



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

המערערת בע"מ 3388-02-11

המערער בע"מ 403/10
ובע"מ 48100-01-12

1. חברת מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
2. חיים מלר
ע"י ב"כ עו"ד דוד פיקאז ועו"ד מאיר פורת

נגד

פקיד שומה ירושלים 1
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),
עו"ד מורן בראון

המשיב

1

2

3

פסק דין

4

5

הקדמה

שלושה ערעורים על צווים שהוציא המשיב לחברת מ.א.כ.ל. איכות מזון בע"מ (להלן: "המערערת" או "החברה") ולמר חיים מאיר מלר המחזיק במחצית ממניותיה (להלן: "המערער").

8

1. ערעורה של המערערת (ע"מ 3388-02-11) מכון כנגד צו שומה שהוציא לה המשיב לשנות המס 2007-2004 לפיו הוגדלו הכנסות המערערת לשנת 2004 בסך של 1,809,145 ₪; לשנת 2005 בסך של 1,373,841 ₪; לשנת 2006 בסך של 2,142,889 ₪; ולשנת 2007 סך של 1,727,808 ₪. ערעור המערער (עמ"ה 48100-01-12) מכון כנגד צו שומה שהוציא לו המשיב לפיו הוגדלה הכנסתו ממשכורת לשנת המס 2007 בסך של 2,941,340 ₪ שהם 50% מהפרשי ההכנסות בהם הגדיל המשיב את רווחי המערערת כאמור, בהתאם לחלקו של המערער במניות המערערת, מאחר שהמשיב סבר שכספים אלו נמשכו על ידי בעלי מניותיה – המערער ואחיו מר עקיבא מלר (להלן: "עקיבא"). הערעור הנוסף של המערער (עמ"ה 403/10) מכון כנגד צווי שומה שהוציא לו המשיב לשנות המס 2006-2005 בשל גידול הון בלתי מוסבר, בסך של 390,440



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 נה לכל שנת מס. כן מכוון ערעור זה כנגד שיעור המס בו חויב המערער על הכנסותיו מדמי
2 שכירות בשנים 2005 ו-2006, כשהמשיב מיסה את המערער בשיעורי המס הרגילים בשל כך
3 שהמערער לא העביר במועד הקבוע בדין את המקדמות בגין הכנסה זו, ואילו לטענת המערער
4 שיעור המס הוא 10% בלבד.

5
6 אדון בערעורים אחד לאחד.

7
8 **ע"מ 3388-02-11 (ערעור החברה)**

9 **הרקע לערעור וטענות הצדדים**

10 2. המערערת עוסקת החל משנת 2000 בהכנת מזון מבושל ואספקתו למוסדות ציבור,
11 ישיבות, אולפנות ובתי ספר - תלמודי תורה. ספריה לשנות המס 2004-2007 נפסלו על ידי פקיד
12 השומה לאחר שנתגלו בהם ליקויים מהותיים, בכללם חוסר ברישום התקשרויות עם לקוחות (ספר
13 הזמנות, חוזי התקשרות ותעודות משלוח); תיעוד חסר של נתוני הפעלת קו ייצור הארוחות (ספר
14 תנועות המלאי של החומרים העיקריים ומוצרים גמורים, דו"ח ייצור וספר כניסת טובין); ואי
15 רישום הכנסות בגין אספקת ארוחות לבית החלמה לילדות בשם "מעון צביה". ערר (1/10)
16 שהגישה המערערת על ההחלטה לפסול את ספריה (להלן: "הערר"), נדחה על ידי וועדת הערר
17 בהחלטה מיום 10.10.10. בבדיקה שערך המשיב בספרי המערערת נמצאה אי סבירות באחוז
18 תצרוכת החומר בין המוצהר על ידה בדוחות לבין התחשיבים הקיימים בענף לפי תחשיבי
19 המחלקה הכלכלית ולפי תחשיבים ספציפיים שנערכו בעסק של המערערת וביקורת שנערכה
20 במטבח של המערערת במסגרתה נשקלו ונמדדו החומרים בהם השתמשה המערערת ונבדקו
21 מחירי המכירה וחוזי ההתקשרות שלה. החישוב העלה כי אחוז תצרוכת החומר המשוקלל מתוך
22 ההכנסות ממכירות הוא בגובה 46.48% ובתוספת פחת כללי בגובה 10%, אחוז תצרוכת החומר
23 המשוקלל הינו בגובה 51.12%, זאת לעומת דיווחיה של המערערת, לפיהם אחוז תצרוכת החומר
24 בשנות המס הרלוונטיות נע בין 61.5% לבין 63.4%. המשיב חישב אפוא, את הכנסת המערערת
25 בהתאם לאחוז החומר שקבע ותיקן בהתאם את הכנסותיה החייבות במס של המערערת. כמו כן
26 חישב המשיב את הכנסות המערערת ממכירת ארוחות למעון צביה על בסיס של 50 מנות ליום
27 בעלות של 25 נה למנה, ובסך הכל סך של 456,250 נה לכל שנת מס. בנוסף, בשל פסילת הספרים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 של המערערת, הפעיל המשיב את הסנקציה הקבועה בסעיף 33(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח
2 חדש] (להלן: "הפקודה") ולא התיר למערערת קיזוז הפסדים משנים קודמות (98,722 ₪ בשנת
3 המס 2005 ; 444,796 ₪ בשנת המס 2006 ; ו-435,746 ₪ בשנת המס 2007), את הסנקציה
4 הקבועה בסעיף 20(א)(2) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), לא התיר למערערת ניכוי
5 בשל פחת (10,824 ₪ לשנת המס 2004 ; 15,393 ₪ לשנת המס 2005 ; 9,870 ₪ לשנת המס
6 2006 ; ו-21,933 ₪ לשנת המס 2007) וניכוי בשל אינפלציה משנה קודמת (23,646 ₪ לשנת המס
7 2004).

8

9 3. בערעורה טענה המערערת כי וועדת הערר שדנה בפסילת ספריה לא קיבלה את עמדת
10 המשיב ככתבה וכלשונה לפיה בהקשר של הוראות ניהול פנקסים המערערת מקיימת "ייצור", אלא
11 קבעה שהמערערת נותנת אך "שירות" שכרוך בו גם רכיב של "ייצור". משכך, וועדת הערר לא
12 קבעה מסמרות לגבי טענות המשיב אודות רישום המלאי, ספר כניסת טובין וספר תנועות מלאי
13 וקיבלה את טענותיו אך בכל הנוגע לעניינים טכניים של אי ניהול ספר הזמנות, ליקויים בניהול
14 תעודות משלוח ואי הנפקת חשבוניות בגין ארוחות שניתנו כתרומה למעון צביה. לטענת
15 המערערת, לאור האמור, על המשיב לנקוט בסמכות המסורה לו לפי הפקודה בשל פסילת הספרים
16 להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, תוך התחשבות במהות הפסילה ותוך בחינת הדברים לגופם
17 ולא על דרך של חזקה ובאופן שרירותי. כך, לא היה מקום לראות כליקוי, וודאי לא מהותי, את
18 מתן התרומות למעון צביה. ברור גם שאין מקום להוסיף להכנסות העמותה מתן תרומות אשר לא
19 הביאו לתוספת הכנסה.

20

21 4. עוד נטען, כי המרחק שבין עמדת המשיב לעמדת המערערת בכל הנוגע לאחוז תצרוכת
22 החומר, פעוט ואינו משמעותי דיו על מנת לבסס סמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה.
23 לדבריה, בהתחשב בכמות החומר שנדרשה למתן התרומה למעון צביה, המגיע, למשל, לכדי
24 4.6% מכלל היקף החומר בו השתמשה המערערת בשנת המס 2007, יעמוד הפער בין נתוני
25 המשיב לנתוני המערערת על סך של כ-6% בלבד (55.7% לעומת 61.5%).

26



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

5. לגופה של השומה שהוציא המשיב נטען כי בחישוביו לא הביא בחשבון את שיעור הפחת
הספציפי למוצרים השונים והעניק אך פחת כללי בשיעור 10% שאינו משקף את שיעור הפחת
בפועל שהוא גבוה יותר. זאת, בין היתר בשל השימוש בבשר קפוא רווי מים, בירקות הדורשים
עיבוד, ובמזון מוקפא, ששיעור הפחת בו מגיע למשל, בתפוחי אדמה לשיעור של 40% ובירקות
בכלל לשיעור של 65%-70%. המשיב גם לא הביא בחשבון כי המערערת משתמשת במזון זול
ופשוט ששיעור הפחת שבו גבוה יותר, ולא הביא בחשבון את העובדה שהמערערת מספקת
ללקוחותיה דרך קבע מספר גבוה יותר של מנות "מיותרות", כשהלקוחות שילמו רק על סמך
הצריכה בפועל. עוד נטען כי המשיב מצא שהמערערת רכשה בשרים יקרים שאינם רלוונטיים
לתחום בישולה של המערערת, ואולם גם בעניין זה הוא נתפס לכלל טעות, שכן מדובר בבשר
שהמערערת עושה בו שימוש לבישול חמין (צ'ולנט), קציצות, מוסקה, גולש, וכיוצ"ב, ואין
מדובר בבשרים יקרים כטענת המשיב.

6. המערערת הצביעה גם על פרמטרים חיוניים אחרים שלא נלקחו בחשבון על ידי המשיב
במסגרת החישוב שערך. בין היתר היא הצביעה על כך שהמשיב קבע שיעור חומר קבוע לכל
השנים מבלי שהביא בחשבון את השינויים בשיעור החומר במשך השנים, תוך התעלמות מעליית
מחירי המזון בארץ ובעולם. המשיב גם לא בחן את עסקה של המערערת אל מול בתי עסק דומים
ולא התחשב בסוג הלקוחות של המערערת שהם בעלי סממנים מיוחדים שיש להם משקל רב
לעניין אחוז החומר. כך למשל, המערערת מקפידה בחומרה יתרה על דיני הכשרות, דבר שמביא
לפחת גבוה יותר במוצרים.

המסכת הראייתית

7. את טיעוניה תמכה המערערת בחוות הדעת של הכלכלנית הגב' אתי גן-אל, בתצהירו של
מנהלה – המערער, רואה החשבון של המערערת, מר מאיר גרינהויז ובתצהירים של הרב משה
טרנובסקי שניהל את אחד מתלמודי התורה שקיבל ארוחות מהמערערת, הרב שמעון לוי המשמש
מנהל מוסדות "שיח סוד" המקבלים שירותי הסעדה מהמערערת והרב אהרן קלירס ששימש חבר
הועד המנהל של מעון צביה במועדים הרלוונטיים לערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

