



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

המערערים

1. חיים בר-ששת

2. חברת "אימפלה" אופנת נעליים בע"מ

שניהם על ידי ב"כ עוה"ד יעקב גולדמן ו/או ויקטור עטיה

המשיב

נגד

פקיד שומה ירושלים 1

על ידי ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'

מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק-דין

מהות הערעורים

1. לפני שני ערעורים מאוחדים על החלטת המשיב להוציא למערערים שומות בצו, על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), לשנות המס 2003-2005. הערעור הראשון (עמ"ה 148/08) מתייחס לשומות בגין גידול הון שמצא המשיב אצל המערער 1 (להלן: "המערער"). הערעור השני (עמ"ה 1/09) עוסק בשומה שהוצאה למערערת 2 (להלן: "המערערת"), לאחר הודעת פסילת הספרים שנשלחה לה לפי סעיף 130(ג) לפקודה, לגבי שנים 2003-2005.

ביסוד השומה שערך המשיב למערערת, מצויים ממצאי ביקורת ספרי הנהלת החשבונות שלה, בהם נמצאו, לשיטת המשיב, סטיות וליקויים מהותיים מהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים"), שהביאו לפסילת הספרים. השומה למערערת נבנתה בהתבסס על נתונים חלקיים שנמצאו בספריה.

2. ביסוד השומה למערער שהתבססה על גידול ההון (עמ"ה 148/08), מצויה תוצאת השוואת ההון שנערכה למערער לתקופה שבין 31.12.2002 לבין 31.12.05, לפיה נמצא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

גידול הון בלתי מוסבר בסך 569,777 ₪. בגין גידול ההון חויב המערער על ידי המשׁיב במס, בשיעורים החלים עליו לפי הפקודה. לאחר הגשת הסיכומים, שלח בא-כוח המשׁיב הודעה לבית המשפט לפיה המשׁיב החליט לחזור בו משומה זו. לאור הודעה זו, יש לקבל את הערעור על שומת גידול ההון, ללא דיון בערעור. נותר אפוא לדון בערעור המערערת (חברת "אימפלה" אופנת נעליים בע"מ).

הרקע העובדתי הרלוונטי

3. המערערת הינה חברה שהוקמה על ידי המערער בשנת 1992. המערערת עוסקת בענף הנעליים ובכלל זה עיצוב, ייצור ושיווק נעליים. עיקר ייצור הנעליים, נעשה עבור המערערת על ידי קבלני משנה ויצרנים הממוקמים בחברון. חלק מהנעליים מיוצרות על ידי יצרן אחד וחלק על ידי יותר מאחד. המערערת משלמת לכל יצרן עבור עבודתו. על פי גרסת המערערת, את מרבית חומרי הגלם לייצור הנעליים רכשה מספקים בישראל ומחו"ל, וסיפקה אותם לקבלנים לייצור נעליים (להלן: "היצרנים"). פרט לחומרי גלם, המערערת סיפקה ליצרנים גם אמצעי ייצור לנעליים כגון: עורות, תבניות ואימומים. לעיתים רכשה המערערת השלמות של חומרי גלם (עורות וכ"ו) אצל ספקים ברשות הפלסטינאית.

4. המערער הוא מנהל בחברה (המערערת) ובעל 50% מהון מניותיה, וחזוה יפה שהיא בת זוגו של המערער מזה שנים רבות מחזיקה במחצית הנותרת. המערער שימש כמעצב הראשי של דגמי הנעליים ואיש קשר עם הרשות הפלסטינאית; הנעליים המיובאות מהרשות שווקו על ידי המערערת ללקוחות בישראל.

5. על פי טענת המערערת, אמצעי הייצור שהועברו ליצרנים, לרבות חומרי הגלם, נשארו רכושה, דהיינו היצרנים בחברון לא קנו אותם ולא שילמו עבורם. לכן, חומרי הגלם היוו מלאי עסקי שלה. קבלני הייצור ייצרו את דגמי הנעליים בהתאם לעיצובים שקבעה המערערת, מחומרי הגלם שהיא סיפקה להם. קבלני הייצור גם רכשו, ככל שנדרש, חומרי גלם מספקים מקומיים בחברון. המערערת לא הזמינה חומרי גלם אלה, ולא שילמה עבורם לספקים באוטונומיה. בגמר ייצור הנעליים, העבירו קבלני הייצור את הנעליים למערערת. המערערת תיארה את היקף פעילותה מול קבלני



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

הייצור כעומד על 80,000 זוגות נעליים בחודש המיוצרים ברשות הפלסטינאית ומובאים לישראל.

6. ההעברות בין המערערת לבין יצרנים ברש"פ התבצעו מספר פעמים בחודש, ובסוף כל חודש סיפק קבלן הייצור למערערת "חשבוניות P" (חשבוניות פלסטיניות) שהיו חשבוניות ביניים. החשבוניות ציינו בשפה הערבית את קבוצות הנעליים כמו: "נעליים נשים", "סנדל נשים", "מגפיים", ללא פירוט ספציפי של סוג הנעל לפי מודל או מספר קטלוגי. לדברי המערערת, ההתחשבות הסופית עם קבלני הייצור נערכה מידי חצי שנה או בסוף השנה על בסיס החשבוניות האמורות. אשר לחומרי הגלם, על פי גרסת המערערת, היא תיעדה את המשלוחים של חומרי הגלם לרשות בתעודות משלוח שנערכו והופקו באמצעות ספרי החשבונות שלה.

המשיב לא מצא לשיטתו, בספרי הנהלת החשבונות של המערערת, רישומים בדבר התחשבות סופית שלה עם קבלני הייצור ולפיכך, ערך למערערת ביקורת שכללה ביקור בבית העסק, ובחינת ספרי הנהלת החשבונות שלה (וגם ערך שיחת טלפון עם אחד מקבלני הייצור) ומצא בין-היתר, סטיות וליקויים בספרים. בגין אותם ליקויים, נשלחה למערערת ביום 16.10.07 הודעה על פסילת הספרים בהתאם לסעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן: "ההודעה המקורית"). בסעיף 130(ב) לפקודה, מוענקת לפקיד השומה סמכות לסרב לקבל פנקסי חשבונות שנוהלו שלא לפי הוראות ניהול ספרים, וזאת –

"אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי

החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת ההכנסה אצל

הנישום".

המערערת לא הגישה ערר על פסילת ספרי החשבונות שלה לפני הוועדה לקבילות פנקסים, על פי סעיף 130(ד)(1) לפקודה.

7. גם לאחר שהוציא המשיב הודעה על פסילת ספרים למערערת, המשיך המשיב בבדיקת ספרי המערערת ובסופו של תהליך זה הגיע למסקנה, כי קיימים בספרי החשבונות ובמערכות הממוחשבות של המערערת אף ליקויים נוספים על אלו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

שפורטו בהודעה המקורית. לאחר הבדיקה הנוספת, הוציא המשיב למערער שומה לפי מיטב השפיטה שנימוקיה הם:

א. מבדיקת ספירות מלאי ידניות והשוואתם לרשימות מלאי במערכת שיווק ומלאי נמצא כי קיימים ליקויים ברישומים בגין המלאי- אין התאמה בין הספירות הפיזיות לבין הרשימות הממוחשבות. כמו כן, נמצאו מודלים של נעליים במערכת, שיתרתם בסוף שנה הייתה שלילית.

ב. מבדיקה כמותית שנערכה על ידי פקיד השומה נתגלו אי סבירויות בכמויות של חומר גלם (למשל- סוליות) שנרכשו לצורך הייצור לבין השימוש בפועל; וכן, אי סבירות באחוזי רווח הגולמי המוצהרים בדוחות הכספיים, כאשר כמות חומרי הגלם הנרכשת מכל הספקים כפולה מהכמות הדרושה לייצור הנעלים הנמכרות.

ג. מבדיקות שנערכות במערכת שיווק ומלאי (מערכת המנהל- להלן) נמצא כי החברה מנהלת כרטיס "כניסת מלאי" המפרט כמויות, מחירים ומודלים של נעליים המתקבלות מקבלני משנה על פי תאריכי כניסה, כאשר קיימת אי התאמה כמותית בנעליים וכן אי התאמה במחירים (המחיר ממוצע של הנעלים על פי החשבונות הירוקות היה קטן בכ- 40% לפחות לזוג ממחיר ממוצע של הנעליים בכרטיס "כניסת מלאי" במערכת שיווק ומלאי של החברה).

ד. מבדיקות שנערכו בספרי הנהלת החשבונות, חשבון הבנק של החברה ותשלומים לספקים בפועל, נמצא כי לחברה יתרות זכות גבוהות לספקים ושטרות לפירעון (המחאות) שלא נפרעו. קרי, המערער לא עמדה בהוצאות עליהן דיווחה.

ה. מניתוח מערכת המנהל המנוהלת על ידי החברה עלה כי החברה מוכרת לקבלני משנה חומר גלם ברווח, זאת כאשר מכירות אלה לא מקבלות ביטוי בדוחות הכספיים ולא מוצאות בגינן חשבונות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ו. מניתוח כלכלי של הוצאות החברה נמצא, כי קיים חוסר התאמה בין רכיב חומר הגלם מסך העלות בספרי הנהלת החשבונות לבין רכיב חומרי הגלם בהתאם לתדריך הכלכלי".

שומת המערערת

8. השומה שהוצאה למערערת, התבססה על רישומיה היומיים של המערערת לגבי רכישת הנעליים הגמורות מקבלני הייצור, במערכת המנהל (שתוצג להלן), כעולה מפירוט הנימוקים לשומה (צורפו לכתב הערעור). לפי נתונים אלו קבע המשיב את הרווח הגולמי ממכירת נעליים גמורות. כמו-כן, על יסוד ניתוח התנועות במערכת המנהל, חישב המשיב רווח גולמי ממכירת חומרי גלם לקבלני הייצור באוטונומיה. שני הסכומים שהתקבלו הביאו לחישוב הרווח הגולמי הכולל, ועל בסיסו נקבעה הכנסה חייבת לכל אחת מן השנים שבשומה (תוך כדי דחיית דרישה להכרה בחובות אבודים, הוספת הכנסה לשנת 2004 בגין רווח הון ממכירת רכב, ואי-הכרה בניכוי פחת בשל אינפלציה).

כמו-כן, העמיד המשיב שומה חלופית שבה לא הכיר בחלק מההוצאות שנטענו על ידי המערערת (תשלומים לקבלני ייצור באוטונומיה שבוצעו באמצעות המחאות דחיות שלא נפרעו), בשל הנימוק שמדובר בהמחאות למראית-עין בלבד. לחלופין קבע המשיב כי יש לראות בהמחאות בלתי נפרעות אלו כמחילת חוב למערערת. הפירוט האמור מלמד, כי בקביעת השומה ניתן משקל של ממש לנתוני מערכת המנהל.

מערכות המחשוב אצל המערערת

9. המערערת העלתה בערעוריה שורת טענות כנגד נימוקי הפסילה המונחים בבסיס השומה. טענות אלו, יבחנו להלן בפירוט. ביסוד המחלוקות, מונחות מסקנות המשיב לגבי שתי מערכות המחשוב המופעלות על-ידי המערערת. האחת, "מערכת המנהל" והשנייה "מערכת החשבשבת". אקדים נושא זה ליתר הנושאים שבערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

10. אין מחלוקת, כי המערערת ניהלה עסקיה באמצעות שתי מערכות מחשב: "מנהל" ו"חשבשבת", כאשר לטענת המערערת, מערכת "חשבשבת" ניהלה את חשבונותיה על פי הוראות הדין ונוהלה על ידי יועץ מס חיצוני ששימש כמנהל החשבונות והכספים שלה, ומערכת "מנהל" (תוכנת "SAP") נוהלה במשרדה לשימוש עצמי על ידי העובדים במשרד שאינם חשבונאים. על פי עמדת המערערת, מערכת "מנהל" לא היוותה חלק מהנהלת החשבונות שלה. מערכת זו, שימשה לרישום קבלת טובין ורישום הזמנות וכן הפיקה חשבוניות מס ותעודות משלוח שהועברו בממשק אוטומטי לחשבשבת. לעניין ניהול ספרים, מערכת המנהל שימשה כספר כניסת טובין וספר הזמנות.

המערערת הסבירה, כי מערכת המנהל שימשה אותה בעיקר למטרות שיווקיות וניהוליות שאינן דרושות להנהלת חשבונות. בכללן של מטרות אלו, תחזיות, תכנון עלויות ומכירות, צפי וחישוב עלות כוללת של המוצרים כולל תקורה, השקעה במוצרים בפוטנציאל, אמצעי ייצור (כמו: תבניות ואימומים), שכר עבודה, מעקב אחרי תנועת חומרי הגלם ונעליים מוגמרות בתוך המערכת (בין המערערת לבין היצרנים, בין היצרנים לבין עצמם) ומעקב אחר התחייבויות המערערת כלפי היצרנים ברש"פ וכלפי ספקי היצרנים של המערערת בתוך הרש"פ, הערכת פעילות יצרנים אחרים המתחרים במערערת וכיוב' (סעיפים ב-ג1 לתצהיר רואה חשבון ביטן וסעיף ד' לתצהיר מנהל המערערת). עוד טענה המערערת, כי מערכת המנהל איפשרה למעשה עדכון מלאי על פי ספירה, זאת על פי תקנות ניהול ספרים. קרי, ניתן לעדכן מלאי ממוחשב למלאי על פי ספירה פיזית, כאשר בתחילת שנה מעודכן המלאי הממוחשב בהתאם לספירה הפיזית ובהתייחס לסחורה שהתקבלה בחזרה מאת היצרנים (נספח א' לתצהיר רואה החשבון ביטן).

11. על פי תיאור המשיב (תצהיר גב' גלינה סבין), מערכת המנהל כוללת פנקסים וספרים כדלקמן: ספר תנועת המלאי של החומרים העיקריים (חומרי הגלם) באמצעות סוג תעודה המכונה "קנ" - קניות; ספר הזמנות לייצור נעליים גמורות באמצעות תעודה המכונה "הזמנה לייצור"; תעודות משלוח של חומרי הגלם לקבלני הייצור של הנעלים באמצעות סוג תעודה המכונה "מר" - תעודת משלוח רכש ו- "הר" - תעודת החזר רכש; ספר כניסת טובין ו/או ספר תנועת מלאי ו/או ספר תנועת המלאי של



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

מוצרים גמורים באמצעות סוג תעודה המכונה "כמ" – כניסת מלאי; תעודות משלוח במכירה סיטונאית באמצעות שלושה סוגים של תעודות המכונות "תמ" – תעודת משלוח, "הח" – החזר, "זר" – זיכוי רכש; וכן, פנקס חשבוניות באמצעות שני סוגים של תעודות המכונות – "חש" – חשבונית מס ו- "חז" – חשבונית זיכוי.

