

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערער

עלי שייחה

ע"י ב"כ עו"ד מי' סעיד מוחאג'נה ואח'

נגד

המשיב

פקיד שומה חדרה

ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

1. ערער על צווי שומה לשנים 2004 – 2008 שהוציא המשיב למערער על פי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ועל החלטתו לפסול את ספריו של המערער בשנות המס האמורות. הדיון נסב הן על השאלה האם סטה המערער מהוראות ניהול ספרים באופן המקיים עילה לפסילתם והן בשאלת היקף הכנסותיו ממקורות ההכנסה השונים.

### רקע

2. המערער יליד 1961 הינו תושב כפר עארה נשוי ואב לשלושה ילדים. בשנות המס נשוא הערער (השנים 2004 – 2008) עסק המערער כעצמאי במספר עיסוקים, ונהנה מהכנסות ממספר מקורות. עיקר עיסוקו של המערער היה גיזום, כריתה ומכירת עצים להסקת המערער היה מבצע עבודות גיזום וכריתה של עצים או רכש פסולת של עצים, מעבד אותם, מוביל אותם ללקוחות ומקבל את תמורתם. המערער החזיק בשנות המס שבמחלוקת משאית ששימשה אותו להובלת העצים וכן לעבודות הובלה נוספות. המערער אף היה בעלים של מונית להסעת נוסעים.

3. המערער הגיש דו"חות על הכנסותיו לפקיד השומה. תמצית הכנסותיו לשנות המס שבמחלוקת הינה:

2004	2005	2006	2007	2008	
314,366	337,262	329,637	248,946	305,015	מחזור
(167,192)	(210,826)	(210,656)	(118,233)	(117,183)	עלות המכירות
147,174	126,436	118,981	130,713	187,832	רווח/הפסד גולמי
(124,184)	(97,246)	(51,673)	(110,874)	(72,008)	הוצאות הנהלה וכלליות
22,990	29,190	67,308	19,839	115,824	רווח נקי
31,243	35,846	67,308	19,839	65,665	סה"כ הכנסה חייבת

4. פקיד השומה ערך ביקורת על ספריו של המערער וסבר כי המערער ניהל את ספריו בסטייה מחותית מהוראות ניהול ספרים. המשיב קבע כי היה על המערער לנהל מערכת חשבונות בהתאם

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חזרה

להוראת תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשלי"ג-1973 (להלן: הוראות ניהול ספרים), שעניינה "ניהול פנקסי חשבונות על ידי נותני שירותים ואחרים".

לגרסת המשיב היה על המערער לנהל לכל הפחות את הספרים תבאים: ספר תקבולים ותשלומים, שוברי קבלה, סרט קופה רושמת, ספר הזמנות, תיק תיעוד חוץ, רשימת מלאי לסוף שנה וספר הובלות.

5. המשיב מצא כי המערער אינו עומד בדרישות אלו של ההוראות. המערער נדרש להציג את ספריו אולם לא הציג ספר הזמנות, כנדרש בסעיף 2(ג)4 לתוספת, לא הציג ספר הובלות כנדרש בסעיף 3(3) לתוספת. כן מצא המשיב כי חשבוניות המס שהוציא המערער אינן מפורטות כנדרש ולא ניתן ללמוד מהן מהו השירות שניתן, איזה טובין נמכרו, כמויות וכדומה. בבדיקה צולבת שערך, מצא המשיב כי המערער לא רשם את מלוא הקניות מספקים בשנים 2004, 2006, 2007, 2008. המשיב אף מצא ליקוי ברישום נתוני הנסיעה במונית.

6. בשל כל ממצאיו אלו החליט המשיב לפסול את ספריו של המערער, בהתאם לסמכותו בסעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה. חודעות על פסילת הספרים נשלחו למערער וכן גם הודעה על פירוט נימוקי הפסילה.

7. עם פסילת ספרי המערער קבע המשיב את הכנסותיו של המערער בשנות המס השונות. המשיב בחן כל אחד ממקורות הכנסתו של המערער, העריך את ההכנסות שנשמטו מהדוחות, בדק את ספרי הבנק של המערער ואת החפקות בהם וקבע את הכנסותיו, כדלקמן:

2004	2005	2006	2007	2008	
31,243	35,846	67,307	19,839	65,665	הכנסה חייבת מוצהרת
					תוספות הכנסה
190,810	232,074				הכנסה ממונית
	2,870		17,402		החזר סולר שלא דווח
276,600	285,000	285,000	221,166	270,000	הכנסה מהובלות
571,990	179,477	464,065	566,582	751,915	הכנסה מגיזום
(49,946)		(59,522)	(25,025)	(154,299)	התרת קניות שהועלמו
		333,329	73,597		תקבולים לפי דפי בנק
				76,358	תקבולים בהמחאות
0	0	0	0	244,850	תקבולים במוזמן
989,454	699,421	1,022,872	853,722	1,188,824	סה"כ תוספות הכנסה
1,020,697	735,267	1,090,179	873,561	1,254,489	הכנסה חייבת בצו

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

8. חשוב לציין כבר כאן כי בין המערער ומייצגו לבין המשיב התנהלו מספר רב של דיונים במהלכם נדרש המערער להציג את הספרים החסרים. רק בשנת 2012 (כלומר לאחר הגשת הערעור) מסר המערער למשיב את הספרים החסרים. ביום 3/1/2012 נמסר למשיב ספר הובלות (מע/2 סעיף 4), וביום 22/5/2012 נמסר ספר ההזמנות (מע/2 סעיף 3 ופרוטוקול דיון מיום 22/5/2012 סומן מע/11). המשיב בחן את הספרים שהוצגו לו אולם קבע כי אינם מהימנים ועל כן לא שינה את שומותיו.