8. בחוות הדעת ציינה הכלכלנית את תכונותיו העיקריות של עסקה של המערערת: אספקת אוכל פשוט ביותר במחירים זולים המתאימים לאוכלוסיית הצרכנים, רובם מהמגזר החרדי; אספקת אוכל בכשרות למהדרין של "העדה החרדית"; אספקת ארוחות לקבוצות שונות – ילדים קטנים הלומדים ב"תלמודי תורה" מחד, ובחורי ישיבות מבוגרים מאידך; אספקת אוכל בצורות שונות - חמגשיות אישיות, קופסאות פלסטיק קבוצתיות, אוכל בתפזורת לקבוצות גדולות, ובמספר מקומות העסקת עובדי הגשה וניקיון; אספקת מנות מוזלות לאנשי צוות; וכן אספקת מנות בונים ללא קבלת תמורה.
9. לטענתה, המשיב לא הביא בחשבון את הפרמטרים המיוחדים של העסק של המערערת. מה גם, הוא ערך ביקורת אחת בלבד בעסק ולא ניתן על בסיס "מדגם" ביום מקרי אחד לבסס אחוז חומר לחמש שנים, שעה שברור שאחוז החומר משתנה בהכרח כתוצאה משינויי מחירים במשך השנים ואף לאורך שנה אחת בהתאם לעונות השונות, שינויי לקוחות, שינויי בדרישות הלקוחות ובתפריטים, שינויי בהיקף הפחת של המוצרים השונים וכיוצ"ב. המשיב גם לא הביא בחשבון את עלות כלי האחסון כדוגמת חמגשיות, לא את עלות הכלים החד פעמיים שמספקת המערערת, ולא את עלות החטיפים והמנות אחרונות שהמערערת מספקת. המשיב גם התעלם ממנות וארוחות מיוחדות שהמערערת מספקת, כארוחות שבת וחג וארוחות לאירועים מיוחדים, בהן נעשה שימוש בחומרי גלם יקרים יותר בהתאם לדרישת הלקוחות.
10. הכלכלנית ציינה גם כי בידי המשיב אין תחשיב מיוחד לחברות קייטרינג המספקות ארוחות למוסדות ולגופים שונים, וודאי לא מוסדות מסוגה של המערערת, ומכאן כי אין כל משמעות לטענת המשיב כי אחוז תצרוכת החומר לפי תחשיבי המערערת אינו תואם את התחשיבים בענף כפי שהם קיימים אצל המשיב.
11. הכלכלנית גן-אל הוסיפה את מכלול הנתונים הרלוונטיים לשיטתה וערכה תחשיב משלה של אחוז תצרוכת החומר. תוצאותיה היו כי אחוז החומר במנה המסופקת לתלמוד תורה הוא 52.24% ו-51% לישיבות. בהתאם ליחס שבין הלקוחות של המערערת, שהן תלמודי תורה לבין הלקוחות שהן ישיבות (54% ל-46%), מצאה הכלכלנית אחוז חומר כולל של 56.82% לאחר ניכוי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 פחת כולל בשיעור של 10%. על כך היא הוסיפה כי בחלק גדול של המוסדות, מספקת המערערת
2 גם מרק, וגם בהנחה כי מדובר אך במחצית מהארוחות המסופקות, מדובר בתוספת של 2%-3%
3 לאחוז החומר. בנוסף לתלמודי התורה מסופקים גם בקבוקי תרכיז לשתיה וגם בגינם יש להוסיף
4 על אחוז החומר.
5
6 12. כאמור, בנוסף לחוות הדעת של הכלכלנית גן-אל, המערערת תמכה יתדותיה גם בעדויות
7 שונות, כולל עדותו של המערער. זה ציין בתצהירו כי המערערת נהגה לתרום מידי יום מספר גדול
8 של מנות למעון צביה, דבר שהועיל למערערת גם כפרסום ושיפור תדמיתה בקרב העדה החרדית.
9 כחלק מפעילות המערערת במגזר החרדי וכחלק ממאמצי השיווק ושימור הלקוחות שלה, נתנה
10 המערערת מספר רב של מנות ללקוחותיה הקבועים, בהתאם לדרישתם ובהזדמנויות שונות,
11 ובכלל זה אספקת עשרות אלפי מנות ללא חיוב. המשיב גם התעלם מכך ששנת התשס"ח (-2008
12 2007) הייתה "שנת שמיטה", שבה ולפניה מחירי הקנייה היו גבוהים בהרבה מאשר בתקופה
13 אחרת. גם הוא ציין את הליקויים וההשמטות שבתחשיב המשיב והוסיף כי המשיב התעלם
14 מלקוחות פרטיים של המערערת ובנה את תחשיבו על בסיס לקוחות של תלמודי תורה וישיבות
15 בלבד. ללקוחות הפרטיים סיפקה המערערת תפריטים מגוונים יותר וכן שירותי הסעדה שכללו גם
16 מזון רפואי מיוחד ושירותי ניקיון.
17
18 13. רו"ח גרינהויז ציין בתצהירו כי המערערת מוכרת ארוחות בתפריטים שונים ובמחירים
19 שונים ויש להתייחס לכלל סוגי המנות. המערערת מספקת גם מנות לארוחות שבת שעלות חומרי
20 הגלם שבהן יקרה פי שניים. בחישוב שערך עלה כי מחיר מנה למוסדות הגיע לממוצע של 7.77
21 ש"ח, ומנות אלו מהוות 65% מכלל המכירות של המערערת. לתצהירו צירף טבלאות שונות שערך
22 ובאמצעותן ביקש להוכיח את טענותיו.
23
24 14. הרב משה טרנובסקי המשמש מנהל בתלמוד תורה "המסורה", העיד בתצהירו כי תלמוד
25 התורה שבניהולו מקבל שירותי הסעדה מהמערערת ובהתאם לסיכום עמה בין השנים 2004 עד
26 2007, סיפקה המערערת כ-70-80 מנות מדי יום ללא תמורה ומדי יום חמישי היא סיפקה 150
27 מנות ללא תמורה, ומדי פעם אף סיפקה כמות של מנות לסעודה מיוחדת במסגרת מסיבות שנערכו



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 לתלמידים, גם זאת ללא תמורה. הרב שמעון לוי מנהל מוסדות "שיח סוד" ציין כי לפי הסיכום עם
2 המערער, "שיח סוד" משלמת מחיר קבוע למנה עבור כל המנות המסופקות לה על אף שחלק
3 מהמנות הם לילדים בכיתות גן וחלק מהם לבוגרים השוהים בהוסטלים שצורכים כמויות גדולות
4 במיוחד של אוכל. הרב אהרון קלירס ציין בתצהירו כי מעון צביה מקבל ללא תמורה שירותי
5 הסעדה מהמערער ובמקביל חלק מהאוכל מבושל במקום על ידי עובדי המוסד.

6
7 15. מנגד, תמך המשיב את טענותיו בתצהירה של הכלכלנית הגב' מזל בנמו ושל הגב' גלי
8 סבין המשמשת כמפקחת אצל המשיב שטיפלה בהוצאת השומה בשלב ההשגה. במסגרת תפקידה
9 ערכה הגב' בנמו ביקורת בעסק של המערער ביום 3.12.08 ולאחר מכן חישה את אחוז תצרוכת
10 החומר אצלה. את הבדיקה ערכה בנוכחות עקיבא שהוא כאמור אחד מבעלי החברה ומועסק
11 כטבח ואחראי על בישול המזון, וממנו קיבלה מידע רב לצורך חישוביה. בנוסף היא שקלה את
12 מנות הבשר שסיפקה המערער. את התחשיב היא ערכה בהתאם למשקל המנות, התוספות כפי
13 שנמסרו לה על ידי עקיבא, חישוב פחת כמקובל, מחירי עלות כפי שנמסרו על ידי המערער
14 ומחירי מכירה ששוקללו מתוך חשבוניות המערער. הגב' בנמו ערכה תחשיבים לסוגי מנות
15 שונות, חלקם לתלמודי תורה וחלקם לשיבות. חישובה העלה אחוז חומר בשיעור 45.7% במנות
16 שסופקו לתלמודי תורה ו-47.41% במנות שסופקו לשיבות. לאחר שיקלול בהתאם ליחס בין שני
17 סוגי המוסדות כפי שנמסר לה על ידי עקיבא (54% תלמודי תורה ו-46% ישיבות) ותוספת פחת
18 כללי בשיעור 10%, היא מצאה שאחוז החומר עומד על שיעור של 51.13%. היא ציינה כי מדובר
19 באחוז חומר מקסימאלי, שכן הוא חושב באופן המיטיב עם המערער ובהתאם לנתונים שנמסרו
20 לה על ידי עקיבא. לדבריה, אחוז החומר כפי שעולה מדוחי המערער, לוקים בחוסר סבירות
21 ואינם עולים בקנה אחד עם הנתונים המקובלים בענף, כמו גם עם הנתונים שעלו בביקורת שערכה
22 בעסק.

23
24 16. הגב' גלי סבין ציינה בתצהירה כי השומה שנערכה למערער הייתה בהתאם לתוצאות
25 חישובה של הכלכלנית הגב' בנמו ובהתאם לעלויות המכר המוצהרות על ידי המערער. היא
26 ציינה גם, כי ביקורת שנערכה בתיעוד פנים של המערער העלה שהיא מייצרת כ-70,000 מנות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 בחודש במוצע וכי היחס בין המנות המסופקות על ידה לתלמודי תורה לבין המנות המסופקות
2 על ידה לישיבות, הוא 33:67.

3

4 17. באשר למנות שסיפקה המערערת למעון צביה ציינה הגב' סבין כי בביקורת תיעוד פנים
5 וספרי החשבונות של המערערת נמצאו פנקסי תעודות משלוח נפרדים מהם עלה כי המערערת
6 סיפקה למעון צביה 50 מנות ביום. ביקורת שערכה במעון צביה העלתה כי במעון צביה קיים
7 מטבחון בו מכינים ארוחות בוקר וערב קלות בלבד, ואין במקום מטבח בו ניתן לבשל ארוחות
8 צהריים או ארוחות אחרות בשריות. במהלך הביקורת הגיע למקום משלוח של מנות מוכנות
9 מהמערערת. היא הוסיפה כי מעון צביה הינו חלק מתוך פעילות המדווחת על ידי עמותת
10 "מוסדות יד עזרא", וכי עמותה זו דיווחה בדוחותיה הכספיים על הוצאות בגין קניית מצרכי מזון
11 עבור בית החלמה, היינו מעון צביה, בסך כולל של 900,000 ₪ לשנה. הוצאות בהיקף כזה
12 לארוחות קלות בלבד, אינה סבירה ומדובר בהכרח ברכישת מנות חמות מהמערערת.

13

14 **דיון והכרעה**

15 18. כאמור, המערערת הגישה ערר על פסילת ספריה על ידי המשיב. בהחלטת ועדת הערר
16 נתקבלה טענת המשיב כי על המערערת היה לנהל פנקסי חשבונות בהתאם לתוספת א' להוראות
17 מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, והיא לא עשתה כן. היא לא ניהלה ספר
18 הזמנות כנדרש ונתגלו ליקויים בניהול תעודות המשלוח. המערערת גם לא הנפיקה חשבונות
19 למעון צביה. אכן, ועדת הערר לא התייחסה בהחלטתה למכלול הליקויים להם טען המשיב שעה
20 שפסל את ספרי המערערת. ואולם, לענייננו אין לכך כל נפקות, שכן תהיה סיבת הפסילה אשר
21 תהא, התוצאה מהחלטת הערר היא כי ספרי המערערת נפסלו, ונתגלו בהם ליקויים שהם מהותיים
22 לקביעת הכנסת המערערת.

23

24 19. במצב שכזה, בו ספרי המערערת נפסלו, רשאי המשיב לקבוע שומה על פי מיטב שפיטתו.
25 או אז, על הנישום חובת הראייה כי למיטב שפיטתו של פקיד השומה, חסר היה "הטיב" או חסרה
26 היתה "השפיטה" (ד"נ 14/65 חברת משה פיינר בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פ"ד כ(1) 533, 537; ע"א
27 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, 27.11.11). שומת המשיב במקרה זה נסמכת על



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 התחשיב שערכה הכלכלנית הגב' בנמו, וההלכה היא כי "פקיד השומה מחויב בעריכת שומה
2 סבירה, אך כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, לא יתערב
3 בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן
4 במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א 352/86 פקיד השומה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554),
5 כל עוד אין מדובר בשומה שרירותית. מה גם, במקרה זה חרף טענות המערערת כנגד תחשיבה של
6 הגב' בנמו, בסופו של יום, נדמה כי לא נפלר בה פגמים המצדיקים את דחייתה ואף לא סטייה
7 הימנה. אכן, המשיב הודה כי אין תדריך כלכלי המתאים בדיוק לעסק של המערערת, ואולם אין כל
8 פגם בכך שהשומה תהיה מבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה. פקיד השומה גם אינו
9 חייב להוכיח בראיות מדויקות את שיעור השומה, ובאפשרותו להתבסס על אומדנים, השערות
10 והערכות וזאת בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח
11 תקוה, 25.03.09; ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד מא(3) 57, 60), וכך נעשה
12 במקרה זה.

