



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער חגי שם טוב בנג'ו
באמצעות ב"כ עו"ד יגאל מדר

נגד

משיב פקיד שומה פתח תקווה
באמצעות ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי

פסק דין

1

2

רקע כללי

1. בפניי ערעור שהוגש כנגד החלטת המשיב לפיה נפסלו ספרי החשבונות של המערער לשנת 2015 מכוח סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), מחמת אי רישום תקבולים ללא סיבה מספקת, וזאת כפועל יוצא מביקורת שנערכה מטעם המשיב בעסקו של המערער ביום 22.7.2015.

2. המערער הוא בעליה ומנהלה של "פיצוציה" בשם "הפינה של חגי" באלעד, ובה נמכרים טוסטים, סיגריות, ארטיקים, שתייה מתוקה וכו' (ראו: תיאור העסק בדו"ח הביקורת מיום 22.7.2015, נספח א'1 לתצהירו של רוני כהן שהנזי מטעם המשיב (להלן: "דו"ח הביקורת")).

בנוסף, בעסק ניצבות שתי מכונות משחק - האחת מופעלת על ידי אסימונים (להלן: "המכונה") והשנייה על ידי שקלים (ראו: סעיף 2 לתצהיר המערער).

3. ביום 22.7.2015 נערכה ביקורת בעסקו של המערער ובמהלכה נמצאה קופסת מזומנים ובה סך של 590 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המערער הסביר במעמד הביקורת כי הכסף שבקופסה התקבל ממכירת אסימונים
2 ללקוחות, כאשר כל אסימון נמכר בעבור שקל אחד. עוד ציין המערער במעמד
3 הביקורת כי **"אני שומר את הכסף עד שיגיע הבחור מהמכונה, נותן לו את הכסף והוא**
4 **נותן לי 50% מהמכירה"**. כנשאל על שום מה אינו רושם לכל הפחות את חלקו ממכירת
5 האסימונים שהוא, כאמור, בשיעור קבוע, השיב **"אני לא סומך על האדם עם המכונה"**
6 (ראו: סעיף 4 לדו"ח הביקורת).
- 7 בהמשך חידד המערער כי **"כל פעם שבעל המכונה מגיע בשביל לקחת את הכסף את**
8 **ה-50% שלי אני רושם בקופה הרושמת"** וציין כי הפעם האחרונה שרשם בקופה את
9 התקבולים ממכונת המשחקים, היא הרישום הנושא מספר פעולה 8630056. לשלמות
10 התמונה יצוין כי חשבונית מס קבלה שעליה מספר פעולה זה, הוצגה לראשונה במהלך
11 ישיבת ההוכחות.
- 12 לבקשת המבקרים במעמד הביקורת נרשם סכום המזומן בקופה הרושמת – מספר
13 פעולת הקופה 9130036, ולמערער הוסבר כי יש לרשום כל תקבול ותקבול בסמוך
14 לקבלתו.
- 15 כמו כן, בדו"ח הביקורת צוין כי נמצא שבעסק לא נרשמים מספרי פעולות קופה
16 בחשבוניות, ולפיכך הוסבר שיש לרשום מספר פעולת קופה בחשבונית המס.
- 17 4. לאחר משלוח מכתב למערער ביום 26.7.2015 המפרט את ממצאי הביקורת, ובו צוין
18 כי בכוונת המשיב לפסול את הספרים (נספח 2 לתצהיר בוריס גורביץ מטעם המשיב),
19 התקיים למערער שימוע ביום 12.10.2015 במשרדי המשיב. בפרוטוקול השימוע (נספח
20 3 לתצהיר בוריס גורביץ מטעם המשיב) צוין כי בעסקו של המערער הוצבה חודשיים
21 לפני הביקורת, מכונת משחקים המוזנת באסימונים בעלות של 1 ש"ח כל אחד, כאשר
22 מדי תקופה מגיע בעל המכונה, מונה את הכסף, הנשמר בקופה נפרדת, ונותן בידי
23 המערער 50% מהסכום, כאשר על סכום זה מוציא המערער חשבונית מס.
- 24 5. בתום השימוע, החליט המשיב על פסילת ספרי המערער לשנת 2015 וזאת מאחר שלא
25 שוכנע כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבולים (החלטת המשיב מיום
26 25.10.2015, נספח 4 לתצהיר בוריס גורביץ מטעם המשיב). מכאן הערער שבפניי.
27
28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997-01 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 **טענות המערער בתמצית**
- 2 6. המשיב סבור בטעות כי חובת רישום התקבולים שהתקבלו בגין מכונת המשחקים חלה
3 על המערער, כמי שקיבל את הכסף, הגם שהוא אינו הבעלים של המכונה והסחורה.
4 בעל המכונה, ששמו משה אשר, הוא האחראי על מלאי המשחקים שבמכונה, הוא בעל
5 המפתח למכונה והוא שולט בה ובמונה שבה, וזאת באופן בלעדי. מדי פעם נוהג אותו
6 משה אשר לערוך התחשבות עם המערער בהתאם למונה ולקופה הנפרדת, והוא
7 מעביר לידי המערער את עמלתו, כאשר המערער מוציא לו קבלה בהתאם.
- 8 7. המשיב כלל לא טרח לברר מה עושה בעל המכונה בעסקים אחרים בהם הוא מציב
9 מכונות משחקים.
- 10 8. ניתן להשוות את עניינו של המערער למקרה שבו בעל עסק מתבקש על ידי אחר למכור
11 מוצרים השייכים לו, כגון עורך דין המבקש מעמיתו למכור במשרדו ספרי משפט
12 שנכתבו על ידו. הכספים המצויים בידי בעל העסק בגין מכירת המוצרים אינם שלו
13 והוא אינו נדרש לרושםם בספריו, כאשר האחראיות המלאה לרישום התקבולים מוטלת
14 על כתפי בעל המוצרים בלבד. בנסיבות אלה פסילת ספרי בעל העסק היא בבחינת
15 תוצאה שאינה נכונה ואינה ראויה.
- 16 9. המערער העיד כי הוסכם עם בעל המכונה שתמורת הצבת המכונה בעסק הוא יקבל
17 חלק מאחוזי המכירות כדמי שכירות, ועדותו לא נסתרה. מחמת היות התקבולים
18 בגדר דמי שכירות, לא חלה על המערער חובה ברישום תקבול כלשהו, שכן דמי שכירות
19 אינם חייבים בניהול ספרים על פי דין.
- 20 10. מאחר שהמכונה היא נפרדת ושונה ממלאי הסחורה האחר והרגיל המצוי בעסקו של
21 המערער, והעמלה בגינה ברורה וידועה מראש (50%), הרי שככל שתעמוד בעינה
22 הפסילה, ראוי כי היא תחול רק על המכירות הקשורות למכונה בלבד.
- 23 11. בנסיבות העניין יש מקום לשקול המרת הפסילה באזהרה וזאת מהנימוקים הבאים:
24 המערער רשם את התקבולים, כך שהמחלוקת ממוקדת בשאלה מתי היה צריך לרשום
25 אותם; המערער נהג בהתאם לעצת מייצגו, רואה החשבון אבנר בן שלום, אשר תמך
26 בכך בעדותו; מדובר במקרה ראשון בו המערער לא רשם תקבול כעצמאי, כך שראוי
27 להסתפק באזהרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

