הבאת הראיות בערעור על הטלת קנס
10 לפי סעיף 95 לחוק (כמו גם כפל מס לפי סעיף 50א(1) לחוק), מוטל על המשיב, הרי
11 שבאותה מידה גם נקבע כי ככל שמדובר בערעור על הפסילה עצמה, בלא חיוב בקנס,
12 אין מקום להעביר הנטל למערער, שכן לא קיימת במקרה זה חזקת תקינות
13 הפנקסים.

14 לבסוף טוען המשיב כי בכל מקרה הכלל הוא שלצורך פרשנות החוק יש ליתן משקל
15 ומשמעות לאופן שבו הוא ייושם על ידי הרשות, כאשר בעניין שלפנינו הפרקטיקה
16 שבה נהג המשיב במשך שנים רבות היא לפסול ספרים בהתאם לסעיף 95 לחוק, כמו
17 גם שלעניין זה ניתן להחיל את עקרון הבטלות היחסית; אף אם חרג המשיב
18 מסמכותו, אין מקום לבטל החלטתו לאור החשיבות היתרה בניהול הספרים.

19 דין והכרעה

20 המסגרת הנורמטיבית

21 **הוראות הדין הנוגעות לניהול פנקסים בסטייה מהותית**

22 15. סעיף 66 לחוק מע"מ קובע כי "חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך
23 שקבע שר האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או חייבי מס". מתוקף סמכות זו
24 התקין שר האוצר את תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976
25 (להלן: **התקנות או ההוראות**).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לואת דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 יש לתת את הדעת לכך כי מערכת החשבונות שיש לנהל לפי חוק מס ערך מוסף
2 בהתאם לתקנות האמורות, תואמת את זו שיש לנהל לצורך פקודת מס הכנסה (ראה
3 הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973), וזאת על מנת להשיג
4 אחידות בהנהלת החשבונות הנדרשת לצורך שני החיקוקים ולצורך שני סוגי המסים
5 (ראה א' נמדר, **מס ערך מוסף** (חלק שני, חושן למשפט) תשס"ד).
- 6 הקפדה על ניהול חשבונות בהתאם לתקנות היא מאבני היסוד של החוק, ולפיכך
7 הפרתן גוררת סנקציות שונות.
- 8 הפרת ההוראות כדי **סטייה מהותית** מהן, גוררת סנקציות חמורות במיוחד, לרבות
9 סנקציה פלילית.
- 10 16. להלן יוצגו סעיפי החוק שעניינם ניהול ספרים בסטייה מהותית מההוראות, שאחד
11 מהם הוא סעיף 95, העומד ביסודה של אבעיה זו. השוואה בין סעיפים אלה יש בה
12 כדי ללמד על מהותה של ההפרה הנדונה, ועל היקפה של הסנקציה הנגזרת ממנה.
- 13 יצוין כי לשם הנוחות והבהירות הושמטו חלקים אחדים מתוך סעיפים אלה ככל
14 שהם אינם נוגעים לעניין שלפנינו. בשל אותה סיבה הודגשו חלקים אחרים, הדגשות
15 שאינן במקור.
- 16 **סעיף 74 - סירוב לקבל דו"ח**
- 17 17. סעיף 74 לחוק מקנה למנהל סמכות לסרב לקבל דו"ח המתייחס לתקופה שבה ניהל
18 החייב פנקסי חשבונות בסטייה מהותית מההוראות. זו לשונו:
- 19 74. (א) לא ניהל חייב במס, בתקופה פלונית, פנקסי חשבונות, אן
20 שניהלם בסטייה מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו,
21 שהיתה מהותית לענין קביעת מחזור העסקאות או המס, או
22 שהמסמכים שעליהם מבוססים הפנקסים לא נשמרו
23 בהתאם להוראות, רשאי המנהל לסרב לקבל כל דו"ח
24 המתייחס לשנת המס שבה כלולה תקופת הדיווח שביחס
25 אליה נתגלו הליקויים האמורים; סירב המנהל לקבל דו"ח,
26 יראו את החייב, לענין סעיף 76, כאילו לא הגיש דו"ח.
- 27 (ב) המנהל יודיע לחייב במס על הסירוב ויפרט את נימוקיו
28 לסירוב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 ג) החייב במס רשאי לערער על הסירוב לפני בית המשפט
2 המחוזי או לערור עליו לפני ועדה לקבילות פנקסים שהוקמה
3 על פי סעיף 127 (להלן – הועדה לקבילות פנקסים), תוך
4 חמישה עשר יום מקבלת ההודעה לפי סעיף קטן (ב), ואולם
5 על סירוב מנימוקים המנויים בסעיף קטן (א) שענינם הוצאת
6 חשבונית מס שלא כדין, או ניכוי מס תשומות הכלול
7 בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי החייב במס לערער
8 רק לפני בית המשפט המחוזי.

9 ד) הוגש ערעור או ערר, ינהג המנהל בדו"ח כאילו הוגש כדין
10 כל עוד לא החליטו בית המשפט או הועדה אחרת.

11 ה) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום
12 הגשת השגה לפי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו את
13 פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה.

14 ו) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף זה, רשאי
15 לערער על הסירוב יחד עם הערעור לפי סעיף 83.

16 סעיף 39(ב) – אי החזרת עודף מס תשומות

17 18. הוראה דומה לזו שבסעיף 74 ניתן למצוא בסעיף 39(ב) לחוק, המקנה סמכות למנהל
18 שלא להחזיר את עודף מס התשומות אם החייב במס ניהל ספריו בסטייה מהותית.
19 ההוראה קושרת את הסמכות האמורה עם הסמכות לסרב לקבל דו"ח כאמור בסעיף
20 74 הנ"ל, כך שהאמור שם לענין הליכי הערעור או הערר, יפה גם כאן. זו לשונה:

21 39. א) היה מס התשומות בתקופת דו"ח פלונית כאמור בסעיף
22 67 עודף על מס הערך המוסף שהעוסק חייב בו על
23 עסקאותיו באותה תקופה, יוחזר לו העודף תוך 30 ימים
24 מקבלת הדו"ח או במועד מאוחר יותר שקבע שר האוצר,
25 ואולם –
26 (1) ...
27 (2) ...
28 (3) ...

29 ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), רשאי המנהל שלא
30 להחזיר את העודף למי שאיננו מנהל ספרים או מנהלם
31 בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו, וכן
32 רשאי המנהל שלא להחזיר את העודף למי שעד למועד
33 הגשת הדו"ח שבו כלול העודף האמור לא הגיש דו"ח
34 שהיה חייב להגישו לפי חוק זה, כל עוד לא הגיש את
35 הדו"ח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליהא דויד די נ' מנהל מע"מ רחובות

1 (ג) החלטתו של המנהל לפי סעיף קטן (ב) שלא להחזיר
2 את העודף, יראוה לענין ערר או ערעור כסירוב המנהל
3 לקבל דו"ח ויחולו לגביה הוראות סעיף 74 בשינויים
4 המחוייבים.

5 סעיף 113 – איסור להוציא חשבונית מס

6 19. סעיף 113 לחוק מקנה למנהל סמכות לאסור להוציא חשבונית מס על מי שניהל את
7 ספריו בסטייה מהותית מההוראות. זו לשונו:

8 113. (א) מי שאינו מנהל פנקסי חשבונות או רשומות כפי
9 שנקבע או שהוא מנהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה
10 והתקנות על פיו, יתרה בו המנהל ויפרט בהתראה את
11 הפגם; לא תוקן הפגם תוך חודש מיום שהומצאה
12 ההתראה, רשאי המנהל לאסור עליו להוציא חשבוניות
13 מס.

14 (א1)

15 (ב) (1) החייב במס רשאי, על התראת המנהל או לפי
16 בחירתו על ההחלטה לאסור הוצאת חשבוניות מס לפי
17 סעיף קטן (א), לערער לפני בית המשפט המחוזי או לערור
18 לפני הועדה לקבילות פנקסים;

19 (2)

20 (ג) הערעור או הערר יוגשו תוך שלושים ימים מיום
21 שהומצאה ההתראה או ההודעה על האיסור, על אי-
22 ההקצאה או על ההקצאה בתנאים, לפי העניין, והגשתם
23 לא תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, אלא אם החליטו
24 בית המשפט או הועדה אחרת.

25 (ד) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף קטן (ב) אינה באה
26 במקום השגה לפי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו
27 את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על
28 השומה.

29 (ה) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר על פי סעיף קטן
30 (ב), רשאי לערער על התראת המנהל או על החלטתו, לפי
31 סעיף זה, יחד עם הערעור לפי סעיף 83.

32

33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

סעיף 95 – הטלת קנס

20. סעיף 95, העומד ביסודה של אבעיה זו, מורה כדלקמן:

95. (א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-320 שקלים חדשים לחודש.

(א1)

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) רשאי החייב במס להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי או ערר לפני הועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127, תוך שלושים יום מיום שהודע לו על החלטה, ואולם על החלטה כאמור שניתנה בשל ניהול פנקסי חשבונות או רשומות בסטיה מהותית שענינה הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, לפי סעיף 77ב(א) או (ב), לפי הענין, רשאי החייב במס להגיש ערעור בתוך התקופה האמורה רק לפני בית המשפט המחוזי.

(ב1)

(ב2)

(ג) הגשת ערעור או ערר דוחה את תשלום הקנס אלא אם החליטו בית המשפט או הועדה אחרת.

(ד) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום הגשת השגה על פי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה.

(ה) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף זה, רשאי לערער על החלטת המנהל על פי סעיף זה יחד עם הערעור לפי סעיף 83.