13
14 20. כאמור, בפי המערערת טענות הן כנגד דרך עריכת התחשיב, בכלל זה הטענה כי התחשיב
15 נערך על בסיס ביקור יחיד במקום ועל ניתוח של שני חודשי פעילות בלבד שלא בשנות השומה,
16 והן לגופו של התחשיב, כשהיא מצביעה על פרמטרים שונים שחושבו על ידי הכלכלנית בנמו
17 בטעות, כמו על פרמטרים שהושמטו על ידה ולא נלקחו בחשבון בתחשיב באופן שיש בו כדי
18 להשפיע באופן משמעותי על השומה. כך, המערערת מלינה על כך שהמשיב ערך הבחנה לא נכונה
19 בין המנות שהיא מספקת לתלמודי תורה לבין המנות שהיא מספקת לשיבות; הכרה בפחת של
20 10% בלבד; על כך שהמשיב לא לקח בחשבון שינויים עונתיים במחירי הירקות; אי לקיחה
21 בחשבון כלים חד-פעמיים וחמגשיות שהמערערת מספקת ללקוחותיה, כמו גם מרק ומנות
22 אחרונות; אי לקיחה בחשבון ארוחות שבת וחגים יקרות יותר; והתעלמות מתרומות ומבונוסים
23 שהמערערת מחלקת ללקוחותיה.

24
25 21. ואולם, לא מצאתי אף לא במכלול הטענות האמורות כי יש בהן כדי להביא לפסילת שומת
26 המשיב או לשינויה. אכן, קיימים מקרים בהם קישי קושי לסמוך ממצאים על בדיקה בודדת אחת
27 ביום אחד שביצע המשיב (ראו ע"מ (י-ם) 37438-06-11 יוסף נ' פקיד שומה ירושלים 2,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 ע"מ (י-ם) 141/08 ביבי נ' פקיד שומה ירושלים 1, 22.04.12; עמ"ה 1318/04 בגים נ'
2 פקיד שומה דן, 15.05.07). ואולם, במקרה זה עיקרו של התחשיב אינו מבוסס על הבדיקה אלא
3 על נתוני המערערת בכל הנוגע להרכבי המנות והלקוחות לסוגיהם כפי שנמסרו למשיב אשר היה
4 נכון להסתמך עליהם חרף פסילת הספרים. מה גם שהמערערת לא הציגה נתונים מבדיקות מקיפות
5 יותר שערכה היא בעסק שלה שיש בהם כדי ללמד על חוסר הדיוק בבדיקת המשיב, זולת דעתה
6 של הגב' גן-אל שהסתמכה בחוות דעתה אך על מחקרים ובדיקות שנערכו באופן כולל בענף
7 הקייטרינג למוסדות. בעניין זה מקובלת עלי דעתה המקצועית של הגב' בנמו, שהמדגם שערכה
8 מייצג דיו את אחוז צריכת החומר אצל המערערת, ולא השתכנעתי כי קיום בדיקה ביחס לתקופה
9 של שנה שלמה ולא אך לחודשיים הייתה מטיבה עם המערערת, ושמה היה בכך כדי להחמיר
10 עמה.

11
12 22. אכן, התחשיב שערך המפקח ביטון במסגרת הוצאת השומה בשלב א' ושהיווה את הבסיס
13 גם לחוות דעתה של הכלכלנית בנמו, לא צורף לתצהירי העדים מטעם המשיב. במסגרת חקירת
14 עדי המשיב גם עלה כי נספח ו' לתצהירה של הגב' סבין אינו התחשיב הכולל עליו נסמך המשיב,
15 ולמעשה נספח זה צורף אך כדי להצביע על מחיר המכירה של מנה למעון צביה, וכי כל שאר
16 הנתונים שבנספח זה אינם רלוונטיים וחלקם שגויים. הגב' סבין גם הסבירה כי הטעויות
17 החישוביות הנצפות בו הן תוצאה של הסתרת חלק מהעמודות והשורות בקובץ ה-Excel. ואולם,
18 על אף שהתחשיב לא צורף, ועל אף שהיה נכון לצרפו, די נהיר כי אין באי צירופו להביא לפסילת
19 השומה או לקבלת הערעור. אין מחלוקת כי המשיב ערך את תחשיבו אך על סמך הנתונים שקיבל
20 מהמערערת בכל הנוגע להוצאותיה, הכנסותיה, היקף המכירות שדווח על ידה וכיוצ"ב. הנתון
21 היחיד שהמשיב הוסיף מעצמו היה נתוני שקילת רכיבי המנות. תחשיבו של המשיב מבוסס היה
22 בעיקרו של דבר אפוא, על נתוני המערערת, ואין גם מחלוקת כי כלל התחשיבים עמדו בפני
23 המערערת במסגרת הדיון בשומה בשלב א' ובשלב ב'. חלק מהתחשיבים והנתונים אף צורפו
24 לנימוקי המשיב. המערערת גם לא טענה באף שלב משלבי הדיון בשומה שהוצאה לה כנגד
25 התחשיב הנוגע לעלות המכר של המנות והיא מיקדה את טיעוניה בעניינים אחרים הנוגעים
26 לתחשיב. בנסיבות אלו אין מקום לשעות לטענות בדבר תחשיב עלות המכר שהועלו לראשונה אך
27 במסגרת דיון ההוכחות, ואין מקום לדחות את השומה אך בשל אי צירופו של התחשיב.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1
2 23. נכון גם שבמקרים מסוימים קיים קושי להחיל ממצאים בעניין צריכת חומר שנערכה
3 לאחר השנים נשוא הערעור באופן רטרואקטיבי לגבי שנות המס נשוא הערעור, כמו גם להסמך
4 ממצאים על בדיקות שנעשו במשך תקופה מצומצמת יחסית (עמ"ה (ב"ש) 13/86 אלוש נ' פקיד
5 השומה ב"ש, 26.08.91; ע"מ (י-ם) 141/08 בעניין ביבי), אך זאת כאשר מדובר במקום בו ישנן
6 תנודות בקניות ומכירות המשתנות עם הזמן המשליכות באופן ישיר על אחוזי הרווח כדוגמת
7 בדיקת אחוזי רווח במינימרקט (ראו למשל בע"א 300/85 סופר אחים בן דוד נ' מנהל המכס
8 והבלו, 30.08.87). לעומת זאת, במקרה זה המערערת לא הציגה נתונים היכולים ללמד כי בדיקה
9 בשנת 2008 אין בה כדי ללמד על שנות המס שבמחלוקת, דוגמת שינוי בלקוחות, בהרכבי המנות,
10 תחרות כלכלית, קשיים בעסק וכיוצ"ב (השוו עמ"ה (ב"ש) 36/92 סגיסמן נ' פקיד שומה באר
11 שבע, 4.06.00), ואין אפוא, בסיס לטענה כי אין בבדיקת המשיב בשנת 2008 אך למשך חודשיים
12 בשנה זו כדי ללמד על שנות המס שבמחלוקת. אדרבה, המערערת עצמה הוכיחה כי עסקיה
13 עקביים ואחוז תצרוכת החומר במשך השנים נשאר זהה בתנועות זניחות לחלוטין (שנת 2004 –
14 61.5%; שנת 2005 – 61.5%; שנת 2006 – 63.4%; ושנת 2007 – 62.5%). בשולי עניין זה יצוין
15 כי לא מצאתי פגם באי הזמנתו של המערער להיות נוכח בביקורת, שעה שנכח במקום עקיבא אשר
16 גם הוא כמערער מחזיק במחצית ממניות המערערת והוא משמש כאחראי תפעול מטבח של
17 המערערת. מה גם, שעקיבא מסר את המידע למשיב ולא נמנע מהמערערת למסור מידע נוסף
18 מאוחר יותר.

19
20 24. המערערת גם מבקשת להיבנות מכך שבמסגרת הדיונים עם המשיב על הכנסותיה בשנים
21 שקדמו לשנות המס נשוא הערעור, היא הגיעה להסכם עמו בדבר היקף חבותה במס, כשחשבון
22 לאותן שנים מלמד כי אחוז החומר הגיע לכ-64%. ואולם, אין בכך כדי להועיל למערערת, שכן לא
23 הייתה מחלוקת שאחוז החומר לא נלקח כפרמטר במסגרת ההגעה להסכמה לגבי אותן שנים,
24 ומאחר ודובר בהסכם שהתייחס לסכום כולל של המס, אין מקום לגזור ממנו גזירה שווה באשר
25 לאחוז חומר רלוונטי לעניין שבמחלוקת עתה.
26



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

25. ובאשר לנתונים שלטענת המערערת לא נלקחו בחשבון. אכן, בחוות הדעת של הכלכלנית
גן-אל היא ערכה טבלה בה הצביעה על התנודות במחירי הירקות על פני השנה. ואולם בצדק נטען
כי הביקורת שערך המשיב הייתה בחודש דצמבר כשלפי טבלאות הגב' גן-אל, כמעט בכל הירקות
זוהי העונה בה המחיר הוא הגבוה ביותר, כך שהתחשיב של המשיב אך היטיב עם המערערת.
תנודות קלות ככל שקיימות, בכלל זה גם בשל העובדה כי המועד בו נערכה הביקורת היה בסמוך
לאחר שנת השמיטה ובשלהי השפעתה על מחירי השוק, נבלעים בפחת שניתן על ידי הכלכלנית
הגב' בנמו באופן שאינו מצדיק את שינוי השומה. בצדק גם נטען כי לא הוכח כלל כי המערערת
מספקת כלים חד פעמיים ללקוחותיה וכי הגב' גן-אל אישרה כי המערערת אינה מספקת את
האוכל לכלל לקוחותיה בחמגשיות. ככלל גם, המשיב הסתמך בתחשיבו - בכלל זה בכל הנוגע
להיקף המנות להם צורף חטיף או מנה אחרונה - על התפריטים שסופקו לו על ידי המערערת
באמצעות עקיבא, ואין מקום לאפוא, לטענות כנגד הנתונים שסיפקה המערערת עצמה. מטעם זה
יש גם לדחות את הטענות בדבר אספקת מרק או תרכיז מיץ וכיוצ"ב. יש לזכור כי נוכח פסילת
ספרי המערערת, על מנת לעמוד בנטל הרובץ על כתפיה להוכיח שנפל פגם בשומת המשיב, אין די
בהצבעה על ראיות מסוימות המוכיחות שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, אלא יש להוכיח כי
ההערכה של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה (ע"א 62/58 פקיד השומה ת"א 1
(מזרח) נ' כץ, פ"ד יג 166; ע"א 42/84 בעניין גרינברג). על מנת לעמוד בנטל זה על המערערת
להביא ראיות אובייקטיביות המבססות את המסקנה שהשומה של המשיב הינה מופרכת (ע"א
5200/06 בעניין אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, 16.11.09). במקרה זה, די נהיר
כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי קיימת עילה להתערבות בשומת המשיב.
טענות המערערת בדבר נתונים שלא נלקחו בחשבון על ידי המשיב אין בהם כדי להשפיע על
התחשיב הכולל. המערערת גם לא הציגה תשתית נתונים עובדתית חלופית מפורטת ומבוססת,
אשר באמצעותה הייתה לפקיד השומה אפשרות לערוך שומה מדויקת יותר מזו שנערכה, או
לפחות לשקול את העניין. כך גם לעניין מנות השבת ומנות חג הפסח המסופקות בדרך הטבע
בהיקף מצומצם יותר בהיות מוסדות החינוך בחופשה, ואין אפוא, כל הצדקה לסטות משומת
המשיב. לא זו בלבד שהעובדה שהמשיב לא נתן לבו לנתונים עליהם מצביעה המערערת כיום
נעוצה באי העברת הנתונים הנטענים על ידה בזמן עריכת השומה, אלא שגם כנגד כל נתון שיש בו
לשיטת המערערת כדי להגדיל את אחוז החומר בעסק שלה, קיים נתון מקביל שלא נלקח בחשבון



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 על ידי המשיב ויש בו כדי להקטין את אחוז החומר בעסק של המערערת, ואף בשיעור גדול יותר.
2 כך, למשל, גם אם החלוקה שערך המשיב בין כמות החומר במנות המסופקות לשיבות לבין כמות
3 החומר במנות המסופקות לתלמודי תורה אינה בדיוק במספר האחוזים שיוחסו על ידי המשיב
4 לפער זה, הרי שכנגד זה די נהיר כי המנות שהמערערת מספקת ללקוחות פרטיים, המגיעים לשיטת
5 רו"ח גרינהויז לכ-35% מכלל המכירות במחירים גבוהים בהרבה מהמחירים בהם מספקת
6 המערערת מנות לתלמודי התורה והשיבות, מקטינים את אחוז החומר במידה ניכרת, וכך גם לגבי
7 מנות השבת וחג הפסח. יש גם לזכור כי בסופו של יום, גם חוות הדעת שהוגשה על ידי המערערת
8 ואשר העמידה את אחוז החומר בשיעור חומר כולל של 56.82% אינה תואמת את דוחות
9 המערערת וטענותיה לאחוז חומר בשיעור של בין 61% ל-63.4%. הגב' גן-אל אמנם טענה כי יש
10 להוסיף פרמטרים נוספים לתחשיב אך בסופו של דבר היא לא כימתה אותם באופן שהיה בו כדי
11 להצביע על היקף אחוז חומר גבוה יותר. סופו של יום, לא השתכנעתי כי נפל פגם באומדן שערך
12 המשיב המצדיק את ביטול השומה או שינויה.