### הערעור

9. על צווי השומה שהוציא המשיב למערער הוגש הערעור שבפניו. המערער טוען כי יש לבטל את החלטת המשיב לפסול את ספריו ומצביע על ספר ההזמנות וספר ההובלות שאותרו על ידו ונמסרו למשיב בשנת 2012. לגבי ספר ההובלות טוען כי המערער כלל לא היה חייב בניהולו כך שאפילו ימצאו בו ליקויים, אין בדבר כדי להצדיק את הפעולה.

המערער טוען גם כי טעה המשיב בשומת הכנסותיו. למערער טענות מפורשות לגבי כל אחד ואחד ממקורות ההכנסה. די אם נציין כי המערער סבור כי הנטל להוכיח את ההכנסות הנוספות מוטל על שכמי המשיב, וכי נטל זה לא הורם. המערער חוזר וטוען כי דיווח על כל הכנסותיו, וכי אופן עריכת השומה והערכת הכנסותיו על ידי המשיב הינו מוטעה. הואיל ומדובר במספר מקורות הכנסה אתייחס לטענות באופן מפורט בעת הדיון בכל מקור.

10. המשיב מבקש לדחות את טענות המערער. המשיב סבור כי ספר ההזמנות וספר ההובלות שהוצגו בשנת 2012 לא הוכנו בזמן אמת אלא נרשמו בדיעבד לצורך ההליך ועל כן אין בהם כדי לשנות את החלטתו בדבר פסילת הספרים. המשיב חוזר ומבהיר כיצד ערך את השומה ועל אילו נתונים ביסס את הערכותיו ומבקש לקבוע כי לא נפל בהם כל פגם.

### דיון והכרעה

11. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי יש לדחות את עיקרו של הערעור ולקבל רק חלק מהטענות.

הואיל ומדובר במספר רב של פרטים ומספר מקורות הכנסה אתחיל את הדיון בטענות בעניין פסילת הספרים ולאחר מכן אתייחס לטענות ביחס לכל מקור ומקור.

### פסילת ספרי המערער

12. סעי' 130(א)(1) לפקודת מס הכנסה מקנה למשיב סמכות להורות לנישומים על ניהול פנקסי חשבונות שונים. וכך נאמר בסעיף:

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסוים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממסלח-יז, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות. ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן;

בחתאם לסמכות זו הותקנו הוראות ניהול ספרים. הוראות ניהול ספרים כוללות הוראות כלליות בדבר ניהול ספרי חשבונותיו של נישום וכן הוראות פרטניות ביחס לסוגי נישומים שונים, כמפורט בתוספות השונות להוראות.

13. הוראות ניהול הספרים למיניהן מהוות מרכיב חשוב בבירור הכנסותיו של נישום. כבר נאמר אין ספור פעמים בפסיקה כי להקפדה על ניהול ספרים על פי התוראות חשיבות רבה בביקורת על חשבונותיו והכנסותיו של נישום. הוראות ניהול הספרים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של כל נישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ראו ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש זן, פ"ד מו(5) 309, 321 (1992); א' רפאל מס הכנסה כרך ו' 35 (2005)).

הוראות ניהול ספרים נועדו גם ליצור מערכת סדורה של חשבונות שתאפשר לפקיד השומה לדעת בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות בילוש אחר מקורות ההכנסה. מילוי ההוראות נועד גם לחקשות ולהגביל את יכולתם של הנישומים להתחמק מתשלומי מס. תכלית נוספת הינה יצירת מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות (ראו ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' שקד, פ"ד לז(2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90 שרותי גרד אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד מט(1) 608 (1995)).

14. החובה לנהל ספרי חשבונות על פי הוראות ניהול ספרים כוללת בגדרה גם את החובה לשמור על הספרים ולהציגם לפקיד השומה לביקורת, שאחרת אין כל תועלת בניהול הספרים (ראו לעניין החובה לשמור ספרים סעיף 25 להוראות ניהול ספרים; ע"א 718/86 אשקר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מג(3) 52 (1989); ע"א 3771/90 עומר נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מז(5) 177 (1993); בש"א (חי) 18690/07 סעדי נ' פקיד שומה עכו (30/7/2008)).

15. ובענייננו, המערער עסק בעיסוקים שונים ושכללו כריתה, גיזום ומכירת עצים לחסקה, הובלות והפעלת מונית. המשיב הפנה לתוספת י"א להוראות ניהול ספרים, שעניינה "ניהול פנקסי חשבונות על ידי נותני שירותים ואחרים". אין מחלוקת כי המערער חייב בניהול חשבונות על פי הוראות תוספת זו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיז שומה חדרה

16. המערער נדרש על ידי המשיב להציג את ספרי ההזמנות, כנדרש לפי סעיף 2(ג)(4) לתוספת להוראות. בהוראה זו נקבע:

נותני שירותים שמחזור עסקם אינו עולה על 820,000 ₪ ובעסקם פחות מ-5 מועסקים חייבים לנהל מערכת חשבונות שתכלול לפחות [...]

(4) ספר הזמנות שבו יירשמו כל ההזמנות לשירות, פרט לשירות המבוצע בנוכחות המזמין, במקום עסקו הקבוע של נותן השירות ונערך לגבי התיעוד הנדרש על פי הוראות אלה, מיד בגמר השירות; נרשמו עם קבלת ההזמנה התאריך, שם המזמין ומענו ותיאור השירות המוזמן בחשבונית, אין חובה לרשום הזמנה זו בספר הזמנות. עם גמר השירות תושלם החשבונית ברישום יתר הפרטים הנדרשים בסעיף 9.