12. המשיב הדגיש, כי בין שתי המערכות ("מנהל" ו"חשבשבת"), קיים ממשק אוטומטי בהעברת הנתונים. הנהלת החשבונות קולטת בספר קופה המנוהל באמצעות כרטיס הכנסות את התעודות "חש" (חשבונית מס) ו-"חז" (חשבונית זיכוי) ממערכת מנהל. סיכום הנתונים של ספר הקופה משמש את שורת "ההכנסות" בדו"ח השנתי של המערערת. לעומת זאת, נתוני קניות נקלטים בשתי המערכות בצורה ידנית ומקבילה ולא קיים ממשק אוטומטי בניהן. סיכום כרטיס הקניות בהנהלת החשבונות משמש את שורת "הקניות" בתוך שורת "עלות המכירות" בדו"ח השנתי.

13. טענה מרכזית של המערערת בערעור היא, שהמשיב טעה בכך שלא קיבל את ההסברים שנתן רואה החשבון מטעמה, שלמה ביטון, לגבי סיבת ניהול מערכת המנהל ולגבי משמעות נתוניה. לשיטתה, היה על המשיב לבחון את מערכת החשבשבת בלבד, אך הוא בחר להישען על פערים בין הנתונים במערכת מנהל לעומת הנתונים בדוחות הכספיים שבחשבשבת. על פי הנטען, אילו התייחס המשיב נכון לנתונים – לא היו נפסלים הספרים ולא הייתה נערכת שומה על פי מיטב השפיטה.

הטענות לעניין ההישענות על "מערכת המנהל"

14. לשיטת המערערת, יש לדחות את הטענה לפיה, קיימים ליקויים בשיטת ניהול הספרים שלה, ככל שהיא נסמכת על השוואת שתי מערכות המחשב שהיא מנהלת. המערערת הטעימה, כי המערכת היחידה על פיה יש לבחון את התנהלות העסקית היא, מערכת ה-"חשבשבת". המערערת הפנתה לדברי רואה החשבון ביטון שהבהיר, כי הנתונים במערכת המנהל הם אינפורמטיביים בלבד, ואינם משמשים לתביעת ההוצאות בדוחות הכספיים. כמו-כן, מערכת המנהל לא כללה בתוכה הנחות, החזרות, ייבוא, תבניות ייצור ועוד (ע"מ 20-18 לפרו' מיום 5.09.12). המערערת הוסיפה, כי שגה המשיב בהניחו כי כל פריט במערכת זו מציין עסקה או כל תג מחיר מציין עסקה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

15. לטענת המערערת, מאחר שמערכת המנהל משמשת, בין השאר, לחישובים תיאורטיים, לחיזוי, לעריכת השוואות, וכאמצעי מעקב אחר תנועות חומרי גלם ומלאי של נעליים מוגמרות גם בתוך המערכת, עשויים חומרי גלם מסוימים ואף נעליים מוגמרות מסוימות להופיע בה יותר מפעם אחת. זאת, על פי הסבר המערערת, מאחר שתהליך ייצור הנעליים משלב העיצוב ועד המכירה נמשך כשבעה עד תשעה חודשים, והמחירים שבהם מוכרת המערערת את הנעליים משתנים לפי העונה ועל פי הצלחת הדגם, כאשר לעיתים יש דגמים שאין היא מצליחה למכור והקמעונאים מחזירים אותם, ועל המערערת להחליט האם למכור אותן בהפסד או לשלוח אותן ליצרנים לשם הכנסת שינויים. **כל החזרה או שליחה מופיעה במערכת המנהל**. כך, הדגימה המערערת, חומרי גלם שנרכשו על ידי היצרנים מספקים ברש"פ יופיעו **במערכת המנהל פעמיים**: פעם אחת על שם היצרן ופעם נוספת על שם הספק שסיפק ליצרן. ברם, המערערת לא תדרוש הוצאות בגינם אפילו פעם אחת. עוד הסבירה המערערת, כי נעל שנשלחה ליצרן לשם שינויה עשויה להופיע **שלוש פעמים** במערכת מאחר שהיא עוברת מהיצרן **למערערת**, מהמערערת **ליצרן** וחזרה שוב **למערערת**.

לאור האמור נטען על ידי המערערת, שהמשיב נכשל בפירוש מוטעה של מספרי הנעלים וחומרי הגלם. בכלל זה, טעה לגבי כמות הסוליות (להלן) שנספרה במערכת המנהל לגביה הסיק, כי המערערת דיווחה על רכישת כמות כפולה מאשר זו שנרכשה בפועל.

16. המשיב טען מנגד, כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה יש להתחשב במערכת "**חשבשבת**" בלבד לצורך הנהלת החשבונות שלה בהדגישו, כי ללא ספרי מערכת זו אין למערערת מערכת פנקסים הדרושה על פי החוק. המשיב הדגיש בהקשר למשקלה ודיוקה של "**מערכת המנהל**" את הנתונים הבאים:

א. מערכת המנהל בהיותה תוכנת מדף, מיועדת לתפעול לוגיסטי וחשבונאי של העסק, וכוללת את כל סוגי פנקסי החשבונות הנדרשים לניהולו השוטף של העסק והם שלובים זה בזה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ב. בעת הפעלת מערכת המנהל, המשתמש בונה קטלוגים של לקוחות, ספקים וקטלוגים של פריטים. בקטלוג של הפריטים מגדירים לכל פריט מספר מק"ט, שם פריט, מחיר מכירה ליחידה. בעת רכישתו או מכירתו של פריט הוא נקלט במערכת עם אותו מספר מק"ט ומקבל שני ערכי מחיר: עלות קניה שהינו מחיר הספק, ומחיר מכירה שהינו עלות העסק לצורכי המכירה.

ג. מערכת המנהל מהווה מאגר נתונים בגין רכישות ומכירות של הטובין, המשמש את כל שלבי פעילותה העסקית של המערערת, בהתייחס לכמויות ולמחירי חומרי הגלם, לכמויות ולמחירי הנעליים המוגמרות ולכמויות של כל סוגי הטובין שבמלאי. המערכת בונה קשרי גומלין אוטומטיים ממוחשבים בין מאגרי רכש, מלאי, שיווק ומסחר לצורך הפקת תיעוד פנים-תעודות משלוח, חשבוניות, קבלות וכ"ו.

בעת עריכת תיעוד פנים כאמור, המערכת גורעת אוטומטית ממאגר המלאי את כל פרטי הטובין לפי מספר קטלוגי (מק"ט), לפי שם הפריט ומחיר ליחידה. קרי-באמצעות הפקת תיעוד פנים ממערכת המנהל, מתעדת המערערת את הרישומים העסקיים שלה. בא-כוח המשיב הפנה לעדות רואה החשבון של המערערת **ביטן**, לפיה מערכת זו הפיקה תיעוד פנים על סוגיו וספר כניסת טובין (ע"מ 14-15 לפרוי' מיום 5.09.13).

ד. בא-כוח המשיב הדגיש, כי טענת המערערת לפיה מערכת המנהל שימשה אך ורק ל"חשובים תיאורטיים, לחיזוי וכ"ו", שאינם דרושים להנהלת חשבונות וניהול ספרים, מותירה את המערערת ללא פנקסים דרושים. כך, לא היה ביד המערערת להראות פנקסי תעודות משלוח שהיה עליה לנהלם לפי סעיף 8 ל"הוראות ניהול ספרים", ולפי סעיף 2(6) בתוספת ב' להוראות. כמו-כן, המערערת הפיקה ממערכת המנהל את חשבוניות המס בגין מכירות ללקוחותיה ואף הודתה בכך שחשבוניות מס שהופקו ממערכת המנהל הועברו בממשק אוטומטי ל"חשבשבת". בא-כוח המשיב הדגיש, כי מספר ספרים נוהלו על ידי המערערת באמצעות מערכת המנהל בלבד. כך, לא הוצגו לפני המפקחת ספר תנועות מלאי או ספר כניסת טובין זולת הנתונים הרשומים במערכת המנהל. בסיכומיה אישרה המערערת עובדה זו, באומרה: –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

"למעשה מערכת המנהל שימשה לענין ניהול ספרים ספר כניסת טובין וספר הזמנות בלבד". (ס' 2.2. עמ' 3).

אם כך, שורת הספרים שצויינו – פנקסי תעודות משלוח, ספר תנועת מלאי, ספר כניסת טובין – חובת המערערת לנהל על פי הוראות ניהול ספרים, ואין למוצאם ב"מערכת החשבשבת" אצל המערערת. בהתייחס לדברי רואה החשבון **ביטן** בעדותו – **"הנתונים במערכת מנהל אינם מהווים בסיס לדוחות הכספיים, אלא משמשים את המערערת לניהול בלבד והמערכת היחידה שעל פיה יש לבחון את פנקסיה של החברה היא מערכת "חשבשבת" בלבד"**, טען בא-כוח המשיב, כי מערכת **"חשבשבת"** היא מערכת הנהלת החשבונות המופקדת אצל המערערת **על הניהול הכספי בלבד** ואינה מנהלת פנקסי חשבונות מס, פנקסי תעודות משלוח, פנקסי קבלות. לכן, קבלת טענת רואה החשבון, משמעותה, שהמערערת מודה בפועל שאין בידה ספרי חשבונות או שלא ניהלה ספרי חשבונות בהתאם לנדרש על פי ההוראות, ומכך מתבקשת המסקנה שספרי החשבונות שלה אינם קבילים ואינם משמשים מקור המבטיח את אמינות דיווחה לעניין היקף פעילותה העסקית וקביעת הכנסתה החייבת.

התוצאה הכוללת היא, לשיטת המשיב, שמערכת המנהל ליוותה את כל שלבי הפעילות העסקית של המערערת והיוותה חלק בלתי נפרד מספרי הנהלת החשבונות שלה. כמו-כן, הנתונים המופיעים בה שימשו בסיס ראשוני לצורך ניהול פעילותה העסקית והגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה.

הכרעה לעניין מתן משקל ל"מערכת המנהל"

17. טענת המערערת לפיה, היה על המשיב לבחון את מערכת החשבשבת בלבד, ולהימנע ממתן משקל בקביעותיו למערכת המנהל בעת בחינת התנהלותה הכספית, ובכלל זה הכנסותיה, אינה מקובלת עלי. לשיטתי, אין ביד המערערת להתנער מהמידע שניטע על ידה במערכת המנהל, מה-גם, שללא מערכת זו למעשה לא עמדה בחובת ניהול ספרים כדון, כפי שהבהיר טיעון בא-כוח המשיב.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

18. הובהר בראיות, כי בפועל המערערת עושה שימוש ב"מערכת מנהל" לניהול חשבוניותיה, ו"מערכת חשבשבת" אינה מספקת את כל צרכי ניהול החשבונות הנדרשים בחוק. "מערכת המנהל" היא זו שכללה ספר כניסת טובין, ספר הזמנות, ספר תנועות מלאי. ממערכת זו גם הופקו חשבוניות מס שהועברו בממשק אוטומטי למערכת החשבשבת. רואה החשבון, **שלמה ביטן**, אישר בעדותו כי חשבוניות שהמערערת הנפיקה הופקו ממערכת המנהל, כך גם תעודות המשלוח (פרי עמ' 14) וספר כניסת הטובין (פרי עמ' 15). עוד אישר בעדותו, כי החשבוניות של חומרי הגלם הנרכשים מוקלדות גם במערכת המנהל וגם במערכת החשבשבת. גם הובהר בעדותו, כי לאחר שהנעליים מגיעות מהרש"פ כשהן גמורות, הן נרשמות בספר כניסת הטובין, קרי, במערכת המנהל (ע"מ 16).

19. המסקנה העולה מן האמור היא, כי לא זו בלבד שמערכת המנהל שימשה כמערכת **שנייה** בעלת חשיבות לניהול חשבוניות המערערת, אלא גם- בחלק מן הנושאים – כמערכת **היחידה** המספקת את הנדרש על פי החוק: ספק כניסת טובין, ספר הזמנות, ספר תנועת מלאי, ותעודות משלוח.

20. שני שיקולים נוספים תומכים באותה מסקנה. **האחד**, העובדה שבין מערכת **המנהל** לבין מערכת **חשבשבת** התקיימה זיקה ממשית. הובהר, כי בין שתי המערכות הני"ל התקיים ממשק אוטומטי בהעברת נתונים מסוימים. **השני**, מערכת המנהל הייתה מערכת מפורטת ורחבה, שאמורה הייתה לתן למערערת עצמה, ולו לצורך השיווק כטענתה, מידע אמין ומלא. בנסיבות אלו, בוודאי שיש לראות במערכת המנהל למצער, מצבור של נתונים רלבנטיים המלמדים על הפעילות העסקית של המערערת. ככאלה – יש בהם גם כדי לתמוך בעמדות המשיב לגבי השומה או כדי להכביד על עמדת המערערת לגבי פרטי ההתנהלות העסקית.

ויוטעם, אין באמור כדי לקבוע, כי מסקנות המשיב מנתוני "מערכת המנהל" בהכרח נכונות. תכלית הדברים רק להדגיש, כי לא היה פגם בעצם מתן משקל ל"מערכת **מנהל**" בהסקת המסקנות ביחס להתנהלות המערערת. לשון אחר- היזקקות המשיב למערכת זו אינה שגויה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

פסילת הספרים

טענות הצדדים לעניין הפסילה

א. הוספת הנימוקים, ואיחוד הנימוקים לכל שנות השומה

21. בראשית טענותיה, טענה המערערת כי בגדר קביעת השומה המשיב הוסיף נימוקים חדשים להחלטתו בדבר פסילת פנקסי המערערת, נימוקים שלא פורטו על ידו בנספח להודעת פסילת הספרים המקורית מיום 30.10.07. לדבריה, מתוך **שמונת** נימוקי הפסילה המקוריים, הושמטו **שלושה** ונוספו **שמונה** נימוקים חדשים שכותרתם "**ליקויים נוספים וחוסר סבירות בדוחות המערערת**". על פי הנטען, הוספת נימוקים חדשים מהווה הרחבת חזית אסורה. עוד טענה המערערת, כי היא הופתעה מהנימוקים המאוחרים, ולמעשה ולא ניתנה לה הזכות לערער עליהם לפני וועדת הערר. די בכך לשיטתה, כדי להביא לדחייתם. כמו כן, לטענת המערערת, שגה המשיב בכך שריכז את הנימוקים לפסילת הספרים **לשלוש** שנות המס יחד, בעוד שהיה עליו על פי הדין להתייחס לכל שנה בנפרד.