טענות המשיב בתמצית

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
12. המערער אינו חולק על כך ששיעור קבוע של 50% מסך רווחי המכונה הם תקבוליו, וכי אלה לא נרשמו סמוך לקבלתם, אלא רק בעת הגעת בעל המכונה.
13. בפסיקה הובהר כי יש לרשום כל תקבול סמוך לקבלתו. הסיבה לכך נלמדת אך מתוך נסיבות עניינו של המערער, שהרי לא מן הנמנע שלקוח ירכוש עשרה אסימונים ויעשה שימוש רק בחמישה, כאשר בנסיבות אלו יוותר למערער עודף של חמישה שקלים, ללא כל תיעוד בעת הגעת בעל המכונה, ובכך יפגע נתיב הביקורת.
14. אף שיטת הרישום המאוחר של התקבולים, בעת הגעת בעל המכונה, לא הוכחה. במהלך ישיבת ההוכחות הוצגה לראשונה חשבונית מס קבלה, שלא הוצגה בביקורת, לא הוצגה בשימוע ולא צורפה לתצהיר המערער. כמו כן, בדו"ח הביקורת רשם המבקר ליקוי נוסף לפיו המערער לא רושם מספר פעולת קופה בחשבונית מס קבלה.
15. המערער לא זימן את בעל המכונה ליתן תצהיר מטעמו, לא ביקש לזמנו לעדות ואף לא הציג כל הסכם עמו או מסמך הקושר את קבלת התשלומים לבעל המכונה. משכך, לא הוכיח המערער את גרסתו העובדתית לפיה התקבולים אינם שייכים לו והביא לשמיטת הקרקע תחת טענתו לפיה החובה לרישום התקבולים מוטלת על בעל המכונה.
16. המערער לא עמד בנטל הראיה המוטל עליו ולא הראה כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבול בספריו על סך 590 ₪, או למצער 50% מתוך הסך הנ"ל.
17. על פי הפסיקה, הסתמכות על עצת רואה חשבון בעניין אי רישום תקבול אינה יכולה להחליף את הדין הקיים. לא כל שכן במקרה שלפנינו, שעה שאותו רואה חשבון המייצג את המערער ייצג אף עסק בבעלות אשת המערער, טען טענות זהות בפני פקיד שומה ביחס למכונת משחקים שם, והוסבר לו על ידי נציג פקיד השומה כי יש לרשום כל תקבול ממכונת המשחקים בסמוך לקבלתו.
18. דוגמת עורך הדין בה תולה המערער את יהבו, אינה זהה לענייננו וממילא אינה רלוונטית, שכן באותה הדוגמה לא זכאי עורך הדין שמכר את הספרים בעמלה כלשהי בגין התקבולים.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 טענת המערער בדבר קבלת דמי שכירות היא בבחינת גרסה כבושה, משלא בא זכרה
2 בדו"ח הביקורת, בשימוע או בנימוקי הערעור. ממלא אין לקבל טענתו זו של המערער
3 משלא הציג הסכם שכירות ולא העיד את הצד השני להסכם השכירות – בעל המכונה,
4 ומאחר שכנשאל בעדותו אם דיווח על התקבולים כדמי שכירות, השיב בשלילה.
- 5 20. אין הצדקה בנסיבות העניין להמרת פסילת הספרים באזהרה ואף אין הצדקה לתחום
6 את הפסילה אך לסכומים המתקבלים מהמכונה.

דיון והכרעה

- 7
- 8 21. פסילת ספרי המערער בנסיבות העניין נבעה מאי רישום תקבולים, וזאת בניגוד
9 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול
10 ספרים") שהוצאו מכוח סעיף 130(א)(1) לפקודה.
- 11 22. וכך קובע סעיף 145(ב)(א)(1) לפקודה, נשוא ענייננו:
- 12 "נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית,
13 ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל
14 מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן
15 הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה
16 כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום..."