המערער לא הציג למשיב בכל מהלך הדיונים שלפני הגשת הערעור את ספר ההזמנות, למרות שנדרש לעשות כן (ראו התצהיר שסומן מש/10, נספח ב'). רק ביום 22/5/2012, לאחר הגשת הערעור לבית משפט זה, המציא המערער ספר ההזמנות (סומן מש/3) וביום 3/1/2012 המציא את ספר החובלות. לטענתו, ספרי ההזמנות והחובלות היו במשאית שבבעלותו ורק כאשר ביקש למכרה איתר את הספרים. בתצהיר שהגיש לא נזכר החסבר (מע/2) והוא עלה לראשונה בדיון מיום 16/6/13. (עמ' 11).

17. המשיב מבקש לקבוע כי ספר ההזמנות שהוצג אינו ממלא את דרישת ההוראות, בין מחמת שלא הוצג במועד ובין מחמת שעולה חשד שספר ההזמנות מולא על ידי המערער בדיעבד.

בעדותו העיד המערער כי את הרישום בספר ההזמנות ביצעו הוא ונהג המשאית, "לפעמים אני ולפעמים הנהג" (עמ' 11 שורה 23). נהג המשאית לא זומן לעדות.

עיון בספר ההזמנות הנטען מעלה כי ההזמנות רשומות באותה צורה. כתב היד בכל ההזמנות נחזה להיות כתב יד אחד, ומבלי להיות מומחה ניתן להניח שאדם אחד כתב את כל ההזמנות. גם הסימונים על גבי ההזמנות, התאריכים, ניסוח ההזמנות וכדומה נראים כאילו נכתבו בעת ובעונה אחת על ידי אדם אחד.

18. לגרסה לפיה ספר ההזמנות אותר במשאית לפני שנמכרה אין שום חיזוק. באף אחד מהדיונים בפני פקיז השומה לא נטען כי ספר ההזמנות צפוי להיות במשאית. יתרה מזו, מדובר ב-5 פנקסים שונים וצפוי היה כי רק ספר ההזמנות הפעיל ייצא במשאית וכי שאר הספרים יהיו בידי המערער. קשה להניח כי נישום יחזיק במשאית ספרי הזמנות שמולאו במשך מספר רב של שנים, גם לאחר שהחל לרשום בספר חדש (משנת 2005 ועד שנת 2010).

זאת ועוד, המערער טען כי מצא את ספרי ההזמנות כאשר ביקש למכור את המשאית. מתברר כי המשאית נמכרה בשנת 2010 (ראו דבריו בעמ' 11 לפרוטוקול שורה 15). צפוי היה כי לאור



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

המחלוקת בעניין מציאת הספרים, ימציא המערער ראייה לפחות על מועד מכירת המשאית, אולם ראייה שכזו לא הוגשה.

בנסיבות אלו אין לי אלא לקבוע כי המערער לא השכיל להציג ספר הזמנות כנדרש על פי הוראות ניהול ספרים.

19. המערער נדרש להציג גם ספר הובלות, כנדרש לפי סעיף 3(3) לתוספת י"א להוראות ניהול ספרים. גם ספר זה לא הוצג על ידי המערער בכל הדיונים אצל פקיד השומה, והתגלה לראשונה רק בשנת 2012, לאחר הגשת הערעור לבית המשפט (סומן מש/1).

עיון בספר ההובלות מגלה שגם הוא, כמו ספר ההזמנות, נכתב ככל הנראה בידי אדם אחד ברצף אחד, ובאותה עת. הדבר מפתיע, שכן המערער העיד כי את ספר ההובלות מילאו הנהגים. "נ"י שעובד על המשאית ממלא את היומן" (עמ' 11 שורה 33 לפרוטוקול). זאת ועוד, כשנשאל על ידי בית המשפט הבהיר כי היו לו מספר נהגים. אחד מהם שמו זאכריה אבו שייחה שעבד כשנתיים (עמ' 12). הנהג לא זומן לעדות ולא הובאו ראיות לגבי מועד העסקתו. הרישום בספר ההובלות מתחיל ב-27/5/2004 ומסתיים ב-5/11/2010. כל הרישומים נחזים להיות בכתב יד זהה, כך שברור כי לא הנהג זאכריה הוא שמילא את הספר.

משמע, אין לתת אמון גם בגרסת המערער לגבי ספר ההובלות ויש לקבוע כי המערער לא הוכיח כי ניהל ספר הובלות כנדרש לפי סעיף 3(3) לתוספת.

20. המערער מוסיף וטוען כי כלל לא היה חייב בניהול ספר הובלות, שכן לא עסק בהובלות ולפיכך גם אם נפלו פגמים בספר שניהל אין בכך כדי להצדיק את פסילת הספרים.

טענה זו דינה להידחות. ראשית, המערער עצמו טען כי ניהל ספר הובלות וטרח להציג מסמך הנחזה להיות ספר הובלות שבו מצוינות הובלות שונות. מכאן יש להסיק כי המערער ראה עצמו כמי שעוסק בהובלות. שנית, המערער עצמו הצהיר כי המשאית שימשה אותו להובלת סחורה (סעי' 7 למע/2). צריך לזכור כי גם אם הסחורה שסופקה ללקוחות הייתה של המערער, אין בכך לפטור אותו מניהול ספר הובלות, שכן המערער מאשר כי עסק בהובלת המטענים וגבה דמי הובלה.