22. הכרעה

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** (תקדין). ציין כבוד השופט א' רובינשטיין (ס' יג לחוות הדעת) כי – הסמכות הרחבה של בית המשפט בערעור הקבועה בסעיף 56 לפקודה, יש בה כדי **"לרפא את הפגם שנפל בהליך המנהלי תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו"**.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

בהקשר זה, אוסיף כי המערערת בחרה שלא לערער לפני הוועדה לפסילת פנקסים בגין נימוקי הפסילה על פי ההודעה הראשונה, ולא התרשמתי שבנימוקי השומה המאוחרים בא שינוי מהותי ביחס להודעה זו. מכל מקום, כלל טענות המערערת כנגד הפסילה יבחנו בהמשך הדברים לפניי, לאור הטענות המפורטות של המערערת.

23. אשר לטענה לפיה, היה על המשיב על פי דין להתייחס לפסילת הספרים של כל שנת מס **בנפרד** ולנמק את הפסילה בנפרד, אציין כי כפי שהמערערת ציינה בטענותיה, חלק מטענות הפסילה משותפות לכל שנות השומה (ולכן לא ראתה לנכון לחזור על טענותיה לגביהן). עובדה זו, מסבירה את איחוד הנימוקים לשנים הנדונות. מכל מקום, בעקבות הקפדתה של המערערת ייבחנו גם כאן הנימוקים תוך הפרדה לפי השנים.

אציין כי ההכרעה לגבי כל טענה תבוא מיד לאחר הצגתה, או בסוף הצגת הטענות לגבי אותה שנה.

ב. אי-שמירת ספר הזמנות

24. טענה הרלבנטית לכל שנות המס היא, שהמערערת לא שמרה ספר הזמנות שניהלה. לטענת המערערת, היא כמעט ואינה מייצרת נעליים על פי הזמנה, אלא מייצרת למלאי ולקוחותיה השונים רשאים לבצע הזמנה מתוך מלאי זה. יחד עם זאת, המערערת אישרה שניהלה ספר הזמנות אשר לא נשמר. לדבריה, ההזמנות גם נרשמו במערכת **המנהל**- כך שלמעשה ספרי ההזמנות נשמרו. כמו כן, לפי טענת המערערת, ספר הזמנות שלה נשמר בכל השנים הרלוונטיות לערעור, ואם נזרק זה היה לאחר שנות הערעור ומשום שהנתונים מהספר גובו במערכת **המנהל**, זאת על אף שהמערערת כלל לא הייתה חייבת בניהול ספר הזמנות על פי הוראות ניהול ספרים.

25. המשיב טען מנגד, כי בביקורת שנערכה על ידו במשרדי המערערת מיום 7.12.06 מצא, כי המערערת ניהלה במשך כל שנות פעילותה ספר הזמנות כרוך ובו רשמה את כל הזמנות הסחורה שנתקבלו מלקוחות החברה, אך לא שמרה אותן, וזאת בניגוד לדרישת סעיף 25(ד) להוראות ניהול ספרים (העתק תרשומת הביקורת בחברה צורף כנספח יט' לתצהיר המשיב), ובניגוד לדרישת חובת התיעוד על פי סעיף 2(א) לתוספת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ב' להוראות ניהול ספרים. על פי טענת המשיב, טענות המערערת סותרת את העובדה כי במערכת המנהל קיימות תעודות בגין הזמנות לייצור בלבד, ואין תעודות משלוח להוצאת הסחורה ללקוחות הקמעונאים מן המלאי העסקי של המערערת (אשר היקף המסחר הסיטונאי שלה כולל הספקת הסחורה לכ- 90 חנויות קמעונאיות המפוזרות בכל רחבי הארץ).

26. הכרעה

גישת המשיב בנושא ספר הזמנות, מקובלת עלי. המערערת אינה מכחישה ניהול ספר הזמנות בשנים הרלוונטיות לערעור, ספר אשר לא נמצא בידה. הובהר, כי המערערת רשמה בספר כרוך ידני את כל הזמנות שמתקבלות מלקוחות החברה אך, הספר נזרק כאשר בא אל סיומו. אמנם, המערערת לא חייבת בניהול ספר הזמנות לפי הוראות התוספת ב' החלה עליה אך, לפי סעיף 25(ד) להוראות היא מחויבת לשמור את הזמנות שניהלה "בין מרצון ובין מכוח דין אחר", לפחות במשך שלוש שנים. מטעם זה, אין בידי לקבל את טענת המערערת, כי שמירת הספר אינה הכרחית, מאחר שלא חלה עליה חובה לנהלו מלכתחילה. כמו-כן, על פי הפסיקה, לספר הזמנות חשיבות של ממש לצורך בדיקת נתוני ההכנסה, והיעדרו הוא בבחינת ליקוי מהותי (ראו ע"א 3572/92 מנהל מע"מ נ. חב' מפגש האון ואח' פ"ד מט(3) 726 – 748, וראו גם הדיון להלן בנושא מהותיות הליקויים).

ג. היעדר מהותיות הליקויים

27. לשיטת המערערת, בגדר נימוקי השומה לא הובהרה המהותיות של הפגמים הנטענים, ולכן אין להם רלבנטיות לעניין הפסילה. לשיטת המערערת, כלל נימוקי הפסילה מנוגדים לאמור בסעיף 130(ב) לפקודה ולהוראת סעיף 3(ד) להוראות ניהול פנקסים הקובעת, כי:

"מקום בו נתגלתה סטיה מהוראות אלה, שאינה

מהותית לעניין קביעת הכנסתו של נישום, לא יראו

בסטיה זו בלבד אי קיום הכללים לשיטת ניהול

הפנקסים".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

טענה זו תידון להלן כאשר ייבחן הליקוי הספציפי הנטען.

ד. פרשנות לא נכונה של תעודות המשלוח שליוו את העברת חומרי גלם

28. שיקול מרכזי בעמדת המשיב מתבסס על הטענה, שחומרי גלם הועברו על ידי המערערת עם תעודות משלוח בהם צוינו מחירים גבוהים יותר ממחירי הרכישה. לטענת המערערת מנגד, כלל לא מכרה ליצרנים שלה חומרי גלם או טובין אחרים ולכן גם לא הוציאה להם חשבוניות מס.

29. על יסוד תיעוד הפנים (מערכת המנהל) לשנים 2003-2005, מצא המשיב כי המערערת ניהלה תעודות משלוח לחומרי גלם (עורות, תבניות, אימומים, אבזמים, רוכסנים וכו')- בהן פורטו סוגי פריטים, כמויות, מחירי יחידה וכו'. המערערת עשתה זאת לצורך תיעוד העברת חומרי גלם (אשר נרכשו על ידי המערערת מספקים ישראליים ובחוו"ל) לקבלני היצור ברשות. אין מחלוקת, כי השוואת מחירי רכישה ומחירי העברה של חומרי הגלם מעלה שעל גבי תעודות המשלוח נרשמו מחירים גבוהים יותר ממחירי הרכישה. לשיטת המשיב, העובדה שהמערערת העבירה חומרי גלם ליצרנים ברש"פ, כאשר בתעודות המשלוח צוין מחיר גבוה יותר מאשר עלות הרכישה של חומרי הגלם, מלמדת על מכירה של חומר הגלם. על-כן גם מדובר בהעברות שבגינן המערערת לא הנפיקה חשבוניות מס מכירה שלא כדין, והרווחים ממכירות אלו לא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים.

בא-כוח המשיב גם הצביע על כך, שמהביקורת בבית העסק ומעדותו של המערער בדיוני השומה עלה, כי אין למערערת מחסן שבו מוחזקים חומרי הגלם, וכי חומרי הגלם מועברים מישראל לקבלני ייצור ברש"פ ישירות מבתי העסק של הספקים הישראליים, והמערערת רק מתעדת את העברות אלה באמצעות הפקת תעודות משלוח ממערכת המנהל. גם מטעם זה, לשיטתו, מתערערת טענת המערערת כי חומרי הגלם "נשארים רכושה מהרגע שרכשה אותם ועד שמכרה את התוצר המוגמר", וש"היצרנים בחברון אינם קונים אותם ואינם משלמים בעדם".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

משכך, אליבא דמשיב, מדובר במכירה של חומרי גלם ליצרנים שהיה על המערערת להוציא חשבוניות מכירה בגינה.

30. בהקשר להתנהלות זו, העידה המפקחת גלינה סבין –

"כל יציאת הסחורה מבית עסקי למישהו צריכה להיות רשומה על גבי תעודת משלוח. אבל פה אני צריך להוציא את הסחורה מבית עסקי באותו סכום ובאותה כמות כפי שרכשתי, אך אני רק מעביר, אני מעביר את זה בסכום אפס, אם יש לי הפרש בין הכמויות שמועברות ובין המחיר ליחידה שהיא מוכרת, סימן שאני מוכרת את זה וזה לא סתם העברה אלא מכירה שצריכה להיות מגובה בחשבונית מס, וזה מה שטען המפקח ביטון שפסל את הספרים" (פר' עמ' 36).

...

אם אני מוציא תעודת משלוח מבית העסק שלי לגדה, מי שמקבל את תעודת המשלוח רואה כמות ומחיר אז אח"כ הוא מחזיר לי את החשבונית, והוא הרכיב ממה שבא לו, זה אומר שאתה מראה למישהו כמה עולה חומר הגלם. הוא יודע שבהתחשבות הסופית הוא יתחשבן אתך על זה. וזה סימן שאתה מוכר (פר' עמ' 37).

ההכרעה במחלוקת זו תובא להלן.

ה. טענה מוטעית לגבי כמות חומרי הגלם שנרכשה

31. המערערת טענה, כי טעה המשיב בייחסו לה ניפוח עלויות.

בנושא זה אציג תחילה את עמדת המשיב. ביסוד עמדת המשיב מונחים ממצאיו לגבי דיווח המערערת על חומרי הגלם. המשיב מצא, כי מניתוח כמויות המלאי ורכישות חומרי הגלם הרשומים במערכת המנהל עולה כי כמות חומרי הגלם שנרכשו מכל הספקים כפולה מהכמות הנדרשת לייצור הנעליים שנמכרו בפועל, לפי ספרי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

המערערת. היינו לשיטת המשיב – המערערת ניפחה עלויות על ידי דיווח כפול של רכישת חומרי גלם – בעיקר סוליות (להלן). לדבריו, לטענת המערערת לפיה, רכשה השלמות של חומרי גלם, בעיקר עורות אצל הספקים ברש"פ, ואילו קבלני הייצור חייבו אותה בגין הרכישות באמצעות חשבוניות P אין בסיס שכן, לא נמצאה אף חשבוניות P המפרטת את רכישות חומרי הגלם שם, הן מקבלני הייצור והן מספקים אחרים ברש"פ, ובתוך ספרי החשבונות של המערערת נמצאו תעודות משלוח של ספקים פלסטינאים אשר לכאורה תיעדו "העברת" חומרי הגלם בין ספקים ברש"פ וקבלני הייצור ברש"פ. כך, בחשבוניות אין כל פירוט מלבד כתוביות בערבית כגון- נעלים, סנדלים, מגפיים וכ"ו, ואין כל אזכור לעניין חומרי הגלם. על פי טענת המשיב, מאחר שאין פירוט מדויק של הטובין המועברים מהרשות למערערת, לא ניתן כלל לדעת מהי העלות הנדרשת בגין חומרי הגלם שנרכשו ברש"פ ומהי עלות שכר העבודה של קבלני הייצור.

על פי הנטען, המערערת גם לא הסבירה מדוע נערכו תעודות משלוח לטובין שלא נשלחו מן העסק של המערערת, שהרי מדובר בטובין שאינם מגיעים לחזקת (מחסן) המערערת.

32. המשיב הוסיף לעניין זה, כי במהלך שלב א' בשומה מסר נידאל, יצרן הנעלים ברש"פ, כי המחיר שמצוין בחשבונית P כולל את שכר העבודה של היצרנים והן את חומרי הגלם שנרכשו ברש"פ או שנרכשו בישראל על ידי המערערת (נספח יב' לתצהיר המשיב). לשיטת המשיב, מעדות זו עולה, כי חשבוניות P נופחו באמצעות דרישה כפולה להכרה בהוצאות של רכישת חומרי הגלם בישראל. קרי, מצד אחד דרשה המערערת הוצאה זו כחלק מהקניות שלה מספקים בישראל, ומצד שני היצרנים ברש"פ כללו את חומרי הגלם שהועברו להם מישראל כחלק מהעלות של ייצור הנעלים, שנדרשה על ידי המערערת.

33. לשיטת המשיב, הדיווח הכפול בא לידי ביטוי ברור בכמות הסוליות שרכשה המערערת. על פי הנטען, מהרישומים במערכת המנהל עולה כי המערערת דרשה הוצאות בגין רכישת סוליות בכמות גדולה מכמות הנעליים שייצרה ומכרה לפי דיווחיה. כמו כן, ספירת כמויות הסוליות שנרכשו מכל הספקים אינה תואמת את כמות הסוליות שנתקבלה אצל קבלני הייצור לצורך ייצור נעליים. הסוליות הן כלי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

עיקרי למדידת כמויות הייצור של הנעלים, מאחר שזוג סוליות אמור להיות שקול לזוג נעליים. על פי הסבר המשיב, בביקורת שערך בספר תנועות מלאי שבמערכת המנהל נמצא, כי המערערת רכשה סוליות אצל הספקים ישראלים- רפי, פליקס, טראק ו-רפידה, ורשמה את כל פרטי הרכישות על גבי תעודות "קנ" במערכת מנהל, הן באופן כמותי והן באופן כספי, וכך היא ניהלה את כניסת הסוליות למלאי. אשר לסוליות שרכשה המערערת, על פי טענתה, אצל ספק פלסטינאי (בשם "גאמאל") רשמה המערערת את הרכישה במערכת המלאי (המנהל), על גבי תעודות "מר". במקביל, המערערת סיפקה את הסוליות לקבלני הייצור ורשמה על גבי תעודות המשלוח את כמויות הסוליות המסופקות – וכך נוהלה יציאת הסוליות מהמלאי. ברם, ההפרשים המהותיים בין קניות הסוליות לבין אספקתן לייצור, כפי שנמצאו במערכת המנהל מהווים הצגת נתונים מוטעית ופגומה שאינה מאפשרת קבלת תמונה נכונה בעניין היקפי פעילותה של המערערת, כל זאת בניגוד להוראות ניהול פנקסים בעניין המלאי (ס' 13).