- 17 23. שני תנאים מצטברים נדרשים, אם כן, לקבלת החלטה בדבר פסילת ספריו של נישום:
18 האחד, כי לא נרשם תקבול שהייתה קיימת חובה לרשמו על פי הוראות ניהול ספרים;
19 השני, כי פקיד השומה לא שוכנע כי הייתה "סיבה מספקת" לאי הרישום.
- 20 24. אשר לתנאי הראשון, וכפי שהובהר לא אחת בפסיקה, התכלית החקיקתית ביסוד
21 הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה, היא הן להקשות על העלמת המס, והן להביא
22 לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום כוללני של תקבולים, בסמוך לקבלתם,
23 באופן התורם ליצירת מסגרת ארגונית, אשר תמנע שכחה, הזנחה ורשלנות (ראו: ע"א
24 2334/90 שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב פ"ד מט(1) 608, 613-614
25 (1995) (להלן: "עניין שרותי גרר"); ע"א 789/80 פקיד השומה רחובות נ' שקד פ"ד
26 לז(2) 103, 106-107 (1983) (להלן: "עניין שקד"); ע"א 30/81 פקיד שומה נתניה נ'
27 אברהמזון פ"ד י"ב(4), 75-78-77 (1981) (להלן: "עניין אברהמזון").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997-01 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 25. סעיף 17(א) להוראות ניהול ספרים קובע:
- 2 "תעוד פנים על תקבול, על מכירה, על משלוח או הובלת טובין ועל
- 3 שירות שניתן, ייערך סמוך לביצוע הפעולה...".
- 4 ואילו "תקבול" מוגדר בהוראות ניהול ספרים כ"כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק
- 5 שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו, או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום,
- 6 במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו".
- 7 26. הדרישה כי רישום התקבול ייעשה בסמוך לקבלת התקבול פורשה בפסיקה בצמצום,
- 8 במובן של פער זמנים קטן ביותר מקבלת התקבול עד לרישומו.
- 9 ראו לעניין זה את שנאמר בע"א 636/86 חיים-שוילי נ' פקיד השומה רחובות (1986):
- 10 "...סעיף 145ב' עניינו אמינותה של מערכת הפנקסים. ההוראות
- 11 שבסעיף 145ב', והכללים שנקבעו לפי סעיף 130 נראות מחמירות
- 12 וקפדניות, אך יש הגיון בחומרות אלה. מגמתן, בין היתר, ליצור שיטה
- 13 אשר תאפשר לבדוק בכל עת את מידת מהימנותה של מערכת חשבונות.
- 14 ההוראות מחייבות נוהלי רישום נוקשים ומרחיבות את היקף הפעולות
- 15 אשר חייבות רישום, מהם כאלה אשר, על פי כללי חשבוונאות מקובלים,
- 16 לאו דווקא חייבים להירשם. לדוגמא, סעיף 145ב' מעניק סמכות לפקיד
- 17 השומה לפסול מערכת ספרים בשל אי רישום תקבול אחד בלבד. זו
- 18 הוראה קיצונית אך הגיונה בצידה. הביקורות הן מדגמיות וגילוי תקבול
- 19 שלא נירשם לא על עצמו בלבד מלמד כי אם על כך שהנישום נוהג כהאי
- 20 גוונא גם לגבי תקבולים אחרים וההנחה נוצרת כי הוא אינו מנהל פנקסי
- 21 אמת. כך גם סעיף 17 להוראות. סעיף זה מחייב רישום ראשון של
- 22 פעולה סמוך לביצוע, הפעולה והביטוי 'סמוך' פורש באורח מצומצם
- 23 ביותר - כמעט מיד. ההוראות מחייבות גם רישום כל תקבול ותקבול
- 24 בנפרד אף אם התקבולים מתקבלים בעת ובעונה אחת, ותוך כדי דיבור,
- 25 ועוד כיוצא באלה. אלו הוראות אשר יש בהן כדי למנוע טענות מצד
- 26 הנישום אשר לפקיד השומה קשה לסתורן. פעמים רבות כאשר