13

14 26. כאמור, המערערת תמכה את יתדותיה, בין היתר, גם בעדותו של רו"ח גרינהויז. טענת
15 רו"ח גרינהויז הייתה כי המשיב טעה בחישוב עלות המנות, ובעוד שלפי תחשיב המשיב עלות מנה
16 לתלמוד תורה הינה 8.22 ₪ למנה ועלות מנה לשיבה הינה 12.82 ₪ למנה, תחשיבו שלו העלה
17 כי המחיר הממוצע למנה בחודשים נובמבר ודצמבר 2008 (שהם חודשי הביקורת של המשיב)
18 עמד על סך של כ-9.80 ₪ למנה. ואולם, צודק ב"כ המשיב כי תחשיבו של רו"ח גרינהויז לוקה
19 בחסר. ראשית, רו"ח גרינהויז לא הביא בחשבון כלל את גודל המנות ומשקלן. התחשיב שערך
20 היה מבוסס כולו על רכיב העלויות של המערערת בהתאם לחשבוניות שבידה אל מול רכיב
21 ההכנסות ממכירת המנות. בדיקה שכזו הנעדרת התייחסות לכמות החומר הספציפי בכל מנה אין
22 בה ללמד על עלותה האמיתית של המנה, וכפועל יוצא מכך אין בבדיקה זו לשלול קיומן של
23 הכנסות נוספות שלא דווחו ושליצורן השתמשה המערערת במוצרים שנרכשו על ידה ושנלקחו
24 בחשבון על ידי רו"ח גרינהויז. לעומת זאת, הגב' בנמו שקלה את המוצרים שבכל אחת מסוגי
25 המנות ששיווקה המערערת ביום הבדיקה ולאחר שחישבה את מחיר המוצרים שהרכיבו את כל
26 אחת מהמנות אל מול חשבוניות רכישת המוצרים כפי שהומצאו לה על ידי המערערת, והיא
27 הגיעה לעלות אמיתית של כל מנה ומכאן הדיוק בחישובה. שנית, רו"ח גרינהויז חישב את כל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 אחת מעלויות המנות הנמכרות על ידו למוסדות השונים בערכים שווים, ומבלי להתייחס למספר
2 המנות אותו משווקת המערערת לכל אחד מהמוסדות הפועלים מולה. נתון זה הוא בעל משמעות
3 רבה בחישוב עלותה של מנה משוקללת באופן שיש בה כדי להשפיע בצורה ניכרת על התוצאה
4 הסופית של עלות מנה. רו"ח גרינהויז אפילו לא שיקלל בחישוביו את היחס בין מוסדות התלמוד
5 תורה לבין מוסדות הישיבה שבין לקוחותיה של המערערת, כשדי נהיר שאין דומה עלות מנה
6 לתלמידי ישיבה לעלות מנה לתלמידים צעירים יותר הלומדים בתלמוד תורה. תוצאת חישובו של
7 רו"ח גרינהויז באשר לעלות המנה אינה משקללת אפוא, נתונים מהותיים, ואין בה כדי ללמד על
8 העלויות האמיתיות של המנות אותן סיפקה המערערת. על כל אלו יצוין, כי רו"ח גרינהויז ציין
9 במפורש כי לא הביא בחשבון את המנות שמספקת המערערת ללקוחות שאינם מוסדיים (תלמודי
10 תורה וישיבות), להן מוכרת המערערת מנות במחירים גבוהים הרבה יותר, והמגיעות לפי טענתו
11 שלו ל-35% מכלל המנות שהמערערת מספקת. אכן, גם המשיב לא הביא בתחשיבו מנות אלו,
12 ואולם, אין ספק כי הכנסת רכיב זה לתחשיב, יהא זה התחשיב של רו"ח גרינהויז או התחשיב של
13 המשיב, תפחית בצורה ניכרת את אחוז צריכת החומר בחישוב כולל של אחוז צריכת החומר בכלל
14 המנות המסופקות על ידי המערערת. משכך, גם אין לשעות לטענת המערערת כאילו הפער בין
15 חישוביה ובין חישובי המשיב אינו מצדיק התערבות.

16
17 27. ובאשר לטענות המערערת כי לא היה מקום למסותה בגין המנות שסיפקה למעון צביה
18 מפני שאלו סופקו כתרומה ללא קבלת תמורה. גם בעניין זה המערערת לא הרימה את הנטל
19 המוטל עליה. המערערת הצטיידה בעניין זה עם עדותו של המערער ועם עדותו של הרב קלירס.
20 ואולם עדותו של הרב קלירס לא הייתה חד משמעית ולו משום שמלבד אמירה כללית בתצהירו כי
21 הוא היה חבר וועד מנהל במעון צביה "בתקופה הרלוונטית", הוא לא ידע לתת מידע קונקרטי
22 אודות הסיכום עם המערערת. לטענתו גם, הסיכום לפיו המערערת העבירה מנות למעון צביה ללא
23 תמורה עוגן בכתובים, אך מסמך שכזה לא הוגש. בעדות זו, כמו גם בעדות המערער אין די. הנטל
24 הראיתי המוטל על המערערת להוכיח שסיפקה מנות בהיקף של כחצי מיליון שקלים בשנה הינו
25 רב. לשם כך, אין די בטענות בעלמא, והיה צורך להביא ראיות אובייקטיביות. כפי שציינה גם
26 ועדת הערר, על המערערת היה להנפיק חשבוניות בגין הארוחות שסיפקה למעון צביה גם אם לפי
27 טענתה מדובר היה בתרומה. המערערת לא פעלה כן וגם מטעם זה נפסלו ספרייה. בית המשפט ציין



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 לא פעם כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו,
2 ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות של ממש לביסוס טענותיו, ואין די בעדותו שלו. נטל כבד זה
3 הוא פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו שלו, אשר מנע באי ניהול ספרים קבילים מפקיד השומה
4 את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה (ע"א 5200/06 בעניין אלקיס). הכלל הוא כי בהעדר
5 פנקסים שנוהלו כחוק, "גם אם אין פקיד השומה מגיע לחקר ההכנסות עד היסוד, זהו סיכון,
6 שנוטל על עצמו נישום, שאינו מנהל פנקסים כחוק, ובית המשפט לא ישים עצמו במקומו של
7 פקיד השומה ולא יעדיף ניחושיו על אלה של פקיד השומה, אלא אם יעמוד הנישום בנטל ויוכיח,
8 שהשומה מופרכת מיסודה" (ע"א 647/79 עיוון נ' פקיד השומה, פ"ד לה(4) 645, 650). הדבר
9 נכון במיוחד במקרה זה, בו בניגוד לדין, המערערת לא דיווחה בשעת אמת על מתן התרומה, חרף
10 היקפה הגדול כאמור, ואף לא ביקשה להכיר בתרומה זו לצרכי מס. טענתה הועלתה רק לאחר
11 שביקורת המשיב גילתה תעודות משלוח המתייחסות למנות שהועברו למעון צביה. אכן, השאיפה
12 היא שהשומה תהא נאמנה לאמת, ואולם ה"נזק הראייתי" שגרמה המערערת רובץ אך לפתחה,
13 והתוצאה המתבקשת היא הרחבת מידת האומדנה הנערכת על ידי פקיד השומה (ע"א 552/02 חנני
14 נ' פקיד השומה חיפה, 10.04.05). ויש להדגיש, אין מדובר בהענשת הנישום על הפרת דרישות
15 הדין, אלא מניעת תוצאה לפיה הנישום שלא פעל כדין ירוויח ממחדלו על חשבון נישום אחר
16 שמקפיד לנהל את ענייניו כדת וכדין (ע"א 8082/09 בעניין שקלים). מה גם, שבידי המשיב ראייה
17 התומכת דווקא במסקנה כי אין מדובר בתרומה, שכן ישנן רגליים מוצקות לסברת המשיב כי
18 הוצאה של למעלה מ-900,000 ₪ לשנה, ואף כמיליון ₪ בשנת 2005, שהוצא על ידי מוסדות יד
19 עזרה עבור המזון לתפעול מעון צביה (כפי שעולה מדוחות יד עזרה), כוללת תשלום עבור המנות
20 מהמערערת. הנה כי כן, המערערת סיפקה למעון צביה 50 מנות ליום, ומכאן שההוצאה עבור יום
21 אחד ל-50 הנשים השוהות במעון הגיעה לכדי למעלה מ-50 ₪ ליום לאישה (900,000 ₪
22 מחולקים ל-365 יום בשנה מחולקים ל-50 נשים), ודי נהיר כי הוצאה עבור ארוחות הבוקר והערב
23 שסופקו על ידי מעון צביה עצמו אינם מתקרבים לסכום זה. סימן הוא שהפער בין עלות ארוחת
24 הבוקר והערב ובין הסכום שהוצא עבור רכישת מזון, נובע מהתשלום למערערת. גם יש לדחות את
25 טענת המערערת כי וועדת הערר קבעה במסגרת החלטתה כי מדובר בתרומה, שכן חרף לשון
26 ההחלטה הקובעת כי "לא הונפקו חשבוניות בגין ארוחות שניתנו כתרומה לעמותה", ברי כי כוונת
27 הוועדה הייתה תוך התייחסות לטענות המערערת שאף לשיטתה מדובר בתרומה, היה עליה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 להוציא על כך חשבונית. עיון בהחלטה עצמה כמו גם בנימוקי המשיב לערר גם מלמד כי השאלה
2 האם הארוחות שסיפקה המערערת למעון צביה היו בתמורה או כתרומה, כלל לא נידונה על ידי
3 וועדת הערר וכפועל יוצא מכך מחלוקת זו לא הוכרעה לגופה.

4
5 28. הדברים האמורים נכונים גם ביחס לטענות המערערת אודות מנות בונוס שסופקו בהיקפים
6 גדולים למי מלקוחותיה. טענות אלו לא נתמכו בראייה אובייקטיבית כלשהי, מלבד עדויותיהם
7 הכלליות של הרב לוי והרב טרנובסקי, שאף הם לא יכלו לתמוך טענותיהם במסמך כלשהו
8 המאשש אותן, ובהעדר תיעוד מזמן אמת בתעודות משלוח ובספרי הזמנות, לא ניתן לתת משקל
9 לטענות המערערת בעניין זה. מה גם, שלא הוברר כלל היקף המנות והשפעתן על אחוז החומר, אף
10 לא במסגרת התחשיב שערך רו"ח גרינהויז. פשיטא גם, כי אין לשעות לטענות המערערת כי
11 המשיב אינו בעל יכולת לקבוע ממצאים מדויקים, למשל, אודות היקף המנות שסיפקה כתרומות
12 וכחלק מקידום מכירותיה, שעה שמצב דברים זה הוא תוצאת מחדליה שלה, שלא תיעדה דבר זה
13 כראוי וכמתחייב בהתאם לדין.