בהקשר לנושא המלאי הדגיש בא-כוח המשיב, כי טענת המערערת שמערכת המנהל "שימשה לעניין ניהול ספרים ספר כניסת טובין וספר הזמנות בלבד", מביאה לידי מסקנה כי "ספר תנועת מלאי" של חומרי גלם לא נוהל על ידה כלל. הוא הדין לגבי טענתה, כי מספרי מלאי הסוליות שנרכשו וסופק לייצור- היוו "מספרים מפוזרים" במערכת שאין להם משמעות כלשהי. במצב דברים זה, למעשה, שמטה המערערת מידי המשיב כל כלי וכל דרך לביקורת על פעילותה, הן לעניין הכמויות של החומרים הנרכשים והמסופקים על ידה לצורכי ייצור והן לעניין כמויות הנעלים המיוצרות. לשיטת המשיב, מדובר בסטייה מהותית מההוראות שנוהלה באופן שיטתי ושוטף במשך שנים.

עוד נטען, כי אף אם ניתן היה להניח קיום הפרשים סבירים בהתנהלות כניסות ויציאות הטובין בעסק, הרי שאין לקבל את הפרשי הכמויות הנראים בספרי המערערת, מה-גם, שהמערערת אינה מציגה להם הסבר נאות.

34. שורת טענות זו אינה מביאה את המערערת לשינוי עמדתה היסודית לפיה, תעודות המשלוח הוצאו בגין חומרי גלם שנשארו בבעלותה. לא נמכרו חומרי גלם ליצרנים- הם היו אך ורק קבלני משנה המעבדים את חומרי הגלם ומחזירים אותם אליה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

כנעליים מוגמרות. לפיכך, לא היו רווחים, לא היה ערך מוסף ולא היה כל צורך בהוצאת חשבונית.

המערערת הכירה בכך, שבתעודות המשלוח צוינו מחירים (גבוהים ממחירי הרכישה) אך על פי הסברה, מחירים אלו - אשר עלו על מחירי השוק - נרשמו כדי למנוע גניבות וחסרים של חומרי גלם בייצור או מכירה של חומרי גלם על ידי היצרן ליצרנים אחרים בחברון, המייצרים עבור גופים אחרים או מתחרים של המערערת. המערערת הדגישה, כי תעודת המשלוח אינה חייבת או אמורה לכלול מחיר כלל, ואם נרשם מחיר בכל זאת, לדבריה, אין לו משמעות, שכן חשיבות תעודות המשלוח הייתה בציון **כמות** המוצר בלבד. על פי הסברה, גם אם קיים פער בין מחיר הרכישה לבין המחיר בתעודות המשלוח, מדובר אך ורק בהעברת חומרי הגלם אשר נשארו בבעלות המערערת ולכן אין מקום לחייבה במס בגין רווח שלא נוצר לה כלל.

כך, אליבא דמערערת, גם סברת המשיב, כי בגין כל תעודת משלוח שהונפקה בספרי המערערת חייבת הייתה לצאת חשבונית היא שגויה. העברת חומרי גלם או סחורה ללא מכירה מתרחשות לעיתים קרובות בעסקים גדולים אשר נאלצים להעביר סחורה בין מחסניהם. העברה כזו יוצאת בליווי תעודות משלוח בלבד ואין צורך להנפיק חשבונית. באותו באופן פעלה המערערת כאשר הוציאה תעודות משלוח בעבור סחורות שהובלו אך לא נמכרו. על פי טענתה, מאחר שהיצרנים למעשה החזירו לה את אותם חומרי הגלם שהעבירה להם בצורת נעל מוגמרת, הרי שגם אם היה נוצר רווח מהעברת חומרי הגלם ליצרנים, רווח זה היה מתאפס עם קבלת הנעליים המוגמרות מאחר שהיצרנים היו מחייבים את המערערת בגין חומרי גלם אלה, אשר שימשו אותם לייצור הנעל, במחיר שאינו נמוך מהמחיר שלפיו חייבה אותם, ואף גבוה מכך, וכך הרווח היה מתאפס.

35. **הכרעה**

מהיבט פסילת הספרים, דין טענת המערערת לעניין מחירי תעודות המשלוח שליוו את חומרי הגלם, להידחות. העובדה שנרשם מחיר גבוה ממחיר הרכש על גבי תעודות המשלוח, אינה במחלוקת. פירוש סביר לפער במחיר ביחס לתעודות הרכש הוא, קיומה של מכירה, כפירוש המשיב. מכאן הדרך קצרה להצבעה על מחסור בחשבוניות מס, ועל דיווח שאינו כולל רווח ממכירת חומרי גלם. הסבריה של



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

המערערת לפער במחירים שנוצר על פי תעודות המשלוח, רחוק מלהיות מובן. לא הוסבר מדוע לא ניסחה המערערת את תעודות המשלוח כנדרש, וכיצד המחיר הגבוה יותר סייע למערערת להגן על חומרי הגלם כטענתה. לכן, בהקשר לנימוקי הפסילה יש משקל להתנהלות מוזרה זו, שהקשתה על הבנת התנהלות העסקית של המערערת. להלן ארחיב בנושא **מהותיות הליקויים** ואציג את עמדת הפסיקה, לפיה, די בכך שהרישום הפגום או החסר מכביד או אינו מאפשר מעקב או בקרה יעילים על העסק והכנסותיו כדי שהסטייה שמדובר בה תהיה מהותית.

עם זאת, להלן גם אבהיר כי לשיטתי המסקנה כי פגם זה מלמד בהכרח כי היו מכירות של חומר גלם אינה הכרחית. להערה זו תהיה השלכה בדברים להלן על השומה שהוצאה למערערת בכיוון הקטנת הרווח הגולמי שטען לו המשיב. קרי- השלכה של הטענה על שתי הסוגיות- שונה.

אעבור לטענות המיוחדות לכל אחת מהשנים, על פי טיעון המערערת, כדי לברר אם למצער אחת השנים שבשומה "נחלצת" מגדר הפסילה.

טענות הצדדים באשר לנימוקי הפסילה לשנת 2003

36. בסיכומיה לגבי שנה זו, דחתה המערערת את הטענה בעניין אי-שמירת ספרי ההזמנות שנדונה לעיל, וגם את הטענה בעניין המחירים על תעודות המשלוח שליוו את חומרי הגלם ליצרנים באוטונומיה, שנבחנה אף היא למעלה. טענות המשיב ביחס לטענות אלו, גם הן הובאו לעיל. הובהר לעיל, כי יש להעדיף את עמדת המשיב לגבי נושאים אלו, בכל הנוגע לפסילת הספרים.

טענות הצדדים באשר לנימוקי הפסילה לשנת 2004

37. בהתייחס לנימוק הפסילה לפיו, בביקורת צולבת עם ספקים נמצא שבשנה זו, המערערת לא רשמה בספריה קניית טובין בסך של 179,522 ₪ לא כולל מע"מ (חשבונית מס 822011 מיום 30.11.2004) טענה המערערת, שהמדובר בטעות חד-פעמית ושולית, טעות שאינה מגיעה לכדי סטייה מהותית לקביעת הכנסתה של המערערת כנדרש לפסילה על פי הדין. המערערת הדגישה, כי הטעות היוותה פחות מ-2% מרכישות בסך כ-8 מיליון ₪ והגדילה את הרווח הגולמי המדווח, ולכן לדבריה, יש לתקנה כך שההוצאה תירשם, והרווח הגולמי המדווח יוקטן. יתר-על כן,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

לדברי המערערת, למרות שטעות זו הייתה ברורה למשיב ומחובתו לתקנה, באופן תמוה בחר שלא לעשות כן.

המשיב הדגיש מנגד, כי קניות חומרי הגלם על ידי המערערת לצורך ייצור הנעלים מספקים ישראלים הסתכמו בשנת 2004 בסך 1,988,334 ₪, לפיכך ה"טעות" בה עסקינן מהווה כ- 9% מהרכישות. יתרה מכך, עצם העובדה שהמערערת ניהלה **רישומים מקבילים כפולים**, של קניות חומרי גלם בשתי מערכות ממוחשבות, ובאחת מהן נתגלה תקבול שלא קיבל ביטוי בשנייה, מביא למסקנה כי מדובר ב"סטייה מהותית".

38. לנימוק לפסילה לפיו, על פי כרטסת הנה"ח לשנת המס 2004 נדרשה הוצאה בגין רכישת טובין בסך 129,500 ₪ (לא כולל מע"מ) חשבונית מס מס' 10718, וזאת ללא תיעוד מתאים טענה המערערת, כי החשבונית נמצאה לבסוף והעתק צילומי שלה נמסר למשיב בעת הדיון בהשגה. משכך, לא יכול ולא צריך היה המשיב להשתמש בנימוק זה לצורך הפסילה. המערערת העמידה מול נימוק זה את טענתה הכללית, לפיה אין מדובר בליקוי מהותי.

39. בהקשר לנימוק הפסילה, לפיו "המערערת ניהלה, במהלך כל שנות פעילותה ספר הזמנות כרוך ובו רשמה את כל הזמנות הסחורה שנתקבלו מלקוחות החברה. המערערת לא שמרה את ספרי ההזמנות וזאת בניגוד לדרישת סעיף 25(ד) להוראות" – חזרה המערערת על ההסבר שהובא למעלה לפיו, אינה מייצרת נעליים על פי הזמנות. ראה לעניין זה הדיון לעיל.

40. נימוק נוסף המתייחס גם לשנת 2004, עוסק בתעודות המשלוח שליוו את חומרי הגלם. כאמור, על פי טענת המשיב, תעודות המשלוח לימדו, שחומרי הגלם הועברו במחירים גבוהים יותר ממחירי הרכישה. גם כאן, חזרה המערערת על ההסבר לפיו אינה מוכרת חומרי גלם. גם לעניין זה ראו הדיון דלעיל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

41. הכרעה

דין טענות המערערת גם בכל הנוגע לקיום ליקוי לצורך פסילה לגבי שנת 2004, להידחות. הליקוי של אי-רישום סך 179,000 ₪, נוגע לסכום משמעותי (במונחים מוחלטים). משמעות הסכום, אינה נבחנת בהכרח ביחס לכלל הקניות. לליקוי זה הצטרף ליקוי אי-שמירת ספר ההזמנות, המנוגדת להוראות ניהול ספרים. כמו-כן, כאמור לעיל, העברת חומר הגלם במחירים השונים ממחירי הרכישה גם בשנה זו, יצרה אי-בהירות, ולמעשה פגם שהמשיב רשאי היה להסיק ממנו מסקנות, למצער לעניין הפסילה. עם זאת, כפי שצוין לעיל, בנושא אחרון זה, אשוב לעסוק לעניין בניית השומה, מאחר שהשלכתו על למידת היקף הרווח הגולמי הוא משמעותית ובחינתה לגופו של עניין מביאה להקטנת הרווח הגולמי הכולל (עמדה זו תובהר להלן).

טענות הצדדים באשר לנימוקי הפסילה לשנת 2005

42. לגבי שנה זו הועלה נימוק הפסילה, לפיו על פי כרטסת הנהלת חשבונות לשנת המס 2005 נדרשה הוצאה בגין רכישת טובין בסך 216,000 ש"ח (לא כולל מע"מ, חשבונית מס' 29574). להוצאה זו לא נמצא תיעוד מתאים. בנושא זה טענה המערערת, כי החשבונית נמצאה וצילום שלה נמסר למשיב בדיון בהשגה ומשכך, לא היה ביד המשיב להחשיב עובדה זו כנימוק לפסילה.

43. גם לגבי שנה זו רלבנטי נימוק הפסילה שעניינו, ה"ערפל" שיצרו תעודות המשלוח של חומרי הגלם כפי שנשלחו, אשר טענות הצדדים לגביו הובאו לעיל, תוך קבלת עמדת המשיב בנושא הפסילה (להבדיל מנושא שיעור הרווח הגולמי). אוסיף כי טענת אי שמירת ספר ההזמנות רלוונטית לכל שנות המס שבערעור.

מהאמור עולה כי לגבי שנת 2005 עומדים שני ליקויים שאין ביד המערערת להסירם מעל הפרק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

הליקויים הנוספים שהועלו על-ידי המשיב לאחר הודעת הפסילה המקורית

א. מלאי בכמויות שליליות

44. המשיב מצא כי מניתוח כמויות המלאי של נעליים מוגמרות במערכת המנהל נמצאו דגמים של נעליים שערכם הכמותי לסוף שנות השומה הוא שלילי- היינו, המערערת מוכרת יותר נעליים מאשר היא רוכשת (טבלת נתונים לשנים 2003-2005 מנתוני מערכת המנהל של המערערת צורפה כנספח כא' לתצהיר המשיב).

45. המערערת טענה, כי הפער האמור נגרם בשל אי-דיוק בציון המודל/הדגם של הנעלים, שהביא לכך שלעיתים נרשם מספר עודף של נעלים ממודל אחד ומספר חסר של נעלים ממודל אחר. על פי טענתה, קיזוז **כמות** הנעלים החסרה ממודל אחד כנגד הכמות העודפת של נעלים ממודל אחר מבהיר כי אין עודף ואין חסר (אין מלאי שלילי).

ב. אי-התאמה בין המלאי הנספר לבין המלאי במערכת הממוחשבת

46. המשיב מצא כי מהשוואת הנתונים בין ספירות המלאי שערכה המערערת לנתונים במערכת המנהל עלה, כי קיימת אי-התאמה בין המלאי הנספר לבין המלאי במערכת הממוחשבת – מספר זוגות הנעליים במלאי לפי מערכת המנהל שונה משמעותית ממספר זוגות הנעלים במלאי שנספר על ידי המערערת בעין (בשנת 2003 הפרש של 4,163, בשנת 2004 הפרש של (-7926), בשנת 2005 הפרש של (-2,641) נספחים כב'- כג' לתצהיר המשיב).