- 27 המבקרים מגלים סכום של תקבול שלא נרשם הנישום מצביע על סכום
- 28 פלוני, שונה וגדול מאותו תקבול, ואשר רשום, ולטענתו אותו סכום גדול
- 29 יותר מורכב משני תקבולים שנרשמו ביחד: התקבול שנתגלה ולא נמצא
- 30 רשום ועוד תקבול. וקשה לסתור טענה כזו. דברים אלה אמורים באותה
- 31 מידה ובאותם הנימוקים לגבי ההוראות המחייבות לרשום גם תקבול
- 32 שזכותו של הנישום לאותו תקבול אינה שלמה עדיין, כגון: תשלום על
- 33 תנאי, מכר על תנאי וכל סוגי פקדונות אחרים".
- 34 ראו גם: ע"א 8607/99 אגמון נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נז(1) 481 (2002).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 27. במקרה דנן, התקבולים בהם עסקינן הינם סכומי כסף במזומן שהתקבלו בגין מכירת
3 אסימונים למכונת משחק המוצבת בעסקו של המערער, כאשר לדבריו שלו לכל הפחות
4 מחציתם (50%) היו מועברים אליו דרך קבע. חלקו זה של המערער בכספים, יש בוודאי
5 לראותו כתקבולי עסקו. מאחר, שכעולה מדבר המערער עצמו, הוא נהג לרשום את
6 חלקו בכספים ולהוציא חשבונית מס בגינם רק בסוף החודש, עת נערכה ההתחשבות
7 עם בעל המכונה (ראו: סעיף 4 לדו"ח הביקורת; פרוטוקול מיום 8.11.2017 (להלן:
8 "פרוטוקול") עמ' 15 ש' 5-21) – ממילא המסקנה המתחייבת היא כי תקבולים אלה
9 לא נרשמו סמוך לקבלתם.
- 10 28. יתר על כן, טענתו של המערער בכל הנוגע לחלוקת הכספים בינו לבין אותו משה אשר,
11 לא גובתה בראיה כלשהי. המערער הסתפק בהקשר זה בהצגת אישור ניכוי במקור על
12 שם אשר משה שגיא (נספח 1 לתצהיר רואה חשבון מטעמו של המערער מר אבנר בן
13 שלום). אישור זה אינו מלמד דבר אודות בעלותו של משה אשר במכונת המשחק ואף
14 אין בו ללמד על טיב ההתקשרות בין המערער לבינו בכל הנוגע להצבת המכונות בעסקו
15 של המערער. לדברי המערער לא נערך בינו לבין משה אשר הסכם (פרוטוקול עמ' 14
16 ש' 6-7), והוא אף לא הציג אסמכתא שתתמוך בטענתו לפיה שיעור חלקו בתקבולים
17 אכן עמד על 50% ולא על שיעור אחר.
- 18 המערער ביכר שלא להביא תצהיר מטעם בעל המכונה הנטען, מר משה אשר, ולא זימנו
19 לעדות, וזאת למרות שעל פניו לא הייתה מניעה בעדו מלעשות כן, כעולה מדבריו
20 בעדותו – "אם צריך להביא אותו נביא אותו" (פרוטוקול עמ' 16 ש' 13) ובהתחשב
21 בתשובותיו לפיהן יש לו את הטלפון שלו והוא בקשר עמו, שכן המכונות בעסק עדיין
22 בבעלותו (פרוטוקול עמ' 13 ש' 30- עמ' 14 ש' 3). בנסיבות אלה קמה חזקה שאילו היה
23 המערער מעידו, היה הדבר פועל נגדו (ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר
24 בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014); ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015);
25 ע"מ (מחוזי מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה
26 לפשיעה חמורה (9.5.2016)).
- 27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997-01 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 29. בסיכומיו טען המערער כי החובה לרשום את התקבולים שהתקבלו בגין מכונת
2 המשחק לא חלה עליו כי אם על בעל המכונה וכן הציג טענה חדשה לפיה את חלקו
3 ברווחי המכונה שהוצבה בעסקו יש לראות כ"דמי שכירות", שלא הייתה חובה לנהל
4 ספרים בגינם.