14
15 29. ובאשר לקנס הגרעון. סעיף 191(ב) לפקודה קובע שני תנאים להפעלתו. הראשון,
16 שהגרעון עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו; השני, שהנישום לא הוכיח שלא התרשל בהכנת
17 הדו"ח. במקרה זה, שיעור הגרעון גבוה באופן ניכר מ-50% ופשיטא כי לא עלה בידי המערערת
18 להוכיח כי לא התרשלה בהכנת הדו"ח וכי היא פעלה בכנות ובתום לב (ע"א 285/70 פקיד השומה
19 תל-אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155; ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות
20 ופיתוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה באר שבע, 12.05.13). אדרבה, הוברר כי המערערת העלימה
21 חלק מהכנסותיה ואין ספק כי מדובר בפגם המצדיק את הטלת הקנס.

22
23 ערעור המערערת במסגרת ע"מ 3388-02-11 נדחה אפוא. מכאן לדיון בערעור המערער בעמ"ה
24 48100-01-12.

25
26
27

עמ"ה 48100-01-12 (ערעור המערער)



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

הרקע וטענות הצדדים

- 1
2 30. ערעור זה מכון כאמור, כנגד צו שומה שהוציא המשיב למערער לפיו הוגדלה הכנסתו
3 ממשכורת לשנת המס 2007 בסך של 2,941,340 נח שהם 50% מהפרשי ההכנסות בהם הגדיל
4 המשיב את רווחי המערער כאמור, בהתאם לחלקו של המערער במניות המערער, ולאחר
5 שהפחית את גידול ההון בסך של 780,879 נח אותו קבע כהכנסה חייבת בשנות המס 2005 ו-2006
6 (נשוא המחלוקת בעמ"ה 403/10). המשיב סבר שכספים אלו נמשכו מהמערער על ידי בעלי
7 המניות - המערער ואחיו עקיבא באופן שווה, והם חייבים במיסוי לפי סעיפים 2(1) ו/או 2(2) ו/או
8 2(10) ולחילופין 2(4) לפקודה. המשיב ציין כי במידה וערעור זה יידחה תוכר ההוצאה למערער
9 בהתאם.
10
11 31. לטענת המערער, הפעולה שביצע המשיב בחיוב המערער היא למעשה "הרמת מסך"
12 שאסורה לפי הדין, מקום בו אין הוראת חוק המסמיכה אותו לעשות כן. בהעדר הוראת חוק
13 המאפשרת למשיב לעשות "הרמת מסך", במקרה זה היה עליו לפנות לבית המשפט בהתאם
14 להוראות סעיף 6(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 כדי שיתיר זאת. המערער הוסיף כי סעיף
15 119א(ג) 2(2) לפקודה קובע כי ככל שנקבעה לחבר בני אדם שומה בגין המעשים המפורטים בסעיף
16 220 לפקודה העוסק במרמה, ניתן יהיה לגבות את המס גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר בני
17 אדם. מכאן נטען, שהמחוקק ביקש לשמר את עקרון האישיות המשפטית הנפרדת, ולפיכך קבע כי
18 "הרמת מסך" בענייני מס הכנסה תבוצע רק במצבים בהם חבר בני האדם פעל במצבים פליליים
19 קיצוניים, "ומכלל הן אתה שומע לאו". פעולת המשיב גם מנוגדת להלכה שאין להרים את מסך
20 ההתאגדות של חברה בעניינים פסקאליים. נטען כי למעשה המשיב ייחס למערער הכנסות ללא
21 שום הוכחה כי הם נתקבלו בידיו, ואף שעה שטרם עלה בידו להוכיח כי ההכנסות הנטענות
22 נתקבלו בידי המערער. בנוסף נטען גם לאפליית המערער לרעה כשהטענה הייתה כי לא בכל
23 מקרה בו המשיב מוציא שומה לחברה על העלמת הכנסה, הוא מוציא במקביל שומות לבעלי
24 המניות באותה חברה. לטענת המערער, המשיב הוציא שומה במקרה זה אך בשל המחלוקת בינו
25 ובין המערער. לחילופין נטען כי בכל מקרה אין לייחס לו את ההכנסה לשנות המס 2004 עד
26 2006 שנוספה למערער במסגרת הצווים, שכן השומה שהוצאה לו עוסקת אך ורק לשנת המס



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 2007. לטענתו, הטלת המס בגין שנים שלא מהוות חלק מהערעור אינה עומדת עם עקרון
2 ההקבלה ועם עיקרון סופיות המס.

3
4 32. ולגופו של עניין בתצהירו טען המערער כי לא משך כספים מהחברה ולא משך ממנה
5 משכורת. מנגד המשיב תמך את טיעונו בעניין זה בתצהירה של הגב' דינה פינקל המשמשת
6 כמפקחת ראשית אצל המשיב. בעדותה אישרה הגב' פינקל כי אין לה ראייה פוזיטיבית על משיכת
7 הכספים על ידי המערער והשומה הוצאה אך על סמך העובדה כי הוא מחזיק 50% ממניות
8 המערער ומשמש כמנהל פעיל שלה ומי שמופקד על כספיה. לדבריה, רק המערער יכול למשוך
9 כספים מהמערער ולמעשה היא הייתה צריכה לייחס לו משיכת 100% מהכספים, אך היא הלכה
10 לקראתו וייחסה לו 50% מההכנסות בלבד.

דין והכרעה

11
12
13 33. ראשית יובהר כי חיוב המערער בהכנסות אינו נובע מ"הרמת מסך" ההתאגדות של
14 המערער, שכן אין מדובר בייחוס חובות המערער למערער, אלא בייחוס הכנסה בידי המערער
15 בשל משיכות כספים מהמערער, כשהראייה לכך היא המצב העובדתי לפיו המערער העלימה
16 הכנסות, והעובדה שהמערער הוא זה שניהל את המערער ושלט בכספיה (השוו ע"א 10088/09
17 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע, 14.04.11; ע"מ 1071/99 אלקיס יבוא ושווק בע"מ נ' פקיד שומה
18 תל אביב יפו 3, 12.05.13). מטעם זה גם אין לעניין קשר לסעיף 119א(ג) לפקודה שגם בו מדובר
19 בייחוס חובות של חבר בני אדם לבעלי תפקיד באותו חבר בני אדם. השאלה היא אפוא, אחת והיא
20 האם די בעובדות הנזכרות כדי לייחס למערער את משיכת הכספים שנתקבלו במערער בגין
21 ההכנסות שהועלמו.

22
23 34. אכן, המשיב לא הצביע על ראיות ישירות לפיהן ניתן לייחס הכנסה נוספת שלא נרשמה
24 בספרי המערער, למערער באופן אישי. ואולם, בהתאם להלכה הפסוקה, לפקיד השומה סמכות
25 לזקוף הכנסות של חברה לנישום שמשמש כמנהל יחיד בחברה, שולט בכספיה ומחזיק בכל
26 מניותיה או במרביתן, כשהוכח שכספי ההכנסות נמשכו מחשבון החברה מתוך הנחה שהוא זה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 שמשך בפועל את הסכומים האמורים, אך זאת רק כאשר בפני פקיד השומה קיימת ראשית ראיה
2 להעברת הכספים לנישום. במקרה שכזה עובר הנטל אל הנישום להוכיח כי אותם כספים לא נותרו
3 בידיו (ראו ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה - פקיד שומה באר-שבע, 6.11.08; ע"א
4 10088/09, בעניין דגמין; ע"מ 860/08 פלאפל אוריון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, 30.01.12; ע"מ
5 (מרכז) 30422-11-10 אלדעאדלה נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה, 15.01.13). במקרה זה
6 הראייה הישירה היחידה עליה הצביע המשיב בכל הנוגע להעברת כספי המערער אל המערער
7 היא גידול ההון הבלתי מוסבר בסך של 390,440 ₪ לכל אחת משנות המס 2005 ו-2006. ואולם,
8 לאור התוצאה בעמ"ה 403/10 כדלהלן, לפיה נתקבל ערעור המערער על חיובו במס בשל גידול
9 ההון, לא נותרה בידי המשיב ולו ראשית ראייה על העברת הכספים שנתקבלו בידי המערער ולא
10 דווחו על ידה לידי המערער. יש גם לזכור כי בכל המקרים בהם נקבע כי פקיד השומה רשאי לזקוף
11 הכנסות של חברה לנישום שמשמש כמנהל יחיד שלה, צוין כי ייחוס ההכנסות למנהל הוא בשל
12 היותו הבעלים של רוב ככל מניות החברה (בדרך כלל 99% מהמניות או כולן). במקרה זה
13 המערער מחזיק אך במחצית המניות וקיים אפוא, קושי נוסף של העדר ראשית ראייה, בייחוס
14 ההכנסות של החברה למערער, ולו ביחס למניותיו במערער.

15

16 ערעור זה מתקבל אפוא, ואין מקום לייחס את מחצית מהכנסות המערער שיוחסו לה במסגרת צו
17 השומה (נשוא ע"מ 3388-02-11) למערער.

18

19 מכאן אפוא, לערעור הנוסף של המערער בעמ"ה 403/10.

20

21 עמ"ה 403/10 (ערעור המערער על גידול ההון)

22

הרקע וטענות הצדדים

23 35. ערעור זה עוסק בשני עניינים. האחד, השגה על צווי השומה שהוציא המשיב למערער
24 לשנות המס 2005-2006 בשל גידול הון בלתי מוסבר בסך של 780,879 ₪ בין הצהרות ההון
25 שהגיש המערער נכון ליום 31.12.03 וליום 31.12.06, כאשר המשיב ייחס חצי מהסכום האמור
26 לכל אחת משנות המס 2005 ו-2006. העניין השני שבערעור זה מכוון כנגד שיעור המס בו חויב
27 המערער על הכנסותיו מדמי שכירות בשנים 2005 ו-2006, כשהמשיב מיסה את המערער בשיעורי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 המס "הרגילים" בשל כך שהמערער לא העביר במועד הקבוע בדין את המקדמות בגין הכנסה זו,
2 ואילו לטענת המערער שיעור המס הוא 10% בלבד.

3
4 תחילה אדון בשאלת גידול ההון.

גידול ההון - טענות הצדדים וראיותיהם

5
6
7 36. טענת המערער בעניין זה הייתה כי המשיב קבע את הוצאות המחיייה שלו ובני משפחתו
8 לשנים 2004-2006 בחסר. לדבריו, המשיב קבע על יסוד טבלאות הוצאות מחיייה של אגף מס
9 הכנסה כי הוצאות המחיייה שלו לאותן שנים עמדו על סך של 411,312 ₪. ואולם, לא זו בלבד
10 שהמשיב טעה ולא התבסס על הטבלה הנכונה התואמת את מספר הנפשות ורמת ההכנסה הנכונה
11 של המערער, אלא שטבלאות המשיב כוללות רכיבים שאינם רלוונטיים למערער. הוא ציין בעניין
12 זה את הרכיבים הבאים: עוזרת בית, רכב, שירותי חינוך והוצאות רפואיות. לדבריו, הוא אינו
13 מעסיק עוזרת בית, אין לו רכב בבעלותו ואין לו הוצאות חינוך אחר שבתו היחידה לומדת בבית
14 ספר יסודי בו הלימוד חנם. באשר להוצאות הרפואיות נטען כי המשיב הביא בחשבון את הוצאות
15 הבריאות כרכיב נפרד ולא היה מקום לקחתן בחשבון גם במסגרת הכוללת של הוצאות המחיה. על
16 כל אלו נטען כי הטבלאות שבידי המשיב אינן מתאימות למגזר האוכלוסייה החרדית אליו הוא
17 משתייך. כך, למשל, הוצאות אוכלוסייה זו על "פנאי" נמוכים בצורה דראסטית מהוצאות אלו
18 מכלל האוכלוסייה. גם הוצאות המזון והניקיון שונים מכלל האוכלוסייה בשל החנויות הייחודיות
19 למגזר זה המוכרות מותגים במחירים נמוכים יותר מאשר המותגים הנמכרים באוכלוסייה הכללית.
20 לדבריו, הוצאות המחיייה בשנים 2004-2006 עמדו אך על 180,000 ₪ לכל התקופה. לו השתמש
21 המשיב בטבלה הרלוונטית למערער, הוא היה מגיע לתוצאה די דומה.