47. המערערת טענה מנגד, כי לא ברור כיצד חישב המשיב את כמויות המלאי, שכן לא הוצג לה על ידי המשיב כל נייר עבודה לעניין זה. יתר על-כן, על פי טענתה, ניתן להבחין כי המספרים שנמצאו מתקזזים הדדית, זה מול זה. כמו כן, בחישוב המשיב קיימת שגיאה, שכן מלאי הסגירה לשנת המס 2004 - על פי ספירת המערערת- מסתכם לסך 6,114 זוגות ולא 8,994 כפי שהציג המשיב בטעות. יתרה מכך, המשיב התעלם מהעובדה שעסקינן ביתרה צוברת המושפעת ממלאי הפתיחה של השנה שקדמה לשנות המס שבערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ג. אי-התאמה כמותית בנעליים שנרכשו על ידי המערערת

48. עוד מצא המשיב, כי רישומי כניסת המלאי היומיים של נעלים מוגמרות שנתקבלו אצל המערערת מקבלני הייצור ותועדו במערכת המנהל על גבי תעודות "כמ" שונה משמעותית מכמות הנעלים שהועברו על ידי קבלני הייצור למערערת על גבי חשבוניות P (פירוט נמצא בנספח כה' לתצהיר המשיב). אמנם שני הרישומים – הרישום "כמ", המפורט בפרטי כל דגם של הנעליים, והרישום "קנ" המציין את כלל כמות הסחורה שנתקבלה בעסק- מהווים למעשה ספר כניסת טובין; ברם, לא ברור מדוע קיימים הפרשים מהותיים בין שני הרישומים. כמו כן, על פי הנטען, לא ברור מדוע במקור השלישי שהינו תיעוד חוץ- חשבונית P- שנמסר למערערת בספירה פרטנית של כמויות המצוינות על ידי קבלני הייצור – אין התאמה לרישומים בספר כניסת טובין.

לשיטת המערערת, גם בהקשר זה המשיב נתפס לטעות בהבנת מערכת "המנהל". על פי הנטען, המערערת לא דרשה הוצאות בגין רכישת סוליות על פי הרישומים במערכת "מנהל", אלא אך ורק על פי הרישומים במערכת "חשבשבת". כך, אין לרישום תנועת חומרי הגלם בתכנת המנהל קשר לרישומם כהוצאה מוכרת. במערכת המנהל, מסבירה המערערת, נרשמים לפעמים אותם חומרי גלם, למשל סוליות, יותר מפעם אחת – "זה קורה, כאשר נרכשות סוליות כפולות בעד דגמים בעלי סוליות כפולות, או כאשר היצרנים באוטונומיה רוכשים סוליות מספקים באוטונומיה" (נימוקי הערעור).

על פי הסבר המערערת, במקרה כזה "מערכת המנהל מוציאה תעודות משלוח פעמיים על אותה רכישה. פעם אחת על שם הספק ופעם שנייה על שם היצרן. המערערת איננה דורשת הכרה בהוצאות לרכישת סוליות או חומרי גלם אחרים, הנרכשים על ידי היצרנים מספקים באוטונומיה. מחיר חומרים אלה, גלום במחיר שהמערערת משלמת ליצרן, עבור המוצר המוגמר המסופק לה" (שם). המערערת הוסיפה והדגישה, כי "אין לרישום תנועת חומרי הגלם בתכנת ה'מנהל' קשר לרישומם כהוצאה מוכרת... רישום ההוצאות נעשה על ידי מנהל החשבונות של המערערת רק על סמך חשבוניות וקבלות. המערערת רשמה הוצאות בספריה ותבעה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

הוצאות רק בעד סוליות שרכשה מהספקים הישראליים ו/או מיבוא סוליות שנרכשו באוטונומיה נכללו כחלק מעלות החיוב/החשבונות של היצרן" (שם).

49. בהמשך להסבר האמור, המערערת טענה כי אין לקבל את טענת המשיב להיעדר רישום של רכישות חומרי גלם וניפוח עלויות על ידי דיווח כפול של רכישות אלה. על פי טענתה, אין ולא צריך להיות תיעוד חוץ בגין רכישות חומרי גלם מספקים באוטונומיה מפני שהמערערת אינה רוכשת חומרי גלם באוטונומיה. הרישומים במערכת המנהל הם של רכישות של חומרי גלם על ידי היצרנים (ולא של המערערת) מספקים ברש"פ. על פי טענתה היא אינה משלמת לספקים בגין רכישות אלה ואינה דורשת הכרה בהוצאות עליהן. הרישום היחידי שאמור להיות מבוצע ושאכן מבוצע הוא רישום החשבוניות המתקבלות מאותם היצרנים, תושבי הרש"פ, כאשר חשבוניות אלה כוללות הן את רכישת החומרים על ידם והן את שכר העבודה בגין העיבוד אותו מבצעים היצרנים עבור המערערת באמצעות אותם חומרי גלם. החשבוניות הכוללות את עלות החומר והשירות, נרשמות כנדרש בספרי המערערת.

50. המערערת הוסיפה כי הרישום בחשבונית P נעשה על ידי הספק ולא על ידה ובשפה הערבית שהיא שפתו הרשמית של הספק. כמו כן, כל חשבונית P נקלטת במערכת המנהל מיד עם קבלתה ובעת קליטתה מוקלדים במערכת כל הנתונים הדרושים לזיכוי הסחורה הרשומה בחשבונית, כך שלמעשה אין כל בעיה לזהות את הסחורה בכל אחת מחשבונית ה-P שנקלטו בספרי המערערת מאז ומתמיד, לרבות מספר דגם, כמות, צבע ועוד. עוד טענה, כי חשבוניות ה-P נרשמות על פי הוראות החוק ברשות ולא בישראל. יתרה מכך, גם על פי הוראות ניהול ספרים בישראל אין דרישה להפריד בין עלות חומרי הגלם לעלות העבודה של מלאי שנכנס לעסק. המערערת הוסיפה כי יש לדחות את טענת המשיב לפיה, חשבוניות ה-P שהוצאו על ידה לא פורטו דיין, וזאת מאחר שמדובר בהרחבת חזית אסורה על פי דין, שכן הנושא לא הועלה בשום שלב.

51. לטענת המערערת, המשיב עשה מניפולציות בכמויות על ידי פרשנות מוטעית של מספרים המפוזרים במערכת המנהל ואף הציג כל פעם נתונים שונים, זאת כאשר בנימוקי השומה הוצגו נתונים שונים לגמרי מאלה שהוצגו בתצהיר המשיב. אשר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

לטענת המשיב בדבר דיווח כפול על רכישת סוליות טענה המערערת, כי הדיווח על רכישת הסוליות במערכת המנהל אינו מהווה ראיה לניפוח הוצאות על ידה, וזאת מהטעמים הבאים:

ראשית, מערכת המנהל אינה מערכת שיש למדוד לפיה את מספר הסוליות שנרכשו ואילו בדקו המפקחים במערכת חשבשבת את כמות הסוליות שנרכשו על ידה, היו מוצאים שלמעשה נרשמו הוצאות בגין רכישת סוליות על כמות קטנה יותר של סוליות מאשר כמות הנעלים שייצרה ומכרה, כיוון שהמערערת דרשה הוצאות רק עבור הסוליות שנרכשו על ידה בארץ ובח"ל; והיצרנים שילמו בעצמם עבור הסוליות שרכשו מספקים ברש"פ (כאשר בחשבוניות ששלחו למערערת לא הפרידו בין שכר העבודה לחומרי הגלם או לבין הוצאות אחרות שהיו להם).

שנית, הרישומים במערכת מנהל לא שימשו בסיס לדרישת הוצאות והמערערת דרשה הוצאות רק בהתבסס על הרישומים במערכת חשבשבת, אשר נעשו על ידי יועץ מס חיצוני, כאמור, וזאת על סמך חשבוניות וקבלות שהוצאו למערערת כדין, ובהתאמה לדפי הבנקים, ואין לרישומי תנועת חומרי הגלם במערכת המנהל כל קשר לרישומם כהוצאה מוכרת. המערערת רשמה הוצאות בספריה ותבעה הוצאות רק בגין סוליות שרכשה מהספקים הישראליים ו/או מייבוא. סוליות שנרכשו ברש"פ נכללו כחלק מעלות החיוב/החשבוניות של היצרן (נספח ב' לתצהיר **ביטן**). לכן, המשיב שגה בקביעת כמות הסוליות שבעדן דרשה המערערת הוצאות, מה גם שטענותיו בנושא זה לא היו עקביות. כך המשיב טען בנימוקי השומה, כי בשנת **2003** המערערת דרשה הוצאות בעד **122,913** סוליות, ובסעיף 55 לתצהירו טען כי דרשה הוצאות בגין **69,807** סוליות (ואולם, על פי טענות המערערת היא, דרשה הוצאות בעד **23,073** סוליות בלבד). כך גם המשיב טען בנימוקי השומה, כי בשנת **2004** המערערת דרשה הוצאות בעד **146,016** סוליות, בסעיף 55 לתצהירו טען כי המערערת דרשה הוצאות בגין **110,046** סוליות (ובפועל על פי הנתען, המערערת דרשה הוצאות בעד **35,405** סוליות בלבד). בנוסף, המשיב טען בנימוקי השומה, כי בשנת **2005** המערערת דרשה הוצאות בעד **101,567** סוליות. המשיב לא התייחס בתצהירו לנתון זה, ובניגוד לטיעונו, בפועל המערערת דרשה הוצאות רק בעד **52,101** סוליות.

שלישית, שגה המשיב בכך שחייב את המערערת על רווחים שעשתה לכאורה ממכירת סוליות, זאת כאשר המערערת לא מכרה אפילו סוליה אחת. בנוסף, המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

לא הביא בחשבון דבר קיום פחת של סוליות במהלך הייצור של הנעליים, הנע בין 6% לבין 10%, זאת כאשר ככל שהתבנית המשמשת לייצור הנעל מתיישנת, כך גדל אחוז הפחת. המערערת הוסיפה, כי עבור כל רכישת סוליה או חומרי גלם היא מוציאה שתי תעודות משלוח – האחת על שם הספק שמכר ליצרן, והשנייה על שם היצרן שרכש מהספק, כאשר הדבר נעשה בתום לב וכאשר תעודות משלוח אלה נועדו לשם מעקב בלבד ואינן משקפות מכירת חומרי גלם כלל. כך גם אם מערכת המנהל הוציאה פעמיים תעודות משלוח, על כל סוליה שנרכשה על ידי יצרנים מהרש"פ, אין בכך כדי ללמד על ההוצאות שנדרשו.

ד. אי-פירעון המחאות ודיווח עליהם כהוצאות

52. אליבא דמשיב, בבדיקות שערך עלה כי המערערת רשמה בספריה המחאות על שמם של שלושה קבלני ייצור בסכומים נכבדים ו"עגולים" – 50,000 ₪, 100,000 ₪, 150,000 ₪, 200,000 ₪ (להלן: "ההמחאות"), המחאות אשר נועדו לכאורה ל"תשלומים" בגין הוצאות יצור. על פי הנטען, בחינת התאמות תנועות כספיות בהנהלת החשבונות וחשבון הבנק של המערערת חשפה מצב, לפיו, רוב ההמחאות הצטברו בכרטיסי "שיקים לפירעון" ועברו משנה לשנה מבלי שנפרעו (נספח טו' לתצהיר המשיב). על פי טענת המשיב, המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי ההמחאות נפרעו על ידה, להוציא 9 המחאות שנפרעו במהלך שנת 2006 (מתוך כ-40 המחאות). לטענת המשיב, אי פירעון ההמחאות והגידול ביתרת ההמחאות לפירעון מעידים שכבר בעת רישום ההמחאות לא היה בכוונת המערערת לפרוע אותן, וכן מעידים כי רישום ההמחאות על שם קבלני הייצור בא ליצור מצג שלמערערת קיימות הוצאות משמעותיות שבפועל לא הוציאה.

עוד הוסיף המשיב, כי יש לראות בהמחאות שלא נפרעו ונרשמו כהתחייבות בספרי החברה (דבר אשר הוביל להקטנת ההכנסות), כהוצאה שאינה מותרת בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה, שלפיו "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". קרי, ההמחאות שסיפקה המערערת לקבלני הייצור לא נפרעו דה פקטו ומאחר שאין מדובר בהוצאה שהוציאה המערערת- אין להתירה. לחלופין, סבר המשיב כי יש לראות בהמחאות שלא נפרעו כמחילת חוב למערערת, החבה במס לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

53. לעניין ההמחאות טענה המערערת, כי המשיב לא הציג אפילו המחאה מסוימת אחת שלא נפרעה. כמו-כן, לדבריה, כל ההמחאות שמשכה בשנים 2003-2005, נפרעו או בוטלו והוחלפו עקב גניבה שארעה בעסק, כשבין יתר הפריטים שנגנבו היו גם פנקסי שיקים של המערערת, ולכן היא נאלצה לבטלן. גניבה זו אף דווחה במשטרה (נספחים ג-ד לתצהיר **ביטן**). רואה החשבון **ביטן** פירט, בין-היתר, רשימות המחאות שלא נפרעו אך הוחלפו בהמחאות אחרות. בנספחי התצהיר של רואה החשבון **ביטן**, צורפו צילומי שקים שנפרעו, דפי בנק המעידים על חיוב חשבון החברה בגין שקים אלה ודפי הנהלת חשבונות בהם בוצעו הפעולות המתוארות לעיל. בעניין זה אף הוגש **מסמך מע/2** (במהלך החקירה הנגדית של **גלינה סבין**) לפיו, במהלך שנות המס 2003-2005, קניות המערערת הסתכמו בשלוש השנים האלה יחד לסך של **17.99 מיליון** ₪, לעומת סך השיקים שנפרעו שעמד על **17.5 מיליון** ₪. היינו, על פי הנטען, סכום הפער בין הקניות לתשלומים הינו בפועל **כחצי מיליון** ₪ **בלבד**. כך, לפי **נספח מע/2**, המערערת פרעה את תשלומיה כמעט לחלוטין, למעט יתרה המשקפת אשראי ספקים לגיטימי. משכך, לדברי המערערת מתבקשת המסקנה שהיא פרעה את כל ההמחאות שהוציאה, כאשר במקרים ספורים, נפרעו ההמחאות על ידי המחאות חליפיות במועדים מאוחרים יותר, אך מדובר בהפרשי עיתוי בלבד ולא בהפרשים תמידיים.

54. המערערת הוסיפה לעניין זה כי המשיב אף לא המשיך לחקור את רואה החשבון **ביטן** על האמור בתצהירו לעניין פירעון השקים, זאת כאשר בפני המשיב הוצגו אסמכתאות ונתונים לרבות צילומי המחאות ומסמכים מתוך הנהלת החשבונות ומתצהירו של רואה החשבון **ביטן**, לפיהם, ניתן לראות כי ההמחאות נפרעו. על פי הנטען, ויתור המשיב על חקירת **ביטן**, צריך להביא לקבלת גרסתו של **ביטן** בתצהירו.