זאת ועוד, המערער עצמו העיד כי ביצע גם הובלות נוספות, כמו למשל הובלת חול עבור עו"ד יונס ראיד (עמ' 15). מפתיע לגלות שדווקא הובלה זו, אותה הזכיר המערער בעדותו, אינה מופיעה בספר ההובלות. מאידך בספר ההובלות נזכרת גם הובלה של רהיטים מיום 28/6/2007. גם בספר ההזמנות ניתן למצוא אזכורים להובלות שאינן הובלות של עצים, כמו למשל הובלת רהיטים לאגוד ערים גוש דן המוזכרת בהזמנה מס' 053, הובלת ציוד מאשדוד לרמת הגולן עבור מ.ר.ג.ג על פי הזמנה מס' 118, הובלת גרוטאות ברזל על פי הזמנה מס' 128 ועוד.

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חזרה

כל אלו מובילים למסקנה כי היה על המערער לנהל ספר חובלות אולם הוא לא עשה כן.

21. המשיב הצביע גם על ליקויים נוספים בניהול ספריו של המערער. כך למשל התברר כי חשבוניות המס שהוצאו על ידי המערער לא כללו פירוט מספיק, לא פורטו כמויות או משקל, סוגי העץ וכדומה. אין גם פירוט ראוי של שמות הלקוחות ופרטיהם (ראו למשל מש/9 ומע/16). אופן זה של רישום חשבוניות מנוגד לסעיף 9 להוראות ניהול הספרים הקובע:

- (א) תעוד פנים שהוא חשבונית ייערך לכל מכירה או מתן שירות בנפרד, או למספר מכירות לאותו לקוח ויכלול -
    - (1) שם הנישום ומענו ומספר תעודת הזהות או מספר החברה במשרד רשם החברות או מספר האגודה השיתופית במשרד רשם האגודות השיתופיות, או מספר הרישום כעוסק לצורך מס ערך מוסף, לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הכל בדפוס;
    - (2) התאריך;
    - (3) מספר תעודת המשלוח ותאריכה, פרט אם החשבונית נערכה בשלב משלוח הטובין;
    - (4) שם הלקוח ומענו, להוציא מקרים של מכירות קמעוניות במזומן, אלא אם כן על המכירה חל מס ערך מוסף בשיעור אפס או שהמכירה פטורה מהמס האמור; היה מענו של הלקוח ידוע לנישום - אין חובה לציין;
    - (5) תיאור הטובין המאפשר זיהוי סוג הטובין, או תיאור השירות; לגבי טובין המפורטים בנספח ג' שבסעיף 36 יצויין שם היצרן ומספר סידורי של המוצר המוצג על המוצר על ידי היצרן;
    - (6) היחידה שלפיה נמדדת הכמות;
    - (7) הכמות;
    - (8) מחיר היחידה, למעט מקרים שבהם לא נהוג לקבוע מחיר היחידה;
    - (9) סכום החשבונית.
- [...ב]

ברי כי רישום החשבוניות על ידי המערער לא עומד בדרישת ההוראות. במיוחד חשוב לציין העדר פירוט של כמויות העץ (בין בדרך של משקל ובין בדרך של נפח) והעדר פירוט של המחיר, שכן בעדרם לא ניתן לעקוב אחר היקף ההכנסות ומהימנות הדיווחים.

22. המערער גם לא החזיק רשימות מלאי. אין ספק שבעסק כמו של המערער יש קושי בתיאור מדויק של המלאי, שכן ישנם סוגי עצים שונים, יש צורך בניקוי העצים וכו'. עם זאת תיאור סביר הינו אפשרי והכרחי למעקב אחר תנועת המלאי והביקורת על פעילות המערער.

23. המשיב ערך גם בדיקה צולבת של קניותיו של המערער, דהיינו השוואה בין ספרי המערער לספרי הספקים. בבדיקה זו נמצא כי המערער לא כלל בספריו את כל הקניות. כך בשנת 2004 נמצא חסר של 49,946 ₪; בשנת 2006 חסר של 59,522 ₪; בשנת 2007 חסר של 25,025 ₪ ובשנת 2008 חסר של 154,299 ₪. אי רישום קניות משבש את הביקורת ומעיד, בדרך כלל, על פגמים וליקויים ברישום ההכנסות, שלא לומר על ניסיון להעלים את ההכנסות שהופקו מאותן קניות שהועלמו (ראו ע"ש



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

(ח"י) 863/04 מוניר נ' אגף המכס ומס ערך מוסף (8/8/2007); ע"ש (ב"ש) 1608/99 אבו עמרה נ' אגף המכס והמע"מ באר שבע (30/5/2002); עמ"ה (נצ"י) 146/91 מסעוד נ' פקיד שומה נצרת (4/5/1993); ע"ש (ת"א) 778/90 עבדי נ' מנהל מס ערך מוסף (10/5/1993).

24. ליקוי נוסף נמצא ברישום מד האוץ של המונה במונית. כך למשל נמצא כי קריאת מד האוץ בסליל המונה ביום 30/3/2005 זהה לקריאה ביום 28/4/2005 (נספח ה' למש/10), כך גם מד האוץ ביום 24/1/2005 זהה לזה של 1/5/2005 (ראו עדות רו"ח גזמאוי בעמ' 19-18 לשיבה 9/10/2013).

כאשר נשאל רו"ח גזמאוי על הליקויים ברישום מד האוץ הבהיר כי המונית עוברת בדיקות תקופתיות, לרבות בדיקות של המונה (שם). עם זאת המערער לא הציג כל ראיה על הבדיקות שנעשו למונית בתקופה הרלוונטית. המסמך היחיד שהוצג הינו משנת 2003 (מע/10).

25. ניתן לסכם ולקבוע כי המערער לא ניהל כראוי את ספריו. המערער לא החזיק ולא ניהל ספרי הזמנות וספר הובלות כנדרש לפי הוראות ניהול הספרים. גם הספרים שנוהלו על ידו נוהלו בסטייה מהוראות, הן במילוי החשבונות, בליקויים ברישום הקניות ובליקויים חמורים ברישום מד האוץ של המונית.