21. ארבע הוראות הדין המובאות לעיל, שנוסחן כמעט זהה לחלוטין, עניינן ב"סטייה

מהותית" מהוראות ניהול ספרים. סטייה זו גוררות סנקציה, כאשר במקרה אחד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 הסנקציה היא סירוב לקבל את הדו"ח, במקרה השני, סירוב להחזיר עודף מס
2 תשומות, במקרה השלישי, איסור הוצאת חשבונית ואילו במקרה הרביעי הסנקציה
3 היא קנס; ארבע הוראות אלו קובעות כי על החלטות המנהל האמורות ניתן להגיש
4 ערר או ערעור; ארבע ההוראות קובעות כי הגשת הערעור או הערר אינה באה במקום
5 הגשת השגה, כמו גם שניתן לערער על החלטה יחד עם הערעור על השומה.
- 6 ארבע ההוראות אף קובעות כי אם נדחו הערעור או הערר יראו את פנקסי החשבונות
7 כבלתי קבילים לעניין הערעור על השומה.
- 8 מהבחינה הפורמלית מופנה הערעור או הערר כלפי הסנקציה, דהיינו הסירוב לקבלת
9 הדו"ח, הסירוב להחזיר עודף מס תשומות, האיסור להוציא חשבונית והטלת הקנס,
10 אך ברור כי מהותו היא כפירה בקיומה של העילה בשלה הוטלה הסנקציה, דהיינו
11 כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות.
- 12 ככל שמדובר בוועדה, הדבר אף עולה מסעיף 127(ד) לחוק התוחם את סמכויותיה של
13 הועדה, לאמור:
- 14 127 (ד) בדונה בערר רשאית הועדה –
- 15 (1) לקבוע כי החייב במס אינו מנהל פנקסים או מנהלם
16 בסטייה מהותית מהוראות חוק זה והתקנות על פיו;
- 17 (2) לקבוע כי החייב במס מנהל פנקסים או כי הסטייה בהם
18 אינה מהותית.
- 19 משמע כי הועדה מוסמכת לקבוע שהחייב במס מנהל או אינו מנהל את הפנקסים
20 בסטייה מהותית; הועדה אינה מוסמכת לקבוע כי החייב אמנם ניהל פנקסיו בסטייה
21 מהותית, אך אין זה ראוי לסרב לקבל את הדו"ח או להחזיר לו את עודף מס
22 התשומות, לאסור עליו הוצאת חשבונית מס או להטיל עליו קנס.
- 23 הוראות דין אחרות הנוגעות לאי תקינות הספרים
- 24 23. חוק מע"מ כולל מספר הוראות נוספות המתייחסות לנסיבות שבהן הספרים אינם
25 תקינים, והגם שהן אינן נוקטות בלשון "סטייה מהותית מההוראות", נודעת להן
26 חשיבות מרובה לשם הבהרת הסוגיה העומדת לפנינו, ואלו הן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

סעיף 77(א) – עריכת שומה

24. הוראת סעיף 77(א) לחוק מסמיכה את המנהל לערוך שומה לפי מיטב השפיטה. זו לשונה:

77. (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן - שומה).

25. סעיף 77(א) לחוק מקנה למנהל סמכות לערוך שומה לפי מיטב השפיטה כאשר הדו"ח התקופתי "אינו נתמך בפנקסי חשבונות".

משכך, נחלקו הדעות האם ניתן לערוך שומה לפי מיטב שפיטה גם מקום שבו ניהול הספרים לא הגיע כדי סטייה מהותית.

כב' השופט מ' חשין סבר (ולדעה זו נטה אף כב' השופט צ' טל) כי הפעלת הסמכות לפי סעיף 77 אינה תלויה בכך שהספרים נוהלו בסטייה מהותית. וכך נאמרו הדברים בע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון, פ"ד מט(3) 726 (להלן: עניין מפגש האון):

"הוראת סעיף 77(א) לחוק - כפשוטה - מסמיכה את המנהל לשום לפי מיטב השפיטה שעה ומקום שחייב במס אינו מנהל פנקסים ורשומות "כפי שנקבע"; ולעניין זה לא הבחין המחוקק בין סטייה קטנה לבין סטייה-רבה מהוראות שנקבעו, ובלבד שאין המדובר ב"זוטות", בסטייה טכנית ובעוד כיוצא באלו סטיות של לא כלום. ואם זה, לכאורה, פירושה של הוראת סעיף 77(א) לחוק, כיצד זה שאומרים לנו כי יש לפרש את הוראת סעיף 77(א) כהוראת חוק שעניינה אך בסטייה "מהותית" בלבד?

מנגד, כב' השופט ד' לוי סבר כי –

"אין לי אלא להסכים למסקנתה של כבוד השופטת שלפיה גם לעניין סעיף 77(א) כמו לעניין 95(א) אין לראות בסטייה לא מהותית מהוראות החוק בדבר ניהול פנקסים משום עילה המקימה את סמכותו של מנהל מע"מ לשום לפי מיטב שפיטתו..." וכן כי "כאשר בודקים אנו את "הסביבה הסטטוטורית" של סעיף 77(א) לחוק מוצאים אנו מספר הוראות אשר תמציתן "העלמת עין" מצד המחוקק מסטיות שוליות, טכניות או לא מהותיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 מהוראות החוק בעניין ניהול פנקסים, בחינת לא לעמוד על קצהו
2 של יוד. כך, למשל, בחוק עצמו, מגביל המחוקק את סמכותו של
3 מנהל מע"מ להטיל קנס על נישום שסטה מהוראות החוק בדבר
4 ניהול פנקסי חשבונות רק אם מדובר ב"סטיה מהותית"
5 מעניין לציין כי חרף גישתו דלעיל סבר השופט לזין כי "אין כל קשר הכרחי בין
6 פסילת ספרי הנישום לבין סמכותו של מנהל מע"מ להוציא שומה לפי מיטב
7 שפיטתו." כאשר "כל בר דעת יודע שספרים יכולים להיות תקינים מבחינת צורת
8 ניהולם, ובכל זאת כוזבים בתוצאותיהם".
9 ועוד נאמר על ידו כי "סעיף 77 מיועד איפוא לטפל, בעיקרו של מצב, במצב שבו
10 הוגשו דוחות אולם לדעת המנהל אין הם משקפים נאמנה את המציאות. אין כלל
11 הכרח לענין זה שייפסלו פנקסי הנישום המשמשים בסיס לדוחות שהגיש. לשון
12 אחר: המנהל רשאי להפעיל את סעיף 77 אף למרות קביעה של הוועדה לקבילות
13 פנקסים, שאין בפנקסים סטייה מהוראות החוק"
14 והוסיף השופט לזין כי "הדברים נכונים אף לענין סמכותו של המנהל להטיל קנס
15 על הנישום כאמור בסעיף 95(א) לחוק, דהיינו כש המנהל רשאי להוציא שומה
16 לפי מיטב שפיטתו מקום בו הספרים תקינים מבחינת צורת ניהולם, אך שקריים
17 בתוצאותיהם, כך רשאי הוא להטיל קנס על הנישום במצב מעין זה".
18 ספק אם כוונת הדברים היא שהמנהל מוסמך להטיל קנס מקום בו קבעה הוועדה
19 שהספרים לא נוהלו בסטייה מהותית מההוראות. מכל מקום, מההבחנה המוצגת
20 לעיל בין תקינות הספרים מבחינת צורתם ובין תקינות הספרים מבחינת מהותם,
21 ניתן ללמוד כי ספרים "תקינים", הכוללים דיווחי חסר, או דיווחי שקר, כגון
22 חשבוניות מס פיקטיביות, לא ייחשבו כספרים שנוהלו בסטייה מהותית מההוראות.
23 גישה זו, כך נדמה, שונה מהגישה העולה מע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ'
24 מנהל מס ערך מוסף (16.11.2009) (להלן: עניין אלקיס; כן ראה ע"ש 543/01 רימר
25 ושות' בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (22.12.2005)) ולפיה גם פנקסי חשבונות
26 שצורתם תקינה, אך תוצאתם שקרית, ייחשבו כמנוהלים בסטייה מהותית
27 מההוראות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 לגופו של עניין במקרה זה אי הדיווח של מלוא החשבונות על ידי
2 המערערות כנדרש עולה כשלעצמו כדי סטייה מהותית מנהלי ניהול
3 הפנקסים ומצדיק את פסילת הספרים. זאת במיוחד כשמדובר באי
4 דיווח משמעותי ורב משקל של כחמישית מרווחיה של המערערות.
5 סטייה זו ללא ספק פוגמת ביכולתם של הספרים לשקף את
6 המציאות הקיימת ביחס לניהול העסק".

7 28. כך או אחרת, ברי כי הנסיבות המצדיקות עריכת שומה לפי מיטב שפיטה, אינן
8 בהכרח מצדיקות את ההחלטה לפיה הספרים נוהלו בסטייה מהותית, וממילא את
9 ההחלטה על הטלת הקנס ויתר הסנקציות הכרוכות בניהול הספרים בסטייה מהותית
10 מההוראות.

11 ככל שמדובר בסנקציית הקנס, דברים אלו חודדו לאחרונה ביתר שאת בפסק דינו של
12 בית המשפט העליון בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ
13 (להלן: עניין זאב שרון), בו עמד בית המשפט על האופי ה"מעין עונשי" של
14 הקנס (כמו גם כפל המס לפי סעיף 50), המטיל על המנהל נטל כבד יותר מהנטל
15 המוטל עליו לצורך עריכת השומה.

16 שאלה אחרת, שטרם נתלבנה, היא האם נטל מחמיר זה חל אף לגבי הסנקציות
17 הנוספות הכרוכות בניהול ספרים בסטייה מהותית אשר נסקרו לעיל, דהיינו האיסור
18 להוציא חשבונות מס ואי החזרת עודף מס תשומות, ואף שהדבר חורג מתחום דיונו,
19 נראה כי יש להשיב על כך בחיוב, שהרי אף בהן יש מאפיין "מעין עונשי".

20 **סעיף 83 - ערעור על השומה**

21 29. נערכה שומה לפי מיטב שפיטה על פי סעיף 77 הנ"ל, רשאי החייב במס להגיש השגה
22 לפי סעיף 82 לחוק, ואילו על ההחלטה בהשגה, רשאי הוא להגיש ערעור לבית
23 המשפט המחוזי. בערעור זה דן סעיף 83 לחוק, שזו לשונו:

24 83. (א) הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי
25 לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי.