בסיכומיו טען בא-כוח המשיב, כי ההתנהלות השיטתית של המערערת באי-פירעון ההמחאות, שבגדרה כ-40 המחאות בסך **4,063,743** ₪, עברו משנה לשנה ללא פירעון מלמד על כוונת המערערת מלכתחילה שלא לפרוע את ההמחאות, אלא כוונתה הייתה לנפח הוצאות. על פי טענת בא-כוח המשיב, כל שהוכח באמצעות רואה החשבון **ביטן** לעניין המחאות אלו הוא, כי נפרעו 9 המחאות בלבד בשנת 2006.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

הכרעה לעניין כלל נימוקי הפסילה

55. טענות המערערת בעניין הליקויים שמצא המשיב בספריה, אינן מתכחשות לממצאים עצמם – כפי שנחשפו בזמן אמת – אך נותנות להם הסבר. חלק מההסבר עניינו, תשובה מאוחרת (כגון: מציאת התיעוד שלא נמצא בעת הבדיקה לרכישה או להוצאה) וחלק מתמודד עם המסקנה שהוסקה מהממצא באמצעות הטענה שדרך התנהלות המערערת כלל לא הובנה על ידי המשיב, חרף הסברים טובים שקיבל. כך, חזרה המערערת על הטענה לפיה, הבהירה למשיב, כי רק תוכנת **חשבשבת** היא זו הרלבנטית להנהלת החשבונות שלה. עוד הדגישה המערערת, כי הסבירה שוב ושוב שאין היא מוכרת חומרי גלם ועל-כן, אין רלבנטיות למחירים שהופיעו על גבי תעודות המשלוח בהעברת חומרי הגלם ליצרני הנעליים בחברון, ולא נדרשה הוצאת חשבוניות מס.

בראשית הדיון אדגיש, כי להבנתי השלכת טענות המערערת שונה בכל הנוגע לפסילה, לעומת השלכתן על השומה שנבנתה. בפרק זה אעסוק בהשלכתן על הפסילה.

סעיף **130(א)** לפקודה מסמיך את נציב מס הכנסה להורות לנישומים על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח יד, ואף ולקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים. מתוקף סמכותו זו התקין הנציב את הוראות ניהול ספרים הקובעות, בין היתר, את חובת הרישום של כל תקבול, מועד הרישום ואופן הרישום. על פי סעיף **130(ב)** לפקודה רשאי פקיד השומה לסרב לקבל פנקסי חשבונות שלא נוהלו לפי ההוראות "**אם הסטיות מהוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת ההכנסה**". מסעיף 145ב לפקודה עולה, כי די באי-רישום תקבול לפסילת הספרים.

הפסיקה הבהירה, כי רשת הוראות החוק בנושא ניהול פנקסי חשבונות מחייבת את הנישום להקפיד על המסגרת שנקבעה כאשר הסנקציה לכך היא אי-קבילות ספריו, אלא אם הראה סיבה מספקת לסטייה. סעיפי הפקודה העוסקים בשומת ההכנסה קושרים בין-השאר, בין מחדלי רישום לבין הוצאת שומה על פי מיטב השפיטה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

56. בע"א 25/81 קפה נאווה שותפות רשומה נ. פקיד השומה ירושלים (פ"ד ל"ז(3), 818,

עמ' 821-822) נאמר לגבי משמעות האמור בסעיף 145(ב)(א)(1) –

"נאמר בסעיף 145 ב(א)(1) הנ"ל (לפי הנוסח שהיה בתוקף בזמן שנפסלו הספרים), שאם נישום לא רשם "תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות", היינו על-פי הוראות הנציב מכוח סעיף 130, "יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה סבירה לאי הרישום". מדברים אלה ברור, שאם הרישום בספרי הנישום נעשה שלא בהתאם להוראות הנציב, אין הוא נחשב לרישום לצורכי הסעיף הנ"ל, והתוצאה היא, שהפנקסים הם בלתי קבילים, אלא אם הייתה סיבה סבירה לאי הרישום".

בפסק-הדין (25/81) גם הובהר, כי בהקשר זה אין חשיבות לשאלה אם הנישום

התכוון להעלים הכנסה, אלא חשובה התוצאה המופקת מההקפדה על ההוראות –

"העובדה, שהנישום לא התכוון להעלים את התקבול או שלא הוכח שהוא התכוון להעלימו, אינה יכולה לשמש נימוק נגד פסילת ספרים, שלא התנהלו בהתאם להוראות (עמ"ה (י-ם) 27/80, בעמ' 97; ע"א 30/81; ע"פ 343/80, בעמ' 457, ע"א 789/80). כפי שהוסבר בע"א 389/79, בעמ' 532, "מאז הרפורמה במס הכנסה בשנת 1975, ספרי הנישום, המנוהלים על-פי החוק, מתקבלים על-ידי שלטונות המס כמשקפים את הכנסתו האמיתית, ומכאן חשיבות יתר לרישומים כחוק". בפסק-דין, שניתן בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (עמ"ה (ת"א) 108/72, 1036/71, בעמ' 288), על-ידי השופט אשר, נאמר, כי 'משהוטל על המערערת, בתוקף הסעיף 130 לפקודה, לנהל חשבונות בדרך



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

מסויימת, אין עוד לומר שחשבונות אשר נוהלו בדרך אחרת אף הם, נאותים' לצורך החוק".

בפסיקה הובהר, כי החשיבות שמייחס המחוקק להקפדה על הוראות ניהול ספרים נובעת בין-השאר, מהצורך להקל על הביקורת של מפקחי המס. כך, מטרתם של הכללים היא, לא רק ליצור מערכת שתקשה על הנישום להעלים הכנסות או לנפח הוצאות, אלא לא פחות מכך, לאפשר למפקחי המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק ללא צורך בפעולות "בילוש". כך, בע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ. פקיד השומה גוש דן (פ"ד מ"ו(5) 309, 321) נאמר: –

"הוראות ניהול הספרים למיניהן נועדו לאפשר ביקורת יעילה מהירה וקלה על חשבונותיו של העסק על מנת לקבוע את מס האמת שעליו לשלם".

ובעמ"ה 112/97 חברת שיפודי הבירה נ. פקיד שומה ירושלים (מסים) נאמר על ידי כבוד הנשיא (כתוארו אז) ו' זיילר –

"במענה לטענת המערערת שהסטיות המיוחסות למערערת הן בלתי מהותיות הבהרתי ואני מבקש לחזור ולהבהיר שהמהותיות של הסטייה אינה בהכרח פועל יוצא של היות הרישום החסר או הפגום בבחינת תנאי אין בלתו לקיום הנה"ח או לאפשרות קיומו של מעקב או ביקורת. די בכך שהרישום הפגום או החסר יכביד או לא יאפשר מעקב או בקרה יעילים על חלק מחלקי העסק כדי שהסטייה שמדובר בה תהיה מהותית".

ובעמ"ה 3013/96 קלוד רפאל ואח' נ. פקיד שומה ירושלים (מסים) נאמר בהקשר זה: –

"ליקויים מהותיים פירושם ליקויים אשר אינם מאפשרים קבלת תמונה עדכנית על מצב פעילותו של העסק. הם עשויים להתקיים בין אם מדובר בליקוי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

**אחד או ליקויים בודדים היורדים לשורשו של הדיווח,
ובין ליקויים שונים שוליים יותר באופיים אשר
במשקלם המצטבר נוצר קושי מהותי בקבלת תמונת
מצב אמיתית בדבר פעילות העסק".**

מהאמור עולה, כי גם ליקוי אחד יכול לשמש עילה לפסילת ספרים. כמו-כן, עילת פסילה קיימת במצב שבו עומדת לפני מפקחי המס מערכת ספרים המקשה על חקר האמת. על הספרים לשקף ולבטא את המצב, ללא צורך בהסברי הנישום.

אשוב למקרה דנן. כבר נאמר, כי אי-רישום של הרכישה בסך 179,522 ₪ (בשנת 2003), היה בו כדי לבסס פסילה. אף אם מדובר בטעות חד-פעמית (כטענת המערערת), הצדיק אי-הרישום את הפסילה לאותה שנה. יתר על-כן, כבר הובהר ש"טעות" זו באותה שנה, לא עמדה לבדה. בחינת הטענות לעיל, לימדה כי לגבי כל אחת מן השנים מדובר ביותר מליקוי אחד (ראה הסקירה לעיל). על כן, אין מנוס מלהגיע למסקנה, כי קיימת הצדקה לפסילת הספרים בכל שנות השומה. להצטברות הליקויים ייחסה הפסיקה משקל של ממש. בענייננו הובהר, כי לגבי כל השנים רלבנטי פגם אי-שמירת ספר הזמנות. כמו כן, העובדה שהמערערת נשענה בכל השנים הנדונות על מערכת ספרים כפולה-מערכת ה"מנהל" בצד ה"חשבשבת" שחלק מנתונייהם אינם מתואמים, ולחלקם האחר דרוש הסבר, גם היא יצרה בעיות שהקשו על המשיב. הוסבר, כי מאחר שחלק מספרי המערערת נמצאו דווקא במערכת המנהל, לא היה ביד המערערת להתנער ממערכת זו ולהישען בהליך זה על מערכת החשבשבת בלבד. בנוסף, התמונה שעלתה מהמערכת הכפולה האמורה לימדה לכאורה, כי חומרי הגלם נמכרו על ידי המערערת. אין מחלוקת, כי המחירים שהיו נקובים בתעודות המשלוח של חומרי הגלם שהונפקו ממערכת המנהל עלו על מחירי הרכישה של אותם חומרים. הפירוש הסביר של מצב זה, כפי שעלה מדברי המפקחת הוא, כי המערערת מכרה את חומרי הגלם לספקים. כדי לסתור מסקנה מתבקשת זו העלתה המערערת הסבר. ברם, כבר נאמר לעיל, כי הסבר המערערת לפיו פעלה באופן זה כדי למנוע גניבות וחסרים של חומרי גלם, אינו מובן. המערערת לא הציגה הסבר משכנע לעניין זה ואני מתקשה לקבל את הטענה כי היה במחירים מוגדלים בתעודות משלוח כדי למנוע גניבות חומרי גלם על ידי מתחרים. המערערת גם לא הבהירה בין בהסבר ובין בראיות, מדוע נרשמו אותם מחירים, כאשר אף לשיטתה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

מיותר לרשום זאת. כבר נאמר כי על פי כללי ניהול פנקסים, הנתונים צריכים להעלות תמונה ברורה בכל רגע נתון.

כמו-כן, המערערת טענה, כי חשבוניות P נקלטו במערכת המנהל והן מהוות ראיה כי היא מתעדת למעשה את כל ההעברות והמכירות שביצעה. ברם, מנגד, ביקשה המערערת שהמשיב לא יסתמך על מערכת זו לצורך הנהלת החשבונות וטענה, כי מערכת ה"מנהל" קמה ופועלת רק לצורך שיווק ומלאי. יתר על-כן, כפי שהוסבר לעיל, דרישת המערערת להתעלם ממערכת זו מעמידה אותה במצב שבו אין לה מערכת ספרי הנהלת חשבונות תקינה.

על רקע דברים אלו, ברי כי התנהלות המערערת הקשתה על יכולת המשיב לבקר את חשבונותיה, ודי בכך כדי להצדיק פסילת הספרים. כאמור, בפסיקה הובהר, כי אופן ניהול הספרים צריך להיות כזה שבגדרו תהא אפשרות קלה ונוחה למפקח המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק, ללא צורך בפעילות "בלשית" או במחקר. לא ניתן לומר, כי היה ביד המשיב בכל רגע נתון לעמוד על מצב עסקה של המערערת בנקל. גם מטעם זה, יש לקבוע כי החלטת המשיב לפסול את ספרי המערערת בדיון יסודה.

לאור האמור, נדחה הערעור על פסילת הספרים בכל שנות השומה.

השומה על-פי מיטב השפיטה

57. **הקדמה:** אין קשר הכרחי בין פסילת הספרים לסמכות המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה.

מטיעון המערערת עלה, כי אם יתקבל הערעור על הפסילה יישמט הבסיס גם לשומה על-פי מיטב השפיטה. יובהר כאן, כי המצב המשפטי אחר.

שופטי הרוב בע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ. חברת מפגש האון, פ"ד מט(3) 726, קבעו מפורשות, כי אין קשר הכרחי בין הוראות פסילת הספרים לבין הסמכות להוציא שומה על פי מיטב שפיטה. כדברי כבוד השופט חשין (כתוארו אז) –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

"אכן, פסילת ספרי חשבונות עשויה להוליך לשומה לפי מיטב השפיטה, אך לא כל שומה לפי מיטב השפיטה תבוא בעקבות פסילתם של ספרי חשבונות. שתי הוראות חוק אלו המליכו עצמן על שתי ממלכות – כל אחת מהן על ממלכה לעצמה ואין קשר הכרחי ביניהן. כך, למשל ידענו כי המנהל קונה סמכות לשום לפי מיטב השפיטה גם אם לא נפסלו ספרי החשבונות" (שם, עמ' 744).

עוד ציין שם בית המשפט שם –

"משלא הורו אותנו כי רק סטיה מהותית עשויה להוליך לשומה לפי מיטב השפיטה דעתי היא שלא נוכל לפרש את דבר המחוקק כי רק סטייה מהותית מהוראות שנתרו מורה את הדרך אל מיטב השפיטה". (שם 246).

ואולם בית המשפט הבהיר, כי –

"אכן לגופם של דברים אפשר וקשה עליו על המנהל להסביר ולהצדיק שומה שלפי מיטב השפיטה במקום בו לא נמצא לו אלא שהחייב במס סטה סטייה שאינה מהותית מההוראות המחייבות אותו. ואולם, אין בדברים אלה כשהם לעצמם כדי למעט מעצם סמכות של המנהל – בנסיבות אלו – לשום חייב במס לפי מיטב השפיטה" (747).

אוסוף, כי בדברים אלו מתוך ע"א 3576/92 (מפגש האון) נבחנו ההוראות הקבועות בחוק מס ערך מוסף. ואולם, מובהר שם כי דין דומה חל על פי פקודת מס הכנסה. קדם לפסק-הדין בעניין מפגש האון, פסק-הדין בע"א 535/81 ממנ נ. פקיד השומה טבריה, פ"ד ל"ט עמ' 757, שבו נאמר על ידי בית המשפט (כבוד השופט חלימה) בהקשר לסמכות על פי פקודת מס הכנסה –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

"מקובל על כולנו שסמכותו של פקיד השומה לשום על פי מיטב השפיטה יונקת מס' 145 הנזכר, שעל פי ניסוחו אינו מגביל סמכות זו לסוג מסוים של דוחות (עמ' 760)

...