בחנתאם לסעיף 130(ג) לפקודה רשאי פקיד השומה לפסול פנקסי חשבונות שנוהלו בסטייה מהותית מההוראות. אין ספק כי אופן ניהול הספרים כפי שפורט לעיל מהווה סטייה מהותית מהוראות הניהול, מונע כל מעקב וביקורת על הכנסותיו של המערער ומצדיק את החלטת המשיב לפסול את הספרים.

### השומה

26. לאחר שפקיד השומה החליט לפסול את ספרי המערער קבע פקיד השומה את הכנסותיו של המערער על פי מיטב שפיטתו, דהיינו, על פי הערכותיו והנחותיו. קביעת שומה לפי מיטב השפיטה אינה יכולה להוות שומה מדויקת המבוססת על מסמכים וראיות, שהרי שומה שכזאת נעשית בשל חעדרן של ראיות מדויקות לגבי היקף ההכנסות (ראו ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד מא(3) 57 (1987); ע"א 734/89 הנ"ל; ע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27/11/2011); ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיוק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ת"א 1) (16/11/2009).

27. עם זאת ברי כי פקיד השומה אינו יכול לפעול בשרירות לב ובקלות דעת אלא עליו לבסס את אומדניו והערכותיו על נקודות אחיזה במציאות הכללית, בניסיונו ובראיות שהוצגו (ראו ע"א 8082/09 הנ"ל; ע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (25/3/2009); עמ"ה (י-ם) 3013/96 רפאל נ' פקיד שומה ירושלים (22/12/1999); ע"א 734/89 הנ"ל).





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

את ההערכות, ההשערות והאומדנים צריך פקיד השומה להסביר ולהבהיר, אולם ככל שלא נפל פגם בהערכות אלו והן מעוגנות בנתונים סבירים, בניסיון המקצועי וברסיסי המידע המצוי בתיק, לא יתערב בית המשפט בשומה (ראו ע"א 5324/05 שהאדה נ' פקיד שומה עכו (9/8/2009); ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554, 559 (1990); ע"א 62/58 פקיד השומה תל-אביב 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959)). בית המשפט יתערב בשומתו של פקיד השומה רק במקרים חריגים, כגון אם יתברר כי פקיד השומה טעה בהערכת הנתונים הקיימים, טעה בפרשנות הדין או ביסס הערכותיו על נתונים מטעים או בלתי סבירים (ע"א 5200/06 הנ"ל פסקה 11).

28. הנטל לשכנע כי יש מקום להתערבות שיפוטית מוטל על כתפי הנישום (ע"א 42/84 הנ"ל; ע"א 112/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חלים, פ"ד מה(2) 837 (1991); ע"א 8082/09 לעיל). כדי להרים את הנטל המוטל עליו לא די באמירות כלליות ובעדויות בעל-פה אלא על הנישום להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (ע"א 352/86 הנ"ל עמ' 560). ודוקו, בידי הנישום מצוי מלוא המידע על הכנסותיו והוצאותיו. לפקיד השומה במצב זה חסרים נתוני האמת רק בשל מחדליו של הנישום ועל כן אין הוא יכול לבוא בטרזניה כלפי פקיד השומה אשר מסתפק בהערכות והשערות. ירצה הנישום לסתור את שומתו של פקיד השומה, יהא עליו להביא ראיות משכנעות, שיעמדו בביקורת שיפוטית.

כך ברור כי הנישום אינו יכול לבסס גרסתו על אותם ספרים שנפסלו וכבר נאמר כי "מערכת חשבונות, שבדין נפסלה כבלתי תקינה, אינה יכולה לשמש, היא כשלעצמה, ראיה לסתירת השומה" (ע"א 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 500, 495 (1969); ע"א 112/86 לעיל). בשים לב להלכות אלו נבחן את השומה על פי מקורות ההכנסה השונים.

### הכנסת מהפעלת מוניית

29. המשיב קבע כי למערער היו הכנסות ממונית בשנים 2004, 2005. כדי לחשב את ההכנסות ממונית ערכה רו"ח בורנשטיין הערכה של מספר הקילומטרים שנסעה המונית בכל שנה. הערכה זו נדרשה הואיל והתברר כי מד האוץ אינו מחימן. לצורך ביצוע ההערכה בדקה המבקרת את רישומי מד המרחק במוסך. בהתאם מצאה כי בין 11/3/04 ל-17/9/04 נסעה המונית כ-74,000 ק"מ ועל כן העריכה כי בשנה שלמה נסעה כ-140,000 ק"מ (מש/10 עמ' 4). עוד קבעה, על פי תדריכים של המחלקה הכלכלית ברשות המסים (נספח ח' למש/10), כי ההכנסה מהפעלת מונית הינה כ-3.15 ₪ לק"מ. העדה התחשבה בנסיעות פרטיות, נסיעות סרק וכדומה וחישבה את ההכנסות לפי 84,603 ק"מ בשנה בלבד, וקבעה הכנסה בכל שנה בסך של 266,499 ₪.

30. המשיב מצא גם כי בדו"ח התיאומים דיווח המערער על הוצאות המונית עד 31/12/2005. על כן קבע כי יש לחשב את ההכנסות בשנת 2005 לכל השנה. המערער טען כי מכר את המונית למר מואסי כבר ביום 1/7/2005 (מש/1), אולם לא נתן חסבר כיצד בדו"ח התיאומים התייחס לכל שנת 2005. יתרה מזו, המונית נותרה רשומה במשרד הרישוי על שם המערער ולא הועברה על שמו של הקונה.

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

לאור האמור איני מוצא מקום להתערב בשומת המשיב. אין גם מקום להתערב בהסתמכות המשיב על נתוני התדריך ועל כן יש לקבל את כל טענותיו לגבי תוספת ההכנסה ממונית.