5 טענות אלו של המערער דינן לדחות, שכן לא רק שהטענה לפיה מדובר ב"דמי שכירות"
6 היא בבחינת גרסה כבושה, אלא שגם בעניינן לא הציג המערער כל ראיה. כאמור,
7 המערער לא הוכיח את עצם התקשרותו עם אותו בעל המכונה נטען, וממילא אף לא
8 הובהרה מהותה של ההתקשרות וכיצד מבוצעת ההתחשבנות ביניהם ובאיזה מועד.
9 לפיכך נשמט גם הבסיס לטענה בדבר אחריותו של בעל המכונה הנטען לרישום
10 התקבולים.

11 ובאופן דומה, נקודת המוצא לטענה לפיה יש לראות בתקבולים כ"דמי שכירות" היא
12 כי בין המערער לבעל המכונה הנטען הייתה עסקת שכירות. ראיה לקיומה של עסקת
13 שכירות לא הוצגה, לא לבית המשפט ואף לא לרואה החשבון (עדות רואה החשבון מר
14 אבנר בן שלום בפרוטוקול עמ' 11 ש' 35- עמ' 12 ש' 2), וכאמור אף לא הובאה כל ראיה
15 להתקשרות כלשהי בין המערער לבין בעל המכונה הנטען. וכבר ציינתי במקום אחר כי
16 כאשר מוטל הנטל על המערער להוכיח את גרסתו, יש לצפות כי יבסס אותה על ראיות
17 שאינן אך ורק דבריו שלו עצמו בעדותו בבחינת "הראיות הן אני" (ראו ע"מ (מחוזי
18 מרכז) 13-01-30290 כץ נ' פקיד שומה פתח תקווה (2.3.2018)).