הווה אומר: ניהול הפנקסים בדרך הקבועה בתקנות אין בו 'כדי לכבול את ידיו של פקיד השומה'

...

מלהשתמש בסמכותו לפי סעיף 145 לפקודה ולקבוע שהדוחות שהוגשו לו אינם משקפים תוצאה עסקית ממשית". (761).

מהאמור עולה, כי גם אילו טענות המשיב לפיהן הספרים לא נוהלו בסטיה מהותית היו נכונות ויש לבחון את הנהלת החשבונות רק דרך בחינת מערכת חשבשבת, לא הייתה נשללת בכך הדרך לשומה על פי מיטב השפיטה.

סעיף 145(א)(2) קובע כי הסמכות להוציא שומה על פי מיטב השפיטה, חלף השומה העצמית, ניתנת להפעלה על ידי פקיד השומה "אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון". אין ספק, כי תנאי זה מתקיים במצב של פסילת הספרים, ואולם במקרה זה התבסס המשיב גם על תוצאות עסקיות בלתי סבירות. מהאמור עולה, כי יש בידו לעשות כן, אף ללא פסילה. כך, בספרו של נמדר, "מסים, פקודת מס הכנסה, חושן למשפט", נכתב –

"פקיד השומה יכול להוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו כאשר התוצאות העסקיות העולות מהדוח על הכנסתו הינן בלתי סבירות בהשוואה לעסק דומה לעסקו של הנישום. במקרה כזה על הנישום רובץ הנטל להסביר מדוע התוצאות העסקיות שלו הינן נופלות מהתוצאות המקובלות באותו ענף". (חלק ב' עמ' 686)

אי סבירות הרווח הגולמי לשיטת המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

58. המשיב הגיע למסקנה, כי קיים פער משמעותי בין אחוז הרווח הגולמי המדווח על ידי המערער לבין אחוז הרווח הגולמי המקובל אצל יצרני נעלים. בפירוט הנימוקים לקביעת השומה נכתב, כי על פי תדריך המחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה לענף 1910 – ייצור נעליים, אחוז צריכת החומר נע בין 40% לבין 55%. ברם, על פי חישוב המבוסס על נתוני מערכת המנהל, אחוז הרווח הגולמי הסיטונאי הינו – שנת 2003–16%, שנת 2004–32% ושנת 2005–28%; ולפי החישוב העולה מהדוחות הכספיים (מערכת החשבשבת) שיעור הרווח הגולמי של המערער הוא 11%-14.4% בלבד. לכן, לשיטת המשיב התוצאה העסקית שמציגה המערער בלתי סבירה.

טענות המערער לעניין הרווח הגולמי

59. המערער חולקת על טענות המשיב לעניין שיעור הרווח הגולמי שנמצא אצלה, מהטעמים הבאים:

א. לדברי המערער, טעה המשיב בקביעה שקיים פער בין אחוזי הרווח הגולמי בין שתי מערכות הניהול שלה. על-פי טענת המערער, חישוב הרווח הגולמי שנעשה על ידי המשיב נעשה על סמך ההנחה השגויה לפיה, הסכומים הרשומים במערכת המנהל מציינים מחירים ששולמו או שהתקבלו על ידי המערער. ברם, אף כי כמויות הנעלים המצוינות במערכת המנהל נכונות, הסכומים הרשומים שם אינם מחירים ששולמו, התקבלו או שימשו בסיס להתחשבות כלשהי. עוד טענה המערער, כי הנתונים במערכת המנהל אינם מדויקים מאחר שאינם כוללים הנחות זיכויים החזרות, מוצרים פגומים, סוף עונה, תבניות ועוד (ע"מ 17 לפרוי' מיום 5.09.12).

ב. לדברי המערער, הסכומים ששילמה או קיבלה רשומים במערכת הנהלת החשבונות "חשבשבת" בלבד, והם מעוגנים ברישומים, באסמכתאות, במעשים ובעובדות שהמשיב מתעלם מהן. יתר על-כן, אף לפי המספרים הנתענים על ידי המשיב לעניין מכירת חומרי גלם עולה לכאורה, שהמערער הפסידה ממכירה זו. לפי מספרים אלה: בשנת 2003 – הרוויחה המערער ממכירת חומרי גלם סך 929,494 ₪, ובשנת 2004 – הפסידה ממכירת חומרי גלם סך 444,678 ₪, ובשנת 2005 – הפסידה ממכירת חומרי גלם סך 1,132,161 ₪, ובסך הכל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

הפסידה סך-1,616,977 ₪. המערערת הדגישה, כי לא טענה שהפסידה ממכירת חומרי הגלם, אלא טענה שכלל לא מכרה חומרי גלם, לא ברווח ולא בהפסד. החישוב של ההפסד התיאורטי, המבוסס על המספרים הנטענים על ידי המשיב עצמו, בא רק כדי להוכיח עד כמה אין היגיון בטענה המשיב כי המערערת מכרה חומרי גלם.

ג. על פי הנמקת המערערת, הרווח שכביכול הצטבר לה ממכירת חומרי הגלם, נבע משתי טעויות של המשיב:

האחת, טעות אריתמטית – בחישוב מחירי הרכישה של חומרי הגלם בשנת 2003-כאשר על פי נייר העבודה של המשיב, סכום הרכישות של המערערת בשנת 2003 הסתכם לסך 2,938,116 ₪, ויתרת הסגירה הסתכמה בסך 357,747 ₪. המשיב הפחית את הסכומים הנמוך מהגבוה וקיבל סך 2,140,974 ₪, אך התוצאה הנכונה היא סך 2,580,369 ₪ (נספח ה' לתצהיר ביטן) והמשיב טעה למעשה טעות חישובית.

השנייה, טעות עניינית מהותית – בחישוב מחיר המכירה של חומרי הגלם ליצרני הרש"פ, כלל המשיב את כל חומרי הגלם שעברו במערכת מנהל, היינו גם את חומרי הגלם שהמערערת רכשה בישראל וגם את חומרי הגלם שרכשה ברש"פ. אך, בחישוב מחיר הרכישה של חומרי הגלם לא כלל המשיב את מחיר הרכישה של חומרי הגלם שנרכש על ידי יצרניה, אלא רק את מחיר הרכישה של חומרי הגלם שרכשה המערערת בעצמה וכך נוצר רווח עצום שאינו מציאותי.

ד. אשר לטענת המשיב לפיה, **קיימת אי התאמה במחירי הרכישה** בין המחירים על פי החשבונות מהרש"פ לבין המחירים המצוינים בכרטיס כניסת המלאי במערכת המנהל, טענה המערערת, שלא צריכה להיות התאמה כזו מהטעם, שהסכומים הרשומים במערכת המנהל אינם סכומים ששולמו או שהתקבלו על ידה, אלא, **הערכות וצפיות** של מי שניהל אותה. מדובר בהערכות שעניינן כמה עלו הנעליים למערערת כולל חומרי גלם שרכשה המערערת ושלחה ליצרן וכן תקורה, לכן הסכומים ששולמו או שנתקבלו בפועל על ידי המערערת מופיעים במערכת חשבשבת המנוהלת על ידי יועץ מס חיצוני על פי חשבונות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ה. המערערת הוסיפה, כי המשיב שגה בהניחו כי המחיר במערכת המנהל ליד כל כניסת נעלים מוגמרות הוא המחיר שישולם ליצרן בעד הנעלים, שכן, הפקיד שמקבל את המשלוח ורושם אותו במערכת מנהל אינו יודע כלל את המחיר שמשולם ליצרן בעד הנעלים. תעודת המשלוח של היצרן איננה מציינת מחיר כלשהו והסכום שרושם הפקיד בעת שהוא מקבל את המשלוח הוא, "כנראה פונקציה של הערכתו, מחשבתו והשערותו" (כלשון המערערת), באיזה מחיר אפשר למכור את המחיר לקמעונאים. בסוף כל חודש שולחים היצרנים למערערת חשבוניות רכש ורק אז יכולה המערערת לדעת מה המחיר שהיא נדרשת לשלם ליצרנים. לפיכך, טענה המערערת, שומה הנסמכת על סכומים או מחירים המופיעים במערכת המנהל שלה שגויה מיסודה.

טענות המשיב לעניין הרווח הגולמי

60. המשיב הגיע למסקנה, כי המערערת דרשה הוצאות חומרי גלם באופן כפול ולכן, ראה לנכון לערוך בחינה מחודשת של אחוז הרווח הגולמי. בחישוב זה, על פי טענתו, לקח המשיב בחשבון את עלות חומרי הגלם פעם אחת בלבד. עם זאת, במסגרת השומה הוסיף המשיב גם רווח בגין מכירת חומרי הגלם, זאת מאחר שנמצא כי המערערת מעבירה את חומרי הגלם לקבלני הייצור במחירים גבוהים יותר מאשר רכשה אותם מהספקים בישראל.

בא-כוח המשיב הדגיש, כי השוואת אחוזי הרווח הגולמי המוצהרים על ידי המערערת (לפיהם, למערערת אחוזי רווח בשיעור 11% עד 14.4%) לבין הנתונים המפורסמים על ידי רשות המיסים, מלמדת כי קיים פער משמעותי בין אחוזי הרווח הגולמי המדווחים על ידה בכל שנת המס שבערעור לבין אחוזי הרווח הגולמי של יצרני נעלים לפי קווי ההנחיה הכלכליים לענף המפורסמים באתר "מיסים און ליין". לפי ההנחיות, אחוזי הרווח הגולמי בענף יצרני נעליים נעים בין 40% ל-55%. המשיב גם סבר, כי אחוז הרווח הגולמי הנמוך אצל המערערת נובע, לכאורה – כעולה מעיון בספרי החשבונות – מעלות הכוללת את קניות חומרי הגלם וקניות נעליים מוגמרות מקבלני הייצור. לדברי בא-כוח המשיב, תמוה שהמערערת, הרוכשת חומרי גלם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

לצורכי הייצור ומזמינה שירותי ייצור אצל קבלני ייצור ברשות במגמה להוזיל את עלויות הייצור, מציגה עלות מכירות המחטיאה כליל את מטרותיה כביכול.

61. אליבא דבא-כוח המשיב, מחישובי המערערת עצמה, שנערכו לצורך תמחור עלויות הייצור של דגמי הנעליים, עלה כי למעשה אחוז הרווח הגולמי ממכירת נעליים מוגמרות עולה על 36% לפחות. כך עיון במש/8 (מסמך של המערערת הכולל השוואה בין עלות הנעליים לפי הדגמים לבין מחירי המכירה) מלמד, כי בשנת 2004 עלות ייצור דגם 1103 "מגפון סול" עמדה על סך 120 ₪, ואילו מחיר המכירה לחנויות עמד על סך 190 ₪. אם כך, הרווח הגולמי עמד על 36%. כך, בדגם 1105 "מגף ספורט דונה", עלות הייצור עמדה על סך 132 ₪, ואילו מחיר המכירה היה 225 ₪, היינו אחוז הרווח הגולמי הינו 41% (רואה החשבון ביטן אישר נתונים אלה בע"מ 17 לפרו' מיום 5.09.13). לטענת המשיב, נתונים אלה אינם מתיישבים עם אחוזי הרווח הגולמי עליהם הצהירה המערערת בדוחותיה - 14%-11%.

62. המשיב גם טען, לאי-התאמה בנתוני המערערת לעניין חומרי הגלם שנרכשו. על פי הנתען, מתעודות "מר" ניתן לדעת את כמויות ומחירי הרכישה של חומרי הגלם, ובהתאם לכך ערך המשיב ניתוח וסיכום של חומרי הגלם שנרכשו לפי מקורותיהם: כפי שפורט במוצג מש/13 – בשנת 2004 רכשה המערערת חומרי גלם של ספקים בישראל (1,928,975 ₪) וברש"פ (961,011 ₪), בסך 2,889,987.22 ₪. כפי שפורט במוצג מש/14 בשנת 2005 רכשה המערערת חומרי גלם של ספקים בישראל (848,542 ₪) וברש"פ (337,736 ₪) בסך 1,186,279.33 ₪. ברם, בניגוד לרישום של קניות חומרי הגלם בספרי החשבונות כפי שמצא המשיב, הרי שבמסגרת הדוחות הכספיים ובמאזני הבוחן של המערערת מצוינים נתונים אחרים לקניות שביצעה המערערת בשנות המס 2004-2005 – כך בשנת 2004, הסתכמו רכישות המערערת בסך 8,093,450 ₪, ואילו בשנת 2005, הסתכמו רכישות המערערת בסך 7,184,492 ₪ (מאזן הבוחן של המערערת צורף כמש/11 ופורט בסע' 91-93 לסיכומי המשיב).

63. בא-כוח המשיב הוסיף, כי בביקורת שנערכה בספרי המערערת נמצא גם כי עלות חומרי הגלם לצורך ייצור הנעלים עולה על העלות של שכר העבודה בגין ייצור הדגם של היצרנים ברשות ואו שווה לעלות הייצור של הנעלים. כך, נמצא בביקורת מסמך



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

המכונה "טבלה לחישוב עלויות דגם" אשר מתייחס לדגם נעל מס' 2222. לפי מסמך זה, עלות חומרי הגלם מסתכמת בסך 60 ₪, ואילו שכר העבודה בגין ייצור הדגם הכולל גם את הרווח של קבלן הייצור מסתכם בסך 38 ₪, כאשר סך עלות הכוללת של הדגם היא 98 ₪ (ע"מ 13-14 לפרו' מיום 26.11.12). כמו-כן, מעיון בכרטיס הקניות לשנת 2004 התברר כי הקניות מתחלקות לקניות (מועטות) מיבוא, קניות חומרי גלם וקניות של רפידות ותבניות נעלים. כך גם בכרטיס של 2005 התברר כי מרבית הקניות משויכות לקניית חומרי גלם וקניות מועטות מתייחסות לקניות מיבוא בחו"ל. בנוסף, מעדות רואה החשבון **ביטן**, עולה כי במאזן הבוחן, בנתון "קניות חומרי גלם" נכללים: קניות חומרי הגלם בישראל וחשבוניות P המתקבלות מקבלני הייצור, כאשר אלה כוללות גם את שכר העבודה של היצרנים וגם את חומרי הגלם שנרכשים ברש"פ. על פי טענת המשיב, מהשוואה בין הנתונים כאמור, ובהתבסס על עדותו של רואה החשבון **ביטן** ניתן ללמוד, שכרטיס "קניות חומרי גלם" במאזן הבוחן כולל גם שכר עבודה של קבלני הייצור, ולכאורה סכומים אחרונים אלה מתייחסים לשכר עבודה שמשלמת המערערת לקבלני הייצור ברש"פ, בהתבסס על חשבוניות P המונפקות על ידם למערערת. אם כך, בעוד שבשנת 2004 רכשה המערערת חומרי גלם בסך של 2,889,987 ₪, היא שילמה עבור שכר עבודה לקבלני הייצור סך של 5,201,344 ₪. וכך, בשנת 2005- בעוד שהמערערת רכשה חומרי גלם בסך של 1,186,279 ₪, היא שילמה עבור שכר העבודה לקבלני הייצור סך של 6,000,766 ₪.