### תוספת הכנסה מהחזר סולר

31. מבדיקת המשיב התברר כי למערער נבעה הכנסה מהחזר סולר בסך של 2,870 ₪ בשנת 2005 ו-17,402 ₪ בשנת 2007. אין מחלוקת כי הכנסות אלו לא נכללו בדיווחיו של המערער וכי יש לצרף הכנסות אלו להכנסותיו.

### הכנסות מהובלות וגיזום עצים

32. המשיב בחן את דיווחיו של המערער והשווה אותם לתיעוד הפנים- חשבונות שהוציא. מבדיקה זו התברר כי המערער לא דייק בסיווג ההכנסות מהמקורות השונים.

בדיווחיו של המערער פורטו ההכנסות כדלקמן (טבלה I בסעיף 3 לתצהיר מש/10):

	2004	2005	2006	2007	2008	
						<b>הכנסות</b>
	151,280	239,461	235,918	40,958	169,247	עקירה, גיזום ומכירת עצים
	87,397			159,288	122,500	הובלה ועבודות משאית
	0	24,242	0	0	0	מכירת בלאי ברזלים
	238,677	263,703	235,918	200,246	291,747	<b>סה"כ הכנסות מוצהרות</b>

המשיב סיווג את ההכנסות מחדש על פי הנתונים שבחשבונותיו וקבע את ההכנסות המדווחות כדלקמן (טבלה II בסעיף 3 לתצהיר מש/10):

	2004	2005	2006	2007	2008	
						<b>הכנסות</b>
	235,277	239,443	235,928	133,412	276,745	עקירה, גיזום ומכירת עצים



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שיחה נ' פקיד שומה חדרה

8,400			63,834	15,000	הובלה ועבודות משאית
0	24,242	0	3,000	0	מכירת בלאי ברזלים
243,677	263,685	235,928	200,246	291,745	סה"כ הכנסות מוצהרות על פי סיווג מחדש

33. הואיל והמשיב מצא כי המערער לא מילא את ספר החובלות ולא דיווח על כל הכנסותיו מהובלות, ובשים לב לעובדה כי המערער החזיק במשאית בכל תקופת השומות, קבע המשיב שלמערער תוספת הכנסה על פי תנדיך רשות המסים. בהתאם קבע המשיב כי למערער הכנסות מהובלות בסך של 1,000 ₪ בכל יום. כן קבע כי יש להעריך שההכנסות מהובלות משתרעות על פני 285 ימים בשנה, לפיכך הוסיף להכנסותיו של המערער מהובלות הכנסות בסך של 285,000 ₪ בכל שנה (ראו עמ' 31 לפרוטוקול הישיבה מיום 4/3/14).

34. המערער טוען כי הכנסותיו מהובלות היו פחותות בהרבה, כי מרבית החובלות היו של עצים בעסקו שלו וכי רק לעתים רחוקות ביצע הובלות נוספות בשכר. עוד טען כי הובלות העצים בעסק לא חויבו בנפרד וכי התמורה שהתקבלה עבור הסחורה כללה את מחיר ההובלה.

35. מעיון בתנדיך רשות המסים בנוגע להכנסות מהובלה במשאית (ענף 6020) ניתן לראות כי התנדיך מתייחס לפדיון יומי של משאית העובדת בין 8 ל-10 שעות ביום (נספח ט' למש/10). מהעדות עולה כי חלק ניכר מימי השנה עסק המערער ברכישת עצים מאתר חיריה, מיונם והובלתם (עמ' 15). אין ראיות על הובלות נוספות רבות, למעט מספר מקרים. מוכן אני להניח כי בהעדר ספר הובלות שנוהל כדן, על המשיב להניח כי המשאית הכניסה למערער הכנסות נוספות מהובלה. עם זאת מאחר וברור כי חלק ניכר מימי השנה שימשה המשאית להובלת עצים למקום העסק, דומני כי ההנחה בדבר 285 ימי עבודה בחובלות אינה מתיישבת עם העובדה כי המשאית שימשה גם ואולי בעיקר את עסק הגיזום. לעדות המערער הוא אסף עצים בקיץ ומכר בחורף. חישוב סביר של ימי העבודה בהובלת מטען צריך להביא בחשבון את ימי העבודה שבהם הועסקה המשאית בעסק בלבד. על כן נראה לי נכון לחשב את תוספת ההכנסה מהובלות על 15 ימים בחודש ובסך הכל 180 ימים. כלומר יש לקבוע כי למערער תוספת הכנסה מהובלות בסך של 180,000 ₪ בכל שנה במקום 285,000 ₪ כפי שקבע המשיב.

### הכנסות מגיזום וכריתה של עצים

36. המשיב בחן את הכנסותיו המדווחות של המערער מכריתה וגיזום עצים, לאחר שתיקן את הדו"חות על פי החשבונות ומצא את הממצאים הבאים:

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שיחה נ' פקיד שומה חדרה

2004	2005	2006	2007	2008	
235,277	239,443	235,928	133,412	276,745	הכנסות
					<u>עלות מכר</u>
50,200	11,073	17,257	15,000	58,520	מלאי פתיחה
32,017	69,292	42,950	3,947	6,450	קניות
<u>(11,073)</u>	<u>(17,527)</u>	<u>(15,000)</u>	<u>(58,520)</u>	<u>(50,540)</u>	מלאי סגירה
71,144	62,838	45,477	(39,573)	14,430	סה"כ עלות מכר
164,133	176,605	190,451	172,985	262,315	רווח גולמי
70%	74%	81%	130%	95%	שיעור רווח גולמי

37. המשיב הוסיף לעלות המכר המוצהרת את הקניות שלא דווחו. כמו כן קבע המשיב כי הרווח הגולמי הינו על פי ממוצע הרווח הגולמי בדיווחותיו של המערער כ-85%, ולאור זאת חישב את ההכנסות הנוספות של המערער מגיזום והובלה.