26 (ב) הערעור יידון בפני שופט יחיד והוא רשאי למנות לו
27 יועצים מתוך רשימת יועצים שקבע שר המשפטים
28 בהתייעצות עם שר האוצר; היועץ יסייע לשופט בבירור
29 הערעור בשעת שמיעתו, אך לא יטול חלק בפסק הדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 (ג) הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית
2 המשפט הוראה אחרת לפי בקשת המערער.
- 3 (ד) חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך
4 בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.
- 5 (ה) בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה,
6 או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון.
- 7 30. כפי שראינו בהתייחס להחלטות על פי סעיפים 74, 39, 113 ו-95 לחוק, הערר או
8 הערעור עליהן יכול שיהא מוגש בנפרד, ויכול שיהא מוגש יחד עם הערעור על השומה
9 לפי סעיף 83. סתם המחוקק ולא פירש האם הגשה זו "יחד", משמעה כי אותם
10 כללים החלים בערעור על השומה, למשל בכל הנוגע לשאלת נטל הראיה, חלים גם
11 בערעור על ההחלטות הנזכרות לעיל, או שמא המדובר אך ורק בעניין טכני גרידא
12 שעיקרו הוא האפשרות לדחות את הגשת הערעור על החלטות אלו עד למועד שבו יש
13 להגיש ערעור על השומה.
- 14 מפסק הדין בעניין **זאב שרון** עולה, לכאורה, כי המדובר בעניין טכני בלבד, שכן
15 לגישת בית המשפט יש להבחין בין הליכי ערעור המוסדרים בסעיף 83 לחוק או
16 מפנים אליו, ובין הליכים שאינם כאלה. לגבי ההליכים מהסוג הראשון, כגון ערעור
17 על השומה או ערעור לפי סעיף 77 לחוק, מקום שבו הספרים נפסלו או שהשאלה
18 היא "לבר פנקסית", נטל הבאת הראיות מוטל על המערער וזאת כמצוות סעיף 83 (ד)
19 לחוק. לעומת זאת, בהתייחס להליכים שאינם מוסדרים בסעיף 83, יש להכריע
20 בשאלת הנטל בהתחשב בטיבה של הסנקציה המופעלת.
- 21 כך, הליך לפי סעיף 95 לחוק, נחשב בעיני בית המשפט העליון ככזה שאינו מוסדר
22 בסעיף 83, וזאת בדומה להליך לפי סעיף 50, ולפיכך שאלת הנטל אינה נבחנת על פי
23 הכלל הקבוע בסעיף 83. על כך עוד נרחיב בהמשך.
- 24 **סעיף 50 – כפל מס בשל הוצאת חשבונית או ניכוי מס תשומות שלא כדין**
- 25 31. סעיף 50 לחוק עניינו בהוצאת חשבונית או ניכוי מס תשומות שלא כדין. הסנקציה
26 בעניין זה היא חמורה – הטלת כפל סכום המס שהיה כלול באותה חשבונית שהוצאה
27 או נוכתה שלא כדין. זו לשון ההוראה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 (א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, .50
2 והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס
3 אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס,
4 יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או
5 המשתמע ממנה.
- 6 (1א) עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס
7 שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס
8 המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח
9 להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה
10 שלא כדין.
11 (ב) על דרישה לשלם כפל מס לפי סעיפים קטנים (א) או
12 (1א) ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי; הגשת הערעור
13 תעכב את תשלום כפל המס, אלא אם כן הורה בית המשפט
14 אחרת.
- 15 אף שהסעיף אינו מדבר על ניהול ספרים בסטייה מהותית, נראה כי הוצאת חשבונית .32
16 מס שלא כדין או ניכוי חשבונית מס שלא כדין, מגיעים כדי סטייה מהוראות ניהול
17 ספרים (ראה עניין אלקיס הנ"ל), זאת למרות שלהבדיל מההחלטות על פי סעיפים
18 74, 39, 113 ו-95 לחוק, שניתן להגיש עליהן ערעור "יחד" עם הערעור על השומה,
19 אפשרות זו אינה נזכרת כשהמנהל מפעיל את סמכותו לפי סעיף 50 ומטיל כפל מס.
20 עם זאת, וכאמור, מעניין זאב שרון עולה כי ממילא דין אחד לשניהם, באשר שאלת
21 הנטל נבחנת במנותק מהכלל הקבוע בסעיף 83 לחוק, וזאת בין אם ניתן לדון
22 בהחלטה "יחד" או בנפרד מהדין בשומה.
- 23 סירוב לקבל דו"ח ופסילת ספרים
- 24 כפי שצוין, הגם שהערעור לפי סעיפים 74, 39, 113 ו-95 לחוק מופנה כלפי הסנקציה, .33
25 דהיינו הסירוב לקבלת הדו"ח, להחזיר עודף מס תשומות, האיסור להוציא חשבונית
26 והטלת הקנס, ברור כי מהותו היא כפירה בקיומה של העילה בגינה הוטלה
27 הסנקציה, דהיינו כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות.
- 28 מצאנו לנכון לדקדק בכך לאור הגישה ולפיה סירוב לקבל דו"ח על פי סעיף 74 לחוק .34
29 שהובא לעיל, הוא למעשה "פסילת הספרים" שבחוק מע"מ, כאשר לעניין זה נערכת
30 הקבלה בין הוראת הסעיף האמור, לבין הוראת סעיף 130 לפקודת מס הכנסה, אשר
31 זו לשונה :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליהא דויד די נ' מנהל מע"מ רחובות

- 130 (א)1 (1) לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים;
- (2) ...
- (3) ...
- (4) ...
- (5) ...
- 9 (ב) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.
- 14 (ג) סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום או למוסד הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו.
- 18 (1ג) ...
- 19 (ד)1 (1) על החלטת פקיד השומה על פי סעיף קטן (ג) ניתן לערור לפני הועדה לקבילות פנקסים תוך 30 יום מיום קבלה ההודעה; (2) התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה (1) עד קבלת החלטת הועדה לא תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג).
- 24 (ה) הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד) ונדחה, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין ערעור על השומה.
- 26 (ו) לא יוצא צו לפי סעיף 152(ב) המבוסס על אי קבלת פנקסים או פסילתם כאמור בסעיפים קטנים (ב) או (ג), לפני שנשלחה הודעה על כך לנישום לפי סעיף קטן (ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הועדה לקבילות פנקסים.
- 32 (ז) הגשת ערר לפי סעיף זה איננה באה במקום השגה על פי סעיף 150.
- 34 (ח) לא הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד), ניתן לערער על החלטת פקיד השומה לפי סעיף קטן (ג) לפני בית המשפט המחוזי יחד עם הערעור על פי סעיף 153.
- 37



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראת דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

35. הדמיון בין שתי הוראות אלו, זו שבחוק מע"מ וזו שבפקודת מס הכנסה, אכן ברור וניכר לעין; בשתיהן רשאי פקיד המס לסרב לקבל דו"ח או חשבונות; בשתיהן קיימת זכות ערעור וערר; בשתיהן נקבע כי אם הערר (או הערעור) נדחה, יראו את הספרים כבלתי קבילים לעניין הערעור על השומה; עם זאת, בסעיף 130 לפקודת מס הכנסה, בצד הסמכות הנתונה לפקיד המס לסרב לקבל דו"ח או חשבונות, ניתן למצוא גם את "הגביע הקדוש", משמע הסמכות המפורשת "לפסול פנקסי חשבונות".

על הדמיון בין שתי הוראות אלו נאמרו בע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל, פ"ד מג (3) 405 (להלן: עניין פתאל) דברים אלה:

"...בסעיף 130, וניתן לערער על הפסילה לבית המשפט המחוזי או לוועדה לקבילות פנקסים בחוק - ההליכים דומים, אם כי המיקום שונה: סעיף 74(א) לחוק מתווה את המקרים, שבהם "רשאי המנהל לסרב לקבל כל דו"ח...". זוהי, למעשה, "פסילה" בתרגומה למונחי החוק, פסילה המתבטאת בסירוב לקבל דו"ח. גם בחוק נקבעו הליכי ערר - לוועדה לקבילות פנקסים, או ערעור - לבית המשפט המחוזי (סעיף 74(ג) לחוק)".

דברים דומים נאמרו גם בעניין מפגש האון, בשעה שבית המשפט בחן את היחס שבין הוראת סעיף 77(א) לחוק, שעניינה שומה לפי מיטב השפיטה (כאשר לעניין זה די בכך שהדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות), לבין הוראת סעיף 74(א) שעניינה, כאמור, סירוב לקבל דו"ח (כאשר לצורך כך נדרשת סטייה מהותית מהוראות ניהול הפנקסים):

"הגם ששתי הוראות החוק - זו שבסעיף 74(א) וזו שבסעיף 77(א) - שכנות וסמוכות הן זו לזו בעניינן, הנה לגופן אומרות הן להסדיר שני נושאים שונים זה מזה: הוראת סעיף 74(א) עניינה פסילת ספרי חשבונות, ואילו הוראת סעיף 77(א) עניינה שומה לפי מיטב השפיטה"

36. הנה כי כן - מדברי בית המשפט עולה כי סירוב לקבל דו"ח משמעו "פסילת" הספרים, וממילא ניתן גם לומר כי קיימת קרבה בין הוראת סעיף 74(א) לחוק מע"מ לבין הוראת סעיף 130 לפקודת מס הכנסה. עם זאת, מנוסחו של סעיף 130(ג) לפקודה, המקנה לפקיד השומה הן את הסמכות שלא לקבל חשבונות והן את הסמכות לפוסלם, עולה, לכאורה, כי אין זו אותה סמכות, הגם שאין לדעת מה הבדל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 מוצא המחוקק ביניהן.
- 2 מכל מקום ועיקר, וכפי שצוין לעיל, אם נדקדק היטב נמצא כי הסנקציה של הסירוב
3 לקבל דו"ח אינה "הפסילה" אלא פועל יוצא של ההחלטה לפיה הספרים נוהלו
4 בסטייה מהותית, ובמובן זה היא, לכל היותר, מקבילתן של הסנקציות הנוספות של
5 אותה החלטה, לאמור אי החזר עודף מס תשומות לפי סעיף 39, איסור הוצאת
6 חשבונית לפי סעיף 113 או הטלת הקנס לפי סעיף 95 לחוק.
- 7 על החלטה זו רשאי החייב במס להגיש ערעור או ערר, ובכך אף לנסות ולהביא
8 לביטולה של הסנקציה הכרוכה בה, וכאמור, משהוגש הערעור או הערר ונדחה, יראו
9 בספרים כבלתי קבילים לעניין הערעור על השומה.
- 10 37. על כך יש להוסיף כי נדמה שהמשיב ממילא שאינו ממהר לעשות שימוש בסעיף 74
11 לחוק, למצער לא באופן מפורש, יתכן על שום הוראת ס"ק (א) סיפא ולפיה "**סירב**
12 **המנהל לקבל דו"ח, יראו את החייב, לענין סעיף 76, כאילו לא הגיש דו"ח**", ולאור
13 הסנקציה הכבדה הנזכרת בסעיף 76 ולפיה "**לא הגיש חייב במס דו"ח תקופתי**
14 **ייקבע המס שעליו לשלם בהתחשב בהיקף עסקאותיו או פעילותו ובאין נתונים –**
15 **לפי המשוער (להלן קביעת מס)**" ובהמשך לכך כי "**על קביעת מס אין להשיג או**
16 **לערער, והיא תתבטל מאליה אם יוגש הדו"ח התקופתי**", ויתכן דווקא על שום
17 הוראת ס"ק (ד) ולפיה "**הוגש ערעור או ערר, ינהג המנהל בדו"ח כאילו הוגש כדין**
18 **כל עוד לא החליטו בית המשפט או הועדה אחרת**".
- 19 כך למשל, בע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
20 (4.8.2005) (להלן: עניין מובילי מים) טען המשיב כי סעיף 74 מתייחס להליך חריג
21 ולמצב בו המנהל מסרב לקבל את הדו"ח שהגיש הנישום, כאשר תכליתו האמיתית
22 היא למנוע את החלת הסנקציה הקשה הקבועה בסעיף 76 לחוק - קביעת מס כאשר
23 לא הוגש כלל דו"ח; בית המשפט אימץ גישה זו בקובעו כי "**בענייננו אין כל**
24 **רלוונטיות לסעיף 74 לחוק, שכן המנהל כלל לא סרב לקבל את הדוחות של**
25 **המבקשת, אלא פעל בהתאם לסעיפים 77 ו-95 לחוק**".
- 26 38. יצוין כי גם במקרה שלפני לא עשה המשיב שימוש בסעיף 74 לחוק עת החליט על
27 "פסילת" ספריה של העוררת ועל הטלת הקנס לפי סעיף 95, וזאת למרות שבמסגרת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 הדיון שבפני מצא בו תימוכין לעמדתו ולפיה קיימת בידו הסמכות לפסול את
2 הספרים. מאחר שאינני נדרש לסעיף זה לצורך הכרעה בסוגיה שלפני, ממילא אף
3 איני נדרש לטענת העוררת ולפיה המדובר בהרחבת חזית אסורה.