22
23 37. עוד טען המערער כי ישנם גם הסברים לגידול ההון שלו, והוא הצביע על מקורות שונים
24 של כספים שקיבל. תחילה הצביע על כך שאמו, הגב' לאה מלר, קיבלה בירושה כספים מקרוב
25 משפחה שנפטר. בין היתר מומשה בהליך הירושה דירת מגורים, כספי התמורה הועברו אל האם
26 וזו העבירה לו מתוכם סך של 270,000 ₪. דירה אחרת ברח' אברהם בן דוד בבני ברק הרשומה על
27 שם האם (להלן: "הדירה בבני ברק") הייתה מושכרת בתקופה הרלוונטית לערעור, כשהמערער



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 היה זה שגבה את הכספים מהשוכרים ונטלם אליו בהסכמת האם. סך התשלומים שנתקבלו
2 מהשכרת דירה זו, חלק במזומן וחלק בשקים, הוא 115,000 ₪.
3
4 38. המערער הוסיף כי בכל מקרה על המשיב היה לייחס חלק מגידול ההון הבלתי מוסבר
5 לשנת 2004 שהינה שנה בה השומה הפכה לסופית. על כל אלו נטען כי המשיב טעה בקובעו
6 שיעורי מס מוגדלים וקנסות בשל אי ניהול פנקסים, שכן גם לשיטת המשיב מקור ההכנסה של
7 המערער איננו בעסק לגביו הייתה עליו חובה לנהל פנקסים, ולא המערער.
8
9 39. את טענותיו בעניין זה תמך המערער בתצהירו, בתצהיר אמו הגב' מלר, בתצהיר אחיו
10 עקיבא, בתצהיר שוכרת הדירה בבני ברק הגב' תמר רוזנטלר ובתצהירו של מר אוסקר רובינפלד
11 אשר הצהיר על הלוואה שנתן למערער. ואולם, הגב' רוזנטלר ומר רובינפלד לא התייצבו בסופו
12 של יום להיחקר על תצהיריהם.
13
14 40. המערער שב בתצהירו על טענותיו והוסיף כי המשיב ציין בנימוקי השומה כי בשנים נשוא
15 הערעור נמכרו כלי רכב של המערער מדגמי וולבו וטויוטה, ואולם הוא לא הביא את התמורה
16 שנתקבלה בגינן כהסבר לגידול ההון. הוא ציין כי לפי רישומיו הוא מכר רכב מדגם וולבו לאדם
17 בשם סאלח משכונת בית צפפה תמורת סך של 45,000 ₪ שקיבל במזומן ורכב מדגם טויוטה
18 לאדם בשם אליוט הופמן תמורת סך של 30,000 ₪ שנתקבל גם הוא במזומן. שני כלי הרכב נמכרו
19 בקירוב לשוויין לפי מחירון כלי רכב.
20
21 41. בתצהיר נוסף שהוגש על ידי המערער בתגובה לתצהירי המשיב הוסיף המערער בנוגע
22 להפקדת כספי התמורה ממכירת הדירה שירשה אמו, כי עו"ד שחור שניהל את העזבון אישר כי
23 השיק על סך 167,720 ₪ שהופקד בחשבון המערער יצא מחשבון הנאמנות של משרדו עבור
24 המערער על פי הוראת הגב' מלר. מכתבו של עו"ד שחור צורף לתצהיר. הוא גם שלל את טענות
25 המשיב כי הוא חי ברמה חיים גבוהה כפי שעולה מהעובדה כי הוא טס לחו"ל שמונה פעמים
26 במהלך השנים 2004-2006. לדבריו נסיעות אלו היו נסיעות עסקיות במסגרת תפקידו כמנהל
27 בחברת אקסטרא פוד בע"מ וחברת מיטל בע"מ והן מומנו על ידן. גם תשלום ההוצאות והחזקת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 כלי הרכב שהיו בבעלותו ושימשו אותו לצרכי עבודה, מומנו על ידי חברות אלו. כמו כן,
2 ההוצאות בכרטיס האשראי עליהן הצביע המשיב אינן בגובה להן טוען המשיב, מה גם שהוא
3 עשה שימוש בכרטיס האשראי האישי שלו גם לתשלום הוצאות המערערת, כדוגמת תשלומי
4 ארנונה, אגרות, והוצאות להחזקת כלי רכב של המערערת וכיוצ"ב.

5
6 42. הגב' מלר ציינה בתצהירה כי במשך השנים, כולל השנים 2004-2006, היא העבירה
7 כספים לבנה, המערער, הן באופן שוטף והן באופן חד-פעמי, זאת מתוך הנחה כי הכסף ישמש את
8 עסקה של המערערת אותו מנהל המערער, במסגרתה מוצאים את פרנסתם עוד ארבעה מילדיה.
9 בעדותה בבית המשפט ציינה כי גם היא עבדה בעבר במערערת כמזכירה. היא גם קיבלה כספים
10 ממכירת דירה שהוריש דוד בעלה בסך של 40,000 דולר והיא העבירה אותם למערער, כמו גם את
11 הכנסותיה מדמי שכירות בדירה בבני ברק שבבעלותה. דבר העברת דמי השכירות לידי המערער
12 נתמך גם בתצהירו של עקיבא ובתצהירה של הגב' רוזנטלר אשר הצהירה כי שכרה את הדירה בבני
13 ברק מידי אמו של המערערת אך כל ההתנהלות סביב הדירה נעשתה מול המערער, לו גם מסרה
14 את דמי השכירות בסך של 700 דולר מדי חודש. מר רובינפלד הצהיר כי בשנת 2004 הלווה
15 למערער סך כולל של 47,000 דולר. ביום 19.05.04 הועבר לחשבון המערער סך של 24,980 דולר
16 וביום 22.06.04 הועבר סך של 21,980 דולר. לדבריו, בשל חברות של עשרות שנים עם משפחת
17 המערער הוא לא הקפיד על מועד החזרת ההלוואה והוא אינו נוטל עבורה ריבית. עם זאת, כאמור,
18 הגב' רוזנטלר ומר רובינפלד לא התייצבו להיחקר על תצהיריהם.

19
20 43. מנגד, המשיב תמך את טיעונו בערעור זה בעדותה של הגב' סבין. בתצהירה ציינה הגב'
21 סבין כי בשנות המס הרלוונטיות שימש המערער כבעל מניות ו/או מייסד ו/או מנהל במספר
22 תאגידים הפועלים בתחום ייצור המזון, ביניהם: המערערת; חברת אקסטרה פוד בע"מ וחברת
23 חיים טובים מזון בע"מ. בדוחות לשנות המס 2005 ו-2006 דיווח המערער על הכנסותיו ממשכורת
24 מחברת אקסטרה פוד בע"מ ומהאגודה לקידום החינוך החרדי. כן דיווח על הכנסותיו מהשכרת
25 דירות למגורים ועל הכנסת רעייתו ממשכורת ממרכז יד עזרה. סך ההכנסות של המערער ורעייתו
26 בשנים הנזכרות עמד על 128,372 ₪ לשנת 2005 ועל 316,306 ₪ לשנת 2006. בהצהרת ההון של
27 המערער נכון ליום 31.12.03, ההון הכולל שלו בניכוי התחייבויות עמד על סך של 2,332,025 ₪



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 ובהצהרת ההון שלו ליום 31.12.06 עמד ההון הכולל שלו בניכוי התחייבויות על סך של
2 3,192,660 ₪. הונו של המערער גדל, אפוא, בתקופה זו בסך של 860,635 ₪. בדיקתה העלתה כי
3 למערער היו בשנים הרלוונטיות הוצאות לרשויות המס וביטוח לאומי, כמו גם ריבית והפרשי
4 הצמדה בגין משכנתא בסך כולל של 287,200 ₪ וכן נמכרו שני כלי רכב בסכום כולל של 70,000
5 ₪. לאור זאת הסכום ללא הוצאות מחיה הטעון הסבר, עמד על סך של 1,217,835 ₪. ברם,
6 המערער הצביע על הכנסה בסך כולל של 848,268 ₪, כך שהסכום שנותר ללא הסבר עמד על
7 369,567 ₪ ובצירוף הוצאות מחיה משוערות בסך של 411,312 ₪ נותר גידול הון בלתי מוסבר
8 של 780,879 ₪. הגב' סבין ציינה כי בדיונים שקיימה עם המערער ומייצגו רו"ח מימון בן דוד, לא
9 ניתנו הסברים לגידול הון זה.

10
11 44. הגב' סבין דחתה את טענות המערער כי טבלאות המחלקה הכלכלית אינן משקפות את
12 ההוצאות במגזר החרדי, שכן לטענתה המערער הוא איש עתיר נכסים המנהל אורח חיים ברמה
13 גבוהה. כראייה הצביעה על כך כי בשנים הרלוונטיות לערעור נסע המערער עם משפחתו מספר
14 פעמים לחו"ל, וכי לפי הצהרתו הוא מחזיק שני כלי רכב מדגמי וולבו וטויוטה ששוויים מגיע
15 לכדי 460,000 ₪. עיון בפלטי חשבון הבנק של המערער לשנים הרלוונטיות מלמד כי בכרטיסי
16 אשראי בלבד מוציא המערער סך של כ-12,000 ₪ לחודש בממוצע, שעה שלאשת המערער
17 חשבון בנק נפרד שהנתונים לגביו אינם בידי המשיב. המערער גם בעלים של שלוש חברות אשר
18 המחזור הכולל שלהן מגיע לסכום של כ-23 מיליון ₪ לשנה. כך גם מנהל המערער עמותה בשם
19 "מרכז יד עזרה" שמחזור הפעילות שלה מגיע לכ-16 מיליון ₪ בשנה, כשלמערער חלק פעיל
20 ביותר בפעילות העמותה וחלוקת משאביה. עובדות אלו אינן עולות בקנה אחד עם טענותיו כי
21 הוצאות מחייתו ומשפחתו מגיעות לסך של 5,000 ₪ בחודש בלבד. לדבריה, רק עלות אחזקת שני
22 כלי הרכב היקרים עולות על סכום זה.