2004	2005	2006	2007	2008	
71,144	62,838	45,477	(39,573)	14,430	עלות מכר מוצהרת
<u>49,946</u>		<u>59,522</u>	<u>25,025</u>	<u>154,299</u>	קניות שלא נרשמו
121,090	62,838	104,999	(14,548)	168,729	סה"כ עלות מכר
807,267	418,920	699,993	699,993	1,028,660	מחזור מחושב מגולם 85% מעלות המכר
<u>(235,277)</u>	<u>(239,443)</u>	<u>(235,928)</u>	<u>(133,412)</u>	<u>(276,745)</u>	בניכוי מחזור מוצהר
571,990	179,477	464,065	566,582	751,915	תוספת הכנסה מחושבת

38. חשוב לציין כי בדיווחיו של המערער לשנת 2007 מופיע נתון בלתי סביר, שכן על פי דיווחיו מלאי הפתיחה בצירוף הקניות נופל ממלאי הסגירה. לאור זאת קבע המשיב כי המחזור בשנת 2007 זהה למחזור בשנת 2006.

39. המערער מעלה מספר השגות כנגד חישוב המשיב וטוען כי לא ניתן לבסס את ההכנסות על שווי עלות מלאי הפתיחה ועלות מלאי הסגירה שכן ישנם הבדלים בדרכי המדידה. רו"ח גזמאוי הבהיר כי בעת הרכישה נעשה חישוב השווי על פי המרת משקל בנפת. המערער שילם סכום לכל

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

1,000 ק"ג (טון) של עץ ואת השווי קבע תוך המרת המשקל לנפח (עמ' 22). החישוב נעשה לפי 1.2 קוב (1,000 סמ"ר) לטון של חומר טרי ו-1.6 קוב לטון חומר יבש. על כן נוצר פער בין הערכות השווי בכל אחד משלבי ההליך.

40. תמערער צירף גם חוות דעת של המומחה מר עאקל זידאן (מע/8). המומחה הבהיר כי עץ שנרכש להסקה מוחזק מספר חודשים עד מכירתו. בתקופה זו העץ מתייבש ומאבד ממשקלו. כמו כן קיים פחת הנובע מניקוי, מריקבון חלקים בעץ וכו'.

41. טענות המערער אינן יכולות להואיל, שהרי המשיב קבע את אחוז הרווח הגולמי (85%) על פי נתוני המערער עצמו בדיווחיו. מכאן שרווח גולמי זה משקף גם את הפחת, שהרי לא ייתכן שהפחת ביחס לעצים שלא נכללו בדו"חות שונה מהפחת של העצים שהמערער כלל בדיווחיו. יתרה מזו, המומחה ביקר בעסקו של המערער רק 3 שנים לאחר שהמערער הפסיק את פעילותו, כך שסביר כי מצא ריקבון נרחב בעצים. ריקבון זה אינו יכול לשקף פחת בעסק פעיל. אין כל ראייה אחרת על נתוני פחת בשנות פעילות העסק ועל כן די באימוץ נתוני הרווח הגולמי שהציג המערער כמשקפים את הרווח ממכירת העצים.

על כן אין להתערב בשומת ההכנסות מעסקי הגיזום, הכריתה ומכירת העצים.

### תוספת הכנסות מהפקדות בבנק, המחאות ומזומנים

42. בביקורת שנערכה למערער התגלה כי בחשבונו של המערער בבנק ערבי ישראלי בע"מ בסניף ערעה הופקדו בשנים 2006, 2007 סכומים העולים על מתזור העסקאות המוצהר. בשנת 2006 הופקדו 662,966 ₪, בשנת 2007 הופקדו 322,543 ₪ בעוד שהמתזור היה רק 248,946 ₪. המשיב דרש מהמערער הסברים על הפקדות אלו אולם סבר כי ההסברים שניתנו אינם מספקים. על כן ביקש לראות בהפקדות העולות על המתזור כהכנסה נוספת. בסיכומי הטענות מסכים המשיב כי אין לשום את המערער פעמיים וכי אם ידחה הערער שהגיש המערער על תוספת ההכנסה ברכיבים השונים הרי שאין לחייב את המערער בתוספת הכנסה על הפקדות בבנק.

43. בחיפוש שנעשה בביתו של המערער על ידי שירות הביטחון הכללי נמצאו מזומנים והמחאות מאנשים שונים. סך המחאות הינו 76,358 ₪ וסך המזומנים היה 244,850 ₪. המשיב קבע כי סכומים אלו מהווים הכנסה חייבת נוספת אצל המערער.

44. המערער טוען מנגד כי בביתו נתפסו רק 31 שיקים שסכומם נופל מהנטען. המערער מפנה לדו"ח החיפוש (מע/13), שבו מצוין כי נמצאו 6 שיקים על סך של 6,000 ₪ כל אחד משוכים על ידי מצרי מוסטפא יוסף ועוד 25 שיקים בסכומים שונים. יתרת השיקים נשוא השומה, כך נטען, נמצאו במסמכי עמותת אל אקצה ולא בביתו של המערער.

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

45. המערער מאשר כי נמצאו בביתו מזומנים בסך של 244,850 ₪. עם זאת טוען המערער כי קיבל את הכספים הנ"ל במסגרת פעילותו ההתנדבותית בוועדת סולחה. הכספים הוחזקו על ידו בנאמנות. לחיזוק גרסתו זימן המערער גם שני עדים; פונדק זוהדי, שתצהירו סומן מע/6 וסידי האשם מחמוד, שתצהירו סומן מע/7.