הטלת הקנס והיתרון הדיוני

הערעור על השומה ושאלת נטל הראיה

4
5
6 39. כפי שציינתי לעיל, נראה כי עיקר הטרוניה של העוררת על החלטתו של המשיב
7 "לפסול" את ספריה, מופנית כלפי הסנקציה הנוגעת ליתרון הדיוני הנוצר לו בעת
8 הגשת הערעור על השומה.

9 ערעור על השומה מוסדר, כאמור, בסעיף 83 שנוסחו הובא לעיל, והקביעה לפיה יראו
10 את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים "לעניין הערעור על השומה", מכוונת ללא ספק
11 לאמור בס"ק (ד) ולפיו "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך
12 בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".

13 40. אין צורך לומר כי המסקנה העולה משילובן של הוראות החוק שהובאו עד כה היא כי
14 פנקסי חשבונות "בלתי קבילים" משמעם פנקסי חשבונות "שלא נוהלו כדין". זאת
15 ניתן ללמוד בנקל מהשוואה בין האמור בסיפת סעיפים 74(ה), 113(ד) ו-95(ד) לחוק
16 ובין האמור בסעיף 83(ד) לחוק.

17 אי הקבילות בשל דחיית הערעור או הערר על החלטת המנהל לפי שלושת הסעיפים
18 הראשונים, מובילה לכך שחובת הראיה מוטלת על המערער לפי הסעיף האחרון. ברי
19 כי המחוקק לא היה טורח לקבוע כי הספרים בלתי קבילים "לעניין" הערעור, אמלא
20 כוונתו לאותו "עניין" המוסדר בסעיף 83(ד), דהיינו חובת הראיה בשל ניהול ספרים
21 שלא כדין, שהרי "עניין" רלוונטי אחר, הקושר בין תקינות הספרים והערעור, אין
22 בנמצא.

23 41. זאת נקבע אף בעניין פתאל לאמור: "ניהול כדין" של פנקסי החשבונות לעניין סעיף
24 83(ד) לחוק משמעו, שלא נפסלו הפנקסים".

25



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

ועוד נאמר שם כי –

1
2 "...לענייננו חשוב במיוחד סעיף 74(ה) לחוק, שתוקן בחוק מס ערך
3 מוסף (תיקון מס' 6), תשמ"ו-1986, ובסיפא של הסעיף נקבע
4 לאמור:

5 "נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים
6 לענין הערעור על השומה" (ההדגשה שלי - ד' ל').

7 נמצא שסעיף 74 עצמו, הדין כאמור בהליכי "פסילה" על-פי חוק,
8 קובע (בסעיף-קטן(ה)) נפקא מינה לעניין הערעור על השומה,
9 המובילה אותנו, מבחינת הגיון הדברים, לסעיף 83 לחוק.

10 ואילו בחינת סעיף 83 על סעיפי המשנה שלו מעלה בבירור, כי
11 הנפקות המרכזית הינה לעניין סעיף 83(ד) דווקא, היינו לשאלה,
12 על מי מוטלת חובת הראיה בהליכי הערעור על השומה. חובת
13 הראיה על-פי סעיף 83(ד) מוטלת על המערער באותם הליכים
14 (היינו הנישום) "אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו
15 כדין". וקריאת הוראה זו יחד עם הוראות סעיף 74(ה) סיפא הנ"ל
16 מעלה, כי פנקסים שנוהלו כדין הלוא הם פנקסים שלא נפסלו,
17 כמוסבר לעיל.

18 נראה לי, כי פירוש כזה מתחייב גם מהגיונם המשפטי של הדברים
19 וגם מן המגמה הרצויה להאחדת המושגים במערכות מקבילות
20 בחוקי המס.

21 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] שאלת נטל ההוכחה מוכרעת על-
22 פי השאלה, אם נפסלו הפנקסים אם לאו, כאמור בסעיף 155
23 לפקודה..."

24 דברים אלה נאמרו בהתייחס לסעיף 74 לחוק, אך דומה כי כוחם יפה בכל אותן .42
25 הוראות שבהן נקבע כי אם "נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות
26 כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה", לרבות סעיף 95(ד) לחוק שעניינו ערעור
27 או ערר על החלטה אשר בגינה הוטל הקנס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראית דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

1 נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות

2 43. כידוע, יש לערוך הבחנה בין שני סוגי נטלים. האחד הוא נטל השכנוע, והשני הוא נטל
3 הבאת הראיות -

4 "מה בין נטל השכנוע לנטל הבאת הראיות? בפסיקה ובספרות
5 עמדו על הבחנה זו פעמים רבות. כך, למשל, פרופ' הרנון, בספרו
6 הנ"ל, בעמ' 189 מסביר לאמור:

7 "המונח נטל ההוכחה (burden of proof or onus of proof)
8 משמש, לעתים, בשני מובנים שונים: נטל השכנוע ונטל הבאת
9 הראיות. אם בגמר גביית העדויות מתברר, כי טענה פלונית לא
10 הוכחה כדי שכנועו של בית המשפט, יכריע בית המשפט על פי נטל
11 השכנוע; היינו יפסוק נגד אותו בעל דין שעליו היה להוכיח אותה
12 טענה. ואילו נטל הבאת הראיות אומר, אם מבחינת כמות הראיות
13 שהוגשו - ובהנחה שהן מהימנות - מותר לשופט לקבוע ממצא.
14 נטל השכנוע הוא הנטל העיקרי, ובדרך כלל הוא קבוע ועומד ואינו
15 עובר במהלך המשפט מבעל דין אחד למשנהו. נטל הבאת הראיות
16 הוא הנטל המשני ועשוי להתחלף במהלך המשפט. ובקיצור לשון:
17 נטל השכנוע - ענינו מהימנות הראיות; נטל הבאת הראיות, אין
18 ענינו אלא דיות הראיות".

19 ככלל, רובץ נטל הבאת הראיות בתחילתו של המשפט על מי
20 שנושא בנטל השכנוע (הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189). מיהו, אם
21 כן, הנושא בנטל השכנוע? העיקרון הוא, כי כל בעל דין, הטוען
22 טענה מהותית לגרסתו במשפט, הוא הנושא בנטל השכנוע
23 להוכחת אותה טענה. משמע: דיני הראיות הולכים אחר המשפט
24 המהותי. כך, למשל: "תובע המבקש סעד נושא בנטל השכנוע
25 שנתקיימו כל העובדות המהוות את עילת התובענה - היינו אותן
26 עובדות בהן מתנה הדין המהותי את מתן מבוקשו, ככתוב: המוציא
27 מחברו עליו הראיה. נתבע הטוען כי בגלל דין אחר פטור הוא
28 מחבות שנולדה, עליו הראיה כי נתקיימו העובדות המפקיעות,
29 המהוות את עילת ההגנה לפי הדין האמור" (הרנון, שם, בעמ'
30 200). נמצא כי דרך כלל, וכל עוד לא התעוררה טענה מהותית של
31 הנתבע כנגד התביעה, רובץ נטל השכנוע על התובע, אשר נחשב
32 "כמוציא מחברו", ולכן "עליו הראיה". מכאן, שבתחילת המשפט
33 ירבוץ על התובע נטל הבאת הראיות, נטל אשר לא יעמוד בו
34 התובע, תביעתו תידחה משום נטל השכנוע". (רע"א 1436/90 גיורא
35 ארד נ' מנהל מע"מ (24.9.92))