23
24 45. באשר לטענת המערער לקבלת כספי הירושה לה הייתה זכאית אמו, נטען כי המערער לא
25 הציג העתק של השיק שהופקד לדבריו בחשבוננו, אלא אך אישור על הפקדת שיק בסך של
26 167,720 ₪ (התואם לערך של 40,000 דולר נכון לשער הדולר באותו מועד), ולא ניתן אפוא,
27 לדעת מה מקור הכסף. בנוסף, עיון בתנועות הבנקאיות העלה כי ביום 21.12.06 בוצעו שתי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 העברות בסך של 270,000 ₪, אך המערער לא מצא לנכון לחשוף בפני פקיד השומה להיכן הוסבו
2 כספים אלו, ולא ניתן לדעת אם כספי מכירת הדירה של העיזבון אכן שימשו את המערער לצרכיו
3 האישיים, ואין בכך הסבר לגידול ההון. גם טענת המערער לקבלת דמי השכירות מהדירה בבני
4 ברק השייכת לאמו אינה סבירה, שכן לטענת האם הכספים משמשים להשקעה במערער שמחזור
5 עסקיה עומד על סך של 9 מיליון ₪ בשנה, בעוד האם עצמה נעדרת מקור פרנסה. ייתכן גם
6 שהמערער מחזיר כספים אלו לאמו במסגרת המשכורת השנתית בסך של 65,000 ₪ שהיא מקבלת
7 מהמערער על אף שהיא מתגוררת בבני ברק והמערער פועלת בירושלים. הגב' סבין הוסיפה כי
8 לפי טענת המערער ואמו שכספיה עוברים אליו כמי שדואג לפרנסת בני המשפחה המורחבת, הרי
9 שיש לצרף גם את כלל משפחתו המורחבת של המערער ואמו לחישוב הוצאות המחייבה. באשר
10 להלוואה ממר רובינפלד טענה הגב' סבין כי המערער לא פרט את מטרת ההלוואה ולא ציף
11 הסכם הלוואה. כספי ההלוואה גם לא הוצהרו על ידי המערער בהצהרת ההון שלו לשנת 2006
12 והעניין לא הועלה במהלך הדיונים שקדמו להוצאת השומה.

13

14 46. במסגרת חקירתה בבית המשפט נשאלה הגב' סבין ביחס לטענת המערער כי נסיעותיו
15 לחו"ל נעשו במסגרת תפקידו בחברת אקסטרה פוד ומומנו על ידה. תשובתה הייתה כי אין לה
16 גישה לנתוני חברת אקסטרה פוד הנמצאת בטיפול פקיד שומה אחר ובהעדר החלטה של החברה
17 על תשלום הוצאות נסיעה אלו אין מקום לקבל את טענת המערער. בתשובה לשאלה האם העובדה
18 שמתוך כלל נסיעותיו של המערער רק שתיים היו עם רעייתו אין בה כדי ללמד שמדובר בנסיעות
19 עסקיות, השיבה בשלילה. כשנשאלה כיצד הגיעה למסקנה כי הוצאותיו החודשיות בכרטיס
20 אשראי עמדו על 12,000 ₪ לחודש בשנים 2005 ו-2006, היא אישרה כי החישוב לשנת 2004
21 לימד על הוצאה חודשית ממוצעת של 12,000 ₪, ולעומת זאת חישוב לשנת 2005 נערך על בסיס
22 5 חודשים בלבד שהתוצאה שהתקבלה הייתה 10,000 ₪ בממוצע. לא הייתה לה תשובה לכך
23 שחישוב ההוצאות בשנת 2006 מביא לתוצאה נמוכה בהרבה בממוצע חודשי.

24

25

גידול ההון – דיון והכרעה

26 47. השוואה בין הצהרות הון הינה כלי עזר העומד לרשות פקיד השומה לאיתור הכנסות בלתי
27 מדווחות של נישום ולהטלת מס אמת על הכנסותיו בפועל (ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 חיפה, פ"ד לח(2) 414; ע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון, 10.07.08). הלכה פסוקה
2 היא כי גידול הון מעבר להכנסות שנתגלו בדו"חות הנישום, וללא הסבר מתקבל על הדעת, מביא
3 למסקנה כי די בהפרש כדי להוכיח קיומן של הכנסות לא מדווחות (ראו ע"פ 114/75 לוי נ' מדינת
4 ישראל, פ"ד ל(2) 648; ע"א 2/81 בעניין שפירא; ע"א 10213/07 בן דוד נ' פקיד השומה ירושלים
5 1, 29.04.10). לכן, במקרה זה, שעה שהמשיב הצביע על גידול הון בלתי מוסבר אצל המערער,
6 נטל ההוכחה להסברת מקור הגידול בהון שעליו הצביע המשיב, מונח על כתפי המערער, ועליו
7 להרימו באמצעות ראיות אובייקטיביות ברורות במידת השכנוע הנדרשת במשפט אזרחי (ע"א
8 236/83 ליברמן נ' פקיד שומה, פ"ד ל"ט (2) 810; עמ"ה (ת"א) 1095/00 קאסם נ' פקיד שומה
9 כפר סבא, 06.07.03).

10
11 48. במקרה זה אין מחלוקת על קיומו של גידול הון בין הצהרת המערער במסגרת הצהרת
12 ההון שלו בסוף שנת 2003 להצהרתו בסוף שנת 2006, ושלאחר הסברי המערער שהמשיב הכיר
13 בהם, עמד על סך של 369,567 ₪. לצורך חישוב היקף ההון הוסיף המשיב את הוצאות המחייה
14 העומדות לעמדתו על סך של 411,312 ₪ לשלוש השנים 2004-2006. אין מחלוקת כי במסגרת
15 שומה המתבססת על גידול הון בלתי מוסבר, מותר לפקיד השומה להוסיף לסכום ההון נטו עליו
16 הצהיר הנישום, את הוצאות הקיום המשוערות לגבי השנים להן מתייחסות הצהרות ההון. חישוב
17 הוצאות מחייה אלו הוא עניין של אומדן, שכן אין דרכן של הבריות לנהל פנקסים מדויקים על
18 הוצאות מחייתם, ולשם כך נכון להתחשב גם במכלול המקורות שעמדו לרשות המשפחה (ע"א
19 2/81 בעניין שפירא). בכלל זה יכול המשיב להסתמך על טבלאות שהוכנו לשם אומדן זה על ידי
20 כלכלנים מטעמו. עם זאת וכמובן מאליו, אין הדבר מונע מהנישום להוכיח כי תחשיב מסוים
21 מבוסס על טעות או על נתונים שאינם תואמים אותו (ע"א 435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה
22 רחובות, פ"ד לה(4) 633). השאלה היא אפוא, האם המערער הרים את הנטל להוכיח כי התחשיב
23 הכללי אינו תואם את אורח חייו שלו ואת היקף הוצאות המחייה שלו, והאם עלה בידו להוכיח
24 קיומם של מקורות הכנסה שאינם מחויבים במס שהובילו לגידול ההון. נדמה כי בסופו של יום,
25 התשובות לשאלות אלו הן חיוביות.

26



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

49. ראשית, יש צדק בטענת המערער כי לא הובהר על ידי המשיב מדוע בחר לשייך את
המערער לטבלאות המחייה 1-2 ולא לטבלאות המחייה 5-6, שהם, כך לטענת המערער, קרובים
יותר לרמת המחייה שלו. הגב' סבין ציינה בתצהירה כי בנימוקי השומה נרשם בטעות כי הוצאות
המחיה לצורך חישוב השומה נלקחו מטבלאות 3-4 בעוד שלמעשה הטבלה הרלוונטית למערער
היא טבלה 1-2, אך לא ניתן כל הסבר לבחירה זו. גם מקובלות עלי טענות המערער בדבר רמת
החיים שלו הנמוכה יותר מאשר רמת החיים הקיימת באוכלוסיה הכללית עליה הסתמך המשיב.
המערער הסביר את העובדה כי הוא אינו צורך חלק מהצרכים שצורכת האוכלוסייה הכללית
באורח חייו ולא מהעדר אמצעים. הסבר זה מקובל עלי באופן עקרוני והטענה של הגב' סבין כי כל
מי שהוא בעל הכנסה גבוהה בהכרח מוציא למחייתו הוצאות גבוהות שאינן תואמות את אורח
חייו לא בהכרח נכונה. גם אין לקבל את טענת המשיב כי העובדה שהמערער מנהל עמותת חסד
שלה מחזור פעילות גדול מלמדת על אורח חיים ברמה גבוהה. גם מהימנת עלי עדותו של
המערער כי נסיעותיו לחו"ל נעשו במסגרת עבודתו ואין בהן כדי ללמד על ניהול אורח חיים ברמה
גבוהה. יתרה מזאת, המשיב ביקש ללמד על היקף הוצאות מחייה גבוהות מדפי חשבון הבנק של
המערער מהם למד כי החיובים בכרטיסי האשראי של המערער הגיעו לסך של 12,000 ₪ בחודש
בכל אחת מהשנים 2004 עד 2006. ואולם, עיון בכרטיסי האשראי מלמד כי הוצאות בהיקף זה היו
אמנם בשנת 2004, אך בשנים 2005 ו-2006 הן היו נמוכות בהרבה, והגב' סבין התקשתה להסביר
במהלך עדותה בבית המשפט כיצד הגיעה לממוצע חודשי בסך 12,000 ₪ לכל אורך התקופה.
אכן, טענת המערער כי חלק מהוצאותיו בכרטיסי האשראי נעשו עבור המערער לא הוכחו, על
אף שניתן היה לעשות זאת בנקל, ולכן גם אין מקום לקבל את טענתו לפיה היקף הוצאותיו בשנים
2004 עד 2006 היו אך 180,000 ₪. אך די נהיר כי טענת המשיב להוצאות בהיקף של למעלה מ-
400,000 ₪ אינה תואמת את המציאות.

50. בנוסף, גם עלה בידי המערער להצביע על מקורות לגידול ההון. המערער טען כי קיבל
לידיו סך של 167,720 ₪ שנתקבלו מתמורת מכירת דירה שירשה אמו. טענתו נתמכה בדו"ח
חלוקת העזבון מיום 8.03.07 ובמכתבו של עו"ד שחור מיום 23.06.11 על הוצאת הסך האמור על
שם המערער לפי הוראת הגב' מלר. בכך יש כדי לתת תשובה מספקת לספק שהעלתה הגב' סבין
באשר למקור הסך של 167,720 ₪ שהופיע בדפי חשבון הבנק של המערער. עו"ד שחור אמנם לא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1

ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 התייצב למתן עדות, ואולם בהתאם להוראת תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס
2 הכנסה), התשל"ט-1978, בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המערער את הטענות
3 שהשמיע בפני המשיב בטרם הגדיל את השומה, גם אם ראיה כזו לא הייתה קבילה בבית משפט
4 בדיון בהליך אזרחי. במקרה זה המשיב לא טען לזיופו של המסמך ואין מקום שלא להתיר את
5 הצגתו כראיה שיש בה כדי לקיים את ההגעה לשומת אמת (עמ"ה (ת"א) 1063/03 פארסונס
6 ברינקרהוף אינטרנשיונל נ' פקיד השומה תל-אביב 1, 21.05.03). גם מהימנות עלי עדויותיהם של
7 המערער, אחיו עקיבא ואמם, כי האם העניקה לבנה (המערער) את הכנסותיה מדמי שכירות בדירה
8 בבני ברק. אכן, שוכרת הדירה הגב' רוזנטלר לא התייצבה למתן עדות, אך בכל מקרה תצהירה לא
9 הועיל בעניין זה, בהיותה שוכרת, כל שיכולה הייתה להעיד היה למי העבירה את דמי השכירות
10 אך לא היה בכך כדי ללמד האם המערער נטל את דמי השכירות לעצמו או העבירם לאמו. נדמה
11 גם כי לא היה מקום להעלות חשדות בעלמא ללא כל בסיס כאילו הכסף הועבר על ידי המערער
12 לאמו ונרשם כמשכורת של האם מהמערער מבלי שזו עבדה כלל עבורה. מה גם שמקובלת עלי
13 עדותה של האם, הגב' מלר, כי היא עבדה כמזכירה אצל המערער. המערער גם העיד על קבלת
14 תמורה בסך של כ-75,000 ₪ ממכירת שני כלי הרכב שהיו בבעלותו, עובדה שצוינה והוכרה אף
15 בנימוקי השומה (שם צוינה תמורה בסך של 70,000 ₪). הצדק עם המערער גם כי המשכורת של
16 אשתו בשנת 2005 בסך של 60,774 ₪ שלא דווחה למשיב כמו גם הכנסותיו מהשכרת דירה בשנת
17 2006 בסך של 109,082 ₪ שהמשיב ציין כהכנסה שלא דווחה, צריכים להיזקף במסגרת ההסברים
18 לגידול ההון.