מר פונדק הצהיר כי מסר למערער סכום מזומן של 186,200 ₪ ועוד המחאה על סך 144,000 ₪ בנאמנות לשם סילוק חוב שבו הויב בפשרה לשלם למר אבו עטא מוחמד. מר סידי האשם הצהיר כי המערער סייע לו במשא ומתן לרכישת מאפייה, ובמסגרת אותו משא ומתן מסרו למערער מזומנים בסך של 60,000 ₪ וכן המחאות בסך של 230,000 ₪ נוספים לצורך תשלום עבור רכישת בית המאפה.

46. שני העדים נחקרו. העד מר פונדק חזר ותבחר כי מסר את הסכומים למערער לשם תשלום החוב, אולם לא ידע אם המערער העביר את הכספים לצד השני אם לאו (עמ' 12 לפרוטוקול מיום 9/10/2013). עם זאת, אישר כי ידוע לו שהסכום סולק ואינו יודע אם הכספים שנתפסו אצל המערער הם אותם כספים שנמסרו לו.

העד האשם סידי סיפר כי מסר את השיקים בנאמנות למערער. בסופו של יום העסקה לרכישת בית המאפה לא יצאה לפועל (עמ' 14). למרות זאת לא הושבו לו הכספים. לגרסתו, המערער מסר לו שהכספים וההמחאות נתפסו בחיפוש ולכן לא יכל להשיבם.

47. דומני כי אין צורך להכריע, לצורך הליך זה, מה בדיוק היה מקורם של הכספים וההמחאות שנמצאו בבית המערער. בין אם נקבל את הסבריו למקורם של הכספים ובין אם ההסברים יידחו, אין לראות במזומנים ובשיקים הכנסה חייבת נוספת. אבהיר, כאמור לעיל נקבעה למערער הכנסה נוספת בגין פעילות עסקית שלא דווחה, הכנסה מהפעלת מונית, הכנסה מהובלות, מהחזר סולר ומכירת ומכירת עצים.

המשיב מקבל את האפשרות כי הפקדות הבנק העולות על סכום המתזרז משקפות הכנסות בלתי מדווחות ועל כן אינו מבקש לחייב את המערער בחיוב כפול. אין כל הסבר מדוע שלא להחיל את אותה קביעה גם על המזומנים שנמצאו בבית המערער ועל ההמחאות. כאשר נמצאים בידיו של נישום נכסים שמקורם אינו ידוע, כגון במסגרת השוואות הון, קמה תזקה ולפיה מקורם של נכסים אלו הינו בהכנסות שלא דווחו (ע"א 552/02 חנוני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112 (2005); ע"א 2388/13 סולטן יוסף נגד פקיד שומה ירושלים, (18/12/2014); ע"א 562/08 בן חיים נ' פקיד שומה אשקלון, בפסקה 22 לפסק-דינו של השופט דניצ'גר (16.11.2011)). כך גם לגבי מזומנים והמחאות שנמצאו בין נכסיו של הנישום. עם זאת, די בקביעה כי היו למערער הכנסות נוספות מעסקאות שלא דווחו כדי להוות הסבר למקורם של הנכסים הנוספים. חיובו של נישום בגין הנכסים שנמצאו, ביחד עם חיובו בגין הכנסות שאינן מדווחות עלול להביא לחיוב כפול. כל עוד לא הוכח כי מקורם של

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 10-11-25399 שייחה נ' פקיד שומה חדרה

הנכסים הנוספים הינו בהכנסה חייבת נוספת שגם היא לא דווחה, ניתן לייחס אותם להכנסה הנוספת שנקבעה כבר על ידי המשיב.

48. לפיכך, ברי שבין אם מקור הכספים הינו בפעילות של המערער כנאמן עבור אחרים, ובין אם מקורם בהכנסות מעסקי המונית, ההובלה או הכריתה והמכירה של עצים, אין מקום לראות בכספים אלו כמשקפים הכנסה נוספת. לכל היותר יש בהימצאות הכספים חיזוק לקביעה כי למערער הייתה הכנסה נוספת מעסקיו, כפי שכבר נקבע לעיל.

49. רק למען הסר ספק אעיר כי לכאורה הסבריו של המערער לגבי קבלת כספים בנאמנות, בצירוף עדויותיהם של העדים פונדק זוהרי והאשם סייד, הינם סבירים, לפחות לגבי חלק ניכר מהכספים, וגם מטעם זה יש לקבוע כי לא הוכח שהכספים וההמחאות שנמצאו אצל המערער מעידים על הכנסה חייבת שלא דווחה, מעבר להכנסות שכבר נקבעו.

### סוף דבר

50. בשים לב לכל האמור אני מורה כי ערעורו של המערער לגבי תוספת ההכנסה בשנים 2004-2008 בגין תוספת הכנסה ממונית, תוספת הכנסות מכריתה, גיזום ומכירת עצים ותוספת הכנסה מהחזר סולר, יידחה. הערעור על תוספת ההכנסה מהובלות יתקבל באופן חלקי כאמור בסעיף 35 לעיל. הערעור ביחס לקביעת המשיב בדבר תוספת הכנסה בגין תקבולים נוספים לפי דפי בנק, תקבולים במזומן ותקבולים בהמחאות יתקבל.

המשיב יוציא למערער תוך 30 יום שומה מעודכנת ומנומקת על פי הוראות פסק דין זה.

בשים לב לתוצאות פסק הדין וקבלת הערעור באופן חלקי בלבד ישלם המערער למשיב הוצאות החליך בסך של 7,500 ₪.

ניתן היום, ט"ו אייר תשע"ה, 04 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