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 הכלל הרגיל הוא שנטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל על החייב במס, ורק
2 במקרה שהספרים לא נפסלו והוצאה שומה שעניינה שאלה פנקסית, עובר נטל הבאת
3 הראיות לכתפי המנהל (רע"א 36446/98 כ.ו.ע. נ' מנהל מע"מ (1.7.2003)).
- 4 44. כפי שעולה מסעיפים 74, 113 ו-95 לחוק, משהוגש ערעור או ערר על ההחלטה לפי
5 אחד מסעיפים אלה, **והערעור או הערר נדחו**, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל
6 על כתפי המערער. כך בוודאי בכל הנוגע לערעור או ערר על ההחלטה לפי סעיפים 74
7 ו-113. אשר להחלטה לפי סעיף 95 לחוק, דהיינו ההחלטה על הטלת קנס, הרי
8 שבעניין **זאב שרון** הנ"ל נקבע כי נטל הבאת הראיות (אך לא נטל השכנוע) בערעור על
9 החלטה להטיל קנס לפי סעיף 95 (או על החלטה להטיל כפל מס לפי סעיף 50א(1))
10 מוטל על המנהל, וזאת ברף הוכחה של **"מאזן הסתברויות"**.
- 11 45. על יחסי הגומלין שבין נטל השכנוע, המוטל על המערער, ובין נטל הבאת הראיות,
12 המוטל על המשיב, כאשר, כמצוות בית המשפט העליון בעניין **זאב שרון**, שני הנטלים
13 נדרשים לעמוד ברף הוכחה דומה, הערתי במקום אחר את הדברים הבאים:
- 14 **"מאחר שנטל השכנוע עדיין מוטל על כתפי הנישום, ואף נטל זה**
15 **נדרש לעמוד ברף של "מאזן הסתברויות", ניתן לאור האמור לעיל**
16 **לדמות את הצדדים כמנהלים מעין מאבק כוחות שבו מנסה כל צד**
17 **להדוף את יריבו אל מעבר לקו הדמיוני של 50%. עוצמת ההדיפה**
18 **הנדרשת היא כעומק החזקה העובדתית או המשפטית שהעבירה**
19 **את נטל הבאת הראיות מזה הנושא בנטל השכנוע, דהיינו הנישום,**
20 **ליריבו, דהיינו רשות המס. כעולה מפסק דינו של בית המשפט**
21 **העליון, ככל שמדובר בסנקציה כבדה יותר (כגון קנס), כך**
22 **"עמוקה" יותר החזקה העומדת לטובת הנישום כי לא נפל פגם**
23 **בהתנהלותו, ולפיכך נדרשת הרשות למאמץ רב יותר על מנת**
24 **להדפה. עם זאת, בסופו של יום, על הנישום מוטל הנטל לשכנע כי**
25 **לא נפל פגם בהתנהלותו"** (ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי
26 בע"מ נ' רשות המסים (13.10.2014))
- 27 46. אשר להטלת נטל הבאת הראיות על כתפי המנהל בנוגע לכפל המס והקנס, הבהיר
28 בית המשפט העליון טעמו של דבר בכך כי **"בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר,**
29 **תכלית הרתעתית, ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי" ולפיכך -**
- 30 **"יש מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה**
31 **שלהן בזכויות של העוסק מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראת דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 המסלול האחד הוא ערעור על עצם החלטת אי הקבילות וזאת בהתאם לס"ק 77א(ד)
2 (ובדומה לכך – סעיף 77ב(ג)) הקובע כי:
- 3 על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ניתן
4 לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה, בתוך 60
5 ימים מיום שנמסרה ההודעה.
- 6 המסלול השני הוא ערעור על הקנס לפי הדרך המותווית בסעיף 95 לחוק.
7 המסלול השלישי, שטרם בא אותה עת לעולם, הוא ערעור על השומה.
- 8 51. בכל הנוגע לערעור על הקנס, קבע בית המשפט העליון כי הנטל מוטל על המשיב,
9 ואילו בכל הנוגע לערעור על החלטת הפסילה, חזר בית המשפט העליון על ההלכה
10 ולפיה נטל הבאת הראיות מוטל על המערער. נראה כי לפי אותה הלכה, במסלול
11 הערעור השלישי, דהיינו ערעור על השומה, ככל שיבוא לעולם, יוטל הנטל על
12 המערער, אלא אם בינתיים יתקבל הערעור על החלטת הפסילה, או יתקבל הערעור
13 על הקנס, וככל שהמדובר בסוגיה שאינה לבר-פנקסית.
- 14 52. במקרה שלפנינו, עם זאת, לא קיים מסלול ערעורי נפרד על עצם ההחלטה
15 שבעקבותיה הוטל הקנס (דהיינו ההחלטה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית),
16 ולפיכך עולה השאלה האם גם בנסיבות אלה דינו של הנטל "הרגיל", החל בשל
17 החלטה על אי תקינות הפנקסים, ייסוג מפניו של דין הנטל המיוחד החל בשל הטלת
18 הקנס.
- 19 לשון אחר - מה הדין מקום בו הסטייה המהותית אינה כרוכה בניכוי מס תשומות
20 שלא כדין (או באי רישום תקבול) אלא בסטייה אחרת מההוראות, כאשר המנהל
21 ממילא אינו יכול להפעיל סמכותו לפי סעיף 77א או 77ב לחוק? האם גם במקרה זה
22 יוטל נטל הבאת הראיות על המשיב חרף זאת שגם כאן "הברון מינכהואזן מושך
23 עצמו בשערותיו"? או, שמא, הסיבה (אי תקינות הפנקסים) "נבלעת" במסובב
24 (סנקציית הקנס), כך שהברון האמור נמשך בידי מאן דהוא אחר?
- 25 שאלה דומה ניתן לשאול במקרה שבו החייב ניכה מס תשומות שלא כדין (או לא
26 רשם תקבול), אך המנהל לא הפעיל סמכותו לפי סעיף 77ב לחוק (או לפי 77א לחוק,
27 לפי העניין), אלא הסתפק בהטלת הקנס לפי סעיף 95, וזאת על יסוד הטענה, שבסיס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 לה מצאנו בעניין אלקיס, כי ניכוי מס התשומות, כשלעצמו, מהווה סטייה מהותית
2 מההוראות.
- 3 53. וכיוצא בכך, ובאשר למסלול הערעור השלישי – הבה נניח שהמנהל החליט להטיל
4 קנס בשל ניהול הפנקסים בסטייה מהותית מההוראות, החייב במס הגיש ערעור
5 לבית המשפט או ערר לועדה, והערעור או הערר התקבל, וזאת משום שהמנהל לא
6 הצליח לעמוד בנטל הבאת הראיות ברף ההוכחה המחמיר שהוטל עליו כאמור בעניין
7 זאב שרון.
- 8 עתה המנהל עורך שומה לחייב והוא מבקש לבסס את השומה על אותה סטייה
9 מהותית מההוראות. כלום תשמע טענתו של המנהל כי בשלב זה של השומה נטל
10 הבאת הראיות מוטל על שכמו של החייב, ובכל מקרה, וגם אם נטל זה מוטל על
11 המנהל, אין הוא נדרש לעמוד ברף ההוכחות המחמיר שחל בהטלת הקנס? ואם
12 תשמע – האם תוצאה אפשרית היא שהספרים יהיו קבילים ובלתי-קבילים בעת
13 ובעונה אחת, דהיינו קבילים לצורך הקנס אך בלתי קבילים לצורך השומה?
- 14 54. ועוד יש לתת את הדעת לכך כי בעניין זאב שרון נמנע בית המשפט לעשות שימש
15 בכלל שנקבע בפסיקה ולפיו די בכך שבנוגע למחלוקת אחת מתוך מכלול המחלוקות,
16 מוטל הנטל על המערער, על מנת שהלה הוא שיפתח בהבאת הראיות.
- 17 וכך נאמר בהתייחס לכלל זה ברע"א 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל מע"מ
18 (30.8.2004):

19 "אכן, ככלל, נטל הבאת הראיות כרוך מטבעו גם בסדר הבאת
20 הראיות. נטל זה אף הוגדר כמטיל על התובע לפתוח בהוכחותיו
21 ולהוכיח תביעתו הוכחה לכאורה (ד"נ 4/69 נוימן נ' כהן [4], בעמ'
22 291). גם הפסיקה שהתייחסה לסעיף 83(ד) קבעה כי מקום שבו
23 לא נפסלו הספרים ומדובר במחלוקת פנקסית, יפתח פקיד השומה
24 בהוכחותיו, עם זאת חלוקת נטל הבאת הראיות בין הצדדים אינה
25 מחייבת בהכרח פיצול בסדר הבאת הראיות. כאמור, בית משפט
26 קמא סבר כי די בכך שנטל הבאת הראיה מוטל על המבקשת
27 במחלוקת אחת כדי שזו תפתח בהבאת הראיות בערעור כולו.
28 לעמדה זו יש תימוכין בפסיקה (ראו: ע"א 272/68 קב' מכוניות
29 "גרר" נ' "ציון" חב' לביטוח בע"מ [5], בעמ' 601; רע"א 2840/90
30 זוכובצקי נ' פקיד שומה ת"א 1 [6]), ובנסיבות העניין לא מצאתי
31 מקום להתערב בקביעתו של בית משפט קמא. מה גם שקביעה זו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 – הנוגעת לאופן ניהול ההליכים בבית המשפט המחוזי – נתונה
2 לשיקול דעתו הרחב, ואין ערכאת הערעור מתערבת בכגון דא אלא
3 במקרים נדירים. מקרה זה אינו נופל בגדרם של אותם מקרים".
4 וכיוצא בכך נקבע בעניין מובילי מים:

5 "...בעניינו מדובר, כאמור, בשני ערעורים שאוחדו. במצב זה אף
6 אם נטל הבאת הראיה רק באחד מהם (ערעור השומה) מוטל על
7 הנישום, רשאי היה בית קמא להורות לנישום להתחיל בהבאת
8 הראיות באשר לכל הנושאים שעלו בערעור המאוחד (השוו: רע"א
9 1965/05 הנ"ל; רע"א 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל
10 המכס, מס קניה ומע"מ - חיפה (לא פורסם); רע"א 2840/90
11 זוכוביצקי נ' פקיד שומה ת"א 1 (לא פורסם); ע"א 272/68 קבוצת
12 מכוניות "גרר" בע"מ נ' "ציון" חברה לביטוח בע"מ, פ"ד כב(2)
13 600, 601).

14 סוגיה זו חורגת מתחום דיוננו שכן ברי כי גם אם בערעור על הטלת הקנס מוטל נטל .55
15 הבאת הראיות על כתפי המשיב (למרות שמבחינה מהותית ערעור זה הוא על עצם
16 ההחלטה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית, שלגביו מוטל, לכאורה, הנטל על
17 המערער), הרי שבערעור על השומה מוטל הנטל על המערער, ככל שנדחה הערעור על
18 הקנס וזאת כאמור באופן מפורש בסעיף 95(ד) לחוק.

19 ניתן היה, לפיכך, להסתפק באמור לעיל, והועדה הנכבדה היתה רשאית להמשיך
20 ולדון בערר לגופו, שהרי סמכותה ממילא אינה לדון בשאלה האם הספרים "פסולים"
21 או אם לאו, או מה הן השלכותיה של אותה "פסילה" לצורך חוק מע"מ, אלא רק
22 לדון בשאלה האם הספרים נוהלו או שלא נוהלו בסטייה מהותית מההוראות לצורך
23 הטלת הקנס.