19

20 51. סופו של יום אפוא, עלה בידי המערער להרים את הנטל להוכיח את המקורות לגידול ההון
21 בסך של למעלה כחצי מיליון ₪, גם מבלי להביא בחשבון את ההלוואה שנתקבלה אצל המערער
22 לפי טענתו מידי מר רובינפלד שלא התייצב בסופו של יום להיחקר על תצהירו, ואף עלה בידי
23 המערער לשכנע כי היקף הוצאות המחיייה שלו ושל משפחתו נמוך בהרבה מזה שייחס לו המשיב.

24

25 52. נוכח התוצאה אין צורך לדון בטענת המערער כי היה על המשיב לייחס את גידול ההון גם
26 לשנת 2004 ולא אך לשנות המס "הפתוחות" 2005 ו-2006, ואולם מעבר לצריך אציין כי הצדק
27 עם המערער גם בעניין זה. אכן, אין בעניין זה הלכה פסוקה אחידה, כשמצד אחד יש הסבורים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 ש"אי אפשר לדחוס לשנה אחת, אחרונה בסדרת הטיפול, את כל התוצאה של גידול ההון
2 שהתהווה במשך תקופה של שנים מספר" ויש לחייב במס רק את החלק היחסי של גידול ההון
3 המתייחס לשנים הפתוחות (עמ"ה (ת"א) 118/91 בירן נ' פקיד שומה רחובות, 30.03.93). מצד
4 שני, יש הסבורים כי את גידול ההון הבלתי מוסבר יש לזקוף כולו בשנים הפתוחות, שכן ייחוס
5 חלק מגידול ההון גם לשנים הסגורות יגרום לכך, שהנישום "יפטר ממס על הכנסה חייבת רק
6 מפני שהוא לא הצהיר על הכנסה זו בשעתה" (עמ"ה (י-ם) 39/88 אגאי נ' פקיד שומה ירושלים,
7 18.09.89). על כן, מקום בו גידול ההון הוא גם בשנים שהשומה עליהן "סגורה", "חזקה שהרווח
8 הבלתי מוסבר לא הופק באותן שנים" (ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2)
9 673), ויש לייחס את גידול הון הבלתי מוסבר במהלך כל התקופה לשנת המס האחרונה (ראו ע"מ
10 (ת"א) 1238/06 יצהרי נ' פקיד שומה חולון, 1.01.13; יאיר ניידורף, "גידול הון בשנים 'סגורות'",
11 מיסים יז/1 (פברואר 2003) א-100, והאיזכורים הרבים המוזכרים בהפניות אלו). עם זאת, על אף
12 שהגישה הרווחת היא כי יש לייחס את גידול ההון לשנים הפתוחות בלבד, יש לעשות כן רק מקום
13 שאין ראיות סותרות, ומקום שקיימות ראיות לסתור את החזקה יש לפעול על פיהן ובהתאם להן
14 כדי להגיע למס אמת (ע"א 10704/05 בעניין לוגסי; ע"מ 1238/06 בעניין יצהרי; ע"א 552/02
15 חנני נ' פקיד שומה חיפה, 18.04.05; ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, 7.08.08).
16 במקרה זה, המשיב עצמו סבור כי יש בידו להצביע על המקור לגידול ההון והוא הכנסת המערערת
17 שלא דווחה. על כן די נהיר כי לו היה עולה בידי המשיב להצביע על גידול הון בלתי מוסבר שלא
18 היה בידי המערער ליישבו, היה מקום לייחס את גידול ההון - הנובע כאמור, לגרסת המשיב,
19 מהכנסות שהועלמו במערערת וניטלו על ידי המערער - לכל אחת משנות המס בהן הועלמו
20 ההכנסות והכלולות בשנים בהן גדל ההון, בכלל זה שנת 2004 על אף שמדובר בשומה "סגורה".
21
22 מכאן לדיון בשאלת שיעור המס שחל על הכנסת המערער מדמי השכירות שהוא מקבל מהשכרת
23 הדירות שבבעלותו.
24

שיעור המס על הכנסות משכירות

25
26 53. במסגרת צו השומה חייב המשיב את המערער על הכנסותיו משכירות בשיעורי מס
27 "רגילים". המשיב ציין בנימוקי השומה כי בשנת 2005 היו למערער הכנסות מהשכרת דירות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 למגורים בסכום של 121,681 ₪, אך הוא לא דיווח בדו"ח הכספי לשנת המס 2005 על ההכנסות
2 אלו. המערער גם לא שילם מס ו/או מקדמות בגין הכנסה זו בהתאם להוראת סעיף 122(א)
3 לפקודה בתוך 30 ימים מתום שנת המס 2005 ואף לא שילם מקדמות לפי סעיף 175 לפקודה.
4 בנסיבות אלו, המערער לא היה זכאי לשיעור המס מופחת בגין השכרת דירת מגורים לפי סעיף
5 122 לפקודה. המערער זכאי לפטור על הכנסה משכירות בסך של 12,599 ₪ ולכן ההכנסות
6 מהשכרת הדירות בסך של 109,082 ₪ הוספו להכנסותיו של המערער בשנת 2005 בשיעורי מס
7 רגילים. בשנת המס 2006 המערער דיווח על הכנסה מהשכרת דירות למגורים בסך של 122,357 ₪
8 כהכנסה שחייבת בשיעור מס של 10% בהתאם לסעיף 122 לפקודה, ואולם מאחר והוא לא מילא
9 אחר תנאי הסעיף, הוא חויב בשיעורי מס רגילים בגין הכנסה זו.

10
11 54. טענת המערער בעניין זה הייתה כי סעיף 122 לפקודה מתייחס רק לנישומים שאינם
12 חייבים בהגשת דו"ח שנתי. לעומת זאת, נישומים שחייבים בהגשת דו"ח ובתשלום מקדמות
13 שוטפות, אינם חייבים להעביר את המס בגין דמי השכירות במועד הקצוב בסעיף 122 לפקודה ודי
14 בכך שיכלול את הכנסתו משכירות בדו"ח השנתי וישלם את המס בגינה. המערער הוסיף כי עם
15 תיקון 159 לפקודה בוטלה הזיקה בין תחולת שיעור המס בשיעור 10% לבין מועד תשלום המס.
16 בנסיבות אלו לא היה מקום למנוע ממנו את שיעור המס המופחת בשיעור 10% לשנת המס 2005
17 ומקל וחומר שלא בשנת המס 2006. כן טען כי בכל מקרה לבית המשפט הסמכות להאריך את
18 המועד שהקבוע בחיקוק ובמקרה זה ישנם טעמים המצדיקים את מתן הארכה. לחילופין נטען כי
19 טעה המשיב אפילו לשיטתו שעה שלא התיר למערער ניכוי הוצאות כנגד הכנסות השכירות, היינו,
20 תשלום ריבית והפרשי הצמדה בגין משכנתא ופחת שנתי בשיעור 2% משווי הדירה.

21
22 55. סעיף 122(א) לפקודה קובע כך:

23 "יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת
24 למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם
25 עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121
26 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).
27

28 סעיף קטן (ב) של סעיף זה כנוסחו עד תיקונו במסגרת תיקון 159 ביום 15.10.07 קבע כי:



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 "האמור בסעיף קטן (א) יחול רק אם נתקיימו כל אלה:
- 2 (1) הכנסתו של היחיד מדמי השכירות אינה הכנסה מעסק, כאמור בסעיף 2(1);
- 3 (2) היחיד שילם לפקיד השומה את המס החל על ההכנסה מדמי השכירות תוך
- 4 שלושים ימים מיום קבלתה או ששילם בשנת המס מקדמות לפי סעיף 175.
- 5
- 6 בצדק טוען המשיב כי אין בסעיף בסיס להבחנה שמבקש המערער לערוך בין נישומים החייבים
- 7 בהגשת דו"ח לבין נישומים שאינם חייבים בהגשת דו"ח. הסעיף בנוסחו קודם התיקון שכרך את
- 8 הזכות לשלם מס בשיעור 10% בכך שהמס שולם תוך 30 יום מקבלת דמי השכירות המהווים את
- 9 ההכנסה, מוציא מכללו רק את הנישומים המגישים דו"ח בסוף השנה ומשלמים מקדמות במהלך
- 10 השנה בהתאם להוראות סעיף 175 לפקודה. רק נישום כזה יכול לחכות עד מועד הגשת הדו"ח
- 11 השנתי ולהחליט אז האם הוא בוחר באופציה הקבועה בסעיף אם לאו. מי שאינו משלם מקדמות
- 12 במהלך השנה ואינו משלם את המס בשיעור 10% מדמי השכירות בתוך 30 יום מקבלתם, אינו
- 13 זכאי לשיעור המס הקבוע בסעיף.
- 14
- 15 56. אכן, במסגרת תיקון 159 נקבע כי יש לשלם את המס מדמי השכירות לא בתוך 30 יום
- 16 מקבלת דמי השכירות אלא בתוך שלושים ימים מתום שנת מס שבה התקבלו דמי השכירות. בד
- 17 כבד בוטלה הזיקה בין תשלום המס במועד הקבוע לבין הזכות לתשלום מס על דמי שכירות
- 18 בשיעור הקבוע בסעיף. ואולם, הכנסותיו של המערער מדמי שכירות במסגרת השומות נשוא
- 19 הערעור מתייחסות לשנים 2005 ו-2006 שקדמו לתיקון 159, ובהתאם להוראות הסעיף באותה
- 20 עת, מי שלא שילם את המס בתוך 30 יום מקבלת דמי השכירות לא יהיה זכאי לשיעור מס בשיעור
- 21 10%. התיקון אמנם קבע הוראות מעבר לפיהם התיקון הוחל גם לגבי הכנסות שכירות שהופקו
- 22 בשנת המס 2006, אך זאת בתנאי שהנישום ישלם את המס החל על אותה הכנסה עד ליום
- 23 13.11.07, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס 2006 עד למועד התשלום בפועל.
- 24 כאשר המס לא שולם בתוך המועד האמור, אין המערער זכאי לשיעור המס הקבוע בסעיף 122.
- 25 פשיטא גם כי אין מקום לטענה כי בית המשפט מוסמך להאריך את המועד שנקבע בפקודה כתנאי
- 26 לזכות לתשלום מס בשיעור 10% ומה גם שבניגוד לטענת המערער הוא לא גילה כל טעם להארכת
- 27 המועד.
- 28



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 3388-02-11 מ.א.כ.ל. מזון איכות כשר למהדרין בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 403/10 מלר חיים מאיר נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 48100-01-12 מלר נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 התוצאה היא שהערעור בעניין זכות המערער לתשלום מס בשיעור 10% על הכנסתו מדמי שכירות
2 בשניות המס 2005 ו-2006 נדחה.

סיכום

5 סופו של יום אפוא, ערעור המערערת (ע"מ 3388-02-11) כנגד השומות שהוצאו לה לשנות המס
6 2004-2007 נדחה, והיא תשא בהוצאות המשיב בסך של 70,000 ₪.

8 מנגד, ערעור המערער (ע"מ 48100-01-12) כנגד השומה שהוצאה לשנת המס 2007 לחייבו במס
9 על 50% מהכנסות המערערת שהועלמו, מתקבל. כך גם מתקבל ערעורו הנוסף של המערער
10 (ע"מ 403/10) בכל הנוגע לצווי השומה שהוצאו לו לשנות המס 2005-2006 בשל גידול הון
11 בלתי מוסבר. לעומת זאת, חלקו של ערעור זה המכוון כנגד שיעור המס בו חויב המערער על
12 הכנסותיו מדמי שכירות בשנים 2005 ו-2006 נדחה. נוכח תוצאה זו, המשיב ישא בהוצאות
13 המערער בסך של 35,000 ₪.

15 ניתן היום, י' אב תשע"ג, 17 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

דוד מינץ, שופט