19 30. לא למותר אף לומר כי הדוגמה שהוצגה על ידי המערער על מנת לתמוך בעמדתו, אינה
20 ממין העניין, שהרי גם אם נתעלם מהחסר הראייתי כאמור לעיל, ברי כי אין דינו של
21 מי שמתנדב למכור מוצרים השייכים לחברו ללא כל תמורה, כדינו של מי שעושה כן
22 תוך שהוא עורך הסכם עמו לפיו הוא יהיה זכאי למחצית, או שיעור אחר, של
23 התקבולים.

24 31. אשר לתנאי השני הנדרש, לאמור כי העדר הרישום לא היה מחמת "סיבה מספקת",
25 הרי שנקבע בפסיקה כי יש לבחון את קיומו של תנאי זה במבחן אובייקטיבי (ראו:
26 עניין שירותי גור בעמ' 613-614; עניין שקד בעמ' 106, 107). בתוך כך הודגש כי אף
27 אם אי-רישום התקבול בסמוך לאחר קבלתו, נעשה בתום-לב ובלא כוונה להעלים מס,
28 אין בכך משום סיבה מספקת, כשם שטעות בידיעת החוק, כשלעצמה, אינה סיבה





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997-01 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מספקת לאי-רישום התקבול (ראו: ע"א 706/83 פוטו ברנר חיפה בע"מ נ' פקיד
2 השומה חיפה פ"ד מ(2) 76, 84 (1986); עניין אברהמזון).
- 3 הטעם לכך הוא שהוספת יסוד סובייקטיבי למבחן "הסיבה המספקת" תסכל את
4 המטרה החקיקתית של הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה, שהיא לא רק להקשות על
5 העלמת המס, אלא גם להביא לשיטת ניהול ספרים המבוססת על רישום כוללני של
6 תקבולים, בסמוך לקבלתם, באופן התורם ליצירת מסגרת ארגונית, אשר תמנע שכחה,
7 הזנתה ורשלנות (ראו: עניין שירותי גרר בעמ' 614; ע"א 1999/92 אליהו חדד נ' פקיד
8 השומה נתניה פ"ד מט(1) 441, 446 (1995) (להלן: "עניין חדד"); עניין שקד בעמ' 107).
- 9 32. המערער טען בסיכומיו כי נהג בהתאם לחוות דעת מייצגו, שהצהיר כי הורה למערער,
10 על אף שלשיטתו לא היה מחויב בכך, להוציא קבלה בעת ההתחשבות עם בעל
11 המכונה, וכך נעשה (סעיף 4 לתצהירו).
- 12 אלא שרואה החשבון העיד כי העובדה שהמכונה בבעלותו של משה אשר, נמסרה לו
13 על ידי המערער (פרוטוקול עמ' 9 ש' 30-32; עמ' 10 ש' 13-14), כך שמקור כל המידע
14 לגבי ההתקשרות עם אותו משה אשר הוא המערער עצמו (פרוטוקול עמ' 11 ש' 29-עמ'
15 12 ש' 2). אמנם רואה החשבון הציג במסגרת עדותו חשבונית אחת בגין חלקו של
16 המערער בתקבולי מכונת המשחק, אך חשבונית זו לא צורפה לתצהירים, אלא הוצגה
17 לראשונה בדיון ההוכחות. יתר על כן, אף בחשבונית זו לא נרשם שמו של משה אשר
18 (הוא "השוכר" לטענת המערער), כי אם רישום כללי - "מכונת משחקים" (פרוטוקול
19 עמ' 10 ש' 15-30, מוצג מע/1).
- 20 מכל מקום, גם אם פעל המערער בהסתמך על עצת מייצגו והניח כי אין הוא מחויב
21 ברישום התקבולים עם קבלתם, חובת הרישום מוטלת על הנישום עצמו, ובנסיבות
22 העניין, בהתבסס על המבחן האובייקטיבי שנקבע בפסיקה, ומשעה שנמצא כי
23 התקבולים לא נרשמו סמוך לקבלתם, חששו של המשיב כי "נתיב ביקורת" בעסקו של