24 ואם הייתה הועדה מחליטה שהספרים אכן נוהלו בסטייה מהותית, הייתה דוחה את
25 הערר ומצדיקה בכך את המשיב בהטילו את הקנס, ממילא שהיה מקום לראות
26 בספרי העוררת כ"פסולים" (בלתי קבילים") גם לעניין הערעור על השומה; ואם
27 הייתה מחליטה שהספרים לא נוהלו בסטייה מהותית והייתה לפיכך מבטלת את
28 הקנס, יתכן שעדיין היה המנהל רשאי לערוך שומה לפי מיטב שפיטה (כפי דעת הרוב
29 בעניין מפגש האון), הגם שהמנהל, ככל הנראה, לא יכול היה ליהנות מהיתרון הדיוני
30 שמקנה לו סעיף 83(ד) לחוק שהרי המדובר בשאלה פנקסית והספרים לא נמצאו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לזאת דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 בלתי קבילים (זאת בכפוף לאמור לעיל לעניין אפשרות לקבילות שונה בשל הנטל
2 השונה בערעור על הקנס ובערעור על השומה).
- 3 אלא שהועדה לא נהגה כך, וממילא נדרשים אנו לשאלה מה הדין מקום שבו הוגש
4 ערר (או ערעור) על הקנס אך ערר זה טרם הוכרע, או מקום שכלל לא הוגש ערעור או
5 ערר על הקנס.
- 6 כפי שראינו, ההחלטה לפיה הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות היא .56
7 העומדת ביסודן של כל הסנקציות הקבועות בסעיפים 74, 39, 113 ו-95 לחוק, כמו גם
8 ביסודה של סנקציה נוספת, הנגזרת מארבע הוראות אלו, היא זו הקבועה בסעיף 83
9 לחוק שעניינו נטל הראיה.
- 10 הסנקציות הקבועות בסעיפים 74 (וממילא גם ב-39) ו-95 "מושהות" עד לתום
11 הערעור או הערר, אלא אם הוחלט אחרת. והיפוכו של דבר לעניין הסנקציה הקבועה
12 בסעיף 113; זו עומדת בעינה גם אם הוגש ערעור או ערר, אלא אם הוחלט אחרת.
13 לשונו של המחוקק בהתייחס לארבע הוראות אלו ברורה ומפורשת.
- 14 לעומת זאת, דינה של הסנקציה הקבועה בסעיף 83 לענין נטל הראיה, אינו חד
15 משמע וברור, באשר הסעיף קובע אך ורק את התוצאה הסופית עת נדחה הערעור או
16 הערר, דהיינו כי במקרה זה ייחשבו הספרים כבלתי קבילים לעניין הערעור על
17 השומה. ומה לפיכך דינם של הספרים לעניין הערעור על השומה אם לא הוגש ערעור
18 או בטרם הוכרע הערעור או הערר על ההחלטה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית
19 מההוראות?
- 20 תשובה לשאלה זו ניתנה בעניין **מובילי מים**. עניינו של פסק דין זה הוא בסעיף 95
21 לחוק ובהטלת קנס, אך באותה מידה נראה שאין מניעה להחילו גם בהתייחס
22 לסנקציות האחרות הכרוכות בניהול פנקסים בסטייה מהותיות מההוראות.
- 23 באותו עניין סבר המנהל כי המבקשת ניכתה מס תשומות על פי חשבונות שהוצאו
24 שלא כדין והחליט לפסול את פנקסיה וכן להטיל עליה קנס לפי סעיף 95(א) לחוק.
25 כמו כן הוציא למבקשת שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 77 לחוק. על החלטות
26 אלו הגישה המבקשת שני ערעורים, האחד על הקנס והשני על השומה, והדין בשני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 הערעורים אוחד. לטענת המבקשת, כל עוד לא הוכרע הערעור על הקנס, הרי יש
2 להתייחס אל הדו"ח שהגישה כאילו הוא נתמך בפנקסים קבילים, ולפיכך הנטל
3 לפתוח בהבאת הראיות בערעור השומה מוטל על המשיב. אומר בעניין זה בית
4 המשפט:

5 "...סעיף 95(ד) קובע, כי אם נדחו ערעור או ערר אשר הוגשו
6 על פי הסעיף, או אז יראו את פנקסי החשבונות כבלתי
7 קבילים לעניין הערעור על השומה. השאלה המתעוררת הינה
8 האם ניתן ללמוד מההוראה האמורה, כפי שטוענת המבקשת,
9 כי כל עוד לא נדחו הערעור או הערר יש לראות את הפנקסים
10 כקבילים. התשובה לשאלה זו הינה שלילית. מקובלת עליי
11 טענת המשיב, כי מטרת ההוראה הקבועה בסעיף 95(ד) לחוק
12 איננה ליצור "חזקת קבילות" של הפנקסים, כל עוד לא נדחה
13 הערעור על הקנס. הכלל הקבוע בסעיף האמור נועד לחסום
14 אפשרות לתקוף פעם נוספת את קבילות הפנקסים, במסגרת
15 הערעור על השומה, כאשר נושא זה עלה קודם והוכרע בגדרו
16 של הערעור על הקנס. עוד נעיר, כי מבחינה דיונית אמנם
17 קיים היגיון בכך שהערעור על הקנס, שעניינו פסילת פנקסי
18 הנישום, יוכרע לפני שייערך הדיון בערעור על השומה (ראו,
19 ע"א 3756/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון
20 בע"מ, פ"ד מט(3) 726, 733). זאת, משום שלשאלת קבילות
21 הפנקסים ישנה חשיבות לעניין נטל הבאת הראיות בערעור
22 השומה, כפי שיובהר מיד..."

23 ובהמשך לכך נאמר:

24 "המבקשת טוענת, כי כל עוד לא הוכרע הערעור על הקנס יש
25 לראות את הפנקסים כקבילים ועל כן על המשיב לשאת בנטל
26 הבאת הראיות בערעור השומה. דינה של טענה זו להידחות.
27 אין כל הגיון בתוצאה לפיה במצב בו נפסלו הפנקסים ולא
28 הוגש ערעור על הקנס (ערעור שמשמעותו היא תקיפת עצם
29 פסילת הפנקסים) יהיה נטל הבאת הראיות בערעור השומה
30 על הנישום, ואילו במצב בו נפסלו הפנקסים והוגש ערעור על
31 הקנס, שטרם נפלה בו הכרעה, יהא הנטל בערעור השומה על
32 המשיב. בהסתמך על חזקת תקינות פעולותיה של רשות
33 המס, שאזכרה לעיל, הרי מרגע שהוחלט על פסילת
34 הפנקסים נוצר מצב חדש בו אין להתבסס עוד על פנקסיו של
35 הנישום. הגשת ערעור אינה הופכת או מבטלת את החלטת
36 רשות המס. על כן, כל עוד לא הוכרע אחרת בערעור על הטלת
37 הקנס, יש לראות את הפנקסים כאילו הם נוהלו שלא כדין."
38

39



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

58. הנה כי כן - מרגע שהוחלט על פסילת הפנקסים "נוצר מצב חדש" והגשת הערעור אינה מבטלת את החלטת הרשות על פסילת הספרים, דהיינו כי מטרת ההוראה הקבועה בסעיף 95(ד) לחוק אינה ליצור "חזקת קבילות" של הפנקסים כל עוד לא נדחה הערעור או הערר, אלא רק לחסום אפשרות לתקוף פעם נוספת את קבילות הפנקסים במסגרת הערעור על השומה.
59. פועל יוצא הוא כי היתרון הדיוני נוצר למשיב, לא רק במקרה שהערעור או הערר על הקנס נדחה. יתרון זה קיים עת הוא מחליט להפעיל את סמכותו לפי סעיף 95 לחוק על בסיס הקביעה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית.
- לפיכך ברי כי גם אין הבדל בין "סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים" ובין "ניהול שלא כדין" של הספרים, כאשר החלטת המנהל לפיה הייתה סטייה מהותית, היא המעניקה לו את היתרון הדיוני האמור בסעיף 83(ד) לחוק מקום בו הדו"ח אינו נתמך בפנקסים "שנוהלו כדין".
- אי קבילות הפנקסים לפי סעיפים 77א ו-77ב
60. טוענת העוררת כי אין בעניין **מובילי מים** משום אסמכתא למקרה שלפנינו שכן המדובר שם בחשבוניות פיקטיביות המהוות כשלעצמן עילה לאי קבילות פנקסים לפי סעיף 77ב לחוק, מה גם שלא הועלתה שם במפורש, ולפיכך לא נדונה, הטענה כי למנהל אין סמכות לפסול ספרים.
- הוא הדין, לשיטת העוררת, בפסקי הדין האחרים בהם אישר בית המשפט את פסילת הספרים שכן עניינם בעילות לפי סעיף 77ב לחוק (כגון ע"ש 2675/98 **גלם נ' מנהל מס ערץ מוסף** (14.3.2006)) או בעילות לפי סעיף 77א לחוק (כגון עניין **אלקיס**), עילות היוצרות **חזקה** ולפיה הספרים פסולים.
61. סעיף 77א לחוק (שהוסף במסגרת תיקון לחוק משנת 1986) עניינו אי רישום תקבול, וסעיף 77ב לחוק (שהוסף במסגרת תיקון לחוק משנת 2003) עניינו בהוצאה או ניכוי של חשבונית מס שלא כדין. וכך נאמר בסעיפים אלה:
- 77א. **(א) עוסק הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, בשובר קבלה, בחשבונית, בספר פדיון יומי, או בתעוד אחר**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 שהוא חייב לנהל על פי הוראות מכוח סעיף 66, ולא
2 רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן
3 הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת
4 מס, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת
5 לאי הרישום.

6 (ב)

7 (ג) עוסק שפעמיים או יותר בשנת מס אחת או בשנים
8 עשר חדשים רצופים בשתי שנות מס, לא רשם תקבול
9 או הנפקת טובין שהוא חייב לרשמו כאמור בסעיפים
10 קטנים (א) או (ב), ומהן פעם אחת לפחות לאחר
11 שהזהירו המנהל בכתב, חזקה שפנקסיו אינם קבילים
12 גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם
13 פעמיים תקבול או הנפקה כאמור, או גם בשנת המס
14 שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים עשר החדשים
15 שבהם לא רשם פעמיים תקבול או הנפקה כאמור, לפי
16 הענין, אף אם דו"חותיו נתקבלו והשומות נערכו לפיהם,
17 זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי
18 הרישום.

19 (ד) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג),
20 ניתן לערער על פי סעיף 83 כאילו היתה החלטה
21 בהשגה, תוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה.

22 (ה)

23 (א) עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין, יראו את
24 פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס. 77.ב.

25 (ב) עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס
26 שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים
27 באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו
28 לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע
29 שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

30 (ג) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב),
31 ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה,
32 בתוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה על החלטה.