64. לשיטת בא-כוח המשיב, ממצאים אלה מלמדים כי דיווחי המערערת (בדוחותיה הכספיים), ביחס לעלות הקניות של חומרי הגלם, בלתי סבירים. זאת מאחר שהנתונים הללו סותרים באופן מהותי את הנתונים המקובלים בכל הנוגע ליחס שבין עלות חומרי הגלם לעלות שכר עבודה של יצרני הנעליים. על פי טענתו, הוכח כי שכר העבודה של היצרנים מהווה רק 1/3 מתוך כלל העלות של נעל מוגמרת ואילו 2/3 מהעלות הינה עבור חומרי גלם. כמו-כן, הוכח כי במקרים מסוימים העלות של שכר העבודה שקולה לעלות של חומרי הגלם. לפי המשיב, ממצאים אלה סותרים את דיווח המערערת, על עלויות הנעלים בספירת המלאי בסוף השנה, מאחר שלפיהם עלות שכר העבודה של קבלני הייצור הינה יותר מפי-חמישה בשנת 2005 ובשנת 2004 היא כמעט פי שניים. מכאן נובעת המסקנה שהמערערת מנפחת את הרכישות שלה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

באמצעות חשבוניות P. עוד נטען, כי אילו חשבוניות P היו כוללות רק את שכר העבודה האמתי שהמערערת שילמה לקבלני הייצור היה צריך למצוא בנתוני הקניות לשכר זה, עלות דומה לעלות חומרי הגלם (בהנחה שעלות חומרי הגלם ושכר העבודה הינו שווה), אך נמצא כי עלות שכר העבודה של קבלני הייצור הינה גבוהה בהרבה מעלות חומרי הגלם. ושוב, בא-כוח המשיב הדגיש, כי אם טענות המערערת היו נכונות הרי שאין כל היגיון כלכלי לייצר נעליים בשטח הרש"פ, כאשר העלות של הייצור היא כה גבוהה.

65. מסקנת המשיב הנשענת על הטענות האמורות היא, כי המערערת ניפחה הוצאות ודרשה את הוצאת חומרי הגלם באופן כפול, הן באמצעות דיווח על קניות מספקים הישראליים, והן באמצעות קניות נעליים גמורות על-גבי חשבוניות P. לכן, על פי הסבר המשיב, בנה את השומה באופן המבטל את העיוותים שגרמה להם המערערת. בסיכומי המשיב (סעיפים 129-130) נכתב –

"לצורך בניית אחוז הרווח הגולמי התבסס המשיב על חישוב עלות מכירות נעליים מוגמרות בהתאם לקניות הנעליים אשר מחיר עלותן כולל כבר את כל רכיבי הייצור (חומר גלם+שכ"ע+רווח יצרן) כנגד הכנסה ממכירתן הסיטונאים ללקוחות. בדרך זו, למעשה חושב הרווח הגולמי הנכון שאמור להיות למערערת ממכירת הנעליים. בחישוב זה נלקחה רק פעם אחת עלות חומרי הגלם, ולא נלקחה עלות נוספת של חומרי הגלם, כפי שנופחה על ידי המערערת באמצעות חשבוניות P."

דיון והכרעה

66. בנסיבות בהן נפסלו ספרי המערערת כדין, ושיעור הרווח הגולמי שהציגה המערערת היה נמוך באופן משמעותי משיעור הרווח הגולמי המקובל בענף הנעליים, הונח הבסיס לשומה על פי השפיטה. משברורה ההכרעה בנקודה זו (דהיינו, בשאלת הסמכות להוציא במקרה זה שומה על פי מיטב השפיטה) איני רואה צורך להתעמק



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ביתר הטענות לעניין אי-הסבירות בדיווחי המערערת, שהרי המסלול כבר ברור וממילא אין צורך לדון במספרים מתוך הנהלת החשבונות של המערערת לעניין הרווח הגולמי. ברם, אין בכך כדי להביא למסקנה שגובה השומה בהכרח נכון. השומה שבנה המשיב מתעלמת מהטענות העקביות של המערערת לפיהן, לא מכרה חומרי גלם, וכי כל מסקנות המשיב לעניין ניפוח הוצאותיה שהוסקו מנתוני מערכת המנהל, אינן מבוססות על מהלכי המערערת במציאות. טענות אלו, נלוו לטענה שמערכת המנהל כלל לא שימשה כמערכת הנהלת החשבונות של המערערת. האם רשאי היה המשיב להתעלם מטענות אלו?

67. לשיטתי, אי-התחשבות המשיב בטענות המערערת לגבי מערכת המנהל, צריכה הייתה להיות מבוססת בראיות המלמדות כי נתוני מערכת המנהל משקפים את ההתנהלות בפועל של המערערת. המערערת העמידה ראיות (עדות המערער, ועדות רואה החשבון **ביטן**) המלמדות, כי אין זה כך. בחינת מסקנת המשיב בדבר מכירת חומרי הגלם ליצרנים מלמדת, כי היא מבוססת על העובדה שבתעודת המשלוח צוין מחיר **גבוה** יותר מאשר עלות הרכישה של חומרי הגלם (עמ' 6, ס' 27, לסיכומי המשיב). לא מצאתי הפניה לראיה אחרת. נראה, כי ניתן היה לבדוק טענה זו על ידי חקירת יצרני חומרי הגלם. המשיב ציין, כי אחד מהם, **נידאל**, נשאל במהלך החקירה לפרטי ההתקשרות (נספח יב' לתצהיר המשיב), אבל לא מצאתי בטיעון המשיב אמירה כי מדבריו ניתן היה ללמוד על מכירה של חומרי הגלם. בחינת ההודעה של **נידאל** לא מלמדת כי "שילם עבור חומרי הגלם" ותומכת בראיות המערערת. בנסיבות אלו, אני סבורה, כי לצורך ההתעלמות מטענת המערערת כי לא מכרה ליצרנים בחברון את חומרי הגלם הדרושים לייצור, היה על המשיב להישען על ראיה משכנעת שלא הוצגה. הראיות שלפני מטות למסקנה שונה.

68. לעיל נאמר, כי אין בטענות המערערת באשר לפסילה כדי לחלץ אותה מהבעייתיות העולה מנתוני מערכת המנהל. ברם, שונה הדבר להבנתי בכל הנוגע לבנית השומה. שומה זו, כאמור לעיל, צירפה לעניין הרווח הגולמי גם את הרווח הנטען על ידי המשיב ממכירת חומרי הגלם, ואולם כאמור לא הוצגה ראיה המלמדת, כי אומנם חומרי הגלם נמכרו כנטען. מקובל עלי כי תוכן תעודת המשלוח מהווה אינדיקציה לכך, אבל להבנתי לא היה ביד המשיב להסתפק באינדיקציה זו. כלל המסמכים



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

שיצאו ממערכת ה"מנהל", אינם ראייה מספקת לכך. דרושה הייתה בדיקה מעמיקה לעניין זה אצל היצרנים בחברון שהם לכאורה רוכשי חומרי הגלם. לכן, לא אוכל לקבוע כי היה רווח ממכירת חומרי הגלם. אני מתקשה גם לקבל את הטענה כי היה היגיון כלכלי במכירת חומרי הגלם ליצרנים, כאשר אלה מחזירים את הנעליים המוגמרות למערערת כדי שזו תמכור אותם, וממילא אמורים היו לקבל מיד תמורה על אותם חומרי גלם שעליהם נדרשו לשלם, לפי גרסת המשיב.

במצב דברים זה, לשיטתי לא עמד בסיס הולם לקביעת המשיב לפיה, היה למערערת רווח ממכירת חומרי הגלם. ואני מגיעה למסקנה שיש לבטל חלק זה של השומה. לעיל הוצג אופן בניית שומה זו, המלמד כי זו נבנתה משני חלקים שאחד מהם הוא הרווח ממכירת חומרי גלם.

69. ויוטעם, בקביעה זו אני מגיעה לגבול ההתערבות. דהיינו, ככל שבחישוב הרווח של הנעלים המוגמרות נשען המשיב על נתונים ממערכת המנהל, איני סבורה שיש מקום להתערב בחישובי המשיב. אסביר עמדתי. הקשיים שהעמידה המערכת הכפולה של המערערת לפני המשיב לא היו קשיים של מה בכך, ושיקולי המשיב לגבי פרשנות נתוני מערכת המנהל לא היו מופרכים. במצב דברים זה גוברת על כל שיקול ההלכה המשפטית המתווה את מידת ההתערבות של בית המשפט בשומה, והמגבילה את ההתערבות במצבים שבהם השומה נקבעת על פי מיטב השפיטה.

70. בע"א 8375/06 ד"ר מנחם צ'צ'קס נ. מנהל מע"מ פתח תקווה (נבו), נפסק כי-

"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

...

להוציא שומה מבוססת ומדויקת לכל דבר ועניין ולהצדיק את שומתו לכל פרטיה. בנסיבות אלה רשאי המנהל לקבוע



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

את השומה לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים,
אלא גם על פי אומדנים הערכות וניסיון אישי... (פסקה 20).

בעניין זה גם הודגש, כי ככלל, בית המשפט לא יטה להתערב בשומת
המשיב במצב כזה –

"ההיגיון אשר עומד בבסיסה של הלכה זו הוא בקיאותם
ומומחיותם של מנהל מע"מ או פקיד השומה בעריכת שומות
המס. מטעם זה נקבע כי גם באותם מקרים בהם נאלץ מנהל
מע"מ לפעול אף לפי ניחוש והשערה בלבד, לא יבוא בית
המשפט להמיר את ניחושו ושיקול דעתו של המנהל בניחושו
ובשיקול דעתו שלו

...

לבית המשפט בתובענת מס נתונות סמכויות פיקוח וביקורת
בלבד

...

אומנם בית המשפט מוסמך להתערב בשומה שנערכה על ידי
פקידי המס, אולם ככלל לא ייטה הוא לעשות כן. את תפקיד
עריכת השומה הטיל המחוקק על מנהל מע"מ... (שם).

מן הצד האחר נקבע גם, כי נטל הראיה כי השומה מופרזת, במקרה מעין זה רובץ על
הנישום המערער על השומה, והוא כבד ביותר להרמה –

"את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או
שגויה

...

נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד ביותר עד
כי "לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה
בידי הנישום להוקיעה כשרירותית או כמופרכת מעיקרה או,
למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

ביסודן.. נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך
שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו ועליו להביא הוכחות
אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו

...

העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו
של פקיד השומה הייתה שרירותי 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... (פסקאות 20-21).

עם זאת, הובהר בפסיקה כי בית המשפט יבדוק לבל תהיה השומה שרירותית, גם
במצב בו הנישום לא מילא חובותיו. כך בפסק הדין פיקנטי הנ"ל נקבע -

"נישום, שלא העמיד לפני פקיד השומה את המידע בדרך
הקבועה בחוק, צפוי לכך כי הכנסותיו ייקבעו על פי מיטב
שפיטתו של פקיד השומה. הסמכות שהוענקה לפקיד
השומה רחבה היא וגמישה מאוד, ודומה שהיא משחררת
את פקיד השומה מכל בדיקה ראויה ומהפעלת שיקול דעת
ראוי. אמנם כן, הסמכות רחבה היא ומרחיקת לכת, אך
חלילה לו, לפקיד השומה, לעשות בה שימוש בשרירות לב
ובקלות דעת. בית המשפט יקפיד על כך שנישום לא יופקר
לשרירות לבם של פקידים ושזכויותיו לא תקופחנה אך ורק
משום שלא מילא חובתו. אולם מעבר לכך, אין לנישום
לקבול אלא על עצמו, אם השומה שתיקבע לפי מיטב
שפיטת פקיד השומה תהיה גבוהה מעבר למצופה, אם
בעיקרה תהיה מושתתת על אומדנים, השערות ורסיסי
מידע שיגיעו לידיעתו, שהרי הנישום, הוא עצמו, במחדליו
גרם לכך שלא יהיו בידי פקיד השומה המוסמך והמנוסה
כלים טובים יותר ואמצעים בטוחים לביסוס השומה"
(פסקה 28).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 148/08 חיים ברששת נ' משרד שומה מס הכנסה ירושלים 1

עמ"ה 1/09 אימפלה אופנת נעליים נ' פקיד השומה ירושלים

71. על רקע דברים אלו, ולצורך ההשוואה המתבקשת, אתייחס שוב להתערבותי בקביעת הרווח הגולמי במכירת חומרי הגלם. התערבות זו נגרמה מהטעם, שהשומה התבססה בחלקה על מכירת חומרי גלם, ולכך לא הייתה ראייה מבוססת. טענתה העקבית של המערערת שאינה מוכרת חומרי גלם למעשה לא נבדקה כנדרש ונדחתה על סמך אינדיקציה בלתי מספקת, אף שניתן היה לבדקה. במצב דברים זה, קביעה כזו בשומה הייתה למעשה שרירותית, זאת מאחר שלא הייתה לה אחיזה של ממש בראיות. לעומת זאת, הנתונים שעמדו לפני המפקחת- כאשר באה לחשב את הרווח הגולמי ממכירת נעליים מוגמרות- נבעו מנתוני המערערת עצמה, וכאמור לא היה ביד המערערת להתנער מנתוני מערכת המנהל.

72. בנסיבות אלו, אני רואה לנכון לקבל את הערעור על השומה של המערערת (עמ"ה 1/09) ומורה כי הרווח הגולמי יחושב ממכירת נעליים מוגמרות בלבד (כפי שחושב על ידי המשיב בנושא זה). לכן, יגרע מהחישוב הרווח שבוסס על **מכירת חומרי הגלם**.

כמו כן, מאחר שהמשיב חזר בו מהשומה לעניין גידול ההון, תבוטל שומה זו. קרי- יתקבל הערעור בעמ"ה 148/08.

73. בהתחשב בכך שנדחו עיקר טענות המערערת בנושא פסילת הספרים, ישלם המשיב למערערת הוצאות הערעור המאוחד בסכום כולל של 15,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, א' בכסלו תשע"ד, 4 בנובמבר 2013 בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי

מרים מזרחי, שופטת