24 המערער הוא נתיב רעוע, שאינו מאפשר הסתמכות על הרישום בספרים, הוא חשש
25 סביר ומוצדק.
- 26 33. אף טענתו החילונית של המערער לפיה יש להחיל את הפסילה רק בקשר לתקבולים
27 הנוגעים למכונת המשחק, אין בידי לקבל. אזכיר כי גם לגישתו של המערער יש לרשום
28 את התקבולים בספרי העסק "הרגיל" שלו (ראה חשבונית - מש/2), ולפיכך אין כל
29 הצדקה לעריכת הפרדה בין ספרי אותו עסק "רגיל" ובין הפעילות הקשורה למכירת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אסימונים, לעניין הפסילה דווקא. אף לא שוכנעתי כי המכונה היא "זרה", כלשונו של
2 המערער, לעסק ה"פיצוציה" בבעלותו, שבמסגרתו מוכר המערער מוצרים מסוגים
3 שונים (ראו: סעיף 7 לדו"ח הביקורת).
- 4 34. אשר לטענת המערער לפיה שגה המשיב שלא הסתפק בנסיבות העניין באזהרה, יובהר
5 כי לא רק שבדו"ח הביקורת צוין ליקוי נוסף והוא אי רישום מספרי פעולות קופה
6 בחשבונות, אלא שנראה כי המערער היה מודע, או למצער היה עליו להיות מודע,
7 לחובת רישום התקבולים ממכונת המשחק באופן מידי. זאת בהתחשב בכך שהמערער
8 היה נוכח בביקורת קודמת שנערכה בעסק דומה של אשתו, שגם במסגרתה עמדה על
9 הפרק סוגיית רישום כספי מכונות משחק, והמערער חתם על דו"ח הביקורת בו אישר
10 כי קיבל הסבר לתיקון הליקויים (דו"ח ביקורת מיום 13.5.2007 - נספח 5 לתצהירו
11 של בוריס גורביץ מטעם המשיב). אכן, הליקויים שנמצאו באותה ביקורת התייחסו
12 להעדר מונה במכונות המשחק שהופעלו באמצעות מטבעות, אך גם שם ניתן על ידו
13 הסבר, שלא התקבל, לפיו הוא רושם את התקבולים רק בעת הוצאת הכספים
14 מהמכונה. בנסיבות אלה איני סבור שהחלטת פקיד השומה שלא להסתפק באזהרה,
15 חורגת ממתחם הסבירות באופן המצדיק להתערב בה.
- 16 35. לאור כל האמור, סבורני כי כדין היא החלטת המשיב לפסול את ספרי המערער.
- 17 36. אבהיר כי אין במסקנתי האמורה כדי לקבוע כי המערער פעל בחוסר תום לב או כי אי
18 רישום התקבול נבע מאיזה מעשה מכוון ומתוך מטרה להעלים מס, וכפי שכבר נפסק,
19 כל פסילה ונסיבותיה, וגם אם הספרים נפסלו כדת וכדין, אין בהכרח כדי להפוך אותם
20 לבלתי אמינים (ראו ע"א 497/89 עמירם אמיתי נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד מז(5)
21 384 (1993)).
- 22 חזקה על המשיב כי יביא בחשבון את כלל נסיבותיה של הפסילה, וכלל נסיבותיו של
23 המערער, בבואו לקבוע את שומותיו.
- 24
- 25
- 26
- 27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-01-34997-01 בנג'ו נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

סוף דבר

2

37. הערעור נדחה.

3

38. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 20,000 ש"ח,

4

שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד

5

תשלומם בפועל.

6

7

8

9

10

11

12

ניתן היום, י"א תשרי תשע"ט, 20 ספטמבר 2018, בהעדר הצדדים.

13

שמואל בורנשטיין, שופט

14

15

16

17