33 טענת העוררת לעניין סעיפים אלה היא למעשה כפולה. ראשית, כי הם מלמדים שרק
34 בנסיבות הנזכרות בהן - דהיינו אי רישום תקבול או הוצאה או ניכוי שלא כדין של
35 חשבונית מס - יש לראות בספרים כ"בלתי קבילים" (דהיינו כפסולים), באשר אמירה
36 מסוג זה אינה קיימת בהוראות אחרות שבחוק. שנית, וכאמור, כי לאור חזקת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 הפסלות הקבועה בהן, המשיב, וכפועל יוצא - אף בתי המשפט, אינם נדרשים להכריז
2 באופן קטגורי על פסולת הספרים (או להזכיר סעיפים אלה במפורש) בעת שדנים הם
3 בקנס המוטל לפי סעיף 95 שעילת הטלתו היא הפסלות האמורה.
- 4 63. אין בידי לקבל טענות אלה ואיני סבור כי בלשון המפורשת הנקוטה בסעיפים 77א ו-
5 77ב לחוק לפיה "יראו את פנקסיו [של העוסק] כבלתי קבילים" יש ללמד שקיים
6 הבדל בין היקף סמכותו של המנהל לפי סעיפים אלה ובין סמכותו לפי סעיפים 74, 95
7 ו-113 לחוק, או כי מן ההן שבסעיפים 77א ו-77ב לחוק, יש ללמוד את הלאו, וכי רק
8 בנסיבות של אי רישום תקבול והוצאת או ניכוי חשבונית מס שלא כדין, ייחשבו
9 הספרים "בלתי קבילים".
- 10 **ראשית**, "פסילת ספרים" לעניין חוק מע"מ (או "ניהול שלא כדין" כלשונו של סעיף
11 83(ד) לחוק, שעל השימוש שעושה בו המשיב מלינה העוררת), בוודאי שלא באה
12 לעולם רק בשנת 1996, ואם אמנם באה, בוודאי שהמחוקק לא התכוון לצמצמה החל
13 בשנה זו רק לנסיבות של אי רישום תקבול, או בשנת 2003 לנסיבות של הוצאה או
14 ניכוי חשבונית מס שלא כדין.
- 15 **שנית**, כאמור בעניין **מובילי מים**, די בהחלטת המנהל כי הספרים נוהלו בסטייה
16 מהותית, אף בטרם הוכרע הדבר בערעור או בערר, כדי להביא לאותה תוצאה של אי
17 קבילות, ואיני סבור כי יש מקום להבחין לעניין זה, לא מבחינת הלשון ובוודאי שלא
18 מבחינת הגיונם של דברים, בין סטייה מהותית מסוג של אי רישום תקבול או הוצאת
19 או ניכוי חשבונית מס שלא כדין, ובין סטייה מהותית מסוג אחר.
- 20 כשם שאין כל הגיון בתוצאה לפיה במצב בו הוטל קנס בשל התקיימות העילות
21 הנזכרות בסעיפים 77א או 77ב לחוק (המהוות סטייה מהותית) ולא הוגש ערעור על
22 הקנס, יהיה נטל הבאת הראיות בערעור השומה על הנישום, ואילו במצב בו הוגש
23 ערעור על הקנס, שטרם נפלה בו הכרעה, יהא הנטל בערעור השומה על המשיב - כך,
24 ובאותה מידה, אין כל הגיון בתוצאה זו מקום בו הוטל הקנס בשל עילות אחרות
25 המהוות סטייה מהותית מהוראות, אף אם אינן נופלות בגדרי סעיפים 77א ו-77ב
26 לחוק.

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 **שלישית**, אינני רואה בסיס להבחנה בין החלטה "פוזיטיבית" של המנהל, כדוגמת זו
2 בה עוסק סעיף 95 לחוק (ויתר הסעיפים הקובעים סנקציה בשל סטייה מהותית
3 מההוראות), ובין אי קבילות "אוטומטית" כדוגמת אלו בהם עוסקים סעיפים 77א ו-
4 77ב; בשני המקרים נדרש המנהל להפעיל את שיקול דעתו, כאשר במקרה האחד
5 עליו לשקול ולהכריע האם הספרים נוהלו בסטייה מהותית – שאזי הספרים יחשבו
6 כבלתי קבילים והמנהל רשאי להטיל קנס, ובמקרה השני, האם לא נרשם תקבול או
7 האם הוצאה או נוכתה חשבונית מס שלא כדין, שאזי יראו את הפנקסים כבלתי
8 קבילים.
- 9 64. בהקשר זה יש להוסיף כי קביעת המנהל ולפיה הספרים נוהלו בסטייה מהותית,
10 נעשית אמנם לצורך הטלת הקנס (או הסירוב לקבל דוח, להחזיר עודף מס תשומות
11 או האיסור להוציא חשבוניות מס), אך יש לה נפקות משל עצמה, במובן זה שהיא
12 משקפת הכרעה מנהלית בדבר תקינות הספרים הנהנית מחזקת התקינות (ראה עניין
13 **מובילי מים**) כדי כך, שאם קבע המנהל כי הספרים נוהלו בסטייה מההוראות, ולא
14 הוגש ערעור או ערר על קביעה זו, או שהערעור או הערר נדחו, מתגבשת עבירה
15 פלילית לפי סעיף 117(א) (7) לחוק לפיו:
- 16 117. (א) מי שהפר כמפורט להלן הוראה מהוראות חוק זה או
17 התקנות על פיו, דינו - מאסר שנה: (1).... (6)
- 18 (7) לא ניהל פנקסי חשבונות או רשומות אחרות
19 שהיה עליו לנהל, או נקבע בקביעה סופית על פי
20 סעיפים 74, 95 או 113 שניהלם בסטייה מהותית מן
21 ההוראות; לענין זה, "קביעה סופית" - קביעה על
22 פי הסעיפים האמורים שלא הוגש עליה ערעור או
23 ערר או שהערעור או הערר שהוגשו - נדחו;
- 24 65. אין צורך לומר כי להבדיל מהמישור האזרחי, בו קביעת המנהל בדבר אי תקינות
25 הספרים כוחה יפה גם בטרם הוכרע הדבר בערעור או בערר כפי שנפסק בעניין **מובילי**
26 **מים**, הרי שבמישור הפלילי אין די בקביעת המנהל, כל עוד לא הפכה זו ל"סופית",
27 דהיינו לחלוטה, כדי לבסס עבירה.
- 28 עם זאת, החלטת המנהל לפיה הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות, היא
29 "נקודת הזינוק" לכל הסנקציות הקבועות בחוק, הן האזרחיות המהותיות, הן
30 האזרחיות הדיוניות, והן הפליליות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 לראת דויד נ' מנהל מע"מ רחובות

1 מה בין פסילת ספרים ובין הקביעה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית?

2 66. המונח "פסילת ספרים" אינו זר לפסקי הדין השונים הנוגעים לחוק מע"מ, אך הוא
3 זר ללשון החוק עצמה. הרושם העולה הוא כי בתי המשפט אכן "תרגמו" את הוראות
4 סעיפי החוק הרלוונטיים שעניינם ניהול ספרים ב"סטייה מהותית" או "שלא כדין"
5 (וכמובן אף את ההוראות שעניינן ספרים "בלתי קבילים"), כ"פסילת" ספרים.

6 67. בע"ש 468/84 חזון משה נ' מנהל מס ערך מוסף (22.8.86) העלה המערער טענה ולפיה
7 הספרים לא נפסלו מעולם, היות שהמשיב לא הפעיל סמכותו עפ"י ס' 74 לחוק מע"מ
8 אלא פעל לפי ס' 95 לחוק. אמר בעניין זה בית המשפט כך:

9 "כפי שעולה מסיכומי בהמשך, המטרה שעמדה לנגד עיני
10 המערער הינה למנוע את תחולת ס' 83(ד) לחוק, אשר תוצאתה היא
11 העברת נטל הראיה על המערער. לשם כך עשה כל מאמץ להכניס
12 בדלת האחורית טענה אשר מלכתחילה סרבתי להידרש לה.
13 פירושו של המערער לסעיפים הרלבנטיים של חוק מע"מ בטעות
14 יסודה. המערער עצמו מסכים (ע' 4 לסיכומיו) שהמושג "פסילת
15 ספרים" אינו קיים כלל בחוק מע"מ. זהו מושג השאול מהגדרת
16 "פנקסים קבילים" בס' 1 לפקודת מס הכנסה. יתר על כן: ס"ק
17 83(ד) אף הוא אינו מדבר בספרים שנפסלו. נוסח הסעיף הינו:
18 "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי
19 חשבונות שנוהלו כדין". מהם פנקסים שנוהלו כדין, על כך אנו
20 למדים מתוך ס' 66 לחוק, הנושא את הכותרת "ניהול פנקסים
21 ורשומות": "חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך
22 שקבע שר האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או חייבי מס". ס' 66
23 עונה, כמובן, על הגדרת המושג "דין" ועל כן כאשר פעל המשיב
24 בסמכותו לפי ס' 95 שהתנאי להפעלתו הוא "לא ניהל החייב במס
25 פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה
26 מהותית מהוראות חוק זה...", כאילו קבע שפנקסי החשבונות לא
27 נוהלו כדין. סוף דבר – המערער נתפס ברשתו של ס' 83(ד) הנ"ל
28 לחובת הראיה – עליו."

29 68. אין זאת אלא כי המונח (ספרים) "פסולים" פירושו "אינם קבילים", והספרים אינם
30 קבילים עת נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים. יתר על כן, נראה כי אין
31 נפקות לשימוש במונח זה או אחר ואין לייחס חשיבות לאריזתה הסמנטית של
32 ההחלטה, אלא לעצם ההחלטה ולמהותה, ובלבד שהיא ניתנה כדין ובסמכות.

33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 כך גם עולה מהוראת סעיף 135 לחוק ולפיה:
- 2 **"כל פעולה שנעשתה לפי חוק זה לא ייגרע תקפה מחמת פגם**
3 **בצורה, טעות או השמטה שחלו בה, אם אין בהם כדי לפגוע**
4 **בעיקר או להטעות"**
- 5 (ראה גם בג"צ 961/92 בן יאיר נ' מפכ"ל המשטרה (פ"ד מו(3), 521))
- 6 69. על כך יש להוסיף כי ניהול הספרים הוא מעמודי התווך של חוק מע"מ (ראה ע"ש
7 687/01 ראש ארם יזמות ובניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (31.8.2004) כשם שהוא
8 מעמודי התווך של פקודת מס הכנסה (ראה ע"מ 930/07 פרץ נ' פקיד השומה
9 (9.6.2009)), וכן כי אין חולק שלפקיד השומה סמכות "לפסול" ספרים כאמור בסעיף
10 130 לפקודת מס הכנסה שצוטט לעיל.
- 11 כבר נפסק כי לדמיון שבין ההליכים לפי פקודת מס הכנסה ובין אלה שלפי חוק
12 מע"מ יש ליתן משקל פרשני באיתור תכלית החקיקה (ראה ע"א 5709/95 בן שלמה
13 נ' מנהל מס ערך מוסף (7.9.1998)). נראה לי כי כשם שיש לגזור גזירה שווה בין
14 ההליכים הדיוניים (ובכלל זאת דיני הראיות) לפי פקודת מס הכנסה ובין אלה לפי
15 חוק מע"מ, כך יש לעשות כן כאשר עניין לנו בפסילתם של אותם ספרים ובשל אותו
16 נימוק, דהיינו סטייה מהותית מההוראות.
- 17 **סוף דבר**
- 18 70. באבעיה זו התבקשה חוות דעתי בהתייחס לשאלה האם סעיף 95 לחוק מקנה למנהל
19 מע"מ סמכות "לפסול" ספריו של עוסק; אני סבור כי על שאלה זו יש להשיב בחיוב.
20 סמכותו של המשיב היא לקבוע כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית, ודינה של קביעה
21 זו אינו שונה מהקביעה כי הספרים "בלתי קבילים" או "פסולים" וזאת ככל
22 שהדברים נוגעים לסנקציה המעשית הנובעת מאותה קביעה, לאמור סירוב לקבל
23 דו"ח, אי החזרת עודף מס תשומות, איסור הוצאת חשבונית מס, הטלת קנס, וכן
24 היתרון הדיוני בהתאם לסעיף 83(ד) לחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

- 1 יתר על כן, היתרון הדיוני האמור קיים גם אם לא הוגש ערעור או ערר על הקביעה
2 לפיה הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות, וגם אם הוגש ערעור או ערר
3 כאמור, אך זה טרם הוכרע, וזאת בשל חזקת התקינות המנהלית.
- 4 לפיכך יש לדחות את הטענה המקדמית שהעלתה העוררת בפני הועדה, ועל הועדה
5 להכריע בשאלה לגופו של הערר, משמע - האם נוהלו הספרים בסטייה מהותית,
6 כאשר תוצאת הכרעה זו אף תקבע האם בדין השית המשיב את הקנס.
- 7 בשולי הדברים אבקש להעיר כי למרות שהמונח "פסילת ספרים" בהקשר לחוק .71
8 מע"מ חוזר ונשנה בפסיקה, כמו גם שנעשה בו שימוש בפרקטיקה הנוהגת, ולמרות
9 שלא קיים הבדל בין החלטה על "אי קבילות" או "פסילה" ובין החלטה לפיה
10 הספרים נוהלו בסטייה מהותית מההוראות, טוב יעשה המשיב אם ישקול לעשות
11 שימוש אך ורק במונחים הקבועים בחוק, ולא "ייבא" מונחים מדברי חקיקה
12 אחרים, גם אם התוצאה הסופית אינה משתנה.
- 13 בדיון שהתקיים בפני העלה ב"כ העוררת טענה כי השימוש שעושה המשיב במונח
14 "פסילה" מקנה לו יתרון "פסיכולוגי"; עת מכריז המשיב כי ספרי העוסק פסולים,
15 אוטם הוא את אוזניו מלשמוע כל טענה המסתמכת על הספרים, והעוסק מוצא עצמו
16 בעמדה של חולשה, או שמא תאמר, מרכזין ראשו בהכנעה או מחמת הבושה על שום
17 שנמצא בו "פסול".
- 18 גם אם עמדת חולשה זו היא בשל תוכנם של דברים ולא בשל אריזתם, וגם אם
19 מצופה מהמשיב כי יבחן כל מקרה לפי נסיבותיו, ינהג בהגינות ובשקיפות וייטה אוזן
20 קשבת לטענות העוסק, בין אם האחרון מצוי בעמדה של חולשה ובין אם לאו, נראה
21 כי לטובת ניקיונו, טהרתו ומראית עינו של ההליך, עדיף שמנהל מע"מ לא "יפסול"
22 את ספריו של העוסק.
- 23 דומני כי לא ייגרע דבר מהאינטרס של המנהל בגביית מס או קנס, אם חלף ההודעה
24 על הטלת הקנס, שבה הוא מוצא לנכון להקדים ולהודיע לעוסק כי החליט "לפסול"
25 את ספריו, יודיע לעוסק כי מצא שספריו "נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול
26 ספרים", ולפיכך הוא מטיל עליו קנס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליהא דוידה נ' מנהל מע"מ רחובות

1 מכל מקום, וכאמור, מהבחינה המשפטית והמעשית, אין ב"פסילה" זו, משמע –
2 קביעה כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית - חריגה מסמכותו של מנהל מע"מ.

3 מילות סיום

4 72. מאחר ובאכסניה בלתי שכיחה זו של האבעיה התארחתי, אבקש לסיים בכמה מילים
5 בכבודה.

6 73. דומה שמקורו המדויק של המונח אבעיה אינו ידוע. יש האומרים כי מקורו בשורש
7 הארמי "בעי" (שאזי יש לבטא מונח זה בבי"ת דגושה), שעניינו לבקש או לשאול.
8 בעיה היא שאלה לימודית, דהיינו שאלה הדורשת עיון על מנת לפותרה או שאלה
9 (קושיה) שיש עמה טעמים לכאן ולכאן. יש האומרים כי מקורו של המונח במילה
10 אבעיה שבמשנה (שאזי יש לבטא בבי"ת רפויה) כאשר אבעיה היא "שעה" או
11 "הופעה" או "לקיטות" (משנה פאה ד', ה' – "שלוש אבעיות ביום"), דהיינו הזמן שבו
12 מותר לעני לקטוף (ללקוט) את פאת השדה או "הופעתו" של בעל הבית בשדה שרק
13 בנוכחותו רשאי העני לקטוף את הפאה. (ראה רעא 6886/03 הדרן 2000 שיווק והפצת
14 כרטיסים בע"מ נ' מכבי נתניה כדורגל בע"מ, פ"ד סא(1) 406 (להלן: עניין הדרן) וכן
15 א' גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי (מהד' 11, 2013) עמ' 857).

16 74. המחוקק עשה שימוש במונח אבעיה בתקנה 234 לתקנות סדר הדין האזרחי תשמ"ד-
17 1984 שזו לשונה:

18 "מקום שנקבע בכל דין כי אדם חייב או רשאי להביא לחוות דעתו
19 של בית המשפט שאלה משפטית המתעוררת במשפט או בהליך,
20 יש להרצותה בצורת אבעיה".

21 תקנות 235-236 לתקנות סדר הדין האזרחי קובעות שאבעיה תוגש לבית המשפט
22 באמצעות טופס מיוחד בו יפורטו העובדות המוסכמות והשאלות המשפטיות
23 שבמחלוקת והיא תחתם בידי בעל הדין או נציגיהם. מאחר שהאבעיה מועברת לחוות
24 דעתו של בית המשפט, שלא על ידי הצדדים, אין זה ברור על שום מה נדרשים אלה
25 לחתום על האבעיה, ויותר מכך - הכיצד ניתן להבטיח כי הצדדים יערכו מסמך
26 משותף הכולל נוסח מוסכם של "מוסכמות ופולגתאות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

75. עניין אחרון אותו אבקש להזכיר לכבודה של האכסניה, נוגע לשאלת תוקפה המחייב של חוות הדעת הניתנת במסגרת אבעיה.
- בתחילה נפסק ברוב דעות כי "חוות דעת" כשמה כן היא, ואין היא מחייבת את מי שהפנה את האבעיה לחוות דעתו של בית המשפט. כך נקבע בפסק הדין שמלפני למעלה משלושים שנה אשר הזכרתי בפתח הדברים, הלוא הוא פסק הדין הידוע בעניין ג'ועבה (ר"ע 279/82 מנהל המכס נ' פאהמה ג'ועבה, פ"ד לז(4) 542) במסגרתו נדרש בית המשפט העליון לדון בתוקפה של חוות דעת לפי חוק מס ערך מוסף, כדוגמת האבעיה שלפנינו, אשר יש לסווגה כ"אבעית עצה", להבדיל מ"אבעית פסק", דהיינו אבעיה שאינה מסיימת את ההליך בפני הועדה.
- נראה כי הלכה זו נתהפכה כאשר השאלה חזרה ונדונה בהתייחס לאבעיה שהופנתה על ידי בורר, שאף הוא רשאי להפנות שאלה משפטית לחוות דעתו של בית המשפט. באותו מקרה – עניין הדרן שנוכר לעיל - אימץ בית המשפט את דעת המיעוט בענין ג'ועבה וקבע כי חוות דעתו של בית המשפט מחייבת לכל דבר ועניין, גם אם מדובר ב"אבעית עצה". וכך נאמר שם :

15 **"כשאני לעצמי, נתקשיתי לקבל הילכת-אגב זו של הרוב בפרשת**
16 **ג'ועבה, ולו אמרתי לקצר בדברים כי אז הייתי מאמץ אל חיקי את**
17 **כל נימוקיו של השופט ברק - כמות שהם - לתמיכה בהלכה כי**
18 **יש-ויש ביקורת שלערעור על חוות-דעתו של בית-משפט בבעיית**
19 **עצה. דעתי הברורה היא, כי בורר הפונה לבית-המשפט בשאלה**
20 **משפטית במהלך ניהולה של הבוררות- קרא: באבעיה שהיא**
21 **בעיית עצה - חוות-דעתו של בית-המשפט כוחה הוא כוח של**
22 **החלטה מחייבת ואין הבורר יכול לסטות ממנה הימין או השמאל.**
23 **לא הרי חוות-דעתו של בית-המשפט כהרי חוות-דעת משפטית**
24 **הניתנת, דרך משל, בידי פרופסור למשפטים שהבורר מבקש את**
25 **עצתו. המדובר הוא בחוות-דעת של בית-משפט מוסמך, ובית-**
26 **משפט - מעיקרו - לא נועד למתן עצות והדרכות לבוררים או בכלל.**
27 **ראו עוד: אוטולנגי, 714. בית-המשפט ייעודו הוא להחליט**
28 **ולהכריע ולא לעוץ עצות (הגם שבשולי הכרעה והחלטה יכול ורשאי**
29 **הוא לצרף המלצה ועצה טובה). אמירת חז"ל "עצה טובה קא**
30 **משמע לך" - פירוש: עצה טובה היא המושמעת לנו - לא לתפקודו**
31 **של בית-המשפט נועדה היא."**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

אב"ע 14-02-13792 ליאת דוידי נ' מנהל מע"מ רחובות

1 זו, אפוא, ההלכה הנוהגת כיום, ולפיכך, משנתבקשה "חוות דעת" על ידי הועדה,
2 דינה של חוות דעת זו כדין כל החלטה או פסק דין של בית המשפט על כל המשתמע
3 מכך.

4 כאמור, דעתי היא שיש לדחות את הטענה המקדמית שהעלתה העוררת בפני הועדה .76
5 ועל הועדה להכריע בשאלה לגופה: האם נוהלו הספרים בסטייה מהותית, וממילא -
6 האם בדין הטיל המשיב את הקנס לפי סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף.

7 בנסיבות העניין, ומאחר שהאבעיה הופנתה אלי על ידי הועדה הנכבדה, שאף הביעה
8 עמדה התומכת בטענת העוררת – איני רואה מקום לתת צו להוצאות.

9
10 ניתן היום, ו' ניסן תשע"ה, 26 מרץ 2015, בהעדר הצדדים.
11

12 ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט
13
14
15